

현행 세법상 경정청구제도의 법제개선방안 연구

박종수*

차 례

- I. 서론
- II. 세법상 경정청구제도의 현황과 문제점
 - 1. 납세자에 의한 자발적 조세확정 변경 조치의 필요성
 - 2. 경정 등 청구의 법적 성질
 - 3. 현행 세법상 경정 등 청구제도의 내용
 - 4. 현행 제도의 평가
- III. 주요국의 조세확정 변경행위에 관한 입법례 검토
 - 1. 독일
 - 2. 미국
 - 3. 호주
 - 4. 일본
 - 5. 요약 및 시사점
- IV. 현행 경정청구제도의 법제개선방안
 - 1. 조세불복절차와 경정청구절차와의 관계 관련
 - 2. 통상적 경정청구와 후발적 경정청구의 관계 관련
 - 3. 청구권자 범위의 확대 - 기한후신고의 경우 경정 청구 인정 방안
 - 4. 비거주자·외국법인인 원천납세의무자의 경정청구권 인정 문제
 - 5. 조리상의 경정청구권 인정 문제
- V. 요약 및 결어

* 고려대학교 법학전문대학원 교수, 법학박사.

접수일자 : 2016. 10. 31. / 심사일자 : 2016. 11. 21. / 게재확정일자 : 2016. 11. 30.

I. 서론

납세자의 권익보호 및 권리구제는 우리 「국세기본법」이 추구하는 중요한 입법목적이다.¹⁾ 과거 90년대 이전에는 부과과세세목이 대부분이었으므로 과세관청의 부과처분이 있는 후에 그 처분의 공정력을 다투는 것을 통해 납세자의 사후적 권리구제를 도모하도록 하는 것이 원칙이었고, 당시에는 「국세기본법」이 규정하는 조세불복절차가 그 주된 기능을 수행하였다. 그러나 90년대말 이후 대부분의 세목이 신고납세방식으로 전환되면서 납세자의 스스로의 행위에 의한 조세확정이 주된 확정수단이 되었고, 따라서 조세확정 이후에 이를 변경하여야 할 필요성이 제기될 때에도 조세불복이라는 사후수단에만 의존하기 보다는 납세자 스스로 수정신고를 통해 조세확정을 변경할 수 있는 자율성이 중요한 역할을 수행하였다.²⁾

그러던 중 1994년 12월 22일 「국세기본법」이 개정되면서,³⁾ 종전 수정신고 사항 중 증액에 대해서는 종전대로 수정신고로, 감액에 대해서는 새로이 경정청구제도가 신설되었다. 이는 당시 일본의 국세통칙법 제23조 및 동시행령 제6조의 경정청구제도를 모델로 한 것으로서 공권력주체인 과세권자에 비하여 상대적으로 약자인 납세자에게 적극적인 조세확정 변경신청권을 부여한다는 점에서 납세자를 위한 조세구제제도의 중요한 진일보로 평가되었다.⁴⁾

그러나 도입 20여년이 되는 지금, 경정청구를 통해 권리구제를 도모하고자 하는 납세자들의 노력에도 불구하고 과세관청은 납세자의 요구가 경정청구 사유가 안된다는 이유로 거부하는 사례가 지속적으로 늘어나고 있고, 특히 후발적 사유로 예시되어 있는 사유가 과연 어느 경우에 해당할 수 있는지에 대하여도 납세자와 과세관청 간에 합일점이 생기기 어려

1) 제1조의 목적조항 참조.

2) 당시의 수정신고제도에 대해서는 청구기간이 지나치게 짧은 점, 후발적 사유에 의한 경정의 가능성이 전혀 없는 점 등이 비판적으로 지적되었었다.

3) 법률 제4810호.

4) 이상 제도연혁에 대해서는 이동식, 국세기본법상 후발적 경정청구제도, 현대 공법이론의 제문제, 석종현교수화갑기념논문집, 2003, 1295쪽 이하.

운 점 등 그간 운용을 통해 나타난 제도에 내재한 문제점과 다른 제도, 특히 조세불복제도와와의 정합성 제고 등 필요한 제도개선이 필요한 시점이라고 판단된다. 이를 위해서는 주요국에서의 유사 제도에 관한 고찰을 통해 필요한 시사점을 도출해 참고할 필요가 있다.

이에 이하에서는 현행 제도의 내용과 문제점을 요약하고(Ⅱ.), 주요국의 입법례를 검토해본 후(Ⅲ.) 바람직한 법제개선방안을 제시(Ⅳ.)해 보고자 한다.

Ⅱ. 세법상 경정청구제도의 현황과 문제점

1. 납세자에 의한 자발적 조세확정 변경 조치의 필요성

조세는 공법상 금전급부의무의 하나로서 민사상의 사인간 금전채권의 경우와 달리 그 성립과 확정을 엄격히 구별하고 있다. 조세채무의 성립은 일종의 공법상 법정채무의 발생으로서 법상 마련되어 있는 과세요건이 충족되면 당연히 납세의무가 법상 성립하게 된다. 그러나 조세의 부담은 특별한 반대급부 없이 강제적으로 개별 국민에게 담세력에 따라 경제적 급부능력의 원칙에 의거 부과되는 것이기 때문에 개별 납세자들이 이를 수긍하고 인지할 수 있는 확인행위가 필요하다.

조세의 확정이란 이러한 추상적 납세의무의 발생을 확인하는 공적인 수단을 말하는 것으로서, 성립한 납세의무를 국민이 이행하기에 앞서 이를 공적으로 확인하는 단계로서의 의미를 가지며, 현행법은 원천징수의 경우 처럼 성립과 동시에 자동확정되는 경우를 제외하면, 그러한 확정의 수단을 세목의 종류에 따라 신고납세방식의 세목에서는 납세의무자가 하는 사인의 공법행위로서의 신고⁵⁾에, 부과과세방식의 세목에서는 과세관청의 결정, 경정 등 과세처분(부과처분)에 의하도록 하고, 「국세기본법」과 각 개별세법이 정하는 절차와 방법에 따라 확정이 이루어지도록 하고 있다.

5) 이에 대해서는 류지태/박종수, 행정법신론, 2016, 134~146쪽 참조.

(1) 신고납세방식의 경우

성립한 단계만으로는 아직 납세의무자로서도 조세채무를 이행할 수 없고, 과세관청으로서도 해당 조세를 징수할 수 없는 반면, 조세확정이 있으면 납세의무자는 조세채무를 이행할 수 있고, 과세관청도 조세의 징수 조치에 나아갈 수 있게 된다. 따라서 조세확정이란 조세채무의 이행을 위한 중요한 공법적 수단이고, 조세징수를 위한 전제가 된다는 점에서 그 적법 여부는 납세의무자나 과세관청에 있어서 매우 중요한 관심사가 될 수밖에 없다.

이러한 상황에서 대부분의 세목이 신고납세방식에 의하고 있는 우리나라의 현행 조세체계에 있어서 납세자의 신고에 의하여 확정된 조세는 신고와 동시에 납부하도록 되어 있고, 설사 동시납부를 하지 아니 하였다 하더라도 상시 이행가능성의 위험에 노출되어 있기 때문에, 과다 신고(납부)한 세액이나 과소환급받은 세액에 대해서는 그 납세자의 이익을 위하여 이미 확정된 내용을 변경하여 조정할 필요가 생긴다. 그러나 신고(납부) 후에는 아직 과세관청의 처분 등이 존재하지 않기 때문에 과세관청이 부과제척기간의 내에서 직권으로 경정해주지 아니 하는 한 납세자로서는 다툼의 대상으로 삼을 처분이 없어 직접 조세불복의 수단으로 조세확정을 다툼 수도 없다. 경정청구제도는 이러한 단점을 보완하여 납세자의 권익구제에 획기적인 확대를 가져온 중요한 제도라고 말할 수 있다.

이처럼 현행 세법상 경정청구제도는 납세자로 하여금 자신이 한 조세확정을 변경할 수 있는 기회를 납세자에게 부여하는 제도로서 납세자 권익보호에 중요한 기능을 담당하고 있다고 평가할 수 있다.

(2) 부과과세방식의 경우

경정청구제도를 규정하고 있는 현행 「국세기본법」 제45조의2의 정확한 제명은 “경정 등의 청구”이다. 그 말은 ‘경정의 청구’ 이외에 ‘결정의 청구’도 포함된다는 것이며, ‘결정’이란 현행 세법상의 용어사용법에 의하면 최초로 과세표준과 세액을 확정하는 행위를 일컫는 것으로서, 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자가 최초 신고한 국세의 과세표

준과 세액의 결정을 과세관청에 청구한다는 것은 결국 당해 세목이 부과 과세방식의 세목으로서 비록 이때의 신고행위에는 확정력은 없고 과세관청이 이를 받아 법정결정시한⁶⁾까지 결정을 할 때에 비로소 확정되는 효력이 발생하지만, 최초 신고한 것보다 감액하여 자신에게 유리한 결정을 받아야 할 필요가 있는 경우 이를 과세관청에 신청하여야 할 필요가 있다. 즉, 비록 부과과세방식에서의 납세신고 행위에는 확정력은 없지만 과세관청으로부터 감액된 결정을 받기 위해서는 납세의무자에게 이를 신청할 기회를 부여하는 것이 필요하다는 점에서 부과과세방식의 세목에 있어서도 조세확정의 변경에 유사한 제도적 필요성이 존재하게 된다.

2. 경정 등 청구의 법적 성질

(1) 조세확정의 변경신청으로서의 경정 등 청구

세법상 경정 등 청구의 법적 성질은 그 효과와 밀접하게 연관되어 있다. 즉, 결정 또는 경정의 청구는 각 소정의 청구기한까지 청구의 이유 그밖에 소정의 사항을 기재한 경정청구서 또는 결정청구서를 관할세무서장에게 제출하여야 하고, 이를 받은 관할세무서장은 그 청구를 받은 날부터 2개월 이내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 한다.⁷⁾ 결국 경정 또는 결정의 청구 그 자체로서는 조세확정의 변경의 효력이 발생하지 아니하고, 과세관청이 이에 응하여 구체적인 결정 또는 경정의 조치를 하여야 조세확정의 변경 효력이 발생하게 된다.

결국 경정 등의 청구란 조세확정의 유리한 변경이라는 수익적 행정행위를 신청하는 것이고, 이에 대하여 과세관청이 명시적으로 거부하거나 부작위하면 이를 전심절차를 거쳐 「행정소송법」상 거부처분취소소송이나 부작위위법확인소송으로 다룰 수 있는 것이다.

조세영역이 아닌 일반 행정법 영역에 있어서 대법원은 수익적 행정행

6) 상속세의 경우는 상속세과세표준 신고기한부터 6월, 증여세의 경우는 증여세과세표준 신고기한부터 3월이다.

7) 「국세기본법」 제45조의2 제3항.

위의 신청에 대하여 행정청이 거부하거나 부작위 하는 경우,⁸⁾ 당해 처분 근거규정의 해석을 통해 당사자가 당해 수익적 행정행위를 신청할 법규상⁹⁾ 또는 조리상의 신청권¹⁰⁾이 존재하는지 여부를 판단하여 거부행위의

-
- 8) 부작위위법확인인 소는 행정청이 국민의 법규상 또는 조리상의 권리에 기한 신청에 대하여 ‘상당한 기간’ 내에 그 신청을 인용하는 적극적 처분을 하거나 또는 각하 내지 기각하는 등의 소극적 처분을 하여야 할 법률상의 응답의무가 있음에도 이를 하지 않은 경우, 판결시를 기준으로 그 부작위가 위법함을 확인함으로써 행정청의 응답을 신속하게 하여 부작위 내지 무응답이라고 하는 소극적인 위법상태를 제거하는 것을 목적으로 한다. ‘상당한 기간’은 당해 처분의 종류, 내용, 성질 등에 따라 합리적으로 판단하여야 하며, ‘상당한 기간’의 경과 여부는 행정청이 당해 처분 내지 행위를 하는 데 통상 필요로 하는 기간을 경과하였는지의 여부를 기준으로 하여 법원이 구체적인 사안에 따라서 개별적으로 판단하여야 하므로, 통상 필요한 ‘상당한 기간’을 경과한 경우에는 원칙적으로 행정청의 부작위는 위법한 것이 되고, 다만 위 기간 경과를 정당화할 만한 특단의 사정이 있는 경우에는 그 위법을 면한다(서울행정법원 2008. 12. 26. 선고 2008구합30663 판결).
- 9) 법규상의 신청권을 관련 처분 등 근거규정의 해석상 부인한 사례: 중요무형문화재 보유자의 추가인정에 관한 구 문화재보호법(2014. 1. 28. 법률 제12352호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제24조 제1항, 제2항, 제3항, 제5항, 구 문화재보호법 시행령(2014. 12. 23. 대통령령 제25873호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제12조 제1항 제1호, 제2항, 제3항 등의 내용에 의하면, 중요무형문화재 보유자의 추가인정 여부는 문화재청장의 재량에 속하고, 특정 개인이 자신을 보유자로 인정해 달라고 신청할 수 있다는 근거 규정을 별도로 두고 있지 아니하므로 법규상으로 개인에게 신청권이 있다고 할 수 없다. 그리고 구 문화재보호법 및 구 문화재보호법 시행령이 개인에게 신청권을 부여하고 있지 아니한 취지는 문화재청장이 개인의 신청에 구애되지 않고 중요무형문화재의 보존과 전승이라는 공익적 관점에서 객관적으로 보유자 추가인정의 필요성 또는 타당성 유무를 판단하도록 함에 있다. 또한 문화재를 보존하여 민족문화를 계승하고, 이를 활용할 수 있도록 함으로써 국민의 문화적 향상을 도모함과 아울러 인류문화의 발전에 기여한다는 문화재보호법의 입법 목적과 중요무형문화재 보유자의 추가인정 절차에 관한 규정 내용 등을 고려할 때, 추가인정에 관한 법령의 규정이 중요무형문화재의 보존이라는 공익 이외에 중요무형문화재의 보유자로 인정될 개인의 이익도 함께 보호하고 있다고 해석되지 아니한다(대법원 2015. 12. 10. 선고 2013두20585 판결).
- 10) 조리상의 신청권을 인정한 사례: 4급공무원이 당해 지방자치단체 인사위원회의 심의를 거쳐 3급 승진대상자로 결정되고 임용권자가 그 사실을 대내외에 공표까지 하였다면, 그 공무원은승진임용에 관한 법률상 이익을 가진 자로서 임용권자에 대하여 3급 승진임용을 신청할 조리상의 권리가 있고, 이러한 공무원으로부터 소청심사청구를 통해 승진임용신청을 받은 행정청으로서 상당한 기간 내에 그 신청을 인용하는 적극적 처분을 하거나 각하 또는 기각하는 등의 소극적 처분을하여야 할 법률상의 응답의무가 있다. 그럼에도, 행정청이 위와 같은 권리자의 신청에 대해 아무런 적극적 또는 소극적 처분을 하지 않고 있다면 그러한 행정청의 부작위는 그 자체로 위법하다(대법원 2009. 7. 23. 선고 2008두10560 판결).

