

세법연구 11-05

주요국의 국세환급가산금 제도

김진수 · 김태훈 · 김정아

2011. 9

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라의 국세환급가산금 제도	9
1. 환급청구권	9
2. 국세환급금의 충당 및 환급	11
가. 충당	11
나. 환급	12
다. 물납재산에 대한 환급	13
3. 국세환급금에 대한 권리의 양도	14
4. 국세환급금 등의 소멸시효	14
5. 환급가산금	15
6. 환급가산금의 기산일	15
III. 주요국의 국세환급가산세 제도	18
1. 일본	18
가. 개관	18
나. 국세환급금제도	18
다. 국세환급가산금제도	21
2. 독일	28
가. 개관	28
나. 조세환급금제도	28
다. 조세환급가산금제도	31
3. 미국	38
가. 환급청구권	38

나. 국제환급 청구권자	40
다. 국제환급금의 소멸시효	40
라. 국제환급금의 양도	41
마. 환급가산금	42
4. 영국	45
가. 소득세	46
나. 법인세	48
다. 상속세(Inheritance tax)	50
5. 캐나다	51
가. 환급 청구권	51
나. 환급가산금	52
IV. 국제비교 및 시사점	54
1. 국제비교	54
가. 국제환급금 청구권자	54
나. 국제환급금 환급사유	55
다. 국제환급가산금과 귀책사유 여부	57
라. 국제환급가산금 이자율	58
마. 국제환급금의 소멸시효	59
2. 시사점	60
참고문헌	63

표 목차

〈표 II-1〉 우리나라의 환급가산금 제도	17
〈표 III-1〉 일본의 환급금 지급사유	19
〈표 III-2〉 환급금 등 구분에 따른 기산일	23
〈표 III-3〉 선의·악의에 따른 기산일	25
〈표 III-4〉 귀책사유와 기산일	27
〈표 III-5〉 조세환급가산금(이자) 발생사유와 기산일	36
〈표 III-6〉 미국의 환급가산금 제도	45
〈표 III-7〉 credit interest 이율	48
〈표 III-8〉 repayment interest 이율	49
〈표 III-9〉 영국의 환급가산금 제도	50
〈표 III-10〉 캐나다 법정 이율	53
〈표 III-11〉 캐나다의 환급가산금 제도	53
〈표 IV-1〉 주요국의 국세환급금 청구권자	54
〈표 IV-2〉 주요국의 국세환급금 환급사유	56
〈표 IV-3〉 주요국의 귀책사유 여부에 따른 국세환급가산금 기산일에 대한 영향	57
〈표 IV-4〉 주요국의 국세환급가산금 이자율	58
〈표 IV-5〉 주요국의 국세환급금 소멸시효	60

I. 서론

- 납세의무자가 국세·가산금·체납처분비로서 납부한 금액 중 잘못 납부하거나 초과하여 납부한 금액이 있거나, 세법에 따라 환급하여야 할 환급세액이 있을 때 국가는 이를 반환할 의무를 지게 되는데, 그 반환할 금액을 국세환급금이라 함¹⁾
- 이러한 국세환급금에 대하여 납세자에게 지급되는 이자가 국세환급가산금임. 세무서장이 국세환급금을 충당하거나 지급할 때에는 법이 정한 기산일부터 충당하는 날 또는 지급결정을 하는 날까지의 기간과 금융기관의 예금 이자율 등을 참작하여 대통령령으로 정하는 이율에 따라 계산한 금액을 국세환급금에 가산하여야 함
- 국세환급금 기산일에 있어 국세기본법 제52조 제1호에서는 ‘납부 후 그 납부의 기초가 된 신고 또는 부과를 경정하거나 취소함으로써 인한 국세환급금’의 경우 납부일의 다음 날부터 기산하도록 규정하고 있음
- 그러나 ‘신고 또는 부과를 경정하거나 취소하는 사유’가 당초부터 위법사유가 있었기 때문인지, 당초에는 적법하였으나 후에 경정이나 취소의 사유가 발생하였기 때문인지가 불분명할 뿐 아니라 양자간에 구별의 실익이 있는지가 불분명하다는 비판이 많이 제기되고 있음
- 특히 국세환급금을 국가의 부당이득으로 보고 민법 제748조 제1항의 선의 수익자의 반환범위 및 제748조 제2항의 악의 수익자의 반환범위를 중심으로 하여 우리나라의 환급가산금제도에 대한 재검토가 필요하다는 의견들이 제시되고 있음
 - 민법의 선의·악의 수익자 제도에서는 당사자인 채권자 및 채무자의 책임 범위에

1) 국세기본법 제51조

따라 이자를 달리 규정하고 있기 때문에²⁾, 세법상의 국세환급금도 과세당국에 대하여 납세자가 채권자가 되는 것으로 그 책임의 원인에 따라 국세환급금을 구별해야 한다는 내용임

- 이에 본 연구는 외국의 입법례 중 국세환급금을 지급하면서 ① 환급금을 보유한 국가의 선의·악의 여부 또는 ② 부당이득을 보유하게 된 귀책사유가 국가에 있는지 아니면 납세자에게 있는지 여부 등에 따라 환급가산금 기산일을 달리 정한 사례가 있는지 연구해 보고자 함
- 본 보고서에서는 대륙법계 국가인 우리나라·일본·독일, 영미법계 국가인 미국·영국·캐나다를 중심으로 국세환급가산금 청구의 근거가 되는 환급청구권, 환급세액, 충당 및 환급, 국세환급금의 권리양도 여부, 국세환급금의 소멸시효, 환급가산금 제도에 대하여 전반적으로 살펴보고자 함. 또한 각 국가별로 환급제도의 특성과 환급가산금제도에 대한 내용을 비교 분석함으로써 국세환급가산금과 관련된 시사점을 도출하고자 함
- 보고서의 구성은 제Ⅱ장에서 우리나라의 국세환급금에 대한 전반적인 내용을 살펴보고, 제Ⅲ장에서 일본, 독일, 미국, 영국, 캐나다의 국세환급기산일을 포함한 국세환급금 제도에 대한 전반적인 내용을 살펴본 후에 제Ⅳ장에서 각국의 제도에 대한 내용을 몇 가지 항목으로 나누어 비교한 후 시사점을 도출하는 순서로 정리하였음

2) 민법 제748조 “① 선의의 수익자는 그 받은 이익이 현존한 한도에서 전조의 책임이 있다. ② 악의의 수익자는 그 받은 이익에 이자를 붙여 반환하고 손해가 있으면 이를 배상하여야 한다.”

II. 우리나라의 국세환급가산금 제도

1. 환급청구권

- 납세의무자가 국세·가산금·체납처분비로서 납부한 금액 중 잘못 납부하거나 초과하여 납부한 금액이 있거나 세법에 따라 환급하여야 할 환급세액이 있을 때 국가는 이를 반환할 의무를 지게 되는데 이러한 반환할 금액을 국세환급금이라고 함³⁾
 - 지방세법에서도 과오납된 지방자치단체의 징수금에 관한 환급규정을 두고 있음⁴⁾

- 과오납금이나 환급세액의 환급청구에 관하여는 기본적으로 부당이득반환청구로 볼 수 있으므로, 조세법에 별도의 규정이나 근거가 없는 한 민법의 부당이득에 관한 규정과 법리가 적용되어야 할 것으로 보임

- 초과납부금액, 즉 과납금의 경우에는 조세채무의 내용을 확정하는 행위가 무효는 아니지만, 확정된 세액이 과다하여 불복에 의한 결정·판결이나 과세관청의 취소결정 등의 사유로 조세채무가 소멸한 경우 감소한 세액임. 즉 납부 또는 징수의 시기에는 법률상 원인이 있었으나 그 이후에 흠결하게 된 세액임
 - 이 경우 유효한 처분에 기초하여 납부된 세액이기 때문에 원칙적으로 부당이득으로 청구할 수 없음
 - 단, 청구의 기본이 되는 경정 또는 결정 등의 취소를 구한 후에 이에 근거하여 부당이득을 청구할 수 있음
 - 불복청구기간 혹은 출소기간을 넘긴다면 원칙적으로 환급을 구할 수 없게 됨

3) 국세기본법 제51조

4) 지방세법 제45조

- 잘못 납부한 금액, 즉 오납금의 경우에는 무효인 신고·경정·결정 등에 기초하여 납부·징수된 조세, 세액의 확정 전에 납부·징수된 조세, 확정된 세액을 초과하여 납부·징수된 조세 등과 같이 실제법적으로나 절차법적으로도 납부 또는 징수의 시점으로부터 이미 법률상의 원인을 흠결한 세액임
 - 이 경우 처음부터 법률상의 원인을 흠결한 이득이므로 납세자는 부당이득에 근거하여 그 환급을 청구할 수 있음

- 환급세액이란 세법에 따른 적법한 절차에 의하였으나 환급세액이 발생하는 경우임
 - 환급세액의 발생은 각 개별세법이 규정한 요건들을 충족하는 경우에 발생함
 - ① 예정신고납부세액이 확정신고납부세액을 초과하는 경우(소득세법 제85조 제4항, 제117조, 제137조, 법인세법 제71조 제4항 등)
 - ② 중소기업의 경우 결손금소급공제에 따른 환급과 같이 소득통산에 의한 조정에 의하여 생기는 경우(소득세법 제85조의2, 법인세법 제72조)
 - ③ 소득세법상 원천징수세액의 환급금과 같이 예납적 원천징수세액이 확정 신고납부세액을 초과하는 경우(소득세법 제137조 제2항)
 - ④ 부가가치세에서 매입세액이 매출세액을 초과하는 경우와 같이 세액산출의 구조상 납부세액이 부수를 이루는 경우(부가가치세법 제17조 제1항)
 - ⑤ 과세요건을 결정사유로 인하여 사후적으로 소멸하는 경우(주세법 제34조 제1항)
 - ⑥ 주세를 과세표준으로 하는 세목에 있어서 주세의 환급에 따라 환급되는 경우(교육세법 제12조 제1·2항, 농어촌특별세법 제12조 등)
 - ⑦ 정책적인 이유에서 인정되는 감면으로 인한 경우(조세특례제한법 제107조, 제111조, 제113조 제2항, 제114조 제5항, 제115조 제2항 등)

- 환급세액에는 당연히 환급되어야 하는 경우와 납세자의 환급청구에 기초하여 환급하도록 되어 있는 경우가 있음
 - 소득세의 확정신고서에 원천징수세액 가운데 확정신고액으로부터 공제되지 않은 금액의 기재가 있는 경우에 그 금액에 상당하는 소득세는 당연히 환급됨⁵⁾

5) 소득세법 제85조 제4항

- 이런 경우 환급청구권은 확정신고서의 제출과 동시에 성립함
- 결손금 소급공제에 따른 환급을 구하기 위해서는 법정된 신고기한 내에 법령이 정한 바에 따라 납세지 관할세무서장에게 신청하여야 하고, 그 신청이 있는 경우 납세지 관할세무서장은 지체없이 환급해야 함
- 이 경우는 납세자의 신청에 의하여 관할세무서장이 실제적 요건 및 절차적 요건의 충족 여부를 판단하여 환급세액을 결정함으로써 확정되는 것이므로 환급세액은 과오납의 성격으로 볼 수 없음⁶⁾

2. 국세환급금의 충당 및 환급

가. 충당

- 충당은 납세자의 납부할 조세와 과세관청이 환급할 국세환급금이 서로 대립하고 있는 경우 그 대등액에 있어 이를 동시에 소멸시키는 것임⁷⁾
- 민법상의 상계제도와 유사하나 민법상의 상계는 당사자의 일방이 상대방에 대하여 하는 의사표시에 의하나, 국세환급금의 충당은 과세관청이 법정된 요건과 방식에 따라 일방적으로 행하는 점이 다름
- 세무서장은 과오납금 또는 환급세액을 국세환급금으로 결정하고 가산금 또는 체납처분비에 충당하여야 함⁸⁾
 - ① 직권충당
 - 세무서장은 국세환급금으로 결정된 금액을 체납된 국세나 가산금과 체납처분비(다른 세무서에 체납된 국세나 가산금과 체납처분비 포함)와 납세고지에 의하여

6) 판례 00.10.27, 00다25590

7) 임승순, 『조세법』, p. 147 참조

8) 국세기본법 제51조 제2항

납부하는 국세(납기전 징수의 사유가 있는 경우)를 납세자의 의사에 관계없이 세무서장이 직권으로 충당함

② 신청에 의한 충당

납세고지에 의하여 납부하는 국세(납기전 징수의 사유가 없는 경우)나 세법에 따라 자진납부하는 국세의 경우에는 납세자가 그 충당에 동의하는 경우에만 충당할 수 있음

□ 국세환급금을 다른 국세나 가산금 또는 체납처분비에 충당한 때에는 그 뜻을 기재한 문서로 당해 납세자에게 통지하여야 함

나. 환급

□ 국세환급금 중 충당한 후 남은 금액은 국세환급금의 결정을 한 날로부터 30일 내에 납세자에게 지급하여야 함

□ 세무서장은 국세환급금(국세환급가산금 포함)을 충당하고, 잔여금이 있는 때에는 이를 해당 연도의 소관 세입금 중에서 납세자에게 지급하도록 한국은행에 통지하고, 국세환급금송금통지서를 납세자에게 송부하여야 함

