

# 기한 후 신고에 관한 연구



명 영 준

세무사

## 목 차

### I. 서 론

### II. 선행연구의 검토

### III. 조세법상 기한 후 신고의 법적 성격

### IV. 기한 후 신고제도의 주요 개정연혁 및 현행법의 내용

### V. 기한 후 신고제도의 문제점 및 개선방안

### VI. 결 론

## I. 서 론

우리나라는 대부분의 세목에 대하여 신고납세주의를 채택하고 있어 우선 납세의무자 스스로 과세표준과 세액을 신고하여 확정하도록 하고 있다. 그러나 이 경우에도 과세관청에 조세채권의 부과권이 유보되어 있다. 따라서 과세관청이 세무조사 등을 통하여 납세의무자의 신고내용을 검증하는 것은 가능하지만 세무조사 인력의 부족 등 사유로 세무조사의 비율이 극히 낮은 것이 현실이다. 이러한 현실을 감안하면 납세의무자 스스로 납세의무를 성실하게 이행하는 것이 무엇보다 중요하다.

현행 세법은 납세의무자가 법정신고기한 이내에 과세표준신고서를 제출한 경우에는 당초 신고내용에 누락 또는 오류가 있는 경우 수정신고서를 통하여 납세의무자 스스로 조세채무를 이행할 수 있도록 하고 있다. 또한 법정신고기한 이내에 과세표준신고서를 제출하지 못한 경우에도 납세자 스스로 조

세채무를 이행할 수 있도록 기한 후 신고 제도를 두고 있다.

이와 같이 기한 후 신고 제도는 수정신고와 더불어 자발적인 납세의무의 이행을 유도하는 제도로 납세의무자에게는 가산세 감면 혜택을 부여하고, 과세관청에는 징세비를 절감할 수 있는 매우 유익한 제도이다.<sup>1)</sup> 그러나 기한 후 신고의 경우 수정신고와 다르게 신고납세주의 세목에 대하여도 조세채무의 확정력을 인정하지 않고 있다. 또한 기한 후 신고내용에 누락 또는 오류가 있는 경우에도 근본적으로 수정신고나 경정청구를 할 수 있는 대상에서 제외되어 있다. 다만, 기한 후 신고를 함으로써 무신고가산세 및 무납부가산세의 일부를 감면 받을 수 있을 뿐이다.

따라서 아래에서는 국세기본법상 기한 후 신고를 중심으로 기한 후 신고에 대한 조세채무의 확정력 및 부과제척기간의 적용에 대한 문제점을 살펴보고, 기한 후 신고에 대하여 가산세 감면혜택을 확대하는 등 제도의 활성화를 통하여 과세관청이 효율적으로 조세를 징수할 수 있는 방안을 제시해보고자 한다. 아울러 현행 법인세법상 비영리법인의 과세표준 신고특례의 경우에는 근본적으로 기한 후 신고를 배제하고 있는 문제점도 지적하고자 한다.

## Ⅱ. 선행연구의 검토

### 1. 선행연구

기한 후 신고를 주제로 한 선행연구는 아직까지 확인되지 않는다. 다만 이 주제와 간접적으로 관련된 선행연구로서 부과제척기간에 관한 연구와 경정청구에 관한 연구가 일부 확인된다.

먼저 부과제척기간에 관한 선행연구로 최명근

(1986)은 부과제척기간의 기산일을 기간계산의 간편성을 위해 납세의무의 성립일 또는 과세표준 신고기한이 속하는 역년의 경과로서 개시하는 것을 제시하였고, 성실하게 신고하는 납세자와 무신고·현저한 신고누락·조세포탈 등을 한 납세자 간에는 균형에 맞게 부과제척기간에 현격한 차등을 두어야 한다는 의견을 제시하였다.

고은경(2008)은 기한 후 신고에 대하여 수정신고 또는 경정청구를 인정한다고 하여 국가의 과세권이 침해되거나 재정안정성에 혼란을 초래할 아무런 이유가 없다는 의견을 제시하였다.

### 2. 선행연구와 본 연구의 차별성

앞에서 검토한 바와 같이 선행연구는 부과제척기간, 수정신고 및 경정청구 등을 주제로 한 것이다. 특히 최명근(1986)은 부과제척기간의 간편성을 위해 기산일을 개선하거나 성실하게 신고하는 경우에는 부과제척기간에 차등을 두어야 한다는 의견을 제시한 점은 본 연구의 큰 계기가 되었다.

본 연구는 기한 후 신고의 경우 확정력을 인정하여 수정신고 및 경정청구의 기회를 부여함은 물론 기한 후 신고에 대하여 가산세 감면 확대, 부과제척기간의 기산일을 개선하는 등 기한 후 신고를 활성화하는 방법을 통하여 과세관청이 효율적으로 조세를 징수할 수 있는 방안을 제시하고 있다는 점에서 의미가 있다.

## Ⅲ. 조세법상 기한 후 신고의 법적 성격

### 1. 기한 후 신고제도

#### 가. 의의

1) 송쌍중, 2011, 『조세법학총론』, 조세문화사, 449쪽.

기한 후 신고제이란 법정신고기한까지 과세표준 신고서를 제출하지 아니한 경우에 세법에 따라 해당 과세표준과 세액을 결정하여 통지하기 전까지 납세의무자 스스로 기한후과세표준신고서를 제출할 수 있도록 하는 제도이다. 다만, 기한후과세표준신고서를 제출한 자로서 세법에 따라 납부하여야 할 세액이 있는 자는 기한후과세표준신고서의 제출과 동시에 그 세액을 납부하여야 한다.

현행 기한 후 신고제도는 세법에 의하여 납부하여야 할 세액이 있는 경우는 물론 결손금액 또는 환급세액이 있는 경우에도 기한 후 신고를 할 수 있도록 국세기본법을 개정하여 납세의무자의 권리가 보장될 수 있도록 배려하였다.

## 나. 기한 후 신고의 효과

### 1) 기한 후 신고의 불이익

납세의무자가 법정신고기한 이내에 과세표준 신고서를 제출하지 않은 경우에는 무신고자에 해당하기 때문에 세법에 따른 산출세액의 100분의 20에 상당하는 금액을 납부할 세액에 가산하거나 환급받을 세액에서 공제하고 있다. 따라서 기한 후 신고의 경우에는 법정신고기한 이내에 과세표준 신고서를 제출하지 않은 경우에 해당하므로 원칙적으로 무신고자에 해당하는 것이므로 국세기본법에 정한 무신고가산세 및 무납부가산세를 추가로 부담해야 한다. 또한 기한 후 신고는 과세표준과 세액을 확정하는 효력은 없고 부과결정의 참고자료를 제출하는 것에 불과하므로<sup>2)</sup> 기한 후 신고서를 접수한 관할세무서장은 세법의 규정에 따라 해당 과세표준과 세액을 결정하는 추가적인 절차가 필요한 것이다.