처분성 여하를 판단하고 있다.¹¹⁾ 세법상의 경정청구제도는 감액 결정 또는 경정이라는 수익적 행정행위의 신청권을 입법자가 명시적으로 부여하여, 신청권의 존부에 관한 지난한 해석론을 펼치지 않고도 납세자가 수익적 행정처분을 받아낼 수 있는 방법을 제시하였다는 점에서 그 의미가 있다 할 것이다.

(2) 납세자의 권익구제 장치로서의 경정 등 청구

이에 더하여 후발적 경정청구에 대하여는, 아래에서 조리상의 경정청구와 관련하여 다시 언급하겠지만, 헌법재판소는 2000. 2. 24. 선고한 결정에서 헌법상 오늘날의 조세법률주의에서 인정되는 실질적 조세법률주의의 정신, 납세자주권의 관점에서 후발적 경정청구가 인정되어야 한다고 보면서, 경정청구제도가 시행되기 전에 상속세의 과세표준 및 세액을 신고·납부하였거나 과세표준과 세액의 결정을 받았다 하더라도 후발적으로 과세표준과 세액의 산정기초에 변동이 발생한 경우에 그에 따른 경정청구를 구할 권리가 없다고 단정할 수 없다고 하면서, 후발적 사유의 발생에 기초한 납세자의 이러한 경정청구권은 법률상 명문의 규정이 있는지의 여부에 따라 좌우되는 것이 아니라, 조세법률주의 및 재산권을 보장하고 있는 헌법의 정신에 비추어 볼 때 조리상 당연히 인정되는 것이라고 보았고, 입법자가 「국세기본법」 제45조의2에 후발적 사유에 의한 경정청구제도를 신설한 것은 이러한 조리상의 법리를 확인한 것이지 납세자에게 경정청구권을 창설적으로 부여하는 것은 아니라고 판시¹²⁾한 바 있다.

이처럼 경정청구제도는 그 사유가 신고시부터 원시적으로 존재한 경우에 관한 통상의 경정청구 외에도 그 사유가 신고 후에 발생한 경우에 관한 후발적 사유에 의한 경정청구도 포함되는바, 통상의 경정청구는 경정청구기간 내에 납세의무자의 귀책사유로 인한 잘못(납세자의 착오, 부지, 계산상의 실수 등)이 발견된 경우 일어날 수 있는 것인 데 비해, 후발적

11) 대표적으로 대법원 2002. 11. 22. 선고 2000두9229 판결; 2009. 9. 10. 선고 2007두 20638 판결; 2016. 7. 14. 선고 2014두47426 판결.

12) 헌법재판소 2000. 2. 24. 선고 97헌마13 결정.

경정청구는 신고 후에 어떤 사유의 발생과 함께 과세요건사실에 변동이 생긴 경우 일어날 수 있는 것으로서, 결국 경정청구제도는 객관적으로 존재하는 진실한 세액을 초과하여 착오 등으로 과다신고·납부한 경우에 납세자가 이를 시정하거나, 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액 등의 산정기초에 변동이 생긴 경우에 납세자의 이익을 위하여 그러한 사정을 반영하여 시정케 하는 법적 장치로서의 성질을 가진다고 볼 수 있다.¹³⁾ 이를 통해 경정청구제도는 납세의무자의 권리를 사후적으로 구제하는 제도로서, 납세의무자가 경정청구를 하고 이에 대하여 과세관청이 경정청구의 이유가 없다고 한 경우 이에 불복하는 납세의무자는 국세심사·심판청구를 할 수 있고, 이에 의하여 만족을 얻지 못하면 행정소송을 제기할 수 있다는 점에서 납세의무자의 권리를 보호하는 기능을 수행한다고 평가할 수 있다.¹⁴⁾

3. 현행 세법상 경정 등 청구제도의 내용

(1) 청구권자

1) 「국세기본법」 제45조의2 제1항에 의한 경정청구

「국세기본법」 제45조의2 제1항에 의한 경정청구는 ‘과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자’가 할 수 있다. 과세표준신고서를 제출한 자의 의미에 대해서는 동조에서 명확히 정의하고 있지 않기 때문에 해석에 의하여 판단할 수밖에 없다. 학설에서는 ‘납세자’라고 통칭하는 견해¹⁵⁾도 있고, 특별한 설명 없이 ‘납세의무자’라는 표현을 사용하는 견해¹⁶⁾도 있다. 판례에서는 아직 명확하게 이 부분을 판시하는 예는 찾아볼 수 없다.

생각건대 경정청구의 청구권자로서 단순히 ‘납세자’나 ‘납세의무자’로만 표현하는 것은 충분하지 않다고 생각한다. 납세의무를 이행하는 자 중 조세채무자의 지위를 가지는 자만이 원칙적으로 경정청구의 청구권자가 된

13) 헌법재판소 2000. 2. 24. 선고 97헌마13 등.

14) 헌법재판소 2004. 12. 16. 선고 2003헌바73.

15) 임승순, 조세법, 2015, 192쪽 이하.

16) 이태로/한만수, 조세법강의, 2013, 84쪽 이하.

다고 보는 것이 옳다고 본다. 조세실무나 현실 생활에서는 ‘납세자’라는 용어와 ‘납세의무자’라는 용어를 흔히 혼용해서 동의어처럼 사용하는 예를 많이 볼 수 있지만, 「국세기본법」은 이 두 가지 용어를 그 나름대로 정의하고 있으므로, 세법¹⁷⁾을 해석 및 적용함에 있어서는 이를 존중하는 것이 원칙일 것이다. 다만 「국세기본법」에서는 납세자를 납세의무자와 세법에 따라 국세를 징수하여 납부할 의무를 지는 자를 포함하는 것으로 정의하고 있고, 다시 납세의무자는 세법에 따라 국세를 납부할 의무가 있는 자라고 정의하면서, 여기에는 연대납세의무자와 납세자를 갈음하여 납부할 의무가 생긴 경우의 제2차납세의무자 및 보증인을 포함하지만(제2조 제10호), 국세를 징수하여 납부할 의무는 제외한다(제2조 제9호)고 정의하고 있다. 이러한 개념정의의 타당성의 문제는 차치하고라도,¹⁸⁾ 학설 중에 경정청구의 청구권자를 ‘납세자’라고 표현하는 견해에 대해서는 원천납세의무자뿐 아니라 원천징수의무자에게도 경정청구권을 부여한 「국세기본법」 제45조의2 제4항의 취지를 잘 반영할 수 있는 장점이 있다고 일응 말할 수 있을 것이다. 그러나 역으로 제4항을 입법자가 일부러 두었다는 것은 제1항에서의 청구권자 범위 속에는 원천징수의무자가 본래 빠져있는 것이기 때문에 특별히 청구권자 범위에 포함시켜 주기 위하여 명문의 규정을 둔 취지라고 충분히 해석할 수 있을 것이다. 개인적으로는 이렇게 해석하는 것이 더 설득력 있다고 생각된다. 따라서 경정청구권자를 단순히 납세자라고 칭하는 것은 타당하지 않다. 아울러 현행 「국세기본법」상 납세의무자의 개념은 조세채무자(Steuerschuldner)의 개념을 넘어 책임(Haftung)제도에 해당하는 제2차납세의무자나 보증인까지 포함하고 있어 너무 넓게 설정되어 있다. 제2차납세의무자나 보증인은 본래의 조세채무자로부터 조세채권이 완전한 만족을 얻지 못하는 경우 채무와 책임

17) "세법"(稅法)이란 국세의 종목과 세율을 정하고 있는 법률과 「국세징수법」, 「조세특례제한법」, 「국제조세조정에 관한 법률」, 「조세범 처벌법」 및 「조세범 처벌절차법」을 말한다(국세기본법 제2조 제2호). 국세기본법은 이러한 세법보다 우선하여 적용하며, 동법 제2조(정의)에 대하여는 세법에서 이와 달리할 특례규정을 두고 있지 아니하다(국세기본법 제3조 제1항).

18) 개인적으로는 납세의무자의 개념은 본래의 조세채무자에 해당하는 범위로 축소하여 새로이 정의하는 것이 필요하다고 생각한다.

을 분리하여 그와 일정한 관계에 있는 제3자에게 (납부)책임만을 강제로 떠넘기는 제도라는 점에서 조세채무자와는 엄격히 구별하여야 한다. 이들은 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출하는 지위나 위치에도 있지 아니하다. 따라서 경정청구의 청구권자인 ‘과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자’에는 원칙적으로 조세채무자의 지위를 가지는 본래의 납세의무자와 연대납세의무자만이 해당하고 제2차납세의무자와 (납세)보증인은 이에 해당하지 않는다고 해석하여야 할 것이므로, 경정청구권자를 단순히 납세의무자라고만 표현하는 것도 타당하지 않다.

한편 경정청구의 청구권자에는 납세의무의 승계에 의하여 과세표준신고서를 제출한 자의 지위를 승계한 자도 포함된다고 보아야 한다. 즉, 「국세기본법」 제45조의2 제1항의 요건이 갖추어진 후 상속이 개시되거나 합병이 이루어져 포괄적으로 권리·의무가 승계된 경우의 납세의무의 승계인, 즉 상속인 또는 합병법인은 피상속인 또는 피합병법인의 경정청구권을 승계할 수 있다고 보아야 할 것이다.¹⁹⁾

또한 입법자가 예정신고를 규정하고 있는 경우 예정신고는 그 내용에 오류나 탈루가 있다고 하더라도 사후에 확정신고를 통하여 이를 정정하여 신고할 수 있으므로, 경정청구권자인 과세표준신고서를 제출한 자에는 확정신고를 한 자만이 포함되고 예정신고를 한 것에 불과한 자는 이에서 제외된다고 보는 것이 옳을 것이다.²⁰⁾

아울러 기한후 신고를 한 것에 불과한 자는 법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출한 자가 아니므로 명문의 규정이 없는 한 경정청구권을 인정할 수 없다고 보는 것이 종래 일반적인 해석이다.²¹⁾

2) 「국세기본법」 제45조의2 제2항에 의한 경정청구

「국세기본법」 제45조의2 제2항에 의한 후발적 사유에 의한 경정 등 청구는 ‘과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자’ 또는 ‘국세의 과

19) 최명근, 세법학총론, 2007, 402쪽.

20) 경정청구의 대상으로 설명하는 견해: 임승순, 조세법, 2015, 194쪽.

21) 기한후 신고를 한 자에 대하여 경정청구권을 부여할 필요성에 대해서는 아래 개선방안에서 설명하기로 한다.

세표준 및 세액의 결정을 받은 자'가 제기할 수 있다. 이때 '과세표준신고서를 제출한 자'와 '국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자'는 문언상 서로 연관성 없이 열거된 것으로 해석되므로 법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출한 후 그에 대하여 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자뿐만 아니라 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출하지 아니하였지만 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자도 후발적 사유가 발생한 경우에는 경정청구권자가 될 수 있다고 해석된다.²²⁾

3) 원천징수의무자·원천납세의무자의 경정청구

「국세기본법」 제45조의2 제1항과 제2항은 원천징수의무자 및 원천납세의무자가 경정청구하는 경우에 준용한다(제4항). 종전에는 법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출한 자에 대하여만 과다납부한 세액 등에 대하여 경정청구를 허용하였으나, 2003.12.30. 「국세기본법」 일부개정²³⁾ 시부터는 제45조의2에 제4항을 신설하여 근로소득자 등과 같이 원천징수 절차만으로 납세의무가 종결되는 자 또는 그 원천징수의무자에게도 경정청구를 허용하도록 하였고, 2006.12.30. 일부개정에서는 원천징수세액 납부 후 지급조서 제출로 과세표준신고가 생략되는 비거주자 및 외국법인의 국내원천소득에 대하여도 거주자·내국법인과 동일하게 경정청구권을 부여하여 비거주자·외국법인인 원천납세의무자가 직접 우리나라 과세당국에 징수된 원천세에 관하여 경정청구를 할 수 있도록 하며, 경정청구 대상소득을 선박·항공기 등의 임대소득, 사업소득, 인적용역소득, 사용료소득, 유가증권양도소득 등(비거주자는 근로소득과 퇴직소득 추가)으로 하였다가,²⁴⁾ 2008.12.26. 일부개정²⁵⁾에서는 비거주자·외국법인의 경정청구 대상소득의 범위를 확대하여 이자소득과 배당소득을 추가하였다.²⁶⁾

22) 최명근, 세법학총론, 2007, 405쪽.

23) 법률 제7008호, 2003.12.30., 일부개정(시행: 2003.12.30.).

24) 법률 제8139호, 2006.12.30., 일부개정(시행: 2007.1.1.).

25) 법률 제9263호, 2008.12.26., 일부개정(시행: 2009.1.1.).

26) 비거주자 또는 외국법인에 대한 경정청구권 허용 문제에 대해서는 아래 개선방안에서 개인적인 생각을 피력하기로 한다.

(2) 청구사유

「국세기본법」 제45조의2 제1항에 의한 경정 등 청구는 ① 과세표준 신고서에 기재된 과세표준 및 세액(각 세법에 따라 결정 또는 경정이 있는 경우에는 해당 결정 또는 경정 후의 과세표준 및 세액을 말한다)이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때, ② 과세표준 신고서에 기재된 결손금액 또는 환급세액(각 세법에 따라 결정 또는 경정이 있는 경우에는 해당 결정 또는 경정 후의 결손금액 또는 환급세액을 말한다)이 세법에 따라 신고하여야 할 결손금액 또는 환급세액에 미치지 못할 때에 제기할 수 있다.