□ 국세환급금의 지급방법으로는 계좌이체와 현금지급이 가능함

○ 계좌이체: 세무서장은 금융회사 등 또는 체신관서에 계좌를 개설하고 세무서장에 게 그 계좌를 신고한 납세자에 대해서는 계좌이체 입금방식으로 국세환급금을 지급할 수 있음

○ 현금지급: 세무서장은 국세환급금을 계좌이체 입금방식으로 지급할 수 없는 납세자에 대해서는 현금지급방식으로 지급할 수 있음

－ 체신관서는 현금지급방식에 의하는 납세자로부터 국세환급금통지서를 제시받은 때에는 지체없이 현금지급요구서와 대조·확인한 후 지급하여야 함

－ 국세환급금통지서에 표시된 지급요구일로부터 1년이 경과된 것인 경우에는 그

리하지 아니함

- 세무서장이 국세환급금의 결정이 취소됨에 따라 이미 충당되거나 지급된 금액의 반환을 청구하는 경우에는 국세징수법의 고지·독촉 및 체납처분의 규정을 준용함⁹⁾

다. 물납재산에 대한 환급

- 납세자가 상속세 및 증여세법, 법인세법, 소득세법 또는 종합부동산세법에 따라 상속세·증여세·법인세·소득세 또는 종합부동산세를 물납한 후 그 부과 전부 또는 일부를 취소하거나 감액결정에 따라 환급하는 경우에는 해당 물납재산으로 환급하여야 함
- 물납재산을 환급하는 경우 납세자의 신청이 있는 때에는 신청에 의하여 환급하고, 납세자의 신청이 없는 때에는 아래와 같이 환급함¹⁰⁾
 - ① 상속세 및 증여세법에 따라 물납한 재산을 환급하는 경우에는 상속세 및 증여세법 시행령의 물납충당재산의 허가순서의 역순으로 환급함
 - ② 소득세법, 법인세법 또는 종합부동산세법에 따라 물납한 재산을 환급하는 경우에는 물납하는 재산으로 환급함
- 물납재산으로 환급하지 않고 금전으로만 환급하는 경우들¹¹⁾이 있는데 ① 물납재산이 매각된 경우 ② 물납재산의 성질상 분할하여 환급하는 것이 곤란한 경우 ③ 물납재산이 임대중에 있거나 다른 행정용도로 사용되고 있는 경우 ④ 사용계획이 수립되어 해당 물납재산으로 환급하는 것이 곤란하다고 인정되는 경우 등 국세청장이 정하는 경우임

9) 국세기본법 제51조 제7항

10) 국기법 제51조의 2, 국기령 제43조의 2

11) 국기령 제43조의 2 제2항

- 물납재산으로 환급하는 경우에는 국세환급가산금규정을 적용하지 않음¹²⁾
- 물납재산으로 환급하는 경우 국가가 물납재산을 유지·관리하기 위하여 지출하는 비용은 국가의 부담으로 하되, 국가가 물납재산에 대한 자본적 지출을 부담한 경우에는 이를 납세자의 부담으로 함¹³⁾
- 물납재산의 수납 이후 발생한 과실(법정과실 및 천연과실을 말함)은 납세자에게 환급하지 아니하고 국가에 귀속됨¹⁴⁾

3. 국세환급금에 대한 권리의 양도

- 납세자는 세무서장이 국세환급금송금통지서를 발송하기 전에는 국세환급금에 관한 권리를 제3자에게 양도할 수 있음
- 세무서장은 양도의 요구가 있는 경우에 양도인이 납부할 다른 국세나 가산금 또는 체납처분비가 있는 때에는 그 국세나 가산금 또는 체납처분비에 충당하고, 잔여금에 대해서는 양도의 요구에 지체없이 응해야 함¹⁵⁾

4. 국세환급금 등의 소멸시효

- 납세자의 국세환급금과 국세환급가산금에 관한 권리는 이를 행사할 수 있는 날로부터 5년간 행사하지 아니하면 소멸시효가 완성됨

12) 국기법 제51조의 2 제2항

13) 국기령 제42조의 2 제2항

14) 국기령 제43조의 2 제4항

15) 국기령 제42조

- 소멸시효에 관하여는 국세기본법 또는 세법에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 민법에 따름¹⁶⁾

5. 환급가산금

- 세무서장은 국세환급금을 제51조에 따라 충당하거나 지급할 때에는 법이 정한 기산일부터 충당하는 날 또는 지급결정을 하는 날까지의 기간과 금융기관의 예금 이자율 등을 참작하여 대통령령으로 정하는 이율에 따라 계산한 금액(국세환급가산금)을 국세환급금에 가산하여야 함¹⁷⁾
 - 이율은 금융기관의 1년 만기 정기예금 이자율의 평균을 감안하여 국세청장이 정하여 고시하는 이자율을 말함¹⁸⁾
- 지방세법의 경우에도 환급가산금에 관한 규정은 동일함¹⁹⁾
- 환급가산금은 부당이득에 대한 법정이자율의 성질을 가짐. 국가가 납부받은 세액을 환급하는 경우 환급세액이 납부세액을 초과하게 되면, 민법상 법정 변제충당의 법리에 따라 환급가산금에 먼저 충당하여야 함²⁰⁾

6. 환급가산금의 기산일

- 세무서장은 국세환급금을 충당하거나 지급할 때에는 국세환급가산금을 국세환급금에 가산하여야 함²¹⁾

16) 국기법 제54조

17) 국세기본법 제52조

18) 국세기본법령 제30조 제2항

19) 지방세법 제46조, 제47조

20) 판례 02.1.11 01다60767

- ① 착오납부·이중납부 또는 납부 후 그 납부의 기초가 된 신고 또는 부과를 경정하거나 취소함으로 인한 국세환급금의 경우에는 납부일의 다음 날부터 환급가산금의 기산일이 시작됨
 - 2회 이상 분할 납부된 경우 최후의 납부일부터 소급하여 계산하며, 세법에 의한 중간예납액 또는 원천징수납부액은 해당 세목의 법정 신고기한 종료일에 납부한 것으로 봄
- ② 적법하게 납부된 국세에 대한 감면으로 인한 국세환급금의 경우에는 감면결정일의 다음 날부터 기산됨
- ③ 적법하게 납부된 후 법률의 개정으로 인한 국세환급금의 경우에는 그 법률 시행일의 다음 날부터 기산됨
- ④ 소득세법·법인세법·부가가치세법·개별소비세법·주세법에 따른 환급세액을 신고 또는 잘못 신고함에 따른 경정을 원인으로 환급하는 경우에는
 - 신고 또는 잘못 신고함에 따른 경정으로 인하여 환급하는 경우: 법정 신고일로부터 30일이 지난 때의 다음 날부터 기산
 - 환급세액을 신고하지 아니함에 따른 결정으로 인하여 환급하는 경우: 해당 결정일로부터 30일이 지난 때의 다음 날부터 기산
- ⑤ 경정청구에 의하여 원천징수의무자가 연말정산 또는 원천징수하여 납부한 세액을 원천징수의무자 또는 원천징수대상자에게 환급하는 경우에는 연말정산세액 또는 원천징수세액의 납부기한으로부터 30일이 지난 때의 다음 날부터 기산함

〈표 II-1〉 우리나라의 환급가산금 제도

구분	내 용
환급청구권	① 과납금 - 초과납부금액은 신고·경정·결정 등 조세채무의 내용을 확정하는 행위가 무효는 아니지만 확정된 세액이 과다하기 때문에 불복에 의한 결정·판결이나 과세관청의 취소결정 등의 사유로 조세채무가 소멸한 경우 ② 오납금 - 무효인 신고·경정·결정 등에 기초하여 납부·징수된 조세, 확정된 세액을 초과하여 납부·징수된 조세 등과 같이 실제법적으로나, 절차법적으로도 납부 또는 징수의 시점으로부터 이미 법률상의 원인을 흠결한 경우 ③ 환급세액 - 세법에 따른 적법한 절차에 의하여서나 환급세액이 발생하는 경우로, 각 개별세법이 규정한 요건들을 충족하는 경우에 발생함
국세환급금에 대한 권리의 양도	세무서장이 국세환급금 송금통지서를 발송하기 전에는 양도 가능
국세환급금의 소멸시효	납세자의 국세환급금과 국세환급가산금에 관한 권리는 이를 행사할 수 있는 날로부터 5년
환급가산금의 기산일	① 착오납부·이중납부 또는 납부 후 납부의 기초가 된 신고 또는 부과를 경정하거나 취소함으로써 인한 경우 - 납부일의 다음 날부터 ② 적법하게 납부된 국세에 대한 감면으로 인한 국세환급금의 경우 - 감면결정일의 다음 날 ③ 적법하게 납부된 후 법률의 개정으로 인한 경우 - 법률 시행일의 다음 날 ④ 소득세법·법인세법·부가가치세법·개별소비세법·주세법에 따른 환급세액을 신고 또는 잘못 신고함에 따른 경정을 원인으로 하는 경우 - 신고 또는 잘못 신고함에 따른 경정으로 인하여 환급하는 경우: 법정 신고일로부터 30일의 지난 때의 다음 날 - 환급세액을 신고하지 아니함에 따른 결정으로 인한 환급의 경우: 해당 결정일로부터 30일이 지난 때의 다음 날 ⑤ 경정청구에 의하여 원천징수의무자가 연말정산 또는 원천징수하여 납부한 세액을 원천징수의무자 또는 원천징수대상자에게 환급하는 경우에는 연말정산세액 또는 원천징수세액이 납부기한으로부터 30일이 지난 때의 다음 날
국세환급가산금 이율	기획재정부장관이 정하여 고시하는 이자율. 2011년 현재 기준 3.7%
환급금 청구권자	과오납한 납세자와 세법에 의하여 환급을 받을 납세자

Ⅲ. 주요국의 국세환급가산세 제도

1. 일본

가. 개관

- 국세환급금에 관한 규정은 일본 국세통칙법 제56조부터 제58조에 근거함
 - 동법의 규정은 환급금에 관한 일반규정이고, 과오납금의 환급에 관해서도 동일하게 규정하고 있음

- 국세환급가산금에 대해서는 국세환급금의 이자의 성격으로 규정함
 - 국세환급금은 민법상 부당이득으로 보아 과세권자의 선의·악의 여부에 따라 이자 등을 포함시킴

나. 국세환급금제도

1) 국세환급금의 의의

- 국세환급금은 납부한 국세를 납세자에게 환급하는 금전을 의미함
 - 국세환급금에 관한 일반 규정은 국세통칙법에 근거함

- 국세통칙법 제56조 제1항에 따르면, 국세통칙법에 의한 국세환급액은 환급금과 과오납금의 두 가지로 구분함

일본 국세통칙법 제56조 제1항
국세청장, 세무서장 및 세관장은 환급금 또는 국세와 관련되는 과오납금이 있을 때는 지체없이 금전으로 환급해야 한다.

2) 조세환급금 청구권자²²⁾

- 환급금의 경우 통상은 환급금이 계산 기초가 된 국세의 납세의무자 또는 이에 준하는 지위에 있는 자가 국세환급 청구권자가 됨
 - 과오납금의 경우는 그 과오납부한 자가 국세환급 청구권자가 됨

3) 국세환급금 지급사유

- 국세환급금의 지급은 일반적인 환급금 지급사유가 발생하는 경우와 과오납금이 있는 경우에 환급되며, 자세한 내용은 다음과 같음²³⁾

〈표 Ⅲ-1〉 일본의 환급금 지급사유

구분	국세환급금 지급사유
환급금	각 세법의 규정에 따른 환급금
과오납금	경정결정, 부과결정 또는 납세의 고지에 따라 납부한 국세가 납부취소 또는 감액의 처분으로 초과납부된 경우
	소득세의 예정납세액에 대하여 납부기한이 지난 후에 감액승인이 있거나, 등록기관의 인정처분에 의해 납부한 등록면허세에 대하여 그 인정처분의 취소가 있었던 경우에 소득세 또는 등록면허세의 초과납부
	미리 납부한 국세가 경정청구에 근거한 감액 결정으로 과납된 경우
	신고납부한 국세에 대하여 경정의 청구가 있기 전에 직권으로 감액결정이 있었던 경우에 그 과납금
	자주납부된 원천징수에 의한 국세와 관련된 과오납금
	자주납부와 관련된 자동차 중량세의 과오납금

22) 김영순(2011) 앞의 논문, p. 87.

23) 국중호, 『주요국의 조세제도-일본편』, 한국조세연구원, 2009. 10, p. 414.

