



국세기본법중 납세자 권리구제제도 해설

- 납세자의 권리보호강화를 위한 제규정을 중심으로 -

전 재 원

재정경제부 조세정책과 행정사무관

I. 과세와 환급

1. 관할관청

신고(수정신고 포함)당시 납세지 관할 세무서장을 위반하여 신고한 경우에도 신고의 효력에는 영향이 없다. 다만, 납세지 관할세무서장이 아닌 세무서장이 관할 관청을 위반하여 잘못 접수된 서류를 발견한 때에는 그 신고서를 정당한 납세지의 세무서장에게 지체없이 송부하고, 그 사실을 납세자에게도 통지하여야 한다. 또한, 전자신고방식에 따라 신고하는 경우에는 지방국세청장 또는 국세청장에게 신고하는 것도 가능하다.

결정·경정결정의 관할 세무서장이라 함은 처분당시 납세지 관할 세무서장을 말한다. 따라서 관할을 위반한 결정·경정결정은 효력이 없다. 다만, 세법 등에 의하여 권한 있는 세무서장인 경우에는 예외가 인정된다. 예를 들면, 납세지가 다른 거주자가 공유토지를 양도하고 그 중 한 납세자의 납세지관할 세무서장에게 양도소득세를 일괄하여 신고·납부한 경우에도 그 신고의 효력에는 영향이 없으나, 그 결정에 있어서는 관할관청이 아닌 다른 세무서장은 할 수 없는 것이다.

2. 수정신고

수정신고라 함은 법정신고기한내 과세표준과 세액의 신고서를 제출한 자가 그 신고한 세액이 세법상 신고해야 할 과세표준과 세액에 미달하는 때에는 그 과세표준과 세액이 결정 또는 경정되어 통지되기 전까지 당초 신고한 과세와 세액을 납세의무자가 스스로 고쳐

증액신고하는 것을 말한다.

수정신고의 대상에는 과세표준 및 세액의 변화가 없더라도 실질적으로 세부담의 변경 등을 초래하는 경우에는 수정신고를 할 수 있다. 예를 들면, 법인세법상 국고보조금, 공사 부담금 및 토지의 재평가차액에 상당하는 금액을 익금가산과 손금에 동시에 산입하는 경우에도 수정신고 대상이 된다.

수정신고는 다음과 같은 효력을 지닌다.

1) 확정력

신고납부주의 세목에 있어 신고납부행위는 확정력이 발생한다. 다만, 부과주의 세목에 있어서의 신고행위는 과세의 참고자료에 불과하므로 확정력이 없다고 본다. 이 경우에 미신고 또는 과소납부세액에 대해서는 정부가 경정을 해야한다.

2) 가산세의 경감

신고납부 기한내에 신고서를 제출한 자가 6월 이내에 수정신고서를 제출하는 경우에는 과소신고가산세의 50%를 경감한다. 다만, 경정이 있을 것을 미리 알고 제출한 경우에는 배제되며, 일부세액만을 납부한 경우에는 납부세액에 한해서만 감면한다.

3) 조세포탈범의 기수시기와의 관계

수정신고는 기수시기에 영향을 미치지 않는다. 따라서 부과주의 세목의 기수시기는 조사 결정후 납기가 경과하는 때로 보며, 신고주의 세목의 기수시기는 신고납부기한이 경과하는 때로 한다.

3. 경정청구

가. 개 요

이미 신고·결정 또는 경정결정된 과세표준 및 세액이 세법에 의해 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과하는 경우에 납세의무자가 과세관청으로 하여금 이를 정정하여 결정 또는 경정하여 줄 것을 청구하는 것을 말한다.

