

研 究 報 告 書

第59輯(2010. 4)

우리나라 가산세제도의 문제점 및 개선방안에 관한 연구

韓國稅務士會 附設

韓 國 租 稅 研 究 所

◆ 研究責任者 ◆

김 정 식 (세무사 · 세무학박사)

◆ 共同研究者 ◆

서 희 열 (강남대학교 교수 · 경영학박사)

목 차

제1장 서 론

제1절 연구의 목적	1
제2절 연구의 범위와 방법	2
제3절 연구보고서 작성의 편제	3

제2장 가산세제도에 대한 일반적 이론

5

제1절 가산세의 개념 및 기능	5
1. 가산세의 개념	5
2. 가산세의 기능	7
제2절 가산세의 성질	10
1. 성질론의 의의	10
2. 행정벌설	11
3. 부담설 및 경제적 부담설	12
4. 손해배상설	12
5. 관례 및 비판	12
제3절 가산세와 조세형벌 등과의 관계	14
1. 본세와의 관계	14
2. 가산금과의 관계	15
3. 조세형벌과의 관계	17
제4절 가산세의 부과	23
1. 가산세의 성립과 확정	23
2. 가산세의 산출기준	23

3. 가산세의 기산일	24
제5절 가산세의 불복	28
제6절 가산세와 헌법과의 관계	30
1. 헌법재판소의 결정문에 대한 고찰	30
2. 결정문에 대한 비판	37
제3장 우리나라의 가산세제도의 현황	42
제1절 기업과세에 대한 가산세제도의 변천	42
1. 소득세법	42
2. 법인세법	44
3. 부가가치세법	45
4. 상속세법	47
5. 종합한 4개세법상의 변천추이	48
제2절 국세기본법상의 가산세	51
1. 무신고 가산세	52
2. 과소신고가산세	57
3. 초과환급신고가산세	59
4. 납부·환급불성실가산세	62
제3절 소득세법 및 법인세법상 공통적으로 적용되는 가산세	63
1. 지급명세서 보고불성실가산세	63
2. 계산서 보고불성실가산세	67
3. 무기장가산세의 대상 및 세액	70
4. 적격증빙불비가산세	73
5. 신용카드매출전표미발급가산세	75
6. 현금영수증미발급가산세	77
7. 기부금 영수증 불성실가산세	80

8. 원천징수납부불성실가산세	82
제4절 소득세법상의 기타 가산세	84
1. 영수증수취명세서미제출가산세	84
2. 사업장현황신고불성실가산세	85
3. 공동사업장등록 불성실가산세	87
4. 사업용계좌미사용가산세	90
5. 납세조합불납가산세	93
6. 양도소득세법상의 기장불성실가산세	95
제5절 법인세법상의 기타 가산세	95
제6절 조세특례제한법상의 가산세	99
1. 창업자금사용명세서미제출가산세	99
2. 세금우대자료 미제출가산세	99
제7절 부가가치세법상의 가산세	100
1. 사업자등록 불성실가산세	100
2. 타인명의등록가산세	100
3. 매출세금계산서 불성실(미교부, 부실기재)가산세	101
4. 매입세금계산서 불성실(미교부, 부실기재)가산세	102
5. 공급시기이후에 교부받은 세금계산서의 매입세액공제가산세	103
6. 전자세금계산서 발급명세서미전송가산세	104
7. 매출처별세금계산서합계표 불성실(미제출, 불명)가산세	104
8. 매입처별세금계산서합계표 불성실가산세	105
9. 현금명세서 제출불성실가산세	107
10. 부동산임대공급가액명세서미제출가산세	109
11. 영세율 과세표준 신고불성실가산세	109
12. 대리납부 불이행가산세	111
13. 가산세의 중복적용 배제	111
제8절 상속·증여세법 상의 가산세	113

1. 출연재산 계획·진도보고서 제출불성실 가산세	113
2. 외부전문가의 세무확인 및 보고 불이행 가산세	114
3. 장부의 작성·비치의무 불이행 가산세	116
4. 이사의 수 초과 및 임직원 가산세	117
5. 계열기업주식 초과보유분에 대한 가산세	118
6. 광고·홍보행위에 대한 가산세	119
7. 출연재산 운용소득 미달사용 가산세	120
8. 출연재산 매각대금 미달사용 가산세	120
9. 전용계좌 미개설·미사용 가산세	122
10. 결산서류 공시의무 불이행 가산세	124
11. 지급명세서등 자료미제출가산세	125
제9절 가산세의 감면 등	127
1. 가산세 면제	127
2. 수정신고와 관련된 가산세의 감면	128
3. 50%의 가산세 감면	128
4. 가산세 감면신청서 제출 및 세무서장의 통지의무	129
5. 가산세 한도 및 적용기간	129
6. 가산세의 감면배제	131
제10절 정당한 사유	131
1. 개요	131
2. 판례 등을 통한 정당한 사유에 대한 판단의 기준	136
제3장 외국의 가산세제도	143
제1절 미국	143
1. 무신고가산세	143
2. 납부불성실가산세(failure to pay penalty)	144

3. 정확성관련가산세(accuracy related penalties)	147
제2절 일본	151
1. 연체세	151
2. 가산세	153
3. 증가산세	155
4. 기타의 가산세	155
제3절 독일	156
1. 무신고가산세	157
2. 과소신고가산세	157
3. 납부불성실가산세	157
제4절 프랑스	158
1. 무신고 및 기한후신고 가산세	158
2. 과소신고가산세	159
3. 납부불성실가산세	159
제5절 캐나다	160
1. 무신고 및 기한후신고 가산세	160
2. 과소신고가산세	160
3. 납부불성실가산세	161
제6절 타이완 및 중국의 가산세	162
1. 타이완	162
2. 중국	163
제7절 시사점	163
 제5장 가산세제도의 문제점과 개선방안	 165
제1절 서 설	165
제2절 납세자 본인의 납세의무와 관련된 가산세	168

1. 국세기본법상의 가산세 및 감면제도의 내용	168
2. 신고불성실가산세	169
3. 납부불성실가산세	173
4. 수정신고에 대한 가산세의 감면	180
5. 기한후신고에 대한 가산세의 감면	184
제3절 협력의무 관련 가산세	189
1. 개 관	189
2. 적격증빙서의 발급과 관련된 가산세	191
3. 영수증수취명세서 미제출가산세(개인사업자)	193
4. 사업용계좌미사용가산세(개인사업자)	195
5. 지급명세서 미제출 및 불성실가산세	198
6. 소득금액변동통지에 따른 원천징수의무	201
7. 영세율과세표준 신고불성실가산세	204
8. 가산세 한도액에 대한 문제점 및 개선방안	206

제6장 법령상의 문제점과 개선방향 211

제1절 지급명세서불성실가산세	211
제2절 계산서보고불성실가산세	214
제3절 적격증빙불비가산세	220
제4절 무기장가산세	223
제5절 신용카드거부가산세	226
제6절 현금영수증미발급가산세	227
제7절 기부금영수증불성실가산세	232
제8절 원천징수불이행	234

제7장 결 론	238
---------------	-----

□ 참 고 문 헌 □	244
-------------------	-----

제1장 서론

제1절 연구의 목적

무신고가산세 및 과소신고가산세, 납부불성실가산세, 부당무신고가산세 및 부당과소신고가산세 등은 국세기본법에서 통칙적인 내용으로 규정하고 있는 가산세의 종류이다. 이것들은 모두 납세자 자신에 대한 신고·납부와 관련된 가산세로서 세계 어느 나라를 막론하고 스스로 조세국가임을 인정하고 있는 국가에서 대부분 시행되고 있는 제도이기도 하다.

그러나 이것들을 제외한 다른 종류의 가산세는 각 개별세법에 열거되어 있다. 그 종류를 헤아리면 i)소득세법에 15개, ii)법인세법에 9개, iii)부가가치세법에 13개, vi)상속세 및 증여세법에 12개, v)조세특례제한법에 2개로서 총 5개의 세법에서 규정하고 있는 가산세의 수가 모두 51개에 이르고 있다. 이 중 기업과세 관련의 가산세로서 같은 내용의 것을 소득세법과 법인세법에서 각각 중복적으로 규정되어 있는 7개를 제외하더라도, 그 수는 32개나 된다.

그런데 이들 가산세는 대부분 납세자 자신을 위한 납세의무의 이행과는 직접 관련이 없으며, 오로지 세무행정에 대한 협력의무로서의 성질을 가질 뿐인 것들이다. 이점에서 우리나라는 가산세에 관한 한 가히 백화점식의 나열이라고 평하더라도 지나치지 아니할 것이라고 생각되기도 한다. 그 이유는 실증적으로 선진외국의 입법례와 비교할 때 그 종류가 너무 많다고 판단되기 때문이다.

이것은 납세자의 부담은 물론 세무사가 그 업무를 수행하는 데에 있어 큰 부담으로 작용하고 있다는 것은 누구나 공감하고 있

2 I. 서론

는 부분이기도 하다. 뿐만 아니라 가산세의 산출과정이 너무 복잡하여 전문가조차도 헷갈리는 일이 흔하다. 그러므로 불필요한 가산세는 과감히 정비되어야 함은 물론 가산세액의 산출에 대한 계산이 복잡한 부분은 단순화할 필요가 있다고 할 것이다.

뿐만 아니라 신고납부불성실가산세 등의 부과에 정당한 사유가 있는 경우에는 가산세를 부과하지 아니하도록 규정하고 있으나(국기법 48) 무엇이 ‘정당한 사유’인지에 대해 구체적으로 규정한 바가 없어 법원의 판례나 조세심판원의 심판결정례 등에 의존하고 있는 실정이어서 세무사의 업무수행에 참고할 만한 자료를 구하기도 쉽지 않다.

가산세의 종류가 너무나 많고 또한 복잡하여 기업하기 어렵다는 소리가 나온다면, 그것은 ‘기업하기 좋은 나라’로 환경을 조성하겠다는 현 정부의 국정지표와도 상충된다. 따라서 위 내용들을 연구의 대상으로 삼아 불합리한 부분이 발견된다면 그 점에 대한 개선방안을 제시하는 것이 이 보고서의 목적이다. 이렇게 함으로써 보다 나은 조세환경의 조성에 조금이나마 보탬이 될 수 있다면, 더없는 기쁨으로 여기고자 한다.

제2절 연구의 범위와 방법

본 연구는 위에서 지적한 바와 같이 현행 각 개별세법에서 규정한 가산세제도에 관한 문제점을 제시하고 그러한 문제점에 대한 개선방안을 제시하고자 함에 그 목적이 있다. 이 연구목적을 추구하기 위하여 우리나라 법제의 전반을 철저히 검토하기에는 시간적으로나 능력면에서 한계가 있을 수밖에 없다. 그러므로 연구의 범위를 정하기로 한다.

이와 같은 연구의 범위는 현행 조세관련의 법률인 국세기본법

과 소득세법 등 각 개별세법에서 규정하고 있는 가산세에 관한 규정내용을 연구의 대상으로 한정하되, 관세 및 지방세의 가산세에 대하여는 제외함을 원칙으로 삼기로 한다. 그 이유는 이들 두 분야의 가산세는 그 종류가 많지 않고 있더라도 내국세의 그것과 중복되기 때문이다.

연구의 방법은 기본적으로 지금까지의 가산세와 관련한 연구사례 등 문헌자료를 토대로 하여 현행 제도를 분석해 나가기로 한다. 그렇지만 이에 더하여 선진 외국의 제도를 비교론적 관점에서 함께 검토하는 방법은 우리 제도의 문제점을 비추어 보는 거울로 삼을 수 있다고 보았다. 한마디로 현행 관계법규의 분석검토와 선진 외국의 가산세제도를 비교·검토하는 방법으로 연구를 진행하기로 한다.

제3절 연구보고서 작성의 편제

본 연구는 아래와 같은 편제로 작성하기로 한다.

제1장의 내용은 이상에서 이미 전개한 바와 같다.

제2장에서는 가산세의 개념 및 기능, 그 성질 등에 대한 이론적 측면과 본세 및 가산금·조세형벌과의 관계, 가산세의무의 성립과 그 확정절차, 가산세와 헌법의 상관관계 등에 관한 일반론의 전개하기로 한다. 여기에서 일반적 사항을 고찰함으로써 제3장 이하의 분석을 위한 이론적 배경을 제시하기로 한다.

제3장에서는 각 개별세법에서 규정하고 있는 현행 가산세제도에 관한 현황(종류와 그 내용)과 가산세의 감면에 관한 규정내용 및 가산세의 부과를 배제하는 ‘정당한 사유’에 관한 사례들을 집중적으로 살펴보기로 한다.

제4장에서는 미국과 일본의 가산세제도에 포함되어 있는 가산

4 I. 서론

세의 종류와 내용을 검토하여 봄으로써 상대적인 면에서 우리의 법제가 지니고 있는 문제점을 도출하는 비교의 장(場)으로 삼기로 한다.

제5장에서는 현행 가산세제도의 문제점을 종합적으로 정리함과 동시에 그에 관한 합리적인 개선방안을 제시하기로 한다.

제6장에서는 현재 법인세법과 소득세법에 규정되어 있는 법령상에 나타난 구조적인 문제점을 도출함과 아울러 그에 관한 개선방안을 제시하기로 한다.

끝으로 제7장에서는 연구보고서의 전개과정을 요약하고, 그 결론을 제시하기로 한다.

제2장 가산세제도에 대한 일반적 이론

제1절 가산세의 개념 및 기능

1. 가산세의 개념

현행 국세기본법에서는 가산세의 정의를 「“가산세”라 함은 세법에 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 그 세법에 의하여 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말한다」(국기법 2(4))라고 규정함으로써 가산세는 납세의무의 성실한 이행을 확보하기 위한 차원에서 부과되는 과징금적 성격의 조세로 단정하고 있다. 또한 국세기본법 제47조 제1항에서 「정부는 세법에 규정하는 의무를 위반한 자에 대하여 세법이 정하는 바에 의하여 가산세를 부과 할 수 있다」고 하면서, 제2항에서는 「가산세는 당해 세법이 정하는 국세의 세목으로 한다.」라고 규정하고 있다는 점에서 가산세는 독립된 세목이 아니라 본세에 부가(附加)되어 과세되는 것처럼 비치고 있다. 그러나 이 부분에 대한 대법원의 판단은 「본세에 가산세를 가산한 금액을 본세의 명목으로 징수한다 하더라도 이는 징수절차의 편의상 당해 세법이 정하는 국세의 세목으로 하여 그 세법에 의하여 산출한 본세의 세액에 가산하여 함께 징수하는 것일 뿐 세법이 정하는 바에 의하여 성립·확정되는 국세(본세)와는 본질적으로 그 성질이 다른 것이므로 가산세 부과처분은 본세의 부과처분과 별개의 과세처분이라 할 것이고, 또한 본세의 산출세액이 없는 경우에는 가산세도 부과·징수하지 아니한다는 등의 특별한 규정이 없는 한 본세의 산출세액이 없다 하더라도 가산세만 독립하여 부과·징수할 수 있다」¹⁾라고 해석하여 가산세의 부과는 하나의 독립된 과세처분으로 보는 것

6 II. 가산세제도에 대한일반적 이론

은 물론 별개의 세목으로 구분하고 있는 것으로 보인다.²⁾

또한 위의 제1항에서 말하는 “가산세를 부과할 수 있다”라는 표현을 보면 마치 가산세가 ‘정부의 재량’에 따른 처분인 것으로 오해할 소지가 없는 것도 아니다. 그러나 이는 행정청의 자유재량이 아님이 분명하다. 왜냐하면 납세의무자에게 그 의무의 해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우를 제외하고는 ‘세법에서 정하는 바에 따라’ 당연히 부과되는 것이지 선별적으로 과세되어야 하는 것이 아니기 때문이다.³⁾ 이는 조세법률주의의 논리에 비추어 당연하다고 본다.

위의 내용을 정리하면 세법상 가산세는 납세의무의 성실한 이행을 담보하고 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 부과되는 행정상의 제재이다. 그러나 이론적으로 가산세의 본질에 대해 논의하고 있는 상당수의 학자들은 가산세를 ‘조세과태료’로 정의하기도 한다.⁴⁾⁵⁾

그런데 일본의 기무라(木村)교수의 이론에 따르면 조세과료의 종류를 ①과소신고가산세, ②무신고가산세, ③부납부가산세, ④증가산세 4종으로 구분하면서 그 본질은 위법 및 책임으로 나타나

1) 대법원 1992.5.26. 선고 91누9596 ; 1995.4.25. 선고 95누917 ; 2007.3.15. 선고 2005두12725의 조합

2) 현재의 결정문 중에 가산세는 국세기본법의 체계상으로는 조세의 한 종목으로 구성되어 있고, 또한 그 형식은 세금이라고 하는 내용도 있다(헌재 2005.11.24. 결정 2004헌가7).

3) 등록세부과처분취소 소송에서 등록세를 신고납부하지 않더라도 허용된 보정기간 내에 등록세를 신고·납부하여 흠결을 보정하면 가산세의 적용대상이 될 수 없다고 판단한 원심이 잘못되었음을 지적한 사례가 있다(대법원 2000.8.22. 선고 98두17685).

4) 이우택, 「새로운 조세법과 세무회계」, 세학사, 2004, p.126, p.201 ; 최명근, 「세법학 총론」, 세경사, 2005. p.845

5) 번역으로 인용된 일본서적(木村弘之亮, 「租税過料法」, 弘文堂, 1990)은 조세과료(租税過料)로 표현하고 있다. 그러나 우리나라는 형법 제47조에서 「과료(料料)는 2천원 이상 5만원 미만으로 한다」라고 규정하는 형벌의 한 종류와 발음 및 한글표기에서 혼동되므로, 일본의 ‘과료(過料)’라는 용어를 과태료(過怠料)로 바꾼 것이라고 한다.

는 규범적 비난의 실현이라는 점에서 규범적 제재라고 하였다. 그러나 제재라고 하는 것은 결코 보복이라는 의미를 갖는 것이 아니고, 세법질서를 확보하기 위한 단순한 반작용이라고 하는 의미로 이해하여야 하고, 따라서 조세과료는 행위자가 조세행정의 질서위반을 유책적으로 자행한 데에 따른 반작용(反作用)으로서 과해진다는 것이다. 즉 위반행위에 대한 반행정질서 내지 반사회적·윤리적인 비난이 발생한 경우에 거기에는 언제나 그에 상응하는 조세과료로 대응되는 행정제재권(조세과료과징권)의 발동이 따르는 것이라고 한다.

또한 다른 설명으로는 조세과료의 본질은 규범적 제재라고 하면서 조세과료는 조세채무법상의 법 효과인 손해배상 차원의 이자(연체세, 이자세, 연체금)나 행정법상의 법 효과인 해고·징계와는 다르며, 오히려 형벌과 유사한 성질의 것으로 볼 수 있다고 하였다.⁶⁾

2. 가산세의 기능

그 동안 많은 학자들에 의해 바람직한 조세가 갖추어야 할 여러 원칙들이 제시되어 왔다. 대표적으로 A.Smith의 조세의 4원칙, A.Wagner의 9원칙을 들 수 있고, 현대에 이르러서는 R.A. Musgrave의 6가지의 원칙이 있다.⁷⁾ 이들 여러 원칙들 중에서 공통적으로 부각되고 있는 핵심적인 골자는 한마디로 ‘공평’이다. 그러나 이것은 모두 입법론적으로 갖추어야 할 조세의 원칙에 불과하다고 할 것이다. 따라서 이들 재정학적인 이론에서 말하는 공평은 공평한 조세를 위한 법집행으로서의 조세행정에 관한 절차적

6) 木村弘之亮, 앞의 책, pp.21~23

7) 이에 관해서는 최명근, 세무학강의, (주)영화조세통람, 2007. pp.68~70를 참고하기 바람.

8 II. 가산세제도에 대한일반적 이론

기능은 아니다.

이것에 관해 일본의 학자들이 가산세의 기능으로서 탐구한 내용으로서는 세 가지가 있다. 즉 예방기능, 조세행정질서 유지기능, 국고수입 확보기능을 들고 있는 바,⁸⁾ 이들 세 기능의 내용을 분석하여 보면 여기에는 공정한 입법과 직결되는 기능뿐만 아니라 공정하고 또한 공평한 조세행정의 법집행기능도 포함된다고 함을 알 수 있다. 이하에서 이들에 대해 좀더 구체적으로 논의하기로 한다.

가. 예방기능

예방기능이란 납세자에게 납세의무에 대한 의무위반이 있는 경우에는 일정한 불이익이 지워짐을 미리 알려줌으로써 그러한 의무위반을 범하지 않도록 심리적·경제적 압박을 가하여 납세의무의 성실한 이행을 확보하는 기능이다. 이는 결국 납세의무자가 의무위반을 범하지 않도록 예방함으로서 과세행정의 효율성을 기대한다는 의미이다.

예방기능은 이를 일반예방기능과 특별예방기능으로 나누어 볼 수 있다. 전자는 일반 국민(납세자) 모두에게 작용하여 조세행정질서의 위협 내지 혼란을 방지하는 기능을 말한다. 즉 의무불이행에 대한 가산세제도가 있다는 것과 그것을 어기면 그에 상응하는 가산세가 부과된다는 점을 알리는 것 자체만으로도 조세행정질서의 유지에 보탬이 된다는 것이다.

후자는 납세자가 직접 의무위반에 따른 가산세를 부과당하면 그로 인해 입은 충격으로 적지 않은 심리적·경제적인 압박으로 이어지게 될 것이고, 그것이 뇌리 속에 각인되면 다시는 그러한

8) 木村弘之亮, 앞의 책, pp.23~25

의무위반을 저지르지 않을 것으로 기대된다는 것이다. 따라서 가산세의 부담으로 인한 재정적인 압박을 당한 행위자에게 두 번 다시 같은 질서위반을 반복하지 않도록 그 위반자를 계도하고 교육하는 기능을 수행한다는 것이다.⁹⁾

나. 조세행정 질서유지의 기능

가산세제도의 두 번째 기능은 개별납세자인 피제재자(被制裁者)와의 관계에서 보면 그것은 행정목적의 달성, 특히 조세행정질서의 유지 및 회복을 도모하는 데에 기여한다는 것이다. 그러므로 가산세는 조세행정질서를 지키기 위한 행정법적인 성격을 가지고 있을 뿐이며, 형법의 규정에 따른 형벌이 아니다. 그 목적은 어떤 위반행위를 벌(罰)로서 대신하기 위한 것이 아니라 어떤 일정한 조세행정의 질서유지 및 조세행정의 목적을 달성하기 위한 것이다.

다. 국고수입의 확보기능

가산세는 국가재정에 절대적으로 필요한 국고수입관계에서 보면 원활한 국가세수입의 확보를 도모하기 위한 방법으로서 기능한다는 것이다. 특히 중가산세제도는 부당한 방법으로 이루어진 과세표준 또는 세액의 신고행위, 즉 납세의무의 위반(질서위반)이 은폐 또는 가장(假裝)에 기초하여 적정한 납세의무를 위반하는 행위에 대한 제재로서 40%의 가산세를 부과하는 것인 바, 이는 한편으로 조세행정의 질서유지를 위하여 기여하지만, 이와 함께 다

9) 현재 2005.11.24. 결정 2004헌가7에서도 ‘의무위반자에 대하여 세금의 형식으로 제재를 가함으로써 장래의 위반행위를 예방하는 기능을 가지고 있다’라고 하여 예방기능이 있음을 나타내고 있다.

10 II. 가산세제도에 대한일반적 이론

른 한편으로는 원활한 조세수입을 도모하는 데에도 기여하는 것으로 평가된다.

라. 공정한 법집행기능

납세와 관련하여 세법이 규정하고 있는 여러 가지의 의무를 성실히 지키는 납세자와 그렇지 않은 납세자를 차별하는 가장 효율적인 수단이 바로 가산세제도이다. 따라서 가산세제도는 조세법이 요구하는 의무를 성실하게 이행하는 납세자를 보호하는 한편, 그렇지 않은 자와의 공평부담을 도모하기 위한 행정상의 조치로서 침해된 국고이익의 회복수단과 함께 손해배상적 성격의 기능을 발휘한다고 볼 수 있다. 결국 가산세제도는 세법상의 의무이행을 확보하기 위한 수단이지만, 나아가서는 법집행상의 공평을 도모하는 데에도 그 목적이 있다고 할 수 있다.¹⁰⁾

제2절 가산세의 성질¹¹⁾

1. 성질론의 의의

가산세의 성질을 여하히 파악하느냐 하는 것은 가산금, 조세벌, 다른 부대세(또는 제재세)와의 구별을 위해서 필요하며, 또한 가산세제도의 합리적인 입법방향과 현행제도의 적정한 운영을 위해서도 본질적인 지침을 얻을 수 있는 과제이다.

10) ‘공정한 법집행기능’은 위 세 가지에 추가한 것으로 본인의 사건임을 밝힌다. 이에 대해 서희열교수는 ‘공평추진기능’이라고 표현하였으나 그 논리는 유사하다고 본다.

11) 이 부분은 공동연구자인 서희열교수가 직접 쓴 것으로 일부 자구(字句)를 수정하였음을 밝힌다.

한마디로 가산세는 납세의무의 확정(경정 또는 결정)을 위한 단계에서 조세회피나 탈세를 방지하기 위한 장치로서 각종 의무위반에 대해 과해진다. 이에 비하여 가산금은 이미 확정된 세액의 납부를 지체한 데에 대한 지연배상으로서(그러나 현행 제도상으로는 제재의 실질을 아울러 가지고) 과해지는 제재이다. 그리고 세법상의 각종 위반행위 중에서 비난가능성이 높은 것에 대해서는 조세범처벌법에 근거를 둔 조세벌을 과하고 있다.

세법상의 의무위반이라는 공통적인 사실에 대해 과해지는 위세 가지의 제재수단들 중에서 가산세가 다른 두 가지와 어떻게 다른 성격을 지니고 있느냐를 규명한다면, 3자간의 기능적 경계를 분명히 하고 나아가 가산세의 타당한 부과범위와 적정한 과세내용을 다른 두 가지와 착종함이 없이 정할 수 있고 이중적인 제재를 피할 수 있을 것이다.¹²⁾

요컨대 가산세의 과세요건과 세액을 여하히 정할 것인가 하는 입법론의 문제, 그리고 현행 과세요건을 어떻게 해석할 것인가 하는 운용문제는 가산세의 본질에 관한 이론적 이해를 거쳐야만 그 합리적인 결론을 도출 할 수 있다.

2. 행정벌설

행정벌설이라 함은 가산세를 세법상의 의무이행을 확보하기 위하여 그 의무를 해태하였을 때에 과하는 일종의 행정질서벌적 성질을 가진 제재로 이해하는 이론이다. 이 이론에 대하여는 판례만이 아니라¹³⁾ 학설도 이에 따르고 있다.¹⁴⁾ 일본의 경우에도 통설

12) 전정구, 「한국조세법의 제 문제」, 조세통람사, 1989. p.192.

13) 대법원 1977.6.7. 선고 74누212

14) 이철성, 「최신 세법학」, 박영사, 1993, p.288 ; 전정구, 「전계서」, 조세통람사, 1989. p.192 ; 최명근, 「세법학 총론」, 세경사, 2005, p.505

12 II. 가산세제도에 대한일반적 이론

은 행정벌로 이해하고 있다. 그런데 가산세를 행정벌로 이해할 경우 가산세의 부과대상이 된 의무위반행위가 동시에 조세포탈에 해당되어 조세범으로 처벌될 경우 이중처벌의 문제가 발생된다.

3. 부담설 및 경제적 부담설

앞의 부담설이란 가산세에서 의무위반에 대한 처벌 내지 제재의 요소를 부정하고 「신고의무 및 납부의무의 적정한 이행을 확보하고, 나아가 신고납부제도 및 징수납부제도의 정착을 도모하기 위한 “특별한 경제적 부담”」으로 설명하는 견해가 있다.¹⁵⁾

뒤의 경제적부담설이란 가산세는 세법상의 의무를 성실히 이행하도록 유도하는 간접적 제재이지만 과세권자가 입은 손해를 전보하는 기능도 아울러 가지고 있는 복합적 성격을 갖고 있어 가산세는 단지 세법상의 의무이행을 확보하기 위한 경제적부담이라고 이해하는 것이 타당하다고 보는 견해이다.

4. 손해배상설

손해배상설이라 함은 가산세의 의무위반에 대한 제재라는 요소가 있음은 긍정하되 「신고납부제도하에서 국가의 세입을 확보함과 아울러 납세의무를 정당하게 이행한 자와의 공평부담을 도모하기 위한 행정상의 조치인 동시에 침해된 국가이익의 회복수단인 손해배상적 성격을 갖고 있다」고 설명한다.¹⁶⁾

5. 판례 및 비판

15) 金子宏, 「租税法(補正版)」, 弘文堂, 1987, p.331.

16) 池本征南, “加算税制度에 관한 考察”, 「税大論叢」第14號, 1982

우리 판례는 「……세법상 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고·납세 등 각종 의무를 위반한 경우에 개별세법이 정하는 바에 따라 부과되는 “행정상의 제재”」라고 판시¹⁷⁾하고 있다.

이상과 같은 판례에서는 가산세가 세법상으로 정하여진 의무의 이행을 해태하였을 때에 부과하는 일종의 행정질서벌적인 성질을 갖는 제재라고 이해하였으며, 학설도 이에 동조하고 있다. 다만, 일반 행정질서벌의 경우 과태료라는 금전적 제재를 가하는 데에 비하여 가산세의 경우에는 세금의 형태로 가한다는 차이뿐이라는 것으로 이것이 우리나라의 통설이다.¹⁸⁾

이상의 통설과 같이 가산세제도가 의무위반에 대한 제재라고 할 경우 조세벌과의 구분이 어렵고 동일한 의무위반에 대해 조세벌이 과해질 경우 조세벌과의 이중제재의 문제점이 생긴다. 이 문제점은 가산세와 조세벌의 병과가 불가피하다고 설명함으로서 해소한다고 하더라도, 현행 가산세의 내용 가운데에 행정벌로서 타당성이 의심스러운 부분이 많다는 사실은 지나쳐 버리기 어려운 의문점이다.

그러나 행정벌설과는 다른 소수설에도 역시 설득력을 인정하기 어려운 점이 있다. 구체적으로 보면 다음과 같다.

부담설 및 경제적부담설은 단지 「특별한 경제적 부담」이라는 말로써 행정벌이 아니라는 소극적인 방법의 규명을 하나, 이는 가산세의 본질론으로서는 무의미한 것이다. 그리고 손해배상설과 같

17) 대법원 1997.5.16 선고 95누14602 ; 1998.9.18 선고 97누20625 ; 1999.3.9 선고 98두2379 등

18) 김두천, 「세법학」, 박영사, 1994, p.577 ; 최명근, 위의 책, p.778 ; 김완석, 「소득세법론」, 조세통람사, 2005, p.502 ; 이철성, 「최신조세법」, 박영사, 1993, p.223 ; 서광석·김명산, 「세법개론」, 월간경리사, 1990, p.72 ; 김면규, 「세법총론」, 조세통람사, 2004, p.139.

14 II. 가산세제도에 대한일반적 이론

이 공평부담·손해배상 등의 성격을 부각시킨다면, 의무위반사실로 인해 납세의무의 이행이 지연되고 그로 인해 다른 납세자와의 사이에서 저해된 형평이나 저해된 국고의 손실은 이자부담액을 추가로 부담시킴으로써 경제적으로는 충분히 회복될 수 있을 것이다. 그럼에도 불구하고 가산세는 이자상당액을 훨씬 초과하는 부담을 주는데, 이러한 이자상당액을 초과하는 가산세는 공평부담 또는 손해배상의 관점에서는 논리적인 근거가 없다.

그렇다면 결론적으로 현행법상 가산세의 과세요건으로 보아서는 가산세의 성격이 행정상의 ‘제재’ 즉 행정벌이라고 봄이 타당하다(국세기본법 제2조 제4호, 제47조 제2항). 다만, 현행 제도 중 행정벌적인 제재로서의 성격과 모순되는 가산세는 마땅히 개선되어야 할 것이다.

제3절 가산세와 조세형벌 등과의 관계

1. 본세와의 관계

가산세는 세법에서 규정한 의무를 위반한 자에게 세법에서 정하는 바에 따라 가산세라고 하는 이름으로 부과하고 그 해당 의무가 규정된 세법의 해당 국세의 세목으로 하도록 규정되어 있다(국기법47②). 즉 독립된 세목으로 별도로 과세하는 것이 아니라 해당 의무가 규정된 세법의 본세에 가산되어 부과하는 것이기 때문에 그 본세의 세목으로 징수되는 것이다. 그렇다고 하더라도 가산세는 형식에 있어서만 조세일 뿐이고 본질에 있어서는 본세의 징수를 원활하게 하기 위하여 국세의 세목으로 징수하는 것일 뿐이므로, 그 부담의 내용은 세법이 정하는 바에 따라 성립·확정되는 본세와는 성질이 다르다.¹⁹⁾

이상의 논의를 고려하여 본세와 가산세의 차이점을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 산출의 기준에서 차이가 있다. 본세는 담세력이 표상하는 과세표준금액에 해당 세율을 곱하여 계산하는 데에 비해 가산세는 과세물건과는 직접 관계없이 산출세액·미납세액·공급가액·수입금액·출자가액 등 그 기준이 다양하다.

둘째, 적용세율 면에서도 차이가 있다. 즉 본세는 누진세율과 비례세율이 혼용되어 쓰이고 있으나 가산세는 현재 일정한 비례세율로써만 적용된다.

셋째, 본세는 산출세액이 있는 경우에만 납부세액이 있게 되지만, 가산세는 산출세액의 유무와는 관계없는 부과·징수가 된다는 사실에서도 차이가 있다. 왜냐하면 가산세는 세법이 부여한 여러 가지의 의무를 이행하지 아니한 데에 따른 제재로서 부과되기 때문이다. 그렇다고는 하나 산출세액을 가산세의 부과기준으로 삼고 있는 법인세 및 소득세의 경우에는 산출세액이 없으면 가산세도 계산이 되지 않을 수도 있기 때문에 부과되지 않는 경우가 생긴다. 즉 산출세액이 '0'(제로)인 무신고가 이에 해당한다.

넷째, 본세는 법률이 정하고 있는 여러 가지의 감면혜택이 주어지는 경우가 있지만 국세의 감면과 관련된 가산세는 어떠한 경우에도 감면에서 배제된다(국기법47②단서 및 조특법3②).

2. 가산금과의 관계

가. 가산금의 의의

가산금이란 국세를 납부기한까지 납부하지 아니한 때에 국세징

19) 국세공무원교육원, 가산세에 대한 이해, 국세공무원교육교재, 2010. p.18

16 II. 가산세제도에 대한일반적 이론

수법에 의하여 고지세액에 가산하여 징수하는 금액과 납부기한 경과 후 일정기한까지 납부하지 아니한 때에 그 금액에 다시 가산하여 징수하는 금액을 말한다(국기법2(5)). 전자를 가산금이라고 하고, 후자를 증가산금이라고 부른다.

가산금은 국세가 납부기한까지 납부되지 않는 경우 그 미납분에 관한 지연이자의 의미로 부과되는 부대세의 일종으로서 과세권자의 가산금 확정절차가 따로 필요 없이 국세를 납부기한까지 납부하지 아니하면 그것으로 당연히 발생하고, 그 액수도 확정되는 것이라는 점²⁰⁾에서 가산세와 차이가 있다. 또한 가산금의 적용세율(3%와 월1.2%)이 민법상의 법정이율은 물론 금융기관의 여신금리보다도 훨씬 높기 때문에 같은 금액의 자금을 차용함에 필요한 조달금리를 초과하는 부분은 제재적인 성격을 지닌다는 점²¹⁾을 부각시킬 경우에는 가산금이 이미 확정된 세액에 대한 납부지연이라는 의무위반에 대해 가해지는 지연이자의 성격과 벌과금으로의 성격을 함께 가지는 것이라고 볼 수 있다.

나. 가산금과 가산세와의 비교

가산금과 가산세는 아래와 같은 중요한 차이점이 있다.

첫째, 가산세는 확정이라는 절차가 요구 되나, 가산금은 고지된 납부기한이 경과하면 별도의 확정절차 없이 자동적으로 발생하고 결정된다.

둘째, 가산세는 세법에서 규정하는 각종 협력의무의 위반에 대

20) 그러나 판례는 가산금의 징수절차를 개시하려면 독촉장에 의하여 그 납부를 독촉함으로써 가능하다고 하기 때문에 납부기한 경과 후에 그 납부를 독촉한 사실이 없다면 가산금 부과처분은 존재하지 않는다고 할 것이므로 그러한 가산금 부과처분의 취소를 구하는 소는 부적법하다고 하였다(1990.5.8. 선고 90누1168 ; 1996.4.26. 선고 96누1627 등)

21) 국세공무원교육원, 위의 책, p.9

한 행정제재로서의 성격인 것에 비해 가산금은 세금납부의무의 이행지체에 대한 지연이자의 성격을 지님과 동시에 그 가산금율이 일반 시중에서 유통되는 여신금리보다 훨씬 높다는 점에서 그 초과부분에 대해서는 벌금으로서의 제재적 성격을 지닌다고 할 것이다.

셋째, 가산세는 본세인 국세의 세목으로 부과·징수되지만, 가산금은 본세인 국세와 독립된 별개의 부대세로서 가산금의 명목으로 징수된다.

3. 조세형벌과의 관계

가. 제재방법과의 차이

가산세와 조세벌(조세형벌)은 세법상의 의무위반에 대한 제재수단이라는 점에서는 동일하지만, 그 내용에 있어서 가산세는 조세의 형식으로 과징하는 것에 비해 조세형벌은 형벌의 형식으로 과하는 제재라는 점에서 차이가 있다. 이들 가산세와 조세벌은 모두 국가재정권의 확보라는 차원에서 세법의 실효성을 높이고 또 국민의 건전한 납세의식을 확립할 목적으로 세워진 제도라는 점에서는 같다.

가산세는 세법에서 규정하는 의무의 위반행위에 대하여 국가의 일반과세권에 근거하여 과하는 제재수단이지만, 조세벌은 그 위반이 직접적으로 행정목적과 사회공익을 침해하는 경우에 그 반사회성에 대한 제재로서 일반적으로 법원이 형사소송 및 조세범 처벌법의 절차에 따라 조세범 처벌법에 규정하고 있는 형명(刑名)을 내세워 과하는 것으로서 강화상 행정형벌에 해당한다. 그리고 가산세는 그 위반이 행정상의 질서유지에 장애를 주는 경우 그 의무

18 II. 가산세제도에 대한일반적 이론

이행의 확보를 위하여 일반적으로 과세행정청이 행정적 절차에 따라 부과·징수하는 금전벌로서 이른바 행정질서벌에 속한다고 할 수 있다. 따라서 가산세는 해당 세목의 이름으로 부과·징수되는 반면 조세벌은 조세범처벌법에 규정하고 있는 벌금, 과료, 징역형 등의 형벌의 형식으로 제재가 실현된다는 점에 차이가 있다. 그래서 가산세는 행정질서벌로서의 성격을 가지지만, 조세벌을 행정형벌의 범주에 속한다. 그러므로 가산세는 형법총칙의 규정이 적용될 수 없고 따라서 행위자의 고의 또는 과실·책임능력·책임조건 등을 고려하지 아니하며, 가산세 과세요건의 충족 여부만을 확인하여 조세의 부과 절차에 따라 과징할 수 있을 뿐이다.²²⁾

그러나 실무상으로나 이론상으로나 간에 어떠한 의무위반을 가산세의 부과대상으로 하고, 어떠한 의무위반을 조세형벌의 대상으로 할 것이냐 하는 점이 문제된다. 이 점에 관하여 세법학에서는 대체로 행정법학에서의 행정질서벌과 행정형벌의 구분논리를 따르고 있다. 이에 대한 구분논리를 보면 단순한 과세목적의 실현을 위해 부과한 의무의 위반이나, 사회적 비난가능성이 높은 반도덕적 위반행위이나에 따라 전자는 가산세로, 후자는 조세형벌을 과해야 한다는 것이 일반적인 설명이다. 그러나 현행 세법상의 가산세와 조세형벌의 적용대상이 되는 위반행위의 성격으로 미루어서는 이 같은 구분이 반드시 명백하다고 볼 수 없다. 그러하기 때문에 이들 양자의 한계적 구분은 입법정책적 차원에서의 문제라고 할 수밖에 없을 것이다.

나. 이중제재의 문제

22) 헌법재판소 2006.7.27. 2004헌가13 ; 2006.4.27. 2003헌바79 ; 현재 2005.2.24. 2004헌바26 등

입법론적으로는 가산세의 부과사유와 조세벌의 과벌사유를 외연적으로 확연히 구분해 놓은 것이 바람직하다. 그러나 현행법상 이들 두 경우의 사유는 상당부분 뒤섞여 혼재되어 있다. 즉 가산세의 부과사유에 해당한다고 해서 반드시 조세벌의 구성요건을 충족하는 것은 아니지만, 조세벌의 구성요건을 충족할 때에는 이것들이 거의 대부분 가산세의 부과사유에도 해당된다. 그렇다면 하나의 의무위반행위가 가산세의 부과요건과 조세벌의 구성요건에 모두 충족할 경우 양자의 병과가 인정될 수 있는 것인지가 문제된다.

예를 들어 납세자가 부당한 방법²³⁾으로 과세표준을 과소신고함으로써 산출세액의 40%에 해당하는 중과소신고가산세를 부과 받은 후 그 행위가 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’²⁴⁾에 해당되고 또 다시 징역(3년 이하) 또는 벌금(포탈세액의 3배 이하)에 처하게 된 경우, 또는 납세자 본인의 납세의무의 이행과 무관한 협력의무를 불이행하였다고 하여 원천징수불이행가산세 5%를 부과 받은 후 그 불이행사유가 정당한 사유에 해당되지 않는다고 하여 벌금(1천만원 이하)에 처하게 된 경우가 이에 해당된다. 다시 말해 동일한 의무위반행위에 대해 먼저 가산세를 부과한 후 다시 조세벌도 지울 수 있는지에 관한 문제로서 만일 이중처벌이 가능하다면 헌법 제13조 제1항에서 규정하는 「모든 국민은 동일한 범죄

23) 납세자가 국세의 과세표준 또는 세액의 계산기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장한 것에 기초하여 국세의 과세표준 또는 세액 신고의무를 위반하는 것을 말한다.

24) 조세범처벌법 제3조 제6항에서 규정하는 ①이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기재, ②거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취, ③장부와 기록의 파기, ④재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐, ⑤고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작, ⑥조세특례제한법 제24조 제1항 제4호에 따른 전자적 기업자원관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작, ⑦그 밖에 위계에 의한 행위 또는 부정한 행위를 말한다.

에 대하여 거듭 처벌받지 아니한다.」라고 하는 이른 바 이중처벌 금지의 원칙과 일사부재리의 원칙에 위반되는 것이 아닌지에 대해 의문의 여지가 생긴다.

이점에 대해 일본의 경우에는 많은 법원의 판례가 축적되어 있다. 결론적으로는 동일한 행위에 대해 증가산세와 벌금 등의 형벌이 병과(併科)되는 경우에도 일사부재리원칙에 위배되지 않는다고 한다. 즉 가산세는 납세의무의 위반이 과세요건사실을 은폐 또는 가장하는 방법으로 행하여진 경우에 행정청이 행정절차에 따라 그 위반자에게 부과되는 것이고 또한 그렇게 가산세를 부과함으로써 납세의무에 대한 위반을 예방하고 나아가서는 징세의 결실을 맺도록 하는 취지에서 나온 행정상의 조치인 데에 비해 행정형벌은 위반자의 부정행위가 반사회성 내지 반도덕성이 있음에 착안하여 그것에 대한 제재로서 가해지는 경우에도 가산세와 형벌은 그 취지나 성질이 다르기 때문에 동일한 조세포탈행위에 대해 증가산세 외에 형벌을 과한다고 하여 헌법상의 이중처벌이나 일사부재리원칙에 위반되지 않는다고 한다. 즉 증가산세를 부과하는 것은 납세의무불이행에 대한 행위 그 자체를 범죄로 취급하여 그것에 형벌로서 과하는 것이 아니기 때문에 벌금을 병과(併科)하여도 헌법에 위반되지 않는다는 것이다. 따라서 이러한 판례의 취지에 따르면 적어도 현재의 법제(法制) 하에서는 가산세를 납부한 피고인이 형사소추를 당한 경우에도 헌법(제39조)의 위반을 이유로 과형(科刑) 그 자체를 다룰 여지가 없고, 다만 형량의 당·부당의 문제로서 과형(科刑)의 정도에 대해서만 다룰 수밖에 없다고 한다.²⁵⁾

그러나 우리의 경우 이에 관하여 축적된 대법원의 판례는 아직 보이지 않는다. 다만, 세금계산서합계표와 관련하여 제기된 소송

25) 木村弘之亮, 위의 책, pp.299~300 및 관련 주석 참조

에서 확정된 서울고등법원 2007.4.13. 선고 2006누24987에서 「조세법상의 가산세는 납세자에게 납세의무 이외에 신고의무, 납부의무, 원천징수의무, 과세자료 제출의무 등 각종 협력의무를 부과하고 그 위무 위반을 방지하고 위반의 결과를 시정하기 위하여 가하는 행정상의 제재이므로 국가형벌권의 행사로서의 처벌에 해당한다고 할 수 없는 바, 법에서 형사처벌과 아울러 가산세의 부과처분을 할 수 있도록 규정하고 있다 하더라도 이중처벌금지원칙에 위반된다고 할 수 없다」²⁶⁾라고 판시한 것이 있기는 하다. 위의 판결내용에서 알 수 있는 바와 같이 그 결론은 일본의 그것과 거의 같은 내용이다.

조세법과 직접 관련된 것은 아니지만 그동안 축적된 일반 행정처분에 대한 사건들을 보면, 행정질서벌로서의 과태료는 행정상 의무의 위반에 대하여 국가가 일반통치권에 기하여 과하는 제재로서 형벌(특히 행정형벌)과 목적·기능이 중복되는 면이 없지 않으므로, 동일한 행위를 대상으로 하여 형벌을 부과하면서 아울러 행정질서벌로서의 과태료까지 부과한다면 그것은 이중처벌금지의 기본정신에 배치되어 국가 입법권의 남용으로 인정될 여지가 있음을 부정할 수 없다는 판례가 있다.²⁷⁾ 그러나 행정법상의 질서벌인 과태료와 형사처벌은 그 성질이나 목적을 달리하는 별개의 것이므로 행정법상의 질서벌인 과태료를 납부한 후에 형사처벌을 한다고 하여 이를 일사부재리의 원칙에 반하는 것이라고 할 수는 없다고 한 대법원 판례²⁸⁾가 있고, 또한 어떤 행정처분에 제재(制裁)와 억지(抑止)의 성격·기능만이 있다 하여 이를 '국가 형벌권의 행사'로서의 '처벌'이라고 볼 수 없다²⁹⁾고 하였을 뿐만 아니

26) 이 판결문의 내용은 1심 판결인 서울행정법원 2006.9.22 선고 2006구합12234에 나타나 있다.

27) 헌법재판소 전원재판부 1994.6.30. 결정 92헌바38

28) 대법원 1996.4.12. 선고 96도158

29) 헌법재판소 2003.7.24. 결정 2001헌가25

22 II. 가산세제도에 대한 일반적 이론

라, 헌법 제13조 제1항에서 말하는 “처벌”은 원칙으로 범죄에 대한 국가의 형벌권을 실행하는 방법으로서의 과벌을 의미하는 것이고, 국가가 행하는 일체의 제재나 불이익처분을 모두 그 “처벌”에 포함시킬 수는 없다는 것이 헌법재판소의 판단³⁰⁾임을 볼 때, 이들 판례를 근거로 하여 종합적으로 판단하면 가산세와 과세형벌이 함께 가해지는 경우에도 이중처벌이 되지 아니한다는 결론에 이른다고 할 것이다. 그렇지만 헌법재판소의 다른 결정문들³¹⁾을 유추하여 생각해 보면, 동일한 행위를 대상으로 하여 가산세를 부과하면서 아울러 조세형벌까지 가함으로써 납세자를 거듭 처벌하는 것과 같은 효과를 낳는다면, 그것은 이중처벌금지의 기본정신에 배치되어 국가 입법권의 남용으로 문제될 수도 있다 할 것이다. 그러나 이는 이중처벌금지의 원칙과 관련된 문제라기보다는 그러한 중복적 제재가 과잉금지의 원칙에 위배되는지의 여부에 관한 문제로 다루어져야 한다고 보는 것이 타당하지 않을까 생각된다.

그러나 가산세와 조세형벌이 형식적으로는 제재의 목적이나 법적 성격이 달라 법리상 중복 부과가 가능하다고 하지만, 실질적으로는 두 가지 모두 동일한 위반행위에 대해 제재적 성격을 갖고 있다는 점에서 두 번 이상의 금전부담을 지우는 것은 일반 국민의 법 감정에 반한다고 보아야 한다. 또한 이중처벌금지의 기본정신에 배치될 수 있다는 점도 가변이 여길 수 없다고 보아야 한다. 이 점에서 국가 입법권의 남용에 대한 우려와 함께 그 불복절차도 서로 달라 이중의 시간적·경제적 손실을 초래함으로써 과잉금지원칙에도 위반된다는 우려를 낳고 있다는 사실을 부인할 수

30) 헌법재판소 2004.2.26. 결정 2001헌바80,84,102,103,2002헌바26(병합) ; 1994.6.30. 결정 92헌바38 등

31) 헌법재판소 2001.5.31. 99헌가18,99헌바71·111,2000헌바51·64·65·85,2001헌바2(병합) ; 2003.7.24. 2001헌가25

는 없다고 할 것이다.

제4절 가산세의 부과

1. 가산세의 성립과 확정

가산세의 성립시기를 규정하고 있는 국세기본법 제21조 제1항 11호에서 「가산세는 이를 가산할 국세의 납세의무가 성립하는 때」로 규정하여 본세의 납세의무 성립일에 함께 성립하는 것으로 하고 있다. 그러나 그 확정에 관하여는 규정이 없다. 따라서 이것은 입법미비라고 여겨지지만, 가산세의 성격 자체가 본세에 가산하여 징수된다는 점에서 각 세목에 대한 본세의 확정절차에 따라 확정된다고 보아야 할 것이다. 그렇다면 신고납부방식의 세목에서는 해당 납세자가 신고납부하는 경우에는 신고기한일에 그리고 정부의 결정 또는 경정을 거치는 경우에는 결정·경정일에 확정되고, 부과과세방식의 세목에서는 정부의 결정일에 확정된다고 할 것이다. 대법원의 판결의 입장도 가산세의 납세의무의 확정을 위해서는 과세행정청의 부과처분이 있어야만 비로소 확정되는 것³²⁾이라고 하여 별도의 본세에 관한 부과처분을 필요로 한다고 하였다.

2. 가산세의 산출기준

가산세는 독립된 세목으로 부과·징수하는 것이 아니라 개별세법에 의하여 산출한 소득세·법인세·상속세·증여세·부가가치세 등 본세에 가산하여 그것을 합한 금액을 조세로 부과·징수하

32) 대법원 1998.3.24. 선고 95누15704 ; 1998.9.8. 선고 97다12037

24 II. 가산세제도에 대한일반적 이론

고 있다. 그러나 현행제도 아래에서는 가산세를 납세자 본인의 납세의무불이행은 물론이고 타인을 위한 과세자료의 제출 즉 협력의무불이행에 대해서도 부과하는 것이기 때문에, 이는 본세와는 전혀 다른 산출기준을 가질 수밖에 없다. 따라서 가산세의 산출기준이 납세자 본인의 납세의무불이행에 대한 가산세의 산출기준이라면 당연히 산출세액과 직접 연결되어 있지만, 기타의 협력의무불이행가산세를 부과하는 산출기준은 공급가액·지급금액·수입금액·액면금액·출자가액 등 그 내용이 다양하다.

3. 가산세의 기산일

일반적으로 신고불성실가산세 등과 같이 과세표준 등의 신고의무 위반사실에 대하여 시간의 경과와 관계없이 동일하게 부과되는 가산세에 있어서는 그 기산일이 문제될 소지가 없으나, 납부불성실가산세와 같이 시간의 경우(무납부일수)에 따라 가산세의 계산식에 변수가 개재되는 경우에는 가산세의 기산일을 언제로 할 것인지에 따라 결과치가 달라지기 때문에 이를 분명히 해 둘 필요가 있다. 참고로 이들 내용을 일람표로 정리하면 다음과 같다.

사 례	기 산 일
1.일반적인 경우	• 납부기한의 다음 날 ~ 자진납부일(또는 납부고지일)
2.과다환급의 경우	• 환급받은 다음 날 ~ 자진납부일(또는 납부고지일)
3.분납하는 경우	• 분납기한의 다음 날 ~ 자진납부일(또는 납부고지일)
4.납부기한의 연장	• 연장된 납부기한의 다음 날 ~ 자진납부일(또는 납부고지일)

그런데 이 중 특히 문제가 되는 것은 법인의 소득금액을 결정하면서 익금가산하고 상여·배당 및 기타소득 등의 소득처분과 관련되어 당사자의 소득금액이 변동될 때 즉 소득금액변동의 통지로 인해 소득세를 추가신고·납부하여야 하는데도 이를 이행하

지 아니하여 과세행정청의 경정처분을 거쳐 고지될 때 납부불성실가산세의 기산일을 언제로 볼 것인지를 놓고 다툼이 일어날 수 있다. 이와 관련된 법규정은 납세의무의 성립시기를 규정하고 있는 국세기본법 제21조 제1호에서 소득세는 ‘과세기간이 종료하는 때’라고만 되어 있을 뿐 별도의 다른 예외적 규정을 두고 있지 않다. 다른 한편 소득세법 시행령 제192조 제1항에서 법인세의 경정(결정)과정에서 상여·배당 및 기타소득으로 처분된 경우에는 세무서장이 그 경정일(결정일)로부터 15일 내에 소득금액변동통지서를 해당 법인에게 통지하도록 규정하고 있고, 제2항에서는 상여·배당 및 기타소득은 소득금액변동통지서를 받은 날에 해당 소득금액을 지급한 것으로 의제하는 한편 같은 법 시행령 제134조 제1항에서 해당 소득의 귀속연도에 대한 과세표준확정신고기한이 경과한 후에 소득금액변동통지서를 받은 경우에는 그 받은 날(법인이 신고함으로써 소득금액에 변동이 있는 경우에는 당해 법인의 법인세신고기일)이 속하는 달의 다음달 말일³³⁾까지 추가신고자진납부한 때에는 소득세법상의 종합소득 과세표준확정신고의 기한 내에 신고·납부한 것으로 보도록 의제하고 있다. 따라서 이 의제규정에 따른 신고·납부의무를 이행하지 아니한 경우에는 소득금액변동통지에 의해 증가된 소득금액에 대한 납세의무의 성립일을 언제로 볼 것인지에 따라 가산세가 달라지는 문제점이 발생한다. 왜냐하면 조세법률주의 원칙상 엄격해석의 법리에 따른다면 납세의무의 성립시기는 여전히 발생소득의 과세기간에 대한 과세기간의 종료일이 되고 그에 따른 납세의무의 제1차적 확정일은 그 다음해 5월31일이 되기 때문이다.

33) 2008.2.22. 이후부터는 다음다음달 말일로 개정되었다

<소득금액통지와 관련된 기산일의 사례 연구>

① 2000년도에 (주)H가 임원으로 있는 甲으로부터 甲이 소유하고 있는 M회사 주식(비상장주식)을 고가로 취득한 것에 대해 처분청이 2003년 2월에 법인세조사를 하면서 부당행위계산부인 규정을 적용하여 해당금액을 익금가산하고 상여처분하면서 2003. 7월에 소득금액 변동통지를 하였다.

② 甲이 상여처분된 금액에 대한 소득세를 추가로 신고·납부하여야 함에도 이를 이행하지 않자 처분청은 그 이듬해인 2004년 2월에 2000년 귀속 종합소득세를 결정고지하면서 납부불성실가산세의 기산일을 소득금액변동통지서 수령일의 다음달 말일의 다음날인 2003.9.1.로 하여 추가세액을 고지하였다.

③ 그 후 지방국세청의 감사 과정에서 납부불성실가산세의 기산일은 2000년 귀속 소득세확정신고일의 다음날인 2001.6.1.이라고 지적함에 따라 처분청은 지적사항대로 또다시 추가 경정고지하였다. 그 이유로는 과세표준확정신고기한 이후에 발생한 소득처분에 의하여 납부할 세액이 있는 납세자는 소득세법 시행령 제134조에 의한 추가신고자진납부기한 내에 자진납부하는 경우에 한하여 당해 소득의 귀속년도 과세표준확정신고기한 내에 신고한 것으로 인정하여 주는 것이므로, 소득금액변동통지서를 받고도 추가로 자진신고 및 납부기한 내에 납부하지 아니한 경우에는 당해 소득에 대한 종합소득세 과세표준확정신고 및 자진납부기한일의 다음날부터 고지일까지 납부불성실가산세를 산정하여야 한다는 것이다.³⁴⁾

④ 위 사실관계에 대한 납세의무의 성립시기에 대해서는 다음 두 가지 견해로 나누어 볼 수 있다.

첫 번째, 처분청의 주장대로 국세기본법 제21조 제1항 제1호에

34) 서울행정법원 2006.4.6. 선고 2005구합35957 쟁송사건에 대한 처분청의 주장

서 소득세의 납세의무의 성립시기를 과세기간이 종료하는 때라고 하였으므로 2000.12.31.에 납세의무가 성립되고 2001.5.31.이 확정 신고일이 되기 때문에 그에 대한 납부불성실가산세의 기산일은 2001.6.1이 된다는 견해,

두 번째, 소득금액변동통지서를 받고 그 받은 날이 속하는 달의 다음 달 말일까지 추가신고 자진납부하지 아니한 경우에도 납부 불성실가산세의 기산일은 소득금액변동통지서를 받은 날이 속하는 달의 다음 달 말일이 경과한 날인 2003.9.1.이 납부불성실가산세의 기산일이 된다는 견해.

