

세법연구 11-04

# 원천징수 의무자의 책임에 관한 제도 연구

김재진 · 이정미 · 유현영

2011. 9

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원



# 목 차

I. 서론	7
II. 우리나라의 원천징수의무자 책임제도	10
1. 원천징수제도 현황	10
가. 원천징수제도 개요	10
나. 원천징수의 종류와 대상	12
다. 원천징수의무자	14
라. 원천징수의무자의 의무 불이행	16
2. 원천징수의무자 책임과 관련된 논의	19
가. 원천징수의무자 책임 논의	19
나. 원천징수 불이행에 대한 가산세 논의	23
III. 주요국 원천징수의무자의 책임제도	35
1. 미국	35
가. 거주자 급여에 대한 원천징수제도	35
나. 비거주자 소득에 대한 원천징수	42
다. 원천징수의무자에게 부과되는 가산세	48
라. 원천징수의무자의 책임 감면	49
2. 캐나다	66
가. 거주자 급여에 대한 원천징수제도	66
나. 비거주자 소득에 대한 원천징수제도	69
다. 원천징수의무자의 책임 감면	71
3. 호주	76
가. 개요	76

나. 원천징수의무자의 책임제도.....	79
다. 원천징수 불이행 가산세.....	81
4. 일본.....	87
가. 개요.....	87
나. 원천징수의무자 책임제도.....	87
다. 원천징수 불이행 시 가산세.....	90
IV. 국제비교 및 시사점.....	99
1. 국제비교.....	99
가. 원천징수의무자의 책임.....	99
나. 원천징수의무자 부담 가산세.....	101
다. 원천징수의무자의 책임 감면.....	103
라. 가산세 감면의 정당한 사유.....	105
2. 시사점.....	106
가. 원천징수의무자 책임의 명확화.....	106
나. 원천징수의무자의 부담 가산세 개선.....	107
다. 원천징수의무자의 책임 감면을 위한 제도 보완.....	108
라. 가산세 감면의 정당한 사유에 대한 기준 마련.....	109
참고문헌.....	110

## 표 목차

〈표 II-1〉 원천징수 적용대상과 해당 소득 .....	13
〈표 II-2〉 원천징수의무자별 납세지 구분 .....	16
〈표 II-3〉 우리나라의 국세기본법상 주요 가산세 .....	25
〈표 II-4〉 가산세 감면 등 .....	27
〈표 II-5〉 법정 기한연장의 해당 사유 .....	28
〈표 II-6〉 가산세의 정당한 사유에 대한 유형 구분 .....	30
〈표 II-7〉 정당한 사유에 대한 사례 비교 .....	33
〈표 III-1〉 원천징수의무자의 가산세에 대한 감면 .....	48
〈표 III-2〉 미국의 원천징수 추정규정 .....	50
〈표 III-3〉 캐나다 원천징수의무자의 신고 불성실 가산세 .....	68
〈표 III-4〉 호주의 원천징수제도 .....	78
〈표 III-5〉 원천징수의무자의 구분 기준 .....	80
〈표 III-6〉 원천징수 시기 및 원천징수세 납부시기 .....	81
〈표 III-7〉 기존의 가산세 분류에 따른 경감수준 .....	83
〈표 III-8〉 원천징수의무자 및 대상소득의 종류 .....	88
〈표 III-9〉 특례적용 원천소득세 납부기한 .....	90
〈표 III-10〉 일본의 가산세 .....	93
〈표 IV-1〉 주요국 원천징수의무자의 책임 .....	100
〈표 IV-2〉 주요국 원천징수의무자의 부담 가산세 .....	102
〈표 IV-3〉 주요국 원천징수의무자의 책임 감면 .....	104

## 그림 목차

[그림 Ⅱ-1] 원천징수의 흐름도 .....	11
[그림 Ⅲ-1] 가산세 감면의 자진신고절차 .....	85

## I. 서론

- 원천징수제도는 조세를 징수하는 방법의 하나로 소득금액 또는 수입금액을 지급하는 자(원천징수의무자)가 지급받는 자(원천납세의무자)의 부담세액을 조세권자인 정부를 대신하여 징수하는 제도를 말함
  - 이는 납세의무자가 실제법적으로 부담하고 있는 납세의무의 이행이 원천징수라는 절차를 통하여 간접적으로 실현되는 제도임
  
- 그러나 원천징수제도의 본질상 조세징수의 주체가 과세관청이 아니라 원천징수의무자임에 따라 실제의 납세자인 원천납세의무자와의 관계에서 여러 가지 문제점이 발생함
  - 우선 원천징수는 과세관청의 편익을 위한 제도이므로 원천징수의무자의 입장에서는 납세절차의 간소화를 위해 원천징수의무자에게 행정비용을 전가한다는 측면에서 원칙론적인 위헌 주장이 제기되기도 함
  - 그러나 대법원은 세법상의 원천징수규정은 조세징수의 편의를 도모하기 위한 것으로서 헌법상의 과잉금지나 재산권 보장의 원리에 위반되지 않는다는 입장을 취하고 있으며, 이러한 입장은 경제적 비용이나 행정상의 효율 등 여러가지 측면에서 지지되고 있음
  
- 현재의 법이나 판례에 의하면 종전에는 원천징수의무자가 원천징수세액을 신고 및 납부하지 않았을 때는 원천징수의무자에게 모든 책임이 전가되었으나 최근의 법이나 판례에서는 원천납세의무자에게도 그 의무와 책임이 있음을 판시하고 있음
  - 종전의 이론에 의하면 완납적인 원천징수의 경우는 그 의무와 책임을 모두 원천징수의무자에게 전가하였으나 최근의 판례에서는 이 경우에도 원천납세의무자가 스스로 과소 및 과다세액에 대해서 조정하고 환급할 수 있다고 판시하고 있음

- 그 외 예납적인 원천징수의 경우는 원천납세의무자와 원천징수의무자 모두 납세에 대한 의무와 책임을 지게 됨
  - 이에 원천징수의무자와 원천납세의무자 및 과세당국 간의 관계에 대해 판례 및 사례와 법적 사실들에 근거하여 분석함
- 원천징수의무자 책임 여부를 판단하기 위해 주요국의 납세책임과 본세 및 가산세에 대한 절대적 책임 및 상대적 책임의 부담 여부를 조사하고 주요국과 우리나라의 제도 관계를 분석함
- 대체적으로 우리나라를 비롯하여 주요국에서는 원천징수의무자와 원천납세의무자 간에는 납세의무에 대한 공동책임을 부여하고 있으며
  - 그 외 본세에 대해서는 절대적 책임을 부과하고 있는 반면 가산세에 대해서는 상대적 책임을 부여하고 있음
- 특히, 본고에서는 원천징수의무자의 주의의무 불이행에 대한 그간의 판례의 인정사례와 불인정사례를 분석하면서, 주의의무 불이행 시 부과되는 가산세의 부담이 정당한가에 대한 문제점을 분석함
- 다양한 대법원 판례의 인정사례와 불인정사례를 살펴보면 ‘정당한 사유’에 해당되는 법적 의미와 그 입증책임이 어디에 있는가를 가늠해 볼 수 있음
  - 대체적으로 가산세를 면제하는 ‘정당한 사유’란 세법상 협력의무를 불이행 또는 해태한 것에 불가피한 사정이 있을 경우에 해당됨
- 본 연구는 원천징수제도가 갖고 있는 본질적인 문제인 납세주체 간의 문제에서 출발하여 원천징수의무 불이행 시 가산세를 부과할 때의 적절하고 합당한 사유에 근거하는 제도 마련의 시사점을 제공함
- 특히, 국세기본법 제48조 제①항의 ‘정당한 사유’ 발생시 가산세 감면사유에 대한 많은 법적 논쟁이 진행된 바, 이에 대한 외국의 사례를 찾아보고 적용 가능성 여부를 가늠함



- 본고의 구성은 제 I 장 서론에서부터 제 II 장 우리나라 원천징수의무자 책임제도, 제 III 장 해외사례, 제 IV 장 국제비교 및 시사점의 4개의 장으로 구성됨
  - 제 I 장 서론은 연구의 출발점으로 원천징수의무자의 책임제도에 대해 간략히 개괄함
  - 제 II 장 우리나라 원천징수의무자 책임제도에서는 원천징수제도 현황을 간략히 개괄하고 원천징수의무자 책임에 대한 다양한 논의를 정리한 후 원천징수의무 불이행 시 가산세 부과 현황을 살펴봄
  - 제 III 장 해외사례에서는 우선적으로 가장 유사한 제도를 운영하는 미국을 자세하게 살펴보고 호주, 캐나다, 일본 등의 사례를 기술함
  - 제 IV 장 국제비교 및 시사점에서는 앞 장의 논의에서 살펴본 다양한 사례들을 취합하여 분석하고 향후 원천징수의무자 책임에 대한 시사점을 제시함

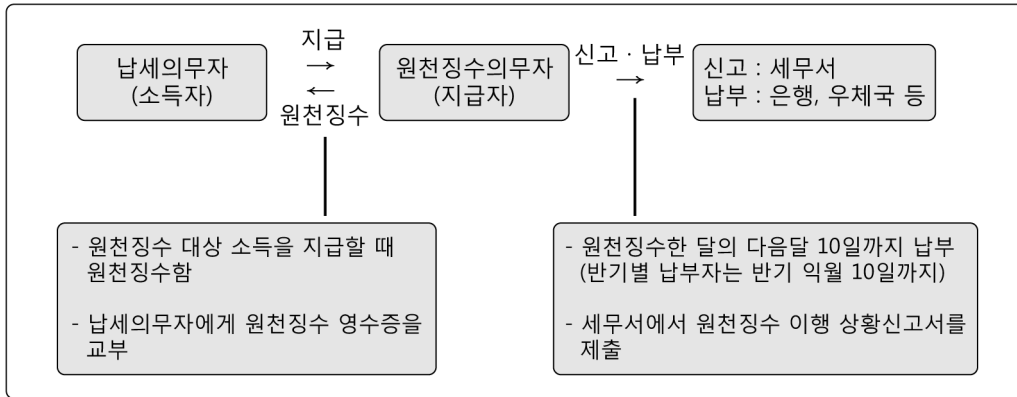
## Ⅱ. 우리나라의 원천징수의무자 책임제도

### 1. 원천징수제도 현황

#### 가. 원천징수제도 개요

- 원천징수제도는 조세를 징수하는 방법의 하나로 소득금액 또는 수입금액을 지급하는 자(원천징수의무자)가 지급받는 자(원천납세의무자)의 부담세액을 조세권자인 정부를 대신하여 징수하는 제도를 말함
  - 납세의무자가 실제법적으로 부담하고 있는 납세의무의 이행이 원천징수라는 절차를 통하여 간접적으로 실현되는 제도임
  
- 국세기본법에 따르면 원천징수는 소득의 원천이 되는 소득금액 또는 수입금액을 지급하는 자(원천징수의무자)가 이를 지급하는 때에 세법 규정에 의해 납세의무자로부터 일정 금액의 국세를 징수하여 국가에 납부하는 것임
  - 즉, 상대방의 소득 또는 수입이 되는 금액을 지급할 때 이를 지급하는 자(원천징수의무자)가 그 금액을 받는 사람(원천납세의무자)이 내야 할 세금을 미리 떼어서 대신 납부하는 것을 의미함
  
- 원천징수의 흐름도를 살펴보면 원래의 납세의무자인 소득자가 지급해야 할 부담세액을 과세관청에 직접 납부하지 않고 원천징수의무자가 이를 지급받아 과세관청인 세무서로 신고 및 납부하는 과정을 파악할 수 있음
  - 이는 원천납세의무자와 신고·납부의 주체가 다름을 파악할 수 있는데, 이러한 차이에서 여러 가지 문제점과 원천징수의 근원적 문제점이 발생함

[그림 II-1] 원천징수의 흐름도



자료: 국세청, 「원천징수 안내」, 2010

- 이처럼 조세징수의 주체가 과세관청이 아니고 원천징수의무자임에 따라 실제의 납세자인 원천납세의무자와의 관계에서 여러 가지 문제점이 발생
  - 우선 원천징수는 과세관청의 편익을 위한 제도이므로 납세절차의 간소화를 위해 원천징수의무자에게 행정비용을 전가한다는 점에서 원칙론적인 위험 주장이 제기되기도 함<sup>1)</sup>
  - 그러나 이 제도에 대한 위험판결은 없으며, 다만 이론적인 문제 제기만이 이루어지는 수준임
  
- 그러나 대법원에서는 세법상의 원천징수규정은 조세징수의 편익을 도모하기 위한 것으로서 헌법상의 과잉금지나 재산권 보장의 원리에 위반되지 않는다는 입장<sup>2)</sup>을 취하고 있음
  - 그 외 원천징수의무자의 부담이 과중하고, 원천징수단계에 있어서는 완결적인 종합 누진과세를 할 수 없으며, 납세자의 의식이 희박해진다는 단점이 지적되기도 함
  
- 위와 같은 원칙적인 위험논쟁과 더불어 징수단계에서 발생하는 행정절차상의 기술

1) 이는 이철송, 「현행 원천징수제도의 문제점」, 계간 『세무사』, 2005 여름호를 참조하였으며, 이러한 원칙론적 위험논쟁은 일본 및 독일 등에서 제기된 바 있음

2) 헌법재판소 2009. 2. 26. 선고 2006헌바65, 대법원 2008. 12. 11 선고 2006두3964 판결 등 다수

적 문제 등 많은 논쟁에도 불구하고 원천징수제도는 여러 가지 장점을 가지고 있음

- 우선 소득의 발생원천에서 원천징수를 하게 되므로 세액의 포착이 용이하여 탈세를 방지하고
- 소득의 지급시점에서 원천징수로 조세수입을 조기 확보하여 정부재정수입의 평준화를 기할 수 있으며
- 원천징수의무자가 국가를 대신하여 원천징수하게 되므로 징세비용의 절약과 징세사무의 간소화를 도모할 수 있고
- 소득이 지급되는 시점에 원천징수하므로 납세의무자의 세부담을 누적화하지 않음

#### 나. 원천징수의 종류와 대상

- 원천징수의 종류는 그 성질에 따라서 징수와 더불어 세부담이 종료되는 ‘완납적인 원천징수’와 추후 최종적인 확정신고납부를 전제로 징수하는 ‘예납적인 원천징수’로 구분됨
- 첫째, 완납적 원천징수는 소득금액을 지급할 때에 원천징수함으로써 세금이 완납되어 세부담이 종료되는 것으로서 소득금액의 지급 시 납세의무가 성립과 동시에 확정되고 완료되어 이후 정산확정을 필요로 하지 않음
  - 이에 해당되는 과세유형으로는 분리과세되는 일용근로자의 근로소득세, 분리과세되는 배당·이자소득세 및 기타 소득세 등이 있음
- 둘째, 예납적 원천징수는 원천징수로서 당해소득에 대한 조세채무가 종결되지 않는 것인데, 이는 추후 확정신고납부를 전제로 조세의 예납적인 조치를 이루는 것으로서 언제나 과세표준 및 세액의 정산과정을 필요로 함
  - 이는 사전징수의 필요성 때문에 임시로 일정금액을 미리 징수하는 경우인 일종의 개산확정으로서 언제나 추후 과세표준 및 세액을 정산하는 정산확정을 필요로 하게 됨
  - 이 징수의 종류로는 소득세·법인세·부가가치세 등과 같이 원천징수의무자가

거래할 때마다 징수하는 원천징수세액과 매달 징수하는 근로소득에 대한 원천징수가 여기에 해당됨

- 원천징수의 대상은 소득세 및 법인세에 따라 그 적용대상을 달리함
  - 소득세법에 근거한 거주자의 경우는 이자소득, 배당소득, 사업소득, 근로소득 등에 따라 다양한 원천징수 세율이 적용되고 있으며, 비거주자의 경우는 이자소득, 배당소득 이외에도 인적용역소득, 사용료소득 등이 포함됨
  - 법인세법에 의하면 내국법인의 경우는 이자소득과 배당소득을 원천징수하며, 외국법인의 경우는 비거주자와 동일하게 국내원천소득 중 원천징수 대상소득에 대해 원천징수를 적용하고 있음

〈표 II-1〉 원천징수 적용대상과 해당 소득

적용 대상		대상 소득	납부 세목
소득세법	거주자	이자소득, 배당소득, 사업소득, 근로소득, 연금소득, 기타소득, 퇴직소득 해당 소득에 따라 달라짐	(근로소득세, 퇴직소득세 등)
	비거주자	국내원천소득 중 원천징수 대상 소득(이자, 배당, 선박 등의 임대소득, 사업소득, 인적용역소득, 근로소득, 퇴직소득, 사용료소득, 토지건물의 양도소득, 유가증권양도소득, 기타소득)	
법인세법	내국법인	이자소득, 배당소득(집합투자기구로부터의 이익 중 투자신탁의 이익에 한정)	법인세
	외국법인	국내원천소득 중 원천징수 대상 소득(이자, 배당, 선박 등의 임대소득, 사업소득, 인적용역소득, 토지건물의 양도소득, 사용료소득, 유가증권양도, 기타소득)	

자료: 국세청

## 다. 원천징수의무자

- 소득세법에 의하면 원천징수의무자는 소득의 원천이 되는 소득금액 또는 수입금액을 지급하는 자로서 거주자 또는 비거주자에게 이를 지급하는 때에 세법 규정에 의해 원천납세의무자로부터 소득세·법인세·주민세·농어촌특별세를 원천징수하여 국가 또는 지방자치단체에 납부하여야 할 의무가 있는 자로 규정<sup>3)</sup>하고 있음
- 원천징수의무자가 근로소득을 지급할 때에는 근로소득 간이세액표에 따라 소득세를 원천징수하고 원천징수한 소득세를 그 징수일이 속하는 다음 달 10일까지 납부하여야 하고, 원천징수 이행상황신고서를 제출<sup>4)</sup>해야 함
  - 단, 상시고용인원이 20명 이하인 경우에 소득에 대한 원천징수세액을 매 반기별로 납부할 수 있도록 승인을 받거나 국세청장이 정하는 바에 따라 지정을 받은 자는 그 징수일이 속하는 반기(半期)의 마지막 달의 다음 달 10일까지 납부하고, 원천징수 이행상황신고서를 제출함
  - 근로소득 원천징수영수증은 해당 과세기간의 다음 연도 2월 말일까지 근로소득을 받는 사람에게 발급하여야 하며, 근로소득지급명세서의 다음 연도 3월 10일까지 원천징수 관할세무서장에게 제출함
- 법인세법에 의하면 원천징수의무자는 이자소득금액과 배당소득금액을 내국법인에 지급하는 경우에 그 금액에 14%의 세율을 적용하여 계산한 상당액을 법인세로 원천징수하고 징수한 다음달 10일까지 과세관청에 납부하여야 하는 것으로 규정<sup>5)</sup>하고 있음
  - 또한 원천징수의무자를 대리하거나 위임을 받는 경우와 금융회사 등이 내국법인이 발행한 어음이나 채무증서를 인수·매매·중개 및 대리하는 경우에도 위임관계가 있는 것으로 보고 동일한 자격을 부여하고 있음

3) 소득세법 제127조 제①항

4) 소득세법 제134조

5) 법인세법 제73조 제①항

- 원천징수의무자는 원천징수한 법인세를 과세관청에 납부하고 이행상황신고서를 제출하여야 하며 반기의 마지막 달의 다음 달 10일까지 납부하려는 자는 이의 신고와 제출에 대한 과세관청의 승인을 받아 절차를 진행<sup>6)</sup>하여야 함
  - 원천징수의무자는 원천징수한 법인세를 「국세징수법」에 따라 원천징수 관할세무서 등에 납부하고
  - 원천징수 이행상황신고서를 원천징수 관할세무서장에게 제출해야 하며,
  - 과세관청으로부터 원천징수세액을 반기별로 납부할 경우에는 승인을 받아야 하는 등의 의무가 존재함
  
- 원천징수의무자별 납세지는 거주자·비거주자·법인 및 기타에 따라 다른 해당 장소가 구분되며 대체로 해당 사업장이 있는 소재지나 해당 개인이나 법인의 주소지 등이 해당됨
  - 이 구분은 소득세법 제7조 제①항과 법인세법시행령 제7조에 근거함
  
- 이와 같이 원천징수의무자와 관련하여 각 세법에서 규정하고 있으나 원천징수의무자의 책임과 관련하여 징수 당사자들의 관계에 따른 원칙적인 논의는 '2. 원천징수의무자 책임과 관련된 논의'에서 자세히 살펴봄
  - 이러한 원천징수의 관계는 각각의 해당 세법에서 별도로 규정하고 있으나, 원천징수제도가 포함하는 각각의 징수 당사자들의 관계에 대한 논의는 법령으로 파악하기 어려움
  - 이에 이러한 논의는 이후 '2. 원천징수의무자 책임과 관련된 논의'절에서 구체적으로 살펴봄

---

6) 법인세법 제73조 및 법인세법 시행령 제115조

〈표 II-2〉 원천징수의무자별 납세지 구분

원천징수의무자		납 세 지
① 거주자		- 거주자의 주된 사업장의 소재지(다만, 주된 사업장 외의 사업장에서 원천징수하는 경우 그 사업장의 소재지) - 사업장이 없는 경우에는 거주자의 주소지 또는 거소지
② 비거주자		- 비거주자의 주된 국내사업장의 소재지(다만, 주된 국내 사업장 외의 국내사업장에서 원천징수하는 경우에는 그 국내사업장의 소재지) - 국내 사업장이 없는 경우에는 비거주자의 거류지 또는 체류지
③ 법인	일반	- 본점·주사무소 또는 국내에 본점이나 주사무소가 소재하지 아니하는 경우의 사업의 실질적 관리장소의 소재지. 다만, 법인의 지점·영업소 그 밖의 사업장이 독립채산제에 따라 독자적으로 회계 사무를 처리하는 경우 그 사업장의 소재지 - 법인으로 보는 단체 : 당해 단체의 사업장 소재지(사업장이 없는 단체의 경우 대표자 또는 관리인의 주소지) - 외국법인 : 당해 법인의 주된 국내사업장의 소재지
	본점 일괄납부 승인을 받은 경우	- 법인의 지점·영업소 그 밖의 사업장이 독립채산제에 따라 독자적으로 회계 사무를 처리하는 경우라도 법인의 본점 또는 주사무소의 소재지를 원천징수세액의 납세지로 할 수 있음
	사업자단위로 등록한 경우	
④ 비거주자의 국내원천 소득의 원천징수의무자 <sup>1)</sup>		- 유가증권 양도소득의 경우 유가증권을 발행한 내국법인 또는 외국법인의 국내사업장의 소재지 - 그 외의 경우 국세청장이 정하는 장소

주: 1) ①~③의 납세지를 가지지 아니한 경우  
자료: 국세청

## 라. 원천징수의무자의 의무 불이행

- 현재의 법규정에 의하면 원천징수의무자가 원천징수세액을 신고 및 납부하지 않았을 때는 원천납세의무자에게 책임이 있는 것이 아니라 원천징수의무자가 책임을 지게 됨
- 이는 대부분의 원천징수세액이 완납적인 원천징수에 해당되기 때문에 완납적인 원천징수로 규정한 경우이며, 예납적인 원천징수의 경우에는 그 책임 당사자를 달리함
- 원천징수의무자가 징수하였거나 징수해야 할 세액을 그 기한 내에 납부하지 않았거



나 미달 납부한 경우에는 당해 원천징수의무자로부터 징수세액에 원천징수 불이행 가산세를 가산한 금액을 그 세액으로 하여 징수하게 됨

- 법인 또는 개인이 원천징수대상 소득을 지급하는 경우 원천징수를 하게 되는데, 원천징수를 하지 않는 경우에는 일정한 가산세가 부과됨
  - 원천징수 불이행 가산세는 원천징수하지 않은 세액에 대하여 미납일수를 고려하여 1일당 3/10,000으로 계산하되, 최저 5%에서 최대 10%까지 부과
  
- 원천징수의무자가 원천징수의무를 불이행할 경우에는 원천징수 불이행 가산세<sup>7)</sup> 및 지급명세서제출 불성실 가산세<sup>8)</sup>를 납부하게 됨
  - 원천징수할 세액을 납부하지 않은 경우에 대해서는 납부 불이행에 대해 원천징수 불이행 가산세가 부과되는 것이며 이와는 별개로 세법에 따라 지급명세서 보고불성실의무 불이행<sup>9)</sup>에 대해서는 보고불성실 가산세가 부과됨
  
- 법인세법에 의해서도 법인 또는 개인이 원천징수의무를 이행하지 않는 경우에는 원천징수 불이행 가산세<sup>10)</sup>가 적용되고 관할 납세지에 지급명세서를 제출하지 않은 경우나 불분명한 경우에는 지급명세서제출 불성실 가산세<sup>11)</sup>가 별개로 부과됨
  - 이 규정은 법인세법 제76조 제②항과 제⑦항에 근거함
  
- 우리나라는 원천징수의무자가 원천징수의무를 대리하거나 위임을 하는 경우 원천징수의무자를 대리하거나 그 위임을 받은 자의 행위를 본인 또는 위임인의 행위로 취급하여 원천징수를 대리할 수 있도록 함
  - 이는 법인세법 제73조 제④항에 근거함

---

7) 소득세법 제158조

8) 소득세법 제81조 제1항

9) 소득세법 164조

10) 법인세법 제76조 제②항

11) 법인세법 제76조 제⑦항

- 또한 원천징수의무를 대리하거나 위임하는 경우에 대리자와 위임자에게는 원천징수 의무자가 부담해야 하는 의무뿐만 아니라 책임이 모두 전가됨
  - 이는 원천징수의무 위임 및 대리의 경우 원천징수세액의 부족징수 및 납부의 과정에서 원천징수세액 추징 시 원천징수의무자는 추징대상이 되지 않고 원천징수의무를 위임받은 대리인에게 추징된다는 의미임
  - 이러한 사례는 아래 표의 원천징수의무위임에서 확인할 수 있음

**법인세법 제73조 【원천징수】**

④ 원천징수의무자를 대리하거나 그 위임을 받은 자의 행위는 수권(授權) 또는 위임의 범위에서 본인 또는 위임인의 행위로 보아 제1항을 적용한다. (2010. 12. 30. 개정)

**사례) [법인 원천징수의무위임]**  
 제목: 원천징수해야 할 자를 대리 또는 위임받은 자(갑)가 원천징수세액을 부족징수·납부하거나 원천징수하지 아니한 경우 원천징수세액의 추징 여부 및 방법

(사실관계)

- A법인은 유흥업소에 주류를 판매하는 법인으로 주류를 포장한 박스의 표식을 유흥업소로부터 회수하는 행사의 진행과 관련하여 B법인과 대행계약을 체결하여
  - 해당 행사와 관련하여 박스의 표식을 수거하였던 유흥업소 직원에게 사례금을 지급함.
- 행사대행계약에 따라 유흥업소 직원에게 사례금을 지급하는 자는 B법인이고 그에 따른 원천징수의무도 B법인이 부담하는 바,
  - B법인이 원천징수신고내역을 A법인에게 통보하면 A법인은 B법인이 유흥업소 직원에게 지급한 사례금(원천징수세액상당액이 포함된 금액)을 지급함.
- B법인은 유흥업소 직원에게 지급한 사례금에 대하여 소득세법 제21조 제1항 제19호에 해당하는 기타소득으로 보아 의제필요경비(총지급액의 80%)를 적용하여 총지급액의 4%를 원천징수하여 관할세무서에 납부함.
  - 과소신고 납부한 원천징수세액(총지급액의 16% 상당액) 및 원천징수납부불성실가산세를 과세하고자 하나
  - B법인은 현재 사실상 폐업중에 있어 원천징수세액을 과세할 경우 징수가 불가능한 상태임.