나. 당초신고의 오류에 대한 경정청구

- 1) 경정청구권자 : 법정신고기한내 과표신고서를 제출한 자
- 2) 경정청구사유 : 과세표준 및 세액(각 세법에 의해 결정 또는 경정이 있는 후의 세액)을 과다신고하였거나, 결손금액 또는 환급세액을 과소신고한 경우
- 3) 경정청구기간 : 법정신고기한(연장된 기한포함)경과 후 2년 이내

다. 후발적 사유에 의한 경정청구

- 1) 경정청구권자 : 법정신고기한내 신고한 자 및 무신고자로서 정부의 결정 또는 경정처분을 받은 자
- 2) 경정청구사유
 - ① 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래·행위등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정된 때
 - ② 소득 기타 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있을 때
 - ③ 조세조약의 규정에 의한 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어진 때
 - ④ 결정 또는 경정으로 인하여 당해 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간외의 과세기간에 대하여 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과한 때
 - ⑤ 기타 국세기본법시행령 제25조의2에 규정하는 사유
- 3) 경정청구기간 : 후발적 사유로 경정청구를 하는 경우에는 사유발생일부터 2월이내에 하여야 한다.

4. 기한후 신고

법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출하지 않은 자로서 납부하여야 할 세액(가산세는 제외)이 있는 자는 관할세무서장이 결정하여 통지하기 전까지 기한후과세표준신고서를 제출할 수 있다. 이 경우 기한후과세표준신고서를 제출한 자는 그 과세표준신고액에 상당하는 세액과 가산세를 기한후신고와 동시에 납부해야 한다.

5. 국세의 환급

가. 환급결정

과오납금이나 환급세액이 있는 때에는 세무서장은 즉시 이를 국세환급금으로 결정해야 한다.

나. 환급금 발생사유

환급금은 다음과 같이 오납액, 초과납부, 기타 세법의 규정에 의하여 발생한다.

1) 오납액

오납액이란 당초 납부할 때에 조세채무가 존재하지 않거나(비과세등) 존재하는 채무를 초과하여 납부한 것으로 착오납부, 이중납부 등이 이에 해당한다.

2) 초과납부

초과납부란 당초 납부당시 확정된 조세채무가 존재하였으나, 그후 감액경정 또는 부과의 취소가 행해짐으로써 발생하는 것을 말한다.

3) 세법에 의한 환급세액

법인세, 소득세 등의 경우 기납부한 중간예납·수시부과·원천징수세액 등이 과세기간의 결정세액을 초과하거나, 부가가치세 매입세액이 매출세액을 초과하는 경우 등을 말한다.

다. 환급대상자

환급대상자는 원칙적으로 납세자가 된다. 다만, 세법 또는 다른 법령에 특별한 규정이 있는 경우(예: 2차납세의무자, 납세보증인 상속인, 납세관리인, 무능력자 등)는 그러하지 아니하다.

라. 환급금의 충당

환급금의 충당이란 국가의 환급금채무와 납세자의 조세채무를 상계하는 것을 말한다.

1) 대상 국세

- ① 납세고지에 의해 납부하는 국세
- ② 체납된 국세, 가산금 및 체납처분비(※ 다른 세무서장이 충당을 요구하는 경우는 그 세무서에 체납된 국세·가산금 및 체납처분비를 포함한다)
- ③ 세법상 자진납부 하는 국세(다만, 원천징수하는 세액간의 충당은 소득세징수액집계 표에 기재하여 신고한 경우에 한한다)

2) 충당방법

- ① 고지분 : 납세자가 환급금의 충당에 동의하는 경우에 한하여 충당하나 납기전징수에 해당하는 경우에는 예외적으로 직권으로 충당한다.
- ② 자납분 : 납세자의 신청에 의하여 충당한다.(※ 자납분의 경우에는 신고서 등에 충당의 뜻을 부기해야 한다)

3) 충당시기

환급금을 결정한 날부터 충당한다. 다만, 지급명령판에게 통보한 후에는 충당하는 것은 곤란하다.

4) 환급금 지급방법

- ① 결정일부터 30일내 지급하여야 한다.
- ② 국세환급금송금통지서에 의해 지급하거나 계좌에 이체한다.
- ③ 한국은행 또는 체신관서에서 지급하되, 국고수표발행일부터 1년경과시에는 금융기관이 지급을 거절하므로 납세자는 세무서장에게 직접 신청하여야 한다.

마. 국세환급 가산금

1) 환급가산이율

국세환급금의 가산하여 지급하는 가산이율은 시중은행의 1년 만기 정기예금 평균 수신금리를 감안하여 국세청장이 고시한다. 현재 고시되어 있는 가산이율은(2001.4.1고시) 매일 10만분의 16(년간 5.84%)의 율을 적용하고 있다.

