제66조 결정 및 경정

제66조의 요약

○법인세과세표준과 세액의 관할세무서 등 결정 및 경정사유

- 결정 : 법인이 자발적으로 법인세과세표준신고를 적법기한내에 하지 아니하면 관할세무서장 등이 결정함.
- 경정 : 법인의 적법기한내 자발적 신고내용에 오류·누락이 있거나 지급명세서 및 매출·매입처별계산서합계표 등 전부 또는 일부를 제출하지 아니한 경우 또는 신용카드가맹점이나 현금영수증가맹점 가입대상자가 정당한 사유없이 신용카드가맹점 또는 현금영수증가맹점으로 가입하지 아니하거나 발급을 거부 및 사실과 다르게 발급하는 경우로서 시설규모나 업황을 감안하여 신고내용이 불성실하다고 판단되는 경우와 분식회계 등으로 과세표준과 세액을 과다하게 계상한 경우 등에 대하여 관할세무서장이 경정함.

○결정·경정시 장부나 기타 증빙서류를 원칙으로 하는 실지조사방법 적용이 원칙임.

○그러나 장부나 기타 증빙서류에 의해 소득금액을 계산할 수 없다면 실지조사방법대신 추계조사방법을 적용할 수 있음.

○결정·경정후라도 그 결정·경정 등에 오류나 누락이 있음이 발견되면 즉시 재경정함.

● 제66조 【결정 및 경정】

① 납세지 관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인이 제60조에 따른 신고를 하지 아니한 경우에는 그 법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 결정한다. (2010. 12. 30 개정)

② 납세지 관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 제60조에 따른 신고를 한 내국법인이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 경정한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 신고 내용에 오류 또는 누락이 있는 경우
2. 제120조 또는 제120조의2에 따른 지급명세서, 제121조에 따른 매출·매입처별 계산서합계표의 전부 또는 일부를 제출하지 아니한 경우
3. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우로서 시설 규모나 영업 현황으로 보아 신고 내용이 불성실하다고 판단되는 경우

가. 제117조제1항에 따른 신용카드가맹점 가입 요건에 해당하는 법인이 정당한 사유 없이 「여신전문금융업법」에 따른 신용카드가맹점(법인만 해당한다. 이하 "신용카드가맹점"이라 한다)으로 가입하지 아니한 경우

나. 신용카드가맹점이 정당한 사유 없이 제117조제2항을 위반하여 신용카드에 의한 거래를 거부하거나 신용카드 매출전표를 사실 과 다르게 발급한 경우

다. 제117조의2제1항에 따라 현금영수증가맹점으로 가입하여야 하는 법인 및 「부가가치세법」 제32조의2에 따라 현금영수증가맹점 가입 대상자로 지정받은 법인이 정당한 사유 없이 「조세특례제한법」 제126조의3에 따른 현금영수증가맹점(이하 "현금영수증가맹점"이라 한다)으로 가입하지 아니한 경우

라. 현금영수증가맹점이 정당한 사유 없이 현금영수증 발급을 거부하거나 사실과 다르게 발급한 경우

4. 내국법인이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제159조에 따른 사업보고서 및 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제8조에 따른 감사보고서를 제출할 때 수익 또는 자산을 과다 계상하거나 손비 또는 부채를 과소 계상하는 등 사실과 다른 회계처리를 함으로 인하여 그 내국법인, 그 감사인 또는 그에 소속된 공인회계사가 대통령령으로 정하는 경고·주의 등의 조치를 받은 경우로서 과세표준 및 세액을 과다하게 계상하여 「국세기본법」 제45조의2에 따라 경정을 청구한 경우

③ 납세지 관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 제1항과 제2항에 따라 법인세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하는 경우에는 장부나 그 밖의 증명서류를 근거로 하여야 한다. 다만, 대통령령으로 정하는 사유로 장부나 그 밖의 증명서류에 의하여 소득금액을 계산할 수 없는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 추계(推計)할 수 있다. (2010. 12. 30 개정)

④ 납세지 관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 법인세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정한 후 그 결정 또는 경정에 오류나 누락이 있는 것을 발견한 경우에는 즉시 이를 다시 경정한다. (2010. 12. 30 개정)

Ⅰ. 결정과 경정·재경정

1. 본 조의 개요

① 결정·경정·재경정

법인세의 신고납부결정방법이 정부부과과세제도에서 법인의 자진신고납세제도로 전환된 후, 법인 스스로 과세표준과 세액을 계산하여 신고한 금액을 기준으로 납세의무가 확정되는 것이 일반원칙이 되었다. 그러나 법인이 소정기한까지 자진신고하여야 하는 의무에도 불구하고 법인이 신고를 하지 않거나 신고내용에 오류 및 누락이 있으면 납세지 관할세무서장 등이 별도로 납세의무를 확정하거나 수정할 필요가 있게 된다. 이에 대해 법인세의 자진신고가 되지 않은 경우 납세지 관할세무서장 등은 과세표준과 세액을 결정하며, 법인이 자진신고하여도 신고내용에 오류·누락이 있거나 지급명세서 및 매출·매입처별계산서합계표 등 전부나 일부를 제출하지 아니할 경우, 신용카드가맹점 또는 현금영수증가맹점 가입대상자가 정당한 사유없이 신용카드가맹점 또는 현금영수증가맹점에 가입하지 아니한 경우나 신용카드매출전표·현금영수증 등을 발급하지 않는 경우 또는 자본시장과 금융투자업에 관한 법률상 사업보고서 및 외감법상 감사보고서를 제출함에 있어 수익이나 자산을 과다계상하거나 손비 또는 비용은 과소계상하는 등 사실과 다른 회계처리로 과세표준과 세액을 과다하게 계상한 경우 등은 경정대상이 된다. 결정이나 경정을 하더라도 오류 및 누락이 있으면 즉시 재경정한다.

이와 같이 법인의 과세표준과 세액을 납세지 관할세무서장 등이 결정 또는 경정하는 경우에는 장부나 기타 증빙서류를 근거로 함을 원칙으로 하며 이를 실지조사방법이라 칭한다. 만일 장부나 기타 증빙서류에 의한 실지조사로도 소득금액을 계산할 수 없다면 추계조사를 할 수 있는데 추계조사를 함에 있어서도 진실에 가장 가까운 과세표준을 계산할 수 있도록 합리적이고 타당성 있는 방법을 택하여야 한다. 일반적으로 재경정을 함에 있어서는 실액과세를 위하여 부과의 제척기간이 넘어가지 않는다면 제척기한내에서는 언제라도 재경정할 수 있다.

2. 법인세 무신고시의 결정 (법 제66조제1항)

1) 결정의 개념과 신고납부위상

① 정부부과의 자진신고로의 전환

종전의 법인세법은 정부부과과세제도를 채택하였기 때문에 법인이 신고한 법인세 과세표준과 세액계산자료는 납세의무를 확정시키는데 필요한 단순한 자료에 불과해 법인이 신고한 내용을 기반으로 관할세무서가 법인의 납부세액을 조사결정하여야만 납세의무가 확정되었다. 따라서 법인의 자진신고여부와는 상관없이 관할세무서가 모든 법인의 과세표준과 세액을 조사결정하여야만 납세의무가 완결되는 개념이었다.

