

세법연구 07-13

주요국의 환급가산금제도

- 미국, 일본, 독일, 영국 -

2007. 12

한상국 · 구자은

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라의 제도	9
1. 환급가산금에 대한 구분	9
가. 과오납금	10
나. 환급세액	11
다. 비교	12
2. 기산일	13
가. 국세환급가산금의 기산일	13
나. 대통령령이 정하는 이율	14
III. 주요국의 환급가산금제도	15
1. 미국의 환급가산금	15
가. 환급가산금의 이자율(Section 6621을 중심으로)	16
나. 환급가산금의 계산기간(Section 6611을 중심으로)	16
다. 초과납부액에 대하여 이자를 허용하지 않는 경우(Section 6611(e))	17
라. 가산세제도와 비교	18
2. 일본의 환급가산금	18
가. 환급금의 분류 및 환급가산금의 기산일	19
나. 가산세제도와 비교	23
3. 독일의 환급가산금	25
가. 이자부과의 원칙	25
나. 이자율 및 계산기간	25
다. 가산세와 비교	26

4. 영국의 환급가산금	26
가. 소득세(Income tax), 자본이득세(Capital gains tax), NICs	27
나. 법인세(Corporation tax)	27
다. 상속세(Inheritance tax)	28
IV. 논의점	29
1. 환급가산금과 미납부가산세 간의 이차율의 형평성	29
2. 국세환급금제도 기산일 재검토	30
3. 기산일 상호 간 관계의 불명료성	34
4. 각 세법 간의 조율	35
참고문헌	36
부록: 주요국의 가산세 관련 법규정(미국, 일본, 독일)	37
1. 미국의 환급가산금 관련 법조문(Internal Revenue Code, IRC)	37
2. 일본의 환급가산금 관련 법조문	42

표목차

〈표 Ⅱ-1〉 국세환급금의 구분.....	13
〈표 Ⅲ-1〉 미납부가산세와 국세환급가산금의 비교.....	24
〈표 Ⅲ-2〉 독일의 가산세 중 국세환급금에 대응부분.....	26

I. 서론

조세는 근거가 되는 법률에 의하여 부과되고 납세자는 정당한 과세액에 대하여 납부할 의무를 지는 것이다. 그러나 여러 가지 사유로 인하여 조세가 정당한 과세액을 초과하여 납세자에게 부과되거나 징수되기도 하는데 이 경우에 초과징수된 조세는 당연히 납세자에게 환급되어야 한다. 이렇게 납세자에게 당연히 환급되어야 하는 초과징수된 조세가 국세환급금이고 이러한 환급금에 대한 이자가 국세환급가산금이다.

국세환급가산금은 국세환급금에 대한 이자이므로 국세환급금을 어떻게 보느냐에 따라 이에 해당하는 이자를 부과해야 하는지 판단할 수 있을 것이다. 따라서 우리나라 및 주요국의 국세환급금제도를 살펴보기에 앞서 국세환급금을 어떻게 보고 있는지에 대한 기존 학설을 정리한 후 본격적으로 우리나라와 주요국에 대한 국세환급금제도를 살펴본다.

본 보고서는 우리나라와 주요국의 국세환급금제도를 살펴보고자 한다. 먼저 우리나라의 국세환급가산금제도에서는 국세환급금을 발생 유형별로 구분하고 있으므로 그 발생사유에 따라 국세환급금을 구별하고 이에 따라 국세환급금의 기산일 및 이율등을 어떻게 규정하고 있는지 세부적인 내용을 살펴본다. 그 다음 주요국의 기본적인 국세환급금제도를 소개하고자 한다.

본 연구에서 중점적으로 다루고자 하는 내용은 각국의 국세환급금제도가 국세환급가산금을 결정하면서 국세환급금을 어떤 유형에 따라 분류하였는지, 이러한 유형에 대한 분류에 따라 환급가산금을 어떻게 달리 규정하고 있는지, 국세환급금이 가산금제도와 비교하여 균형을 이루고 있는지에 대한 것이다. 또한 국세환급금을 국가의 부담이득으로 보고 민법 제748조 제1항의 선의수익자의 반환범위 및 제748조 제2항의 악의수익자의 반환범위를 중심으로 하여 우리나라의 환급가산금제도에 대하여 재검토를 해본다. 민법의 선의·악의 수익자의 개념은 당사자인 채권자 및 채무자의 책임범위에 따라 이자를 달리 규정하고 있다. 이를 조세채권·채무관계에 대입하여 설명

하면 세법상 국세환급금도 과세당국에 대하여 납세자가 채권자가 되는 것으로 그 책임의 원인에 따라 국세환급금을 구별하여야 한다고 생각한다. 또한 국세환급가산금은 조세의 정의와 평등의 실현이라는 관점에서 납세자와 국가, 어느 한 쪽에 치우치지 않는 균형 있는 제도가 되어야 한다. 현행 세법의 국세환급금은 기산일을 발생유형별로 구분하고 있는데 구별된 유형이 모호하여 납세자에게 혼란을 줄 수 있고 민법상의 부당이득반환과 그 법리가 연결되지 않아서 납세자에게 불리한 면이 있다. 따라서 국세환급가산금제도에 대한 전반적인 재검토가 필요하다고 판단된다.

본 연구를 통하여 우리 세법이 주요국의 세법과 비교하여 환급가산금 및 가산금제도에서 얼마나 균형을 이루고 있는지, 민법의 선의·악의의 수익자 개념을 어떻게 반영하고 있는지 파악하여 국세환급가산금과 관련된 시사점을 도출하고자 한다.

II. 우리나라의 제도

1. 환급가산금에 대한 구분

판례는 “오납액이라 함은 납부 또는 징수의 기초가 된 신고(신고납세의 경우) 또는 부과처분(부과과세의 경우)이 부존재하거나 당연무효임에도 불구하고 납부 또는 징수된 세액을 말하고 초과납부액은 신고 또는 부과처분이 당연무효는 아니나 그 후 취소 또는 경정됨으로써 그 전부 또는 일부가 감소된 세액을 말한다. 또한 환급세액은 적법하게 납부 또는 징수되었으나 그 후 국가가 보유할 정당한 이유가 없게 되어 각 개별 세법에서 환부하기로 정한 세액을 말한다. 따라서 위에 오납액과 초과납부액 및 환급세액은 모두 조세채무가 처음부터 존재하지 않거나 그 후 소멸되었음에도 불구하고 국가가 법률상 원인없이 수령하거나 보유하고 있는 부당이득에 해당한다.”고 하고 있다¹⁾.

국세기본법 제51조 제1항에서는 국세환급금에 대하여 「납세의무자가 국세·가산금 또는 체납처분비로서 납부한 금액 중 과오납부한 금액이 있거나 세법에 의하여 환급하여야 할 환급세액(세법에 의하여 환급세액에서 공제하여야 할 세액이 있는 때에는 공제한 후의 잔여액을 말한다)이 있는 때에는 즉시 그 오납액·초과납부액 또는 환급세액을 국세환급금으로 결정하여야 한다」고 규정하고 있다. 국세기본법은 국세환급금을 과오납금과 세법에 의하여 환급하여야 할 세액으로 나누고 이에 따라 기산일 등을 달리 규정하고 있으므로 그 차이를 설명할 필요가 있다.

1) 대법원 1989. 6. 15. 선고 88누 6436 전원합의체 판결; 1990. 2. 13. 선고 88누 6610 판결; 1997. 10. 10. 선고 97다 26432 판결 등.

가. 과오납금

과오납금은 과납금과 오납금으로 나눌 수 있는데, 과납금이란 신고·경정·결정 등 조세채무의 내용을 확정하는 행위가 당연히 무효는 아니지만 그것에 의하여 확정된 세액이 과다하기 때문에 불복에 의한 결정·판결이나 과세관청의 취소결정(감액결정 포함) 등의 사유로 조세채무가 소멸한 경우에 감소된 세액이다. 즉, 납부 또는 징수의 시기에는 법률상의 원인이 있었으나 후에 법률상의 원인을 흠결하게 된 세액이다. 이에 비교하여 오납금은 무효인 신고·경정·결정 등에 기초하여 납부·징수된 조세, 세액의 확정 전에 납부·징수된 조세, 확정된 세액을 초과하여 납부·징수된 조세 등과 같이 실체법적으로도 절차법적으로도 납부 또는 징수의 시점으로부터 이미 법률상의 원인을 흠결한 세액이다. 따라서 잘못된 확정행위의 취소 전까지는 유효한 세액이다²⁾.

결과적으로 오납금은 최초부터 법률상의 원인을 흠결한 이득이므로 다른 전제없이 부당이득으로서 납세자가 납부시점부터 그 환급을 청구할 수 있는 데 반하여 과납금은 유효한 확정처분에 기초하여 납부 혹은 징수된 세액이기 때문에 기초한 행정처분이 취소되지 않으면 부당이득으로서 그 환급을 청구할 수 없다³⁾. 따라서 행정처분에 대한 취소 후에 환급을 청구할 수 있다. 또한 과오납금은 과세관청이나 납세자의 과실에 기인하여 발생한다는 점에서 환급세액과는 차이가 있다.

1) 부당이익의 귀책사유에 따른 분류

앞의 판례에서 언급한 바와 같이 국세환급금은 국가의 부당이득으로 본다. 민법에서는 부당이익의 수익자가 선의인지, 악의인지에 따라 수익자가 반환해야 하는 범위를 달리 규정하고 있다.

먼저 부당이익의 수익자가 선의인 경우 그 받은 이익이 현존하는 한도에서 반환의무를 부담한다⁴⁾. 이렇게 현존이익으로 반환범위를 제한하는 것은 법률상 원인없는

2) 『租稅法』, 水野忠恒, 有斐閣, 2005

3) 『조세법』, 임승순, 박영사, 2004

이득을 유효하다고 믿는 수익자의 신뢰를 보호하기 위한 것이다⁵⁾. 다음으로 부당이득의 수익자가 악의인 경우 받은 이익의 전부를 반환하며 이자를 붙여서 반환하여야 한다⁶⁾. 따라서 국세환급가산금에 민법상의 부당이득 논리를 적용한다면 국가가 선의인 경우에는 현존하는 이익인 초과징수된 세액을 환급하면 되고 국가가 악의인 경우에는 현존하는 이익에 이자를 가산하여야 하므로 초과징수된 세액인 국세환급금 및 이자인 국세환급가산금을 더하여 환급하여야 한다.

2) 민법상 이자계산의 기산일

앞서 언급한 바와 같이 이자는 선의의 취득자에게는 부과되지 않고 악의의 취득자에게만 부과된다. 그렇다면 부당이득에 대한 이자 성격인 국세환급금에 대한 기산일은 선의의 수익자가 악의의 수익자가 되는 시점부터라고 할 수 있다.