### 2) 기한 후 신고의 혜택

기한 후 신고의 경우에도 법정신고기한 경과 후 1개월 이내에 기한 후 신고·납부를 하는 경우에는 신고불성실가산세의 50%를 감면하고, 법정신고기한이 지난 후 1개월 초과 6개월 이내에 기한 후 신고·납부를 하는 경우에는 신고불성실가산세의 20%를 감면하는 혜택을 주고 있다.

## 2. 수정신고 및 경정청구와의 차이

### 가. 수정신고제도

#### 1) 의의

수정신고는 과세표준신고서를 법정신고기한 이내에 제출한 자가 해당 결정 또는 경정통지를 받기 전에 과소 신고한 세액을 납부하거나 과다 신고된 결손금액 또는 환급세액을 정정하기 위해 관할세무서장에게 제출하는 것을 말한다. 이러한 수정신고제도는 납세의무자에게 스스로 자기보정(自己補正)의 기회를 제공하는 제도로 납세의무자에게는 가산세의 감면혜택을 부여하고 과세관청에는 행정력을 절감할 수 있도록 하는데 그 입법취지가 있다.<sup>3)</sup> 이러한 수정신고는 기한 후 신고와 더불어 납세의무자가 자기보정을 위하여 과세표준 및 세액을 스스로 수정 또는 신고하는 점에서는 동일하지만, 수정신고 및 경정청구의 대상은 당초 법정신고기한 이내에 과세표준신고서를 제출한 경우에만 가능하다는 점에서 기한 후 신고와 차이가 있다.

#### 2) 수정신고의 효과

##### ① 신고납세주의 세목

2) 이태로·한만수, 2011, 『조세법강의』, 박영사, 91쪽.

3) 송쌍중, 앞의 책, 434쪽.

신고에 의하여 조세채무가 확정되는 신고납세주의 세목에 대한 수정신고의 법적 성격은 사인의 공법행위의 일종으로 본다. 따라서 신고납세주의 세목에 대한 납세의무자의 수정신고 행위는 조세채무를 수정하여 확정하는 효력을 발생하게 된다. 만약 납세의무자의 수정신고 행위를 사법행위의 일종으로 본다면 납세의무자의 의사에 따라 수정신고의 취소나 철회가 임의적으로 가능하게 되어 조세법률관계가 매우 불안정해질 것이다.<sup>4)</sup>

## ② 부과세주의 세목

과세관청의 부과결정에 의하여 일차적으로 납세의무자의 과세표준과 세액이 확정되는 부과세주의 세목에 대한 수정신고는 납세의무자가 과세관청에 적정한 과세자료를 제출하는 협력의무의 이행에 불과하기 때문에 조세채무를 확정하는 효력은 없다.

## 나. 경정청구제도

### 1) 의의

경정청구는 법정신고기한 이내에 과세표준신고서를 제출한 납세의무자가 세법에서 정한 사유가 있는 경우에 법정신고기한 경과 후 3년 이내에 최초 신고 또는 수정신고한 과세표준 및 세액에 대하여 과세관청에 결정 또는 경정을 청구할 수 있는 것을 말한다. 경정청구에는 과세표준신고서 등에 기재한 과세표준 및 세액 등이 과다하게 된 오류가 있어서 납세의무자에게 불이익이 발생한 경우 이를 시정하기 위한 통상의 경정청구와 법정된 후발적 사유에 의하여 과세표준과 세액 등의 산정기초에 변동이 발생하여 납세의무자에게 불이익이 발생하는 경우 이를 시정하기 위한 후발적 경정청구가 있다.

### 2) 경정청구의 효과

경정청구는 그 대상 세목이 신고납세주의 세목이든 부과세주의 세목이든 불문하고 경정을 청구한 내용대로 과세표준 및 세액을 감액하여 확정시키는 효력은 없다.<sup>5)</sup> 다만, 과세관청으로 하여금 그 경정청구된 사유에 대하여 조사·확인할 의무를 발생시키는 데 불과하다.

## 다. 조세채무의 확정력 차이

수정신고의 경우에는 신고납세주의 세목에 대하여는 조세채무의 확정력을 부여하고 있지만 부과세주의 세목에 대하여는 조세채무의 확정력을 부여하지 않고 있다. 그러나 경정청구와 기한 후 신고의 경우에는 신고납세주의 세목이든 부과세주의 세목이든 관계없이 모두 신고행위 자체에는 조세채무의 확정력을 부여하고 있지 않다.

## 라. 감면대상 가산세 및 감면범위의 차이

수정신고의 경우에 감면의 대상이 되는 가산세는 과소신고가산세, 초과환급신고가산세 및 영세율과 세표준신고불성실가산세가 있지만, 기한 후 신고의 경우에는 무신고가산세만을 감면대상으로 하고 있는 점에서 서로 다르다.

그리고 가산세의 감면 범위에 있어서도 수정신고의 경우에는 법정신고기한이 지난 후 2년 이내에 신고하는 경우까지 감면하고 있지만, 기한 후 신고의 경우에는 법정신고기한 경과 후 6개월 이내에 신고하는 경우에만 감면하고 있다. 또한 감면 비율에 있어도 수정신고(50%, 20%, 10%)와 기한 후 신고(50%, 20%)는 다소 차이가 있다.

4) 최명근, 2007, 『세법학총론』, 세경사, 387쪽.

5) 송쌍중, 앞의 책, 477쪽.

## 마. 결정기한의 차이

신고납세주의 세목에 대한 수정신고의 경우에는 과세관청에 수정신고서가 접수되는 즉시 조세채무가 확정되는 것이므로 과세관청이 추가적으로 결정처분을 하지 않는다. 다만, 추가납부세액을 납부하지 않은 경우에만 과세관청은 그 세액을 징수하는 결정을 하게 된다. 그리고 부과과세주의 세목에 대한 수정신고의 경우에는 수정신고 내용에 대하여 과세관청이 결정업무에 활용하여 과세표준과 세액을 결정하면 되는 것이다.

그러나 경정청구의 경우에는 경정청구 즉시 조세채무의 확정효력이 없으므로 과세관청은 경정청구를 받은 날부터 2개월 이내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하는 처분을 하여야 한다.

이에 반해 기한 후 신고의 경우에는 기한후과세표준신고서를 제출한 경우 과세관청은 신고일 부터 3개월 이내에 과세표준과 세액을 결정하여야 하며, 만약 과세표준과 세액을 조사할 때 조사 등에 장기간이 걸리는 등 부득이한 사유로 신고일 부터 3개월 이내에 결정할 수 없는 경우에는 그 사유를 신고인에게 통지하도록 규정된 점에서 경정청구와 차이가 있다.