그러나 1980년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터는 신고납세제도로 전환되어 현행의 법인세법상으로는 법인 스스로 과세표준과 세액을 계산하여 신고한 금액을 기준으로 납세의무를 확정하는 것을 일반 원칙으로 하고 있다. 따라서 법인이 자진신고를 하지 않은 경우에만 납세의무를 조기에 확정시키기 위해 필요한 별도의 절차로서 관할세무서가 법인의 과세표준과 세액을 조사하여 결정하는 것이다. 즉, 무신고한 경우만 결정이 있고 적법 신고한 모든 법인에 대해 결정이라는 개념은 성립되지 않는다.

② 과세관청의 과세표준과 세액확정

이와 같이 '결정'이란 넓은 의미에서는 국가기관이 의심스러운 사항에 관하여 공권으로 확정하여 선언하는 것을 의미하며 국가행정 및 사법의 제반 영역에서 사용된다. 법인세법상의 '결정'이란 납세의무를 확정하는 과세관청의 처분으로 과세표준과 세액의 결정을 의미한다. 특히 본 조에서의 '결정'이란 내국법인이 법 제60조의 규정에 의한 신고를 하지 않았을 경우에만 정부(관할세무서 등)가 과세표준과 세액을 확정하는 것을 의미한다.

2) 결정의 사유

① 법인세법상의 무신고

관할세무서장이나 관할지방국세청장이 결정하면 납세의무자의 자율적 권리

의무를 침해할 수도 있는 행위이다. 본 항은 결정의 사유로서 법인이 본 법 제60조의 규정에 의한 기한내에 적법신고를 하지 아니한 경우라고 명시하고 있다.

즉, 적법한 신고가 아닌 것을 의미하며 이를 세법상 무신고라 하는데 여기서는 법인이 신고를 하지 않은 경우뿐 아니라 신고기한을 경과하여 신고한 경우와 신고기한내에 신고를 하였으나 법 제60조제4항의 규정에 의거 필수적으로 첨부하여야 할 서류를 첨부하지 아니하여 신고하지 아니한 것으로 보는 경우에도 본 항의 결정사유에 해당한다.

3) 결정과 경정의 관할세무서

① 관할세무서장

과세표준과 세액의 결정 및 경정은 원칙적 납세지 관할세무서장, 특히 중요한 경우는 납세지 관할지방국세청장이 행하도록 다음의 시행령이 규정하고 있다.

관련법령

◑ 시행령 제103조【결정 및 경정】

① 법 제66조의 규정에 의한 과세표준과 세액의 결정 또는 경정은 납세지 관할세무서장이 행한다. 다만, 국세청장이 특히 중요하다고 인정하는 것에 대하여는 납세지 관할지방국세청장이 이를 결정 또는 경정할 수 있으며, 이 경우 납세지 관할세무서장은 당해 과세표준을 결정 또는 경정하기 위하여 필요한 서류를 납세지 관할지방국세청장에게 지체없이 송부하여야 한다.

② 처분당시의 관할세무서장

일반적으로 납세행정의 관할권자는 조사 및 결정 또는 경정에 대한 권한을 행사하는 자를 의미한다. 원칙적으로 국세기본법 제44조는 관할세무서장만을 결정 또는 경정권자로 한다고 규정하고 있다.

따라서 처분당시의 납세지 관할세무서장이 관할세무서장이다. 그러니까 영업활동·신고 등은 전 납세지에서 했어도 과세처분은 현 납세지의 관할세무서가 담당한다.

관련법령

● 국세기본법 제44조【결정 또는 경정결정의 관할】

국세의 과세표준과 세액의 결정 또는 경정결정은 그 처분 당시 그 국세의 납세지를 관할하는 세무서장이 한다. (2010. 1. 1 개정)

4) 결정의 기안

모든 관할세무서는 세액결정을 함에 있어서 조세채권·채무를 조기에 확정하려는 뜻을 갖는다. 원칙적으로 과세표준 적법신고기일로부터 1년 내에 완료되도록 다음의 시행령이 정하고 있다. 여기서 과세표준신고기일은 실제상의 신고기일이 아니라 법인세법상의 법정과세표준신고기한(사업연도 종료일부터 3개월 말일)을 말한다.

관련법령

◑ 시행령 제103조【결정 및 경정】

③ 법 제66조제1항의 규정에 의한 결정은 법 제60조의 규정에 의한 신고기한부터 1년내에 완료하여야 한다. 다만, 국세청장이 조사기간을 따로 정하거나 부득이한 사유로 인하여 국세청장의 승인을 얻은 경우에는 그러하지 아니하다.

3. 신고 오류·누락·미제출 등의 경정 (법 제66조제2항)

1) 경정의 개념

① 정부의 질문조사권

법인의 자진신고납세제도하에서는 정부의 세무조사를 배제하는 것을 원칙으로 하지만, 신고납세제도하에서도 단지 납세의무를 확정하기 위하여 모든 법인에게 일괄적으로 행하는 정례적인 세무조사만 없는 것이고 조세에 관한 국가의 일반적 질문조사권은 항상 행사가능상태에 있다.

따라서 법인이 과세표준과 세액을 적법기한내에 요건을 갖추어 신고하였다 하더라도 과세표준과 세액을 수정하여야 할 일정한 사유에 해당된다면, 법인

이 적법자진신고로 1차적으로 확정된 과세표준과 세액을 수정하는데 이를 경정이라 한다.

② 결정·확정신고의 수정

이와 같이 본 항에서 규정하는 '경정'이란 법인이 과세표준 신고시 제출한 신고서 등의 내용에 오류·누락·불성실신고 등의 잘못이 있는 경우로서 과세표준이나 세액 등의 계산이 법인세법 규정에 의하지 아니하였거나 과세표준 또는 세액 등의 계산이 각종 관련 세무자료의 내용과 다른 경우 정부조사에 의하여 신고한 내용을 수정함을 말한다.

본 법이나 국세기본법은 경정이나 경정결정을 결정과 구분하여 규정하고 있으나 부가가치세법에서는 결정을 경정에 포함시켜 규정하고 있으므로 부가가치세의 개념과는 범위가 다르다.

2) 경정의 사유

본 항은 경정사유로 제1호에서 신고내용에 오류 또는 누락이 있는 때를, 제2호에서 지급명세서 또는 매출·매입처별 계산서합계표의 전부 또는 일부를 제출하지 아니한 때, 또한 제3호에서는 신용카드가맹점 가입대상자가 신용카드가맹지정명령을 불이행한 경우, 제4호에서는 사실과 다른 분식회계 등으로 과세표준 및 세액이 과다하게 계상되는 경우 등 네 가지로 열거하고 있다.

(1) 신고내용의 오류 또는 누락

정부는 자진신고된 서류를 서면분석하여 관계된 법령 조항의 착오적용, 계수의 상호관련 불일치 등의 사유로 인해 신고한 과세소득에 오류 또는 누락이 있는 때에 한해 경정을 한다.

