

가산세 면제요건으로서의 정당한 사유에 관한 연구

2021. 12.

| 최영준 · 이형민 · 김효림 |

가산세 면제요건으로서의 정당한 사유에 관한 연구

2021. 12.

| 최영준 · 이형민 · 김효림 |

연 구 진

연구책임자

최 영 준 초빙전문위원

공동연구원

이 형 민 특수전문직 3급

김 효 림 연구원

목 차

| | |
|------------------------------|----|
| I. 서론 | 7 |
| II. 우리나라의 가산세 제도 | 11 |
| 1. 개요 | 11 |
| 2. 신고 관련 불성실 가산세 | 12 |
| 가. 무신고가산세 | 12 |
| 나. 과소신고가산세 | 15 |
| 3. 납부 관련 불성실 가산세 | 18 |
| 가. 납부지연가산세 | 18 |
| 나. 원천징수 등 납부지연가산세 | 21 |
| 4. 가산세의 감면 및 면제에 관한 사항 | 22 |
| 가. 가산세의 감면 | 22 |
| 나. 가산세의 면제 | 25 |
| III. 주요국의 가산세 제도 | 31 |
| 1. 미국 | 31 |
| 가. 개요 | 31 |
| 나. 신고 관련 불성실 가산세 | 34 |
| 다. 납부 관련 불성실 가산세 | 41 |
| 라. 가산세 감면 및 면제에 관한 사항 | 43 |

| | |
|---------------------------------------|----|
| 2. 일본 | 55 |
| 가. 개요 | 55 |
| 나. 신고 관련 불성실 가산세 | 56 |
| 다. 납부 관련 불성실 가산세 | 58 |
| 라. 가산세 감면 및 면제에 관한 사항 | 61 |
| 3. 가산세 제도 국제 비교 | 68 |
| 가. 개요 | 68 |
| 나. 신고 관련 불성실 가산세 | 68 |
| 다. 납부 관련 불성실 가산세 | 72 |
| 라. 가산세 감면 및 면제에 관한 사항 | 74 |
| | |
| IV. 가산세 면제요건인 정당한 사유에 대한 일반적 고찰 | 82 |
| 1. 가산세의 의의 및 법적 성질 | 82 |
| 가. 가산세에 대한 일반사항 | 82 |
| 나. 가산세의 법적 성질 | 84 |
| 2. 가산세 감면의 이론적 근거 | 87 |
| 가. 개요 및 관련 규정 | 87 |
| 나. 가산세 부과 및 감면의 적용범위에 관한 헌법상 원칙 | 88 |
| 3. 정당한 사유에 의한 가산세 면제 | 91 |
| 가. 입법 과정 | 91 |
| 나. 정당한 사유의 의미 | 92 |
| | |
| V. 가산세 면제 여부에 관한 주요 심결례 및 판례 분석 | 94 |
| 1. 정당한 사유의 해석 일반론 | 94 |
| 가. 문제의 소재 | 94 |
| 나. 판례 등의 경향 | 99 |

| | |
|---|-----|
| 다. 고의·과실의 인정 여부 | 101 |
| 라. 신뢰보호 원칙과의 관계 | 104 |
| 2. 심급별 정당한 사유의 인정·불인정 비율 | 108 |
| 3. 주요 심결례 및 판례 | 111 |
| 가. 긍정 사례 | 111 |
| 나. 부정 사례 | 123 |
| 다. 기타 사례 | 133 |
| 라. 소결 | 136 |
| | |
| VI. 요약 및 결론 | 142 |
| 1. 정당한 사유 관련 구체적 입법 필요성에 대한 검토 | 142 |
| 2. 구체적 입법방안 제안 | 145 |
| 가. 고의·과실 기준의 법제화 | 145 |
| 나. 세법해석상 견해 대립에 관한 구체적 규정 확대 | 149 |
| 다. 정당한 사유에 의한 납부불성실가산세 감면 적용에 있어서의 감면범위 조정 | 151 |
| | |
| 참고문헌 | 154 |

표 목차

| | |
|--|-----|
| 〈표 II-1〉 신고 관련 불성실 가산세의 세율 | 17 |
| 〈표 II-2〉 납부불성실가산세와 가산금의 통합 및 납부지연가산세 구분 | 20 |
| 〈표 II-3〉 기한 후 신고 시 무신고가산세 감면율 | 23 |
| 〈표 II-4〉 수정신고 시 과소신고·초과환급신고가산세 감면율 | 24 |
| 〈표 II-5〉 정당한 사유로 본 사례 및 보지 않은 사례 | 27 |
| | |
| 〈표 III-1〉 미국의 가산세 종류별 정당한 사유 적용의 근거기준 및 적용범위 | 45 |
| 〈표 III-2〉 일본의 가산세 종류별 과세요건 및 세율 | 60 |
| 〈표 III-3〉 주요국의 신고 관련 불성실 가산세 비교 | 71 |
| 〈표 III-4〉 주요국의 납부 관련 불성실 가산세 비교 | 74 |
| 〈표 III-5〉 주요국의 가산세 감면 제도 비교 | 79 |
| 〈표 III-6〉 주요국의 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유 비교 | 81 |
| | |
| 〈표 V-1〉 주요 세목의 정당한 사유 관련 불복 현황 | 110 |

I. 서론

- 가산세 제도는 의무불이행에 대한 제재적인 기능과 납세자의 성실한 신고의무를 간접적으로 유도하는 기능을 동시에 지니고 있는 제도라 할 수 있음
 - 「국세기본법」 제2조 제4호에서는 가산세를 “세법에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액”이라고 정의함

- 가산세는 형식상 조세의 한 부분이지만, 실질적으로는 행정질서벌과 같은 일종의 행정상 제재로 보는 견해가 학설 및 판례상 다수설임¹⁾
 - 「국세기본법」 제47조 제2항 본문에서 “가산세는 해당 의무가 규정된 세법의 해당 국세의 세목(稅目)으로 한다”라는 규정을 두고 있어 형식상 가산세는 국세의 세목으로서 분류됨
 - 또한 세법상 가산세는 개별세법이 과세의 적정을 기하기 위하여 정한 의무의 이행을 확보할 목적으로 이들 의무를 해태하였을 때 그에 대하여 가하여지는 일종의 행정(질서)벌적인 성격을 가지는 제재로 보는 견해가 일반적임
 - 따라서 행정상의 제재 관점에서의 가산세는 행위자의 고의 또는 과실 및 책임 능력 등을 고려하지 아니하고 가산세 과세요건에 충족되는지 여부만을 판단하여 조세 부과절차에 따라 부과하게 됨

- 다만 납세자의 의무위반이 어쩔 수 없는 부득이한 사유로 인하여 발생한다면 이러한 경우에까지 가산세를 부과하는 것은 지나치게 가혹할 수 있으므로 「국세기본법」 제48조 제1항 및 제2항에서, 각종 부득이한 사유 발생 또는 성실한 신고·납부의 유도 목적의

1) 소순무·윤지현, 2016, p. 107 ; 광태훈, 2017, p. 4.

경우 가산세 감면 규정을 법제화하고 있음

- 100% 감면 사유로서 법정기한연장 사유, 정당한 사유 등을 규정하고 있고, 부분 감면 사유로서 일정 기한 내의 수정신고 및 기한 후 신고 등을 규정하고 있음

- 특히 「국세기본법」 제48조 제1항 제2호에서 규정한 정당한 사유에 대해, 그 구체적이고 정확한 정의 및 내용, 적용범위 등을 기술하고 있지는 않음
 - 과거부터 판례상으로 계속하여 정당한 사유에 의한 가산세 면제를 인정함에 따라 이와 관련하여 2006년 말 「국세기본법」에 가산세 면제의 법적 근거를 명시적으로 마련했다는 데에 의미가 있을 뿐임

- 즉, 정당한 사유에 해당하는 구체적인 항목들을 제시하고 있지 아니하는 등 불확정 개념으로만 규정하고 있어 그 해석 및 적용 등에 있어 상당한 어려움을 야기하고 있는 상황임
 - 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유에 해당하는지 여부는 상당수 조세쟁송 과정에서 예비적 쟁점 등으로 심리되고 있으며, 「국세기본법」 중 조세불복 사례가 제일 많은 부분임
 - 그러나 실무적으로 과세관청 및 법원 입장에서는 정당한 사유 인정에 대해 소극적인 태도를 취하고 있다고 보여짐
 - 또한 정당한 사유의 정의·범위·기준 등이 판례 등을 통해 축적되어 오면서, 비일관적이고 불명확한 측면이 누적되어 오고 있음

- 따라서 정당한 사유와 관련하여 납세자의 권리와 예측가능성을 높이고 납세비용을 절감시키며 세무행정의 신뢰도를 높일 수 있는 입법적 개선방안에 대해 논의할 필요가 있으며, 이를 위한 주요 논의사항은 다음과 같음
 - 헌법상 책임주의 실현 관점에서 정당한 사유 판단 시 형법이나 과태료에서 고려되는 ‘고의 또는 과실’ 기준의 도입 여부
 - 판례상 정당한 사유로 인정되어 오던 ‘세법해석상 의의(疑意)로 인한 견해대립이 있는

경우'와 관련된 구체적 예시 규정의 확대

- 2019년 2월 12일 「국세기본법 시행령」 제28조 제1항 제1호에서의 '과세관청의 세법해석에 관한 질의회신' 관련 규정은 이러한 예시의 한 유형이라 할 수 있음

- 가산세 종류에 따라 가산세 면제요건을 달리 해석 및 적용하여야 하는지 여부
 - 신고의무 미이행에 대하여 정당한 사유가 인정되어 신고불성실가산세가 면제되는 사안에서 동일한 사유로 납부불성실가산세까지 면제될 수 있는지가 논란이 되고 있음

□ 이와 같이 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유 관련 입법적 개선방안을 도출하기 위해 본고에서는 다음과 같은 사안을 중심으로 연구를 수행함

- 우리나라의 전반적 가산세 제도와 비교 대상으로서의 주요국(미국 및 일본)의 전반적 가산세 제도를 연구함
- 가산세의 법적 성격 및 가산세 감면의 근거, 정당한 사유의 의미 등에 대해 이론적으로 검토함
- 실제 정당한 사유의 해석 및 적용에 있어 논점을 파악하고 정당한 사유의 긍정 사례와 부정 사례를 체계적으로 정리하여 시사점을 도출함
 - 우리나라의 판례 등을 중심으로 분석하였고, 법원의 판결이 사회경제 환경 및 조세상의 환경을 반영한 세법해석의 결과물이라는 점에서 미국 및 일본이 우리나라와 처한 상황이 다르기 때문에 미국과 일본의 법원 판례를 신지는 않기로 함

□ 본 보고서는 먼저 II장 및 III장에서 우리나라와 미국 및 일본의 전반적인 가산세 제도를 살펴본 후, IV장에서 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유를 이론적으로 탐색하고 V장에서 정당한 사유에 실제 적용에 관한 판례 분석을 수행한 후, 마지막 VI장에서 결론을 내리는 것으로 구성함

- II장 및 III장에서는 우리나라, 미국, 일본의 신고 및 납부불성실가산세 제도와 관련 가산세 감면제도를 살펴본 후 국제 비교함
- IV장에서는 가산세의 법적 성질, 가산세 감면의 이론적 근거, 정당한 사유의 의미

등을 일반적 수준에서 고찰함

- V장에서는 정당한 사유가 실제 사례에 있어 어떻게 해석되고 있는지 주요 논점을 파악해 보고, 구체적인 판례 분석을 수행함
- VI장에서는 이상의 논의를 종합하여 요약, 입법적 개선방안에 관한 결론을 도출함

II. 우리나라의 가산세 제도

1. 개요

- 가산세란 법에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말함²⁾
 - 세법은 납세자에게 본래의 납세의무 외에도 과세권의 행사와 조세채권의 확보를 용이하게 하기 위한 각종 협력의무를 지우고 있는데, 가산세는 그러한 의무를 정당한 이유 없이 위반한 납세자에게 일종의 행정상 제재로서 기능함³⁾⁴⁾
 - 세법상 규정된 협력의무로는 장부의 비치기장, 과세표준과 세액의 신고, 세액의 납부, 지급명세서·세금계산서 및 계산서의 제출, 원천징수액의 징수와 납부 등 작위 또는 급부를 내용으로 하는 의무들이 있음

- 가산세는 해당 의무가 규정된 세법의 해당 국세의 세목으로 하며 본세에 대한 부가·부대세의 성격을 가짐⁵⁾
 - 다만 해당 국세를 감면하는 경우 가산세는 그 감면대상에 포함시키지 않음⁶⁾
 - 대법원도 징수절차의 편의상 당해 세법이 정하는 국세의 세목으로 하여 그 세법에 의하여 산출한 본세의 세액에 가산하여 함께 징수하는 것일 뿐, 세법이 정하는 바에 의하여 성립 확정되는 국세와 본질적으로 그 성질이 다른 것이므로 가산세 부과처분은

2) 「국세기본법」, 제2조 제4호; 소순무·윤지현, 2018, p. 99.

3) 대법원 2004두2356, 2005. 9. 30.; 대법원 2010두12347 전원합의체 판결

4) 김완석·정지선, 2020, p. 549.

5) 「국세기본법」, 제2조 제4호; 소순무·윤지현, 2018, p. 99.

6) 「국세기본법 집행기준」 47-0-1, ③

본세의 부과처분과 별개의 과세처분이라 판시함⁷⁾

- 처분의 적법 여부도 별개로 판단되며 쟁송절차에 있어서도 본세에 대하여 불복하였다고 해도 따로 가산세에 대한 불복을 제기하지 아니한 이상 쟁송절차에서 그 위법을 주장할 수 없음⁸⁾
- 우리나라의 세법상 가산세는 「국세기본법」에서 통일하여 규정하되 개별세법상 고유하게 적용되는 가산세는 각 세법에서 별도 규정함
 - 기존에는 개별세법에서 가산세를 각각 규정하였으나, 2007년 「국세기본법」 개정을 통해 통일적으로 규정하기 시작함
 - 「국세기본법」상 규정하는 가산세로는 신고·납부 불성실 관련 가산세가 있으며, 본 연구에서도 신고와 납부 관련 가산세만을 다루기로 함
 - 개별세법상 고유하게 적용되는 가산세로는 세목별 증빙 불비 가산세 등이 있음

2. 신고 관련 불성실 가산세

가. 무신고가산세

1) 일반 무신고가산세

- 납세의무자가 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 않는 경우 무신고가산세를 부과함⁹⁾

7) 대법원 2004두2356, 2005. 9. 30.

8) 이러한 점에서 가산세는 본세와 독자성을 띠고 본세에 부종한다고 할 수 없음(소순무·윤지현(2018), p. 99)

9) 「국세기본법」 제47조의2

- 납세의무자가 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 않는 경우 '무신고납부세액'의 20%에 해당하는 금액을 가산세로 부과
 - 가산세 부과 대상 국세로는 소득세, 법인세, 상속세와 증여세, 부가가치세, 개별소비세, 교통·에너지·환경세, 주세, 증권거래세 등이 있음
 - 과세표준 신고는 예정신고와 중간신고를 포함하며, 기한 후 신고를 한 경우에도 무신고가산세는 납부해야 함¹⁰⁾
 - 무신고납부세액은 세법에 따른 가산세와 세법에 따라 가산하여 납부하여야 할 이자 상당 가산액이 있는 경우 그 금액은 제외하고 산정함
- 「소득세법」상 복식부기의무자 또는 법인인 경우 위 무신고납부세액의 20%와 수입 금액의 0.07%에 해당하는 금액 중 큰 금액을 가산세로 부과함
- 또한 「부가가치세법」에 따른 사업자가 예정·확정신고 및 간이과세자 신고를 하지 않은 경우에는 무신고납부세액의 20% 가산세에 영세율 과세표준의 0.5%만큼 가산세를 추가로 부과함

2) 부정 무신고가산세

- 부정행위로 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 않은 경우 무신고가산세율을 40%(역외거래에서의 부정행위인 경우 60%)로 증과세함
- 여기서 부정행위란 「국세기본법」 제26조의2 제2항 제2호에서 규정하는 대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의 부정한 행위를 의미함
 - 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항에서는 부정행위의 유형을 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 각호의 어느 하나에 해당하는 행위로 규정하고 있음¹¹⁾
 - 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장

10) 다만 법정신고기한 이후 기한 후 신고까지의 기간에 따라 가산세율을 차등 적용함

11) 다만 「조세범 처벌법」 제3조의 해석론이 「국세기본법」상의 부정행위를 판단함에 있어서 동일하게 적용되어야 하는지에 대하여는 확실상 대립이 있음(삼일인포마인, 「국세기본법 조문별해설- 제47조의 2 【무신고가산세】의 해설」, https://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain_tax.asp?code=10-20:47.2-2&jo=47.2&sw=%EB%AC%B4%EC%8B%A0%EA%B3%A0%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true#content_body, 검색일자: 2021. 1. 24.

- 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취
 - 장부와 기록의 파기
 - 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐
 - 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작
 - 「조세특례제한법」 제5조의2 제1호에 따른 전사적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작
 - 그 밖에 위계(僞計)에 의한 행위 또는 부정한 행위
- 2014년 12월 「국세기본법」 개정 시 국제거래에서 발생한 부정행위로 인한 무신고 가산세율을 현행 40%에서 60%로 상향 조정하였음¹²⁾
- 역외탈세의 경우 국내탈세에 비하여 과세정보의 획득과 적발이 어려워 탈세의 가능성이 높으므로 역외거래에 대한 성실신고를 유도하기 위하여 무신고·과소신고 가산세율을 모두 인상함¹³⁾

3) 무신고가산세의 적용배제

- 「국세기본법」 무신고가산세 규정에서는 일정 경우 동 가산세의 적용을 배제함¹⁴⁾
- 교육세(금융·보험업자가 아닌 자의 신고), 농어촌특별세 및 종합부동산세에 대한 경우
 - 해당 과세기간(1년)의 공급대가 4,800만원 미만인 간이과세자로 부가가치세 납부 의무가 면제되는 경우

12) 삼일인포마인, 「국세기본법 편자주」, https://www.samili.com/tax/Jomun.asp?seqnum=83&code=10-1;47.2&bcode=10-1&searchword=%EB%AC%B4%EC%8B%A0%EA%B3%A0%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true#jo_84, 검색일자: 2021. 1. 24.

13) 삼일인포마인, 「국세기본법 일부개정법률안(대안)」, https://www.samili.com/tax/explain_ipub.asp?seqno=75139&searchword=%EB%B6%80%EC%A0%95%5E%EA%B3%BC%EC%86%8C%EC%8B%A0%EA%B3%A0%5E%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true, 검색일자: 2021. 1. 25.

14) 삼일인포마인, 「국세기본법 조문별해설- 제47조의 3 【무신고가산세】의 해설」, https://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain_tax.asp?code=10-20;47.2-3-1&jo=47.2&sw=%EA%B0%84%EC%9D%B4%EA%B3%BC%EC%84%B8%EC%9E%90%5E%EB%AC%B4%EC%8B%A0%EA%B3%A0%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true#content_body, 검색일자: 2022. 3. 30.

- 「부가가치세법」에 따라 대손 관련 매입세액을 공제받은 납세자가 대손세액 상당액을 대손이 확정된 날이 속하는 과세기간의 매입세액에서 차감하여 신고하지 않음에 따라 관할 세무서장이 경정하는 경우
- 또한 세법상 다른 가산세와의 중복 적용을 배제하는 규정도 마련하고 있음¹⁵⁾
 - 과소신고·초과환급신고가산세가 부과되는 부분에 대하여는 확정신고 관련 무신고 가산세를 부과하지 않음
 - 「소득세법」이나 「법인세법」상 무기장가산세나 기장 불성실가산세가 동시에 적용되는 경우 그중 큰 가산세만 적용함

나. 과소신고가산세¹⁶⁾

1) (일반) 과소신고·초과환급신고가산세¹⁷⁾

- 납세의무자가 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하였으나, 과세표준 또는 납부세액을 신고하여야 할 금액보다 적게 신고하거나 환급세액을 신고하여야 할 금액보다 많이 신고한 경우 부과함¹⁸⁾
- 납세의무자가 과소신고 또는 초과환급신고한 경우 과소신고납부세액(초과환급신고세액)의 10%에 해당하는 과소신고가산세를 부과함
 - 과세표준 신고는 예정신고와 중간신고를 포함하며, 「교육세법」 제9조에 따른 신고 중 금융·보험업자가 아닌 자의 신고와 「농어촌특별세법」 및 「종합부동산세법」에 따른 신고는 제외함

15) Ibid.

16) 「국세기본법」 제47조의3

17) 삼일인포마인, 「국세기본법 조문별해설- 제47조의 2 【과소신고·초과환급신고가산세】의 해설」, https://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain_tax.asp?code=10-20:47.3-0&jo=47.3&sw=%EA%B3%BC%EC%86%8C%EC%8B%A0%EA%B3%A0%5E%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true#content_body

18) 「국세기본법」 제47조의3 제1항 제2호

- 「부가가치세법」에 따른 사업자가 예정·확정신고 등¹⁹⁾을 하였으나 영세율과세표준을 과소신고하거나 신고하지 않은 경우 과소신고세액 또는 무신고 영세율과세표준의 0.5%에 해당하는 가산세를 추가 부과함
- 과소신고·초과환급가산세는 「부가가치세법」에 따른 사업자가 아닌 자가 환급세액을 신고한 경우에도 적용한 경우에도 적용함

2) (부정) 과소신고·초과환급신고가산세

- 부정행위로 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 과소신고(또는 초과신고)한 경우 과소신고가산세를 부과함²⁰⁾
 - 부정과소신고납부세액등의 40%(역외거래에서 발생한 부정행위인 경우 60%)에 상당하는 금액과 과소신고납부세액등에서 부정행위로 인한 과소신고납부세액등을 뺀 금액의 10%에 상당하는 금액의 합으로 함
 - 단 부정행위로 과소신고한 자가 복식부기의무자 또는 법인인 경우 과소신고가산세를 두 가지 금액의 합으로 함
 - 과소신고납부세액등의 40%(역외거래의 경우 60%) 금액과 부정행위로 과소신고된 과세표준관련 수입금액의 0.14%에 상당한 금액 중 큰 금액
 - 과소신고납부세액등에서 부정행위로 인한 과소신고납부세액등을 뺀 금액의 10%에 상당하는 금액

3) 과소신고·초과환급신고가산세의 적용배제

- 일정 경우 과소신고·초과환급신고가산세의 적용을 배제하는데, 우선 위 무신고가산세의 적용배제 규정을 준용하고 그 외 아래의 추가적인 경우를 들 수 있음²¹⁾

19) 예정·확정신고 및 예정부과규정에 따른 신고, 간이과세자의 부가가치세 신고를 의미함

20) 「국세기본법」 제47조의3 제1항 제1호

21) 삼일인포마인, 「국세기본법 조문별해설- 제47조의 3 【과소신고·초과환급신고가산세】의 해설」, https://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain_tax.asp?code=10-20:47.2-3-1&jo=47.2&sw=%

- 법에 정한 특정한 사유²²⁾로 상속세·증여세 과세표준을 과소신고한 경우
- 법인세 결정·경정으로 수혜법인의 세후영업이익이 감소함에 따라 일감몰아주기 증여의제이익이 감소하여 양도 주식 등의 취득가액이 감소된 경우

〈표 II-1〉 신고 관련 불성실 가산세의 세율

| 구분 | | 가산세액 |
|-------------|------------------|--|
| 무신고 가산세 | 일반 무신고 | MAX(①, ②) ① 무신고납부세액 × 20% ② 수입금액 × 0.07% |
| | 부정 무신고 | MAX(①, ②) ① 무신고납부세액 × 40%(역외거래 60%) ② 수입금액 × 0.14% |
| 과소신고 가산세 | (일반) 과소신고·초과환급신고 | 과소신고납부세액등 × 10% |
| | (부정) 과소신고·초과환급신고 | ① + ② ① MAX{부정과소신고납부세액 × 40% (역외거래 60%), 부정과소신고수입금액 × 0.14%} ¹⁾ ② (과소신고납부세액 - 부정과소신고 납부세액) × 10% |

주: 1) 원칙적으로는 부정신고납부세액의 40%(역외거래의 경우 60%)만을 적용하며, 부정행위로 과소 신고한 자가 복식부기의무자 또는 법인인 경우에만 둘 중 큰 금액을 적용함

자료: 국세청, 「가산세」, <https://www.nts.go.kr/nts/cm/cntnts/cntntsView.do?mi=2373&cntntsId=7747>, 검색일자: 2021 . 1. 25.

EA%B0%84%EC%9D%B4%EA%B3%BC%EC%84%B8%EC%9E%90%5E%EB%AC%B4%EC%8B%A0%EA%B3%A0%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true#content_body, 검색일자: 2022. 3. 30.

22) 「국세기본법」 제47조의3 제4항에서 다음과 같이 사유를 규정함
 - 신고 당시 소유권에 대한 소송 등의 사유로 상속재산 또는 증여재산으로 확정되지 않았던 경우
 - 「상속세 및 증여세법」 제18조부터 제23조까지, 제23조의2, 제24조, 제53조 및 제54조에 따른 공제의 적용에 착오가 있었던 경우
 - 「상속세 및 증여세법」 제60조 제2항·제3항 및 제66조에 따라 평가한 가액으로 과세표준을 결정한 경우
 - 「법인세법」 제66조에 따라 법인세 과세표준 및 세액의 결정·경정으로 「상속세 및 증여세법」 제45조의3부터 제45조의5까지의 규정에 따른 증여의제이익이 변경되는 경우(부정행위로 인하여 법인세의 과세표준 및 세액을 결정·경정하는 경우는 제외)

3. 납부 관련 불성실 가산세

가. 납부지연가산세²³⁾

- 납세의무자가 세법에 따른 납부기한까지 국세를 납부하지 않거나 납부해야 할 세액보다 적게 납부하거나 환급받아야 할 세액보다 초과환급받은 경우에는 납부지연가산세를 납부할 세액에 가산하거나 환급받을 세액에서 공제함
- 대상 국세는 인지세를 제외한 모든 국세를 의미하며 중간예납·예정신고납부·중간 신고납부 대상도 포함됨²⁴⁾
 - 「부가가치세법」에 따른 사업자가 아닌 자가 부가가치세액을 환급받은 경우에도 적용함
- 납부지연가산세액은 아래 금액의 합으로 함²⁵⁾
 - 납부하지 않은 세액 또는 과소납부분 세액(초과환급의 경우 초과환급받은 세액) × 경과일수 × 0.022%
 - 납부하지 않은 세액 또는 과소납부분 세액 등은 소득세 및 법인세에 가산하여 납부하여야 할 이자상당가산액을 포함하여 산정함
 - 경과일수는 법정납부기한의 다음 날(초과환급의 경우 환급받은 다음 날)부터 납부일까지의 기간을 의미하며 납부고지일부터 납부고지서에 따른 납부기한까지의 기간은 제외하되 5년을 초과할 수 없음²⁶⁾
 - 일 0.022%(연 8.03%)는 2022년 「국세기본법 시행령」 개정을 통하여 2022년 2월 15일 이후 납세의무 성립분부터 적용하기 시작함²⁷⁾

23) 「국세기본법」 제47조의4 및 「국세기본법 집행기준」 47의4-0-1

24) 인지세는 「인지세법」 제8조 제1항에 따라 인지세를 납부하지 않거나 과소납부한 경우 해당 미납부분 세액의 3배를 납부할 세액에 가산하거나 환급받을 세액에서 공제함

25) 「국세기본법」 제47조의4

26) 5년을 초과하는 경우 5년으로 함

27) 개정 전 규정에서는 일 0.025%를 적용하였음

- 법정납부기한까지 납부하여야 할 세액(이자상당가산액 포함) 중 납부고지서상 납부 기한까지 납부하지 않은 세액 또는 과소납부분 세액 × 3%
 - 단 위 부분은 국세를 납부고지서에 따른 납부기한까지 완납하지 아니한 경우에 한정하여 합산함

- 납부지연가산세는 행정상 제재의 일원화 차원에서 2020년 1월부터 종전 규정에 따른 「국세기본법」상 납부불성실가산세와 「국세징수법」상 지연이자 성격의 가산금을 통합한 것임²⁸⁾
 - 현행 납부지연가산세는 한 가지 세목이지만 기존 납부불성실가산세와 가산금이 통합된 것이므로 체납에 대한 제재 성격의 가산세와 지연이자 성격의 가산세로 성격을 나누어 볼 수 있음
 - 개정 전 2019년 12월 31일까지 성립분에 대하여는 가산금을 산정할 때 체납 후 월별 0.75%²⁹⁾를 적용하였지만, 2020년 이후 납세의무 성립분부터는 납부지연가산세로 일별 0.025%(2022년 2월 15일부터는 0.022%)를 적용함³⁰⁾
 - 납부지연가산세 적용기간은 최대 5년으로 하며, 이를 초과하는 경우 해당 기간을 5년으로 하는 것은 기존 가산금 제도와 동일함

- 체납된 국세의 납부고지서별·세목별 세액이 150만원 미만인 경우 납부지연가산세를 부과하지 않음
 - 기존 규정에 의하면 납세고지서별·세목별 세액이 100만원 미만인 경우 납세고지서에 따른 납부기한의 다음 날부터 납부지연가산세를 적용하지 않았으나, 2021년 12월

28) 삼일인포마인, 「2020년부터 이렇게 달라집니다 - 조세·금융·재정 (2/2)」, https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=32308&gubun=%EC%9D%B4%EC%8A%88%EC%B2%B4%ED%81%AC&searchword=%EB%82%A9%EB%B6%80%EB%B6%88%EC%84%B1%EC%8B%A4%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8%5E%EA%B0%80%EC%82%B0%EA%B8%88&srchFlag=true, 검색일자: 2021. 2. 10.

29) 2019년 1월 1일 이후 가산하는 분부터 적용되었으며, 이전에는 월 1.2%의 세율을 적용하였음

30) 개정 전 「국세징수법」 제21조에 따르면, 체납된 국세를 납부하지 않았을 때에는 3%의 가산금에 증가산금의 형태로 고지서상 납부기한이 지난 날부터 월 0.75%에 해당하는 금액을 추가 부과하였음

개정에 따라 2022년부터 위 규정을 적용하기로 함³¹⁾

〈표 II-2〉 납부불성실가산세와 가산금의 통합 및 납부지연가산세 구분

| 구분 | 2019년 이전 납세의무 성립분 | 2020년 이후 ¹⁾ 납세의무 성립분 |
|------------------|-----------------------|---|
| 납부고지서상 납부기한 내 | 납부불성실가산세(일 0.025%) | 납부지연가산세(일 0.022% ²⁾) |
| 납부고지서상 납부기한 후 | 가산금(체납 시 3%, 월 0.75%) | 납부지연가산세 (체납 시 3%, 일 0.022% ²⁾) |

주: 1) 2020년 이후부터 납세의무가 성립한 국세가 체납되는 경우에 적용함. 즉 예를 들어 2020년 이후 부가가치세를 납부기한 내에 납부하지 못한 경우, 2019년 2기 이전 과세기간분은 가산금이 적용되며, 2020년 1기 이후 과세기간분은 납부지연가산세가 적용됨
2) 2022년 개정 「국세기본법 시행령」 시행일인 2022년 2월 15일 이후 납세의무 성립분부터 일 0.022%를 적용함

자료: 국세청 납세자권익24, 「'20년 납부지연가산세 시행 안내」, https://www.nts.go.kr/taxpayer_advocate/na/ntt/selectNttInfo.do?nttSn=1291588&mi=11485 수정, 검색일자: 2021. 1. 25.

- 「국세기본법」은 납부지연가산세 부과에 있어 중복적용을 배제하는 사항에 대하여 명시하고 있음³²⁾
- 원천징수 등 납부지연가산세³³⁾가 부과되는 경우 납부지연가산세를 중복적용하지 않음
 - 중간예납, 예정신고납부 및 중간신고납부와 관련하여 납부지연가산세가 부과되는 부분에 대해서는 확정신고납부와 관련한 납부지연가산세를 부과하지 않음
 - 국세(소득세, 법인세 및 부가가치세만 해당)를 과세기간을 잘못 적용하여 신고납부한 경우, 납부지연가산세를 적용할 때 실제 신고납부한 날에 실제 신고납부 금액의 범위에서 당초 신고납부했어야 할 과세기간에 대한 국세를 자진납부한 것으로 봄

31) 2022. 1. 1. 전에 납부고지서별·세목별 세액이 100만원 이상 150만원 미만인 국세를 체납하여 그 미납기간에 대하여 납세의무가 성립한 납부지연가산세의 부과에 관하여는 법 제47조의4 제8항의 개정 규정에도 불구하고 종전의 규정에 따름(「국세기본법」 부칙(2021. 12. 21.) 제7조)

32) 「국세기본법」, 제47조의4 제4항~제6항

33) 아래 '나. 원천징수 등 납부지연가산세'절에서 설명할 예정임

- 법으로 정하는 일정 경우에는 법정납부기한의 다음 날부터 납부고지일까지의 기간에 한정하여 납부지연가산세를 부과하지 않음³⁴⁾
 - 「부가가치세법」에 따른 사업자가 동법상 납부기한까지 어느 사업장에 대한 부가가치세를 다른 사업장에 대한 부가가치세에 더하여 신고·납부한 경우
 - 「부가가치세법」에 따른 대손 관련 매입세액을 공제받은 납세자가 대손세액 상당액을 대손이 확정된 날이 속하는 과세기간의 매입세액에서 차감하여 신고하지 않아 관할 세무서장이 경정하는 경우
 - 법인세 과세표준 및 세액의 결정·경정으로 특수관계법인과 의 거래를 통한 증여의제이익이 변경되는 경우 또는 양도주식 등의 취득가액이 감소되는 경우
 - 단 부정행위로 인하여 법인세의 과세표준 및 세액을 결정·경정하는 경우는 제외함
 - 상속·증여세를 법정신고기한 내에 신고·납부한 이후 평가심의위원회를 통해 상속·증여재산을 평가하여 과세표준과 세액을 결정·경정하는 경우

나. 원천징수 등 납부지연가산세

- 국세를 징수하여 납부할 의무를 지는 자가 징수하여야 할 세액을 법정납부기한까지 납부하지 않거나 과소납부한 경우 원천징수 등 납부지연가산세를 부과함³⁵⁾
 - 납부지연가산세액은 아래 금액의 합으로 하며 이는 일반 납부지연가산세액 산정방식과 같음을 알 수 있음
 - ① 납부하지 않은 세액 또는 과소납부분 세액 × 3%
 - ② 납부하지 않은 세액 또는 과소납부분 세액 × 법정납부기한의 다음 날부터 납부일까지의 기간(납부고지일부터 납부고지서에 따른 납부기한까지의 기간은 제외) × 일 0.022%³⁶⁾

34) 「국세기본법」 제47조의4 제3항; 삼일인포마인, 「「국세기본법」 제47조의4 편자주」, <https://www.samili.com/tax/Jomun.asp?seqnum=84&code=10-1;47.3&bcode=10-1&searchword=%EB%B6%80%EC%A0%95%5E%EA%B3%BC%EC%86%8C%EC%8B%A0%EA%B3%A0%5E%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true#middle>, 검색일자: 2022. 1. 27.

35) 「국세기본법」, 제47조의5

36) 「국세기본법 시행령」 제27조의4

- 단 위 가산세액은 납부하지 않은 세액 또는 과소납부분 세액의 50%(위 ①의 금액과 ②의 금액 중 법정납부기한의 다음 날부터 납부고지일까지의 기간에 해당하는 금액을 합한 금액은 10%)에 상당하는 금액을 한도로 함
 - 이는 일반 납부지연가산세가 산정기간에 한도를 두는 것과 차이를 보임

4. 가산세의 감면 및 면제에 관한 사항

가. 가산세의 감면

1) 기한 후 신고·납부에 의한 감면

- 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출하지 않은 자가 당초 과세표준신고서의 법정신고기한이 지난 후 기한 후 신고를 한 경우에는 기한 후 신고까지의 기간에 따라 무신고가산세액을 차등적으로 감면함³⁷⁾
- 단 과세표준과 세액을 결정할 것을 미리 알고 기한후과세표준신고서를 제출한 경우는 감면을 배제함
 - 결정할 것을 미리 알고 제출한 경우라 함은 해당 국세에 관하여 세무공무원이 조사에 착수한 것을 알고 기한후과세표준신고서를 제출한 경우를 말함³⁸⁾
- 2014년 「국세기본법」 개정 시 납세자의 성실신고를 유도하기 위하여 기한 후 신고서의 제출과 동시에 세액을 납부하지 아니하고 신고서만 제출한 경우에도 무신고가산세를 감면받을 수 있도록 가산세 감면 혜택을 확대함³⁹⁾

37) 「국세기본법」 제48조 제2항 제2호

38) 「국세기본법 시행령」 제29조

39) 삼일인포마인, 「「국세기본법」 제45조의3 제2항 편자주」, <https://www.samili.com/tax/Jomun.asp?seqnum=84&code=10-1:47.3&bcode=10-1&searchword=%EB%B6%80%EC%A0%95%5E%EA%B3%BC%EC%86%8C%EC%8B%A0%EA%B3%A0%5E%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true#middle>, 검색일자: 2022. 1. 15.

- 무신고가산세 감면율은 법정신고기한이 지난 후 기한 후 신고까지의 기간에 따라 차등적으로 적용함⁴⁰⁾
 - 기한 후 신고까지 1개월 이내부터 6개월 이내까지의 기간을 세 구간으로 구분하여 최소 20%, 최대 50%만큼 가산세를 감면함

〈표 II-3〉 기한 후 신고 시 무신고가산세 감면율

| 법정신고기한이 지난 후 기한 후 신고까지의 기간 | 가산세 감면율 |
|----------------------------|---------|
| 1개월 이내 | 50% |
| 1개월 초과 3개월 이내 | 30% |
| 3개월 초과 6개월 이내 | 20% |

자료: 「국세기본법」 제48조 제2항 제2호

2) 수정신고에 의한 감면

- 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자가 당초 과세표준신고서의 법정신고기한이 지난 후 수정신고⁴¹⁾하는 경우에는 수정신고까지의 기간에 따라 과소신고·초과환급 신고가산세액을 차등적으로 감면함⁴²⁾
 - 단 과세표준과 세액을 경정할 것을 미리 알고 과세표준수정신고서를 제출한 경우는 제외함
 - 경정할 것을 미리 알고 제출한 경우라 함은 해당 국세에 관하여 세무공무원이 조사에 착수한 것을 알고 또는 해당 국세에 관하여 관할 세무서장으로부터 과세자료 해명

40) 2010년 12월 법 개정 시 신고의 기회를 일실한 자에 대해 신고의 기회를 넓히기 위해 기한 후 신고의 가산세 감면기간을 연장(1개월 이내 50% 감면 → 1개월 이내 50%, 1개월 초과 6개월 이내 20% 감면)하였고, 2019년 12월 법 개정에서 납세자의 자발적 조기 시정을 유도하고 가산세 부담을 경감하기 위하여 기한 후 신고에 따른 무신고가산세의 감면구간을 세분화하고 감면비율을 인상(1개월 초과 3개월 이내 : 20% → 30%)하였음(삼일인포마인, 「국세기본법」 제48조 제2항 제2호 편자주, <https://www.samili.com/tax/Jomun.asp?seqnum=84&code=10-1;47.3&bcode=10-1&searchword=%EB%B6%80%EC%A0%95%5E%EA%B3%BC%EC%86%8C%EC%8B%A0%EA%B3%A0%5E%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true#middle>, 검색일자: 2022. 1. 26.)

41) 「국세기본법」 제45조

42) 「국세기본법」 제48조 제2항 제1호

통지를 받고 과세표준수정신고서를 제출한 경우를 말함⁴³⁾

- 2014년 12월 「국세기본법」 개정 시 성실신고 유도를 위해 과세표준수정신고서 제출과 동시에 세액을 납부하지 않은 경우에도 적법한 신고로 인정하여 과소신고·초과환급 신고가산세⁴⁴⁾ 감면을 종전과 동일하게 적용받도록 함⁴⁵⁾
- 과소신고·초과환급신고가산세 감면율은 법정신고기한이 지난 후 수정신고일까지의 기간에 따라 차등적으로 적용함⁴⁶⁾
 - 수정신고까지 1개월 이내부터 최대 2년 이내까지의 기간을 여섯 구간으로 구분하여 최소 10%, 최대 90%만큼 가산세를 감면함

〈표 II-4〉 수정신고 시 과소신고·초과환급신고가산세 감면율

| 법정신고기한이 지난 후 수정신고까지의 기간 | 가산세 감면율 |
|-------------------------|---------|
| 1개월 이내 | 90% |
| 1개월 초과 3개월 이내 | 75% |
| 3개월 초과 6개월 이내 | 50% |
| 6개월 초과 1년 이내 | 30% |
| 1년 초과 1년 6개월 이내 | 20% |
| 1년 6개월 초과 2년 이내 | 10% |

자료: 「국세기본법」 제48조 제2항 제1호

43) 「국세기본법 시행령」 제29조

44) 영세율과세표준 신고불성실분 포함

45) 삼일인포마인, https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=36568&gubun=EC%9D%B8%ED%8F%ACInside&searchword=%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true, 검색일자: 2022. 1. 4.

46) 2019년 12월 「국세기본법」 개정 시 납세자의 자발적 조기 시정을 유도하고 가산세 부담을 경감하기 위하여 기한 후 신고에 따른 무신고가산세의 감면구간을 세분화하고 감면비율을 인상하였음(종전에는 수정신고 기간을 세 구간으로 구분하여 6개월 이내에 수정신고한 경우 감면율 50%, 6개월 초과 1년 이내에 수정신고한 경우 20%, 1년 초과 2년 이내에 수정신고한 경우 10%를 적용하였음)(삼일인포마인, 「국세기본법」 제48조 제2항 제1호 편자주, <https://www.samili.com/tax/Jomun.asp?seqnum=84&code=10-1;47.3&bcode=10-1&searchword=%EB%B6%80%EC%A0%95%5E%EA%B3%BC%EC%86%8C%EC%8B%A0%EA%B3%A0%5E%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true#middle>, 검색일자: 2021. 1. 26.