(결론) 결론은 두 번째의 견해가 옳다고 본다. 위 사례와 관련하여 유사한 사건에 대한 대법원의 판례로서는 여러 건이 발견되지만, 피부에 와 닿는 가장 정확한 내용의 압축으로 보이는 다음 판결문의 일부 내용을 인용함으로써 위 사례에 관한 결론에 대신하기로 한다.

이 사건과 같이 당해 소득의 귀속시기인 과세연도가 종료된 후의 어느 시점에서 세법의 규정에 의하여 소득이 지급된 것으로 의제되었으나 과세연도 종료 당시로서는 전혀 그 원천납세의무가 성립될 여지조차 없는 경우에까지 당해 소득이 지급의제되기 전인 소득의 귀속연도로 소급하여 그 과세연도의 종료시에 종합소득세 납세의무가 성립되는 것을 당연히 긍정하는 것으로 해석되어서 안된다. ...중략....

소득귀속시기인 당해 사업연도의 종료시에 장차 세무조정에 의해 발생할지도 모를 소득처분 대상금액만큼의 소득이 장차 그 소득처분 대상자가 될 대표자 등의 소득으로 성속 확정되었다고 볼 수는 없으며, 그와 같이 성속 확정되지 아니한 소득에 대한 소득

세 납세의무의 성립은 이를 긍정할 수가 없다. 결국 원천징수의무자가 원천징수를 누락한 소득에 대하여 그 소득자에게 소득세를 부과할 수 있다는 입장이 소득처분에 의해 지급의제되는 소득에 대해 그 지급의제시점의 소득으로서의 아니라 그 소득귀속 사업년도의 소득으로서 과세할 수 있다는 것으로 곧바로 이어질 수 없는 것임은 분명하다(1992.7.14. 선고 92누4048)³⁵⁾.

종합소득 과세표준 확정신고기한 경과 후에 소득처분에 의하여 변동이 생긴 소득금액에 대한 과세표준 및 세액의 추가 신고·납부기한을 소득금액변동통지서를 받은 날이 속하는 달의 다음 달 말일까지로 유예하여 주고 있는 취지와 납부불성실가산세는 납세의무자가 법정 납부기한까지 그 납부를 게을리한 데에 대한 행정상의 제재로서 부과되는 것인 점 등에 비추어 보면, 종합소득과세표준 확정신고기한 경과 후에 소득처분에 의하여 변동이 생긴 소득금액에 대한 세액의 추가 납부불이행에 대한 제재로서 부과되는 납부불성실가산세는 그 법정 추가납부기한인 소득금액변동통지서를 받은 날이 속하는 달의 다음달 말일의 다음날부터 기산하여 산정하는 것이 타당하다고 할 것이다(대법원 2006.7.27. 선고 2004두9944).

제5절 가산세의 불복

가산세란 납세자에게 법률로서 부여하고 있는 의무를 이행하지 아니할 때 부과되는 것이지만, 그 의무의 성질을 분류하면 크게

35) 이 사건은 소득금액변동통지서를 받기 전에 그 소득자가 이미 사망한 경우의 취소소송이었다.

두 가지로 나누어진다. 즉 납세자 본인의 직접적인 신고 및 납부의무와 조세행정의 원활한 집행을 위한 협력의무로 나누어 볼 수 있다. 그러므로 이들에 대한 가산세의 산출기준이 서로 다르다는 점을 주의하여야 한다. 즉 전자는 주로 산출세액 또는 부담세액을 기준으로 하는 데에 반해 후자는 공급가액·지급금액·수입금액·액면금액·출자가액 등 다양하다는 점은 위에서 이미 지적한 바와 같다.

따라서 전자와 같이 산출세액 또는 부담세액(이하 이하항에서 ‘본세’라고 한다)을 그 해당 산출의 기초로 삼는 가산세의 경우에는 본세의 처분이 전부 또는 일부가 취소된 때에는 가산세의 부과처분도 본세가 취소되는 금액의 범위 내에서 그 기초를 잃기 때문에 그에 해당하는 가산세도 당연히 소멸한다. 이와 같은 경우의 가산세는 본세와 운명을 같이 한다고 볼 것이므로, 가산세에 대한 별도의 취소청구를 제기할 필요가 없다고 하겠다. 이 뿐만 아니라 본세를 가산세의 산출기초를 삼지 않는 경우에도 본세와 직접적인 관련성을 지니고 있는 경우에는 어떻게 하여야 하는가? 마찬가지로 할 것이다. 즉, 예를 들어 법인소득금액을 증액경정하면서 상여처분한 경우, 당해 법인에게 소득금액변동통지를 하였으나 그 법인은 그에 대한 원천징수 및 소득금액지급명세서를 제출하지 아니하여 가산세가 부과된 경우에도 그 해당 소득금액의 경정 자체가 위법한 때에는 과세관청의 소득금액변동통지도 그 과세의 전제를 잃게 되므로 가산세를 부과할 수 없는 것이다.³⁶⁾ 그렇기는 하나 본세의 과세요건과 가산세의 과세요건이 다른 관계상, 본세의 부과에 대한 불복은 당연히 가산세의 부과까지 불복하는 것으로 되지 않는 경우도 있을 수 있기 때문에, 가산세제 대하여 이의가 있는 경우에는 그 자체를 불복의 대상으로 삼아야 한다. 그렇

36) 1987.4.28. 선고 85누338

다고 하여 반드시 ‘가산세부과처분취소’라는 독립된 사건명을 사용할 것까지는 없고, 본세의 취소를 구하면서 그에 부가(附加)하여 가산세의 취소를 구하는 것도 무방하며, 이것이 오히려 일반적이라고 한다.³⁷⁾ 이는 행정소송의 경우에서도 마찬가지라 할 것이다.

그러나 후자와 같이 본세가 아닌 공급가액·지급금액·수입금액·액면금액·출자가액 등을 가산세의 산출기준으로 삼는 경우에는 본세가 취소된다고 하여도 가산세까지 당연히 취소되는 것은 아니므로, 이때에는 별도로 가산세에 대한 부과처분의 취소를 구하여야 한다. 왜냐하면 본세를 산출기초로 하지 아니하는 기타의 가산세는 본세에 대한 불복과는 직접적인 관련성을 지니고 있지 않기 때문에 설령 본세의 전부 또는 일부가 취소되더라도 가산세에 대한 효력에는 영향을 미치지 아니하기 때문이다. 따라서 본세와 가산세가 같은 운명을 가진다고 할 수 없는 때에는 본세의 부과처분 취소청구와는 별도로 가산세의 부과처분에 대해서도 취소청구를 제기하여야 함은 물론 그에 대한 전심절차도 거쳐야 할 것이다.

제6절 가산세와 헌법과의 관계

1. 헌법재판소의 결정문에 대한 고찰

우리나라가 자유민주주의 이념을 표방하고 있는 이상 모든 국민의 재산권은 보장되어야 함은 말할 것도 없다(헌법23①). 그러나 국민의 재산권을 보장하기 위해서는 국가라고 하는 실체가 존재하여야 하고 또한 그 존립을 위해서는 국가재정이 확보되어야

37) 김용대, 본세의 취소와 가산세, 조세법연구 IV, 세경사, 1998.12. pp.302~303

하기 때문에, 조세의 징수는 필수불가결의 재정수단으로 작용하고 있는 것이다. 이 같은 이유로 헌법이 국회로 하여금 납세의무의 형성과 조세의 징수에 관하여 입법권을 행사토록 하고 있으나, 그 조세입법권에 관하여도 무제한적인 허용이 아니라 국가재정의 확보를 위하여 필요한 만큼의 조세를 징수하도록 국민의 조세부담 능력을 고려하여 과세대상과 과세한도를 공평성이 확보되도록 설정하여야 한다. 동시에 납세의무를 충실히 이행시킴에 필요한 유효적절한 수단과 실효성 있는 협력의무를 부여함과 동시에 그에 대한 강제적 이행의 수단을 선택할 수 있는 것으로 하고 있다.

다시 말하면 국회가 조세를 부과하고 징수하기 위한 법률을 제정함에 있어 헌법정신에 입각한 기본원리 내지 지도원리의 원천인 ‘정의의 원리’에 입각하여 제정되어야 하는 것이다. 이러한 입법상의 보편적인 지도원리는 평등의 원칙, 비례의 원칙, 신뢰보호의 원칙, 적법절차의 원칙 등으로 구분해 볼 수 있다. 따라서 조세법을 제정함에 있어서도 이들 원칙들이 모두 녹아들어 있어야 할 것이다. 그 중에서도 특히 의무불이행에 대한 제재로서의 가산세 규정은 평등의 원칙과 함께 과잉금지의 원칙으로도 불리는 비례의 원칙이 한층 더 중요하게 작용하여야 하는 것이 아닌가 생각된다. 전자는 납세의무 및 협력의무를 이행한 납세자와 그렇지 못한 납세자 사이에 적용되어야 할 원칙이라고 본다면, 후자는 가산세를 부과하더라도 그러한 조치가 목적달성에 적합하고 필요한 것이어야 함은 물론 해당 조치에 의한 침해의 경우에도 역시 목적과 균형을 잃지 않아야 하는 원칙인 것이다.³⁸⁾ 이에 동의하듯 헌법재판소도 국민의 기본권을 제한하는 법률을 제정함에 있어서 꼭 지켜야 하는 기본적인 원칙이 바로 과잉금지의 원칙 내지 비례의 원칙이라고 하였다.

38) 박영도, 입법학입문, 한국법제연구소, 2009. pp.143~144

32 II. 가산세제도에 대한 일반적 이론

이 점과 관련하여 담보물권에 대한 국세우선의 원칙과 관련된 국세기본법 제35조 제1항 제3호 및 부동산거래자료에 대한 계산서미제출가산세의 부과와 관련한 위헌심판의 결정문에서 헌법재판소가 밝힌 과잉금지의 원칙은 다음과 같다.

과잉금지의 원칙이란 국가가 국민의 기본권을 제한하는 내용의 입법활동을 함에 있어서, 준수하여야 할 기본원칙 내지 입법활동의 한계를 의미하는 것으로서 국민의 기본권을 제한하려는 입법의 목적이 헌법 및 법률의 체제상 그 정당성이 인정되어야 하고(목적의 정당성), 그 목적의 달성을 위하여 그 방법이 효과적이고 적절하여야 하며(방법의 적절성), 입법권자가 선택한 기본권 제한의 조치가 입법목적 달성을 위하여 설사 적절하다 할지라도 보다 완화된 형태나 방법을 모색함으로써 기본권의 제한은 필요한 최소한도에 그치도록 하여야 하며(피해의 최소성), 그 입법에 의하여 보호하려는 공익과 침해되는 사익을 비교형량할 때 보호되는 공익이 더 커야 한다(법익의 균형성)는 헌법상의 원칙이다. 위와 같은 요건이 충족될 때 국가의 입법작용에 비로소 정당성이 인정되고 그에 따라 국민의 수인(受忍)의무가 생겨나는 것으로서 이러한 요구는 오늘날 법치국가의 원리에서 당연히 추출되는 확고한 원칙으로서 부동의 위치를 점하고 있으며, 헌법 제37조 제2항에서도 이러한 취지의 규정을 두고 있는 것이다(헌법재판소 1990.9.3. 결정 89헌가95 등).

위 결정문을 정리해 보면, 국회가 가지는 입법의 형성권은 존중되어야 하지만, 위에서 구체적으로 밝힌 ①목적의 정당성, ②방법의 적절성, ③침해의 최소성(이를 ‘피해의 최소성’이라고도 한다), ④법익의 균형성이라는 4가지의 요소가 구비될 때에 비로소 입법작용의 정당성이 인정되고 또한 그렇게 제정된 법률이라야만 국

민으로서 마땅히 지켜야 하는 수인(受忍)의 의무가 생긴다는 것이다.

지금까지 가산세를 둘러싸고 일어났던 몇 가지 헌법소원 사건들을 살펴보면, 대체로 i) 신용카드매출전표, 세금계산서, 계산서 등의 정규적인 지출증빙서류와 관련된 가산세(법법76⑤)³⁹⁾, ii)주식등변동상황명세서의 제출과 관련된 가산세⁴⁰⁾, iii)매출·매입처별계산서합계표의 미제출과 관련된 가산세(법법76⑨)⁴¹⁾, iv)부동산 거래에 관한 계산서 등의 미교부 및 거래처별합계표의 미제출과 관련된 가산세⁴²⁾ 등으로 분류된다. 그리고 이들 각각에 대한 결정문을 자세히 살펴보면 위 4가지의 요건이 모두 충족되고 있는지를 하나하나 검증해 가면서 위헌 여부를 따지고 있음을 발견할 수 있다.

이에 관하여 여러 결정문에 나타나는 각 요소의 하나하나를 구체적으로 살펴보기로 한다.

첫 번째의 ‘목적의 정당성’에 대하여 본다. 이의 성격은 관련 조문에 대한 입법취지와도 직접적인 관련이 있다. 즉 가산세를 부과함에 있어서의 입법취지로서 i)정규지출증빙서와 관련하여서는 ‘법인의 경비지출 내용의 투명성을 제고함과 아울러 거래상대방 사업자의 과세표준 양성화를 유도하기 위한 것’으로, ii)주주변동상황명세서와 관련해서는 ‘과세자료의 용이한 수집과 탈세목적의 변칙적 주식거래의 방지를 통해 과세권의 적정한 행사 및 조세채권의 실효성 확보를 위한 협력의무’로서, iii)‘매출처별 또는 매입처별 계산서 합계표’와 관련하여서는 ‘재화나 용역을 공급하는 자와 이를 공급받는 자인 거래상대방과의 유통상 연관관계에서 불

39) 헌법재판소 2007.5.31. 선고 2006헌바88 ; 2005.11.24. 2004헌가7

40) 헌법재판소 2007.1.17. 선고 2006헌바3

41) 헌법재판소 2006.7.27. 선고 2004헌가13

42) 헌법재판소 2006.6.29. 선고 2002헌바80,87,88,2003헌가22(병합)

때 일방 당사자의 매출액은 곧 그 거래상대방의 지급비용의 합계와 같기 때문에 이를 상호 대조함으로써 근거과세를 확립하고, 과세표준을 양성화하고자 하는 것'에서, iv)'부동산 거래에 관한 계산서 등의 미교부 및 거래차별합계표 미제출'에 관해서는 대체로 위 iii)의 내용과 유사하나 소득신고의 진실성이 담보되지 아니한다면 헌법상의 납세의무는 형해화될 수 있다는 점에서 각각 그 입법목적이 정당하다고 판단하였다. 이를 한마디로 표현하면 ① 납세의무의 이행과 관련한 가산세는 납세의무의 원활한 이행을 목적으로 하는 것이고, ② 나머지 협력의무에 대해서는 과세자료의 용이한 수집, 과세권의 적정한 행사 및 조세채권의 실효성 확보, 거래당사자들 쌍방의 과세표준의 양성화 등을 위해 마련된 가산세라고 하면 그 목적은 모두 정당하다고 볼 수 있다는 것이다.

두 번째의 '방법의 적절성'에 대하여 본다. 현재 헌법재판소가 취하고 있는 '방법의 적절성'에 대한 심사기준은 입법자가 선택한 방법이 최적의 것이었는가 하는 것이 아니라 그 방법이 입법목적 달성에 유효한 수단인가 하는 점에 한정된다고 하였다.⁴³⁾ 그렇기 때문에 계산서의 교부의무(부동산 거래에 관한 계산서 포함) 및 합계표 제출의무를 부과하는 것이 과세표준의 양성화에 기여하는 바가 없다고 할 수 없으므로, 이 부분에 대한 '방법의 적절성'은 인정되고 또한 의무이행의 확보 수단으로서의 가산세 부과도 헌법상 용인될 수 있고, 그 목적 달성에 유효한 이상 입법자가 선택한 방법이 부적절하다고 할 수는 없기 때문에 방법적으로 정당하다고 한다.

세 번째의 '침해의 최소성'에 대하여 본다. i)정규지출증빙서와 관련하여서는 입법자는 정규지출증빙서류의 수취제도를 처음 도입하는 것임을 감안해 거래상대방 사업자가 신용카드가맹점으로

43) 바로 위 헌법재판소의 결정문 참조

등록하고 신용카드매출전표를 발행할 수 있는 물적 준비를 갖추는 데에 상당한 기간이 소요되는 현실적 필요성과 영세사업자들이 정규지출증빙서류를 발행·교부할 경우 세부담의 급격한 증가로 겪을 수 있는 충격을 고려하여 해당 가산세의 부과조항은 1년간의 유예기간을 거친 후에 시행토록 하였고, 정규지출증빙서류의 수취의무가 면제되는 경우(법법116조② 단서)에는 그 적용대상에서 제외하도록 함으로써 거래의 규모 또는 성격 등 제반 사정에 비추어 거래상대방의 과표 양성화가 사실상 불가능하거나 다른 방법으로 과표 양성화의 목적을 달성할 수 있는 경우에는 가산세의 부담을 배제할 수 있는 길을 열어 놓고 있다는 점에서, ii)주주변동상황명세서와 관련해서는 주식 등의 변동상황도 주식 등의 양도 시점의 취득가액을 산정하는 데 필요하고, 추후 배당소득에 대한 종합소득세 등의 과세자료로 과세관청이 보유할 필요가 있으며, 그러한 실태변화를 적시(適時)에 파악할 필요가 있을 뿐만 아니라 이러한 정보는 과세관청이 다른 경로를 통해 쉽게 수집할 수 있는 경우에 해당하지 아니하며, 세법상의 과세자료의 제출이라는 협력의무의 불이행 등으로 인한 가산세(세금계산서합계표 불성실가산세·지급조서 불성실가산세·계산서합계표 불성실가산세 등)의 세율이 일반적으로 과세자료 금액(공급가액 또는 지급금액)의 1% 또는 2%인 점에 비추어 볼 때, 주식의 변동실태에 관한 보고서를 제출하지 않거나 누락하여 제출하거나 혹은 불분명하게 제출한 주식의 액면금액의 1% 또는 2%로 규정한 것은 과도한 제한이라고 볼 수도 없다고 하면서 어떤 의무위반행위에 대한 제재의 양을 정하는 것은 입법자의 광범위한 입법형성의 자유에 속하는 것이라 할 것이므로,⁴⁴⁾ 원칙적으로 입법자가 정한 가산세율은 입법제량으로 존중되어야 한다는 점에서, iii)‘매출처별 또는

44) 헌법재판소 2006.4.27. 2005헌가2 ; 헌재 2006.7.27. 2004헌가13의 결정 참조

매입처별 계산서 합계표'와 관련해서도 위 ii)의 내용과 똑같이 어떤 의무위반의 행위에 대한 제재의 양을 정하는 것은 입법자의 광범위한 형성의 자유에 속하는 것이라 할 것이므로 원칙적으로 입법자가 정한 가산세율은 입법재량으로 존중되어야 하기 때문에, 이 사건 법률조항이 정한 가산세율이 의무위반의 내용에 비하여 지나치게 가혹한 것이어서 본래의 제재목적은 달성하는 데 필요한 정도를 현저히 일탈하였다고 보기는 어렵다고 하면서 침해의 최소성에 반한다 할 수 없다고 하였다. 그러나 iv)'부동산 거래에 관한 계산서 등의 미교부 및 거래처별합계표 미제출'에 관해서는 입장을 달리하고 있다. 즉 입법자가 그러한 수단을 선택하지 아니하고도 보다 덜 제한적인 방법을 선택하거나 아예 국민에게 아무런 의무를 부과하지 아니하고도 그 목적을 달성할 수 있음에도 불구하고, 국민에게 의무를 부과하고 그 의무를 강제하기 위하여 그 불이행에 대해 제재를 가한다면 '최소침해성의 원칙'에 위배된다고 하였다. 왜냐하면 과세행정청은 꼭 이 방법에 의하지 아니하더라도 부동산등기법이나 부동산등기특별조치법에 의하여 등기소나 검인관청으로부터 거래자료를 송부받아 그 거래의 내용을 파악하고 관리할 수 있는 방도를 법적으로 확보하고 있기 때문이라는 것이다. 이를 정리하면, 법률적으로 다른 방법으로 자료수집이 가능함에도 납세자에게 또다른 자료제출을 요구하면서 그 의무를 불이행한 것에 대한 가산세를 부과하는 것은 '침해의 최소성'이라는 원칙에 위배된다는 것이다.

네 번째의 '법익의 균형성'에 대하여 본다. 가산세의 부과가 i) 정규지출증빙서와 관련하여서는 상업장부와 영업에 관한 중요서류의 보존의무는 상법상으로 요구되는 기본적인 의무로서 상인(기업)이라면 당연히 이행하여야 할 의무이고, 따라서 경비지출의 투명성 제고와 거래상대방 사업자의 과표 양성화를 위해 특별히

중요하다고 인정되는 지출증빙서류에 대하여 법인에게 그 수취의무를 부과하고 그 의무의 해태(懈怠)에 대하여 제재를 가한다 하더라도, 그로 인해 법인이 입는 불이익이 심각할 정도에 이른다고 보기는 어렵다는 것이다. 이에 반해 과세표준을 양성화하여 탈세를 방지하고 혼탁한 세정의 현실을 바로잡고자 하는 것은 국가가 추구하여야 할 중대한 공익이라는 점에서, ii) 주주변동상황명세서와 관련해서는 가산세의 부과를 통한 재산권의 제한이 주식등변동상황명세서 제출의무의 이행을 강제함으로써 실현되는 과세권의 적정한 행사 및 조세채권의 실효성 확보라는 중요한 공익에 비해 결코 크다고 볼 수 없다는 점에서, iii) '매출처별 또는 매입처별계산서합계표'와 관련해서는 법인의 성실하고 정확한 계산서합계표의 제출을 독려하는 데 결정적으로 기여함으로써 과세표준 양성화라는 공익을 실현하는 중요한 역할을 수행하는 데에 비하여 법인이 입게 되는 불이익은 이러한 공익목적을 침해한 한도에서 그에 대한 책임을 부담하는 정도에 그치므로 가산세의 부과 인하여 납세의무자가 입게 되는 불이익이 공익에 비하여 현저하게 크다고 볼 수도 없다는 점에서 보호되는 공익과 제한되는 기본권 사이의 법익 균형성의 요건도 충족하고 있다는 것이다. 그러나 iv) '부동산 거래에 관한 계산서 등의 미교부 및 거래처별합계표 미제출'에 관해서는 구체적인 언급을 하지 않았으나 '침해의 최소성'에 위반되는 이상 당연히 '법익의 균형성'에도 위반되는 것으로 결론지을 수 있을 것으로 본다.

2. 결정문에 대한 비판

필자는 헌법재판소의 결정문을 거침없이 비판할 수 있는 학문적 식견이 있다고 생각하지 않는다. 그렇지만 이와 같은 결정문을

무조건적으로 당연시하는 태도는 조세법의 이론적 발전에 별로 도움이 되지 못한다고 생각한다. 하여튼 여기에서 ‘비판’이라는 제목을 붙이는 것은 오로지 학문적인 발전을 위해 기탄없는 의견을 제시하겠다는 충정에서 비롯된 것으로 이해해 주기 바란다.

위에서 헌법재판소가 전개한 과잉금지의 원칙에 관한 논리를 구성하고 있는 네 가지 요소에 대한 심사기준의 내용을 좀더 깊이 있게 살펴보기로 한다.

첫 번째의 ‘목적의 정당성’에 관해서 보면 납세자 본인은 물론 거래당사자에 대한 수입금액과 소득금액의 계산에 영향을 미치는 경비지출에 대한 투명성을 확보하면 과세표준금액에 대한 양성화는 저절로 이루어진다는 점에 목적을 두고 그에 대한 입법취지를 설정하기만 하면 가산세제도에 대한 국회의 입법형성권은 무제한적으로 허용이 가능하다고 판단한 것으로 보인다. 이 점에 관하여는 별다른 이론이 있을 수 없다고 생각된다.

두 번째의 ‘방법의 적절성’은 목적을 수행하기 위한 수단과 직접적인 연결이 되고 있으므로, 목적의 정당성이 인정되면 그 목적을 위해 채택된 수단 또한 특별한 사유가 없는 한 거의 용인되어야 한다고 판단한 것으로 보인다. 왜냐하면 목적의 달성을 위한 가능한 수단이 많지 않고 극히 제한적이라는 점에서 더욱 그러하다. 문제는 세법에서 정하고 있는 방법 외에도 유효한 다른 방법이 있음에도 굳이 그 방법만을 고집하여 가산세를 부과하는 규정을 둔다면 그것은 헌법 위반이라고 생각될 여지가 없는 것은 아니라는 데에 있다. 그러나 헌법재판소가 취하고 있는 ‘방법의 적절성’에 대한 심사기준이 입법자가 선택한 방법이 최적의 것인지에 대한 판단이 아니라 입법목적의 달성에 유효한 수단인가 하는 점에 한정된다고 하면 그 어떤 경우에도 목적 달성에 유효한 방법으로서 기능을 하는 이상 입법자가 선택한 방법이 부적절하다

고 할 수 있는 결정을 내릴 수는 없다고 할 것이다. 이 점에 관하여도 별다른 이론이 있을 수 없다고 생각된다.

세 번째의 ‘피해 또는 침해의 최소성’에 대하여 본다. 헌법재판소는 i) 협력의무의 이행을 위해 물적 준비가 필요하다면 그 준비에 소요되는 일정 기간을 두거나, 또는 협력의무 및 그 가산세 제도로 말미암아 영세사업자들에 대한 급격한 세부담의 증가가 예상되어 그로 인해 받을 수 있는 충격을 고려하여 그 시행을 일정기간(1년간 등) 동안 유예하는 등의 보완책을 강구하는 규정을 두게 되면 ‘침해의 최소성’이 충분히 확보되었다고 판단하는 것으로 보인다. ii) 협력의무에 대한 불이행 가산세율을 정함에 있어서도 1%~2% 정도는 과도한 제한으로 보지 않는다고 하였다. 심지어 1999년~2001년까지 시행되던 적격증빙에 대한 가산세율 10%도 과세표준 포착률을 제고하고 세부담의 불균형을 시정하여 사회 전반에 만연한 탈세의식을 바로잡고자 하는 입법자의 의지가 표출된 것이라는 점에서 과도한 제한이 아니라고 하였다. 일부 재판관의 다수의견에 대한 소수의견으로서 제시된 내용 중에도 10%가 다소 과중한 것으로 보는 정도에 그쳤을 뿐 그 결론은 같았다. 뿐만 아니라 현재에 제출된 국세청장의 의견이 지출증빙서류의 수취에 대한 적극적인 의지가 있는 법인이라면 지출증빙서류의 미수취로 인한 가산세를 충분히 회피할 수 있음에도 불구하고 지출증빙을 교부하지 아니하는 사업자와 거래하여 거래상대방의 과세표준 양성화를 저해한 법인에 대하여 적용하는 거래금액의 10%라는 가산세율은 행정제재의 금액으로서 적정하다고 하면서, 2000년 이후로 시행하는 동안 신용카드사용에 대한 여러 가지의 제도적 보완과정을 통해 납세자의 신고수준이 향상되는 등 세정환경이 변화됨에 따라 법을 개정하여 가산세율을 2%로 인하한 것일 뿐 10%의 가산세율이 위헌소지가 있음에 대한 반성의 결과

40 II. 가산세제도에 대한일반적 이론

는 아니라고 한 내용에 대해 현재는 그 의견을 여과 없이 그대로 받아들이는 형식으로 결정문에 반영하였다. 즉 “정규지출증빙서류 미수취에 대한 가산세제도를 통하여 자영업자의 과세표준이 일정 부분 양성화되었기 때문에 이러한 세정환경의 변화를 반영한 것으로서, 거래금액의 10%라는 당초의 가산세율이 과도함에 대한 반성적 결과라고 볼 수는 없다”라고 하였다.

그러나 이 부분에서는 선뜻 납득하기 어려운 측면이 있다. 왜냐하면 가산세액이 경비를 고려하지 않는 외형적인 거래금액의 10%에 해당하는 데도 그것이 왜 과도하지 않다는 것인지에 대한 논리가 어디에 근거하여 나온 것이었는가를 묻지 않을 수 없기 때문이다. 이를테면 우리 기업의 매출이윤율이 그렇게도 높다고 생각하고 있는 것인지 하는 점이다. 만약 그렇다면 이는 이윤에 관한 기업의 현실을 몰라도 너무 모르는 것이 아닌지 하는 생각을 떨칠 수 없다. 과거처럼 고금리시대가 아니라 저금리시대라는 점에서 특히 그러하다. 과세당국의 주장대로 지키겠다는 ‘의지’만 있다면 가산세를 피할 수 있다는 논리라면 할 말이 없다고 볼 수도 있을 것이다. 또한 그러한 논리라면 몰수세율(沒收稅率)도 가능하다는 이론이 성립할 수도 있을 것이다.

위에서 살펴본 바를 종합하여 결론적으로 마무리 하면, 그 어떤 가산세제도를 마련하든지 간에 지극히 예외적인 경우를 제외하고는 현재의 위헌결정이라는 관문을 통과하는 것은 불가능에 가깝다고 볼 것이다. 또한 제재의 양을 정하는 것은 입법자의 광범위한 입법형성권에 속하기 때문에 아무리 정부이송법안(政府移送法案)이라 하더라도 일단 국회를 통과한 가산세율은 입법재량으로 존중되어야 한다는 전제를 깔면 더욱 그러하다.

현재 정부가 주도하여 만들어진 의무불이행에 대한 가산세율은 그 적정성에 대한 구체적인 검토의 과정이 없이 해당금액의

1%~2%, 심하면 5%까지 관습적으로 정하였던 것으로 보인다. 그러나 그로 인한 기업의 고통은 이루 말할 수 없을 정도로 크다. 왜냐하면 가산세란 납세자에게 귀책사유가 없다고 인정되고 또한 그것을 납세자가 입증할 때, 그것도 불복쟁송을 거쳐야만 비로소 면제될 수 있는 것일 뿐 납세자의 고의나 과실, 부지(不知)가 전혀 면제이유로 통할 수 없기 때문에 설령 수정신고를 한다고 해도 정상참작이 허용되지 않는다는 점에서도 그렇거니와 의무이행을 위해 추가로 소요되는 납세비용의 부담 측면에서는 더욱 그러하다. 게다가 기업의 이윤을 감안하면 ‘세금 위에 세금’이라고 할 수 있는 가산세 때문에 기업하기가 더욱 어렵다는 볼멘 소리가 나오고 있는 현실을 무시하기는 어렵다고 본다.

그럼에도 불구하고 납세자가 가냘픈 희망을 가지고 기댈 수 있는 방법이 바로 사법부를 통한 구제와 선처의 호소인데, 그에 대한 사법부의 종국적인 판단마저도 그 제도 자체가 입법부의 입법형성권에 속하는 것이라는 이유로 존중되어야 하는 성역으로 치부해 버린다면 납세자는 어디에 하소연하여야 할 것인가? 이 점에 관하여 우선 입법부의 각성을 촉구할 수밖에 없다고 할 것이다.

제3장 우리나라의 가산세제도의 현황

제1절 기업과세에 대한 가산세제도의 변천

기업과세와 관련하여 소득세법 및 법인세법상 조세행정 협력의 무에 대한 가산세제도는 1991년을 기점으로 계속적으로 확대되어 왔는데 그 변천과정을 살펴보기로 한다. 그런 후 1977.7.1.부터 시행되어 온 부가가치세의 가산세제도를 살펴보기로 한다.

1. 소득세법

소득세법이 1차로 전면 개정되어 1975년부터 시행되어 온 당시의 소득세법 제121조(1994.12.31. 전문 개정되면서 제81조로 되었다)에서 규정하고 있던 가산세제도는 i)기장신고불성실가산세(무신고 또는 과소신고 부분에 대한 가산세와 무기장 또는 과소기장 금액에 대한 가산세 중 많은 것을 채택), ii)납부불성실가산세, iii)보고불성실가산세(지금의 지급명세서미제출가산세를 말함), vi)같은 법 제182조의 원천징수납부불성실가산세, v)같은 법 제183조의 납세조합불납가산세로 모두 5가지뿐이었다. 따라서 납세자 본인의 의무에 대한 가산세인 신고불성실가산세와 납부불성실가산세를 제외하면, 오로지 세무행정을 위한 협력의무로서의 가산세는 지급조서미제출가산세와 원천징수납부불성실가산세, 납세조합불납가산세 3가지이 뿐이다.

그 후 계속적으로 늘어난 가산세의 종류는 다음과 같다.

① 1979년 계약서부분제출을 의무화한 것으로 ‘계약서제출불성실가산세’가 신설되었으나 13년간 시행하다 1990.12.31. 세법개정으로 폐지되었다.

② 1991년 부가가치세 면세사업과 관련하여 계산서의 교부를 의무화하면서 계산서불성실가산세(1%)⁴⁵⁾를 신설하였다(1994.12.22. 소득세법이 전면 개정되면서 매입·매출처별합계표의 제출에 대한 가산세로 변경되었다). 다른 한편 서화 등의 매매·위탁매매 또는 중개에 대한 거래명세서 제출을 의무화 하면서 거래명세서제출불성실가산세도 함께 신설되었다. 후자는 1995.12.29. 세법개정시 폐지되었다.

③ 1999년 지출증빙미수취 등에 대한 증빙불비가산세(미수취금액의 10%), 영수증수취명세서미제출가산세(1%), 무기장가산세(10%) 3가지를 추가하였다.

④ 2000년 중소기업을 포함한 모든 법인의 대주주 등이 양도하는 주식 또는 출자지분의 거래내역에 대한 기장의무화한 것으로 양도소득기장불성실가산세가 추가되었다.

⑤ 2007년 신용카드매출전표미발급가산세(미발급금액의 5%), 현금영수증미발급가산세(미가맹의 경우 총수입금액의 0.5%, 미발급의 경우 미발급금액의 5%), 기부금영수증불성실가산세(사실과 다르게 발급한 금액의 1% 및 발급내역서 미작성 및 미보관의 경우 그 금액의 0.1%), 사업장현황신고불성실가산세(수입금액의 0.5%), 공동사업자등록불성실가산세(총수입금액의 0.5% 또는 0.1%) 5가지가 추가되었다.

⑥ 2008년 사업용계좌미사용가산세가 추가되었다(2006년에 제정되었으나 2008부터 시행하는 것으로 하였다).

위 내용에 대한 연도별 증가추이를 나타내면 아래 <표 1>과 같다.

45) 소득세법에서는 지급조서불성실가산세와 함께 묶어 그 가산세의 명칭을 ‘보고불성실가산세’로 불렀다(제14항)

44 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

<표 1> 소득세법상의 기업과세와 관련된 가산세제도의 연도별 증가추이

연도	1975	1979	1991	1999	2000	2007	2008	합계
수	3	1	2(△1)	3	1	5	1	15

2. 법인세법

1967.11.29. 법인세법이 전문 개정된 당시의 법인세법 제41조에서 규정하고 있던 가산세제도는 i)무신고 또는 무기장가산세(산출세액의 50%), ii)과소신고가산세(미달산출세액의 50%), iii)납부불성실가산세(미달납부세액의 10%), iv)원천징수납부불성실가산세(미달납부세액의 5%), v)대차대조표 공고불이행가산세(산출세액의 20%), vi)보고서 불성실가산세로 모두 6가지뿐이었다. 이중 납세자 본인의 직접적인 신고·납부불성실가산세인 i)·ii)·iii)를 제외하면, 나머지 3가지이다. 이는 타인의 세금과 관련된 것으로 오로지 세무행정을 위한 협력의무로서의 가산세이다.

그 후 계속적으로 늘어난 가산세의 종류는 다음과 같다.

① 1975년 지급조서(지급의 지급명세서)제도가 처음으로 실시되었다.

② 1979년 계약서부분제출을 의무화한 것으로 ‘계약서불성실가산세’가 신설되면서 보고서제출가산세제도는 삭제되었다.

③ 1990.12.31. 세법개정으로 13년간 시행되어 온 위 계약서불성실가산세는 폐지되었다.

④ 1991년 부가가치세 면세사업과 관련하여 계산서의 교부 및 주식이동상황명세서의 제출을 의무화 하면서 계산서불성실가산세(1%)⁴⁶⁾와 을 주식이동상황명세서에 관한 가산세제도를 추가하였

46) 소득세법에서는 지급조서불성실가산세와 함께 묶어 그 가산세의 명칭을 ‘보고서 불성실가산세’로 불렀다(제14항)

다(미제출 또는 누락 제출한 주식의 액면금액의 1%).

⑤ 1999년 기업집단결합재무제표 미제출가산세(산출세액의 2%), 증빙불비가산세(미수취금액의 10%)를 추가하였다.

⑥ 2006년 기부금영수증불성실가산세를 추가하였다.

⑦ 2007년 신용카드매출전표미발급가산세, 현금영수증미발급가산세 2가지가 추가되었다.

⑧ 2008년 기업집단결합재무제표 미제출가산세제도가 폐지되었다.

위 내용에 대한 연도별 증가추이를 나타내면 아래 <표 2>과 같다.

<표 2> 법인세법상의 기업과세와 관련된 가산세제도의 연도별 증가추이

연도	1975	1979	1990	1991	1999	2006	2007	2008	합 계
수	4	1(△1)	△1	2	2	1	2	△1	9

3. 부가가치세법

부가가치세가 처음으로 제정되어 1977.7.1. 시행되면서 부가가치세법 제22조에 설정된 가산세제도는 ①사업자미등록가산세, ②사업자등록 미검열가산세, ③세금계산서미교부(미제출)가산세, ④대리납부불이행가산세, ⑤무신고 또는 과소신고가산세, ⑥초과환급 신고가산세, ⑦무납부 또는 과소납부가산세 7가지이나, 납세자 본인에 대한 신고·납부불성실가산세 3가지를 빼면 4가지이다. 그 후 계속적으로 늘어난 가산세의 종류는 다음과 같다.

① 1979년 영세율과세표준신고불성실 가산세가 신설되었다.

② 1994년 매출세금계산서를 정부에 제출하는 대신 매출처별세금계산서합계표를 제출하도록 하면서 매출처별세금계산서합계표 미제출 및 부실기재가산세를 신설·대체되었고, 교부받은 신용카드

46 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

드매출전표상의 매입세액을 정상적인 신고에 의하여 공제하지 아니하고 과세관청(경정기관)의 확인을 거쳐 매입세액이 공제되는 경우의 가산세를 신설하였다.

③ 1995년 매입세금계산서를 정부에 제출하는 대신 매입처별세금계산서합계표를 제출하도록 하면서 매입처별세금계산서합계표 미제출 및 부실기재가산세로 대체되었다.

④ 1996년 사업자등록 미검열가산세가 폐지되었다.

⑤ 2000년 매입세금계산서교부불성실(미교부, 부실기재)가산세와 공급시기 이후에 교부받은 세금계산서로서 해당 공급시기가 속하는 과세기간 내에 교부받아 매입세액을 공제받는 가산세제도가 신설되었다.

⑥ 2007년 타인명의 사업자등록가산세와 현금(수입금액)명세서 미제출 및 불성실가산세, 2가지가 신설되었다.

⑦ 2009년 전자세금계산서발급명세 미전송가산세가 신설되었으나 그 시행은 2010년부터 적용하도록 하였다가, 또다시 법인사업자는 2011.1.1.부터, 개인사업자는 2012.1.1.부터 각각 적용하도록 하면서 가산세율도 기간별로 각각 0.3%와 0.1%를 차등 적용하도록 개정되었다.

⑧ 2010년 부동산임대공급가액명세서미제출가산세제도가 신설되었다.

위 내용에 대한 연도별 증가추이를 나타내면 아래 <표 3>과 같다.

<표 3> 부가가치세법상의 가산세제도의 연도별 증가추이

연도	1977	1979	1994	1995	1996	2000	2007	2009	2010	합 계
수	4	1	2	1	△1	2	2	1	1	13

4. 상속세법

1950.3.22. 법률 제114호로 제정되어 시행된 상속세 및 증여세는 제정당시부터 1981년까지 가산세제도가 없었다. 그러다가 ① 1982년 무신고 또는 과소신고가산세제도(10%)가 처음으로 신설되어 시행된 후 아래와 같이 계속적으로 가산세의 종류가 계속하여 늘어났다.

② 1991년 무납부 또는 과소납부가산세와 함께 출연재산보고서 미제출가산세가 2가지가 추가되었다.

③ 1997년 주식보유기준초과분에 대한 가산세제도(초과분 주식의 액면가액의 20%)와 함께 외부전문가세무미확인가산세 및 무기장가산세(해당연도 수입금액과 출연재산가액의 7/10,000), 3가지가 신설·추가되었다.

④ 2000년 이사·임직원 초과가산세(직접 및 간접경비해당액)와 광고·홍보가산세(해당 행위와 관련된 지출경비 전액), 2가지가 신설되었다.

⑤ 2001년 출연재산 운용소득 미달사용가산세(미달사용금액의 10%)가 신설되었다.

⑥ 2008년 전용계좌미개설가산세(수입금액의 0.5%)와 미사용가산세(수입금액 또는 거래금액의 0.5% 중 큰 금액), 결산서류 공시의무불이행가산세 3가지를 추가하였다.

⑦ 2009년 지급명세서 미제출·누락제출 또는 불분명가산세(해당금액의 2%)를 신설하였다.

위 내용에 대한 연도별 증가추이를 나타내면 아래 <표 4>과 같다.

48 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

<표 4> 상속세 및 증여세법상의 가산세제도의 연도별 증가추이

연도	1991년	1997년	2000년	2001년	2008년	2009년	합 계
수	2	3	2	1	3	1	12

5. 종합한 4개세법상의 변천추이

위 4개의 주요세법 상의 연도별 가산세증가추이를 살펴보면 아래 <표5>와 같다. 이는 납세자 본인에 대한 신고납부불성실가산세 부분을 뺀 나머지 가산세에 대한 것으로 1975년 이후부터의 증가된 수치를 종합한 것이다.

<표 5> 가산세제도의 연도별 증가추이

연도	1975	1977	1979	1990	1991	1994	1995	1996	1997
수	6	4	3(△1)	△1	6	2	1	△1	3
연도	1999	2000	2001	2006	2007	2008	2009	2010	합 계
수	5	5	1	1	9	4(△1)	2	1	49

위 표에서 알 수 있듯이 1975년을 기점으로 소득세법 및 법인세법상의 가산세 11개, 이 중 중복되는 부분 5개를 차감하면 7개, 1977년 부가가치세법상의 가산세 6개, 도합13개로 출발하여, 상속세 및 증여세를 포함한 4개의 개별세법에서 22년간 34개가 증가되었다.

6. 현행 세법상의 가산세의 종류

가. 국세기본법상의 가산세

2007년의 세법개정으로 각 개별세법에 산재해 있으면서 명칭이 같은 종류의 가산세를 국세기본법에서 통일적으로 규정하는 제도를 마련. 가산세의 종류는 ①무신고가산세, ②과소신고가산세, ③초과환급신고가산세, ④납부불성실가산세, ⑤환급불성실가산세로 나눈다.

무신고가산세와 과소신고가산세를 일반신고불성실가산세라고 분류한다면 납세자가 부당한 방법으로 무신고 또는 과소신고하는 경우에는 일반신고불성실가산세 대신에 더 무거운 제재를 가하는 방법으로 부당무신고가산세와 부당과소신고가산세를 부과한다. 일반신고불성실가산세에 대응하는 부당신고불성실가산세라고 부를 수 있을 것이다.

나. 소득세법상의 가산세

소득세법 제81조에서 규정하고 있는 소득세와 관련된 각종 가산세는 ①지급명세서보고불성실가산세, ②계산서보고불성실가산세, ③지출증빙서류미수취가산세, ④영수증수취명세서미제출가산세, ⑤사업장현황신고불성실가산세, ⑥공동사업자등록불성실가산세, ⑦무기장가산세, ⑧사업용계좌미사용가산세, ⑨신용카드매출전표미발급가산세, ⑩현금영수증미발급가산세, ⑪기부금영수증불성실가산세, ⑫원천징수납부불성실가산세, ⑬납세조합불납가산세 13가지와 양도소득세와 관련하여 ⑭양도소득기장불성실가산세를 합쳐 모두 14가지이다.

다. 법인세법상의 가산세

법인세법 제74조에서 규정하고 있는 법인세와 관련된 각종 가

50 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

산세는 ①무기장가산세 ②원천징수납부불성실가산세 ③지출증빙서류미수취가산세 ④주식변동상황명세서제출불성실가산세, ⑤지급명세서제출불성실가산세 ⑥계산서미교부·미제출가산세 ⑦신용카드매출전표미발급가산세, ⑧기부금영수증불성실가산세, ⑨현금영수증미가맹·발급불성실가산세로 모두 9가지로 분류되고, 조세특례제한법에서 규정하고 있는 ⑩창업자금사용명세서 미제출가산세, ⑪세금우대자료미제출가산세, 도합 11가지로 분류된다.

이 중 소득세법상의 사업소득과 관련된 가산세와 그 성질을 같이 하는 것을 간추리면 다음과 같다.

- ② 원천징수납부불성실가산세
- ④ 지출증빙서류미수취가산세,
- ⑥ 지급명세서보고불성실가산세
- ⑦ 계산서불성실가산세
- ⑧ 신용카드매출전표미발급가산세
- ⑨ 기부금영수증불성실가산세,
- ⑩ 현금영수증미가맹·발급불성실가산세

따라서 위에 열거된 7가지의 가산세는 본질상 소득세법과 동일하므로 중복된 것으로 보아 이것들을 제외하면 법인세법상의 고유의 가산세는 2가지 즉 무기장가산세와 주식이동상황명세서제출불성실가산세가 된다.

라. 부가가치세법상의 가산세

부가가치세법 제22조에서 규정하고 있는 부가가치세와 관련된 각종 가산세는 ①미등록가산세, ②타인명의등록가산세, ③매출세금계산서교부불성실(미교부, 부실기재)가산세, ④과세관청(경정기관)의 확인을 거쳐 공제되는 매입세액가산세, ⑤매입세금계산서교

부불성실(미교부, 부실기재)가산세, ⑥전자세금계산서발급명세 미전송가산세, ⑦공급시기이후에 교부받은 세금계산서의 매입세액공제가산세, ⑧매출처별세금계산서합계표불성실가산세, ⑨매입처별세금계산서합계표불성실가산세, ⑩현금명세서제출불성실가산세, ⑪부동산임대공급가액명세서미제출가산세, ⑫영세유표세표준불성실가산세, ⑬대리납부불이행가산세를 합쳐 모두 13가지이다.

마. 상속세 및 증여세법상의 가산세

상속세 및 증여세법 제78조에서 규정하고 있는 각종 가산세는 전부 공익법인과 관련된 가산세로서 ①출연재산계획·진도보고서제출불성실가산세, ②외부전문가의 세무확인 및 보고 불이행 가산세 ③장부의 작성·비치의무 불이행 가산세 ④이사의 수 초과 및 임직원 가산세, ⑤계열기업주식 초과보유분에 대한 가산세, ⑥광고·홍보행위에 대한 가산세, ⑦출연재산 운용소득 미달사용 가산세, ⑧출연재산 매각대금 미달사용 가산세, ⑨전용계좌미개설·미사용 가산세, ⑩결산서류 공시의무 불이행 가산세, ⑪지급명세서 등 자료미제출가산세를 합쳐 모두 11가지이다.

제2절 국세기본법상의 가산세

2006년 세법개정으로 각 개별세법에서 공통적으로 규정하고 있던 신고불성실 및 납부불성실가산세 규정을 통일적·체계적으로 규정하여 세목간 가산세에 대한 형평 및 입법의 효율화를 도모한다는 목적 하에 국세기본법으로 한데 모아 통일시켰다. 각 개별세법에서 국세기본법으로 이동한 가산세의 종류는 과세표준신고와 관련된 가산세(무신고가산세와 과소신고가산세), 세금의 납부와 환급세액

52 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

에 관련된 가산세(무납부 및 과소납부가산세, 초과환급신고가산세)로서 이것들은 모두 해당 납세자의 납세의무와 관련된 것이다.

이러한 개정을 통해 우리의 주목을 끈 것은 소득·법인·부가·상속세 등 주요세법을 비롯한 모든 세목에 부당한 신고위반과 일반 신고위반으로 구분하고, 전자에 대해서는 그 가산세를 중과(40%)함으로써 표면적·이론적으로는 성실신고의 유도 및 탈세방지에 목적에 초점을 두고 입법되었다고 한다.⁴⁷⁾

외국의 사례를 볼 때 각 세법에서 공통적으로 적용되고 있는 신고 및 납부불성실가산세를 통일적 기준으로 운용하는 것이 일반적인 것으로 보인다. 선진국 세제라고 할 수 있는 독일, 일본, 프랑스는 신고 및 납부불성실가산세를 개별세법에서 규정하지 않고 조세절차법 등에서 일괄 규정하고 있고, 특히 일본이 국세통칙법에서 가산세를 ① 과소신고가산세 ② 무신고가산세 ③ 불납부가산세 ④ 중가산세로 나누어 규정하고 있다는 점을 참고하면 우리나라도 세계적인 추세에 맞춘 동조적인 입법조치를 하는 것이 바람직하다고 할 수 있다. 그러나 중가산세율을 적용함에 있어서는 각국이 수천 년을 흐르면서 형성되어 온 민족성에 대한 역사성과 문화의 차이를 고려하지 않고 단순히 선진국이 하니까 우리도 그와 같이 해야 한다는 의식에는 찬성해야 할 당위성은 없다고 할 것이다.

1. 무신고 가산세

가. 일반무신고가산세

납세자가 법정신고기한내에 세법에 따른 과세표준신고서를 제

47) 기획재정부, 2006 간추린 개정세법, p.8

출하지 아니한 경우(이하부터는 ‘무신고’로 약칭한다)에는 산출세액의 20%에 해당하는 금액을 ‘일반무신고가산세’로 부과된다.

그러나 개인사업자 중 복식부기의무자 또는 법인이 무신고한 경우에는 산출세액의 20%와 수입금액에 0.07%를 곱하여 계산한 금액 중 큰 금액을 ‘일반무신고가산세’로 한다(국기법 47의2 ①).

- 이때 산출세액이란 i)법인의 경우, ‘토지 등의 양도’에 대해 별도로 추가하여 과세되는 법인세와 ii)상속 및 증여의 경우, 세대를 건너뛴 상속에 대한 할증과세(상법27) 및 직계비속에 대한 증여세의 할증과세(상증법57)하는 세액(산출세액의 30%)을 포함하고, 부가가치세의 경우에는 납부세액(부법17,26②)을 말한다.

- 개인사업자의 경우 무신고한 소득금액에 원천징수된 소득세가 있는 경우에는 산출세액에서 해당 소득세를 차감하여 계산한다.

- 수입금액이란 법인의 경우에는 법인세법상의 수입금액을, 개인의 경우에는 소득세법상의 총수입금액을 말한다.

- 부가가치세법상 간이과세자 중 1과세기간에 대한 공급대가가 1,200만원 미만인 경우에는 부가가치세 납부의무를 면제(부법 29)하고 있는데 이들에게는 이 규정이 적용되지 아니하며 또한 청산법인의 경우 청산소득에 대한 법인세액이 없는 경우에도 이 규정을 적용하지 아니한다(국기법 47의2 ④),

나. 부당무신고 가산세

납세자가 ‘부당한 방법’으로 무신고한 경우(이하 이를 ‘부당무신고’로 약칭한다)에는 산출세액의 40%에 해당하는 금액을 ‘부당무신고가산세’로 부과된다.

그러나 개인사업자 중 복식부기의무자 또는 법인이 부당무신고

54 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

한 경우에는 산출세액의 40%와 부당한 방법으로 무신고한 과세표준과 관련된 수입금액(이하 ‘부당무신고수입금액’이라 한다)에 0.14%를 곱하여 계산한 금액 중 큰 금액을 ‘부당무신고가산세’로 한다(국기법 47의2 ②).

“부당한 방법”이라 함은 국세의 과세표준 또는 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장한 것에 기초하여 국세의 과세표준 또는 세액의 신고의무를 위반하는 것으로서 아래의 어느 하나에 해당하는 방법을 말한다(국기령 27②).

- ① 이중장부의 작성 등 장부의 허위기장
- ② 허위증빙 또는 허위문서 허위증빙 등의 작성
- ③ 허위증빙 등의 수취(허위임을 알고 수취한 경우에 한한다)
- ④ 장부와 기록의 파괴
- ⑤ 재산을 은닉하거나 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐
- ⑥ 그 밖에 국세를 포탈하거나 환급·공제받기 위한 사기 그 밖에 부정한 행위

- 산출세액 및 수입금액에 대한 정의와 그 범위, 부가가치세법상의 간이과세자 및 청산법인에 대한 적용제외 규정은 위 일반무신고가산세와 같다.

다만, 개인사업자의 경우로서 원천징수된 소득세가 있는 경우에도 산출세액에서 차감하지 아니한다.

일반무신고가산세와 부당무신고가산세를 표로 정리하면 다음과 같다.

구 분	일반무신고가산세액	부당무신고가산세액
원 칙	(산출세액 - 원천납부세액) × 20%	산출세액 × 40%
법인 또는 개인 복식부기의무자	MAX[(산출세액-원천납부세액) × 20%, 수입금액 × 0.07%]	MAX[산출세액 × 40%, 수입금액 × 0.14%]

다. 일반무신고와 부당무신고가 혼용된 경우의 가산세

무신고의 내용에 일부는 일반무신고에 해당되고, 나머지 부분은 부당무신고에 해당하는 경우에는 각 부분에 대해 일반무신고가산세율과 부당무신고가산세율을 적용하여 이를 합산한 금액을 ‘무신고가산세액’으로 한다.

다만, 무신고한 소득금액에 대해 원천징수된 소득세가 있는 경우에는 일반무신고가산세 대상세액에서 차감하여 계산하고, 기타의 적용범례는 일반무신고가산세의 내용과 동일하다. 이를 표로서 정리하면 다음과 같다.

구 분	내 용
원 칙	가산세액 = ① + ② ① 일반무신고가산세액 = (일반무신고가산세 대상세액 - 원천납부세액) × 20% ② 부당무신고가산세액 = 부당무신고가산세 대상세액 × 40%
	$\frac{\text{일반무신고가산세 대상세액} - \text{부당무신고가산세 대상세액}}{\text{과세표준}} \times \text{산출세액}$
	$\frac{\text{부당무신고가산세 대상세액}}{\text{부당무신고과세표준}} \times \text{산출세액}$
법인 및 복식 부기자인 개인 사업자	가산세액 = ① + ② ① MAX[일반무신고가산세액, 일반무신고수입금액 × 0.07%] ② MAX[부당무신고가산세액, 부당무신고수입금액 × 0.14%]

56 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

라. 무기장가산세와의 선택

개인사업자 또는 법인이 소득세법 또는 법인세법상의 무기장가산세(소법81⑧, 법법76①)가 동시에 적용되거나, 법인(중소기업 포함)의 대주주가 주식(출자지분 포함)의 거래 내역 등을 기장하지 아니하거나 누락하는 때에 부과되는 양도소득세 기장불성실가산세(소법115)가 동시에 적용될 때에는 각각 그 중 큰 금액에 해당하는 가산세만을 적용하고, 가산세액이 같으면 무신고가산세만을 적용한다(국기법47의2⑤).

마. 예정신고와 관련한 확정신고 가산세의 적용 배제

아래의 예정신고와 관련하여 무신고가산세가 부과되는 경우에는 그 부분에 한하여 확정신고와 관련된 무신고가산세는 부과하지 아니한다(국기법47의2⑥).

- ① 부동산매매업자의 토지등 매매차익예정신고(소법69)
- ② 소득세법상의 양도소득세의 예정신고(소법105)
- ③ 부가가치세법상의 예정신고(부법18)

바. 대손세액과 관련된 가산세의 배제

재화 또는 용역에 대한 세금계산서를 교부받아 매입세액으로 공제받은 사업자가 그 대금의 전부 또는 일부를 지급하지 아니함으로써 공급자의 대손금이 그 공급을 받은 사업자의 폐업 전에 확정되는 때에는 관련 대손세액상당액을 대손이 확정된 날이 속하는 과세기간의 매입세액에서 차감하여 신고·납부하여야 함에도 이를 이행하지 아니함으로써 관할 세무서장이 경정하는 경우

(부법17의2③)에도 그 부분에 대해서는 무신고가산세를 부과하지 아니한다(국기법47의2⑥).

2. 과소신고가산세

가. 일반과소신고가산세

법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출하였으나 신고한 과세표준이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준에 미치지 못한 경우(과소신고)에는 과소신고한 과세표준 해당액이 과세표준에서 차지하는 비율(비율이 1보다 큰 경우에는 1로, 0보다 작은 경우에는 0으로 함)을 산출세액에 곱하여 계산한 금액의 10%에 해당하는 금액을 ‘과소신고가산세’로 부과한다.

이때 과소신고한 소득금액에 대하여 원천납부된 소득세가 있는 경우에는 일반과소신고가산세 대상세액에서 해당 원천납부세액을 차감하여 계산한다.

다만, 아래와 같은 경우에는 과소신고한 것으로 보지 아니한다(국기법47의3①단서, 국기령27의2②).

① 부가가치세 대손세액과 관련하여 관할 세무서장이 경정하는 경우(부법17의2③)

② 상속재산 또는 증여받은 재산에 대하여 다음의 어느 하나에 해당하는 사유로 「상속세 및 증여세법」에 따른 신고기한까지 신고하여야 할 과세표준에 미달하게 신고한 경우

㉠ 소유권에 관한 소송 등의 사유로 상속재산 또는 증여재산으로 확정되지 아니한 경우

㉡ 「상속세 및 증여세법」에 따른 공제적용의 착오가 있었던 경우

58 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

㉔ 「상속세 및 증여세법」에 따라 평가한 가액으로 과세표준을 결정한 경우

과소신고한 과세표준은 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준과 납세자가 신고한 과세표준과의 차액을 한도로 한다. 이 경우 소득세 또는 법인세의 과세표준을 결손으로 신고하거나 부가가치세의 과세표준을 환급받을 세액이 있는 것으로 신고한 때의 과소신고한 과세표준은 결손이나 환급받을 세액이 없는 것으로 보아 계산한다(국기령 27의2 ①).