현실적으로는 서면분석만을 통하여는 누락된 소득을 발견하기가 어렵기 때문에 누락소득이 있을 수도 있다는 일반적 개연성에 따라 관할세무서는 세무조사대상법인을 선정하여 정밀 조사를 실시하고 그 결과 발생된 누락소득이 있다면 이 부분에 한해 경정을 하는 방법을 사용한다.

(2) 지급명세서 또는 계산서합계표의 전부 · 일부 미제출

본 항은 본 법 제120조 · 제120조의2의 규정에 의한 지급명세서나 본 법 제121조의 규정에 의한 매출 · 매입처별 계산서합계표의 전부 또는 일부를 제출하지 아니한 경우를 경정의 사유로 명확히 열거하고 있다. 그러나 이러한 자료를 전부 혹은 일부를 제출하지 아니하였다 하여 무조건 경정하는 것은 아니고 제출하지 아니한 자료의 종류나 중요성과 과세소득에의 영향 등에 따라 개별적으로 판단한다. 예를 들어 세금계산서합계표를 제출하지 아니한 경우에는 부가가치세의 경정은 당연하지만 법인세에 있어서는 그 중요도에 따라 경정을 위한 조사사유가 될 뿐이고 법인이 원천징수의무를 이행하지 아니하여 원천징수영수증을 제출하지 못한 경우라면 원천징수해야 할 세액과 원천징수불성실가산세 등을 징수하여야 하므로 당연히 경정하여야 한다.

(3) 신용카드가맹점 등 가입대상자의 가맹지정불이행

정부는 주로 최종 소비자에게 재화나 용역을 제공하는 법인에게 납세관리상 필요하다고 인정되어 신용카드가맹점 또는 현금영수증가맹점 가입대상자로 지정하여 가입을 지도하고 있는데 이때 대상자가 신용카드가맹점 등으로 가입하지 아니한 경우 또는 신용카드전표 등은 발급하지 아니하거나 사실과 다르게 발행한 경우는 시설규모나 업황을 감안하여 신고내용이 불성실하다고 판단된다면 경정대상에 포함한다.

(4) 분식회계 등으로 과세표준 및 세액의 과다계상

「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제159조에 의한 사업보고서 및 외감법 제8조의 규정에 의한 감사보고서를 제출함에 있어서 수익이나 자산을 과다계상하거나 손비 또는 부채를 과소계상하는 등 사실과 다른 회계처리로 인해 당해 내국법인, 그 감사인이나 소속 공인회계사가 경고 · 주의 등의 조치를 받은 경우로서 과세표준 및 세액을 과다계상한 경우 등도 경정대상이다.

여기서 경고 · 주의 등의 조치란 임원해임권고, 일정기간 유가증권발행제한, 위법내용 공표요구, 각서징구, 과징금부과, 1년 이하 징역, 3천만원 이하 벌금, 감사인 · 그 소속회계사 등록취소 및 업무정지건의 등이 해당된다.

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

◑ 시행령 제103조의2【사실과 다른 회계처리로 인한 경고·주의 등의 조치】

법 제66조제2항제4호에서 "대통령령으로 정하는 경고·주의 등의 조치"란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다. (2009. 2. 4 개정)

1. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제164조 및 같은 법 시행령 제175조에 따른 임원 해임권고, 일정기간 증권의 발행제한, 같은 법 위반에 따른 고발 또는 수사기관에의 통보, 다른 법률 위반에 따른 관련기관 또는 수사기관에의 통보, 경고 또는 주의 (2009. 2. 4 개정)
2. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제429조제3항에 따른 과징금의 부과 (2009. 2. 4 개정)
3. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제444조제13호 및 제446조제28호에 따른 징역 또는 벌금형의 선고 (2009. 2. 4 개정)
4. 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제16조제1항의 규정에 의한 감사인 또는 그에 소속된 공인회계사의 등록취소 및 업무·직무의 정지건의, 특정 회사에 대한 감사업무의 제한
5. 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제16조제2항의 규정에 의한 주주총회에 대한 임원의 해임권고 또는 유가증권의 발행제한
6. 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제20조의 규정에 의한 징역 또는 벌금형의 선고

3) 경정의 기안 및 관할세무서

경정의 관할세무서는 결정의 경우와 같이 현재의 납세지 관할세무서장 및 관할지방국세청장이 행한다.

관할세무서장 등이 경정을 할 수 있는 기한에 대하여는 달리 법인세법상 별도의 규정을 하지 않고 있다. 즉, 언제라도 가능하다. 반면에 무신고시의 결정에 대해서는 과세표준 신고기한부터 1년 이내라고 시행령 제103조제3항이 규정하고 있다.

그러나 국세기본법 제26조의2제1항은 국세부과의 제척기간을 규정하고 있어 법인세 과세표준신고기한의 다음 날로부터 7년내인 국세부과의 제척기간내에서는 어느 때라도 경정할 수 있다고 본다.

4) 경정청구권의 신설규정

(1) 경정청구권의 개념 및 범위

① 관할세무서의 경정·재경정권한에 대한 대응 개념

납세자는 자신에게 귀속되는 진실된 소득이나 거래금액에 대하여만 납세의 무를 지는바, 이는 실질과세원칙 및 응능부담의 원칙상 실액에 대하여만 과세하여야 한다는 차원에서 당연하다. 특히 과세권자는 납세자의 자진신고납부 등에 근거하여 납세관계를 완전히 확정할 때까지 수시부과·확정신고수용, 수정신고수용, 조사결정 경정·재경정 등의 모든 수단을 동원할 수 있다. 반면에 납세자는 종전까지는 신고납부와 수정신고 등의 절차내에서 납세자가 의도하는 바를 달성하여야 하였으나 95년부터는 확정신고납부와 수정신고납부기한내에 반영하지 못한 오류나 착오사항에 대해 경정을 청구할 수 있도록 국세기본법 제45조의2가 신설되었다.

특히 과세권자는 국세부과의 제척기간(5년 혹은 10년)내에 납세자의 세금에 대한 부과권을 행사할 수 있도록 비교적 장기간의 과세권이 보장되어 있는 반면, 납세자의 경정청구권은 법정신고기한 경과후 1년 이내라고 비교적 짧게 규정되어 있는 형편이다. 그러나 94년까지는 납세자의 경정청구권이 전혀 인정되지 않았던 것을 비추어 본다면 95년부터는 훨씬 개선된 세금구제절차가 확보된 셈이 된다.

② 국세기본법상의 경정청구규정

국세기본법 제45조의2가 1994년 12월 22일 신설되어 1995년 1월 1일 이후 최초로 개시되는 과세기간분부터 경정청구권을 적용하고 있다. 따라서 법인세는 95년 1월 1일 이후 사업연도가 개시되는 부분부터, 부가가치세도 95년 1월 1일 시작하는 과세기간분부터, 다른 모든 세금도 1995년 1월 1일 이후 과세원인이 발생되는 경우부터 신고기한 경과후 3년 이내 당초 신고과세표준과 세액의 감액, 환급 및 결손금 추가반영 등과 같이 납세자에게 유리한 내용의 경정을 청구할 수 있다.