3) 기타의 경우 감면

- 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 해당 가산세액의 50%를 감면함⁴⁷⁾
 - 과세전적부심사 결정·통지기간에 그 결과를 통지하지 않은 경우
 - 결정·통지가 지연됨으로써 해당 기간에 부과되는 납부지연가산세만 해당함
 - 세법에 따른 제출, 신고, 가입, 등록, 개설(이하 '제출등'이라 함)의 기한이 지난 후 1개월 이내에 해당 세법에 따른 제출등의 의무를 이행하는 경우
 - 제출등의 의무위반에 대하여 세법에 따라 부과되는 가산세만 해당함
 - 세법에 따른 예정신고기한 및 중간신고기한까지 예정신고 및 중간신고를 하였으나 과소신고하거나 초과신고한 경우로서 확정신고기한까지 과세표준을 수정하여 신고한 경우
 - 해당 기간에 부과되는 과소신고·초과환급가산세만 해당하며, 과세표준과 세액을 경정할 것을 미리 알고 과세표준신고를 하는 경우는 제외함
 - 세법에 따른 예정신고기한 및 중간신고기한까지 예정신고 및 중간신고를 하지 아니하였으나 확정신고기한까지 과세표준신고를 한 경우
 - 해당 기간에 부과되는 무신고가산세만 해당하며, 과세표준과 세액을 경정할 것을 미리 알고 과세표준신고를 하는 경우는 제외함

나. 가산세의 면제

- 「국세기본법」 또는 개별세법에 따라 가산세를 부과하는 경우 그 부과의 원인이 되는 사유가 「국세기본법」상의 기한연장 사유에 해당하거나 의무 불이행에 대한 정당한 사유가 있는 때 등의 경우에는 해당 가산세를 부과하지 않음

47) 「국세기본법」 제48조 제3항

1) 기한연장 사유

□ 가산세 부과와 원인이 되는 사유가 「국세기본법」 제6조에 따른 기한연장 사유에 해당하는 경우 부과가 면제됨⁴⁸⁾

○ (기한연장 사유) 천재지변이나 그 밖에 대통령령으로 정하는 사유로 세법에서 규정하는 신고, 신청, 청구, 그 밖에 서류의 제출, 통지, 납부를 정해진 기한까지 할 수 없다고 인정하는 경우나 납세자가 기한연장을 신청한 경우 그 기한을 연장할 수 있음

- 「국세기본법 시행령」 제2조에서는 대통령령으로 정하는 기한연장 사유로 다음 7가지를 명시하고 있음

- 납세자가 화재, 전화(戰禍), 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우
- 납세자 또는 그 동거가족이 질병이나 중상해로 6개월 이상의 치료가 필요하거나 사망하여 상중(喪中)인 경우
- 정전, 프로그램의 오류나 그 밖의 부득이한 사유로 한국은행(그 대리점을 포함) 및 체신관서의 정보통신망의 정상적인 가동이 불가능한 경우
- 금융회사 등(한국은행 국고대리점 및 국고수납대리점인 금융회사 등만 해당) 또는 체신관서의 휴무나 그 밖의 부득이한 사유로 정상적인 세금납부가 곤란하다고 국세청장이 인정하는 경우
- 권한 있는 기관에 장부나 서류가 압수 또는 영치된 경우
- 납세자의 장부 작성을 대행하는 세무사(등록 세무법인을 포함) 또는 같은 법 제20조의2에 따른 공인회계사(등록 회계법인을 포함)가 화재, 전화, 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우
- 그 밖에 위 첫 번째, 두 번째, 다섯 번째 사항에 준하는 사유가 있는 경우

2) 정당한 사유

□ 우리나라는 2006년 말 「국세기본법」 개정을 통하여 납세의무자가 의무를 불이행하는데

48) 「국세기본법」 제6조 제1항; 「국세기본법 시행령」 제2조 제1항 각호; 소순무·윤지현, 2018, p. 105.

정당한 사유가 있는 경우 가산세를 면제한다는 규정을 도입함⁴⁹⁾

- 납세의무자의 과세관청의 해석에 따라 또는 세무공무원의 세무지도에 따라 충실히 세무이행을 했음에도 가산세 부담을 지우는 것은 불공평하다는 문제점을 개선하기 위한 목적으로 위 규정을 신설함
- ‘정당한 사유가 있는 경우’란 납세자가 그 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 이를 정당화할 수 있는 사정이 있거나, 그 의무이행을 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 할 만한 사정이 있는 때를 말함⁵⁰⁾
 - ‘납세자가 그 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었다고 할 수 있는 때’란, 납세의무자의 단순한 법률의 부지나 오해의 범위를 넘어 세법해석상 의의(疑意)로 인한 견해의 대립이 있는 등의 경우를 의미함

□ 「국세기본법 집행기준」에서는 판례와 해석사례에서 나타난 정당한 사유 관련 몇 가지 예시들을 모아 제시하고 있음⁵¹⁾

〈표 II-5〉 정당한 사유로 본 사례 및 보지 않은 사례

| 정당한 사유로 본 사례 | 정당한 사유로 보지 않은 사례 |
|---|---|
| ① 법률의 오해나 부지를 넘어 세법해석상의 의의(疑意)가 있는 경우 | ① 법령의 부지·착오 |
| ② 행위 당시에는 적법한 의무이행이었으나 사정 변경으로 인하여 소급적으로 부적법한 것이 되어 외관상 의무이행이 없었던 것처럼 된 경우(대법원 86누460, 1987. 10. 28.) | ② 세무공무원의 잘못된 설명을 믿고 그 신고 납부의무를 이행하지 아니하였다 하더라도 그것이 관계법령에 어긋나는 것임이 명백한 경우 |
| ③ 국세청 질의회신을 근거로 양도세 예정신고하였고 과세관청이 이를 받아들이는 결정을 하였으나 감사원 지적사항으로 감면세액을 추정하는 경우 | ③ 과세관청이 기재누락을 시정할 수 있었다 하더라도 납세자측의 과실로 근로소득원천징수영수증에 소득자의 주소나 주민등록번호를 기재할 의무를 제대로 이행하지 못한 경우 |

49) 「국세기본법」 제48조 제1항 제2호; 정유석, 2014, p. 42.

50) 「국세기본법 집행기준」 48-0-1

51) 「국세기본법 집행기준(2020)」 48-0-2

〈표 II-5〉의 계속

| 정당한 사유로 본 사례 | 정당한 사유로 보지 않은 사례 |
|---|--|
| ④ 의무이행이 수용, 도시계획이나 법률규정 때문에 불가능한 경우 | ④ 쟁송 중이어서 납세의무의 이행을 기대할 수 없거나 회사정리절차개시 단계에 있었던 경우 |
| ⑤ 거래상대방이 위장사업자라는 사실을 몰랐고 이에 대해 과실이 없는 선의의 거래당사자가 위장사업자로부터 교부받은 세금계산서에 의해 소정기간 내에 부가가치세 예정신고 및 확정신고를 한 경우(대법원 89누2134, 1989. 10. 24.) | ⑤ 징수유예사유가 발생하였다는 사정이 있거나 납부기간 경과 전에 징수유예신청을 한 경우라도 과세관청이 납부기한 경과 전에 징수유예결정을 하지 않은 경우 |
| ⑥ 납세의무자가 과세표준확정신고를 하는데 있어 필요한 장부와 증빙서류가 수사기관이나 과세관청에 압수 또는 영치되어 있는 관계로 의무이행을 하지 못한 경우(대법원 85누229, 1987. 2. 24.) | ⑥ 납세자가 형사범으로 수감되어 세법상 의무이행을 법정신고기한까지 못한 경우(대법원 90구2705, 1990. 10. 23.) |
| ⑦ 당초 관할세무서가 정당하게 경정·고지하여 납세자가 납부한 종합소득세액을 관할 지방국세청이 고충민원처리로 시정의결하여 납세자에게 환급하였다가 감사원의 시정요구에 의하여 다시 고지한 경우(조세정책과-945, 2009. 9. 22.) | ⑦ 할증평가 없이 산정한 매매가격으로 주식을 양도하였다고 할지라도, 주식의 양도거래와 관련하여 신고·납부하여야 할 양도소득세를 과소신고하게 된 것은 행정청의 공적인 견해 표명에 해당되지 않는 국세종합상담센터의 구두답변 및 예규를 원고 스스로에게 적용되는 것이라고 잘못 해석되므로 가산세 부과는 정당함(서울고등법원 2010누3758, 2010. 7. 8.) |
| ⑧ 상속세 신고가 납세의무자들이 아닌 유언집행자들에 의하여 행해졌고, 유언집행을 위하여 필요한 범위 내에서는 유언집행자의 상속재산에 대한 관리처분권이 상속인의 그것보다 우선할 뿐만 아니라 위 상속세 신고 당시 상속재산의 일부를 장학기금으로 출연하라는 망인의 유언이 효력이 미확정인 상태에 있었던 경우 (대법원 2004두930, 2005. 11. 25.) | ⑧ 세무사로부터 게임장 과표 산정 시 상품권 액면가액을 공제한다는 말을 들었고 다른 게임장들도 그렇게 신고하는 것이 일반적이었고, 과세관청도 명확한 입장표명을 하지 않았다는 사유만으로는 신고·납세의무의 해태를 탓할 수 없는 정당한 사유로 볼 수 없음(대법원 2009두3538, 2009. 4. 23.) |

〈표 II-5〉의 계속

| 정당한 사유로 본 사례 | 정당한 사유로 보지 않은 사례 |
|---|--|
| <p>⑨ 납세자가 법정신고기한까지 상속·증여재산의 「상속세 및 증여세법」 제60조 제1항에 따른 시가를 확인하기 어려워 같은 법 제60조 제3항에 따라 기준시가로 상속세·증여세를 정상 신고함에 있어 세법상 정해진 주의의무를 다한 것으로 볼 수 있고, 이후 과세관청이 같은 법 시행령 제49조 제1항에 따라 평가심의위원회의 심의를 거쳐 감정가액을 시가로 산정하여 「국세기본법」 제47조의4에 따른 납부지연가산세를 부과하는 경우 「국세기본법」 제48조 제1항 제2호에 따른 가산세 감면을 적용할 수 있는 것임(조세법령운용과-154, 2020. 1. 30.)</p> | <p>⑨ 자기 나름의 해석에 의하여 경품으로 제공한 상품권의 가액을 부가가치세 과세표준에서 공제된다고 판단한 것은 단순한 법령의 부지내지는 오해에 불과하여 정당한 사유에 해당 안 됨(대법원 2009두3873, 2009. 4. 23.)</p> |

자료: 「국세기본법 집행기준(2020)」 48-0-2, pp. 75~76.

3) 그 밖에 대통령령으로 정하는 경우⁵²⁾

- 위 기한연장 사유 및 정당한 사유와 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우도 가산세 감면 사유로 인정될 수 있음⁵³⁾
 - 과세관청의 세법해석에 관한 질의·회신 등에 따라 신고·납부하였으나, 이후 다른 과세처분을 하는 경우
 - 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률에 따른 수용 또는 사용, 국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 따른 도시·군계획 또는 그 밖의 법령 등으로 인해 세법상 의무를 이행할 수 없게 된 경우

52) 「국세기본법」 제48조 제1항 제3호; 「국세기본법 시행령」 제28조 제1항; 동 규정은 가산세 면제의 '정당한 사유'에 대한 예시적 규정으로서, 이는 종래의 대법원 판례를 「국세기본법」에 법제화하여 2007. 1. 1. 부터 시행하고 있는 것이 덧붙여, 납세자의 예측가능성을 제고할 수 있도록 가산세 면제 사유의 구체적 내용에 대해 2019. 2. 12. 신설한 것임(출처: 삼일인포마인, 가산세의 부과와 감면, https://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=36568&gubun=%EC%9D%B8%ED%8F%ACInside&searchword=%EA%B0%80%EC%82%B0%EC%84%B8&srchFlag=true, 검색일자: 2021. 1. 4.)

53) 「국세기본법」 제48조 제1항 제3호; 「국세기본법 시행령」 제28조 제1항

- 실손의료보험금⁵⁴⁾을 의료비에서 제외하는 경우 중 아래의 특정 경우
 - 의료비를 지출한 과세기간과 해당 보험금을 지급받은 과세기간이 달라 보험금을 지급받은 후 의료비를 지출한 과세기간에 대한 소득세를 수정신고하는 경우로서, 보험금을 지급받은 과세기간에 대한 종합소득 과세표준확정신고 기한까지 수정신고하는 경우

54) 「소득세법 시행령」 제118조의5 제1항

Ⅲ. 주요국의 가산세 제도

1. 미국⁵⁵⁾

가. 개요

- 미국의 가산세는 민사상 제재로서 ‘Civil penalty’로 표기되며 「내국세법(Internal Revenue Code; IRC)」에 규정되어 있음
 - IRC에서의 ‘Subtitle F- Procedure and Administration’은 우리나라의 가산세에 해당하는 Civil penalty와 이자세(Interest)에 대해서 규정하고 있음
 - 미국 가산세의 본질은 민사적이기 때문에 형사적 제재인 ‘벌금(fine)’과는 구별됨⁵⁶⁾

- 미국은 1989년 국세청(Internal Revenue Service; IRS) 내에 테스크포스(TF)를 조직하여 가산세 제도에 대한 전반적인 검토를 시행하고 이를 바탕으로 가산세 제도를 전면 개정할 바 있음⁵⁷⁾
 - 1955년 14개에 불과하던 가산세 규정이 1988년에는 150개까지 증가함⁵⁸⁾
 - 당시에는 자발적 준수의 장려를 위한 기본적 사항에 대해서만 가산세를 적용하였으나, 이후 정보제공, 평가오류 등 납세자의 특정 행위를 징벌하기 위한 목적으로 그 범위를 넓혀 가며 가산세 제도가 매우 복잡해짐

55) 최인혁·홍성희·김효림, 2021, pp. 29~48 부분을 참조하여 재작성하였으며, 2022년 1월 기준으로 업데이트함

56) 정지선·정재현, 2013, p. 3.

57) Jeremiah Coder, 2012, pp. 155-159.

58) GAO, 1989, p. 2.

- 의회는 IRS TF의 검토내용을 바탕으로 ‘Improved Penalty Administration and Compliance Tax Act(IMPACT)’를 제정하여 가산세 제도를 단순하고 합리적인 방향으로 전면 개편함
 - 대표적인 예로 여러 개의 조항으로 나누어져 중첩 적용되던 ‘정확성 관련 가산세(accuracy-related penalty on underpayment)’를 하나의 조항(단일 가산세율)으로 일원화하였으며 정확성 관련 가산세에 대해 ‘정당한 사유’의 고려조항을 삽입함⁵⁹⁾

- TF는 가산세는 오로지 자발적 준수를 장려하기 위한 목적으로 존재하여야 한다는 대원칙을 정립하였으며 이는 현재에 이르기까지 동일하게 준수되어야 하는 개념으로 인식되고 있음⁶⁰⁾⁶¹⁾
- 소득세는 신고납부제도를 기반으로 하고 있기 때문에 가산세를 자발적 준수의 장려목적으로만 사용할 때 효과적이고 정확하며 덜 침해적임
 - 조세수입의 증대, 비준수행위의 처벌, 준수프로그램의 운영에 따라 발생한 정부의 손실보전 등 부수적인 목적은 고려되지 않아야 함

- 또한 TF는 건전한 가산세 제도의 핵심요소로 공정성, 효과성, 이해가능성 및 집행의 용이성을 선정함⁶²⁾
- (공정성) 가산세는 수평적 평등이 이루어져야 함
 - 납세자들이 가산세 제도에 일관성이 결여되어 있다 느끼면 조세체계에 대한 신뢰도가 무너짐
 - 적절한 가산세 제도는 납세자의 과실정도와 그로 인해 조세체계에 발생한 손해를 반영하는 비례성을 구비하여야 함
- (효과성) 가산세는 불공평을 유발시키지 않고 비준수를 억제하는 데 효과적이어야 함

59) Jeremiah Coder, 2012, p. 169.

60) Jeremiah Coder, 2012, p. 156.

61) IRS, IRM 20.1.1.2. Purpose of penalties.

62) Jeremiah Coder, 2012, pp. 156~158.

- 효과성은 위반을 억제하는 수준에서 발생하는 비용을 부과할 때 달성되며, 납세자가 비준수를 발견할 경우 시정조치를 취하도록 독려하여야 함
 - 비준수의 기간 또는 정도에 비례한 ‘점진적 가산세 체계’는 효과성을 고려한 가산세 제도의 대표적 사례임
 - (이해가능성) 납세자가 가산세가 요구하는 행동수준을 이해할 수 있어야 함
 - 평균적인 납세자들이 이해할 수 있는 적절한 행동기준이 제시되어야 함
 - (집행의 용이성) 재량권을 포함하여 과세관청이 제재를 가할 수 있는 충분한 수단이 허용되어야 함
 - 행동기준의 구체성: 가이드라인이 모호한 경우 새로운 상황 등에 대한 과세관청의 대응이 유연해지는 장점이 있으나 납세자에게 어려움을 주게 되는 반면, 가이드라인이 지나치게 세세한 경우에는 집행상의 장애가 됨
 - 과도한 가산세: 가산세 금액이 지나치게 높은 경우에는 납세자가 이를 피하기 위한 조세전략을 수립하거나 과세관청이 가산세의 부과를 주저하게 됨
- 미국은 2016년 기준으로 IRC에 170개 이상의 가산세 규정을 두고 있음⁶³⁾
- 이에 대해 심도 있는 고찰 없이 가산세가 신설되고 있으며 정당한 사유를 고려하지 않는 가산세가 증가하여 납세자의 자발적 준수를 독려하기 보다는 오류의 징벌에 주안점을 두는 문제가 있다고 지적됨⁶⁴⁾
- 한편 미국에서 가산세가 부과되는 경우는 다음의 6가지 경우로 대별할 수 있음⁶⁵⁾
- ① 납세신고를 하지 않는 경우
 - ② 납세신고를 부정확하게 하는 경우
 - ③ 세액을 미납하는 경우
 - ④ 사기(fraud)행위를 저지르는 경우
 - 세액을 과소신고·납부하는 행위에 적용되는 증가산세임

63) IRSAC, 2016, p. 10.

64) Jeremiah Coder, 2012, pp. 159~160.

65) 한상국·구자은·황진영, 2006, p. 10.

- ⑤ 예정세액(estimated tax)을 과소신고하는 경우
- ⑥ 과세정보를 불성실하게 보고하는 경우

□ 이하에서는 신고 및 납부 불성실과 관련된 가산세(상기 가산세 중 ①부터 ④까지)를 살펴보고 가산세가 감면 내지 면제되는 상황에 대하여 정리함

나. 신고 관련 불성실 가산세

- 미국에서 신고 관련 불성실 가산세로는 무신고가산세와 정확성 관련 가산세, 사기 관련 증가산세가 있음
 - 미국에서는 우리나라와 달리 법정신고기한 이후의 자발적 신고, 즉 ‘기한후신고’ 개념이 없으므로 법정신고기한 내의 무신고 및 그 이후의 지연신고에 대하여 무신고 가산세가 적용됨
 - 정확성 관련 가산세는 성격상 우리나라의 과소신고가산세와 유사하지만 최초 과소신고에 대한 수정신고 개념이 없어서, 정확성 관련 가산세는 대부분 세무조사나 조세소송의 결과에 대해 부과됨⁶⁶⁾
 - 사기 관련 증가산세는 무신고가산세가 적용된 경우에도 중복하여 적용될 수 있으나, 정확성 관련 가산세가 적용된 경우에는 적용 배제됨

1) 무신고가산세(penalty on failure to file tax return)⁶⁷⁾

- 신고납세방식(self-assessment)을 취하고 있는 소득세 등에 있어서 법정기한 내 세액을 신고하지 않는 경우 무신고가산세가 부과됨
 - 법정신고기한이 지난 후 자진신고 하더라도 무신고가산세를 피할 수 없음

66) 정유석, 2009, p. 7.

67) IRC sec. 6651(a)(1)

- 일반적으로 무신고가산세는 미신고세액에 대해 월 5%씩 부과되며, 최대한도는 미신고세액의 25%임⁶⁸⁾
 - 법정신고기한 이후 1개월 단위로 최대 5개월 시점까지 미신고세액의 5%씩을 무신고가산세로 부과함
 - 미신고세액이란 납세의무세액에서 원천징수세액과 기납부세액 및 세액공제액을 차감한 순세액을 말함⁶⁹⁾

- 만일 신고기한 이후 60일 이내에도 신고하지 않은 경우에는 매월 5%씩 계산되는 가산세액과 210달러(최소가산세액(minimum penalty)) 중 큰 금액을 가산세로 함⁷⁰⁾
 - 단 미신고세액이 최소가산세액보다 적은 경우에는 미신고세액을 최소가산세액으로 봄
 - 최소가산세액은 435달러 내에서 인플레이션을 반영하여 매년 조정되며 2022년 1분기 기준으로 210달러임

- 다만 무신고가산세 적용에 있어서 납부의무를 동시에 미이행한 경우에는 무신고가산세와 미납부가산세의 합이 월 5%를 초과하지 않도록 신고지연가산세율을 월 4.5%로 하향 조정함⁷¹⁾
 - 미납부가산세⁷²⁾는 매월 법정납부기한 후 0.5%씩 부과됨
 - 따라서 무신고는 미납부를 동반하는 경우가 일반적이므로 무신고가산세 월 4.5%, 미납부가산세 월 0.5%가 적용되며, 이때 무신고가산세 한도는 22.5%가 됨⁷³⁾
 - 최소가산세액이 적용되는 경우에는 미납부가산세의 적용에 따른 무신고가산세율을 조정하지 않음

68) IRC sec. 6651(a)(1)
 69) IRC sec. 6651(b)(1)
 70) IRC sec. 6651(a)(3)
 71) IRC sec. 6651(c)(1)
 72) 자세한 내용은 후술함
 73) Treas. Reg. §301.6651-1(f)

- 만일 법정기한 내 무신고가 사기행위에 의한 경우 무신고가산세액은 매월 15%, 납부하여야 할 세액의 75%를 한도로 부과됨⁷⁴⁾
 - 사기에는 의도적인 무신고나 조세회피목적으로 이루어진 행위 등이 해당될 수 있으며, 구체적으로는 후술할 사기 관련 증가산세와 유사한 기준에 의해 판단됨⁷⁵⁾
 - 사기에 의하여 소득세를 무신고·지연신고하는 경우 사기에 의한 무신고가산세와 사기 관련 증가산세가 동시에 부과될 수 있음⁷⁶⁾
 - 이와 같은 경우 최대 미신고세액의 총 150%(75% + 75%)에 해당하는 가산세액이 부과될 수 있음

2) 정확성 관련 가산세⁷⁷⁾

- 다음 9가지 사유 등으로 인하여 세액을 과소하게 신고하는 경우 미달신고세액의 20% (또는 40%)에 상당하는 정확성 관련 가산세가 부과됨⁷⁸⁾
 - 태만(negligence) 또는 무시(disregard)에 의한 법령 미준수
 - 중대한 소득세액의 누락
 - 중대한 가치평가 오류
 - 중대한 연금채무 과대계상
 - 중대한 유산세 또는 증여세 목적의 재산 과소평가
 - 경제적 실질(economic substance)을 결여한 거래로 판정이 되어 조세혜택이 불허된 경우
 - 국외금융자산의 미공개
 - 상속 시 유산가액에 대한 비일관적 평가

74) IRC sec. 6651(f)

75) IRM(Internal Revenue Manual) 20.1.2.3.7.5. Fraudulent Failure to File—IRC sec. 6651(f) (미국 국세청, https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-002r, 검색일자: 2022. 1. 4.)

76) Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/2747014184>, 검색일자: 2022. 1. 17.

77) IRC sec. 6662

78) IRC sec. 6662(b)(1) ~ 6662(b)(9)

- 자선기부금(Qualified Charitable Contributions)의 과대계상
- 40%의 정확성 관련 가산세가 적용되는 경우는 다음 사안에 한정되며⁷⁹⁾, 이 외에는 20%가 적용됨
 - 중대한 가치평가 오류에 있어 신고된 평가액이 최종 결정가액의 200% 이상인 경우
 - 경제적 실질을 결여한 거래로서 세무신고 시 적절히 공개되지 않은 경우
 - 미공개된 국외금융자산이 있는 경우
- 정확성 관련 가산세는 무신고 시, 사기 관련 증가산세가 적용되는 경우에는 부과되지 않음⁸⁰⁾
 - 정확성 관련 가산세는 납세자의 세무신고를 전제로 함
 - 사기 등의 행위로 인하여 사기 관련 증가산세가 적용되는 경우에는 정확성 관련 가산세는 중복하여 적용하지 않음
- 이하에서는 정확성 관련 가산세가 부과되는 구체적 사유에 대해 살펴봄
- (태만 및 무시) ‘태만’이란 법령 준수의 합리적 시도(reasonable attempt)의 실패를 의미하며, ‘무시’란 부주의(carelessness), 무모함(recklessness), 고의성(Intentionality)을 의미하는 개념임⁸¹⁾
 - 정보보고자료(information return)에서 확인되는 소득의 누락, 사실이라고 보기에 는 지나치게 좋은 것으로 보이는 사항의 정확성에 대한 합리적 의구심 결여 등이 있는 경우 태만 및 무시가 있는 것으로 봄⁸²⁾

79) IRC sec. 6662(h)~6662(j)

80) IRC section 6662(b), sec. 6664(b)

81) IRC sec. 6662(c)

82) Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/2747021352>, 검색일자: 2022. 1. 18.

- (중대한 소득세액의 누락) 과세연도별로 올바르게 신고하여야 할 세액의 10% 또는 5천달러 중 큰 금액보다 미달세액이 큰 경우를 의미함⁸³⁾
 - 다만 S법인이나 인적지주회사를 제외한 법인의 경우에는 미달세액이 신고해야 할 세액의 10% 또는 1만달러 중 큰 금액과 1천만달러 중 적은 금액을 초과하는 경우에 중대한 소득세액이 누락된 것으로 봄

- (중대한 가치평가의 오류) 납세자가 자산을 과소 또는 과대하게 평가함으로 인해 세액을 미달하여 신고하게 된 경우를 의미함⁸⁴⁾
 - 다음의 경우에 중대한 가치평가의 오류가 발생한 것으로 봄
 - 자산을 최종 평가가액 대비 150% 이상 과대평가한 경우
 - IRC sec. 482에 의한 특수관계인 간의 자산 및 용역의 가격이 최종 평가가액의 200% 이상 또는 50% 미만인 경우
 - 과세연도별로 IRC sec. 482에 의한 이전가격 순조정액이 5백만달러와 납세자의 총수입(gross receipts)의 10% 중 적은 금액을 초과하는 경우
 - 다만, 과세연도별로 중대한 가치평가의 오류로 인한 미달세액이 5천달러(S법인이나 인적지주회사를 제외한 법인은 1만달러)를 초과하지 않는 경우에는 가산세를 부과하지 않음

- (중대한 연금채무 과대계상) 납세자가 연금채무를 정상가치의 200% 이상 과대계상해 세액을 미달신고한 경우를 의미함⁸⁵⁾
 - 다만, 과세연도별로 중대한 연금채무 과대계상으로 인한 과소세액이 1천달러를 초과하지 않는 경우에는 가산세를 부과하지 않음

- (경제적 실질을 결여한 거래) 경제적 실질을 결여하여 조세혜택의 신청이 부인된 거래로 납부세액을 과소신고한 경우를 의미함⁸⁶⁾

83) IRC sec. 6662(d)

84) IRC sec. 6662(e)

85) IRC sec. 6662(f)

86) IRC sec. 6662(i)

- 미국은 단순히 조세혜택만을 얻기 위한 거래는 인정되지 않으며 경제적 실질이 있는 거래인 경우에만 세무상 거래로 인정함⁸⁷⁾
 - 해당 거래로 인해 납세자의 경제적 포지션에 의미 있는 변화가 발생하고 목적성 테스트를 통과하는 경우에 한하여 경제적 실재성이 있는 것으로 봄
 - 경제적 실질이 없는 거래로 발생한 조세혜택으로 인하여 세액이 과소신고된 경우로서 해당 거래에 영향을 미치는 관련 사실을 공개하지 않은 경우에는 40%의 정확성 관련 가산세를 적용함
- (국외금융자산의 미공개) 관련 법령에 의해 보고되어야 하는 국외금융자산을 미공개함에 따라 과소신고된 세액에 대해서 관련 미달세액의 40%에 상당하는 정확성 관련 가산세를 부과함⁸⁸⁾
- 2010년부터 관련 법령에 의해 보고되어야 할 국외금융자산⁸⁹⁾을 미공개하는 경우 미공개 국외금융자산으로부터 발생하는 배당, 이자, 양도차익으로 인한 과소신고분에 대해 동 가산세를 적용함
- 한편, 보고대상 거래(reportable transactions)와 관련된 과소신고에 대해서는 앞서 설명한 규정과는 별도의 규정에 의해 20%(미공개 시 30%)의 ‘보고대상 거래에 대한 정확성 관련 가산세’를 부과함⁹⁰⁾
- 미국은 조세회피혐의거래 등록 제도를 운영하고 있으며 보고대상 거래에 대해 세무신고 시 국세청에 보고하도록 하고 있음⁹¹⁾
 - 사기 관련 증가산세 또는 정확성 관련 가산세 중 증가산세가 적용되는 부분에 대해서는 보고대상 거래에 대한 정확성 관련 가산세를 부과하지 않음⁹²⁾

87) Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/2747024424>, 검색일자: 2022. 1. 19.

88) IRC sec. 6662(j)

89) IRC sec. 6038, sec. 6038(B), sec. 6038(D), sec. 6046A, sec. 6048에 의해서 관련 자료가 보고되어야 하는 금융자산을 의미함

90) IRC sec. 6662A

91) IRC sec. 6707A

- 보고대상 거래에 대한 정확성 관련 가산세는 적절한 세무처리에 의한 경우의 과세표준과 납세자가 신고한 과세표준의 차액에 대해 최고 소득세율을 적용하여 계산된 금액에 대해 20%의 가산세율을 적용하여 산정함
 - 단 보고대상 거래가 적절하게 공개되지 않은 경우에는 가산세율을 30%로 함

3) 사기 관련 증가산세⁹³⁾

- 사기로 인하여 납부세액을 과소신고하는 경우에는 미달세액의 75%에 상당하는 증가산세가 부과됨
 - 납세자가 최초 법정신고기한 내 사기로 소득세를 신고하였다면 추후 올바르게 수정 신고를 하였다 하더라도 사기행위가 치유되지 않으며, 관련 가산세는 최초 신고된 세액에 의하여 산정됨⁹⁴⁾
- IRC에서는 증가산세 적용대상인 ‘사기(fraud)’의 정의에 대하여 별도로 언급하고 있지 않으나 일반적으로 ‘의도적인 탈세행위(intent to evade tax)’를 의미하는 것으로 보임⁹⁵⁾
 - 납세자의 탈세의도는 입증하기가 어렵기 때문에, 사기 여부는 사실관계에 비추어 판단되며 일반적으로 다음의 사항이 고려됨
 - 기만(deception), 중요한 사실의 허위진술, 허위 또는 변경된 문서, 회피(예를 들어 주의환기, 생략 등), 음모
 - 사기로 간주되는 일반적 사항은 다음과 같음
 - 특정 항목의 누락 등과 관련된 소득의 과소계상, 이중장부, 장부의 허위계상, 기록의

92) IRM 20.1.5.17.3 (12-13-2016) Coordination With Other Penalties(미국 국세청, https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-005, 검색일자: 2022. 1. 18.)

93) IRC sec. 6663

94) Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/2747027496>, 검색일자: 2022. 1. 19.

95) Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/2747029032>, 검색일자: 2022. 1. 19.

파괴, 수년간 과세소득을 과소신고하는 지속적 행태, 자산은닉, 불법행위 또는 불법행위의 은폐시도, 사건조사 중 허위진술 등

- 만일 과세관청이 미달세액 중 일부가 사기에 기인한 것으로 주장한다면 납세자가 해당 미달세액이 사기에 기인하지 않았음을 입증하지 못할 경우, 전체 미달세액에 대해 사기 관련 증가산세가 적용될 수 있음⁹⁶⁾
- 한편 배우자와 합산신고(joint returns)하는 경우 신고한 미달세액이 배우자의 사기 행위에 기인하지 않았다면 배우자에게는 사기행위에 대한 증가산세는 부과되지 않음⁹⁷⁾

다. 납부 관련 불성실 가산세

- 미국에서 납부 관련 불성실 가산세로는 크게 미납부가산세와 이자세로 구분할 수 있음

1) 미납부가산세(penalty on failure to pay tax)⁹⁸⁾

- 납세자가 법정기한 내 세액을 납부하지 않은 경우에는 미납부가산세가 부과됨
 - 예정세액(estimated tax)의 미납에 대해서는 미납부가산세가 적용되지 않고 별도의 예정세액 미납부가산세가 적용됨⁹⁹⁾
 - 일반적으로 신고기한이 연장되었다 하더라도 미납부가산세는 당초 납부기한부터 기산됨¹⁰⁰⁾
 - 신고기한의 연장이 납부기한의 연장을 의미하지 않음

96) IRC sec. 6663(b)

97) IRC sec. 6663(c)

98) IRC sec. 6651(a)(2)

99) IRC sec. 6651(e)

100) Bloomberg Law, [https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X2HROAH8#section\(2\)\(2\)\(b\)_0](https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X2HROAH8#section(2)(2)(b)_0), 검색일자: 2022. 1. 19.

- 일반적으로 미납부가산세는 법정기한이 지난 후 매월 미납부세액의 0.5%씩 부과되며, 미납부세액의 25%를 한도로 함¹⁰¹⁾
 - 다만, IRC sec. 6331(d)에 의한 국세청의 납부고지일로부터 10일이 경과하거나 IRC sec. 6331(a)에 의한 국세청의 즉시납부요구에 의한 경우에는 미납부가산세율을 0.5%에서 1%로 상향조정함¹⁰²⁾
 - 이와 같은 경우에도 한도는 미납부세액의 25%로 동일함¹⁰³⁾
 - 반면, 개인 납세자의 분할납부약정(installment agreement)에 의한 분할납부세액에 대해서는 미납부가산세율을 0.5%에서 0.25%로 하향조정함¹⁰⁴⁾

2) 이자세(Interest on underpayment, nonpayment, or extensions of time for payment)¹⁰⁵⁾

- 납세자가 법정기한 이내에 미납하는 경우 미납부가산세 이외에 이자세(Interest)가 추가로 부과됨
 - IRC에서는 Subtitle F- CHAPTER 67에서 과소납부에 대한 이자세를 가산세와 별도로 규정하고 있음
 - 가산세는 IRC Subtitle F- CHAPTER 68에서 규정되어 있는 반면, 과소납부에 대한 이자세와 과다납부에 대한 국세환급금은 IRC Subtitle F- CHAPTER 67에 규정되어 있음
 - 이자세는 과소납부로 인하여 납세자가 유용한 세수의 시간가치에 대한 보상 성격을 가짐¹⁰⁶⁾

101) IRC sec. 6651(a)(2)

102) IRS, IRM 20.1.2.3.8.1.1. 1 Percent Penalty Rate—IRC sec. 6651(d)(미국 국세청, https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-002r, 검색일자: 2022. 1. 19.)

103) Bloomberg Law, [https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X2HROAH8#section\(2\)_0](https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X2HROAH8#section(2)_0), 검색일자: 2022. 1. 19.

104) IRM 20.1.2.3.8.1.2. 1/4 Percent Penalty Rate—IRC sec. 6651(h)(미국 국세청, https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-002r, 검색일자: 2022. 1. 19.)

105) IRC sec. 6601

106) Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/25469765160>, 검색일자: 2022. 1. 19.

- 이자세는 납세자가 법정기한 내에 미납하는 경우에 적용되며 대상에는 본세, 가산세 등이 포함됨¹⁰⁷⁾
 - 예정세액의 지연 및 과소납부분에 대해서는 이자세가 부과되지 않고 예정세액 미납부 가산세가 별도 부과됨¹⁰⁸⁾
- 이자세율은 미납세액에 연방단기금리(the Federal short-term rate)에 3%p를 가산한 세율을 적용하여 계산됨¹⁰⁹⁾
 - 다만 법인(C corporation)의 경우 과세연도별 미납세액이 10만달러를 초과하는 경우에는 연방단기금리에 5%p를 가산한 세율을 적용함¹¹⁰⁾
 - 과소납부에 따른 이자세는 일할 계산됨¹¹¹⁾
 - 연방단기금리는 분기별로 결정됨¹¹²⁾
 - 2022년 1분기의 이자세율은 3%를 원칙으로 하며 미납세액이 10만달러를 초과하는 법인은 5%임¹¹³⁾

라. 가산세 감면 및 면제에 관한 사항¹¹⁴⁾

- 미국에서 가산세 경감(Relief From Penalties)의 유형은 크게 다음의 4가지로 분류될 수 있음

107) IRM 20.2.1.4 (04-27-2016), Types of Interest(미국 국세청, https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-002-001r, 검색일자: 2022. 1. 19.)

108) IRC sec. 6601(h)

109) IRC sec. 6601, sec. 6621

110) Treas. Reg. § 301.6621-3.

111) IRC sec. 6622

112) I.R.C. § 6621(b)(1).

113) 미국 국세청, <https://www.dol.gov/agencies/ebsa/employers-and-advisers/plan-administration-and-compliance/correction-programs/vfcp/table-of-underpayment-rates>, 2022. 1. 19.