반면 「국세기본법」 제45조의2 제2항에 의한 경정 등 청구는 ① 최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때, ② 소득이나 그 밖의 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있을 때, ③ 조세조약에 따른 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어졌을 때, ④ 결정 또는 경정으로 인하여 그 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 대하여 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때, ⑤ 이와 유사한 사유로서 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 관청의 허가나 그 밖의 처분이 취소된 경우, 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 해제되거나 취소된 경우, 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 장부 및 증거서류의 압수, 그 밖의 부득이한 사유로 과세표준 및 세액을 계산할 수 없었으나 그 후 해당 사유가 소멸한 경우, 그밖에 이에 준하는 사유가 있는 경우에 청구할 수 있다.

(3) 청구기간

「국세기본법」 제45조의2 제1항에 의한 경정청구는 법정신고기한이 지난 후 5년 이내에 할 수 있으며, 「국세기본법」 제45조의2 제2항에 의한 경정청구는 제1항에 의한 청구기간에도 불구하고 그 사유가 발생한 것을 안날부터 3개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.²⁷⁾

여기서 청구기간과 관련해서는 통상적 경정청구의 경우 종전 3년으로 제한하고 있었던 것이 헌법에 반하는 것인지가 문제될 수 있었는데, 헌법재판소는 2016. 10. 27. 결정에서, 경정청구기간을 제한하는 것은 납세의무자가 그 기한 내에 자신의 과세표준 및 세액을 충분히 검토하도록 하여 기한 내 신고의 적정을 기함과 동시에, 조세법률관계의 조기안정, 세무행정의 능률적 운용 등 제반요청을 만족시키기 위한 것인 점, 그리고 경정청구가 납세의무자에게 유리한 변경을 도모하고자 하는 것이어서 납세의무자가 보다 적극적으로 자료를 수집하고 과세표준 및 세액이 정확하게 계산되었는지 여부를 검토할 것이라는 점에 비추어 보면, 3년이라는 기간은 납세의무자 스스로 원시적으로 존재하였던 사유를 발견하는 데에 결코 짧은 기간이 아닌 점, 또한 과세관청은 세무조사 등을 하지 않고서는 납세의무자가 신고한 과세표준이나 세액의 당부를 알기 어려워 신고된 과세표준 및 세액에 오류나 탈루가 있다고 할지라도 이를 신속하게 경정하기 어려우므로, 경정청구기간을 국세부과의 제척기간에 비해 짧게

27) 경정청구제도가 1994. 12. 22. 법률 제4810호로 개정된 국세기본법 제45조의2에서 처음으로 마련될 당시에는 통상적 경정청구기간을 법정신고기한 경과 후 1년 이내로 규정하고 있었으며, 후발적 경정청구기간을 사유발생일로부터 2월 이내로 정하고 있었다. 이후 2000. 12. 29. 법률 제6303호로 개정된 국세기본법 제45조의2에서 납세의무자의 권익보호를 위하여 경정청구권의 청구기간을 법정신고기한 경과 후 2년 이내로 연장함과 동시에, 후발적 사유에 의한 경정청구도 ‘사유발생일’로부터 2월에서 ‘사유가 발생한 것을 안 날’로부터 2월로 보완하였으며, 2005. 7. 13. 국세기본법을 법률 제7582호로 개정하면서 통상적 경정청구기간을 다시 2년에서 3년으로 연장하여 권리구제의 폭을 더욱 넓혔다. 그러나 기업과세의 경우 실무적으로 신고 후 2~3년이 경과하여야 실제 조사가 이루어진다는 점을 고려할 때 3년의 기간이 지나치게 단기라는 비판이 계속되었고, 이에 입법자는 2014. 12. 23. 법률 제12848호로 국세기본법 제45조의2 제1항을 개정하여 통상적 경정청구기간을 3년에서 5년으로 연장하였다. 이상 경정청구기간의 연혁에 대해서는 헌법재판소 2016. 10. 27. 선고 2015헌바195, 2016헌바251(병합) 결정 참조.

정하였다는 이유만으로 「국세기본법」 제45조의2 제1항이 입법재량을 일탈한 것이라고 볼 수도 없고, 나아가 이 조항이 경정청구기간을 법정신고기한이 지난 후 3년 이내로 일률적으로 제한하고, 과세표준신고서에 기재된 과세표준이나 세액에 오류가 발생하게 된 데 당사자의 귀책사유가 없는 경우 등에 대한 일체의 예외를 마련하지 않고 있는 것은 조세행정의 원활한 운영과 조세법률관계의 조속한 안정을 달성하기 위한 것으로, 여기에도 합리적 이유가 있으므로 이 조항은 청구인들의 재판청구권을 침해하지 아니한다고 판시하였다.²⁸⁾

아울러 입법자가 2014. 12. 23. 법률 제12848호로 「국세기본법」 제45조의2 제1항을 개정하여 경정청구기간을 종전 3년에서 현행과 같이 5년으로 연장하면서, 이미 확정된 조세법률관계에도 개정된 조항을 적용하게 되면 조세행정의 안정성을 해하고 국가재정에 부정적인 영향을 미칠 수 있다는 점을 고려하여, 개정 「국세기본법」 제45조의2 제1항이 시행되는 2015. 1. 1. 이전에 이미 3년의 청구기간이 경과한 사람들에게는 위 개정 조항을 적용하지 아니한다고 정하였는바, 여기에는 합리적인 이유가 있어 이 조항은 헌법상 평등원칙에도 위배되지 아니한다고 판시하였다.²⁹⁾

(4) 개별세법상의 특례규정

본래 「국세기본법」상의 경정청구제도는 개별세법에 대하여도 적용되는 것이 원칙이다. 그러나 「국세기본법」 제3조 제1항에서는 「국세기본법」 제45조의2에 대하여 개별세법에서 특례규정을 둘 수 있도록 허용하고 있다. 이에 따라 「법인세법」은 제58조의3 및 제72조의2에서 분식회계에 따른 경정청구의 경우 「법인세법」 제66조 제2항 제4호에 해당하는 법인에 대하여는 「국세기본법」 제45조의2에 대한 특칙으로 환급방법에 관한 제한을 두어서 분식회계의 경우 납세자의 신의성실 위반을 이유로 경정청구를 제한해왔던 종전 실무를 입법화하였고, 「상속세및증여세법」 제79조는 과세표준 및 세액의 신고를 하거나 그 결정 또는 경정

28) 헌법재판소 2016. 10. 27. 선고 2015헌바195, 2016헌바251(병합) 결정.

29) 헌법재판소 2016. 10. 27. 선고 2015헌바195, 2016헌바251(병합) 결정.

을 받은 자가 일정한 사유에 해당하는 경우에는 그 결정 또는 경정을 청구할 수 있다고 하여 후발적 사유에 의한 경정청구의 특례를 규정하였으며,³⁰⁾ 마지막으로 「국제조세조정에관한법률」 제10조의2는 국외특수관계인으로부터 물품을 수입하는 거래와 관련하여 납세의무자가 과세당국에 법인세 또는 소득세의 과세표준신고서를 제출한 후 「관세법」 제38조의 3제4항에 따른 세관장의 경정처분으로 인하여 관세의 과세가격과 신고한 법인세 또는 소득세의 과세표준 및 세액의 산정기준이 된 거래가격 간에 차이가 발생한 경우에는 그 경정처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 2개월 내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 과세당국에 법인세 또는 소득세의 과세표준 및 세액의 경정을 청구할 수 있는 특례규정을 두고 있다.

4. 현행 제도의 평가

경정 등 청구제도는 과대신고하거나 과대결정된 과세표준과 세액에 대하여 과세관청이 자발적으로 움직여 결정이나 경정의 조치를 해주지 않는 경우에 국민이 주도적으로 이를 촉구할 수 있는 길을 열어 줌으로써 국민의 조세분야 권익구제에 획기적인 진일보를 가져온 것은 사실이다.

30) 상속세의 경우는 상속세 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 받은 자에게 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생한 경우에는 그 사유가 발생한 날부터 6개월 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 결정이나 경정을 청구할 수 있다.

1. 상속재산에 대한 상속회복청구소송 등 대통령령으로 정하는 사유로 상속개시일 현재 상속인 간에 상속재산가액이 변동된 경우
2. 상속개시 후 1년이 되는 날까지 상속재산의 수용 등 대통령령으로 정하는 사유로 상속재산의 가액이 크게 하락한 경우

반면에 증여세의 경우에는 다음 어느 하나에 해당하는 경우에 그 사유가 발생한 날부터 3개월 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.

1. 제37조에 따른 증여세를 결정 또는 경정받은 자가 대통령령으로 정하는 부동산무상사용기간 중 부동산소유자로부터 해당 부동산을 상속 또는 증여받거나 대통령령으로 정하는 사유로 해당 부동산을 무상으로 사용하지 아니하게 되는 경우
2. 제41조의4에 따른 증여세를 결정 또는 경정받은 자가 같은 조 제1항 각 호 외의 부분 후단의 대부기간 중에 대부자로부터 해당 금전을 상속 또는 증여받거나 대통령령으로 정하는 사유로 해당 금전을 무상으로 또는 적정이자율보다 낮은 이자율로 대부받지 아니하게 되는 경우

그러나 아직까지 세부적인 요건 등에 대해서는 경정청구 인정범위가 생각보다 좁고, 「국세기본법」 제45조의2 제1항과 제2항의 관계가 불명확한 측면도 있으며, 개별 청구사유의 해석문제는 물론 비거주자·외국법인에 대한 경정환급의 범위가 너무 넓은 등 주요국의 사례이 비추어 여전히 제도개선의 필요성이 있는 부분들이 존재한다고 보여진다.

이하에서는 이러한 점에 주안점을 두고 주요국의 조세확정 변경제도에 관한 개관을 통하여 주요 시사점을 도출한 후 이를 바탕으로 경정 등 청구제도에 관한 바람직한 법제개선방안을 제시해보고자 한다.

Ⅲ. 주요국의 조세확정 변경행위에 관한 입법례 검토

1. 독일

독일은 대부분의 세목이 부과과세방식을 취하고 있는 나라로서 조세확정은 과세관청의 처분에 의하여 이루어지며, 따라서 조세확정을 납세자에게 유리하게 또는 불리하게 변경하기 위해서는 과세관청이 직권으로 또는 납세자의 신청에 의하여 변경처분을 하는 방식으로 조세확정의 변경이 가능하다.

독일에서는 조세행정행위(Steuerverwaltungsakt)에 관하여 상세한 규정을 조세기본법(AO³¹⁾)에 두고 있고, 조세행정행위 중 조세확정에 관련한 행정처분을 조세결정(Steuerbescheid)이라 한다. 독일은 기본적으로 부가가치세 등 소비세가 아닌 대부분의 세목이 부과과세방식이기 때문에³²⁾ 조세행정행위에 의한 조세확정을 행정행위로서의 존속력(Bestandskraft)에도 불구하고 어떠한 요건하에서 과세관청이 스스로 또는 납세의무자의 수정신

31) 'AO'는 'Abgabenordnung'의 약자이다.

32) 대부분의 부과과세방식의 세목에서의 납세신고는 'Steuererklärung'이라고 하는 반면, 소비세(부가가치세는 여기에 해당하지 아니한다. 단 부가가치세 중 수입부가가치세는 제외한다)에서의 납세신고는 'Steueranmeldung'이라고 하여 신고행위에 의하여 확정력을 부여하는 체계를 갖추고 있다. 이하에서 보듯이 독일 조세기본법은 제168조에서는 이 'Steueranmeldung'을 동법 제164조 소정의 '사후검증 유보부 조세확정'과 동일한 것으로 보도록 하고 있다.

청(Korrekturantrag)에 의하여 조세행정행위를 수정(경정)할 수 있는지가 관건이고, 조세기본법은 이 점에 대하여 상세하게 규정을 두고 있다.³³⁾

독일은 조세기본법상 조세행정행위를 크게 ① 조세결정 및 그와 동일 취급되는 결정과 ② 조세결정으로서의 성격이 없는 행정행위로 나누고, 전자에 대해서는 제172조 내지 제177조의 규정을 적용하고(특히 사후심사 유보하의 결정에 대해서는 제164조제2항과 제3항을, 잠정적 조세결정에 대해서는 제165조제2항을 적용), 후자에 대해서는 제130조와 제131조를 적용한다. 그리고 위 두 가지 종류의 조세행정행위에 공통적으로 제129조와 제132조를 적용하도록 한다. 이러한 조세행정행위의 변경 관련 체계를 조세행정행위의 수정(Korrektur)이라는 상위개념을 사용한다.³⁴⁾

(1) 수정절차와 조세불복절차의 관계

조세기본법상 조세행정행위는 당사자에게 고지되어서 비로소 유효하게 효력을 발하며(제124조 제1항), 이때부터 과세관청과 당사자를 구속하는 효력이 발휘되는 바, 이를 존속력(Bestandskraft)이라고 부른다. 존속력은 다시 형식적 존속력과 실질적 존속력으로 나뉘는바, 형식적 존속력(formelle Bestandskraft)은 행정행위가 이의신청 등 조세불복이나 조세소송의 제기기간을 도과하거나 소의 대상인 당해 행정행위에 대하여 법원이 확정력 있는 결정을 하여 불가쟁력이 생길 때 인정된다. 실질적 존속력(materielle Bestandskraft)이란 당해 행정행위가 관련 당사자들에게 구속력을 가지며 그 내용이 관철될 수 있음을 의미한다. 과다확정된 과세표준과 세액을 감액하기 위해서는 이러한 실질적 존속력을 제거하거나 변경하는 조치를 강구하여야 한다. 독일법상 납세의무자는 하자 있는 행정행위가 고지되고 1개월 이내에 서면으로 이의신청(Einspruch)을 하여 그 구속력을 내용적으로 다룰 수 있다(제347조 이하 및 제355조). 과세관청은 이러한 이의신청에 기하여 당해 행정행위를 다시 한 번 전반적으로 검토하여야

33) Arndt/Jenzen, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, 2. Aufl. 2005, S. 303.

34) Seer, in:Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 21 Rz. 384.

