

國稅通則法の改正方向에
관한 研究

韓國租稅研究院

序 言

租稅는 원래 대가없이 課하는 부담이기 때문에 納稅者들이 課稅의 合理性和 衡平性에 대해 대단히 민감하다. 課稅의 合理性和 衡平性에 관한 納稅者의 요구는 基本權的인 요청이므로 당연히 존중되어야 할 것이나, 課稅는 統治權에 기한 權力作用이므로 자칫하면 行政便宜와 國庫爲主로 행해지기 쉽다. 課稅의 立法이나 行政이 衡平을 잃을 경우, 일부의 納稅者들에게는 불합리하게 과중한 부담을, 그리고 일부의 納稅者들에게는 근거없는 特惠를 부여하므로 納稅者들에 대한 설득력을 상실하고 租稅抵抗을 유발한다. 그러므로 課稅의 合理性和 衡平성을 보장함으로써 納稅者의 信賴를 획득해야 하는데 그러기 위하여는 모든 課稅行政을 지배하는 합리적인 課稅 내지는 徵稅의 원칙이 확립되어야 할 것이다.

이와 같이 課稅의 一般原則의 기능을 하는 法規範을 한 마디로 租稅通則法이라 부를 수 있는데, 우리나라에는 진작부터 國稅基本法과 國稅徵收法이 제정되어 租稅通則法의 기능을 하면서 합리적이고 공평한 과세제도의 확립에 기여하여 왔다. 하지만 租稅通則法의 역사가 일천한 탓에 조세의 일반원칙을 완비하였다고 하기는 어려운 실정이다. 그간 租稅法 理論이 발전하고 納稅者의 權利意識이 고양됨에 따라 課稅의 法理的 說得力을 강하게 요구하게 되었고, 따라서 租稅通則法의 중요성이 부각되고 있으며, 보다 개선된 課稅原則이 요구되고 있다.

本 研究院에서는 진작부터 이 분야의 研究와 立法論의 제시에 관심을 가지고 계획하던 중에 마침 李 哲松 교수의 협력을 얻어 國稅通則法 중 특히 쟁점이 되고 있는 문제들을 추려 研究報告書를 發刊하게 되었다. 이 研究에는 本 研究院의 다른 연구위원들도 많은 관심을 가지고 내용에 관해 협의한 것으로 알고 있는데, 이 보고서를 토대로 앞으로도 계속 이 분야에 관한 광범한 研究가 이루어져야 할 것이다. 명실공히 租稅法律主義에 입각한 課稅로서 納稅者를 설득하기 위하여는 선명하고 객관

적인 課稅論理가 뒷받침되어야 할 것인데, 경제현상의 發展에 비례하여 租稅法理도 부단히 변화하고 발전하기 때문이다. 더욱이 모든 경제활동이 국제화되고 있는 마당인 만큼 國際比較的인 시각에서의 課稅論理도 조사·연구되어야 할 것이다.

장기간 이 주제로 연구에 몰두해 준 漢陽大 李 哲松 教授에게 감사하며 이 연구를 뒷받침하는 데 노력해 준 柳 時權 박사와 기타 원내 연구자들에게도 謝意를 표한다.

끝으로 本 報告書의 내용은 著者의 個人的인 의견이며 本 研究院의 公式的인 見解가 아님을 밝혀둔다.

1994年 11月

韓國租稅研究院

院長 朴宗淇

目 次

第 1 章 租稅回避 防止를 위한 一般規定

I. 根據規定의 必要性	11
II. 租稅回避의 概念	12
III. 租稅回避의 成立要件 : 法的 形成可能性의 濫用	20
IV. 租稅回避의 法的 取扱 : 回避行爲의 否認	27
V. 否認의 法的 根據 要否	28
VI. 立法論 : 一般規定의 設置	32

第 2 章 法人格 없는 團體의 法的 取扱

I. 關聯 規定의 概觀	35
II. 法人에 대한 所得稅 課稅의 矛盾	36
III. 法人 아닌 團體의 判定基準의 問題點	38
IV. 改善策	48

第 3 章 連帶納稅義務制度의 整備

I. 總說	50
II. 現行 規定의 概觀과 體系	50
III. 連帶納稅義務의 發生事由	52
IV. 連帶納稅義務의 效力	60

第 4 章 基本法 第 3, 4, 5 章의 體系 改善

I. 現行 體系	70
II. 體系의 問題點：課稅節次와 徵收節次의 混在	71

第 5 章 申告 · 決定 制度의 改善

I. 現行 納稅義務의 確定方式과 問題點	74
II. 確定方式의 一元化、	75
III. 申告主義 國稅의 納稅申告의 法的 性格	81
IV. 申告, 決定, 更正의 關係	86

第 6 章 修正申告制度의 改善

I. 問題點	97
II. 修正申告의 事由	98

Ⅲ. 修正申告의 義務性과 權利性	101
Ⅳ. 修正申告期限의 問題點	106
Ⅴ. 修正申告의 處理義務	107
Ⅵ. 修正申告期間 內의 決定·更正의 制限	108
Ⅶ. 加算稅 減免規定의 問題點	108
Ⅷ. 爭訟前救濟制度의 強化	113

第 7 章 例規의 活性化와 課稅見積制度의 導入

Ⅰ. 總說	117
Ⅱ. 例規의 指導機能	118
Ⅲ. 明確性·豫見可能性의 要請	119
Ⅳ. 例規의 指導·答辯機能의 實情	120
Ⅴ. 改善方案	126

第 8 章 寡占株主의 第 2 次 納稅義務制度의 改善

Ⅰ. 問題點	130
Ⅱ. 論理的 根據	131

III. 成立要件上の問題點	136
IV. 補充性	138
V. 稅額의 範圍	139
VI. 數人の 特殊關係者の 責任	140
VII. 第2次 納稅義務 履行 後の 稅務	140
VIII. 改正方向	142

第 9 章 事業讓受人의 第2次 納稅義務制度의 改善

I. 問題點	145
II. 正當性의 基礎	146
III. 當該 事業에 관한 國稅의 範圍	148
IV. 稅額의 範圍	150
V. 立法論	151

第 10 章 國稅還給加算金制度의 改善

I. 本質的 考慮事項	153
II. 現行 加算金 起算의 問題點	161

Ⅲ. 加算金制度의 改善案	164
Ⅳ. 其他 改善點	165

第 11 章 行政不服制度의 改善

Ⅰ. 不服制度의 運營現實	166
Ⅱ. 國稅不服制度의 性格	167
Ⅲ. 行政審判制度와의 均衡 回復	169
Ⅳ. 審級構造의 問題點	170
Ⅴ. 租稅審判의 運營原則	174
Ⅵ. 裁決機關의 獨立性	178
Ⅶ. 審判請求權의 擴大·強化	195
Ⅷ. 請求節次上의 改善點	201

第 12 章 缺損處分制度의 改善

Ⅰ. 課稅의 衡平과 缺損處分의 正當性	208
Ⅱ. 缺損處分의 事由	209
Ⅲ. 立法例	211

IV. 缺損處分制度의 沿革	213
V. 改善方案	214
第 13 章 加算稅制度의 合理化	
I. 應能負擔과 加算稅	215
II. 現行 加算稅制度의 概要	217
III. 加算稅의 本質	227
IV. 租稅罰과의 關係	230
V. 加算稅 賦課方式과 稅率의 妥當性	233
VI. 無納付加算稅의 本質과 問題點	241
VII. 加算稅의 重複適用	247
VIII. 立法論	249
參 考 文 獻	256

第1章 租稅回避 防止를 위한 一般規定

I. 根據規定의 必要性

세계적으로 租稅回避가 만연하여 國家財政上의 損失이 격증하고 있으나, 그 概念의 모호성 때문에 租稅負擔을 경감시키는 다른 행위와의 구분이 힘들어 그 法的 取扱(規制)에 상당한 어려움을 겪고 있다.

일반적으로 租稅負擔을 줄이는 納稅者의 行動樣式은 節稅·租稅回避·脫稅로 분류된다. 節稅는 法이 허용하는 合法的인 테두리 내에서 租稅負擔을 경감시키는 것이고, 脫稅는 稅法上의 禁止를 위반하여 租稅負擔을 경감시키는 것이므로 節稅와 脫稅는 그 한계가 비교적 분명하다. 이에 대해 租稅回避는 節稅와 脫稅의 中間적 概念으로서, 節稅 쪽에 가까운지 脫稅 쪽에 가까운지, 다시 말하면 適法性을 띠는지 違法性을 띠는지 쉽게 단정하기 어려운 灰色地帶이다.

근래에 들어 會計技術이 발달하고 納稅者의 稅法 知識이 고양되고, 會計·租稅專門家의 도움을 쉽게 빌릴 수 있게 됨에 따라 納稅者는 租稅回避方法을 쉽게 찾아낼 수 있게 되었고, 또 租稅負擔을 경감하는 방법으로서 꾸준히 租稅回避를 모색하고 있다. 그것은 租稅回避가 가장 매력적인 조세부담의 절감수단이 되기 때문이다.

節稅는 그 이용한계가 뚜렷하므로 그로 인한 租稅負擔輕減의 효과가 만족스럽지 못하고, 脫稅는 租稅債務의 일부 또는 전부를 면할 수 있으면서 그 수단은 단순한 不作爲로도 가능하다는 편의성을 갖지만, 그 명백한 違法性 때문에 社會的·良心的 非難과 懲罰의 危險負擔이 크므로 안정된 社會生活을 영위하는 납세자로서는 빈번히 이용하기 어려운 수단이다. 더욱이 계속적인 所得活動을 영위하는 納稅者로서는 脫稅를 租稅의 통상적인 節減手段으로 삼을 수는 없다.

그러나 租稅回避는 위에 말한 曖昧性 때문에 우선 納稅者가 별다른

罪意識을 느끼지 않고 실천할 수 있고 課稅廳과의 관계에서 현실적인 문제로 노출되더라도 爭訟을 기술적으로 수행하여 課稅를 면할 수 있다. 설혹 課稅를 면하지 못한다고 하더라도 脫稅를 했을 때 초래되는 處罰은 면할 수 있고 소정의 稅額과 加算稅의 納付로 문제가 종결되므로 租稅回避는 危險負擔이 적은 租稅節減手段이라고 할 수 있다.

이러한 이유로 조세회피가 만연하고 있지만, 그 규제에 상당한 어려움이 따른다. 脫稅에 대하여는 刑罰에 의한 制裁가 따르지만 節稅는 法에 의해 허용된다. 租稅回避에 대하여는 그 회피한 稅額을 추징하면서 加算稅 등의 不利益을 주고 있으나 그 概念과 限界가 명백하지 못할 경우 租稅回避가 節稅 또는 脫稅로, 혹은 그 반대로 節稅 또는 脫稅가 租稅回避로 취급되어 납세자의 행동에 대한 租稅效果를 歪曲시킬 수 있다. 따라서 租稅回避의 개념과 요건을 분명히 함으로써 節稅 및 脫稅와의 구분을 명백히 할 필요가 있다. 한편 成文法的 근거없이 조세회피를 부인하는 것은 租稅法律主義에 어긋난다는 주장도 제기된다. 그러므로 차제에 조세회피의 개념도 분명히 하고 그 과세근거를 成文化할 필요가 있다고 본다.

II. 租稅回避의 概念

前述한 바와 같이 租稅回避(tax avoidance; Steuerumgehung)는 그 개념정의에서부터 어려움을 겪는다. 외국의 예를 보더라도 나라 또는 學者에 따라 그 개념이 다양하게 사용되고 있다. 그러나 대체로는 合法的인 節稅(tax saving; Steuerersparung)와 違法的인 脫稅(tax evasion; Steuerhinterziehung)로부터 구별하는 방법으로 租稅回避의 概念을 정립하는 경향을 보인다.

1. 租稅回避의 定義

1) 독일의 조세회피론

어느 나라에서나 조세회피에 관해 활발하게 논의되고 있으나, 실정법에서 정면으로 그 개념을 다루고 있지는 아니한데, 독일 및 독일법계의 일부 국가에서 성문법상 그 개념을 사용하고 있다.

우리나라나 일본에서도 獨逸의 1919년 「라이히」租稅基本法(Reichs-abgabenordnung)과 舊租稅調整法(Steueranpassungsgesetz : St-AnpG) 제6조에서 규정하였던 租稅回避에 관한 一般規定 및 이의 해석론으로서 獨逸 학자들이 설명하였던 내용을 받아들여 租稅回避의 概念을 설명하였다. 同法 제6조는 「① 納稅義務는 民法의 形式 및 形成可能性의 濫用에 의해 納稅義務를 회피 또는 輕減시킬 수 없다. ② 濫用이 존재하는 경우에 租稅는 (回避에 의해 이루어진 : 필자註) 經濟的 事象, 事實 및 諸 關係에 相應(angemessen)하는 法的 形成에 대해 課稅되는 것과 마찬가지로 課稅된다」고 규정하였으며, 이를 계승한 現行 租稅基本法(Abgabenordnung 1977 : AO) 제42조는 다소 표현을 수정하여 그 내용을 그대로 담고 있는데, 다만 제1항을 「稅法은 法的 形成可能性의 濫用에 의하여 回避될 수 없다(durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden)」라고 규정하고, 특히 濫用의 對象을 종전의 「民法의 形成可能性」으로부터 일반적인 「法形成可能性」으로 넓혀 놓았다. 한편, 오스트리아 租稅基本法(Bundesabgabenordnung) 제22조도 대체로 이와 같은 취지의 규정을 두고 있다.

이상의 규정에 기초하여 독일의 학자들은 租稅回避를 「立法者가 일상의 거래생활에서 통상적인(üblich) 것이라고 판단하고 租稅債權發生의 전제조건으로 규정한 法律要件을 피하여 일정한 경제상태에 도달

하는 것」이라고 하거나¹⁾ 「納稅者의 행동이 비록 稅法의 목적에 어긋난다 하더라도 文理 解釋의 방법으로 법규정을 해석한다면 법규정과 충돌을 일으킴이 없이 법적용을 피하는 것」이라고 정의하기도 한다²⁾. 한편 스위스의 租稅基本法(VStG) 제21조에서도 租稅回遑라는 용어를 사용하고 있는데, 스위스 연방법원은 이 규정의 해석에 있어 다음과 같이 자세하게 租稅回遑의 개념을 정의하고 있다. 「① 납세자가 선택한 法形式이 그 經濟的 效果에 부합하지 아니하며 日常的이 아니고 異常하며, ② 그 法形式의 선택이 정상적인 法形式을 선택하였다면 부과될 租稅負擔을 감소시키기 위한 濫用行爲로 인정되고, ③ 그 法形式을 선택한 결과 실제로 租稅負擔을 경감하였을 경우」에는 租稅回遑에 해당한다는 것이다³⁾.

2) 일본의 조세회피론

한편 일본의 학자들은 租稅回遑을 「租稅의 平等性에 反하는 현저한 節稅로서 納稅義務者가 선택한 형성형식 내지는 처리가 (그에 의해: 필자註) 달성하고자 하는 經濟的 目的에 비해 특별히 정당한 이유없이 異常的인 경우」⁴⁾, 「세법상 通常的이라고 생각되는 法形式(去來形式)을 納稅者가 선택하지 아니하고 이상한 法形式을 선택하여 통상의 법형식을 선택한 경우와 기본적으로 同一한 經濟的 效果 내지는 法效果를 달성하면서 통상의 법형식에 결부되는 租稅上의 負擔을 輕減 또는 排除하

1) A. Hensel, "Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung," *Bonner Festgabe für Zitelmann*, München und Leipzig 1923, S.225.

2) Tipke u. Lang, *Steuerrecht*, 13., völligüberarbeitete Aufl. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1991, S.111.

3) Bundesgericht, 3. Okt. 1980, in Archiv 50, S.149.

4) 中川一郎, 『租稅の解釋及び適用』, p. 313.

는 것」⁵⁾, 「法律上の 방식을濫用하여 租稅負擔을 부당하게 경감하는 행위」⁶⁾, 혹은 「일정한 경제적 목적 내지는 경제적 효과를 달성하는 데는 여러 가지의 법형식이 있고 當事者는 이를 선택할 자유를 갖는데, 이 같은 稅法上的 선택가능성을 이용하여 통상 사용되지 않는 법형식에 의해 통상적인 법형식에 대응하는 課稅要件을 면하고 따라서 稅負擔을 減少시키거나 排除하는 것」⁷⁾ 등으로 설명한다.

일본학자들의 설명은 독일 조세기본법의 해석론으로서 독일 학자들이 설명한 것을 수정·보완한 것으로 특히 새로운 내용은 없다. 어쨌든 독일·일본에서의 개념론을 다시 정리하면 다음과 같이 요약할 수 있다.

「納稅者가 실현하고자 하는 경제적 목적이나 결과는 여러 가지 법적 거래형식 내지는 법적 수단에 의해서 성취할 수 있다. 그러나 어떤 특수한 동기가 작용하지 않는 한 통상적으로 취하는 거래형식 내지 법적 수단을 과세요건으로 삼는다.

그럼에도 불구하고 納稅義務者가 그 經濟的 目的을 실현함에 있어서 稅法이 課稅要件으로 삼는 거래형식 내지 법적 수단을 피하고 다른 거래형식이나 법적 수단을 선택하여 조세부담을 경감시키거나 배제한다면 租稅回避가 되는 것이다」.

3) 英·美의 租稅回避論

英·美에서는 租稅回避에 관해 독일에서와 같은 비교적 선명한 정의를 찾기 힘들다. 영국에서는 逋脫(tax evasion)의 개념이 수입을 과소하게 또는 공제항목을 과다하게 신고하거나 과세자료가 되는 사실을 은

5) 清永敬次, 『新版稅法』, p. 43 이하.

6) 新井隆一, 『租稅法の基礎理論』, p. 98.

7) 金子 宏, 『租稅法』, 1987, p. 105

폐하는 등과 같은 납세자의 부정직한 수단을 말하는 뜻으로 사용되어⁸⁾ 그 개념이나 법적 취급이 명확한 반면 租稅回避(tax avoidance)에 대해서는 뚜렷한 개념이 정립되어 있지 않았고 대체로 조세회피를 합법적인 節稅의 일부로 보았다. 그래서 1970년대의 判例에 이르기까지 租稅回避에 정당한 것과 정당하지 못한 것이 있을 수 있다는 주장을 거부하였으며(즉 모든 租稅回避가 正當하다는 뜻)⁹⁾, 課稅資料가 되는 문서나 거래가 진정한 경우에 법원은 그 이면에 깔린 거래의 실체를 추구해서는 안된다(if a document or transaction was genuine, the court could not look behind it at the substance of the transaction)는 입장을 취해 왔었다¹⁰⁾. 그러나 근래 租稅回避로 인한 재정손실이 심각해지고 이에 대한 관심이 고조되면서, 1980년대의 판례는 과거의 입장을 깨고, 설혹 과세자료가 되는 문서가 진정하다 할지라도 법원은 「일련의 거래를 전체적으로 파악해야 하고(look at the series of transaction as a whole) 개개의 거래별로 審理할 필요는 없다」고 하여 租稅回避가 명백한 경우에는 그 거래를 세법상 무효(fiscal nullity)로 취급하고 있다¹¹⁾.

美國에서는 實定法으로 租稅回避라는 概念을 사용하고 있으며¹²⁾, 學說·判例에 의해서도 租稅回避와 節稅·逋脫의 구분이 여러 각도에서 설명되고 있으나 그 개념이 명확하지는 않다.

8) B.J. Reynolds, National Report in U.K.(Tax Avoidance/Tax Evasion), *CAHIERS*(IFA), 1983, p. 58.

9) Mangin v. Inland Revenue Commissioner(1971), IA 11ER 179, p. 190.

10) Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster(1936), 19 Tax Cas. 490.

11) Inland Revenue Commissioners v. Burmash Oil(1980), STC 731; Ramsay(W.T.) Ltd. v. Inland Revenue Commissioners(1981), IA 11ER 865.

12) IRC § 269(a), 552(b), 704(b).

逋脫(tax evasion)은 詐爲(tax fraud)와 대체로 同義語로 보고 「의도적으로 法을 위반하여 租稅의 納付를 피하려는 것」(a wilful violation of the law to escape the payment of a tax)이라고 하거나, 「不法한 手段을 사용하여 納稅義務를 감소시키는 결과를 초래하는 것」(…entails the reduction of tax liability by using illegal means)¹³⁾ 등으로 정의하는 반면, 「租稅回避는 광범하게 逋脫에까지 이르지 아니하면서 租稅負擔을 줄이는 일체의 수단」이라는 정도로 정의하고 있다¹⁴⁾. 그러나 극도로 技巧的이고 經濟的 實體와 부합하지 않는 租稅回避는 逋脫에 접근하는 것으로 보고 일반적으로 불리한 취급을 한다. 즉 이런 類의 위장된 去來(artificial transactions)는 否認되고 經濟的 實體에 부합하도록 再構成하여 과세하고 加算稅(penalty tax)를 부과하는 경우도 있다. 그러나 逋脫의 경우와는 달리 刑事處罰의 문제는 생기지 않으므로 이 점에서 租稅回避는 逋脫과 구분된다 하겠다.

또한 兩者의 구분이 사실상 중요한 의미를 갖는 것은 立證責任의 配分에 있어서이다. 課稅廳이 納稅者의 行爲가 逋脫에 해당한다고 보고 懲罰을 과하려 한다면 課稅廳이 納稅者의 詐爲(fraud)를 입증하여야 한다(IRC § 7454(a)). 그러나 課稅廳이 逋脫의 혐의는 두지 않고 租稅回避로 다룬다면 納稅者가 자기 行爲의 適法性을 입증하여야 하는 것이다.

2. 節稅 · 逋脫 · 租稅回避의 區別

租稅回避는 節稅와는 달리 合法的이지 못하므로 稅法上 용인될 수 없는 반면, 法規範 侵害의 수단적 측면 및 非難可能性의 측면에서는 逋脫

13) Jon E. Bischel, Pamela B. Gann and Susan F. Klein, *CAHIERS*, National Report in V.S.A.C Tax Avoidance/Tax Evasion, V.58 a (1983), p. 333.

14) Black's Law Dictionary, 6th ed. (→Tax Avoidance).

과 同一視할 수 없으므로 그 法的 取扱도 다를 수밖에 없다는 것을 전제로 租稅回避의 法的 問題가 논의된다. 그러면 어떠한 基準에 의해서 3者를 구분할 것인가? 여러 가지 기준이 제시될 수 있을 것이나, 稅法의 規定과 稅法의 目的에서 3者를 구분하는 基準이 찾아져야 할 것이다. 왜냐하면 稅法의 規定을 고려하지 않을 경우 節稅·逋脫의 徵表인 適法과 違法이 가려질 수 없을 것이고, 稅法의 目的을 고려하지 않을 경우 兩者의 中間的 概念으로서의 租稅回避를 추출해 낼 수 없기 때문이다.

1) 節稅와 租稅回避

租稅回避는 稅法上 明文의 規定을 위반하지 아니하고 租稅負擔을 輕減하는 것이라고 할 수 있으나, 이 정도의 표현만으로는 逋脫과의 구분은 명백하지만 節稅와의 한계가 모호해진다. 왜냐하면 節稅도 稅法規定의 語義에 反하지 아니하고 租稅負擔을 輕減시키는 방법이기 때문이다. 그러므로 兩者는 稅法의 目的, 立法者의 意圖와 관련하여 구분하여야만 한다.

극단적인 예를 들어 所得이 있는 未婚男性이 결혼을 하고 아이를 낳아 配偶者控除와 扶養家族控除의 혜택을 누리거나, 검소한 사람이 근검 절약하여 消費를 줄임으로써 附加價値稅 등 間接稅의 負擔을 줄이는 것은 모두 國家의 財政收入의 減少를 초래하지만 이런 것을 脫稅나 租稅回避로 보고 規律하는 나라는 없다. 그 까닭은 이러한 행동은 처음부터 稅法의 관심 밖에 있기 때문이다.

또 어느 企業家가 大都市에서 法人을 설립할 경우 取得稅·登錄稅·財産稅의 負擔이 큰 것을 고려하고, 大都市에서 영업할 때와 기타 지역에서 영업할 때의 得失을 비교한 끝에 收益이 적더라도 地方稅의 重課稅를 피하는 것이 낫다고 판단하여 대도시가 아닌 지역에 法人을 설립함으로써 地方稅 負擔을 줄인 경우는 稅法이 重課稅할 의도는 전혀 없으며, 오히려 稅法이 유도하는 바다.

좀더 기교적인 예로, 현금 1억원을 가진 아버지가 相續稅를 걱정한 끝에 時價는 1억원이나 公示地價가 6,000만원인 土地를 매수하여 사망할 때까지 보유함으로써 現金을 상속시켰을 때보다 과세표준이 4,000만원이나 줄어든 경우를 생각해 보자. 제도상 불합리한 점이 있기는 하나, 公示地價와 실제 時價와의 乖離로 인해 발생하는 불공평은 法이 감수하는 바이며, 그 差額까지 추적하여 과세하려는 의도는 아니므로 이 사례는 稅法의 目的에 反하는 것이 아니고, 따라서 節稅에 해당한다.

이에 반하여 租稅回避란 稅法의 目的과 立法者의 의도에 비추어 과세 영역으로 삼고 稅法이 규율하고자 한 대상이나, 稅法에 사용된 개념의 불완전성으로 인해 생긴 欠缺(legislative loopholes: die Gesetzeslücken)을 이용하여 納稅者가 租稅負擔을 輕減시키는 것을 말한다¹⁵⁾. 그래서 일찍이 獨逸의 학자들은 節稅를 보다 廣義의 概念으로 보아 「許容되는 節稅(die erlaubte Steuerersparung)」와 「許容되지 않는 節稅(die unerlaubte Steuerersparung)」 또는 「法이 許容하는 節稅(die gesetzliche erlaubte Steuerersparung)」와 「法이 허용하지 않는 節稅(die gesetzliche unerlaubte Steuerersparung)」로 구분하고, 각 後者에 속하는 것이 租稅回避라고 하였다¹⁶⁾.

결론적으로 節稅와 租稅回避의 구분은 租稅負擔을 輕減시키는 行爲의 法的 容認·不容認을 限界짓는 중대한 문제고, 그 기준은 稅法의 目的·立法者의 의도에서 찾아야 할 것이다. 물론 구체적인 요건사실의 인정과 稅法의 해석에 있어서 무엇이 稅法의 目的이고 立法者의 의도인가를 결정하는 것은 쉬운 문제가 아니다. 여기에 租稅回避에 대한 法的 規律의 어려움이 있는 것이다.

15) V. Uckmar, *CAHIERS(IFA)*, General Report(Tax Avoidance/Tax Evasion), 1983, p. 20; Tipke u. Lang, *a.a.O.*, S. 102.

16) M. Lion, *Gesetzliche erlaubte Steuerersparungen*, 3., Aufl., 1933; J. Wackernagel, *Die Steuerumgehung und ihre Verhütung*, 1949, S. 29f.

2) 遁脫과 租稅回避

일반적으로 遁脫의 개념은 명확한 편이다. 나라마다 표현의 차이는 있으나, 대체로 納稅者가 納稅義務 自體를 피하거나 줄임이 없이 稅法規定의 語義에 反하여(breaks the letter of the law) 租稅의 納付義務를 免하는 것으로 보고 있다¹⁷⁾. 이에 반해 租稅回避는 既述한 바와 같이 法の 欠缺을 이용하여 稅法規定의 語義에 反함이 없이 納稅義務 自體를 排除하거나, 減少시키거나, 연기시키는 행위를 뜻한다. 즉 兩者의 概念的 差이는 遁脫은 明文의 稅法規定에 反하는 것이고 租稅回避는 明文의 稅法規定에 反하지 않는 것이라는 점, 그리고 遁脫行爲가 있다고 해서 納稅義務 自體가 소멸하는 것은 아닌 데 반하여 租稅回避가 있으면 그로 인해 納稅義務 自體가 발생하지 않거나, 양적으로 경감되거나 또는 納稅義務의 발생시기가 미루어진다는 점이다. 그래서 遁脫은 稅法規定의 直接的인 侵害(a direct violation of a tax provision)이고, 租稅回避는 稅法規定의 間接的인 侵害(an indirect violation of a tax provision)라고 말하기도 한다¹⁸⁾.

Ⅲ. 租稅回避의 成立要件 : 法的 形成可能性的의 濫用

1. 法的 形成可能性的의 意義

前述한 바와 같이 독일의 학자들은 租稅基本法 제42조가 정하는 「法的 形成可能性的의 濫用」을 租稅回避로 파악한다. 여기서 「法的 形成」이란 個人이 자신의 의사에 기해 法律關係를 형성해 나가는 것을 말한다.

17) V. Uckmar, *op. cit.*, p. 20.

18) *Ibid.*, p. 23.

예컨대 賣買·交換에 의해 자신의 재산을 처분하거나 취득하는 것과 같다. 그리고 「法的 形成可能性」이란 현대 국가의 私有財産制 및 私的自治의 原則下에서 개인이 스스로 法的 行爲를 선택할 수 있도록 法에 의해서 주어진 권능을 말한다. 예컨대 父가 자신의 不動産을 子로 하여금 갖게 하고자 할 때 賣買를 할 수도 있고, 贈與를 할 수도 있고, 또는 50년쯤의 기간으로 賃貸할 수도 있는 것이다.

法的 形成可能性은 擔稅力의 기초가 되는 納稅者의 私經濟活動을 의미하는 것이므로 그것은 곧 私法的 形成可能性을 뜻한다. 그런 의미에서 獨逸 租稅基本法 제42조의 前身인 獨逸 租稅調整法 제6조는 明文으로 「民法的 形成可能性」이라 표현했고, 이것은 넓게 私法的 形成可能性을 뜻하는 것으로 해석되었다.

그러나 現行 租稅基本法 제42조에서는 「法的 形成可能性」으로 넓혀 놓았으므로 私法的 形成可能性 전부와 아울러 公法的 形成可能性도 당연히 포함되는 것으로 해석할 수 있다. 그러나 公法的 形成可能性에서 擔稅力이 발견되고 稅法이 적용될 일은 거의 없으므로 이같은 표현의 변화에 실제적인 의미는 거의 없다¹⁹⁾.

그리고 法的 形成은 法律行爲뿐 아니라 準法律行爲나 事實行爲에 의하여도 이루어질 수 있으므로, 準法律行爲나 事實行爲도 法的 形成可能性의 濫用手段으로 동원될 수 있다. 예컨대 債務承認과 같은 準法律行爲, 住所의 設定, 夫婦의 同居과 같은 事實行爲도 租稅回避의 도구가 될 수 있는 것이다. 특히 住所의 設定은 많은 나라가 課稅權의 管轄範圍를 규정함에 있어 住所地主義를 취하기 때문에 國際租稅回避問題를 다룸에 있어서는 빼놓을 수 없는 要素가 된다.

19) Tipke-Kruse, *Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung* (Kommentar zur AO 1977 und FGO), 11. Aufl. Verlag Dr. Otto Schmidt KG Köln, 1983, § 42 AO Tz.11.

2. 法的 形成可能性의 濫用

法的 形成可能性의 濫用(Mißbrauch)은 納稅者가 稅法 規定의 回避를 目的으로 不適合한 法的 形成을 선택할 경우에 인정된다.

1) 法的 形成의 不適合(Unangemessenheit)

租稅回避의 成立要件의 하나로서 法的 形成이 不適合하다고 하는 것은 納稅者가 추구하는 經濟的 目的에 견주어 하는 말이다. 즉 納稅者가 선택한 法的 形成이 合理的·經濟的 基礎를 결여하여 통상적으로 그 法的 形成이 어떤 經濟적 목적에 기여하는 바가 없음을 뜻한다²⁰⁾.

그리하여 어떤 經濟적 목적을 달성함에 있어 一般人이라면 그같은 法的 形成을 택하지 않았으리라고 인정될 정도로 納稅者가 추구한 經濟적 목적, 효과에 비추어 法的 形成이 異常한 경우 法的 形成이 不適合하다고 보게 된다.

예를 들어 남편이 자기가 가진 株式을 처의 소유로 하기 위해 株式을 일단 자기 친구에게 팔고, 다시 그 친구가 처에게 팔게 한 사건²¹⁾을 놓고 보면, 일반적인 경우라면 남편이 자기 株式을 처로 하여금 소유하게 하는 적절한 방법으로서 직접 贈與를 하든지 아니면 직접 賣渡하는 형식을 취할 것이다. 그러므로 여기서 第3者를 연결시켜 2회의 賣買를 거치게 한 것은 不適合한 것이다. 결국 不適合한 法的 形成은 法的 迂廻手段에 불과하다. 한편, 우리나라 大法院의 判例는 租稅回避를 「經濟的 合理性을 缺如」한 去來라고 부르는데²²⁾, 이는 결국 「不適合한 法的 形

20) BFH BStB1. 76. 575.

21) 大法院 1983. 9. 13 判決, 83누347의 事案.

22) 大法院 1979. 2. 27 판결, 78누457; 同 1981. 11. 24 판결, 81누 10.

成」과 같은 뜻으로 이해할 수 있다.

어떤 經濟的 目的이 설정되면 그에 이르는 가장 단순하고 직접적인 法的 手段을 취하는 것이 일반적이며 또한 適合한 것이다. 이에 비해 租稅回避, 즉 經濟적 目的에 不適合한 法的 形成은 흔히 복잡하고 번거로운 형식을 취하고, 非經濟的이며, 不自然스러운 것이 보통이다. 稅法은 흔히 가장 단순한 法的 形成을 예상하고 규율하므로 不適合한 法的 形成에 부딪히면 法適用에 혼란이 온다. 그러므로 不適合한 法的 形成 내지 租稅回避는 이러한 法適用上的 豫測可能性을 해하고 나아가 法的 安定性·法的 確實性을 해한다는 비난의 요소를 지닌다.

法的 形成의 不適合은 납세자에게 있어 그 不適合한 法的 形成으로 인한 經濟的 效果와 적합한 法的 形成으로 인한 經濟적 效果가 同質性을 가질 경우에 한해 인정될 수 있다. 다시 말하면 法이 예상하고 있는 직접적이고 적합한 法的 形成을 하였을 때와 같은 經濟적 效果를 不適合한 法的 形成을 통해 달성했어야 하는 것이다²³⁾.

예컨대 극장을 소유하는 會社의 支配株主가 자신의 소유주식 전부를 매우 저렴한 값으로 타인에게 양도하는 동시에 양수인이 支配株主가 된 후 會社로 하여금 극장을 時價보다 훨씬 저렴한 가격에 자신의 아들에게 양도하게 하는 特約을 하는 것²⁴⁾은 2단계의 賣買라고 하는 不適合한 방법을 통해 相續稅法이 예상하는 贈與에 의한 經濟적 效果와 동일한 效果를 얻는 것이다.

그러나 순수한 稅法的 動機에서 선택된(einzig aus steuerlichen Beweggründen gewählt worden sein) 法的 形成이라도 그 이유만으

23) Kirchhof, "Steuerumgehung und Auslegungsmethoden," *Steuer und Wirtschaft*(stuw) 83, 176ff.

24) 大法院, 1989. 4. 11. 判決, 88누8630. 실제 사건에서는 극장의 時價와 양도가액의 차액을 法人의 所得計算에 있어 益金加算하였다.

로 부적합하다고 볼 수는 없다²⁵⁾. 예컨대 法人이 配當의 二重課稅를 피하기 위하여 自己資本보다 借入金에 依存한다고 해서 租稅回避로 볼 수는 없다. 어떠한 경제적 효과에 이르는 적합한 法的 形成은 한 가지만 있는 것이 아니다. 여러 가지 방법이 있을 수 있으며 그 선택은 納稅者의 자유다. 위의 예에서 法人資本 構成은 適合한 法的 形成이며, 이러한 法的 形成은 이른바 節稅에 해당된다.

2) 濫用意思의 與否

獨逸 租稅基本法 제42조(1文)는 「稅法은 法的 形成可能性의 “濫用”에 의해 回避되어서는 아니된다」라고 규정하고 있으므로 獨逸에서 租稅回避가 성립하기 위하여는 부적합한 법적 형성이라는 객관적 사실만으로는 부족하고, 法的 形成可能性의 「濫用(Mißbrauch)」이라는 주관적 요건이 필요하다고 해석되고 있다.

즉 법규정이 「그릇된 法的 形成(Gestaltungsfehlgebrauch)」이라고 규정하지 않고, 「法的 形成可能性의 濫用(Mißbrauch von Rechtsgestaltungsmöglichkeiten)」이라고 규정하고 있으므로 濫用하고자 하는 의사가 필요하다는 것이다. 따라서 「濫用」이란 말을 「稅法規定의 回避를 목적으로 하는 목적적 행동(eine zweckgerichtete (finale) Handlung zum Zweck der Umgehung des Steuergesetzes)」이라고 풀이한다²⁶⁾.

이에 따르면 법적 형성에 대해 無知, 無經驗, 錯誤로 인해서 不適合한 法的 形成이 이루어진 경우에는 租稅回避가 성립되지 아니한다.

25) BFH BStBl. 51, 181, 183:64, 667:68, 152:74, 382.

26) Tipke-Kruse, a.a.O., § 42 AO Tz.17.

그러나 獨逸의 租稅回避論을 거의 그대로 수용한 日本에서는 租稅回避의 성립에 回避意圖라는 주관적 요건이 필요한가에 대해 학설상의 대립이 있다. 대표적인 견해만 몇 가지 소개하면 다음과 같다.

① 必要說 : 우선 租稅回避는 客觀的 要素·主觀的 要素·效果的 要素를 갖추어야 하는데, 주관적 요소는 납세자의 회피의도 즉 節稅 또는 기타 조세상의 이익을 얻으려는 의도이다. 그리고 이 회피의도는 과세청에 의해 立證되어야 한다. 그러나 현실적으로 회피의도가 명백히 표현되는 경우는 거의 없으므로 외부적 사정으로부터 추측할 수밖에 없다고 설명한다²⁷⁾.

② 不要說 : 현대의 納稅者는 끊임없이 租稅를 輕減하려고 의도함이 보통이고 또 租稅回避는 범죄를 구성하는 租稅連脫行爲와는 다르므로 특히 주관적 요소를 租稅回避의 成立要件으로 할 필요성이 없다고 한다²⁸⁾. 또는 租稅回避가 문제되는 이유를 과세요건이 되는 통상의 거래형식과 그렇지 아니한 異常한 去來形式이 經濟的으로는 같은 效果를 얻으면서 조세상의 負擔을 달리하기 때문이므로 租稅回避의 의도를 租稅回避의 概念要素로 삼을 필요는 없다고 설명한다²⁹⁾. 日本의 判例는 대체로 불필요설의 입장에 있다³⁰⁾.

必要說에 따르면 納稅者의 濫用意圖 내지는 租稅回避意圖가 있어야 租稅回避가 성립한다고 본다. 일반적으로 主觀的 要件의 立證이 곤란함을 고려할 때 租稅回避의 포착이 매우 어려울 것이다. 租稅回避의 否認을 포함하여 實質課稅原則은 어떠한 법적 형식을 취하든 동일한 경제적 효과를 가져오는 거래에 대해서는 같은 擔稅力을 인정하여 課稅함으로

27) 中川一郎, 『稅法學體系』, p. 127.

28) 北野弘久, 『稅法學의 基本問題』, p. 62.

29) 清永敬次, 「實質主義と租稅回避」, 『法律時報』, 39卷 10號, p. 27.

30) 東京地裁, 1989. 4. 17 判決, 『訟務月報』, 35卷 10號, p. 2004.

써 課稅上의 衡平을 이루는 데 그 의미가 있다. 그러므로 擔稅力과 무관한 納稅者의 주관적 의도는 顧慮 대상에서 제외시키는 것이 타당하다고 할 수 있다. 그러나 契約自由의 原則下에서 원칙적으로 納稅者의 法的 形成의 선택은 정당한 사유가 있는 한 존중되어야 하며, 租稅回避의 否認權이 課稅廳에 의해 恣意的으로 행사되어서는 안될 것이다. 정당한 사유란 납세자가 한 法的 形成이 부적합해 보이나, 그와 같이 해야 할 주관적 사정(주관적 의도가 아님)이 있음을 말하며 정당한 사유가 있을 경우 租稅回避의 객관적 요건으로서의 「不適合性」 자체를 阻却한다고 보아야 한다.

3) 稅法規定의 回避

租稅回避가 성립하기 위하여는 法的 形成可能性의 濫用에 의해 稅法規定의 適用이 回避되어야 한다. 稅法規定의 適用 回避는 稅法의 目的과 稅法規定의 語義의 乖離를 利用하는 것이다(Ausnutzung von der Divergenz zwischen Gesetzeszweck und Gesetzeswortlaut). 그러므로 特定行爲가 特定 租稅法規를 回避한 것인지 여부를 判定하기 위해서는 먼저 그 稅法規定의 目的을 음미하여 租稅負擔을 관철하려는 취지인지 輕減을 허용하려는 취지인지를 밝혀야 한다.

租稅回避는 課稅規定을 回避함으로써 이루어지지만 不適當한 者가 非課稅規定이나 減免規定, 控除規定 기타 租稅負擔을 줄이는 규정을 이용함으로써 이루어질 수도 있다. 이 경우에는 非課稅, 減免 혹은 控除規定의 엄격한 해석을 통해 不適合한 法的 形成에 대한 適用을 排除하게 될 것이다.

租稅回避가 되기 위하여는 納稅者가 回避行爲를 통하여 利得을 얻어야 한다. 여기서 利得이라 함은 適合한 法的 形成을 한 경우에 비해 租稅負擔이 가벼워짐을 말한다. 무거운 租稅負擔을 피하거나, 控除 등을 통해 負擔이 가벼워지거나, 부당하게 還給을 받는 등의 혜택으로 나타

나게 된다. 또한 滯納處分の 免脫 등 租稅徵收 節次上에서도 回避行爲가 있을 수 있다.

IV. 租稅回避의 法的 取扱 : 回避 行爲의 否認

租稅回避行爲는 私法上으로는 완전히 有效한 行爲이다. 그러나 租稅回避는 租稅負擔의 公平을 해치는 요인이 되므로 租稅正義의 實現을 위하여는 마땅히 그 法的 價値가 否定되어야 한다. 그 價値否定方法은 稅法上 不適合한 法的 形成을 「否認」하고 適合한 法的 形成으로 置換하는 것이다. 즉 納稅者가 선택한 不適合한 法的 形成을 課稅의 基礎로 삼지 아니하고, 그 法的 形成에 의해 달성된 經濟的 效果에 適合한 法的 形成에 따라 과세하는 것이다. 예컨대 앞의 判례에서 보는 사건의 경우, 주식의 讓渡, 극장의 양도가 有效할지라도 稅法上으로는 독립된 2건의 賣買로 보지 아니하고 贈與로 보아 贈與稅를 課稅하는 것이다(실제의 사건은 극장을 양도한 法人의 不當行爲는 計算으로 보고 시가와의 차액을 益金加算한 것이다).

獨逸 租稅基本法 제42조(2文)는 이러한 취지를 다음과 같이 선명하게 규정하고 있다. 「法的 形成의 濫用이 있을 경우에는 그 經濟的 事實에 適合한 法的 形成에 대한 것과 같은 내용으로 課稅한다」.

納稅者의 法的 形成이 否認되는 결과, 納稅者가 선택하지 않은 假定の 法的 形成(즉 合理的인 사람이라면 통상 선택할 것이라는 適合한 法的 形成)이 課稅의 基礎가 된다. 그러므로 실제의 法的 形成으로 置換되는 法的 形成의 선정 역시 合理的이어야 함은 물론이다. 또 置換될 수 있는 適合한 法的 形成이 여러 개가 있는 경우라면 그 중 納稅者에게 가장 유리한 것이 선정되어 課稅의 基礎가 되어야 한다³¹⁾.

31) Tipke-Kruse, a.a.O., Komm. § 42 AO. Tz 19.

租稅回避에 관한 具體的·個別的 規定에서는 대체로 그 效果에 관해서도 明文의 規定을 두어 置換되어야 할 法的 形成까지 선정해 놓고 있다. 예컨대 出資者에게 無償으로 金錢을 貸與한 경우에는 利子相當額을 益金에 算入한다거나(法人稅法 제20조, 同令 제47조 1항), 현저히 저렴한 價額의 對價로 財産을 特殊關係者에게 讓渡하였을 때에는 時價와의 差額을 特殊關係者에게 贈與한 것으로 간주한다고 하는 것(相續稅法 제34조의 2 제1항)과 같다. 이와 같이 특별한 규정이 있는 경우에는 適合한 法的 形成의 선정이 문제되지 아니함은 물론이다. 그리고 이러한 규정들을 적용할 때에는 課稅廳이 租稅回避의 要件에 관한 立證責任을 지지 아니하고 반대로 納稅者가 자신의 行爲가 정당하다는 것을 立證해야 함에 주의해야 한다³²⁾.

V. 否認의 法的 根據 要否

租稅回避는 같은 擔稅力을 지니면서 租稅負擔을 輕減하는 行爲로서 公平課稅의 原則에서 보아 용인될 수 없다. 그러나 정작 租稅回避行爲를 否認하고 적합한 行위로 置換함에 있어서는 租稅法律主義에 의한 制約을 의식하지 않을 수 없다.

租稅法律主義는 國家의 恣意的인 課稅로부터 國民의 財産權을 보호하기 위한 守護壁으로서 稅法 全體를 支配하는 基本原則이다. 租稅法律主義에 의하여 課稅要件은 명확히 규정되어야 하며 課稅行政 단계에서 課稅要件이 創設 또는 變形되는 恣意性이 禁止된다.

租稅回避의 否認은 稅務行政 단계에서 課稅要件을 創設하는 것이나 다름없기 때문에 과연 明文의 근거없이 이러한 法的 形成의 置換이 可

32) 李哲松, 「移轉價格과 獨立企業價格의 原則」, 『判例月報』, 1987. 2. (197호), p. 48 참조.

能한가라는 의심이 당연히 생겨난다.

稅法이 租稅回避의 類型을 개별적으로 규정하고 또 그 效果(否認)도 明文으로 정한 경우에는 租稅法律主義와의 抵觸은 문제될 바 없다. 예컨대 不當行爲·計算否認에 관한 法人稅法 제20조와 같이 明文의 근거가 있는 경우다. 또 配偶者間 또는 直系尊卑屬間의 讓渡行爲를 贈與로 의제하는 相續稅法 제34조와 같은 규정도 租稅回避를 방지하기 위한 규정인데, 그 자체의 妥當性은 별론으로 하더라도 명문의 근거를 제시하고 있으니 우선 租稅法律主義와의 관계에서는 별 문제가 되지 않는다. 그러나 ① 이와 같은 개별적 명문의 규정이 없는 사항에 관해서 租稅回避行爲를 否認할 수 있느냐가 문제된다. 그리고 個別的 명문의 규정이 없이도 否認할 수 있다고 할 때, ② 租稅回避의 否認에 관한 一般規定(예컨대 독일 租稅基本法 제42조)이 있어야 否認할 수 있느냐, ③ 일반 규정조차 필요없이 租稅回避의 否認은 稅法에 內在하는 基本原理로 보고, 혹은 實質課稅原則과 같은 一般原理를 원용하여 否認할 수 있느냐는 문제가 제기된다.

이 점에 관해서는 특히 租稅回避의 否認에 관한 일반규정이 없는 日本에서 문제가 되고 있다. 우리나라에서는 아직 이 문제가 활발히 논의된 적은 없으나, 역시 租稅回避에 관해 獨逸 租稅基本法 제42조와 같은 규정을 두고 있지 않은 까닭에 같은 문제가 제기될 수 있을 것이므로 日本에서의 學說의 對立을 살펴본다.

1) 個別的 明文規定을 要한다고 보는 입장

租稅法律主義의 엄격한 적용을 강조하여 租稅回避는 稅法에서 개별적으로 明文의 規定을 둔 경우, 그리고 그 내용에 따라서만 否認할 수 있다고 보는 견해가 日本의 多數說³³⁾이다. 이 견해에 의하면 稅法에

33) 中川一郎, 前掲書, p.95; 北野弘久, 「租稅回避行爲と租稅逃脫行爲」, 『稅法學と基本問題』, p.63; 金子 宏, 『租稅法』, p.107.

명분규정이 없는 한 어떠한 유형의 租稅回避도 부인할 수 없게 된다. 한 예로 일본에서는 우리 法人稅法 제20조에 해당하는 부당행위·계산부인을 동족회사에 한하여 적용하고 있으므로(日 所得稅法 제157조, 法人稅法 제132조, 相續稅法 제64조), 비동족회사의 같은 유형의 조세회피행위에 관하여는 적용할 수 없다고 판시한 판례가 있다. 따라서 이 견해에 의하면 예컨대 독일 조세기본법 제42조와 같이 조세회피를 금지하는 일반규정을 두더라도 課稅要件明確主義에 반하므로 無益한 결과가 된다.

2) 租稅回避 禁止를 위한 一般規定의 設定으로 否認할 수 있다는 立場

西獨 租稅基本法 제42조와 같은 一般的·抽象的 規定을 두면 租稅回避를 일반적으로 否認, 規律할 수 있다는 입장이다³⁴⁾. 현재 이와 같은 규정을 갖고 있지 않은 일본에서는 租稅回避行爲의 규율을 위한 立法論이기도 하다. 그래서 1959년 國稅通則法의 제정을 위한 입법작업의 과정에서 稅制調査會의 「國稅通則法의 制定에 관한 答申」에서도 이 점을 건의한 바 있다. 同 答申의 관련 부분을 보면 「稅法에 있어서는 稅法上 허용되는 形式을 濫用하여 租稅負擔을 不當히 回避하거나 輕減하는 것을 용인해서는 안될 것이다. 이같은 租稅回避의 濫用을 방지하기 위해서는 각 稅法에 가능한 한 개별적으로 명확한 규정을 설정하도록 노력할 일이지만 제반 사정의 發達·變遷을 고려할 때 이같은 조치로는 불충분하다고 인정되므로, 實質課稅의 일환으로서 租稅回避行爲는 課稅上 否認될 수 있다는 취지의 규정을 國稅通則法에 두도록 해야 한다」고 건의하였다.

34) 吉良 實, 『實質課稅論の展開』, 中央經濟社, 1980.

3) 一般規定조차 필요없이否認할 수 있다고 보는 입장

租稅回避行爲의 禁止는 租稅法에 內在하는 原理로서 租稅의 公平負擔을 원칙적으로 하는 租稅法의 解釋上 當然히 租稅回避行爲를 否認할 수 있다고 하거나³⁵⁾ 혹은, 實質課稅原則의 觀點에서 租稅回避行爲를 否認할 수 있다고 설명한다³⁶⁾. 그리하여 同族會社의 行爲·計算 否認에 관한 개별규정은 확인적 의미에 불과한 것으로 본다. 이 견해에 의한다면 租稅回避에 관해 一言半句의 언급도 없는 日本 稅法下에서도 租稅回避行爲는 일반적으로 否認할 수 있다는 결론이 된다.

4) 結論

租稅要件明確主義의 요청상 理想的인 것은 각 課稅要件別로 예상되는 回避行爲를 망라하는 명문의 규정을 두어 否認의 근거로 삼는 것임은 두말할 필요도 없다. 그러나 多種·多樣하게 일어나는 租稅回避行爲를 망라적으로 규정한다는 것은 立法技術上 不可能한 일이다. 설령 망라적으로 규정한다 하더라도 끊임없이 변천하는 經濟事情下에서 새로이 출현하는 回避行爲에 대응하기 어려우며 또 納稅者가 私法的 形成의 自由를 누리는 한 새로운 租稅回避方案을 생각해 내는 逆機能만을 초래하게 될 것이다.

租稅回避의 否認을 위하여는 개별적 명문의 규정이 있어야 한다는 說이나 一般的·抽象的 規定이라도 있어야 한다는 說은 租稅回避否認과 租稅法律主義는 서로 충돌하는 원칙임을 전제로 한 것이라 할 수 있다.

35) 中川一郎, 『租稅法』, p. 58, p. 118.

36) 松澤智, 「租稅回避行爲と租稅法律主義」, 『租稅實體法』, p. 22, p. 25.

그러나 租稅法律主義는 課稅權의 恣意的인 橫的 擴張을 억제하기 위한 원리이고, 租稅回避의 否認은 公平課稅의 견지에서 상실된 課稅權을 회복하자는 원리이다. 따라서 租稅回避의 否認을 租稅法律主義와 상충하는 課稅權 行使로 보아서는 안될 것이다. 租稅回避의 否認은 稅法에 내재하는 基本原理라고 할 公平課稅의 實踐原理로서 특히 명문의 근거를 찾는다고 하더라도 實質課稅의 原則(國稅基本法 제14조)이 그 근거를 제공한다고 본다. 實質課稅의 원칙은 要件事實의 인정에만 적용된다고 하는 견해도 있지만³⁷⁾, 稅法解釋의 基本原理으로도 작용한다고 볼 때는 무리없이 租稅回避의 基本原理의 法的 根據를 實質課稅의 원칙에서 찾을 수 있을 것이다. 그러나 보다 명확한 豫測可能性을 부여하고 執行上의 마찰을 줄이기 위하여 一般的·抽象的 回避類型과 그 效果에 관한 規定을 두는 것이 바람직함은 물론이다.

VI. 立法論 : 一般規定의 設置

이상 소개한 一般理論을 토대로 租稅回避에 관한 一般根據規定의 모델을 제시해 본다.

【규정의 모델】

제14조의 2(租稅回避의 防止) ① 納稅義務者의 行爲·計算이 去來의 通念과 당해 行爲·計算의 實質的 效果에 비추어 不適合하다고 인정되고, 그 결과 租稅를 減少시킬 때에는 당해 行爲·計算의 實質的 效果에 適合한 行爲·計算이 이루어진 것으로 보고 課稅한다.

37) 李泰魯, 『租稅法概論』, p. 32 : 金子 宏, 前掲書, p. 110.

② 前項의 規定이 적용될 行爲·計算에 관련된 申告를 할 경우 納稅義務者는 適合한 行爲·計算에 따라 申告하여야 한다.

【解 說】

(1) 규정의 위치

實質課稅의 原則이 租稅回避 否認의 根據規定이 될 수 있으나에 대해 異論이 있으나, 실무적으로는 그와 같이 활용되어 왔고 납세자들에게도 熟知되어 있는 바이다. 이 점을 활용하여 租稅回避의 否認이 實質課稅의 原則과 같은 精神에 입각해 있다는 점을 밝히기 위해 현행 제14조의 다음에 租稅回避 否認의 根據規定을 두거나, 아니면 제14조의 일부로 두기로 한다.

(2) 제1항의 基本概念

租稅回避의 否認을 立法化함에 있어 가장 어려운 점은 租稅回避를 어떻게 法概念으로 표현하느냐이다. 租稅回避行爲의 목적과 행태가 원체 다양하므로 一義的으로 정의하기가 매우 어렵기 때문이다. 納稅者에게 가장 무리없이 전달할 수 있는 개념으로써 선택한 것이 위 모델에서 보듯이 “去來의 通念과 당해 行爲·計算의 實質의 效果에 비추어 不適合하다고 인정되는 行爲·計算”이다.

租稅回避의 여부를 판단하는 기준은 결국 「去來의 通念과 行爲의 經濟的 效果」가 될 것이므로 이 뜻을 法文化하기로 한다. 去來의 通念은 既成의 法概念이므로 문제가 없으나, 經濟的 效果는 法概念으로 사용하기 어려우므로 實質課稅原則을 통해 既成 概念화된 實質的 效果라는 개념으로 대체하기로 한다.

「不適合」하다는 표현이 法概念으로 다소 불명확하지만 다른 개념들과 어울려 별 무리없이 뜻을 전달한다고 본다.

(3) 제2항의 목적

현재 실무에서는 납세자의 不適合한 행위·계산을 租稅回避로 보고 차후 否認할 경우 稅額을 추징함은 물론, 으레 加算稅를 課하고 있는데 그 근거가 명확하지 않다. 그러므로 納稅者에게 適合한 行爲·計算에 따른 申告義務를 課함으로써 不適合한 行爲·計算에 따라 申告한 경우 加算稅를 課할 수 있는 근거를 제공하자는 것이다.

第2章 法人格 없는 團體의 法的 取扱

I. 關聯規定의 概觀

法人格 없는 團體의 稅法上 取扱에 관해서는 基本法, 法人稅法, 所得稅法 및 각 施行令에서 條文을 두고 있다.

◦ 基本法 제13조에서 法人格 없는 社團·財團 등의 團體는 法人으로 보고 稅法을 적용한다는 規定(同條 1항)과 代表者의 選定·指定에 관한 規定을 두고 있고(同條 2~4항), 同 施行令 제8조에서는 法人으로 보는 法人格 없는 團體의 要件을 규정하고, 代表者의 申告·指定方法을 規定하고 있다(제9조, 10조).

◦ 法人稅法에서는 위 基本法 所定の 法人格 없는 團體를 非營利社團 法人으로 보고 法人稅法을 적용한다는 規定(제1조 2항)을 두고 있다.

◦ 所得稅法에서는 法人格 없는 團體 중 基本法 제13조에 의하여 法人으로 간주되는 團體 이외의 團體로서 代表者 또는 管理人이 選任되어 있고, 利益의 分配方法 및 分配比率이 정해져 있지 아니한 團體는 所得稅法上的 1 居住者로 보고 所得稅法을 適用한다고 規定하고 있다(제1조 3항).

그리고 施行令에는 法人格 없는 團體에 관한 언급이 없고, 대신 施行規則 제2조 1항에서 基本法에 의해 法人으로 보는 團體 이외의 團體가 所得稅法上的 居住者로 보는 단체에도 해당되지 않을 경우에는 所得稅法 제56조(共同事業者)를 準用한다고 규정하고 있다. 所得稅法 제56조를 準用한다면 그 團體의 構成員에게 分配되는 所得에 따라 構成員別로 所得金額을 計算하게 될 것이다(제56조 2항).

그리고 所得稅法 제18조에서는 「法人格 없는 團體로부터 받는 配當 또는 分配金」을 配當所得으로 보고 있다(同條 1항 2호).

이 關聯規定들을 연결지어 보면 稅法上的 取扱面에서 볼 때 法人格

없는 團體에는 다음과 같이 세 가지의 종류가 있음을 알 수 있다.

A. 法人稅 課稅對象인 團體 : 基本法 제13조 1항에 해당하여 法人稅가 課稅되는 團體이다.

B. 獨立居住者로 所得稅가 課稅되는 團體 : 所得稅法 제1조 3항에 해당하여 1인의 居住者로 취급되어 所得稅가 課稅되는 團體이다.

C. 共同事業에 準하는 團體 : 所得稅法 施行規則 제2조 2항에 의해 共同事業에 準해 課稅되는 團體이다.

II. 法人에 대한 所得稅 課稅의 矛盾

위와 같은 세 가지 課稅의 경우 중 A는 그 團體를 法人으로 課稅하고 C는 그 법인성을 부인하고 각 構成員에게 個別課稅하므로 별 문제가 없으나, B의 課稅方法은 우리의 所得課稅體系와 관련하여 문제를 안고 있다. 所得稅法 제1조 3항은 1992년 말에 現行과 같이 改正되기 전에는 “法人格 없는 社團, 財團, 기타 團體에 대하여는 國稅基本法 제13조에 의하여 그 團體를 法人으로 보고 이 法을 적용한다”고 規定되어 있었다. 이 文言만 가지고 본다면 現行 所得稅法 제1조 3항에서와 같은 뜻은 전혀 도출될 수 없으나, 그 당시 施行規則에서 現行 法 제1조 3항과 같은 내용을 규정하고 있었고, 基本通則도 같은 뜻으로 풀이하고 있었다. 判例 역시 改正 前 제1조 3항의 규정을 施行規則, 通則과 같은 뜻으로 풀이해 왔다¹⁾. 그러나 施行規則 제2조나 基本通則은 명백히 母法에 根據가 없는 規定이었으므로, 1992년 말에 施行規則의 內容을 所得稅法 제1조 3항에 옮겨다가 現行과 같이 改正하였다.

이같이 해서 母法의 根據는 마련되었으나, 그 內容은 여전히 문제를

1) 大法院, 1981. 6. 9. 判決, 80누545; 同 1989. 1. 31. 判決, 85누728.

안고 있다. 그것은 法人에 대해 所得稅를 課稅하는 矛盾을 범한 것이다. 왜냐하면 法人格 없는 團體를 1居住者로 본다는 것은 그 團體의 構成員들로부터 獨立된 實體, 즉 納稅義務의 主體를 인정한다는 뜻이기 때문이다. 그렇다면 이는 바로 그 團體를 法人으로 본다는 뜻인데, 法人으로 보면서 실제 課稅에 있어서는 所得稅를 課稅하는 모순을 범하는 것이다. 그 결과 純資産增加說에 입각해 課稅해야 適合한 對象에 대해 源泉說的인 課稅를 하게 되는 모순이 생긴다. 그리하여 讓渡所得같은 것은 分離課稅로 하며, 配當所得·利子所得에 대하여는 必要經費를 인정하지 않는 등 個人所得者를 예상한 所得計算方法을 단체에 適用하게 되는 것이다. 그리고 比例稅率에 가까운 法人稅率을 적용해야 할 納稅者에 대해 個人所得者를 예상한 多段階의 累進稅率을 적용하게 된다. 이 중 個人所得稅率을 適用한 結果의 矛盾은 특히 현저하다. 가령 團體가 그 構成員에게 財産을 分配하였다고 하자(居住者로 보는 團體의 要件은 「分配方法·分配比率이 정해지지 않았을 것」이지만 그렇다고 現實로 分配가 행해지지 않는다는 뜻은 아니다). 그러면 그 團體에 個人所得稅率로 課稅하고 그 構成員이 分配받은 資産에 대해 다시 個人所得稅率에 의해 課稅한다. 더욱이 所得稅法 제71조가 정하는 配當稅額控除는 配當한 法人에 法人稅가 課稅될 것을 要件으로 하므로 위 居住者로 보는 團體로부터 分配받은 者는 配當稅額控除조차 받을 수 없다. .

현재 課稅實務에서 所得稅法 제1조 3항을 적용하여 獨立居住者로 보는 團體는 門中, 아파트의 자치관리기구, 住宅組合, 同窓會, 教會, 農場組合 등이다. 이러한 단체들의 운영실태를 볼 때 所得稅法 제1조 3항이 전혀 타당성이 없는 것은 아니다. 이러한 단체들의 경우 예외없이 團體의 資産을 대표자의 명의로 소유하고 있다. 그리하여 예컨대 동창회가 기금을 모아 사무실용 건물을 구입하여 收益事業으로 賃貸하고 있을 경우 資産의 名義에 따라 課稅한다면 代表者의 다른 所得과 合算하여 課稅하게 되는 不合理的가 생기므로 이를 피하고 단체 자체의 擔稅力에 따라 獨立的으로 課稅하기 위하여 위 所得稅法 제1조 3항을 適用하고 있

는 것이다. 즉 所得稅法 제1조는 法人 아닌 團體에 대해 重課稅를 하자는 목적이 아니고 오히려 實質에 부합하지 않는 所得課稅를 피하기 위한 것이다.

그런데 資產의 名義者에 대한 課稅를 피하는 방법으로서 굳이 團體를 1 居住者로 보아야 하느냐는 것은 疑問이다. 원래 個人所得課稅는 個人 納稅者間의 垂直的 公平을 주된 理念으로 삼고 있어 각종 人的 控除, 累進稅率 構造 등 自然人 아닌 團體에는 어울리지 않는 課稅體系를 가지고 있는데, 위와 같은 團體에 대해 垂直的 公平을 適用하는 무리를 범하고 있다. 요컨대 法人 아닌 團體를 所得稅法上의 居住者로 보고 課稅함은 法人·個人의 2大 所得課稅體系에 혼란을 주는 일이다. 위와 같은 단체의 경우에는 법인으로 보아 과세하는 것이 당연한 듯 한데, 그같이 과세해서 어떤 문제점이 야기되기에 소득세법을 적용하는지 알 수 없다.

Ⅲ. 法人 아닌 團體의 判定基準의 問題點

1. 現行 基準

위에서 본 바와 같이 법인 아닌 단체의 과세는 A, B, C 의 세 그룹으로 나누어지는데, 그 判定基準은 다음과 같다.

1) 法人 看倣의 基準

基本法 시행령 제8조는 法人으로 보는 法人格 없는 團體의 要件으로, ① 主務官廳의 許可 또는 認可를 받아 設立하거나 法令에 의하여 主務官廳에 登錄한 社團·財團 또는 기타 團體로서 登記되지 아니한 것, 또는 ② 公益을 目的으로 出捐된 基本財産이 있는 財團으로서 登記되지 아니한 것을 들고 있다.