114) Internal Revenue Manual 20.1.1 Introduction and Penalty Relief(2020. 10. 19.) (미국 국세청, https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r, 검색일자: 2022. 1. 20.)을 참고하여 저자 정리함

- 오류의 시정
- 정당한 사유(reasonable cause)
- 법령상의 예외(Statutory & Regulatory Exceptions)
- 행정적 권리유보(Administrative waivers)

□ 이하에서는 가산세 경감의 유형별로 자세히 살펴봄

1) 법정기한 후 자진 신고·납부에 의한 감면

□ 미국에서는 우리나라의 기한후신고나 수정신고와 같은 명시적인 가산세 감면을 규정한 제도는 없음

□ 그러나 미국의 무신고가산세 및 미납부가산세 제도는 그 설계상 법정기한이 지나더라도 납세자로 하여금 자발적으로 조기에 신고 및 납부를 유도하는 장치를 두고 있으므로 그 자체적으로 가산세 감면 효과를 내포하고 있음

- 무신고가산세는 신고기한으로부터 매월 5%씩 증가하고 5개월이 지나면 25%의 한도를 두고 있으므로 우리나라의 기한 후 신고와 같이 기간별로 감면율을 차등 적용하고 있다고 볼 수 있음
- 또한 미납부가산세는 미납세액에 매월 0.5%씩 증가되고 동시에 최고 한도를 25%로 정하고 있으므로 이 역시 우리나라의 기한 후 신고와 같이 기간별로 감면율을 차등 적용하고 있다고 볼 수 있음

2) 정당한 사유에 의한 면제

□ 미국에서는 신고 및 납부와 관련된 불성실 가산세에 대하여 ‘정당한 사유(reasonable cause)’가 있을 경우 이를 면제하도록 하는 규정을 IRC에 두고 있음

- 재무부 규칙(Treasury Regulation)¹¹⁵⁾에서는 정당한 사유에 대한 개념을 정의하고,

구체적인 판단요소와 특정 상황에 대한 사례를 예시하고 있음
 - 정당한 사유에 대한 일반적 정의는 “납세자가 납세의무 이행에 있어서 통상적인 영업과정상 주의의무와 분별을 다하였음에도 불구하고 납세의무준수를 할 수 없었던 경우”(이하 ‘정당한 사유의 판단기준’이라 함)를 의미함¹¹⁶⁾

- 정당한 사유에 의한 가산세 면제는 아래 <표 Ⅲ-1>에서 보는 바와 같이 가산세 종류별로 개념, 근거규정 및 적용범위 등을 약간씩 달리하고 있음
 - 무신고 및 미납부 가산세 면제에 있어서는 정당한 사유 존재 외에 고의적 태만(willful neglect)이 없을 것을 동시에 요구함
 - 정확성 관련 가산세와 사기 관련 증가산세 면제에 있어서는 정당한 사유 존재 외에 선의(good faith)로 행하였을 것을 동시에 요구함
 - 이자세는 정당한 사유에 의한 면제가 인정되지 않음

<표 Ⅲ-1> 미국의 가산세 종류별 정당한 사유 적용의 근거기준 및 적용범위

| 구분 | 면제요건 | 근거기준 | 비고 |
|------------|-----------------------|--|-------------------------------------|
| 무신고가산세 | 정당한 사유 & 고의적 태만이 아닐 것 | IRC sec. 6651(a)(1), Treas. Reg. §301.6651-1(c) | - |
| 정확성 관련 가산세 | 정당한 사유 & 선의 | RC sec. 6664(c), Treas. Reg. §1.6664-4 | 경제적 실질을 결여한 거래, 비공개된 보고대상 거래는 대상 아님 |

115) 재무부는 의회가 부여한 권한에 따라 세법 이행을 위한 필요한 규칙과 규정을 만들 수 있으며(IRC sec. 7805(a)), 이는 납세자에게 IRC를 쉽게 설명하고 적용하기 위한 목적으로 만들어지는 지침 혹은 해석적인 시행세칙(Interpretative regulation)이라고 할 수 있음(장근호(2009), p. 50.)
 116) Treas. Reg. §301.6651-1(c)(1) (when the taxpayer exercised ordinary business care and prudence in determining his or her tax obligations but was nevertheless unable to comply with those obligations)

〈표 Ⅲ-1〉의 계속

| 구분 | 면제요건 | 근거기준 | 비고 |
|---------------|--------------------------|---|----|
| 사기 관련 증가산세 | 정당한 사유 & 선의 | IRC sec. 6663(c) & 6664(c), Treas. Reg. §1.6664-4 | - |
| 미납부가산세 | 정당한 사유 & 고의적 태만이 아닐 것 | IRC sec. 6651(a)(2), Treas. Reg. §301.6651-1(c) | - |
| 이자세 | 없음 | 없음 | - |

자료: IRC의 관련 규정을 참고하여 저자 작성

- 납세자는 통상적 사업과정상 주의의무와 분별을 행하였음에도 불구하고 어쩔 수 없이 납세의무를 미준수할 수밖에 없었음을 입증할 수 있는 사실관계와 상황을 내세우면서 정당한 사유를 주장하여야 함
- 과세관청은 정당한 사유의 판별 시 사례마다 납세자가 처한 사실과 상황을 고려 하여야 하고 공평성, 효율성, 일관성의 전제하에 가산세 면제를 할 수 있음
 - 정당한 사유의 판단기준 적용 시 활용되는 정보로는 다음과 같은 것들이 있음
 - 가산세 부과와 원인이 된 사건과 납세자의 설명이 일치하는지 여부
 - 납세자의 과거 납세패턴 및 전반적인 납세의무 이력
 - 미준수의 이유가 된 사건 시점과 이후의 의무이행 사이의 기간 정도
 - 납세자의 통제권을 벗어난 환경이었는지 여부
 - 납세자에 대한 공평과 과세행정상 효율의 관점에서 정당한 사유에 의한 가산세 면제는 일관성 있는 방향으로 이루어져야 하고 「내국세법」, 재무부 규칙, 정책강령(policy statements)의 규정을 따라야 함
- 이하에서는 국세청 매뉴얼(Internal Revenue Manual)에서 구체적으로 규정한 항목별로 정당한 사유 해당여부 및 그 판정기준에 대해 살펴봄

- 세부항목에 대한 대략적인 고려요소는 다음과 같으며 종합적으로 판단하여야 함
 - 언제 무엇이 발생했는가?
 - 납세자의 의무불이행 기간 동안 어떠한 사실관계와 상황이 납세자로 하여금 법에 따른 신고/납부를 하지 못하게 만들었는가?
 - 납세자가 의무불이행 기간 동안 여타 업무에 대해서는 어떻게 처리하였는가?
 - 사실관계와 상황이 바뀌었다면 납세자는 의무 준수를 위해 어떠한 시도를 할 것으로 보는가?
- 일반적으로 납세의무를 행할 수 없게 만들었던 사실관계와 상황이 종료된 후 합리적인 기간 내에도 납세자가 납세의무를 이행하지 않는 경우에는 정당한 사유가 없는 것으로 간주함

가) 사망, 심각한 질병, 불가피한 부재

- 납세자(개인, 법인의 경우는 대표자) 등에게 사망, 심각한 질병, 불가피한 부재(Unavoidable Absence 등 다음의 사유가 발생하였다면 신고나 납부 관련 불성실 가산세 면제 적용에 있어 정당한 사유로 인정될 수 있음
 - 납세자 및 납세자의 직계가족(배우자, 부모, 조부모, 자녀, 형제자매)의 사망
 - 납세자 및 납세자의 직계가족의 심각한 질병
 - 납세자의 불가피한 부재
- 상기 이유로 정당한 사유 해당 여부 판단 시 다음의 정보들을 고려하여야 함
 - 납세자와 관련 당사자들 간의 관계
 - 사망일
 - 질병에 있어서 투병기간 및 심각 정도
 - 부재날짜 및 그 이유
 - 여타 사업상 의무도 미준수되었는지 여부
 - 상기 사유 소멸 시 세법상 의무가 신속히 준수되었는지 여부

나) 화재, 사고, 자연재해, 기타 소동

- 납세자에게 화재, 사고, 자연재해 등이 발생하였을 경우 IRC sec. 7508a에서 규정하는 ‘적격 재난 피해자’에 해당되어 법령상으로 가산세가 적용배제될 수 있지만, ‘적격 재난 피해자’에 해당되지 않더라도 일반적 정당한 사유에 대한 판단기준에 부합하면 가산세 면제를 받을 수 있음
- 화재, 사고, 자연재해 등에 대한 정당한 사유 해당 여부 판단 시 다음의 정보들을 고려하여야 함
 - 화재, 사건, 자연재해 등의 시점
 - 납세자 사업상에 미치는 영향
 - 의무 준수가 가능해졌을 때 의무 준수를 위해 납세자가 취한 조치
 - 여타 가산세 경감의 기준이 적용되는 상황(기록물 접근 제한, 심각한 질병 등)을 초래하는지 여부

다) 기록물 확보 불가능

- 납세의무를 위해 필요한 기록물을 확보할 수 없었다는 해명은 정당한 사유로 인정받을 수도, 인정받지 못할 수도 있음
 - 즉, 납세자의 사례와 관련된 사실관계와 상황을 전제로 정당한 사유에 대한 판단 기준을 적용하여야 함
- 기록물 확보 불가능에 대한 정당한 사유 해당 여부 판단 시 다음의 정보들을 고려하여야 함
 - 의무준수를 위한 해당 기록물의 중요도
 - 기록물 확보 어려움의 이유 및 확보를 위한 납세자의 노력 정도
 - 필요한 기록물을 갖고 있지 않다는 사실의 인지 시점
 - 사라진 정보에 대한 대처 방법을 자문하기 위한 국세청과의 교신 여부

○ 사라진 정보를 확보하게 되었을 때 신속하게 납세의무를 다하였는지 여부

라) 실수

□ 일반적으로 실수(mistake)는 통상적인 사업과정상의 주의의무와 분별에 부합되지 못하므로 정당한 사유로 인정받기 어려움

□ 다만 만약 추가적인 사실관계와 상황에 의해 납세자가 통상적 사업과정상 주의의무와 분별을 다했음에도 불구하고 법정시기에 의무 준수를 할 수 없었다는 점이 입증된다면 실수의 이유가 정당한 사유로 인정받을 수도 있음

□ 실수에 의한 정당한 사유 해당 여부 판단 시 다음의 정보들을 고려하여야 함

○ 납세자의 실수 인지시점 및 해당 상황

○ 실수 발견 후 적시에 납세자가 교정 조치를 취하였는지 여부

○ 만약 납세의무를 하급자에게 위임한 경우 납세자와 하급자 간의 관계

마) 잘못된 자문에 대한 신뢰

□ 타인으로부터 구두 또는 서면으로 자문을 받고 이에 기반하여 납세의무를 하였으나 결과적으로 미준수가 된 경우, 먼저 IRC sec. 6404(F)상의 법령상 예외 또는 행정적 권리 유보에 의한 가산세 경감이 이루어질 수 있는지 확인하여야 함

□ 만약 납세자가 국세청으로부터의 서면이나 구두 자문을 신뢰하였음을 주장하였으나 법령상 예외 또는 행정적 권리 유보 요건을 충족시키지 못한 경우에는 정당한 사유에 대한 판단기준 적용을 요청할 수 있음

○ 즉, 납세자가 국세청의 자문을 신뢰하였던 것에 대하여 통상적인 사업과정상 주의의무 및 분별을 다하였고 이에 따라 행동하였는지 여부를 따져 보아야 함

- 국세청을 제외한 제3자로부터의 자문의 경우 일반적으로 정당한 사유로 인정되기 어려우나 다음의 요인들을 종합적으로 고려하여 판단하여야 함
 - 납세자 자신의 증거기록(records)에 대해 접근할 수 없었기 때문에 납세자가 의무 미준수를 한 것인지 여부
 - 납세자의 인지를 기대하는 것이 합리적으로 불가능한 세법 변경이 있었기 때문에 납세자의 의무 미준수가 있었는지 여부

바) 법에 대한 무지

- 경우에 따라서 납세자는 세세한 세무의무 규정을 알지 못할 수 있으며, 만약 다음과 같은 여타의 사실관계와 상황이 결부된 법에 대한 무지를 주장한다면 정당한 사유에 의한 가산세 면제를 신청할 수 있음
 - 납세자의 교육 수준
 - 납세자의 세무의무에 대한 경험
 - 납세자로부터 그 인지를 기대하는 것이 합리적으로 어려운 최근의 세법이나 서식의 변경
- 법에 대한 무지로 인한 의무 미준수에 대해 다음의 요건을 만족시킬 때 납세자에게는 정당한 사유가 있는 것으로 추정할 수 있음
 - 법을 준수하기 위한 합리적이고 신실한 노력(reasonable and good faith effort)이 있었을 것
 - 납세자가 요구사항을 모르는 것에 대해 납세자로부터 그 요구사항에 대한 인지를 기대하는 것이 합리적으로 어려울 것

사) 건망증이나 간과

- 건망증(forgetfulness)이나 간과(oversight)로 인한 납세의무 미준수는 일반적으로

통상적인 사업과정상 주의의무와 분별에 부합하지 않으므로 정당한 사유에 해당하지
않음

- 만일 납세자 본인이 아닌 다른 당사자의 건망증이나 간과를 주장하더라도 적시에 신고·납부의무를 하는 것은 전적으로 납세자의 책임이고 이러한 책임은 위임될 수 없기 때문에 정당한 사유로 인정되기 어려움

3) 법령상 가산세 적용의 예외(Statutory& Regulatory Exceptions)

- 세법은 가산세 부과에 있어서 예외규정을 둘 수 있음
- 미국에서는 다음과 같은 사안에 대하여 「내국세법」(IRC)이나 재무부 규칙(regulation)에서 가산세 적용의 예외규정을 마련함
 - 국세청으로부터 잘못된 서면 자문이 있었던 경우 가산세가 경감될 수 있음¹¹⁷⁾
 - 대통령에 의해 전투지역(Combat Zone)으로 선포된 곳에서의 군 복무 기간은 납세의무준수 판단기준에서 예외로 함¹¹⁸⁾
 - 연방정부에 의해 재난지역으로 선포된 곳에서는 신고 및 납부기한이 연장됨¹¹⁹⁾
 - 고용주가 고용세(employment taxes)를 과소신고납부할 때 일정 요건(착오에 대한 신고 및 자진 수정·납부) 충족시 이자세는 면제됨¹²⁰⁾

4) 행정적 권리 유보(Administrative Waivers)

- 국세청은 특정 상황에 있어 부과된 가산세의 경감을 할 수 있도록 하는 정책강령(policy statement), 뉴스(news release) 등을 통해 행정적 권리 유보를 할 수 있음을 공식적으로 명확히 한 바 있음¹²¹⁾

117) IRC sec. 6404(f)

118) IRC sec. 7508

119) IRC sec. 7508A ; Treas. Reg. §301.7508A-1

120) IRC sec. 6205

121) 예를 들어, Notice 98-30, IRB 1998-22 등

□ 이하에서는 행정적 권리 유보에 의한 가산세 경감의 적용 사례에 대하여 살펴봄

가) 최초 가산세 부담자에 대한 경감 프로그램¹²²⁾

□ 국세청은 납세자의 과거 세금신고 및 납부기록 등에 근거하여 한번은 가산세를 면제 해주는 최초감면제도(First Time Abate)를 2001년에 도입하여 시행함

- 지금까지 납세의무를 잘 준수하였으나 처음으로 신고를 늦게 하거나 납부를 지연하여 가산세가 부과되는 경우에 대해 국세청이 행정적으로 가산세를 면제해 주는 것임
- 대상 납세자는 최초감면제도의 적용을 우선, 우편으로 신청할 수 있음
 - 가산세를 먼저 납부한 경우에는 환급을 신청할 수 있음¹²³⁾

□ 최초감면제도의 적용대상은 아래와 같으며 최초감면제도의 적용을 못 받는 경우에도 정당한 사유에 의한 면제 등은 적용받을 수 있음

- (대상 가산세) 무신고가산세, 미납부가산세 및 예치 미이행 가산세
 - 최초감면제도는 한 과세연도에 대해서만 적용됨
- (대상자)
 - 신청시점까지 신고·납부를 완료한 자
 - 이전까지 신고대상자가 아니었거나 직전 3년간 가산세가 부과된 적이 없을 것

나) 부당한 곤경(Undue Hardship)이 있는 경우

□ 부당한 곤경이 있는 경우 행정적으로 Form 1127을 통한 납부기한 연장 신청이 가능함

- 부당한 곤경이란 단순한 불편(inconvenience)을 넘어선 개념이며, 납세자는 실질적

122) 미국 국세청, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/penalty-relief-due-to-first-time-penalty-abatement-or-other-administrative-waiver>, 검색일자: 2022. 1. 19.

123) AICPA, <https://future.aicpa.org/resources/article/irs-first-time-penalty-abatement>, 검색일자: 2022. 1. 19.

재무 손실을 입증하여야 함¹²⁴⁾

- 부당한 곤경의 예로서 자기매체(magnetic media)에 의한 신고 실패, 파산 신고에 의한 지급정지 등이 있을 수 있음

- 일반적으로 납부기한 연장 사유로는 미납부가산세에 대한 면제가 불가능하나 부당한 곤경에 의한 납부기한 연장이 있을 경우 정당한 사유에 대한 판단기준이 적용되어 미납부가산세의 면제가 가능함

- 국세청은 부당한 곤경에 의한 납부연장 신청이 있었던 경우 미납부가산세 면제에 대하여 다음의 정보들을 고려하여야 함
 - 납세자 스스로 납세불능을 언제 알게 되었는지
 - 납세를 위한 추가적인 자금확보 노력을 하였는지
 - 납세자는 납세불능에 대한 입증자료, 기록물, 은행서류 등을 구비하였는지
 - 자금확보가 되었을 때 실제 납세자가 세금납부를 하였는지

다) 자문에 대한 신뢰

- 국세청 또는 세무전문가 등으로부터 자문을 받고 이를 신뢰하여 세무신고를 하였으나 결과적으로 의무 미준수가 된 경우 법령에 의한 가산세 적용 예외뿐만 아니라 행정적 권리 유보를 통해서도 가산세 경감이 가능함
 - 행정적으로 가산세를 경감하기 위해서는 해당 자문이 특정 질문에 대한 응답이고 사실관계에 기반한 응답인지, 납세자가 해당 자문에 대해 신뢰를 한 것이 합리적 이었는지가 중요한 잣대가 됨

- 납세자는 국세청으로부터 서면 또는 구두에 의해 잘못된 자문을 받은 경우 일정 요건을 충족하거나 정당한 사유가 있을 때 행정적으로 가산세 면제를 적용받을 수 있음

124) Treas. Reg. §1.6161-1(b)

- 국세청의 범위에는 국세청장뿐만 아니라 국세청 직원도 포함됨
- 서면 자문의 경우 해당 권고문이 납세자에게 합리적으로 신뢰되고 납세자의 특정 질문에 대한 상세답변이 있었고 납세자의 충분하고 정확한 사실 설명이 있었을 때, 또는 정당한 사유가 인정될 때 가산세 면제가 가능함
- 구두 자문의 경우 아래의 사항들을 고려하여 정당한 사유에 의한 가산세 면제를 결정하여야 함
 - 납세자가 그 자문을 신뢰하는 데 통상적인 사업과정상 주의의무 및 분별을 하였는지
 - 자문을 받은 납세자 상황과 부과받은 가산세 간 명확한 관계가 있는지
 - 납세자의 과거 납세의무 이력
 - 납세자의 질문사항과 국세청으로부터의 자문받은 결과, 날짜, 해당 자문을 한 직원의 이름 등을 문서화 하였는지
- 세무전문가의 잘못된 자문을 받은 경우 정당한 사유에 대한 판단기준을 적용하여 행정적으로 가산세 면제가 가능함

라) 재난 상황

- 화재, 사고, 자연재해, 공식적 재난 선포 등이 있을 경우 법령상 가산세 적용 예외뿐만 아니라 행정적으로 특별조치(special instructions)를 공표해서 신속히 가산세 경감을 추진할 수 있음
- 각 가산세 경감에 대한 결정은 개별 납세자가 처한 상황과 사실관계에 입각함

2. 일본

가. 개요

- 일본의 가산세 제도는 「국세통칙법(國稅通則法)」에서 일괄 규정하고 있으며 크게 과소 신고가산세, 무신고가산세, 미납부가산세 및 증가산세 4가지로 구성됨¹²⁵⁾
 - 가산세는 신고 및 납부의무의 위반에 대해 특별 경제적 부담을 부과함으로써 의무이행을 확보하고 신고납세제도나 징수제도의 실효성을 확보하는 데 그 목적이 있음¹²⁶⁾
 - 즉 기한 내 적정한 신고의무를 한 자와 그렇지 않은 자의 공평을 도모함과 동시에 납세의무 위반의 발생을 방지할 필요성에 기인함
 - 가산세에 대하여 한편으로는 의도에 관계없이 결과적으로 의무를 불이행했으면 부과한다는 점에서 결과·책임을 추궁하는 일종의 행정벌 또는 행정상 제재라는 의견이 있음¹²⁷⁾
 - 가산세는 본세와 아울러 징수하여 본세의 일부가 되므로 종속성(부수성)을 가지고 이러한 성격에 의해 부대세로 분류됨
 - 일본의 경우 연체세, 이자제도 가산세의 역할을 하고 있으며 가산세와 함께 「국세통칙법」상 부대세로 분류·규정함¹²⁸⁾

- 일본은 1962년 4월 「국세통칙법」 제정을 통해 가산세 제도를 통일화하고 과소신고 가산세·무신고가산세·불납부가산세 및 증가산세의 4가지로 이루어진 현행 제도의 골조를 이룸¹²⁹⁾

125) 「國稅通則法」, 제2조 제4항

126) 作間翔, 「過少申告加算税と重加算税における不確定概念: 予測可能性の観点から」, 2016, pp. 21~22; 정유석, 「정당한 사유와 가산세 면제에 대한 연구」, 『국제회계연구』, 58, 2014, p. 45.

127) 落合 秀行, 「加算税の免除要件 - 納税者の権利保護との関係から - 」, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/68/04/index.htm>, 검색일자: 2021. 2. 13.

128) 이수진 외, 2014, p. 12.

129) 作間翔, 2016, pp. 22~24.; 최인혁·홍성희·김효립, 2020, p. 60.

- 원래 일본의 가산세제도는 1947년 4월 소득세, 법인세 및 상속세에 대해 신고납부 세제가 전반적으로 도입된 것을 계기로 ‘추징세’라는 이름으로 창설되었음
 - 그 이후 1950년 세제 개정에 따라 현재의 제도에 가까워져 과소신고가산세, 무신고 가산세, 원천징수가산세, 과소납부가산세, 경가산세 및 증가산세 제도로 변경된 바 있음
- 「국세통칙법」 제정 이후 개정을 거쳐 현재에 이르렀으며 作間翔(2016)에 따르면 일본의 가산세 제도 내 중요한 변화로 두 가지를 생각해볼 수 있음
 - 세무조사 사전 통지 이후 수정신고에 대한 패널티 강화
 - 단기간 가장·은폐 등 부정행위나 무신고 반복에 대한 패널티 강화

나. 신고 관련 불성실 가산세

1) 무신고가산세

- 신고납세방식 세목에 대하여 법정신고기한까지 신고서를 제출하지 않은 경우 무신고 가산세를 부과함¹³⁰⁾
 - 즉 무신고가산세는 기한 후 신고를 한 경우, 무신고에 의한 결정이 있는 경우, 기한 후 신고서 제출 또는 결정이 있는 후 수정신고서의 제출 또는 경정이 있는 경우에 부과됨¹³¹⁾
- 무신고가산세는 신고, 경정 또는 결정에 기초한 납부의무가 있는 세액에 법정 가산 세율을 곱하여 산정하며, 가산세율은 15%를 원칙으로 함¹³²⁾
 - 납부의무가 있는 세액이란 수정신고서 제출 또는 경정이 있는 경우 해당 국세와 관련된 누적납부세액까지 가산한 금액을 의미함

130) 国税庁, “No.14001 Overview of delinquent tax and additional tax”, <https://www.nta.go.jp/english/taxes/others/01/14001.htm>, 검색일자: 2022. 1. 20.; 정유석, 2014, p. 46.

131) 「國稅通則法」 제66조 제1항; 최인혁·홍성희·김효립, 2020, p. 62.; 국중호, 2009, p. 407.

132) 「國稅通則法」 제66조 제2항 제1호~제2호

- 납부의무가 있는 세액이 50만엔을 초과하면 초과하는 부분에 대하여는 20%를 적용함
- 동일세목에 대하여 무신고가산세나 증가산세¹³³⁾가 5년 이내 부과된 적이 있으면 기존 가산세율에 10%p만큼 추가된 가산세율을 적용함¹³⁴⁾
 - 즉 본래 15% 가산세율 적용분에 대하여 25%로, 20% 가산세율 적용분에 대하여 30%로 상향하여 적용함

2) 과소신고가산세

- 납세자가 신고납세방식의 국세¹³⁵⁾를 기한 내 신고(또는 환급청구신고)를 하였으나 과소신고(또는 환급청구과다신고)하여 수정신고 또는 경정 등으로 납부세액이 증가하는 경우 과소신고가산세를 부과함¹³⁶⁾

- 과소신고가산세는 과소신고분 세액(신고세액과 본래 납부해야하는 세액의 차액)에 대하여 원칙적으로 10%에 해당하는 금액으로 함¹³⁷⁾
- 단 과소신고분 세액이 기한 내 신고한 세액과 50만엔 중 큰 금액을 초과하면 초과 부분에 대하여는 15%의 가산세율을 적용함
 - 과소신고분 세액 산정 시 수정신고 또는 경정(경정청구에 따른 경정은 제외)으로 인하여 관련 국세의 세액이 본래 해당 기한 내 납부해야 하는 금액보다 감소하는 경우 해당 금액을 공제한 후 계산함¹³⁸⁾

133) 증가산세에 대하여는 아래 '3) 증가산세'의 절을 통하여 설명할 예정임

134) 일본은 단기간에 반복하여 무신고하는 자를 제재하기 위하여 2017년부터 이들에 대해 가중세율을 적용하도록 세법을 개정하였음(최인혁·홍성희·김효립, 2020, p. 63.)

135) 「國稅通則法」 제35조; 대표적인 예로 소득세와 법인세를 들 수 있음

136) 「國稅通則法」 제65조 제1항; 国税庁, "No.14001 Overview of delinquent tax and additional tax", <https://www.nta.go.jp/english/taxes/others/01/14001.htm>, 검색일자: 2022. 1. 20.; 정유석, 2014, p. 46.

137) 「國稅通則法」 제65조 제1항~제2항

138) 「國稅通則法」 제65조 제4항

3) 증가산세

- 위 각 신고 관련 불성실 가산세에 대하여 그 부과사유의 기초가 되는 사실을 전부 또는 일부 은폐·가장(假裝)하여 신고서를 제출한 경우에는 각 가산세를 대신하여 중과된 가산세를 부과하는데 이를 증가산세라 함¹³⁹⁾
- 무신고가산세와 관련하여, 가장·은폐한 것을 토대로 기한 내 신고서를 제출하지 않거나 기한 후 신고서를 제출한 경우 무신고가산세의 기초가 되는 세액의 40%에 상당하는 증가산세를 부과함
- 과소신고가산세와 관련하여, 납세자가 가장·은폐한 것을 토대로 신고서를 제출한 경우 과소신고가산세 관련 기초 세액의 35%에 상당하는 증가산세를 부과함

다. 납부 관련 불성실 가산세

1) 불납부가산세

- 원천징수세 등의 국세를 법정납부기한 이후에 납부하거나 완납하지 않아 세무서장 또는 세무관서에서 납세고지서를 발급하는 경우 해당 세액에 대한 불납부가산세를 부과함¹⁴⁰⁾
- 불납부가산세는 미납된 당초 원천징수세액의 10%에 상당하는 금액으로 함

2) 증가산세

- 불납부가산세 역시 납세자가 필요한 사실 전부 또는 일부를 가장·은폐한 것을 토대로 관련 국세를 법정납부기한까지 납부하지 않은 경우, 불납부세액 관련 기초 세액의 35% 만큼을 증가산세로 부과함¹⁴¹⁾

139) 「國稅通則法」 제68조 제1항~제4항; 국중호, 2009, pp. 408~409.

140) 国税庁, <https://www.nta.go.jp/english/taxes/others/01/14001.htm>, 검색일자: 2022. 1. 20.; 「國稅通則法」 제67조 제1항

141) 「國稅通則法」 제68조 제1항~제4항; 국중호, 2009, p. 409.

3) 연체세

- 납세자는 다음 중 어느 하나의 경우 연체세를 해당 국세의 세목으로 하여 납부하여야 하며, 이는 국세채무의 이행지체에 대한 지연손해금적인 성격을 가짐¹⁴²⁾
 - 기한 내 신고는 완료했으나 관련 세액을 법정납부기한까지 완납하지 않은 경우
 - 기한 후 신고 및 수정신고, 경정 또는 결정을 통해 납부해야 할 국세가 발생한 경우
 - 납세고지를 받고 해당 고지에 의하여 납부해야 할 국세(원천징수세, 불납부가산세, 증가산세 및 과태세 제외)를 법정납부기한까지 납부하지 않은 경우
 - 예납의무가 있는 소득세를 법정납부기한까지 납부하지 않은 경우
 - 원천징수 등에 의한 국세를 법정납부기한까지 납부하지 않은 경우

- 연체세액은 관련 국세의 '법정납부기한의 다음 날부터 그 국세를 완납하는 날까지 기간의 일수 × 미납세액 × 연 14.6%를 일별로 환산한 비율'로 산정함¹⁴³⁾
 - 다만 일수 산정에 있어 수정신고(허위 및 기타 부정한 행위로 국세를 면하거나 국세를 환급받은 납세자가 당해 국세에 대한 조사 및 경정이 있을 것으로 예지한 경우는 제외) 또는 경정 시 아래 기간을 공제하여 계산함
 - 관련 국세에 대한 신고가 기한 내(또는 기한 후)에 이루어지고 법정신고기한(또는 기한 후 신고일)으로부터 1년이 지난 후 수정신고나 경정 시 그 1년이 경과하는 날의 다음 날부터 수정신고일 또는 경정통지서 발송일까지의 기간

4) 이자세

- 이자세는 국세의 연납·물납제도 및 납세신고서 제출기한의 연장제도를 이용하는 경우에 그 연납세액이나 기간연장과 관련된 확정신고세액에 대하여 부과되는 부대세임¹⁴⁴⁾

142) 「國稅通則法」 제60조

143) 「國稅通則法」 제60조; 제61조

144) 「國稅通則法」 제64조; 국중호, 2009, p. 412.

- 이자세가 적용되는 기간 중에 법률로 정한 약정금리를 지불하는 성질을 갖고 있다고 볼 수 있음
 - 이자세 계산 대상이 되는 기간에는 연체세가 부과되지 않음
- 이자세는 ‘원금 × 이율 × 기간’에 의해 계산되는데 그 이율 및 기간은 세목별로 달리하며 원칙적으로 다음에 따름¹⁴⁵⁾
- 소득세 및 법인세의 이자세: 이율은 연 7.3%, 기간은 일할계산함
 - 상속세 및 증여세의 이자세: 이율은 상속재산의 구성 등에 따라 연 1.2~6.6%, 기간은 월할계산함
 - 월할계산 시 일수가 15일 이하면 없는 것으로 하고 16일 이상이면 한 달로 계산함

〈표 III-2〉 일본의 가산세 종류별 과세요건 및 세율

(단위: %)

| 가산세 종류 | 과세요건 | 세율 | 증가산세 | |
|----------|---|-------------------------------------|---|-----|
| | | | 과세요건 | 세율 |
| 과소신고 가산세 | 기한 내 신고에 대한 수정신고 또는 경정으로 당초 신고세액이 과소해진 경우 | 10% | 국세 계산의 기초가 될 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장하여 납세신고서를 제출한 경우 | 35% |
| | | 15%: Max(기한내신고세액, 50만엔)를 초과하는 부분 | | |
| 무신고 가산세 | 기한 후 신고나 결정이 있는 경우 또는 그에 대한 수정신고나 경정이 있는 경우 | 15% | 국세 계산의 기초가 될 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장하여 법정신고기한까지 납세신고서를 제출하지 않거나 법정신고기한 후에 제출한 경우 | 40% |
| | | 20%: 납부의무 세액 중 50만엔을 초과하는 부분 | | |

145) 稅務研究会, “利子税”, <https://www.zeiken.co.jp/yougo/%E5%9B%BD%E7%A8%8E%E9%80%9A%E5%89%87%E6%B3%95/%E9%99%84%E5%B8%AF%E7%A8%8E/%E5%BB%B6%E6%BB%9E%E7%A8%8E%E5%8F%8A%E3%81%B3%E5%88%A9%E5%AD%90%E7%A8%8E/%E5%88%A9%E5%AD%90%E7%A8%8E.html>, 검색일자: 2022. 1. 30.; 국중호, 2009, p. 412.

〈표 III-2〉의 계속

| 가산세 종류 | 과세요건 | 세율 | 증가산세 | |
|-------------------|--|---|---|-----|
| | | | 과세요건 | 세율 |
| 불납부 가산세 | 원천징수에 의한 국세가 법정기한까지 완납되지 않은 경우 | 10% | 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장하여 그 국세를 그 법정납부기한까지 납부하지 않은 경우 | 35% |
| 연체세 | 납세의무가 있는 국세를 법정납부기한까지 완납하지 않은 경우 | 연 14.6% × 법정납부기한의 익일부터 완납일까지의 일수 | - | - |
| 이자세 ¹⁾ | 국세의 연납제도 또는 기한연장제도 등을 이용하는 경우 | 소득세·법인세: 연 7.3%(일할) 상속세·증여세: 연 1.2%~6.6% (일할) | - | - |

주: 1) 이자세 계산의 대상이 되는 기간에는 연체세가 부과되지 않음
 자료: 최정희(2020), p. 63. 〈표 2〉 일부 수정; 佐藤謙一, “国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」
 を巡る問題点 - 裁判例の分析を通して -”, 税務大学校 研究部教授, [https://www.nta.go.jp/about/
 organization/ntc/kenkyu/ronsou/53/02/ronsou.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/53/02/ronsou.pdf), pp. 107~108의 표 참고

라. 가산세 감면 및 면제에 관한 사항

1) 기한 후 신고 또는 수정신고에 의한 감면

- 납세자가 기한 내 신고를 하지 않은 경우 자발적으로 기한 후 신고 또는 수정신고를 하면 무신고가산세의 감면이 이루어지는데, 신고의 시점 등에 따라 감면율에 차이가 있음
- 납세자가 세무조사 통지 이전에 자발적으로 기한 후 신고 또는 수정신고를 한 경우 원래 기본 가산세율 15%보다 경감된 가산세율인 5%를 적용함¹⁴⁶⁾

146) 「國稅通則法」 제66조 제2항 제1호~제2호

- 납세자가 세무조사 통지를 받았으나 경정 또는 결정이 있을 것을 예지하지 못하고 자발적으로 신고한 경우에는 5%p씩 감면하여 미신고한 세액에 대하여 기본 10%를, 50만엔을 초과하는 부분에 대하여는 15%를 적용함¹⁴⁷⁾
 - 기한 내 신고서 제출이 없었던 것에 대하여 정당한 이유가 있는 경우 및 기한 내 신고할 의사가 있었다고 인정되며 기한 후 신고서의 제출이 법정신고기한으로부터 1개월이 경과하는 날까지 이루어지는 경우에는 가산세를 면제함¹⁴⁸⁾
- 납세자가 기한 내 신고를 했으나 원래의 의무보다 적게 신고한 경우, 과소신고가산세의 감면은 대부분 자발적 수정신고를 하는 경우에 이루어지는데, 수정신고 시점에 따라 감면율이 달라짐¹⁴⁹⁾
- 납세자가 세무조사 통지 이전에 경정 등이 있을 것을 예지하지 않고 수정신고를 하는 경우에는 과소신고가산세를 부과하지 않음
 - 경정 등이 있을 것을 예지한다는 것은 해당 납세자(법인)에 대한 현장 조사, 거래처 조사 또는 신고서 내용 검토 후 비위 사항의 지적 등으로 조사가 있음을 안 것으로 인정된 후 수정신고서를 제출하는 경우를 의미함¹⁵⁰⁾
 - 납세자가 세무조사 통지는 받은 후라도 경정 등이 있을 것을 예지하지 못하고 수정신고를 한 경우에는 5%의 경감된 가산세율을 적용함¹⁵¹⁾
 - 과소신고분 세액이 해당 기한 내 신고한 세액과 50만엔 중 큰 금액을 초과하면 초과부분에 대하여는 10%의 가산세율을 적용함

147) 경정 등이 있을 것을 예지한다는 것의 의미는 과소신고가산세의 경우와 마찬가지로 해당 법인에 대한 현장 조사, 법인의 거래처 조사 또는 신고서 내용 검토 후 비위 사항의 지적 등에 의해 해당 법인이 조사를 있음을 안 것으로 인정된 후에 수정신고서가 제출되는 경우를 의미하며, 현장을 위한 일시의 연락을 한 단계에서 수정신고서가 제출된 경우는 원칙적으로 포함되지 않음

148) 「國稅通則法」 제66조 제1항 및 제7항

149) 「國稅通則法」 제65조

150) 현장을 위한 일시의 연락을 한 단계에서 수정신고서가 제출된 경우에는 원칙적으로 경정 등이 있을 것을 예지한 것에 해당하지 않음(国税庁, “法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)”, https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/100703_01/00.htm, 검색일자: 2021. 1. 22.)

151) 「國稅通則法」 제65조 제1항 및 제2항

- 또한 수정신고서의 제출 등으로 납부하게 된 세액계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부가 기한 내 신고서에 포함되지 않은 것에 대한 정당한 이유가 있는 경우 과소신고가산세를 부과하지 않음¹⁵²⁾

- 불납부가산세는 원천징수의무자가 법정납부기한 후더라도 세무조사에 의한 납세고지가 있을 것을 예지하지 않고 납부한 경우 해당 납부세액에 원래의 불납부가산세율 10%보다 5%p 경감된 가산세율 5%를 적용함¹⁵³⁾
 - 법정납부기한까지 납부할 의사가 있었던 것으로 인정되며 해당 국세가 법정납부기한 으로부터 1개월이 경과하는 날까지 납부되는 경우에는 가산세를 부과하지 않음
 - 법정납부기한까지 납부하지 못한 데 대한 정당한 이유가 있을 경우에도 불납부 가산세를 면제함

- 연체세는 납세유예·정지나 기한 연장, 그 외 특별한 사유가 생긴 경우 등에는 일정 부분 면제해주는 규정이 「국세통칙법」에 명시되어 있음¹⁵⁴⁾
 - 납세의 유예나 정지가 허용되는 경우 등에는 관련 기간 동안 연체세의 일부가 면제됨¹⁵⁵⁾
 - 재해 등에 의한 납세의 유예 또는 체납처분의 집행의 정지가 있을 경우 유예 또는 정지 기간 중의 연체세
 - 사업의 휴폐지 등에 의한 납세의 유예, 과세의 지연에 의한 납세의 유예 또는 환가의 유예가 있는 경우에는 유예기간 중 연체세로 연 7.3%의 비율을 초과하는 부분¹⁵⁶⁾

152) 「國稅通則法」 제65조 제4항 1호; 국중호, 2009, p. 407.

153) 「國稅通則法」 제67조 제1항~제3항

154) 稅務研究会, 延滞税及び利子税の免除, <https://www.zeiken.co.jp/yougo/%E5%9B%BD%E7%A8%8E%E9%80%9A%E5%89%87%E6%B3%95/%E9%99%84%E5%B8%AF%E7%A8%8E/%E5%BB%B6%E6%BB%9E%E7%A8%8E%E5%8F%8A%E3%81%B3%E5%88%A9%E5%AD%90%E7%A8%8E/%E5%BB%B6%E6%BB%9E%E7%A8%8E%E5%8F%8A%E3%81%B3%E5%88%A9%E5%AD%90%E7%A8%8E%E3%81%AE%E5%85%8D%E9%99%A4.html>, 검색일자: 2022. 1. 30.; 국중호, 2009, pp. 413~414.

155) 「國稅通則法」 제63조 제1항; 제3항

156) 「國稅通則法」 제63조 제5항

- 그 외 납세자의 사업 또는 생활 상황에 따라 잔여부분 연체세도 면제 가능함
- 납세자에게 연체세를 납부할 수 없는 부득이한 상황이 인정되는 경우 납부가 곤란하다고 인정되는 것을 한도로 연체세를 면제 가능함¹⁵⁷⁾
 - 납세자의 재산 상황이 현저하게 불량하여 납기 또는 변제기의 도래한 지방세·공과·채무에 대해 경감 또는 면제를 하지 않으면 그 사업의 계속 또는 생활의 유지가 현저하게 곤란해진다고 인정되는 경우
 - 납세자의 사업 또는 생활의 상황에 의해 그 연체세의 납부를 곤란하게 하는 부득이한 이유가 있다고 인정되는 경우
- 그 외 국세의 징수와 관련된 규정을 통해 법으로 정하는 일정 경우에도 연체세를 면제할 수 있음¹⁵⁸⁾
 - 국세의 징수를 유예한 경우 해당 국세의 납부기한 다음 날부터 2개월을 경과한 날까지의 기간(유예기간 중 연 14.6%의 연체세가 부과되어야 하는 기간)에 상응하는 연체세의 2분의 1에 해당하는 금액은 면제함
 - 체납된 국세를 징수하기 위해 재산 압류를 하거나 납부해야 할 세액에 상당하는 담보를 제공받은 경우, 그 압류 또는 담보제공 기간 중 납부기한의 다음 날부터 2개월을 경과한 날까지의 기간(연 14.6%의 연체세가 부과되어야 하는 기간) 동안의 연체세는 면제함
 - 보증인으로부터의 징수나 재해 등의 사유가 있는 경우 관련 기간에 대응하는 부분의 금액을 한도로 연체세를 면제할 수 있음
 - 납부위탁, 보증인·제2차 납세의무자로부터의 징수, 또는 유가증권의 추심(국세의 납부를 재위탁 받은 금융기관의 유가증권 추심 포함) 이후 국세를 납부하는 경우, 그러한 행위가 있는 날부터 납부일까지의 기간
 - 「납세저축조합법」에 의해 국세의 납부를 위탁받은 금융기관이 위탁받은 날 후에 해당 국세를 납부한 경우 위탁일의 다음 날부터 납부일까지의 기간

157) 「國稅通則法」 제63조 제6항; 제64조 제3항

158) 「國稅通則法」 제63조 제2항; 제4항~제6항

- 지진, 풍수해, 화재 및 그와 유사한 재해에 의해 국세를 납부할 수 없는 사유가 생겼을 경우 그 사유가 생긴 날부터 사유 소멸일 이후 7일을 경과한 날까지의 기간
- 기타 위 세 가지 경우와 유사한 경우에 정령으로 정하는 기간

- 법으로 정하는 다음의 경우에는 이자세 또는 연체세를 면제할 수 있음¹⁵⁹⁾
 - 재해 등에 의해 납부기한이 연장된 경우 연장기간 중의 연체세 또는 이자세¹⁶⁰⁾
 - 화약류의 폭발, 교통사고, 그 밖의 인재 혹은 사고 등으로 신고를 할 수 없는 경우 혹은 납부가 지연된 경우 등 납세자에게 책임을 물을 수 없는 경우, 납부위탁, 교부 요구 등과 관련된 특별한 경우 일정 기간의 연체세 또는 이자세¹⁶¹⁾

2) 정당한 이유

- 앞서 각 가산세의 감면 사유를 통해 본 바와 같이, 일본에서는 의무를 불이행한 데 ‘정당한 이유’가 있는 경우 무신고가산세, 과소신고가산세 및 불납부가산세를 면제할 수 있다고 규정하고 있음¹⁶²⁾
- 일본 국세청은 「사무운영지침」에서 「국세통칙법」 제65조 및 제66조의 무신고가산세 및 과소신고가산세 규정 적용과 관련하여 ‘정당한 이유’가 인정되는 구체적 사실을 예시함¹⁶³⁾

159) 稅務研究会, “延滞税及び利子税の免除”, [https://www.zeiken.co.jp/yougo/%E5%9B%BD%E7%A8%8E%E9%80%9A%E5%89%87%E6%B3%95/%E9%99%84%E5%B8%AF%E7%A8%8E/%E5%BB%B6%E6%BB%9E%E7%A8%8E%E5%8F%8A%E3%81%B3%E5%88%A9%E5%AD%90%E7%A8%8E/%E5%BB%B6%E6%BB%9E%E7%A8%8E%E5%8F%8A%E3%81%B3%E5%88%A9%E5%AD%90%E7%A8%8E/E3%81%AE%E5%85%8D%E9%99%A4.html](https://www.zeiken.co.jp/yougo/%E5%9B%BD%E7%A8%8E%E9%80%9A%E5%89%87%E6%B3%95/%E9%99%84%E5%B8%AF%E7%A8%8E/%E5%BB%B6%E6%BB%9E%E7%A8%8E%E5%8F%8A%E3%81%B3%E5%88%A9%E5%AD%90%E7%A8%8E/%E5%BB%B6%E6%BB%9E%E7%A8%8E%E5%8F%8A%E3%81%B3%E5%88%A9%E5%AD%90%E7%A8%8E%E3%81%AE%E5%85%8D%E9%99%A4.html), 검색일자: 2022. 1. 30.

160) 「國稅通則法」 제63조 제2항; 제64조 제3항

161) 「國稅通則法」 제63조 제6항; 제64조 제3항; 「國稅通則法施行令」 제26조의 2; 국중호, 2009, p. 414.