4) 국세환급금 지급방법

- 납세자에게 앞서 언급한 국세환급금 지급사유가 발생하는 경우, 납세자에게 달리 납부해야 할 국세가 있을 때에는 먼저 그 국세에 충당함²⁴⁾
 - 국세의 충당은 환급에 대신하는 것임
 - 다만, 충당할 국세 중 연체세 또는 이자세가 있을 때는 그 환급금 등은 우선 연체세 또는 이자세의 계산의 기초가 되는 국세에 충당해야 함²⁵⁾

- 국세환급금을 충당한 경우에는 다음의 충당이 되는 시기에 그 충당을 했던 환급금 등에 상당하는 국세를 납부한 것으로 봄²⁶⁾
 - 법정 납부기한 후에 납부해야 할 세액이 확정된 국세 : 그 경정통지서, 결정통지서 또는 납세고지서를 발행했을 때²⁷⁾
 - 법정 납부기한 전에 청구가 된 국세 : 해당 청구와 관련되는 기한²⁸⁾
 - 상속세법 제35조 제2항(납세신고서의 제출 기한 이전 경정 등)의 경정 또는 결정에 의해 납부해야 할 세액이 확정된 상속세 또는 증여세 : 상속세 또는 증여세법 제35조 제2항 제2호(경정 등에 의한 납부)의 규정에 의한 납부기한²⁹⁾
 - 법정 납기한 후에 납세고지서가 발행된 경우 : 법 제15조 제3항 제2호, 제3호 또는 제5호(원천징수에 의한 국세 등)에 규정된 해당 국세고지서를 발표했다 할 때³⁰⁾
 - 관세법 제73조 제1항(수입허가 이전 화물의 수령)에 의해 세관장의 승인을 받고 동법 제29조(보세지역의 종류)에 규정하는 보세지역으로부터 수취한 과세 물건에 관한 소비세 등 : '수입품에 대한 내국 소비세의 징수 등에 관한 법률' 제9조 제3항(소비세 등에 대한 준용)에 대해 준용하는 관세법 제7조의17(수입의 허가 전에 거

24) 국세통칙법 제57조 제1항

25) 국세통칙법 제57조 제1항 단서

26) 국세통칙법 제57조 제2항

27) 국세통칙법시행령 제23조 제1항

28) 국세통칙법시행령 제23조 제2항

29) 국세통칙법시행령 제23조 제3항

30) 국세통칙법시행령 제23조 제4항

두어진 화물과 관련되는 세액 등의 통지)의 서면 또는 경정통지서를 발행했을 때³¹⁾

- 국세통칙법 제69조(가산세의 세목)에 규정하는 가산세 : 그 부과결정 통지서를 발행했을 때³²⁾
- 보증인 또는 제2차 납세의무자로서 납부해야 할 국세 : 그 납부 통지서를 발행했을 때³³⁾
- 체납처분비 : 그 체납처분비가 생겼을 때³⁴⁾

□ 총당할 국세가 없거나 총당 후에도 국세환급금의 잔액이 있을 경우에는 그 금액을 환급함

5) 국세환급금 소멸시효

□ 환급청구권은 그 청구를 할 수 있는 날부터 5년을 경과한 때 시효로 소멸함³⁵⁾

다. 국세환급가산금제도

1) 국세환급가산금 의의

□ 국세환급가산금은, 국세환급금이 총당되거나 환급되는 경우, 환급금에 가산하여 지급하는 이자 성격의 금전을 의미함

31) 국세통칙법시행령 제23조 제5항

32) 국세통칙법시행령 제23조 제6항

33) 국세통칙법시행령 제23조 제7항

34) 국세통칙법시행령 제23조 제8항

35) 국세통칙법 제74조 제1항

2) 국세환급가산금 계산

□ 국세환급가산금은 환급 또는 충당하는 금액에 환급 기산일의 익일부터 그 환급을 위한 지불결정일 또는 그 충당일까지의 일수에 따라 연 7.3%를 곱하여 계산함³⁶⁾

○ 다만, 다른 국세에 관한 법률에 정함이 있는 경우에는 그 정하는 기간에 대해 계산함

$$\text{국세환급가산금} = \text{국세환급금(충당금)} \times \frac{\text{계산일수}^{1)} }{365} \times 7.3\%$$

주: 1) 환급 또는 충당하는 금액에 환급 기산일의 익일부터 그 환급을 위한 지불결정일 또는 그 충당일까지 일수

3) 국세환급가산금의 기산일

□ 국세청장, 세무서장 및 세관장은 환급금 등을 환급하거나 충당한 경우에 환급금의 구분에 따라 환급의 기산일을 정함³⁷⁾

○ 다만 환급 기산일의 익일부터 그 환급을 위한 지불 결정일 또는 그 충당일까지의 기간에 관한 특별한 규정이 있는 경우에는 그 규정에 따라 기산일을 결정함

○ 환급금 등은 환급금과 과오납금을 의미함

□ 국세환급가산금의 기산일은 환급금 등의 구분에 따라 달라지며, 환급금 구분에 따른 기산일은 아래 <표 III-3>와 같음

36) 국세통칙법 제58조 제1항

37) 국세통칙법 제58조 제1항

〈표 Ⅲ-2〉 환급금 등 구분에 따른 기산일

구분	기산일	근거법령	
환급금	해당 환급금과 관련된 국세의 납부일 (법정기한 이전 납부의 경우에는 그 법정기한)	국세통칙법 제58조 제1항 제1호	
과납금 (과오납금)	경정결정·부과결정 등(법 제25조)의해 납부해야 할 세액이 확정된 국세와 관련된 과납금	국세통칙법 제58조 제1항 제1호 ①	
	납세의무의 성립과 동시에 특별한 수속을 요하지 않고 납부해야 할 세액이 확정된 국세로 납세의 공지가 있었던 것과 관련된 과납금	국세통칙법 제58조 제1항 제1호 ②	
	예정납세와 관련되는 소득세와 관련되는 과납금	국세통칙법시행령 제24조 제1항 제1호	
	자동차 중량세법에 의한 통지에 근거해 납부한 자동차 중량세와 관련되는 과납금	국세통칙법시행령 제24조 제1항 제2호	
	등록 면허세법에 의한 통지에 근거해 납부한 등록 면허세와 관련되는 과납금	국세통칙법시행령 제24조 제1항 제3호	
	제2차 납세의무자가 납부한 국세의 액수에 대해 생긴 과납금	국세통칙법시행령 제24조 제1항 제4호	
	경정청구에 근거하는 경정에 의해 납부해야 할 세액이 감소한 국세와 관련된 과납금	경정청구일의 익일부터 기산해 3월을 경과하는 날과 해당 경정일의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날 중 빠른 날(그날이 해당 국세의 법정납부기한 이전인 경우에는 해당 법정납부기한)	국세통칙법 제58조 제1항 제2호
	납세신고서의 제출에 의해 납부해야 할 세액이 확정되는 국세와 관련되는 과납금	그 경정일의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	국세통칙법시행령 제24조 제2항 제1호
	원천징수에 의한 국세와 관련되는 과오납금	세무서장이 그 과오납의 사실의 확인을 한 날의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	국세통칙법시행령 제24조 제2항 제2호
	자동차 중량세법 제16조 제1항(과오납의 확인 등)의 규정에 의한 청구를 할 수 있는 자동차 중량세와 관련되는 과오납금	해당 과오납금에 대한 증명서 또는 서면의 제출일의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	국세통칙법시행령 제24조 제2항 제3호
등록 면허세법 제31조 제2항(과오납금의 환부 등)의 규정에 의한 청구를 할 수 있는 등록 면허세와 관련되는 과오납금 해당 과오납금	해당 청구일(해당 청구가 없을 때는 통지일)의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	국세통칙법시행령 제24조 제2항 제4호	

4) 국세환급가산금 기산일과 과세권자의 선의·악의

- 과세권자의 선의·악의에 따른 환급가산금제도를 살펴보기 위하여, 먼저 민법의 ‘부당이득반환의무’를 살펴봄
 - 일본 민법 제703조에 따르면, 법률상 원인 없이 타인의 재산 또는 노무에 의해 이익을 받고 따라서 타인에게 손실을 끼친 자(수익자)는 그 이익의 존재하는 한도에서 이를 반환할 의무를 짐
 - 한편, 일본 민법 제704조에 따르면, 악의의 수익자는 받은 이익에 이자를 붙여 반환하여야 함

- 일본의 국세환급가산금제도는 민법상 ‘부당이득반환의무’에 근거함에 따라 선의·악의의 구분에 따라 기산일이 달라짐³⁸⁾
 - 과세권자가 징수한 세액에 환급사유가 있음을 안 때에 악의가 됨³⁹⁾
 - 과세권자가 환급사유가 있음을 알지 못한 상태에서 징수한 경우, 정부는 선의로 인정받으므로 환급사유를 알기 전까지는 환급가산금이 기산되지 않음

- 선의·악의 구분에 따른 기산일의 차이에 관한 사례는 다음의 <표 III-3>과 같음

38) 김영순, 「국세환급제도의 합리적 해석과 그 개선방안에 관한 연구」, 서울시립대학교 세무전문대학원 박사학위논문, 2011. 02, p. 99.

39) 이철송(1995), 앞의 논문, p. 205

〈표 Ⅲ-3〉 선의·악의에 따른 기산일

구분	기산일	선의·악의 구분
경정결정·부과결정 등(법 제25조)의해 납부해야 할 세액이 확정된 국세와 관련된 과납금	해당 과납금과 관련된 국세의 납부일 (법정기한 이전 납부의 경우에는 그 법정기한)	과오납금의 원인이 세무 행정 측에 있으므로 세무 행정 측의 악의가 있다고 보아 납부일부터 기산함
납세의무의 성립과 동시에 특별한 수속을 요하지 않고 납부해야 할 세액이 확정된 국세로 납세의 공지가 있었던 것과 관련된 과납금		
예정납세와 관련되는 소득세와 관련되는 과납금		
자동차 중량세법에 의한 통지에 근거해 납부한 자동차 중량세와 관련되는 과납금		
등록 면허세법에 의한 통지에 근거해 납부한 등록 면허세와 관련되는 과납금		
제2차 납세의무자가 납부한 국세의 액수에 대해 생긴 과납금		
경정청구에 근거하는 경정에 의해 납부해야 할 세액이 감소한 국세와 관련된 과납금	경정청구일의 익일부터 기산해 3월을 경과하는 날과 해당 경정일의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날 중 빠른 날 (그날이 해당 국세의 법정납부 기한 이전인 경우에는 해당 법정납부기한)	경정청구 전까지 세무행정 측이 과오납금을 알지 못하였으므로 선의로 봄 (따라서 납부일부터 기산하지 않음)
납세신고서의 제출에 의해 납부해야 할 세액이 확정된 국세와 관련되는 과납금	그 경정일의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	납세신고서 제출 전까지는 선의로 봄(따라서 납부일부터 기산하지 않음)
원천징수에 의한 국세와 관련되는 과오납금	세무서장이 그 과오납의 사실의 확인을 한 날의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	세무서장이 과오납의 사실을 확인하기 전까지는 선의로 봄(따라서 납부일부터 기산하지 않음)
자동차 중량세법 제16조 제1항(과오납의 확인 등)의 규정에 의한 청구를 할 수 있는 자동차 중량세와 관련되는 과오납금	해당 과오납금에 대한 증명서 또는 서면 제출일의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	과오납에 대한 사실을 알기 전까지는 선의로 봄(따라서 납부일부터 기산하지 않음)
등록 면허세법 제31조 제2항(과오 납금의 환부 등)의 규정에 의한 청구를 할 수 있는 등록 면허세와 관련되는 과오납금 해당 과오납금	해당 청구일(해당 청구가 없을 때는 통지일)의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	해당청구일이 없는 경우에는 선의로 봄(따라서 납부일부터 기산하지 않음)

5) 국세환급가산금 기산일과 귀책사유

- 과오납부의 발생원인이 독점적으로 납세자의 행위에 기인하는 것인지 과세관청 과세주체의 행위에 기인하는 것인지에 따라 구분하고, 후자의 경우에 과세관청 과세주체에 귀책사유가 인정되는 기간에 한하여 환급가산금이 발생함

- 즉, 국세환급가산금은 과세주체의 귀책사유에 따라 기산일이 달라짐
 - 과오납의 발생원인에 대한 귀책사유가 정부에 있는 경우 : 납부일에 즉시 기산함
 - 과오납의 발생원인에 대한 귀책사유가 납세자 행위에 있는 경우 : 과세행정에 필요한 시간을 고려하여 일정한 기간의 경과한 후 국세환급가산금을 기산함

- 귀책사유에 따른 기산일의 차이에 관한 사례는 다음의 <표 Ⅲ-4>와 같음

〈표 Ⅲ-4〉 귀책사유와 기산일

구분	기산일	귀책사유
경정결정·부과결정 등(법 제25조)의해 납부해야 할 세액이 확정된 국세와 관련된 과납금 납세의무의 성립과 동시에 특별한 수속을 요하지 않고 납부해야 할 세액이 확정된 국세로 납세의 공지가 있었던 것과 관련된 과납금 예정납세와 관련되는 소득세와 관련되는 과납금 자동차 중량세법에 의한 통지에 근거해 납부한 자동차 중량세와 관련되는 과납금 등록 면허세법에 의한 통지에 근거해 납부한 등록 면허세와 관련되는 과납금 제2차 납세의무자가 납부한 국세의 액수에 대해 생긴 과납금	해당 과납금과 관련된 국세의 납부일 (법정기한 이전 납부의 경우에는 그 법정기한)	과세관청에 귀책사유가 있으므로 납부일에 기산함
경정청구에 근거하는 경정에 의해 납부해야 할 세액이 감소한 국세와 관련된 과납금	경정청구일의 익일부터 기산해 3월을 경과하는 날과 해당 경정일의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날 중 빠른 날 (그날이 해당 국세의 법정납부기한 이전인 경우에는 해당 법정납부기한)	납세자 행위에 귀책사유가 있으므로 과세행정에 필요한 기간을 경과 후 기산함
납세신고서의 제출에 의해 납부해야 할 세액이 확정된 국세와 관련된 과납금	그 경정일의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	
원천징수에 의한 국세와 관련되는 과오납금	세무서장이 그 과오납의 사실의 확인을 한 날의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	
자동차 중량세법 제16조 제1항(과오납의 확인 등)의 규정에 의한 청구를 할 수 있는 자동차 중량세와 관련되는 과오납금	해당 과오납금에 대한 증명서 또는 서면의 제출일의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	
등록 면허세법 제31조 제2항(과오납금의 환부 등)의 규정에 의한 청구를 할 수 있는 등록 면허세와 관련되는 과오납금 해당 과오납금	해당 청구일(해당 청구가 없을 때는 통지일)의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날	