수익자의 악의 추정에 관한 규정에 따르면 수익자가 이익을 받은 후 법률상 원인 없음을 안 때에는 그 때부터 악의의 수익자로서 이익반환의 책임이 있고, 선의의 수익자가 패소한 때에는 그 소를 제기한 때부터 악의의 수익자로 본다⁷⁾. 따라서 국세환급금에 민법상 수익자의 악의 추정에 관한 규정을 적용한다면 납세자가 초과납부한 세액에 대하여 국가가 환급사유가 있음을 안 때부터는 악의가 되었다고 볼 수 있을 것이다.

나. 환급세액

환급세액은 적법하게 납부·징수되었으나 나중에 조세법의 계산규정의 적용에서 국가가 보유한 정당한 이유가 없어졌기 때문에 납세자에게 환급되어야 하는 세액을 말한다⁸⁾. 환급세액의 발생은 각 세법에서 정한 환급요건의 충족 여부에 따른다. 각

4) 민법 제748조 제1항

5) 『민법강의』, 지원림, 홍문사, 2006, p. 1344

6) 민법 제748조 제2항

7) 민법 제749조 제1항, 제2항

8) 『租稅法』, 金子 宏, 弘文堂, 2006

개별 세법상 환급세액이 인정되는 경우로는, ① 예정적인 납세의무액이 확정된 납세의무액을 초과하는 경우(소법 85조 4항, 117조, 137조;법법 71조 4항 등), ② 소득세법상 원천징수세액의 환급금과 같이 세액공제에 있어 공제 부족이 생기는 경우(소법 137조 2항), ③ 중소기업의 경우 결손금소급공제에 따른 환급과 같이 소득통산에 의한 조정에 의하여 생기는 경우(소법 85조의 2; 법법72조), ④ 부가가치세에서 매입세액이 매출세액을 초과하는 경우와 같이 세액산출의 구조상 납부세액이 부수를 이루는 경우(부가법 17조 1항), ⑤ 과세요건이 결정사유로 인하여 사후적으로 소멸하는 경우(주세법 27조 1항), ⑥ 주세를 과세표준으로 하는 세목에 있어서 주세의 환급에 따라 환급되는 경우(교육세법 12조 1항 및 2항; 농특법 12조 등), ⑦ 주로 정책적인 이유에서 인정되는 감면으로 인한 경우(조특법 107조, 111조, 113조 2항, 114조 5항, 115조 2항 등) 등이다.

환급세액은 납세자의 신청에 기하여 관할세무서장이 그 실제적 요건 및 절차적 요건의 충족 여부를 판단하여 환급세액을 결정함으로써 비로소 확정된다는 점에서 과오납의 성질을 가지는 것이라고 볼 수 없다⁹⁾.

다. 비교

과납금은 납부징수시기를 기준으로 하면 법률상의 원인이 있었으나 원인소멸 등의 사유로 현재 법률상 원인에 흠결이 생긴 경우이고, 오납금은 납부징수시기를 기준으로 법률상의 원인이 없었는데도 오류로 납부한 금액으로 납부징수시기 및 현재 모두 법률상 원인 없이 납부한 금액이다. 이에 비하여 세법에 의한 환급세액은 납부징수시기의 법률관계가 현재에도 흠결 없이 유지되지만 조세정책이나 절차상의 이유로 환급되는 세액이다. 우리 세법은 현재 법률상 원인이 유지되고 있는지에 따라 환급금을 나누고 과오납금의 경우에는 현재 법률상 원인이 흠결되었으므로 과세당국이 납세자에게 반환하여야 할 부당이득으로 보고 세법에 의한 환급은 조세정책적인 조치라고 판단하고 있다. 이에 따라 과오납금에 의한 환급금의 경우에는 악의의 취득자가 되는 시점을 납세자의 세금납부일로 보아 납부일부터 환급가산금의 기산일이 되고, 세법

9) 임승순, 전게서, p. 141

에 의한 환급세액은 악의의 취득자가 되는 시점을 법정신고기한 후 과세관청에서 환급을 해주는 시기를 넘어서 환급하지 않을 때로 보아 법정신고기한 후 30일 후를 환급가산금의 기산일로 본다. 이를 간단히 표로 정리하면 다음과 같다.

〈표 II-1〉 국세환급금의 구분

구분	과오납금에 의한 환급금	세법에 의한 환급세액
개념	현재 법률상 원인없이 납부한 금액	납부시 각 세법에 따라 마땅히 납부할 세액이었고 그 후 각 세법에 따라 일정기간의 세액을 정산한 결과 발생한 환급세액
성질	부당이득에 대한 반환	조세정책적 조치
종류	<ul style="list-style-type: none"> - 초과납부, 이중납부 - 착오납부 	<ul style="list-style-type: none"> - 중간예납세액 - 원천징수세액 - 매입세액

자료: 삼일인포마인(www.samili.com), (Cited 2007. 1. 20)

2. 기산일

국세기본법 제52조에서는 국세환급가산금에 대하여 「국세기본법 제51조의 규정에 의하여 충당 또는 지급하는 때에는 다음 각호에 계기하는 익일부터 충당하는 날 또는 지급결정을 하는 날까지의 기간과 금융기관의 예금이자율 등을 참작하여 대통령령이 정하는 비율에 따라 계산한 금액」이라고 규정하였다.

가. 국세환급가산금의 기산일

국세환급가산금의 기산일은 국세기본법 제52조의 규정에 따라 5가지로 구분하고 있다.

첫째, 착오납부·이중납부 또는 납부 후 그 납부의 기초가 된 신고 또는 부과를 경

정하거나 취소함으로 인한 국세환급금에 있어서는 그 납부일(국세기본법 제52조 제1호). 다만, 그 국세환급금이 2회 이상 분할납부된 것인 때에는 그 최후의 납부일로 하되, 국세환급금이 최후에 납부된 금액을 초과하는 경우에는 그 금액에 달할 때까지 납부일의 순서로 소급하여 계산한 국세환급금의 각 납부일(국세기본법 제52조 제1호)

둘째, 적법하게 납부된 국세에 대한 감면으로 인한 국세환급금은 그 결정일(국세기본법 제52조 제3호)

셋째, 적법하게 납부된 후 법률의 개정으로 인한 국세환급금은 그 법률의 시행일(국세기본법 제52조 제5호)

넷째, 소득세법·법인세법·부가가치세법·특별소비세법·주세법 또는 교통·에너지·환경세법에 의한 환급세액을 신고 또는 잘못 신고함에 따른 경정을 원인으로 하여 환급함에 있어서는 그 신고를 한 날(신고한 날이 법정신고기일 전인 경우에는 당해 법정신고기일)로부터 30일이 경과하는 때(국세기본법 제52조 제6호). 단, 환급세액을 신고하지 아니함에 따른 결정으로 인하여 발생한 환급세액을 환급함에 있어서는 당해 결정일부터 30일이 경과하는 때(국세기본법 제52조 제6호)

다섯째, 제45조의 2 제4항 규정에 의한 경정청구에 의하여 원천징수의무자가 연말정산 또는 원천징수하여 납부한 세액을 원천징수의무자 또는 근로소득자 등에게 환급함에 있어서는 연말정산세액 또는 원천징수세액의 납부기한으로부터 30일이 경과하는 때(국세기본법 제52조 제7호)

나. 대통령령이 정하는 이율

국세환급가산금의 이율은 시중은행의 1년만기 정기예금 평균 수신금리를 감안하여 국세청장이 정하여 고시하도록 하고 있는데 2007년 10월 15일 이전에 고시된 이자율은 2004년 10월 15일에 국세청고시 제2004-28호로 규정하고 있는 1일 10만분의 10의 율이었고 이를 연으로 환산하면 3.65%에 해당하였다. 그러나, 2007년 10월 15일에 이를 개정고시하여 1일 10만분의 13.7의 율로 하였고 이를 연으로 환산하면 5%에 해당한다.

Ⅲ. 주요국의 환급가산금제도

1. 미국의 환급가산금

환급가산금은 과세당국으로부터 납세자가 받는 환급금에 대한 추가적인 의무로서 발생한다¹⁰⁾. 연장 여부에 관계없이 결정된 과세소득을 신고한 후 45일 내에 과세당국(IRS)이 환급하면 이에 대해서는 환급가산금을 가산하지 않는다¹¹⁾. 만약 과세소득을 신고기한 후에 신고하였다면 과세소득을 신고한 날로부터 45일 이내에 환급되었다면 환급가산금은 가산되지 않는다¹²⁾.

미국의 환급가산금 관련 규정은 Section 6611과 Section 6621에 규정되어 있다.

Section 6611은 초과납부액(overpayment)에 대한 이자와 관련된 규정으로 (a)~(h)의 조문으로 구성되어 있다. (a)는 이자율에 대한 규정인데 이자율은 Section 6621을 참조하도록 되어 있고 (b)는 기간에 대한 규정으로 납세액에서 공제(credit)하는 경우와 환급하는 경우에 이자율 계산기간을 어떻게 할 것인지를 설명하고 있다. (d)는 사전납부의 경우에 대한 기간결정에 대하여 설명하고 있고 (e)는 어떤 경우에 이자를 가산하지 않는지에 대한 설명이다. (f)는 특별공제액에 대한 조정이나 소급공제에 기인한 초과납부액을 어떻게 처리할 것인지를 설명하고 있다. (g)는 측정가능한(processible)한 소득이 형성되기까지는 이자를 부여하지 않는 경우에 대해 설명하고 있으며 (h)는 행정적인 검토에 대한 금지를 규정하고 있다.

Section 6621은 이자율의 결정(Determination of rate of interest)과 관련된 조문이다. 조문의 구성을 보면 (a)~(d)로 구성되어 있다. (a)는 일반원칙으로 (1)초과납

10) Section 6621

11) Section 6611

12) Thomas R. Pope의 2인, *Prentice Hall's Federal Taxation 2006 Principles*, 2006

부액에 대한 이자율과 (2)미납세액에 대한 이자율에 대하여 규정하고 있다. (b)는 연방단기이자율에 대하여 설명하고 있으며 (c)는 대기업의 미납세액에 대해 대해서는 이자율이 증가되는 특칙을 규정하고 있다. (d)는 겹쳐지는 기간에 대하여 이자를 제외하는 규정이다.

본 연구의 목적은 과다납부액에 대한 환급가산금이 발생원인에 따른 책임에 따라 규정되는지를 파악하고 가산세와 환급가산금 간에 균형을 이루고 있는지를 파악하기 위한 것이므로 국세환급금의 내용 중에서 이자율과 기산일을 중심으로 살펴보고자 한다. 따라서 Section 6611의 (b)~(g), Section 6621의 (a)의 (1)과 (d)의 규정을 중심으로 설명하고자 한다. 관련 규정은 <부록>을 참고하기 바란다.