162) 「國稅通則法」 제65조 4항; 제66조 1항; 제67조 1항

163) 国税庁, “事務運営指針 - 申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(사무운영지침- 신고소득세 및 부흥특별소득세의 과소신고 가산세 및 무신고 가산세 취급에 관하여)”, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/pdf/01.pdf>, 검색일자: 2021. 1. 21.; 이수진 외, 2014, p. 12.

- 세법의 해석과 관련하여 신고서 제출 후 새로운 법령해석이 명확해짐에 따라 그 법령해석과 납세자의 해석이 다르게 되었을 때 그 납세자의 해석에 상당한 이유가 있다고 인정되는 경우
 - 단 세법의 부지나 오해 또는 사실오인에 의한 것은 해당되지 않음
 - 법정신고기한 경과 후 발생한 사정으로 청색신고 승인이 취소되었으며 청색사업 전임자 급여, 청색신고 특별공제 등이 인정되지 않는 경우
 - 확정신고의 납세상당 등에 있어서 납세자로부터 충분한 자료의 제출 등이 있었음에도 불구하고 세무직원 등이 납세자에 대하여 잘못된 지도를 하고 납세자가 그 지도를 신뢰하여 이에 따라 과소신고한 경우
 - 위와 유사한 경우로 부득이하다고 인정되는 사정이 있는 경우
- 그러나 결국 우리나라와 유사하게 ‘정당한 이유’라는 것은 불확정 개념이기 때문에, 어떤 사실관계 하에서 어떤 근거에 기초하여 정당한 이유의 유무를 판단할지는 결국 재판소의 판단에 의해 그 사례가 축적되고 있음¹⁶⁴⁾
- 일본 최고재판소는 2006년 처음으로 정당한 이유의 기준을 제시하였음¹⁶⁵⁾
 - 정당한 이유가 있다고 인정되는 경우란 진정으로 “납세자의 책임으로 돌릴 수 없는 객관적인 사정”이 있고, 과소신고가산세의 취지에 비추어 볼 때에도 납세자에게 과소신고가산세를 부과하는 것이 “부당하거나 가혹해지는 경우”라 해석하는 것이 상당하다고 판시함
 - 과소신고가산세의 본질이 세법상의 의무불이행에 대한 일종의 행정상의 제재라고 하는 것에서, 일본 판례에서는 정당한 이유를 가산세 부과에 따른 결과적 부당성이나 가혹성에 중점을 두고 있는 것으로 보임¹⁶⁶⁾
 - 가산세를 부과하는 것이 행정상의 조치로서 적당하지 않다고 하여 “부당”이 강조되는 경우가 있고, 또한 납세자에 대해서와 같은 조치가 취해지는 것이 “가혹”하다는 점에서 정당한 이유가 고려되는 경우가 있음

164) 최정희, 2020, p. 65.

165) 최정희, 2020, p. 66.; 最高裁 2006. 4. 20. 第一小法廷判決(民集 60卷 4号 1611頁(재인용))

166) 최정희, 2020, pp. 66~67; 백제흠, 2006, p. 579; 김영식, 1990, p. 81

- 또한 “부당 또는 가혹”이란 개념은 의의(意義) 안에서 언급된 추상 개념이며, 행정상 제재를 부과했을 경우의 주관적인 평가를 서술한 것에 지나지 않는 바, “객관적 사정과 부당 또는 가혹 두 가지를 모두 충족해야만 정당한 이유가 있다고 해석하는 것은 적절하지 않다”는 견해도 있음
- 이는 정당한 사유를 납세자의 비난가능성이나 납세의무 이행의 기대가능성으로 파악하고 있는 우리나라의 경우와 비교됨¹⁶⁷⁾

□ 일본 국세청 내 세무대학교 연구(落合 秀行, 2011)에서는 ‘정당한 이유’ 판단에 대한 판례의 경향과 판단 시 유의할 점을 분석 및 주장한 바 있음¹⁶⁸⁾

- 해당 연구는 ‘정당한 이유’는 규범적 요건으로서 그 성립 근거는 구체적 사실이기에 정당한 이유의 판단에 있어 ‘진정으로 납세자의 책임으로 돌아갈 수 없는 객관적 사정’의 유무가 문제되어야 한다고 주장함
- 납세자가 무과실이라도 가산세가 당연 면제되지는 않으며, 신고오류에 대해 진정으로 납세자에게 책임 없는 사실이나 사건이 법정신고기한 시에 객관적으로 존재하는 것이 요구된다는 점에서 정당한 이유의 사정범위는 넓지 않음
- 판례의 예로 과세관청의 언동으로 인한 의무불이행의 경우에도 엄격한 판단기준이 적용되었다는 것을 들고 있음
 - 과세관청 직원이 과소신고 등에 관여했을 때 납세자의 귀책성이 작다는 점에서 정당한 이유를 주장하기 쉽다고 생각할 수 있지만 판례는 납세자의 신고오류를 일으킬만한 객관적인 사정이 신고 시점에 존재했는지에 중점을 둠

167) 물론 우리나라의 경우에도 그 기대가능성을 정당, 무리 등의 정의 관념에 따라 판단하므로 별 차이가 없다고 할 수도 있음

168) 落合 秀行, “算税の免除要件-納税者の権利保護との関係から-”, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/68/04/index.htm>, 검색일자: 2021. 2. 13.

3. 가산세 제도 국제 비교

가. 개요

- 우리나라와 조사대상국인 미국, 일본은 신고·납부 관련 가산세 제도를 관련 통합법령의 개정 및 제정 등을 통하여 통일하여 규정함
 - 우리나라는 2007년 「국세기본법」 개정을 통하여 기존 개별세법에 흠어져있던 가산세를 통합하여 규정함
 - 다만 개별세목에 한하여 적용되는 가산세 규정은 각 개별세법에 두고 있음
 - 미국은 「내국세법」의 ‘Subtitle F’에서 가산세와 이자세를 규정하고 있으며, 1989년 국세청 내 TF를 조직하여 가산세 제도를 전반적 검토 및 개편한 바 있음
 - 일본은 1962년 「국세통칙법」 제정을 통해 현재의 4가지 가산세(무신고가산세, 과소신고 가산세, 불납부가산세, 중가산세) 체제를 정립함

나. 신고 관련 불성실 가산세

- 우리나라, 미국, 일본 모두 신고 불성실 관련 가산세는 크게 두 가지, ‘신고하지 않은 경우’의 가산세와 ‘법정신고기한 내 신고는 하였으나 신고세액이 부족한 경우’의 가산세로 나누어 볼 수 있음
 - 법정신고기한까지 신고대상 세액을 신고하지 않은 경우 우리나라, 미국, 일본 모두 무신고가산세를 부과함
 - 미국은 우리나라와 일본의 기한 후 신고를 두고 있지 않으므로, 법정신고기한 내 무신고 및 그 이후의 지연신고에 대하여도 무신고가산세를 부과함
 - 과소신고의 경우 우리나라와 일본은 과소신고가산세, 미국은 정확성 관련 가산세를 부과함

- 일반 무신고의 경우 우리나라와 일본은 신고지연 기간에 상관없이 무신고세액에 비례하여 가산세를 산정하는 반면, 미국은 무신고세액뿐 아니라 지연기간도 가산세액 산식에 포함하며 한도를 두고 있음
 - 우리나라는 법정신고기한까지 국세의 과세표준을 신고하지 않은 경우 무신고납부세액의 20%¹⁶⁹⁾를 가산세로 부과함
 - 일본은 법정신고기한까지 신고납세방식 세목의 신고서를 제출하지 않은 경우 원칙적으로 무신고세액의 15%(50만엔 초과분은 20%)를 가산세로 부과함
 - 동일세목에 대하여 무신고가산세나 증가산세가 5년 이내 부과된 적이 있으면 기본가산세율(15% 또는 20%)에 10%p를 추가하여 부과함
 - 미국은 신고납세방식의 세목에 대하여 신고하지 않은 경우 미신고세액에 대하여 월 5%씩 무신고가산세를 부과하며, 최대한도는 미신고세액의 25%로 함¹⁷⁰⁾

- 사기, 거짓기장, 은닉 등 부정행위로 인한 부정 무신고의 경우에는 조사대상국 모두 일반 무신고에 비하여 가산세를 중과함
 - 우리나라는 부정 무신고납부세액의 40%(역외거래는 60%)를 가산세로 부과함¹⁷¹⁾
 - 미국 역시 법정기한 내 무신고가 사기행위에 의한 경우 매월 15%의 세율로 무신고가산세를 부과하며, 최대한도 역시 미신고세액의 75%로 상향 적용함
 - 또한 사기에 의하여 소득세를 무신고·지연신고하는 경우 사기 관련 증가산세가 동시에 중과되어 최대 미신고세액의 150%(75% + 75%)까지 부과할 수 있음
 - 일본도 고의로 사실을 은폐·가장하여 무신고한 경우 40%의 증가산세를 부과함

169) 「소득세법」상 복식부기의무자 또는 법인에 대하여는 무신고납부세액의 20%와 수입금액의 0.07%에 해당하는 금액 중 큰 금액을 가산세로 함

170) 만약 신고기한 이후 60일 이내에도 신고하지 않는 경우에는 매월 5%씩 계산되는 가산세액과 210달러(2022년 1분기 기준) 중 큰 금액을 가산세로 함

171) 「소득세법」상 복식부기의무자 또는 법인에 대하여는 무신고납부세액의 40%와 수입금액의 0.14%에 해당하는 금액 중 큰 금액을 가산세로 함

- 일반 과소신고(또는 과다환급신고)의 경우 조사대상국 모두 부족세액 또는 미달세액에 비례하여 과소신고가산세를 부과하는데, 미국이 우리나라와 일본에 비해 가산세율이 높은 편이며 부과사유가 구체화되어 있음
 - 우리나라와 일본은 모두 과소신고분 세액(초과환급신고분 세액) 전체에 대하여 10%만큼 가산세를 부과함¹⁷²⁾
 - 미국은 태만, 무시 등으로 인한 법령 미준수, 중대한 소득세액 누락 등의 사유로 과소신고하는 경우 미달신고세액의 20%(또는 40%¹⁷³⁾)를 정확성 관련 가산세로 부과함
 - 단 정확성 관련 가산세는 사기 관련 증가산세 부과시 중복적용하지 않음

- 사기, 거짓기장, 은닉 등 부정행위로 인한 부정과소신고의 경우에는 조사대상국 모두 일반 무신고에 비하여 가산세를 중과하는 규정을 둠
 - 우리나라는 부정행위로 과소신고하는 경우 부정과소신고납부세액 등의 40%(역외 거래의 경우 60%)와 과소신고납부세액 등에서 부정행위로 인한 과소신고납부세액 등을 뺀 금액의 10%의 합만큼 가산세를 부과함¹⁷⁴⁾
 - 미국은 사기(의도적인 탈세행위 등)로 인하여 납부세액을 과소신고하는 경우 미달 세액의 75%에 상당하는 증가산세를 부과함
 - 납세자가 최초 법정신고기한 내 사기로 소득세를 신고하였다면 추후 올바르게 수정신고를 하더라도 사기행위는 치유되지 않음
 - 일본의 경우 납세자가 고의로 과세표준이나 세액을 산정하는데 필요한 사실을 은폐하거나 가장하는 경우 과소신고분세액의 35%로 가산세를 중과함

172) 단, 과소신고세액이 기한 내 신고한 세액과 50만엔 중 큰 금액을 초과하면 초과부분에 대하여는 15%의 세율을 적용함

173) 중대한 가치평가 오류에 있어 신고된 평가액이 최종 결정가액의 200% 이상인 경우, 경제적 실질을 결여한 거래로서 세무신고 시 적절히 공개되지 않은 경우 또는 미공개된 국외금융자산이 있는 경우에는 40%로 중과함

174) 단, 부정행위로 과소신고한 자가 복식부기의무자 또는 법인인 경우 과소신고가산세를 다르게 산정함: “과소신고납부세액 등의 40%(역외거래의 경우 60%) 금액과 부정행위로 과소신고된 과세표준 관련 수입금액의 0.14%에 상당한 금액 중 큰 금액” + “과소신고납부세액 등에서 부정행위로 인한 과소신고 납부세액 등을 뺀 금액의 10%에 상당하는 금액”

〈표 Ⅲ-3〉 주요국의 신고 관련 불성실 가산세 비교

| 구분 | | 무신고 관련 가산세 (법정신고기한까지 신고대상 세액을 신고하지 않은 경우) | | 과소신고 관련 가산세 (법정신고기한 내 신고하였으나 신고의무세액에 미달하는 경우) | |
|--------------|------------------|---|--|---|--|
| | | 가산세 | 세율 ¹⁾ | 가산세 | 세율 ²⁾ |
| 우리 나 라 | 일반 | (일반) 무신고 가산세 | 20% 복식부기의무자·법인: Max(무신고납부세액 × 20%, 수입금액 × 0.07%) | (일반) 과소신고 가산세 | 10% |
| | 부정 ³⁾ | (부정) 무신고 가산세 | 40%(역외거래: 60%) 복식부기의무자·법인: Max(무신고납부세액 × 40% (역외거래 60%), 수입금액 × 0.14%) | (부정) 과소신고 가산세 | ① + ② : ① Max(부정과소신고 납부세 액 × 40%(역외거래 60%), 부정 과소신고수입금액 × 0.14%) ¹⁾ , ② (과소신고납부세액 - 부정 과소신고 납부세액) × 10% |
| 미 국 | 일반 | 무신고 가산세 | 월 5% (한도: 무신고세액 × 25%) | 정확성 관련 가산세 | 20%(또는 40% ⁴⁾) |
| | 부정 ³⁾ | 증가산세 | 월 15% (한도: 무신고세액 × 75%) 사기 관련 증가산세 증가 가능(최대 150%) | 증가산세 | 미달세액 × 75% 사기 관련 증가산세와 중복 × |
| 일 본 | 일반 | 무신고 가산세 | 15% (50만엔 초과분: 20%) 동일세목에 대하여 무신고가산세나 증가산세가 5년 이내 부과되었던 경우: 25% (50만엔 초과분: 30%) | 과소신고 가산세 | 10% Max(기한내 신고세액, 50만엔)를 초과하는 부분: 15% |
| | 부정 ³⁾ | 증가산세 | 40% | 증가산세 | 35% |

주: 1) 무신고세액에 대하여 해당 세율을 곱하여 산정함
 2) 과소신고세액에 대하여 해당 세율을 곱하여 산정함
 3) 부정의 의미는 조사국마다 조금씩 차이가 있지만 주로 세금 신고·납부 관련 기초 사실에 대
 하여 고의적인 은닉, 가장 등의 행위를 한 경우를 말함
 4) 중대한 가치평가 오류에 있어 신고된 평가액이 최종 결정가액의 200% 이상인 경우, 경제적
 실질을 결여한 거래로서 세무신고 시 적절히 공개되지 않은 경우 또는 미공개된 국외금융
 자산이 있는 경우

자료: 본문 참고하여 저자 작성

다. 납부 관련 불성실 가산세

- 납부 관련 불성실 가산세는 조사대상국 모두 미납행위에 대한 제재적 성격의 가산세와 이자보상 성격의 이자세 등을 동시에 부과하는데, 이를 분리하여 부과하는지 통합하여 부과하는지 여부에 차이가 있음
 - 우리나라는 기존에 납부불성실가산세와 이자보상 성격의 가산금을 각각 부과하다가 2020년부터 납부지연가산세라는 이름으로 통합하여 부과하기 시작함
 - 법정납부기한의 다음 날부터 과세관청의 납부고지가 있기 전까지의 미납에 대하여는 구 납부불성실가산세 성격의 가산세를, 납부고지서상 납부기한 이후의 미납에 대하여는 구 가산금 성격의 가산세를 같은 세목으로 부과하는 것임
 - 미국과 일본은 두 가지 성격의 가산세를 동시에 부과함
 - 미국의 납부 관련 불성실 가산세로는 미납부가산세와 이자세를 들 수 있음
 - 일본의 납부 관련 불성실 가산세로는 불납부가산세와 연체세 또는 이자세를 들 수 있음

- 납부 관련 불성실 가산세는 우리나라의 경우 법정납부기한이 지난 후부터 납입일까지의 기간에 일별 가산세율을 적용하는 반면, 미국은 월할 계산을 하고, 일본은 연체세 또는 이자세만 지연일수에 비례하여 산정함
 - 우리나라의 납부지연가산세는 ‘① 미납세액 × 경과일수(납부고지일부터 납부고지서상 납부기한까지의 일수는 제외) × 일 0.022%’와 ‘② 납부고지서상 납부기한까지 미납한 세액 × 3%¹⁷⁵⁾’ 금액의 합으로 함
 - 일반 납부지연가산세의 경과일수는 최대 5년으로 하여 가산세액에 한도를 두고, 원천징수 등 납부지연가산세는 미납세액의 50%¹⁷⁶⁾를 한도로 함

175) ② 금액은 국세를 납부고지서에 따른 납부기한까지 완납하지 아니한 경우에 한정하여 합산함

176) 단, 미납세액의 3%와 ‘① 미납세액 × 경과일수(납부고지일부터 납부고지서상 납부기한까지의 일수는 제외) × 일 0.022%’ 중 법정납부기한의 익일부터 납부고지일까지의 기간에 해당하는 금액의 합은 10%를 적용함

- 미국의 미납부가산세는 일반적으로 법정기한 이후 매일 미납부세액의 0.5%씩 부과하며, 이자세는 본세와 가산세 모두에 부과되 지연기간에 상관없이 미납세액에 연방단기금리에 3%p를 가산한 세율을 곱하여 산정함¹⁷⁷⁾
 - 미납부가산세는 미납부세액의 25%를 한도로 함
 - 다만 법인(C corporation)의 이자세에는 과세연도별 미납세액이 10만달러를 초과하는 경우 연방단기금리에 5%p를 가산한 세율을 적용함
- 일본은 원천징수세 등의 국세 미납에 대하여 불납부가산세와 이자보상 성격의 연체세 또는 이자세¹⁷⁸⁾를 부과함
 - 불납부가산세는 미납세액의 10%만큼 과세함
 - 연체세는 '미납세액 × 납부기한의 다음 날부터 국세 완납일까지의 일수 × 연 14.6%의 일별 환산비율'만큼 과세하고, 이자세의 세율은 세목별로 다름¹⁷⁹⁾
- 우리나라와 미국의 경우 납부 관련 불성실 가산세는 신고 관련 불성실 가산세와 달리 부정행위에 의한 납부 불성실에 대하여 별도 제재규정이 없는데, 일본은 불납부가산세에 대하여도 증가산세 규정을 두고 있음
- 일본은 납세자가 고의로 과세표준이나 세액을 산정하는 데 필요한 사실을 은폐하거나 가장하는 경우 불납부가산세의 세율을 35%로 증과함

177) 2022년 1분기의 이자세율은 3%이며 미납세액 10만달러 초과하는 법인의 경우 5%를 적용함

178) 이자세는 국세의 연납·물납제도 및 납세신고서 제출기한의 연장제도를 이용하는 경우 그 연납세액이나 기간연장과 관련된 확정신고세액에 연체세 대신 부과하는 부대세임

179) 소득세 및 법인세의 경우 연 7.3%를 해당 기간 일수에 곱하여 산정하며, 상속세 및 증여세의 경우 상속재산 구성에 따라 연 1.2~6.6%로 월할계산(15일 이하는 버리고 16일 이상은 한 달로 함)함

〈표 III-4〉 주요국의 납부 관련 불성실 가산세 비교

| 구분 | 체납에 대한 제재 성격 | | 이자보상 성격 | |
|----------|--------------|--|-------------------|--|
| | 가산세 | 세액 | 가산세 | 세액 |
| 우리 나라 | 납부지연 가산세 | 미납세액 × 3% (납부고지서상 납부기한 이후 체납하는 경우에 한함) | 납부지연 가산세 | 미납세액 × 경과일수 (납부고지일부터 납부고지서 상 납 부기한까지의 일수는 제외) × 일 0.022% * 한도: 경과일수 최대 5년 (원천징수 등 납부지연가산세 한도: 미납세액의 50%) |
| 미국 | 미납부 가산세 | 미납세액 × 월 0.5% * 한도: 미납세액 × 25% | 이자세 ¹⁾ | 3% 미납세액 10만달러 초과하는 법인: 5% |
| 일본 | 불납부 가산세 | 미납세액 × 10% | 연체세 | 미납세액 × 경과일수 (납부기한의 익일부터 국세 완납일 까지) × 연 14.6%의 일별 환산비율 |
| | | 부정행위에 의한 경우: 미납세액 × 35% | 이자세 ²⁾ | 대상 세목별로 다르며 대부분 연 7.3% 이하임 ³⁾ |

주: 1) 미국의 이자세율은 연방단기금리에 3%p를 가산한 세율로 하며, 표의 세율은 2022년 1분기 기준임

2) 일본의 이자세는 국세의 연납·물납제도 및 납세신고서 제출기한의 연장제도를 이용하는 경우 그 연납세액이나 기간연장과 관련된 확정신고세액에 연체세 대신 부과하는 부대세임

3) 소득세 및 법인세의 경우 연 7.3%를 해당 기간 일수에 곱하여 산정하며, 상속세 및 증여세의 경우 상속재산 구성에 따라 연 1.2~6.6%로 월할계산(15일 이하는 버리고 16일 이상은 한 달로 함)함

자료: 본문 참고하여 저자 작성

라. 가산세 감면 및 면제에 관한 사항

1) 자발적 신고·납부 유도를 위한 신고·납부 불성실 가산세의 감면

가) 신고 관련 불성실 가산세의 감면

□ 무신고가산세의 감면은 우리나라와 일본에 한하여 본래 법정신고기한 이후 자발적 기한

후 신고 등을 하는 경우에 허용하며, 미국은 이와 별개로 미납부가산세가 동시에 부과되는 경우 무신고가산세를 감면해주는 규정을 두고 있음

- 우리나라는 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내에 기한 후 신고를 하면 그 기간에 따라 20~50% 범위 안에서 차등적으로 가산세를 감면함
 - 일본은 납세자가 경정 또는 결정이 있을 것을 알지 못한 채 기한 후 신고하는 경우, 세무조사 통지 전후에 차별을 두고 가산세율을 감면 적용함
 - 세무조사 통지 전 기한 후 신고를 하면 가산세율을 5%로 하고, 통지 후 기한 후 신고를 하면 기본 가산세율에서 5%p 감면 적용함
 - 기한 내 신고할 의사가 있었던 것으로 인정되며 법정신고기한 후 1개월 내 기한 후 신고를 하는 경우에는 가산세를 면제함
 - 미국은 기한 후 신고의 개념이 없어 위와 같은 감면이 이루어지지 않지만, 무신고 가산세가 신고기한으로부터 매월 5%씩 증가하고 5개월이 지나면 25%의 한도를 두므로 기한 후 신고와 같이 기간별 차등 감면을 적용한다고 볼 수 있음
 - 또한 무신고에 있어 납부의무도 동시에 불이행하는 경우, 무신고가산세와 미납부 가산세의 합이 월 5%를 초과하지 않도록 일반적으로 무신고가산세율을 4.5%로, 무신고가산세의 한도는 22.5%로 하향조정함
- 우리나라와 일본은 모두 납세자가 법정신고기한 후 일정 기간 내 자발적 수정신고를 하는 경우 과소신고가산세 감면이 가능한 반면, 미국은 수정신고 등의 규정이 없다보니 과소신고가산세에 특정적으로 적용되는 가산세 감면사항이 없음
- 우리나라의 경우 법정신고기한이 지난 후 2년 이내 수정신고 시(과세표준과 세액 경정이 있을 것을 미리 알고 한 경우는 제외) 신고기한 이후 수정신고까지의 기간에 따라 10~75% 범위 안에서 차등적으로 과소신고가산세를 감면함
 - 일본은 과세관청의 세무조사 통지는 받았으나 경정·결정이 있을 것을 예지하지 못한 납세자가 자발적 수정신고를 하는 경우 기본 과소신고가산세율에서 5%p만큼 경감된 세율을 적용함
 - 세무조사 통지 이전에 자발적으로 수정신고한 경우에는 과소신고가산세를 부과하지 않음

나) 납부 관련 불성실 가산세의 감면

- 납부 관련 불성실 가산세에 대하여 우리나라와 미국은 아래 2)절에서 살펴볼 ‘정당한 사유로 인한 경우’ 외에 별도의 감면 규정을 두지 않으나, 일본은 감면이 가능한 경우를 규정함
 - 다만 우리나라는 납부지연가산세 적용기간을 최대 5년으로 한도를 두고, 미국 역시 미납부가산세율의 최고 한도(25%)를 설정하고 있음
 - 또한 미국은 무신고가산세의 감면사항에서 언급한 바와 같이 무신고와 납부를 동시 불이행하는 경우 무신고가산세와 미납부가산세의 합이 월 5%를 초과하지 않도록 함
 - 일본은 기한 내 납부할 의사가 있었던 것으로 인정되며 법정납부기한 이후 1개월 내 세액을 완납하는 경우 불납부가산세를 면제함

2) 정당한 사유 등 부득이한 사유 발생으로 인한 가산세 감면

- 각 조사대상국은 모두 가산세에 대하여 정당한 사유 등 부득이한 사유가 있는 경우 이를 면제하는 규정을 두고 있음
 - 우리나라와 일본의 경우 정당한 사유(또는 이유)에서 ‘정당’의 개념이 불확정적이고, 통칙이나 집행기준 등에서 예시를 들고 있지만 실질적인 의미는 주로 판례를 통해 구체화된다고 할 수 있음
 - 미국은 ‘재무부 규칙’에서 정당한 사유의 구체적인 판단요소와 특정 상황에 대한 사례를 제시하되, 미국 역시 구체적인 사안별 정황을 종합하여 판단 및 공정성, 효율성, 일관성의 전제하에 가산세를 면제할 수 있음
- 우리나라는 가산세 전반에 대하여 정당한 사유를 적용하는 반면, 일본과 미국은 모든 가산세에 대하여 적용하지는 않는다는 차이가 있음
 - 우리나라는 「국세기본법」에서 세법상 가산세를 정당한 사유가 있는 경우 부과하지 않는다고 명시하고 있음

- 미국은 가산세 종류별로 개념, 근거규정 및 적용범위 등을 달리한다는 특징을 지니고 신고·납부 관련 불성실 가산세 중 이자세에는 정당한 사유가 적용되지 않음
 - 또한 이자세 외의 신고·납부 관련 불성실 가산세에 대하여도 정당한 사유만을 무조건 적용하지 않고 고의 및 선의 등을 고려하여 면제여부를 판단함
- 일본은 무신고가산세, 과소신고가산세 및 불납부가산세에 대하여 정당한 이유를 인정함
 - 신고·납부의무 법정기한 내 불이행 또는 과소신고에 정당한 이유가 있는 경우 무신고가산세, 과소신고가산세 또는 불납부가산세를 면제함
 - 연체세, 이자세에 대하여는 법정 부득이한 사유에 대하여 감면을 허용함¹⁸⁰⁾
- 우리나라는 「국세기본법」에서 납세의무자가 의무를 불이행하는 데 있어 기한연장 사유가 있거나 정당한 사유가 있는 경우, 그 외 이와 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우 가산세를 면제한다는 규정을 명시함¹⁸¹⁾
 - 기한연장 사유에는 재해, 중상해나 가족의 사망, 프로그램 오류 등의 부득이한 사유, 권한 있는 기관의 장부나 서류 압수·영치 등이 포함됨
 - 정당한 사유에서 ‘정당’의 개념은 불확정적이며, 다만 「국세기본법 집행기준」 판례나 세법해석 내 정당한 사유 인정·불인정 사례들을 각각 9가지 정도로 제시하고 있음¹⁸²⁾
 - 즉 정당한 사유의 실질적인 의미는 주로 판례를 통해 구체화된다고 할 수 있음
 - 대표적인 사례는 법령의 오해나 부지를 넘어 세법해석의 의의가 있는 경우, 행위 전후로 적법·부적법 여부가 달라진 경우, 국세청 질의회신을 근거로 신고하였으나 차후 감사원 지적사항으로 감면세액을 추징하는 경우 등이 있음
 - 그 외 유사한 경우에는 대표적으로 과세관청의 세법해석에 관한 질의·회신 등에 따라 신고·납부하였으나 이후 다른 과세처분을 하는 경우가 있음

180) 구체적인 내용은 아래에서 후술하기로 함

181) 「국세기본법」 제48조 제1항 제2호

182) 「국세기본법 집행기준」 48-0-2

- 미국은 정당한 사유가 있을 경우 신고 및 납부 불성실 가산세(이자세 제외)를 면제하도록 하는 규정을 IRC에 두고 있으며, 재무부 규칙에서 정당한 사유에 대한 개념, 구체적인 판단요소, 특정 상황에 대한 사례를 예시함
 - 구체적 판단요소에는 우리나라 가산세 면제사유 중 기한연장 사유와 유사한 사유는 물론, 그 외에도 실수나 착오 등의 경우도 일정 부분 고려가 됨
 - 기한연장 사유와 유사한 사유로는 심각한 질병이나 사망, 불가피한 부재, 재해, 기록물 확보 불가능 등이 있음
 - 추가적으로 실수(통상적 사업과정상 주의와 분별을 다했음에도 의무 준수를 할 수 없었음을 입증하는 경우), 국세청·제3자로부터의 잘못된 자문에 대한 신뢰, 법에 대한 무지(납세자의 교육수준 및 세무의무에 대한 경험 고려) 등도 판단기준이 됨
 - 그러나 위 기준이 절대적일 수는 없으므로 미국 역시 과세관청은 정당한 사유 판별 시 사례마다 납세자가 처한 사실과 상황 등을 종합적으로 고려 및 공평성, 효율성, 일관성의 전제 하에서 가산세 면제를 할 수 있음
 - 한편 미국은 법령상으로도 가산세 적용 예외규정을 두고 있으며 특정 상황에 있어 정책강령, 뉴스 등을 통해 행정적 권리 유보를 할 수 있도록 함

- 일본은 「국세통칙법」에서 정당한 이유가 있을 경우 신고·납부 불성실 가산세를 면제, 법정 부득이한 사유가 있을 경우 이자세 및 연체세를 감면하도록 규정함
 - 정당한 이유에 대하여는 「사무운영지침」에서 몇 가지 예시를 제시하고 있지만 우리나라와 유사하게 실질적인 개념은 판례를 통해 구체화되는 것으로 보임
 - 예시에는 신고 전후 법령해석이 달라지는 경우나 납세자의 자료제출의무는 다했으나 세무직원 등이 잘못 지도를 한 경우, 위와 유사한 경우로 부득이하다고 인정되는 사정이 있는 경우 등이 포함됨
 - 이자세 및 연체세 감면 사유에는 주로 부득이한 사유가 포함됨
 - 재해 및 사업의 폐지 등으로 인해 납세의 유예나 정지가 허용되는 경우
 - 납세자에게 재산·사업·생활의 상황 등으로 인해 연체세를 납부할 수 없는 부득이한 사유가 인정되는 경우

- 국세의 징수를 유예한 경우 위탁납부·보증인 등으로부터의 징수로 세액납부가 이루어진 경우 등 법으로 정하는 특정 경우

〈표 III-5〉 주요국의 가산세 감면 제도 비교

| 구분 | 우리나라 | | | 일본 | | 미국 | |
|---------|-----------------------|-----------|-----|--|-----|-------------------------------|--|
| | 요건 | 감면율 | 요건 | 감면율 | 요건 | 감면율 | |
| 무신고가산세 | 법정 신고 기한 이후 | 1개월 이내 | 50% | 세무조사 통지 전 결정을 예지하지 못하고 기한 후 신고 | 5% | 가산세율 한도 존재(25%) ¹⁾ | |
| | | 1~3개월 이내 | 30% | | | | |
| | 기한 후 신고 | 3~6개월 이내 | 20% | 세무조사 통지 후 결정을 예지하지 못하고 기한 후 신고 | 5%p | 신고·납부 동시 불이행 | 무신고가산세, 미납부가산세 합이 월 5% 초과 금지 ¹⁾ |
| 감면 | 정당한 사유가 있는 경우 | | 면제 | 기한 내 신고할 의사 & 기한 후 1개월 내 신고, 정당한 이유가 있는 경우 | 면제 | 정당한 사유 & 고의적 태만 아님 | 면제 |
| 과소신고가산세 | 법정 신고 기한 이후 자발적 수정 신고 | 1개월 이내 | 90% | 세무조사 통지 전 경정을 예지하지 못하고 수정신고 | 면제 | 정당한 사유 & 선의 | 면제 (경제적 실질을 결여한 거래·비공개된 보고대상 거래 제외) |
| | | 1~3개월 이내 | 75% | | | | |
| | | 3~6개월 이내 | 50% | 세무조사 통지 후 경정을 예지하지 못하고 수정신고 | 5%p | | |
| | | 0.5~1년 이내 | 30% | | | | |
| | | 1~1.5년 이내 | 20% | 정당한 이유가 있는 경우 | 면제 | | |
| | | 1.5~2년 이내 | 10% | | | | |

〈표 Ⅲ-5〉의 계속

| 구분 | 우리나라 | | 일본 | | 미국 | |
|--------------------|-----------------------|-----|---|-----|--|----------------|
| | 요건 | 감면율 | 요건 | 감면율 | 요건 | 감면율 |
| 납부불성실 가산세 감면 | 가산세 적용기간 한도 존재(5년) | | 불납부가산세: 기한 내 납부할 의사 & 기한 후 1개월 내 납부, 정당한 이유가 있는 경우 ²⁾ | 면제 | 가산세율 한도 존재(25%) ¹⁾ | |
| | 정당한 사유가 있는 경우 | 면제 | | | 이자세·연체세: 재해, 사업의 폐지 등으로 납 세유예·정지·기한 연장 이 이루어지는 경우 등 | 감면 비율 다름 |
| | | | 미납부 가산세: 정당한 사유 & 고의적 태만 아님 | 면제 | | |
| | | | 이자세 면제규정 없음 | | | |

주: 1) 미국의 무신고가산세와 미납부가산세의 경우 매월 5% 또는 0.5%씩 증가하고 가산세율에 최고 한도(25%)를 설정하고 있으므로 우리나라의 기한 후 신고와 같이 기간별 차등 감면을 적용한다고 볼 수 있음. 또한 무신고와 미납부를 동시에 불이행하는 경우 무신고가산세 월 4.5%, 미납부가산세 월 0.5%가 적용되며, 이때 무신고가산세 한도는 22.5%로 낮아짐
자료: 본문 참고하여 저자 작성

〈표 III-6〉 주요국의 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유 비교

| 구분 | 우리나라 | 일본 | 미국 | |
|---------|---|---|--|---|
| 관계 규정 | 「국세기본법」, 「국세기본법 시행령」, 「국세기본법 집행기준」 | 「국세통칙법」, 「사무운영지침」 | 재무부 규칙, 국세청 매뉴얼 | |
| 요건 및 내용 | 기한 연장 사유 <ul style="list-style-type: none"> • 납세자(세무대리인 포함)의 화재나 재해 • 납세자 또는 동거가족의 질병이나 중상해 • 권한 있는 기관의 서류 등 압수·영치, 이들 사유에 준하는 경우 • 정전, 프로그램 오류 • 금융회사 등의 휴무로 납세자가 기한까지 할 수 없다고 인정하는 경우, 납세자가 기한연장을 신청한 경우 | <ul style="list-style-type: none"> • 세법해석에 관하여 신고서 제출 후 새로운 법령해석이 명확해져 그 법령해석과 납세자 해석이 달라진 경우 • 법정신고기한 경과 후 발생한 사정으로 청색 신고 승인 취소 및 청색 사업 전임자 급여, 청색 신고 특별공제 등이 인정되지 않는 경우 • 확정신고 납세상담 등에 있어 납세자로부터 충분한 자료의 제출 등이 있었으며 세무직원 등이 잘못 지도한 경우 • 위와 유사한 경우로서 부득이하다고 인정되는 사정이 있는 경우 | <ul style="list-style-type: none"> • 사망, 심각한 질병, 불가피한 부재 • 화재, 사고, 자연재해, 기타 소등 • 기록물 확보 불가능 • 실수: 일반적으로 인정되지 않는으나, 통상적 사업 과정상 주의와 분별을 다했음에도 의무 준수를 할 수 없었던 것을 입증하는 경우 • 잘못된 자문에 대한 신뢰: 국세청 및 제3자로부터 자문을 받은 경우 • 법에 대한 무지: 납세자의 교육수준이나 세무의무에 대한 경험 등 고려 • 건망증이나 간과: 보통 정당한 사유로 인정되지 않음 | |
| | 정당한 사유 | | | 납세자가 그 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 이를 정당화할 수 있거나, 그 의무이행을 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 할 만한 사정이 있는 때 |
| | 그 외 | | | 대통령령으로 정하는 경우: • 과세관청의 세법해석에 관한 질의·회신 등에 따라 신고·납부한 이후 다른 과세처분을 하는 경우 • 법률 등에 따른 수용 또는 사용, 세법상 의무를 이행할 수 없는 경우 • 의료비 지출과 실손의료보험금 수령 과세기간이 다른 때 적합한 확정신고기한까지 수정신고하는 경우 |
| 비고 | 「국세기본법 집행기준」에서 정당한 사유의 인정 여부 9가지 사례를 제시함, 판례를 통해 의미 구체화됨 | 판례를 통해 의미 구체화됨 | 법령상 가산세 적용 예외규정을 둠, 특정 상황에 있어 정책강령·뉴스 등으로 행정적 권리 유보할 수 있음 | |

자료: 본문 참고하여 저자 작성

IV. 가산세 면제요건인 정당한 사유에 대한 일반적 고찰

1. 가산세의 의의 및 법적 성질

가. 가산세에 대한 일반사항

1) 가산세의 개념 및 기능

- 세법은 과세권 행사 등의 원활한 조세행정과 공평과세를 구현하기 위해 납세자에게 본래적 의미의 납세의무 이외에 여러 협력의무를 부과하고 있는데, 이를 위반할 경우 가산세를 지을 수 있도록 하고 있음
 - 「국세기본법」 제2조 제4호는 가산세를 “세법에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액”이라고 정의함
 - 협력의무 이행을 확보하기 위한 방법으로서 성실한 의무이행자에게는 세제상의 혜택을 부여하고, 의무위반자에게는 가산세 등의 제재를 가하고 있는 것임¹⁸³⁾
 - 즉, 가산세는 금전적인 제재를 통하여 납세순응을 간접적으로 강제하는 제도라고 할 수 있음

- 또한 가산세 제도는 일반적으로 신고납세제도의 정착과 발전을 위하여 설정된 제도로 이해되고 있음¹⁸⁴⁾

183) 정지선·최천규, 2013, p. 2.

184) 정지선·최천규, 2013, p. 14.

- 신고납세제도는 민주적이고 국민주권주의의 기본원리에 의하여 납세액은 국민이 스스로 결정하는 것이고 국가라고 하는 공동사회를 유지하기 위한 공통의 비용은 국민이 스스로 부담한다는 이념에 입각한 제도임
 - 따라서 납세의무자의 자발적인 신고·납부가 없다면 그 제도의 성공을 기대할 수 없기 때문에 성실하게 신고·납부하지 않는 행위에 대하여 가산세라는 제재에 의한 차별을 함으로써 조세채권의 적정한 실현을 담보할 수 있게 됨¹⁸⁵⁾
- 결국 가산세 제도는 제재적인 기능과 납세자의 성실한 신고의무를 간접적으로 유도하는 기능을 동시에 지니고 있음¹⁸⁶⁾
- 가산세의 핵심 기능으로서 조세행정질서의 위반을 예방하는 기능, 조세행정질서의 유지 및 회복을 개별적·구체적으로 확보하는 기능, 국고세입의 확보를 도모하는 기능이 있음
 - 가산세 부과단계에서 조세행정질서의 문란을 방지하는 일반예방기능과 개별적으로 행위자 자신의 활동에 있어서 그 행위자가 다시 새로운 질서위반을 행하지 않기 위하여 위반자를 개선하고 교육하기 위한 기능을 수행하는 특별예방기능이 있음
 - 또한 납세자의 적정한 납세의무의 이행을 보장함으로써 국가가 필요로 하는 국고수입의 확충에도 기여함
 - 가산세의 그 밖의 기능으로서 성실한 납세자를 보호하게 하여 의무불이행자와 성실한 의무이행자와의 공평부담을 도모하게 하는 기능¹⁸⁷⁾, 불성실 납세자에 대한 제재로서의 세무조사의 보완적 기능¹⁸⁸⁾ 등이 있음

2) 본세와의 관계

- 우리나라의 경우 「국세기본법」 제47조 제2항 본문에서 "가산세는 해당 의무가 규정된

185) 헌법재판소 2006. 4. 27. 선고, 2003헌가79 결정

186) 정지선·최천규, 2013, pp. 14~15.

187) 헌법재판소 2006. 4. 27. 선고, 2003헌가79 결정

188) 정진오, 2011, p. 3.