2) 환급 기산일

- ① 1호 : 착오납부·이중납부 또는 납부후 그 납부의 기초가 된 신고 또는 부과를 경정하거나 취소함으로 인한 국세환급금에 있어서는 그 납부일이 되는 것임. 다만,

그 국세환급금이 2회 이상 분할납부된 것인 때에는 그 최후의 납부일로 하되, 국세환급금의 최후에 납부된 금액을 초과하는 경우에는 그 금액에 달할 때 까지 납부일의 순서로 소급하여 계산한 국세환급금의 각 납부일이 된다.

- ② 3호 : 적법하게 납부된 국세에 대한 감면으로 인해 발생하는 경우에는 그 결정일이 된다.
- ③ 5호 : 법률의 개정으로 인하여 발생하는 환급금은 그 법률의 시행일이 된다.
- ④ 6호 : 소득세법·법인세법·부가가치세법·특별소비세법·주세법 또는 교통세법에 의한 환급세액을 신고에 의하여 환급함에 있어서는 그 신고를 한 날(신고한 날이 법정신고기일 전인 경우에는 당해 법정신고기일)로부터 30일이 경과하는 때가 된다. 다만, 환급세액을 신고하지 아니하거나 잘못 신고함에 따른 결정 또는 경정결정으로 인하여 발생한 환급세액에 있어서는 그 결정 또는 경정결정일로부터 30일이 경과하는 때가 된다.

3) 환급만료일

다른 국세 등에 충당하는 날 또는 지급결정을 하는 날이 환급만료일이 된다.

바. 환급금의 소멸시효

환급금은 권리를 행사할 수 있는 때(환급가산금의 기산일)부터 5년간 행사하지 아니하면 소멸된다.

II. 조세구제제도

1. 국세불복 심급구조

※ 청구기간은 처분 또는 決定通知를 받은 날로부터 計算함.

단, 決定通知를 받지 못한 경우에는 決定期間 經過한 날로부터 계산하는 것임.

2. 행정소송 및 행정심판과의 관계

행정소송 전에 필요적 전심절차로서 국세기본법에 의한 심사청구 또는 심판청구와 그에

키한 결정을 거쳐야 한다. 이는 행정청에게 자기시정 기회를 주는데 그 의의가 있다.

3. 불복청구의 대상이 되는 경우

가. 위법·부당한 처분

- 1) 위법한 처분 : 국세기본법이나 각 세법 규정에 위반된 처분을 말한다.
- 2) 부당한 처분 : 과세의 형평에 어긋나거나 합목적성에 위배되어 공익 또는 행정목적에 반하거나 재량권을 그르친 처분을 말한다.

나. 필요한 처분을 받지 못한 경우

- 1) 공제·감면신청에 대한 결정
- 2) 국세의 환급
- 3) 사업자등록신청에 대한 등록증 교부
- 4) 허가·승인·압류해제
- 5) 경정청구에 대한 결정 또는 경정

다. 불복청구의 대상에서 제외되는 경우

- 1) 이의신청, 심사청구 또는 심판청구에 대한 처분
- 2) 조세범처벌절차법에 의한 통고처분
- 3) 감사원 심사청구를 한 처분이나 그 심사청구에 대한 처분

라. 이의신청이 배제되는 처분

- 1) 국세청장이 조사·결정 및 처리한 사항(심사청구대상)
- 2) 국세청의 감사결과에 따른 시정지시에 의한 처분(국세청장 특별지시사항으로 심사청구대상임)
- 3) 국세청의 세무사찰 결과에 따른 처분

4. 불복청구인

가. 청구자 적격

위법·부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못한 직접적인 당사자, 제2차납세의무자, 물적납세의무자, 납세보증인 등 이해관계인이 청구인이 된다.