일반과소신고가산세의 계산식을 표시하면 다음과 같다.

$$\text{일반과소신고가산세} = (\text{산출세액} - \text{원천납부세액}) \times \frac{\text{과소신고 과세표준}}{\text{과세표준}} \times 10\%$$

나. 부당과소신고가산세

부당한 방법으로 과소신고한 과세표준이 있는 경우에는 과세표준 중 부당과소신고과세표준이 과세표준에서 차지하는 비율(비율이 1보다 큰 경우에는 1로, 0보다 작은 경우에는 0으로 함)을 산출세액에 곱하여 계산한 금액의 40%에 상당하는 금액을 ‘부당과세신고가산세로 부과한다(국기법 47의3 ②).

다만, 개인인 복식부기의무자 또는 법인이 신고한 과세표준이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준에 미달한 때에는 부당과소신고가산세액 40%와 부당과소신고한 과세표준과 관련된 수입금액의 합계액(부당과소신고수입금액)에 0.014%를 곱하여 계산한 금액 중 큰 금액으로 한다(국기령 27 ③). 이를 표로 나타내면 다음과 같다.

구 분	부 당 과 소 신 고 가 산 세 액
원 칙	· 산출세액 $\times \frac{\text{부당과소신고과세표준}}{\text{과세표준}} \times 40\%$
법인 또는 개인 복식부기 의무자	· MAX[위 산식에 의한 가산세액, 부당과소신고수입금액 $\times$ 0.14%]

다. 부당과소신고와 일반과소신고가 혼합된 경우

일부만이 부당과소신고에 해당되고, 나머지 부분은 일반무신고에 해당하는 경우에는 각 부분에 대해 일반과소신고가산세율과 부당과소신고가산세율을 적용하여 이를 합산한 금액을 ‘과소신고가산세’로 부과한다. 이를 표로 나타내면 다음과 같다.

구 분	내 용
원 칙	가산세액 = ① + ② ① 일반과소신고가산세액 = 일반과소신고가산세 대상세액* ¹ $\times 10\%$ ② 부당과소신고가산세액 = 부당과소신고가산세 대상세액 $\times 40\%$ * ¹ 과소신고한 소득금액에 대한 원천납부된 세액이 있는 경우에는 이를 차감
	일반과소신고가산세 대상세액 = 산출세액 $\times \frac{(\text{과세표준} - \text{부당과소신고과세표준})}{\text{과세표준}}$
	부당과소신고가산세 대상세액 = 산출세액 $\times \frac{\text{부당과소신고과세표준}}{\text{과세표준}}$
법인 또는 소득세법상 복식부기의무 자	가산세액 = ① + ② ① 일반무신고가산세액 ② MAX[부당과소신고가산세액, 부당과소신고수입금액 $\times$ 0.14%]

3. 초과환급신고가산세

가. 일반초과환급신고가산세

납세자가 법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출한 경우로서 세법에 따라 신고납부하여야 할 세액을 환급받을 세액으로 신고하거나, 신고한 환급세액이 세법에 따라 신고하여야 할 환급세액을 초과하는 경우에는 그 환급신고한 세액 또는 그 초과환급신고한 세액(초과환급신고세액)의 10%에 상당하는 금액을 ‘일반초과환급신고가산세’로 부과한다. 이때의 초과환급신고세액은 당초 신고한 환급세액과 세법에 따라 신고하여야 할 환급세액과의 차액을 한도로 하고(국기령 27의3 ①), 부가가치세 대손세액과 관련하여 관할 세무서장이 경정함으로써 발생하는 경우(부법 17의2 ③)에는 이 가산세 규정을 적용하지 아니한다(국기법 47의4 ①).

다른 한편 당초에는 환급신고를 하였으나, 세무서장의 경정을 통해 납부하여야 할 세액이 있는 것으로 된 경우에는 납부하여야 할 세액을 과소신고한 것으로 보아 ‘과소신고가산세’를 적용한다. 따라서 이때에는 초과환급신고가산세를 적용하지 않는다는 것이다.

나. 부당초과환급신고가산세

위에서 설명한 부당한 방법으로 초과환급신고한 경우에는 부당한 방법으로 초과환급신고한 세액의 40%에 해당하는 금액을 ‘부당초과환급신고가산세’로 부과한다(국기법 47의4 ②).

다. 부당초과환급신고와 일반초과환급신고가 혼합된 경우

일부만이 부당초과환급신고에 해당되고, 나머지 부분은 일반초

과환급신고에 해당하는 경우에는 각 부분에 대해 해당 가산세율을 적용하여 이를 합친 금액을 ‘초과환급신고가산세’로 부과한다.

이를 표로 나타내면 다음과 같다.

구	분	가 산 세 액
일반초과환급신고가산세	① 초과환급신고세액	$\times 10\%$
부당초과환급신고가산세	② 부당초과환급신고세액	$\times 40\%$
혼 합 된 경 우	위 ① + ②	

라. 무기장가산세와의 선택

개인사업자 또는 법인이 소득세법 또는 법인세법상의 무기장가산세(소법81⑧, 법법76①)가 동시에 적용될 때에는 각각 그 중 큰 금액에 해당하는 가산세만을 적용하고, 가산세액이 같으면 초과환급가산세만을 적용한다(국기법47의2⑤).

그런데 이것은 준용으로 적용되는 규정이다. 그러나 그 준용되는 내용 중에는 양도소득세와 관련된 무기장가산세도 포함되는 것으로 하고 있으나 여기에 적용될 여지가 전혀 없는 것으로 보인다.

마. 예정신고무신고와 관련한 초과환급신고가산세의 적용 배제

아래의 예정신고와 관련하여 무신고가산세가 부과되는 경우에는 그 부분에 한하여 초과환급가산세는 부과하지 아니한다(국기법47의2⑥).

- ① 부동산매매업자의 토지등 매매차익예정신고(소법69)
- ② 소득세법상의 양도소득세의 예정신고(소법105)
- ③ 부가가치세법상의 예정신고(부법18)

4. 납부·환급불성실가산세

가. 납부불성실가산세

납세자가 납부기한일까지 국세를 납부하지 아니하거나(무납부세액) 납부한 세액이 납부하여야 할 세액에 미치지 못한 경우(부족납부세액)에는 아래의 계산식을 적용하여 계산한 금액을 ‘납부불성실가산세’로 부과한다. 다만, 인지세를 무납부 또는 부족납부세액이 있는 경우에는 무납부세액 또는 부족납부세액의 300%에 해당하는 금액을 ‘납부불성실가산세’로 한다(국기법 47의5 ①). 이때 무납부세액 또는 부족납부세액에는 「법인세법」 또는 「조세특례제한법」에 따라 소득세 및 법인세에 가산하여 납부하여야 할 이자상당가산액이 있는 경우에는 그 금액을 포함한다(국기법 47의5 ④).

$$\text{납부불성실가산세} = \frac{\text{무납부세액} + \text{부족납부세} \times \text{경과일수}^{*1} \times \text{이자율}(1\text{일 } 0.03\%)}{\text{액}}$$

*1 경과일수는 납부기한의 다음날 ~ 자진납부일 또는 납세고지일까지의 기간.

다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 납부불성실가산세를 적용하지 아니한다(국기법 47의5 ③).

- ① 소득세 원천징수납부불성실가산세 및 납세조합불납가산세에 따른 가산세가 부과되는 경우
- ② 법인세 원천징수납부 불성실가산세가 부과되는 경우
- ③ 부가가치세 대리납부불이행가산세가 부과되는 경우
- ④ 부가가치세 대손세액과 관련하여 관할 세무서장이 경정하는 경우(부법17의2③)

나. 환급불성실가산세

납세자가 자진신고에 따라 환급받은 세액이 세법에 따라 환급 받아야 할 세액을 초과하는 경우(초과환급세액)에는 다음 산식을 적용하여 계산한 금액을 ‘환급불성실가산세’로 부과한다(국기법 47의5 ②). 이때의 초과환급세액에는 「법인세법」 또는 「조세특례제한법」에 따라 소득세 및 법인세에 예 가산하여 납부하여야 할 이자상당가산액이 있는 경우에는 그 금액을 포함한다(국기법 47의5 ④)

$$\text{가산세액} = \text{초과환급세액} \times \text{경과일수}^{*1} \times \text{이자율 (1일 0.03\%)}$$

*¹ 경과일수는 환급받은 날의 다음날부터 자진납부일 또는 납세고지일까지의 기간

다. 적용특례

아래의 예정신고와 관련하여 납부불성실가산세가 부과되는 경우에는 그 부분에 한하여 확정신고납부와 관련된 납부불성실가산세 및 환급불성실가산세를 부과하지 아니한다(국기법47의2⑤).

- ① 부동산매매업자의 토지등 매매차익예정신고(소법69)
- ② 소득세법상의 양도소득세의 예정신고(소법105)
- ③ 부가가치세법상의 예정신고(부법18)

제3절 소득세법 및 법인세법상 공통적으로 적용되는 가산세

1. 지급명세서 보고불성실가산세

가. 지급명세서의 제출 및 제출기한

64 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

법인이든 개인사업자이든 법인세·소득세 납세의무가 있는 자에게 ①이자소득, ②배당소득, ③대통령령이 정하는 사업소득에 대한 수입금액, ④근로소득 또는 퇴직소득, ⑤연금소득, ⑥기타소득, ⑦기타소득 중 봉사료수입금액, ⑧금융소득종합과세대상이 되는 보험차익(즉 계약기간이 10년 미만인 것)을 지급하는 자는 그 지급금액에 대한 지급명세서를 그 지급일이*1 *2 속하는 연도의 다음 연도 2월 말일까지 원천징수관할세무서장·지방국세청장 또는 국세청장에게 제출하여야 한다. 그러나 기타소득인 복권·경품권 기타 추첨권에 의하여 받는 당첨금품으로서 10만원 이하의 것과 기타 과세자료로서 활용되지 아니하는 것에 대하여는 지급명세서의 제출을 면제하고 있다(소법령 214 ①, 범법76⑦).

*1) 원천징수 되는 사업소득인 독립된 자격으로 보험가입자의 모집 및 이에 부수되는 용역을 제공하고 그 실적에 따라 모집수당 등과 「방문판매 등에 관한 법률」에 의하여 방문판매업자를 대신하여 방문판매업무를 수행하고 그 실적에 따라 판매수당 등을 받는 자에게 지급하는 금액은 그 수입금액에 대한 해당 과세연도종료일을 지급일로 본다.

*2) 근로소득과 퇴직소득에 대한 의제지급시기가 적용되는 경우에는 해당 과세연도의 종료일을 지급일로 의제된다.

지급명세서의 제출기한에 대해서는 아래와 같은 특례 규정이 있다.

- 법인 또는 개인사업자가 휴·폐업한 경우에는 휴·폐업일이 속하는 달의 다음 다음달 말일까지 제출하여야 하고,
- 근로소득의 경우에는 연말정산하여 다음 연도 3월 10일까지 제출하여야 하며,
- 근로소득 중 일용근로자에 대해서는 그 지급일이 속하는 분기의 마지막 달의 다음달 말일까지 제출하여야 하나 4/4분기에

지급한 근로소득은 다음 연도 2월 말일까지 제출하여야 한다.

나. 지급명세서의 제출방법

지급명세서의 제출방법은 정보통신망을 이용한 전자신고방법이나 전산처리된 테이프 또는 디스켓으로 제출하여야 한다. 즉 종이 제출을 제한하고 있다고 할 것이다. 다만, 근로소득의 총수입금액이 근로소득공제액, 본인에 대한 기본공제액(150만원) 및 표준공제액의 합계액(100만원) 이하인 근로자(종된 근무지가 없는 자에 한하며, 중도에 취직·퇴직한 자는 연으로 환산한 급여액을 기준으로 적용)에 대하여는 지급명세서에 갈음하여 국세청장이 정하는 「근로소득지급명세서」를 제출할 수 있다. 또한 일용근로자의 근로소득의 경우에는 현금영수증 발급장치를 통하여 ①급여의 귀속연도, ②일용근로자 또는 거주자의 주민등록번호, ③ 급여액, ④소득세결정세액을 입력함으로써 지급명세서의 제출을 대신할 수도 있다.

- 금융보험업자, 국가·지방자치단체 및 지방자치단체조합, 법인, 복식부기의무자가 아닌 개인사업자로서 직전연도에 제출한 지급명세서의 매수가 50매 미만이거나, 상시 근무하는 근로자의 수(매월 말일의 현황에 의한 평균인원수를 말한다)가 10인 이하인 사업자는 지급명세서를 문서로 제출할 수 있다. 즉 위의 내용과는 반대로 종이로 된 서식인 ‘지급명세서’를 제출할 수 있다는 의미이다.

- 원천징수영수증부분을 제출하는 경우에도 지급명세서의 제출로 본다. 여기에는 주로 이자소득·배당소득·근로소득·퇴직소득·기타소득 원천징수영수증이 될 것이다.

- 이자소득·배당소득에 대하여도 「이자·배당소득지급명세서」의 제출로서 지급명세서에 갈음할 수 있다.

- 연말정산 되는 사업소득의 소득금액(연으로 환산한 소득금액을 말

66 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

함)이 본인에 대한 기본공제 및 표준공제의 합계액 이하인 사업자에 대하여도 「사업소득지급명세서(국세청장이 정하는 서식)」 제출로서 지급명세서에 갈음할 수 있다.

- 사업장소재지관할세무서장에게 제출한 소득세법상의 「매출·매입처별계산서합계표」와 부가가치세법상의 「매출·매입처별세금계산서합계표」 중 지급명세서에 해당하는 것이 있는 때에는 그 부분에 대해서는 지급명세서를 제출한 것으로 의제된다.

다. 지급명세서불성실가산세의 범위

지급명세서를 제출하여야 할 자가 당해 지급명세서를 그 기한 내에 제출하지 아니하였거나 제출한 지급명세서가 불분명한 때에는 그 제출하지 아니한 분의 지급금액 또는 불분명한 분의 지급금액의 2%에 해당하는 금액을 ‘지급명세서보고불성실가산세’로 부과한다(소법81⑬, 법법76⑦). 다만, 제출기한 경과 후 1개월 이내(3월 31일)에 제출하는 경우에는 지급금액의 1%에 해당하는 금액을 가산세로 부과한다(소법81 ①, 국기48①iv). 또한 법인·개인사업자 모두 산출세액이 없는 경우에도 적용하나(소법81⑬, 법법76⑦), 제출의무를 고의로 위반하지 아니하는 한 가산세액은 1억원을 한도로 한다(국기48①iv).

계산세의 계산산식을 표시하면 다음과 같다.

$$\text{가산세액} = \text{미제출분 또는 불분명한 분의 지급금액} \times 2\% \quad \left(\begin{array}{l} \text{제출기한 경과 후 1개월} \\ \text{이내 제출은 1\%} \end{array} \right)$$

그러나 지급받은 자가 불분명한 경우 위 가산세의 적용은 개인

사업자의 경우에는 당해 지급명세서에 의한 지급일이 속하는 연도의 과세표준확정신고기간 종료일로부터 1년 내(지급일이 속하는 다음다음연도의 5월31일)(소법81 ②), 법인의 경우에는 당해 지급명세서에 의한 지급일이 속하는 사업연도의 신고기한 경과한 날로부터 1년 이내에 한한다(법법76⑧).

위에서 ‘지급명세서가 불분명한 경우’라 함은 다음에 해당하는 경우를 말한다(소령 147 ①, 법법령120⑥).

① 제출된 지급명세서에 지급자 또는 소득자의 주소·성명·납세번호(주민등록번호로 갈음하는 경우에는 주민등록번호)나 사업자등록번호·소득의 종류·소득의 귀속연도 또는 지급액을 기재하지 아니하였거나 잘못 기재하여 지급사실을 확인할 수 없는 경우

② 제출된 지급명세서 및 이자·배당소득 지급명세서에 유가증권표준코드를 기재하지 아니하였거나 잘못 기재한 경우

그러나 다음의 지급금액은 불분명한 경우에 포함하지 아니한다(소령 147 ②, 법법령120⑥).

① 지급일 현재 납세번호를 부여받은 자 또는 사업자등록증의 교부를 받은 자에게 지급한 금액

② 위의 ‘①’ 이외의 지급금액으로서 지급 후에 그 지급받은 자의 소재가 불명된 것이 확인된 금액

2. 계산서 보고불성실가산세

가. 계산서 작성 및 교부의무

법인이든 개인사업자이든 부가가치세 면세사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에는 계산서 또는 영수증(이하 ‘계산서’이라 한다)

68 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

을 작성하여 공급받는 자에게 의무적으로 교부하여야 함을 규정하고 있다(소법163①, 법법121①).

다만, 부가가치세가 면제되는 농산물·축산물·수산물·임산물의 위탁판매 또는 대리인에 의한 판매의 경우에는 수탁자 또는 대리인이 재화를 공급한 것으로 보아 계산서를 작성하여 교부하여야 한다. 그러나 수탁자 또는 대리인이 위탁자 본인의 명의로 계산서를 작성하는 경우에는 그것대로 인정된다(소법163②, 법법121②).

부가가치세 면세사업자는 부가가치세를 신고할 의무가 없기 때문에 자기가 받은 세금계산서를 제출할 이유가 없다. 그러나 세금계산서란 공급자와 공급받는 자 쌍방 간의 거래사실을 확인하기 위한 크로스체크(cross check)라는 수단으로서의 기능을 가지고 있다는 점에서 비록 신고의무가 없는 면세사업자라도 세금계산서 제출에 대한 협력을 필요로 한다. 때문에 면세사업자가 재화 또는 용역을 공급받고 세금계산서를 교부받은 경우에는 매입처별 세금계산서합계표를 관할 세무서장에게 제출하도록 의무화하고 있다. 다만 세금계산서합계표를 부가가치세법(부법20④)에 따라 제출한 경우에는 중복해서 제출할 필요가 없다.

나. 계산서의 제출방법 및 시기

부가가치세 면세사업자가 재화 또는 용역을 공급하고 계산서를 교부하지만 관할 세무서장에게 제출하는 것은 계산서 대신에 매입처별 세금계산서합계표 또한 매입처별 세금계산서합계표를 제출한다.

매년 1월31일까지 제출하여야 한다. 다만, 개인사업자인 경우로서 사망하거나 사업을 폐업하고 외국으로 이민을 위한 출국의 경

우에는 그 소득세 과세표준확정신고기한일까지 제출하여야 한다. 그러나 법인에 대해서는 이러한 별도의 규정을 두고 있지 않다.

다. 계산서보고불성실가산세

법인과 개인사업자 중 복식부기의무자가 다음에 해당되는 경우에는 그 공급가액의 1%에 해당하는 금액을 ‘계산서 보고불성실가산세’로 부과하며, 법인세·소득세의 산출세액이 없는 경우에도 적용된다(소법 81 ⑬, 법76⑨). 그러나 제출기한 경과 후 1개월 이내에 제출하는 경우에는 지급금액의 0.5%가 된다(소법81 ①, 국기48①iv). 또한 법인·개인사업자 모두 산출세액이 없는 경우에도 적용한다(소법81⑬, 법76⑦).

다만, 아래의 ②가 적용되는 경우에는 ①의 적용을 배제하며, 「부가가치세법」 제22조 제2항부터 제4항(법인은 ⑤항)의 규정에 따라 가산세가 부과되는 부분은 이 가산세 규정을 적용하지 않는다(소법 81 ③, 소령 147 ④).

① 계산서를 교부하지 아니하는 경우 또는 교부한 계산서에 필요적 기재사항(공급하는 자 및 공급받는 자의 사업자등록번호와 성명, 공급가액, 작성연월일을 말함)의 전부 또는 일부가 기재되지 아니하거나 사실과 다르게 기재된 경우. 단, 필요적 기재사항 중 일부가 착오로 기재된 경우에도 해당 계산서 또는 그 밖의 기재사항으로 보아 거래사실이 확인되는 경우에는 사실과 다르게 기재된 경우로 보지 아니한다. 또한 이 항과 함께 아래 ②와 중복하여 해당하는 경우에는 ②의 규정을 적용한다.

② 매출·매입처별계산서합계표를 기한 내에 제출하지 아니하거나 제출한 경우로서 그 합계표에 기재하여야 할 사항(거래처별 등록번호와 공급가액)의 전부 또는 일부가 기재되지 아니하거나 사실과

70 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

다르게 기재된 경우. 다만 기재사항이 착오로 기재된 경우에도 교부한 계산서 또는 교부받은 계산서에 의하여 거래사실이 확인되는 경우에는 사실과 다르게 기재된 경우로 보지 아니한다.

③ 매입처별세금계산서합계표를 제출하지 아니하거나 제출한 경우로서 그 매입처별세금계산서합계표에 기재하여야 할 사항의 전부 또는 일부가 기재되지 아니하거나 사실과 다르게 기재된 경우. 다만, 매입처별세금계산서합계표의 기재사항이 착오로 기재된 경우에도 교부받은 세금계산서에 의하여 거래사실이 확인되는 분의 매입가액에 대하여는 사실과 다르게 기재된 경우로 보지 아니한다.

계산서 등 불성실 가산세	㉠ 계산서 미교부·필요적 기재사항 부실 기재 ㉡ 매입·매출처별계산서합계표 미제출· 부실기재 ㉢ 매입처별 세금계산서합계표미제출·부 실기재 ⇨ 국가·지방자치단체 및 비영리 법인(수익사업과 관련된 부분은 제외)은 가 산세 적용 제외	그 공급가액×1% (제출기한 경과후 1월 이내의 제출 은 0.5%)
----------------------------	--	--

3. 무기장가산세의 대상 및 세액

상법 제29조에서 상인은 ‘영업상의 재산 및 손익의 상황을 명백히 하기 위하여 회계장부 및 대차대조표를 작성하도록 함’과 동시에 상업장부의 작성에 관하여 상법에서 특별히 규정한 것을 제외하고는 일반적으로 공정·타당한 회계관행에 의하도록 규정하고 있는 한편 상행위로 인해 다툼이 있는 경우 같은 제32조에서 ‘법원은 신청에 의하여 또는 직권으로 소송당사자에게 상업장부 또는 그 일부분의 제출을 명할 수 있다’라는 규정을 두고 있어 장부

의 비치·기장은 세법이전에 상법에서의 상인의 의무인 것이다. 따라서 사업자가 소득금액을 계산하기 위해서는 장부가 있어야 하는 것은 당연하기 때문에 근거과세 확립차원에서도 기장을 하지 아니한 사업자에 대한 제재규정이 따라야 하는 것이 필수적이라 할 수 있다. 이와 관련하여 소득세법과 법인세법이 규정하고 무기장가산세에 대한 현황을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 소규모사업자*를 제외한 개인사업자가 i)장부를 비치·기장하지 아니하였거나 ii)비치·기장한 장부에 의한 소득금액이 기장하여야 할 금액에 미달한 때에는 산출세액에 기장하지 아니한 당해 소득금액 또는 기장하여야 할 금액에 미달한 당해 소득금액이 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액의 20%에 해당하는 금액을 ‘무기장가산세’로 부과한다(소법 81 ⑧). 따라서 일부 소득금액을 기장누락한 경우에도 무기장가산세를 적용한다.

* 소규모사업자의 범위

1. 해당 과세기간에 신규로 사업을 개시한 사업자
2. 직전 과세기간의 부동산임대소득 및 사업소득의 수입금액(결정 또는 경정에 의하여 증가된 수입금액 포함)의 합계액이 4천800만원에 미달하는 사업자
3. 연말정산 되는 사업소득만 있는 아래의 사업자
 - ① 원천징수 되는 사업자인 독립된 자격으로 보험가입자의 모집 및 부수용역을 제공하고 그 실적에 따라 모집수당 등을 받는 자와
 - ② 「방문판매 등에 관한 법률」에 의하여 방문판매업자를 대신하여 방문판매 업무를 수행하고 그 실적에 따라 판매수당 등을 받는 자(소령142의2② 및 132④)

둘째, 내국법인이 장부의 비치·기장의무를 이행하지 아니한 때에는 산출세액의 20%에 해당하는 금액을 ‘무기장가산세’로 부과

72 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

한다(법법 76①). 그러나 그 금액이 수입금액의 $\frac{7}{10,000}$ 에 미달하거나, 산출세액이 없는 때에는 그 수입금액의 $\frac{7}{10,000}$ 에 해당하는 금액을 ‘무기장가산세’로 한다. 다만, 비영리내국법인은 수익사업을 영위하는 경우에 한하여 기장의 비치·기장의무가 있는 것이므로 그 부분에 대하여만 적용하여야 할 것이다.

이를 산식으로 나타내면 다음과 같다.

개 인	$\text{종합소득 산출세액} \times \frac{\text{무기장} \cdot \text{미달기장 종합소득금액}}{\text{종합소득금액}} \times 20\%$
법 인	$\text{MAX}[\text{산출세액} \times 20\%, \text{수입금액} \times 0.07\%]$ * 토지 등 양도소득에 대한 법인세액은 제외함

위에서 살펴본 바와 같이 개인과 법인에게 적용하는 무기장가산세 적용대상과 가산세율이 각기 다를 수 있다. 즉 개인은 기장을 하지 아니한 것에 대한 책임뿐만 아니라 소득금액 산출에 대한 과소기장 부분에 대해서도 가산세를 물리고 있는데 비해 법인은 단순히 기장의무를 이행하였는지의 여부만을 따져 가산세를 부과하고 있다. 또한 적용되는 가산세율도 다르다. 개인사업자는 단순히 20%만을 적용하는 데 비해 법인은 20%와 수입금액에 대한 가산세(수입금액×0.07%) 중 큰 금액을 선택하여 적용하도록 하고 있다.

무기장가산세와 국세기본법상의 가산세인 「무신고가산세 · 과소신고가산세 · 초과환급신고가산세」가 동시에 해당하는 경우에는 그 중 큰 금액에 해당하는 가산세만을 적용하고, 같은 금액인 경우에는 국세기본법상의 가산세를 우선하여 적용한다(국기 47의2⑤, 47의3③, 47의4③). 예를 들어 무기장가산세율과 일반무신고가

산세율은 똑같이 20%기 때문에 이때에는 무신고가산세가 적용되는 것이나, 만일 무기장가산세와 무당무신고가산세가 경합하면 그때의 세율은 각각 20%와 40%이기 때문에 후자의 가산세율이 적용될 것이다.

다른 한편 개인사업자인 간편장부대상자는 기장과 확정신고를 하지 아니하는 경우 무기장가산세와 무신고가산세 중 큰 금액이 부과될 뿐 아니라 기장세액공제를 적용받지 못하는 불이익을 받게 된다는 점에서 상당한 손해가 될 수 있다.

4. 적격증빙불비가산세

가. 적격증빙수취의무

법인 또는 개인사업자는 다른 사업자로부터 재화 또는 용역을 공급받고 그 대가를 지급하는 경우에는 그 거래에 대한 증빙서류로서 세금계산서, 계산서, 신용카드매출전표(직불카드, 외국에서 발행된 신용카드, 기명식선불카드, 기명식선불전자지급수단·기명식전자화폐 포함), 현금영수증을 받아야 하고(이하 ‘적격증빙’이라 약칭한다) 이를 이행하지 아니한 경우에는 별도의 가산세가 부과된다(소법 160의2①, 법법 116①).

다만, ①거래 건당 부가가치세가 포함된 거래금액이 3만원 이하인 경우, ②적격증빙을 발급할 수 없는 농·어민으로부터 직접 공급받은 경우, ③원천징수 되는 사업소득자로부터 용역을 공급받은 경우 등은 제외된다(이외에도 소득세법시행령 제208조의2에서 규정하고 있는 5가지와 같은법시행규칙 95조의2에서 규정하고 있는 14가지가 있다).

또한 공급자로부터 세금계산서를 받아야 하는데 공급자가 세금계산서 발급을 기피하는 경우에는 공급받는 자가 관할세무서장의 확인을 받아 매입자발행세금계산서를 발행할 수 있는데(조특법

74 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

126의4) 이것도 위에서 말하는 세금계산서에 포함된다(소법 160의2④, 법법 116④).

참고로 적격증빙의 보관은 신고기한이 경과한 날부터 5년간이다. 다만, 과세기간(법인은 각사업연도, 이하 이 항에서 같음) 개시일 전 5년이 되는 날 이전에 개시한 과세연도에서 발생한 이월결손금을 공제하려는 법인이나 개인사업자는 해당 결손금이 발생한 과세기간의 증빙서류를 이월결손금으로 공제받는 과세기간의 법정 신고기한일로부터 1년이 되는 날까지 보관하여야 한다(소법 160의2①단서, 법법 116①단서).

나. 가산세의 범위

법인이든 개인사업자이든(소규모사업자^{*1} 및 소득금액이 추계되는 자는^{*2} 제외)가 사업과 관련하여 다른 사업자 또는 법인으로부터 재화 또는 용역을 공급받고 세금계산서, 계산서, 신용카드매출전표(직불카드, 외국에서 발행된 신용카드, 기명식선불카드, 기명식선불전자지급수단·기명식전자화폐 포함), 현금영수증을 수취하지 아니한 경우에는 그 수취하지 아니한 금액의 2%에 해당하는 금액을 ‘증빙불비가산세’로 부과한다(소법 81④, 법법76⑤). 또한 산출세액이 없는 경우에도 적용하며(소법 81⑬, 법법76⑤), 제출의무를 고의로 위반하지 아니하는 한 가산세액은 1억원을 한도로 한다(국기48①iv).

그러나 세금계산서 등을 수취하지 아니하여도 되는 거래(거래건당 3만원 이하 등 소득세법시행령 제208조의2 ①에서 규정하고 있는 거래)와 필요경비(손금)에 산입되지 아니하는 증빙불비접대비에 대하여도 증빙불비가산세는 적용하지 않는다(소법81④단서, 법령120③).

*1 소규모사업자의 범위는 위 무기장가산세 부분 참조

*2 ‘소득금액이 추계되는 자’란 소득금액이 추계되는 자를 말함. 다만, 기준경비를 적용대상자인 경우에는 매입비용(사업용고정자산의 매입비용은 제외), 사업용고정자산에 대한 임차료, 종업원의 인건비 및 퇴직급여를 제외한 비용에 해당하는 금액에 대하여 소득금액이 추계되는 분에 한함.

이를 표로 나타내면 다음과 같다.

구 분	내 용
① 사 유	법인 또는 개인사업자*로부터 건당 부가가치세 포함한 거래금액 3만원을 초과하는 재화·용역을 공급받고 적격증빙서류를 수취하지 않은 경우
② 적용배제	㉠ 국가 및 지방자치단체, 비영리법인(수익사업과 관련된 부분은 제외), 금융보험업을 영위하는 법인 및 국내사업장이 없는 외국법인 또는 비거주자로부터 재화 또는 용역을 공급받는 경우 ㉡ 농·어민(법인은 제외)으로부터 재화 또는 용역을 직접 공급 받은 경우 ㉢ 「소득세법」상 원천징수대상 사업소득자로부터 용역을 공급받은 경우(원천징수한 것에 한함) ㉣ 항만공사가 공급하는 화물료징수 용역을 공급받는 경우 ㉤ 공매·경매 또는 수용에 의하여 재화를 공급받는 경우 ㉥ 지출건당 3만원*을 초과하는 접대비 중 적격증빙 미수취로 손금 불산입되는 것
③ 가산세액	그 수취하지 않은 금액 × 2%

* 법인 또는 개인사업자란 아래에 해당하는 사업자를 말함.

- ① 법인(수익사업을 영위하지 않는 비영리법인, 국가·지방자치단체, 금융보험업 영위 법인, 국내사업장이 없는 외국법인 제외)
- ② 부가가치세법의 규정에 의한 사업자(음·면지역 소재 간이과세자로서 신용카드 가맹점 또는 현금영수증 가맹점이 아닌 사업자 제외)
- ③ 「소득세법」의 규정에 의한 사업자(국내사업장이 없는 비거주자 제외)

5. 신용카드매출전표미발급가산세

가. 신용카드매출전표의 작성의무

76 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

주로 사업자가 아닌 소비자에게 재화 또는 용역을 공급하는 법인 또는 개인사업자로서 ①직전 과세기간의 수입금액(결정 또는 결정에 의하여 증가된 수입금액을 포함)의 합계액이 2천400만원 이상인 사업자,^{*1} ^{*2} ②「의료법」에 따른 의료업, 「수의사법」에 따른 수의업, 「약사법」에 따라 약국업을 행하는 사업자, ③변호사업, 심판변론인업, 변리사업, 법무사업, 공인회계사업, 세무사업, 경영지도사업, 기술지도사업, 감정평가사업, 손해사정인업, 통관업, 기술사업, 건축사업, 도선사업, 측량사업을 하는 사람이 소비자대상업종(「소득세법 시행령」 별표 3의2에 해당하는 업종)을 영위하는 경우에는 이들을 신용카드가맹점으로 가입하도록 의무화하고 있는 한편 이러한 사업자가 신용카드에 의한 거래를 거부하거나 재화 또는 용역을 공급하고 그 거래내용을 사실과 다르게 신용카드매출전표를 발급하여서는 안 되는 것으로 규정하고 있다(소법162의2②, 범법117②).

*1 직전 과세기간에 신규로 사업을 개시한 사업자의 수입금액은 직전 과세기간의 수입금액을 해당 사업월수(1월 미만의 단수가 있는 때에는 1월로 한다)로 나눈 금액에 12를 곱하여 산정.

*2 수입금액에 대한 현금영수증가맹점 가입요건의 판단하는 경우에는 i) 소비자상대업종과 다른 업종을 겸영하는 사업자의 수입금액은 소비자상대업종의 수입금액만으로 현금영수증가맹점 가입요건을 판단하며, ii) 소비자상대업종을 영위하는 사업장이 2 이상인 경우에는 사업장별 수입금액을 합산하여 판정.

나. 부당발급에 대한 신고 및 통보의무

신용카드가맹점으로부터 신용카드에 의한 거래가 거부되거나 사실과 다르게 신용카드매출전표를 발급받은 경우 그 발급 받은 사람은 그 거래내용을 국세청장·지방국세청장·세무서장에게 신고할 수 있고, 이를 신고 받은 관서장은 신용카드가맹점의 납세지

관할세무서장에게 통보하여야 하고, 납세지관할세무서장은 해당 사업연도의 신고금액을 해당 신용카드가맹점에게 통보하여야 한다. 즉 신고자→세무서장 등→납세지관할세무서장→신용카드가맹점 순으로 통보된다(소법162의2, 법법117).

다. 가산세의 범위

신용카드가맹점 가입요건에 해당하여 가맹한 신용카드가맹점이 신용카드매출전표의 발급을 거부하거나 사실과 다르게 발급한 경우에는 관할세무서장으로부터 통보받은 건별 거부금액 또는 건별로 사실과 다르게 발급한 금액(건별로 발급하여야 할 금액과의 차액)의 5%에 해당하는 금액(건별로 계산한 금액이 5천원에 미달하는 경우는 5천원)을 ‘신용카드매출전표미발급가산세’로 부과한다(소법81 ⑩, 법법76⑪). 또한 이 가산세 규정은 소득세의 산출세액이 없는 경우에도 적용하며(소법 81 ⑬, 법법76⑪), 이 가산세는 가산세한도액에 관한 규정이 적용되지 아니한다.

신용카드매출전표 발행불성실 가산세	신용카드매출전표의 발급을 거부하거나 사실과 다르게 발급한 경우	건별 거부금액 또는 건별로 사실과 다르게 발급한 금액 ×5% (건별로 계산한 금액이 5천원 에 미달하는 경우는 5천원)
--------------------------	------------------------------------	--

6. 현금영수증미발급가산세

가. 현금영수증가맹점 가입의무

이 내용은 바로 위의 신용카드매출전표 작성의무와 거의 동일한 내용이다. 바로 위에는 신용카드매출전표의 발급과 관련된 것

78 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

인테 비해 여기에는 현금영수증의 발급이라는 것에 차이가 있을 뿐이다.

주로 사업자가 아닌 소비자에게 재화 또는 용역을 공급하는 국가·지방자치단체, 외국을 항행하는 항공기 안에서 소매업을 영위하는 법인을 제외한 법인과 개인사업자로서 ①직전 과세기간의 수입금액(결정 또는 경정에 의하여 증가된 수입금액을 포함)의 합계액이 2천 400만원 이상인 사업자(위 신용카드매출전표에서의¹¹²참조), ②「의료법」에 따른 의료업, 「수의사법」에 따른 수의업, 「약사법」에 따라 약국업을 행하는 사업자, ③변호사업, 심판변론인업, 변리사업, 법무사업, 공인회계사업, 세무사업, 경영지도사업, 기술지도사업, 감정평가사업, 손해사정인업, 통관업, 기술사업, 건축사업, 도선사업, 측량사업을 하는 사람이 소비자대상업종(「소득세법 시행령」별표 3의2에 해당하는 업종)을 영위하는 경우, 이들을 현금영수증가맹점으로 가입하도록 의무화하고 있는 한편 이러한 사업자가 재화 또는 용역을 공급하고, 거래상대방이 대금을 현금으로 지급하면서 현금영수증 발급을 요청하는 경우에는 이를 거부하거나 사실과 다르게 발급하여서는 안 되는 것으로 규정하고 있다(소법162의3, 법법117의2).

나. 현금영수증가맹점 가입시기

법인이든 개인사업이든 현금영수증가맹점 가입요건에 해당하는 경우에는 그 요건에 해당하는 날로부터 3개월 이내에 가입하여야 한다.

또한 직전 과세기간의 수입금액이 2400만원 미만이던 사업자가 2,400만원 이상이 됨으로써 현금영수증가맹점 가입요건이 충족되는 경우에는 해당 연도의 3월31까지 현금영수증가맹점으로 가입하여야 한다. 반대로 직전 과세기간의 수입금액이 2400만원 이상

이던 사업자가 2,400만원에 미달하는 경우에는 그 다음연도 1.1.부터 현금영수증가맹점에서 탈퇴할 수 있다. 그러나 이는 임의적 선택사항에 해당된다고 할 것이므로 그대로 머물러 있는 것은 자유롭다고 할 것이다.

다. 부당발급에 대한 신고 및 통보의무

현금영수증가맹점으로부터 현금영수증 발급이 거부되거나 사실과 다르게 현금영수증을 신용카드매출전표를 발급받은 경우, 그 발급받은 사람은 그 거래내용을 국세청장·지방국세청장·세무서장에게 신고할 수 있고, 이를 신고 받은 관서장은 현금영수증가맹점의 납세지관할세무서장에게 통보하고, 납세지관할세무서장은 해당 사업연도의 신고금액을 해당 현금영수증가맹점에 통보하여야 한다. 즉 신고자→세무서장 등→납세지관할세무서장→현금영수증가맹점 순으로 통보된다(소법162의2, 법법117).

라. 가산세의 범위

현금영수증가맹점으로 가입하여야 할 사업자가 가입하지 아니하거나, 가맹점이 현금영수증 발급을 거부한 경우 또는 사실과 다르게 발급하는 경우에는 다음 중 어느 하나에 해당하는 금액을 현금영수증미발급가산세로 부과한다(소법 81 ⑪, 법법 76, ⑫).

- ① 현금영수증가맹점 미가입 ;

$$\text{해당 과세기간의 수입금액} \times \frac{\text{미가입기간}}{365(\text{윤년 } 366)} \times 0.5\%$$

- ② 현금영수증 발급을 거부하거나 사실과 다르게 발급한 경

80 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

우 ;

· 건별 발급거부금액	
· 건별로 사실과 다르게 발급한 금액	5%
(건별로 발급하여야 할 금액과의 차액)	× (건별 금액이 5천원에 미달하는 경우는 5천원)

※ 현금영수증의 발급대상금액이 건당 5천원 미만은 가산세 대상에서 제외함

이 가산세 규정은 산출세액이 없는 경우에도 적용하며(소법 81 ⑬, 법법 76.⑫), 이 가산세는 가산세한도액에 관한 규정이 적용되지 아니한다.

7. 기부금 영수증 불성실가산세

가. 기부금영수증의 발급 및 보관의무

법인이든 개인이든 세법에서 규정하고 있는 기부금을 손금산입 또는 필요경비에 산입하거나 근로자가 기부금소득공제를 받기 위해 필요한 기부금영수증을 발급하는 자는 ① 기부법인의 상호, 사업자등록번호 및 본점 등의 소재지, ② 기부금액, ③ 기부금 기부일자, ④ 기부금영수증 발급일자 등이 기재된 「기부자(또는 법인) 별 발급명세」를 작성하고, 발급한 날부터 5년간 보관하여야 한다. 2008년부터 시행하고 있는 이 제도는 기부행위 및 지정기부금 대상단체의 투명성을 제고하기 위한 것⁴⁸⁾으로 갑작스런 조치에 따른 충격을 완화하기 위하여 2008년에는 연간 100만원을 초과하는 금액에 대하여, 2009년에는 연간 50만원을 초과하는 금액에 대하여, 2010년부터는 액수에 관계없이 기부자(또는 법인)별 발급명세

48) 기획재정부, 2007 간추린 개정세법, 2008, p.168

를 작성·보관하여야 한다.

또한 해당 과세연도의 기부금영수증 총 발급 건수 및 금액 등이 적힌 기부금영수증 발급명세서를 해당 과세연도의 다음 연도 6월 30일까지 관할세무서장에게 제출하여야 한다. 또한 이 기간에 제출하는 것 외에도 국세청장·지방국세청장 또는 납세지관할세무서장이 기부법인별 발급명세의 제출을 요청하는 경우에는 언제든지 제출하여야 한다(소법 160의3, 법법 112의2).

나. 가산세의 범위

기부금영수증을 발급하는 자가 i)기부금영수증을 사실과 다르게 기재하거나, ii)기부자별 발급명세서를 5년간 작성·보관하지 아니한 경우에는 아래에 해당하는 금액을 ‘기부금영수증불성실가산세’로 부과한다.

다만, 「상속세 및 증여세법」 제78조 제3항의 규정에 따라 보고서 제출의무를 이행하지 아니하거나 동조 제5항(공익법인이 출연 받은 재산의 사용에 대한 계획 및 진도에 관한 보고서 제출)의 규정에 따라 출연 받은 재산에 대한 장부의 작성·비치 의무를 이행하지 아니하여 가산세가 부과되는 경우에는 위 ii)를 적용하지 아니한다(소법 81⑫, 법법 76⑩).

① 기부금영수증의 경우	
· 기부금액이 사실과 다른 경우	⇒ 사실과 다르게 발급된 금액 × 2%
· 기부자의 인적사항이 사실과 다른 경우	⇒ 기부금영수증의 기재금액 × 2%
② 기부자별 발급명세의 경우	작성·보관하지 아니한 금액 × 0.2%

이 가산세 규정은 소득세의 산출세액이 없는 경우에도 적용하

82 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

며(소법 81 ⑬), 제출의무를 고의로 위반하지 아니하는 한 가산세액은 1억 원을 한도로 한다(국기48①iv)

8. 원천징수납부불성실가산세

가. 원천징수의무

개인이든 법인이든 개인에게 이자소득, 배당소득, 원천징수대상이 되는 사업소득, 근로소득, 연금소득, 기타소득, 퇴직소득, 봉료수입금액을 지급하는 자는 법이 정하는 바에 따른 원천징수 세율을 적용하여 세액을 원천징수하여야 하고(소법127①), 법인에게 이자소득, 배당소득을 지급하는 자는 지급금액에 14%의 원천징수세율을 적용하여 원천징수하고 다음달 10일까지 관할 세무서에 납부하여야 한다. 다만, 개인사업자인 원천징수의무자로서 직전연도 상시고용인원이 20명 이하인 경우에는 관할세무서장으로부터 승인을 받거나 또는 국세창장이 정하는 기준에 따라 지정을 받은 납세의무자는 그 원천징수한 세금을 반기의 마지막 달의 다음달 10일 즉 매년 7.10.과 그 다음해 1.10.에 각각 그 6개월 치를 한꺼번에 납부할 수 있도록 하고 있다. 이와 같이 납부에 대한 특례는 영세사업자의 납세편의를 도모한 것으로 보인다.

원천징수제도의 역사를 돌이켜 보면 1799년 영국이 세계최초로 소득세를 도입한 이래 1803년 Addition의 세제개혁시 소득세의 유력한 징세수단으로 등장된 것이 원천징수라 한다. 그 후 오늘날까지 세계 각국이 예외 없이 원천징수제도를 도입하여 시행하고 있고 또 우리나라도 1094년에 처음으로 근로소득과 배당소득을 대상으로 시행하여 오늘에 이르고 있다.⁴⁹⁾

49) 한국세정연구회, 세무대백과사전 3, (사)세우회, 1985. p.313

나. 원천징수납부불성실가산세의 범위

법인이든 개인 사업자든 원천징수의무자이라면 원천징수하였거나 또는 원천징수하여야 할 세액을 그 기간 내에 납부하지 아니하거나 미달하게 납부한 때에는 그 납부하지 아니한 세액 또는 미달하게 납부한 세액의 10%에 해당하는 금액을 한도로 다음 산식에 따라 계산한 금액 중 큰 금액을 ‘원천징수납부불성실가산세’로 부과한다(소법 158 ①, 법법 76②).

$$\text{Max} \left[\begin{array}{l} \text{① 무납부세액(또는 미달납부세액)} \times \text{일수}^* \times 0.03\% \\ \text{② 무납부세액(또는 미달납부세액)} \times 5\% \end{array} \right.$$

* 납부기한의 다음날부터 자진납부일 또는 납세고지일까지의 기간

위 산식을 살펴보면 ①의 산식은 일수를 감안한 이자성격의 가산세이고, ②의 산식은 세금을 하루만 늦게 납부해도 5%의 가산세를 부담하여야 한다는 점에서 제재적성격의 가산세라고 할 수 있다.

다. 가산세가 배제되는 예외적인 경우(연금 및 퇴직일시금)

국민연금과 공무원연금법·군인연금법·사립학교직원연금법·별정우체국법에 의하여 지급받는 전자의 연금소득 및 반환일시금과 후자의 퇴직일시금에 대하여는 원천징수세액에 대한 무납부 또는 미달납부한 것에 대해서는 본 가산세 규정을 적용하지 아니한다(소법 158 ⑤).

라. 가산세를 근로자부터 원천징수하여야 하는 경우

84 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

소득세법상 국가·지방자치단체 또는 지방자치단체조합(이를 ‘국가 등’이라 약칭한다)으로부터 근로소득을 지급받는 근로자가 연말정산시 ‘근로소득자소득공제신고서’를 사실과 다르게 기재하여 부당하게 소득공제를 받음으로써 국가 등이 원천징수하여야 할 세액을 미달하게 징수하여 납부하게 한 때에는 국가 등이 미달세액을 징수하여야 함은 물론 위 2)에 해당하는 ‘원천징수납부불성실가산세액’까지도 함께 징수하여 납부하여야 한다(소법 158 ②). 이는 국가 등에게는 가산세를 포함한 어떤 세금도 물릴 수 없다는 점을 확인시키고 있는 규정이라고도 할 수 있다. 따라서 국가 등은 산하 근로자(공무원)가 잘못된 소득공제신고서를 제출한데 대해 그것을 믿고 그 부분에 대해서는 원천징수를 하지 않았기 때문에 그 귀책은 해당 근로자에게 있다고 보아 그 가산세까지도 해당 근로자(공무원)로부터 징수하여 납부하라는 의미인 것으로 보인다.

제4절 소득세법상의 기타 가산세

1. 영수증수취명세서미제출가산세

소규모사업자*¹ 및 소득금액이 추계되는 사업자*²가 아닌 개인사업자가 사업과 관련하여 다른 사업자로(법인을 포함)부터 재화 또는 용역을 공급받는 경우로서 거래건당 3만원을 초과하는 경우에는 적격증빙서로 계산서·세금계산서·신용카드매출전표 및 현금영수증을 받아야 하나 이를 여겨 다른 증빙서를 받은 경우에는 그 내역을 기재한 ‘영수증수취명세서’를 소득세 과세표준확정신고와 함께 제출하여야 한다. 그럼에도 이를 제출하지 아니하거나 제출된 영수증수취명세서에 거래상대방의 상호, 성명, 사업자등록번호(또는 주민등록번호), 거래일 및 지급금액을 기재하지 아니하였

거나 사실과 다르게 기재하여 거래사실을 확인할 수 없는 경우에 해당하는 때에는 그 제출하지 아니한 분의 지급금액 또는 불분명한 분의 지급금액의 1% 해당하는 금액을 ‘영수증수취명세서미제출가산세’를 부과한다.

*1 ‘소규모사업자’란 ① 신규사업자, ② 직전 과세기간의 부동산임대소득 및 사업소득의 수입금액(결정 또는 경정에 의하여 증가된 수입금액 포함)의 합계액이 4천800만원에 미달하는 사업자, ③연말정산 되는 사업소득사업자를 말함(구체적인 내용은 ‘무기장가산세’ 부분을 참조)

*2 ‘소득금액이 추계되는 자’란 소득금액이 추계되는 자를 말함. 다만, 기준경비를 적용대상자인 경우에는 매입비용(사업용고정자산의 매입비용은 제외), 사업용고정자산에 대한 임차료, 종업원의 인건비 및 퇴직급여를 제외한 비용에 해당하는 금액에 대하여 소득금액이 추계되는 분에 한함.

2. 사업장현황신고불성실가산세

가. 사업장현황신고의 제출의무

개인사업자는 자기가 경영하고 있는 사업장의 현황을 과세기간 종료 후 31일(매년 1월31) 이내에 사업장소재지관할세무서장에게 신고하여야 한다. 다만, 다음에 해당하는 그와 관련된 서류의 제출로 사업장현황신고의 제출로 가름한다.

① 사업자가 사망하거나 출국 ⇒ 그에 대한 과세표준확정신고를 하는 경우

② 부가가치세 과세사업자 ⇒ 부가가치세를 하는 경우

이는 결국 면세사업자에 해당하는 개인사업자만이 제출대상이 된다고 할 것이다.

나. 사업장현황신고서의 내용

사업장현황신고서의 내용은 다음 사항이 포함된 「사업장현황신고서(별지 제19호서식)」를 제출하여야 하고, 2 이상의 사업장이 있는 사업자는 각 사업장별로 신고하여야 한다(소법78,소법령141②)

- i)사업자 인적사항,
- ii) 업종별 수입금액 명세
- iii) 수입금액의 결제수단별 내역
- iv) 계산서·세금계산서·신용카드매출전표 및 현금영수증 수취내역
- v) 건물면적, 임차보증금, 차량, 그 밖의 특수시설등, 종업원수(기본사항)
- vi) 임차료·매입액 및 인건비, 그 밖의 비용 내역(연간기본경비)

다. 사업장현황조사 및 확인

사업장소재지관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 개인인 면세사업자가 i) 사업장현황신고서를 제출하지 아니한 경우, ii) 제출된 사업장현황신고서 내용 중 시설현황, 인건비, 수입금액 등 기본사항의 중요부분이 미비하거나 허위라고 인정되는 경우 또는 매출·매입에 관한 계산서수수내역이 사실과 현저하게 다르다고 인정되는 경우, iii) 사업자가 그 사업을 휴업 또는 폐업한 경우에는 해당 사업장의 현황을 조사·확인하거나 그에 관한 장부·서류·물건 등의 제출 기타 필요한 사항을 명할 수 있다(소법79,소법령141⑤).

라. 사업장현황신고불성실가산세의 범위

주로 사업자가 아닌 소비자에게 재화 또는 용역을 공급하는 사업자로서 ① 「의료법」에 따른 의료업, ② 「수의사법」에 따른 수의업, ③ 「약사법」에 따라 약국을 개설하여 약사에 관한 업을 행하는 사업자가 사업장현황신고를 하지 아니하거나 신고하여야 할 수입금액에 미달하게 신고한 때에는 그 신고하지 아니한 수입금액 또는 미달하게 신고한 수입금액의 0.5%에 해당하는 금액을 ‘사업장현황신고불성실가산세’로 부과한다(소법 81 ⑥, 소령 147의3). 또한 이 가산세 규정은 소득세의 산출세액이 없는 경우에도 적용하며(소법 81 ⑬), 제출의무를 고의로 위반하지 아니하는 한 가산세액은 1억원을 한도로 한다(국기48①iv). 가산세의 계산식을 표시하면 다음과 같다.

$$\text{사업장현황신고불성실가산세} = \text{미신고} \cdot \text{과소신고수입금액} \times 0.5\%$$

3. 공동사업장등록 불성실가산세

가. 공동사업장의 등록

소득금액을 계산함에 있어 공동사업장은 1사업자로 보는 것이므로 사업자등록을 함에 있어서도 공동사업자(출자공동사업자* 해당 여부에 관한 사항을 포함), 약정한 손익분배비율, 대표공동사업자, 지분·출자명세 그밖에 필요한 사항을 사업장소재지관할세무서장에게 신고하여야 한다. 대표공동사업자는 공동사업자들이 선임하는 것을 원칙으로 하되, 선임이 되어 있지 아니한 경우에는 손익분배비율이 가장 큰 자로 하며, 손익분배비율이 같은 경우에는 사업장

88 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

소재지관할세무서장이 결정한다.

* 출자공동사업자란 공동사업에 성명 또는 상호를 사용하게 한 사람, 또는 공동사업에서 발생한 채무에 대해 무한책임을 지기로 약정한 사람을 제외한 사람으로서 공동사업의 경영에 참여하지 아니하고 출자만 한 자를 말한다.

신고내용에 변동이 발생한 경우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 과세기간의 종료일부터 15일 이내(다음연도 1월15일)에 대표공동사업자가 공동사업장이동신고서(별지 제20호 서식)를 작성하여 해당 사업장소재지관할세무서장에게 신고하여야 한다.

과세관할에 있어서도 공동사업에서 발생하는 소득금액의 결정 또는 경정은 대표공동사업자의 주소지관할세무서장이 행한다. 다만, 국세청장이 특히 중요하다고 인정하는 것에 대하여는 사업장관할세무서장 또는 주소지관할지방국세청장으로 선택된다.

한편 공동사업자의 과세표준확정신고는 과세표준확정신고서와 함께 해당 공동사업장에서 발생한 소득과 그 외의 소득을 구분한 계산서와 함께 가산세액 및 원천징수된 세액에 대한 각 공동사업자별 분배명세서(별지 제41호 서식)를 제출하여야 한다(소법87, 소령150).

나. 가산세의 범위

이 가산세는 두 가지로 나누어진다. 즉 공동사업자 등록사항에 대한 것과 공동사업자 현황에 대한 것이다. 전자의 것으로 공동사업자이면서 공동사업장에 관한 사업자등록을 하지 아니하거나, 공동사업자가 아니면서 공동사업자인양 거짓으로 등록한 때에는 미등록 또는 허위등록에 해당하는 각 과세기간의 총수입금액의

0.5%에 해당하는 금액을, 후자에 해당하는 것으로 아래에 해당하는 내용을 과세기간의 종료일부터 15일 이내(다음연도 1월15일)에 공동사업장이동신고서를 기재하여 제출하여야 함에도 신고하지 아니하거나 또는 거짓으로 신고한 경우에는 무신고 또는 허위신고에 해당하는 각 과세기간의 총수입금액의 0.1%에 해당하는 금액을 ‘공동사업장등록 불성실가산세’로 부과한다(소법 81 ⑦).

- i) 공동사업자가 아닌 자를 공동사업자로 신고하는 때
- ii) 출자공동사업자에 해당하는 자를 신고하지 아니하거나 출자공동사업자가 아닌 자를 출자공동사업자로 신고하는 때
- iii) 손익분배비율을 공동사업자 간에 약정된 내용과 다르게 신고하는 때
- iv) 공동사업자·출자공동사업자 또는 약정한 손익분배비율이 변동된 경우 변동신고를 하지 아니한 때

이를 표로 나타내면 다음과 같다.

① 공동사업으로 사업자등록을 하지 아니 하거나 거짓으로 공동사업자가 아닌 자를 공동사업자로 등록한 때	등록하지 아니하거나 허위등록에 해당하는 각 과세기간의 총수입금액의 0.5%
② 공동사업장이동신고서상의 변동 내용을 신고 하지 아니 하거나 거짓으로 신고한 경우	무신고 또는 허위신고에 해당하는 각 과세기간의 총수입금액의 0.1%

이 가산세는 소득세의 산출세액이 없는 경우에도 적용한다(소법 81 ⑬).

4. 사업용계좌미사용가산세

가. 사업용계좌의 개설 및 변경·추가

사업용계좌란 금융기관에 개설한 계좌로서 사업에 관련되는 용도로만 사용되는 것을 전제로 한다. 때문에 사업에 관련되지 아니하는 용도로 사용되는 것은 사업용계좌가 아니다(소령 208의5①).

개인사업자로서 복식부기의무자는 복식부기의무자에 해당하는 과세기간의 개시일(사업개시와 동시에 복식부기의무자에 해당되는 경우에는 다음 과세기간 개시일)로부터 3개월 이내에 금융기관에 사업용계좌를 개설하고 사업용계좌개설(변경·추가)신고서를 사업장별로 사업장 관할세무서장에게 신고하여야 한다. 이때 2이상의 사업장이 있는 경우에는 1개의 계좌를 2이상의 사업장에 대한 사업용계좌로 신고할 수 있고 또 사업장별로 2개 이상의 계좌개설도 가능하다

또한 사업용계좌를 변경하거나 추가로 개설하는 경우에도 사업용계좌개설(변경·추가)신고서를 아래에 해당하는 기한 이내에 신고하여야 한다.

① 부가가치세 면세사업자는 사업장현황신고서의 신고기한 이내(매년 1월31일)

② 부가가치세 과세사업자의 경우에는 확정신고기한 이내(매년 7.25.과 다음해 1.25)

나. 사업용계좌의 사용의무

사업자가 ①상거래에서 일어나는 거래대금을 주고받는 경우, ②임대료 또는 임차료의 주고받는 경우, ③인건비를 지급하는 경우에는 필히 사업용계좌를 사용하여야 한다.