관련 법률 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 국세기본법 제45조의2【경정 등의 청구】

① 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당할 때에는 최초신고 및 수정신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 법정신고기한이 지난 후 3년 이내에 관할 세무서장에게 청구할 수 있다. 다만, 결정 또는 경정으로 인하여 증가된 과세표준 및 세액에 대하여는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내(법정신고기한이 지난 후 3년 이내에 한한다)에 경정을 청구할 수 있다. (2010. 12. 27 개정)

1. 과세표준신고서에 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. 과세표준신고서에 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 때

② 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자 또는 국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하였을 때에는 제1항에서 규정하는 기간에도 불구하고 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 2개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다. (2010. 1. 1 개정)

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 최초에 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때
5. 제1호부터 제4호까지와 유사한 사유로서 대통령령으로 정하는 사유가 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하였을 때

③ 제1항과 제2항에 따라 결정 또는 경정의 청구를 받은 세무서장은 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. (2010. 1. 1 개정)

(2) 감액경정청구권의 인정

① 세액감액 · 결손증액 · 이익감액 · 환급청구 등

납세의무자가 적법기한내에 확정신고 및 수정신고 등을 적절히 이행한 경우에도 여러 가지 상황이 발생될 수 있다. 새로운 과세관련 자료의 발견, 수정, 변경, 연도간의 수익인식기준차이에 따른 가감 및 조정, 여러 과세기간에 걸치는 세무항목의 수익인식 비용인정기준시점의 변경, 환율변동, 격지간 정보지연으로 인한 반품, 변질, 매출인식변화 등 여러 가지가 있다. 또한 해외지점, 현지법인의 재무보고지연, 현지과세당국의 세금결정지연, 행정쟁송 등 제도적인 면도 다양하게 발생된다.

이에 따라 세액환급, 과세표준 증가 및 감소, 결손금 증가 등과 같이 납세자 불이익 구제 및 이익확보 등의 방향인 경우 이에 대한 경정을 청구할 수 있도록 제도적으로 완비된 것이다.

② 감액경정청구권인정의 이론적 타당성

납세의무자 입장에서는 정당한 주의의무를 다하여도 국세기본법상의 수정신고기한을 경과하면 과세표준과 납부세액 또는 환급세액에 대해 어떤 적극적 행동도 취할 수 없다.

그러나 모든 상황에서 인간의 실수와 오류 및 신규사실의 발견으로 인한 과세표준 변동 등의 발생 가능하기에 신고기한이 경과한 후에도 1년 이내라면 실질과 부합되게 신고내용을 시정할 수 있는 감액경정청구권을 인정하게 된 것이다. 그러나 증액신고 등의 수정신고는 제척기간(5년 · 7년)내라면 신고기한부터 1년이 초과된 경우라도 언제나 수정신고가 가능하다.

4. 결정 · 경정후의 재경정 (법 제66조제4항)

본 항은 관할세무서장 등이 결정 또는 경정을 한 후에 그 결정 내용이나 경정 내용에 오류 · 탈루 등의 잘못이 있다면 즉시 이를 다시 수정하거나 변경할 것을 규정하고 있는데 이를 재경정이라 한다. 따라서 결정을 수정하는 것도 재경정이라 하고 경정을 수정하는 것도 재경정이라고 하여 양자를 구분하지 않는다. 이밖에 본 조는 재경정의 회수에 대하여 특별한 제한을 두고 있지 않

으므로 국세 부과의 제척기간내(법인세는 5년)에서라면 결정이나 경정 및 재경정의 모든 내용에 잘못이 있는 경우에는 이론적으로 언제라도 어떤 형태로서도 재경정할 수 있다.

Ⅱ. 결정과 경정의 방법 (법 제66조제3항)

① 원칙 : 실지조사방법, 그러나 추계조사방법 선택가능

법인의 세무관련자료와 장부나 증빙에 대해 과세권자(관할세무서장, 지방국세청장)의 시각은 적정한 조세부담금액계산을 위해 믿을 만하느냐 혹은 믿을 만하지 못하느냐에 따라 달라진다.

믿을 만한 자료가 있다면 실지조사에 의거 결정경정함을 원칙으로 하지만 믿을 만하지 못하거나 자료가 완벽하지 못하다면 실지조사가 불가능하므로 추계조사로 결정·경정할 수 있다는 것이다.

1. 실지조사방법 (법 제66조제3항본문)

1) 신고서나 첨부서류 및 장부 등에 의한 실지조사

① 장부 및 증빙서류근거조사

법인의 과세표준과 세액을 관할세무서가 결정·경정하는 경우에 자진신고서나 첨부서류·장부 및 기타 증빙서류를 근거로 소득금액을 계산할 수 있다면 이를 근거로 실지조사에 의거 과세표준과 법인세액을 결정 및 경정함이 원칙이라고 다음의 시행령들이 규정하고 있다.

관련법령

◑ 시행령 제103조【결정 및 경정】

② 법 제66조의 규정에 의한 결정 또는 경정은 법 제60조의 규정에 의한 신고서 및 그 첨부서류에 의하거나 비치기장된 장부 기타 증빙서류에 의한 실지조사에 의함을 원칙으로 한다.

◑ 시행령 제105조【추계결정 · 경정시의 사업수입금액 계산】

② 제1항의 규정에 의하여 수입금액을 추계결정 또는 경정한 경우에도 법인이 비치한 장부기타 증빙서류에 의하여 소득금액을 계산할 수 있는 경우에는 당해 사업연도의 과세표준과 세액은 실지조사에 의하여 결정 또는 경정하여야 한다.

② 실지조사우선의 원칙

상기 시행령들은 수입금액을 추계한 경우에도 소득금액이 장부 등으로 계산가능하면 실지조사를 하도록 규정하고 있는데 이와 같이 실지조사방법을 원칙으로 하고 추계조사방법을 예외로 하는 이유는 가능한 실액과세를 유도하기 위함이다. 예를 들어 법인의 사업특수성에 기인하여 익금이나 수입은 증빙에 의하여 기장처리하였으나 대응하는 손금은 사실상 비용이 발생하였으나 관련 증빙이 없어 일괄 기장처리한 경우에도 실지조사에 의함을 원칙으로 하고 있다. 따라서 비용에 대한 증빙제시가 없다는 이유로 이를 손금에 반영하지 않은 채로 실지조사함은 부당하며 추계요건이 되는 '소득금액을 계산함에 있어서 필요한 증빙서류의 중요한 부분의 미비'에 해당하는 것으로 간주하여 이 부분은 일정비율의 손금을 인정하는 방법인 추계조사에 의하여 결정 · 경정하는 것이 보다 더 실액과세에 근접한 합리적 방법이다.