세법의 해당 국세의 세목(稅目)으로 한다“라는 규정을 두고 있어 형식상 가산세는 국세의 세목으로서 분류됨

- 실무상으로도 과세관청이 세금을 고지할 때에 납세고지서상 고지세액에는 가산세가 포함되어 있어 세금의 형태임을 알 수 있음¹⁸⁹⁾
- 그러나 가산세와 본세는 별개의 처분이고 그의 적법성을 심사하는 논리도 다르게 취급한다는 점에서 실질적으로 서로 다르다고 볼 수 있음
 - 이론상으로 가산세의 취소는 본세와 따로 구분하여야 하고, 전심절차도 별개로 거쳐야 함
- 즉, 가산세는 명목상으로 조세에 해당하지만 실질적으로는 본세의 징수를 확보하기 위한 수단에 지나지 아니하므로 그 부담의 내용은 세법이 정하는 바에 따라 성립·확정되는 국세인 본세와는 그 성질이 상이하다고 할 것임¹⁹⁰⁾
 - 가산세는 편의상의 이유로 당해 세법이 정하는 국세의 세목으로 하여 그 세법에 의해 산출된 본세의 세액에 가산해서 함께 징수하는 것일 뿐임
 - 본세의 경우에는 납세자의 부담능력의 크기인 세원에 기초한 과세표준금액을 대상으로 하지만, 가산세는 납세자의 부담능력을 고려한 과세표준금액과 직접적으로 관계가 없는 부수의무 내지는 협력의무의 불이행에 근거하여 부과됨

나. 가산세의 법적 성질

- 가산세의 법적 성질에 관하여는 행정벌설, 행정상 제재설, 특별한 경제적 부담설, 손해 배상설 등이 있음
 - 행정벌설은 가산세를 행정질서벌인 과태료와 유사한 것으로 보며, 제재를 가하는 방식이 과태료의 형식과 세금의 형식으로 차이가 있을 뿐 본질은 행정질서벌이라는 견해임¹⁹¹⁾

189) 국세공무원 교육원, 2009, p. 2.

190) 정지선·최천규, 2013, pp. 10~11.

191) 최정희, 2020, pp. 8~9.

- 행정질서벌은 행정벌의 한 유형임¹⁹²⁾
 - 행정상 제재설은 가산세를 협력의무 위반자에 대한 금전적 부담이라는 불이익으로서의 행정상 제재로 보는 견해임¹⁹³⁾
 - 행정벌이 의무를 불이행한 자에 대한 행정상 ‘제재’라는 점에서 행정벌설과 행정상 제재설은 크게 다르지 않으며 그 구분의 실익은 없어 보임
 - 특별한 경제적 부담설이란 신고의무 및 징수·납부의무의 위반에 대하여 특별한 경제적 부담을 부과함으로써 신고납세제도의 정착을 촉진하고자 하는 견해임¹⁹⁴⁾
 - 손해배상설은 납세의무를 정당하게 이행한 자와의 공평을 도모하고 침해된 국고 이익을 회복하는 수단으로서의 손해배상적 성격을 가진다는 견해임¹⁹⁵⁾
- 학계의 다수설로는 가산세를 행정벌로 보고 있으며 다만, 일반 행정질서벌의 경우 과태료라는 금전적 제재를 가하는 데 비하여 가산세의 경우 세금의 형태로 가한다는 차이뿐이라는 것이 통설임¹⁹⁶⁾
- 가산세가 본질적으로 과세권 행사 및 조세채권 실현을 용이하게 하기 위해 납세자가 세법에 규정된 신고·납부의무 등을 이행하지 않은 경우에 부과하는 행정벌적 성격을 갖는다는 데에 별 이견 없이 전반적으로 받아들여지고 있음¹⁹⁷⁾
- 판례 역시 가산세의 본질을 의무위반에 대해 가하는 ‘행정벌’이라고 하거나 ‘일종의 행정상 제재’라고 하여 같은 취지로 판결하고 있음¹⁹⁸⁾

192) 행정법상 의무의 강제방법으로서 행정강제와 행정벌이 있으며, 행정강제는 불이행된 의무의 장래적 이행에 중점이 있는 것이고, 행정벌은 의무를 불이행한 자에 대한 제재 자체에 중점을 두고 있는 제도임. 여기서 행정벌은 다시 제재의 유형에 따라 「형법」상 형벌(「형법」 제41조)에 해당하는 경우에는 행정형벌이라고 하고, 그 외의 것인 경우에는 과태료로 부과되는 행정질서벌이라고 함(이동식 외 3인(2021), pp. 538~540.).

193) 정유석, 2014, p. 3.

194) 정진오, 2011, p. 7.

195) 김세현, 2017, p. 5.

196) 정진오, 2011, p. 7.; 임승순, 2017, p. 146.

197) 소순무·윤지현, 2016, p. 107.

198) 박태훈, 2017, p. 4.

- “세법상 가산세는 개별세법이 과세의 적정을 기하기 위하여 정한 의무의 이행을 확보할 목적으로 이들 의무를 해태하였을 때 그에 대하여 가하여지는 일종의 행정별적인 성격을 가지는 제재”라는 판결이 있음¹⁹⁹⁾
 - 또한 “(…) 세법상 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세의무자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고, 납세 등 각종 의무를 위반한 경우에 법이 정하는 바에 따라 부과하는 행정상의 제재 (…)”라는 취지의 판례가 다수임²⁰⁰⁾
 - 한편 헌법재판소도 “가산세는 (…) 납세의무자에게 부여된 협력의무위반에 대한 책임을 묻는 행정적 제재를 조세의 형태로 구성한 것”이라고 하여 마찬가지로 입장임²⁰¹⁾
- 또한 가산세는 형법총칙 규정이 적용될 수 없다는 점에서 형사제재와는 구별됨²⁰²⁾
- 가산세는 그 본질상 세법상 의무를 이행하지 않은 것에 대한 행정상의 제재로서의 성격을 지닐 뿐임
 - 행정질서벌과 행정형벌은 다 같이 행정명령에 위반하는 데 대한 제재라는 점에서 같다하더라도 행정형벌은 그 행정법규 위반이 직접적으로 행정목적과 사회공익을 침해하는 경우에 과하여지는 것인 데 반하여, 행정질서벌인 과태료는 간접적으로 행정상의 장애를 줄 위험성이 있는 정도의 단순한 의무위반에 대한 제재로서 과하여지는 것임²⁰³⁾
 - 따라서 가산세는 행위자의 고의 또는 과실 및 책임 능력 등을 고려하지 아니하고 가산세 과세요건에 충족되는지 여부만을 판단하여 조세 부과절차에 따라 부과 하게 됨

199) 대법원 1991.11.26. 선고, 91누5341 판결

200) 대법원 1993. 6. 8. 선고, 93누6744 판결 ; 대법원 2002. 11. 13. 선고, 2001두1918 판결 ; 대법원 2003. 9. 5. 선고, 2001두403 판결 ; 대법원 2005. 4. 15. 선고, 2003두4089 판결 ; 대법원 2016. 10. 27. 선고, 2016두44711 판결 등 다수

201) 헌법재판소 2003. 9. 25. 선고, 2003헌바16 결정

202) 최정희, 2020, p. 8.

203) 대법원 1969. 7. 29. 선고, 69마400 판결

2. 가산세 감면의 이론적 근거

가. 개요 및 관련 규정

- 납세자의 의무위반이 어쩔 수 없는 부득이한 사유로 인하여 발생한다면 이러한 경우에 까지 가산세를 부과하는 것은 지나치게 가혹할 수 있음
 - 가산세 부과와 주목적은 신고납세제도하의 성실한 납세의무를 유도하기 위함이고 가산세 부과 그 자체에 목적이 있는 것은 아님

- 이에 따라 현재 우리나라는 「국세기본법」 제48조 제1항 및 제2항에서, 각종 부득이한 사유 발생 등으로 인한 가산세 감면 규정을 범제화하고 있음
 - 동법 동조 제1항에서는 ‘100% 감면(면제)’ 사유로 법정기한연장 사유, 정당한 사유 등을 규정하고 있음
 - 동법 동조 제2항에서는 부분 감면 사유로 일정기한 내의 수정신고 및 기한 후 신고, 과세전적부심사 결정 통지지연 등의 사유 등을 규정하고 있음

- 한편 앞서 가산세의 법적 성격에 대하여 행정벌설, 행정상 제재설, 특별한 경제적 부담설 등 관련 내용을 논하였는 바, 가산세의 법적 성격 구분의 실익은 가산세 감면의 판단범위 확정에 있어서 그 의미가 있는 것임²⁰⁴⁾

- 결국 가산세는 행정벌로서의 제재적 성격을 가지고 있으므로 의무위반자에 대한 최소한의 비난가능성이 있는 경우에 한하여 부과되어야 함²⁰⁵⁾
 - 가산세는 세금의 형식을 취하고 있으나 실질은 제재의 성격인 행정벌로 보는 것이 다수설임

204) 백제흠, 2017, p. 178.

205) 윤지현, 2005, p. 85.; 백제흠, 2006, p. 575.

나. 가산세 부과 및 감면의 적용범위에 관한 헌법상 원칙

- 가산세는 일종의 행정벌이므로 가산세 부과가 정당화되기 위해서는 마찬가지로 행정벌에 부합하는 정당화 요건이 필요하며,²⁰⁶⁾ 가산세 감면 역시 행정벌 면제요건을 판단하는 기준에 따라 해석하는 것이 타당함
 - 일반적인 세금이라 할 수 없는 명의신탁 증여의제 규정에 따른 증여세의 경우, 이는 일종의 행정벌이기 때문에 여기에는 행정벌 부과를 위한 고유의 해석방법이 적용되어야 함을 설시한 판례²⁰⁷⁾도 존재함²⁰⁸⁾
 - 행정벌 성격을 갖는 증여세 부과는 일반적인 세금 성격의 증여세 부과보다 더욱 엄격하게 제한되어야 하고 이러한 해석론은 가산세 규정의 해석에도 동일하게 적용되어야 함

- 즉, 행정벌에 해당하는 가산세 제도의 정당성 여부는 제재의 필요성이 있는가, 제재의 정도가 적정한가 등과 같은 행정벌의 정당성 기준에 따라 판단해야 함²⁰⁹⁾
 - 담세력, 실질과세원칙 등 세법 고유의 기준에 따라 가산세 부과를 판단할 것은 아님
 - 모든 법률은 항상 「헌법」에 합치되도록 해석해야 하고, 이와 같은 합헌적 법률해석은 법원의 권한이자 의무임²¹⁰⁾

- 이하에서는 행정벌이 헌법적 정당성을 갖추기 위한 요건으로서 자기책임의 원리와 과잉금지의 원칙에 대해 살펴봄

206) 곽태훈, 2017, p. 4.

207) 대법원 2017. 1. 12. 선고, 2014두43653 판결

208) 곽태훈, 2017, pp. 9~10.

209) 곽태훈, 2017, p. 5.

210) 서기석, 2010, p. 57.

1) 자기책임의 원리²¹¹⁾

- 「헌법」 제10조에서 규정하고 있는 행복추구권에서 파생되는 자기결정권 내지 일반적 행동자유권은, 이성적이고 책임감있는 사람의 자기 운명에 대한 결정·선택을 존중하되 그에 대한 책임은 스스로 부담함을 전제로 함
- 즉, 자기책임의 원리는 자기가 결정하지 않은 것이나 결정할 수 없는 것에 대하여는 책임을 지지 않고 책임부담의 범위도 스스로 결정한 결과 내지 그와 상관관계가 있는 부분에 국한됨을 의미하는 책임의 한정원리로 기능함
 - 자기책임의 원리는 민사법이나 형사법에 국한된 원리라기보다는 근대법의 기본이념으로서 법치주의에 당연히 내재하는 원리로 볼 수 있음
 - 자기책임의 원리에 반하는 제재는 그 자체로서 「헌법」에 위반된다고 할 수 있음²¹²⁾
 - 위법행위와 그에 대한 처벌 내지 제재 사이에는 정당한 상관관계가 있어야 함²¹³⁾
- 결국 납세의무자에게 어떠한 책임이 없음에도 불구하고 징세절차의 편의만을 위하여 가산세를 부과하는 것은 자신의 결정권이 미치지 않는 데까지 책임을 지게 하는 것으로서, 자기책임의 원리에 위배되어 불합리하게 됨
 - 즉, 납세협력의무의 위반 등에 대하여 납세자에게 귀책사유가 있다는 등의 특별한 사정이 없는데도 그 책임을 납세자에게 물어 가산세를 부과하는 것은 자기책임의 원리에 반하여 허용되지 않는다고 할 것임²¹⁴⁾

211) 정지선·최천규, 2013, pp. 15~16.

212) 헌법재판소 2003. 7. 24. 선고, 2001헌가25 결정(원래 위법행위와 그에 대한 처벌 내지 제재 사이에는 정당한 상관관계가 있어야 한다. 이것은 실질적 법치주의의 당연한 내용이고 「헌법」의 배후에 전제되어 있는 기본적인 「헌법」 원리인 것이다. 이것을 자기책임의 원리라 부르는 것이고, 「헌법」 제13조 제3항은 그 한 표현에 해당하며 자기책임의 원리에 반하는 처벌이나 제재는 그 자체로서 「헌법」 위반을 구성하게 되는 것이다.)

213) 헌법재판소 2003. 7. 24. 선고, 2001헌가25 결정

214) 헌법재판소 2004. 6. 24. 선고, 2002헌가27 결정

- 따라서 납세자에게 세법상 의무위반에 대한 책임을 물을 수 없는 부득이한 사정이 있다면, 납세자의 책임에 상응하는 정도로 가산세를 감면해 주는 것이 타당할 수 있음

2) 과잉금지의 원칙²¹⁵⁾

- 과잉금지의 원칙이란 「헌법」 제37조 제2항을 근거로, 재량의 영역에서 목적과 수단의 관계 또는 보호되는 이익과 침해되는 이익과의 관계를 기준으로 하여 경미한 국가 목적의 달성을 위해 과도한 수단을 동원하는 것을 금지하는 원칙을 말함
 - 과잉금지의 원칙을 광의의 비례의 원칙이라고도 함
 - 과잉금지의 원칙은 목적의 정당성, 방법의 적절성, 피해의 최소성 및 법익의 균형성을 그 내용으로 함
 - 국민의 기본권을 제한하려는 입법의 목적이 「헌법」 및 법률의 체제상 그 정당성이 인정되어야 함
 - 목적의 달성을 위하여 그 방법이 효과적이고 적절하여야 함
 - 입법권자는 입법 시 보다 완화된 형태나 방법을 모색함으로써 기본권의 제한은 최소 한도에 그치도록 하여야 함
 - 입법에 의하여 보호하려는 공익과 침해되는 사익을 비교 형량할 때 보호되는 공익이 더 커야 함
- 그러나 가산세와 관련된 법 조항들은 일정한 의무위반행위가 있는 것만으로 일률적으로 금전적 제재를 부과하는 내용을 담고 있으므로 과도하게 납세자의 이익을 침해할 수 있다는 우려가 존재함²¹⁶⁾
 - 일반적으로 가산세는 납세의무자의 고의·과실의 유무나 구체적인 경위를 고려하지 않음

215) 정지선·최천규, 2013, pp. 17~18.

216) 김용희, 2010, p. 208.

- 따라서 가산세 제도는 납세협력의무를 위반하면 본세와 별도로 금전적인 부담이 강제로 부과되어 재산권이 제한되는 제도이므로, 그 제한의 방법에 있어서는 과잉금지의 원칙이 준수되어야 함
 - 가산세의 부과에 있어 납세자의 자력은 고려의 대상이 되지 않음²¹⁷⁾
 - 따라서 납세의무자에게 의무위반에 이르게 된 데에 대한 어느 정도의 정상참작을 고려하는 것이 바람직함

3. 정당한 사유에 의한 가산세 면제

가. 입법 과정

- 정당한 사유에 의한 가산세 면제가 법문화 되기 전까지 과세관청은 납세자들에게 세법상 의무불이행에 대한 책임이 없는 경우에도 적지 않게 가산세를 부과하였음
- 다만, 납세자들은 사후적으로 조세불복청구를 통해 의무불이행에 대한 정당한 사유가 있는 것으로 인정받으면 가산세를 면제받아왔음
 - 법원은 법률상 명문의 규정이 없음에도 불구하고 납세의무자의 의무불이행에 대해 의무를 불이행할 수밖에 없었던 정당한 사유가 인정될 때에는 가산세를 부과할 수 없다고 판시하여 왔음
 - 정당한 사유를 인정한 최초의 판례는 대법원 1976.9.14. 선고 75누255 판결²¹⁸⁾이었으며, 이후 계속하여 관련 판례가 누적되어 오고 있음

217) 헌법재판소 2004. 9. 25. 선고, 2003헌바16 결정

218) 「법인세법」에 규정되어 있는 영수보고서 제출의무는 국가의 세무행정의 편의를 위해서 협력할 의무를 규정한 것이기 때문에, 그 보고의무를 이행하지 않은 것에 대한 가산세는 의무불이행에 대한 행정벌적 성격을 가지고 있고, 그 의무불이행에 대하여 납세자에게 정당한 이유가 있음이 인정되는 경우에는 영수보고서 제출의무자에게 가산세를 부과할 수 없다고 판시한 판례임

- 이와 같이 판례가 지속적으로 정당한 사유에 의한 가산세 면제를 인정함에 따라 2006년 말 「국세기본법」²¹⁹⁾ 제48조 제1항 제2호에 가산세 면제의 법적 근거를 새로이 마련함
- 가산세 면제 운용이 대법원 판례로 운용되고 있어 현실과 제도 간 격차로 납세자의 권리 보호가 미흡하고 국세행정의 불신 요인으로 작용할 수 있다는 취지에서 입법함²²⁰⁾
- 이로써 세법상의 의무위반이 있다고 하여 개별적·구체적인 의무위반의 정도나 원인, 경위 등을 고려하지 않고 획일적으로 가산세를 부과하는 것을 방지할 수 있게 됨

나. 정당한 사유의 의미

- 「국세기본법」 제48조 제1항 제2호에서 규정한 정당한 사유에 대해, 그 구체적이고 정확한 정의 및 내용 등을 기술하고 있지는 아니하므로 결국 개별적 판례에서 그 의미를 파악하여야 함
 - 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유에 있어서, ‘정당’이라는 개념은 불확정적이나 개방적인 것임²²¹⁾
 - 국세청의 실무지침이라 할 수 있는 「국세기본법 집행기준」²²²⁾에서는 그동안의 대표적인 유권해석 및 판례 등을 정리하여 가산세 면제의 정당한 사유 해당 사례와 해당되지 않는 사례에 대한 예시만을 두고 있을 뿐임
 - 이것만으로는 정당한 사유에 대한 정의 및 범위, 기준 등을 판단하기 곤란함
- 판례상으로는 대체적으로 “납세의무자가 해태한 그 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 이를 정당화할 수 있는 사정이 있거나 또는 그 의무의 이행을 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 할 만한 사정이 있을 때”라는 표현을 일관되게 사용함으로써 정당한 사유의 의미를 해석하고 있음²²³⁾

219) 2006. 12. 30. 개정 법률 제8139호

220) 재정경제부, 2007, pp. 16~18.

221) 김세현, 2017, p. 9.

222) 「국세기본법 집행기준」 48-0-2 [정당한 사유에 해당여부]

223) 대법원 2005. 1. 27. 선고, 2003두13632 판결 ; 대법원 2002. 8. 23. 선고, 2002두66 판결 ; 대법원 1997. 5. 16. 선고, 95누14602 판결 ; 대법원 1995. 11. 14. 선고, 95누10181 판결 ; 대법원 1977. 6. 7. 선고, 74누212 판결 등 다수

- 다만 정당한 사유 존재 판단 시 납세자의 고의 또는 과실은 고려되지 않는다고 함
- 결국 정당한 사유란 세법상 협력의무를 불이행 또는 해태한 것에 불가피한 사정이 있어서 결과적으로 그 의무 해태자에게 가산세를 부과하는 것이 가혹하게 되는 경우를 의미한다고 해석될 수 있음²²⁴⁾
 - 부분적으로 헌법상 자기책임의 원리가 구현된다고 볼 수 있음

- 정당한 사유의 입증책임에 관하여, 정당한 사유는 가산세 책임을 면하는 요건에 관한 것이므로 그 존재에 관한 주장은 납세자에게 있음²²⁵⁾
 - 즉, 일반적으로 조세법률관계에서의 주장과 입증책임에 관한 과세요건 해당사실에 대하여는 조세채권의 존재를 주장하는 과세관청에서 그 주장 및 입증책임을 부담하고, 납세자는 과세에 대한 감면 사유의 주장과 입증책임을 부담함²²⁶⁾

- 한편, 최근 국제적으로도 정부와 납세자간의 ‘협력적 납세관계(Co-operative compliance)’가 점차 중시됨에 따라, 가산세 부과에 있어 납세자의 정당한 사유(reasonable cause)에 대해 보다 면밀한 검토가 요청되고 있음²²⁷⁾
 - 협력적 납세관계에서 가산세는 징벌적 기능은 최소화하고 비준수 위험의 최소화에 중점을 두는 방식으로 설계 및 집행되어야 함
 - 일리가 있으며 합리성과 일관성을 보이고 용납 가능한 미준수 행위에는 정당한 사유가 인정될 수 있으며, 예시적으로 아래의 사항이 포함될 수 있음²²⁸⁾
 - 중대한 질병, 배우자의 사망, 이혼, 담당 회계사의 사임 등
 - 회계 및 세무관련 시스템의 기술적 문제
 - 연령, 경험, 건강상의 상황을 고려할 때 선관주의의무를 다한 자가 합리적으로 수행했거나 수행하지 못한 것

224) 정유석, 2009, p. 6.

225) 소순무·윤지현, 2016, p. 115; 광태훈, 2017, p. 8.

226) 정유석, 2014, p. 11.

227) 최인혁·홍성희·김효림, 2021, pp. 11~14.

228) Jose A. Rozas, 2016, p. 61.

V. 가산세 면제 여부에 관한 주요 심결례 및 판례 분석

1. 정당한 사유의 해석 일반론

가. 문제의 소재

- 2006년 말 ‘정당한 사유에 의한 가산세 면제’가 법제화 되었음에도 불구하고 과세행정이나 사법판단에 있어서 여전히 비일관적이고 불합리한 점이 존재하고 납세자의 예측 가능성이 높아졌다고 평가하기 어려운 측면이 있음
 - 정당한 사유의 법제화 이전과 이후에 관계없이 판례상으로는 정당한 사유가 있다고 인정되는 때에는 가산세를 부과할 수 없다고 일관되게 판시하고 있음
 - 정당한 사유의 법제화 이후 과세행정이나 사법판단에 있어서 어떠한 실질적인 변화가 있었는지 파악하기 어려움
- 정당한 사유에 대한 구체적인 내용이 법령화되어 있지 않기 때문에 결국 개별적·구체적 사건에서 판례를 통하여 축적된 정보로 판단되어 오고 있는 실정임
- 이에 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유에 대하여 과세행정 및 사법판단에 있어서 그 근본적 한계 및 운용상의 문제점을 아래와 같이 논의·정리함

1) 불확정 개념

- ‘정당한 사유’는 본질상 추상적인 불확정 개념일 수밖에 없음

- 정당한 사유를 조금 더 구체적으로 법령에 명시하는 것이 바람직하지만 입법기술상으로 쉽지 않은 측면이 있음
- 왜냐하면 정당한 사유에 대한 일률적·정형적인 기준을 마련하여 복잡다단한 모든 각양각색의 사례에 적용하는 것 자체가 불가능하고 비합리적일 수 있기 때문임
 - 정당한 사유에 대하여 유형화하여 입법한다 하더라도 이러한 유형화 결과가 구체적 사안에서 정당한 사유를 인정할 수 있는지에 대한 직접적인 해답을 제시하는 데는 한계가 있음²²⁹⁾
 - 정당한 사유의 구체적 요건 등을 지나치게 자세히 규정할 경우 이를 악용하여 탈법이 초래될 위험도 있음
 - 법령에서 명시적으로 거론하는 것이 어렵기 때문에 집행기준에서 예시를 하고 있지만 비법원으로서의 한계가 존재하고 납세자 입장에서 쉽게 접근하기 어렵다는 문제점은 여전히 남음
- 정당한 사유에 대해 불확정 개념임을 불가피하게 인정할 수 밖에 없는 전제하에 그 해석과 적용에 있어서 납세자, 과세관청, 법원 입장에서는 여러 문제점을 낳고 있음
 - 그 의미나 적용범위, 판단기준에 대해 법령에 명확하게 규정될 수 없으므로 납세자 입장에서는 어떠한 주의의무를 어느 정도의 수준으로 기울여야 하는지 알 수 없어 예측가능성이 떨어진다는 문제점이 있음
 - 과세관청이나 법원은 개별 납세자가 처한 상황을 정당한 사유로 볼 수 있는지를 개별적으로 판단해야 하는데, 이 과정에서 여러 해석상의 논란이 발생할 수 있고 자의적인 판단이 가능해 질 수 있음
- 한편 법원의 정당한 사유의 해석 단계에서 사용하는 ‘기대가능성’ 개념 역시 불확정 개념이어서 구체적 사안에 적용하는 데에는 근본적 한계가 존재함²³⁰⁾

229) 박태훈, 2017, p. 2.

230) 박태훈, 2017, p. 7.

- 판례상 정당한 사유의 의미를 “납세의무자가 해태한 그 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 이를 정당화할 수 있는 사정이 있거나 또는 그 의무의 이행을 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 할 만한 사정(…)”이라 하고 있는데, 이는 곧 납세자에 대한 기대가능성이라는 의미로 이해됨²³¹⁾
- 즉, 판례는 납세자에게 세법상 의무불이행에 대한 책임을 물을 수 있는지 여부를 납세자에게 그 의무이행을 기대할 수 있었는지를 중심으로 판단하고 있다고 볼 수 있음

2) 세무공무원의 재량 및 한계

- 과세실무상 과세관청이 정당한 사유를 인정하는 사례는 상당히 제한적임²³²⁾
 - 특히 우리나라는 정당한 사유를 인정함에 있어서 엄격한 기준을 유지하고 있다고 함
- 세무공무원은 정당한 사유를 인정하여 추후 업무감사 등에서 문제될 소지를 남겨두기 보다 일단 객관적 사실에 기초하여 가산세를 부과하고 정당한 사유의 인정 여부는 불복단계로 넘기는 경향이 크며, 세무공무원 입장에서는 이것이 합리적인 선택일 수 있음²³³⁾
 - 납세자의 정당한 사유 제시에 대해 세무공무원은 가산세 면제에 대한 1차적인 판단 재량권이 있으나 현실적으로 책임에 대한 위험 부담 때문에 보수적인 결정을 내릴 가능성이 높음
 - 이에 따라 정당한 사유로 가산세를 구제받을 수 있는 길은 대부분 조세불복절차 과정에서 이루어지게 됨

231) 백제흠, 2006, p. 575.

232) 임승순, 2015, p. 153.; 백제흠, 2006, p. 584.

233) 김세현, 2017, p. 50.

- 즉 세무공무원의 이해관계상 정당한 사유를 엄격하게 해석함에 따라 납세자에게 귀책사유가 없이 그 의무이행을 기대하기 어려운 사정이 있었음에도 불구하고 가산세를 과징하는 불합리한 상황이 발생할 가능성이 높음

3) 엄격해석의 원칙

- 사법부는 납세자에게 유리한 조세감면 규정이라 하더라도 그 문언에 따라 엄격하게 해석해야 하고, 함부로 축소·확장해석할 수 없다는 입장을 과거부터 확고히 견지해 왔음²³⁴⁾
 - 가산세 역시 세금이며, 세금은 국가가 필요로 하는 예산 재원이기 때문에 가산세 감면은 보다 엄격한 잣대를 적용하여야 한다는 입장임
- 이러한 사법부의 태도는 정당한 사유에 의한 가산세 면제에 있어 소극적인 결과를 낳고 있음

4) 가산세의 부분 감면의 제한

- 현재 「국세기본법」상 정당한 사유가 있을 경우에는 100%의 감면만을 인정하고 있으므로, 결국 정당한 사유의 해석에 따른 결론은 가산세를 전부 부과하거나 아니면 전부 면제하는 결과만이 있을 뿐임²³⁵⁾
- 그러나 납세자가 결과적으로 세법상 협력의무를 위반한 사안이라면 납세자에게 아무리 사소하더라도 어느 정도의 귀책사유는 있기 마련임²³⁶⁾

234) 박태훈, 2017, pp. 8~9.

235) 예외적으로 가산세 중 일부만 정당한 사유가 있다고 본 판결도 있었음(서울행정법원 2017. 5. 25. 선고, 2016구합71102 판결)

236) 박태훈, 2017, p. 9.

- 특히 납세자의 귀책사유를 아주 엄격한 잣대로 평가하면 납세자에게 협력의무 이행에 대한 기대가능성이 전혀 없다고 평가하기는 어려움
- 따라서 이러한 상황 인식하에서 법원은 100% 가산세 감면을 선택하기 보다는 납세자에게 귀책사유가 조금이라도 존재한다면 정당한 사유에 의한 가산세 감면을 선택하지 않음으로써 자신의 부담을 덜어내려는 경향을 보일 유인이 큼²³⁷⁾
 - 법원은 적은 책임을 부담해야 할 납세자에게 과중한 가산세를 부과해야 할지 아니면 가산세를 아예 면제해야 할지를 결정해야 하는 상황에 놓일 수 있음
 - 두 선택지 모두 책임주의 관점에서 보았을 때 불완전한 선택이 될 수 있지만 법원은 납세자에게 의무불이행에 대한 책임을 묻는 것이 스스로의 부담이 덜 하다고 느낄 수 있음
- 결국 가산세 면제요건인 정당한 사유 판단 시 납세자의 귀책정도에 상응하는 제재로서의 가산세 부담 수준이 아닌 그 이상의 부담을 지우게 되어 「헌법」상 비례의 원칙에 반하는 결과를 초래할 수 있음

5) 미납부 관련 불성실 가산세 감면에 대한 소극적 태도

- 실무상 신고 관련 불성실 가산세보다는 납부 관련 불성실 가산세의 면제에 있어서 정당한 사유를 인정하는 것이 더욱 소극적인 것으로 보임²³⁸⁾
 - 신고 관련 불성실 가산세는 면제해 주더라도 납부 관련 불성실 가산세는 그대로 부과되는 경우가 상당히 많음²³⁹⁾
 - 신고 관련 불성실 가산세와 납부 관련 불성실 가산세는 그 부과사유나 정당한 사유에 의한 면제사유가 반드시 동일하다고 볼 수 없다는 논리를 제시함

237) 곽태훈, 2017, p. 9.

238) 김세현, 2017, p. 47.

239) 대법원 2013. 7. 11. 선고, 2013두5470 판결 ; 대법원 2010. 1. 28. 선고, 2008두8505 판결 등 다수

- 이는 납부 관련 불성실 가산세에는 법정납부기한까지 미납부함으로써 얻은 금전적 혜택의 시간가치가 포함되어 있으므로, 기한까지 납부한 납세자와의 형평을 고려해야 한다는 개념에 기반한 것으로 판단됨

6) 고의·과실과의 관계²⁴⁰⁾

- 법원은 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유 판단 시 납세자의 고의·과실은 고려대상이 아니라고 일관되게 판시하고 있음
- 그러나 고의·과실이 고려되지 않는다는 사실은 아래와 같은 충돌 내지 논란의 여지를 만들고 있음
 - 가산세를 법적 성격상 과태료와 같은 행정질서벌로 본다면 정당한 사유의 판단요소로서 고의·과실을 전혀 고려하지 않을 수 있는지
 - 고의·과실의 유무가 정당한 사유의 존부 판단 시 연관성이 없는지
 - 헌법상의 자기책임의 원리를 구현하기 위해 정당한 사유 판단 시 고의·과실은 중요한 요소가 아닌지

나. 판례 등의 경향

- 법원은 가산세 면제요건으로서 정당한 사유의 의미에 대해 “납세의무자가 해태한 그 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 이를 정당화할 수 있는 사정이 있거나 또는 그 의무의 이행을 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 할 만한 사정이 있을 때”라고 판시하고 있음
 - 이는 곧 납세자로부터 기대가능성이 존재하여야 함을 의미함
 - 또한 납세자의 고의·과실은 고려대상이 아니라고 일관되게 판시함

240) 이에 대하여는 101쪽의 ‘다. 고의·과실의 인정 여부’절에서 보다 자세히 논의하기로 함

- 정당한 사유에 의한가산세 면제 인정은 판례상 대체로 소극적이었던 것으로 평가되고 있음²⁴¹⁾
 - 전통적으로 사법부는 엄격해석원칙에 무게를 두고 판단하는 경향이 있음
 - 납세자의 고의·과실이 없다는 주장이 쉽게 배척될 여지가 다분함

- 현재까지 대법원 판례 등에 기초하여 대체로 정당한 사유가 인정되는 사례와 불인정된 사례를 유형화하면 다음과 같음²⁴²⁾
 - 정당한 사유 인정: 세법해석상 의의(疑意)로 인한 견해 대립이 인정된 경우
 - 과세관청의 세법해석상의 변경이 있었던 경우, 상·하급심 간 견해 불일치가 있었던 경우 등
 - 세법은 그 조문의 범위가 넓다는 점, 변동되는 경제적 현상과 거래를 규제대상으로 하고 있다는 점, 세법기술상의 복잡성 및 빈번한 개정이 필연적이라는 점 등에 미루어 그 해석상 난점이 불가피하게 존재함
 - 정당한 사유 불인정: 단순한 세법의 부지 및 착오
 - 기타 정당한 사유 인정 여부를 일방적으로 결정할 수 없는, 다음과 같은 주제들을 갖는 사례들이 있으며, 이 때는 결국 납세자의 주의의무 수준에 따른 귀책정도 또는 납세자로부터의 기대가능성·비난가능성 등에 따라 결정됨
 - 세무전문가의 잘못된 자문을 받은 경우
 - 세무공무원의 잘못된 지도, 자문 등을 받은 경우
 - 기타 유형화하기 곤란한 사례

- 그러나 개별적·구체적 사례별로 실제 가산세 면제요건인 정당한 사유의 항목에 해당되는지는 그 판단이 어렵고 또한 복잡다단한 여러 사례들을 항목별로 유형화한다는 자체가 쉬운 일이 아니며 절대적일 수는 없음

241) 박태훈, 2017, pp. 8~9; 김세현, 2017, p. 50.

242) 자세한 판례 등의 분석은 절을 달리하여 살펴봄

- 예를 들어, 특정 사례가 정당한 사유로 인정받을 수 있는 세법해석상 의의(疑意)로 인한 견해 대립이 있는 경우에 해당되는지 여부는 실제 판단하기에 모호할 수 있음
- 세법에 대한 부지나 오인을 넘어선 세법해석상의 견해 대립인지는 주관적 판단이 개입됨
- 법원의 판결은 납세자의 개별 상황에 대한 고려뿐만 아니라 당시의 사회적, 경제적 환경도 고려된 것이기에 타 상황에도 적용될 수 있는 공통적인 요인들을 추출하여 유형화하는 데에는 일정한 한계가 있음

다. 고의·과실의 인정 여부

- 가산세 부과에 관한 일반적 법 이론은, 가산세는 형벌이 아니므로 행위자의 고의나 과실책임 능력 및 책임조건 등을 고려하지 아니하고 가산세 과세요건의 충족 여부만을 확인하여 조세의 부과징수절차에 따라 부과할 수 있다는 것임²⁴³⁾
- 또한 대법원 및 헌법재판소는 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유 판단 시 고의·과실은 고려되지 않는다는 사실을 일관되고 확고하게 판시하고 있음²⁴⁴⁾²⁴⁵⁾
 - 대체적으로 “가산세는 형법총칙의 규정이 적용될 수 없고, 따라서 행위자의 고의 또는 과실·책임능력 등을 고려하지 아니하고 가산세 과세요건의 충족 여부만을 확인하여 조세의 부과절차에 따라 과징하게 됨”이라는 취지로 판시함
- 한편 가산세는 조세라는 형식으로 부과되지만 그 본질상 그 법적 성격이 세법상 의무를 이행하지 않은 것에 대한 일종의 행정상의 제재(행정질서벌)로서의 성격을 지닌다고 보고 있음

243) 이진오, 2010, p. 397.

244) 대법원 2011. 5. 13. 선고, 2008두12986 판결 등 다수 ; 헌법재판소 2005. 2. 24. 선고, 2004헌바26 결정 등 다수

245) 다만 초기 대법원 판례 중에는 가산세 부과요건과 관련하여 납세자의 과실을 거론한 경우도 있었음 (대법원 1977. 6. 7. 선고, 74누212 판결)

- 다수설로는 가산세를 행정벌로 보고 있으며 다만, 일반 행정질서벌의 경우 과태료라는 금전적 제재를 가하는 데 비하여 가산세의 경우 세금의 형태로 가한다는 차이뿐이라는 것이 통설임²⁴⁶⁾
 - 판례 역시 가산세의 본질을 의무위반에 대해 가하는 ‘행정벌적 성격’이라고 하거나 ‘일종의 행정상 제재’라고 하여 같은 취지로 판결하고 있음²⁴⁷⁾
- 이러한 사실 및 상황하에서 1) 고의·과실 유무가 과연 정당한 사유 입증에 전혀 고려될 사항이 아닌 것인지, 2) 책임주의(자기책임의 원리) 관점에서 고의·과실이 어떠한 기능을 할 수 있는지 살펴볼 필요가 있음

1) 정당한 사유 입증을 위한 고의·과실 요건의 역할

- 정당한 사유 판단 시 고의·과실은 고려대상이 아니라는 판례의 내용에도 불구하고 실무상으로는 세법상 협력의무를 이행하지 못한 데에 아무런 고의·과실이 없었다는 점이 주장되는 경우가 많음²⁴⁸⁾
 - 납세자가 정당한 사유의 존재를 입증하기 위해 고의·과실이 없었다는 주장을 하고 관련 증거를 제출하는 이상 법원 역시 이에 대한 심리를 하게 됨
- 법원의 정당한 사유 판단에 있어서 고의·과실 유무를 불문한다는 내용의 판시는 고의·과실의 유무가 정당한 사유의 존부 판단에 중요한 요소로 작용하는 것을 부정하는 취지는 아니라는 견해가 일반적이라 함²⁴⁹⁾
- 액면상으로는 고의·과실이 있어도 정당한 사유가 인정될 수도 있는 반면에 고의 과실이 없어도 정당한 사유가 인정되지 않을 수 있다는 뜻의 판시로 이해됨

246) 정진오, 2011, p. 7.; 임승순, 2017, p. 146.

247) 박태훈, 2017, p. 4.

248) 박태훈, 2017, p. 11.

249) 강석훈, 2004, p. 328; 백제흙, 2006, p. 575.

- 그러나 고의·과실 요건의 고찰 없이 정당한 사유를 인정하는 것은 모순이라는 학계의 많은 비판이 있음²⁵⁰⁾

2) 자기책임의 원리와 고의·과실과의 관계

- 납세자에게 정당한 사유가 인정되는 경우 가산세를 면제하는 이론적 근거는 헌법상 책임주의라 할 수 있음²⁵¹⁾

- 책임주의의 구체적 내용으로 가산세 부과를 위한 책임의 구성요소는 형법이론에서 유추할 수 있으며,²⁵²⁾ 고의·과실이 없으면 책임주의 원칙에 따라 형벌을 가할 수 없다는 결론임

- 형법이론에서는 책임능력, 고의·과실, 기대가능성(책임조각사유의 부존재) 등의 요소로 책임이 구성된다고 보고 있음²⁵³⁾

- 가산세는 제재라는 점에서 형벌과 공통점을 가지므로²⁵⁴⁾ 형법상 책임주의에 따라 납세자에게 고의나 과실 등 책임의 구성요소가 없는 경우에는 정당한 사유가 있는 것으로 보아 가산세 부과를 하지 않아야 한다는 논리가 정당화될 수 있음²⁵⁵⁾

250) 소순무·윤지현, 2016, pp. 114~115.

251) 박태훈, 2017, p. 11.

252) 박태훈, 2017, p. 11.

253) 이재상, 2011, p. 296.

254) 정유석, 2014, p. 18.; 안경봉, 1998, p. 158.

255) 가산세가 형벌과 유사하다는 취지의 판결로서 헌법재판소 2006. 7. 27. 선고, 2004헌가13 결정의 반대의견을 참고할 수 있음(“이 사건 법률조항에 의한 가산세는 행위에 대한 비난으로 가해지는 제재이고, 재산에 대한 부담이며, 그 부담의 상한도 없다. 그렇다면 단지 「형법」 제41조의 형종에 들지 아니한다고 하여 바로 형벌이 아니라고 단정할 수는 없다. 나아가, 제재의 대상이 되는 어떤 행위에 대한 법적 비난이 정당화되기 위해서는 그 행위 안에 결과반가치적 요소와 행위반가치적 요소가 있어야 한다. 결과반가치가 있으나 행위반가치가 없으면 그것은 ‘불행’일 따름이다. 법적으로 제재를 가하면서 그것이 형벌이 아니니까 고의·과실을 요건으로 하지 아니하여도 좋다고 할 수는 없다. 또, 고의·과실은 가산세액을 정하는 요소로 고려되어야 한다. 그래야만 의무위반의 정도에 비례하고, 자기책임원리에 부합하는 제재가 된다.”)