나. 세무사 등 대리인

대리인은 불복청구에 관한 모든 행위를 할 수 있으나, 신청 또는 청구의 취하는 특별위임을 받은 경우에 한한다. 따라서, 친권자, 후견인, 법원이 선임한 부재자의 재산관리인, 상속재산관리인 등의 법정대리인도 대리가 가능하다. 다만, 대리시에는 대리인임을 입증하는 서류를 반드시 제출해야 한다. 이와 관련하여 대법원의 판례(대법원 78누, '78.5.23)는 대리인의 자격이 없는 자에 의한 심사·심판청구는 적법한 전심절차를 거치지 아니한 것으로 보고 있다.

5. 불복청구의 집행에 대한 효력

가. 집행부정지의 원칙

이의신청, 심사청구, 심판청구에 의해 불복이 제기되더라도 당해 처분의 집행에는 효력이 미치지 아니한다. 다만, 처분의 집행으로 청구인에게 회복할 수 없는 손해발생의 우려가 있거나 긴급사유가 있을 때에는 집행을 정지할 수 있다.

나. 공매의 제한. 단, 부패·변질·감량되기 쉬운 재산은 예외로 한다.

다. 이의신청인, 심사청구인 또는 심판청구인이 심한 재해를 입은 경우에 이를 정부가 조사하기 위하여 상당한 시일이 필요하다고 인정되는 때에는 그 처분의 집행을 중지하게 하거나 중지할 수 있다.

6. 심 리

가. 요건심리

불복청구인의 적격, 불복청구의 방식, 불복사항, 불복기간의 준수등 형식적 요건에 대하여 심리하는 것을 말하며, 필요시 보정을 요구하거나 직권보정하고 불변기한이 경과하는

경우 등 청구요건을 갖추지 못한 경우에는 각하처분한다.

나. 본안심리

불복청구의 내용이 이유가 있는지 여부를 심리하는 것을 말한다. 이 때에는 불복청구서, 의견서 등에 의한 직권심리를 원칙으로 하되, 불복청구인이 원할 경우에는 그 청구취지에 대한 의견진술의 기회도 주어진다.

심리범위는 청구에 구속되는 것이 아니고, 청구에 관한 처분의 전부나 청구인의 주장이 없는 사항도 심리할 수 있고, 제출하지 아니한 증거를 조사하는 것도 가능하다.

7. 결 정

가. 결정의 구분

- 1) 각하 : 요건의 심리결과 청구요건이 불비하여 청구를 받아 들이지 않기로 하는 결정을 말한다.
- 2) 기각 : 청구의 취지가 이유 없다고 인정하여 원처분을 유지하는 결정을 말한다.
- 3) 인용 : 본안심리결과 청구인의 주장내용 등이 이유 있다고 판단하는 결정을 말한다.
이 경우에는 당초처분을 취소 또는 경정결정하거나 필요한 처분의 결정을 하게 된다.

나. 결정의 범위

- 1) 불고불리의 원칙 : 심판청구에 대한 결정에 있어 심판청구를 하지 아니한 처분에 대하여는 취소·변경 또는 새로운 처분의 결정을 하지 못하는 것을 말한다.
- 2) 불이익변경금지의 원칙 : 심판결정시에는 심판청구를 한 당초처분보다 청구인에게 불이익이 되는 결정을 금지하는 것을 말한다.

다. 결정의 효력

- 1) 불가쟁력(형식적 확정력) : 결정에 대해 다음 심급에의 불복청구나 소송을 기간내에 하지 않으면 결정이 확정되는 것을 말한다.
- 2) 불가변력 : 재송절차에 따른 결정이므로 재결정 자신이 취소하거나 변경할 수는 없다. 다만, 상급심에서는 변경 등이 가능하다.

- 3) 기속력 : 재결청이 「청구를 인용」하여 취소 또는 변경한 경우에 처분청은 결정의 내용에 어긋나는 처분을 할 수 없다. 다만, 불복청구가 「각하 또는 기각」되는 경우에는 처분청은 각하 또는 기각결정 후에 처분을 변경할 수는 있다.
- 4) 형성력 : 종래는 처분청이 결정에 따른 처분을 해야 원처분의 취소·또는 변경이 되었으나, 최근에는 “원처분을 취소 또는 변경하는 결정이 있으면 특단의 사정이 없는 한 그 결정의 효력에 의하여 원처분은 당연히 취소·변경된다”고 입장(대법 82누91, '82.7.27)이 전환되고 있다.