하고 경우에 따라서는 현존하는 법적 하자를 경정처분의 발령을 통하여 제거하여야 한다(제367조제2항). 만약 납세의무자가 1개월의 기간 내에 이의신청을 제기하지 않으면 당해 하자 있는 행정행위는 그 대로 (형식적) 존속력을 가지게 된다. 이제는 납세자 쪽에서 권리구제절차를 밟는 것이 허용되지 않는다. 반면에 과세관청에는 이러한 1개월의 소송전 권리구제절차가 허용되지는 않지만 고지가 있는 때로부터 당해 행정행위에 기속되며, 고지가 있기 전에는 절차의 주도권을 가지고 행정행위의 내용을 무제한적으로 수정할 수 있을 뿐이다. 일단 고지가 있는 후에는 과세관청과 납세의무자는 각각 법률상 규정된 수정요건에 따라서만 당해 행정행위를 수정하거나 수정할 것을 신청할 수 있다. 과세관청에 의한 (또는 납세의무자의 수정신청에 의한) 조세행정행위의 수정은 - 관련 규정상 수정요건이 충족되는 한 - 쟁송제기기간 내에서도 가능하다. 따라서 납세의무자가 권리구제절차를 기한 내에 제기하였다도 계속 중인 이의신청절차 중에도 수정관계법령에 따라 수정이 가능하다.

독일에서는 기본적으로 소비세가 아닌 대부분의 세목이 부과과세방식이기 때문에 조세행정행위에 의한 조세확정을 행정행위의 존속력에도 불구하고 어떠한 요건하에서 과세관청이 스스로 또는 납세의무자의 수정신청(Korrekturantrag)에 의하여 수정할 수 있는지가 관건이고, 조세기본법은 이 점에 대하여 상세하게 규정을 두고 있다.³⁵⁾ 이하에서는 주로 확정과 관련한 조세행정행위인 조세결정(Steuerbescheid)의 수정절차를 중심으로 정리해보기로 한다.

(2) 존속력 있는 조세결정의 수정(제172조) - 단순변경의 신청

조세결정 및 이와 동일취급되는 결정의 수정(폐지 또는 변경)에 관한 기본규범은, 잠정적 조세확정이나 사후심사 유보부 확정 또는 제129조(행정행위 발령당시의 명백한 오류)에 해당하는 사례가 아닌 한, 제172조인바, 제172조는 어떤 경우에 존속력을 깨뜨리는 것이 허용되는지를 규정하고 있다. 다만, 제172조에서 명문으로 규정하지 아니한 요건은 조세결정

35) Arndt/Jenzen, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, 2. Aufl. 2005, S. 303.

의 위법성이다. 시간적 한계는 확정기간(Festsetzungsverjährung)³⁶⁾이다. 내용적 제한은 제176조(조세결정의 폐지 및 변경시의 신뢰보호)와 제177조(실체적 하자의 수정)로부터 나온다.

제172조는 조세결정의 수정에 관한 기본규정으로서 종국적 조세확정을 수정할 수 있는 가능성을 포함하고 있다. 이때 구성요건 징포로는 당해 결정이 위법할 것을 요건으로 하고 있다. 제172조 제1항 제1문에 따르면 조세결정은 그것이 잠정적이거나 사후심사를 유보하여 발해진 것이 아닌 한, 소비세에 관련한 경우에만 폐지되거나 변경될 수 있다(제1호). 다른 조세의 경우는 제172조 제1항 제1문 제2호에 따라 ① 납세의무자가 동의하거나 그의 신청에 따른 것인 때(2a), ② 조세결정이 사물적 권한이 없는 행정청으로부터 발해진 경우(2b), ③ 조세결정이 교활한 사기, 헐박, 뇌물 등 부정한 수단으로 인해 비롯된 경우(2c) 또는 ④ 그밖에 법률에 의해 허용되는 경우(2d)에만 폐지 또는 변경될 수 있다.

그와 같은 법률상의 허용은 제173조 이하에서 찾아볼 수 있으나 그밖에 개별세법에서도 찾아볼 수 있다. 모든 조세결정의 수정에서 제176조, 제177조에 의한 제한이 고려되어야 한다. 위 네 가지 수정요건 중 중요한 의미가 있는 것은 제2a호에 따른 납세의무자의 신청이나 동의에 의한 수정 및 그 밖의 법률이 허용하는 경우(제2d호)이다. 관세나 소비세결정의 수정은 그 자체 오늘날 독일의 경우 유럽연합 내에서 적용되는 관세법규에 따르는 것이 많고, 행정청의 사물적 권한이 결여된 경우의 수정도 현실적으로 적용영역이 존재하지 않으며, 그와 같은 결정은 일반적으로 무효이기도 하다. 부정한 수단에서 비롯된 조세결정의 수정은 세무공무원이 부정한 수단을 사용하는 경우에만 의미를 가질 수 있다.

제172조 제1항 제1문 제2호의 a에 따라 조세결정은 납세의무자가 이의신청 청구기간 내에 신청하는 경우에 한해서만 폐지되거나 변경될 수 있다. 이의신청 청구기간이 도과한 후에는 조세결정은 납세의무자에게 불리하게만 변경될 수 있고, 그것도 납세의무자가 이에 동의하는 경우에만 가능하다. 그와 같은 경우는 특정 연도에 대한 소극적 변경이 다른 연

36) 우리식으로는 부과제척기간이라고 이해할 수 있다.

도에 대해 적극적 효과를 가질 때 가능하다. 이 규정은 이의신청의 정식 절차성을 고려함이 없이도 행정행위의 단순한 변경의 가능성을 열어준다는 데 의미가 있다. 납세의무자는 이의신청을 제기할 수도 있고 변경을 신청할 수도 있다. 과세관청으로서는 정식의 이의신청 결정을 포기하고 시정(구제)결정을 변경결정으로서 발령할 수 있는 가능성을 갖는다. 이 두 가지 측면에 있어서 장점은 당초처분이 특별한 절차나 법실행 없이 변경될 수 있다는 점이다. 원칙적으로 조세결정의 변경은 납세의무자의 의사에 달려 있으며, 이 경우 납세의무자에게 유리한 변경은 불복청구기간인 이의신청 제기기간 내에서만 가능하고 납세의무자에게 불리한 변경은 항상 확정기간(Festsetzungsfrist) 내에서만 이루어질 수 있다. 납세의무자는 따라서 불복청구기간 내에서는 조세결정의 단순변경을 신청할지 이의신청을 청구할지 선택할 수 있다.

단순변경의 신청이 갖는 장점은 과세표준과 세액의 결정(Veranlagung)이 이의신청절차에서처럼 전체적으로 다시 이루어지는 것이 아니라는 데에 있다. 과세관청은 단지 제기된 신청에 대해서만 결정한다. 그러나 이는 다른 측면에서 단점도 될 수 있는바, 이의신청 청구기간의 도과와 더불어 조세결정의 변경가능성은 당해 신청에서 명확히 확정할 수 있는 신청대상에 제한되기 때문이다. 또 다른 단점으로는 집행정지를 통한 가구제가 불가능하다는 점을 들 수 있다. 그러나 이의신청절차에서와는 달리 불이익변경, 즉 납세의무자에게 불리하게 변경하는 것도 불가능하다는 점은 다시금 단순변경의 신청이 갖는 장점일 수 있다.³⁷⁾

(3) 새로운 사실 또는 증거수단에 의한 폐지나 변경(제173조)

1) 의의

제173조에 따르면 조세결정은 ① 조세를 증액하는 사실이나 증거수단이 사후에 밝혀진 경우(제173조 제1항 제1호) 또는 ② 조세를 감액하는 사실이나 증거수단이 사후에 밝혀지고 그 사실이나 증거수단이 사후에

37) Jochum, Steuerrecht I, 2009, S. 145 f.

비로소 밝혀진 것에 납세의무자에게 귀책이 없을 때(제173조 제1항 제2호) 폐지 또는 변경될 수 있다. 이처럼 제173조는 사후적으로 밝혀진 새로운 사실 및 증거수단에 의한 조세결정의 변경 가능성을 규정하고 있다. 특히 증액의 경우와 달리 감액의 경우, 즉 납세의무자에게 유리하게 변경하는 경우에 대해서는 추가적인 요건(귀책사유가 없을 것)을 요구하고 있다. 이 두 가지 수정가능성에는 다음과 같은 요건들이 있다.

2) 요건

첫째, 변경은 사실과 증거수단에 기인한 것이어야 한다. 여기서 사실이란 법률상의 과세요건을 이루는 징표 또는 그 일부로서 상태, 과정, 관계 및 물질적·비물질적 특성 등이 해당할 수 있다. 세법상 평가와 같이 도출된 결론이나 법적 포섭은 여기서 말하는 사실이 아니다. 마찬가지로 헌법재판소에 의한 조세규범의 위헌 확인이나 입법자에 의한 소급적 법개정도 여기서 말하는 사실이 아니다. 증거수단이란 사실의 존재 또는 부존재를 입증하기에 적합한 인식수단을 말한다.

둘째, 사실 및 증거수단은 ‘사후적으로’ 밝혀져야 한다. 이는 당해 행정행위의 제정 시점에 결정권한을 가진 담당자가 그 사실이나 증거수단을 아직 알지 못했던 것을 말한다. 이 경우 기준점인 당해 행정행위의 제정 시점에 권한 있는 담당자의 파일에 존재했던 사항은 이를 알았던 것으로 다루어진다. 과세관청의 다른 담당자가 알았던 사항은 원칙적으로 여기에 포함되지 아니한다. 더욱이 여기서 ‘사후적으로 밝혀진다’함은 조세결정의 발령 당시에는 당해 사실이나 증거수단이 이미 존재했음을 전제로 한다. 따라서 사실이나 증거수단이 사후에 비로소 발생한 경우는 제175조 제1항 제2호가 적용된다. 그밖에 당해 사실이나 증거수단이 단지 과세관청의 조사의무의 위반을 이유로 감추어져 있었던 때에는 조세결정을 납세의무자에게 불리하게 변경하는 것은 배제된다. 다만 이는 납세의무자가 그 자신이 지는 협력의무를 기대가능한 방법으로 이행한 경우에 한하여 적용된다.

마지막으로 제173조 제2항 소정의 변경금지 사유가 존재하지 아니 하

여야 한다. 따라서 세무조사에 근거하여 이루어진 결정은 조세회피나 경솔한 조세감소의 경우에만 폐지되거나 변경될 수 있다. 그러나 이는 제 173조 제1항에 따른 변경에 대해서만 적용된다. 다른 수정 관련 규정들은 여전히 적용 가능하다. 과세관청은 물론 납세의무자도 조사의무나 협력의무를 위반한 경우에는 책임은 일반적으로 납세의무자에게 있고, 그에 따라 결정은 변경되어질 수 있다.

납세의무자에게 유리한 변경이 신청되는 경우, 제173조 제1항 제2호에 따라 추가적으로 납세의무자가 당해 사실과 증거수단을 사후에 알게 된 것에 대하여 중대한 책임(grobes Verschulden)이 없을 것이 요구된다. 제173조 제1항 제2호 2문에 따라, 사실 또는 증거수단이 제1호에서 말하는 사실 또는 증거수단과 직접적 또는 간접적 관계에 있는 경우에는 책임은 중요하지 않은 것으로 본다. 따라서 책임이 요구되는 것은 단지 납세의무자에게 불리한 변경을 가져오는 사실 및 증거수단과 관련이 없는 사실 및 증거수단이 문제되는 경우에만 요구된다. 그러한 관계가 존재하는 것은 예컨대 어느 연도의 조세감소가 그 다음 연도의 조세증가의 원인으로 연결될 때 인정할 수 있다.³⁸⁾ 연방조세법원(BFH)은 이러한 관계를 인정함에 있어서 원인적 관련성을 요구하고 있다. 그밖에 연방조세법원은 소득의 크기를 통상적으로 하나의 사실로 평가한다.³⁹⁾ 따라서 상호간 저축되면서도 경우에 따라서는 관련성이 존재할 수 있는 부담적 과세기초와 수익적 과세기초란 존재하지 않는다. 연방조세법원의 판례는 따라서 매우 제한적이며 제173조 제1항 제2호 2문의 의미를 그에 따라 매우 좁게 보고 있다.

중대한 책임은 통상적으로 고의 또는 중과실이다. 납세신고시 참여한 법정대리인이나 세무사의 책임을 납세의무자는 조세기본법 제110조 제1항 제2문, 제152조 제1항 제3문을 유추적용하여 고려할 수 있어야 한다. 단순한 경솔, 망각 또는 착오에서 벌써 중대한 책임이 인정되어서는 아니 된다. 그러나 자기가 알지 못한다는 것이 무조건 책임이 없다고 인정되는 것은 아님이 고려되어야 한다. 사실관계와 자신의 지식과 관련하여 적법

38) BFH, BStBl. II 1986, S. 120.

39) BFH, BStBl. II 1994, S. 346.

한 납세신고를 작성하는 것이 부담된다는 것을 아는 자는 세무대리인의 조력을 받아야 할 의무가 있다. 만약 그렇게 하지 않으면 그는 중대한 과실로 행위하는 것이다.⁴⁰⁾ 중대한 책임이 존재하는지 여부가 의심스러운 경우에는 과세관청의 부담으로 한다.⁴¹⁾

그밖에 명문으로 규정되지 아니한 요건으로서 판례는 새로운 사실과 증거수단의 법적 중요성(Rechtserheblichkeit)을 요구한다. 과세관청이 당해 사실과 증거수단을 알았더라면 다른 조세의 확정을 하지 않았으리라고 인정되는 고도의 개연성이 있는 경우에 당해 사실과 증거수단은 법적으로 중요하지 않다고 보게 된다.⁴²⁾ 따라서 납세의무자가 어떤 결정을 다투지 않았음에도 불구하고 판례변경으로부터 이득을 취하는 것은 인정될 수 없다. 그렇다면 납세의무자는 과세관청에 구 판례하에서라면 중요하지 않고 또한 따라서 조세결정에도 반영되지 아니했을 사실을 알린 경우보다 유리해서는 아니된다.⁴³⁾

(4) 충돌하는 모순된 확정에 기한 수정(174조)

독일 조세기본법에서의 조세절차는 기본적으로 모든 세법적으로 중요한 요건은 그것이 귀속하는 곳에서 인식하는 것을 원칙으로 한다. 여기에 기여하는 것이 독일 세법상 개별적 확인 및 통일적 확인의 원칙이다. 개별적 확인을 통해 특히 같은 사실관계가 다르게 평가되는 것을 막을 수 있다. 제174조도 이러한 목적에 기여한다. 제174조는 조세가 이중으로 징수되는 것을 저지하며 또한 역으로 조세경감적 사실이 위법하게 2번 장부에 계상되거나 특정 사실관계가 실제적 조세법에 따라 한 번만 과세될 수 있음에도 불구하고 이중으로 과세되는 것을 막고자 한다. 제174조는 배타적으로 존속력이 생긴 조세결정을 수정하여 그러한 모순이 제거되도록 하는 것을 가능하게 한다. 이러한 목적에서 제174조는 다음과 같이 총 4가지 변경가능성을 규정하고 있다.