그러면 이 規定을 反對解釋하면 법인으로 보지 아니하는 團體가 될 것인 즉, 그 要件은 다음과 같다. 우선 「登記되지 않을 것」은 法人으로 보거나, 보지 않거나 공통적인 요건이다. 그리고 다음 要件을 공히 갖추어야 한다.

- ① 主務官廳의 許可를 받지 아니하였을 것
- ② 法令에 의하여 주무관청에 등록된 단체가 아닐 것
- ③ 公益을 목적으로 出捐된 基本財産이 있는 財團이 아닐 것

2) 獨立居住者인 非法人團體의 기준

所得稅法에 의해 獨立된 居住者로 보는 非法人團體는 우선 基本法에 의해 法人으로 보는 團體가 아니어야 하고, 그 위에 所得稅法 제1조 3항의 要件을 구비하여야 한다. 그렇다면 獨立된 非居住者로 보는 團體의 要件은,

- ① 主務官廳의 許可를 받지 아니하였을 것
- ② 法令에 의하여 主務官廳에 登錄된 團體가 아닐 것
- ③ 公益을 목적으로 出捐된 基本財産이 있는 財團이 아닐 것(이상 기본법 시행령 제8조의 반대해석)
- ④ 團體의 管理人 또는 代表者가 選任되어 있을 것
- ⑤ 利益의 分配方法 · 分配比率이 정해져 있지 않을 것

3) 共同事業看做 非法人團體의 基準

所得稅法 施行規則 제2조에 의해 共同事業으로 간주되는 단체는 위 獨立된 非居住者로 보는 단체의 요건 중 ①, ②, ③은 구비하고, ④, ⑤ 중 어느 것을 구비하지 못한 경우가 될 것이다. 즉 ①, ②, ③을 구비한 단체로서, i) 代表者가 選任되어 있고 아울러 利益의 分配方法 · 分配比率이 정해져 있거나, ii) 代表者가 選任되어 있지 않고 利益分配方法 ·

分配比率도 정해져 있지 않거나, iii) 代表者가 選定되어 있지 않으나 利益分配方法·分配比率이 정해져 있는 團體가 共同事業으로 看做되는 團體가 될 것이다.

이상의 區分基準이 타당한 것인가라는 점에 대해서는 큰 의문이 있다. 稅法的 取扱에 관한 疑問點을 검토하기 이전에 우선 一般 私法에서 法人格 없는 團體가 어떻게 취급되는가를 보기로 한다.

2. 民法上の 非法人團體論

法人格 없는 團體란 民法學에서 말하는 法人格 없는 社團·財團(또는 權利能力 없는 社團·財團)의 개념을 차용한 것이므로 어느 정도 民法學上的 同 概念의 구속을 받을 수밖에 없다²⁾. 그러므로 우선 民法學에서 말하는 法人格 없는 團體의 概念을 전제로 한 뒤에 租稅關係의 特性을 고려할 필요가 있다면 적절히 稅法的 修正을 가해야 할 것이다.

1) 概念의 認定實益

民法學에서 法人格 없는 團體의 概念을 인정하는 실익은 그 단체에 대해 단체의 設立·存續에 관련되어 있는 當事者들로부터 區別하여 制限된 범위에서 法的 獨立性 즉 權利能力을 인정하기 위해서다. 法人格은 예외없이 登記에 의해 취득되므로 登記하지 않은 團體는 實定法上 人格을 갖지 못함은 당연하다. 그럼에도 불구하고 그 단체가 構成員 또는 設立者로부터 獨立된 社會的 實體를 구비하고 있으므로 그 實體를 존중하여 한정된 人格을 부여하는 것이다. 그러면 이러한 단체를 무엇

2) 日 福岡高裁, 1990. 7. 18. 判決, 『判例時報』, 1393號, p. 34.

으로부터 구분해야 하느냐는 문제가 제기되는데, 그것은 社團과 財團에 있어 焦點을 달리한다.

2) 法人格 없는 社團의 基準

우선 社團을 보자. 社團은 일정한 목적을 달성하기 위해 결합한 사람의 단체인데, 이같은 사람의 단체에는 社團 외에 組合이 있으므로 法人 아닌 社團의 존재를 인정함에는 組合과의 구별이 중요한 標識로서의 뜻을 갖는다. 兩者는 多數人이 共同의 事業目的에 의해 결합된 것이라는 점, 주로 意思決定이 多數決에 의해 이루어진다는 점에서 공통된다. 그러나 社團의 경우 그 團體의 對外的 行爲가 代表機關에 의해 행해지고 行爲의 效果는 構成員이 아니라 團體 자체에 歸屬되며, 그 團體의 財産은 構成員들의 個人財産과 구분되어 團體 자체의 所有(總有라 한다. 민법 제275조)가 認定된다. 그리고 構成員들은 團體의 債務에 대하여 責任을 지지 아니한다. 이에 반해 組合은 基本的으로 構成員들간의 契約關係이므로 團體 자체도 契約의 法理에 의해 管理·運營된다. 그 단체의 對外的 行爲는 組合員 全員으로부터 代理權을 授與받은 자가 행하며 그 效果는 全組合員 各自에게 직접 歸屬된다. 그리고 組合의 財産은 所有라는 형태로 組合員들에게 직접 歸屬하고(民法 제271조) 組合의 所有財産이라는 것이 存在하지 아니한다.

그런데 實際問題로서는 어느 문제된 團體가 처음부터 非法人社團 또는 組合으로서의 對外的 標識를 명백히 지니고 있는 것이 아니라는 점이다. 실제로는 문제된 團體의 財産 또는 債務의 歸屬에 관해 紛爭이 발생하여 그것을 누구의 것으로 보느냐는 데서부터 문제가 시작된다. 예컨대 그 團體의 構成員 A의 債權者가 A가 소속된 단체를 組合으로 보고 A의 持分에 대해 押留하고자 할 때, A가 소속된 團體는 組合이 아니고 社團이므로 押留가 不可하다는 주장이 提起되는 것과 같다. 그러므로 이같은 경우 주어진 團體가 社團의 性格을 띠느냐 組合의 性格을 띠

느냐를 그 단체의 실체에 비추어 판단해야 하는 것이다. 그리고 이 경우 우선 法人 아닌 社團으로서의 요건을 갖추었느냐를 볼 것이고, 그렇지 못할 때에는 組合으로 보는 判斷 過程을 거친다. 그리하여 民法學者들은 非法人 社團의 요건으로서 i) 構成員들의 變更에도 불구하고 團體 그 자체가 존속하고, ii) 그러기 위해 갖추어야 할 組織으로서 總會의 運營, 代表의 選出方法, 財産의 管理方法 등에 관해 定款 등 規則이 確定되어 있어야 한다고 설명한다³⁾.

3) 法人格 없는 財團의 基準

法人格 없는 財團이란 財團法人으로서의 실체를 갖추고 있으면서 登記를 하지 아니하여 法人格을 취득하지 못한 것을 말한다. 財團이란 設立者의 財産出捐이 있어야 하므로 法人格 없는 財團은 設立者의 出捐이 있는 연후에 인정될 수 있는 것인데, 法人格 없는 財團 여부가 문제되는 것은 그 財産을 設立者의 所有로부터 區分하기 위해 또는 區分을 否定하기 위해서다.

法人格 없는 財團으로 보기 위해서는 設立者의 財産出捐과 定款作成으로 이루어지는 設立行爲(민법 제43조)가 있어야 하지만, 그 이후 財産의 管理組織이 갖추어지고 設立者의 餘타 財産으로부터 區分하여 管理되어야 한다⁴⁾.

民法이나 稅法에서 실제 非法人團體의 法人性 여부가 문제되는 것은 주로 法人 아닌 社團에 관해서이며, 既述한 바와 같이 組合과의 구별이 핵심적이다.

3) 民法學의 通說이다.

4) 역시 民法學의 通說이다.

3. 外國의 立法例

1) 日本

日本의 國稅通則法에서는 「法人 아닌 社團 또는 財團으로서 管理人의 正함이 있는 것은 法人으로 본다」는 規定을 두고 있으며(同法 제3조), 그 외 法人稅法, 所得稅法 등 개별 稅法에서 같은 취지의 規定을 두고 있다(國稅徵收法 제3조, 法人稅法 제3조, 所得稅法 제4조). 이 規定만 본다면 管理人의 有無가 法人 아닌 社團·財團의 法人性 有無의 결정적인 판단기준인 듯 보이나, 「法人 아닌 社團 또는 財團」이란 개념 자체가 民法學에서 정한 權利能力 없는 社團 또는 財團의 要件을 구비한 團體임을 전제로 한 것이다. 따라서 學說·判例나 基本通則 등이 모두 民法學에서의 權利能力 없는 社團·財團의 概念에 입각하여 法人性의 要件을 설명하고 있다⁵⁾.

그리하여 그 要件을 구비한 위에 管理人의 存在를 요구하는 것이다. 그러나 管理人의 存在는 매우 중요한 要件으로서, 管理人이 없는 것은 稅法上 法人으로 보는 社團·財團이 될 수 없다고 풀이하고 있다⁶⁾.

일본에서도 實事사건에 법인으로 취급할 것인지 여부가 주로 문제되는 것은 法人格 없는 社團인데, 그 認識에 있어서는 組合과의 구별에 초점이 맞추어져 있다.

한편 주목할 만한 것으로, 日本 國稅徵收法에서는 法人 아닌 團體의 納稅義務에 관하여 일정한 要件하에 제3자에게 第2次 納稅義務을 지우고 있다(同法 第41조). 첫째는 法人 아닌 團體에 속하는 資産을 제3자

5) 法人稅法 基本通則 1-1-1; 日本 最高裁判所, 1964. 10. 15. 判決, 民集 18卷 8號, p. 1671; 渡邊淑夫, 『法人稅法』, 中央經濟社, 1988, p. 25.

6) 日本 法人稅法 基本通則 1-1-3.

의 名義로 소유하고 있는 경우로서, 法人 아닌 團體가 國稅를 滯納하고 法人 아닌 團體의 名義로 소유하는 資産에 대해 채납처분을 하여도 부족한 때에는 제3자의 名義로 所有한 團體의 資産을 한도로 하여 제2차 납세의무를 진다(同條 제1항). 둘째는 團體를 解散하지 않고 財産을 出捐者 等에게 반환 또는 分배한 경우로서, 그 分배받은 자들이 團體의 滯納額에 관하여 分配받은 財産의 價額을 한도로 第2次 納稅義務를 진다(同條 제2항). 제1항은 法人 아닌 團體의 資産을 흔히 管理人, 構成員 등 제3자의 名義로 소유하는 예가 많아 法人 아닌 團體에 대한 滯納處分이 어려운 점을 감안한 것이고⁷⁾, 제2항은 청산시 일반 법인의 경우 清算人, 資産分配를 받은 자가 第2次 納稅義務를 지는 것(日本 國稅徵收法 제34조, 우리 基本法 제38조와 同趣旨)과 균형을 맞춘 것이다.

2) 獨逸

獨逸은 法人稅法에서 法人格 없는 社團(nichtrechtsfähiger Verein), 法人格 없는 信託(Anstaltung), 財團(Stiftung), 기타 私法上的의 目的財産(andere Zweckvermögen des privaten Rechts)을 法人으로 보고 課稅한다는 規定을 두고 있다(同法 제1조 1항 5호). 그래서 우리와 마찬가지로 어떠한 경우에 法人으로 看做되는 法人格 없는 團體로 인정할 것이냐는 문제가 제기되는데, 法人稅法 제3조 1항에서는 「이들 단체의 所得이 法人稅法이나 所得稅法에 의해 직접 ‘제3자’의 所得으로 課稅되지 아니할 경우」⁸⁾ 이들 團體가 法人稅法上的의 納稅義務를 진다고

7) 金子 宏, 前掲書, p. 128.

8) 「... wenn ihr Einkommen weder nach diesem Gesetz(법인세법을 뜻함) noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist」.

진다고 규정하고 있다.

즉 法人格 없는 團體의 活動을 통해 얻은 所得이 「直接」(unmittelbar) 그 構成員 또는 기타 關聯者들의 所得을 구성하여 그 構成員들에게 所得稅(構成員이 法人이면 法人稅)가 課稅되면 그 團體는 法人으로 보지 아니하고, 이와 달리 전혀 構成員들의 所得을 구성하지 아니하거나, 所得을 구성하더라도 間接的으로(mittelbar) 구성하면 그 團體를 法人으로 취급하겠다는 것이다. 여기서 ‘直接’ 또는 ‘間接’이란, 所得이 構成員들에게 歸屬되는 方式의 性格을 區別하기 위한 것이다. 團體의 活動으로 인한 所得이 일단 團體 자체의 獨立的 所得으로 되고 그 團體의 意思決定 내지는 團體의 規則에 의해 二次的으로 構成員들의 所得으로 配分되면 이를 ‘間接’이라 표현한 것이고, 中間의 歸屬過程이 없이 바로 構成員들의 所得으로 配分되면 이를 ‘直接’이라고 표현한 것이다. 獨逸에서도 역시 法人格 없는 단체에 관하여는 法人格 없는 社團(Verein)과 組合(Personnengesellschaft)의 區別이 중심 문제가 된다. 그 구별에 있어서는 그 단체의 구성원들이 사원(Mitglieder)이나 공동사업자(조합원 : Mitunternehmer)이냐를 표지로 삼는다. 그리고 사원이나 공동사업자이냐의 판단기준은 바로 법인세법 제3조 1항에서 말하는 단체의 소득이 구성원들에게 간접 귀속되느냐, 직접 귀속되느냐는 것이다⁹⁾.

어느 團體의 構成員이 社員이나, 組合員이냐는 문제는 결국 그 단체가 社團이나, 組合이냐는 물음과 같은 문제고, 團體利益의 歸屬方式은 바로 社團·組合의 특성 중의 하나이므로 결국 독일에서의 判別基準은 우리의 法人格 없는 社團과 크게 다르지 않다고 할 수 있다. 그러나 兩者의 區別標識 중에서 어디에 力點을 두느냐, 또는 무엇을 출발점으로

9) Kiessling Pelikan, *Körperschaftsteuer*, 12. Aufl., Erich Fleischer Verlag, 1990, S. 20.

삼느냐 하는 것은 중요한 뜻이 있다고 하겠는데, 納稅義務의 歸屬에 관한 문제인 한, 獨逸法の 接近方法이 보다 논리적이라 할 수 있다.

4. 非法人團體論의 稅法的 修正(徵收可能性)

문제된 非法人團體를 法人으로 볼 것이냐 法人性を 부인할 것이냐는 것은 稅法的 適用上 中대한 차이점을 가져 온다. 法人으로 취급한다면 우선 그 團體의 活動으로 인한 所得에 대해 法人稅를 과해야 하고, 그 活動에 수반하는 附加價値稅 등의 課稅에 있어서도 그 단체의 獨自的인 納稅義務를 인정해야 할 것이다. 그런데 納稅義務의 歸屬認定은 궁극적으로 徵收에 의하여 實效化된다. 그렇다면 法人性を 인정하는 기준은 團體로부터의 徵收可能性, 즉 團體의 履行能力에서 찾아야 할 것이라 본다. 어느 團體를 法人으로 인정하더라도 財産의 實體가 없어 그로부터 세금을 징수할 수 없다면 법인으로 보는 意義가 없을 것이기 때문이다.

독일법에서 所得의 歸屬方式을 기준으로 法人性を 인정하는 것은 非法人團體에 관한 民法理論에 근거한 것이지만, 특히 이에 力點을 둔 것은 바로 徵收可能性을 의식한 때문으로 보인다. 한편 일본에서는 보다 民法理論에 충실하게 非法人團體의 法人性を 판단하는데, 이것도 궁극적으로는 어느 團體가 民法理論에 부합하는 요건을 갖추었을 경우에는 통상 租稅債務의 履行能力을 구비하기 때문이다.

그러므로 일차적으로는 民法理論에 근거하여 法人格 없는 團體의 實體를 판단하는 것이 옳겠으나, 문제는 民法理論에 근거하여 法人性を 인정하더라도 실제로는 負擔能力을 결여하는 경우가 많다는 것이다. 왜냐하면 法人格 없는 社團은 문자 그대로 法人格, 즉 權利能力이 없으므로 獨自的인 財産을 소유하지 않고 있는 경우가 대부분이기 때문이다. 물론 權利能力 없는 社團의 경우 「總有(민법 제273조)」라는 소유방법이 있고, 不動産登記法上 不動産에 관한 非法人社團의 總有 및 非法人

財團의 單獨所有를 登記하는 길이 열려 있기는 하나(同法 제30조 1항), 실제 非法人社團 또는 非法人財團의 名義로 登記하는 예는 드물고, 不動產 이외의 財産에 있어서도 非法人團體의 所有로 특정하기 어려운 예가 많다. 그러므로 非法人團體의 法人性的 認定問題에 있어서는 民法의 非法人團體論에 근거하되 徵收可能性을 고려한 修正을 해야 할 것이다. 그렇다면 法人으로 볼 수 있는 社團 또는 財團의 요건은 團體 자체의 것으로 구분, 특정할 수 있는 財産의 有無에 근거를 두어야 할 것이라고 본다.

5. 現行 規定의 問題點

이상 검토한 民法의 一般原則과 稅法上 특유하게 고려해야 할 사항들을 감안해 볼 때, 現行法上 非法人團體에 관한 취급은 다소 合理性이 결여되어 있음을 알 수 있다. 구체적인 문제점은 다음과 같다.

기본법 시행령 제8조에서는 主務官廳의 許可·登錄과 같은 節次的 要件을 法人性的의 주된 판단기준으로 삼고 있다. 이는 團體의 實體를 判斷基準으로 삼고 있는 民法理論에 부합하지 않을 뿐 아니라, 稅法上的 顧慮사항, 즉 徵收可能性의 側面에서 보더라도 온당치 않다. 또 현 실정을 볼 때, 團體가 登記를 하지 않고 法人格 없는 社團·財團으로 머무는 이유는 登記를 원하지 않아서가 아니라, 대개 主務官廳의 許可를 받지 못해서이다. 즉 基本法에서 法人性的의 要件으로 정하는 「主務官廳의 許可를 받거나 登錄을 한 경우에는」 거의 예외없이 登記도 할 것인즉, 사실상 기본법에서 法人으로 보는 非法人團體의 범위는 극히 협소할 수밖에 없다. 예컨대 基本法의 基本通則에서는 교회나 사찰이 신도가 출연한 헌금으로 취득한 부동산을 타인에게 임대하여 주는 경우에는 그 교회나 사찰을 법인으로 보고 있는데(1-4-02...13), 不動產을 賃貸하는 경우 뿐만이 아니라 다른 所得이나 經濟活動과 관련해서 교회·사찰을 법인으로 보아야 할 경우도 많다. 그러나 基本法에서 許可·登錄을 요건으로 하는 까닭에 이러한 교회·사찰을 法人으로 볼 수 없게 된다(한편

基本通則이 許可·登錄에 불구하고 法人으로 볼 수 있다는 뜻으로 풀이한 것이라면 이는 母法의 위반이다).

IV. 改善策

1. 所得稅法 第1條 3項의 廢止

既述한 바와 같이 非法人團體를 獨立居住者로 보는 것은 個人·法人의 課稅體系를 혼란시키는 것이므로 이는 廢止되어야 한다.

그러면 法人 아닌 團體는 일정한 요건을 구비할 경우 法人으로 보며, 그렇지 않을 경우에는 組合으로 보아 構成員들에게 課稅하거나(社團의 경우), 그 단체의 設立者 또는 實質的인 財産의 所有者를 納稅義務者로 보고 과세하는 二分法 體系가 될 것이다.

2. 法人性的 判斷基準

既述한 바와 같이 許可·登錄과 같은 형식적인 요건은 배제하고 民法의 理論과 같이 그 團體의 實質에 착안하여 法人性을 판정하기로 한다.

그리고 앞서 지적한 바와 같이 우리나라의 非法人社團·財團은 그 자체의 독립된 財産을 갖지 않고 그 主要 構成員들에게 名義信託을 하거나, 아니면 거래상 단체의 지위를 이용할 뿐이고 관련 財産을 構成員들이 실질적으로 소유하는 예가 많다. 가령 교회를 예로 들자면 신도들의 헌금으로 취득한 財産을 주요 간부(목사 기타 장로)의 이름으로 소유하거나, 처음부터 주요 간부의 個人財産으로 소유하는 예가 많다. 그러므로 法人性 문제에 있어서는 稅法的 修正, 즉 徵收可能性을 고려해야 한다 함은 이미 언급하였다. 徵收可能性 문제는 後述하는 試案에서와 같이 團體가 固有의 財産을 구비할 것을 法人性 認定의 요건으로 정함으로써 이론적으로는 해결될 것이나, 실제 문제에 있어서는 團體의 固有

財産이 構成員에 名義信託된 경우 그 재산에 대해 집행하고자 할 때, 名義受託者가 信託關係를 부인하는 등 집행상 어려운 문제가 따를 수 있다. 그러므로 그 財産의 形式的 歸屬者나 實質的인 受益者들에게 제2차 납세의무를 과하는 방법이 보다 현실적인 대응이라 생각된다.

이상 설명한 것을 토대로 기본법 제13조의 改正試案을 제시한다.

【改正試案】

〈基本法 제13조〉

① 法人格이 없는 社團·財團, 기타 단체로서 그 團體의 組織과 運營에 관한 定款 등 規則을 가지고, 자신의 명의 또는 計算으로 所得과 財産을 獨立的으로 所有·管理할 경우에는 이를 法人으로 보고 稅法을 適用한다. 단, 제3자의 신고에 의해 그에게 과세된 때에는 그러하지 아니하다.

② 제1항에 의해 法人으로 보는 團體가 財産의 부족으로 納稅義務를 履行하지 못할 때에는 그 단체의 所得 또는 財産이 實質的으로 歸屬된 者 또는 그 團體를 위하여 自身の 이름으로 財産을 所有하는 자가 부족된 稅額을 納付하여야 한다.

③ [現行 基本法 제2항~4항의 代表者에 관한 規定을 그대로 두되, 現行 제2항은 마치 代表者가 法人의 納稅義務에 관해 履行責任을 지는 듯이 오해를 줄 수 있으므로 표현을 修正한다].

註 1) 위 규정 중 제2항은 分離하여 제4장 2절(第2次 納稅義務)로 옮겨도 좋을 것이다.

註 2) 앞서 보았듯이 日本 國稅徵收法에서는 團體 資産의 名義受託者에게만 第2次 納稅義務를 과하는데, 이는 徵收可能性을 지나치게 좁히게 된다. 法人 아닌 團體들의 運營 實態를 보면, 단체와 구성원들 간에 財産·所得의 구분관리가 분명치 않은 경우가 많으므로 제2차 납세의무의 범위를 넓혀, 위 시안에서와 같이 所得·財産이 실질적으로 귀속하는 자를 포함시키는 것이 바람직하다.

第3章 連帶納稅義務制度의 整備

I. 總 說

우리 稅法에서는 國稅基本法 제25조에서 共有物·共有事業者에 관한 連帶納稅義務을 규정한 외에 所得稅法, 相續稅法 등 일부 稅目에 관해 連帶納稅義務가 발생하는 경우를 규정하고 있고, 아울러 基本法 제8조, 相續稅法 제25조의 2에서는 連帶納稅義務者에 대한 送達·告知方法 등을 規定하고 있다.

이와 같이 連帶納稅義務에 관한 규정이 산만하게 널려져 있는데, 상호간의 聯關係가 뚜렷하지 않아 基本法 제25조의 個別 稅目에 대한 適用範圍가 분명하지 않고, 「連帶」義務가 納稅義務의 成立·確定에 관한 것인지, 徵收 즉 納付義務에 관한 것인지도 분명치 않다. 또 基本法 제25조 2항은 民法의 連帶債務에 관한 效力規定을 그대로 準用하고 있는데, 이것도 전부 타당하다고 보기 어렵다. 또한 基本法 제8조와 相續稅法 제25조의 2에서 連帶納稅義務者에 대한 書類送達 및 納稅告知에 관해 규정한 내용은 租稅法律關係의 對外的 成立에 관한 一般原則에 부합하지 아니한다. 이하에서는 사항별 문제점을 지적하면서 아울러 立法論을 제시한다.

II. 現行 規定의 概觀과 體系

1) 國稅基本法 제25조 1항은 「共有物·共同事業 또는 당해 共同事業에 속하는 財産에 관계되는 國稅·加算金과 滯納處分費는 그 共有者 또는 共同事業者가 連帶하여 納付할 의무를 진다」고 규정하고 있다. 共有物과 共同事業者의 連帶納稅義務에 관한 基本法 제25조 1항은 基本法에 자리하고 있는 점으로 보아 모든 稅目에 공통된 규정이다. 이 외에 모든

稅目에 共通된 連帶納稅義務의 發生事由는 따로 없다. 그러므로 모든 稅目에 共通된 連帶納稅義務의 發生事由는 共有物과 共同事業이 유일한 셈이다.

2) 國稅基本法 제25조 2항은 위 제1항의 連帶納稅義務의 效力에 관하여 民法의 連帶債務의 效力에 관한 規定을 準用하고 있다. 이 規定은 稅法의 連帶納稅義務에 관해 일반적으로 適用된다고 해석되지만 法文上으로는 後述과 같이 의문의 여지가 있다.

3) 所得稅法 제2조 1항에서는 基本法 제25조 1항에 대한 例外로서 共有物·共同事業에 관한 所得稅의 連帶納稅義務을 排除하고 있다.

4) 基本法上으로는 위에서 본 바와 같이 共有物·共同事業에 관해서만 連帶納稅義務을 발생시키나, 다음과 같이 各稅目別 關聯稅法에서 共有物·共同事業과 無關한 경우에도 連帶納稅義務을 과하는 예가 있다.

－ 所得稅法 제2조 3항에서는 所得稅法 제80조에 의하여 所定の 資産所得을 合算課稅할 경우 合算對象家族 全員에게 連帶納稅義務을 과한다.

－ 法人稅法 시행령 제119조에서는 清算所得에 대한 法人稅에 관하여 清算인과 殘餘財産分配를 받은 者들에게 連帶納稅義務을 과하고 있다.

－ 相續稅法 제18조 1항에서는 相續人들에게 相續人 전원의 相續稅 전부에 관하여 連帶納稅義務을 과하고 있다.

－ 相續稅法 제29조의 2 제2항에서는 贈與者와 受贈者에게 贈與稅에 관한 連帶納稅義務을 과하고 있다.

－ 資産再評價法 제20조에서는 資産再評價稅에 관하여 清算인과 殘餘財産分配를 받은 자에게 連帶納稅義務을 과하고 있다.

－ 印紙稅法 제1조 2항에서는 印紙稅 課稅文書의 共同 作成者에게 印紙稅의 連帶納稅義務을 과하고 있다.

－ 電話稅法 제1조 2항에서는 電話加入者와 使用者에게 電話稅에 관한 連帶納稅義務을 과하고 있다.

5) 한편, 連帶納稅義務者에 대한 節次法的 規定으로서 다음과 같은 두 개의 條文이 있다.

－ 基本法 제8조 2항에서는 連帶納稅義務者에게 書類를 送達할 경우 그 代表者를 名義人으로 한다고 규정한다.

－ 相續稅法 제25조의 2에서는 相續人이 2인 이상일 경우 課稅標準과 稅額의 決定通知를 그 중 1인에게만 할 수 있으며 그 通知는 相續人 전 원에게 미친다고 규정하고 있다.

基本法 제8조 2항은 규정의 위치상 모든 連帶納稅義務에 一般的으로 適用된다고 볼 것이지만 相續稅法 제25조의 2는 相續稅의 連帶納稅義務에만 適用된다.

Ⅲ. 連帶納稅義務의 發生 事由

1. 連帶債務 發生의 一般論

連帶納稅義務는 民法의 連帶債務 개념을 借用한 것이므로 租稅法律主義의 특수성이 고려되어야 할 부분을 제외하고는 民法의 連帶債務에 관한 一般原則을 토대로 이해해야 할 것이다.

民法에서는 당사자의 意思表示와 法律의 規定에 의해 連帶債務가 發生하는 것으로 이해된다. 그러나 納稅義務에 관한 한 당사자의 意思表示에 의해 連帶納稅義務가 발생한다는 것은 생각할 수 없고 반드시 法律의 規定에 의해서만 발생한다고 보아야 할 것이다. 그러면 어떠한 경우에 連帶納稅義務를 과할 수 있는가? 民法에서는 連帶債務者 상호간에는 「法的 共同目的(rechtliche Zweckgemeinschaft)」이라는 結合關係가 있다는 것이 通說이나, 이 외에도 債務者間에 相互保證關係가 있다고 설명하기도 한다. 이는 바꿔 말하면 法律에 의해 連帶債務를 과할 경우에는, 債務者간에 이같은 主觀的인 共同目的이 존재할 경우에 한해 連帶債務를 인정해야 함을 뜻한다. 이를 納稅義務에 관해 말하자면 數人의 納稅義務者간에 「主觀的 共同目的」이 있을 때 連帶納稅義務를 과하는 것이 正當化될 수 있다는 결론이 된다. 그렇다면 納稅義務者간의

主觀的 共同目的이란 무엇을 말하는가? 連帶納稅義務에 관해서는 물론이고, 民法上的 連帶債務에 관해서조차도 이 主觀的 共同目的이 무엇을 뜻하느냐에 대해 定說이 없다.

民法學에서 어떻게 논해지든지 간에 強制的으로 無償의 負擔을 과하는 것을 본질로 하는 租稅關係에서 納稅義務는 항상 納稅者의 擔稅力을 기준으로 생각해야 하고, 連帶納稅義務 역시 이 관점을 벗어날 수 없다. 즉 數人의 納稅者間에 擔稅力을 共同으로 하거나, 課稅權者와의 관계에서 擔稅力이 混融되어 각 納稅義務者別로 擔稅力을 구분하기 어려운 경우에 한해 連帶納稅義務를 과해야 한다고 본다. 그러한 관점에서 볼 때 現行 連帶納稅義務에 관한 규정들 중에는 再考해야 할 것이 있다.

참고로 獨逸 租稅基本法에서는 連帶納稅義務가 발생하는 경우를 i) 數人의 納稅義務者가 共同으로 同一한 課稅要件을 충족하는 경우, ii) 어느 納稅義務者가 다른 納稅義務者의 納稅義務에 대해 附隨的 責任(Nebenhaftung)을 지는 경우(이는 특별히 法律의 根據를 요하는데¹⁾, 法律에 정해진 경우를 보면 역시 擔稅力이 混融된 경우다), iii) 數人에게 公同의 稅額을 計算(Zusammenveranlagung)²⁾하는 경우로 나누어 규정하고 있다(AO 제44조 1항).

1) Tipke-Kruse, a.a.O., § 44 AO Tz. 6.

2) 獨逸法에서는 두 사람의 稅額을 共同으로 計算하는 경우가 있다. 예컨대 부부 납세자가 희망하면, 부부의 과세표준을 合算해서 2로 나누고 각기 稅率을 적용한 후 다시 그 稅額을 合算해서 부부 公同의 稅額으로 하는 것이다(Splitting-Verfahren 方式, 독일 소득세법 제32조 a 5항).

2. 基本法 第25條의 問題點

1) 「共有物」과 「共同事業」

기본법 제25조는 「共有物」과 「共同事業」 또는 당해 「共同事業에 속하는 財産」에 관한 國稅를 共有者 또는 共同事業者의 連帶納稅義務의 對象으로 하고 있다. 다시 말하면 「共有物에 관한 國稅」, 「共同事業에 관한 國稅」, 「共同事業에 속하는 財産에 관한 國稅」가 連帶納稅義務의 對象이 되는 셈이다.

(1) 「共同事業」

여기서 立法技術的인 미비점을 지적할 수 있는데, 우선 「共同事業」이란 稅法上的 既成概念이 아니다. 따라서 「共同事業」이란 概念은 稅法에서 비로소 대하는 개념인데, 그렇다면 基本法에서 그 概念을 定義해 놓아야 옳다. 기본통칙 3-3-02...25에서 「共同事業」을 「그 事業이 當事者 全員の 共同의 것으로서, 共同으로 經營되고 따라서 當事者 全員이 그 事業의 成功 與否에 대하여 利害關係를 가지는 事業을 말한다」라고 정하고 있으나, 그 자체도 결국 「共同」이란 用語를 뜻풀이의 요소로 사용하고 있어 더 이상 共同事業의 개념을 추적할 수 없다. 아마도 民法의 組合을 염두에 둔 것이 아닌가 싶은데, 그렇다면 차라리 「組合」이란 用語를 그대로 사용하는 것이 낫다. 다만 참고로 民法上 組合債務에 관해서 債權者는 組合員의 損失分擔 比率에 따라 책임을 묻되, 債權發生 당시 그 비율을 알지 못한 때에는 각 組合員에 均分하여 권리를 행사할 수 있다.

(2) 共有

共有物은 民法 제262조의 「共有」의 對象이 되는 물건을 뜻하고, 基本通則에서도 같은 뜻으로 풀이하고 있다(基本通則 3-3-01...25). 그러나 連帶納稅義務의 發生原因을 이같이 협소하게 정할 필요가 있는지 의문이다. 共有와 같이 數人이 결합하여 所有하는 法律關係를 널리 共

同所有라 하는데, 그 중에는 共有(민법 제262조), 合有(민법 제272조), 總有(민법 제275조)가 있다. 이 중 總有는 非法人團體의 單獨所有形態이므로 제외되어야겠지만, 合有의 경우에는 組合體의 所有形態인데, 위에서 보듯이 組合의 事業에 관한 國稅에 대해 連帶納稅義務를 과한다면 組合財産에 관한 國稅에 관해서도 連帶責任으로 해야 하리라 생각된다. 基本法에서는 「共有」하나만을 들고 있어 合有의 當事者들에게는 連帶責任을 물을 수 없게 되어 있다.

한편 共同所有는 물건에 대해 성립하는 것임에 대해, 물건이 아닌 財産에 대해서도 數人이 權利를 共同으로 가질 수 있고, 이를 準共同所有라 한다(민법 제273조). 여기서 共有의 대상인 물건에 대한 國稅와 準共同所有의 對象인 權利에 대한 國稅를 달리 취급할 이유가 없을 것이나, 基本法이 「共有物에 관한 國稅」에 한정하고 있어 數人이 準共同所有하는 權利에 대한 國稅는 제외되어 있다.

2) 其他의 連帶納稅義務

稅法에서는 別個의 納稅義務인 것처럼 규정하고 있으나 連帶納稅義務로 규정함이 마땅한 것들이 꽤 있다. 몇 가지 예를 들어 본다.

1) 기본법 제38조 1항에 의하면, 法人이 解散한 경우 法人이 納付할 國稅 등을 납부하지 아니하고 殘餘財産을 分配한 경우에는 清算人 또는 殘餘財産을 分配받은 者가 第2次 納稅義務를 진다. 여기서 清算人은 分配한 財産의 價額을 限度로 하고, 分配받은 자는 分配받은 財産의 價額을 限度로 하는데(同條 2항), 後者의 責任限度는 前者의 것보다 작거나 같다. 어쨌든 한 쪽의 第2次 納稅義務의 일부 또는 전부가 이행되면(즉 法人의 國稅 등의 一部가 納付되면), 그 金額만큼 全員の 第2次 納稅義務가 소멸한다고 보아야 함은 당연하다. 바꿔 말하면 政府는 法人이 納付할 國稅 등에 관해 二重의 納付를 받을 수 없는 것이다. 그렇다면 이는 連帶納稅義務임에 틀림없다.

② 기본법 제39조에서 정하는 寡占株主의 第2次 納稅義務의 경우 寡占株主가 2인 이상인 경우 그들은 각각 제2차 납세의무를 부담하나 그 중 1인이 납부하면 납부한 금액만큼 全員의 寡占株主를 위해 제2차 납세의무가 소멸한다. 따라서 數人의 寡占株主의 제2차 납세의무는 상호 連帶納稅關係에 있다고 보아야 하며 判例에서도 그렇게 이해하고 있다³⁾. 1993년 말의 改正에 의해 寡占株主 중 일정한 요건에 해당하는 자만이 제2차 납세의무를 지게 되었으므로(기본법 제39조 2호 각目に 해당하는 자가 2차 납세의무를 진다) 數人의 寡占株主가 제2차 납세의무를 지는 경우는 생기지 않을 듯 싶으나 그렇지 않다. 예컨대 어느 法人에 「주식을 가장 많이 소유하는 자」(㉠目)와 「대통령령이 정하는 임원」(㉡目)이 따로 있고, 이들이 特殊關係者로서 合算하여 주식을 100분의 51 이상 가지고 있는 경우 이들은 같이 제2차 납세의무를 지게 된다.

3) 基本法 제25조의 稅目別 適用範圍

既述한 바와 같이 基本法 제25조 1항은 모든 稅目に 공통적으로 적용된다. 그러나 所得稅法에서는 共有物·共同事業에 관해 특칙을 두고 있어 基本法 제25조 1항은 所得稅에는 적용이 없고, 相續稅法에서는 相續人들 전부가 連帶納稅義務를 지도록 규정하고 있으므로 역시 기본법 제25조 1항의 적용대상이 아니다. 그리고 贈與稅의 경우 贈與者와 受贈者가 連帶納稅義務를 지게 되어 있으나, 이는 당초 기본법 제25조와 무관한 사항이고, 2인 이상의 受贈者가 共有의 형태로 재산을 증여받은 경우 부분적으로는 기본법 제25조 1항의 요건을 충족한다. 그리고 다른 법에

3) 大法院, 1988. 5. 10. 判決, 87누1070.

서는 공유물·공동사업에 관해 특례를 둔 바 없으니 所得稅와 相續稅를 제외하고(2인 이상이 共有 형태로 受贈한 경우의) 贈與稅를 포함한 모든 稅目에 대해 基本法 제25조 1항이 적용될 수 있다는 결론이 된다. 그러나 稅目別 특수성을 감안해 볼 때, 다음과 같이 이해하기 어려운 점이 있다.

1) 우선 贈與稅를 보자. 贈與稅는 受贈者가 贈與에 의해 財産을 취득함으로써 생긴 擔稅力에 응하여 課稅하는 조세로서, 受贈者의 신분예 따라 控除金額을 달리하며, 累進稅率을 적용한다. 그러므로 2인 이상의 受贈者가 共同으로 贈與받았다 하더라도 각자의 稅額은 다를 수 있으므로 이들에게 連帶하여 課稅하는 것이 불가능하다고 할 수 있다.

2) 法人稅의 경우도 마찬가지다. 예컨대 A 法人과 B 法人이 共同으로 所有하는 건물을 賃貸하여 賃貸所得이 발생한 경우 그 賃貸所得은 兩者의 持分에 따라 각기 귀속되어 다른 소득과 合算되어 法人所得을 구성하고 그 전체에 대해 法人稅가 과해진다. 따라서 同 共有建物에 관한 賃貸所得에 대한 法人稅만을 따로 계산하여 兩者가 連帶納稅義務를 지게 하는 것은 불가능하다.

3) 附加價値稅 등 間接稅에 관해서는 共有物 또는 共同事業에 관한 稅額이 따로 정해지므로 共有者 또는 共同事業者에게 連帶하여 納稅義務를 지게 하는 것은 별 문제가 없다.

4) 요컨대 國稅基本法 제25조 1항 1호는 각 納稅者에게 있어 다른 稅額으로부터 分離 確定할 수 있는 稅額이 아니면 適用할 수 없는데, 同條에서는 共有物·共同事業에 관한 國稅가 무엇인지 밝히지 않았기 때문에 마치 法人稅·贈與稅 등에까지 적용되는 것 같은 오해를 주고 있다.

3. 其他 連帶納稅義務規定의 問題點

1) 所得稅法의 特例規定

所得稅法 제56조 2항은 共有資產 또는 共同事業에 관해 不動產所得, 事業所得, 山林所得을 계산할 경우에는 各自의 持分 또는 損益分配의 比率에 의하여 分配되었거나 分配될 所得金額에 따라 各 居住者別로 所得金額을 계산한다고 규정하며, 所得稅法 제2조 2항은 이 경우 당해 居住者別로 納稅義務를 진다고 규정함으로써 基本法 제25조 1항의 適用을 배척하고 있다. 所得稅의 경우 共有資產이나 共同事業으로 인한 所得이라 할지라도 共有者別로 各自의 다른 소득에 合算하고, 各기 다른 기준에 의해 控除를 하고, 전체 所得金額의 크기에 따라 다른 所得稅率을 適用해야 하므로 共同資產, 共同事業으로 인한 所得稅額만 따로 떼어 連帶納稅義務로 과할 수 없음은 당연하다.

그런데 所得稅法 제2조 3항은 同法 제80조에 의해 合算하여 課稅하는 資產所得에 대한 稅額에 대해 合算對象인 同居家族 全員이 連帶納稅義務를 지도록 규정하고 있다. 즉 所得稅法 제80조는 生計를 같이 하는 同居家族으로서 利子所得·配當所得·不動產所得이 있는 者들의 當該 所得은 전부 주된 所得者의 綜合所得에 合算하여 課稅하는데, 동시에 이 合算課稅하는 資產所得에 대하여는 위 資產所得이 있는 家族들이 連帶하여 納稅義務를 진다는 것이다. 제80조가 규정하는 資產所得이 基本法 제25조의 1항에서 말하는 共有物이나 共同事業이 아닌 것은 분명하므로 所得稅法 제2조 3항은 基本法 제25조와 다른 連帶納稅義務의 發生事由를 規定한 것이다.

그러나 이는 連帶納稅義務를 과할 適정한 事由가 못된다. 既述한 바와 같이 連帶納稅義務를 과하려면, 納稅義務者들 간에 擔稅力이 共通되거나 擔稅力의 混融이 있어야 할 것인데, 제80조의 경우 어떻게 보더라도 擔稅力의 共通·混融을 발견할 수 없기 때문이다. 예컨대 父에게

1,000만원의 利子所得, 母에게 1,000만원의 配當所得, 子에게 1,000만원의 不動產所得이 각각 있으며, 父에게 그 밖에 1억원의 事業所得이 있다고 하자. 그러면 주된 소득자의 결정에 관한 시행령 제113조의 기준에 따라 父가 주된 所得者가 되고, 父·母·子의 全所得 1억 3,000만원은 父의 所得으로 合算되어 稅額이 결정된다. 예를 들어 稅額이 5,000만원이라 하자. 所得稅法 제2조 3항에 의하면 이 경우 母와 子로 하여금 父의 소득에 合算하는 資產所得 3,000만원의 稅額에 대해 連帶納稅義務를 지라는 것은 각자의 소득금액(각 1,000만원)에 비해 균형이 맞지 아니함은 물론, 母나 子로서는 각기 다른 가족의 資產所得 2,000만원에 대해 책임을 져야 할 經濟的·法律的 계기가 전혀 없다. 뿐만 아니라 父의 合算된 소득에 대한 稅額 5,000만원 중 資產所得에 대한 稅額이 따로 분리·산출될 수도 없다는 技術的인 문제도 안고 있다.

2) 法人稅法上的 特例

法人稅法 施行令 제119조에 의하면 「法人이 解散한 경우에 各 事業年度의 所得에 대한 法人稅 또는 清算所得에 대한 法人稅를 납부하지 아니하고 殘餘財産을 分配한 때에는 清算人과 殘餘財産의 分配를 받은 자는 連帶하여 納稅할 責任을 진다. 다만, 殘餘財産의 分配를 받은 者는 財産價額의 限度 內에서 그 책임을 진다.」 이 規定은 다음 두 가지 점에서 문제가 있다.

첫째, 法人稅法 施行令 제119조의 요건은 그대로 基本法 제38조 1항의 요건을 충족한다. 법인세법 시행령 제119조는 단지 法人의 「各 事業年度의 所得」과 「清算所得」에 관한 法人稅를 납부하지 아니한 때로 규정하고 있으나, 事業年度所得에 대한 法人稅나 清算所得에 대한 法人稅가 基本法 제38조 1항이 規定하는 「法人이 納付할 國稅」에 포함되니 특별한 뜻이 있는 것은 아니다. 그렇다면 基本法에서는 이 경우를 제2차 납세의무의 발생사유로 규정하는데, 法人稅法 施行令에서는 連帶納稅

義務로 규정하고 있어 모순된다.

둘째, 법인세법 시행령 제119조는 母法(法人稅法)에 委任根據가 없다. 설혹 委任根據가 있더라도 連帶納稅義務의 發生事由를 시행령에서 정함은 租稅法律主義에 어긋난다.

이상의 이유로 法人稅法 施行令 제119조는 無效임이 틀림없으나, 오해의 소지를 없애기 위해 立法的으로 정리할 필요가 있다.

3) 再評價稅法上的 特例

資產再評價法 제20조에 의하면 「再評價를 한 法人이 解散한 경우에 再評價稅를 納付하지 아니하고 殘餘財產을 分配한 때에는 그 再評價稅에 대하여는 清算人과 殘餘財產의 分配를 받은 者가 連帶하여 納付의 책임을 진다. 다만, 殘餘財產의 分配를 받은 者는 그 分配를 받은 財產의 限度에서 責任을 진다.」 이 역시 法人稅法 施行令 제119조에 관해 말한 것처럼 基本法 제38조 1항과 충돌된다. 再評價稅 역시 基本法 제38조 1항이 규정하는 法人이 納付할 國稅인데, 基本法과 달리 連帶納稅義務로 해 두었기 때문이다. 다만 再評價「法」 자체에서 규정하고 있으니 法人稅法 施行令 제119조와는 달리 委任根據의 문제는 생기지 아니한다. 그렇더라도 이 규정이 타당하다고 볼 수는 없다. 납세의무의 성격으로 보아서는 역시 基本法이 정하는 바와 같이 제2차납세의무로 하는 것이 타당하다.

IV. 連帶納稅義務의 效力

1. 效力規定의 體系上 問題點

稅法上の 連帶納稅義務는 어떠한 효력을 갖는가? 基本法에서는 제8조 2항을 두어 連帶納稅義務者에 대한 書類의 送達은 代表者를 名義人

으로 하고, 代表者가 없을 때에는 國稅徵收上 便宜한 者를 名義人으로 한다고 규정하고 있고, 제25조 2항을 두어 同條 1항의 連帶納稅義務者에 대해 民法 제414조 등 所定の 規定을 準用한다고 규정하고 있다. 이 두 개의 條文은 基本法에 위치하는 만큼 稅法의 모든 連帶納稅義務者에 대해 적용된다고 하겠다.

그리고 각 稅目別로 가지고 있는 連帶納稅義務者에 관한 규정에서는 連帶納稅義務의 效力에 관해 明文을 둔 바가 없고, 다만 相續稅法 제25조의 2에서 相續稅의 納稅告知는 代表者 1인에 한다는 규정을 두고 있다.

여기서 우선 連帶納稅義務의 效力에 관한 體系上의 혼란이 생겨난다.

첫째, 기본법 제8조 2항의 送達에 관한 規定이 稅法의 모든 連帶納稅義務에 관해 적용된다고 함에 대해서는 의문의 여지가 없으나, 제25조 2항은 규정의 위치와 표현으로 보아 제8조 2항과 같이 볼 수 없게 되어 있다. 즉 제25조 2항의 法文을 보면 「제1항의 連帶하여 納付할 義務에 관하여는…」이라고 되어 있어, 문맥상으로는 제1항의 共有物·共同事業으로 인한 連帶納稅義務에만 民法 所定の 條文을 準用한다고 풀이된다. 그렇다면 기타의 원인으로 인한 連帶納稅義務, 즉 所得稅法上的의 合算하는 資產所得에 대한 連帶納稅義務, 相續人들의 連帶納稅義務, 贈與者와 受贈者의 連帶納稅義務, 文書 共同作成者의 印紙稅 連帶納稅義務, 資產再評價稅의 連帶納稅義務에 대해서는 제25조 2항이 적용되지 않기 때문에 그 효력에 대해서는 根據規定이 없다는 결론에 이른다. 하지만 제25조 2항은 立法의 錯誤로 보인다. 이는 共有物·共同事業에 관해서만 적용할 條文이 아니고 모든 連帶納稅義務에 공통적으로 적용할 조문이므로 아예 제25조로부터 분리시켜 두어야 할 것이다. 참고로 기본법 제25조는 日本 國稅通則法을 본받은 것인데 同法에서는 제8조에 우리 基本法 제25조 2항에 해당하는 規定을 두고, 제9조에 우리 基本法 제25조 1항에 해당하는 규정을 두고 있다. 이것이 보다 논리적이다.

둘째, 基本法 제8조와 相續稅法 제25조의 2의 관계도 의문스럽다. 納稅告知書도 送達할 書類임에 틀림없다. 그리고 基本法 제8조도 相續稅

法 제25조의 2와 같이 代表者에게만 送達하도록 규정하고 있다. 그렇다면 兩條文은 어떻게 연관지어지는가, 그리고 相續稅 이외의 國稅에서는 連帶納稅義務者들에게 어떻게 納稅告知를 해야 하는가라는 의문이 제기된다. 먼저 기본법 제25조 2항에서 民法規定의 準用에 의해 규정하는 連帶納稅義務의 효력에 대해 타당성을 검토하고 送達 및 納稅告知에 관한 문제점을 검토한다.

2. 準用規定의 問題點

基本法 제25조 2항은 連帶納稅義務에 관하여 連帶債務의 효력에 관한 民法規定을 準用하고 있다.

【관련조문】

- 민법 제414조 : 각 連帶債務者에 대한 履行請求의 範圍, 方法
- 제415조 : 1인의 債務者에게 생긴 無效·取消事由의 相對的 效力
- 제416조 : 1인의 債務者에 대한 履行請求의 絕對的 效力
- 제419조 : 1인의 債務者에 대한 債務免除의 絕對的 效力
- 제421조 : 1인의 債務者의 消滅時效完成의 絕對的 效力
- 제423조 : 1인의 債務者에게 생긴 기타 事由의 相對的 效力
- 제425조 : 債務辨濟者의 다른 連帶債務者에 대한 求償權
- 제426조 : 求償權 行使의 要件(通知)
- 제427조 : 償還無資力者의 負擔部分에 대한 求償權

이상의 準用에 관해서 지엽적이긴 하나 다음과 같은 問題點이 있다.

1) 基本法 제25조 2항이 民法 제413조를 準用하지 않은 것은 큰 의문이다. 민법 제413조는 連帶債務의 概念에 관한 규정으로서 「數人の 債務者가 債務 全部를 각자 履行할 義務가 있고 債務者 1인의 履行으로 다른 債務者도 그 義務를 면하게 되는 때에 그 債務는 連帶債務로 한다」

는 내용이다. 連帶納稅義務의 概念에 관해서는 國稅基本法을 비롯해 어느 稅法에서도 정한 바가 없는 터이고, 이 民法 제413조가 定義하는 내용과 같은 의무를 말한다는 데에 의문의 여지가 없다. 그렇다면 민법 제413조는 連帶債務에 관한 가장 중요한 條文인 만큼 당연히 準用했어야 한다. 이를 준용치 않음으로써 連帶納稅義務에 民法上의 連帶債務와 다른 뜻을 부여하기 위해 의도적으로 준용하지 않았는가라는 의문을 야기할 수도 있다. 既述한 바와 같이 基本法 제25조 2항은 日本 國稅通則法 제8조를 본받은 것이다. 그리고 準用하고 있는 民法의 條文內容도 똑같다. 즉 日本 通則法도 民法 제413조에 해당하는 民法條文을 준용하지 않았는데, 그 이유는 日本 民法에는 우리 民法 제413조에 해당하는 條文이 없기 때문이다. 日本 民法에서는 해석에 의해 우리 민법 제413조와 같은 내용이 유도될 수 있도록 하고 있다. 하지만 우리 民法은 連帶債務의 概念을 明文으로 정하고 있는 터이므로 당연히 準用해야 한다.

2) 기본법 제25조 2항은 역시 日本 通則法을 본받아 求償權에 관한 民法條文을 준용하고 있는데, 이 역시 잘못된 것이다. 求償關係는 連帶納稅義務者들 內部的 個人法的 關係이므로 이는 民法에 의해 해결할 일이지 稅法에서 관여할 일이 아니다⁴⁾. 따라서 連帶納稅義務者 중 1인이 納稅義務를 이행하여 다른 連帶納稅義務者에 대하여 求償權을 행사하게 되었을 경우, 이는 민법 제425조 이하에 의해 행사할 것이지, 기본법 제25조 2항에 의해 행사하는 것이 아니다.

이같이 불필요한 條文을 準用한 결과 엉뚱한 오해를 불러 일으킬 소지가 있다. 民法上의 連帶債務는 民法 제417조 내지 제427조에서 규율하는 眞正連帶債務와 學說·判例에 의해 인정되는 不眞正連帶債務가 있다. 眞正連帶債務에서는 필연코 連帶債務者들 간에 負擔部分이 있게

4) Hübschmann, Hepp and Spitaler, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, § 44 Anm. 38.

마련이고 따라서 求償問題가 발생하지만, 不眞正連帶債務에서는 負擔部分이란 것이 없고 따라서 求償問題가 반드시 발생하는 것은 아니다.

連帶納稅義務에도 眞正連帶納稅義務로 보아야 할 것과 不眞正連帶納稅義務로 보아야 할 것이 있다. 예컨대 相續稅의 連帶納稅義務에서는 각 相續人의 고유한 稅額이 있으므로 이를 負擔部分으로 볼 수 있고 1인의 相續人이 자기의 固有稅額을 초과하여 납부한 경우에는 求償權을 행사할 수 있다(하지만 이것은 民法에 의해 행사하는 것이지 기본법 제25조 2항에 의해 행사할 것이 아니다). 그러나 贈與者는 受贈者와 같이 贈與稅에 관해 連帶納稅義務를 지는데, 그러면 受贈者가 贈與稅를 납부하고 贈與者들에게 求償權을 행사할 수 있는가? 기본법 제25조 2항은 불필요한 규정을 됴으로써 이런 경우에도 마치 求償權 行使가 가능한 듯한 오해를 주고 있다.

3. 連帶納稅義務者에 대한 納稅告知

連帶納稅義務者에 대한 고지서의 발부요령에 대해서는 相續稅의 連帶納稅義務者에 관한 규정 외에는 따로 정한 바가 없다. 그러나 國稅徵收法 基本通則은 「國稅基本法 제25조(공유물·공동사업 등에 관한 連帶納稅義務)의 규정과 相續稅法 제18조 제2항(數人의 相續人의 相續稅納稅義務)의 규정 등에 의하여 連帶納稅義務者 全員을 告知書에 기재하여야 하며 각자에게 모두 告知書를 발부하여야 한다」고 해석하고 있다(징수법 통칙 2-1-1...9). 그러나 課稅實務에서는 자주 連帶納稅義務者 중 1인에게만 納稅告知를 하고 있으며 相續稅法에서는 後述과 같이 이를 正當化하는 根據規定까지 두고 있다. 相續稅法의 同 規定의 妥當性에 대해서는 後述하기로 하고 우선 連帶納稅義務者 一般에 대해 納稅告知가 어떻게 이루어져야 하는지를 關聯法規와 연결지어 검토해 본다.

國稅基本法 제26조 제2항에서는 連帶納稅義務에 관해 민법 제416조를 준용하고 있다. 민법 제416조는 連帶債務者 1인에 대한 이행의 청구

는 채무자 전원에 대하여 효력이 있다는 규정이다. 납세고지서는 이행 청구의 뜻을 가지므로 민법 제416조를 連帶納稅義務者에 대해 적용한다면, 連帶納稅義務者 중 1인에 대해서만 納稅告知書를 발부하면全員에 대해서 효력이 미친다고 해석할 여지도 있다. 또 國稅基本法 제8조 제2항은 「連帶納稅義務者에게 서류를 송달하고자 할 때에는 그 대표자를 名義人으로 한다. 다만 대표자가 없을 때에는 連帶納稅義務者 중 國稅徵收上 편의한 자를 名義人으로 한다」고 규정하는데, 이 규정 역시 위와 같은 해석을 밑받침할 수 있는 근거로 볼 수도 있다.

그러나 이미 확정된 連帶納稅義務者의 稅額을 徵收하기 위한 경우라면 위와 같은 해석이 타당하다 하겠으나, 그 이전 단계에서 세목·세액 등 連帶納稅義務의 내용이 확정되어야 하는데, 賦課主義 國稅에서는 稅額, 納付期限 등이 納稅告知書의 발부를 통해 이루어지는 課稅處分에 의해 확정되고, 申告主義 國稅에서도 決定·更正 등 賦課方式으로 과할 때에는 역시 納稅告知에 의해 확정된다. 요컨대 納稅告知는 履行請求의 의미도 있으나, 納稅義務의 確定節次라는 의미도 있다. 그러므로 納稅告知를 할 경우 단지 既確定된 債務의 ‘履行請求’의 絕對的 效力만을 규정한 民法 제416조의 準用은 不可하다는 결론이 나온다. 다시 말해 賦課方式의 課稅를 하는 國稅에 있어서는 納稅告知를 하기 전에는 連帶納稅者들이 단지 抽象的인 (連帶)納稅義務만을 질 뿐이므로 民法 제416조의 履行請求를 할 단계가 아니고, 따라서 納稅告知에 민법 제416조를 적용할 수는 없는 것이다⁵⁾.

한편 현실적인 문제로서 連帶納稅義務者에 대한 納稅告知가 1인에 대한 納稅告知로 족하다고 한다면 納稅告知書를 발부받은 자 이외의 納稅義務者에 대하여는 본인도 알지 못하는 사이에 納稅義務가 확정된다는

5) 日本 最高裁, 1989. 7. 14, 『判例時報』, 1327호, p. 21.

결과가 된다. 또 連帶納稅義務者의 범위는 기초적인 법률관계에 의해 결정될 문제지만, 과세청과의 관계에서 또 連帶納稅義務者 상호간의 관계에서 連帶納稅義務者를 현실로 지정하기 위해서는 역시 納稅告知書에 의하지 않으면 안된다. 그러므로 連帶納稅義務者에 대한 課稅處分으로서 納稅告知書를 발부하는 경우에는 基本通則의 해석과 같이 全員에게 告知書를 발부하여야 하고, 각 告知書에 連帶納稅義務者 전원을 표시하여야 할 것이다. 대법원 판례도 종전부터 같은 입장을 취해 왔다⁶⁾.

한편 國稅基本法 제8조 제2항이 連帶納稅義務者에 대한 納稅告知書 발부에 어떻게 적용될 것인가라는 문제에 대하여 판례는 다음과 같이 해석하고 있다.

「... 國稅基本法 제8조 제2항의 규정에 따라 대표자를 명의인으로 하여 송달할 수 있는 納稅告知書는 이미 확정된 구체적 조세채권에 대하여 그 이행 을 명하는 이른바 징수처분으로서의 納稅告知에만 한하는 것이며, 賦課納稅方式의 租稅에 있어서 그 賦課決定의 通知를 納稅告知書에 의하여 하는 경우(예컨대 所得稅法 제128조 및 같은 法 施行令 제183조 참조) 또는 申告納稅方式의 租稅에 있어서 무신고 또는 부실신고시 課稅標準과 稅額을 決定 또는 更正하고 그 통지를 稅額告知書에 의하여 하는 경우(예컨대 法人稅法 제37조 및 같은 法 施行令 제99조 제1항 참조)의 納稅告知는 連帶納稅義務者 각자에게 개별적으로 하여야 하고, 위 國稅基本法 제8조에 따라 그 대표자나 국세징수상 편의한 자만을 명의인으로 하여 고지할 수는 없다고 보아야 할 것이다.

왜냐하면 위와 같이 과세관청이 課稅標準과 稅額을 결정 또는 경정하고 그 통지를 納稅告知書에 의하여 행하는 경우의 納稅告知는 그 결정 또는 경정을 納稅義務者에게 告知함으로써 구체적 納稅義務確定의 효력을 발생시

6) 大法院 1982. 7. 27. 判決, 81누98.

키는 賦課處分으로서의 성질과 확정된 租稅債權의 이행을 명하는 徵收處分으로서의 성질을 아울러 갖는 것인바(당원 1984. 2. 28. 선고, 83누674 판결; 1984. 1. 29. 선고, 84누111 判決 참조), 連帶納稅義務者의 相互連帶關係는 이미 확정된 세액채무의 이행에 관한 것이지 조세채무 자체의 성립과 확정에 관한 것은 아니므로 連帶納稅義務者라 할지라도 각자의 구체적 納稅義務는 개별적으로 확정함을 요하는 것으로서 連帶納稅義務者 각자에게 개별적으로 구체적 納稅義務確定的 효력발생요건인 賦課決定 또는 更正의 告知가 있어야 하기 때문이다」.

4. 共同相續人에 대한 納稅告知

數人의 相續人이 공동으로 財産相續을 한 경우 이들은 連帶하여 相續稅 納稅義務를 진다(相續稅法 제18조 제1항). 따라서 共同相續人들에 대한 納稅告知書도 일반적인 連帶納稅義務者들에 관해 설명한 바와 마찬가지로 全員에게 발부되어야 옳을 것이다. 그러나 現行 相續稅法에서는 共同相續人에 대한 納稅告知는 1인에 한해서만 하면 족하도록 근거 규정을 두고 있다. 相續稅法 제25조의 2 후단에서 “相續人 또는 受遺者가 2인 이상인 때에는 대통령이 정하는 바에 의하여 그 중 1인에게만 통지할 수 있으며 이 통지의 효력은 相續人 또는 受遺者 모두에게 미친다”고 규정하고 있다. 그리고 同 施行令 제19조 제2항에서 數人의 相續人 또는 受遺者 중, ① 法 제26조의 규정에 의하여 相續稅에 관한 신고서를 제출한 者, ② 國稅基本法施行令 제12조의 규정에 의한 대표자, ③ 戶主相續人 중 하나에 해당하는 者 중 1인에게만 통지할 수 있다고 규정하고 있다. 이 규정의 입법의도는 共同相續人에 대한 相續稅 과세과정에서 相續人을 모두 찾아내고 각자의 상속지분을 밝혀내는 번거로운 작업을 생략하고, “○○○외 ○인”이라는 식으로 간편하게 고지서를 발부하는 과거의 실무관행을 합법적인 것으로 굳히려 한 데 있었던 것 같다. 그러나 이 규정은 앞서 連帶納稅義務者 一般에 대한 納稅告知에 관해

지적인 바와 같은 문제점을 지니고 있다. 相續稅는 遺產稅制를 취하고 있어 相續財產 전체에 대해 稅額이 계산되지만, 相續人의 구체적인 納稅義務는 각자 정해지고 그 내용은 課稅處分(즉 納稅告知)에 의해 확정된다. 그런데 相續人 1인에 대해서만 告知書가 발부된다면 告知書를 발부받은 相續人에게 相續人 각자에 대한 課稅와 徵收責任을 전가하는 것이나 다름없다. 또 상속 자체 또는 상속재산의 점유비율에 관해 분쟁이 있거나 선명하지 못한 경우 納稅告知書에 기재되지 아니한 상속인은 訴訟物을 특정할 수 없어 不服조차 할 수 없다는 결과가 된다. 뿐만 아니라 納稅告知書에 기재되지 아니한 連帶納稅義務者는 課稅處分에 대하여 사실상의 간접적인 이해관계가 있을 뿐 법률상의 직접적인 이해관계가 없다고 함이 관례의 입장인데, 이에 의하면 納稅告知書에 기재되지 아니한 相續人은 불복할 當事者適格도 없다는 결과가 된다. 이런 점에서 相續稅法 제25조의 2는 무리한 입법이 아닐 수 없다. 한편, 所得稅法 제183조 제3항이 被相續人의 所得金額에 대한 所得稅를 2인 이상의 相續人에게 賦課하는 경우에는 課稅標準과 稅額을 그 持分에 따라 배분하여 상속인별로 각각 통지하여야 한다고 규정하고 있는 것과도 균형이 맞지 않는다. 또 連帶納稅義務 중 유독 相續稅 納稅義務의 納稅告知에 관해서만 별다른 취급을 한 것도 균형이 맞지 않는 立法이다. 그러므로 相續稅法 제25조의 2는 각 相續人에게 稅額을 告知하도록 改正되어야 할 것이다. 참고로 現行法の 解釋으로서 判例에서는 대표자 1인에게 告知하더라도 相續人 全員을 표시하고, 각 상속인 그리고 상속인 각자의 상속분과 그에 대응하는 稅額과 算出根據를 記載해야 한다는 입장을 취하고 있는데⁷⁾, 현행 규정의 문제점을 크게 보완하는 해석이긴 하나, 그 이전에 원천적으로 再考할 規定이다.

7) 大法院, 1991. 4. 9. 判決, 90누7401의 다수.

5. 基本法 第8條 2項의 適用範圍와 問題點

앞서 본 바와 같이 連帶納稅義務者에 대한 納稅告知를 連帶納稅義務者 각자에게 해야 한다면 基本法 제8조 2항은 納稅告知書를 제외한 기타 書類의 送達에만 적용된다는 뜻이 된다. 그러면 納稅告知書 이외의 書類送達에 관해서는 基本法 제8조 2항의 규정이 타당한가?