(질의요지)

질의1) 원천징수를 하여야 할 자를 대리하거나 그 위임을 받은 자가 원천징수세액을 부족징수·납부한 경우 본래의 원천징수의무자에게 부족징수한 세액을 추징할 수 있는지 여부  
 <제1안> 본래의 원천징수의무자에게 추징 가능  
 <제2안> 본래의 원천징수의무자에게 추징 불가

질의2) 원천징수를 하여야 할 자를 대리하거나 그 위임을 받은 자가 원천징수하지 아니한 경우 원천징수세액의 추징방법  
 <제1안> 본래의 원천징수의무자에게 추징  
 <제2안> 대리인(또는 위임을 받은 자)에게 추징  
 <제3안> 본래의 원천징수의무자와 대리인(또는 위임을 받은 자) 중 선택하여 추징

회신: 귀 질의1과 질의2의 경우 모두 제2안이 타당함.

자료: 국세청, 법률정보시스템  
<http://www.samili.com/> 재소득-147, 2011.04.22

## 2. 원천징수의무자 책임과 관련된 논의

### 가. 원천징수의무자 책임 논의

- 원천징수의무자의 책임은 징수의무자와 납세의무자 그리고 과세당국과의 3개 주체 간의 관계에서 발생하는데, 이의 관계를 살펴보기 위해서는 원천징수제도가 포함하는 각각의 징수 당사자들의 관계를 살펴보면서 파악하는 것이 필요함
  - 이러한 법률관계는 국세기본법을 포함하여 소득세법, 법인세법 등 각각의 해당 세법에서 규정하고 있어서 그 직접적 관계를 해당 세법에서는 파악하기 어려우므로 각각의 징수 당사자의 관계를 분석하여 검토하여야 함
  
- 원천징수와 관련한 당사자는 원천징수의무자, 원천납세의무자, 과세당국으로 각각의 3주체 사이의 관계가 존재함
  - 원천징수의무자와 과세당국 간의 관계에서 원천징수의무자는 과세당국과 납세의무와 책임의 의무를 모두 지게 되는 공법적인 관계를 가짐
  - 원천납세의무자와 과세당국 간의 관계는 원천징수의 대상이 완납적 원천징수인지 예납적 원천징수인지에 따라 서로 다르게 판단될 수 있음
  - 원천징수의무자와 원천납세의무자의 관계는 앞의 둘의 관계보다 좀더 복잡하고 다양한 법적 관계를 내포하는데, 이는 실제 납세의무자와 원천징수의무자 사이의 관계가 복잡하게 작동하면서 발생함
  
- 이들 각각의 구체적인 관계<sup>12)</sup>를 이하의 절에서 세부적으로 살펴보고자 함

12) 이들의 관계에 대해서는 최원, 「원천징수의무자에 의한 세액납부가 과세관청의 원천납세의무자에 대한 부과권을 소멸시키는지 여부」, 『조세연구』 제9-1 및 이창희, 『세법강의』, 제9판(2011년 판), 박영사의 pp. 189~195를 참조함

## 1) 원천징수의무자와 과세당국과의 관계

- 원천징수의무자와 과세당국의 관계에서는 원천징수의무자가 세액을 원천징수하여 과세당국에 납부하는 공법적 관계의 납세의무를 지게 됨
  - 즉, 분리과세에 해당하는 완납적 원천징수의 경우에는 원천징수의무자가 실제 납세주체가 되어 세금을 납부할 의무와 책임을 지게 되는 것을 의미함
  - 또한 실제 납부의무자는 아니지만 원천징수의무자가 과세당국에 납부해야 할 납세주체이므로, 원천징수의무자가 공법상으로는 과세당국에 징수 및 납부해야 하는 주체로서 이러한 세액의 초과 및 미납의 경우에도 원천적으로 그 책임을 지게 됨
  - 이는 국가가 원천징수의무자로부터 세액을 징수하는 순간 이 징수에 대한 공법적 책임이 따르므로 원천징수 대상소득이 아닌 것을 납부하면 부당이득이 되고, 초과 납부한 경우에도 국가에 대한 환급청구권은 원천징수의무자에게 귀속된다는 것을 의미함
  
- 그러나 종합과세와 같은 예납적 원천징수의 경우는 원천납세의무자가 자발적 신고나 경정청구를 통하여 세금을 정산하거나 직접 세금을 납부할 수 있음
  - 이 경우에 원천징수의무자와 과세관청 사이에 본세에 대한 법률관계는 사라지게 되지만, 가산세에 대한 의무는 여전히 유효하게 남게 됨

## 2) 원천납세의무자와 과세당국과의 관계

- 원천납세의무자와 과세당국 간의 관계에서는 원천징수의 대상이 완납적 원천징수인지 예납적 원천징수인지에 따라 서로 다르게 판단될 수 있는데, 이전에는 완납적·예납적 원천징수 여부에 따라 그 법률관계를 구분할 수 있었으나 최근 다수의 판례는 이 관계에 대해 재해석하고 있음
  - 원천징수할 소득에 대한 원천징수가 누락된 경우 과세관청이 원천납세의무자에게 이를 부과징수할 수 있는지가 문제될 수 있는데,
  - 이전에는 원천징수가 완납적 원천징수라면, 원천납세의무자는 원천징수 시점에

납세의무가 소멸된 것이므로 징수세액 신고와 납부의 납세의무를 부담하지 않았으나 최근 판례는 다른 해석을 하고 있음

- 반면, 원천징수가 예납적 원천징수인 경우에는 과세표준 확정 및 종합소득세 부과 등 여러 가지의 문제가 발생할 수 있음

- 완납적 원천징수의 경우에 종전에는 국가는 원천징수의무자로부터만 징수할 수 있고 원천납세의무자에게는 신고납부의무가 없는 것으로 해석하였으나, 최근 여러 건의 판례는 원천징수가 누락되었다면 원천납세의무자에게도 세금을 부과할 수 있다고 판시<sup>13)</sup>하고 있음

- 즉, 원천징수가 잘못되어 너무 적거나 너무 많은 세금을 징수당한 원천납세의무자는 스스로 신고납부로 세금을 조정하는 것이 가능해짐

- 원천납세의무자의 신고납부 및 최종 확정신고 등의 과세절차가 규정되어 있는 예납적 원천징수의 경우에는 다르게 적용됨

- 예를 들어 갑종근로소득세에 대한 원천징수가 누락되었다면, 과세관청은 원천납세의무자에게 종합소득세를 부과할 수 있는데, 원천납세의무자가 과세표준 확정신고 의무가 면제되었다고 하더라도 원천징수가 누락된 경우에는 원천납세의무자에게 종합소득세를 부과할 수 있다는 판례<sup>14)</sup>가 존재함

- 이는 예납적 원천징수에 있어서 원천징수의무자가 원천징수를 누락한 경우 국가는 원천징수의무자나 원천납세의무자 중 어느 누구에게든지 원천징수할 세액을 부과징수할 수 있음을 의미함

- 결과적으로 원천징수 누락 시 과세당국은 원천징수의무자나 원천납세의무자 중에서 누구에게 우선징수해야 한다는 아무런 규정이 없으므로 징수대상자 선택에 있어서 자의적인 요소가 포함되어 있음

13) 대법원 2001.12.27 선고 2000두10649, 대법원 2006.7.13 선고 2004두4604 등

14) 대법원 1981.9.22 선고 79누347, 대법원 1982.5.11 선고 80투128, 1992.7.14 선고 92주4048 판결 등

### 3) 원천징수의무자와 원천납세의무자와의 관계

- 원천징수의무자와 원천납세의무자의 관계는 앞의 둘의 관계보다 좀더 복잡하고 다양한 법적 관계를 내포하는데, 이는 실제 납세의무자와 원천징수의무자 사이의 관계가 복잡하게 작동하면서 발생함
  - 실제 원천징수의무자와 관련된 법적 다툼이나 소송의 다양한 판례나 사례는 이들의 범위를 결정짓는 데서 발생함
  
- 판례에 의하면 원천징수의무자에게는 소득금액을 지급할 때에 그 지급받는 자에 대하여 원천세액을 징수할 권리가 발생한다고 판시<sup>15)</sup>하고 있는 반면 원천납세의무자에게는 납세의무의 존재를 인정하는 판결<sup>16)</sup>을 취하고 있음
  - 이에 원천징수의무자는 세법의 규정에 따라 원천징수를 인용할 의무(수인의무)를 부담하며, 원천납세의무자의 실제법상 납세의무가 절차법상 원천징수라는 절차를 통하여 실현되는 것임
  - 원천납세의무자는 납세의무의 범위 내에서만 수인의무를 부담하는 것이고, 따라서 원천징수대상이 아닌 소득이나 자동확정된 세액을 초과하는 부분에 대해서는 납세의무가 없으므로 원천징수를 거절할 수 있음
  
- 원천징수와 관련하여 원천징수의무자가 과세당국의 법적인 납세주체이므로, 원천징수의무자와 원천납세의무자 간의 관계는 순수한 민사관계로 판단함
  - 원천징수의무자가 원천납세의무자로부터 원천징수를 하지 아니한 채 원천세액을 납부한 경우 원천징수의무자는 원천납세의무자에게 구상할 수 있으나, 원천징수의무자가 원천징수나 납부를 태만히 하여 생기는 가산세 기타 가산금은 구상할 수 없다고 해석함
  - 더불어 원천징수의무자가 원천납세의무자에 대하여 가지는 구상권의 성질을 부

15) 대법원1964. 4. 21 선고63다843 판결

16) 대법원1974. 11. 12 선고74다224 판결로서 납세의무설과 수인의무설 중 납세의무설을 취하고 있음

당이득반환 청구권으로 보는 견해와 사무관리에 의한 비용으로 보는 견해가 존재함

- 그 외 원천납세의무자와 원천징수의무자가 모두 세액을 납부한 경우에도 두 주체 간에는 공적인 법률관계가 없으므로 반환청구가 되지 않고 징수의 주체인 과세당국을 통해서 반환이 가능함
  - 즉, 원천납세의무자가 원천세액을 직접 납부한 후 국가가 원천징수의무자에게 강제징수처분을 하였더라도 원천징수의무자는 원천납세의무자에 대하여 그 강제징수당한 세액의 반환을 청구할 수 없고 그 징수처분을 취소시킨 후 국가로부터 반환받아야 함

#### 나. 원천징수 불이행에 대한 가산세 논의

- 원천징수의무자의 주의의무 불이행 시 의무위반에 대해서 납부불성실에 해당되는 가산세와 추가로 지급명세서제출 불성실 가산세가 추가됨
  - 국세기본법상 가산세는 무신고, 과소신고, 납부불성실로 나뉘지며, 원천징수의무자가 원천징수의무를 불이행할 경우에는 납부불성실에 해당되는 가산세인 원천징수 납부불성실 가산세를 지급하고 추가적으로 지급명세서제출 불성실 가산세를 납부하게 됨
- 가산세 부과 시 국세기본법 제48조 제1항의 법적요건에 해당되지 않는 ‘정당한 사유’는 다양한 판례에 근거하여 가산세 부과가 부당하다는 인정을 받은바, 이에 대한 외국사례 등을 바탕으로 구체적 방안을 마련하고자 함

##### 1) 가산세 현황

- 가산세는 성실한 이행의무인 신고·납부 및 과세자료의 제출 등의 협력의무를 확보하기 위하여 납세자가 그 의무를 위반한 경우 그 세법에 의하여 산출된 세액에 가산하여 징수하는 금액임

- 이는 국세기본법 제2조 제4호 및 제47조 제①항에서 규정<sup>17)</sup>하고 있음
  
- 가산세는 2006년 이전에는 개별세법에 따라 세목별로 가산세율이 다르게 정해져 있어서 많은 혼란을 야기하였는데, 이에 2007년 대폭 개정을 통해 국세기본법에 이를 통합하여 체계적으로 규정함
  - 이 개정은 고의적 신고의무 위반에 대해서는 무거운 중과세 가산세를 적용하는 것이 특징으로 일반 가산세가 10~20%인 데 반해 고의적 과실의 경우 40%를 부과하고 있음
  
- 가산세의 종류를 살펴보면 <표 II-3>에서도 나타나 있듯이, 국세기본법상 무신고 가산세, 과소신고 가산세, 납부불성실 가산세로 나뉨
  - 무신고 가산세의 경우는 법정신고기한까지 신고하지 않은 경우를 말하며 일반적으로 산출세액에 20%의 가산세가 부과됨
  - 과소신고 가산세는 법정신고기한까지 신고는 하였으나 세법상 신고해야 할 세액에 미달하는 경우를 말하며 일반적으로 산출세액에 10%의 가산세가 부과됨
  - 납부불성실 가산세는 법정납부기한까지 납부할 세액을 납부하지 않았거나 납부할 세액에 미달하여 납부한 경우 부과하는 가산세임
    - 가산세 계산은 미납세액에 납부경과일수를 곱하고 1일당 3/10,000을 적용하여 산출하며, 모든 세목에 일률적으로 적용하도록 개정됨

---

17) 국세기본법 제2조 제4호 및 제47조 제①항



〈표 II-3〉 우리나라의 국세기본법상 주요 가산세

종류	적용요건	세액	비고
무신고 가산세	법정신고기한까지 신고 하지 아니한 경우	세법에 따른 산출세액의 20%를 부과. 단, 법인세와 소득세는 세액의 20%와 수입금액의 0.07% 중 큰 금액을 부과함	가산세 면제사 유에 해당하는 경우 부과되지 아니함
과소신고 가산세	법정신고기한까지 신고 하였으나 세법상 신고해 야 할 세액에 미달하는 경우	산출세액에 과세표준에 대한 신고세액 의 비율을 곱한 금액의 10%를 부과함	
납부불성 실 가산세	법정납부기한까지 납부 할 세액을 납부하지 않 았거나 납부할 세액에 미달 납부한 경우	미납부세액에 납부지연일수를 곱하고 여기에 3/10,000을 곱하여 부과함.	
원천징수 의무자 불이행 가산세	원천징수 납부불성실 가산세	MAX [① 미납·미달납부세액×미납기간×(3/10,000) (미납·미달납부세액×10% 한도) ② 미납·미달납부세액×5% <sup>1)</sup> ]	
	지급조서제출 불성실가산세	미제출·불명분 지급금액×2% (제출기한 경과 1월내 제출시 1%)	

주: 1) 2005.1.1. 이후 지급하는 분부터 적용  
 자료: 국세청, 「국세법령정보 및 각종 질의응답」 등 참조

□ 국세기본법상 가산세는 위와 같이 무신고, 과소신고, 납부불성실로 나뉘지만, 원천징수의무자가 원천징수의무를 불이행할 경우에는 납부불성실에 해당되는 가산세인 원천징수 납부불성실 가산세를 지급하고 추가적으로 지급명세서 제출 불성실 가산세를 납부하게 됨

- 구체적으로 원천징수 납부불성실 가산세는 ① 미납·미달납부세액×미납기간×3/10,000(미납·미달납부세액×10%를 한도로 함) ② 미납·미달납부세액×5% 중에서 큰 금액이 적용됨
- 지급조서제출 불성실 가산세는 미제출·불명분 지급금액×2%가 적용되고 제출기한 경과 후 1개월 이내에는 50%가 감면된 1%가 적용됨
- 원천징수의무를 불이행한 경우는 납부불성실에 대해 원천징수 납부불성실 가산세를 부과하고 이와는 별개로 지급조서제출 불성실에 대해서는 추가적인 가산세

를 부과하고 있음

## 2) 가산세 감면 사유

- 가산세의 감면은 세법상 의무위반에 대하여 합당한 사유가 있다고 판단되는 경우에 적용되고 있음
  - 국세기본법 또는 각 세법에 따라 부과하였거나 부과할 가산세가 기한연장 및 그 외 정당한 사유라고 인정되는 경우는 가산세를 전액 감면해 줌<sup>18)</sup>
  - 즉, 의무위반의 원인이 되는 사유가 천재·지변 등으로 인한 기한연장 사유에 해당하는 경우와 납세자가 의무를 불이행한 것에 대하여 정당한 사유가 있는 경우는 100% 감면이 허용됨
  
- 그 외에도 여러 가지의 형태로 가산세 감면이 허용되는데, 기간에 따라 50~10%를 감면해 줌
  - 법정신고기한을 경과한 후 1개월 이내에는 무신고 가산세의 50%를 감면해 주고,
  - 법정기한이 지난 후에 수정신고 등을 통한 납세협력 의무를 성실히 이행하였을 경우에는 기간에 따라 50~10%를 감면해 주며,
  - 과세전적부심사 결정 및 통지기간 내에 그 결과를 통지하지 않은 경우에 해당기간에 대해서는 50%의 가산세를 감면해 주고 있음

---

18) 국세기본법 제48조 제①항

〈표 II-4〉 가산세 감면 등

- 
- ① 정부는 이 법 또는 세법에 따라 가산세를 부과하는 경우 그 부과의 원인이 되는 사유가 제6조제1항에 따른 기한연장 사유에 해당하거나 납세자가 의무를 이행하지 아니한 데 대한 정당한 사유가 있는 때에는 해당 가산세를 부과하지 아니한다.
  - ② 정부는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 이 법 또는 세법에 따른 해당 가산세액에서 다음 각 호에서 정하는 금액을 감면한다.
    - 1. 법정신고기한이 지난 후 제45조에 따라 수정신고한 경우에는 다음 각 목의 구분에 따른 금액
      - 가. 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내에 수정신고한 경우: 해당 가산세액의 100분의 50에 상당하는 금액
      - 나. 법정신고기한이 지난 후 6개월 초과 1년 이내에 수정신고한 경우: 해당 가산세액의 100분의 20에 상당하는 금액
      - 다. 법정신고기한이 지난 후 1년 초과 2년 이내에 수정신고한 경우: 해당 가산세액의 100분의 10에 상당하는 금액
    - 2. 법정신고기한이 지난 후 제45조의3에 따라 기한 후 신고·납부를 한 경우에는 다음 각 목의 구분에 따른 금액
      - 가. 법정신고기한이 지난 후 1개월 이내에 기한 후 신고·납부를 한 경우: 해당 가산세액의 100분의 50에 상당하는 금액
      - 나. 법정신고기한이 지난 후 1개월 초과 6개월 이내에 기한 후 신고·납부를 한 경우: 해당 가산세액의 100분의 20에 상당하는 금액
    - 3. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우에는 해당 가산세액의 100분의 50에 상당하는 금액
      - 가. 제81조의15에 따른 과세전적부심사 결정·통지기간에 그 결과를 통지하지 아니한 경우
      - 나. 세법에 따른 제출, 신고, 가입, 등록, 개설의 기한이 지난 후 1개월 이내에 해당 세법에 따른 제출 등의 의무를 이행하는 경우
  - ③ 제1항이나 제2항에 따른 가산세 감면 등을 받으려는 자는 대통령령으로 정하는 바에 따라 감면 등을 신청할 수 있다.
- 

자료: 국세기본법 제48조

- 법적 요건을 만족할 때 가산세를 전액 감면해주는 조건은 천재·지변을 포함하여 기타 부득이한 사유가 발생하는 〈표 II-5〉의 7가지가 해당됨
  - 이는 화재를 포함한 천재·지변과 그 외 금융기관 등의 오류로 인한 사유가 발생했을 때 등으로 다음의 법정 기한연장 사유에 해당하는 때에는 해당 가산세를 전액 감면함
  - 이에 대한 기한연장 사유는 국세기본법 시행령 제2조 제①항에 다음과 같이 구체적으로 적시되어 있음

〈표 II-5〉 법정 기한연장의 해당 사유

- 
- ① 납세자가 화재·전화 기타 재해를 입거나 도난을 당한 때
  - ② 납세자 또는 그 동거가족이 질병으로 위중하거나 사망하여 상중인 때
  - ③ 납세자가 그 사업에 심한 손해를 입거나, 그 사업이 중대한 위기에 처한 때 (납부의 경우에 한함)
  - ④ 정전, 프로그램의 오류 기타 부득이한 사유로 한국은행(그 대리점을 포함) 및 체신관서의 정보통신망의 정상적인 가동이 불가능한 때
  - ⑤ 금융기관(한국은행 국고대리점 및 국고 수납대리점인 금융기관에 한함) 또는 체신관서의 휴무 그 밖에 부득이한 사유로 인하여 정상적인 세금납부가 곤란하다고 국세청장이 인정하는 때
  - ⑥ 권한 있는 기관에 장부·서류가 압수 또는 영치된 때
  - ⑦ 납세자의 형편, 경제적 사정 등을 고려하여 기한의 연장이 필요하다고 인정되는 경우로서 국세청장이 정하는 기준에 해당하는 경우(납부의 경우만 해당한다)
  - ⑧ 제1호, 제2호 또는 제6호에 준하는 사유가 있는 경우
- 

자료: 국세기본법 시행령 제22572호 2010.12.30

- 반면 국세기본법 제48조 제①항의 ‘정당한 사유가 있는 경우’의 가산세 면제는 구체적 법적 근거를 마련하지 못하고 있음
  - 이는 국세기본법 제48조와 국세기본법 시행령 제2조 등에 의해 법정 기한에 대한 연장 사유 및 수정신고 등의 사유는 구체적으로 열거되어 있는 것과는 대조적임
- 그러나 ‘정당한 사유가 있는 경우’에 가산세를 부과하지 아니한다는 규정도 2007년 세법개정(2006년 12월 30일자) 시 납세자의 권익을 보호하기 위해 의무 불이행 시에도 정당한 사유에 대한 감면을 국세기본법 제48조 제①항에 신설함
  - 이는 당초 법적 근거는 없었으나 쟁송을 거쳐 대법원 판례로 가산세가 부과되지 아니하는 정당한 사유를 국세기본법에 법제화함으로써 가산세 감면의 법적 근거를 마련한 것임
- 구체적으로 이 조항 신설 취지<sup>19)</sup>를 살펴보면 세법상 의무불이행이 있는 경우 특별한

---

19) 가산세 정당한 사유 감면신설 취지 : 세법상 의무위반 또는 의무불이행이 있는 경우 특별한 사유가 없는 한 그 사실만으로는 가산세가 부과됨. 그러나 세법상의 의무위반이 있다 하여 개별적·구체적인 의무위반의 정도나 원인 등을 살펴지 않고 가산세를 부과하는 것은 과세형평에 맞지 않는 불합리한 결과를 초래하게 됨. 즉, 가산세는 각 구성요건만으로 인식되는 것이 아니며, 구성요건에 해당된다고 해서 반드시 규범위반은 아니라는 것임. 위 취지를 감안, 2007년도

사유가 없으면 가산세를 부과하였으나, 세법상 의무위반 시 개별적, 구체적 상황을 고려하지 않는 것은 불합리함을 밝히고 있음

- 이에 의무위반이 있다는 각 구성요건만으로 반드시 규범위반은 아니며, 판례에 의하여 확립된 가산세가 감면되는 정당한 사유는 위법성을 조각한다고 적시하고 있음

- 그러나 ‘정당한 사유가 있는 경우’라는 문구만 삽입되었을 뿐 이를 뒷받침하는 구체적 법적 근거는 여전히 존재하지 않아 각 사례별 판례로서만 그 해석의 여지를 남겨 놓고 있어서 지속적으로 세무소송의 논란이 되어 옴

### 3) 가산세의 ‘정당한 사유’에 대한 판례 비교

- 가산세의 정당한 사유는 지속적으로 세무행정 소송이 이어지면서 판례를 통해 여러 가지 사례를 남겼으며, 대략적 유형을 살펴보면 법률 착오, 사실관계 착오, 과세관청의 행위 등으로 구분됨
  - 법률이나 사실관계의 착오는 가산세의 특성상 고의 여부와 관계없이 의무위반 사실이 확인되면 가산세가 부과되므로, 납세자의 과실이나 단순한 계산 착오 등은 정당한 사유로 인정받지 못함
  - 그러나 납세자에게 부득이한 사정이 있거나 가산세 부과가 부당하거나 가혹하다고 판단된 경우, 그리고 과세관청의 오류로 인한 가산세 부과 등은 대체적으로 정당한 사유로 인정됨

---

세법개정 시 가산세 부과요건에 해당하지만 예외적으로 판례에 의하여 확립된 가산세를 부과하지 아니하는 ‘정당한 사유’가 있는 경우에는 위법성 또는 책임이 조각된다고 보아 가산세를 감면토록 규정함.

