

제9차 일·한 학술토론회

국세통칙법 비교

(부제/일본) 세리사와 사회공헌
(부제/한국) 일감몰아주기 증여의제

일 시: 2013/ 11/ 08 (금)
장 소: 긴끼세리사회회관

긴끼세리사회/부산지방세무사회

목 차

I 회장인사

- (1) 긴끼세리사회 회장 / 3
- (2) 부산지방세무사회 회장 / 5

II 국세부과 및 징수에 관한 기본법 비교(주제)

(일본)

- (1) 총설 / 7
 - (2) 납부의무 확정 / 21
 - (3) 납부 및 징수 / 43
 - (4) 납세완화제도 및 담보 / 61
 - (5) 국세환급 및 환급가산금 / 87
 - (6) 경정·결정·부과결정 및 징수 등의 기간 제한 / 95
 - (7) 국세조사 / 103
 - (8) 행정절차법과의 관계 / 111
 - (9) 불복심사 및 소송 / 117
 - (10) 벌칙 / 129
- (한국)
- (1) 총설 / 135
 - (2) 국세부과 / 137
 - (3) 국세징수 / 193
 - (4) 다른 법률과의 관계 / 255
 - (5) 불복청구 / 257

III 세리사와 사회공헌(부제/일본)

- (1) 조세교육에 있어서의 세리사의 역할 / 279
 - 1) 조세교육의 목적 / 279
 - 2) 조세교육대상 / 281
 - 3) 조세교육운영 / 281
 - 4) 세리사회의 대응 / 283
- (2) 지방공공단체의 외부감사제도 / 287

IV 일감 몰아주기 증여의제 과세제도(부제/한국)

- (1) 총설 및 도입배경 / 347
- (2) 증여의제 규정 내용 / 349
- (3) 증여세 과세요건 / 353
- (4) 증여세 신고 및 납부 / 359
- (5) 증여세 과세에 대한 논란과 대책 / 361
- (6) 계산사례 / 363

인사말씀

안녕하십니까? (こんにちは)
긴끼세리사회 미야타 요시미 회장입니다

오늘 최상곤 회장 및 임원 여러분께서 바쁘신 중에도 일본에 와주시고 오사카에서 만나게 된 것을 대단히 기쁘게 생각합니다.

귀 회와 당 회는 1991년도에 우호친선협의서에 조인하였고, 그 후 보다 실질적인 교류를 깊게 하기 위하여 2005년 11월부터 매년 학술토론회를 개최하여, 해마다 충실히 친선관계를 쌓아 왔습니다.

이 학술토론회는 매번 중요한 테마를 연구하여 성과를 올리고 있습니다. 이번에는 한국·일본 양국의 국세부과 및 징수에 관한 기본법에 대하여 비교 검토하여 양국 제도의 특징에 대하여 깊은 이해를 할 수 있을 것으로 확신합니다. 또한 귀 국에서 올해 도입한 「일감몰아주기 중여의제 과세제도」에 대하여 설명이 있겠으며, 당 회에서는 「세리사와 사회공헌」으로 조세교육과 지방공공단체의 외부감사제도에 대하여 설명을 드릴 것입니다.

오늘의 학술토론회가 양 회를 상호이해하고 우호를 더욱 깊게 하는 의미 있는 토론회가 되기를 진심으로 바랍니다.

끝으로, 귀 회가 더욱 더 발전하시고 최회장 및 임원 여러분의 건강과 융성을 진심으로 바라 마지 않으며 인사에 대합니다.

감사합니다. (感謝いたします。)

2013년 11월 8일

긴끼세리사회
회장 미야타 요시미

회장인사

풍요의 계절 가을 정취가 무르익은 금일 학술토론회를 위해 귀 회를 방문하게 된 것을 매우 뜻 깊게 생각합니다.

존경하는 미야타 요시미회장님을 비롯한 긴끼리사회 임원여러분과 회원님.
그 동안 8 차례의 학술토론회를 통하여 세정전반에 대해 상호정보를 교환하여 양 회가 한층 더 성숙하는 계기가 되었으며, 앞으로도 상호이해와 협력을 바탕으로 양회관계를 더욱 발전시켜 나가야 할 것입니다.

지금 한국과 일본을 비롯한 동북아뿐만 아니라 세계는 새로운 시대변화에 직면하고 있습니다. 세계는 거대한 하나의 시장으로 변해가고 있으며, 새로운 형태의 경쟁을 강요당하고 있습니다.

이러한 냉엄한 세계질서 속에서 능동적으로 대처하기 위하여 우리가 갖고 있는 지식과 정보를 교환하고 협력할 때에 난관을 극복하고 발전이 기약될 것입니다. 특히 우리 양 회는 국가는 차이나지만 지리적으로나 문화적으로 많은 동질성을 갖고 있어 한 방향으로 지향하여 나아갈 수 있는 가능성을 충분히 갖고 있으므로 양 회의 우호협력에 바탕을 둔 학술토론회는 많은 발전이 기약된다고 봅니다.

우리가 사는 오늘날 세계는 빠른 속도로 변해가고 있습니다.
국경과 민족을 초월하여 새로운 질서를 만들어가고 있는 가운데 한국·일본 등의 동북아경제는 경제적으로 세계 속에 중요한 역할을 해가고 있습니다.
한국과 일본이 상호 이해를 바탕으로 선진관계로 더욱 공고히 하여야 할 때이고 우리 세무사들도 그 일익을 담당해야 할 것입니다.

오늘 학술토론회의 주제인 국세통칙법의 기본구조 및 부제인 한국의 일감 몰아주기 중여의제 과세제도, 일본의 세리사와 사회공헌은 적절한 테마라고 생각하며 비록 짧은 시간이지만 유익한 토론회가 되리라 확신합니다.

오늘 이 토론회 준비를 위해 수고해 주신 긴끼세리사회 임원 및 국제부회원 여러분께 진심으로 감사 드리며 귀 회의 무궁한 발전과 여러분의 건승을 기원드립니다.

감사합니다.

2013. 11. 8

부산지방세무사회
회장 최상곤

I 국세통칙법(주제/일본)

I 총설

1. 국세통칙법의 개요

납세자가 세법에 대한 이해를 용이하게 하기 위해 1962년 제정된 국세통칙법은 그 후 약 반세기 동안 근본적인 개정 등은 이루어지지 않았다. 그러나 2011년도 세제개정시 납세환경정비로써 세무조사절차의 명확화, 경정청구기간의 연장, 처분사항에 대하여 이유부기실시 등 납세자의 입장을 보다 중시한 대폭적인 개정이 있었다.

(1) 국세통칙법의 목적 (통법1)

국세통칙법은 국세에 관한 기본적인 사항 및 공통적인 사항을 정한 법률로서 그 목적은 다음의 세가지로 구분된다.

① 세법을 체계적으로 구성 정비

각 세법에서는 납세의무자, 과세표준, 세율 등 과세의 실체에 관한 규정을 중심으로 정하고 과세나 납부 등의 절차에 관한 공통적인 사항은 통일적으로 국세통칙법에 규정하여 세법전체의 구성을 체계적으로 정비하고 있다

② 국세의 기본적인 법률관계의 명확화

국세납부의무에 관한 법률관계는 납세자의 이익에 직접적인 영향을 주므로 납세의무는 언제 성립하고, 어떠한 행위에 의해 구체적으로 확정되는지 과세와 징수는 언제부터 언제까지 가능한가 등의 매우 중요한 기본적인 사항을 명확하게 한다

③ 세무행정의 공정한 운영과 세무관계의 적정원활화

경정, 결정 등의 기간제한, 불복심사 등을 국세통칙법에 규정하므로써 세무행정을 공정하게 하고 능률적인 운영을 도모하며 이를 통하여 최종적으로 납세관계의 적정원활화를 도모한다

(2) 국세통칙법의 내용

국세통칙법은 129조로 구성되어 있고, 그 주요한 내용은 다음과 같다

① 국세통칙법의 목적 (통법1), 기간의 계산 (통법10), 서류의 송달 (통법12~14), 납세의무의 승계 (통법5~7의2), 연대납세의무 (통법8~9의2), 납세관리인 (통법117)에 관하여 규정.

② 납세의무의 성립, 납부할 세액의 확정시기 (통법15) 및 확정방식(통법 16)에 관한 규정

③ 확정된 국세의 납부방법 (통법34,35,41) 및 징수절차 (통법36~40)에 관한 규정

④ 국세채무의 이행기간의 연장 및 담보 (통법46~55)에 관한 규정

⑤ 초과납부된 국세 등의 환급 및 환급가산금 (통법46~55)에 관한 규정

- ⑥ 본세에 부대하여 부과된 연체세, 이자 및 가산세 (통법56~59) 에 관한 규정
- ⑦ 경정, 결정, 징수, 환급 등에 관한 기간제한 (통법70~74)에 관한 규정
- ⑧ 세무조사절차 등 (통법74의2~13) 에 관한 규정
- ⑨ 불복심사 및 소송(통법75~116) 에 관한 규정

(3) 국세통칙법과 그 외 세법 등과의 관계

국세통칙법과 그 외 세법과의 규정된 내용은 다음과 같다

- ①국세채권을 성립시키기 위한 과세요건 등에 관한 과세실체규정 또는 기한 신고 및 그에 따른 납부에 관한 규정에 대해서는 소득세법이나 법인세법 등의 개별세법에 규정되어 있다
- ② 기한후 신고, 수정신고, 경정·결정, 경정청구, 부과, 납부 및 환급절차, 부대세, 세무소송 등에 관해서는 국세통칙법에 규정되어 있다
- ③ 각 세법에 공통되지만 체납처분에 관하여는 국세징수법에서, 탈세 등의 범칙 단속에 관하여는 국세범칙단속법에 규정되어 있다.
- ④ 다만, 신고부터 세무소송에 이르는 절차규정 및 납부의무의 승계, 송달 등의 공통적 사항의 전부가 국세통칙법에 규정되어 있는 것은 아니고 각 세법 고유의 사정에 의한 특별규정도 각 개별세법에 규정되어 있다,
즉, 소득세법 그 외 각 세법이 각 세법 고유의 규정을 가지고 있는 것에 대해, 국세통칙법은 세법의 일반법이라고 할 수 있다, 또한 이와는 거꾸로, 불복심사 및 소송에 대해서는 각각 행정불복심사법 및 행정사건소송법이 일반법이 되며 이에 관하여 특례규정을 두고 있는 국세통칙법은 이들 법률의 특별법이 된다.

2. 기간 및 기한

「기간」과 「기한」은 법률적으로 명확한 차이가 있다. 즉, 「기간」은 계속된 때의 구분을 말하는 것에 대해, 「기한」은 법률행위의 효력의 발생·소멸 등의 일정한 일시를 말한다. 또한, 기간은 연장은 없지만, 기한은 일정한 경우 연장이 인정된다

(1) 기간

기간이란 어느 시점부터 다른 시점에 이르는 계속된 때의 구분을 말한다.

국세에 관한 법률에서, 일, 월 또는 연으로 정해진 기간의 계산은 다음과 같이 이루어 진다 (통법10①)

① 기산점

기간계산을 하는 경우 기간의 초일은 산입하지 아니하고, 익일을 기산일로

하는 것이 원칙이다. 다만, 기간이 오전0시부터 시작할 때, 또는 특별히 초일을 산입하는 뜻이 정해져 있는 때에는 초일을 산입한다

② 계산과 만료점

기간이 월 또는 년으로 정해진 때에는 력에 의해 계산한다.

력에 의하면 1월을 30일 또는 31일 등, 1년을 365일처럼 일을 환산해서 계산하지 않고, 예를 들면 1개월로 된 경우 익월의 기산일에 해당하는 일의 전일을, 기간의 말일로 계산하는 것을 말한다.

또한, 만료점은 다음과 같다

- a. 월 또는 연의 처음부터 기간을 계산하는 때에는 마지막 월 또는 연의 말일의 종료시점(오후12시)이 기간의 만료점이다
- b. 월 또는 연의 처음부터 기간을 기산하지 않는 때에는, 마지막 월 또는 연의 기산일에 해당하는 일의 전일의 종료점이 기간만료점이 된다. 이 경우 마지막 월에 해당하는 일이 없는 경우, 그 월의 말일의 종료시점이다.

따라서, 예를 들면 1월31일을 기산점으로 하는 경우, 그 때부터 1월 이내라면 해당일의 전일은 2월30일이 되지만, 그날은 존재하지 않으므로 2 월28일(또는 2 월29일)이 만료점이 된다.

③ 기간계산이 과거로 소급되는 경우

기간계산이 과거로 소급되는 경우는, 그 기산일이 「법정납기한의 1년 이상 전」(정법35①)과 같이 일일 전부를 계산하는 경우를 제외하고 그 전일을 제1일로 하여 과거로 소급 기간을 계산한다

(2) 기한

기한이란, 법률행위의 효력발생, 소멸 또는 법률행위나 사실행위의 이행이 일정한 일시의 도래에 걸쳐있는 경우에 있어 그 일정의 일시를 말한다. 기간에는 3월 15일 등 확정일인 경우 외에 기간의 말일도 포함한다.

①기한의 연장

국세에 관한 법률에 정해진 신고, 신청, 청구, 제출 기타서류의 제출, 통지, 납부 또는 징수에 관한 기한 (시간으로 정해진 기한 등을 제외) 이 일요일, 공휴일에 관한 법률에 정해진 휴일, 기타 일반휴일(연초의 1월2일과 3일) 또는 시행령에서 정한 날 (토요일 또는 12월29일, 동월30일 혹은 동월31일) 인 때에는 그 날의 익일을 기한으로 본다(통법10②)

②재해 등에 따른 기한의 연장

세무서장 등은 재해 기타 부득이한 사유로 국세에 관한 법률에 의한 신고 등이 기한까지 할 수 없다고 인정될 때는 그 사유종료일로부터 2월 이내에 한하여, 기한을 연장할 수 있다 (통법11)

여기에는 「개별지정」에 의한 경우와 「지역지정」에 의한 경우가 있다.

3. 서류의 송달 및 제출

기본적인 세무행정의 업무는 각종의 서류에 기초하여 진행된다. 따라서 국세통 칙법에는 문서를 납세자에게 송부 (세법에서는 이를 「송달」이라고 한다)하거나 납세자가 각종서류를 어떻게 제출하는가 등에 대하여 상세하게 규정하고 있다

(1) 서류의 송달

① 송달을 받아야 하는 자

원칙적으로 서류의 송달을 받아야 하는 자는 서류의 명의인이다.

다만, 다음과 같은 예외가 있다

- a. 납세관리인이 정하여져 있는 경우의 납세관리인 (통법12①단서)
- b. 피상속인의 국세에 관한 서류를 수령할 대표자를 지정하는 뜻의 신고가 있는 경우의 상속인 대표자 (통법12)
- c. 법정대리인이 분명한 경우의 법정대리인

② 송달장소

송달을 받을 자의 주소 또는 거소 (사무소 또는 사업소) (통법12①).

(2) 송달방법

① 우편 또는 서신편에 의한 송달

통상취급에 의한 우편·서신편 외에 경정, 결정 등의 통지서나 압류에 관한 서류 등 중요하다고 인정되는 서류에 대해서는 상대방이 수령을 확인한 간이문서, 등기 또는 배달증명 등 특수취급우편에 의한다.

게다가 통상적으로 취급하는 우편 또는 서신편으로 서류를 발송한 경우 통상 도달될 때에 도달되었던 것으로 추정한다 (통법12조2항). 이 경우 세무서장 등은 그 사실을 명확히 하기 위해 서류의 명칭, 송달을 받을 자의 성명 (법인의 경우 그 명칭), 수신인 및 발송 연월일이 확인 가능한 발송부를 작성해 두어야 한다 (통법12③)

② 교부송달

교부송달은 송달하는 직원이 송달을 받아야 할 자에 대하여 서류를 교부 하는 것이다. 이 경우 송달하는 직원은 교부한 사실을 명확히 하기 위해 송달기록부를 작성하여 수령자의 서명날인을 구한다 (통규1①, ②).

a. 원칙적 교부송달

이는 송달을 하는 직원이 송달해야 할 장소에서, 송달 받아야 할 자에게 직접 서류를 교부하는 것이다 (통법12④본문).

b. 만남송달

송달을 받아야 할 자가 이의가 없는 경우 송달 받아야 할 장소 이외에서 상대방과 만날 장소, 기타 상대방이 승인한 장소 (예를 들면 근무처 등)에서 교부하는 것

을 말한다 (통법12④단서).

c. 보충송달

송달해야 할 장소에서 서류의 송달을 받아야 할 자를 만나지 못한 경우, 그 사용인 그밖의 종업원 또는 동거자에게 송달의 뜻을 전하고, 명의인에게 교부할 것을 기대할 수 있는 자 (송달취지를 이해할 수 있는 미성년자포함)에게 서류를 교부하는 것을 말한다 (통법12⑤1)

d. 비치송달

송달을 받아야 할 자, 그 사용인, 종업원 혹은 동거인이 송달 받아야 할 장소에 없는 경우 또는 이러한 자가 정당한 이유 없이 서류의 수령을 거부하는 경우 송달 받아야 할 장소의 현관 내, 우편함 등에 서류를 놔두는 형태에 의한 송달을 말한다 (통법12⑤2)

③ 송달의 효력발생시기

서류송달의 효력은 일반적으로 서류가 사회통념상 송달을 받아야 할 자의 수중 하에 들어갔다고 인정되는 때 (송달을 받아야 할 자가 인지할 수 있는 장소에 둔 때)에 생긴다. 예를 들면 우편에 의한 송달의 경우 송달처의 우편수령함에 들어간 때 또는 비치송달의 경우 넣어 둔 때이다.

제다가, 일단 유효하게 서류가 송달된 이상 그 서류의 반송 등이 있더라도 송달의 효력에는 영향이 없다.

(3) 공시송달

① 공시송달의 요건

공시송달은 예외적인 송달방법으로서 서류의 송달을 받아야 할 자의 주소 및 거소가 실지조사나 시읍면, 세무서내 자료 등의 조사에 의하여도 알 수 없는 경우 또는 외국에 있어 송달에 곤란한 특수한 사정 (천재,동란의 발생 등)이 있다고 인정되는 경우 우편 또는 서신편에 의한 송달 또는 교부송달에 대신하여 행하는 것이다. (통법12①)

② 공시송달의 방법

공시송달은 그 효력이 발생할 때까지 계속하여, 송달해야 할 서류의 명칭, 송달을 받아야 할 자의 성명 및 서류를 언제라도 송달을 받아야 할 자에게 교부하는 뜻을 세무서 등의 게시판에 게시하여 행한다 (통법14②)

③ 공시송달의 효과

공시송달은 게시를 시작한 날부터 기산하여 7일이 경과한 날, 즉 게시판에 게시한 날을 포함하여 8일째에 송달의 효력이 발생하며 서류의 송달이 있었던 것으로 간주된다 (통법14③).

또한, 그 기간의 말일이 일요일, 국경일 그밖에 일반의 휴일이더라도 공시송달의 효력발생에는 영향이 없다.

(4) 서류의 제출

① 서류제출자의 성명 및 주소기재와 날인

신고서, 신청서 계출서 그밖에 서류를 제출하는 자는 제출하는 서류에 성명(법인에 대해서는 명칭) 및 주소 또는 거소를 기재하고 또한 당해 서류를 제출하는 자는 그 서류에 날인을 할 필요가 있다.

또한, 다음의 자가 서류를 제출하는 때에는 그의 성명 및 주소 또는 거소를 병기하여 기재하고 그 자가 날인한다 (통법124)

a. 법인인 경우, 그 법인의 대표자

b. 납세관리인 또는 대리인의 경우, 그 납세관리인 또는 대리인

c. 불복신청인이 총 대표를 통하여 서류를 제출하는 경우, 그 총 대표

② 제출서류의 효력발생시기

a. 도달주의

원칙적으로 납세자 등으로부터 세무서 등에 제출된 서류는 도달한 때에 효력이 생긴다

b. 발신주의

다만, 우편 또는 서신편에 의해 제출된 납세신고서 (첨부서류 및 관련하여 제출된 서류를 포함) 및 국세청장이 정하는 서류에 관해서는 통신일부인이 표시된 날을 제출일로 간주한다

* (참고) 인터넷에 의한 신고·신청·제출 등

2004년 「행정절차 등에 있어 정보통신기술의 이용에 관한 법률」 및 「국세 관계법령에 관련한 행정절차 등에 있어 정보통신기술이용에 관한 재무성 시행령」에 기초, 「국세전자신고·납세시스템(e-TAX)」을 이용하여 신고, 납세 및 각종 신청·신고 등의 절차를 전자데이터로 인터넷을 통해서 하는 것이 가능하다.

4. 관할청 및 납세지

세무행정기관과 납세자 등을 연결하는 물적 또는 지역적인 개념으로 「관할」이라는 단어가 있지만, 세무행정기관측에서 보면 「관할청」이 된다

(1) 관할청

관할청이란 경정, 결정, 징수 등의 국세에 관하여 처분을 하는 권한이 있는 자 및 납세자가 하는 신고, 신청 등을 접수할 수 있는 자를 말한다.

관할청은 원칙적으로 납세신고서, 과세표준신고서를 제출하는 때에 있어 그 국세의 납세지를 관할하는 세무서장이고 (통법21①, 31①), 또한 경정, 결정, 부과 결정 또는 징수에 관한 처분을 행하는 때에 그 국세의 납세지를 관할하는 세무서장이다 (통법30①, 33①, 43①).

(2) 납세지

이에 대해 납세지는 세목에 따라 상이하며 각 세법에 정하여져 있다. 예를 들면 신고납세에 의한 소득세의 납세자는 납세자의 주소 또는 거소이다 (소법15① 1,2). 또한 원천징수에 의한 소득세의 납세자는 급여 등의 지급일현재의 지급사무소 등의 소재지이고 (소법17), 법인세의 납세자는 법인의 본점 또는 주된 사무소의 소재지이다 (법인법16).

(3) 납세지의 이동 등과 관할청

신고소득세, 법인세, 증여세, 과세자산의 양도 등에 관계된 소비세 및 전원개발촉진세의 납세자는 원칙적으로 주소 또는 본점 등의 소재지이지만, 이것은 과세기간개시 후에 이전될 가능성이 있다.

① 납세지를 이동한 경우

납세지를 이동한 경우는 새로운 납세지를 관할하는 세무서장이 관할청이 된다. 그러나 다음과 같은 특례가 있다.

a 납세신고서가 이동 전의 구 납세지를 관할하는 세무서장에게 제출된 경우에는 관할이 다르더라도 거부하지 아니하고 수리하여, 현재의 납세자를 관할하는 세무서장에게 송부하고 납세자에게 그 뜻을 통지한다 (소법21②·③)

b. 경정, 결정, 부과결정 또는 징수에 관한 처분을 행하는 경우 구 납세자를 관할하는 세무서장이 납세자가 이동한 것을 모르거나 또는 이동후의 납세자가 분명하지 않은 경우 그 몰랐거나 또는 분명하지 아니한 부득이한 사정이 있는 때에는 구 납세자를 소관하는 세무서장이 과세처분 및 징수에 관하여 처분을 하는 것이 가능하다 (통법30②,33②,43②). 그 결과 경정 등의 과세처분에 경합이 생긴 때에는 관할권한을 갖지 아니한 세무서장에 의한 과세처분에 대해서는 취소하게 된다(통법30③).

② 징수 계속의 경우

국세국장은 국세징수에 관하여 필요하다고 인정되는 때 관내 세무서장이 계속징수한 국세를 징수할 관할청이 될 수 있다(통법43③)

또한, 세무서장 또는 세관장은 국세의 징수에 관하여 필요하다고 인정하는 때에는 다른 세무서장 또는 세관장에게 징수를 계속하게 할 수 있다 (통법43④).

이는 세무서 등의 업무효율의 향상 및 납세자의 편리성의 향상을 위해 제정된 규정이다.

II 국세의 납세의무의 확정

1. 납세의무의 성립

(1) 성립의 의의

납세의무의 성립이란, 국가가 국민에 대하여 조세(국세)라는 금전급부를 청구하는 권리가 생기고, 국민 측에서 보면 국세를 납부하여야 하는 의무가 생긴다.

국세의 납세의무는 국세에 관한 법률이 정하는 과세요건의 충족에 의해 어떠한 절차도 없이 성립한다. 이 납세의무가 성립하면 특별한 절차를 요하지 아니하고 납부할 세액이 확정되는 국세 (이하 「자동확정국세」 라 한다. 통법5③) 를 제외하고, 과세표준 및 세액 등의 계산에 근거하여 납세신고를 함으로써 확정절차가 이루어지며 납부할 세액이 확정된다. 이렇게 확정된 것에 근거하여 납부 또는 징수절차가 개시된다.

(2) 성립시기

납세의무의 성립시기는 과세요건을 충족한 때이다 (통법5②)

주요내용은 다음과 같다.

구 분	성립 시 기
신고납세하는 소득세	역년이 종료한 때 (통법15②1)
원천징수하는 소득세	원천징수할 소득을 지급하는 때 (통법15②2)
법인세	사업연도 종료일(통법15②3)
상속세	상속 또는 유증에 의해 재산을 취득하는 때 (통법15②4)
증여세	증여에 의해 재산을 취득하는때(통법15②5)
소비세	국내거래 과세자산의 양도등(주)이 있을 때 수입화물 보세구역에서 인수하는 때 (통법15②7)
인지세	과세문서를 작성하는 때(통법15②11)

(3) 성립효과

납세의무가 성립하면 다음의 효과가 생긴다

① 납세자와 세무서장간에 납세의무를 확정하는 권리의무가 생긴다
(자동확정되는 국세를 제외)

즉, 신고납세방식의 국세에 관해서 납세자는 납세신고를 할 의무를 가지며

세무서장은 경정 또는 결정(부과과세방식의 국세에 관해서는 부과결정)을 할 권리(부과권)가 생긴다 (통법17~19, 24~26).

- ② 납세의무의 확정절차를 기다려서는 국세징수를 확보할 수 없다고 인정되는 경우에는 일정한 조건하에 납세자의 재산을 앞당겨 보전압류할 수 있다(통법38③1).
- ③ 재해로 상당한 손실을 받은 경우 납세유예의 적용이 가능하다(통법 46 ①).
- ④ 국세예납액의 수령이 가능하다 (통법59①2).

2. 납부세액의 확정

(1) 확정의 의의

각 국세의 법률이 정하는 바에 따라 성립된 납세의무에 대해서는 「자동 확정 국세」를 제외하고, 그 내용이 구체적으로 정해져 있지 않으므로 그대로는 세액납부 또는 징수단계로 나아갈 수 없어, 이를 위하여 당사자인 납세 의무자 또는 세무관청의 일정한 행위를 통하여 금액을 확정할 필요가 있다.

납부세액의 확정은, 그 후의 납세의무의 이행절차의 전제요건이 되는 것이다. 즉, 확정없이는 납부도 없고, 또한 징수도 없다. 예를 들면, 납세의무가 성립되어 있어도 확정되지 않으면 납부할 세액은 원칙적으로 오납이 된다. 게다가 일단 확정된 세액도 그 후의 확정절차에 의해 증액 또는 감액된다.

(2) 확정의 효과

납부할 세액이 확정되면 다음의 효과가 생긴다.

- ① 납세자의 국세채무를 구체화하고, 납부 및 징수절차로 넘어간다.
- ② 납부세액의 확정은 그 확정한 세액에 대해 징수권의 소멸시효가 중단 된다

(3) 확정방식

자동확정국세를 제외하고, 납부세액의 확정은 국세에 관한 법률에 정한 절차를 거쳐 이루어진다 (통법15①). 이에는 신고납세방식과 부과과세방식이 있다 (통법 16).

(4) 자동확정국세

국세에는 과세요건인 사실이 명백하고 세액계산이 용이하여 납부할 세액을 확정할 절차가 필요하지 않는 것이 있다. 납세의무의 성립과 동시에 확정되는 국세는 다음 6가지 이다. (통법15③).

- ① 예정납세하는 세액
- ② 원천징수하는 국세 (원천소득세).
- ③ 자동차중량세

- ④ 인지세 (신고납세방식에 의하는 인지세 (가산세 포함) 및 과태세 제외)
- ⑤ 등록면허세
- ⑥ 연체세 및 이자세

(5) 확정금액 등의 단수처리

국고출납은 그 당시의 유통화폐의 최저단위까지 이루어지는 것이 원칙이다.

그러나 나라의 계산사무를 간소화해서 어떠한 지장이 없는 경우에 계산방법을 간편화하는 것은 시간, 노력 및 경비의 절약을 도모하게 하며 국민부담의 경감, 능률의 증진에 도움이 된다.

통칙법에서는 국세납부의 용이화, 징수사무의 간소합리화 등을 목적으로 단수금액의 처리를 정하고 있다.

3. 신고납세방식에서의 확정

(1) 신고납세방식의 국세

신고납세방식은 납부할 세액이 납세자의 납세신고에 의해 확정하는 것을 원칙으로 하고, 신고가 없는 경우 또는 신고가 국세에 관한 법률의 정함에 따르지 않는 경우 그밖에 당해 세액이 세무서장 등의 조사와 상이한 경우에 한하여 세무서장 등의 결정 또는 경정에 의해 확정하는 방식이다 (통법16①1). 신고납세방식에 의한 납부할 국세에 관해 통칙법16조2항은 「납세의무가 성립하는 경우에 있어, 납세자가 국세에 관한 법률의 규정에 의해 납부할 세액을 신고해야 하는 것으로 되어 있는 국세」로 정해져 있으며, 예를들면 다음의 것이 해당된다. 신고소득세, 범인세, 상속세, 증여세, 지가세, 소비세, 주세, 휘발유세, 지방휘발유세, 석유가스세, 석유석탄세, 담배세, 자원개발촉진세, 항공기연료세, 인지세 (인11및12에 게 기하는 것에 한 한다) 등이다

(2) 납세신고

①기한내 신고

납세자는 국세에 관한 법률이 정하는 바에 따라 과세표준 및 세액 등을 기재한 납세신고서를 법정신고기한까지 세무서장에게 제출하여야 한다. 이 납세신고서를 기한내신고서라 한다 (통법17).

또한, 환급을 받기 위한 신고서 (소법122①)는 그 제출기한이 없기 때문에 여기서 말하는 기한내신고서에 포함되지 않는다.

②기한후신고

기한내 신고서를 제출해야 하는 자는 신고서의 제출기한을 경과한 후에도, 세무서장의 결정이 있기까지 언제든지 납세신고서를 제출하는 것이 가능하다. 이 납세신고서를 기한후 신고서라 한다 (통법18).

기한내 신고와 다른 점은 그 신고서가 법정신고 기한내에 제출되었는지 여부에 그치고 신고서의 기재사항 및 첨부서류는 변하지 않는다.

③ 수정신고

납세신고서를 제출한 자는 신고세액의 과소 등의 이유로 세무서장의 경정이 있기까지 과세표준 등 또는 세액 등을 수정하는 납세신고서를 제출하는 것이 가능하다. 그 납세신고서를 수정신고서라 한다 (통법19①③).

더욱이, 세무서장의 경정 또는 결정한 세액이 과소한 때 순손실 금액 또는 환급금의 액수에 상당하는 세액이 과대한 때 등도 수정신고서의 제출이 가능하다 (통법19②). 이러한 수정신고는 이미 확정된 세액에 부족이 있었던가 순손실 금액 (즉, 적자금액) 이 과대한 때 등으로 한정되므로 세액이 과대한 수정신고는 인정되지 않으며 그 경우에는 경정청구 (통법23①②)에 의해 시정을 요구하게 된다.

(3) 납세신고의 성격

신고납세방식에 의하는 국세의 과세표준 등이나 세액 등은, 국세에 관한 법률의 규정에 의해, 납세의무의 성립의 단계에 이미 객관적으로 정해져 있어, 납세신고는 납세자가 과세표준 등과 세액 등의 계산의 기초가 되는 과세사실을 확인하고 법정방법으로 세액을 산정하여 이것을 세무서장에게 통지하는 행위를 말한다. 신고납세방식에 의한 국세에 있어서는, 납세신고에 의해 납세자가 납부할 세액이 일차적으로 확정된다.

이처럼 사개인인 납세자의 행위로서 납부할 세액이 확정된다는 공법상의 법률효과가 부여되는 경우와 같은 행위를, 일반적으로 「사인에 의한 공법행위」라고 부른다.

(4) 신고기한내에 신고내용의 변경 (정정신고)

납세신고에는 그 신고기한이 정하여져 있지만, 그 신고기한 내에 납세자가 이미 제출한 신고서상 기재사항의 잘못을 발견하여 이를 정정할 필요를 느낄 때에는 이를 교체하거나 또는 정정을 허락할지 여부에 대하여 특별히 이를 금지하는 뜻의 규정은 없으며, 또는 납세자가 원래 기한까지 신고를 하면 족하다는 기한의 이익을 가지고 있으므로, 그 후에 신고를 하는 자와의 권형을 생각하면 특별히 위의 서류교체나 정정을 금지할 이유는 없다고 생각된다.

【참고법령·통달법령】 소기통120-4

(5) 경정 및 결정

① 경정

세무서장은 납세신고에 따른 과세표준 등 또는 세액등이 국세에 관한 법률의 규정에 따라 계산되지 아니한 때, 그밖에 과세표준등 또는 세액등이 조사한 것과 상이한 때에는, 이를 조사하여 과세표준 등 또는 세액등을 확정하는 처분을 할 수 있다 (통법24). 이 처분을 경정이라고 하며, 납부세액을 증가시키는 경정을 증액경정이라 하고, 감소시키는 경정을 감액경정이라 한다.

감액경정에는 경정청구에 의하여 하는 것 (통법23④)과, 세무서장이 직권으로 하는 것이 있다 (통법24). 세무서장이 행한 경정 또는 결정에 잘못이 있은 때에도 역시 경정을 하게된다 (통법26). 이를 재경정이라 한다.

② 결정

세무서장은 납세신고를 할 의무가 있다고 인정되는 자가 납세신고서를 제출하지 아니한 경우에 이를 조사하여 과세표준 등 및 세액 등을 확정하는 처분을 한다 (통법25). 이 처분을 결정이라 한다.

또한, 결정하여도 납부할 세액 및 환급금에 상당하는 세액이 생기지 아니하는 때에는 실익이 없으므로 결정을 하지 아니한다 (통법25단서).

③ 경정 또는 결정의 절차

경정은 경정전과 경정후의 과세표준 및 세액 등 및 증감한 세액 등을 기재한 경정통지서를, 또는 결정은 과세표준 등 및 세액 등을 기재한 결정통지서를 각각 송달한다 (통법28).

경정 또는 결정이 국세청 또는 국세국직원의 조사에 의하는 경우, 이들 통지서에 그 뜻을 부기하며 (통법27, 28②③), 또한 이들 처분 (직권에 의한 감액경정을 제외)에 불복이 있는 경우 불복신청이 가능하다는 것 및 신청처 및 신청기간을 기재하여야 한다 (심법57①).

(6) 경정청구

① 경정청구가 가능한 경우

납세신고서에 기재한 납부세액이 과대한 때, 환급금에 상당하는 세액이 과소한 때, 또는 순손실 등 소위 적자금액이 과소한 때에는 원칙적으로 법정신고기한으로부터 5년이내에 한하여 세무서장에 대해 그 신고한 과세표준 등 또는 세액 등 (경정된 경우에는 경정 후의 과세표준 등 또는 세액 등)에 대하여 감액경정을 요구할 수 있다. 이를 경정청구라 한다 (통법23①).

경정청구는 납세신고에 의하여 이미 확정된 세액이 과대한 때 등, 납세자가 세무서장에 대해 시정을 청구하는 권리(청구권)를 행사하는 절차에 지나지 않으며, 그 세액자체을 시정하거나 확정하는 효력은 생기지 아니한다. 이와같이 세액을 확정시키는 효력이 없는 점이 수정신고와 다르다. 이는 수정신고와 마찬가지로 납세자에게 세액 등을 확정시키는 변경권을 부여한 경우에는 그것이 수정신고와 다르며 감액수정이므로 국세징수의 안정이 이루어지지 않을 뿐만 아니라, 악질적인 납세자에 의해 징세회피가 이루어질 우려가 있게 된다.

(주) 「경제사회의 구조의 변화에 대응한 세제의 구축을 도모하기 위해 소득세법 등의 일부를 개정한 법률」

(2011년법률제114호) (2011년12월2일공포)에 의해, 국세통칙법 및 소득세법등의 개별법이 개정되었다.

이에 의해 2011년12월2일이후 법정신고기한이 도래하는 국세에 대해 납세자가 경정청구를 할 수 있는 기간이 개정전 1년에서 원칙적으로 5년으로 연장되었다.

② 경정청구 절차

경정청구를 하는 자는 청구에 관계되는 경정전과 경정후의 과세표준 등 또는 세액 등, 청구 이유, 청구하기까지의 사정, 그밖의 참고사항을 기재한 경정청구서를 세무서장에게 제출한다 (통법23③).

③ 경정청구에 대한 처리

경정청구가 있는 경우 세무서장은 청구에 관계되는 과세표준 등 또는 세액 등을 조사하고, 조사에 의해 감액경정을 하거나, 또는 경정을 할 이유가 없다는 뜻을 청구자에게 통지한다 (통법23④⑥). 이 처리가 상당한 기간을 경과하여도 이루어지지 않는 경우에는 청구자는 부작위에 의한 불복청구가 가능하다 (통법80, 심법7,49).

(7) 확정후 세액변경의 효력

납세신고나 결정 등에 의해 일단 확정된 세액이 수정신고나 경정 등에 의해 증액된 경우, 이러한 각 행위의 상호간에 있어서는 각각 별개의 법률행위로서 병존한다는 견해와 양자는 어디까지나 한 개의 납세의무의 내용을 구체화하기 위한 행위라는 견해가 있지만, 전자의 견해로부터 확정절차 및 불복심사의 면을 보면 다음과 같다.

a. 확정절차

다음의 경정 등의 효력은 그 경정 등에 의해 생겨난 새로운 납부할 세액(증가된 세액)에 대해서 생긴다. 앞의 납세신고 등으로 생겨난 세액은 수정을 받지 않는 한도에서 여전히 한 개의 독립된 행위로서 존속한다. 따라서 앞의 확정된 세액에 기초하여 이루어진 납부나 체납처분에는 영향을 미치지 않는다 (통법29).

b. 불복심사

앞의 경정 등과 뒤의 재경정 등과는 별개의 행위이지만 양자는 한 개의 납세의무의 내용을 구체화하기 위한 행위이므로 뒤의 경정 등에 의해 앞의 경정 등은 여기에 흡수되어 일체적인 것이 된다. 한 개의 처분에 대해 불복제기가 있는 경우, 그밖의 처분에 대해서도 병과하여 심리대상이 될 수 있다. (통법90, 104).

통칙법은, a.확정절차에 대해 다음과 같이 정하고 있다

① 증액경정 등의 효력

이미 확정되어 있는 국세에 대해, 후에 경정 등의 확정절차에 의해 납부할 세액을 증가시킨때에는 그 경정 등의 효력은 이미 확정되어 있는 납세의무에 영향을 미치지 아니한다 (통법20, 29①, 32⑤)

예를들면, 앞의 납세신고로 납부할 세액이 10만엔으로 확정된 경우 납부할 세액을 12만엔으로 수정신고 또는 경정이 있는 경우 앞에 확정된 세액 10만엔은 그대로 존속하고, 수정신고 또는 경정에 의해 증가된 세액 2만엔에 대해서만 수정신고 또는 경정의 효력이 생기고, 새로이 납부할 세액으로 확정된다.

② 감액경정 등의 효력

경정등에 의해 이미 확정된 세액을 감소시키는 때에는 경정등에 의해 감소된 세액이외의 납세의무에 영향을 미치지 않는다. 또한 앞서 행한 경정이나 결정을 취소하는 처분 또는 판결은 그 처분 또는 판결에 의해 감소된 세액이외의 납세의무에 영향을 미치지 않는다(통법29②③). 예를 들면, 앞의 납세신고로 납부세액이 10만엔으로 확정된 경우, 감액경정으로 납부할 세액이 8만엔으로 된 경우, 감소된 세액2만엔에 대해서만 경정의 효력이 생기고 당초확정행위에 의해 확정된 세액 중 8만엔 부분은 그대로 존속한다.

4. 부과과세방식에서의 확정

(1) 부과과세방식의 국세

부과과세방식은 납부할 세액이 오로지 세무서장 등의 처분에 의해 확정하는 방식이지만, 신고납세방식에 비해 어려운 국세에 대해 예외적으로 채택되고 있다. 이 방식에 의한 국세는 다음과 같다.

① 밀조주의 제조자 또는 불법소지자에 부과되는 주세(주법54⑤·⑥) 등, 법률에 의해 정해진 조건을 위반한 것, 위법한 행위가 있은 것 그밖의 특수한 사정에 의해 적정한 신고납부를 기대할 수 없는 것.

② 행정제재로서 부과되는 국세로서 본질적으로 신고납세방식에 따르지 아니한 각종 가산세(통법65~68) 및 과태세(인법20①②)

(2) 과세표준신고

부과과세방식은 납부할 세액이 오로지 세무서장 등의 처분에 의해 확정하는 방식이지만, 이 방식에 따르는 국세 중 과세표준신고서를 제출받는 경우가 있다(통법31①, 33③). 이 신고는 단지 부과결정시의 기초자료일 뿐, 납부할 세액을 확정하는 효과가 없는 점에서 납세신고와 다르다

(3) 부과결정

① 부과결정하는 사항

부과과세방식에 의한 국세의 확정절차를 부과결정이라 한다. 부과결정은 아래의 구분에 따르며, 다음과 같이 이루어진다(통법32①).

- 과세표준신고서의 제출이 있는 경우에 있어, 그 신고서에 기재된 과세표준이 세무서장이 조사한 것과 동일한 때 ⇒ 납부할 세액
- 과세표준신고서를 제출해야 할 국세에 대해, 신고서의 제출이 없는 때 또는

신고서에 기재된 과세표준이 세무서장이 조사한 것과 상이한 때.

⇒ 과세표준 및 납부할 세액

c. 과세표준신고서의 제출이 필요하지 않은 때 ⇒ 과세표준(가산세 및 과태세에 대해서는 계산의 기초가 되는 세액) 및 납부할 세액

또한, 세무서장은 부과결정을 한 후에 그 과세표준 또는 납부할 세액에 과부족이 있음을 알게 된 때는 조사를 하여 이를 변경하는 부과결정을 한다 (통법32②).

② 부과결정절차

부과결정은 과세표준과 납부할 세액을 기재한 부과결정통지서를 송달하므로써 이루어진다(통법32③). 이 통지서의 부기사항은 경정통지서 등과 동일하다 (통법32⑤)

또한, 전기(1)의 ①에 해당하는 때에는 부과결정통지서에 대신하여 납세고지서를 송달한다 (통법32③)

(4) 가산세

① 가산세의 개요

가산세는 신고납세방식에 의한 국세에 대해 법정신고기한까지 적정한 신고가 없는 경우 및 원천징수납부하는 국세에 대해 법정신고기한까지 적정한 납부가 없는 경우 그 신고 또는 납부를 지체한 정도에 따라 부과되므로, 신고 또는 납부의무 위반에 대한 일종의 행정제재의 성격을 가지고 있는 것이다 (통법15②13,14)

게다가 부적정한 신고 내지는 납부가 탈세범, 무신고범 또는 미납부범에 해당할 때에는 형사별이 병과 된다. 가산세제도는 각 세에 공통적인 사항이므로 통칙법에 규정되어 있지만, 이는 다음과 같이 분류된다.

a. 신고납세방식에 의한 국세...과소신고가산세 (통법65), 무신고가산세 (통법66) 및 중가산세 (통법68①②)

단지, 주세, 담배세, 휘발유세, 지방휘발유세, 석유가스세 및 석유석탄세에 대해서는 별도로 통고처분제도가 마련되어 있으므로, 중가산세제도는 적용하지 않는다 (통법68④)

b. 원천징수하는 국세...미납부가산세 (통법67) 및 중가산세 (통법68③)

② 가산세의 부과요건 등

각종가산세의 과세요건, 과세비율 등을 다음의 표와 같다.

종류	과세표준	과세비율 (증감분세에 대해)	부적용 또는 과세비율의 경감	
			요건	부적용 또는 경감비율
과소신고 가산세 (통법65)	신고기한내에 제출된 납세 신고서 (통칙법66조1항단 서 또는 동조6항의 적용이 있는 경우를 포함)에 기재 된 금액이 과소하여 수정신 고 또는 경정하는 경우	10% 다만, 기한내신고세액 상당액 또는 50만엔 중 의 많은 금액을 초과하 는 부분의 세액 (가중 대상세액)은, 상기10% 외에、다시 5% 가산	수정신고 또는 경정에 의해 납부할 세액계산의 기초가 된 사실이 그 수 정신고 또는 경정전의 세액의 기초가 되지 않은 것에 정당한 이유가 있는 경우 조사를 함으로써 경정이 있을 것을 알지 못하고 수정신고한 경우	부적용
무신고 가산세 (통법66)	①신고기한까지 신고서를 제출하지 아니하고 기한후 신고 또는 결정하는 경우 ②기한후신고 또는 결정이 후 수정신고 또는 경정하는 경우	15% 다만, 납부할 세액이 50만엔을 초과하는 때, 초과부분에 대해서는, 상기 15% 외에、다시 5%를 가산	기한내신고서를 제출할 수 없었던 것 에 대해 정당한 이유가 있는 일정한 경우 조사를 함으로써 결정 또는 경정이 있을 것임을 알지 못하고 기한후신고 또는 수정신고를 한 경우	부적용 5%
미납부 가산세 (통법67)	원천징수에 의해 납부할 세 액을 법정납기한까지 납부 하지 아니하고, 법정납기한 후에 납부 또는 납세고지를 하는 경우	10%	법정납기한내에 납부할 수 없었던 것 에 대해 정당한 이유가 있는 일정한 경우 조사를 함으로써 납세고지가 있을 것 임을 알지 못하고 법정납기한 후에 납부한 경우	부적용 5%
증가산세 (통법68)	과소신고가산세가 부과되는 경우 국세의 과세표준등 또 는 세액등의 계산의 기초가 될 사실을 은폐 가장하여 납세신고서를 제출한 경우 (동1항) 무신고가산세가 부과되는 경우 상기의 부정행위가 있 는 경우(동2항) 미납부가산세가 부과되는 경우 상기의 부정행위가 있 는 경우(동3항)	35% 40% 35%	(注) 1 가산세의 세목은、계산의 기초가 된 국세와 동 일하다 (통법69). 2 증가산세는 그의 가산세에 대신하여 부과되므로 병 과되지 않는다 (통법68① ~ ③). 3 가산세의 100엔미만의 단수는, 계산의 기초가 될 세 액이 단수처리로 인해。	

5. 납세의무의 승계

(1) 승계의 의의

국세에 관한 채권채무는 사법상의 채권채무와 달리 일반적으로 이전되지 않는다. 그 이유는 다음과 같다.

① 국세는 특정의 납세자에 대해 국세에 관한 법률이 정하는 과세요건을 충족하는 구체적 사실이 생긴 때에 과세되는 것으로 국세에 관한 법률은 특정의 납세자에 일정한 담세력을 예정하고 있는 점.

② 국세채무의 자유로운 이전은, 국세징수의 확보를 위협하게 할 우려가 있는 점. 예를들면 이행능력이 없는 자에의 이전은 국세채무의 이행을 회피하는 길을 열어, 징수시 공평이 저해되는 점.

그러나 국세채무는 내용이 금전급부가 목적이며, 그 한계는 일신전속성을 가지지 않기 때문에, 특히 사법상 관계에서는 권리의무의 포괄승계가 있는 경우 국세채무도 승계의 대상이 된다. 여기에는 상속, 법인의 합병이 있는 경우 및 신탁에 관하여 수탁자의 변경이 있는 경우가 있으며, 각각 피상속인, 피합병법인 및 구수탁자(이하 이 절에서 「피상속인 등」이라 한다)의 납세의무는 일반사법상의 금전채무와 마찬가지로 상속인, 피합병법인 및 새로운 수탁자(이하 이 절에서 「상속인 등」이라 한다)에게 승계된다 (통법5~7의2).

(2) 승계하는 국세

상속인 등이 납세의무를 승계하는 국세는 다음과 같다.

① 피상속인 등에 부과되는 국세

납세의무가 성립되어 있고 조만간 확정의 절차가 필요한 국세

② 피상속인 등이 납부할 국세

납세의무가 구체적으로 확정되어 있는 국세로써, 납기가 도래되어 있는 국세 및 미도래한 국세

③ 피상속인 등이 징수하여야 할 국세

원천징수되는 국세 (피상속인 등이 원천징수하여야 할 국세로 아직 징수되지 아니한 것)

(3) 승계의 효과

납세의무의 승계된 경우 상속인 등은 피상속인 등이 가지고 있는 세법상의 지위를 승계하고, 피상속인 등의 국세에 관한 신고, 불복제기 등의 절차의 주체가 되며, 또한 세무서장에 의한 세액확정처분 등의 상대방이 된다. 따라서 세무서장, 징수위원 등은 피상속인 등에 대해 행한 경정, 결정, 독촉 또는 압류에 기초하여 상속인 등에 대하여 각각 필요한 절차를 진행할 수 있다. 이 경우 상속인이 단순승인을 한 때에는 무제한 피상속인의 납세의무를 승계하지만, 한정승인을 한 때에는 상속에 의해 얻은 재산을 한도로 피상속인의 납세의무를 부담한다 (통법5①후단)

(4) 공동상속인의 승계

상속인이 2인 이상의 경우에 각 상속인이 승계하는 국세는 민법 제900조부터 제902조까지 (법정상속분, 대습상속분, 지정상속분)에 정한 상속분에 의해 안분하여 계산한 금액이다 (통법5②). 이 경우 상속인 중 상속에 의해 얻은 재산가액이 그 계산한 승계세액을 초과하는 자가 있는 때에는 그 상속인은 초과하는 가액을 한도로 그밖의 상속인이 승계한 세액을 납부할 책임이 있다 (통법5③). 이것을 납부책임이라 한다.

상속에 의해 얻은 재산가액은 유산분할이 행하여진 후에는 그 유산분할에 의해 상속인이 실제로 얻은 재산가액을 말하고, 유산분할전에는 총유산가액에 상속인의 상속분 (법정상속분, 대습상속분, 지정상속분)을 곱한 가액이다.

6. 납세의무의 소멸

납세의무는 성립과 동시에 또는 성립 후 필요한 절차를 거쳐 확정되지만, 그 확정된 세액은 다음의 원인에 의해 소멸한다.

(1) 납부

국세를 납부한 경우 납부된 금액의 범위에서 납세의무가 소멸한다. 이 납부는 본래의 납세자에 의하여 소멸되는 것이 원칙이지만, 2차납세의무자 (징법33~41), 국세보증인(통법50), 제3자(통법41)에 의하는 경우도 있다. 그 소멸시기는 수납기관에 납부된 때이다.

국세의 수납기관에는 일본은행 (국세수납을 하는 대리점을 포함) 및 국세수납관리의 두 가지가 있다 (통법34①).

(2) 체납처분에 의한 환가대금 등의 충당

국세가 자진납부되지 아니한 때에는 체납처분에 의해 강제징수된다. 따라서 체납처분에 의한 압류재산의 환가대금 또는 교부요구에 의한 수입금 등을 미납국세에 충당한 경우, 충당된 범위내에서 납세의무가 소멸한다.

소멸시기는 ①금전을 압류한 때에는 그 압류 당시 (징법56③), ②압류채권을 강제징수한 때는 강제징수할 당시 (징법57②, 67③) 및 ③압류재산을 환가한 때는 환가대금을 수령한 때 (징법116②)이다

(3) 환급금 등의 충당

납세의무는 과오납금, 환급금, 환급가산금을 충당함으로써 그 충당한 범위내에서 소멸한다. 소멸효과는 충당적상된 때에 소급한다 (통법57②).

(4) 면제

납세유예 등의 경우 연체세의 면제 (통법63), 재해 등에 의해 기한을 연장한 경우 이자세의 면제 (통법64③), 재해를 입은 자의 소득세 등의 면제 (재법2,4)가 있는 경우 그 면제한 범위내에서 납세의무가 소멸한다.

(5) 감액경정 등

납세의무가 성립된 금액과 그 후 확정한 금액과 비교하여, 확정한 금액이 과대한 경우에는, 그 초과부분에 대해서 경정청구 또는 세무서장이 직권으로 조사하여 확정금액을 감액하는 경정 또는 부과결정이 이루어진다 (통법23④, 24, 26, 32②). 감액경정 등이 있는 때에 납세의무는 감액된 범위내에서 소멸한다.

또한, 이의신청에 대한 결정, 심사청구에 대한 재결 또는 처분취소의 소에 대한 판결에 의해 확정금액이 감액되는 경우가 있다. 이 경우에는 그 결정 또는 재결이 있는 때 또는 그 판결이 확정된 때에 납세의무가 감액된 범위내에서 소멸한다 (통법83③, 98②).

(6) 징수권 소멸시효의 완성

국세의 납세의무는 소멸시효 기간 5년을 따르지 아니하고 절대적으로 소멸한다 (통법72).

(7) 체납처분 정지기간의 경과

체납처분을 정지한 경우에, 징수하기 곤란한 상황이 3년간 계속된 경우에는 징수권의 소멸시효 완성전이라도 체납처분을 정지시킨 국세의 납세의무는 소멸한다 (징법153④).

III 국세의 납세의무 및 징수

1. 국세의 납부

(1) 자진납부와 납세고지에 의한 납부

국세의 납부방식은 납세고지서에 의한 납부방식과 납세의 고지를 기다리지 않고 자진납부하는 방식으로 나누어 진다. 신고납세방식의 국세 및 자동확정의 국세는 원칙적으로 자진납부를 하게 되어 있으며, 부과과세방식의 국세는 납세고지서에 의하여 납부한다.

(2) 납기한

국세를 납부할 기한인 「납기한」에는 「법정납기한」과 「구체적납기한」이 있다. 구체적 납기한은 납부할 세액이 확정된 국세를 실제로 납부할 기한이다. 이 기한은 납세자에 부여된 권리이며, 원칙적으로 기한의 이익을 빼앗는 것은 허용되지 않지만, 반면 그 기한까지 납부하지 않으면 독촉에서 체납처분까지 강제징수 절차가 진행된다. 이처럼 구체적으로 확정된 국세를 납부하는 기한인 구체적납기한 (통법35)은 국세에 관한 법률의 규정에 의한 국세를 본래 납부해야 할 기한인 법정납기한 (통법2)과는 구별된다. 통상적으로 ①법정납기한 이전에 납부할 세액이 구체적으로 확정됨으로써 법정납기한과 구체적인 납기한과는 일치하지

만, ②법정납기한 후에 납부할 세액이 확정된 경우에는 법정납기한과 구체적납기한은 상이하게 된다.

법정납기한은 납세의무의 소멸시효 및 연체세의 계산기간에 대하여, 각각 그 기산일을 정하는 기준일이 되고 (통법72①,60), 구체적납기한은 납세의무를 이행할 기한이 되는 것 외에 채무불이행의 경우 독촉장을 발송하는 기준일이 된다 (통법37②).

(3) 확정방식별로 본 국세의 납부

① 신고납세방식에 의한 국세의 납부

a. 기한내 신고에 따른 납부

기한내 신고에 따른 세액은, 국세에 관한 법률이 정하는 법정납기한까지 납세자가 자진하여 납부하여야 한다 (통법35①). 다만, 소득세, 상속세, 증여세에 대한 연납이 인정되는 경우에는 그 연납의 납기한까지 납부하여야도 된다.

【참고법령·통달번호】 소법131、132、상법38①③

b. 기한 후 신고 또는 수정신고에 따른 납부

기한 후 신고 또는 수정신고에 따른 세액은 기한 후 신고서 또는 수정신고서를 제출한 날을 납기한으로, 납세자가 자진하여 납부하여야 한다 (통법35②①). 다만, 상속세 또는 증여세에 대한 연납(상법38①③) 이 인정되는 경우에는 연납의 납기한까지 납부하면 된다.

또한, 주세 및 석유가스세의 법정납기한은 법정신고기한보다 1개월 후 이며(주법30의4①, 유법18①), 법정납기한 전에 기한후 신고 또는 수정신고가 이루어지는 경우도 있지만, 이 경우에도 특히 납기한을 당겨 납세자의 기한의 이익을 빼앗는 것은 타당하지 않으므로 통상적인 법정납기한까지 납부하면 된다 (주법30의4③, 유법18③)

c. 경정 또는 결정에 따른 납부

경정 또는 결정이 있는 경우, 경정통지서 또는 결정통지서를 발송한 날의 익일부터 기산하여 1월을 경과하는 날이 납기한이고, 납세자는 그 납기한까지 자진납부하여야 한다 (통법35②②). 이는 신고납세방식에 의한 국세의 납세자에게 자진납부를 일관시키는 취지로, 가령 납부할 세액을 세무서장이 확정한 경우도 납세고지에 의하지 않고 어디까지나 납세자의 자발적인 의사에 따른 납부를 기대하는 것이다.

② 부과과세방식에 의한 국세의 납부

부과과세방식의 국세에 관해서는 납세자는 세무서장으로부터 납부를 명하는 납세고지를 가지고 납부한다 (통법36①①). 다만, 신고납세방식에 의한 국세에 대해 과세된 각종 가산세에 대해서는 납세고지를 기다리지 않고, 부과결정통지서에 기재된 금액을 자진하여 납부한다 (통법35③,36①①).

이는 신고납세방식국세의 부대세이므로, 자진납부를 일관시키는 취지이다.

납기한은 납세고지서 또는 부과경정통지서를 발송한 날의 익일부터 기산하여 1월을 경과하는 날이다 (통령8①, 통법35③). 다만, 납세고지서가 법정납기한의 전에 발송된 경우 법정납기한에 해당하는 날을 납기한으로 하고, 국세에 관한 법률 규정에 의해 일정한 사실이 생긴 경우 즉시 징수하는 국세 (주법30의4②)는 납세고지서의 송달에 소요되는 기간을 경과하는 날을 납기한으로 한다 (통령8①)

③ 자동확정국세의 납부

자동확정국세는 자진납부하여야 한다.

납부가 없는 경우 또는 납부액이 적정하지 않다고 인정되는 경우에는 납세고지가 이루어지고 (통법36①2~4), 이 경우의 납기한은 납세고지서를 발송한 날의 익일부터 기산하여 1월을 경과하는 날이다 (통령8).

(4) 연체세 및 이자세

납세자가 납부할 국세를 법정납부기한까지 납부하지 않은 경우 기한내 납부한 자와의 권형의 도모 및 국세의 기한내납부를 촉진하는 견지에서 납부지연에 대해 지연이자에 상당하는 연체세가 부과된다 (통법60).

또한, 일정한 조건에 의해 연납 또는 납세신고서의 제출기한의 연장이 인정되는 기한내에 있어서는 이자세가 부과된다 (통법64①). 이는 민사에 아직 이행지체에 빠지지 않은 경우 부과되는 약정이자에 상당하는 것이다

① 일부납부가 있는 경우의 연체세의 계산

연체세를 계산하는 기초가 되는 본세에 관해 일부 납부가 있은 때, 그 납부일의 익일 이후의 기간에 대응하는 연체세는, 일부납부된 세액을 공제한 미납부의 본세액을 기초로 계산한다 (통법62①)

또한, 국세의 일부납부가 있는 경우에는 본세에 먼저 충당한다 (통법62②). 이는 납부한 금액이 본세의 금액에 달하기까지는 민법의 이자선취 (민법491①)의 취지와는 반대로, 납부한 금액은 우선 본세에 충당해서 연체세의 부담을 줄여 납세자의 이익을 도모한 것이다.

② 공제기간이 있는 연체세의 계산

신고납세방식에 의한 국세에 관해 기한내신고서 또는 기한후신고서의 제출 (기한내신고의 경우는 법정신고기한) 후 1년이상 경과하여 수정신고 또는 경정이 있는 경우에는 신고서의 제출후 1년을 경과하는 날의 익일부터 수정신고서를 제출한 날 또는 경정통지서를 발송한 날까지는 연체세의 계산기간에서 공제한다 (통법61①). 이 공제기간에 대해서는 원천징수에 의한 국세에 대해서도 인정된다 (통법61②).

이 공제기간은 상당한 기간을 경과하고 수정신고, 경정 또는 납세고지가 있는 경우 굳이 법정납기한까지 소급하여 다액의 연체세를 부담지우는 것이 실제 가혹

하다는 것 및 세무서의 사무처리상 경정 등의 시기가 납세자마다 제각기 다르므로 경제상 부담에 차이가 남은 적당하지 않음을 고려한 것이다. 다만, 사기 기타 부정한 행위가 있는 경우 이 계산기간의 공제는 인정되지 않는다 (통법61①).

(5) 납부절차

① 납부절차의 종류

국세는 금전으로 납부하는 것이 원칙이지만, 납부절차로서 다음의 종류가 있다 (통법34).

a. 금전에 의한 납부

금전에 의한 납부란 강제통용력이 있는 일본엔을 단위로 하는 통화에 의해 납부하는 것을 말한다 (통법34①), 외국화폐 또는 구 통화는 제외된다.

【참고법령·통달번호】 통기통(징)34-1

b. 유가증권에 의한 납부

금전에 대신하여 「증권에 의한 세입납부에 관한 법률/1916년 제정」에서 정하는 다음의 유가증권에 한하여, 납세가 가능하다 (통법34①단서)

- 수표(지참인지급 또는 기명식으로 발행된 수표)

- 국채증권의 이자 지급 증표 (무기명식으로 지급기한이 도래된 것)

이 유가증권의 권면액은 납부하는 세액을 초과하지 않는 것에 한하고, 또한 증권의 제시기간 또는 유효기간이 가까운 것, 지급이 불확실하다고 인정되는 것, 지급장소가 수령자의 주소지가 아닌 것은 그 수령을 거절할 수 있다 (증권에 의한 세입납부에 관한 법률1).

또한, 납부에 사용된 유가증권이 부도가 난 때에는 그 납부가 처음부터 없었던 것이 된다 (증권에 의한 세입납부에 관한 법률2)

c. 인지에 의한 납부

납부할 세액에 상당하는 인지를 각 증서 등에 첨부하여 납부하는 것이다. 인지에 의한 납부가 인정되는 것은 다음에 게기하는 국세이고, 인지를 첨부하는 것은 다음에 게기하는 문서 또는 서류이다 (통법34②)

- 인지세(인법8)(신고납세방식에 의한 인지세(가산세 포함), 세고무인 압날 또는 지정계기 사용에 따른 인지세 및 과태세는 제외) …증서 또는 장부

- 등록면허세(등법22,23②) (원칙상 30,000엔 이하의 세액에 한한다) …등기,등록의 신청 또는 촉탁하는 서류

- 자동차중량세(자법8,9) (현금납부를 인정하는 경우(자10)을 제외) …자동차중량세 인지를 붙이는 서류 (자령6)

d. 물납 (재산에 의한 납부)

재산을 과세대상으로 하는 상속세에 대해, 연납시에도 금전으로 납부가 곤란한 사유가 있는 경우, 세무서장의 허가를 받아 상속 받은 재산(상속세법 시행지에

있는 것)으로 다음의 것으로 납부가 가능하다 (상법41).

- 국채 및 지방채
- 부동산 및 선박
- 사채, 주식 및 증권투자신탁 또는 대부신탁의 수익증권
- 동산

물납재산의 수납가액은 원칙적으로 상속세의 과세가액계산상 기초가액이다 (상법43①)

더욱이, 납부가 있었다고 하는 날은 물납재산의 인도 및 소유권의 이전등기 등에 의해 제3자에 대항할 수 있는 요건을 구비하는 날이다 (상법34②)

또한, 2006년4월1일 이후에 상속 등에 의해 취득하는 재산에 관계되는 상속세에 대하여, 당해 상속세를 연납중인 자가 자력상황 등의 변화에 의해 연납에 의한 납부가 곤란한 경우, 신고기한부터10년이내에 한하여 연납세액에서 납기한이 도래한 분납세액을 공제한 잔액을 한도로, 물납할 수 있는 제도(특정물납)가 신설되었다 (상법48의2).

② 납부장소 (수납기관)

납세자가 국세를 납부하는 장소는, 일본은행의 본점, 지점, 대리점 및 세입대리점과 국세수납관리(국세수납을 하는 세무직원)이다 (통법34①).

(주) 일본은행의 수납대리점이란, 일본은행과의 계약에 의해 국세수납을 취급하는 시중금융기관이다.

③ 납부방법

국세는 금전 또는 금전대용으로 사용가능한 증권에 납부서를 첨부하여 납부한다. 다만, 원천소득세를 법정납기한까지 납부하지 않은 것이나 인지세의 과태세 등에 관해 세무서장으로부터 납세고지서를 송달받은 경우에는 그 납세고지서를 첨부하여 납부한다 (통법34)

그 외의 납부에 관한 제도로는 다음의 것이 있다.

a. 계좌이체 (이체납세를 말한다)

납세자가 금융기관과의 계약에 기초하여 자기가 지정한 예저금계좌에서 이체형식으로 국세를 납부하는 것이다(통법34의2)

이 제도의 취지는 다음과 같다

- 납세자의 납부절차를 줄이는 점
- 납세자가 납기한을 잊어버리므로 발생하는 체납을 미연에 방지하는 점
- 납기한내에 납부되므로 세무서의 사무가 줄어드는 점

b. 전자납세

전자납세는, 국세의 납부절차를 자택이나 사무실에서 인터넷경유 등으로 전자적으로 할 수 있다.

전자납세의 방법에는,

- e-Tax프로그램을 이용하여, 세목, 과세기간, 신고구분, 납부금액 등의 납부정보데이터(납부정보등록의뢰)를 작성하여 e-Tax에 송신하여 사전에 등록함과 동시에, 등록된 납부내용에 대응하는 납부구분번호 등을 취득하여 인터넷뱅킹, 모바일뱅킹 또는 ATM으로 납부구분번호 등을 입력하여 납부하는 등록방식에 의한 방법
- e-Tax프로그램이용에 의한 사전납부내용의 등록은 하지 않고, 인터넷 뱅킹으로 납부목적코드 등을 입력하여 납부하는 방식으로, 신고소득세, 법인세, 소비세, 지방소득세의 납부에 한해 이용하는 입력방식에 따른 방법
- 인터넷뱅킹을 경유하지 않고, e-Tax와 금융기관의 시스템을 매개하여, 지정된 예금계좌에서 즉시 납세가 완료되는 다이렉트납부에 의한 방법
의 세가지가 있다 (통법34①단서, 국세관계법령에 관계되는 절차 등에 있어 정보통신기술의 이용에 관한 시행령4,7①).

c. 납부수탁자에 대한 납부 위탁 (소위 편의점 납부)

납세자는 국세의 납부세액이 30만엔 이하인 경우 정해진 양식 (바코드) 의 납부서 등에 의해 납부하려는 경우, 납부수탁자로서 지정된 편의점에 납부를 위탁할 수 있다 (통법34의 3①).

이 경우 납부수탁자에 납부서 및 납부하려는 세액에 상당하는 금전을 교부한 때에는 그 날 당해국세의 납부가 있은 것으로 간주하여, 부대세 등에 관한 규정을 적용한다 (통법34의 3②)

납부수탁자는 국세를 납부하려는 자의 위탁에 기초하여, 당해 국세금액에 상당하는 금전의 교부를 받은 때는, 정해진 날까지 당해 국세를 납부하여야 한다 (통법34의5①).

④ 제3자납부 및 예납

a. 제3자 납부

국세는 이를 납부해야 하는 자를 위해, 어느누구나 납부할 수 있다 (통법41①). 「납부할 자를 위해 납부한다」란, 제3자가 자기를 위하여 납부하는 것이 아니라, 납부할 자를 위하여 납부하는 것이다. 따라서, 제3자가 납부한 것임을 분명하게 할 필요가 있으며, 그 납부의 효과는 직접 납부해야 할 자에게 귀속되기 때문에, 과오납 등이 생긴 경우 납부해야 할 자에게 귀속된다.

b. 예납

납부할 세액의 확정되지 않으면 납부된 세액은 오납이 된다. 그 예외로서 예납제도가 있다. 이는 납부할 세액이 확정된 국세에 납기가 도달하지 아니한 것 및 최근에 납부할 세액의 확정이 확실하다고 인정되는 국세에 대해 납세자가 예납한 국세로서 납부하는 뜻을 서면으로 세무서장에게 신청하여 납부하는 것이다.

예납된 국세는 적법한 납부이므로, 납부한 자는 환급청구를 할 수 없다(통법59①). 하지만, 국세를 납부할 필요가 없어진 때에는 과오납으로 환급하고, 그 밖에 미납국세가 있는 경우 그 국세에 충당한다. (통법59②).

【참고법령▪ 통칙번호】 통기통(징)34의2-1, 41-1, 59-2

2. 국세의 징수

(1) 징수의 의의

국세징수는 납세고지 등에 의해 납부할 세액이 확정된 국세의 납부를 위해, 그 수납을 도모하는 절차를 가르키는 경우(협의의 징수)와 과세처분의 절차를 포함하는 경우가 있다. 여기서 서술하는 국세의 징수는 전자를 의미하는 것이며, 그 절차는 납부청구와 체납처분이다. 체납처분에 관한 절차는 징수법에 규정되어 있고, 통칙법에 규정되어 있는 것은 납부청구인 납세고지, 독촉 및 사전청구이다.