위 ①의 경우 사업과 관련하여 재화 또는 용역을 공급하거나 공급받으면서 그 거래대금은 금융기관을 통하여 결제하거나 결제 받는 경우로서 아래의 것이 포함된다.

- i) 송금 및 계좌간의 자금이체
- ii) 「수표법」에 따른 수표(발행인이 사업자인 것에 한함)로 이루어진 거래대금의 지급 및 수취
- iii) 「어음법」에 따른 어음으로 이루어진 거래대금의 지급 및 수취
- iv) 신용카드·선불카드(선불전자지급수단 및 전자화폐를 포함)·직불카드(직불전자지급수단을 포함)를 통하여 이루어진 거래대금의 지급 및 수취

②의 경우 즉 임대사업자가 임대료를 수입할 때에는 물론 반대로 임차자도 임차료를 지급할 때에도 사업용계좌를 이용하여야 한다는 것이다.

③의 경우 사업장의 임직원의 인건비 즉 급여나 퇴직금 등을 지급할 때에도 사업용계좌를 이용하여 지급하여야 한다는 것이다. 다만, 해당 임직원의 사정으로 사업용계좌를 사용하기 어려운 것으로서 다음에 해당하는 경우에는 제외된다.

- i) 금융거래와 관련하여 채무불이행 등의 사유로 금융기관 전체로부터 신용정보를 집중관리·활용하는 ‘종합신용정보집중기관’에 그 사실이 집중관리 및 활용되는 자
- ii) 외국인 불법체류자

또한 사업용계좌는 사업장별로 해당 과세기간 중에 사업용계좌를 사용하여야 할 거래금액, 실제 사용한 금액 및 미사용 금액을 구분하여 기록·관리하여야 한다(이상 소법 160의5, 소령 208의5).

다. 사업용계좌미사용가산세의 범위

이 가산세는 두 가지로 구분하여 부과된다. 첫째, 사업용계좌에 대신 개설·신고서를 제출하지 아니하거나 둘째, 사업용계좌를 사용하지 아니하는 경우에는 아래의 방법으로 계산한 금액을 ‘사업용계좌미신고가산세’로 부과한다(소법 81 ⑨).

첫째, 사업용계좌를 개설·신고하지 아니한 때 ; 다음 금액 중 큰 금액

① 미개설기간(개설·신고기한의 다음날부터 개설·신고일 전일까지의 일수를 말하며, 이 경우 미개설기간이 2개 이상의 과세기간에 걸쳐 있으면 각 과세기간별로 미개설기간을 적용)에 대한 수입금액의 0.2%에 해당하는 금액. 미개설기간의 수입금액 산출방법은 아래 산식과 같다.

$$\text{수입금액} = \text{해당 과세기간의 수입금액} \times \frac{\text{미개설기간}}{365(\text{윤년은 } 366)}$$

② 사업용계좌의 사용의무를 이행하지 아니한 거래금액의 합계액의 0.2%에 해당하는 금액

둘째, 사업용계좌의 사용의무를 불이행한 경우에는 사업용계좌를 사용하지 아니한 금액의 0.2%에 해당하는 금액

이를 표로 나타내면 다음과 같다.

① 사업용계좌를 개설·신고하지 아니한 때	$\text{Max} \left[\begin{array}{l} \text{㉠ 해당과세기간 수입금액} \times \frac{\text{미개설기간}}{365(\text{윤년 } 366)} \times 0.2\% \\ \text{㉡ 사업용계좌 사용대상인 거래금액} \times 0.2\% \end{array} \right]$
② 사업용계좌를 사용하지 아니한 때	사업용계좌를 사용하지 아니한 금액 $\times 0.2\%$

이 가산세 규정은 소득세의 산출세액이 없는 경우에도 적용한다(소법 81 ⑬).

5. 납세조합불납가산세

가. 납세조합의 설립 및 원천징수

①외국기관 또는 우리나라에 주둔하는 국제연합군(미군은 제외)으로부터 받는 근로소득, ②국외에 있는 비거주자 또는 외국법인(국내지점 또는 국내영업소는 제외)으로부터 받는 근로소득, ③복식부기의 무자가 아닌 농·축·수산물 판매업자, ④노점상인 ⑤기타 국세청장이 필요하다고 인정하는 사업자는 납세조합을 조직할 수 있다(소법 149). 위 ①과 ②는 종전에 ‘을종근로소득’이라는 이름하에 납세조합에서 원천징수를 하였으나 2010년부터는 갑종근로소득과 을종근로소득 구분 없이 통합된 것으로 법이 개정되는 바람에 앞으로는 1957년부터 갑종근로소득과 구분해 왔던 ‘을종근로소득’⁵⁰⁾이라는 명칭은 역사 속으로 사라지게 되었다.

납세조합은 위 ①~⑤ 소득자의 납세관리를 위하여 설립된 단체이므로 조합원에 귀속된 근로소득이나 사업소득에서 발생하는 소득에 대한 일부 세액을 원천징수하여 납부하는 업무가 주된 업무일 것이다.

①과 ②에 해당하는 근로자에 대한 원천징수방법은 간이세액표

50) (사)한국세무학회, 세무학 Workshop 교재(개정세법해설), 2010, p.41에서 갑종·을종 근로소득은 급여지급의 주체, 원천징수의무 여부에 따른 구분으로서 근로소득의 본질과는 무관하여 그 구분을 폐지하였다고 기록하고 있다. 그러나 영국은 아직도 1종(거주자), 2종(비거주자), 제3종(국외근로소득 등)으로 구분한다고 한다.

94 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

를 이용하거나 또는 연말정산을 통하는 일반 근로소득자의 그것과 똑같은 것이다. 그러나 ③~⑤에 대한 원천징수방법은 각 조합원의 매월분의 수입금액에서 (수입금액 × 단순경비율)로 계산한 금액을 차감하여 소득금액을 산출한 후 여기에 12를 곱하고 또 종합소득공제액을 뺀 다음 그것에 기본세율을 곱하여 계산한 금액(산출세액)의 $\frac{1}{12}$ 을 매월분의 소득세액으로 하고, 여기에 세액공제와 납세조합공제(10%)를 차감한 금액을 징수한다. 원천징수는 매월하며 징수일이 속하는 달의 다음달 10일까지 납부하여야 한다(소법152①, 소령205). 위 내용을 산식을 표시하면 다음과 같다.

매월 분 수입금 액	- (	수입 금액	×	단순 경비 율	)	×	12-소득공제	×	기본세율	×	$\frac{1}{12}$	-	(세액공제 및 납세조합공제)
---------------------	-----	----------	---	---------------	---	---	---------	---	------	---	----------------	---	--------------------

위에서 근로소득자나 사업소득자가 납세조합을 통해 원천납부하는 것에 대해 10%에 해당하는 납세조합공제세액의 혜택이 있다는 점에서 매력이라 할 수 있다.

나. 납세조합불납가산세액의 계산

납세조합이 그 조합원에 대한 소득세를 매월 징수하여 기한 내 납부하지 아니하거나 미달납부하게 납부한 때에는 매월 납부하지 아니한 세액 또는 미달납부한 세액의 5%에 해당하는 금액을 납세조합불납가산세로 부과한다(소법 159). 이는 비록 가산세의 적용세율이 다르지만 원천징수불이행가산세와 성질을 같이 한다고도 할 수 있다. 이를 산식으로 표시하면 다음과 같다.

납세조합불납가산세액 = 무납부세액(또는 미달납부세액) × 5%

6. 양도소득세법상의 기장불성실가산세

법인(중소기업 포함)의 대주주가 양도하는 주식 또는 출자지분에 대하여 거래내역 등을 기장하지 아니하였거나 누락한 때에는 그 기장을 하지 아니한 소득금액 또는 누락한 소득금액이 양도소득금액에서 차지하는 비율을 산출세액에 곱하여 계산한 금액의 10%에 해당하는 금액을 ‘기장불성실가산세’로 부과한다. 또한 산출세액이 없는 때에는 그 거래금액의 1만분의 7에 해당하는 금액을 기장불성실가산세로 한다. 이를 산식으로 표시하면 다음과 같다.

$$\text{산출세액} \times \frac{\text{무(누락)기장소득금액}}{\text{양도소득금액}} \times 10\%$$

$$\left(\text{단, 산출세액이 없는 경우에는 거래금액} \times \frac{7}{10,000} \right)$$

제5절 법인세법상의 기타 가산세

가. 주주명부의 비치

주주명부 또는 사원명부는 본래 세법상의 고유개념으로 사용되는 용어가 아니다. 왜냐하면 상행위에 대한 기본법 성질을 가지는 「상법」 제352조에서 주주명부의 작성을 의무화하는 규정을 두고 있기 때문이다. 또한 주주명부의 기재사항에 대해서도 구체적으로 언급하고 있는데 그 내용을 보면, 기명주식과 무기명주식, 전환사채로 구분하고, 기명주식에 대한 주주명부에는 ①주주의 성명과

96 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

주소, ②각 주주가 가진 주식의 종류와 그 수, ③각 주주가 가진 주식의 주권을 발행한 때에는 그 주권의 번호, ④각 주식의 취득 연월일을 기재하도록 규정함과 동시에 무기명식의 주권을 발행한 때에는 주주명부에 그 종류, 수, 번호와 발행연월일을 기재하여야 하고, 전환주식을 발행한 때에는 제347조에 열거된 사항까지도 주주명부에 기재하여야 하는 것으로 규정하고 있다. 뿐만 아니라 법인이 전자문서로도 주주명부 즉 ‘전자주주명부’를 작성할 수 있도록 하고 있는데 이때에는 위 기재사항 외에 별도로 전자우편주소를 기재하여야 한다(상법352의2).

이것과 관련하여 법인세법은 위 사항을 약간 추가하여 보완하는 정도로 규정하고 있을 뿐이라고 생각된다. 왜냐하면 상법상의 주주명부와 법인세법상의 그것을 비교해 보면 주식(출자지분 포함) 소유자의 주민등록번호·여권번호·법인등기고유번호 등의 추가 기재 사항을 요구하고 있을 뿐이기 때문이다.

구체적으로는 내국법인(비영리내국법인 제외)은 아래의 방법으로 주주 또는 사원(유한회사의 사원을 말함)의 인적사항이 기재된 주주명부 또는 사원명부를 작성·비치하여야 한다(법법118).

① 개인의 경우에는 성명·주소 및 주민등록번호(재외국민의 경우에는 여권번호 또는 「재외국민등록법」상의 등록번호)

② 법인(법인으로 보는 단체 포함)의 경우에는 법인명·본점 등의 소재지 및 사업자등록번호(고유번호 포함)

③ 법인이 아닌 단체의 경우에는 당해 단체를 대표하는 자의 성명·주소 및 주민등록번호. 다만, 「부가가치세법」에 의하여 고유번호를 부여받은 단체의 경우에는 그 단체명·소재지 및 고유번호

④ 외국인 및 외국단체의 경우에는 「출입국관리법」에 의한

등록외국인기록표 또는 외국단체등록대장에 기재된 성명·단체명·체류지 및 등록번호. 단, 외국인등록증이 발급되지 아니한 자의 경우에는 여권 또는 신분증에 기재된 성명 및 번호

나. 주주명부의 제출 및 시기

법인이 사업연도 중에 주식 등의 변동사항이 있는 경우에는 법인세신고기한 내에 주식등변동상황명세서를 납세지관할세무서장에게 제출하여야 한다. 단, 법인세법 제161조 제1항에 열거된 조합법인은 제외되고, 또한 아래에 해당하는 주식 등에 대해서는 주식등변동상황명세서를 제출할 의무는 없다.

① 유가증권시장상장법인(코스피주식)으로서 해당 사업연도 중 주식의 명의개서 또는 변경을 취급하는 자를 통하여 1회 이상 주주명부를 작성하는 법인의 경우에는 지배주주(그 특수관계자 포함) 외의 주주 등이 소유하는 주식

② 코스닥법인 또는 비상장법인의 경우에는 해당 법인의 소액주주*가 소유하는 주식 등

* 소액주주의 정의

i) 유가증권시장상장법인의 경우에는 보유하고 있는 주식의 액면금액의 합계액이 3억원에 미달하고 그 주식의 시가(주식 등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전사업연도종료일 현재의 최종시세가액. 단, 직전사업연도종료일 현재의 최종시세가액이 없는 경우에는 직전거래일의 최종시세가액)의 합계액이 100억원 미만인 주주

ii) 코스닥시장상장법인의 경우 보유하고 있는 주식의 액면금액의 합계액이 3억원에 미달하고 그 주식의 시가(위 i)의 괄호와 동일)의 합계액이

98 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

100억원 미만인 주주. 다만, 코스닥시장상장 전에 주식을 취득한 경우에는 해당 주식의 액면금액의 합계액이 500만원 이하인 주주와 중소기업의 주식을 코스닥시장을 통하여 양도한 주주

iii) 비상장법인의 경우 보유하고 있는 주식의 액면금액 또는 출자총액의 합계액이 500만원 이하인 주주 등(법령161④)

다. 주식 등 변동상황명세서 제출불성실가산세의 범위

법인이 주식등변동상황명세서를 법인세신고기한 내에 제출하여야 하는데도 이를 제출하지 아니하거나 변동사항을 누락하여 제출한 경우 및 제출한 변동상황명세서가 아래에서 정하는 불분명한 경우에 해당하는 경우에는 미제출·누락제출 및 불분명하게 제출한 주식 등의 액면금액 또는 출자가액의 2%에 해당하는 금액을 ‘주식등변동상황명세서제출불성실가산세’로 부과한다. 이 경우 산출세액이 없는 때에도 가산세는 징수한다.

① 제출된 변동상황명세서에 제161조 제5항 제1호 내지 제3호의 기재사항(이하 이 항에서 ‘필요적 기재사항’이라 한다)의 전부 또는 일부를 기재하지 아니하였거나 잘못 기재하여 주식 등의 변동사항을 확인할 수 없는 경우

② 제출된 변동상황명세서의 필요적 기재사항이 주주명부 또는 사원명부의 기재사항과 다르게 기재되어 주식 등의 변동사항을 확인할 수 없는 경우

다만, 제출된 변동상황명세서의 필요적 기재사항의 일부가 착오로 사실과 다르게 기재된 경우로서 그밖의 기재사항에 의하여 주식 등의 변동사항을 확인할 수 있는 경우를 제외한다.

구 분	사 유	가 산 세 액
① 주식 등 변동상황 명세서 제출 불성실 가산세* (법법 76⑥)	제출대상 법인이 변동상황명세서를 미제출·변동상황을 누락하여 제출한 경우 또는 변동상황명세서가 불분명한 경우(상장법인의 경우에는 지배주주 및 그 특수관계인 만이 제출 대상임)	미제출한 주식 등의 액면금액 × 2% (제출기한 경과후 1월 이내에 제출하는 경우에는 1%)

제6절 조세특례제한법상의 가산세

1. 창업자금사용명세서미제출가산세

조세특례제한법 제30조의5의 규정에 따라 창업자금에 대한 증여세우대조치⁵¹⁾를 적용받고 그 증여받은 금액으로 창업을 하는 경우에는 그 창업일이 속하는 달의 다음달 말일까지 창업자금사용내역서(별지 제11호의6 서식)를 증여세 납세지관할세무서장에게 제출하여야 한다. 이 경우 창업자금사용내역서를 제출하지 아니하거나 제출된 창업자금사용내역이 분명하지 아니한 경우에는 그 제출하지 아니한 분 또는 분명하지 아니한 분의 금액에 3/1,000을 곱한 금액을 ‘창업자금사용명세서미제출가산세’로 부과한다.

2. 세금우대자료 미제출가산세

세금우대자료를 제출하거나 세금우대저축자료를 통보하여야 하는 금융기관이 해당 세금우대자료 또는 세금우대저축자료를 법으

51) 증여세과세가액 30억원을 한도로 중소기업을 창업할 목적으로 60세 이상의 부모로부터 토지·건물, 주식 등을 제외한 재산을 2010년 12월 31일까지 증여받는 경우에는 증여세과세가액에서 5억원을 공제하고 세율은 단순비례세율 10%를 적용 하여 증여세를 부과하는 것을 말한다.

로 정한 기간 이내에 제출 또는 통보하지 아니하거나, 제출·통보된 세금우대자료 또는 세금우대저축자료가 불분명한 사유에 해당하는 경우에는 그 제출 또는 통보하지 아니하거나 불분명하게 제출·통보한 계약 또는 해지 건당 2천원을 ‘세금우대자료미제출가산세’로 부과한다. 다만, 세금우대자료의 제출기간 또는 세금우대저축자료의 통보기간의 종료일이 속하는 달의 다음달 말일까지 제출 또는 통보하는 경우에는 부과하여야 할 가산세의 50%를 경감한다(조특법90의2).

제7절 부가가치세법상의 가산세

1. 사업자등록 불성실가산세

사업자는 사업개시일로부터 20일 이내에 사업장관할세무서장에게 사업자등록을 하여야 한다(부법5①). 따라서 이를 어긴 경우에는 사업개시일로부터 등록을 신청한 날이 속하는 예정신고기간(예정신고기간이 지난 경우에는 그 과세기간)까지의 공급가액에 대하여 1%에 해당하는 금액을 ‘사업자미등록가산세’로 부과한다(부법22①(1)).

$$\text{사업자등록불성실(미등록)가산세} = \text{공급가액} \times 1\%$$

2. 타인명의등록가산세

사업자등록은 실제 사업을 하는 자의 명의로 하여야 한다. 그럼에도 실사업자가 타인명의로 사업자등록을 하는 경우에는 가산세가 부과된다. ‘타인’이라 것은 자기의 계산과 책임으로 사업을 영위하지 않는 자를 말하나, 배우자는 포함되지 아니한다.

따라서 타인명의로 사업자등록을 하고 사업을 영위하는 것으로 확인되는 경우에는 사업개시일로부터 실제 사업을 영위하는 것으로 확인되는 날이 속하는 예정신고기간(예정신고기간이 지난 경우에는 그 과세기간)까지의 공급가액의 1%에 해당하는 금액을 ‘허위등록가산세’로 부과한다(부법22①(2), 부령70의3①).

$\text{타인명의등록가산세} = \text{공급가액} \times 1\%$

3. 매출세금계산서 불성실(미교부, 부실기재)가산세

가. 적용대상

사업자가 재화 또는 용역을 제공하는 경우에는 세금계산서를 발급하여야 한다. 그럼에도 세금계산서를 발급하지 아니하거나 발급된 세금계산서가 아래의 ②~④에 해당하는 경우에는 ‘세금계산서불성실가산세’로 부과한다(부법 22②,③).

① 세금계산서를 교부하지 아니한 경우(미교부)

② 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 세금계산서를 교부한 경우

③ 재화 또는 용역을 공급하고 실제로 재화 또는 용역을 공급하는 자가 아닌 다른 사람명의로 세금계산서를 발급한 경우

④ 교부한 세금계산서의 필요적 기재사항의 전부 또는 일부가 착오 또는 과실로 기재되지 아니하거나 사실과 다른 경우.

다만, 교부한 세금계산서의 필요적 기재사항 중 일부가 착오나 과실로 적혔으나 해당 세금계산서의 그 밖의 필요적 기재사항 또는 임의적 기재사항으로 보아 거래사실이 확인되는 경우에는 사실과 다른 세금계산서로 보지 아니한다(부령70의3②).

나. 가산세 기준금액 및 가산세율

기준금액	① · ② · ③ 의 경우	④의 경우
공급가액	2 %	1 %

4. 매입세금계산서 불성실(미교부, 부실기재)가산세

가. 적용대상

사업자가 재화 또는 용역을 공급받는 경우에는 매입세금계산서를 발급 받아야 하는 것이 원칙이다. 만일 매입세금계산서를 발급받지 아니한 경우에는 매입세액을 공제받을 수 없는 것이므로 그만큼 손해가 된다. 그럼에도 재화 또는 용역을 공급받고도 세금계산서를 발급받지 않거나 또는 다른 사람의 명의로 세금계산서를 발급받는 등 아래의 ②~④에 해당하는 경우에는 ‘매입세금계산서 불성실가산세’를 부과한다(부법 22②,③).

① 재화 또는 용역을 공급받지 아니하고 세금계산서를 발급받은 경우

② 재화 또는 용역을 공급받고 다른 사업자의 명의로 세금계산서를 교부받은 경우

③ 재화 또는 용역을 공급받고 실제로 재화 또는 용역을 공급하는 자가 아닌 다른 사람명의로 세금계산서를 발급 받은 경우

④ 교부받은 신용카드매출전표 등(부가가치세액이 별도로 구분가능한 것)에 대한 매입세액을 예정신고 또는 확정신고를 하면서 「신용카드매출전표등 수령명세서」를 제출하여 공제 받지 아니하고, 경정조사를 통해 경정기관(세무서장)의 확인을 거쳐 제출

하여 매입세액공제를 받는 때

나. 가산세 기준금액 및 가산세율

기준금액	① · ② · ③ 의 경우	④의 경우
공급가액	2 %	1 %

5. 공급시기이후에 교부받은 세금계산서의 매입세액공제가산세

재화 또는 용역의 공급시기에 세금계산서를 교부받아야 할 것은 그 시기가 지난 다음에 교부받은 세금계산서로서 당해 공급시기가 속하는 과세기간 내에 교부받은 경우에는 그 공급가액의 1%에 해당 금액을 가산세로 부과한다.

6. 전자세금계산서 발급명세미전송가산세

가. 개요

법인사업자와 복식부기의무자인 개인사업자는 종이세금계산서 아닌 전자세금계산서의 발급을 의무화하고 있다(부법16②). 따라서 법인사업자는 2010.1.1.부터, 개인사업자는 2011.1.1.부터 전자세금계산서를 발급하여야 하나, 사업자에 대한 홍보부족과 영세·중소사업자의 준비가 아직 미흡하다고 판단하여 단계적으로 법인은 2010.12.31.까지, 개인사업자는 2011.12.31.까지 종이 세금계산서를 발급할 수 있는 것으로 허용하였다.

전자세금계산서를 발급한 사업자는 전자세금계산서 발급일(월

104 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

합계액으로 발급하는 경우에는 발행일자)이 속하는 달의 다음 달 15일까지 「세금계산서 발급명세」를 국세청장에게 전송하여야 한다(부법16③).

나. 가산세율 및 적용시기

전자세금계산서 미발급 및 미전송에 대한 가산세율과 그 적용시기는 다음과 같다.

첫째, 전자세금계산서를 발급한 사업자가 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 말의 다음 달 15일까지 전자세금계산서 발급명세를 국세청장에게 전송하지 아니한 경우에는 2011년 1월 1일부터 2012년 12월 31일까지는 해당 공급가액의 $\frac{3}{1,000}$ 을,

둘째, 기한이 경과한 후 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 말의 다음 달 15일까지 전자세금계산서 발급명세를 국세청장에게 전송하는 경우에는 해당 공급가액의 $\frac{1}{1,000}$ 을 부과한다.

셋째, 2013년 이후부터는 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 말의 다음 달 15일까지 전자세금계산서 발급명세를 국세청장에게 전송하지 아니한 경우에는 해당 공급가액의 $\frac{1}{100}$ 을, 과세기간 말의 다음 달 15일까지 전자세금계산서 발급명세를 전송하는 경우에는 해당 공급가액의 $\frac{5}{1,000}$ 를 부과한다.

7. 매출처별세금계산서합계표 불성실(미제출, 불명)가산세

가. 적용대상

사업자가 세금계산서를 발급하였거나 발급받은 경우에는 발급한 매출세금계산서를 제출하는 대신 매출처별세금계산서합계표를 작성하여 해당 예정신고 또는 확정신고서와 함께 제출하여야 한다. 다만, 국세청장에게 세금계산서 발급명세를 전송한 경우에는 그러하지 아니하다. 그럼에도 부가가치세 신고서와 함께 매출처별세금계산서합계표를 제출하지 아니하거나 아래에 해당하는 경우에는 ‘매출처별세금계산서합계표 불성실가산세’를 부과한다. 다만, 매출처별세금계산서합계표의 기재사항이 착오로 적힌 경우로서 교부하였거나 교부받은 세금계산서에 의하여 거래사실이 확인되는 부분은 가산세 부과에서 제외된다(부법 22④).

① 매출처별세금계산서합계표를 제출하지 아니한 때

② 제출한 매출처별세금계산서합계표의 기재사항 중 거래처별 등록번호 또는 공급가액의 전부 또는 일부가 적혀있지 아니하거나 사실과 다르게 기재된 때

③ 예정신고를 하는 사업자가 예정신고와 함께 매출처별세금계산서합계표를 제출하지 못하고 해당 예정신고기간이 속하는 과세기간의 확정신고와 함께 제출하는 때로서 ‘②’에 해당하지 아니한 경우

나. 가산세 기준금액 및 가산세율

기준금액	① · ②의 경우	③의 경우
공급가액	1%	0.5%

8. 매입처별세금계산서합계표 불성실가산세

가. 적용대상

사업자가 세금계산서를 발급받아 매입세액을 공제하려는 경우에는 발급 받은 매입세금계산서를 제출하는 대신 매입처별세금계산서합계표를 작성하여 해당 예정신고 또는 확정신고서와 함께 제출하여야 한다. 다만, 국세청장에게 세금계산서 발급명세를 전송한 경우에는 그러하지 아니하다.

그럼에도 부가가치세 신고서와 함께 매입처별세금계산서합계표를 제출하지 아니하거나 아래에 해당하는 경우에는 ‘매입처별세금계산서합계표 불성실가산세’가 부과된다. 다만, 매입처별세금계산서합계표의 기재사항이 착오로 기재된 경우로서 교부하였거나 교부받은 세금계산서에 의하여 거래사실이 확인되는 부분은 가산세 부과에서 제외된다(부법 22⑤).⁵²⁾

① 재화 또는 용역의 공급시기 이후에 교부받은 세금계산서로서 해당 공급시기가 속하는 과세기간 내에 발급받아 매입세액을 공제받은 경우

② 매입처별세금계산서합계표를 제출하지 아니한 경우

③ 제출한 매입처별세금계산서합계표의 기재사항 중 거래처별 등록번호 또는 공급가액의 전부 또는 일부가 적혀 있지 아니하거나 사실과 다르게 적혀 있는 경우. 다만, 아래에 해당하는 경우에는 사실과 다르게 적힌 것으로 보지 아니한다.

i) 매입처별세금계산서합계표 또는 신용카드매출전표등의 수령명세서(정보처리시스템으로 처리된 전산매체를 포함한다)를 과세표준수정신고서와 함께 제출하는 경우

ii) 매입처별세금계산서합계표 또는 신용카드매출전표등 수령명세서를 경정청구서와 함께 제출하여 경정기관(세무서장)이 경

52) “A”로부터 교부받은 세금계산서를 착오로 “B”로부터 교부받은 세금계산서에 포함하여 매입처별세금계산서합계표를 작성 신고한 경우 이를 바로잡아 수정 신고하는 경우에는 부가가치세법 제22조 제4항 규정의 가산세는 적용하지 아니함(부가 46015-112, 1996. 1. 19).

정하는 경우

iii) 매입처별세금계산서합계표 또는 신용카드매출전표등 수령명세서를 기한후과세표준신고서와 함께 제출하여 관할세무서장이 결정하는 경우

vi) 매입처별세금계산서합계표의 거래처별등록번호 또는 공급가액이 착오로 사실과 다르게 적힌 경우로서 발급받은 세금계산서에 의하여 거래사실이 확인되는 경우

④ 제출한 매입처별세금계산서합계표의 기재사항 중 공급가액을 사실과 다르게 과다하게 적어 신고한 경우

나. 가산세 기준금액 및 가산세율

기 준 금 액	가 산 세 율
공 급 가 액	1%

9. 현금명세서 제출불성실가산세

가. 개요

아래에 해당하는 사업을 하는 사업자는 업종의 특성 및 세원관리를 위한 목적으로 예정신고 또는 확정신고와 함께 현금매출명세서를 제출하여야 하고, 또 부동산임대업자는 부동산임대공급가액명세서(별지 제14호 서식)를 예정신고 또는 확정신고와 함께 제출하여야 하도록 의무화하고 있다. 두 제도 모두 종전부터 부가가치세 예정신고 또는 확정신고와 함께 첨부서류로 제출을 의무화하도록 규정하고 있었으나 전자는 2007년부터, 후자는 2010년부터 가산세를 부과하도록 개정되었다. 그런데 이들에 대한 입법의 취

지를 보면 전자는 세원투명성 제고를 위해⁵³⁾, 후자는 과표양성화를 위한 조치⁵⁴⁾라고 하였다. 따라서 현금매출명세서 또는 부동산임대공급가액명세서를 제출하지 아니한 경우에는 각각 미제출가산세가 부과된다(부법22⑥, 부법 20②(1) 및 부령67의2, 74②(7)).

① 변호사업, 심판변론인업, 변리사업, 법무사업, 공인회계사업, 세무사업, 경영지도사업, 기술지도사업, 감정평가사업, 손해사정인업, 통관업, 기술사업, 건축사업, 도선사업, 측량사업 기타 이와 유사한 사업서비스업(간이과세 배제업종)

② 예식장업, 부동산중개업, 「모자보건법」에 따른 산후조리업

나. 가산세율

2009년까지 현금매출명세서의 가산세율이 0.5%이었으나 2010년부터는 현금매출명세서 및 부동산임대공급가액명세서의 미제출 모두 1%가 적용되고, 제출한 수입금액(현금매출명세서의 경우에는 현금매출을 의미함)이 사실과 다르게 적혀 있는 경우에는 제출한 수입금액과 실제 수입금액과의 차액에 대하여 가산세율 1%를 적용한다. 이를 표로 나타내면 다음과 같다.

구 분	제 출 불 성 실 가 산 세
① 미제출한 경우	미제출한 수입금액 × 1%
② 사실과 다르게 기재된 경우	(실제 수입금액 - 제출한 수입금액) × 1%

53) 재정경제부, 2006 간추린 개정세법, 2007. p.583

54) 한국세무사회, 2009 개정세법 주요내용, 2010. p.382

10. 부동산임대공급가액명세서미제출가산세

2010년에 신설된 가산세제도로서 부동산임대업자는 부동산임대공급가액명세서를 예정신고 또는 확정신고와 함께 제출하여야 하는데 이를 제출하지 아니하거나 제출한 수입금액 사실과 다르게 적혀 있는 경우에는 제출하지 아니한 수입금액 또는 제출한 수입금액과 실제 수입금액과의 차액에 대하여 11%에 해당하는 금액을 가산세로 부과한다.

11. 영세율 과세표준 신고불성실가산세

가. 개요 및 적용대상

수출하는 재화, 국외에서 제공하는 용역, 선박 또는 항공기의 외국항행 용역 및 시행령 제26조에서 규정하고 있는 외화획득 재화 및 용역에 대해서는 일반세율(10%)을 적용하는 것이 아니라 0의 세율을 적용한다. 이는 소비지국과세원칙에 따른 것으로 전단계(前段階)에서 부담했던 매입세액을 공제해줌으로써 0세율 적용대상에 대해서는 완전면세를 피하기 위한 제도라고 할 것이다.

부가가치세가 처음 도입될 당시(1977.7.1.)에는 이 가산세제도가 없다가 1979년부터 처음으로 시행되었다. 이에 대해서는 납세의무자가 영세율적용대상인 거래에 대하여 신고를 하지 아니하거나 과소신고를 하였을 경우, 과세거래로 보아 10%의 세율로 경정을 할 것인지 아니면 영세율을 적용할 것인지에 대한 문제는 부가가치세에 대한 신고납부제도의 특수성을 고려함과 동시에 신고의무불이행에 대해서는 가산세를 적용하는 것이 원칙이므로 영세율적용대상거래에 대하여는 경정을 하더라도 0세율은 적용하되 신고

의무의 불이행에 대한 미달신고한 거래분의 1% 상당액의 가산세를 부과하도록 개정하였다고 한다.⁵⁵⁾ 다른 한편 과세표준금액에 0의 세율을 적용하면 매출세액은 0이 되기 때문에 0세율이 적용되는 과세표준의 불성실에 대해서는 아무런 제재도 과할 수 없는 결과가 되어 과세상 실제적 진실을 발견하기 위해서라도 사후에 검증·확인이 필요하다는 점에서 신고불성실에 대한 가산세를 부과하는 것으로 나타내고 있다.⁵⁶⁾

가산세가 적용되는 대상금액은 다음과 같다(부법 22⑦, 조특령 제106조 ⑫).

- ① 영세율이 적용되는 과세표준의 예정신고 또는 확정신고를 하지 아니한 때(무신고)
- ② 미달하게 신고한 때(미달신고)
- ③ 예정신고 또는 확정신고시 영세율 첨부서류를 제출하지 아니한 때(첨부서류미제출)

다만 제출한 수출실적명세서와 영세율첨부서류제출명세서의 기재사항이 착오로 기재되었으나 서류에 의하여 그 사실이 확인되는 경우에는 영세율 과세표준 신고불성실 가산세를 적용하지 아니한다(조특령 제106조 ⑫).

나. 가산세 기준금액 및 가산세율

기 준 금 액	가산세율
무신고·미달신고·첨부서류미제출 금액	1%

55) 한국조세연구원, 개정세법 총람(Ⅰ), 1978 간추린 개정세법, p.425. 이해를 돕기 위해 필자가 문맥의 일부 수정하여 표현하였다.

56) 최명근·나성길, 부가가치세법론, 세경사, 2007. p.567

12. 대리납부 불이행가산세

i) 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인, ii) 국내사업장이 있는 비거주자 또는 외국법인의 경우에도 그 비거주자 또는 외국법인의 국내사업장과 관련 없이 용역을 공급받고 그 대가를 지급하는 때에는 그에 대한 부가가치세를 징수하고, 부가가치세 대리납부신고서와 함께 사업장 또는 주소지관할세무서장에게 납부하여야 한다.

그럼에도 이를 어긴 경우에는 용역을 공급받은 자에게 미납한 대리납부세액은 물론 그 세액의 10%에 해당하는 금액을 ‘대리납부불이행가산세’로 부과한다(부법34②).

$$\text{대리납부 불이행가산세} = \text{미납한 대리납부세액} \times 10\%$$

13. 가산세의 중복적용 배제

다음과 같이 가산세가 중복하여 적용되는 경우에는 그 중 다음의 가산세는 적용하지 아니한다.

가. 사업자등록불성실가산세와 세금계산서미발급가산세 및 매출처별세금계산서합계표불성실가산세 등의 경합

① 사업자등록불성실가산세가 적용되는 부분에 대하여는 세금계산서불성실 및 매출처별세금계산서합계표불성실가산세는 적용하지 아니한다. 사업자등록을 하지 아니한 자는 현실적으로 세금계산서를 발급할 수 없는 것인데도 세금계산서불성실 및 매출처별세금계산서합계표불성실가산세를 부과하게 되면 같은 공급가액

112 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

에 대해 두 가산세를 과세하는 결과가 된다는 점에서 납세의무자에게는 너무 가혹하고 또 세금계산서를 발급할 수 있는 지위에 있지 않다는 점에서 세금계산서를 발급할 수 없는 정당한 사유가 된다고도 볼 수 있다고 할 것이다.

② 세금계산서 미발급 가산세가 적용되는 부분에 대하여는 사업자등록불성실가산세 · 매출처별세금계산서합계표불성실 · 매입처별세금계산서합계표불성실가산세를 적용하지 아니한다. 미사업자등록사업자는 원천적으로 세금계산서를 발급할 수 없다는 점에서 중복적으로 가산세를 부과할 수 없다는 점은 위에서 지적한 바와 같고 또한 세금계산서를 발급하여야 비로소 매출처별세금계산서합계표를 작성할 수 있게 되는 것이므로 세금계산서가 발급되지 아니한 부분은 당연히 매출처별세금계산서합계표를 작성할 수 없는 것이다. 그러므로 이 부분 또한 위와 같은 이유 즉 납세자에게 가혹하고 또한 작성할 수 없는 정당한 사유로 보아 중복과세할 수 없다고 할 것이다. 뿐만 아니라 세금계산서를 발급받지 아니하면 매입처별세금계산서합계표도 작성할 수 없는 것이므로 같은 이유라 할 것이다.

③ 매출처별세금계산서합계표 미제출 · 기재불성실가산세가 적용되는 부분에 대하여는 세금계산서 미교부 · 기재불성실 등 가산세가 적용되지 않는다. 이 부분도 바로 위에서 설명한 내용과 같다(부법 22⑧).

나. 매출처별세금계산서합계표 기재불성실가산세와 세금계산서기재불성실가산세의 경합

매출처별세금계산서합계표 기재불성실가산세가 적용되는 부분에 대하여는 세금계산서합계표기재불성실가산세가 적용되지 아니한다. (부법 22④(3)).

다. 확정신고시 신고·납부하지 아니한 예정신고납부 누락분에 대한 가산세 적용

예정신고납부와 관련하여 국세기본법 제47조의2부터 제47조의5까지에 따른 신고·납부불성실가산세가 부과되거나, 영세율적용 과세표준 신고불성실가산세가 적용되는 부분에 대해서는 확정신고납부와 관련하여 신고·납부불성실가산세 및 영세율적용 과세표준 신고불성실가산세를 부과하지 아니한다(부법 22⑨).

예를 들면 예정신고를 하여야 할 과세표준을 예정신고하지 아니하였다면 확정신고에 포함시켜 신고를 하여야 하나, 이러한 확정신고도 아니한 때에는 확정신고·납부와 관련한 신고·납부불성실가산세 또는 영세율적용 과세표준 신고불성실가산세는 부과하지 아니하고 예정신고와 관련된 신고·납부불성실가산세 및 영세율적용 과세표준 신고불성실가산세만 부과한다는 의미이다. 또한 납부와 관련하여서도 예정신고와 함께 납부하여야 할 세액을 납부하지 아니하고 확정신고를 하는 때에도 예정납부불이행에 따른 납부불성실가산세만 적용된다.⁵⁷⁾

제8절 상속·증여세법 상의 가산세

1. 출연재산 계획·진도보고서 제출불성실 가산세

공익법인등(이후부터는 ‘공익법인’으로 약칭하기로 한다)이 재산을 출연 받은 경우에는 그 출연 받은 재산의 사용에 대한 계획 및 진도에 관한 보고서를 결산서류(주무관청에 제출하는 대차대조표 및 손익계산서)와 함께 사업연도종료일부터 3월 이내에 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다(상증법48⑤ 및 영41).

57) 이성식, 부가가치세법해설, (주)조세신보사, 2009. p.1024

114 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

그런데도 보고서를 제출하지 아니하였거나, 제출된 보고서에 출연재산·운용소득 및 매각재산 등의 명세를 누락 또는 잘못 기재하여 사실을 확인할 수 없는 경우에는 그 제출하지 아니한 부분 또는 불분명한 분의 금액에 대한 상속세액 또는 증여세액의 1%에 상당하는 금액을 가산세로 부과한다.(상증78③).

$$\text{보고서 미제출} \cdot \text{불분명한 분의 금액에 해당하는 상속세액} \cdot \text{증여세액} \times 1\%$$

2. 외부전문가의 세무확인 및 보고 불이행 가산세

가. 개요

공익법인은 사업연도(개인인 과세연도를 말하는데, 이후부터는 이 부분은 ‘사업연도’로만 표기하기로 한다)별로 출연 받은 재산에 대해 공익목적사업에 사용하였는지의 여부를 확인하기 위해 2명 이상의 세무사·변호사·공인회계사를 선임하여 사업연도별로 사업연도종료일로부터 2개월 이내에 세무확인을 받아 사업연도종료일로부터 3월 이내에 관할 세무서장에게 보고하여야 한다. 이를 어긴 경우에는 가산세가 부과된다.

다만, ①회계감사를 받아야 하는 공익법인⁵⁸⁾, ②과세기간 종료일 현재 대차대조표상(재무상태표)의 총자산가액⁵⁹⁾이 10억 원 미

58) 공익법인은 사업연도별로 감사인(공인회계사)에게 회계감사를 받아야 함을 원칙으로 하나, i)사업연도종료일 현재 총자산가액이 100억원 미만의 공익법인과 ii)사업의 특성을 고려하여 종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 사업과 「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 의한 학교, 「유아교육법」에 따른 유치원을 설립·경영하는 사업을 영위하는 공익법인은 제외된다. 또한 i)에서 총자산가액이 100억원 미만인지를 판정할 때 부동산이 있는 경우에는 상증법 제60조·법 제61조 및 법 제66조의 규정에 의하여 평가한 가액이 대차대조표상의 가액보다 큰 경우에는 그 평가한 가액을 말함

만의 공익법인, ③불특정다수인으로부터 재산을 출연 받은 공익법인⁶⁰⁾, ④국가 또는 지방자치단체가 재산을 출연하여 설립한 공익법인 등으로서 감사원의 회계감사를 받는 공익법인은 제외된다(상증법 50①·상증령43②). 따라서 이들 공익법인은 본 가산세 규정이 적용되지 아니한다.

외부전문가의 세무확인 항목은 첫째, 출연 받은 재산의 공익목적 사용여부, 둘째, 적정주식보유와 관련한 의무사항 이행여부, 셋째, 공익목적사업 운영과 관련하여 출연받은 재산의 운영 및 수익사업내역의 적정성 여부, 넷째 장부의 작성·비치의무의 준수 여부, 다섯째, 공익법인 등의 수혜자 선정의 적정성 여부와 관련된 내용이다.

나. 가산세 기준금액 및 가산세율

공익법인이 외부전문가의 세무확인 및 보고의무를 이행하지 아니한 경우에는 해당 사업연도의 수입금액과 해당 사업연도에 출연 받은 재산가액의 합계액에 $\frac{7}{10,000}$ 을 곱하여 계산한 금액을 ‘세무확인보고불성실가산세’로 부과한다(상증법 78⑤). 이때의 ‘수입금액’이란 외부전문가의 세무확인을 받지 아니하거나 또는 그에 대한 보고를 이행하지 아니한 사업연도의 수입금액과 바로 아래에서 말하는 장부를 작성·비치하지 아니한 사업연도의 수입금액의 합계액을 의미한다(상증법령80⑤).

59) 부동산이 있는 경우에는 상증법 제60조·법 제61조 및 법 제66조의 규정에 의하여 평가한 가액이 대차대조표상의 가액보다 큰 경우에는 그 평가한 가액을 말함.

60) 출연자 1인과 그와 제26조제4항에 규정된 특수관계에 있는 자와의 출연재산가액의 합계액이 공익법인이 출연 받은 총재산가액의 5%에 미달하는 경우에 한함.

$$\left(\text{해당 사업연도의 수입금액} + \text{당해 사업연도의 출연받은 재산가액} \right) \times \frac{7}{10,000}$$

※ 출연받은 재산가액이란 외부전문가의 세무확인에 대한 보고를 이미 이행한 분으로서 계속 공익목적사업에 직접 사용하는 분을 차감한 것을 말한다.

3. 장부의 작성·비치의무 불이행 가산세

가. 개요

공익법인은 사업연도별로 출연 받은 재산 및 사업운용명세 등에 대한 장부를 작성하여야 하여야 할 뿐만 아니라 장부(수입 및 지출내용의 변동을 빠짐없이 이중으로 기록하여 계산하는 부기형식의 장부를 말함)와 관계있는 중요한 증빙서류를 비치하여야 하고, 사업연도 종료일로부터 10년간 보존하여야 한다(상증법 51). 따라서 장부를 비치·기장의무를 이행하지 아니한 경우에는 그에 대한 가산세가 부과된다.

그러나 ①회계감사를 받아야 하는 공익법인, ②과세기간 종료일 현재 대차대조표상(재무상태표)의 총자산가액이 10억 원 미만의 공익법인⁶¹⁾, ③불특정다수인으로부터 재산을 출연 받은 공익법인, ④국가 또는 지방자치단체가 재산을 출연하여 설립한 공익법인 등으로서 감사원의 회계감사를 받는 공익법인은 본 가산세 규정이 적용되지 아니한다(상증법 50①·상증령43②). 위 ②를 제외한 공익법인은 장부를 하지 않을 수 없는 공익법인이라는 점에서 당연하다고 할 것이다.

61) 부동산이 있는 경우에는 상증법 제60조·법 제61조 및 법 제66조의 규정에 의하여 평가한 가액이 대차대조표상의 가액보다 큰 경우에는 그 평가한 가액을 말함.

그런데 본 가산세부과의 근거규정인 상증법 제51조 제5항은 바로 위에서 설명한 ‘외부전문가의 세무확인 및 보고 불이행 가산세’와 함께 규정하고 있다. 때문에 위의 ‘외부전문가의 세무확인 및 보고 불이행 가산세’와 본 가산세를 중복하여 부과할 수 있는 것처럼 해석될 수 있다는 점에서 문제가 있다고 보여진다. 이에 대해서는 후술하기로 한다.

나. 기준금액 및 가산세율

장부의 작성 및 비치의무를 이행하지 아니한 경우에는 사업연도의 수입금액과 출연받은 재산가액의 합계액의 $\frac{7}{10,000}$ 를 곱하여 계산한 금액을 가산세로 부과한다(상증법 78⑤). 이때의 ‘수입금액’이란 외부전문가의 세무확인 및 보고의무를 이행하지 아니한 해당 사업연도의 수입금액과 장부를 작성·비치하지 아니한 해당 사업연도의 수입금액의 합계액을 의미한다(상증법령80⑤).

$(\text{해당 사업연도의 수입금액} + \text{당해 사업연도의 출연받은 재산가액}) \times \frac{7}{10,000}$
--

4. 이사의 수 초과 및 임직원 가산세

공익법인의 출연자 또는 그와 특수관계에 있는 자가 공익법인의 현재 이사 수(현재 이사 수가 5명 미만인 경우에는 5명으로 본다)의 1/5을 초과하여 이사가 되거나, 그 공익법인의 임직원(이사는 제외)이 되는 것에 제한을 가하고 있다. 즉 이러한 의무를 불이행하는 경우에는 가산세가 부과된다(상증법 78⑥).

118 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

따라서 1/5을 초과하는 이사가 있거나 또는 임직원(이사는 제외)이 있는 경우에는 해당 이사 또는 임직원을 위해 지출한 직접 경비 또는 간접 경비에 해당하는 금액 전액을 가산세로 부과된다. 여기에서 ‘직접경비 또는 간접경비’란 해당이사 또는 임·직원을 위하여 지출된 급료, 관공비, 비서실 운영경비 및 차량유지비 등을 말하고, 의사, 아동복지시설의 보육사, 도서관의 사서, 박물관·미술관의 학예사, 사회복지시설의 사회복지사 자격을 가진 자와 관련된 경비는 제외된다. 또한 학교의 교직원 중 직원은 「사립학교법」 제29조에 따른 학교에 속하는 회계로 경비를 지급하는 직원만을 말한다.

그리고 이사의 수가 초과됨으로써 가산세가 부과되는 경우로서 이사의 취임시기가 다른 경우에는 나중에 취임한 이사에 대한 부분부터, 취임시기가 동일한 경우에는 지출경비가 큰 이사에 대한 부분을 가산세로 부과한다(상증령 80⑩).

가산세액 = 해당 이사 또는 임직원과 관련하여 지출된 직접경비 및 간접경비

5. 계열기업주식 초과보유분에 대한 가산세

성실공익법인 및 국가·지방자치단체가 출연하여 설립한 공익법인이 아닌 일반 공익법인이 특수관계 있는 내국법인의 주식을 보유하는 경우로서 그 내국법인의 주시가액이 총 재산가액의 30%를 초과하지 못하도록 제한하고 있다. 다른 한편 외부회계감사를 받아야 하는 공익법인(상증법50③), 의무적으로 전용계좌를 개설하고 사용하여야 하는 공익법인(상증법50의2), 결산서류 등을 공시하여야 하는 공익법인(상증법50의3)에 해당하는 경우에는

50%까지 허용할 뿐 그 비율을 초과하지 못하도록 하고 있다(상증법48⑨). 따라서 이를 어긴 경우에는 가산세가 부과된다.

30%를 초과하는지에 대한 내국법인의 주식가액은 각 사업연도 종료일 현재 i)의 가액에서 ii)의 가액의 30%(위에서 50%까지 보유를 허용하는 경우에는 50%)에 해당하는 금액을 차감하여 계산한 가액을 말한다(상증령 38⑬).

① 이동평균법에 의한 당해 내국법인의 주식의 취득가액과 대차대조표상의 가액중 적은 금액

② 당해 내국법인의 주식가액을 제외한 공익법인의 대차대조표상의 자산총액에 위 ①의 금액을 가산한 가액

가산세액은 매사업연도말 현재 초과하여 보유하는 주식의 시가의 5%에 해당하는 금액이 부과된다(상증법78⑦).

$\text{가산세액} = \text{매 사업연도 말 현재 초과하여 보유하는 주식의 시가} \times 5\%$
--

6. 광고·홍보행위에 대한 가산세

공익법인이 특수관계에 있는 내국법인의 이익을 증가시키기 위하여 정당한 대가를 받지 아니하고 광고·홍보하는 경우에는 그 행위와 관련하여 직접 지출한 비용금액을 가산세로 부과한다(상증법 48⑩, 상증법 78⑧).

광고·홍보하는 행위란 i)신문·잡지·텔레비전·라디오·인터넷 또는 전자광고판 등을 이용하여 내국법인을 위하여 홍보하거나 내국법인의 특정상품에 관한 정보를 제공하는 행위, ii) 팜플렛·입장권 등에 내국법인의 특정상품에 관한 정보를 제공하는 행위를 말하는데, 단지 내국법인의 명칭만을 사용하는 홍보와 정보제

공행위는 제외된다(상증법령38⑭).

이 가산세는 직접 지출된 경비금액 전액을 말하며, 구체적으로는 위 i)의 경우에는 해당 광고·홍보매체의 이용비용, ii)의 경우에는 해당 행사비용 전액을 말한다(상증법령80⑭).

가산세액 = 광고·홍보 등의 행위와 관련하여 직접 지출한 경비금액

7. 출연재산 운용소득 미달사용 가산세

공익법인은 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우, 그 운용소득의 70%에 해당하는 금액을 소득이 발생한 사업연도종료일부터 1년 이내에 직접 공익목적사업에 사용하지 아니한 경우(상증법 48② v)에는 기준금액에 대한 미달 사용금액에 대해 10%의 가산세가 부과된다(상증법78⑨).

이때 운용소득이란 해당 사업연도의 수익사업에서 발생한 소득금액과 출연재산을 수익의 원천에 사용함으로써 생긴 소득의 합계액(출연재산의 매각금액은 제외하고 고유목적준비금과 고유목적사업비로 지출된 금액을 포함한다)에서 해당 소득에 대한 법인세 또는 소득세·농어촌특별세·주민세 및 이월결손금을 차감한 금액을 말한다(상증령 38⑤). 즉 운용소득에서 해당 세금을 차감한 금액을 말한다.

이때의 가산세액은 아래의 산식이 될 것이다.

가산세액 = 사용기준금액에 미달하게 사용한 금액 × 10%

8. 출연재산 매각대금 미달사용 가산세

공익법인이라 하더라도 일단 재산을 출연 받는다면 그 재산에 대해 증여세를 부과하는 것이 당연하다고 할 것이다. 그러나 출연 받은 재산을 매각하여 바로 공익사업에 사용하는 것까지 증여세를 부과하는 것은 궁극적으로 공익법인의 출연 자체를 막는 결과를 가져온다는 점에서 일정 기간(즉 3년) 동안 매각자금을 공익목적에 사용하지 아니하는 경우에만 증여세를 부과하는 것이 합리적일 것이다. 그러나 공익법인이 재산을 출연 받아 3년 이내에 해당 재산을 매각하는 경우로서 매각한 날이 속하는 과세기간종료일부터 공익목적사업에 사용한 실적이 매각대금의 90%에 미달하게 사용하는 경우에만 증여세를 부과한다(상증법 48②iv). 또한 매각대금 중 직접 공익목적사업용 또는 수익사업용 재산(공익목적사업용 또는 수익사업용 재산을 취득하기 전에 일시 취득한 재산을 제외)을 취득한 가액이 매각대금의 사용기준에 상당하는 금액에 미달하는 경우에는 그 차액에 대하여도 증여세를 부과한다.

그러나 매각한 날이 속하는 사업연도종료일로부터 1년 이내에 매각대금의 30% 이상, 2년 이내에 매각대금의 60%, 3년 이내에 90% 이상을 사용(이를 매각대금 사용기준이라고 하자)하여야 하고, 만일 사업연도종료일로부터 3년 이내에 90%에 미달하게 사용한 경우에는 바로 증여세가 과세된다.

또한 해당 매각대금 중 직접 공익목적사업용 또는 수익사업용 재산을 취득한 가액이 매 연도별 매각대금(공익목적사업용 또는 수익사업용 재산을 취득하기 전에 일시 취득한 재산을 제외)의 사용기준에 해당하는 금액에 미달하는 경우에는 그 차액에 대하여도 가산세가 적용된다(상증령38④,⑥).

가산세의 산출기준금액은 매각대금 중 사용기준에 미달하게 사용한 금액을 밀하며, 가산세율은 10%이다(상증법78⑨). 이를 표로 나타내면 다음과 같다.

$\text{가산세액} = \text{매각대금 중 사용기준에 미달하게 사용한 금액} \times 10\%$

9. 전용계좌 미개설·미사용 가산세

가. 개요

사업의 특성을 고려하여 ‘종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 사업’을 영위하는 공익법인을 제외한 나머지 공익법인은 최초로 공익법인에 해당하게 된 날부터 3개월 이내에 전용계좌를 개설하여 전용계좌개설신고서를, 전용계좌를 변경·추가하는 때에도 사유 발생일로부터 1개월 이내에 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.

뿐만 아니라 직접 공익목적사업과 관련하여 지급 받거나 지급하는 수입과 지출의 경우로서 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 개설된 전용계좌를 사용하도록 의무화하고 있다(상증법50의 2).

- ① 직접 공익목적사업과 관련된 수입과 지출을 금융기관을 통하여 결제하거나 결제 받는 경우
- ② 기부금·출연금 또는 회비를 지급받는 경우. 다만, 현금으로 직접 지급받은 기부금·출연금 또는 회비의 경우에는 그 받은 날부터 5일 이내에 전용계좌에 입금하면 전용계좌를 사용한 것으로 보지만 별도의 현금수입명세를 작성·보관하여야 한다.
- ③ 인건비·임차료를 지급하는 경우
- ④ 100만원을 초과하는 기부금·장학금·연구비·생활비를 지출하는 경우
- ⑤ 현금 등 자금의 이전이 수반되는 수익용 또는 수익사업용

자산의 처분대금 및 그 밖의 운용소득을 고유목적사업회계에 전입하는 경우

나. 가산세의 기준금액 및 세율

가산세의 기준금액 및 세율을 아래와 같다.

① 위의 전용계좌를 사용하지 아니한 경우에는 전용계좌를 사용하지 아니한 금액의 0.5%에 해당하는 금액을 가산세로 부과한다.

$$\text{가산세액} = \text{전용계좌를 사용하지 않은 금액} \times \frac{5}{1,000}$$

② 공익법인 등에 해당하게 된 날부터 3개월 이내에 전용계좌의 개설·신고하지 아니한 경우에는 다음의 금액 중 큰 금액을 가산세로 부과한다.

㉠ 개설·신고하지 아니한 각 과세기간의 직접 공익목적사업과 관련한 수입금액의 총액의 0.5%에 해당하는 금액

㉡ 위 1)의 계좌미사용금액의 합계액(위 1)의 i)~v)의 금액)의 0.5%에 해당하는 금액

$$\text{가산세액} = \max(\text{㉠} \cdot \text{㉡})$$

$$\text{㉠} \text{ 개설·신고하지 아니한 각 사업연도의 수입금액의 총액} \\ \times \frac{5}{1,000}$$

$$\text{㉡} \text{ 계좌미사용금액의 합계액(위 1)의 i)~v)의 금액)} \\ \times \frac{5}{1,000}$$

10. 결산서류 공시의무 불이행 가산세

가. 개요

과세기간 종료일 현재 대차대조표(재무상태표)상의 자산총액⁶²⁾이 10억 원 이상의 공익법인은 아래의 서류를 사업연도종료일부터 4개월 이내에 국세청 홈페이지에 게재하는 방법으로 공시하여야 한다.(상증법50의3)

- ① 대차대조표, 손익계산서
- ② 기부금 모집 및 지출명세
- ③ 공익법인의 대표자·이사·출연자·소재지 및 목적사업에 관한 사항
- ④ 보유주식 현황 등

나. 가산세기준금액 및 가산세율

공익법인이 i)위 결산서류 등을 공시하지 아니하거나, ii)공시 내용에 오류가 있는 경우로서 국세청장이 공시 또는 시정요구를 한 기한 이내(1월 이내)에 이행하지 아니하는 경우에는 공시대상 과세기간 종료일 현재의 자산총액의 0.5%에 해당하는 금액을 가산세로 부과한다.(상증법 78⑪)

$\text{가산세액} = \text{사업연도종료일 현재 공익법인 등의 자산총액} \times \frac{5}{1,000}$

62) 부동산의 경우 상증법 제60조·제61조 및 제66조에 따라 평가한 가액이 대차대조표상의 가액보다 크면 그 평가한 가액으로 계산한다.