〈표 II-6〉 가산세의 정당한 사유에 대한 유형 구분

유형구분	주요내용
① 법률의 부지·착오 등	가산세는 고의나 과실의 유무와는 관련 없이 의무위반 사실만 있으면 가산세 부과요건이 성립되는 것이므로 - 고의나 과실 및 납세자의 세법에 대한 부지·착오는 정당한 사유에 해당되지 아니함
② 사실관계의 부지·오해	납세자에게 부득이한 사정이 있고 가산세를 부과하는 것이 부당 또는 가혹한 경우에만 정당한 사유를 인정 - 과세객체(소득금액·상속 재산 등)에 직접 관계되는 사실 등에 한정되고 - 신고할 과세표준이나 세액 등의 단순한 계산상의 오류나 착오문제는 정당한 사유에 해당되지 않음
③ 과세관청 행위 관련 <sup>1)</sup>	민법(§2②) 및 국세기본법(§15)의 '신의성실의 원칙'과도 부합되는 것으로 현행 대부분의 세목이 신고납세제도로서 - 과세관청에 상담·질의 등의 조연을 구하는 경우가 많아지는데 이러한 경우 납세자에게 한 회신이나 납세지도가 잘못된 경우 - 과세관청의 태도 변경 및 부작위에 대하여 대법원은 정당한 사유를 인정할 수 있다고 판시하고 있음

주: 1) 일관된 태도는 아니나 과세관청의 행위와 납세자의 귀책사유와의 경중을 비교하여 과세관청의 귀책사유가 중한 경우에는 '정당한 사유'를 인정

자료: 국세청

□ 가산세의 정당한 사유로는 어떤 사례들이 인정되거나 불인정되었는가를 구체적인 사례를 비교분석하면서 살펴보고자 함

- 인정사례로는 납세자의 단순한 과실 및 착오가 아닌 세법상의 복잡한 해석이나 오해의 경우와 과세관청의 오류나 국가기관의 역류 등으로 신고납부가 불가능할 경우가 해당됨
- 불인정 사례로는 질의회신, 국세심판원·세무공무원의 판단에 의존하여 법과 반대되는 결정을 그대로 수행한 경우와 과세가액의 단순한 평가상의 차이로 미납한 경우나 납세자의 과실 등의 해당됨
- 이는 가산세의 본질에 의거한 결과로서 별과금적 성격을 지니므로 유연한 사례적용은 더 많은 과세회피자를 유도할 수 있음을 감안하여 확실한 과세관청의 오류나 세법해석상 오류의 경우에만 정당한 사유를 인정하는 엄격함이 적용된 것이라고

판단됨

□ 인정사례

- ① 국세청 질의회신을 근거로 양도소득세 감면신청의 예정신고를 하였고 과세관청이 이를 받아들이는 결정을 하였음에도, 이후 감사원 지적사항을 이유로 감면세액을 추징하는 경우 ‘정당한 사유’가 인정됨
- ② 토지양도 후 개별공시지가가 경정되어 소급적용되는 경우, 양도소득세 납세의무자에게 토지양도 후에 경정된 개별공시지가를 기준으로 양도소득세를 신고·납부할 것을 기대하는 것은 사회통념상 무리가 있으므로, 납세의무자가 종전 개별공시지가를 기준으로 신고·납부함으로써 결과적으로 과소신고납부한 데 대하여는 ‘정당한 사유’가 있음
- ③ 세법규정이 단순한 법률상의 부지나 오해의 범위를 넘어 기술적으로 그 해석이 어렵고, 세법 해석상 견해의 대립이 생길 수 있는 경우 납세의무자가 정부(공급적으로는 법원의 판단)의 견해와 다른 견해를 취하였다 하여 가산세의 부과요건에 해당하게 된다고 본다면 납세의무자에게 가혹한 면이 존재함
- ④ 종전까지는 어떤 의무가 면제되어 왔으나 후에 이르러 사정 변경으로 그 의무를 이행할 입장이 되었는데 납세자가 이를 알기 어려웠던 관계로 종전의 관행을 계속하였고 과세관청도 이에 대하여 아무런 이의나 시정지시 없이 받아들인 경우에는 가산세를 납부하지 않은 데 대한 ‘정당한 사유’가 있음
- ⑤ 납세의무자가 결산을 확정하여 과세표준확정신고를 하는 데 있어 필요한 장부와 증빙서류가 수사기관이나 과세관청에 압수 또는 영치되어 있는 관계로 법인세법 소정의 기간 내에 결산을 확정하지 못하고 신고를 하지 못한 경우 위 신고기간을 도과한 데 대한 ‘정당한 사유’가 있음
- ⑥ 의무이행이 수용, 도시계획이나 법률의 규정 때문에 불가능한 경우에는 ‘정당한 사유’가 있음

□ 불인정한 사례

- ① 대법원과 다른 견해에 선 국세심판소의 결정취지를 납세자가 그대로 믿어 법에

규정된 신고·납부 의무 등을 해태하게 되었다 하더라도 그 의무의 해태를 탓할 수 없는 '정당한 사유'가 있다고 할 수 없음

- ② 신고기한 내에 상속재산을 신고하였으나 그 평가상의 차이로 인하여 미납부한 세액이라고 하더라도 신고·납부불성실 가산세의 부과대상에서 제외된다고 할 수 없고, 그 미달하게 납부한 데 대하여 '정당한 사유'가 있다고 볼 수 없음
- ③ 세무공무원의 잘못된 설명을 믿고 그 신고납부 의무를 이행하지 아니하였다 하더라도 그것이 관계법령에 어긋나는 것임이 명백한 때에는 그러한 사유만으로 '정당한 사유'가 있다고 볼 수 없음
- ④ 국세청장의 회신을 자신의 귀책사유로 인하여 자신의 재산취득에 관한 증여세 비과세 회신으로 믿는 경우에도 '정당한 사유'로 인정할 수 없음
- ⑤ 개별공시지가가 높다는 이유로 관할시장에게 재조사 청구를 하였으나 양도소득에 대한 과세표준확정 신고기한 이후에야 비로소 하향 경정이 결정되었다 하더라도 그와 같은 사정은 양도소득세에 대한 과세표준확정 신고의무를 해태한 데에 대한 '정당한 사유'가 되지 아니함
- ⑥ 본세에 대한 과세처분 취소소송을 제기하였다고 하여 쟁송중인 세액에 대하여 납부 의무의 이행을 기대할 수 없다거나 또는 회사정리절차개시 단계에 있었다 하여 귀속불명 소득에 대한 소득금액변동통지에 따른 납부 의무를 이행하지 아니한 것이 정당하다고 볼 수는 없음
- ⑦ 과세관청이 기재누락을 시정할 수 있었다 하더라도 납세자 측의 과실로 근로소득 원천징수영수증에 소득자의 주소나 주민등록번호를 기재할 의무를 제대로 이행하지 못한 경우에는 '정당한 사유'가 있다고 볼 수 없음



〈표 II-7〉 정당한 사유에 대한 사례 비교

정당한 사유로 본 사례	정당한 사유로 보지 아니한 사례
<p>① 법률의 오해나 부지를 넘어 세법해석상의 의의(疑意)가 있는 경우</p> <p>② 행위 당시에는 적법한 의무이행이었으나 사정변경으로 인하여 소급적으로 부적법한 것이 되어 외관상 의무이행이 없었던 것처럼 된 경우(대법86누460, 1987.10.28.)</p> <p>③ 국세청 질의회신을 근거로 양도세 예정신고를 하였고 과세관청이 이를 받아들이는 결정을 하였으나 감사원 지적사항으로 감면세액을 추정하는 경우</p> <p>④ 의무이행이 수용, 도시계획이나 법률규정 때문에 불가능한 경우</p> <p>⑤ 거래 상대방이 위장사업자라는 사실을 몰랐고 이에 대해 과실이 없는 선의의 거래당사자가 위장사업자로부터 교부받은 세금계산서에 의해 소정기간 내에 부가가치세 예정신고 및 확정신고를 한 경우(대법원89누2131, 1989.10.24)</p> <p>⑥ 납세의무자가 과세표준 확정신고를 하는데 있어 필요한 장부와 증빙서류가 수사기관이나 과세관청에 압수 또는 영치되어 있는 관계로 의무이행을 하지 못한 경우(대법원85누229, 1987.2.24)</p> <p>⑦ 당초 관할세무서가 정당하게 경정·고지하여 납세자가 납부한 종합소득세액을 관할지방국세청이 고충민원처리로 시정의결하여 납세자에게 환급하였다가 감사원의 시정요구에 의하여 다시 고지한 경우(조세정책과-945, 2009.9.22)</p> <p>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(대법원2004두930, 2005.11.25)</p>	<p>① 법령의 부지·착오</p> <p>② 세무공무원의 잘못된 설명을 믿고 그 신고납부 의무를 이행하지 아니하였다 하더라도 그것이 관계법령에 어긋나는 것이 명백한 경우</p> <p>③ 과세관청이 기재누락을 시정할 수 있었다 하더라도 납세자측의 과실로 근로소득원천징수영수증에 소득자의 주소나 주민등록번호를 기재할 의무를 제대로 이행하지 못한 경우</p> <p>④ 쟁송중이어서 납세의무의 이행을 기대할 수 없거나 회사정리절차개시 단계에 있었던 경우</p> <p>⑤ 징수유예사유가 발생하였다는 사정이 있거나 납부기간 경과 전에 징수유예신청을 한 경우라도 과세관청이 납부기한 경과 전에 징수유예결정을 하지 않은 경우</p> <p>⑥ 납세자가 형사범으로 수감되어 세법상 의무이행을 법정신고기한까지 못한 경우(대법원90구2705, 1990.10.23.)</p> <p>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(서울고등법원2010누3758, 2010.07.08)</p> <p>⑧ 세무사로부터 게임장 과표산정 시 상품권액면가액을 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(대법원2009두3538, 2009.04.23)</p> <p>⑨ 자기 나름의 해석에 의하여 경품으로 제공한 상품권의 가액을 부가가치세 과세표준에서 공제된다고 판단한 것은 단순한 법령의 부지 내지는 오해에 불과하여 정당한 사유에 해당 안 됨(대법원2009두3873, 2009.04.23)</p>

자료: 국세청

- 위와 같이 다양한 대법원 판례의 인정 사례와 불인정 사례를 살펴보면 ‘정당한 사유’에 해당되는 법적 의미와 그 입증책임이 어디에 있는가를 가늠해볼 수 있음
  - 대체적으로 가산세를 면제하는 ‘정당한 사유’란 세법상 협력의무를 불이행 또는 해태한 것에 불가피한 사정이 있을 경우에 해당되며,
  - 결과적으로 그 의무위반자에게 이러한 가산세를 부과하는 것이 가혹하게 되는 사정이 발생하게 되는 것을 의미함
  - 그러나 이러한 가산세 부과에 대한 주장 및 입증책임은 모두 납세자가 부담<sup>20)</sup>하게 됨

---

20) 일반적으로 과세요건 해당사실에 대해서는 과세관청에서 그 주장·입증 책임을 부담하고, 과세에 대한 감면사유의 주장·입증책임은 해당 납세자가 부담하는 것이 통례임

### Ⅲ. 주요국 원천징수의무자의 책임제도

#### 1. 미국

- 거주자의 급여 등에 대한 원천징수<sup>21)</sup>와 비거주자와 외국법인(이하 “비거주자”) 소득에 대한 원천징수의 두 가지로 구분하며, 대가를 지급하는 자는 납세의무자에게 지급하는 소득에서 세금을 징수한 후 과세당국에 신고·납부함
  - 그 외 원천징수의무자는 원천징수와 관련된 정보를 납세의무자와 과세당국에 보고할 의무가 있음

- 미국의 거주자 급여에 대한 원천징수제도와 비거주자 소득에 대한 원천징수제도를 확인하고 이를 통해 미국 연방세법상 원천징수의무자의 책임 제도를 검토함

#### 가. 거주자 급여에 대한 원천징수제도<sup>22)</sup>

- 미국 연방정부, 대다수의 주정부와 일부 지방정부는 사용주가 사용인에게 급여를 지급할 때 소득세와 사회보장세 및 건강보험세를 징수하고 납세의무자를 대신하여 원천징수한 소득을 신고·납부하도록 규정함<sup>23)</sup>

---

21) 원천징수 외에 원천징수가 적용되지 않는 사업자와 충분한 세금을 원천징수로 신고 이전에 납부하지 않는 납세자는 추정세액납부제도를 통해 추정세액을 납부함(estimated tax payment)  
○ 투자, 임대, 자영업, 로열티와 양도소득은 원천징수 대상이 아니나 원천징수된 세금과 세액공제를 제외한 세금이 최소 1천달러를 초과할 것으로 예상되고 소득이 증가했지만 이전 연도 납부세액보다 적은 금액을 원천징수 또는 추정세액으로 납부하지 않으면 벌금을 부과함  
○ S 법인, 유산과 신탁기금도 추정세액 납부대상에 해당함  
○ 1년에 네 번인 4월, 6월, 9월과 이듬해 1월 15일에 납부하고 회계연도가 1월 1일에 시작하지 않는 법인은 4월, 6월, 9월과 12월 15일에 걸쳐 납부함

22) 미국 국세청(IRS), *Employer's Tax Guide*, Publication 15, 2011

23) 장근호, 『주요국의 조세제도 - 미국편』, 2009

- 사용주는 급여에 대한 소득세, 사회보장세·건강보험세·고용보험과 주별로 부과하는 세금의 원천징수, 예치, 신고, 납부할 의무가 있음
  - 우리나라와 동일하게 연중 납부한 원천징수세액은 연말 종합소득세신고를 통해 조정하여 추가 납부한 금액을 환급받거나 부족하게 납부한 금액을 추가 납부함
    - 소득세에 대한 원천징수는 급여에서 원천징수 면제금액(withholding allowances)을 차감하고 계산함
  - 사회보장세는 2011년 4.2%의 단일세율로 원천징수를 통해 과세되며, 연간 사회보장 연금의 최대한도는 106,800달러임
    - 사용인의 사회보장세 세율은 6.2%이며 2011년에 세율을 4.2%로 일시적으로 인하하였음
  - 건강보험세는 급여의 1.45% 세율로 원천징수함

#### 1) 원천징수의무자의 책임

- 사용인에게 급여를 지급하는 사용주가 원천징수의무자가 되며 급여에 대한 원천징수세액을 신고, 예치와 납부할 책임이 있음
  - 원천징수의무자를 대신해서 제3자가 원천징수 의무를 이행하더라도 신고, 예치와 납부의 책임은 원천징수의무자인 사용주에게 있음
  - 따라서, 제3자가 원천징수 의무를 해태한 경우에도 원천징수의무자가 관련 세금을 부담해야 함
- 사용주는 사용인에게 W-4 Form을 작성하도록 하여 사용인의 신원, 신분과 원천징수 면제금액(withholding allowance)<sup>24)</sup>을 파악하고 이를 바탕으로 소득세를 원천징수함
- 사용주는 사용인의 성명과 사회보장번호(social security number)를 확인하고 국세청에 사용인에 대한 Form W-2(wage and tax statements)와 Form W-3(transmittal of

24) 원천징수 예외비율은 인적공제의 수를 의미하며 배우자가 무직이거나 납세자의 공제, 손실 등의 항목이 많으면 추가할 수 있음

wage and tax statements) 신고서를 제출할 의무가 있음

- Form W-2와 W-3에 기재한 사용인에 대한 정보가 올바르지 않을 경우 사용주가 가산세를 부담함
- 사용주가 직접 신고하지 않고 세무대리인 등을 통해 신고한 경우에도 신고에 대한 책임은 사용주에게 있음

□ 원천징수의무자가 미국 거주자에게 소득을 지급했으나 거주자의 사회보장번호 등을 확인할 수 없는 경우, 예비원천징수제도(back withholding)에 따라 28%의 원천징수 세율을 적용해서 과세함

- 미국 거주자에게 소득을 지급하는 자는 Form 1099를 과세당국에 보고해야 하며, 예비 원천징수제도가 적용되는 사례는 다음과 같음
  - 미국 거주자가 법에서 요구한 납세자 등록번호(Taxpayer Identification Number)를 제공하지 않는 경우
  - 국세청에 확인한 결과 소득의 수취인이 제공한 납세자 등록번호가 확인되지 않는 경우
  - 소득수취인이 과소신고 혐의자이거나 과거 신분 인증에 실패한 자인 경우
- 위 규정은 원천징수의무자가 미국 거주자를 대신해서 소득을 수취하는 외국 중개 기관(foreign intermediary)이나 비과세법인(flow through entity)에 지급한 소득에 대해 적용함
  - 미국원천소득의 수익적 소유자는 외국 중개기관 또는 비과세법인이 아니고 미국 거주자에게 지급된 경우 특별 규정을 두고 과세함
  - 단, 수익적 소유자를 확인할 수 있는 서류(Form W-8BEN 또는 Form W-8ECI)가 제출된 경우에는 예비원천징수 규정의 적용과 Form 1099 서식의 제출 의무가 면제됨

#### 가) 사용주의 원천징수세액 예치 의무

□ 사용주는 원천징수한 소득세와 사회보장세 및 건강보험세(사용주 부담분 포함)를 재

무성 신탁기금 (Trust Fund Tax)에 예치할 의무가 있음

- 사용주는 매월 또는 일주일에 두 번 원천징수 세액을 예치해야 함
  - 전년도 7월 1일부터 당해 연도 6월 30일까지의 세금이 5만달러에 미달하면 매월 원천징수하며, 동일 기간 동안 세금이 5만달러 이상인 경우 일주일에 두 번 예치함
  - 월별 예치하는 사용주는 다음달 15일까지, 일주일에 두 번 예치하는 고용주는 그 다음 수요일과 금요일에 예치함

□ 일정 요건을 만족한 경우 예치 없이 Form 941과 944를 과세당국에 제출하고 원천징수세액을 납부하면 예치 의무를 이행한 것으로 간주함

- Form 941은 최근 한 분기의 전체 납부할 세액이 2,500달러 미만이고 해당 분기에 예치해야 할 세금이 10만달러에 미달하는 경우 제출하는 경우를 포함함
- Accuracy of Deposits Rule에 따라 매월 예치하는 경우를 포함함
- Form 944를 신고할 의무가 있는 사용자가 4분기에 예치할 금액이 2,500달러에 미달하고 1분기부터 3분기까지 원천징수세액을 적정하게 예치한 경우를 포함함

#### 나) 사용주의 원천징수신고서 제출의무

□ 사용주는 매분기마다 원천징수한 세금을 사용주의 분기별 연방세 신고서인 Form 941(employer's quarterly federal tax return) 또는 Form 944에 기재하고 분기마다 신고함

- Form 941을 통해 종업원 수, 지급한 급여, 원천징수 소득세, 사회보장세와 건강보험세를 신고함
- 한 분기 동안 지급한 급여가 없어 원천징수한 세액이 없거나 신고할 원천징수세액이 발생하지 않은 경우 신고대상에서 제외될 수 있음

□ 또한 사업주는 Form 941에 기재한 사회보장세와 건강보험세 금액에 조정이 발생하면 올바른 금액으로 수정신고할 의무가 있음

- 수정신고 시 가산세가 감면되는 것이 원칙이나 특정 상황에서 수정신고한 경우 본세 외에 가산세도 부담해야 함
  - 국세청에서 전기 신고서를 조사하는 과정에서 수정된 경우 가산세를 부담함
  - 사용주가 세금을 과소신고했음을 인지하고 있었던 경우 가산세를 부담함
  - 또한 국세청의 고지와 추가납부 요구 이후 수정한 경우 가산세를 부담함

## 2) 가산세

- 거주자 급여에 대한 원천징수의무자인 사용주가 원천징수세액과 관련한 정보보고의무, 세금 예치의무, 원천징수신고서 신고의무를 적법하게 이행하지 않은 경우 가산세를 부과함

### 가) 사용주의 정보보고의무 관련 가산세

- 사용주가 Form W-2에 기재한 사용인의 성명과 등록번호에 오류가 있는 경우 오류 발생에 대한 정당한 사유(reasonable cause)<sup>25)</sup>가 없는 한 가산세를 부과함<sup>26)</sup>
  - 부실기재에 대한 가산세(failure to file correct information returns)<sup>27)</sup>
  - 소득수취자의 정보제공 불성실 가산세(failure to furnish correct payee statements)<sup>28)</sup>
  - 기타 정보보고 불성실 가산세(failure to comply with other information reporting requirements)<sup>29)</sup>
- 사용인의 정보를 부실기재한 것에 대한 가산세는 2011년 1월 1일 이전에 신고된 건에 대해서는 신고서당 50달러(2011년 1월 1일 이후 건당 가산세는 100달러로 증가

25) Treasury Regulations 301.6724-1

26) IRS, Reasonable Cause Regulations and Requirements for Missing and Incorrect Name/TINs

27) Treasury Regulations 301.6721-1

28) Treasury Regulations 301.6722-1

29) Treasury Regulations 301.6723-1

함)의 가산세를 부과함

- 가산세가 부과되는 사유는 다음과 같으며, 정당한 사유가 있고 고의적으로 의무를 해태하지 않았음이 확인되면 가산세를 감면함
  - 납세자의 등록번호에 오류가 있거나 기재하지 않은 경우
  - 신고기한을 준수하지 않은 경우
  - 불완전한 매체를 통해 신고한 경우
  - 신고 형식(format)에 오류가 있는 경우
  - 기타 위 열거한 사항이 중복되어 발생한 경우
- 신고건당 부과하는 가산세는 수정신고한 기간에 따라 다르며, 기간이 짧을수록 가산세가 낮아짐
  - 원천징수의무자가 30일 이내에 수정된 보고서를 제출하면 신고서당 15달러의 가산세(2011년 1월1일 이전에는 건당 30달러)를 부과함
  - 제출기한 경과 30일 후부터 8월 1일 전까지 보고하면 신고서당 30달러(2011년 1월 1일 이전에는 건당 60달러)의 가산세를 부과함
  - 단, 연간 가산세는 25만달러(2011년 1월 1일 이전에는 150만달러)를 한도로 함

#### 나) 사용주의 원천납부세액 예치의무

- 예치불성실 가산세(failure to deposit)는 예치기간을 경과해서 예치하거나 미예치한 금액에 대해 예치 지연기간에 따라 2 ~ 15%의 가산세율을 적용함
  - 적기에 적정한 금액을 미예치한 것에 대한 정당한 사유(reasonable cause)나 고의적 태만(willful neglect)이 없는 경우 가산세가 부과되지 않음
  - 지연 예치기간에 따라 적용할 가산세율은 다음과 같음
    - 1일에서 5일 지연 예치한 경우 미예치금액의 2%를 가산세로 부담함
    - 6일에서 15일 지연 예치한 경우 미예치금액의 5%를 가산세로 부담함
    - 16일 이상 지연 예치한 경우와 국세청에서 고지서를 발행한 후 10일 이내 예치한 경우 당초 미예치금액의 10%를 가산세로 부담함
    - 예치 없이 국세청에 직접 납부한 경우 10%의 가산세를 부담함. 단, 일정 요건을



만족하고 국세청에 직접 납부한 경우 가산세 대상에서 제외함

- 국세청에서 고지서를 발행한 후 10일 이내에 예치되지 않은 경우 미예치금액의 15%의 가산세를 부담함

□ 매월 또는 매주 2회 예치의무를 이행하면서 Form 941 서식을 적절하게 기재하지 않고 예치할 금액이 2,500달러 이상인 경우 2~10%의 평균 예치불성실 가산세(averaged failure to deposit penalty, FTD)를 부과함

- 납부할 소득세와 사회보장세 및 건강보험세를 원천징수하지 않았거나 재무부에 미달하게 예치한 경우 신탁기금 회수관련 가산세(trust fund recovery penalty)를 부담함
  - 가산세는 미납부한 신탁기금 전액이며 미납부한 금액이 사용주로부터 즉각 회수되지 않는 경우 개인에게 부과되는 가산세임
  - 동 가산세는 원천징수세액을 징수하고 납부할 책임이 있는 자가 의도적(willful)으로 예치하지 않은 경우 부과됨

#### 다) 사용주의 원천징수신고서 제출의무

- 원천징수신고서를 기한까지 제출하지 않은 경우 원천징수 무신고 가산세(failure to file)와 미납부 가산세(failure-to-pay penalty)를 부과함
  - 원천징수신고서를 적정하게 신고 및 납부하지 않은 정당한 사유(reasonable cause)가 있는 경우 가산세를 부과하지 않음
    - 가산세 부과 공문(penalty notice)을 받은 경우 정당한 사유가 있음을 입증할 수 있는 자료를 제출해야 함
  - 원천징수 무신고 가산세는 미납부된 세액 또는 지연해서 신고한 금액에 대해 5%의 가산세를 부과하며 가산세는 미납부 세액의 25%를 초과하지 아니함
  - 미납부 가산세는 매월 미납한 세액의 0.5%를 부과하며 가산세는 미납부 세액의 25%를 초과하지 아니함

## 나. 비거주자 소득에 대한 원천징수<sup>30)</sup>

- 비거주자<sup>31)</sup>의 소득은 미국 내 원천소득에 대해서만 과세하며 소득이 미국 국내 거래 또는 사업(U.S. trade or business)과 실질적 연관성이 있는지에 따라 과세방법을 다르게 적용함
  - 미국의 거래 또는 사업과 관련이 있는 소득은 일정 금액을 공제한 후 일반 누진세율로 과세하므로 원천징수 의무가 면제됨
  - 미국 국내 거래 또는 사업과 관련 없는 소득은 비거주자에게 지급하는 자가 소득을 원천징수하고 과세당국에 신고·납부함
    - 비거주자에게 지급한 금액은 연간 또는 일정 기간 동안 발생한 미국 원천의 고정 또는 결정 가능한 소득을 의미함

### 1) 원천징수의무자의 책임

- 원천징수의무자는 원천징수 대상이 되는 미국 원천소득을 비거주자에게 지급하거나 처분, 보관, 수령, 통제하는 자이며 기한 내에 비거주자의 원천징수세액을 신고·납부할 책임이 있음
  - 원천징수의무자는 개인(individual), 미국기업(U.S. corporation), 외국인 중개업자(foreign intermediary)와 특정 미국지점(certain U.S. branches) 등을 포함함
- 원천징수의무자가 적법하게 원천징수세액을 신고·예치·납부하지 않은 경우, 원천징수의무자와 비거주자는 모두 미납 세금과 관련 가산세를 부담할 책임이 있음
  - 단, 과세당국은 미신고·미납부된 원천납부세액과 관련 가산세를 원천징수의무자에게 우선 추징함
    - 일반적으로 납세의무 미이행 시 원천징수 불성실(failure to withhold), 예치 불

30) 미국 국세청, Publication 515, <http://www.irs.gov>

31) 비거주자는 미국 시민권자가 아니고 거소가 미국 역외에 있는 개인과 외국기업의 미국 지점, 외국 신탁회사, 외국법인과 외국 파트너십이 포함됨

성실(failure to deposit funds), 신고 불성실(failure to file returns)과 정보보고 불성실(failure to file information returns)에 대한 가산세를 부과함

- 상기 가산세 외에 미이행한 납세의무의 종류에 따라 기타 다른 가산세가 부과될 수 있음

□ 원천징수의무자는 서류에 표시된 정보가 사실과 다른 것을 확인할 수 있는 경우를 제외하고 유효한 서류를 신뢰하여 원천징수함

- 원천징수의무자는 비거주자가 제출한 원천징수증명서(Form W-8 또는 Form 8233)를 근거로 원천징수세액을 결정함
  - 원천징수의무자는 수익적 소유자가 비거주자인지와 조세조약에 따른 제한세율 적용 대상인지를 확인함
  - 그 외 조세조약의 제한세율을 적용할 수 없는 경우 30% 세율로 원천징수해야 함
- 조세조약에 따라 원천징수를 면제받거나 제한세율을 적용받기 위해서는 국세청에 Form W-8BEN을 제출해야 하며, 미국 사업과 실질적 관련성이 없다는 사실을 입증하기 위해서는 Form W-8ECI를 제출해야 함

□ 원천징수의무자가 유효한 서류(Form W-8)를 확인할 수 없거나 제공된 정보가 신뢰할 수 없고 부정확한 경우 소득수취자의 상태 등을 결정하기 위해 추정규정(presumption rule)을 적용함

- 원천징수의무자가 추정규정을 적용하여 세액을 징수한 경우 추후 소득 수취인의 실제 상황에 따라 계산한 원천납부세액이 당초 납부한 세액과 다르더라도 본세와 가산세를 부담하지 않음
- 원천징수의무자가 원천징수에 필요한 유효한 서류를 확인할 수 없음에도 추정규정을 적용해서 원천징수하지 않은 경우 추후 미납한 원천납부세액과 가산세를 부담할 수 있음
- 추정 규정은 소득수취인이 수익적 소유자인지 중개기관인지와 소득수취인이 개인, 법인, 파트너십 또는 신탁회사인지 등 소득수취인의 상태를 확인할 수 없거나 확신할 수 없는 경우 적용됨