(2) 납세고지

① 납세고지를 하는 국세

납세고지를 하는 국세는 다음과 같다 (통법36①).

신고납세방식의 국세에 대해서는 납세자가 자진납부하게 되어 있으므로 납세고지는 하지 않는다.

- a. 부과과세방식에 의한 국세(신고납세방식에 의한 국세의 가산세 제외)
- b. 원천징수하는 국세로 법정납기한까지 납부되지 아니한 것
- c. 자동차증량세 및 등록면허세로 각각의 법정납기한까지 납부되지 아니한 것

② 납세고지절차

납세고지는 세무서장이 납세자에 대해 법정서식(통칙16①)에 의한 납세고지서를 송달하는 요식행위이다. 다만, 담보로서 제공되는 금전으로 소비세 등을 납부하는 경우에는 구두에 의한 납세고지가 인정된다 (통법36단서).

③ 납세고지효과

납세고지는 다음과 같은 효과가 있다.

- a. 납세고지는 국세의 납부를 명하는 행위로서의 의미를 가지며, 구체적으로는 납세자에게 납부할 세액을 고지하고, 납기한을 지정하는 것이 된다 (통법36②)
- b. 부과과세방식에 의한 국세 중 과세표준신고서의 제출을 요하는 국세로서 그 신고서가 시인된 경우, 납세고지서의 송달로써 부과결정이 이루어지므로, 예외적으로 세액을 확정하는 효과가 있다. (통법32③).
- c. 사전청구로서의 효과를 가지는 경우도 있다 (통법38②).

d. 납세고지된 국세에 관해 징수권의 소멸시효를 중단하는 효과가 있다 (통법73①).

(3) 독촉

① 독촉의 요건

독촉은 국세가 납기까지 완납되지 않은 때에 행한다 (통법37①).

또한, 다음과 같이 국세채권을 긴급히 보전할 필요가 있는 경우에는 독촉을 요하지 않는다 (통법37①1,2)

- a. 사전청구(통38①), 사전보전압류(통38③) 또는 보전압류(징159)가 되는 경우
- b. 국세에 관한 법률이 정하는 일정한 사실이 생긴 경우 즉시 징수하는 국세 (주법54⑤등)의 경우

② 독촉의 절차

독촉은 독촉장 (통칙16①)의 송달로써 행하는 요식행위이다.

또한, 독촉장은 원칙적으로 납기한부터 50일이내에 발부한다 (통법37②). 구두에 의한 독촉은 인정되지 않는다. 또한, 독촉을 하는 국세에 연체세 또는 이자세가 있는 때는, 본세와 합쳐서 독촉한다 (통법37③).

③ 독촉의 효과

독촉은 본래 납부의 최고로써 행하는 것이지만, 단순히 최고에 그치지 않고, 압류의 전제요건으로써의 효과 (통법40) 및 징수권의 소멸시효의 중단의 효과 (통법73①4)를 가지고 있다. 따라서, 독촉이 요건으로 되어 있음에도 불구하고, 이를 결한 체납처분은 위법이 되고, 반대로 체납자측에서 보면 독촉장의 송달이 없으면 압류를 당하지 않는다.

【참고법령·통칙번호】 통기통(징)37-4 ~ -7, 민법153

(4) 사전징수

납기한은, 납세자의 이익을 위해서 있으(민법136)므로, 세무서장은 원칙적으로 기한의 이익을 박탈할 수 없다. 그러나 납기한까지 기다려서는 국세를 징수할 수 없다고 인정되는 경우가 있다. 이처럼 국세채권의 확보가 곤란한 경우에는 납세자의 기한이익을 박탈하고, 국세를 보전하거나 또는 징수를 하는 제도가 사전징수이다

개다가, 통칙법상 사전징수는 다음 두가지로 나누어 진다.

① 사전청구

납세의무가 이미 확정되었고, 단지 납부이행을 기다리고 있는 국세에 대해, 세무서장에게 납기한을 앞당겨 청구하는 권한을 인정하고 있다 (통법38①).

② 사전보전압류

납세의무성립(과세자산의 양도 등에 관한 소비세에 대하여는 과세기간이 경과)

후 미확정국세에 대해 법정신고기한전에 징수보전의 조치로서 납세자의 재산을 압류하는 것으로, 세무서장에게 확정예상세액 내에서 징수확보할 금액을 결정 및 즉시 압류처분할 권한이 인정된다 (통법38③④).

【참고법령·통칙번호】 통기통(징)38-1 ~ -4, 민법137

3. 납세증명제도

(1) 납세증명제도의 의의

납세증명제도는, 납세자의 자력, 신용 등을 직접, 간접으로 표시하는 유력한 자료 또는 조세채권과 사채권과의 우열의 관계를 판단하기 위한 자료로서 이용되는 등 납세자에게 편의를 제공하는 것을 주된 목적으로 제정된 것이다.

납세의무가 성립된 단계에서는, 원칙적으로 증명은 불가능하지만, 납부할 세액이 확정된 단계가 되면 증명이 가능하다.

(2) 납세증명의 요건

① 청구자에 의한 교부제한

납세증명을 하는 사항은 납세자의 비밀에 관한 사항이며, 그 청구자의 국세에 관한 것에 한정되므로, 납세증명을 청구할 수 있는 자는 증명을 받을 국세를 납부해야 할 본래의 납세자 외에 제2차납세의무자, 보증인 및 그들로부터 위임을 받은 자에 한정된다 (통법123①).

② 사용목적에 따른 교부의 제한

납세증명서의 교부가 가능한 것은 다음의 사용목적 어느 것에 해당하는 경우이다 (통령41⑥).

- a. 국세 또는 지방세와 경합하는 경우 채권의 담보권을 설정할 때
- b. 법령의 규정에 의해 국가 또는 지방공공단체에 제출하는 때
- c. 그 밖에 사용목적에 상당한 이유가 있다고 인정되는 때

③ 증명가능한 사항

납세증명서가 증명하는 주요한 사항은 다음과 같지만, 법정납기한이 청구하는 날의 3년전의 날을 포함하는 회계연도 전의 회계연도에 관계되는 사항은(미납증명을 제외)은 증명하지 아니한다. (통법41①②)

- a. 납부할 금액으로 확정된 세액, 납부한 세액 및 미납세액(이들 세액이 없는 경우 포함)과 그 국세의 법정납기한 등 (징법15①)
- b. 소득세에 관한 총소득금액, 과세총소득금액 및 법인세에 관한 각사업년도의 소득금액
- c. 국세처납처분을 받은 적이 없다는 것

④ 납세증명서의 양식

「납세증명서」의 양식은 6종류로 정하여져 있다 (통규16①).

- a. 「납세증명서(1)」
확정된 세액 및 그 납부된 세액과 미납세액, 당해 국세에 관한 법정기한 등을 증명한다.
- b. 「납세증명서(2)」
「신고소득세」 또는 「법인세」에 관한 소득금액의 신고 또는 경정 혹은 결정에 관한 것(이러한 금액이 없다는 것도 포함)을 증명한다.
- c. 「납세증명서(3)」
미납세액이 없다는 것을 증명한다
- d. 「납세증명서(3의2)」
「신고소득세」와 「소비세 및 지방소비세」에 미납세액이 없다는 것을 증명한다
- e. 「납세증명서(3의3)」
「법인세」와 「소비세 및 지방소비세」에 미납세액이 없다는 것을 증명한다.
- f. 「납세증명서(4)」
과거3년간, 체납처분을 받은 적이 없다는 것을 증명한다.

(3) 납세증명의 절차

납세증명서의 교부청구는 증명을 받을 국세의 연도 및 세목 등의 일정한 사항을 기재한 청구서(통칙16①)에 의한다. 이 청구서는 미납세액이 없다는 것 또는 체납처분을 받은 적이 없다는 것의 증명을 제외하고, 세목별로 작성한다 (통령41③④⑤).

또한, 국세전자신고 · 납세시스템(e-Tax)를 이용한 납세증명서(전자납세 증명서)의 교부를 받는 것도 가능하다.

납세증명서의 청구자는, 증명서1매에 400엔(전자청구하는 경우 370엔)의 수수료를, 청구서에 수입인지를 붙여 납부하거나 또는 현금으로 납부가 가능하다(전자청구하는 경우 인터넷뱅킹 등으로 전자납부도 가능).

또한, 그 증명서가 2이상의 연도에 걸치는 국세에 관한 것인 때에는 그 연도의 수에 상당하는 매수의 증명서로서의 수수료를 계산한다 (통법123②, 통령42②).

게다가, 수입인지의 소인은 청구자가 하지 않고 세무서장이 한다 (통규14①)

【참고법령·통칙번호】 통기통(징)123-6

IV 납세완화제도 및 담보

1. 납세완화제도의 개요
(1) 납세완화제도의 의의

납세자는 납부할 세액이 확정된 후 그 확정된 세액을 납기한까지 납부하고, 납세의무를 소멸시키는 것이 요구된다. 그러나, 국세의 성질 (※1) 및 납세자의 개별사항 (※2)에 의해 납부를 강제하는 것이 적당하지 않은 것이 있다. 이 경우, 일정한 요건에 기초하여 납기한의 경과에 의해 생기는 독촉이후의 강제적 징수절차를 완화하여 납세자의 보호를 도모하는 조치를 취하는 것을 납세완화라고 한다.

※1 ① 일정기간분을 일괄하여 납부하여야 하는 경우가 있는 것, ② 재산과세에서 금전납부가 곤란한 경우가 있는 것, ③ 과세기간종료후 상당기간 경과하고난 후에 납부하는 경우가 있는 것 등

※2 ① 재해, ② 병, ③ 사업의 휴폐업 등의 사정

(2) 납세완화제도의 종류

납기한은, 납세자에게 일면 기한의 이익을 주는 것과 동시에, 반면 그 경과에 의해 독촉 이후의 절차를 개시시키는 기점이 된다. 게다가, 납기한 중이라도 법정납기한은 연체세 계산기간의 기산점이 되는 점, 혹은 징수권의 시효의 기산일을 정하는 기준일이 되는 등의 의미를 가진다. 세법은 납기한이 가지는 이러한 의의를 감안하여, 특수한 경우에 각각의 이유에 따라, 다음과 같이 기한의 효과를 완화하는 조치를 강구하고 있다.

① 납기한의 연장

법정납기한을 일정기간 연장하는 것을 납기한의 연장이라 한다. 납기한의 연장이 인정되기 위해서는 법정신고기한내에 납세신고서의 제출, 법정납기한내에 납기한의 연장신청서의 제출, 및 세액 전부 또는 일부에 대해 담보제공의 세가지 요건이 필요하다.

납기한이 연장되면 법정납기한 그 자체가 연장되어 그 사이에는 연체세가 부과되지 않고, 독촉도 하지 않는다. 또한, 연장되었던 기간이 경과할 때까지는 납세의무의 소멸시효도 진행이 개시되지 않는다.

납기한의 연장이 가능한 것은 다음의 경우이다.

a. 납기한의 연장 (주법30의6, 소법51, 담배세법22등)

소비세 등(과세자산의 양도 등에 관한 소비세는 제외)은 특수한 경우를 제외하고, 과세물품이 제조장에서 반출된 때 납세의무가 성립하며, 그 다음달 말일까지 신고납부하는 과세형태를 취하고 있다. 그러나, 과세물품의 대금회수가 납부기한 까지 이루어진다고 볼 수 없는 점을 고려할 때, 담보제공을 조건으로 납기한의 연장이 가능하다.

(주) 과세자산의 양도 등에 관한 소비세에 대해서는, 담보제공을 조건으로 하는 납기한의 연장제도는 마련되어 있지 않다.

b. 재해 등에 의한 납기의 연장 (통법11, 통령3)

재해 그밖의 부득이한 이유에 의해, 각 세법에 위거한 신고, 청구, 계출이나

그밖의 서류의 제출, 납부 또는 징수에 관한 기한까지는 그 서류의 제출이나 납부를 할 수 없는 경우에는, 그 이유가 있는 날로부터 2월 이내의 기간에 한해, 기한을 연장할 수 있다.

연장을 할 필요가 생긴 경우에는, 그 이유가 도도부현의 전부 또는 일부에 걸친 경우 국세청장관이 직권으로 지역 및 기일을 지정(지역지정)하거나, 또는 그 이유가 개별납세자에게 있는 때에는 납세자의 신청에 의해 세무서장 등이 납세자마다 기일을 지정(개별지정)하여 기한을 연장한다.

② 연납

연납은 납세자의 납세자금의 준비에 필요한 기간을 고려하거나 혹은 재정수입의 연도간에 걸친 평준화를 도모하는 등의 정책적 이유에 근거하여 제정된 것이다.

연납이 가능한 것은 다음의 경우이다.

a. 확정신고세액의 연납 (소법131①)

확정신고 시 납부할 소득세액에 대해서는, 그 법정신고기한내에 신고서를 제출하고, 법정신고기한까지 일정한 금액(2분의1) 이상의 금액을 납부함과 동시에 연납제출서를 제출한 경우에는 그 잔액에 대해 납부를 쉽게 하며, 국세수입의 평준화를 도모하기 위해 납부한 연도의 5월31일까지 그 납부연장이 가능하다.

b. 연불조건부 양도에 관계되는 소득세액의 연납 (소법132①)

거주자가 산림소득 또는 양도소득의 원인이 되는 자산을 연불조건부로 양도한 경우에 일정조건을 충족한 때에는 담보를 제공받아, 그 연불조건부 양도에 관한 세액에 관해, 5년이내 연납을 허가할 수 있다.

c. 부동산에 관계되는 상속세의 연납 등의 특례 (조법70의1①), 연납의 요건 (상법38①,③)

상속세 및 증여세에 관해서는, 세액이 10만 엔을 초과하고, 납기한까지 금전으로 납부하는 것이 곤란한 경우에 한하여 담보를 제공받아 상속세는 20년이내, 증여세는 5년이내 연부연납을 허가할 수 있다.

③ 납세유예 (통법46①~③)

납세자가 재해로 상당한 손실을 입은 때, 또는 재해, 병, 사업의 휴폐업 등 외에 납부세액의 확정이 지연됨에 따라 세액을 일시에 납부할 수 없다고 인정되는 때에는 납세유예를 할 수 있다.

조세는, 납기한까지 납부하여야 하며, 납기한을 경과하면 납세의무는 이행지체가 된다. 그러나, 어떠한 이유에 의해 납세자가 납세자금이 부족하여, 조세납부가 곤란하다고 인정되는 경우 등에는, 납기한경과후의 납세의무의 이행을 유예하는 것을 납세유예라고 한다. 납세유예는 납기한의 연장 및 연납과 같이 납기한을 연장하는 행위는 아니고, 납기한의 경과후의 조세납부 및 징수를 유예하는 행위

이고, 세무서장 등이 납세자로 부터의 신청에 의해 행한다.

④ 환가유예 (징법151①)

재산을 압류한 경우에 있어 다음에 게기하는 때에는, 체납자가 납세에 관해 성실한 의사를 가지고 있는 것을 조건으로, 1년의 범위내에서 압류재산 환가의 유예가 가능하다.

- a. 재산을 즉시 환가함으로 인해 체납자의 사업의 계속 또는 생활의 유지를 곤란하게 할 가능성이 있는 때
- b. 재산의 환가를 유예하는 것이 즉시 그 재산을 환가하는 것에 비하여 조세의 징수상 유리한 때

⑤ 체납처분의 정지 (국세징수법153조 1항)

체납자에게 다음사유가 있을때에는 체납처분의 집행을 정지할 수 있다.

- a. 체납처분을 집행할 수 있는 재산이 없는 때
- b. 체납처분을 집행함으로써, 생활을 현저히 궁핍하게 할 우려가 있다고 인정되는 때
- c. 주소 및 체납처분을 집행할 수 있는 재산이 모두가 불명한 때

⑥ 그밖의 완화제도 (국세통칙법23조5항, 105조2항,6항 외)

상기 외에 경정청구, 불복제기, 예정납세액의 감액승인신청, 연납 또는 물납의 신청이 있는 경우 등에 있어 징수유예, 체납처분의 집행정지 또는 압류중지 등의 제도가 있다.

(3) 납세유예와 체납처분절차상의 완화제도와의 차이

납세완화제도는 어느 것이나 납세자의 개별적인 사정에 따른 징수절차를 완화하는 것이다. 그러나, 그 성격, 절차, 효과 등에 관해서는 제도 상호간에 상당한 차이가 있다. 중요한 차이점은 다음과 같다.

①환가의 유예와 체납처분의 정지는, 체납처분절차가 이미 진행되고 있음을 전제로 하고 있음에 대해, 납세유예는 반드시 그 전제를 요하지 아니하며, 체납처분착수전에도 이루어진다.

②납세의 유예는 납세자의 신청을 필요로 함에 비해, 환가의 유예와 체납처분 정지는 세무서장의 직권에 의해 행한다. 그 차이는, 전자는 납세자의 신청이 없으면 유예할 지 여부를 알 수 없음에 대해, 후자는 체납처분을 진행하고 있기 때문에 집행기관이 충분히 요건사실의 판정이 가능하다.

③납세유예는 그 후의 강제이행절차를 유예하는 것이며, 환가유예는 체납처분에 의한 압류까지만 집행하고 그후의 환가를 유예하는 것이 원칙이다.

체납처분의 정지는, 그 정지상태가 3년간 계속된 때에는 납세의무 그 자체가 소멸한다.

④ 각 세에 공통하는 납세의 완화제도 중, 환가유예 및 체납처분의 정지는, 본래 체납처분절차 단계에서 이루어지므로, 징수법에 규정되어 있으며, 납기한의 연장 및 납세유예 등은 통칙법에 규정되어 있다.

2. 납세유예

(1) 납세유예의 구분

납세유예는 국세통칙법46조에 규정되어 있다. 이 조항은 국세통칙법 제정전의 재해감면법 제9조의 규정에 의한 유예제도를 승계한 재해를 당한자의 납기미도래의 국세에 관계되는 납세유예와 본법 제정전의 국세징수법 제148조 (징수유예의 요건등) 의 규정에 의한 유예제도를 승계한 일반적인 납세유예를 합한 규정이다. 하지만, 어떠한 유예의 경우에도 그 적용범위는 본법 제정전의 세법과 비교하여 약간 확장된 점을 유의하여야 한다. 전자의 유예의 요건은 1항에 규정되어 있고, 후자의 유예의 요건은 2항 및 3항에 정하여져 있다.

(1항) 재해를 당한자의 납기미도래 국세에 관한 납기유예

(2항) 일반적인 납세유예

(3항) 확정절차 등이 지연된 경우의 납세유예

① 재해를 당한자의 납기미도래의 국세에 관한 납기유예 (통법46①)

재해를 당해, 납세자가 그 재산에 상당한 손실을 입은 경우에는, 납기미도래의 국세에 대해 피해가 있는 재산의 손실상황 및 그 재산의 종류를 감안하여, 개개 납세자의 납부능력을 개별적으로 조사하지 않고, 기간을 정해 납세유예가 이루어 진다. 이 점이 개별조사를 한 후 유예를 인정하는 「일반적인 납세유예」 제도와 대비되는 이유이며 양자의 제도를 구별하는 주요한 차이점이 된다.

a. 유예의 요건 (통법46①)

재해, 풍수해, 낙뢰, 화재 그 밖에 이에 준하는 재해로 인하여 납세자가 그의 재산에 상당한 손실을 입은 경우에, 국세국장 또는 세무서장은 납세자의 다음 각호에 게기하는 국세로서 그 손실을 받은 날로부터 1년이내에 납부하기로 하고, 재해가 있는 날로부터 2월이내에 납세자의 신청에 의하여, 그 국세의 전부 또는 일부의 납세를 유예할 수 있다.

(1호) 재해가 있는 날 이전에 납세의무가 성립된 국세 (소비세 및 정령에서 정하는 것 제외)로서, 그 납기한이 손실을 입은 날로부터 1년이내에 도달하는 것 중 납세유예 신청일 이전에 납부할 세액이 확정된 것

첫번째로, 재해전에 납세의무가 성립되어 있다는 요건은, 재해 후에 성립하는

국세에는 당연히 재해에 따른 손실이 반영되어 있기 때문이다.

두번째로, 납기한이 재해후이어야 한다는 요건은, 납기한내에 납세한 자와의 권리율을 도모하는 취지이다. 재해전에 납기한이 도래한 국세는, 납세자가 본래의 기한까지 납부하는 것이 제도의 표면상의 방침이다. 이를 도과해서 이행지체의 상태에 이르기까지 재해를 입어 납부가 곤란하게 된 경우에는 「일반적 납세유예」를 받게 된다.

세번째로. 신청시까지 납부할 세액이 확정되어야 한다는 요건은, 신청의 성질상 당연하다. 납부할 세액이 확정되어 있지 않으면 안되기 때문이다.

(2호) 재해가 있은 날 이전에 과세기간이 경과한 과세자산의 양도 등에 관한 소비세로, 그 납기한이 손실을 입은 날 이후에 도래하는 것 중에, 납세유예의 신청일 이전에 납부할 세액이 확정된 것

게다가, 재해전에 그 과세기간이 경과한 것이라는 요건은, 1호와 마찬가지로 재해로 인한 매출감소, 재해를 입은 자산의 재조달에 따른 매입공제의 증가 등, 신고액에 재해로 인한 손실이 반영되기 때문이다.

(3호) 예정납세에 관한 소득세 및 중간신고, 연결중간신고 등에 관한 법인세 및 중간신고에 관한 소비세로 납기한이 미도래한 것.

게다가, 재해를 입는 연도분 또는 사업연도분의 소득세, 법인세 및 소비세는 재해로 말미암아 납부할 세액이 없어지든가 또는 전년도에 비하여 세액이 현저하게 감소할 것이다. 그러나, 예정납세 등의 세액은 전년도 또는 전사업연도의 세액을 기준으로 산출하므로, 재해의 결과가 반영되어 있지 않은 것이 통상적이다..

이는 예정납세 등의 세액을 확정신고한까지 유예하며, 확정신고로 일시에 조정을 도모하고, 그 이전에는 납세를 요구를 하지 않는 것이다.

b. 유예하는 기간 (통령13①)

유예기간은 최장1년으로 한다. 세무서장 등은 납세자의 납부능력을 조사하지 않고, 피해재산의 종류, 손실의 정도에 의해 유예기간을 정한다.

그 기간은 납세자의 전재산 중 피해로 인하여 손실을 입은 재산의 비율에 의해 다음과 같이 구분하고 있다.

- 전손 1년

전손이란, 재해에 의한 손해액이 그의 전재산가액의 50%를 초과하는 경우

- 반손 8월

반손이란, 재해에 의한 손해액이 그의 전재산가액의 20%부터 50%까지 결치는 경우를 말하며, 그 재해상황에 따라 2월이내에서 유예기간을 연장하거나 단축할 수 있다.

c. 유예기간의 연장

a의 규정에 의한 납세유예에 대해서는 그 유예기간의 연장은 인정되지 않는다. 다만, b의 유예기간내에 유예한 금액을 납부할 수 없는 경우에는 납세자는 새로이 신청서를 제출하여, 「일반적인 납세유예」의 규정에 의해 새로이 유예를 요구할 수 있다.

d. 통지 (통법47①, ②)

세무서장은 납세유예를 한 때 또는 유예를 인정하지 않는 때에는 그 뜻을 납세자에게 통지하여야 한다.

② 일반적인 납세유예

a. 유예의 요건 (통법46②)

세무서장 등은, 다음 각호에 게기하는 유예에 해당하는 경우에는 그 해당하는 사실에 근거, 납세자가 그 국세를 일시에 납부할 수 없다고 인정되는 때에는, 그 납부할 수 없다고 인정되는 금액을 한도로, 납세자의 신청에 의해 1년이내의 기간에 한하여 납세를 유예할 수 있다.

(1호) 납세자의 재산에 재해(지진, 풍수해, 낙뢰, 화재, 눈사태, 벼랑 무너짐, 산사태, 가뭄, 냉해, 동해, 화산폭발, 우박피해 등) 또는 도난을 당한 때

(2호) 납세자 또는 납세자와 생계를 같이 하는 친족의 병환, 또는 부상
계다가, 납세자와 동거하지 않는 친족이라도, 항상 생활비, 학자금, 요양비 등
을 송금하여 부양하는 경우에는 생계를 같이하는 자로 한다.

(3호) 납세자가 사업을 폐지하거나 또는 휴업한 때

(4호) 납세자가 사업에 현저한 손실을 입은 때

(5호) 1호부터 4호와 유사한 사실이 있는 때

계다가, 납세자는 유예해당사실이 생긴 때는 납기한의 전후 또는 체납처분의 개시의 유무를 불문하고, 언제든지 제출할 수 있다.

b. 유예기간 (통법46조②, ④)

원칙적으로 상기②a의 유예해당사실에 관해 납세유예가 가능한 기간은 유예를 시작하는 날부터 기산하여 1년이내이다.

개별납세자에 대한 구체적인 유예기간은 장래에 있어 납세능력을 조사하여, 1년의 범위내에서, 납세자의 사업의 계속 또는 생활의 유지에 현저한 지장을 주지않고, 그 유예받은 금액이 납부가능하다고 인정되는 최단기간이다. 납세자의 장래에 있어 납부능력에 따라 유예금액을 월별 등으로 적절히 분할하여 각각 분할한 금액마다 유예기간을 정할 수 있다

c. 유예기간의 연장 (통법46⑦)

b의 유예기간내에 부득이한 이유에 의해 유예금액을 납부할 수 없다고 인정되는 때에는 납세자의 신청에 의해 유예기간의 연장이 가능하다. 다만, 연장가능한 기

간은 이미 인정된 유예기간과 합하여 2년을 초과할 수 없다

d. 통지 (통법47①、②)

세무서장은 납세유예를 한 때 또는 유예를 인정할 수 없는 때에는 그 뜻을 납세자에게 통지하여야 한다.

e. 유예에 따른 담보 (통법46⑤)

불이행의 경우에 있어 징수를 확보하기 위하여 유예금액이 50만 엔 이하의 경우 또는 담보를 징수할 수 없는 특별한 경우를 제외하고, 유예금액에 상당하는 담보를 제공하여야 한다

③ 담보절차 등이 지연된 경우의 납세유예

a. 유예요건 (통법46③)

세무서장 등은 다음 각호에 게기하는 국세의 납세자에 대해, 그 각호에 게기하는 세액에 상당하는 국세를 일시에 납부할 수 없는 이유가 있다고 인정되는 경우 납부할 수 없다고 인정되는 금액 (납부능력을 조사하여 판정한다) 을 한도로 하여, 그 국세의 납부기한내에 그 자의 신청에 의해 납기한으로부터 1년이내의 기간에 한하여, 납세를 유예할 수 있다.

(1호, 2호) 법정신고기한 (부과과세방식의 국세는 납세의무성립일) 으로부터 1년이상 경과한 후 납부할 세액이 확정된 것

(3호) 원천징수에 의한 국세에 관하여, 법정납기한으로부터 1년이상 경과한 후 납세고지된 것

b. 유예기간 (통법46③、④)

납세유예가 가능한 기간은, 원칙적으로 국세납기한의 익일부터 기산하여 1년이내이다.

개개 납세자에 대한 구체적인 유예기간은, 장래에 있어 납부능력을 조사하여, 1년의 범위안에서, 납세자의 사업의 계속 또는 생활의 유지에 현저한 지장을 주지 않고, 그 유예된 금액을 납부할 수 있다고 인정되는 최단기간이다. 납세자의 장래에 있어 납부능력에 따라 유예금액을 월별 등으로 적절히 분할하여, 각각 분할된 금액마다 유예기간을 정할수 있다.

c. 유예기간연장 (통법46⑦)

b의 유예기간내에 부득이한 이유에 의해 유예금액을 납부할 수 없다고 인정되는 때에는 납세자의 신청에 의해 유예기간을 연장할 수 있다. 다만, 연장가능한 기간은 이미 인정된 기간을 합하여 2년을 초과할 수 없다

④ 통지 (통법47①、②)

세무서장은 납세유예를 한 때 또는 유예를 인정할 수 없는 때에는 그 뜻을 납세자에게 통지하여야 한다.

⑤ 유예에 따른담보 (통법46⑤)

불이행의 경우 징수를 확보하기 위하여, 유예금액이 50만 엔 이하의 경우 또는 담보를 징수할 수 없는 특별한 사정이 있는 경우를 제외하고, 유예금액에 상당하는 담보를 제공하게 하여야 한다.

(2) 납세유예의 효과

납세유예가 인정되면 다음의 효과가 생긴다.

① 독촉 및 체납처분의 제한 (통법48①, 각호)

유예기간 내에는 유예한 국세에 대해 새로이 독촉 및 체납처분을 할 수 없다. 더욱이, 유예를 받은 자가 압류에 관계되는 재산에 대해 그밖에 압류가능한 재산을 제공하고, 압류교환을 신청한 경우에는 유예기간 중이라도 신청에 따른 압류교환을 위한 압류를 할 수 있다. 다만, 납세자의 재산에 대해 그밖의 집행기관이 강제환가절차를 한 경우에는 배당이 이루어지는 때를 대비하여 교부청구 (참가입류를 제외) 를 할수 있다.

② 압류의 해제 (통법48②)

납세자가 압류재산의 해제를 신청한 경우 다음사유에 해당될 때에는 신청에 관계되는 압류를 해제할 수 있다

- 담보가액과 압류재산의 처분예정가액이 미납의 유예에 관계되는 국세를 초과하는 때
- 압류를 계속함으로 인해 납세자가 사업의 계속 또는 생활의 유지에 지장이 있는 때
- 그밖의 적당한 담보의 제공이 있는 때

③ 시효중단 및 정지 (통법72)

국세징수권의 시효에 대해서는 원용을 요하지 않으며, 시효완성후에는 이익을 포기할 수 없다. 따라서 시효완성후에는, 세무관청은 납세자가 시효를 원용하는가에 관계없이 징수절차를 밟을 수 없다. 또한, 납세자는 시효의 이익을 포기할 수가 없으므로, 세금을 납부하여도 과오납금으로 환급된다.

시효중단은, 정지와 같이 시효완성을 저지하는 제도이며, 중단사유가 생기면 계속된 시효기간은 효력을 상실하고, 다시 새로이 시효기간이 진행된다. 국세징수권의 소멸시효의 중단에 대해서는 민법규정이 준용된다. 중단사유에는 청구·압류 등·승인이 있다.

납세유예의 신청이 있은 때는, 신청이 중단사유의 승인에 해당되어 유예의 허가 유무를 불문하고 신청에 관계되는 국세에 대해서는 시효가 중단된다. 또한, 유예 기간 중에는 유예에 관계되는 세액에 대해 시효가 진행되지 않는다

④ 연체세의 면제

a. 재해로 상당한 손실을 입은 때의 납세유예 (통법6①)

유예기간에 대응하는 연체세는 면제된다.

- b. 통상의 납세유예 및 확정절차 등 자연 시 납세유예 (통법46조②1~④, 동법46③, 63①, 조법94②)

유예기간에 대응하는 연체세는 전부 또는 연14.6%의 비율의 2분의 1이 당연히 면제된다. 또한, 면제대상기간에 경감대상기간이 있는 때는 다음에 계기하는 금액의 합계액을 면제한다.

- 면제대상기간에 대응하는 부분의 금액의 2분의 1에 상당하는 금액
- 경감대상기간에 일정한 방법에 의하여 계산한 금액

(3) 납세유예의 취소 (통법49①~③)

세무서장은 납세유예기간 중 유예를 받은 자에게 다음의 이유가 생긴 때는 그 유예를 취소하거나 유예기간을 단축할 수 있다.

- ① 사전청구 사실이 있는 경우 납세유예를 받은 자가 그 유예에 관한 국세를 유예기간내에 완납할 수 없다고 인정되는 때
- ② 분할납부에 의한 유예의 경우 그 분할납부액을 그 유예기간내에 이행하지 않는 때
- ③ 담보제공을 필요로 하는 납세유예의 경우 이미 제공된 담보가액의 하락 등에 따라 세무서장 등이 한 증액담보 제공, 보증인의 변경 그밖의 담보를 확보하기 위해 필요한 행위를 하는 세무서장 등의 명령에 따르지 아니한 때
- ④ 유예기간내에 유예세액완납의 전망이 없을 정도로 자력을 상실한 때 또는 업황호전 등에 따른 납부가 곤란하다고 인정되는 금액이 없을 정도로 자력이 증가한 때, 또는 새로운 체납이 생긴 때, 위반행위에 따른 사업의 면허를 취소당할 때 등에 의해 유예를 계속하는 것이 적당하지 아니한 때

이 ②에서 ④까지의 이유로 납세유예를 취소하는 경우에는 절차의 신중을 기하기 위해 미리 유예받은자의 변명을 들어야 한다. 다만, 정당한 이유없이 변명을 하지 않는 때는 변명을 듣지 않고 취소할 수 있다. 유예의 취소는 유예의 효과가 향후 없어지게 되므로, 즉시 유예한 금액을 징수하거나 또는 체납처분을 하며, 담보가 있는 때는 담보의 처분을 한다.

또한, 세무서장은 납세유예의 취소 또는 유예기간을 단축한 때에는 납세자에게 그 뜻을 서면으로 통지하여야 한다.

3. 국세담보

(1) 담보를 제공하는 경우

국세에 관하여 세무서장 등이 담보제공을 요구하는 것은 대체로 다음의 경우이다

① 납세유예 등의 경우

납세유예 (국세통칙법46조1항에 해당하는 경우를 제외)를 하는 경우 또는 환가 유예를 하는 경우에는 그 유예에 관한 세액이 50만엔이하인 경우 또는 담보를

징수할 수 없는 특별한 사정이 있는 경우를 제외하고, 담보의 제공을 요구한다.

② 납기한 연장의 경우

소비세 등의 납기한 연장의 경우에는 연장에 관한 소비세 등의 금액에 상당하는 담보의 제공을 요구한다.

③ 연납의 경우

상속세 또는 중여세의 연납은 연납에 관한 상속세액 또는 중여세액에 상당하는 담보의 제공을 요구한다. 연불조건부 양도에 관한 소득세의 연납, 농지 등에 관한 상속세 또는 중여세의 납세유예, 산림에 관한 상속세의 납세유예, 비상장주식 등에 관한 상속세 또는 중여세의 납세유예를 받은 경우에도 담보제공이 요구된다.

④ 보전담보의 경우

보전담보는 장래 부과될 국세를 보전하는 기능을 가진다. 이는 간접세 특유의 제도이다. 간접세는 통상 물건의 매매대금 중에 포함되어 있으며, 납세자가 징수 기관으로부터 징수를 위탁받은 것으로도 생각할 수 있으므로, 납세자가 이를 체납한 경우에 체납 후 그 납세자에게 부과될 간접세에 관해 그 징수를 확보하기가 곤란하다고 인정되는 때에는 특히 그 보전조치가 필요한 것이다. 주세, 담배세, 석유석탄세, 항공기연료세 등의 규정이 여기에 속한다.

⑤ 보전압류의 경우

보전압류금액 또는 사전보전압류금액의 통지를 받은 자는 담보를 제공하여 압류를 하지 아니할 것 또는 이미 행한 압류의 해제를 요구할 수 있다.

⑥ 수입품에 관한 내국소비세의 경우

수입허가전에 화물을 인수하려는 자 등은 그 내국소비세액에 상당하는 담보를 제공하여야 한다.

⑦ 불복신청의 경우

불복신청을 한 자는 담보를 제공하여 불복신청의 목적이 된 처분에 관한 국세에 대하여 압류를 하지 아니할 것 또는 이미 행한 압류의 해제를 요구할 수 있다.

(2) 담보제공 (통법50)

담보는, 가능한 처분이 용이하고 가액의 변동염려가 적은 것을 제공받으며, 그 담보에 관한 국세가 완납될 때까지의 연체세, 이자세 및 담보의 처분에 요하는 비용을 충분히 담보할 수 있는 가액의 것 이어야 한다.

담보의 종류는 다음의 것으로 한정된다. 이들 이외의 것, 예를 들면 통상적으로 동산은 담보가 될 수 없다.

① 국채, 지방채

국채의 액면금액이 담보가액이 된다.

② 세무서장이 확실하다고 인정하는 사채 그밖의 유가증권

유가증권가액의 8할이내에서 담보의 제공기간 중 예상되는 가액변동을 고려한
금액이 담보가액이 된다.

③ 토지

시가의 8할이내에서 적당하다고 인정되는 금액이 담보가액이 된다.

④ 보험가입된 건물, 입목 및 등기된 선박 또는 등록된 비행기, 회전익항공기 및
자동차와 등록된 건설기계

시가의 7할이내에서 담보의 제공기간 중 예상되는 가치의 감소 등을 고려한 금
액이 담보가액이 된다.

⑤ 철도재단, 공장재단, 과업재단 등의 각종재단

담보가액은 건물 등과 동일

⑥ 세무서장이 확실하다고 인정하는 보증인의 보증

보증인으로 될 수 있는 자는 금융기관 그밖의 보증의무를 이행하기 위한 자력이
충분하다고 인정되는 자이다. 또한, 법인에 의한 보증에 관해서는 보증행위가 그
법인의 정관에 정하는 목적범위 내에 속하는 것에 한한다.

보증인의 보증은 보증하는 금액이 담보가액이 된다.

⑦ 금전

(3) 담보의 제공절차 (통령16①②③④)

국세통칙법54조에서, 담보제공절차에 대해서는 정령에 위임하는 취지가 규정되
어 있다. 담보제공방법은 제공재산의 종류마다 다음과 같이 정해져 있다.

① 대체국채 · 금전 공탁의 경우

대체주식 등을 제외하고 유가증권 및 금전을 담보로 제공할 때에는 이를 공탁하
고 공탁서 정본을 세무서장에게 제출한다. 다만, 등록국채 등은 담보권의 등록을
받아 담보권등록필 통지서를 제출한다.

② 대체주식 등의 경우

대체주식 등을 제공할 때에는 대체기관 등에 대하여 질권설정을 신청한다.

③ 저당권 설정

등기,등록이 가능한 토지, 건물 등을 제공할 때에는, 세무서장은 저당권의 설정
등기를 관계기관에 촉탁하므로, 저당권설정에 필요한 승락서, 인감증명서 등의 서
류를 세무서장에게 제출한다.

④ 보증계약의 체결

보증인의 보증에 의할 때에는 보증서, 인감증명서 등의 서류를 제출한다.

(4) 담보 처분절차

담보처분절차는, 담보물의 처분과 보증인으로부터의 징수로 구분된다

① 담보의 처분 (통법52①④, 동법37①)

담보가 금전인 때는, 공탁물양도청구서에 공탁서정본 및 환급을 수령할 권리가 있음을 증명하는 서면을 첨부하여 공탁소에 환급을 청구하여 국세에 충당한다.

금전이외의 담보물의 처분은, 징수법에 정해진 절차에 의해, 독촉을 하지 않고, 즉시 압류처분이후의 절차를 행한다. 다만, 공탁한 유가증권에 관해서는, 우선 공탁규칙에서 정한바에 따라 환급을 받으므로, 환가절차 또는 채권징수의 절차에 따라 현금화해서 국세에 충당한다.

담보물을 처분하여도 징수할 국세에 부족하다고 인정되는 경우에는 체납자의 다른재산에 대해 체납처분을 한다. 이 경우 독촉하지 아니한 국세에 관해서는 독촉장을 발송한다. 이 부족금액의 판정은, 반드시 담보재산을 현실로 환가한 결과에 의해 판정할 필요는 없고, 판정하고자 할 때의 현황에 따라 판정하면 된다.

② 보증인으로부터의 징수 (통법52②③④⑤, 동시행령19)

국세를 보증인으로부터 징수할 때에는, 납부통지서에 의하며, 그 통지서를 발송한 날의 익일부터 기산하여 1월을 경과하는 날을 납기한으로 정하여 납부청구를 한다. 보증인이 납기한까지 납부하지 않는 때는, 납부최고서로 납부를 독촉한다. 이 독촉후 10일을 경과하여도 완납하지 않는 경우에는 본래의 납세자의 재산에 체납처분을 하여도 징수할 세액에 부족하다고 인정되는 때에 한하여 보증인의 재산에 대해 체납처분을 할 수 있다.

게다가, 보증인의 재산은 본래의 납세자의 재산을 환가한 후가 아니면 공매 등의 환가를 할 수 없다.

또한, 보증인에게 국세를 납부하게 할 경우 유예요건에 해당하는 때에는 납세자에 준하여 납세유예가 인정되고, 납부위탁도 인정된다.

(5) 납부위탁

① 납부위탁의 의의 (통법55)

국세는, 금전에 의한 납부를 원칙으로 하고, 소위 증권류에 의한 납부는 국제증권의 이자지급 증표 등 특별히 제한된 범위내에서 허락될 뿐이다.

어음, 선일자수표는, 일반적으로 경제계에서 채무의 결제수단으로 이용되고 있으나, 증권으로 국세를 납부할 수는 없으므로, 국세의 납부에 대해 활용가능한 수단으로서 납부위탁제도가 있다.

납부위탁은, 납세자가 제공하는 유가증권의 징수와 그 징수된 금전으로 국세의 납부를 징수위원에 위탁하는 것이다. 이 제도에 의하면 납세자는 재차 납부절차가 필요하지 않는 편익이 있으며, 상대 세무서장으로서도 국세를 유예하는 경우 납세자가 금융기관과의 거래정지처분을 받을 우려가 있어 납부위탁을 한 어음 등은 부도처리가 되지 않으므로 이 담보적 기능을 이용하여 유예불이행을 미연에 방지할 수 있다.

② 납부위탁이 가능한 국세 (통법55①)

납세자가 다음에 계기하는 국세를 납부하기 위해 국세의 납부에 사용하는 것이 가능한 증권이외의 유가증권을 제공하여, 그 증권으로 회수하며 그 회수된 금전으로 국세 등의 납부를 위탁하고자 하는 경우 그 직원은 그 증권이 최근 확실히 징수가능하다고 인정되는 때에 한하여 그 위탁을 받을 수 있다.

- a. 납세유예, 환가유예 그밖에 체납처분에 관한 유예에 관계되는 국세
- b. 납기가 도래하지 아니한 국세로서, 그 납기한에 납부하려는 국세
- c. 체납된 국세로서, 납세자가 성실하게 납부할 의사를 가지고 있고, 납부위탁을 받으므로서 국세징수가 용이하다고 인정되는 것

③ 납부위탁 가능한 증권

위탁납부 가능한 증권은 다음의 요건에 해당하는 것이다.

- a. 국세납부에 사용가능한 증권이외의 유가증권일 것
- b. 대체로 6월이내에 징수가 확실하다고 인정되는 증권일 것
- c. 증권금액이 납부위탁하는 국세금액을 초과하지 않을 것

증권은, 실무상 선일자수표, 약속어음 및 환어음에 한 한다

④ 납부위탁절차 (통법55②③)

납세자로부터 납부위탁 신청이 있으며 징수직원이 납부위탁을 받은 증권을 수령한 경우 납부위탁증서를 납세자에게 교부하여야 한다.

징수직원은 납부위탁을 받은 경우 필요한 때는 확실하다고 인정되는 금융기관(※1)에 그 증권의 징수 및 납부의 재위탁(※2)을 할수 있다. 실제로 납부위탁이 있는 경우에는 대부분 재위탁 한다

※1 통상 일본은행대리점 또는 세입대리점을 겸하는 은행을 말한다

※2 징수직원이 받은 납부위탁을 다시 금융기관에 위탁하는 것

⑤ 납부위탁과 담보 (통법55④)

유예한 국세에 관해 납부위탁을 받은 때에는 일반적으로 그 증권이 담보적 기능을 하고 있기 때문에 다시 담보제공이 필요하지 않다고 인정되는 한도내에서 담보제공이 있은 것으로 볼 수 있다.

납부위탁이 있은 경우 지급기일까지 그 위탁에 관계되는 국세에 대해 독촉 및 체납처분을 하지 않는다

V 국세환급 및 환급가산금

1. 국세환급

(1) 환급금의 종류

국세로서 납부 또는 징수되는 금액이 확정된 금액보다 과대한 경우나 기타 과세

의 공평의 관점에서 이미 납부한 국세채무를 경감면제할 경우 이미 납부 등을 한 이들 국세는 환급된다.

국세환급은 두종류로, 환급금의 환급과 과오납금의 환급으로 나누어지는데, 이를 합하여 환급금 등이라 한다

① 환급금

환급금은 각 세법에서 정해진 바에 따라 발생하는 것으로, 예정(중간)납부금액이 그 뒤 확정금액을 초과하는 경우 환급하는 것이다.

주된 환급금은 다음과 같다.

예정적인 납세의무가 확정에 의해 환급되는 금액	<ul style="list-style-type: none">소득세의 예정세액의 환급금(소법 139①, 160①②)법인세의 중간예납액의 환급금(법법 79①, 134①②)소비세의 중간납부액 환급금(소법 53①, 55①②)
세액을 통산해서 계산함으로 발생되는 금액	<ul style="list-style-type: none">소득세법에서 원천징수세 등의 환급금(소법 138①, 159①②)법인세법에서 소득세액의 환급금(법법 78①, 133①, 135①)소비세법에서 소비세액의 공제부족 환급금(소법 52①, 54①)
소득을 통산해서 계산함으로 발생되는 금액	<ul style="list-style-type: none">소득세법에서 순손실 계속발생에 따른 환급금(소법 140①, 141①②)법인세법에서 결손금 계속발생에 따른 환급금(법법 80①)
조세부담의 적정화로 인하여 발생되는 금액	<ul style="list-style-type: none">주세 등의 과세물건이 재입고됨으로 발생하는 환급금(주법 30④⑤, 휴법 17③④, 유법 15④⑤, 도법 9①, 석법 12③④, 담법 16④⑤)재해로 인한 환급금(재법 3②③, 7④, 8①)가장경리로 과대신고한 경우의 환급금(법법 134 の 2①)
주로 정책적 이유에 의해 발생되는 금액	<ul style="list-style-type: none">담배세 등 과세필한 물품을 수출 등을 한 경우의 환급금(담법 15①)

② 과오납금

과오납금은 본래 납부할 원인이 없으나 국세로 납부된 금액으로, 국가의 일종의 부당이득에 해당하는 반환금이다.

과오납금은 과납금과 오납금으로 나뉜다.

a. 과납금

과납금은 납부할 때에는 확정된 국세이었으나, 경정청구로 감액경정이나 불복심사의 재결 등에 의해, 그 뒤에 납부할 국세가 소멸 또는 감액 되어 발생하는 것이다.

b. 오납금

1) 납부할 국세의 납부전에 납부한 경우, 2) 납부할 세액이 확정되어 있지만, 납기개시 전에 납부한 경우(예납요건에 해당하는 것을 제외), 3) 확정된 납부금액을 초과하여 납부한 경우에 발생하는 것.

(2) 국세 환급

① 금전에 의한 환급

환급금액이 발생한 경우 인지납부나 물납 등 당초 납부수단에 관계없이 원칙적으로 지체없이 금전으로 환급한다 (통법 56①)

② 환급 받을 자

환급 받을 자는 원칙적으로 환급금발생의 원인이 된 국세 및 과오납된 국세를 납부한 자 (환급청구권자) 가 되지만, 다음 표의 경우에는 환급 받을 자가 명시되어 있으므로, 다음의 자가 환급청구권자가 된다.

· 납세관리인이 있는 경우	납세관리인
· 상속재산관리인(민법 895 등) 또는 부채자의 관리인(민법 25)이 있는 경우	상속재산관리인 또는 부채자 관리인
· 법인이 청산중인 경우	청산인
· 파산선고를 받은 경우	파산관재인
· 회사의 정리개시명령이 있는 경우	관리자

(3) 미납국세에의 충당

① 충당의 의미

환급금이 발생한 경우 그 환급을 받을 자가 별도로 납부가 확정된 국세가 있는 때에는, 납세자의 의사에 관계없이, 그 환급금을 미납국세에 충당한다. 이는 국세 채권을 소멸시키는 하나의 행위이며, 민법상의 상쇄규정(민 505)과 같은 효력을 가진다. 다만, 민법상의 상쇄규정과는 다르며, 미납국세에의 충당은 강제규정으로 당사자의 반대의사표시는 인정되지 않는다.

② 충당효과 및 충당적상

충당으로, 납부할 세액은 충당적상시 (충당되는 국세의 법정납기한과 환급금 등이 발생한 때의 늦은 때 (통령 23①)) 에 충당된 환급금 등에 상당하는 국세의 납부가 있은 것으로 본다 (통 57②).

③ 충당절차

환급금 등을 미납국세에 충당하는 경우 그 국세에 본세 외에 연체세 등 또는 이자세가 있는 때에는, 우선 본세에 우선적으로 충당하고 (통 57①), 납세자에게 충당통지서를 송달한다 (통 57③).

2. 환급가산금

(1) 환급가산금의 의의

국세의 납부지연에 대해 연체세가 부과되는 것과의 균형을 도모하는 관점에서 원칙적으로 환급금등에는 이자에 해당하는 환급가산금이 가산된다.

(2) 환급가산금의 계산

환급가산금에는 기산일(다음의 표)로부터 환급금의 지급결정일 또는 충당일(충당일 전에 충당적상일이 있는 경우, 그 충당적상일)까지의 기간에 7.3%※ 비율의 환급가산금이 가산된다 (통 58①).

※ 환급가산금의 비율에 관해서는 1999년도 세제개정 시 당분간 조치(조 95)로서, 환급가산금의 비율은, 매년 천년도 11월 말일자 기준할인율에 연 4%를 가산한 비율이 7.3%에 미달한 경우에는, 그 연도중에는 당해 기준할인율에 연 4%를 가산한 비율(특례기준비율)로 한다.

환급금 등의 구분	환급가산금의 기산일
1. 환급금 및 다음에 계기하는 오납금 ①경정, 결정 또는 부과결정에 의해 확정된 세액이 감액되므로 발생하는 오납금 (2를 제외) (통법 58①) ②납세고지된 확정절차를 요하지 않는 국세가 감액되므로 발생하는 오납금 (통법 58①一) ③소득세의 예정납세액이 감액되므로 발생하는 과납금 (통령 24①1)	납부한 날 (그날이 법정기한전인 경우는 법정납기한)의 다음날(통법 58①1)
2. 경정청구로 세액이 감액되므로 발생하는 오납금(통법 58①2)	경정청구가 있는 날의 다음날로부터 기산하여 3월을 경과하는 날과 경정이 있는 날의 익일부터 기산하여 1월을 경과하는 날 중 빠른 날의 익일(통법 58①2)
3. 상기 1,2 이외의 다음의 과오납금 ①신고에 의해 확정된 세액이 경정청구 없이 감액경정함으로서 발생하는 과납금(통령 24②一) ②원천징수하는 국세로 납세고지가 되지 아니한 원천세의 과오납금(통령 24②) ③그 밖의 과오납금	①경정통지를 한 날의 다음날부터 기산하여 1월이 지난날의 다음날(통법 58①2) ②과오납 사실을 확인한 날의 익일부터 기산하여 1월을 경과하는 날의 다음날 (통법 58①3、통령 24②2) ③납부한날(그날이 법정납기한 다음날인 경우 법정납기한)의 익일부터 기산하여 1월을 경과 하는 날의 익일(통법 58①3、통령 24②5)

(환급가산금의 산식)

$$\text{납부할 금액} \times \frac{\text{7.3\% 또는 특례기준비율}}{365} \times \text{날로부터 지급결정일} = \text{환급가산금액}$$

VI 경정, 결정, 부과결정 및 징수 등의 기간제한

1. 기간제한의 개요

(1) 기간제한의 요지

국세의 법률관계에 있어 국가가 행사하여 얻을 권리의 무제한 인정해서는 납세자의 법적 안정성이 확보되지 않을뿐 아니라, 국세의 획일적 집행도 어렵게 된다. 이에 대처하기 위해 부과권 및 징수권 등의 행사에 대해 기간제한규정이 마련되어 있다.

이들 국세채권에 대한 기간제한으로서는, ①국세의 부과 및 징수절차의 대량성·반복성 등의 특수성에 의거, 획일적이고 신속하게 처리하는 것, ②국가의 일반 과징금의 시효가 5년인 것 (회계법 30), 등 다음과 같이 정해져 있다. 즉, 「부과권」에 관해서는 3년, 5년, 7년, 9년 (통법 70)이며, 「징수권」은 5년 (통법 72①). 환급청구권은 5년 (통법 74①)이다

(2) 기간제학의 구분

국세의 기간제한에는 부과권(경정·결정·부과결정)의 제척기간과 징수권 및 환급청구권의 소멸시효가 있다

① 부과권(경정·결정·부과결정)의 제척기간

부과권은 세무서장이 국세채권을 확정하는 처분이며, 부과행위는 세무서장이 이미 성립한 납세의무를 확정시키는 것이므로, 이른바 준법률행위로 일종의 형성권이라 생각한다. 부과권이 형성권이라면, 일반적으로 시효제도와는 별관계 없다고 말할 수 있다. 부과권의 기간제한에는 제척기간이 채택되고 있다.

제척기간의 주요한 특징으로는 다음 3 가지를 들 수 있다

- 1) 시효중단이 없다
 - 2) 권리의 존재기간이 미리 예정되어 있어 그 기간이 경과함으로써 권리가 절대적으로 소멸하며 당사자의 원용을 요하지 아니한다.

3) 제척기간에 따른 권리소멸은 소급효과가 없고, 장래에 대하여 소멸한다.

부과권의 행사가 제척기간내에 유효하기 위해서는 그 기간의 말일까지는 경정·결정 또는 부과결정통지서가 납세자에게 도달해야 한다.

또한, 원천소득세 등 자동확정되는 국세(통법 15③)에 관해서는 부과행위가 존재하지 않으며, 징수권의 소멸시효가 생기고, 제척기간의 문제는 생기지 않는다.

② 징수권 및 환급청구권의 소멸시효

징수권은 이미 확정된 국세채권의 이행을 요구하며, 수납하는 권리이므로, 청구권으로써 사법상의 채권과 매우 유사한 성격을 가지며, 국세의 우선권(징법 8)과 자력집행권(징법 47, 82 등)이 특히 인정되어 있는 점을 제외하면 사채권과 마찬가지로 취급하는 것이 타당하다.

2. 부과권의 제척기간

(1) 부과권의 제척기간이란 세무서장이 납세의무를 확정할 수 있는 기간이며, 또한 납세의무가 성립되어 있어도, 미확정인 채로 부과권의 제척기간이 경과한 때에는 부과권에 의한 납세의무의 확정은 할 수 없다.

부과권이 행사가능한 기간의 기산일은, 신고납세방식을 취하는 경우는 법정신고 기간의 익일이다. 다만, 환급청구신고서와 관련한 경정의 경우에는 그 제출일의 익일이 기산일이 된다.

한편 부과과세방식에 의하는 국세의 제척기간의 기산일은, 과세표준신고서의 제출을 요하는 국세에 관해서는 제출기한의 익일, 과세표준신고서의 제출을 요하지 않는 국세에 관해서는 납세의무성립일의 익일이 된다

(2) 제척기간 3년

- 부과과세방식의 국세로서, 과세표준신고서를 제출하여야 하는 때에 그 신고서 제출에 대한 부과결정(통법 70①②)

(3) 제척기간 5년

- 경정 또는 결정(통법 70①①)
- 부과과세방식의 국세로서, 과세표준신고서를 제출하여야 하는 때에 그 신고서를 기한내 제출하지 아니한 신고에 대한 부과결정(통법 70①②)
- 부과과세방식의 국세로서, 과세표준신고서의 제출을 요하지 않는 신고에 관한 부과결정(통법 70①③)
- 감액부과결정(통법 70①, 2, 3)

(4) 제척기간 7년

- 거짓 그밖의 부정행위로 세액의 전부 또는 일부를 면제 받거나 혹은 그 전부 또는 일부 세액을 환급 받은 경우의 경정결정 등

- 거짓 그밖의 부정행위로 그 과세기간에 순손실 등의 금액을 과대신고한 경우(통법 70④)

(5) 제척기간 9년

- 법인세 관련 순손실 등 금액으로서, 당해과세기간에 발생한 손실액 등을 증가시키거나 혹은 감소시키는 경정(통법70②)

(참고) 2012년 12월 개정전후의 경정 관련 세목별 기간제한 일람표

대상세목	증 액 (개정전)	감 액 (개정전)	증액 · 감액 (개정후)
신고소득세 (순손실 등의 금액 관련 경정)	3 年 (5 年)	5 年 (5 年)	5 年 (5 年)
법인세 (순손실 등의 금액 관련 경정) (이전가격세제 관련 경정)	5 年 (7 年) (6 年)	5 年 (7 年) (6 年)	5 年 (9 年) 주2 (6 年)
상속세	3 年	5 年	5 年
증여세	6 年	6 年	6 年
소비세 및 지방소비세	3 年	5 年	5 年
주세	3 年	5 年	5 年
위 이외의 것 주1	3 年	5 年	5 年

주1. 휘발유세 및 지방휘발유세, 석유석탄세, 석유가스세, 담배세 및 담배특별세, 전원개발촉진세, 항공기연료세, 인지세 (인11, 12에 게기한 것, 지가세를 말한다).

주2. 2008년 4월 1일 이후에 종료한 사업년도 또는 연결사업년도에서 발생한 순결손 등의 금액부터 적용한다 (통부칙37) .

3. 징수권 및 환급청구권의 소멸시효

(1) 징수권의 소멸시효

국세징수권의 권리행사에는 기간제한이 있으며, 그 기간을 경과하면 국세는 징수할 수 없게 된다. 이 일정한 기간에 권리행사를 하지 않는 경우 그 권리를 소멸시키는 제도가 소멸시효이다.

국세의 소멸시효의 기간은 5년 (통법72①), 관세법은 원칙적으로 3년 (관세법14의 2①) 으로, 일반사채권의 10년 (민법167①) 보다 짧다.

① 소멸시효의 기산일

징수권소멸시효의 기산일은 원칙적으로 국세의 법정납기한의 익일이다 (통법72 ①). 이는, 법정납기한이 경과하면 세무서장은 납세자의 신고를 기다리지 않고, 스스로 경정 등의 권리를 행사해서 납세청구를 하는 것이 가능하므로 법정납부기한의 다음날을 소멸시효의 기산일로 한 것이다.

또한, 법정납기한이 없는 국세에 관해서는, 국세징수권을 행사할 수 있는 날 등으로 정해져 있다.(통법 72①).

구 분	시효의 기산일
신고납세방식의 국세	원칙은 법정납기한
부과과세방식의 국세	가산세에 관해서는 부과 원인이 된 본세의 법정납기한
원천징수소득세	이자·배당·급여등을 지급하는 월의 익일 10 일
납부부족액의 통지 관련 등록면허세	그 등록일
재결 등에 따라 경정결정 등의 기간제한 특례적용이 있는 경우의 경정결정 등에 따라 납부하는 국세	재결 또는 경정이 있은 날
환급청구신고서와 관련 환급금에 상당하는 세액이 과대하여 납부하는 국세	환급청구신고서의 제출이 있은 날
체납처분비	지급확정된 날

② 시효의 중단

민법상 시효의 중단사유로는, 1)청구, 2)압류·가압류 또는 거래분, 3)승인(민법147) 이 있다

국세징수권의 소멸시효에 대해서는 민법의 중단사유를 준용하며 (통법72③), 그 밖에 세무서장에 의한 국세채권을 실현하기 위한 행위, 즉 경정결정, 부과결정, 납세고지, 독촉, 교부요구 각각에 관해 효력이 생긴 때에 시효가 중단(중단계속기간)되고, 그 중단기간을 경과한 때부터 새로이 시효기간이 진행된다 (통법73①) 또한, 납세신고, 납세유예신청, 연납신청 및 일부납부 등은 납세자가 승인한 것으로 인정되어 시효가 중단된다.

③ 시효의 정지

시효의 정지는, 시효의 완성을 일정기간만 연장하는 것으로, 정지때까지 진행된 시효기간의 효과는 상실되지 않는다.

징수권의 시효가 정지하는 것은 다음의 기간이다.

1) 연납·납세유예 또는 징수 혹은 체납처분에 대한 유예기간 중에는 징수권을 행사하지 않으므로 시효가 정지된다 (통73④).

2) 사기 그밖에 부정한 방법으로 전부 혹은 일부세액을 면제 또는 환급받은 국세에 관해서는, 그 법정기한으로부터 2년간 정지한다 (통73③)

(2) 환급청구권의 소멸시효

환급금 등의 환급청구권은 그 청구가 가능한 날부터 5년간 행사하 아니하면 시효가 소멸(통법 74①)하나 시효의 기산일은 과오납금이 발생한 때의 다음날이다.

또한, 납세자가 환급금을 받기 위해 납세신고서, 환급청구서를 제출하는 것은 최고(민법 153)로써의 효력이 있으며 세무서장으로부터 지급통지서 등이 환급청구자에게 송달된 때에 승인으로서 시효가 중단된다(통법 74②).

더욱이 환급금등에 관한 청구권의 시효에 관해서는 원용을 요하지 아니하며 시효 완성 후의 이익을 포기할 수 없다(통법 74②).

VII 국세조사

1. 국세직원의 질문검사권

질문검사권이란 적정하고 공평한 과세확보라는 관점에서 세무직원이 납세의무자 등에 대하여 질문하고, 장부서류 그밖의 물건을 검사하거나 또는 당해 물건의 제시 혹은 제출을 요구할 수 있는 행정상의 권한이다

(1) 소득세 등에 관한 조사

① 질문검사권

국세청, 국세국 또는 세무서 (이하 「국세청등」이라 한다)의 해당직원은 소득세, 법인세 또는 소비세 관련 조사에 관하여 필요한 때에는 다음의 ②에 게기한 자에 대하여 질문을 하거나 사업에 관한 장부서류 기타물건을 조사 또는 해당물건의 제시 혹은 제출을 요구할 수 있다.(통법 74 의 2)

② 대상자

가. 소득세

(가) 소득세의 납세의무자, 납세의무가 있다고 인정되는 자 또는 확정손실신고서를 제출한 자

(나) 지급조서 또는 원천징수표, 신탁계산서 등을 제출할 의무가 있는 자

(다) 상기(가)에게 금전 혹은 물품급부와 관련하여 권리의무가 있는 자 또는 있었다고 인정되는 자

나 법인세

(가) 법인

(나) 상기(가)에게 대하여 금전지급 혹은 물품양도와 관련 권리의무가 있는 자

다. 소비세

(가) 소비세의 납세의무자, 납세의무가 있다고 인정되는 자 또는 환급을 받기 위하여 신고서를 제출한 자

(나) 상기(가)의 자에 대하여 금전의 지급 혹은 자산의 양도 등에 관하여 권리의 무가 있는자

③ 2013년1월시행의 개정에 관하여

법인세법에 에서 질문검사권을 규정한 법인세법153조나 소득세법234조 등은 2013년1월이후에 삭제되어, 그 내용은 신국세통칙법74조의 2에 승계되었다

구법인세법153조에는 규정의 표제가 「당해직원의 질문검사권」으로 되어있던 것 이 신국세통칙법74조의 2에서는 「당해직원의 소득세 등에 관한 조사에 관한 검 사권」으로 개정되었다

신국세통칙법74조의 2의 규정은 법인세법,소득세법 및 소비세법에 별개로 규정 되어있던 조문을 통합하여 제정한 조문으로 실질적으로 질문검사권의 내용 등에 관한 개정은 아니라고 여겨진다

(2) 상속세 및 증여세에 관한 조사

(1)마찬가지로 개별세법에 규정되어있던 질문검사권에 관한 조문을, 개정 국세 통칙법에 다시 규정한 것으로 실질적인 내용개정은 아니라고 여겨진다(통법74의 3).

(3) 주세에 관한 조사

(2)와 동일하다 (통법74의4)

(4)담배세 등에 관한 조사

(2)와 동일하다

① 담배세 (통법74의5①1)

② 휘발유세 (통법74의5①2)

③ 지방휘발유세 (통법74의5①2)

④ 석유가스세 (통법74의5①3)

⑤ 석유석탄세 (통법74의5①4)

⑥ 인지세 (통법74의5①5)

⑦ 항공기연료세 (통법74의6①1)

⑧ 전원개발촉진세 (통법74의6①2)

(5) 물건의 유치

국세청 등의 당해직원은 국세의 조사에 관하여 필요가 있는 때에는 그 조사에 있어 제출된 물건을 유치할 수 있다(통법74의7)

(6) 권한의 해석

전기 1부터 4의 질문검사권의 규정에 의한 당해직원의 권한은 범죄수사를 위하여 인정된다고 해석해서는 안된다(통법74의8)

2. 세무조사의 사전절차

(1) 세무조사의 사전절차

세무서장등(국세청장, 국세국장 혹은 세무서장을 말한다. 이하2,3에 있어서도 동일)은 조사담당직원이 납세의무자에 대하여 실지조사를하는 경우 사전에 당해 납세자에 대하여 그 뜻과 ①조사개시일시, ②조사장소, ③조사목적, ④조사대상세목, ⑤조사대상기간, ⑥조사의 대상이 되는 장부서류 그밖의 물건, ⑦당해 납세의무자의 성명 및 주소 또는 거소, ⑧조사담당직원의 성명 및 소속관서 등을 통지하여야 한다(통법74의9)

사전통지의 대상자는 납세의무자이다

또한, 납세의무자에게 세무사 등의 세무대리인이 있는 경우 세무대리인도 대상이 된다

(2) 조사「개시일시」 또는 「개시장소」의 변경 협의

세무서장등은 사전통지를 받은 납세의무자로부터 합리적인 이유가 있어 조사개시일시 또는 조사를 행하는 장소에 관하여 변경을 요구받은 경우 이러한 사정에 관하여 납세자와 협의하여야 한다(통법74의9④).

(3) 사전통지 이외의 사항에 관하여 비리가 의심되는 경우의 질문검사권등

조사담당직원은 조사에 의해 조사관한 전기「(1)세무조사의 사전통지」의 ③부터 ⑥까지의 통지사항 이외의 사항에 관하여 비리가 의심되는 경우에 그 사항에 관하여 질문검사 등을 한다(통법74의9④)

또한 「사전통지 이외의 사항」에 관하여 질문검사등을 하는 때에는 새로이 사전통지를 할 필요는 없다

(4) 사전통지를 요하지 않는 경우

세무서장 등이 조사상대방인 납세의무자의 신고 혹은 과거의 조사결과 또는 영위하는 사업내용에 관한 정보 그밖에 국세청등이 보유하는 정보에 비추어, 위법 또는 부당한 행위를 쉽게 하거나 정확한 과세표준등 또는 세액등의 곤란 할 우려 기타 국세에 관한 조사를 적정하게 수행하는데 지장을 미칠 가능성이 있다고 인정되는 경우에는 시전통지를 요하지 아니한다(통법74의 10).

더욱이, 국세청의 일반납세자에의 질의사례에 의하면 사전통지없이 실지조사를 행한 경우라도 운용상 조사대상이 되는 세목·과세기간이나 조사목적 등에 대하여는 조사현장에서 바로 설명하도록 하고 있다.

또한, 소위 거래처조사에 대해서는 사전통지가 의무화 되어 있지는 않다. 국세청의 일반납세자에의 질의사례에 의하면, 거래처조사의 경우에도 운용상 원칙적으로 사전에 그 대상자에게 「일단」 연락하고 있다.

3. 세무조사를 종료하는 때의 절차

(1) 경정결정 등이 필요하지 않은 뜻의 통지

세무서장등은 실지조사결과 경정결정 등이 필요하지 않은 경우에는 납세의무자에게 당해 실지조사 등의 상대방측이었던 자에 대해 그 시점에 있어 경정결정 등이 필요하지 않은 뜻을 서면으로 통지한다(통법74의11)

(2) 경정결정 등이 필요한 경우 조사결과의 내용설명등

실지조사결과 경정결정 등이 필요한 경우 당해 직원은 그 조사결과내용을 납세

의무자에게 설명한다(통법74의11②).

또한, 조사결과내용을 설명할 때 당해 직원은 당해 납세의무자에 대해 수정신고 또는 기한 후 신고를 권유할 수 있다.(통법74의11③)

더욱이 이 경우에는 조사결과에 관하여 납세의무자가 납세신고서를 제출한 경우 불복신청은 할 수 없지만 경정청구는 할 수 있다는 뜻을 설명하는 동시에 그 뜻을 기재한 서면을 교부하여야 한다(통법74의11③).

(3) 납세의무자의 동의가 있는 경우 세무대리인 또는 연결모법인에 통지 등
전기 「(1)경정결정 등이 필요하지 않은 뜻의 통지」 및 전기 「(2)경정결정 이
필요한 경우 조사결과내용의 설명 등」에 대하여, 「납세의무자가 연결자법인의
경우」 또는 「납세의무자에게 세무대리인이 있는 경우」에는 당해 납세의무자를
대신하여 다음의 자에게 할 수 있다.