2) 실지조사 증거 및 자료의 범위

① 근거과세를 위한 실지조사방법의 적용

국세기본법 제16조는 근거과세의 원칙을 규정하고 있는데 과세표준의 조사와 결정은 장부와 이에 관계되는 증빙서류에 의하여야 하며, 기장내용이 사실과 다르거나 기장에 누락된 것이 있는 때에는 그 부분에 한해서 정부가 조사한 사실에 따르도록 하고, 기장내용과 다르게 경정하였거나 기장누락된 부분을 결정한 때에는 그 근거를 결정서에 부기하도록 규정하여 근거과세의 원칙을 강조하고 있다. 이와 같이 법인세법과 국세기본법 및 법인세법내의 법조문과 시행령 등은 근거과세에 관해 서로 중복되는 규정을 두고 있으나 이는 부득이한 경우를 제외하고는 추계에 의한 과세를 배제하고 근거서류나 실지조사방법으로 근거과세하도록 강조하는 차원이다. 따라서 앞의 시행령 제103조제2

항의 규정은 과세표준신고서 및 첨부서류에 의한 조사는 종전의 서면조사에 해당되는 것으로 실지조사의 일부분으로 보기도 하는 규정이다. 실지조사방식의 규정은 과세표준 적법신고기한을 지나서 신고한 경우와, 적법신고기한내에 신고는 하였으나 본 법 제60조제4항의 규정에 의거 첨부하여야 할 서류를 첨부하지 아니함으로 인해 무신고로 간주되는 경우에 한하여 적용될 수 있다.

② 장부 및 실물의 파악과 최우선적 방법

실지조사에 의하여 과세표준과 세액을 결정·경정하는 경우 추계조사에 의하여 결정·경정된 과세표준과 세액이 실지조사에 의한 경우보다 법인에게 유리한지 여부에 불구하고 실지조사에 의한 과세표준과 세액으로 결정·경정하여야 한다. 실지조사란 준비조사로 수집된 각종의 세무자료와 경영분석 등에서 얻어진 조사대상법인에 대한 문제점을 파악하고 직접 법인의 영업장 또는 사업장을 방문하여 법인이 비치·기장하고 있는 장부·전표·계약서·송장 및 기타 서류에 의하여 증빙대조·기장대조·계산대조 또는 계정분석을 할 뿐만 아니라 재고자산을 비롯한 각종 자산의 실재여부·품질·현황 등을 실사하고 거래처에 대한 거래의 유무·수량·금액 등을 확인하는 등 장부에 기재된 수익·비용의 금액이 정확한가의 여부를 확인하는 모든 조사까지를 포함한다.

2. 추계조사방법 (법 제66조제3항단서)

1) 추계조사방법의 개념과 요건

(1) 추계조사방법의 의의

일반적으로 과세표준 및 세액을 결정·경정하고 순자산증감에 따른 납세의무자의 진실의 소득금액인 실제 금액내용을 파악하기 위해서는 법인의 직접자료에 의하여 과세요건사실을 파악하고 과세표준금액을 도출함이 바람직하다. 이와 같이 실질내용의 파악 및 실지조사결정·경정 방법은 세무행정의 적정을 기하기 위해서나 또는 납세의무자의 권리·이익의 보호를 위해서는 바람직한 것이지만 일정한 사유로 인하여 직접 자료에 의하여 실액을 파악하기가 불가능하거나 또는 몹시 곤란한 경우가 있을 수 있다.

이러한 경우라도 정부는 과세를 포기할 수 없으므로 직접 자료가 아니라도

간접자료를 구하여 이를 근거로 과세표준 및 세액을 추정계산하고 결정·경정하는 추계조사방법을 적용한다. 이와 같이 추계조사방법이란 납세의무자가 비치 및 기장하고 있는 장부와 이와 관계되는 직접자료 등의 증빙서류 등에 의하여 소득금액계산이 불가능한 경우, 기타의 적당한 간접자료에 의하여 과세표준 및 세액을 결정·경정하는 것을 말한다.

(2) 추계조사방법 적용사유

① 자료의 미비 및 허위

실지조사방법을 적용하면 적합한 조세부담액이 계산되지 않을 정도로 장부 및 증빙서류가 불비한 경우만 추계조사방법을 적용할 수 있다. 다음의 시행령은 소득금액계산상 필요한 자료가 없거나 중요부분 미비·허위·기장내용의 명백한 허위 등의 경우에만 추계할 수 있다고 규정하고 있다.

관련법령

◑ 시행령 제104조【추계결정 및 경정】

① 법 제66조제3항 단서에서 "대통령령으로 정하는 사유"란 다음 각호의 1에 해당하는 경우를 말한다. (2011. 6. 3 개정)

1. 소득금액을 계산함에 있어서 필요한 장부 또는 증빙서류가 없거나 그 중요한 부분이 미비 또는 허위인 경우
2. 기장의 내용이 시설규모, 종업원수, 원자재·상품·제품 또는 각종 요금의 시가 등에 비추어 허위임이 명백한 경우
3. 기장의 내용이 원자재사용량·전력사용량 기타 조업상황에 비추어 허위임이 명백한 경우

그러나 상기 시행령과 같이 자료가 없거나 미비 또는 허위인 경우이면서 법인이 비치·기장한 장부 기타 증빙서류에 의하여 소득금액을 계산할 수 없는 경우와 같이, 자료미비와 계산불능의 양 요건을 동시에 충족해야 추계할 수 있다.

② 추계조사사유의 사례예시

◎ 신고된 매출액이 2배 이상의 가공액으로 장부상 계상되어 있다면 손금액도

가공매출액을 기초로 하여 기장된 것이므로 손금의 일부가 장부 등의 허위기재로 인하여 확인할 수 없는 이상 가공매출액이 적출되어 실지매출액이 조사결정되었다 하더라도 법인의 소득금액은 계산되지 않으므로 추계조사의 요건은 갖추어졌음.

◎ 조사대상법인 및 그 거래관계자가 조사에 협력하지 아니하기 때문에 직접 자료를 입수할 수 없다면 실지조사가 곤란한 경우로 보아 추계사유로 해당되나 일부분의 증빙제출 요구에 불응하였다는 단순한 사유만으로는 추계사유에 해당되는 것으로 보지 않음.

◎ 상반기의 장부와 증빙서류가 완비된 경우에도 하반기의 장부와 증빙서류가 미비 또는 일부의 불비로 인하여 소득금액을 계산할 수 없다면 그 사업연도의 과세표준과 세액을 추계결정·경정할 수 있는 추계사유에 해당됨.

③ 추계조사에서 제외되는 경우 예시

추계조사에서 제외되는 경우, 즉 추계요건을 충족시키지 못하는 것으로 일부 재고자산의 수불이 상이하거나 일부 계정만 사실과 다른 경우 등이다. 또한 법인이 비록 불의의 사건으로 인하여 당해 사업연도분의 각종 장부가 검찰에 영치되어 조사에서 제시할 수 없었다 하더라도 이 경우는 장부 및 증빙서류가 불비하거나 허위의 것이라고는 볼 수 없으므로 추계사유에 해당되는 것으로 볼 수 없다.