○ 추정규정이 적용될 경우 조세조약에 따른 제한세율이나 법률의 경감세율을 적용할 수 없으므로 30% 세율로 과세함

□ 비거주자의 미국 원천소득은 일반적으로 30%의 세율로 과세되나 유효한 서류를 통해 소득의 수익자가 비거주자이고 30%보다 낮은 세율이 적용됨이 입증된 경우 조세조약의 제한세율을 적용해서 원천징수함

○ 원천징수의무자가 원천징수를 하지 않았거나 적법하게 신고하지 않은 것으로 확인되는 경우 30% 세율과 실제 납부한 세액의 차액을 추가 부담해야 함

## 2) 원천징수세액의 신고

□ 원천징수의무자는 원천징수 과세대상 소득의 지급신고서(Form 1042, Form 1042-S와 Form 1042-T)를 지급일이 속하는 다음 해 3월 15일까지 제출할 의무가 있음

○ 원천징수의무자는 Form 1042<sup>32)</sup>를 통해 연간 원천징수의무자가 지급한 전체 원천납부세액과 예치금액을 국세청에 신고함

○ 원천징수의무자는 Form 1042-S<sup>33)</sup>를 통해 원천징수대상 원천소득의 종류, 적용세율과 연간 지급한 세액을 국세청과 비거주자에게 보고함

– Form 1042-T<sup>34)</sup>는 Form 1042-S의 요약본으로 원천징수의무자가 국세청에 서면으로 제출함

## 3) 원천징수세액의 납부

□ 원천징수세액의 납부기한은 납부할 원천징수세액의 규모에 따라 달라짐

○ 역년 말 국세청에 납부하지 않은 원천징수세액이 200달러 미만이면 원천징수 소

32) 비거주자 미국 원천소득에 대한 연간 원천납부세액 신고서(Annual Withholding Tax Return for U.S. Source Income of Foreign Persons)

33) 비거주자의 원천징수대상 미국 원천소득 신고서(Foreign Person's U.S. Source Income subject to Withholding)

34) Form 1042-S의 연간 요약(Annual Summary and Transmittal of Forms 1042-S)

득의 지급신고서를 제출기한까지 납부하면 됨

- 월말 국세청에 납부하지 않은 원천징수세액이 200달러 이상 2천달러 미만이면 그 달 말일 이후 15일 이내에 원천징수세액을 과세관청에 납부해야 함
- 월 또는 분기말 국세청에 미납한 원천징수세액이 2천달러 이상이면 월 또는 분기 말 이후 영업거래일 기준으로 3일 내에 과세관청에 납부해야 함

#### 4) 가산세 종류

- 비거주자의 미국 내 원천소득의 신고, 원천징수 및 예치의무가 적법하게 이행되지 않은 경우 일반적으로 다섯 가지 가산세와 가산금(interest)이 부과됨
  - 연방세법 제6651조에 따른 신고 불성실 가산세(failure to file)
  - 연방세법 제6651조에 따른 납부 불성실 가산세(failure to pay)
  - 연방세법 제6656조에 따른 예치 불성실 가산세(failure to deposit)
  - 연방세법 제6721조에서 제6723조에 규정한 정보보고 불성실 가산세(failure to file information returns)
  - 연방세법 제6662조에 따른 부주의에 따른 가산세(negligence)
  - 그 외 소득 수취자 정보 관련 가산세와 전자신고 미이행 가산세 등이 부과될 수 있음
  
- 신고 불성실 가산세(failure to file)는 원천징수신고서(Form 1042)를 기한까지 제출하지 않으면 미납부된 세액 또는 지연해서 신고한 금액에 대해 5%의 가산세를 부과함
  - 매월 5%를 본세에 가산하되 미납부 세액의 25%를 초과하지 아니함
  - 납세의무 미이행에 대한 정당한 사유(reasonable cause)가 있고 고의적 태만(willful neglect)으로 인한 것이 아님이 확인되면 가산세를 감면함
  
- 납부 불성실 가산세(failure to Pay)는 미납세액의 0.5%를 부과하며 25%를 한도로 함
  - 신고 불성실과 미납이 동시에 발생한 경우 두 가산세를 합하여 월 5%를 초과하지 않도록 하여 신고불성실 가산세에서 납부불성실 가산세를 차감하고 신고 불성실 가산세 4.5%와 납부 불성실 가산세 0.5%만큼 부과함

- 예치 불성실 가산세(failure to deposit)는 예치의무가 있는 원천징수의무자가 이를 이행하지 않은 경우 미예치금액에 일정 비율의 가산세를 부과함
  - 적기에 적정한 금액을 미예치한 것에 대한 정당한 사유(reasonable cause)나 고의적 태만(willful neglect)이 없는 경우 가산세가 부과되지 않음
  - 지연 예치기간에 따라 적용할 가산세율은 다음과 같음
    - 1일에서 5일 지연 예치한 경우 미예치금액의 2%를 가산세로 부담함
    - 6일에서 15일 지연 예치한 경우 미예치금액의 5%를 가산세로 부담함
    - 16일 이상 지연 예치한 경우와 국세청에서 고지서를 발행한 후 10일 이내 예치한 경우 당초 미예치금액의 10%를 가산세로 부담함
    - 예치 없이 국세청에 직접 납부한 경우 10%의 가산세를 부담함. 단, 일정 요건을 만족하고 국세청에 직접 납부한 경우 가산세 대상에서 제외함
    - 국세청에서 고지서를 발행한 후 10일 이내에 예치되지 않은 경우 미예치금액의 15%를 가산세로 부담함
  
- 원천징수신고서(1042-S 서식) 정보보고 불성실 가산세(failure to file correct information return)는 수정보고 여부 및 수정보고 제출시기에 따라 가산세 금액을 다르게 적용함
  - 원천징수의무자가 30일 이내에 수정된 보고서를 제출하면 2011년 1월 1일 이전에 신고된 건에 대해서는 신고서당 50달러(2011년 1월 1일 이후 건당 가산세는 100달러로 증가함)의 가산세를 부과함
  - 신고건당 부과하는 가산세는 수정신고한 기간에 따라 다르며, 기간이 짧을수록 가산세가 낮아짐
    - 원천징수의무자가 30일 이내에 수정된 보고서를 제출하면 신고서당 15달러의 가산세(2011년 1월1일 이전에는 건당 30달러)를 부과함
    - 제출기한 경과 30일 후부터 8월 1일 전까지 보고하면 신고서당 30달러(2011년 1월 1일 이전에는 건당 60달러)의 가산세를 부과함
    - 단, 연간 가산세는 25만달러(2011년 1월 1일 이전에는 150만달러)를 한도로 함
  - 납세의무 미이행에 대한 정당한 사유가 있고 고의적 태만으로 인한 것이 아님이

확인되면 가산세를 감면함

- 소득수취자의 정보제공 불성실 가산세(failure to furnish correct information return)는 원천징수의무자의 의도성 여부에 따라 가산세액을 다르게 적용함
  - 원천징수의무자가 30일 이내에 수정된 보고서를 제출하면 신고서당 30달러의 가산세를 부담하며, 이 때 가산세 한도는 연간 25만달러(소기업은 7만 5천달러)
  - 제출기한 경과 30일 후부터 8월 1일 전까지 보고하면 신고서당 60달러의 가산세를 부담하며, 연간 50만달러(소기업은 20만달러)를 한도로 함
  - 8월 1일이 지나 보고하면 신고서당 100만달러의 가산세를 부담하며, 연간 150만달러(소기업은 50만달러)를 한도로 함
  - 원천징수의무자가 의도적으로 정보수집 요구를 소홀하게 처리하여 불완전한 정보를 제공한 경우 신고서당 250달러와 전체 수취금액의 10% 중 큰 금액의 가산세를 부담함
  - 원천징수의무자가 소득 수취자에게 1042-S 서식을 법에 따라 교부한 후 8월 1일 전까지 오류를 수정하여 재교부하고, 불완전하게 제공한 서식이 10개(1년 동안 신고한 1042-S 서식의 5%보다 작은 경우 전체 신고서식의 5%로 함) 이하일 때 가산세를 부과하지 않음
  
- 전자신고 가산세는 전자신고 의무가 있는 원천징수의무자가 1042-S 서식을 전자신고하지 않는 경우 부과하며, 신고서당 50달러의 가산세를 부담함
  - 전자신고를 하지 못한 정당한 사유가 있는 경우에만 가산세가 감면되며 기타 감면사유를 적용할 수 없음
  
- 동일 세목에 부과된 가산세 종류가 2개 이상인 경우 납세자가 제출한 입증서류를 통해 감면사유가 확인된 가산세만 감면하고 입증되지 않은 가산세는 부과됨

## 다. 원천징수의무자에게 부과되는 가산세

- 가산세는 미국 연방세법의 규정을 보완하여 자발적 신고를 유도할 목적으로 부과하고 있음
  - 자발적 신고란 적기의 정확한 세무신고를 이행한 후 세금을 납부하는 행위를 의미하며, 일반적으로 가산세는 신고와 납부 의무를 미이행한 정도에 비례하여 부과함
  - 세금 신고, 납부, 보고, 예치 등의 납세의무, 납세의무의 미이행을 정의하고 규정을 위반한 납세자에 대한 처벌규정을 제시함으로써 자발적 신고를 유도함
  
- 원천징수의무자가 부담하는 가산세의 종류별 가산세 감면 가능 여부는 <표 III-1>과 같음
  - 가산세 종류별로 감면을 적용하는 사유를 다르게 규정하고 있으며, 표에 나타나는 않았으나 정당한 사유나 기타의 감면사유는 특정 가산세에만 적용됨
    - 예를 들어, 외부 세무대리인 등을 통한 세무자문으로 인해 납세의무를 미이행한 경우 부과하는 가산세 중 정확성과 관련된 가산세만 감면함
  - 반면, 거주자와 비거주자 간에는 적용하는 가산세 종류를 다르게 규정하고 있지 않음

<표 III-1> 원천징수의무자의 가산세에 대한 감면

가산세종류	법조문	감면 사유	
		정당한 사유	기타 사유
신고 불성실 가산세(failure to file)	연방세법 IRC 6651(a)(1)	○	○
납부 불성실 가산세(failure to pay)	연방세법 IRC 6651(a)(2)	○	○
예치 불성실 가산세(failure to deposit)	연방세법 IRC 6656	○	○
정확성 관련 가산세(accuracy-related)	연방세법 IRC 6662	○	○
사기(fraud)	연방세법 IRC 6663	X	X
부주의에 따른 가산세(negligence)	연방세법 IRC 6653	○	○
정보제공 불성실 가산세 (failure to file information return)	연방세법 IRC 6721-6722	○	○
전자신고 가산세 (failure to file electronically)		○	X

주: 사기 등을 원인으로 한 세금의 신고 및 납부 불성실 가산세는 미납세액의 75%임  
 자료: 미국 국세청, IRM 4.10.21.11 U.S. Withholding Agent Examinations - Penalties 및 IRM Exhibit 20.1.1-2 penalty relief-application chart 참조



## 라. 원천징수의무자의 책임 감면

### 1) 본세의 감면

- 일반적으로 원천징수의무자는 납세의무자가 미신고·미납부한 세금을 납부한 경우를 제외하고 미납한 원천납부세액과 관련 가산세를 부담할 책임을 가짐
  - 원천징수의무자를 대리하는 자가 있는 경우에도 세금을 납부할 책임은 원천징수의무자에게 있음
  - 가산세는 일정 요건을 만족한 경우 감면되며 법률과 연방세법 매뉴얼에 지침을 두고 있음
  
- 원천징수의무자가 원천징수에 필요한 서류 또는 정보를 확보하지 못하여 추정규정(presumption rule)에 따라 세액을 신고·납부한 경우, 추후 추가 납부할 세액이 발생하더라도 원천징수의무자에게 본세와 가산세를 부과하지 아니함
  - 추정규정 외에 원천징수의무자가 미신고·납부한 원천징수세액을 감면하는 규정은 없음
  - 추정규정은 크게, 분류에 관한 추정(the classification presumption rules)과 상태에 관한 추정(the status presumption rules)의 두 가지로 구분되며 그 외 다수의 소득수취인(joint payees) 지급 규정과 유예기간에 대한 가정(Grace Period Rules)을 두고 있음
    - 추정규정은 내국세법 시행규칙에서 정하고 있음
    - 추정규정의 적용으로 소득수취자의 원천징수세율과 법정 신고사항을 결정함
    - 추정규정에 대한 구체적인 사항은 <표 Ⅲ-2>과 같음

〈표 Ⅲ-2〉 미국의 원천징수 추정규정

적용사항	관련규정	내용
(1) 분류에 관한 추정	원천징수의무자가 유효한 서류를 통해 소득수취인의 분류(classification)를 확인할 수 없는 경우	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 정보를 제공하지 않은 소득수취인의 분류를 위해 세 가지 절차를 거침               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 첫째, 소득수취인의 성명과 기타 다른 정보를 기초로 수취인을 개인, 신탁, 재산으로 간주함</li> <li>- 둘째, 소득수취인의 성명과 기타 다른 정보조차 확인이 불가능한 경우 법인 또는 면세단체로 간주함                   <ul style="list-style-type: none"> <li>• 소득수취인의 상호에 Incorporated, Inc. Corporation, Corp 등의 문구가 포함된 경우 법인으로 간주함</li> <li>• 면세단체는 면세법인(tax exempt entities), 개인퇴직연금(individual retirement accouts), 미국 연방 및 주정부, 외국정부와 부동산투자신탁을 포함함</li> </ul> </li> <li>- 셋째, 원천징수의무자가 법인 또는 면세단체로 간주할 수 없는 경우 파트너십으로 간주함</li> </ul> </li> </ul>
(2) 상태에 관한 추정	원천징수의무자가 유효한 서류를 통해 소득수취인의 상태(status)를 확인할 수 없는 경우	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 일반적으로 원천징수의무자는 일부 예외를 제외하고는 미국 거주자에게 소득을 지급한 것으로 가정함</li> <li>○ 단, 다음 중 하나에 해당할 경우 소득수취인을 미국 거주자로 간주하지 않음               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 원천징수의무자가 소득수취인의 등록번호를 확인했고 등록번호가 98로 시작함</li> <li>- 원천징수의무자가 소득수취인과 연락한 수취인의 주소지가 국외에 있는 것으로 확인되었음</li> <li>- 소득수취인에게 대가를 지급하기 위해 국외로 송금함</li> <li>- 법인인 경우 소득수취인의 상호가 법률에 규정하고 있는 외국법인의 형태를 취하고 있음</li> </ul> </li> </ul>
(3) 다수의 소득수취인에게 지급시 가정	원천징수의무자가 다수에게 소득을 지급했으나 유효한 서류를 확보하지 못한 경우	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 원천징수의무자가 다수의 소득수취인이 있음을 확인했으나 모든 소득수취인으로부터 유효한 문서를 확보하지 못한 경우 미국 거주자에게 지급한 것으로 가정함</li> <li>○ 단, 다수의 소득수취인 중 한명만 유효한 서류를 제출한 경우 서류를 제출한 소득수취인에게 전액 지급된 것으로 가정함</li> </ul>
(4) 유예기간 규정	원천징수의무자가 소득의 지급 시점에 유효한 서류를 확인할 수 없었으나 90일 이내에 확인된 경우	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 원천징수의무자가 소득수취인에게 소득을 지급하는 시점에 유효한 서류를 확인할 수 없었고 이후 90일 이내에 유효한 서류를 확인한 경우 비거주자에게 소득을 지급한 것으로 간주하고 우선 30%의 세율로 원천징수함</li> <li>○ 위와 동일한 상황에서 소득의 수취인이 미국 거주자이고 면세 적용되는 자가 아닌 사실을 확인할 수 있는 경우 예비원천징수(28% 세율 적용) 규정에 따라 원천징수함</li> <li>○ 유예기간인 90일 이내에 유효한 서류가 확보되면 원천징수의무자는 소득수취인에게 원천징수세액의 차액을 환급해 줌</li> </ul>

자료: 미국 국세청, Publication 515 및 A Primer on the NRA Withholding presumption rules 참조

## 2) 가산세의 감면

- 미국은 연방세법에 가산세 조항을 두고 있으며 법률에서 가산세를 감면하는 일부 예외사항을 규정하고 내국세 매뉴얼(internal revenue manual)에서 가산세 감면을 위한 지침을 제시함<sup>35)</sup>
- 가산세 감면에 대한 입증책임은 납세자에게 있으며, 감면을 위해 납세자는 당초 적법하게 신고하지 못한 정당한 사유가 있음을 국세청에 입증해야 함
  - 미이행한 납세의무의 종류와 부과된 가산세의 종류에 따라 가산세의 감면 정도가 결정됨
  - 감면을 결정할 때 다음과 같은 사항을 고려하여 입증 여부를 판단함
    - 납세의무가 원천징수의무자의 정상적 사업활동의 일부인지를 고려함
    - 이전 세무조사에서 문제 제기되었던 사항인지 고려함
    - 납세자가 미국 국세청에 자진 수정신고(voluntary correction program) 했는지 여부를 고려함
- 가산세 감면 시 정당한 사유(reasonable cause), 법률의 예외조항(statutory exception), 행정상 면제사유(administrative waiver), 서비스 오류의 정정(correction of service error)의 네 가지 사항을 고려해서 판단함
  - 가산세 감면의 네 가지 사항은 원천징수의무자에게 부과된 가산세에 국한해서 적용되는 사항이 아니며, 기타 다른 납세의무 미이행으로 인해 부과한 가산세에도 공통적으로 적용됨
- 원천징수의무자가 정해진 기간 내에 적법하게 신고 또는 예치·납부하지 못한 합리적인 사유가 있거나 고의적인 태만으로 인한 것이 아님을 입증하면 가산세를 면제함
  - 이전오(2010)는 『현행 가산세 제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구』에서 정당한 사유가 있고 고의적인 무시로 인한 것이 아닌 경우에는 무신고 가산세를 부과

35) 미국 국세청, Internal Revenue Manual Part 20.1.

하지 않고 있어 무신고 가산세가 면제되기 위해서는 이처럼 형식상으로는 두 가지 요건을 갖추어야 하는 것이지만 실제로는 정당한 사유 요건 하나로 융합된다고 하였음

- 실제 미국 연방세법과 관련 매뉴얼에서 구체적인 정당한 사유에 대해서는 명시하고 있으나 고의적 무시 또는 태만으로 인한 내용을 기술하고 있지 않으므로, 정당한 사유만 입증할 경우 가산세 감면이 가능하도록 유연하게 운영되고 있음

#### 가) 정당한 사유<sup>36)</sup>

- 정당한 사유는 사실관계와 환경에 따라 개별적으로 판단하며, 납세자가 일반적 사업상 정당한 주의의무(ordinary business care and prudence)<sup>37)</sup>를 충실히 했으나 의무를 이행하지 못한 경우에 한해 적용함
  - 연방세법에서는 정당한 사유의 개념만을 제시하고 있으며 구체적인 적용 지침 및 사례는 연방세법 매뉴얼을 통해 제시함
  - 모든 가산세에 정당한 사유로 인한 가산세 감면을 적용하지 않음<sup>38)</sup>
  - 내국세 매뉴얼 또는 법률의 예외조항에 해당하지 않더라도 사업상 정당한 주의의무를 충실히 했음에도 납세의무를 이행하지 못한 사유를 입증하면 가산세가 감면됨

36) 미국 국세청, Internal Revenue Manual Part 20,1,1.3,2 (12-11-2009) Reasonable Cause

37) 일반적 사업 환경에서의 정당한 주의의무를 충실히 이행했으나 납세의무를 이행하지 못한 사실관계와 환경 요인을 입증할 수 있다면 정당한 사유로 인정되며, 정당한 사유를 판단하기 위해 크게 네 가지 사항을 고려하고 활용 가능한 정보를 통해 감면 여부를 결정함

- 납세자의 사유: 납세자는 부과된 가산세와 관련하여 정당한 사유가 발생한 날짜와 이에 대한 설명을 통해 정당한 사유를 입증해야 함
- 과거 세무신고: 납세자가 미이행한 신고 및 납세와 동일한 납세의무를 과거에도 이행한 적이 있는지를 고려함
  - 최초 납세의무가 발생해서 납세의무를 적법하게 이행하지 못한 사실만으로 정당한 사유가 인정되지 않으나 과거 동일한 납세의무가 발생했다면 납세의무를 미이행한 정당한 사유가 있었다고 보기 어려움
- 법에 따라 납세의무가 요구된 시점, 납세자가 통제할 수 없는 환경요인으로 인해 납세의무를 이행할 수 없었던 시점과 납세자가 법에 따라 납세의무를 이행한 시점을 모두 고려하여 정당한 사유를 판단함
- 납세자가 통제할 수 없는 환경: 납세자가 납세의무를 이행하지 못한 사유를 통제할 수 있었는가를 고려하여, 사업상 정당한 주의의무를 게을리하지 않았음에도 납세자가 통제할 수 없는 환경으로 인해 납세의무를 이행할 수 없었음이 인정되면 정당한 사유가 있는 것으로 봄

38) <표 Ⅲ-1> 원천징수 의무자의 가산세에 대한 감면 참조

- 납세의무 이행을 불가능하게 만든 사실관계와 환경이 제거되었으나 합리적인 기한 내에 납세자가 납세의무를 이행하지 않은 경우 정당한 사유로 인정하지 않음
  
- 정당한 사유를 판단할 때 다음과 같은 몇 가지 사항을 고려해서 판단함
  - 어떠한 납세행위가 발생했으며 언제 발생했는지를 고려함
  - 납세자가 납세의무를 이행하지 않은 기간, 신고·납부와 기타 납세의무를 이행할 수 없었던 환경과 상황이 무엇인지 고려함
  - 납세의무를 미이행한 결과는 무엇인지 고려함
  - 납세자가 납세의무 미이행 기간 동안 다른 납세의무를 충실히 이행했는가를 고려함
  - 사실관계와 환경에 변화가 있을 때 납세의무자가 신고의무를 이행하기 위해 노력했는지를 고려함
  
- 사망(death), 심각한 질병(serious illness), 납세자의 행방불명(unavoidable absence) 등 부재, 납세자 가족(배우자, 형제자매, 부모, 조부모, 자녀 등)의 사망 또는 중병의 발생으로 납세자가 신고, 납부, 예치의무를 미이행했다면 정당한 사유가 있는 것으로 봄
  - 개인 외 법인, 신탁, 유산 등은 상기 사유가 발생한 납세자가 세무신고 및 납부를 수행하는 데 유일한 권한을 가진 경우에 한해 정당한 사유를 인정함
  - 납세자 외에 제3자가 납세의무를 이행하는 경우 제3자가 납세의무를 이행하지 못한 사유를 고려함
    - 사업자의 경우 한 명이 납세의무를 이행할 책임이 있다면 그 자가 사업상 정당한 주의의무를 다했는지를 고려해야 함
  - 정당한 사유의 귀속자와 납세자 간 관계, 사망일자, 질병의 심각성·기간·일자, 부재의 사유 및 일자, 납세의무 미이행과 발생한 사유 간 연관성, 납세의무 외 기타 다른 의무를 미이행했는지 여부, 정당한 사유가 해소된 후 적정 기간 내에 납세의무를 이행했는지 여부를 고려해서 결정함
  
- 화재(fire), 재난(casualty), 자연재해(natural disaster)나 기타 이에 준하는 사건(other disturbance)의 발생을 정당한 사유로 규정함

- 미이행 사유가 발생한 시점, 납세자의 사업에 미친 효과, 납세의무를 이행하기 위해 행한 조치, 정당한 사유가 해소된 후 납세의무의 이행 여부를 고려함
  - 국세청은 심각한 재난이 발생하여 특별재난구역으로 지정된 곳에 있는 납세자에 대해 가산세의 감면 여부를 검토하고 일괄적으로 감면을 적용함
- 납세의무 이행에 필요한 기록에 접근이 불가능(unable to obtain records)하여 사업상 정당한 주의의무를 이행했음에도 납세의무를 이행할 수 없었음이 인정되는 경우 정당한 사유로 봄
- 이 경우 납세자가 통제할 수 없는 요인으로 인해 납세의무를 이행할 수 없었음이 인정되어야 함
  - 접근이 불가능한 장부나 서류가 납세의무 이행에 반드시 필요한지 여부 등의 요소를 고려해서 판단함
    - 납세의무 이행을 위해 기록이 왜 필요한지를 고려함
    - 기록에 접근할 수 없는 사유와 기록을 보전하기 위해 어떠한 조치를 했는지를 고려함
    - 납세자가 필요한 기록을 확보하지 못한다는 사실을 언제 어떤 방법을 통해 알게 되었는지를 고려함
    - 필요한 정보를 얻기 위한 다른 방법이 있는지 여부를 고려함
    - 납세자가 관련 정보를 추정하지 못한 이유를 고려함
    - 납세자가 접근 불가능한 정보와 관련하여 세무신고를 이행하기 위해 국세청과 연락을 취했는지 여부를 고려함
    - 납세자가 소실된 정보를 회복하는 즉시 납세의무를 이행했는지 여부를 고려함
    - 필요한 정보를 얻기 위한 노력이 있었는지 여부를 고려함
- 사업상 정당한 주의의무를 게을리하지 않았으나 실수로 인해 기한 내에 납세의무를 이행할 수 없었던 불가피한 사실과 상황을 입증하는 경우 정당한 사유로 인정함
- 일반적으로 실수는 정당한 사유로 인정되지 않기 때문에 사업상 정당한 주의의무를 다했음을 입증할 수 있는 사실과 상황이 입증되는 경우에 한해 정당한 사유로

인정됨

- 내국세 매뉴얼에서는 실수가 정당한 사유로 인정받기 위해 고려할 사항을 제시함
  - 납세자가 실수를 언제 어떻게 인지했는지 여부
  - 납세자가 실수를 수정했는지 여부
  - 납세자와 납세자의 대리인 간 관계
  - 납세자가 오류를 발견한 후 적정 기한 내에 납세의무를 이행했는지 여부
  - 정당한 사유를 입증하기 위해 제출한 기타 문서가 있는지 여부
  
- 제3자에게 받은 잘못된 정보 또는 자문(erroneous advice or reliance)으로 인해 납세의무를 제대로 이행하지 못했거나 납세의무를 이행할 때 국세청의 자문에 의존하여 사업상 정당한 주의의무를 이행했다고 인정되면 정당한 사유가 있는 것으로 봄
  - 자문은 구두나 문서의 모든 형태를 포함함
  - 일반적으로 잘못된 자문이나 정보에 의존하여 납세의무를 이행하지 못한 사유를 정당한 사유로 인정하고 있지 않으나 특정 상황에서 이러한 상황이 발생했음이 입증되면 이를 정당한 사유로 인정함
    - 납세자가 장부에 접근할 수 없는 특수한 상황 때문에 타인에게 의존할 수밖에 없는 상황에 있었는지 여부
    - 납세의무 미이행이 납세자가 예측할 수 없는 범위의 법령 개정 등으로 인해 발생했는지 여부
  