가. 환급가산금의 이자율(Section 6621을 중심으로)

과다납부액에 대한 이자율은 연방단기이자율에 3%(법인의 경우에는 2%)를 가산하여 결정된다. 이 때 법인에 대해서는 과세기간 동안 초과납부액이 \$10,000을 초과하는 경우에는 연방단기이자율에 가산하는 이자율이 2%가 아니라 0.5%가 된다. 환급가산금의 이자율은 당시 연방단기이율에 근거하여 재무부에 의하여 1년에 4번 조정된다. 2004년 10월 1일부터 2004년 12월 31일까지 기간에 대해서 초과납부액과 과소납부액에 대한 이자는 5%였다. 동일납세자에 의한 과다납부액과 미납세액 중 상계할 수 있는 부분에 대해서는 별도로 이자가 부여되지 않는다는 규정이다.

Section 6621에서 확인할 수 있는 바와 같이 초과납부액과 과소납부액에 대한 이자율은 차이가 없다.

나. 환급가산금의 계산기간(Section 6611을 중심으로)

1) 충당(credits)

초과납부액이 발생한 날로부터 충당한 날까지의 기간(Section 6611(b))

2) 환급금(refunds)

초과납부액이 발생한 날로부터 감액 결정일까지의 기간(Section 6611(b)).

3) 신고기한 후에 신고한 경우

소득에 대한 신고기한부터 소득에 대해 신고를 한 날까지의 기간에 대해서는 환급가산금을 지급하지 않는다(Section 6611(b)).

다. 초과납부액에 대하여 이자를 허용하지 않는 경우(Section 6611(e)).

1) 신고 후 45일 이내에 환급하는 경우

과다납부액이 발생하였으나 과세표준에 대한 신고 후 45일 이내에 환급을 하는 경우에는 이자를 가산하지 않는다.

2) 공제나 환급에 대하여 불복하는 경우의 환급

만약 납세자가 부과된 세금의 초과지급액에 대한 환급이나 공제에 대하여 불복하고자 청구하고 불복청구 후 45일 이내에 환급하는 경우에는 이자를 가산하지 않는다. 즉 불복이 청구된 날부터 환급이 발생한 날까지의 기간에 대해서는 초과지급액에 대한 이자를 가산하지 않는다.

3) IRS가 경정하는 경우

만약 경정에 대한 결과로 과다지급액에 대한 공제나 환급이 발생한 경우에 이자는 그 경정기간으로부터 45일을 차감하여 계산한다.

라. 가산세제도와 비교

국세환급가산금제도와 비교하기 위하여 미납부가산세제도를 소개한다. 미납부가산세는 환급가산금에 대응하는 개념인 이자 성격으로서의 가산세로 Section 6601에 규정하고 있다. Section 6601은 과소납부, 미납부 또는 납부시기의 연장에 대한 이자에 대하여 규정하고 있는 조문이다. Section 6601의 일반원칙에 따르면 신고납세방식이든 부과징수방식이든지 간에 납부기한 이전에 납부하지 아니하면 Section 6621하에 규정된 이자율로 납부기한부터 납부일까지의 기간에 대하여 과소납부된 금액에 대한 이자가 부과된다. Section 6621은 초과지급액에 대한 환급을 규정하는 조문인 Section 6611을 참조하고 있으므로 이자 성격의 가산세와 국세환급가산금 사이의 이자율에는 차이를 두고 있지 않다. 그러나, 이자율은 동일하다고 하더라도 그 기산일에는 차이를 두고 있는데, 환급가산금의 경우에는 신고한 후 45일 내에 환급하는 경우에는 환급가산금을 지급하지 않는 데 비하여 가산세의 경우에는 신고·납부기한 이전에 납부되지 않는 경우에는 납부기한부터 이자가 가산된다.

2. 일본의 환급가산금

일본의 환급가산금은 국세통칙법과 개별 세법에 규정하고 있다. 국세통칙법에서는 국세환급금의 이율 및 일반규정에 대하여 서술하고 각 개별 세법에서는 그 세목에서 발생가능한 유형에 대한 국세환급금의 기산일을 규정하였다. 국세통칙법의 관련 내용은 <부록>을 참고하기 바란다.

일본 민법703조에 따르면 선의의 수익자는 그 이익이 있었던 한도에서 이득을 반환하면 족하고 이자를 붙일 필요는 없다. 국세에서 이를 반영한 전형적인 예가 경정청구에 근거한 감액경정에 따라 과오납금이 있는 경우에 국가가 악의가 된 날 이후의 기간에 대해서 환급가산금을 가산하는 경우이다. 즉, 국세통칙법 제58조에서 납세자가 경정청구한 경우에 경정의 대상이 된 과오납금에 대해서는 납세자가 과오납부의 책임을 지고 있기 때문에 과오납금이 발생한 납부일의 익일이 환급가산금의 기산일

이 되는 것이 아니라 감액경정 후 1월 또는 경정청구 후 3월 중 빠른 날이 환급가산금의 기산일이 된다.

이에 반하여 환급금 등의 발생 원인이 되는 납부에 납세자의 책임이 없는 경우에 해당하는 법률의 규정에 근거한 중간예납, 세무서장의 경정처분 등의 경우에는 국가가 악의가 된 날이 과오납금이 발생한 날인 법정기간이나 납부일의 익일이 환급가산금의 기산일이 된다. 환급가산금은 국세의 납부가 있었던 날의 익일부터 환급을 위한 지불결정일 또는 충당일(충당일 전에 충당을 충족하는 날이 있는 경우에는 그 충족이 된 날)까지의 기간에 일수에 따라 연 7.3%(1일당 1만분의 2)¹³⁾의 이율을 곱하여 계산한 금액을 환급하거나 충당해야 하는 금액에 가산한다(통칙법58①).

환급가산금의 계산기간에 대해서 환급금 등을 종류별로 분류해서 그 기산일 및 종료일을 설명하면 다음과 같다(통칙법58, 법인세법79② 등). 또한 개별 세법에서 발생 가능한 유형별로 환급가산금의 기산일을 설명하고 있다.

가. 환급금의 분류 및 환급가산금의 기산일

1) 과오납금

이 부분은 국세통칙법의 내용을 정리한 것이다. 국세통칙법에 따르면 다음의 경우에 국세환급금이 발생한다.

가) 경정결정, 부과결정 등의 세무서장 등의 처분에 따라 납부했던 국세에 대한 과납금(그 납부가 경정의 청구에 근거한 경우에는 나)를 따름)

납부일(법정기한 전에 납부한 경우에는 법정납부기한)의 익일부터 환급을 위한 지불결정일이나 충당 혹은 충당을 충족하는 날까지(그 종료일은 이하의 과오납금 및 환급금에 대해서도 동일) 환급가산금이 가산된다.

13) 각 연도 전년 11월 말의 공정보합에 연 4%를 가산해서 연 7.3%에 미치지 못하는 경우에는 「공정보합+4%」를 이율로 한다(조세특별조치법 95조). 평성17년 11월말의 공정보합은 0.1%였기 때문에 평성18년중에 가산된 환급가산금의 경우에는 연 4.1%였다.

이 유형은 환급금이 발생한 행위의 책임이 있는 자가 납세자가 아니므로 국가가 처음부터 악의가 있다고 보며, 납세자의 책임이 아니므로 납부일의 익일부터 환급가산금이 기산된다.

나) 납세신고서의 제출에 따라 납부했던 국세에 대한 과납금으로 경정의 청구에 근거하여 경정이나 직권에 따른 감액경정에 따라 발생한 것

납세자가 과오납부의 책임을 지고 있기 때문에 감액경정 후 1개월 또는 경정청구 후 3개월 중 빠른 기간부터 환급가산금이 가산된다. 납세신고서의 제출에 따라 납부했던 국세는 납세자의 신고에 의하여 과세금액 등이 확정되는 효력을 지니게 되므로 환급금이 발생한 행위의 책임이 있는 자는 납세자이다. 따라서 납부일부터 환급가산금이 기산되는 것이 아니다. 경정청구를 하게 되면 경정청구 후 감액경정을 하게 되는데, 경정청구에 대한 처리기간을 3개월 정도로 보고 경정청구 후 3월 안에 국가가 처리하지 아니하거나 실제적으로 감액경정 후에 1개월 내로 환급이 이루어지지 않으면 국가에 악의가 있다고 보고 환급가산금을 기산하게 된다.

다) 상기 이외의 단순한 오납금

납세자가 과오납부의 책임을 지고 그 납부일 후 1개월 경과 후부터 환급가산금이 부과된다. 상기 이외의 단순한 오납금의 경우에는 납세자가 책임이 있으므로 납부일의 익일부터 환급가산금이 기산되는 것이 아니고 국가가 단순 오납금을 처리할 수 있는 기간으로 생각되는 1개월 경과 후부터 국가가 악의가 되었다고 보고 환급가산금을 기산하게 된다.

2) 소득세액 및 외국세액의 환급금

이하의 내용은 법인세법에 규정된 내용으로서 소득세액의 환급은 법인이 공사채이자나 잉여금의 배당 등을 지급받은 경우 등에 소득세법에 의하여 원천징수된 소득이 있는 경우에 원천징수된 세액을 법인이 납부해야 할 세액에서 공제하여야 하는데, 이

때 납부해야 할 세액에 비하여 원천징수된 세액이 큰 경우에 발생하는 환급이다. 외국세액의 환급금은 법인이 외국에서 발생한 소득을 과세표준에 포함하여 계산할 때 외국에서 납부한 세액은 공제하여야 하는데, 이 때 납부해야 할 세액에 비하여 외국에서 납부한 세액이 클 경우 발생하는 환급이다.

소득세액 및 외국세액의 환급액에 대한 확정신고서 및 특정신탁확정신고서에 따른 환급금에 대해서는 그 제출이 된 날과 해당신고서의 제출기한 중에서 늦은 날의 익일이 기산일이 된다(법법78②, 82의13②, 145, 145의8). 경정에서 발생하는 환급금에 대해서도 같다(법법133②, 134의3②, 147).

실제적으로 환급금의 발생원인이 되는 원천징수세액이나 외국세액은 법인의 중간예납세액과 마찬가지로 납세자에게 책임이 없다고 생각되므로 납부일의 익일인 원천징수일이나 외국세액의 납부일부터 환급가산금이 기산되어야 할 것으로 판단된다. 그러나 실무적으로 원천징수된 세액별로 그 원천징수일과 외국세액의 납부일을 파악하는 것은 어려울 것으로 보이므로 이러한 상황을 고려하여 법인이 이를 신고하여 환급이 확정되는 때를 기준으로 환급가산금을 기산하는 것으로 판단된다. 원천징수세액이나 외국세액의 경정에 따른 환급가산금도 경정의 원인이 되었던 납부일을 세액이 확정된 신고일로 보고 신고일의 익일부터 기산되는 것으로 한다.

3) 중간예납액의 환급금

중간예납액의 납부기한과 실제로 납부했던 날 중에서 늦은 날의 익일부터 기산한다. 다만, 그 확정신고서 혹은 특정신탁확정신고서가 그 신고기한 후에 제출된 경우에는 그 기한의 익일부터 제출된 날까지의 기간(결정에 따라 환급된 경우에는 해당기한의 익일부터 결정된 날까지의 기간)은 제외된다(법79③, 82의14③, 134④, 134의4④, 145, 145의8). 경정에 따라 발생되었던 환급금에 대해서도 동일하다(법134④, 134의4④, 147).