④ 전반적인 허위 및 미비와 일부의 미비의 추계여부

법인소득금액의 계산이 전반적으로 불가능할 정도로 자료나 증빙이 미비하여야 추계할 수 있는 것이며 정부가 법인의 과세표준과 세액을 결정하거나 경정함에 있어서 법인이 제시하는 제반 서류 등이 미비하거나 그 내용이 허위라고 의심할 부분이 있더라도 무조건 추계조사방법으로 결정·경정할 수는 없다. 이러한 경우에는 그 부분에 대한 부당성을 지적하고 새로운 자료를 제시받아 실지조사를 하여야 하며 그렇게 하더라도 그 과세표준과 세액을 결정·경정할 수 없고 그 조사결과 제반 증빙서류의 내용이 명백한 허위라고 판명된 연후에 비로서 추계조사방법으로 그 수입금액이나 과세표준을 계산하여 결정·경정할 수 있다. 법인세의 부과에 있어서는 실지조사에 의함이 원칙이다.

실지조사에 의함이 불가능한 때에 한하여 예외적으로 추계조사방법이 허용되는 것으로 이해하여야 하며 추계의 요건도 엄격하게 해석하여야 할 뿐만 아니라, 일단 추계요건에 해당될지라도 실액조사가 불가능하여 추계방법에 의할 수밖에 없는 경우에 한하여 추계에 의한 결정·경정이 이루어져야 한다.

2) 추계조사를 위한 제반방법

(1) 추계조사의 적용대상 및 추계조사방법론

① 정확한 과세소득산출을 위한 제반요건

실액과세를 원칙으로 하는 결정·경정에 있어서 추계의 적용은 가능한 한 실액에 근거한 과세소득을 산출하는 것이 그 목적이므로 개개의 구체적인 사안에 있어서 어떠한 추계방법을 취하는가는 정부의 자유재량이라기 보다는 추계의 취지에 알맞게 선택되어야 한다. 따라서 추계요건에 해당된다고 할지라도 모든 추계조사결정·경정이 적법하다고는 할 수 없고, 추계의 방법과 내용도 가장 진실에 가까운 수입금액이나 소득금액을 반영할 수 있도록 합리적이고 타당성이 있는 근거에 의하여 결정되어야 한다.

여러 유형의 추계방법 중 그 적용에 있어서는 ⅰ) 복수의 자료가 존재하는 때에는 가장 합리적이라고 인정되는 자료를 근거로 하여야 하고, ⅱ) 추계에 사용되는 비율·효율 등은 합리적으로 산출되어야 하며, ⅲ) 조사대상법인에 특수한 사정이 있는 때에는 그 특수사정이 고려되어야 합리성이 확보된다. 추계조사에 의한 결정이나 경정에서 수입금액은 신고금액대로 용인하면서 실지조사에 의하여 소득금액만 추계조사에 의하는 경우, 수입금액은 추계조사에 의하여 소득금액은 실지조사에 의하는 경우, 수입금액과 소득금액을 모두 추계조사에 의하는 경우 등으로 분류할 수 있다.

② 추계조사방법론의 유형

추계조사하는 방법들로서는 순자산증가법·비율법 및 효율법 등이 있는데 법인세법상으로는 비율법이나 효율법만을 추계방법으로 적용하고 있다. 여기서 비율법이란 수입금액은 파악할 수 있으나 매출원가나 경비 등의 지출액을 파악할 수 없거나, 지출액은 파악할 수 있으나 수입금액을 파악할 수 없는 경

우 등에 추계의 기준이 되는 수치에 동 업종 또는 동 규모의 납세의무자의 이익률·매출원가율·경비율 등의 비율을 적용하여 수입금액·매출원가·경비 등을 추계하여 그 결과로써 소득금액을 추계하는 방법이다. 효율법이란 원자재소비량·판매수량·종업원수·수도소비량·전력소비량 등으로부터 수입금액·소득금액을 추계하는 방법이다.

세법상 인정되는 비율법과 효율법과는 달리 순자산증가법이란 연초와 연말의 순자산을 조사하여 그 증가액에 생계비를 가산한 금액을 그 연도의 소득금액으로 하는 방법인데, 법인의 경우에는 회계연도 초과 그 말의 순자산액의 증감을 조사하고 자본의 증감이 있었을 때에는 그 금액을 가감하여 구한다.

(2) 사업수입금액·매출액의 추계방법

추계조사방법의 일반적 대상은 과세소득·소득계산 및 과세표준인데 실지의 사업환경으로 수입금액은 파악되고 당해 수입으로부터의 소득금액 결정시 추계방법이 이용되는 것이다. 그런데 장부와 기타 증빙서류에 의하여 사업수입금액도 계산할 수 없는 경우에는 추계에 의할 수밖에 없다. 다음의 시행령은 동업자현황·영업효율·생산수율 및 기타의 비율 등에 의거 사업수입금액을 추계하도록 규정하고 있다.

관련법령

◑ 시행령 제105조【추계결정·경정시의 사업수입금액 계산】

① 내국법인의 각 사업연도의 사업수입금액을 장부 기타 증빙서류에 의하여 계산할 수 없는 경우 그 사업수입금액은 다음 각호의 1의 규정에 의한 방법에 의한다.

1. 기장이 정당하다고 인정되어 기장에 의하여 조사결정한 동일업종의 업황이 유사한 다른 법인의 사업수입금액을 참작하여 계산하는 방법
2. 국세청장이 사업의 종류·지역 등을 감안하여 사업과 관련된 인적·물적시설(종업원·객실·사업장·차량·수도·전기 등)의 수량 또는 가액과 매출액의 관계를 정한 영업효율이 있는 경우에는 이를 적용하여 계산하는 방법
3. 국세청장이 업종별로 투입원재료에 대하여 조사한 생산수율이 있는 경우에는 이를 적용하여 계산한 생산량에 당해 사업연도중에 매출된 수량의 시가를 적용하여 계산하는 방법
4. 국세청장이 사업의 종류별·지역별로 정한 다음 각목의 1에 해당하는 기준에 의하여 계산하는 방법

가. 생산에 투입되는 원·부재료 중에서 일부 또는 전체의 수량과 생산량과의 관계를 정

한 원단위투입량
나. 인건비·임차료·재료비·수도광열비 기타 영업비용 중에서 일부 또는 전체의 비용과 매출액과의 관계를 정한 비용관계비율
다. 일정기간동안의 평균재고금액과 매출액 또는 매출원가와의 관계를 정한 상품회전율
라. 일정기간동안의 매출액과 매출총이익의 비율을 정한 매매총이익률
마. 일정기간동안의 매출액과 부가가치액의 비율을 정한 부가가치율
5. 추계결정·경정 대상법인에 대하여 제2호 내지 제4호의 비율을 산정할 수 있는 경우에는 이를 적용하여 계산하는 방법
6. 주로 최종소비자를 대상으로 거래하는 업종에 대하여는 국세청장이 정하는 입회조사기준에 의하여 계산하는 방법

② 제1항의 규정에 의하여 수입금액을 추계결정 또는 경정한 경우에도 법인이 비치한 장부기타 증빙서류에 의하여 소득금액을 계산할 수 있는 경우에는 당해 사업연도의 과세표준과 세액은 실지조사에 의하여 결정 또는 경정하여야 한다.