(통법74의11④⑤)

①연결자법인의 경우

연결자법인(납세의무자) 및 연결모법인의 동의가 있는 경우 . . . 그 연결 모법인

②세무대리인이 있는 경우

납세의무자의 동의가 있는 경우 . . . 그 세무대리인

(4) 재조사

전기(1)의 「경정결정 등이 필요하지 않은 뜻의 통지」를 한 후 또는 전기(2)
의 「조사결과에 관하여 납세의무자의 납세신고서의 제출 등」을 한 후에 있어서
도 당해 직원은 새로이 얻은 정보에 비추어 비리가 있다고 인정되는 경우에는 당
해 통지를 받거나 또는 납세신고서의 제출 등을 행한 납세의무자에 대하여 질문
검사를 할 수 있다.(통법74의11⑥)

① 「새로이 얻은 정보」란

통칙5-7에서 「질문검사 등을 한 당해 직원이 당해 통지 또는 설명을 한 시점에
알고 있는 정보이외의 정보」라고 규정되어 있다

요컨대 조사중에는 자료가 입수되지 않았으나 조사종료 후 다른 서로부터 자
료가 송부되는 경우가 상정될수 있다

게다가 그 자료의 내용이 활용효과가 높다고 예상되는 정보인 경우 그 조사관
은 일단 종료한 과세기간에 대하여 재조사를 실시하지 않을 수 없게 된다. 이러
한 경우가 재조사인 것이다.

통칙법개정전에도 새로이 얻은 자료정보의 해명을 위해 재조사를 실시하는 경우
가 자주 있었다. 그 운영상의 취급이 법령에 명확하게 되어 있으나 국세청 질의
사례에서는 다음과 같이 기재되어 있다. 「과거에 조사를 실시한 과세기간에 새로
이 비리에 관한 정보가 수집되어 재조사하는 경우가 있다. 재조사함에 있어 사

전통지를 하는가, 재조사를 하는 이유에 관한 설명은 않는다」

이번 통칙법개정에서 세무조사절차의 투명화, 명확화를 도모한다고 표방은 하지만, 역으로 불투명감을 주는 감이 있다고 여겨진다

4. 신분증명서의 휴대 등

(1) 사업자단체 등에 대하여 자문 및 관공서에의 협력요청

국세청등의 당해직원은 필요한 때에는 사업자단체 등에 대하여 자문 및 관공서 등에 대하여 협력을 요청할 수 있다(통법74의12).

(2) 신분증명서 등의 휴대등

국세청등의 당해직원은 전기1의 질문검사권의 규정에 의한 질문, 검사, 제시 혹은 제출요구 등을 하는 경우 또는 사업자단체 등에 대하여 자문 및 관공서 등에의 협력요청을 하는 경우 신분을 표시하는 증명서를 휴대하고 관계인의 요구가 있는 때에는 제시하여야 한다(통법74의13)

VIII 행정절차법과의 관계

1. 행정절차법의 개요

(1) 행정절차법의 의의

행정절차법(이하, 행절법이라 한다)은 행정청의 「처분, 행정지도 및 신고에 관한 절차에 관하여, 공통되는 사항을 정함으로써, 행정운용에 있어 공정성의 확보와 투명성향상을 도모하여, 국민의 권리이익의 보호에 이바지함을 목적」(행절법1①)으로, 행정분야나 행위주체의 여하를 물문하고, 행정절차전반에 대하여 일반법으로서 제정되어 있다

(2) 신청에 대한 처분

행정청은 인허가등의 여부를 법령이 정한바에 따라 판단하기 위하여 필요한 심사기준을 정하며, 원칙적으로 공표하여야 한다(행절법 5)

그리고, 신청부터 처분까지 통상 소요되는 표준처리기간을 정하도록 노력하고. 이를 정한 때에는 공표하여야 한다(행절법 6).

또한, 행정청은 신청이 있는 때에는 지체없이 심사를 개시하고, 동시에 형식상의 불비가 있는 신청에 대하여는 신속하게 보정을 요구하며, 인허가등을 거부하여야 한다(행절법 7). 인허가등을 거부하는 경우에는, 원칙적으로 그 처분이유를 제시하여야 한다(행절법 8)

(3) 불이익처분

행정청은, 처분기준을 정함과 동시에 공표하며(행정법 12), 불이익처분을 하려는 경우, 원칙적으로, 청문실시 또는 변명의 기회를 부여하여야 하며(행정법 13), 처분이유를 나타내어야 한다(행정법 14)

(4) 행정지도

행정지도를 하는 자는, 행정기관의 임무 또는 관할업무의 범위를 넘어서는 안 된다. 더욱이, 상대방이 행정지도에 따르지 않는 것을 이유로, 불이익한 처분을 해서는 아니된다(행정법 32). 또한 행정지도를 하는 자는 상대방에 대해 행정지도의 취지 및 내용과 책임자를 명확히 하여야 한다(행정법 35). 또한 상대방으로부터 서면교부를 요구받은 때에는 행정상 특별한 지장이 없는 한 원칙적으로 이를 교부하여야 한다(행정법 35②)

(5) 신고

신고가 법령에 정하여진 형식상의 요건에 적합한 경우 그 신고가 제출처에 제출된 때에, 그 신고를 해야 할 절차상의 의무가 이행된 것으로 된다(행정법 37).

2. 세무행정에 관한 행정절차법의 적용관계

행정은 매우 다양하게 퍼져있어, 일반법인 행정법을 행정전분야에 적용하는 것은 반드시 적절하지 않으므로, 본래의 행정권의 행사가 아닌 것에 대하여, ①행정법에 의해 적용배제조치가 강구되어 있고, 또한 독자적인 절차체계가 형성되어 있는 특정의 행정분야에 대해서는 ②개별법에 따른 적용제외 조치가 강구되어 있다

(1) 행정절차법에 의해 적용제외되어 있는 처분 및 행정지도

행정법에 의해 적용제외되어 있는 국세에 관하여 법률에 의거하는 처분 및 행정지도는, 다음과 같다.

- ① 국세법칙단속법에 의하여 행해지는 처분 및 행정지도 (행정법3①6)
- ② 질문검사권의 행사등 정보의 수집을 직접 목적으로 하는 처분 및 행정지도 (행정법3①14)
- ③ 이의신청 및 심사청구에 대한 결정 및 재결 (행정법3①15)
- ④ 불복신청의 심사절차에 있어 법령에 기초한 처분 및 행정지도 (행정법3①16)
- ⑤ 관공서에 대한 협력요청등 국가기관, 지방공공단체등에 대한 행정지도 (행정법4①)
- ⑥ 세리사회 및 일본세리사회연합회에 대한 처분으로, 세리사법에 의거하여 이루

어지는 처분(설립허가의 취소 또는 그 임원등의 해임을 명하는 처분은 제외) (행정법4②2)

(2) 국세통칙법에 의해 적용제외되는 처분, 행정지도 및 신고

① 국세에 관하여 법률에 의거한 처분

국세에 관하여 법률에 의거한 처분(주세법상의 면허관계의 것 제외)에 대해서는, 이미 통칙법 및 각 세법에 있어 필요한 범위가 정비되어 있으므로 신청에 대한 처분 (이유의제시 (행정법8)를 제외) 및 불이익처분 (불이익처분의 이유제시 (행정법14)를 제외)에 관한 행정법의 제규정은 적용되지 않고 있다 (통법74의14①).

② 국세에 관한 행정지도

국세에 관한 법률에 의거 납세의무의 적정한 실현을 도모하기 위하여 행하는 행정지도 (주세법상의 면허관계 및 주세의 보전 및 주류업조합등에 관한 법률에 관한 것을 제외)에 대해서는 서면교부 (행정법35②) 및 복수의 자를 대상으로 하는 행정지도 (행정법36)의 규정은 적용되지 않는다 (통법74의14②), 따라서, a. 행정지도의 일반원칙 (행정법32), b.신청에 관한 행정지도 (행정법33), c.인허가등의 권한에 관련되는 행정지도 및 d.행정지도와 그 내용, 책임자등을 명확하게 하여야 한다는 뜻의 규정 (행정법35①)에 대해서는 적용된다.

③ 국가기관 이외의 자가 제출처인 제출

국세에 관한 법률에 의해 의무가 부여되는 신고에 대해서는 원칙적으로 행정법37조가 적용된다. 다만, 국세에 관한 법률에 의하여 국가기관 이외의 자가 제출처 (경유기관)인 신고에 대해서는 행정법37조는 적용되지 않는다 (통법74의14③).

(3) 국세에 관한 법률에 기초한 처분을 하는 경우의 이유제시

국세에 관한 법률에 의거한 신청에 의해 요구되는 인허가등을 거부하는 처분 또는 불이익처분을 하는 경우 처분의 적정성과 납세자의 예견가능성의 확보를 위해 행정법의 규정 (행정법8 또는 행정법14)에 의거하여 이유를 부기하도록 하고 있다 (통법74의 14①).

또한, 2013년 기장의무 및 기록보존의무가 없는 개인사업자 (2008년 부터 2012년 까지의 각연도분에 기장의무가 있었던 자는 제외)에 대하여 소득세의 경정 등에 관한 이유부기기에 대해서는 기장 및 기록보존의무화와 병행하여 실시하므로 2013년중에는 적용하지 않는다.

IX 불복심사 및 소송

1. 행정소송제도의 개요

(1) 행정절차법의 의의

① 행정소송의 종류

광의의 행정처분 소송제도로서, 소송(사법구제)과 불복심사(행정구제)의 두 가지 제도가 있다. 이를 총칭하여 행정소송제도라 한다. 국세에 관한 행정소송 중에서 소송은 행정소송법을, 불복심사는 심사법을 일반법으로 하며 통칙법 및 정수법 기타 세법을 그 특별법으로 한다.

② 행정소송제도의 필요성

a. 행정소송의 목적

원래 소송을 포함한 광의의 행정소송제도에는 두 가지 상이한 목적이 있다. 하나는 행정권의 작용에 대한 국민의 권리이익의 구제이며, 나머지는 행정의 적법성 및 합목적성의 보장이다. 그러나 행정처분이 위법 또는 부당하여 불복을 제기하는 자의 권리이익의 구제를 도모하는 것은, 즉 잘못된 행정을 시정하는 것과 같으므로, 두 가지의 목적을 가지고 있다고 말할 수 있는 반면 하나의 목적을 다른 면에서 평가하고 있다고 할 수 있다.

b. 행정상의 구제내용

권리이익의 구제라는 견지에서 말하자면, 사법권의 활동으로서 재판소가 판단을 하는 행정소송은 ①재판기관이 독립된 지위를 가지고, 구성원의 신분보장이 인정되는 점, ②그 절차가 엄격한 대심적 구조를 가지며, 신중 하므로 가장 정비된 형태라고 말할 수 있다.

그러나 소송은 그 절차가 신중한 만큼 신속한 처리는 기대할 수 없고 또한 필요한 수고와 비용 등을 생각하면 사법구제를 요구하기에는 반드시 적당하지 않은 사건도 다수이다. 따라서 이러한 행정소송의 전치적내지 보완적인 권리이익의 구제절차로서 행정기관에 의한 약식 소송제도(불복심사제도)가 가지는 의의는 매우 크다고 할 수 있다.

또한 행정소송의 재판을 사법재판소가 하는 경우에는 사법권의 한계로서 그 심리재판의 범위는 자연히 행정행위의 적법, 위법문제에 한정되며, 행정 행위의 당·부당의 문제에는 미치지 않으므로, 당·부당에 관한 소송에 대해서는 행정불복심사가 독자적으로 적극적인 존재이유가 있다고 할 수 있다.(심1).

2. 불복심사

(1) 심사법과 통칙법

행정처분에 대한 불복심사의 일반법내지 기본법으로서 심사법이 있다. 국세에

관한 법률에 의거한 처분에 대한 불복심사는 심사법을 기본으로 그 특별규정이 통칙법 제8장 제1절 (불복심사) 이 규정되어 있는 외에 그밖의 국세에 관한 법률에도 특별규정이 있다 (상증 부칙3항단서, 징법171). 특별법우선의 방침에 따라 이러한 세무행정처분에는 우선 통칙법을 제외하고 개별세법이 제 1차적으로 적용되며 다음으로 통칙법이 적용되고, 이들 국세에 관한 법률에 별도규정 없는 경우에는 심사법 (심사법 제2장 제1절부터 3절까지를 제외) 이 적용된다 (통법4, 80①)

【참고법령·통칙번호】 부기통 (이) 80-1

(2) 불복신청 가능한 처분

불복신청 대상에는 행정처분과 부작위가 있으며, 그 범위는 다음과 같다 (통법 75, 80①).

① 행정처분

국민의 권리이익의 구제를 중시하는 관점에서 행정청의 처분에 대하여 가능한 넓게 소송제기를 인정하는 것이 바람직하므로 행정처분일반에 대하여 불복청구가 가능하다. (심4).

국세에 관한 규정으로서 국세에 관한 법률에 의거한 처분일반을 불복신청 대상으로 하며, 구제폭을 넓게 열어놓고 있다 (통법75). 다만, 국세법에 의거한 처분은 재판관에 의한 신중한 심리를 받아 집행되므로 불복청구는 할 수 없다. (통법 76 2).

【참고법령·통칙번호】 부기통 (이) 75-1

② 부작위

부작위란 행정청이 법령에 의거한 신청에 대해, 상당한 기간내에 어떠한 처분 그밖에 공권력의 행사에 해당하는 행위를 해야함에도 불구하고 이를 하지 않는 것을 말한다 (심②). 법령에 의거한 신청에는 경정청구와 같이 실체가 신청인 것도 포함되지만, 단순히 행정청에게 권한발동만 채택하는 진정은 포함되지 않는다.

(3) 불복신청의 종류

불복신청제도는 간편신속한 절차에 의한 납세자의 권리, 이익의 구제수단으로, 이에는 이의신청과 심사청구가 있다.

① 이의신청

국세의 부과징수에 관하여 세무서장이나 국세청장이 행한 처분에 불복이 있는 자는 처분이 있었음을 안 날 (그 처분에 관한 통지를 받은 때는 그 받은 날)의 익일부터 2월이내에, 각각의 처분을 한 자에 대하여 이의신청을 할 수 있다 (통법75①, 77①)

처분은 대부분의 경우 세무서장이 하므로, 이의신청은 세무서장앞으로 행하는 경우가 보통이다.

불복신청제도는 간편신속한 절차에 의한 납세자의 권리, 이의의 구제수단으로, 이에는 이의신청과 심사청구가 있다.

①이의신청

국세의 부과징수에 관하여 세무서장이나 국세청장이 행한 처분에 불복이 있는 자는 처분이 있었음을 안 날(그 처분에 관한 통지를 받은 때는 그 받은 날)의 익일부터 2월이내에, 각각의 처분을 한 자에 대하여 이의신청을 할 수 있다(통법75①, 77①)

처분은 대부분의 경우 세무서장이 하므로, 이의신청은 세무서장앞으로 행하는 경우가 보통이다. 또한 국세국이나 국세청직원이 조사를 하여 이에 근거하여 세무서장에 처분을 한 경우에는 세무서장이 아니라 국세국장 또는 국세청장에 대하여 이의신청을 한다(국세국등의 직원이 조사한 것이라 함은 불복신청의 상대방임과 동시에, 경정, 결정통지서에 기재되어있다)(통법72②).

경정, 결정통지서에는 불복신청이 가능하다는 뜻과 신청상대방, 신청기간이 기재되어 있으므로 이에 따라 이의신청서를 작성한다.(심57)

②심사청구

이는 국세불복심판소장에 대하여 행하는 불복청구로, 다음과 같은 경우에 가능하다. 청구기간은 이의신청에 관한 결정을 경유한 후 행하는 심사청구에 대해서는 이의결정서의 등본송달이 있은 날의 익일부터 1월이내(통법77 ②), 이의신청을 경유하지 아니한 심사청구에 대해서는 처분이 있었음을 안 날의 익일부터 2월이내이다(통법77①)

- 세무서장이나 국세청장에 대하여 이의신청에 관한 결정이 있고, 그 결정에 여전히 불복하는 경우(통법75③)
- 이의신청이 있은지 3월을 경과하여도 이의신청에 대하여 결정이 없는 때(통법75⑤)
- 국세국장으로부터 처분을 받은 때, 청색신고자가 경정 받은 때, 경정결정 통지서에 이의신청이 가능하다는 표시가 없을 때, 기타 이의 신청을 하지 아니하고 심사청구를 하는 것에 대한 정당한 이유가 있는 때(이러한 경우 세무서장 등에 대하여 이의신청을 아니하고 직접 국세불복심판소장에게 심사청구가 가능하다. 이를 「시심적 심사청구」라 한다)(통법75①2,④)

또한, 심사청구에 대한 재결은 담당심판관 및 참가심판관의 의결에 의거하여 국세불복심판소장이 한다(통법93③)

(4) 불복제기가 가능한 자 및 불복청구상대

① 불복청구가 가능한 자

처분에 대하여 불복청구가 가능한 자는 불복청구의 대상이 된 국세관계처분

에 대하여 불복을 하는 자이며(통법75①), 세무관청의 위법, 부당한 처분에 의해 직접 권리 또는 법률상 이익을 침해받은 자에 한하지만 (심1①, 행소9,10), 처분의 직접상대방 뿐만아니라, 예를 들면 압류처분재산에 담보를 가지고 있는 자처럼 제3자도 여기에 포함되는 경우가 있다.

한편, 부작위에 관하여 불복신청이 가능한 것은 법령에 기초하여 그 부작위에 관계되는 처분 그밖의 행위를 신청한 자에 한정된다. (심7)

【참고법령·통칙번호】 부기통 (이) 75-2

② 불복청구 상대방

a. 이의신청

이의신청은 원칙적으로 그 대상이 되는 처분을 한 행정청(원 처분청을 말한다)에 대해 한다 (통법7①⑥).

또한, 세무서장이 한 처분에 그 처분에 관계되는 사항의 조사가 국세청 또는 국세국직원에 의해 이루어졌다는 뜻의 기재가 있는 서면을 통지받은 자의 이의신청은, 그 조사가 국세청의 직원인 때 국세청장에게, 국세국직원 인 때에는 국세국장에게 한다 (통법75②,82)

b. 심사청구

국세에 관한 법률에 의한 처분에 대한 심사청구는 국세불복심판소장에게 한다 (통법75,88).

(5) 불복신청기간

불복신청이 가능한 기간에 대해서는 통칙법은 심사법과는 별개로 규정하고 있지만 거의 같은 기간을 정하고 있다 (통법77). 불복신청기간 경과 후에도 불복신청 그 자체는 가능하지만, 국세불복심판소장 등은 이의신청서 또는 심판청구서를 수리하고, 부적법한 불복신청으로 「각하」 결정 또는 재결을 하며 이를 통보한다.

불복신청은 불복신청에 관계되는 처분이 있음을 안 날(그 처분에 관계되는 통지를 받은 때는 그 받은 날)의 익일부터 기산하며, 이의신청 및 시심적 심사청구에 대해서는 2월이내에, 심사청구에 대하여는 이의결정서의 등본의 송달이 있는 날의 익일부터 기산하여 1월이내에 하여야한다. (통법77①②).

다만, 천재 기타 위에 준하는 기간내에 불복신청을 할 수 없었던 부득이한 이유가 있는 때에는 그 이유가 끝난날의 익일부터 기산하여 7일이내에 불복신청이 가능하다 (통법77③).

또한, 부작위에 관한 불복신청은 그 부작위가 계속되고 있는 동안에는 언제나 가능하다.

【참고법령·통칙번호】 부기통 (이) 77-1~4

(6) 불복신청제기

불복신청은 그 종류에 따라 이의신청서 또는 심사청구서를 제출한다 (통법81①, 87①)

(7) 불복신청의 심리절차

① 형식심리

불복신청이 있는 때에는 우선 불복신청의 요건을 충족하고 있는가의 심리(형식심리)를 하며 요건을 충족한 때에는 내용에 관한 심리(실질심리)를 한다.

② 구두의견진술

불복신청인으로부터 구두로 의견을 진술하고자 하는 신청이 있는 때에는 기회를 부여하여야 한다 (통법84①, 101①)

【참고법령·통칙번호】 부기통 (이) 84-4

③ 답변서제출

국세불복심판소장은 심사청구서를 수리한 때 원 처분청으로부터 심사청구의 취지 및 그 이유에 대응하는 원 처분청의 주장을 기재한 답변서 정본과 부본2통을 제출받아 (통법93①②③④⑤), 부본은 심사청구인에게 송부한다(통법93⑥).

【참고법령·통칙번호】 부기통 (이) 84-4

④ 열람청구

심사청구인은 담당심판관에 대하여 원 처분청으로부터 제출된 서류 그밖에 물건의 열람을 요구할 수 있다 (통법96①)

⑤ 조사

이의신청에 대해 심리상 필요가 있는 때에는 각 세법에 정한 질문검사권을 행사 할 수 있다. 또한, 심사청구에 대해 심리상 필요가 있는 때에 담당심판관은 심사청구인 또는 관계인 기타 참고인에 대하여 질문을 하거나, 장부서류 기타 물건에 대하여 제출을 요구하거나 또는 검사를 할 수 있다. (통법97①②)

⑥ 결정 또는 재결

a. 결정 또는 재결의 양태

이의신청에 대한 결정, 심사청구에 대해서는 재결을 한다. 이의신청을 거친 경우 심사청구의 재결은 이의신청 결정 후의 처분에 대하여 한다. 그 결정 또는 재결의 양태는 다음과 같다.

a) 각하

불복신청이 법정불복 신청기간 경과 후에 있은 때, 기타 형식적 요건을 결여한 부적법한 것인 때에는 실질심사를 거부하고 각하한다

(통법83①, 92)

b) 기각

불복신청에 이유가 없고 원 처분이 상당하다고 인정되는 때에는 기각한다.

(통법②, 98)

c) 인용

불복신청에 관하여 이유가 있는 때에는 원 처분의 전부 혹은 일부를 변경 한다 (통법83③, 98②).

b. 결정 또는 재결의 절차

불복신청에 관한 결정 또는 재결은 그 이유를 상세히 기재한(불복신청인의 편의를 고려하여, 신청인의 불복이유에 대응하여 기재하며, 원 처분을 유지 하는 경우에는 그 처분의 정당한 이유를 기재한다)이의결정서 또는 재결서 등본을 송부한다 (통법84③④⑤, 101).

또한, 이의결정서 (원 처분의 전부를 취소하는 때 또는 이의심리청이 국세청장관인 경우 제외) 에는 국세불복심판소장에 대하여 심사청구가 가능하다는 뜻 및 심사청구가 가능한 기간을 기재한다 (통법84⑥)

【참고법령·통칙번호】 부기통 (이) 83-1, -2, 84-10, -14, -17

(8) 불복신청과 원 처분의 집행

불복신청이 있는 경우 즉시 이에 따른 원 처분의 집행 또는 절차는 계속 진행 하여야 한다 (통법105①본문). 이는 그렇지 않으면 행정운영을 부당히 침해하거나 또는 국세징수의 공평을 파괴할 우려가 다분히 있을 것이므로, 소송남용의 폐해가 생기며 단순히 행정처분의 집행에 장애를 야기할 뿐만 아니라 소송제도 그 자체의 기능을 해치게 되기 때문이다. 그러나 반면에 이를 우려한 나머지 집행정지를 전혀 인정하지 않게되면 불복신청인이 유리한 결정 또는 재결을 얻더라도 그 실효가 동반되지 않는 경우를 불러 올 수 있다.

따라서 통칙법은 집행부정지를 원칙으로 하면서도 압류재산의 환가금지를 원칙으로 하며 납세자의 권리이익의 보호에 노력하고 또한 담보제공이 있으면 새로운 압류를 하지 않는 한편 이미 압류한 재산의 압류의 해제가 가능하다. 더욱이 통칙법은 심사법에서 직권에 의해 집행정지에 부가하여 불복신청인에게 집행정지신청권을 인정하고 있다 (통법105).

【참고법령·통칙번호】 부기통 (이) 105-1~3

3. 소송

(1) 행정소송의 개요

행정사건소송은 전부 사법재판소의 관할에 속하며 (헌법76①②) 그 절차 등은 행정사건소송에 대하여 일반법적 성격을 가지는 행소법이 정하는 바에 따른다. 국세의 처분에 대한 소송에 관해서도, 통칙법 제8장 제2절(소송) 및 기타 국세에 관한 법률에 별도의 규정이 있는 때를 제외하고, 행소법 기타 일반행정사건소송에 관한 법률이 정하는바에 따른다 (통법114).

행소법의 개요는 다음과 같다

① 소송의 종류

행정사건에 관한 소송을 항고소송, 당사자소송, 민중소송 및 기관소송으로 분류하며 (행소법2), 그중에 기본적 형태인 항고소송을 다시 ①처분취소의 소, ②재결취소의 소, ③무효 등 확인의 소, ④부작위에 의한 위법확인의 소 ⑤의무 소 및 ⑥금지 소로 구분하고 있다 (행소법3). 세무소송의 대부분은 이 중에서 항고소송 즉 행정청의 공권력의 행사에 관한 불복소송이다.

또한 행정사건소송에 관하여 행소법에 특별한 규정이 없는 사항은 민사소송의 예를 따른다 (행소법7).

② 판결 등

판결은 재판소가 원칙적으로 구두변론을 거쳐, 일정한 방식을 갖춘 판결원본을 작성하고, 여기에 근거하여 선고한다. 재판을 심리할 때에는 각종심문 기타 증거조사 등의 신중한 절차가 이루어진다. 판결시에는 심급에 따르며, 공소, 상고를 하므로써 다시 다툴 수 있다.

(2) 불복신청의 전치

국세에 관한 처분의 취소를 구하는 소의 제기는, 원칙적으로 불복신청에서 결정 또는 재결을 거친 후 6월이내에 하여야 한다 (불복신청 전치주의, 통 법115①본문, 행소법14①). 불복신청에서 전치주의를 요하는 취지는 다음과 같다.

① 세법에 의한 처분은 매년 대량으로 반복하여 주기적으로 이루어지며 또한 과세처분 등의 다툼의 대부분은 사실인정에 대한 것이므로, 세무직원의 지식과 경험을 살려 원 처분청이 다시 한번 원 처분을 재검토함으로서 국세불복심판소 또는 재판소의 부담을 가볍게 하는 것

② 세법은 다분히 복잡하고 전문적이어서, 불복심사의 단계에서 쟁점을 정리 하는 것은 행정의 통일적 운용에 도움을 주고 또한 소송까지 이른 경우에 재판소의 심리가 용이하게 된다는 점

③ 불복신청은 소송과 달리 비용이나 시간이 적게들어 간편하게 권리이익의 구제가 가능한 점

X 별칙

1. 세무직원의 비밀준수 의무위반

통칙법은 국세의 조사 또는 국세의 징수에 관한 사무에 종사하는 자 또는

종사하였던자의 비밀준수 의무위반에 관해서 통일적인 벌칙규정(2년 이하의 징역 또는 100만 엔 이하의 벌금)을 정하고 있다 (통법126).

2. 검사기피법, 허위장부서류 제시법

통칙법은 심사청구 시 심리의 적정을 기하기 위해 질문 및 검사거부 등의 벌칙 규정을 정하고 있다 (통법128, 129). 또한, 이 규정은 형법에 대한 특별법이 되며 (형법8), 이에 해당하는 행위가 있은 때에는 국세불복심판소장이 고발을 한다 (형소법239②).

(1) 질문 및 검사 등의 거부 등의 벌

담당재판관이 행하는 심리를 위한 질문에 대한 답변을 않거나 혹은 허위의 답변을 한 자 또는 장부서류 기타 물건의 검사를 거부, 방해 혹은 기피하거나 장부서류를 허위기재 혹은 기록한 물건을 제시한 자는 30만 엔 이하의 벌금에 처한다 (통법97조4항에 규정하는 심사청구 등을 제외한다).

(2) 양벌규정 등

대표자, 법인·개인의 대리인, 사용인 기타 종업원이 그 법인·개인의 업무 또는 재산에 관하여 위 (1)을 위반한 때에는 그 행위자를 처벌하는 외에 그 법인·개인에게도 벌금형이 부과된다.

국세통칙법	통법/	국세징수법	징법/	법인세법	법인법/
소득세법	소법/	상속세법	상법/	소비세법	소법/
주세법	주법/	조세특별조치법	조법/	국세통칙법시행령	통령/

(参考文献)

- @金子 宏 「조세법(제18판)」 (2013년 홍문당)
- @志場 喜徳郎, 荒井 勇, 山下 元利, 茂串 俊
「국세통칙법정해 (2013년개정)」 (2013년 일반재단법인 대장재무협회)
- @黒坂 昭一
「図解 国税通則法 (2013년판)」 (2013년 일반재단법인 대장재무협회)
- @川田 剛
「2013년도판 기초부터 익힌 국세통칙법 (2013년 일반재단법인 대장재무협회)」
- @黒坂 昭一
「신 개정 Q&A 국세통칙법상해」 (2012년 청문사)
세무대학교 강의교재 「국세통칙법」
- @中里 実, 弘中 聰浩, 渕 圭吾, 伊藤 剛志, 吉村 政穂
「조세법 개설」 (2011년 有斐閣)

@세경통신2013년 1 월호 (Vol.68/No.1/963)

특집 I 질문검사권

小畠 孝雄 「질문검사권에 관한 신규정 내용」

특집 II 사전통지

安部 和彦 「사전통지 신규정 내용」

菅原 英雄 「무자료 고발 조사관련 신규정의 근거와 실제」

특집 III 조사종료와 재조사

今井 康雄 「세무조사종료통지와 재조사의 신규정 내용」

八重樫 巧 「재조사 전체가 되는 「새롭게 취득한 정보에 비추어 비위가 있다고 인정될 때」」

특집 IV 처분이유부기와 경정청구기간

橋本 浩史 「처분이유부기와 경정청구기간연장 개정내용」

국세기본법 법률 제2679호 1974년 12월 21일 제정(기본통칙 부칙: 1985년 2월 1일부 시행)
국세징수법 법률 제 82호 1949년 12월 20일 제정(기본통칙 부칙: 1981년 9월 1일부 시행)

II 국세부과 및 징수에 관한 기본법(주제/한국)

I. 총 설

우리나라의 조세법체계는 일본, 독일, 오스트리아 등과 같이 공통적이고 일반적인 사항을 규정한 조세통칙법률과 각 세목에 대하여 구체적인 사항을 규정한 조세실체법률로 구분할 수 있다.

우리나라 조세법의 기본원칙은 ①조세법률주의 ②조세평등주의 ③신의성실의 원칙으로 구성되어 있고, ①조세법률주의에는 가장 핵심적 내용인 과세 요건 법정주의, 과세요건 명확주의, 소급과세금지원칙을 들 수 있다. 법률의 근거 없이 국가는 조세를 부과·징수할 수 없다. 이는 보통 代表 없으면 과세 없다(no taxation without representation)라는 말로 표현되어 오고 있다. 우리나라는 「모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다」(憲38), 「조세의 종목과 세율은 법률로 정한다」(憲59)고 헌법이 규정하고 있는 바 이는 바로 조세법률주의를 선언하고 있는 것이다.

②조세평등주의의 핵심사항인 실질과세의 원칙은 조세법에만 고유하는 법원칙이다. 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다.(國基法14①) 이것이 귀속에 관한 실질주의다. 이를 미국의 Holmes판사는 「나무와 열매의 이론」(tree and fruit theory)을 빌어 다음과 같이 표현하고 있다.

「나무의 열매를 그것이 연 나무에서 다른 나무의 것으로 귀속시킬 수는 없다」

③신의성실의 원칙은 법과 도덕을 조화시켜 사회생활을 신의와 신뢰에 찬 공동생활이 되도록 하려는 것으로 국세기본법은 이러한 信義則의 법 원칙을 세법의 영역에 받아 들여 「납세자가 그 의무를 이행할 때에는 신의에 따라 성실하게 하여야 한다. 세무공무원이 직무를 수행할 때에도 또한 같다」(國基法15)고 규정하였고, 다시 信義則의 구체적 모습이라고 볼 수 있는 禁反言(Estopel)의 원칙에 관하여 「세법의 해석이나 국세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석이나 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며, 새로운 해석이나 관행에 의하여 소급하여 과세되지 아니한다」(國基法18③)고 규정하고 있다.

II. 국세부과

1. 총칙

(1) 목적

국세기본법은 국세에 관한 기본적이고 공통적인 사항과 위법 또는 부당한 국세처분에 대한 불복 절차를 규정함으로써 국세에 관한 법률관계를 명확하게 하고, 과세를 공정하게 하며, 국민의 납세의무의 원활한 이행에 이바지함을 목적으로 한다.(國基法1)

(2) 기간

'기간'이란 어느 시점에서 어느 시점까지의 계속된 시간을 말하며,'기한'이란 법률 행위의 효력발생·소멸이나 채무이행을 위해 정해진 일정한 시점이다.

1) 기간의 계산방법

국세기본법 또는 세법에서 규정하는 기간의 계산은 국세기본법 또는 그 세법에 특정한 규정이 있는 것을 제외하고는 민법에 따른다(國基法 4). 이러한 기간계산에 관한 민법의 규정은 다음과 같다.

①기산점

기간을 일·주·월·년으로 정한 때에는 초일은 산입하지 않는다(民法157,158)

② 만료점

기간을 일·주·월·년으로 정한 때에는 기간 말일의 종료로 기간이 만료한다(民法 159). 기간을 일·주·월·년으로 정한 때는 력에 따라 계산 한다(民 160).

2) 기한의 특례

① 신고 등의 기한이 공휴일 등인 경우

국세기본법 또는 세법에서 규정하는 신고, 신청, 청구, 그 밖에 서류의 제출, 통지, 납부, 또는 징수에 관한 기한이 공휴일, 토요일이거나 근로자의 날인 때 공휴일, 토요일 또는 근로자의 날의 다음날을 기한으로 한다.(國基法 5①)

② 국세정보통신망이 장애로 가동이 정지된 경우

국세기본법 또는 세법에서 규정하는 신고기한일이나 납부기한일에 국세정보통신망이 정전, 통신상의 장애, 프로그램의 오류, 그 밖에 부득이한 사유로 국세정보통신망의 가동이 정지되어 전자신고나 전자납부를 할 수 없는 경우에는 그 장애가 복구되어 신고 또는 납부할 수 있게 된 날의 다음날을 기한으로 한다.(國基法 5 ③, 國基令 1의2 ①)

3) 서류제출의 효력발생시기

일반적으로 서류 송달의 효력은 해당 서류가 상대방에게 도달한 날에 발생한다(도달주의).

①우편에 의한 서류제출의 경우

우편으로 과세표준신고서, 과세표준수정신고서, 경정청구서 또는 과세표준

신고 · 과세표준수정신고 · 경정청구와 관련된 서류를 제출한 경우 우편법에 따른 통신일부인이 찍힌 날에 신고된 것으로 본다(발신주의특례) (國基法 5의①).

② 전자신고의 경우

과세표준신고서 · 과세표준수정신고서 등을 국세정보통신망을 이용하여 제출하는 경우에는 국세정보통신망에 입력된 때에 신고된 것으로 본다(國基法 5의2 ③, 國基令 1의3 ②,③).

4) 기한의 연장

① 천재지변 등으로 인한 기한연장

(a) 개요

다음 중 어느 하나에 해당하는 사유로 국세기본법 또는 세법에서 규정하는 신고, 신청, 청구, 그 밖에 서류의 제출, 통지, 납부를 정해진 기한까지 할 수 없다고 인정하는 경우나 납세자가 기한 연장을 신청한 경우에 관할세무서장은 그 기한을 연장할 수 있으며, 이는 기간 연장에 관하여도 준용한다.

(國基法 6, 國基令 2 ①, ③)

i) 천재지변이 발생한 경우

ii) 납세자가 화재, 전화(戰禍), 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우

iii) 납세자 또는 그 동거가족이 질병으로 위중하거나 사망하여 상중인 경우

iv) 납세자가 그 사업에서 심각한 손해를 입거나, 그 사업이 중대한 위기에 처한 경우(납부의 경우만 해당한다)

v) 정전, 프로그램의 오류, 그 밖의 부득이한 사유로 한국은행 및 체신관서의 정보통신망의 정상적인 가동이 불가능한 경우

vi) 금융회사 또는 체신관서의 휴무, 그 밖의 부득이한 사유로 정상적인 세금납부가 곤란하다고 국세청장이 인정하는 경우

vii) 권한 있는 기관에 장부나 서류가 압수 또는 영치된 경우

viii) 납세자의 형편, 경제적 사정 등을 고려하여 기한의 연장이 필요하다고 인정되는 경우로 국세청장이 정하는 기준에 해당될 때(납부경우만 해당)

ix) 위 ii), iii) 또는 vii)에 준하는 사유가 있는 경우

(b) 기한연장의 절차

기한의 연장을 받으려는 자는 기한 만료일 3일 전까지 문서로 관할세무서장에게 신청하여야 한다. 이 경우 관할세무서장은 기한연장을 신청하는 자가 기한만료일 3일전까지 신청할 수 없다고 인정하는 경우에는 기한의 만료일까지 신청하게 할 수 있다.(國基法 6 ③)

한편, 납부기한을 연장하는 경우 관할세무서장은 납부할 금액에 상당하는 담보의 제공을 요구할 수 있다.

② 송달지연에 따른 납부기한의 연장

납세고지서 또는 독촉장을 송달한 경우에 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 도달한 날부터 14일이 지난 날을 납부기한으로 한다.(國基法 7①)

(a) 도달한 날에 이미 납부기한이 지난 경우:

(b) 도달한 날부터 14일 이내에 납부기한이 되는 경우:

다만, 납기 전 징수를 위한 고지의 경우 다음 중 어느 하나에 해당하는 날을 납부기한으로 한다.(國基法 7 ②).

(c) 해당 고지서가 도달한 날에 이미 납부기한이 지난 경우:

그 도달한 날

(d) 해당 고지서가 도달한 후 납부기한이 도래한 때: 그 도래하는 날

(3) 서류의 송달

'서류의 송달'이란 국세에 관한 행정처분의 내용 및 이에 관련되는 사항을 당사자 또는 이해관계인에게 문서로써 알리는 절차를 말한다.

1) 송달 받아야 할 자와 송달장소

① 송달 받아야 할 자

국세기본법 또는 세법에 따른 서류는 원칙적으로 그 명의인에게 송달한다. (國基法 8 ①) 이 경우 연대납세의무자에게 서류를 송달할 때에는 그 대표자를 명의인으로 한다. 다만, 납세의 고지와 독촉에 관한 서류는 연대 납세의무자 모두에게 각각 송달하여야 한다.(國基法 8 ②)

② 송달장소

국세기본법 또는 세법에 따른 서류는 명의인의 주소·거소 ·영업소 또는 사무소에 송달하여야 한다. 다만 송달 받아야 할자가 주소 또는 영업소 중에서 송달장소를 정부에 신고한 경우에는 그 신고된 장소에 송달하여야 하며 이를 변경한 경우에도 또한 같다.

(國基法 9)

2) 송달의 방법

① 원칙적인 방법: 교부송달·우편송달 및 전자송달

(a) 교부송달

이것은 해당 행정기관의 소속공무원이 '송달장소'에서 '송달 받아야 할 자'에게 서류를 교부하는 방법이다.(國基法 10 ③)

(b) 우편송달

이것은 우체국을 통하여 송달하는 것을 말하는데, 원칙적으로 등기우편이든 일반우편이든 상관없다. 이 경우 납세의 고지, 독촉, 체납처분 또는 세법에 따른 정부의 명령에 관계되는 서류의 송달을 우편으로 할 때에는 등기우편으로 하여야 한다.(國基法 10 ②, 國基令 6의5)

(c) 전자송달

이것은 정보통신망을 이용한 송달을 말하며(國基法8 ①), 서류를 송달받아

야 할 자가 신청한 경우에만 해당한다.

② 예외적인 방법 : 공시송달

‘공시송달’이란 교부나 우편의 방법으로 송달이 불가능한 경우에 서류의 주요 내용을 공고함으로써 송달에 갈음하는 절차이다. 공시송달이 이루어 지면 송달 받아야 할 자에게 매우 불리한 결과가 될 수 있으므로 그 요건을 엄격하게 해석해야 한다.

(a) 공시송달의 사유(國基法 11 ①, 國基令 7의2)

- i) 주소 또는 영업소가 국외에 있고 송달하기 곤란한 경우
- ii) 주소 또는 영업소가 분명하지 않은 경우
- iii) 서류를 등기우편으로 송달하였으나 수취인이 부재중인 것으로 확인되어 반송됨으로써 납부기한 내에 송달이 곤란하다고 인정되는 경우
- iv) 세무공무원이 2회 이상 납세자를 방문하여 서류를 교부하려고 했으나 수취인 이 부재로 확인되어 납부기한 내에 송달이 곤란하다고 인정되는 경우

(b) 공시송달의 방법(國基法 11 ②)

- i) 세무서, 국세정보통신망, 해당 서류의 송달장소를 관할하는 특별자치시·시·군·구의 계시판이나 그 밖의 적절한 장소에 게시하는 방법. 이 경우 국세정보통신망을 이용하여 공시송달을 할 때에는 다른 공시송달 방법과 함께 하여야 한다.
- ii) 관보 또는 일간신문에 게재하는 방법

3) 송달의 효력발생시기

① 교부·우편 및 전자송달의 경우 : 도달주의

송달의 방법에 따라 송달하는 서류는 송달 받아야 할 자에게 도달한 때부터 효력이 발생한다. 다만, 전자송달의 경우에는 송달 받을 자가 지정한 경우에는 송달 받을 자가 지정한 전자우편 주소에 입력된 때에 그 자에게 도달한 것으로 본다.(國基法 12 ①)

② 공시송달의 경우

공시송달의 경우에는 서류의 주요 내용을 공고한 날부터 14일이 지나면 ‘서류 송달이 된 것으로 본다.(國基法 11 ①)

(4) 인격

‘인격’이란 권리의무의 주체가 될 수 있는 지위 또는 자격을 말하며, ‘권리능력’이라고도 한다. 납세의무자도 조세법률관계의 당사자로서 법률상의 권리의무의 주체이므로 당연히 인격이 있는 존재에 국한된다.

1) 법인으로 보는 단체

① 항상 법인으로 보는 단체

법인이 아닌 단체 중 다음 중 하나에 해당하는 것으로서 수익을 구성원에게 분배하지 않는 것은 법인으로 보아 국세기본법과 세법을 적용한다.

(a) 주무관청의 허가 또는 인가를 받아 설립되거나 법령에 따라 주무관청에 등록한 사단, 재단, 그 밖의 단체로서 등기되지 않은 것

(b) 공익을 목적으로 출연된 기본재산이 있는 재단으로서 등기되지 않은 것
이 규정에 따라 법인으로 간주되는 단체는 성질상 비영리법인에 해당한다.

② 신청에 따라 법인으로 보는 단체

위 규정에 따라 법인으로 보는 단체 외의 법인이 아닌 단체 중 다음의 요건을 모두 갖춘 것으로서 대표자나 관리인이 관할세무서장에게 신청, 승인을 받은 것도 법인으로 보아 국세기본법과 세법을 적용한다. (國基法13②)

(a) 단체의 조직과 운영에 관한 규정을 가지고 대표자나 관리인을 선임하고 있을 것

(b) 단체 자신의 계산과 명의로 수익과 재산을 독립적으로 소유·관리할 것

(c) 단체의 수익을 구성원에게 분배하지 않을 것

2) 법인으로 보는 단체의 납세의무 이행방법

법인으로 보는 단체의 국세에 관한 의무는 그 대표자나 관리인이 이행하여야 하며, 해당 단체는 국세에 관한 의무 이행을 위하여 대표자나 관리인을 선임하거나 변경신고를 하려는 경우에는 관할세무서장에게 문서로 신고하여야 한다. (國基法 13 ⑤, 國基令 9)

3) 법인이 아닌 단체에 대한 개별세법에 따른 취급

① 법인세법

법인으로 보는 법인격 없는 단체는 법인세법에 따른 비영리법인으로 본다. (法 1 (2) (다)). 따라서 수익사업에서 발생하는 소득에 대해서만 법인세 납세의무를 진다.

② 소득세법

법인으로 보는 단체 외의 법인 아닌 단체는 거주자로 본다. 따라서 소득세가 과세된다. (所法 2 ②, 所令 3의2)

③ 상속세 및 증여세법

법인이 아닌 단체 중 법인으로 보는 단체는 상속세 및 증여세법에서 비영리법인으로 본다. 따라서 이러한 단체는 영리법인과는 달리 원칙적으로 상속세 또는 증여세 납세의무를 진다. (相贈法 4 ⑦)

④ 부가가치세법

부가가치세법은 법인이 아닌 단체의 취급에 관한 명문규정을 두고 있지 않다. 따라서 국세기본법에 따라 이를 법인으로 보는 경우에는 그 단체가 독립하여 부가가치세 납세의무를 지며, 법인으로 보지 않는 경우에는 공동 사업자로서 부가가치세에 대해서 연대납세의무를 진다.

2. 국세부과와 세법 적용

(1) 국세부과의 원칙

‘국세의 부과’란 이미 성립한 납세의무를 확정하는 것을 말한다. 따라서 국세부과의 원칙이란 이러한 납세의무 확정과정에서 지켜야 할 원칙을 가리킨다.

1) 실질과세의 원칙

‘실질과세의 원칙’이란 법적 형식이나 외관에 관계없이 실질에 따라 세법을 해석하고 과세요건사실을 인정하여야 한다는 원칙이다. 이는 실질과 괴리된 법형식을 통해 조세부담을 회피하는 행위를 방지하고 부담능력에 따른 과세를 실현하려는 것이므로, 조세평등주의를 보다 구체화한 원칙으로 이해되고 있다.

① 국세기본법의 규정

(a) 귀속에 관한 실질주의

과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다. (國基法 14 ①)

(b) 거래내용에 관한 실질주의

세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭, 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다. (國基法 14 ②)

(c) 조세회피방지를 위한 경제적 실질주의

제3를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 국세기본법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정 되는 경우에는 그 경제적 실질내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 국세기본법 또는 세법을 적용한다. (國基法 14③)

② 실질과세원칙의 한계

실질과세원칙은 조세평등주의를 실현하기 위해 필요불가결한 원칙이지만, 이를 무제한적으로 적용하는 경우에는 납세자의 법적안정성과 예측가능성을 침해할 위험성이 있다. 따라서 실질과세의 원칙은 어디까지나 조세법률주의에 대한 침해를 최소화하도록 제한적으로 적용되어야 할 것이다.

2) 신의성실의 원칙

납세자가 그 의무를 이행할 때에는 신의에 따라 성실하게 하여야 한다. 세무공무원이 직무를 수행할 때에도 또한 같다. (國基法 15) 이것을 ‘신의 성실의 원칙’ 또는 ‘신의칙’이라고 한다.

① 적용대상자

신의칙은 과세관청과 납세자 쌍방에 그 준수가 요구된다.

② 적용요건

- (a) 납세자의 신뢰의 대상이 되는 과세관청의 공적 견해표시가 있어야 한다.
- (b) 납세자가 과세관청의 견해표시를 신뢰하고, 그 신뢰에 납세자의 귀책사유가 없어야 한다.
- (c) 납세자가 과세관청의 견해표시에 대한 신뢰를 기초로 하여 어떤 행위를 하여야 한다.
- (d) 과세관청이 당초의 견해표시에 반하는 적법한 행정처분을 하여야 한다.
- (e) 과세관청의 그러한 배신적 처분으로 인하여 납세자가 불이익을 받아야 한다

③ 효과

이상과 같은 요건의 충족이 입증되면 과세관청의 처분은 본래 적법한 것임에도 불구하고 신의칙 위반으로 인해 취소될 수 있는 행정처분이 된다.

④ 신의칙의 한계

이처럼 신의칙은 합법성을 희생하여 신뢰이익을 보호하려는 원칙이므로 근본적으로 조세법률주의와 모순된다. 따라서 신의칙은 합법성의 관철이라는 일반적·추상적 요청을 포기함으로써 상실되는 법익보다 신뢰이익의 보호가치가 더 크다고 인정되는 개별적·구체적 사안에 한정하여 적용되는 것이다.

3) 근거과세의 원칙

‘근거과세의 원칙’ 이란 장부 등 직접적인 자료에 입각하여 납세의무를 확정하여야 한다는 원칙이다. 그 취지는 근거가 불충분한 과세를 방지하여 납세자의 재산권이 부당히 침해되지 않도록 하기 위한 데 있다. (國基法 16 ①②③④⑤)

4) 조세감면의 사후관리

정부는 국세를 감면한 경우에 그 감면의 취지를 성취하거나 국가정책을 수행하기 위하여 필요하다고 인정하면 세법에서 정하는 바에 따라 감면한 세액에 상당하는 자금 또는 자산의 운용 범위를 정할 수 있다. 그리고 그 운용 범위를 벗어난 자금 또는 자산에 상당하는 감면세액은 세법에서 정하는 바에 따라 감면을 취소하고 징수할 수 있다. (國基法 17)

(2) 세법적용의 원칙

‘세법의 적용’ 이란 세법규정의 의미를 명확히 하고, 구체적 사실이 이러한 법규정에 해당되는지를 확인하여, 이 양자를 결부시켜 법률효과를 발생케 하는 과정을 말한다.

1) 재산권 부당침해금지의 원칙

세법을 해석·적용할 때에는 과세의 형평과 해당 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 않도록 하여야 한다. (國基法 18 ①)

2) 소급과세금지의 원칙

① 국세기본법의 규정

(a) 입법상의 소급과세금지

국세를 납부할 의무가 성립한 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래에 대해서는 그 성립 후의 새로운 세법에 따라 소급하여 과세하지 않는다. 그 취지는 납세자의 기득권을 존중하고 법적 안정성과 예측가능성을 보장하기 위함이다.(國基法 18 ②)

(b) 행정상의 소급과세금지

세법의 해석이나 국세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석이나 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며, 새로운 해석이나 관행에 의하여 소급하여 과세되지 않는다.(國基法 18 ③)

② 유리한 소급효

유리한 소급효는 인정된다는 것이 통설이다. 소급과세금지의 원칙은 납세자의 법적안정성과 신뢰이익을 보호하기 위한 것인데, 납세자에게 오히려 유리한 소급효는 이러한 취지에 반하지 않기 때문이다.

③ 진정소급과 부진정소급

이미 성립한 납세의무에 대해 소급과세하는 것(眞正遡及)은 금지되지만, 과세기간 중도에 법률의 개정이나 해석의 변경이 있는 경우 이미 진행한 과세기간분에 대해 소급과세하는 것(不眞正遡及)은 허용되는 것이다.

3) 세무공무원의 재량의 한계

세무공무원이 재량으로 직무를 수행할 때에는 과세의 형평과 해당 세법의 목적에 비추어 일반적으로 적당하다고 인정되는 한계를 염수하여야 한다. (國基法 19)

4) 기업회계의 존중

세무공무원이 국세의 과세표준을 조사·결정할 때에는 해당 납세의무자가 계속하여 적용하고 있는 기업회계의 기준 또는 관행으로서 일반적으로 공정 타당하다고 인정되는 것은 존중하여야 한다. 다만, 세법에 특별한 규정이 있는 것은 그리하지 않다.(國基法 20)

3. 납세의무

(1) 납세의무의 성립

‘납세의무의 성립’이란 각 세법에서 규정하고 있는 과세요건이 충족되므로서 납세의무가 객관적으로 생겨나는 것을 말한다.

1) 과세요건

‘과세요건’이란 납세의무의 성립에 필요한 법률상 요건을 말한다. 이러한

① 납세의무자

세법에 따라 국세를 납부할 의무가 있는 자를 말한다(國基法 2 (9)).

② 과세물건과 그 귀속

‘과세물건’이란 조세법규가 과세의 대상으로 정하고 있는 물건·행위 또는 사실을 말한다. 그리고 ‘과세물건의 귀속’이란 이러한 과세물건과 납세의무자와의 결합관계를 말한다.

③ 과세표준과 세율

‘과세표준’ 이란 세법에 따라 직접적으로 세액 산출의 기초가 되는 과세 물건의 수량 또는 가액이다. (國基法 2 (14)) 한편 ‘세율’ 이란 과세표준에 대한 세액의 비율을 말한다.

2) 납세의무의 성립시기

과세요건을 구성하는 개개의 사실들은 한꺼번에 발생하는 것이 아니라 각각 수시로 발생한다. 이들이 완전히 구비될 때 비로소 과세요건이 충족되는데, 그 시점이 바로 ‘납세의무의 성립시기’이다. (國基法 21)

① 원칙적인 성립시기

구 분		납세의무의 성립시기
기간세	소득세	과세기간이 끝나는 때
	법인세	
	부가가치세	
수시세	상속세	상속이 개시되는 때
	증여세	증여에 의해 재산을 취득하는 때
	종합부동산세	과세기준일(매년 6월 1일)
	개별소비세·주세 및 교통·에너지·환경세	과세물품을 제조장에서 반출하거나 판매장에서 판매하는 때, 과세장소에 이방하거나 과세유통장소에서 유통음식행위를 한 때, 과세영업장소에서 영업행위한 때
	인지세	과세문서를 작성한 때
	증권거래세	해당 매매거래가 확정되는 때
기타	교육세	국세에 부과되는 교육세 : 해당 국세의 납세의무가 성립하는 때
		금융보험업자의 수익금액에 부과되는 교육세 : 과세기간이 끝나는 때
	농어촌특별세	본세의 납세의무가 성립하는 때
가산세		가산할 국세의 납세의무가 성립하는 때

② 예외적인 성립시기

구 分	성 립 시 기
원천징수하는 소득세·법인세	소득금액, 수입금액을 지급하는 때
납세조합이 징수하는 소득세 또는 예정신고 납부하는 소득세	과세표준이 되는 금액이 발생한 달의 말일
중간예납하는 소득세·법인세	중간예납기간이 끝나는 때
예정신고기간·예정부과기간에 대한 부가가치세	예정신고기간·예정부과기간이 끝나는 때
수시부과하여 징수하는 국세	수시부과할 사유가 발생한 때

(2) 납세의무의 확정

'납세의무의 확정'이란 이미 성립한 납세의무에 대하여 과세요건사실을 파악하고 세법을 적용하여 과세표준과 세액을 계산하는 등 그 내용을 구체적으로 확인하는 절차이다.

1) 확정의 방식

① 원칙 : 절차에 따른 확정

(a) 정부부과제도

이는 확정의 권한을 과세권자에게만 부여하고 있는 제도이다. 이는 전통적인 방식으로서 현재 상속세·증여세, 종합부동산세(신고납부방식을 선택하지 않은 경우)에 적용되고 있다. 이 제도에서는 정부의 부과처분, 즉 '결정'에 의해 납세의무가 확정되며, 구체적으로는 그 결정통지서가 납세의무자에게 도달되는 시점에 확정의 효력이 발생한다.

(b) 신고납세제도

이는 확정의 권한을 1차적으로 납세의무자에게 부여하고 과세권자의 확정권은 2차적·보충적 지위에 유보하는 제도이다. 현재 우리나라에서는 소득세·법인세·부가가치세·종합부동산세(신고납부방식을 선택한 경우)·개별소비세·주세·증권거래세·교육세 및 교통·에너지·환경세에 이 제도를 채택하고 있으나(國基令 10의2 (1)), 이에 그치지 않고 그 적용범위는 보다 넓어질 것으로 기대되고 있다. 이 제도에서는 납세의무자의 과세표준신고에 의해 납세의무가 확정된다.

② 예외 : 자동확정

다음의 국세는 납세의무가 성립하는 때 특별한 절차 없이 확정된다.

(國基法 22 ②)

(a) 인지세

(b) 원천징수하는 소득세·법인세

(c) 납세조합이 징수하는 소득세

(d) 중간예납하는 법인세

2) 경정 등의 효력

세법에 따라 당초 확정된 세액을 증가시키는 경정(更正)은 당초 확정된 세액에 관한 국세기본법 또는 세법에서 규정하는 권리·의무 관계에 영향을 미치지 않으며, 세법에 따라 당초 확정된 세액을 감소시키는 경정은 그 경정으로 감소되는 세액 외의 세액에 관한 국세기본법 또는 세법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 않는다.(國基法 22의2)

(3) 납세의무의 소멸

성립 또는 확정된 납세의무는 여러가지 원인으로 소멸하는데, 그 구체적인 사유는 다음과 같다.(國基法 26)

구 분	소멸사유	내 용
만족을 얻으면서 소멸하는 경우	납부	세액을 국고에 납입하는 것
	충당	납부할 국세 등과 국세환급금을 상계 공매대금으로 체납액에 충당
만족을 얻지 못하고 소멸하는 경우	부과의 취소	유효하게 행해진 부과처분을 당초 처분 시점으로 소급하여 효력을 상실시키는 처분
		국세부과의 제척기간의 만료
		국세징수권 소멸시효의 완성

1) 국세부과의 제척기간

국세부과의 제척기간이란 국가가 결정·경정결정·재경정결정 및 부과취소를 할 수 있는 기간을 의미한다. 이러한 제척기간이 없다면 국가는 영원히 부과권을 행사할 수 있기 때문에 납세의무자는 장기간 불안정한 상태에 놓이게 된다. 이러한 결과를 방지하고 조세법률관계를 조속히 안정시켜 법적안정성을 보장하기 위해 국세기본법은 부과의 제척기간을 설정하고 있다

① 제척기간의 유형

(a) 원칙적인 제척기간 : 국세는 그 국세를 부과할 수 있는 날부터 다음의 기간이 끝난 날 후에는 부과할 수 없다.(國基法 26의 2 ①)

구 分	제척기간
일반적인 세목	사기나 그 밖의 부정한 행위로 국세를 포탈하거나 환급·공제받은 경우
	납세자가 부정행위로 세금계산서·계산서 미발급 등에 대한 가산세 부과대상이 되는 경우 해당 가산세
	납세자가 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 않은 경우
	그 밖의 경우
상속세와 증여세	납세자가 부정행위로 상속세·증여세를 포탈하거나 환급·공제받은 경우
	법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 않은 경우
	법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출한 자가 거짓또는 누락신고를 한 경우
	그 밖의 경우

(b) 상속세·증여세의 특례제척기간

납세자가 부정행위로 상속세·증여세를 포탈하는 경우로서 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 원칙적인 제척기간에도 불구하고 해당 재산의 상속 또는 증여가 있음을 안 날로부터 1년 이내에 상속세 및 증여세를 부과 할 수 있다. (國基法 26의2 ④ 본문)

- i) 제3자의 명의로 되어 있는 피상속인 또는 증여자의 재산을 상속인이나 수증자가 보유하고 있거나 그 자의 명의로 실명전환을 한 경우
- ii) 계약에 따라 피상속인이 취득할 재산이 계약이행기간에 상속이 개시되므로서 등기·등록 또는 명의개서가 이루어지지 않고 상속인이 취득한 경우
- iii) 국외에 있는 상속재산이나 증여재산을 상속인이나 수증자가 취득한 경우
- iv) 등기·등록 또는 명의개서가 필요하지 않은 유가증권, 서화, 골동품 등 상속재산 또는 증여재산을 상속인이나 수증자가 취득한 경우
- v) 수증자의 명의로 되어 있는 증여자의 금융자산을 수증자가 보유하고 있거나 사용·수익한 경우

(c) 조세쟁송 등으로 인한 특례제척기간

i) 조세쟁송의 경우

원칙적인 제척기간에도 불구하고 그 결정 또는 판결이 확정된 날부터 1년이 지나기 전까지는 해당 결정 또는 판결에 따라 경정결정이나 그 밖에 필요한 처분을 할 수 있다. (國基法 26의2 ② (1), (2))

ii) 상호합의의 경우

원칙적인 제척기간에도 불구하고 그 상호합의가 종결된 날부터 1년이 지나기 전까지는 해당 상호합의에 따라 경정결정이나 그 밖에 필요한 처분을 할 수 있다. (國基法 26의2 ② (2))

(c) 경정청구의 경우

후발적 사유로 인한 경정청구가 있는 경우에는 원칙적인 제척기간에도 불구하고 경정청구일로부터 2월이 지나기 전까지는 해당 경정청구에 따라 경정결정이나 그 밖에 필요한 처분을 할 수 있다. (國基法 26의2 ② (3))

(d) 명의대여 사실이 확인된 경우

원칙적인 제척기간에도 불구하고 그 결정 또는 판결이 확정된 날부터 1년 이내에 명의대여자에 대한 부과처분을 취소하고 실제로 사업을 경영한 자에게 경정결정이나 그 밖에 필요한 처분을 할 수 있다. (國基法 26의2③)

② 제척기간의 기산일

국세부과의 제척기간은 ‘국세를 부과할 수 있는 날’로부터 기산되는데(國基令 12의3), 이것은 과세표준 신고의무가 있는가에 따라 달라진다. 납세의무가 이미 성립하였다 하더라도 과세표준 신고기한까지는 정부가 부과권을 행사할 수 없기 때문이다.

구 분		제척기간의 기산일
원칙적인기산일	과세표준과 세액을 신고하는 국세	과세표준 신고기한의 다음날
	종합부동산세 및 인지세	납세의무 성립일
예외적인기산일	원천징수의무자 또는 납세조합에 대하여 부과하는 조세	해당 원천징수액 또는 납세조합징수액 법정납부기한의 다음 날
	과세표준신고기한 또는 법정납부기한이 연장되는 경우	그 연장된 기한의 다음 날
	공제·면제·비과세 또는 낮은 세율적용 등에 따른 세액을 의무불이행 등의 사유로 징수 시	공제세액 등을 징수할 수 있는 사유가 발생한 날

③ 제척기간 만료의 효과

제척기간이 만료하면 부과권이 장래를 향하여 소멸된다.

2) 국세징수권의 소멸시효

‘국세징수권의 소멸시효’란 국가가 국세징수권을 일정기간 행사하지 않는 경우 그 국세징수권을 소멸시키는 제도를 의미하는 것이다.

① 소멸시효기간

국세징수권은 이를 행사할 수 있는 때부터 ①,5억원 이상의 국세는 10년, ②, 그 외의 국세는 5년 기간 동안 행사하지 않으면 소멸시효가 완성된다.

(國基法 27 ①)

② 소멸시효의 기산일

국세징수권의 소멸시효는 ‘징수권을 행사 할 수 있는 때’로부터 진행하는데, 이것은 납세의무가 언제 확정되는가에 따라 달라진다. 납세의무가 이미 성립되었다 하더라도 아직 확정되지 않은 경우에는 징수권을 행사할 수 없기 때문이다.(國基法 12의4)

구 분		소멸시효의 기산일
원칙적인 기산일	과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 국세의 경우 신고한 세액	그 법정신고기한의 다음 날
	과세표준 및 세액을 정부가 결정, 경정 또는 수시부과결정하는 경우 납세고지한 세액	그 납세고지에 따른 납부기한의 다음 날
예외적인 기산일	원천징수의무자 또는 납세조합으로부터 징수하는 국세로서 납세고지한 원천징수세액 또는 납세조합 징수세액	그 납세고지에 따른 납부기한의 다음 날
	인지세로서 납세고지한 인지세액	
	원칙적인 기산일①의 법정신고 납부기한이 연장되는 경우	그 연장된 기한의 다음 날

③ 소멸시효의 중단과 정지

(a) 소멸시효의 중단

시효의 진행 중에 권리의 행사로 볼 수 있는 사유가 발생하면 그 때까지 진행되어 온 시효기간이 효력을 잃어버리게 되는데, 이것을 ‘중단’이라고 한다. 국세 기본법은 소멸시효의 중단사유로 ①납세고지, ②독촉 또는 납부 죄고, ③교부청구, ④압류를 들고 있다.(國基法 28 ①)

이렇게 중단된 소멸시효는 고지·독촉에 의한 납부기간, 교부청구 중의 기간 및 압류해체까지의 기간이 지난 때부터 새로 진행하며(國基法 28 ②), 다시 전체 기간을 진행하여야 소멸시효가 완성된다.

(b) 소멸시효의 정지

시효의 진행 중에 권리자가 권리를 행사할 수 없는 사유가 발생하면 권리자에게 가혹하지 않도록 하기 위해 그 기간만큼 시효의 완성을 유예하는데, 이것을 ‘정지’라고 한다. 이 경우에는 이미 진행한 시효가 효력을 잃어버리지 않고 그 사유가 종료한 후 잔여기간만의 진행에 의해 시효가 완성된다는 점에서 중단과 대조적이다.

국세기본법은 징수권 소멸시효의 정지사유로 ①세법에 따른 분납기간, ②징수 유예기간, ③체납처분유예기간, ④연부연납기간, ⑤세무공무원이 국세징수법에 따른 사해행위 취소소송이나 민법에 따른 채권자대위 소송을 제기하여 그 소송이 진행 중인 기간을 들고 있다.(國基法 28 ③,④)

④ 소멸시효 완성의 효과

국세징수권의 소멸시효가 완성하면 기산일에 소급하여 징수권이 소멸한다. 따라서 국세는 물론이고 시효기간 중에 발생한 그 국세의 가산금·체납처분비 및 이자상당세액도 함께 소멸하게 되는 것이다.

(4) 납세담보

‘납세담보’란 세법에 따라 납세자 또는 제3자로부터 제공받는 담보를 말한다. 납세담보는 이를 요구할 수 있는 세법규정에 근거하여 제공받아야 하며, 세법규정에 근거하지 않고 임의로 제공 받은 납세담보는 효력이 없다.

1) 납세담보의 종류·제공방법 및 평가

일반적인 담보와 마찬가지로 아래 두 가지 유형으로 나누어 진다.

①인적담보: 납세보증인의 ‘일반재산’에 의한 담보를 말한다.

②물적담보: 납세자 또는 제3자의 ‘특정재산’에 의한 담보를 말한다.(國基法 29, 國基令 13)

국세기본법은 이러한 인적담보와 물적담보를 모두 인정하고 있는데, 그 구체적인 종류와 제공방법 및 평가방법은 다음과 같다.

담보의 종류		담보의 제공방법	담보의 평가방법
인적담보	보증인의 납세보증서	보증서를 제출	보증금액
물적담보	금전	공탁하고 공탁수령증을 제출	
	일정한 유가증권	공탁하고 공탁수령증을 제출	담보로 제공하는 날의 전날을 평가기준일로 하여 상속세 및 증여세법 시행령을 준용하여 계산한 가액
	납세보증보험증권	납세보증 보험증권을 제출	보험금액
	토지, 건물, 공장재단, 광업재단, 선박, 항공기 및 건설기계	등기·등록필증을 제시하고 세무서장이 저당권 설정을 촉탁	토지, 건물: 상속세 및 증여세법을 준용, 평가한 가액 기타 재산: 감정가 또는 시가표준액

2) 담보로 제공하여야 하는 가액(國基令 14 ①)

담보의 종류	담보로 제공하여야 하는 가액
현금, 납세보증보험증권, 은행의 납세보증서	담보할 국세의 110% 이상의 가액
그 밖의 담보	담보할 국세의 120% 이상의 가액

3) 담보에 의한 납부와 징수

① 담보에 의한 납부

납세담보로서 금전을 제공한 자는 그 금전으로 담보한 국세·가산금 및 체납처분비를 납부할 수 있다.(國基法 33 ①) 이에 반하여 금전 외의 담보를 제공한 경우에는 담보에 의한 납부가 허용되지 않는다.

② 담보에 의한 징수

세무서장은 납세담보를 제공받은 국세·가산금과 체납처분비가 담보의 기간에 납부되지 않으면 그 담보로써 그 국세·가산금과 체납처분비를 징수 한다.(國基法 33 ②))

4. 국세와 일반채권과의 관계

(1) 국세의 우선권

국세·가산금 또는 체납처분비는 다른 공과금이나 그 밖의 채권에 우선하여 징수한다.(國基法 35 ①) 즉 납세자의 재산이 국세 등을 포함한 모든 채권을 변제하기에 부족한 경우에 국세 등을 담보권이 없어도 다른 채권보다 우선하여 변제 받는다는 것이다.

1) 조세채권 사이의 우선관계

국세 등과 공과금 기타의 채권 사이의 관계와는 달리 조세채권 상호간에는 원칙적으로 평등주의가 지배한다.

① 앱류우선주의

체납처분에 의하여 납세자의 재산을 압류한 경우에 다른 조세·가산금·체납처분비의 교부청구가 있으면 압류에 관계되는 조세·가산금 또는 체납처분비는 교부청구된 조세·가산금·체납처분비에 우선한다..(國基法 36 ①,②, 地法 34 ①,②, 國基通 36-0…1)

② 담보 우선주의

납세담보물을 매각하였을 때에는 위의 압류우선주의에 불구하고 그 조세·가산금·체납처분비는 매각대금 중에서 다른 조세·가산금·체납처분비에 우선하여 징수한다. (國基法 37, 地法 35)

2) 국세우선권에 대한 제한

① 직접경비의 우선

(a) 집행비용의 우선

강제집행·경매 또는 파산 절차에 따라 재산을 매각할 때 그 매각금액 중에서 조세·가산금·체납처분비를 징수하는 경우의 그 강제집행, 경매 또는 파산 절차에 든 비용은 조세·가산금·체납처분비보다 우선 변제된다.(國基法 35 ① (2)).

(b) 선집행 지방세·공과금의 체납처분비 우선

지방세나 공과금의 체납처분을 할 때 그 체납처분금액 중에서 조세·가산금·체납처분비를 징수하는 경우의 그 지방세나 공과금의 체납처분비는 조세·가산금·체납처분비보다 우선 징수된다.