8. 불복방법의 통지

재결청은 결정서에 심사청구, 심판청구, 행정소송을 제기할 수 있다는 뜻을 부기하여야 한다. 이 경우 재결청이 청구기간내에 결정을 못한 경우에도 이러한 뜻을 통지하여야 한다.

재결청이 불복기관을 잘못 통지하여 그 기관에 청구한 경우에는 정당한 것으로 보며, 접수기관은 즉시 정당한 기관에 이송하고, 그 사실을 청구인에게 통지하여야 한다.

Ⅲ. 납세자의 권익보호 강화

1. 납세자 권리헌장의 제정 및 교부

국세청장은 국세기본법 제81조의3 내지 제81조의9에 규정한 사항 기타 납세자의 권리보호에 관한 사항을 포함하는 납세자권리헌장을 제정하여 고시하도록 되어있다.

다음의 경우에는 납세자권리헌장의 내용이 수록된 문서를 납세자에게 교부하여야 한다.

- ① 조세범처벌절차법상의 범칙사건에 대한 조사를 하는 경우
- ② 법인세 결정 또는 경정을 위한 조사 등 부과처분을 위한 실지조사(소득세·법인세·부가가치세의 결정 또는 경정조사, 상속세·증여세의 조사 등을 말함)를 하는 경우
- ③ 사업자등록증을 교부하는 경우

2. 동일세목 등에 대한 중복조사의 금지

다음의 경우를 제외하고는 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 재경정·재조사를 할

수 없다.

- ① 조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우
- ② 거래상대방에 대한 조사가 필요한 경우
- ③ 부동산투기·매점매석·무자료거래 등 경제질서 교란 등을 통한 탈세의 혐의가 있는 자에 대한 일제조사를 하는 경우
- ④ 각종 과세자료의 처리를 위한 재조사, 국세환급금의 결정을 위한 확인조사 등과 부과처분을 위한 실지조사에 의하지 아니하고 재경정하는 경우

3. 세무조사시 전문가의 조력을 받을 권리

납세자는 범칙사건의 조사, 소득세·법인세·부가가치세의 결정 또는 경정을 위한 조사 등 부과처분을 위한 실지조사를 받는 경우에 세무사, 변호사, 공인회계사로 하여금 조사에 입회하게 하거나 의견을 진술하게 할 수 있다.

4. 납세자의 성실성 추정 등

가. 납세자의 성실성 추정

세무공무원은 다음의 경우를 제외하고는 납세자가 성실하며, 납세자가 제출한 신고서 등이 진실한 것으로 추정하여야 한다.

- ① 납세자가 세법이 정하는 신고, 세금계산서의 작성·교부, 지급조서의 작성·제출 등의 납세협력의무를 이행하지 아니한 경우
- ② 납세자에 대한 구체적인 탈세제보가 있는 경우
- ③ 신고내용에 탈루·오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우
- ④ 납세자의 신고내용이 국세청장이 정하는 기준과 비교하여 불성실하다고 인정되는 경우

나. 성실성 추정의 한계

다음의 경우는 세무공무원이 납세자가 제출한 신고서 등의 내용에 관하여 질문하거나 세무조사를 하는 것을 제한하지 아니한다.

- ① 무작위추출방식에 의한 표본세무조사

- ② 최근 3과세기간(또는 3사업연도) 이상 동일세목의 세무조사를 받지 아니한 납세자에 대하여 신고내용의 적정성 여부를 검증하기 위하여 행하는 세무조사
- ③ 정부의 조사결정에 의하여 과세표준과 세액이 확정되는 세목에 있어서 과세표준과 세액을 결정하기 위하여 행하는 세무조사

5. 세무조사의 사전통지와 연기신청

세무공무원은 국세에 관한 조사를 위하여 당해 장부·서류 기타 물건 등을 조사하는 경우에는 조사를 받을 납세자(세무서에 신고한 납세관리인을 포함함)에게 조사개시 7일전에 조사대상 세목, 조사사유, 조사기간, 조사공무원의 인적사항 등을 기재하여 문서로 통지하여야 한다.