- 한편 가산세와 유사한 법적 성격을 갖고 있는 행정질서벌인 과태료에 대하여 2007년 말 「질서위반행위규제법」이 제정되면서 그 부과요건으로서 고의·과실을 명문화하였고 관련 판례도 변경된 바 있음
- 「질서위반행위규제법」 제7조에서는 “고의 또는 과실이 없는 질서위반행위는 과태료를 부과하지 아니한다”고 규정하면서 위반자의 고의 또는 과실이 요구됨²⁵⁶⁾
 - 종전 판례는 과태료와 같은 행정질서벌은 행정질서유지를 위한 의무의 위반이라는 객관적 사실에 대하여 과하는 제재이므로 반드시 현실적인 행위자가 아니라도 법령상 책임자로 규정된 자에게 부과되고 원칙적으로 위반자의 고의·과실을 요하지 아니한다고 판시하였음²⁵⁷⁾
 - 다만 위반자의 정당한 사유가 있을 경우에는 이를 면제해 줌
 - 그러나 「질서위반행위규제법」 제정 후의 판례에서는 과태료 부과적법성 요건으로 고의 또는 과실을 따져보아야 한다는 입장을 취하게 됨²⁵⁸⁾
 - 책임주의 원칙에 기반하여 질서위반행위를 한 자가 자신의 책임 없는 사유로 위반행위에 이르렀다고 주장하는 경우 법원으로서는 그 내용을 살펴 행위자에게 고의나 과실이 있는지를 따져보아야 한다는 취지임
- 「질서위반행위규제법」의 제정 및 이에 따른 판례 변경은, 행정질서벌 성격을 갖고 있는 가산세의 그 면제요건으로서 정당한 사유를 판단함에 있어서 책임주의 원칙에 따라 고의·과실을 중요한 요소로 고려해야 함을 시사함

라. 신뢰보호 원칙과의 관계

- 납세자에게 부과된 세금이 취소되는 사유로서 세법 적용의 일반원칙인 ‘신뢰보호의 원칙’과 가산세 면제사유로서의 ‘정당한 사유’는 유사해 보이지만 별개의 개념으로서 구분되어야 하며, 이에 대해서는 아래에서 구체적으로 논의함

256) 2007. 12. 21. 제정되었으며, 2008.6.22.부터 시행됨

257) 대법원 2000. 5. 26. 선고, 98두5972 판결 ; 대법원 1982. 7. 22. 선고, 82마210 판결 등 다수

258) 대법원 2011. 7. 14. 선고, 2011마364 판결 등 다수

- 양 개념 모두 세금부과의 취소 사유로 작동하며, 과세관청의 세법해석이나 견해 표명 등과 관련이 있을 수 있음

1) 신뢰보호의 원칙(비과세 관행 존중의 원칙)²⁵⁹⁾

- 「국세기본법」 제18조 제3항²⁶⁰⁾에서는 ‘비과세 관행 또는 해석 존중의 원칙(이하 ‘비과세 관행 존중의 원칙’)에 대해 규정하고 있음
- 비과세 관행이란 현행 법 규정에 부합하지는 않지만 납세자에게 유리한 내용의 과세관청의 법령해석이나 관행을 의미함
 - 여기서 비과세라 함은 실정법상의 비과세에 한정하지 않고 세액의 감면·세액공제와 소득공제의 해당 여부, 가산세의 적용 여부, 과세이연이나 이월과세에 해당하는지의 여부 등 세액의 경감을 가져오는 사항, 즉 납세자에게 유리한 사항이면 모두 포함됨
- 동 원칙은 과세관청의 비과세에 관한 잘못된 해석이나 관행이라 할지라도 일반적으로 납세자에게 정당한 것으로 이의 없이 받아들여져 납세자가 그 해석 또는 관행을 신뢰하는 것이 무리가 아니라고 인정될 정도에 이른 경우에는 그와 같은 비과세에 관한 해석이나 관행을 존중하여야 한다는 원칙임
- 비과세 관행 존중의 원칙은 신뢰보호의 원칙에 기반하며, 이는 실권 또는 실효의 법리와 유사한 성격을 가지고 있음
 - 실권 또는 실효의 법리란 행정청에게 취소권 등 권리의 행사의 기회가 있음에도 불구하고 행정청이 장기간에 걸쳐 그의 권리를 행사하지 아니하였기 때문에 상대방인 국민이 행정청이 그의 권리를 행사하지 아니할 것으로 신뢰할 만한 정당한 사유가 있게 되는 경우에는 그 권리를 행사할 수 없다는 법리임

259) 삼일인포마인, https://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain_tax.asp?code=10-20&spos=#content_body, 검색일자: 2022.1.28.

260) “세법의 해석이나 국세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석이나 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며, 새로운 해석이나 관행에 의하여 소급하여 과세되지 아니한다.”

- 조세법률관계에 있어서 비과세 관행 존중의 원칙은 합법성의 원칙을 희생하여서라도 납세자의 신뢰를 보호함이 정의에 부합하는 것으로 인정되는 특별한 사정이 있을 경우에 한하여 적용되는 예외적인 법 원칙임²⁶¹⁾
 - 합법성의 원칙이란 과세요건이 충족되면 납세의무가 발생하고 과세관청은 법률이 정한 그대로 조세를 부과·징수하여야 하며, 조세감면에 관한 구체적인 명문의 규정이 없는 한 조세채무를 감면할 재량이 없다는 것을 의미함²⁶²⁾

- 비과세 관행 존중의 원칙의 적용을 지나치게 확장하게 되면 조세법률주의 또는 합법성의 원칙을 저해시키고 과세형평을 침해할 소지가 크기 때문에 엄격한 요건 아래 제한적으로 적용하도록 하고 있음

- 비과세 관행이 성립하기 위한 요건으로는 대체적으로 다음의 4가지로 요약됨²⁶³⁾
 - 장기간의 비과세 사실의 존재
 - 상당한 기간에 걸쳐 특정한 과세요건 사실에 대하여 과세를 하지 아니한 객관적 사실이 존재하여야 함
 - 과세관청에 의한 비과세 의사의 표시
 - 과세관청 자신이 그 사항에 관하여 과세할 수 있음을 알면서도 어떤 특별한 사정 때문에 과세하지 않는다는 의사가 있어야 하고, 그 의사가 명시적 또는 묵시적으로 표시되어야 함
 - 과세관청이 과세요건을 이루는 과세요건사실은 파악하면서도 관련 법령의 해석을 그르쳐서 과세할 수 없었다거나 과세하지 않아도 된다고 판단하여 그것이 관행으로 정착한 경우를 말함
 - 질의회신이나 예규는 세법의 해석과 그 집행에 있어서 통일적·공통적 기준을 제시하는 역할을 하며, 과세관청은 물론 납세자에게 이의없이 계속적·반복적으로 적용되어 관행으로 정립되었다면 그러한 해석은 정당한 것으로 인정됨²⁶⁴⁾

261) 대법원 2013. 12. 26. 선고, 2011두5940 판결

262) 임승순(2020), P. 41.

263) 대법원 2012. 12. 13. 선고, 2011두3913 판결 ; 대법원 2016. 10. 13. 선고, 2016두43077 판결

264) 징세-467, 2009.5.20.

- 납세자에 의한 비과세 관행의 일반적 수용
 - 과세관청의 공적 견해의 표시 또는 국세행정의 관행이 특정한 납세자만을 대상으로 한 것이 아닌 일반적 불특정 납세자에게 받아들여진 경우이어야 함
- 비과세 관행의 존재에 대한 납세자의 증명책임
- 다만 종전의 비과세에 관한 해석이나 관행에 근거하여 과세되지 않던 납세자에게 기존 비과세에 관한 해석이나 관행을 변경한 새로운 해석이 나올 경우에는 장래에 성립하는 납세의무에 대하여 과세하는 것은 가능함
- 비과세 관행 존중의 원칙을 위반하여 과세처분이 이루어진 경우에는 그 과세처분은 취소 대상이 됨²⁶⁵⁾
 - 중대명백설에 따른 무효인 과세처분은 일반적으로 이루어지지 않음

2) 정당한 사유에 의한 가산세 면제와의 비교 및 구별

- 이상에서 살펴본 바와 같이 조세(가산세 포함)의 부과 취소 사유의 근거 및 작동방식에 있어 '신뢰보호원칙'과 '가산세 면제요건인 정당한 사유' 간에는 일정한 차이가 있음
- 신뢰보호원칙은 원래 처분의 근거법규에 따라 합법적인 처분을 할 수 있었으나 행정청의 사후적인 일정한 선행처분 등을 이유로 처분의 위법성을 인정하여 과세를 취소하게 하는 방식으로 작동함
- 반면 가산세 면제는 엄격히 제한되며 과세관청이나 사법부의 세법해석상 견해표명 변경 등 정당한 사유가 있는 경우에 한하여 가산세를 면제받을 수 있음
 - 즉 정당한 사유에 의한 가산세 면제는 처음부터 행정청이 가산세를 부과하면 안 된다는 논리임
 - 다만 행정청이 정당한 사유가 충족되지 않은 것으로 보아 면제를 해주지 않는다면 추후 소송 등을 통해 법원이 정당한 사유를 인정해 줄 수도 있을 것이고 그렇게 되면 일단 부과되었던 가산세가 취소되는 효과가 발생하게 됨

265) 대법원 2013. 12. 26. 선고, 2011다103809 판결

- 만일 과세관청의 비과세 관행이 있었던 것이 아니고 조세법령의 조문 자체에서 해석상의 혼선을 야기해 당사자의 법령해석이 각각 달리 할 수 있는 사정이 있는 경우라면 정당한 사유가 없는 한 가산세 과징은 피할 수 없음
 - 해석상의 혼선이란 해당 세무공무원과 조세전문가마저도 확정적으로 해석할 수 없는 사정이 있는 것이어서, 궁극적으로 법원의 최종적인 판단을 통하여만 과세관청과 납세자의 의견차이가 정리될 수밖에 없는 경우를 말함
 - 결국 납세자는 정당한 사유에 대한 일반론적 접근, 즉 “납세의무자가 해태한 그 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었거나 또는 그 의무의 이행을 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 할 만한 사정”의 입증을 통해 가산세 부과를 취소할 수 있음

- 또한 만약 어떤 처분이 신뢰보호 원칙에 반하는 경우라면 처분 자체가 위법하게 되어 가산세 부과처분의 위법성이 독립적으로 논의될 실익이 없는 경우가 발생할 수 있음²⁶⁶⁾
 - 과세관청이 기존의 견해를 뒤집고 한 처분은 구체적인 사실관계에 따라서는 신뢰보호 원칙에 위배되어 위법하다고 평가될 수도 있음
 - 가산세 면제요건으로서 정당한 사유가 인정되는지의 판단은 해당 처분이 신뢰보호 원칙에 반하지 않는 경우에 한하여 의미 있는 논의가 진행될 수 있는 것임

2. 심급별 정당한 사유의 인정·불인정 비율

- 이하에서는 최근 10년간의 심사청구, 심판청구 및 판례를 통해 주요 세목의 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유와 관련한 불복사건 개수와 이들의 인용·기각 여부 및 경향을 살펴보기로 함

266) 박태훈(2017), P. 18.

- ‘국세법령정보시스템’²⁶⁷⁾ 내 검색 가능한 심사청구례·심판청구례·판례 중 2012년 1월부터 2022년 1월까지 정당한 사유를 제목 또는 요지로 하여 선고가 이루어진 사례의 개수를 조사하고, 심급별 일부인용률·인용률·기각률을 분석함
 - 판결 결과가 일부인용, 인용 또는 기각이 아닌 각하, 기타, 재조사 등으로 분류된 경우도 있기 때문에 조사한 세 가지 비율의 합이 100%에 미달하는 경우도 있었음
 - 조사대상 판례는 신고·납부 불성실 관련 가산세 관련 판례뿐 아니라 개별세법에 규정된 모든 종류의 가산세 불복사건을 포함함
 - 판결 근거 법령을 개별세법 및 세목으로 나누어 살펴봄
 - 조사대상 세법 및 세목은 국세법령정보시스템 내 분류에 따라 「국세기본법」, 법인세, 소득세(종합소득세 및 양도소득세), 부가가치세, 상속증여세로 함
- 조사대상 불복 내에서 정당한 사유 인정 또는 인용 비율을 분석한 결과 심사청구례·심판청구례·판례 모두 정당한 사유의 적용에 있어 엄격하고 소극적인 편임을 알 수 있음
- 조사대상으로 삼은 심사청구례·심판청구례·판례에서 상속증여세를 제외하면 주요 세목 대부분의 정당한 사유 관련 불복이 60% 이상 기각되었고 인용 또는 일부 인용률은 각각 25% 이하로 드러남²⁶⁸⁾
 - 특히 심사청구례·심판청구례·판례 모든 심급의 불복 수와 기각 수를 합하여 비교했을 때 양도소득세의 정당한 사유 관련 가산세 면제사건 기각률은 83%로, 60~70% 사이에 있는 다른 세목에 비해 높음
 - 상속증여세는 심사청구례·판례에서 다른 세목에 비해 기각률이 소폭 낮음

267) 국세법령정보시스템, 「판례」, https://txsi.hometax.go.kr/docs_new/customer/case/inspectMain.jsp?body=3&textItem=00&textItemNm=all, 검색일자: 2021. 2. 8.

268) 김세현, 2017. p. 46.

〈표 V-1〉 주요 세목의 정당한 사유 관련 불복 현황

(단위: 개, %)

| 구분 | 국세기본법 | | 법인세 | | 종합소득세 | | 양도소득세 | | 부가가치세 | | 상속증여세 | | |
|------|-------|----|-----|-----|-------|-----|-------|-----|-------|-----|-------|-----|-----|
| | 수 | 비율 | 수 | 비율 | 수 | 비율 | 수 | 비율 | 수 | 비율 | 수 | 비율 | |
| 심사청구 | 불복 | 1 | 100 | 13 | 100 | 16 | 100 | 16 | 100 | 16 | 100 | 13 | 100 |
| | 일부인용 | 0 | 0 | 2 | 15 | 1 | 6 | 2 | 13 | 1 | 6 | 3 | 23 |
| | 인용 | 0 | 0 | 1 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 13 | 4 | 31 |
| | 기각 | 1 | 100 | 10 | 77 | 15 | 94 | 14 | 88 | 13 | 81 | 6 | 46 |
| 심판청구 | 불복 | 1 | 100 | 106 | 100 | 121 | 100 | 132 | 100 | 205 | 100 | 214 | 100 |
| | 일부인용 | 0 | 0 | 13 | 12 | 26 | 21 | 8 | 6 | 21 | 10 | 10 | 5 |
| | 인용 | 0 | 0 | 11 | 10 | 13 | 11 | 3 | 2 | 28 | 14 | 35 | 16 |
| | 기각 | 1 | 100 | 72 | 68 | 76 | 63 | 114 | 86 | 104 | 51 | 138 | 64 |
| 판례 | 불복 | 21 | 100 | 115 | 100 | 58 | 100 | 84 | 100 | 120 | 100 | 213 | 100 |
| | 일부패소 | 3 | 14 | 6 | 5 | 10 | 17 | 7 | 8 | 15 | 13 | 20 | 9 |
| | 국패 | 4 | 19 | 19 | 17 | 5 | 9 | 10 | 12 | 15 | 13 | 68 | 32 |
| | 국승 | 13 | 62 | 82 | 71 | 40 | 69 | 64 | 76 | 87 | 73 | 123 | 58 |
| 합계 | 불복 | 18 | 100 | 216 | 100 | 188 | 100 | 199 | 100 | 320 | 100 | 390 | 100 |
| | 일부인용 | 3 | 13 | 21 | 9 | 37 | 19 | 17 | 7 | 37 | 11 | 33 | 8 |
| | 인용 | 4 | 17 | 31 | 13 | 18 | 9 | 13 | 6 | 45 | 1 | 107 | 24 |
| | 기각 | 15 | 65 | 164 | 70 | 131 | 67 | 192 | 83 | 204 | 60 | 267 | 61 |

주: 국세법령정보시스템 내 검색가능한 판례를 대상으로 2012. 1.~2022. 1. 동안 선고가 이루어진 사례의 개수를 조사하였으며, 신고·납부 불성실 가산세분 아니라 개별세법 내 모든 가산세 관련 사례를 포함함. 표 내의 숫자는 심사·심판결정례 또는 판례별 전체 불복 수 대비 비율을 의미하며, 표 내의 불복·일부인용·인용 외에 각하, 기타 등의 분류가 있으므로 개수 또는 비율의 총합이 전체 불복 수 또는 100%에 못 미칠 수 있음

자료: 국세법령정보시스템, 「판례」, https://txsi.hometax.go.kr/docs_new/customer/case/inspectMain.jsp?body=3&textItem=00&textItemNm=all 자료 검색하여 저자 작성, 검색일자: 2021. 2. 8.

3. 주요 심결례 및 판례

- 이하에서는 대법원 판례(일부 조세심판원의 심판결정례 포함)를 토대로 가산세 감면의 정당한 사유 긍정 사례와 부정 사례로 나누어 살펴보기로 함
- 이에 긍정 사례와 부정 사례별로 각각 긍정·부정의 근거를 범주화하여 판례를 분류하기로 함
 - 대법원 판례는 주로 김세현(2017)이 다룬 판례를 대상으로 하였고, 그 외 조세심판원 심판결정례도 일부 포함함

가. 긍정 사례

1) 세법해석에서의 의의로 인한 견해의 대립이 있는 경우

가) 국세 관행 등이 달랐거나 세법해석이 불분명했던 경우

- 종전까지 의무가 면제되어 오다가 사정변경으로 의무를 이행할 입장이 되었는데 납세자가 이를 알기 어려워 종전의 관행을 계속하였고, 과세관청도 이에 대해 아무런 이의나 시정지시가 없었던 경우 대부분 정당한 사유를 긍정함²⁶⁹⁾
- 대법원 2002. 8. 23. 선고 2002두66 판결에서는 경과규정 해석에 있어 과세관청 역시 확실한 견해를 가지지 못하였던 점을 통해 납세의무자에게 세법규정에 대한 해석상 의의로 인한 정당한 사유가 있다고 보아 가산세 부과처분을 취소함
 - 또한 부칙의 경과규정 해석에 종전 규정처럼 비과세 소득으로 이해할 여지가 상당하였던 점, 그 해석과 관련하여 전문가로부터 자문과 세무조정을 받아 신고한 점 등을 함께 고려하여 정당한 사유를 인정함

269) 소순무·윤지현, 2018, p. 107.

- 조세심판원 결정례(조심 2017서4047, 2018. 3. 23.)에서는 세법개정사항에 대한 기존 국세청의 예규나 법 집행기준 등의 해석과 조세심판원 및 법원의 결정례·판례가 상이했을 때 납세자의 신뢰보호 원칙의 관점에서 가산세 면제의 정당한 사유를 인정함

[긍정 판례 1] 대법원 2002. 8. 23. 선고 2002두66 판결

〈사실관계〉

원고(한국수자원공사)는 피고(과세관청)에게 1990~1992 사업연도 법인세 과세표준 및 세액을 신고할 때에 위 사업연도 중 토지의 양도로 인한 법인세 특별부가세 산정의 과세표준이 되는 양도차익 중 이 사건 토지의 양도로 인한 양도차익은 구 법인세법270)에 의하여 비과세되는 소득 이므로 이를 공제한 나머지 금액만을 과세표준으로 하여 산출한 세액에서, 위 토지 중 일부를 양도함에 따라 구 조세감면규제법(이하 '구 조감법'이라 한다) (...), 부칙 제5조에 의하여 면제 되는 세액을 공제하여 1990~1992년도 귀속분 특별부가세로 신고·납부하였다.

참고로 구 조감법은 '법인세법 감면 규정'을 삭제하고, 조세감면규제법에 '산업기지개발촉진법에 의하여 지정된 지구 또는 구역의 사업시행자가 조성한 토지 등을 양도함으로써 발생하는 소득'에 대하여는 "특별부가세의 50%에 상당하는 세액을 감면한다"는 규정을 신설하여 그 시행일인 1990. 1. 1. 후 최초로 양도하는 분부터 적용하게 하면서, 부칙 제5조에서 "이 법 시행 당시 종전의 (...) 법인세법 규정에 의하여 부과(...)하였거나 부과할 (...) 특별부가세에 관하여는 종전의 규정에 의한다."는 경과 규정을 두었다.

이에 피고는 이 사건 토지의 양도로 인한 양도차익에 대하여 구 조감법에 의하여 특별부가세의 50%에 상당하는 세액만 감면된다고 보고 새로운 세액을 산출하여 과소신고가산세 및 무납부가산세를 더한 후 위 자진납부세액을 차감하여 1992년도 귀속분 특별부가세를 1993. 10. 1.에, 1990~1991년도 귀속분 특별부가세를 1995. 7. 1.에 부과하였다.

〈판단〉

(...) 구 조감법 개정 시 원고에 대하여 특별부가세를 50%만 감면하는 규정이 신설되면서 구 법인세법상의 감면 규정은 삭제되었으나 비과세를 규정한 부칙의 경과 규정은 삭제되지 아니 하였고, 구 조감법 역시 그 부칙 제5조 제3항에서 종전의 법인세법 등의 규정에 의하여 부과하였거나 부과할 특별부가세에 대하여는 종전의 규정에 의한다는 내용의 경과 규정을 들으로써 이 사건 토지의 양도차익이 종전과 마찬가지로 비과세 소득인 것으로 이해할 여지가

상당하였던 점, 원고는 종전의 비과세 경과 규정이 여전히 적용된다는 점에 대하여 회계법인 으로부터 같은 취지의 자문과 세무조정을 받아 비과세로 신고한 점, 피고는 1992년분 특별 부가세에 대한 부과처분 이전까지는 원고의 비과세신고에 대하여 잘못을 지적한 바가 없었기 때문에 원고로 하여금 비과세 신고가 피고에 의해 받아들여진 것으로 확신하게 하였고(...), 1990년 및 1991년분 특별부가세에 대하여는, 위 1992년분 부과처분에 대한 감사원의 심사 결정을 기다리다가 감사원이 결정을 미루자 부과제척기간에 임박하여 비로소 부과하는 등 피고 역시 비과세 경과 규정에 대한 해석에 있어서 확실한 견해를 가지지 못하였던 점, 피고가 1990년 및 1991년분 특별부가세를 1992년분과 함께 부과하였더라면 638일에 해당하는 무납부가산세가 부과되지 아니하였을 것이므로 이를 원고에게 부담시키는 것은 지나치게 가혹한 점 등 여러 사정을 종합하면, 원고가 (...) 신고납부의무를 제대로 알지 못한 것이 무리가 아니어서 그 의무의 이행을 기대할 수 없었다고 인정된다는 이유로, 원고가 그 의무를 게을리 한 데 정당한 사유가 있다고 보았다.

[긍정 판례 2] 조심 2017서4047, 2018. 3. 23.

〈사실관계〉

청구인은 2005년 미국 영주권을 취득하여(대한민국 국적은 유지) 귀국 후 2008년 11월 ○○○에 입사하여 2016년 8월까지 근무하였다. 구 조특법에서 “외국인기술자가 국내에서 최초로 근로를 제공한 날부터 5년이 되는 날이 속하는 달까지 발생한 근로소득에 대하여 소득세를 면제”하던 것을, 2010년 개정 조특법에서 “2년이 되는 날이 속하는 달까지 발생한 근로소득에 대하여 소득세의 50%를 감면”하는 것으로 하되 부칙 제70조에서 “이 법 시행 전에 국내에서 최초로 근로를 제공하는 외국인기술자에 대해서는 제18조의 개정규정에도 불구하고 종전의 규정에 따른다.”고 명시하였다. 한편 개정 조특법 시행령에서 “대통령령으로 정하는 외국인기술자란 대한민국의 국적을 가지지 아니한 사람”으로 2010.2.18. 개정되었다.

처분청은 청구인이 외국인기술자의 범위에 해당하지 않는다는 이유로 소득세 감면을 부인하고 2011~2013년 귀속분 종합소득세를 부과했다. 그러나 청구인은 당연히 사용자인 ○○○가 적법하게 원천징수를 하고 있다고 신뢰하였고, 처분청이 2016년까지도 대한민국 국적을 가진 외국 영주권자의 경우에도 기존 국세 관행대로 소득세가 면제된다고 판단하여 소득세 감면신청을 이의없이 수리한바, 과세관청의 관행과 공적 견해표명을 신뢰할 수밖에 없었다. 또한 개정 조특법에 대하여 국세청이 발간한 개정세법 해설책자와 예규 및 집행기준 등이 일반납세자에게 받아들여졌다고 인정된 후 이와 상반되는 판례가 나왔다고 예규를 삭제하고 소급과세하는 것은 부당한 처분이라 주장하였다.

〈판단〉

이 건 심판청구는 심리 결과 개정 조특법 시행 이후에도 외국인기술자의 범위에 대한 과세관청의 해석사례가 다르게 생성된 점에서 납세의무자 스스로 기존 과세관청 해석과 달리 외국인기술자에 대한 소득세 감면을 배제하여 자신의 납세의무를 이행할 것을 기대하는 것은 현실적으로 무리가 있는 점 등에 비추어 청구인에게 세법에 따른 국세의 과소납부에 대한 귀책사유가 있다고 보기는 어렵고 그 의무 불이행에 관하여 **정당한 사유**가 있는 경우에 해당한다고 보이므로 처분청이 이 건 종합소득세를 과세하면서 납부불성실가산세를 부과한 처분은 잘못이 있다고 판단하였다.

나) 소득 구분 또는 손익 귀속시기 등의 구분 문제인 경우

- 일정 소득이 과세소득인지 여부 또는 어떠한 소득 구분에 해당하는지를 납세의무자가 구별하는 것은 어려운 문제이기에 과세관청 역시 이를 수용해왔던 경우 등에는 가산세 면제의 정당한 사유를 인정함
 - 대법원 2017. 07. 11. 선고 2017두36885 판결에서는 변호사인 원고가 파산관재 업무를 수행하고 받은 보수를 기타소득으로 신고했는데, 과세관청이 이를 사업소득으로 보고 가산세를 부과한 사안에서 원고가 신고·납부의무를 게을리 했다고 볼 수 없는 정당한 사유가 있다고 판시함
 - 조세심판원 결정례(조심 2019서1102, 2019. 6. 19.)에서는 위약금을 비과세대상(위자료)으로 알고 또한 고등법원의 조정을 신뢰하여 기타소득을 신고하지 않은 납세의무자에게 관련 의무불이행에 대한 정당한 사유를 인정함

[공정 판례 3] 대법원 2017. 7. 11. 선고 2017두36885 판결

〈사실관계〉

변호사인 원고가 2002년부터 2014년까지 다수의 법인파산사건에 대한 파산관재 업무를 수행하고 지급받은 보수를 **줄곧 기타소득으로 신고하였고, 2011년경에야 비로소 과세관청으로부터 해당 소득이 기타소득임을 증명할 수 있는 자료 등 해명자료를 제출하라는 요청을 받았다. 그러나 그 이후로도 이 사건 처분에 이르기까지 아무런 후속조치가 이루어지지 않다가** 과세관청은

2015. 5. 10. 및 2015. 6. 1.에서야 이를 기타소득이 아닌 사업소득으로 보아 아직 부과제척기간이 도과하지 않은 과세연도인 2009년 내지 2013년 귀속 종합소득세 부과처분을 하면서 가산세까지 부과하였다.

〈판단〉

파산관재인 보수에 사업소득으로 과세될 수 있는지에 관하여 **세법해석상 견해의 대립이 있었고, 과세관청 역시 2015년에 이르러 비로소 부과처분을 하는 등 그에 대한 확실한 견해를 가지지 못하였던 것**으로 보이며, 종합소득세의 부과경위를 감안할 때 원고에게 가산세까지 부과하는 것은 지나치게 가혹하므로, 갑이 위 보수를 사업소득으로 신고·납부하지 아니하였더라도 그의 의무를 게을리하였다고 비난할 수 없는 정당한 사유가 있다고 보았다.

[공정 판례 4] 조심 2019서1102, 2019. 6. 19.

〈사실관계〉

청구인은 청구외법인에서 전무로 근무하던 중 2011년 6월경에 해고되었는데, 부정행위를 하지 않았음에도 불구하고 회사의 불명예스러운 방출 및 자문역(퇴직 임원에게 매월 〇〇〇원, 2년간 보장)까지 제공하지 않는 것을 참을 수 없어 2011. 8. 8. 부당해고에 대하여 청구외법인을 대상으로 해고무효확인 소송을 제기하였고, 해당 소송에서 법원의 강제조정결정에 따라 2013년 4월에 청구인은 **청구외법인으로부터 〇〇〇원(이하 “쟁점금액”이라 한다)을 지급받고 2013년 귀속 종합소득세를 무신고하였다.**

〇〇〇장의 청구외법인에 대한 세무조사 결과 **청구외법인은 청구인에게 지급한 쟁점금액에 대하여 원천징수 누락한 사실을 인정하는 확인서를 제출하였고, 〇〇〇장은 청구외법인의 통합조사 내용에 따라 누락한 기타소득 원천징수세액에 대하여 경정고지한 후 쟁점금액은 기타소득에 해당된다는 과세자료를 처분청에 통보하였고, 처분청은 이에 따라 청구인이 지급받은 쟁점금액을 「소득세법」 제21조에서 규정하고 있는 기타소득에 해당된다고 보아 2019. 1. 4. 청구인에게 2013년 귀속 종합소득세 〇〇〇원을 결정·고지하였다.**

〈판단〉

청구인은 2013년 3월경 고등법원의 조정으로 위자료를 받고 합의하였는데 **당초에 합의금은 고등법원 “조정을 갈음하는 결정조서”에 “화해금”으로 명시되어 있어 청구외법인이 쟁점금액을 기타소득으로 보아 원천징수하였다가 그 후 고등법원은 당초 결정에 명백한 오류가 있다고**

인정하여 “**화해금을 위자료로 경정한다**”라고 정정하고 청구외법인은 청구인에게 원천징수했던 세금을 돌려주었다는 사실 등에 비추어, 청구인에게 납세의무 해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있었다고 보이므로 가산세는 부과할 수 없다고 판단하였다.

- 손익 귀속사업연도에 대한 판단 또는 기업회계기준 처리와의 차이로 인해 발생한 의무 해태를 정당한 사유로 인정해준 사례도 있음
- 대법원 1992. 10. 23. 선고 92누2936, 2943(병합) 판결에서는 세법과 기업회계 기준상의 공사진행기준에 대한 견해의 대립에 의한 납세의무자의 의무불이행을 정당한 사유로 인정함

[공정 판례 5] 대법원 1992. 10. 23. 선고 92누2936, 2943(병합) 판결

〈사실관계〉

원고가 1986~1988 사업연도 동안 아파트를 건축 후 분양하여 분양수입을 얻었는데, 법인세를 신고함에 있어 위 아파트 분양 수입과 관련하여 아파트 부지로 제공된 토지대금 전액을 1986 사업연도에 투입된 비용으로 계상하고 **아파트 분양대금은 공사진행기준(당해 사업연도 투입원가가 전체 예정원가에서 차지하는 비율로 계산함)에 따라 계상하였다.** 이와 관련하여 과세관청은 **토지가액도 원가배분의 대상이라고 보아 이를 공사진행기준에 따라 분배한 후 손익 귀속을 다시 정하여 법인세 경정처분을 하였다.** 이에 1988 사업연도 과세관청이 경정한 법인세액이 신고세액보다 늘어나게 되었을 뿐아니라 1986~1987 사업연도에는 1983 사업연도의 이월결손금을 3년의 공제기간이 경과됨으로 인해 공제할 수 없게 되고 1984, 1985 사업연도의 결손금만 공제하게 되어 결국 전체적으로 가중되었다.

〈판단〉

원고의 분양손익에 대한 배분, 귀속방식이 잘못되었다고 하더라도 **이는 손익의 귀속시기를 정하고 있는 기업회계기준상의 공사진행기준에 대한 견해의 대립에 기인한 것인데, 세법은 기술적이어서 그 해석이 극히 어렵다 할 것이고 특히 손익의 귀속시기에 대하여는 그러하다 할 것이어서 이에 대하여는 단순한 법률상의 부지나 오해의 범위를 넘어 세법해석상 의의로 인한 견해의 대립이 생길 수 있다 할 것이고** 이 경우 납세의무자가 정부의 견해와 다른 견해를 취하였다 하여 가산세의 부과요건에 해당하게 된다고 본다면 납세의무자에게 너무 가혹하다는 점, 둘째

정부가 그 손익의 배분, 귀속이 잘못되었다 하여 당초의 사업연도에 이를 경정함이 없이 신고를 그대로 받아들였다가 그 후 그러한 잘못을 발견하고 일시에 3개 사업연도의 법인세를 전부 경정함으로써 원고에게 스스로 이를 경정할 수 있는 기회가 주어지지 않은 점, 셋째 이 사건에 있어 원고가 신고한 3개 사업연도에 있어 분양차익의 총액은 정부가 산정한 그것과 동일하나 단지 그 손익의 분배방법상의 차이에 불과한 것인 점 등을 종합하여 보면, 원고가 위와 같이 1988 사업연도 법인세 과세표준 등을 과소신고함으로써 결과적으로 그 의무이행을 해태하였다 하더라도 원고에게 그 의무해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있다고 보았다.

2) 과세관청의 언동을 신뢰한 경우

가) 과세관청의 처분 등 공적인 견해 표명을 신뢰한 경우

- 과세관청의 처분 또는 공적인 견해 표명 등에 의해 납세의무자가 자신에게 어떠한 의무가 없다고 믿은 경우 그 의무해태에 대하여 정당한 사유를 인정한 사례가 다수 있음
 - 대법원 2016. 10. 27. 선고 2016두44711 판결에서는 관할 관청이 일정 과세처분을 한 후, 다른 취지의 대법원 판결이 선고되자 해당 과세처분을 취소하고 새로 결정·고지한 사안에서 납세의무자의 의무해태에 대하여 정당한 사유를 인정함
 - 조세심판원 결정례(조심 2019전3080, 2020. 5. 18.)에서 1차 경정과 2차 경정을 달리한 후 2차 경정사항 관련 납부불성실가산세를 부과하는 것은 타당하지 않다고 판단함

[공정 판례 6] 대법원 2016. 10. 27. 선고 2016두44711 판결

〈사실관계〉

갑 회사는 자신의 토지에 회원제 골프장을 건설하면서 원고(부동산신탁회사인 을 회사) 앞으로 2007. 11. 7. 신탁등기를 마친 후 2011. 1. 24. 토지의 지목 변경으로 인한 취득세를 신고하였고, 피고(관할 관청)가 2012. 6. 10. 갑 회사에 대한 중과세율을 적용한 취득세를 결정·고지하였는데, '신탁법에 의한 신탁으로 수탁자에게 소유권이 이전된 토지에 있어 구 지방세법

(2010. 3. 31. 개정 이전의 것) 제105조 제5항이 정한 지목의 변경으로 인한 취득세의 납세의무자는 수탁자로 본다는 취지의 대법원 판결(대법원 2012. 6. 14. 선고 2010두2395 판결)이 선고되자, 피고가 2012. 12. 10. 갑 회사에 대한 종전 부과처분을 직권취소하고 원고에 취득세 및 가산세를 결정·고지하였다.

〈판단〉

대법원 판결이 선고되기 전까지는 토지의 지목 변경으로 인한 취득세의 납세의무자에 관하여 세법해석상 견해의 대립이 있었던 점, 과세관청도 당초에는 위탁자인 갑 회사에 취득세를 부과하였던 점, 갑 회사의 신고와 관할 관청의 갑 회사에 대한 부과처분이 이미 이루어진 상황에서 원고가 스스로 세법 규정을 자신에게 불리하게 해석하여 취득세를 신고·납부할 것을 기대하기는 어려운 점 등을 종합하면, 원고가 취득세를 신고·납부하지 않았더라도 대법원 판결이 선고되기 전까지는 의무해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있다고 보았다.

[긍정 판례 기 조심 2019전3080, 2020. 5. 18.]

〈사실관계〉

축산물 도매업자인 청구인은 2014년 6월경 2013년 귀속 종합소득세를 신고·납부하였다. 처분청은 청구인에 대하여 2013년 귀속 개인사업자 통합조사를 실시하여 일부 쟁점매출액을 실제거래 없이 발행한 계산서로 보고 쟁점매출액 등을 수입금액 불산입하고 매출누락분은 수입금액 산입하여 청구인에게 2013년 귀속 종합소득세를 경정·고지(이하 “1차 경정”이라 한다.) 하였으며, 쟁점거래처 관할 ○○○세무서장에게 과세자료를 통보하였다. ○○○세무서장은 위 과세자료를 검토한 결과, 쟁점매출액이 실제 매출임을 확인하고 처분청에 이를 통보하였고, 처분청은 쟁점매출액을 청구인의 수입금액에 산입하여 청구인에게 2013년 종합소득세를 재경정·고지(이하 “2차 경정”이라 한다)하였다.

이에 청구인은 쟁점매출액을 수입금액에 산입하여 경정한 본세에 대하여는 이의가 없으나, 납부불성실가산세를 부과한 처분은 과세관청이 행한 세무조사 결과가 잘못되어 이를 재경정 하면서 그 귀책사유를 청구인에게 전가하는 결과가 되므로 부당하다는 취지로 가산세 부과 처분에 불복하여 2019년 8월 심판청구를 제기하였다.

처분청은 (...) 납부불성실가산세는 청구인이 세무조사 당시 쟁점거래처에 대한 매출사실에 대하여 (...) 충분한 소명의 기회가 있었음에도 불구하고 이를 소명하지 않아 발생한 것으로, 이는 청구인의 의무해태 내지는 법령의 부지·오인에 기인한 것이라 할 수 있다고 주장하였다. 반면 청구인은 세무조사시 쟁점매출액이 외상채권으로 남아있다는 사정을 호소하였을 뿐, 매출 계산서를 과다 발급한 것이라고 과세관청을 기망한 사실이 없다고 하였다.

〈판단〉

청구인은 당초 2013년 귀속 종합소득세 신고 시에는 쟁점매출액을 정당하게 신고·납부하였으나, 조사청이 1차 경정 시 이를 가공매출액으로 보고 수입금액 불산입하였고, 이후 실제 매출로 확인되자 처분청이 2차 경정한 사실을 고려하여 볼 때, 2차 경정 시 소득금액이 증액된 원인은 1차 경정 시 조사청이 청구인의 신고내용과는 다르게 쟁점매출액을 수입금액에 불산입하였기 때문인바, 1차 경정일 이후의 미납행위의 귀책사유는 처분청에 있어 보이는 점, 청구인이 이 기간 동안 과소납부 상태에 있지 않기 위해서는 1차 경정 시 조사청이 부과한 세액에 오류가 있을 것으로 추정하고 세액을 재계산하여 과소부과된 세액을 스스로 추가 납부하였어야 하나, 납세자에게 이를 기대하기는 무리라고 보이는 점 등에 비추어 볼 때, 납부불성실가산세 중 1차 경정 이후 증액된 부분에 대해서는 청구인에게 그 의무이행의 해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있다 할 것인바, 동 기간에 해당하는 납부불성실가산세는 이를 부과하지 아니함이 타당하다고 판단하였다.

나) 과세관청의 질의회신을 신뢰한 경우

- 납세의무자가 과세관청의 질의회신을 신뢰하여 의무를 불이행했는데 이후 해당 과세관청이 입장을 바꾸어 세액을 추징한 경우 납세자에 대하여 정당한 사유를 인정해준 판례도 볼 수 있음
- 대법원 1995. 11. 14. 선고 95누10181 판결에서는 번복된 과세관청의 행동이 신의성실의 원칙이나 비과세 관행에 위배되지 않는다고 보되, 과세관청을 신뢰한 납세자의 의무 이행도 기대하기 어려웠음을 인정함

[금정 판례 8] 대법원 1995. 11. 14. 선고 95누10181 판결

〈사실관계〉

원고는 이 사건 부동산의 양도와 관련하여 1988. 5. 10. 국세청장에게 양도소득세 부과대상 인지의 여부에 관하여 질의하였는바, 국세청장도 원고의 질의에 대한 1988. 5. 18.자 회신에서 '폐업 또는 휴업한 상태에서 공장용 건물과 토지를 양도하고 이전하는 경우에는 계속하여 가동하는 공장으로 보지 아니하는 것이나 법령 또는 행정명령 등에 의한 부득이한 사유로 인하여

폐업 또는 휴업한 상태에서 공장을 양도한 사실이 객관적으로 명백하게 확인되는 경우에는 계속하여 가동하던 공장의 이전으로 보는 것이지만 원고에게 위와 같은 부득이한 사유가 있었는지의 여부는 소관 세무서장이 사실조사하여 판단하는 것이다라는 취지의 회신을 한 바 있고, 이에 따라 원고가 이 사건 부동산의 양도에 대한 양도소득세 등의 감면신청서를 첨부하여 1988. 5. 30. 자산양도차익예정신고를 하였고 피고(○○세무서장)는 같은 해 7.경 원고의 감면신청을 받아 들여 위 양도소득세 등에 대하여 전액을 감면세액으로 하여 예정결정하여 원고도 그것으로써 이 사건 양도소득세 등의 문제는 종결된 것으로 믿고 있었다. 그러나 그 후 감사원 예에서 이 사건 부동산은 그 양도전에 1985. 1. 26.부터 1988. 4. 6.까지 휴업하던 공장이므로 양도소득세감면대상에 해당되지 않는다는 지적을 하자, 피고는 뒤늦게 오류가 있음을 발견하고 감면세액을 추징하는 것으로 경정하여 이 사건 과세처분을 하게 되었다.

〈판단〉

대법원은 원심과 일치되게, 위에서 인정한 사실만으로는 특히 국세청장의 위 회신이 일반론적인 견해표명에 불과한 점에 비추어 볼 때 과세관청이 이 사건 부동산의 양도가 비과세 대상이라는 공적견해나 의사를 표명하였고, 비과세 관행이 성립되었다고 볼 수는 없다고 할 것이므로, 이 사건 과세처분이 신의성실의 원칙이나 비과세 관행에 위배된다고 할 수 없다고 판단하였다.

다만, 원고는 이 사건 부동산의 양도가 감면대상이 아니고, 이 사건 부동산의 양도로 인하여 양도소득세를 납부할 의무가 있다는 사실을 알지 못한 데 대하여 무리가 아니었다고 할 수 있어서 그를 정당시킬 수 있는 사정이 있거나 그 의무의 이행을 원고에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있는 경우에 해당하므로, 결국 이 사건 과세처분 중 양도소득세 및 방위세에 대한 각 가산세부과처분은 모두 위법하다고 판단하였다.