國基法 35 ① (1))

② 피담보채권의 우선

국세의 법정기일 전에 전세권, 질권 또는 저당권 설정을 등기하거나 등록한 사실이 증명되는 재산을 매각할 때 그 매각금액 중에서 국세 또는 가산금을 징수하는 경우의 그 전세권, 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권은 국세 또는 가산금보다 우선 변제된다.(國基法 35 ① (3))

(a) 법정기일

‘법정기일’이란 일반인이 국세의 존재를 확인할 수 있는 시점, 즉 국세가 공시된 것으로 볼 수 있는 시점으로서 국세기본법이 정한 다음의 날을 말한다.(國基法 35 ① (3))

구 분		법정기일
원칙적인 법정기일	과세표준과 세액의 신고에 따라 납세의무가 확정되는 국세의 경우 신고한 해당 세액	그 신고일
	과세표준과 세액을 정부가 결정 · 경정 또는 수시부과 결정을 하는 경우 고지한 해당 세액	그 납세고지서의 발송일
예외적인 법정기일	원천징수의무자나 납세조합으로 부터 징수하는 국세와 인지세	그 납세의무의 확정일
	제2차 납세의무자의 재산에서 국세를 징수하는 경우 또는 양도담보재산에서 국세를 징수하는 경우	납부통지서의 발송일
	납세자의 재산을 확정 전 보전 압류한 경우 그 압류와 관련하여 확정된 세액	그 압류등기일

이처럼 국세의 법정기일과 담보권설정시기를 비교하여 국세 등과 피담보 채권의 우선순위를 판정하도록 한 것은 담보권자의 예측가능성을 침해하지 않기 위함에 그 취지가 있다.

(b) 피담보채권보다 후순위로 징수되는 국세 등의 범위

피담보채권보다 후순위로 징수되는 국세 등은 저당권 등의 설정시기보다 그 법정기일 이후에 도래하는 국세 및 이에 관계되는 가산금이다. 그러나 예외적으로 그 재산 자체에 부과된 국세(상속세·증여세 및 종합부동산세)와 그에 관계되는 가산금은 저당권 등의 설정시기를 불문하고 항상 피담보채권 보다 우선 징수된다.(國基法 35 ⑤, 國基通 35-18…1)

③ 소액주택임차보증금·소액상가건물임차보증금 및 임금채권의 우선

(a) 소액주택임차보증금과 소액상가건물임차보증금의 우선

임대차관계에 있는 주택 또는 건물을 매각할 때 그 매각금액 중에서 국세 또는 가산금을 징수하는 경우 임대차에 관한 보증금 중 일정 금액으로서 주택임대차보호법 또는 상가건물임대차보호법에 따라 임차인이 우선하여 변제받을 수 있는 금액은 국세 또는 가산금보다 우선변제된다.(國基法 35 ①(4)) 그러나 체납처분비는 우선 변제되지 못한다는 점에 주의하여야 한다.

(b) 임금채권의 우선

사용자의 재산을 매각하거나 추심할 때 그 매각금액 또는 추심금액중에서 국세나 가산금을 징수하는 경우 근로기준법 또는 근로자퇴직급여보장법에 따라 국세나 가산금에 우선하여 변제되는 임금, 퇴직금, 재해보상금, 기타 근로관계 채권은 국세 또는 가산금에 우선하여 변제된다.(國基法 35① (5))

(2) 제2차 납세의무

‘제2차 납세의무’란 주된 납세자의 재산에 대해 체납처분을 집행하여도 그가 납부하여야 할 국세 등에 충당하기에 부족한 경우에 주된 납세자와 일정한 관계에 있는 자가 그 부족액에 대해 보충적으로 부담하는 납부의무를 말한다.

1) 청산인 등의 제2차 납세의무

법인이 해산한 경우에 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금·체납처분비를 납부하지 않고 청산 후 남은 재산을 분배하거나 인도하였을 때에 그 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 미치지 못하는 경우에는 청산인 또는 청산 후 남은 재산을 분배 받거나 인도받은 자는 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.(國基法 38 ①)

이 경우에 청산인은 분배하거나 인도할 재산가액을 한도로 제2차 납세의무를 지며 그 분배 또는 인도를 받은 자는 각자가 받은 재산가액을 한도로 제2차 납세

의무를 진다. (國基法 38 ②)

2) 출자자의 제2차 납세의무

법인의 재산으로 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 법인의 무한책임사원과 과점주주가 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.(國基法 39 ①)

① 과점주주의 범위

‘과점주주’란 주주 1인과 그의 특수관계인으로서 그들의 소유주식합계가 해당 법인의 발행주식총수의 50%를 초과하면서 그에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자들을 말한다.(國基法 39 (2))

② 제2차 납세의무자의 범위

제2차 납세의무자는 그 국세의 납세의무 성립일 현재 무한책임사원과 과점주주이다.(國基法 39 ①)

③ 납부책임의 한도액

무한책임사원은 별도의 한도 없이 징수부족한 국세 등의 전액에 대하여 제2차 납세의무를 진다. 이에 반하여 과점주주는 다음의 금액을 한도로 하여 제2차 납세의무를 진다.(國基法 39 ① 단서)

과점주주의 제2차 납세의무한도액 =

징수부족한 금액 × 과점주주의 소유주식수 / 발행주식총수

3) 법인의 제2차 납세의무

법인의 무한책임사원 또는 과점주주의 재산으로 그 출자자가 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 법인은 그 출자자의 소유주식 등을 환가할 수 없는 경우에만 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.(國基法 40 ①)

① 주된 납세의무자와 제2차 납세의무자

(a) 주된 납세의무자

국세의 납부기간 만료일 현재 법인의 무한책임사원 또는 과점주주이다.

(b) 제2차 납세의무자

그 무한책임사원과 과점주주가 출자하고 있는 법인이다.

② 소유주식 등의 환가불능

‘소유주식 등을 환가할 수 없는 경우’란 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.(國基法 40 ①)

(a) 정부가 출자자의 소유주식 또는 출자지분을 재공매하거나 수의계약으로 매각

하려 하여도 매수희망자가 없는 경우

(b) 법률 또는 그 범인의 정관에 의하여 출자자의 소유주식 또는 출자지분의 양도가 제한된 경우

③ 납부책임의 한도액(國基法 40 ②)

(자산총액-부채총액) × 출자자의 소유주식금액/발행주식총액

4) 사업양수인의 제2차 납세의무

사업이 양도·양수된 경우에 그 사업에 관한 국세·가산금과 체납처분비를 양도인의 재산으로 충당하여도 부족할 때에는 사업의 양수인은 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.(國基法 41 ①)

① 사업의 양수

‘사업의 양수’란 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리(미수금에 관한 것은 제외)와 모든 의무(미지급금에 관한 것은 제외)를 포괄적으로 승계하는 것을 말한다.(國基法 22)

② 납세의무의 대상이 되는 국세 등

사업양수인은 양도일 이전에 양도인의 납세의무가 확정된 그 사업에 관한 국세·가산금과 체납처분비에 대하여 제2차 납세의무를 진다.(國基法 41 ①)

③ 납부책임의 한도액

사업양수인은 양수한 재산가액을 한도로 제2차납세의무를 진다.(國基法 41 ①)

(3) 양도담보권자의 물적납세의무

납세자가 국세·가산금 또는 체납처분비를 체납한 경우에 그 납세자에게 양도담보재산이 있을 경우에는 그 납세자의 다른 재산에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 미치지 못하는 경우에만 그 양도담보재산으로써 납세자의 국세·가산금과 체납처분비를 징수할 수 있다.(國基法 42 ①) 따라서 양도담보권자는 양도담보설정자의 납부의무가 이행되지 않는 경우에 그 부족분의 납부의무를 지게 되는데, 이것을 ‘양도담보권자의 물적납세의무’라고 한다.

1) 물적납세의무의 성립요건과 효과

① 성립요건

(a) 양도담보설정자가 국세 등을 체납하여야 한다.

(b) 양도담보가 국세의 법정기일 이후에 설정되어야 한다.

(c) 양도담보설정자의 재산에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 미치지 못하는 경우에 해당하여야 한다.

(d) 양도담보권자에게 납부통지서가 송달되는 시점에 양도담보재산이 존재하고 있어야 한다.

② 효과

이러한 요건이 충족되면 양도담보권자에게 양도담보설정자의 국세 등에 대한 물적납세의무가 성립한다. 이 경우 양도담보권자는 당연히 양도담보 설정자의 국세 등 가운데 징수부족액에 한정하여 납부의무를 지며, 그 범위 내에서도 양도담보재산가액을 한도로 납부의무를 진다.

5. 과세

(1) 관할관청

1) 관할관청

‘관할관청’이란 국세에 관한 사무를 담당하는 행정기관을 말하는데 국세의 관할관청은 세목별로 그 납세지를 관할하는 세무서장이다.

① 과세표준신고의 관할

과세표준 신고서는 신고 당시 해당 국세의 납세지를 관할하는 세무서장에게 제출하여야 한다. 다만, 전자신고를 하는 경우에는 지방국세청장이나 국세청장에게 제출할 수 있다.(國基法 43 ①)

② 결정 또는 경정결정의 관할

국세의 과세표준과 세액의 결정 또는 경정결정은 그 처분 당시 그 국세의 납세지를 관할하는 세무서장이 하며(國基法 44), 관할세무서장외의 세무서장이 한 결정 또는 경정결정처분은 그 효력이 없다(國基通 44-0…3).

(2) 수정신고와 경정 등의 청구

당초의 과세표준과 세액의 신고나 결정·경정 등이 그 당시의 오류 또는 후발적 사유 등으로 인하여 잘못임이 판명된 때 이를 경정해야 한다. 이 때 과세관청은 제척기간이 만료되기 전까지 결정·경정·재경정·부과취소 등을 할 수 있는 권한이 있으며, 그에 대응하여 현행 국세기본법은 납세의무자에게 수정신고와 경정 등의 청구를 할 수 있는 권리를 인정하고 있다.

1) 수정신고

‘수정신고’란 이미 신고한 과세표준 및 세액이 과소한 경우 또는 이미 신고한 내용이 불완전한 경우에 납세의무자가 이를 정정하는 신고를 말한다. 이는 납세의무자 스스로의 자기보정에 의해 정당한 세액을 신고·납부하게 함으로써, 과세관청은 행정력을 절감하고 납세의무자는 가산세를 감면 받을 수 있게 하는 매우 유익한 제도이다.

① 수정신고의 요건

과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자는 다음 중 어느 하나에 해당하는 때에는 관할세무서장이 각 세법에 따라 해당 국세의 과세표준과 세액을 결정

또는 경정하여 통지하기 전으로서 국세부과의 제척기간이 끝나기 전까지 과세표준수정신고서를 제출할 수 있다.(國基法 45 ①)

- (a) 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액에 미치지 못할 때
- (b) 과세표준신고서에 기재된 결손금액 또는 환급세액이 세법에 따라 신고하여야 할 결손금액이나 환급세액을 초과할 때
- (c) 원천징수의무자의 정산 과정에서의 누락 등 사유로 불완전한 신고를 하였을 때
- (d) 법인세 신고의 경우 국고보조금과 공사부담금을 익금과 손금에 동시에 산입하지 않았을 때

② 수정신고의 절차

수정신고를 하려는 자는 당초 신고한 과세표준과 세액, 수정신고하는 과세표준과 세액 및 기타 필요한 사항을 기재한 『과세표준수정신고서 및 추가자진납부계산서』를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

③ 수정신고의 효력

정부부과제도에서는 당초의 신고가 납세의무를 확정하는 효력이 없으므로 수정신고도 확정력을 가질 수 없다. 그러나 신고납세제도에서는 당초의 신고가 납세의무를 확정하는 효력을 가지므로 수정신고도 당연히 확정력을 갖는다.(國基法 45 ③, 國基令 25 ①, 國基則 12)

2) 경정 등의 청구

‘경정 등의 청구’란 이미 신고·결정·경정된 과세표준 및 세액 등이 과대한 경우 과세관청으로 하여금 이를 정정하여 결정 또는 경정하도록 촉구하는 납세의무자의 청구를 말한다. 이는 과세표준과 세액이 과대하게 신고·결정·경정된 경우에 납세의무자의 권리구제를 가능케 하기 위한 제도로서 매우 중요하다.

① 경정 등 청구의 요건

(a) 통상적인 경정 등의 청구 요건

과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자는 다음 중 어느 하나에 해당하는 때에는 최초신고 및 수정신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 법정신고기한이 지난 후 3년 이내에 관할세무서장에게 청구할 수 있다. 다만, 결정 또는 경정으로 인하여 증가된 과세표준 및 세액에 대하여는 해당 처분을 있음을 안 날로부터 90일 이내에 경정을 청구할 수 있다.(國基法 45의2 ①)

- i) 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때
- ii) 과세표준신고서에 기재된 결손금액 또는 환급세액이 세법에 따라 신고하여야

할 결손금액 또는 환급세액에 미치지 못할 때

(b) 후발적 사유로 인한 경정 등의 청구의 요건

과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자 또는 국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자는 후발적 사유가 발생하였을 때에는 위의 청구기간에 불구하고 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 2개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.(國基法 45의2 ②)

i) 최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송결과 다르게 판결된 때

ii) 소득이나 그 밖의 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있을 때

iii) 조세조약에 따른 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어졌을 때

iv) 결정 또는 경정으로 인하여 그 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 대하여 최초에 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때

v) 위 i)~iv)까지와 유사한 일정한 사유가 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하였을 때

이 제도는 당초 신고·결정·경정 당시에 고려할 수 없었던 후발적 사유로 인해 당초 신고·결정·경정된 과세표준과 세액이 과대한 것임이 판명된 경우에 과세표준과 세액을 감액할 수 있도록 함으로써 납세의무자의 권리 구제에 충실을 기하기 위해 도입된 것이다.

② 연말정산세액에 대한 경정 등의 청구

연말정산되는 근로소득 등만이 있는 자, 분리과세되는 국내원천소득이 있는 외국법인 또는 비거주자가 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우 위의 경정 등 청구에 관한 규정을 준용한다.(國基法 45의2 ④)

(a) 원천징수의무자가 소득세법에 따른 연말정산에 의하여 소득세를 납부하고 지급명세서를 제출기한까지 제출한 경우

(b) 원천징수의무자가 원천징수한 법인세와 소득세를 납부하고 지급명세서를 제출기한까지 제출한 경우

i) 통상적 사유로 인한 경정청구

원천징수의무자 또는 원천징수대상자는 다음 중 어느 하나에 해당하는 때에는 연말정산세액 또는 원천징수세액의 납부기한이 지난 후 3년 이내에 연말정산세액 또는 원천징수세액의 경정을 관할세무서장에게 청구할 수 있다

① 원천징수영수증에 기재된 과세표준 및 세액이 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때

② 원천징수영수증에 기재된 환급세액이 신고하여야 할 환급세액에 미치지 못할 때

ii) 후발적 사유로 인한 경정 등 청구

원천징수의무자 또는 원천징수대상자는 후발적 사유가 발생한 때에는 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 2개월 이내에 경정을 청구할 수 있다.

iii) 경정 등의 청구의 절차

경정 등의 청구를 하려는 자는 ①청구인의 성명과 주소 ②결정 또는 경정 전의 과세표준 및 세액 ③결정 또는 경정 후의 과세표준 및 세액 ④결정 또는 경정의 청구를 하는 이유 ⑤그 밖에 필요한 사항을 기재한 『결정 또는 경정 청구서』를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.(國基法 25의3)

iv) 경정 등 청구의 효력

결정 또는 경정의 청구를 받은 세무서장은 그 청구를 받은 날부터 2개월 이내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 한다.(國基法 45의2 ③)

3) 기한후신고

법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 않은 자는 관할세무서장이 세법에 따라 해당 국세의 과세표준과 세액을 결정하여 통지하기 전까지 기한후과세표준신고서를 제출할 수 있다.(國基法 45의3 ①) 이러한 기한 후 신고를 하더라도 해당 국세의 납세의무를 확정하는 효력은 없다. 따라서 기한 후 과세표준신고서를 제출한 경우 관할세무서장은 세법에 따라 신고일로부터 3개월 이내에 해당 국세의 과세표준과 세액을 결정하여야 한다.

(國基法 45의3 ③)

(3) 가산세의 부과와 감면

‘가산세’란 세법에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말한다. 다만, 가산금은 포함하지 않는다.(國基法 2(4)) 따라서 가산세의 본질은 세법상의 각종 협력의무의 위반에 대하여 가해지는 행정벌이라고 할 수 있다.

1) 가산세의 종류

각 세법에서 개별적으로 규정한 의무 위반에 대한 가산세는 해당 세법에서 정하고 있으나, 신고의무나 납부의무 위반에 대한 가산세는 세법의 기본적이고 공통적인 사항이므로 국세기본법에서 다음과 같이 규정하고 있다. 이들 가산세는 납부할 세액에 가산하거나 환급받을 세액에서 공제한다.(國基法 47 ③)

국세기본법상 가산세의 종류	세액기준 가산세율
(1) 무신고가산세	부정 행위 : 40% 일반 : 20%
(2) 과소신고 · 초과환급신고가산세	부정 행위 40% + 일반 10%
(3) 납부불성실 · 환급불성실가산세	1일 3천(연 10.95%) 3/10,000
(4) 원천징수납부 등 불성실 가산세	3% ~ 10%

2) 가산세의 감면

① 천재 등으로 인한 가산세 감면

정부는 국세기본법 또는 세법에 따라 가산세를 부과하는 경우 그 부과의 원인이 되는 사유가 천재지변 등의 기한연장 사유에 해당하거나 납세자의 의무를 이행하지 않은 것에 대한 정당한 사유가 있는 때에는 해당 가산세를 부과하지 않는다.(國基法 48 ①)

② 수정신고 및 기한 후 신고 등에 대한 가산세 감면

(a) 수정신고한 경우

정부는 법정신고기한이 지난 후 수정신고한 경우에는 해당 가산세액에서 다음의 금액을 감면한다.(國基法 48 ② (1))

다만, 과세표준과 세액을 경정할 것을 미리 알고 과세표준수정신고서를 제출한 경우에는 감면대상에서 제외한다.(國基法 48 ② (1), 國基令 29)

$$\text{가산세 감면금액} = \text{과소신고 · 초과환급신고가산세} \times \text{감면율}(50\%, 20\%, 10\%)$$

① 법정신고기한 후 6개월 이내에 수정신고한 경우

50% 감면

② 법정신고기한 후 6개월 초과 1년 이내에 수정신고한 경우

20% 감면

③ 법정신고기한 후 1년 초과 2년 이내에 수정신고한 경우

10% 감면

(b) 기한후신고 · 납부한 경우

정부는 법정신고기한이 지난 후 기한후신고·납부를 한 경우에는 무신고 가산세액에서 다음의 금액을 감면한다.(國基法 48 ② (2)) 다만, 과세표준과 세액을 경정할 것을 미리 알고 기한 후 과세표준신고서를 제출한 경우에는 감면대상에서 제외한다. (國基法 48 ② (2), 國基令 29)

구 분	가산세 감면금액
법정신고기한이 지난 후 1개월 이내에 기한후 신고·납부를 한 경우	무신고가산세 × 50%
법정신고기한이 지난 후 1개월 초과 6개월내 기한 후 신고·납부를 한 경우	무신고가산세 × 20%

(c) 과세 전 적부심사 결정·통지 지연 및 자연제출의 경우

정부는 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 해당 가산세액에서 다음의 금액을 감면한다.(國基法 48 ③ (3))

구 分	가산세 감면세액
과세전 적부심사 결정·통지기간에 그 결과를 통지하지 않은 경우	결정·통지가 자연됨으로써 해당기간에 부과되는 납부불성실·환급불성실가산세×50%
세법에 따른 제출, 신고, 가입, 등록, 개설의 기한이 지난 후 1개월 이내에 해당 세법에 따른 제출 등의 의무를 이행하는 경우	제출 등의 의무위반에 대하여 세법에 따라 부과되는 가산세 × 50%

3) 가산세의 한도

일정한 가산세에 대해서는 그 의무위반의 종류별로 각각 5천만 원(중소기업기본법에 따른 중소기업이 아닌 기업은 1억 원)을 한도로 한다.(國基法 49 ①)

6. 국세환급금

(1) 국세환급금

납세의무자가 국세·가산금 또는 체납처분비로서 납부한 금액 중 과오납금이 있거나 세법에 따라 환급하여야 할 환급세액이 있을 때에는 이것을 납세자에게 반환하여야 하는데(國基法 51 ①) 이 반환되어야 할 금액을 ‘국세환급금’이라고 한다.

1) 국세환급금의 유형

① 과오납금

당초부터 법률상 원인 없이 잘못 납부하거나 초과하여 납부한 금액을 말한다.

② 환급세액

세법의 규정 등에 따라 발생하는 국세환급금으로서, 당초의 납부나 조세 부담이 적법한 것이라는 점에서 과오납금과는 성질을 달리한다.

2) 국세환급금의 채권자

국세환급금의 채권자는 과오납한 해당 납세자나 세법에 따라 환급 받을 납세자이다.(國基法 53, 國基令 43의4)

3) 국세환급금의 처리절차

① 결정

세무서장은 과오납금이 있거나 환급세액이 있을 때 즉시 과오납금 또는 환급세액을 국세환급금으로 결정하여야 한다. 이 경우 과오납부로 인한 환급청구는 국세환급청구서에 따른다.(國基法 51 ① 후단, 國基令 33 ③)

② 충당

‘충당’이란 국가의 환급금채무와 납세자의 조세채무를 상계하는 것을 말하는데, 여기에는 다음과 같은 두 가지 유형이 있다.(國基法 51 ②, ④)

구 분	대 상	비 고
필요적 충당	체납된 국세·가산금·체납처분비	납세자의 의사와 관계없이 세무서장이 반드시 충당한다.
	납기전 징수 사유로 납세고지에 의해 납부하는 국세	
임의적 충당	납세고지에 의해 납부하는 국세	납세자가 그 충당에 동의하는 경우에만 충당
	세법에 따라 자진 납부하는 국세	

③ 지급

국세환급금 중 충당한 후 남은 금액은 국세환급금의 결정을 한 날부터 30일 내에 환급청구권자에게 지급하여야 한다.(國基法 51 ⑥)

3) 물납재산의 환급

① 개요

납세자가 상속세·증여세·소득세·법인세 또는 종합부동산세를 물납한 후 그 부과의 전부 또는 일부를 취소하거나 감액하는 경정결정에 따라 환급하는 경우에는 해당 물납재산으로 환급하여야 한다.(國基法 51의2 ① 본문) 이 경우 환급의 순서에 관하여 납세자의 신청이 있는 경우에는 그 신청에 따라 관할세무서장이 환급하고, 납세자의 신청이 없는 경우에는 다음의 방법에 따른다.(國基令 43의2 ①) 이처럼 물납재산으로 환급하는 경우에는 국세환급가산금을 적용하지 않는다.(國基法 51의2 ②)

구 분	물납재산에 의한 환급의 방법
(1)상속세및증여세법의 규정에 따라 물납한 재산을 환급하는 경우	상속세및증여세법 시행령에서 규정하는 물납충당재산의 허가순서의 역순으로 환급
(2)소득세법 또는 법인세법의 규정에 따라 물납한 재산을 환급하는 경우	해당 세법의 규정에 따라 물납하는 재산으로 환급
(3)종합부동산세법의 규정에 따라 물납한 재산을 환급하는 경우	해당 세법의 규정에 따라 물납하는 재산으로 환급

② 물납재산으로 환급하지 않는 경우

다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 물납재산으로 환급하지 않고 일반적인 환급규정을 적용한다.(國基法51의2 ① 단서, 國基令 43의2 ②)

- (a) 해당 물납재산이 매각된 경우
- (b) 해당 물납재산의 성질상 분할하여 환급하는 것이 곤란한 경우
- (c) 해당 물납재산이 임대 중이거나 다른 행정용도로 사용되고 있는 경우
- (d) 사용계획이 수립되어 해당 물납재산으로 환급하는 것이 곤란하다고 인정되는 경우 등 국세청장이 정하는 경우

(2) 국세환급가산금

국세환급가산금이란 국세환급금에 붙이는 법정이자로서, 납세자가 국세를 체납 할 경우에 징수하는 가산금에 대응되는 것이다.

$$\text{국세환급가산금} = \text{국세환급금} \times \text{이자율} \times \text{이자계산기간}$$

(3) 국세환급금의 소멸시효

납세자의 국세환급금과 국세환급가산금에 대한 권리는 ‘행사할 수 있는 때’부터 5년간 행사하지 않으면 소멸시효가 완성된다. 여기서 ‘행사할 수 있는 때’란 국세 환급가산금의 기산일을 말한다. 그리고 국세환급금의 소멸시효가 완성되면 그 효력은 소멸시효의 기산일에 미치므로 국세환급가산금도 함께 소멸한다.(國基通 54-0…3)

III. 국세징수

1. 총칙

(1) 국세징수법 총칙

1) 목적과 성격

국세징수법은 국세의 징수에 필요한 사항을 규정하여 국세수입을 확보함을

목적으로 한다.(國徵法 1). 이러한 국세징수법은 국세의 징수절차에 관한 총칙법에 해당한다. 그러나 국세징수법은 여기에 그치지 않고 각종 공과금의 징수절차에도 광범위하게 준용되고 있기 때문에, 자력집행권이 부여된 공법에 따른 금전채권 징수절차에 관한 총칙법으로도 기능하고 있다.

이러한 국세의 징수절차는 다음과 같이 크게 두가지로 구분된다.

- ① 임의적 징수절차 : 납세의 고지 및 독촉에 의한 징수절차
- ② 강제적 징수절차 : 독촉에 의한 납부기한까지 국세 등을 완납하지 않은 경우에 압류·환가 및 청산의 과정을 통해 납세자의 재산에 대해 강제집행을 하는 절차

2) 용어의 뜻

국세징수법에서 사용하는 용어의 뜻은 국세기본법에서 정하는 바에 따른다. 단, 다음의 용어의 뜻은 국세징수법에 특별히 규정되어 있다.(國徵法 3).

- ①체납자 : 국세를 납부기한까지 납부하지 않은 납세자를 말한다.
- ②체납액 : 체납된 국세, 그 가산금과 체납처분비를 포함한 것을 말한다.

3) 국세 등의 징수순위

국세 · 가산금과 체납처분비의 징수는 다음의 순서에 따른다(國徵法 4).

(1순위) 체납처분비	'국세'는 교육세, 농어촌특별세, 교통·에너지·환경
(2순위) 국 세	세, 기타 국세의 순으로 징수한다(國徵通 4-0…1).
(3순위) 가 산 금	

4) 다른 법률과의 관계

이 법에서 규정한 사항 중 국세기본법이나 다른 세법에 특별한 규정이 있는 것에 관하여는 그 법률에서 정하는 바에 따른다.

(2) 간접적인 납세보전제도

납세자가 국세 등을 납부하지 않은 경우에 징세관서는 체납처분절차에 의하여 강제적으로 국세 등을 징수할 수 있다. 그러나 국세징수법은 이러한 직접적 방법에 의하지 않고 체납자에게 여러가지 불이익을 줌으로써 국세 등의 납부를 간접적으로 강제하는 여러가지 제도를 두고 있는데, 그 대표적인 것이 납세증명제도, 관허사업의 제한 등이다.

1) 납세증명서

- ① 납세증명서란 납세자가 국가, 지방자치단체 등에 대하여 일정한 행위를 할 때 납세의무를 해태하고 있지 않음을 증명하기 위하여 제출하는 서류를 말한다. 이러한 납세증명서의 제출제도는 체납을 예방하고 국세 등의 납부를 간접적으로

강제하고자 하는 데 그 취지가 있다.

②납세증명서의 내용은 납세증명서 발급일 현재 징수유예액과 체납처분 유예액을 제외하고는 다른 체납액이 없다는 사실을 증명하는 것이다.

③납세증명서의 유효기간은 원칙적으로 그 발급일부터 30일간이다.

④납세증명서의 제출사유로서 대표적인 것은 국가나지방자치단체로부터 대금의 지급을 받는 경우나 국세 납부의무가 있는 외국인이 출국할 때 또는 내국인이 외국에 이주하거나 1년을 초과하여 외국에 체류할 목적으로 출국 할 때에는 납세증명서를 제출하여야 한다.

2) 미납 국세 등의 열람

①주택임대차보호법 제2조에 따른 주거용 건물 또는 상가건물을 임대차보호법 제2조에 따른 상가건물을 임차하여 사용하려는 자는 해당 건물에 대한 임대차계약을 하기 전에 임대인의 동의를 받아 임대인이 납부하지 아니한 국세의 열람을 임차할 건물 소재지의 관할 세무서장에게 신청할 수 있다. 이 경우 관할 세무서장은 열람신청에 응하여야 한다.

이는 주택이나 상가건물 소유자가 국세를 체납하여 이를 압류한 경우 그 임대인의 체납국세의 법정기일이 임차인의 확정일자보다 빠른 때에는 국세가 우선하여 징수된다. 그런데 납세증명서는 본인 및 위임을 받은 자에게만 발급되므로 임차인으로서는 임대인의 미납국세의 규모를 알 수 없어 불의의 피해를 입을 위험에 처하게 된다. 이러한 문제점을 해소하기 위하여 본 제도를 도입하게 된 것이다.

②제1항에 따라 임차인이 열람할 수 있는 국세는 다음과 같다.

(a) 임대인의 체납액

(b) 납세고지서 또는 납부통지서를 발급한 후 납기가 도래하지 아니한 국세

(c) 각 세법에 따른 과세표준 및 세액의 신고기한까지 신고한 국세 중 납부하지 아니한 국세

3) 관허사업의 제한

관허사업이란 국가 또는 지방자치단체의 허가, 인가 등을 요하는 사업을 말한다. 세무서장은 이러한 관허사업을 경영하거나 경영하려는 자가 정당한 사유없이 체납한 때에는 아래와 같이 그 사업에 제한을 가할 수 있다.

①세무서장은 납세자가 대통령령으로 정하는 사유 없이 국세를 체납하였을 때에는 허가, 인가, 면허 및 등록과 그 갱신이 필요한 사업의 주무관서에 대하여 그 허가등을 하지 아니할 것을 요구할 수 있다.

②세무서장은 허가등을 받아 사업을 경영하는 자가 국세를 3회 이상 체납한 경우로서 그 체납액이 500만원 이상일 때에는 대통령령으로 정하는 경우를 제외하고 그 주무관서에 사업의 정지 또는 허가등의 취소를 요구할 수 있다.

4) 체납 또는 결손처분자료의 제공

세무서장은 국세징수 또는 공익목적을 위하여 필요한 경우로서 신용정보업자 등 일정한 자가 다음 중 어느 하나에 해당하는 체납자 또는 결손처분자의 체납 또는 결손처분자료를 문서에 의하여 요구하는 경우에는 이를 제공할 수 있다.

①체납일부터 1년이 지나고 체납액이 대통령령으로 정하는 금액 이상인 자

②1년에 3회 이상 체납하고 체납액이 대통령령으로 정하는 금액 이상인 자

5) 지급명세서 등의 체납처분 활용

세무서장은 소득세법 및 법인세법의 규정에 의하여 제출받은 이자소득 또는 배당소득에 대한 지급명세서 등 금융거래에 관한 정보를 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률 제4조 제4항에도 불구하고 체납자의 재산조회 등 체납처분을 위하여 사용할 수 있다.

6) 출국금지 요청 등

국세청장은 정당한 사유 없이 5천만 원 이상으로서 대통령령으로 정하는 금액 이상의 국세를 체납한 자 중 대통령령으로 정하는 자에 대하여 법무부 장관에게 출입국관리법에 따라 출국금지를 요청하여야 한다

2. 징수절차

(1) 임의 징수절차

과세요건의 충족에 의해 성립한 조세채권은 신고 또는 결정에 의해 확정되고, 납세자가 이를 신고납부하거나 납세고지 또는 독촉에 따른 납부기한 까지 납부함으로써 소멸된다. 이단계까지는 아직 과세권자의 자력집행권이 발동하고 있지 않으므로 이를 ‘체납처분절차’와 구별하여 ‘임의적 징수절차’라고 부른다.

1) 납세고지

‘납세의 고지’란 확정된 조세채권에 대하여 징세관서가 납부기한을 지정하여 그 이행을 청구하는 행위이다.

① 납세고지서의 기재사항

세무서장은 국세를 징수하려면 납세자에게 그 국세의 과세기간, 세목, 세액 및 그 산출근거, 납부기한과 납부장소를 적은 납세고지서를 발급하여야 한다(國徵法 9 ①). 이들은 모두 필요적 기재사항으로서, 그 기재누락은 고지서의 효력에 영향을 준다.

② 납세고지서의 발급시기

납세고지서는 다음 시기에 발급하여야 한다(國徵法 10).

구 분	납세고지서의 발급시기
납부기한이 일정한 경우	납기가 시작되기 5일 전
납부기한이 일정하지 않은 경우	징수결정 즉시
기간을 정하여 징수유예한 경우	징수유예기간이 끝난 날의 다음 날

이러한 납세고지서의 발급시기는 단순한 훈시적 규정이라고 해석 된다
납세고지서의 발급은 징수권의 소멸시효가 완성하기 전까지는 언제든지 가능한
것이기 때문이다.

③납부기한의 지정

세무서장은 세법에서 국세(체납처분비 포함)의 납부기한을 정하는 경우 외에는
국세의 납부기한을 납세고지를 하는 날부터 30일 내로 지정할 수 있다(國徵法
11). 이것 역시 단순한 훈시적 규정으로 해석된다.

2) 독촉

'독촉'이란 납세자가 납세고지서에 지정된 납부기한까지 국세 등을 완납하지 않은 경우 그 납부를 촉구하는 절차를 말한다. 이러한 독촉장은 납부기한이 지난 후 10일 내에 독촉장을 발급하고, 그 납기한은 발급일부터 20일 이내로 한다(國徵法 23①,③). 그러나 이것은 단순한 훈시적 규정에 불과하다.

한편, 납기전징수에 따라 국세를 징수하거나 체납액이 1만원 미만인 때에는 독촉장을 발급하지 않는다(國徵法 23 ① 단서, 國徵令 26 ②).

3) 제2차 납세의무자 등으로부터 징수절차

세무서장은 납세자의 국세·가산금 또는 체납처분비를 제2차납세의무자, 물적납세의무자 또는 납세보증인으로부터 징수하려면 제2차납세의무자 등에게 납부통지서로 고지하여야 한다(國徵法 12, 13).

그리고 제2차납세의무자 또는 납세보증인(물적납세의무자인 양도담보권자는 여기에 포함되지 않는다)이 납부통지서에 지정된 납부기한까지 완납하지 않았을 때에는 10일 내에 납부최고서(納付催告書)를 발급하여야 한다. 다만, 제2차납세의무자가 납부할 체납액이 1만원 미만인 때에는 그렇지 않다(國徵法 23 ②, 國徵令 26 ②). 이 납부최고서의 발부는 독촉장의 경우와 그 내용이 동일하다.

* 양도담보권자로부터의 징수절차

1. 세무서장이 양도담보권자에게서 양도담보설정자의 체납액을 징수하려면 납부통지서로 고지하여야 한다(國徵法 13 ①)
2. 만일 양도담보권자가 물적납세의무를 이행하지 않는 경우에는 체납처분을 집행하게 되는데, 이 경우에는 양도담보재산만이 압류의 대상이 된다. 따라서 양도담보권자가 압류 전에 양도담보재산을 제3자에게 양도한 경우에는 유효하게 성립·확정된 물적납세의무도 소멸하게 된다(國徵通 13-0…1).

3. 이러한 점을 고려하여 국세징수법은 양도담보권자가 고지된 납부기한까지 물적납세의무를 이행하지 않는 경우에는 기한의 이익을 박탈하고 납부최고 없이 곧바로 압류를 할 수 있도록 하고 있다(國徵通 23-0…3).

4) 체납액 징수업무의 위탁

세무서장은 독촉과 최고에도 불구하고 납부되지 않은 체납액을 징수하기 위하여 한국자산관리공사에 다음 중 어느 하나에 해당하는 업무를 위탁할 수 있다. 이 경우 한국자산관리공사는 위탁 받은 업무를 제3자에게 다시 위탁할 수 없다(國徵法 23의2 ①).

① 체납자의 주소 또는 거소 확인

② 체납자의 재산 조사

③ 체납액의 납부를 촉구하는 안내문 발송과 전화 또는 방문 상담

④ 위 ① ~ ③의 규정에 준하는 단순 사실행위에 해당하는 업무로서 일정한 사항

위탁 대상 체납액의 범위는 ① 인별 체납액이 1억원 이상인 경우, ② 세무서장이 체납자의 소득 또는 재산이 없는 등의 사유로 징수가 어렵다고 판단한 경우로 한다(國徵令 27의2)

(2) 가산금과 증가산금

국세를 납부기한까지 완납하지 않은 경우에는 납세자에게서 가산금과 증가산금을 징수한다. 이러한 가산금과 증가산금은 ① 국세의 납부지연에 대한 연체이자의 성격과 ② 벌과금의 성격을 동시에 지니고 있는데, 그 내용은 다음과 같다.

1) 가산금

국세를 납부기한까지 완납하지 않은 때에는 그 납부기한(납세고지서 또는 납부통지서에 지정된 납부기한을 말한다)이 지난 날부터 체납된 국세의 3%에 상당하는 가산금을 징수한다(國徵法 21)

2) 증가산금

체납된 국세를 납부하지 않았을 때에는 납부기한이 지난 날부터 매 1개월이 지날 때마다 체납된 국세의 1.2%에 상당하는 증가산금(重加算金)을 가산금에 가산하여 징수한다. 이 경우 증가산금을 가산하여 징수하는 기간은 60개월을 초과하지 못하며, 체납된 국세의 납세고지서별 · 세목별 세액이 100만원 미만일 때에는 증가산금을 징수하지 않는다(國徵法 21, 22).

※ 가산금과 증가산금의 배제

1. 국가와 지방자치단체에 대해서는 가산금과 증가산금을 징수하지 않는다(國徵法 21 단서, 22 ③)

2. 청산소득에 대한 법인세에 대해서는 가산금과 증가산금을 적용하지 않는다(法法 90 ②).

3. 상속세 또는 증여세의 납부기한을 지나 연부연납 또는 물납의 협약통지를 하

는 경우 그 연부연납세액 또는 물납세액에 상당한 세액의 징수에 있어서는 허가통지일 이전에 한하여 가산금과 증가산금을 적용하지 않는다(相贍令 67③,70 ①).

4. 외국의 권한 있는 당국과 상호합의절차가 진행 중이라는 이유로 체납액의 징수를 유예한 경우에는 증가산금에 관한 위의 규정을 적용하지 않고 「국세조세조정에 관한 법률」에 따른 가산금에 대한 특례를 적용한다. (國徵法 22 ④).

(3) 납기전징수

본래 납부기한은 납세자에게 부여된 기한의 이익이므로, 납세자는 원칙적으로 그 기한이 도래하기 전에는 납부를 강제받아서는 안된다. 그러나 납부기한의 도래를 기다려서는 장차 징수가 어려울 것으로 예상되는 경우에는 그 기한의 이익을 박탈하고 납기 전에 국세를 징수할 수 있는데, 이를 ‘납기전징수’라고 한다.

1) 납기전징수의 사유

납기전징수는 세무서장이 납부기한까지 기다려서는 징수할 수 없다고 인정되는 다음의 사유가 있을 경우에만 할 수 있다(國徵法 14 ①)

납기전징수의 사유	비고
① 국세의 체납으로 체납처분을 받을 때	①~⑥의 사유
② 지방세 또는 공과금의 체납으로 체납처분을 받을 때	는 교부청구
③ 강제집행을 받을 때	의 사유와 같
④ 어음법 또는 수표법에 따른 어음교환소에서 거래정지처분을 받은 때	다.
⑤ 경매가 시작된 때	
⑥ 법인이 해산한 때	
⑦ 국세를 포탈(逋脫)하려는 행위가 있다고 인정될 때	
⑧ 납세관리인을 정하지 않고 국내에 주소 또는 거소를 두지 않게 된 때	

2) 납기전징수의 대상이 되는 국세

납기 전에 징수할 수 있는 국세는 다음과 같이 이미 확정된 국세에 한정한다 (國徵令 20)

- ① 납세고지를 한 국세
- ② 과세표준 결정의 통지를 한 국세
- ③ 원천징수한 국세
- ④ 납세조합이 징수한 국세
- ⑤ 중간예납하는 법인세

3) 납기전징수 절차

세무서장은 납기 전에 국세를 징수하려면 납부기한을 정하여 납세자에게 그 뜻을 고지하여야 한다. 이 경우에 이미 납세고지를 하였을 때에는 납부기한의 변경을 고지하여야 한다(國徵法 14 ②)

4) 납기전징수 효력

(a) 독촉의 생략

납세자가 납기전징수의 고지를 받고 납부기한까지 완납하지 않으면 독촉절차를 거치지 않고 납세자의 재산을 압류할 수 있다(國徵法 24 ① (2)).

(b) 송달지연으로 인한 납기연장의 제한

본래 납세고지서(납부통지서 포함) 또는 독촉장(납부최고서 포함)을 송달한 경우에 ① 도달한 날에 이미 납부기한이 지났거나, ② 도달한 날부터 14일 이내에 납부기한이 되는 경우에는 도달한 날부터 14일이 지난 날을 납부기한으로 한다. 그러나 납기전징수를 위한 고지의 경우 ① 해당 고지서가 도달한 날에 이미 납부기한이 지났을 때에는 그 도달한 날을 납부기한으로 하고, ② 해당 고지서의 도달 후 납부기한이 도래할 때에는 그 도래하는 날을 납부기한으로 한다(國基法 7).

(4) 징수유예

1) 일반적인 징수유예

'징수유예'란 납세자에게 국세 등의 납부를 곤란하게 하는 사정이 있는 경우에 그 국세 등의 징수를 일정기간 늦추어 주는 제도를 말한다. 그 취지는 납세자의 생활을 보호함과 동시에 자금마련의 시간적인 여유를 주어 국세의 원활한 징수를 도모하기 위한 데 있다.

(a) 징수유예의 사유와 유예기간

납세자에게 다음의 사유가 있어서 세무서장이 국세를 납부할 수 없다고 인정하는 경우에 징수유예를 받을 수 있다(國徵法 15 ① 國徵令 22).

징수유예의 사유	징수유예기간
① 재해 또는 도난으로 재산에 심한 손실을 입은 경우	유예한 날의 다음 날부터 9개월 이내(재기 중소기업인은 18개월 이내) * 징수유예기간 중의 분납기한 및 분납금액은 관할세무서장이 정할 수 있다. 이 경우 관할세무서장은 징수유예기간이 6개월을 초과할 때에는 가능하면 징수유예기간 개시 후 6개월이 지난 날부터 3개월 이내에 분납하도록 정하여야 한다.
② 사업에 현저한 손실을 입은 경우	
③ 사업이 중대한 위기에 처한 경우	
④ 납세자 또는 그 동거가족의 질병이나 중상해로 장기치료가 필요한 경우	
⑤ 위 ①~④의 사유에 준하는 사유가 있는 경우	
⑥ 조세의 이중과세 방지를 위하여 체결한 조약에 따라 외국의 권한 있는 당국과 상호합의 절차가 진행 중인 경우 * 체약상대국이 상호합의 절차 중에 징수유예를 허용하는 경우에 한정한다(상호주의).	세액의 납부기한 다음 날 또는 상호합의 개시일 중 나중에 도래하는 날부터 상호합의 절차의 종료일까지

(b) 징수유예의 대상이 되는 국세

아직 확정되지 않은 국세는 징수의 대상이 될 수 없으므로 징수유예의 대상도 될 수 없다. 따라서 징수유예의 대상은 확정된 국세 및 그 가산금에 한정한다. 다만, 독촉에 의해 지정된 납부기한이 지난 것은 이미 체납처분의 요건을 충족하였기 때문에 징수유예의 대상이 될 수 없고, 단지 체납처분유예의 대상이 될 수 있을 뿐이다.

(c) 징수유예의 절차

납세자가 징수유예를 신청하려는 경우에는 고지 예정이거나 고지된 국세의 납부기한, 체납된 국세의 독촉기한 또는 최고기한(이하 '납부기한 등'이라 한다)의 3일 전까지 징수유예신청서를 관할세무서장에게 제출하여야 한다. 다만, 관할세무서장은 납세자가 납부기한 등의 3일 전까지 신청서를 제출할 수 없다고 인정하는 경우에는 납부기한 등의 만료일까지 제출하게 할 수 있다(國徵令 23). 이처럼 징수유예를 신청받은 세무서장은 납부기한 등의 만료일까지 해당 납세자에게 승인 여부를 통지하여야 한다. 다만, 납세자가 납부기한 등의 만료일 10일 전까지 징수유예 신청을 한 경우로서 세무서장이 그 납부기한 등의 만료일까지 승인 여부를 통지하지 않았을 때에는 그 납부기한 등의 만료일에 징수유예신청을 승인한 것으로 본다(國徵法 15 ④,⑤, 17 ④,⑤). 그러나 이러한 징수유예 신청이 반드시 필요한 것이 아니며 세무서장의 직권으로 징수유예를 할 수 있는데, 이처럼 세무서장이 직권으로 징수유예를 하였을 때에는 즉시 납세자에게 그 사실을 통지하여야 한다(國徵法 15 ③, 17 ③).

한편 세무서장은 징수를 유예할 때에는 그 유예에 관계되는 금액에 상당하는 납세담보의 제공을 요구할 수 있다(國徵法 18).

(d) 징수유예의 효과

i) 고지유예 · 분할고지 또는 납기연장(國徵法 15, 17)

구 분	징수유예의 방법
① 납기 시작 전의 징수유예 * 납세고지서 발부 전에 징수유예하는 경우를 말한다.	납세의 고지를 유예하거나 결정한 세액을 분할하여 고지한다.
② 고지된 국세 등의 징수유예 * 납세자가 납세의 고지 또는 독촉을 받은 후에 징수유예하는 경우를 말한다.	납부기한을 다시 정하여 징수를 유예한다.

* 체납액 등 징수유예의 경우 조세조약에 따라 외국의 권한 있는 당국과 상호합의가 진행 중인 때에는 「국제조세조정에 관한 법률」에 따라 상호합의절차 종료일의 다음 날부터 30일 이내에 납부기한을 다시 정하여 유예된 세액을 징수하여

야 한다(國徵法 17 ① 단서).

ii) 체납처분의 금지 : 세무서장은 '고지된 국세 등의 징수유예'를 한 경우 징수유예기간 중에는 그 유예한 국세 또는 체납액에 대해서는 체납처분을 할 수 없다. 다만, 교부청구를 하는 것은 무방하다(國徵法 19③).

iii) 가산금과 증가산금에 미치는 효력(國徵法 19 ①,②)

구 분	가산금과 증가산금에 미치는 효력
① 고지된 국세의 납부기한이 도래하기 전에 국세 징수를 유예한 경우	그 징수유예기간이 지날 때까지 가산금을 징수하지 않는다.
② 고지된 국세의 납부기한이 지난 후 체납액 징수를 유예한 경우	그 징수유예기간은 증가산금 계산기간에 산입하지 않는다. * 이미 발생한 가산금에는 영향을 미치지 않는다.

납세자가 납세의 고지 또는 독촉을 받은 후에 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률(제140조)」에 따른 징수유예가 있은 때에도 가산금 또는 증가산금 징수에 있어 위 도표의 내용을 적용한다(國徵法 19 ④). 한편 외국의 권한 있는 당국과의 상호합의절차가 진행 중이라는 이유로 국세의 징수를 유예한 때에는 「국세조세조정에 관한 법률」에 규정된 이자상당 가산액을 징수한다(國徵法 19 ⑤).

iv) 국세징수권의 소멸시효의 정지 : 징수유예기간 동안에는 징수권을 행사하지 못하므로 그 기간 동안 국세징수권의 소멸시효의 진행이 정지된다. 그 징수유예기간이 지나면 소멸시효는 잔여기간의 진행을 계속한다.

v) 납세증명서의 발급 : 징수유예기간 중에는 비록 국세 등이 체납되어 있다 하더라도 납세증명서를 발급받을 수 있다.

(e) 징수유예의 취소

세무서장은 징수를 유예한 경우에 해당 납세자가 다음 중 어느 하나에 해당하게 되었을 때에는 그 징수유예를 취소하고, 유예에 관계되는 국세 또는 체납액을 한꺼번에 징수할 수 있다. 이처럼 징수유예를 취소하였을 때에는 납세자에게 그 사실을 통지하여야 한다(國徵法 20 ①,②).

i) 국세와 체납액을 지정된 기한까지 납부하지 않았을 때

ii) 담보의 변경이나 그 밖에 담보 보전에 필요한 세무서장의 명령에 따르지 않았을 때

iii) 재산상황이나 그 밖의 사정의 변화로 유예할 필요가 없다고 인정될 때

iv) 납기전징수 사유(국세의 체납으로 체납처분을 받은 경우는 제외)에 해당되어 그 유예한 기한까지 유예에 관계되는 국세 또는 체납액의 전액을 징수할 수 없다고 인정될 때

2) 송달불능으로 인한 징수유예

세무서장은 주소 · 거소 · 영업소 또는 사무소가 분명하지 않아 납세고지서를 송달할 수 없을 때에는 징수를 유예할 수 있다. 그 징수유예기간은 그 유예한 날의 다음 날부터 30일 내로 한다. 이 경우 세무서장은 징수를 유예한 국세의 징수를 확보할 수 없다고 인정할 때에는 그 부과 결정을 철회할 수 있다. 그러나 징수를 유예하거나 부과 결정을 철회한 후 납세자의 행방 또는 재산을 발견하였을 때에는 지체 없이 부과 또는 징수절차를 밟아야 한다(國徵法 16, 國徵令 22 ②).

3. 체납처분

(1) 의의

납세자가 고지 또는 독촉에 의한 납부기한까지 국세 등을 완납하지 않는 경우에 징세관서가 납세자의 재산에 대하여 강제집행을 하게 되는데, 이러한 절차를 ‘체납처분’이라고 한다. 이것은 체납자의 재산을 ‘압류’하고, 압류한 재산을 ‘매각’하며, 체납처분으로 얻은 금전을 국세 등에 배분함으로써 ‘청산’하는 3단계로 구성된다.

압류 → 매각 → 청산

이 가운데 ‘압류’란 체납자의 특정재산에 대하여 처분을 금지시키는 징세관서의 행위이다. 이는 납세자의 재산권에 대한 중대한 침해가 될 수 있으므로 그 요건을 엄격하게 해석하고 절차에 있어서 신중을 기하여야 한다.

(2) 압류

1) 압류의 요건

① 일반적인 압류의 요건

세무서장(체납발생 후 6개월이 지나고 체납액이 5천만 원 이상인 체납자의 경우에는 지방국세청장을 포함한다. 이하 같다)은 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 납세자의 재산을 압류한다(國徵法 24 ①, 國徵令 28의2)

- (a) 납세자가 독촉장(또는 납부최고서)을 받고(양도담보권자가 납부통지서를 받고) 그에 의해 지정된 납부기한까지 국세와 가산금을 완납하지 않은 경우
- (b) 납기전징수의 경우 납세자가 납기 전에 납부의 고지를 받고 지정된 기한까지 완납하지 않은 경우

② 확정전 보전압류

납세자에게 납기전징수의 사유가 있어 국세가 확정된 후에는 그 국세를 징수할 수 없다고 인정될 때에는 미리 지방국세청장의 승인을 받아서 납세자의 재산을 압류할 수 있다. 이것을 ‘확정전 보전압류’라고 하는데, 이 경우 국세로 확정되리라고 추정되는 금액의 한도에서 납세자의 재산을 압류할 수 있다(國徵法 24 ②). 그리고 관할세무서장은 이처럼 압류한 재산이 금전, 납부기한 내 추심할 수 있는 예금 또는 유가증권인 경우 납세자의 신청이 있는 때에는 확정된 국세에 이

를 충당할 수 있다(國徵法 24 ⑥)

이러한 확정전 보전압류는 아직 국세가 확정되지 않았음에도 불구하고 납세자의 재산을 현상유지시키기 위하여 미리 압류하는 것이다. 이처럼 이 제도는 단지 조세채권의 보전목적으로 재산을 압류하는데 그치는 것이므로, 압류한 재산은 그 압류에 관계되는 국세의 납세의무가 확정되기 전에는 공매할 수 없다(國徵法 61 ③). 한편 다음의 경우에는 그 확정전 보전압류를 즉시 해제하여야 한다(國徵法 24 ⑤).

- (a) 압류를 받은 자가 납세담보를 제공하고 압류 해제를 요구한 경우
- (b) 압류를 한 날부터 3개월이 지날 때까지 압류에 의하여 징수하려는 국세를 확정하지 않은 경우

2) 압류대상재산

① 압류대상재산의 범위

압류의 대상이 되기 위해서는 납세자의 소유재산이어야 한다. 또한 압류의 대상이 되기 위해 양도가 가능하고 금전적 가치가 있는 재산이어야 한다.

② 초과압류의 금지

세무서장은 국세를 징수하기 위하여 필요한 재산 외의 재산을 압류할 수 없다(國徵法 33의2).

3) 압류금지 재산

구 분	내 용												
(1) 절대적 압류금지 재산	<p>다음의 재산은 압류할 수 없다(國徵法 31).</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 체납자와 그 동거가족의 생활에 없어서는 안될 의복, 침구, 가구와 주방기구 ② 체납자와 그 동거가족에게 필요한 3개월간의 식료와 연료 ③ 인감도장이나 그 밖에 직업에 필요한 인장 ④ 제사 · 예배에 필요한 물건, 비석 및 묘지 ⑤ 체납자 또는 그 동거가족의 상사(喪事) · 장례에 필요한 물건 ⑥ 족보나 그 밖에 체납자의 가정에 필요한 장부 · 서류 ⑦ 직무상 필요한 제복 · 법의(法衣) ⑧ 훈장이나 그 밖의 명예의 증표 ⑨ 체납자와 그 동거가족의 학업에 필요한 서적과 기구 ⑩ 발명 또는 저작에 관한 것으로서 공표되지 않은 것 ⑪ 법령에 따라 급여하는 사망급여금과 상이급여금(傷痍給與金) ⑫ 의료 · 조산의 업(業) 또는 동물진료업에 필요한 기구 · 약품과 그 밖의 재료 ⑯ 체납자의 생계유지에 필요한 소액금융재산으로서 다음의 구분에 따른 보장성보험의 보험금, 해약환급금 및 만기환급금과 개인별 잔액이 150만원 미만인 예금(적금 · 부금 · 예탁금과 우편대체 포함) <ul style="list-style-type: none"> • 사망보험금 중 1,000만원 이하의 보험금 • 상해 · 질병 · 사고 등을 원인으로 체납자가 지급받는 보장성보험의 보험금 중 ④ 진료비, 치료비, 수술비, 입원비, 약제비 등 치료 및 장애 회복을 위하여 실제 지출되는 비용을 보장하기 위한 보험금, ⑥ 치료 및 장애 회복을 위한 보험금 중 ④에 해당하는 보험금을 제외한 보험금의 1/2에 해당하는 금액 • 보장성보험의 해약환급금 중 150만원 이하의 금액 • 보장성보험의 만기환급금 중 150만원 이하의 금액 												
(2) 조건부 압류금지 재산	<p>다음의 재산은 체납자가 국세 · 가산금과 체납처분비에 충당할 만한 다른 재산을 제공할 때에는 압류할 수 없다(國徵法 32).</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 농업에 필요한 기계 · 기구, 가축류의 사료, 종자와 비료 ② 어업에 필요한 어망(漁網) · 어구(漁具)와 어선 ③ 직업 또는 사업에 필요한 기계 · 기구와 비품 												
(3) 급여채권의 압류제한	<p>급료 · 연금 · 임금 · 봉급 · 상여금 · 세비 · 퇴직연금 그 밖에 이와 비슷한 성질을 가진 급여채권에 대해서는 다음 표에 해당하는 금액은 압류하지 못한다(國徵法 33 ①).</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>월급여 총액</th> <th>압류금지금액</th> <th>산정기준</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>300만원이하</td> <td>월 150만원</td> <td>최저생계비를 고려하여 정한 금액이다.</td> </tr> <tr> <td>300만원초과 600만원이하</td> <td>월급여총액 * 1/2</td> <td rowspan="2">표준적인 가구의 생계비를 고려하여 정한 금액이다.</td> </tr> <tr> <td>600만원초과</td> <td>월 300만원 + (월급여총액 - 600만원)*1/4</td> </tr> </tbody> </table> <p>② 퇴직금이나 그 밖에 이와 비슷한 성질을 가진 급여채권에 대해서는 그 총액의 1/2에 해당하는 금액은 압류하지 못한다(國徵法 33 ②).</p>		월급여 총액	압류금지금액	산정기준	300만원이하	월 150만원	최저생계비를 고려하여 정한 금액이다.	300만원초과 600만원이하	월급여총액 * 1/2	표준적인 가구의 생계비를 고려하여 정한 금액이다.	600만원초과	월 300만원 + (월급여총액 - 600만원)*1/4
월급여 총액	압류금지금액	산정기준											
300만원이하	월 150만원	최저생계비를 고려하여 정한 금액이다.											
300만원초과 600만원이하	월급여총액 * 1/2	표준적인 가구의 생계비를 고려하여 정한 금액이다.											
600만원초과	월 300만원 + (월급여총액 - 600만원)*1/4												

* 여기서 ‘급여총액’이란 지급받을 수 있는 급여금의 전액에서 그 근로소득(또는 퇴직소득)에 대한 소득세와 지방소득세 소득분을 공제한 금액을 말한다(國徵令 37).

4) 압류의 절차

① 압류의 예비절차 : 수색 또는 질문 · 검사

(a) 수색 : 세무공무원은 재산을 압류하기 위하여 필요할 때에는 체납자의 가옥 · 선박 창고 · 또는 그 밖의 장소를 수색하거나 폐쇄된 문 · 금고 또는 기구를 열게 하거나 직접 열 수 있다. 체납자의 재산을 점유하는 제3자가 재산의 인도를 거부할 때에도 또한 같다(國徵法 26 ①)

(b) 질문 · 검사 : 세무공무원은 체납처분을 집행하면서 압류할 재산의 소재 또는 수량을 알고자 할 때에는 체납자 또는 체납자의 거래관계가 있는 자 등에게 질문하거나 장부, 서류, 그 밖의 물건을 검사할 수 있다(國徵法 27).

(c) 수색조서 또는 압류조서의 작성 · 교부

① 수색조서 : 수색을 하였으나 압류할 재산이 없을 때에는 수색조서를 작성하여 체납자 또는 참여자와 함께 서명날인하여야 하며, 그 등본을 수색을 받은 체납자 또는 참여자에게 내주어야 한다(國徵法 26 ⑤,⑥).

② 압류조서 : 세무공무원은 체납자의 재산을 압류할 때에는 압류조서를 작성하며, 압류재산이 동산 또는 유가증권, 채권, 무체재산권에 해당할 때에는 그 등본을 체납자에게 내주어야 한다(國徵法 29 ①). 그리고 질권이 설정된 동산 또는 유가증권을 압류하였을 때에는 그 동산 또는 유가증권의 질권자에게 압류조서의 등본을 내주어야 한다(國徵法 29 ③). 이러한 압류조서는 압류의 절차 · 내용을 기록 · 증명하기 위하여 세무공무원이 작성하는 공문서이며 압류조서의 작성이 압류의 효력요건은 아니므로 그 작성상의 하자는 압류의 효력에 영향을 미치지 않는다.

② 압류의 본 절차(國徵法 34, 38~52)

구 분	압 류 절 차
① 동산 · 유가증권	세무공무원이 점유함으로써 한다.(주1)
② 채권	압류의 뜻을 해당 채권의 채무자(이하 ‘제3 채무자’라 한다)에게 통지함으로써 행한다.(주2)
③ 부동산 · 공장재단 · 광업재단 선박, 등록된 항공기 · 건설기계 · 자동차	압류의 등기(또는 등록)를 소관 등기소에 촉탁함으로써 행한다.(주3)
④ 무체재산권 등(채권과 소유권을 제외한 재산권을 말한다)	압류의 뜻을 해당 권리자에게 통지함으로써 행한다.(주4)

(주1) 다만, 운반하기 곤란한 재산은 체납자 또는 제3자로 하여금 보관하게 할 수 있다. 이 경우 봉인(封印)이나 그 밖의 방법으로 압류재산임을 명백히 하여야 한다. 한편 질권(質權)이 설정된 재산을 압류하려는 경우에는 그 질권자에게 문서로써 해당 질물의 인도를 요구하여야 한다. 이 경우 질권자는 질권의 설정시기에 관계없이 질물(質物)을 세무공무원에게 인도하여야 하며, 질권자가 질물을 인도하지 않은 경우에는 즉시 그 질물을 압류하여야 한다(國徵法 34, 38).

(주2) 채권압류의 효력은 채권압류통지서가 제3채무자에게 송달된 때에 발생한다. 한편 채권의 압류는 국세 · 가산금과 체납처분비를 한도로 한다. 다만, 압류할 채권이 국세 · 가산금과 체납처분비를 초과하는 경우에 필요하다고 인정하면 그 채권 전액을 압류할 수 있다.

(주3) 이러한 부동산 등에 대한 압류의 효력은 그 압류의 등기(또는 등록)가 완료된 때에 발생한다. 한편, 건설기계 또는 자동차를 압류한 때에는 체납자에게 인도할 것을 명하여 이를 점유할 수 있다.

(주4) 다만, 그 이전에 관하여 등기(또는 등록)를 요하는 것에 대해서는 압류의 등기(또는 등록)를 관계관서에 축탁하여야 한다.

한편 체납자가 국유 또는 공유재산을 매수한 것이 있을 때에는 소유권 이전 전이라도 그 재산에 관한 체납자의 정부 또는 공공단체에 대한 권리를 압류한다. 이 경우 세무서장은 압류조서를 첨부하여 일정한 사항을 기재한 문서로 관계관서에 그 등록을 축탁하여야 한다.

③ 압류재산의 사용 · 수익(國徵法 39, 國徵法 49 ①, ②)

구 분	원 칙	예 외
① 압류된 동산	사용 · 수익이 허용되지 않는다.	체납자 또는 이를 사용 · 수익할 권리가 있는 제3자에게 보관하게 한 경우에는 국세징수에 지장이 있다고 인정하는 때를 제외하고는 세무서장이 그 사용 · 수익을 허가할 수 있다.
② 압류된 부동산 등	체납자 또는 사용 · 수익권을 가진 제3자가 사용 · 수익할 수 있다.	세무서장은 그 가치가 현저하게 줄어들 우려가 있다고 인정할 때에는 그 사용 또는 수익을 제한할 수 있다.

5) 압류의 효력

압류의 효력은 모든 종류의 재산압류에 공통된 '일반적 효력'과 특정한 종류의 재산압류에만 인정되는 '개별적 효력'으로 나누어진다.

① 일반적 효력(國徵法 35, 36, 37)

구 분	내 용
① 처분금지의 효력	그 목적에 관하여 법률상 또는 사실상의 처분을 금지하는 효력이다.(주1)
② 과실에 대한 효력	원물에 대한 압류의 효력은 압류재산으로부터 생기는 천연과실(天然果實) 또는 법정과실(法定果實)에 미친다. 다만, 체납자 또는 제3자가 압류재산의 사용 또는 수익을 하는 경우에는 그 재산으로부터 생기는 천연과실(그 재산의 매각으로 인하여 권리가 이전할 때까지 수취되지 않은 천연관실은 제외)에 대해서는 미치지 않는다.(주2)
③ 가압류 · 가처분에 대한 효력	재판상의 가압류 또는 가처분 재산이 체납처분 대상인 경우에도 체납처분을 한다.(주3)
④ 상속 또는 법인합병의 경우의 효력	① 체납자의 재산에 대하여 체납처분을 집행한 후 체납자가 사망하였거나 체납자인 법인이 합병에 의하여 소멸되었을 때에도 그 재산에 대한 체납처분은 계속 진행하여야 한다. ② 체납자가 사망한 후 체납자 명의의 재산에 대하여 한 압류는 그 재산을 상속한 상속인에 대하여 한 것으로 본다.
⑤ 국세징수권 소멸시효 중단의 효력	압류는 국세징수권의 소멸시효의 진행을 중단시키며, 압류해제하면 소멸시효가 새로이 진행을 개시한다(國基法 28).
⑥ 우선징수의 효력	압류에 관계되는 국세 등은 그 매각대금에서 교부청구한 다른 국세 등과 지방세에 우선하여 징수한다(國基法 36 ①)

(주1) 처분금지는 제한물권의 설정이나 파손 등과 같이 압류채권자에게 불이익한 것에 한정하고, 제한물권의 해제나 개량 등과 같이 압류채권자에게 이익이 되는 것은 무방하다.

한편 처분금지의 효력은 상대적이다. 즉 체납자가 제3자와 이러한 처분금지에 반하는 거래를 행한 경우 이로써 압류채권자에게 대항할 수 없을 뿐, 그 거래 자체는 유효하다는 것이다.

(주2) 과실에는 천연과실과 법정과실이 있다. ‘천연과실’이란 물건의 용법에 따라 취득하는 산출물을 말한다. 과일 · 야채 · 동물의 새끼 · 달걀 · 우유 등이 그것이다. 그리고 ‘법정과실’이란 물건의 사용대가로서 받는 금전 기타의 물건이다. 예컨대 임대료 · 이자 등이 그것이다.

한편 천연과실(天然果實) 중 성숙한 것은 토지 또는 입목(立木)과 분리하여 동산

동산으로 볼 수 있다(國徵令 40). 따라서 체납자가 타인의 토지 또는 입목 위에 그 천연과실만을 소유하고 있는 경우에도 그 천연과실을 압류할 수 있는 것이다. (주3) 이는 세무서장이 가압류 또는 가처분 받은 재산을 압류하여 매각하는 경우에 가압류 또는 가처분에 따라 저지되지 않고 집행할 수 있는 것을 말한다.

② 개별적 효력(國徵法 40, 44, 47 ②)

구 분	내 용
① 유가증권 압류의 효력	그 유가증권에 관계되는 금전채권을 추심(推尋)할 수 있으며, 이에 따라 금전채권을 추심하였을 때에는 그 한도에서 체납자의 압류에 관계되는 체납액을 징수한 것으로 본다.
② 채권압류의 효력	(a) 채권자대위의 효력 : 채권을 압류한 때에는 국세·가산금과 체납처분비를 한도로 하여 체납자인 채권자를 대위(代位)한다.(주1) (b) 계속수입에 대한 효력 : 급료·임금·봉급·세비·퇴직연금, 그 밖에 이와 유사한 채권의 압류는 국세·가산금과 체납처분비를 한도로 하여 압류 후에 수입(收入)할 금액에 미친다.
③ 부동산등의 압류의 효력	부동산·공장재단·광업재단·선박 또는 등록된 항공기·건설기계·자동차의 압류는 해당 압류재산의 소유권이 이전되기 전에 법정기일이 도래한 국세의 체납액에 대해서도 그 효력이 미친다.(주2)

(주1) 이 경우 제3채무자가 채무를 이행하지 않는 경우에도 자력집행을 할 수 없으며, 일단 최고를 하고 그 최고한 기한 내에도 이행하지 않는 경우에는 체납자인 채권자를 대위하여 제3채무자를 상대로 민사소송을 제기하여야 한다.

(주2) 종전에는 “부동산 등에 대한 압류는 압류의 등기 또는 등록을 한 후의 체납액에 대하여도 그 효력이 미친다”라고 규정되어 있었다. 이에 따르면 압류된 부동산이 양도된 경우에 양수인은 양수 당시에 전혀 알 수 없는 체납액에 대해서까지도 책임을 지게 되어 양수인의 예측가능성이 심각하게 침해되는 결과가 초래된다. 그리하여 양수 당시에 이미 법정기일이 도래한(즉 신고 또는 고지된) 체납액에 대하여만 압류의 효력이 미치도록 이 규정을 개정하게 된 것이다.

6) 압류의 해제

① 해제의 요건(國徵法 53,24 ⑤)

구분	해제의 요건
(1)필요적 해제요건	<p>다음의 경우에는 그 압류를 즉시 해제하여야 한다.</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 납부, 충당, 공매(公賣)의 중지, 부과의 취소 또는 그 밖의 사유로 압류할 필요가 없게 된 경우 ② 제3자가 소유권 주장이 상당한 이유가 있다고 인정하는 경우 ③ 제3자가 체납자를 상대로 소유권에 관한 소송을 제기하여 승소판결을 받고 그 사실을 증명한 경우 ④ 확정전 보전압류를 받은 자가 납세담보를 제공하고 압류해제를 요구하거나 확정전 보전압류를 한 날부터 3개월이 지난 때까지 압류에 의하여 징수하려는 국세를 확정하지 않은 경우
(2)임의적 해제요건	<p>다음의 경우에는 압류재산의 전부 또는 일부에 대하여 압류를 해제할 수 있다.</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 압류 후 재산가격의 변동이나 그 밖의 사유로 그 가격이 징수할 체납액 전액을 현저히 초과한 경우 ② 압류에 관계되는 체납액의 일부가 납부되거나 충당된 경우 ③ 부과의 일부가 취소된 경우 ④ 체납자가 압류할 수 있는 다른 재산을 제공하여 그 재산을 압류한 경우

②해제의 절차

세무서장은 재산의 압류를 해제하였을 때에는 그 사실을 그 재산의 압류통지를 한 권리자, 제3채무자 또는 제3자에게 통지하여야 한다. 그리고 압류의 등기 또는 등록을 한 것에 대해서는 압류 해제 조서를 첨부하여 압류 말소의 등기 또는 등록을 관계 관서에 축탁하여야 하며, 세무서장은 제3자에게 압류재산을 보관하게 한 경우에 그 재산의 압류를 해제하였을 때에는 그 보관자에게 압류 해제 통지를 하고 압류재산은 체납자 또는 정당한 권리자에게 반환해야 한다(國徵法 54).