앞에서 설명한 바와 같이 중간예납은 납세자의 책임이 없으므로 납부일의 익일이 환급가산금의 기산일이 되는 것이 원칙이다. 다만, 단서조항에서는 기한 후 신고의 경우에 환급가산금의 기산시 확정신고서의 제출기한부터 제출일까지의 기간을 제외

하여 계산하는 규정을 두고 있다.

4) 청산중의 예납액에 대한 환급금

환급가산금을 가산하지 않는다(법110③). 따라서, 계산기간 등과는 관계가 없다. 결산이 확정되지 않는 것을 방지하기 위한 취지에서 환급가산금은 가산하지 않는다.

5) 결손금의 이연에 따른 환급금

환급금에 대한 이자기산일은 환급의 원인이 된 확정신고서나 특정신탁확정신고서의 제출기간과 환급이 청구된 날 중에서 늦은 날의 익일 이후 3월을 경과한 날이 기산일이 된다(법80⑦, 82의15③, 145, 145의8).

환급금의 원인이 결손금을 해당연도에 공제받았다면 환급금이 발생하지 아니하였을 것이므로 환급의 원인이 된 확정신고서의 제출기한이 기준이 되지만, 해당 원인이 되는 결손금은 환급청구되어야 발생하고 해당연도에 공제받지 못한 데는 납세자의 책임이 있다고 판단하여 3개월을 경과한 날이 기산일이 된다.

6) 분식결산에 따른 법인세의 환급금

가장경리에 근거하여 과대신고에 대한 경정에 따라 법인세를 환급하는 경우의 환급가산금은 그 경정일의 익일부터 1월을 경과했던 날이 기산일이 된다(법134의2②).

분식에 근거하여 과거의 소득을 과대계상하고 이에 상응하는 납세를 한 후에 법인이 해당 분식회계에 대하여 수정을 하면 감액경정을 한다. 이 때 발생하는 것이 분식결산에 따른 법인세의 환급금이다. 납세자가 신고한 세액을 경정청구하는 경우와 유사하지만, 경정청구 없이 분식회계에 근거하여 감액결정을 하게 되므로 국세환급금의 기산일도 감액결정일 기준으로 1개월이 된다.

나. 가산세제도와 비교

일본에서 환급가산금에 대응하는 개념인 이자 성격으로서의 가산세는 연체세와 이자세가 있다.

연체세는 국세를 법정납부기한까지 납부하지 아니한 경우에 기한 내에 적정하게 국세를 납부한 자와 납부하지 아니한 자 간에 균형을 꾀하고자 납부지연에 대한 지연 이자에 해당하는 세를 부과하는 제도이다(국세통칙법 제60조). 연체세의 계산은 법정 납기일의 익일부터 기산하여 그 국세를 완납한 날까지의 기간에 대하여 미납세액에 대해 연 14.6%로 계산한다. 단, 납기일의 익일부터 기산하여 2월까지의 기간에 대해서는 가산율을 연 7.3%로 하고 있다. 이 때 가산율 7.3%는 고정된 가산율이 아니고 전년 11월 30일 현재의 공정보합에 4%를 가산한 율이 7.3%를 하회하는 경우에는 그 율로 적용하도록 하고 있다. 또한 신고납부방식의 국세에 대해서 기한내 신고서 및 기한후 신고서의 제출 후 1년 이상이 경과한 후에 수정신고나 경정이 있는 경우에는 신고서의 제출 후 1년이 경과한 날부터 수정신고를 제출한 날 및 경정통지서를 발행한 날까지의 기간은 연체세의 계산기간으로부터 공제하도록 하고 있다(동법 제61조 제1항). 그리고 원천징수에 대한 국세에 대해서도 공제규정을 준용하고 있다(동법 제61조 제2항). 이 규정은 법정신고기한으로부터 상당기간이 지난 후에 수정신고, 경정 등이 있는 경우에 굳이 법정신고 기한까지 거슬러 올라가서 다액의 연체세를 부담시키는 것은 너무 과하고, 세무서의 행정처리에 따른 시기나 납세자별 차이와 같이 납세자가 책임을 질 수 없는 사유에 따라 경제상의 부담이 발생하는 것은 적절하지 아니하다는 판단에 따른 제도이다.

이자세는 소득세, 상속세 및 증여세의 연납제도와 더불어 법인세에 대한 신고서의 제출기한의 연장제도를 이용하는 경우에 연납세액이나 기한연장에 따른 확정신고세액에 대해서 과세되는 부대세이다(동법 제64조 제1항). 연체세는 개인, 법인을 불문하고 소득금액의 계산상 필요경비 또는 손금에 산입하는 것이 불가능하지만, 이자세는 소득세 및 법인세의 소득금액의 계산상 필요경비 또는 손금에 산입이 가능하며 이자세의 계산기간에는 연체세는 부과되지 아니한다¹⁴⁾.

14) 한상국·구자은·황진영, 전게서, p. 24

이자세의 가산율은 법정납기일의 익일부터 연납 및 연장기간중의 미납세액에 대하여 납부하는 기간에 대응하여 소득세, 법인세에 대해서는 연 7.3%(소득세법 제131조의 제3항 및 제136조, 법인세법 제75조 제7항)이고 상속세, 증여세에 대해서는 그 대상에 따라 연 1.2%에서 연 6.6%로 계산하는 것이 원칙이다(상속세법 52조 제1항, 조세특별조치법 제70조의 11)¹⁵⁾.

위의 내용을 간단히 표로 정리하여 다음과 같다.

〈표 III-1〉 미납부가산세와 국세환급가산금의 비교

	적용요건	세 액	비 고
연체세	납부해야만 하는 세액을 법정기한 까지 납부하지 않은 경우	미납세액의 연 14.6% (단, 납부기한의 익일부터 2개월을 경과하는 날까지는 연 7.3%)	신고납부방식 및 원천징수방식은 수정 신고나 경정이 있는 경우에는 신고서 제출 후 1년까지는 연체세의 계산기간에서 공제. 단, 무신고나 증가산세 적용대상은 공제규정 없음.
이자세	납부 또는 납부 기한의 연장이 인정된 경우	법인세, 소득세는 미납세액에 대하여 연 7.3% 상속세 및 증여세는 연납세액에 대하여는 그 대상에 따라 연 1.2%~ 6.6%	이자세계산기간에는 연체세가 부과되지 않음.

자료: 한상국·구자은·황진영, 『주요국의 가산세제도-미국, 일본, 독일, 프랑스, 영국-』, 한국조세연구원, 2006, p. 26

위의 표에서 보는 바와 같이 가산세는 기본적으로는 환급가산금의 2배에 해당하는 이자율로 계산된다. 다만, 짧은 기간 내(2개월 이내)에 미납세액을 납부하는 것은 고의성이 적다고 판단하여 가산세율을 낮추고 있으며, 상당기간이 경과하여 수정신고하는 경우까지 다액의 연체세를 부담시키는 것이 적절하지 않다는 입장에서 수정신고나 경정청구가 있는 경우에는 신고서 제출 후 1년까지는 연체세를 계산하지 아니한다.

환급가산금에서는 경정청구에 의한 경우에 환급가산금의 기산일을 경정청구 후 3개월로 하여 3개월까지는 환급가산금을 가산하지 않는다는 것과 비교할 수 있다.

환급가산금에 비하여 가산세의 이자율을 높게 설정하여 가산세의 징벌적 효과를 반영하고 있다고 판단된다. 다만, 고의적이지 않은 미납이나 장기간에 걸친 미납 후

15) 한상국·구자은·황진영, 전제서, p. 25

경정청구하는 경우에 납세자의 부담을 완화시켜주기 위한 가산세의 완화조치를 취하고 있다.

3. 독일의 환급가산금

독일의 환급가산금은 국세에 관한 일반법인 독일 국세기본법(Abgabenordnung, AO)에 규정되어 있다. 독일 국세기본법은 국세환급금에 대하여 이자부과의 원칙을 설명하고 이후에 적용대상에 대하여 설명한다. 해당 내용은 AO §233에서 §235에 규정되어 있고 구체적인 조문에 대해서는 <부록 3>을 참조하기 바란다.

가. 이자부과의 원칙

조세채무관계로 발생한 청구권¹⁶⁾에는 법률의 규정이 있는 경우에 한하여 이자를 붙이는 것이 원칙이고 조세에 부과되는 부수적인 급부¹⁷⁾ 및 이에 대응한 환급청구권에는 이자를 붙이지 않는 것이 원칙이라고 규정하고 있다.

나. 이자율 및 계산기간

세금의 환급이나 초과지급액에 대한 이자는 월리 0.5%(연 6%)이다. 이자는 신고납부일부터 기산되는 것이 아니라 세금이 부과되었던 과세연도 말의 15개월 이후에 기산한다. 즉, 2004년을 역년으로 과세연도로 하는 경우에 2004년에 대한 과세신고 이후에 발생한 국세환급금에 대한 이자계산의 기산점은 15개월 이후이므로 2006년 3월 말이 된다. 따라서 이전에 환급이 이루어진 경우 이자를 가산하여 지급하지 않는다.

16) AO §37

17) AO §3 ③

다. 가산세와 비교

〈표 III-2〉 독일의 가산세 중 국세환급금에 대응부분

	적용요건	비고
1개월 0.5%	<ul style="list-style-type: none"> • 조세의 지불연기를 신청하거나 지불연기를 신청하였으나 거부되어 조세의 납부가 연기된 경우 • 조세의 납부가 납세자를 위한 극단적인 곤란 때문에 연기된 경우 • 조세탈루에 의하여 감소된 경우에 세금의 납부일부터 기산 	환급가산금과 동일한 이자율
1개월 1%	<ul style="list-style-type: none"> • 조세가 납부기한의 만료일까지 납부되지 않은 경우에 조세가 납부될 때까지 	-

자료: 한상국·구자은·황진영, 『주요국의 가산세제도-미국, 일본, 독일, 프랑스, 영국-』, 한국조세연구원, 2006, p. 30

이자부과의 원칙은 가산세와 국세환급가산금에 동시에 적용되나 가산세는 추가 지급의 원인에 따라 이자율을 달리 적용하고 있는 데 비하여 환급가산금은 원인에 따른 구분없이 1개월 0.5%의 이자율을 적용한다.

기산일과 관련해서 가산세인지 환급가산금인지 구분하지 아니하고 납부일로부터 15개월을 기준으로 하고 있으므로 가산세 및 환급가산금이 동일한 형태로 설계되어 있다.

4. 영국의 환급가산금

영국의 환급가산금은 직접세의 조세절차와 조세쟁송에 대한 법률인 조세관리법(Taxes Management Act, TMA)에 규정하고 있다. 세금이 과다 납부된 경우에 환급가산금(이자)이 지급되지만, 과소 납부된 경우에 부과되는 이자율보다 낮은 이자율로 이자가 지급된다.