2. 독일

가. 개관

- 독일의 경우, 조세환급금에 대해서는 조세기본법에서 규정하고 있음
 - 조세환급금의 이자 성격인 조세환급가산금에 대해서는 조세채권·채무로 인해 발생하는 이자에 관한 규정에서 통합적으로 규정함
 - 조세채권·채무로 인해 발생하는 이자에 관한 규정은 조세기본법 제233조부터 제239조임
- 조세환급가산금(이자)의 기산일은 원칙적으로 과세연도가 속한 역년의 종료일로 15개월(또는 22개월)부터 기산함
 - 조세환급가산금(이자)은 조세환급가산금(이자) 기산일부터 조세환급금 지급일까지의 기간 동안에 연 6%의 이자율로 계산함

나. 조세환급금제도

- 독일의 경우, 조세기본법은 국세를 포함한 기타 조세의 일반적이고 공통적인 사항을 규율하는 법임
 - 국세환급금의 내용은 조세기본법 제37조에서 조세채무로 인한 청구권(Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis)에서 기술함

1) 조세환급금의 의의

- 조세환급청구권은 조세채권·채무 관계로부터 발생하는 청구권임⁴⁰⁾
 - 조세환급청구권에 관한 규정은 개별 세법의 환급규정과 법적 근거 없는 납부 등에 대한 환급규정으로 구분할 수 있음⁴¹⁾

40) § 37(1) AO 1문

2) 조세환급금 청구권자⁴²⁾

- 과납된 세금의 환급을 청구할 수 있는 자는 세금이 부과된 조세의무자임
 - 조세의무자란 그를 상대로 조세납부가 고지되고 그의 부담으로 조세가 납부되는 납세의무자임
 - 일반적으로는 조세부과 혹은 세금신고에 의해 채무자로 입증된 사람이 환급금 청구권자가 됨

3) 조세환급금 지급사유

가) 법적 근거 없는 납부 등에 대한 환급

- 조세, 조세환급금 또는 부수적인 조세가 법적인 근거 없이 납부되거나 환급된 경우에는, 관련 조세를 납부한 사람은 납부하거나 환급받은 수취자로부터 환급받을 청구권을 가짐⁴³⁾
 - 법적인 근거 없이 납부된 경우란 조세금부를 확정된 법률행위보다 많은 세액을 납부한 경우를 말하며, 행정행위가 무효인 경우에는 법률상 원인 없이 지급된 경우에 해당한다고 봄⁴⁴⁾
 - 이러한 청구권의 취득은 납부나 환급의 법률상 근거가 이후에 폐지되더라도 유효함
 - 양도, 담보, 압류의 경우에도 이러한 청구권은 양도하는 자, 담보권자, 압류권자에 대항하여 주장될 수 있음
- 김영순(2011)은 이를 ① 조세확정이 변경된 경우의 조세환급금과 ② 불법적인 세금 징수에 대한 조세환급금으로 구분함⁴⁵⁾

41) § 37(1) AO 2문

42) 김영순(2011) 앞의 논문, p. 110

43) § 37(2) AO

44) K. Tipke/J. Lang, 2010, Steuerrecht, 20. Aufl. § 7, Rz. 72 ff., Otto Schmidt, Köln; 김영순(2011) 앞의 논문에서 재인용

45) 김영순(2011) 앞의 논문, p. 108.

- 조세확정이 변경된 경우의 조세환급금 : 조세확정이 무효로 되거나, 조정되어 그것이 더 이상 조세납부의 근거가 되지 못하는 한도에서 조세확정에 따라 납부된 세금의 환급
- 불법적인 세금징수에 대한 조세환급금 : 예를 들어, 납세의무가 소멸한 후에 세금이 징수되거나, 납부기한이 연기된 동안에 징수된 경우 또는 세금이 납세의무가 없는 자로부터 징수되거나 이중으로 징수된 경우의 환급금이 있음

나) 개별 세법에 규정된 납부

- 납부할 세액이 납부한 세액을 초과하는 경우에 환급액에 대해서는 소득세, 법인세 등의 개별 세법에서 환급규정을 둠
 - 소득세 · 법인세의 경우, 납부한 세액과 공제할 세액이 납부할 세액을 초과하는 경우에 지급함⁴⁶⁾
 - 납부한 금액은 원천징수한 금액이나 소득세 선급금액임
 - 소득세 · 법인세 선급은 3월 10일, 6월 10일, 9월 10일, 12월 10일까지 함
 - 부가가치세의 경우, 재화 · 용역의 매출세액을 초과하는 매입세액은 환급됨

4) 조세환급금 지급방법

- 조세부과 혹은 세금신고에 의해 채무자로 인증된 사람이 환급청구권자임⁴⁷⁾
- 독일 조세기본법은 과세관청의 총당이라는 용어를 사용하지 않고, 과세관청이나 납세자 모두에게 상계권을 인정함⁴⁸⁾
 - 조세채무관계로 발생하는 청구권으로서 하는 상계와 이 청구권에 대하여 이루어진 상계에 대하여는 특별한 규정이 없는 한 민법의 규정을 준용함⁴⁹⁾

46) <http://online.ibfd.org/kbase/>

47) BFH, GStBl. 02, 330f.

48) 김영순(2011) 앞의 논문, p. 113.

49) § 226 AO

- 조세, 책임금액, 조세부대급부의 환급청구권 및 조세지급에 관련된 청구권은 양도하고, 담보를 설정하고, 압류할 수 있음⁵⁰⁾

5) 국세환급금 소멸시효

- 조세채무관계에 의하여 발생하는 청구권은 5년의 소멸시효에 걸림⁵¹⁾
 - 시효는 청구권의 납부기한이 처음으로 도래한 역년의 경과로서 개시함⁵²⁾

다. 조세환급가산금제도

1) 조세환급가산금(이자) 의의

- 조세관련 환급이자는 조세채권·채무 관계로부터 발생하는 청구권에 대해서 법률에 의해서 계산하여 부가되는 이자임⁵³⁾
 - 부수되는 조세와 이로 인한 조세환급청구권에 대해서는, 환급이자가 부가되지 않음⁵⁴⁾
 - 부수적 조세는 연체료(제146(2b)조), 신고지연가산금(제152조), 이자(제233조부터 제237조), 납부연체가산금(240조), 과태료(제329조) 등이 포함됨⁵⁵⁾
 - 이자(제233조부터 제237조)는 조세환급가산금으로 볼 수 있으며, 신고지연가산금, 납부연체가산금은 조세환급가산금(이자)이 아님
- 소득세, 법인세, 자산세(Vermögenssteuer), 부가가치세, 또는 영업세가 아래 § 233a(3) AO 의 의미에 따라 차이금액이 발생할 경우, 이자는 이러한 차이금액에 대해서 부가됨⁵⁶⁾

50) § 46 AO

51) § 228 AO

52) § 229 AO

53) § 233 1문 AO

54) § 233 2문 AO

55) § 3(4) AO

- 다만, 이자는 선급된 조세와 공제될 조세에 대해서는 부가되지 않음⁵⁷⁾

2) 조세환급가산금(이자) 계산

- 조세환급가산금(이자)은 확정된 세액에 공제세액, 선급세액을 공제하여 이자발생 시점의 기산일 당시부터 이자를 계산함⁵⁸⁾
 - 자산세의 경우, 확정된 세액에 선급세액이나 연간세액을 공제한 금액을 기초로 이자를 계산함⁵⁹⁾
 - 조세환급가산금(이자)은 확정세액에 공제세액 등을 공제하여 부가되나 조세환급금을 초과하지 않음⁶⁰⁾
- 조세환급가산금(이자)은 조세환급금과 관련되어 비롯되어야 함⁶¹⁾
- 확정된 조세(tax assessment)가 조세기본법 제129조에 따라서 취소, 변경, 수정된 경우, 이전에 확정된 조세환급가산금(이자)은 변경되어야 함⁶²⁾
 - 조세기본법 제129조에 따른 공제세액의 철회, 취소, 수정의 경우도 이전에 확정된 조세환급가산금(이자)을 변경함⁶³⁾
- 조세환급가산금은 환급금액에 월당 0.5%씩 곱하여 계산됨⁶⁴⁾
 - 연 기준으로는 6%가 됨
 - 월수의 계산에 있어서는 이자계산의 기산일부터 1개월 단위로 계산하며, 1개월에 미

56) § 233a(1) 1문 AO

57) § 233a(1) 2문 AO

58) § 233a(3) 1문 AO

59) § 233a(3) 2문 AO

60) § 233a(3) 3문 AO

61) § 233a(4) AO

62) § 233a(5) 1문 AO

63) § 233a(5) 1문 AO

64) § 238(1) 1문 AO

달하는 경우에는 계산에 포함하지 않음⁶⁵⁾

- 부가되어야 할 환급가산금(이자)에 대한 청구권이 상계(set-off)에 의해서 소멸하는 경우, 상계를 요청하는 자의 채무를 이행해야 하는 날은 지급일로 의제될 수 있음⁶⁶⁾
- 조세환급가산금(이자)의 계산은 각 세목별 세액의 50유로 이하인 부분은 무시함⁶⁷⁾

□ 조세환급가산금(이자)은 조세채권·채무 관계로 인해 발생하는 청구권이 유예(연기)되는 기간 동안 계산됨⁶⁸⁾

- 유예가 종료되는 시점에 확정된 조세의 통보가 조세기본법 제129조에 따라 취소·변경·수정된 경우, 그 시점까지 발생한 이자는 유효함⁶⁹⁾

□ 조세환급가산금(이자)은 개별 사안별로 징수가 비합리적인 경우 그 일부나 전부가 무효가 될 수 있음⁷⁰⁾

3) 조세환급가산금(이자)의 기산일

□ 조세환급가산금(이자)의 계산은 조세가 발생하는 역년(calendar year)의 종료일 이후 15개월부터 시작됨⁷¹⁾

- 농업소득에 대한 법인세·소득세의 조세환급금은 그 조세가 발생하는 역년의 종료일 이후 21개월부터 시작됨⁷²⁾

65) § 238(1) 2문 AO

66) § 238(1) 3문 AO

67) § 238(2) AO

68) § 234(1) 1문 AO

69) § 234(1) 2문 AO

70) § 234(2) AO

71) § 233a(2) 1문 AO

72) § 233a(2) 2문 AO

○ 15개월, 21개월은 동결기간(grace period)임

□ 국세환급가산금의 계산은 조세금액이 확정된 시점에 종료함⁷³⁾

4) 조세환급가산금(이자) 기산일과 선의·악의

□ 조세기본법 제233a조상 조세환급가산금(이자)의 기산일에 관한 규정은 국세환급사유에 관한 별도의 규정이 없음

○ 다만 조세기본법 제236조에 따르면, 조세소송의 결과 조세환급금이 확정된 경우, 소송계속일(the day proceedings)부터 조세환급금 지급일까지의 국세환급가산금(이자)을 인정함

○ 따라서 조세환급가산금(이자)의 발생사유를 다음의 두 가지 경우로 볼 수 있음

- 일반적 사유 : 조세가 발생하는 역년(calendar year)의 종료일 이후 15(21)개월
- 소송 등 사유 : ① 소송에 의한 조세환급 확정 ② 행정행위의 취소·개정 및 ③ 후속결정에 의한 조세의 감액

□ 소송에 의한 조세환급 확정 : 확정된 조세가 감소되거나, 최종적이고 확정적인 법원의 판결이나 그 판결의 결과에 의해서 환급이 허용되는 경우, 환급되는 금액에 대해서 소송계속일⁷⁴⁾부터 지급일까지 조세환급가산금(이자)이 부가됨⁷⁵⁾

○ 조세환급금이 소송계속 개시 이후에 지급되는 경우, 조세환급가산금(이자)은 지급일부터 발생함⁷⁶⁾

○ 다만, 소송참가자들이 조세법률소송법 제137조에 의한 법적구제에 대한 비용을 지급하도록 명령을 받은 경우에는, 조세환급가산금(이자)은 부가되지 않음⁷⁷⁾