- 특정 상황에서 법에 대한 무지(ignorance of the law)로 인해 납세의무를 이행하지 못했다면 이를 정당한 사유로 봄
  - 일반적으로 법에 대한 무지나 오류는 정당한 사유로 인정하지 않으므로 납세의무를 이행하지 못한 사유를 별도로 입증해야 함
  - 법에 대한 무지가 정당한 사유로 인정받기 위해서는 납세자가 납세의무를 성실하게 이행하기 위해 신의를 다해 노력했으나 납세의무 사실을 인지하지 못했고 합리적으로 납세의무를 이행할 수 없는 상황에 있었음을 입증해야 함
    - 납세자의 교육수준을 고려함

- 이전에 동일한 납세의무를 부담한 적이 있는지 여부를 고려함
- 납세자가 이전에 동일한 납세의무를 미이행하여 가산세를 부담한 적이 있는지 여부를 고려함
- 납세자가 인지할 것으로 기대하기 어려운 세무신고 서식이나 법률 개정이 있었는지 여부를 고려함
- 미납한 세금 문제의 난이도를 고려함

- 일반적으로 태만이나 실수(forgetfulness or an oversight)는 정당한 사유로 인정하지 않으나 타인의 태만이나 실수로 인해 납세자가 납세의무를 이행하지 못한 것은 특정한 상황에서 정당한 사유로 인정함
  - 타인이 납세자를 대신하여 납세의무를 이행하지 못했다는 사실이 납세자의 납세의무에 대해 정당한 사유로 성립되지는 않음
  - 납세자에게 신고, 납부 또는 예치의 의무가 있다면 제3자가 납세자를 대리했다고 하더라도 납세자가 미이행한 납세의무를 부담해야 함

#### 나) 법률상 예외조항 및 행정상 예외사항

(statutory exceptions and administrative waivers)<sup>39)</sup>

- 일반적으로 행정적 감면사유는 법에서 규정하는 예외조항의 연장선상에 있으며, 구두안내, 안내문, 납세안내자의 조언, 화재나 자연재해, 기타 사유가 발생하면 납세의무 미이행으로 발생한 가산세를 전액 면제함

#### (1) 법률상 예외조항(statutory exceptions and regulatory exceptions)

- 일부 연방세법과 시행규칙에서 가산세 종류별 감면사유를 규정하고 있음
  - 연방세법과 시행규칙에서는 정확성 관련 가산세, 정보보고의무 미이행 가산세, 신고 불성실 가산세, 납부 불성실 가산세, 정보제공 불성실 가산세, 예치의무위반 가산세에 대한 감면을 두고 있음

39) 미국 국세청, Internal Revenue Manual 20.1,1.3.3



(가) 정확성 관련 가산세<sup>40)</sup>

- 납세의무를 이행하기 위해 납세자가 노력한 정도가 가장 중요하며 그 외 다른 요소도 고려함
  - 납세자의 경험, 지식, 교육수준에 비추어 사실관계와 법률해석의 오류가 발생할 사유가 있었다고 인정되면 가산세를 면제함
  - 일반적으로 컴퓨터 또는 전송 오류는 일반적으로 정당한 사유에 해당하지 않음
- 납세자가 전문가의 자문을 신뢰한 경우 그러한 자문이 관련 사실, 정황 및 법령에 기초하고 있고, 사실관계 또는 법적 해석에 대한 비합리적인 가정을 근거로 하고 있지 않다면 감면사유에 해당함
- 회사가 조세피난처를 이용한 경우 이와 관련된 세부항목에 대해 상당한 과소신고가 있는 경우 가산세 감면사유를 결정하기 위해 특칙을 두고 있음
  - 회사의 법적 정당성(legal justification)이 권한요건(authority requirement)과 신뢰요건(belief requirement)을 모두 충족한 경우 감면사유가 있는 것으로 봄

(나) 정보보고의무 미이행 가산세

(a failure relating to an information reporting requirement)<sup>41)</sup>

- 정당한 사유는 다음 두 가지 요건을 만족한 경우 성립함
  - 첫째, 의무 미이행과 관련하여 중요한 경감 요소(significant mitigating factors)가 있거나 미이행이 납세의무자가 통제할 수 없는 사건에 의해 발생한 경우여야 함
  - 둘째, 납세의무자가 납세의무를 미이행하기 전과 후에 합리적인 방식(a responsible manner)으로 행동했어야 함
- 연방세법 시행규칙에서는 정당한 사유의 첫 번째 요건인 중요한 경감요소에 대한 예

40) 연방세법 시행규칙 1.6664-4

41) 연방세법 시행규칙 301.6724-1

### 시를 제시함

- 정보보고 의무를 미이행하기 이전에 그와 동일한 정보보고나 신고서를 과세당국에 제출한 적이 없는 경우
- 정보보고 의무를 미이행하기 이전에 그와 동일한 정보보고나 신고서를 과세당국에 제출한 적이 있는 경우에는 다른 요소를 함께 고려함
  - 납세의무자가 이전에 정보보고나 신고서를 제출할 때 납세의무를 미이행하여 가산세를 부담한 적이 있는지 여부를 고려함
  - 이전에 가산세를 부담한 경우 매년 납세의무 미이행률을 감소시키기 위한 노력 정도를 고려함

### □ 또한 연방세법 시행규칙에서 정당한 사유의 첫 번째 요건 중 하나인 납세의무자가 통제할 수 없는 사건에 대한 예시를 제시함

- 사업기록의 이용 불가능: ① 사업기록 또는 시스템이 화재 등 천재지변으로 손상되었거나 ② 자료 처리에 직접적인 영향을 미치는 법률 또는 규칙이 신고 또는 보고기한 직전에 개정되었고 그러한 개정사항을 누락한 채 신고 또는 보고한 경우 ③ 단독으로 정보제공의무를 부담하는 자가 사망 또는 중병으로 인해 불가피하게 부재중인 경우를 포함함
- 전자신고와 관련한 경제적 어려움: 전자신고에 필요한 설비가 없는 경우를 의미함
- 국세청의 특정 행위: 국세청의 잘못된 서면정보를 합리적으로 신뢰하여 납세의무를 이행한 결과 위반행위가 발생한 경우에 해당함
  - 단, 납세의무자가 국세청에 제공한 정보가 불충분하여 국세청에서 잘못된 서면정보를 제공한 경우에는 정당한 사유가 성립되지 않음
- 대리인의 특정 행위: 대리인이 기한에 맞춰 정확하게 신고서와 정보를 제공하도록 계약하였고 대리인이 계약시점에 합리적인 기준을 만족하였고 대리인이 정당한 사유 요건을 충족하는 경우임
- 신고 또는 납부와 관련하여 필요한 정보를 제공하는 직원이나 기타 관련자의 특정 행위: 브로커나 카드지불대리인(qualified payment card agent, QPCA)과 같이 관련 정보를 보유하고 있는 자가 납세의무자에게 정확한 정보를 제공하지 않았거나

이들이 제공한 정보를 납세의무자가 합리적으로 신뢰한 경우를 포함함

- 연방세법 시행규칙에서 정당한 사유의 두 번째 요건 중 합리적인 방식으로 행동하는 것은 합리적인 주의(reasonable care)를 기울였고 납세의무 미이행을 피하거나 경감하기 위해 중요한 절차를 모두 따른 경우를 의미함
  - 합리적인 주의의무 수준은 합리적으로 신중한 사람이 납세의무자와 동일한 사업 환경에서 보고의무를 결정하고 계좌나 대차와 같은 회계정보를 처리하기 위해 필요한 수준을 의미함
  - 납세의무를 피하거나 경감하기 위해 필요한 절차는 필요 시 기한의 연장요청, 위반이 예상되는 경우 이에 대한 조치, 이미 위반이 발생한 경우 이를 해결하고자 취한 행동, 위반이 발견된 즉시 이를 올바르게 시정조치하였는지 여부를 포함함
  - 그 외에 납세의무자에게 정보를 제공하는 자(종업원 등)가 납세자번호(TINs)와 같이 필요한 정보를 제공하지 않았거나 제공된 정보가 부정확하여 납세의무자가 납세의무를 적법하게 이행하지 못한 경우 납세의무자가 정보제공자에게 필요한 정보를 제출하도록 최초로 권유하고 연도별로 권유를 하였다면 합리적으로 행동한 것으로 간주하여 정당한 사유로 인정함

(다) 기타

- 일정 요건을 충족한 경우 사용자가 근로소득에 대한 원천징수 시 과소신고 및 과소납부한 경우 가산세를 감면 조정(interest-free adjustment)할 수 있도록 규정함
  - 다만 법률에서 감면의 적용을 위해 세부규정을 두고 있지 않아 미국 국세청에서 특정 가산세에 대한 행정상 예외사항을 발표하고 법률의 감면 규정을 보완함
  - 예를 들어, 사용주가 기한 내에 원천납부세액의 예치의무를 이행하지 못한 경우에도 일정 요건하에서 원천납부세액을 적정하게 예치한 것으로 간주하고 가산세를 감면함
    - 예치 불성실 가산세, 납부 불성실 가산세와 신고 불성실 가산세를 적용받지 않음

- 신고 불성실과 납부 불성실 가산세에 대한 정당한 사유에 대해서는 연방세법 시행규칙에서 그 정의를 규정하거나 구체적인 예시를 제시하고 있지는 않음
  - 이 경우 정당한 사유란 통상적인 사업상 주의의무를 다하였음에도 불구하고 기한 안에 신고서를 제출하지 못한 경우를 의미함
  - 판단을 위해 납세의무자의 재정상황, 납세자가 부담하는 세금의 성격을 고려하며, 개별적으로 감면 여부를 결정함

### (2) 행정상 예외사항(administrative waiver)

- 일반적으로 행정적 감면사유는 법률상 예외조항의 연장선상에 있으며, 특정 상황에서 국세청의 발표에 따라 가산세를 감면함
  - 행정적 예외사항은 프린트와 이메일, 출판된 안내문(publishing guidance)과 기타 다른 형태로 감면사항을 안내하고 감면 사유에 해당할 경우 가산세를 전액 감면함
  - 행정적 예외사항의 예로는 개인소득세를 4개월 자동연장하도록 신청한 자에게 4개월 동안 부과될 가산세를 감면하도록 한 국세청의 공고<sup>42)</sup>가 있음

### (3) 중대한 위기(undue hardship)

- 관련 규정<sup>43)</sup>에서 납부기한의 연장과 관련이 있고 납세자의 재정이 심각한 위기상태에 있는 경우 가산세 부과 없이 납세기한을 연장함
  - 우리나라 부가가치세법상 기한 연장과 유사한 내용임
  - 중대한 위기란 납세자가 납부하기 어려운 상황으로 일상적 또는 일시적인 재정 손실상태보다 심각한 상황을 의미하며 몇 가지 사항을 고려해서 감면 여부를 판단함
    - 납세자가 납부하기 불가능하다는 사실을 인지한 시점을 고려함
    - 납세자가 적법하게 납부할 수 없는 사유를 고려함
    - 납세자가 필요한 기금을 확보하기 위한 다른 수단을 확인했는지 여부를 고려함
    - 납세자가 은행계좌 등과 같은 문서를 제출했는지 여부를 고려함

42) 미국 국세청, Notice 93-22, 1993-1 C.B.305.

43) Treas. Reg. 1. 6161-1(b)

- 납세자가 납부 가능한 상태가 되었을 때 적법하게 납부했는지 여부를 고려함

- 중대한 위기의 경우는 일반적으로 납세자의 신고가능 여부와 관련 없는 경우가 대부분이므로 신고와 관련된 가산세는 감면되지 않음
  - 단, 건별로 판단하여 납세자의 재정에 중대한 위기가 발생하여 적법하게 신고하지 못한 정당한 사유가 있음이 인정되면 신고와 관련한 가산세도 감면함<sup>44)</sup>
- 또한, 사용주가 재정의 중대한 위기에 있어 사용인의 급여에 대한 원천납부세액을 적기에 예치 및 납부하는 데 실패한 경우에는 가산세 감면을 적용하지 않음
- 일반적으로 중대한 위기가 아닌 재정상의 어려움으로 인해 납부가 불가능한 경우에는 가산세 감면 사유에 해당하지 않음
  - 단, 세금을 납부하기 위해 사업상 정당한 주의의무를 다했으나 납부가 불가능한 정당한 사유를 입증하면 가산세를 감면함<sup>45)</sup>
    - 납세자는 충분한 자금이 있었으나 예상치 못한 사건으로 적법한 세금납부를 할 수 없었음을 입증해야 함
  - 부도발생 사실은 가산세 감면사유에 해당하지 않으나 납부기한 전에 지급불능 상태였고 추후 부도가 발생했음을 입증하면 납부 불성실 가산세가 감면됨

(4) 세무자문에 따른 납세의무 미이행(advice)

- 납세자가 미 국세청의 문서를 통한 자문, 국세청의 구두 자문과 세무대리인의 세무자문에 의존하여 납세 여부를 결정하였고 당시 결정이 합리적으로 판단되면 가산세를 감면함
  - 신고 또는 납부 후 제공받은 세무자문을 신뢰해서 납세의무를 이행한 경우 이는 타당한 감면사유에 해당하지 않음

---

44) Treas. Reg. 301.6724-1

45) Treas. Reg. 301.6651-1(c)

- 가산세 감면은 해당 과세와 관련하여 제공된 세무자문에 따라 신고 또는 납부한 세금에만 적용됨
  - 국세청에서 감면이 더 이상 유효하지 않거나 감면사유가 되지 않음을 문서로 통보하거나 조세조약, 법원 또는 규정을 통해 감면이 적용되지 않음이 확인될 때까지 가산세 감면을 적용함
- 국세청 소속 공무원 등이 문서를 통해 제공한 세무자문(written advice from the IRS)을 신뢰하여 따른 납세행위에 대해 가산세가 발생한 경우 일정 조건하에서 가산세를 일부 감면함
- 연방세법<sup>46)</sup>에 따르면 가산세가 감면되기 위해서는 제공받은 자문이 납세자의 요청으로 국세청에서 답변한 것으로 납세자가 국세청 답변을 신뢰하여 잘못된 세무신고 또는 납부행위를 했어야 하며, 납세자의 귀책사유로 인한 가산세에 해당하지 않아야 함
- 국세청 소속 공무원 등이 구두로 제공한 잘못된 세무자문(oral advice from the IRS)으로 인해 가산세가 발생한 경우 일정 요건 하에서 가산세를 감면함
- 문서를 통한 세무자문의 가산세 감면요건에 납세자가 제공된 세무자문에 대해 사업상 주의의무를 이행했는지 여부를 추가 고려하고 이를 입증할 수 있는 문서를 제출한 경우 가산세를 감면함
    - 납세자의 상황을 고려함
    - 국세청의 세무자문과 부과된 가산세 간 관련이 있는지 여부를 고려함
    - 과거 동일 세목에 대한 납세자의 세금 부담 여부를 고려함
    - 국세청의 세무신고서나 다른 수단을 통해 올바른 납세정보를 파악할 수 있었는지 여부를 고려함
  - 감면을 받기 위해서는 납세자가 국세청에 질문한 기록, 국세청에서 제공한 자문을 기록한 문서, 국세청으로부터 세무자문을 받은 장소와 방법을 입증하는 문서, 세무자문 시기와 정보를 제공한 자의 이름과 같은 입증문서를 제출해야 함

46) IRC Section 6404(f) 및 Treas. Reg. 301.6404-3에 규정함

- 외부 세무대리인 등을 통한 세무자문(advice from a tax advisor)으로 인해 발생한 가산세 감면은 기술적(technical)이고 복잡한(complicated) 세무문제와 관련된 경우 정확성과 관련된 가산세를 감면함
  - 연방세법<sup>47)</sup>에 따라 부과된 정확성에 대한 가산세(accuracy-related penalty)에만 적용하며 납세자의 신고, 납부와 예치의무 미이행으로 부과되는 가산세에는 감면을 적용하지 않음
  
- 최근 발표한 판례(No. 2011-272, 2011. 6. 7.)에서 세무대리인을 신뢰해서 한 행위에 대해서도 정당한 사유를 인정함
  - 판례에서 제3자와 계약을 체결하고 제3자의 자문을 신뢰해서 행한 세무신고에 오류가 있음이 확인된 경우 정당한 사유로 인정하여 이와 관련된 정확성 관련 가산세(accuracy-related penalties)를 감면함
  - 단, 위 제3자와 동일한 자가 부회장(vice president)의 직위에 있고 세무신고에 서명하는 자였던 경우 수행한 자문을 신뢰하고 수행한 세무신고에 대해서는 가산세를 감면하지 않음
  
- (5) 화재, 사고, 자연재해나 기타 다른 어려움  
(fire, casualty, natural disaster, or other disturbance)
  
- 중대한 재난이나 긴급 상황에 처한 납세자가 납세의무를 이행하지 못한 경우 사안을 개별적으로 판단하여 가산세 감면 여부를 결정함
  - 재난에는 허리케인, 토네이도, 지진 등이 있음
  - 신고 또는 납세기한을 연장하고 관련 가산세를 감면함
  
- 가산세는 납세자가 사업상 정당한 주의의무를 다했음에도 불가피한 환경으로 인해 적법하게 납세의무를 이행하지 못한 경우 적용되며 이 때 몇가지 사항을 고려해서 판단함

---

47) IRC Section 6662

- 불가피한 사건이 발생한 시간
- 위 사건이 납세자의 사업에 미친 효과
- 적절한 납세의무의 이행을 위해 고려한 절차
- 납세의무를 이행하게 되었을 때 납세자가 세금을 신고·납부했는지 여부

#### (6) 공식 재난지역(official disaster area)

- 공식 재난지역에 속한 납세자가 납세의무를 미이행한 데 대한 가산세를 전체적으로 감면함
  - 중대한 재난의 발생으로 특정 지역에 속한 납세자에게 전반적으로 영향을 미치는 경우를 의미함
- 국세청에서 공식 재난지역에 대한 특별 지침을 고객만족사이트(Customer Service Sites) 등에 게재함

#### 다) 서비스 오류의 정정(correction of service error)<sup>48)</sup>

- 서비스 오류, 즉 납세자가 법률에 따라 납세의무를 이행했으나 국세청의 시스템 또는 수동 작업에서 발생한 오류로 인해 발생한 가산세는 감면함
  - 서비스 오류로 인해 감면을 적용하는 가산세에는 국세청 프로그램의 오류, 가산세 입력 시 계산 오류, 국세청 전산에 기한연장 사실이 입력되지 않은 경우를 포함함
  - 그 외에 납세자가 적법하게 납세의무를 이행했으나 국세청에서 이를 인지하지 못해 부과한 가산세의 경우 이러한 사실이 확인되면 가산세를 감면함

### 4) 가산세 감면의 신청

- 과세당국은 가산세 감면 신청이 있는 경우 감면 사유를 개별적으로 검토해야 하며, 감면 사유의 입증책임은 일반적으로 납세자에게 있음

48) 미국 국세청, Internal Revenue Manual 20.1.1.3.4



- 가산세 감면은 가산세의 부과지서가 납세자에게 발행된 이후 또는 미신고·미납된 신고에 대해 조사를 진행하거나 조사가 완료된 후 신청함
    - 단, 실제 가산세 부과가 완료되기 전에 신청해야 함
  - 납세자의 감면사유가 부과된 가산세와 밀접하게 연관되어 있어야 함
    - 가산세 감면과 관련된 사건의 발생일자와 설명이 납세의무를 적법하게 이행하지 못했음을 뒷받침할 수 있어야 함
    - 납세자가 제출한 사유가 가산세 감면을 명백하게 뒷받침하지 못하는 경우 추가 자료제출을 요청함
- 감면 신청은 발생사유와 당사자 등 몇 가지 요소를 고려해서 개별적으로 판단함
- 납세자가 사업상 주의의무를 다했음에도 납세자가 통제할 수 없는 환경이나 사건의 발생으로 인해 납세의무를 이행하지 못한 경우여야 하며 법적 또는 행정상 감면 가능한 사안인지 검토해야 함
  - 과거 납세자가 동일 건에 대해 가산세를 부담한 사실이 있는 경우 사업상 주의의무를 다한 것으로 인정되지 않음
    - 최초 가산세를 부담한다는 사실 자체만으로 가산세를 감면하지 않으며 감면을 위해서는 추가 설명이 필요함
  - 가산세 감면을 적용하게 만든 사실관계와 환경요인이 제거된 후 합리적인 기간(reasonable period of time) 내에 납세의무를 이행하지 않는 경우 가산세 감면을 적용하지 않음
- 가산세 감면이 적용되지 않는 대표적인 사례를 크게 3가지로 구분함
- 첫째, 납세자가 가족의 사망으로 인해 신고의무를 이행하지 못했으나 이러한 사유가 신고기한보다 여러 달 전에 발생했고 신고기한 경과 후 1년 동안 적법한 신고를 하지 않은 경우
  - 둘째, 신고에 중요한 기록이 제3자의 통제(예를 들어, 파산)하에 있어 납세자가 신고의무를 이행하지 못하다가 신고기한 이전에 납세자가 기록물을 받았음에도 회수 후 수개월 동안 적법하게 신고하지 않은 경우

- 셋째, 위 두 가지 예에서 사건의 발생시점에 따라 다른 고려사항이 없다면 가산세 감면 여부가 달라질 수 있음
- 정당한 사유 보조 프로그램(reasonable cause assistant, RCA)을 사용해 가산세 감면에 대한 의사결정을 수행함
  - RCA는 정당한 사유에 따른 가산세 감면을 결정하기 위해 사용하는 프로그램으로 특정 가산세에 대해 일반적인 조사를 수행한 후 사용함
  - RCA는 무신고 가산세(failure to file), 납부 불성실 가산세(failure to pay)와 예치 불성실 가산세(failure to deposit)에 사용함
  - 정당한 사유를 결정하기 위해 사용하는 의사결정 보완 소프트웨어 프로그램(decision-support interactive software program)으로 공정하고 일관된 의사결정을 가능하게 함

## 2. 캐나다

### 가. 거주자 급여에 대한 원천징수제도

#### 1) 원천징수의무자의 책임

- 사용자, 수탁관리인 또는 대금을 지급하는 자는 소득을 지급하는 시점에 세액을 원천징수하고 과세당국에 신고·납부함
  - 사용자, 수탁관리인 또는 기타 대금을 지급하는 자가 원천징수의무자가 되며, 의무 불이행 시 본세 외 가산세, 이자 등의 제재가 있음
- 원천징수의무자는 원천징수할 세액을 예치하기 위해 급여계좌를 만든 후 세무신고하고 예치한 원천징수세액을 과세당국에 송금할 의무가 있음
  - 사용자인 원천징수의무자는 소득의 종류에 따라 세무신고 유형을 결정해서 신고

하며 소득금액의 요약과 신고서를 다음 연도 2월 말까지 신고할 의무가 있음

## 2) 납세의무 미이행에 대한 가산세

- 원천징수의무자가 소득수취인의 소득에서 세금을 원천징수하지 않은 경우 납부할 세金的 10%에 해당하는 징수 불이행 가산세(failure to deduct)를 부과함
  - 원천징수의무자가 연간 1회 가산세를 부담한 후 다시 납세의무를 이행하지 않으면 20%의 가산세율을 적용함
  - 비거주자의 경우 동일한 가산세를 부과함
  
- 원천납부세액을 소득수취인의 소득에서 징수한 후 과세당국에 납부하지 않았거나 납부기한 이후에 납부한 경우 미납기간에 비례해서 3~20%의 납부 불성실 가산세(failure to remit and late remittances)를 부과함
  - 납부기한 경과 후 1일에서 3일까지는 미납세액의 3%를 가산세로 부과함
  - 납부기한 경과 후 4일에서 5일까지는 미납세액의 5%를 가산세로 부과함
  - 납부기한 경과 후 6일에서 7일까지는 미납세액의 7%를 가산세로 부과함
  - 납부기한이 7일 이상 경과했거나 납세의무를 이행하지 않은 경우, 미납세액의 10%를 가산세로 부과함
  - 원천징수의무자가 연간 한번 가산세를 부담한 후 다시 납세의무를 이행하지 않으면 20%의 가산세율을 적용함
  - 비거주자의 경우 동일한 가산세를 부과함
  
- 원천징수의무자가 신고서(information return and information slip)를 미제출하거나 기한 후 신고한 경우 일정 한도 내에서 1일 지연하는 데 대해 10~75캐나다달러의 신고 불성실 가산세(Late filing and failure to file information returns)를 부과함
  - 1일 지연에 대해 부과되는 가산세와 가산세 한도가 <표 Ⅲ-3>에서와 같이 세무신고건수에 따라 다르게 적용됨
  - 비거주자의 경우에도 거주자와 동일한 가산세를 부과함

〈표 Ⅲ-3〉 캐나다 원천징수의무자의 신고 불성실 가산세

(단위: 캐나다달러)

형태(type)별 신고 건수	일별 가산세	가산세 한도
50건 이하	10	1,000
51 ~ 500건	15	1,500
501 ~ 2,500건	25	2,500
2,501 ~ 10,000건	50	5,000
10,001건 이상	75	7,500

자료: 캐나다 국세청, <http://www.cra-arc.gc.ca>

- 원천징수의무자가 사용인의 사회보장번호(social insurance number, SIN)를 확인하기 위해 합리적인 노력(reasonable effort)를 기울이지 않은 경우, 미확인에 대한 가산세를 부담함
  - 확인하지 못한 사회보장번호 한 건당 100캐나다달러의 가산세를 부과함
  - 단, 사용인이 정보제공을 거부한 경우 사용인에게 100캐나다달러의 가산세를 부과함
  
- 사용인이 소득금액신고를 방해할 경우 사용주는 이를 과세당국에 보고(the record of employment, ROE)해야 하며 이를 해태할 경우 가산세를 부과함
  - ROE를 신고하지 않을 경우 2천캐나다달러 이하의 가산세(failure to file ROE)와 6개월 미만의 징역에 처함
  
- 그 외에 제3자 관련 가산세(third-party civil penalties)를 부과하나 이는 원천징수의무자가 부담하는 가산세는 아님
  - 이는 잘못된 정보를 기준으로 세금을 신고하도록 조언한 제3자에게 부과되는 가산세로서 세금신고 시 납세자가 잘못된 정보를 제공했음을 알면서도 적정하게 신고하지 않은 제3자에게 부과하는 가산세임
  
- 캐나다 소득세법(the Income Tax Act)에서 납세의무를 이행할 수 없는 특별한 상황을 고려한 후 관련 가산세와 이자를 감면하고 있음

## 나. 비거주자 소득에 대한 원천징수제도<sup>49)</sup>

- 비거주자의 캐나다 소득에 대한 원천징수는 Part I과 Part XIII를 통해 과세함
  - Part I은 신고납부 방식을 통해 납세의무를 이행하는 것임
  - Part XIII는 원천징수만으로 납세의무가 종료됨
    - 원천징수 대상소득은 연금(pensions), 연금보험(annuities), 경영자문료(management fees), 이자(interest), 배당(dividends), 임대료(rents), 로열티(royalties), 신탁수익(estate or trust income)과 영화 또는 비디오에 대한 수익을 포함함
    - 비거주자에게 Part XIII 대상 소득을 지급하는 캐나다 거주자 또는 소득세법상 Part I과 Part XIII 규정에 따라 납세의무를 이행하는 캐나다 거주자 등은 소득에 대해 원천징수할 책임이 있음

### 1) 원천징수의무자의 책임

- 원천징수의무자는 Part XIII 대상 소득과 원천납부세액을 기재한 원천징수신고서(NR4 Information Return)를 과세당국에 신고하고 세금을 납부할 책임이 있음
  - 본세와 이자는 원천징수의무자와 비거주자인 소득수취인이 공동으로 납부할 책임이 있음
  - 다음 연도 3월 말일까지 원천징수신고서를 제출하고 소득수취인에게 NR4 사본(NR4 slip)을 발행함
  - 신탁의 경우 신탁의 과세기간 종료 후 90일 이내에 제출함
  
- Part XIII는 비거주자에게 소득을 지급하는 자가 원천징수의무자가 되며, 25% 세율로 과세하나 조세조약을 적용하여 비과세하거나 낮은 세율로 과세할 수 있음
  - 원천징수세율을 결정하기 위해 소득수취인이 수익적 소유자가 아니라는 합리적 근거를 가지고 있지 않은 경우에는 NR4 신고서와 수익적 소유자의 이름, 주소 등의 정보만 확인함

49) 캐나다 국세청, NR4-Non-Resident Tax Withholding, Remitting, and Reporting, 2010.