영국에서는 환급가산금에 대한 이자율을 각 세목별로 달리 규정하고 있다. 각 세목별로 나누어서 설명하면 다음과 같다.

가. 소득세(Income tax), 자본이득세(Capital gains tax), NICs

이자(Interest)는 세금에 대한 지급기한부터 실제 지급일에 대하여 부과한다.

세금의 지연지급에 대한 이자율은 행정명령(statutory instrument)에 의하여 결정된다. 이에 따르면 이자는 기본이자율(Basic rate) + 2.5%로 매월 계산된다고 규정하고 있다. 세금에 대한 초과지급에 대한 이자인 환급가산금도 행정명령(statutory instrument)에 의하여 열거된 이자율로 영국 국세청이 지급하게 되고 세금을 납부한 날부터 계산된다. 이 때의 이자율은 다음과 같이 결정된다.

$(B \times L)/100$ <p>B : 은행기본이자율 - 1</p> <p>L : 낮은 세율</p>
--

환급가산금은 분할 지급액이 초과되었거나 대차 지불계정이 초과된 경우, 개인을 위하여 부가되어 납부한 세액에 대해 환급하는 경우 및 부담금이나 벌금이 이후에 감소된 경우에 가산된다.

나. 법인세(Corporation tax)

미납부/초과납부한 법인세에 대한 이자율은 회사가 분기지급체계하에서 법인세를 납부하였는지에 따라 달라진다. 대기업들은 이러한 체계하에 있기 때문에 이자율은 첫 번째 분할납입금과 법인세가 전형적으로 납입되는 기간 즉, 회계기간 후 9달 사이의 기간에 대한 상업적인 이자율(Commercial rate)과 일치하도록 적용해 왔다.

이자(Interest)는 매 분할납입일에 근거하여 운영되고 있는 계정에서 발생하며 미지급인 경우에는 기준금리+1%로, 초과지급인 경우에는 기준금리-1/4%로 운용된다. 9달 이후에는 이자율은 더 가산세의 형태가 되어서 미지급에 대해서는 기준금리+21/2%로 초과지급인 경우에는 기준금리-1%가 된다¹⁸⁾.

18) TMA 1970, s87A, FA 1989, s178.

다. 상속세(Inheritance tax)

미지급된 세금은 양도자에게 이자를 부과한다. 이자는 세금 납부기한일부터 적용되고 세율의 변화에는 영향을 받지 않는다. 만약 초과납부된 경우도 환급금에 이자가 지급된다. 이자는 지급일부터 환급일까지 계산된다. 환급금은 과세소득이 되지 않는다. 과소지급한 경우와 동일하다.

IV. 논의점

1. 환급가산금과 미납부가산세 간의 이자율의 형평성

우리 세법에서 환급가산금과 대응되는 개념은 환급가산금이 환급액에 대한 이자라는 측면에서 미납부세액에 대한 이자에 해당하는 납부불성실가산세이다. 이에 대해서는 각 개별 세법에서 규정하고 있지만, 계산기간과 이자율에 대해서는 동일하다. 즉, 법인세(소득세, 부가가치세)를 미납부하거나 과소납부 또는 과다환급받은 경우, 해당 세액에 대하여 금융기관이 연체대출금에 대하여 적용하는 이자율¹⁹⁾과 납부기한(또는 환급받은 날)의 다음날부터 자진납부일 또는 고지일까지의 기간을 적용하여 다음 산식과 같이 계산한다(법인세법 제76조 제1항 제2호, 소득세법 제81조 제4항, 부가가치세법 제22조 제5항 제2호).

$$\text{미납부} \cdot \text{과소납부세액(과다환급세액)} \times \text{미납부기간(과다환급기간)} \times 3/10000$$

미납세액 등에 대한 가산세율은 1일 1만분의 3으로 연으로 환산하여 10.95%이다. 이에 비하여 국세환급금은 1일 10만분의 13.7의 율로서 연으로 환산하면 5%²⁰⁾에 해당한다.

앞에서 조사한 주요국의 사례에서 보면 이자율을 동일하게 규정하고 있는 경우(예, 미국, 독일)도 있고 이자율을 달리 규정하고 있는 경우(예, 일본, 영국)도 있다. 주요

19) 이는 시행령에서 정하고 있는바, 이는 시장금리를 반영하여 2002년 12월 30일 시행령을 개정하여 2003년 1월 1일 이후 최초로 법정신고기한이 도래하는 분부터 적용한다. 현행 납부불성실가산세율은 1일 1만분의 3으로 하고 있다

20) 2007.10.15 국세청 고시를 통하여 기존의 환급가산금 이자율인 1일 10만분의 10의 이자율을 상향조정하여 미납부가산세와의 차이를 일부 조정하였다.

국에서 이자율을 달리 규정한 경우에는 국세환급가산금에 비하여 가산세의 이자율을 보다 높게 설정하고 있다. 또한 이자율을 동일하게 규정하고 있는 미국의 경우에도 기산일을 달리 규정하여 납세자의 책임을 보다 무겁게 하고 있다. 즉, 가산세의 경우에는 납부일이 경과하면 즉시 기산하는 데 비하여 국세환급금은 환급신고 후 45일이 경과하여야 기산되도록 한다.

우리나라의 경우에 미납부가산세의 이자율을 환급가산금의 이자율에 비하여 높게 설정한 것은 미납부가산세의 경우 납세액 등에 대해서는 대출금리를 고려하고 환급가산금의 경우에는 예금금리를 고려하여 결정한 것이라는 점에서 논리적인 측면이 있다. 또한 각국의 제도에서 보는 바와 같이 가산세에서 이자율을 높게 설정한 경우에도 고의성이 없다고 판단하는 단기간의 연체에 대해서는 이자율을 낮춘다든지, 경정청구의 경우에 일정기간의 가산세를 면제하는 등의 조치를 취하기도 하고, 가산세에서 이자율을 환급가산금과 일치시킨 경우에도 기산일에 차이를 두어 납세자에게 징벌적 요소의 불이익을 부여하는 등의 제도를 운용하고 있다. 따라서, 가산세와 환급가산금의 이자율의 균형문제는 두 제도의 이자율만을 비교하는 것이 아니라 미납부가산세를 미납세액에 대한 이자로서만 판단할 것인지 징벌적인 요소를 포함할 것인지에 대한 정책적 판단을 전제로 하여 결정할 문제이며, 미납부가산세를 후자로 판단한 경우에도 이자율을 달리 규정할 것인지 기산일 등 다른 제도를 달리 규정할 것인지에 따라 이자율이 달라질 수 있다.

2. 국세환급금제도 기산일 재검토

앞서 설명한 바와 같이 일본은 일본 민법 제703조의 규정을 준용하여 국세환급금 결정에 있어서 과세당국의 책임을 고려하였다.

우리 민법 제748조 제1항 및 제2항에 따르면 선의의 수익자는 그 받은 이익이 현존하는 한도에서 반환의무를 부담하고 악의의 수익자는 받은 이익의 전부에 이자를 붙여서 반환하도록 하고 있다. 일단 우리 세법의 기산일 규정별로 민법상 악의의 수익자 개념을 적용해 보면 다음과 같다.

1) 착오납부·이중납부 또는 납부 후 기초가 된 신고 또는 부과를 경정하거나 취소함으로써 인한 국세환급금(국세기본법 제52조 제1호)

이에 대한 국세환급금의 기산일은 납부일이다. 해당 국세환급금은 과오납에 대한 환급금으로 이를 좀 더 세분화하면 단순한 오납에 의한 환급금, 신고납부 후 경정청구에 의한 환급금, 부과납부 후 부과의 취소나 경정결정에 의한 환급금으로 나눌 수 있다.

착오납부·이중납부의 책임은 어디에 있는 것인가? 착오납부나 이중납부가 초과납부가 발생한 원인을 알 수 있는 분류기준은 아니라고 생각된다. 즉, 착오납부나 이중납부가 과세당국의 책임에 의한 경우도 있을 수 있고 납세자의 책임에 의한 경우도 있을 수 있을 것이다. 착오납부나 이중납부가 과세당국의 책임에 의한 경우에는 납세의 무자의 부당이득반환청구권은 처음부터 법률상 원인이 없이 납부 또는 징수된 것이므로 납부 또는 징수시에 발생하여 확정된다²¹⁾고 규정한 판례와 같이 초과세액에 대한 납부 또는 징수시부터 국세환급금이 기산된다고 보지만, 착오납부나 이중납부가 납세자의 책임에 의한 경우에는 납부일로부터 일정기간까지는 과세당국에 악의가 있다고 보기 어려우므로 기산일은 납부일로부터 일정기간 후가 되어야 한다.

다음은 납부 후 기초가 된 신고 또는 부과를 경정하거나 취소함으로써 인한 국세환급금인데 이는 신고하는 경우와 부과하는 경우에 따라 달리 취급해야 하는 부분이다. 왜냐하면 신고에 따라 납부한 세금에 대한 환급에는 신고로 인하여 세액을 확정된 납세자의 책임이 포함되어 있지만 부과에 대하여 부과를 취소하는 경우에는 국세환급금을 발생시킨 부과의 행위가 과세당국에 의하여 행해졌기 때문이다. 신고납부세목의 경우에 그 납부의 기초가 된 신고를 경정하거나 취소하는 경우는 신고납부세목에 대하여 납세자가 경정청구를 하거나 과세당국이 직권경정하는 두 가지 경우로 나눌 수 있다. 납세자가 경정청구를 하는 경우에는 해당 경정청구로 인하여 과세당국이 악의가 되는 시점은 경정청구 일정기간 동안 과세당국이 검토하여 환급해야 한다는 결정을 한 후에도 환급을 하지 아니하는 경우이므로 경정청구 후 일정기간 후가 환급가산금의 기산일이 되어야 한다.

부과납부 후 취소나 경정결정에 의한 환급금은 최초의 과오납이 잘못된 세금을 부

21) 대법원 1992. 3. 31. 선고, 91다32053 전원합의체 판결 외 다수

과한 과세당국에 책임이 있으므로 납세자가 최초로 납부한 날을 기준으로 환급가산금을 기산하는 것이 논리적으로 타당하다고 생각된다. 2001년 세법개정에서는 “납부 후 그 부과의 취소·경정결정으로 인한 국세환급금에 있어서는 그 납부일”이라고 규정된 기존세법을 “납부 후 기초가 된 신고 또는 부과를 경정하거나 취소함으로써 인한 국세환급금”으로 수정하여 단순한 오납인 경우에 과세방식에 따라 국세환급가산금에 대한 기산일이 달라지는 것을 일치시키고자 했던 것으로 보인다. 이는 국세환급금의 발생원인 및 책임에 따라 좀더 세분화하여 단순한 오납, 신고납부 후 경정청구, 부과과세 후 경정결정 및 취소로 분류하여 각각 달리 기산일을 규정하는 것이 타당할 것으로 판단된다.