40) BFH, BStBl. II 1989, S. 131.

41) BFH, BStBl. II 1993, S. 80, 82.

42) BFH, BStBl. II 1988, S. 180, 182.

43) Jochum, Steuerrecht I, 2009, S. 145 f.

- 일정한 사실관계가 본래 한 번만 고려되었어야 함에도 불구하고 다수의 조세결정에서 1인 또는 다수의 납세의무자에게 불이익하게 고려된 경우, 신청에 의하여 그와 같은 조세결정은 폐지 또는 변경될 수 있는바, 이 경우 확정기간(Festsetzungsfrist)이 도과한 이후에도 당해 변경신청은 관련한 조세결정 중 마지막 조세결정이 불가쟁력이 발생한 후 1년이 도과할 때까지 제기될 수 있다. 결정적인 것은 신청의 제기이다. 즉, 신청이 적법한 기간에 제기되면 조세결정의 폐지나 변경은 기간을 위반한 것이 아니다(제174조 제1항).
- 일정한 사실관계가 서로 다른 방법으로 여러 번 1인 또는 다수의 납세의무자에게 유리하게 고려된 경우에도 위와 동일하게 준용한다. 이 경우 신청은 불필요하다. 그러나 하자 있는 조세결정은 그 사실관계를 고려한 것이 납세의무자의 신청이나 신고에 원인이 있을 때에만 변경될 수 있다(제174조 제2항).
- 일정한 사실관계가 어떤 조세결정에서 명백하게 그것이 다른 조세결정에서 고려되어야 한다는 가정하에 고려되지 않았고, 또 이러한 가정이 잘못이라는 것이 밝혀진다면(당해 사실관계는 이중으로 고려되지 못함), 당해 사실관계를 고려하는 것이 부작위된 조세확정은 그러한 한에서 추완되거나 폐지 또는 변경될 수 있다. 이 경우 사후추완, 폐지 또는 변경은 다른 조세확정에 적용되는 확정기간이 도과할 때까지만 허용된다(제174조 제3항).
- 일정한 사실관계에 대한 잘못된 판단에 근거하여 조세결정이 발해지고 그것이 권리구제절차에 근거하여 또는 납세의무자의 신청에 기하여 과세관청에 의하여 납세의무자에게 유리하게 폐지되거나 변경된다면, 당해 사실관계로부터 사후에 조세결정의 발령이나 변경을 통해 올바른 조세상 결과가 도출될 수 있다. 이는 당해 조세결정이 법원에 의하여 폐지되거나 변경되는 경우에도 마찬가지이다. 확정기간의 도과 여부는 그 조세상 결과가 하자 있는 조세결정의 폐지 또는 변경 후 1년 이내에 도출되는 경우에는 중요하지 않다. 만약 사후에 폐지된 또는 변경된 조세결정이 발령되었을 때 이미 확정기간이 도과해

있다면 이는 제3항 제1문의 요건하에서만 적용된다.⁴⁴⁾

(5) 그 밖의 경우에서의 조세결정의 폐지 또는 변경(제175조)

조세결정은 조세결정에 구속력을 가지는 기본결정이 발령, 폐지 또는 변경될 때(1호) 또는 과거에 대하여 조세적 효과를 가지는 사건(이른바, 소급적 사건)이 발생한 때(2호)에 발령, 폐지 또는 변경될 수 있다. 후자의 경우 확정기간은 당해 사건의 발생이 속한 과세기간의 도과와 더불어 기산한다(제1항).

조세특례의 요건이 사라진 것은 이러한 요건이 특정한 시점에 존재하여야 한다는 점이 법률상 규정되어 있거나 행정행위에 의하여 그러한 요건이 조세특례의 부여를 위한 기초를 형성함이 확인될 때 소급적 사건으로 다루어 진다. 사후에 발령하거나 제출하는 증명이나 확인은 소급적 사건으로 보지 아니한다.

(6) 상호합의에 따른 수정(제175a조)

조세결정은 조약에 따라 상호합의나 중재판결을 국내법에 반영하기 위하여 요청될 때 발령, 폐지 또는 변경될 수 있다. 이 경우 확정기간은 상호합의나 중재판결의 효력발생후 1년이 도과할 때까지는 종료하지 아니한다.

(7) 조세결정의 폐지 및 변경과 신뢰보호(제176조)

조세결정을 폐지 또는 변경함에 있어서 ① 연방헌법재판소가 조세확정이 근거하고 있는 법률의 무효를 확인한 것(제1호), ② 연방상급법원이 지금까지의 조세확정에 근거가 된 규범을 헌법에 반한다는 이유로 적용하지 않는 것(제2호), ③ 지금까지 과세관청의 조세확정에 있어서 적용된 연방상급법원의 판례가 변경된 것(제3호)이 납세자에게 불리하게 고려되어서는 아니 된다.

44) Stadie, Allgemeines Steuerrecht, 2003, S. 210 f.

만약 지금까지의 판례가 아직 과세관청이 인식하고 있지는 못했으나 이미 납세신고 등에서 고려되어진 경우, 제3호는 과세관청이 그러한 상황을 알았더라면 지금까지의 판례를 적용했었을 경우에만 적용한다.

조세결정을 폐지 또는 변경함에 있어서 연방정부나 연방이나 주의 상급관청의 일반 행정규칙이 연방상급법원에 의하여 현행법과 일치하지 아니한다고 확인된 것이 납세자에게 불리하게 고려되어서는 아니된다.

(8) 실제적 하자의 수정(제177조)

납세자에 불리한 조세결정의 폐지 또는 변경의 요건이 존재하는 경우, 변경행위로서 충분한 경우, 변경이나 폐지의 원인이 되지 아니하는 실제적 하자는 납세자에게 유리하게 또는 불리하게 수정될 수 있다. 또한 납세자에게 유리한 조세결정의 폐지 또는 변경의 요건이 존재하는 경우, 변경행위로서 충분한 경우, 변경이나 폐지의 원인이 되지 아니하는 실제적 하자는 납세자에게 유리하게 또는 불리하게 수정될 수 있다. 여기서 실제적 하자란 제129조 소정의 명백한 오류를 포함하여 법률에 의하여 성립한 조세의 확정에 영향을 주는 모든 하자를 말한다.

2. 미국

미국 연방세와 관련하여 세무상 변동사항이 발생한 경우, 즉 소득이나 비용 또는 공제사항의 변경으로 인해 수정이 필요한 경우 경정청구나 수정신고를 할 수 있다. 다만, 우리나라와 같이 경정청구와 수정신고 제도가 구분되어 있지는 않으며, 기존에 제출하였던 신고서를 수정하고자 할 경우 각 세목 별로 정해진 서식을 작성하여 제출하도록 하고 있다.

개인소득세의 경우, 서식 1040X(Amended U.S. Individual Income Tax Return), 법인소득세의 경우 서식 1120X(Amended US Corporation Income Tax Return), 파트너쉽의 경우 서식 1065X(Amended Return or Administrative Adjustment Request)을 활용하여 과거 신고내용을 수정하거나, IRS의 결정세액을 수정할 수 있다. 손실이나 활용되지 못한 공제액으로 인해 환급받을 세액이 발생하여 이를 청구하고자 할 경우에도 같은 서식을 사용한다.

단, 단순 계산착오를 수정하고자 하는 경우에는 서식을 작성하거나 관련 서류를 제출하는 과정 없이 IRS가 이를 수정해줄 수 있다. 이 경우 경정청구나 수정신고라 하지는 않는다.

일반적으로 세액은 신고서를 제출한 날로부터 3년, 또는 결정세액을 납부한 날로부터 3년 이내에 결정되어야 한다.⁴⁵⁾

단, 위 서식을 통한 수정신고로 인해 환급받을 금액이 있는 경우, 환급신청이 가능한 기한은 일반적으로 과거 기존 신고서를 제출한 날로부터 3년, 또는 과거 기존 결정세액을 납부한 날로부터 2년 중 더 늦은 날까지이다. 그러나 대손금이나 유효하지 않은 채권으로 인해 수정사항이 발생한 경우에는 해당 사업연도 소득세 신고기한으로부터 7년 이내에, 외국세액과 관련하여 수정사항이 발생한 경우에는 10년 이내에 환급신청이 가능하다.⁴⁶⁾

수정신고의 경우 전자신고가 불가능하며, 과세연도 별로 각각 별도의 서식을 작성하여 별도의 봉투에 넣어 우편으로 제출해야 한다. 수정신고서 제출일로부터 약 3주 후 심사가 시작되며, 이후 개인소득세의 경우 최장 16주, 법인세의 경우 3-4개월 정도 소요될 수 있다.

분기에 한 번씩 신고하는 연방소비세(Federal Excise Tax)를 수정하고자 하는 경우에는 서식 720X(Amended Quarterly Federal Excise Tax Return)를 사용한다.

법인이 과거 세액을 추정하여 과다납부한 것이 있을 경우 서식 4466(Corporation Application for Quick Refund of Overpayment of Estimated Tax)을 통해 환급신청 할 수 있다.⁴⁷⁾

또한, 임시변제요청의 경우 개인은 서식 1045(Application for Tentative Refund), 법인은 서식 1139(Corporation Application for Tentative Refund)을 사용할 수 있다. 임시변제 요청은 결손이나 사용하지 못한 공제액으로 인해 환급액이 발생했을 때 가능하며, 해당 사업연도 종료일로부터 1년 이내에만 가능하다.⁴⁸⁾ 그 외의 경우에는 위에서 설명한 서식 1120X나

45) 26 U.S. Code § 6501

46) 26 U.S. Code § 6511

47) 26 U.S. Code § 6425

1040X를 사용하여 수정신고통해 환급신청이 가능하다.

특정 세금이나 이자, 가산세 및 기타 추가 부담금 등의 경감으로 인해 환급을 요청할 경우 서식 843(Claim for Refund and Request for Abatement)을 사용할 수 있다. 그러나 사업자가 원천징수한 고용인의 소득세 및 일반 소득세, 증여세, 상속세와 관련해서는 이 서식을 사용할 수 없다. 이 서식은 주로 이자, 가산세, 세금에 추가로 납부하는 부담금 등이 IRS의 착오로 변경된 경우 사용한다.⁴⁹⁾

경정청구 및 수정신고를 한 후, "Where's My Amended Return Tool" 시스템을 통해 행정처리 과정 및 심사과정에 대하여 실시간으로 조회할 수 있도록 하여 납세자의 편의를 도모하고 있다.

3. 호주

호주의 경우도 경정청구와 수정신고를 별도의 제도로 구분하여 운영하고 있지 않으며, '자발적 신고(voluntary disclosure)'라는 제도를 통해 기존에 제출한 신고서에 변동사항이 생겼을 경우 이를 신고하도록 하고 있다.

호주의 경우 전자신고 제도가 활성화 되어 있어 수정신고 또한 전자로 가능하며, 전자 수정신고의 경우, 20일 이내에 관련 모든 관련 절차가 완료되는 신속함을 보이고 있다. 인터넷을 통해 본인의 세무계정에 로그인하여 기존에 신고되었던 내용을 지우고 새로운 내용으로 수정하는 것으로 수정신고가 완료되어 그 절차 또한 매우 간편하다. 증빙자료는 추후 국세청이 요청할 경우에만 제출한다.

전자신고가 불가능한 경우 수정신고서(Request for amendment) 및 관련 증빙자료를 함께 제출해야 하며, 수정절차는 총 50일까지 소요될 수 있다. 수정신고서 대신 필요한 모든 상세내용을 서면으로 작성하여 편지 형태로 송부하는 경우도 있다. 이 경우, 납세자 이름, 연락처, 주소, 세목, 세액, 과세기간, 기존 신고내용 및 수정하고자 하는 내용과 관련 증빙에 대한 설명을 모두 서면으로 제출해야 한다.

48) 26 U.S. Code § 6411

49) 26 U.S. Code § 6404

호주의 경우, 특정한 절차나 서식에 구애받지 않고, 세무 상 변동사항이 발생하였거나, 기존 신고서에 오류가 발견되면 이를 인터넷, 신고서, 서면 및 전화 등 다양한 매체를 통해 신속하게 국세청에 통보하도록 하고 있다. 수정사항을 통보 받은 국세청이 수정사항으로 인한 결과, 즉 추가로 납부해야 할 세액 및 환급받을 세액을 결정하여 납부기한과 함께 이를 납세자에게 통보하면, 납세자가 새로 결정된 세액을 납부하거나, 환급액을 지정한 계좌로 받게 된다. 물론 가산세나 이자를 줄이기 위해 수정사항 통보와 동시에 추정 세액을 함께 납부할 수도 있다.⁵⁰⁾

수정신고 기한은 개인소득세과 영세기업 소득세의 경우, 해당 사업연도의 결정세액을 통지받은 날 또는 기존 신고서 제출일로부터 2년이며, 그 외의 경우에는 4년이다.⁵¹⁾ 부가가치세의 경우 수정하고자 하는 과세기간의 신고기한이 기산일이 된다.⁵²⁾

4. 일본

일본은 경정청구제도에 관하여 국세통칙법 “제2장 국세의 납부의무의 확정”에서 “제2절 신고납세방식에 의한 국세에 관한 세액등의 확정절차”를 규정하는 곳 중 제2관에서 “경정의 청구”를 규정하고 있다. 즉, 체계상으로는 신고납세방식으로 확정되는 국세에 한하여 경정청구제도를 규정하는 것으로 되어 있다.