11. 지급명세서등 자료미제출가산세

가. 개요

i) 국내에서 생명보험이나 손해보험의 보험금(해약환급금 및 중도인출금을 포함)을 지급하거나, 퇴직금, 퇴직수당, 공로금 또는 그 밖에 이와 유사한 금액(연금은 제외)을 지급하는 자는 그 지급명세서를 지급일이 속하는 분기종료일의 다음달 말일까지 본점사무소의 소재지를 관할하는 세무서장에게 제출하여야 한다. 다만, 보험금수취인과 보험료불입자가 같은 경우로서 보험금 지급누계액이 1천만원 미만인 경우에는 제출하지 않아도 되고, 소득상의 퇴직소득지급명세서를 제출한 경우에는 이것을 제출한 것으로 본다.

ii) 국내에서 주식, 출자지분, 공채, 사채(社債), 채권 및 특정시설물을 이용할 수 있는 권리 등의 명의개서 또는 변경을 취급하는 자(명의개서 또는 변경에 관한 확인업무를 국가나 지방자치단체로부터 위탁받은 자를 포함)는 명의개서 또는 변경명세를 그 명의변경 또는 이전된 날이 속하는 분기종료일의 다음달 말일까지 본점사무소의 소재지를 관할하는 세무서장에게 제출하여야 한다. 다만, 법인세법상의 주식변동상황명세서를 제출하는 경우에는 이것을 제출한 것으로 본다.

iii) 신탁업무를 취급하는 자는 ①위탁자와 수익자가 다른 신탁재산의 수탁계약을 체결하거나, ②계약기간 중에 수익자 또는 신탁재산가액이 변경된 경우에는 ①의 수탁계약을 체결하는 날(계약을 체결하는 날에 원본 및 수익의 이익이 확정되지 아니하는 경우에는 실제로 원본 및 수익의 이익이 확정되어 지급하는 날) 또는 ②의 변경된 날이 속하는 각 분기종료일의 다음달 말일까지

해당 신탁의 내역을 본점사무소의 소재지를 관할하는 세무서장에게 제출하여야 한다.

vi) 전환사채 등을 발행하는 법인(주권상장법인으로서 공모방법으로 발행하는 법인은 제외)은 전환사채등의 발행 및 인수자의 구체적 사항을 전환사채 등을 발행한 날이 속하는 분기종료일의 다음달 말일까지 해당 법인의 본점사무소의 소재지를 관할하는 세무서장에게 제출하여야 한다(상증법82).

나. 가산세 지급기준 및 가산세율

위 i)과 iv)에 해당하는 지급명세서 등을 제출하여야 할 자가 제출하지 아니하거나, 누락한 경우 또는 제출된 지급명세서 등에 ①지급자 및 소득자의 주소, ②성명, ③고유번호(주민등록번호로 갈음하는 경우에는 주민등록번호를 말함), ④사업자등록번호, ⑤소득의 종류, ⑥소득귀속연도, ⑦지급액을 기재하지 아니하였거나 잘못 기재하여 지급사실을 확인할 수 없는 경우, ⑧제출된 지급명세서와 이자·배당소득지급명세서에 유가증권표준코드를 기재하지 아니하였거나 잘못 기재한 경우에는 미제출분, 누락분 또는 불분명한 부분에 해당하는 금액의 2%에 해당하는 금액을,

위 ii)와 iii)에 해당하는 경우에는 0.02%(2/10,000)에 해당하는 금액을 가산세로 부과한다.

이들 가산세는 산출세액이 없을 때에도 부과된다.

다른 한편, 제출기한이 지난 후 1개월 이내에 제출하는 경우에는 50%를 경감하여 1% 또는 0.01%(1/10,000)에 해당하는 금액을 가산세로 부과한다.

자 료 의 종 류	가산세율
보험자료·퇴직금자료 등, 전환사채 자료	2%
주식 및 공·사채 등 자료, 신탁자료 등	0.02%

제9절 가산세의 감면 등

1. 가산세 면제

「국세기본법」 또는 세법에 따라 가산세를 부과하는 경우 그 부과의 원인이 되는 사유가 다음의 기한연장사유에 해당하거나, 납세자가 의무를 불이행한 것에 대하여 정당한 사유가 있는 때에는 해당 가산세를 부과하지 아니한다(국기법 48 ①).

- ① 천재·지변이 발생한 때
- ② 납세자가 화재·전화 기타 재해를 입거나 도난을 당한 때
- ③ 납세자 또는 그 동거가족이 질병으로 위중하거나 사망하여 상중인 때
- ④ 납세자가 그 사업에 심한 손해를 입거나, 그 사업이 중대한 위기에 처한 때(납부의 경우에 한함)
- ⑤ 정전, 프로그램의 오류 기타 부득이한 사유로 한국은행(그 대리점을 포함) 및 체신관서의 정보처리장치의 정상적인 가동이 불가능한 때
- ⑥ 권한 있는 기관에 장부·서류가 압수 또는 영치된 때
- ⑦ 위 ‘②, ③, ⑥’에 준하는 사유가 있는 때

따라서 과세표준신고기한의 연장신청에 대한 승인이 있는 때에는 그 승인된 기한까지는 가산세를 부과하지 아니한다(국기통 48-0...1).

다만 여기에서 문제가 되는 것은 가산세 감면의 정당한 사유가 무엇인지에 관한 것이다. 왜냐하면 ‘정당한 사유가 있는 때’라고만 규정하고 있을 뿐 그에 관한 구체적 내용을 담은 별도의 규정이 있거나 또는 예시적으로 보여주는 규정이 없기 때문이다. 따라서 이 부분에 대해서는 항을 달리하여 논하기로 한다.

2. 수정신고와 관련된 가산세의 감면

과세표준수정신고를 다음과 같이 하는 경우에는 과소신고가산세(국기법47의3), 초과환급신고가산세(국기법47의4) 및 부가가치영세율과세표준불성실가산세(부법22⑦)를 다음과 같이 감면한다. 다만, 수정신고 부분에 대해 과세관청이 경정할 것을 미리 알고 수정신고를 제출한 경우는 감면대상에서 제외된다(국기법 48 ②).

① 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내에 수정신고한 경우에는 50%

② 법정신고기한이 지난 후 6개월 초과 1년 이내에 수정신고한 경우에는 20%

③ 법정신고기한이 지난 후 1년 초과 2년 이내에 수정신고한 경우에는 10%

3. 50%의 가산세 감면

다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 국세기본법 또는 세법에 따른 해당 가산세액의 50%에 해당하는 금액을 감면한다(국기법 48 ②).

① 법정신고기한이 지난 후 1월 이내에 기한후신고를 한 경우(무신고가산세에 한함)

② 과세전적부심사 결정·통지기간 내에 그 결과를 통지하지 아니한 경우(해당 기간에 부과되어야 할 납부불성실가산세에 한함)

③ 세법에 따른 제출·신고·가입·등록·개설의 기한이 지난 후 1월 이내에 해당 세법에 따른 제출 등의 의무를 이행하는 경우(제출 등의 의무위반에 대하여 부과되는 가산세에 한함)

4. 가산세 감면신청서 제출 및 세무서장의 통지의무

가산세의 감면 등을 받으려는 자는 다음의 사항을 기재한 가산세감면신청서(별지 제17호 서식)를 관할세무서장에게 제출하여야 한다(국기법 48 ③, 국기령 28 ①). 이 경우 당해 의무를 이행할 수 없었던 사유를 증명할 수 있는 문건이 있는 때에는 이를 첨부하여야 한다(국기령 28 ②).

① 감면을 받고자 하는 가산세에 관계되는 국세의 세목 및 부과연도와 가산세의 종류 및 금액

② 당해 의무를 이행할 수 없었던 사유(가산세 감면의 경우에 한함)

위의 가산세감면신청서를 제출받은 관할세무서장은 그 승인 여부를 통지하여야 할 의무를 진다(국기령 28 ③).

다른 한편 천재·지변이 발생하거나 기한연장사유가 집단적으로 발생한 경우에는 납세자의 신청이 없는 경우에도 세무서장이 조사하여 직권으로 가산세를 감면할 수 있도록 하고 있다(국기통 48-0...4). 그러나 이는 통칙으로 규정할 것이 아니라 법률로 규정할 필요가 있다고 할 것이다.

5. 가산세 한도 및 적용기간

가. 가산세 한도

다음의 어느 하나에 해당하는 가산세에 대하여는 그 의무위반의 종류별로 각각 1억원을 한도로 한다. 다만, 해당 의무를 고의적으로 위반한 경우에는 한도액 없이 무한정으로 가산세 부담을 져야 한다(국기법 49 ①).

130 Ⅲ. 우리나라의 가산세제도의 현황

① 「소득세법」상 지급조서제출불성실가산세·계산서불성실가산세·증빙불비가산세·영수증수취명세서미제출가산세·사업장현황신고불성실가산세·기부금영수증불성실가산세

② 「법인세법」상 기업집단결합대차대조표불성실가산세·증빙불비가산세·주식변동상황명세서불성실가산세·지급조서제출불성실가산세·계산서불성실가산세·기부금영수증불성실가산세

③ 「부가가치세법」상 미등록가산세(간이과세자미등록 포함)·세금계산서 등 관련불성실가산세·매출처별세금계산서합계표 등 관련 불성실가산세·매입처별세금계산서합계표 등 관련 불성실가산세·수입세금계산서 불성실가산세

④ 「상속세 및 증여세법」상 보고서제출불성실가산세·주식 등의 보유기준 초과가산세·외부전문가의 세무확인 및 보고의무 불이행가산세(공익법인 등에 대한 외부전문가의 세무확인의무 위반 경우에 한함)

⑤ 「조세특례제한법」상 창업자금사용명세서 미제출가산세 및 세금우대자료 미제출가산세

이를 표로 나타내면 다음과 같다.

1억 원의 가산세 한도액이 적용되는 협력의무의 종류	
세 목	협 력 의 무 의 종 류
소득세 법인세 통	◦ 지급명세서의 제출 ◦ 법인세법 제 24조 제 1항 제 2호의 미수취 ◦ 계산서 교부의무 ◦ 기부금영수증불성실가산세
소득세	◦ 영수증수취명세서 ◦ 사업장현황신고서 제출
법인세	◦ 주식변동명세서 제출
상속세 증여세	◦ 공익법인 출연재산 보고서 제출 ◦ 공익법인출연재산의 공익목적 사용여부 외부확인 및 보고서 제출
부 가 가 치 세	◦ 사업자등록불성실 ◦ 매출(입)처별 세금계산서합계표 제출 ◦ 세금계산서교부의무 ◦ 수입금액명세서 제출
조세특례제 한법	◦ 창업자금 사용명세서 제출 ◦ 세금우대자료

나. 가산세 한도의 적용기간

가산세 한도의 적용기간은 다음의 구분에 따른다(국기령 29 ②).

각 세법에 따른 가산세	구 분 단 위
① 「소득세법」·「법인세법」·「부가가치세법」에 따른 가산세	- 과세기간 단위로 구분
② 「상속세 및 증여세법」에 따른 가산세	- 의무를 이행하여야 할 기간 단위로 구분
③ 「조세특례제한법」에 따른 창업자금 사용명세서 미제출가산세	
④ 「조세특례제한법」에 따른 세금우대 자료 미제출가산세	- 소득세 과세기간 단위 로 구분

6. 가산세의 감면배제

조세포탈을 위한 증거인멸 목적 또는 납세자의 고의적인 행동에 의하여 감면사유가 발생한 경우에는 감면하지 아니한다(국기통 48-0...3).

제10절 정당한 사유

1. 개요

가. 우리나라의 경우

2008.12.30. 세법개정을 통해 국세기본법 제48조 제1항에서 납세자가 세법이 정하고 있는 의무를 불이행한 것에 대해 ‘정당한 사유’가 있는 때에는 가산세를 부과하지 않도록 규정하고 있다. 그동안 많은 논란을 거쳐 입법이 되기는 하였지만 가산세와 관련된

‘정당한 사유’의 개념은 대법원의 판결을 통해 확립된 개념으로서 이에 대한 최초의 판결은 대법원 1976.9.14. 선고 75누255이나, 이 판결문에는 「가산세는 그 의무 해태에 가하는 행정벌적 성격을 지니고 있는 것이어서 정당한 이유가 있다고 인정되는 경우에는 가산세를 부과할 수 없다고 해석하여야 한다」 고만 하였을 뿐 ‘정당한 사유’에 대한 정의가 무엇인지에 대한 언급은 없다. 그 후 ‘정당한 사유’의 개념에 대해 지금까지 일관되게 인용되고 있는 주목할 만한 최초의 판결은 대법원 1977.6.7. 선고 74누212 판결이다.⁶³⁾ 이러한 판결이 나오게 되는 이론적인 근거로서 가산세란 개별 세법이 과세의 적정을 기하기 위하여 정한 의무의 이행을 확보할 목적으로 그 의무 위반에 대하여 세금의 형태로 가하는 행정벌의 성질을 가진 제재이기 때문에 그 의무를 하지 아니한 것에 대하여 정당한 사유가 있는 경우에는 가산세를 부과할 수 없다는 것이다.⁶⁴⁾ 즉 의무위반 행위에 정당한 사유가 있는 경우에는 벌(罰)을 줄 수 없다는 논리이다.

그렇지만 개별세법에서 규정하고 있는 경정이 있는 때마다 의무불이행에 대한 ‘정당한 사유’가 있는지의 여부에 불구하고 언제나 가산세가 따라붙을 수밖에 없는 것이 지금까지 이어져 오고 현실이다. 그 이유를 꼽아보면 첫째, 법률적으로 정당한 사유에 대한 구체적 또는 예시적인 내용을 담은 규정이 마련되어 있지 않다는 점이다. 때문에 사실관계에 대한 자의적·주관적인 해석에 따라 얼마든지 정당한 사유를 끌어다 붙일 수 있다는 점에서 누구나 공감할 수 있는 객관적이 될 수 없다는 점이다. 둘째, 납세자가 의무를 이행하지 못함에 대한 정당한 사유를 제시(입증)하더라도 가산세를 감면받기 위한 일차적 판단은 전적으로 세무공무

63) 윤지현, 조세판례백선, 박영사, 2005. p.88

64) 대법원 1992.4.28. 선고 91누9848 ; 1990.6.26. 선고, 88누4522 ; 1989.4.25 선고 88누4218 ; 1987.2.24. 선고 85누229 등

원의 재량에 달렸다고 할 수 있고 또 그 부분에 대해 관련기관의 감사를 받는 경우 해당 감사공무원의 판단의 차이에 따라 또다시 달라질 수 있다는 점 때문일 것이다. 한마디로 말해서 담당 공무원이 책임에 대한 위험부담을 안고 과감한 판단을 하지 않는다는 데에 있다. 때문에 현재의 상황으로는 정당한 사유에 대한 가산세의 감면은 극히 제한적일 수밖에 없어 결국 그에 대한 궁극적인 판단은 여전히 조세쟁송을 통한 심사 또는 심판청구 및 법원의 판단에 맡길 수밖에 없는 것으로 보인다. 따라서 수십 년 동안의 대법원의 일관된 판결의 내용이 입법되기는 하였지만 어떠한 것이 정당한 사유에 해당하는지에 대한 논의는 앞으로도 계속될 수밖에 없도록 되어 있어 불합리하다는 점에서 안타까울 뿐이다. 이는 시행령에서라도 정당한 사유에 대한 입법적인 제시를 통해 시급히 해결되어야 할 과제라고 본다.

우선 법원이 밝히고 있는 정당한 사유의 정의를 살펴보면 ‘납세의무자가 그 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어 그를 정당시킬 수 있는 사정이 있거나 그 의무의 이행을 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있을 때를 의미하는 것으로 하고 있다.⁶⁵⁾ 즉 이를 세분하면 첫째, 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었다고 할 수 있는 경우로서 그것을 정당시킬 수 있는 사정이 있거나, 둘째, 의무의 이행을 납세자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있는 경우를 지칭하고 있지만 과연 어떠한 경우가 여기에 해당하는지에 대한 해석이 쉽지 않다. 때문에 정당한 사유를 제시하여 가산세를 감면 받으려면 납세자에게 처해진 각 상황을 철저히 분석하고 또 지금까지 내려진 대법원의 판결, 심판청구 또는 심사청구에 대한 결정 사례를 살펴봄

65) 대법원 1998.10.13. 선고 98두11328 ; 1993.11.23. 선고 93누15939 ; 1985.11.26. 선고 85누660

134 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

으로써 이론적인 논리개발을 하는 것이 가장 중요하다고 할 것이다.

다음으로 정당한 사유의 입증책임에 관하여 살펴보기로 한다. 일반적으로 과세요건 사실에 대해서는 조세채권의 존재를 주장하는 과세관청이 그 주장 및 입증책임을 부담하고, 반대로 납세자는 원칙과세에 대한 감면사유를 주장하고 입증책임을 부담한다는 점에서 정당한 사유에 대한 입증책임도 같은 선상에서 이해할 수 있을 것이다. 그렇다면 정당한 사유를 가산세의 소극적 과세요건으로 본다면 이의 부존재를 과세관청이 주장·입증을 하여야 할 것이나, 반대로 가산세를 면제하는 사유로 본다면 납세자가 주장하고 또 입증책임을 부담하여야 할 것이다. 따라서 가산세는 소극적 과세요건이 아니라 가산세를 면제(비과세)하는 예외적 요건이라고 볼 때 정당한 사유를 주장하는 자가 입증책임을 진다고 할 것이다.⁶⁶⁾ 이에 대한 일본의 판례들도 같은 내용에 근거하여 납세자가 입증책임을 진다는 입장이다.⁶⁷⁾

나. 일본의 경우

과소신고가산세와 관련된 국세통칙법 제65조 제4항, 무신고와 관련된 같은 법 제66조 제1항 단서, 무(과소)납부와 관련된 같은 법 제67조 제1항 단서에서 정당한 이유(법문은 ‘이유’로 되어 있으나 통일을 기하기 위해 이하에서는 ‘사유’로 고쳐 쓰기로 한다)가 있다고 인정되는 경우에는 그 범위 내에서 가산세를 부과하지 않는 것으로 규정되어 있다. 그러나 증가산세는 증가산세의 성격 즉 「과세표준 또는 세액계산의 기초가 된 사실의 전부 또는 일

66) 김영식, 가산세에 있어서의 “정당한 이유” -판례연구를 중심으로-, 특별법연구 제4권, pp.48~49

67) 品川芳宣, 附帶税の事例研究, 東京 ; 財経祥報社, 2003, pp.84~85

부를 은폐 또는 가장」에 초점을 맞추어 과세하는 것이므로 정당한 사유가 있을 수 없다는 점에서 빠져 있는 것으로 보인다.⁶⁸⁾

그런데 위 각 조항의 법문에서 알 수 있듯이 ‘정당한 사유’로만 표현되어 있을 뿐 그에 관한 구체적인 언급이 없다는 점에서 오로지 해석의 문제로 인식되고 있다. 그래서인지 구 소득세기본통달(1951.1.1. 直所1-1 「696」)에서는 정당한 사유를 다음과 같이 규정하였다.

① 세법의 해석에 관해 신고당시 공표되어 있던 견해가 그 후에 변경되어 수정신고를 하거나 경정하기에 이르게 된 경우

② 재해 또는 도난 등으로 신고당시에 손실로 인식하였으나 그 후 예기치 않은 보험금이나 손해배상금을 지급받거나 또는 도난품을 반환받는 등으로 인해 수정신고 또는 경정을 받게 된 경우

③ ① 및 ② 외에 진정으로 부득이한 사유가 있다고 인정되는 경우

그러나 정당한 사유에 대한 법원의 판결의 내용은 위 통칙을 인용하면서 납세자에게 과소신고가산세를 부과하는 것이 부당 또는 가혹한 경우를 지칭하고 납세자의 세법의 부지(不知) 또는 오해에서 비롯된 것은 제외된다는 판결(東京高裁 1976.10.5.판결 등)이 있는가 하면, 가산세의 본질을 신고납세제도의 중요성에 초점을 두고⁶⁹⁾ 이러한 제재를 가하는 것이 부당하다거나 혹은 가혹하다고 생각되는 사정이 있는 것을 가리키는 것으로 해석한 판례도 있다(神戸地裁 1979.8.24.(稅資 106호 p.256). 뿐만 아니라 신고납

68) 중가산세의 성질상 전혀 생각될 수 없는 것은 아니라고 한다. 즉, 정당한 사유가 존재할 수 있다는 것은 많은 재판례 및 판결례에서 시사(示唆)하고 있다는 것이다(木村弘之亮, 租稅過怠料, 동경 ; (株)弘文堂, 1992. p.163)

69) 가산세란 납세자의 걱정한 신고를 확보함으로써 신고납세제도의 질서를 유지하기 위한 것이기 때문에 조세채권확보를 위해 납세의무자에게 과해지는 세법상의 불이행에 대한 일종의 행정상의 제재라는 것이다.

세방식은 납세자의 신고를 존중하는 제도로서 당초부터 적정한 신고가 이루어지는 것을 근간(根幹)으로 한다는 점에서 신고질서가 강하게 요청되기 때문에 처음부터 적정하게 신고한 사람과 그렇지 못한 사람과의 사이에 생기는 불공평을 시정함으로써 납세의무의 위반을 방지하기 위한 제도가 가산세제도임을 감안하면 단순히 법의 오해나 법해석의 차이에 기인한 것은 정당한 사유가 될 수 없다고 판단한 사례도 있다(福岡地裁 1992.8.24.(稅資 182호 p.522). 이들 판결 이후에도 납세자가 통상적인 상황에서 그 사실을 알 수 있었을 상태가 아닌 경우 또는 납세자의 귀책사유로 돌릴 수 없는 외적인 사정(이를 테면 재해 등)에 기인한 경우 등 그렇게 신고할 수밖에 없는 이유가 있는 경우를 말하고(大阪高裁 1994.5.26.판결(稅資 195호 p.544), 단순히 납세자의 주관적인 사정에 기인한 경우는 포함되지 않는 것으로 추가되었다(東京地裁 1997.8.29.(稅資 220호 p.478)등).⁷⁰⁾

2. 판례 등을 통한 정당한 사유에 대한 판단의 기준

이에 대해 지금까지 내려진 대법원의 판결 또는 심판원의 결정 등에서 나타난 정당한 사유와 관련된 구체적인 사례를 중심으로 정리하면 다음과 같다.

가. 정당한 사유로 보지 않는 경우의 예시

1) 납세자의 고의·과실은 고려되지 아니하는 것이며, 법령의 부지(不知).⁷¹⁾

70) 品川芳宣, 위의 책, pp.70~79

71) 대법원 1999.12.28. 선고 98두3532 ; 1999.9.17. 선고 98두16705 ; 1997.5.16. 선고 95누14602

재활용 폐자원 및 중고품을 수집하는 사업자가 고철을 수집하면서 거래상대방의 판매행위의 영세성을 고려하여 이들을 과세사업자로 인식하지 못하고 거래한 데에 대하여 사업자의 고의·과실 등 귀책사유가 없기 때문에 매입세액이 공제되어야 한다고 주장하였으나 그러한 사유만으로는 정당한 사유가 있다고 볼 수 없다는 사례⁷²⁾가 있는 반면, 단순한 법률의 부지나 오해의 범위를 넘어 세법해석상 의의(疑意)로 인한 견해의 대립이 있는 등으로 인해 납세의무자가 그 의무를 알지 못하는 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 그를 정당시할 수 있는 사정이 있을 때 또는 그 의무의 이행을 그 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있을 때 등 그 의무를 게을리 한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우에는 이를 과할 수 없다고 한 사례도 있다.⁷³⁾

2) 과세관청의 언동으로 인한 경우

i) 세무공무원의 잘못된 설명 즉 세무공무원이 작성하여 준 상속세 신고납부서에 의하여 상속세를 신고납부하면 생전에 증여받은 토지에 대한 증여세를 별도로 신고·납부할 필요가 없는 것으로 알고 증여세를 신고납부하지 아니한 경우(이와 같이 할 경우 그 증여세산출세액 상당액을 원고들에 대한 각 상속세산출세액의 한도 내에서만 공제할 수 있는 제한이 적용되지 아니하여 결과적으로 부담세액이 줄어들게 된다).⁷⁴⁾

ii) 세율 기타 관계법령을 알지 못하여 세무공무원의 조언을 구한 결과 그로부터 일반세율이 적용된다는 설명과 함께 일반세율에 의한 세액을 대신 기재한 납부서를 교부받았다 하더라도 세무공무원의 이러한 언동은 사실관계의 오인에서 비롯된 착각이거나 관계법령에 어긋나는 것임이 명백하다는 점에 비추어 볼 때

72) 대법원 1999.9.17. 선고 98두16705

73) 대법원 2002. 8. 23. 선고 2002두66

74) 대법원 1997.8.22. 선고 96누15404

138 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

납세자가 이를 믿고 따랐다 하여 정당한 사유가 있었다고 볼 수 없다.⁷⁵⁾

iii) 세무공무원이 자산양도차익예정신고서를 대필해 주겠다고 하여 신고서 용지에 원고의 인장을 날인하여 제출한 후 또 그 세무공무원의 보정요구에 따라 첨부하여야 할 서류를 제출하면서 비과세대상이라는 말을 들었다고 하여 그것을 가리켜 정당한 사유가 있었다고 볼 수 없다.⁷⁶⁾

위 판례들을 종합하면 세무공무원에게 문의하여 그 설명 또는 안내에 따랐거나 또는 세무공무원이 신고서를 대신 작성해 준 경우라도 그것이 사실관계의 오인으로 인한 착오이거나 세법에 어긋나는 것이 명백하다면 그것을 납세자가 믿고 따랐다는 사정만으로는 정당한 사유가 있었다고 볼 수 없다는 것으로 요약할 수 있다.⁷⁷⁾

3) 징수유예사유가 발생하였다고 하여 곧바로 납세의무의 불이행에 관하여 정당한 사유가 있다고 볼 수 없을 뿐만 아니라, 징수유예의 효력은 징수유예통지서를 발부한 날로부터 발생하는 것이므로, 원고가 납부기한 경과 전에 징수유예신청을 하였다 하더라도 피고가 납부기한 경과 전에 징수유예결정을 하지 아니한 경우⁷⁸⁾

4) 본세에 대한 과세처분취소소송을 제기하였다고 하여 그 쟁송중인 세액에 대하여는 납부의무의 이행을 기대할 수 없는 것이거나 또는 회사정리절차개시단계에 있었다고 하여 귀속불명소득에 대한 소득금액변동통지가 있어도 그에 따른 납부의무를 이행하지 아니한 경우⁷⁹⁾

75) 대법원 1993.11.23. 선고 93누15939

76) 대법원 1996. 12. 20. 선고 96누7816

77) 조일영, 상속세의 가산세 면책사유로서의 정당한 사유의 존부, 대법원판례해설 제58호, 2005.11. pp.511~512

78) 대법원 1996. 2. 9. 선고 95누3596

5) 대법원과 다른 견해에 선 국세심판소의 결정 취지를 그대로 믿어 부가가치세의 신고·납부의무 등을 이행하지 아니한 경우⁸⁰⁾

6) 공정성과 합리성을 갖추지 못한 아닌 잘못된 감정평가법인의 감정평가액에 따라 부가가치세를 적게 신고·납부한 경우⁸¹⁾⁸²⁾

7) 납세의무자가 구속 중이었다는 사정만으로는 소득세법상 신고납부를 하지 아니한 데에 정당한 사유가 있는 경우라 할 수 없다.⁸³⁾

나. 정당한 사유를 인정한 사례의 예시⁸⁴⁾

1) 아파트의 분양소득에 대한 귀속시기를 달리한 경우⁸⁵⁾

2) 소득구분의 차이적용 즉 사업소득을 양도소득으로 신고한 경우⁸⁶⁾

3) 상속재산의 평가차이⁸⁷⁾

79) 대법원 1993.6.8. 선고 93누6744

80) 대법원 1999. 8. 20. 선고 99두3515

81) 대법원 2001. 1. 30. 선고 99두7876

82) 조일영, 위 논문, pp.513~514

83) 대법원 1993.12.14. 선고 93누4649

84) 이하 정당한 사유에 관한 대부분의 구체적인 사례는 洪廷杓, 가산세 면제의 정당한 사유에 관한 연구, 2008년 석사학위논문, 경희대학교 국제법무대학원, pp.47~87에서 필요한 부분을 발췌하여 정리하였음.

85) 아파트 분양이라는 하나의 소득원천으로부터 발생하는 손익을 기간소득계산의 원칙상 3개 사업연도에 배분하는 작업을 거쳐야 하는데, 정부가 그 손익의 배분, 귀속이 잘못되었다 하여 당초의 사업연도에 이를 경정함이 없이 신고를 그대로 받아들였다가 그 후 그러한 잘못을 발견하고 일시에 3개 사업연도의 법인세를 전부 경정함으로써 원고에게 스스로 이를 경정할 수 있는 기회가 주어지지 아니한 점, 셋째 원고가 신고한 3개 사업연도에 있어 분양차익의 총액은 정부가 산정한 그것과 동일하나 단지 그 손익의 분배방법상의 차이에 불과한 것인 점 등을 종합하여 보면, 원고가 사업연도 법인세 과세표준 등을 과소신고함으로써 결과적으로 그 의무이행을 해태하였다 하더라도 원고에게 그 의무해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있다고 봄이 상당하다(대법원 1992.10.23. 제3부 판결 92누2936, 2943)

86) 대법원 1999. 9. 21. 선고 97누17674

87) 대법원 2000.9.29. 선고 97누4661

140 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

4) 개정세법의 경과규정이 명확하지 아니하여 해석의 다툼으로 인해 과소신고한 경우⁸⁸⁾

5) 과세관청의 지도 잘못 및 태도의 변경

i) 국세청장의 질의회신문에 근거하여 양도소득세를 감면받은 후 감사원의 감사결과에 대한 지적사항으로 추정된 경우⁸⁹⁾

ii) 복권의 판매대행 용역과 관련하여 금융·보험용역으로 보지 아니한다는 규정이 신설되기 전 감사원의 지적으로 과세관청 내부에서 면세대상인지 여부를 놓고 갑론을박을 벌이다가 세법이 개정된 후에야 과세대상으로 확정된 경우⁹⁰⁾

iii) 적법한 기간 내에 양도소득세의 예정신고와 동시에 세금을 자진 납부하였음에도 과세관청의 착오로 납부세액을 환급해 준 후 다시 추정하였다면 그 책임은 과세관청에 있다⁹¹⁾

iv) 법인이 A부동산 및 B부동산을 유증으로 인한 수증재산으로 장부상 처리하였다가 A부동산을 양도하고, 법인세를 신고하였으나 과세관청은 회사가 유증받은 재산으로 보지 않고 상속인들의 상속재산이라고 인정하여 신고·납부된 법인세를 환급한다는 결정결정을 하자 그 뒤 B재산을 양도하고도 그에 대한 법인세를 신고·납부하지 아니한 것에 대해 그 후 법원의 판결로 위 부동산이 회사의 유증재산으로 확정되었다는 이유로중전의 태도를 바꾸어 원고의 유증재산으로 하여 위 부동산양도에 따른 특별부가세 등을 과세처분하면서 B부동산의 양도에 대한 신고누락에 대해 신고불성실가산세를 부과한 것은 위법하다.⁹²⁾

v) 가산세 면제 표명 후 신고납부불성실을 과세한 경우⁹³⁾

88) 대법원 2002.8.23. 선고 2002두66

89) 대법원 1995. 11. 14. 선고 95누10181

90) 대법원 2005. 1. 27. 선고 2003두13632

91) 대법원 1989.10.27. 선고 88누2830

92) 대법원 1989.4.25. 선고 88누4218

93) 국심 2001중1448, 2001.8.31.

vi) 상속재산의 평가액을 과소신고한 금액에서 과다신고한 금액을 차감하지 아니한 경우 즉 상속세 신고불성실가산세를 산정함에 있어서 상속재산 과다신고금액을 ‘신고한 과세표준’에서 제외시켜야 할 아무런 법령상의 근거가 없으며, 오히려 우리 상속세법이 개개의 상속재산이 아니라 분할 이전의 상속재산 전체를 과세대상으로 하는 유산세 방식을 채택하고 있고, 상속세는 상속재산 전부에 대하여 1개의 상속세부과처분이 이루어지므로 상속재산 신고시 개개의 상속재산 가액보다는 상속재산 전체의 가액이 중요한 의미를 갖는다고 할 것이어서, 상속재산 전체가 아닌 상속재산별 과소신고액만을 기준으로 하여 신고불성실가산세를 부과하는 위와 같은 상속세 과세방식에 부합하지 않는 점 등에 비추어 보면, 상속재산 과다신고금액을 ‘신고한 과세표준’에 포함시켜 신고불성실가산세를 산정하는 것이 타당하다.⁹⁴⁾

vii) 별다른 이의제기 없이 장기간 법정첨부서류로 용인하여 오던 것을 부인한 경우⁹⁵⁾

viii) 유권해석을 변경한 후 공제받은 매입세액을 추징하는 경우⁹⁶⁾

ix) 과세관청이 부가가치세 과세사업자를 면세사업자로 잘못 등록한 후 미등록가산세를 적용한 경우⁹⁷⁾

6) 의무불이행에 부득이한 사유가 있는 경우

i) 장부와 증빙서류의 검찰영치로 무신고한 경우⁹⁸⁾

ii) 유언의 효력에 대한 분쟁으로 그 부분에 대해 상속재산을 과소신고한 경우⁹⁹⁾

94) 대법원 2005. 9. 15. 선고 2003두12271 ; 2004. 10. 15. 선고 2003두7064

95) 국심 99서715, 1999.10.12. ; 98전2715, 1999.2.8.

96) 국세청 적부 2004-7035, 2005.3.2.

97) 국심 99서284, 1999.8.18. ; 97서745, 1997.9.12.

98) 대법원 1987.2.24. 선고 85누229

99) 대법원 2005.11.25. 선고 2004두930

142 III. 우리나라의 가산세제도의 현황

iii) 직원이 명판과 인감을 도용하여 세금계산서 등을 교부함으로써 세금계산서합계표에 대한 불성실가산세를 부과한 경우¹⁰⁰⁾

iv) 상속개시후 환급받은 토지초과이득세를 신고누락한 경우¹⁰¹⁾

7) 위장사업자라는 사실을 알지 못하고 거래한 경우¹⁰²⁾

8) 과세관청이 필요한 조치를 취하지 아니함으로써 납부불성실
에 해당하는 경우¹⁰³⁾

9) 법인세 전부에 대하여 징수유예를 받았다면 그 기간 동안
당해 법인세를 납부하지 아니한 것에 정당한 이유가 있다 할 것
이므로 납부하여야 할 가산세를 산정함에 있어서는 그 기간을 제
외함이 타당하다.¹⁰⁴⁾

10) ⑩ 양도소득세에 관해 건축을 완료하지 못하게 된 원인이
수용, 도시계획 기타 법률의 규정 등에 의하여 건축을 할 수 없는
때에 해당하여 토지매입자에게 그 책임을 돌릴 수 없는 경우¹⁰⁵⁾

100) 국심 2006부778, 2006.9.4.

101) 서울고법 1999.2.11. 선고 95구11506

102) 대법원 1989.10.24. 선고 89누2134

103) 대법원 1996. 10. 11. 선고 95누17274

104) 대법원 1991.6.25. 선고 90누660

105) 대법원 1987.7.21. 선고 87누115

제4장 외국의 가산세제도

제1절 미국¹⁰⁶⁾

1. 무신고가산세

가. 일반적인 경우

법정신고기한 내에 신고서를 제출하지 아니한 무신고납세자에 대해서는 본래 법정신고기한내에 신고하였더라면 그때 납부하였어야 할 세액(net tax due)에 매월 5%에 해당하는 금액을 무신고가산세로 부과하되, 최대 25%를 한도로 한다(Sec. 6651(a)(1)).

납부하여야 할 세액(net tax due)이란 산출세액에서 원천납부세액 및 예납세액(estimated tax payments) 등의 기납부세액과 세액공제액을 차감한 금액을 말한다(Sec. 6651(b)(1)).

가산세에도 부과할 수 있는 최고한도액이 있는 것처럼 이에 대응하는 개념으로서 최저한가산세제도가 있다. 즉 납세자가 기한연장승인을 포함한다. 법정신고기한일로부터 60일 이후에 신고(즉 기한후신고서)를 하는 경우 가산세의 최저액으로 \$100 또는 납부세액의 100% 중 적은 금액이 부과된다. 다만 납부할 세액이 없는 경우에는 부과되지 아니한다.

(사례 1)

같은 법정신고기한인 4월15일까지 신고서를 제출하지 못하여

106) John O. Everett, Cherie Hennig, and Nancy Nichols, *Contemporary Tax Practice : Research, Planning and Strategy*, CCH, Chicago, IL, 2009, pp.9-15~9-20.

10월15일까지 기한연장승인신청을 하였다. 그러나 가을방학을 즐기면서 10월15일까지 못하고 12월20이 되어서야 신고납부를 했다. 납부한 세액이 \$300이다. 정상적인 가산세를 계산하면 $\$45(5\% \times 3 \text{월} \times \$300)$ 이 된다. 그러나 그 신고가 60일 후에 이루어졌으므로 가산세는 \$100이 된다(\$100과 \$300 중 적은 금액).

무신고로 인하여 납세자가 무신고가산세와 무납부가산세 두 가지가 동시에 부과되는 경우에는 무신고가산세가 최대 25%가 되는 달, 즉 5개월 동안은 무납부가산세(매월 0.5%)만큼 줄어드는 계산형태를 취하고 있다. 즉, 매월 두 가산세의 합이 5%라는 의미이다(Sec. 6651(c)). 따라서 5개월 후의 무신고가산세는 22.5%가 된다. 이에 대한 구체적인 내용은 납부불성실가산세 부분에서 다시 보기로 한다.

무신고가 정당한 사유(reasonable cause)가 있거나 고의적인 태만(willful neglect)이 아닌 경우에는 부과되지 아니한다.

나. 사위행위로 인한 무신고의 경우

사위행위(詐僞行爲) 기타 부정한 방법(fraud)에 따라 무신고한 경우에는 납부하여야 할 세액에 대해 매월 15%의 가산세를 부과하되, 최대 75%를 한도로 한다(Sec. 6651(f)).

2. 납부불성실가산세(failure to pay penalty)

납세자가 신고와 함께 자진 납부하여야 할 세액을 법정기한 내에 납부하지 아니하는 경우, 납부불성실가산세가 부과된다. 그 가산세는 미납부세액에 매월 0.5%를 적용하여 계산하나, 최대 25%를 한도로 한다.(Sec. 6651(a)(2)). 미납부세액(net tax due)이란

산출세액에서 원천납부세액 등의 기납부세액 및 세액공제액을 차감한 금액을 말한다(Sec. 6651(b)(1)).

과세관청에 신고기한 연장승인신청을 하여 승인을 받은 경우에도 그에 상응한 세액을 납부하지 아니하는 한 미납부가산세는 부과된다. 다만, 납부하여야 할 세액이 당해연도의 총부담세액의 10%를 초과하지 아니하는 경우에는 면제된다.

(사례 2)

갑(甲)은 법정신고기한내(4월15일)에 신고기한연장승인신청을 하였다. 그 후 8월12일 신고서를 제출하면서 신고서에 기재된 산출세액은 \$10,000이었다. 갑1 원천납부세액으로 \$4,500, 중간예납세액으로 \$3,500, 연장승인신청을 하면서 \$500을 미리 납부하였다. 갑의 신고서 제출시 납부하여야 할 세액은 \$500이었고, 그것을 모두 납부하였다. 갑의 신고서상의 납부하여야 할 세액이 \$500이므로 산출세액의 10%인 \$1,000($10\% \times \$10,000$)을 초과하지 아니하므로 가산세 부담은 면제된다.

그러나 만일 갑의 산출세액이 \$11,000이라면 \$1,500을 납부하여야 할 것이고 그렇게 되면 10%인 \$1,000($10\% \times \$10,000$)을 초과하게 됨으로 납부불성실가산세는 $\$30(0.5\% \times 4월 \times \$1,500)$ 이 된다.

무신고가산세와 마찬가지로 납부불성실가산세도 정당한 사유가 있거나 고의적인 태만이 아닌 경우에는 부과되지 않는다.

무신고가산세와 무납부가산세 두 가지가 동시에 부과되는 5개월 동안은 무신고가산세 월 5%가 무납부가산세만큼 줄어드는 계산형태를 취하고 있다는 점을 위에서 지적한 바와 같다. 따라서 본래는 무신고가산세율(25%)과 납부가산세율(25%)의 합이 총 50%가 되어야 하지만 무신고가산세 최고세율 25%를 적용받게

되는 5개월 동안은 무납부가산세만큼 줄어들게 됨으로 결국 무신고가산세율은 최대 22.5%(25% - 0.5%×5월)가 된다. 즉, 두 가산세율의 합이 47.5%가 되는 것이다. 다만, 계산상 먼저 무납부가산세는 전액 부과하고, 무신고가산세는 무납부가산세만큼 경감되는 형태를 취하고 있다. 아래의 사례를 보기로 한다.

(사례 3)

을(乙)은 납부세액이 \$5,000이나 되어 법정신고기한내(4월15일)에 신고서를 제출하지 않기로 맘을 먹었다. 을이 연장승인신청도 하지 않았고 신고서 미제출에 대한 정당한 사유도 없지만 사기(fraud)로 인한 무신고는 아니다. 을은 6월7일에 기한후신고를 하면서 세액을 전부 납부하였다. 이러한 경우 다음과 같은 가산세를 물어야 한다.

무납부가산세	$0.5\% \times 2\text{월} \times \$5,000$	\$50
무신고가산세	$5\% \times 2\text{월} \times \$5,000$	\$500
차감액 (2개월동안의 무납부가산세)	$\triangle \$50$	<u>\$450</u>
가산세 총액		<u>\$500</u>

(사례 4)

위 (사례 3)의 내용과 같으나 6월7일에서 신고서를 제출하면서 납부를 하지 아니하고 9월21에 납부하였다고 가정하자. 가산세는 다음과 같다.

무납부가산세	$0.5\% \times 6\text{월} \times \$5,000$	\$150
무신고가산세	$5\% \times 2\text{월} \times \$5,000$	\$500
차 감 액 (2개월동안의 무납부가산세)	$\triangle \$50$	<u>\$450</u>
가산세총액		<u>\$600</u>

(해설) 중복되는 기간이 법정신고기한일인 4.15.부터 6.7.까지 2

개월 동안이기 때문에 그 부분만 차감하여 계산한다.

납세의무자 중 개인과 법인은 우리나라의 중간예납과 유사한 제도인 예납세금제도(Estimated Tax)가 있다. 1년에 4차례에 걸쳐 납부하는 제도인데 여기에도 신고납부의무를 게을리 하면 과소납부가산세가 부과된다.

3. 정확성관련가산세(accuracy related penalties)

가. 일반적인 경우

영문을 그대로 번역하면 「정확성관련가산세」로 해석된다. 그러나 그 내용을 보면 우리나라의 과소신고가산세와 거의 유사하다고 하겠다. 때문에 본 가산세는 대부분 세무조사나 조세소송의 결과에 따라 세액이 확정되는 경우 부과되는 것이 일반적이다.

구체적인 내용은 아래와 같다.

아래에 해당하는 사유로 과세표준신고서가 과소하게 된 경우 과소신고로 인해 발생하는 세액 즉 과소신고(납부)세액의 20%를 정확성 관련 가산세로 부과한다(Sec. 6662).

1) 법규의 준수에 대한 태만 또는 경시

(negligence or disregard of rules or regulations).

태만(negligence)이란 법규를 준수하기 위한 노력이 없었거나 또는 신고서 작성 시 보통인이 기울어야 하는 통상의 주의의무를 다하지 아니한 경우를 포함하는 개념이다. 적법한 장부는 물론 그것을 뒷받침하는 증빙서류의 비치 등이 포함되는 것으로 규정하고 있으며(Reg.§1.6662-3), 부적법한 필요경비의 산입, 법령의 근

거 없이 세액공제 또는 비과세를 하면서 이를 정확하게 확인하지도 않고 공제하는 등이 포함된다. 법규의 경시(disregard)란 부주의 및 무모함, 의도적인 법규 등의 무시를 의미한다.

(사례 5)

병(丙)은 과세관청의 세무조사를 받아 본세의 추정세액으로 \$5,000이 확정되었는데 그 중 법령의 태만으로 인한 부분이 \$3,000이다. 병은 이 내용을 모두 인정하였다. 태만으로 인한 과소신고가산세는 $\$600(20\% \times \$3,000)$ 이 된다.

2) 일정한도를 초과하는 소득세의 과소신고

(substantial understatement of income tax)

위 영문을 직역하면 「소득세의 중대한 과소신고」로 되나 그 내용은 과소신고 되었다고 판단되는 금액이 일정한 한도를 넘는 경우에 이를 중대한 과소신고로 보아 가산세를 부과한다는 것이다.

일정한도란 i)과소신고(납부)세액이 정당세액의 10%와 ii)\$5,000(법인은 \$10,000) 중 큰 금액을 초과하는 경우를 말한다. 이때에도 법인은 \$10,000,000을 초과하는 경우에는 이러한 선택기준에 불구하고 중대한 과소신고로 간주된다.

(사례 6)

정(丁)은 과세관청으로부터 세무조사를 받아 추정세액으로 확정된 금액이 \$7,500이다. 때문에 총부담세액이 당초의 신고세액 \$32,500에서 \$40,000로 늘어나게 되었다. 정(丁)이 자기가 회계 처리한 항목들이 모두 적법한 것들이 아니었기 때문에 추정세액 \$7,500이 정당하다고 인정하였다. 따라서 일정한도액인 산출세액의 10%인 $\$4,000(10\% \times \$40,000)$ 와 \$5,000 중 큰 금액인 \$5,000을 초과하므로 가산세를 물어야 하고, 그 가산세액은

\$1,500($20\% \times 7,500$)이 된다.

3) 일정기준을 초과한 자산의 과대평가

(substantial valuation overstatement).

일정기준을 초과한 자산의 과대평가란 자산의 정상가치(correct value) 또는 정상 조정기초가액(adjusted basis: 우리의 세법으로 치면 장부가액의 개념이다)보다 150%를 초과하여 평가된 것을 말한다(Sec. 6662(e)). 다만, 해당 재산의 과대평가로 인해 납부할 세액이 \$5,000(법인의 경우 \$10,000) 이하인 경우에는 제외된다. 이 항목과 관련하여 가산세가 부과되는 경우는 대부분 비화폐성 자산인 현물로 지급된 공익성기부금(charitable contribution)과 관련하여 일어난다.

(사례 7)

무(茂)는 독신자로서 33%의 한계세율을 적용받는 납세자로서 공익성기부금으로 그림을 기부하면서 그 그림에 대한 기부금공제액으로 \$100,000로 신고하였다. 그 후 과세관청의 조사에 의해 그 그림은 \$35,000이 정상가액인 것으로 평가되었다. 과세관청의 평가액에 대한 신고가액의 비율이 150%(평가차액 65,000/정상가액 35,000=185%)을 초과하므로 과대평가로 인한 가산세가 부과되고, 그 가산세액은 \$4,294(과대평가액 65,000×한계세율 33%×가산세율 20%)이 된다.

(사례 8)

기(己)는 독신자로서 28%의 한계세율을 적용받는 납세자로서 공익성기부금으로 그림을 기부하면서 그 그림에 대한 기부금공제액으로 \$25,000로 신고하였다. 그 후 과세관청의 조사에 의해 그 그림은 \$9,000로 평가되었다. 따라서 과세관청의 평가액에 대한 신고가액의 비율이 150%(16,000/9,000=1775%)을 초과한다. 그러나

150 II. 외국의 가산세제도

재산의 과대평가로 인해 납부할 세액이 \$5,000 이하(과대평가액 \$16,000×한계세율 28% = \$4,480)이므로 가산세 부과에서 제외된다.

다른 한편 납세자가 신고한 총자산의 과대평가액이 과세관청이 평가한 정상가치(correct value) 또는 정상 조정기초가액(adjusted basis)보다 200%를 초과하는 경우 그 때의 가산세율은 20%가 아닌 40%로 늘어난다. 또한 과세관청이 자산의 평가액을 영(0)으로 하는 경우에는 200%를 초과하여 평가된 것으로 간주된다.

(사례 10)

경(庚)은 독신자로서 33%의 한계세율을 적용받는 납세자로서 공익성기부금으로 그림을 기부하면서 그 그림에 대한 기부금공제액으로 \$200,000로 신고하였다. 그 후 과세관청의 조사에 의해 \$50,000로 평가되었다. 따라서 과세관청의 평가액에 대한 신고가액의 비율이 200%($150,000/50,000=300\%$)을 초과한다. 때문에 이에 대한 가산세액은 \$19,800(과대평가액 150,000×한계세율 33%×가산세율 40%)이 된다.

4) 일정기준을 초과한 연금납부액의 과대표시

(substantial overstatement of pension liabilities).

5) 중대한 상속·증여재산의 과소표시

(substantial estate or gift tax valuation overstatement).

나. 사위행위(詐僞行爲)에 대한 중가산세

(Imposition of fraud penalty ; Sec.6663)

- 사위 기타 부정한 방법(fraud)을 사용하여 과소신고하는 경우 그 과소신고로 인해 계산된 과소납부세액의 75%에 해당하는 금액을 증가산세로 부과한다.

- 과세관청이 과소신고된 세액의 일부를 사위 기타 부정한 방법에 의한 것임을 입증하는 경우에는 과소신고된 세액 전체가 사위 기타 부정한 방법에 의한 것으로 다루어진다. 단, 납세자가 상당한 증거(preponderance of the evidence)를 가지고 입증한 부분에 대해서는 그러하지 아니한다.

- 부부합산신고(joint return)의 경우, 사위 기타 부정한 행위로 인한 과소신고가 다른 한쪽 배우자와 무관한 경우에는 그 배우자에 대해서는 증가산세를 부과하지 아니하는 특칙이 있다.

제2절 일본¹⁰⁷⁾

일본의 가산세제도는 우리의 국세기본법과 유사한 「국세통칙법」에서 그 내용을 다루고 있는데 주된 채무(세금)에 부대하여 부담한다는 의미에서 부대세(附帶稅 ; 附帶債務)로 부르면서 본세와 구분하고 있는데 이를 다시 연체세, 이자세, 가산세 및 과태세(과태세도 부분적으로 부대세의 성질을 가진다)로 분류한다. 또한 가산세는 과소신고가산세 · 무신고가산세 · 부납부가산세 · 증가산세로 분류된다. 다만, 이자세는 상속세 및 증여세 등과 관련된 연부연납 및 물납, 신고서제출의 연장승인에 따라 부담하여야 하는 이자성격의 부대세이기 때문에 본 연구보고서에서는 제외하기로 한다.

1. 연체세

107)金子 宏, 「租税法」, 日本: 弘文堂, 2007, pp.575~587

연체세는 국세의 전부 또는 일부를 법정납부기한 내에 납부하지 아니하는 경우 미납세액을 과세표준으로 하여 부과된다. 이는 사법상의 채무관계에서 발생하는 지연이자에 해당하는 것으로 이해되기 때문에 납부지연에 대한 민사법적인 성질을 가진다. 여기에는 기한후신고·수정신고·경정 또는 결정에 의하여 납부하여야 할 세액이 법정납부기한 후에 확정된 경우에도 포함된다. 따라서 연체세는 우리나라의 납부불성실가산세와 성질을 같이한다고 할 것이다.

연체세액은 법정납부기한의 다음날부터 완납하는 날까지의 동안의 미납세액에 년 14.6%를 적용하는 것이 원칙이다. 다만 납부기한일의 익일부터 2월을 경과하는 날까지의 기간에 대해서는 7.3%의 경감율이 적용된다. 경감율이란 일본은행법 제15조 제1항 제1호에서 규정하고 있는 기준할인율에 4%를 가산한 율(이를 “특례기준율”이라 한다)을 말하는데, 그 율이 7.3% 미만인 경우에는 그 율이 된다. 이렇게 경감율을 적용하고 있는 이유는 납세자로 하여금 조금이라도 빨리 세금을 납부하도록 권장하기 위해 인센티브를 주기 위한 조치에서 비롯된 것이다.

법정신고기한내에 신고하였으나 법정신고일로부터 1년을 경과한 날 후에 수정신고를 하거나 세무서장에 의해 경정이 이루어짐으로써 새로운 세액이 확정되는 경우, 그 세액에 대해 연체세가 과세되는 기간은 법정신고기한일 이후 1년을 경과하는 날로부터 수정신고 또는 경정일까지의 기간에 대해서는 제외된다. 즉 연체세의 과세가 면제된다는 의미이다. 결국은 1년간에 대해서만 연체세가 과세된다는 의미이다.

기한후신고가 이루어진 경우에도 마찬가지이다. 즉 기한후 신고일의 익일부터 기산하여 1년을 경과한 날 후에 수정신고 또는 경정이 이루어짐으로써 새로운 세액이 확정되는 경우, 그 세액에 대

해 연체세가 과세되는 기간은 기한후신고일 이후 1년을 경과하는 날로부터 수정신고일 또는 경정일까지의 기간에 대해서는 제외된다.

연체세의 부과기간에 대한 단축규정은 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출한 후의 수정신고와 기한후신고에 한하여 적용된다. 따라서 무신고의 경우에는 적용되지 아니하며 또한 증가산세가 부과되는 사유에 해당하는 경우에도 적용되지 않는다. 이러한 특례조항을 둔 이유는 수정신고 또는 경정으로 연체세의 부담이 과중하게 되는 것을 방지함과 동시에 납세자 또는 세무서장의 사정에 의한 수정신고 또는 경정의 시기가 다르므로써 납세자간의 불공평을 완화하기 위한 두 가지 점에서 비롯되었다.

2. 가산세

가. 과소신고가산세

수정신고 또는 경정에 의해 당초 신고세액이 결과적으로 과소하게 된 경우 그 증차세액의 10%에 해당하는 금액을 과소신고가산세로 부과한다.

증차세액(수정신고 또는 경정이 2회 이상 이루어진 경우에는 전회까지의 수정신고 또는 경정에 의한 증차세액의 합계액(누적증차세액)을 가산한 금액)이 기한내신고세액 또는 150만엔 중 큰 금액을 초과하는 세액에 대해서는 그 초과세액 부분의 5%에 해당하는 금액을 과소신고가산세로 부과한다. 수정신고에 의해 환급금에 상당하는 세액이 감소하는 경우에도 같이 적용하는 것으로 해석한다.

과세관청의 조사가 착수되어 경정 또는 결정이 있을 것이라는

예상을 하지 아니하고 한 수정신고에 대해서는 과소신고가산세는 부과하지 아니한다. 이는 신고납세제도의 보급을 도모하고 자발적인 수정신고를 권장하기 위한 목적에서 비롯되었다고 한다.

과소신고가산세 계산의 기초가 된 사실 중 당초 세액계산의 기초가 되지 않았던 부분에 대해 정당한 사유가 있는 것으로 인정되는 경우에는 그 정당한 부분에 대한 과세신고가산세는 과세에서 제외된다. 「정당한 사유가 있는 경우」란 「실제로 납세자의 책임으로 돌릴 수 없는 사정이 있고, 과세신고가산세의 취지에 비추어 보아도 납세자에게 그것을 부과하는 것이 부당 또는 가혹한 경우」를 말하며, 그에 대한 입증책임은 납세자에게 있다고 해석한다.

나. 무신고가산세

법정신고기한내에 신고서를 제출하지 아니하고 기한후신고 또는 결정에 의해 세액이 확정되는 경우 그 납부하여야 할 세액의 15%를 무신고가산세로 부과한다. 다만 기한내에 신고를 할 수 없는 정당한 사유가 인정되는 경우에는 가산세부과에서 제외된다.

기한후신고 또는 결정이 있는 후에 수정신고 또는 경정에 의해 세액이 증가(증차세액)되는 경우 ⇒ 그 증차세액의 15%를 무신고가산세로 부과한다.

과세관청의 조사가 착수되어 경정 또는 결정이 있을 것이라는 예상을 하지 아니하고 스스로 기한후신고 또는 수정신고를 한 때의 무신고가산세는 증차세액의 5%로 경감된다. 이러한 경우에도 기한후신고서의 제출이 법정신고기한일로부터 2주 이내에 제출되고 동시에 납부하여야 할 세액 전부를 납부한 경우에는 무신고가산세 규정은 적용되지 않는다.

3. 증가산세

증가산세제도는 본래 납부되어야 할 세액의 기초가 된 사실의 전부 또는 일부가 은폐 또는 가장(假裝)되어 그것 때문에 과소신고 또는 무신고 되거나 원천납부세액이 납부되지 아니한 경우, 과소신고가산세 및 무신고가산세, 부납부가산세 대신 특별히 부과되는 무거운 가산세를 말한다.

무신고증가산세율은 그 계산의 기초가 된 세액의 40%, 과소신고분에 대해서는 35%, 부납부증가산부분은 35%이다.

증가산세의 과세사유인 “사실의 은폐”란 매출누락, 증거서류의 폐기 등 과세요건에 해당하는 사실의 전부 또는 일부를 감추거나 숨기는 것을 말하고, “사실의 가장”이란 가공매입, 가공계약서의 작성, 타인명의로의 이용 등 존재하지 아니하는 과세요건사실이 존재하는 것처럼 보이게 하는 것을 말한다. 그러나 이중장부의 작성과 같이 존재하는 사실을 감추면서 또한 존재하지 아니하는 사실이 있는 것처럼 보이게 하는 등으로 은폐와 가장이 동시에 행해지는 경우가 많다고 한다.

4. 기타의 가산세

국세통칙법에서 규정하고 있는 위의 가산세 외에 개별세법에서 규정하고 있는 가산세제도는 발견되지 않는다.

일본에도 지급명세서의 제출의무는 있다. 즉 국세통칙법 제245조에서는 이자소득과 배당소득에 대해서는 지급조서를, 같은 법 제246조는 근로소득과 퇴직소득, 공적연금소득에 대해서는 원천징수표를 작성하여 익년 1.31.까지 제출하도록 하고 있으나, 다만 중도퇴직자에 대한 근로소득 및 퇴직소득은 퇴직일 이후 1월 이내

에 제출을 의무화하고 있다. 또한 근로소득과 퇴직소득, 공적연금소득에 대한 원천징수표의 작성은 2매를 작성하고 그 중 1매는 세무서장에게, 나머지 1매는 해당 소득자에게 교부하되, 이들 소득자의 동의를 얻은 경우에는 원천징수표의 기재사항을 전자적인 방법으로 제출할 수 있다. 그러나 이들 소득자가 요구하는 경우에는 원천징수표를 작성하여 해당 소득자에게 교부하여야 하는 것으로 규정하고 있다.

그럼에도 이들 지급조서 또는 원천징수표를 제출하지 않거나 그 자료가 불성실한 경우에도 그에 따르는 가산세는 없다. 그렇다고 하여 제출하여야 하는 의무사항을 게을리 하거나 저항하는 일이 발생하지 않는다고 한다. 그 이유는 청색신고제도에 있다는 의견이 있다. 즉 청색신고의 승인취소 등의 방법을 이용하거나 다른 인센티브를 활용하는 등으로 납세자가 스스로 지킬 수밖에 없도록 암묵적으로 강제하고 있다는 것이다.