3) 기타의 경우

가) 정당한 사유 판단시점과 고의·과실 유무를 고려한 경우

□ 가산세 면제를 위한 정당한 사유의 존부 판단시점에 납세자가 선의의 거래당사자에 해당한다면 정당한 사유를 인정해준 경우를 볼 수 있음

○ 대법원 1989. 10. 24. 선고 89누2134 판결에서는 원고가 거래 및 세금신고 당시 거래선이 위장사업자라는 사실을 알지 못하였으며 또 그 알지 못한 데에 잘못이 없는 선의였다면 가산세를 부과할 수 없다고 판단함

- 대법원 2022. 1. 14. 선고 2017두41108 판결에서는 가산세를 면할 정당한 사유가 있는지 여부는 특별한 사정이 없는 한 개별세법에 따른 신고·납부기한을 기준으로 판단하여야 한다고 보고 해당 시점에 당사자가 선의였음을 고려함²⁷¹⁾

[긍정 판례 9] 대법원 1989. 10. 24. 선고 89누2134 판결

〈사실관계〉

원고는 동 및 동합금의 관, 봉, 주물 및 동가공품의 제조 및 판매 등을 사업목적으로 하는 법인으로, 1986. 4. 29. 1986년 제1기 및 제2기 부가가치세 예정신고를 하면서 매입세액과 매출세액의 차액을 환급·납부하였다.

그런데 피고(OO세무서장)는 원고가 위 매입세액에 관한 자료로 피고에게 제출한 세금계산서 중 AAA로부터 동설, 황동설 등을 매입한 것으로 되어 있는 별지 1. 거래명세표 기재의 각 거래에 관한 세금계산서가 실제로는 원고가 BBB 등으로부터 실물을 매입하고서도 AAA 명의로 발행된 세금계산서를 각 교부받은 것으로서 **그 필요적 기재사항의 전부 또는 일부 내용이 사실과 다르다고 하여** 부가가치세법 제17조 제2항 제1호에 따라 이에 관한 매입세액을 불공제 처리하고 부가가치세법 제22조 제3항에 따라 신고납부불성실가산세를 가산하여 원고에게 1987년도 부가가치세 수시분으로 부과하고 이를 고지하였다.

원고는 **원고가 실제 AAA로부터 동설 등을 매입하였으므로 위 각 세금계산서가 사실에 부합하는 것이고, 설사 AAA가 BBB 등이 내세운 위장사업자라 하더라도 원고가 그 거래를 함에 있어 이를 알지 못하였고 이를 알지 못한데 아무런 잘못이 없는 선의의 거래당사자였으므로** 그 매입세액의 공제를 부인한 피고의 이 사건 과세처분이 위법하다고 주장했다.

〈판단〉

원고가 동설, 황동설류의 거래를 시작함에 있어 1985. 4. 24. AAA와 물품인도조건에 관한 약정을 맺어 물품납품 시에는 원고가 지정하는 장소에서 품질검사를 받아 합격되어야 납품이 완료된 것으로 하고 그때마다 거래명세표와 세금계산서를 발행하기로 하며 상대방 및 거래의 진실을 보증하기 위하여 AAA로부터 그가 사용할 인감의 신고를 받고 관할세무서장이 발행한 사업자

271) 대한민국 법원, 「판례속보 - 가산세를 면할 정당한 사유의 존부 판단 시점이 문제된 사건[대법원 2022. 1. 14. 선고 중요판결]」, https://www.scourt.go.kr/portal/news/NewsViewAction.work?jsessionId=7oIUsvGksrkOC0tPtqe13ftu583u1buitbykBpEPxoCMFNiGpAZlTRIF5Q0JSY9r.BJEUW_S05_servlet_SCWWW?pageIndex=1&searchWord=&searchOption=&gubun=4&type=5&seqnum=8201, 검색일자: 2022. 2. 3.

등록증을 확인하는 한편 그 후 거래할 때마다 가격도 시세와 동일하였음은 물론 AAA의 사업자 등록증이 검열되어 있는지를 확인하고 그 뒷면에 거래물품을 AAA가 직접 납품하는 것이라는 내용의 확인을 받았을 뿐 아니라 관할 세무서장의 검인이 있는 세금계산서를 교부받았으며 (...) 위와 같이 교부받은 세금계산서에 의하여 소정의 기간 내에 그대로 피고에게 위 각 부가가치세 예정신고를 한 사실을 긍정할 수 있고 반증이 없다.

그렇다면 **원고가 동설 등을 매입함에 있어 그 거래선이 위장사업자라는 사실을 알지 못하였고 또 그 알지 못한 데에 잘못이 없는 선의의 거래 당사자였으므로, (...) 그 세금계산서에 의하여 부가가치세예정 및 확정신고를 한 경우 소정의 기간 내에 그 매입세액은 공제되어야하고 나아가 신고납부불성실가산세도 부과할 수 없다.**

[긍정 판례 10] 대법원 2022. 1. 14. 선고 2017두41108 판결

〈사실관계〉

원고들은 서울시 마포구 내에서 2007. 9.경부터 2011. 3.경까지 또는 2010. 12.경부터 각각 클럽을 운영하였는데, 서울지방국세청장의 원고들에 대한 **세무조사 과정에서 원고들의 종업원들이 각 클럽의 입장권을 위조·판매하여 그 대금을 빼돌린 사실이 밝혀졌다.** 원고들은 2013. 2. 6. 그 종업원들을 횡령 등 혐의로 고소하였고, 그중 일부는 유죄판결을 받았다. 피고들(마포 세무서장 외 4인)은 원고들이 위조된 입장권 판매대금 상당의 매출을 누락하였다고 보고, 2013. 6. 3.과 2013. 6. 14. 부가가치세, 종합소득세, 개별소비세, 교육세 각 본세와 이에 대한 각 신고불성실가산세 및 납부불성실가산세를 부과하였다.

〈판단〉

대법원은 원고들은 2013. 2. 6.경 **비로소 종업원들의 횡령 사실을 알게 되었고 누락된 원고들의 매출에 관한 종합소득세, 부가가치세, 개별소비세 및 교육세의 신고·납부기한은 모두 그 이전**이므로, 위 각 신고·납부기한 당시 원고들에게는 가산세를 면할 정당한 사유가 있다고 봄이 타당하며 따라서 피고들은 은 원고들에게 2013. 2. 6. 이전까지 발생한 납부불성실가산세 뿐만 아니라 신고불성실가산세와 2013. 2. 7. 이후에 발생한 납부불성실가산세도 부과할 수 없다고 판결하였다.

나. 부정 사례

1) 세법해석에서의 의의로 인한 견해의 대립이 있는 경우

가) 법률의 부지나 오해 또는 착오가 있는 경우

- 법령을 자의적 또는 독자적으로 해석하여 오해한 경우 이로 인한 신고·납부의무 해태는 가산세 면제를 위한 정당한 사유로 보지 않음
- 대법원 1991. 9. 13. 선고 91누773 판결에 따르면 법인이 개인 간의 거래에만 적용되는 등록세 등을 감면하는 조례 규정이 법인 간 거래에도 적용된다고 오해하여 과소신고·납부한 사건에 있어 가산세 부과처분은 적법하다고 판시함

[부정 판례 1] 대법원 1991. 9. 13. 선고 91누773 판결

〈사실관계〉

원고는 산림계로부터 1989. 8. 30. 이 사건 임야를 매수하고 같은 해 9. 29. 소유권이전등기 신청을 함에 있어 지방세법과 방위세법의 규정²⁷²⁾에 의하여 취득가액의 3%에 해당하는 등록세와 이에 대한 방위세 70%는 ‘충청북도 검인계약서 제도 실시에 따른 도세불균일과세에 관한 **조례**’에 의하여 개인 간의 거래와 마찬가지로 감면되는 것으로 알고 나머지 30%에 해당하는 등록세 및 방위세만 자진신고·납부하였다.

피고(과산군수)는 원고와 산림계 사이의 위 임야에 관한 매매행위가 법인 간의 거래이므로 원고의 신고납부는 과소신고·납부라 판단하여 신고·납부하지 않은 등록세와 방위세뿐 아니라 그 부족세액의 각 20%에 해당하는 등록세의 가산세(지방세법 및 방위세법상 가산세액 산정방법에 따라²⁷³⁾)를 부과처분하였다.

272) 「지방세법」 제131조 제1항 제3호(2)목 ; 「방위세법」 제4조 제1항 제14호

273) 「지방세법」 제151조는 “등록세의 납세의무자가 제130조 제2항의 규정에 의한 신고를 하지 아니하거나 제130조 내지 제149조의 규정에 의한 산출세액에 미달한 때에는 (...) 산출한 세액 또는 그 부족세액에 100분의 20을 가산한 금액을 세액으로 하여 보통 징수방법에 의하여 징수한다”라고 규정함 ; 「방위세법」 제9조는 “제5조의 규정에 의하여 방위세를 납부하여야 할 자가 이를 기한 내에 납부하지 아니하였거나 미달하게 납부한 때에는 그 납부하지 아니하였거나 미달한 세액의 100분의 20에 상당하는 세액을 가산하여 방위세를 징수한다”라고 규정함

〈판단〉

법원은 납세의무자가 등록세의 감면에 관한 조례 규정이 개인 간의 거래에 한하여 지방세법의 규정에 의한 등록세산출세액의 70%에 상당하는 세액을 감면한다고 규정되어 있음에도 불구하고 **그 규정이 법인의 거래에 대하여도 마찬가지로 적용되는 것으로 오해**하고 등록세 및 방위세를 과소신고·납부하였다면 이에 대하여 피고가 이를 과소신고·납부로 인정하고 해당 부족분을 추징하면서 가산세를 부과처분한 것은 적법하다고 하였다.

또한 그가 **자진신고·납부한 등록세액 등을 징수담당자가 일단 수령하였다든지, 등기공무원도 그 세액 부족 내용을 간과한 채 위 세액 납부사실을 그대로 확인한 후 등기신청을 수리한 사실이 있다 해도** 그에 대한 가산세부과처분이 위법한 것이라고 할 수 없다고 하였다.

- 앞서 ‘가) 긍정 사례’절에서 본 바와 같이 납세의무자의 소득구분의 착오에 있어 정당한 사유를 긍정한 경우도 있으나, 소득을 잘못 구분한 사안을 납세의무자의 과실로 여겨 가산세 면제를 부정판례도 존재함
- 대법원 2014. 3. 13. 선고 2012두7370 판결에서는 납세의무자가 양도소득과 종합소득의 구분을 잘못하여 신고의무를 해태한 사건에 대하여 정당한 사유가 있다고 보기 어렵다는 판결을 내림

[부정 판례 2] 대법원 2014. 3. 13. 선고 2012두7370 판결

〈사실관계〉

원고는 주택신축판매업을 영위하는 사업자로서 토지를 매수한 후 위 토지 중 일부 위에 공동주택 1개 동(이하 ‘제3차 주택’이라고 한다.)을 신축하기 시작하여 사용승인을 받았으며, 다른 일부 토지(이하 ‘이 사건 토지’라 한다.) 위에 공동주택 3개 동(이하 ‘제5차 주택’이라 한다.)을 신축하기 시작하였다가, 2002년 원고 운영의 주식회사에 이 사건 토지와 신축 중이던 제5차 주택을 양도하였다.

원고는 이 사건 제5차 주택의 양도전 분양수입금에 대하여 이 사건 제3차 주택의 분양수입금에 대한 종합소득세 신고·납부의 방법과 동일하게 종합소득세를 신고·납부하였고, 이 사건 제5차 주택의 양도분에 관하여는 **사업소득이 아닌 양도소득으로 보아 양도소득세를 신고·납부하였다.** 이에 피고는 이 사건 제3,5차 주택의 분양수입금의 귀속시기는 대금청산일이고(수입금의 귀속 시기 조정), **이 사건 토지의 양도분은 사업소득에 해당함(소득구분 조정)을 전제로 원고에게 종합소득세를 경정·고지하였다.**

〈판단〉

대법원은 원고가 주택을 신축한 후 분양하는 주택신축판매업자인 점, 원고는 1998. 12. 21. 이 사건 토지를 취득한 후 1999. 9. 2. 이 사건 토지 위에 주택을 신축하기 위한 건축허가를 받았고, 건축 도중에 주식회사 ○○○에 양도하였으므로, 원고는 주택을 신축·분양하기 위하여 이 사건 토지를 취득하였던 것으로 보이는 점, 이 사건 제5차 주택의 양도로 인한 소득은 사업 소득으로, 이 사건 토지의 양도로 인한 소득은 양도소득으로 구분하는 것은 일반적으로 자신이 취득·소유한 토지 위에 건물을 신축하여 판매하는 경우 그 토지와 건물을 일괄하여 양도하는 거래의 관행에 비추어 부적절한 점 등에 비추어 볼 때 이 사건 토지의 매도로 인한 소득은 사업 소득으로 봄이 상당하다고 판단하였다.

또한 원고가 1991년부터 주택신축판매업을 해오던 사람으로 신축 주택의 매매 등 부동산 거래와 관련한 소득의 소득세법상 수입시기에 대하여 잘 알고 있었을 것으로 보이는 점, 더구나 원고는 종합소득세를 신고·납부함에 있어 세무대리인의 자문도 거친 것으로 보이는 점 등에 비추어 볼 때, 원고에게 신고의무의 해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있다고 보기 어렵다고 판단하였다.

- 가산세 면제의 정당한 사유 판단에 납세의무자의 고의나 과실은 고려되지 않는 만큼 납세의무자의 착오 및 과실로 인한 의무불이행은 법률의 부지로 보고 정당한 사유로 인정되지 않음
 - 대법원 2011. 5. 13. 선고 2008두12986 판결은 부가가치세 면제대상이 아님에도 착오로 면제대상에 해당한다고 보아 관련 의무를 이행하지 않은 원고에 대하여 가산세 부과처분은 정당하다고 판단함
 - 대법원 2011. 4. 28. 선고 2010두16622 판결은 피합병법인의 주식이 합병법인의 주식으로 대체될 때 각 주식의 가액 차이는 원칙적으로 자산의 평가손익으로 해당 사업연도 손익에 산입되지 않는데, 손금으로 산입한 법인에 대하여 정당한 사유를 인정하지 않음
 - 이미 다른 국세청의 해석이 존재했던 점 및 해당 법인이 한 회계처리와 유사한 회계관행이 존재하지 않았던 점도 고려됨

[부정 판례 3] 대법원 2011. 5. 13. 선고 2008두12986 판결

〈사실관계〉

대전광역시와 폐기물 처리시설의 운영·관리업무 등을 대행하기로 하는 계약을 체결하고 폐기물 처리업무를 수행하여 온 원고가 부가가치세를 신고하면서 대전광역시에 지급받은 사업비, 인건비, 경비, 대행수수료 등의 대행사업비를 면제대상으로 신고하였는데, 사업장 폐기물 처리 영역의 제공은 **부가가치세 면제대상이 아님에도 착오로 부가가치세 면제대상에 해당한다고 보아 세금계산서를 교부하지 않고 부가가치세도 신고·납부하지 않았다.** 이에 대하여 피고(과세관청)은 대행사업비를 부가가치세 과세대상으로 보아 과세표준에 산입하고 신고불성실가산세 등을 가산한 부가가치세 부과처분을 하였다.

〈판단〉

대법원은 이 사건 대행사업비 중 시설비, 인건비, 경비 등은 원고가 단순히 대전광역시를 위하여 **지출을 대행하는 것이 아니라** (...) 원고의 계산으로 지출하는 것이므로, 이를 포함한 이 사건 대행사업비 전체가 (...) **부가가치세의 과세표준이 된다**고 판단하였다.

또한 이 사건 사업장폐기물 처리영역의 제공은 부가가치세 면제대상이 아님에도 원고가 착오로 부가가치세 면제대상에 해당한다고 보아 세금계산서를 교부하지 아니하고 부가가치세도 신고·납부하지 아니하였으므로 원고에게 가산세를 부과할 수 없는 정당한 사유가 있다고 볼 수 없다는 취지로 판단하였다.

앞서 원고가 이 사건 사업장폐기물 처리영역의 제공과 관련하여 계산서를 교부하였다고 하더라도 계산서와 세금계산서는 그 기재사항이나 기능 등에 차이가 있으므로 계산서의 교부로써 세금계산서 교부의무를 실질적으로 이행하였다고 볼 수 없는 점 등에 비추어 보면 (...) 가산세 부과에 있어 정당한 사유에 관한 법리오해의 위법이 없다고 하였다.

[부정 판례 4] 대법원 2011. 4. 28. 선고 2010두16622 판결

〈사실관계〉

원고는 소외 1 주식회사의 주식을 취득하여 보유하던 중, 1998. 12. 31. 소외 1 주식회사가 소외 2 주식회사에 흡수합병됨에 따라 위 소외 1 주식회사 주식에 갈음하여 소외 2 주식회사의 주식을 취득하였다. 원고는 1998 사업연도 법인세를 신고하면서 원고가 위와 같은 **주식 교체를 통하여 종전의 소외 1 주식회사 주식을 양도하는 대가로 소외 2 주식회사 주식을 취득한 것으로 보고, 소외 2 주식회사 주식의 시가를 양도가액으로 계산하여 소외 1 주식회사 주식의 취득가액과의 차액을 투자자산의 특별손실로 손금에 산입**하였다.

〈판단〉
 대법원은 구 법인세법상 합병으로 인하여 합병구주가 합병신주로 대체될 경우 합병구주와 합병신주의 가액 차이는 원칙적으로 자산의 평가손익에 해당하여 당해 사업연도의 손익에 산입되지 아니하는 것으로 해석되는 점, 국세청장이 원고의 이 사건 법인세 신고 전에 이미 합병신주의 가액이 합병구주의 취득가액을 하회하더라도 그 차액을 당해 사업연도에 계상하지 아니하는 것으로 해석하고 있었던 점, 이 사건 회계처리와 같은 회계관행이 존재하고 있었다고 인정되지 아니하는 점 등을 종합하면, 원고의 이 사건 회계처리는 법률의 부지나 오해에 따른 것일 뿐이고 원고가 이 사건 법인세 신고·납부의 의무를 게을리한 것에 정당한 사유가 있다고 볼 수 없다고 판단하였다.

나) 세법해석이 불분명했던 경우

- 대법원과 다른 견해에선 국세심판소(현 조세심판원)의 결정 취지를 납세자가 그대로 믿어 법에 규정된 신고·납부의무 등을 해태한 것이지만, 이에 대한 가산세 면제의 정당한 사유를 부정한 사례도 있음
- 대법원 1999. 8. 20. 선고 99두3515 판결에서는 국세심판소가 심판청구에 대한 결정을 통하여 표명한 견해가 대법원의 견해와 달랐을 때, 납세의무자가 국세심판소의 결정을 믿고 의무를 불이행한 사례에 있어 그 의무의 해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가로 볼 수는 없다고 판시함

[부정 판례 5] 대법원 1999. 8. 20. 선고 99두3515 판결²⁷⁴⁾

〈사실관계〉
 원고(대한주택공사)는 1984. 8. 31. 주한미군 및 외국인에게 임대하기 위하여 주택(이하 ‘○○외인주택’이라 한다.)을 건설하여 1985. 10.경부터 주한미군과 임대계약을 체결하고 임대업을 하여왔다. 원고는 1992. 12. 26. 위 아파트 및 단독주택의 대지와 건물을 ○○시에 매도하되 대금은 8회에 걸쳐 분할하여 지급받고 1994. 6. 30. 명도하기로 약정하면서, 1994. 4. 18.

274) 원심 서울고등법원 1992. 2. 4. 98누10181 참조

영세를 적용대상 사업자에서 면세사업자로 전환하였다. 원고는 같은 달 30. 입주자들을 모두 퇴거시킨 후 같은 해. 6. 30. 위 부동산을 ○○시에 명도함과 동시에 폐업하였다. 그런데 원고는 ○○외인주택의 양도가 부가가치세 과세대상이 될 수 없다는 이유로 부가가치세 신고를 하지 않았다.

○○외인주택의 등기부상 소재지 관할 세무서장인 피고는 원고의 **○○외인주택에 관한 양도는 중간지급조건부 재화의 공급으로서 그 공급시기는 대가의 각 부분을 받기로 한 때라고 보고** (다만 1994. 6. 30. 폐업일 이후의 재화 공급부분에 대한 공급시기는 그 폐업일로 보았다.) 세금 계산서 미교부 및 신고·납부불성실 가산세를 포함한 부가가치세를 부과·고지하였다.

원고는 ○○외인주택은 이미 완성된 건물의 매매대금 지급조건이 분할하여 지급되는 경우로서 부가가치세법 시행령이 정하는 중간지급조건부 거래가 아니며, ○○외인주택의 매매 **이전의 과세 관행이나 법령해석은 완성된 건물의 매매는 중간지급조건부 거래에 해당하지 않는다는 것이어서 원고도 그렇게 알고 있었는 바, 세법의 해석 또는 국세 관행은 일반적으로 납세자에게 받아들여진 이후에는 그 해석 또는 관행은 정당한 것이** 되며 새로운 해석 또는 관행에 의하여 과세할 수 없는 것이므로, 위 처분은 위법하거나 그렇지 않더라도 이러한 관행에 따라 부가가치세를 신고·납부하지 아니한 것은 정당한 사유가 있으므로 신고납부불성실가산세의 부과는 위법하다고 주장하였다.

〈판단〉

원고의 주장과 같이 이 사건 매매계약이 체결되기 전부터 국세심판소는 완성된 건물의 매매 거래는 중간지급조건부 거래에 해당하지 아니한다는 입장을 취하여 온 사실은 인정된다(국세심판소 1987. 11. 18. 87부1498 결정, 1991. 8. 29. 91서1101 결정 등 참조).

그러나 부가가치세법275)에 의하면 중간지급조건부로 재화를 공급하는 경우란 재화가 인도되기 전 또는 재화가 이용 가능하게 되기 전에 계약금 이외의 대가를 분할하여 지급하는 경우라고 규정하고 있는바, 그 규정내용에 의하면 재화의 인도 전에 계약금 이외의 대가를 분할하여 지급한 때로만 규정하고 있을 뿐 거래 계약 당시 이미 완성된 재화를 제외하고 미완성인 재화만을 중간지급 조건부 공급대상으로 규정한 바 없고 중간지급조건부 공급의 개념에 거래 당시 이미 완성된 재화를 제외하는 뜻으로 풀이할 수도 없으며 달리 그와 같이 보아야 할 합리적인 이유와 근거도 없으므로(대법원 1997. 7. 22. 선고 96누13064 판결 등 참조) **원고의 ○○외인주택 양도는 중간지급조건부 재화의 공급에 해당하는 것은 명백하다.** 또한, 앞에서 본 국세심판소의 결정 등을 근거로, 피고의 이 사건 처분이 위법하다고 할 수는 없으며, 원고가 ○○외인주택의 양도에 관한 부가가치세를 신고·납부하지 아니한 정당한 사유로 삼을 수도 없다고 할 것이다.

275) 「부가가치세법」 제9조 제1항 제2호 ; 「부가가치세법시행령」 제21조 제1항 제4호 단서 ; 「부가가치세법 시행규칙」 제9조 제1호

- 세법해석에 있어 기존 조세심판원의 결정이 일관되지 않았더라도 납세의무자가 자신들에게 유리한 심판원 결정만을 근거로 의무를 불이행한 경우 이를 세법해석상의 의의로 인한 견해의 대립으로 보지 않아 의무위반의 정당한 사유를 부정함
- 대법원 2021. 1. 28. 선고 2020두44725 판결은 국세청 등에 질의를 하는 등 다른 노력을 하지 않고 자신들에게 유리한 조세심판원 결정만을 토대로 납세의무가 없다고 판단한 납세의무자들에게 이는 단순한 법률의 부지 또는 착오에 불과하다고 평가함

[부정 판례 6] 대법원 2021. 1. 28. 선고 2020두44725 판결

〈사실관계〉
 원고들은 주택신축판매업의 사업자등록을 한 다음, 공동주택 및 오피스텔로 이루어진 주상복합 건물을 신축하여 2014년(다른 원고는 2015년)에 분양하였는데, 그중 건축물대장상 업무시설로 등재된 오피스텔의 분양은 2014년(다른 원고는 2015년) 제1기 부가가치세 과세기간에 이루어졌다. 원고들은 이 사건 오피스텔의 공급이 조세특례제한법 제106조 제1항 제4호(이하 ‘이 사건 면세 조항’이라고 한다.)에 따른 **부가가치세 면제대상이라고 보고, 이에 대한 부가가치세 신고를 하지 않았다. 그러나 이 사건 오피스텔의 공급은 이 사건 면세조항에 따른 부가가치세 면제대상에 해당하지 않는다는 ○○지방국세청장의 과세자료 통보에 따라, 피고 ○○○세무서장은 2017. 9. 11. 각 원고들에게 2014년(2015년) 제1기 부가가치세를 가산세 포함하여 결정·고지하였다.**

〈판단〉
 ① (...) 공부상 용도가 ‘업무시설’인 ‘오피스텔’은 이 사건 면세조항의 ‘국민주택’에 해당한다고 볼 수 없고, 관련 법령의 문언과 체계 등에 비추어 이와 달리 해석할 여지가 있다고 보기 어렵다.
 ② 한편 **조세심판원은 ‘오피스텔의 공급이 이 사건 면세조항에 따른 부가가치세 면제대상인지 여부’에 관하여 2017. 12. 20.자 조세심판관합동회의 결정이 있기 전까지는 이를 긍정하기도 하고 부정하기도 하였다. 그러나 이와 같이 조세심판원의 결정이 일관되지 않았다는 사정만으로 세법해석상의 의의로 인한 견해의 대립이 있었다고 인정할 수 있는 정도에 이르렀다고 보기는 어렵다.**
 ③ 오히려 국세청은 예규, 질의회신 등을 통해 일관되게 ‘오피스텔의 공급에 대해서는 조세특례제한법 제106조 제1항 제4호가 적용되지 않는다’는 공적 견해를 표명하여 온 것으로 보인다.
 ④ 그렇다면 원고들은 **국세청 등에 질의를 하는 방법 등으로 의문을 충분히 해소할 수 있었을 것으로 보이는데도, 그러한 노력을 전혀 하지 않은 채 자신들에게 유리한 조세심판원의 일부 결정만을 근거로 이 사건 오피스텔의 공급에 대한 부가가치세를 신고·납부하지 않았다.**

⑤ 결국 원고들이 이 사건 오피스텔의 공급에 대한 부가가치세가 면제된다고 잘못 판단한 것은 단순한 법률의 부지 또는 착오에 불과하다고 평가할 수 있다.

2) 과세관청의 언동을 신뢰한 경우

가) 과세관청의 잘못된 설명만을 믿고 의무를 해태한 경우

- 납세의무자가 세무공무원의 잘못된 설명을 믿고 신고·납부의무를 이행하지 않은 것은 법령의 부지나 오인으로 보고 정당한 사유로 인정하지 않음²⁷⁶⁾
- 대법원 1997. 8. 22. 선고 96누15404 판결에서는 담당 세무공무원이 작성하여 준 상속세 신고납부서만 믿고 증여세를 신고·납부하지 아니한 경우, 그러한 사유가 의무해태를 탓할 수 없는 정당한 사유에 해당할 수 없다고 봄
- 대법원 2002. 4. 12. 선고 2000두5944 판결에서는 납세의무자가 자신의 취득시기를 잘못 판단하여 납부할 양도소득세액이 없는 것으로 오해한 경우 세무공무원의 잘못된 조언이 있었더라도 가산세 면제요건에 해당하는 정당한 사유로 볼 수 없다고 판시함

[부정 판례 기] 대법원 1997. 8. 22. 선고 96누15404 판결

〈사실관계〉

원고들의 아버지인 소외 망 신○○는 1991. 11. 12. 원고들에게 이 사건 토지를 각 증여한 다음 같은 달 14. 사망하였는데, 원고들은 이 사건 토지를 증여받은 때로부터 6개월 이내에 구 상속세법(1993. 12. 31. 개정 이전 전의 것, 이하 ‘법’이라 한다)²⁷⁷⁾에 의한 증여재산의 종류와 가액 등을 신고하지 않음으로써 **증여세를 납부하지 않았고**, 다만 1992. 5.경 **법 제20조의** 규정에 의한 상속재산의 종류와 가액을 신고함에 있어서 **이 사건 토지를 소정의 증여가산액으로 상속세과세 가액에 포함하여 신고하였으며, 이에 따라 산정된 상속세만을 납부**하였다.

276) 정유석, 2014, p. 50.

277) 구 「상속세법」 제34조의7, 제20조의 규정

과세관청은 원고들이 이 사건 토지를 각 증여받았음에도 증여세의 신고·납부를 이행하지 않았다는 이유로 각 증여세산출세액과 신고·납부불성실가산세를 산정한 다음 1995. 2. 16. 원고들에게 증여세를 각 부과·고지하였다.

원고들은 ① 이 사건 토지를 법 제4조 제1항 소정의 증여가산액으로 상속세과세가액에 포함하여 상속세의 신고·납부를 이행하였으므로, 이로써 증여세의 신고·납부를 이행한 것으로 보아야 하며, ② 그렇지 않다고 하더라도 상속세 및 증여세를 신고·납부하기 전에 **피고 산하 담당직원인 소외 백○○에게 문의한 결과 이 사건 토지를 증여가산액으로 상속세과세가액에 포함하여 신고하면 별도로 증여세의 신고·납부를 이행할 필요가 없다는 납세지도를 받아 그가 작성하여 준 상속세의 신고·납부서를 적법한 것으로 믿고** 상속세의 신고·납부만을 이행하게 된 것으로서 원고들이 증여세의 신고·납부를 이행하지 못한 것은 납세자인 원고들에게 책임지울 수 없는 사정이 있다고 주장하였다.

〈판단〉

대법원은 납세의무자가 세무공무원의 잘못된 설명을 믿고 그 신고납부의무를 이행하지 아니하였다 하더라도 그것이 관계 법령에 어긋나는 것이 명백한 때에는 그러한 사유만으로 정당한 사유가 있다고 볼 수 없다고 판단하였다.

증여세의 신고·납부를 이행하지 않은 원고들에게 정당한 사유가 있는지 여부에 관하여 살피건대, 위 백○○는 원고들로부터 **상속세의 신고·납부 절차를 문의받고 이 사건 토지를 소정의 증여가산액으로 상속세과세가액에 포함하는 등의 방법에 따라 상속세 신고·납부서를 작성하여 준 사실만을 인정할 수 있고, 나아가 별도로 증여세의 신고·납부를 이행할 필요가 없다는 내용의 잘못된 납세지도를 하였음을 인정할 만한 아무런 증거가 없을 뿐만 아니라, 가사 원고들이 위 백○○의 잘못된 납세지도를 받아 그가 작성하여 준 상속세의 신고·납부서를 적법한 것으로 믿고 증여세의 신고·납부를 이행하지 아니하였다 하더라도 그러한 사유만으로는 원고들에게 그 의무해태를 탓할 수 없는 정당한 사유에 해당한다고 볼 수 없다.**

[부정 판례 8] 대법원 2002. 4. 12. 선고 2000두5944 판결

〈사실관계〉

원고는 1995. 12. 7. 이 사건 토지를 제3자에게 양도하고 자산양도차익예정신고를 할 때, 토지의 취득시기를 소유권이전등기 경료일인 1991. 4. 16.로 하였으나, 피고(○○세무서장)는 취득시기를 대금청산일인 1988. 7. 28.로 보고 취득가액을 당시의 기준시가(원고가 취득시기로 신고한 1991. 4. 16.의 기준시보다 낮음)로 하여 양도소득세(= 산출세액 - 토지초과이득세공제액 + 신고

불성실가산세 및 납부불성실가산세) 부과처분을 하였다.

이에 원고는 ① 이 사건 토지의 취득시기는 구 소득세법 시행령(278)에 의하여 등기접수일인 1991. 4. 16.로 보아야 하고, ② 이 사건 대지의 취득시기를 대금청산일인 1988. 7. 28.로 보는 경우에는 등기접수일보다 3년 가량 장기보유하게 됨에도 양도소득세액이 더 많게 되는 것인 불합리하며, ③ **위 자산양도차익예정신고 당시 피고측이 신고내용을 그대로 인정하여 받아들이는 바람에 (...) 필요경비로서 공제받지 못하게 된 것인바**, 이 사건 처분은 원고가 위와 같이 필요경비를 공제받을 기회를 박탈한 것으로서 **신의성실의 원칙에 반하는 것이므로 위법**하여 취소되어야 하고, 또한 원고가 제3자에게 이 사건 토지를 양도한 즉시 양도소득세 자진신고를 하였음에도 피고가 원고에 대하여 신고불성실가산세와 납부불성실가산세를 부과한 것은 위법하다고 주장하였다.

〈판단〉

세법상 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고·납세의무를 위반한 경우에 법이 정하는 바에 의하여 부과하는 행정상의 제재로서 **납세자의 고의·과실은 고려되지 아니하는 것이며, 법령의 부지는 그 정당한 사유에 해당한다고 볼 수 없는바**(대법원 1999. 12. 28. 선고 98두3532 판결 참조), 원고는 자산양도차익예정신고만 하였을 뿐 과세표준확정신고를 하지 않았는데, 이는 이 사건 토지의 취득시기를 잘못 판단한 나머지 납부할 양도소득세액이 없는 것으로 계산한 데 기인한 것으로서, 정당한 사유가 있었다고 볼 수 없고, 가사 원고가 양도소득세액을 잘못 계산한 것이 피고 소속 민원 담당 세무 공무원의 잘못된 조언에 따른 것이었다 하더라도 달리 볼 바 아니므로, 원고가 주장하는 바와 같은 신고·납부불성실가산세의 부과에 있어 정당한 사유에 관한 법리오해의 위법이 있다고 할 수 없다.

나) 과세관청의 질의회신 등을 신뢰한 경우

- ‘가. 긍정 사례’ 절에서 납세의무자가 과세관청의 질의회신 등을 신뢰했을 때 정당한 사유를 인정해주는 경우를 보았지만, 사례에 따라 유사한 상황에서도 정당한 사유가 부정되는 경우도 있음
- 대법원 1992. 4. 28. 선고 91누9848 판결에서는 국세청장의 회신을 납세자 자신의 귀책사유로 인하여 재산취득에 관한 증여세 비과세 회신으로 믿었다고 보아 정당한 사유를 불인정함

278) 구 「소득세법 시행령」(1995. 12. 30. 개정되기 전의 것) 제53조 제1항 제1호 단서

[부정 판례 9] 대법원 1992. 4. 28. 선고 91누9848 판결

〈사실관계〉

소의 장학회가 재무부장관으로부터 설립허가 취소처분을 받고, 정관에 따라 그 잔여재산 중 이 사건 부동산에 대하여는 원고 명의로 소유권이전등기를 경료하고, 동산(현금, 예금채권 등을 포함 하여)에 대하여는 원고에게 인도하였다. 이에 대하여 피고(OO세무서장)는 원고가 위 이전등기일 또는 인도일에 위 장학회로부터 이 사건 재산을 증여받은 것으로 보고, 원고에게 상속세법 제29조의2에 의하여 신고불성실가산세를 포함하여 이 사건 증여세 등의 부과처분을 하였다.

원고의 이사와 세무사가 국세청장에게 이 사건 재산이전이 증여에 해당하는지 여부에 관하여 질의를 하고 회신을 받았는데, 당초 회신의 내용은 위 장학회가 해산함으로써 이 사건 재산을 출연목적에 사용하지 못하고, 출연자에게 반환하더라도 구 상속세법 부칙에 따라 당초 그 재산 출연을 받은 것에 관하여 증여세가 소급 과세되지 않는다는 것이었다.

〈판단〉

원고의 이사와 세무사가 국세청장에게 질의하여 받은 회신은 장학회가 해산함으로써 원고가 그 출연재산을 반환받는 것이 수증이 아니라거나 그에 대하여 증여세가 과세되지 않는다는 것은 아니므로, 위 회신을 이 사건 과세원인에 관한 공적인 견해의 표명으로 볼 수는 없다고 할 것이고, 따라서 원고가 그 회신을 자신의 이 사건 재산취득에 관한 증여세 비과세의 회신으로 믿었다고 하더라도 그 신뢰에는 귀책사유가 있다고 하겠다.

다. 기타 사례

가) 신고불성실가산세 면제 시 납부지연가산세 면제 가능 여부

- 신고불성실가산세 면제에 대하여 정당한 사유가 인정되는 경우 이에 대한 효과가 관련 본세의 납부지연가산세(구 납부불성실가산세)에도 미치는지 여부에 대하여 대법원과 조세심판원은 소극적인 입장을 취해온 것으로 보임
- 대법원 2016. 3. 24. 선고 2015두55684 판결에서는 위약금이 양도소득인지 종합소득인지를 알지 못한 것은 해석상의 차이에 기인한 것이므로 신고불성실가산세는 면제하지만 납부불성실가산세는 그대로 부과한다는 입장을 유지함

- 신고불성실가산세와 납부불성실가산세는 그 감면 사유가 별개라고 봄
 - 납부불성실가산세는 납세의무자가 신고납부기한까지 미납부한 금액에 대하여 금융 혜택을 받은 것으로 보아 그 납부의무 위반에 대하여 가하는 행정상 제재로서의 성질을 가진다는 점도 근거로 함
- 조세심판원 결정례(조심 2021인2251, 2021. 12. 2.)에서는 오피스텔이 국민주택에 해당하여 부가가치세 면제대상인지 여부에 대하여 세법해석상의 견해 대립을 인정하고 심판결정례를 신뢰하여 신고의무를 불이행한 납세자에게 정당한 사유가 있다고 인정하였으나 납부불성실가산세는 면제하지 않음
- 납부불성실가산세는 법정납부기한과 납부일간의 기간에 대한 이자에 상당하는 금액임
 - 납부불성실가산세의 다른 성격으로서 정상적으로 납부한 자와의 형평성을 유지하기 위함도 있음

[기타 판례 1] 대법원 2016. 3. 24. 선고 2015두55684 판결

〈사실관계〉

원고는 2009. 1. 29. 소외 법인과 주식에 관한 매매계약을 체결하고, 같은 날 소외 법인으로부터 계약금을 지급받았다. 원고와 소외 법인은 **2009. 4.경 이 사건 매매계약의 잔금을 증액하는 내용 등이 담긴 주식매매계약서 변경합의서를 작성, 원고는 2009. 5.경 해당 금액을 지급받았고, 이후 원고는 2009. 8. 28. 이 사건 주식의 양도가액(당초 매매대금 + 증액된 잔금)에 대한 양도소득세를 신고·납부하였다.**

피고(○○세무서장)는 2012. 2. 1. 이 사건 주식의 양도대금에 포함된 일부 금액(증액된 잔금)이 **기타소득에 해당하는 위약금으로 확인된다는 이유로** 2009년 귀속 종합소득세를 ○○○○원(= 본세 + 신고불성실가산세 + 납부불성실가산세 - 기납부세액)으로 경정하여 납부고지하였고, 2012. 2. 13. 같은 이유로 원고에게 양도소득세는 환급한다고 고지하였다.

원고는 위 종합소득세 경정에 불복하여 2012. 4. 27. 조세심판원에 심판청구를 하였는데, **조세심판원은 2014. 4. 29. ‘쟁점금액이 위약금인지 여부에 다소 불명확한 면이 있어 (...) 해석상의 차이로 인하여 잘못 분류하여 양도소득세를 신고·납부한 것으로 보인다’는 이유로 신고불성실가산세를 부과하지 아니하는 것으로 세액을 경정(...)**하였다.

원고는 (...) 설명 쟁점금액이 위약금이라 하더라도, 고의로 소득분류를 다르게 한 것이 아니라

쟁점금액에 대한 해석에 차이가 있어 소득분류를 잘못하는 바람에 양도소득세를 신고·납부하고 종합소득세의 과세표준을 과소신고한 것이므로 이에 대하여 의무해태를 탓할 수 없는 **정당한 사유가 있으니 신고불성실가산세 뿐만 아니라 납부불성실가산세도 감면되어야 한다고 주장하며 상고하였다.**

〈판단〉

우선 종합소득세 본세 부과처분에 대하여 쟁점금액의 실질은 이 사건 매매계약에서 정한 위약금이라고 할 것이며, 따라서 위약금으로서 기타소득에 해당함을 이유로 원고에게 종합소득세를 추가로 부과한 부분은 적법하다고 판단하였다.

또한 **납부불성실가산세에 관하여, 신고불성실가산세와 납부불성실가산세는 그 부과사유나 면제 사유(정당한 사유)가 반드시 동일하다고 볼 수 없고, 납부불성실가산세는 납세의무자가 신고납부기한까지 미납부한 금액에 대하여 금융혜택을 받은 것으로 보아 그 납부의무 위반에 대하여 가하는 행정상 제재로서의 성질을 가지므로**(대법원 2010. 1. 28. 선고, 2008두8505, 8512 판결), 피고가 해석상의 차이로 인한 미신고에 대하여 신고불성실가산세를 부과하지 아니하기로 하면서도 납부불성실가산세를 부과하였다고 하여 이를 위법하다고 할 것은 아니라고 판시하였다.

[기타 판례 2] 조심 2021인2251, 2021. 12. 2.

〈사실관계〉

청구인은 주택신축판매업을 영위하는 사업자로서, 2016년 ○○○ 외 1필지 지상에 주택 9세대 및 오피스텔 5개 호실(이하 ‘쟁점오피스텔’이라 하고, 앞의 주택과 합하여 ‘쟁점건물’이라 한다.)을 신축분양(판매)한 후, 쟁점오피스텔이 조세특례제한법 제106조 제1항 제4호(이하 ‘이 사건 면세 조항’이라고 한다)에 따른 부가가치세 면제 대상인 ‘국민주택’에 해당하는 것으로 보아 **쟁점오피스텔의 공급에 대한 부가가치세는 신고·납부하지 아니하였다.**

처분청은 쟁점오피스텔이 이 사건 면세조항에 따른 면제대상이 아니므로 부가가치세 과세대상에 해당하는 것으로 보아 2021년 청구인에게 2016년 제1·2기 부가가치세 합계 ○○○원을 결정·고지하였다.