納稅告知 이외에 連帶納稅義務者의 權利·義務에 영향을 줄 수 있는 書類의 送達事項으로서, 예컨대 修正申告에 대한 調査·決定通知(기본법 제45조 2항), 國稅審査 등 不服에 대한 決定通知(기본법 제65조 3항), 督促(징수법 제23조 1항)⁸⁾, 滯納節次에 의한 押留通知 및 公賣通知(징수법 제41조 3항, 제45조 4항) 등을 들 수 있다. 이에 대해 제8조 2항을 적용한다면, 連帶納稅義務者가 共同으로 修正申告한 경우 그 1인에 대해서만 決定通知하면 되고, 連帶納稅義務者가 共同으로 不服한 경우 그 1인에 대해서만 決定通知하면 된다. 또 共有物에 대한 國稅를 가지고 그 物件에 대해 押留·公賣하면서도 共有者 1인에 대해서만 通知하면 족하다. 그 결과 나머지 連帶納稅義務者는 통지받은 連帶納稅義務者로부터 通知事實을 전달받지 못하면 不服의 기회나 押留·公賣에 대처하여 納付할 기회를 갖지 못하게 된다. 부당한 결과임은 두말할 필요도 없다. 더욱이 「代表者가 없을 때에는 連帶納稅義務者 중 ‘國稅徵收上 便宜한 자’를 名義人으로 한다(기본법 제8조 2항 단서)」는 규정에 이르러서는 부당하다고 하기에 앞서 規範文化에 관한 문제라 할 것이다.

원래 連帶納稅義務란 納稅義務의 귀속에 관한 實體法的 效力(materiellrechtliche Wirkung)이므로 그 納稅義務의 節次的 問題(formellrechtliche Frage)에 영향을 미치게 함은 온당치 않다⁹⁾.

8) 국세징수법 기본통칙에서는 연대납세의무자들에게 독촉하는 경우에는 각 人別로 독촉장을 발부하라고 해석한다(2-3-4...23). 타당한 내용인긴 하나, 기본법 제8조 2항 및 징수법 제23조의 문언으로서는 이런 해석이 보장되지 않는다.

9) Tipke-Kruse, a.a.O., § 44 Tz. 11.

第4章 基本法 第3, 4, 5章의 體系改善

I. 現行 體系

基本法 제3장은 「納稅義務」, 제4장은 「國稅와 一般債權과의 關係」, 제5장은 「課稅」라는 標題로 편성되어 있다. 章의 標題로 볼 때, 이 부분은 國稅의 實質的 權利關係에 관한 매우 핵심적인 通則이라 하겠으나, 구체적인 내용에 있어 몇 가지 未備點이 있는 데다 章·節의 體系나 規定의 位置 및 配列에 있어 부자연스럽거나 비논리적인 점들이 있다. 이 章에서는 우선 基本法 제3장~제5장의 體系에 대해서만 언급하고, 보완해야 할 주요 未備點은 다음 章에서 설명하기로 한다. 체계에 관한 구체적인 검토에 앞서 우선 기본법 제3장~제5장의 章·節 표제를 열거한다.

第3章 納稅義務

第1節 納稅義務의 成立과 確定

第2節 納稅義務의 承繼

第3節 連帶納稅義務

第4節 納稅義務의 消滅

第5節 納稅擔保

第4章 國稅와 一般債權과의 關係

第1節 國稅의 優先權

第2節 第2次 納稅義務

第3節 物的納稅義務

第5章 課稅

第1節 管轄官廳

第2節 修正申告

第3節 加算稅의 賦課와 徵收

II. 體系的 問題點：課稅節次와 徵收節次的 混在

政府의 課稅權 行使는 크게 賦課와 徵收로 구분해 볼 수 있다. 兩者는 모든 稅目에 공통된 通則事項이므로 독일과 같이 단일한 通則法典을 갖고 있다면 같은 法에서 규율할 사항이다. 그러나 같은 법에서 규율하더라도 賦課問題와 徵收問題는 章을 구분하여 따로이 다루는 것이 합리적이다. 더욱이 우리나라는 基本法과 徵收法을 별도의 法典으로 하고 前者에서는 課稅에 관한 通則의 事項을, 後者에서는 徵收節次만을 규율하고 있으므로 徵收法的 性格의 規定은 國稅徵收法에 배치하는 것이 자연스럽다. 그러나 現行 基本法 제3장 내지 제5장에서는 徵收法에서 다루어야 할 사항들을 상당수 포함하고 있어 혼란스럽다.

1. 第 4 章

第4章은 國稅優先權, 第2次 納稅義務, 物的納稅義務를 다루고 있는데, 이는 모두 納稅義務가 확정된 후 徵收過程에서 생기는 문제이므로 徵收法으로 再配置하는 것이 옳다.

2. 物的納稅義務의 廢止

第4章 第5節(第42條)에는 物的納稅義務라 하여 納稅者로부터의 徵收不足時 讓渡擔保가 설정된 財産으로부터 國稅를 징수할 수 있음을 規定하고 있다. 이를 物的納稅義務라고 한 이유는 第2次 納稅義務와 같이 原納稅者로부터의 徵收不足時에 補充的 納稅義務를 과하되 단, 責任의 範圍는 讓渡擔保財産 그 자체에 局限시키기 때문이다.

이는 日本 國稅徵收法(제24조)를 본받은 것인데, 讓渡擔保가 判例에 의해 하나의 擔保物權으로 확립되어 있는 터이므로 讓渡擔保財産에 대한 徵收確保는 國稅優先權의 問題로 해결하는 것이 옳다. 現行法下에서

도 讓渡擔保權者의 책임은 결과적으로는 國稅優先權을 적용한 것과 차이가 없으면서, 불필요하게 徵收節次만을 어렵게 하고 있다.

이를 國稅優先權의 문제로 다룰 경우에는, 첫째, 讓渡擔保權者에 대해서는 納稅告知(징수법 제13조)가 필요없고 단지 押留時에 抵當權者나 質權者에 대한 것처럼 押留通知로 족하고, 둘째, 讓渡擔保財產에 대해 보충적인 징수만 할 수 있는 것이 아니라 徵收不足에 관계없이 처음부터 讓渡擔保財產에 대한 滯納處分이 가능하다. 이 점은 매우 중요한 차이점인데, 현행 규정하에서는 原納稅者의 기타 資產에 대해 滯納處分이 先行되고 그것이 주효하지 못할 때에 讓渡擔保財產에 대해 滯納處分을 할 수 있으나, 國稅優先의 次元에서 다루면 原納稅者의 其他財產에 대한 滯納處分이 不必要하다.

3. 納稅擔保

第3章 第5節에서는 納稅擔保의 評價, 提供方法 등을 규정하고 있는데, 納稅擔保 또한 賦課 이후의 徵收節次의 일종이므로 제3장에 위치함은 적절치 않고, 역시 徵收法에서 수용하는 것이 온당하다.

4. 課稅管轄

1) 제5장 1節의 課稅管轄에 관한 規定은 稅目的 종류에 따라 管轄의 所在을 명확히 하도록 보완되어야 한다.

2) 1인의 納稅者가 하나 또는 수 개의 세목에 걸쳐 2개 이상의 稅務署에 籍을 두고 있는 경우 管轄課稅廳간의 連繫的인 資料協力體制를 明文으로 보완해야 한다. 예컨대, 事業場을 管轄하는 稅務署長은 事業者의 住所地를 管轄하는 稅務署長에게 일정한 자료를 送付해야 하는 것과 같다.

3) 管轄을 違反한 課稅處分の 경우 우리나라의 判例와 基本通則(5-1-04...44)은 항상 無效라고 하는데, 그 타당성이 의문스럽다. 納稅

者の 歸責事由에 기인하거나, 課稅廳의 過失 없이 관할위반이 일어날 수도 있기 때문이다. 좀더 연구할 문제다. 참고로 독일 租稅基本法에서는 課稅廳間의 土地管轄(örtliche Zuständigkeit)을 違反한 課稅處分은 無效가 아니라고 規定하며(同法 제125조 3항 1호), 다른 내용으로 課稅되어야 할 것이 아닌 한 管轄을 위반한 課稅處分도 取消하지 않는다고 규정한다(동법 제127조).

5. 申告와 決定

申告와 決定은 課稅內容을 확정짓는 매우 중요한 절차인데, 基本法에서는 매우 간단히 다루고 있으며, 稅目間에 통일을 기해야 할 사항도 전부 개별 稅法에 미루고 있어 이에 대한 보완이 필요하다.

6. 改正案

위 章, 節들을 정리하고 난 후 나머지 내용은 「第3章 納稅義務」로 하고 다음과 같은 標題를 갖추는 것이 좋을 것이다.

第3章 納稅義務

第1節 納稅義務의 成立과 確定

第2節 申告·修正申告

第3節 決定과 更正

第4節 納稅義務의 承繼

第5節 納稅義務의 消滅

第6節 加算稅

이하에서는 章을 바꾸어 위 第2節과 第3節의 신고·확정 및 第6節의 加算稅에 관해 보완할 점을 설명한다.

第5章 申告・決定制度의 改善

I. 現行 納稅義務의 確定方式과 問題點

納稅義務의 確定方式은 納稅義務의 成立과 동시에 자동으로 確定되는 例外(기본법 제22조 2항)를 제외하고는 申告納稅方式과 賦課課稅方式으로 구분된다. 申告主義의 특징은 納稅者가 納稅申告를 통해 能動的으로 納稅義務를 確定하는 데 대해, 賦課主義는 政府가 課稅處分이라는 公權力을 발동하여 納稅義務를 確定짓고 納稅者는 이에 복종하여 被動的으로 納稅義務를 履行하는 것을 특징으로 한다.

우리나라에서 현재 申告納稅方式을 취하고 있는 國稅는 法人稅·附加價値稅·特別消費稅·酒稅·證券去來稅·教育稅·交通稅 등이다(기본법 제10조의 2). 우리나라에서는 해방전부터 부과주의를 취해 왔는데, 최초로 申告主義가 도입된 것은 1976년 12월 22일 附加價値稅制와 特別消費稅制의 신설에서 비롯하며, 동시에 酒稅法이 申告主義로 전환되었고, 그 후 1978년 12월 5일 신설된 證券去來稅가 申告主義를 취하였고, 1979년 12월 28일 法人稅가 신고주의로 전환되었으며, 1993년 말에 制定된 交通稅法이 申告主義를 채택하고 있다.

한편 所得稅·相續稅·贈與稅·資產再評價稅 등은 賦課主義方式을 취하고 있다.

이와 같이 어느 稅目은 申告主義로, 어느 稅目은 賦課主義로 하고 있으나, 賦課主義 國稅에 대하여도 後述과 같이 納稅者에게 강력한 申告義務를 과하고 있어 실상 申告主義 國稅와 다름없이 운용되고 있는 실정이다. 그럼에도 불구하고 그러한 租稅들에 대해 여전히 「賦課」主義라는 형식적 틀을 유지하고 있어 여러 가지 不合理的한 問題를 야기하고 있다.

그리고 申告主義에 있어서의 申告는 그 法的性格을 여하히 보느냐에 따라 파생하는 문제의 해결방식이 달라지고, 申告와 更正과의 관계도

선명하게 결정되어야 納稅義務의 확정관계가 분명히 해결될 것이나, 이에 대해서도 明文의 規定이 없다. 이하 問題點別로 詳述한다.

II. 確定方式의 一元化

1. 立法例

우리 제도의 문제점을 검토하기에 앞서 우선 外國의 確定方式을 살펴본다.

申告主義의 대표적인 나라는 美國이다. 美國은 철저한 自己賦課原則(self-assessment)에 입각하여 납세자의 신고에 의하여 납세의무를 확정하고 있다. 個人은 장차 1년간의 豫想所得을 申告하여 分納을 하고 確定申告에 의하여 稅額과 納付額間의 過不足을 조정하는 方式을 취하며, 法人도 非課稅法人을 除外하고는 모두 豫定 및 確定申告를 하여야 한다.

美國의 申告制度는 後述하는 日本의 申告主義 導入의 모델이 되었다. 캐나다 또한 美國의 영향을 받아 철저한 申告主義를 취하고 있다.

이에 반해 유럽 국가들은 대체로 賦課主義를 취하고 있다. 英國에서는 課稅年度(매년 4월 6일 ~ 翌年 4월 5일)의 終了와 同時에 租稅檢査官이 所得을 조사하여 과세하게 되는데, 納稅者는 檢査官에게 課稅資料를 申告하여야 하나, 그것은 決定의 參考資料에 지나지 않는다. 다만 附加價値稅만은 唯一하게 申告主義를 취한다. 프랑스나 獨逸도 마찬가지로 附加價値稅 등 일부의 消費稅를 제외하고는 널리 賦課課稅方式을 취한다.

프랑스의 所得稅 課稅標準 決定方法으로 特色있는 것은 課稅資料를 토대로 하여 納稅者와 徵稅官과의 協約에 의해서 課稅하는 協議課稅(régime du forfait)가 가능하다는 점이다.

日本은 현재 申告納稅方式을 원칙적인 課稅形態로 하고 있다. 日本은 第2次 世界大戰 前에 모든 租稅에 대해 賦課課稅方式을 취하였으나, 終

戰直前に 稅務職員의 減少로 政府의 調査能力이 低下되자 그 對應策으로 1945년 3월부터 一部 法人에 대한 法人稅에서 申告主義를 채용하였고, 戰後 1946년 財産稅와 戰時補償特別稅, 1947년에는 所得稅·法人稅 전부·相續稅의 순으로 申告納稅方式을 확대해 나갔으며, 1962년 國稅通則法의 制定으로 申告納稅方式은 酒稅·物品稅 등의 消費稅에도 적용되게 되어 오늘날은 모든 國稅에 대해 申告納稅方式을 채용하고 있다. 日本에서 申告納稅方式이 採擇·擴大되게 된 것은 다른 이유보다는 주로 納稅人口의 增大에 따라 課稅廳의 업무량은 증가하는 반면 전문적인 직원은 減少하는 추세이므로 이로 인해 생긴 課稅能力의 低下를 방지하고자 하는 이유에서였다¹⁾.

2. 申告主義와 賦課主義의 現實的 差異

다른 나라의 예를 통해 보았듯이 納稅義務의 確定方式에 있어 申告主義를 취하느냐 賦課主義를 취하느냐 하는 것은 그 나라 行政의 전통과 關聯制度의 여건에 따라 결정될 문제지 어떤 理念的 背景에 의해 좌우되는 것은 아니다. 따라서 그 長短點도 一義的으로 말할 수 있는 것은 아니나, 순수한 의미에서의 申告主義와 賦課主義를 비교한다면 다음과 같이 申告主義의 長點이 돋보인다 할 수 있다.

첫째, 申告主義의 가장 큰 이점은 徵收人力, 나아가서는 徵收費를 節減할 수 있다는 것이다. 앞서 보았듯이 일본이 申告主義를 도입하게 된 직접적인 동기도 바로 이 점에 있다. 賦課課稅方式下에서는 政府가 課稅資料를 收集·調査하여 課稅標準과 稅額을 決定하여야 하나, 申告納稅方式下에서는 이것들을 모두 납세자에게 미룰 수 있고 政府는 다만

1) 齊藤 明, 『租稅法の論點』, 中央經濟社, 1981, pp. 131~133.

漏落된 稅額만을 조사하면 되므로 徵稅를 위한 노력을 節減할 수 있다.

둘째, 申告主義는 個個人의 課稅資料에 가장 정통한 納稅者 本人이 직접 納稅義務의 確定에 참가하게 되므로 課稅의 正確을 기할 수 있다.

셋째, 申告主義는 納稅者로 하여금 納稅義務의 確定에 참가하게 함으로써 納稅에 관한 知識을 高揚시키고 따라서 국민이 자신의 권리와 의무에 관해 正確한 인식과 판단을 하도록 薰鍊시키는 효과가 있다. 아울러 국민들이 自律的으로 納稅義務를 履行한다는 자부심을 함양할 수 있다.

그러나 위에서 말한 申告主義의 長點들이 유지되기 위해서는 다음과 같은 사실들이 先行되어야 한다.

우선 納稅者가 정부의 財政에 대한 參與意識에 바탕을 둔 고도의 納稅道義를 지니고 있어야 하고 政府를 信賴해야 한다. 그래야만 정직한 신고가 행해질 것이므로 이것이 申告主義의 가장 중요한 前提條件이라 할 수 있다. 그렇지 못할 때는 오히려 誠實한 申告納稅者와 不誠實한 申告納稅者間에 衡平을 잃은 課稅方式이 될 것이며 또 政府도 申告內容을 끊임없이 의심하고 漏落된 稅源을 추적해야 하므로 일부 절약된 徵稅努力은 상쇄되고 만다.

그 다음 집행면에서 政府가 納稅者의 誠實·正直한 申告를 유도할 수 있는 장치를 갖추어야 한다. 이것은 脫稅를 방지하기 위한 것만이 아니라 納稅者가 課稅要件事實에 대해 正確한 知識을 가지도록 지도하고, 무지해서 誠實申告를 그르치는 일이 없도록 해야 한다는 뜻도 포함된다. 또한 政府가 申告漏落된 所得을 자체적으로 査출할 수 있는 능력도 갖추어야 한다. 그렇지 못하면 納稅者는 도박적인 심리를 가지고 脫稅·回避를 시도할 것이고 그 결과 納稅者間의 不公平이 현저해질 것이다.

그러나 申告主義의 長點 維持를 위한 前提가 완벽히 이루어지기는 불가능한 일이며, 한편으로 納稅者의 不誠實申告의 가능성은 常存하기 때문에 완전히 納稅者의 협력에만 의존하는 申告主義는 취할 수 없다.

예컨대 法人稅法 제32조 2항의 更正事由의 하나인 「申告內容에 誤謬 또는 脫漏가 있을 때」는 그 자체의 判斷에 이미 政府가 課稅資料의 파악에 干渉함을 뜻하며, 附加價値稅法 제21조 1항에서도 매우 광범한 更正事由를 정하고 있음은 申告主義가 政府의 積極적인 調查 및 賦課主義的 課稅에 의해 보완될 수밖에 없음을 나타내고 있는 것이다.

한편 賦課課稅方式을 취하는 경우에도 納稅者를 完全 不作爲 상태에 방치하고 순수하게 政府의 努力만으로 課稅하는 일은 없다. 大개 課稅 標準의 申告라는 형태로 納稅者로부터 課稅資料 提出 등의 協力을 구하는 형식을 취하며, 不申告에 對해 加算稅를 과함으로써 申告의 履行을 強制하고 있다. 예컨대 所得稅法 第100조 1항, 相續稅法 第20조 1항을 보더라도 課稅標準, 課稅資料를 法定期限 內에 申告토록 하고 있으며, 申告에 依해 課稅함을 원칙으로 하고 있다. 그러므로 신고주의 國세와 부과주의 國세는 課稅方式의 명칭만 달리할 뿐이고 실질내용에 있어서 는 차이가 없다고 할 수 있다. 이 점은 우리나라만이 아니라 賦課主義를 취하는 어느 나라에서나 공통된 현상이다. 獨逸을 보더라도 納稅義務의 確定(Steuerfestsetzung)은 課稅廳의 決定(Steuerbescheid)에 依해 이루어짐을 원칙으로 하지만(조세기본법 제155조 1항), 예외없이 法定의 書面에 依한 申告(Steuererklärung; Steueranmeldung)를 요구하며(동법 제150조 1항), 이를 不履行할 경우 加算稅를 과한다(동법 제152조).

3. 申告主義와 賦課主義의 法理的 差異

위와 같이 申告主義와 賦課主義의 折衷의 運用으로 因해 兩者에 實際의 差異는 거의 없다고 할 수 있으나, 法的 效果面에서는 현저한 차이가 있다.

첫째, 申告主義 國稅의 경우 納稅者의 申告로 納稅義務가 確定되지만 賦課主義 國稅는 課稅廳의 決定이 있어야 비로소 納稅義務가 확정된다.

그 결과 예컨대, 所得稅를 確定申告하고 自進納付하였다 할지라도 그것은 豫納的 性格의 納付에 지나지 않고 課稅廳의 決定·告知가 있어야 비로소 納稅義務의 履行이 終結되고 政府도 確定的으로 收納된 國稅를 收入할 수 있는 것이다.

둘째, 不服方法에 있어 差異가 난다. 賦課主義 國稅는 決定, 告知에 의해 비로소 納稅義務가 확정되는 결과, 자신이 과다하게 신고하고 그 대로 결정된 경우 비록 자신의 잘못에 기인한 것이더라도 課稅處分의 흠을 트집잡아 課稅處分의 효력을 다룰 수 있다. 그러나 申告主義 國稅를 申告·確定한 경우에는 理論上 處分의 잘못이란 있을 수 없고 따라서 不服이란 것도 있을 수 없다. 그러므로 納稅者가 과다하게 신고한 경우 修正申告 외에는 구제받을 길이 없는 것이다.

4. 現行 制度의 問題點과 改善

既述한 바와 같이 우리는 일부 국세는 신고주의로 하고 일부는 부과주의로 하고 있다. 그 중에서도 不當利得稅 같은 것은 성질상 申告主義가 부합할 수 없고, 資產再評價稅는 그 課稅要件事實(再評價) 자체를 정부가 決定하므로(同法 제17조) 申告主義가 무의미하여 賦課主義를 택한 것이다. 그러나 그 밖의 稅目에 대해 兩者를 구분한 이유는 稅目에 따라 確定節次를 달리해야 할 본질적인 차이가 있기 때문은 아니고, 稅目別로 納稅者들의 稅法遵守能力에 차등이 있다고 본 때문인 듯하다. 즉 所得稅·相續稅·贈與稅를 賦課主義 國稅로 하고 있는데, 이 稅目들의 納稅者는 전 국민이 납세자라고 할 정도로 납세자의 계층이 광범한 탓에 일반적으로 法人稅나 附加價値稅의 納稅者들 보다 稅務處理能力, 나아가서는 自己賦課能力이 열등하다고 보아 賦課主義로 한 듯하다. 그리고 이 着想은 각 稅目別의 보편적인 납세자를 기준으로 할 때 타당한 배려라고 할 수 있다. 그러나 부과주의 국세의 운영방법을 볼 때 이는 전혀 무의미한 배려다. 既述한 바와 같이 所得稅 등은 賦課主義 國

稅라고 하지만 모두 課稅標準의 申告義務를 과하고 있고, 申告不履行에 대해서는 申告主義 國稅의 申告를 不履行했을 때와 똑같은 세율(10%)의 加算稅를 과하고 있기 때문이다.

그렇다면 現行法下에서 賦課主義란 납세자의 劣等한 申告能力을 배려한 것이라기보다는 所得稅·相續稅의 경우 납세자의 申告에 대한 信賴性을 의심해서 稅額의 確定權을 課稅廳에 유보해 놓은 것이라고 할 수 있다. 그러나 이것도 무의미한 것이, 申告主義 國稅의 경우 납세자의 申告로 납세의무가 확정된다고 해서 課稅廳이 更正하기 어려워지는 것이 아니듯이 所得稅·相續稅를 申告主義方式으로 확정짓는다 해서 不當한 申告를 정부가 바로잡을 기회가 조금이라도 어려워지는 것이 아니기 때문이다.

이와 같이 申告主義와 실제상의 차이가 조금도 없는 상태에서 별 實益도 없이 所得稅 등을 賦課主義로 견지하고 있는 결과, 부과주의 국세의 운영상 여러 가지 어려운 문제를 야기하고 있다. 첫째, 後述하는 바와 같이 修正申告의 성격에 혼란을 주고 있으며 둘째, 부과주의 국세는 課稅處分이 없으면 납세의무가 확정이 안되는 결과 申告대로 하더라도 여하튼 決定은 필요하고, 確定은 반드시 納稅告知에 의해 하게 되어 있는 바, 納稅告知에 算出根據의 不實記載 등 흠이 있을 경우 이것이 트집잡혀 課稅處分이 취소되는 예가 非一非再하다. 셋째, 과세청이나 납세자나 별 주의를 기울이지 않고 있으나, 부과주의 국세에 관해 매우 심각한 문제성 있는 課稅慣行이 있다. 현행법상 所得稅의 確定申告, 相續稅·贈與稅의 課稅價格申告를 신뢰할 수 있어 그 申告內容대로 과세할지라도 정부가 決定하여 告知하게 되어 있고, 또 賦課主義의 本質上 당연하다(所得稅法 제117조 1항, 제128조, 相續稅法 제25조 1항, 제25조의 2). 그러나 課稅實務上으로는 납세자의 申告를 믿을 경우 그대로 內部決定으로 종결하고 납세자에게 告知하지 않고 있다. 이것은 賦課主義의 本質과 관련된 중요한 허점이다. 납세자에 대한 告知가 없는 한 당해 신고된 국세는 확정되지 않은 상태를 유지하기 때문이다. 그리하여 申告期限으로부터

所得稅의 경우 5년, 相續稅의 경우 10년이 경과하면 除斥期間이 만료되어 納稅義務가 소멸하게 된다. 그 결과 납세자가 신고시 自進納付한 稅額은 不當利得이 되므로 납세자는 환급을 청구할 수 있는 것이다(혹 환급청구권도 같은 時效로 소멸한다고 할지 모르나, 이 경우 환급청구권의 소멸시효의 起算點은 除斥期間이 만료한 때로 보아야 한다. 이것이 여기서의 論點은 아니므로 詳論을 피한다). 이같이 어이없는 결과가 생길 수 있는 것은 기본적으로는 告知하지 않는 관행에 잘못이 있긴 하지만, 별 實益 없이 賦課主義를 유지함에 따르는 바람직하지 못한 副產物이다.

요컨대 현행 國稅 중 既述한 資產再評價稅나 不當利得稅와 같이 특이한 예를 제외하고는 申告主義로 一元化하는 것이 바람직하다.

그런데, 所得稅를 申告主義로 전환할 경우의 문제는, 所得稅의 경우 實地調査決定이나 推計決定을 하는 비율이 워낙 높아 申告에 의해 확정되는 原則보다 更正에 의해 확정해야 할 예외가 훨씬 많다는 부자연스러운 현상이다. 그렇더라도 역시 申告主義로의 전환이 바람직하고, 推計決定制度에 대해서는 보다 광범한 손질이 필요한데, 여기서의 주제가 아니므로 그에 관한 검토는 다음 기회로 미룬다.

Ⅲ. 申告主義 國稅의 納稅申告의 法的 性格

1. 性格論

賦課課稅方式下에서의 課稅標準의 申告(예 : 소득세법 제100조 1항)는 課稅廳의 賦課決定을 위한 參考資料의 提出로서 단순한 事實行爲에 지나지 않는다. 그러나 申告納稅方式下에서의 納稅申告는 일단은 納稅義務를 確定 내지는 稅額을 決定하는 효과가 있으므로 賦課課稅方式下에서의 申告와는 그 法的 性格이 다르다.

課稅申告는 納稅者라는 私人的 行爲이며 納稅義務의 確定이라는 公

法的 效果를 일으키므로 行政法學上의 소위 「私人의 公法行爲」라고 보는데 異說이 없다. 다만 納稅申告에 意思表示的인 要素가 있다고 보느냐에 관해 견해의 대립이 있다. 엄격한 租稅法律主義가 지배하는 稅法 영역에서 法律이 명백히 納稅者의 自由選擇을 허용하는 경우²⁾를 제외하고, 納稅者의 자유로운 意思에 의해 稅額을 決定할 수 있다고 생각할 여지가 있느냐는 문제가 제기되기 때문이다.

그래서 申告의 法的性質에 관해 意思表示說과 通知行爲說이 대립한다.

1) 意思表示說

이 說은 法律이 定한 要件을 충족함으로써 당연히 성립하는 抽象的인 納稅義務가 具體的·現實的으로 履行可能한 것이 되도록 하기 위해 要件事實을 인정하는 동시에 그에 대해 客觀的으로 성립하는 納稅義務에 관해 그 履行해야 할 구체적인 稅額을 특정하고, 政府가 그 金額에 관해 履行을 청구할 수 있는 법률효과를 생기게 한다는 뜻에서 納稅申告를 公法上의 效果意思의 表示라고 한다³⁾. 賦課主義 國稅의 決定, 申告主義 國稅의 更正과 같은 賦課處分의 性質에 관해서도 法律行爲的 行政行爲나 準法律行爲的 行政行爲나 견해의 대립이 있는데, 納稅申告에 관해 意思表示說을 취할 때는 賦課處分에 관해서도 당연히 法律行爲的 行政行爲說을 취하게 된다.

2) 예컨대 所得稅法 제41조~제43조의 在庫資產評價方法, 有價證券評價方法, 減價償却方法 등은 納稅者가 申告에 의해 선택할 수 있다.

3) 忠 佐市, 『租稅法의 基本原理』, p. 328.

2) 通知行爲說

意思表示說은 課稅要件事實의 내용이 觀念的으로는 하나지만 실제로 이를 인정하는 단계에서 認識主體가 相異함에 따라 그 내용도 달라질 수 있다는 점에 착안하여 納稅者가 어떤 것(要件事實)에 의할 것인가를 판단하는 중에 效果意思가 존재한다고 하지만, 이같은 判斷은 어떤 法律事實의 存否 또는 內容의 認定에서도 당연히 존재하며 그것을 效果意思라고 할 수는 없다는 것이 通知行爲說의 주장이다. 더욱이 課稅要件事實의 存否 및 그 稅法的 評價와 그로부터 발생하는 納稅義務의 確定 사이에는 效果意思와 法律效果라는 因果關係가 없다는 점을 중시한다.

아울러 通知行爲說은 租稅法律主義의 基礎 위에서는 納稅義務의 確定이 누구에 의해서 행해지든 그 속에 行爲主體의 效果意思가 있을 수 없다는 大前提를 취한다. 그리하여 우선 賦課處分의 法的 性格은 法律行爲的 行政行爲로서의 下命行爲가 아니고 觀念의 通知를 中核的 要素로 하는 準法律行爲라고 한다. 그리고 租稅의 賦課와 納稅申告는 동일한 法律要件事實을 대상으로 하고 동일한 法律效果의 發生原因이 되는 行爲로서 兩者는 體系的 同一性을 가져야 하므로 納稅申告 역시 觀念의 通知를 中核的 要素로 하는 準法律行爲라고 볼 수밖에 없다고 한다⁴⁾.

租稅法律主義下에서 申告나 課稅處分에 의해 없던 納稅義務가 創設

4) 新井降一, 「申告行爲의 法的性格」, 『租稅手續法の諸問題』, 租稅法研究 제5호, 有斐閣, p. 21 이하; 日本의 稅制調査會가 작성한 『國稅通則法の制定に關する答申(1961. 7. 5)』은 課稅標準과 稅額은 稅法的 규정에 의해 이미 객관적으로 존재하므로 申告라는 것은 納稅者가 그 要件事實을 확인하고 法定된 方法으로 稅額을 확정하고 그 結果를 정부에 통지하는 것이므로, 申告는 觀念의 通知에 지나지 않는다고 하였다.

될 수는 없으므로 私法學에서 말하는 순수한 의미에서의 意思表示의 效果로서 納稅義務가 確定된다는 일은 있을 수 없다. 하지만 納稅者의 申告로 納稅義務가 확정되는 效果가 租稅法規의 效果이지 納稅者의 意思의 效果가 아니라 하더라도 어떠한 세금이 얼마로 확정된다는 것 자체는 현실적으로 納稅者가 의욕한 結果이다. 따라서 申告에 의해 特定된 稅額을 납부할 義務가 생겨나고 政府가 收納 또는 徵收할 수 있게 되는 것을 볼 때 申告에 어느 정도 法律關係를 창설하는 뜻이 있는데, 그러한 創設的 效果를 단순히 通知行爲의 效果로 볼 수는 없다. 그렇다면 後述하는 바와 같이 그 機能的 側面을 설명하기 위한 便宜에서라도 意思表示說을 취하는 것이 타당하지 않을까 생각된다.

2. 性質論과 關聯한 問題點의 補完

申告의 性質을 意思表示라고 볼 때에는 民法의 意思表示에 관한 規定이 광범하게 적용될 것이고, 설혹 通知行爲로 보더라도 民法學의 一般理論에 의하면 性質이 허용되는 한 意思表示에 관한 規定이 일반적으로 적용된다고 한다. 그러나 申告는 「私人의 公法行爲」이므로 그 公法的 特殊性으로 인해 私法上의 意思表示論은 다소 修正하여 適用해야 할 것인데, 이 점에 대해 現行法에 전혀 언급이 없어 다음과 같은 점을 明文化 할 것이 요구된다.

1) 意思能力 · 行爲能力

意思能力 없는 자의 행위는 絕對無效이므로 納稅申告를 함에는 최소한 意思能力을 갖출 것이 요구된다. 그러나 私法에서처럼 行爲無能力者의 申告를 取消할 수 있다고 보기는 어렵다. 行爲能力者의 행위를 취소할 수 있도록 한 목적은 私人間의 대립된 利害關係 속에서 無能力者의 利益을 보호하기 위한 것인데, 課稅權의 實現에서는 無能力者의 利

益·不利益의 問題가 생기지 않기 때문이다. 民法의 無能力者 制度(민법 제5조 ~ 제17조)는 申告에 적용하지 않는다는 뜻을 明定해 두는 것이 좋을 것이다.

2) 代理

納稅申告의 代理를 否定할 이유는 없다(민법 제114조). 그러나 민법의 代理관계 규정 중 성질상 적용이 불가능한 것들이 있다. 주로 거래상 대방의 보호를 위한 규정이다. i) 申告에는 顯名主義가 반드시 지켜져야 할 것이므로 非顯名을 허용하는 민법 제115조는 적용이 배제되어야 한다. ii) 去來相對方을 保護하기 위한 表見代理制度(민법 제125조, 제126조, 제129조) 역시 去來相對方의 保護라는 문제가 생길 소지가 없는 納稅申告에 적용될 여지가 없다. 즉 表見代理에 의한 納稅申告는 無效이다. iii) 無權代理를 有效化하기 위한 相對方의 催告(민법 제131조), 그리고 無權代理人의 履行責任(민법 제135조) 역시 納稅申告에 적용할 여지가 없다.

3) 取消·撤回·補正

私人的 公法行爲는 이에 기하여 行政行爲가 이루어지면 取消·撤回·補正을 할 수 없는 것이 原則이나, 그 이전에는 자유로이 철회 등을 할 수 있다고 함이 행정법학의 통설이다.

1) 納稅申告는 修正申告 등을 통해 사후 보완할 수 있는 기회가 주어져 있으므로 撤回를 否定하는 견해도 있다. 그러나 申告는 法定期間 內에 제출하면 되므로 法定申告期間 內의 撤回를 否定할 이유가 없다.

2) 그러면 申告內容에 錯誤가 있을 경우 이를 이유로 取消할 수 있는가? 申告書의 記載事項에 漏落·誤謬가 있을 때에는 修正申告(기본법 제45조 1항)에 의해 救濟될 수 있으므로 굳이 취소를 인정할 실익이 없

고, 또 租稅의 公益性에 비추어 신고기간이 경과한 후에는 一般的으로 錯誤에 의한 取消을 인정하기는 곤란하다⁵⁾. 다만 修正申告에 의해 구제 될 수 없고(예컨대 期間經過 등) 또 救濟의 길을 봉쇄한다는 것이 현저히 正義와 公平에 어긋날 경우라면 取消을 허용해야 할 것이다⁶⁾.

3) 이밖에도 詐欺·強迫에 의한 過大申告 등도 생각할 수 있겠으나 錯誤에 準하여 해결할 것이다.

IV. 申告, 決定, 更正의 關係

1. 現行法과 判例

申告主義 國稅에 있어 申告가 행해진 후 更正이 있거나, 賦課主義 國稅에 있어서 決定이 있는 후 更正이 행해진 경우에 申告와 更正, 決定과 更正은 어떠한 관계에 있는나는 문제는 租稅法律關係에 영향을 주고, 특히 爭訟이 提起될 경우 訴訟物을 결정짓는 중요한 문제이다. 그러나 基本法, 기타 어느 법에서도 이 問題를 다루고 있지 않아 學說·判例에 의해 해결되고 있다. 하지만 問題의 중요성을 생각하면 實定法에 의해서 해결되는 것이 바람직하다.

우선 이에 관한 判例를 검토하고 立法論을 제기하기로 하는데, 決定과 更正, 申告와 更正의 관계를 나누어 보기로 한다.

1) 決定과 更正

先行處分과 後行處分, 즉 決定과 更正(또는 更正과 再更正)의 效力關係에 관해 다음과 같은 세 가지 설명이 가능하다.

5) 日本의 通說·判例(齊藤, 前掲書, p. 140).

6) 前註(日 最高裁, 1964. 10. 22. 判決, 民集 18卷 8號 p. 1762).

1) 吸收說 : 決定 후 更正이 있으면 更正은 決定의 效力을 否認하고 새로이 稅額을 확정짓는 處分이라 보고, 決定의 效力은 消滅하고 更正 處分으로 吸收된다고 설명한다. 이를 吸收說이라 한다.

2) 逆吸收說 : 吸收說과 반대로 更正은 決定을 補完하는 데 지나지 않으므로 獨立성이 없고 따라서 과세처분은 당초의 決定뿐이라고 설명한다.

3) 併存說 : 決定・更正은 별개의 獨立된 처분으로서 後行處分은 先行處分에 의해 確定된 稅額에 一定稅額을 追加하거나 減少시키는 것이라고 한다.

이상 세 가지 學說의 實際的 差異點을 보면 다음과 같다. 吸收說에 의하면 更正에 의하여 決定은 效力을 喪失하므로 納稅者가 決定에 대해 不服하였을 경우 更正에 의해 不服의 對象이 존재하지 않게 되어 不適法한 不服이 되므로 却下事由가 된다. 뿐만 아니라 吸收說을 엄격히 적용할 경우 당초결정에 의해 납부한 稅額, 滯納處分 등도 모두 失效하게 된다.

逆吸收說에 의할 경우에는 당초결정만이 유일하게 존재하는 處分이므로 不服도 이에 대해서만 가능하고, 당초의 결정에는 不服의 이유가 없으나 更正에 대해 不服의 이유가 있더라도 이에 대해 따로 다룰 수 없다. 그리고 不服提起期間도 당초결정을 기준으로 起算해야 한다.

併存說에 의할 때에는 두 개의 獨立된 處分이 존재하므로 兩者에 대해 不服이 가능하고 不服提起期間도 양처분을 基準으로 각각 起算해야 한다.

4) 判例 : 判例는 減額更正의 경우에는 逆吸收說을 취하고, 增額更正의 경우에는 吸收說을 취하고 있다. 그 결과 增額更正의 경우 당초결정은 失效하고 更正만이 유일한 처분으로 남게 되므로 당초결정에 대해 제기한 不服은 却下를 면할 수 없고, 增額更正에 대해 다시 不服을 提起해야 한다. 그리고 減額更正의 경우에는 반대로 당초결정만이 유일한 처분이므로 당초결정에 대해서만 불복이 가능하다.

【판례】

(1) 減額更正의 예(大法院 1982. 3. 9. 판결, 80누253)

「... 피고가 1976. 12. 29.에 한 위 경정결정은 단지 국세심판소의 결정취지에 맞추어 위 1976. 5. 1. 자 부과처분 중 국세심판소가 취소한 부분을 산출하여 그에 맞도록 위 부과처분을 변경한 절차에 불과하다고 볼 것이고, 이로써 당초의 1976. 5. 1. 자 과세처분과는 별개 독립의 새로운 경정된 내용의 과세처분을 한 것이라고는 볼 수 없다 할 것이므로 그 경정결정이 국세심판소의 결정취지에 어긋난다든가 하는 사유가 없는 이상 그 경정결정만이 독립하여 취소소송의 대상이 될 수 있는 것이라고는 할 수 없고, 한편 원고가 이 사건 소송을 제기한 목적은 위 1976. 12. 29.자 경정결정으로 1976. 5. 1.자 부과처분을 일부 취소한 것이 잘못되었다는 것이 아니고 위 1976. 5. 1.자 부과처분 중에서 국세심판소의 결정과 1976. 12. 29.자 경정결정으로도 취소되지 않고 남은 세액 부분이 위법하다 하여 그 취소를 구하고 있음은 그 주장 취지에 의하여 명백하므로 원고가 이 사건에서 취소를 구하여야 할 행정처분은 1976. 5. 1.자 부과처분 중 아직 효력이 있는 부분이 되어야 마땅하다....」

(2) 增額更正의 예(대법원 1984. 4. 10. 판결, 83누539)

「... 상속세의 과세표준과 세액을 결정한 후 그 과세표준과 세액에 탈루 또는 오류가 있는 것이 발견되어 그 과세표준 세액을 증액하는 경정처분이 있는 경우 그 증액경정처분은 당초 처분을 그대로 둔 채 당초 처분에서의 과세처분과 세액을 초과하는 부분만을 추가 확정하는 처분이 아니고 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이므로 증액경정처분이 되면 먼저 당초 처분은 증액경정처분 속에 흡수되어 당연히 소멸한 것으로 보아야 할 것이다. 원심이 확정된 바와 같이 피고가 1981. 8. 11. 당초 처분인 원판시 상속세 등의 부과처분을 한 후 같은 해 9. 16. 그 과세표준과 세액을 증액하는 경정처분을 한 것이라면 위 증액경정처분에 의하여 당초 처분은 소

별되었다 할 것이므로 위 1981. 8. 11.자 상속세 등의 부과처분의 취소를 구하는 소는 그 대상이 없는 것으로서 부적합한 것이므로 이를 각하하여야 할 것이다. ... 상속세의 증액경정처분의 취소를 구하는 소송에서 납세자는 증액경정처분으로 증액된 과세표준과 세액에 관한 부분만이 아니고 당초 처분에서의 과세표준과 세액에 대하여도 그 처분의 하자를 주장하여 심리를 받을 수 있는 것이다. 이런 의미에서 원심이 원판시 1981. 9. 16.자 증액경정처분의 취소를 구하는 소송에서 원판시 1981. 8. 11.자 상속세 등의 부과처분에서의 과세표준과세액 부분의 적법여부를 심리판단한 것은 정당하<다>...]

2) 申告와 更正

그러면 申告主義 國稅를 申告한 後 增額 또는 減額하는 更正이 이루어진 경우 兩者의 관계는 어떠한가? 申告主義에 있어서의 納稅申告란 賦課主義 國稅에서의 決定과 같이 納稅義務를 확정하는 행위이므로 申告와 更正의 관계는 決定과 更正의 관계에 대응시켜 같은 방법으로 이해하여 決定 · 更正에서와 같이 申告는 更正에 吸收된다는 吸收說, 更正이 申告에 吸收된다는 逆吸收說, 兩者가 獨立의으로 存在한다는 併存說의 3가지 사고방법을 생각해 볼 수 있다. 그러나 申告는 納稅者의 自己 確定이므로 이에 대한 不服節次가 독립적으로 마련되어 있는 것이 아니니 更正이 申告에 吸收된다는 것은 생각할 수 없다. 그러면 적용가능한 설은 併存說과 吸收說인데 減額更正이 있을 경우 申告가 更正에 흡수된다고 보는 것이 자연스러움은 물론이다. 문제는 增額更正인데, 이에 대한 決定 · 更正의 관계에 대한 判例 理論을 적용하자면 申告가 增額更正에 흡수된다고 보아야 할 것이나, 判例는 增額更正의 경우 申告 · 更正의 관계에 대해서는 決定 · 更正에 대해서와 다른 논리를 전개하고 있다. 즉 申告나 그에 대한 修正申告는 增額更正이 있더라도 消滅하지 아니한다는 것이다. 따라서 納稅者의 申告 後 增額更正이 있더라도 納稅者는 기본법 제45조 1항의 기한 내라면 修正申告를 할 수 있으며, 이에

대해 기본법 제45조 2항에 따른 課稅廳의 調査·更正이 없을 경우 納稅者는 增額更正과 무관하게 不服할 수 있다고 한다. 이는 매우 중요한 판례이므로 관련 爭點에 관한 說示部分을 전부 인용한다.

【판례】 대법원 1987. 1. 20. 판결, 83누571

「... 다음, 원고의 1981. 2. 25.자 당초의 자진신고나 1981. 8. 25.자 감액수정신고는 그 후에 이루어진 피고의 1981. 10. 2.자 증액경정처분에 흡수·소멸되어 불복의 대상이 될 수 없고 오직 위 증액경정처분만이 불복의 대상이 되는가 하는 점이 문제될 수 있다.

세무관서가 과세표준과 세액을 결정한 후 그 과세표준과 세액에 탈루 또는 오류가 있다는 이유로 그 과세표준과 세액을 증액하는 경정처분을 한 경우에는 먼저 된 당초처분은 증액경정처분 속에 흡수되어 독립된 존재가치를 상실하여 당연히 소멸하여 오직 증액경정처분만이 쟁송의 대상이 되고 위와 같은 이치는 경정처분과 마찬가지로 적용된다고 함이 당원의 판례이다(당원 1986. 9. 23. 선고, 85누857판결; 1984. 12. 11. 선고, 84누225판결; 1984. 4. 10. 선고, 83누539판결 참조).

그러나 위 판례들은 세무관서의 당초의 과세처분과 증액경정처분 또는 증액경정처분과 증액재경정처분 사이의 효력관계에 관한 것으로서 이 사건의 경우와 같이 신고납세제 아래에서의 납세자의 당초의 신고나 감액수정신고와 세무관서의 증액경정처분 사이에 있어서는 다음과 같은 2가지 이유로 그 적용이 없다고 보아야 할 것이다.

첫째로, 납세자의 법인세 자진신고에 의하여 조세채무가 확정된 경우에 신고내용에 오류 또는 탈루가 있는 때에는 세무관서가 법인세법 제32조 제2항의 규정에 의하여 경정처분을 할 수 있는 것과는 별도로 국세기본법 제45조 제2항은 앞서 본 바와 같이 납세자의 감액수정신고에 세무관서의 조사·결정 및 그 통지 의무를 규정하고 있는 바, 감액수정신고에 대한 세무관서의 조사·결정이 있었다 하더라도 세무관서가 따로 발견한 오류·탈루에 터잡

아 다시 경정처분을 할 수 있는 것과 마찬가지로 이치로 세무관서의 경정처분이 있었다 하더라도 법정기한 내라면 납세자의 감액수정신고에 대한 세무관서의 조사·결정이 가능하고 그 결정(거부처분을 포함하여)에 대하여 납세자가 불복할 수 있다고 해석하는 것이 국세기본법 제45조 2항의 규정취지에 맞는다 할 것이다.

위와 같이 해석하지 아니하고 납세자의 당초의 신고나 감액수정신고가 세무관서의 증액경정처분에 흡수·소멸된다고 해석한다면 납세자의 당초의 신고 후 세무관서의 증액경정처분이 있으면 그 이후에는 위 법 조항의 기한 내라도 납세자의 감액수정신고가 허용되지 않는다고 해석하게 되어 위 법 조항의 규정취지에 어긋난다 할 것이다.

둘째로, 피고가 1981. 10. 2.자 증액경정처분을 함에 있어서 원고의 1981. 8. 25.자 감액수정신고사항에 대하여 조사도 하지 아니하고 그 결과를 위 경정처분에 포함시키지도 아니한 경우 위 경정처분의 통지를 받은 원고로서는 위 감액수정 신고사항에 대하여는 피고의 조사·결정이나 그 통지가 없다고 인식하는 것이 일반적이라 할 것이고 위와 같은 인식이 납세자의 일반적인 조세감정에 맞는다 할 것인데 만약 원고의 당초의 신고나 감액수정신고가 피고의 증액경정처분에 흡수·소멸된다고 해석한다면 위 경정처분이 위 감액수정신고사항과는 전혀 관계없는 사항에 관한 것인데도 원고로서는 위 경정처분에 대한 불복을 통하여 수정신고사항의 당부를 다투어야 할 것인 바, 이는 납세자의 일반적인 조세감정에 맞지 않을 뿐만 아니라 납세자가 법정기한까지 수정신고에 대한 세무관서의 결과통지를 기다리고 있는 중에 경정처분에 대한 불복기간에 경과하여 납세자의 불복의 길이 막하는 등 납세자에게 불측이 손해를 주어 납세자의 권익보호에 미흡하게 된다.

그러므로 앞서 든 판례들을 제한적으로 해석하여 원고의 당초의 신고나 감액수정신고와 피고의 증액경정처분 사이에 있어서는 그 적용이 없다고 봄이 옳고 따라서 원고의 당초의 신고나 감액수정신고는 그 이후에 이루어진 피고의 증액경정처분에 흡수·소멸되지 아니하므로 원고로서는 원고의 감액수정신고 후 피고의 증액경정처분이 있었다 하더라도 피고가 위 감액수정

신고에 대하여 법정기한 내에 조사·결정하거나 원고에게 통지를 하지 않았다면 이를 피고의 거부처분으로 보아 불복의 대상으로 삼을 수 있다 할 것이다.…」

2. 判例의 問題點

과연 판례의 理論은 타당한가? 決定·更正과 申告·更正의 경우를 나누어 검토한다.

1) 決定·更正

판례의 기본 생각은 큰 금액 쪽으로 흡수된다고 보는 것 같다. 이는 訴訟物의 特定에 力點을 둔 생각으로서 增額更正의 경우 당초 결정보다 큰 금액의 세액이 확정되었으니 納稅者의 不服이 있다면 큰 금액 쪽에 不服의 動機가 강하다고 보는 것이고, 減額更正의 경우에는 ‘減額’ 자체는 不服이 있을 수 없다는 생각인 듯 하다. 그러다 보니 減額更正의 원인된 要件事實이 당초결정과 다를 경우 不服의 기회를 놓치게 될 가능성도 있다. 減額更正의 경우 물론 당초결정에 대해서는 不服할 이유가 없는데, 그보다 적은 稅額을 告知하는 경정에 대해 불복할 경우란 흔치 않을 것이다. 그러나 예컨대 1994년도분 소득세를 결정할 때 어느 事業所得을 當該年度의 歸屬分으로 인정하여 課稅하였고 納稅者는 이에 대해 불만이 없었으나, 추후 更正에 의해 그 事業所得을 1995년도 혹은 1993년도의 귀속분으로 파악하고 1994년도 결정세액을 減額하였다 하자. 이 경우 납세자는 1994년분의 總稅額에 대해서는 불만이 없다 하더라도 장차 1995년도의 결정세액 또는 1993년도분의 更正에 의한 稅額이 예상보다 무거워지므로 不服하고자 할 경우도 충분히 있을 수 있다. 그런데 이 減額更正이 당초 決定보다 수개월 늦게 이루어졌을 경우 納稅者는 당초 決定에 不服期限을 놓칠 수 있는 것이다. 또 당초의 決定

에 불만이 있는 터에, 減額更正이 있어 稅額은 줄었으나 更正의 原因과 要件事實이 당초결정과는 크게 달라 새로운 不服의 原因이 추가될 수도 있는데, 이 경우 당초결정에 대한 不服節次에서 다룰 수 있으나에 대해 언급한 判例가 없다. 위 判例에서 보는 바와 같이 增額決定에 대한 不服에서 당초결정의 當否도 다룰 수 있다고 하는 것을 보면, 問題가 提起된다면 判례는 당초결정에 대한 不服에서 減額決定의 原因된 사실에 관해서도 다룰 수 있다고 보지 않을까 생각된다. 그러나 당초결정의 不服節次에서 減額更正의 사유를 다룰 수 있다 하더라도 節次進行上 納稅者가 失機할 수 있다. 예컨대 당초결정에 관한 訴訟에서 辯論終結 後나 그에 입박하여 減額更正이 있을 경우 減額更正의 事由에 대해 다룰 기회를 놓치게 된다.

增額更正이 있을 경우 당초결정이 消滅한다는 것도 不合理한 결과를 낳을 수 있다. 우선 당초결정에 대한 불복이 목적을 잃으므로 却下당할 수밖에 없고 增額更正에 대한 不服節次를 새로이 밟아야 하는 不經濟가 문제이다. 또 判례는 위에서 보다시피 당초결정의 瑕疵를 增額更正의 不服節次에서도 다룰 수 있다고 하는데, 이것도 更正에 의해 決定의 效力이 상실된다는 논리에 부합하지 아니한다.

2) 申告・更正

申告가 更正에 의해 消滅되지 아니한다는 判례의 立場은 申告에 대한 修正申告가 있을 경우, 그 修正申告에 의해 納稅者가 주장하고 싶은 법률관계를 修正申告에 따른 更正拒否處分에 대한 不服의 手段으로 확정 지을 수 있다는 利點이 있다. 그러나 申告主義 國稅의 申告가 賦課主義 國稅의 決定에 갈음하는 自己賦課 行爲라는 점을 감안할 때 申告・更正의 效力關係를 決定・更正의 效力關係와 달리 볼 이유가 빈약하다.

判례가 제시하는 이유 중에서 가장 핵심적인 것은 申告・修正申告가 增額更正에 의해 소멸한다고 볼 때 更正의 事由가 修正申告의 事由와

다를 경우 修正申告의 爭點을 다룰 기회를 잃어 버릴 수 있다는 것이다. 즉 「납세자가 법정기한(수정신고 후 60일, 기본법 제45조 2항을 뜻하는 듯함)까지 修正申告에 대한 稅務官署의 結果通知를 기다리고 있는 중에 更正處分에 대한 不服期間이 경과하여 不服의 길이 막힐 수 있다」.

그러나 이는 설득력있는 이유가 되지 못한다. 修正申告에 대한 課稅廳의 調査·通知期限이나 更正에 대한 不服期間은 모두 60일이므로 申告 후 修正申告가 있고 그 후 更正이 있는 때에는 관례가 염려하는 「수정신고에 대한 통지를 기다리는 중에 경정에 대해 불복기간이 경과한다」는 일은 생기지 않는다. 문제는 申告後 修正申告가 있기 이전에 更正이 있고 納稅者가 更正의 事由와 다른 사유를 가지고 修正申告를 한 경우에는 관례가 걱정하는 일이 생길 수 있다. 그러나 기본적으로 修正申告가 신고한 納稅者에게 自己是正의 기회를 주고자 하는 것이므로 修正申告期間 중에는 更正을 할 수 없다고 보아야 할 것이다(이 점은 後述한다). 더욱이 관례는 租稅訴訟의 訴訟物의 범위에 대해 爭點主義가 아니고 總額主義를 취하고 있는데⁷⁾ 總額主義下에서는 바로 不服의 對象이 된 處分에서 나타난 爭點에 제한받지 아니하고 稅額의 總額에 초점을 맞추어 자유로이 다툼의 이유를 제시할 수 있을 것이므로 申告·修正申告가 增額更正에 吸收된다고 해서 修正申告에서 문제삼고 싶은 쟁점을 다룰 기회를 놓친다는 것도 옳은 설명이 아니다.

어쨌든 관례가 말하듯이 申告·修正申告가 增額更正處分에 흡수되지 않고 독립적으로 존재한다면, 納稅者는 修正申告에 관련된 不服節次를 밟고 또 增額更正處分에 대한 不服節次를 별도로 밟아야 한다는 결과가 된다. 이런 결론을 피하기 위해서는 增額更正處分이 申告·修正申告에 吸收된다고 보거나 修正申告에 대한 拒否處分에 吸收된다고 보아야 할

7) 大法院, 1980. 10. 14. 判決, 78누345; 同 1987. 11. 10. 判決, 86누491.

것이나, 판례가 그런 입장은 아닌 듯하고, 또 決定・更正 단계에 비추어 그같이 보기도 어렵다. 결국 申告・更正의 效力關係에 관한 大法院의 解釋은 決定・更正과 均衡을 잃은 데다 納稅者에게 二重不服을 강요하는 문제점을 남긴다.

3. 改善方案

併存說이나 吸收說 또는 逆吸收說 중 어느 說을 취하느냐의 實益은 不服期間의 起算點이 달라진다는 점이고, 訴訟物의 範圍에 관한 입장에 따라서는 爭點이 달라질 수 있다는 점이다.

우선 不服期間의 起算點에 관해서는 逆吸收說을 취할 때에는 先行處分이 基準이 되고 吸收說을 취할 때에는 後行處分이 기준이 되므로 吸收說을 취하는 것이 納稅者에게 유리함은 물론이다. 併存說을 취할 경우에는 原處分은 原處分대로, 後行處分은 後行처분대로 각기 不服期間이 開始되므로 起算點에 관해 納稅者에게 혼란을 줄 뿐 아니라 二重의 爭訟을 수행해야 하는 부담이 따른다.

그리고 爭訟의 範圍에 관해 併存說이나 逆吸收說이 의미를 갖는 것은 爭訟의 소송물에 관해 爭點主義를 취할 때이다. 즉 爭訟에서는 문제된 處分의 理由만을 다룰 수 있다는 爭點主義下에서라면 原處分에서 특히 문제삼고자 하는 爭點이 있을 경우 그 爭點을 계속 다루기 위해서는 原處分이 소멸되지 않는다고 보아야 할 것이다. 그러나 既述한 바와 같이 판례는 總額主義를 취하고 있어 更正에 대한 다툼에서도 更正의 이유가 되지 않는 爭點을 다룰 수 있으므로 특히 原處分이 존속한다고 보아야 할 實益이 없다.

뿐만 아니라 併存說을 취할 때에는 兩 處分에 공히 不服의 要因이 있을 경우 2개의 爭訟을 수행해야 되는데, 이것이 納稅者에게 부담을 주는 것은 물론이고 각각의 爭訟에 대한 결정간의 충돌도 야기될 수 있다. 그리고 一般 納稅者의 입장에서 同一한 課稅物件에 관해 종전의 결정이

있는 후 減額이든 增額이든 새로운 처분이 내려진 경우, 과거의 處分은 失効되었다고 생각하는 것이 자연스러운 일인데, 과거의 處分도 살아 있다고 보거나 새로운 處分이 과거의 處分에 흡수된다고 보는 것은 부자연스러운 擬制가 아닐 수 없다.

이 점은 申告와 更正의 관계라 해서 다를 바 없다. 어쨌든 決定·更正, 申告·更正 間의 效力關係와 같이 중요한 문제를 學說·判例에 의존하는 것은 바람직하지 아니하므로 明文의 規定을 두어 해결하되 吸收說로 통일하는 것이 바람직하다.

【규정의 예시】

제〇〇조(경정 등의 효력) ① 세액의 결정에 대해 경정에 있을 경우 종전의 결정은 그 효력을 잃는다. 다만 종전의 결정에 의한 세액과 가산금의 납부 및 체납처분의 효력은 경정에 의해 확정된 세액의 범위에 영향을 받지 아니한다.

② 신고에 의해 확정된 국세에 관해 경정이 있는 경우 신고 및 경정 전에 있는 수정신고는 그 효력을 잃는다. 단 신고 및 수정신고에 의한 세액·가산금의 납부 및 체납처분의 효력에 관하여는 제1항 단서의 규정을 적용한다.

③ 제1항의 규정은 경정에 대한 재경정 및 그 이후의 경정에 준용한다.

【註】 제1항과 제2항 단서는 吸收說을 취할 때 原處分에 기한 徵收에 영향을 주지 않기 위한 것이다.

第 6 章 修正申告制度의 改善

I. 問題點

修正申告란 課稅標準申告書を 法定申告期限內에 提出한 者가 申告書의 記載事項에 漏落·誤謬가 있는 때에 그 補正을 위하여 所定の 節次에 따라 당초 申告의 管轄稅務署長에게 제출하는 申告書を 뜻한다(기본법 제45조 1항). 修正申告는 本申告, 즉 申告主義 國稅에서의 納稅申告, 賦課主義 國稅에서의 課稅標準의 申告와는 달리 法上 強制되지 않는 任意的 申告지만, 稅額을 증액하는 修正申告를 하면 本申告時의 부족된 稅額에 관해 加算稅가 減免되는 혜택이 주어지므로 修正申告(특히 增額申告)할 事由가 있는 者에게는 制度的으로 申告의 誘引動機가 마련되어 있다.

修正申告는 원래의 申告內容과 비교하여 稅額을 增加시키는 增額申告와 稅額을 減少시키는 減額申告로 구분해 볼 수 있는데, 前者의 면에서 볼 때 修正申告는 納稅者의 自己反省에 의해 實稅額을 納付할 機會를 부여함으로써 政府調査決定으로 인한 行政費用과 마찰을 예방하고 올바른 稅收를 달성하자는 취지이며, 後者の 면에서 볼 때에는 納稅者의 실수로 인한 超過負擔을 爭訟段階에 나아가지 아니하고 是正할 機會를 부여한다는 데 그 취지가 있다고 하겠다. 특히 申告主義 國稅에서의 修正申告는 本申告의 自己賦課의 性格으로 인해 過大申告를 是正할 수 있는 유일한 機會가 된다는 점을 생각하면 修正申告의 權利救濟의 機能은 매우 중요하다고 하겠다. 그러나 現행 修正申告의 權利救濟의 機能이 매우 미약한 것이 큰 흠이고, 規定의 미비로 解釋上 몇 가지 疑問點도 제기된다. 이하 구체적인 問題點을 提示한다.

II. 修正申告의 事由

기본법 제45조는 修正申告의 事由로서 「本申告의 記載事項에 漏落·誤謬가 있는 때」를 들고 있다. 語義대로 解釋한다면 漏落이란 記載하여야 할 事項을 기재하지 않은 것을 뜻하고, 誤謬란 記載한 事項이 事實과 다른 것을 뜻한다. 그렇다고 姓名의 誤記, 住民登錄番號의 不記載 등을 訂正하는 것을 修正申告라고 이해할 수는 없다. 이같이 實質的인 權利關係에 영향을 주지 않는 記載事項의 訂正은 언제라도 가능하다고 보아야 하기 때문이다. 그러면 修正申告 事由로서의 漏落·誤謬는 무엇을 뜻하는가?

일반적으로 修正申告는 本申告에 記載한 稅額 또는 本申告上의 課稅要件에서 算出되는 稅額 또는 還給金を 增減시키는 것으로 이해하고 있다. 그러면 稅額 또는 還給金の 增減을 유발하는 사항은 모두 修正申告의 對象인가? 이와 관련해 매우 흥미있는 사례가 있다.

제일은행이 1981년도 法人稅 申告를 하면서 非課稅所得과 所得控除額을 사실대로 계산하여 法人稅를 負(-)로 하고 같은 해의 特別附加稅와 法人稅減免分을 課稅標準으로 하여 防衛稅를 申告·納付하였다. 그 후 同 銀行은 所得控除額을 줄여 法人稅를 正(+)으로 만든 후 稅額控除事項인 外國納付稅額과 外貨表示어음의 利子所得에 대한 稅額을 控除하여 다시 法人稅를 負(-)로 만들어 수정신고를 하였는데, 그 결과 防衛稅의 課稅標準이 줄어들었으므로 防衛稅의 還給을 申請하였다. 요컨대 同 銀行은 稅額控除을 활용하기 위하여 所得控除를 일부 포기하는 내용의 修正申告를 한 것인데, 이것이 修正申告의 對象이 되느냐는 점에 관해 判例는 다음과 같이 修正申告의 法的 性格을 설명하며 修正申告의 대상이 아니라고 보았다.

【판례】 대법원 1987. 5. 26. 판결, 84누535.

「... 과세표준수정신고제도는 ... 납세의무자의 신고에 의하여 납부할 세액을 확정시키는 신고납세방식의 조세에 있어서도 실질내용에 부합하지 아니하는 신고내용으로 인한 불합리한 납세부담을 방지하고 납세의무자와 과세관청간의 실질내용에 따른 조세채권·채무관계를 확정하기 위한 것이라 할 것이므로 국세기본법 제45조 1항에서 규정하는 “누락·오류가 있는 때”라 함은 과세표준이나 세액산정의 근거가 되는 사항에 관하여 실질내용에 부합하지 아니한 신고를 한 경우와 실질내용대로 신고하였다 하더라도 이를 근거로 과세표준이나 세액의 계산에 있어 법령의 규정에 의하지 아니하였거나 오산이 있는 경우 등으로 제한하여 해석하여야 할 것이고 납부세액을 증감시키거나 환급세액을 증감시키는 모든 사항이 수정신고의 요건인 ‘누락·오류’에 해당한다고 할 수 없다 할 것이다. ... 원고 은행의 위 사업연도의 법인세는 과세표준의 산정단계에서 위 비과세소득 및 소득공제액이 사업소득액을 초과하여 산출세액이 없는 상태가 되어 산출세액이 있음을 전제로 한 세액공제사항인 위 외국납부세액이나 외화표시어음이자소득세액에 대한 세액공제는 적용될 여지가 없다 할 것이므로 위 세액공제사항은 당초 신고에서 누락되었다 하더라도 이 사건 법인세 및 방위세액의 과세표준이나 세액을 증감시키거나 그 환급세액을 증감시키는 사항에 해당되지 아니하는 것이어서 수정신고사항이 될 수 없다 할 것이다. ...」

위 判例는 修正申告制度의 趣旨에 附合한다 하겠는데, 修正申告를 判例와 같이 이해한다면 法文上 修正申告의 事由를 보다 구체적으로 표현하여야 할 것이다.