## Ⅳ. 기한 후 신고제도의 주요 개정 연혁 및 현행법의 내용

### 1. 주요 개정연혁

#### 가. 기한 후 신고 제도의 신설

1999년 8월 31일 법률 제5993호로 국세기본법 제45조의3에 기한 후 신고 제도를 신설하여 법

정신고기한내에 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자로서 세법에 의하여 납부하여야 할 세액(세법에 의한 가산세를 제외한다)이 있는 자는 관할세무서장이 세법에 의하여 당해 국세의 과세표준과 세액을 결정하여 통지하기 전까지 기한후과세표준신고서를 제출할 수 있도록 하였다. 또한 기한후과세표준신고서를 제출한 자는 기한후과세표준신고액에 상당하는 세액과 세법에서 정하는 가산세를 기한후과세표준신고서의 제출과 동시에 납부하도록 하였다. 이는 법정신고기한 이내에 과세표준신고서를 제출하지 못한 경우 과세관청이 조사방법에 의하여 과세표준 등을 결정하여야 하는데 만약 과세관청이 결정업무를 지연하는 경우 납세의무자가 부담할 무납부가산세의 부담을 줄일 수 있는 기회를 부여함으로써 납세자의 편의를 도모하기 위한 취지에서 도입되었다. 그러나 기한 후 신고는 무신고의 일종으로 추가적으로 신고 기회를 준 것에 불과하기 때문에 신고에 따른 납세의무의 확정력은 없도록 하였다.

#### 나. 환급신고자에 대한 기한 후 신고 허용

개정 전 국세기본법 제45조의3제1항에서는 기한 후 신고의 대상자를 “법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자로서 세법에 의하여 납부하여야 할 세액이 있는 자”로 규정하고 있었으나, 2006년 12월 30일 법률 제8139호로 위 조항을 “법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자”로 개정하였다.

따라서 납부하여야 할 세액이 없고 환급세액이 있는 경우 또는 결손금액이 있는 경우에도 기한 후 신고를 할 수 있도록 개정하였고, 동 개정 규정은 2007년 1월 1일 이후 최초로 법정신고기한이 도래하는 분부터 적용하도록 하였다.

#### 다. 기한 후 신고에 대한 결정기한의 법정화

2010년 1월 1일 법률 제9911호로 국세기본법 제45조의3제3항을 개정하여 납세자가 기한후과세표준신고서를 제출한 경우(납부할 세액이 있는 경우에는 그 세액을 납부한 경우만 해당한다) 관할 세무서장이 세법에 따라 기한 후 신고일 부터 3개월 이내에 해당 국세의 과세표준과 세액을 결정하도록 개정하여 경정청구와 유사하게 기한 후 신고에 대한 결정기한을 법으로 정하였다.

## 2. 현행법의 내용

현행 국세기본법 제45조의3제1항에서는 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자는 관할 세무서장이 세법에 따라 해당 국세의 과세표준과 세액(이 법 및 세법에 따른 가산세를 포함한다)을 결정하여 통지하기 전까지 기한후과세표준신고서를 제출할 수 있도록 하였다. 또한 동법 제2항에서는 기한후과세표준신고서를 제출한 자로서 세법에 따라 납부하여야 할 세액이 있는 자는 기한후과세표준신고서 제출과 동시에 그 세액을 납부하도록 하였다. 그리고 동법 제3항에서는 기한후과세표준신고서를 제출한 경우(납부할 세액이 있는 경우에는 그 세액을 납부한 경우만 해당한다) 관할 세무서장은 세법에 따라 기한 후 신고일 부터 3개월 이내에 해당 국세의 과세표준과 세액을 결정하여야 하지만, 그 과세표준과 세액을 조사할 때 조사 등에 장기간이 걸리는 등 부득이한 사유로 신고일 부터 3개월 이내에 결정할 수 없는 경우에는 그 사유를 신고인에게 통지하도록 규정하고 있다.

## V. 기한 후 신고제도의 문제점 및 개선방안

### 1. 기한 후 신고에 대한 확정력

#### 가. 현행 기한 후 신고의 확정력

기한후과세표준신고서를 제출한 경우(납부할 세액이 있는 경우에는 해당세액을 납부한 경우에 한한다) 관할 세무서장은 세법에 의하여 당해 국세의 과세표준과 세액을 결정하도록 규정하고 있다. 따라서 기한 후 신고에 대하여는 신고납세주의 세목이든 부과과세주의 세목이든 신고 즉시 조세채무의 확정효력은 없고 반드시 과세관청의 결정에 의하여 조세채무가 확정된다. 다만, 조세법의 기수시기와 관련하여 신고납세주의 세목은 자진납부기한의 경과로 기수시기가 도래하는데, 기한 후 신고를 하는 경우 통고처분 등 포탈행위를 처벌할 때 정상참작 사유가 될 수 있을 것이다.<sup>6)</sup>

#### 나. 기한 후 신고행위의 법적 성격

##### ① 판례의 분석

기한 후 신고행위의 법적 성격에 대한 직접적인 판례는 확인되지 않는다. 다만, 구 지방세법 제72조제1항의 규정<sup>7)</sup>에 의하여 처분으로 의제되는 신고납부와 관련하여 신고납세방식의 지방세에 있어서 납세의무를 확정하는 효력이 있는 신고는 그 입법 취지를 고려할 때 법정신고기한 내의 신고만을 의미하고, 기한 후 신고를 포함하여 법정신고기한을 경과한 후에 한 신고는 제외된다고 판단하였다.<sup>8)</sup> 그리고 부과과세주의 세목에 있어서는 납세의무자가 과세표준 확정신고를 하고 그 신고내용에 따라 결정할 경우에도 그와 같은 결정과 통지가 없는 한 조세채무를 확정하는 부과처분은 없는 것으

6) 최명근, 앞의 책, 418쪽.

7) 1998.12.31. 법률 제5615호로 개정되기 전의 것.

8) 전주지방법원 2006.4.20. 선고 2005구합2206 판결.

로 판단하였다.<sup>9)</sup>

## ② 기한 후 신고행위의 법적 성격

신고납세주의 세목에 있어서 당초 법정신고기한 내에 과세표준신고를 한 경우의 수정신고에 대하여는 확정효력을 인정하면서 기한 후 신고에 대하여는 확정력을 인정하지 않는 분명한 논리는 확인되지 않는다. 다만, 국세기본법상 수정신고는 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자로 제한하고 있어 과세표준 확정신고 기간 내에 적법한 과세표준신고서를 제출하지 아니한 경우의 수정신고는 그 전제가 되는 확정신고의 절차를 거친 바 없는 것이어서 국세기본법상의 수정신고로서의 효력을 인정할 수 없다고 판단하고 있다.<sup>10)</sup>

그러나 신고납세주의 세목에 있어서 납세의무자의 신고행위는 납세의무자가 과세표준 및 세액을 자발적으로 신고함으로써 과세관청의 처분을 기다리지 아니하고 조세채무가 확정된다는 의미에서 이른바 사인의 공법행위라 할 수 있고, 납세의무자가 스스로 조세채무의 존재와 범위를 확인하고 이를 과세관청에 통지하는 것이므로 공법상의 준법률행위라 할 수 있다. 따라서 신고행위에는 민사법상의 의사표시 하자이론이 적용될 수 없고, 신고행위 자체에 중대하고 명백한 하자가 있는 경우에 한하여 신고행위에 의한 조세의 확정을 배제할 수 있다.<sup>11)</sup> 이와 같이 신고납세주의 세목에 대하여 비록 법정 신고기한이 경과하여 과세표준신고서를 제출하더라도 납세의무자가 스스로 조세채무의 존재와 범위를 확인하였다면 법정신고기한 이내에 신고한 경우와 다르게 확정력을 부인하는 이유를 찾기 어렵다. 더