(1) 통상적 경정청구

국세통칙법 제23조는 제1항에서 “납세신고서를 제출한 자는 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 당해 신고서에 관한 국세의 법정신고기한으로부터 1년 이내에 한하여 세무서장에 대하여 그 신고에 관한 과세표준 등 또는 세액 등(당해 과세표준 등 또는 세액 등에 관하여 제24조 또는 제26조의 규정에 의한 경정의 경우에는 당해 경정 후의 과세표준 등 또

50) Taxation Administration Act 1953 SECTION 284-225

51) Income Tax Assessment Act 1936 SECTION 170

52) Taxation Administration Act 1953 SECTION 105-55(1)

는 세액 등)에 대하여 경정을 하여야 할 취지의 청구를 할 수 있다”고 규정하고 있는바, 이는 우리식으로 보면 통상적 경정청구를 규정한 것으로 볼 수 있다. 즉, 경정청구기간은 법정신고기한으로부터 1년이며, 청구권자는 납세신고서를 제출한 자이다. 청구사유로는 제23조 제1항 각호에서 3가지를 규정하고 있는데, ① 당해 신고서에 기재한 과세표준 등 또는 세액 등의 계산이 국세에 관한 법률의 규정에 따르지 않았거나 또는 당해 계산에 오류가 있는 것으로 당해 신고서의 제출에 의하여 납부하여야 할 세액(당해 세액에 관한 경정이 있는 경우에는 당해 경정후의 세액)이 과대한 때, ② 전호에 규정하는 이유에 의하여 당해 신고서에 기재한 순손실 등의 금액(당해 금액에 관한 경정이 있는 경우에는 당해 경정 후의 금액)이 과소한 때 또는 당해 신고서(당해 신고서에 관한 경정이 있는 경우에는 경정통지서)에 순손실 등의 금액의 기재가 되지 아니한 때, ③ 제1호에 규정하는 이유에 의하여 당해 신고서에 기재한 환급금의 액수에 상당하는 세액(당해 세액에 관한 경정이 있는 경우에는 당해 경정 후의 세액)이 과소한 때 또는 당해 신고서(당해 신고서에 관한 경정이 있는 경우에는 경정통지서)에 환급금의 액수에 상당하는 세액의 기재가 되지 않은 때가 그것이다.

특히 주목할 만한 것은 경정청구권자와 관련하여 “납세신고서를 제출한 자”에 대하여 특히 기한후 신고를 한 자를 제외하는 규정이 없다는 것이다. 일본 국세통칙법은 제17조와 제18조에서 각각 기한내 신고와 기한후 신고를 규정하고 있는데, 전자는 납세신고서를 법정신고기한까지 세무서장에게 제출한 것을 말하며 제17조 제2항은 이를 두고 ‘기한내 신고라 한다’고 규정할 뿐이고, 후자는 제18조 제1항에서 기한내 신고서를 제출하여야 할 자로서 그 제출기한내에 당해 신고서를 제출하지 아니한 자 및 이러한 자의 상속인 기타 이러한 자의 재산에 속하는 권리의무를 포괄하여 승계한 자는 (중략) 그 제출기한 후에도 제25조의 규정에 의한 결정이 있을 때까지는 납세신고서를 세무서장에게 제출할 수 있다고 규정하고, 제18조 제2항에서 전항의 규정에 의하여 제출하는 납세신고서를 기한후 신고서라 한다고 할 뿐이어서, 경정청구권자로서 ‘납세신고서를 제

출한 자'라는 개념에는 특별히 제외하는 명문의 표현이 없는 한 기한내 신고를 한 자와 기한후 신고를 한 자가 모두 포함되는 것으로 해석된다는 점이다.

(2) 후발적 사유에 의한 경정청구

국세통칙법 제23조 제2항에서는 “납세신고서를 제출한 자 또는 제25조의 규정에 의한 결정을 받은 자는 다음 각 호의 1에 해당하는 경우(납세 신고서를 제출한 자에 대하여는 당해 각호에 해당하는 기간의 만료일이 전항에 규정하는 기간의 만료일 후에 도래하는 경우에 한한다)에는 동항의 규정에 관계 없이 당해 각호에 해당하는 기간에 그 해당함을 이유로 하여 동항의 규정에 의한 경정의 청구를 할 수 있다”고 규정하여, 우리의 경우 후발적 사유에 의한 경정청구와 유사한 제도를 규정하고 있다.

이러한 후발적 사유로는 세 가지를 규정하고 있는데, “① 그 신고, 경정 또는 결정에 관한 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초와 사실에 관한 소송에 대한 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타 행위를 포함한다)에 의하여 그 사실이 당해 계산의 기초로 한 것과 다른 것으로 확정된 때: 그 확정된 날의 다음 날부터 기산하여 2월 이내, ② 그 신고, 경정 또는 결정에 관한 과세표준 등 또는 세액 등의 계산에서 그 신고를 하거나 또는 결정을 받은 자에게 귀속하는 것으로 된 소득 기타 과세물건이 제3자에게 귀속하는 것으로 하는 당해 제3자에 관한 국세의 경정 또는 결정이 있을 때: 당해 경정 또는 결정일의 다음 날부터 기산하여 2월 이내, ③ 기타 당해 국세의 법정신고기한 후에 생긴 전 2호에 유사한 사유로 정령에서 정하는 부득이한 사유가 있을 때: 당해 사유가 생긴 날의 다음 날부터 기산하여 2월 이내”가 그것이다.

우리의 경우와 비교해보면 후발적 경정청구를 할 수 있는 자의 범위에 납세신고서를 제출한 자 이외에 결정을 받은 자도 포함하는 것은 우리와 동일하다고 보이는데, 국세통칙법 제23조 제2항 중 괄호안에 “납세신고서를 제출한 자에 대하여는 당해 각 호에 해당하는 기간의 만료일이 전항에 규정하는 기간의 만료일 후에 도래하는 경우에 한한다”라고 한 부분

은 통상적 경정청구와 후발적 경정청구의 관계를 규정하는 취지로서, 통상적 경정청구의 기간 내에 후발적 경정청구 기간이 포함되는 경우에는 통상적 경정청구로 해결하도록 하고, 후발적 경정청구는 그 기간의 만료일이 통상적 경정청구기간의 만료일 후에 도래하는 경우에 한하여 후발적 경정청구가 가능하도록 조정함으로써, 통상적 경정청구와 후발적 경정청구의 관계를 법률로써 명확히 정리하고 있다는 점이 특징으로 보인다.

(3) 경정청구의 절차 등

경정의 청구를 하고자 하는 자는 그 청구에 관한 경정전의 과세표준 등 또는 세액 등, 당해 경정 후의 과세표준 등 또는 세액 등, 그 경정의 청구를 하는 이유, 당해 청구를 하는 사정의 상세 기타 참고가 되는 사항을 기재한 경정청구서를 세무서장에게 제출하여야 한다.⁵³⁾

이에 대하여 세무서장은 경정의 청구가 있을 경우에는 그 청구에 관한 과세표준 등 또는 세액 등에 대하여 조사하고, 경정을 하거나 경정을 하여야 할 이유가 없다는 취지를 그 청구를 한 자에게 통지한다.⁵⁴⁾ 경정의 청구가 있을 경우에도 세무서장은 그 청구에 관한 납부하여야 할 국세(그 체납처분비를 포함한다)의 징수를 유예하지 아니한다. 다만, 세무서장에게 상당한 이유가 있다고 인정하는 때는 그 국세의 전부 또는 일부의 징수를 유예할 수 있다.⁵⁵⁾

5. 요약 및 시사점

이상 주요국의 사례를 통해 조세확정의 변경행위를 각국의 입법례에서 어떻게 취급하는지를 살펴보았다. 독일, 미국 호주의 경우는 수정신고와 경정청구의 구분 없이 하나의 수정제도로써 조세확정의 증액변경과 감액변경을 모두 운용하고 있으며, 일본만이 우리나라와 같이 수정신고와 경정청구로 나누어 조세확정의 변경조치가 가능하도록 제도화하고 있음을

53) 국세통칙법 제23조 제3항.

54) 국세통칙법 제23조 제4항.

55) 국세통칙법 제23조 제5항.

볼 수 있다.

독일은 원칙적으로 부과과세방식을 취하고 있기 때문에 조세확정의 변경조치도 과세처분인 조세결정의 수정에 의하도록 하고 있으며, 원칙적으로 수정행위의 주체는 과세관청이지만 일정한 경우 과세관청의 직권에 의한 수정 이외에 납세자에게 수정신청권을 부여해 조세쟁송의 제기와 수정신청간에 선택할 수 있도록 하고 있다.

독일을 제외한 미국, 호주는 원칙적으로 신고납세방식을 취하고 있고, 조세확정의 변경행위와 관련해 수정신고와 경정청구의 구분, 즉 증액변경조치와 감액변경조치의 구별을 알지 못하고 증액과 감액을 모두 수정신고로 하도록 하고 있으며, 신고후에 수정의 필요성이 생길 경우 납세자가 얼마든지 편이하게 수정을 할 수 있도록 관련 제도를 매우 상세히 규정하고 있는 것을 볼 수 있고, 수정기한은 2년~4년 정도로 우리나라보다는 다소 기간이 짧은 경향을 보인다.

일본은 우리와 마찬가지로 신고납세방식과 부과과세방식을 혼용하고 있는데, 증액변경은 수정신고로, 감액변경은 경정청구로 하도록 하고 있고, 과세표준신고서를 제출한 자의 범위에 제한이 없어 기한내 신고를 한 자와 기한후 신고를 한 자가 모두 포함되는 것으로 해석되며, 청구기한은 통상적 경정청구는 1년, 후발적 경정청구는 2개월 정도로서 우리나라보다 훨씬 짧은 경향을 보이고 있다. 다만, 일본과 우리나라의 차이를 비교하자면 우리나라의 경정청구제도는 신고납세방식의 세목에 대해서는 물론 부과과세방식의 세목에 대해서도 모두 적용가능한 것으로 해석하고 있으나, 일본의 경우는 국세통칙법에서 명시적으로 경정청구제도는 신고납세방식의 세목에 대해서만 규정을 두고 있는 것을 볼 수 있다. 또한 일본의 경우는 통상적 경정청구와 후발적 경정청구의 관계에 관하여 명시적인 규정을 두어서 양 제도가 중첩될 수 있는 경우에 납세자에게 유리한 법 적용이 가능하도록 입법화하고 있는 점이 특색으로 보인다.

이상의 제도비교는 우리나라의 경정청구제도에 관한 법제개선방안을 검토함에 있어서 매우 유익한 시사점을 줄 수 있다고 생각된다.

IV. 현행 경정청구제도의 법제개선 방안

1. 조세불복절차와 경정청구절차와의 관계 관련

현행 세법상 경정청구제도를 규정하는 「국세기본법」 제45조의2에서는 경정청구와 관련하여 그 요건과 사유에 대해서만 규정할 뿐, 납세자 권리구제의 정식절차인 심사·심판 등 조세불복절차와의 관계에 대해서는 전혀 규정하는 바가 없다. 경정청구제도와 조세불복절차와의 관계에 대해서는 종래 이른바 ‘경정청구의 원칙적 배타성’이라고 하여, 납세자가 신고·납부만 한 상황에서 아직 과세관청의 처분이 행해진 바 없다면 조세불복절차가 아닌 경정청구제도만이 가능하다는 원칙이 일본 및 우리나라에 일반적으로 받아들여지고 있다.⁵⁶⁾ 물론 이러한 경정청구의 원칙적 배타성이란 후발적 사유에 의한 경정청구를 제외한 통상적 경정청구의 경우에만 해당한다고 하지만,⁵⁷⁾ 5년이라는 경정청구기간은 충분히 남아 있는 상황에서 과세관청이 「국세기본법」 및 개별세법의 규정에 따라 결정 또는 경정의 조치를 한다면 납세자로서는 여전히 결정 또는 경정의 과세표준과 세액의 경정을 요구하며 경정청구를 하여야 하는 것인지, 아니면 결정 또는 경정의 처분이 생긴 이상 이를 대상으로 조세불복절차를 제기하여야 하고 경정청구제도는 더 이상 사용할 수 없는 것인지 의문이 제기될 수 있다. 게다가 「국세기본법」 제55조 제1항에서는 조세불복에 대하여 “이 법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자는 이 장의 규정에 따라 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나...”라고 규정하여 결정 또는 경정의 변경이 조세불복의 수단으로 가능하게 되어 있어서 조세확정의 변경을 구하는 경정청구제도와의 관계설정이 더욱 의문스럽게 보일 수 있다.

생각건대 5년의 경정청구기간 중에 과세관청이 결정 또는 경정의 처분을 한다면 이는 충분히 독립한 쟁송의 대상으로서 조세불복의 대상이 된

56) 최명근, 세법학총론, 2007, 399쪽; 이창희, 세법강의, 2016, 212쪽.

57) 최명근, 세법학총론, 2007, 399쪽.

다고 보아야 하고, 조세불복을 제기하는 한 처분이 있음을 안 날 또는 처분의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 하고 그렇지 아니하면 불가쟁력이 발생하여 더 이상 불복수단으로는 다룰 수 없게 될 것이며, 그렇지 않고 과세관청의 증액결정 또는 증액경정에 대하여 경정청구의 수단을 선택한다면, 일단 가능한 하지만 이때에는 경정청구기간이 증가된 과세표준 및 세액에 대하여는 해당 처분이 있음을 안 날 또는 처분의 통지를 받은 날부터 90일 이내에, 본래의 신고한 세액의 부분에 대해서는 5년의 기간내에 경정청구를 할 수 있다고 해석하여야 하리라고 본다. 결국 과세관청의 결정 또는 경정 등 조치가 있는 경우에는 통상적 경정청구라 하더라도 더 이상 경정청구의 원칙적 배타성은 인정되지 아니하고, 해당 처분(결정 또는 경정)을 대상으로 하는 조세불복절차와 경정청구절차를 납세자가 선택할 수 있다고 보아야 할 것이다.⁵⁸⁾ 이렇게 해석하는 것이 권리구제절차로서의 기능을 하는 경정청구제도를 조세불복절차와 더불어 납세자가 최대한 활용할 수 있도록 하여 권리구제의 길을 넓힐 수 있는 방편이 될 수 있을 것이다.

이러한 점을 명확히 하기 위해서는 「국세기본법」 제45조의2에 새로운 항을 신설하여 과세관청의 결정 또는 경정이 있는 경우에는 납세자가 경정청구절차와 조세불복절차를 법령의 테두리 내에서 선택적으로 활용할 수 있음을 명문으로 규정을 두는 것이 타당하리라고 본다.