○ 확정된 조세의 통보가 법적구제 결정에 따라 취소·변경·수정되는 때에는 조세

73) § 233a(2) 3문 AO

74) 기소일로 해석됨. 이철송(1995) p. 205

75) § 236(1) 1문 AO

76) § 236(1) 2문 AO

77) § 236(3) AO

환급가산금(이자)의 통보는 취소되거나 수정되지 않음⁷⁸⁾

- 행정행위의 취소·개정 : 분쟁 중에 있는 행정행위가 취소나 개정된 경우나, 신청에 의한 행정행위의 시행에 의해서 해결된 경우에 조세환급가산금(이자)이 부가됨⁷⁹⁾⁸⁰⁾
- 후속결정에 의한 조세의 감액 : 최종적이고 확정적인 법원의 판결이나 분쟁을 해결하는 행정행위가 후속결정에서 조세감액을 초래하는 경우에 조세환급가산금(이자)이 부가됨⁸¹⁾
- 조세의 확정통보, 조세환급을 취소·수정하는 행정법에 대한 이의신청·무효의 소가 원하는 결과를 얻지 못하고 더 이상 이의제기도 할 수 없는 경우, 분쟁이 있는 행정행위의 이행이 연기되는 기간에 대해서도 이자가 부가됨⁸²⁾
 - 위의 규정은 정식 비소송 이의제기(out-of-court appeal)나 법원 이의제기(court appeal)의 신청 후에 후속통보(follow-up notice)의 이행이 유예된 경우에도 적용됨⁸³⁾
 - 조세환급가산금(이자)은 쟁점 행정법을 주관하는 당국에 비소송 이의제기를 하는 날부터 또는 법적 소송이 시작되는 날부터, 이행의 유예가 종료되는 날까지 부가됨⁸⁴⁾
- 조세환급가산금(이자) 발생사유에 따른 기산일은 <표 III-5>와 같음

78) § 236(5) AO

79) § 236(2) AO

80) § 236(2) 1문 AO

81) § 236(2) 2문 AO

82) § 237(1) 1문 AO

83) § 237(1) 2문 AO

84) § 237(2) 1문 AO

〈표 Ⅲ-5〉 조세환급가산금(이자) 발생사유와 기산일

구분		기산일
일반적 사유		조세가 발생하는 역년의 종료일 이후 15개월 (단, 농업소득에 대한 법인세·소득세의 조세환급금은 역년의 종료일 이후 21개월)
소송 등 사유	소송에 의한 조세환급 확정	소송계속일(기소일)부터 기산
	행정행위의 취소·개정	행정행위의 분쟁 개시일부터 기산
	후속결정에 의한 조세의 감액	소송계속일이나 행정행위 개시일부터 기산
	행정행위의 연기	비소송 이의제기를 하는 날부터

- 독일의 경우, 정부의 선의·악의 여부에 따른 조세환급가산금(이자) 기산일은 한국, 일본처럼 분명하지 않지만 일부 영향을 받은 것으로 판단됨
 - 즉, 정부의 악의가 인정될 수 있는 ‘과세권자의 부과결정’으로 인한 조세환급금이 나 조세환급가산금(이자) 규정은 과세환급가산금(이자)규정에 명시적으로 포함되지 않음
 - 다만, ‘소송 등 사유’의 경우 일반적 사유와 달리 소송계속일(기소일)부터 조세환급가산금(이자)을 계산하는 것으로 볼 때, 과세권자가 소송 등에 의해 조세환급금을 지급해야 하는 경우에는 과세권자의 조세환급가산금(이자)의 부담을 가중하고 있음을 알 수 있음
 - 즉, ‘소송 등 사유’에 의한 조세환급가산금(이자)의 경우 과세권자의 악의 여부가 기산일에 영향을 준다고 판단됨

- 하지만, 소송 등에 의한 조세환급금의 경우 조세환급가산금(이자)의 기산을 소송계속일(기소일)로 하는 것은 독일 민법의 규정에 영향을 받은 것으로 보임
 - 독일 민법 제812조에 따르면, 법적인 근거 없이 다른 사람의 행위의 결과로 무엇인가를 취득하는 사람은 다른 사람에게 그것을 반환할 의무를 부담함⁸⁵⁾
 - 이러한 의무는, 이후에 법적인 근거가 소멸하거나, 그 결과가 법률상 거래의 내용

85) § 812(1) 1문 BGB

에 따라 이러한 노력에 의해서 얻어지도록 의도된 경우에도 부담됨⁸⁶⁾

- 다른 사람의 행위는 의무의 존재나 부존재에 대한 인식을 포함함⁸⁷⁾

○ 독일 민법 제818조에 따르면, 반환할 의무는 수취한 이득뿐만 아니라 취득한 권리, 또는 취득한 목적물의 파괴, 손실에 대한 보상으로 인해 수취자가 취득한 모든 것까지 확장됨⁸⁸⁾

○ 수취한 이득(benefit)의 질로 인해 반환이 불가능할 경우, 또는 수취자가 다른 이유로 인하여 반환이 불가능할 경우, 수취자는 취득한 목적물의 가치만큼 보상하여야 함⁸⁹⁾

5) 조세환급가산금(이자) 기산일과 귀책사유

□ 납세자의 귀책사유가 있는 경우, 귀책사유가 조세환급가산금(이자)에 미치는 영향은 불분명함

구분	납세자 귀책사유 ○	납세자 귀책사유 ×
과세권자 귀책사유 ○	n/a	유형 1
과세권자 귀책사유 ×	유형 2	n/a

○ 유형 1의 경우 : 과세권자의 귀책사유가 조세환급가산금(이자)에 미치는 영향이 불분명함

- 과세권자가 결정하는 과세방법인 부과결정 등에 관한 규정이 조세환급가산금(이자)에 포함되지 않음

- 소송의 경우, 소송계속일(기소일)부터 기산하나 소송의 원인이 과세권자의 귀책사유를 전제로 하지 않음

○ 유형 2의 경우 : 납세자의 귀책사유가 조세환급가산금(이자)에 미치는 영향이 불

86) § 812(1) 2문 BGB

87) § 812(2) BGB

88) § 818(1) BGB

89) § 818(2) BGB

분명함

- 납세자가 경정청구에 의한 과오납부가 있는 경우에 대한 조세환급가산금(이자) 규정이 독일 조세기본법에 포함되지 않음
- 소송의 경우, 소송계속일(기소일)부터 기산하나 소송의 원인이 납세자의 귀책 사유를 전제로 하지 않음

3. 미국

- 미국에서는 초과납부, 오납부, 환급세액에 대하여 구분을 하지 않고 포괄적으로 국세 환급가산금에 대하여 동일하게 규정을 두고 있는 것이 특징임
 - 미국에서는 초과납금(overpayment) 개념에 이러한 초과납부, 오납부, 환급세액들을 포함하고 있음
- 미국의 국세환급금에 대한 규정은 미국 내국세법(IRC) title 26의 Subtitle F(Procedure and administration) 이하에 두고 있으며, 국세환급가산금에 대한 규정은 IRS §6611조와 §6621에 있음

가. 환급청구권

- 미국 내국세법에서는 초과납금(overpayment)에 대한 개념 정의를 별도로 두고 있지 않으며, 단지 IRS §6401에서 소멸시효 만료 후에 부과된 세금이 초과납금에 포함된다고 규정을 두고 있음
 - 대법원 판례에서는 초과납금이란 적정 금액보다 초과되어 납부된 금액으로서, 이는 계산상 또는 판결상 또는 사실이나 법을 해석하는 과정에서 발생할 수 있으며 납세자나 국세청에 의하여 일어나는 착오들을 모두 포함한다고 판결한 바 있음⁹⁰⁾

90) Jones v. Liberty Glass Co., 332 US 524(1947)

- 초과납부(overpayment)의 발생 원인으로는 ① 급여에 대한 원천징수에 있어 초과징수된 경우 ② 납부할 세액을 계산하는 데 오류가 생긴 경우 ③ 과세권의 시효만료로 인하여 소멸된 이후 세금을 납부한 경우 ④ 납부금액이 초과납부되었다는 사법적 결정에 의해 발생하는 경우 등이 있음

- 일단 세금이 부과되고 납부가 되면, 납세자가 환급청구를 할 때까지 국세청에서는 초과납부된 금액에 대하여 환급이나 충당을 해줄 권한이 없음⁹¹⁾

- 당해연도의 환급청구는 개인이 소득세 신고서인 Form 1040을 통하여 할 수 있으며, 전년도 초과납부된 금액에 대한 환급청구는 개인의 경우는 Form 1040X, 법인의 경우는 Form 1120X를 통하여 할 수 있음. 소득세 이외의 환급청구는 Form 843를 통하여 할 수 있음
 - 이월결산금 소급 적용에 따른 빠른 소득세 환급청구를 할 경우에는 Form 1045를 통하여 청구할 수 있음

- 환급금 청구는 실제 초과납부된 지역의 세무서(IRS Service Center)에 청구하여야 함. 과세연도가 다르고 세목이 다른 경우에는 별도로 환급금을 청구하여야 함

- 납세자가 환급사유가 발생한 경우 환급(refund) 또는 충당(credit)을 임의로 선택하여 청구할 수 있으며, 따라서 납세자의 충당신청은 환급신청과 동일하다고 볼 수 있음

- 초과납부된 금액에 대한 충당 순서를 살펴보면, 정부는 우선 확정된 연방소득세에 충당하여야 하고, 기간이 경과된 자녀부양(Past-due child support), 기간이 경과되고 법적으로 강제되어 확정된 연방기관에 대한 채무(past-due legally enforceable debt owed to a federal agency), 기간이 경과되고 법적으로 강제된 주정부소득세(past-due, legally enforceable state income tax debt), 장래 납부할 연방소득세(future federal income tax liability) 순으로 충당함

91) IRS §6511(b)(1), § 6514

- 기간이 경과되고 법적으로 강제된 주정부소득세(past-due, legally enforceable state income tax debt)란 법원의 판결 또는 행정심판 등이 의해 확정되어 더 이상 법적 판단이 필요하지 않은 채무, 또는 부과되었으나 징수되지 않아 더 이상 재결정의 여지가 없으며 10년의 기간이 경과하지 않은 채무를 말함
- 여러 주정부의 총당채권이 있는 경우 채무발생 순서에 의하여 총당함

나. 국세환급 청구권자

- 국세환급 청구권은 우선 조세를 초과 납부한 납세자가 청구할 수 있음. 그리고 납세자로부터 정당하게 권한을 수여받은 대리인, 파산관재인이나 후견인 등도 납세자를 위해 이의신청을 하거나 환급을 받을 수 있음
 - 납세자가 초과납부한 후에 사망하게 되면, 사망자의 법적 대리인이 환급청구를 할 수 있음
- 소득세를 합산신고하는 기혼자들의 경우, 초과납부된 금액에 대하여 각각 환급청구를 할 수 있음
 - 환급금액은 각 배우자가 초과납부 금액에 기여한 비율에 비례하여 결정됨
 - 각 배우자는 자신의 초과납부 금액에 대한 지분에 한정하여 환급청구를 할 수 있음

다. 국세환급금의 소멸시효

- 초과납부된 금액에 대한 국세환급은 ① 신고서를 제출한 날로부터 3년 또는 ② 세금이 실제로 납부된 날로부터 2년 중 나중에 도래하는 날 이전에 청구하여야 함
 - 납세자가 신고서를 제출하지 않았다면 납부한 날로부터 2년 이내에 환급신청을 해야 함(IRC §6511(a))
 - 인지(stamp)의 형태로 납부된 세금에 대한 공제나 환급신청은 납부한 날로부터 3년 이내에 제기할 수 있음

- 국세청과 납세자 간의 국세환급금 청구권의 소멸시효의 연장이 합의된 경우, 환급청구는 소멸시효가 만료된 날로부터 6개월 안에 행사하여야 함
 - 납세자가 추가 자료를 제출할 필요가 있거나, 이의신청하기를 원하거나, 환급을 받기 위해 시효연장을 신청할 수 있음

- 천재지변이 발생하거나 재난지역으로 선포되어 납세자가 이에 영향을 받는 경우에는 국세청에서 최대 1년까지 국세환급금 소멸시효를 연장할 수 있음

- 납세자가 재정적으로 장애(financially disabled)가 생기는 경우에는 시효기간이 중단될 수 있는데, 여기에서의 재정적 장애란 의학적으로 인정되는 육체적 또는 정신적 장애로 인해 죽음에 이르게 되거나 최소 12개월 이상 장애가 지속될 것으로 예상되어 재정적 업무를 보는 것이 불가능한 경우임⁹²⁾
 - 납세자는 필요한 서식에 따라 재정적 장애를 입증해야 함
 - 배우자나 대리인 등이 있는 경우에는 기간이 중지되지 않음

라. 국세환급금의 양도

- 미국의 국세환급금 청구권의 양도는 원칙적으로 인정되지 않으며, 이의신청이 수락되고 이의 신청 금액이 확정된 후 이의신청 금액에 대한 지급보장이 고지된 후 제3자에게 양도가 가능함⁹³⁾
 - 이 경우 양도서에 자유의사에 의한 증인 2인 이상의 보증이 있어야 함
 - 위와 같은 조건을 충족하지 못하면 국세환급금의 양도는 무효가 됨