사전통지를 받은 납세자가 천재·지변 등의 사유로 인하여 조사를 받기 곤란한 경우에는 관할세무서장에게 조사를 연기하여 줄 것을 문서로 신청할 수 있다.

조사의 연기사유로는 i) 화재 기타 재해로 사업상 심한 어려움이 있을 때, ii) 납세자 또는 납세관리인의 질병·장기출장등으로 세무조사가 곤란하다고 판단될 때, iii) 권한 있는 기관에 장부·증빙서류가 압수 또는 영치된 때 등이 있다

6. 세무조사의 결과통지

세무공무원은 범칙사건의 조사, 소득세·법인세 등의 결정 또는 경정을 위한 조사, 상속세·증여세의 조사를 마친 때에는 그 결과를 서면으로 납세자에게 통지하여야 한다. 다만, 폐업한 경우 또는 납세관리인을 정하지 아니하고 국내에 주소 또는 거소를 두지 아니한 경우에는 결과를 통지하지 않을 수 있다.

7. 세무공무원의 비밀유지의무

가. 과세정보의 제공범위

세무공무원은 납세자가 세법이 정한 납세의무를 이행하기 위하여 제출한 자료나 국세의 부과 또는 징수를 목적으로 업무상 취득한 과세정보를 타인에게 제공 또는 누설하거나 목적외의 용도로 사용하여서는 아니 된다. 다만, 다음의 경우에는 그 사용목적에 맞는 범위 안에서 납세자의 과세정보를 제공할 수 있다.

- ① 지방자치단체 등이 법률이 정하는 조세의 부과 또는 징수의 목적 등에 사용하기 위하여 요구하는 경우
- ② 국가기관이 조세쟁송 또는 조세범의 소추목적을 위하여 요구하는 경우
- ③ 법원의 제출명령 또는 법관이 발부한 영장에 의하여 요구하는 경우
- ④ 세무공무원 상호간에 국세의 부과·징수 또는 질문·검사상의 필요에 의하여 과세정보를 요구하는 경우
- ⑤ 다른 법률의 규정에 따라 과세정보를 요구하는 경우

나. 과세정보의 제공요구 방법

과세정보의 제공을 요구하는 자는 문서에 의하여 해당 세무관서의 장에게 이를 요구하여야 하며, 상기 사유에 해당하지 않거나 문서로 요구하지 아니한 경우에는 이를 거부하여야 한다.

다. 과세정보관련 형법 등 적용

과세정보를 제공받아 알게 된 자중 공무원이 아닌 자는 형법 기타 법률에 의한 벌칙의 적용에 있어 이를 공무원으로 본다.

8. 납세자의 정보요구권

세무공무원은 납세자가 자기의 권리행사에 필요한 정보를 요구하는 경우 신속하게 제공하여야 한다.

납세자의 권리를 예로 들면 다음과 같다.

- ① 부당한 과세처분 등에 대하여 불복신청할 권리
- ② 세무조사시 조력을 받을 권리
- ③ 세무조사개시 7일전 사전통지를 받을 권리
- ④ 세무조사시 연기신청을 할 권리
- ⑤ 중복조사를 받지 않을 권리

9. 서류접수증의 교부

세무공무원은 납세자 또는 세법에 의하여 과세자료를 제출할 의무가 있는 자로부터 과

세표준신고서 등의 서류를 제출받는 경우에는 접수증을 교부하여야 한다. 다만, 납세자가 서류를 우편이나 모사전송 또는 세무공무원을 경유하지 아니하고 지정된 신고함에 직접 투입하는 경우에는 접수증을 교부하지 아니할 수 있다.

접수증을 교부하여야 하는 대상서류는 다음과 같다.

- ① 과세표준신고서(수정신고서 포함) 및 이와 관련된 서류
- ② 과세표준 및 세액의 결정(경정)청구서
- ③ 이의신청서·심사청구서 및 심판청구서
- ④ 세법상 제출기한이 정하여진 서류
- ⑤ 기타 국세청장이 납세자의 권익보호에 필요하다고 인정하여 지정한 서류 