- 소득수취인이 보험회사나 연금신탁인 경우 소득수취인을 수익적 소유자로 간주함
- 반면, 소득수취인이 수익적 소유자임을 확신할 수 없는 경우 소득수취인으로부터 수익적 소유자임을 입증하는 서류를 수취하여야 하며, 유효한 서류를 수취하지 못한 경우 25% 세율로 원천징수함
  - 확신하지 못하는 경우의 예는 다음과 같음
    - 소득수취인이 대리인의 역할을 수행하는 경우를 포함함
    - 소득수취인이 다른 사람을 관리(in care of) 또는 신탁(in trust)하고 있는 것으로 보고받은 경우를 포함함
    - 소득을 지급한 메일 주소지와 등록되어 있는 주소지가 다른 경우를 포함함
- 원천징수의무자는 Part XIII 대상 소득과 원천납부세액을 기한 내에 신고·납부하지 않은 경우 본세와 가산세 및 이자를 부담함

## 2) 납세의무 미이행에 대한 가산세

- 원천징수의무자가 소득수취인의 소득에서 Part XIII 세금을 원천징수하지 않은 경우 납부할 세금의 10%의 징수 불이행 가산세(failure to deduct)를 부과함
  - 원천징수의무자가 연간 1회 가산세를 부담한 후 다시 납세의무를 이행하지 않으면 20%의 가산세율을 적용함
  - 본 가산세는 원천징수의무자에게만 부과되는 것으로 비거주자는 본 가산세를 부담할 책임이 없음
- 원천납부세액을 소득수취인의 소득에서 징수한 후 과세당국에 납부하지 않았거나 납부기한 이후에 납부한 경우 미납기간에 비례해서 3~20%의 납부 불성실 가산세(failure to remit and late remittances)를 부과함
  - 납부기한 경과 후 1일에서 3일까지는 미납세액의 3%를 가산세로 부과함
  - 납부기한 경과 후 4일에서 5일까지는 미납세액의 5%를 가산세로 부과함

- 납부기한 경과 후 6일에서 7일까지는 미납세액의 7%를 가산세로 부과함
  - 납부기한이 7일 이상 경과했거나 납세의무를 이행하지 않은 경우, 미납세액의 10%를 가산세로 부과함
  - 원천징수의무자가 연간 한번 가산세를 부담한 후 다시 납세의무를 이행하지 않으면 20%의 가산세율을 적용함
- 
- 원천징수의무자가 NR4 신고서를 미제출하거나 기한 후 신고한 경우 일정 한도 내에서 하루 지연하는 데 대해 10~75캐나다달러의 신고 불성실 가산세(late filing and failure to file the NR4 information return)를 부과함
    - 1일 지연에 대해 부과되는 가산세와 가산세 한도는 <표 Ⅲ-3>에서와 같이 세무신고 건수를 기준으로 다르게 적용됨
  - 원천징수의무자가 비거주자의 수익적 소유자 증명서를 제출하지 못한 경우 미제출 건당 50캐나다달러의 수익적 소유증명서 미신고 가산세(failure to file an ownership certificate)를 납부함
  - 원천징수의무자는 미납한 원천징수세액에 대해 캐나다 국세청에서 3개월마다 고시하는 이자율로 미납기간 동안의 이자(interest)를 추가 부담함
  - 캐나다 소득세법(the Income Tax Act)에서는 납세의무를 이행할 수 없는 특별한 상황을 고려해서 부과한 가산세와 이자를 감면함

#### 다. 원천징수의무자의 책임 감면

- 캐나다 소득세법상 원천징수의무자의 본세에 관한 납세의무를 감면하는 제도는 두고 있지 않음
- 단, 일정 요건을 만족한 경우 납세의무 미이행으로 부과된 가산세와 연체이자를 감면

하고 있음

- 원천징수의무자의 의무 불이행으로 부과된 가산세와 연체이자를 감면하는 제도를 별도로 두고 있는 것은 아니며, 가산세와 연체이자의 감면제도는 모든 가산세에 적용됨

### 1) 자진신고 프로그램(Voluntary Disclosures Program)

- 캐나다의 소득세법은 자진신고 프로그램(Voluntary Disclosures Program)을 두고 가산세나 기타의 처벌 없이 부정확하고 불완전한 신고를 수정할 수 있는 기회를 제공함
  - 법률의 자진신고 프로그램을 통해 미신고·납부한 세금과 관련 연체이자를 지급하면 관련 가산세를 감면함
- 자진신고 프로그램은 사안별로 각각 판단하며 각 사안에 따라 가산세 외에 연체이자도 감면될 수 있음

### 2) 가산세의 감면<sup>50)</sup>

- 납세자가 처한 사실관계와 상황을 고려해서 가산세를 감면하고 있으며, 이러한 감면 규정은 원천징수의무자의 가산세 외에 모든 가산세에 적용되는 규정임
  - 소득세법 제220조에 따라 가산세와 연체이자에 대한 감면을 적용함
  - 소득세법 제220조에 따라 신고기한을 연장하거나 특정 행위를 취소하거나 수정함

#### 가) 가산세의 감면 사유

- 납세의무자의 요청으로 감면신청이 있는 경우 재정적 어려움(financial hardship)을 겪고 있는 납세자의 연체이자와 일부 가산세를 감면함
  - 장관은 납세자의 요청이 있는 경우 재량으로 가산세와 연체이자의 전부 또는 일부

50) 캐나다 국세청, Information Circular IC07-1, Taxpayer Relief Provisions, 2007. 5. 31.



를 감면할 수 있는 권한을 보유함

○ 감면은 과세기간 종료 후 10년 내에 요청한 경우에 한해 적용함

□ 납세자가 납세의무를 이행할 수 없었던 타당한 사유가 존재하는 경우 가산세와 연체이자를 감면하며, 감면 가능한 상황은 일반적으로 세 가지로 구분됨

○ 첫째, 특수상황(extraordinary circumstances)

○ 둘째, 국세청의 행위(actions of the CRA)

○ 셋째, 지불불능 또는 재정위기(inability to pay or financial hardship)

○ 위 세 가지 사항 외에 타당한 사유가 있다고 인정되면 가산세 및 연체이자가 감면됨

□ 첫째, 납세자가 통제할 수 없는 상황으로 법률에 따른 납세의무를 이행할 수 없다고 인정되는 경우 가산세와 연체이자를 감면함

○ 이러한 상황의 예는 다음과 같음

– 홍수와 화재 등의 자연재해 또는 인재

– 우체국 파업과 같은 납세의무 이행과 관련한 서비스의 파업 또는 시위

– 심각한 질병 또는 사고

– 직계가족(immediate family)의 사망과 같은 심각한 감정적·정신적 충격

□ 둘째, 특정 국세청의 행위로 인해 가산세와 연체이자가 발생한 경우 이를 감면함

○ 국세청의 업무처리 지연으로 인해 납세자에게 합리적인 기한 내에 미납금액을 통보하지 않아 발생한 가산세와 연체이자

○ 국세청의 공개된 정보에 오류가 있어 이를 신뢰하고 납세의무를 이행한 납세자에게 가산세와 연체이자가 발생한 경우

○ 국세청에서 납세자에게 잘못된 세무자문을 제공한 경우 등 납세자에게 제공한 부정확한 정보로 인해 발생한 가산세와 연체이자

○ 국세청 업무처리 중 발생한 오류로 인한 가산세와 연체이자

○ 필요한 정보를 이용할 수 없어 적법한 분납 또는 체납금을 납부하지 못한 경우와 같이 국세청에서 필수적인 정보 제공을 지체해서 발생한 가산세와 연체이자

- 조세쟁송 등의 쟁점이나 세무조사 결과 처리가 지나치게 지연(undue delay)되어 납세자에게 부과되는 가산세와 연체이자
- 셋째, 지불불능 또는 재정위기의 경우 연체이자를 감면함
  - 지불불능 상황과 이러한 상황으로 인한 납세의무 미이행으로 누적된 연체이자로 인해 납부가 불가능한 경우 누적된 연체이자를 감면함
  - 납세자의 지불능력을 고려할 때 납부기한 연장이 필요한 경우 실제 납부일까지 기간에 대한 연체이자의 일부 또는 전부를 감면함
  - 음식(food), 의료구호(medical help), 교통(transportation), 주거(shelter)와 같은 생활 필수품을 공급하지 못하는 상황이 계속되어 세금의 납부 또는 누적된 연체이자도 지불할 수 없는 상황에 있는 경우 누적된 연체이자의 일부 또는 전부를 감면함
- 그 외에 납세자를 대리하는 자(Third-Party Actions)의 납세의무 오류로 인해 발생한 가산세에 대해서는 납세자가 책임지는 것이 원칙이나 일부 예외사항이 있음
  - 제3자가 수수료를 받고 납세자에게 부정확한 자문을 제공하거나 잘못된 세금계산 또는 회계처리를 하여 납세자에게 가산세와 연체이자가 부과된 경우라 하더라도 세금을 납부할 책임은 납세자에게 있음
  - 단, 대리인이 통제할 수 없는 사항에 의해 위와 같은 사유가 발생한 경우 예외적으로 가산세와 연체이자를 감면할 수 있음

#### 나) 가산세 감면 요청

- 가산세 또는 연체이자를 감면받고자 하는 자는 감면사유의 발생을 입증할 수 있는 자료와 가산세 감면 신청서를 과세당국에 제출해야 함
  - 감면을 받기 위해서는 납세자가 완벽하고 정확한 감면 사유를 제출하여 납세자의 상황으로 인해 납세의무를 이행하지 못했음을 설명할 수 있어야 함
  - 감면사실을 입증하기 위해 다음과 같은 내용을 포함시켜야 함
    - 성명, 주소, 전화번호, 사회보장번호(social insurance number), 계좌번호, 파트

너십 번호, 신탁계좌번호와 사업자번호 또는 국세청에서 납세자에게 부여한 기타 납세번호

- 감면대상 과세기간
- 가산세 또는 이자가 납세자가 통제할 수 없는 요소에 영향을 받았거나 국세청의 행위로 인해 발생했음을 입증하는 사실관계와 사유
- 납세자의 납세의무에 영향을 끼치는 환경적 요인에 대한 설명
- 납세자에게 부과된 가산세 또는 연체이자의 지불불능을 입증할 수 있는 사실관계와 사유
- 사망진단서, 의사의 진술서 또는 보험증서를 통해 감면과 관련한 사실관계와 사유
- 재정위기의 경우 본세와 가산세를 납부할 수 없다는 사실을 입증하기 위해 자산, 부채, 수익, 비용의 상태를 보여주는 재무제표 등의 자료를 제출
- 부정확한 납세관련 정보를 담은 국세청에서 발행한 문서, 출판 정보, 기타 다른 형태의 자료
- 국세청에서 구두로 제공한 부정확한 정보는 정보를 제공받은 일자, 시간, 국세청 담당 공무원 이름과 대화의 상세 내용을 모두 문서화해서 제출해야 함
- 미신고 및 미납부를 해결하기 위한 과거 노력을 모두 기재함

#### 다) 가산세 감면 결정 시 고려사항

- 국세청이 가산세와 연체이자의 감면을 결정하기 위해 납세자의 과거 세무신고 이행 정도 등의 요소를 고려함
  - 납세의무자가 과거 납세의무 이행 내역을 고려함
  - 납세자가 일부러 납세의무를 이행하지 않았는지 여부를 고려함
  - 납세자가 납세의무를 이행하지 않은 정당한 사유가 있는지 여부와 업무처리 과정에서 태만이나 부주의는 없었는지 여부를 고려함
  - 납세자가 오류를 신속하게 수정하기 위해 노력했는지 여부를 고려함

### 3. 호주

#### 가. 개요

- 호주는 거주자에 대해 PAYG에 의한 원천징수세를 징수하는데, 소득의 범위는 급여 소득, 개인서비스소득, 연금소득, 퇴직소득 등이 포함됨
  - 징수의무자는 과세관청에 원천징수에 대한 연차보고서를 통해 회계연도에 지불된 총액을 제출하여야 하며, 이러한 관련 정보를 원천납세의무자에게도 제공하여야 함
  
- 호주의 비거주자 국내원천소득은 법에 의한 정의는 없고 관례법에 따르며 보편적으로 호주와 필수적으로 관련된 자산으로 정의됨
  - 비거주자의 원천소득 범위는 호주와 필수적으로 관련된 자산으로부터 발생한 자본이득, 개인서비스 소득, 배당, 이자, 로열티, 광산채굴에 대한 지급액, 연금 등이 포함
  
- 원천징수의무자는 과세관청에 의무자로 등록하고 해당세액을 원천징수하여 과세관청에 납부해야 할 의무를 가지며 그 외에 다양한 정보를 과세관청과 원천납세의무자에게 제공해야 하는 의무를 가짐
  
- 원천징수의무자가 과세관청에 제공해야 하는 정보는 연차보고서 및 각종 신고서류가 포함되며 원천납세의무자에게도 지급에 대한 서류를 제공해야 함
  - 과세관청에 제출하는 연차보고서는 현금지급액, 현물지급액, 개인용역 제공내용 등이 포함됨
  - 소득의 종류에 따라 신고시기가 다르게 규정되어 있음
  - 그 외 최초 거래를 한 원천납세의무자가 있는 경우에 최초 거래 후 14일 이내에 신고해야 함

- 호주는 원천징수의무자가 과세관청에 대한 원천징수세의 신고와 납부의 의무와 책임을 절대적으로 담당하는 것이 아니고, 원천징수의무자와 원천납세의무자 모두 원천징수에 대한 의무를 지는 상대적 책임제도를 유지함
  - 원천징수의무자는 위와 같이 과세관청과 원천납세의무자에게 해당 자료를 제공하고 과오납된 원천징수액에 대한 환급 및 가산세 부담의 책임을 지님
  - 이와 마찬가지로 원천납세의무자도 원천징수의무자로부터 거래와 관련된 자료를 제공받아 그 기록을 보관, 유지하여 추후 경정청구를 통해 환급받을 권리를 가짐
  
- 그러나 원천납세의무자의 경정청구는 원천징수의무자가 과세관청에 원천징수액을 납부한 후에만 가능하므로, 과세관청과의 우선적 징수관계는 원천징수의무자에게 존재함
  - 보편적으로 과세관청과 원천징수의무자 사이에만 징수 및 납부에 대한 의무가 모두 부과되는 방식과는 달리 호주는 원천납세의무자에게도 납부에 대한 일정의무를 부담하는 상대적 방식을 취하고 있음

〈표 Ⅲ-4〉 호주의 원천징수제도

호주		원천징수 관련내용
1. 원천소득의 범위	거주자	- PAYG 원천징수 소득의 범위는 급여소득, 개인서비스소득, 연금 소득, 퇴직소득 등이 포함됨 - 연차보고서를 통해 회계연도에 지불된 총액을 계산함
	비거주자	- 국내원천소득에 대한 정의는 없고 관례법에 따름 - 호주와 필수적으로 관련된 자산으로부터 발생한 자본이득, 개인 서비스 소득, 배당, 이자, 로열티, 광산채굴에 대한 지급액, 연금 등이 포함
2. 원천징수의무자 : 의무  : 원천징수시기 및 원천징수된 세금의 납부시기		- 원천징수의무자로 등록하고 원천징수를 하여 과세관청에 특정 정보를 제공하고 원천징수세를 납부해야 할 의무가 있으면 소득수취자에게도 과세 관련정보를 제공해야 할 의무가 있음 - 과세관청에 대한 정보제공의무 ① 연차보고서 제출(현금지급액, 현물지급액, 개인용역 제공 내용 등이 포함) ② 소득별로 신고시기를 달리 규정하여 10월 31일, 8월 14일에 신고 ③ 최초 거래를 한 소득수취자가 있는 경우에 최초 거래 후 14일 이내에 신고 - 원천징수의무자의 원천징수금액에 따라 원천징수의무자는 대규모, 중규모, 소규모로 구별 - 원천징수는 지급시에 하고 원천징수의무자의 규모에 따라 납부시기가 달라지며 규모가 클수록 원천징수된 세액에 대한 납부시기는 빨라짐
3. 소득의 수취자 (원천납세자)		- 일정한 기록을 유지해야 할 의무가 있고 과오납된 원천징수세액을 과세당국이나 원천징수의무자로부터 환급받을 수 있는 권리가 있음
4. 원천징수세율		- 소득종류별로 4~48.5% - 특히 납세자번호가 없는 비거주자에게 지급하는 경우에는 최고 세율인 48.5%가 적용
5. 가산세 : 원천징수의무자		- 무신고, 미납부, 미등록, 과소신고 등의 경우 원천징수의무자의 고의성 여부에 따라 0~75%의 가산세 부과 - 자진납부 시에 세무감사 통보일 등을 기준으로 가산세 차등감면 - 위반의 반복성, 조사에 대한 협조 여부에 따라 가산세는 20%가 중되거나 20% 경감됨
6. 경정청구(환급청구)		- 경정청구는 원천징수의무자와 소득수취자가 환급청구 가능하나 소득수취자의 과세당국에 대한 환급청구는 원천징수의무자가 원천징수액을 과세관청에 납부하였고 환급신청을 하지 않은 경우에만 가능

자료: 『비거주자·외국법인에 대한 원천징수제도 개선방안』, 재정경제부·한국조세연구원, 2008  
호주 국세청, <http://www.ato.gov.au/>

## 나. 원천징수의무자의 책임제도

- 원천징수의무자는 원천소득 지급자로서 원천징수와 관련하여 다음과 같은 의무를 짐
  - 원천징수세 징수
  - 원천징수세를 과세관청에 납부
  - 원천징수의무자로서 등록
  - 과세관청에 특정 정보 제공
  - 소득수취자에게 특정 정보 제공
  
- 원천징수의무자는 과세관청에 연차보고서를 제출하여 정보를 제공해야 하는 의무를 지님
  - 연차보고서에는 원천징수의무자의 모든 지급에 대한 요약이 포함되며 모든 지급에는 현금이 아닌 현물지급과 개인 용역제공, 현금지급액 등이 포함되어야 함
  
- 또한 원천징수자는 소득수취자에게 요약된 정보를 제공해야 하며, 요약된 정보는 원천징수된 금액과 부수적인 이익이 포함됨
  - 소득지급자는 다음의 경우에 지급에 대한 요약 정보를 소득수취자에게 제공하여야 함
    - 과세연도 동안 지급자가 수취자로부터 원천징수를 한 경우
    - 외국 거주자를 위하여 징수했거나 외국 거주자가 수취자가 되는 배당, 이자, 로열티 관련 원천징수가 있었던 경우
    - 지급자가 독립적인 인적용역의 대가를 지급하고 원천징수하거나 과세연도 말에 근로소득으로서 독립된 인적용역에 대한 대가를 지급한 경우
    - 수취자가 개인이고 지급자에 의해 소득수취자가 고용되어 과세연도 말에 해당 소득과 관련된 보고대상 부수적 이익이 있는 경우
  - 지급에 대한 요약정보는 과세연도 말 이후 14일 이내에 제공되어야 하고 전년도에 원천징수된 금액과 부수적인 이익을 포함하여야 함

- 소득수취자(납세의무자)는 원천징수된 금액을 소득에서 공제하거나 환급받을 수 있는 권리와 그 해당 기록을 유지해야 하는 의무를 가짐
  - 원천징수된 금액을 소득에서 공제할 권리
  - 오류로부터 원천징수된 금액에 대하여 지급자로부터 환급받을 수 있는 권리
  - 오류로 원천징수된 금액이 과세당국에 지급되었을 때 과세당국으로부터 환급을 받을 수 있는 권리
  - 그러나 이러한 권리와 더불어 일정한 기록을 유지해야 하는 의무도 가지고 있음
  
- 원천징수의무자의 규모에 따라 원천징수 시기 및 납부시기가 다르게 적용되며 대규모 원천징수의무자는 주단위로, 중규모 의무자는 월단위로, 소규모 의무자는 분기별로 원천징수세 납부의 의무를 지게 됨
  - 대규모 의무자는 원천징수되는 금액이 100만호주달러를 초과하는 경우로서 매주 징수납부의 의무가 있고 전자납부방식을 취하고 있음

〈표 Ⅲ-5〉 원천징수의무자의 구분 기준

원천징수의무자	구분 기준
대규모 원천징수의무자	- 2001년 6월 기준 원천징수의무자가 대규모 원천징수의무자였음 - 이번 달 이전 2개월 내에 종료되는 사업연도 동안 원천징수되는 금액이 100만호주달러를 초과 - 이번 달 이전 2개월 내에 종료되는 사업연도 말에 실체가 회사들에 의해 완전지배된 자회사였고 이러한 회사들에 의하여 원천징수된 금액이 그 해 동안 100만호주달러를 초과 - 과세당국이 해당실체를 대규모 원천징수의무자로 결정
중규모 원천징수의무자	- 대규모 원천징수의무자가 아니면서, - 2001년 6월 기준 원천징수의무자가 중규모 원천징수의무자였음 - 이번 달 이전에 종료하는 사업연도 말 동안 원천징수된 금액이 25,000호주달러를 초과 - 과세당국이 해당실체를 중규모 원천징수의무자로 결정
소규모 원천징수의무자	- 이번 달 동안 적어도 한번은 원천징수했고 대규모나 중규모 원천징수의무자에 해당하지 않는 자

자료: 『비거주자·외국법인에 대한 원천징수제도 개선방안』, 재정경제부·한국조세연구원, 2008

- 중규모 의무자는 원천징수된 금액이 2만 5천호주달러를 초과하는 경우로서 월별로 징수납부의 의무가 있고 전자납부나 과세관청에 직접 납부가 가능함



- 소규모 의무자의 경우는 위의 두 경우에 해당되지 않는 예외적인 경우로서 분기별 납부가 허용되고 전자납부와 과세관청 납부가 모두 가능함

〈표 Ⅲ-6〉 원천징수 시기 및 원천징수세 납부시기

원천징수의무자	원천징수 시기	납부시기	지급방법
대규모 원천징수의무자	토, 일요일	(징수 후) 두 번째 월요일	전자납부
	월, 화요일	첫 번째 월요일	
	수요일	두 번째 목요일	
	목, 금요일	첫 번째 목요일	
중규모 원천징수의무자	원천징수한 달의 말 이후 21일째 되는 날 또는 28일째 되는 날까지 납부		전자납부 또는 과세관청이 허용되는 다른 수단
소규모 원천징수의무자	원천징수한 분기 말 이후 21일째 되는 날 또는 28일째 되는 날까지 납부		전자납부 또는 과세관청이 허용되는 다른 수단

자료: 『비거주자·외국법인에 대한 원천징수제도 개선방안』, 재정경제부·한국조세연구원, 2008

#### 다. 원천징수 불이행 가산세

- 원천징수 불이행에 대한 가산세는 원천징수의무자가 고의나 부주의로 인해 과소납부하거나 등록, 고지, 각종 보고서 및 필요기록을 제출하지 않은 경우에 부과함
  - 또한 이러한 부주의의 고의성 여부에 따라 가산세를 차등하여 적용하며 과실의 종류에 따라 자진신고의 경우는 면제하지만, 고의적인 과세납부 거부에 대해서는 최고 75%까지 부과하고 있음
  - 경우에 따라서는 가산세의 20%를 가중하거나 경감하기도 함
  - 그 외 경정청구는 원천징수의무자 및 과세관청에 환급신청이 가능함
  
- 원천징수의무자가 고의나 부주의로 인해 과소납부하거나 등록 등의 기록을 제출하지 않은 경우에 가산세를 부과하며 구체적으로 다음의 경우에 가산세가 부과됨
  - 독립 인적용역의 대가에 대하여 과세당국에 해당 세액을 납부하거나 원천징수하지 못한 경우

- 대규모의 원천징수의무자가 전자납부하지 못한 경우
- 등록하지 않은 경우
- 원천징수한 금액이나 올바른 금액에 대하여 과세당국에 고지하지 않은 경우
- 과세당국에 연차보고서를 제공하지 못한 경우
- 과세당국에 지급에 대한 보고서를 제공하지 못한 경우
- 지급요약서 제출 요구를 이행하지 못한 경우
- 필요한 기록을 유지하지 못한 경우
- 환급이나 공제를 받고 과세당국에 문서를 제시하지 못한 경우
- 과세당국으로부터 적절한 지시 없이 지급에 대한 원천자료를 만든 경우

#### 1) 가산세의 감면

- 호주는 원천징수 불이행에 대한 가산세를 부과하고 특정 기준에 따라 가산세를 감면 해주고 있는데, 자진신고의 경우는 100% 감면해주는 반면 의도적 회피나 반복 발생 시에는 감면을 아주 적게 해주는 특징이 있음
  - 감면 수준은 불이행의 고의적 의도나 반복성 및 자진신고 등의 다양한 상황에 따라서 과세관청의 재량적 판단에 의해 처리
  - 고의적인 조세회피나 불이행이 반복될 때는 감면조치가 낮은 수준인 반면
  - 자진신고는 높은 수준의 감면을 제공
- 2007년까지는 원천징수 의무 소홀로 세금을 과소납부한 경우 과세관청이 가산세를 부과할 때 의무자의 고의성 여부 및 경중에 따라 가산세율 감면에 차등을 두어 최소 25% 감면에서 최고 75%의 가산세를 부과하고 있었음
  - 그 구체적 내용은 <표 Ⅲ-7>에서 살펴볼 수 있음
  - 그러나 자발적 신고의 경우는 ‘자발적’이라는 의미의 모호함과 구분에 대한 정의가 명확하지 않음에 따라 당초의 규정은 철회되고 새롭게 통합된 가산세 규정이 2008년 발효됨