92) IRC § 6511(h)

93) 13 U.S.C § 3727(b)

마. 환급가산금

1) 일반원칙

- 환급가산금에 대한 내용은 IRC §6611과 §6621에서 규정을 두고 있음
 - §6611에서는 이자율, 공제와 환급 등에 대한 기간, 사전 납부, 원천징수에 대한 공제, 초과납부 금액에 대한 가산금이 인정되지 않는 경우 등에 대한 내용을 두고 있으며, §6621에서는 이자율에 대한 규정을 두고 있음
- 특별히 IRC §6611(b)에서는 환급가산금에 대한 일반규정을 두고 있음
 - 초과납부 금액이 충당(credit)되는 경우에는 환급가산금은 초과납부일부터 기산되어 충당이 이루어진 날까지 계산됨
 - 초과납부 금액이 환급되는 경우에는 환급가산금은 초과납부일부터 기산되어 환급수표 지급일의 전날까지 가산금이 계산됨
 - 이 경우 환급수표는 30일을 넘어서 발행할 수 없음

2) 45일의 예외원칙

- IRC §6611(e)에서는 초과납부된 금액에 환급가산금이 인정되지 않는 45일 원칙에 대한 규정을 두고 있음
- 과세소득 신고서 제출기한으로부터 45일 이내에 환급금을 지급하는 경우에는 기간 연장 여부에 관계없이 환급가산금 지급이 면제되며, 또는 과세소득을 신고기한 후에 신고하였더라도 과세소득을 신고한 날로부터 45일 이내에 환급되었다면 환급가산금은 가산되지 않음⁹⁴⁾
- 납세자가 부과된 세금의 초과지급액에 대한 환급이나 충당에 대하여 청구하고, 청구

94) IRC §6611(e)(1)

후 45일 이내에 환급하는 경우에는 청구한 날부터 환급이 된 날까지는 환급가산금이 부과되지 않음

- 국세청의 직권경정에 대한 결과로 과다지급액에 대한 공제나 환급이 발생한 경우에는 환급가산금은 45일을 차감하여 계산함
- 수정신고서를 통하여 환급신청을 하는 경우에는 신고서 제출기일부터 수정신고서를 제출한 날까지 환급가산금을 가산함
 - 신고서를 늦게 제출하는 경우에는 그 동안의 환급가산금은 계산되지 않음
 - 정부 조사에 의하거나 신고서상의 산술적 오류로 환급금이 발생하는 경우에는 정부는 45일간의 환급가산금을 지급하지 않음

3) 환급가산금 계산

- 미국의 국세환급가산금 기산일은 초과납부일로부터 기산됨(IRC §6611(b)). 원천징수한 세금의 경우에는 신고가 만기가 된 날짜로부터 기산됨(IRC §6611(d))
 - 예를 들어 2009년 납세자의 급여에 대한 소득세 1만달러가 원천징수되었고 2010년 3월 1일에 납세자가 총납부할 금액이 8천달러라고 신고하였다면 2천달러에 대한 환급가산세는 2010년 4월 15일(신고 만기일)부터 기산됨
- 원천징수세액에서 초과납부가 발생하거나 추정세금으로 과납되는 경우에는 법정 신고서 제출일로부터 환급가산금이 계산됨
- 순경영손실이나 순자본손실의 결손금 소급공제, 투자세액공제나 외국납부세액공제의 경우에는 결손금 소급이 발생한 연도의 법상 신고서 제출일로부터 환급가산금이 발생한 것으로 보고 계산됨
- 일반적으로 초과납부금액이 다음 과세연도 미납액에 충당되는 경우, 환급가산금은 초

과납부한 날부터 충당의 대상이 되는 세금의 원래 법정 신고서 제출기일까지 가산됨

- 초과납부금액이 과거 미납금에 충당되는 경우는 환급가산금이 발생하지 않고, 미납 세액에 대한 가산세가 미납세액의 법상 신고서 제출기한부터 환급금에 충당되는 날 까지 가산됨
 - 초과납부 금액이 충당되는 경우에는 가산세 부과를 방지하기 위해서 추정세금이 발생한 순서대로 충당하게 됨
- 신고기한 후에 신고한 경우에는 소득에 대한 신고기한부터 소득에 대해 신고를 한 날까지의 기간에 대해서는 환급가산금을 지급하지 않음⁹⁵⁾
- 환급가산금을 지급받는 절차를 살펴보면, 국세청에서 초과납부 금액에 대한 해당 이자 금액을 계산하여 지급하므로 별도의 환급가산금에 대한 청구를 할 필요가 없음. 즉, 환급금 청구에는 묵시적으로 환급가산금에 대한 청구도 포함되는 것임

4) 환급가산금 이자율

- 이자율은 연방 단기이자율에 3%(법인의 경우에는 2%)를 가산하여 결정되며, 법인에 대해서는 과세기간 동안 초과납부액이 1만달러를 초과하는 경우에는 연방 단기이자율에 가산하는 이자율이 2%가 아니라 0.5%가 됨. 연방 단기이자율은 재무부 장관에 의하여 1년에 4번 각 분기마다 조정됨
- 1999년 이전에는 정부의 국세환급금에 대한 가산금 이자율이 납세자가 납세부족액에 대하여 부담하는 가산금 이자율보다 낮았으나, 1999년부터 가산금에 대한 이자율이 동일해졌음(IRC §6621(a)(1), IRC §6621(a)(1)(B))

95) § 6611(b)

〈표 Ⅲ-6〉 미국의 환급가산금 제도

구분	내용
환급청구권	① 신고납부를 하는 경우 초과납부되는 경우 - 계산상 오류, 시효경과 후 세금을 납부한 경우, 사법적 결정에 의해 초과납부가 발생한 경우 ② 근로소득에 대한 원천징수의 경우 다른 과세연도에 결손이 생겨 소급 공제를 하게 되는 경우 등
국세환급금에 대한 권리의 양도	원칙적으로 불가능하지만, 이의신청이 수락되고 이의신청 금액이 확정된 후 이의신청 금액에 대한 지급보장이 고지된 후 제3자에게 양도 가능함
국세환급금의 소멸시효	납세자가 신고서를 제출한 날로부터 3년 또는 세금을 납부한 날로부터 2년 중 나중에 도래한 일자
환급가산금의 기산일	① 초과납부 금액이 충당되는 경우에는 초과납부일부터 충당이 이루어진 날까지 ② 초과납부 금액이 환급되는 경우에는 초과납부일부터 환급수표 지급일의 전날까지 ③ 45일 예외원칙: 과세소득신고서 제출 기한으로부터 45일 이내에 환급금을 지급하는 경우에는 환급가산금 지급이 면제되며, 과세소득을 신고기한 후에 신고하였더라도 과세소득을 신고한 날부터 45일 이내에 환급되었다면 가산금은 계산되지 않음
국세환급가산금 이율	연방 단기이자율에 개인은 3% 가산, 법인은 2% 가산
환급금 청구권자	초과납부한 납세자

4. 영국

- 영국의 경우에도 초과납부, 오납부, 환급세액 등에 대한 구분이 없으며, 단지 납부기 일보다 일찍 납부하여 받는 이자를 credit interest, 초과납부하여 받는 환급금에 대한 가산금은 repayment interest로 나누어 규정하고 있음
- 영국의 경우 세금이 과다납부된 경우에 환급가산금이 지급되고 이는 납세자가 과소 납부한 경우에 부과되는 이자율보다 낮은 이자율로 이자를 지급하고 있음
- 영국의 국세환급금제도는 각 세목별(소득세, 법인세, 상속세 등)로 구체적인 내용과

이자율을 별도로 규정하고 있는 것이 특징임. 이에 여기에서는 각 세목별로 목차를 나누어 국세환급금제도를 정리하였음

가. 소득세

- 납세자가 납부할 금액보다 초과납부한 경우에는 국세청에 대하여 국세환급금에 대한 청구권을 갖게 됨
- 근로소득세에 있어서 초과납부하게 되는 경우는 고용주가 근로소득세를 신고할 때 잘못 신고하거나, 당해연도에 부분적으로만 일했거나 학생의 신분으로 휴일에만 근무했으나 학생 근로소득신고서(P38S)로 신고하지 않은 경우, 둘 이상의 직업을 가지고 있는 경우, 전업으로 일하다 파트타임으로 옮긴 경우 등이 있음
- 근로소득이 초과납부된 경우 근로자는 초과납부된 사실을 국세청에 고지하고, 국세청에서는 추가로 필요한 서류가 있으면 근로자에게 필요한 자료 송부를 요청하게 됨. 국세환급금은 회사 월급에 포함되어 지급됨
- 근로소득을 원천징수로 납부하고 그 후에 실직했거나 은퇴하여 초과납부된 경우, 초과납부된 금액의 환급을 청구할 수 있음
- 세금을 초과납부한 납세자가 사망하는 경우, 납세자의 대리인은 초과납부된 금액에 대하여 환급 청구권을 행사할 수 있음. 단 환급 청구권에 대한 소멸시효를 초과하지 않아야 함
 - 납세자의 대리인은 form R27 이나 form R40 등을 통하여 환급금 청구권을 신청할 수 있음
- 과거의 초과납부금액에 대하여 국세환급금을 청구하는 경우에는 납세자가 form P60 이나 form P45를 작성하고 필요한 서류들을 첨부하여 국세청에 보내면, 국세청에서

납세자의 고용이력과 지급된 급여들을 조사한 후에 환급금을 결정하게 됨

- 국세환급금 청구기한을 초과하게 되면 납세자는 더 이상 국세환급금을 청구할 수 없게 됨. 근로자 원천징수금액(PAYE)에 대한 초과납부에 대한 청구기한은 아래와 같음

과세연도	과세연도 말일	환급금 청구 기한
2005-2006	2006년 4월 5일	2012년 1월 31일까지
2006-2007	2007년 4월 5일	2012년 3월 31일까지
2007-2008	2008년 4월 5일	2012년 4월 5일까지
2008-2009	2009년 4월 5일	2013년 4월 5일까지
2009-2010	2010년 4월 5일	2014년 4월 5일까지
2010-2011	2011년 4월 5일	2015년 4월 5일까지

- 신고(self-assessment)하고 납세한 금액이 초과납부된 경우에는 아래의 기간 내에 환급금을 청구해야 하고, 이 기간 내에 청구하지 못하면 더 이상 환급금 청구권을 갖지 못함. 단 국세청에 실수가 있는 경우에는 납세자에게 추가적인 시간이 주어질 수 있음

과세연도	과세연도 말일	환급금 청구 기한
2007-2008	2008년 4월 5일	2012년 4월 5일까지
2008-2009	2009년 4월 5일	2013년 4월 5일까지
2009-2010	2010년 4월 5일	2014년 4월 5일까지

- 소득세(Income tax)와 자본이득세(Capital gains tax)의 경우, 행정명령(statutory instrument)에서 규정하는 이자율로 영국 국세청이 지급하게 되는데, 기산일은 세금을 납부한 날부터 계산됨
 - 특별히 국가의 선의나 악의 여부 또는 귀책사유 여부에 따라 기산일을 다르게 산정하는 경우는 없음

- 근로소득 이외의 소득세에 대하여 분할 지급액이 초과되었거나 대차 지불예정이 초과된 경우, 개인을 위하여 부과되어 납부한 세액에 대하여 환급하는 경우 또는 부담금이나 벌금이 이후에 감소된 경우에도 환급가산금을 청구할 수 있음

나. 법인세

- 법인세를 납부기일보다 일찍 납부하거나 초과납부하는 경우 해당 법인은 국세청에 이자 지불을 청구할 수 있음. 납부기일보다 일찍 납부하여 받는 이자를 ‘credit interest’라 하며, 초과납부하여 받는 환급금에 대한 가산금은 ‘repayment interest’라 함
- 그리고 이러한 ‘credit interest’와 ‘repayment interest’는 이자소득으로 법인세 과세대상 소득이기 때문에 법인세 신고서를 통하여 신고해야 함.
- ‘credit interest’와 ‘repayment interest’의 이율은 상업적인 이자율(commercial rate)을 따르며 다소 높거나 낮을 수 있음

〈표 Ⅲ-7〉 credit interest 이율

시작일	말일	이율(%)
2009.9.21		0.5
2009.3.16	2009.2.9	0.25
2009.2.16	2009.3.15	0.75
2009.1.19	2009.2.15	1.25
2008.12.15	2009.1.18	1.75
2008.11.17	2008.12.14	2.75

자료: 영국 국세청

〈표 Ⅲ-8〉 repayment interest 이율

시작일	이율(%)
2009.9.29	0.5
2009.3.24	0
2009.1.27	0
2009.1.6	1.0
2008.12.6	2.0
2008.11.6	3.0

자료: 영국 국세청

- ‘credit interest’은 실제 세금을 납부한 날로부터 해당 법인세 납부기일까지 계산하여 이자가 지급됨

〈사례〉

A법인이 2007년 12월 31일에 끝나는 회계연도에 대한 법인세가 1,500파운드임. 해당 법인세의 납기일은 2008년 10월 1일임. A법인이 2008년 9월 28일에 해당 세금을 납부하였음. 이 경우 A법인은 2008년 9월 28일부터 2008년 10월 1일까지 1,500파운드에 대한 ‘credit interest’를 지급받을 수 있음

- 법인이 국세청에 법인세를 초과납부한 경우, 환급금을 지급할 때 환급금에 대한 가산금(repayment interest)도 납세자에게 지불하게 됨
- 환급금에 대한 가산금은 납세자가 법인세를 납부한 날 또는 법인세 납부기일 중 나중에 오는 날로부터 실제 환급금을 환급받은 날까지 이자가 계산됨

〈사례〉

A법인이 2007년도 회계연도 법인세를 2008년 10월 5일에 2,000파운드를 납부하였음. 해당 법인세의 납기일은 2008년 10월 1일임.