2. 통상적 경정청구와 후발적 경정청구의 관계 관련

앞서 살펴본 바와 같이 현행 「국세기본법」 상 경정청구제도는 제45조의2 제1항과 제2항에 각각 요건이 상이한 경정청구제도를 규정하고 있다. 문제는 양자의 요건들이 서로 상이하여 경우에 따라서는 각각의 요건이 별개로 충족되어 서로 양립가능한 상황이 될 수도 있다는 점에 있다. 즉, 법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출한 자에게 아직 5년이라는 통상적 경정청구기간이 남아있는 상황에서 후발적 사유(예컨대 판결 또는 계

58) 이 점에 대해서는 앞서 살펴본 조세확정 변경절차와 조세불복절차의 관계에 관한 독일의 입법례를 참조할 수 있다.

약해제 등)가 발생하여 제1항과 제2항에 의한 경정청구가 모두 가능한 상황이 벌어질 수 있다.

이에 대해서 판례에서는 아직 명확한 입장표명이 없는 가운데, 학설은 대립하고 있다. 즉, 1설에서는 후발적 경정청구기간은 통상적 경정청구기간이 지난 후, 후발적 사유가 발생한 것에 대하여 납세자의 권익을 보호하고자 하는 특별규정이라고 보기 때문에, 그 후발적 사유가 통상의 청구기간 내에 발생한 경우에는 당연히 후발적 경정청구는 통상적 경정청구에 포괄되어 납세자로서는 통상적 경정청구를 하여야 한다고 보고 있다.⁵⁹⁾ 반면에 2설에서는 후발적 경정청구사유가 발생한 경우 비록 통상적 경정청구기간내라 하더라도 통상적 경정청구가 아닌 후발적 사유에 의한 경정청구를 하여야 한다는 견해를 피력한다.⁶⁰⁾ 제1설은 후발적 경정청구사유가 발생했다고 하더라도 후발적 사유에 의한 경정청구가 통상적 사유에 의한 경정청구권의 행사를 제한하는 것이 아니라고 보아 납세자의 이익을 위한 구체적 타당성을 추구할 수 있는 장점이 있을 수 있다. 반면 제2설은 현행 「국세기본법」 제45조의2 제2항이 “제1항에서 규정하는 기간에도 불구하고”라고 규정하고 있는 것을 가장 잘 반영하여 제2항의 요건이 충족된 이상 제1항의 기간이 아직 남아있다고 하더라도 제2항에 의한 후발적 경정청구를 하여야 한다고 봄으로써 법문언에 가장 충실한 해석을 할 수 있는 장점이 있다.

생각건대 이 문제는 통상적 경정청구와 후발적 경정청구의 관계에 관한 명확한 규정이 없는 데서 기인하는 문제라고 보여진다. 개인적으로는 법문언대로만 해석한다면 제2설의 입장이 옳다고 생각한다. 즉, 제2항에서 “제1항에서 규정하는 기간에도 불구하고”라는 문구를 두고 있는 한은 제1항의 요건이 충족되더라도 제2항의 요건이 충족되는 순간 제1항은 적용순위에서 제2항에 밀릴 수밖에 없다고 보이기 때문이다. 그러나 제1항과 제2항의 관계를 이처럼 상호 배척관계로 해석하게 되면 납세자에게는 아무런 유익이 없다고 할 것이다. 오히려 제1항과 제2항의 관계를 상호

59) 소순무, 조세소송, 2012, 104면; 이동식, 국세기본법상 후발적 경정청구 제도, 현대공법이론의 제문제, 친봉 석중현박사화갑기념논문집, 2003, 1307쪽.

60) 김완석, 경정청구제도에 관한 연구(I), 월간조세(1997.8.), 23쪽.

보완적으로 하여 최소한 제1항의 일반적 요건이 충족된 이상 제1항에 의한 넓은 범위의 경정청구권은 보장된 것으로 보아야 하고, 따라서 설사 제2항의 사유에 문제가 생기더라도 납세자로서는 제1항에 의존해서 충분히 경정청구를 할 수 있다고 하는 것이 납세자의 유익을 위해서는 바람직하다고 할 것이다. 그러나 이러한 해석은 현행 제2항의 문언하에서는 불가능하다. 따라서 입법적으로 해결하여야 할 것이다. 앞서 살펴본 일본의 입법례에서는 일본 국세통칙법 제23조 제2항에서 “납세신고서를 제출한 자에 대하여는 당해 각 호에 해당하는 기간의 만료일이 전항에 규정하는 기간의 만료일 후에 도래하는 경우에 한한다”고 규정하여 최소한 제1항의 통상적 경정청구기간은 보장될 수 있도록 하고 후발적 경정청구사유는 그 위에 추가적으로 주장할 수 있는 방법으로 규정하고 있는 것을 볼 수 있다. 우리의 경우도 이와 똑같지는 않더라도 제1항의 기간을 배척하는 것이 아니라 그 기간이 기본적으로 보장된다는 취지를 명확히 하여 통상적 경정청구와 후발적 경정청구가 별개의 제도가 아닌 상호 보완적인 납세자 권익구제제도로서 작용할 수 있도록 명문의 규정을 두는 것이 필요하다고 생각한다.

3. 청구권자 범위의 확대 - 기한후신고의 경우 경정 청구 인정 방안

현행 「국세기본법」 제45조의2 제1항은 “과세표준신고서를 법정신고 기한 내에 제출한 자”에게 통상적 경정청구권을 부여하고, 제2항은 “과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자 또는 국세의 과세표준과 세액의 결정을 받은 자”에게 후발적 사유에 의한 경정청구권을 부여하여, 기본적으로 “법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출한 자”만이 경정청구를 할 수 있도록 엄격히 제한하고, 따라서 기한후 신고를 한 것에 불과한 경우에는 경정청구권을 부인하고 있다.

앞서 살펴본 일본의 입법례에서는 기한내 신고와 기한후 신고는 법정 신고기간내에 납세신고를 하였는지 아닌지의 차이일 뿐 경정청구권자에 해당하는 ‘납세신고서를 제출한 자’의 범위에는 당연히 기한내 신고를 한

자와 기한후 신고를 한자가 모두 포함되도록 하고 있어서, 기한후 신고를 한 자가 경정청구를 하는 것이 가능하고 또한 배제되지 아니한다. 우리나라의 경우는 기한후 신고를 한 자는 과세관청이 결정행위를 해줄 때까지 기다리는 수밖에 별다른 대책을 강구할 수 없다. 즉, 법정신고기한이 경과하여 신고하였다는 이유만으로 과세표준신고서의 내용에 누락 또는 오류가 있는 경우에도 경정청구(및 수정신고)를 할 수 없도록 차단하고 있다. 이는 비례성원칙에서 보더라도 수단과 목적의 정당한 비례관계를 침해하여 당사자에게 너무 가혹한 결과를 강요하는 결과를 가져올 수 있다. 즉, 기한후신고서를 제출하는 경우 이미 신고불성실가산세와 납부불성실가산세를 부담하였음에도 불구하고 경정청구(및 수정신고)를 할 수 없도록 하는 것은 이중적인 제재일 수 있기 때문이다.⁶¹⁾

기한후 신고의 경우를 경정청구권자 범위에 추가하는 것 여부는 입법정책일 수 있으나, 법리적인 측면에서나 현실적인 측면에서나 기한후 신고의 경우를 굳이 경정청구권자의 범위에서 배제할 필요가 없다면, 수정신고한 자에 대하여 기한후 신고를 한 자도 경정청구를 할 수 있도록 문호를 개방하여 납세자의 권익증대를 더한층 강화하는 것이 바람직 할 것이다.

4. 비거주자·외국법인인 원천납세의무자의 경정청구권 인정 문제

우리 「국세기본법」은 앞서 살펴본 어느 외국 입법례보다도 매우 선진적인 제도를 한 가지 가지고 있다. 바로 비거주자 또는 외국법인인 원천납세의무자에 대한 경정청구권 인정 문제이다. 앞서 설명한 바와 같이 2006년말 「국세기본법」이 일부개정되면서 제45조의2 제4항에서 우리나라는 비거주자나 외국법인인 원천납세의무자에게도 전격적으로 경정청구권을 허용하는 제도를 도입하였다. 본래 원천징수의 법률관계에 있어서 원천납세의무자는 민사소송으로 원천징수의무자에게 과소지급된 금원을 청구할 수 있었고, 원천징수의무자가 취득할 환급청구권에 기하여 부당이

61) 명영준, 기한후신고에 관한 연구, 세무학연구 제28권 제4호, 2011, 256쪽.

득반환청구를 할 수도 있었다. 또한 소득구분이나 세율적용에 다름이 있는 경우에는 상호합의를 신청하고 과세당국간 소득구분에 관한 협의를 거쳐 원천세의 범위를 확정하는 방법도 있었다. 그러나 이러한 절차들은 모두 장시간에 걸칠 수 있고 따라서 권리구제에 비효율적인 면이 있어서 2006년 말 법개정을 통해 원천납세의무자가 직접 환급을 구할 수 있는 길을 열어주게 된 것이다.

그러나 최근 이와 별도로 국내원천소득의 실질귀속자인 비거주자나 외국법인이 조세조약에 따라 비과세 또는 면제를 적용받으려는 경우 이들 실질귀속자 또는 소득지급자가 세액이 원천징수된 날이 속하는 달의 말일부터 3년 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 소득지급자의 납세지 관할 세무서장에게 경정을 청구할 수 있는 제도가 「소득세법」 제156조의2제4항 및 「법인세법」 제98조의4 제4항에 각각 도입되면서 비거주자·외국법인인 원천납세의무자의 경정청구제도가 상당히 혼란스런 되었다. 앞서 언급한 바와 같이 「국세기본법」상의 경정청구제도에 대해서는 개별세법에서 그에 대한 특례규정을 둘 수 있도록 「국세기본법」 제3조에서 허용하고 있는데, 그에 따르면 「소득세법」 제156조의2제4항과 「법인세법」 제98조의4제4항은 「국세기본법」 제46조의2에 우선하여 적용하게 되고, 그렇게 되면 경정청구기간이 통상적 경정청구의 경우 5년 이던 것이 3년으로 되어야 하므로 원천납세의무자에게는 더 불리한 법적 용이 된다.

원천납세의무자의 경정청구권 행사와 관련해서는 더 본질적으로 이것이 우리나라의 원천징수법제 체계와 얼마나 정합성을 가지는지의 측면에서 비판적 검토가 가능할 것이다. 즉, 원천징수법률관계에 관한 학설 및 판례⁶²⁾의 입장에 따르면 원천납세의무자는 원천징수의무자의 징수행위를 수인하거나 원천징수의무자에게 세액 상당액을 급부할 의무를 지는 것에 그치고 스스로 조세를 납부할 의무를 부담하지 않으므로 조세채권자인

62) 법인세의 원천징수 제도에 있어서 조세법률관계는 원칙적으로 원천징수의무자와 과징권자인 세무관서와의 사이에만 존재하게 되고, 납세의무자와 세무관서와의 사이에 있어서는 원천징수된 법인세를 원천징수의무자가 세무관서에 납부한 때에 납세의무자로부터 납부가 있는 것으로 되는 것 이외에는 원칙적으로 양자간에는 조세법률관계가 존재하지 아니한다(대법원 1984.02.14. 선고 82누177 판결).

국가와 원천납세의무자간에는 명시적인 법률관계가 없다고 보고 있다.⁶³⁾ 따라서 원천징수가 과다하게 되더라도 원천납세의무자는 원칙적으로 직접 국가를 상대로 차액의 환급청구나 납부할 세액에서 공제를 신청할 수 없고, 그러한 청구는 원천징수의무자와의 관계에서만 가능하다.⁶⁴⁾ 이렇듯 구체적인 법률관계를 인정하지 아니하는 원천납세의무자와 과세당국의 원천징수법률관계하에서 과연 원천납세의무자인 비거주자·외국법인에게까지 「국세기본법」상 경정청구권을 인정해주는 것이 합리적인 것인지의문이 제기될 수 있다고 본다. 앞서 살펴본 바와 같이 일본의 경우도 국제통칙법상 경정청구제도에서는 원천납세의무자에게까지 경정청구권을 인정하고 있지는 않다. 다만, 비거주자 등이 조세조약을 적용받는 경우에는 별도의 제도로써 ‘조세조약의 실시에 따른 소득세법, 법인세법 및 지방세법의 특례에 관한 법률’ 제6조의2 제6항에서 조세조약에 의한 경감, 면제를 받고자 하는 비거주자는 ‘조세조약에 관한 신청서’를 국내원천소득 지급자를 경유하여 세무서에 제출하도록 하고, 이러한 신청서를 제출하는 것이 불가능한 경우에는 일단 국내법상의 세율로 원천징수된 뒤 ‘조세조약에 관한 신청서’와 ‘조세조약에 관한 원천징수세액의 환급청구서’를 제출하여 경감, 면제세액과 실제 원천징수된 세액의 차이를 환급받을 수 있도록 하고 있다고 한다.⁶⁵⁾

요컨대 원천징수관계에 있어서 원천납세의무자에게 국가에 대한 직접적인 청구권을 부여하는 것은 제도의 본질에 부합하지 않는 측면이 강하

63) 대표적으로 최명근, 세법학총론, 2007, 324쪽 이하.

64) 원천징수의무자인 법인이 소득금액변동통지서를 받고 그에 따른 소득세를 납부한 경우 법인 명의로 납부된 세액의 환급청구권자는 소득금액변동통지서로써 형성되는 과세관청과의 법률관계에 관한 직접 당사자인 원천징수의무자이므로, 원천납세의무자가 소득세법 시행령 제134조 제1항에 따라 종합소득 과세표준 및 세액을 추가신고한 후에 추가신고의 대상이 된 과세표준과 세액 전부에 대하여 구 국세기본법 제45조의2 제1항 제1호에 따른 경정청구권을 행사함에 따라 환급청구권이 발생하는 경우에도 원천납세의무자는 자신 명의로 납부된 세액에 관하여만 환급청구권자가 될 수 있을 뿐이고 원천징수의무자 명의로 납부된 세액에 관하여는 원천징수의무자가 환급청구권자가 된다(대법원 2016.07.14. 선고 2014두45246 판결).