7) 제3자 소유권주장과 사해행위의 취소

① 제3자 소유권주장

제3자의 소유재산이 납세자의 재산으로 오인받아 압류된 경우에는 그 제3자는 매각 5일전까지 소유자로 확인할 만한 증거서류를 세무서장에게 제출하여 소유권을 주장하고 반환을 청구할 수 있다(國徵法 50). 그 구체적인 처리절차는 다음과 같다(國徵令 55).

(a) 제3자가 소유권을 주장하고 반환청구를 하는 경우에는 세무공무원은 그 재산에 대한 체납처분의 집행을 정지하여야 한다.

(b) 위 ①에 따른 청구의 이유가 있다고 인정하면 지체 없이 압류를 해제하여야 한다.

(c) 그 이유가 부당하다고 인정하는 때에는 지체 없이 그 뜻을 청구인에게 통지하여야 한다.

i) 청구인이 이러한 통지를 받은 날부터 15일 내에 체납자를 상대로 그 재산에 대하여 소송을 제기한 사실을 증명하지 않으면 지체 없이 체납처분을 속행하여야 한다.

ii) 청구인이 소송을 제기한 경우에는 체납처분의 집행이 정지되며, 청구인이 승소 판결을 받고 그 사실을 증명한 때에는 압류를 해제하여야 한다(國徵法 53①(3)). 물론 청구인이 패소하면 당연히 체납처분을 속행한다

② 사해행위의 취소

(a) 의의

세무공무원은 체납처분을 집행할 때 체납자가 국세의 징수를 면탈(免脫)하려고 재산권을 목적으로 한 법률행위를 한 경우에는 민법 규정(제406조 및 407조)을 준용하여 사해행위(詐害行爲)의 취소를 법원에 청구할 수 있다(國徵法 30).

이러한 국세징수법에 따른 사해행위취소권은 민법에 따른 채권자취소권을 조세법에 수용한 것으로 이해되고 있다. 민법에 따른 ‘채권자취소권(또는 사해행위취소권)’이란 채무자가 채권자를 해함을 알면서 재산권을 목적으로 하는 법률행위를 행한 경우 이를 취소하고 채무자의 재산을 회복하는 것을 목적으로 하는 채권자의 권리다(民法406①).

본래 채무자의 총재산은 총 채권자의 공동담보이다. 따라서 채무자가 자기의 재산을 함부로 감소시키는 행위를 하는 경우에는 그 재산감소행위의 효력을 부인할 필요가 있는데, 그 때문에 채권자취소권이 인정되는 것이다.

(b) 요건

i) 객관적 요건(사해사실) : 체납자가 재산권을 목적으로 한 법률행위로서 조세채권자를 해하는 행위를 하여야 하는데, 이것을 ‘사해행위’ 또는 ‘사해사실’이라고 한다.

종전에는 ‘재산을 양도한 경우’만을 대상으로 하였으나, 중여나 또는 채무의 부담 등도 모두 조세채권자를 해하는 행위가 될 수 있기 때문에 2002년말에 이를 개정하여 ‘재산권을 목적으로 한 법률행위’를 포괄적으로 그 대상에 포함하였다. 체납자가 그의 소유재산 위에 담보물권을 설정하는 행위는 이 제도의 적용대상이 됨은 물론, 국세기본법에 따른 통정허위의 담보권설정계약 취소제도의 적용대상도 될 수 있다고 해석된다. 이러한 법률행위로 말미암아 채무자의 일반재산이 감소되어 체납액을 완납할 수 없게 되는 경우, 즉 무자력 상태가 되는 경우에 비로소 사해행위취소가 가능하다(國徵通 3-1-41…30). 그러나 무자력 상태가 되더라도 제2차 납세의무자나 납세보증인 등으로부터 체납액을 전액 징수할 수 있는 경우에는 사해행위취소권을 행사하지 않는다(國徵通 3-1-41…30).

ii) 주관적 요건(사해의사)

① 체납자의 고의 : 체납자가 법률행위를 할 당시에 그 행위로 인해 조세채권자를 해하게 됨을 알고 있어야 한다. 즉 국세의 징수를 면탈하려는 고의가 있어야 하는 것이다. 이러한 사해의사는 그 행위로 인하여 국세의 징수를 면탈하게 된다는 결과를 인식함으로써 죽하고, 그 이상의 적극적인 의욕까지는 필요하지 않다. 이러한 체납자의 고의는 조세채권자에게 그 입증책임이 있다.

② 상대방의 악의 : 명문규정은 없으나 상대방도 체납자가 국세의 징수를 면탈하게 됨을 알고 있어야 한다고 해석된다. 이것은 선의의 양수인을 보호하기 위한 것인데, 이러한 양수인의 선의에 대해서는 양수인 자신이 입증책임을 진다.

(c) 취소권의 행사방법

이상과 같은 요건이 충족되었다 하더라도 세무공무원은 사해행위를 직권으로 취소할 수 있으며, 민사소송을 제기하여 그 취소를 구하여야 한다.

종전에는 이 경우 ‘세무서장’을 원고로 규정하고 있었으나 소송의 당사자는 국가이므로 2002년말에 이를 ‘세무공무원’(여기에는 국세청장·지방국세청장·세무서장 및 그 소속공무원이 모두 포함된다)으로 개정하였다. 그리고 종전에는 ‘체납자 또는 재산양수인’을 피고로 규정하고 있었으나, 이는 수익자 또는 전득자(轉得者)를 피고로 하는 판례에 어긋나는 규정이었기 때문에 역시 2002년말 개정에서 삭제되었다.

(d) 취소의 효과

사해행위의 취소소송에서 국가가 승소하면 그 법률행위는 취소되고 체납자의 일반재산이 원상회복된다. 이러한 취소와 원상회복은 원고인 조세채권자 뿐 아니라 모든 채권자의 이익을 위하여 효력이 있는 것으로, 조세채권자는 승소만으로 징수를 확보할 수 있는 것은 아니다. 따라서 복귀된 재산에 대하여 압류 등 적절한 조치를 취할 필요가 있는 것이다.

(3) 교부청구와 참가압류

납세자가 고지 또는 독촉에 따른 납부기한까지 국세 등을 완납하지 않는 경우에는 징세관서가 납세자의 재산에 대해 체납처분을 집행하여 국세 등을 징수하게 된다. 그러나 이미 다른 기관에 의해 강제환가절차가 개시된 경우에는 징세관서가 납세자의 재산을 압류할 수 없으므로 그 집행기관에 대하여 환가대금의 배분을 청구하게 되는데, 이것이 바로 교부청구와 참가압류이다.

1) 교부청구

교부청구(交付請求)란 체납자가 재산에 대하여 이미 강제환가절차가 개시되어 있는 경우에 그 집행기관에게 강제환가대금의 배분을 청구하는 절차를 말한다.

① 교부청구의 사유

납세자가 다음의 사유 중 어느 하나에 해당하여야 한다(①~⑥)은 납기전징수의 사유와 같다.

(a) 국세의 체납으로 체납처분을 받을 때

- (b) 지방세 또는 공과금의 체납으로 체납처분을 받을 때
- (c) 강제집행을 받을 때
- (d) 어음교환소에서 거래정지처분을 받은 때
- (e) 경매가 시작된 때
- (f) 법인이 해산한 때

② 교부청구의 대상이 되는 국세 등

아직 확정되지 않은 국세는 징수의 대상이 될 수 없으므로 교부청구의 대상도 될 수 없다. 따라서 당연히 납세의무가 확정된 국세 등만이 교부청구의 대상이 될 수 있다. 교부청구는 사전에 독촉장 또는 납부최고서를 발부하여 압류의 요건이 충족될 것을 필요로 하지는 않으며, 징수유예기간 중이라 할지라도 교부청구는 가능하다(國徵通 56-0…1).

③ 교부청구의 절차

세무서장은 강제환가절차를 집행하는 기관에 교부청구서를 송달하는 방법으로 체납액의 교부를 청구한다(國徵法 56). ‘강제환가절차를 집행하고 있는 기관’이란 다음의 기관을 말한다.

- (a) 체납처분을 집행하고 있는 관서 또는 공공단체
- (b) 강제집행 · 파산선고 · 경매개시를 한 집행법원 · 집행공무원 · 강제관리인 · 파산관재인
- (c) 해산한 법인의 청산인

※ 파산선고에 따른 교부청구

세무서장이 파산관재인에게 교부청구를 할 때에는 다음에 따라야 한다(國徵令 62).

1. 압류한 재산의 가액(價額)이 징수할 금액보다 적거나 적다고 인정될 때에는 재단채권(財團債權)으로서 파산관재인에게 그 부족액을 교부청구하여야 한다.
2. 납세담보물 제공자가 파산선고를 받아 체납처분에 의하여 그 담보물을 공매하려는 경우에는 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률(제447조)에 따른 절차를 밟은 후 별제권(別除權)을 행사하여도 부족하거나 부족하다고 인정되는 금액을 교부청구하여야 한다. 다만, 파산관재인이 그 재산을 매각하려는 경우에는 징수할 금액을 교부청구하여야 한다.

④ 교부청구의 효력

- (a) 교부청구는 강제환가절차에 따른 매각대금의 배분을 요구하는 효력을 갖는다.
- (b) 교부청구는 징수권 행사의 일종이므로 국세징수권의 소멸시효의 진행을 중단시키는 효력을 갖는다.
- (c) 그러나 교부청구를 받은 기관의 강제환가절차가 해제되거나 취소되는 경우에는 교부청구의 효력이 상실된다.

⑤ 교부청구의 해제

납부, 충당, 부과의 취소나 그 밖의 사유로 교부를 청구한 체납액의 납부의무가 소멸되었을 때에는 그 교부청구를 해제하여야 한다. 그 해제는 교부청구를 받은 기관에 그 뜻을 통지함으로써 한다(國徵法 60).

2) 참가압류

‘참가압류(參加押留)’란 압류하려는 재산이 이미 다른 기관에서 압류하고 있을 때에 그 압류에 참가하는 것을 말한다.

납세자의 재산이 이미 다른 기관에 의해 압류된 경우에는 교부청구를 하는 것이 원칙이다. 그러나 교부청구는 선행 강제환가절차가 해제되면 그 효력을 상실하기 때문에 다시 그 재산을 압류하여야 하는 번거로움이 있고, 또 그 시기를 놓쳐 압류할 수 없게 되는 경우도 있을 수 있다. 그리하여 교부청구보다 좀더 확실하게 체납처분을 집행할 수 있도록 하기 위해 참가압류제도를 두고 있는 것이다.

① 참가압류의 사유

압류하려는 재산을 이미 다른 기관에서 압류하고 있을 때에 참가압류할 수 있다.

② 참가압류의 대상이 되는 국세

참가압류는 압류로 전환될 수 있는 잠재적 가능성이 있으므로 해당 국세가 이미 압류의 요건을 충족한 경우에만 할 수 있다. 즉 납세자가 독촉장(또는 납부 최고서)을 받고 그에 의해 지정된 납부기한까지 국세와 가산금을 완납하지 않거나 또는 납기전징수의 고지를 받고 그 기한까지 완납하지 않은 경우에 비로소 가능한 것이다.

한편 징수유예기간 중에 교부청구는 할 수 있으나 참가압류는 불가능하다.

③ 참가압류의 절차

세무서장은 기압류기관에 참가압류통지서를 송달함으로써 그 압류에 참가한다. 이때 세무서장은 그 사실을 체납자와 그 재산에 대하여 권리인 제3자에게 통지하여야 하며, 그 재산이 권리의 변동에 등기 또는 등록을 필요로 하는 것일 때에는 참가압류의 등기 또는 등록을 관계 관서에 촉탁하여야 한다(國徵法 57).

④ 참가압류의 효력

(a) 매각대금 배분요구의 효력과 시효중단의 효력 : 참가압류는 교부청구에 갈음하는 제도이므로 교부청구와 마찬가지로 압류재산의 매각대금의 배분을 요구하는 효력과 국세징수권의 소멸시효의 진행을 중단시키는 효력을 갖는다.

(b) 매각의 최고 : 압류에 참가한 세무서장은 기압류기관이 그 압류재산을 장기간이 지나도록 매각하지 않은 때에는 이에 대한 매각처분을 기압류기관에 최고 할 수 있다(國徵法 58 ④).

이는 기압류기관이 압류우선주의에 안주하여 매각을 지연시키는 폐단을 방지하기 위해 인정된 효력이다.

한편 매각처분을 최고 받은 기압류기관이 최고 받은 날부터 3개월 이내에 공매·공고 등의 행위를 하지 않은 경우에는 매각처분을 최고한 세무서장이 해당 압류재산을 매각할 수 있다(國徵法 58 ⑥).

(c) 이미 행해진 압류가 해제된 경우 : 참가압류를 한 후에 기압류기관이 그 재산에 대한 압류를 해제하였을 때에는 그 참가압류는 참가압류 통지서가 기압류기관에 송달된 때(권리변동에 등기·등록이 필요로 하는 것일 때에는 참가압류의 등기 또는 등록이 완료된 때)소급하여 압류의 효력이 생긴다(國徵法 58 ①).

한편 둘 이상의 참가압류가 있는 경우에는 그 중 먼저 참가압류통지서가 송달된(권리변동에 있어서 등기·등록을 요하는 재산인 경우에는 가장 먼저 참가압류의 등기·등록이 이루어진)참가압류가 압류의 효력을 갖는다(國徵法 58 ①)

⑤ 참가압류의 해제

참가압류의 해제는 압류의 해제를 준용한다(國徵法 59).

구분	교부청구	참가압류
요건	① 해당 국세가 확정되어 있을 것(압류의 요건이 충족될 필요는 없음) ② 이미 강제환가절차가 개시되어 있을 것	① 해당 국세가 압류의 요건을 충족하고 있을 것 ② 이미 압류가 행해져 있을 것
절차	교부청구서를 기집행기관에 송달 *등기·등록 불필요	참가압류통지서를 기압류기관에 송달 *참가압류의 등기·등록 필요
효력	① 매각대금 배분요구의 효력 ② 징수권 소멸시효 중단의 효력 ③ 기집행기관에 대해 매각최고를 할 수 없다. ④ 기집행기관의 강제환가절차가 해제 또는 취소되면 효력을 상실한다.	① 매각대금 배분요구의 효력 ② 징수권 소멸시효 중단효력 ③ 기압류기관에 압류재산의 매각을 최고할 수 있다. ④ 이미 행해진 압류가 해제되면 참가압류시점으로 소급하여 압류로 전환된다.
해제	① 해제사유 : 납부·충당·부과취소 등 ② 해제절차 : 교부청구해제통지서를 기집행기관에 송달	① 해제사유 : 압류의 해제사유 준용 ② 해제절차 : 압류의 해제절차 준용

(4) 압류재산의 매각

‘압류재산의 매각’이란 징세관서가 압류한 재산을 금전으로 바꾸기 위해 그 소유권을 체납자의 의사에 반하여 강제적으로 이전시키는 행정처분으로서, 금전 외의 재산을 환가하는 수단이다. 국세징수법은 체납액의 완전한 징수와 체납자의 보호를 위하여 매각은 원칙적으로 ‘공매’의 방법에 의하도록 하고 있으나, 예외적으로 ‘수의계약’도 인정하고 있다.

압류재산의 매각		
매각	공매	입찰
		경매
	수의계약	

1) 매각의 요건

① 매각의 대상이 되는 재산

매각의 대상이 되는 것은 압류한 동산 · 유가증권 · 부동산 · 무체재산권이다(國徵法 61 ①). 압류재산이 금전인 경우에는 매각이 불필요하며, 압류재산이 채권인 경우에는 원칙적으로 추심에 따라 환가하여야 하므로 매각의 대상이 되지 않는다. 다만, 압류채권을 추심하여 받은 것은 금전 이외의 재산인 경우에는 그것도 매각의 대상이 된다(國徵法 61 ①).

한편 납세담보물의 환가에도 공매절차가 준용되므로(國基令 16 ②), 납세담보물도 매각의 대상이 된다.

② 국세의 납세의무 확정

압류재산은 그 압류에 관계된 국세의 납세의무가 확정되어 있어매각할 수 있다. 따라서 확정전 보전압류를 한 경우 그 압류에 관계되는 국세의 납세의무가 확정되기 전에는 압류재산을 공매할 수 없다(國徵法 61 ③).

한편 해당 국세의 납세의무가 확정되었다 하더라도 국세기본법에 따른 이의신청 · 심사청구 또는 심판청구 절차가 진행 중이거나 행정소송이 계속 중인 국세의 체납으로 인하여 압류한 재산은 그 신청 또는 청구에 대한 결정이나 소(訴)에 대한 판결이 확정되기 전에는 공매할 수 없다. 다만, 그 재산이 부패 · 변질 또는 감량되기 쉬운 재산으로서 속히 매각하지 않으면 그 재산가액이 줄어들 우려가 있는 경우에는 예외로 한다(國徵法 61 ④).

③ 매각의 주체

공매와 수의계약은 세무서장이 행하는 것이 원칙이지만, 필요한 경우에는 한국자산관리공사(KAMCO)로 하여금 대행하게 할 수 있으며, 이 경우의 공매와 수의계약은 세무서장이 한 것으로 본다(國徵法 61 ⑤, 62 ②).

④ 매수인의 제한

체납자 또는 세무공무원은 직접적으로든 간접적으로든 압류재산을 매수하지 못한

다(國徵法 66). 즉 체납자 또는 세무공무원은 ‘직접’ 매수인이 되어 매수할 수 없을 뿐 아니라 타인의 명의로(그러나 자기계산으로) ‘간접적으로’ 매수하는 것도 금지되는 것이다.

2) 공매

‘공매(公賣)’란 공기관에 의해 소유자의 의사에 반하여 강제적으로, 그리고 매수의 기회를 일반에게 널리 공개하여 행하는 매매를 말한다. 여기에는 입찰(서면에 의한 공매를 말한다)과 경매(구두에 의한 공매를 말하며, 정보통신망을 이용한 것을 포함한다)의 두가지 방법이 있다(國徵法 67).

압류재산의 매각은 이러한 공매방법에 따른다. 다만, 압류된 재산이 증권시장에 상장된 증권일 때에는 해당 시장에서 직접 매각할 수 있다(國徵法 61 ②).

① 공매장소

공매는 지방국세청, 세무서, 세관 또는 재산소재지 시·군·자치구에서 한다. 단, 세무서장이 필요하다고 인정할 때는 다른 장소에서 공매할 수 있다(國徵法 64).

② 공매의 구체적 절차

(a) 매각예정가격 : 공매권자는 압류재산을 공매하려면 그 매각예정가격을 결정하여야 한다(國徵法 63). 이것은 최저공매가격으로서의 의의를 갖는다(國徵通 3-10-13…63).

※ 공매보증금

공매권자는 압류재산을 공매하는 경우에 필요하다고 인정하면 입찰가격 또는 매수가격의 10% 이상의 입찰보증금 또는 계약보증금을 받을 수 있다(國徵法 65 ①, ②). 입찰보증금 또는 계약보증금은 국공채, 증권시장에 상장된 증권 또는 보험회사가 발행한 보증보험증권으로 갈음할 수 있으며, 낙찰자 또는 경락자(競落者)가 매수계약을 체결하지 않을 시 입찰보증금은 체납처분비, 압류와 관계되는 국세·가산금 순으로 충당하고 남은 금액은 체납자에게 지급한다(國徵法 65).

(b) 공매의 공고 : 공매를 하려면 매수대금의 납부기한, 공매재산의 명칭·소재·수량·품질·매각예정가격·그 밖의 중요한 사항, 입찰 또는 경매의 장소와 일시(기간입찰의 경우에는 그 입찰기간), 개찰(開札)의 장소와 일시, 보증금을 받을 때에는 그 금액, 공매재산이 공유물의 지분인 경우 공유자(체납자는 제외)에게 우선매수권이 있다는 사실 등의 사항을 공고하여야 하며(國徵法 67 ②), 이러한 공고를 하였을 때에는 즉시 그 내용을 체납자, 납세담보물 소유자, 공매재산이 공유물의 지분인 경우 공유자, 공매재산에 대하여 전세권·질권·저당권·또는 그 밖의 권리를 가진 자에게 통지하여야 한다(國徵法 68).

(c) 공매의 취소 : 세무서장은 ① 해당 재산의 압류를 해제한 경우, ② 체납처분을 유예한 경우, ③ 법원이 체납처분에 대한 집행정지의 결정을 한 경우, ④ 세무서장이 직권 또는 한국자산관리공사의 요구로 해당 자산에 대한 공매대행의뢰가

해제된 경우에는 공매를 취소할 수 있다. 세무서장은 이처럼 공매를 취소한 후 그 사유가 소멸되어 공매를 계속할 필요가 있다고 인정할 때에는 재공매할 수 있다(國徵法 69 ①, ②, 國徵令 73의 5).

한편 매각결정 기일 전에 공매를 취소한 때에는 그 공매의 취소를 공고하여야 한다(國徵法 69 ③).

(d) 공매의 실시 : 공매는 공고한 날부터 10일이 지난 후에 한다. 다만, 재산을 보관하는 데에 많은 비용이 들거나 재산의 가액이 현저히 줄어들 우려가 있으면 10일이 지나기 전이라도 할 수 있다(國徵法 70).

(e) 공유자의 우선매수권 : 공매재산이 공유물의 지분인 경우 공유자는 매각결정 기일 전까지 공매보증금을 제공하고 매각예정가격 이상인 최고입찰가격과 같은 가격으로 공매재산을 우선매수 하겠다는 신고를 할 수 있으며, 이 경우에 세무서장은 매각예정가격 이상인 최고액의 입찰자를 낙찰자로 하는 규정에도 불구하고 그 공유자에게 매각결정을 하여야 한다. 세무서장은 이처럼 매각 결정된 경우에 매수인이 매각대금을 납부하지 않았을 때에는 매각예정가격 이상인 최고액의 입찰자에게 매각결정을 할 수 있다(國徵法 73의 2).

③ 재공매

재산을 공매하여도 매수 희망자가 없거나 입찰가격이 매각예정가격 미만일 때에는 재공매하며, 공매재산의 매수인이 매수대금의 납부기한까지 대금을 납부하지 않았을 때에는 그 매매를 해약하고 재공매한다. 이 경우에 공매공고 기간을 5일 까지 단축할 수 있다(國徵法 74 ①, ②, ④).

한편 재공매할 때마다 매각예정가격의 10%에 해당하는 금액, 차례로 줄여 공매하며, 매각예정가격의 50%에 해당하는 금액까지 차례로 줄여 공매하여도 매각되지 않을 때에는 새로 매각예정가격을 정하여 재공매할 수 있다(國徵法 74 ④).

④ 공매의 중지

공매를 집행하는 공무원은 매각결정 기일 전에 체납자 또는 제3자가 그 체납액을 완납하면 공매를 중지하여야 하며, 여러 재산을 한꺼번에 공매하는 경우에 그 일부의 공매대금으로 체납액 전액에 충당될 때에는 남은 재산의 공매는 중지하여야 하다(國徵法 71).

3) 수의계약

‘수의계약(隨意契約)’이란 경쟁방법에 의하지 않고 임의로 적당한 상대를 정하여 체결하는 계약을 말한다. 이러한 수의계약은 압류대상이 다음 사유 중 어느 하나에 해당하는 경우에 한정하여 허용된다(國徵法 62).

① 수의계약으로 매각하지 않으면 매각대금이 체납처분비에 충당하고 남을 여지가 없는 경우

② 부패 · 변질 또는 감량되기 쉬운 재산으로서 속히 매각하지 않으면 그 재산가액이 줄어들 우려가 있는 경우

- ③ 압류한 재산의 추산(推算)가격이 1천만원 미만인 경우
- ④ 법령으로 소지 또는 매매가 규제된 재산인 경우
- ⑤ 제1회 공매 후 1년간 5회 이상 공매하여도 매각되지 않은 경우
- ⑥ 공매하는 것이 공익(公益)을 위하여 적절하지 않은 경우

압류재산을 이처럼 수의계약에 의해 매각하려 할 때에는 추산가격조서를 작성하고 2인 이상으로부터 견적서를 받아야 한다. 다만, 위 ⑤에 해당하여 수의계약을 하는 경우로서 그 매각금액이 최종 공매시의 매각예정가격 이상인 경우에는 그렇지 않다(國徵令 69 ①).

4) 매각결정과 매수대금의 납부

① 매각결정 및 매각결정 취소

세무서장은 매각결정을 하였을 때에는 매수인에게 매수대금의 납부기한을 정하여 매각결정 통지서를 발급하여야 하며, 납부기한은 매각결정을 한 날부터 7일 내로 한다(國徵法 75). 만약 세무서장은 매수인이 매수대금을 지정된 기한까지 납부하지 않았을 때에는 다시 기한을 지정하여 최고하여야 한다(國徵法 76).

한편 세무서장은 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 압류재산의 매각결정을 취소하고 그 사실을 매수인에게 통지하여야 한다(國徵法 78 ①).

매각결정 취소사유	계약보증금 처리
① 매각결정을 한 후 매수인이 매수대금을 납부하기 전에 체납자가 매수인의 동의를 받아 압류와 관련된 체납액 및 체납처분비를 납부하고 매각결정의 취소를 신청하는 경우	계약보증금은 매수인에게 반환한다.
② 매수대금의 납부를 최고하여도 매수인이 매수대금을 지정된 기한까지 납부하지 않은 경우	계약보증금은 체납처분비, 압류와 관계되는 국세 · 가산금의 순으로 충당하고 남은 금액은 체납자에게 지급한다.

② 매수대금의 납부와 권리이전

매수인은 매수대금을 납부한 때에 매각재산을 취득한다(國徵法 77 ①). 이 경우 매각재산에 대하여 체납자가 권리이전의 절차를 밟지 않을 때에는 세무서장이 대신하여 그 절차를 밟는다. 다만, 한국자산관리공사가 공매 또는 수의계약을 대행하는 경우는 그 절차를 대행할 수 있으며, 이 경우의 절차 이행은 세무서장이 한 것으로 본다(國徵法 79). 한편 세무서장이 매수대금을 수령한 때에는 그 한도에서 체납자로부터 체납액을 징수한 것으로 본다(國徵法 77 ②).

(5) 청산

청산'이란 압류재산의 매각대금 등 체납처분절차에 따라 얻은 금전에 대하여 조세 기타의 채권에의 배분금액을 확정시키는 처분으로서, 체납처분절차의 최종 단계이다. 이러한 배분은 세무서장이 행하는 것이 원칙이다. 다만, 한국자산관리공사가 공매를 대행한 경우에는 그 배분을 대행할 수 있으며, 이 경우 금전 배분은 세무서장이 한 것으로 본다(國徵法 80 ①).

1) 배분의 방법

배분의 구체적 방법은 다음과 같으며, 이와 같이 금전을 배분하거나 충당하고 남은 금액이 있을 때에는 체납자에게 지급하여야 한다(國徵法 80, 81, 82).

배분대상이 되는 금전	배분 · 충당의 방법
(1) 압류한 금전 (2) 교부청구에 의하여 받은 금전	그 압류 또는 교부청구에 관계되는 체납액에 충당한다.
(3) 채권 · 유가증권 · 무체재산권 등의 압류 로 인하여 체납자 또는 제3채무자로부터 받은 금전	다음의 체납액과 채권에 배분한다.(주) ① 압류재산에 관계되는 체납액 ② 교부청구를 받은 체납액 · 지방세 또는 공과금 ③ 압류재산에 관계되는 전세권 · 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권 ④ 주택임대차보호법 또는 「상가건물 임대차보호법」 에 따라 우선변제권이 있는 임차보증금 반환채권 ⑤ 근로기준법 또는 「근로자퇴직급여 보장법」에 따 라 우선변제권이 있는 임금 · 퇴직금, 재해보상금 및 그 밖에 근로관계로 인한 채권 ⑥ 압류재산에 관계되는 가압류채권 ⑦ 집행력 있는 정본에 의한 채권
(4) 압류재산의 매각대 금 및 그 매각대금의 예치이자	

(주): 세무서장은 매각대금이 이들 체납액과 채권의 총액보다 적을 때에는 민법이나 그 밖의 법령에 따라 배분할 순위와 금액을 정하여 배분하여야 한다(國徵法 81 ④). 이 경우 압류한 국유 또는 공유재산에 관한 권리의 매각대금의 배분 순위는 다음의 순서에 따른다(國徵法 82).

- ① 국유 또는 공유 재산의 매수대금 중 체납자가 아직 지급하지 못한 금액을 지급
- ② 체납액에 충당
- ③ 위에 따라 지급하거나 충당하고 남은 금액을 체납자에게 지급

* 배분기일의 지정

세무서장은 위의 도표 (3), (4)의 금전을 배분하려면 체납자, 제3채무자 또는 매수인으로부터 해당 금전을 받은 날부터 30일 이내에서 배분기일을 정하여 배분하여야 한다. 다만, 30일 이내에 배분계산서를 작성하기 곤란한 경우에는 배분기일을 30일 이내에서 연기할 수 있다. 그리고 세무서장은 이러한 배분기일을 정하였을 때에는 체납자, 채권신고대상채권자 및 배분요구를 한 채권자에게 통지하여야 한다(國徵法 80의2 ①,②).

세무서장은 위의 도표에 따른 배분이나 충당에 있어서 국세에 우선하는 채권이 있음에도 불구하고 배분 순위의 착오나 부당한 교부청구 또는 그 밖에 이에 준하는 사유로 체납액에 먼저 배분하거나 충당한 경우 그 배분하거나 충당한 금액을 국세에 우선하는 채권자에게 국세환급금 환급 예에 따라 지급한다(國徵法 81 ⑤).

2) 배분계산서의 작성

세무서장은 금전을 배분할 때에는 배분계산서 원안(原案)을 작성하고, 이를 배분기일 7일전까지 갖추어 두어야 한다. 한편 체납자, 채권신고대상채권자 및 배분요구를 한 채권자(이하 ‘체납자 등’이라 한다)는 세무서장에게 교부청구서, 감정평가서, 채권신고서, 배분요구서, 배분계산서 원안 등 배분금액 산정의 근거가 되는 서류의 열람 또는 복사를 신청할 수 있으며, 세무서장은 이러한 열람 또는 복사의 신청을 받았을 때에는 이에 응하여야 한다(國徵法 83).

3) 배분계산서에 대한 이의

배분기일에 출석한 체납자 등은 배분기일이 끝나기 전까지 자기의 채권에 관계되는 범위에서 배분계산서 원안에 기재된 다른 채권자의 채권 또는 채권의 순위에 대하여 이의를 제기할 수 있다. 다만, 체납자는 배분기일에 출석하지 않았을지라도 배분계산서 원안이 비치된 이후부터 배분기일이 끝나기 전까지 서면으로 이의를 제기할 수 있다(國徵法 83의2 ①,②).

한편 세무서장은 배분계산서를 다음과 같이 확정한다(國徵法 83의 2 ③,④).

① 세무서장은 위의 이의제기가 없거나 이의의 내용이 정당하다고 인정하지 않은 때에는 배분계산서를 원안대로 즉시 확정한다.

② 세무서장은 위의 이의의 내용이 정당하거나 배분계산서 원안과 다른 체납자 등의 합의가 있는 때에는 배분계산서 원안을 수정하여 배분계산서를 확정한다.

(6) 체납처분유예

1) 체납처분의 유예

‘체납처분의 유예’란 납세자에게 특별한 사정이 있는 경우에 체납처분의 요건이 이미 충족되어 있음에도 불구하고 압류 또는 매각을 일시 유예하는 제도이다. 그 취지는 납세자의 생활을 보호함과 동시에, 사업을 계속할 수 있게 함으로써 국세의 원활한 징수를 도모하기 위한 데 있다.

① 체납처분유예의 사유

체납자가 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 체납처분유예를 받을 수 있다(國徵法 85의2 ①).

(a) 국세청장이 성실납세자로 인정하는 기준에 해당하는 경우

(b) 재산의 압류나 압류재산의 매각을 유예함으로써 사업을 정상적으로 운영할 수 있게 되어 체납액의 징수가 가능하다고 인정되는 경우

② 유예의 대상이 되는 국세 등

체납처분유예대상이 되는 국세 등은 독촉에 따른 납부기한까지 완납되지 않은 국세·가산금 또는 체납처분비이며, 압류가 이미 행해졌는지의 여부는 묻지 않는다.

③ 유예의 절차와 그 취소

체납처분유예의 절차와 그 취소에 관하여는 징수유예의 절차 및 그 취소에 관한 규정을 준용한다(國徵法 85의2 ⑤, 國徵令 82의 2 ③). 이 경우 세무서장은 납세담보의 제공을 요구할 수 있다. 다만, 성실납세자가 체납세액 납부계획서를 제출하고 국세체납정리위원회가 체납세액 납부계획의 타당성을 인정하는 경우에는 납세담보의 제공을 면제한다(國徵法 85의2 ③).

④ 체납처분유예의 효과

(a) 압류 또는 매각의 유예 : 그 유예에 관계되는 체납액에 대하여 재산의 압류나 압류재산의 매각을 그 유예한 날의 다음 날부터 1년 이내의 기간 동안 유예하며(國徵法 85의2 ①, 國徵令 82의2 ②).

한편 세무서장은 체납처분이 유예된 체납세액을 체납처분유예기간 내에 분할하여 징수할 수 있다(國徵令 82의2 ②).

(b) 가산금과 증가산금에 대한 효력 : 체납처분의 유예는 가산금과 증가산금에 아무런 영향을 미치지 않는다. 따라서 체납처분유예기간도 증가산금 계산기간에 산입된다.

(c) 그 밖의 효력 : 체납처분유예기간에는 징수권을 행사하지 못하므로 그 기간 동안 국세징수권의 소멸시효의 진행이 정지된다. 그리고 체납처분유예를 받은 경우에는 비록 체납이 되어 있더라도 납세증명서를 발급받을 수 있으므로 계속적인 기업활동이 유지된다.

(7) 체납처분의 중지

1) 개념과 취지

'체납처분의 중지'란 체납처분의 목적물인 총재산의 추산가액이 체납처분비(또는 체납처분의 목적물인 재산이 국세보다 우선하는 채권의 담보가 된 재산인 경우에 체납처분비와 해당 채권금액)에 충당하고 남을 여지가 없을 때에는 체납처분의 집행을 중지하는 제도를 말한다(國徵法 85 ①, ②). 그 취지는 무익한 체납처분을 회피하여 행정력을 절감하고 납세자의 생활을 보호하기 위한 데 있다. 다만, 체납처분의 목적물인 재산에 대하여 교부청구 또는 참가압류가 있는 경우

세무서장은 체납처분을 중지하지 않을 수 있다(國徵法 85 ② 단서).

2) 체납처분 중지절차

세무서장은 체납처분의 집행을 중지하려는 경우에는 국세체납정리위원회의 심의를 거쳐야 하며, 그 의결통지를 받은 날부터 10일 내에 체납처분의 중지를 1개 월간 공고하여야 한다(國徵法 85 ③, 國徵令 82 ①,②).

한편 체납처분 중지의 사유에 해당하는 경우에는 체납자(체납자와 체납처분의 목적물인 재산의 소유자가 다른 경우에는 체납처분의 목적물인 재산의 소유자)도 체납처분의 중지를 세무서장에게 요청할 수 있다(國徵法 85 ④).

3) 체납처분 중지효과

체납처분의 집행을 중지하였을 때에는 해당 재산의 압류를 해제하여야 한다(國徵令 82 ③).

(8) 국세체납정리위원회

① 국세의 체납정리에 관한 사항을 심의하기 위하여 지방국세청과 대통령령으로 정하는 세무서에 국세체납정리위원회를 둔다.

② 제1항의 국세체납정리위원회의 조직과 운영에 필요한 사항은 대통령령으로 정 한다.

IV. 다른 법률과의 관계

1 세법과의 관계

(1) 원칙

국세기본법은 세법에 우선하여 적용한다.(國基法 3 ①) 따라서, 국세기본법의 규정에 저촉되는 세법의 규정은 효력을 갖지 못하는 것이다.

(2) 예외

세법에서 다음의 국세기본법 규정에 대한 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 세법에서 정하는 바에 따른다.(國基法 3 ①)

국세기본법 규정	세법의 특례규정
①국세부과의 원칙	상속세 및 증여세법에 따른 명의신탁재산의 증여의제규정
②납세의무의 승계	
③연대납세의무	소득세법에 따른 공동사업의 경우 손익분배비율에 따른 납세의무
④납부의무의 소멸	조세특례제한법(제99조의 5)에 따른 영세개인사업자의 결손처분세액 납부의무 소멸특례
⑤납세담보	주세법에 따른 납세담보
⑥제2차납세의무	조세특례제한법에 따른 정비사업조합의 체납국세에 대한 제2차납세의무
⑦관할관청	
⑧경정 등의 청구	상속세 및 증여세법에 따른 후발적 사유로 인한 경정청구 기한의 특례 국제조세 조정에 관한 법률에 따른 외국납부세액 공제액을 환급 받기 위한 경정청구 기한의 특례
⑨기한후신고	법인세법(제62조)에 따른 이자소득에 대한 비영리내국 법인의 분리과세 특례
⑩가산세 부과	조세특례제한법에 따른 근로장려금의 경정에 따른 가산세와 유가환급금의 부당환급에 따른 가산세
⑪국세환급금의 충당과 환급	법인세법에 따른 분식회계로 인한 과다납부세액의 환급 제한특례 부가가치세법에 따른 환급에 관한 규정 조세특례제한법에 따른 외국인관광객 등에 대한 환급 특례
⑫국세환급가산금	근로장려금 환급시 국세환급가산금 적용배제
⑬보칙	개별세법에 따른 고지금액의 최저한에 관한 규정

2. 관세법 등과 관계

관세법과 『수출용원재료에 대한 관세 등 환급에 관한 특례법』에서 세관장이 부과·징수하는 국세에 관하여 국세기본법에 대한 특례규정을 두고 있는 경우 그 법에서 정하는 바에 따른다.(國基法 3 ②) 즉, 관세법이 국세기본법에 우선한다.

3. 타 법률과의 관계

(1)국세기본법과 행정심판법과의 관계

국세기본법 또는 세법에 의한 위법·부당한 처분이나 필요한 처분을 받지 못함으로서 권리나 이익에 침해를 당한 경우에는 우선 국세기본법에 의한 심사·심판을 하도록 하고 있어 행정심판법의 특별법적 성격을 띠고 있다.(國基法56①)

(2)국세기본법과 행정소송법과의 관계

행정소송법에 의하여 행정소송 중 취소소송을 하고자 할 때에는 그 행정심판에 대한 재결을 거친 후 재결서의 송달을 받은 날로부터 90일 내에 제기하도록 규정하고 있다(행소법18①, 20①)

그러나 국세기본법에서는 동법 또는 세법에 의한 위법·부당한 처분의 행정소송은 국세기본법의 심판청구의 결정서의 송달을 받은 날로부터 90일 내에 제기하도록 하고 있다. 따라서 국세기본법에 의한 심판청구를 거치면 행정소송을 할 수 있도록 하여 행정소송법에 대한 특별법적 지위를 갖는다.(國基法56②)

(3)국세기본법과 감사원법과의 관계

‘감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분 기타 행위에 관하여 이해관계 있는 자는 감사원에 그 심사의 청구를 할 수 있다’(監查院法43)고 규정하였고 과세관청은 감사원의 감사를 받는 자이므로 과세관청의 처분은 감사원 심사청구의 대상이 된다. 따라서 국세에 관한 처분에 대하여는 감사원에 심사청구를 하거나, 또는 국세기본법에 규정한 절차에 따라 불복하거나 둘 중 하나를 선택하여야 한다. ‘감사원법에 의하여 심사청구를 한 처분이나 그 심사청구에 대한 처분은 국세기본법에 의한 불복의 대상이 되지 아니한다.(國基法55⑤3)고 규정하고 있다.

(4)국세기본법과 민법과의 관계

민법이 규율 하는 대상을 사법관계라 하면 국세기본법이 규율 하는 대상은 공법관계다. 민법에서는 채권자 평등주의가 작용되지만 국세기본법은 다른 공과금, 기타 채권보다 국세가 우선함을 규정(國基法35)하고 있고, 기간과 기한 및 소멸시효에 관하여 국세기본법 또는 세법에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 민법에 의하도록 하고 있다.(國基法27②, 54②)

V. 불복청구

1. 조세불복제도

(1)개요

1) 심급구조

국세기본법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해 당한 자는 국세기본법에 따라 행정청에 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수 있다.(國基法 55 ①)

이러한 국세기본법에 따른 불복은 국세청장에 대한 심사청구 또는 조세심판원장에 대한 심판청구에 의하며, 동일한 처분에 대해서는 심사청구와 심판청구를 중복하여 제기할 수 없다.(國基法 55 ①,⑨) 따라서 원칙적으로 1심급으로 되어 있다.

그러나 불복청구인은 소관세무서장 또는 소관지방국세청장에게 이의신청을 할 수도 있으며, 그 결정을 받아 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다. 이처럼 이의신청을 거치는 경우에는 2심급이 된다. 다만, 불복의 대상인 처분이 국세청장이 조사·결정 또는 처리하였거나 하였어야 할 것인 경우에는 이의신청이 배제된다.(國基法 55 ①,③)

2) 행정소송 및 행정심판과의 관계

국세에 관한 행정소송은 국세기본법에 따른 불복 또는 감사원 심사청구에 의해 이루어지며, 이를 적법하게 거치지 않으면 행정소송을 제기할 수 없도록 규정되어 있다.(國基法 56 ②,④)

3) 불복청구가 처분에 미치는 효력

불복청구는 세법에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 해당 처분의 집행에 효력을 미치지 않는다.(國基法 57) 이것을 ‘집행부정지(執行不停止)의 원칙’이라고 한다. 그 취지는 납세자들이 처분의 집행을 일시적으로 모면하는 방편으로 불복청구제도를 남용하는 것을 방지하기 위한 데 있다.

(2) 구체적 내용 및 절차

1) 불복대상의 범위

불복의 대상은 국세에 관한 위법 또는 부당한 처분·거부처분 및 부작위이다.(國基法 55 ①)

① 불복의 대상에서 제외되는 처분

다음의 처분에 대해서는 국세기본법에 따른 불복을 할 수 없다.(國基法 55 ⑤)

(a) 이의신청·심사청구·심판청구에 대한 처분. 다만, 이의신청에 대한 처분에 대하여 심사청구 또는 심판청구를 하는 경우는 제외한다.

(b) 조세범처벌절차법에 따른 통고처분

(c) 감사원법에 따라 심사청구를 한 처분이나 그 심사청구에 대한 처분

2) 불복청구인과 그 대리인

① 불복청구인

(a) 처분의 상대방

불복청구를 할 수 있는 자는 ‘위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을

받지 못하여 권리 또는 이익의 침해를 받은 자'이다.

(b) 법률상의 이해관계인

국세기본법 또는 세법에 따른 처분으로 인하여 권리나 이익을 침해당하게 될 이해관계인도 위법 또는 부당한 처분을 받은 자의 처분에 대하여 불복청구를 할 수 있다.(國基法 55 ②)

② 대리인

불복청구인과 처분청은 변호사 또는 세무사를 선임할 수 있다.

3) 불복청구의 절차

① 청구기한

이의신청은 해당 처분이 있음을 안 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 이의신청을 거치지 않고 심사청구 또는 심판청구를 하는 경우에도 마찬가지이다.(國基法 61 ①, 66 ⑥)

그런데 이의신청을 거친 후 심사청구 및 심판청구를 하려면 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 다만, 결정기간 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 지난 날부터 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다.(國基法 61 ②, 68 ①)

② 불복청구서의 제출처

이의신청은 해당 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장에게 하거나 세무서장을 거쳐 관할 지방국세청장에게 하여야 하고(國基法 66 ①), 심사청구는 해당 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장을 거쳐 국세청장에게 하여야 한다.(國基法 62 ①) 그리고 심판청구는 해당 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장을 거쳐 조세심판원장에게 하여야 한다.(國基法 69 ①)

③ 청구기간 준수 여부의 판정기준

청구기간을 계산할 때에는 세무서장에게 해당 불복청구서가 제출된 때에 불복청구를 한 것으로 한다.(國基法 62 ②, 66 ⑥, 69 ②)

한편 청구기한까지 우편으로 제출한 불복청구서가 불복청구기간을 지나 도달한 경우 그 기간의 만료일에 적법한 청구를 한것으로 본다.(國基法 61 ③, 66 ⑥, 81)

4) 불복청구에 대한 심리

① 요건심리

'요건심리'란 청구의 형식적 적법성에 대한 심리를 말한다. 이 경우 청구의 내용이나 절차가 적합하지 않으나 보정할 수 있다고 인정되면 재결청은 20일 이내의 기간을 정하여 보정할 것을 요구할 수 있다.(國基法 63, 66 ⑥, 81, 65 ④)

② 본안심리

불복청구가 적법하게 제기된 경우에는 이를 수리하여 본안(本案)에 대한 심리를 하여야 한다. 본안심리는 '직권탐지주의'에 따르므로, 결정기관은 청구인이 주장하지 않은 사실에 관하여도 심리할 수 있고 청구인이 제출하지 않은 증거에 대해서도 조사할 수 있다. 또한 심리는 '서면심리주의'에 의하는 것이 원칙이다. 다만, 청구

다만, 청구인의 신청에 따른 의견진술이 허용되므로 구술심리주의적인 운용이 가능하다.

5) 불복청구에 대한 결정

① 결정의 기관과 결정기간

이의신청을 받은 세무서장 또는 지방국세청장은 그 신청을 받은 날부터 30일 이내에 각각 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정하여야 하며,(國基法 66 ④) 심사청구를 받은 국세청장은 그 청구를 받은 날부터 90일 이내에 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정하여야 한다.(國基法 64 ①, 65 ②) 조세심판원장이 심판청구를 받으면 그 청구를 받은 날부터 90일 이내에 조세심판위원회가 심리를 거쳐 결정한다.(國基法 78 ①, 81)

② 결정의 종류

종 류	개 념
(1) 각하(却下)	요건심리의 결과 청구가 형식적으로 부적법한 경우 본안심리를 하지 않고 청구자체를 물리치는 결정
(2) 기각(棄却)	본안심리의 결과 청구가 이유없다고 판단하여 청구인의 주장을 거부하는 결정
(3) 인용(認容)	본안심리의 결과 청구가 이유있다고 판단하여 청구인의 주장을 받아들이는 결정 청구의 대상이 된 처분의 취소·경정 결정 필요한 처분의 결정

③ 결정의 통지

재결청은 결정기간 내에 그 이유를 기재한 결정서로 청구인에게 통지하여야 한다. 결정서에는 그 결정서를 받은 날부터 90일 이내에 이의신청인은 심사청구 또는 심판청구를, 심사청구인 또는 심판청구인은 행정소송제기를 할 수 있다는 내용을 적어야 한다.(國基法 60 ①)

④ 결정의 효력

불복청구에 대한 결정은 행정처분 일반의 효력을 모두 갖지만, 일반적인 행정처분에서는 볼 수 없는 다음과 같은 효력도 가지고 있다.

(a) 불가변력

불복청구에 대한 결정은 일반 행정처분과는 달리 쟁송절차에 따라 행해진 판단 행위이므로 해당 재결청 자신도 이에 구속되며 스스로 결정을 철회하거나 변경하는 것이 허용되지 않는다. 일단 결정이 외부에 표현된 이상 그에 대한 자유로운 변경을 인정하는 것은 법적 안정성을 해치기 때문이다.

(b) 불가쟁력

불복청구에 대한 결정에 대하여 당사자가 일정한 청구기간 내에 다음 심급에 불복청구를 하지 않거나 일정한 제소기간 내에 행정소송을 제기하지 않는 경우에는 그 결정은 형식적으로 확정된다. 그리하여 당연무효가 아닌 한, 더 이상

그 결정의 내용을 쟁송에 따라 다툴 수 없게 되는 효력이 생기는데, 이를 ‘형식적 확정력’ 또는 ‘불가쟁력’이라고 한다. 이렇게 불복청구에 대한 결정이 형식적으로 확정됨으로써 비로서 그 결정의 내용에 따른 구속력이 발생한다.

(c) 기속력

처분을 취소하는 결정은 같은 사정에서 동일한 내용의 처분을 다시 하지 못하게 하며, 필요한 처분의 결정은 그 처분의 이행을 강제한다. 이처럼 인용결정이 당사자와 관계행정청에 대하여 그 결정의 취지에 따르도록 구속하는 효력을 ‘기속력’ 또는 ‘구속력’이라고 한다.(國基法 80)

(3) 조세심판원

1) 개요

조세심판원은 국무총리 소속으로 설치되어 있고 그 권한에 속하는 사무를 독립적으로 수행한다.(國基法 67 ①,②) 이처럼 조세심판원을 처분청으로부터 독립시켜 둔 이유는 심판의 중립성을 보장하기 위한 데 있다.

2) 조세심판청구에 대한 심리와 결정

① 조세심판관회의

조세심판원장은 심판청구를 받으면 이에 관한 조사와 심리를 담당할 주심조세심판관 1명과 배석조세심판관 2명 이상을 지정하여 조세심판관회의를 구성하게 된다.(國基法 72) 이처럼 조세심판원장이 심판청구를 받았을 때에는 조세심판관회의가 심리를 거쳐 결정한다.

② 조세심판관합동회의

다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 조세심판관합동회의가 심리를 거쳐 결정한다.

- (a) 종전에 조세심판원에서 한 세법의 해석적용을 변경하는 의결을 하는 경우
- (b) 조세심판관회의간에 결정의 일관성을 유지하기 위하여 조세심판원장이 조세심판관합동회의에서 심리·결정하는 것이 필요하다고 인정하는 경우
- (c) 해당 심판청구사건에 대한 결정이 국세행정에 중대한 영향을 미칠 것으로 예상되어 조세심판원장이 조세심판관합동회의에서 심리·결정하는 것이 필요하다고 인정하는 경우
- (d) 그 밖에 조세심판원장이 조세심판관합동회의에서 심리·결정하는 것이 필요하다고 인정하는 경우

③ 제척과 회피 및 기피

(a) 제척과 회피

조세심판관은 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 심판관여로부터 제척된다(國基法 73 ①)

- i) 심판청구인 또는 대리인인 경우
- ii) 위 i)에 규정된 사람의 친족이거나 친족이었던 경우 또는 위 ①에 규정된 사람의 사용인이거나 사용인이었던 경우
- iii) 불복의 대상이 되는 처분, 처분에 대한 이의신청에 관하여 증언 또는 감정을 한 경우

iv) 심판청구일 전 최근 5년 이내에 세무공무원으로서 불복의 대상이 되는 처분, 처분에 대한 이의신청 또는 그 기초가 되는 세무조사에 관여하였던 경우

v) 그 밖에 심판청구인 또는 그 대리인의 업무에 관여하거나 관여하였던 경우

한편 조세심판관은 이러한 제척의 원인이 있을 때에는 주심조세심판관 또는 배석조세심판관의 지정에서 회피하여야 한다.(國基法 74 ②)

(b) 기피

담당 조세심판관에게 공정한 심판을 기대하기 어려운 사정이 있다고 인정될 때에는 심판청구인은 그 조세심판관의 기피를 신청할 수 있다.(國基法 74 ①)

④ 사건의 병합과 분리

조세심판관은 필요하다고 인정하면 여러 개의 심판사항을 병합하거나 병합된 심판사항을 여러 개의 심판사항으로 분리할 수 있다.(國基法 75)

3) 내용심리상의 원칙

① 불이익변경의 금지

조세심판관회의는 심판청구에 대한 결정을 할 때 심판청구를 한 처분보다 청구인에게 불리한 결정을 하지 못한다.(國基法 79 ②)

② 불고불리의 원칙

조세심판관회의는 심판청구에 대한 결정을 할 때 심판청구를 한 처분 외의 처분에 대해서는 그 처분의 전부 또는 일부를 취소 또는 변경하거나 새로운 처분의 결정을 하지 못한다.(國基法 79 ①)

③ 자유심증주의

조세심판관은 심판청구에 관한 조사 및 심리의 결과와 과세형평을 고려하여 자유심증으로 사실을 판단한다.(國基法 77)

2. 납세자의 권리

(1) 납세자의 권리

1) 납세자 권리현장의 제정 및 교부

국세청장은 이하에 규정한 사항과 그 밖의 납세자의 권리보호에 관한 사항을 포함하는 납세자 권리현장을 제정하여 고시하여야 한다.(國基法 81의2 ①) 그리고 세무공무원은 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 이러한 납세자 권리현장의 내용이 수록된 문서를 납세자에게 내주어야 한다.(國基法 81의2 ②)

① 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 질문하고 해당 장부, 서류 또는 그 밖의 물건 등을 검사·조사하는 경우

② 사업자등록증을 발급하는 경우

③ 그 밖에 대통령령으로 정하는 경우

2) 납세자 권리현장에 포함하여야 할 내용

① 납세자의 성실성 추정

세무공무원은 납세자가 후술하는 수시선정에 따른 조사사유에 해당하는 경우를 제외하고는 납세자가 성실하며 납세자가 제출한 신고서 등이 진실한 것으로 추정하여야 한다.(國基法 81의3)

② 세무조사권 남용금지

세무공무원은 적정하고 공평한 과세를 실현하기 위하여 필요한 최소한의 범위에서 세무조사를 하여야 하며, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용해서는 안된다.(國基法 81의4 ①)

그리고 세무공무원은 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우가 아니면 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 재조사를 할 수 없는데(國基法 81의4 ②, 國基令 63의2) 이것을 '중복조사의 금지' 또는 '1회 조사의 원칙'이라고 한다.

(a) 조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우

(b) 거래상대방에 대한 조사가 필요한 경우

(c) 2개 이상의 과세기간과 관련하여 잘못이 있는 경우

(d) 불복청구의 인용결정 중 필요한 처분의 결정에 따라 조사를 하는 경우

(e) 부동산투기 등 경제질서 교란 등을 통한 탈세혐의가 있는 자에 대하여 일제조사를 하는 경우

(f) 각종 과세자료의 처리를 위한 재조사나 국세환급금의 결정을 위한 확인조사 등을 하는 경우

③ 세무조사시 조력을 받을 권리

납세자는 세무조사를 받는 경우에 변호사, 공인회계사, 세무사로 하여금 조사에 참여하게 하거나 의견을 진술하게 할 수 있다.(國基法 81의5, 國基令 63의3)

④ 세무조사 대상자 선정

(a) 정기선정에 의한 조사

세무공무원은 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에 정기적으로 신고의 적정성을 검증하기 위하여 대상을 선정, 즉 정기선정하여 세무조사를 할 수 있다.(國基法 81의6 ①)

i) 국세청장이 납세자의 신고 내용에 대하여 정기적으로 성실도를 분석한 결과 불성실 혐의가 있다고 인정하는 경우

ii) 최근 4과세기간 이상 같은 세목의 세무조사를 받지 않은 납세자에 대하여 업종, 규모 등을 고려하여 신고내용이 적정한지를 검증할 필요가 있는 경우

iii) 무작위추출방식으로 표본조사를 하려는 경우

(b) 수시선정에 의한 조사

세무공무원은 정기선정에 의한 조사 외에 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 세무조사를 할 수 있다.(國基法 81의6 ②)

i) 세법에서 정하는 신고, 성실신고확인서의 제출, 세금계산서 또는 계산서의 ·

작성 · 교부 · 제출, 지급명세서의 작성 · 제출 등의 납세협력의무를 하지않은 경우

ii) 무자료거래, 위장·가공거래 등 거래내용이 사실과 다른 혐의가 있는 경우

iii) 납세자에 대한 구체적인 탈세제보가 있는 경우

iv) 신고내용에 탈루나 오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우

(c) 결정을 위한 조사

세무공무원은 과세관청의 조사결정에 따라 과세표준과 세액이 확정되는 세목의 경우 과세표준과 세액을 결정하기 위하여 세무조사를 할 수 있다.(國基法 81의6 ③)

⑤ 세무조사의 사전통지와 연기신청

(a) 세무조사의 사전통지

세무공무원은 세무조사를 하는 경우에는 조사를 받을 납세자에게 조사를 시작하기 10일 전에 조사대상 세목, 조사기간 및 사유 등을 문서로 통지하여야 한다. 다만, 사전에 통지하면 증거인멸 등으로 조사 목적을 달성할 수 없다고 인정되는 경우에는 그렇지 않다.(國基法 81의7 ①, 國基令 63의5)

(b) 세무조사의 연기신청

이러한 사전통지를 받은 납세자가 다음 중 어느 하나에 해당하는 사유로 인하여 조사를 받기 곤란한 경우에는 관할세무서의 장에게 조사를 연기해 줄 것을 신청할 수 있다.(國基法 81의7 ②, 國基令 63의6)

i) 천재지변

ii) 화재, 그 밖의 재해로 사업상 심각한 어려움이 있을 때

iii) 납세자 또는 납세관리인의 질병·장기출장 등으로 세무조사가 곤란하다고 판단될 때

iv) 권한 있는 기관에 장부, 증거서류가 압수되거나 영치되어 있을 때

v) 위 ii)~iv)에 준하는 사유가 있을 때

⑥ 세무조사 기간

(a) 개요

세무공무원은 조사대상 세목·업종·규모, 조사 난이도 등을 고려하여 세무조사기간이 최소한이 되도록 하여야 한다. 다만, 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 세무조사기간을 연장할 수 있다.(國基法 81의8 ①, 國基令 63의8)

i) 납세자가 장부·서류 등을 은닉하거나 제출을 지연하거나 거부하는 등 조사를 기피하는 행위가 명백한 경우

ii) 거래처 조사 또는 거래처 현지확인 및 금융거래 현지확인이 필요한 경우

iii) 세금탈루 혐의가 포착되거나 조사 과정에서 조사유형이 『조세범 처벌절차법』에 따른 조세범칙조사로 전환되는 경우

- iv) 천재지변이나 노동쟁의로 조사가 중단되는 경우
- v) 구체적인 세금탈루 혐의가 여러 과세기간 또는 다른 세목까지 관련되는 것으로 확인되어 조사진행중인 세무조사의 범위가 확대되는 경우
- vi) 납세자보호관 또는 담당관이 세금탈루혐의와 관련하여 추가적인 사실 확인이 필요하다고 인정하는 경우
- vii) 세금탈루혐의에 대한 해명 등을 위하여 조사대상자가 세무조사 기간의 연장을 신청한 경우로서 납세자보호관 등이 이를 인정하는 경우

(b) 세무조사 기간의 제한

세무공무원은 세무조사 기간을 정할 경우 조사대상 과세기간 중 연간 수입금액 또는 양도가액이 가장 큰 과세기간의 연간 수입금액 또는 양도가액이 100억원 미만인 납세자에 대한 세무조사 기간은 20일 이내로 한다. 이처럼 기간을 정한 세무조사를 위의 사유로 연장하는 경우로서 최초로 연장하는 경우에는 관할 세무판서의 장의 승인을 받아야 하고, 2회 이후 연장의 경우에는 관할 상급 세무판서의 장의 승인을 받아 각각 20일 이내에서 연장할 수 있다.(國基法 81의8 ②,③, 國基令 63의9).

(c) 세무조사의 중지

세무공무원은 다음에 해당하는 사유로 세무조사를 진행하기 어려운 경우에는 세무조사를 중지할 수 있다. 이 경우 그 중지기간은 세무조사 기간 및 세무조사 연장기간에 산입하지 않는다. 이처럼 세무조사를 중지한 경우에는 그 중지사유가 소멸하게 되면 즉시 조사를 재개하여야 한다. 다만, 조세채권의 확보 등 긴급히 조사를 재개하여야 할 필요가 있는 경우에는 세무조사를 재개할 수 있다.(國基法 81의8 ④,⑤, 國基令 63의10)

- i) 세무조사 연기신청 사유에 해당하는 사유가 있어 납세자가 조사중지를 신청한 경우
- ii) 국외자료의 수집·제출 또는 상호합의절차 개시에 따라 외국 과세기관과의 협의가 필요한 경우
- iii) 납세자의 소재가 불분명한 경우, 납세자가 해외로 출국한 경우, 납세자가 장부·서류 등을 은닉하거나 그 제출을 지연 또는 거부한 경우, 노동쟁의가 발생한 경우에 해당하여 세무조사를 정상적으로 진행하기 어려운 경우
- iv) 납세자보호관 등이 세무조사의 일시중지를 요청하는 경우

⑦ 세무조사 범위 확대의 제한

세무공무원은 구체적인 세금탈루 혐의가 여러 과세기간 또는 다른 세목까지 관련되는 것으로 확인되는 경우 등을 제외하고는 조사진행 중 세무조사의 범위를 확대할 수 없다.(國基法 81의9)

⑧ 장부·서류 보관 금지

세무공무원은 세무조사의 목적으로 납세자의 장부 또는 서류 등을 세무판서에 임의로 보관할 수 없다. 다만, 납세자의 동의가 있는 경우에는 세무조사 기간

동안 일시 보관할 수 있다.(國基法 81의10)

⑨ 통합조사의 원칙

세무조사는 특정한 세목만을 조사할 필요가 있는 등의 경우를 제외하고는 납세자의 사업과 관련하여 세법에 따라 신고·납부의무가 있는 세목을 통합하여 실시하는 것을 원칙으로 한다.(國基法 81의11)

⑩ 세무조사의 결과통지

세무공무원은 세무조사를 마쳤을 때에는 그 조사 결과를 서면으로 납세자에게 통지하여야 한다.(國基法 81의12, 國基令 63의3)

⑪ 비밀유지

세무공무원은 납세자가 세법에서 정한 납세의무를 이행하기 위하여 제출한 자료나 국세의 부과·징수를 위하여 업무상 취득한 자료 등을 타인에게 제공 또는 누설하거나 목적 외의 용도로 사용해서는 안된다.(國基法 81의13 ①)

⑫ 정보제공

세무공무원은 납세자가 납세자의 권리행사에 필요한 정보를 요구하면 신속하게 정보를 제공하여야 한다.(國基法 81의14)

(2) 과세전 적부심사

‘과세전 적부심사’란 정식의 국세처분을 받기 전에 납세자의 청구에 의해 그 국세처분의 타당성을 미리 심사하는 제도를 말한다.

이는 국세처분이 있기 전에 미리 이를 다투어 위법 또는 부당한 국세처분을 미연에 방지하는 제도이므로 사전적 권리구제 제도에 해당한다.

① 과세전 적부심사의 청구

세무조사 결과에 대한 서면통지나 그 밖에 과세예고통지를 받은 자는 통지를 받은 날부터 30일 이내에 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 통지 내용의 적법성에 관한 ‘과세전적부심사’를 청구할 수 있다.(國基法 81의15, 國基令 63의8 ①,②)

② 과세전적부심사의 배제

다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 과세전적부심사를 청구할 수 없다.(國基法 81의15 ②, 國基令 63의8 ③)

(a) 납기전징수 또는 수시부과의 사유가 있는 경우

(b) 『조세법 처벌법』 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우

(c) 세무조사결과통지 및 과세예고통지를 하는 날부터 국세부과제척기간의 만료일 까지의 기간이 3개월 이하인 경우

(d) 『국제조세조정에 관한 법률』에 따라 조세조약을 체결한 상대국이 상호합의절차의 개시를 요청한 경우

③ 결정·경정의 유보

과세전 적부심사 청구서를 제출 받은 세무서장·지방국세청장 또는 국세청장은 그 청구부분에 대하여 과세전적부심사에 대한 결정이 있을 때까지 과세표준 및

세액의 결정이나 경정결정을 유보하여야 한다. (國基法 63의8 ④)

④ 과세전 적부심사에 대한 결정

과세전 적부심사청구서를 제출 받은 세무서장·지방국세청장 또는 국세청장은 각각 국세심사위원회의 심사를 거쳐 다음과 같이 결정하고 그 결과를 청구를 받은 날부터 30일 이내에 청구인에게 통지하여야 한다.(國基法 81의15 ③,④, 國基令 63의9 ①)

구 분	사 유	내 용
심사거부	청구기간이 지났거나 보정기간에 보정하지 않음	심사하지 않는다는 결정
불채택	청구가 이유 없음	채택하지 않는다는 결정
채택	청구가 이유 있음	채택하는 결정. 다만 청구가 일부 이유있다고 인정되는 경우에는 일부 채택하는 결정을 한다.

⑤ 불복청구에 관한 규정의 준용

과세전적부심사에 관하여는 불복청구에 관한 다음의 규정을 준용한다.(國基法 81의15 ⑤)

- (a) 관계서류의 열람 및 의견진술권
- (b) 대리인
- (c) 청구기간 준수 여부의 판정기준
- (d) 청구서의 보정, 보정기간은 결정기간에 불산입
- (e) 위원회의 회의 비공개

(3) 국세청장의 납세자 권리보호

납세자의 권리보호를 위하여 국세청에 납세자 권리보호업무를 총괄하는 납세자보호관을 두고, 세무서 및 지방국세청에 납세자 권리보호업무를 수행하는 담당관을 각각 1인을 둔다.(國基法 81의16 ②)

III 세리사와 사회공헌(부제/일본)

(1) 조세교육에 있어서의 세리사의 역할

1. 조세교육의 목적

일本国 헌법은 3대 의무로서 교육을 받을 의무, 노동의무, 납세의무(제30조 국민은 법률이 정한 바에 따라 납세의무를 부담한다.)를 정하고 있다. 국민들은 납세의무가 있으며, 우리나라의 조세제도는 조세의 기본이 신고납세제도로 되어 있다. 신고납세제도는 납세자 스스로가 과세표준과 세액을 계산하여 세무관서에 신고함으로서 원칙적으로 납세의무가 확정되는 제도다. 이 신고납세제도를 지탱하고 있는 것은 납세자가 조세에 대하여 정확한 지식과 이해인 것이다.

조세에 대하여 법률이 정한 바에 따라 납세하고 조세의 뜻과 역할, 기능, 조세의 구조 등 조세입법의 본연적인 자세에 대하여 정확한 지식을 갖는 것을 말하며, 교육이념에 따라 건전한 납세의무자의 육성을 도모함이 중요하며 이것이 조세교육의 목적인 것이다.

2. 조세교육에 있어서의 세리사의 역할

세리사법 제1조에서 세리사의 사명은 「세무에 관한 전문가로서 독립적이고 공정한 입장에서 신고납세제도의 이념에 따라 납세자의 신뢰에 부응하며 조세법령에 규정된 납세의무의 적정한 실현을 도모함을 사명으로 한다」고 되어 있다.

납세자의 대리인으로서 더없이 높은 공공성과 독점성이 부여된 세리사 제도의 책임을 짊어지고 있는 세리사가 납세자에게 신고납세제도 등을 보급하는 것, 조세교육을 통하여 신고납세제도의 유지발전에 기여하는 것이 납세자 또는 국민에의 사회공헌사업으로서 자리매김하고 있다.

학교에서의 조세교육은 소학교·중학교·고등학교에서 납세의무, 조세의 의무·역할, 국가·지방자치단체의 재정 등의 교육을 하고 있으나 조세제도의 복잡화 등과 서로 어울려 조세전문가에 의한 조세교육의 중요성이 높아지고 있다.

3. 2011년 세제 개정 대요

2010년12월 공표된 「2011년도 세제 개정 대요」에서 「납세환경정비의 일환으로서 관민이 협력하여 조세교육을 충실히 하자」라는 방침을 세웠다.

①국민이 조세의 역할이나 신고납세제도의 의의 납세자의 권리·의무를 정확하게 이해하여 주체적으로 사회본연의 자세를 가지는 것은 납세에 대한 납득감의 양성

과 민주국가의 유지·발전에 있어서 중요하다.

②중학교 단계만이 아닌 사회인이 되기 전의 고등학교나 대학 등의 단계에서 조세교육의 충실과 조세교육을 담당하는 교원 등에 대한 의식계발에 대해 검토한다.
③본래 조세교육은 사회전체에서 대처하여야 하며 건전한 납세자의식을 보다 향상시켜 앞으로도 관민이 협력하여 조세교육을 더욱 충실하게 할 필요가 있다. 정부부처의 관계자 및 민간단체가 연계하여 대처하자라는 기본적인 방향성을 세우게 되었다.

4. 조세교육 대상

조세교육은 생애학습·생애교육의 하나로 자리매김되었고 의무교육아동·학생은 물론 사회인 전반 실버세대까지 그 대상은 광범위하게 미친다.

일본세리사연합회가 2011년에 제정한「조세교육 기본지침」에 의하면 세리사가 실시하는 조세교육의 대상은 다음과 같다

①학교교육에서의 조세교육

학교교육법에 규정한 학교 등... 소학교, 중학교, 고등학교, 특별지원학교, 대학, 고등전문학교 및 각종 학교

②소학교, 중학교, 고등학교의 교원 대상 조세교육

효과적이면서 효율적인 조세교육을 진행하기 위해서는 아동, 학생에게 직접 수업하는 교원 등이 보다 더 세금에 관한 지식을 갖는 것이 유효하다. 교원연수 등에서 조세과목을 만들어 세리사를 강사로 하는 등 교원 스스로가 세금에 대한 지식을 넓혀 교육을 하게끔 세리사회가 지원할 필요가 있다

③사회인 대상 조세교육

일반사회인에 대하여는 그 대부분이 급여소득자인 본인의 소득세도 연말정산에서 완료하는 등 조세의식이나 납세자로서의 자각을 가지기 어려운 상황이다. 조세제도가 복잡하여 여러가지의 정보가 흘러넘치는 상황에서 학교교육 이외의 분야에서도 조세교육의 중요성, 필요성이 늘고 있다. 사회인교육에 대하여 「생애교육」 혹은 「생애학습」이라는 개념이 펴져 있다. 생활과의 관련에서의 학습, 생활하는 중의 교육기능의 중시라는 관점에서 세리사의 전문지식을 활용한 사회인 전반을 대상으로 하는 넓은 분야에서의 조세교육에도 대처해 나갈 것을 요구하고 있다.