修正申告의 要件으로서 判例가 요구하는 바를 정리하고 보충하면 다음과 같다.

1) 納付稅額이나 還給稅額 또는 課稅標準을 增減시킬 것

판례는 納付稅額과 還給稅額에 영향을 주는 것만 언급하고 있으나, 當該年度의 稅額에 영향이 없이 추후의 課稅에 영향을 주는 課稅標準의 增減도 있을 수 있으므로 課稅標準만을 변동시키는 것도 포함시켜야 한다. 예컨대 당해 연도에 납부할 法人稅가 없는 가운데, 缺損金을 增減시키는 경우와 같다.

2) 本申告의 내용이 實質內容에 附合하지 아니하거나 實質에 附合하더라도 課稅標準이나 稅額의 計算이 法令에 어긋날 것

이 점은 바로 위 判例에서 修正申告를 거부한 이유가 되는 요건이다. 제일은행이 本申告에서 適用한 所得控除가 사실과 부합하므로 이를 포기하는 내용의 신고는 修正申告가 될 수 없는 것이다.

한편 日本에서는 修正申告(우리의 增額修正申告에 해당)의 요건으로서 本申告時 稅額의 不足, 또는 純損失의 過大 또는 還給金の 過大를 들고 있으나(日 通則法 제19조 1항), 이 規定의 解釋은 위 판례와 같이 하고 있다. 그런데 問題는 納稅者가 本申告時 稅額을 減少시킬 수 있는 사항을 漏落시킨 경우 이를 ‘事實과 다르다’거나 ‘法令에 어긋난다’고 할 수 있겠느냐는 것이다. 예컨대 위 판례에 나타난 事例에서 제일은행이 당초 所得控除를 부족하게 신고하였다가 修正申告를 통해 全額을 반영하고자 한다면 이는 당연히 허용해야 할 것이다. 그러자면 당초 本申告가 사실과 다르거나 法令에 위반한다고 보아야 할 것인데, 자신에게 불리한 신고를 그같이 표현하기는 어렵다. 요컨대 위 判例의 두번째 요건은 增額修正申告에만 적합한 표현이므로 減額修正까지 포함시키는 뜻으로 法文化하자면,

「2) 本申告의 內容이 事實과 다르거나 事實을 ‘漏落한 경우’ 또는 課稅標準이나 稅額의 計算이 法令에 어긋나는 경우」로 표현해야 할 것이다.

Ⅲ. 修正申告의 義務性과 權利性

1. 修正申告의 義務性

既述한 바와 같이 現行 基本法은 修正申告를 法的 義務로 과하고 있지 아니하다. 다만 修正申告를 하지 않고 그릇된 本申告를 유지할 경우 加算稅의 不利益이 따르므로 加算稅에 의해 修正申告가 間接的으로 強制되고 있을 따름이다. 그러나 獨逸 租稅基本法에서 修正申告를 催급하는 것을 보면 立法論的으로 크게 참고할 바가 있다.

獨逸에서도 申告·修正申告·加算稅 등의 制度를 두고 있으나, 運營方法이 우리와 다르다. 우선 申告를 加算稅에 의해 강제하는 점은 우리와 같다. 그러나 不申告에 대해서만 加算稅(Verspätungszuschlag)를 과하고(기본법 제152조), 過少申告에 대해서는 加算稅를 과하는 대신 可罰性이 있을 경우(故意의 過少申告인 경우)에는 刑事罰을 과한다(기본법 제370조 1항 1호). 그리고 修正申告는 法的 義務로 과하고 있는데, 故意 없이 그릇된 本申告를 하여 本申告 自體는 可罰性이 없다 하더라도, 이를 알고 修正申告를 게을리할 경우, 本申告의 虛偽性에 대해 독립적으로 課稅廳에 대해 「課稅上 중요한 사실(steuerlich erheblich Tatsachen)」을 告知하지 않은 죄를 구성하여 刑事罰을 받게 된다(同條)¹⁾. 따라서 修正申告는 可罰的인 本申告의 租稅犯으로서의 構成要件을 阻却하는 事由가 되는 동시에 그 懈怠는 別個의 租稅犯을 구성하는 것이다.

現行 稅制는 매우 가혹한 加算稅制를 갖고 있어 그 위에도 修正申告를 獨逸과 같이 刑事罰에 의해 強制되는 法的 義務로 規定하기는 어렵

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 153 Anm. 16~18.

다. 하지만 租稅犯處罰法에서 故意性의 虛偽申告를 벌하는 한(租稅犯處罰法 제13조 2항) 故意 없는 虛偽申告를 알고 나서 修正申告에 의해 是正하지 않는 것도 벌하는 것이 論理的이다. 뿐만 아니라 現行法의 해석에 있어서도 本申告의 그릇됨을 알고 修正申告를 게을리함은 不作爲에 의한 虛偽申告罪(위 條文)에 해당된다고 볼 여지도 있다.

2. 修正申告의 權利性

기본법 제45조의 修正申告를 本申告의 稅額과 관련하여 細分한다면, ① 賦課主義 國稅의 增額修正申告, ② 賦課主義 國稅의 減額修正申告, ③ 申告主義 國稅의 增額修正申告, ④ 申告主義 國稅의 減額修正申告의 4가지로 분류할 수 있다. 현행 基本法이 이상의 4가지 修正申告를 모두 묶어 「修正申告」라고 표현하고 있는데 공통적인 성질을 발견한다면 「私人的 公法行爲」라는 정도의 설명이 가능할 것이나, 각기 효과가 달라 一義的으로 그 성질을 定義하기가 어렵다. 우선 現在 實務와 學說에 의해 인식되고 있는 修正申告의 效果를 살펴보고, 공통의 성질을 검토하기로 한다.

1) 種類別 效果

(1) 賦課主義 國稅의 減額修正

賦課主義 國稅에 있어서 課稅標準의 本申告는 納稅義務를 確定하는 뜻이 없고 賦課決定의 參考資料가 될 뿐이다. 그 論理대로라면 減額修正申告도 마찬가지로 뜻밖에 없어, 政府의 決定 또는 更正의 자료가 될 뿐이라고 해석할 수 있다. 따라서 法上 이에 대한 政府의 처리의무도 없을 뿐더러 獨立하여 不服의 對象이 되지도 아니한다고 해석되고 있다.

(2) 賦課主義 國稅의 增額修正

이것 역시 納稅義務를 확정짓는 效力은 없고, 政府의 決定 또는 更正

의 자료가 될 뿐이다. 그러나 增額修正은 당초 申告의 過少로 인하여 부과하여야 할 加算稅를 修正된 범위에서 免除하는 효과가 있으므로 增額修正에는 加算稅의 免除申請의 뜻이 포함되어 있는 것으로 보고, 增額修正申告가 있었음에도 加算稅의 免除가 없었을 때에는 獨立하여 不服事由가 된다고 보아야 할 것이다²⁾.

(3) 申告主義 國稅의 增額修正

減額修正申告의 效果에 대해서는 기본법 제45조에서 규정하고 있으나, 增額修正申告의 效果에 대해서는 침묵을 지키고 있다. 申告納稅制度의 취지에 입각해 해석한다면 納稅申告처럼 修正된 대로 納稅義務를 확정짓는 효과를 발생시키는 것으로 보는 것이 옳고 實務上으로도 이것이 다루고 있는 것 같다. 따라서 政府의 更正을 기다리지 않고 稅額이 修正增額된다고 해석된다.

(4) 申告主義 國稅의 減額修正

기본법 제45조 2항은 「課稅標準申告書의 記載事項中 大統領令이 정하는 國稅(申告納稅方式의 國稅를 뜻함)에 관하여 당초에 신고한 課稅標準 또는 納付稅額을 減少시키거나 還付稅額을 增加시키는 사항이 있는 경우에는 政府는 이를 조사하여 그 결과를 당해 修正申告書를 받은 날로부터 60일 이내에 申告人에게 통지하는 동시에 更正할 사항은 更正하여야 한다」라고 規定하고 있다. 이 조문에서 우선 알 수 있는 것은 申告主義 國稅의 減額修正申告는 增額修正申告와는 달리 修正申告의 내용대로 稅額을 確定짓는 효력은 없다는 것이며, 또 減額修正申告는 정부에 대해 조사·통지, (경우에 따라서는)감액경정처분을 할 義務를 부여한다는 점이다.

2) 李泰魯, 『租稅法概論』, p. 49.

따라서 수정신고의 내용이 正當함에도 정부가 更正하지 않을 때에는 基本法 제55조 1항의 「... 필요한 처분을 받지 못함으로써 權利 또는 利益의 侵害를 당한」 경우에 해당되어 독립된 불복사유가 된다고 해야 한다. 이 점은 申告主義 國稅에서 납세자가 자기의 신고내용을 번복하여 구제받을 수 있는 유일한 길이라는 점에서 매우 중요하다.

한편 이에 대해 減額修正申告는 本申告와 하나가 되어 納稅義務를 確定하는 효력이 있다는 학설도 있으나³⁾, 判例는 修正申告에 이같은 효력을 부여하지 아니한다. 基本法 제45조 2항의 明文으로 規定한 내용을 볼 때 減額修正申告에 稅額確定의 效力을 인정하기는 어렵다.

【판례】 대법원, 1992. 4. 28. 판결, 81누13113.

「... 소론과 같이 당초의 부가가치세 과세표준 및 납부세액신고와 이에 대한 수정신고가 하나가 되어 납세의무를 확정하는 효력이 있고, 당초의 부가가치세 과세표준 및 납부세액신고로 인한 납세의무의 효력이 이와 같은 수정신고로 인한 납세의무확정의 효력에 흡수되어 소멸된다고 볼 수 없다....」

부가가치세는 신고로 인하여 일단 그 세액이 확정되고 신고하는 때에 이를 납부할 의무를 지는 것이므로 그 후 수정신고로 인하여 경정이 되지 않는 한 그 납부의무에 변동을 가져오는 것은 아니고, 가령 당초의 신고가 잘못된 것이고 수정신고에 따른 경정을 거부하는 것이 위법한 것이라고 하더라도 이 경정거부처분을 다투지 아니하고 당초의 신고에 따른 부가가치세의 징수처분이나 그 가산세를 부과징수하는 절차에서 당초신고의 당부나 수정신고에 따른 경정거부처분의 당부를 다툴 수 없는 것이[다].」

3) 上掲書, p. 50.

2) 修正申告의 權利性

현재 修正申告의 종류별로 설명되고 있는 法的 效力이나, 賦課主義 國稅의 修正申告에 대한 설명이 정확하다고 보이지는 않는다. 申告主義 國稅는 물론이고 賦課主義 國稅의 修正申告도 예외없이 實定法에서 인정하고 있는 납세자의 권리라는 점이 소홀히 생각되어서는 안 될 것이다.

우선 申告主義 國稅의 減額修正申告는 過大申告者에게 있어 유일한 權利救濟 수단이므로 그 權利性은 뚜렷하다.

그리고 申告主義 國稅의 增額修正申告는 既述한 바와 같이 세액을 확정짓는 효력이 있을 뿐 아니라 加算稅의 利害가 걸려 있으므로 역시 權利性이 명백하다. 賦課主義 國稅의 增額修正申告 역시 加算稅의 利害가 있으므로 權利性을 인정하는 데 별 의문이 있을 수 없다.

문제는 賦課主義 國稅의 減額修正申告이다. 이는 加算稅와 연결되지도 않고 修正申告가 무시되었다 하더라도 이를 무시하고 내려진 결정에 대해 不服할 기회를 갖고 있으니 특별히 權利性을 인정할 이유가 없다고 생각할 수도 있다. 그러나 法에서 明文의 규정으로 일정 기간을 정하여 修正申告를 허용하고 있는 터에, 法定된 節次를 履踐하였는데도 아무런 法效果가 생기지 아니하고 과세청은 이를 외면해도 무방하다는 것은 사리에 맞지 않는다. 그리고 납세자의 修正申告가 正當하고 課稅廳이 適時에 更正해 준다면 납세자는 爭訟에 나아가지 아니하고 早期에 過納한 國稅를 환급받을 수 있는 기회를 갖게되므로 납세자는 修正申告의 처리에 대해 중대한 利害를 갖고 있다 하겠다.

그러므로 賦課主義 國稅의 減額修正申告도 납세자의 權利로 보아야 한다. 요컨대 모든 修正申告를 납세자의 權利行使로 의식하고 그 전제하에 修正申告에 관한 구체적인 제도가 구비되어야 할 것이다. 이러한 시각에서 볼 때 다음에서 보듯이 現行法上 몇 가지 미비점이 보인다.

IV. 修正申告 期限의 問題點

修正申告는 本申告의 撤回 내지는 補正을 위한 行爲이다. 그리고 本申告는 行政法學에서 말하는 소위 「私人의 公法行爲」이다. 본래 私人의 公法行爲는 그에 의거한 行政行爲가 행해질 때까지는 자유로이 撤回, 補正할 수 있다고 함이 行政法學의 通說이다. 이 原理를 적용한다면 本申告에 의해 確定되거나 예정된 租稅法律關係가 申告主義 國稅라면 更正에 의해, 그리고 賦課主義 國稅라면 決定에 의해 새로이 確定 또는 비로소 確定되기 전까지는 修正申告를 자유로이 할 수 있다고 해야 할 것이다. 다만 減額修正申告를 期間의 制限없이 할 수 있다면 國庫의 不安定을 초래하므로 期間制限을 두는 것이 옳을 것이다. 그러나 增額修正申告는 更正 또는 決定 전까지 허용하더라도 政府의 課稅行政에 혼란을 줄 리 없으니 굳이 期間을 제한할 필요는 없다.

다만 現行法에서는 增額修正申告에 加算稅 減免의 혜택을 주고 있는데, 언제까지나 그 혜택을 입을 수 있게 하는 것이 불합리하다면, 現行의 修正申告期間과 같이 一定期間 내의 修正申告에 대해서는 加算稅를 減免하고 그 이후의 修正申告에 대해서는 加算稅 減免의 혜택을 주지 아니한 채 修正申告 자체는 허용하는 것도 한 방법이다.

참고로 日本에서는 更正이 있을 때까지는 期間의 制限 없이 修正申告(우리의 增額修正申告)를 허용한다(日 通則法 제19조 1항). 그리고 獨逸에서는 本申告가 그릇된 경우 納稅者는 決定時까지 修正申告를 할 義務(Berichtigungspflicht)가 있음을 규정하고 있는데(租稅基本法 제153조 1항), 오히려 이것이 修正申告制度의 趣旨에 부합한다고 생각한다.

V. 修正申告의 處理義務

既述한 바와 같이 申告主義 國稅의 增額修正申告에 納稅義務를 確定짓는 효과를 부여한다면 修正申告에 대해 課稅廳이 이를 受理하는 외에 별다른 처리를 할 일이 없다. 그러나 나머지 세 가지 申告에는 그러한 효력이 없으므로 어떤 형태로든 課稅廳의 응답이 있어야 修正申告의 목적을 성취할 수 있다. 그래서 申告主義 國稅의 減額修正申告에 대해서는 課稅廳이 調査·更正義務를 지도록 규정하고 있는 바이지만, 賦課主義 國稅의 修正申告에 관하여는 減額이든 增額이든 課稅廳의 處理義務를 규정하고 있지 아니하다. 그러나 이 두 가지 申告의 權利性을 인정한다면 당연히 課稅廳에 處理義務를 과해야 옳다.

賦課主義 國稅를 增額修正申告하는 경우 加算稅의 減免惠澤이 다르므로 課稅廳의 修正申告에는 更正하지 않을 경우 納稅者의 不利益은 명백하다. 減額修正申告의 경우 현재의 課稅慣行과 연결지어 볼 때 更正이든 更正拒否이든 명백한 응답을 하지 않을 경우 納稅者의 不利益은 심각하다. 즉 현재 所得稅·相續稅·贈與稅의 경우 課稅廳이 納稅者의 本申告·自進納付를 정당하다고 생각할 경우 納稅告知 즉 課稅處分을 하지 않고 內部的으로 종결짓는 것이 현실이다. 그러므로 法的으로는 課稅處分없이 稅額을 收納한 상태가 지속되는 것이다. 그런데 納稅者가 修正申告를 하였는데도 불구하고 課稅廳이 내내 침묵을 지킨다면 어떠한 처분도 없는 상태이므로 納稅者는 除斥期間이 만료할 때까지 不服을 提起할 수 없다는 결과가 된다(除斥期間이 만료되면 納稅者는 自進納付 稅額을 誤納金으로 主張, 還給받을 수 있을 것이다). 이러한 우스운 결과는 行政慣行도 잘못된데다, 앞서 지적한 바와 같이 사실상 申告主義로 운영하는 國稅를 賦課主義의 形式으로 남겨 놓은 탓이긴 하다. 그러나 基本的으로는 賦課主義 國稅의 修正申告의 權利性을 잃어버린 제도의 미비 때문이다.

그러므로 增額이든 減額이든 賦課主義 國稅의 修正申告에 대해서도

申告主義 國稅의 減額修正申告에 대해서와 같이 基本法 제45조 2항(調査·通知義務)을 適用하도록 해야 할 것이다.

VI. 修正申告期間 內의 決定·更正의 制限

納稅者가 修正申告에 대해 중대한 法的 利害를 가지고 따라서 修正申告를 納稅者의 權利로 이해해야 할 것이라면 法定된 修正申告期間內에는 언제든지 納稅者가 修正申告를 할 權利를 保有한다고 해야 할 것이다. 그러므로 修正申告期間 내에는 決定 또는 更正이 不可能하다고 해석된다. 賦課主義 國稅나 法人稅·附加價値稅 이외의 申告主義 國稅의 경우 修正申告期間이 워낙 短期이므로 修正申告期間內에 決定이 행해지는 예는 거의 없지만, 法人稅와 附加價値稅의 修正申告期間은 비교적 長期이므로 그 期間이 경과하기 전에 更正이 행해지는 예가 자주 있는 듯하다. 이같이 修正申告期間內에 更正이 가능하다면 法에서 修正申告期間을 明文化한 것이 무의미해진다. 이러한 更正은 명백히 잘못된 것으로 그 자체가 不服事由가 된다고 보아야 하겠고, 是正되어야 할 점이지만, 차제에 修正申告期間 중에는 更正이 불가능한 것으로 명문화할 필요가 있다.

VII. 加算稅 減免規定의 問題點

기본법 제46조는 增額修正申告된 國稅의 自進納付를 規定하고, 제49조와 제50조는 修正申告에 의해 增額된 稅額에 관련한 加算稅의 減免을 規定하고 있는데, 規定의 체계가 다소 혼란스럽고 合理性도 의심스럽다.

1. 規定體系의 혼란

1) 우선 위 규정들이 적용대상으로 하는 稅目이 불분명하다. 제46조

와 제49조에서는 「課稅標準申告額에 相當하는 稅額을 自進納付하는 國稅」와 「課稅標準申告書를 제출한 자」라는 표현을 쓰고 있어, 양자의 공통점은 「課稅標準申告」가 될 것인데, 이는 엄밀히 말해 賦課主義 國稅를 뜻한다(申告主義 國稅의 申告는 稅額의 申告라고 표기해야 옳다. 이 점과 관련하여 基本法 제2조 15호의 定義도 부정확하다. 그러나 이 규정들이 賦課主義 國稅만을 뜻하는 것이 아님은 제46조에 의해 위임받은 시행령 제26조 2항에서 法人稅를 거론하고 있고, 제49조 단서에서 「更正이 있을 것을 미리 알고」라는 표현을 쓰고 있는 것을 보더라도 명백하다.

단지 「제45조 1항의 규정에 의하여 修正申告한 國稅(또는 修正申告한 자)」라고 표현하면 족할 듯한데, 그같이 표현해서 어떤 불편이 있는지 알 수 없다.

2) 제46조 1항에서는 增額修正申告를 하는 者는 不足된 稅額에 시행령이 정하는 加算稅를 보태어 修正申告와 동시에 自進納付할 것을 규정하고 있다. 이를 받은 시행령에서는 납부해야 할 加算稅로 法人稅法 제41조 1항 2호의 加算稅(過少申告加算稅)와 法人稅法 제41조 1항 3호의 加算稅(無納付加算稅)를 열거하면서 「法 제49조와 제50조에 의해 確定되는 分을 제외한다」고 규정하고 있다(시행령 제26조 2항). 이 규정으로부터는 두 가지의 의문이 제기된다. 첫째, 無納付加算稅는 50%만 감면되지만, 過少申告加算稅는 전액 감면되는 바인데, 감면되는 分을 제외할 것이라면 法人稅過少申告加算稅를 왜 열거하였느냐는 의문이 제기된다. 아마도 1993년 末 改正에 의해 重加算稅가 없어지기 전까지 重加算稅는 수정신고에 의해 감면되지 않았으므로(개정전 시행령 제29조 1항) 重加算稅를 납부하라는 뜻으로 둔 것이 아닌가 싶다. 그렇다면 「法人稅法 제41조 1항 2호 但書의 규정에 의한 加算稅」(改正前 시행령 제29조 1항에서는 重課稅를 이같이 표현했다)라고 했어야 옳다. 어쨌든 현행법에서는 重加算稅가 폐지된 바이므로 시행령 제26조 2항에서 「法人稅法 제41조 1항 2호」라는 부분은 삭제되어야 옳다. 둘째, 過少申告

加算稅이든 無納付加算稅이든 어느 稅目에나 공통된 것인데, 왜 法人稅의 加算稅만 납부하라고 규정하였는지 의문이다. 아마도 이 규정이 신설될 당시 法人稅의 課稅를 強化하는 분위기가 고조되었기 때문이 아닌가 싶은데, 어떤 동기에서건 다른 稅目과의 균형이 맞지 않아 어색하다. 한편 實務에서는 이 규정에도 불구하고 어떤 稅目的 修正申告이든 無納付加算稅가 동시에 납부되어야 하는 것으로 운영하고 있는데, 法에 근거없는 實務이긴 하나 그것이 타당한 만큼 제46조도 實務에 맞춰 개정하여야 할 것이다.

2. 無納付加算稅 減免의 廢止

제49조에서 修正申告에 의해 稅額이 증액된 경우 過少申告加算稅는 전액 면제해 주는데, 이는 앞서 말한 修正申告의 權利性에 비추어 생각하면 당연하다고 할 수 있다.

그러나 無納付加算稅를 50% 減免하는 것은 납득이 가지 않는다. 加算稅에 관한 章에서 詳述하겠지만, 無納付加算稅의 성질은 加算金과 같다. 즉 適期에 稅收가 확보되지 못함으로 인해 정부가 입은 손실에 대한 遲延賠償의 성격을 갖는 것이다. 그렇다면 修正申告와 동시에 추가로 납부하는 세액은 本申告時에 납부되었어야 할 稅額이었던 것이고 修正申告에 의해 납부된다 하더라도 납부가 지연되고 정부에 利子의 손실이 발생한 사실은 변하지 않는다. 그렇다면 修正申告에 의해 감면할 수 있는 것은 過少申告加算稅에 그치고 無納付加算稅는 그대로 징수해야 옳다.

50%의 減免은 애초 逸失될 뻔한 稅收를 되찾은 반가움에서의 포상이라 생각할 수도 있겠으나, 이는 個人財産의 관리방법으로서는 슬기로울 수 있으나, 國庫의 관리에는 적합하지 않은 非合理的 思考이다. 本申告에 의해 부족됨이 없이 납부한 자와의 균형을 생각하면 매우 불합리한 규정임을 쉽게 알 수 있다.

3. 減免排除規定의 問題點

과거 基本法 제49조와 시행령 제29조 1항에서는 修正申告가 있더라도 法人稅의 重加算稅는 減免하지 아니한다는 規定을 두었는데, 1993년 말의 改正時 法人稅의 重加算稅制度가 없어짐에 따라 基本法 제49조의 위 規定도 삭제되었다. 과거 重加算稅制度 자체가 문제가 많았던 터이므로 이 부분의 改正은 잘 된 입법이다.

그런데 같이 削除되었더라면 좋았으리라 생각되는 規定이 아직 남아 있어 아쉽다. 基本法 제49조 但書와 제50조 但書에서는 「課稅標準申告書를 제출한 課稅標準과 稅額에 관하여 更正이 있을 것을 미리 알고 제출한 경우」에는 加算稅를 減免하지 아니한다고 규정하고 있다. 이 규정은 日本의 國稅通則法 제65조 5항을 본받은 것인데, 애초 동규정은 본받을 만한 것이 아니다. 이것은 다음과 같은 두 가지 문제점을 안고 있다.

1) 要件의 不適合

이 規定을 適用할 때는 요건으로 규정된 「更正이 있을 것을 미리 알고」가 어떤 경우를 뜻하느냐가 문제되는데, 이에 관해 시행령 제29조 2항은 「당해 國稅에 관하여 稅務公務員이 調査에 着手한 것을 알고」申告書를 제출한 경우를 말한다고 規定하고 있다. 그러면 다시 稅務公務員이 調査에 착수한 것을 납세자가 「안 때」가 언제냐는 의문이 제기된다. 그리고 그 이전에 稅務公務員의 調査는 언제부터 開始되는 것으로 보느냐가 문제된다. 이 두 가지 점에 대해 法에 明文化된 바가 없으므로 그때 그때의 사안에 따라 판단할 수밖에 없다.

法에서 강제하는 바는 없으나 國稅廳의 내규에 의해 稅務公務員이 更正을 위한 調査를 하고자 할 때에는 수일 전에 納稅者에게 調査를 예고해 주고 있다. 이 경우에는 調査의 着手時期와 納稅者의 「안 때」가 분명하다고 하겠으나, 法에 明文의 規定이 없는 터에 基本法 제49조와 제

50조가 바로 이 時點을 뜻하는 것이라고 단정하기도 어렵다.

이밖에도 納稅者가 個人的인 動機에 의해(예컨대 세무서에 근무하는 친구의 귀뜸에 의해) 調査가 있음을 알 수도 있다. 또 一般화된 풍문이나 보도매체를 통해 알 수도 있다. 예컨대 신문, TV 등을 통해 國稅廳이 特定 業種에 대해 精密調査를 할 방침이라는 등이 흔히 보도되고 있다.

調査의 着手時期도 문제이다. 위에서 말한 豫告된 調査는 納稅者 本人을 상대로 한 것이지만, 그 이전에 去來處에 대해 탐문하는 등 간접적인 자료의 조사에 착수할 수도 있고 이 과정에서 納稅者가 更正의 可能性을 감지할 수도 있다.

이같이 다양한 상황을 想定할 수 있어, 결국 구체적인 사안에 따라 달리 판단할 수밖에 없는데, 그렇다면 이를 판단하는 公務員의 恣意性과 判斷의 誤謬가 개재될 수 있어 納稅者의 地位가 매우 불안정해지고 紛爭의 소지가 있다.

원래 이같은 行爲者의 주관적 요소를 판단해야 하는 규정은 刑罰法規에나 있을 만한 것이고 課稅의 積極的 또는 消極的 要件으로서는 전혀 걸맞지 않는 규정이다. 쉽게 말해, 更正이 있을 것을 ‘알았느냐 몰랐느냐’는 審問은 司法警察官이나 檢察官이 被疑者에게 물을 수 있고 또 정답을 얻어낼 수 있는 성질의 것이지, 稅務公務員이 納稅者를 상대로 물을 수 있는 사항도 아니고 올바른 답을 구할 수도 없는 것이다.

2) 前提의 不當性

이 규정은 法定된 修正申告期間 내에라도 更正을 할 수 있음을 전제로 한 것이다. 그런데 現行法의 해석으로도 修正申告制度의 취지와 그 權利性에 비추어 修正申告期間 내에는 更正을 할 수 없으며, 나아가 明文化할 필요가 있다 함은 既述한 바와 같다. 그렇다면 이 規定은 그 전제부터가 잘못된 것이라 할 수 있다.

요컨대 기본법 제49조 단서와 제50조 단서는 삭제되어야 한다.

VIII. 爭訟前救濟制度의 強化

1. 告知前審査制度의 強化

事前救濟節次라고 하면 흔히 政府가 決定 또는 更正을 하기 전에 納稅者에게 決定 또는 更正할 內容을 예고하고 그에 수긍하지 않는 納稅者가 충분히 疎明할 수 있는 기회를 法的 權利로 보장해 주는 制度를 말한다. 이러한 의미에서의 事前救濟節次로 우리 法制에서 明文으로 인정하고 있는 것은 土地超過利得稅뿐이고, 기타의 國稅에 대해서는 國稅廳의 內部規程에 의해 限定된 狀況에서 告知前 審査를 실행하고 있어 제도가 불비한 편이다. 爭訟前救濟節次로서 매우 잘 된 입법으로 꼽히는 것은 미국의 不服稅額通知制度(Notice of Difficiency, 일명 90 days letter, IRC § 6212)를 든다. 동 제도는 납세자가 申告한 稅額이 課稅해야 할 세액에 미달할 경우 납세자에게 不足稅額을 통지하고, 납세자가 이에 동의하지 않을 경우에는 90일 내에 (외국에 주소를 둔 자는 150일) 국세청 내의 審査局(Appeals Office)이나 租稅法院(Tax Court)에 再決定을 요구할 수 있는 제도이다.

여기서 不服稅額通知制度(Notice of Difficiency)란 우리의 更正決定의 통지에 해당하고 그 후의 후속절차는 우리의 심사청구 등 행정불복절차에 해당되는 것으로, 구체적인 절차진행에 있어서는 우리보다 精致한 면이 있으나, 우리 제도에 전혀 없는 특이한 것은 아니다.

그러므로 이 제도 전체를 도입하는 것은 큰 뜻이 없고, 현재 국세청의 내규로 행해지고 있는 事前告知制度를 法制度로 격상시켜 보완하는 것이 바람직하다⁴⁾.

4) 告知前審査制度의 補完에 관해서는 崔明根, 「納稅者의 權利保護의 問題點과 改善」, 『課稅行政의 合理化』, 大韓商工會議所, 1992, p. 159 이하 참조.

2. 修正申告의 爭訟前救濟機能의 問題點

修正申告는 事前告知制度와는 달리 납세자의 申告의 誤謬를 전제로 하여, 이를 납세자가 스스로 시정함으로써 決定 혹은 更正을 올바르게 유도한다는 의미에서 역시 중요한 爭訟前救濟機能을 한다고 할 수 있다. 그러나 현행 修正申告가 爭訟前救濟機能을 그다지 만족스럽게 수행한다고 보기 어렵다. 일본의 修正申告制度는 우리의 修正申告制度의 모델이 되었는데, 우리 제도에 비해 爭訟前救濟機能이 완비되어 있으므로 우선 일본의 관련제도를 살펴보고 우리의 수정신고제도를 그에 견주어 미비점을 찾아 보기로 한다.

3. 日本의 修正申告 · 更正請求制度

주지하는 바와 같이 일본에서는 모든 國稅를 申告主義로 하고 있다. 그리고 本申告를 수정할 수 있는 절차로 修正申告와 更正請求를 두고 있다.

1) 수정신고는 우리나라의 修正申告와는 달리 稅額을 증가시키는 경우에 한해 허용한다(日 通則法 제19조). 즉 우리의 增額修正申告에 해당한다.

그리고 減額修正申告에 해당하는 제도로서는 更正請求라는 절차를 두고 있다(日 通則法 제23조 1항). 그렇다면 일본의 修正申告와 更正請求는 우리의 增額修正申告와 減額修正申告를 명칭만 달리하여 구분한 것 뿐이고, 우리에게 없는 제도는 아니나, 기술한 바와 같이 일본의 修正申告는 期限의 制限이 없이 更正이 있기 전에는 언제든지 할 수 있게 되어 있고, 更正請求는 우리의 修正申告와 달리 1년이라는 보다 장기의 시한을 두고 있다.

2) 일본의 更正請求에 있어 보다 중요한 우수한 점은 後發의 事由에 기한 更正請求를 인정한다는 점이다.

즉 申告할 당시 또는 決定, 更正을 받을 당시에는 없었던 사정이 추후 발생함으로 인해 申告, 決定, 또는 更正의 기초가 결과적으로 사실과 다르게 된 경우에는 그 사정이 생긴 때로부터 2개월 내에 更正을 청구할 수 있다(日 通則法 제23조 2항). 更正請求를 허용하는 後發的 事情은 다음과 같다.

㉠ 申告, 更正 또는 決定에 있어 課稅標準 또는 稅額 등의 計算 基礎가 되는 사실이 그에 관한 訴訟에 대한 判決에 의해 당초 計算의 基礎가 되었던 사실과 相異함이 確定된 때.

㉡ 申告, 更正 또는 決定에 관한 課稅標準 또는 稅額의 計算에 있어서 申告한 者 또는 決定을 받은 者에게 귀속하는 것으로 본 所得, 기타 課稅物件이 제3자에게 귀속하는 것으로 보고 그 제3자에게 國稅의 更正 또는 決定이 행해진 때.

㉢ 기타 國稅의 法定申告期限 후에 생긴 ㉠ 또는 ㉡과 유사한 사유로서 시행령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 때.

4. 後發的 事由로 인한 更正請求의 인정

우리의 修正申告制度를 日本의 그것과 비교해 볼 때의 미비점은 대체로 앞에서 지적한 바이고, 추가하자면 減額修正申告의 期間이 현저히 短期라서 權利救濟機能을 만족스럽게 수행하기 어렵다는 점이다. 그리고 우리 稅法에서는 後發的 事情에 따른 權利救濟方法이 明文으로 인정되어 있지 않은 것이 큰 흠이다. 가령 위 日本法에서의 後發事情으로 인한 更正請求事由 중 첫번째의 사유가 생겼을 때 우리 法下에서 어떤 방법으로 구제받을 수 있느냐에 대해서 분명한 답을 하기 어렵다. 그러므로 後發的 事情으로 인한 更正請求制度를 두되, 고려할 점은 ① 어떤 범위를 更正 가능한 事情으로 인정할 것이냐(위 日本法에서의 ㉡의 사유는 합리적이라 할 수 없다), ② 更正請求期間을 어느 정도로 인정할 것이냐, ③ 原處分 또는 당초 申告로부터 어느 정도의 기간 내에서 更正請

求를 인정할 것이나, ④ 更正을 허용할 경우 還給되는 稅額에 갈음하는 代替課稅의 가능성을 여하히 확보하느냐다. 특히 ④의 점은 日本法에서도 고려되고 있지 아니한데, 課稅의 公平上 중요한 문제라 생각된다(예컨대 위 日本法의 예에서 事由 ㉠의 경우 除斥課稅期間의 특례를 두어 課稅物件이 새로이 귀속하는 자에게 과세하는 방법이 있을 것이다).

第7章 例規의活性化와 課稅見積制度의 導入

I. 總 說

納稅者는 대체로 稅法에 대한 지식이 부족한 탓에 자신의 經濟活動에 대한 租稅效果를 예측하기 어렵다. 그러므로 課稅廳 및 稅務當局의 稅務指導가 매우 중요한 後見的 機能을 하는데, 그 중에서 특히 예규는 納稅者에 대하여 個別的·具體的 指導機能을 한다. 그러나 현실적으로는 當局의 消極的 姿勢 때문에 예규가 제기능을 하지 못하는 경우가 많다.

行政法學에서의 用法을 따른다면 例規는 行政規則의 일종으로 法規文書 이외의 文書로서 反復的 行政事務의 基準을 제시하는 命令을 뜻한다(政府公文書規程 제4조 2호, 政府公文書處理規則 제3조). 하지만 課稅와 관련해서 例規라 할 때에는 稅法의 個別規定의 해석·운영에 關한 財務部·國稅廳長의 指示 外에도 個別規定에 對한 納稅者의 質疑에 對한 官廳의 應答을 포함하는 뜻으로 慣用되고 있다. 오히려 件數로는 質疑·應答이 압도적으로 많다. 그러므로 여기서는 편의상 例規를 質疑에 對한 應答을 뜻하는 말로 쓰기로 한다.

例規는 대체로 納稅者가 문제된 課稅要件事實에 대해 書面으로 설명을 하고 그에 대해 特定の 稅法條文이 적용되느냐, 또는 어떻게 적용되느냐를 문의한 데 대해 當局이 答을 주는데, 그 答에서 문제된 條文의 解釋을 표명하게 된다.

기능상 基本通則과의 차이점을 살펴보면, 基本通則은 稅法 전체에 대한 해석을 담고 있음에 대해 例規는 특정 個別條文에 국한해서 행해지고, 따라서 基本通則은 장차 발생할 가능성이 있는 다수의 課稅要件事實들을 예상하고 法條를 추상적으로 해설하고 있으나, 例規는 구체적 課稅要件事實을 놓고 그에 對한 현실의 法適用 方向을 제시하는 것이다.

II. 例規의 指導機能

例規는 위와 같이 구체적 사안을 전제로 하는 까닭에 納稅者에 대해 개별적인 納稅指導機能을 한다고 볼 수 있으며, 따라서 納稅者는 이에 대해 중대한 利害關係를 갖는다.

納稅者가 例規에 대해 갖는 利害關係는 質疑의 동기에 따라 크게 두 가지로 나누어 볼 수 있다¹⁾.

1. 事後 指導機能

納稅者의 質疑가 이미 발생한 課稅要件事實에 대한 法適用을 문의하는 경우가 있다(대부분의 질의는 이러한 형식을 취한다). 예컨대 “당사는 건축허가를 ... 사정으로 일시적으로 제한받아 건설을 하지 못하고 있는데, 당해 부동산은 非業務用인가” 등과 같다. 이러한 질의에 행해지는 응답은 “업무용이다”, 또는 “비업무용이다”라는 것이 되겠는데, 이러한 답은 질의한 納稅者에게 이미 이루어진 과세요건사실의 事後的 稅務處理를 지도해 주는 의미가 있다. 그리하여 질의에 대한 답변이 올바른 것이라면 納稅者는 이에 따라 稅務處理를 함으로써 추후 課稅廳으로부터 更正을 당하여 加算稅를 부담하는 不利益을 피할 수 있는 것이다.

2. 事前 指導機能

納稅者의 質疑가 장차 자신이 계획하는 經濟去來의 내용을 제시하고 그에 관한 租稅效果를 묻는 경우가 있다(물론 질의형식은 납세자가 자

1) 이하 本章의 내용에 관해 상세한 것은 大韓商工會議所, 『課稅行政의 合理化方案(1992. 12)』중 本 研究者 집필부분(제1장) 참조.

유로이 선택하므로 질의 자체에서 이미 발생한 과세요건사실에 관한 것인지, 장래에 기도하려는 去來인지 밝혀지지 않는 아니다. 하지만 납세자의 질의동기는 이와 같이 두 가지로 구분해 볼 수 있으며, 이미 발생한 과세요건사실에 관한 질의의 형식을 빌어 장래의 經濟去來에 대한 租稅負擔의 크기를 묻는 경우도 있다).

이 경우 과세당국의 답변은 納稅者의 장차의 去來動機의 일부를 이루게 된다. 바꿔 말하면 納稅者는 답변의 내용에 따라 계획했던 經濟去來를 당초 계획대로 하기도 하고, 포기하기도 하고, 또는 거래의 형식을 조세부담이 적은 쪽으로 선택하기도 한다. 따라서 이 경우의 例規는 納稅者에게 課稅要件事實의 선택을 지도하는 의미가 있어 전자의 例規에 비해 보다 중요한 이해관계를 창출한다고 하겠다.

Ⅲ. 明確性 · 豫見可能性의 要請

이상 두 가지의 상이한 質疑에 대한 例規의 예를 들었으나, 어느 쪽이든 納稅者에게 明確한 해답을 줄 것이 요구된다. 事前 指導機能을 갖는 例規의 경우는 물론이지만 事後的 指導機能을 갖는 例規의 경우도 納稅者로 하여금 조세부담의 구체적 내용을 제시하고 그 방향으로 稅務處理를 유도하는 기능을 하므로 그 내용이 분명하여 납세자에게 재삼 의문의 여지를 주지 않도록 해야 하는 것이다.

한편, 장래의 去來에 관한 질의는 납세자가 장차 기도하는 經濟去來에 관한 의사결정을 하기 위해 사전에 그에 부수하는 租稅負擔을 측정하려는 것이므로 그에 대한 응답은 明確性에 더하여 納稅者에게 豫見可能性을 줄 수 있어야 한다. 즉 납세자가 질의한 사항을 실천할 때 그 실제의 稅法的 效果가 응답과 같은 내용으로 주어져야 하는 것이다.

이상과 같은 明確性과 豫見可能性은 한마디로 例規가 신뢰성을 지녀야 함을 뜻하며 그러기 위해서는 例規의 내용이 責任性 있게 이루어져야 할 것이다.

例規의 내용이 責任性을 구비하려면 결국 例規가 정확해야 하고, 실천적 지침이 될 수 있도록 具體性을 띠어야 할 것이다.

IV. 例規의 指導·答辯機能의 實情

1992년 5월 大韓商工會議所가 주관한 租稅行政에 관한 설문조사 중 例規의 지도기능에 관한 문항이 있었다. 설문은, “납세자가 당국에 서신으로 의문점에 대해 질의를 하면 그 답을 주고 있는데, 도움이 되는가?”였다. 이에 대한 응답 중 「① 대부분 의문점을 해결해 준다」는 16.3%(50명)에 불과하고, 「② 풀리지 않는 경우도 있다」가 53.3%(163명), 「③ 응답의 내용이 모호하여 별 도움이 되지 않는다」가 11.8%(36명)로서 응답자 중 65.1%가 例規에 만족하지 못하고 있음을 보여 주었다²⁾. 결국 현재 例規는 납세자에 대해 구체적 사안에 대한 納稅指導機能을 제대로 수행하지 못하고 있다고 말할 수 있겠는데, 그 원인은 앞서 본 바와 같이 실제의 例規가 그 지도답변기능의 전제로서 갖추어야 할 요건을 구비하지 못한 데 있다고 해야 할 것이다.

현재 납세자들의 질의에 대해 행해지고 있는 例規의 내용을 검토해보면 위와 같은 設問調查結果에 수긍이 간다. 1992년 4월 재무부 세제실에서 발간한 「'91년 國稅例規集」에 실린 例規 중 法人稅 부분만 가지고 그 문제점을 분석해 보기로 한다. 同 例規集에는 租稅減免 부분까지 포함해 모두 51건의 예규가 실려 있다. 이 중 既述한 指導機能에 특기할 만하다고 생각되는 例規들만 추려보면 다시 다음과 같은 유형별로 나누어 볼 수 있다.

2) 大韓商工會議所, 『課稅行政의 合理化方案』, 1992. 12, p. 42 참조.

1) 모범적인 例規의 예

例規 중에는 納稅者의 질의에 대해 명쾌한 해답을 주는 모범적인 응답도 많다. 예컨대, 의약품의 수입상이 시장개척을 위해 안내문을 각 약국에 우송하고 그 중 거래를 희망하는 약국에 대해서는 수입약 2박스씩을 무상으로 주고자 하는데 이것이 광고선전비나 견본비로 세무처리가 가능한지를 묻는 질의에 대해, 「귀 질의의 경우 불특정 다수인이 아닌, 거래를 희망하는 약국에 한하여 사회통념상 단순한 견본품으로 보기 어려운 의약품을 無償으로 제공하는 것이므로 견대비로 보는 것이 타당함」³⁾ 이라고 답한 것이 있다. 이 例規는 문장은 짧지만, 납세자가 알고자 하는 稅務處理의 방향을 명확히 제시해 주었고, 이에 대해 理由說示도 뚜렷하므로 回信의 說得力 내지는 信賴度를 충분히 갖추었다고 평가할 수 있다. 특히 이 질의는 既發生한 사실이 아니고 장차의 계획에 관련된 문의인데, 既述한 豫測可能性을 부여하는 데도 문제가 없다.

다른 예로 해운항만청이 해운업법 제17조 1항에 의해 지정하는 낙도 보조항로의 운행선박에 대해 缺損金을 보전해 주고 있는데, 이 때 선박의 減價償却費는 法人稅法에 의해 산정한 금액을 지급하고 있는 바, 그 처리방법에 대해 다음과 같이 질의하였다.

〈질의〉

가. 선박을 買入함에 있어 5년간 분할상환계약서에 의거 발생한 이자액을 당초 매입가액에 가산하여 감가상각비 계상기준으로 인정하여야 하는지의 여부와 법적 근거

3) 법인 22631-854, 1991. 6. 24.

나. 개인이 소유하였던 선박의 船價가 잔존가액이 1천만원에 불과한 것을 개인사업자가 주식회사에 1억원 상당액으로 賣渡하였을 시 매입자인 주식회사에 매입가액(1억원 상당)을 기준으로 감가상각비를 計上, 지급하여야 하는지의 여부와 법적 근거

이에 대해 다음과 같이 회신하였다.

〈회신〉

1. 질의 「가」에 대하여

선박을 장기연불조건으로 買入함에 따라 선박가액에 가산하여 이자상당액은 당해 선박의 취득가액에 포함하는 것이므로(법인세법 기준통칙 2-15-1~21 참조), 연불이자를 포함한 선박취득가액을 기초가액으로 하여 감가상각을 할 수 있는 것임.

2. 질의 「나」에 대하여

질의내용이 불분명하여 정확한 회신을 하기 어려우나, 선박을 특수관계인으로부터 “時價”를 초과하여 買入한 경우에는 그 시가초과액 부분은 감가상각을 할 수 없는 것이며, 특수관계가 아닌 자로부터 “時價”를 초과하여 매입한 경우에는 “時價”의 100분의 130을 초과하는 금액은 감가상각을 할 수 없습니다(法人稅法 施行令 제40조, 제46조 참조). 이 경우 “時價”는 법인세법시행규칙 제16조의 2의 규정에 의하여 결정하는 것임.

위 회신을 보면 앞의 例規처럼 매우 분명한 해답을 주고 있다. 특히 회신의 2에서는 질의에 나타나 있지 아니하나 가능성이 있는 상황(특수관계자간의 거래)까지 예시하며, 그러한 경우와 그렇지 아니한 경우의 처리방법을 구분하여 해답을 주고 있어 매우 바람직한 例規라 하겠다. 물론 이것은 일반 납세자를 상대로 한 것이 아니고 다른 관청을 상대로 한 것이어서 보다 성의를 기울인 것인지 모르나, 일반 납세자의 경우 오히려 指導의 필요성이 더욱 크므로 차등을 둘 것은 아니며, 모든 질의에 대해 同質의 책임성 있는 답변을 주어야 할 것이다.

2) 理由 不說示의 例

대부분의 例規에서 발견되는 흠은 답변에 대한 理由說示가 없거나 불충분하다는 점이다. 질의 중에는 문제된 사안을 설명하고 그 세무처리에 대해 甲說과 乙說이 있는데 어느 것이 타당하냐는 형식을 취한 것이 많은데, 이런 경우 단순히 “甲說이 타당함”이라는 답변만 하고 그 이유에 대해서는 침묵을 지키는 예가 많다.

또 약간의 문장을 쓰더라도 예컨대 「귀 질의의 경우는 租稅減免規制法 제40조의 5 제1항의 규정에 의한 租稅減免을 받을 수 없는 것임」이라고 결론만 답하는 예가 많다.

질의를 하는 납세자측에서는 이러한 답을 가지고도 자신이 제시한 상황에 대한 해결점을 발견할 수 있는 경우도 있겠으나, 그 답에 대한 타당한 이유를 알지 못하므로 우선 신뢰성을 갖기 어렵다. 그 밖에도 理由說示가 현실적으로 중요한 까닭이 있다.

첫째, 理由說示가 있을 경우에는 질의자가 당해 法條의 論理와 취지를 이해할 수 있으므로 차후 유사한 사례에 스스로 대응할 수 있는 능력을 갖추게 된다. 그렇지 않고 단지 결론만을 말한다면 질의자는 조금만 상황이 변하여도 해결능력을 결하게 된다. 예컨대 앞서 수입약품의 무상배포에 관한 질의를 놓고 보면, 同 質疑者가 장차 똑같은 거래 희망 약국에 대해 약품이 아닌 탁상시계와 같은 선물을 공여하고자 할 때, 수혜자들이 「不特定多數人」이 아니므로 광고선전비가 되지 않으리라는 것을 스스로 판단할 수 있을 것이다. 만일 질의에 대해 단순히 “광고선전비가 아니다”라고 답했다면 그 이유를 파악하지 못하는 까닭에 탁상시계의 상황에서는 스스로 답을 구할 수 없을 것이다.

둘째, 理由說示가 있음으로써, 질의자는 자신이 유리한 쪽으로 상황(과세요건사실)을 변동시킬 수 있다. 역시 위 수입약품의 예를 들면 질의자는 다소라도 거래가능성이 있는 보다 많은 약국을 선정하여 보다 소량의 시약품을 송부함으로써 광고선전비로 인정받을 수 있는 길을 택

할 수 있는 것이다. 그러나 理由說示가 없다면, 질의자는 자신에게 유리한 方向修正이 무엇인지 알 길이 없다.

3) 模糊한 例

회신의 내용이 모호하여 질의자에게 전혀 지침을 주지 못하는 예규도 꽤 있다. 아래에 몇 건의 예규를 소개한다.

예 1 : 어느 法人이 「法人이 일정한 양식의 賣買契約書에 의하여 製品의 종류·계약금·인도금·잔금에 대한 할부기간·불입일자·불입방법·근저당 설정 또는 公證·保證 등 기타 조건 등을 買入者와 개별적으로 협의하여 결정한 후 契約를 체결하는 경우로서, 당해 製品의 引渡期日의 다음날부터 최종 賦拂金의 支給期日까지의 기간이 2年 이하인 경우 法人稅法 제17조의 損益歸屬時期에 대하여 의문이 있어 질의함」이라는 서두하에 상품을 인도한 날이 속하는 事業年度의 損益으로 할 것인지, 아니면 각 사업연도의 회수할 금액과 대응비용을 각 사업연도의 損益으로 할 것인지를 문의한 質疑가 있다.

이에 대해 회신은 「法人稅法施行令 제36조 제1항 또는 同條 제2항의 規定에 의한 割賦 또는 延拂賣買의 條件에 해당하는 경우에만 法人稅法 제17조 제6항의 규정에 의하여 割賦代金 등의 回收期日이 속하는 事業年度에 損益을 計上할 수 있는 것임」이라고 답하였다.

위 질의는 자신의 판매방식으로 보아 法人稅法 제17조 6항 및 제36조의 적용대상이 되는지를 문의한 것이다. 그러므로 이 질의는 「商品을 인도한 날이 속하는 사업연도에 귀속시키라」든지, 「할부금이 수입되는 사업연도에 귀속시키라」는 답과 아울러 그에 대한 설명을 요구한 것이다. 이에 대하여 「法人稅法 제17조 6항과 施行令 제36조 1항을 참조하라」고 답하는 것은 물음에 대한 되물음에 지나지 않는다.

예 2 : 「어느 法人이 1988사업연도에 特殊關係 있는 者와의 金錢去來

를 함에 있어 利率을 一般當座 貸越利率인 11.5%로 約定하였는 바, 동 법인이 4, 5년 전에 차입하여 쓰고 있는 자금 중에는 年利 12.5%의 금액이 있으나, 1988年度에 발생한 借入金은 전연 없으므로 同 法人의 경우에는 높은 利率로 借入하여 轉貸한 것에 해당하지 아니하는데, 이와 같은 경우 1988사업연도의 貸與金에 適用利率을 11.5%로 하면 되는지 아니면 12.5%를 適用해야 하는 것인지의 여부」에 대하여 질의한 것이 있다. 이에 대해 회신은 「貴 질의는 法人稅法 基本通則 2-14-12...20(特殊關係者間の 適正利率)을 참조하여 不當行爲計算 否認對象 해당 여부를 판정하는 것임」이라고 답하였다.

이 질의에서 질의자가 궁금해 하는 것은 基本通則 「2-14-12...20」의 단서에서 特殊關係者에게 一般當座 貸越利率로 금전을 대여하더라도 높은 이자율로 借入하여 대여하는 경우에는 不當行爲 否認對象으로 삼는다고 해석하고 있는 바, 特殊關係者에게 대여하기 4, 5년 전에 높은 利率로 借入한 것이 있더라도 위 通則의 但書가 적용되는냐는 점이다. 이에 대해 위 회신과 같이 문제된 通則規定을 참조하라고만 답해서는 질의자가 어떤 지침도 얻을 수 없는 것이다.

예 3 : 1990. 12. 31 改正前 租稅減免規制法 제7조의 제5항에 의한 우리社株組合員의 출자금액의 소득공제에 관해 「內國法人이 金錢出資를 받아 資本을 증가한 경우 우리社株組合員이 金錢出資를 한 금액이 있는 때에는 租稅減免規制法 제7조의 2 제5항 및 같은 法 施行令 제4조의 2 제10, 11항에 의거 높은 控除率을 적용하여 增資所得控除를 함에 있어 貴部の 有權解釋(所得22601-129, 89. 2. 2)은 우리社株組合員 出資金額의 범위를 所得稅法施行令 제42조 제1항의 규정에 의하도록 하고 있는 바, 그 出資金額의 計算을 增資時點을 기준으로 할 것인지 또는 預託義務 등을 이행한 경우에 한정할 것인지의 여부에 대하여 다툼이 있어 질의함」이라는 질의가 있었다.

이에 대해 회신은 「租稅減免規制法 제7조의 2 제5항 및 同法施行令

제4조의 2 제10항·제11항의 규정에 의거 增資所得控除時 높은 利子率이 適用되는 우리社株組合員의 出資金額은 所得稅法 제21조 제4항 및 舊所得稅法施行令 제42조의 규정에 의한 우리社株組合의 組合員이 당해 組合을 통하여 出資한 金額을 말하는 것임」이라고 답하였다.

위 질의는 租減法上的 높은 率 控除의 要件 충족 여부를 묻고 있는 것이 아니라, 控除 가능한 시점이 「종업원들이 출자한 때」나, 「證券金融에 예탁한 때」나를 묻는 것임은 문장상 명백하다. 그렇다면 이에 대한 회신은 마땅히 “출자시점”이다 또는 “예탁시점”이다(혹은 제3의 시점이라면 그 시점)를 밝혀 주었어야 할 것이다. 이 회신을 가지고는 의문 사항에 대한 의사결정이 전혀 불가능하다.

참고로 舊所得稅法施行令 제42조(1988. 12. 31. 改正 前)에는 우리社株組合의 要件으로서 「당해 조합원이 취득한 당해 法人의 주식은 취득일로부터 1년간 한국증권금융주식회사에 예탁할 것」을 요구하고 있다(同條 1항 2호). 이 규정을 가지고 增資所得控除의 控除時點을 證金에 예탁한 시점이라고 해석할 여지가 있는데, 혹 응답자는 이를 의식하고 예탁시로 해석하라는 뜻으로 위와 같은 회신을 하였는지도 모른다. 그러나 이와 같은 해석도 의문이려니와, 그렇다 해도 위와 같이 회신해서는 응답의 참뜻을 알 수 없다.

V. 改善方案

1. 例規의 一般規定 設置

현재 納稅者의 질의에 대한 例規는 대부분 핵심적인 답을 피하거나 내용이 모호하여 納稅者의 個別指導機能을 다하지 못하고 있다. 그러므로 차후 例規는 다음과 같은 점에 역점을 두어 答辯慣行을 시정하되, 답변의 요령에 관한 일반원칙을 基本法에 반영하고 그 시행령에 보다 구

체적인 요령을 제시하는 것이 바람직하다. 同 要領 또는 指針에는 다음과 같은 사항을 규정하도록 한다.

1) 答辯의 範圍

納稅者가 質疑에서 물은 사항은 반드시 전부 답변하도록 한다. 그리고 질의한 취지를 파악하여 정면으로 답변하여야 한다.

2) 理由 說示

答辯은 「결론」과 「이유」를 구분하여 기재하고, 「결론」에서는 질의자가 문의한 사항에 대한 직접적인 해결사항을 기재하고, 「이유」에는 「결론」을 정당화하는 논리를 전개한다. 「이유」 속에는 관련되는 관례, 심사결정례, 심판례, 과거의 예규가 있다면 이를 아울러 소개해 주도록 한다.

때로 질의자가 자신의 질의에 대해 예상가능한 답과 이유를 「甲說」, 「乙說」 등의 형식으로 구분하여 소개하는 수가 있는데, 이 중에서 타당한 부분을 채택하여 답할 경우에도 「理由」에서 반복 기재하도록 한다. 그 이유는 질의자가 제시한 예상 답이 결론에서는 타당하나 그 이론전개가 잘못될 수도 있으므로 잘못된 사항은 수정해서 답하도록 한다.

3) 責任限界의 明示

例規 중에 모호하거나 회피성의 답이 있는 까닭은 답변을 작성한 공무원이 무성의한 탓도 있을지 모르나, 질의내용이 모호하므로 타당한 답을 찾기 어려운 경우도 있고, 실제의 상황에 따라 다양한 답이 나올 수 있으므로 질의자가 제시한 경우 무엇이든 斷定的인 답을 하는 것은 答辯者(또는 答辯機關)가 질의자로부터 책임을 추궁당하는 위험부담이

있어 모호한 답을 택할 수밖에 없는 사정도 이해할 수 있다. 이러한 문제는 다음과 같이 해결하도록 한다.

첫째, 모호한 점이 있는 경우에는 그 모호한 점을 지적한 후, 질문의 취지라 생각되는 사항에 대한 답변을 하고, 질문사항을 보다 명확히 하여 재차 질의하거나 참조 판례·例規 등을 제시하며 참고하도록 권유한다.

그리고 질의자가 질의내용에 별 의문점은 없으나, 추가되는 사항이 있으면 답이 달라질 수 있는 가능성이 있을 경우 답변자의 책임범위를 명시하도록 한다. 예컨대 다음과 같이 표현한다.

「이상 회신의 내용은 귀하가 질의서에 기재한 사항만을 토대로 작성한 것이며 기재하지 않은 관련사항에 따라서는 결과가 다를 수도 있습니다. 예컨대...(달라질 수 있는 사항을 가급적 예시해 준다)」

이상의 例文을 모든 回信書에 양식화하여 기재하는 것도 좋을 것이다.

이상 법제화하여 「要領」 또는 「指針」으로 다루어 시행함이 바람직한 답변기준을 예시하였는데, 이상과 같은 요령으로 답하자면 상당한 人力과 비용이 소요될 것으로 생각된다. 그러므로 質疑를 받을 때에는 적절한 費用을 징수하는 것도 신중히 검토해 볼 만하다.

2. 課稅見積制度(Advance Ruling)의 導入

納稅者가 장차 어떠한 經濟去來를 계획하고 이에 대한 租稅效果를 課稅廳 또는 上位 課稅當局에 문의한 경우 이에 대해 課稅廳이 스스로에게 구속력이 있는 의견을 제시해 주는 제도가 여러 나라에서 시행되고 있다⁴⁾. 즉 納稅者가 문의한 사항에 대해 그 租稅負擔을 예고해 주고, 추

4) J. Rivier, "Auskünfte über zukünftige Sachverhalte(Advance Ruling), Praxis und Rechtmässigkeit," IFA Cancun Congress(1992), Seminar A : 프랑스, 네덜란드, 독일, 스웨덴, 미국의 제도가 소개되어 있다.

후 다른 사정의 변동없이 納稅者가 문의사항을 실천할 경우 課稅廳은 예고해 준 내용과 다른 내용의 課稅를 할 수 없는 제도다. 이를 보통 Advance Ruling이라 하는데, 우리말로는 「課稅豫告制」 또는 「課稅見積制」로 번역할 수 있다.

이 제도는 納稅者에게 장래의 租稅負擔에 대한 確定的인 豫測可能性을 부여함으로써 納稅者에게 經濟去來의 선택가능성을 주고, 또 장차의 課稅에 관한 분쟁을 예방한다는 취지에서 두는 제도이다.

우리의 현행 稅法에서도 이에 접근하는 효과를 발견할 수 있다. 즉 納稅者가 자신이 계획하는 去來에 관한 질의를 하고 이에 대한 예규를 얻은 뒤, 문제의 去來를 실천하였을 때 課稅廳이 예규와 다른 내용의 課稅를 한다면, 納稅者가 信義則(國稅基本法 제15조)의 위반을 이유로 과세처분의 위법을 주장하는 것이다.

그러나 지금과 같은 質疑의 慣行으로 보아 모든 경우에 信義則을 적용하기는 어려울 것이라 생각된다. 질의자가 한 실제의 去來에서는 질의 당시와 사정이 달라진 것도 있을 것이고, 앞서 지적한 바와 같이 지금의 답변관행을 보아서는 信義則上의 責任을 부여하기도 어렵다. 그리고 課稅廳이 확정적인 課稅豫告를 하기 위해서는 관련된 사정에 관한 보다 많은 情報가 필요하기 때문이다. 그러므로 위에 소개한 課稅見積制를 成文制度로 도입하여 納稅者(質疑者)가 일정한 구체적인 정보를 제공하고 課稅廳이 質問·檢査를 하게 하는 등의 보다 엄격한 요건을 설치한 후 課稅廳의 예고에 대해 拘束力을 주도록 하는 방안을 연구해 볼 만하다.

第8章 寡占株主의 第2次 納稅義務制度의 改善

I. 問題點

國稅基本法 第4章 第2節에서는 네 가지 유형의 第2次 納稅義務制度를 두고 있다. 이 중에서 寡占株主의 第2次 納稅義務에 관한 제39조를 제외하고는 모두 日本 國稅徵收法을 母法으로 했던 舊國稅徵收法에 규정되어 있던 것으로, 1974년 國稅基本法이 제정되면서 그 내용을 그대로 흡수한 것이다. 그러나 寡占株主의 第2次 納稅義務制度는 國稅基本法의 제정과 더불어 신설된 것으로 다른 立法例에서는 찾아보기 어려운 독특한 규정이다. 그럼에도 불구하고 寡占株主의 第2次 納稅義務에 관한 國稅基本法 제 39조 제2호는 다른 第2次 納稅義務 관계규정에 비해 가장 適用頻도가 높은 조문이다. 그 이유는 1992년 말 현재 稅籍을 갖고 있는 9만 1,428개의 營利 內國法人 중 91.5%에 달하는 8만 3,623개의 법인이 株式會社¹⁾, 그 중 688개의 上場法人을 빼고는 대부분이 친족·친지들을 주주로 하는 소규모의 폐쇄적인 회사들이므로 실상 우리나라 회사의 거의 전부가 동 규정의 적용대상이라 할 수 있기 때문이다.

第2次 納稅義務制度는 稅收의 逸失을 방지하기 위한 제도지만, 한편 課稅物件과 무관한 듯한 제3자에게까지 納稅義務를 확장시키는 制度이므로 제3자, 즉 第2次 納稅義務者에게는 재산권의 중대한 제약이 된다. 그러므로 第2次 納稅義務制度는 賦課의 正當性(Rechtsfertigkeit)이 충분히 인정되는 경우에 적용되어야 하며, 또 正當性이 인정되는 범위 내에서 운영되어야 한다.

1) 國稅廳, 『1993 國稅통계연보』, 통계 2-3-6.

寡占株主의 第2次 納稅義務制度는 다른 第2次 納稅義務에 비해 정당성의 기초가 허약한 편이다. 예컨대 清算人 등의 第2次 納稅義務(基本法 제38조)는 본래의 納稅義務者인 法人의 無資力에 대해 有責함을 근거로 하고, 寡占株主의 納稅義務에 대한 法人의 第2次 納稅義務는 실질적으로는 寡占株主의 책임자산을 환가하는 방법의 하나로 볼 수 있으므로 第2次 納稅義務의 부과근거가 일단 설득력있게 마련되지만, 寡占株主의 第2次 納稅義務에 대해서는 그 타당근거를 선명하게 설명하기가 어렵다.

寡占株主의 第2次 納稅義務는 會社法의 대원칙인 株主有限責任의 法理에 어긋나는데, 이같은 私法上의 대원칙을 깨뜨려가면서까지 寡占株主의 책임을 물을 때에는 실제법적 정의에 부합하는 타당근거가 마련되어야 할 것이며, 그에 관한 구체적인 규정의 입법이나 해석도 역시 타당성이 있는 범위 내에서 제한적으로 과세하는 방향으로 이루어져야 함은 물론이다.

1993년 말 國稅基本法의 改正으로 寡占株主의 第2次 納稅義務에 관한 제39조가 改正되었으나, 뒤에 보는 바와 같이 근본적인 問題點은 개선되지 않았다. 그러므로 다음 기회의 개선을 기대하며 이하 問題點과 立法方向을 제시한다.