2) 납부된 국세에 대한 감면으로 인한 국세환급금(제3호)

이에 대한 국세환급금의 기산일은 감면결정일이다. 감면결정이 국세납부보다 늦어지게 된 원인을 구별하는 것이 쉽지 않은 측면이 있으므로 감면결정일을 기준으로 국세환급금의 기산일을 결정한다.

3) 적법하게 납부된 후 법률의 개정으로 인한 국세환급금(제5호)

적법하게 납부된 후 법률의 개정으로 인한 국세환급금은 그 법률의 시행일을 기산일로 하고 있다. 이 경우에도 법률개정이 납세자나 과세당국의 책임이라고 보기 어려운 측면이 있으므로 법률시행일을 기준으로 국세환급금의 기산일을 결정한다.

4) 소득세법·법인세법·부가가치세법·특별소비세법·주세법 또는 교통·에너지·환경세법에 의한 환급세액을 신고 또는 잘못 신고함에 따른 경정을 원인으로 한 환급세액(제6호)

소득세법·법인세법·부가가치세법·특별소비세법·주세법 또는 교통·에너지·환경세법에 의한 환급세액을 신고 또는 잘못 신고함에 따른 경정을 원인으로 하여 환

급함에 있어서는 그 신고를 한 날(신고한 날이 법정신고기일 전인 경우에는 당해 법정신고기일)로부터 30일이 경과하는 때(제6호)를 국세환급금의 기산일로 보고 있다. 다만 제6호를 적용함에 있어서 환급세액을 신고하지 아니함에 따른 결정으로 인하여 발생한 환급세액을 환급함에 있어서는 당해 결정일부로부터 30일이 경과하는 때(국세기본법 제52조 제6호)를 국세환급가산금의 기산일로 보고 있다.

이는 과오납금이 아니라 세법에 의하여 정당하게 선납한 금액 등에 대하여 정산하는 과정에서 발생한 환급세액이 원인이 되는 경우로 해당 사유는 과세당국이 악의가 되는 시점을 환급금이 발생하게 되는 신고일이 아니라 해당 신고가 있는 후 환급을 해주어야 하는 일정시점 이후에도 과세당국이 환급을 하지 아니하는 경우이므로 신고를 한 날로부터 30일이 경과한 때를 국세환급가산금의 기산일로 본다.

5) 제45조의 2 제4항 규정에 의한 경정청구에 의하여 원천징수의무자가 연말정산 또는 원천징수하여 납부한 세액을 원천징수의무자 또는 근로소득자 등에게 환급하는 환급세액(제7호)

제45조의 2 제4항 규정에 의한 경정청구에 의하여 원천징수의무자가 연말정산 또는 원천징수하여 납부한 세액을 원천징수의무자 또는 근로소득자 등에게 환급함에 있어서는 연말정산세액 또는 원천징수세액의 납부기한으로부터 30일이 경과하는 때(제7호)를 국세환급금의 기산일로 한다.

연말정산이나 원천징수세액에 따른 환급금은 과세당국의 입장에서 원천징수 시에는 부당이득에 대한 책임이 있는 것이 아니므로 기중에 원천징수한 경우에 원천징수한 날 이후 30일을 기준으로 환급가산금을 기산해야 하는 것이 타당하다. 다만 근로소득세에 대한 원천징수에 대하여 납부기한으로부터 30일이 되는 시점에 부당이득을 취했는지를 알 수 있는 것이 아니고 원천징수했던 월별로 구분하여 환급가산금 등을 계산하면 행정절차가 복잡해지므로 원천징수의무자가 해당 원천징수세액을 신고한 날로부터 30일이 되는 시점을 국세환급금의 기산일로 하는 것이 타당하다고 본다.

6) 법인세법 제72조의 2에 따르면 사실과 다른 회계처리에 기인한 경정에 따른 환급액

법인세법 제72조의 2에 따르면 사실과 다른 회계처리에 기인한 경정에 따른 환급의 내용이 규정되어 있다. 이는 일본세법의 규정 중 분식결산에 따르는 법인세의 환급금과 대별할 수 있는 규정이라고 생각한다. 기산일과 관련해서는 명문규정이 없고 국세기본법 제52조를 준용하도록 하고 있는데 이에 대해서는 일반적인 경정청구와 유사하게 판단하여 국세기본법 제52조의 제6호를 적용하여야 할 것으로 판단된다.

앞서 살펴본 바와 같이 국세기본법 제52조의 각 호별로 구분된 국세환급금에 따른 기산일은 민법상의 부당이득에 따른 이자의 계산시점이 고려되지 않은 측면이 있다. 이에 따라 현재의 국세환급금규정에서 분류기준을 그대로 둔다고 하면 그 분류기준에 따른 국세환급금의 기산일을 민법상의 부당이득에 따른 이자의 계산시점을 고려하여 수정할 필요가 있다. 보다 근본적으로는 제52조의 각 호별 구분을 초과세액의 발생원인 및 책임을 구분하기 쉬운 방법으로 개편하는 것도 생각해 볼 수 있다. 참고적으로 일본의 기산일을 구분하는 기준을 보면 신고납부인지 부과결정인지, 과오납이 발생한 원인이 어디에 있는지 등의 원인을 고려하여 기산일의 구분기준을 설정하고 있다.

3. 기산일 상호 간 관계의 불명료성

기산일의 결정을 위한 국세기본법 제52조의 규정에서 제1호와 제6호에 대해서는 그 적용이 불명료한 부분이 있다. 이에 대해서는 보다 명료한 방식으로 수정할 필요가 있다고 판단된다.

예를 들어 A법인의 원천징수분 기납부세액이 100억원이고 확정신고세액이 150억원(확정신고시 추가납부세액 50억원)인데 A법인이 납부해야 할 정당한 세액이 50억원인 경우 A법인은 감액경정청구를 통하여 100억원을 환급받을 것이다. 이 때 환급되는 100억원은 확정신고시 납부한 50억원과 원천징수분 기납부세액 중 50억원이 될

것이다. 환급가산금의 기산일은 국세기본법 제52조 제1호에 따라 납부일이 되므로 확정신고시 납부한 50억원은 확정신고·납부일부터 원천징수시 납부한 50억원은 원천징수액의 납부일이 기산일이 된다. 이에 비하여 B법인은 원천징수분 기납부세액이 100억원이고 확정신고납부세액이 70억원(확정신고시 30억원을 환급)인데 B법인이 납부해야 할 정당한 세액이 50억원인 경우 B법인은 20억원에 대하여 경정청구를 통하여 원천징수 기납부세액에 대해 추가적인 환급을 받아야 하는데 이 경우 환급가산금의 기산일은 문언상 제6호 본문 또는 단서가 적용되는 것이 아닌가 하는 의문이 생긴다²²⁾.

또한 국세기본법 제52조의 규정에서 제1호와 제6호의 적용에는 경정청구에 의한 환급의 경우에 제1호에 의한 경정으로 볼 것인지 제6호에 의한 경정으로 볼 것인지에 대하여 납세자가 경정청구를 하는 경우에는 제1호로 보고 신고납부일이 기산점이 되고 직권경정처분의 경우에는 제6호를 적용하여 경정일부터 30일 후가 기산점이 된다. 이는 국가가 부당이득에 대한 악의의 취득자가 되는 시점이 기준이 되는 것이 아니라 초과세액에 대한 결정방식에 따라 국세환급가산금의 기산시기가 달라지는 것이므로 해당 초과납부세액의 발생원인에 따라 조정이 필요한 부분이다.

4. 각 세법 간의 조율

법인세법 제85조의 2에는 결손금소급공제에 따른 환급이 규정에 따르면 그 환급가산금의 이자율을 1만분의 3으로 개정하였다. 이는 국세기본법의 환급가산금의 이자율과는 차이가 있는 것으로 다른 환급사유와 달리 취급할 이유가 없다는 점에서 개별 세법이 국세기본법의 개정을 반영하지 못한 결과라고 판단된다. 따라서, 법인세법 제85조의 2와 관련된 환급가산금의 이자율은 국세기본법을 준용하는 방식으로 개정되어야 한다고 생각된다.

22) 임승순, 전거서, p. 144

참고문헌

임승순, 『조세법』, 박영사, 2004

지원림, 『민법강의』, 홍문사, 2006

이철송, 「국세환급가산금의 기산일」, 『조세법연구』, 1996

이전오, 「납세자를 위한 사법적 구제에 관한 연구-조세환급금과 손해배상을 중심으로」, 경희대학교 대학원 박사학위논문, 1999

한상국 · 구자은 · 황진영, 『주요국의 가산세제도-미국, 일본, 독일, 프랑스, 영국』, 한국조세연구원, 2006,

『租稅法』, 水野忠恒, 有斐閣, 2005

『租稅法』, 金子 宏, 弘文堂, 2006

Thomas R.Pope 외 2인, *Prentice Hall's Federal Taxation 2006 Principles*, 2006

CCH, *British master tax guide 2006*, CCH, 2006

<참고 인터넷사이트>

일본국세청

미국국세청

부록: 주요국의 가산세 관련 법규정 (미국, 일본, 독일)

1. 미국의 환급가산금 관련 법조문(Internal Revenue Code, IRC)

Sec. 6611. Interest on overpayments(초과납부액에 대한 이자)

<p>(a) Rate</p> <p>Interest shall be allowed and paid upon any overpayment in respect of any internal revenue tax at the overpayment rate established under section 6621.</p> <p>(b) Period</p> <p>Such interest shall be allowed and paid as follows:</p> <p>(1) Credits</p> <p>In the case of a credit, from the date of the overpayment to the due date of the amount against which the credit is taken.</p> <p>(2) Refunds</p> <p>In the case of a refund, from the date of the overpayment to a date(to be determined by the Secretary) preceding the date of the refund check by not more than 30 days, whether or not such refund check is accepted by the taxpayer after tender of such check to the taxpayer. The acceptance of such check shall be without prejudice to any right of the taxpayer to claim any additional</p>	<p>(a) 이자율</p> <p>§6621에서 규정된 초과납부액에 대한 이자율로 과세소득에 대한 초과납부액에 대하여서는 이자가 지급될 수 있다.</p> <p>(b) 기간</p> <p>다음에 따라 각각의 이자를 지급할 수 있다.</p> <p>(1) 충당(credits)</p> <p>충당의 경우에는 초과납부액이 발생한 날로부터 충당한 날까지의 기간</p> <p>(2) 환급(refunds)</p> <p>환급의 경우에는 초과납부액이 발생한 날로부터 (감액결정일에 해당하는) 30일을 넘지 않는 범위내에서 환급수표의 발행한 날의 전날까지의 기간. 이 때 환급수표가 납세자에게 발행된 후 납세자에 의하여 인수되었는지는 상관없다.</p> <p>환급수표에 대한 인수에 의하여 납세자는 환급가산금과 이자에 대하여 즉시 권리를 주장할 수 있다.</p>
---	--