군다나 기한 후 신고의 경우에도 납세의무자의 신고내용에 누락 또는 오류 등이 있는 경우에는 과세관청에 여전히 부과권이 유보되어 있기 때문에 납부할 세액이 있는 경우까지 조세채무의 확정력을 부인할 필요는 없다고 본다. 기한 후 신고에 대한 확정력과 관련하여 일본의 경우에는 기한 후 신고에 대하여도 확정력을 인정하여 수정신고를 허용하고 있다.<sup>12)</sup>

## 다. 신고납세주의 세목에 대한 기한 후 신고의 확정력 부여

신고납세주의 세목에 대한 기한 후 신고에 대한 확정력의 부여와 관련하여 납부하여야 할 세액이 있는 경우와 그렇지 않은 경우로 나누어 살펴보고자 한다.

### ① 납부하여야 할 세액이 있는 경우

현행법은 납부하여야 할 세액이 있는 기한 후 신고의 경우에 납세자는 그 세액을 납부하여야 하고, 이 경우 과세관청은 접수된 기한 후 신고에 대하여 신고일 부터 3개월 이내에 과세표준과 세액을 결정하도록 결정기한을 규정함으로써 조속히 납세의무가 확정되도록 하였다. 그러나 납세의무자가 과세표준과 세액에 대한 신고서를 제출하고 그 세액까지 납부한 경우까지 과세관청에 형식적인 결정처분의 부담을 지우는 것은 신고납세제도의 근본취지에 부합하지 않는다. 따라서 기한 후 신고에 의하여 납부하여야 할 세액이 있는 경우에는 납부여부에 불문하고 기한 후 신고서가 접수된 날을 납세의무의

9) 대법원 1998.2.27. 선고 97누18479 판결.

10) 대법원 1983.12.13. 선고 83누198 판결.

11) 대법원 1995.2.28. 선고 94다31419 판결.

12) 志場喜徳郎 外, 2010, 『國稅通則法精解』, 大藏財務協會, 302面.

13) 대법원 1989.1.31. 선고 85누883 판결.

확정일로 보는 방안을 강구할 필요가 있다. 만약, 기한후과세표준신고서의 내용에 누락 또는 오류 등이 있는 경우에는 과세관청이 부과권을 행사하여 누락 또는 오류 등을 경정하면 되는 것이다. 그리고 납부하여야 할 세액을 납부하지 않은 경우라면 과세관청이 그 세액을 즉시 징수하는 결정을 하면 될 것이다.

## ② 납부하여야 할 세액이 없는 경우

납부하여야 할 세액이 없는 기한 후 신고의 경우에는 기한후과세표준신고서가 접수된 날에 납세의무의 확정효력을 부여하는 것은 과세관청에 지나치게 부담을 줄 수 있다고 본다. 왜냐하면 과세관청이 세액의 환급 또는 결손금이 있는 기한후과세표준신고서를 접수하는 경우 그 신고내용이 정당한지 여부를 가리는 조사절차가 필요하기 때문이다. 만약 과세관청이 이러한 조사절차를 소홀히 하는 경우에는 국고에 상당한 손실을 초래할 수도 있을 것이다. 따라서 납부하여야 할 세액이 없는 기한 후 신고의 경우에는 현행법과 같이 신고일 부터 3개월 이내에 해당 과세표준과 세액을 결정하는 방식이 과세관청의 업무 부담을 줄여준다는 측면에서 바람직하다고 본다.

## 라. 기한 후 신고에 대한 결정기한의 처분성

경정청구의 경우에는 과세관청이 경정청구를 받은 날부터 2개월 이내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하도록 규정

하고 있고, 이를 위반하여 납세의무자가 2개월 이내에 필요한 처분을 받지 못한 경우에는 불복청구의 대상이 되는 것을 분명히 하고 있다.<sup>13)</sup>

반면 기한 후 신고의 경우에는 신고일 부터 3개월 이내에 과세표준과 세액을 결정하여야 하지만 조사 등에 장기간이 걸리는 등 부득이한 사유로 신고일 부터 3개월 이내에 결정할 수 없는 경우에는 그 사유를 신고인에게 통지하도록 규정하고 있어, 기한 후 신고에 대하여 과세관청이 결정기한 이내에 결정업무를 이행하지 않을 때에 불복청구의 대상이 되는지 의문이 있을 수 있다. 이에 대하여 조세심판원에서는 과세관청에게는 기한 후 신고·납부에 대한 결정권한이 있으므로 그 결정결과를 통지할 의무도 있는 것으로 보아야 하므로 결정결과 통지는 처분의 효력을 발생시키는 것으로 보아 불복청구의 대상이 되는 것으로 결정하였다.<sup>14)</sup> 따라서 납세의무자가 과세관청의 기한 후 신고에 대한 결정기한의 위반에 의하여 필요한 처분을 받지 못한 경우에도 불복청구의 대상임을 분명하게 규정할 필요가 있다고 본다.

## 2. 기한 후 신고에 대한 수정신고 및 경정청구 가능여부

### 가. 현행법의 내용

#### ① 수정신고의 대상자

국세기본법 제45조제1항의 규정에 의하면 수정 신고를 할 수 있는 대상자를 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자로 제한하고 있다. 따라

14) 조심2011중844, 2011.05.18.

15) 대법원 1983.12.13. 선고 83누198 판결.

16) 대법원 1986.12.9. 선고 85누609 판결(경정청구제도 도입 전의 수정신고 관련 판례로 무신고의 경우 경정청구를 거부한 판례).

서 기한 후 신고의 경우에는 근본적으로 수정신고를 할 수 없는 것이다.<sup>15)</sup>

## ② 경정청구의 대상자

국세기본법 제45조의2제1항의 규정에 의하면 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자에 대하여만 최초신고 및 수정신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 법정신고기한이 지난 후 3년 이내에 관할 세무서장에게 청구할 수 있도록 규정하고 있다. 따라서 기한 후 신고의 경우에는 경정청구도 할 수 없는 것이다.<sup>16)</sup>

## 나. 문제점

기한 후 신고의 경우 최초의 법정신고기한을 경과하여 신고하였다는 이유만으로 동 과세기간에 대한 과세표준신고서의 내용에 누락 또는 오류가 있는 경우에도 영원히 경정청구 및 수정신고를 할 수 없도록 규정한 것은 지나치게 가혹하다. 더군다나 기한 후 신고자가 당초에 신고된 과세표준 및 세액을 증가시켜 수정신고하는 경우까지 제도적으로 차단하고 있는 것은<sup>17)</sup> 국고에도 이익이 되지 못하는 매우 불합리한 규정이라고 본다.