II. 論理的 根據

國稅基本法 제39조 제2항이 발행주식의 100분의 51 이상을 소유하는 자를 寡占株主라 하고 그에게 책임을 지우는 것을 보면, 商法上 理事選任을 위한 普通決議要件(商法 제384조)을 의식한 것이고, 따라서 회사에 대한 私法的 觀點에서의 支配力을 근거로 한 것이다. 그러나 회사에 대해 지배적 지위에 있다는 것만으로 바로 第2次 納稅義務의 근거가 될 수는 없고, 負擔의 公平이란 차원에서 이를 정당화시킬 수 있는 논리가 마련되어야 할 것이다.

1. 法人格否認論의 根據性

有限責任의 原則을 깨뜨리고 寡占株主에게 第2次 納稅義務를 과할 수 있는 정당성의 근거가 무엇이나에 대해 立法 當時 主務官廳에서는 상법상의 法人格否認理論을 근거로 주장하였다.

法人格否認理論이란 개인이 실질적으로 자기의 개인사업을 하면서 有限責任을 누릴 목적으로만 회사형태를 이용하고 회사가 資力이 없게 되었을 때에는 有限責任을 주장하여 거래상의 責任을 回避하는 폐단을 방지하기 위하여 일정한 요건하에서 회사의 법인격을 부인하고 주주의 개인적인 거래로 보고 그 책임을 묻는 이론이다. 그러나 法人格否認理論을 寡占株主의 第2次 納稅義務에 관한 現行 制度의 이론적 근거로 삼는 데에는 무리가 있다.

첫째, 法人格 否認論은 회사지배의 실질적인 내용을 파악하여 주주의 책임을 묻는 것이나, 寡占株主의 책임은 발행주식 총수의 51%라는 수량적 기준만을 충족하면 획일적으로 발생하고, 法人格否認論이 요건으로 삼는 회사의 완전한 지배라든가, 회사와 지배주주의 동일성이라든가 하는 요건은 요구하지 아니한다.

둘째, 法人格否認論을 적용하여 法人格을 否認하면 법인의 納稅義務는 바로 支配株主 자신의 納稅義務가 될 것이나, 國稅基本法 제39조를 적용하더라도 納稅義務가 바로 寡占株主의 의무가 되는 것이 아니고 여전히 법인의 納稅義務이고 寡占株主는 보충적인 이행책임을 질 뿐이다²⁾. 이같이 法人格否認論은 寡占株主의 第2次 納稅義務制度와는 요건과 효과를 달리하므로 제2차 납세의무의 근거로 원용되기는 어렵다.

2) 法人格否認論에 관해 상세하게는 李泰魯·李哲松, 『會社法講義』, p. 34 이하 참조.

2. 大法院 判例의 根據性

우리 대법원 판례는 第2次 納稅義務制度의 입법취지와 정당성의 근거를 다음과 같이 설명한다. 즉 第2次 納稅義務制度는 「租稅徵收의 확보를 위하여 원래의 納稅義務者와 특수한 관계에 있는 제3자에 대하여 원래의 納稅義務者로부터 징수할 수 없는 금액을 한도로 하여 보충적으로 納稅義務를 부담케 하는 制度로서, 일반적으로는 형식적으로 제3자에게 귀속되어 있는 경우라도 실질적으로는 원래의 納稅義務者에게 그 재산이 귀속되어 있는 것으로 보아도 공평을 잃지 않는 경우 등 形式的 權利의 歸屬을 부인하여 사법질서를 어지럽히는 것을 피하면서 그 형식적 권리귀속자에게 보충적으로 納稅義務를 부담케 하여 징수절차의 합리화도 아울러 도모하려는 制度」라고 밝히고 있다³⁾.

위 大法院 判例의 설명을 쉽게 풀이하자면, 재산이 형식적으로는 A(第2次 納稅義務者)에 귀속되어 있더라도 실질적으로는 B(본래의 納稅義務者)에게 귀속한다고 볼 수 있는 경우, A의 귀속을 부인하고 B에게 귀속되는 것으로 보아 그 재산으로부터 B의 國稅를 징수한다면 私法 秩序를 혼란시킬 터이니 그렇게 하지 않고 A에게 보충적인 納稅義務를 과한다는 뜻이다. 이는 원래 일본에서 1959년의 國稅徵收法 改正을 준비하기 위해 설치되었던 「租稅徵收制度調査會」의 조사보고서(1958)에서 第2次 納稅義務制度를 정의했던 것이다. 그 후 일본의 몇몇 하급심에서 이 정의를 따른 바 있고, 대부분의 학자들도 이에 따르고 있으나, 日本의 最高裁判所는 이와 달리 第2次 納稅義務를 「租稅徵收의 확보를 위해 본래의 納稅義務者와 동일한 책임을 과하더라도 공평을 잃지 아니하는 특별한 관계에 있는 제3자에 대하여 보충적으로 과하는 의무」라고

3) 大法院, 1982. 12. 24. 判決, 82누192.

설명한다⁴⁾. 우리 大法院이 인용한 日本 租稅徵收制度調査會의 定義나 최고재판소 판결의 定義는 일본의 第2次 納稅義務制度에 대한 설명으로 는 타당하지만, 우리나라의 第2次 納稅義務制度 일반에 대한 설명으로 는 적당하지 않다. 적어도 寡占株主와 事業讓受人의 第2次 納稅義務制度에 대해서는 그러하다.

일본에서는 우리나라 國稅基本法 제38조에 해당하는 清算人 등의 第2次 納稅義務(日 徵收法 제34조) 그리고 國稅基本法 제39조 제1호에 해당하는 無限責任社員의 第2次 納稅義務(日 徵收法 제33조), 國稅基本法 제40조에 해당하는 同族法人의 第2次 納稅義務(日 徵收法 제35조)를 포함하여 모두 여덟 가지의 第2次 納稅義務를 규정하고 있는데 (日 國徵法 제33~41조), 어느 것이나 위 설명에 부합하는 경우다.

우리의 第2次 納稅義務制度 중에서 國稅基本法 제38조에서 정하는 清算人 등의 第2次 納稅義務와 同法 제40조에서 정하는 法人의 第2次 納稅義務는 위 설명에 부합한다고 할 수 있다. 清算人 등의 제2차 납세의무의 경우 원래 분배할 수 없는 법인의 재산을 분배하고, 분배받은 것이므로 그들의 재산은 실질적으로 법인의 재산으로 볼 수 있기 때문이다. 그리고 제40조의 법인의 재산의 일부는 경제적으로는 寡占株主의 재산이라 볼 수 있다. 그러나 國稅基本法 제39조 제2호의 경우 아무리 寡占株主라 하더라도 법인의 재산을 寡占株主의 재산으로 볼 실질적 바탕은 존재하지 않는다. 따라서 대법원 판례의 근거론은 논리적 타당성이 없다.

4) 日 最判, 1975. 8. 27, 民集 27卷 7號.

3. 實質課稅原則의 根據性

稅法上 형식적 귀속관계를 부인하고 제3자에게 책임을 귀속시킬 수 있는 가장 강력한 논리는 實質課稅의 原則(基本法 제14조)이다. 위에 설명한 法人格否認論도 세법관계에 적용될 때에는 實質課稅原則의 변형된 표현에 지나지 않는다. 寡占株主의 第2次 納稅義務는 實質課稅原則에 의해 설명하기도 어렵다. 寡占株主라는 사실 자체만으로 법인의 소득이 經濟的·實質的으로 寡占株主에게 귀속된다고 볼 수는 없기 때문이다.

4. 立法的 補完의 必要

이상과 같이 寡占株主의 第2次 納稅義務를 정당화할 마땅한 근거를 기존의 논리로 설명하기 어렵다. 달리 엇비슷하게나마 寡占株主의 책임을 물을 수 있는 根據를 찾는다면 理事選任을 통해 會社를 지배할 수 있는 寡占株主가 納稅義務의 일반담보가 되는 회사재산의 보전을 게을리했다는 점, 즉 擔稅力의 관리를 잘못했다는 점에 착안해 볼 수 있다. 그러나 이것도 寡占株主의 私法的 無能을 稅法的으로 문책하는 결과가 되어 역시 개운치가 않다.

이상과 같이 寡占株主의 第2次 納稅義務는 설득력 있는 근거제시가 대단히 어려운데, 이는 國稅基本法 제39조가 법인과 주주의 실질적인 관계를 고려함이 없이 51% 이상의 주식소유라는 수량적 기준만을 택했기 때문이다. 그러므로 이 制度가 타당성을 갖기 위해서는 현재의 형식적 기준 외에 실질적 기준이 추가되어야 한다. 한편 세법적인 형평을 유지하는 범위에서 제3자에게 책임을 전가시킨다면 본래의 納稅義務者의 擔稅力이 제3자에게 이전되었을 때에 그 이전된 금액의 범위 내에 국한해야 할 것이다. 예컨대 법인의 재산이 최근 일정기간 내에 寡占株主에게 유출된 경우 그 금액의 범위에서 第2次 納稅義務를 지게 하는 것과 같다.

Ⅲ. 成立要件上의 問題點

1. 寡占株主要件的 妥當性

1993년 말의 改正 前 제39조 2호 및 改正法 제39조 2항에서는 寡占株主를 特殊關係者와 더불어 發行株式 總數의 100分の 51 以上을 소유하는 자로 定義하는데, 이는 명백한 立法의 錯誤다.

本 制度는 寡占株主의 회사에 대한 지배력에 기초하고 있다. 회사에 대한 지배는 여러 가지 형태로 행해지지만, 일반적으로 株主總會에서 理事를 자기 뜻대로 선임할 수 있는 決議要件인 「議決權 있는 株式의 과반수 출석에 과반수 찬성」을 충족시킬 수 있는 수량의 주식을 가지고 있으면 거의 완전한 지배권을 가졌다고 할 수 있다. 그리고 출석주주가 보통 얼마라고 단정할 수 없으니 全株主가 출석한다고 가정하면, 결국 議決權이 있는 주식 총수의 과반수를 가지고 있으면 지배주주라고 말할 수 있다. 회사지배 문제에 근거해서 말한다면 「議決權 있는 株式」의 과반수면 족할 것을 同法에서 「발행주식총액」의 100분의 51 이상으로 잡은 것도 적절치 않으려니와 「100분의 51」이라 한 것도 「100분의 52 이상」이라고 한 것이나 마찬가지로 부적절하다. 과반수는 100분의 50에 1주를 더한 것이니, 예컨대 발행주식이 10,000주일 경우 과반수는 5,001주가 될 것이고 100분의 51은 5100주가 되므로 99주의 차이가 생긴다. 한편 寡占株主의 특수관계의 일종으로 100분의 50 이상의 출자관계로 연결된 법인 또는 자연인을 열거하고 있는데(시행령 제20조 참조), 이것은 寡占株主의 요건으로 정하는 100분의 51 이상과 균형이 맞지 않을 뿐 아니라, 회사의 支配力을 기준으로 한 것이라면 「100분의 50 이상」이 아니라 역시 「過半數」라고 해야 한다.

2. 名義株主의 排除方法

우리나라 株式會社의 株主構成 實態를 보면 회사설립시 7인 이상의 發起人 檢 株主數를 갖추어야 하고(商法 제288조, 제293조) 募集設立을 할 경우에는 1인 이상의 募集株主가 필요하며(商法 제301조), 寡占株主에 대한 制度上의 불이익을 피하기 위하여 株式을 數人의 이름으로 分散시킬 必要가 있고, 그러기 위하여 他人의 名字를 借用하거나 盜用하여 그 이름으로 株式을 引受하거나 그 앞으로 株式을 讓渡하는 수가 많다. 이 경우 그 他人은 實제 株主가 될 意思 없이 名義만 株主로 되어 있으므로 이를 名義株主라 하며 그 名字를 사용하여 자기 계산으로 株式을 소유하는 主를 實質株主라 한다.

名義株主가 寡占株主이거나 아니면 名義株主 및 그와 特殊關係에 있는 주주의 株式을 합산하여 寡占株主가 되더라도 名義株主에게 第2次 納稅義務를 科하는 것은 實質課稅의 原則에 反한다. 과거 寡占株主의 第2次 納稅義務에 關한 爭訟사건은 대부분 명의주주에 關한 것이었는데, 判例는 일찍이 같은 理由에서 「第2次 納稅義務를 부담시키기 爲해서는 寡占株主로서 法人의 運用을 실질적으로 지배할 수 있는 위치에 있음을 요하며 形式上 主주명부에 主주로 登載되어 있는 事實만으로 곧 寡占株主로서의 納稅義務를 부담시킬 수 없다」⁵⁾는 태도를 유지하고 있으므로, 현재 寡占株主가 第2次 納稅義務를 모면하는 유력한 길이다. 최근에 들어 名義株主임을 理由로 제기하는 行政訴訟의 건수가 부쩍 늘고 있는데, 거의 納稅者가 勝訴하고 있는 것이 흥미롭다. 한편 納稅者 中에는 實제 支配株主임에도 불구하고 訴訟에서 名義株主임을 주장하여 면책받는 사례도 많다고 한다.

5) 大法院, 1981. 1. 13. 判決, 80누405 이후 다수.

그리하여 改正法에서는 다음과 같은 규정을 신설하여 名義株主를 제2차 납세의무의 課稅對象에서 제외하고 있다.

〈개정법 제39조 1항 2호〉

2. 과점주주 중 다음 각호의 1에 해당하는 자
 - 가. 주식을 가장 많이 소유하거나 출자를 가장 많이 한 자
 - 나. 법인의 경영을 사실상 지배하는 자
 - 다. 가호 및 나호에 규정하는 자와 생계를 같이 하는 자
 - 라. 대통령령이 정하는 임원

그러나 이 改正規定은 名義株主에 관한 근본적인 해결책은 못된다. 妥當性이 있기는 「나」에서 정한 「법인의 경영을 사실상 지배하는 자」를 파악하여 課稅하는 것이고 그 밖의 자에게는 책임을 묻지 않도록 해야 할 것이다. 그러나 「가」, 「다」, 「라」에 의해 실제 支配株主 아닌 자에게 責任을 물을 수 있는 可能性을 열어 놓은 것이다. 특히 「가」가 名義株主인 경우 과거 名義株主의 문제는 그대로 남게 된다.

IV. 補充性

寡占株主의 第2次 納稅義務는 법인의 재산을 그 법인에게 賦課되거나 그 법인이 납부할 國稅·加算金·滯納處分費에 충당해도 부족한 경우에 발생한다.

第2次 納稅義務가 본래의 納稅義務에 대하여 補充性을 갖는다는 점은 第2次 納稅義務를 규정한 각 규정(基本法 제38~41조)의 문언을 보아서도 명백하고, 또 그렇게 이해하는 데 이견이 없다. 이 보충성을 민법상 保證債務의 補充性과 같은 뜻으로 이해한다면 第2次 納稅義務의 납부고지에 대하여 催告·檢索의 抗辯權을 행사할 수 있다고 해야 할 것이다(민법 제437조). 또 日本 國稅徵收法이 「…부족하다고 인정될 때에는…」라고 규정하고 있는 것(日 徵收法 제33~41조 각 1항 참조)과

는 달리 우리 基本法에서는 「... 부족한 경우에는 ...」 혹은 「... 부족이 있는 때에는 ...」라고 되어 있어 더욱이나 이같이 보아야 한다. 그러나 課稅 實務에서는 法人의 財産에 대한 滯納處分의 결과를 기다리지 아니하고 責任財産 保全의 차원에서 寡占株主의 책임을 묻고 있는 실정이다.

참고로 日本 國稅徵收法 제32조 4항은 第2次 納稅義務者의 財産의 換價는 그 재산의 價額이 현저히 감소할 염려가 있는 때를 제외하고는 본래의 납세자의 재산을 환가에 붙인 후에만 할 수 있다고 규정한다.

第2次 納稅義務의 보충적 성질에 비추어 우리나라 國稅基本法이나 國稅徵收法에는 이같은 규정이 없더라도 마찬가지로 해석하는 것이 옳지만, 더욱 바람직한 것은 이같은 취지를 명문화하는 것이다.

V. 稅額의 範圍

寡占株主는 法人이 납부할 稅額 中 法人의 財産으로 충당하고도 부족한 部分 全額에 대해서 第2次 納稅義務를 진다. 다시 말하면 부족액 중 寡占株主의 持分에 따른 부분에 대해서만 책임을 지는 것이 아니라 부족액 전체에 대해서 책임을 진다는 뜻이다.

이 점에서 다른 第2次 納稅義務者의 책임한도와 균형이 맞지 않는다. 清算人 등의 第2次 納稅義務에 있어서는 청산인은 분배 또는 인도한 재산의 價額을 한도로 하고, 분배 또는 인도받은 자는 각자가 받은 재산의 가액을 한도로 하며(基本法 제38조 2항), 법인이 寡占株主의 納稅義務에 대해 第2次 納稅義務를 질 때에는 법인의 純財産 中 寡占株主의 持分을 限度로 納稅義務를 지게 하고 있다.

寡占株主가 第2次 納稅義務를 지게 한다는 것은 株主有限責任의 원칙을 깨뜨리고 無限責任을 과한다는 것인데, 부족액 전액에 대해 책임을 지게 한다는 것은 재차 책임을 가중시켜 타인의 채무에 대해서 책임지게 하는 것이며, 결과적으로 合名會社나 合資會社의 無限責任社員보다도 불리한 지위로 몰아 넣는 것이 된다.

VI. 數人의 特殊關係者의 責任

寡占株主가 1인이라면 그만이 第2次 納稅義務을 질 것이므로 별다른 문제가 없을 것이나 특수관계자의 소유주식까지 합해서 寡占株主가 된 경우에는 누가 第2次 納稅義務을 지느냐라는 것이 문제된다. 즉 특수관계자 전원이 第2次 納稅義務을 지는가, 아니면 支配株主가 第2次 納稅義務을 지는가이다. 既述한 바와 같이 國稅基本法 제39조 제2호의 취지가 支配株主에게 책임을 귀속시키는 데 있는 것이니 만큼 支配株主만이 第2次 納稅義務을 지도록 함이 타당하나, 법문상으로는 그와 같이 해석할 뚜렷한 근거가 없다. 그래서인지 判例는 특수관계자 전원이 第2次 納稅義務을 진다고 한다⁶⁾. 아울러 판례는 특수관계자들이 전원 「連帶責任」을 지는 뜻으로 판시하고 있다.

그러나 이 역시 법문상으로 뚜렷한 근거를 가진 것은 아니다.

앞서 본 바와 같이 개정법 제39조 1항 2호의 각目に 해당하는 者가 數人이 있을 경우에는 예컨대 지배주주와 생계를 같이 한다는 이유로 第2次 納稅義務을 지며, 만약 다른 주주가 資力이 없다면 그가 전액에 관해 책임을 지는 불공평한 결과가 생길 수도 있다. 그러나 이는 본래 國稅基本法 제39조가 예상했던 바는 아니며, 實質課稅原則에도 反한다. 第2次 納稅義務은 支配株主만이 지도록 개선되어야 한다.

VII. 第2次 納稅義務 履行 後의 稅務

寡占株主가 第2次 納稅義務을 이행하면 이는 辨濟할 正當한 이익이 있는 자의 辨濟이므로(民法 제481조) 당연히 법인에 대하여 求償權을

6) 大法院, 1980. 10. 14. 判決, 79누447.

취득한다. 이와 관련하여 寡占株主가 또한 法人인 경우(母會社)에는 다음과 같은 稅務問題가 후속한다.

즉 第2次 納稅義務를 이행한 母會社는 본래의 納稅義務者인 子會社에 대하여 납부세액에 상당한 求償權을 취득하게 되므로 第2次 納稅義務의 履行으로 곧바로 납부세액에 상당한 자산을 감소시키는 損費가 발생하였다고 볼 수는 없다. 그러나 子會社의 자산부족으로 母會社가 납부세액에 대한 求償權을 행사할 수 없는 상태에 있다면 이 구상채권은 회수할 수 없는 채권으로서 損費로 보아 損金에 算入할 수 있다⁷⁾(法人稅令 제122조 2항 4호).

한편 法人稅法 제16조 제3호에 법인의 소득금액 계산상 損金에 산입하지 아니하는 損費로서 「각 사업연도에 납부하거나 납부할 法人稅」를 규정하고 있는데, 이는 당해 법인의 소득 중에서 납부했거나 납부할 당해 법인 자체의 法人稅를 의미하고 어느 法人(子會社)의 寡占株主인 다른 법인(母會社)이 第2次 納稅義務의 履行으로서 子會社의 法人稅를 납부한 경우 그 法人稅는 法人稅法 제16조가 말하는 法人稅에 해당하지 아니한다⁸⁾고 이해해야 한다. 그러나 課稅實務에서는 寡占株主가 納付한 第2次 納稅額의 損金성을 부인하는 예가 자주 있으므로 이 점 法人稅法에 明文化해 줄 것이 요구된다.

7) 大法院, 1987. 9. 8. 判決, 85누821.

8) 前註.

VIII. 改正方向

1. 最善案

寡占株主의 第2次 納稅義務制度는 既述한 바와 같이 當爲性에 근본적인 문제가 있으므로 제39조를 삭제함이 바람직하다.

그러나 제39조를 삭제하는 것이 法人企業의 과세실정상 문제가 많다면 다음과 같은 代案을 고려해 볼 만하다.

2. 改正方案

1) 課稅論理

단순히 寡占株主라 하여 補充的 納稅義務를 과하는 것은 既述한 바와 같이 부당하므로 法人格否認論이나 實質課稅原則의 視角에서 보더라도 무리가 없는 경우를 要件化하여 제2차 납세의무를 과하도록 한다.

즉 法人과 支配株主間에 經濟的 同一性이 인정되고 財産의 混融이 있어 法人의 擔稅力이 부당하게 株主에게 이전되었다고 볼 수 있는 경우에 그 株主가 제2차 납세의무를 지도록 하는 것이다.

2) 特殊關係者·名義株主 問題

支配株主의 판단에 필요하므로 特殊關係者의 持分合算은 現행과 같이 하되, 支配株主 아닌 特殊關係者는 자기의 持分에 비례한 稅額의 범위에서 支配株主와 連帶責任을 지도록 한다. 그리고 名義株主는 현재의 판례와 같이 本人 스스로가 立證의 負擔下에 책임을 면하도록 한다(즉, 法에서는 침묵하고 판례에 맡김).

3) 改正規定의 試案

〈 改正規定의 例示 〉

國稅基本法 제39조 (寡占株主의 第2次 納稅義務) ① 法人(株式을 韓國 證券去來所에 上場한 法人을 제외한다)의 財産으로 그 法人에게 賦課되거 나 그 法人이 納付할 國稅·加算金과 滯納處分費에 充當하여도 부족한 경 우에는 그 國稅의 納付期限 現在 그 法人을 事實上 支配하는 出資者(이하 “支配株主”라 한다)는 法人이 다음 各號의 어느 하나에 해당할 경우에는 그 不足額에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

1. 法人의 納稅義務의 成立日 直前 5년간 法人으로부터 支配株主에게 流 出된 財産의 價額이 法人의 財産으로 法人이 납부할 國稅·加算金·滯納處 分費에 充當하고 부족한 금액을 초과하는 경우

2. 法人의 納稅義務 成立日 直前 5년간 어느 事業年度의 所得金額에 關係 推計調査決定을 받고 그 이후 支配株主에 변동이 없는 경우.

② 제1항에서 규정하는 “支配株主”라 함은 法人의 納稅義務日 현재 大統 領令이 정하는 特殊關係者와 함께 法人의 發行株式總數 또는 出資總額의 100분의 50을 초과하여 株式을 소유하거나 출자한 자로서 다음 각호의 1에 해당하는 자를 말한다. 단, 2인 이상이 다른 호에 속하는 때에는 다음 각호 의 順序로 支配株主로 본다.

1. 제1항 제1호의 社外流出이 귀속된 者.
2. 特殊關係에 있는 出資者들 중 최다수의 株式을 소유하거나 최다액의 出資를 한 者.
3. 法人의 代表인 者.
4. 法人의 임원으로 재직하며 法人의 納稅義務 成立日 直前 事業年度에 최 다액의 보수를 지급받은 者(법인의 사외유출이 귀속된 것은 보수로 본다)

③ 支配株主의 特殊關係者인 出資者는 부족한 稅額 중 자신의 출자액에 비례하는 금액을 한도로 支配株主와 연대하여 납부할 책임을 진다.

④ 納稅義務의 成立日을 달리하는 2개 이상의 國稅가 滯納되었을 때에는 前 3項의 規定은 최후에 成立하는 國稅의 納稅義務 成立日 현재의 出資者에게 적용한다.

〈주의〉

위 예시한 규정은 그 적용결과에 대한 충분한 연구를 하고 작성한 것이 아니고, 단지 위에 말한 「課稅論理」를 규정화하는 방법론을 제시한 것에 불과하다. 그리고 無限責任社員의 제2차 납세의무(제39조 1호)에 대해서는 언급하지 아니하였는데, 원래 無限責任社員이란 會社의 債務에 대해 「無限」責任을 지는 出資者이고 納稅義務도 예외가 아니므로 이 부분에 관한 現行 規定은 삭제해도 무방하다.

第9章 事業讓受人의 第2次 納稅義務制度의 改善

I. 問題點

國稅基本法 제41조는 事業讓受人의 第2次 納稅義務를 규정하고 있는데, 1993년 말의 基本法 改正時에 크게 보완되었다. 개정 전에는 「事業의 讓渡·讓受가 있는 경우에 讓受人의 財産으로 그 讓渡人에게 賦課되거나 그 讓渡人이 納付할 당해 事業에 관한 國稅·加算金과 滯納處分費에 充당하여도 부족이 있는 때에는 大統領令이 정하는 事業의 讓受人은 그 부족액에 대하여 第2次 納稅義務를 진다」고 규정하고 있었다. 이를 改正法 제41조 1항에서는 「事業의 讓渡·讓受가 있는 경우에 讓受日 이전에 讓渡人의 納稅義務가 확정된 당해 사업에 관한 國稅·加算金과 滯納處分費를 讓渡人의 財産으로 充당하여도 부족이 있는 때에는 大統領令이 정하는 사업의 讓受人은 그 不足額에 대하여 讓受한 財産의 價額을 한도로 第2次 納稅義務를 진다」고 고쳤으며, 아울러 제2항을 신설하여 「第1項에 規定된 讓受한 財産의 價額은 大統領令으로 정한다」라고 규정하고 있다.

改正前 事業讓受人의 第2次 納稅義務는 寡占株主의 第2次 納稅義務制度에 못지 않게 正當性의 基礎가 허약한 편이었는데, 改正에 의해 크게 개선되었으나 아직 몇 가지 문제점이 남아 있다.

改正前 規定의 주된 問題點은, ① 第2次 納稅義務의 對象이 되는 「事業에 관한 國稅」가 어떤 國稅를 뜻하느냐는 점에 대해 明文의 規定을 두지 않았다는 것, ② 양도일 현재 성립한 國稅로서 족한가 아니면 確定된 國稅에 한하는가에 대해 역시 明文의 規定을 缺했다는 것, ③ 제2차 납세의무에 한도를 두지 아니하여 사업양수인이 事業財産을 초과하는 부담을 져야 하는 불합리가 있다는 점 등이었다.

이 중에서 ②,③의 문제점은 이번 改正으로 일단 해결되었다 할 수

있으나, ①의 문제점은 해소되지 아니하였으며, 양수인의 부담에 대한 적정문제도 충분히 개선되었다 할 수 없다.

우선 事業讓受人이 第2次 納稅義務를 부담하게 할 수 있는 妥當根據가 무엇인가를 검토한 후 이 문제점들을 詳論한다.

II. 正當性의 基礎

우리 大法院 判例가 설명하는 第2次 納稅義務制度의 立法趣旨 내지는 正當性의 根據는 앞에서 寡占株主의 第2次 納稅義務者와 관련하여 소개한 바와 같다. 既述한 바와 같이 大法院 判決의 根據論은 日本의 第2次 納稅義務制度에 대한 설명으로는 타당하지만, 우리나라의 寡占株主와 事業讓受人의 第2次 納稅義務制度에는 부합하지 않는다.

日本에서는 讓渡人과 特殊關係에 있는 讓受人에 한하여 第2次 納稅義務를 지운다(아래 日 國稅徵收法 제38조 참조). 그러므로 大法院 判決의 說明을 구체화시켜 「財産이 형식적으로는 讓受人에게 귀속하지만, 實質적으로는 讓渡人에게 귀속하는 경우」라고 의제할 수 있다. 그러나 우리 國稅基本法上으로는 特殊關係의 有無에 관계없이, 讓受人은 讓渡人의 納稅義務에 대해 第2次 納稅義務를 진다. 따라서 國稅基本法 제41조를 적용해야 할 상황에서는 「財産이 形式的으로는 讓受人에게 귀속하지만, 實質적으로는 讓渡人에게 귀속하는 경우」도 있겠지만(特殊關係者間의 경우, 기타 讓渡를 假裝한 경우), 일단은 「財産이 형식적으로나 실질적으로나 讓受人에게 귀속하는 경우」가 보편적이라고 할 수 있다. 그러므로 위 大法院 判例의 根據論을 가지고 우리나라의 事業讓受人의 第2次 納稅義務制度의 立法趣旨 내지는 正當性의 기초로 삼을 수는 없다.

한편 獨逸의 租稅基本法 제75조에서도 事業讓受人의 責任(Haftung des Betriebsübernehmers)을 규정하고 있는데(아래 同 條文 참조), 同條에서는 特殊關係의 有無에 관계없이 事業讓受人의 責任을 인정하고 있는 점에서 우리와 같다. 그리고 獨逸의 學說·判例는 同條의 立法

目的을 「事業에 기초하여 성립한 租稅債務는 企業 그 자체를 담보로 하는 것인데, 그 企業이 事業讓渡로 인해 타인의 支配下로 옮겨짐으로 해서 이러한 租稅債務의 擔保力이 상실되는 것을 막기 위한 것」이라고 설명한다¹⁾.

事業에 기초하여 발생하는 租稅는 事業自體에서 擔稅力을 발견하고 과해지는 것이라고 할 수 있다. 따라서 事業財産이 그 租稅債務에 대한 擔保的 機能을 한다고 볼 수 있으며, 이렇게 본다면 그 擔保資産을 취득한 讓受人이 保證責任을 지는 것이 합당하다고 할 수 있을 것이다. 이 점에서 事業讓受人의 第2次 納稅義務의 根據를 찾는 것이 옳다고 생각된다.

그러나 事業讓受人의 第2次 納稅義務는 讓受人이 납부해야 할 租稅의 財源이 되는 經濟的 利益을 讓受한 事業에서 얻을 수 있을 때 정당화될 수 있다. 다시 말하면 讓受한 事業의 經濟的 利益이 바로 獨自的인 責任의 基礎가 되어야 한다는 것이다²⁾. 그렇게 하지 않으면 讓受人에 轉嫁하는 결과가 될 것이다.

事業讓受人의 第2次 納稅義務의 發生要件과 範圍는 바로 이러한 思考에 입각하여 정해져야 할 것이다.

〈日本 國稅徵收法 第38條〉

제38조〔事業을 讓受한 特殊關係者의 第2次 納稅義務〕 納稅者가 그 親族, 기타 納稅者와 특수한 관계에 있는 個人 또는 同族會社(이에 유사한 法人을 포함한다)로서 政命으로 정하는 者(이하 “親族, 기타 特殊關係者”라 한다)에게 事業을 讓渡하고, 또 그 讓受人이 同一한 場所에서 同一 또는 類似한 事業을 영위하고 있는 경우에 그 納稅者가 당해 事業에 대한 國稅를 滯納하고, 그 國稅에 관해 滯納處分을 執行하더라도 徵收하여야 할 額에 부족

1) Tipke-Kruse, *a.a.O.*, § 75 Anm.1: BFH BStB1. 80, 258:82, 483: BFH/NV 86, 62:86, 65.

2) *Ibid.*

하다고 인정되는 때는, 그 讓受人은 讓受財産(取得財産을 포함한다)을 한도로 하여 그 滯納된 國稅에 대해 第2次 納稅義務을 진다. 단, 그 讓渡가 滯納된 國稅의 法定納付期限으로부터 1年前에 이루어진 경우에는 그러하지 아니하다.

〈獨逸 租稅基本法(Abgabenordnung,1977) 第75條〉

제75조[事業讓受人의 責任] ① 企業(Unternehmen)이 全部, 또는 企業의 一部로서 독립적으로 영위하는 事業(Betrieb)이 포괄적으로(im ganzen) 讓渡되는 경우에 讓受人은 事業에 기초하여 納稅義務가 생긴 租稅(Steuer, bei denen sich die Steurpflicht den Betrieb des Unternehmens gründet)와 源泉徵收稅額으로서, 讓渡日前 최근 歷年の 開始後에 발생하고 讓受人의 事業申告後 1년 이내에 確定되거나 申告된 稅額에 關於 納付責任을 진다. 이 責任은 讓受財産을 限度로 한다(이하 省略). ② (省略: [破産財團으로부터의 事業讓受] 등은 1項의 例外로 하는 규정임)

Ⅲ. 當該 事業에 關於 國稅의 範圍

讓受人은 讓渡人이 納付한 「당해 事業에 關於 國稅」에 대하여 第2次 納稅義務을 진다. 「당해 事業에 關於 國稅」란 무엇을 뜻하는가? 立法趣旨에 關於 既述한 바와 같이 第2次 納稅義務의 대상은 事業 主體의 변동에도 불구하고 事業 자체에 의해 擔保되어야 할 必然성이 인정될 만큼 事業과 밀접한 關係에 있는 國稅라야 할 것이다.

그렇다면 「事業에 關於 國稅」란 事業自體 또는 事業上의 行爲가 課稅要件을 이루는 納稅義務만이 第2次納稅義務의 대상이 된다고 보아야 한다³⁾. 예컨대 讓渡·讓受된 事業에서 발생한 源泉徵收稅額과 附加價

3) Tipke-Kruse, a.a.O., § 75 Anm. 11.

值稅·特別消費稅·酒類·電話稅 등이 이에 해당한다.

事業과 무관하게 충족될 수 있는 課稅要件을 충족하여 발생한 納稅義務 또는 事業의 結果로서 발생한 所得에 대한 納稅義務은 第2次 納稅義務의 대상으로 볼 수 없다. 예컨대 讓渡人이 相續받은 事業을 讓渡한 경우, 讓渡人에게 과해진 相續稅는 讓受人이 第2次 納稅義務을 질 바가 아니다. 이 相續稅는 事業과 무관하게 課稅要件을 충족한 것이기 때문이다. 또 事業讓渡人이 個人일 경우 事業所得으로 인해 발생한 所得稅, 法人일 경우 당해 事業所得으로 인해 발생한 法人稅는 事業 자체나 事業上의 行爲를 課稅要件으로 하는 것이 아니고 事業의 結果인 所得에 대해 과해진 것이므로 讓受人의 第2次 納稅義務의 대상이 되어서는 안된다⁴⁾.

그럼에도 불구하고 大法院 判例는 의문없이 讓渡人의 (事業)所得稅·法人稅에 대해 事業讓受人의 第2次 納稅義務의 성립을 인정하고 있으나⁵⁾, 이는 옳지 않다. 日本의 學者들도 우리 判例와 같은 뜻으로 설명하나⁶⁾, 日本에서는 特殊關係者에게 事業을 讓受·襄渡한 경우에 한해 第2次 納稅義務을 과하므로 所得稅·法人稅를 포함시킬 명분이 있지만 우리의 경우 獨立當事者間의 讓渡에도 第2次 納稅義務을 과하므로 日本과는 사정을 달리한다.

앞서 事業에 관한 租稅의 擔稅力은 事業資產에서 발견되는 것이며, 그러므로 事業資產이 事業에 관한 租稅의 擔保가 되는 것이라 하였다. 그리고 基本法 제41조는 事業이 讓渡됨으로 인해 租稅의 擔保力이 상실되는 것을 막기 위한 것이라 하였다. 그런데 (事業)所得稅 또는 事業으로 인한 法人稅는 事業에서 생긴 所得을 課稅物件으로 한다. 여기서 所

4) *Ibid.*

5) 大法院, 1878. 7. 11. 判決, 74누269.

6) 吉國二郎, 『國稅徵收法 精解』, p. 474, p. 482.

得稅 또는 法人稅의 擔稅力을 이루고 擔保가 되는 것은 所得이지 事業 자체가 아님을 주의하여야 한다. 이 所得은 이미 事業을 떠나 事業主體에게 귀속하였으며, 讓受人에게 移轉되는 것이 아니다. 다시 말하면 所得稅 또는 法人稅에 대해 第2次 納稅義務를 과하는 것은 讓渡人에게 머물러 있는 租稅의 擔保力을 讓受人에게서 찾겠다는 것으로, 正當化될 수 없는 論理다.

IV. 稅額의 範圍

國稅基本法 제38조에 의해 第2次 納稅義務를 지는 청산인은 分配 또는 引渡한 財産의 價額을 限度로 하고, 分配 또는 引渡받은 者는 各自가 받은 財産의 價額을 限度로 하여 責任을 진다(同條 제2항). 제40조에 의해 寡占株主의 納稅義務에 대해 法人이 지는 第2次 納稅義務도 株主持分の 純資産價値를 限度로 한다. 그러나 제39조에 의한 寡占株主의 第2次 納稅義務는 이와 같은 責任의 限度가 규정되어 있지 않다. 寡占株主에 대해 責任의 限度를 정하지 않은 것이 不當함은 앞서 지적한 바와 같다.

改正 前에 事業讓受人의 責任의 限度를 정하지 아니한 것도 立法上의 中대한 不備였다. 이 점을 이번 개정법에서 보완한 것은 매우 잘한 입법이나, 아직 다음 두 가지의 미비점이 남아 있다.

1) 개정법 제41조의 1항에서는 양수인의 第2次 納稅義務의 한도를 「讓受한 財産의 價額」으로 정하고 그 價額의 算定方法을 시행령으로 미루었다(同條 2항). 이를 받아 시행령에서는 「讓受人이 讓渡人에게 지급하는 금액」을 원칙으로 하되 그것이 불공평하거나 시가에 비해 현저히 낮을 경우에는 資産과 負債를 相續稅法 제9조 및 제10조의 규정에 의해 평가한 후 資産에서 負債를 控除한 金額으로 한다고 規定하고 있다(施行令 제23조 2항).

그런데 讓受人의 第2次 納稅義務의 擔稅力을 이루는 것은 讓受人이

支給한 代價가 아니라 事業 자체가 보유한 資産이다. 支給한 代價가 事業 資産의 價額과 정확히 부합한다면 위 算定原則은 타당할 것이다. 그러나 事業의 讓渡·讓受時 讓渡價額은 事業財産의 價額에 營業權을 계상하여 결정하는 것이 보통이다. 營業權은 營業을 지속하는 데 있어서 收益力을 창출하는 원천은 되겠지만 그 자체는 換價不可能한 資産이므로 擔稅力의 根據는 되지 못한다. 그러므로 차라리 위의 보충방법(相續 稅法에 의한 평가)을 원칙으로 하는 것이 바람직하다.

2) 改正 前이나 現行法에서나 讓渡時에 이미 確定된 國稅라면 時效가 완성되지 아니한 國稅는 몇년치든 전부 양수인에게 책임을 물을 수 있게 되어 있다. 따라서 과세청이 독촉이나 체납처분을 통해 時效를 中斷 시켰다면 10년 전의 國稅도 讓受人의 第2次 納稅義務로 과할 수 있다. 그러나 이는 徵收上 政府의 게으름으로 인한 피해를 納稅者에게 전가하는 것에 지나지 않는다. 앞서 소개한 獨逸法에서는 讓渡時로부터 1년 전 이후에 성립한 國稅에 한정하는데, 이것이 합리적이다.

V. 立法論

이상 國稅基本法 제41조의 문제점을 外國의 立法例와 비교해 가며 언급하였다. 이를 통해 우선 결론 내릴 수 있는 것은 基本法上 事業讓受人의 第2次 納稅義務가 日本·獨逸의 그것에 비하여 지나치게 무겁다는 것이다. 구체적으로 말하면 다음과 같다.

日本에서는 特殊關係에 있는 讓受人에 한해, 그리고 讓渡人의 國稅法定納稅期間의 1년 전 이후에 讓受한 자에 한해 第2次 納稅義務를 지우나, 우리의 경우 모든 讓受人이 讓受日字에 관계없이 第2次 納稅義務를 진다.

獨逸에서는 우리와 같이 모든 事業讓受人이 책임을 지나, 그 대상은 讓渡日前 최근 歷年の 初日 이후에 성립되고 讓受後 1年 이내에 확정된 租稅만이 그 대상이 된다. 이에 대해 우리의 경우 時期에 제한이 없이

讓渡人の 國稅에 대해 讓受人이 第2次 納稅義務를 진다.

그리고 제2차 납세의무의 對象인 「事業에 관한 國稅」가 독일에서는 間接稅에 국한되나, 우리 法에서는 明文의 規定이 없어 부당하게 확대 적용되고 있다.

이상의 비교와 앞서의 解釋上의 문제점들을 종합해 볼 때, 다음과 같은 점들이 改善되어야 한다고 생각된다.

1) 「事業에 관한 國稅」의 범위를 施行令으로 명시해야 할 것이다. 그리고 그 범위는 既述과 같이 所得稅·法人稅·相續稅 등 事業 自體나 事業上의 행위를 課稅要件으로 하지 않는 國稅는 제외시켜야 할 것이다.

2) 第2次 納稅義務의 對象인 國稅를 讓渡時點으로부터 一定期間 內(예: 1년)에 確定된 것으로 制限해야 할 것이다.

3) 讓渡資產의 評價方法에 있어 評價方法의 適用順位를 바꿔 시행령 제23조 2항 2호의 방법을 原則的인 評價方法으로 해야 할 것이다.

第10章 國稅還給加算金制度의 改善

I. 本質的 考慮事項

國稅還給制度는 民法의 不當利得返還(민법 제741조)의 法理에 기초한 것이다¹⁾. 즉 政府가 徵收한 稅額을 保有할 法律上 原因이 없으므로 이를 納稅者에게 返還하는 제도다. 그리고 還給加算金이란 不當利得에 대한 利子和 마찬가지로 還給金에 붙은 利子이다. 원래 不當利得制度란 公平과 正義라는 抽象的 當爲規範과 實定法 秩序間의 모순을 제거하기 위한 調整的 機能을 하는 제도이다²⁾. 國稅還給制度 역시 公平과 正義의 理念에서 納稅者와 政府間에 부당하게 이루어진 財産移轉을 調整·回復(Ausgleich ungerechtigter Vermögensverschiebung)해 주는 逆請求(ungekehrte Ansprüche)制度다³⁾. 따라서 還給金 및 還給加算金에 관한 法制는 政府와 納稅者間에 公平이 유지되는 내용으로 이루어져야 한다.

國稅還給金에는 過納金, 誤納金, 還給稅額의 3가지가 있다. 문제된 還給金이 어느 것에 속하느냐에 따라 還給時期가 달리 결정되고 따라서 還給加算金의 起算點도 달라지게 된다.

1. 還給金의 發生事由

1) 誤納金이란 당초 無效 또는 不存在인 課稅處分에 기하여 納付한

1) 通說, 大法院, 1987. 9. 8. 判決, 85누565 이후 다수.

2) 우리나라, 일본, 독일에서의 민법학의 통설이다.

3) Hübschmann, Hepp and Spitaler, *a.a.O.*, § 37 Anm. 31; Tipke-Kruse, *a.a.O.*, § 37 Tz.7.

稅額을 말한다. 이는 納付한 時點으로부터 法律上의 原因을 缺한 尙에 納付時點부터 政府는 返還할 義務를 진다.

2) 過納金이란 당초 公定力 있는 課稅處分(決定, 更正 등) 또는 納稅者의 申告에 근거하여 稅金을 納付하였으나 決定·更正의 취소 또는 申告에 대한 更正이 있음으로 해서 原處分 또는 申告가 效力을 잃게 됨에 따라 國家가 納付稅額을 保有할 正當한 原因이 없게 된 경우를 말한다. 原處分의 取消·更正이 있거나 申告에 대한 更正이 있으면 原處分 또는 申告가 遡及的으로 失効하는 尙에 誤納의 경우와 같이 納付時點에서 부터 法律上의 原因을 缺하게 되지만, 公定力 있는 課稅處分 또는 稅額을 確定하는 效力이 있는 申告가 있었던 尙에 먼저 原處分 또는 申告를 失効시키는 절차가 行해져야 하고 그 때 비로소 還給이 가능해진다.

이상 誤納과 過納은 一般적으로 課稅廳 또는 納稅者의 過失에 기인한다는 점이 공통적이다.

3) 還給稅額은 誤納 또는 過納과는 달리 課稅廳이나 納稅者의 過失에 기인하는 것이 아니고, 課稅·徵收上의 技術的인 誤差 때문에 發生하는 것이다. 稅額의 總額이 確定되기 以前에 稅法의 規定에 따라 早期徵收한 稅額이 確定된 稅額을 超過하게 됨에 따라 發生한다. 이 還給稅額의 發生原因이 되는 것은 稅目別로 정하고 있다(소득세법 제133조, 법인세법 시행령 제100조, 토지초과이득세법 제24조 1항 단서, 교통세법 제17조 4항, 부가가치세법 제24조, 특별소비세법 제20조, 주세법 제27조의 2 등).

이 還給稅額은 最終稅額의 確定節次를 거침에 따라서 確定되는 것이므로 個別 稅法에 定한 還給決定을 두고 있다.

2. 歸責事由

還給加算金의 起算日을 정함에 있어 또 하나의 중요한 요소는 還給金 發生의 歸責事由가 누구에게 있는나 하는 문제다. 既述한 바와 같이 國

稅還給金은 民法上의 不當利得返還과 본질이 같으므로 還給加算金도 不當利得返還의 原理에 따라 算定해야 할 것이다. 民法上 不當利得의 收益者가 善意인 경우에는 받은 利益이 現存하는 限度에서 返還할 責任을 진다(민법 제748조 1항). 그리고 惡意의 受益者인 경우에는 그 받은 利益에 利子を 붙여 返還하고 損害가 있으면 賠償하여야 한다(同條 2항). 民法上의 返還範圍를 國稅還給金에 그대로 적용한다면 첫째, 國家가 善意인 경우에는 받은 利益이 現存하는 範圍에서 返還할 것인데, 받은 利益이란 徵收한 稅額이 될 것이고, 稅額은 國庫에 現存하는 바니 徵收한 稅額 全額을 返還하면 된다. 둘째, 惡意인 경우에는 그 받은 利子와 損害를 賠償하여야 하는데, 損害라는 요건이 충족될 경우 國家賠償法에 의해 해결할 일이고, 단지 利子を 返還하는 문제가 남는데, 이것이 바로 還給加算金이다. 加算金의 利率은 법에서 정하고 있는 바이니 달리 문제될 것은 없다.

문제는 어느 時點으로부터 加算金을 계산해야 하느냐인데, 民法의 原理를 따른다면 惡意의 受益者가 된 때부터이다. 따라서 문제는 언제부터 國家가 惡意의 受益者가 되느냐와 이 「惡意」를 還給金에 적용할 때 어떻게 이해하느냐이다. 民法에서는 「受益者가 利益을 받은 후 法律上 原因없음을 안 때에는 그 때부터 惡意의 受益者로서 利益을 返還할 責任이 있다」고 規定하고 있다(민법 제749조 1항). 그리고 이 惡意의 時點에 관해 다툼이 있을 경우에는 「善意의 受益者가 敗訴한 때에는 그 訴를 提起한 때로부터 악의의 受益者로 본다」고 規定하고 있다(同條 2항)⁴⁾.

民法에서의 善意·惡意를 國稅還給金에 적용한다면 政府(課稅廳)가 徵收한 稅額에 還給事由가 있음을 안 때에 惡意가 된다고 해야 하겠으

4) 독일은 이 원칙에 충실하여 國稅還給加算金(Zinsen auf Erstattungsbeträge)을 提訴時부터 起算한다(§ 236 AO. Abs.1).

나, 政府의 責任을 논함에 있어 私法去來에서의 當事者의 觀念的 容態를 기준으로 삼음은 적당치 않다. 보다 客觀的이고 과학이 확실한 방법으로 惡意의 時期를 擬制해야 할 것이고 그 때부터 加算金이 起算되도록 해야 할 것이다. 그러면 그 時期를 如何히 결정할 것인가? 이는 위에서 분류한 還給金의 종류에 따라 달리해야 할 것인데, 중요한 것은 還給金を 보유하는 데 대해 政府에 歸責事由를 인정할 수 있는 時期를 起算點으로 삼는 것이 不當利得返還의 法理에 附合한다는 것이다. 이러한 전제하에 還給金의 유형별로 起算點을 정해 보면 다음과 같다.

1) 誤納

無效인 課稅處分 또는 不存在하는 課稅處分에 기하여 納付된 경우에는 당초 課稅處分 자체에 政府의 歸責事由가 있으므로 納付한 세액의 徵收가 그릇된 것이고 따라서 이 時點부터 加算金を 起算해야 한다⁵⁾.

2) 過納

過納의 경우에는 原處分이 更正·取消 등에 의하여 취소되었을 때 비로소 還給請求가 가능하나 政府의 歸責事由는 原處分時에 存在하고, 따라서 徵收 역시 흠이 있으므로 納付時點에서 起算해야 한다.

3) 還給稅額

還給稅額은 課稅·徵收制度上的 불가피한 誤差로부터 발생하므로 原處分 자체에 대해 政府를 비난할 여지는 없다. 그리고 還給稅額의 原因

5) 大法院, 1987. 7. 7. 判決, 87다카54 외 다수.

된 納付가 있는 후 最終的인 稅額의 確定이 있으면 還給할 稅額이 비로소 발생하므로 그 이전에는 加算金을 붙이는 것도 불가능하다. 그렇다면 最終的인 稅額의 確定時 즉 還給稅額의 발생시부터 政府가 그 稅額을 보유하는 것이 不當利得이라 해야 할 것이나, 역시 關聯 行政의 技術上 즉시 환급은 不可能하므로 어느 정도 시간적 여유를 허용해야 할 것이다. 예컨대 附加價値稅의 還給은 確定申告期限 經過後 30일 이내에 還給하라는 것과 같다(부가가치세법 시행령 제72조 1항). 이 경우에는 그 期限이 경과한 때로부터 起算하도록 하면 될 것이다. 附加價値稅法처럼 還給期限을 정해 두는 것이 원칙이나 이를 정하지 아니한 예도 많다. 後述한다.

4) 특수한 문제: 申告 · 自進納付의 경우

이상 세 가지 還給金의 유형에 따라 타당한 加算金의 起算點을 제시하였지만, 還給의 原因된 課稅에 納稅者의 過失이 개재될 경우에는 위 原則을 적용하는 것이 公平에 어긋날 수도 있다. 納稅者의 過失은 申告 및 自進納付를 그릇되게 한 경우에 문제가 되는데, 이는 申告主義 國稅이나 賦課主義 國稅이나에 따라 다른 의미를 가진다.

(1) 申告主義 國稅의 경우

申告主義 國稅의 경우 納稅義務者가 申告를 하지 않아서 國稅廳이 決定을 하거나, 申告를 믿지 아니하고 更正을 하였는데, 그 決定 · 更正에 흠이 있다면 그 흠의 종류에 따라 그 決定 · 更正에 의해 納付한 稅額의 還給의 성격이 결정된다. 決定 · 更正이 無效(不存在)이면 誤納이 될 것이고, 決定 · 更正이 취소할 수 있는 處分이라면 過納이 될 것이다. 어느 쪽이든 加算金의 起算時點은 같다.

그러나 納稅者의 申告納付 自體가 過多하여 추후 시정된다면 과세청의 잘못으로 決定 · 更正이 그릇된 경우와 같이 볼 수는 없다. 申告金額이 過多한 경우에는 두 가지 계기에 의해 시정된다.

첫째는 修正申告이다. 申告主義 國稅를 過多하게 申告한 경우 現行法上 納稅者는 修正申告를 통해 그 減額을 청구할 수 있으며, 이에 대해 稅務署長은 60일 이내에 調査結課를 申告人에게 通知하고 更正할 사항은 更正해야 한다(기본법 제45조 2항).

둘째는 課稅廳이 修正申告와 관계없이 職權으로 조사하여 減額更正을 하는 경우이다. 물론 이 경우는 현실적으로 흔한 일은 아니나, 課稅廳이 다른 이유로 更正을 하면서 過多申告를 更正·還給하는 예가 더러 있다.

어떻든 納稅義務者가 過多하게 申告·納付한 경우 이를 課稅廳의 잘못으로 돌리고 納付時點에서부터 加算金을 起算함은 공평하지 않다. 判例는 納稅者의 過多申告를 更正하여 還給하는 경우에도 기본법 제52조 1호를 적용하여 納付時부터 起算한다고 하나⁶⁾, 타당하지 않다.

6) 대법원, 1991. 7. 23. 판결, 91다6689. 판례의 요지를 소개하면 다음과 같다.

「... 창원세무서는 부산공장과 창원공장 사이의 위 자가공급거래는 과세거래에 해당하지 아니한다는 이유로 위 매입세액의 공제를 부인하고 신고불성실가산세를 가산하여 납부세액을 증액하는 경정결정을 하고, 해운대 세무서에서는 같은 이유로 위 자가공급거래에 대한 매출세액과 납부세액을 감액하는 경정결정을 하여 원고에게 금 264,105,538원을 환급하였다.

2. 원심의 판단

가. 국세기본법에 규정된 국세환급사유에는, (1) 납부 또는 징수의 기초가 된 신고 또는 부과처분이 존재하지 않거나 당연무효임에도 납부 또는 징수된 오납액, (2) 신고 또는 부과처분이 당연무효는 아니지만 그 후 취소 또는 경정됨으로써 그 전부 또는 일부가 감소된 초과납부액, (3) 적법히 납부 또는 징수되었으나 그 후 국가가 보유할 정당한 이유가 없게 되어 각 개별 세법에서 환부하기로 정한 환급세액이 있는데, 원고가 부가가치세법상 과세대상이 아닌 자가공급거래액을 매출액에 포함시켜 부가가치세를 신고·납부한 것은 위 환급사유 중 초과납부액에 해당한다.

나. 국세환급금의 발생사유 등에 따라 그 가산금의 기산일을 달리하고 있는 국세기본법 제52조의 해석상 그 제1호 전문 소정의 착오납부, 이중납부로 인한 국세환급금이란 위 오납액의 한 예시이고, 그 후문 소정의 부과 취소, 경정결정으로 인한 국세환급금은 부과처분을 전제로 하고 있어 부과과세의 경우에만 해당

원래 申告主義 國稅는 納稅者의 申告에 의해 國稅가 확정되는 制度이므로 納稅者의 歸責事由에 의해 過多하게 申告되었다 하더라도 課稅廳이 이를 積極的으로 調査하여 過多한 金額을 計算, 還給해 줄 義務가 있다고 할 수는 없다. 다시 말해 이 경우 申告·自納을 받은 課稅廳이 민

되므로, 이 사건에서와 같이 신고납부 후 경정결정으로 인하여 발생한 환급금(초과납부액)은 위 제1호 소정의 국세환급금에는 해당되지 않는다.

다. 부가가치세를 신고 납부한 후 경정결정에 의하여 매출세액이 감소된 결과 매출세액을 초과하는 매입세액, 즉 환급세액이 증가하는 경우에는 국세기본법 제52조 제6호 단서 소정의 결정 또는 경정결정으로 인하여 발생한 환급세액에 해당됨이 명백한데, 경정결정에 의하여 매출세액이 감소된 결과 매출세액에서 매입세액을 공제한 납부세액이 감소되어 환급되는 경우도 이와 다를 바 없어 국세기본법 제52조 제6호 단서가 직접 또는 유추적용된다고 보아야 한다.

라. 따라서 피고는 원고에게 위 환급금에 대하여 당초의 신고납부일로부터 가산금을 지급하여야 한다는 원고의 주장은 이유없다.

3. 당원의 판단.

… 그러나 신고납세의 경우의 신고는 부과납세의 경우의 부과처분에 상응하는 개념이며, 위와 같은 초과납부액은 신고 또는 부과처분이 취소 또는 경정됨으로써 그 전부 또는 일부가 감소된 세액을 말하는 것임은 위에서 본 바와 같은 것이므로, 국세기본법 제52조 제1호에서 규정하는 “… 부과와 취소, 경정결정으로 인한 국세환급금”을 부과세의 경우만을 가리키는 것으로 해석하여서는 안될 것이다.

다. 그리고 부가가치세법상의 환급세액은 납세의무자가 매입상대방과 거래시 부가가치세액을 징수당하여 상대방이 과세관청에 납부한 세액 중, 후에 같은 과세기간 동안의 매출세액을 정산해 본 결과 초과징수당한 셈이 된 금액만큼 과세관청이 지급(환급)해 주는 제도라고 할 수 있으므로, 이 사건에 있어서와 같은 이유로 발생한 초과납부액을 부가가치세법이 절차에 따라 환급해 주는 환급세액과 같이 보거나, 이와 같은 경우 국세기본법 제52조 제6호 단서를 유추적용할 것은 아니다.

라. 그렇다면 이 사건의 국세환급금은 국세기본법 제52조 제1호 소정의 납부 후 부과와 경정결정으로 인한 국세환급금에 해당한다고 보는 것이 옳다 하겠으나, 원심판결에는 국세기본법 제52조 소정의 국세환급가산금의 기산일에 대한 법리를 오해한 위법이 있다고 할 것이고, 이는 판결에 영향을 미치는 것이므로 논지는 이유있다…」

법 제748조 1항의 惡意의 受益者에 해당한다고 볼 수는 없는 것이다. 그러므로 申告主義 國稅가 過多申告·納付된 경우에는 課稅廳의 更正이 있을 때 또는 更正을 해야 할 때부터 政府는 惡意의 受益者로서 納付稅額을 返還할 義務를 진다고 보아야 할 것이다. 그러므로 修正申告와 관련된 現行制度와 조화를 이루며 加算金의 起算點을 정한다면 納稅義務者가 修正申告를 한 경우에는 基本法 제45조 2항의 기간이 경과한 때부터 起算함이 옳고, 修正申告 없이 政府가 更正한 때에는 更正時부터, 또는 그로부터 일정한 猶豫期間을 두고 그 期間經過時부터 起算해야 할 것이다.

(2) 賦課主義 國稅의 경우

賦課主義 國稅라도 不當利得稅와 같은 특수한 경우를 제외하고는 전부 納稅者의 申告·自納과 같은 協力義務를 과하고 있다. 이론상으로는 賦課主義 國稅란 政府가 課稅要件事實을 조사하여 決定함으로써 비로소 稅額이 確定되는 것이므로, 納稅者의 申告는 단지 政府의 課稅資料 蒐集에 助力하는 것으로서 그 내용은 政府決定에 있어서의 參考資料 이상의 의미를 갖지 아니한다. 이 논리를 관철하면 賦課主義 國稅에 관해 비록 納稅者가 過多하게 申告하고 그에 기초하여 課稅處分이 내려졌더라도 誤納·過納의 일반적인 예에 따라 納付時로 起算하여 加算金を 計算하여야 한다.

그러나 사실 賦課主義 國稅라 하더라도 申告의 實質的 機能은 申告主義 國稅에서의 申告와 크게 다를 바 없다. 賦課主義 國稅에 있어서의 申告 역시 加算稅라는 制裁手段을 통해 履行을 強制하고 있고, 課稅實務上 대체로 申告內容대로 決定을 하고 있는 실정이다. 그래서 既述한 바와 같이 國稅는 申告主義로 一元化할 것을 주장하는 바지만, 現行 制度下에서도 加算金計算時 賦課主義 國稅가 過多하게 申告된 경우에는 申告主義 國稅가 過多하게 申告된 경우와 같이 다루는 것이 공평하다.

5) 土地超過利得稅의 경우

土地超過利得稅도 豫定納付制度和 隋時賦課制度가 있어 최종 決定稅額이 豫定納付額 등에 미달할 때에는 還給事由가 발생하는데, 이는 앞서 분류한 3가지 중 還給稅額에 해당한다. 따라서 이 還給金은 課稅廳의 過失에 기인한 것이 아닌 만큼 還給稅額의 一般原則에 따라 確定決定 후 一定期間內에 還給하고 그 期間이 經過한 때로부터 加算金을 起算하는 것이 논리적이긴 하다. 그러나 土超稅의 경우 課稅期間이 3년이라는 長期인 까닭에 豫定納付額의 一部를 還給받을 때까지 最長 2년 이상이 소요될 수가 있어 納稅者의 不利益이 현저하다. 그러므로 土超稅에 관해서는 一般 還給稅額과 다른 배려가 필요한데, 이 점은 1993년 말의 改正에 반영되었으므로 만족스럽다.

II. 現行 加算金 起算의 問題點

加算金の 起算에 관하여 이상 검토한 기준에서 볼 때 基本法 제52조에서 規定하는 現行 加算金の 起算方式은 문제가 있다. 이하 몇 가지 問題點을 지적한다.

還給金은 既述한 바와 같이 3가지로 분류되는 바이고 각 類型別로 納稅者 또는 課稅廳의 歸責事由를 연결시켜 加算金の 起算日을 정하는 것이 합리적임에도 불구하고 誤納의 類型(錯誤納付, 二重納付: 기본법 제52조 1호), 取消·決定(同條 同號), 定期決定(同條 2호), 稅目(同條 6호) 등 劃一化할 수 없는 기준들을 동원함으로써 혼란을 주고 있다. 그 결과 다음과 같은 모순을 야기하고 있다.

1) 기본법 제52조 1호의 문제점

基本法 제52조 1호에서 「錯誤納付·二重納付 또는 納付後 賦課取消·

更正決定」을 還給事由로 들고 있는데, 이 중 錯誤納付·二重納付는 誤納을, 納付後 賦課取消·更正決定은 過納을 例示한 듯하다.

하지만 錯誤納付·二重納付가 誤納을 망라하는 것은 아니다. 예컨대, 贈與事實이 전혀 없는데 贈與稅를 課稅한 경우 이는 無效인 處分이 될 터인데, 이 경우는 錯誤納付 또는 二重納付로 분류하기에는 우선 語法上 맞지 않다.

그리고 既述한 바와 같이 誤納·過納이 納稅者의 歸責事由에 기인하는 경우에는 起算點을 納付時로 하는 것이 옳지 않음에도 불구하고 제1호의 규정에 의하면 歸責事由가 누구에게 歸屬하느냐에 불구하고 모두 納付時로 하는 不公平을 방치하고 있다. 예컨대 非課稅對象인 주택을 양도한 자가 讓渡所得稅를 確定申告하고 課稅廳은 그대로 決定하였다 고 하자. 課稅廳은 決定時에 申告事項만 가지고는 非課稅對象인지의 여부를 알 수 없고, 이를 積極的으로 調査할 義務를 진다고 할 수 없음에도 불구하고 추후 課稅處分이 취소되면 納付時부터 起算하여 加算金を 支給해야 하는 모순이 있다. 또 앞서 大法院 判例에서 나타난 附加價値稅의 減額更正으로 인한 還給의 경우, 納稅者의 申告에 의해 확정되는 附加價値稅를 납세자가 과다하게 신고하였기 때문에 이를 減額更正하는 데도 納付時부터 計算해야 하는 不公平이 생긴다.

2) 기본법 제52조 2호와 6호의 問題點

제52조 2호와 6호는 표현이 모호하기는 하나, 모두 還給稅額의 起算點에 관한 것으로서, 2호는 賦課主義 國稅의 中間豫納 등 豫納의 性格의 納付稅額이 確定決定에 의한 稅額을 초과할 경우 加算金の 起算點을 確定決定時로 한다는 것이다. 그리고 6호는 申告主義 國稅의 中間豫納, 附加價値稅의 買入稅額 등 豫納性格의 納付稅額이 申告된 稅額을 초과할 경우 加算金の 起算點을 法定申告期限 후 30일로 한다는 것이다. 이에 관련된 問題點을 이하 열거한다.

賦課主義 國稅에 있어서의 定期決定과 申告主義 國稅에 있어서의 稅額申告는 당해 稅額을 確定짓는다는 의미에서 동일한 효력이 있는데, 加算金의 起算日을 賦課主義 國稅에 관해서는 定期決定日, 申告主義 國稅에 관해서는 法定申告日後 30日로 함은 균형이 맞지 않다.

제52조의 5개 호 중 제3호는 國稅의 納付後에 減免된 경우이고, 제5호는 法律의 改正으로 還給問題가 발생한 경우로서 兩者 모두 특수한 상황을 전제로 하므로 그 適用範圍는 明確하다. 그 밖의 一般的인 還給事由는 賦課主義 國稅나, 申告主義 國稅나에 따라 賦課主義 國稅의 경우에는 제1호와 제2호 중의 어느 것, 申告主義 國稅라면 제1호와 제6호 중의 어느 것이 적용되게 되어 있다. 따라서 제1호와 제2호 또는 제1호와 제6호의 適用範圍가 각기 限界가 분명해야 할 것이나. 法文의 모호성으로 인해 애매한 경우가 있다. 앞의 判例의 事案(附加價値稅의 還給事件)은 대표적인 예로, 同 事件에서 있었던 更正을 제1호의 更正으로 이해할 수도 있고, 제6호 단서의 更正으로 이해할 수도 있다.