① 동일 업종 타사와의 수입금액 비교 (시행령 제105조제1항제1호)

이 방법은 비교기준이 되는 동업자와의 상대적 비교나 권형에 의하여 계산하는 방법으로 동일 업황의 분류 속에서 다른 동업자와 비교한다. 여기서 비교기준이 된 동업자는 기장이 정당하다고 인정되고 정부가 기장에 의거 세액을 조사결정한 동일 업황의 다른 동업자를 말하며 다음에 설명하는 과세표준의 추계방법으로서의 동업자권형방법의 비교기준인 동업자와는 약간 다른 개념이다. 과세표준 추계방법에서의 비교기준은 동일한 업종의 타법인이었으나, 사업수입금액 추계방법에서의 비교기준은 동일 업황의 다른 동업자로서 동일 업종에 속해야 함은 물론 동일 업황 상태(실적상황)인 타법인이어야 하기 때문이다. 동일사업 현황이 되려면 시설규모·종업원수와 전력사용량·원자재사용량 기타 조업상황 등의 업황을 감안하여 추계하고자 하는 법인과 동일한 상태나 업황에 있는 타동업자를 비교기준으로 삼아야 하는 엄격성이 있다. 따라서 수입금액 추계조사시의 동업자권형방법은 납세의무자측면에서 많은 조세저항이 제기된다.

② 영업효율에 의한 방법 (시행령 제105조제1항제2호)

영업효율이란 사업의 종류·지역 등을 감안 국세청장이 조사한 인적·물적

시설에 대한 연간회전율을 말한다. 예를 들어 축산업의 경우는 사육장 면적이나 사육두수, 자동차학원 및 일반학원에 있어서는 교실수·책상수 등이 이에 해당한다. 영업효율방법은 정상적으로 계속하는 사업자의 수입금액을 기준으로 산정하므로 당해 사업연도 기간이 신규 법인 또는 휴·폐업 법인일 경우에는 적용하지 않는다.

영업효율방법을 이용한 영업수입금액의 계산 산식은 다음과 같다.

[영업효율법에 의한 사업수입금액]

$$=\text{인적·물적시설의 수량 또는 가액과 매출액} \times \text{영업효율} \times \frac{\text{당해 사업연도 월수}}{12}$$

③ 생산수율에 의한 방법 (시행령 제105조제1항제3호)

제조업의 경우 제조 및 생산과정상 소비 및 사용되는 생산원인이 모두 생산결과로 나타나지는 않고 일정한 감모나 손실이 있게 마련이다. 생산수율이란 원재료나 생산의 원인 및 원료의 투입량에 대한 결과인 제품생산량의 산출비율을 말하는데 예를 들어 100m의 원재료를 사용하여 통상적으로 50m의 완제품이 생산된다면 생산수율은 50%가 된다. 국세청장은 정상적인 작업상태하에서 생산될 수 있는 수율을 각 품목별로 조사 및 심의하여 표준수율을 제정하는데 이 표준수율이 추계방법으로 이용되는 생산수율이다. 생산수율에 의한 사업수입금액의 계산 산식은 다음과 같다.

[사업수입금액]

=단위당 매출시가×생산량(=당해 사업연도 투입원재료 단위수×생산수율)

④ 투입원료와 생산량의 비율인 원단위투입량 방법 (시행령 제105조제1항제4호가목)

생산성분석의 차원에서는 제품 1단위 생산에 필요로 하는 원재료·가스·전력·노동량 등의 재화 및 용역의 물량적인 소비량을 kg, kwh, ㎥, 시간, 소요인력 등의 단위로 측정하여 산업의 생산성을 비교 분석하고 생산성향상에 활용하며 여기서 단위당 제품의 생산을 위하여 투입되는 각종 원·부재료의 수량이나 중량 및 체적 등을 원단위라 한다.

국세청장은 정상적 작업상태에서 단위당 제품생산을 위하여 투입되는 각 원·부재료의 소요량을 품목별로 조사 및 심의하여 원단위 표준을 제정할 수 있는데 추계방법으로 이용될 수 있는 원단위투입량은 이 표준원단위계산에 있어 원단위별로 투입된 소비량인 표준원단위투입량을 말한다. 원단위투입량에 대해 국세청장 또는 지방국세청장이 업종별로 정한 것이 불완전하므로 추계방법으로 사용되지 않고 있는 실정이다. 원단위투입량에 의한 사업수입금액은 다음 산식으로 계산한다.

[사업수입금액]

$$=\text{단위당 매출시가}\times\text{생산량}\left(=\frac{\text{당해 사업연도 원·부재료의 투입량}}{\text{원단위투입량}}\right)$$

⑤ 중요 비용의 매출액 등 관계비율에 의한 방법 (시행령 제105조제1항제4호나목)

정상적인 경쟁적 영업상황에서 법인의 수익과 제반 비용항목들은 어느 정도의 관련성을 갖으며 이 중에서는 정비례 관계에 있는 것도 있다. 비용관계비율이란 이와 같은 인건비·임차료·재료비·수도광열비·기타 영업비용 중에서 일부 또는 전체의 비용과 매출액과의 관계를 정한다. 수입금액추계시 비용의 관계비율 중에서도 수익비율 대 비용이 가장 많이 활용되는데 수익비율 대 비용은 일정기간의 수익과 비용을 비교하는 비율로서 이 비율이 높으면 과다한 비용이 지출된 것을 의미하며 경영능률이 나쁨을 의미한다. 수익비율 대 비용에는 총 비용 대 총 수익의 수지비율과 영업비용 대 영업수익의 영업비율 및 매출원가 대 영업수익의 매출원가율 등이 있다.

비용의 관계비율에 의하여 사업수입금액을 추계하기 위해서는 조사대상법인의 발생비용을 먼저 측정하고 여기에 국세청장 또는 지방국세청장이 업종별로 정한 비용의 관계비율을 적용하여 사업수입금액을 계산한다.

현재 국세청장 또는 지방국세청장이 업종별로 정한 것이 없기 때문에 추계방법으로 사용되지 않고 있으나 비용의 관계비율에 의한 사업수입금액의 계산산식은 다음과 같다.

[매출원가율의 사업수입금액]

$$= \frac{\text{당해 사업연도 총매출원가}}{\text{매출원가율}} + \text{주된 사업 관련 부수수익(영업외수익 등 경상항목)}$$

[총수지비율 사업수입금액]

$$= \frac{\text{당해 사업연도 총비용}}{\text{수지비율}} - \text{주된 사업과 관련 없는 부수수익}$$

[영업비율의 사업수입금액]

$$= \frac{\text{당해 사업연도 총영업비용}}{\text{영업비율}} + \text{주된 사업 관련 부수수익(경상부수이익)}$$

⑥ 상품회전율에 의한 방법 (시행령 제105조제1항제4호다목)

경영분석지표로는 재고자산회전율 및 매출채권회전율이 사용되고 있는데 이와 유사한 상품회전율이란 일정기간동안 재고상품이 몇 번 회전하였는가를 표시하는 비율로서 일정기간의 상품매출액이나 매출원가를 상품의 평균재고로 나누어 산출한다. 이 비율이 높을수록 상품의 판매 및 그 보충속도가 빠르고 재고상품에 투하된 자본이 지체없이 회전되어 일정량의 거래를 위해서도 소액자본으로 충분하기 때문에 수익성이 높다고 할 수 있다.