65) <http://www.nta.go.jp/taxanswer/gensen/2885.htm> 및 안중석·구자은, “비거주자·외국법인에 대한 원천징수제도 개선방안”, 재정경제부 연구용역 보고서, 한국조세연구원, 2008, 84-86면 및 149쪽 참조.

므로 「국세기본법」 제45조의2 제4항에서는 제외하는 것이 타당하고, 최소한 거주자나 내국법인을 제외한 비거주자·외국법인의 경우는 국제조세 영역의 문제로서 「법인세법」, 「소득세법」 및 「국제조세조정에 관한 법률」에 의한 일정한 제약⁶⁶⁾하에서의 경정청구제도를 인정하는 것이 체계상 더 합리적이고 우리 국민이 국외에서 현지 납부세액을 환급받는 경우와의 형평성의 측면에서도 바람직하다고 생각된다.⁶⁷⁾

5. 조리상의 경정청구권 인정 문제

앞서 서술한 바와 같이 경정청구는 그 법적 성질상 조세확정의 유리한 변경신청행위로서 수익적 행정처분을 납세의무자인 국민이 신청하는 행위에 해당한다. 경정청구권은 그러한 신청권을 명시적으로 입법자가 선언하여 규정하였다는 점에 매우 큰 의미가 있다. 그런데 앞서 경정청구권의 법적 성질과 관련하여 이 글의 모두에서 언급한 바와 같이 조세법 영역이 아닌 일반 행정법 영역에 있어서는 국가에 대하여 국민이 수익적 행정행위를 발급받고자 신청하는 경우에 그러한 신청권은 법규상의 신청권은 물론 조리상의 신청권도 허용하는 것이 판례의 일관된 태도이다.⁶⁸⁾ 그러나 유독 조세법 영역에서는 이른바 조리상의 경정청구권은 부인된다고 보는 것이 또한 판례의 태도이다.⁶⁹⁾ 아마도 조세법률주의의 원칙상 입법자가 명시적으로 규정한 신청권만을 인정하겠다는 취지로 해석된다.

그러나 헌법재판소가 후발적 경정청구권의 본질에 대하여 설명하는 바

66) 예컨대 조세조약이나 해당국 세법상 우리 자국민에 대한 상호주의에 의한 경정청구 인정 등을 조건으로 우리 세법상 비거주자나 외국법인에게 경정청구권을 인정하는 방안을 생각해볼 수 있다.

67) 현행 체계의 문제점을 인식한 듯 금년 2016년 세법개정안에서는 비거주자·외국법인의 권리보호를 강화한다는 취지에서 「법인세법」 제98조의4 제4항과 「소득세법」 제156조의2 제4항에 따른 경정청구 기한을 「국세기본법」상의 그것과 똑같이 5년으로 확대하는 내용을 제시하고 있다. 이러한 개정으로 「국세기본법」과 개별세법의 정합성 부족이라는 법체계적 하자는 시정되겠지만, 그럼에도 불구하고 원천납세의무자인 비거주자·외국법인에게까지 경정청구권을 인정하여야 할 것인가에 대한 근본적인 의문은 여전히 남는다고 하겠다.

68) 각주 8, 각주 9, 각주 10, 각주 11에서 인용한 대법원 판례 참조.

69) 대법원 2006.05.12 선고 2003두7651 판결.

에 의하면,⁷⁰⁾ 후발적 사유의 발생으로 과세의 기초가 해소되거나 감축되었다면 결과적으로 조세채무의 전부 또는 일부가 실제로 존재하지 않는 것으로 되고 이미 납부된 세액은 아무런 근거 없는 것이 되므로 국가는 그 납부세액을 납세자에게 반환할 의무가 있고 납세자는 그 납부세액의 반환을 청구할 권리가 있으며, 이러한 후발적 사유에 의한 경정청구권은 법률상 명문의 규정이 있는지의 여부에 따라 좌우되는 것이 아니라 조세법률주의 및 재산권을 보장하고 있는 헌법의 정신에 비추어 볼 때 조리상 당연이 인정되는 것이라고 한다. 이러한 근본취지는 경정청구제도의 원형인 통상적 경정청구권에도 동일하게 적용된다고 본다.

실정법에 명문의 규정이 있는 경정청구권에 더하여 조리상의 청구권까지 인정할 것인가에 대해서는 의견이 나눌 수 있다. 명문의 규정을 기준으로 후발적 경정청구권의 인정여부를 판단함에 있어서도 다수의 분쟁이 제기되는 상황에서 조리상의 청구권까지 인정하는 것은 납세자에 대한 과도한 권리의 부여로 보이고, 이는 오히려 더 많은 분쟁을 발생시키는 요인이 될 수도 있다. 그러나 예컨대 세금납부의 근거가 되었던 조세법률이 경정청구기간이 훨씬 지난 시점에 헌법재판소에 의하여 위헌판결을 받는 경우 그렇게 납부되어진 세금은 당연히 국민이 돌려받아야 할 것이지만 현행 경정청구제도하에서는 요건충족이 어려워 불가능할 것이다. 이러한 경우에는 실정법상의 요건에 구애됨이 없이 바로 헌법적 차원의 경정청구가 가능하여야 할 것이다.⁷¹⁾

입법론적으로는 단기적으로 후발적 경정청구 사유 중 「국세기본법시행령」 제25조의2의 “그밖에 이에 준하는 사유가 있는 경우”를 합목적적으로 해석하여 조리상의 경정청구가 필요한 사항까지 포섭시키는 해석론을 지속적으로 검토하여야 할 것이며, 장기적으로는 독일의 입법례에서처럼 조세법률이 위헌판결을 받는 경우 등 새로운 후발적 경정청구 사유를 발굴하여⁷²⁾ 국민의 권익구제 범위를 지금보다 확대해 나아가는 방법을 제안한다.

70) 헌법재판소 2000.2.24. 선고 97헌마13, 245(병합) 결정.

71) Habscheidt, Der Anspruch des Buergers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, 2003, S. 13 f.

72) 이러한 사유를 찾아내는 판례의 역할과 이를 실정법적으로 뒷받침해주는 입법자의

V. 요약 및 결어

이상 현행 세법상 경정청구제도에 관한 현행 법제의 내용을 개관하고 주요국의 입법례를 검토하여 몇 가지 개선방안을 제시하였다.

경정청구제도는 조세확정의 변경처분을 납세자에게 유리하게 발해줄 것을 과세관청에 신청하는 청구권으로서 신고납세방식의 세목에 대해서는 물론 부과과세방식의 세목에 대해서도 인정되는 납세자 권익구제제도의 하나이다. 주요국에서도 조세확정의 변경에 관한 제도를 운영하고 있지만 우리나라는 주로 일본의 국세통칙법상 경정청구제도와 유사한 제도를 도입 시행하면서, 점차 그 요건 중 청구기간을 1년에서, 2년, 3년으로 늘리다가 최근 과세관청의 원칙적 부과제척기간과 동일한 수준인 5년으로 확대하였다. 최근까지의 주된 개정 동향은 납세자와 과세관청간의 무기대등을 기하여야 한다는 취지하에 경정청구기간을 확대하는 방향으로 주로 관심이 경주되어왔다고 평가할 수 있다. 그러나 앞서 정리한 바와 같이 청구권자의 범위면에서는 기한후신고자에 대해서도 경정청구를 허용할 필요성도 있고, 경정청구제도와 조세불복제도의 관계에 관해서도 이를 해석으로만 해결하도록 할 것이 아니라 명확한 규정을 두어 양자의 관계를 교통정리할 필요가 있으며, 통상적 경정청구와 후발적 경정청구의 관계에 대해서도 가급적이면 납세자에게 유리하도록 양자를 배척 내지 적용제외관계로 규율할 것이 아니라 상호 보완적으로 활용할 수 있도록 규정하여 납세자에게 후발적 경정청구사유가 있다고 하더라도 통상적 경정청구기간이 남아 있는 이상 양 청구권을 선택적으로 활용할 수 있도록 하여야 할 필요성이 있다. 아울러 현재까지는 실정법상 규정된 경우에 한해서만 경정청구권을 허용하고 조리상의 경정청구권은 불허하는 것이 일관된 판례인데, 위헌선언된 조세의 환급을 구하는 등 실정법규정에만 의존해서는 구제가 불가능한 상황에서는 헌법재판소가 97헌마13 결정에서 후발적 경정청구제도의 성격을 잘 설명해준 바와 같이 헌법적 원리에 터잡은 조리상의 경정청구권을 인정하여 납세자 권익구제의 지평을 한 단

역할이 중요하리라고 본다.

계 더 상승시킬 필요가 있다. 마지막으로 비거주자·외국법인인 원천납세의무자에게까지 경정청구권을 허용한 것은 「소득세법」이나 「법인세법」상 조세조약에 따른 경정·환급절차와 상충될 수 있고, 일본 등 주요국에서도 찾아보기 어려운 제도라는 점에서 양 제도를 일원화하여 「소득세법」·「법인세법」상 경정·환급제도 중심으로 규율하는 것이 타당하다고 본다.

경정청구제도는 실질적 조세법률주의 및 납세자주권의 관점에서 조세채무의 전부 또는 일부가 실질적으로 존재하지 않게 된 경우 과세관청의 우월적 지위에 대응하여 납세자의 권익을 지킬 수 있는 매우 중요한 권리보호수단이다. 법적안정성과 예측가능성의 측면에서뿐만 아니라, 납세자의 권리행사가 충분히 보장되도록 하기 위해서는, 비록 모든 사유를 일일이 법령에 규정할 수는 없지만, 경정청구제도가 납세자의 권익을 위한 중요한 수단의 하나임을 고려하여 상기와 같은 사항을 유념하여 지속적인 법령개정을 통해 좀 더 다양한 사유들을 구체적으로 명시하여 해석·적용상의 논란을 줄여갈 수 있기를 기대해본다.

참고문헌

- 김두형, “후발적 경정청구 사유로서 소송에 대한 판결의 의미와 범위”,
조세와 법 8(2), 서울시립대학교 법학연구소, 2015.
- 김완석, 경정청구제도에 관한 연구(I), 월간조세, 1997.
- 류지태, 박종수, 행정법신론, 박영사, 2016
- 명영준, 기한후신고에 관한 연구, 세무학연구 제28권 제4호, 2011.
- 박종수, “국세기본법 제45조의2 제2항 제1호의 후발적 경정청구 사유로
서의 판결의 의미”, 안암법학 제34권, 2011.
- 소순무, 조세소송, 2012
- 안중석, 구자은, “비거주자·외국법인에 대한 원천징수제도 개선방안”,
재정경제부 연구용역 보고서, 한국조세연구원, 2008
- 이동식, “국세기본법상 후발적 경정청구제도”, 현대공법이론의 제문제,
2003.
- 이창희, 세법강의, 박영사, 2016
- 이태로, 한만수, 조세법 강의, 박영사, 2013
- 임승순, 조세법, 박영사, 2015
- 최명근, 세법학총론, 세경사, 2007
- Arndt/Jenzen, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, 2.
Aufl. 2005
- Habscheidt, Der Anspruch des Buergers auf Erstattung verfassungswidriger
Steuern, 2003
- Jochum, Steuerrecht I, 2009
- Stadie, Allgemeines Steuerrecht, 2003
- Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010

<국문초록>

경정청구제도는 조세확정의 변경처분을 납세자에게 유리하게 발해줄 것을 과세관청에 신청하는 청구권으로서 신고납세방식의 세목에 대해서는 물론 부과과세방식의 세목에 대해서도 인정되는 납세자 권익구제제도의 하나이다. 우리나라는 주로 일본의 국세통칙법상 경정청구제도와 유사한 제도를 도입 시행하면서, 점차 그 요건 중 청구기간을 1년에서, 2년, 3년으로 늘리다가 최근 과세관청의 원칙적 부과제척기간과 동일한 수준인 5년으로 확대하였다. 최근까지의 주된 개정동향은 납세자와 과세관청간의 무기대등을 기하여야 한다는 취지하에 경정청구기간을 확대하는 방향으로만 주로 관심이 경주되어왔다고 평가할 수 있다. 그러나 청구권자의 범위면에서는 기한후신고자에 대해서도 경정청구를 허용할 필요성도 있고, 경정청구제도와 조세불복제도의 관계에 관해서도 이를 해석으로만 해결하도록 할 것이 아니라 명확한 규정을 두어 양자의 관계를 교통정리할 필요가 있으며, 통상적 경정청구와 후발적 경정청구의 관계에 대해서도 가급적이면 납세자에게 유리하도록 양자를 배척 내지 적용제외관계로 규율할 것이 아니라 상호 보완적으로 활용할 수 있도록 규정하여 납세자에게 후발적 경정청구사유가 있다고 하더라도 통상적 경정청구기간이 남아 있는 이상 양 청구권을 선택적으로 활용할 수 있도록 할 필요가 있는 등 법제개선 필요성이 있다. 본 논문에서는 독일, 미국, 일본, 호주 등 주요국의 조세확정 변경절차에 관한 입법례를 바탕으로 우리나라의 세법상 경정청구제도에 관한 바람직한 법제개선방안을 도출하고 있다. 경정청구제도가 납세자의 권익을 위한 중요한 수단인 하나임을 고려하여 지속적인 법령개정을 통해 좀 더 다양한 사유들을 구체적으로 명시하여 해석·적용상의 논란을 줄여갈 수 있기를 기대해본다.

주제어 : 세법, 경정청구, 법제개선, 권리구제, 납세의무자

Legal study on claim of reassessment in current tax law

Park, Jong-Su*

This article aims at the improvement of legal system on claim of reassessment in current tax law. The claim of reassessment is one of the Protection of taxpayer rights. In Korea most of taxes are settled by taxpayer returns. In this system taxpayer has principally no chance to change his own tax-settlement, unless tax authority changes it. The claim of reassessment is a symbol of expansion of taxpayer rights. Legal system of claim of reassessment has, however, some elements to improve. First of all the personal scope of claim must be enlarged. Secondly, the relation of tax appeal and claim of reassessment must be adjusted. Third, the relation of §45-2 ① and §45-2 ② must be adjusted. The scope of reassessment by foreigner in withholding must be carefully legislated. This article wants to contribute to a better situation on taxpayer protection. It is expected, related study and research will be enlarged and developed. The author wants, this article could stimulate many follow-up studies in this country.

Key Words : tax law, claim of reassessment, improvement of legal system, legal protection, tax payer

* Professor of Law, Korea University.