제3절 독일¹⁰⁸⁾

독일의 가산세제도는 국세의 기본법에 해당하는 국세기본법에서 규정하고 있다. 가산세의 종류로는 단 두 가지, 즉 무신고(또는 기한후신고)가산세와 납부불성실가산세로 구분될 뿐 기타의 가산세제도는 없다. 따라서 원칙적으로 과소신고가산세제도는 없다는 것이 특이하다고 하겠다.

108) ① 한상국·구자은·황진영, 주요국의 가산세제도, 한국조세연구원, 2006. pp.27~30,

② Forum on Tax Administration, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries : Comparative Information Series(2006) table20*, 2007.2. p.93.

③ 기타 필자가 수집한 일본 국세청의 자료를 조합하여 쓴 것임을 밝힌다.

1. 무신고가산세

납세자가 법정신고기한 내에 신고하지 아니한 경우에는 미납부 세액의 10%를 무신고가산세로 부과하며, 그 최고 한도액은 25,000유로이다. 여기에도 정당한 사유가 있는 경우에는 가산세의 부과를 하지 않는다. 또한 우리의 제도처럼 특별한 증가산세제도는 없다.

2. 과소신고가산세

의도적(intentionally) 또는 중대한 부주의(gross negligently)로 인한 과소 또는 불완전한 신고인 경우를 제외하고는 과소신고가산세를 부과하는 제도는 없다. 다시 말해 고의 또는 중대한 과실로 인한 신고(부정확 또는 불완전한)가 아닌 한 과소신고로 인한 가산세는 부과되지 않는다는 의미이다.

이와는 반대로 과소신고 자체가 고의 또는 중대한 과실에서 발생한 것으로 판명되는 경우에는 가산세 대신 50,000유로 이하의 질서벌(administrative fine)이 부과되고, 의도적인 사위행위(Tax fraud)로 인한 탈세의 경우에는 5년 이하의 금고 또는 징역형으로 다루어 진다.

3. 납부불성실가산세

법정납부기한 내에 세금을 납부하지 아니하면 월 1%(연 12%)에 해당하는 가산세가 부과된다.

제4절 프랑스¹⁰⁹⁾

가산세의 종류를 구분하면 다른 외국의 경우와 마찬가지로 것으로 보인다. 다른 점이 있다면 첫째, 조세법체계 면에서 조세일반법(하나의 법률로서 각 개별세법을 담고 있는 법률)과 조세절차법으로 구분되는데, 전자의 법률에서 가산세 규정을 담고 있다는 것,¹¹⁰⁾ 둘째, 위반의 정도에 따라 그 제재수단(가산세 등)을 달리 취급하고 있다는 점이다. 즉 신고내용에 대한 오류·탈루가 단순한 실수에 의한 것(in good)인지 아니면 고의에 따른 불성실(bad faith)에 의한 것인지에 따라 달리 취급된다는 의미이다.¹¹¹⁾

1. 무신고 및 기한후신고 가산세

납세자가 법정신고기한내에 신고하지 아니한 경우에는 미납세액의 10%와 함께 월 0.75%의 지연납부이자 성격의 가산세가 동시에 부과된다. 다만 납세자가 신고하지 아니한 경우에는 과세관청이 기한후신고를 독려하게 되는데 그러한 안내문을 받고도 30일 이내에 신고서를 제출하지 아니한 경우에는 40%의 증가산세가 부과된다(조세일반법 제1728조).

109) 한상국·구자은·황진영, 주요국의 가산세제도, 한국조세연구원, 2006. pp.31~34와

Forum on Tax Administration, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries : Comparative Information Series(2006) table20*, 2007.2. p.9및

<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/tax-inspection/sanctions/>의 자료를 조합하여 쓴 것임을 밝힌다.

110) 한상국·구자은·황진영, 앞의 책. p.31

111)

<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/tax-inspection/sanctions/>

2. 과소신고가산세

납세자가 세법이 정하는 바에 따른 과세표준에 대한 적정세액을 과소신고한 경우에는 두가지로 구분된다. 즉, 납세자의 신고행위가 법률상 선의(good faith)로 추정되는 경우에는 월 0.75%에 해당하는 지연납부이자 성격의 가산세가 부과되고, 반대로 악의(bad faith) 즉 고의에 의한 과소신고의 경우에는 40%가 부과된다. 또한 사위(fraud)행위로 판명되는 경우에는 80%의 증가산세가 부과된다. 다만, 40% 또는 80%의 중과소신고가산세는 과소신고한 금액이 과세표준금액의 10%에 미달하는 경우에는 그 적용이 배제된다. 또 정당한 사유가 있는 경우에도 가산세의 적용이 배제된다.

그러나 여기에도 커다란 예외조항이 있다. 즉 과소신고액이 과세소득금액의 5% 이하이면서 단순 신고누락과 같은 선의에 의한 것으로 밝혀지면 가산세 없이 미납세액만을 납부하라는 안내문을 받고 30일 이내에 미납세액을 납부하면 그것으로 종결된다. 다른 한편 부적법한 신고사항에 대한 과세관청의 해명을 요구하는 서면을 받고도 그에 대한 타당한 해명이 없으면 월 0.4%(연 4.8%)에 해당하는 이자성격의 가산세를 물어야 한다.

3. 납부불성실가산세

법정신고기한 내에 납부하여야 할 세금을 납부하지 않는 경우에는 미납세액의 10%와 함께 월 0.75%의 지연납부이자 성격의 가산세가 동시에 부과된다. 즉 무신고가산세와 함께 중복적으로 같은 가산세가 부과되고 있는 것으로 보인다.¹¹²⁾

112) 위 OECD 자료 표20, p.93

제5절 캐나다

1. 무신고 및 기한후신고 가산세

소득세의 경우 법정신고기한내(매년 4월30일)에 신고서를 제출하지 아니한 경우에는 미납세액의 5%에 해당하는 기본가산세와 함께 법정신고기한이 지난날(5.1.)로부터 매월 1%의 지연납부이자 성격의 가산세가 부과된다. 다만 기한후신고를 하는 경우에는 기한후신고를 한 전월까지 최대 12개월분의 가산세 즉 12%까지 부과될 수 있다. 따라서 무신고(또는 기한후신고)에 대한 가산세는 최고 17%까지 부과된다고 할 것이다.

그러나 과거 직전 3년 동안 한 번 이상 무신고한 전력(前歷)이 있음에도 또다시 당해 연도에 무신고를 한 경우에는 기본적인 가산세율 10%와 함께 지연납부 성격의 가산세가 매월 2%로 최대 20개월까지 부과된다. 따라서 이때의 가산세율은 최고 50%(10%+2%×20월)까지 부과될 수 있다.¹¹³⁾

다만, 무신고가 납세자의 질병, 재난, 사업손실로 인한 자금상의 어려움 등 사업자가 통제할 수 없는 사유 즉 정당한 사유가 있는 경우에는 가산세가 면제된다.

2. 과소신고가산세

별도의 과소신고가산세제도에 대한 규정은 없는 것으로 보인다. 따라서 위 기한후신고와 똑같이 다루어진다. 즉 미납세액의 5%에 해당하는 기본가산세와 함께 법정신고기한이 지난날(5.1.)로부터 매월 1%의 지연납부이자 성격의 가산세가 부과되어 결국 위에서

113) <http://canadaonline.about.com/od/personalincometax/qt/latepenalties.htm>

밝힌 내용처럼 위반의 정도에 따라 50%까지 다양하게 부과될 수 있다.

그러나 자발적인 수정신고제도(the Canada Revenue Agency's Voluntary Disclosures Program)를 이용하면 가산세를 줄이거나 면할 수 있다. 즉 과세관청이 과소신고된 부분을 발견(조사)하여 세금을 부과하기 전에 납세자가 자발적으로 수정신고하는 경우에는 미납세액의 5%에 해당하는 금액에 대한 가산세는 부과되지 않는다. 수정신고에는 4가지 요건이 충족되어야 한다. 첫째, 자발적일 것(the disclosure be voluntary), 둘째, 완전할 것(complete), 셋째, 가산세 적용이나 적용가능성을 수반할 것(involve the application or potential application of a penalty), 넷째, 일반적으로 신고기한 후 1년 이상 지난 것에 대한 정보를 포함한다(generally include information that is more than one year overdue). 이러한 수정신고를 과세관청이 받아들인다면 납세자는 이자성격에 해당하는 금액(납부불성실가산세인 것으로 보인다)을 포함한 세액을 납부하면 그것으로 종결되고,¹¹⁴⁾ 따라서 다른 가산세가 부과되거나 또한 조세범으로 소추되는 일은 발생하지 않는다.

3. 납부불성실가산세

법정신고기한 내에 납부하여야 할 세금을 납부하지 않는 경우에는 미납세액에 90일분짜리 국채의 평균이자율(average yield of 90day Government of Canada Treasury Bill)¹¹⁵⁾에 4%를 가산한율을 적용하여 가산세액을 계산한다. 따라서 납부불성실가산세율

114) <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nvstgtns/vdp-eng.html>

115) 90일분짜리의 이자율이란 직전 분기의 평균이자율로서 복리로 계산된 이자율을 말한다.

은 90일분짜리 국채의 평균이자율 + 4%라고 할 수 있다.¹¹⁶⁾

제6절 타이완 및 중국의 가산세

1. 타이완

우리에게는 대만(臺灣)이라고 표현하는 것이 더 익숙한 타이완에 대한 가산세 제도는 재정부 대북시 국세국(財政部臺北市國稅局)이 종합소득에 대한 벌칙(추징세·가산세 등)에 대해 인터넷에 띄운 내용을 그대로 옮겨 적은 것이다.¹¹⁷⁾

대만의 가산세제도는 크게 3가지로 구분하고 있다. 즉, ①기한후신고, ②신고누락 및 과소신고, ③무신고가산세제도이다.

첫째, 기한후신고에 대한 가산세는 당초 납부하여야 할 세액에 1년 만기 우편저금(郵便貯金)의 이자율을 곱하고 또한 법정신고일의 다음날부터 기한후신고일까지의 일수를 곱한 금액을 가산세로 부과한다. 이를 산식으로 나타내면 [미납세액 × 우편저금이자율 × 기한후신고일수]이 된다.

둘째, 신고누락 및 과소신고가산세는 신고누락 또는 과소신고소득금액에 해당하는 세액의 2배 이하에 해당하는 금액을 벌금으로 징수한다.

116) <http://sbinfoCanada.about.com/cs/taxinfo/f/latefiletax.htm>

117) http://www.ntat.gov.tw/county/ntat_ch/aig_04_3_q22.jsp에서 일본어로 번역하여 다음과 같이 올려져있다.

(一) 期限切れ申告: 「納付すべき税額」に対して、郵政貯金の1年定期の預金利率により、超過日数分の利子が加算される。

(二) 申告漏れ及び過少申告: その所得分の税額の2倍以下の額を罰金として徴収する。

(三) 無申告: 申告しなかった所得に対する税額の3倍以下を罰金として徴収する。

셋째, 무신고한 경우에는 무신고한 소득금액에 해당하는 세액의 3배 이하에 해당하는 금액을 벌금으로 징수한다.

2. 중국

중국에는 우리나라의 가산세에 해당하는 직접적인 규정이 없고 다만 조세징수관리법 제5장(제60조 이하)에서 세법상의 의무를 위반한 경우 과태료에 처하거나, 그 의무위반이 중대한 경우에는 형사처벌한다고 규정되어 있을 뿐이다. 따라서 신고 및 납부 등의 무불이행에 대한 종류별가산세는 없는 것으로 보인다.

제7절 시사점

본장에서 유럽의 독일과 프랑스 2개국, 북미의 미국과 캐나다 2개국, 동양은 일본을 포함한 대만과 중국 3개국, 모두 합쳐 7개국의 가산세제도를 살펴보았다. 종류별가산세율에 대한 것을 정리하면 다음과 같은 표를 만들 수 있다.

국가별	신 고 불 성 실		납 부 불 성 실
	무 신 고	과 소 신 고	
미 국	매월 5% (최대 25%)	20%	매월 0.5%(최대 25%)
캐나다	5%+매월 1%(최대 2%)	없 음	국채평균이자율 +4%
독 일	10%(최대 25,000유로)	없 음	월 1% (연 12%)
프랑스	10% +매월 0.75%	· 단순누락 월 0.75% · 고의누락 40% · 사위행위 80%	10% +매월 0.75%
일 본	15%	10%	14.6%
대 만	3배 이하의 벌금	2배 이하의 벌금	1년만기 우편이자율적용
중 국	없음(과태료 또는 형사처벌)	좌 동	좌 동

위 표를 중심으로 우리에게 주는 시사점을 간추리면 다음과 같
이 될 것이다.

첫째, 신고불성실 및 납부불성실가산세제도는 어느 나라를 막론하고 대부분의 국가가 채택·시행하고 있는 제도임을 알 수 있으나, 유독 중국과 대만은 예외라는 점이다. 중국과 대만은 신고불성실은 물론 납부불성실의 경우까지도 조세범으로 다루고 있다는 점에서 국민의 의무 중 하나인 납세의무를 게을리 하게 되면 엄히 다스리고 있다는 점에서 돋보인다고 할 것이다.

둘째, 각국의 가산세율이 종류별로 서로 달라 ‘표준적으로 어느 정도이어야 한다.’라고 하는 가이드라인은 제시될 수 없지만 비교치로서의 역할은 충분히 할 수 있다고 본다. 이렇게 볼 때 무신고의 경우 미국 25%를 제외하고는 대부분 20% 미만임을 알 수 있고, 과소신고의 경우에도 미국 20%를 제외하고는 대부분 10% 정도의 수준임을 알 수 있다. 그러나 후자의 경우, 캐나다와 독일은 원칙적으로 과소신고 가산세제도가 없다는 것과 과실의 정도에 따라 달리 취급하고 있다는 점이 특이하다.

셋째, 납부불성실가산세의 경우 대부분 시중의 이자율을 감안하여 가산세율을 정하고 있음이 발견되나, 그 중 캐나다와 일본은 구체적으로 캐나다는 국채이자율에 4%를, 일본은 은행법에 의한 기준할인율에 4%를 가산하여 가산세율을 유동적으로 정하고 있음을 알 수 있다.

제5장 가산세제도의 문제점과 개선방안

제1절 서 설

현행 국세기본법 제47조의2 내지 제47조의5에서 무신고가산세 및 과소신고가산세, 초과환급신고가산세, 납부·환급불성실가산세, 부당무신고가산세 및 부당과소신고가산세, 부당초과환급신고가산세에 대해 통칙적으로 규정하고 있다. 이들은 모두 납세자 자신에 의한 신고·납부와 관련된 가산세이다. 이상과 같은 여러 종류의 가산세는 세계 어느 나라를 막론하고 스스로 조세국가임을 자부하고 있는 국가에서 대부분 시행하고 있는 제도이기도 하다.

위의 것들을 제외한 다른 종류의 가산세는 각 개별세법에 열거되어 있다. 그 종류를 헤아리면 소득세 관련으로 15개, 법인세 관련으로 11개, 부가가치세 관련으로 13개, 상속세 및증여세 관련으로 12개나 있다. 이밖에 4개의 개별 세법에서 규정하고 있는 가산세를 합하면 모두 51개에 이른다. 이들 중 기업과세 관련의 가산세로 같은 내용의 것을 소득세법과 법인세법에서 각각 중복적으로 규정하고 있는 7개를 제외하더라도, 그 수가 44개에 이른다는 사실은 이는 이미 앞에서 지적한 바와 같다. 그런데 이들 가산세는 모두 납세자 자신을 위한 납세의무의 이행과는 직접 관련성이 없는 그야말로 오로지 세무행정에 대한 협력의무로서의 성질을 지닌다.

외국의 가산세제도에 대한 종류를 살펴보면서 우리의 제도와 비교하면, 미국을 비롯한 여러 선진국들의 경우에는 세무행정에 대한 협력의무로서의 가산세제도가 거의 없다는 사실에 놀라움을 금할 수 없다. 물론 각국의 문화와 그 국민들이 느끼는 세금에 대한 정서가 서로 다를 것이므로, 어떤 조세제도를 만들어 놓고 그

의무를 이행하는 수단까지 반드시 같아야 한다는 논리는 성립될 수 없다. 따라서 납세의무의 이행에 대한 방법이 외국의 그것과 같아야 하는 것은 아니다. 하지만 현대의 조세제도가 영국 등 서유럽에서 수 세기를 거치면서 이루어졌다는 사실 하나만으로도 그들의 제도가 어떠한 사고를 바탕으로 어떻게 발전되어 왔는지를 살펴보는 것은 대단히 중요하다.

가까운 일본의 경우에도 납세자 본인의 납세의무와 직접 관련된 신고·납부가산세 외에는 다른 가산세제도가 없다. 다른 가산세가 있는지를 굳이 말하라고 하면 인지세와 관련한 과태세 뿐인데 이마저도 자기의 납세의무와 관련된 것으로 보아야 한다.

소득세법상 기업과세에 대한 가산세와 관련하여 제Ⅲ장의 <표 1>에서 알 수 있듯이 군사정권 아래에서도 4개, 그리고 1991년 노태우정권 때에 1개(계산세)불성실가산세)가 신설된 것 외에 문민정부에서 추가된 가산세는 없었다. 그러나 국민의 정부에서 4개, 참여정부에서 6개 등 지난 10년 동안 신설된 가산세가 무려 10가지에 달한다. 이는 세정의 과학화와 선진화를 부르짖어 왔던 국세행정의 이정표를 실천하는 방법이 어떠했는가를 읽을 수 있는 하나의 증표라고 할 수 있다.

그 동안 경제규모가 급속도로 커진 것에 비례하여 조세법규 또한 복잡해져 왔을 뿐만 아니라 매년도의 연례적인 세법개정을 통해 질적으로도 그리고 양적으로도 더욱 복잡하게 전개되는 양상(樣相)을 띠고 있다. 이는 세정의 과학화에 따른 걸맞지 않는 수단으로 계속해서 납세자의 협력의무에 대한 폭을 넓혀가면서 그 이행을 담보한다는 명목으로 벌칙(가산세)에 주안점을 두었다고 해석할 수밖에 없는 일이다. 즉 당근을 주면서 의무를 이행하도록 유도하는 것이 아니라, 벌칙만능(罰則萬能)으로 문제를 해결하겠다는 입장에 다를 아니다.

그러나 보다 중요한 것은 지난 10여년에 걸쳐 신설된 여러 가지 조세행정에 대한 협력의무 및 그것을 담보하기 위한 가산세제도를 면면히 살펴보면 그 대부분이 납세자에 대한 불신에서 비롯된 것임을 알 수 있다는 사실이다. 그런데 이러한 국가(정부)의 국민에 대한 막연하기도 하고 뿌리 깊은 불신은 곧 인권 및 재산권과도 직접적으로 연관된다는 점을 간과해서는 안 될 일이다.

조세행정에 대한 협력의무와 그것을 담보하기 위한 가산세제도의 확대는 징세행정비용의 절감이라는 측면에서만 바라보면 긍정적인 면이 없는 것은 아니다. 그러나 그로 인한 납세순응비용은 고스란히 납세자가 떠안게 되어 납세에 대한 초과부담으로 이어질 수밖에 없다는 점이 문제이다. 이는 장기적으로 보면 조세제도의 왜곡과 납세자의 저항을 초래할 수 있다는 점에서 바람직스럽지 못하다고 할 것이다. 또한 일자리의 창출과 더불어 기업하기 좋은 나라로 환경을 조성하겠다는 현 정부의 국정지표와도 상충된다. 따라서 이 시점에서 지금까지 만들어진 협력의무를 담보하기 위한 각종 가산세제도가 과연 바람직스러운지에 대한 전면적인 재검토가 이루어져야 할 것으로 본다.

만일 국가차원에서 재검토를 하게 된다면 중점적으로 고려하여야 할 점은 첫째, 납세자에 대한 불신에서 비롯된 가산세제도는 가감하게 폐지되어야 하고 둘째, 어떻게 하는 것이 납세순응비용에 따른 초과부담이 최소화 될 수 있을 것인가에 초점이 맞추어져야 할 것이다. 이는 근본적인 재검토가 필요하다는 차원에서 보는 관점이다.

이와는 달리 단기적으로 당장 바꾸어야 할 시급한 과제가 우리 눈앞에 닥쳐와 있다고 본다. 이에 관한 문제점과 개선방안을 다음 항목에서 제시하고자 한다.

제2절 납세자 본인의 납세의무와 관련된 가산세

1. 국세기본법상의 가산세 및 감면제도의 내용

국세기본법에서 규정하고 있는 가산세제도 및 그 감면과 관련된 내용을 간략하게 정리하면 다음과 같다.

1) 국세기본법상의 가산세의 세율은 ①일반 무신고가산세율 20%, ②일반 과소신고가산세율 10%, ③부당무신고 및 부당과소 신고의 가산세율은 각각 40%, ④납부불성실 및 환급불성실가산세율은 1일 $\frac{3}{10,000}$, ⑤일반 초과환급신고가산세율은 10%, ⑥부당 초과환급신고가산세율은 40%라는 점은 위에서 살펴본 바와 같다.

2) 가산세 감면에 대한 내용을 정리해 보면 i)가산세부과의 원인이 되는 사유가 국세기본법 제6조 제1항의 규정에 따른 기한연장사유에 해당하거나, ii)납세자가 의무를 불이행한 것에 대하여 정당한 사유가 있는 때에는 해당 가산세를 부과하지 아니하며, iii)아래에 해당하는 경우에는 각각 신고불성실가산세액의 일부를 감면하는 것으로 규정되어 있다.

첫째, 수정신고와 관련하여 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내에 수정신고한 경우에는 50%, 법정신고기한이 지난 후 6개월 초과 1년 이내에 수정신고한 경우에는 20%, 법정신고기한이 지난 후 1년 초과 2년 이내에 수정신고한 경우에는 10%를 각각 감면한다. 그러나 과세표준과 세액에 관하여 경정이 있을 것을 미리 알고 수정신고서를 제출한 경우에는 감면에서 제외된다.

둘째, 기한후신고와 관련하여 법정신고기한 경과 후 1개월 이내

에 하는 경우에는 무신고가산세액의 50%를 감면한다. 따라서 그 적용되는 가산세율은 일반무신고가산세(20%)의 경우에는 10%, 부당무신고가산세(40%)의 경우에는 20%가 경감된다는 의미이다.

셋째, 조세협력의무와 관련하여 세법에 따른 제출·신고·가입·등록·개설의 기한이 지난 후 1개월 이내에 지연하여 의무를 이행하는 경우에는 해당 가산세율의 50%를 감면한다.

3) 기한연장사유에 해당하거나 정당한 사유가 있는 경우를 제외하고는 그 어떠한 경우에도 납부불성실가산세는 감면에서 제외된다. 다만, 과세전적부심사 결정·통지기간 이내에 그 결과를 통지하지 아니한 경우에 한하여 과소납부가산세액의 50%를 감면한다.

2. 신고불성실가산세

가. 일반신고불성실가산세

납세자가 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 경우로서 일반무신고의 경우에는 산출세액에 20%에 해당하는 금액을 일반무신고가산세로, 일반과소신고의 경우에는 10%에 해당하는 금액을 과소신고가산세로 각각 부과할 수 있는 것으로 규정하고 있다. 이때 원천납부된 세액이 있는 경우에는 산출세액에서 그 원천납부세액을 뺀 금액에 가산세율을 적용한다.

그런데 가산세 산출을 위한 기준세액을 계산할 때 왜 산출세액에서 원천납부세액만을 빼주고 중간예납 또는 수시부과세액이 있는 경우에도 이를 빼주지 않는 이유는 무엇이며 또 그에 대한 당위성이 있는 것일까? 아무리 살펴보아도 그 합리적 당위성을 찾

아보기가 어려웠다. 제Ⅳ장에서 살펴보았듯이 외국의 경우 대부분의 국가들이 법정신고기한내에 신고하였더라면 추가로 납부하였어야 할 세액에 대하여 가산세를 부과하고 있고 특히 일본의 경우에도 증차세액에 대하여 가산세율을 적용하고 있음은 이미 지적한 바와 같다.

따라서 우리의 경우에도 이를 합리적으로 고쳐야 할 것으로 본다. 즉 외국의 여러 나라들처럼 당초 정당하게 신고하였더라면 납부하였어야 할 세액 이를 떼면 일본의 표현처럼 증차세액에 대해 가산세율을 적용하는 것이 합리적일 뿐만 아니라 계산상으로도 훨씬 간편하다고 생각된다. 때문에 지금처럼 산출세액에서 원천납부세액만을 차감할 것이 아니라 중간예납세액과 수시부과세액을 포함한 전체 기납부세액을 차감하여 계산된 금액을 가산세의 산출기준금액으로 하여 가산세를 산출하여야 한다고 본다.

나. 부당신고불성실가산세

납세자가 부당한 방법으로 과세표준 또는 세액을 무신고 또는 과소신고하거나 부당초과환급신고를 하는 경우, 그 부분에 대해 적용하는 증가산세율은 40%이다. 여기에서 말하는 ‘부당한 방법’이란 납세자가 국세의 과세표준 또는 세액계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장하는 것에 기초하여 국세의 과세표준 또는 세액의 신고의무를 위반하는 것으로서 ‘이중장부의 작성 또는 허위기장’ 등 6가지로 구분하여 열거하고 있다는 점은 위에서 지적한 바와 같다(국기령27②).

이 부당한 방법에 대한 6가지의 예시를 보면, 그 중 5가지는 구체적으로 예시되어 있으나, 마지막 6번째는 이미 열거된 5가지의 내용까지도 포괄될 수 있는 ‘그 밖에 국세를 포탈하거나, 환급·공

제받기 위한 사기 그 밖의 부정한 행위'로 되어 있다. 그런데 이와 같은 내용을 최근에 전면 개정된 조세범처벌법에서도 담고 있다. 이 법은 2009년 말에 그 전문(全文)이 개정되어 2010.1.1.부터 시행하고 있는 바, 제3조 제1항에서 조세포탈범의 정의를 '사기나 그 밖의 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자'로 규정하고 있는 것과 비교하면 이들 내용이 사실상 동일함을 알 수 있다.¹¹⁸⁾ 이것과 관련하여서는 제Ⅱ장에서 살펴보았듯이 동일한 조세포탈 행위에 대해 두 번, 즉 증가산세의 부과와 함께 벌금 및 체형(體刑)이 가능하다는 점을 밝힌 바와 같다.

가산세와 조세형벌이 형식적으로는 제재의 목적이나 법적 성격이 달라 법리상 중복 부과가 가능하다고 하지만, 실질적으로는 두 가지 모두 동일한 위반행위에 대한 제재적 성격을 갖고 있다는 점에서 일반 국민의 법 감정에 반한다고 보아야 할 것이다. 그러기 때문에 이에 대한 입법적인 조정이 필연적으로 뒤따라야 할 것으로 생각되지만 현재로서는 딱히 해결될 수 있는 차선택도 없어 보이므로, 최소한도로 증가산세의 세율에서라도 일부 하향 조정이 되어야 할 것으로 기대한다.

조세범칙조사를 통해 조세범으로 판명되어 소추(訴追)될 정도라면 기업의 규모면에서 중견기업 이상일 터이지만, 그런 정도의 기업들도 증가산세율 40%는 너무 높다고 하는 점을 부각시켜 경제단체들을 통해 지속적으로 인하조치가 건의되고 있다는 것은 주지(周知)의 사실이다. 그러나 그 보다 소규모 영세사업자의 경우

118) 조세포탈범의 형량은 2년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제받은 세액(이하 '포탈세액'이라 한다)의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 다만, ① 포탈세액이 3억원 이상이고, 그 포탈세액이 신고·납부하여야 할 세액의 30% 이상인 경우, ② 포탈세액이 5억원 이상인 경우에는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처하도록 규정하고 있다.

에는 그 부담의 정도가 소화할 수 있는 능력의 범위를 넘어서는 것으로 보인다. 또한 증가산세율의 경우에는 대기업보다는 오히려 영세한 중소기업 쪽이 주된 부과대상자가 될 가능성이 더 크다고 하는 점에서 현행의 증가산세율은 시급히 합리적으로 조정되어야 할 것으로 보인다.

제4장에서 살펴본 바와 같이 증가산세제도를 세계 여러 나라들이 채용하고 있다는 점에서 폐지되어야 할 당위성은 크지 않다고 할 것이다. 왜냐하면 사위(詐僞) 기타 부정한 방법을 이용한 고의에 의한 탈세는 엄벌되어야 한다는 것이 세계적인 추세라는 점을 부인하기 어렵기 때문이다. 외국의 사례를 구체적으로 비교해 보아도 미국의 경우 75%, 프랑스는 80%, 캐나다는 50%까지 증가산세를 부과할 수 있도록 되어 있고, 일본의 경우에도 무신고에 대한 증가산세율은 40%, 과소신고분에 대해서는 35%를 부과하고 있다는 점이 이를 방증하고 있다.

그렇다고는 하나 영세 중소기업을 포함하여 일률적으로 무거운 제재를 가하는 것은 옳은 방법이 아니라고 본다. 따라서 신고 및 납부불성실가산세가 국세기본법으로 통합되기 전에 법인세법에서 규정하고 있던 증가산세율에 대한 규정을 상기해 볼 필요가 있다. 즉 2006년까지 시행하던 구법인세법 시행령 제76조 제1항에서 ‘미달하게 신고한 금액이 적법하게 신고하여야 할 과세표준금액의 1/3이상이고, 부당과소신고금액이 50억원을 초과하는 경우에는 그 미달하게 신고한 금액에 해당하는 산출세액의 30%에 상당하는 금액을 과소신고가산세로 부과’하도록 규정하고 있었다. 과소신고금액이 과세표준의 1/3이 넘을 뿐만 아니라 또한 부당과소신고금액이 50억원이 넘는다는 것은 탈세의 비율이 현저하게 높다는 점은 물론 기업의 규모 면에서도 대기업이라야 해당될 수 있음을 쉽게 짐작해 볼 수 있을 것이다. 따라서 이 규정이 지금의 것보다

훨씬 합리성을 지니고 있었다고 판단된다. 왜냐하면 대기업과 그에 미치지 못하는 기업을 구분하면서 가산세율도 2원화하여 차별적으로 적용하였기 때문이다. 그러므로 이 규정을 다시 되살릴 필요가 있다고 본다. 그렇다고 하여 종전의 위 규정을 액면 그대로 답습하자는 것은 아니다. 구분의 기준인 1/3과 50억원을 탄력적으로 하향조정하는 등으로 운용하는 것도 하나의 방법일 것이기 때문이다. 이렇게 되면 영세 중소기업은 포함될 여지가 거의 없으므로 일거양득일 수 있다.

이 뿐만 아니라 증가산세를 적용함에 있어서도 당초에 부당한 방법에 기초하여 계산한 과세표준을 신고한 후 나중에 사업자 스스로가 자진해서 수정신고를 한 경우에는 증가산세율의 적용을 배제하여야 하는 것이 타당하다고 본다. 왜냐하면 그렇게 하는 것이 신고납부제도의 본질이 훼손되지 않고 또한 일반 형벌을 가함에 있어서도 정상을 참작하여 그 형을 경감하고 있는 제도적 장치와 균형을 이룰 수 있다. 이러한 점 등을 감안하여 납세자 스스로가 외부의 개입 없이 반성의 의미로 자발적인 수정신고를 이행한다면 이를 제도적으로 적극 권장할 필요가 있기 때문이다.

3. 납부불성실가산세

가. 납부불성실가산세의 현황과 비교

납부불성실가산세의 입법취지 및 그 법적성질은 납세의무자로서 하여금 성실하게 납부하도록 유도하는 데에 있고, 일단 납부불성실세액이 발생하면 그 납부불성실세액에 대한 이자만큼 금융혜택을 받은 것으로 보아 그에 해당하는 금액을 가산세로 부과하고 있다.¹¹⁹⁾ 따라서 납세의무자가 납부불성실금액에 대한 이자상당액

에 대해 숨은 혜택을 보았다고 하는 것에 착안하여 그 만큼에 대해 가산세를 부과하는 것이므로, 결국은 사법상 금전채무의 이행지체에 따른 손해배상과도 유사하다는 것 때문에, 이는 특별한 사정이 없는 한 언제나 과소신고가산세와 병행하여 부과된다.

그러나 금융혜택 또는 금전채무의 이행지체에 따른 손해배상금을 즉 가산세율을 얼마로 정할 것인지는 단정적·일률적으로 말할 수는 없다. 왜냐하면 그 율의 결정은 입법자의 정책의사에 달려 있다고 할 수 있기 때문이다. 그렇다고는 하지만 제한 없이 무조건적으로 입법자의 의사에 내맡겨졌다고 할 수는 없다. 왜냐하면 그것은 조세에 관한 국민적인 정서, 금융시장에서 통용되고 있는 시중금리 및 중앙은행에서 결정하는 기준금리 등 여러 가지의 요소가 복합적으로 어울려 결정되어야 하는 일이기 때문이다.

현재 시행하고 있는 과소납부가산세율의 결정기준은 금융기관의 연체대출금리를 감안하여 시행령에서 정하도록 위임이 되어 있고, 그 위임규정에 따라 2003년 이후부터 1일 $\frac{3}{10,000}$ (연 10.95%)으로 규정되어 지금까지 8년째 유지되고 있다.

국세기본법 제48조 제1항에 기한연장사유에 해당하거나 정당한 사유가 있는 경우에는 납부불성실가산세를 전액 감면하도록 규정되어 있는 한편 과세행정청이 과세전적부심사의 결정·통지기간 이내에 그 결과를 통지하지 아니한 경우에 한하여 가산세의 50%를 감면하는 외에는 그 어떤 경우에도 가산세의 감면이 허용되지 않는다. 따라서 법정납부기한을 단 하루만 넘겨도 연 10.95%에 해당하는 가산세를 물어야 한다. 그 이유는 바로 위에서 지적한 바와 같이 납부불성실세액에 대한 이자만큼 금융혜택을 본 것으로 보기 때문이며, 이는 또한 부당이득에 대한 환수이론과도 그

119) 대법원 2006.8.24. 선고 2004두3625 ; 1998. 11. 27. 선고 96누16308

맥을 같이 한다고 볼 수 있기 때문이다.

이것과 관련해서는 캐나다와 일본의 제도가 좋은 본보기가 될 것으로 판단된다. 구체적으로 보면 캐나다의 납부불성실가산세율은 90일분짜리 국채의 평균이자율에 4%를 가산한 율로 정하고 있다. 그러나 일본의 경우에는 원칙적으로 연 14.6%로 정해져 있으나, 납부기한일의 익일부터 2월을 경과하는 날까지의 기간에 대해서는 7.3%의 경감율이 특별적으로 적용된다. 또한 이 경감율이 일본 은행법상의 기준할인율에 4%를 가산한 율이 7.3% 미만인 경우에는 그 율이 적용된다. 납부기한일의 익일부터 2개월 동안 7.3%의 경감율을 적용하는 이유는 납세자로 하여금 조금이라도 빨리 세금을 납부하도록 유도하기 위한 인센티브의 제공 때문이라는 것이다.

뿐만 아니라 법정신고기한내에 신고·납부하였으나 법정신고일로부터 1년을 경과한 날 후에 수정신고를 하는 경우 그 세액에 대해 납부불성실가산세(연체세)가 부과되는 기간은 법정신고기한일 이후 1년을 경과하는 날까지 부과된다. 기한후신고의 경우에도 마찬가지로 기한후신고일의 익일부터 기산하여 1년을 경과한 날 후에 수정신고함으로써 새로운 세액이 확정되는 경우에도 그에 대한 납부불성실가산세(연체세)는 기한후신고일 이후 1년을 경과하는 날까지만 부과되고 그 이후의 기간에 대해서는 부과되지 않는다. 이는 수정신고에 대한 가산세는 신고기한일 이후 1년간만 부과된다는 의미이다.

나. 납부불성실가산세의 개선방안

1) 가산세율에 대하여

납부불성실가산세는 납부불성실세액 만큼에 대한 금융혜택 내

지 사법상의 금전채무와 관련한 이행지체로서의 손해배상금의 성격을 가진 행정벌로서의 성격이라는 것은 위에서 이미 지적한 바와 같다. 그렇다고 하더라도 조세 그 자체가 사유재산에 침해적 요소가 있다는 점을 부인할 수 없는 이상 실제로 자금이 부족하여 세금을 내지 못하는 어려운 납세자의 입장을 무조건적으로 무시하여서는 안 된다고 생각된다. 따라서 그 가산세율을 정함에 있어서는 위에서 지적한 여러 요소들을 종합적으로 고려하여 결정하여야 할 것이다.

이에 대해 다음과 같은 검토가 이루어져야 한다고 본다.

첫 번째, 가산세율을 정함에 있어 그 이자율(가산세율)을 여신 이자율에 둘 것인지 아니면 수신이자율에 둘 것인지를 명확하게 밝힐 필요가 있다고 본다. 왜냐하면 과세권자 또는 납세자 각각의 입장에 따라 이자율도 달라질 수밖에 없기 때문이다. 그러나 정부가 납부불성실세액만큼을 불성실납세자에게 예금을 해 두었다가 나중에 인출해 오는 듯이 비율을 맞추는 것은 논리적으로 옳지 않다. 이와는 달리 정부가 그 세액만큼을 다른 기관(예를 들면 한국은행)으로부터 차입(대출)하여 국가재정에 충당하고 그것을 나중에 납세자로부터 징수하여 상환하는 것으로 보면 다른 기관으로부터의 차입이자율이 적정한 가산세율이 될 것이다. 왜냐하면 당초 납세자가 정당하게 세금을 납부하였더라면 정부는 그 금액만큼 차입할 일이 없었을 것이기 때문이다.

그러나 불성실한 납세자 때문에 외부차입을 하였다고 가정하는 경우에도 그 차입을 위한 각종 행정비용 등의 부대비용까지도 추가되어야 할 것이다. 왜냐하면 정부는 전체 국민의 입장을 고려하여 중립적이고 또한 공평하여야 하기 때문이다. 따라서 가산세율은 <외부차입에 대한 발생 예상이자 + 차입 부대비용>의 합계액에 상응하는 이자율로 정하여야 할 것이다. 다만, 차입 부대비

용에 대한 정확한 통계를 낼 수 없겠지만, 이 비율은 차입이자율의 10%를 넘어서는 안 될 것이다.

두 번째, 납세자의 입장에서 본다면, 당초부터 납부불성실세액 해당액을 시중은행으로부터 차입하여 세금을 납부한 것으로 가정한다면 시중은행 차입이자율이 될 것이고, 그것에 차입을 위한 부대비용이 추가될 것이다. 그렇다면 <시중은행 차입 예상이자 + 차입 부대비용>의 합계액에 상응하는 이자율로 정하여져야 할 것이다. 마찬가지로 차입 부대비용은 대출이자율의 10%를 넘어서는 안 될 것이다.

세 번째, 이론구성에 다소 불합리한 점이 있다고 보일 수 있기는 하지만, 제삼의 다른 기준을 제시할 여지도 있다. 즉 법인세법상 부당행위계산 부인규정과 관련하여 법인세법 시행령 제89조 제3항 제1호 및 동법 시행규칙 제43조에 규정되어 있는 가지급금 인정이자율의 계산에 적용하는 당좌대출이자율(현행 8.5%)에 관한 규정이다. 여기에서 말하는 당좌대출이자율은 종전의 법문에는 ‘금융기관의 당좌대출이자율을 고려하여 국세청장이 정하는 이자율’로 표현되어 있었으나, 2009.3.30. 그 이자율 자체를 시행규칙에서 정하여 시행하도록 개정되었다. 그러나 시중금리를 고려하여 정한다는 방침에는 변함이 없는 것으로 보인다.

위와 같은 3가지 기준을 통해 현행 가산세율 10.95%가 적정한지에 대해 검토하기로 한다. 첫 번째의 기준에서 보면 한국은행의 기준금리는 현재 2%이고 여기에 부대비용으로 10%에 해당하는 0.2%를 가산한다고 하여도 2.2%에 불과하다. 두 번째 기준에서 보면 현재 2010년 2월을 기준으로 시중은행 평균대출금리는 5.94%이므로 여기에 차입부대비용을 10%를 가산한다고 하여도 6.53%에 불과하다. 그리고 세 번째의 기준은 아예 시행규칙에서 정하고 있기 때문에 8.5%이다.

그렇다면 현행 가산세율 10.95%는 위의 어느 경우보다도 높다는 결론에 이른다. 따라서 이에 대한 개정이 시급하다고 하는 결론은 이미 도출된 셈이다. 그러므로 향후에 정부가 가산세율을 조정할 때에는 위의 세 가지 기준과 비교하면서 결정해 줄 것을 제안하고자 한다.

가산세율의 결정할 때 참고할 사항은 캐나다와 일본의 제도가 좋은 본보기가 될 수 있을 것이다. 캐나다처럼 국채이자율에 4%를 가산하여 정하는 것도 하나의 방법이 될 수 있기 때문이다. 그렇게 한다면 2010.4.28. 기획재정부가 인터넷으로 ‘제4차 국고채 매입(조기환매)입찰결과’에 대해 발표한 자료에 따르면 낙찰된 ‘5년물 낙찰가중평균금리’가 2.55~2.98%이므로 여기에 4%를 가산하면 약 7% 수준 정도가 될 것이다.

2) 가산세의 적용기간 및 감면에 대하여

이 부분에 대해서는 다음과 같이 두 가지로 나누어 고찰하고자 한다.

첫째, 정부부과의 결정제도 아래에 있는 세목인 상속세와 증여세는 과세행정청의 결정이라는 절차를 거침으로써 납세의무가 확정되기 때문에, 법정신고기일 이전에 납세자가 과세표준과 세액에 대하여 행한 신고·납부의 법적성질은 과세행정청의 결정을 돕기 위한 과세자료의 제공으로서의 협력의무에 지나지 않는다. 그럼에도 자진신고 납부의무를 불이행한 경우에도 다른 세목과 똑 같이 가산세를 부과하고 있다.

다른 한편 「상속세 및 증여세법」 제76조 제3항 및 같은 법의 시행령 제78조 제1항에서 상속재산 또는 증여재산의 조사, 가액의 평가 등에 장기간이 걸리는 등 부득이한 사유가 있는 경우를 제외하고는 상속세과세표준 신고기한일로부터 6월, 증여세의 경우에

는 3월 이내에 결정하도록 규정하고 있다. 그럼에도 과세행정청은 이를 훈시적 규정으로 해석하여 그 기간 내에 결정하는 하는 경우가 드문 것이 현실이다. 말하자면 과세행정청이 법률로 규정되어 있는 법정결정기한에 관하여 절차적 사항에 불과하다는 이유로 법을 위반하고 있는 셈이다.

그러나 납세자는 과세행정청의 결정지연으로 부당하게 가산세를 많이 물어야 되는 결과를 초래한다면, 이는 사정이 다른 문제라고 보아야 할 것이다. 왜냐하면 과세관청의 결정지연이 납세자의 이익을 침해함으로써 재산에 중대한 영향을 미쳤다고 할 것이며, 그렇게 본다면 위의 규정은 강행규정으로 해석하여야 할 것이기 때문이다.¹²⁰⁾ 뿐만 아니라 법문을 보더라도 결정기한을 명시적으로 둔 것에 대해 자유재량으로 해석할 여지는 없다고 본다. 왜냐하면 ‘결정하여야 한다’로 되어 있을 뿐 ‘결정할 수 있다’라고 표현하고 있지도 아니하고 또한 재산의 조사 및 평가에 장기간이 걸릴 수밖에 없는 경우에는 그 사유를 해당 납세자에게 알리도록 규정하고 있는 점을 감안하면 훈시규정으로 해석할 수 있는 여지는 없어 보이기 때문이다. 그렇다면 결정지연으로 인해 추가로 가산세가 붙는 부분은 과세행정청의 귀책사유로 돌려야 하고 따라서 그 부분에 대해서는 납세의무자에게 가산세를 부과할 수 없다고 할 것이다. 뿐만 아니라 조사 및 평가에 장기간이 소요되어 결정이 지연되는 경우에도 같은 맥락에서 납세의무자의 귀책사유로 돌릴 수는 없다는 점에서 결과는 마찬가지라고 할 것이다.

이러한 법리는 신고납부제도에 해당하는 법인세법 제66조 제1항 및 같은 법 시행령 제103조 제3항과 소득세법 제80조 제1항 및 같은 법 시행령 제142조 제2항에서 규정하고 있는 것 또한 마

120) 대법원 1992.4.28. 선고 91누9848를 참고하면 그와 같은 해석이 나올 수 있다고 본다.

찬가지이다. 즉 법인세법과 소득세법에서도 똑같이 납세의무자가 법정신고기한 안에 과세표준과 세액을 신고하지 아니한 경우에는 과세관청이 1년 내에 그 결정을 완료하도록 명시적으로 규정하고 있기 때문에, 이것도 위에서 지적한 바와 같이 똑 같은 논리가 적용되어야 할 것이다.

이를 다시 정리하면 첫째로 확정절차에 따른 결정에 대해 과세관청의 지연으로 발생하는 가산세는 납세의무자의 귀책사유로 볼 수 없다고 할 것이므로, 지연결정기간 만큼에 해당하는 가산세는 면제되어야 할 것이다.

둘째로 적법한 신고를 한 후 수정신고를 하거나 혹은 기한후신고를 한 후 다시 그 부분에 대하여 수정신고를 하는 경우에도 신고납세제도 본래의 취지를 살리고 또한 자발적인 수정신고를 권장한다는 차원에서 일정기간까지만 가산세를 물리고(예를 들어 일본처럼 법정신고기한 또는 기한후신고가 있는 후의 1년간) 그 후의 가산세는 전부 또는 일부를 면제하는 방향으로 나가는 것이 바람직하다고 본다. 이에 대하여는 다음 항에서 재론할 것이다.

4. 수정신고에 대한 가산세의 감면

가. 가산세 감면의 현황과 비교

국세기본법 제48조 제2항 제1호에서 과세표준수정신고를 하는 경우에는 과소신고가산세(국기법47의3), 초과환급신고가산세(국기법47의4) 및 부가가치영세율 과세표준불성실가산세(부법22⑦)를 각 기간 별로 아래와 같이 감면한다. 다만, 과세관청이 경정할 것을 미리 알고 수정신고서를 제출한 경우는 감면대상에서 제외된다(국기법 48 ②).

① 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내에 수정신고한 경우에는 50%

② 법정신고기한이 지난 후 6개월 초과 1년 이내에 수정신고한 경우에는 20%

③ 법정신고기한이 지난 후 1년 초과 2년 이내에 수정신고한 경우에는 10%

이는 2009년 시행 개정세법에 의한 것으로 그 전에는 법정신고기한 경과 후 6월 이내에 수정신고를 한 경우에만 50%를 감면하도록 규정하였을 뿐 법정신고기한 경과 후 6월에서 단 하루만 늦어도 가산세의 감면은 배제되었다. 그러나 뒤늦게나마 감면기간을 2년으로 연장하면서 감면기간별로 차등을 두어 감면조치를 확대한 것은 매우 적절한 일로 평가된다.

우리의 현행 제도를 외국의 그것과 비교하면 미국 등 영미법은 특별히 수정신고에 대한 관념을 가지고 있지 않는 것처럼 보인다. 때문에 그들의 제도를 우리나라의 그것과 비교한다는 것은 다소 무리가 있다고 할 수 있으므로, 우리와 같은 동양적 사고를 가진 일본의 그것과 비교하는 것이 보다 타당한 방법으로 보인다. 따라서 일본의 경우를 보면 과세행정청의 조사가 착수되어 경정 또는 결정이 있을 것이라는 예상을 하지 아니하고 한 수정신고에 대해서는 과소신고가산세가 부과되지 아니한다. 이렇게 하는 이유는 신고납세제도의 보급을 도모하고 자발적인 수정신고를 권장하기 위한 목적에서라고 한다.¹²¹⁾

선진국이라면 어느 나라를 막론하고 거의 대부분의 세목에 관하여 신고납부제도를 취하고 있다. 신고납부제도란 납세자가 본인의 부담세액을 그 스스로 확정하는 절차이다. 이 제도는 민주적 납세방식에 적합하고 또한 조세의 능률적 징수의 요청에도 합치

121) 金子 宏, 위의 책, p.580

되는 제도로 평가되고 있다. 때문에 이를 자기부과제도(self-assessment)라고도 한다.

이러한 이유 때문에 이웃 일본은 과세관청의 조사가 착수되어 경정이 있을 것이라는 예상이 없는 상태에서 스스로 자진하여 수정신고하는 경우, 과소신고가산세를 부과하지 않고 있다는 점에서 이것은 곧 과감한 유인제도(인센티브)로 작용하고 있는 것이다.

수정신고란 경정청구와는 그 성격을 달리한다. 즉 당초신고세액을 증액시키기 위한 확정절차에 속한다는 점에서 국가가 이를 방해할 하등의 이유가 없는 것이다. 오히려 납세자에게 수정신고를 적극적으로 권장 내지 촉진하는 차원에서 화끈한 동기부여를 제공할 필요가 있다.

또한 실무적으로 전년도에 잘못 신고된 내용은 대개 그 다음해의 결산시점에서 발견되는 것이 현실이다. 즉 해당 연도의 과세소득을 신고하기 위해 결산서 및 조정계산서를 작성하면서 전년도에 작성현황과 비교할 때 발견되는 경우가 대부분이다. 그러므로 수정신고에 대한 혜택이 적고 상대적으로 가산세의 부담이 크다면 그것 때문에 한 동안의 심리적 갈등을 겪고난 후 “걸리면 그때 가서 내겠다”는 식으로 마음이 변해 수정신고를 포기하는 경우가 많다는 점을 유념할 필요가 있다. 과소신고가산세는 그 시기에 관계없이 한 번만 무는 것이지 가산세 위에 또 가산세가 추가되는 것이 아니라는 점과 그 해당 과세연도에 대한 세무조사를 받지 아니하면 가산세는 물론 본세도 내지 않을 수 있다는 은근한 기대감도 깔려있다고 보아야 한다.

그러므로 가산세제도가 때에 따라서는 선량한 납세자의 납세도의심(納稅道義心)을 가로 막는 역기능도 내포(內包)되어 있다는 점을 부인할 수 없다고 할 것이다. 또한 납세자가 수정신고를 하

는 근본적인 이유는 늘어나는 여러 가지 가산세의 부담이 두려워 서라기보다는 반대로 성실한 납세의무의 이행을 위한 충정에서 비롯된 것으로 선의적으로 평가하여야 한다. 따라서 납세의무자의 내면적인 심리적 작용을 고려하면서 또한 세무조사가 없는 경우에도 국가의 세수일실이 생기지 않도록 하기 위해서라도 수정신고에 따른 폭넓은 감면혜택이 주어져야 한다. 즉 납세자로 하여금 신고납세제도의 취지에 충실하도록 유도함과 동시에 국가의 적극적인 배려를 통해 과중한 세부담 없이 마음 편히 수정신고를 할 수 있도록 하기 위한 민주세정으로서의 권장책이 필요하다고 본다. 뿐만 아니라 이러한 방향으로 세제가 뒷받침 되지 않는다면, 오히려 국가가 먼저 세수일실에 따른 손해를 볼 수 있다는 점도 염두에 두어야 할 것으로 생각된다.

나. 개선방안

우리나라도 일본에서와 같은 제도를 도입할 필요가 있다고 본다. 왜냐하면 일본이 우리의 제도보다 훨씬 앞선 제도라고 평가되기 때문이다. 만약 납세도의심을 일본과 비교할 때 아직은 아니라고 판단되어 당장은 그것을 본받을 수 없는 상황이라 하더라도, 향후 점진적으로 그에 근접하는 방향으로 나아가야 할 것으로 본다.

따라서 위 내용을 바탕으로 다음과 같은 개선방안을 제시하고자 한다.

첫째, 법정신고기한 1년 이내에 수정신고를 하는 경우에는 신고불성실 및 납부가산세의 80% 정도를 감면하고,

둘째, 2년 이내에 하는 수정신고의 경우에는 신고불성실 및 납부가산세의 50%를,

셋째, 3년 이내에 하는 수정신고의 경우에는 신고불성실 및 납부가산세의 30%를 각각 감면하는 것으로 한다.

넷째, 세무조사 등 경정이 있을 것을 알고 어쩔 수 없이 하는 수정신고의 경우까지 가산세의 감면을 허용할 수는 없는 것이므로, 현행의 제도처럼 가산세의 감면에서 배제되어야 할 것이다.

5. 기한후신고에 대한 가산세의 감면

가. 기한후신고에 대한 검토

현재로서는 법정신고기한 경과 후 1개월 이내에 기한후신고를 하는 경우에는 무신고가산세액의 50%를 감면한다. 따라서 실제로 적용되는 그 가산세율은 일반무신고가산세(20%)의 경우에는 10%, 부당무신고가산세(40%)의 경우에는 20%가 된다는 의미이다.

이에 대한 개선방안을 제시하기에 앞서 먼저 외국의 세제와 비교하고자 한다. 기한후신고란 기한내의 무신고 상태에서 나중에 하는 신고이기 때문에 각국의 무신고가산세율을 비교하면 참고가 될 것이다. 이해를 돕기 위해 제IV장에서 언급된 국가들 중 선진 5개국에 대한 무신고가산세율만을 떼어내어 표로 나타내면 다음과 같다.

국가별 일반무신고가산세율 비교

국 가 별	미 국	캐 나 다	독 일	프 랑 스	일 본
가산세율	• 매월 5% • 최대 25%	최소 5% 최대 17%	10% (최대 25,000유로)	10% 최대 17.5%	15%

위 표에서 미국의 경우 무신고 상태에 이르게 되면 그 가산세

율은 매월 5%이기 때문에 5개월째부터 최대 25%가 된다. 미국을 최대점으로 하여 5개 국가를 비교하면 미국(25%)>우리나라(20%)>프랑스(17.5%)>태나다(17%)>일본(15%)>독일(10%)의 순으로 되어 우리나라의 것이 좀 높다고 할 수 있으나 큰 차이는 아니라고 생각되므로 대체로 수긍할 수 있는 부분이라고 본다.

그러나 기한후신고에 대한 가산세는 다르다. 우리나라는 법정신고기한 경과 후 1월 이내에 기한후신고를 한 경우에만 무신고가산세액의 50%가 감면된다. 즉 일반무신고가산세가 적용된다고 하면 20%에서 10%로 내려가게 된다.

위 표에서 알 수 있듯이 미국의 경우에는 매월 5%이므로 5개월째부터 최대 25%가 된다. 즉 1월 5%, 2월 10%, 3월 15%, 4월 20%가 되므로 우리나라의 가산세율과 비교할 때 1월 이내에 기한후신고의 경우에는 5%가 적고, 2월 이내의 기한후신고를 하는 경우에는 같은 결과가 된다. 일본의 경우에는 과세행정청의 조사가 착수되어 결정이 있을 것이라는 예상을 하지 아니하고 스스로 기한후신고를 한 때에는 무신고가산세가 15%에서 5%로 된다.

법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출하여야 하는 것은 어느 세목에 있어서건 기본적으로 꼭 지켜야 하는 납세자의 의무이기 때문에 이를 이행하지 아니면 마땅히 그에 상응하는 제재를 받아야 한다는 데에는 이의가 있을 수 없다. 다만, 부득이한 일이 있어 기한 내에 무신고할 수밖에 없는 사유가 발생한 경우, 즉 국세기본법 제6조(천재 등으로 인한 기한의 연장)에 따라 신고기한을 연장 받았거나 정당한 사유가 있는 경우까지 무신고로 취급하면 해당 납세자에게 너무 가혹하기 때문에 그와 같은 경우에는 가산세를 전액 감면해 주고 있는 것이다. 따라서 이러한 가산세 감면요건을 충족하지 아니한 자는 법정신고기한에 단 하루만 늦게 신고하여도 무신고로 취급될 수밖에 없는 노릇이다. 그렇지만

그런 와중에도 납세자가 경우에 따라서는 대단히 억울한 경우가 있을 수 있다는 점에 주안(主眼)을 두면서, 다른 한편 신고납부제도의 근본취지를 살려 인센티브를 제공하는 제도가 바로 ‘기한후 신고제도’라고 할 수 있다.

따라서 기한후신고는 관할세무서장이 세법에 따라 당해 국세의 과세표준과 세액을 결정하여 통지하기 전까지 기한후과세표준신고서를 제출할 수 있는 것으로 규정하고 있다. 2006년 이전에는 납부할 세액이 있는 자에 한하여 기한후신고를 할 수 있었으나 2007년부터는 납부할 세액의 유무에 불구하고 기한후신고가 가능하도록 허용하면서 법정신고기한 경과 후 1개월 이내에 하는 경우에만 무신고가산세액의 50%를 감면하는 것으로 개정되었다. 가산세감면에 대한 입법취지는 무신고자의 조기신고를 유도하고 의무위반과 가산세와의 제재 사이에 적정한 비례관계가 유지되도록 하는 한편 현행 법인세법 및 소득세법상의 여러 가지 협력의무의 위반에 대해서도 1개월 이내에 지연제출하는 경우에는 가산세를 50% 감면해 주는 것과 형평을 맞추기 위한 것이 그 입법취지이다.¹²²⁾

그런데 기한후신고 대상자들의 면면을 보면 근로자 경력을 가진 자들로서 자기에게 신고의무가 있는지조차도 모르고 있는 사람들이거나 또는 사업자의 경우에는 도산으로 인한 임의 폐업자들이 대부분인 것으로 보인다. 따라서 고의에 따른 무신고가 아니라고 하는 점에서 납세의무의 인식이 없이 그냥 지나치거나 혹은 참으로 딱한 형편에 처해 어쩔 수 없이 무신고를 저질렀을 경우들이다. 이 점에서 보면 법정신고기한일로부터 1개월은 너무 짧다고 느끼는 것이 당연하고 또한 이 같은 시각은 누구에게나 보편적인 것으로 보인다. 다른 한편 1개월에서 단 하루만 늦어도 가산세혜

122) 기획재정부, 2006 간추린 개정세법, 2007. p.20

택은 영원히 물 건너가는 것이기 때문에, 오히려 과세행정청으로부터 연락이 오거나 또는 걸리면 내겠다는 식으로 기한후신고를 아예 포기해 버릴 수도 있다는 점을 염두에 두어야 할 것이다. 또한 기한후신고는 대부분의 납세자가 납세의무에 대한 인식이 없이 그냥 지나치고 있다가 과세행정청으로부터 통지를 받거나 우연한 기회에 납세의무가 있음을 알고서 신고하는 경우가 대부분이라는 점도 감안하여야 한다고 본다.