## 다. 기한 후 신고에 대한 수정신고를 허용한 일본의 입법례

일본의 경우에는 신고납세주의 국세 및 신고납세주의 지방세에 대하여는 각 개별 세법 및 지방세에 신고기한을 규정하고 있는데 이 기한을 법정신고기한이라고 한다. 또한 법정신고기한 내에 행한 신고

를 ‘기한내신고’라 하고, 기한내신고를 할 수 없었던 자는 법정신고기한 후에라도 결정이 있기 전에는 신고를 할 수 있는데 이를 ‘기한후신고’라고 한다.<sup>18)</sup>

그리고 수정신고는 납세의무자가 기한내신고이든 기한후신고이든 신고를 한 경우에는 경정이 있기 전까지는 그 신고에 의한 과세표준 및 세액을 수정하는 내용의 신고를 할 수 있도록 규정하고 있다.<sup>19)</sup>

## 라. 기한 후 신고에 대한 수정신고 및 경정청구 허용

기한 후 신고서를 제출하는 경우에도 신고불성실 가산세 및 납부불성실가산세를 부담하게 되는데, 이는 법정 신고기한 이내에 과세표준신고서를 제출할 의무를 이행하지 못하여 부담하는 제재인 것이다. 그러나 최초의 법정신고기한이 경과하여 신고하였다는 이유만으로 당초 신고내용에 누락 또는 오류 등이 있는 경우에도 수정신고나 경정청구를 할 수 없도록 한 것은 아무런 설득력이 없다. 이는 수정신고나 경정청구를 할 수 있는 청구적격자에 대하여 현행법이 “법정신고기한 이내에 과세표준신고서를 제출한 자”로 제한하기 때문으로 기한 후 신고자가 당초 법정신고기한 이내에 신고의무를 이행하지 못하여 가산세를 부담하였음에도 수정신고 또는 경정청구를 할 수 없도록 하는 것은 이중적인 제재로 부당하다고 본다. 또한 기한 후 신고에 대하여 수정신고 또는 경정청구를 인정한다고 하여 국가의 과세권이 침해되거나 재정안정성에 혼란을 초래할 아무런 이유도 없다.<sup>20)</sup>

17) 대법원 1984.7.10. 선고 83누92 판결.

18)金子 宏, 2008, 『租税法』 第13版, 弘文堂, 633面.

19) 国税通則法 第19條 및 地方税法 第27條.

20) 고은경, 2008, “조세법상 경정청구제도에 관한 연구”, 중앙대학교 박사학위논문, 216쪽.

따라서 수정신고 및 경정청구에 대한 국세기본법 규정을 개정하여 기한 후 신고의 경우에도 납세의 무자에게 경정청구 및 수정신고를 허용한다면 납세의무자의 권익신장과 과세관청의 효율적 조세징수에 도움이 될 것으로 본다.

### 3. 기한 후 신고의 경우 부과제척기간

#### 가. 현행법의 내용

국세기본법 제26조의2제1항제2호의 규정에 의하면 납세자가 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 경우에는 7년의 부과제척기간이 적용된다. 따라서 기한 후 신고의 경우에도 무신고자와 동일하게 7년의 부과제척기간이 적용된다.

#### 나. 문제점

점차 납세인구가 늘어나고 과세대상인 경제거래가 다양해지면서 조세체계도 고도로 전문화되고 복잡해지고 있다. 따라서 조세채권·채무관계를 언제까지나 불확정한 상태로 둔다면 조세법률관계는 더욱 불안정하게 된다. 이러한 점을 고려하여 조세법률관계를 신속히 확정하여 납세의무자의 법적 안정을 위해 부과제척기간을 두고 있다.<sup>21)</sup> 그리고 부과제척기간의 기산일은 과세관청이 부과권을 행사할 수 있는 날을 기준으로 정하고 있는데 과세표준과 세액을 신고하는 국세에 있어서는 과세표준과 세액에 대한 신고기한 또는 신고서 제출기한의 다음날을 기산일로 정하고 있다.<sup>22)</sup>

그러나 기한 후 신고는 과세표준과 세액을 신고

하고 있음에도 불구하고 무신고자로 취급하여 부과제척기간을 적용하고 있다. 이는 부과제척기간을 두고 있는 근본취지에 부합되지 않는다. 또한 기한 후 신고의 경우에도 과세관청은 즉시 부과권을 행사할 수 있으므로 법정신고기한을 경과하여 신고하였다는 이유만으로 무신고자와 동일하게 취급하는 것은 불합리하다고 본다.

#### 다. 외국의 입법례

##### 1) 일본의 경우

###### ① 경정의 경우

경정의 경우 부과제척기간은 원칙적으로 그 경정에 관한 국세의 법정신고기한으로 부터 3년으로 정하고 있어 부과제척기간이 경과한 날 이후에는 경정을 할 수 없다. 그리고 기한 후 신고의 경우에는 법정신고기한으로 부터 3년이 경과하기 전에 기한후신고서를 제출한 경우에는 3년이 경과한 날과 기한후신고서의 제출이 있는 날부터 2년이 경과되는 날 중 늦은 날 이후에는 할 수 없도록 규정하고 있다.<sup>23)</sup> 그러나 법정신고기한으로부터 3년을 경과한 날 이후에 기한후신고서의 제출을 한 국세에 대한 경정은 법정신고기한으로부터 5년이 경과한 날 이후에는 할 수 없도록 규정하고 있다.<sup>24)</sup>

###### ② 부과결정의 경우

부과결정의 경우 부과제척기간은 과세표준신고서의 제출을 요하는 국세의 경우 그 제출이 있는 것에 대한 부과결정은 신고서의 제출기한으로부터 3년을 경과한 날 이후에는 할 수 없으나, 당해 신고서의

21) 헌법재판소 2002.12.18, 2002헌바27 결정.

22) 국세기본법 시행령 제12조의3제1항제1호.

23) 國稅通則法 第70條 第1項.

24) 國稅通則法 第70條 第2項.