실제로 同 判例의 原審判決에서는 제6호 但書의 更正으로 이해하여 更正 後 30日이 經過한 날에 起算한다고 보았고, 大法院은 제1호의 更正으로 이해하여 納付時로부터 起算한다고 보았다. 大法院과 같이 이해할 때에는 納稅者의 過失에 기인하여 過納한 경우의 加算金이 正常的인 申告에 의한 還給稅額(당 사건에서는 附加價値稅의 買入稅額 중 賣出稅額 超過部分)을 還給하는 경우보다 더 많아진다는 모순이 발생한다.

3) 加算金 計算의 終期

基本法 제52조 本文에 의하면 加算金은 제52조 각호의 時期로부터 「充當하는 날」 또는 「支給決定을 하는 날」까지 計算하게 되어 있다. 充當을 하는 경우에는 充當하는 날 納稅者에게 還給된 것과 같은 효과를 가지므로 문제될 것이 없으나, 「支給決定을 하는 날」까지 계산함은 의문이다. 「支給決定」이란 제51조 1항에 의한 稅務署長의 「還給決定」을

뜻하는 듯한데, 실제 支給이 그 이후에 행해질 수도 있으므로 그 中間利子만큼 納稅者의 損失이 되는 것이다. 실제로 還給을 받을 수 있는 날은 納稅者가 「國稅還給金 送金通知書」를 送達받는 날이므로 그날을 加算金 計算의 終期로 해야 한다.

Ⅲ. 加算金制度의 改善案

現行 規定에서는 이상 지적한 바와 같은 問題點이 있으므로 제52조 각 호를 다음에 例示하는 것과 같은 요령으로 改正하는 것이 바람직하다.

【改正規定 例示】

• 제52조

1호 : 無效 또는 不存在인 課稅處分에 의해 納付한 國稅 등을 還給하는 경우에는 당해 國稅 등의 納付日, 그러나 課稅處分이 納稅者의 申告에 의해 행해진 경우에는 納稅者가 修正申告를 한 때로부터 60일이 經過한 날 또는 還給을 請求하는 訴를 提起한 날.

2호 : 政府의 決定에 의해 納稅義務가 確定되는 國稅의 決定에 의해 納付한 國稅를 取消 또는 更正에 의해 환급하는 경우에는 당해 國稅 등의 納付日, 그러나 決定이 納稅者가 申告한 내용대로 행해진 때에는 納稅者가 修正申告를 한 날로부터 60일이 經過한 날과 제55조 제1항에 의해 不服을 提起한 날 중 먼저 도래하는 날.

3호 : 납세자의 申告에 의해 納稅義務가 確定되는 國稅를 納稅者의 修正申告에 의한 更正에 의해 還給하는 경우에는 修正申告한 날로부터 60일이 경과한 날, 그러나 納稅者의 修正申告없이 更正에 의해 還給하는 경우에는 更正한 날로부터 30일이 경과한 날.

4호 : 稅法의 規定에 의해 納稅義務가 확정되기 전에 納付한 國稅(제22조 제2항 3호 내지 5호에서 정하는 國稅를 포함한다)가 政府의 決定 또는 申告

에 의해 確定된 稅額을 초과함으로 인해 그 초과하는 금액을 還給하는 경우에는 결정 또는 신고한 날로부터 30일이 경과한 날. 그러나...(현행 2호 단서).

5호 : 課稅文書가 아닌 文書에 印紙를 붙이거나 印紙稅를 납부한 경우 또는 과다하게 인지를 붙이거나 인지세를 현금으로 납부하여 還給하는 경우에는 제1호 단서에서 정한 날. 이 경우 제1호 단서의 “修正申告”는 “還給請求”로 읽는다.

6호 : 教育稅의 還給은 教育稅法 제5조 1항에서 정하는 教育稅의 課稅標準이 되는 國稅 또는 地方稅에 관해 還給의 起算日로 정해지는 날.

7호 : (현행 3호)

8호 : (현행 5호)

IV. 其他 改善點

1. 時效 起算點의 法定

國稅還給請求權의 時效는 5年인데(基本法 제54조 1항) 그 起算點에 관해 法이 침묵하고 있다. 단지 「... 이를 행사할 수 있는 때로부터...」라고 규정하고 있을 뿐인데, 「權利를 行使할 수 있는 때」라 함은 時效의 起算에 관한 一般原則이고, 이를 좀더 구체화한 기준이 필요하다.

2. 加算金의 課稅所得性 認定

法人稅法 제15조는 國稅 또는 地方稅의 還給加算金을 益金에 算入하지 아니한다고 規定하고 있다(同條 1항 8호). 所得稅法에서도 明文의 規定을 두지 않았으니 租稅法律主義의 원칙상 課稅所得이 아니라고 해야 할 것이다. 그러나 還給加算金은 명백한 利子所得으로서, 이를 課稅에서 제외시킬 이유가 없다.

第11章 行政不服制度의 改善

I. 不服制度의 運營現實

一般的으로 行政不服制度는 行政機關 內部的 自己反省을 통한 合目的性的의 保障 및 節次法的 統制를 통한 合法性의 保障 그리고 國民의 權利救濟를 주된 目的으로 한다. 다만 어느 쪽에 더 重點을 두느냐는 것은 立法政策과 制度運營의 基本方針으로 정할 문제이며 이에 관한 시각의 차이가 있을 수 있다. 그러나 어떠한 입장을 취한다 하더라도, 國家의 權力和 機能이 점차 擴大되고 이에 比例하여 行政作用으로 인한 國民의 權利侵害의 危險이 漸增하는 점에 비추어 行政不服制度의 運營에 있어 國民의 權利救濟의 機能을 소홀히 할 수 없다는 점에 대해서는 異論이 있을 수 없다.

課稅行政이란 원래 國庫主義的 性向이 있어 不公正·違法을 범할 우려가 가장 큰 데다가, 擴大되는 國家機能을 뒷받침하기 위해 國民의 租稅負擔이 加重되어 權利侵害의 빈도도 따라서 높아지고 있으므로 不服制度의 權利救濟機能이 더욱 강조된다 하겠다.

그러나 현재의 國稅不服制度가 納稅者의 權利救濟制度로서 기대되는 사명을 충분히 수행하고 있느냐에 대해서는 회의적인 견해도 상당수 있다. 그것은 몇 가지 통계수치로도 뒷받침된다. 不服事件의 件數를 기준으로 하여 1992년도의 異議申請 處理件數 총 2,652건 중 更正件數는 7.5%에 불과한 199건이었고, 審査請求의 處理件數 총 5,908건 중 更正件數 역시 7.5%에 불과한 442건이었다. 審判請求에서는 認容率이 훨씬 높아, 총 4,303건의 처리건수 중 22.4%인 965건이 認容되었다. 그러나 租稅訴訟의 결과를 보면 종결된 사건 총 1,436건 중 38.6%인 555건에서 國家가 敗訴하여 行政不服制度 전체에 걸쳐 어떤 구조적인 문제점이 있지 않나 하는 생각이 들게 한다.

本章에서는 現行 不服制度가 權利救濟機能을 수행하는 데 장애가 된다고 생각되는 몇 가지 總論적인 문제점을 지적하기로 한다.

II. 國稅不服制度의 性格

國稅不服制度의 性格을 여하히 正립하느냐 하는 것은 國稅不服과 關連한 立法 및 運用政策에 關한 基本問題로서, 具體的·個別的인 制度의 定立이나 運營에 앞서 先決되어야 할 과제다.

國稅不服制度의 性格論은 國稅不服制度를 行政監督的 制度로 보느냐, 權利救濟制度로 보느냐는 시각의 문제이다. 行政監督的 性格의 制度로 본다면 不服制度는 行政監督的 立場에서 마련되고 運營되어야 한다. 그리하여 國稅不服사건의 처리는 租稅行政의 일부로 이해되어 租稅行政의 合法·合目的性에 대한 監督·是正을 위주로 運營되고, 그 절차는 能率과 濾過機能을 중시하여 進行될 것이다. 이에 반해 權利救濟節次로 본다면 國稅不服制度는 國民의 權利救濟를 위주로 마련되고 運營되어야 한다. 이 경우 裁決機關의 客觀性·獨立性이 특히 강조되므로 裁決機關을 執行機關으로부터 분리하여 제3자적 機關으로 독립시켜야 하고, 그 절차도 公正性을 확보하기 위하여 司法節次에 준하는 내용을 갖추어야 한다.

이 두 가지 성격은 일면 상충하는 내용을 담고 있으나, 國稅不服制度의 構造에 있어서 適宜하여야 할 性質의 것은 물론 아니다. 國稅不服制度가 課稅廳의 과오로 인해 權利·利益이 侵害된 納稅者의 主張에 의해 開始되는 제도이고 보면 權利救濟制度로서의 性格을 띠지 않을 수 없고, 한편 國稅不服制度의 權利救濟的 性格을 크게 강조하더라도 넓게는 行政府內에서 발단되고 그 안에서 종결되는 절차이고 보면 行政監督的 性格을 배제할 수는 없는 일이다. 그러므로 國稅不服制度는 두 가지 性格을 兼비할 수밖에 없으며, 다만 어느 쪽을 강조하느냐는 문제가 남을 뿐이다.

現行 審級 중 異議申請과 審査請求는 裁決機關의 성격으로 보아 行政監督의 색채가 강하며 구체적인 절차도 그에 알맞게 짜여져 있다. 그러나 國稅審判은 비교적 權利救濟制度로서의 면모를 상당히 갖추고 있는 편이다. 裁決機關이 일단은 執行機關과 분리되어 있고, 裁決이 審判官會議를 거쳐 이루어지며(기본법 제78조), 審判官에 除斥·回避·忌避制度(기본법 제73조, 제74조)가 인정됨으로써 公正性이 추구하고, 自由心證主義·不告不理·不利益變更禁止의 原則으로 請求人의 權利를 보장하는 등 審判節次가 司法節次에 크게 접근하는 면모를 갖추고 있다.

그러나 審判所 및 審判官의 獨立性에 後述과 같은 문제점이 있고 總額主義的 運營으로 課稅廳의 防禦機會가 자유롭게 보장되어 있으며 節次에 있어 當事者主義的·直接主義的 運營을 위한 장치가 결여되어 있는 등 權利救濟的 制度로서는 크게 미흡한 것도 사실이다.

異議申請과 審査請求는 裁決機關의 성격으로 보아 行政監督的 制度로서의 성격을 강하게 띠 수밖에 없다 하더라도 구체적인 절차에 있어서 納稅者의 權利와 便益이 최대한 보장되도록 改善한다는 것은 별개로 고려할 수 있는 문제이다. 事件에 대한 審理와 裁決을 行政監督的 眼目에서 한다 하더라도 청구절차와 심리절차에서 納稅者의 權利主張이 유감 없이 이루어지도록 하고 절차진행에서 납세자의 편익을 최대한 고려하는 것은 行政救濟節次의 一般的인 요청이라 할 수 있는 것이다.

審判請求에 있어서도 權利救濟的 성격이 보다 강화되어야 한다는 것이 일반적인 견해다. 憲法 제107조 제3항에서는 裁判의 前審節次로서 行政審判을 할 수 있되, 行政審判의 節次는 法律로 정하고 「司法節次」가 準用되어야 한다고 규정한다. 이는 行政事件의 경우 權力分立의 고려하에서 行政廳의 自己反省·是正의 기회를 부여하기 위하여 소송의 前審節次로서 行政審判(國稅審判을 포함한 광의의 개념)이 불가피한 존재임을 받아들이는 한편, 行政審判을 경유하게 함은 國民의 裁判請求權(憲法 제27조 제1항)에 대한 중대한 制約임을 의식하고 權利救濟에 있어 司法審査에 못지않은 배려를 제도화할 것을 천명한 뜻이라 할 수

있다. 그렇다면 審判請求制度는 憲法 제107조 제3항의 이념에 따라 納稅者의 基本權을 보장하기 위한 제도적 기반을 갖추어야 할 것이다. 그러므로 審判請求에서부터 裁決機構의 構成·審理·裁決節次에 이르기까지 모든 세부적 사항에 대한 構想에 있어 심판청구를 權利救濟制度·爭訟裁決制度로 보는 시각이 반영되어야 할 것이며, 그에 터잡아 심판기능의 獨立性·公正性이 최대한 보장되도록 해야 할 것이다.

Ⅲ. 行政審判制度와의 均衡回復

1984년 現行 行政審判法이 制定되기 전에는 行政不服에 관한 一般法으로서 訴願法이 1951년에 制定된 이래 단 한 차례의 개정도 없이 30여년 간 시행되어 왔다. 訴願法은 불과 14개 條文으로 구성되어 있었는데, 審理·裁決節次가 지극히 단출하게 되어 있는 등 行政救濟節次로서는 대단히 미흡하다는 것이 공통적인 지적이었다. 따라서 訴願法이 시행되고 있던 1974년, 國稅不服에 관한 節次法인 舊國稅審查請求法을 폐지하고 이에 대체하여 만든 現行 國稅審判制度는 당시로서는 매우 진취적인 제도였다. 課稅廳의 不作為에 대해서도 不服을 許容하고(기본법 제55조 제1항), 不服制度和 審理節次를 具體化하고(기본법 제62조, 63조, 65조, 68~72조, 75조, 78조 외), 裁決機構와 審理機構를 구분하고(기본법 제78조), 裁決의 類型을 法定하고(기본법 제65조, 81조), 不告不理의 原則·不利益變更禁止의 原則(기본법 제79조)을 둔 것은 舊訴願法에서는 알지 못했던 제도로서, 租稅不服節次上 納稅者의 權利救濟機能을 크게 강화한 것이었다. 그리하여 國稅基本法 制定以後 行政審判法이 制定되기 전까지 納稅者는 不服節次에 관한 한 다른 행정분야에서보다 두터운 보호를 받았다고 할 수 있다.

그러나 1984년 舊訴願法에 대체하여 제정한 行政審判法은 과거 訴願法에 가해지던 비판을 대부분 수용하여 行政不服制度를 크게 개선하였다. 예컨대 不告不理·不利益變更禁止 등과 같이 國稅審判制度上의 長

點으로 열거할 수 있는 제도들을 받아들인 외에도 行政審判의 請求適格을 확대하고(行政審判法(이하 “行審法”으로 약칭) 제9조), 제3자의 審判參加를 認定하고(行審法 제16조), 請求趣旨·原因의 變更을 許容하며(行審法 제20조), 處分廳의 答辯書 提出(行審法 제24조 제1항), 그 副本의 請求人에 대한 送達(行審法 제24조 제2항) 등의 제도를 둠으로써 行政審判節次를 司法節次에 접근시켰으며, 行政訴訟에 준하여 事情裁決制度(行審法 제33조)를 둠과 동시에 청구인의 救濟를 明文化함으로써 公益과 私益의 적절한 調和를 꾀한 점은 國稅審判制度에 비해 權利救濟의 기능을 월등히 강화한 것이라 할 수 있다.

租稅行政은 여타의 行政에 비해 國民에 대한 權利侵害의 危險이 훨씬 큰 점을 생각하면 租稅審判制度는 行政審判制度和 비교하여 최소한 같은 정도의 公正性和 客觀性을 유지하여야 할 것이다. 그러므로 行政審判法의 制定으로 租稅審判制度의 改善을 검토할 계기가 되었다고 할 것이며, 아울러 現行 行政審判制度는 租稅審判制度가 개선되어야 할 최저 수준을 제시한 것으로 생각하여야 할 것이다.

IV. 審級構造의 問題點

現在 內國稅 不服節次의 審級은 稅務署長 또는 地方國稅廳長에 대한 異議申請을 任意的 審級으로 하고, 國稅廳長에 대한 審査請求와 國稅審判所에 대한 審判請求를 必要的 審級으로 함으로써 基本的으로는 2審制로 하되, 選擇의 3審制로 하고 있다. 이 구조는 課稅廳長의 自己反省(異議申請)과 上級廳의 監督的 判斷에 의한 是正(審査請求), 그리고 제3자적 判斷에 의한 是正(國稅審判)의 機會를 순차로 거치게 하려는 構圖에 입각한 것으로 보여진다. 不服節次가 실제로 이와 같은 趣旨에 맞게 運營된다면, 異議申請段階에서는 最一線의 執行過程에서 발생하는 사실상의 오류가 빠짐없이 是正되고, 審査請求段階에서는 課稅官廳에 의한 稅法의 解釋과 運營上의 統一을 기한다는 관점에서 시정되고, 審判

請求段階에서는 이 두 과정을 거치면서도 발견하지 못한 確率上的 誤謬를 是正하는 동시에 안목을 바꾸어 權利救濟의 시각에서 法律的 爭點에 대한 判斷을 내릴 것을 기대할 수 있어 이상적인 爭訟節次가 될 것이다.

그러나 현재의 審級構造가 위와 같은 構想대로 운영되기보다는 納稅者에게 節次的 負擔을 주고 權利救濟를 遲延시키는 副作用을 빚는 면이 더 크다는 것이 일반적인 지적이다.

異議申請은 任意的 節次로서 그 履踐이 強制되지는 아니하나, 바로 原處分廳이 裁決機關이므로 是正의 裁量이 클 것이라는 기대심리 때문에 상당수의 納稅者들이 不服의 初審節次로 선택하고 있는 실정이다. 그러나 그 認容率은 최근 들어 극히 저조하여 대부분의 경우 결과적으로 무익한 절차를 밟은 셈이 되고 있다.

審査請求는 必要的 節次로서 청구인들은 선택의 여지가 없이 이 과정을 거쳐야 하는 데다가, 處理期間이 異議申請期間의 2배가 되는 60일이 나 되어 節次的 負擔과 權利救濟의 遲延으로 인한 不利益이 한층 크다. 審査請求의 決定은 國稅廳長이 國稅審査委員會의 審議를 거쳐 결정하게 되어 있으나, 法上으로는 國稅廳長이 國稅審査委員會의 審議結果에 구속받지 아니하고(기본법 제64조 제1항, 다만 施行令에 의해 國稅審査委員會의 裁決을 거치게 되어 있다. 令 제53조 제9항), 기타 세부절차면에서 國稅審判官會議에 비해 裁決에의 영향력이 크게 弱化되어 있으므로 裁決이 주로 國稅廳長의 判斷에 의해 이루어지고 있는 실정이다. 더욱이 國稅廳 내부에서도 徵稅審査局(심사과)에서 審査請求 사건을 처리하게 되어 있는데(國稅廳 職制規程 제9조 제4항·제5항), 徵稅審査局(징세과)은 한편으로 內國稅收入의 推算·決算·徵收 등의 사무를 관장한다(同 規程 제9조 제3항). 이와 같이 서로 상반된 성격의 사무를 동시에 관장하는 과정에서 審査事務가 國庫主義의으로 處理되기 쉬우리라는 것이 자연스러운 우려이다. 특히 不服事件 중에는 國稅廳이 徵稅政策的인 입장에서 관철하고자 하는 課稅方針에 관계된 것이 상당수 있는데, 이러한 사건의 경우 審査請求에 의해 救濟될 수 없음이 처음부

터 예견되는데도 審査請求를 경유하지 않을 수 없어 請求人의 커다란 부담이 되고 있다.

결국 異議申請과 審査請求는 納稅者에게는 權利救濟機會로서 크게 기대할 만한 것이 못될 뿐 아니라, 審判節次의 總額主義의 運營下에서 課稅廳으로 하여금 課稅處分을 合理化할 시간적 여유를 마련해 주는 逆機能을 빚기도 한다.

이상과 같은 問題點 때문에 審級을 簡素化하자는 의견이 지배적이다. 그리하여 權利救濟의 實效를 기대하기 어렵다는 이유에서 아예 異議申請을 폐지하자는 견해, 行政廳의 自己反省과 是正의 機能은 審査請求보다는 異議申請 단계에서 더 기대할 수 있으므로 現行과 반대로 異議申請을 必要的 節次로 하고 審査請求는 폐지하거나 任意的 절차로 하자는 견해, 異議申請과 審査請求의 兩審級을 모두 유지하되 兩審級 모두를 選擇的·任意的 節次로 하자는 견해, 異議申請과 審査請求를 모두 폐지하고 審判請求만으로 이루어지는 單審制로 하자는 견해 등이 주장되고 있다¹⁾.

그러나 異議申請과 審査請求가 納稅者의 權利救濟를 위해 흡족한 구실을 하지 못하고 있는 것이 현실이라 하더라도 사건의 일부는 이 단계에서 구제되고 있으며, 한때 異議申請과 審査請求에서의 認容率이 각기 30% 안팎을 유지했던 것을 보면 그 存在價値를 전혀 무시할 수는 없다. 또 異議申請과 審査請求 단계에서 却下·棄却되는 사건의 일부에 대해서는 請求人이 爭訟의 無益함을 깨닫고 上級審에 대한 不服을 포기하는 수도 있어 異議申請과 審査請求의 濾過機能은 결코 작지 않다. 課稅廳의 사소한 實務上의 오류까지도 審判請求에 의해 是正되게 한다면 제도의 낭비가 심할 것이며, 현실적인 여건으로 보아 審判所가 그같은 사건

1) 한국조세연구소, 『조세심판제도의 합리적 개선방안』, 1988. 4. p. 32 참조.

의 폭주를 감당할 수 있느냐도 문제이다. 절차를 간소하게 하기 위하여 異議申請 또는 審査請求 중 하나를 폐지하는 것 또한 문제가 있다. 異議申請은 處分廳의 自己反省을 위한 계기가 되고 審査請求는 上級廳에 의한 行政監督의 계기가 된다고 하는 理論的인 의미부여를 떠나서라도 각 단계별로 해결할 수 있는 사건이라면 적절한 審級을 활용하는 것이 經濟的이다. 異議申請은 制度를 개선하기에 따라서는 上級審의 審理 및 行政訴訟을 위한 爭點을 부각시키고 정리하는 계기로 삼을 수 있으며, 실제 운영의 모를 기한다면 處分廳과 納稅者間에 主張·說得을 위한 대화의 기회로 활용할 수 있다는 장점이 잠재해 있다. 稅政機構의 系線組織上의 권한과 재량의 폭이 상이한 관계로 異議申請 단계에서 구제될 수 없는 事件이 審査請求 段階에서 해결되는 수도 상당수 있으므로 審査請求의 存在理由도 상당하다.

문제는 異議申請과 審査請求에 의해 구제되지 못하고 심판청구나 행정소송에서 구제된 사건의 경우 異議申請과 審査請求, 특히 필요적 절차인 審査請求를 거침으로써 결과적으로 權利救濟가 遲延된다는 점이다. 그러므로 가장 바람직한 것은 위 세번째 견해에 따라 異議申請과 審査請求를 選擇的인 동시에 任意的인 審級으로 하되 각 審級の 權利救濟 節次機能을 강화하는 동시에 請求人의 便益을 최대한 보장하는 방향으로 개선하는 것이라 생각된다. 이와 같이 할 경우 다음과 같은 몇 가지 긍정적인 효과가 기대되기 때문이다.

첫째, 異議申請과 審査請求를 選擇的으로 함으로써 納稅者는 事案의 성격에 따라 處分廳의 自己是正的 判斷으로 족한 것은 異議申請을 제기하고 上級廳에 의한 監督的 是正이 필요하다고 생각되는 것은 審査請求를 제기하는 식으로 하여 最適의 裁決을 선택하는 동시에 審級을 절약할 수 있으며,

둘째, 異議申請과 審査請求를 任意的 節次로 함으로써 경험상 異議申請과 審査請求 段階에서 해결될 수 없다고 판단되는 사건 또는 보다 當事者主義的 입장에서 다툼이 필요한 사건은 請求人의 희망에 따라 이

를 생략하고 바로 審判請求를 제기하여 사건의 신속한 해결을 꾀할 수도 있다. 納稅者들이 사건의 신속한 종결에 급급한 나머지 앞다투어 審判請求를 初審으로 선택할 것도 예상되나, 異議申請과 審査請求節次를 개선하여 權利救濟의 機能이 강화되고 納稅者側의 便益이 제고되면, 裁決의 패턴이 인식됨에 따라 자연히 適所에 不服하는 경향이 정착되리라 기대된다.

V. 租稅審判의 運營原則

1. 總額主義와 爭點主義

일반적으로 租稅審判請求事件을 審理·裁決함에 있어 사건의 어떤 측면을 判斷의 對象으로 삼느냐에 관해 總額主義와 爭點主義가 대립한다. 어느 입장을 취하느냐 하는 것은 비단 판단의 대상을 파악하는 문제에 그치지 아니하고 請求節次와 審理方法에도 영향을 주는 문제이고, 또 어느 입장을 취하느냐에 따라 請求人의 權益이 크게 달라질 수 있으므로 審判制度의 전체적 윤곽에 관한 문제라 할 수 있다.

總額主義와 爭點主義는 審判制度의 性格論과 깊은 관련을 갖는데, 審判請求를 行政監督의 制度로 볼 때는 總額主義的으로 운영하게 되는 것이 자연스러운 경향이다.

1) 總額主義

總額主義란 賦課된 稅額 즉 課稅總額의 適否가 審理對象이라고 하는 主義다. 租稅審判을 租稅行政의 일부로 보고 그 기능은 行政의 違法審査를 통한 行政權 自體의 自己監督·是正이라고 하는 입장에서는 課稅處分의 違法性 一般이 監督·是正의 對象이 될 터이므로 특정한 爭點에 구애됨이 없이 租稅行政作用의 總量을 判斷對象으로 삼게 되는 것이다.

總額主義下에서 審判은 原處分の 延長·續行의 意味를 가지므로 課稅廳으로서는 原處分金額이 유지될 수 있는 한 原處分の 理由에 구애받지 아니하고 다른 이유 또는 추가적인 이유를 들어 原處分の 違法·妥當與否를 다룰 수 있다. 그리고 審理節次에서 請求人의 書類閱覽請求·意見陳述權을 인정한다든지, 處分廳과 請求人을 對審的으로 審問한다든지, 기타 當事者主義的으로 運營하는 것은 總額主義的 運營에는 꼭 필요한 일이 아니다.

2) 爭點主義

爭點主義란 課稅處分の 金額이 違法·妥當하나에 主眼點을 두지 아니하고 處分理由의 違法·妥當與否를 審理對象으로 하는 主義이다. 爭點主義는 行政監督의 性格과 연결되는 總額主義와는 달리 權利救濟의 性格論과 연결되어 審理請求를 納稅者의 權利救濟·爭訟裁斷的 制度로 보므로 審判所는 제3자적 입장에서 爭點에 대한 是非를 가리는 것을 주된 사명으로 하게 된다.

爭點主義下에서는 處分을 正當化하는 理由 및 不服하는 理由의 是非를 가리는 데 爭點을 맞추어 審理·裁決이 이루어지므로 課稅金額의 正當性 與否는 불문하고 處分理由 또는 不服理由가 계속 維持되어야 하며 새로운 主張이 制限된다.

審理節次에 있어서는 爭點의 是非判斷에 적합하게끔 當事者主義的으로 運營하게 된다. 그리하여 쌍방이 攻撃·防禦의 기회를 공평히 가지도록 하고, 書類閱覽·意見陳述權 등을 보장하고, 쌍방을 對審的으로 審問하는 등 訴訟節次에 접근하는 방식으로 運營하게 된다.

總額主義와 爭點主義는 審判制度에 대한 立法論으로서도 主張될 수 있지만, 現行 審判制度를 바라보는 視角의 차이로 파악될 수도 있다. 즉 既存의 審判節次를 이루는 實定法의 個個 制度를 總額主義의 觀點에서 풀이할 수도 있고, 爭點主義의 觀點에서 설명할 수도 있다는 것이다.

2. 兩主義와 納稅者의 權利保障

總額主義는 處分理由를 爭訟過程에서 變更·補充하는 것을 허용하므로 處分廳이 違法·不當한 處分을 추후에 합리화시킬 수 있는 등 자유로이 방어할 수 있다. 그러므로 納稅者가 處分에 대한 不服判斷을 함에 있어 어려움을 준다는 문제점이 있다. 또한 處分廳이 事後補正의 可能性을 前提로 處分에 신중을 기하지 않을 수도 있다는 문제점도 있다.

그러나 總額主義에 의할 때는 納稅者 역시 자유로이 攻擊方法을 선택할 수도 있고 이를 變更·補充할 수 있으며, 審理過程에 職權主義가 적절히 가미될 때는 審判所가 納稅者의 後見者的 입장에서 광범하게 處分의 違法·妥當與否를 살필 수 있다는 長點이 있다. 또 總額主義에 의할 때에는 爭訟의 現實的 範圍(處分金額)가 明確하여 裁決의 效力範圍 역시 明確해진다는 것도 그 長點의 하나이다.

爭點主義에 의할 때에는 總額主義에 의할 때와 반대의 長短點을 갖는다. 원래의 處分理由를 가지고 계속 다투므로 納稅者가 處分理由의 不當性을 確信할 때는 과감히 爭點을 제기할 수도 있고, 爭訟이 제한되어 있으므로 攻擊方法을 집약적으로 동원할 수 있다. 따라서 裁決廳은 處分時에 추후의 합리화에 대한 기대를 버리고 신중을 기하게 될 것이다.

그러나 爭點主義에 의할 때는 裁決機關이 處分時의 爭點에 한하여 판단하는 결과 課稅廳이 새로운 이유를 근거로 課稅處分을 하면 그에 대해서는 裁決의 效力이 미치지 않으므로 爭訟의 一回의 解決이 어려울 때도 있다는 問題點이 있다. 또 爭訟은 一次的으로 不服請求人에 의해 제시되어야 하나, 處分理由가 納稅者에게 전달되지 아니하는 現課稅體制 아래서는 納稅者가 爭點을 정확히 알지 못한 채 不服하는 예도 많아서 爭點主義的 審理가 원천적으로 不可能한 경우도 많다는 문제도 있다.

總額主義와 爭點主義는 이상과 같이 서로 상반된 장·단점을 지니고 있어 原論의으로는 어느 것이 더 우수한 주의라거나, 어느 것이 더 낫세

자에게 유리하다고 단정하기 어렵다. 또 兩主義의 短點을 보충하기 위하여, 總額主義를 주장하는 자도 處分理由와 지나치게 동떨어진 주장은 제한해야 한다고 하는가 하면, 爭點主義를 취하는 자도 基本的인 課稅要件事實의 同一性에 영향이 없는 범위에서는 理由의 代替가 허용된다는 식으로 각 理論의 극단화를 막고 있어 더욱 취사선택이 어렵다.

그러나 現實의인 爭點에서 爭點主義가 總額主義보다 納稅者에게 유리하게 작용하는 것은 사실인 것 같다. 더욱이 爭點主義는 當事者主義的 審理를 수반하므로 爭點主義下에서 納稅者가 자신의 권리를 主張·防禦할 수 있는 기회가 보다 많이 주어진다고 할 수 있다. 그러므로 일본에서 1970년 國稅審判制度를 도입할 때, 衆議院 大藏委員會에서 附帶決議로 納稅者의 權利救濟를 위한 여러 가지 運營方向을 제시하면서 특히 總額主義的 運營에 치우치지 말고 爭點主義的 정신을 살릴 것을 강조한 바 있다²⁾.

3. 現行 制度에의 反映

國稅基本法上으로는 總額主義에 의할 것인지 爭點主義에 의할 것인지 明文化된 바도 없을 뿐 아니라, 어느 主義를 前提로 한 것이라고 근거삼을 만한 規定도 없다. 그러나 既述한 바와 같이 課稅處分의 理由를 納稅者에게 通知하여 주는 제도가 없어 納稅者가 處分理由를 알지 못한 채 不服을 하는 實情이므로 爭點主義的 운영이 현실적으로 어렵게 되어 있다고 말할 수 있다. 또 爭點主義에 의할 때에는 當事者主義的 審理方式이 채택되어야 할 것이나 그 부분이 대단히 취약한 면도 있다. 그래서

2) 日 衆議院 大藏委員會, 『國稅通則法の一部を改正する法律案に對する 附帶決議』, 1970. 3. 4. 및 1970. 3. 24.

현재 國稅審判은 總額主義的으로 운영되고 있으며, 行政訴訟에 있어서도 總額主義에 의해야 한다는 것이 大法院 判例의 입장이다³⁾.

4. 改善方案

既述한 바와 같이 總額主義와 爭點主義는 각기 고유한 장단점을 지니고 있으므로 어느 한 主義의 극단적인 적용은 바람직하지 않다. 그러나 審判請求節次의 權利救濟의 性格이 크게 부각되지 아니하고 後述과 같이 審判所의 獨立性에 문제가 있는 狀況 아래에서는 總額主義의 短點이 보다 뚜렷이 노출된다고 할 수 있으며, 현실적 결과 역시 그러한 것으로 알고 있다. 그러므로 現在와 같은 總額主義的 運營方式은 爭點主義的 方向으로 보완해 나가야 한다고 생각된다. 특히 節次面에서 爭點主義的 運營이 가능하도록 개선해야 하며, 當事者主義的 審理方式을 채택해야 할 것이다.

VI. 裁決機關의 獨立性

不服制度가 權利救濟機能을 만족스럽게 수행하기 위해서는 裁決機關의 獨立性이 요구된다. 憲法 제107조 3항에서 審判節次에 司法節次를 준용하도록 명시한 것은 비단 請求·審理節次를 訴訟節次에 준하도록 꾸미라는 뜻만이 아니고 裁決機關이 司法權의 獨立(憲法 제103조)에 준하는 獨立性을 갖추도록 명한 것으로 이해하여야 할 것이므로 裁決機關의 독립은 헌법상의 요청이라 할 것이다.

여기서 裁決機關의 獨立性 保障이라는 명제는 裁決機關이 租稅行政의 執行機關으로부터 分離·運營되어야 한다는 뜻과 실제의 審判業務

3) 大法院, 1980. 10. 14. 判決, 78누345.

에 종사하는 審判官이 審判에 있어 불합리한 제약을 받지 않도록 人的·物的 독립성을 갖추어야 한다는 뜻으로 나누어 볼 수 있다. 異議申請과 審査請求는 당초 執行機關이 裁決廳으로 되어 있으므로 獨立性을 기대하기 어렵다. 그러나 國稅審判所는 어느 정도 獨立性을 기대할 수 있고 또 그러한 목적에서 만들어졌으므로 이하 審判所를 중심으로 검토한다.

1. 國稅審判所의 獨立性

國稅審判制度가 생기기 이전에는 國稅廳長에 대한 심사청구로 前置節次가 종결되던 것을 國稅基本法에서 國稅審判制度를 도입하여 최종심을 격상시킴과 동시에 裁決機關을 國稅廳으로부터 독립된 국세심판소로 한 것은 심판기능의 독립성을 확보하기 위한 노력에서 비롯된 것이다. 그러나 아직 국세심판소의 독립성에 대한 납세자들의 신뢰가 확고하다고 할 수는 없다.

國稅審判所의 독립성에 대한 의심은 기본적으로는 심판소가 국세청과는 분리되어 있다고 하나 財務部의 소속을 벗어나지 못하고 있기 때문이다. 稅法의 구체적 집행은 國稅廳長을 정점으로 하므로, 審判所가 그 系線의 밖에 존재함으로써 일단은 집행기관의 직접적인 影響은 벗어났다고 할 수 있다. 그러나 재무부장관은 稅制를 관장하는 기관으로서 일면 稅法의 집행을 옹호해야 하는 입장인데다, 國稅廳長과 더불어 稅收를 같이 걱정해야 하는 입장이므로 자연 國庫主義的 姿勢를 가지게 될 것이다. 그리고 재무부장관은 審判所에 대해 人事權·監督權을 가진 만큼 이를 통해 직접·간접으로 재무부장관의 國庫主義的 姿勢가 審判所에 영향을 줄 염려가 있다. 예컨대 審判所長은 審判官會議에서 例規·通牒에 배치되거나 國稅行政의 중대한 先例變更이라고 인정되는 의결을 한 때에는 재무부장관에게 보고하게 되어 있는데〔國稅審判所 運營規程(財務部長官 訓令) 제14조 2항〕, 이는 심판소가 국세행정 방침에 어긋나는 결정을 하는 데

상당한 심리적 부담을 줄 것이라 생각된다. 또한 審判所·國稅廳·財務部(本部)·기타 財務部 傘下의 기관간에 人事交流가 이루어지므로 심판소의 구성원들은 전직 국세청 소속인 경우도 있고, 장차 그 쪽으로의 전출 가능성이 있으므로 이 점을 의식하지 않을 수 없을 것이다.

한편 국세청장은 政務職으로 補하고(政府組織法 제32조 4항), 국세 심판소장은 별정직 차관보급 공무원으로 補한다(基本法 제67조 2항). 그러므로 정무직 관청이 재결한 불복사건을 다시 차관보급의 관청이 상급심으로서 審理·裁決하게 되어 있는데, 이는 행정조직체계상 불합리하기도 하지만, 이같은 裁決機關의 직급 逆順도 심판의 公正性에 장애가 될 수 있다고 보여진다.

이상의 여러 가지 점으로 볼 때 審判所가 현재의 法的地位를 가지고는 제3자적·중립적 爭訟裁斷機關으로서의 철학과 소신을 유지하기 어려울 것으로 생각되며, 審判所의 獨立性에 대한 납세자의 신뢰를 획득하기 어렵다고 생각된다.

2. 審判業務의 獨立性

審判의 公正을 기하기 위하여는 審判所의 獨立運營이 기초적 여건조성으로서의 의미를 갖지만 실제 審判業務에 종사하는 審判官의 獨立性은 審判의 公正성을 직접 담보하는 일로써 더욱 중요한 문제이다. 심판소의 독립운영은 그 자체가 중요하다기보다는 審判業務의 獨立性和 公正性을 확보하기 위한 필요조건으로서 요구되는 것이라 할 수 있다.

심판소의 독립운영이 이루어진다면 자연 심판업무의 독립성과 공정성도 따라서 강화될 것으로 기대되나, 심판소가 독립되지 않은 상태이기 때문에 또는 이와 직접 관련없이 審判業務의 獨立·公正이 沮害될 수 있는 여러 가지 요인이 있다고 지적되고 있다. 다음과 같은 몇 가지 측면으로 나뉘 볼 수 있다.

1) 審判官의 人的 構成 · 人事

國稅審判所에는 所長과 國稅審判官을 두는데, 國稅審判官들로 國稅審判官會議를 構成하여 이 회의에서 재결할 사항을 의결하고 그에 따라 所長이 裁決하게 되어 있으므로(基本法 제78조 1항), 審判所는 크게 裁決機關과 裁決을 위한 議決機構로 構成되어 있는 셈이며, 이 점은 일반 행정심판과 구조를 같이 한다(行審法 제5조, 제6조 참조).

國稅審判法은 각 審判官의 獨立性和 그에 기한 고정된 業務遂行을 保障하기 위한 前提條件으로 審判官의 身分保障을 위하여 任期를 3년으로 法定하고, 禁固 이상의 刑을 宣告받거나 長期의 心身衰弱으로 職務를 수행할 수 없게 된 때를 제외하고는 本人의 意思에 反하여 免職되지 아니한다고 規定하고 있다(基本法 제67조 4항). 그러나 이러한 任期 등의 身分保障은 현실적으로 별 의미가 없는 것으로 알고 있다. 우선 非常任 審判官의 경우 대개 專門職種에 종사하는 사람이 委囑되고 명목적인 報酬만을 지급받고 있으므로 이들에게는 審判官職이 名譽 以上の 큰 의미가 없고, 常任 審判官의 경우에는 財務部 內的 日常的인 人事發令의 대상인 補職에 지나지 않는 데다가, 審判官職이 이른바 非人氣 補職으로 인식되어 審判官이 他部署로 이동된다 해서 별 불만의 대상이 되는 일이 없기 때문이다. 굳이 의미를 찾자면 審判官으로 在任 중에는 本人의 意思에 反하여 公務員의 身分을 잃지 않는다는 점을 들 수 있으나, 이것도 任期滿了 前에 他補職으로 이동된 후에는 누릴 수 없는 이익이다.

그리하여 실제로 審判官의 잦은 이동으로 인해 임기를 채우는 審判官이 드문 실정이다. 審判業務란 高度의 專門性을 요할 뿐 아니라 長期間의 經驗이 축적되어야 衡平의 감각이 생기고 實體的 眞實을 발견할 수 있는 안목이 생긴다는 점을 감안할 때 審判官은 하나의 專門職業에 준하는 직업으로 정착됨이 바람직하다. 그러나 이같은 잦은 人事移動은 전문직으로의 정착은 고사하고 審判業務에 熟達할 기회조차 주지 않고, 나아가 審理技術의 발전에 커다란 장애가 되고 있다고 할 수 있다. 또한

審判官은 人事發令에 따라 언제든지 執行機關의 일원으로 흡수될 가능성이 있다는 점 때문에 爭訟裁斷機關으로서의 권위가 형성되기 어렵다는 점도 문제이다.

2) 審判權의 獨立(審判機能과 審判所 行政의 關係)

審判所長은 國稅審判請求에 대한 裁決廳이면서 일면 審判所 行政의 長이다. 行政機關의 長이란 성격 때문에 심판관의 자격제한이나 심판관들이 누리는 신분보장을 이에 적용함은 적절하지 아니하므로 심판관의 자격요건 및 신분보장에 관한 규정은 심판소장에게는 적용하지 아니한다(基本法 제67조 5항). 여기서 審判所를 權利救濟 및 爭訟裁斷機關으로 이해한다면, 行政機關長의 지위를 아울러 갖는 심판소장은 실질적인 심판업무에 관여하지 않는 것이 심판의 공정과 심판업무의 독립성을 위해 바람직하다. 이점 自己是正 또는 行政監督的 性格을 갖는 下級審의 裁決機關과 근본적으로 다른 점이다. 基本法에서는 이를 제도적으로 반영하여 審判所 組織을 裁決機關과 審理·議決機關으로 분리하여 前者의 지위에 審判所長을, 後者의 지위에 審判官 및 審判官會議를 각각 안배하고 있다. 이 점은 行政審判法에서 裁決廳과 行政審判委員會를 분리하고 있는 것과 취지를 같이 한다.

그러나 실제로는 다음과 같은 여러 가지 길을 통해 심판소장이 심판에 관여할 기회가 마련되어 있다.

(1) 事件의 配定

국세심판소장이 심판청구를 받은 때에는 調査와 審理를 擔當하게 하기 위하여 主審國稅審判官 1인과 陪席國稅審判官 2인 이상을 지정하여 國稅審判官會議를 구성하게 한다(基本法 제72조 1항). 그리고 명문의 규정은 없으나 현재 상임심판관 2인과 비상임심판관 2인을 짝지어 심판관회의를 구성하고 그 중 상임심판관 1인을 主審으로 지정하는 것이 관례가 되어 있다. 따라서 合同會議에까지 이르지 않는 한 特定事件에 대

해 審判官 全員이 關여하지는 않고 一部の 審判官만이 심판에 임하게 된다. 行政審判委員會의 경우 사건마다 委員 全員이 議決에 참가하고 있는 것과 대조적인데, 國稅審判所의 運營方式이 集約的인 審理에 적합하고 事件의 分擔으로 事件處理能力이 倍加되어 보다 能率的이라 생각되므로 이 制度는 별로 貳할 것이 없다. 그러나 審判所長이 사건의 配定과 審判官會議의 構成權을 쥐고 있으므로 審判官의 性향을 고려하여 사건을 배정할 우려가 없지 않다. 이런 우려가 현실화된다면 審判所長은 사건별 擔當審判官의 지정을 통해 裁決內容을 간접적으로 유도할 수 있게 된다.

(2) 審判官會議의 議決方法

國稅審判官會議는 擔當國稅審判官 3분의 2 이상의 출석으로 開議하고 出席國稅審判官 과반수의 찬성으로 의결한다. 그러나 可否同數일 때에는 의장(主審國稅審判官)이 결정하는 바에 따른다(基本法令 제59조 1항). 그 결과 의장은 2개의 의결권을 갖는 셈인데, 이는 議事의 일반원칙에 어긋날 뿐 아니라 이같이 審判官의 議決權의 가치에 차등을 둘 수 있는 논리적 근거는 전혀 없다. 더욱이 審判官會議는 4인으로 구성되는 것이 관례이므로 이론상 可否同數의 확률이 매우 높으므로 主審國稅審判官이 광범한 裁量權을 갖게 되어 더욱 부당하다. 물론 실제 審判官會議에서는 만장일치에 의해 의결하는 것으로 알고 있으나, 시정해야 할 점임에는 틀림없다.

똑같은 문제가 합동회의에서도 생긴다. 合同會議에서는 國稅審判所長이 議長이 되며, 可否同數일 때에는 역시 議長이 결정하게 되어 있는데, 이는 主審國稅審判官이 決定權을 갖는 것과 마찬가지로 부당하다.

(3) 再議廻附 · 合同會議

國稅審判所長은 審判官會議의 議決이 공정하지 못하다고 인정하는 때에는 在籍審判官 全員으로 구성하는 國稅審判官合同會議의 再議에 붙여야 한다(基本法 제78조 2항). 이 점 一般行政審判에서는 볼 수 없

는 제도이다. 일반행정심판에서는 委員長이 심판위원회의 의결에 대해 再議要請權을 갖지 아니한다(行審法 제31조 2항 참조. 行政審判委員會는 國稅審判官會議와는 달리 小委員會制度가 없으므로 合同會議의 再議에 불인다는 것이 불가능한 점도 있다).

裁決廳과 議決機關을 분리해 놓은 이유는 裁決廳이 裁決의 내용에 관여할 수 없게 하기 위함이다. 그런데 審判所長이 審判官會議의 公正性與否를 심사할 수 있게 하는 것이 과연 審判制度의 趣旨에 부합하는지 의문이다. 앞서 본 바와 같이 審判所長은 身分保障에서 除外되어 行政機關의 성격이 매우 강하다고 할 수 있는데, 그에게 審判官會議의 議決의 公正性에 대한 審査權을 부여하는 것은 審判機能의 獨立性과 나아가서 審判所의 裁斷機關性을 크게 손상시키는 요인이 된다.

再議制度의 운영은 실상 심판내용의 不公正性에 대한 牽制보다는 稅務行政의 防禦를 위해 이용될 소지조차 있다. 國稅審判所 運營規程(財務部 訓令)에 의하면 심판소장이 합동회의에 붙일 수 있는 事由로서 심판관회의의 의결이 다음과 같은 의결에 해당되는 때를 들고 있다(同規程 제13조).

- ① 大法院 判例, 監査院 決定例와 背馳되는 議決
- ② 從前의 審判 決定例를 變更하는 議決
- ③ 例規·通牒에 배치되거나 國稅行政의 中대한 先例變更이라고 인정되는 議決

④ 審理未盡이라고 인정되는 議決

⑤ 法規解釋에 異論이 있거나 公正하지 못하다고 인정되는 議決

위 사유를 보면 일면 稅法解釋의 통일적 운영과 법률관계의 안정을 위한 것으로 이해되나, 하나 하나의 事由를 따지고 보면 모두가 審判官의 獨立性에 중대한 제약을 주는 것들이다. 우선 대법원 판례에 배치되는 의결은 특별한 사정이 없는 한 行政訴訟에서 번복될 가능성이 많고, 監督院의 決定例는 현행의 不服前置主義下에서 審判 決定例로 볼 수 있는데 종전의 決定例를 번복함으로써 납세자들의 豫測可能性을 흔들리

게 한다는 문제가 있다. 그러므로 이러한 결정은 보다 신중을 기한다는 의미에서 합동회의를 거칠 필요가 있다고 보며, 이 점 대법원의 全員合議體判決制度(法院組織法 제7조 1항)와 취지를 같이한다. 그러나 심판관회의의 결정이 종전의 判例·決定例 등에 어긋나느냐는 審査도 역시 審判作用의 일부로서 이는 심판관회의에서 판단할 문제이고 다른 行政機關의 所管으로 할 일이 아니다.

③에 대해서도 같은 말을 할 수 있다. 특히 國稅行政의 중대한 先例變更이라고 인정되는 議決은 심판소장이 再議에 붙임과 동시에 재무부장관에게 보고하게 되어 있는데(同規程 제14조 2항, 報告時期는 합동회의를 하기 이전이다), 앞서 논의한 재무부와 심판소의 상호관계와 연결지어 보면 先例를 변경하는 의결을 한 심판관들에게는 물론 합동회의에서 이 사건을 다루게 될 審判官들에게도 대단한 심리적 부담을 주게 될 것이다. 결과적으로 國稅行政의 先例에 어긋나는 결정은 가급적 피하려는 경향이 생길 것이다.

④의 「審理未盡」은 다단계의 爭訟節次에서 上級審이 판단할 문제이다. 심판결정이 審理未盡이라면 行政訴訟에서 司法的 審査에 의해 是正될 일이다. 원래 어느 爭訟裁斷에도 審理未盡의 가능성이 있기 때문에 이에 대한 不服制度가 마련되어 있는 것이다.

⑤는 매우 넓은 범위에 걸쳐 審判所長의 裁量을 허용해 주고 있다. 첫째 「法律解釋에 異論이 있을 때」도 再議에 붙일 수 있다고 하나, 원래 法律解釋이란 모든 論點에 걸쳐 다양한 견해가 존재하게 마련이므로 생각하기에 따라서는 심판관회의의 모든 의결이 다 이에 해당한다고 할 수 있다. 審判이란 것 자체가 법해석에 관한 다양한 의견을 놓고 取舍選擇하는 작업이라 할 수 있으므로 異論이 있다 하여 내부적인 再審이라 할 수 있는 합동회의를 거치게 함은 심판관의 권한을 불합리하게 萎縮시키는 처사이다. 둘째 「공정하지 못하다고 인정되는 의결」을 든 것은 母法의 규정을 옮겨놓은 것이다. ①~④의 事由를 예시적인 것으로 하고 기타 規程制定時 예상하지 못했던 事由를 가지고도 再議에 붙일 수

있는 여지를 두기 위한 것인데, 이 점 역시 부당함은 앞서 모법자체의 비판에서 언급한 바와 같다.

끝으로 위에 열거한 운영규정상의 再議事由가 母法에서 정하고 있는 再議事由(不公正)와 들어 맞지 않는 것도 중대한 문제점이다. 예컨대 國稅行政의 중대한 先例變更을 가져오는 의결이라 해서 불공정한 의결이라 할 수는 없다는 말이다.

(4) 少額事件·輕微한 事件의 審判

基本法 제78조 1항 단서에서는 「심판청구의 대상이 대통령령이 정하는 금액에 미달하는 少額인 것 또는 경미한 것인 경우나 審判請求가 請求期間 경과 후에 있을 때에는 국세심판관회의의 의결에 갈음하여 主審 國稅審判官의 의견을 들어 이를 결정한다」고 규정하고 있다. 그리고 施行令 제62조에서는 이 규정을 받아 「少額인 것 또는 輕微한 것」을 「심판청구금액이 1,000만원 미만의 것으로 請求事項이 法令의 解釋에 관한 것이 아닌 것」과 「審判請求가 課稅標準 또는 稅額의 결정에 관한 것 이외의 것으로서 유사한 請求에 대하여 이미 國稅審判官會議의 의결에 따라 결정된 사례가 있는 것」으로 열거하고 있다. 여기에 법에서 규정하는 「請求期間의 不遵守」까지 더하여 심판소장이 심판관회의의 의결없이 결정할 수 있는 경우는 세 가지가 있는 셈이다.

법에서는 심판소장이 主審 國稅審判官의 의견을 들어 결정하라고 하나, 심판소장이 主審 審判官의 의견에 구속된다고 해석되지는 않으므로 실상 심판소장의 단독적인 결정이다.

어쨌든 이 제도는 審判의 裁決廳과 議決機構의 分離原則에 대한 중대한 예외로서 審判官의 審判權 縮小를 의미하는 동시에 심판소가 權利救濟制度 및 爭訟裁斷制度로서 요구되는 公正性을 유지하는 데 중대한 제약이 된다고 생각된다. 특히 이 제도는 審判節次的 司法節次的 運用을 명하고 있는 헌법 제107조 3항의 취지에서 볼 때 違憲 여부가 논의될 소지도 있다.

위에 열거한 심판소장의 단독결정사항은 事案이 경미하거나 단순히

다는 생각에서 둔 예외로 보이나, 따지고 보면 그렇지만도 않다. 예컨대 請求期間의 不遵守 같은 것은 단순한 日數의 계산에 불과한 문제인 것으로 생각하기 쉬우나, 경우에 따라서는 중요한 法律解釋問題가 결부될 수가 있어 결코 경미하다고 볼 문제가 아니다⁴⁾.

「課稅標準과 稅額의 결정에 관한 것 이외의 것」도 稅額에 영향이 없는 사건이므로 납세자의 권리에 영향을 주지 않는다고 할지 모르나, 稅法에 의한 처분이 두루 不服의 대상이 되고 있는 상황하에서는 課稅標準과 稅額의 결정에 못지 않게 납세자에게 중대한 이해관계가 걸린 문제가 얼마든지 있을 수 있다. 예컨대 年賦延納의 不許(相續稅法 제28조), 資產再評價의 不許(再評價法 제17조) 같은 것은 稅額이나 마찬가지로 納稅者에게 經濟的 不利益을 준다.

그러나 사건의 경미 여부에 대한 논의를 떠나서 심판소장의 單獨裁決이라는 예외를 두는 데에는 既述한 바와 같은 원론적인 문제점이 있다.

(5) 合同會議에서 所長의 地位

國稅基本法 제67조 2항에서는 국세심판소에 소장과 국세심판관을 둔다고 규정하므로 이 규정상으로는 소장은 심판관이 아닌 것으로 읽혀진다. 그러나 同條 5항에서는 「所長인 國稅審判官」이란 표현을 쓰고 있으므로 所長은 당연히 國稅審判官이라고 볼 수도 있고, 所長이 國稅審判官일 수도 있다는 뜻(즉 심판관 중에서 소장이 임용된 경우)으로 읽을 수도 있다. 그렇더라도 基本法이 심판소 조직을 裁決廳과 審判官 및 同會議로 분리하고 所長의 권한에 관해서는 裁決廳으로서의 권한에 대해서만 언급하고 있으므로 法上으로는 審判所長이 合同會議에 참석하여 議決權을 행사하거나 합동회의의 의장이 될 수 있다고 해석할 수 있는

4) 예컨대 大法院, 1987. 7. 21. 판결, 87누7은 請求期間의 起算點에 대해 매우 중요한 해석을 함과 동시에 원고승소 판결을 내렸다.

뚜렷한 근거는 없다고 볼 수 있다. 그러나 「國稅審判官會議의 運營에 관하여 필요한 사항은 大統領令으로 정한다」는 基本法 제72조 2항의 규정에 근거하여 施行令에서 合同會議에서의 심판소장의 지위를 규정하고 있다. 즉 심판소장은 합동회의에서 의장이 되어 會務를 統理하며(令 제63조 1항, 58조 1항, 3항), 합동회의에서 의결한 결과 可否同數인 때에는 의장 즉 심판소장이 결정하는 바에 따른다(令 제63조 2항, 59조 1항). 그리하여 심판소장은 앞서 지적한 바와 같이 합동회의에서 2개의 議決權을 갖고 있는 셈이다.

심판소장이 합동회의에서 이같은 지위를 갖고 있는 것이 심판제도의 성격에 비추어 타당하냐는 것은 큰 의문이며, 타당성 문제를 떠나서 母法의 위반여부도 문제된다. 앞서 입법론으로 제시한 바와 같이 審判所가 財務部를 떠나 완전 독립된 조세심판기구로서 존재한다면, 그리고 심판소장이 처음부터 심판관 중에서 임용된다는 가정하에서는 심판소장도 1인의 심판관으로서 의결에 관여할 수 있다(그렇더라도 可否同數時에 결정권을 갖는다는 것은 主審國稅審判官이 같은 결정권을 갖는 것과 마찬가지로 부당하다). 그러나 심판소장이 財務部長官의 지휘감독을 받는 行政機關의 지위에 있고, 審判의 公正性和 客觀性을 기하기 위하여 裁決機關과 審判을 위한 議決機關을 분리해 놓은 현재의 심판소 구성체계에서는 심판소장이 합동회의에서 위와 같은 지위를 가지는 것은 명백히 집행기관이 심판권을 침해하는 뜻이 있다.

3. 改善方案

이상 거론한 모든 문제의 핵심은 결국 審判業務에 대한 執行機關의 영향력 행사의 가능성이며, 또 어떤 종류의 審判機關을 설치할 때에나 기본적인 과제로 등장하는 것은 집행기관 기타 외부의 영향력을 여하히 배제하느냐는 문제이다. 개선해야 할 점으로 제시한 문제점들이란 것도 바로 이러한 영향력 행사의 가능성을 마련해 주는 諸要素의 집합에 지

나지 않는다.

이와 같이 문제의 출발점을 같이하므로 세부적인 문제점의 해결방안도 서로 밀접하게 연결되어 있다고 할 수 있다.

1) 審判所의 地位改善

(1) 租稅審判所의 設置 問題

國稅審判所의 獨立性이 저해되는 가장 큰 원인은 앞서 본 바와 같이 심판소가 재무부의 傘下에 소속되어 재무부장관 및 국세청장으로부터 직·간접적인 영향을 받기 때문이므로 심판소가 독립성을 누리기 위하여는 財務部 傘下를 떠나 獨立된 審判機構로 존재해야 한다는 의견도 있다⁵⁾. 보다 구체적으로는 國稅審判所를 국무총리의 직속으로 옮겨 놓는 방안도 제시된 바 있다⁶⁾.

國稅와 地方稅의 審判業務를 통합하여 운영한다면 위 문제는 바로 租稅審判所의 獨立性을 보장하는 문제가 되는데, 國稅와 地方稅의 管轄을 고려한다면 行政組織體系上 租稅審判所는 財務部와 內務部의 어느 곳에도 속하지 않는 獨立機關으로 설치함이 당연하다.

審判所를 財務部 산하에서 떼어내어 예컨대 總理 산하로 옮긴다든지 하는 것은 現 租稅不服節次에 근본적인 변화를 가져오는 것이어서 이에 부수하여 고려할 점도 상당히 많으므로 간단히 결론내리기 어렵다. 우선 국세심판소만 독립운영한다면 국세와 지방세의 균형이 문제될 것이다. 그리고 一般行政審判의 경우 處分廳의 直近上級行政廳이 裁決廳이

5) 法務部, 「行政爭訟關係法律改正 學論事項」(1983. 3. 15), p. 43; 韓國經濟研究院, 『稅法體系의 整備와 改善에 관한 研究』, 1982, p. 159 참조.

6) 法務部, 前註, p. 43.

되는데, 유독 租稅審判所만을 격상시켜 놓을 경우 租稅審判과 一般行政審判의 均衡을 문제삼아 반대론이 제기될 것도 예상된다. 租稅審判所의 組織構成과 審判節次도 전혀 새로운 시각에서 마련되어야 할 것이다. 그러므로 조세심판소의 설치에는 장기간에 걸친 치밀한 연구가 선행되어야 할 것이라 보고, 또는 설치 반대론이 강하여 당분간 설치가 어려울 것도 예상하여, 次善策으로서 심판소의 현재 위치에 근본적인 변화를 가져오지 않는 범위에서의 改善策을 생각해야 할 것이다.

2) 審判所 人事의 適正 · 獨立

(1) 審判所長

審判所長에게는 任期와 身分保障이 적용되지 아니함은 앞서 지적한 바와 같은데, 獨立行政委員會의 機關長에게 任期가 없다는 것도 이례적 이려니와, 더구나 審判所가 財務部長官에 소속되어 있는 상태에서 이같이 해서는 政策 및 執行機關으로부터의 영향력을 방어할 수 없다. 그러므로 審判所長도 任期가 있어야 하며 任期滿了까지의 身分保障도 이루어져야 한다. 그 任期는 審判官의 任期와 상관적으로 정해져야 할 것인 바, 所長의 審判官에 대한 영향력을 약화시키자면 所長의 任期는 심판관의 임기보다 短期로 함이 바람직하다.

앞서 所長의 公務員으로서의 職級이 하급 裁決廳인 國稅廳長보다 下位라서 균형이 맞지 않는다 하였다. 審判所長의 職位를 어떻게 할 것이냐는 것은 審判所의 地位 및 審判官의 任用方法과도 관련된다. 審判所를 獨立行政委員會의 성격에 맞게 운영하려면 일단은 審判所長은 審判官 중에서 임용한다는 방식을 취해야 할 것이고, 그 때는 심판관 전체의 신분도 고려대상이 되어야 한다. 즉, 이 경우에는 審判官 全體를 別定職으로 補해야 할 것이다. 그렇지 않고 審判所長을 審判官과 별도로 任用하는 방식을 취한다면 審判所長의 職級을 國稅廳長과 대등한 정도의 직급으로 격상시켜야 할 것이다. 지금과 같이 임기와 신분보장이 마련되

지 않은 상태에서 일반직 공무원의 직급을 가지고는 상위직급의 행정관청인 국세청장이나 재무부장관에 대하여 독립성을 주장할 자세와 신념을 갖기 어렵기 때문이다.

(2) 審判官

1) 審判官 個個人的 審判業務가 각자의 양심에 따라 이루어지도록 하는 것이 궁극적인 목표가 될 것인 바, 이것은 一次的으로 심판관 각자의 姿勢와 素養의 문제라 할 수 있다. 이에 알맞는 人士를 選任하고 그가 기대에 부응하는 역할을 하게 하는 데는 제도와 인사풍토가 조화를 이루어야 할 것이다.

우선 제도적인 측면에서 볼 때, 심판업무의 中樞를 이루는 상임심판관들이 일반직 2급 또는 3급 공무원으로 이루어져 있고 財務部內에서 인사교류가 행해진다는 점이 인사의 적정과 심판관의 독립성에 장애가 되고 있다. 일반직의 신분으로서의 장차의 人事交流로 다시 재무부내의 系線組織으로 흡수될 것을 의식하여 소신을 발휘하기가 어려우며, 이런 상태에서는 審判官의 任期와 身分保障도 無意味하다. 또 審判官이 인사권자나 본인에게 재무부 내에서의 人事交流의 한 과정으로 인식되어 있고 실제 인사가 그같이 행해지므로 적정한 인물을 발굴·정착시키기 어렵게 되어 있다. 더구나 審判所內에서 所長과 審判官이 모두 一般職으로 補해지므로 獨任制의 機關처럼 인식되어져야 할 관계가 상하의 系線組織처럼 되어 버리는 폐단도 있다.

그러므로 審判官은 별정직으로 補함이 타당하다(國稅基本法上으로는 심판관을 별정직으로도 補할 수 있게 되어 있으나 실천된 일도 없고, 또 一般職과 別定職을 혼합하는 것은 바람직하지 않다). 아울러 심판관의 임기를 지금보다 장기화할 필요가 있다고 본다. 임기의 장기화로 경험이 蓄積되어 審判業務의 전문화를 기할 수 있고, 장기간의 신분보장으로 심판관직에 대한 선호도를 높일 수 있어 능력있는 인사의 유치에 도움이 될 것이기 때문이다.

2) 審判官의 人的 構成을 다양하게 할 필요가 있다. 租稅事件은 대개

法律·會計·經濟 등의 다양한 지식이 동원되어야 풀 수 있는 특수성이 있고, 審判業務란 다각적 시야에서 이루어져야 공정을 기할 수 있기 때문이다. 그러므로 審判官은 法曹人·稅務士·會計士 등 전문직 출신과 경영·경제 등의 專門家와 實業人 출신 등 異種의 경험을 가진 각계 출신의 인사로 구성됨이 바람직하다. 지금은 一般職 公務員을 常任審判官으로 補하고, 같은 수의 非常任審判官을 위촉하여 부족한 식견을 보충하고 있지만, 비상임의 역할에는 한계가 있으므로 常任審判官의 구성을 다양하게 하는 것이 필요하다. 위와 같은 인사의 구성은 심판관을 별정직으로 補할 때에만 가능하므로 다시 이 문제의 중요성을 강조한다.

3) 基本法에서는 심판관을 常任審判官과 非常任審判官으로 나누어 두게 되어 있는 바, 常任을 4인으로 하고 非常任으로는 內國稅擔當 4인, 關稅擔當 2인을 각각 두고 있다(國稅審判所 組織規程 제3조, 제4조). 그리고 심판관회의를 상임 2인 비상임 2인으로 짝지어 구성하고 있는 것이 운영상의 관례이다.