5. 조세교육의 운영

2012년 11월 16일 문부과학성, 총무성 및 국세청을 구성원으로 「조세교육추진 관계부처 등 협의회」가 발족되었다. 이 협의회에서 일본세리사회연합회는 찬조회원으로 참가하고 있다 「조세교육추진 관계부처 등 협의회」에서 확인한 사항에

의하면 관계부처에서 산하 제 기관에 조세교육에 대한 장려문이 보내졌고, 이에 의거 교육현장에서 조세교육 수립의 협력체 만들기가 적극적으로 전개되었다.

또한 47개의 특별시 직할시 도 및 738개의 시 읍 면에서 「조세교육 추진협의회」가 설치되었다. 특별시 등이나 시 읍 면의 교육위원회와 소학교·중학교·고등학교 등의 교육관계자(학교회장·사학협회·PTA연합회 등)와 나라와 특별시 등의 세무관계자(각 총무부, 시 구 읍 면의 회, 시 읍 면, 국세국, 세무서, 직할시 등의 세사무소 등) 및 관계 민간단체가 협력하여 조세교육의 추진을 도모하기 위하여 만들어진 조직이다. 의견·정보교환을 통하여 조세교육을 충실히 하기 위하여 환경정비를 하고 있다.

6. 세리사회에서의 조세교육에의 대응

(1) 일본세리사회 연합회의 조세교육에의 대응

일본세리사회 연합회에서는 1999년부터 홍보부 사업계획의 하나로서 조세교육에 관한 사항을 내세우고 있다. 2003년에 조세교육을 중점시책으로 세운 이래 조세교실의 실시횟수가 늘었고, 2012년도에는 개최실적이 6,500 건을 넘었다.

2003년6월에 작성한 「조세교육(조세교실)도입 매뉴얼」이 후 각 세리사회의 정보교환의 장으로서 「조세교육 담당자 회의」를 2004년부터 매년 실시하고 있다. 2004년도 고등학생용 교본이 발간되었고, 2005년도에는 소학생용, 2006년도에는 중학생용 교본이 발간되었으며 2007년도에는 이들 3권을 한 권으로 합쳤다.

2012년에는 대학생용 교본과 「세금에 대한사고」에 대해 수업하도록 권유하였다.

또한 2011년도 세제 개정 대요에 따르면 조세교육을 충실히 할 필요성을 요구 받아 세리사회가 조세교육에 대하여 더욱 더 적극적인 자세가 기대됨으로 조세교육을 할 때 기본적인 사고방식을 제시한 「조세교육 기본 방침」을 책정하였다.(별지참조)

게다가 2012년4월에 조세교육 추진부가 새로이 만들어져 조세교육이 더 추진을 받고 있다.

금년 1월 「교원양성대학에의 기부강좌 실시요령」이 제정되어, 미래의 교원에 대한 조세교육의 실시를 추진하고 있다.

(2) 긴끼세리사회의 대처

긴끼세리사회에서는 「세무전문가의 입장에서 조세의 의의나 세리사의 역할을 정확하게 이해 한다」를 목적으로 2000년도부터 조세교육에 대처 하고 있다. 금년 7월 조세교육에 대한 중요성이 한층 높아지고 있다라는 인식에서 「조세교육 추진부」를 설치 했다.

2012년도 조세교실의 운영에 대하여는 실시지부75지부, 강의횟수793건 파견 강사 수801명이다. 또한 국세국이나 조세교육 추진협의회와 연계하여 회원의 모교인 고등학교에서 조세교육을 하도록 추진하고 있다. 이 들 강사후보자를 양성하기 위하여 조세교육 연수회를 실시하고 있다.

게다가 일본세리사회 연합회가 제정한 「교원양성대학에의 기부강좌 실시 요령」에 의거 교원양성대학, 교육학부에서 기부강좌 설치를 준비 하고 있다.

(참고문헌)

市田 浩恩「조세교육총실화에 대하여」(재무부 홍보지 「재정」

2012년1월호)

조세교육 강의용 책자2013 일본세리사회연합회 조세교육 추진부

(2) 지방공공단체의 외부감사제도

1. 감사제도 의의

지방공공단체의 행정은 주민이 납부하는 세금이 주된 재원이다. 그 사무를 처리함에 있어서 주민의 복지증진을 위해 노력하고 최소한의 경비로 최대한의 효과를 올려야 하며(법2⑯), 조직 및 운영의 합리화를 꾀하고 규모의 적정화를 도모(법2⑰)하도록 하고 있다. 행정이 공정하고 합리적인 반면 효율적으로 운영되고 있는가에 대하여 주민은 알 권리가 있으며 감시할 필요가 있다.

그런데 주민이 지방공공단체의 사무집행에 대하여 일상적으로 판단하거나 감시하는 것은 곤란하다. 주민을 대신하여 감사위원이 감사를 행하는 제도가 감사위원회이며, 외부감사인이 감사를 하는 제도가 외부감사제도다.

2. 일본의 감사제도 연혁

(1) 1945년(終戰)전의 감사제도

1943년이전에는 도, 현에 대하여는 도,현의 參事會가 실지출납검사를, 시읍면에 대하여는 의회가 사무를 일반적인 서면검사 및 실지검사를 하도록 인정되었으나 양자의 경우 공히 재무감사가 주안으로, 지방공공단체의 감사 기구는 집행기관측에 의한 자기감사와 의결기관측의 감사에 따랐음은 말할 것도 없고, 주민에 의한 감사는 없었으며 감사와 주민의 관계 등은 거의 고려되지 않았다.

1943년 지방자치제도의 개정에서, 전시체제의 요청에 즉응하는 효율적 행정운영의 견지에서 중앙집권적 성격을 강도높게 부여하고 도,현 뿐만 아니라 시읍면에 이르기까지 국가의 시책을 실시하기 위한 기간화로서 지방 공공단체는 그 자치성을 상실했다. 그래서 감사도 당연히 국가의 각종감사 규정에 따르게 되었고 자치단체로서의 감사 등은 뒤돌아 보지도 않았다.

여기에서 하나의 근거로 지방자치제도가 오직 하나의 법률에 근거를 두고 있으며 헌법상의 보장을 결하고 있음을 들 수 있다.

(2) 1945년(終戰)후의 감사제도

종전 후는 종래의 자치행정을 근본적으로 개정하기 위하여 지방분권의 철저화가 민주주의의 기본원리의 하나가 되었고 이 사고방식이 전쟁후의 감사 제도의 개혁을 전면적으로 지배하였으며 더욱 철저하게 시행되었다.

① 1946년 개혁

제1차 개정에서 신 헌법의 제정이전에 있어서, 그 이념에 따른 개정이 기획되었고 지방공공단체의 자주성과 자립성의 강화에 동반하여 자기기관에 의한 행정의 효율적이고 공정한 집행을 보장하기 위하여, 선거에서는

선거관리위원회제도, 출납 기타 사무집행에 대하여는 감사위원회제도가 채택되었다.

감사위원의 권한과 함께 감사결과를 단체장 및 의회에 보고, 단체장은 이를 주민에게 공표하도록 하였고, 제 1 차 개정은 감사위원회제도를 제도로서 확정한 것이 중요한 의미를 가지며, 의결 및 집행 양 기관에 큰 변혁을 주었다.

제 2 차 개정에서는 신 헌법의 제정에 따라 「지방자치의 취지」에 의한 법률개정이 필요하게 되었고 지방자치법이 헌법의 부속법전으로 시행되었다.

감사위원회에 대하여는 집행기관장 및 그 보조기관과는 별도로 법률상 명기되었으며 감사위원은 지사 및 시읍면장과 나란히 지방공공단체의 집행기관을 구성하는 독립기관이고 그 신분은 기관장의 보조직원이 아닌 분수이며, 복무 및 징계에 관하여는 별도로 법률에 정하여져 있다. 또한 감사결과를 주민에게 본인이 공표하도록 하고 있다.

② 1947 년~1950 년 개정

1947 년 국가공무원법이 제정됨에 따라 지방공공단체의 직원신분이 관리에서 지방공무원으로 되었고, 1948 년에는 감사위원의 사무를 보조하는 서기의 임면권을 명확화하였고 시에서는 조례로 감사위원의 정수를 4 명으로 하는 등의 개정이 있었다.

③ 1952 년~1956 년 개정

1952 년 8 월 개정에서 국력 및 국가의 정세에 적합한 지방자치제도를 기본으로 지방공공단체의 조직의 간소화를 꾀하였고 감사제도를 간소화하고 기능을 강화하였다. 1956 년 개정시에는 상근감사위원의 자격요건을 신설, 임기 개정, 결격 사유, 감사위원에 대한 감사청구 등이 이루어졌다.

④ 1963 년, 1974 년 개정

1963 년 개정에서 감사위원회제도의 중요성이 아직도 충분히 인식되지도 않아, 감사위원을 시읍면까지 펼히 두며, 숫자를 단계별로 선택폭을 넓히고, 대표감사위원을 신설하며, 사무국을 법제화하고 보조직원을 펼히 두는 등 감사기능을 충실히 하도록 개정되었다. 게다가 주민에 의한 감사청구와 주민소송제도의 충실회를 도모하였다.

1974 년에는 행정내용의 복잡화와 다양화로 인하여 감사기능의 내용도 전문화, 고도화가 요구되었으며, 지식과 경험을 가진자 중에서 선임되는 감사위원의 임기연장 등의 개정이 있었다.

⑤ 1991 년 개정

3 차에 걸쳐 지방제도조사회 및 제 1 차 임시행정 개혁추진 심의회의 회신에 따라 감사기능을 정비, 충실히하기 위해 감사위원회제도에 관한 사항이 대폭 재검토되었고 감사대상과 권한확대, 감사의 전문성과 독립성 확보 및 감사체제가 정비되었고 항목별로 다음과 같이 개정되었다.

- 1) 감사위원의 선임자격(법 198①)
- 2) 감사위원의 선임에 관한 OB 제도 신설(법 196②, 령 140 의 3)
- 3) 감사위원의 상근화추진(법 196⑤, 령 140 의 4)
- 4) 감사위원의 신분취급규정 제정(법 198 의 3①②, 197 의 2①②)
- 5) 감사위원의 일반감사를 행정감사로 확대(법 199②)
- 6) 공공시설 수탁관리단체에 대한 감사권한 추가(법 199⑦)
- 7) 감사결과보고 또는 의견결정 시 합의제 채택
(법 75③④, 199⑨⑪, 233④, 241⑥)
- 8) 결산보고에 감사위원의견 의무적첨부(법 233⑥)

⑥ 1994년 개정

특기사항은 이 개정에 의해 새로운 외부감사제도가 도입되었다. 시민에 의한 정보공개제도의 활용이 활발화되어 지방공공단체의 예산집행실태가 일부 명확하게 되었고, 감사청구나 주민소송에 의한 문제제기로부터, 지방공공단체의 체크기능을 속히 강화하는 제도의 개혁이 필요하게 되었다. 감사위원 감사는 다음과 같이 개정되었고 감사개요는 후술하므로 생략한다.

- 읍면의 감사위원 정수(법 195②)
- 식견을 가진자 중 선임되는 감시위원의 수(법 196②)
- 감사결과보고에 의거 조치통지의무와 통지사항의 공표의무
(법 199⑫)
- 읍면의 감사위원에 사무국을 둘 수 있다.(법 200②)

⑦ 1999년~2006년 개정

1999년 개정 시 지방분권의 추진에 따라 주무 장관 등의 요구감사는 삭제되었고 2002년 개정 시 주민감사청구 감사에 대하여 감사위원의 권한강화가 이루어졌다. 2003년 지방독립 행정법인법이 신설되어 재정 원조단체 등 감사대상에 출자단체로서 지방독립 행정법인이 포함되었다

⑧ 2007년 개정

2007년 6월 지방공공단체의 재정건전화에 관한 법률(재정건전화법)이 신설됨에 따라 새로이 지방공공단체에 재정건전화법 감사가 도입되었다

새로운 감사는 다음 7종의 감사, 심사, 조사로 구분된다.

- 1)감사위원에 의한 보통회계의 재정건전화 심사
- 2)감사위원에 의한 공영기업회계의 경영건전화심사
- 3)감사위원에 의한 재정건전화계획, 재정재생계획, 경영건전화계획에 대한 기관장요구에 의한 감사
- 4)포괄외부감사인에 의한 보통회계의 재정건전화 조사
- 5)포괄외부감사인에 의한 공영기업회계의 경영건전화 조사

6)포괄외부감사인에 의한 재정건전화단체, 재정재생단체, 경영건전화단체의 감사

7)개별외부감사인에 의한 재정건전화계획, 재정재생계획, 경영건전화계획에 대한 기관장의 요구에 대한 감사

⑨ 2009년 지방제도조사회 회신

2009년 6월 제29차 지방제도조사회는 「금후 기초자치체 및 감사·의회제도의 올바른자세에 관한 회신」에서 감사기능을 강화할 필요성을 기술하였고, 감사위원회에 대하여는 감사능력의 향상과 체제강화를 위해 세리사 등의 전문직의 등용을 촉진하고, 시읍면에서도 의무적으로 사무국을 설치, 실효성과 투명성을 확보하며, 외부감사를 도입하도록 회신하였다.

⑩ 2010년~2011년 지방자치법발본 개정 시 토론

2010년 1월 총무성에서 「지방행재정 검토회의」가 마련되었다.

동년 6월에는 지방행재정 검토회의에서 토론한 결과 총무성에서 「지방자치법발본 개정 시의 기본적 사고방식」이 정리되었고 이 내용은, 같은 날 내각에서 결정된 「지역주권 전략대요」에도 포함되었다.

이 기본적 사고방식에 따라 검토가 진행되었고 2011년 1월에는 총무성에서 「지방자치법발본 개정 시의 사고방식(2010년)」이 정리되어 앞으로의 지방자치법 발본 개정에 대한 방향이 제시되었다.

이들 공표자료 중 종전 감사제도(감사위원회 및 외부감사제도)의 과제 및 문제점을 근거로 새로운 감사제도를 재구축하여 계속 지방행재정 검토회의에서 검토를 계속하기로 했다.

3. 감사위원회제도

(1) 감사위원회의 자격요건, 선임, 정수 등

보통 지방공공단체에서는 특별집행기관으로서 감사위원회를 두도록 지방자치법 제195조 제1항에 규정되어 있다.

감사위원회는 인격이 고결하므로 지방공공단체의 재무관리, 사업의 경영관리 기타 행정운영에 관하여 우수한 의견을 가진 자(이하 「식견위원」이라 한다) 및 의회의 의원(이하 「의선 의원」이라 한다)중에서 선임되며 선임 시에는 그 보통지방공공단체장이 의회의 동의를 얻어 행한다(196①)

「식견을 가진 자 중 선임된 감사위원회의 수가 2인 이상인 보통지방공공단체에서는 적어도 그 1인 이상은 당해 보통지방공공단체의 직원으로서 시행령에서 정해진 자 이어야 한다.」고 규정하고 있다(법 196②). 그리고 특별시, 직할시, 도 및 시행령에서 정해진 시(인구 25만 이상의 시)에서는 식견위원 중 1인 이상은 상근하도록 하고 있다.(법 196⑤).

감사위원의 정수 (법 195②, 196①)

지방공공단체	감사위원의 정수	증 의선위원 수
1)특별시, 직할시, 도 및 시행령에서 정한 시 (인구 25 만 이상의 시)	4 명 (조례로 증가 가능)	2 명 또는 1 명
2)기타 시	2 명 (조례로 증가 가능)	1 명
3)읍면	2 명 (조례로 증가 가능)	1 명

(2) 감사위원의 임기와 독립성

① 임기

감사위원의 임기는 식견위원의 경우 4 년, 의선위원의 경우는 의원의 임기로 되어 있다. 단 후임자가 선임되기까지는 그 직무를 할 수 있도록 규정되어 있다. (법 197).

② 독립성

a. 감사위원은 그 직무를 수행할 때에 항상 공정하고 편애하지 않는 자세로 감사를 해야한다(법 198 의 3①).

또한 감사위원은 직무상 알게된 비밀을 누설해서는 안되며 그 직에서 사퇴한 뒤에도 같다(법 198 의 3②).

b. 감사위원의 파면에 대하여는 감사위원이 심신장애로 직무수행이 곤란하다고 인정될 때 또는 감사위원이 직무상의 업무위반 기타 감사위원에 합당 하지 않는 비행이 있는 경우, 보통지방공공단체장은 의회의 동의를 얻어 파면할 수 있으나 이 경우 의회의 상임위원회 또는 특별위원회에서 공청회를 열도록 규정하고 있다(법 197 의 2①). 이 경우 이외에는 감사위원의 뜻에 반하여 파면할 수 없다(법 197 의 2②).

(3) 대표감사위원

감사위원의 정수가 2 인 이상인 때에는 반드시 대표감사위원을 선임도록 하고 있다. 이 경우 식견위원 중에서 1 인을 대표감사위원으로 하여야 한다.

대표감사위원은 직원(감사위원사무국의 직원)임면 기타 감사위원에 관한 사무를 처리하도록 하고 있다.(법 199 의 3①②)

(4) 감사위원의 직무

보통지방공공단체에는 의결기관, 집행기관, 자문기관의 세 기관을 두고 있으며 감사위원은 법률상 집행기관으로 평가되고 있다.

감사위원의 첫번째 직무는 흔히 말하는 재무감사(보통지방공공단체의 재무관련 사무집행 및 보통지방공공단체의 경영관련 사업의 관리감독)이다.(법 199①) 또한 1991년 법 개정 시 감사위원이 필요한 때에는 이른바 행정감사(보통지방공공단체의 사무 또는 보통지방공공단체장 혹은 위원회 또는 위원의 권한에 속하는 사무집행에 대한 감사)를 할 수 있도록 했다.(법 199②). 이러한 행정감사가 제2의 직무인 것이다.

이 재무감사 및 행정감사를 실시할 때 감사위원은 당해 보통지방공공단체의 재무에 관한 사무의 집행, 경영관련 사업의 관리, 행정사무의 집행 등을 법 제2조 제14항 및 제15항의 규정(※1)에 따라 할 지의 여부에 대해 특히 주의 하지 않으면 안된다.

※1

제2조 제14항 「지방공공단체는 그 사무를 처리할 때에 주민의 복지증진을 위해 노력하며 최소의 경비로 최대의 효과를 올릴 수 있도록 해야 한다.」

제2조 제15항 「지방공공단체는 항상 그 조직 및 운영의 합리화를 위해 노력하며 타 지방공공단체에 협력을 구하여 규모의 적정화를 도모하여야 한다.」

위의 제14항은 이른바 경제성의 원칙이며, 제15항은 효율성의 원칙이다.

감사위원의 제3의 직무는 이른바 요구(청)구감사(의회, 기관장 및 주민의 감사 요구가 있는 경우 그 요구와 관련된 사항의 감사)에 응하여야 한다(법 75①, 98②, 199⑥, 242①).

감사위원의 제4의 직무는 필요하다고 인정하는 때 또는 보통지방공공단체장의 요구가 있을 때 그 보통지방공공단체의 재정원조단체(보조금, 교부금, 부담금, 손실보전, 이자보전 기타 재무적원조를 주고 있는 단체)의 출납 기타 사무집행에서 그 재무원조와 관련된 사항을 감사하는 것이며 이들은 그 보통지방공공단체의 출자자, 차입금에 대한 원금 및 이자의 지급보증 상대방, 신탁계약의 수탁자, 공공시설 관리수탁자 등에게도 미치고 있다.
(법 199⑦)

감사위원의 제5직무는 의회, 기관장 및 주민의 감사요구가 있을 때, 그 요구에 근거하여 요구하는 목적에 따라 감사를 한다

이들을 감사할 때에 감사위원은 감사보고서를 작성하여 이를 보통지방공공단체의 의회, 기관장 및 관련 위원회 기타 법률에 의한 위원회 또는 위원에게 제출하며 이를 공표하도록 하고 있다.(법 199⑨).

감사위원은 감사한 결과를 감사보고서에 의견을 첨부할 수 있다.

(법 199⑩)

감사보고 및 감사의견의 결정은 감사위원이 2인 이상인 때에는 의회에 따르도록 되어 있으므로(법 199⑪) 감사위원은 완전한 독립체로 되어 있지는 않다.

(5) 감사종류

- ① 정기감사 법 제 199조 제 4 항
- ② 수시감사 법 제 199조 제 5 항
- ③ 당해 시읍면장의 요구감사 법 제 199조 제 6 항
- ④ 재정원조단체 등 감사 법 제 199조 제 7 항
- ⑤ 일정수의 선거인 청구에 의한 감사 법 제 75조 제 1 항
- ⑥ 의회의 요구감사 법 제 98조 제 2 항
- ⑦ 결산심사 법 제 233조 제 2 항
- ⑧ 매월 출납검사 법 제 235조의 2 제 1 항
- ⑨ 지정금융기관감사 법 제 235조의 2 제 2 항
- ⑩ 기금운용심사 법 제 241조 제 5 항
- ⑪ 주민감사청구감사 법 제 242조
- ⑫ 직원의 배상책임감사 법 제 243조의 2 제 3 항
- ⑬ 공동설치기관감사 법 제 252조의 11 제 4 항
- ⑭ 지방공영기업감사 지방공영기업법 제 8조 제 1 항
- ⑮ 재정건전화법감사·심사 재정건전화법 제 3조 제 1 항, 제 22조 제 1 항, 제 26조

주요감사에 대하여는 다음과 같다.

○ 정기감사

감사위원은 보통지방공공단체의 재무관련사무의 집행 및 경영관련 사업의 관리에 대하여 매 회계연도 적어도 1회 이상, 일시를 정하여 정기적으로 감사를 하며 그 결과를 보통지방공공단체의 의회, 단체장 및 관계되는 각 위원회 및 위원에게 보고하고 이를 공표하도록 하고 있다.

○ 재정원조단체 등 감사

감사위원은 필요하다고 인정하는 때 또는 단체장의 요구가 있는 때에 피원조단체를 통하여 지출된 금액이 공정하며 효율적으로 집행되었는가를 감사할 수 있다.

○ 결산심사

감사위원은 매 회계연도말 보통지방공공단체장이 차기의 통상 예산심의의

의회까지 의회의 인정을 받기 위해 제출하는 결산 및 관계서류를 심사할 수 있다.
게다가 보통지방공공단체장은 결산을 의회의 인정관련 의결에 겸해서 그 요령을 주민에게 공표해야한다.

○ 매월 출납검사

감사위원은 보통지방공공단체의 회계관리자의 권한에 속하는 현금출납에 대하여 매월 여느 날을 정하여 검사를 하며 그 결과를 의회 및 단체장에게 보고하도록 하고있다.

○ 주민 감사청구 감사

보통지방공공단체의 주민은 그 단체장 혹은 위원회 또는 위원 혹은 직원에 대하여 위법 혹은 부당한 공금의 지출, 재산취득, 관리 혹은 처분, 계약의 체결, 이행 혹은 채무 기타 의무부담이 있다고 인정될 때 또는 위법 혹은 부당한 공금을 부과, 징수 혹은 재산관리를 태만히 한 사실이 있는 때에는 이를 증명하는 서류를 첨부하여 감사위원에 대하여 감사청구를 요구하여 당해 행위를 방지하거나 시정하며 또는 당해 태만사실을 바로잡거나 또는 당해 행위 혹은 태만한 사실에 따라 당해 보통지방공공단체에 이러한 손해를 보전하기 위하여 필요한 조치를 강구하도록 청구할 수가 있다(법 242 ①).

이 규정에 따른 청구는 당해 행위가 있은 날 또는 끝난 날로부터 1 년이 지난때에는 정당한 이유가 있는 때 이외에는 청구할 수 없다(법 242②).

이 규정에 따른 감사청구가 있는 때에는 감사위원은 감사를 하며 청구가 이유없다고 인정될 때에는 이유를 첨부하여 그 뜻을 서면으로 청구인에게 통지함과 동시에 이를 공표하며, 청구가 이유있다고 인정될 때에는 당해 보통지방공공단체의 의회, 단체장, 기타 집행기관 또는 직원에 대하여 기간을 제시하여 필요한 조치를 강구하도록 권고함과 동시에 당해 권고내용을 청구인에게 통지하는 한편 이를 공표하여야 한다(법 242①).

감사위원의 감사 및 권고는 청구인의 청구가 있은 날로부터 60 일 이내에 이를 행하여야 한다(법 242⑤).

정기감사, 매월출납감사, 결산심사의 내용은 다음과 같이 요약된다.

감사종류	감사대상과 범위	목 적	실시시기	감사결과의 공표필요성
정기감사	①재무에 관한 사무집행 ②경영에 관한 사업관리	①사무사업이 효과적, 경제 적으로 이루 어 졌는가 ②사업사무가 합리적으로 운영되고 있나	매회계년도 적어도 1회 이상 기일을 정 하여 시행	유
매월출납사무	현금출납	출납취급자의 부정 또는 과오 교정 및 방지	매월, 날짜 를 정하여 시행한다	무 단, 의회 및 수장에게 보 고 의무는 유
결산심사	결산 및 관계 서류	①계수확인 ②수입지출이 합법적인가 ③예산집행이 적정하게 이루어 졌나	결산 및 관계서류 수령 후, (8 월말이 기한) 차기 통상 예산심의 의회(통상 익년 3 월 개최) 까지	무 단, 의견서를 수장에게 제출한다

(6) 감사위원 감사과제

① 감사위원의 독립성

감사위원은 보통지방공공단체가 법률이 정한 바에 따라 설치하는 집행기관의 하나이다(법 180의 5①).

집행기관이므로 감사위원(식견위원 및 의선위원)의 선임은 그 보통지방공공단체장이 의회의 동의를 얻어 선임한다(법 196①). 이 경우 「의회의 동의」로 되어 있으나 우리나라에서는 식견의원 선임 시 의회가 체크한 예는 거의 없기 때문에 사실상 이 기능은 발휘되지 않으며 선임권은 단체장에 위임되어 있다.

한편 의선위원에 대하여는 의장, 부의장에 버금가는 명예직으로 4년임기 중 1~2년 정도에서 순차적으로 위원직을 돌아가며 맡는 인사가 일반적이다. 또한 의선위원은 당직을 지난채로 감사위원의 직무를 맡으므로 독립성이 매우 결여되어 있다.

게다가 1997년 법 개정 시 식견의원에 대하여는 보통지방공공단체의 직원출신자(퇴직 OB)를 1명을 한도로 두게 되었다.(법 196②). 이는 감사 위원이 되는 퇴직 OB 가 많고 단체장에 의한 정년 후의 인사정책이 행정의 취지를 알고 지킨 감사결과가 낳은 요인으로서 발휘된 결과라고 할 수 있다

결국 감사위원은 단체장으로부터 완전하게 독립된 제3기관이라고 보여지는 구조는 아니라고 할 수 있다.

② 감사위원의 전문성

의선위원은 감사위원 취임 후 1~2년에서 교체되는 명예직이므로 감사에 관한 전문성은 기대할 수 없다고 할 수 있다.

또한 식견위원 중 퇴직 OB 를 제외한 감사위원의 직업은 감사에 관하여 전문성을 가졌다고 생각되는 자가 극히 적으며 결과적으로 식견위원 전체에서 차지하는 퇴직 OB 의 비율 및 핵심도시 이상의 보통지방공공단체에서 상근자에 점하는 퇴직 OB 의 비율은 지극히 높다.

퇴직 OB 의 전문지식이 한정된 상태에서 이들을 양적으로나 질적으로 의존하고 있는 구조가 주민으로부터 「같은 통속의 느슨한 감사」라는 비판을 받고 있다.

③ 감사사무국 체제

감사사무국의 인사는 단체장이 행한다. 대체로 2~3년정도에서 피감사 부서에 전근된다. 따라서 감사사무국 직원에 있어서는 감사업무를 심도있게 하게되면 전근 후의 직장에서 소외된다는 걱정을 하지 않을 수 없다. 또한 공사감사의 담당자 이외는 사무국에 전문지식을 습득한 직원이 근무한 예는 극히 적으며 재임기간이 짧기 때문에 전문적인 지식경험을 익히기 곤란하다

대체로 감사사무국은 인사면에서 독립성을 결하며 경험면에서 전문성이 부족하다고 할 수 있으므로 애로를 겪고 있다고 할 수 있다.

④ 공공 회계원칙, 공공감사 기준 정비

공영기업이나 공익법인 등에 대하여는 각각 회계처리 원칙(공영기업회계 기준 및 공익법인 회계기준)이 마련되어 있다. 그러나 지방공공단체의 일반회계나 특별회계에 대하여는 재무처리에 따른 원칙 말하자면 공공회계원칙이라고 부르는 룰이 확립되어 있지 않다.

지방공공단체의 대부분은 자금수지를 중심으로하는 현금주의 단식부기(관정부기)가 채택되고 있으므로 정치상태를 나타내는 대차대조표는 작성되지 않는다. 그러나 공공회계의 투명성을 확보하는 요청을 받아, 앞으로는 지방공공

단체에서도 복식부기가 채택되어 대차대조표 등을 작성하는게 바람직하다. 더욱이 지방공공단체의 일반회계나 특별회계는 그 공영기업이나 그 출자법인의 회계와 밀접한 연관성이 있으므로 연결결산방식에 따른 결산조정도 필요하나 현행에서는 직접 다를 수 있는 상황은 아니다. 만일 이들 공공회계원칙이 체계화되면 지방공공단체가 사회에 대하여 활동내용이나 수지에 대해 설명할 책임이 높아지게되어 감사위원의 감사보고가 주민이 쉽게 알 수 있게 된다. 그러나 이러한 회계룰이 채택되어 있지 않은 상태에서의 감사보고는 주민에게는 극히 불충분한 정보제공으로 보여진다고 할 수 있다.

3. 외부감사제도

(1) 외부감사제도 도입배경과 감사기능 강화

1997년 5월 28일 「지방자치법 일부개정 법률」(1997 법률 67)이 국회에서 의결되었고 동년 6월 4일 공표되었다. 이 법률에서 지방공공단체의 감사제도에 외부감사인에 의한 감사가 새로이 도입되었고 외부감사인의 유자격자로 세리사가 추가되었다.

이 지방자치법의 개정은 1997년 2월 24일에 회신된 제 25 차 지방제도 조사회(내각총리대신의 자문기관)의 「감사제도의 개혁에 관한 회신」에 근거한 것이었다. 회신이 있은 후 3개월 후 관련 법이 개정된 것은 우리나라 법 제정 역사상 이례적이었으며 감사제도의 개혁이 긴급한 과제이었음을 제시하고 있다.

그러면 무엇 때문에 이러한 지방공공단체의 감사제도 개혁을 급히 하지 않으면 안되었던 것일까. 여기는 다음 3 가지 배경이 있다.

① 시민에 의한 예산집행 적정화 요구

1990년도 후반부터 시민에 의한 정보공개제도의 활용이 활발화되었고, 지방공공단체의 예산집행실태가 일부 명확하게되어 엉성한 재정운용에 사회적비판의 눈길이 쏟아졌다. 소위 관관접대, 식량비지출, 혜위출장, 담합공사 등이다. 이들을 시민에 의한 감사청구나 주민소송에 의한 문제제기로부터 지방공공단체의 체크기능을 조속히 강화하는 제도개혁이 바람직스럽다.

② 지방분권추진

명치이래 우리나라는 원래 대등한 국가와 지방공공단체와의 관계를 「상하」「주종」으로 하는 중앙집권적체제를 유지해 왔으나 근년에 이를 지방분권으로 개혁함이 국가적사업이 되었다. 이에 대하여 1995년 5월 19일 「지방분권추진법」이 제정되었고 지방분권을 위한 체제정비가 시급하였으나 1999년 7월 8일 지방분권의 추진을 꾀하기 위한 관계법률정비 등에 관한 법률(지방분권일괄법)이 신설되었고 2000년 4월 1일 시행되어 마침내 주민자치에 의한 지방분권시대의

출발점이 되었다.

이에 의하면 명치이래 계속되어온 「기관위임 사무제도」(지방공공단체장이 일정한 범위내에 국가기관으로서 주무장관의 지휘감독아래 행정을 집행하는 제도)는 폐지되었다. 이에 따라 이 부분과 관련된 지방공공단체의 행정집행을 국가가 외부주체로서 체크하지 않는 대신 지방공공단체 자신이 충실한 체크기능을 가지지 않으면 안되게 되었다.

또한 지방공공단체의 재정은 국가보조금에 의존하지 않고 일반재원으로 조달하게 되었으나 보조금으로 운영되었던 회계검사원 등의 체크가 없는분 만큼 지방공공단체의 자체 체크기능을 강화할 필요가 있었으며 이와 같은 지방분권의 추진에 동반하여 감사제도를 강화할 필요성이 제 2의 배경으로 존재하고 있다.

③ 감사위원회의 한계

우리나라의 지방공공단체의 감사제도는 1899년 부·도제도 및 1911년 시읍면제도가 생긴 이래 오랜전통을 가진 제도이다. 특히 1947년 지방자치법 제정이후는 행정위원회(지방의회나 지방공공단체로부터 독립된 특별집행기관)로서 자리매김한 감사위원회가 감사를 하게 되었으며 오늘날까지 이르게 되었다. 그러나 위(1)의 관관집대나 담합공사 등의 적정하지 못한 예산집행을 해결한 것은 일반시민이며 감사위원회의 감사는 아니었다. 그렇다 해도 종전부터 감사위원회의 감사가 「같은 통속의 느슨한 감사」로 비판받았고, 독립성, 전문성을 지닌 외부감사인의 도입에 따라 감사위원회감사가 주민을 위한 감사가 되도록 보강할 필요가 시급해 졌다. 이 감사위원회의 한계가 제도개혁을 앞당기게 된 제 3의 배경이다. 따라서 눈앞에 다가온 위 (1)~ (3)의 사정 때문에 지방공공단체의 감사제도의 개혁, 그중에서도 외부감사 제도의 도입이 급하게 시행되었다.

감사위원회제에 대하여 위에 기술한 대로 독립성·전문성의 관점에서 일정한 제약이 있음은 부인할 수 없는 사실이다. 여기서 전혀 새로운 제도에 의해 지방공공단체의 감사제도의 독립성과 전문성을 확보하기 위하여 외부감사제도를 도입하게 되었다.

신설된 외부감사제도에서 그 독립성에 대하여는 외부감사인이 지방공공 단체의 조직에 속하지 않고 지방공무원으로서의 신분도 가지지 아니하며, 지방공공단체와 계약관계에 있는자로 강화하고 있다.

또한 그 전문성에 대하여는 보통지방공공단체의 재무관리, 사업의 경영 관리 기타 행정운영에 관하여 우수한 의견을 가진자로서 더욱이 지방공공단체의 감사에 도움이 되는 높은 전문적지식을 지니고 있는 제도적배경이 있는 자로 강화하고 있다(법 252의 28).

또한 관공서의 체크를 민간인인 전문가가 한다는 발상은 획기적인 것이며

이에 따라 지방공공단체의 감사기능에 대하여 주민의 신뢰를 높일 수 있기를 기대하고 있다.

(2) 외부감사계약

여기서 말하는 「외부감사」란 개념은 피감사단체인 지방공공단체의 조직에 속하지 아니하므로 그 신분이 지방공공단체의 직원이 아닌 외부전문가가 특정사건에 대하여 검사를 하고 그 잘못을 바로잡는 것이다.

여기서 지방공공단체는 지방자치법 또는 조례에 정해진 바에 따라 「외부전문가」와 외부감사에 대한 「계약」을 체결하게 된다.

외부감사계약은 「포괄외부감사계약」과 「개별외부감사계약」의 두 종류가 있다(법 252의 27①).

포괄외부감사계약은 매 회계년도 지방공공단체가 외부에서 전문적 지식을 지닌 자의 감사를 받을 것을 내용으로 하는 계약이다.

개별외부감사계약은 의회, 단체장 또는 주민으로부터 감사요구 또는 청구가 있는 때에 그 요구 또는 청구관련 사항에 대하여 외부에서 전문적인 지식을 지닌 자의 감사를 받을 것 등을 내용으로 하는 계약이다.

(3) 외부감사인 자격요건

보통지방공공단체가 외부감사계약을 체결할 자는 감사위원과 식견위원의 요건인 「①보통지방공공단체의 재무관리 ②사업의 경영관리 ③기타 행정 운영에 관하여 우수한 식견을 가진 자」에 추가하여 다음자격을 가진 자이다(법 252의 28①).

①변호사(변호사자격을 가진 자를 포함한다)

②공인회계사(공인회계사자격을 가진 자를 포함한다)

③공무정통자(국가행정기관에서 회계검사에 관한 행정사무 또는 지방공공단체에서 감사 혹은 재무관련 행정사무에 종사하였던 자로서 감사관련실무에 정통한 자로 시행령(령 174의 49의 21)에서 정한 자)

게다가 외부감사 계약을 원활하게 체결하거나 또는 적정한 이행을 확보하기 위하여 필요하다고 인정할 때에는 식견을 가진 다음의 자와 외부감사 계약을 체결할 수가 있다.

(법 252의 28②)

④세리사(세리사자격을 가진 자를 포함한다)

외부감사인에게 이와 같이 ①~④의 자격요건을 부여한 것은 랭크 높은 전문성을 이들 자격이 인정되고 있기 때문이다. 따라서 이들 자격자가 당연하게 업무로서 외부감사인의 감사업무를 하는 것이 아닌 식견자의 전문성을 기준으로 마련되어 있다.

게다가 각각 「자격을 가진자를 포함한다」고 되어 있는 것은 예를 들면 세리사의 경우 세리사시험 합격자 등 세리사 자격을 가지고 있는자로 등록 하지

않은 자를 말한다.

(4) 외부감사인의 권한

- 외부감사인은 그 행사권한이 감사위원과 거의 같으나 주 내용은 다음과 같다.
- ①의회, 단체장, 기타 집행기관 또는 직원에게 협력요청(법 252 의 33①)
 - ②감사사무국 직원에게 협력요청
(법 252 의 33②)
 - ③포괄외부감사 및 주민감사청구 등의 특례에서 감사위원과의 협의에 따른 관계인의 출두요청 혹은 관계인의 조사 또는 관계인의 장부 기타 기록물의 제출을 요구하거나 또는 학식경험자로부터 의견을 들을 수 있다. (법 252 의 38①, 252 의 43⑥)
 - ④포괄외부감사 시 의견제출
 - ⑤감사위원과의 사전협의에 의한 보조자선임(법 252 의 32①)

(5) 외부감사인의 의무와 책임

①외부감사관련 의무

a. 감사계약의 제한

외부감사제도 도입목적은 일정한 자격요건을 충족한 외부직업인에 의하여 전문적이고 객관적인 입장에서 체크를 하고 이에 따라 지방공공단체 등의 행정운영의 적정성·공정성을 명확하게 하려는 것이다. 따라서 외부감사인은 전문적인 지식을 가진 전문직업가 만이 아닌 객관적·제 3 자적인 존재이어야 한다.

여기서 포괄외부감사인 및 개별외부감사인은 본인 혹은 부모, 조부모, 배우자, 자녀, 손자 및 형제자매의 일산상에 관한 사건 또는 본인 혹은 이들이 종사하는 업무에 직접 이해관계가 있는 사건에 대하여는 감사할 수 없다.(법 252 의 29)

이 경우 이해관계인의 범위에 대하여 법에 특별한 규정이 없다. 그러나 외부감사인과 관계있는자가 외부감사의 직접적인 대상이 아닌 경우에도 감사 대상을 법률상의 이해관계(예를 들면 계약, 급부 등)가 있는 경우에는 외부감사계약을 체결할 수 없으며 이미 체결한 외부감사계약은 즉시 해제하도록 하고 있다.

b. 외부감사인의 배려의무

외부감사인에 의한 외부감사가 실시되더라도 감사위원에 의한 감사는 종전과 같이 실시된다. 또한 대표감사위원은 외부감사인 요구에 따라 감사위원의 감사사무에 지장이 없는 범위내에서 감사위원의 사무국장, 서기 기타 직원 등을 외부감사인의 감사사무에 협력시킬 수 있다(법 252 의 33②). 또한 감사위원 자신도 외부감사인의 외부감사에 지장이 오지 않도록 배려하여야 한다

(법 252 의 30②).

그래서 외부감사인의 측면에서도 감사를 실시할때에 감사위원에게 그 뜻을 통지하는 등의 상호연락을 취함과 동시에 감사위원이 행하는 감사에 지장을 주지 않도록 배려하여야 한다(법 252 의 30②).

이 상호의무는 지방공공단체의 감사전체를 원활하게 진행하기 위한 훈시규정이다.

c. 감사실시때의 의무

a) 선량한 관리자로서의 주의의무

외부감사인은 외부감사계약의 본 취지에 따라 선량한 관리자로서의 의무를 가지고 성실하게 감사를 할 의무가 있다(법 252 의 31①).

b) 공정, 편애하지 않는 태도

외부감사인은 외부감사계약을 이행할 때에 항상 공정하고 편애하지 않는 태도로 자기의 판단과 책임으로 감사를 하도록 하고 있다.

(법 252 의 31②)

c) 비밀엄수 의무

외부감사인은 감사와 관련하여 알게된 비밀을 누설해서는 안되며 이는 외부감사인의 직에서 물러난 때에도 또한 같다.

(법 252 의 31③)

또한 이 규정을 위반한 자는 2 년 이하의 징역 또는 100 만 엔 이하의 벌금에 처한다(법 252 의 31④).

d) 보조자 감독

외부감사인은 감사가 적정하고도 원활하게 진행되도록 외부감사인 보조자를 감독하여야 한다. 게다가 외부감사인 보조자에게도 외부감사인과 같은 비밀엄수 의무와 이를 위반한 경우의 벌칙이 준용되며 더군다나 「간주 공무원」으로 취급 된다(법 252 의 32④⑤⑥⑦).

e) 의회에 설명

보통지방공공단체의 의회는 외부감사인의 감사에 관하여 필요하다고 인정 할때에는 외부감사인 또는 외부감사인 이었던자에게 설명을 들을 수 있다.

그래서 의회에서 설명요구가 있는 때에는 계약된 업무범위내에서 이에 응하여 설명하여야 한다((법 252 의 34①))

②외부감사인의 책임

a. 간주공무원으로서 책임

외부감사인은 감사사무에 관하여 형법(명 40 법률 45) 기타 벌칙적용에 대하여 법령에 따라 공무에 종사하는 직원으로 간주된다.

(법 252 의 31⑤)

이 규정에 따라 외부감사인은 공무원으로서 지방공무원법 제 5 장의 벌칙규정이

적용된다. 또한 외부감사인 및 외부감사인 보조자가 간주공무원으로 취급되므로 이들의 형사상의 책임으로서 공무원의 국외법(형법 4), 공무원 직권남용(동 193), 수뢰·사전수뢰(동 197), 제 3 자 공뢰(동 197 의 2), 가중 수뢰·사후 수뢰(동 197 의 3), 알선수뢰(동 197 의 4) 등이 적용 된다.

게다가 비밀엄수 위반관련 행정별칙에 대하여는 이미 기술한 대로이다.

b. 민사상 책임

a) 불법행위로 인한 손해배상

지방공공단체의 외부감사는 외부감사인과 지방공공단체와의 계약에 따라 실시된다. 그러므로 외부감사인과 지방공공단체와의 관계는 계약관계로서 민법상 개념으로 파악된다.

그래서 외부감사계약에서 민법상의 책임이 발생할 요인을 보면 불법행위와 채무불이행으로 크게 구분할 수가 있다. 불법행위란 고의 또는 과실로 타인의 권리를 침해한 행위를 말하므로 외부감사인이 타인에게 권리를 침해한 사실이 있는 경우에 발생하는 문제이다.

예를 들면 재정원조단체와 관련하여 개별외부감사를 실시할 때에 재정원조단체로부터 맡은 관계자료를 외부감사인이 분실하거나 기간내 반납하지 않음으로 인하여 당해 단체에게 경제적손실을 끼친 경우 등이다.

이와 같은 불법행위에 대하여 외부감사인은 그 손해를 배상할 책임이 있다(민법 709). 따라서 외부감사인은 금전으로 손해를 배상해야한다. 당연히 피해자측의 과실참작(과실상계)도 가능하다.

(민법 722①②).

불법행위와 관련한 증거의 책임은 피해자측에 있으므로 외부감사인에게는 고의·과실의 거증책임은 없다. 또한 손해배상청구권의 소멸시효는 피해자가 그 손해 및 가해자를 안 때로부터 3년이다(민법 724).

b) 채무불이행에 따른 손해배상

민법은 채무자가 고의 또는 과실로 그 채무의 이행을 하지 아니한 때에는 채권자는 그 손해배상을 청구할 수 있도록 정해져 있다(민법 415). 이것이 채무불이행에 따른 손해배상청구이다.

채무불이행에는 다음 세 가지 형태가 있으며 어느쪽이나 계약해제의 원인이 되며 손해배상청구가 인정된다.

그 첫번째는 계약에 의한 이행기간내 채무를 이행하지 아니한 경우이다(민법 541). 포괄외부감사계약 시 그 계약기간의 마지막날은 회계연도의 말일이다. 또한 개별외부감사계약 시 그 계약기간의 마지막날은 개별계약상 정해진대로이다. 따라서 외부감사인은 그 계약기간내 감사보고서를 작성해야할 의무를 지니고 있다. 이 기간내에 감사보고서의 제출이 없는 때에는 「이행지체」가 되어 감사

대상인 지방공공단체로부터 손해배상청구를 받게 된다. 채무이행의 두번째 형태는 채무자의 책임에 따른 「이행불능」의 경우이다(민법 543). 이는 외부감사인이 계약상의 외부감사를 하지 않거나 감사보고서를 제출하지 않는 경우 손해배상청구의 원인이 된다. 게다가 포괄 외부감사인은 계약기간내 적어도 1회 이상 포괄외부감사를 하여야 한다(법 252의 37③). 그렇기 때문에 특정한 사건이 없다는 이유로 감사보고서를 제출하지 않는 경우에는 「이행불능」으로 판단하게 된다. 채무불이행의 제 3의 형태는 계약 상의 채무의 일부가 이행되지 않는 「불완전이행」이다(민법 543). 불완전이행에는 채무이행상의 방법이 불완전한 경우나 이행할 때 선량한 관리자로서의 주의의무를 태만히 한 경우다. 예로서 포괄외부 감사 시 감사기법이 미숙하여 특정사건의 일부밖에 감사할 수 없음에도 불구하고 마치 특정사건 전체를 감사한 것처럼 보고서를 작성한 경우나 외부감사인 보조자를 잘못 감독하여 불비한 감사보고서를 작성한 경우 등 일 것이다.

채무불이행 시의 손해배상에 대하여 고의·과실의 거증책임은 채권자에게 있다. 이 경우 채권자에게 잘못이 있는 때에는 재판소는 손해배상 책임 및 손해금액을 결정할 때 이를 참작(과실상쇄)하도록 하고 있다.

(민법418)

게다가 채무불이행 시의 손해배상청구권 소멸시효는 10년이다(민167①).

(6) 포괄외부감사계약에 의한 감사

① 포괄외부감사계약 체결

「포괄외부감사계약」이란 일정한 지방공공단체가

- a. 주민의 복지증진을 위해 노력하며 최소의 경비로 최대의 효과를 거두는 사무처리를 한다.(법 2⑭)
- b. 항상 조직 및 운영의 합리화를 꾀하며 타 지방공공단체에 협력을 구하며 규모의 적정화를 도모한다.(법 2⑮)

라는 법의 2대 원칙을 달성하기 위하여 외부감사인에게 감사를 받고, 감사 계약서에는 감사한 결과 그 내용을 보고하도록 하는 문구를 넣어야 하며 매 회계년도 당해 감사를 하는자와 계약체결 하는 것을 말한다(법252의27②).

이 포괄외부감사계약이 법률상 의무되어있는 보통지방공공단체는 다음과 같다.

- | | | |
|----------------|----|----|
| a. 특별시, 직할시, 도 | 대상 | 47 |
| b. 시행령에서 정한 도시 | 대상 | 20 |
| c. 핵심도시 | 대상 | 41 |

이들 이외의 시읍면(전국 1,719) 및 특별구(23)는 스스로 조례에 정해진

바에 따라 계약에 의하여 외부감사를 받게 된다
(법252의36①③).

개다가 지방공공단체의 사무일부를 공동으로 처리하기 위하여 설립한 일부 사무조합 또는 광역연합에 대하여는, 법률상 외부감사 의무가 없는 시읍면으로 간주된다(법252의45).

포괄외부감사대상 단체장은 매 회계연도 당해 회계연도관련 외부감사 계약을 신속히 한 사람과 체결하여야 하며 이 경우 사전에 감사위원의 의견을 들은 후에 의회의 의결을 거쳐야 한다.

(법252의36①).

여기서 「한 사람」이란 포괄외부감사계약에 관한 책임자를 1명으로 한정하는 것이며, 여러명과는 포괄외부감사계약을 체결하지 않으며 외부감사인은 당연히 자연인이며 법인은 포함되지 않음을 확실하게 밝힌 것이다.

포괄외부감사 계약시기는 지방공공단체와 외부감사인이 계약에서 정하므로 반드시 4월1일부터 시작할 필요는 없으나 마지막날은 감사를 실시하는 회계연도의 말일로 하도록 규정하고 있다.(법252의36⑥).

포괄외부감사대상 단체장은 연속4회, 같은 자와 포괄외부감사 계약을 체결할 수 없다(법252의36③). 이는 단체장의 임기4년 중에 적어도 2인 이상의 외부감사인에게 포괄외부감사를 받도록 하여 인사정체에 따른 유착 관계를 배제하려는 대 있다.

② 포괄외부감사 계약에 의한 감사

a.수시재무감사

포괄외부감사인은 포괄외부감사대상 단체의 소위 재무감사(법199①에 규정한 재무관련 사무집행 및 경영관련 사업관리)중 앞의 법 제2조 제14항 (주민의 복지 증진을 위해 노력하며 최소의 경비로 최대의 효과를 거두는 원칙) 및 제15항(조직 및 운영의 합리화를 위해 노력하는 원칙)의 취지를 달성하기 위해 필요하다고 인정되는 특정한 사건에 대하여 감사를 하도록 하고 있다(법252의37①).

여기서 「필요하다고 인정되는 특정한 사건」이란 외부감사인이 자신의 식견에 따라 감사를 하는 것과 인정되는 특정의 테마이다. 포괄외부감사인은 그 회계연도 중 적어도 1회 이상 이 특정테마를 선정하여 감사를 하여야 하며 테마가 발견되지 않아 포괄외부감사를 보류하는 것은 허락되지 않는다 (법252의37②). 이 감사의 성격은 테마를 자유로 선택하여 감사하는 것이므로 수시감사(법199⑤)에 해당 된다.

이 경우 법은 포괄외부감사인에 대하여 감사대상단체의 재무관련 사무나 그 경영관련 사업관리가 제 2 조 제 14 항 및 제 15 항의 규정의 취지에 따랐는지의 여부에 대하여 특별히 주의하도록 규정하고 있다(법 252 의 37②).

이는 포괄외부감사가 경제성(Economy)과 효율성(Efficiency)나아가서는 유효성(Effectiveness)의 견지에서 평가판정을 하여야 한다고 말할 수 있으며, 대단히 중요한 관점이라 할 수 있다.

따라서 지방공공단체의 포괄외부감사는 단순한 재무제표감사와는 다르며 지방공공단체가 그 사업 등에 대한 본연의 자세를 새로운 관점에서 재조명하고 지방행정개혁을 촉구하는 감사가 되기를 기대하고 있다고 할 수 있다.

b. 재정원조단체 등의 감사

감사위원은 필요하다고 인정할 때 그 지방공공단체에서 지출한 보조금 등이나 출자금 등 이른바 재정원조단체 등에 대하여도 그 사무집행에 대하여 감사할 권리가 있다.(법199⑦). 이 규정은 외부감사인에게도 미치므로 포괄 외부감사대상단체는 이러한 재정원조단체 등에 대한 감사를 포괄외부감사인이 할 필요가 있다고 인정될 때에는 감사하도록 조례로 정할 수 있다

(법252의37④).

③ 포괄외부감사보고 및 공표

포괄외부감사인은 포괄외부감사 계약기간내에 감사결과에 대하여 의회, 단체장 및 감사위원, 관련위원회 또는 위원에게 감사결과보고서를 제출하여야 한다(법 252의37).

이는 포괄외부감사계약이 단순히 감사를 하는것만으로 끝나지 않고 감사 보고서를 제출함으로서 이행이 완료되는 계약이기 때문이다.

감사위원은 포괄외부감사인의 감사결과에 대한 보고를 공표해야한다(법2 52의 38③). 공표란 공보 등의 수단으로 대중에게 알려주는 행위이다.

감사결과에 대한 보고서를 제출받은 의회, 단체장 또는 관련위원회 혹은 위원이 당해 감사결과에 근거하거나 또는 당해 감사결과를 참고하여 조치를 취할 때에는 감사위원에게 통지하며 감사위원은 그 뜻을 공표하여야 한다(법252의38⑥).

(7) 개별외부감사계약에 의한 감사

① 개별외부감사 계약체결

개정 전 지방자치법에서도 감사위원에 대하여 특정한 사건(테마)에 대하여 감사할 것을 청구하거나 할 수(요구감사) 있었다. 이 요구감사의 특례로 감사위원이 아닌 외부감사인에 의한 감사를 받고 그 감사결과에 대한 감사보고를 받을 것을 내용으로 하는 계약을 외부감사인과 체결하는 제도가 신설되었고 이 계약을 개별외부감사계약으로 부르고 있다.

개별외부감사계약은 포괄외부감사계약과 같이 핵심도시 이상에 강제하지 않으며 각 지방공공단체의 사정에 따라 그 지방공공단체에서 조례로 제정한 경우에도 도입되고 있다. 게다가 광역연합이 조례로 정한 경우에는 개별외부 감사규정이 준용된다(법 291의 6①). 그런 까닭으로 일반 시읍면에서는 포괄외부감사제도를

도입하기 전에 먼저 개별외부감사를 활용해 보는 것도 가능하다.

개별외부감사계약은 포괄외부감사계약과는 다르며 요구감사의 성질상 요구된 사건(테마)에 대하여 감사하는 계약이다. 그렇기 때문에 개별외부 감사인은 요구사항 이외에 대하여는 감사를 할 수 없다.

조례로 정한 지방공공단체는 개별외부감사가 필요한 경우 한 사람과 체결하여야 하나 포괄외부감사계약을 이미 체결하고 있는 외부감사인에 여유가 있는 때에는 일정한 절차를 거침으로서 그 자를 개별외부감사인으로 할 수 있다.

② 개별외부감사계약에 의한 감사

a.사무감사청구에 의한 개별외부감사

선거권이 있는자는 선거권이 있는자의 총수의 50분의1 이상의 연서로서 보통지방공공단체의 사무나 단체장 기타 집행기관의 사무집행에 관하여 감사청구(사무감사청구)를 할 수 있다(법75①).

이 경우 사무감사를 청구한 주민은 감사위원의 감사에 대신하여 개별외부 감사계약에 의한 감사가 가능하다는 내용이 조례로 정해져 있는 때에는 개별외부감사계약에 의한 감사를 하도록 요구할 수 있다(법252의39①). 사무감사 청구 시 개별외부감사청구가 있는 때 감사위원은 즉시 그 요지를 공표하며 감사위원의 의견을 첨부하여 단체장에게 통지하여야 한다. 통지받은 단체장은 20일 이내에 의회를 소집하고 감사위원의 의견을 첨부하여 의회에 부의하여야 한다. 의회가 개별외부감사에 상당하는 의결을 한 경우 단체장은 다시 개별외부감사계약에 대하여 의결을 거친 후 한 사람과 개별외부 감사계약을 체결하게 된다(법252의39③④⑤⑥).

의회가 사무감사 청구와 관련하여 개별외부감사청구를 부결시킨 경우에는 통상의 감사위원에 의한 감사(법75③)를 하게 된다(법252의39⑮).

b.의회의 요청에 따른 개별외부감사

보통지방공공단체의 의회는 감사위원에 대하여 그 지방공공단체의 사무나 단체장 기타 집행기관의 사무에 관하여 감사를 청구할 수 있다(법98②).

이 경우 감사위원의 감사에 대신하여 개별외부감사계약에 의한 감사가 가능하다는 내용이 조례로 정해져 있는 보통지방공공단체의 의회는 사전에 감사위원의 의견을 구한 뒤 감사위원의 감사에 대신하여 개별외부 감사계약에 의한 감사를 요구할 수 있다(법252의40①).

의회로부터 개별외부 감사청구가 있는 때에는 감사위원은 즉시 그 뜻을 단체장에게 통지해야 한다. 통지를 받은 단체장 및 그 후의 감사위원이나 의회 및 개별외부감사인이 취할 절차 등을 앞의 사무감사 청구관련 개별외부감사의 절차 등을 준용한다(법252의40③④⑥).

c. 단체장의 요구에 의한 개별외부감사

보통지방공공단체장은 감사위원에 대하여 그 보통지방공공단체의 사무나 단체장 기타 집행기관의 사무집행에 관하여 그 요구사항에 대하여 감사를 요구할 수 있다(법199⑥).

이 경우 감사위원의 감사에 대신하여 개별외부감사계약에 의한 감사가 가능하다는 내용이 조례로 정해져 있는 보통지방공공단체장은 특별히 필요하다고 인정될 때에는 그 이유를 첨부하여 감사위원의 감사에 대신하여 개별외부감사계약에 의한 감사를 요구할 수 있다.

(법252의41)

단체장으로부터 개별외부감사요구가 있는 때에 감사위원은 즉시 개별외부 감사 계약에 의한 감사에 대하여 감사위원으로서의 의견을 단체장에게 통지해야 한다(법252의41③).

기타 절차 등에 대하여는 사무감사청구에 의한 개별외부감사절차 등을 준용한다(법252의41④⑥).

d. 재정원조단체 등에 대한 개별외부감사

보통지방공공단체가 보조금, 교부금, 부담금 기타 재정원조를 하고 있는 단체 등에 대하여 필요하다고 인정될 때 또는 단체장의 요구가 있을 때에는 감사위원은 이들 단체 등의 재정원조와 관련한 출납 기타 사무집행에 대하여 감사할 수 있다(법199⑦).

이 경우 감사위원의 감사에 대신하여 개별외부감사계약에 의한 감사가 가능하도록 조례로 정해져 있는 보통지방공공단체장은 위 ③과 같은 방법 및 절차를 따르게 된다(법252의42①③④⑥).

e. 주민감사청구에 의한 개별외부감사

a) 제도개요

보통지방공공단체의 주민은 단체장 기타 직원에 대하여 위법·부당한 공금지출, 계약체결 등 또는 위법·부당하게 공금을 부과, 징수, 재산관리 등을 태만하고 있다고 인정될 때에는 이를 증명하는 서류를 첨부하여 감사위원에게 감사를 요구하며 당해 행위를 방지·시정, 손해보전 등의 필요한 조치를 강구하도록 청구할 수 있다(법242①).

이 주민감사청구와 관련하여 감사위원의 감사에 대신하여 개별외부감사계약에 의한 감사가 가능하도록 조례로 정해져 있는 보통지방공공단체의 주민은 주민감사 청구를 할 때에 특히 필요하다고 인정될 때에는 그 이유를 첨부하여 감사위원에 대신하여 개별외부감사계약에 의한 감사를 하도록 요구할 수 있다(법252의43①).

그렇기 때문에 감사위원은 주민감사청구에 의한 개별외부감사청구가 있는 때에 감사위원의 감사에 대신하여 개별외부 감사계약에 의한 감사가 상당한 이유가

있다고 인정될 때에는 개별외부감사계약에 의한 감사에 의하도록 결정하며 그 주민감사청구와 관련하여 개별외부감사청구가 있는 날로부터 20일이내에 그 뜻을 보통지방공공단체장에게 통지해야한다.

(법252의43②)

단체장에게 통지한 후의 개별외부감사계약의 체결절차 등에 대해서는 사무감사청구에 따른 개별외부감사 절차 등을 준용한다.

(법252의43③⑥)

개별외부감사계약을 체결한 자는 개별외부감사계약기간내 주민이 감사청구한 사항에 대하여 개별외부감사를 실시하는 한편 감사결과보고서를 작성하여 감사위원에게 제출하여야 한다.

(법252의43④)

감사보고를 받은 감사위원은 개별외부감사인의 감사결과를 근거로 청구가 이유 있는지의 여부를 판단하며 청구일로부터 90일 이내(감사위원의 통상감사는 60일 이내)에, 청구가 이유 없다고 인정될 때에는 이유를 부기하여 청구인에게 통지하며 이를 공표한다. 이유가 있다고 인정될 때에는 의회, 단체장, 기타 집행기관에 대하여 기간을 정하여 필요한 조치를 취할 것을 권고하며, 청구인에게 통지하는 한편 이를 공표한다(법242①④⑤, 법252의43⑤). 또 한 주민감사청구 대상이 되었던 행위가 위법이라고 인정되는 상당한 이유가 있고 당해 행위에 의해 보통지방공공단체에 발생하는 곤란한 손해를 피하기 위해 긴급조치가 필요하며 그 행위를 정지함으로서 사람의 생명 또는 신체에 대한 중대한 위해발생을 방지 기타 공공복지를 현저히 저해할 우려가 없다고 인정될 때에는 감사위원은 보통지방공공단체장 기타 집행기관 또는 직원에 대하여 이유를 부기하여 감사 등의 절차가 종료될 때 까지 당해 행위를 정지할 것을 권고할 수 있다. 이 경우 감사위원은 당해 권고 내용을 주민감사청구에 통지하며 이를 공표하여야 한다(법243③). 감사위원은 주민감사청구에 대하여 진술을 청취할 때에 또는 관련된 당해 보통지방공공단체장 기타 집행기관 혹은 직원의 진술을 청취할 경우에도 필요하다고 인정될 때에는 관련된 당해보통지방공공단체장 기타 집행기관 혹은 직원 또는 청구인에게 진술시킬 수 있다. 당해 규정에 대하여는 개별외부감사에서도 준용된다.

(법252의43⑦)

권고 받은 의회·단체장 기타 집행기관 또는 직원은 당해 권고에 정해진 기간 내에 필요한 조치를 취하며 그 뜻을 감사위원에게 통지해야한다. 이 경우에 감사 위원은 당해 통지내용을 청구인에게 통지하며 이를 공표하여야 한다(법242⑨).

게다가 주민감사청구에 의한 개별외부감사 청구가 있는 때에는 감사위원이 청구일로부터 20 일 이내 개별외부감사 통지를 하지 않는 경우에는 통상적인 주

민감사청구로 간주하여 감사위원에 의한 감사가 실시되며 감사위원은 청구인에게 개별외부감사를 아니한 이유를 서면통지하는 한편 공표하도록 하고 있다(법252의 43⑨).

b) 주민소송

주민감사청구 결과에 대하여 불복는 주민은 주민소송을 할 수 있다. 주민소송의 개략적인 내용은 다음과 같다.

① 주민소송 의의

주민소송이란 지방자치법 제242조의2에 규정된 제도로서 지방공공단체의 주민이 지방공공 단체의 재무행정의 적정한 운영을 확보하기 위하여 그 기관 또는 직원에 의한 후술하는 위법·부당한 「재무회계상의 행위 또는 태만 사실」에 대하여 이를 방지하거나 시정 또는 손해를 회복하기 위해 제기하는 소송을 말한다. 이 주민소송은 주민감사 청구에 의해 방지, 시정 또는 회복이 안될 때 재판소에 그 적부를 판단하기 위한 소송이다. 또한 이 소송은 개인의 구체적인 권리이익을 보호하기 위한 것이 아니고 지역주민 전체의 이익을 위하여 특히 법률에 의해 인정된 소송으로 행정사건소송법 제5조의 객관소송의 하나로서 민중소송에 속한다.

② 소송제기권자

주민감사청구를 하거나 혹은 주민소송을 제기하는자는 당해 지방공공단체의 주민이며 납세자일 필요는 없다.

③ 주민소송대상

주민소송의 대상이 되는 것은 지방공공단체의 기관 또는 직원의 위법행위 혹은 부당한 ①공금지출 ②재산취득·관리·처분 ③계약체결·이행 ④채무 기타의무 부담 ⑤공금의 부과징수를 태만히 하는 사업 ⑥재산관리를 태만히 한 사실이며 이들은 「재무회계상의 행위 또는 태만하게 한 사업」의 행위로 충칭되고 있다.

④ 주민감사청구 전치주의

주민소송은 반드시 주민감사청구를 거쳐야 하며 다음의 경우 가능하다(법 242의2①).

- i 감사위원의 감사결과 또는 권고에 불복하는 경우
- ii 감사위원의 권고를 받은 의회, 단체장 기타 집행기관 또는 직원의 조치에 불복하는 경우
- iii 감사위원이 감사청구일로부터 60일 이내에 감사 또는 권고를 하지 않은 경우
- iv 감사위원의 권고를 받은 의회, 단체장 기타 집행기관 또는 직원이 당해 권고에 정해진 기간내에 필요한 조치를 취하지 않은 경우

그리고 주민소송의 「소송제기권자」는 위의 각 경우에 대응하여 다음과 같다.

- i 의 경우는, 당해 감사결과 또는 권고통지일로부터 30일 이내
- ii의 경우는, 당해 조치와 관련 감사위원이 통지한 날로부터 30일 이내
- iii의 경우는, 당해 60일이 경과한 날로부터 30일 이내
- iv의 경우는, 당해 권고에 정해진 기간을 경과한 날로부터 30일 이내

② 주민소송청구

- 주민소송 시 청구할 수 있는 종류는 다음 4종류이다.
- i 「당해 집행기관 또는 직원」에 대한 당해 행위의 전부 또는 일부금지 청구(1호 청구)
 - ii 「행정청」에 대한 행정처분 행위의 취소 또는 무효확인청구(2호 청구)
 - iii 「당해 집행기관 또는 직원」에 대한 당해 태만사실의 위법확인청구(3호 청구)
 - iv 보통지방공공 단체의 「당해 직원」 또는 「상대방」에 대한 손해배상청구, 부당 이득금 반환청구 등을 당해보통지방공공단체의 집행기관 또는 직원에 대하여 구하는 청구(4호 청구)

③ 개별외부감사보고 및 공표

개별외부감사인은 개별외부감사계약에서 정해진 기간내에 개별외부감사청구에 관한 사항에 대하여 감사를 하고 감사결과보고를 결정하여 의회, 단체장, 감사위원 및 관련 집행기관에게 감사보고서를 제출하여야 한다. 따라서 개별외부감사계약도 포괄외부감사계약과 같은 형태이며 감사보고서를 제출함으로서 비로소 완결되는 계약이다.

또한 사무감사 청구에 따른 개별외부감사에 대하여는 외부감사인의 감사보고서를 공표하도록 하고 있다(법252의39⑬).

(8) 외부감사인 감사의 역할

① 재무제표감사와 외부감사인감사와의 차이

소위 「재무제표감사」는 재무제표가 기업의 재정상태 및 경영성적을 적정하게 표시하고 있는지의 여부이다. 그래서 특히 정확하고 규칙에 맞게 작성되었는지를 중요시하고 있다. 투자자 및 채권자는 재무제표를 감사 시 정확하고 규칙에 따랐는지에 근거하여 경영판단을 하기 때문이다.

그런데 지방공공단체의 재무감사는 그 지방공공단체의 재무에 관한 사무집행 및 경영관련사업의 관리를 단순히 정확하고 규칙에 맞는가의 견지에서 평가가 끝나는 것은 혀락되지 않는다. 지방공공단체의 재무감사에 있어서는 「제2조 제14항 및 제15항의 규정의 취지에 따랐는지의 여부를 특히 주의해야 한다」(법199⑬) 고 규정하고 있기 때문이다.

여기서 정하여져 있는 법 제 2조 제 14 항의 규정이란 「지방공공단체는 그 사무

를 처리할 때 주민의 복지증진을 위해 노력하며 최소의 경비로 최대의 효과를 올려야 한다」고 되어 있으며 법 제2조 제15항의 규정이란 「지방 공공 단체는 항상 그 조직 및 운영의 합리화를 위해 노력하는 한편 타 지방 공공단체에 협력을 구하며 그 규모의 적정화를 도모하여야 한다」고 규정하고 있다.

이 규정은 이를테면 주민의 복지증진을 목적으로 경제성, 효율성, 유효성을 추구하며 지방행정 개혁에 기여하는 제언형의 감사이어야 한다고 규정하고 있다.

따라서 지방자치법에서 이른바 재무감사(법199①)라는 개념은 소위 행정감사(법199②)와의 대비에서 사용되고 있으나 그 의미는 「재무제표감사」의 개념을 초월하여 지방공공단체의 조직운영의 합리화에 이바지 하여야 한다.

이 경우 지방공공단체의 재무감사가 행정감사와 구별되는 점은 재무감사는 오직 숫자만 취급하며 구체적인 수치로서 평가를 하는 것이다.