제출이 없는 것에 대한 부과결정은 그 제출기한으로부터 5년을 경과하는 날 이후에는 할 수 없다. 그리고 과세표준신고서의 제출을 요하지 아니하는 부과과세의 국세는 그 납세의무의 성립일로부터 5년을 경과한 날 이후에는 할 수 없도록 규정하고 있다.<sup>25)</sup>

## 2) 미국의 경우

일반적으로 과세관청은 3년 이내에 부과·징수하지 아니하면 부과·징수권에 대한 소멸시효(Statue Of Limitations)가 완성된다.<sup>26)</sup> 이때 기산일은 신고납부기한(Due Date) 혹은 신고일자(Filling Date) 중 늦은 일자의 다음날부터 기산하며<sup>27)</sup>, 만약 세무신고가 신고납부기한 이전에 된 경우에는 신고납부기한에 신고한 것으로 간주되지만<sup>28)</sup>, 신고납부기한 이후에 세무신고서를 우편 발송한 경우에는 국세청에 접수된 날이 신고일이 된다.<sup>29)</sup> 그러나 무신고(Failing to File a Return)의 경우에는 3년 혹은 6년의 소멸시효가 적용되지 않고 언제든지 부과·징수가 가능하다(No Time Limit).<sup>30)</sup>

## 라. 기한 후 신고에 대한 부과제척기간의 입법적 개선

① 기한 후 신고의 경우 부과제척기간의 기산일  
현행 국세기본법상 기한 후 신고의 경우 부과제척기간은 기한 후 신고여부와 관계없이 7년(상속세

및 증여세는 15년)의 부과제척기간이 적용된다. 또한 부과제척기간의 기산일도 당초 법정신고기한의 다음날을 기산일로 본다. 그러나 부과제척기간의 기산일이란 조세를 부과할 수 있는 날을 의미하므로<sup>31)</sup> 기한 후 신고의 경우에는 비록 법정신고기한이 경과하였더라도 과세관청이 즉시 조세를 부과할 수 있기 때문에 기한 후 신고서가 접수된 날을 기산일로 보는 것이 합리적이다.

### ② 기한 후 신고의 경우 부과제척기간의 개선

일본의 경우 기한 후 신고에 대한 부과제척기간을 적용함에 있어 법정신고기한으로부터 3년이 경과한 그 날 전에 기한후신고서를 제출한 경우에는 그 날과 2년이 경과되는 날 중 늦은 날 이후에는 할 수 없도록 규정하고 있어 기한 후 신고자에 대하여 무신고자보다는 짧은 부과제척기간을 적용하고 있다. 또한 법정신고기한으로부터 3년이 경과한 후에 기한후신고서를 제출하는 경우에도 법정신고기한으로부터 5년을 경과하면 경정할 수 없도록 규정하고 있다.

또한 미국의 경우에도 신고납부기한 혹은 신고일자 중 늦은 날의 다음날부터 기산하여 3년 이내에 부과·징수하지 아니하면 부과·징수권에 대한 소멸시효가 완성되도록 규정하고 있어 기한 후 신고자에 대하여 무신고자보다는 더 짧은 부과제척기간을 적용하고 있다. 이는 기한 후 신고의 경우에도 기한 후 신고서가 접수된 다음날부터 과세관청이 부과권을 즉시 행사할 수 있는 점을 감안한 것으로 보인다.

25) 國稅通則法 第70條 第4項.

26) IRC §6501(a).

27) Reg. §301.6501(a)-1(a).

28) IRC §6501(b)(1).

29) Equities Corp. v. CIR, 898 F2d 50 (5th Cir. 1990).

30) IRC §6501(c)(3).

31) 송쌍중, 앞의 책, 679쪽.

이와 같이 기한 후 신고에 대하여 최종적으로 무신고한 경우와 동일하게 취급하는 것보다는 기한 후 신고의 경우 무신고의 경우보다 단기의 부과제척기간이 적용되는 것이 합리적이라고 본다. 따라서 기한 후 신고서의 접수일자가 법정신고기한으로부터 지체 접수된 일수만큼 통상의 부과제척기간에 더하여 연장되는 효과를 가질 수 있도록 개선하는 것이 바람직하다고 본다. 다만, 이 경우에도 기한 후 신고서가 법정신고기한으로부터 2년(상속세 및 증여세의 경우 5년)이 경과한 후에 접수된 경우에는 무신고의 경우보다 장기의 부과제척기간이 적용되지 않도록 하는 것이 필요하다.

그러나 모든 기한 후 신고에 대하여 무신고의 경우보다 단기의 부과제척기간을 적용하는 것은 문제가 될 수 있다. 즉, 무신고 또는 기한 후 신고의 경우에도 사기나 그 밖의 부정한 행위에 해당하는 경우에는 통상의 부과제척기간보다 장기의 부과제척기간을 적용하는 것으로 개선되는 것이 바람직하다고 본다.

## 4. 기한 후 신고에 대한 가산세 감면

### 가. 현행법 내용

#### 1) 국세기본법상 가산세 감면규정

국세기본법 제48조제2항제2호의 규정에 의하면 기한 후 신고·납부에 대하여 가산세를 감면하고 있는데, 법정신고기한이 지난 후 1개월 이내에 기한 후 신고·납부를 한 경우에는 신고불성실가산세 50%를 감면하고, 법정신고기한이 지난 후 1개월 초과 6개월 이내에 기한 후 신고·납부를 한 경우에는 신고불성실가산세 20%를 감면한다.

### 2) 부가가치세법상 기한 후 신고에 대한 혜택

#### ① 매출처별 세금계산서합계표의 기한 후 제출

기한 후 신고의 경우에도 납세의무자로 등록한 사업자가 재화 또는 용역을 공급하고 발급한 세금계산서에 대한 매출처별 세금계산서합계표를 예정신고·확정신고 또는 예정신고누락분을 확정신고시 제출하지 아니한 때에는 제출하지 아니한 분의 공급가액에 대하여 100분의 1에 해당하는 금액을 납부세액에 더하거나 환급세액에서 빼도록 규정하고 있다.<sup>32)</sup>

#### ② 매입처별 세금계산서합계표의 기한 후 제출

원칙적으로 부가가치세 매입처별 세금계산서합계표를 법정신고기한 이내에 제출하지 아니한 경우의 매입세액은 매출세액에서 공제되지 않는다.<sup>33)</sup> 그러나 예외적으로 기한 후 신고의 경우에는 매입처별 세금계산서합계표 또는 신용카드매출전표 등 수령명세서를 기한후과세표준신고서와 함께 제출하는 경우에는 매출세액에서 공제받을 수 있도록 혜택을 주고 있다.<sup>34)</sup>

### 나. 수정신고에 대한 가산세 감면과의 형평성

#### ① 수정신고의 경우 가산세 감면대상

수정신고의 경우에는 국세기본법 제48조제2항제1호의 규정에 의하여 과소신고가산세(초과환급신고가산세 포함)는 물론 부가가치세법 제22조제8항에 따른 영세율과세표준신고불성실가산세도 감면대상으로 하고 있다. 또한 매출처별 세금계산서합계표 제출과 관련하여서도 예정분 매출세금계산서를 신고누락하여 확정신고 기한 전에 수정신고하는 경우에는 매출처별 세금계산서합계표 미제출가산세

32) 부가가치세법 제22조제4항.

33) 부가가치세법 제17조제2항제1호.

34) 부가가치세법 시행령 제60조제1항제1의3호.