2009년 1월에 A법인의 법인세는 1,700파운드였다는 합의가 이루어짐. 2009년 1월 30일 국세청은 300파운드(2,000-1,700)를 납세자에게 환급하였음. 국세청에서는 A법인에

계 2008년 10월 5일부터 2009년 1월 30일까지의 환급 가산금을 지불하여야 함.

이 경우 A법인은 법인세 납기일을 지나서 세금을 납부하였기 때문에 국세청에서는 2008년 1월 1일부터 2008년 1월 5일까지의 가산금을 부과하게 되는데, 이 가산금은 국세청이 A법인에게 지불한 300파운드에서 가산금을 감하게 되어 남은 금액만 A법인에게 지불됨

- 법인의 연간 수입이 1,500만파운드를 넘는 경우에는 법인세를 분기별로 분납(quarterly instalment)하여 납부하여야 함. 분기별로 분납하는 경우 국세청에서는 각 이자율을 다르게 적용하고 있음
- 환급가산금의 경우 첫 번째 분납일자 또는 초과납부가 발생한 시점 중 늦게 발생한 일자부터 이자가 계산됨

다. 상속세(Inheritance tax)

- 상속세를 초과납부한 경우 국세청에 국세환급을 청구할 수 있으며, 이 경우 국세환급 가산금의 청구도 가능함
- 상속세에 대한 환급가산금에 대한 기산일은 초과납부된 날부터 기산되며, 실제 환급 받은 날까지 가산금이 계산됨

〈표 Ⅲ-9〉 영국의 환급가산금 제도

구분	내용
환급청구권	납세자가 납부할 금액보다 초과납부한 경우
국세환급금의 소멸시효	해당 과세연도에 따라 다르게 규정을 두고 있으며, 대략 4년에서 6년 사이에 결정됨
환급가산금의 기산일	납세자가 세금을 납부한 날부터 계산됨
국세환급가산금 이율	해당 기간에 따라 달라지며, 0~3.05% 사이에서 결정됨
환급금 청구권자	초과납부한 납세자

5. 캐나다

가. 환급 청구권

- 캐나다의 경우 납세자가 초과납부한 경우, 환급금 지급은 대부분의 경우 notice of assessment으로 충분하며 납세자가 별도의 신청을 할 필요없음
 - 캐나다 국세청에서 환급금을 충당하거나, 납세자가 직접 충당을 신청할 수 있음
- notice of assessment가 있을 경우 국세청에서의 환급이 이루어지지 않게 되며, 납세자는 서면으로 환급 청구를 할 수 있음
- 과거 캐나다에서는 환급 청구권이 normal assessment 기간 내(해당 과세연도 말일로부터 3년까지임)에서만 청구 가능했으나, 1991년 개정⁹⁶⁾으로 인하여 납세자의 청구가 있는 경우 1985년 이후 과세된 금액에 대하여 언제든지 재평가하여 환급청구권을 인정할 수 있는 국세청의 재량권을 인정하는 내용으로 바뀌었음
- 이후 2005년에 법률이 재개정되어 이러한 국세청의 환급 청구권에 대한 재조정 재량권은 해당연도 기준으로 10년 이전까지만 인정하도록 내용이 수정되었음
- 원칙적으로 환급 청구권의 소멸시효는 해당 과세연도 말일(12월 31일)로부터 3년이 내임. 따라서 이 기간 내에 환급 청구권을 행사하지 않으면 환급 청구권은 소멸됨
 - 예를 들어 2007년 납세금액에 대한 환급 청구권의 소멸시효는 2010년 12월 31일까지임
- 정부는 납세자가 분할납부시 분할납부 금액을 초과납부하는 경우, 아래의 특정 요건들을 모두 충족하면 환급금을 지급할 수 있음
 - ① 납세자가 적격 분할납부를 1회 이상 납부하여야 함

96) "Fairness Package"로 불리는 세제법률로 1991년에 개정됨

- ② 납세자가 지금까지 납부한 충분할납부 금액이 앞으로 납부해야 할 금액보다 많아
야 함
- ③ 지금까지 분할납부한 금액으로 인하여 납세자가 과도한 어려움에 처해야 함
- ④ 정부가 환급금 지급에 동의해야 함

□ 법인의 경우 소득세에 대한 환급청구권의 양도가 인정되며, 이 경우 양도인은 더 이상 정부에 대하여 환급청구권을 행사할 수 없음

나. 환급가산금

- 캐나다 정부는 초과납부 금액에 대한 환급가산금을 지급해야 하는데, 환급가산금의 기산일은 다음의 기준일 중에 가장 늦게 도래하는 기준일로부터 기산됨
 - ① 납세자가 개인인 경우 당해연도의 'balance-due day'로부터 30일이 지난 날
 - 예를 들어 일반적인 납세기일이 4월 30일이고, 자영업자의 납세기일이 6월 15일이지만, 이에 관계없이 환급가산세의 기산일은 다음 과세연도의 4월 30일부터 계산됨
 - ② 납세자가 법인인 경우에는 당해연도 말일로부터 120일이 지난 날
 - ③ 납세자가 법인인 경우, 신고서를 납부기일에 제출하지 못한 경우 신고서를 실제로 제출한 날로부터 30일 이후
 - ④ 납세자가 개인인 경우, 개인 납세자의 신고서를 제출한 날로부터 30일
 - ⑤ 초과납부가 발생한 날
- 환급가산금의 비율은 분기별 공시 비율에 따라 결정되는데, 전분기 법정 비율에 2%를 더하여 결정됨

〈표 Ⅲ-10〉 캐나다 법정 이율

(단위: %)

	1월	2월	3월	4월	5월	6월	7월	8월	9월	10월	11월	12월
2003	3	5	7	3	5	7	4	6	8	3	5	7
2004	3	5	7	3	5	7	2	4	6	3	5	7
2005	3	5	7	3	5	7	3	5	7	3	5	7
2006	3	5	7	4	6	8	4	6	8	5	7	9
2007	5	7	9	5	7	9	5	7	9	5	7	9
2008	4	6	8	4	6	8	3	5	7	3	5	7
2009	2	4	6	1	3	5	1	3	5	1	3	5
2010	1	3	5									

〈표 Ⅲ-11〉 캐나다의 환급가산금 제도

구분	내용
환급청구권	납세자가 납부할 금액보다 초과납부한 경우
국세환급금의 소멸시효	원칙적으로는 3년, 납세자가 국세청에 청구권을 행사한 시점을 기준으로 10년 이내에 과세된 환급금에 대하여 국세청에게 환급을 인정할 수 있는 재량권을 인정
환급가산금의 기산일	납세자가 세금을 납부한 날부터 계산됨
국세환급가산금 이율	분기별 공시 이율에 따라 결정되는데, 전분기 법정 이율에 2%를 더하여 결정됨
환급금 청구권자	초과납부한 납세자

IV. 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

가. 국제환급금 청구권자

주요국의 국제환급금 청구권자를 정리하면 <표 IV-1>와 같음

<표 IV-1> 주요국의 국제환급금 청구권자

국가	국제환급금 청구권자
한국	과오납한 납세자와 세법에 의하여 환급을 받을 납세자
일본	환급금의 경우 환급금의 계산기초가 된 국세의 납세의무자, 과오납금의 경우는 그 과오납부한 자
독일	세금이 부과된 조세의무자로, 조세의무자란 그를 상대로 조세납부가 고지되고 그의 부담으로 조세가 납부되는 납세의무자
미국	초과납부한 납세자
영국	초과납부한 납세자
캐나다	초과납부한 납세자

우리나라의 경우에는 과오납한 납세자와 세법에 의하여 환급받을 납세자가 국제환급금 청구권을 가지게 되는데, 연대납세의무자나 제2차 납세의무자 등 보충적 납세의무자가 세금을 납부한 후 환급사유가 발생하였다면 실제로 세금을 납부한 보충적 납세의무자에게 환급 청구권이 주어짐

일본, 독일은 원칙적으로 세금이 부과된 납세자가 청구권자임

- 미국의 경우 원칙적으로 초과납부한 납세자가 청구권을 가지게 되며, 납세자로부터 정당하게 권한을 수여받은 대리인이나 파산관재인, 후견인 등도 납세자를 위하여 환급신청을 할 수 있음

나. 국제환급금 환급사유

- 주요국의 국제환급금 환급사유는 <표 IV-2> 같음
- 대륙법계 국가인 한국과 일본, 독일의 경우 국제환급금을 과오납금과 환급세액으로 구분하고 있는 것이 특징인 데 비하여, 영미법계 국가인 미국, 영국, 캐나다에서는 과오납금과 환급세액을 구분하고 있지 않음
- 미국에서는 신고납부제도를 원칙으로 하기 때문에 이로 인하여 초과납부되는 경우들이 발생하고 있고, 우리나라의 환급세액이 발생하는 원인과 동일한 이유로 초과납부 금액이 발생하는 경우 등이 있음
- 영국이나 캐나다의 경우에는 초과납부에 대한 환급사유에 대하여 구체적으로 세분화하여 규정을 두고 있지 않고 단지 납세자가 납부할 금액보다 초과납부한 경우 환급을 청구할 수 있다고 규정하고 있음

〈표 IV-2〉 주요국의 국세환급금 환급사유

국가	국세환급금 환급사유
한국	① 과납금 - 초과납부금액은 신고·경정·결정 등 조세채무의 내용을 확정하는 행위가 무효는 아니지만 확정된 세액이 과다하기 때문에 불복에 의한 결정·판결이나 과세관청의 취소결정 등의 사유로 조세채무가 소멸한 경우 ② 오납금 - 무효인 신고·경정·결정 등에 기초하여 납부·징수된 조세, 확정된 세액을 초과하여 납부·징수된 조세 등과 같이 실체법적으로나 절차법적으로도 납부 또는 징수의 시점으로부터 이미 법률상의 원인을 흠결한 경우 ③ 환급세액 - 세법에 따른 적법한 절차에 의하여었으나 환급세액이 발생하는 경우로, 각 개별 세법이 규정한 요건들을 충족하는 경우에 발생함
일본	① 환급세액 : 각 세법의 규정에 따른 환급금경정 결정 ② 과오납금 - 부과결정 또는 납세의 고지에 따라 납부한 국세가 납부취소 또는 감액의 처분으로 초과납부된 경우 - 소득세의 예정납세액에 대하여 납부기한이 지난 후에 감액승인이 있거나, 등록기관의 인정처분에 의해 납부한 등록면허세에 대하여 그 인정처분의 취소가 있었던 경우에 소득세 또는 등록면허세의 초과납부 - 미리 납부한 국세가 경정청구에 근거한 감액 경정으로 과납된 경우 - 신고납부한 국세에 대하여 경정의 청구가 있기 전에 직권으로 감액경정이 있었던 경우에 그 과납금 - 자주납부된 원천징수에 의한 국세와 관련된 과오납금 - 자주납부와 관련된 자동차 중량세의 과오납금
독일	① 법적 근거 없는 납부 등에 대한 환급 - 조세, 조세환급금, 또는 부수적인 조세가 법적인 근거 없이 납부되거나 환급된 경우에는, 관련 조세를 납부한 사람은 납부하거나 환급받은 수취자로부터 환급받을 청구권을 가짐 ② 개별 세법에 규정된 납부 - 납부할 세액이 납부한 세액을 초과하는 경우에 환급액에 대해서는 소득세, 법인세 등의 개별 세법에서 환급규정을 둠
미국	① 신고납부를 하는 경우 초과납부되는 경우 - 계산상 오류, 시효 경과 후 세금을 납부한 경우, 사법적 결정에 의해 초과납부가 발생한 경우 ② 근로소득에 대한 원천징수의 경우 다른 과세연도에 결손이 생겨 소급공제를 하게 되는 경우 등
영국	납세자가 납부할 금액보다 초과납부한 경우
캐나다	납세자가 납부할 금액보다 초과납부한 경우