〈판단〉

공부상의 용도가 업무시설인 오피스텔의 공급이 이 사건 면세조항에 따른 국민주택의 공급에 해당하여 부가가치세의 면제가 적용되는지 여부에 대하여 납세자와 과세관청 간에 **세법해석상**

견해의 대립이 있었고, 이러한 견해의 대립이 납세의무자의 관련 법률에 대한 부지 또는 오해의 범위를 넘는 것이어서 우리 원도 위 면세적용 여부에 대한 결정이 엇갈리다가, 2017.12.20. 조세심판관합동회의 결정으로 '오피스텔의 공급이 위 국민주택의 공급에 해당하지 아니하는 것'으로 판단한 점(조심 2017서991, 2017.12.20.), 청구인이 우리 원의 조세심판관합동회의의 결정이 있기 전에 쟁점오피스텔이 포함된 집합건축물인 쟁점건물을 허가받아 공급한 후 오피스텔의 공급이 이 사건 면세조항에 따른 국민주택의 공급에 해당한다고 인정한 심판결정례를 신뢰하여 쟁점오피스텔에 대한 부가가치세 신고를 하지 아니한 것에 대하여 책임이 있다고 보기는 어려운 점 등에 비추어, 청구인이 정상적으로 신고·납부의무를 이행할 것을 기대하는 것은 무리여서 그 의무해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있었다 할 것이므로, 처분청이 청구인에게 신고불성실 가산세를 부과한 이 건 처분은 잘못이 있는 것으로 판단된다.

다만, 납부불성실가산세의 경우 납세의무자로 하여금 성실하게 세법에 정한 의무를 이행하도록 하는 취지 외에 법정납부기한과 납부일간의 기간에 대한 이자에 상당하는 금액임과 동시에 정상적으로 납부한 자와의 형평성을 유지하기 위한 성격도 있으므로 처분청이 납부불성실가산세를 부과한 처분에는 달리 잘못이 없다고 판단된다.

라. 소결

- 대법원 판례와 일부의 심판결정례를 살펴본 결과, 유사한 사실관계를 가지더라도 사안별로 정당한 사유의 인정 여부가 달라진다는 것을 알 수 있음²⁷⁹⁾

1) 세법해석의 의의로 인한 견해 대립이 있는 경우

- 대법원은 세법해석의 의의(疑意)로 인한 견해의 대립이 있다고 여겨지는 경우에는 정당한 사유가 있다고 보았지만, 단순한 법률의 부지나 오해가 있는 경우에는 가산세 면제의 정당한 사유를 인정하지 않음
 - 과세관청의 세법해석이 일관적이지 않고 불분명한 상황에서 납세의무자가 국세 관행 등을 신뢰할 수밖에 없었던 경우에는 정당한 사유를 인정함

279) 김세현, 2017. p. 46.

- 대법원 2002. 8. 23. 선고 2002두66 판결(긍정 판례 1)과 조심 2017서4047, 2018. 3. 23.(긍정 판례 2)은 과세관청의 해석사례가 다르게 생성된 상태에서 종전까지는 과세관청이 납세자의 신고에 잘못을 지적한 적이 없었던 경우 납세자의 의무불이행에 정당한 사유가 있다고 봄
- 반면 납세의무자가 불분명한 세법해석의 유리한 면만 취했다고 여겨지는 경우 또는 법령을 자의적으로 해석하여 잘못 적용한 경우 등에는 가산세 부과처분이 적법하다고 봄
 - 대법원 1999. 8. 20. 선고 99두3515 판결(부정 판례 5)과 대법원 2021. 1. 28. 선고 2020두44725 판결(부정 판례 6)은 종전 조세심판원의 결정이 달랐던 사안에 대하여 납세의무자가 자신에게 유리한 쪽으로 해석 및 적용하였다고 보아 가산세 면제의 정당한 사유를 부인함
 - 대법원 1991. 9. 13. 선고 91누773 판결(부정 판례 1)에서 납세자가 조례의 감면 규정 적용대상을 잘못 해석한 것과 대법원 2014. 3. 13. 선고 2012두7370 판결(부정 판례 2)에서 소득의 종류를 구분하지 못한 것은 법령의 부지에 불과할 뿐 정당한 사유에 해당하지 않는다고 봄
- 한편 세법해석에 관한 견해의 대립 중 특히 상·하급심 간 견해가 불일치하는 경우에 납세자의 적절한 의무이행을 기대할 수 있을지 의문인 측면이 있음
 - ‘오피스텔 공급이 부가가치세 면제대상인지 여부’가 문제가 되었던 대법원 2021. 1. 28. 선고 2020두44725 판결(부정 판례 6)은 이에 대한 세법해석이 대립하던 상태에서 쟁점 오피스텔을 면제대상으로 보고 부가가치세 신고를 하지 않은 납세 의무자에 대하여 의무해태에 대한 정당한 사유를 부인함
 - ‘오피스텔의 공급이 이 사건 면세조항에 따른 부가가치세 면제대상인지 여부’에 관한 조세심판원의 결정은 2017. 12. 20. 조세심판관합동회의 결정이 있기 전까지 긍정과 부정이 대립하던 중이었음
 - 그러나 대법원은 납세자가 조세심판원의 일부 결정만을 근거로 부가가치세 면제라 잘못 판단한 것은 법률의 부지 또는 착오라 평가함

- 그런데 위 대법원 판결이 선고된 이후에도 조세심판원은 청구인이 조세심판관 합동회의의 결정이 있기 전의 심판결정례를 신뢰하였다는 점에 근거하여 정당한 사유를 인정함으로써 대법원과 견해를 달리함²⁸⁰⁾
- 이와 같은 사례는 납세자에게 혼란을 발생시킬 수 있을 것으로 보임

2) 과세관청의 언동이나 질의회신 등을 신뢰한 경우

- 공적인 견해표명 등 과세관청의 언동이 있던 경우, 납세의무자가 자신에게 어떠한 의무가 없다고 믿은 사안에서도 일부는 가산세 면제의 정당한 사유를 인정하였으나 일부는 부인하였음
 - 과세관청이 부과처분 등을 내린 후에 다른 취지의 판결이나 세법 개정 등이 발생해 이를 근거로 새로운 의무를 경정·결정한 경우에는 납세자의 적극적인 의무이행을 기대하기 어렵다고 보아 가산세를 부과하지 않음
 - 대법원 2016. 10. 27. 선고 2016두44711 판결(긍정 판례 6)과 조심 2019전3080, 2020. 5. 18.(긍정 판례 7) 판결에서는 납세의무자가 과세관청의 처분이 내려진 상태에서 과세관청이 이를 취소 또는 변경하여 납부지연 등 의무불이행이 발생한 경우 납세자에게 정당한 사유가 있다고 보았음
 - 반면 세무공무원의 잘못된 설명이나 지도를 그대로 신뢰하고 의무를 만연히 해태하였다고 보이는 경우에는 정당한 사유를 인정하지 않음
 - 대법원 1997. 8. 22. 선고 96누15404 판결(부정 판례 7)과 대법원 2002. 4. 12. 선고 2000두5944 판결(부정 판례 8)에서는 담당 세무공무원의 잘못된 조언 또는 세무공무원이 잘못 작성해준 신고납부서만을 믿고 의무를 해태한 것을 법령의 부지나 오인이라 판단함
- 납세의무자의 사전 질의에 과세관청이 회신한 경우에도 회신의 내용과 납세자가 회신을 해석하고 의무를 이행한 방식에 따라 감면 사유의 인정 여부가 달라짐

280) 조세심판원 결정례(조심2021인2251, 2021. 12. 2.)

- 대법원 1995. 11. 14. 선고 95누10181 판결(긍정 판례 8)에서는 납세의무자가 과세 대상 여부를 국세청장에게 질의하고 국세청장이 소관 세무서장에게 결정권을 이관하는 취지의 회신을 보낸 상태에서 세무서장도 납세의무자의 신청을 받아들였다면, 납세자에게 의무불이행에 대해 정당시할 수 있는 사정이 있다고 봄
- 그러나 대법원 1992. 4. 28. 선고 91누9848 판결(부정 판례 9)에서는 국세청장의 회신을 자신에게 유리한 방향으로 해석한 납세의무자의 신뢰에는 귀책사유가 있다고 보았음

3) 납세자의 고의·과실 인정 여부

- 판례는 대부분 가산세를 행정질서벌의 일종으로 보아 납세자에게 고의나 과실이 없다는 사실만으로 가산세 면제의 정당한 사유를 인정하지 않는다는 입장을 취하고 있으나²⁸¹⁾, 일부 판례에서는 제반 상황을 고려하여 납세자가 선의인 경우 정당한 사유를 인정하기도 함
- 대부분의 판례에서는 납세자의 착오나 과실을 법령의 부지와 동일한 것으로 보고 정당한 사유로 불인정하는 경향을 보임
 - 대법원 2011. 5. 13. 선고 2008두12986 판결(부정 판례 3)과 대법원 2011. 4. 28. 선고 2010두16622 판결(부정 판례 4)에서는 각각 부가가치세 면제대상 여부의 착오와 자산의 평가손익의 사업연도 손익 포함 여부에 대한 착오를 가산세 면제 사유로서 인정하지 않음
- 한편 정당한 사유의 존부 판단 시점에서 납세자가 다른 의무를 성실히 이행하였고 선의였던 경우 또는 소득의 구분 및 손익 귀속시기 관련한 착오이지만 세법과 기업 회계기준과의 차이 등으로 오해 가능성이 인정되는 경우 정당한 사유를 긍정한 사례도 있음
 - 대법원 1989. 10. 24. 선고 89누2134 판결(긍정 판례 9)에서는 거래선이 위장 사업자임을 몰랐다는 것을 감안하여 가산세를 부과하지 않음

281) 정유석, 2014, p. 50.

- 대법원 2022. 1. 14. 선고 2017두41108 판결(공정 판례 10)에서는 정당한 사유의 존부를 판단하는 시점이 개별세법에 따른 신고납부기한을 기준으로 판단되어야 하며, 해당 시점에 납세자가 상대방의 위법을 알지 못한 상황이었음을 고려하여 정당한 사유를 인정함
- 대법원 2017. 07. 11. 선고 2017두36885 판결(공정 판례 3)과 조심 2019서1102, 2019. 6. 19.(공정 판례 4) 및 대법원 1992. 10. 23. 선고 92누2936, 2943(병합) 판결(공정 판례 5)에서는 소득 구분과 기업회계기준 처리와의 차이로 인해 발생한 의무해태에 대하여 정당한 사유를 인정함

- 또한 우리나라는 미국처럼 ‘세무전문가의 자문을 받은 사실’을 정당한 사유 인정 기준으로 명시하지는 않지만, 납세자의 과실 유무 판단 시 보조적 근거로 참고하는 모습을 볼 수 있음
 - 예를 들어 대법원 2002. 8. 23. 선고 2002두66 판결(공정 판례 1)에서는 납세 의무자에게 정당한 사유를 인정하는 데 있어 회계법인에 자문을 구하고 이를 따른 것을 인정 근거로 포함함
 - 반면 대법원 2014. 3. 13. 선고 2012두7370 판결(부정 판례 2)에서는 오히려 납세자가 세무대리인의 자문을 받았음에도 불구하고 의무를 해태했다는 사실에 기인하여 정당한 사유를 부정하고 가산세를 그대로 부과하였음

4) 신고불성실가산세 감면 인정 시 납부불성실가산세 감면의 적용 문제

- 신고불성실가산세 감면이 인정되는 사례에서 동일 거래 관련된 의무임에도 납부불성실 가산세 감면은 인정되지 않는 경우가 있음²⁸²⁾
 - 이는 곧 신고의무 불이행의 정당한 사유가 납부의무 불이행의 정당한 사유로도 인정될 수 있는지 문제가 되는 사안임

282) 소순무·윤지현, 2018, pp. 109~110.

- 대부분의 경우에는 납부지연가산세에 지연이자적 성격이 포함되어 있다는 점에서 신고불성실가산세에 대하여만 정당한 사유를 인정함²⁸³⁾
 - 대법원 2016. 3. 24. 선고 2015두55684 판결(기타 판례 1)에서는 납부지연가산세(구 납부불성실가산세)는 그 납부의무 위반에 대하여 가하는 행정적 제재 성질을 가지며, 신고불성실가산세와 납부불성실가산세는 그 부과사유나 면제사유(정당한 사유)가 반드시 동일하다고 볼 수 없다고 함
 - 조심 2021인2251, 2021. 12. 2.(기타 판례 2)에서는 납부불성실가산세는 법정납부 기한과 납부일간의 기간에 대한 이자에 상당하는 금액이며, 납부불성실가산세 부과에는 정상적으로 납부한 자와의 형평성을 유지하기 위한 목적도 있음을 근거로 함
- 그러나 특별한 사정이 없는 한 양자는 동일하게 취급하는 것이 가산세 정당사유 면제 제도의 존재 의의에 부합할 것으로 보임

283) 대법원 2010. 1. 28. 선고 2008두8505, 8512 판결 ; 대법원 2016. 3. 24. 선고 2015두55684 판결 ; 조세심판원 결정례(조심2021인2251, 2021. 12. 2.)등

VI. 요약 및 결론

1. 정당한 사유 관련 구체적 입법 필요성에 대한 검토

- 기존 판례에 의해 가산세가 부과되지 아니하는 요건으로서의 정당한 사유를 2006년 말 「국세기본법」 제48조 제1항 제2호에서 규정함으로써 가산세 면제의 법적 근거를 마련함
 - 판례에서는 법률상 명문의 규정이 없었을 때에도 납세의무자의 의무불이행에 대해 의무를 불이행할 수밖에 없었던 정당한 사유가 인정될 때에는 가산세를 부과할 수 없다고 계속적으로 판시하고 있었음
 - 납세자의 고의·과실을 필요로 하지는 않으며, 일반적으로 “납세의무자가 그 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 이를 정당화할 수 있는 사정이 있거나 또는 그 의무의 이행을 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 할 만한 사정이 있을 때”를 정당한 사유로 보았음
 - 가산세는 세법상의 의무위반 등에 대한 제재이기 때문에 납세자에게 귀책사유가 없는 경우까지 획일적으로 제재를 가하는 것은 타당하지 않으므로 ‘정당한 사유’에 기인한 경우에는 그 책임을 면하는 것으로 보는 시각임
 - 가산세 면제에 관한 사항이 법원 판례로 운용되고 있어 현실과 제도 간 격차로 납세자의 권리보호가 미흡하고 국세행정의 불신 유인으로 작용할 수 있다는 우려에서 정당한 사유의 명문 규정을 입법화한 것임
- 추가적으로 2018년말 「국세기본법」 제48조 제1항 제3호에서 ‘정당한 사유’와 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 가산세를 면제할 수 있도록 추가적으로 보완하여 규정함

- 2019년 2월 12일 이후로 관련 시행령²⁸⁴⁾에서 다음과 같은 면제 사례를 추가해 오고 있음
 - 세법해석에 관한 질의·회신이 있었던 경우(제1호)
 - 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따라 부득이하게 납세의무를 이행할 수 없는 경우(제2호)
 - 의료비 세액공제 적용과 관련하여 실손의료보험금 차감의 일시적 귀속 차이가 있는 경우(제3호)

- 이러한 정당한 사유 관련 일련의 입법과정에도 불구하고 구체적 사유에 대한 예시는 부족한 상태이며 정당한 사유 개념 자체가 여전히 불명확하게 남아 있어, 현재의 상황에서는 결국 개별 사안에 따라 뚜렷한 기준없이 납세자의 정당한 사유 유무를 판단해야 할 것으로 보임
 - 납세자가 의무를 불이행한 것에 대하여 정당한 사유가 있는 때에는 해당 가산세를 부과하지 아니한다라고 규정하였을 뿐 어떠한 사유가 정당한 사유인지의 구체적 내용을 세법에 체계적으로 규정하고 있지는 않음
 - 「국세기본법 시행령」 제28조 제1항 제2호 및 제3호 규정은 굳이 정당한 사유와 유사한 경우로서 열거하지 않더라도 기존 정당한 사유에 어렵지 않게 포섭될 수 있는 사안으로 판단되며 특별히 의미 부여를 하기는 힘듦
 - 「국세기본법 집행기준」에 가산세 면제의 정당한 사유 해당 사례와 해당되지 않는 사례에 대한 예시를 두고 있으나 법원으로서 인정되지 않는다는 점, 일반 납세자들은 집행기준 인지의 접근가능성이 떨어진다는 점에서 한계가 있음

- 위와 같이 입법적으로 정당한 사유에 대한 구체적 기준 등이 불명확한 현재의 상황에서 실무적으로도 과세관청 및 법원 입장에서는 정당한 사유 인정에 대해 소극적인 태도를 취하고 있다고 보여짐

284) 「국세기본법 시행령」 제28조 제1항

- 세무공무원은 행정편의주의 및 책임에 대한 위험부담 때문에 정당한 사유에 대한 인정을 하는 데에 인색함
 - 납세자는 결국 조세불복절차나 사법절차를 거쳐 정당한 사유의 인정을 구해야 하는 경우가 많음
 - 사법부는 여전히 가산세를 형식적 측면의 세금에 초점을 두는 시각을 갖고 있으며, 전통적으로 세금감면에 있어 엄격해석의 원칙에 기반하여 판단함
- 또한 정당한 사유의 정의·범위·기준 등이 판례 등을 통해 축적되어 오면서, 비일관적이고 불명확한 측면이 증폭되고 있으므로 여러 문제점을 낳고 있음
- 법적 안정성 및 납세자의 예측가능성이 떨어짐
 - 납세자와 과세관청 간의 마찰을 유발하고 있으므로 소송비용, 징세비용, 납세협력 비용이 증가함
 - 정당한 사유 해석에 대하여 과세관청 및 사법부의 자의적인 판단 위험이 상존함
- 따라서 정당한 사유에 대한 해석·적용을 둘러싼 논란을 완화하기 위해 보다 구체적이고 명확한 개념 및 기준 정립, 기존 판례 등을 통해 도출된 정당한 사유에 대한 예시 내지 유형화, 기타 비합리적인 요소의 제거 등의 입법화를 고려할 필요가 있음
- 납세자 입장에서 어느 정도의 주의의무를 기울이면 적어도 가산세의 부담에서는 자유로워질 수 있는지에 대한 최소한의 기준을 마련하는 것이 필요함
 - 보다 구체적 입법화를 통해 가산세 면제 사유에 대한 법적 안정성 및 예측가능성을 제고시킴으로써 납세자 권리보호의 강화, 세무행정에 대한 신뢰 구축을 기대할 수 있음
 - 조세행정절차에서 납세자들의 권리가 보다 존중되는 환경이 조성된다면 자발적이고 적극적인 협력을 유도하여 궁극적으로 납세비용을 낮출 수 있음
 - 참고로 미국은 정당한 사유에 해당하는 적용기준이 우리나라에 비하여 사안별로 보다 구체적으로 마련되어 있고, 오류의 시정, 법령상의 예외, 행정적 권리 유보 등으로 세분화하여 가산세 면제의 요건을 적용하도록 하고 있음

- 다만 가산세 면제요건으로서 불가피하게 사용되는 ‘정당한 사유’라는 개념은 본질적으로 추상적인 불확정 개념이기 때문에 그 구체화는 한계가 있을 수 밖에 없음을 함께 고려하여야 함
 - 불확정 개념의 완벽한 구체화·명확화는 입법기술상 불가능하며 바람직하지도 않음
 - 만일 본질적으로 구체화하기 어려운 사안을 무리하게 요건화하여 정당한 사유로 규정한다면 결과적으로 이를 악용한 탈법을 조장할 수도 있음
 - 결국 불확정 개념 사용에 따른 혼란을 완화하고 비효과·비효율을 낮출 수 있는 적절한 수준에서 방안을 모색하여야 함
 - 왜냐하면 정당한 사유는 불확정 개념이어서 결국 그 실제 적용에는 사안별 개별 판단이 필수불가결하기 때문임

- 이하에서는 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유 해석·적용에 관한 구체적 입법 개선방안에 대해 세부적으로 논의함

2. 구체적 입법방안 제안

가. 고의·과실 기준의 법제화

- 그동안 대법원 및 헌법재판소는 가산세 면제요건으로서의 정당한 사유 판단 시 고의·과실은 고려되지 않는다는 사실을 일관되고 확고하게 판시하여 왔음
 - 대체적으로 “가산세는 형법총칙의 규정이 적용될 수 없고, 따라서 행위자의 고의 또는 과실·책임능력 등을 고려하지 아니하고 가산세 과세요건의 충족 여부만을 확인하여 조세의 부과절차에 따라 과징하게 됨”이라는 취지로 판시함
 - 명목상·형식상으로 보았을 때 가산세는 조세라는 점을 강조하는 입장임

- 그러나 법원의 정당한 사유 판단에 있어서 고의·과실 유무를 불문한다는 내용의 판시는, 고의 과실의 유무가 정당한 사유의 존부 판단에 중요한 요소로 작용하는 것을 부정하는 취지는 아니라는 견해가 일반적임
 - 액면상으로는 고의·과실이 있어도 정당한 사유가 인정될 수도 있는 반면에, 고의 과실이 없어도 정당한 사유가 인정되지 아니할 수 있다는 뜻의 판시로 이해됨
 - 그러나 실제 고의·과실 요건의 고찰없이 정당한 사유 유무를 판단하는 것은 모순이 될 수 있음
 - 실무상으로도 납세자가 정당한 사유의 존재를 입증하기 위해 고의·과실이 없었다는 주장을 내세우는 경우가 많으며, 관련 증거를 제출하는 이상 법원 역시 이에 대한 심리를 하게 됨

- 한편 가산세는 조세라는 형식으로 부과되지만 본질상 그 법적 성격이 세법상 의무를 이행하지 않은 것에 대한 일종의 행정상의 제재(행정질서벌)로서의 성격을 지닌다고 보는 견해가 다수임
 - 가산세는 세금의 형태로 가하는 행정질서벌이라고 보는 것이 학계의 다수설이며, 판례 역시 가산세의 본질을 의무위반에 대해 가하는 ‘행정벌’이라고 하거나 ‘일종의 행정상 제재’라고 하여 같은 취지로 판결하고 있음
 - 가산세를 행정상 제재의 일종으로 본다면 원칙적으로 고의나 과실의 유무에 관계없이 의무위반사실만 있으면 제재가 가해짐

- 그런데 행정질서벌인 과태료에 대하여 2007년말 「질서위반행위규제법」을 제정하면서 그 부과요건으로서 고의·과실을 명문화함으로써 기존의 고의·과실 무고려 입장을 변경함
 - 동 법은 「형법」상의 책임주의 규정을 참고한 것으로 이해됨
 - 법 제정 이전 판례는 과태료와 같은 행정질서벌은 행정질서유지를 위한 의무의 위반이라는 객관적 사실에 대하여 과하는 제재이므로 법령상 책임자로 규정된 자에게 부과되고 원칙적으로 위반자의 고의·과실을 요하지 아니한다고 하였으며, 다만 정당한 사유가 있을 경우에는 과태료를 면제해 준다고 판시하였음

- 현행의 가산세 부과 및 면제 논리와 거의 동일하다고 볼 수 있음
- 그러나 법 제정 후의 판례에서는 과태료 부과의 적법성 요건으로 고의 또는 과실을 따져보아야 한다는 입장을 취하게 됨
 - 질서위반행위를 한 자가 자신의 책임없는 사유로 위반행위에 이르렀다고 주장하는 경우 법원으로서 그 내용을 살펴 행위자에게 고의나 과실이 있는지를 따져보아야 한다는 취지임

- 따라서 이상의 논의를 종합하여 볼 때 판례의 태도가 전향적으로 바뀌지 않는 이상 정당한 사유 판단과 관련한 주요 요소로서 ‘고의·과실’ 기준을 입법화함으로써 법적 안정성과 예측가능성을 제고할 필요가 있음
 - 실제 고의·과실 요건의 고찰없이 정당한 사유만을 별도로 판단하는 것이 현실적일지 의문임
 - 가산세는 비록 그 형식상으로 조세의 형태를 띠고 있으나 본질적으로 법적 성격은 일종의 행정상 제재로서의 행정질서벌로 보는 것이 다수설임
 - 「질서위반행위규제법」이 제정되면서 과태료와 같은 행정질서벌에 대하여 고의·과실 요건을 새로이 규정한 바 있으며, 관련 판례도 입장 변경되었음
 - 이러한 상황에서는 가산세를 여타 행정질서벌과 차이를 두어야 할 특별한 이유가 없으므로 정당한 사유를 판단함에 있어 고의·과실 여부가 중요한 요소로서 고려될 수 있도록 입법화함이 타당함

- 또한 가산세 면제요소로서 정당한 사유 판단 시 고의·과실에 대한 고려는 책임주의 실현이라는 「헌법」상 원리에도 부합함
 - 자기책임의 원리, 즉 책임주의란 자기가 결정하지 않은 것이나 결정할 수 없는 것에 대하여는 책임을 지지 않고 책임부담의 범위도 스스로 결정한 결과 내지 그와 상관 관계가 있는 부분에 국한됨을 의미하는 책임의 한정원리를 말함

- 가산세는 제재라는 점에서 형벌²⁸⁵⁾과 공통점을 가지므로 책임주의에 따라 납세자에게 고의나 과실 등 책임의 구성요소가 없는 경우에는 정당한 사유가 있는 것으로 보아 가산세 부과를 하지 않아야 한다는 논리가 성립될 수 있음
 - 책임주의의 구체적 내용으로 가산세 부과를 위한 책임의 구성요소는 형법 이론에서 유추할 수 있으며, 고의·과실이 없으면 책임주의 원칙에 따라 형벌을 가할 수 없다는 결론임
 - 형법 이론에서는 책임능력, 고의·과실, 기대가능성(책임조각사유의 부존재) 등의 요소로 책임이 구성된다고 보고 있음
- 이와 같이 고의·과실 여부를 명문화할 경우 학계와 실무에서 가산세 면제 사유로 논의되고 있는 여타 사유(예컨대, 전문가의 자문 및 조언 등)를 과실 유무로 포섭할 수 있는 효과도 낳을 수 있음
- 세무전문가의 자문 등을 구하여 납세신고를 하였으나 결과적으로 납세의무가 잘못된 경우, 세무전문가를 접촉하게 된 경위와 배경, 자문료 부담 등 납세자의 의뢰의 진실성 등을 고려하여 납세자의 과실 유무를 판단할 수 있으며, 납세자의 과실이 없을 경우 정당한 사유로 인정받을 수 있음
 - 또 다른 예로 납세자가 세무공무원의 구두 지도에 의해 잘못된 납세의무를 하였을 경우에도 납세자가 세무공무원을 신뢰한 데 대하여 귀책사유를 물을 수 없는, 즉 과실이 없다고 인정된다면 정당한 사유가 인정될 수 있음
- 참고로 과실 유무에 대한 판단은 특정 상황에서 마땅히 기울였어야 했던 납세자로부터 기대되는 합리적인 주의의무 수준의 달성치에 따라 결정될 것으로 보임²⁸⁶⁾

285) 과태료도 마찬가지임

286) 「형법」 제14조를 고려함

나. 세법해석상 견해 대립에 관한 구체적 규정 확대

- 기존 판례 등에 비추어 볼 때 ‘세법해석상 의의로 인한 견해대립이 있는 경우’에는 대체적으로 일관되게 정당한 사유가 있는 것으로 인정하고 있음
 - 반대되는 개념으로서 판례에서는 단순한 법률의 부지나 오해가 있는 경우에는 가산세 면제의 정당한 사유를 인정하지 않고 있음

- 따라서 만약 정당한 사유로 인정받을 수 있는 세법해석상 의의로 인한 견해 대립이 있는 경우를 유형화하여 구체적으로 법령에서 예시할 수 있다면 법적 안정성과 납세자의 예측가능성을 높일 수 있을 것임
 - 정당한 사유의 인정 여부를 1차적으로 결정해야 하는 세무공무원 입장에서도 명확한 판단기준이 마련되어 있다면 정당한 사유를 큰 부담없이 인정할 수 있으므로 가산세에 관한 불필요한 마찰을 애초부터 줄일 수 있게 됨

- 다만 실무상 특정 사안에 있어서 납세자가 단순히 법률을 모르거나 잘못 오해한 경우인지 또는 과세관청이나 법원, 세무전문가들 사이에서도 세법해석에 있어서의 대립이 있는 경우인지의 판단은 쉽지 않을 수 있으므로 최소한의 공감대가 형성된 사안에 한하여 입법화하는 것이 바람직함

- 이러한 견지에서 2019년 2월 12일 「국세기본법」 제48조 제1항 제3호 및 「국세기본법 시행령」 제28조 제1항 제1호에서는 ‘세법해석상 의의로 인한 견해의 대립이 있는 경우’의 한 예를 정당한 사유와 유사한 경우의 하나로 규정한 바 있음
 - 즉, 세법해석에 관한 질의회신 등에 따라 신고·납부하였으나 이후 다른 과세처분을 하는 경우에는 정당한 사유가 있는 것으로 보도록 하고 있음
 - 가산세 면제요건인 정당한 사유의 구체화 측면에서 본 규정의 신설은 종전보다 진일보하였다는 평가를 할 수 있음

- 다만, 당해 규정은 그 적용범위를 과세관청의 질의회신에 국한하고 있으므로 정당한 사유로 인정받을 수 있는 세법해석상 견해 대립이 있는 경우의 구체적 사례를 가능하다면 보다 확대하여 규정하는 것을 고려할 필요가 있음

- 즉, 과세관청의 공적인 세법해석 변경이나 세법해석에 관한 상·하급심 간 견해 불일치가 발생하여 납세자가 결과적으로 잘못 납세의무를 이행하게 된 경우 이를 정당한 사유가 있는 것으로서 구체화할 수 있음
 - 과세관청의 공적인 세법해석 변경의 예로는 질의회신뿐만 아니라 과세전적부심사 채택, 경정청구에 대한 인용 결정에 따라 당초 과세를 하지 않았다가 추후 번복하여 과세하는 경우를 상정해 볼 수 있음
 - 구체적인 사건에서 세법해석의 전제가 되는 사실관계가 동일함에도 불구하고 해석이 바뀌었다는 의미는 그만큼 세법해석상 난점이 있었다는 것을 반증하는 것임
 - 세법해석에 관한 상·하급심 간 견해 불일치의 예로는 조세심판원 재결/국세청 심사, 및 법원 심급별 판례의 결과가 서로 달라 추후 상급심에서 과세하는 경우를 상정해 볼 수 있음
 - 납세자에게 조세심판원, 국세청, 법원보다 높은 수준의 세법해석을 기대하기는 어려움

- 한편 세법해석상 견해 대립이 있는 경우로 보아 정당한 사유를 인정할 경우의 그 구체적 규정 방식에 있어서 간주방식과 추정방식이 있을 수 있는데, 추정방식이 조금 더 바람직해 보임
 - 간주방식은 추가적 반증의 여지없이 납세자에게 정당한 사유를 곧바로 인정하는 것이고, 추정방식은 납세자의 입증책임은 1차적으로 다 한 것으로 보고 과세관청에게 추가적 반증의 기회를 부여하는 방식을 말함
 - 현재 「국세기본법 시행령」 제28조 제1항 제1호의 규정은 간주방식이라 할 수 있음
 - 추정방식은 혹시 모를 정당한 사유 부존재의 경우에 대한 반증 기회를 부여한다는 점에서 보다 합리적이라 판단됨

- 기존 판례들에 의하면 납세자의 사전질의를 과세관청이 회신한 경우에 있어서, 회신의 내용과 납세자가 회신을 해석하고 의무를 이행한 방식에 따라 정당한 사유의 인정 여부가 달라질 수 있음을 보여줌
- 관계법령이나 여타 상황에 비추어 볼 때 과세관청의 공적인 세법해석이 자신의 사실관계 등과 부합하지 않는 등 명백히 잘못되었다고 볼 수 있는 사정이 있을 때에는 정당한 사유가 부정될 수 있음

다. 정당한 사유에 의한 납부불성실가산세 감면 적용에 있어서의 감면 범위 조정

- 실무상 하나의 사건에 대해 신고의무 불이행에 대한 정당한 사유가 인정될 경우 신고 관련 불성실 가산세는 면제해 주더라도 납부 관련 불성실 가산세의 감면에는 상당히 소극적인 경우가 많은 것으로 파악됨²⁸⁷⁾
 - 신고 관련 불성실 가산세와 납부 관련 불성실 가산세는 그 부과 사유나 정당한 사유에 의한 면제 사유가 반드시 동일하다고 볼 수 없다는 논리가 제시되고 있음
- 그러나 납부 관련 불성실 가산세에 대하여 정당한 사유가 있을 경우 이를 감면(면제)을 허용하지 않는 것은 합리적이지 못함
 - 신고의무 불이행에 정당한 사유가 인정된 경우, 납부의무 불이행에도 역시 정당한 사유가 있다고 보는 것이 상식적이고 합리적임
 - 납세자에게 법정기한 내 정확한 신고를 기대하기 어려운 사정을 인정받는 경우에 있어서, 동일한 상황하에 납부는 정확히 이행해야 한다는 가정을 상정하는 것은 비합리적임

287) 대법원 2013. 7. 11. 선고 2013두5470 판결 ; 대법원 2010. 1. 28. 선고 2008두8505 판결 등 다수. 다만 신고불성실가산세와 함께 납부불성실가산세까지 감면의 정당한 사유를 인정한 조세심판원 결정례도 있음(조심 2021서1458, 2021. 11. 23. ; 조심 2017부4407, 2018. 1. 30. ; 조심 2010서2712, 2010. 12. 30. 등)

- 「국세기본법」 제48조 제1항 제2호에서는 정당한 사유가 있다면 가산세 종류 및 유형과 상관없이 가산세 면제를 적용할 수 있도록 규정하고 있으므로 납부불성실 가산세에 대하여 특별히 달리 취급할 법적 근거는 없음

- 추측컨데, 신고의무 불이행에 대한 정당한 사유를 인정하는 경우에도 납부불성실 가산세만은 그 감면에 인색한 이유는 화폐의 시간가치만큼의 기회비용, 즉 이자상당액을 고려하지 않을 수 없기 때문인 것으로 추정됨
 - 정당한 사유가 있었다 하더라도 법정기한 내 납부한 다른 납세자와 비교할 때 결과적으로 지연하여 본세를 납부하게 되면 해당 기간 이자상당액만큼의 이익을 얻게 되어 과세형평에 어긋날 수 있다는 우려에 기인한 것으로 생각됨
 - 그러나 이 논리만을 강조하게 되면 결국 미납부 사실이 있으면 반드시 납부 관련 가산세를 부과해야 한다는 결론에 이르게 되는 문제가 있음

- 따라서 현행 납부불성실가산세 중 화폐의 시간가치에 해당되는 부분은 정당한 사유에 의한 가산세 면제 인정 여부와 상관없이 납부하도록 하는 것이 바람직함
 - 국가가 납세자에게 과오납금을 반환할 때에 국가의 귀책사유와 관계없이 환급가산금을 함께 지급해야 하듯이, 납세자가 납부를 지연함에 따라 얻게 된 화폐의 시간가치 이득을 귀책사유와 관계없이 국가에 반환하는 것이 타당함
 - 미국의 이자세에 있어서도 정당한 사유에 의한 감면은 허용되지 않고 있음

- 반면 미납부에 대한 정당한 사유가 인정된다면 납부불성실가산세 중 화폐의 시간가치를 넘어선 제재에 해당하는 부분은 면제가 되어야 함이 바람직하며, 이를 위해 화폐의 시간가치에 해당하는 부분은 정당한 사유에 의한 면제 범위에서 명확히 제외하도록 하는 법 규정 마련을 고려할 필요가 있음
 - 화폐의 시간가치에 해당하는 부분만을 가산세 감면 범위에서 명확히 배제시킨다면 과세관청 또는 법원 입장에서도 정당한 사유를 인정할 경우 제재적 성격에 해당하는 납부불성실가산세만큼을 감면하는데 있어서 주저할 이유가 없음

- 2022년 기준 현행 납부불성실가산세율 연 8.03%는 통상적인 금융기관 차입/예금 이자율 수준을 초과하는 것으로, 이는 제재적 부분과 화폐의 시간가치 부분이 섞여 있는 것으로 판단됨
- 화폐의 시간가치 해당분을 정함에 있어서는 시행령 제정이나 고시 등의 방법으로 별도의 이자율을 새로이 정하는 방법, 또는 기존의 국세환급가산금 이자율을 사용하는 방법 등을 고려해 볼 수 있음

참고문헌

- 강석훈, 「대판 2004. 2. 26, 2002두10643 해설」, 『대법원 판례해설』, 제50호, 법원도서관, 2004.
- 곽태훈, 「가산세 면제요건인 정당한 사유에 관한 고찰」, 『저스티스』, 통권 제159호, 2017.
- 국세공무원 교육원, 『가산세의 이해』, 2009.
- 국중호, 『주요국의 조세제도 - 일본편 -』, 한국조세재정연구원, 2009.
- 김영식, 「가산세에 있어서의 정당한 이유」, 『인권과 정의』, 168호, 1990.
- 김용희, 「가산세제도의 법적 성격과 입법한계」, 『세무학연구』, 제27권 제4호, 2010.
- 김세현, 「세법상 가산세에 관한 연구 - 면제의 요건인 '정당한 사유'를 중심으로 -」, 『세무와 회계연구』, vol. 6, no. 3, 통권 13호, 2017.
- 김완석·정지선, 『소득세법론』, 삼일인포마인, 2020.
- 명영준, 「기한 후 신고에 관한 연구」, 『계간 세무사』, 한국세무사회, 134호, 2012
- 백제흠, 「가산세 면제의 정당한 사유와 세법의 해석 - 미국과 일본의 판례와 비교 분석을 중심으로 -」, 『특별법연구』, 제8권, 특별소송실무연구회, 2006.
- _____, 「가산세 면제의 정당한 사유와 세법의 해석」, 『현대 조세소송의 좌표 - 소순무 변호사 정년기념논문집 간행위원회 -』, (주)영화조세통람, 2017.
- 서기석, 「법원의 합헌적 법률해석과 기준시가과세원칙의 한계」, 『헌법판례해설 I』, 사법발전재단, 2010.
- 소순무·윤지현, 『조세소송』, 개정9판, (주)영화조세통람, 2018.; 개정 8판, 2016.
- 안경봉, 「가산세 면제사유로서 정당한 사유」, 『(월간)조세』, 제123호, 조세통람사, 1998.
- 윤지현, 「가산세 면제 사유로서의 '정당한 사유'의 개념 및 해석」, 『조세판례 백선』, 박영사, 2005,

- 이동식·전훈·김성배·손윤식, 『행정법 총론』, 제10판, 준커뮤니케이션즈, 2021.(1쇄: 2012년 3월 12일)
- 이수진·임언선·노미리·김보례, 『세법개정의 주요 쟁점과 과제』, 국회입법조사처, NARS 정책보고서, 제32호, 2014. 8.
- 이재상, 『형법총론』, 제7판, 박영사, 2011.
- 이전오, 「현행 가산세 제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구」, 『공법연구』, 제39집 제 1 호, 2010.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2017; 2020.
- 장근호, 『주요국의 조세제도 - 미국편 -』, 한국조세재정연구원, 2009.
- 재정경제부, 『간추린 개정세법, 2006』, 2007.
- 정유석, 「가산세면제를 위한 정당한 사유의 구체적인 항목규정 법제화에 관한 연구」, 『경영교육연구』, 57(1), 2009.
- _____, 「정당한 사유와 가산세 면제에 대한 연구」, 『국제회계연구』, 58, 2014.
- 정지선·정재현, 「미국과 일본의 가산세 제도의 현황과 시사점」, 『조세학술논집』, 제29권 제1집, 2013.
- 정지선·최천규, 「가산세제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구」, 『조세법연구』, 19(1), 2013.
- 정진오, 「세법상 가산세제도의 합리적 개선방안」, 『조세법연구』, 17(1), 2011.
- 최인혁·홍성희·김효립, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 한국조세재정연구원, 2020.
- 최정희, 「가산세 면제를 위한 정당한 사유에 대한 비교법적 고찰 - 일본과의 비교를 중심으로 -」, 『조세와 법』, 제13권 제2호, 2020.
- 한상국·구자은·황진영, 『주요국의 가산세제도』, 한국조세재정연구원, 2006.
- GAO, *Tax policy: Options for civil penalty reform*, 1989.
- IRSAC, *General report*, 2016.
- Jeremiah Coder, *Achieving meaningful civil tax penalty reform and making it stick*, Akron Law Journals, Vol.27., The University of Akron, 2012.

Jose A. Rozas, *Comment Report: Tax Penalties in a Cooperative Compliance Framework, Surcharges and Penalties in Tax Law*, IBFD, 2016.

〈웹사이트〉

국세법령정보시스템, <https://txsi.hometax.go.kr/>

대한민국정책브리핑, <https://www.korea.kr/news/>

삼일인포마인, <https://www.samili.com/tax/>

미국 국세청(IRS), <https://www.irs.gov/>

일본 국세청(国税庁), <https://www.nta.go.jp/>

일본 法令検索(e-GOV), <https://elaws.e-gov.go.jp/>

AICPA, <https://future.aicpa.org/>

Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/>

稅務研究会, <https://www.zeiken.co.jp/>

落合秀行, 「加算税の免除要件 - 納税者の権利保護との関係から - 」, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/68/04/index.htm>, 검색일자: 2021. 2. 13.

佐藤謙一, “国税通則法 65 条 4 項의 「正当な理由」を巡る問題点 - 裁判例の分析を通して - ”, 稅務大学校 研究部教授, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/53/02/ronsou.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 15.

作間翔, 「過少申告加算税と重加算税における不確定概念: 予測可能性の観点から」, 2016, file: <///C:/Users/hrkim27/Downloads/2017k-shogaku011.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 16.

세법연구 21-08
가산세 면제요건으로서의 정당한
사유에 관한 연구

발 행 2021년 12월 31일
저 자 최영준 · 이형민 · 김효림
발행인 김재진
발행처 한국조세재정연구원
30147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr
등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호
조 판 및 (주)삼일기획
인 쇄
© 한국조세재정연구원 2021 ISBN 979-11-6655-135-2

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.