(공급가액의 1%)를 적용하는 대신 매출처별 세금계산서합계표 지연제출가산세(공급가액의 0.5%)를 적용하여 가산세를 일부 감면하고 있다.<sup>35)</sup>

## ② 수정신고의 경우 가산세 감면비율

가산세 감면비율에 있어서도 수정신고의 경우에는 국세기본법 제48조제2항제1호의 규정에 따라 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내에 수정신고한 경우에는 100분의 50에 상당하는 금액을 감면하고 있다. 또한 법정신고기한이 지난 후 2년 이내에 수정신고하는 경우에도 가산세를 감면하고 있는데, 법정신고기한이 지난 후 6개월 초과 1년 이내에 수정신고한 경우에는 가산세액의 100분의 20을, 법정신고기한이 지난 후 1년 초과 2년 이내에 수정신고한 경우에는 가산세액의 100분의 10을 감면하고 있어 기한 후 신고의 경우보다 더 많은 가산세 감면을 받을 수 있다.

## 다. 기한 후 신고에 대한 가산세 감면의 확대

수정신고와 기한 후 신고는 과세관청에 여전히 부과권을 유보해 두면서 납부의무자가 스스로 자기보정을 할 수 있는 기회를 부여하는 것이므로 납세의무자에게는 가산세의 경감혜택을 부여하여 자진 신고를 유도할 수 있고 과세관청은 이를 통하여 행정력을 절감할 수 있어 조세채권자와 조세채무자 모두에게 유익한 제도임이 분명하다.<sup>36)</sup>

따라서 수정신고와 기한 후 신고를 납세의무자 스스로 조세채무를 적정하게 수정한다는 의미로 해석한다면 수정신고와 기한 후 신고를 다르게 취급할 이유가 없고, 기한 후 신고를 유도함으로써 과세관청의 행정력도 절감하고 국고에도 이익이

되기 때문에 기한 후 신고의 경우에도 수정신고의 경우에 적용받을 수 있는 동일한 수준의 가산세 감면혜택을 부여하는 방안을 고려해 볼 필요가 있다고 본다.

## 5. 비영리법인의 과세표준 신고특례와 기한 후 신고

### 가. 현행법 내용

법인세법 제62조제1항에서는 비영리법인의 과세표준 신고특례에 대하여 규정하고 있는데 그 내용은 비영리법인은 원천 징수된 이자소득(비영업대금의 이익은 제외)에 대하여는 과세표준 신고를 하지 아니할 수 있으며, 이 경우 과세표준 신고를 하지 아니한 이자소득은 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 포함하지 않도록 하였다. 그리고 법인세법 시행령 제99조제2항에서는 법인세법 제62조제1항의 규정에 의하여 과세표준신고를 하지 아니한 이자소득에 대하여는 수정신고, 기한 후 신고 또는 경정 등에 의하여 이를 과세표준에 포함시킬 수 없다고 규정하고 있다.

### 나. 문제점

#### 1) 입법취지에 역행

##### ① 당초의 입법취지

비영리법인의 과세표준 신고와 관련하여 이자소득에 대한 과세표준 신고특례 외에도 자산양도소득에 대한 과세표준 신고특례 규정도 두고 있다.<sup>37)</sup> 비영리법인에 대하여 이러한 특례제도를 두고 있는

35) 부가가치세법 제22조제4항제3호.

36) 최명근, 앞의 책, 396쪽.

37) 법인세법 제62조의2.

것은 제조업 등과 같은 사업을 영위하지 않는 비영리법인은 기장 및 신고 등과 같은 납세순응력이 떨어지는 경우가 많기 때문에 납세절차를 간소화하여 비영리법인을 지원하기 위한 것이다.<sup>38)</sup>

따라서 비영리법인이 기장 등의 방법으로 법인세 과세방식을 선택하여 각사업연도 소득금액을 계산하여 과세표준을 신고하는 방법과 법인세가 원천징수된 이자소득에 대하여 과세표준과 세액의 신고를 하지 아니하고 원천징수에 의한 법인세를 분리과세하는 방법 중 선택하여 적용할 수 있도록 한 것이다.

그리고 비영리법인은 이자소득에 대하여 법인세 과세표준과 세액을 신고하는 방법을 선택할 경우 고유목적사업준비금을 손금으로 인정받을 수 있어 결국 과세되는 소득금액이 감소하게 된다. 그 결과 원천징수되어 납부된 세액을 공제 또는 환급받을 수 있게 되어 법인세 과세표준과 세액의 신고서를 제출하는 것이 일반적으로 유리하다.<sup>39)</sup>

② 기한 후 신고자를 원천징수과세방식의 선택자로 취급

현행법은 비영리법인이 원천징수된 이자소득 중 일부에 대하여도 과세표준신고를 하지 아니할 수 있으나, 이 경우 과세표준신고를 하지 아니한 이자소득에 대하여는 수정신고, 기한 후 신고 또는 경정 등에 의하여 이를 과세표준에 포함시킬 수 없다고 규정하고 있다.

그러나 이 규정은 비영리법인에 대한 납세절차를 간소화하는 방식으로 지원하기 위한 입법취치와는 다르게 비영리법인이 법인세 과세표준신고서를 법

정신고기한 이내에 제출하지 못한 경우에도 원천징수과세방식을 선택한 것으로 취급하여 과세절차가 종결된 것으로 보아 원천징수된 세액을 환급하지 않고 있는 것이다.<sup>40)</sup>

## 2) 해당 법인세법 시행령의 개정 경위

### ① 기획재정부와 상반된 조세심판원의 결정

국세기본법 제3조제1항에서는 국세기본법과 세법 등과의 관계에 대하여 규정하면서 제5장 제2절(수정신고, 경정청구 및 기한 후 신고 등)에 대하여는 각 세법에서 별도로 정한 경우에는 그 세법에서 정하는 바에 따르도록 국세기본법 우선적용의 예외를 인정하고 있다. 따라서 법인세법에서 비영리법인에 대한 과세표준 및 세액신고와 관련하여 수정신고, 경정청구 및 기한 후 신고에 대한 특례규정을 둘 수는 있다.

이와 관련하여 국세기본법을 개정하여 환급세액이 있는 경우에도 기한 후 신고를 할 수 있도록 한 이후에도 과세관청은 비영리법인의 과세표준 신고 특례와 관련하여 기한 후 환급신고의 가능여부에 대하여 기획재정부의 환급불가라는 유권해석<sup>41)</sup>을 적용하여 환급청구를 거부하였다.

그러나 조세심판원은 2006.12.30. 기한 후 신고 규정을 “법정신고기한내 과세표준신고서를 제출하지 않은 자로서 납부할 세액이 있는 자”로 한정하였다가 법정신고기한내 미신고에 따른 신고불성실가산세를 납부하면서 기한 후 신고 제도를 이용하여 과다납부된 세액을 환급받을 수 있도록 기한

38) 김완석, 2007, 『법인세법론』, 광교이텍스, 569쪽.

39) 김준석, 2011, 『비영리법인의 회계와 세무』, 영화조세통람, 828쪽.

40) 조심2010구3885, 2011.03.10.