<p>overpayment and interest thereon.</p> <p>(3) Late returns Notwithstanding paragraph (1) or (2) in the case of a return of tax which is filed after the last date prescribed for filing such return(determined with regard to extensions), no interest shall be allowed or paid for any day before the date on which the return is filed.</p> <p>[(c) Repealed. Pub. L. 85-866, title I, Sec. 83(c), Sept. 2, 1958, 72 Stat. 1664]</p> <p>(d)Advance payment of tax, payment of estimated tax, and credit for income tax withholding The provisions of section 6513 (except the provisions of subsection (c) thereof, applicable in determining the date of payment of tax for purposes of determining the period of limitation on credit or refund, shall be applicable in determining the date of payment for purposes of subsection (a).</p> <p>(e) Disallowance of interest on certain overpayments (1) Refunds within 45 days after return is filed If any overpayment of tax imposed by this title is refunded within 45 days after the last day prescribed for filing the return of such tax(determined without regard to any extension of time for filing the return) or, in the case of a return filed after such last date, is refunded within 45 days after the date the return is filed, no interest shall be allowed under subsection (a) on such overpayment.</p> <p>(2) Refunds after claim for credit or</p>	<p>(3) 신고기한 이후의 신고 해당 소득에 대한 신고기한(연장의 경우에는 연장된 기간) 이후에 소득신고가 된 경우에는 (1)과 (2)에 불구하고 소득에 대한 신고 기한부터 소득에 대해 신고를 한 날까지의 기간에 대해서는 환급가산금을 지급하지 않는다.</p> <p>(c) 폐지</p> <p>(d)세금에 대한 예납, 추정세의 지급, 원천소득세에 대한 공제 환급이나 공제의 적용시한을 결정하기 위하여 세금의 납부일을 결정하는 데 적용하는 §6513의 규정((c)의 규정 제외)은 국세환급가산금의 지급일을 결정할 목적으로도 사용할 수 있다.</p> <p>(e) 이자를 허용하지 않는 특정 초과납부액 (1) 과세소득에 대한 신고 후 45일 이내 환급하는 경우 만약 어떤 세목에 대한 초과지급액이 그 세목에 대한 신고기한으로 규정된 날 이후에 45일 이내에 환급되거나(그 과세소득에 대한 신고를 위한 기간연장없이 결정된 경우) 그 마지막 날 이후에 신고되었던 경우에는 그 신고일 이후 45일 이내에 환급되는 경우에는 (a)규정에 의한 이자가 허용되지 않는다.</p> <p>(2) 충당이나 환급에 대한 청구에 따른 환</p>
---	--

<p>refund</p> <p>If –</p> <p>(A) the taxpayer files a claim for a credit or refund for any overpayment of tax imposed by this title, and</p> <p>(B) such overpayment is refunded within 45 days after such claim is filed, no interest shall be allowed on such overpayment from the date the claim is filed until the day the refund is made.</p> <p>(3) IRS initiated adjustments</p> <p>If an adjustment initiated by the Secretary, results in a refund or credit of an overpayment, interest on such overpayment shall be computed by subtracting 45 days from the number of days interest would otherwise be allowed with respect to such overpayment.</p> <p>(f) Refund of income tax caused by carryback or adjustment for certain unused deductions</p> <p>(g) No interest until return in processible form</p>	<p>급</p> <p>만약</p> <p>(A)납세자가 부과된 세금의 초과지급액에 대한 환급이나 충당에 대하여 청구하고</p> <p>(B) 청구 후 45일 이내에 환급하는 경우에는 청구한 날부터 환급이 된 날까지는 이자를 가산하지 않는다.</p> <p>(3) IRS의 직권경정</p> <p>만약 경정에 대한 결과로 과다지급액에 대한 공제나 환급이 발생한 경우에 이자는 그 경정기간으로부터 45일을 차감하여 계산한다.</p> <p>(f) 특정한 특별공제에 대한 소급공제나 직권경정으로 인한 소득세의 환급 (생략)</p> <p>(g) 접근가능한 상태까지의 과세신고는 이자가 없음 (생략)</p>
--	---

Sec. 6621. Determination of rate of interest(이자율의 결정)

<p>(a) General rule</p> <p>(1) Overpayment rate</p> <p>The overpayment rate established under this section shall be the sum of –</p> <p>(A) the Federal short-term rate determined under subsection</p> <p>(b), plus</p> <p>(B) 3 percentage points (2 percentage points in the case of a corporation).</p> <p>To the extent that an overpayment of tax by a corporation for any taxable period(as defined in subsection (c)(3),</p>	<p>(a) 일반원칙</p> <p>(1) 초과지급 이자율</p> <p>이 조항에서 규정된 초과지급 이자율은 다음의 합이다.</p> <p>(A) (b)에서 결정된 연방단기이자율에</p> <p>(B) 3%(법인인 경우에는 2%)를 가산</p> <p>과세기간((c)(3)에서 규정)동안 법인에 의한 과세액의 초과지급액이 \$10,000 초과하는 것을 한도로 위의 (B)는 2%가 아니라 0.5%가 된다.</p>
--	--

<p>applied by substituting “overpayment” for “underpayment”) exceeds \$10,000, subparagraph (B) shall be applied by substituting “0.5 percentage point” for “2 percentage points”.</p> <p>(2) Underpayment rate The underpayment rate established under this section shall be the sum of – (A) the Federal short-term rate determined under subsection (b), plus (B) 3 percentage points.</p> <p>(b) Federal short-term rate</p> <p>(c) Increase in underpayment rate for large corporate underpayments (1) In general For purposes of determining the amount of interest payable under section 6601 on any large corporate underpayment for periods after the applicable date, paragraph (2) of subsection (a) shall be applied by substituting “5 percentage points” for “3percentage points”.</p> <p>(2) Applicable date For purposes of this subsection – (A) In general The applicable date is the 30th day after the earlier of – (i) the date on which the 1st letter of proposed deficiency which allows the taxpayer an opportunity for administrative review in the Internal Revenue Service Office of Appeals is sent, or (ii) the date on which the deficiency notice under section 6212 is sent. The preceding sentence shall be applied without regard to any such letter or notice which is withdrawn by the Secretary. (B) Special rules</p> <p>(3) Large corporate underpayment</p>	<p>(2) 과소지급 이자율 이 조항에서 규정된 초과지급 이자율은 다음의 합이다. (A) (b)에서 결정된 연방단기이자율에 (B) 3%를 가산</p> <p>(b) 연방단기이자율 (생략)</p> <p>(c) 대기업 과소지급에 대하여 초과지급 이자율의 증가 (1) 원칙 대기업의 과소지급에 대하여 이용가능한 날 이후의 기간에 대한 6601조에서 지불해야 하는 이자를 결정하기 위하여, (a)의 (2)는 3%가 아니라 5%가 된다.</p> <p>(2) 이용가능한 날 이 조문의 목적상 (A) 원칙 적용가능한 일은 다음 중 빠른 날 이후의 30일이다. (i) 부족분에 대하여 납세자가 과세관청에 행정적인 검토를 청구하는 서면을 보낸 날 (ii) 6212조에서의 부족분에 대한 고지를 한 날 앞선 문단은 결정서나 국세청에 의하여 환급된다는 고지서가 없어도 적용될 수 있다. (B) 특별규칙 (생략)</p> <p>(3) 대기업 과소지급액</p>
--	--

<p>For purposes of this subsection -</p> <p>(A) In general</p> <p>The term “large corporate underpayment” means any underpayment of a tax by a C corporation for any taxable period if the amount of such underpayment for such period exceeds \$100,000.</p> <p>(B) Taxable period</p> <p>For purposes of subparagraph (A), the term “taxable period” means -</p> <p>(i) in the case of any tax imposed by subtitle A, the taxable year, or</p> <p>(ii) in the case of any other tax, the period to which the underpayment relates.</p> <p>(d) Elimination of interest on overlapping periods of tax overpayments and underpayments</p>	<p>이 조문의 목적상</p> <p>(A) 원칙</p> <p>대기업 과소지급액은 만약 그 기간동안에 과소지급액이 \$100,000을 초과하는 경우 과세기간동안 C법인에 의한 세액의 과소지급액을 의미한다.</p> <p>(B) 과세기간</p> <p>(A)의 목적상 과세가능기간은</p> <p>(i) A에게 부과된 세목의 경우에 과세기간이나,</p> <p>(ii) 다른 세목의 경우에 과소지급액과 관련된 기간</p> <p>(d) 초과지급액과 과소지급액이 중복된 기간에 대한 이자의 제거 (생략)</p>
--	---

2. 일본의 환급가산금 관련 법조문

<p>第五章 国税の還付及び還付加算金</p> <p>(還付) 第五十六条 国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金(以下「還付金等」という。)があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない。</p> <p>2 国税局長は、必要があると認めるときは、その管轄区域内の地域を所轄する税務署長からその還付すべき還付金等について還付の引継ぎを受けることができる。</p>	<p>제 5 장 국세의 환급 및 환급 가산금</p> <p>제 56 조 환급 ① 국세청장, 세무서장 및 세관장은 환급금 또는 국세와 관련되는 과오납금(이하 「환급금 등」이라고 한다.)이 있을 때는 지체 없이 금전으로 환급해야 한다.</p> <p>② 국세청장이 필요하다고 인정할 때는 그 관할구역내의 지역을 관할하는 세무서장으로부터 그 환급해야 할 환급금 등에 대해 환급의 절차를 인계받을 수 있다.</p>
<p>(充当) 第五十七条 国税局長、税務署長又は税関長は、還付金等がある場合において、その還付を受けるべき者につき納付すべきこととなっている国税があるときは、前条第一項の規定による還付に代えて、還付金等をその国税に充当しなければならない。この場合において、その国税のうち延滞税又は利子税があるときは、その還付金等は、まず延滞税又は利子税の計算の基礎となる国税に充当しなければならない。</p> <p>2 前項の規定による充当があつた場合には、政令で定める充当をするのに適することとなつた時に、その充当をした還付金等に相当する額の国税の納付があつたものとみなす。</p> <p>3 国税局長、税務署長又は税関長は、第一項の規定による充当をしたときは、その旨をその充当に係る国税を納付すべき者に通知しなければならない。</p>	<p>제 57 조 충당 ① 국세청장, 세무서장 및 세관장은 환급금 등이 있는 경우에 그 환급을 받아야 할 자가 납부해야 할 국세가 있을 때는, 전조 제1항의 규정에 의한 환급을 대신하여 그 환급금 등을 국세에 충당해야 한다. 이 경우에 국세 중 연체세 또는 이자세가 있을 때는 그 환급금 등은 우선 연체세 또는 이자세의 계산의 기초가 되는 국세에 충당해야 한다.</p> <p>② 전항의 규정에 의해 충당한 경우에는 시행령으로 정하는 충당이 되는 시기에 그 충당을 했던 환급금 등에 상당하는 국세를 납부한 것으로 간주한다.</p> <p>③ 국세청장, 세무서장 및 세관장은 제1항의 규정에 의한 충당을 했을 때는 그 뜻을 충당으로 관련되는 국세를 납부해야 할 자에게 통지해야 한다.</p>
<p>(還付加算金) 第五十八条 国税局長、税務署長又は税関長は、還付金等を還付し、又は充当する場合には、次の各号に掲げる還付金等の区分に従い当該各号に定める日の翌日からその還付のための支払決定の日又はその充当の日(同日前</p>	<p>제 58 조 환급가산금 ① 국세청장, 세무서장 및 세관장은 환급금 등을 환급하거나 충당한 경우에 다음의 각 호에서 규정한 환급금 등의 구분에 따라 해당 각 호에서 정하는 날의 익일부터 그 환급</p>