따라서 탈세의도가 전혀 없는 일반무신고의 경우, 납세자의 자발적인 신고납부를 유도하기 위해서라도 법정신고기한 1개월은 너무 짧고 또한 1개월에 단 하루가 지난 경우라도 가산세액의 전부를 부과하게 되는 결과를 초래하기 때문에, 이는 납세자로 하여금 자진신고 의욕을 잃게 하는 원인이 되고 또한 경제적 부담 면에서도 지나치게 가혹하다고 볼 수 있을 뿐만 아니라 다른 외국 제도와 비교에서도 균형이 맞지 않는다고 할 것이다. 따라서 자진신고를 적극적으로 유도한다는 측면에서 그 기한을 대폭 늘려 줄 필요가 있다고 본다.

또한 기한후신고를 하는 경우에는 기한후신고에 대한 수정신고 및 경정청구마저도 불가능한 것으로 되어 있다. 특히 기한후신고에 대한 증액수정신고를 하는 것까지를 방해하여야 할 하등의 이유도 없다. 오히려 이는 적극적으로 권장하여야 할 사항이다. 뿐만 아니라 기한후신고의 내용에 세금을 과다하게 부담한 것이 나타난다면 돌려주는 것이 타당하다. 왜냐하면 조세법률관계에 있어 이론적으로는 조세채권자(국가)와 채무자(납세자)가 공히 대등한 관계에 있다는 논리를 펴고 있으나, 그 실제에서는 조세채권자인 국가가 그 어떤 면을 비교해 보더라도 우위를 점하고 있다는 사실을 부인할 수는 없기 때문에 법규정을 핑계 삼아 국가가 부당 이득을 취할 수 있는 구실을 삼아서 안 된다고 할 것이기 때문

이다. 요컨대 어느 경우에도 기한후신고자와 법정신고기한내에 정상적으로 신고한 납세자 사이에 가혹할 정도의 현격한 차별을 두어야 할 합리적인 이유는 없어 보인다.

나. 기한후신고에 대한 개선방안

위 내용을 바탕으로 다음과 같은 개선방안을 제시하고자 한다.

첫째, 현행 법정신고기한 경과 후 1개월 이내에 기한후신고를 하는 경우에만 가산세의 감면을 허용하는 것은 설득력이 떨어진다고 하는 점은 위에서 지적한 바와 같다. 따라서 그 기간을 적어도 3년 정도로 확대할 필요가 있다고 본다. 뿐만 아니라 신고불성실가산세의 감면을 50%도 너무 인색하다고 할 수 있다. 왜냐하면 뒤늦게나마 납세의무와 그 확정절차를 이행하는 데에 있어 가산세가 걸림돌이 되어서는 곤란하기 때문이다.

따라서 신고납부제도 본래의 취지도 살리면서 자진신고 의욕을 고취시킨다는 차원에서 1년 이내에 기한후신고를 하는 경우에는 가산세 감면율을 75%로 하고, 2년 이내에 하는 경우에는 50%, 3년 이내에는 25%까지 허용할 필요가 있다고 본다. 또 그렇게 하는 것이 수정신고에 대한 가산세 감면율과 다소의 차이를 나타낼 수 있고 또한 다른 나라와의 비교에서도 균형이 맞지 않을까 생각하는 것이다.

둘째, 기한후신고에 대해서도 수정신고는 물론 경정청구까지도 할 수 있도록 허용하는 제도를 결들여야 한다. 왜냐하면 수정신고는 당초의 신고세액을 증액하여 수정하는 것이기 때문에 제도적으로 굳이 막아야 할 이유가 없다고 보기 때문이다. 다른 한편 수정신고를 허용하면서 (당초의 신고세액을 감액시킨다는 이유로) 경정청구를 할 수 없도록 제도적으로 막는 것은 ‘놀부심보’로 비

취질 수 있다고 할 것이므로, 이왕에 제도개선을 피하려면 두 가지 모두를 허용하여야 할 것이다. 또한 이 수정신고에 대한 가산세의 감면도 일부나마 인정하는 제도를 마련하여야 할 것이다. 다만, 세무조사 등 경정이 있을 것을 알고 하는 기한후신고에 대한 수정신고의 경우에는 가산세의 감면이 역시 배제되어야 할 것이다.

제3절 협력의무 관련 가산세

1. 개 관

신고 및 납부와 관련된 불성실가산세를 제외한 대부분의 가산세는 모두 세무행정에 대한 협력의무에 해당한다. 그럼에도 불구하고 협력의무에 대해 불이행하거나 태만히 하는 경우에는 여지없이 가산세가 부과된다.

협력의무란 원래 납세의무와는 달리 과세행정청이 하여야 할 일들을 납세자에게 이전시켜 이를 의무화한 것이다. 이를 국가적 차원에서 보면 징세행정비가 절감되고 그로 인해 국민들로부터 전체적으로 세금을 적게 거두게 된다는 일반적인 논리는 성립할 수 있으나, 반대로 납세자가 조세협력의무를 이행하기 위한 추가 비용을 고스란히 떠맡게 되어 그만큼 초과부담을 안게 되는 결과가 된다는 점은 문제가 아닐 수 없다. 때문에 새로운 협력의무를 제도화할 때에는 이러한 제반사항을 신중히 고려하여 결정하여야 한다. 그럼에도 입법과정에서 국회의 심도 있는 검토가 있었는지 적이 의심스럽다. 이는 과거의 입법과정을 더듬어 볼 때 정부가 주도하여 이송한 법안이 수정 없이 거의 원안대로 통과되었다는 점에서 더욱 그러하다.

최근 10여년간 기업과세에 대한 가산세로 소득세법상 10개, 부가가치세상 5개, 도합 15개나 신설되었다는 점은 이미 제Ⅲ장에서 지적한 바와 같다. 이는 두말할 것도 없이 가산세의 종류가 너무 많이 늘어났다는 것을 의미한다. 이를 두고 최근 조세전문가들 사이에는 공공연한 불평과 함께 가산세제도가 너무 남발되고 있다는 데에 인식을 같이 한다.

그런데 최근 신설된 가산세제도에 대한 입법적 배경은 대부분 납세자들 사이에서 생기는 거래내용을 ‘크로스체크(cross-checking)’함으로써 탈세를 막아보겠다는 의도에서 출발한 것들이다. 이렇게 본다면 이들 제도는 한결같이 국가가 납세자를 크게 불신하고 있다는 데에서 비롯된 것으로 짐작된다. 그렇다면 국가가 국민이 내는 세금으로 재정을 확보하면서 다른 한편으로 국민을 불신한다는 것은 모순이라 할 것이다. 벌칙이 무겁다고 하여 범죄가 없어지는 것은 아니다. 오히려 깊숙이 숨으면서 더욱더 지능화되어 간다는 것을 우리는 이미 피부로 경험하여 온 터이다. 현대사회를 사는 오늘날의 우리 국민은 과거에 억압받아 살아왔던 세대와는 다르다는 점을 간과하여서는 안 된다. 때문에 납세자에게 경제적부담을 지우면서 그 효과를 기대하는 네거티브 방식보다 인센티브를 조성함으로써 점진적으로 탈세심리를 없애나가는 쪽이 훨씬 나은 결과를 불러올 것으로 본다. 따라서 현재의 가산세제도를 10여년 이전으로 되돌리기 위한 정책방향으로 선회하기 위해서는 통계적으로 효과가 미미한 가산세 항목들은 가감하게 폐지함과 동시에 새로운 인센티브제도를 조성하는 포지티브 방식으로 전환하여야 할 것으로 본다. 왜냐하면 그러한 방법이 효과면에서 훨씬 성과가 클 것으로 보여지기 때문이다. 바로 여기에 ‘햇볕정책’이 필요한 분야라고 할 것이다.

그렇다고는 하지만 각종 가산세에 대한 존폐논의를 심도있게

검토여야 할 것이며, 그렇게 하는 데에는 상당한 시일이 필요할 것이다. 그러므로 깊은 연구를 거칠 필요가 없이 당장 시급하게 개정되어야 할 항목 7가지를 발췌하여 다음과 같이 제안하고자 한다.

2. 적격증빙서의 발급과 관련된 가산세

가. 가산세의 내용과 현황

현행 소득세법에서 i)신용카드가맹점이 신용카드매출전표의 발급을 거부하거나 사실과 다르게 발급한 경우에는 각 건별로 불이행금액의 5%에 해당하는 금액을 신용카드매출전표미발급가산세로 부과한다(소법81,⑩). 그리고 ii)현금영수증가맹점이 현금영수증의 발급을 거부한 경우 및 사실과 다르게 발급한 경우에는 각 건별로 불이행금액의 5%에 해당하는 금액을 현금영수증미발급가산세로 부과하도록 규정하고 있다(소법81,⑪).

다른 한편 부가가치세법 제22조 제3항 제1호에서는 재화 또는 용역을 공급하고 세금계산서를 교부하지 아니한 때에 그 공급가액 2%에 해당하는 금액을 가산세로 부과하도록 규정하고 있다. 그러면서 부가가치세가 과세되지 아니하는 재화 또는 용역의 공급에 대한 계산서를 교부하지 아니한 때에는 그 공급가액 1%에 해당하는 금액을 가산세로 부과하도록 규정하고 있다(소법81③(1)).

위 4가지의 증빙은 모두 사업자가 발급하여야 하는 이른바 영수증의 기능을 가진 법정증빙에 해당한다. 그런데도 전자의 2가지는 가산세가 5%인 반면 후자의 2가지 중 하나는 2%, 다른 하나는 1%이다. 이해를 돕기 위해 이를 표로 나타내면 다음과 같다.

종 류	신용카드가맹점	현금영수증불성실	세금계산서불성실	계산서불성실
가산세율	5%	5%	2%	1%

이들 증빙서의 기능은 똑같이 세원의 투명성을 제고하기 위해 고안된 제도로서 가산세율을 달리 취급할 합리적인 이유를 찾을 수 없다. 굳이 있다는 것으로 지적한다면 전자의 2가지는 사업자가 아닌 사람을 상대로 하는 부분이 많다는 데 비해 후자의 2가지는 사업자와의 거래가 더 많다는 점을 지적할 수 있을 뿐이다. 또 후자의 2가지는 그 역사가 오래된 것인 반면 전자의 2가지는 최근의 것이라는 것밖에는 없다. 따라서 세무업계가 모르고 있는 합리적인 이유가 있다면 모르되, 만약 그렇지 않다면 그 가산세율은 하나로 통일되어야 할 것이다.

나. 개선방안

사업자가 재화나 용역을 공급하고 그 대가를 받으면 당연히 영수증을 발급해 주어야 하는 것이 현대의 조세국가에서 살고 있는 한 이것은 사업자의 의무라고 할 것이다. 그러나 경제규모가 팽창 및 거래의 형태가 복잡해지면서 영수증의 종류도 다양해져 가고 있는 것이 현실이다. 세법적으로 불과 10년 전만해도 사업자가 발급할 수 있는 영수증의 종류는 세금계산서, 영수증, 계산서 외에는 개인끼리 주고받는 소위 사제영수증밖에 없었다. 그러나 오늘날의 현실은 경제사회가 계속해서 진화하면서 발전해가고 있는 과정에 있다는 점에서 앞으로 어떤 영수증제도가 새롭게 태동할지 모른다. 그렇다고 하여도 영수증은 어디까지나 증빙서로서의 기능을 가지는 것일 뿐 종류가 다르다고 해서 달리 취급받아야 할 특별한 이유가 없다고 본다. 만일 특별히 구분되어야 할 합리적인 특별한 이유가 있다면 마땅히 다르게 취급되어야 할 것이지

만, 새로운 제도라는 이유만으로는 달리 취급을 받아서는 곤란한 일이다.

위의 사항을 종합하여 볼 때 위 4가지에 대한 가산세율은 통일적으로 조정되어야 할 것으로 본다. 왜냐하면 이것들은 모두 똑같이 법정증빙서로서의 기능을 하고 있기 때문이다. 또한 가산세율이 거래금액의 5%라는 수준은 너무 높은 편이다. 그 이유는 현실적으로 사업자의 영업이익을 감안하면 5%란 과히 징벌적인 차원의 세율이라 할 수 있기 때문이다. 영업이익의 측면에서 보면 1%도 높다고 할 것이지만, 급격한 가산세율의 인하에 대한 정책적인 면을 고려하여 현재 계산서 미발급자에게 적용하고 있는 가산세율 1%로 통일하는 것이 적정하다고 본다.

3. 영수증수취명세서 미제출가산세(개인사업자)

가. 과세요건

소규모사업자 및 소득금액 추계사업자가 아닌 개인사업자가 사업과 관련하여 다른 사업자(법인 포함)로부터 재화 또는 용역을 공급받는 경우로서 거래건당 3만원을 초과하는 경우에는 적격증빙서로 계산서·세금계산서·신용카드매출전표 및 현금영수증을 받아야 한다. 그렇지만 이를 어기고 다른 증빙서를 받은 경우에는 그 내역을 기재한 ‘영수증수취명세서’를 소득세 과세표준확정신고와 함께 제출하여야 한다.

만일 그 명세서를 제출하지 아니하거나 제출된 영수증수취명세서에 거래상대방의 상호, 성명, 사업자등록번호(또는 주민등록번호), 거래일 및 지급금액을 기재하지 아니하였거나 사실과 다르게 기재하여 거래사실을 확인할 수 없는 경우에 해당하는 때에는 그

제출하지 아니한 분의 지급금액 또는 불분명한 분의 지급금액의 1% 해당하는 금액이 ‘영수증수취명세서미제출가산세’로 부과된다.

나. 개선방안

사업자가 재화 또는 용역을 제공받고 그 대가를 지급하면서 반드시 받아야 하는 영수증(적격증빙서)을 받지 아니한 경우에는 거래금액의 2%에 해당하는 ‘증빙불비가산세’를 물어야 한다. 그런데도 그 부분에 대해 또다시 영수증수취명세서의 제출을 의무화하고 있는 것이다. 이는 증빙불비가산세를 물고도 영수증수취명세서까지 제출하여야 한다는 의미가 된다.

영수증수취명세서 미제출가산세를 두게 된 이유는 사업자에 대한 경비지출내역의 투명성을 제고하고 거래상대방 사업자의 매출액을 양성화시킬 수 있는 제도적인 장치를 마련함으로써 과세표준을 양성화하고 거래의 투명성을 제고하기 위한 것이다.¹²³⁾ 그렇다면 거래 상대방의 과세표준 양성화를 위해 국민된 도리로서 세무행정에 도움이 되는 협력을 하도록 하는 것까지는 좋은 일이지만, 그 미제출을 빌미로 가산세까지 물리는 것은 탈세범을 신고하지 않는다는 이유로 처벌하는 것과 같은 선상에 놓여 있다고 보아야 한다. 따라서 가산세의 부과목적이 형식적으로는 서로 다르다고는 하나 실질적으로는 적격증빙서의 미수취와 직접 관련된 가산세라는 점에서 중복처벌이라는 비난을 면키 어려워 보인다.

영수증수취명세서 미제출가산세는 적격증빙불비가산세와 직접적인 연결고리가 형성되는 가산세라고 볼 수 있다. 따라서 이 두 가산세제도를 연결하여 살펴보면 ‘증빙불비가산세’를 부과하지 아니하는 경우가 있는데(소법81④단서), 그것들은 모두 적격증빙서

123) 기획재정부, 98간추린 개정세법, 1999. p.44

를 작성·교부할 수 없거나, 있더라도 과세자료로서 활용될 수 없는 경우들이다(소법160조2②). 그런데도 미제출가산세의 제출대상에는 이들에 대한 것들까지도 포함하도록 규정하고 있다. 이는 분명히 잘못된 규정이라고 본다. 왜냐하면 ‘증빙불비가산세’가 부과되지 않는 부분에 대해서까지 제출을 강제하도록 하는 것은 과세자료의 활용에 아무런 도움이 되지 않으면서 납세자에게 별도의 부담을 지우는 결과를 초래하기 때문이다. 이는 입법목적의 정당성 측면에서 보면 입법형성의 한계를 넘어서는 것으로 보여지므로, 이는 과잉금지의 원칙에 위배된다고 할 것이다.

뿐만 아니라 명세서를 작성하기 위해서는 적격증빙서를 받지 못한 부분을 별도로 자료를 발췌하여야 한다. 이것이 어디 쉬운 일인가? 납세자로서는 그러한 명세서의 작성을 위한 시간과 노력에 비하면 차라리 가산세를 무는 것이 나을지도 모른다는 생각을 가질 수 있다. 때문에 단순히 세무행정의 편의만을 위해 각종 협력의무를 제도화하여서는 안 된다. 그러한 제도를 만들기 전에 반드시 협력의무를 이행하는 데에 드는 시간과 비용부담이 어느 정도인지에 대해 심도 있는 검토가 선행되어야 한다고 본다. 그렇지 않을 경우 그러한 제도는 결실을 거두기는커녕 오히려 과세당국에 대한 불신과 저항만 키울 수 있다는 점을 염두에 두어야 할 것이다.

4. 사업용계좌미사용가산세(개인사업자)

가. 과세요건과 현황

사업용계좌의 개설 및 사용의무제도는 2006년 말에 신설된 것으로 구체적인 내용은 소득세법 제160조의5에 규정되어 있다. 이

에 대한 가산세는 사전계도기간을 감안하여 그 시행을 1년간 유예하였다가 2008년부터 적용되었다.

그 내용을 간략하게 정리하면 i)복식부기의무자는 복식부기의무자에 해당하는 과세기간의 개시일(사업개시와 동시에 복식부기의무자에 해당되는 경우에는 사업자등록증 교부일)로부터 3개월 이내에 금융기관에 사업용계좌를 개설하면서 사업장관할세무서장에게 그 개설신고를 하여야 하고, ii)사업과 관련하여 재화나 용역을 공급받거나 공급하는 거래에 대한 거래대금은 반드시 그 계좌를 통해 결제하거나 받아야 하며, iii)인건비나 임차료를 지급할 때에도 특별한 사유가 없는 한 역시 그 계좌를 통해서 송금하여야 한다는 것이다. 이를 위반할 때 즉 i)의 경우에는 총수입금액의 0.5% 또는 거래금액 등에 0.5%를 곱한 금액 중 큰 금액을, 사업용계좌는 개설하였으나 ii)와 iii)에 해당하는 금액을 받거나 지급하면서 계좌를 통하지 않은 경우에는 그 금액의 0.5% 상당액을 가산세로 부과한다는 내용이다.

사업용계좌의 개설 및 사용의무의 제도를 도입한 이유는 가계용계좌와 사업용계좌를 분리하여 사용하도록 의무화함으로써 과세행정청이 필요시에 사업용계좌로 거래된 사업과 관련한 금융거래내역을 확인하고, 세금계산서합계표 등 실물자료를 대조하기 위함이며, 또한 사업용계좌의 사용이 정착될 수 있도록 개설의무불이행에 대한 제재수단이 있어야 한다는 것이었다.¹²⁴⁾

이는 근본적으로 납세자에 대한 불신에서 비롯된 것으로 볼 수 밖에 없다. 따라서 이러한 제도가 과연 타당한지에 대해 긍정하든 쪽보다는 부정적인 시각이 대부분이다. 이에 대해 구체적으로 살펴보기로 한다.

첫째, 부당과소신고가산세로 40%를 부과하는 것 외에도 세원투

124) 기획재정부, 2006 간추린 개정세법, 2007. p.71

명성의 확보 차원에서 입법된 소비자대상업종에 대한 신용카드가맹점 가입의무(소법§162의2) 및 그 불이행에 따른 신용카드매출전표 미발급가산세제도(소법 §81,⑩), 현금영수증가맹점 가입의무(소법 §162의3) 및 그 불이행에 따른 현금영수증발급의무가산세제도(소법 §81⑪)와 증빙불비가산세제도(소법§81④)까지 두고 있는 마당에 그 위에 또 세원의 투명성을 내세워 새로운 협력의무를 만들어 가산세까지 물리는 제도를 만드는 것이 과연 타당한 처사인 지 의문이 앞선다. 이는 국민의 기본권을 제한하는 데에 따른 비례의 원칙 내지 과잉금지의 원칙에 위반된다는 의견이 지배적이다.

둘째, 금융거래에는 공짜가 없는 법이다. 금융거래에 대한 송금수수료 등은 고스라니 납세자가 부담하여야 한다는 점과 또다른 납세협력비용을 강제하고 있다는 점에서 결국 은행에게 좋은 일만 하게 되고, 그로 인해 납세자의 초과부담이 더 늘어날 수밖에 없다. 그렇지 않아도 신용카드가맹과 관련된 수수료를 적지 않게 부담하고 있는 현실에서 그 외에 또 납세의무를 이행하는 과정에서 덩으로 송금수수료까지 부수적으로 부담하도록 제도를 만드는 것은 조세의 본질을 왜곡시키는 결과를 낳고 있다는 점을 간과해서는 안 될 것이다.

셋째, 법인에게서는 이러한 의무 및 가산세제도가 없다. 그런데 극단적으로 법인이 통장개설을 하지 않을 수도 있고 또한 차명계좌를 이용할 수도 있기 때문에 문제가 된다. 이 점과 관련하여 법인과 복식부기의무자인 개인에게 이상과 같이 차등을 두어야 하는지에 대한 합리적인 이유를 찾기는 어렵다. 뿐만 아니라 전문직 사업자는 수입금액의 크기에 불구하고 복식부기의무자에 해당하도록 규정되어 있는데, 이들을 겨냥한 제도라면 절차법상의 조세평등주의에도 위배된다.

이러한 여러 가지 문제점이 고려되어서인지는 모르나 2008년 세제개편을 통해 전문직사업자의 사업용계좌의 개설신고기한을 사업을 개시한 과세기간의 다음연도 3월말로 연장하면서 가산세율도 0.5%에서 0.2%로 인하하였다. 한 번도 시행해 보지 않은 채 개정절차를 거쳤다는 것은 잘못된 제도임을 입법부가 스스로 시인하는 격이라고 할 것이다. 이는 말하자면 입법부에 대한 불신만 초래하였다고 볼 수 있다. 뿐만 아니라 일각에서는 국가가 사업자의 상거래에 관한 세세한 정보까지도 파악하겠다는 의도에서 출발한 것이 아닌가 하는 의문을 제기하는 시각도 있다. 만일 그렇다면 조세제도가 아닌 다른 방법을 강구하였어야 할 일이다.

나. 개선방안

자본주의국가에서 조세를 빌미삼아 일반 상거래에 관한 결제수단까지 간섭한다는 것은 문제가 있다고 보아야 한다. 따라서 사업용계좌 미사용가산세제도는 근본적으로 문제가 있는 제도라고 할 수밖에 없을 것으로 판단되므로, 이는 하루 속히 폐지되어야 것으로 본다.

5. 지급명세서 미제출 및 불성실가산세

가. 과세요건 및 현황

지급명세서를 제출하여야 할 자가 해당 지급명세서를 기한 내에 제출하지 아니하였거나, 그 제출한 명세서의 내용이 불분명한 때에는 그 미지급금액 또는 불분명한 금액의 2% 상당액이 지급명세서불성실가산세로 부과된다. 다만, 제출기한 경과 후 1개월

이내에 제출하는 경우에는 50%가 감면되어 결국 1% 상당액이 부과되고, 고의에 의한 미제출 또는 불성실제출이 아닌 한 1억원의 한도액이 적용된다.

지급명세서의 제출 및 그 가산세제도는 현행 소득세법의 골격인 1975년의 소득세법 시행과 함께 실시된 제도로써 그 역사가 무려 35년이나 된다. 그러므로 이미 정착되어 굳어진 제도에 대하여 왈가왈부하는 것은 어불성설이라고 말할 수 있을지 모른다. 그러나 이 제도도 역시 상당한 문제점을 안고 있음을 부인할 수는 없다. 왜냐하면 이 제도 또한 지급명세서를 제출하는 납세자 본인의 납세의무와는 직접적으로 아무런 관련이 없고, 오로지 과세행정청으로 하여금 타인에 대한 납세의무의 정당성을 따져볼 수 있도록 자료를 제공하는 데에 그치는 협력의무라는 점과 그 명세서를 작성하는 과정에서 숫자를 거꾸로 쓰는 등 고의가 아닌 실수로 생긴 경우에도 무차별적으로 가산세가 부과된다는 점에서 그러하기 때문이다. 뿐만 아니라 과세행정청이 그 자료들을 모두 100% 활용한다면 그 의의가 매우 크다고 할 수 있지만, 그렇지 못한 경우까지도 협력의무 불이행에 대한 가산세를 부담시키는 것은 무리라고 할 것이기 때문이다.

일본에 경우에도 우리나라에서와 같이 지급명세서 제출제도가 있지만, 그 불이행에 대한 가산세제도가 없다는 것은 이미 위에서 살펴본 바와 같다. 이처럼 우리보다 앞서간다고 판단되는 일본의 제도와 우리의 제도 사이에 차이가 큰 것이 현실이다.

나. 개선방안

지급명세서는 대부분 근로소득 및 퇴직소득의 과세자료와 관계가 깊다. 그러나 이들 자료는 대부분 완납직원천징수로써 과세문

제가 완결되는 경우라 할 수 있다. 이는 소득자에게 종합소득을 구성하는 다른 소득이 없으면 그것으로 납세의무가 종결된다는 의미이다. 이러한 자료는 수집으로 끝날 뿐 과세자료로서 활용되는 경우는 드물다. 또한 이들 자료는 그 지급금액에 대한 원천징수를 제대로 하였는지를 따지는 과정에서 드러나는 것이다. 만일 원천징수의무를 제대로 하지 않았다면 원천징수불이행가산세와 함께 부수적으로 붙는 이중적 성격의 가산세가 부과될 수 있다.

그러므로 이와 같은 부류의 가산세도 그 부분에 대해서는 개선되어야 할 것으로 본다. 즉 완납적원천징수로서 납세의무가 종결되는 자료는 그에 대한 원천징수세액과 원천징수불이행가산세의 부과만으로 끝나는 것으로 하여야 하며, 별도의 지급명세서미제출에 대한 가산세의 부과는 배제되어야 마땅하다. 만일 굳이 이를 부과하여야 하는 경우라면 일률적으로 미제출된 금액의 2%를 부과할 것이 아니라, 미제출자료 중의 건별로 일정금액(예, 건당 1,000원)을 부과하는 것도 하나의 방법이라 할 것이다.

또한 근로소득으로 원천징수하여야 할 것을 퇴직소득으로 잘못 원천징수를 행하고서 그에 대한 자료를 제출하는 경우가 있다. 법문에 대한 세법해석의 차이로 근로소득을 퇴직소득으로 잘못 알고 일처리를 하는 사례를 들면 공로퇴직수당 등이 이에 해당된다. 이와 같은 경우에도 미제출가산세는 원천징수불이행가산세와 함께 부수적으로 따라 붙는 성격의 가산세라는 점에서 형식적으로 각각의 불이행에 대한 제재로서 당연한 것으로 여길 수 있으나, 그 실질은 이중적 성격의 가산세로 보아야 할 것이다. 따라서 이와 같은 경우 즉 두 소득금액의 총액이 동일하다면 가산세를 부과하지 말아야 하고, 차이가 나는 경우에도 그 차액에 한정하여 가산세를 부과하는 것이 타당하다고 본다.

6. 소득금액변동통지에 따른 원천징수의무

가. 소득금액변동통지에 따른 원천징수 및 지급명세서의 제출 개요

법인이 법인세조사 등으로 경정되는 경우, 익금에 산입된 금액이 임직원에 귀속된 것으로 취급되는 경우에는 그것이 해당 임직원에 대한 상여로 처분되고, 그에 대한 소득금액변동통지서를 받게 되면 그 통지서를 받은 날에 상여처분된 금액을 지급한 것으로 의제된다(소법령192②). 따라서 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 임직원이 회사에 근무하고 있는지 또는 해당 세액이 현실적으로 원천징수 되었는지에 상관없이 그 다음 달 10일까지 그것을 납부하여야 함은 물론 그에 대한 지급명세서까지 제출하여야 할 의무를 진다. 이를 어기는 경우에 가산세가 부과된다는 점은 두말할 것도 없다.

또한 경정처분을 행한 세무서장은 상여처분을 받은 임직원에게도 해당 법인에게 소득금액변동통지서를 통지하였다는 사실(소득금액 변동내용은 포함하지 아니한다)을 알리도록 규정하고 있다(소법령192④).

다른 한편 i) 해당 법인의 소재지가 분명하지 아니하거나, ii) 그 통지서를 송달할 수 없는 경우, iii) 해당 법인이 국세징수법 제 86조에 의한 결손처분의 사유에 해당하는 경우에는 직접 그 상여처분을 받은 거주자에게 통지하여 그로 인해 발생하는 소득세를 추가로 납부할 수 있도록 하여야 한다고 규정하고 있다(소법령 192①).

원천징수란 어디까지나 세금징수의 한 방법일 뿐 원천징수의무자가 행사할 수 있는 부과권에 근거한 것이 아니다. 따라서 원천

징수는 소득금액 또는 수입금액을 실제로 지급하는 때에 원천징수하도록 되어 있으나, 그 중 이자·배당·근로·퇴직소득 등의 경우 실제로 지급하지 않았지만 지급한 것으로 간주하는 의제규정(지급시기의 의제)¹²⁵⁾을 두어 원천징수를 행하도록 강제하고 있는 것은 원천징수의무자가 해당 소득금액을 지급하여야 할 민사상의 채무를 지고 있기 때문에 세금을 원천징수하여 납부하더라도 향후 급여 등 채무액을 실제로 지급할 때 이미 선급한 것으로 볼 수 있는 원천징수세액을 공제할 수 있다는 점에서 당사자 쌍방이 이를 두고 다툰 여지는 별로 없다고 본다.

그러나 소득세법 시행령 제192조 제1항에서 규정하고 있는 법인세법상의 처분금액에 대한 지급시기의 의제규정에 따른 배당·상여·기타소득의 소득처분의 경우에는 사정이 다를 수 있다. 왜냐하면 소득금액변동통지를 받기 전에 이미 퇴직 등을 해버려 원천징수의무자로서는 그 사람의 주소지 등을 파악하기가 현실적으로 불가능하여 연락이 되지 않는 경우가 허다 할 뿐만 아니라 실제로 그 사람에게 지급할 금액이 없다는 점에서 원천징수의무자가 고스란히 그 해당세액을 부담하지 않으면 안 되기 때문이다. 그런데도 이를 이행하지 않는 경우에는 원천징수불이행가산세와 더불어 지급명세서미제출가산세까지 부담하여야 하는 경우가 많으므로, 이때에는 협력의무로서 이행되는 원천징수제도의 본질이 훼손되는 부작용의 발생을 부인할 수 없다고 할 것이다.

나. 개선방안

해당 임직원 등의 소재지가 분명하지 아니하거나, 그 통지서를

125) 소득세법 제131조(이자소득지급지급시의제), 제12조(배당소득지급시기의제의제), 제135조(근로소득지급시기의제의제), 제147조(퇴직소득지급시기의제의제)

송달할 수 없는 경우는 물론 처분청이 주장하는 사실관계조차 확인할 수 없는 상태에 있는 경우에도 원천징수의무자로서는 속절없이 세금을 물어야 하는 경우가 많다는 것은 소득금액 또는 수입금액의 지급이 실제로 있었다는 사실에 근거한 원천징수가 아니라 지급의 의제에 따라야 하는 원천징수의무라는 점에서 실제로 원천징수하였는지의 여부에 불구하고 원천징수의무자가 세금을 납부하여야 한다는 점에서, 그리고 오로지 그 부담이 원천징수의무자에만 귀속된다면 이는 필요한 정도를 넘어 지나치게 가혹하다고 할 수 있다는 점에서, 이는 비례의 원칙에도 위배된다고 할 수 있다.

또한 ‘소득금액변동통지를 받은 날에 지급된 것으로 의제’하는 의미는 소득처분의 대상자에게 소득이 있었는지의 실질을 가리지 아니하고 그 지급의제의 시기에 소득이 있는 것으로 간주한다는 데에 그치는 것이지, 그 이상으로 조세채권의 범위를 확대해석하는 근거로 삼아서는 안 된다는 대법원의 판례¹²⁶⁾에 비추어 보더라도 현행 제도는 문제점을 내포하고 있다고 할 것이다.

원천징수의무자인 법인의 소재지가 분명하지 아니하거나 그 통지서를 송달할 수 없는 경우 또는 국세징수법 제86조에 의한 결손처분의 사유에 해당하는 경우에 과세관청이 직접 해당 임직원 등에게 소득금액변동통지를 할 수 있도록 규정하고 있는 점은 위에서 지적한 바와 같다. 그렇다면 이 기준에 맞추어 당사자가 이미 회사를 떠나 소재지를 파악할 수 없거나 서류송달 자체가 불가능한 경우 등으로서 현실적으로 원천징수를 할 수 없는 경우에는 과세행정청이 소득의 귀속자에게 소득금액을 명시한 소득금액변동통지서를 보내는 등의 방법을 통하여 해당 소득의 귀속자로부터 세액 자체를 직접 징수할 수 있도록 하는 제도개선이 시급

126) 대법원 1992.7.14. 선고 92누4048

하다고 할 것이다.

7. 영세율과세표준 신고불성실가산세

가. 과세요건

영세율이 적용되는 과세표준을 신고하지 아니하거나 신고한 과세표준이 신고하여야 할 과세표준에 미달하는 경우에는 그 신고하지 아니한 과세표준 또는 미달한 과세표준의 1%에 상당하는 금액이 가산세로 부과된다. 또한 영세율과세표준에 대한 첨부서류를 제출하지 아니한 경우에도 같다.

부가가치세법이 처음으로 제정되어 시행될 당시에는 영세율과세표준에 관한 신고의 오류 또는 누락에 대한 가산세제도가 없었다. 그러다가 정부가 가산세를 부과하기로 방침을 바꾼 이유는 다음과 같다. 즉 영세율이 적용되는 과세표준을 신고하지 아니한 경우에는 그 과세표준을 일반적인 과세거래로 보아 10%의 세율로 경정을 할 수도 있겠지만, 부가가치세의 특수성 즉 영세율제도의 본질을 고려하여 신고의무불이행에 대하여 가산세를 적용하는 것이 원칙이므로, 그 미달신고된 거래금액의 1% 상당액을 가산세로 부담하도록 하였다는 것이다.¹²⁷⁾ 따라서 가산세의 부과로 입장을 정리한 것에 대해 다른 특별한 이유가 있었던 것은 아닌 듯이 보인다. 단지, 세무행정상 수입금액의 관리가 어렵다는 이유 즉 행정편의에 따른 개정으로 볼 수밖에 없어 보인다.

영세율은 부가가치세가 과세되는 거래에 속하지만, 단지 그 과세거래에 대하여 세율을 10%가 아닌 0%로 하여 세액을 산출한

127) 기획재정부, 78간추린 개정세법, 한국조세연구원, 1994. I-425. 이해를 쉽게 하기 위해 문맥을 다소 수정하였다.

다는 점에서 보통의 과세거래와 차이가 있을 뿐이다. 그렇지만 영세율이 적용되는 거래에 대한 과세표준과 과세거래에 대한 과세표준 사이에는 법문상 분명한 차별을 두고 있다고 할 것이다. 그 이유는 과세거래에 대한 무신고 또는 과소신고와는 별개로 취급하고 있기 때문이다. 이들 양자를 똑같이 취급한다면, 국세기본법 제47조의2(무신고가산세) 또는 제47조의3(과소신고가산세)에서 후자를 다루었을 것이라는 점에서 본다면 더욱 그러하다. 그러면서도 영세율에 대한 가산세율은 그 공급가액의 1%이므로, 이를 세액으로 기준하면 본세의 10%에 상당하는 금액이라는 점을 감안한다면 현행 국세기본법상의 일반 과소신고가산세율과 동일하다는 얘기가 된다. 그렇다면 영세율적용의 거래와 일반과세거래 사이에는 법문상 및 실제 적용상 분명한 차이를 두고 있으면서도 그 가산세율은 동일하게 책정하고 있다는 점이 문제라고 할 것이다. 이는 무엇인가 잘못된 것으로 보인다.

일반적인 과세거래로 취급되는 재화 또는 용역을 공급하고서도 그에 대한 과세표준을 누락하였다는 의미는 거래상대방으로부터 거래징수한 세액을 중간에서 가로챘다는 것으로 되기 때문에 결과적으로 자기의 호주머니를 채우는 데에 이용하였다고 볼 수 있는 것이므로, 그에 상응하는 제재를 피할 수 없다고 할 것이다. 그러나 영세율이 적용되는 거래는 상대방으로부터 거래징수한 세액이 없기 때문에 납부할 세액도 없다는 점에서 국가로서는 손해 보는 것이 전혀 없다. 뿐만 아니라 수출거래에 대한 과세자료는 세관의 통관자료 등을 통해 거의 완벽하게 수집된다는 점에서 그것이 기장누락을 통하여 탈세로 연계되는 경우는 거의 없다. 그런 데도 그 공급가액에 대한 신고가 오류 또는 누락되었다는 사실에만 초점을 맞추어 일반적인 과소신고가산세의 경우와 같은 세율 즉 10%를 적용하는 것은 납세자에게 너무 가혹한 처사라고 본다.

나. 개선방안

영세율이 적용되는 거래금액이 생기는 것은 고의가 아니라 대부분 실수에 기인한다. 그러므로 국가가 금전적(세액)으로 손해 본 것이 없다면, 고의가 아닌 약간의 실수가 때로는 용납될 수 있어야 한다고 볼 일이다. 이는 제Ⅳ장에서 살펴보았듯이 외국의 경우에는 고의가 아닌 단순한 과실로 인한 경우에는 별도의 가산세를 부과하지 않는 국가들도 있다는 점을 고려하더라도 그러하다. 따라서 영세율과세표준 신고불성실가산세율은 지금의 1/10 정도인 공급가액의 1/1,000(산출세액으로 치면 0.1%) 정도로 책정하는 것이 적절하다고 본다.

8. 가산세 한도액에 대한 문제점 및 개선방안

국세기본법 제49조에서는 해당 의무를 고의로 위반하지 아니한 경우에 한하여 아래의 표<6>에 나타난 종류별 가산세액은 1억 원을 한도로 부과된다. 따라서 1억 원이 초과되는 부분은 가산세가 면제되는 효과가 있다고 할 수 있다. 아래의 표<6>은 이해를 돕기 위해 가산세를 부과하기 위한 산정의 기초가 되는 금액을 환산하여 계산한 것을 일람표로 작성한 것이다.

<표6> 가산세한도액이 적용되는 가산세의 종류 및 가산세 산정을 위한 기초금액

해당세법	가 산 세 의 종 류	한 도 액	가산 세율	가산세 산정기초금액
소득세법	지급명세서미제출	100,000,000	2%	5,000,000,000.
법인세	계산서교부의무불이행	100,000,000	1%	10,000,000,000.

공통부분	법정증빙서 미수취	100,000,000	2%	5,000,000,000.
	기부금영수증불성실	100,000,000	1%	10,000,000,000.
소득세법	영수증수취명세서제출	100,000,000	1%	10,000,000,000.
	사업장현황신고서제출	100,000,000	0.5%	20,000,000,000.
법인세법	주식변동명세서	100,000,000	2%	5,000,000,000.
부가가치세법	사업자미등록	100,000,000	1%	10,000,000,000.
	세금계산서작성불성실 등	100,000,000	1%	10,000,000,000.
	매출처별세금계산서합계 표	100,000,000	1%	10,000,000,000.
	매입처별세금계산서합계 표	100,000,000	1%	10,000,000,000.
	수입금액명세서제출	100,000,000	0.5%	20,000,000,000.
상 증 법	공익법인출연재산보고	100,000,000	1%	10,000,000,000.
	외부전문가세무확인보고 등	100,000,000	0.0007	142,857,142,858.
조 특 법	창업자금사용내역서 제 출	100,000,000	1일당 3/10,000	
	세금우대자료 제출	100,000,000	1건당 2,000원	50,000건

위 표를 참조하여 다음과 같이 풀이 할 수 있다.

첫째, 2%가 적용되는 가산세의 종류를 보면, 법인세법과 소득세법상 공통으로 적용되는 i)지급명세서의 미제출, ii)법정증빙서미수취와 법인세법상의 iii)주식변동명세서의 미제출에 대한 가산세가 있다. 그런데 i)의 가산세가 1억 원이 부과되려면 50억 원에 해당하는 자료를 미제출하여야 하고, ii)의 경우에는 개인사

업자의 필요경비 및 법인의 손금으로 인정받기 위한 법정증빙서로서 이것도 1억원이 부과되려면 1과세기간 내에 50억 원에 해당하는 법정증빙서를 교부받지 않아야 한다. 뿐만 아니라 iii)은 비상장법인에 대한 주주변동내역의 미제출과 관련된 것으로 액면가액의 2%에 해당하는 금액을 가산세로 부과하는 것이므로, 1과세기간 내에 가산세가 1억 원이 부과되려면 액면가액으로 쳐서 50억 원에 해당하는 금액을 미제출하여야 하는데, 1주당 액면가액이 5천원이라고 한다면 1백만주의 주식변동내역을 미제출하여야 한다. 따라서 개인사업자나 법인을 통틀어 이러한 가산세를 적용받는 경우가 있을 수 있는지에 대한 실현가능성을 한번쯤 재고해 보아야 하지 않을까 싶다

둘째, 1%가 적용되는 가산세의 종류를 보면, 법인세법과 소득세법상 공통으로 적용되는 ①계산서교부의무불이행, ②기부금영수증불성실과 소득세법에만 있는 ③영수증수취명세서미제출, ④부가가치세법상의 사업자미등록, ⑤세금계산서작성불성실 등, ⑥매출처별세금계산서합계표불성실, ⑦매입처별세금계산서합계표불성실, ⑧상속세 및 증여세법상의 공익법인출연재산보고서 미제출 등에 대한 가산세가 있다.

그런데 가산세로 1억 원이 부과되려면 위 ⑤/⑥/⑦/①/②의 경우에는 100억 원에 해당하는 세금계산서 또는 계산서, 기부금영수증을 작성·교부하지 않거나 또는 불성실하게 작성·교부하여야 하고, ③의 경우에는 100억 원에 해당하는 영수증수취명세서를 제출하지 아니하여야 하며, ④의 경우에는 사업자등록을 하지 않고 사업을 하면서 1과세기간 내에 100억 원 이상의 매출액을 올리는 경우이며, ⑧의 경우에는 공익법인이 100억 원 이상의 재산을 출연 받고도 이를 보고하지 않은 경우이다. 과연 이러한 경우가 실제로 얼마나 존재할 수 있는 것인가? 이론적으로는 있을 수 없다

고는 할 수 없겠지만, 과연 몇 사람이나 여기에 해당되어 혜택을 적용받을 수 있을 것인가?

셋째, 0.5%가 적용되는 가산세의 종류를 보면, (ㄱ)소득세법상 사업장현황신고서미제출, (ㄴ)부가가치세법상 전문직종사자와 관련된 수입금액명세서미제출과 관련된 가산세로서 이들에게 1억 원이 부과되려면 1과세기간 내에 (ㄱ)의 경우에는 의료업, 수의업, 약사에 관한 업자가, (ㄴ)에 해당하는 경우에는 전문직종사자가 각각 200억 원에 해당하는 수입금액을 신고하지 않거나 신고누락한 경우이다. 뿐만 아니라 위 두 경우에는 모두 개인사업자에게만 해당되는 가산세인데, 모르긴 해도 이들 개인사업자의 수입금액이 과연 200억 원을 초과하는 개인사업자가 있을 수 있는 것인가? 이론적으로는 가능할지 모른다. 그럼에도 지금껏 그런 일이 없었다거나 또 있을 수 없다고 한다면 이 규정은 어떤 점에 목적을 두고 입법된 것인지 다시 한 번 되묻지 않을 수 없다고 할 것이다.

넷째, 조세특례제한법상의 창업자금에 대한 증여세과세 특례규정을 적용받으려면 창업일이 속하는 달의 다음 달 말일까지 창업자금사용내역을 증여세 납세지관할세무서장에게 제출하여야 한다. 그런데도 창업자금사용내역을 제출하지 아니하거나 제출된 창업자금사용내역이 분명하지 아니한 경우에는 그 제출하지 아니한 분 또는 분명하지 아니한 분의 금액에 $3/10,000$ 을 곱하여 산출한 금액을 창업자금사용명세서미제출가산세로 부과한다(조특법30의5). 그러나 이 특례규정의 적용은 30억원을 한도로 하므로 그 가산세액은 최대 90만원($30억 \times \frac{3}{10,000}$)을 초과할 수 없다. 그러므로 이 항목에 대한 가산세는 아예 그 적용이 불가능한 것인데도 이를 규정하고 있다는 결론이 나온다.

또한 금융기관이 세금우대자료 또는 세금우대저축자료를 법정 제출기간 이내에 제출 또는 통보하지 아니하거나, 제출·통보된

세금우대자료 또는 세금우대저축자료가 불분명한 경우에는 그 제출 또는 통보하지 아니하거나 불분명하게 제출·통보한 계약 또는 해지 건당 2천원을 가산세로 부과한다(조특법90의2). 그렇다면 그 가산세가 1억 원이 되려면 50,000건이 미제출 또는 불분명에 해당하여야 한다.

위에서 살펴 본 내용을 종합하면 1억 원의 가산세한도액에 관한 규정은 한마디로 그 적용이 거의 불가능하다는 점에서 현실성이 떨어지는 불합리한 규정이다. 이는 국민을 상대로 한 생색내기를 위한 홍보용 규정이라 해도 과히 틀린 말이 아니라고 할 수 있다. 뿐만 아니라 제도에 대한 충분한 검토 없이 이러한 법조문을 만든 입법부가 납세자를 얼마나 무지(無知)하다고 여기고 있는 것인지를 짐작해 보면 이러한 오해를 살 수 있는 소지가 충분한 상황이라고 단정해도 과언이 아닐 성싶다. 그러므로 1억 원의 가산세한도액에 관한 조문은 전혀 현실성이 없는 무용지물에 가까운 법 규정이라는 점에서 시급히 고쳐져야 할 부분이다. 따라서 단순히 가산세 한도액을 1억 원으로 일원화시킬 것이 아니라 종류마다 서로 다른 한도액을 설정해 차등을 둬으로써 합리적이고도 현실성이 있다고 여겨지는 살아있는 법의 모습으로 바꾸어야 할 것이다.

제6장 법령상의 문제점과 개선방향

제1절 지급명세서불성실가산세

우선 문제점을 적시하기 전에 이해를 돕기 위하여 지급명세서 불성실가산세와 관련된 소득세법과 법인세법의 법문을 비교해 보기로 한다.

소 득 세 법	법 인 세 법
제81조【가산세】 ① 제164조 또는 제164조의 2의 규정에 따라 지급명세서를 제출하여야 할 자가 해당 지급명세서를 그 기한 내에 제출하지 아니하였거나 제출된 지급명세서가 대통령령이 정하는 불분명한 경우에 해당하는 때에는 그 제출하지 아니한 분의 지급금액 또는 불분명한 분의 지급금액의 100분의 2에 상당하는 금액을 결정세액에 가산한다. 다만, 제출기한 경과 후 1개월 이내에 제출하는 경우에는 지급금액의 100분의 1에 상당하는 금액을 결정세액에 가산하고, 「조세특례제한법」 제90조의 2의 규정에 따라 가산세가 부과되는 분에 대하여는 그러하지 아니하다.	제76조【가산세】 ⑦ 납세지관할세무서장은 제120조·제120조의 2 또는 「소득세법」 제164조·제164조의 2에 따른 지급명세서를 제출하여야 할 내국법인이 같은법 제164조의 2 제1항에 따른 기한 내에 이를 제출하지 아니하였거나 동조의 규정에 의하여 제출된 지급명세서가 대통령령으로 정하는 불분명한 경우에 해당하는 경우에는 그 제출하지 아니한 분의 지급금액 또는 불분명한 분의 지급금액의 100분의 2에 상당하는 금액을 가산한 금액을 법인세로서 징수하여야 한다. 이 경우 산출세액이 없는 때에도 가산세는 징수한다.
② 제1항의 규정을 적용하는 경우 지급받은 자가 불분명한 경우의 가산세의 적용은 해당 지급명세서에 의한 지급일이 속하는 연도의 제70조·제71조 및 제74조의 규정에 따른 과세표준확정신고기간 종료일부터 1년 내에 한한다.	⑧ 제120조 또는 제120조의 2에 따라 제출한 지급명세서에 의한 지급내용과 지급받은 자가 불분명한 경우에 제7항의 규정에 의한 가산세의 적용은 같은 조에 따른 지급명세서에 의한 지급일이 속하는 사업연도의 제60조의 규정에 의한 신고기한이 경과한 날부터 1년 이내에 한한다.
⑬ 제1항...(생략)...의 규정은 산출세액이 없는 경우에도 적용한다.	

위 두 법문의 내용을 비교하여 문제점을 적시하면 다음과 같다.
첫째, 가산세의 감면 부분과 관련하여 소득세법 제81조 제1항

단서에서는 ‘제출기한 경과 후 1개월 이내에 제출하는 경우에는 지급금액의 100분의 1에 상당하는 금액을 결정세액에 가산’한다고 함으로써 지연제출의 경우에는 불명자료분의 경우보다 가산세율을 절반으로 내린다는 규정을 두고 있는데 반하여 법인세법에서는 이에 대한 아무런 언급이 없다.

그러나 소득세법의 이와 같은 경감율의 규정은 2007년부터 시행하고 있는 국세기본법 제48조(가산세의 감면 등) 제2항 제4호에서 「세법에 따른 제출·신고·가입·등록·개설(이하 이 호에서 "제출 등"이라 한다)의 기한이 지난 후 1개월 이내에 해당 세법에 따른 제출 등의 의무를 이행하는 경우(제출 등의 의무위반에 대하여 세법에 따라 부과되는 가산세에 한한다)」에는 가산세의 50%를 감면하는 규정을 별도로 두고 있기 때문에 그 경감내용이 중복되어 무의미하다. 뿐만 아니라 이 부분에 대해서는 국세기본법 제3조에 따라 국세기본법이 다른 세법에 우선하여 적용하도록 규정하고 있다는 점에서 더욱 그러하다.

둘째, 소득세법 제81조 제2항과 법인세법 제76조 제8항과의 비교에서 전자는 ‘지급받은 자가 불분명한 경우’로 한정하고 있는데 비해 법인세법은 ‘지급명세서에 의한 지급내용과 지급받은 자가 불분명한 경우’로 그 적용범위를 확대하고 있다.

뿐만 아니라 전자는 ‘과세표준확정신고기간 종료일부터 1년 내’로 하고 있는데 비해 후자는 ‘신고기한이 경과한 날부터 1년 이내’로 달리 표현하고 있으나 ‘종료일로부터 1년 내’와 ‘경과한 날로부터 1년 이내’는 일자의 기산점이 다르고 또 ‘내와 이내’는 하루 차이가 날 수 있다는 점에서 납세자로 하여금 혼란스럽게 느끼게 할 소지가 다분하다.

셋째, 소득세법에서는 「...결정세액에 가산한다」라고 표현하고 있는데 비해 법인세법은 「...상당하는 금액을 가산한 금액을 법인

세로 징수하여야 한다」로 표현하고 있다. 이 두 표현은 결과적으로 동일하다. 그렇다면 혼란을 피하기 위해서라도 동일한 어휘를 사용하여 한 가지로 통일할 필요가 있다고 할 것이다.

기왕 말이 났으니 두 규정을 비교해 보면 전자의 것이 우수하다고 볼 수 있다. 왜냐하면 가산세액을 결정세액에 가산함으로써 징수할 세액을 산출하는 것이기 때문이다. 또한 법인세법은 '상당하는 금액'을 '가산한 금액'이라고 표현하고 있기 때문에 어떤 것에 가산하여야 하는 지에 대한 전제가 있어야 하는데도 이것이 없다. 또한 「...을 ...을」이라고 중복적으로 표현하여 문맥에도 맞지 않는다.

이 부분에 대해서는 가산세 전체 규정이 다 그렇게 구성되어 있기 때문에 이하에서는 더 이상 지적하지 않기로 한다.

넷째, 산출세액이 없는 때에도 가산세를 징수할 수 있도록 규정하고 있는 부분에 대해서도 소득세법은 제13항에서 법인세법은 제1항 단서에서 각각 규정하고 있고 있다. 국민이 세법을 쉽게 읽을 수 있도록 한다는 차원에서는 법인세법에서처럼 제1항 단서로 규정하는 것이 훨씬 낫다고 할 수 있다. 왜냐하면 소득세법은 제1항과는 거리가 아주 먼 제13항에서 이를 일괄해서 규정하고 있기 때문이다.

다섯째, 법인세법 제7항에서 '납세지관할세무서장은'이라는 법문은 불필요하다. 왜냐하면 국세의 과세표준과 세액의 결정(또는 결정)은 납세지를 관할하는 세무서장이 하도록 별도의 규정을 두고 있기 때문이다(국기 44).¹²⁸⁾ 그런데도 가산세 부과의 근거로서 규정하고 있는 법인세법 제76조 각항 전체가 이러한 형식으로 구성되어 있다. 따라서 사족에 불과한 법문은 하루빨리 바르게 고치는

128) 국세기본법 제44조의 '경정결정'이라는 용어는 '경정'이라고 할 것을 잘못 표현한 결과이다.

작업이 필요하다고 할 것이다.

여섯째, 소득세법 제1항 단서에서의 「조세특례제한법」 제90조의2의 규정은 금융기관에 부과하는 ‘세금우대자료 미제출가산세’와 관련된 것인데, 법인세법에는 이에 관한 별도의 규정이 없다. 이는 분명히 균형이 맞지 않는 입법이라고 할 것이다.

‘지급명세서미제출’과 ‘세금우대자료 미제출’이 어떤 상관관계가 있는지 확실치 않으나, 법인세법에서 별도의 규정이 두고 있지 않다는 점에 초점을 맞추면 아무런 관련이 없다는 것으로도 볼 수 있지 않을까 생각된다. 만일 그렇다면 소득세법은 불필요한 규정을 두고 있다고 할 것이고, 반대로 필요한 것이라면 법인세법이 입법상의 불비를 초래하고 있다고 보아야 할 것이다.

제2절 계산서보고불성실가산세

소 득 세 법	법 인 세 법
제81조 【가산세】 ③ 복식부기 의무자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 공급가액의 100분의 1에 상당하는 금액을 결정세액에 가산한다. 다만, <u>제2호 및 제3호의 경우 제출기한 경과 후 1개월 이내에 제출하는 경우에는 공급가액의 1천분의 5에 상당하는 금액을 결정세액에 가산하고, 「부가가치세법」 제22조 제2항 내지</u>	제76조 【가산세】 ⑨ 납세지관 할세무서장은 법인(대통령령이 정하는 법인을 제외한다)이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 공급가액의 100분의 1에 상당하는 금액을 가산한 금액을 법인세로서 징수하여야 한다. 이 경우 산출세액이 없는 때에도 가산세는 징수하고, <u>제2호의 규정이 적용되는 부분</u> 에 대하여는 제1호의 규정을

<u>제4항의 규정에 따라 가산세가 부과되는 부분은 그러하지 아니하다.</u> 1. 제163조 제1항 또는 제2항의 규정에 따른 계산서를 교부하지 아니한 경우 또는 교부한 계산서에 대통령령이 정하는 기재사항의 전부 또는 일부가 <u>기재되지 아니하거나 사실과 다르게 기재된 경우</u>. 다만, <u>제2호가 적용되는 분에 대하여는 그러하지 아니하다.</u> 2. (아래에서 논의) 3. (아래에서 논의)	<u>적용하지 아니하며, 「부가가치세법」 제22조 제2항부터 제5항까지의 규정에 따라 가산세가 부과되는 부분을 제외한다.</u> 1. 제121조 제1항 또는 제2항의 규정에 의하여 계산서를 교부하지 아니한 경우 또는 교부한 분에 대한 계산서에 대통령령이 정하는 <u>기재하여야 할 사항의 전부 또는 일부가 기재되지 아니하거나 사실과 다르게 기재된 경우</u> 2. (아래에서 논의) 3. (아래에서 논의)
⑬ 제3항...(생략)...의 규정은 <u>산출세액이 없는 경우에도 적용한다.</u>	

위 두 법문의 내용을 비교하여 문제점을 적시하면 다음과 같다.

첫째, 가산세의 감면 부분과 관련하여 소득세법 제81조 제3항 단서에서 ‘제출기한 경과 후 1개월 이내에 제출하는 경우에는 지급금액의 100분의 1에 상당하는 금액을 결정세액에 가산’하는 규정을 두고 있는데 반하여 법인세법에는 이에 대한 아무런 언급이 없다. 위에서도 지적하였듯이 소득세법의 규정은 아무런 의미가 없는 중복규정이라는 점과 그 이유를 위에서 이미 설명하였기 때문에 여기에서는 더 이상의 논의를 삼가기로 한다.

둘째, 본 가산세를 부과할 수 없도록 하고 있는 부분에서 소득세법은 「부가가치세법」 제22조 제2항 내지 제4항이라고 규정하고 있는 데 비해 법인세법은 제22조 제2항부터 제5항까지로 규정하고 있어 법인세법이 제5항을 확대하고 있다는 점에 차이가 있다. 본래 계산서는 부가가치세 면제사업과 관련된 거래에서 작성·교부하는 것인데 비해 세금계산서는 부가가치세 과세사업과 관련하여 거래되는 부분에 대하여 작성·교부하는 것으로 그 성질이 서로 다르다.