〈표 Ⅲ-7〉 기존의 가산세 분류에 따른 경감수준

분 류	내 용	경감수준	가산세
고의적 무시	의도적으로 정확한 원천징수액을 납부하지 않은 경우	25%	75%
부주의	자신의 의무를 무시하거나 무관심하여 부주의의 책임이 징수의무자에게 있을 경우	50%	50%
정당한 사유 입증 불가	보편적으로 징수의무를 성실히 수행하였으나 자발적으로 신고하지 않고 정당한 사유 입증에 실패한 경우	75%	25%
자발적 신고	원천 징수불이행 금액을 과세관청에 자발적으로 신고한 경우	100%	0%

자료: 호주 국세청, <http://www.ato.gov.au/>

- 그 외에도 상황에 따라 가산세를 20% 추가하거나 경감해주기도 하는데, 원천징수의무자가 의도적으로 은폐한 증거가 나타나면 20% 추가하고, 불이행에 대한 정보를 미리 알리어 행정비용을 절감한 경우에는 20%를 감해주기도 함
  - 원천징수의무자가 의도적으로 은폐하거나 개선조치를 취하지 않을 때는 가산세를 추가적으로 20% 가중하여 부과함
    - 과세당국이 원천징수 의무 불이행을 발견하지 못하도록 조치를 취한 경우
    - 원천징수가 실패했다는 것을 알고도 시정하려는 조치를 취하지 않은 경우
    - 과거에 원천징수 실패에 대하여 가산세를 부과받았으나 순응하여 개선하지 않은 경우
  - 원천징수 불이행 후 그 불이행을 정정하거나 정보를 알리어 행정비용을 절감한 경우에는 가산세를 20% 경감하여 부과함
    - 과세당국이 세무조사를 수행하고 조언한 후에 원천징수 실패에 대하여 과세당국에 알리고 이러한 정보가 과세당국의 시간과 자원을 상당히 절약하는 결과를 가져온 경우

## 2) 가산세의 정당한 사유

- 가산세에 대한 규정은 2008년 5월 14일 Taxation Rulings MT 2008/D1~3을 통해 전면

개정되었는데, 기존에 해당 세법에 산재해 있던 가산세 조항을 통합하여 새롭게 개정함

- 개정된 가산세제도는 소득세, FBT(Fringe Benefits Tax), GST(Good and Service Tax)와 원천징수세 등에 적용됨
- Taxation Rulings MT 2008/D1~3은 고의적 회피, 자진신고, 정당한 사유의 3개의 규정을 가지고 있음

#### 가) 자진신고에 의한 감면

- 이 규정은 의무 불이행 가산세와 관련하여 자발적 신고가 수행되었을 때 감면이 적용되는 규정으로 언제 자진신고를 했느냐의 시점이 중요한 감면의 기준이 됨
  - 우선적으로는 이 규정은 국세청의 고지나 세무감사가 수행되기 전에 자진신고했는지의 여부에 따라 감면수준의 차이가 결정됨
    - 국세청장이 세무감사 수행을 통보한 날
    - 국세청장이 공문으로 자진신고를 요구한 날
- 의무당사자가 불이행을 자진신고하는 경우에는 최대 전액 감면에서 20%까지 감면이 허용되는데 그 구체적 기준은 다음과 같음
  - 전액 감면되는 경우
    - 국세청장이 세무감사를 통보하거나 자진신고를 요구하기 전에 자진신고하고 그 신고금액이 1천호주달러 미만일 때는 전액 감면이 허용됨
  - 80% 감면되는 경우
    - 국세청장이 세무감사를 통보하거나 자진신고를 요구하기 전에 자진신고하였으나 그 신고금액이 1천호주달러 이상일 때는 80% 감면이 허용됨
  - 20% 감면되는 경우
    - 국세청장이 세무감사를 통보하거나 자진신고를 요구한 후에 자진신고하였으나 행정기관의 감사진행 과정의 비용을 절감한 경우는 20% 감면이 허용됨



#### 나) 정당한 사유에 의한 감면

- 정당한 사유라는 개념은 법에 의해 정의되어 있지는 않으나 보편적으로 징수의무자가 합리적 주의의무를 기울이는 노력을 수반하였는가를 기준으로 삼음
  - 정당한 이유가 있는 경우는 일반적으로 납세 및 징수의무자가 과세관청의 규정을 성실히 수행하기 위한 합리적 노력을 수반했는가가 판단기준으로 작용됨
  - 또한 이의 사유를 판단할 때는 의무자의 전반적인 상황인 지적능력, 교육, 경험, 숙련도 등을 고려하여 판단한다는 것이 특징임
  
- 또한 호주는 합리적 주의의무와 합리적 입증에 대해 구별하고 있음
  - 합리적 주의의무는 위에 열거한 내용과 같은 전반적인 과세의무자의 상황을 고려하는 주관적 판단이 고려된 반면
  - 합리적 입증은 실제적인 증빙자료의 제공을 통한 객관적 사실에 근거하고 있음을 명시함
  
- 호주는 이러한 사유의 판단에 있어서의 객관적 입증자료에 의한 방식 이외에도 주관적 판단에 의해 감면을 허용하고 있는데, 이는 국세청장의 재량으로 결정됨
  - 국세청장의 재량에 의한 판단은 여러 가지 사례로서 제공되고 있음
  
- 그 외에도 부주의와 고의적 과실에 대해서도 새로운 규정에 기술하고 있는데, 부주의는 고의성이 없거나 허위나 거짓이 없는 상태를 의미함
  - 고의적 과실을 판단함에 있어서는 은폐나 사실을 생략하는 의도적인 행위를 의미하며, 의도적으로 과세의무를 위반했다는 사실이 판단되는 지점이 존재해야 함을 의미함

## 4. 일본

### 가. 개요

- 일본의 원천징수제도는 소득자가 당해연도 소득금액과 세액을 계산하여 자진신고 및 납부하는 「신고납세제도」를 원칙으로 운영하며, 특정한 소득에 대해서는 그 소득의 지급시점에 소득세를 원천징수하여 과세관청에 납부하는 제도임
- 일본의 원천징수제도는 원천징수의무자가 소득지급자로부터 세액을 원천징수하여 과세관청에 납부하는 제도로서 원천징수의 절차는 다음과 같음
  - ① 급여나 이자, 배당, 보수 등의 소득을 지급하는 사람이
  - ② 그 소득을 지급할 때에 소정의 방법에 의해 세액을 계산하고,
  - ③ 지불금액에서 위의 세액을 원천징수하여 과세관청에 납부하게 됨
- 이 제도에 의해 원천징수된 세액은 원천징수만으로 과세관계가 종료되는 이자소득 등을 제외하고는 최종적으로 그 해의 연말조정이나 확정 신고에 의해 정산이 가능함

### 나. 원천징수의무자 책임제도

#### 1) 원천징수의무자와 대상소득

- 원천징수의무자는 납세의무자로부터 소득세를 원천징수하여 국가에 납부할 의무가 있는 사람으로서 개인, 법인, 협동조합, 학교, 관공서 및 각종 재단 등이 모두 해당<sup>51)</sup>됨
  - 다만, 상시적 2인 이하의 가사사용인의 급여, 퇴직수당, 변호사보수 및 요금 등에 대해서는 소득세 원천징수를 필요로 하지 않음<sup>52)</sup>

51) 소득세법 제6조

52) 소득세법 제184조, 제200조, 제204조

〈표 Ⅲ-8〉 원천징수의무자 및 대상소득의 종류

원천징수의무자	원천징수 대상 소득	관계법령
거주자 - 국내에 주소를 가진 개인 또는 현재까지 계속되어서 1년 이상 거처를 가지고 있는 개인 - 소법 2조 ①3	1. 이자 등	(소법 23, 181, 措법 3의 3①③, 4의 4①, 6②)
	2. 배당 등	(소법 24, 25, 181, 措법 8의 2①, 8의 3①③, 9의 2②, 9의 3의 2, 37의 11의 6)
	3. 급여 등	(소법 28, 183)
	4. 퇴직수당 등	(소법 30, 31, 199, 措법 29의 6)
	5. 공적연금 등	(소법 35③, 203의 2)
	6. 보수·요금 등	(소법 204, 措법 41의 20)
	7. 생명보험회사, 손해보험회사 등이 체결한 보험계약연금	(소법 207)
	8. 정기적금 등	(소법 174 3~8, 209의 2, 措법 41의 10)
	9. 조합 이익의 분배	(소법210)
	10. 특정계좌 내 보관 상장주 등의 양도에 의한 소득 등	(措법 37의 11의 4)
	11. 현상금 등	(措법 41의 9)
	12. 할인채권의 상환 차익	(措법 41의 12)
내국법인 - 국내에 본점 또는 주된 사무소를 가진 법인 - 소법2①6	1. 이자 등	(소법 174 1, 212③, 措법 3의 3②③, 6②)
	2. 배당 등	(소법 174 2, 212③, 措법 8의 2③, 8의 3②③, 9의 2①②, 9의 3의 2)
	3. 정기적금 등	(소법 174 3~8, 212③)
	4. 조합 이익의 분배	(소법 174 9, 212③)
	5. 경마의 상금	(소법 174 10, 212③)
	6. 현상금 등	(措법 41의 9)
	7. 할인채권의 상환 차익	(措법 41의 12)
비거주자 - 거주자 이외의 개인 및 외국법인 - 소법2①5  외국법인 - 내국법인 이외의 법인 - 소법2①7	1. 국내에 그 원천이 있는 이익의 배분 등	(소법 161 1의 2~12, 212①②⑤, 措법 9의 3의 2①, 37의 11의 6, 42①)
	2. 외국 특정 목적 신탁의 이익의 분배 또는 외국 특정 투자 신탁의 수익의 분배	(措법 9의 6)
	3. 국내에 항구적 시설을 가진 비거주자가 하는 특정 계좌 내 보관 상장주의 양도에 의한 소득 등	(措법 37의 11의 4)
	4. 현상금 등	(措법 41의 9)
	5. 할인채권의 상환 차익	(措법 41의 12)

주: 1. 소법-소득세법, 措법-조세특례조치법을 의미함  
 자료: 일본 국세청



- 원천징수의무자는 크게 거주자, 국내법인, 비거주자로 구분될 수 있으며, 각 의무자별 원천징수 대상소득은 관계법령에 따라 구분됨
  - 원천징수의무자가 거주자인 경우의 대상소득은 이자, 배당을 포함하여 급여소득, 퇴직소득, 보험계약연금 및 기타 이익의 분배액 등으로 구성됨
  - 원천징수의무자가 내국법인인 경우의 대상소득은 내국법인은 거주자와 유사하나 개인에게 부과되는 급여소득, 퇴직소득, 연금 및 보수요금 등이 제외된 소득으로 구성됨
  - 비거주자 및 외국법인인 경우의 대상소득은 국내에 원천을 둔 이익의 배분과 특정 목적의 투자신탁수익 등으로 구성됨

## 2) 원천징수소득세 납부기한 및 특례

- 원천징수의무자가 원천징수한 소득세는 원천징수 대상소득을 지급한 달의 다음달 10일까지 납부하도록 규정<sup>53)</sup>하고 있음
  - 그러나 비거주자 또는 외국법인에 대해 해외에서 국내 원천소득을 지불한 경우에는 원천징수한 소득세의 납부기한을 그 지불한 달의 다음달 말일로 연장하는 등의 예외규정<sup>54)</sup>이 존재함
  - 그 외 납부기한이 일요일, 공휴일 등 휴일이나 토요일에 해당하는 경우에는 그 휴일 다음날이 납부기한<sup>55)</sup>이 됨
- 원천징수의무자가 세액을 납부기한까지 납부하지 않을 경우에는 원천징수의무자에게 체납세 및 불납부가산세 등이 부과<sup>56)</sup>되며, 이후 가산세 절에서 자세히 살펴봄

53) 소득세법 제181조 등

54) 소득세법 제212조, 조세특례조치법 제6조, 제42조

55) 국세통칙법 제10조, 동 시행령 제2조

56) 국세통칙법 제60조, 제67조, 제68조

- 원천징수 납기특례는 급여 지급 인원이 상시 10인 미만 원천징수의무자에게 납부 절차 간소화를 위해 제공하는 제도<sup>57)</sup>임
  - 즉, 이러한 원천징수의무자는 급여 및 퇴직수당, 보수 및 요금 등 대해 원천징수할 한 소득세를 연 2회에 정리하여 납부하는 납기특례 제도임
  
- 이러한 납기특례를 적용받기 위해서는 관할관청에 “원천 소득세 납기특례 승인에 관한 신청서”를 제출하여 승인을 받아야 함<sup>58)</sup>
  - 승인 신청서를 제출한 다음달 말일까지 세무서장의 승인 또는 거부의 통지가 없는 경우에는 그 신청 월의 익월 말일에 승인이 있는 것으로 보고 특례를 적용<sup>59)</sup>

〈표 Ⅲ-9〉 특례적용 원천소득세 납부기한

원천소득세의 구분	납부 기한
1월부터 6월까지 사이에 원천징수한 소득세	7월 10일
7월부터 12월까지 사이에 원천징수한 소득세	다음해 1월 10일

자료: 일본 국세청

## 다. 원천징수 불이행 시 가산세

### 1) 가산세 개요

- 가산세는 소득세 등의 신고의무나 급여 등의 지불자가 원천징수 등의 징수납부의무의 이행에 대하여 국세에 대한 적정한 집행을 방해하는 행위에 대한 제재조치의 성격을 가지고 있음
  - 가산세는 소득세 등의 납세의무자의 신고의무와 원천징수의무자의 징수·납부의무의 이행에 대한 제재 시 부과되고,

57) 소득세법 제216조

58) 소득세법 제217조

59) 소득세법 제216조, 제217조

- 연체세는 소득세 등의 납세의무자의 납세의무 이행에 대한 제재조치이며
- 이자세는 제출기한 연장제도를 이용하는 경우에 기한연장에 따른 이자의 성격으로 부과하는 제재조치임

□ 일본의 가산세는 과소신고 가산세, 무신고 가산세, 불납부 가산세 및 해당 가산세를 대신하여 과세되는 증가산세의 4종류가 있음

#### 가) 과소신고 가산세

□ 과소신고 가산세는 다음 중 어느 하나의 사실이 있었던 후에 수정신고나 경정을 하는 경우에는 그 수정신고나 경정에 기초하여 납부해야 할 세액에 일정비율로 부과되는 것임

- 기한 내 신고서가 제출된 경우
- 환부신고서가 제출된 경우
- 기한 후 신고서가 제출된 때 기한 내 신고서를 제출하지 않은 정당한 이유가 있다고 인정된 경우

□ 그러나 경정을 알지 못하고 수정신고서를 제출하는 경우나 과소하게 신고한 것에 대하여 정당한 사유가 있는 경우에는 과소신고 가산세를 부과하지 않음<sup>60)</sup>

□ 법정신고 기한까지 신고된 세액과 수정신고서의 제출 등에 따라 추가되는 세액이 있는 경우에 추가 납부하는 세액의 10%에 상당하는 과소신고 가산세가 부과<sup>61)</sup>됨

- 단, 기한 내 신고세액에 상당하는 금액과 50만엔 가운데 많은 금액을 초과하는 부분에 대해서는 15%의 과소신고 가산세가 부과됨

60) 국세통칙법 제65조 제4항 내지 제5항

61) 국세통칙법 제65조 제1항 내지 제3항

#### 나) 무신고 가산세

- 무신고 가산세는 기한 후에 신고서를 제출 및 경정하는 경우에 다음의 사항이 해당될 때 납부세액에 일정비율로 부과<sup>62)</sup>되는 것임
  - 기한 후 신고서의 제출 및 결정이 있었던 경우
  - 기한 후 신고서의 제출 및 결정이 있었던 후에 수정신고서의 제출과 경정이 있었던 경우
  
- 일반적으로 기한 후 신고서의 제출과 결정이 있는 경우 등은 15%의 무신고 가산세가 부과됨
  - 그러나 결정이나 경정이 있을 것을 알지 못하고 신고하는 경우에는 5%로 가산세가 감면되고,
  - 무신고에 대한 정당한 이유가 있다고 인정되는 경우에는 가산세가 면제<sup>63)</sup>됨

#### 다) 불납부 가산세

- 불납부 가산세는 원천징수 등에 따라 징수하여 납부해야만 하는 국세가 그 법정기한 내에 완납되지 않은 경우에 법정납기 내에 납부되지 않은 세액에 대하여 일정비율로 부과되는 가산세<sup>64)</sup>임
  
- 일반적으로 불납부 가산세는 원천징수 등에 대한 국세가 그 법정기한까지 완납되지 않은 경우에 10%의 가산세율이 부과됨
  - 그러나 납세고지를 알지 못하고 납부하는 경우에는 5%의 가산세가 부과
  - 그 외 납부하지 않은 것에 대하여 정당한 사유가 있는 경우에는 가산세가 면제<sup>65)</sup>됨

---

62) 국세통칙법 제66조 제1항

63) 동법 제66조 제1항 내지 제2항

64) 국세통칙법 제67조 제1항

65) 국세통칙법 제66조 제2항

라) 증가산세

- 증가산세는 각종 가산세가 부과되는 사유에 대하여 기초가 되는 사실의 은폐나 허위로 신고서를 제출하거나 법정기한까지 납부하지 않은 경우에 그 각각의 가산세를 대신하여 높은 비율로 과세되는 것임
  - 과소신고 가산세를 대신하여 증가산세가 부과되는 경우에 가산세율은 35%
  - 무신고 가산세에 대신하여 증가산세가 부과되는 경우에 가산세율은 40%
  - 불납부 가산세에 대신하여 증가산세가 부과되는 경우에 가산세율은 35%

〈표 Ⅲ-10〉 일본의 가산세<sup>1)</sup>

종 류	적용요건	세 액	비 고	
가 산 세	과소 신고 가산세	법정신고 기한 내에 제출된 신고서에 기재된 금액이 과소한 경우	증가세액의 10% 단, 증가세액이 기한 내 신고세액과 50만엔 중 큰 금액을 초과하는 경우, 초과부분세액의 15%	경정이 있다는 것을 알지 못하고 수정신고를 제출하는 경우나 과소하게 신고한 것에 대하여 정당한 사유가 있는 경우에는 부과되지 아니함
	무신고 가산세	법정신고 기한까지 신고하지 아니한 경우	법정납부세액의 15% 단, 경정 또는 결정이 있을 것을 알지 못하고 신고하는 경우에는 5%	신고되지 않은 것에 대하여 정당한 사유가 있는 경우에는 부과되지 아니함(2007년 이후 개정은 본문 참고)
	불납부 가산세	원천징수 또는 특별징수에 의하여 납부하여야 하는 세액을 법정기한까지 납부하지 아니한 경우	미납세액의 10% 단, 납세고지가 있을 것을 알지 못하고 납부한 경우에는 5%	납부하지 않은 것에 대하여 정당한 사유가 있는 경우에는 부과되지 아니함
	증가산 세	과소신고 가산세가 부과되는 경우로 은폐나 가장이 있는 경우	증가세액의 35%	상기의 가산세를 대신하여 부과됨(중복과세되지 않음)
	무신고 가산세가 부과되는 경우로 은폐나 가장이 있는 경우	법정으로 납부하여야 하는 세액의 40%		
	불납부 가산세가 부과되는 경우로 은폐나 가장이 있는 경우	미납세액의 35%		

〈표 Ⅲ-11〉의 계속

종 류	적용요건	세 액	비 고
연체세	납부해야만 하는 세액을 법정 기한까지 납부하지 않은 경우	미납세액의 연 14.6% (단, 납부기한의 익일부터 2 개월을 경과하는 날까지는 연 7.3% <sup>2)</sup> )	신고납부방식 및 원천징수방식은 수정신고나 경정이 있는 경우에는 신고서 제출 후 1년까지는 연체세의 계산기간에서 공제. 단, 무신고나 증가산세 적용대상은 공제규정 없음
이자세	납부 또는 납부기한의 연장이 인정된 경우	법인세, 소득세는 미납세액에 대하여 연 7.3%, 상속세 및 증여세는 연납세액에 대하여는 그 대상에 따라 연 1.2%~ 6.6% <sup>3)</sup>	이자세 계산기간에는 연체세가 부과되지 않음

주: 1) 일본에서는 가산세뿐만 아니라 연체세, 이자세도 모두 비슷한 특성을 가지고 있으며 이를 모두 합하여 부대세(附帶稅)라고 함

2) 공정보합(일본중앙은행이 시중 금융기관에 대하여 상업어음에 대하여 할인하는 경우에 적용하는 재할인율)에 연 4%를 가산한 이자율이 연 7.3%를 넘지 않는 경우에는 그 이자율.

3) 법인세에 대해서는 공정보합이 5.5%를 초과하는 경우 이에 연동하여 이자율이 변동하도록 하고 있고, 상속세 및 증여세는 공정보합이 0.5%인 경우에 2.2~4.0%의 이자율.

자료: 한상국·구자은·황진영, 『주요국의 가산세 제도』, 한국조세연구원, 2008.

## 2) 원천징수의무 불이행 가산세

□ 일본은 원천소득세에 대한 징수의무 불이행에 대해 불납부 가산세를 부과하고 있는데, 원천징수소득세가 법정납부 기한까지 완납되지 않은 경우에 원천징수의무자에게는 납세의 고지와 관련되어 징수되어야 할 세액의 10%에 상당하는 금액의 불납부 가산세가 징수됨

○ 다만, 원천징수소득세를 법정납부 기한까지 납부하지 않은 정당한 이유가 있다고 인정되는 경우에는 불납부 가산세를 적용하지 않음

□ 원천징수소득세가 법정납부 기한 후에 납부되었으나 납세고지를 받지 않았고, 해당 고지가 있다는 것을 알지 못한 경우에는 그 납부된 세액과 관련하여 불납부 가산세액 10%가 부과되지 않고 5%의 경감된 비율로 부과됨

- 불납부 가산세의 계산의 기초가 되는 세액은 해당 소득의 종류와 법정납부 기한의 차이에 따라 다른 가산세액이 부과됨
  - 불납부 가산세에 해당되는 소득의 종류는 급여소득, 퇴직소득, 보수·요금 등의 소득, 공적연금, 이자, 배당, 비거주자의 소득, 정기적금의 급부, 상장주 등의 양도 소득 및 상환 차익 등으로 구분됨
  
- 원천징수의무 불이행에 대해서는 의도적인 회피라고 인정될 경우 증가산세가 부과되는데, 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장한 경우인 이중장부 작성이나 장부서류의 은닉 등의 이유가 존재할 때 부과하고 있음
  - 이는 국세통칙법 제68조 제3항에 근거함
  - 이의 대상이 되는 유형은 다음과 같음
    - － 이중장부 작성 시
    - － 장부서류의 파기 및 은닉 시
    - － 장부서류의 위조 및 변조를 포함하여 허위기재, 상대방과 공모에 의한 허위의 증거서류의 작성, 의도적인 집계오류 시
    - － 장부서류의 작성 및 기록을 하지 않고, 원천징수의 대상이 되는 지불 사실의 전부 또는 일부를 은폐할 시
  
- 그러나 증가산세는 원천징수의무자가 부정한 사실이 적발되었을 때 부과하는 것이므로 원천징수의무자가 직접 부정하게 관여하지 않고 있을 경우에는 그 책임이 없는 것으로 취급함
  - 즉, 원천소득세를 징수하는 의무자인 원천징수의무자가 부정사실에 직접 관여하지 않았다면 원천징수의무자의 부정사실로 취급하지 않음

### 3) 가산세의 정당한 사유

#### 가) 원천소득세의 불납부 가산세

- 원천소득세를 법정납부 기한까지 납부하지 않을 때는 불납부 가산세가 부과되는데 이에 대해서 정당한 이유가 있다고 인정받을 경우와 고지 등에 의한 자진납부의 경우에는 가산세가 부과되지 않거나 감면됨
  - 정당한 사유로는 우선 법리상 해석이 잘못된 경우와 원천징수의무자의 귀책사유가 없는 경우, 세무행정기관의 사무처리 오류 및 기타 부득이한 사유가 해당될 때 인정됨
  
- 첫째, 세법 해석에 관하여 급여 등의 지불 후 고시가 공표되어 그 고시와 원천징수의무자 사이에 다른 해석이 존재하며, 이때 그 원천징수의무자의 해석에 대해서 상당한 이유가 있다고 인정될 경우
  - 단, 세법에 대한 무지, 오해 및 사실 오인 등은 해당사항 없음
  
- 둘째, 근로소득자의 부양공제, 배우자특별공제, 보험료공제 등에 근거한 공제액이 초과되었으나 이에 대해 원천징수의무자의 귀책사유로 인정을 받지 않을 경우에는 정당한 사유로 인정됨
  
- 금융기관 등의 사무처리 오류로 인하여 수납기관에 기한 내 납부되지 못한 경우에는 정당한 사유가 인정됨
  - 원천징수의무자가 금융기관에 세금납부를 위탁하여 그 위탁이 법정납부 기한 내에 납부될 수 있는 충분한 기간이 있었음에도 불구하고, 위탁을 받은 금융기관의 사무처리 잘못으로 수납기관에 법정기한 후 납부된 경우
  - 이 때는 해당 금융기관의 증명서 등에 의해 증명되어야 함
  
- 재해, 교통·통신의 두절 및 기타 법정납부 기한 내에 납부하지 않은 것에 대해서 부득이한 사유로서 인정될 때 정당한 사유로 인정됨



- 원천징수의무자가 납부 및 통지가 있어야 할 것을 예견하거나 납부확인 등을 거친 후에 자진납부한 경우에는 국세통칙법 제67조 제2항의 규정을 적용하여 불납부 가산세를 5% 경감하여 적용함
  - 원천징수의무자에게 조사 실시를 통보한 상태의 단계에서 자진납부하였을 경우
  - 납부 확인 후에 자진납부한 경우
  - 일반적인 설명회를 거쳐서 자진납부한 경우