<p>に充当をするのに適することとなつた日がある場合には、その適することとなつた日)までの期間(他の国税に関する法律に別段の定めがある場合には、その定める期間)の日数に応じ、その金額に年七・三パーセントの割合を乗じて計算した金額(以下「還付加算金」という。)をその還付し、又は充当すべき金額に加算しなければならない。</p> <p>一 還付金及び次に掲げる過納金 当該還付金又は過納金に係る国税の納付があつた日(その日が当該国税の法定納期限前である場合には、当該法定納期限)</p> <p>イ 更正若しくは第二十五条(決定)の規定による決定又は賦課決定(以下「更正決定等」という。)により納付すべき税額が確定した国税(当該国税に係る延滞税及び利子税を含む。)に係る過納金(次号に掲げるものを除く。)</p> <p>ロ 納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税で納税の告知があつたもの(当該国税に係る延滞税を含む。)に係る過納金</p> <p>ハ イ又はロに掲げる過納金に類する国税に係る過納金として政令で定めるもの</p> <p>二 更正の請求に基づく更正(当該請求に対する処分に係る不服申立てについての決定若しくは裁決又は判決を含む。)により納付すべき税額が減少した国税(当該国税に係る延滞税及び利子税を含む。)に係る過納金 その更正の請求があつた日の翌日から起算して三月を経過する日と当該更正があつた日の翌日から起算して一月を経過する日とのいずれか早い日(その日が当該国税の法定納期限前である場合には、当該法定納期限)</p> <p>三 前二号に掲げる過納金以外の国税に係る過誤納金 その過誤納となつた日として政令で定める日の翌日から起算して一月を経過する日</p>	<p>을 위한 지불 결정의 날 또는 그 총당의 날(동일 전에 총당을 충족하는 경우에는 그 충족된 날)까지의 기간(다른 국세에 관한 법률에 특별한 규정이 있는 경우에는, 그 정하는 기간)에 대하여 일수에 따라 그 금액에 연 7.3%의 비율을 곱해 계산한 금액(이하 「환급가산금」이라고 한다)을 환급하거나 총당해야 하는 금액에 가산하지 않으면 안된다.</p> <p>1. 환급금 및 다음에 규정된 과납금 해당 과납금이나 과납금과 관련되는 국세의 납부일(그 날이 해당 국세의 법정납기한 전인 경우에는, 해당 법정납기한)</p> <p>㉠ 경정 혹은 제25조(결정)의 규정에 의한 결정 또는 부과결정(이하 「경정결정 등」이라고 한다)에 의해 납부해야 할 세액이 확정된 국세(당해 국세와 관련되는 연체세 및 이자세를 포함한다)와 관련되는 과납금(다음호에 규정된 것을 제외한다.)</p> <p>㉡ 납세의무의 성립과 동시에 특별한 수속을 요하지 않고 납부해야 할 세액이 확정된 국세로 납세의 고지가 있었던 것(당해 국세와 관련되는 연체세를 포함한다)과 관련되는 과납금</p> <p>㉢ ㉠ 또는 ㉡에서 규정하는 과납금과 유사한 국세에 대한 과납금으로서 시행령으로 정하는 것</p> <p>2. 경정의 청구에 근거하는 경정(당해 청구에 대한 처분과 관련되는 불복 신청에 대한 결정 혹은 재결 또는 판결을 포함한다)에 의해 납부해야 할 세액이 감소한 국세(당해 국세와 관련되는 연체세 및 이자세를 포함한다)와 관련되는 과납금 경정의 청구일의 익일부터 기산해 3월을 경과하는 날과 해당 경정일의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날 중 빠른 날(그 날이 해당 국세의 법정 납기한 전인 경우에는 해당 법정 납기한)</p> <p>3. 2호로 규정된 과납금 이외의 국세와 관련되는 과오납금 그 과오납이 된 날로서 시행령이 정한 날의 익일부터 기산해 1월을 경과하는 날</p>
---	---

<p>2 前項の場合において、次の各号のいずれかに該当するときは、当該各号に定める期間を同項に規定する期間から控除する。</p> <p>一 還付金等の請求権につき民事執行法(昭和五十四年法律第四号)の規定による差押命令又は差押処分が発せられたとき。その差押命令又は差押処分の送達を受けた日の翌日から七日を経過した日までの期間</p> <p>二 還付金等の請求権につき仮差押えがされたとき。その仮差押えがされている期間</p> <p>3 二回以上の分割納付に係る国税につき過誤納が生じた場合には、その過誤納金については、その過誤納の金額に達するまで、納付の日の順序に従い最後に納付された金額から順次さかのぼって求めた金額の過誤納からなるものとみなして、第一項の規定を適用する。</p> <p>4 適法に納付された国税が、その適法な納付に影響を及ぼすことなくその納付すべき額を変更する法律の規定に基づき過納となつたときは、その過納金については、これを第一項第三号に掲げる過誤納金と、その過納となつた日を同号に掲げる日とそれぞれみなして、同項の規定を適用する。</p> <p>5 申告納税方式による国税の納付があつた場合において、その課税標準の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと、当該事実のうちに含まれていた取り消しうべき行為が取り消されたことその他これらに準ずる政令で定める理由に基づきその国税について更正(更正の請求に基づく更正を除く。)が行なわれたときは、その更正により過納となつた金額に相当する国税(その附帯税で当該更正に伴い過納となつたものを含む。)については、その更正があつた日の翌日から起算して一月を経過する日を第一項各号に掲げる日とみなして、同項の規定を適用する。</p>	<p>② 前項の場合において、次の各号のいずれかに該当するときは、当該各号に定める期間を同項に規定する期間から控除する。</p> <p>① 2회 이상 분할납부한 국세에 대해 과오납이 생겼을 경우에는 그 과오납금에 대해서는 그 과오납의 금액에 이를 때까지 납부의 날의 순서에 따라 마지막에 납부된 금액으로부터 차례차례로 과오납된 것으로 간주하고 제1항의 규정을 적용한다.</p> <p>② 2회 이상 분할납부한 국세에 대해 과오납이 생겼을 경우에는 그 과오납금에 대해서는 그 과오납의 금액에 이를 때까지 납부의 날의 순서에 따라 마지막에 납부된 금액으로부터 차례차례로 과오납된 것으로 간주하고 제1항의 규정을 적용한다.</p> <p>③ 2회 이상 분할납부한 국세에 대해 과오납이 생겼을 경우에는 그 과오납금에 대해서는 그 과오납의 금액에 이를 때까지 납부의 날의 순서에 따라 마지막에 납부된 금액으로부터 차례차례로 과오납된 것으로 간주하고 제1항의 규정을 적용한다.</p> <p>④ 적법하게 납부된 국세가 그 적법한 납부에 영향을 미치는 않고 납부해야 할 세액을 변경하는 법률의 규정에 근거해서 과납된 경우에는 제1항 제3호의 과오납금과 그 과납이 된 날을 동호에서 규정한 날이라고 간주하여 동항의 규정을 적용한다.</p> <p>⑤ 신고납부방식에 따라 국세를 납부했던 경우에는 그 과세표준 계산의 기초가 된 사실 중에 포함되었던 무효한 행위에 따라 발생했던 경제적 성과가 그 행위의 무효라는 데 기인해서 없어지게 되는 것, 당해 사실 중에 포함되어 있었던 취소해야만 하는 행위가 취소되었다는 사실 기타 이에 준하는 시행령에서 정한 이유에 근거한 국세에 대한 경정(경정의 청구에 근거한 경정을 제외)이 행해진 경우에는 그 경정에 따라 과납이 된 금액에 상당하는 국세(부대세로 해당 경정에 수반해 과납된 것을 포함한다)에 대해서는 그 경정일의 익일부터 기산해서 1월을 경과하는 날을 제1항 각 호에서 규정하는 날로 간주하고, 동항의 규정을 적용한다.</p> <p>② 전항의 경우에서 다음의 각 호에 해당할 때는, 해당 각 호에 정하는 기간을 동항에 규정하는 기간부터 공제한다.</p> <p>1. 환급금 등의 청구권에 대해 민사집행법(소화 54년 법률 제4호)의 규정에 의한 차압명령 또는 차압 처분이 발의된 경우 차압명령 또는 차압처분의 송달을 받은 날의 익일부터 7일을 경과한 날까지의 기간</p> <p>2. 환급금 등의 청구권에 대해 가차압이 된 경우 가차압이 된 기간</p>
---	--

<p>(国税の子納額の還付の特例)</p> <p>第五十九条 納税者は、次に掲げる国税として納付する旨を税務署長に申し出て納付した金額があるときは、その還付を請求することができない。</p> <p>一 納付すべき税額の確定した国税で、その納期が到来していないもの</p> <p>二 最近において納付すべき税額の確定することが確実であると認められる国税</p> <p>2 前項の規定に該当する納付があつた場合において、その納付に係る国税の全部又は一部につき国税に関する法律の改正その他の理由によりその納付の必要がないこととなつたときは、その時に国税に係る過誤納があつたものとみなして、前三条の規定を適用する。</p>	<p>제 59조 국세예납액의 환급특례</p> <p>① 납세자는 다음에서 규정한 국세로서 납부한다는 뜻을 세무서장에 제출하고 납부한 금액이 있을 때는 그 환급을 청구할 수 없다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 납부해야 할 세액이 확정된 국세로 그 납기가 도래하고 있지 않는 것 2. 가까운 시일내에 납부해야 할 세액의 확정이 확실하다고 인정되는 국세 <p>② 전항의 규정에 해당하는 납부가 있었던 경우에 그 납부와 관련되는 국세의 전부 또는 일부에 대해 국세에 관한 법률의 개정 그 외의 이유에 의해 그 납부가 필요없는 경우에는 국세와 관련되어 과오납한 것으로 간주하고, 전3조의 규정을 적용한다.</p>
--	---

세법연구 07-13

주요국의 환급가산금제도

2007년 12월 22일 인쇄

2007년 12월 29일 발행

저 자 한상국·구자은

발행인 황 성 현

발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2007

ISBN 978-89-8191-389-2

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.