그런데 부가가치세법 제22조 제2항 내지 제5항과 관련하여 부가가치세로 가산세를 부과할 수 있는 대전제 요건이 ‘과세사업자’이어야 하는데, 법 제2조 제1항 제1호에서 「영리목적의 유무에 관계없이 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자(이하 "사업자"라 한다)」라고 규정하고 있으므로, 부가가치세 면제사업자에게는 매입처별세금계산서합계표 불성실가산세를 부과할 수 있는 근거규정이 없다고 할 것이다. 그런데도 본 가산세 규정과 관련된 두 세법이 모두 부가가치세법상 가산세가 부과되는 경우에는 본 가산세 규정을 적용하지 않도록 하는 별도의 규정을 두고 있는데, 이는 확인규정으로서의 기능을 발휘하는 것 외에 특별한 의미가 없는 것으로 보인다. 그렇다면 이 부분은 납세자의 혼란을 방지하기 위해서라도 삭제하는 것이 타당할 것이다.

셋째, 소득세법 제81조 제3항 제1호 단서에서 「제2호가 적용되는 분에 대하여는 그러하지 아니하다」라고 규정하고 있는데 비해 법인세법 제76조 제9항 후단에서 「제2호의 규정이 적용되는 부분에 대하여는 제1호의 규정을 적용하지 아니하며」라고 규정하여 전자는 각호에서 그리고 후자는 본문에서 다루고 있다는 점에서 통일성을 잃고 있다. 이는 납세자의 혼란을 초래할 수 있다는 점에서 불합리하다고 할 것이다.

넷째, 아래의 소득세법 제81조 제3항 제2호와 법인세법 제76조 제9항 제2호에서 그 내용은 거의 동일함에도 법문은 전혀 다른 모습을 보이고 있다.

소 득 세 법	법 인 세 법
2. 매출·매입처별계산서합계표를 제163조 제5항에 따라 제출하지 아니한 경우 또는 제출한 합계표에 기재하여야 할 사항의 전부 또는 일부가 기재되지 아니하거나 사실과 다르게 기재된 경우. 다만, <u>매출·매입처별계산서합계표의 기재사항이 착오로 기재된 경우로서 대통령령이 정하는 바에 따라 거래사실이 확인되는 분의 매출 또는 매입가액에 대하여는 그러하지 아니하다.</u>	2. 제121조 제5항의 규정에 의하여 매출·매입처별계산서합계표를 동 조에 규정된 <u>기한 내</u> 에 제출하지 아니하거나 제출한 경우로서 그 합계표에 대통령령이 정하는 <u>기한</u> 에 대하여야 할 사항의 전부 또는 일부가 기재되지 아니하거나 사실과 다르게 기재된 경우

소득세법 제163조 제5항과 법인세법 제121조 제5항의 법문은 동일한 내용이다. 즉 이들 두 제5항에서 매출·매입처별계산서합계표의 제출기한을 모두 「대통령령이 정하는 기한 내」로 되어 있는 한편 시행령에서도 똑같이 다음 연도 1월31일까지로 규정하고 있다. 그렇다면 법인세법에서 규정하고 있는 「동 조에 규정된 기한 내」라는 표현은 사족에 불과하다.

또한 소득세법에서는 가산세의 부과를 배제하는 단서규정이 있는데 비해 법인세법에는 이것이 없다. 전자에서 「기재사항이 착

오로 기재된 경우로서 대통령령이 정하는 바에 따라 거래사실이 확인되는 분의 매출 또는 매입가액」이란 「교부하였거나 교부받은 계산서에 의하여 거래사실이 확인되는 분의 매출 또는 매입가액」을 말하는 것으로 규정하고 있다. 따라서 계산서 및 다른 증빙으로 거래사실이 확인되는 경우로서 실수로 그 내용을 잘못 기재한 경우라면 가산세를 부과하여서는 안 될 것이다. 그럼에도 법인세법에서 이를 규정하지 않고 있음은 납세자의 조그마한 실수에 대해서도 처벌이 따른다는 점을 분명히 하고 있다는 해석이 가능하다. 이는 지극히 잘못된 발상으로서 하루 빨리 시정되어야 할 부분이라고 본다.

다섯째, 아래의 소득세법 제81조 제3항 제3호와 법인세법 제76조 제9항 제3호에서도 마찬가지로 그 내용이 거의 동일함에도 법문은 전혀 다른 모습을 띠고 있음을 알 수 있다.

소 득 세 법	법 인 세 법
3. 「부가가치세법」 제20조의 규정에 따른 매입차별세금계산서합계표(이하 "매입차별세금계산서합계표"라 한다)를 제163조의 2 제1항의 규정에 따라 제출하지 아니하거나 제출한 경우로서 그 매입차별세금계산서합계표에 기재하여야 할 사항의 전부 또는 일부가 기재되지 아니하거나 사실과 다르게 기재된 경우. 다만, 매입차별세금계산서합계표의 기재사항이 착오로 기재된 경우로서 대통령령이 정하는 바에 따라 거래사실이 확인되는 분의 매입가액에 대하여는 그러하지 아니하다.	3. 제120조의 3 제1항의 규정에 따라 매입차별세금계산서합계표를 동 조에 따른 기한 이내에 제출하지 아니하거나 제출한 경우로서 그 매입차별세금계산서합계표에 대통령령이 정하는 적어야 할 사항의 전부 또는 일부를 적지 아니하거나 사실과 다르게 적은 경우

위 두 법문을 보면 위 각 제3호가 각 제2호와 뒤바뀌어 있다고 할 수 있다. 즉 매입차별세금계산서합계표에 대한 근거규정을 소

득세법에서는 부가가치세법 제20조에 두고 있음에 비해 법인세법은 시행령 제120조의3에 규정하고 있음을 알 수 있다. 그러나 매입처별세금계산서합계표에 대한 근거규정으로 똑같은 내용을 소득세법 제163의2 제1항와 법인세법 제120조의3 제1항에서 규정하고 있다. 그러므로 소득세법에서처럼 굳이 부가가치세법을 준용하지 않고 같은 법의 테두리 안에서 준용이 가능하다. 때문에 소득세법은 복잡한 준용규정을 두고 있다고 할 것이어서 법인세법처럼 소득세법 제163의2 제1항으로 준용하는 것으로 하는 것이 바람직하다고 본다.

또한 소득세법에서는 단서규정을 두고 있음에 비해 법인세법에서는 이것이 없다. 그렇다면 이들 사이에는 어떤 차이가 있는가? 소득세법의 단서에서 「기재사항이 착오로 기재된 경우로서 대통령령이 정하는 바에 따라 거래사실이 확인되는 분의 매입가액에 대하여는 그러하지 아니하다」라고 규정하고 있는 한편 시행령에서 이를 받아 「“대통령령이 정하는 바에 따라 거래사실이 확인되는 분의 매입가액”이란 교부받은 세금계산서에 의하여 거래사실이 확인되는 분의 매입가액」을 말하는 것으로 규정하고 있다. 또한 부가가치세법 제22조 제5항 단서에서 똑같은 법문을 두고 있다. 그렇다면 소득세법의 단서 규정은 단지 확인규정으로써 사족에 불과하다고 할 것이다. 왜냐하면 사실이 확인되는 부분에 대해 부가가치세 과세사업자에게 물리지 못하는 가산세를 면세사업자인 소득자에게 가산세를 부과한다는 것은 이치에 맞지 않기 때문이다.

위 두 규정은 복잡하기만 할 뿐 실속도 없이 어려운 법문으로 구성되어 있다는 점에서 하루빨리 통일을 기하는 작업이 필요하다고 본다. 뿐만 아니라 법인세법에서 ‘적어야’라는 표현을 쓰고 있는데 비해 제1호 및 제2호에서는 ‘기재’라는 용어를 쓰고 있고 또 소득세법은 모두 ‘기재’라는 용어를 사용하고 있다. 비록 사소한 사항이기는 하지만, 이것들을 서로 달리 표현할 정당한 이유가

없는 한 이러한 내용도 통일을 기해야 할 것으로 본다.

여섯째, 산출세액이 없는 때에도 가산세를 징수할 수 있도록 규정하고 있는 부분에 대해서도 소득세법은 제13항에서 법인세법은 제1항 단서에서 규정하고 있고 있음을 알 수 있다. 이 내용은 위에서 지적한 사항이기 때문에 이후에는 더 이상 언급하지 않기로 한다.

제3절 적격증빙불비가산세

소 득 세 법	법 인 세 법
<u>제81조 【가산세】 ④ 사업자(대통령령이 정하는 소규모사업자 및 대통령령이 정하는 바에 따라 소득금액이 추계되는 자를 제외한다)가 사업과 관련하여 다른 사업자(법인을 포함한다)로부터 재화 또는 용역을 공급받고 제160조의 2 제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 증빙서류를 수취하지 아니한 경우에는 그 수취하지 아니한 금액의 100분의 2에 상당하는 금액(이하 "증빙불비가산세"라 한다)을 결정세액에 가산한다. 다만, 제160조의 2 제2항 단서의 규정을 적용받는 경우에는 그러하지 아니하다.</u> ⑬ 제4항...(생략)...의 규정은 <u>산출세액이 없는 경우에도 적용한다.</u>	<u>제76조 【가산세】 ⑤납세지관할 세무서장은 법인(대통령령이 정하는 법인을 제외한다)이 사업과 관련하여 대통령령이 정하는 사업자로부터 재화 또는 용역을 공급받고 제116조 제2항 각호의 1에 규정하는 증빙서류를 수취하지 아니한 경우에는 동항 단서의 규정을 적용받는 경우를 제외하고는 그 수취하지 아니한 금액의 100분의 2에 상당하는 금액을 가산한 금액을 법인세로서 징수하여야 한다. <u>이 경우 산출세액이 없는 경우에도 가산세는 징수한다.</u></u>

위 두 법문의 내용을 비교하여 문제점을 적시하면 다음과 같다.

첫째, 가산세 부과대상 사업자의 범위를 소득세법은 법률로서 소규모사업자와 추계소득자를 제외한 사업자로 정의하고 있는 데 비해 법인세법은 모든 법인을 대상으로 하되 괄호 안에서 대통령

령이 정하는 법인을 제외하는 것으로 하여 그 대상을 시행령에 위임하였고, 그에 따른 법인세법 시행령 제120조 제2항에서 ①국가 및 지방자치단체, ② 비수익사업을 영위하는 비영리법인(따라서 수익사업에서 발생하는 부분은 대상이 된다)을 제외하는 것으로 규정하고 있다. 즉 전자는 법률로서 후자는 시행령에 위임하는 방법을 택하고 있다는 점에 차이가 있다. 그러나 후자는 과세요건법정주의를 표방하고 있는 우리나라의 조세법 체계에서 아무런 구체적인 위임의 범위 내지 한계를 정함이 없이 비과세대상 사업자의 요건을 시행령에 포괄적으로 위임하여 시행할 수 있는지는 한번쯤 생각해 볼 일이라고 할 것이다.

둘째, 소득세법은 법인·개인사업자를 포함한 다른 모든 사업자로부터 채화 또는 용역을 공급받을 때 적격증빙을 받아야 하는데 비해 법인은 대통령령이 정하는 사업자로부터 채화 또는 용역을 공급받을 때 적격증빙을 받아야 하는 것으로 규정하고 있다. 그러면서 후자는 법인세법 시행령 제120조 제3항에서 아래와 같이 「시행령 제158조 제1항 각호의 사업자*를 말한다」라고 규정하고 있다.

* 법인세법시행령 제158조 제1항

1. 법인. 다만, 다음 각목의 1에 해당하는 법인을 제외한다.

가. 비영리법인(제2조 제1항의 규정에 해당하는 수익사업과 관련된 부분은 제외 한다)

나. 국가 및 지방자치단체

다. 금융보험업을 영위하는 법인(「소득세법 시행령」 제208조의 2 제1항 제3호의 규정에 의한 금융·보험용역을 제공하는 경우에 한한다)

라. 국내사업장이 없는 외국법인

2. 「부가가치세법」 제2조의 규정에 의한 사업자. 다만, 읍·면지역에 소재하는 「부가가치세법」 제25조의 규정에 의한 간이과세자로서 「여신전문금융업법」

에 의한 신용카드가맹점 또는 「조세특례제한법」 제126조의 3에 따른 현금영수증가맹점이 아닌 사업자를 제외한다.

3. 「소득세법」 제28조의 규정에 의한 사업자 및 동법 제119조 제3호·제5호 또는 제10호의 규정에 따른 소득이 있는 비거주자. 다만, 동법 제120조의 규정에 의한 국내사업장이 없는 비거주자를 제외한다.

위 법률의 비교표에서 소득세법은 괄호에서 ‘법인을 포함한다’라고 표현하여 모든 법인이 ‘다른 사업자’에 포함되는 것으로 규정하고 있는 데에 비해 법인세법에서는 대통령령이 정하는 사업자로 규정하고 있다. 그렇다면 소득세법의 ‘법인을 포함한 다른 사업자’와 법인세법의 ‘대통령령이 정하는 사업자’가 동일한 것인지에 대한 의문을 가질 수 있으나, 좌우간 결론은 같아야 할 것이다. 왜냐하면 적격증빙서는 이를 발급할 수 있는 법인 또는 개인 사업자로부터 수취·보관하여야 하기 때문이다. 따라서 두 법에서 먼저 적격증빙서를 발급하여야 하는 법인 또는 사업자의 범위를 먼저 정한 후 적격증빙서를 발급할 수 없는 자 또는 다른 형태로 발급된 서류가 적격증빙과 이중적인 성격을 가진 경우에는 그것을 적격증빙으로 대체하는 등 제외되는 여러 가지 사항들을 정하여야 하고, 다른 특별한 정책적인 사정이 없는 한 법인이나 개인 사업자가 모두가 같아야 하는 것이다. 그럼에도 ‘적격증빙수취와 보관’과 관련된 근거규정인 소득세법 제160조2 및 동법 시행령 제208조와 법인세법 제116조 및 동법 시행령 제158조를 비교해 보면 도저히 납득이 가지 않을 정도로 복잡하게 구성되어 있다.

한 예로 위 법인세법 시행령 제158조 제1항에서 보는 바와 같이 사업자의 범위로 ①법인, ②부가가치세법상의 과세사업자, ③소득세법상의 부동산임대소득 또는 사업소득(주 ; 2010년부터는 부동산임대소득이 사업소득에 포함되어 그 소득구분이 없어졌다)이 있는 거주자 및 비거주자로 구분한 후 여기에서 제외되는 사

업자를 규정하고 있는데 비해 소득세법은 사업자의 범위에 관한 규정을 두지 않고 바로 적격증빙을 받지 아니하여도 되는 항목만을 규정함으로써 법체계가 서로 같지 않아 복잡하기 이를 데 없을 뿐만 아니라 i) 위 법인세법 시행령 제158조 제1항 1호 가목 괄호의 규정이 시행규칙 제79조 제9호에 다시 열거됨으로써 중복적으로 두 번 규정되어 있고, ii) 2호의 현금영수증 부분에 대해서는 소득세법 시행령에서도 찾아 볼 수 없고, 적격증빙을 받지 않아도 되는 항목들을 열거하고 있는 법인세법 시행규칙 제79조 제9의6호에서 ‘한국철도공사로부터 철도의 여객운송용역을 공급받는 경우’가 규정되어 있으나 소득세법에서는 이를 찾아볼 수 없으며, iii) 소득세법 시행규칙 제95조의2 제9호 마목에서 ‘광업권, 어업권, 산업재산권, 산업정보, 산업상비밀, 상표권, 영업권, 토사석의 채취허가에 따른 권리, 지하수의 개발·이용권 그밖에 이와 유사한 자산이나 권리를 공급받는 경우’가 열거되어 있음에도 법인세법에서는 이것을 찾아볼 수가 없다. 왜 그런지에 대한 구체적인 이유를 알 수는 없으나 어쨌든 소득에 관한 과세라는 점에서 그 성격이 같은 법인세법과 소득세법에서 각각 실어야 하는 내용이 같다면 입법체계와 그 순서를 통일시켜야 할 것이다. 그렇게 하는 것이 납세자가 세법을 쉽게 읽고 또 이해할 수 있을 것이다.

제4절 무기장가산세

소 득 세 법	법 인 세 법
제81조 【가산세】 ⑧ 사업자(대통령령이 정하는 소규모사업자를 제외한다)가 제160조 및 제161조의 규정에 따른 장부를 비치	제76조 【가산세】 ① 납세지관할 세무서장은 제71조의 규정에 따라 각 사업연도의 소득에 대한 법인세를 징수함에 있어서 당해

· 기장하지 아니하였거나 <u>비치</u> · 기장한 장부에 의한 소득금액 <u>이 기장하여야 할 금액에 미달</u> <u>한 때에는 종합소득금액에 대하</u> <u>여 그 기장하지 아니한 당해 소</u> <u>득금액 또는 기장하여야 할 금</u> <u>액에 미달한 당해 소득금액이</u> <u>차지하는 비율(해당 비율이 1보</u> <u>다 큰 경우에는 1로, 0보다 작은</u> <u>경우에는 0으로 한다)을 산출세</u> <u>액에 곱하여 계산한 금액의 100</u> <u>분의 20에 상당하는 금액(이하 "</u> <u>무기장가산세"라 한다)을 결정세</u> <u>액에 가산한다.</u>	내국법인이 제112조의 규정에 따른 장부의 비치·기장(記帳)의 무를 이행하지 아니한 경우에는 납세지관할세무서장이 결정한 산출세액(토지등양도소득에 대 한 법인세액을 제외한다. 이하 이 항에서 같다)의 100분의 20 에 상당하는 금액(<u>그 금액이 당</u> <u>해 법인의 수입금액의 1만분의</u> <u>7에 미달하거나 산출세액이 없</u> <u>는 때에는 그 수입금액의 1만분</u> <u>의 7에 상당하는 금액</u>)을 가산 한 금액을 법인세로서 징수하여 야 한다. 다만, 비영리내국법인 에 대하여는 그러하지 아니한다.
---	--

위 두 법문의 내용을 비교하여 문제점을 적시하면 다음과 같다.

첫째, 법인세법에서 "납세지관할세무서장은 제71조의 규정에 따라 각 사업연도의 소득에 대한 법인세를 징수함에 있어서"라는 법문은 불필요한 부분이라고 생각된다. 왜냐하면 가산세를 법인세 징수에 포함시키는 것은 너무도 당연한 이치이기 때문에 이에 대한 시비는 일어날 수 없다고 보기 때문이다.

둘째, 개인사업자는 무기장 뿐만 아니라 소득금액 산출에 대한 과소기장 부분에 대해서도 가산세를 물리고 있는 데에 비해 법인은 단순히 기장의무를 이행하였는지의 여부만을 따져 가산세를

부과하고 있다는 점에 차이가 있다. 전자의 과세기장 부분에 대하여 가산세를 물리는 것은 무기장 성격의 가산세가 아니라 과소기장 성격의 가산세인 것이다. 그러나 과소부분에 대해서는 과소신고가산세가 그 성질에 따라 세율(10%와 40%)이 다르게 적용되고 있기 때문에 굳이 무기장가산세까지 매기는 것은 그 과세의 합리성을 찾아보기 어렵다고 할 것이다. 이것은 오랜 전에 개인사업자에 대한 근거과세 확립에 초점을 맞추어 만들어진 무리한 과세방법이 지금도 남아있는 구태의 하나라고 아니할 수 없다. 만일 이것에 대한 과세의 합리성이 있다면 법인도 그것에 예외일 수는 없다고 할 것이다. 그러므로 현재로서 이 부분은 법인과 통일적으로 규정할 필요가 있다고 본다.

셋째, 개인사업자는 단순세율 20%인 데에 비해 법인은 그것에 수입금액에 대한 가산세(수입금액의 1만분의 7에 해당하는 금액)와 비교하여 큰 쪽을 택하도록 되어 있다. 전자의 경우 괄호에서 소규모 사업자에게 무기장가산세를 부과할 수 없도록 하는 특례규정을 두고 있는 것은 기장을 강제할 수 없는 사업자에 대한 입법상의 정책적인 배려로 보인다. 그러나 이들을 제외한 개인사업자가 기장을 하지 아니한 경우에는 세법 이전에 상법 제29조의 장부의 비치의무를 위반하고 있다는 차원에서도 법인과 달리 취급할 합리성을 찾기 어렵다고 할 것이다. 그렇다면 법인에 대한 가산세율의 산출방법과 동일하게 통일시키거나 또는 그 어느 한쪽에 맞추어 통일적으로 운용하여야 하는 것이 타당하다고 본다.

제5절 신용카드거부가산세

소 득 세 법	법 인 세 법
제81조 【가산세】 ⑩ 제162조의 2에 따른 신용카드가맹점 가입 요건에 해당하여 가맹한 신용카드가맹점이 같은 조 제2항을 위반하여 신용카드에 의한 거래를 거부하거나 신용카드매출전표를 사실과 다르게 발급한 경우에는 제162조의 2 제4항 후단의 규정에 따라 관할세무서장으로부터 통보받은 건별 거부금액 또는 신용카드매출전표를 사실과 다르게 발급한 금액(건별로 발급하여야 할 금액과의 차액을 말한다)의 100분의 5에 상당하는 금액(건별로 계산한 금액이 5천원에 미달하는 경우는 5천원을 말하며, 이하 "신용카드거부가산세"라 한다)을 해당 과세기간의 결정세액에 가산한다.	제76조 【가산세】 ⑪ 신용카드가맹점이 신용카드에 의한 거래를 거부하거나 신용카드매출전표를 사실과 다르게 발급한 경우에는 제117조 제4항에 따라 해당 사업연도의 거래에 대하여 관할세무서장으로부터 통보받은 건별 거부금액 또는 신용카드매출전표를 사실과 다르게 발급한 금액(건별로 발급하여야 할 금액과의 차액을 말한다)의 100분의 5에 상당하는 금액(건별로 계산한 금액이 5천원에 미달하는 경우는 5천원으로 한다)을 가산한 금액을 법인세로서 징수하여야 한다. 이 경우 산출세액이 없는 때에도 가산세를 징수한다.
⑬ 제10항...(생략)...의 규정은 산출세액이 없는 경우에도 적용한다.	

위 두 법문의 내용을 비교하여 문제점을 적시하면 다음과 같다.

첫째, 소득세법은 「소득세법 제162조의 2에 따른 신용카드가맹점 가입요건에 해당하여 가맹한 신용카드가맹점」이라고 표현하여 신용카드가맹점에 관련한 근거규정을 두고 있는 데에 비해 법인세법은 단순히 「신용카드가맹점」만을 규정하고 있을 뿐이다. 그런데 신용카드가맹점과 관련된 근거규정인 소득세법 제162조의 2 제2항과 법인세법 제117조 제2항에서 “신용카드가맹점”을 정의하는 규정을 두었으면, 다른 조항에서는 소득세법처럼 굳이 근거법령을 나타내는 긴 법문을 둘 필요가 없을 것인데도 불필요한 규정을 두었다고 할 것이고, 반대로 해석하면 법인세법에서는 이와 같은 규정을 두지 않았다는 점에서 근거규정을 빠뜨렸다고도 볼 수 있다. 이 또한 어느 쪽이든 통일을 기할 필요가 있다고 할 것이나, 가급적이면 법인세법과 같은 형식을 취하는 것이 바람직하다고 본다.

둘째, 산출세액이 없을 때에도 가산세는 징수할 수 있도록 규정하고 있는 부분에 대해서도 소득세법은 제13항에서 그리고 법인세법은 제1항 단서에서 규정하고 있고 있음을 알 수 있다. 이 내용은 위에서 지적한 사항이기 때문에 더 이상 언급하지 않기로 한다.

제6절 현금영수증미발급가산세

소 득 세 법	법 인 세 법
제81조 【가산세】 ⑪ 제162조의 3 제1항의 규정에 따라 현금영수증가맹점으로 가입하여야 할 사업자가 이를 이행하지 아니	제76조 【가산세】 ⑫ 제117조의 2 제1항에 따라 현금영수증가맹점으로 가입하여야 할 법인이 이를 이행하지 아니하거나

하거나 현금영수증가맹점이 현금영수증 발급을 거부한 경우 및 사실과 다르게 발급하는 경우에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 금액(이하 "현금영수증미발급가산세"라 한다)을 해당 과세기간의 결정세액에 가산한다. 다만, 제2호의 경우 현금영수증의 발급대상금액이 <u>건당 5천원 미만인 경우</u>는 그러하지 아니하다. 1. (아래에서 논의) 2. (아래에서 논의)	현금영수증가맹점이 <u>건당 5천원 이상의 거래금액에 대하여</u> 현금영수증 발급을 거부하거나 사실과 다르게 발급한 경우에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 금액을 가산한 금액을 법인세로서 징수하여야 한다. 이 경우 산출세액이 없는 때에도 가산세를 징수한다. 1. (아래에서 논의) 2. (아래에서 논의)
⑬ 제11항...(생략)...의 규정은 <u>산출세액이 없는 경우에도 적용한다.</u>	

위 두 법문의 내용을 비교하여 문제점을 적시하면 다음과 같다.

첫째, 소득세법에서는 「제162조의 3 제1항의 규정에 따라 현금영수증가맹점」으로, 그리고 법인세법에서는 「제117조의 2 제1항에 따라 현금영수증가맹점」으로 규정하여 이들 두 세법은 모두 현금영수증가맹점에 대한 근거규정을 예시하고 있다. 두 법률이 통일적으로 체계가 갖추어져 있다는 데에는 긍정할 수 있는 일면이 있다. 그러나 그렇지 않아도 세법이 복잡한 마당에 예시된 이들 근거규정을 모두 해당규정에서 찾아보고 확인하기란 참으로 힘든 노릇이다. 따라서 이들 각 근거규정에서 “(이하 신용카드가맹점이라 한다)”라는 규정을 둔다면 이후에는 굳이 근거규정을 별도로 중복적으로 설정할 필요가 없을 것이다.

둘째, 법인세법에서는 「건당 5천원 이상의 거래금액에 대하여 현금영수증 발급을 거부하거나 사실과 다르게 발급한 경우」라고

표현하고 있는 데에 비해 소득세법의 본문에서는 “건당 5천원 이상”에 관한 언급은 없고, 단서에서 「제2호의 경우 현금영수증의 발급대상금액이 건당 5천원 미만인 경우는 그러하지 아니하다」라고 별도로 규정하고 있다. 결과적으로는 같은 내용으로 보인다. 그러나 가산세 부과목적과 그 계산방법이 같은데도 굳이 이렇게 달리 표현할 필요가 있는 것인지에 대해서는 한번쯤 생각해 볼 일이다. 이것은 바로 세법의 복잡성을 말하여 주고 있다고 해도 과언이 아닐 것으로 생각된다. 하루 빨리 통일을 기하여야 할 부분이라고 본다.

셋째, 아래의 법문 중 괄호 안의 법문이 없다면 ‘현금영수증가맹점으로 가입하지 아니한 경우’의 기본적인 가산세액의 계산은 「가입하지 아니한 기간의 수입금액의 1천분의 5에 상당하는 금액」이라는 점에는 동일하다.

소 득 세 법	법 인 세 법
1. 현금영수증가맹점으로 가입하지 아니한 경우: 가입하지 아니한 기간(제162조의 3에 따른 가입기한의 다음 날부터 가입일 전일까지의 일수를 말하며, 이하 이 호에서 “미가입기간”이라 한다. 이 경우 미가입기간이 2개 이상의 과세기간에 걸쳐 있으면 각 과세기간별로 미가입기간을 적용한다)의 수입금액(현금영수증가맹점 가입대상인 업종의 수입금액만 해당한다)의 1천분의 5에 상당하는 금액. 이 경우 미가입기간의 수입금액 산출방법은 다음	1. 현금영수증가맹점으로 가입하지 아니한 경우는 가맹하지 아니한 사업연도의 수입금액(2이상의 업종을 영위하는 법인인 경우에는 대통령령으로 정하는 업종에서 발생한 수입금액에 한정한다)의 1천분의 5에 상당하는 금액에 가맹하지 아니한 기간을 고려하여 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 비율을 곱한 금액

산식에 따른다.	
수입금액 = 해당 과세기간의	
수입금액 × 미가입기간 / 365(윤	
년에는 366)	

그러나 괄호 안의 법문은 복잡하기만 하다. 먼저 소득세법에서 법문을 보면 가입하지 아니한 기한을 제162조의 3에 따른 가입기한의 다음 날부터 가입일 전일까지의 일수를 말하는 것으로 표현하고 있는 한편, 수입금액은 현금영수증가맹점 가입대상인 업종의 수입금액에 한정하는 것으로 하고 있다. 이에 비해 법인세법에서는 미가입기간에 관한 언급은 없고, 수입금액에 관하여도 「2 이상의 업종을 영위하는 법인의 경우에는 대통령령으로 정하는 업종에서 발생한 수입금액에 한정」 하는 것으로 하고 있다.

그렇다면 이들은 어떻게 다른가? 법인세법은 이에 대한 답을 시행령으로 규정하고 있을 뿐이다. 즉 법인세법 시행령 제120조 제3항에서 미가입기간을 「그 가입요건에 해당하는 날부터 3개월이 지난 날의 다음 날부터 가맹한 날의 전일까지의 일수(그 기간이 2 이상의 사업연도에 걸쳐 있는 경우 각 사업연도별로 적용한다)」 라고 함으로써 결국은 그 내용이 서로 동일하다.

또한 수입금액에 관하여도 소득세법의 법문은 현금영수증가맹점 가입대상인 업종의 수입금액만을 가리키고 있는 반면, 법인세법은 그 시행령에서 “소득세법상의 소비자상대업종에서 발생하는 수입금액(법령120⑫)”을 말하는 것으로 규정하여 이 부분에서도 그 내용은 서로 동일하다. 결국 소득세법은 모법에서 그리고 법인세법은 시행령에서 이를 규정하고 있다는 것이 다를 뿐이다. 그렇다면 내용이 동일한 것을 굳이 법체계를 달리하여 규정하여야 할 이유가 따로 있는 것일까? 그렇지는 않다고 본다. 그러기 때문에 이 부분에 대해서도 하루빨리 법체계부터 통일적으로 바로 잡아야 할 과제라고 본다.

뿐만 아니라 소득세법은 미가입기간의 수입금액 산출방법을 모법에서 산식을 나타내어 바로 알 수 있도록 하고 있는 데에 반해

법인세법은 “대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 비율을 곱한 금액”으로 규정하여 시행령에 위임한 후 시행령 제120조 제13항에서 같은 뜻의 내용을 규율하고 있다. 이렇게 하는 것이 타당한지를 논하기 전에 법인세법은 가산세의 계산근거가 되는 수입금액을 시행령에 위임할 수 있는지 하는 점도 다툼의 여지가 있다고 할 것이고, 또한 소득세법처럼 한 눈에 알아볼 수 있는 것이 아니라 시행령까지 찾아 연결해 보아야 한다는 점에서 복잡하기 이를 데 없다는 점이 문제이다.

넷째, 아래의 표에서 보는 바와 같이 그 내용인 근거법령만이 다를 뿐 그 내용은 서로 같다. 따라서 두 세법이 이것을 모범으로 삼아 통일성 있게 체계적으로 규정되어야 할 것으로 본다. 다만, 한 가지 흠을 짚으라고 한다면 소득세법에서는 “발급한 경우 :”를 법인세법에서는 “경우는”이라고 달리 표현하고 있다는 점이다. 비록 그 내용은 같다고 할지라도 이것마저도 통일적 형식을 취하는 것이 바람직하다고 본다.

소 득 세 법	법 인 세 법
2. 현금영수증 발급을 거부하거나 사실과 다르게 <u>발급한 경우</u> : 제162조의 3 제5항 후단의 규정에 따라 해당 과세기간의 거래에 대하여 관할세무서장으로부터 통보받은 건별 발급거부금액 또는 건별로 사실과 다르게 발급한 금액(건별로 발급하여야 할 금액과의 차액을 말한다)의 100분의 5에 상당하는 금액(건별로 계산한 금액이 5천원에 미달하는 경우는 5천원으로 한다)	2. 현금영수증 발급을 거부하거나 사실과 다르게 <u>발급한 경우</u> 는 제117조의 2 제5항 후단의 규정에 따라 해당 사업연도의 거래에 대하여 관할세무서장으로부터 통보받은 건별 발급거부금액 또는 건별로 사실과 다르게 발급한 금액(건별로 발급하여야 할 금액과의 차액을 말한다)의 100분의 5에 상당하는 금액(건별로 계산한 금액이 5천원에 미달하는 경우는 5천원으로 한다).

제7절 기부금영수증불성실가산세

소 득 세 법	법 인 세 법
제81조【가산세】 ⑫ 제34조·제52조 제6항 및 「조세특례제한법」 제73조 제1항의 규정에 따라 기부금필요경비산입 또는 기부금소득공제를 받기 위하여 필요한 기부금영수증(이하 "기부금영수증"이라 한다)을 발급하는 자가 기부금영수증을 사실과 다르게 기재하거나 기부자별 발급명세서를 제160조의 3 제1항의 규정에 따라 작성·보관하지 아니한 경우에는 다음 각 호의 금액(이하 "기부금영수증불성실가산세"라 한다)을 결정세액에 가산하며, 「상속세 및 증여세법」 제78조 제3항의 규정에 따라 보고서 제출의무를 이행하지 아니하거나 동조 제5항의 규정에 따라 출연 받은 재산에 대한 장부의 작성·비치의무를 이행하지 아니하여 가산세가 부과되는 경우 제2호의 규정을 적용하지 아니한다. 1. 기부금영수증의 경우 가. 기부금액이 사실과 다르게 발급된 경우: 사실과 다르게 발급된 금액(영수증에 실제 기재된 금액과 건별로 발급하여야 할 금액과의 차액을 말한다)의 100분의 2에 상당하는 금액 나. 기부자의 인적사항 등이 사실과 다르게 발급되는 등 가	제76조【가산세】 ⑩ 납세지관할세무서장은 비영리내국법인이 제112조의 2의 규정에 따른 기부금영수증을 사실과 다르게 발급하거나 기부법인별 발급내역을 작성·보관하지 아니한 경우에는 다음 각 호의 구분에 따른 금액을 가산한 금액을 법인세로 징수하여야 한다. 이 경우 산출세액이 없는 경우에도 가산세를 징수하며, 「상속세 및 증여세법」 제78조 제3항의 규정에 의하여 보고서 제출의무를 이행하지 아니하거나 같은 조 제5항의 규정에 의하여 출연 받은 재산에 대한 장부의 작성·비치의무를 이행하지 아니하여 가산세가 부과되는 경우 제2호의 규정은 이를 적용하지 아니한다. 1. 기부금영수증의 경우: 사실과 다르게 발급된 금액의 100분의 2 2. 기부법인별 발급내역의 경우: 작성·보관하지 아니한 금액의 1천분의 2

목 외의 경우: 영수증에 기재된 금액의 100분의 2에 상당하는 금액 2. 기부자별 발급명세서의 경우: 그 작성·보관하지 아니한 금액의 1천분의 2에 상당하는 금액	
⑬ 제1항·제3항부터 제7항까지 및 제9항부터 제12항까지의 규정은 산출세액이 없는 경우에도 적용한다.	

위 두 법문의 내용을 비교하여 문제점을 적시하면 다음과 같다.

첫째, 소득세법이나 법인세법 모두 기부금영수증과 기부자별 발급명세서를 구분하여 가산세를 부과하고 있으나, 문제는 기부금영수증과 관련하여 소득세법은 제1호에서 가목과 나목으로 구분하고 가목은 ‘기부금액이 사실과 다르게 발급된 경우’로 그리고 나목은 ‘기부자의 인적사항 등이 사실과 다르게 발급되는 등 가목 외의 경우’로 표현하고 있는데 반해 법인세법은 단지 ‘기부금영수증의 경우’로만 표현하고 가산세율은 똑같이 2%로 규정하고 있다는 점이다. 그렇다면 이 두 법문을 달리 보아야 할 이유가 있는 것인가? 아무리 살펴보아도 별다른 차이가 없는 것으로 보인다. 그런데 법인세법에는 이러한 구분이 없으므로 둘을 함께 묶어 표현하였다고 할 수 있다. 결론은 두 법문 모두가 금액을 잘못 기재해도 가산세를 부과한다는 것이고 또 인적사항을 잘못 기재해도 역시 가산세를 부과한다는 것이다. 그런데도 소득세법에서만 이렇게 구분하여 규정하는 이유는 무엇인가? 선의적으로 보아 소득세법은 납세자의 의도가 좀 더 분명하게 나타나도록 할 필요가 있다고 느껴서 입법이 이루어진 것으로 이해할 수밖에 없다. 그렇다면 두 법률은 처음부터 서로 통일을 기했어야 한다. 늦었지만 통

일시키는 작업이 필요하다고 본다.

둘째, 계산서보고불성실가산세제도처럼 기부자의 인적사항 등이 사실과 다르게 발급되는 경우에도 기부금 지급사실이 확인되는 경우에는 가산세를 부과하지 않도록 하는 별도의 규정을 두어야 한다고 생각된다. 왜냐하면 사람이 작성하는 것이므로 때로는 실수로 이름이나 주민등록번호 등을 잘못 기재하는 경우도 있을 수 있기 때문이다. 여하 간에 이러한 부분까지 가산세를 부과하는 것은 가혹한 처사라고 아니할 수 없다. 따라서 세법상의 제재는 사업자가 고의로 하는 것과 실수 또는 착오로 인한 것에는 분명히 차등을 두어야 하는 것이다. 그러기 때문에 후자의 경우로서 사실내용이 확인되는 것은 가산세의 부과를 배제하는 별도의 규정을 두어야 할 것으로 본다.

제8절 원천징수불이행

소 득 세 법	법 인 세 법
제158조 【원천징수납부불성실 가산세】 ① 원천징수의무자 또는 제156조 및제156조의 3부터 제156조의 5까지의 규정에 따라 원천징수하여야 할 자가 징수하였거나 징수하여야 할 세액을 그 기간 내에 납부하지 아니하였거나 미달하여 납부한 때에는 그 납부하지 아니한 세액 또는 미달한 세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 한도로 하여 다음 각호의 금액 중 큰 금액을 징수하여야 할 세액에 가산한 것을 그 세액으로 하여 납부하여야 한다. 다만,	제76조 【가산세】 ② 제73조의 규정에 의한 원천징수의무자가 원천징수하였거나 원천징수하여야 할 세액을 납부기한 내에 납부하지 아니하거나 미달하게 납부하는 경우에는 다음 각호에 해당하는 금액 중 큰 금액을 가산세로서 가산한 금액을 납부하여야 한다. 다만, <u>원천징수의무자가 국가 또는 지방자치단체인 경우에는 예외로 한다.</u>

원천징수의무자 또는 제156조 및 제156조의 3부터 제156조의 5까지의 규정에 따라 원천징수하여야 할 자가 국가·지방자치단체 또는 지방자치단체조합(이하 이 조에서 "국가 등"이라 한다)인 경우에는 제2항이 정하는 바에 의한다. 1. 납부하지 아니한 세액(미달하게 납부한 경우에는 그 미달한 세액)×납부기한의 다음날부터 자진납부일 또는 납세고지일까지의 기간×금융기관이 연체대출금에 대하여 적용하는 이자율을 고려하여 대통령령이 정하는 이자율 2. 납부하지 아니한 세액(미달하게 납부한 경우에는 그 미달한 세액)의 100분의 5 ② <u>국가 등으로부터 근로소득을 지급받는 자가 제140조 제1항의 규정에 의한 근로소득자소득공제신고서를 사실과 다르게 기재하여 부당하게 소득공제를 받아 국가 등이 원천징수하여야 할 세액을 그 기간 내에 미달하게 납부한 때에는 국가 등은 제1항의 규정에 의하여 계산한 금액을 징수하여야 할 세액에 가산하여 당해 근로소득자로부터 징수하여 납부하여야 한다.</u>	1. 납부하지 아니한 세액(미달하게 납부한 경우에는 미달한 세액)×납부기한의 다음날부터 자진납부일 또는 납세고지일까지의 기간×금융기관이 연체대출금에 대하여 적용하는 이자율을 감안하여 대통령령이 정하는 이자율. 이 경우 당해 금액은 납부하지 아니한 세액(미달하게 납부한 경우에는 미달한 세액)의 <u>100분의 10을 한도</u>로 한다. 2. 납부하지 아니한 세액(미달하게 납부한 경우에는 미달한 세액)의 100분의 5
--	---

위 두 법문의 내용을 비교하여 문제점을 적시하면 다음과 같다.

첫째, 가산세액의 한도액인 10%를 정함에 있어 법인세법에서는 제1호에서 먼저 한도액을 계산한 후 제2호의 금액과 비교하여 그 중 큰 금액을 선택하도록 하고 있는 데에 비해 소득세법에서는

위 ①과 ②를 먼저 계산하여 선택하고 그것이 한도액을 넘지 못하도록 규정하고 있다는 점에 차이가 있으나, 결과적으로는 서로 같다. 그러므로 이는 이해의 혼란을 방지하기 위해서라도 두 법문을 동일하게 맞추어 규정할 필요가 있다고 할 것이다.

둘째, 법인세법에서는 위 단서규정으로 원천징수의무자가 국가와 지방자치단체인 경우에는 어떤 세목이든 ‘원천징수납부불성실가산세’를 부과하지 못하도록 하는 배제규정을 두고 있으나, 소득세법에서는 그러한 규정을 두고 있지 않다.

오히려 소득법 제158조 제1항 단서에서 「원천징수의무자 또는 제156조(비거주자의 국내원천소득에 대한 원천징수의 특례), 제156조의 3(비거주자의 채권 등에 대한 원천징수의 특례), 제156조의4(거주자에 대한 원천징수 절차 특례), 제156조의 5(비거주연예인 등의 용역제공과 관련된 원천징수절차 특례)의 규정에 따라 원천징수하여야 할 자가 ‘국가 등’인 경우에는 제2항이 정하는 바에 의한다」라고 규정하는 한편 제2항의 규정은 근로자가 연말정산시 ‘근로소득자소득공제신고서’를 사실과 다르게 기재하여 부당하게 소득공제를 받은 경우 ‘원천징수납부불성실가산세’를 해당 근로자로부터 징수하도록 하는 규정을 두고 있을 뿐이어서 근로소득과 비거주자와 관련된 일부 소득에 대한 가산세를 제외한 다른 세목에 대해서는 ‘원천징수납부불성실가산세’를 부과할 수 있다는 논리가 문제된다. 왜냐하면 다른 세목에는 소득공제신고서와 같은 서식을 사용하여 원천징수하는 것이 아니기 때문에 이 규정을 달리 해석할 여지가 없다고 할 것이다.

뿐만 아니라 법인세법에서는 지방자치단체조합에 대한 언급이 없으나 소득세법에서는 지방자치단체조합을 국가 등에 포함시켜 규정하고 있다는 점에서도 차이가 있다. 이렇게 달리 규정하여야 하는 이유가 무엇인지 알 수 없으나 소득에 대한 과세라는 점에

서 그 세법의 성격이 같다고 보아야 하기 때문에 달리 취급할 이유가 없다고 할 것이다. 그러므로 이들에 대한 검토를 거쳐 체계적으로 통일성을 기하는 개정작업이 필요하다고 본다.

셋째, 소득세법에서 미국군에 대해서는 원천징수납부불성실가산세'를 적용할 수 없는 것으로 명문화되어 있는 한편 법인세법에서는 이에 관하여 아무런 언급이 없다. 미국군의 특성상 근로소득(2009년까지의 을종근로소득) 외에 다른 소득을 지급할 경우가 없다고 보아 그러한 규정을 별도로 두지 않았는지는 알 수 없지만 이 부분에 대해서도 혼란을 피하기 위해 두 법을 통일적으로 규율할 필요가 있다고 본다.

제7장 결 론

현재 국세기본법에서 통칙적으로 규정하고 있는 무신고가산세 및 과소신고가산세, 초과환급신고가산세, 납부·환급불성실가산세 외에도 각 개별세법에서 열거하고 있는 가산세의 종류를 헤아리면 소득세 15개, 법인세 9개, 부가가치세 13개, 상속세및증여세법 12개, 조세특례제한법 2개로 총 4개의 개별 세법에서 규정하고 있는 가산세의 합이 모두 51개에 이른다는 사실을 위 본문에서 살펴보았다. 이 중 기업과세 관련의 가산세로 같은 내용의 것을 소득세법과 법인세법에서 각각 중복적으로 규정하고 있는 7개를 제외하더라도 32개에 이른다. 그런데 이들 가산세는 모두 납세자 자신을 위한 납세의무의 이행과는 직접 관련이 없는 전적으로 세무행정에 대한 협력의무로서의 성질을 지닌다는 점과 외국의 법제를 비교해 본 후에 얻은 결론은 바로 가산세의 종류가 너무 많다는 점을 지적하였다.

가산세에 대한 외국의 법제는 대부분 납세자 본인의 납세의무에 대한 태만 또는 불이행과 관련한 가산세 외에는 없다. 다시 말하면 세무행정에 대한 협력의무와 관련된 가산세는 거의 찾아볼 수 없다는 것이다. 이 점에 주안을 두면 세계적으로 가산세가 왜 우리나라에만 이렇게 많아야 하는지에 대해서 심각한 논의를 해보아야 할 시점이라고 본다.

각국의 세제는 나름대로 오랜 역사적 흐름을 거쳐 형성된 것이라는 점에서 다른 나라와 비교될 수 없는 특성이 있기 때문에 모두 같아야 하는 것은 아니라고 생각한다. 그렇지만 비교할 수 없는 우리들만의 특성이 있다고 한다면 그 합리적인 당위성에 대한 근거는 어느 정도 갖추어져야 마땅할 것이다. 이러한 관점에서 볼 때 필자의 입장은 부정적이지 않을 수 없다.

필자의 짧은 식견으로는 국민 스스로가 자율적으로 납세의무를 이행하는 것이 아니라 어린학생처럼 선생님의 지시에 따라 타율적으로 움직이면서 그리고 지키지 아니하면 체벌을 가하는 식의 법제와 행정을 운용하고 있다는 점에서 안타까운 일이 아닐 수 없다. 민주세정이라고 말들 하는데, 실제로는 납세자들을 고압적으로 강요하는 비민주적인 세정이 될 수밖에 없도록 조세법제가 마련되어 있는 것은 아닐까. 따라서 감히 제안하건대 가산세의 종류를 가감이 줄이고 납세자들이 자율적으로 조세법을 지킬 수 있는 제도적 장치의 창안이 요구된다고 할 것이다. 이제는 우리나라가 경제적 대국으로서의 위상에 걸맞도록 처벌만능주의의 행정에서 벗어나 자율세정이 될 수 있도록 조세법제가 뒷받침 되어야 할 것이다.

그러나 이와 같은 개선이 당장에는 곤란한 작업이라고 한다면 적어도 현재의 가산세제도는 다음과 같이 빠른 시일 안에 개선되어야 할 것이다.

먼저 납세자 본인의 납세의무와 관련된 가산세는 다음과 같이 그 개선이 필요하다고 보았다.

첫째, 기한후신고는 법정신고기한 경과 후 1개월 이내에 하는 경우에만 가산세의 감면을 허용하고 있다. 그러나 꼭 그래야만 되는 합리적인 이유를 찾을 수 없다는 점에서 그 기한을 연장할 필요가 있고 또한 50%의 가산세 감면율 또한 너무 낮다고 하는 점을 위에서 검토하였다. 그 대안으로서 신고납부제도 본래의 취지도 살리면서 자진신고 의욕을 고취시킨다는 차원에서 기한후신고 기한을 3년으로 연장하면서 그 가산세 감면율도 기간별로 차등을 두는 방식으로 개선하자고 제안하였다. 즉 1년 이내에 기한후신고를 하는 경우에는 가산세 감면율을 75%로 올리고, 2년 이내에 이를 하는 경우에는 50%, 3년 이내에는 25%로 하자고 제안하였다.

또한 기한후신고에 대해서도 수정신고는 물론 경정청구를 할 수 있도록 하는 제도를 두되 세무조사 등 경정이 있을 것을 미리 알고 하는 기한후신고에 대한 수정신고는 가산세의 감면이 배제되어야 한다고 하는 점을 지적하였다.

둘째, 현행 수정신고에 대한 기간별 가산세감면율에 대해서도 법제도가 너무 인색하다고 보았다. 신고납부제도를 취하고 있는 세목에서는 납세의무의 확정권이 납세자에게 있다는 점에 초점을 맞추어 자발적으로 납세자가 세금을 더 냈다고 하는 의미의 수정신고에 가산세가 걸림돌로 작용하면 곤란하다. 그러므로 이에 대한 개선방안으로 법정신고기한 1년 이내에 수정신고를 하는 경우에는 신고불성실가산세의 80%를, 2년 이내에 하는 수정신고의 경우에는 50%를, 3년 이내에 하는 수정신고의 경우에는 30%를 각각 감면하자는 것으로 제도개선을 제안하였다. 다만, 세무조사 등 경정이 있을 것을 알고 어쩔 수 없이 하는 수정신고에는 현행처럼 가산세의 감면이 배제되어야 할 것이다.

셋째, 2003년 이후부터 1일 10,000분의 3(연 10.95%)으로 정하여 지금까지 유지되고 있는 납부불성실가산세의 세율도 조정되어야 할 것이다. 왜냐하면 2003년 이후 한번도 조정되지 않았고 또한 현재의 적용 이자율은 일반적인 이자율보다 훨씬 높은 당좌대월이자율보다 더 높기 때문이다. 따라서 이에 대한 적정이자율은 캐나다와 일본의 경우처럼 국채이자율과 같은 기준이자율에 일정률(예 ; 4%)을 가산한 특례가산세율을 정하는 것을 고려해 볼 수 있다고 제안하였다. 이렇게 함으로서 기준이자율의 탄력성에 맞추어 가산세율도 탄력적으로 운용할 수 있다고 보았다. 이러한 경우에도 법인세법 제52조(부당행위계산의 부인)의 규정에서 적용하고 있는 당좌대월이자율(현행 8.5%)을 초과하지 않아야 한다.

또한 적법한 수정신고 또는 기한후신고 후의 수정신고를 하는

경우에도 신고납세제도 본래의 취지를 살리고 또한 자발적인 수정신고를 권장한다는 차원에서 일정기간까지만 가산세를 물리고 (예 ; 법정신고기한 또는 기한후신고가 있는 후의 1년간) 그 후의 가산세는 면제하는 것이 바람직하다고 하였다.

다음으로 납세자 본인의 납세의무와 직접으로 관련이 없는 협력의무와 관련된 가산세에 대해서는 다음과 같이 그 개선이 필요하다고 보았다.

첫째, 현행 소득세상 신용카드매출전표의 발급과 관련된 불성실 가산세율 및 현금영수증의 발급과 관련된 불성실가산세율이 각각 5%인데 비해 세금계산서 교부와 관련된 불성실가산세율은 2%, 계산서와 관련된 불성실가산세율은 1%이다. 그런데 위 4가지의 증빙은 모두 사업자가 발급하여야 하는 이른바 영수증의 기능을 가진 법정증빙에 해당한다. 그런데도 그 가산세율은 각각 5%, 2%, 1%인 것에 대한 합리적인 이유를 찾을 수 없다. 그렇다면 위 항목에 대한 가산세율을 각기 달리 적용할 것이 아니라 통일적으로 운용되어야 할 것으로 본다.

뿐만 아니라 5%의 가산세율은 너무 높다. 이는 현실적인 사업자의 영업이익을 감안하면 가히 징벌적인 세율로 평가될 수 있다는 점에서 현재 계산서와 관련된 불성실가산세율을 1%로 하향통일시키는 것이 적절하다고 본다.

둘째, 사업자가 재화(또는 용역)를 제공받고 그 대가를 지급하면서 적격증빙서를 받지 못한 경우에는 2%에 상당하는 ‘증빙불비 가산세’를 물어야 할 뿐만 아니라 그에 대한 명세서(영수증수취명세서)를 제출하지 아니하면 또다시 1%의 가산세를 물어야 한다. 영수증수취명세서의 제출을 의무화하는 것은 영수증발급자의 거래내역을 수집하는 자료로 활용될 수 있는 방법이라고는 하지만,

다른 한편 그에 대한 가산세가 제대로 매겨졌는지를 검증하기 위한 서류라는 점에서 이것은 행정편의주의적 측면에서의 자료제출이라고 할 수밖에 없다고 할 것이다. 그렇다면 이는 이중처벌이라는 비난을 면키 어렵다고 할 것이어서 근본적으로 폐지하는 것이 바람직하다고 본다.

셋째, 자유민주주의를 표방하고 있는 자본주의국가에서 금융계좌를 개설하지 않거나 또는 개설하였더라도 그 금융계좌를 사용하지 않았다고 하여 가산세를 매기는 제도는 그 발상에서부터 근본적으로 문제가 있는 것이라고 생각된다. 이는 하루 속히 폐지되어야 할 제도라고 보았다.

넷째, 국세기본법 제49조에서 가산세를 부과할 수 있는 최고한도액을 1억으로 정해두고 있지만 이것을 적용받는 사업자는 거의 없을 것으로 보인다. 그렇다면 이 규정은 합리적인 기준을 설정한 것이 아니라는 점을 스스로 입증하는 셈일 뿐만 아니라 대외적인 홍보용에 그치는 법문으로서 그 기능을 상실한 이른바 사문화된 법조문이라고 할 수밖에 없다. 따라서 단순히 가산세 한도액을 1억원으로 획일화시킬 것이 아니라, 가산세의 종류마다 서로 다른 한도액을 설정해 차등을 두거나, 합리적이고도 현실성이 있는 기준을 다시 설정함으로써 살아있는 법의 모습으로 바꾸어야 할 것이다.

다섯째, 이들 외에도 영수증수취명세서 미제출가산세제도는 폐지되어야 한다고 하였고, 지급명세서 불성실가산세, 소득금액통지서와 관련된 원천징수의무불이행 및 지급명세서불성실가산세, 영세율과세표준신고불성실가산세와 관련하여 불합리한 점을 지적하면서 그 개선책을 제안하였다.

마지막으로 「IV. 법령상의 문제점과 개선방안」에서 지적한 바

와 같이 소득세법과 법인세법에서 각각 규정하고 있는 기업과세와 관련된 가산세의 법문은 그 내용이 동일하여야 한다. 그럼에도 불구하고 이들 두 법률 사이의 법문내용이 같지 않다는 점에서 일반 납세자는 혼란스러울 수밖에 없다. 이는 알기 쉬운 세법의 제정원칙에도 위배될 뿐만 아니라 입법론적으로도 법적 안정성을 해치는 요소로 작용하고 있다고 할 것이다. 따라서 소득세법과 법인세법이 각각 달라야 하는 합리적인 이유가 없는 한 그 법문은 통일적으로 유지되어야 한다. 그러므로 이에 대한 개정작업이 하루빨리 이루어져야 할 것으로 본다.

□ 참 고 문 헌 □

1. 국내서

- 김두천, 「세법학」, 박영사, 1994
- 김두천, 소득세실무, 한국세무사회, 2008
- 김완석, 「소득세법론」, 조세통람사, 2005
- 김용대, 본세의 취소와 가산세, 조세법연구 IV, 세경사, 1998.12.
- 김용찬, 부당신고가산세의 부과요건, 조세법실무연구(재판자료제 115집), 법원도서관, 2008
- 서광석·김명산, 「세법개론」, 월간경리사, 1990
- 이경우·서희열·박민수, 가산세실무해설, (주)광교이텍스, 2008
- 우명동, 「재정학방법론과 재정론」, 해냄, 1999
- 이성식, 부가가치세법해설, (주)조세신보사, 2009
- 이우택, 「새로운 조세법과 세무회계」, 2004, 세학사
- 이철성, 「최신 세법학」, 박영사, 1993
- 이철송, 현행 가산세제도의 합리화, 「조세법의 논점」, 1991, 행
술 이태로 교수 회갑기념 논문집 간행위원회, 1992.
- 전수안, 「가산세의 성질(가산세만의 부과가 본세의 과세표준과
세액의 증액결정처분에 해당하는지와 관련하여)」, 대법
원판례해설 17호, 1991
- 전정구, 「한국조세법의 제 문제」, 조세통람사, 1989
- 최명근, 조세제재법제의 재정비, 한국세무사회부설조세연구소,
1995
- 최명근, 세법학총론, 세경사, 2006
- 최명근, 세무학강의, (주)영화조세통람, 2007
- 최명근·나성길, 부가가치세법론, 세경사, 2007

- 한상국 · 구자은 · 황진영, 주요국의 가산세제도, 한국조세연구원, 2006
- 洪廷杓, 가산세 면제의 정당한 사유에 관한 연구, 석사학위논문, 경희대학교 국제법무대학원, 2008
- 국세공무원교육원, 가산세에 대한 이해, 국세공무원교육교재, 2010
- 기획재정부, 2006 간추린 개정세법, 2007
- 기획재정부, 2007 간추린 개정세법, 2008
- (사)한국세무학회, 세무학 Workshop 교재(개정세법해설), 2010
- 한국세무사회, 2009 개정세법 주요내용, 2010
- 한국세무사회, 가산세의 부과와 그 면제, 2005
- 한국조세연구원, 개정세법 총람(I), 1978 간추린 개정세법
- 한국세정연구회, 세무대백과사전 3, (사)세우회, 1985

2. 국외서

- 金子 宏, 租稅法, 東京 : 弘文堂, 1987 및 2007
- 木村弘之亮, 「租稅過料法」, 弘文堂, 1990
- 野水鷄雄, 要說所得稅法, 東京 ; (株)稅務經理協會, 2006
- 池本征南, “加算稅制度에 關한 考察”, 「稅大論叢」第14號, 1982
- A. Smith, An Inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations, Ed E. Cannon, Random House, Inc
- John O. Everett, Cherie Hennig, and Nancy Nichols, Contemporary Tax Practice : Research, Planning and Strategy, CCH, Chicago IL, 2009,
- R.A.Musgrave & P.B.Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, McGraw_Hill Kogakushan Ltd., 1989

246 참고문헌

CCH a wolters kluwer businesss, Canadian Master Tax Guide
65TH Edition 2010, CCH Canadian Limited, 2010