이에 대하여 비상임심판관은 사건에 대한 接觸度에 한계가 있어 主審의 의견에 추종할 염려가 있는 등 그 기능상에 문제가 있음을 이유로 점차 폐지함이 타당하다는 견해도 있다⁷⁾. 일리있는 견해라 생각된다. 심판소의 사건폭주를 감안하면 비상임심판관의 입장에서 事實調查까지 해야 하는 심판관의 역할을 만족스럽게 수행할 수 있으리라는 생각되지 않는다. 그러나 현재로서는 비상임심판관이 일반적으로만 충원되는 상임심판관의 專斷을 견제하고 國庫主義的으로 경직된 사고를 중화하는 데 큰 기여를 하고 있다고 보여진다. 그러나 장차 앞서 말한 대로 심판관의 인적구성이 다양해진다면 상임심판관들 스스로가 이러한 역할을 할 수 있으므로 비상임심판관제는 자연 불필요해질 것이다.

7) 尹昇榮, 『租稅訴訟法』, p. 188.

3) 審判業務의 獨立性和 公正性的 保障

(1) 審判官會議의 合理的 運營

① 審判官會議에서 可否同數인 경우 議長 즉 主審國稅審判官이 결정권을 갖게 되어 있는 施行令規定(59조 1항)의 부당성은 이미 지적한 바 있다. 불과 4인으로 구성되는 심판관회의에서 主審이 2개의 의결권을 갖는다는 것은 會議體的 기관을 사실상 系線式的 운영으로 유도할 염려가 있다. 더욱이 상임 2인과 비상임 2인 중에 主審은 상임이므로 결국 의결권은 상임 3표, 비상임 2표가 되어 비상임심판관은 諮問官으로 전락할 우려도 있다. 의결권의 차등은 母法에 근거도 없는 터이므로 폐지되어야 마땅하다.

② 法上으로는 심판관회의를 주심 1인과 배석 2인 「이상」으로 구성하게 되어 있으므로 심판관회의의 인원수 조정은 운영상의 문제다. 그런데 주심의 複數議決權制를 폐지한다면 審判官會議를 偶數의 인원수로 구성해서는 可否同數의 확률이 대단히 높다. 奇數로 구성함이 옳다. 현실적으로는 전원합의의 형식을 거치므로 지엽적인 문제일지 모르나, 이른바 규범의 문화에 관한 문제다.

(2) 裁決 및 行政과 審判機能의 分離

審判所 또는 審判所長의 地位를 앞서 거론한 바대로 변화시킨다면 審判所長의 성격은 크게 달라지게 된다. 租稅審判所로 독립시킨다거나 그렇게 하지 않더라도 所長에게 任期 및 身分保障制를 적용한다면 審判所長은 비교적 중립적 지위를 갖게 될 것이다. 그런 전제하에서는 所長이 合同會議에서 議長이 되고 議決權을 행사하더라도 부당한 점은 없다고 생각된다(그렇더라도 지금과 같이 可否同數時 결정권을 갖게 하는 제도는 폐지함이 옳다). 그러나 현재와 같은 地位를 유지한다면 所長은 단순한 裁決廳에 머물러 있고 審判官會議에는 관여하지 않도록 해야 한다.

그리고 審判所長의 地位를 어떻게 개선하든 관계없이 審判官會議 없

이 단독으로 결정할 수 있는 예외(基本法 제78조 1항 但)는 폐지되어야 한다.

(3) 合同會議의 合理的 運營

1) 현재는 合同會議 附議權을 소장이 가지고 있으나, 합동회의의 附議 與否를 所長의 권한으로 할 것이 아님은 既述하였다. 조세심판소로 독립시키거나 소장의 지위를 크게 중립화시킨다 하더라도 再議要求는 명백한 심판권의 침해로서 소장이 행사하게 해서는 안된다고 본다. 그러므로 합동회의에의 再議事由는 法定하여 再議가 자동으로 이루어지거나 일부의 경우에는 심판관회의의 議決로 再議하게 해야 한다.

2) 합동회의에의 再議事由를 財務部長官 訓令인 「國稅審判所 運營規程」에서 규정하고 있으나, 再議與否는 국세심판관회의의 권한에 관한 문제이므로 법률로 정할 문제라 생각된다. 그리고 어디서 再議事由를 규정하건, 再議事由가 다시 검토되어야 한다는 것은 이미 지적한 바와 같다. 현행의 再議事由 중 「審理未盡이라고 인정되는 의결」인 경우와 「法規 解釋에 異論이 있거나 公正하지 못하다고 인정되는 의결」과 같은 것은 請求人의 不服에 의해 上級審(訴訟)에서 판단할 문제이므로 再議事由에서 제외시킴이 옳다. 그리고 심판관회의가 합의에 이르지 못한 경우에는 合同會議에서 해결할 수밖에 없을 것이고, 심판관회의 스스로가 사안의 중대성을 감안하여 신중을 기하고자 合同會議를 요구하는 것도 인정해야 할 것이다. 그러면 合同會議에 붙일 수 있는 사유는 「① 대법원 판례·감독원 결정례에 어긋나는 의결을 한 경우, ② 종전의 심판 결정례를 변경하는 의결을 하는 경우, ③ 例規·通牒에 어긋나거나 국세행정의 중대한 先例變更을 가져오는 의결을 하는 경우, ④ 심판관회의에서 합의에 이르지 못한 경우, ⑤ 기타 심판관회의에서 합동회의의 再議를 의결한 경우」로 정리할 수 있다.

Ⅶ. 審判請求權의 擴大·強化

1. 無效인 課稅處分에 대한 不服構造의 問題點과 改善方案

1) 問題點

여타의 行政處分과 마찬가지로 瑕疵있는 과세처분은 취소할 수 있는 課稅處分, 無效 또는 不存在인 課稅處分으로 나누어 볼 수 있다. 이론상으로는 無效 또는 不存在인 課稅處分은 취소할 수 있는 課稅處分과 달리 公正力이 주어지지 아니하므로 누구든 아무 때나 그 無效 또는 不存在를 주장할 수 있다고 하지만, 課稅廳이 그 無效 또는 不存在임을 시인하지 않을 경우에는 爭訟에 의하여 판가름 할 수밖에 없다.

1) 無效·不存在인 課稅處分이라도 課稅廳이 그 有效를 고집할 경우에는 대체로 세금을 납부하고 그 효력을 다투거나, 爭訟의 진행중에 滯納處分을 견디지 못하고 세금을 납부하게 된다. 이 경우 세금을 반환받는 방법으로서 民事訴訟으로 不當利得返還을 청구하거나 行政訴訟으로 無效·不存在確認訴訟(行訴法 제4조 2호)을 제기하는 방법이 있다. 無效·不存在確認訴訟은 前審節次를 거치지 아니하고 바로 제기할 수 있다. 그런데 판례에 의하면 세금을 납부한 후에는 處分の 無效·不存在를 다투 訴訟이 없다고 하여 세금을 납부한 후에는 無效·不存在確認訴訟을 부적법한 訴로 다루고 있다⁸⁾. 그러므로 無效·不存在인 處分을 받은 자는 辯論終結時까지 세금을 납부하지 않고 견딜 자신이 없는 한은 無效·不存在確認訴訟을 제기해서는 안되고 不當利得返還을 請求하는 民事訴訟을 제기할 수밖에 없다.

8) 大法院 1982. 3. 23. 判決, 80누476.

2) 위 대법원 판례의 논리가 정당화되려면 課稅處分의 無效와 取消의 구별이 선명하게 이루어질 수 있다는 것이 전제되어야 한다.

課稅處分의 無效·取消의 구별도 行政處分 일반의 無效·取消 區別論에 따라 행해진다. 兩者의 구별에 대한 通說的 見解에 따르면, 課稅處分의 내용상 중대한 흠이 있고 그 흠의 존재가 외관상 명백한 경우에는 무효사유가 되고, 그 밖의 흠이 있으면 취소사유가 됨에 그친다고 한다.

그러나 「중대하고 명백한」 瑕疵라는 것도 고도로 추상적인 개념인 까닭에 실제의 사건에 부딪쳐 그 瑕疵가 중대하고 명백한 것이냐를 판단하는 것은 용이한 일이 아니다. 그래서 판례에서도 無效·取消에 대한 판단이 엇갈리는 수가 많다. 실제로 똑같은 원인에 기해 똑같은 과정을 거쳐 課稅處分을 받은 다른 납세자들이 제기한 不當利得返還請求訴訟에서 어떤 것은 무효사유가 된다고 보았고 어떤 것은 취소사유가 된다고 본 예가 있다. 또 어떤 사건을 하급심에서는 무효사유로 보았으나 대법원에서는 취소사유로 본 예, 또는 그 반대의 예도 더러 눈에 띈다.

納稅者가 不服을 함에 있어서 무효사유와 취소사유를 오판했을 경우에는 중대한 불이익이 초래된다. 먼저 취소사유를 무효사유로 오해했을 경우에는 民事訴訟을 제기해도 敗訴할 것이고, 그 후에 다시 前審節次를 밟아 行政訴訟을 제기해도 不服期間이 徒過하여 不服할 길이 없다. 이 점 때문에 현실적으로 民事訴訟을 제기하기가 어렵다. 그리고 行政訴訟을 제기할 경우에는 前審節次를 생략하고 바로 無效確認訴訟을 제기할 것인 바, 이는 訴願前置主義에 어긋나는 不適法한 訴이므로 却下당한다. 반대로 무효사유가 있음에도 취소사유로 오해한 경우에는 불필요한 前審節次를 거쳐 課稅處分의 取消을 구하는 行政訴訟에 이르게 된다. 이 訴도 完全무결하다고는 할 수 없으나, 거쳐야 할 것을 안 거친 것 보다는 안 거쳐도 될 것을 거친 것이 보다 가벼운 실수라는 상식을 적용할 수 있다. 판례도 같은 입장에서, 그리고 無效·取消의 구별이 실상 어렵다는 점을 감안하여 이 경우의 取消의 주장은 넓은 의미에서 無效의 주장도 포함하는 것으로 보고 이른바 「無效確認의 宣言을 구하는 의

미의 取消訴訟」이라 하여 適法한 訴로 보고 있다⁹⁾. 그리하여 위법한 課稅處分을 받고 무효사유인지 취소사유인지의 판단에 확신이 서지 않는 납세자는 일단은 前審節次를 거쳐 取消訴訟을 제기하는 것이 안전한 길이며 사실 대부분의 납세자가 그렇게 유도되고 있다. 그러나 이 訴訟에서도 무효원인이 있음이 판명되고 세금이 납부되어 있으면 역시 訴益이 없다고 却下하고 있다. 그러므로 납세자가 안전하고 확실한 길을 택하고자 할 경우에는 無效·取消 양쪽을 대비하여 한편으로 課稅處分の 取消을 구하며 前審節次를 거쳐 行政訴訟을 제기하고, 다른 한편으로는 課稅處分の 無效를 이유로 不當利得返還請求訴訟을 제기하여야 한다. 이같이 할 경우 2重의 訴訟節次를 수행해야 하는 노력의 부담도 크지만 취소사유로 밝혀질 경우에는 民事訴訟 쪽은 敗訴할 것이므로 납세자가 소송비용을 부담해야 하는 손실도 따른다. 또 동일한 권리의 구제를 위해 訴訟制度가 2重으로 가동되어야 하는 不經濟도 간과할 수 없다. 한편 受訴法院이 상이한 결과 無效·取消에 대한 판단이 서로 엇갈릴 가능성도 있다.

2) 改善案

이상 제기된 문제들은 法解釋으로 해결될 수 있는 것이나, 현재 판례가 납세자의 이익에 상반되는 해석을 하고 있으므로 납세자의 권리가 구제될 수 있도록 명문의 규정을 두어야 할 것이다.

行政審判法에서는 行政審判의 유형을 取消審判, 無效 등의 確認審判, 義務履行審判으로 나누어 無效·不存在를 다투는 行政審判請求를 準形成的 爭訟으로 인정하고 있다. 그러므로 租稅不服節次에도 정면으로

9) 大法院 1976. 2. 24. 全員合議體 判決, 75ㄴ 128.

無效·不存在確認을 청구할 수 있게 하며 그 불복제기에 대해 시효중단의 효력을 인정하여야 할 것이다.

處分の 無效·不存在를 확신하고 前審節次를 생략한 채 無效·不存在確認訴訟을 제기하는 者에 대하여는 세금납부 후에 同 訴訟을 제기할 수 있게 해야 한다. 이 경우에는 民事訴訟을 제기하면 된다고 반론을 제기할지 모르지만, 民事訴訟보다는 行政訴訟 쪽이 審級이 절약되고 소송비용이 절약되는 등 여러 가지 이익이 있으므로 대체성이 있는 爭訟手段이 못된다. 그런데 이미 집행이 완료된 경우 訴訟이 실제로 소멸하는 여타의 行政處分도 있으므로 税金納付後에 訴訟을 인정하는 문제만을 따로이 입법화하기에는 기술적으로 어려운 점이 있다. 그러므로 이 점은 판례변경으로 시정되는 것이 바람직하다.

行政審判法 제9조 1항 본문은 「취소심판청구는 처분의 취소 또는 변경을 구할 법률상의 이익이 있는 자가 제기할 수 있다」고 규정한 데 이어 同條但書에서 「處分の 效果가 期間의 經過, 處分の 執行 그 밖의 事由로 인하여 소멸된 뒤에도 그 處分の 取消로 인하여 회복되는 법률상의 이익이 있는 자의 경우에는 또한 같다」고 규정하고 있다. 이 단서의 규정은 종래 行政代執行의 執行, 營業停止處分期間의 經過 등과 같이 處分の 效果가 消滅된 후에는 일률적으로 爭訟을 제기할 이익이 없다고 했던 데 대해, 이같은 경우에도 處分の 取消로 利益의 回復이 가능한 자에게 權利救濟의 길을 열어 준 것이다. 세금을 납부한 경우라도 處分の 無效·不存在가 확인된다면 稅額의 還給을 받아 침해된 이익을 회복할 수 있으므로, 위 但書의 규정은 課稅處分の 無效·不存在 確認을 請求하는 자에게 아주 적합한 條文이라 생각된다. 基本法에 無效·不存在確認請求를 규정함과 동시에 그 請求權에 관해 위와 같은 규정을 두어야 한다.

2. 請求適格의 擴大 · 參加制度 認定

1) 問題點

國稅基本法 제55조 1항은 「이 법 또는 稅法에 의한 處分으로서 違法 또는 부당한 處分을 받거나 필요한 處分을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자가 不服請求를 할 수 있다」고 규정하고 있다. 이 規定을 文理解釋한다면 處分の 직접 相對方만이 不服請求를 할 수 있고 그 밖의 利害關係人은 不服請求를 할 수 없다고 읽혀진다. 이 規定을 놓고 處分の 직접 상대방이 아니라도 處分으로 인해 不利益을 받은 자는 두루 不服請求를 할 수 있다고 해도 해석론상 무리가 없으나, 實務와 判例에서는 文理的 해석으로 일관하고 있다.

그 결과 處分에 대해 중대한 利害關係를 갖는 많은 當事者가 不服適格에서 제외되어 權利救濟의 適期를 놓치고 있다. 예컨대 第2次 納稅義務者나 物的 納稅義務者(讓渡擔保權者)로 지정되고 課稅廳으로부터 담보제공요구까지 받았어도 제2차 납세의무 또는 물적 납세의무의 이행을 위한 納付告知를 받기 전에는 不服請求를 하지 못한다고 하며¹⁰⁾, 納稅義務者의 抵當債權者는 납세의무자에 대한 課稅處分·連帶處分 등에 대해서 不服할 수 없으며¹¹⁾, 심지어 他人의 納稅義務에 대해 連帶納稅義務을 지는 者도 그 他人에 대한 納稅義務에 대해 不服請求를 할 수 없다고 하므로¹²⁾, 이들은 장기간 불안정한 지위에 놓이게 된다. 이밖에도 현재의 해석으로는 納稅保證人은 자신에게 納付告知가 있을 때까지는 納稅義務者에 대한 課稅處分에 대해 불복할 수 없고, 法人의 所得處分

10) 國審 84서 1236, 84. 9. 7.; 國審 85부 741, 85. 7. 29.

11) 大法院 1981. 3. 18 判決, 80누 48.

12) 大法院 1983. 8. 23 判決, 80누 506.

으로 인해 綜合所得稅의 負擔을 지게 되는 株主 등이 法人稅의 課稅處分에 대해 不服할 수 없다. 그러나 이들도 課稅處分으로 인해 法律上的 不利益을 당하는 자들로서 조기에 課稅處分の 효력을 다룰 實益이 있는 자들이다. 이들도 속히 자신의 부담을 확정지를 필요가 있고, 경우에 따라서는 爭訟의 결과를 토대로 원래의 納稅者와의 사이에서 私法的 해결을 시도하여야 할 때도 있다. 이들에게 不服請求를 허용함으로써 동일한 처분에 대해 수 개의 不服節次가 계속되는 문제점을 염려할지 모르나, 이러한 문제는 사건의 併合(基本法 제75조)에 의해 解消될 수 있다.

2) 改善案

(1) 請求適格의 擴大

行政審判法 제9조는 請求適格을 「處分の 取消 또는 變更을 구할 法律上的 利益이 있는 者」(取消할 수 있는 處分の 경우) 또는 「處分の 效力有無 또는 存在與否에 대한 確認을 구할 법률상 이익이 있는 者」(無效·不存在인 處分の 경우)라 하고 포괄적으로 규정하고 있다. 이에 의해 行政處分の 직접의 상대방이 아니라도 處分으로 인해 權利나 利益의 侵害를 받은 제3자는 行政審判을 청구할 수 있다.

租稅不服請求人の 適格을 규정함에 있어서도 行政審判法에서와 같이 「處分の 取消·變更을 구할 법률상의 이익이 있는 者」, 「處分の 유효여부 또는 존재여부에 대한 확인을 구할 법률상의 이익이 있는 者」, 「일정한 處分을 구할 법률상의 이익이 있는 者」(拒否處分 또는 不作爲의 경우)로 규정하여 앞서 열거한 제2차 납세의무자 등의 제3자도 不服할 수 있게 해야 할 것이다.

(2) 參加의 許容

民事訴訟과 行政訴訟의 경우 일반적으로 소송결과에 대해 利害關係 있는 제3자는 他人의 訴訟에 참가할 수 있다(民事訴訟法 제65조 이하,

行政訴訟法 제16조). 行政審判法에서도 이 제도를 받아들여 심판결과에 대해 利害關係가 있는 제3자는 행정심판위원회의 허가를 얻어 심판절차에 참가할 수 있으며, 행정심판위원회가 필요하다고 인정할 때에는 제3자나 관계행정청에 대해 참가를 요구할 수 있게 하고 있다(行審法 제16조).

租稅에 관한 行政不服節次에서도 이 참가제도를 활용할 필요가 있다. 예컨대 제2차 납세의무자는 본래의 납세의무자가 不服節次에서 적절히 권리주장을 하지 못할 경우 이로 인해 不利益을 받을 염려가 있으므로 본래의 납세의무자의 不服節次에 참가하여 적극적으로 課稅處分의 효력을 다툴 필요가 있다. 또 裁決廳의 입장에서 제2차 납세의무자를 참가시킨다면 제2차 납세의무자가 추후 별도로 爭訟을 제기하는 것을 예방할 수 있고, 별도의 爭訟에서 裁決結果가 달라지는 것을 막을 수 있는 이점이 있다. 이러한 필요성은 앞서 열거한 서로 연계되어 있는 납세의무자들의 경우에 공통적으로 발견된다. 그러므로 租稅不服節次에 관해서도 行政審判法 제16조와 같은 규정을 두어 裁決廳의 허가 아래 제3자의 참가를 허용하고, 裁決廳도 참가를 요구할 수 있게 하는 것이 바람직하다고 생각된다.

VIII. 請求節次上의 改善點

1. 少額事件의 口頭不服 認定

不服請求를 하려면 소정의 서식을 작성해야 하는 데다가 불복이유를 문서로 설명해야 하므로 다소의 전문지식을 구비해야 하나, 대부분의 납세자들에게는 그같은 지식이 결여되어 있는 실정이다. 물론 請求代理人의 조력을 얻으면 될 것이나, 少額事件의 경우 그에 소용되는 비용이 청구금액에 비해 지나친 부담이 되어 不服을 포기하는 事例도 있다. 그러므로 일정금액 이하의 少額事件은 口頭に 의한 不服이 가능하도록 제도화할 필요가 있다. 구체적인 방법으로는 請求人이 處分廳의 불복담

당공무원의 면전에서 불복이유 등 소정사항(基本令 제50조 1항 각호의 사항)을 口述하고 담당공무원이 기록함으로써 청구인이 원하는 審級の 不服을 한 것으로 하는 방법을 생각할 수 있다.

2. 提出書類의 審級間 通用

현재는 請求인이 不服에 관계되는 書證 등 각종 부속서류를 審級마다 새로이 제출해야 하는 불편을 겪고 있다. 청구인이 어느 심급에서 불복하여 다음 심급으로 갈 때에는 재결청이 의견서와 더불어 청구인이 제출한 각종 서류를 다음 재결청으로 송부하도록 하면 이러한 부담은 줄어 들 것이다.

3. 攻撃·防禦의 效率化

爭訟節次를 爭點主義로 운영할 경우에는 청구인의 攻勢·防禦가 그의 權利保護를 위해 특히 중요한 의미를 갖는다. 그러므로 청구인이 불복의 이유를 집약적으로 정리할 수 있도록 처분의 이유가 알려지는 것도 중요하지만, 請求인의 不服에 대한 課稅廳의 반론 역시 請求인의 不服理由에 초점을 맞추어 주장되는 것이 바람직하다. 그러므로 審査請求段階에서 제출하는 原處分廳의 의견서(基本法 제62조 3항), 심판청구 단계에서 제출되는 國稅廳長의 의견서(基本法 제70조)는 청구인의 불복이유에 대응하는 주장을 기재할 것을 의무화하여 피차간에 쟁점을 집약하도록 하는 것이 바람직하다.

4. 請求期間의 起算點

請求期間의 遵守를 위하여는 그 起算點이 명확해야 할 것이나, 모호한 경우가 있다.

1) 國稅基本法 제61조 1항과 제66조 5항에서 原處分이 있는 것을 안 날(處分の 通知를 받은 때에는 받은 날)로부터 60일 내에 審査請求 또는 異議申請을 제기하도록 규정하고 있다. 여기서 마치 원칙적으로는 「原處分이 있는 것을 안 날」을 起算點으로 삼되, 處分이 있음을 모르고 있는 상태에서는 예외적으로 「處分の 通知를 받은 날」을 起算點으로 삼는 것으로 오해될 소지가 있다. 이같이 읽으면 處分の 通知를 받기 전이라도 告知 이외의 方法에 의해 納稅者가 처분의 존재를 알게 되면 그때부터 請求期間을 계산해야 할 것이다. 실제 이같이 해석하여 審判決定에서는 不適法한 訴라고 却下하였으나 行政訴訟에서 구제된 사례가 있다(大法院 1987. 7. 21 判決, 87누7). 大法院 判決에서는 「處分이 있는 것을 안 날」은 處分の 相對方이나 法令에 의하여 處分の 通知를 받도록 되어 있는 자 이외의 자가 不服을 할 경우에 적용되는 것이고 處分の 相對方에 대하여는 處分の 通知를 받은 날을 起算點으로 삼아야 한다고 판시하였다.

위와 같은 오해의 소지를 없애기 위하여 兩者가 적용되는 경우를 분리하여 명시하는 것이 바람직하다고 생각된다.

2) 필요한 처분을 받지 못하여 不服하는 경우에 대하여는 起算點을 따로 정한 바가 없다. 이 경우에는 「필요한 處分을 받지 못하게 된 것을 안 날」을 「處分이 있을 것을 안 날」로 擬制하여 정할 수밖에 없겠는데, 處分廳이 處分の 거부를 통지해 주는 경우에는 그 時期가 명확하나 拒否의 通知조차 하지 않는 경우에는 起算點을 정할 도리가 없다. 이 경우에는 「法定處理期間을 徒過한 날」, 「法定處理期間이 없는 경우에는 處分을 請求한 날로부터 1개월을 경과한 날」이라는 식으로 起算點을 객관화해야 할 것이다.

3) 更正處分(申告主義 國稅의 경우에는 再更正)이 있을 경우 起算點을 어디로 잡아야 하느냐도 자주 문제된다. 이는 原處分과 更正處分の 관계에 관한 이론과 관계되는데, 大法院 判例에 의하면 減額更正의 경우에는 更正處分이 原處分에 吸收되고, 增額更正의 경우에는 原處分이

更正處分に 吸收된다고 한다. 이에 의하면 減額更正의 경우에는 原處分을 不服의 대상으로 삼아야 하고, 增額更正의 경우에는 更正處分을 不服의 대상으로 삼아야 할 것이다. 따라서 起算點도 減額更正의 경우에는 原處分の 통지를 받은 날로, 增額更正의 경우에는 更正處分の 통지를 받은 날로 각각 달리 정해야 할 것이고, 심판결정에서도 이같이 다루고 있다. 그리하여 原處分을 받은 후 請求期間中에 다시 減額更正을 받을 경우에는 後者の 請求期間內에 不服하였다더라도 前者의 期間이 도과하면 却下하고 있다. 更正處분에 대한 위 이론이 타당하느냐는 별론으로 하더라도 객관적으로 명확해야 할 請求期間의 계산을 복잡한 이론에 결부시키는 불합리하다.

請求期間이란 租稅法律關係의 신속한 안정을 위하여 나태한 請求人の 不服을 억제하는 데 그 意義가 있을진대, 更正處分을 기준으로 不服하였다 하여 이를 배척함은 제도의 취지에도 맞지 않을 뿐 아니라, 原處分이나 更正處分이나 기초적 사실관계를 같이 하는 것이고 보면, 更正處분에 의해 비로소 租稅法律關係가 확정되었다고 볼 여지도 있어 更正處分日을 기산점으로 삼는 것도 이론상 옳은 면이 있다. 이 점 명문의 규정을 두어 해결하여야 할 것이다.

5. 補正制度의 問題點과 改善策

1) 不服請求書의 補正制度는 不服請求가 「不適法」할 경우 추후의 補正에 의해 治癒하는 制度이다. 不服請求는 일종의 要式行爲이므로 請求內容의 當否를 따지기 이전에 法定의 방식을 갖추어야 하고 請求가 형식적인 면에서 適法해야 한다. 그러므로 請求가 方式의 欠缺 등으로 인해 不適法할 때에는 本案審理에 들어감 없이 이를 却下해야 할 것이다. 그러나 부적법한 사유 중 請求期間을 도과한 경우와 같이 治癒가 불가능한 것도 있지만, 쉽게 治癒할 수 있는 것도 있다. 이러한 경우까지 却下한다면 請求人이 처음부터 不服節次를 다시 밟아야 하는 不經濟도

문제지만, 때로는 請求期間이 도과하여 영영 不服의 기회를 놓칠 수도 있다. 그러므로 이같은 경우에는 補正을 명하여 爭訟의 경제를 꾀하는 동시에 請求人의 권리상실을 방지하게 하는 것이다. 그러므로 補正要求는 請求가 不適法한 경우에 이를 補完하게 하는 것이지, 청구이유를 補正하게 하거나 증거를 제출하게 하기 위해 이용할 수 있는 제도가 아니다. 청구이유의 補完이나 證據提出의 요구는 補正과 관계없이 審理의 수단으로 당연히 할 수 있는 것이다.

그러나 裁決廳이 왕왕 請求理由의 補充이나 證據提出을 補正要求의 형식을 빌어 요구하는 수가 있다. 補正期間은 결정기간 내에 산입하지 않으므로 결정기간을 연장하기 위해서이다. 異議申請이나 審査請求의 補正期間은 10日 이내이므로 補正要求로 결정이 지연되더라도 길어야 10日이지만 審判請求에서의 補正期間에는 제한이 없어 심판소장이 정하기에 따라서는 장기간 결정이 지연되는 수가 있다. 결정의 지연을 막기 위해서라도 이같은 補正要求의 濫用은 억제되어야 할 것이지만, 後述하는 바와 같이 補正要求가 不服請求期間의 계산에 혼란을 주는 일이 있으므로 더욱 억제되어야 한다.

2) 基本法 제65조 1항 1호에서는 請求期間經過後에 請求가 있거나 補正要求에 위한 補正期間 내에 필요한 補正을 하지 아니한 때에는 請求를 却下한다고 규정하고 있다. 이 규정을 문언대로만 읽는다면 補正要求에 응하지 아니하였다는 이유만으로도 却下할 수 있는 듯이 보인다. 실제 補正要求에 응하지 아니한 事由만으로 審判請求에서 却下하였으나, 行政訴訟에서 반복된 事例가 있다.

補正請求는 既述한 바와 같이 청구인의 便益을 위해 행해지는 것이므로 그에 불응하였다는 것이 本案審理를 거부할 이유가 될 수는 없다. 補正制度 본래의 취지대로 請求가 不適法하여 補正要求를 하였는데, 이에 불응한다면 請求의 부적법한 상태가 유지될 것이므로 却下해야 함은 당연한 이치다. 그러나 이 때에도 청구가 부적법하여 却下하는 것이지 보정 요구에 불응하였기 때문에 각하하는 것은 아니다. 이 경우에는 어차

피 却下당하므로 무엇을 이유로 하든 결과는 같다 할 수 있으나, 既述한 바와 같이 補正要求가 請求의 부적법을 치유하기 위해서가 아니라 청구이유의 補完 등을 위해 행해진 경우 이에 불응하였다 하여 却下한다면 本案에 대한 주장을 게을리하였다 하여 本案審理를 거부하는 것이 되어 부당하기 이를 데 없다.

어떻든 基本法 제65조 1항 1호 중 보정요구 관련부분은 불필요하고 오히려 문제의 소지가 있으므로 삭제함이 옳다.

3) 基本法 제63조 1항에서는 補正要求의 방식에 제한을 두지 않으나, 同 施行令 제52조에서는 補正要求는 소정사항을 기재한 문서에 의하도록 규정하고 있다. 이 규정 때문에 異意申請 段階에서 口頭로 補正要求한 것을 적법한 보정요구로 볼 수 없다고 하여 결정기간계산에서 제외시킨 심판 결정례가 있다. 그러나 補正要求는 既述한 바와 같이 청구인의 편의를 위한 것이므로 특히 엄격한 방식을 요구할 필요는 없다. 판례도 補正要求는 일반 到達主義의 원칙에 따라 書面·口頭·電話 등 어떤 방법으로든지 청구인에게 알리면 족하다고 판시하고 있다.

6. 節次의 爭點主義的 運營

앞서 審判節次가 總額主義的으로 운영되고 있으나, 請求人の 權利保護를 위해서는 爭點主義的 運營이 양호하다고 하였다. 쟁점주의적으로 운영하려면 原處分廳에서부터 처분이유가 명시되어야 할 것이나, 이 점이 제도화되어 있지 않다. 賦課主義 國稅의 경우에는 處分時마다 일일이 처분이유를 명시하게 하는 것이 현실적으로 무리한 요구지만, 申告主義 國稅의 更正處分은 처분이유를 명시하도록 제도화하여야 할 것이다.

處分理由를 제도화하지 않은 상태에서 爭點主義的으로 운영한다면, 處分理由가 최초의 쟁송에서 표출되면 그에 나타난 爭點이 審判의 완료에 이르기까지 유지되도록 해야 할 것이다. 현재의 절차에서는 처분이

유가 異議申請을 初審으로 할 때에는 그 결정이유, 審査請求를 初審으로 할 경우에는 處分廳의 의견서(基本法 제62조 2항)에 각각 처음 나타내게 된다. 그리고 앞서 논한 바와 같이 異議申請과 審査請求를 모두 任意的 節次로 한다면 審判請求가 제기될 때 처분청의 의견서제출을 의무화하여 거기에 처분이유가 명시되게 해야 할 것이다. 이와 같이 일단 처분이유가 명시되면 審理途中에는 처분청의 새로운 주장을 봉쇄하도록 하여야 하고 심판청구에 대한 결정 역시 그 판단의 범위는 처분이유를 벗어나지 않도록 해야 할 것이다.

第12章 缺損處分制度의 改善

I. 課稅의 衡平과 缺損處分의 正當性

1. 國家債權管理法과 徵收法

國稅徵收法 제86조 1항은 일정한 경우 缺損處分을 할 수 있다고 規定하고 있다. 缺損處分은 明文으로 그 개념을 정한 바 없으나 租稅債權의 포기를 뜻하는 것으로 보는 데 異見이 없다. 원래 國稅는 國家의 債權으로서 그 포기는 國家債權管理法에 의해 拘束되어야 할 것이나, 國稅債權의 특성을 감안해 國家債權管理法에서는 適用對象에서 제외시키고(同法 제3조 1항 6호) 國稅徵收法에서 별도로 규정하고 있다.

徵收法上的 缺損處分은 國家債權管理法上的 免除(同法 제31조)보다 요건이 완화되어 있음이 특징이다. 즉 國家債權管理法上的 免除는 당초의 履行期(또는 延期特納을 한 경우에는 그 特納日)로부터 10년을 경과하도록 債務者가 辨濟資力을 회복하지 못하고 장래 辨濟할 가능성이 없을 것을 요건으로 하며, 그것도 中央官署의 長의 承認을 얻어야 가능하다(同法 제31조), 徵收法上的 缺損處分은 滯納處分의 時點에서 無資力이면 족하고, 그것도 稅務署長의 판단만으로 할 수 있다.

2. 負擔의 衡平性

徵收法上的 缺損處分은 租稅債權關係를 신속히 종결짓고, 納稅者로 하여금 용이하게 經濟的인 更生을 시도할 수 있게 해 준다는 긍정적인 면이 있다. 그러나 租稅는 無償의 負擔이므로 國民間의 負擔의 公平을 본질적 이념으로 한다.

그런데 缺損處分은 特定人의 租稅債務를 免除해 주므로 우선 納稅者

間의 不公平을 야기하고, 缺損處分에 의해 부족된 稅收은 어떤 형태로든 다른 納稅者들에게 轉嫁되므로 제2단계의 不公平을 유발한다. 그러므로 缺損處分이 正當化되기 위해서는 納稅者間의 衡平의 요구를 넘어서는 名分에 의해서만 正當化될 수 있다고 할 수 있다. 이러한 觀點에서 볼 때 현행 缺損處分은 그 事由·節次 등에서 妥當性이 의심가는 부분이 있다.

이하 난을 바꾸어 설명한다.

II. 缺損處分의 事由

徵收法 제86조 1항은 다음 4가지를 缺損處分의 事由로 하고 있다.

① 滯納處分이 終結되고 滯納額에 充當된 配分金額이 그 滯納額에 不足한 때

② 제85조의 規定에 해당하는 때(滯納處分의 中止)

③ 國稅徵收法의 消滅時效가 完成한 때

④ 大統領令이 정하는 바에 의하여 徵收할 可望이 없다고 認定되는 때

이를 받은 시행령 제83조 1항은 다시 다음 두 가지 事由를 규정하고 있다.

㉠ 滯納者의 行方이 不明하거나 財産이 없다는 것이 判明된 때

㉡ 會社整理法 제241조의 規定에 의하여 滯納한 會社가 納付義務를 免除받게 된 때

위 事由 중 3호의 「消滅時效가 完成한 때」는 法律的으로 이미 徵收權의 行使가 不可能하므로 굳이 缺損處分을 기다릴 필요가 없다. 따라서 이 경우의 缺損處分은 徵收權의 消滅을 確認하는 행위에 불과하다. 또 施行令이 정하는 「會社整理法 제241조의 規定에 의하여 滯納한 會社가 納付義務를 免除받은 때」도 이미 免除라는 先行處分에 의해 徵收權이 소멸한 바이니 이 경우의 缺損處分 역시 確認行爲에 불과하다.

그러나 그 밖의 3가지 事由는 아직 法律的으로는 徵收權이 存在함에도 불구하고 당장의 權利行使가 사실상 不可能함을 이유로 債權을 포기하는 것이므로 이는 形成的 處分이다. 그 事由를 다시 되새겨 보면, ① 配當節次까지 마쳐 滯納處分을 終結하였으나 여전히 徵收稅額이 부족할 때 그 不足分을 缺損處分하고, ② 滯納處分의 目的物의 推算價額이 滯納處分에 相當하고 殘餘가 없을 때에는 滯納處分을 중단하고 缺損處分을 하며, ③ 滯納者가 行方不明이거나, 재산이 없음이 判明된 때에는 缺損處分한다는 것이다.

③의 사유는 다시 滯納者가 「行方不明인 때」와 「財産이 없음이 判明된 때」로 구분되는데, 채납자가 「行方不明」이라고 해서 國家가 債權을 포기한다는 것은 이치에 닿지 아니하므로 이는 삭제되어야 할 규정이다.

그리고 나머지 세 가지 사유는 요컨대 滯納處分 당시 納稅者의 資力이 없으면 租稅債權을 포기하는 것으로, 滯納處分 이후에 納稅者의 資力의 회복에 의한 徵收는 기대하지 않는다는 것이다. 이는 매우 溫情的인 思考이긴 하나, 合理的인 것은 못된다. 課稅가 適法하고 正確하게 이루어진다면 課稅 당시에는 納稅者가 擔稅力을 충분히 갖추고 있었다고 擬制해야 한다. 그럼에도 불구하고 滯納處分의 時點에서 災難 등 不可抗力의인 事由없이 徵收에 충분한 財産이 없다면 그것은 納稅者가 擔稅力을 消費했음을 뜻한다.

缺損處分을 한다는 것은 결국 그 對象인 納稅者의 損失을 社會가 共同으로 分擔함을 뜻한다. 納稅者가 天災地變이나 기타 그의 책임으로 돌릴 수 없는 事情으로 損失을 입었다면 그로 인해 사회전체에 損失이 轉嫁되더라도 감수해야 함이 現代社會의 責任理論이다. 그러나 納稅者가 擔稅力을 消費함으로 인해 徵收가 不可能해졌다면 이는 納稅者의 管理可能한 영역하에서 納稅者의 歸責事由로 일어난 사태이므로 社會가 共同으로 損失을 分擔해야 할 것이 아니고 納稅者가 資力을 回復하기를 기다려 徵收를 해야 租稅正義에 부합한다.

그러므로 缺損處分制度는 再考되어야 할 것인바, 우선 다른 나라의 유사 立法例를 살펴보고 改善案을 제시한다.

Ⅲ. 立法例

1. 日本

日本 國稅徵收法에서는 우리의 滯納處分中止와 같은 滯納處分の 停止制度를 두고 있다. 同法에서는 ① 滯納處分을 執行할 財産이 없을 때, ② 滯納處分の 執行에 의해 滯納者의 生活이 현저히 窮迫해질 때, ③ 財産의 所在가 不明하고 그 財産이 執行 가능한 것인지의 여부가 不明한 때 등의 事由가 있으면 滯納處分을 停止할 수 있다고 규정하고 있다(同法 제153조 1항). 그리고 滯納處分을 停止한 상태가 3년간 계속되면 納付義務가 消滅한다고 규정하고 있다(同條 4항). 그러나 3년 이내에 위의 事由가 消滅되면 滯納處分の 停止를 取消(실은 撤回)하여야 한다(同法 제154조). 즉 滯納處分 停止 후 3년을 기다려 위의 停止事由가 해소되면 다시 滯納處分을 할 수 있게 한 것이다.

다만 滯納者의 相續人이 滯納된 國稅에 관해 限定承認을 하였다든지, 기타 國稅를 徵收할 가능성이 없음이 밝혀진 때에는 3년을 기다리는 것이 무의미하므로 稅務當局은 즉시 納付義務를 消滅시킬 수 있다(同法 제153조 5항).

이상의 規定을 우리와 비교할 때 중요한 차이점은 첫째, 納稅者의 生活窮迫과 같은 人道的 次元의 事由를 滯納處分の 停止事由로 하고 있다는 점이고, 둘째, 滯納處分の 停止事由가 있더라도 確定的으로 徵收不能이 판명되지 않는 한, 3년간의 徵收機會를 기다린다는 점이다.

2. 獨逸

獨逸 租稅基本法이 우리의 缺損處分의 事由와 類似한 상황에서 취하는 조치로는 두 가지가 있다.

첫째, 納稅者의 個人事情에 대한 人道的 配慮에서 하며, 우리의 缺損處分과 같이 終局的인 租稅債權拋棄의 效果를 가져오는 徵收免除(Billigkeitserlaß)이다. 徵收의 貫徹이 個別 納稅者에게 不當한(unbillig) 결과를 가져올 때에는 徵收를 免除하며, 상황에 따라서는 既納付된 稅額을 還給해 줄 수도 있다(조세기본법 제227조 1항). 이는 納稅者의 상황에 따른 具體的 妥當性에 입각하여 하는 免除이므로 징수면제라고 부른다. 納稅者에게 不當한(unbillig) 結果란, 徵收로 인해 納稅者에게 經濟的 또는 人間的 存續을 不可能하게 하거나 심각하게 위협하는 경우(wenn die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen vernichten oder ernstlich gefährden würde)를 말한다고 해석되고 있다¹⁾. 그러나 納稅者가 有責(schuldhaft)하게 自身의 無資力을 초래하거나, 公共의 利益(Interesse der Allgemeinheit)을 침해하는 行동을 하였을 때에는 免除의 가치가 없다(erlaß unwürdig)하여 이 제도를 적용하지 아니한다²⁾.

둘째, 滯納處分이 無益할 때에 하는 滯納處分의 中止(Niederschaltung)다. 中止事由는 우리의 滯納處分의 中止와 취지를 같이 한다. 즉 滯納處分이 無益함(erfolglosig)이 확실할 때, 또는 滯納處分의 費用이 目的物의 價額을 超過할 때에는 中止한다(조세징수법 제261조). 그런데 중요한 점은 이 滯納處分의 中止가 우리와 달리 租稅債權의 消滅

1) Tipke and Lang, *a.a.O.*, S. 725.

2) Tipke-Kruse, AO.Komm., § 227 Tz.49.

로 이어지지 않는다는 것이다. 滯納處分의 中止는 課稅廳의 內部的 措置(verwaltungsinterne Maßnahme)에 불과하고 對外的 效力이 없다³⁾. 따라서 納稅者는 滯納處分의 中止를 청구하거나, 그로 인한 어떤 효과를 주장할 수도 없다.

요컨대 滯納處分 당시 納稅者의 無資力을 이유로 納稅義務를 終結시키지는 아니하며, 課稅廳은 그 후 資力의 變動을 지켜보며 徵收를 再開할 수 있는 것이다⁴⁾.

다만 滯納處分의 中止는 時效를 中斷시키지 않는 까닭에 徵收의 再開는 時效(5년 : 조세기본법 제228조)가 完成하기 전까지 가능하다.

IV. 缺損處分制度의 沿革

우리의 稅法規定은 대체로 獨逸이나 日本의 現行 또는 舊制度에서 淵源을 찾을 수 있는데, 既述한 바와 같이 缺損處分에 관해서는 유사예를 찾을 수가 없다. 깊이 조사해 본 것은 아니나, 缺損處分은 우리나라의 독특한 제도가 아닌가 싶다. 우리 법에 缺損處分이 처음 등장한 것은 1949년도에 制定된 최초의 舊國稅徵收法에서이다(1949. 12. 20., 법률 제82호). 同法 제43조에서 「滯納處分을 終結하거나 中止하였을 때에는 納稅義務와 督促手數料, 滯納處分費의 納付義務는 소멸한다」고 規定하였다. 그 후 1961년 同法을 廢棄하고 新國稅徵收法을 制定하였는데(1961. 12. 8., 법률 제819호), 이 법이 現行 徵收法에 이르기까지 근간이 유지되고 있다. 同法에서 비로소 缺損處分이란 用語를 쓰며, 現行 規定에 유사한 보다 구체적인 規定을 두었다(동법 제97조). 그리고 1974년

3) *Ibid.*, § 261 Tz.2, 6.

4) *Ibid.*

基本法을 도입하면서 이루어진 全面 改正時에 條文이 현행 제86조로 옮겨졌으나, 내용의 변동은 없었다.

1949년도의 舊徵收法에 缺損處分에 해당하는 規定이 등장한 이유는 아마도 당시 經濟·社會秩序가 혼란스러울 뿐 아니라, 그 이전에 納稅者들의 日常生活 자체가 불안정하였으므로 滯納處分에 의해 즉시 징수하지 못한 國稅의 徵收를 기대한다는 것이 無意味하고 行政力도 미치지 못한 때문이 아니었나 생각된다. 그렇다면 納稅者의 生活과 社會秩序가 안정되어 있는 현재까지 이 제도를 존치시킬 이유가 없을 것이다.

V. 改善方案

앞서 살펴본 바와 같이 滯納處分 당시 無資力을 缺損處分의 事由로 함은 설득력이 없으며, 滯納者들의 財產隱匿을 유혹할 뿐이다. 그러므로 滯納處分 당시 향후 法律的으로 또는 事實上 徵收權의 行使가 不可能함이 확실한 경우를 제외하고는 獨逸과 日本에서처럼 滯納處分의 暫定的 中止狀態가 지속되도록 하는 것이 課稅의 衡平에 부합한다고 생각된다.

第13章 加算稅制度的 合理化

I. 應能負擔과 加算稅

어떠한 租稅이든 이른바 應能負擔의 원칙에 따라 納稅者에게 실현된 經濟的 效果를 토대로 擔稅力을 측정하여 과한다. 租稅의 種目에 따라 擔稅力의 근거나 측정방법이 상이하지만, 租稅의 부담액은 擔稅力의 크기에 비례하여 정해진다는 것이 課稅의 基本原理이다. 하지만 加算稅와 같이 租稅의 일부로서, 혹은 加算金과 같이 租稅의 일부는 아니나 租稅와 관련하여 과하는 통칭 附帶稅는 이와 다른 論理에 기초해 과해진다. 대체로 附帶稅는 稅法이 정하는 각종 申告 등과 같은 課稅의 기초가 되는 부수의무의 위반이나 協力義務의 위반 또는 納付 자체의 懈怠 등에 대해 懲罰的인 의미, 또는 國庫의 損失에 대한 補償의 의미에서 과해진다. 따라서 附帶稅의 크기는, 물론 稅額과 전혀 無關할 수는 없으나, 義務不履行에 대한 非難可能性의 크기나 國庫損失의 크기 등과 상관하여 정해진다.

稅法上的 義務違反이 있는 경우, 誠實하게 의무를 이행한 納稅義務者와의 균형을 기하기 위해, 한편 稅收의 適時確保를 위해서 이러한 類의 附帶稅가 불가피하다. 納稅者에게는 이러한 附帶稅가 心理的·經濟的 壓力으로 작용하여 納稅義務의 성실한 이행을 확보하는 기능을 한다.

그러나 附帶稅는 納稅者의 擔稅力과 無關한 基準에 의해 정해지므로 本稅의 課稅에 응당 따르는 最低生計費 기타 納稅者를 위한 生存配慮도 하지 않고 資力의 有無도 묻지 않은 채 과해지므로 納稅者에게 주는 고통은 일반 租稅에 비해 훨씬 크다. 또 納稅者의 課稅去來時에 예측하지 못했던 負擔을 주므로 經濟活動을 불안정하게 한다.

附帶稅의 부과는 國民의 財產權에 대한 制限으로서 일반적인 基本權의 制限과 마찬가지로 合理的인 根據에 의하여 만들어진 法律의 規定에

의해, 그리고 그 취지의 관철을 위해 必要하고도 最小限에 그치는 정도로 과해져야 함은 물론이지만(憲法 제37조 2항), 위와 같이 納稅者에게 주는 고통의 정도를 고려한다면 附帶稅制度의 合理性에 보다 세심한 주의를 기울여야 할 것이다.

이러한 관점에서 加算稅와 加算金을 주로 하는 附帶稅를 볼 때, 과연 現行 附帶稅의 부과사유와 그 負擔額 등이 合理的으로 짜여져 있는지는 의문이다. 뿐만 아니라 하나의 의무위반 사실에 대하여 예컨대 두 가지 이상의 加算稅, 혹은 加算稅와 租稅罰 등이 동시에 과해지는 경우도 있어 二重課稅 또는 二重懲罰의 문제점도 있다. 한편, 결국은 立法의 책임이겠지만, 現行 附帶稅에 대한 體系的 論理가 定立되어 있지 아니한 탓에 現行規定을 집행하는 과정에서 解釋上의 誤謬를 범하거나, 무리한 賦課가 행해지는 예가 많다.

立法에 의한 것이든 行政에 의한 것이든 附帶稅의 無理한 賦課는 租稅의 賦課로 예상되는 經濟의 配分均衡을 파괴하고, 納稅者의 強度 높은 租稅抵抗을 유발할 수 있다. 또 租稅抵抗의 消極的 手段으로서 附帶稅의 回避나 免脫이 시도되고, 심지어는 附帶稅의 苛重 때문에 本稅의 回避나 免脫이 시도될 수도 있다. 그러므로 附帶稅制의 合理的인 設計는 그 負擔 자체의 適正化를 위해서 뿐만 아니라, 稅制 전체에 대한 納稅者의 信賴를 획득하고 本稅의 적정한 徵收를 위해서도 반드시 필요하다.

1993년 말의 改正稅法은 加算金에 관하여는 크게 개선된 바 있으나, 加算稅에 대해서는 重加算稅를 폐지한 것 외에는 개선된 바 없다. 그러나 納稅者에 대한 부담의 측면에서 보면 加算稅가 훨씬 무겁고, 현행법상 不公平의 度에서 보더라도 加算稅 쪽에 훨씬 많은 문제가 있다. 그러므로 加算稅制度의 개선을 위해 다음과 같은 문제점의 제시와 아울러 立法論을 제시한다.

II. 現行 加算稅制度의 概要

1. 通則

1) 概念

國稅基本法은 加算稅에 관한 通則的 規定을 두고 있다. 우선 제2조에 서 「加算稅라 함은 稅法에 規定하는 義務의 성실한 履行을 확보하기 위하여 그 稅法에 의하여 산출한 稅額에 加算하여 징수하는 金額을 말한 다」고 加算稅의 개념을 정의해 두고, 제47조 내지 제50조에서 各 租稅 實體法上의 各 種 加算稅에 公同되게 적용할 사항을 規定하고 있다.

2) 加算稅의 性格

基本法 제47조는 加算稅의 성격에 관해 두 가지 사항을 規定하고 있다. 첫째 「정부는 稅法에 規定하는 義務를 違反한 자에 대하여 稅法이 정하는 바에 의하여 加算稅를 부과할 수 있다」고 규정함으로써(同條 1 항), 加算稅에 義務違反에 대한 制裁로서 과하는 부담금이라는 성격을 부여하고 있다. 同條 2항에서는 「加算稅는 당해 稅法이 정하는 國稅의 稅目으로 한다」라고 規定하면서, 但書에서는 國稅를 감면하는 경우 加算稅가 감면되지 않도록 하기 위해 國稅를 감면하는 경우에는 加算稅를 國稅에 포함되지 않는 것으로 規定하고 있다.

3) 加算稅의 減免

基本法 제48조 및 同令 제27조는 加算稅의 일반적인 減免事由를 규정하고 있는데, 그 사유는 申告·納付·徵收 등의 期限延長事由인 天災地變 등 不可抗力의인 事由를 원용하고 있다(시행령 제27조→시행령

제2조 1항). 그리고 納稅者들에게 申請을 요건으로 加算稅의 減免을 허용하고 있다(제48조 2항).

不可抗力 이외에도 두 가지 減免事由를 규정하고 있다. 增額修正申告와 增額修正申告에 따른 追加納付이다.

基本法 제45조의 요건을 구비하여 課稅標準修正申告를 제출한 자에 대하여는 당초 申告의 過少로 인하여 부과해야 할 加算稅를 修正된 범위에서 免除한다(제49조 本文). 그러나 납세자가 과세청의 更正이 있을 경우 미리 알고 修正申告를 한 경우에는 加算稅를 감면하지 아니한다(同條 但書). “更正이 있을 것을 미리 알고 修正申告를 한 경우”란 당해 國稅에 관해 稅務公務員이 調査에 착수한 것을 알고 修正申告를 한 경우를 뜻한다(시행령 제29조 2항). 1993년 말 改正前에는 法人稅의 重加算稅를 修正申告에 의해 減免하지 아니한다고 規定하였으나, 法人稅法의 改正으로 重加算稅制度가 없어졌으므로 아울러 삭제되었다.

自進申告·納付하는 國稅에 관해 修正申告를 한 납세자는 既納付稅額이 修正申告額에 未達하는 경우에 그 부족액과 加算稅를 修正申告書의 제출과 동시에 납부하여야 하는데(제46조 1항), 이 경우 加算稅의 100분의 50을 감면한다(제50조 1항). 이 감면규정도 세무공무원이 調査에 착수하였음을 알고 修正申告한 경우에는 적용하지 아니한다(제50조 2항).

2. 所得稅의 加算稅

所得稅法에서는 다음과 같은 7가지 종류의 加算稅를 규정하고 있다(제121조, 182조).

1) 記帳申告不誠實加算稅

(1) 申告不誠實加算稅

課稅標準確定申告를 하지 아니하였거나 申告한 所得金額에 미달하게

신고한 때에는 신고를 하지 아니한 所得金額 또는 미달된 所得金額의 비율에 해당하는 산출세액의 100분의 10의 加算稅를 과한다(同條 1항).

複式簿記義務者が 貸借對照表·損益計算書·合計殘額試算表를 과세 표준신고서에 첨부하지 아니한 때에는 申告를 하였더라도 申告하지 아니한 것으로 보고 申告不誠實加算稅를 부과한다(同條 2항).

(2) 不誠實記帳加算稅

複式簿記義務者 또는 簡易帳簿義務者가 장부를 비치·기장하지 아니하였거나 기장해야 할 금액에 미달하게 기장한 때에는 기장해야 할 소득금액 또는 미달하는 소득금액이 종합소득금액 또는 산림소득금액에서 차지하는 비율에 상당하는 세액의 100분의 10의 加算稅를 과한다(同條 4항). 이 不誠實記帳으로 인해 不誠實記帳加算稅와 不誠實申告加算稅가 동시에 성립할 수 있는데, 이 경우에는 加算稅額이 큰 것만을 적용한다(同條 5항).

2) 納付不誠實加算稅

確定申告를 한 納稅者는 申告한 課稅標準에 관한 稅額을 申告期限까지 自進納付하여야 하는데, 이를 전부 또는 일부 納付하지 아니한 경우 납부하지 아니한 稅額의 100분의 10에 상당하는 금액을 加算稅로 과한다(同條 3항).

3) 報告不誠實加算稅

(1) 支給調書提出不誠實加算稅

複式簿記義務者가 支給調書(法 제193조 1항, 2항)를 法定期限(支給日이 속하는 달의 다음달 末日) 내에 제출하지 아니하거나 제출한 支給調書가 不分明한 경우에는 제출하지 아니한 부분의 支給金額 또는 불분

명한 부분의 支給金額의 1,000분의 15에 상당하는 加算稅를 과한다(法 제121조 6항). 그러나 위 기한 내에 제출하지 아니한 支給調書를 추후의 法定期限 내(法 제193조 4항의 소정기한)에 제출한 때에는 加算稅를 1,000분의 3으로 輕減한다(法 제121조 7항).

(2) 計算書提出不誠實加算稅

住宅建設促進法에 의한 國民住宅을 新築·賣買하는 住宅建設業者와 源泉徵收義務를 부담하는 事業서비스업자(시행령 제172조 3항→제33조 2항, 제190조 1항 1호)가 財貨·用役을 공급할 때에는 공급받는 자에게 計算書 또는 簡易計算書를 交付하고 정부에 제출하여야 하며(法 제189조 1항, 2항), 이를 제출하지 아니하거나 기재사항이 누락 또는 사실과 다른 때에는 供給價額의 100분의 1을 加算稅로 과한다(法 제121조 8항).

4) 去來明細書提出不誠實加算稅

1990년 말에 新設된 加算稅이다. 書畫 등을 賣買·委託賣買 또는 仲介하는 자는 去來明細書를 去來日이 속한 달의 다음달 末日까지 정부에 제출하여야 하며(法 제193조의 3 제1항), 이를 제출하지 아니하거나 내용이 불분명한 때에는 去來金額 또는 불분명한 거래금액의 100분의 1을 加算稅로 과한다(法 제121조 12항). 다만 기한 경과후 30일내에 제출한 경우에는 1,000분의 3의 輕減率이 적용된다(同條 13항).

5) 源泉徵收納付不誠實加算稅

원천징수의무자가 원천징수하였거나 해야 할 세액을 소정의 期限 내에 納付하지 아니하였거나 미달하게 납부한 때에는 납부하지 아니한 세액 또는 미달세액의 100분의 10에 상당하는 금액의 加算稅를 과한다(法 제182조 1항). 그리고 納稅組合이 원천징수납부를 게을리 한 경우

에는 납부하지 아니한 세액 또는 미달세액의 100분의 5의 加算稅를 과한다(納稅組合不誠實加算稅, 法 제183조 1항).

이상의 각종 加算稅 중 다른 加算稅는 모두 稅額을 과세표준으로 하지만 報告不誠實加算稅와 去來明細書提出不誠實加算稅는 세액이 아니라 去來金額을 과세표준으로 하며, 따라서 算出稅額이 없더라도 과세된다는 점(法 제121조 9항)이 특색이다.

3. 法人稅의 加算稅

法人稅의 加算稅構造는 所得稅의 그것과 대체로 흡사하나, 法人稅가 申告主義 國稅라는 점을 감안하여 申告義務의 不履行 또는 不誠實履行에 대하여는 매우 높은 加算稅率을 적용하며, 산출세액이 없더라도 가산세를 과하며, 未納付加算稅의 稅率을 利子率로 정한 것이 특색이다.

1) 無申告 · 無記帳加算稅

法定期限 내에 課稅標準과 稅額을 신고하지 아니한 경우 또는 商業帳簿(제62조)의 비치·기장의무를 이행하지 아니한 경우에는 결정세액의 100분의 20을 가산세로 과한다. 그리고 이 금액이 法人의 收入金額의 10,000분의 7에 미달하거나 산출세액이 없는 경우에는 收入金額의 10,000분의 7을 加算稅로 한다(제41조 1항 1호).

2) 過少申告加算稅

과세표준을 과소하게 신고한 경우에는 미달액에 상응하는 산출세액의 100분의 10을 加算稅로 과한다(同條 同項 2호). 과거 일정한 항목의 미달금액에 대해서는 100분의 20의 重加算稅를 적용하였으나, 1993년 말의 改正에 의해 폐지되었다.

3) 未納付加算稅

法人稅를 申告自進納付期限까지 납부하지 아니하거나 미달하게 납부한 경우에는 그 납부하지 아니한 세액에 소정의 利率(納付日 또는 告知日 前일부터 逆算해서 2년간은 100원에 대하여 일변 4전, 그 초과기간은 일변 3전. 施行令 제113조의 3)을 적용하여 加算稅를 과하되, 그 금액이 未納付稅額의 100분의 10에 미달하는 경우에는 100분의 10으로 한다(同條項 3호).

4) 源泉徵收義務不履行加算稅

法人이 期限 내에 원천징수의무를 이행하지 아니한 경우에 납부하지 아니한 세액의 100분의 10의 가산세를 과한다(同條 2항).

5) 貸借對照表無公告加算稅

法人이 貸借對照表公告義務(法 제64조)를 이행하지 아니한 경우에는 산출세액의 100분의 1에 상당하는 금액과 法人의 수입금액의 100,000분의 4에 상당하는 금액 중 적은 금액을 가산세로 한다(제41조 3항).

6) 支給調書提出不誠實加算稅

法人이 法定期限 내에 支給調書를 제출하지 아니하거나 제출한 支給調書가 불분명한 경우에는 지급금액 또는 불분명한 금액의 100분의 3을 加算稅로 과하고, 추후의 法定期限 내에 제출한 경우에는 輕減率(1,000분의 3)을 적용한다(同條 4항).

7) 去來明細書提出不誠實加算稅

1990년 말의 法人稅法 改正으로 新設된 加算稅이다. 書畫·골동품 등을 賣買·委託賣買 또는 仲介하는 法人은 去來明細書를 去來日이 속하는 달의 다음달 末日까지 제출하여야 하는데(제66조의 3 제1항), 이를 제출하지 아니하거나 제출한 명세서가 불분명한 경우 去來金額의 100분의 1을 加算稅로 과한다(제41조 11항). 기한 내에 제출하지 아니한 法人은 기한이 경과한 날로부터 30일 내에 제출할 수 있으며(제66조 3 제2항), 이 경우 1,000분의 3의 輕減率을 적용한다(제41조 12항).

8) 株式移動狀況明細書不提出加算稅

역시 1990년 말에 新設된 것이다. 法人은 사업연도중 株主의 移動事項이 있을 경우 法人稅 申告期限 내에 同 明細書를 제출해야 하며(제66조의 4), 이를 제출하지 아니하거나 移動事項을 누락시킨 경우에는 미제출 또는 제출누락한 주식의 액면금액의 100분의 1을 加算稅로 과한다(제41조 13항).

4. 相續稅의 加算稅

申告不誠實加算稅와 未納付加算稅를 두고 있다.

1) 申告不誠實加算稅

相續財產 또는 贈與財產을 소정의 申告期限내에 신고하지 아니하거나 미달하게 신고한 경우에는 決定稅額의 100분의 20 또는 決定稅額 중 미달금액이 차지하는 비율에 상응하는 세액의 100분의 20을 가산세로 과한다(相續稅法 제26조 1항). 1993년 말의 改正에 의해 相續財產의

評價額의 차이로 인해 課稅標準에 미달하는 금액에 대해서는 加算稅를 과하지 않게 되었는데, 이는 잘 된 立法이다.

2) 未納付加算稅

相續稅를 納付期限(自納期限)내에 납부하지 아니하거나 미달하게 납부한 경우에는 납부하지 않은 금액 또는 미달금액에 納付期限 다음날부터 납부일 전날까지의 기간에 대해 100원에 대한 일면 4전의 세율을 적용한 가산세를 과하고 가산세액이 미납부세액의 100분의 10에 미달할 때에는 100분의 10으로 과하고 미납부가산세 총액은 세액의 100분의 20을 한도로 한다(同條 2항, 시행령 제19조의 2).

5. 土地超過利得稅의 加算稅

土地超過利得稅에 관해서는 2가지의 加算稅를 두고 있다.

1) 不誠實申告加算稅

과세대상토지의 所有者가 과세표준신고를 하지 아니하거나 신고한 세액이 신고해야 할 세액에 미달하는 경우에는 신고하지 아니한 세액의 100분의 10을 加算稅로 과한다(제19조 1항).

2) 明細書不提出加算稅

法人은 보유토지를 土地超過利得稅의 과세대상인 土地와 기타의 토지로 구분한 明細書를 작성하여 세무서장에게 제출하여야 하는데(제25조), 이를 이행하지 아니하거나 과세대상토지의 기재를 누락한 경우에는 이 明細書에 기재하지 아니한 과세대상토지에 대한 납부세액의 100분의 10을 가산세로 과한다(제19조 2항).

6. 教育稅의 加算稅

未納付加算稅만을 두고 있다. 教育稅의 納稅의무자가 期限 내에 납부하지 아니하거나 미달하게 납부한 때에는 未納付稅額의 100분의 10을 加算稅로 과한다(제11조).

7. 附加價値稅의 加算稅

附加價値稅의 加算稅중에는 稅源의 관리를 위하여 사업자등록, 검열, 세금계산서 등 과세자료에 관련된 加算稅를 두고 있는 점이 특색이다.

1) 未登錄·未檢閱加算稅

事業者가 法定期限내에 事業者登錄을 하지 않거나 檢열을 신청하지 아니한 경우에는 登錄 또는 檢열을 신청한 날이 속하는 예정신고기간까지의 供給價額을 과세표준으로 하여 加算稅를 과한다. 稅率은 個人의 경우는 100분의 1, 法人의 경우는 100분의 2이다(제22조 1항).

2) 稅金計算書未交付·未提出加算稅

事業者가 稅金計算書를 교부하지 아니하거나 교부한 계산서를 제출하지 아니한 때(제22조 2항 1호), 교부·제출하였으나 必要한 기재사항의 전부 또는 일부가 누락되거나 사실과 다른 때(제22조 2항 2호), 자기가 교부받은 세금계산서를 附加價値稅의 예정신고 또는 확정신고시 정부에 제출하지 아니하고 修正申告時 기타 소정의 방법으로 제출한 때(同 3호) 등의 경우에 과하며 세율은 개인 의 경우 관련 供給價額의 100분의 1, 法人은 供給價額의 100분의 2이다.

3) 賣出處別 稅金計算書會計表 不提出加算稅

1993년 말의 改正으로 事業者는 稅金計算書와 함께 賣出處別 稅金計算書를 提出하게 되었는데(제20조 1항), 이를 提出하지 아니하거나 去來를 누락시킨 때에는 個人事業者의 경우에는 누락된 供給價額의 100분의 1, 法人事業者의 경우에는 100분의 2를 加算稅로 科한다(제22조 3항).