41) 재정책-708, 2009.7.9 (비영리법인이 원천징수된 이자소득에 대하여 법인세법 제62조의 규정에 따라 과세표준 신고를 하지 아니한 경우, 당해 이자소득을 국세기본법 제45조의3의 규정에 따른 기한 후 신고에 의하여 각 사업연도의 소득금액 계산에 있어서 과세표준에 포함시킬 수 없음).

후 신고 규정을 개정하였기 때문에 과세관청이 환급청구를 거부한 처분은 잘못이 있다는 결정을 하였다.<sup>42)</sup>

## ② 법인세법 시행령에 의한 비영리법인의 과세표준 신고특례의 배제

이와 같이 과세관청은 비영리법인의 이자소득에 대한 원천징수세액을 기한 후 환급신고에 대하여도 환급해야 하는 입장이 되자, 법인세법 시행령 제99조제2항의 당초 규정인 “법 제62조제1항의 규정에 의하여 과세표준신고를 하지 아니한 이자소득에 대하여는 수정신고 또는 경정 등에 의하여 이를 과세표준에 포함시킬 수 없다”를 2010.2.18. 대통령령 제22035호에 의하여 “법 제62조제1항의 규정에 의하여 과세표준신고를 하지 아니한 이자소득에 대하여는 ‘수정신고, 기한 후 신고’ 또는 경정 등에 의하여 이를 과세표준에 포함시킬 수 없다”로 개정하여 기한 후 환급신고에 의한 환급을 거부하고 있는 것이다.<sup>43)</sup>

## 3) 포괄위임의 문제

법인세법 제62조에서는 비영리법인의 과세표준 신고에 대한 특례에 대하여 “비영리내국법인은 원천징수된 이자소득에 대하여는 과세표준 신고를 하지 아니할 수 있다. 이 경우 과세표준 신고를 하지 아니한 이자소득은 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 포함하지 아니 한다”라고 규정하고 있다. 이는 과세표준 신고를 하지 아니한 경우에는 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 포함하지 않는다는 것일 뿐 기한 후 신고의 방법으로도 과세표준 신고를 할 수 없다고 규정한 것은 아니라고 본다.

그럼에도 불구하고 법인세법에서 기한 후 신고에 대한 특별한 위임도 없이 법인세법 시행령 제99조에서 기한 후 신고에 의한 환급신고를 할 수 없도록 규정한 것은 국민의 권리의무에 관한 기본적인 사항을 아무런 기준을 제시함이 없이 하위법규인 대통령령에 포괄적으로 위임한 것으로 조세법률주의와 위임입법의 한계에 관한 헌법규정을 위반한 것으로 보인다.<sup>44)</sup>

## 다. 비영리법인의 과세표준 신고특례에 대한 기한 후 신고 허용

비영리법인의 과세표준의 신고에 대한 특례규정을 두는 취지는 비영리법인의 업무 부담을 줄여주기 위한 배려이고<sup>45)</sup>, 비영리법인이 원천징수세액을 최종적인 세부담으로 선택권을 행사한 경우와 다르게 단순히 법정신고기한 이내에 과세표준신고서를 제출하지 못한 경우라면 기한 후 신고를 통하여 원천징수된 세액을 환급받을 수 있는 등 납세의무자의 권리를 보호받을 수 있도록 관련 규정의 개정이 필요하다고 본다.

## Ⅵ. 결 론

기한 후 신고제도가 납세의무자는 물론 과세관청에도 유익제도로 활용되기 위해서는 현행법의 내용이 아래와 같이 입법적으로 개선되었으면 한다.

첫째, 기한 후 신고의 경우에도 신고납세주의 세목에 한하여 기한후과세표준신고서가 접수되면 과세관청에게 현행과 같이 3개월 이내에 형식적인 결

42) 국삼2007서3399, 2008.02.26.

43) 법인세법 집행기준 62-99-1.

44) 현재 1995.11.30 선고 94헌바14 결정.

45) 이창희, 2011, 『세법강의』, 박영사, 499쪽.

정업무에 대한 부담을 주지 말고, 기한후과세표준 신고서가 접수되는 즉시 조세채무의 확정력을 인정하여야 한다. 만약 기한후과세표준신고서만 접수하고 세액을 납부하지 않은 경우 과세관청은 즉시 그 세액을 징수하는 결정을 하면 될 것이다.

둘째, 기한 후 신고의 경우 현행과 같이 법정신고 기한 이내에 과세표준신고서를 제출하지 않았다는 이유만으로 수정신고 및 경정청구를 할 수 없도록 규정하는 것은 불합리하므로 기한 후 신고의 경우에도 신고내용에 누락 또는 오류가 있는 경우 수정신고 및 경정청구를 할 수 있도록 제도를 개선하여야 한다.

셋째, 부과제척기간의 기산일과 관련하여 기한 후 신고의 경우에도 기한 후 신고서가 접수된 다음 날부터 과세관청이 부과권을 즉시 행사할 수 있는 점을 감안하면, 기한 후 신고서의 접수가 법정신고

기한으로부터 지연 접수된 일수 만큼만 통상의 부과제척기간이 연장되는 효과를 가질 수 있도록 개정되어야 한다.

넷째, 기한 후 신고의 경우에도 수정신고 수준으로 가산세가 감면될 수 있도록 개정하여 납세의무자의 자진신고를 유도하였으면 한다.

다섯째, 비영리법인의 과세표준 신고에 대한 특별규정과 관련하여 법인세법에 특별한 위임근거 없이 시행령에 의하여 기한 후 환급신고를 근본적으로 배제하는 것은 비영리법인을 배려하기 위한 당초의 입법취지에 위배될 뿐만 아니라 비영리법인이 원천징수세액을 최종적인 세부담으로 선택권을 행사한 경우와 단순히 법정신고기한 이내에 과세표준 신고서를 제출하지 못한 경우를 구별하지 않고 있다. 따라서 기한 후 환급신고를 할 수 있도록 개정하는 것이 바람직하다고 본다.㉞

## 【 참고문헌 】

고은경, 2008, “조세법상 경정청구제도에 관한 연구”, 중앙대학교 박사학위논문.  
 김완석, 2007, 『법인세법론』, 광교이텍스.  
 김준석, 2011, 『비영리법인의 회계와 실무』, 영화조세 통람.  
 송쌍중, 2011, 『조세법학총론』, 조세문화사.  
 이창희, 2011, 『세법강의』, 박영사.  
 이태로, 한만수, 2011, 『조세법강의』, 박영사.  
 임승순, 2008, 『조세법』, 박영사.

최명근, 1986, “시의 경과에 의한 부과권과 징수권 소멸의 비교고찰”, 한국국제조세학술발표논문집 제3집.  
 최명근, 2007, 『세법학총론』, 세경사.  
 한장석·김용관, 2011, 『부가가치세』, 광교이텍스.  
 金子 宏, 2008, 『租税法』第13版, 弘文堂.  
 志場喜徳郎外3, 2010, 『國稅通則法精解』, 大藏財務協會.  
 Boris Bittker, 2002, Federal Income Taxation of Individuals, A Thomson Company.