특히 외부감사인감사는 정기재무감사, 결산심사, 매월의 출납검사는 하지 않는다. 이는 소위 재무제표감사에 가까운 감사절차에 따라 이루어지나 외부감사인감사는 이에 불구하고 오직 특정사건(테마)에 대하여 감사하는 것이다. 여기에는 보다 강도높게 법 제2조 제14항 및 제15항의 관점이 활용되어야 한다.

② 외부감사인 감사와 3E

이른바 재무제표감사와 지방공공단체의 재무감사는 위에서 본대로 질적으로 다르다.

그러면 지방공공단체의 재무감사에서 법 제2조 제14항 및 제15조의 취지에 따른 기준이란 어떤것일까

그건 영국에서 폭넓게 인정되고 있는 「지출에 걸맞는 가치(Value For Money, 간략하게VFM)」의 관점에서 보는 감사일 것이다.

VFM에서의 기준은 다음의 3요소(3E)이다.

a. 경제성(Economy)

지방공공단체가 필요이상으로 고품질의 물자·인재를 높은 가격으로 구입하는 것이 아닌 일정한 자원(인원, 물자, 시간 등)을 적절한 양 및 질을 확보하여 최저의 비용으로 취득하는 것을 경제성의 기준이라 한다.

b. 효율성(Efficiency)

지방공공단체의 행정활동이 일정한 자원을 이용하여 얼마만한 성과를 이루었는가, 그게 일정한 성과를 얻는데 얼마만큼 자원을 절약할 수 있었는가 등의 관점에서 평가하는 것을 효율성의 기준이라 한다.

c. 유효성(Effectiveness)

지방공공단체의 시책목표를 미리 지정해 두고 이 시책목표에 대하여 달성을 평가하거나 일정의 환경하에서 그 시책을 선택하는 것의 당부를 평가하는 것을 유효성의 기준이라고 한다.

외부감사인의 외부감사에 대하여는, 감사위원이 정기감사에 손이 많이 가서 그다지 실시하지 않았던 3E감사에 집중 대처할 필요가 있다. 그것은 특정사건(테마)을 채택하여 심도있는 감사를 하는 외부감사에 있어서 가장 결맞는 관점이라고 말할 수 있을 것이다.

③ 공적설명책임

행정권을 국민으로부터 위임받은 자는 주권자인 국민에게 그 운영에 대하여 설명하고 보고할 의무가 있다. 이 일을 일반적으로 공적설명책임이라 한다. 이는 지방공공단체에 대하여도 같으며 지방공공단체는 주민으로부터 부탁된 공적자원에 대하여 재무사무집행이나 경영사업관리의 측면에서 설명하고 보고할 의무가 있다. 지방공공단체에서의 감사제도는 감사결과가 공표되는 제도로서 확실히 공적설명책임이라는 요청에 부응하는 것이다.

특히 외부감사제도는 지방공공 단체의 정보공개제도와 연계함으로서 지방 공공 단체의 행재정을 체크하는 외에 진행된 지방공공 단체의 정책형성에 이바지하게 되는 것이다. 이 점에 대하여 마츠모토 에이쇼 자치성 행정국장은 (당시) 다음과 같이 말했다.

「외부감사 제도는 이 정보공개라는 것이 전제되어 있지 않습니다만 이를 테면 스스로 관계서류를 조사하거나 혹은 관계인에게 출두를 요구하여 조사 할 수 있는 근거를 부여하고 있으므로 (중략) 그와 같은 외부감사위원의 기능과 그로부터 정보공개제도의 충실과 조화시켜 양쪽이 서로 도와서 감사제도 전체의 기능을 보다 고도화 하는 것이라고 우리들도 기대하고 있습니다」(참의원 지방행정위원회 회의록 1997년5월27일)

이와같이 외부감사인이 실시하는 외부감사의 진전은 정보공개제도의 충실과 어울려 공적설명책임의 기능을 완수해 가고 있는 것이다.

(9) 외부감사인 보조자

지방공공단체의 장은 포괄외부감사나 개별외부감사나 계약은 한 사람의 자연인과 하게 된다. 지방공공단체의 규모가 거대해 졌거나 하나의 사건이 매우 복잡한 경우에도 감사법인이나 여러명과는 외부감사계약을 체결할 수 없다.

그러나 법은 외부감사의 실효성을 높이기 위하여 외부감사인이 보조자를 정하여 그에게 감사사무를 보조하게 할 수 있다.(법252의32①). 오히려 법은 보조자를 정하여 팀을 만들어, 조직적인 외부감사를 할 것을 기대하고 있다고 할 것이다.

그래서 외부감사인은 사전에 감사위원과 협의하여 보조자를 정하고 보조가능한

기간내에 자기의 감독하에 감사사무를 시키도록 법정되어 있다.

(법 252 의 32①④).

보조자는 특별한 자격이 요구되지 않으나 외부감사인에 준하는 능력이 요구되므로 통상적으로 외부감사인과 보조자(변호사, 공인회계사, 세리사, 기술사, 공무정통자 등)의 팀이 편성될 것이다.

보조자는 감사위원에 의하여 성명, 주소, 보조기간이 고시되며 비밀준수 의무를 부여하고 있다. 이 의무는 외부감사인 보조자직을 사직한 때도 같으며 이를 위반한 자는 2년이하의 징역 또는 100만 엔 이하의 벌금에 처해 지며 보조자의 업무에 관한 형법 기타 벌칙적용에 대해서는 공무원에 준하는 자로 간주되고 있다(법 252 의 32②⑤⑥⑦).

세리사는 전국 70,000 여 회원이 지부를 통하여 전국망으로 조직화되어 있고 교육훈련, 정보교환을 상시 하고 있으므로 이러한 보조자팀에 의한 업무추진에는 아주 적절한 요건을 갖추었다고 생각한다.

4. 감사위원과 외부감사인의 관계

(1) 감사실시에 따른 상호관계

감사위원과 외부감사인은 감사를 실시할 때 상호지장을 주지 않도록 배려하여야 한다. 또한 외부감사인은 감사를 실시할때에 감사위원에게 그 뜻을 통지하는 등 상호연계를 취하여야 한다.

(법 252 의 30)

감사위원은 보통지방공공단체의 집행기관의 하나로서 외부감사인의 감사가 적정하고도 원활하게 수행되도록 협력하여야 하며(법 252 의 33), 또한 집행기관의 하나로서 외부감사인의 감사대상이 된다.

외부감사인은 외부감사인 보조자에게 보조시키는 경우 사전에 감사위원과 협의해야 한다(법 252 의 32①). 또한 그자를 보조시킬 필요가 없어진 때에는 신속하게 그 뜻을 감사위원에게 통지해야 한다.

(법 252 의 32⑧)

대표감사위원은 외부감사인의 요구에 응하여 감사위원의 감사사무에 지장 없는 범위내에서 감사사무국의 직원을 외부감사인의 감사사무에 협력시킬 수 있다(법 252 의 32).

5. 세리사의 등용과 그 의의

(1) 세리사 등용이유

외부감사인의 자격요건으로서 정부는 당초 변호사, 공인회계사, 공무정통자의 3자를 「모집단」(중의원 지방행정위원회 의사록, 1997년 5월 8일)으로 하였다. 이것은 「단적으로 말하면 체크기능을 하는 업무에 관계되어 있다.

이것이 이번에 자격 요건의 하나의 요점인 것입니다. 오랫 동안 그러한 일을 해 오신분을 외부감사인으로서의 자격을 가지는 요건의 하나로 한 이유입니다.」

(마츠모토 에이쇼 차치성 행정국장(당시), 상동). 한편 세리사에 대하여는 「제도적 배경으로 변호사, 공인회계사 같은 규정의 제도적 배경과는 약간 차이가 나는 형태가 되어, 세무에 관한 업무를 하고 있으므로」(상동), 외부감사인의 자격요건에서 제외하였다고 설명하고 있다.

요는 세리사에게는 감사기능을 가지는 자로서의 제도적 배경이 없다는 것이다.

그러나 중의원에서 「정부원안과 같이 외부감사계약 체결이 가능한 자를 변호사, 공인회계사 등에 한정한 경우 전국적으로 폭넓고 적절한 외부감사 계약자를 구할 수 있는지 등, 외부감사제도를 원활하고 적정하게 실시하는데 문제가 생기는 것도 예상됩니다.」(중의원에서 수정취지 설명)라는 이유로 세리사도 외부감사인의 자격요건에 포함되었다.

(법 252의 28②)

확실히 이 외부감사제도를 일반 시읍면에서 조례로 도입하려고 하면 변호사, 공인회계사만으로는 충족할 수 없다. 따라서 지방자치법 개정안을 중의원에서 수정한 것은 지방공공단체의 감사기능의 전문성, 독립성을 강화하여 지방공공단체의 감사에 대한 주민의 신뢰를 높이기 위한 정말로 의미 있는 것 이었다.

또한 감사위원회에 대하여는 그 자격요건인 우수한 식견을 가진자로서 세리사는 종래부터 등용되었고, 2009년 6월 16일 제 29차 지방제도조사회 「향후 기초자치체 및 감사·의회제도의 본연의 자세에 관한 회신」에서 감사위원회의 충실·강화의 구체책으로서 감사위원회의 전문성을 높인다는 관점에서 세리사 등의 등용을 촉진하였고 외부감사인의 자격요건에 세리사가 인정 되었다는 사실은 큰 의미를 갖고 있다.

(2) 신고납세제도의 이념을 추진

외부감사인의 자격요건에 세리사를 인정하게 된 취지는 오직 지역에 밀착하고 있는 세리사의 수와 그 네트워크에 착안한 것이었다고 이해하고 있다.

그러나 위원회에서 심의중에는 「주민이 세금이 어떻게 사용되는가라는 문제에 대하여 관심을 높이고 그에 따라 체크기능을 높이고 싶다」(중의원 지방행정위원회 의사록, 1997년 5월 8일)라는 발언이 나온 것을 간과해서는 안된다. 세리사는 세무에 관한 전문가로서 신고납세제도의 이념에 따라 납세의무의 적정한 실현을 도모하는 것이 그 사명이다. 이 경우 의거해야 할 신고납세제도의 이념이란 국민주권의 관점에서 납세자 스스로가 제 1 차적으로 납세의무를 확정하며 부담한 조세의 용도나 재정의 본연의 자세 등에 대하여 국민으로서 감시함

으로서 민주적국가를 만들려고 하는것이다. 세리사는 이 신고납세제도의 실천자이므로 직업상 당연히 납세의무의 적정한 실현과 조세의 용도나 재정의 본연적인 자세에 대하여 높은 관심을 갖고 있다.

따라서 주민의 세금이 어디에 쓰여졌는가에 대한 의혹을 명확하게 밝히는데는 세리사가 가장 적당한 직업전문가이다.

그러므로 세리사가 전문가로서 지방공공단체의 감사제도에 참가하는 것은 지역밀착형의 직업전문가로서 주민이 관심을 보이고 있는 세금의 용도를 체크하고 법 제 2 조 제 14 항 및 제 15 항의 취지에 맞는 감사가 기대되는 것이다. 세리사로서 외부감사인 혹은 감사위원이 된자는 그 점을 충분히 이해하여 신고납세제도의 이념을 추진하는 것이 매우 중요하다.

(3) 주민자치의 담당자

현재 추진되고 있는 지방분권화 정책에 따라 지역주민의 자치기능은 높아져야 한다.

그러므로 현행 지방자치법에 있는 국가의 장에서는 인정되고 있지 아니한 지방공공단체 특유의 시스템을 일층 활용할 필요가 있게 된다. 예를 들면 시스템 중에서 특히 감사제도는 주민감사청구 등과도 표리되며, 주민참가형의 자치기능으로서 그 의의를 더하고 있다고 생각한다.

이 경우 세리사는 가장 지역밀착형의 직업전문가로서 주민의 자치증진에 기여 할 수 있다. 세리사가 지방공공단체의 감사제도를 통하여 행정을 체크하고 이웃 한 단체부터 행정계획이나 계획책정절차를 주민의 입장에서 통제함은 극히 의미 있는 일이다. 그와 같은 노력은 어느 경우에도 지방재정의 건전화로 보답될 것이라 생각한다.

(4) 세리사제도에 있어서의 위치

세리사에 의한 지방공공단체의 감사업무는 현행 세리사법에서의 세리사 업무(세리사법 2①)도, 세리사의 부수업무(세리사법 2②)도 아니며, 이들을 세리사가 행하는 공익적업무로 자리매김하고 있음이 가장 어울린다.

지방공공단체에서의 감사위원 감사는 재무감사와 행정감사까지 폭넓게 또는 외부감사인 감사는 소위 재무제표감사와는 다른것이며 어느 경우에도 지방자치법 제 2 조 제 14 항 및 제 15 항의 규정의 취지를 실현하기 위한 것이므로 무한히 정책판단에 다가가고 끝없이 행정개혁에 접근한다. 이에 따라 지방공공단체가 조직 및 운영의 합리화를 위해 노력함으로서 주민의 복지증진에 기여하게 된다.

따라서 지방공공단체의 감사업무는 세리사업무 및 그 부속업무와는 다르며, 지역의 자치학립에 기여하는 공익적업무라고 말할 수 있다.

이 세리사가 행하는 공익적업무가 사회일반에 넓게 인식되고 제도적 평가를 얻기 위해서는 지방공공단체의 원래의 취지에 의거하여 감사제도의 충실에 세리

사가 공헌하여 참다운 지방분권을 추진하는데 기여함이 중요하다.

일세련에서는 1999년이후 지방공공단체의 외부감사업무에 관한 연수용책자를 만들어 매년 조직적 통일연수를 계속 실시해 왔다. 지방공공단체의 외부감사제도는 계약자인 외부감사인이 혼자서 감사하는 것은 아니며 유능한 보조자와 팀을 만들어 감사를 하기 때문에 광범위한 회원을 대상으로하여 외부감사인 및 보조자를 양성하고 질과 양을 갖추어 매년 충실화 시키므로서 제도적인 보증을 확보해 가는 것이다.

한편 감사위원제도에 대하여 일세련에서는 지금까지 조직적인 대처는 하지 않았으나 2009년 6월 16일부 지방제도 조사회 회신의 의미와 그 중요성을 감안하여 광범위한 회원을 대상으로 사회적 요청에 부응하며 감사위원의 요건을 만족하는 세리사의 양성을 목표로 조직적통일적인 연수를 하고 있다.

일세련이 실시하는 지방공공단체의 감사제도에 관한 연수는 세리사가 행하는 공익적 업무를 지원하고 담보하는 제도로 자리매김하고 있지는 않다.

(참고문헌)

지방공공단체 감사제도<기초편> 일본세리사회연합회 공익활동대책부

지방공공단체 감사제도<기초편> 일본세리사회연합회 공익활동대책부

IV 일감몰아주기 증여의제 과세제도(부제/한국)

I. 총 설

한국에서는 올해 일감몰아주기 증여의제라는 제도가 처음으로 도입되었습니다.

일감몰아주기 증여세 과세는 특수관계법인을 이용하여 부를 이전하는 변칙적인 증여사례를 방지하기 위해 특수관계법인간 일감몰아주기를 통해 발생한 이익을 증여로 의제하여 일정한 산식에 의해 계산한 이익에 대하여 수혜법인의 지배주주에게 증여세를 과세하도록 법제화한 것입니다. 증여세는 부의 무상이전에 대한 과세로 경제적인 기회균등과 소득재분배를 촉진 하며 소득세의 기능을 보완, 강화시키는 사회정책적 의미를 지닙니다.

따라서 특수관계법인간 거래를 통한 변칙적인 증여에 대하여 증여세를 부과함으로써 공평과세를 실현할 수 있을 것으로 기대하고 있습니다

II. 증여의제 의의 및 도입배경

1. 세법상 증여개념

증여세의 과세대상인 ‘증여’라는 개념은 원래 민법상의 개념으로 민법상 증여는 당사자의 일방(증여자)이 무상으로 재산을 상대방에게 준다는 의사를 표시하고 상대방(수증자)이 그것을 승낙함으로써 성립하는 계약입니다. 따라서, 민법상의 증여계약은 재산의 무상이전이라는 실질과 재산을 무상이전하기로 하는 당사자간의 의사의 합치를 요건으로 합니다

2. 증여개념의 변천과 완전포괄주의

구 상속세 및 증여세법(2003.12.30개정 전)은 증여의 원칙적 개념을 차용하여 그것과 동일시하였으므로 민법상 증여에 해당하지 않는 다른 거래를 통한 무상이전에 대하여도 증여세를 부과할 수 있도록 ‘증여의제’라는 개념을 도입하였습니다.

즉 민법상의 증여에 해당하는 경우뿐만 아니라 당사자간의 증여의 의사합치가 없기 때문에 민법상의 증여개념에 해당하지 않지만 수증자가 증여자로부터 대가 없이 재산의 무상이전이 이루어지는 경우에도 민법상의 증여와 마찬가지로 담세력이 있기 때문에 일정한 유형의 14개 거래를 열거하여 증여로 의제하고 증여세를 부과하였습니다.

그러나, 이러한 증여의제규정 아래에서 부의 이전이 있음에도 열거되지 아니한 새로운 유형에 대하여는 증여세를 과세하지 못하는 경우가 발생하여 2003.12.30 상속세 및 증여세법 개정으로 ‘과세유형을 일일이 열거하지 않더라도 사실상 재산의 무상이전에 해당하는 경우에는 증여세를 과세할 수 있도록’ 이른바 완전포괄주의를 도입하였습니다. 이 제도에서는 기존의 증여의제규정을 예시규정으로 전환하고, 증여의 개념을 새롭게 마련하면서 증여를 ‘그 행위 또는 거래의 명칭, 형식, 목적 등에 불구하고 경제적가치를 계산할 수 있는 유형, 무형의 재산을 타인에게 직접 또는 간접적인 방법에 의하여 무상으로 이전(현저히 저렴한 대가로 이전하는 경우를 포함)하는 것 또는 기여에 의하여 타인의 재산가치를 증가시키는 것을 의미’합니다.

3. 도입배경

자녀 등이 주주인 법인에 특수관계에 있는 법인이 일감을 몰아주는 경우 그 자녀 등은 간접적인 이익을 얻게 되며, 이러한 이익에 대한 증여세과세를 위해 2011년 12월 31일 상속세 및 증여세법 제45조의 3<특수관계법 인과의 거래를 통한 이익의 증여의제> 규정이 신설되었습니다

이 증여의제 규정은 수혜법인의 지배주주와 특수관계에 있는 법인이 수혜법인에 일감을 몰아주어 발생한 영업이익을 기준으로 과세하는 것으로, 법인의 영업이익은 주가상승을 통하여 주주의 이익으로 전환되므로 수혜법인의 영업이익과 주주의 수증이익은 장기적으로 높은 상관관계가 있다고 보아 수혜법인의 영업이익 중 일감몰아주기와 관련된 부분을 수혜법인의 지배주주 등이 증여 받은 것으로 의제하여 과세하는 것입니다

III. 특수관계법인과의 거래를 통한 이익의 증여의제 규정 내용

특수관계법인거래비율이 정상거래비율(30%)를 초과하는 경우에는 그 법인을 수혜법인이라고 하고, 수혜법인의 지배주주와 그 지배주주의 친족 (수혜법인의 발행주식총수 또는 출자총액에 대하여 직접 또는 간접으로 보유하는 주식보유비율이 한계보유비율(3%)를 초과하는 주주에 한정한다.) 이 얻은 세 후 영업이익 상당액을 증여로 의제하여 증여세를 과세하는 것으로 2012년1월1일 이후 개시하는 사업연도 거래분부터 적용합니다

$$\text{증여의제이익} = (1) + (2) : \text{수혜법인의 사업연도 단위로 계산}$$

(1) 직접 출자한 경우의 증여의제이익

= 세후 영업이익×[특수관계법인간 거래비율-30%]×[직접보유비율-3%]

(2) 간접 출자한 경우의 증여의제이익

= 세후 영업이익×[특수관계법인간 거래비율-30%]×[간접보유비율-3%]

상기 산식의 의미는 해당법인의 매출액 중 해당 지배주주와의 특수관계에 있는 법인에 대한 매출액이 30%를 초과하는 경우, 그 수혜법인의 세 후 영업이익에 30%를 초과하는 특수관계법인거래비율과 한계비율(3%)를 초과하여 보유하는 주식보유비율을 곱하여 산출되는 금액을 증여의제이익으로 보아 그 지배주주에게 증여세를 과세한다는 의미입니다

VII. 증여세 과세요건과 용어의 정의

1. 증여세 과세요건

(1) 지배주주와 특수관계법인들과의 거래비율 30%초과

수혜법인의 사업연도 매출액 중에서 그 법인의 지배주주와 특수관계에 있는 법인들에 대한 매출액이 차지하는 비율이 정상거래비율(30%)을 초과하는 경우에 해당되어야 합니다

(2) 지배주주와 그 친족의 주식보유비율 3%초과

수혜법인의 사업연도 말 기준으로 지배주주와 지배주주의 친족(배우자, 6촌 이내 혈족, 4촌 이내 인척)중 수혜법인에 대한 직접보유비율과 간접보유비율을 합하여 계산한 비율이 한계보유비율(3%)을 초과하여야 합니다.

간접보유비율은 수혜법인의 사업연도 말 기준으로 다음의 어느 하나에 해당 하는 간접 출자법인을 통하여 수혜법인에 간접적으로 출자하는 경우의 간접보유비율을 말합니다

- 1) 지배주주 등이 30%이상 출자하고 있는 법인
- 2) 지배주주 등 및 위 1)법인이 50%이상 출자하고 있는 법인
- 3) 1) 및 2) 법인과 수혜법인 사이에 주식보유를 통하여 하나 이상의 법인이 개재되어 있는 경우의 그 법인

2. 용어의 정의

(1) 특수관계법인 거래비율

법인의 사업연도 매출액 중에서 그 법인의 지배주주와 특수관계에 있는 법인에 대한 매출액이 차지하는 비율을 의미합니다

(2) 정상거래비율

법인의 업종 등을 고려하여 상속세 및 증여세법 시행령으로 정하는 비율을

정상거래비율이라고 하고, 현행 법률에서는 30%로 규정되어 있습니다

(3) 수혜법인

특수관계법인거래비율이 정상거래비율인 30%를 초과하는 경우, 그 법인을 수혜법인이라고 합니다

(4) 한계보유비율

상속세 및 증여세법에서 인정해주는 주식보유비율을 한계보유비율이라고 하는데 동 법률에서는 3%로 규정하고 있습니다

V. 증여세 과세요건의 구체적 내용

1. 지배주주의 범위

지배주주란 다음 중 어느 하나에 해당하는 자를 말합니다 이 경우 이에 해당하는 자가 두 명 이상일 때에는 수혜법인의 임원에 대한 임면권의 행사 및 사업방침의 결정 등을 통하여 그 경영에 관하여 사실상의 영향력이 더 큰 자로 합니다

(1)최대주주 중에서 직접보유비율이 가장 높은 자가 개인인 경우

수혜법인의 최대주주 또는 최대출자자 중에서 수혜법인에 대한 직접보유비율이 가장 높은 자가 개인인 경우에는 그 개인

(2)수혜법인에 대한 직접보유비율이 가장 높은 자가 법인인 경우

수혜법인의 최대주주 등 중에서 수혜법인에 대한 직접보유비율이 가장 높은 자가 법인인 경우에는 수혜법인에 대한 직접보유비율과 간접보유비율을 모두 합하여 계산한 비율이 가장 높은 개인

2. 지배주주의 친족

증여의제이익 계산에 적용되는 ‘지배주주의 친족’이란 지배주주의 친족으로서 수혜법인의 사업연도 말에 수혜법인에 대한 직접보유비율과 간접보유비율(간접출자법인을 통하여 수혜법인에 간접적으로 출자하는 경우의 간접보유비율)을 합하여 계산한 비율이 한계보유비율(3%)을 초과하는 자입니다.

3. 특수관계에 있는 법인의 범위

일감몰아주기 증여세 과세규정을 적용함에 있어서, 특수관계에 있는 법인이란 앞에서 확인한 지배주주와 다음의 관계에 있는 자를 말합니다

(1) 기업집단에 속하는 계열회사

본인이 직접 또는 본인과 친족에 해당하는 관계에 있는 자가 임원에 대한 임면권의 행사 및 사업방침의 결정 등을 통하여 그 경영에 관하여 사실상의 영향력을

행사하고 있는 기업집단의 소속기업을 포함합니다

(2) 본인 등이 공동 출연하거나, 이사의 과반수를 차지하는 비영리법인

본인, 친족, 사용인, 기업집단소속 계열회사 또는 본인과 친족, 사용인, 기업집단소속 계열회사가 공동으로 재산을 출연하여 설립하거나 이사의 과반수를 차지하는 비영리법인을 말합니다

(3) 기업집단 계열회사의 임원이 이사장인 비영리법인

(4) 본인 등이 출자총액의 30% 이상을 출자하고 있는 법인

본인, 상속세 및 증여세법 시행령 제12조의2[특수관계인의 범위] 제1항 제1호부터 제5호까지의 자 또는 본인과 제1호부터 제5호까지의 자가 공동으로 발행주식총수 또는 출자총액("발행주식총수 등"이라 한다)의 30% 이상을 출자하고 있는 법인

(5) 상기 특수관계인이 출자총액의 50% 이상을 출자하고 있는 법인

본인, 상속세 및 증여세법 시행령 제12조의2[특수관계인의 범위] 제1항 제1호부터 제6호까지의 자 또는 본인과 제1호부터 제6호까지의 자가 공동으로 발행주식 총수 등의 50% 이상을 출자하고 있는 법인

(6) 위 특수관계인이 공동으로 출연 설립하거나 이사의 과반수인 비영리법인

본인, 상속세 및 증여세법 시행령 제12조의2[특수관계인의 범위] 제1항 제1호부터 제7호까지의 자 또는 본인과 제1호부터 제7호까지의 자가 공동으로 재산을 출연 설립하거나 이사의 과반수를 차지하는 비영리법인

4. 간접보유비율의 계산

(1) 간접출자관계에 있는 각 단계의 직접보유비율 곱하여 간접보유비율 계산

수혜법인에 대한 간접보유비율은 개인과 수혜법인 사이에 주식보유를 통하여 한 개 이상의 법인이 개재되어 있는 경우(이하 간접출자관계라 한다)에 각 단계의 직접보유비율을 모두 곱하여 산출한 비율을 말합니다

(2) 둘 이상 간접출자관계에 있는 경우, 곱하여 계산된 간접보유비율을 합산

이 경우 개인과 수혜법인 사이에 둘 이상의 간접출자관계가 있는 경우에는 개인의 수혜법인에 대한 간접보유비율은 각각의 간접출자관계에서 산출한 비율을 모두 합하여 산출합니다

(3) 간접출자법인에 대한 매출이 있는 경우 중여의제이익 계산

수혜법인의 사업연도 매출액 중 간접출자법인에 대한 매출액이 있는 경우에는 다음 계산식에 따른 비율을 곱하여 해당 간접출자관계에 따른 중여의제이익을 계산합니다

(특수관계법인 거래비율 - 수혜법인의 사업연도 매출액 중에서
간접출자 법인과의 매출액이 차지하는 비율)

특수관계법인거래비율

이는, 간접출자법인이 일감을 몰아주는 경우 그 법인은 수혜법인의 주주에도 해당하므로 그 법인이 기여한 이익은 제거하기 위함입니다

<증여의제이익 계산>

세 후 영업이익 \times [특수관계법인 거래비율 - 30%] \times

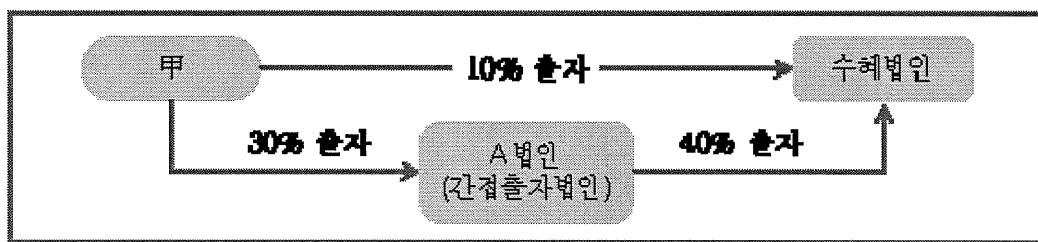
(특수관계법인 거래비율-간접출자법인 거래비율)

\times [간접출자비율-3%]

특수관계법인 거래비율

[사례 : 지배주주가 수혜법인의 주주인 A 법인에 출자(간접출자)한 경우]

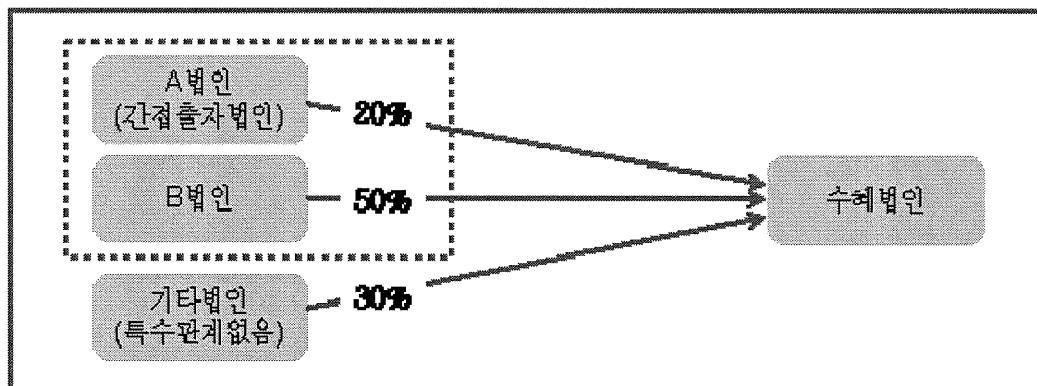
1. 출자관계 : 지배주주의 주식보유비율 22%



주식보유비율(22%) = 직접출자(10%) + 간접출자(12%)

간접출자 = $30\% \times 40\% = 12\%$

2. 특수관계법인 (A,B법인)과의 거래비율 : 총 매출액 대비 내부거래비중 70%



3. 중여의제이익(직접출자와 간접출자를 각각 계산하여 합계함) : ①+②

① 직접출자 : 세 후 영업이익 × (70% - 30%) × 10%(직접보유비율)

② 간접출자 : 세 후 영업이익 × (70%-30%) × [12%*-3%**] × $\frac{70\% - 20\%***}{70\%}$

*주주의 간접보유비율

**간접출자비율에서 3%(한계보유비율)를 먼저 차감

***수혜법인에 출자한 A 법인(간접출자법인)과 수혜법인과의 거래비율

5. 수혜법인의 세 후 영업이익에 대한 세법규정

증여의제이익을 산출하는 계산식에서 '수혜법인의 세 후 영업이익'은 (1)의 가액에서 (2)의 가액을 뺀 금액으로 합니다

(1) 법인세법상 영업손익

수혜법인의 영업손익(법인세법 제43조의 기업회계기준에 따라 계산한 매출액에서 매출원가 및 판매비와 관리비를 차감한 영업손익을 말한다)에 대해 해당 영업손익과 관련한 법인세법에 따른 세무조정사항을 반영한 가액(이하 이 항에서 "세법상 영업손익"이라 한다)

(2) 산식

다음 계산식에 따라 계산한 가액 ①×④ (④가 1을 초과하는 경우에는 1로 한다)

① 법인세법에 따른 수혜법인의 산출세액에서 법인세액의 공제·감면액을 차감한 세액 (토지 등 양도소득에 대한 법인세액은 제외한다)

④ 법인세법상 영업손익 ÷ 법인세법 제 14 조에 따른 각 사업연도 소득금액

VII. 증여세 신고 및 납부기한

일반적인 증여세 신고납부기한은 증여 받은 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내이지만, 일감몰아주기와 관련된 [특수관계법인간의 거래를 통한 이익의 증여의제] 규정에 따른 증여세 과세표준 신고기한은 수혜법인의 법인세법에 따른 과세표준의 신고기한이 속하는 달의 말일부터 3개월이 되는 날입니다.

한편 지난 2012년 12월 말 결산법인의 대주주가 올해 7월 31일 신고·납부한 증여세 현황은 다음과 같습니다.

구 분	신고 · 납부인원	신고 · 납부금액	1인당 납부금액
대 기 업	154명	801억 원	5억2천만 원
일반기업	2,332명	776억 원	3천3백만 원
중소기업	7,838명	282억 원	4백만 원
합 계	10,324명	1,859억 원	1천8백만 원

주) 대기업: 자산 5조 원 이상, 상호출자제한 기업집단 35개, 재벌회사

중소기업: 연간매출 1,000억 원 미만

VII. 합산배제 증여재산 및 증여재산공제 여부

1. 합산배제 증여재산

일반적으로 증여재산은 동일인으로부터의 증여재산가액을 10년간 합산하지만, 일감몰아주기와 관련된 규정의 증여세 과세가액은 합산배제 증여재산으로 분류되어 다른 증여재산과 합산과세를 하지 않습니다

2. 증여재산공제 여부

일감몰아주기와 관련된 규정이 적용되는 경우 10년간 증여재산 합산규정이 적용되지 않는 반면 증여재산 공제규정도 적용하지 않습니다

VIII. 증여세 과세에 대한 논란과 대책

올해 처음으로 일감몰아주기 과세를 집행하는 과정에서 국세청이 파악한 신고 대상자는 1만여 명에 달하고 있습니다. 이 중 당초 정부가 표적을 삼았던 35개 그룹 총수와 그 일가는 154명에 불과하고 대부분은 중소기업 내지는 중견기업인 것으로 확인되고 있습니다. 급작스럽게 입법한 일감몰아주기 증여세 과세는 대상 기업과 규모도 제대로 파악하지 못한 채 시행되었고, 중소·중견기업뿐만 아니라 대기업에 대한 일감 몰아주기 증여세 과세 역시 정당한지에 대한 논란이 계속되고 있습니다. 수혜법인의 이익은 이미 법인세가 과세되고 있을 뿐만 아니라 당해 법인의 주주에게 배당이 이뤄질 때 배당소득에 대한 소득세도 과세되고 있기 때문입니다. 또한 수혜법인의 주식가치가 증가하면 주식양도 시 양도소득세도 납부하게 됩니다

일감몰아주기에 따른 증여세 과세는 미실현 이익에 대한 과세, 증여세와 배당 소득세의 이중과세 등 여러 측면에서 많은 문제점을 내포하고 있습니다.

2013년 세법개정에서 중소기업의 경우 정상거래비율을 30%에서 50%로 상향조정하고, 한계보유비율도 3%에서 5%로 상향조정을 검토하고 있으며, 배당소득으로 과세된 금액을 과세대상에서 제외 함으로서 배당소득에 대한 이중과세를 조정하며, 대기업도 과세완화방안을 검토하고 있습니다. 일감몰아주기에 따른 중여세 과세가 대기업의 편법적인 경영권승계를 차단하기 위한 당초목적에서 벗어나 자칫 중소기업의 성장발전을 위축함으로써 국가 경쟁력 약화, 국민의 일자리창출과 동반성장에 저해요소로 작용할 수 있으니 이러한 문제점을 다각도로 검토 합리적인 해결책을 찾아야 할 것입니다.

IX. 사례

1. 자료 (2012년 12월 31일 기준)

(1) 수혜 받은 (주)한국의 주주현황/중소기업

- ① 홍길동 50%(支配株主)
- ② 소액주주 20%
- ③ (주)한국세무 30%

(주)한국세무의 주주 구성 내용

- ⓐ 홍길동 30%
- ⓑ 홍길동 배우자 20%
- ⓒ 기타 50%

*홍길동의 배우자도 간접투자비율이 6%(30%*20%)로 납세의무자에 해당

(2) (주)한국의 매출현황(2012년)

① 연간매출금액	9,000,000,000(100%)
ⓐ 강남.(특수관계법인)	4,500,000,000(50%)
ⓑ (주)한국세무(특수관계법인)	1,800,000,000(20%)
ⓒ 기타법인(비 특수 관계)	2,700,000,000(30%)

(3) (주)한국의 법인세 신고현황

① 매출금액	9,000,000,000
② 매출원가	7,850,000,000
③ 판매비와 관리비	250,000,000
④ 영업이익	900,000,000

<세무조정사항>

⑤ 익금산입/손금불산입	(222,000,000)	(46,000,000)
법인세비용 외	176,000,000	

감가상각비	41,000,000	→ (영업손익관련)
접대비	5,000,000	→ (영업손익관련)
⑥손금산입/익금불산입	(172,000,000)	(6,000,000)
수입배당금	166,000,000	
대손충당금	2,000,000	→ (영업손익관련)
보험료	4,000,000	→ (영업손익관련)
⑦2012년도 소득금액	1,000,000,000	
⑧법인세 산출세액	180,000,000	
⑨토지 등 양도소득세 기타 공제, 감면세액 등은 없음		

위 자료의 경우 증여세액은 다음과 같습니다

- (1)지배주주 홍길동의 증여세액
- (2)홍길동의 배우자의 증여세액(간접투자자)

(1)지배주주 홍길동의 증여세액 (납부세액 21,127,268원)

ⓐ세법상영업이익 940,000,000(④+ 세무조정46,000,000-6,000,000)

ⓑ세후 영업이익 770,800,000

세법상 영업이익에 대한 법인세 산출세액은 다음과 같이 계산된다.

$$180,000,000\text{@}(법인세 산출세액)*940,000,000\text{@}/1,000,000,000\text{@} = 169,200,000\text{원}$$

$$940,000,000\text{@} - 169,200,000 = 770,800,000\text{원}$$

ⓒ증여의제이익 167,373,714

(a)직접출자지분 증여의제이익(지배주주 홍길동 50%)

$$770,800,000(\text{세후 영업이익ⓑ})*(70\%-30\%)*(50\%)=154,160,000$$

@70% = (주)한국이 특수관계법인과의 총거래 비율

@30% = 정상거래비율

@50% = 홍길동의 (주)한국 주식보유비율

(b)간접출자지분 증여의제이익(지배주주 홍길동 9%)

$$770,800,000(\text{세 후 영업이익ⓑ})*$$

$$(70\%-30\%)*(70\%-20\%)/70\% *$$

$$(9\%-3\%) = 13,213,714$$

@70% = (주)한국이 특수관계법인과의 총거래 비율

@30% = 정상거래비율

@20% = (주)한국이 간접투자법인(주)한국세무과 거래 비율

@ 9% = 홍길동의 간접투자비율 (주)한국세무가 (주)한국에 30% 투자)

* 홍길동이 (주)한국세무에 30% 투자

@ 3% = 한계보유비율

● 상속증여세법 시행령 제 34 조의 2 제 10 항

수혜법인의 매출액 중 상속증여세법 시행령 제34조의2 제11항에서 정하는
간접출자법인에 대한 매출액이 있는 경우 총 특수관계법인비율
에서 간접출자법인에 대한 매출액비율을 차감한 비율을 총 특수관계 법인비
율로 나눈 금액을 추가로 곱하여 증여의제 이익을 계산한다

증여의제 이익은 (a)+(b) = 167,373,714

(가)증여세 과세가액	167,373,714
(나)증여세 과세표준	167,373,714
(다)세율	20%
(라)산출세액	23,474,742
	(167,373,714*20%-10,000,000(누진공제액))
(마)신고세액공제(10%)	2,347,474
(바)자진납부세액	21,127,268
(사)신고납부기한	2013년7월31일까지(3월 말까지 법인세 신고)

(2)홍길동의 배우자의 증여세액(간접투자자) (납부세액 594,617원)

ⓐ 세법상 영업이익 940,000,000(④+ 세무조정 46,000,000 - 6,000,000)

ⓑ 세 후 영업이익 770,800,000

세법상 영업이익에 대한 법인세 산출세액은 다음과 같이 계산된다.
180,000,000⑧(법인세 산출세액)*940,000,000@/1000,000,000⑦
= 169,200,000원

940,000,000@ - 169,200,000 = 770,800,000원

ⓒ증여의제 이익 6,606,857

(a)직접출자지분 증여의제이익 0

홍길동의 배우자가 (주)한국에 출자비율 0%

(b) 간접출자지분 증여의제이익(홍길동의 배우자 6%)

770,800,000(세 후 영업이익 ①) *

(70%-30%)*(70%-20%)/70% *

(6%-3%) = 6,606,857

@70% = (주)한국이 특수관계법인과의 총거래 비율

@30% = 정상거래비율

@20% = (주)한국이 간접투자법인(주)한국세무)과 거래 비율

@ 6% = 배우자의 간접투자비율 (주)한국세무가 (주)한국에 30% 투자)

* 배우자가 (주)한국세무에 20% 투자 (30%*20%=6%)

@ 3% = 한계보유비율

증여의제 이익은 (a)+(b) = 6,606,857

(가)증여세 과세가액	6,606,857
(나)증여세 과세표준	6,606,857
(다)세율	10%(과표1억 원까지)
(라)산출세액	660,685
(마)신고세액공제(10%)	66,068
(바)자진납부세액	594,617

(3) 2013년 세법개정(안)에 따른 세부담 비교

올해 세법개정이 다음과 같이 이루어지는 경우 지배주주 홍길동과 그 배우자의 증여세부담은 다음과 같이 감소하게 된다.

정상거래비율 30%→50%/한계보유비율 3%→5%로 상향조정 경우

① 지배주주 홍길동

당초 증여세 납부세액	21,127,268원
세법 개정 후 납부세액	7,333,612원
차 액	13,793,656원

② 홍길동의 배우자

당초 증여세 납부세액	594,617원
세법 개정 후 납부세액	99,103원
차 액	495,514원

제9차 일 · 한 학술토론회

국세부과 및 징수에 관한 기본법 비교

요약발표문

(부제/일본) 세리사와 사회공헌

(부제/한국) 일감몰아주기 증여의제

일 시: 2013/ 11/ 08 (금)

장 소: 긴끼세리사회회관

긴끼세리사회/부산지방세무사회

요 약 문 목 차

I 주제발표문

국세부과 및 징수에 관한 기본법 비교 (일본)	
(1) 총설 / 5	
(2) 국세의 납세의무확정 / 7	
(3) 국세납부 및 징수 / 9	
(4) 납세완화제도의 개요 / 11	
(5) 국세환급 및 환급가산금 / 13	
(6) 경정 · 결정 · 부과결정 및 징수 등의 기간제한 / 17	
(7) 국세조사 / 19	
(8) 행정절차법과의 관계 / 21	
(9) 불복심사 및 소송 / 21	
(10) 벌칙 / 23	
(한국)	
(1) 총설 / 25	
(2) 국세부과 / 27	
(3) 국세징수 / 37	
(4) 다른 법률과의 관계 / 41	
(5) 불복청구 / 43	

II 세리사와 사회공헌(부제/일본)

(1) 조세교육에 있어서의 세리사의 역할 / 49	
1) 조세교육의 목적 / 49	
2) 조세교육대상 / 51	
3) 조세교육운영 / 51	
4) 사리사회의 대응 / 51	
(2) 지방공공단체의 외부감사제도 / 55	

III 일감몰아주기 증여의제 과세제도(부제/한국)

(1) 총설 / 59	
(2) 규정내용 / 59	
(3) 용어의 정의 / 61	
(4) 과세요건의 구체적 내용 / 61	
(5) 증여세과세 논란과 대책 / 63	
(6) 계산사례 / 65	
(7) 올해 개정세법(안)에 따른 세부담비교 / 71	

IV 질의응답

(1) 한국측에서 일본측에 질문 / 73	
(2) 일본측에서 한국측에 질문 / 87	

I 국세부과 및 징수에 관한 기본법(주제/일본)

I 총설

1. 국세통칙법 개요

국세통칙법은 국세에 관한 기본적인 사항과 공통적인 사항을 정하고 있으며 세법을 체계적으로 구성하여, 국세의 기본적인 법률관계의 명확화, 세무 행정의 공정한 운영과 납세관계의 적정원활화를 목적으로 한다.

소득세법이나 법인세법 등 각 세법이 각각 세 고유의 규정을 갖고 있음에 대하여, 국세통칙법은 세법의 일반법이라 할 수 있다. 또한 불복심사 및 소송에 대하여 각각 행정불복심사법 및 행정사건소송법이 일반법으로 되며, 이에 관하여 특별규정을 두고 있는 국세통칙법은 이들 법률의 특별법이 된다.

2. 기간 및 기한

기간이란 어느 시점부터 다른 시점에 이르는 계속된 때의 구분을 말한다. 기간계산을 하는 경우 기간의 초일은 산입하지 아니하고 다음 날을 기산일로 하는 것이 원칙이다. 또한 기간이 월말 또는 년으로 정해져 있는 때는 력에 따라 계산한다.

기간이란 법률행위의 효력의 발생, 소멸 또는 법률행위나 사실행위의 이행이 일정한 일시의 도래에 관계되어 있는 경우 그 일정의 일시를 말한다.

기간에는 연장이 없으나 기한은 일정의 경우 연장이 인정된다.

3. 서류송달 및 제출

서류송달을 받을 자는 원칙적으로 그 서류의 명의인이며 송달 받을 장소는 송달 받을자의 주소 또는 거소이다. 송달은 우편이나 인편 또는 교부송달에 의한다.

예외적 송달방법으로 공시송달이 있으며 서류송달을 받을자의 주소 및 거소가 명확하지 아니한 경우 또는 외국에서 송달하기 곤란한 특수한 사정이 있는 경우 이루어진다.

신고서, 신청서 등을 제출하는 자는 제출서류에 성명(법인은 명칭) 및 주소 또는 거소를 기재하며 그 서류에 날인해야 한다.

4. 관할청 및 납세지

관할청이란 경정, 결정, 징수 등 국세에 관하여 처분을 하는 권력있는 자 및 납세자가 신고, 신청 등을 할 때 접수하는 자를 말한다. 관할청은 원칙적으로 납세신고서, 과세표준신고서를 제출할 때 그 국세의 납세지를 관할 하는 세무서장이며 또한 경정, 결정, 부과결정 또는 징수처분을 할 때에 그 국세의 납세지를 관할하는 세무서장이다.

이에 대하여 납세자란 세목에 따라 다르며 각 세법에 정하여져 있다. 납세자가 바뀐 경우에는 새로이 납세자를 관할하는 세무서장이 관할청이 된다

II 국세의 납세의무확정 요약

1. 납세의무의 성립

납세의무의 성립이란 국가가 국민에 대하여 조세(국세)라는 금전적급부를 청구하여 얻는 권리를 말하며 국민의 입장에서 보면 국세를 납부하지 않으면 안 되는 의무가 발생하는 것이다.

국세의 납세의무는 국세에 관한 법률에 정해진 바에 따라 과세요건이 충족되면 별도의 절차 없이 성립한다. 납세의무가 성립하면 특별한 절차 없이 납부할 세액이 확정되는 국세를 제외하고, 과세표준 등 및 세액 등의 계산에 의거 납세신고 등에 따른 확정절차가 이루어짐으로서 납부해야 할 세액이 확정된다. 세액이 확정됨에 따라 납부 또는 징수절차가 시작된다.

또한 납세의무의 성립시기는 과세요건을 충족한 때이다.

2. 납부세액의 확정

각 국세의 법률이 정해진 바에 따라 성립한 납세의무는 자동적으로 확정 되는 국세를 제외하고 그 내용이 구체적으로 정하여져 있지 아니하므로 그대로는 세액 납부 또는 징수단계에 가지 못하므로 그 때문에 당사자인 납세의무자 또는 세무관청이 일정행위를 통하여 그 금액을 확정할 필요가 있다. 납부세액의 확정은 그 후의 납세의무의 이행절차의 전제요건이 되는 것이다

납부세액이 확정되면 납세자의 국세채무의 납부 및 징수절차로 넘어가며 그 확정된 세액에 대한 징수권의 소멸시효가 중단된다.

또한 자동확정되는 국세를 제외하고 납부세액의 확정방식은 신고납세방식과 부과과세방식이 있다.

3. 신고납세방식에서의 확정

신고납세방식은 납부할 세액을 납세자가 납세신고를 함으로서 확정되는 것이 원칙이며 신고가 없는 경우 또는 신고가 국세에 관한 법률의 규정에 따르지 아니한 경우 기타 당해 세액이 세무서장 등이 조사한 바와 다른 경우에 한하여 세무서장 등이 결정 또는 경정으로 확정하는 방식이다

4. 부과과세방식에서의 확정

부과과세방식은 납부세액이 오로지 세무서장 등의 처분에 따라 확정되는 방식이나 신고납세방식에 의한 확정이 어려운 국세에 대하여 예외적으로 채택되고 있다.

5. 납부의무 승계

국세관련 채권채무는 사법상의 채권채무와 달리 일반적으로 이전되지 아니 한다. 그러나 국세채무는 그 내용이 금전납부가 목적으로 일신전속성을 가지지 아니며 특히 사법상의 관계에서 권리의무를 포괄승계하는 경우 국세채무도 승계된다.

6. 납세의무의 소멸

납세의무는 성립과 동시 또는 성립 후 필요한 절차를 거쳐 확정되지만 확정된 납세액은 납부, 체납처분에 따른 매각대금 등의 충당, 환급금 등의 충당, 면제, 세액경정, 징수권의 소멸시효완성, 체납처분 정지기간의 경과 등의 원인으로 소멸한다.

III 국세납부 및 징수 요약

1. 국세납부

국세납부방식은 발급 받은 납세고지서에 의한 납부와 스스로 납부하는 자진납부로 구분된다.

신고납세방식에 의한 국세납부 중 기간내 신고와 함께 납부하는 세액은 원칙적으로 국세에 관한 법률에 정해진 법정납부기한까지 납세자가 자진납부한다. 또한 기한 후 신고 또는 수정신고에 따른 세액은 원칙적으로 기한 후 신고서 또는 수정신고서를 제출한 날을 납부기한으로하여 납세자가 자진납부 한다.

부과과세방식은 원칙적으로 납세자는 세무서장이 고지한 납세고지서에 의하여 납부한다. 또한 납부기한은 납세고지서 또는 부과결정통지서 발급일의 익일부터 기산하여 1월을 경과하는 날이다.

자동확정국세는 원칙적으로 자진납부하여야 한다.

국세납부 기한인 「납부기한」에는 「법정납부기한」과 「구체적 납부기한」이 있다. 구체적 납부기한은 납부하여야 할 세액이 확정된 국세를 실제로 납부하여야 할 기한이다. 이 기한은 납세자에게 부여된 권리이며 원칙적으로 기한의 이익을 빼앗지 아니 하나 반면 그 기한까지 납부하지 않으면 독촉으로부터 체납처분까지 강제징수 절차가 진행된다. 이와 같이 구체적으로 확정된 국세를 납부하는 기한인

구체적 납부기한은, 국세에 관한 법률의 규정에 따라 국세를 본래 납부기한인 법정납부기한과는 구별 된다. 통상적으로 ①법정납부기한 이전에 납부할 세액이 구체적으로 확정되므로 법정납부기한과 구체적 납부기한과는 일치하나, ②법정납부기한 후에 납부세액이 확정된 때에는 법정납부기한과 구체적 납부기한이 다르게 된다.

법정납부기한은 납세의무의 소멸시효 및 체납세액의 계산기간에 대하여 각각 그 기산일을 정한 기준일이 되며, 구체적 납부기한은 납세의무를 이행할 기한이 되는 것 이외에 채무불이행의 경우 독촉장을 발송하는 기준일이 된다

2. 국세징수

국세징수는 납세고지 등과 같이 납부세액이 확정된 국세의 납부를 청구하며, 그 수납을 위한 절차(협의의 징수)와 부과처분 절차를 포함하는 경우도 있다. 여기서 서술할 국세징수는 전자를 의미하는 것이며 그 절차는 납부청구와 체납처분이다. 체납처분과 관련된 절차는 징수법에 정해져 있으며 통칙법에서 정해진 것은 납부청구인 납세고지, 독촉 및 이연청구이다.

3. 납세증명제도

납세증명제도는 납세자의 자력, 신용력 등을 직접 또는 간접적으로 표시하는 유력한 자료 혹은 조세채권과 사채권과의 우선순위 관계를 판정하기 위한 자료로 이용되는 등 납세자에게 편의를 제공하는 것이 주목적이다.

납세의무가 성립한 단계에서는 원칙적으로 이 증명은 불가능하나 납부세액이 확정된 단계에선 증명서의 발급이 가능하다.

IV 납세완화제도 개요

1. 납세완화제도 개요

납세완화제도의 의의, 종류, 납세유예와 체납처분 절차상의 완화제도와의 차이점에 대하여 설명한다.

납세자는 확정된 국세를 납부기한까지 납부하여야 한다. 그러나 국세의 성질(금전일괄납부 등) 및 납세자의 개별사정(재해, 병 등)에 따라 납부를 강제할 수 없는 경우가 있다. 이와 같은 때에 일정요건에 해당하는 경우 납부기한이 헛되어 지남에 따라 발생하는 독촉 이후의 강제적 징수절차를 완화하여 납세자를 보호할 조치가 필요하다. 이 제도가 납세완화제도이다.

세법은 ①납부기한연장 ②연납 ③납세유예 등과 같은 납부기한의 효과를 완화하는 조치를 강구하고 있다.

납세완화제도는 모두 납세자의 개별적인 사정에 응하여 징수절차를 완화 하는 것이다. 그러나 그 성격, 절차, 효과 등에 대하여는 제도상호간에 상당한 차이가 있다.

2. 납세유예

재해를 입은 자의 납기가 도래하지 않은 국세의 납세유예, 일반적인 납세 유예, 확정절차 등이 지연된 때의 납세유예라는 세 종류의 납세유예에 대하여 설명한다.

일반적인 납세유예는 유예 해당사유로 납부할 수 없다고 인정되는 금액을 한도로 장래 납부능력을 조사하여 1년 이내에 한하여 납세가 유예 된다. 이에 대하여 재해를 입은 자의 경우 납세유예는 재해에 따라 납세자가 재산상 상당한 손실을 입은 경우 납기가 도래하지 않은 국세에 대하여 피해를 입은 재산의 손실정도 및 그 재산종류를 감안하여 개개의 납세자의 납부능력을 개별적으로 조사하지 않고 기간을 정하여 납세를 유예한다. 즉 개별적인 조사유무가 양자의 제도를 구분하는 주요 차이점이라 할 수 있다.

납세유예가 인정되면 독촉 및 체납처분의 제한, 압류해제, 시효중단 및 정지, 체납세액의 면제와 같은 효력이 생긴다. 납세유예는 납세자에게 일정한 사유가 발생하면 취소 된다.

3. 국세담보

담보를 제공할 때의 담보종류, 제공절차, 납부위탁에 대하여 설명한다.

납세유예, 연납 등의 경우에 담보를 제공해야 한다.

담보는 가능한 처분이 쉽고 가격변동이 적은 것 이어야 하며 담보관련 국세가 완납될 때까지의 체납세액, 이자세 및 체납처분비에 소요되는 비용도 충당되도록 제공받아야 한다. 담보제공 절차에 대하여는 시행령에 위임하고 있다. 담보제공방법은 제공하는 재산의 종류마다 정하여져 있다. 담보재산의 처분절차는 담보물의 처분과 보증인으로부터 징수절차와는 구분되어 있기 때문에 국세의 납부에 관하여 활용 가능한 수단으로 납세위탁 제도가 마련되어 있다.

V 국세환급 및 환급가산금

1. 국세환급

국세환급은 환급금의 환급과 과오납금의 환급으로 구분된다. 그 중 환급금이란,

각 세법에서 정해진 바에 따라 발생하며 예정(중간)납부세액이 후일 확정세액을 초과하는 경우에 발생하는 환급액이다.

다른 한편 과오납금은 원래 납부의무가 없는데도 국세를 납부한 금액으로, 국가가 일종의 부당이득에 대한 반환금이며 과납금과 오납금이 있다. 과납금은 납부당시에는 납부할 국세가 확정되었으나 경청청구에 의거 감액 경정이나 불복심사의 재결 등에 따라 그 후 납부세액이 소멸 또는 감액되므로 발생한다. 한편 오납금은 납부할 국세의 납부 전에 납부한 경우 납부세액은 확정되었으나 예납을 제외하고 납기개시 전에 납부한 경우 확정된 납부세액을 초과하여 납부한 경우에 발생한다.

또한 국세환급은 당초의 납부방법에 관계없이 원칙적으로 지체 없이 금전으로 환급한다. 환급을 받을 자는 원칙적으로 환급금 발생의 원인이 된 국세 및 과오납한자가 환급금의 청구권자가 되나 납세관리인·상속재산관리인·청산인·파산관재인 등이 있는 경우 그들이 청구권자가 된다.

다음으로 국세환급금이 발생한 경우 환급을 받을 자가 다른 납부할 국세가 있는 경우 납세자의 의사에 관계없이 환급금을 미납국세에 충당한다. 이는 민법상 상쇄규정과 같은 효력을 가지며 게다가 미납국세에의 충당은 강제규정이므로 당사자의 반대의사표시는 허용 되지 않는다.

충당으로 납부할 세액은, 충당하는 국세의 법정납부기한과 환급금 등이 발생한 때의 어느쪽이던 늦은 쪽에(충당이 적절한 상태) 충당한 환급금 등에 상당하는 국세의 납부가 있었다고 인정된다. 또한 환급금 등을 미납국세에 충당하는 경우 본세 외에 체납세 등이나 이자세가 있는 때에는 먼저 본세에 우선적으로 충당하며 납세자에게는 충당통지서를 발송한다.

2. 환급가산금

국세의 납부지연으로 체납세가 부과되듯이 원칙적으로 환급금 등에는 일종의 이자에 해당하는 환급가산금이 가산된다.

또한 환급가산금에는 기산일로부터 환급지급결정일 또는 충당일(충당일 전에 충당적상일이 있는 때에는 그 충당적상일)까지의 기간에 이율 년 7.3%의 환급가산금이 가산된다. 단 1999년 개정 시 당분간 특례기준비율(기준할인율+4%)로 계산 한다.

VI 경정 · 결정 · 부과결정 및 징수 등의 기간 제한

1. 기간제한 개요

국세부과나 징수에서 국가가 행사하여 얻는 권리를 무제한 인정하면 납세자의 법적안정성이 없을 뿐만 아니라 국세의 획일적인 집행도 어려워지기 때문에 부과권 및 징수권 등의 행사와 관련하여 기간을 제한하고 있다.

이들 국세채권에 관한 기간제한으로서 「부과권」에 대하여 3년 · 5년 · 7 년 · 9 년, 「징수권」은 5년, 환급청구권은 5년으로 되어있다.

국세의 기간제한에는 부과권(경정 · 결정 · 부과결정)의 제척기간과 징수권 및 환급청구권의 소멸시효가 있다. 부과권은 세무서장이 국세채권을 확정시키는 처분으로 일종의 형성권이라고 생각되므로 일반적으로 시효제도에는 관련 없고, 기간제한에는 제척기간이 적용된다. 제척기간에는 시효의 중단 등이 없고 시간이 경과함에 따라 권리가 소멸되어 가는 특징을 가진다.

다음 징수권은 이미 확정된 국세채권의 이행을 구하며 수납하는 권리이므로 청구권으로서 사법상의 채권과 같으며 국세의 우선권과 자력집행권이 특히 인정되고 있는 점을 제외하면 사채권과 같이 취급됨이 타당하다.

2. 부과권의 제척기간

부과권의 제척기간이란 세무서장이 납세의무의 확정절차를 할 수 있는 기간이며, 미확정상태에서 이 기간이 경과한 때에는 부과권에 의해 납세의무를 확정할 수 없다. 이 기간은 신고납세방식을 채택하는 경우에는 법정신고 기한의 다음 날이나, 환급신고를 경정청구한 때에는 그 제출일의 익일이다.

또한 국세부과방식의 경우 제척기간의 기간은 과세표준신고서의 제출을 요하는 국세는 그 제출기한의 다음날, 과세표준신고서의 제출을 요하지 아니하는 국세는 그 납세의무 성립일의 다음날이 된다. 또한 2011년12월 세법 개정 시 신고소득세 · 상속세 및 소비세 등의 증액의 경우 기간제한이 3년에서 5년으로 연장되었다.

3. 징수권 및 환급청구권의 소멸시효

국세의 징수권의 권리행사에는 기간제한이 있으며 그 기간 권리행사를 하지 아니하는 경우 징수권이 소멸되는 제도가 시멸시효인 것이다

소멸시효 기간은 5년, 관세법은 원칙적으로 3년으로 일반 사채권의 10년보다 짧다.

소멸시효 기간은 원칙적으로 그 국세의 법정납부기한의 다음날이다. 또한 법정납부기한이 없는 국세는 그 국세의 징수권을 행사할 수 있는 날 등으로 정해져 있다.

다음 민법상 시효중단 사유로서 1)청구 2)압류·가압류 또는 가처분 3)승인이 있다. 국세 징수권의 소멸시효에 대하여도 민법의 중단사유를 준용하고 있다. 기타 세무서장에 의해 국세채권을 실현시키는 행위 즉 경정결정, 부과결정, 납세고지, 독촉, 교부청구의 각각에 대하여 그 효력이 발생한 때에 시효가 중단되며 중단기간이 경과한 시점부터 다시 시효기간이 진행된다.

또한 납세신고, 납세유예신청, 연납신청 및 일부납부 등은 납세자의 승인이 있었으므로 시효가 중단된다.

한편 시효정지는 시효의 완성을 일정기간만 연장하는 것이므로 정지 될 때까지 진행한 시효기간의 효과는 없어지지 아니한다. 다만 징수권의 시효가 정지하는 경우이며, 한편 연납·납세유예 또는 징수 혹은 체납처분 관련 유예 기간중에는 징수권을 행사하지 아니하므로 시효가 정지된다. 또 한편 거짓이나 부정행위로 세액의 전부 혹은 일부를 면하거나 환급 받은 경우 그 법정기한으로부터 2년간 정지된다.

환급금 등의 환급청구권은 청구할 수 있는 날로부터 5년간 행사하지 아니하면 시효가 소멸되며 그 기산일은 과오납금이 발생한 때의 다음날이다. 또한 납세자가 환급을 받기 위하여 납세신고서, 환급청구서를 제출하는 것은 최고로서의 효력이 있으며 세무서장으로부터 지출통지서 등이 환급청구자에게 송달된 때 승인으로서 시효가 중단 된다.

VII 국세조사 요약문

1. 국세직원의 질문조사권

질문조사권이란 적정공평한 과세확보라는 관점에서 세무직원이 납세의무자 등에 대하여 질문하고 장부서류 기타 물건을 검사하거나 또는 당해 물건의 제시 혹은 제출을 받을 수 있는 행정상의 권리를 말한다.

국세청 등의 담당직원은 국세를 조사할 필요가 있는 때에 그 조사 시 제출 된 물건을 보관할 수 있다.

2. 세무조사 사전절차

세무서장 등은 조사담당직원에게 납세의무자에 대하여 실지조사를 하는 때에는 사전에 납세의무자에게 그 취지 및 ①조사개시일자 ②조사장소 ③조사 목적 ④조사대상 세목 ⑤조사기간 ⑥조사대상 장부 기타 물건 ⑦당해 납세의무자의 성명 및 주소 또는 거소 ⑧조사담당 직원의 성명 및 관할관서 등을 통지해야 한다.

3. 세무조사 종료 시 절차

세무서장 등은 실지조사 후 경정결정 등이 필요 없다고 인정되는 경우에는 납세의무자인 당해 실지조사 등의 상대방에게 조사완료시점에 경정결정 등을 처분할 필요가 없다는 뜻을 서면 통지 한다.

실지조사 결과 경정결정 등의 처분이 필요한 경우 당해 직원은 조사결과 내용을 당해 납세의무자에게 설명 한다.

4. 신분증명서 휴대

국세청 등의 당해 직원은 질문검사를 할 때에 신분을 나타내는 증명서를 휴대하고 관계인의 요구가 있는 때에는 제시하여야 한다.

VIII 행정절차법과의 관계

행정절차법은 처분 행정지도 및 신고에 관한 절차와 관련 있는 일반법이며 신청에 대한 처분, 불이익처분, 행정지도, 신고 등의 절차를 규정하고 있다. 그러나 모든 행정처분에 일률적으로 적용하는 것은 반드시 적당한 것은 아니므로 행정절차법에 적용제외 조치가 마련되어 있고 개별법에도 적용제외 조치가 마련되어 있다.

IX 불복심사 및 소송

행정처분의 쟁송제도로서 불복심사(행정구제)와 소송(사법구제)의 두 제도가 있다.

1. 불복심사

불복심사 신청은 간편신속한 절차에 따라 납세자의 권리·이익을 구제하는 수단이다.

(1) 이의신청

국세의 부과징수에 관하여 세무서장 등이 행한 처분에 불복하는자는 처분이 있음을 안 날(처분과 관련하여 통지를 받은 때는 받은 날)의 다음날로부터 2월 이내에 각각 처분을 한 자에 대하여 이의신청을 할 수 있다.(通法75①, 77①)

(2) 심사청구

세무서장이나 국세청장에게 한 이의신청에 대한 결정이 있고 그 결정에

불복하는 때(通法75③) 또는 이의신청을 한 후 3월이 경과되어도 이의신청에 대한 결정이 없는 때(通法75⑤)에 국세불복심판소장에게 심사청구 할 수 있다.

청구기간은 이의신청에 대한 결정이 있는 후의 심사청구에 대하여는 이의 결정서의 등본송달이 있는 날의 다음날로부터 1월 이내(通法77②), 이의 신청을 경유하지 아니한 심사청구에 대하여는 처분이 있는 것을 안 날의 다음날로부터 2월 이내이다.(通法77①)

(3) 결정 또는 재결

이의신청에 대해서는 결정, 심사청구에 대해서는 재결을 한다. 결정·재결에는 각하, 기각, 인용이 있다.

2. 소송

세무소송의 대부분은 그 중 항고소송 즉 행정상의 공권력 행사에 관한 불복소송이다. 행소법에 특별히 정해져 있지 아니한 사항은 민사소송의 예에 따른다.(行訴法7).

재판심리시에는 각종 심문, 기타 증거조사 등의 신중한 절차가 이루어 진다. 판결시에는 심급에 따르며, 공소, 상고를 함으로 더욱 더 다툴 수 있다.

국세에 대한 처분의 취소를 구하는 소의 제기는, 원칙적으로 불복신청의 결정 또는 재결을 거친 후 6월 이내에 하여야 한다.(불복신청 전치주의, 通法115①본문, 行訴法14①).

X 별 칙

통칙법은 세무직원의 비밀준수 의무위반·검사기피법·허위장부서류 제시법에 대한 별칙규정을 두고 있다.

국세기본법 법률 제2679호 1974년 12월 21일 제정(기본통칙 부칙: 1985년 2월 1일부 시행)
국세징수법 법률 제 82호 1949년 12월 20일 제정(기본통칙 부칙: 1981년 9월 1일부 시행)

I 국세부과 및 징수에 관한 기본법비교(주제/한국)

I. 총 설

우리나라의 조세법체계는 일본, 독일, 오스트리아 등과 같이 공통적이고 일반적인 사항을 규정한 조세통칙법률과 각 세목에 대하여 구체적인 사항을 규정한 조세실체법률로 구분할 수 있다.

우리나라 조세법의 기본원칙은 ①조세법률주의 ②조세평등주의 ③신의성실의 원칙으로 구성되어 있고, ①조세법률주의에는 가장 핵심적 내용인 과세요건 법정주의, 과세요건 명확주의, 소급과세금지원칙을 들 수 있다. 법률의 근거 없이 국가는 조세를 부과·징수 할 수 없다. 이는 보통 代表 없으면 과세 없다(no taxation without representation)라는 말로 표현되어 오고 있다. 우리나라는 「모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다」(憲38), 「조세의 종목과 세율은 법률로 정한다」(憲59)고 헌법이 규정하고 있는 바 이는 바로 조세법률주의를 선언하고 있는 것이다.

②조세평등주의의 핵심사항인 실질과세의 원칙은 조세법에만 고유 하는 법원칙이다. 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다.(國基法14①) 이것이 귀속에 관한 실질주의다. 이를 미국의 Holmes판사는 「나무와 열매의 이론」(tree and fruit theory)을 빌어 다음과 같이 표현하고 있다.

「나무의 열매를 그것이 연 나무에서 다른 나무의 것으로 귀속시킬 수는 없다」

③신의성실의 원칙은 법과 도덕을 조화시켜 사회생활을 신의와 신뢰에 찬 공동생활이 되도록 하려는 것으로 국세기본법은 이러한 信義則의 법 원칙을 세법의 영역에 받아 들여 「납세자가 그 의무를 이행할 때에는 신의에 따라 성실하게 하여야 한다. 세무공무원이 직무를 수행할 때에도 또한 같다」(國基法15)고 규정하였고, 다시 信義則의 구체적 모습이라고 볼 수 있는 禁反言(Estopel)의 원칙에 관하여 「세법의 해석이나 국세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석이나 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며, 새로운 해석이나 관행에 의하여 소급하여 과세되지 아니한다」(國基法18③)고 규정하고 있다.

II. 국세부과

1. 총칙

(1) 목적

국세기본법은 국세에 관한 기본적이고 공통적인 사항과 위법 또는 부당한 국세처분에 대한 불복 절차를 규정함으로써 국세에 관한 법률관계를 명확하게 하고, 과세를 공정하게 하며, 국민의 납세의무의 원활한 이행에 이바지함을 목적으로 한다.