#### 나) 과소신고 가산세

- 과소신고의 경우에 있어서 정당한 이유가 있다고 인정되는 경우는 납세자에게 귀책사유가 없는 경우로서 세법해석의 오류나 세무공무원의 잘못된 지시 등이 해당되는 사항임
  - 신고서 제출 후 새로운 법령 해석이 명확히 되어 그 법령 해석과 납세자의 해석이 다를 경우, 그 납세자의 해석에 상당한 이유가 있다고 인정될 때
  - 소득세 확정신고서에 기재된 세액과 감액 경정시 수정신고에 의한 재구성 세액이 신고세액에 미달하는 경우
  - 세무공무원 등이 납세자에 대해 잘못된 지도를 하여, 납세자가 그 지도를 따라 함으로써 과소신고가 된 경우 및 납세자가 그 지도를 믿었다는 내용이 불가피하다고 인정되는 경우
  
- 그 외 수정신고서의 제출이 예견되었다고 인정되는 경우로서 납세자에 대한 현장조사 또는 납세자 신고서의 내용사항 지적 등에 의해 해당 납세자가 조사가 있었다는 것을 사전에 인정하여 자진하여 수정신고서를 제출한 경우에는 자진납부가 인정되어 가산세가 감면됨

#### 다) 무신고 가산세

- 기한 내에 신고서 제출이 없는 것에 대해 정당한 이유가 있다고 인정되는 경우로는 재해, 교통·통신 두절 기타 기한 내에 신고서를 제출하지 아니한 것에 대해 부득이

한 사유가 있다고 인정되는 경우임

○ 이는 국세통칙법 제66조 규정에 근거함

□ 그 외 기한 후 신고서 등의 제출이 결정 또는 경정이 예견되었다고 인정되는 경우로서 이의 경우에도 가산세를 감면함

○ 이는 국세통칙법 제66조 3항의 규정에 근거함

□ 또한 신고서를 기한 후에 제출하고 그 기간 후에 제출한 것에 대해 정당한 이유가 있다고 인정되는 경우라고 하더라도 무신고 가산세의 부과대상이 되는데, 이때는 정당한 사유에 대한 수정신고라고 취급하여 과소신고 가산세가 부과됨

○ 즉, 무신고에 대한 정당한 사유가 인정되어 해당 신고에 대해 수정신고서를 제출하거나 경정 및 수정 신고를 거쳐 납부하게 되므로

○ 가산세액은 무신고 가산세를 부과하지 않고 과소신고 가산세를 부과함

## IV. 국제비교 및 시사점

### 1. 국제비교

#### 가. 원천징수의무자의 책임

- 우리나라에서 원천징수의무자는 소득수취인에게 지급하는 소득에서 세금을 징수하여 과세당국에 신고·납부할 의무가 있으며, 일반적으로 의무 미이행 시 원천징수의무자가 본세와 가산세를 부담함
  - 단, 최근 다수의 판례<sup>66)</sup>에서 원천징수가 누락되었다면 납세의무자에게도 세금을 부과할 수 있도록 판시함
  
- 주요국의 원천징수의무자 책임에 관한 제도를 분석한 결과 일반적으로 원천징수의무자가 미납한 원천징수세액과 가산세를 부담할 일차적 책임을 가짐
  - 미국은 원천징수의무자와 소득수취인이 공동으로 미납한 본세와 관련 가산세를 부담하도록 규정함
    - 예외적으로 원천징수의무자가 소득수취인의 정보를 확인하지 못한 경우 추정 규정을 두고 추정규정에 따라 원천징수한 것으로 확인되면 추가 부담할 본세와 가산세를 모두 감면함
    - 또한, 원천징수의무자를 대리하거나 위임받은 자가 있는 경우에도 원천징수의무자가 의무 불이행으로 인한 본세와 가산세를 모두 부담함
  - 캐나다는 원천징수의무자가 미납한 원천징수세액과 관련 가산세를 부담할 책임을 가짐
  - 일본은 원천징수의무자가 원천징수세액의 납부 및 가산세 부담에 있어서 모든 의

66) 대법원 2001. 12. 27. 선고2000두10649 판결 외 다수

## 무와 책임을 가짐

- 반면, 호주는 원천징수의무자만 원천징수세의 신고와 납부의 의무와 책임을 부담하지 않으며, 원천징수의무자와 원천납세의무자가 공동으로 원천징수에 대한 의무를 부담함
  - 즉, 원천징수의무자는 과세관청과 원천납세의무자에게 관련 자료를 제공하며, 과오납된 원천징수액을 환급받거나 가산세를 부담할 책임을 짐
  - 원천납세의무자도 원천징수의무자로부터 거래와 관련된 자료를 제공받아 그 기록을 보관, 유지하여 추후 환급 등의 경정청구할 수 있는 권리를 가짐

〈표 IV-1〉 주요국 원천징수의무자의 책임

국가	납세의무 책임	본세	가산세
한국	원천징수의무자, 원천납세의무자에게 세금 부과 가능	절대적 책임	상대적 책임
미국	원천징수의무자와 원천납세의무자의 공동책임	상대적 책임	상대적 책임
캐나다	원천징수의무자	절대적 책임	상대적 책임
일본	원천징수의무자	절대적 책임	상대적 책임
호주	원천징수의무자와 원천납세의무자의 공동책임	절대적 책임	상대적 책임

- 주: 1. 절대적 책임과 상대적 책임은 우리나라 또는 주요국의 법률에서 사용되는 용어는 아니며, 본 연구 목적을 위해 사용함
2. 본 연구에서 절대적 책임은 납세의무 불이행으로 인해 추가 신고·납부하게 된 본세와 가산세를 예외없이 원천징수의무자가 부담하는 경우를 의미함
3. 본 연구에서 상대적 책임은 납세의무 불이행으로 인해 추가 신고·납부하게 된 본세와 가산세를 원천징수의무자가 모두 부담하지 않고 책임을 감면하는 제도를 도입하고 있는 경우를 의미함

## 나. 원천징수의무자 부담 가산세

- 우리나라와 주요국에서는 원천징수의무자가 납세의무 미이행으로 부담하는 가산세를 원천징수의무자의 신고, 납부, 징수 등의 납세의무 종류별로 구분하고 의무위반에 대해 가산세를 부과하고 있음
  - 우리나라, 호주와 캐나다의 경우 원천징수의무자의 징수의무 불이행에 대해 별도의 가산세를 부과함
  - 미국은 원천징수의무자가 원천징수의무를 불이행한 행위에 대해 가산세를 부과하고 있지 않으나 신고, 납부, 정보보고와 소득수취자 정보에 대한 의무 불이행에 대해 각각 가산세를 부과함
  - 일본도 원천징수의무자가 징수의무를 불이행한 행위에 대해 별도의 가산세를 부과하고 있지 않으며 신고와 납부의무 불이행에 대해 가산세를 부과함
  - 캐나다와 호주는 원천징수 불이행 가산세와 신고 및 납부의무 불이행에 대해 가산세를 별도로 규정하고 있음
    - 캐나다는 징수 불이행에 대한 가산세에 추가하여 신고, 납부, 보고와 관련된 의무 불이행에 있어서도 가산세를 부과하고 있으며, 징수는 했으나 징수한 세금을 납부하지 않았을 때 부과하는 가산세와 징수의무를 이행하지 않은 경우 부과하는 가산세를 다르게 규정하고 있다는 점에서 우리나라 원천징수 불이행 가산세와 차이가 있음
    - 호주도 징수 불이행에 대한 가산세에 추가하여 신고와 납부의무 불이행에 대해 가산세를 부과함

〈표 IV-2〉 주요국 원천징수의무자의 부담 가산세

국가	납부관련 가산세	징수 불이행 가산세	신고관련 가산세	기타(보고, 정확성 등)
한국	-	- 원천징수 불이행 가산세 • 원천징수하지 않은 세액의 최소 5%와 최대 10% • 5%와 10% 사이에는 미납기간에 3/10,000의 비율만큼 부과	- 지급명세서제출 불성실 가산세 • 기한 내에 보고되지 않은 소득금액의 2% • 고의로 위반한 경우가 아니면 5천만원(중소기업 외 1억원)을 한도로 함	
미국	- 납부 불성실 가산세 • 미납세액의 0.5%씩 25%(50개월 한도)를 한도로 함 - 예치 불성실 가산세 • 지연 예치기간에 따라 2%, 5%, 10%	-	- 신고 불성실 가산세 • 매월 본세의 5% • 25%를 한도로 함	- 정보보고 불성실 가산세 및 소득수취자 정보관련 가산세 • 수정보고한 기간에 따라 신고서당 30달러, 60달러, 100달러이며 연간 150달러를 한도로 함 - 전자신고 미이행 가산세 • 신고건당 50달러
캐나다	- 미송금 가산세 • 징수한 가산세를 과세당국에 송금하지 않은 경우 부과함 • 납부지연 기간에 따라 미납액의 3%, 5%, 7%, 10% • 연중 동일 의무를 2회 이상 미이행한 경우 20% - 미송금 가산세와는 별도로 연체이자를 부담함	- 징수 불이행 가산세 • 미납부한 세금의 10% • 연중 원천징수의무를 2회 이상 미이행한 경우 20%	- 신고 불성실 가산세 • 신고건수에 따라 하루 지연 시 10~75캐나다달러 • 가산세 부과 한도는 1,000~7,500캐나다달러로 함	- 수익적 소유자 증명서 미보고 가산세 • 원천징수의무자가 수익적 소유자 증명서를 미제출한 건당 50캐나다달러를 부과
일본	- 불납부 가산세: 미납세액의 10% 단, 납세고지가 있을 것을 알지 못하고 납부한 경우에는 5%	-	- 과소신고 가산세: 증가세액의 10% 단, 증가세액이 기한내 신고세액과 50만엔 중 큰 금액을 초과하는 경우, 초과부분세액의 15%	-
호주	- 원천징수의무자의 고의성 여부에 따라 0~75%의 가산세 부과	- 원천징수의무자의 고의성 여부에 따라 0~75%의 가산세 부과	- 원천징수의무자의 고의성 여부에 따라 0~75%의 가산세 부과	-

#### 다. 원천징수의무자의 책임 감면

- 미국을 제외한 우리나라와 주요국에서 원천징수의무자가 납세의무를 미이행한 경우 예외없이 본세의 납부 책임을 부담하도록 규정하고 있음
  - 미국은 소득수취인의 정보를 확인할 수 없어 원천징수의무자가 <표 Ⅲ-2>에서 논의한 추정규정에 따라 원천징수를 이행한 경우 추후 추가신고 및 납부할 세액이 발생하더라도 본세를 부담할 책임을 면제함
  
- 우리나라와 주요국은 납세의무 미이행으로 인해 발생한 가산세를 경감하는 제도를 시행하고 있으며, 이는 원천징수의무자에게 부과되는 가산세에도 동일하게 적용될 것임
  - 우리나라는 원천징수의무자의 본세를 경감하는 규정은 없으나, 의무 미이행에 있어 법에서 열거한 사항 또는 정당한 사유가 입증되면 가산세가 감면됨
  - 미국은 추정규정에 의한 본세의 경감제도를 두고 있으며, 법과 시행규칙 등에서 열거한 정당한 사유가 입증되면 가산세를 감면함
    - 원천징수의무자가 다음 네 가지 추정규정에 따라 원천징수한 경우 본세와 가산세를 모두 면제함
      - 소득수취인의 분류에 대한 추정
      - 소득수취인의 상태에 관한 추정
      - 다수의 소득수취인에 대한 가정
      - 유예기간 규정
  - 캐나다는 원천징수의무자의 의무 미이행에 대해 법에서 열거한 사유 또는 정당한 사유의 발생사실을 입증하면 가산세를 감면함
  - 일본은 원천징수의무자가 의무 불이행시 법에서 열거한 사항과 정당한 사유의 발생사실을 입증하면 가산세를 감면함
  - 호주도 원천징수의무자의 의무 불이행시에 대한 구체적 사유와 납세자의 개별 상황 및 자진신고 등을 고려하여 가산세를 차등 감면함

〈표 IV-3〉 주요국 원천징수의무자의 책임 감면

국가	가산세 감면		
	법률상 예외조항	정당한 사유	기타
한국	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 기한연장 사유의 중대한 위기, 화재 등이 발생한 경우 가산세를 경감하는 것으로 규정함</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 법률에 정당한 사유에 대해 가산세를 감면한다는 내용만 있을 뿐 정당한 사유의 정의, 적용지침 등을 제시하지 않음</li> <li>- 정당한 사유는 대법원 판례 등을 기준으로 판단함</li> <li>- 판례에서 정당한 사유란 '납세자에 있어서 진정으로 어쩔 수 없는 사정이 있고 가산세를 부과하는 것이 부당 또는 가혹한 경우'로 정의함</li> </ul>	-
미국	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 연방세법과 관련 규칙에서 가산세 종류별로 감면의 판단기준과 일부 예시를 제시함</li> <li>- 정당한 사유는 상황과 사실관계를 기초로 건별로 판단하여 감면 여부를 결정함</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 내국세 매뉴얼에서 정당한 사유의 종류, 예시, 판단 시 고려사항을 제시함</li> <li>- 정당한 사유란 납세자가 사업상 정당한 주의의무를 충실히 했으나 의무를 이행하지 못한 경우를 의미함</li> <li>- 정당한 사유가 모든 가산세에 적용되지 않으며, 사기로 인한 경우 가산세 감면이 불가능함</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 정당한 사유와 구분해서 국제청 서비스 오류의 정정과 행정적 면제사항의 종류, 예시, 판단 시 고려사항을 제시함</li> </ul>
캐나다	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 정당한 사유란 납세자가 납세의무를 이행할 수 없었던 사유를 의미함</li> <li>- 법에 정하고 있지 않으며 국세청 공고(Information circular)문에서 정당한 사유의 종류와 적용방법을 제시함 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 특수상황</li> <li>• 국세청의 행위</li> <li>• 지불불능 또는 재정위기</li> <li>• 기타</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 자진 납부 프로그램에 따라 수정신고할 경우 가산세를 감면함</li> </ul>
일본	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 재해, 교통·통신의 두절 및 기타의 경우 부득이한 사유로 인정</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 정당한 사유 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 법리상 해석이 잘못된 경우</li> <li>• 원천징수의무자의 귀책사유가 없는 경우</li> <li>• 세무행정기관의 사무처리 오류</li> <li>• 기타 부득이한 사유가 해당</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 자진 납부에 의한 감면(통보예측하여 납부) <ul style="list-style-type: none"> <li>• 조사실시 통보단계에서 자진납부한 경우</li> <li>• 납부확인 후에 자진납부한 경우</li> <li>• 설명회 후 자진납부한 경우</li> </ul> </li> </ul>
호주	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 정당한 사유는 징수의무자가 합리적 주의의무를 기울인 정도에 따라 판단</li> <li>• 사유를 판단시 납세자 전반적인 상황 고려가 특징</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 자진 신고에 의한 감면 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 전액 감면되는 경우</li> <li>• 80% 감면되는 경우</li> <li>• 20% 감면되는 경우</li> </ul> </li> </ul>

주: 1. 우리나라와 주요국은 정당한 사유 등이 있는 것으로 확인되면 가산세를 감면하고 있으며, 정당한 사유의 입증책임은 납세의무자에게 있음



- 우리나라와 주요국에서 가산세 감면의 정당한 사유를 입증할 책임은 원천징수의무자에게 있으며, 원천징수의무자가 제출한 입증자료를 바탕으로 개별적으로 판단하여 감면 여부를 결정함
  
- 미국은 정당한 사유의 예시와 적용지침을 제공하고 있으나, 우리나라를 포함한 다른 주요국은 정당한 사유의 개념 정도만 제공하고 있으며 구체적인 지침을 확인할 수 없었음
  - 미국은 연방세법 시행규칙<sup>67)</sup>과 내국세 매뉴얼<sup>68)</sup>에서 정당한 사유의 종류, 예시, 정당한 사유가 적용되는 가산세 종류에 대한 구체적인 지침을 제시함
  - 미국에서 가산세 감면 사유는 정당한 사유 외에도 국세청의 서비스 오류의 정정과 행정상 면제사유를 별도로 제시하고 있음
    - 사실관계를 바탕으로 개별 판단할 사항이나 국세청의 서비스 오류의 정정 등에 대해 가산세를 감면하고 있어 우리나라 대법원 판례 등에서 정당한 사유로 인정하지 않은 사항이나 미국 세법상 가산세를 면제받는 사항이 있을 수 있음

#### 라. 가산세 감면의 정당한 사유

- 우리나라와 주요국의 가산세 감면의 정당한 사유는 원천징수의무자의 납세의무 불이행으로 인한 가산세에 국한해서 적용되는 것은 아니며, 국세에 부과되는 모든 가산세에 적용됨
  
- 우리나라의 경우 국세기본법에서 정당한 사유에 대한 정의를 규정하고 있지 않고 판례 등을 통해 정당한 사유의 개념을 확인할 수 있으며, 주요국의 경우 법률 또는 국세청 해석 등을 통해 정당한 사유의 정의를 제시함
  - 우리나라 판례에서 정당한 사유는 납세자에게 있어 진정으로 어쩔 수 없는 사정이 있고 가산세를 부과하는 것이 부당 또는 가혹한 경우에 성립하는 것으로 판시함

67) 미국 가산세의 감면 법률상 예외조항 참조(p. 50)

68) 미국 가산세의 감면 참조(p. 44)

- 미국 연방세법에서 가산세 감면의 정당한 사유는 납세자가 사업상 정당한 주의의무를 다하였으나 납세자가 통제할 수 없는 상황과 사실관계의 발생으로 인해 납세 의무를 이행할 수 없는 경우에 성립하는 것으로 규정함
- 일본에서 정당한 사유로는 우선 법리상 해석이 잘못된 경우와 원천징수의무자의 귀책사유가 없는 경우, 세무행정기관의 사무처리 오류 및 기타 부득이한 사유에 해당될 때 인정됨
- 호주에서 정당한 사유라는 개념은 법에 의해 정의되어 있지는 않으나 보편적으로 징수의무자가 합리적 주의의무를 기울이는 노력을 수반하였는가를 기준으로 삼음  
- 또한 이의 사유를 판단할 때는 의무자의 전반적인 상황인 지적능력, 교육, 경험, 숙련도 등을 고려하여 판단한다는 것이 특징임

## 2. 시사점

### 가. 원천징수의무자 책임의 명확화

- 우리나라와 주요국은 모두 관련 세법에서 원천징수의무자가 납세자의 소득에서 세금을 징수하고 징수한 세금을 과세당국에 신고, 예치 또는 납부하고 관련 정보를 보고하도록 규정함
  - 이러한 원천징수의무자의 책임은 원천납세의무자가 거주자인 경우와 비거주자인 경우 동일하게 적용됨
  - 일반적인 원천징수 과세에서는 원천징수의무자가 소득수취인의 소득에서 세금을 징수한 후 과세당국에 납부하므로 결국 원천징수세액의 부담주체는 원천납세의무자가 되는 구조임
- 납세의무 미이행으로 인한 책임을 원천징수의무자가 모두 부담할 것인가 아니면 원천납세의무자가 공동책임을 부담할 것인가 또는 원천징수의무자를 통해 회수가 불가능한 세금에 대해 원천납세의무자에게 부과할 것인지를 명확히 할 필요가 있음

- 원천징수의무자에게 납세의무를 부여한 현행 제도는 납세행정의 편의와 국제흐름 측면에서 별다른 무리가 없다고 판단됨
- 다만, 최근 판례에서 원천납세의무자에게도 미납한 원천징수세액을 부과하는 것으로 결정함으로써 세금부과 의무를 원천징수의무자뿐만 아니라 원천납세의무자에게도 부과할 수 있도록 판시함
- 법률상 미납한 원천징수세액을 징수할 수 있는 대상을 명확히 하여 불필요한 소송을 줄이고 납세행정의 편의를 도모할 필요가 있음

#### 나. 원천징수의무자의 부담 가산세 개선

- 우리나라의 경우 원천징수의무 불이행과 지급명세서제출 불성실에 관한 가산세를 부과하고 있는 반면, 주요국은 원천징수의무자의 의무 종류(예: 소득수취인 정보의 확인, 세액의 징수, 신고, 납부, 정보보고 의무 등) 별로 그 성격에 따라 각각 가산세를 부과함
- 우리나라의 지급명세서제출 불성실 가산세는 주요국의 원천징수의무자에게 부과되는 신고불성실 또는 보고 및 정확성 관련 가산세의 부과방식과 차이가 있음
  - 우리나라 지급명세서제출 불성실 가산세는 주요국의 신고 불성실 가산세와 유사한 방식으로 가산세를 산정하게 되어 있으나, 미납세액의 일정비율이 아닌 소득금액의 일정비율로 계산된다는 점에서 다른 국가의 신고 불성실 가산세와 차이가 있음
  - 또한 지급명세서를 통해 연간 발생한 소득을 과세당국에 보고한다는 점에서 지급명세서제출 불성실 가산세를 신고의무 불성실뿐만 아니라 보고의무 미이행에 부과되는 가산세로 볼 수 있음
    - 주요국의 경우 보고의무 미이행에 대해 미보고 신고 건당 일정 금액의 가산세를 부과함
- 따라서 지급명세서제출 불성실에 대해 소득금액의 일정비율을 가산세로 부과하고 있는 현행 제도를 개선할 필요가 있다고 판단됨

- 원천징수의무자의 납세의무(예: 신고, 납부, 원천징수, 보고의무 등)와 납세의무 위반에 따라 부과하는 가산세를 위반한 납세의무의 성격에 맞게 계산방식을 합리적으로 개선할 필요가 있을 것임
  - 예를 들어, 신고 불성실 가산세는 미납세액의 일정비율을 가산세로 부과하고 지급명세서 부실기재 또는 미제출로 인한 가산세는 부실기재 또는 미신고 한건당 일정 금액의 가산세를 부과하는 방안을 고려해 볼 수 있을 것임

## 다. 원천징수의무자의 책임 감면을 위한 제도 보완

### 1) 본세의 감면 방안

- 원천징수의무자가 적법하게 납세의무를 이행하지 못한 사유를 귀책사유의 주체를 기준으로 크게 두 가지로 구분할 수 있을 것임
  - 첫째, 원천납세의무자가 원천징수의무자에게 정확한 정보를 제공하지 않아 원천징수의무자가 적법한 납세의무를 이행하지 못한 경우
    - 이 경우 원천징수의무자가 정당한 주의의무를 다하였으나 소득수취인의 허위 정보를 확인하기 어려운 상황에 있었다면 원천징수의무자에게 미납한 본세를 징수하는 것은 과한 측면이 있음
  - 둘째, 원천징수의무자의 귀책사유로 인해 납세의무를 이행하지 못한 경우
- 원천납세의무자가 정확한 정보를 제공하지 않은 상황에서 원천징수의무자가 주의의무를 다했음에도 납세의무를 미이행한 경우에는 원천징수의무자의 책임을 감면하는 방안을 고려할 수 있음
  - 원천징수의무자가 소득을 지급하는 시점에 원천징수세액을 확정하는 데 필요한 정보가 부정확하거나 불충분한 경우에도 원천징수의무자가 적정한 세금을 징수할 수 있도록 별도의 규정을 마련하고,
  - 원천징수의무자가 규정에 따라 세금을 징수해서 납세의무를 이행했다면 추후 추징세액이 발생하더라도 본세를 감면하는 방안을 고려할 수 있음

## 2) 가산세의 감면 방안

- 법률에서 가산세 감면의 정당한 사유에 대한 정의를 규정하고, 정당한 사유의 적용지침과 판단기준을 공개할 필요가 있음
  - 기존 판례 등을 바탕으로 국세기본법 시행령에 정당한 사유의 정의를 추가하고, 정당한 사유의 구체적인 적용기준과 지침을 마련하는 방안을 고려함

## 라. 가산세 감면의 정당한 사유에 대한 기준 마련

- 정당한 사유에 관한 기준을 마련하고 선의의 납세의무자가 납세의무의 미이행으로 인해 부당하게 가산세를 납부하는 일이 없도록 하기 위해 합리적이고 일관된 기준을 마련할 필요가 있음
  - 정당한 사유를 결정하기 위해 건별로 판단하되 일관된 기준 또는 지침을 마련하여 납세자와 과세당국의 예측 가능성을 높이고 정당한 사유가 일관성 있게 적용되도록 함
    - 이를 위해 정당한 사유의 일관성 있는 적용을 위해 미국에서 사용중인 정당한 사유 보조프로그램을 참고할 수 있을 것임
- 또한, 납세의무자가 통제할 수 없는 사유가 발생하여 가산세를 부과하는 것이 부당 또는 가혹한 경우에 한해 적용하되 지나치게 예외적인 사항에 국한해서 적용되지 않도록 합리적 기준을 마련해야 할 것임

## 참고문헌

- 안종석·구자은, 『비거주자·외국법인에 대한 원천징수제도 개선방안』, 한국조세연구원 세법연구센터, 2008. 2.
- 이전오, 『현행 가산세 제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구』, 2010. 10.
- 장근호, 『주요국의 조세제도 - 미국편』, 한국조세연구원, 2009. 10.
- 한상국·구자은·황진영, 『주요국의 가산세 제도』, 한국조세연구원, 2006. 8.
- 국중호, 『주요국의 조세제도 - 일본편』, 한국조세연구원, 2009. 10.
- 최 원, 「원천징수의무자에 의한 세액납부가 과세관청의 원천납세의무자에 대한 부과권을 소멸시키는지 여부」, 『조세연구』 제9-1집, 2009.
- 정유석, 『가산세 면제를 위한 정당한 사유의 구체적인 항목규정 법제화에 관한 연구』, 인천시립대, 2009
- 이창희, 『세법강의』, 제9판(2011년판), 박영사, 2011
- 이철송, 「현행 원천징수제도의 문제점」, 계간 『세무사』, 2005 여름호
- 미국 국세청, Publication 515 Withholding Tax  
 \_\_\_\_\_, Publication 14 (Circular E), Employer's Tax Guide, 2010. 12. 29.  
 \_\_\_\_\_, Internal Revenue Manual Part 4, Chapter 10, Section 21, U.S. Withholding Agent Examinations  
 \_\_\_\_\_, Internal Revenue Manual Part 20, Penalty and Interest
- 캐나다 국세청, Information Circular IC07-1, Taxpayer Relief Provisions, 2007. 5. 31.  
 \_\_\_\_\_, NR4-Non-Resident Tax Withholding, Remitting, and Reporting, 2010.
- 한국 국세청, <http://www.nts.go.kr/>  
 \_\_\_\_\_, 국세법령정보
- 호주 국세청, <http://www.ato.gov.au/>

\_\_\_\_\_, legal database, <http://law.ato.gov.au/atolaw/index.htm>

일본 국세청, <http://www.nta.go.jp/>

일본 재무성, 일본세제개요, [http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/](http://www.mof.go.jp/tax_policy/)

미국 국세청, <http://www.irs.gov/>

캐나다 국세청, <http://www.cra-arc.gc.ca/>

삼일인포마인, <http://www.samili.com/>





세법연구 11-04

**원천징수의무자의 책임에 관한 제도 연구**

---

2011년 9월 23일 인쇄

2011년 9월 30일 발행

저 자 김재진 · 이정미 · 유현영

발행인 조 원 동

발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판 및  
인쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2011

ISBN 978-89-8191-547-6

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.