다. 국제환급가산금과 귀책사유 여부

□ 주요국의 귀책사유 여부에 따른 국제환급가산금 기산일의 영향은 <표 IV-3>과 같음

<표 IV-3> 주요국의 귀책사유 여부에 따른 국제환급가산금 기산일에 대한 영향

국가	과세권자 악의·선의	귀책사유
한국	과세권자의 악의·선의에 따라 기산일을 정하고 있지 않음	귀책사유 유무에 따른 기산일 기준을 두고 있지 않음
일본	악의일 경우 환급가산금 기산일을 납부일로 기산함	발생원인에 대한 귀책사유가 납세자 행위에 있는 경우 과세행정에 필요한 시간을 고려하여 일정한 기간의 경과한 후 국제환급가산금을 기산함
독일	불분명하지만, 과세권자의 악의에 따라 영향을 받는 것으로 보임	귀책사유가 기산일에 영향을 주는지가 불분명
미국	과세권자의 악의·선의에 따라 기산일을 정하고 있지 않음	귀책사유 유무에 따른 기산일 기준을 두고 있지 않음
영국	과세권자의 악의·선의에 따라 기산일을 정하고 있지 않음	귀책사유 유무에 따른 기산일 기준을 두고 있지 않음
캐나다	과세권자의 악의·선의에 따라 기산일을 정하고 있지 않음	귀책사유 유무에 따른 기산일 기준을 두고 있지 않음

□ 영미법계 국가인 미국, 영국, 캐나다에서는 귀책사유 또는 선의·악의 여부에 대하여 특별히 구분하지 않고 있으며, 환급가산금 기산일도 귀책사유 등과 관계없이 동일하게 규정하고 있는 것이 특징임

□ 일본의 경우, 환급가산금 기산일은 과세권자의 악의 여부와 납세자의 귀책 여부를 고려하여 조정됨

- 과세권자가 환급사유가 있음을 알지 못한 상태에서 징수한 경우, 정부는 선의로 인정받으므로 환급사유를 알기 전까지는 환급가산금이 기산되지 않음
 - 과오납금의 원인이 세무행정 측에 있으므로 세무행정 측의 악의가 있다고 보아 납부일부터 기산함

- 국세환급가산금은 과세주체의 귀책사유에 따라 기산일이 달라짐
 - 과오납의 발생원인에 대한 귀책사유가 정부에 있는 경우 : 납부일에 즉시 기산함
 - 과오납의 발생원인에 대한 귀책사유가 납세자 행위에 있는 경우 : 과세행정에 필요한 시간을 고려하여 일정한 기간의 경과한 후 국세환급가산금을 기산함

- 독일의 경우, 환급가산금(이자)의 기산일이 과세권자의 악의 여부와 납세자의 귀책 여부를 고려하여 조정되는지 불분명함
 - 독일의 경우, 정부의 선의·악의 여부에 따른 조세환급가산금(이자) 기산일은 한국, 일본처럼 분명하지 않음
 - 다만, ‘소송 등 사유’의 경우 일반적 사유와 달리 소송계속일(기소일)부터 조세환급가산금(이자)을 계산하는 것으로 볼 때, 과세권자가 소송 등에 의해 조세환급금을 지급해야 하는 경우에는 과세권자의 조세환급가산금(이자)의 부담을 가중하고 있음을 알 수 있음
 - 납세자의 귀책사유가 있는 경우, 국세환급가산금(이자)에 미치는 영향은 불분명함

라. 국세환급가산금 이자율

- 주요국의 국세환급가산금 이자율은 <표 IV-4>와 같음

<표 IV-4> 주요국의 국세환급가산금 이자율

국가	국세환급가산금 이자율
한국	기획재정부장관이 정하여 고시하는 이자율에 따르는데 2011년 현재 기준으로 3.7%임
일본	환급 또는 충당하는 금액에 환급 기산일의 익일부터 그 환급을 위한 지불결정일 또는 그 충당일까지의 일수에 따라 연 7.3%를 곱하여 계산
독일	환급금액에 월당 0.5%씩 곱하여 계산, 연 기준 6%
미국	연방 단기이자율에 개인은 3%, 법인은 2%를 가산하여 결정
영국	해당 기간에 따라 달라지며, 0~3.0% 사이에서 결정됨
캐나다	분기별 공시 이율에 따라 결정되는데 전분기 법정 이율에 2%를 더하여 결정됨

- 우리나라의 국세환급가산금에 대한 이자율은 국세기본법 시행규칙 제13조의 2에서 “기획재정부장관이 정하여 고시하는 이자율”에 따르도록 규정되어 있으며, 2011년 현재 3.7%임

- 일본의 경우, 환급가산금은 일일 2전으로 계산하여 7.3%가 계산됨⁹⁷⁾

- 미국 국세환급가산금에 대한 이자율은 연방 단기이자율에 개인의 경우에는 3%를 가산하고 법인의 경우에는 2%를 가산하여 결정되는데, 법인에 대해서는 과세기간 동안 초과납부액이 1만달러를 초과하는 경우에는 연방 단기이자율에 가산하는 이자율이 2%가 아니라 0.5%가 됨
 - 1998년 개정 전에는 환급가산금의 이자율보다 미납부세액에 대한 이자율이 1% 정도 더 높았으나, 환급가산금이나 미납부세액의 이자나 모두 자금 사용에 대한 대가인 이자 성격이 동일하다고 보고 1998년 개정 이후 이자율을 동일하게 한 것이 미국의 특징 중 하나임

- 영국의 경우에는 환급가산금의 이자율이 과소납부한 경우에 부과되는 이자율보다 낮은 이자율로 이자를 지급하고 있음

마. 국세환급금의 소멸시효

- 주요국의 국세환급금 소멸시효는 아래 <표 IV-5>와 같음

97) 김영순(2011) 앞의 논문, p. 103

〈표 IV-5〉 주요국의 국세환급금 소멸시효

국가	국세환급금 소멸시효
한국	납세자의 국세환급금과 국세환급가산금에 관한 권리를 행사할 수 있는 날로부터 5년
일본	환급청구권은 그 청구를 할 수 있는 날부터 5년을 경과한 때 시효로 소멸함
독일	조세채무관계에 의하여 발생하는 청구권은 5년의 소멸시효에 걸림
미국	납세자가 신고서를 제출한 날로부터 3년 또는 세금을 납부한 날로부터 2년 중 나중에 도래한 일자
영국	해당 과세연도에 따라 다르게 규정을 두고 있으며, 대략 4년에서 6년 사이에서 결정됨
캐나다	원칙적으로는 3년, 10년 전까지의 환급청구권을 인정할 수 있는 재량권이 국세청에 인정

- 한국, 일본, 독일은 5년의 소멸시효에 걸림
- 영국의 경우에는 과세연도 말일인 4월 5일을 기준으로 소멸시효가 기산되며, 해당 과세연도에 따라 소멸시효가 다르게 결정됨. 대략 4~6년의 소멸시효가 인정됨
- 캐나다에서는 원칙적으로 환급청구권의 소멸시효는 해당 과세연도 말일(12월 31일)로부터 3년까지이지만, 국세청의 환급청구권에 대한 재조정 재량권이 인정되고 있어서 실제로 납세자가 청구연도를 기준으로 10년 이내에만 과세되었던 사안의 경우에는 청구권이 인정될 수 있음

2. 시사점

- 국세환급금에 대하여는 우리나라를 비롯하여 일본, 독일, 미국 등에서도 부당이득 반환의 성격을 인정하는 것이 다수의 견해이며, 특히 일본에서는 수익자가 악의인 경우에 이자를 가산하는 부당이득의 일반 법리와 과오납금의 발생원인이 된 국세확정 원인에 대응하여 세부적으로 분류하고 있음

- 국세환급가산금의 법적 성격에 대해서는 국세환급금에 대한 법정 이자로 보는 견해들이 주요국에서 동일함

- 그러나 이자율에 있어서 우리나라에서는 미납세액에 대한 가산금 세율을 환급가산금에 대한 이율보다 높게 부과하고 있는 데 비하여, 미국은 미납세액에 대한 가산금 이율과 환급가산금 이율을 동일하게 적용하고 있고, 영국이나 독일 등의 국가에서는 미납세액에 대한 가산금 이율을 환급가산금 이율보다 높게 책정하고 있음
 - 미납세액에 대한 가산금 이율과 환급가산금 세이율을 어떻게 부과할 것인지에 대한 문제는 미납부가산세를 미납세액에 대한 이자로만 볼 것인지 징벌적인 요소를 함께 볼 것인지에 따라 정책적으로 판단해야 할 문제로 보여짐

- 주요국의 입법례 중 일본을 제외하고는 국가나 납세자의 귀책사유 여부에 따라 국세환급가산금에 대한 기산일을 다르게 규정하고 있는 국가는 없었음
 - 일본의 경우에는 국가에게 귀책사유가 있는 경우에는 과오납에 대한 세금 납부일의 다음 날부터 기산하고, 그 외의 과오납금에 대해서는 정부가 과오납 사실을 알게 되고 이를 환부하는 데 통상 필요한 기간이 경과한 날의 다음 날부터 국세환급가산금을 기산하고 있음

- 위와 같은 일본의 귀책사유 유형에 따라 환급가산금의 기산일을 다르게 산정하는 입법례를 참조하여 우리나라의 국세기본법 제52조 1호부터 7호까지의 내용을 적용해 본다면 아래와 같이 정리될 수 있을 것임
 - ① 국세기본법 제52조 제1호의 착오납부·이중납부된 경우는 납세자에게 책임이 있는 경우와 국가에 귀책사유가 있는 경우로 나눌 수 있으며, 납세자에게 책임이 있는 경우에는 납부일로부터 일정기간 후부터 환급가산금이 산정되어야 하며, 국가에 책임이 있는 경우에는 납부 또는 징수 시 환급금이 가산되는 것이 타당하다고 보여짐
 - ② 국세기본법 제52조 제1호의 납부 후 기초가 된 신고를 경정하거나 취소함으로써 인한 국세환급금의 경우에는 납세자가 애초에 과다하게 신고·납부한 경우가 대부분

분이고 납세자에게 귀책사유가 있는 경우가 많은 것임. 이 경우 납세자가 경정청구를 하여 국가가 이를 경정하는 경우에는 경정 시부터, 직권경정하여 환급하게 된 때에는 경정결정을 한 때로부터 국세환급가산금을 기산하는 것이 타당할 것으로 보임

- ③ 국세기본법 제52조 제1호의 납부 후 기초가 된 부과를 취소하는 경우에는 부과의 행위가 국가의 책임으로 행해졌기 때문에 국가의 귀책사유가 인정되어 납세자가 납부한 날을 기준으로 환급가산금이 기산되어야 할 것으로 보임
- ④ 국세기본법 제52조 제3호의 납부된 국세의 감면으로 인한 국세환급금의 경우, 감면에 대한 귀책사유를 구분하는 것이 쉽지 않기 때문에 감면 결정일을 기준으로 기산일을 결정하는 것이 합리적으로 보임
- ⑤ 국세기본법 제52조 제5호의 적법하게 납부된 후 법률의 개정으로 인한 국세환급의 경우에는 법률의 개정에 대한 귀책사유가 인정되기 어렵기 때문에 해당 법률의 시행일을 기준으로 기산해야 할 것으로 보임
- ⑥ 국세기본법 제52조 제7호의 경정청구에 의하여 원천징수의무자가 연말정산 또는 원천징수하여 납부한 세액을 원천징수의무자 또는 근로소득자 등에게 환급하는 경우에는 국가에 귀책사유가 있는 경우가 아니므로, 환급가산금의 기산일은 기존 규정인 납부기한으로부터 30일이 경과하는 때부터 기산하는 기준이 합리적으로 보여짐

□ 본 보고서에서 조사한 주요국 모두 환급가산금의 법적 성격을 법정 이자로 보고 있으나, 환급가산금의 기산일을 정하는 데에서는 국가마다 각기 다른 기준을 세우고 가산금을 계산하고 있음. 이러한 사실은 환급가산금의 기산일을 정하는 데에는 다양한 논리와 견해가 적용될 수 있음을 의미하는 것으로 보여짐

□ 국세환급가산금의 기산일에 대한 기준을 세우는 데에 가장 중요한 기준 중의 하나는 납세자와 국가 간의 공평성 확보이며, 이러한 공평성을 확보하기 위해서는 환급가산금을 기산하는 기준에 있어 보다 논리적이고 타당한 근거가 마련되어야 할 것으로 판단됨

참고문헌

- 국중호, 『주요국의 조세제도 - 일본편』, 한국조세연구원, 2009.
- 김유찬 · 이유향, 『주요국의 조세제도 - 독일편』, 한국조세연구원, 2009.
- 김영순, 「국세환급제도의 합리적 해석과 그 개선방안에 관한 연구」, 서울시립대학교 박사학위논문, 2011. 2.
- 이철송, 「국세환급가산금의 기산일」, 『조세법연구』 제2집, 한국세법학회, 1995.
- 한상국 · 구자은, 『주요국의 환급가산금제도』, 2007.12, 한국조세연구원
- International Business Publications, Germany tax guide, 2007.
- Camilla E. Watson, *Tax procedure and tax fraud in a nutshell*, Thomson west, 2004
- CCH, *British master tax guide*, 2009
- CCH, *Canadian master tax guide*, 2010
- [www. hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk)
- www.irs.gov
- www.cra-arc.gc.ca/menu-eng.html
- www.mof.go.jp
- www.nta.go.jp
- www.houko.com
- www.zoll.de
- www.steuerthek.de
- www.ibfd.org
- www.samili.com

세법연구 11-05

주요국의 국세환급가산금 제도

2011년 9월 23일 인쇄

2011년 9월 30일 발행

저 자 김진수 · 김태훈 · 김정아

발행인 조 원 등

발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판 및
인쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2011

ISBN 978-89-8191-548-3

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.