4) 未申告 · 納付加算稅

예정신고 또는 확정신고를 하지 않거나, 稅額을 과소하게 신고하거나 還給稅額을 과대하게 신고한 경우(제22조 3항 1호), 납부할 세액을 납부하지 않거나 미달하게 납부한 경우(同 2호)에는 신고하지 아니한 납부세액을 초과하여 신고한 還給稅額, 납부하지 아니한 세액의 100분의 10을 加算稅로 科한다. 이 경우는 동시에 未登錄 · 未檢閱加算稅의 요건을 충족할 수도 있는데, 그럴 때에는 未登錄 · 未檢閱加算稅만을 적용한다(제22조 5항).

5) 零稅率未申告加算稅

零稅率이 적용되는 과세표준을 예정신고 또는 확정신고시 신고하지 아니하거나 미달하게 신고할 때에는 未申告課稅標準의 100분의 1을 加算稅로 科한다(제22조 4항).

8. 特別消費稅의 加算稅

未納付加算稅만을 두고 있다. 납세의무자가 法定期限 내에 特別消費稅를 납부하지 않거나 미달하게 납부한 경우에는 미납부세액의 100분의

10을 加算稅로 科하고(제13조 1항), 還給稅額(제20조 2항)을 초과하여 환급받을 경우에는 초과된 환급세액의 100분의 10을 加算稅로 科한다(제13조 2항).

9. 酒稅의 加算稅

酒稅法에서는 加算稅라는 용어는 쓰고 있지 않으나, 다음 2가지의 未納付加算稅를 두고 있다. 즉 期限 내에 酒稅를 납부하지 않거나 미달하게 납부한 경우에는 未納付稅額의 100분의 10을 加算稅로 科하며, 還給稅額(제27조의 2)을 초과하여 환급받은 경우 그 초과액의 100분의 10을 加算稅로 한다(제25조의 3).

10. 證券去來稅의 加算稅

未納付加算稅만을 두고 있는데, 稅率은 未納付稅額의 100분의 10이다(제14조).

Ⅲ. 加算稅의 本質

1. 本質論의 意義

加算稅의 本質을 여하히 파악하느냐는 것은 加算稅와 다른 附帶稅와의 確切한 구별을 위해서도 필요하고 加算稅制度의 합리적인 立法方向과 現行 制度의 適正한 운영을 위해서도 本質的인 指針을 주는 科제이다.

既述한 바와 같이 加算金은 이미 確定된 稅額의 納付를 지체한데 대한 遲延賠償으로서(그러나 現行 制度上으로는 制裁의 實質을 가지고) 科해지며, 加算稅는 納稅義務의 確定을 위한 단계에서 租稅回避나 脫稅

를 방지하기 위한 장치로서 각종의 의무위반에 대해 과해진다. 그리고 稅法上的의 각종 위반행위 중에서 非難可能性이 높은 것에 대해서는 租稅罰을 과하고 있다. 이와 같이 稅法上的의 의무위반이라는 공통적인 사실에 대해 과해지는 세 가지의 제재수단들 중에서 加算稅가 다른 두 가지와 어떻게 다른 性格을 가지고 있느냐를 규명함으로써 삼자간의 기능적 경계를 분명히 하고 나아가 加算稅의 타당한 부과범위와 適正한 부과내용을 다른 두 가지와 錯綜함이 없이 정할 수 있고 이중적인 제재를 피할 수 있는 것이다.

加算稅의 課稅要件과 稅額을 여하히 정해야 하느냐는 立法論의 문제, 그리고 現行 課稅要件을 어떻게 해석해야 하느냐는 運用문제들도 加算稅의 本質에 관한 論理的 理解를 거쳐야 合理的인 結果를 도출할 수 있는 것이다.

2. 通說 · 判例

우리 判例는 일찍부터 加算稅를 稅法上的의 의무이행을 확보하기 위하여 그 의무를 懈怠하였을 때 과하는 일종의 行政秩序罰的 性質을 갖는 制裁라고 이해하였으며(대법원 1977. 6. 7, 74누212), 學說도 이에 따르고 있다¹⁾. 日本에서도 通說은 加算稅를 行政罰로 이해하고 있다. 그런데 加算稅를 行政罰로 이해할 경우 加算稅의 부과대상이 된 의무위반이 동시에 遁脫에 해당되어 租稅犯으로 처벌될 경우 이중처벌의 문제가 생기게 된다. 그래서 이러한 난점을 피하기 위하여 다음과 같이 加算稅의 本質을 行政罰 이외의 것으로 보는 견해가 나오고 있다.

1) 李喆晟, 『最新租稅法』, 博英社, 1988, p. 180; 金繼九, 『韓國租稅法의 諸問題』, 조세동람사, 1989, p. 72; 崔明根, 『租稅學總論』, 稅經社, 1986, p. 347.

3. 其他 學說

加算稅의 行政罰的 性格을 부정하는 견해로서 대표적인 것으로는 다음과 같은 두 가지 견해가 있다.

1) 特別負擔說

加算稅에서 의무위반에 대한 처벌 내지 制裁의 요소를 부정하고 「申告義務 및 納付義務의 적정한 이행을 확보하고, 나아가 申告納付制度 및 徵收納付制度의 定着을 도모하기 위한 “特別한 經濟的 負擔”」으로 설명하는 견해가 있다²⁾.

2) 損害賠償說

加算稅에 의무위반에 대한 制裁라는 요소가 있음은 긍정하되, 「申告納付制度下에서 국가의 歲入을 확보함과 아울러 납세의무를 정당하게 이행한 자와의 公平負擔을 도모하기 위한 行政上의 措置인 동시에 침해된 國庫利益의 회복수단인 損害賠償의 性格을 갖고 있다」고 설명한다³⁾.

4. 小 結

通說과 같이 의무위반에 대한 「制裁」라고 할 경우 租稅罰과의 구분이 어렵고, 同一한 의무위반에 대해 租稅罰이 과해질 경우 租稅罰과의

2) 李泰魯, 『租稅法概論』, 조세통람사, 1994, p. 78 ; 金子 宏, 前掲書, p. 331.

3) 大韓商工會議所, 『課稅行政의 合理化 方案』, 1992. 12, p. 37 참조.

이중제재의 문제점이 생긴다. 이점은 加算稅와 租稅罰의 併科가 불가하다고 새김으로써 해소한다 하더라도 現行 加算稅의 내용에 後述과 같이 行政罰로서의 타당성이 의심스러운 부분이 많다(예: 稅額을 과표로 하는 것). 그러나 少數說에도 역시 설득력을 인정하기 어려운 점이 있다.

特別負擔說은 단지 「特別한」經濟的 負擔이라는 말로써 行政罰이 아니라는 소극적 방법의 규명을 하나, 이는 加算稅의 本質論으로서는 無內容한 것이다. 그리고 損害賠償說과 같이 「公平負擔」, 「損害賠償」 등의 성격을 부각시킨다면, 의무위반사실로 인해 납세의무이행이 지연되고 그로 인해 다른 납세자와의 사이에서 저해된 衡平이나 國庫의 損失은 利子相當額을 추가부담시킴으로써 경제적으로는 충분히 회복될 수 있을 것이다. 그럼에도 불구하고 加算稅는 利子相當額을 훨씬 초과하는 부담을 주는데, 利子상당액을 초과하는 加算稅는 公平負擔·損害賠償의 관점에서는 근거가 없다.

現行法上 加算稅의 과세요건으로 보아서는 行政上의 「制裁」 즉 行政罰이라고 봄이 타당하다(基本法 제2조 4호, 47조 2항 本文). 다만 현행 제도 중 「制裁」로서의 성격과 모순되는 부분을 개선해야 할 것이다.

IV. 租稅罰과의 關係

加算稅의 性質論의 延長으로 볼 수 있는 문제로서 租稅罰과의 관계를 어떻게 이해할 것이냐는 문제가 있다. 우선 兩者의 本質과 制裁對象을 어떻게 구분할 것이냐는 문제가 있고, 그 다음 兩者의 併科를 허용할 것이냐는 문제가 있다.

1. 制裁對象의 區分論理

加算稅와 租稅罰은 다같이 稅法上의 의무위반에 대한 制裁手段인데, 그 내용에 있어서는 加算稅가 稅의 形式을 빌은 금전적 부담인데 비해

租稅罰은 刑法에 刑名이 있는 刑을 과하는 차이가 있다. 그리하여 加算稅는 行政秩序罰로서의 性격을 지님에 대해 租稅罰은 行政刑罰의 범주에 속한다. 여기서 어떠한 의무위반을 加算稅의 부과대상으로 하고 어떠한 의무위반을 租稅罰의 대상으로 할 것이냐는 문제가 제기된다.

加算稅는 行政秩序罰이고 租稅罰은 行政刑罰임에 착안한다면 위 문제는 行政秩序罰과 行政刑罰의 구별문제로 치환해 풀이해 볼 수도 있다. 行政法學에서는 行政刑罰은 그 法規違反이 직접적으로 行政目的과 社會公益을 침해하는 경우에 과하는 것임에 대하여, 行政秩序罰은 이 정도까지는 이르지 않고 行政上의 秩序에 장애를 줄 위험성이 있는 정도의 단순한 의무위반에 대한 制裁로서 과하는 것이라고 구분하기도 하고, 刑罰을 과할 만한 고도의 違法性和 有責性을 가지는 행위인가(行政刑罰) 아니면 行政法規의 시행을 실효성있게 하기 위한 수단에 그치는 것인가(行政秩序罰)를 기준으로 구분해야 한다는 견해도 있다. 또 行政刑罰은 刑罰을 받을 만큼 社會的 常規를 벗어나 社會的 非難의 대상이 되는 행위에 대해 刑罰을 가함으로써 위반행위를 억제하는 효과가 있고, 다른 社會的 統制手段을 사용하는 것만으로는 規制가 불충한 경우에 한해 과해야 한다는 견해도 있다. 또 어느 기준에 의하더라도 限界線에 있는 의무위반이 어느 것에 속하느냐는 것은 확연하지 아니하므로 결국 制裁를 통한 行政目的違反과 利益較量에 의하여 立法者가 적극적으로 결정해야 한다는 견해도 있어 아직 정리되어 있지 않은 느낌이다.

稅法學에서도 대체로 行政法學에서의 行政秩序罰과 行政刑罰의 區分論理를 따르고 있다. 그리하여 단순한 課稅目的의 實現을 위해 부과한 의무의 위반이나, 社會的 非難可能性이 높은 反道德的 違反行爲나에 따라 前者는 加算稅를, 後者는 租稅罰을 과해야 한다는 것이 일반적인 설명이다. 그러나 現行法上의 加算稅와 租稅罰의 적용대상이 되는 위반행위의 성격으로 보아서 이 같은 기준이 선명하다고 볼 수 없다. 예컨대, 申告期限 경과에 대해서는 加算稅, 遑脫行爲에 대해서는 租稅罰을 과하는 점은 위 기준에 의해 이해할 수 있으나 원천징수한 세액을 납부

하지 않은 행위에 대해서는 가산세를, 금전등록기설치의무자가 금전등록기를 설치하지 않은 행위에 대해서는 租稅罰을 과하는 것이 위반행위의 本質的 차이에서 비롯된다고 보기 어렵다. 결국 兩者의 限界的 區分은 立法政策의 문제라고 할 수밖에 없다.

2. 二重制裁性

立法論으로는 加算稅의 賦課事由와 租稅罰의 科罰事由를 外延的으로 確然히 구분해 놓는 것이 바람직하나, 現行法上의 兩事由는 상당부분 錯綜되어 있다. 加算稅의 賦課事由에 해당한다고 해서 반드시 租稅犯의 構成要件을 충족하지는 아니 하나, 租稅犯의 構成要件을 충족할 때에는 거의 대부분 加算稅의 賦課事由에도 해당하게 된다. 예컨대 租稅犯의 代表的인 예라 할 수 있는 逋脫犯(處罰法 제9조)의 경우 그 既遂犯으로서의 요건을 충족하면 거의 예외없이 不申告加算稅, 無納付加算稅의 요건도 구비하게 된다. 또 酒類의 無免許犯(處罰法 제8조)의 경우 예외없이 酒稅의 加算稅 과세대상이 되며, 處罰法 제12조의 3에서 정하는 帳簿備置·記帳義務不履行罪는 無記帳加算稅의 과세사유가 된다. 또 支給調書의 不提出과 같이 하나의 행위가 처음부터 동시에 加算稅(法人稅法 제41조 4항, 所得稅法 제121조 6항)와 租稅罰(處罰法 제13조 4호)의 사유를 구성하게 되는 경우도 있다.

이와 같이 하나의 의무위반행위가 加算稅의 요건과 租稅犯의 구성요건을 겸비할 경우 兩者의 併科를 인정할 것인가라는 문제가 있다. 다시 말해 同一한 의무위반행위에 대해 加算稅를 과하고 租稅罰도 과하는 것은 憲法이 보장하는 一事不再理의 원칙(憲法 제13조 1항)에 어긋나지 않는다는 문제다. 加算稅는 租稅의 形式으로 부과되고 租稅罰은 犯罪行爲에 대한 刑罰로 과하는 것이기 때문에 兩者를 併科하더라도 憲法上의 二重處罰禁止原則에 어긋나지 않는다고 설명하는 견해도 있으나, 併科의 허용여부는 併科가 납세자에게 주는 실질적 효과 즉 基本權侵害의

효과의 측면에서 판단할 일이고, 制裁의 名稱에 의해 좌우될 문제는 아니라고 본다. 加算稅와 租稅罰은 형식·절차가 상이하더라도 法秩序의 침해에 대한 社會的 評價와 制裁라는 점에서는 차이가 없으므로 兩者의 併科는 허용되지 아니한다고 본다. 이는 加算稅는 不申告에 대해서만 한정적으로 적용하고 租稅罰으로써 모든 의무위반행위를 다스리는 立法例(獨逸)를 보더라도 명백하다. 그리고 兩者가 경합할 경우에는 大는 小를 겸하는 원칙에 따라 租稅罰로 흡수된다고 보아야 한다. 이 점 明文의 규정으로 밝힐 필요가 있다.

V. 加算稅 賦課方式과 稅率의 妥當性

1. 算出方式의 妥當性

加算稅는 대체로 算出稅額의 전부, 또는 의무위반행위로 인해 과세가 지연된 부분의 稅額을 과세표준으로 하여 산출하게 되어 있고, 일부, 예컨대 所得稅法上的 報告不誠實加算稅(法 제121조 6항, 8항)·去來明細書提出不誠實加算稅(同條 12항), 法人稅法上的 去來明細書 提出不誠實加算稅(法 제41조 12항), 附加價值稅法上的 未登錄·未檢閱加算稅(法 제22조 1항), 稅金計算書未交付·未提出加算稅(同條 2조) 등은 支給金額·供給價額 등 去來金額을 과세표준으로 하고 있다.

여기서 加算稅를 本稅額 또는 去來金額에 대한 比例稅 形式으로 과하는 것이 加算稅의 本質과 관련하여 과연 合理的이냐는 의문이 제기된다. 加算稅가 行政上的 制裁로서 行政罰의 일종이라 볼 때, 加算稅를 반드시 稅額 또는 去來金額에 비례하여 과해야 할 필연적인 이유는 없다. 구체적으로 말하자면, 義務違反에 대한 제재로서 가하는 「罰」이라고 한다면 그 罰의 내용은 義務不履行에 대한 社會的 非難의 표시인 동시에 行政目的의 侵害를 방지하기 위하여 義務의 履行을 유도하는 소극적 수단으로서의 의미를 지녀야 할 것이다. 여기서 稅法上的 義務違反에 대

한 非難의 度나 義務履行의 유도효과가 반드시 稅額이나 去來金額에 비례하는 것은 아니라는 것이다. 社會的 非難의 度는 稅額보다는 오히려 違反行爲의 모습·反道德性·行政目的의 侵害程度에 의해 좌우되는 것이며, 義務履行의 유도필요성도 반드시 稅額의 크기에 의해 결정되는 것이 아니라 위반된 義務가 課稅行政에서 차지하는 중요성에 의해 좌우될 것이다. 그렇다면 加算稅를 한결같이 관련되는 稅額이나 去來金額에 비례하여 결정하는 것은 결국 便宜主義에 입각한 것이라 하겠다.

加算稅의 과세대상 중에서도 稅額·課稅標準의 無申告·無納付와 같은 행위로 인한 行政目的의 侵害 정도는 부분적으로는 그에 의해 과세에 장애가 생긴 금액에 비례한다고 말할 수 있다. 源泉徵收義務不履行 같은 것도 이에 준하여 생각할 수 있다. 하지만 法人稅의 課稅對象 중 貸借對照表無公告 같은 행위의 경우, 그 위반행위로 인한 行政目的의 侵害를 측정함에 있어 法人稅를 기준으로 할 하등의 계기가 없다. 貸借對照表를 公告하게 하는 목적은 法人稅法 基本通則(8-3-6...64)에서 풀이하고 있듯이 企業의 「利害關係人에게 企業實態에 관한 情報를 제공하기 위한」 것이다. 그러면 貸借對照表를 公告하지 아니함으로써 생긴 行政目的의 侵害는 당해 法人의 利害關係인들이 情報를 알지 못한 것이 될 것인데, 이러한 侵害效果의 크기는 당해 法人의 稅額과 無關한 것임은 너무도 자명하다. 가령 法人稅額이 100억원인 A법인과 1억원인 B법인이 貸借對照表를 公告하지 아니한 경우 兩者 모두 法人稅를 기준으로 과한다면 A법인은 1억원의 加算稅를, B법인은 100만원의 加算稅를 부담하게 되는데 貸借對照表不公告라는 동일한 사실을 가지고 A법인이 B법인보다 100배의 무거운 제재를 받아야 하는 이유는 도저히 설명할 길이 없다(그런데, 보다 근본적으로 稅法上 貸借對照表의 公告를 의무화하고 그 불이행에 대해 加算稅를 과하는 것부터가 이해하기 어렵다. 貸借對照表 公告가 企業情報를 제공하는 것이라면 이는 납세의무와는 하등 관계없고 따라서 稅法에서 관심을 가질 일이 아니기 때문이다).

또 株式移動明細書不提出加算稅는 과거 法人稅額을 기준으로 하다가

1993년말 改正으로 인해 未提出한 株式의 額面價額의 100분의 1을 加算稅로 하도록 바뀌었는데, 株式의 額面價를 기준으로 하는 것 역시 설득력이 없기는 마찬가지다. 株式移動狀況明細書는 課稅上의 目的으로만 제출하게 하는 것은 아닌데, 課稅目的에 국한해서 말한다면 同 明細書를 제출하지 아니하였을 때 입는 行政目的의 侵害가 株式의 價額에 비례하는 바가 아니기 때문이다.

이와 같은 論理에서 볼 때 所得稅法의 報告不誠實加算稅(支給調書提出不誠實加算稅와 計算書提出不誠實加算稅, 去來明細書提出不誠實加算稅), 法人稅法의 去來明細書不誠實加算稅, 支給調書提出不誠實加算稅, 土地超過利得稅法의 明細書不提出加算稅, 附加價值稅法의 未登錄·未檢關加算稅, 稅金計算書交付·未提出加算稅 등도 稅額 또는 支給金額·供給金額 등의 거래금액에 비례해서 징수할 합리적 根據가 결여되어 있다. 이러한 加算稅의 대상이 되는 違反行爲의 경우에 그 위반행위로 인한 侵害效果는 稅額·去來金額 등에 관계없이 同質的이므로 단일한 금액의 加算稅를 과하도록 해야 할 것이다.

2. 稅率의 論理性·相當性

現行 加算稅 稅率은 과연 適正하고 論理的인가라는 점도 검토해 볼 필요가 있다. 위에서 열거한 加算稅들의 稅率도 적정하지 않다고 생각되지만 課稅方式 자체를 改善해야 할 것이므로 이는 論外로 하고, 주로 無申告·無納付加算稅를 중심으로 검토하기로 한다. 우선 無申告·無納付加算稅의 稅率을 열거해 보면 다음과 같다.

所得稅

申告不誠實加算稅	100분의 10
納付不誠實加算稅	100분의 10
源泉徵收納付不誠實加算稅	100분의 10

法人稅

無申告·無記帳加算稅	100분의 20
過少申告加算稅	100분의 10
未納付加算稅	利子率(100분의 10 이상)
源泉徵收不履行加算稅	100분의 10

相續稅

申告不誠實加算稅	100분의 20
未納付加算稅	利子率(100분의 10 이상)

教育稅

未納付加算稅	100분의 10
--------	----------

附加價値稅

未申告·納付加算稅	100분의 10
-----------	----------

特別消費稅·酒稅·證券去來稅

未納付加算稅	100분의 10
--------	----------

이상에서 본 바와 같이 課稅標準, 또는 課稅標準과 稅額의 無申告(過少申告)加算稅 또는 未納付加算稅의 稅率은 대체로 100분의 10인데, 法人稅의 無申告·無記帳加算稅, 相續稅의 申告不誠實加算稅의 稅率만 100분의 20이다. 그리고 相續稅와 法人稅의 未納付加算稅의 稅率만은 유독 利子率로 하고 있다. 이 같은 稅率體系를 볼 때 加算稅率의 적용에 一貫된 論理가 결여되어 있는 등 다음과 같은 문제점을 지적할 수 있다.

1) 稅率體系의 非論理性

(1) 稅目間의 不均衡

일부 加算稅를 다른 加算稅와 구별하여 重課(100분의 20)하는 이유는 무엇인가? 우선 無申告加算稅率의 경우 法人稅의 加算稅率과 所得稅

의 加算稅率에 차등을 둠은 所得稅는 賦課主義國稅인 데 반해 法人稅는 申告主義國稅라는 점에서 타당근거를 발견할 수 있다. 즉 賦課主義國稅에서 納稅者의 課稅標準申告는 課稅廳의 과세자료 수집에 協力한다는 의미만 있는데 반해 申告主義 國稅에서의 課稅標準과 稅額의 申告는 租稅負擔의 自律的 確定이라는 의미가 있어 두 國稅에서의 申告義務를 同價值的인 義務로 볼 수 없다는 것이다.

그러나 所得稅도 원칙적으로 確定申告에 의해 決定하게 되어 있는가 하면(所得稅法 제117조 1항), 法人稅는 政府에 의한 更正의 기회가 광범하게 주어져 있어 申告가 갖는 의미는 실질적인 차이가 없고, 따라서 確定方式의 차이점은 加算稅率을 달리할 충분한 명분이 되지 아니한다. 그나마 같은 賦課主義國稅라 하더라도 所得稅는 100분의 10인 반면 相續稅는 100분의 20으로 하고 있고, 같은 申告主義라 하더라도 法人稅는 100분의 20인 반면 附加價値稅는 100분의 10으로 하고 있어 일관된 論理가 없다.

(2) 無申告와 過少申告 差等の 不合理

法人稅法에서는 無申告加算稅와 過少申告加算稅에 차등을 두어 前者는 100분의 20으로 하고 後者는 100분의 10으로 하고 있다. 兩者에 稅率의 차등을 두어야 하느냐는 점을 생각해 볼 때, 納稅者가 전혀 申告하지 아니한 경우와 申告하였으나 일부를 누락한 경우는 納稅者의 誠實度에 차이가 있다고 볼 수 있고 課稅廳이 課稅權을 회복하는 데 있어서도 難易度의 차이가 있으므로 稅率을 달리하는 데 어느 정도의 설득력은 마련된다⁴⁾.

4) 같은 論理에서이겠지만 日本에서도 無申告加算稅와 過少申告加算稅에 차등을 두어 前者는 100분의 10, 後者는 100분의 5로 하고 있다(日本 國稅通則法 제65조 1항, 제66조 1항).

그러나 이러한 論理를 취한다면 모든 稅目에서 통일적으로 차등을 둘 일이고 法人稅에서만 차등을 둘 이유는 없다.

(3) 無納付加算稅의 不均衡

無納付加算稅의 稅率은 일반적으로 100분의 10의 比例稅率을 적용하면서 法人稅法과 相續稅法에서는 利子率(未納付加算稅率)로 대신하되 100분의 10에 미달할 경우 100분의 10의 비례세율을 적용하고 있다(法人稅法 제41조 1항 3호, 相續稅法 제26조 2항). 그리하여 法人稅의 未納付加算稅의 경우, 未納稅稅額에 대하여 納付日 前日(또는 申告日)로부터 逆算하여 2년 이내의 期間에 대하여는 일변 4전(年利 14.6%), 2년을 초과하는 기간에 대하여는 일변 3전(年利 10.95%)의 利率을 적용하고 있다. 이 두 가지 방식 중 어느 것이 타당하냐는 것은 뒤에 가서 다를 예정이므로 별론하고 우선 다른 稅法에서처럼 比例稅率로 하느냐 法人稅法처럼 利子率로 하느냐는 것은 그 加算稅의 性質 자체를 달리하는 중요한 視角의 차이를 의미한다. 따라서 서로 互換해서 채택할 수단이 못 된다. 그렇다면 法人稅의 未納付加算稅나 다른 稅의 未納付加算稅나 國稅의 未納付라는 사실을 징계하는 것일진대 산출방식을 달리할 이유가 없다.

3. 加算稅率의 相當性

1) 加算稅 一般

加算稅率에는 위와 같이 稅目間의 불균형을 비롯하여 여러 가지 문제점이 있는데, 이와 관점을 달리하여 稅率 자체가, 바꿔 말해 加算稅의 負擔額 자체가 소정의 義務履行에 대한 제재로서 相當한가라는 점도 검토해 보아야 한다. 無申告·未納付加算稅의 경우 法人稅 無申告加算稅, 相續稅의 加算稅는 稅額의 20%고 기타는 10%인데, 어떤 比較의 基準이 없는 한 이 자체가 ‘많다, 적다’라고 단정하기는 어렵다. 우선 日本과

美國의 예를 들어 보면, 日本의 경우 過少申告加算稅는 5%, 無申告加算稅는 10%로서 우리보다는 가볍다⁵⁾. 美國의 경우 無申告 또는 無納付에 대해 民事罰을 과하는데, 매월 累增하게 되어 있다. 그리하여 無申告의 경우 申告할 때까지 매월 5%의 罰則金을 과하고, 申告된 稅額을 납부하지 않을 경우에는 납부할 때까지 매월 0.5%의 罰則金(우리의 加算金에 해당)을 과한다. 無申告에 대한 罰則金은 우리보다 무거운 듯하나, 無申告加算稅와 加算金을 합쳐 稅額의 25%를 초과할 수 없게 하였으므로 결과적으로는 우리보다 가볍다⁶⁾.

다른 立法例는 도외시하더라도, 정확한 수치적 비교기준은 없으나 加算稅制度의 취지와 加算稅에 의해 이행을 확보하려는 의무의 성격·내용을 종합하여 판단해 볼 때 現行 加算稅는 다음과 같은 이유로 過重하다는 생각이 든다.

稅法の 專門性과 技術性을 감안해 볼 때 納稅義務者의 完전무결한 申告義務履行을 기대하기 어려운 경우가 많다. 특히 過少申告의 경우, 納稅者가 租稅負擔을 줄이려는 의도에서 고의적으로 과세자료를 은폐하는 데서 비롯된 경우도 있겠지만, 상당수의 경우에는 稅法에 대한 이해가 부족하거나, 稅法令의 改正을 알지 못하거나, 稅法의 해석에 의문이 있는 데서 비롯된 경우가 많다. 그러므로 過少申告의 경우 비난한다면 納稅者가 無知하다는 것을 비난해야 하는 때가 많은데, 이는 納稅者뿐 아니라 制度나 政府의 指導行政에도 책임이 있다. 이러한 관점에서 볼 때 10%의 加算稅率은 度を 넘는 制裁로 보인다.

특히 法人稅의 無申告加算稅와 重加算稅는 과거 30%나 되어 納稅者들의 불만이 컸다. 1990년 말의 改正으로 이를 20%로 완화하였으나 아직도 과중하다고 생각된다.

5) 日本 國稅通則法 제65조 1항, 66조 1항.

6) Internal Revenue Code § 6651.

後에 詳述하겠으나, 所得稅와 法人稅의 각종 加算稅는 중복되어 과세 되는 수가 많다. 예컨대 과세청이 法人의 접대비를 否認할 경우 法人은 過少申告加算稅 10%에 未納付加算稅 10%가 추가되고 다시 源泉徵收義務不履行加算稅와 支給調書不提出加算稅를 가산하면 加算稅만 50%가 넘게 된다. 이 정도가 되면 納稅義務의 履行을 확보하기 위한 行政秩序罰로서의 수준을 일탈한 것으로 보아야 한다.

2) 相續稅加算稅

특히 相續稅의 加算稅가 가혹하게 되어 있다. 相續稅의 無申告 또는 過少申告分에 대하여 100분의 20을 과하고, 다시 未納付加算稅로서 未納額 100원에 대해 일변 4전(연리 14.6%)의 율을 적용하되 이 율이 100분의 10에 미달할 때에는 100분의 10을 기본율로 적용한다(相續稅法 제26조 2항). 이 加算稅率은 다른 稅法上的 加算稅率보다 크게 무겁고 대체로 法人稅의 無申告·未納付加算稅率과 흡사한데, 納稅者의 義務履行能力이란 관점에서 볼 때 法人에 견줄 수는 없으므로 가장 불리하다고 할 수 있다. 이 점 여러 가지 각도에서 비판받을 만하다.

첫째, 相續稅는 賦課主義 國稅인데, 같은 賦課主義 國稅인 所得稅보다 加算稅率이 높고 法人稅를 제외한 申告主義 國稅(예: 附加價値稅)보다도 높은 것은 納稅義務者의 申告가 갖는 의미에 견주어 볼 때 크게 모순된 일이다.

둘째, 相續稅 納稅義務는 성격상 누구라도 그리고 축적된 경험없이 겪는 것임을 간과해서는 안 된다. 다시 말해 文盲의 老婦나 미성숙한 연소자가 相續을 하는 일도 있으므로 相續稅에 관련된 義務內容을 전혀 이해하지 못하는 자도 있을 수 있고, 그렇지 않은 자라도 다른 所得活動과 달리 과거의 경험이 없으므로 일반적으로 相續稅 納稅義務者들의 義務履行能力은 다른 事業者들의 의무이행능력에 비해 크게 열등하다고 보아야 한다. 그럼에도 불구하고 營利의 事業者들보다 무겁고, 고도의

능력과 조직을 갖춘 法人과 동등한 차원에서 의무불이행을 비난하는 것은 사리에 어긋난다.

셋째, 相續이 행해지면 호적·등기부 등 公簿가 정리되고 상속사실이 과세관청에 통보되므로 納稅者의 申告가 없더라도 課稅廳이 과세요건사실을 認知하여 과세권을 행사할 수 있다. 그렇다면, 相續稅의 申告·納付義務의 不履行은 다른 稅目的 申告·納付義務不履行에 비해 課稅權에 대한 侵害의 度가 적다고 볼 수 있다. 그럼에도 불구하고 가장 높은 加算稅率을 적용하는 것은 加算稅制度의 취지에도 부합하지 아니한다.

원래 1988년까지는 相續稅의 無申告·過少申告加算稅率을 100분의 10으로 하였고, 無納付加算稅는 두지 아니하였는데, 1988년 말의 改正으로 無申告·過少申告加算稅를 100분의 20으로 인상하였고, 이어 1990년 말의 改正으로 未納付加算稅를 新設하였다. 이러한 일련의 改正은 일부 부유층의 相續稅 脫稅에 대해 社會的 非難이 고조되는 분위기를 반영한 것이나, 극히 부분적인 폐단을 是正하기 위해 相續稅의 일반적인 特性과 加算稅의 기본논리를 왜곡시키는 문제점을 야기하였다.

VI. 無納付加算稅의 本質과 問題點

1. 加算稅로서의 不適格性

加算稅를 두고 있는 모든 稅法에서 未納付稅額에 대해 100분율의 比例稅率 또는 一定 利率을 적용하는 未納付加算稅를 두고 있으나, 과연 이것이 加算稅의 種목으로 적합하냐는 의문이 있다.

申告主義 國稅이든 賦課主義 國稅이든 課稅標準의 申告와 함께 해당 稅額을 申告期限 내에 自進納付하게 하고 있으며, 이 기한내에 自進納付를 하지 아니할 경우에는 未納付加算稅를 과하고 있다. 그리하여 未納付加算稅가 과세되는 경우는 크게 두 가지 경우로 나누어 볼 수 있는

데, 하나는 納稅者가 申告 자체는 성실히 하였으므로 更正 또는 申告와 달리 決定할 것이 없고 申告內容대로 確定되었으나 納稅者가 自進納付 期限 내에 納付하지 아니한 경우이고, 다른 하나는 納稅者가 아예 申告를 하지 아니하거나 申告하였더라도 過少申告를 하였으므로 정부가 추후 更正 또는 申告와 다른 내용으로 決定(賦課主義 國稅의 경우)하여 세액 전부 또는 과소신고부분에 관해 未納付狀態가 발생한 경우다. 이 두 가지 경우 각기 未納付가 갖는 의미를 생각해 본다.

1) 誠實申告未納付

이 경우에 정부의 課稅權行使는 침해된 바 없으므로 申告부분에 관련된 加算稅를 과하지 않음은 당연하고, 다만 未納付라는 사실에 의해 國庫에 期間上的 損失을 주고 있으므로 이에 대한 制裁 또는 國庫損失을 回復하는 조치가 필요하게 된다. 그렇다면 制裁든 國庫損失의 回復이든 納稅者에 대한 不利益이 加算稅의 형태로 과해지는 것은 부적절하다. 加算稅가 과해지는 모습을 法人稅와 所得稅의 예로 살펴보자. 法人稅의 경우 納稅者가 申告期限까지 納付하지 아니하면 정부는 納付期限으로부터 30일 내에 徵收(告知)하게 되어 있다(法人稅法 제38조 1항). 그리하여 納付期限으로부터 告知日까지의 期間에 대해 未納付加算稅를 과하고(法人稅法施行令 제114조 6항 1호), 告知日에 정해진 納付期限까지 납부하지 아니하면 다시 國稅徵收法에 의해 加算金을 과하게 된다(徵收法 제21조). 所得稅의 경우도 대체로 같다. 所得稅를 確定申告期限 내에 납부하지 아니하면 未納付加算稅가 발생하고(所得稅法 제121조 3항), 추후 정부가 申告대로 決定·告知하여 이에 의해 정해진 納付期限 내에 납부하지 아니하면 徵收法에 의해 加算金을 과한다. 그러면 여기서 申告期限(즉 自納期限)이 경과한 후 告知가 있을 때까지의 未納付狀態와 告知 이후의 未納付狀態에는 制裁의 종류를 달리해야 할 어떤 性質上的 차이가 있는가? 法人稅의 경우는 이미 申告에 의해 確定된

바이고, 所得稅도 申告內容과 상이한 변동이 없으니 이 두 개의 期間은 단순한 “納付義務”履行의 遲滯의 연속이고 告知에 의해 구분할 實態상의 차이가 없다. 그렇다면 이 두 개의 期間은 通算하여 加算金의 적용대상이 되어야 옳다.

現行法이 未納付加算稅를 두고 있는 결과 納稅者는 無納付事實에 대해 매우 가혹한 제재를 받고 있다. 예컨대 A라는 個人納稅者가 5월 31일 내에 確定申告만을 하고 納付는 하지 아니하다가 수일 내에 6월 20일을 納付期限으로 하는 納稅告知書를 받고 6월 21일에 납부하였다고 하자. 그러면 이 납세자는 21일간의 未納에 대해 稅額의 15.5%(加算稅 10%+本稅와 加算稅에 대한 加算金 5%)를 추가로 부담하게 되는 것이다. 法人稅의 未納付加算稅는 利子率로 계산하는 것이 원칙이나 利子率이 稅額의 100분의 10에 미달할 때에는 加算稅를 100분의 10으로 하므로 결국 所得稅와 같은 율의 加算稅·加算金을 부담하게 된다.

2) 無申告·過少申告

納稅者가 과세표준 또는 과세표준과 세액을 申告하지 아니한 경우에는 부과주의 국세이든 신고주의 국세이든 정부의 決定에 의해 納稅義務가 確定되는데, 이때 無申告 사실에 대해 無申告加算稅를, 그리고 無申告에 의해 당연히 초래되는 未納付事實에 대해 未納付加算稅를 과하고 정부의 決定을 告知한 納稅告知書에서 정한 期限내에 稅額을 납부하지 아니할 경우 다시 加算金을 부과하게 된다. 그리고 過少申告의 경우에는 申告主義 國稅라면 更正에 의해 결정된 稅額과 당초 申告된 稅額과의 차액부분에 관해, 그리고 賦課主義 國稅라면 정부결정세액과의 차액에 관해 일단 過少申告加算稅가 발생한다. 過少申告가 있으면 過少申告된 부분의 稅額에 관해 未納付狀態가 발생할 것인데 이에 대해 일단 未納付加算稅가 과세되고, 다시 申告主義 國稅의 경우는 更正, 그리고 賦課主義國稅의 경우는 決定의 納稅告知에 의해 정해진 納付期限까지 未

納國稅를 납부하지 아니할 경우에는 加算金を 과하게 된다. 결국 無申告나 過少申告나 신고되지 아니한 부분의 세액에 대한 法的 取扱은 동일하다.

여기서 無申告이든 過少申告이든 申告되지 아니한 稅額에 관해 納稅者에게 非難可能하고 制裁해야 할 行爲는 申告하지 않았다는 사실, 그리고 期限내에 납부하지 않았다는 사실이다. 이 두 가지의 사실을 구분해서 制裁方法을 論해야 할 것으로 생각된다. 無申告 또는 過少申告 사실은 정부의 課稅權을 침해하는 사실로서 이에 대한 제재수단으로서 加算稅가 적합하다고 할 수 있다. 그러나 未納付 사실은 無申告 또는 過少申告에 의하여 자동적으로 빚어지는 後續結果로서 이를 獨立시켜 無申告·過少申告와 同一한 制裁論理의 適用對象으로 삼는 것은 적절하지 않다. 未納付 事實로 인한 行政目的의 侵害는 「誠實한 申告에 의해 自納期限 내에 납부했어야 할 稅額이 납부되지 아니한 것」이다. 그런데 誠實한 申告가 행해지지 아니한 사실은 無申告 또는 過少申告加算稅에 의해 제재를 받은 바이니, 조치가 필요한 남은 부분은 단지 申告期限(自納期限) 내에 납부되지 아니한 사실에 그친다. 그렇다면 無申告·過少申告에 의한 未納付도 誠實한 신고가 이루어지고 납부만이 지연된 경우와 성질상의 차이가 없으며, 앞서 말한 論理가 그대로 적용된다. 그러므로 無申告·過少申告로 인한 未納付 역시 加算金이 적용되어야 할 사안이다.

참고로 日本에서는 申告期限내에 申告만 하고 납부하지 아니한 경우, 申告를 하지 않아 정부의 決定이 행해진 경우, 그리고 過少申告로 인한 更正이 있는 경우를 통틀어 申告期限 후 納付日까지의 未納付稅額에 대해 소정의 利率을 적용하여 우리의 加算金에 해당하는 延滯稅를 과하고 있는데 이것이 論理의임은 물론이다.

이상 제시한 이유만으로도 未納付加算稅는 加算稅로서 부적합하지만, 加算稅로 함으로 인해 생겨나는 또 하나의 문제점이 있다. 未納付加算稅를 加算稅로 한 결과 이는 本稅에 合算되어 國稅로 과세되고 告知된 納付期限까지 완납하지 아니하면 本稅와 같이 加算金の 적용을 받게

된다. 즉 本稅를 T , 加算稅를 t , 加算金을 i 라 할 때 다음과 같이 加算金이 산출되는 것이다.

$$(T+t) \cdot i = Ti+ti$$

t 는 $(10/100)T$ 이므로,

$$T+(10/100)Ti = Ti+(10/100)Ti$$

未納付加算稅는 納付가 지연된 데 대한 金錢的 制裁이고 加算金 역시 納付가 지연된 데 대한 金錢的 制裁 또는 補償이므로 부과의 원인은 동일하다. 그러므로 未納付加算稅에 대한 加算金(위 식에서의 ti)은 複利의 性格을 갖게 된다. 이는 결국 加算稅로 적합하지 아니한 것을 加算稅로 했기 때문에 생겨나는 문제이다.

2. 稅率의 相當性

앞에서 본 바와 같이 未納付加算稅는 加算稅로서 부적합하지만, 이를 존치한다 하더라도 그 稅率이 未納付 사실에 대한 制裁方式으로서 부적당할 뿐 아니라 과중하다.

法人稅와 相續稅를 제외하고는 모든 國稅의 未納付加算稅率은 稅額의 100분의 10으로 하고 있고, 法人稅나 相續稅의 未納付加算稅만은 利子率을 원칙으로 하나 그에 의한 금액이 100분의 10에 미달할 때에는 100분의 10으로 하므로 未納付稅額이 自納期限 후 6, 7개월 이내의 短期에 징수되거나 告知된다면 결국 100분의 10의 加算稅率이 적용되게 된다. 100분의 10이라는 稅率은 法人稅와 相續稅를 제외하고는 無申告·過少申告加算稅의 稅率과 같다.

無申告 또는 過少申告와 未納付에 대한 價値評價가 같을 수는 없다. 無申告(過少申告)는 課稅權에 대한 侵害로서 이에 의해 課稅資料가 잠적하고 장기간이 경과하면 除斥期間의 만료로 정부가 課稅의 기회를 상실할 염려도 있으며, 나아가 納稅者들의 負擔의 公平을 해친다. 그렇게

되지 않도록 정부가 調査를 하여야 하므로 많은 徵稅費用을 유발한다. 또 과세자료의 은폐행위는 倫理的인 차원에서의 非難可能性도 높다. 이에 반해 未納付는 이미 課稅權行使가 완결되었거나 완결되었음을 假定한 상태에서 생겨나는 현상이다(물론 無申告(過少申告)로 인한 未納付는 課稅權行使가 이루어지지 않은 상태에서 생겨나지만, 制裁를 가하는 관점에서는 無申告부분과 未納付부분을 구분해야 하고, 따라서 未納付 부분은 課稅權行使가 처음부터 완결된 것으로 假定해야 함은 既述하였다). 따라서 無申告에서와 같이 課稅權行使의 기회를 놓친다거나 나아가 納稅者間的 負擔의 衡平을 해한다거나, 과도한 徵稅費用을 유발하는 일이 없다. 정부는 언제든지 강제징수를 할 수 있으므로 未納付가 徵收權을 포함한 넓은 의미의 과세권을 침해하는 정도는 無申告에 비해 낮다고 할 수 있다. 未納付는 기본적으로 納稅者의 資力에 관한 문제로 일반적인 民事債務의 履行遲滯와 같은 정도의 비난이 가능할 뿐이다. 이와 같이 無申告와 未納付가 과세권 侵害의 質과 程度를 달리함에도 불구하고 兩者를 같은 평면에 놓고 同一한 수준의 加算稅率을 적용함은 不合理하다.

法人稅와 相續稅는 利率을 未納付加算稅의 補充的 算定方式으로 쓰고 있으나 다른 稅目에서는 확일적으로 100분의 10의 세율을 적용하고 있을 뿐이다. 그리하여 所得稅와 附加價値稅의 경우 過少申告를 하고 1개월 후에 決定 또는 更正된 경우나 3년 후에 決定 또는 更正된 경우나 동일한 액수의 未納付加算稅를 부담하게 되어 있다. 그로 인해 納稅者間的 衡平이 깨어짐은 물론, 過少申告를 유발하는 요소가 되기도 한다. 이러한 불합리한 결과는 근원적으로 加算金을 과해야 할 것을 加算稅를 과한 데서 비롯된 것이나, 가깝게는 未納付加算稅의 稅率算定方式이 잘못된 데서 비롯된 것이다. 未納付加算稅를 존치하더라도 그 稅率은 利率의 방식으로 정해야 한다.

Ⅶ. 加算稅의 重複適用

所得稅法과 法人稅法에는 여러 가지 종류의 加算稅가 있는데, 개중에는 실질적으로는 하나의 행위에 2개 이상의 加算稅가 적용될 수 있는 경우도 있다. 이 같은 경우 法條의 요건을 충족시킨다 하여 相關 加算稅를 모두 적용함은 二重課稅라 하겠는데, 稅法 자체에서 二重課稅의 排除를 배려한 규정을 둔 예도 있다. 所得稅法에서는 無申告(또는 過少申告) 加算稅와 無記帳加算稅가 동시에 적용될 때에는 큰 금액을 적용하고 금액이 같을 때에는 어느 하나의 加算稅만을 적용하도록 규정하고 있으며(所得稅法 제121조 5항), 法人稅法에서는 無申告·無記帳加算稅를 적용할 경우에는 過少申告加算稅를 적용하지 않도록 규정하고 있다(法人稅法 제41조 7항). 그러나 이 밖에도 立法的으로 해결해야 할 사례가 많이 있다.

이는 다음과 같다.

1) 法人稅法에서는 위와 같이 無申告加算稅를 적용할 경우에는 過少申告加算稅를 적용하지 않는다는 明文의 규정을 두고 있으나, 所得稅法에서는 이와 같은 규정을 두고 있지 않다. 그렇다고 所得稅의 無申告에 대해 無申告加算稅와 아울러 過少申告加算稅도 과할 수 있다고 해석하는 것은 條理에 반한다. 法人稅法에서 위와 같은 규정을 둔 것은 過少申告는 無申告도 포함하는 개념이라 보고 二重課稅를 피하려는 뜻에서인 듯하나 兩者는 개념적으로 구분되므로 無申告면 過少申告에 해당하지 아니하고 따라서 당연히 過少申告加算稅를 과할 수 없다. 따라서 所得稅法에 立法의 不備가 있는 것이 아니고 法人稅法에 불필요한 규정을 둔 것이다.

2) 納稅者가 無申告·過少申告를 한 경우 대체로 帳簿도 비치·기장하지 않거나 과소하게 記帳한다. 그리하여 無申告(또는 過少申告) 加算稅와 無記帳(또는 過少記帳) 加算稅에 동시에 해당하게 된다. 이 경우 2가지를 동시에 과한다면 이중과세라 할 수 있으므로 所得稅法에서는

위와 같은 규정을 두어 높은 금액만을 과할 수 있게 하고 있다. 法人稅法에서는 같은 문제가 생겼을 때 처리방법이 분명치 않다. 우선 法人稅法 제41조 1항 1호에서 「商業帳簿의 비치·기장의무를 이행하지 아니한 경우에는 加算稅를 과한다」라고 되어 있어 이 규정의 해석에서부터 의문이 제기된다. 즉 내용이 허위라도 물리적으로 장부가 존재하기만 하면 가산세는 과하지 않는다는 뜻인지, 그 내용이 진실해야 한다는 것인지 불분명하다. 장부의 비치·기장의무의 취지로 보아서는 後者의 뜻으로 새겨야 할 것이다. 그러면 장부의 비치·기장과 不誠實申告와 관련지어 볼 때 여러 가지 조합이 생기는데, 그 중 이중과세의 위험이 있는 경우만을 골라 보면 다음 두 가지다.

① 장부를 비치·기장하지 아니하거나 허위로 기장하고, 신고하지 아니한 경우

② 장부를 비치·기장하지 아니하거나 허위로 기장하고, 過少申告를 한 경우

이 중에서 ②의 경우는 法人稅法 제41조 7항에 의해 過少申告加算稅를 적용하지 아니하므로 이중과세의 가능성이 배제된다. 그러나 ①의 경우는 소득세법 제121조 5항과 같은 규정이 없어 無記帳(또는 過少記帳)에 대해 100분의 20, 無申告에 대해 100분의 20의 加算稅가 併課된다. 실무상으로는 併課하지 아니하고 無申告加算稅만 과하고 있는 듯하나 立法의 不備이므로 보완해야 할 것이다.

3) 個人 또는 法人이 源泉徵收義務를 이행하지 아니할 때에는 源泉徵收하였거나 源泉徵收한 稅額의 100분의 10에 상당하는 加算稅를 과하며(所得稅法 제182조 1항, 法人稅法 제41조 2항), 支給調書を 제출할 의무있는 자가 지급조서를 제출하지 아니할 때(또는 지급금액이 불분명할 때)에는 個人所得者에게는 지급금액(또는 불분명한 금액)의 1,000분의 15, 法人에게는 100분의 3의 加算稅를 과한다(所得稅法 제121조 6항, 法人稅法 제41조 4항).

한편 所得稅法 또는 法人稅法에 의해 源泉徵收義務를 부담하는 자는

대부분 支給金額에 관해 정부에 支給調書를 제출하여야 한다(所得稅法 제193조 1항, 法人稅法 제63조 1항). 그러므로 支給調書를 제출해야 하는 源泉徵收義務者의 경우 源泉徵收義務를 이행하지 아니하면 동시에 支給調書도 제출하지 아니할 것임이 당연하다.

그러나 源泉徵收義務不履行加算稅와 支給調書不提出加算稅는 별개로 규정되어 있는 까닭에 두 가지 加算稅가 동시에 부과되는데, 이는 명백한 이중과세다.

4) 역시 法人稅 課稅時 발생하는 문제로서, 法人이 過少申告를 하는 경우 당해 法人이 공고하는 貸借對照表는 사실과 다르게 된다. 法人稅法上으로는 이 경우 過少申告加算稅와 無公告加算稅가 같이 과세되어야 할 것으로 해석되고 그와 같이 할 경우 二重課稅라는 비난이 따를 것이다. 다행히 과세실무에서는 更正에 의해 過少申告加算稅를 과한 경우에는 貸借對照表公告의 허구성은 별도로 닳하지 아니한다고 하지만 역시 明文의 해결이 필요하다.

VIII. 立法論

이상 加算稅에 관한 주된 문제점을 살펴 보았다. 각기 해당되는 곳에서 지적하였지만, 現行 加算稅制度는 納稅者에게 주는 부담은 과중한데 비해 基本的인 法論理的 바탕이 빈약하고, 각 稅目間에도 통일된 원칙이 서 있지 아니하고 매우 산만할 뿐 아니라 이중과세를 방치하는 등 허다한 문제점을 안고 있다.

앞서 검토한 것을 바탕으로 加算稅의 改善方向을 제시한다면 다음과 같다.

1. 加算稅의 性格定立

현행 附帶稅制에서 가장 큰 문제점은 附帶稅制 전체를 지배하는 一貫

된 論理가 결여되어 있다는 점이다. 附帶稅制 전체의 合理的인 설계를 위해서는 먼저 각종 附帶稅에 대해 어떤 性格을 부여할 것인가를 결정해야 한다. 그리고 각자 주어진 性格下에서 일련의 課稅節次에서 租稅罰과 더불어 어떤 역할을 분담시킬 것인지를 결정해야 할 것이다.

加算金은 기능상 순수하게 遲延賠償으로서의 性格을 지녀야 하며, 加算稅에 대해서는 정부의 課稅權을 침해하되 反社會的 정도에 이르지 않는 義務違反에 대한 制裁(行政秩序罰)로서의 性格을 부여해야 할 것이다. 그리하여 納稅義務의 確定에 이르기까지 納稅義務의 公正한 確定을 방해하는 의무위반행위는 加算稅로서 제재하고, 確定을 거쳐 徵收段階에 이르러서는 정부의 適期의 稅收活用이 지연된 데 따른 損失을 보전하기 위해 加算金을 활용해야 한다. 그리고 確定과 徵收의 단계를 통틀어 行政的 措置로 제재하기에 부적합한 고도의 反倫理的 義務違反行爲는 租稅罰로 제재하도록 하는 것이다. 물론 現行의 附帶稅制度도 기본적으로 이러한 論理에 입각한 것으로 보인다. 하지만 이 논리가 부분적으로 흐려지는 예가 많아 전체적인 체계에 부정적인 영향도 주고 있어 문제이다. 그러므로 附帶稅에 관한 구체적인 제도의 내용은 위와 같은 性格·機能의 分擔의 원칙을 지켜 改善點을 발견해야 할 것이다.

2. 加算稅의 統合과 通則化

현재 加算稅에 관해서는 減免에 관한 사항만 國稅基本法에서 統一的으로 규정할 뿐 과세요건은 각 稅法에서 독립적으로 규정하고 있다. 그러다 보니 同一한 종류의 加算稅에 관해서도 稅目間에 稅率·課稅事由 등이 불일치하는 등 혼란을 빚고 있다.

加算稅는 稅法上的 義務違反에 대해 과하는 行政罰이라는 공통의 징표를 갖는 만큼, 같은 종류의 加算稅에 관해 稅目에 따라 달리 운영해야 할 이유는 없다. 각 稅法마다 독자적으로 운영함으로써 立法 過程에서(특히 改正時) 相互不一致를 유발하여 납세자에게 혼란과 불편을 줄 뿐이다.

그러므로 加算稅에 관한 모든 사항을 國稅基本法에 규정하여 統一的으로 운영할 것이 요망된다. 그렇게 할 경우, 申告主義 國稅와 賦課主義 國稅間에 다른 배려를 하는 것이 불편하다는 반론이 있을 수 있다. 하지만 어차피 賦課主義 國稅도 과세표준의 申告와 自進納付를 加算稅를 과하면서까지 강제하고 있는 터에 申告主義 國稅와 稅率을 달리할 이유가 절실하지 않다고 보며, 現行法에서도 申告主義, 賦課主義의 차이점을 의식해서 稅目間에 加算稅率을 달리하고 있지 않다. 또 굳이 兩者間에 다른 배려를 한다 하더라도 基本法에서도 충분히 가능하다.

그러면 加算稅를 基本通則에서 종합적으로 다룰 경우 어떠한 점들이 개선되어야 할 것인지를 지적하기로 한다.

3. 不適合한 加算稅의 廢止

1) 未納付加算稅

앞서 상세히 논한 바와 같이 未納付加算稅는 加算稅로 적절하지 아니하다. 그러므로 未納付加算稅는 폐지하고 이를 加算金으로 흡수하도록 해야 할 것이다. 그러면 加算金의 부과대상은 納稅告知에 의해 정해진 納付期限내에 납부하지 아니한 告知稅額뿐만 아니라 申告·自進納付期限내에 신고하지 아니한 稅額, 과소신고·납부한 경우 미달한 稅額, 修正申告에 의해 증액된 稅額이 추가되어야 할 것이고, 그 起算日은 自進申告·納付期限의 다음날이 될 것이다.

2) 貸借對照表無公告加算稅

貸借對照表는 이미 商法에서 公告하도록 규정하고 있으며(商法 제 449조 3항), 이를 이행하지 아니할 경우 過怠料를 과하고 있다(商法 제 635조 1항 2호). 商法이 과태료를 과하면서까지 貸借對照表의 公告를

강제할 이유는 충분하다. 株主·債權者 등 會社의 利害關係人을 보호하기 위함이다. 그러나 貸借對照表의 公告는 課稅目的에 전혀 기여하는 바가 없다(과세청이 신문에 난 貸借對照表를 보고 稅額을 결정하지는 않을 것이다). 그럼에도 불구하고 法人稅額의 100분의 1에 달하는 加算稅를 과함은 수긍하기 어렵다.

한편 加算稅는 行政秩序罰로서 過怠料의 성질을 갖는다. 그런데 이미 商法에서 過怠料를 과하고 있는 터에 다시 法人稅法에서 加算稅를 과함은 분명 二重制裁가 아닐 수 없다.

요컨대 貸借對照表無公告加算稅는 폐지되어야 하고, 뿐만 아니라 法人稅法上的 公告義務規定(法人稅法 제64조)도 삭제해야 한다.

3) 株式移動狀況明細書不提出加算稅

株式移動狀況明細書(法人稅法 제66조의 4)도 法人稅 納稅義務의 履行에 직접 관련되는 바는 없고, 오히려 贈與稅나 讓渡所得稅 등의 과세에 필요한 정보의 수집을 위해 제출을 강제하고 있는 바이다. 그렇다면 그 稅率(누락제출한 株式의 額面金額의 100분의 1)도 과중할 뿐 아니라, 法人稅 이외의 과세자료 수집을 위해 法人稅加算稅를 활용한다는 것도 적절치 않다. 同 加算稅制度는 폐지하고 同 明細書는 法人稅 申告時에 첨부해야 할 서류(法人稅 規則 제45조 3항)의 하나로 열거해 두는 정도가 온당하다고 생각된다.

4) 去來明細書提出不誠實加算稅

去來明細書提出不誠實加算稅(法人稅法 제41조 11항)도 일부 부유층에서 서화·골동품 등이 相續·贈與稅의 회피수단으로 이용되고 있는데 대한 대처수단으로 설치된 임시방편적인 가산세로서 원론적으로는 加算稅의 과세대상으로 적합한 것이 못 된다. 다른 대체수단을 강구하

고 폐지해야 할 것이다.

5) 未登錄加算稅 등

附加價值稅法에서 未登錄·未檢閱加算稅, 稅金計算書未交付·未提出加算稅를 두고 있으나(제22조), 이러한 위반행위는 租稅犯으로 처벌할 사항이고 加算稅를 과할 사안이 아니다. 실제 租稅犯處罰法에서 이러한 행위들을 처벌하고 있다(同法 제13조 15, 16, 17호). 따라서 이 加算稅들은 폐지하는 것이 타당하다.

4. 二重制裁의 止揚

1) 租稅罰과의 調整

加算稅와 租稅罰이 중복되어서는 안된다 함은 既述한 바이다. 그러므로 첫째, 租稅犯의 構成要件을 加算稅와 錯綜되지 않도록 규정하고, 둘째, 租稅罰을 科할 경우에는 加算稅를 과하지 않는다는 明文의 규정을 두어야 할 것이다.

2) 加算稅의 二重賦課 止揚

單一한 의무위반 행위에 두 개 이상의 加算稅가 부과되는 예가 現行 法上 널리 허용되고 있다. 이는 명백한 二重制裁이므로 반드시 시정되어야 한다. 그러므로 同一한 納稅義務者의 하나의 의무위반행위가 두 개 이상의 加算稅賦課事由에 해당할 때에는 하나의 加算稅(많은 쪽)만을 과한다는 일반규정을 두든지, 아니면 중복될 염려가 있는 加算稅間에 조정하는 규정을 두어야 할 것이다. 예컨대 源泉徵收義務不履行加算稅를 과할 경우에는 支給調書不提出加算稅를 적용하지 않는다는가, 法

인의 行爲·計算을 否認하여 過少申告加算稅를 과하는 경우에는 해당 금액에 관해 源泉徵收義務不履行加算稅를 과하지 않는다는 등이다.

5. 稅率의 合理化

無申告(過少申告)加算稅와 源泉徵收義務不履行加算稅는 本稅額에 대한 比例稅率로 과세하는 것에 다소의 설득력이 있다. 未納付加算稅도 그러하지만, 이는 加算金으로 가져가야 한다고 함은 既述한 바와 같다. 그러나 그 밖의 加算稅는 稅額에 대한 比例率로 과할 명분이 없다. 이에 해당하는 加算稅는 다음과 같다.

所得稅法上の 不誠實記帳加算稅(제121조 4항)

支給調書提出不誠實加算稅(同 7항)

契約書提出不誠實加算稅(同 8항)

法人稅法上の 支給調書提出不誠實加算稅(제41조 4항)

土地超過利得稅法上の 明細書不提出加算稅(제19조 2항)

그리고 앞서 貸借對照表無公告加算稅 등 加算稅로 적합하지 아니한 것들을 열거하였는데, 加算稅로 存置한다고 하더라도 지금의 부과방식(비례세율)은 전혀 합당치 않다.

위에 열거한 加算稅의 부과대상이 되는 위반행위들은 納稅義務를 직접 회피하거나 면탈하는 행위가 아니고 그 위반행위 자체가 독립된 行政目的 侵害效果를 가져오므로 稅額과 무관하다. 물론 이러한 행위들이 토대가 되어 申告·納付稅額을 감소시키겠지만, 그 부분에 대해서는 無申告(過少申告)加算稅가 부과된다. 따라서 위에 열거한 위반행위는 稅額과 관계없이 단일한 금액의 加算稅를 적용하도록 해야 할 것이다(아니면 별도의 과태료 규정을 두는 것도 생각해 볼 수 있다).

2) 加算稅率의 引下

그러면 稅額에 비례하여 과하기에 적합한 加算稅로는 無申告(過少申告)加算稅와 源泉徵收義務不履行加算稅만 남는다. 그런데 이들 加算稅率이 현재의 納稅義務履行의 제반여건에 비추어 본 의무불이행의 非難可能性을 감안할 때, 그리고 行政秩序罰로서의 適正性이란 관점에서 볼 때 相當하지 못함은 既述한 바와 같다. 또 無申告(過少申告)加算稅를 과할 때에는 無納付加算稅(加算金으로 바꾼다면 加算金)가 동시에 과해진다는 점도 감안해야 한다. 따라서 무납부가산세와 합산하여 고려할 때 納稅者의 의무이행을 유도할 수 있는 최저선으로 인하하는 것이 바람직하다. 현재 原加算金이 告知稅額에 관해 納稅者들의 期限內納付를 충분히 유도하고 있으므로 그 정도 수준(100분의 5)이면 족하지 않을까 생각된다.

參 考 文 獻

- 國稅廳, 『국세통계연보』, 1993.
- 金繼九, 『韓國租稅法の 諸問題』, 조세통람사, 1989.
- 大韓商工會議所, 『課稅行政의 合理化方案』, 1992. 12.
- 李喆晟, 『最新租稅法』, 博英社, 1988.
- 李哲松, 「移轉價格과 獨立企業價格의 原則」, 『判例月報』, 197호, 1987. 2.
- 李泰魯, 『租稅法概論』, 조세통람사, 1994.
- 李泰魯·李哲松, 『會社法講義』, 博英社, 1994.
- 崔明根, 「納稅者의 權利保護의 問題點과 改善」, 『課稅行政의 合理化方案』, 大韓商工會議所, 1992.
- _____, 『租稅學總論』, 稅經社, 1986.
- 韓國租稅研究所, 『租稅審判制度의 合理的 改善方案』, 1988. 4.
- 吉國二郎 外, 『國稅徵收法 精解』, 大藏財務協會, 1974.
- 吉良 實, 『實質課稅論의 展開』, 中央經濟社, 1980.
- 金子 宏, 『租稅法』, 弘文堂, 1987.
- 渡邊淑夫, 『法人稅法』, 中央經濟社, 1988.
- 北野弘久, 『稅法學의 基本問題』, 成文堂, 1974. 8.
- 松澤 智, 「租稅回避行爲と租稅法律主義」, 『租稅實體法』.
- 新井降一, 「申告行爲의 法的性格」, 『租稅手續法의 諸問題』, 租稅法研究 제5호, 有裴閣.
- _____, 『租稅法의 基礎理論』.
- 日衆議院 大藏委員會, 「國稅通則法의 一部를 改正する法律案에 對する 附帶決議」, 1970. 3. 4. 및 1970. 3. 24.
- 中川一郎, 『租稅의 解釋及び適用』, 三晃社, 1965.
- _____, 『租稅法』, 三晃社.
- _____, 『稅法學體系』, 三晃社, 1970.

- 清永敬次,『新版税法』,
 _____,「實質主義と租税回避」,『法律時報』,39卷 10號.
- 忠 佐市,『租税法の基本原理』,
 Hensel, A., “Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung,”
Bonner Festgabe für Zitelmann, München und Leipzig
 1923, S. 225.
- Reynolds, B.J., *CAHIERS*(IFA), National Report in U.K.(Tax
 Avoidance/Tax Evasion), 1983. p. 58.
- Black's Law Dictionary, 6th Ed.(→ Tax Avoidance).
- Hubschmann, Hepp and Spitaler, *Kommentar zur Abgabenord-
 nung und Finanzgerichtsordnung*, § 44 Anm. 38.
- Wackernagel, J., *Die Steuerumgehung und ihre Verhütung*, 1949, S.
 29f.
- Bischel, Jon E., Pamela B. Gann and Susan F. Klein, *CAH-
 IERS*, National Report in V.S.A.C(Tax Avoidance/Tax
 Evasion), V. 58 a, 1983, p. 333.
- Pelikán, Kiessling, *Körperschaftsteuer*, 12. Aufl., Erich Flei-
 scher Verlag, 1990, S. 20.
- Kirchhof, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, *Steuer
 und Wirtschaft*(stuw), 83, 176ff.
- Lion, M., *Gesetzliche erlaubte Steuerersparungen*, 3. Aufl., 1933.
- Tipke u. Lang, *Steuerrecht*, 13, völligüberarbeitete Aufl., Verlag
 Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1991, S. 111.
- Tipke-Kruse, *Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung*(Kommentar zur
 AO 1977 und FGO) 11. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt
 KG, Köln, 1983.
- Uckmar, V., *CAHIERS*(IFA), General Report(Tax Avoidance/
 Tax Evasion), 1983, p. 20.