(2) 기간

국세기본법 또는 세법에서 규정하는 기간의 계산은 국세기본법 또는 세법에 특별한 규정이 없는 한 민법에 따른다. 신고 등의 기한이 공휴일 등인 경우는 그 다음날을 기한으로 하며, 국세정보통신망이 장애로 가동이 정지된 경우는 그 장애가 복구되어 신고 또는 납부할 수 있게 된 날의 다음날을 기한으로 한다. 일반적으로 서류송달의 효력은 해당 서류가 상대방에게 도달한 날에 발생한다. 천재지변 등 일정한 사유가 발생한 경우에는 기한 연장도 가능하다.

(3) 서류의 송달

‘서류의 송달’이란 국세에 관한 행정처분의 내용 및 이에 관련되는 사항을 당사자 또는 이해관계인에게 문서로써 알리는 절차를 말한다. 국세기본법 또는 세법에 따른 서류는 그 명의인의 주소, 거소, 영업소 또는 사무소에서 그 명의인에게 송달한다. 송달 방법은 원칙적으로 교부송달, 우편송달, 전자 송달이며 예외적으로 교부나 우편의 방법으로 송달이 불가능한 경우 서류의 주요 내용을 공고함으로 송달에 갈음하는 공시송달이 있다. 송달의 효력발생시기는 교부송달, 우편송달, 전자송달의 경우는 송달 받아야 할 자에게 도달한 때 효력이 발생하며 공시송달의 경우는 주요 내용을 공고한 날부터 14일이 지나면 서류 송달이 된 것으로 본다

(4) 인격

‘인격’이란 권리의무의 주체가 될 수 있는 지위 또는 자격을 말하며 납 세의무자도 조세법률관계의 당사자로 당연히 인격 있는 존재로 인정된다

1) 법인으로 보는 단체

① 항상 법인으로 보는 단체

주무관청의 인허가를 받아 설립 되거나 법령에 따라 주무관청에 등록한 사단, 재단 등으로서 등기되지 않은 것과 공익을 목적으로 출연된 기본재산이 있는 재단으로서 등기되지 않은 것이 해당된다. 이 규정에 따라 법인으로 간주되는 단체는 비영리법인에 해당한다.

② 신청에 따라 법인으로 보는 단체

단체의 조직과 운영에 관한 규정을 가지고 대표자나 관리인을 선임하고 있을 것, 그 단체의 계산과 명의로 수익과 재산을 독립적으로 소유 관리할 것, 단체의 수익을 구성원에게 분배하지 않을 것 등 요건을 모두 갖춘 것으로서 대표자나 관리인이 관할세무서장에게 신청하여 승인을 받은 것도 법인으로 보아 국세기본법과 세법을 적용한다.

2) 법인으로 보는 단체의 납세의무 이행방법

법인으로 보는 단체의 국세에 관한 의무는 그 대표자나 관리인이 이행하여야 하며, 해당 단체는 국세에 관한 의무 이행을 위하여 대표자나 관리인을 선임하거나 변경신고를 하려는 경우에는 관할세무서장에게 문서로 신고하여야 한다.

2. 국세부과와 세법적용

(1) 국세부과의 원칙

‘국세의 부과’란 이미 성립한 납세의무를 확정하는 것을 말한다.

1) 실질과세의 원칙

법적 형식이나 외관에 관계없이 실질에 따라 세법을 해석하고 과세요건사실을 인정하여야 한다. 이는 실질과 괴리된 법형식을 통해 조세부담을 회피하는 행위를 방지하고 부담 능력에 따른 과세를 실현하려는 것으로서 귀속, 거래내용 및 조세회피방지를 위한 경제적 실질주의 등이 있다.

2) 신의성실의 원칙

납세자가 그 의무를 이행할 때에는 신의에 따라 성실하게 하여야 한다. 신의칙은 과세관청과 납세자 쌍방에 그 준수가 요구된다.

3) 근거과세의 원칙

장부 등 직접적인 자료에 입각하여 납세의무를 확정하여야 한다.

4) 조세감면의 사후관리

정부는 국세를 감면한 경우에 그 감면의 취지 성취 또는 정책 수행상 필요하면 세법에서 정하는 바에 따라 감면세액에 상당하는 자금 또는 자산의 운용범위를 결정하는 것이 가능하다.

(2) 세법적용의 원칙

‘세법의 적용’이란 세법규정의 의미를 명확히 하고, 구체적 사실이 이러한 법규정에 해당되는지를 확인하여, 이 양자를 결부시켜 법률효과를 발생케 하는 과정을 말한다.

1) 재산권 부당침해금지의 원칙

세법을 해석, 적용할 때에는 과세의 형평과 해당 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 않도록 하여야 한다.

2) 소급과세금지의 원칙

국세를 납부할 의무가 성립한 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래에 대해서는 그 성립 후의 새로운 세법에 따라 소급하여 과세하지 않는다는 입법상의 소급과세금지와 세법의 해석이나 국세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석이나 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며, 새로운 해석이나 관행에 의하여 소급하여 과세되지 않는다는 행정상의 소급과세금지가 있다. 납세자에게 유리한 소급효는 인정된다는 것이 통설이다. 이미 성립한 납세의무에 대해 소급과세하는 것은 금지되지만 과세기간 중도에 법률 개정이나 해석 변경이 있는 경우 이미 진행한 과세기간분에 대해 소급과세하는 것은 허용된다.

3) 세무공무원의 재량의 한계

세무공무원이 재량으로 직무를 수행할 때에는 과세의 형평과 해당 세법의 목적에 비추어 일반적으로 적당하다고 인정되는 한계를 엄수하여야 한다.

4) 기업회계의 존중

세무공무원이 국세의 과세표준을 조사, 결정할 때에는 세법에 특별한 규정을 제외하고는 해당 납세의무자가 계속하여 적용하고 있는 기업회계의 기준 또는 관행으로서 일반적으로 공정타당하다고 인정되는 것은 존중하여야 한다.

3. 납세의무

(1) 납세의무의 성립

각 세법에서 규정하고 있는 과세요건이 충족됨으로써 납세의무가 객관적으로 생겨나는 것을 말한다. 과세요건이란 납세의무자, 과세물건과 그 귀속, 과세표준과 세율을 말한다. 과세요건을 구성하는 개개의 사실들은 각각 수시로 발생한다. 이들이 완전히 구비될 때 비로소 과세요건이 충족되는데 그 시점이 바로 납세의무의 성립시기이다.

(2) 납세의무의 확정

이미 성립한 납세의무에 대해 과세요건사실을 파악하고 세법을 적용하여 과세표준과 세액을 계산하는 등 그 내용을 구체적으로 확인하는 절차다. 정부부과제도, 신고납세제도 등 절차에 따라 확정되는 것이 원칙이며 예외로 납세의무가 성립 시 특별한 절차 없이 자동확정되는 경우도 있다

(3) 납세의무의 소멸

성립 또는 확정된 납세의무는 납부, 충당 등 만족을 얻으면서 소멸하는 경우와 부과의 취소, 국세부과의 제척기간의 만료, 국세징수권 소멸시효의 완성 등 만족을 얻지 못하고 소멸하는 경우가 있다.

1) 국세부과의 제척기간

국가가 결정·경정결정·재경정결정 및 부과취소를 할 수 있는 기간을 의미하는 것이다. 일반적인 세목은 5~10년, 상속세와 증여세는 10년~15년이 끝난 날 이후에는 부과할 수 없다. 다만, 납세자가 부정행위로 상속세증여세를 포탈하는 경우로서 일정한 사유에 해당하는 경우에는 원칙적인 제척기간에도 불구하고 해당 재산의 상속 또는 증여가 있음을 안 날로부터 1년 이내에 상속세 및 증여세를 부과할 수 있다.

2) 국세징수권의 소멸시효

국가가 국세징수권을 일정기간 행사하지 않는 경우 그 국세징수권을 소멸시키는 제도다. 국세징수권은 이를 행사할 수 있는 날부터 5억이상의 국세는 10년, 그 외의 국세는 5년 기간 동안 행사하지 않으면 소멸시효가 완성된다. 시효의 진행 중에 권리의 행사로 볼 수 있는 사유가 발생하면 그 때까지 진행되어온 시효기간이 효력을 잃는 소멸시효의 중단이 있으며, 시효의 진행 중에 권리자가 권리를 행사할 수 없는 사유가 발생하면 그 기간만큼 시효의 완성을 유예하는 소멸시효의 정지가 있다. 국세징수권의 소멸시효가 완성되면 기산일에 소급하여 징수권이 소멸한다.

(4) 납세담보

'납세담보'란 세법에 따라 납세자 또는 제3자로부터 제공받는 담보를 말한다. 납세담보는 이를 요구할 수 있는 세법규정에 근거하여 제공받아야 하며, 세법규정에 근거하지 않고 임의로 제공받은 납세담보는 효력이 없다. 납세담보의 종류에는 보증인의 납세보증서, 금전, 유가증권, 납세보증보험증권, 토지, 건물 등이 있다.

4. 국세와 일반채권과의 관계

(1) 국세의 우선권

국세·가산금 또는 체납처분비는 다른 공과금이나 그 밖의 채권에 우선하여 징수한다.

(2) 제2차 납세의무

주된 납세자의 재산에 대해 체납처분을 집행하여도 그가 납부하여야 할 국세 등에 충당하기에 부족한 경우에 주된 납세자와 일정한 관계에 있는 자가 그 부족액에 대해 보충적으로 부담하는 납부의무를 말한다.

1) 청산인 등의 제2차 납세의무

법인이 해산한 경우에 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세, 가산금, 체납처분비를 납부하지 않고 청산 후 남은 재산을 분배하거나 인도하였을 때에 그 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 미치지 못하는 경우에는 그 청산인 또는 청산후 남은 재산을 분배 받거나 인도 받은 자는 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

2) 출자자의 제2차 납세의무

법인의 재산으로 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세, 가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 법인의 무한책임사원과 과점주주가 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

3) 법인의 제2차 납세의무

법인의 무한책임사원 또는 과점주주의 재산으로 그 출자자가 납부할 국세, 가산금, 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 법인은 그 출자자의 소유주식등을 환가할 수 없는 경우에만 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

4) 사업양수인의 제2차 납세의무

사업이 양도양수된 경우에 그 사업에 관한 국세, 가산금과 체납처분비를 양도인의 재산으로 충당하여도 부족할 때에는 사업의 양수인은 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

(3) 양도담보권자의 물적납세의무

납세자가 국세·가산금 또는 체납처분비를 체납한 경우에 그 납세자에게 양도담보재산이 있을 경우에는 그 납세자의 다른 재산에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 미치지 못하는 경우에만 그 양도담보재산으로써 납세자의 국세·가산금과 체납처분비를 징수할 수 있다.

5. 과세

(1) 관할관청

'관할관청'이란 국세에 관한 사무를 담당하는 행정기관을 말하는데 국세의 관할관청은 세목별로 그 납세지를 관할하는 세무서장이다.

(2) 수정신고와 경정 등의 청구

1) 수정신고

이미 신고한 과세표준 및 세액이 과소한 경우 또는 이미 신고한 내용이 불완전한 경우에 납세의무자가 이를 정정하는 신고를 말한다. 이는 납세의무자 스스로의 자기보정에 의해 정당한 세액을 신고·납부하게 함으로써, 과세관청은 행정력을 절감하고 납세의무자는 가산세를 감면 받을 수 있게 하는 매우 유익한 제도이다.

2) 경정 등의 청구

이미 신고·결정·경정된 과세표준 및 세액 등이 과대한 경우 과세관청으로 하여금 이를 정정하여 결정 또는 경정하도록 촉구하는 납세의무자의 청구를 말한다. 이는 과세표준과 세액이 과대하게 신고·결정·경정된 경우에 납세의무자의 권리구제를 가능케 하기 위한 제도로서 매우 중요하다.

3) 기한후신고

법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 않은 자는 관할세무서장이 세법에

따라 해당 국세의 과세표준과 세액을 결정하여 통지하기 전까지 기한 후 과세 표준 신고를 제출할 수 있다.

(3) 가산세의 부과와 감면

'가산세'란 세법에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말하며, 가산금은 여기에 포함하지 않는다. 각 세법에서 개별적으로 규정한 의무 위반에 대한 가산세는 해당 세법에서 정하고 있으나, 신고의무나 납부의무 위반에 대한 가산세는 세법의 기본적이고 공통적인 사항이므로 국세기본법에서 정하고 있다. 국세기본법상 가산세는 무신고가산세, 과소신고·초과환급신고가산세, 납부불성실·환급불성실가산세, 원천징수납부 등 불성실 가산세가 있다. 천재 등 일정한 사유가 있는 경우에는 가산세가 감면된다.

6. 국세환급금

(1) 국세환급금

납세의무자가 국세·가산금 또는 체납처분비로서 납부한 금액 중 과오납금이 있거나 세법에 따라 환급하여야 할 환급세액이 있을 때에는 이것을 납세자에게 반환하여야 하는데 이 반환되어야 할 금액을 '국세환급금'이라고 한다.

(2) 국세환급가산금

국세환급가산금이란 국세환급금에 붙이는 별정이자로서, 납세자가 국세를 체납할 경우에 징수하는 가산금에 대응되는 것이다.

(3) 국세환급금의 소멸시효

납세자의 국세환급금과 국세환급가산금에 대한 권리는 '행사할 수 있는 때'부터 5년간 행사하지 않으면 소멸시효가 완성된다.

III. 국세징수

1. 총칙

국세징수법은 국세의 징수에 필요한 사항을 규정하여 국세수입을 확보함을 목적으로 한다.(國徵法 1). 이러한 국세징수법은 국세의 징수절차에 관한 총칙법에 해당한다. 그러나 국세징수법은 여기에 그치지 않고 각종 공과금의 징수절차에도 광범위하게 준용되고 있기 때문에, 자력집행권이 부여된 공법에 따른 금전채권 징수절차에 관한 총칙법으로도 기능하고 있다.

이러한 국세의 징수절차는 다음과 같이 크게 두 가지로 구분된다.

- 임의적 징수절차 : 납세의 고지 및 독촉에 의한 징수절차
- 강제적 징수절차 : 독촉에 의한 납부기한까지 국세 등을 완납하지 않은 경우에 압류·환가 및 청산의 과정을 통해 납세자의 재산에 대해 강제집행을 하는 절차

2. 징수절차

(1) 임의징수절차

과세요건의 충족에 의해 성립한 조세채권은 신고 또는 결정에 의해 확정되고, 납세자가 이를 신고, 납부하거나 납세고지 또는 독촉에 따른 납부기한까지 납부함으로써 소멸된다. 이 단계까지는 아직 과세권자의 자력집행권이 발동하고 있지 않으므로 이를 ‘체납처분절차’와 구별하여 ‘임의적 징수절차’라고 부른다.

(2) 가산금과 증가산금

국세를 납부기한까지 완납하지 않은 경우에는 납세자에게서 가산금과 증가산금을 징수한다. 이러한 가산금과 증가산금은 ① 국세의 납부지연에 대한 연체이자의 성격과 ② 별과금의 성격을 동시에 지니고 있다.

(3) 납기전징수

본래 납부기한은 납세자에게 부여된 기한의 이익이므로, 납세자는 원칙적으로 그 기한이 도래하기 전에는 납부를 강제 받아서는 안 된다. 그러나 납부기한의 도래를 기다려서는 장차 징수가 어려울 것으로 예상되는 경우에는 그 기한의 이익을 박탈하고 납기 전에 국세를 징수할 수 있는데, 이를 ‘납기전징수’라고 한다.

(4) 징수유예

‘징수유예’란 납세자에게 국세 등의 납부를 곤란하게 하는 사정이 있는 경우에 그 국세 등의 징수를 일정기간 늦추어 주는 제도를 말한다. 그 취지는 납세자의 생활을 보호함과 동시에 자금마련의 시간적인 여유를 주어 국세의 원활한 징수를 도모하기 위한 데 있다.

3. 체납처분

납세자가 고지 또는 독촉에 의한 납부기한까지 국세 등을 완납하지 않는 경우에 징세관서가 납세자의 재산에 대하여 강제집행을 하게 되는데, 이러한 절차를 ‘체납처분’이라고 한다. 이것은 체납자의 재산을 ‘압류’하고, 압류한 재산을 ‘매각’하며, 체납처분으로 얻은 금전을 국세 등에 배분함으로써 ‘청산’하는 3단계로 구성된다. 이 가운데 ‘압류’란 체납자의 특정재산에 대하여 처분을 금지시키는 징세관서의 행위이다. 이는 납세자의 재산권에 대한 중대한 침해가 될 수 있으므로 그 요건을 엄격하게 해석하고 절차에 있어서 신중을 기하여야 한다.

(1) 교부청구와 참가압류

납세자가 고지 또는 독촉에 따른 납부기한까지 국세 등을 완납하지 않는 경우에는 징세관서가 납세자의 재산에 대해 체납처분을 집행하여 국세 등을 징수하게 된다. 그러나 이미 다른 기관에 의해 강제환가절차가 개시된 경우에는 징세관서가 납세자의 재산을 압류할 수 없으므로 그 집행기관에 대하여 환가대금의 배분을 청구하게 되는데, 이것이 바로 교부청구와 참가압류이다.

(2) 압류재산의 매각

‘압류재산의 매각’이란 징세관서가 압류한 재산을 금전으로 바꾸기 위해 그 소유권을 체납자의 의사에 반하여 강제적으로 이전시키는 행정처분으로서, 금전 외의 재산을 환가하는 수단이다. 국세징수법은 체납액의 완전한 징수와 체납자의 보

보호를 위하여 매각은 원칙적으로 ‘공매’의 방법에 의하도록 하고 있으나, 예외적으로 ‘수의계약’도 인정하고 있다.

(3) 청산

청산’이란 압류재산의 매각대금 등 체납처분절차에 따라 얻은 금전에 대하여 조세 기타의 채권에의 배분금액을 확정시키는 처분으로서, 체납처분절차의 최종단계이다. 이러한 배분은 세무서장이 행하는 것이 원칙이다.

(4) 체납처분의 유예

‘체납처분의 유예’란 납세자에게 특별한 사정이 있는 경우에 체납처분의 요건이 이미 충족되어 있음에도 불구하고 압류 또는 매각을 일시 유예하는 제도이다. 그 취지는 납세자의 생활을 보호함과 동시에, 사업을 계속할 수 있게 함으로써 국세의 원활한 징수를 도모하기 위한 데 있다.

(5) 체납처분의 중지

‘체납처분의 중지’란 체납처분의 목적물인 총재산의 추산가액이 체납처분비(또는 체납처분의 목적물인 재산이 국세보다 우선하는 채권의 담보가 된 재산인 경우에 체납처분비와 해당 채권금액)에 충당하고 남을 여지가 없을 때에는 체납처분의 집행을 중지하는 제도를 말한다(國徵法 85 ①,②). 그 취지는 무익한 체납처분을 회피하여 행정력을 절감하고 납세자의 생활을 보호하기 위한 데 있다

IV. 다른 법률과의 관계

1. 세법과의 관계

- (1) 원칙 : 국세기본법은 세법에 우선하여 적용한다. 따라서 국세기본법의 규정에 저촉되는 세법의 규정은 효력을 갖지 못한다.
- (2) 예외 : 위의 원칙에 불구하고 일부 세법에서 국세기본법 규정에 대한 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 세법이 정하는 바에 의한다.

2. 타 법률과의 관계

(1) 관세법 및 수출용원재료에 대한 특례법과의 관계

국세기본법에 대한 특례규정을 두고 있으며 이 법이 정하는 바에 의한다.

(2) 행정소송법과의 관계

행정소송에 앞서 반드시 국세기본법에 의한 조세불복절차(또는 감사원법상의 심사청구)를 거쳐야 한다.

(3) 행정심판법과의 관계

국세에 관한 조세불복은 행정심판법을 적용하지 아니하고 국세기본법을 적용한다.

(4) 감사원법과의 관계

국세기본법상의 조세불복청구와 감사원법상의 심사청구는 납세자의 선택에 따른

대체관계에 있으므로 중복청구는 안 된다.

V. 불복청구

1. 조세불복제도

(1) 개요

국세기본법 또는 세법에 의한 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 국세기본법에 의하여 행정청에 그 처분의 취소 또는 변경이나 필요한 처분을 청구할 수 있다.

(2) 구체적 내용 및 절차

1) 조세불복청구의 종류

① 이의신청 : 관할세무서장, 지방국세청장에게 청구할 수 있다.

② 심사청구 : 국세청장에게 청구할 수 있다.

③ 심판청구 : 조세심판원장에게 청구할 수 있다.

④ 감사원 심사청구 : 감사원장에게 청구할 수 있다.

2) 청구기한

당해 처분이 있은 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하여야 한다.

3) 불복청구에 대한 심리

① 요건심리 : 청구의 형식적 적법성에 대한 심리를 말한다.

② 본안심리 : 불복청구가 적법하게 제기된 경우에는 이를 수리하여 본안에 대한 심리를 하여야 한다.

4) 불복청구에 대한 결정

① 결정의 기관과 결정기간 : 이의신청에 대하여는 그 신청을 받은 세무서장 등이 신청을 받은 날부터 30일 이내에 위원회의 심의를 거쳐 결정하여야 하며, 심사청구·심판청구에 대하여는 그 청구를 받은 날부터 90일 이내에 위원회의 심의를 거쳐 국세청장 등이 결정하여야 한다.

② 결정의 종류

· 각하 : 요건심리 결과 부적합한 경우 청구자체를 배척하는 결정

· 기각 : 본안심리의 결과 청구인의 주장을 배척하는 결정

· 인용 : 본안심리의 결과 청구인의 주장을 받아들이는 결정

(3) 조세심판원

1) 개요

조세심판원은 국무총리 소속으로 설치되어 있고 그 권한에 속하는 사무를 독립적으로 수행한다. 이처럼 조세심판원을 처분청으로부터 독립시켜 둔 이유는 심판

의 중립성을 보장하기 위한 데 있다.

2) 조세심판청구에 대한 심리와 결정

조세심판원장은 심판청구를 받은 때에는 조세심판관 3인 이상을 지정하여 조세심판관회의를 구성하고 조세심판청구에 대하여 심리하여 결정한다.

3) 내용심리상의 원칙

① 불이익변경의 금지 : 심판청구를 한 처분보다 청구인에게 불이익이 되는 결정을 하지 못한다.

② 불고불리의 원칙 : 심판청구를 한 처분 이외의 처분에 대하여는 취소 또는 변경하거나 새로운 처분의 결정을 하지 못한다.

③ 자유심증주의 : 조세심판관은 심리의 결과와 과세형평을 참작하여 자유심증으로 사실을 판단한다.

2. 납세자의 권리

(1) 납세자의 권리

국세청장은 납세자의 권리보호에 관한 사항을 포함하는 납세자권리헌장을 제정하여 고시하여야 하고 세무공무원은 세무조사 등을 하는 경우에 납세권리헌장이 수록된 문서를 납세자에게 교부하여야 한다.

(2) 과세전적부심사

과세전적부심사란 정식의 국세처분을 받기 전에 납세자의 청구에 의해 그 국세처분의 타당성을 미리 심사하는 제도를 말한다. 이러한 과세전적부심사는 국세처분이 있기 전에 미리 이를 다투어 부당한 국세처분을 방지하는 제도이므로 사전적 권리구제제도에 해당한다.

(3) 국세청장의 납세자권리보호

납세자의 권리보호를 위하여 국세청에 납세자 권리보호업무를 총괄하는 납세자보호관을 두고, 세무서 및 지방국세청에 납세자 권리보호업무를 수행하는 담당관을 각각 1인을 둔다.

(4) 세무조사

1) 세무조사 대상자 선정

세무조사는 정기선정조사, 수시선정 조사, 결정을 위한 조사의 3종류가 있으며 정기 미조사자(4사업년도), 불성실혐의자, 표본조사의 경우 정기조사 대상이 되며, 조사를 시작하기 10일전에 조사대상 세목, 조사기간, 조사사유 등을 문서로 통지하며 범칙행위에 대한조사는 사전 통지하지 아니하고, 화재 등으로 조사를 받기 곤란한 경우에는 연기신청이 가능하다.

2) 세무조사기간

조사의 난이도 등을 고려하여 최소한의 기간으로 하며 특별히 연장할 사유가 있는 경우 연장이 가능하며, 연간수입금액 또는 양도가액 100억 원 미만의 경우 20일 이내로 하며 추적조사 등이 필요한 경우에는 연장기간의 제한을 받지 아니한다.

3) 조사범위 확대제한

조사진행 중에는 조사범위를 확대할 수 없으나 탈루혐의가 여러 과세기간 또는 세목까지 관련되는 경우에는 조사를 확대할 수 있다. 한편 세무공무원은 조사목적으로 납세자의 장부 등을 세무관서에 보관할 수 있으며, 납세자의 동의하에 조사기간 일시 보관할 수 있으며, 세무조사는 통합조사가 원칙이다. 통합조사란 신고납부의무 있는 세목을 통합하여 실시함을 말하며, 조사를 마친 때에는 서면으로 납세자에게 통지하여야 한다.

II 세리사와 사회공헌(부제/일본)

(1) 조세교육에 있어서의 세리사의 역할

1. 조세교육의 목적

일本国 헌법은 3대 의무로서 교육의무, 노동의무, 그리고 납세의무를 정하고 있다. 국민들은 납세의무를 가지며, 우리나라의 조세제도는 조세의 기본이 신고납세제도로 되어 있다. 신고납세제도는 납세자 스스로가 과세표준과 세액을 계산하여 세무관서에 신고함으로서 원칙적으로 납세의무가 확정 되는 제도다. 이 신고납세제도를 지탱하고 있는 것은 납세자가 조세에 대한 정확한 지식과 이해인 것이다.

조세에 대하여 법률이 정한 바에 따라 납세하고 조세의 뜻과 역할, 기능, 조세의 구조 등 조세입법의 본연적인 자세에 대하여 정확한 지식을 갖는다라는, 교육이념에 따라 건전한 납세의무자를 육성시키는 것이 중요하며 이 것이 조세교육의 목적인 것이다.

2. 조세교육에 있어서 세리사의 역할

세리사법 제1조에서 세리사의 사명은 「세무에 관한 전문가로서 독립적이고 공정한 입장에서 신고납세제도의 이념에 따라 납세자의 신뢰에 부응하며 조세법령에 규정된 납세의무의 적정한 실현을 도모함을 사명으로 한다」고 되어 있다.

납세자의 대리인으로서 더없이 높은 공공성과 독점성이 부여된 세리사 제도의 책임을 짊어지고 있는 세리사가 납세자에게 신고납세제도 등을 보급하는 것과 조세교육을 통하여 신고납세제도의 유지발전에 기여하는 것이 납세자 또는 국민에의 사회공헌사업으로서 자리매김하고 있다.

학교에서의 조세교육은 소학교·중학교·고등학교에서 납세의무, 조세의 의무·역할, 국가·지방자치단체의 재정 등의 교육을 하고 있으나 조세제도의 복잡화 등과 서로 어울려 조세전문가에 의한 조세교육의 중요성이 높아지고 있다.

또한 세리사가 조세교육을 시키므로서 세리사라는 직업과 세리사가 행하고 있는 사회공헌에 대한 인식도 넓힐 수 있다.

3. 2011년도 세제 개정 대요

2010년12월 공표된 「2011년도 세제 개정 대요」에서 「납세환경정비의 일환으로 관민이 협력하여 조세교육을 충실히 하자」라는 방침을 세웠다.

4. 조세교육 대상

조세교육은 생애학습·생애교육의 하나로 자리매김되었고 의무교육아동·학생은 물론 사회인 전반, 실버세대까지 그 대상은 광범위하게 미친다.

5. 조세교육의 운영

2012년 11월 16일 문부과학성, 총무성 및 국세청을 구성원으로 「조세 교육추진 관계부처 등 협의회」가 발족되었다. 이 협의회에서 일본세리사회 연합회는 찬조 회원으로 참가하고 있다. 이에 따라 교육현장에서 조세교육 수입을 위한 협력체 제구성이 적극적으로 전개 되었다.

또한 각 도도부현이나 시읍면 등을 단위로 「조세교육 추진협의회」가 설치되었다. 교육위원회나 소학교·중학교·고등학교 등의 교육관계자와 국가와 도도부현의 세무관계자 및 관계민간단체가 협력하여 조세교육추진을 도모하기 위해 마련된 조직이며 조세교육의 추진과 충실화를 위해 환경정비를 하고 있다.

6. 세리사회에서의 조세교육에의 대응

(1) 일본세리사회 연합회의 조세교육에의 대응

일본세리사회 연합회에서는 1999년부터 홍보부 사업계획의 하나로서 조세교육에 관한 사항을 내세우고 있다. 2003년도에 조세교육을 중점시책으로 세운 이래 조세교실의 실시횟수가 늘었고, 2012년도에는 개최실적이 6,500건을 넘었다.

2003년 6월에 작성한 「조세교육(조세교실)도입 매뉴얼」이 후 각 세리사회의 정보교환의 장으로서 「조세교육 담당자 회의」를 2004년부터 매년 실시하고 있다. 2004년도 고등학생용 교본이 발간되었고, 2005년도에는 소학생용, 2006년도에는 중학생용 교본이 발간되었으며 2007년도에는 이를 3권을 한 권으로 합쳤다. 2012년에는 대학생용 교본과 「세금에 대하여 생각하는 수업」쪽으로 진행방향을 추가 하였다.

또한 2011년도 세제 개정 대표에서 조세교육을 충실화 하도록 하였으며 조세교육 운영시의 기본적 사고방식을 제시한 「조세교육 기본방침」을 책정하였다.

2012년 4월에는 조세교육 추진부가 새로이 만들어졌고, 더욱이 올해 1월에는 「교원양성대학에의 기부강좌 실시요령」이 제정되었으며, 미래의 교원에 대하여 조세교육의 실시를 추진하고 있다.

(2) 긴끼세리사회의 조세교육에 대한 대처

긴끼세리사회에서는 2000년도부터 조세교육에 대처하고 있으며 금년 7월에 조세교육 추진부를 설치하였다.

2012년도 조세교실 운영실적에 대하여는 실시지부75지부, 강의횟수 793건, 파견강사 수801명이다. 또한 국세국이나 조세교육 추진협의회와 연계하여 회원의 모교인 고등학교에서 조세교육을 하도록 추진하고 있으며 이들 강사후보자를 양성하기 위하여 조세교육 연수회를 실시하고 있다.

게다가 일본세리사회 연합회가 제정한「교원양성대학에의 기부강좌 실시 요령」에 의거 교원양성대학, 교육학부에서 기부강좌 설치를 준비하고 있다.

(2)지방공공단체의 외부감사제도

1. 외부감사제도의 취지

지방공공단체의 조직에 소속되지 아니한 외부의 전문적인 지식을 가진 자에 의한 감사를 도입함에 따라 지방공공단체의 감사기능의 전문성·독립성의 강화를 도모함과 함께 지방공공단체의 감사기능에 대한 주민의 신뢰를 높이고 있다.

2. 외부감사제도의 개요

(1) 포괄외부감사 계약에 의한 감사

① 매 회계연도 외부감사인이 주도하는 감사를 받는다.

(법252-27③)

② 특별시·직할시·도, 지정도시, 핵심도시에 대하여는 계약이 의무 되어 있다.(법252-36①·령174-49-26).

③ 기타 시읍면은 조례로 도입 가능하다(법252-36①).

(2) 개별외부감사에 의한 감사(법252-39~252-43)

① 의회, 장, 주민이 요구하는 경우에 외부감사인에 의한 감사를 하는 것이 적당한 때에는 외부감사인의 감사를 받을 수 있다.

② 지방공공단체는 조례로 도입 가능하다.

※외부감사계약은 의회의 의결을 거쳐 계약한다(법252-36①).

3. 외부감사계약을 체결하는 자

변호사, 공인회계사, 세리사, 지방공공단체에서 감사 등의 행정사무에 종사한 자 등으로 보통 지방공공단체의 재무관리, 사업의 경영관리 기타 행정 운영에 관하여 탁월한 식견을 가진 자(법252-36①0).

4. 외부감사인의 의무 등

(1) 외부감사계약은 본 뜻에 따라 선량한 관리자로서 주의를 갖고 성실히 감사를 실시(법252-31①)

(2) 항상 공정하고 편애하지 않으며 자기의 판단과 책임으로 감사를 실시 (법252-31②)

(3) 특정사건에 대하여 감사를 제한(법252-29)

(4) 비밀준수의무·공무원으로 간주(법252-31③~⑤)

5. 외부감사인의 감사사무 보조

(1) 외부감사인은 감사사무를 위해 보조인을 둘 수 있다.

(2) 외부감사인은 외부감사인 보조자를 감독하여야 한다.

6. 외부감사인과 보통지방공공단체와의 관계

(1) 외부감사인과 감사위원은, 상호간 감사에 지장을 주지 않도록 배려하여야 한다(법 252-30①②).

(2) 의회, 장, 기타 집행기관 또는 직원은 외부감사인이 감사 시 적정하고도 원활하게 수행되도록 협력하여야 한다(법 252-33①).

(3) 의회는 외부감사인에게 설명을 요구하거나 또는 외부감사인에 대하여 의견을 진술할 수 있다.(법 252-34).

7. 세리사의 등용과 세리사제도에 있어서 위치

(1) 세리사의 등용

1997년 5월의 중의원 지방행정 위원회에서 외부감사인의 자격요건이 검토되었다. 「정부원안과 같이 외부감사계약을 체결할 수 있는 자를 변호사, 공인회계사 등에 한정하는 경우, 전국적으로 적절한 외부감사계약자를 얻을 수 있을 지 등, 외부감사제도가 원활하고 적정한 실시를 확보하는데 문제가 생길 수도 있다.」(중의원에서 수정취지 설명)라는 이유에서 세리사도 외부감사인의 자격요건으로서 인정받게 되었다(법 252의 28②).

이와 같이 세리사는 그 지역밀착성에 착안하여 외부감사인 자격자로서 인정 받았으나 이것은 단순하게 공인회계사·변호사의 보완요원으로 머문 것은 아니다.

제도가 신설될 때 국회에서 「주민이 세금이 쓰여지는 상대방에 대하여 관심을 높이 가지고 그에 따라 체크기능을 높이고 싶다」(중의원 지방행정위원회 의사록 1997년 5월 8일)라고 지적했듯이, 세리사는 신고납세제도의 담당자로서 조세의 용도나 재정의 자세에 대하여 높은 관심을 갖고 있으며, 그 전문능력을 활용하여 주민의 관심이 높은 세금의 용도를 체크하고 법 2조 제 14 항 및 15 항의 취지에 따라 감사하는 것을 기대하고 있다.

또한 가장 지역밀착형의 직업전문가인 세리사가 외부감사에 관계하고 행정계획을 주민의 입장에서 통제함에 따라 지방행정의 건전화를 촉진하고 주민참가형의 지방자치에의 공헌에 대하여도 큰 기대를 하고 있다.

(2) 세리사제도에 있어서 위치

세리사에 있어서 지방공공단체의 감사업무는 세리사업무 및 그 부속업무와는 다르며, 지역자치확립에 기여하는 공익적 업무라고 말할 수 있다.

세리사가 행하는 공익적 업무가 사회일반에게 넓게 인식되고 제도적 평가를 얻기 위해서는 지방공공단체가 본 뜻에 따라 감사제도의 충실회에 세리사가 공헌하고 참다운 지방분권추진에 기여함이 대단히 중요하다.

III 일감몰아주기 증여의제 과세제도(부제/한국)

1. 총 설

한국에서는 올해 일감몰아주기 증여의제라는 제도가 처음으로 도입되었습니다. 일감몰아주기 증여세 과세는 특수관계법인을 이용하여 부를 이전하는 변칙적인 증여사례를 방지하기 위해 특수관계법인간 일감몰아주기를 통해 발생한 이익을 증여로 의제하여 일정한 산식에 의해 계산한 증여의제이익에 대하여 수혜법인의 지배주주에게 증여세를 과세하도록 법제화한 것입니다.

증여세는 부의 무상이전에 대하여 과세하는 세목으로 경제적 기회균등과 소득 재분배를 촉진하여 소득세의 기능을 보완, 강화시키는 사회정책적인 의미를 지니고 있습니다

따라서 특수관계법인간 거래를 통한 변칙적인 증여에 대하여 증여세를 부과함으로써 공평과세를 실현할 수 있을 것으로 기대하고 있습니다

2. 규정 내용

특수관계법인거래비율이 정상거래비율(30%)를 초과하는 경우에는 그 법인을 수혜법인이라고 하고, 수혜법인의 지배주주와 그 지배주주의 친족(수혜법인의 발행주식총수 또는 출자총액에 대하여 직접 또는 간접으로 보유하는 주식보유비율이 한계보유비율(3%)를 초과하는 주주에 한정한다)이 얻은 세 후 영업이익 상당액을 증여로 의제하여 증여세를 과세하는 것으로 2012년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도 거래분부터 적용합니다

$$\text{증여의제이익} = (1) + (2) : \text{수혜법인의 사업연도 단위로 계산}$$

(1) 직접 출자한 경우의 증여의제이익

$$= \text{세후 영업이익} \times [\text{특수관계법인간 거래비율} - 30\%] \times [\text{직접보유비율} - 3\%]$$

(2) 간접 출자한 경우의 증여의제이익

$$= \text{세후 영업이익} \times [\text{특수관계법인간 거래비율} - 30\%] \times [\text{간접보유비율} - 3\%]$$

상기 산식의 의미는 해당법인의 매출액 중 해당 지배주주와의 특수관계에 있는 법인에 대한 매출액이 30%를 초과하는 경우, 그 수혜법인의 세 후 영업이익에 30%를 초과하는 특수관계법인거래비율과 한계비율(3%)를 초과하여 보유하는 주식보유비율을 곱하여 산출되는 금액을 증여의제이익으로 보아 그 지배주주에게 증여세를 과세한다는 의미입니다.

3. 용어의 정의

(1) 특수관계법인 거래비율

법인의 사업연도 매출액 중에서 그 법인의 지배주주와 특수관계에 있는 법인에 대한 매출액이 차지하는 비율을 의미합니다

(2) 정상거래비율

법인의 업종 등을 고려하여 상속세 및 증여세법 시행령으로 정한 비율을 정상거래비율이라고 하며, 현행 법률에서는 30%로 규정되어 있습니다

(3) 수혜법인

특수관계법인거래비율이 정상거래비율인 30%를 초과하는 경우, 그 법인을 수혜법인이라고 합니다

(4) 한계보유비율

상속세 및 증여세법에서 인정해주는 주식보유비율을 한계보유비율이라고 하는데 동 법률에서는 3%로 규정하고 있습니다

4. 증여세 과세요건의 구체적 내용

(1) 지배주주의 범위

수혜법인의 최대주주 또는 최대출자자 중에서 수혜법인에 대한 직접보유 비율이 가장 높은 자가 개인인 경우에는 그 개인을 말하고, 수혜법인의 최대주주 등 중에서 수혜법인에 대한 직접보유비율이 가장 높은 자가 법인인 경우에는 수혜법인에 대한 직접보유비율과 간접보유비율을 모두 합하여 계산한 비율이 가장 높은 개인을 말합니다

(2) 지배주주의 친족

증여의제이익 계산에 적용되는 ‘지배주주의 친족’이란 지배주주의 친족으로서 수혜법인의 사업연도 말에 수혜법인에 대한 직접보유비율과 간접보유비율(간접출자법인을 통하여 수혜법인에 간접 출자하는 경우의 간접보유비율)을 합하여 계산한 비율이 한계보유비율(3%)을 초과하는 자를 말합니다

(3) 특수관계에 있는 법인의 범위

일감몰아주기 증여세 과세규정을 적용함에 있어서, 특수관계에 있는 법인이란 앞에서 확인한 지배주주와 다음의 관계에 있는 자를 말합니다

1) 기업집단에 속하는 계열회사

본인이 직접 또는 본인과 친족에 해당하는 관계에 있는 자가 임원에 대한 임면권의 행사 및 사업방침의 결정 등을 통하여 그 경영에 관하여 사실상의 영향력을 행사하고 있는 기업집단의 소속기업을 포함합니다

2) 본인 등이 공동 출연하거나, 이사의 과반수를 차지하는 비영리법인

본인, 친족, 사용인, 기업집단소속 계열회사 또는 본인과 친족, 사용인, 기업집단소속 계열회사가 공동으로 재산을 출연하여 설립하거나 이사의 과반수를 차지

하는 비영리법인을 말합니다

- 3) 기업집단 계열회사의 임원이 이사장인 비영리법인
- 4) 본인 등이 출자총액의 30%이상을 출자하고 있는 법인
- 5) 위 특수관계인이 출자총액의 50%이상을 출자하고 있는 법인
- 6) 위 특수관계인이 공동으로 출연 설립하거나 이사의 과반수인 비영리법인

5. 증여세 과세에 대한 논란과 대책

올해 처음으로 일감몰아주기 과세를 집행하는 과정에서 국세청이 파악한 신고 대상자는 1만여 명에 달하고 있습니다. 이 중 당초 정부가 표적을 삼았던 35대 그룹 총수와 그 일가는 154명에 불과하고 대부분은 중소기업 내지는 중견기업인 것으로 확인되고 있습니다. 급작스럽게 입법한 일감몰아주기 증여세 과세는 대상 기업과 규모도 제대로 파악하지 못한 채 시행되었고, 중소·중견기업뿐만 아니라 대기업에 대한 일감 몰아주기 증여세 과세 역시 정당한지에 대한 논란이 계속되고 있습니다. 수혜법인의 이익은 이미 법인세가 과세되고 있을 뿐만 아니라 당해 법인의 주주에게 배당이 이뤄질 때 배당소득에 대한 소득세도 과세되고 있기 때문입니다. 또한 수혜법인의 주식가치가 증가하면 주식양도 시 양도소득세도 납부하게 됩니다.

일감몰아주기에 따른 증여세 과세는 미실현 이익에 대한 과세, 증여세와 배당 소득세의 이중과세 등 여러 측면에서 많은 문제점을 내포하고 있습니다

일감몰아주기에 따른 증여세 과세가 대기업의 편법적인 경영권승계를 차단 하기 위한 당초목적에서 벗어나 자칫 잘못하면 중소기업의 성장발전을 위축 함으로써 국가경쟁력 약화, 국민의 일자리창출과 동반성장에 저해요소로 작용할 수 있으니 이러한 문제점을 다각도로 검토하여 합리적인 해결책을 찾아야 할 것입니다

한편 지난 2012년 12월말 결산법인의 대주주가 올해 7월31일 신고·납부한 증여세 현황은 다음과 같습니다.

구 분	신고·납부인원	신고·납부금액	1인당 납부금액
대 기 업	154명	801억 원	5억2천만 원
일반기업	2,332명	776억 원	3천3백만 원
중소기업	7,838명	282억 원	4백만 원
합 계	10,324명	1,859억 원	1천8백만 원

주) 대기업: 자산 5조 원 이상, 상호출자제한 기업집단 35개, 재벌회사

중소기업: 연간매출 1,000억 원 미만

6. 사례

1. 자료 (2012년 12월 31일 기준)

(1) 수혜 받은 (주)한국의 주주현황/중소기업

- ① 홍길동 50%(支配株主)
- ② 소액주주 20%
- ③ (주)한국세무 30%

(주)한국세무의 주주 구성 내용

- ⓐ 홍길동 30%
- ⓑ 홍길동 배우자 20%
- ⓒ 기타 50%

* 홍길동의 배우자도 간접투자비율이 6%(30%*20%)로 납세의무자에 해당

(2) (주)한국의 매출현황(2012년)

① 연간매출금액	9,000,000,000(100%)
(주)강남.(특수관계법인)	4,500,000,000(50%)
(주)한국세무(특수관계법인)	1,800,000,000(20%)
(주)기타법인(비 특수 관계)	2,700,000,000(30%)

(3) (주)한국의 법인세 신고현황

① 매출금액	9,000,000,000
② 매출원가	7,850,000,000
③ 판매비와 관리비	250,000,000
④ 영업이익	900,000,000

<세무조정사항>

⑤ 익금산입/손금불산입	(222,000,000)	(46,000,000)
법인세비용 외	176,000,000	
감가상각비	41,000,000	→ (영업손익관련)
점대비	5,000,000	→ (영업손익관련)
⑥ 손금산입/익금불산입	(172,000,000)	(6,000,000)
수입배당금	166,000,000	
대손충당금	2,000,000	→ (영업손익관련)
보험료	4,000,000	→ (영업손익관련)
⑦ 2012년도 소득금액	1,000,000,000	

⑧법인세 산출세액 180,000,000
 ⑨토지 등 양도소득세 기타 공제, 감면세액 등은 없음

위 자료의 경우 증여세액은 다음과 같습니다

- (1)지배주주 홍길동의 증여세액
- (2)홍길동의 배우자의 증여세액(간접투자자)

(1)지배주주 홍길동의 증여세액 (납부세액 21,127,268원)

ⓐ세법상영업이익 940,000,000(④+ 세무조정46,000,000-6,000,000)
 ⓑ세후 영업이익 770,800,000

세법상 영업이익에 대한 법인세 산출세액은 다음과 같이 계산된다.

$$180,000,000\textcircled{8}(\text{법인세 산출세액}) * 940,000,000\textcircled{a} / 1,000,000,000\textcircled{7} \\ = 169,200,000\text{원}$$

$$940,000,000\textcircled{a} - 169,200,000 = 770,800,000\text{원}$$

ⓒ증여의제 이익 167,373,714

(a)직접출자지분 증여의제이익(지배주주 홍길동 50%)

$$770,800,000(\text{세 후 영업이익}\textcircled{b}) * (70\% - 30\%) * (50\%) = 154,160,000$$

@70% = (주)한국이 특수관계법인과의 총거래 비율

@30% = 정상거래비율

@50% = 홍길동의 (주)한국 주식보유비율

(b)간접출자지분 증여의제이익(지배주주 홍길동 9%)

$$770,800,000(\text{세 후 영업이익}\textcircled{b}) *$$

$$(70\% - 30\%) * (70\% - 20\%) / 70\% *$$

$$(9\% - 3\%) = 13,213,714$$

@70% = (주)한국이 특수관계법인과의 총거래 비율

@30% = 정상거래비율

@20% = (주)한국이 간접투자법인(주)한국세무과 거래 비율

@ 9% = 홍길동의 간접투자비율 (주)한국세무가 (주)한국에 30% 투자

* 홍길동이 (주)한국세무에 30% 투자

@ 3% = 한계보유비율

● 상속증여세법 시행령 제 34 조의 2 제 10 항

수혜법인의 매출액 중 상속증여세법 시행령 제34조의2 제11항에서 정하는 간접출자법인에 대한 매출액이 있는 경우 총 특수관계법인비율에서 간접출자법인에 대한 매출액비율을 차감한 비율을 총 특수관계 법인비율로 나눈 금액을 추가로 곱하여 증여의제 이익을 계산한다

증여의제 이익은 (a)+(b) = 167,373,714

(가)증여세 과세가액	167,373,714
(나)증여세 과세표준	167,373,714
(다)세율	20%
(라)산출세액	23,474,742
	(167,373,714*20%-10,000,000(누진공제액))
(마)신고세액공제(10%)	2,347,474
(바)자진납부세액	21,127,268
(사)신고납부기한	2013년7월31일까지(3월말까지 법인세 신고)

(2)홍길동의 배우자의 증여세액(간접투자자) (납부세액 594,617원)

ⓐ세법상 영업이익 940,000,000(④+ 세무조정46,000,000-6,000,000)

ⓑ세 후 영업이익 770,800,000

세법상 영업이익에 대한 법인세 산출세액은 다음과 같이 계산된다.
 $180,000,000\textcircled{8}(\text{법인세 산출세액}) * 940,000,000\textcircled{a} / 1000,000,000\textcircled{7}$
 $= 169,200,000\text{원}$

$$940,000,000\textcircled{a} - 169,200,000 = 770,800,000\text{원}$$

ⓒ증여의제 이익 6,606,857

(a)직접출자지분 증여의제이익 0

홍길동의 배우자가 (주)한국에 출자비율 0%

(b)간접출자지분 증여의제이익(홍길동의 배우자 6%)

770,800,000(세 후 영업이익ⓑ) *

(70%-30%)*(70%-20%)/70% *

$$(6\%-3\%) = 6,606,857$$

@70% = (주)한국이 특수관계법인과의 총거래 비율

@30% = 정상거래비율

@20% = (주)한국이 간접투자법인(주)한국세무)과 거래 비율

@ 6% = 배우자의 간접투자비율 (주)한국세무가 (주)한국에 30% 투자)

* 배우자가 (주)한국세무에 20% 투자 ($30\% * 20\% = 6\%$)

@ 3% = 한계보유비율

증여의제 이익은 (a)+(b) = 6,606,857

(가)증여세 과세가액	6,606,857
(나)증여세 과세표준	6,606,857
(다)세율	10%(과표1억 원까지)
(라)산출세액	660,685
(마)신고세액공제(10%)	66,068
(바)자진납부세액	594,617

(3) 2013년 세법개정(안)에 따른 세부담 비교

올해 세법개정이 다음과 같이 이루어 지는 경우 지배주주 홍길동과 그 배우자의 증여세부담은 다음과 같이 감소하게 된다.

정상거래비 30% → 50%/한계보유비율 3% → 5%로 상향조정 경우

① 지배주주 홍길동

당초 증여세 납부세액	21,127,268원
세법 개정 후 납부세액	7,333,612원
차액	13,793,656원

② 홍길동의 배우자

당초 증여세 납부세액	594,617원
세법 개정 후 납부세액	99,103원
차액	495,514원

IV 질의 응답

(1) 한국측에서 일본측에 질문

(질문1)

가산세 제도에 대한 질문입니다. 한국의 경우 가공경비나 허위의 세금계산서를 교부 받아 필요경비로 계상하는 등 부정행위를 하는 경우의 신고불성실가산세는 산출세액의 40%를 적용하고 있습니다. 이른바 중가산세로 높은 세율을 적용하고 있습니다만 일본의 경우 수정신고나 세무조사 시 부담하는 가산세에 대하여 간략히 설명해 주십시오

(답변1)

세무조사를 받은 후 수정신고를 하거나 신고세액에 대한 경정처분 시 본 세 외에 과소신고가산세가 부과됩니다. 이 과소신고가산세액은 추가로 납부하는 세액의 10% 상당액입니다.

다만, 추가납부세액이 당초 신고납부세액과 50만 엔 중 많은 금액을 초과하는 경우 그 초과부분에 대하여는 15%가 적용됩니다.

또한 과소신고가산세가 부과된 경우 국세의 과세표준 등 또는 세액 등 계산의 기초가 되는 사실을 은폐 또는 가장한 경우에는 35%의 중가산세가 부과됩니다.

덧붙여 신고관련 가산세의 과세표준·세율 및 가산세 내역은 다음과 같습니다.

가산세의 요건·세율

가산세	과소신고가산세	무신고가산세	증가산세
가산세는 신고납세제도의 정착과 발전을 도모하기 위해 신고의무가 적정하게 이행되지 아니한 경우에 부과되므로, 일종의 행정제재적인 성격을 가진다. 또한 신고와 관련한 가산세에는 과소신고가산세, 무신고가산세, 증가산세가 있다.	과세 요건	기한내 신고에 대하여 수정신고·경정이 있는 경우 ①기한후신고·결정이 있는 경우 ②기한후신고·결정에 대하여 수정신고·경정이 있는 경우	가장·은폐의 경우
	세율	10% 기한내신고 세액과 50만 엔 중 많은금액을 초과하는 세액에 대하여는 15% (단, 경정이 있을것을 미리 알지 못한 때에는 과세를 하지아니함)	15% (50만엔 초과부분은20%) 35% 무신고의 경우 40%

가산세상황

구 분	과소신고가산세		무신고가산세		증가산세		계	
	건 수	금 액	건 수	금 액	건 수	금 액	건 수	금 액
2006년도분	건 82,908	백만엔 28,337	건 8,036	백만엔 2,421	건 48,607	백만엔 30,250	건 139,551	백만엔 61,008
2007년도분	건 83,638	백만엔 26,501	건 7,798	백만엔 902	건 49,465	백만엔 32,252	건 140,901	백만엔 59,655
2008년도분	건 81,008	백만엔 17,641	건 7,047	백만엔 513	건 48,917	백만엔 30,711	건 136,972	백만엔 48,865
2009년도분	건 69,881	백만엔 18,844	건 6,128	백만엔 1,003	건 44,921	백만엔 25,507	건 120,930	백만엔 45,354
2010년도분	건 60,157	백만엔 13,761	건 6,476	백만엔 6	건 39,521	백만엔 22,786	건 106,154	백만엔 36,553
2011년도분	건 57,730	백만엔 10,454	건 6,841	백만엔 599	건 37,338	백만엔 18,644	건 101,909	백만엔 29,697
2012년도분	건 16,627	백만엔 1,472	건 1,564	백만엔 89	건 5,142	백만엔 2,094	건 23,333	백만엔 3,655
총 내국보통법인	건 16,556	백만엔 1,466	건 1,440	백만엔 86	건 5,134	백만엔 2,092	건 23,130	백만엔 3,644
지난년도분	건 41,103	백만엔 8,982	건 5,277	백만엔 510	건 32,196	백만엔 16,550	건 78,576	백만엔 26,042
총 내국보통법인	건 38,930	백만엔 8,383	건 3,628	백만엔 376	건 31,748	백만엔 16,357	건 74,306	백만엔 25,116
계	건 57,730	백만엔 10,454	건 6,841	백만엔 599	건 37,338	백만엔 18,644	건 101,909	백만엔 29,697

조사대상 등 : 2011년7월1일부터 2012년6월30일까지 처리된 실적을 제시하였음

(질문2)

불복심사에 대한 질문입니다. 세무서장이나 국세청장에게 청구하는 이의신청 및 심사청구, 국세불복 심판소장에게 청구하는 심사청구 등 각 단계별 인용 비율은 어느 정도 되는지요?

(답변 2)

세무통계 2012년도 판(저서: 국세청장관 관방기획과)에 의하면 그 내용은 다음과 같습니다.

1. 2012년도 중 이의신청을 청구한 건수는 3,424건이며, 전년도 이월건수 678건을 합하여 처리할 건수 4,102건 중에서 처리가 끝난 건수는 3,286건입니다. 이 중 이의신청한 청구 중 일부 또는 전부가 인정된 청구용인 건수는 325건, 그 비율은 9.9%됩니다

구분	신청건수		처리건수	청구용인건수	
	건수	전년대비(%)		건수	비율(%)
2007년도	4,690	9.0	4,956	555	11.2
2008년도	5,359	14.3	5,313	468	8.8
2009년도	4,795	△10.5	4,997	591	11.8
2010년도	5,103	6.4	4,746	476	10.0
2011년도	3,803	△25.5	4,511	375	8.3
2012년도	3,424	△10.0	3,286	325	9.9

2. 2012년도 중 불복심사청구를 청구한 건수는 3,598건이며, 전년도 이월건수 2,808건을 합하여 처리할 건수 6,406건 중에서 처리가 끝난 건수는 3,618건입니다. 이 중 이의신청인의 청구가 일부 또는 전부가 인정된 청구용인 건수는 451건, 그 비율은 12.5%됩니다.

구분	심사청구건수		처리건수	청구용인건수	
	건수	전년대비(%)		건수	비율(%)
2007년도	2,755	10.0	2,404	304	12.6
2008년도	2,835	2.9	2,814	415	14.7
2009년도	3,254	14.8	2,593	384	14.8
2010년도	3,084	△5.2	3,717	479	12.9
2011년도	3,581	16.1	2,967	404	13.6
2012년도	3,598	0.5	3,618	451	12.5

3. 2012년도 국가를 상대로 소송을 제기한 건수는 340건 됩니다. 소송이 종결된 건수 383건이며, 이 중 원고가 일부 또는 전부 승소한 원고승소는 24건, 그 비율은 6.3%됩니다.

구분	소송제기건수		종결건수	원고승소건수	
	건수	전년대비(%)		건수	비율(%)
2007년도	345	△14.0	387	55	14.2
2008년도	355	2.9	356	38	10.7
2009년도	339	△4.5	320	16	5.0
2010년도	350	3.2	354	27	7.6
2011년도	391	11.7	380	51	13.4
2012년도	340	△13.0	383	24	6.3

(질문3)

기업에 대한 세무조사는 통상적으로 1년에 18,000건~19,000건 정도 되며, 매출 500억 이상의 대기업은 6천여 개로 대기업은 4~5년 주기로 정기세무조사를 받고 있으며, 매출총액 500억 미만의 중소기업은 49만여 개 업체가 됩니다. 이들 중소기업 중 약 0.7%인 3,400여 업체가 올해 세무조사 대상이 될 것으로 예상됩니다.

일본의 경우 대기업 및 중소기업의 세무조사 주기와 비율은 어느 정도 되는지요.

(답변3)

일본에서는 「조사사찰부의 관할사무 범위를 정한 시행령」(최종개정: 2013년7월1일 재무성령 제46호)에 의하면, 국세청 조사사찰부, 국세국 조사부에서 담당하는 법인(조사부 관할법인)은 원칙적으로 자본금액 등이 1억 엔 이상입니다. 또한 자본금액에 불구하고 기업의 규모, 조사난이도 등의 사정에 따라 조사부 관할법인으로 지정되는 경우도 있습니다.

국세청HP에 의하면 2011사업연도말(2012년6월30일)현재 일본의 법인숫자는 2,977천 회사이며 이 중 약1%가 조사부 관할법인으로 지정되었습니다.

2011년 사업연도(2100년7월~2012년6월)의 조사부 관할법인에 대한 조사건수는 3,357건이었으며, 조사비율은 약11.2%(3,367사÷29,770사)로 추정됩니다.

또한 조사부 관할법인을 포함한 2011년 사업연도의 법인세 조사건수는 129천 건이며 조사비율은 4.3%(129천 사÷2,977천 사)이었습니다.

세무조사 주기에 대하여는 약3년으로 되어있습니다만 case-by-case로 실시하며 그 필요도에 따라 조사를 실시한다고 짐작됩니다.

(참고)

【법인수자·법인세 신고상황】

(2011 사업연도)	
법인수자	2,977천 건
신고건수	2,763천 건
신고비율	89.6%
순이익신고비율	25.9%
신고소득금액	372,883억 원
결손신고금액	217,343억 원
세액	95,352억 원

* 법인세는, 2012년 6월 말 현재 계수

【2011사업연도 법인세·법인소비세 조사실적《조사과 관할법인》】

법인세 실지조사 상황						
사업연도 등			2010년		2011년	
항 목			건수 등	전년대비	건수 등	전년대비
실지조사 건수	1	건	3,447	90.5	3,357	97.4
경정·결정 등의 건수	2	건	3,060	92.4	2,776	90.7
상동 부정계산 건수	3	건	831	110.9	656	78.9
신고누락 소득금액	4	억원	5,511	42.0	5,223	94.8
상동 부정탈루소득금액	5	억원	533	113.3	323	60.7
조사 따른 추징세액	6	억원	1,110	49.8	941	84.8
상동 추징 시 가산세액	7	억원	129	65.6	107	82.8
분 석	부정발견비율(3/1)	%	24.1	4.4	19.5	▲4.6
	조사, 전당 누락액(4/1)	천원	159,876	46.4	155,585	97.3
	부정, 전당 탈루액(5/3)	천원	64,096	102.1	49,273	76.9

【2011사업연도의 법인세·법인소비세 조사실적】

법인세 실지조사 상황						
사업연도 등			2010		2011	
항 목			건수 등	전년대비	건수 등	전년대비
실지조사 건수	1	천건	125	89.7	129	103.1
경정·결정 등 건수	2	천건	90	90.0	92	101.8
상동 부정계산 건수	3	천건	26	87.9	25	98.0
신고누락 소득금액	4	억엔	12,557	61.3	11,749	93.6
동상 부정탈루금액	5	억엔	3,475	85.9	3,052	87.8
조사 따른 추징세액	6	억엔	2,520	66.3	2,175	86.3
동상 조사 시 가산세	7	억엔	401	79.7	336	83.8
분석	부정발견비율(3/1)	8	%	20.6	▲0.4	19.6
	조사,건당 누락액(4/1)	9	천엔	10,071	68.3	9,139
	부정,건당 탈루액(5/3)	10	천엔	13,520	97.6	12,120
						89.6

(질문4)

조세교육은 2003년도 작성된 조세교육 매뉴얼에 따라 소학교부터 대학에 이르기까지 단계별로 교본을 만들어 학교에서도 조세교육을 받도록 하고 있으며, 긴끼세리사회에서도 2000년도부터 이에 대처하고 있습니다만, 특히 올해는 조세교육 추진부를 설치하여 현재 75개 지부에서 적극적으로 조세교실을 운영하고 있습니다. 긴끼세리사회의 향후 조세교육계획에 대하여 좀 더 상세히 설명해 주십시오.

(답변3)

「긴끼세리사회의 조세교육계획」의 대처방안에 대하여 본문에 기재되어 있는 그 이상의 설명은 어렵기 때문에 일본세리사회 연합회의 대처방안에 대하여 답변하겠습니다.

일본세리사회 연합회에서는 2011년도 세제개정 대요에서 조세교육을 충실회할 필요성이 제기됨에 따라, 조세교육추진부를 설립하여 적극적으로 조세교육을 실시하고 있으며 다음과 같이 대처하고 있습니다.

1. 조세교육 실시요령 책정
2. 교재, 조세교육 강의용 자료 작성
3. 조세교육 담당관회의 실시
4. 교원양성대학이나 학부에서 기부강좌 실시
5. 2018년을 목표로 개정되어질 새로운 과목 「공공」 학습지도요령에 「신고납세제도」 등을 게재하기 위해 국회의원 등에 대한 운동

(2) 일본측에서 한국측에 질문

(질문1)

수정신고의 요건에 관하여, 일본에서는 감액수정신고는 인정되지 않으며 이 경우 경정청구를 하게 됩니다만, 한국에서는 증액신고뿐 아니라 당초 신고내용이 불완전한 경우에도 수정신고 요건이 됩니다. 이 경우 결과적으로 세액이 감소되는 감액수정신고도 있습니까? 또한 수정신고 요건 중에 국고보조금 등을 익금 및 손금에 동시에 산입 하지 않는 경우도 있습니다만 이 회계처리는 일본에서 국고보조금 등의 압축기장 (보조금으로 자산 등을 취득한 때 보조금을 익금계상함과 동시에 고정자산 압축손실을 계상)과 같은 처리입니까?

(답변1)

한국에서의 수정신고는 이미 신고한 과세표준 및 세액이 과소한 경우 또는 이미 신고한 내용이 불완전한 경우에 납세의무자가 이를 정정하는 신고를 말합니다. 따라서 세액의 변동은 없지만 신고내용이 불완전한 경우에도 수정신고의 대상이 됩니다. 반대로 이미 신고한 과세표준 및 세액이 과대한 경우에는 이를 정정하여 결정하도록 촉구하는 납세의무자의 청구제도인 경정청구가 있습니다.

따라서 한국에서도 일본과 마찬가지로 감액 수정신고제도는 없으며 경정청구제도가 있습니다. 국고보조금과 관련한 수정신고에 대해서는 한국도 일본과 마찬가지로 국고보조금을 수령했을 때 익금산입함과 동시에 해당자산에 대하여 충당금으로 손금산입하는 처리는 일본과 같습니다.

@참고로 자산(기계장치 등)취득에 사용한 국고보조금의 회계처리는 다음과 같습니다.

기업회계상 상환할 의무가 없는 국고보조금을 받는 경우에는 관련자산을 취득하기 전까지는 받은 자산 또는 받은 자산을 일시적으로 운용하기 위하여 취득하는 다른 자산의 차감계정으로 회계처리하고 관련자산을 취득하는 시점에서 관련자산의 취득원가에서 차감하는 형식으로 표시하고 그 자산의 내용연수에 걸쳐 감가상각비와 상계하며, 당해 자산을 처분하는 경우에는 그 잔액을 처분손익에 반영하도록 하고 있는바(일반회계17.5) 이를 요약하면 다음의 표와 같습니다,

상환의무 없는 국고보조금 등의 회계처리 및 세무조정

구 分	회 계 처 리	세 무 조 정
국고보조금 수령 시	(차)현금, 현금성자산 000 (대)국고보조금 000 (현금 차감계정)	· 국고보조금(현금차감계정) :익금산입(유보) 주①
자산취득시	(차)기계장치 000 (대)현금, 현금성자산 000 국고보조금 000 국고보조금 000 (현금 차감계정) (자산 차감계정)	· 국고보조금(현금차감계정) :손금산입(△유보) · 국고보조금(자산차감계정) :익금산입(유보) · 일시상각충당금상당액 :손금산입(△유보) 주②
감가상각시	(차)감가상각비 000 (대)감가상각누계액 000 국고보조금 000 감가상각비 000 (자산 차감계정)	· 일시상각충당금 중 감가 상각비 상당액:익금(유보) · 국고보조금(자산차감계정) :손금산입(△유보)
양도 시	(차)현금, 현금성자산 000 (대)기계장치 000 감가상각누계액 000 고정자산 치분이익 000 국고보조금 000 (자산 차감계정)	· 일시상각충당금 잔액 :익금산입(유보) · 국고보조금(자산차감계정) :손금산입(△유보) 주③

주)

①국고보조금(현금차감계정)은 익금에 해당하나 당기순이익에 반영되지 아니하였으므로 익금산입(유보)한다.

②국고보조금(현금차감계정)은 손금산입(△유보)함으로서 지급 받은 시점의 익금 산입(유보)를 소멸시키고 국고보조금(자산차감계정)은 익금산입(유보)한다.

또한 기계 취득가액에 상당하는 금액은 일시상각충당금(또는 압축기장충당금)을 설정하여 손금에 산입할 수 있으므로 일시상각충당금 상당액을 손금산입(△유보)할 수 있다.

③기계처분으로 관련되는 모든 계정이 소멸되었으므로 일시상각충당금 중 감가상각 누계액을 공제한 잔액을 익금산입(유보)함과 동시에 국고보조금(자산차감계정) 잔액을 손금산입(△유보)함으로써 종결된다.

(질문2)

가산세에 관한 질문입니다. 자료 국세기본법상 가산세의 종류에 원천징수 납부 등에 대한 불성실가산세제도가 있습니다. 이 불성실가산세는 어떤 경우에 과세됩니까? 또한 세액기준 가산세율이 3%에서 10%까지 규정되어 있습니다만 이 범위 내에서 세율은 어떻게 결정됩니까?

(답변2)

원천징수납부 등 불성실가산세는 국세를 원천징수하여 납부할 의무를 지는 자가 징수하여야 할 세액을 세법에 따른 납부기한까지 납부하지 아니하거나 과소납부한 경우에 적용되는 가산세입니다.

가산세 적용금액은 다음의 금액을 합한 금액으로 합니다.(납부하지 아니한 세액 또는 과소납부세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 한도로 한다.)

- ① 납부하지 아니한 세액 또는 과소납부세액의 100분의 3에 상당하는 금액
- ② 납부하지 아니한 세액 또는 과소납부세액 × 납부기한의 다음 날부터 자진납부일 또는 납세고지일까지의 기간 × 일변3전(연10.95%)

(질문3)

「특수관계법인과의 거래를 통한 이익의 증여의제」에 대하여
법인실재설을 취하고 있는 일본의 세제에서는 적정한 이익을 반영한 거래에 대하여 이를 부인하는 것은 정도의 차이는 있으나 오히려 세무소송의 대상이 되며 과세당국도 많이 주저하고 있습니다.

한국에서 주주상호간 증여로 의제하기까지 이익의 이전을 저지하려고 하는 것은 유교적 사상이 농후한 한국의 인정, 전통을 생각하면 오히려 기이하다고 생각합니다만 이 제도의 배경에 대하여 설명을 바랍니다.

또한 이 특수관계법인의 파악은 구체적으로 어떻게 이루어지게 됩니까?

(답변3)

한국사회에서는 어렵게 모은 재산을 자식들에게 물려주기를 바라는 정서가 강해서 부의 대물림이 당연한 것처럼 여겨지던 시대가 있었습니다. 미국에서 자연스럽게 뿌리를 내린 부의 사회환원 전통에서 알 수 있듯이 자본주의 사회에서 치명적 약점인 계층간의 양극화와 갈등 해소를 위해서 반드시 부의 사회환원은 실천되어야 합니다

이렇게 한국부자들이 세금을 내지 않고 경영권과 부를 이전하는 편법들이 생기면서 유형별로 증여세를 부과하는 복잡한 규정을 두었고, 2003년에는 옐거된 규정이 아니더라도 과세할 수 있는 증여세 완전포괄주의를 도입하였습니다. 하지만 한국을 대표하는 기업들은 이러한 법망을 교묘하게 빠져나가 지속적인 편법 증여를 하고 있었고, 이를 막기 위한 방편으로 특수관계법인간 일감몰아주기 과세제 도가 도입되었습니다

특수관계법인은 수혜법인의 지배주주와 특수관계에 있는 법인을 말합니다. 일감몰아주기를 한 법인으로서 수혜법인의 매출처로서 증여자의 위치에 있다고 볼 수 있습니다. 수혜법인의 지배주주와 특수관계에 있는 법인은 지배주주가 사실상 경영에 영향력을 행사하고 있는 법인으로서 ①기업집단에 속하는 계열회사 ②본인 등이 공동 출연하거나, 이사의 과반수를 차지하는 비영리법인 ③기업집단 계열회사의 임원이 이사장인 비영리법인 ④본인 등이 출자총액의 30% 이상을 출자하고 있는 법인 ⑤특수관계인이 출자총액의 50% 이상을 출자하고 있는 법인 ⑥특수관계인이 공동으로 출연 설립하거나 이사의 과반수인 비영리법인이 해당됩니다.