상품회전율방법으로 사업수입금액을 추계하기 위하여 우선 조사대상법인의 상품재고금액을 파악하고 여기에 국세청장 또는 지방국세청장이 정한 업종별 상품회전율을 적용하여 사업수입금액을 계산한다. 현재는 국세청장 또는 지방국세청장이 업종별로 정한 것이 없어 추계방법으로 사용되지 않고 있다. 상품회전율에 의한 사업수입금액의 계산 산식은 다음과 같다.

[사업수입금액]

$$= \text{상품재고평균금액} \times \text{상품회전율} \times \frac{\text{당해 사업연도 월수}}{\text{상품회전율을 산출하는 대상기간 (일반적으로 1년 단위임)}}$$

⑦ 매매총이익률에 의한 방법 (시행령 제105조제1항제4호라목)

매매총이익률이란 순매출액에 대한 매출총이익의 비율을 말하며 매출총이익률이라고도 한다. 매출총이익이란 상품 또는 제품의 총 매출액에서 매출에누리액과 매출환입액을 차감한 금액인 순매출액에서 매출원가를 차감한 금액으로, 매출총이익률은 비용의 관계비율인 매출원가율과 함께 적용될 수 있다. 따라서 매출원가나 매출총이익을 알 수 있는 경우의 사업수입금액 계산을 위해 매출총이익률에 의한 추계방법을 사용한다.

매출총이익률에 의한 사업수입금액을 추계하기 위하여는 우선 조사대상법인의 매출총이익 또는 매출원가를 파악하고 여기에 국세청장이나 지방국세청장이 정한 업종별 매매총이익률을 적용하여 사업수입금액을 계산하나, 현재 국세청장 또는 지방국세청장이 업종별로 정한 것이 없어 추계방법으로 사용되지 않고 있다.

매매총이익률에 의한 사업수입금액의 계산 산식은 다음과 같다.

[사업수입금액] =매출원가/(1−매매총이익률)

[매출총이익기준 사업수입금액] =매출총이익/매매총이익률

⑧ 부가가치율(부가가치액/매출액)방법 (시행령 제105조제1항제4호마목)

일정기간 동안 매출액과 매입금액은 어느 정도 비율을 가지는데 이러한 부가가치비율에 의거 매출액·수입금액을 역산할 수 있다. 특히 사업자간에 세금계산서·계산서·신용카드매출전표 등의 투명증빙이 제대로 수수될수록 이 방법의 적용가능성이 높아진다.

⑨ 입회조사 기준방법 (시행령 제105조제1항제6호)

최종소비자에 대한 현금수입업종은 조사입회기준액(일주일, 한달 등)으로 역산하여 수입금액·매출액을 계산한다.

(3) 과세표준의 추계방법

앞에서 설명한 방법 등에 의거 일단 법인의 사업수입금액·매출액이 결정되

면 과세표준을 결정할 수 있다. 법인의 과세표준을 추계결정하는 방법으로는 첫째단계 다음 제1호에서와 같이 기준경비율 및 직접 소요실비를 빼서 계산하는 방법, 둘째단계 다음 제2호본문의 동업자권형에 의한 방법, 셋째단계 다음 제2호단서의 적법신고서 및 첨부서류 등에 의한 방법이나 직전 사업연도 소득률에 의한 방법이 있다.

이 세가지 방법은 순서대로 적용하여야 하며 전단계방법으로 과세표준 산출이 불가능하거나 관련된 사항이 없는 경우만 다음 단계로 넘어갈 수 있다. 관련 시행령은 다음과 같다.

관련법령

◑ 시행령 제104조【추계결정 및 경정】

② 법 제66조제3항 단서에 따른 추계결정 또는 경정을 하는 경우에는 다음 각 호의 어느 하나의 방법에 따른다. (2009. 2. 4 개정)

1. 사업수입금액에서 다음 각목의 금액을 공제한 금액을 과세표준으로 하여 그 세액을 결정 또는 경정하는 방법. 이 경우 공제할 금액이 사업수입금액을 초과하는 경우에는 그 초과금액은 없는 것으로 본다. (2001. 12. 31 개정)
   가. 매입비용(사업용고정자산의 매입비용을 제외한다. 이하 이 조에서 같다)와 사업용고정자산에 대한 임차료로서 증빙서류에 의하여 지출하였거나 지출할 금액
   나. 대표자 및 임원 또는 사용인의 급여와 임금 및 퇴직급여로서 증빙서류에 의하여 지급하였거나 지급할 금액
   다. 사업수입금액에 소득세법시행령 제145조의 규정에 의한 기준경비율(이하 "기준경비율"이라 한다)을 곱하여 계산한 금액
2. 기준경비율이 결정되지 아니하였거나 천재·지변 기타 불가항력으로 장부 기타 증빙서류가 멸실된 때에는 기장이 가장 정확하다고 인정되는 동일업종의 다른 법인의 소득금액을 참작하여 그 과세표준을 결정 또는 경정하는 방법. 다만, 동일업종의 다른 법인이 없는 경우로서 과세표준 신고후에 장부 기타 증빙서류가 멸실된 때에는 법 제60조의 규정에 의한 신고서 및 그 첨부서류에 의하고 과세표준 신고전에 장부 기타 증빙서류가 멸실된 때에는 직전 사업연도의 소득률에 의하여 과세표준을 결정 또는 경정한다. (2001. 12. 31 개정)
3. 「조세특례제한법」 제7조제1항제2호가목에 따른 소기업이 폐업한 때(조세탈루혐의가 있다고 인정되는 경우로서 기획재정부령으로 정하는 사유가 있는 경우는 제외한다)에는 수입금액에 「소득세법 시행령」 제145조에 따른 단순경비율과 직전 사업연도의 소득률 중 작은 비율을 곱하여 계산한 금액을 과세표준으로 하여 결정 또는 경정하는 방법 (2009. 2. 4 개정)

① 기준경비율에 의한 과세표준 계산 (시행령 제104조제2항제1호)

국세청장은 각 사업유형별로 수입금액 정도에 따라 기준경비율을 매년 정하여 시행토록 하고 있는데 과세표준금액은 수입금액에서 주요 직접입증경비를 빼고 수입금액에 기준경비율을 곱한 금액을 빼는 방법으로 다음의 산식으로 계산된다.

[과세표준]
=사업수입금액－주요입증경비(매입비용, 임차료, 인건비 등)－(사업수입금액×기준경비율)

2002년 귀속분부터 기준경비율제도에 의한 추계방법이 적용되는데 다른 방법이 더 합리적이고 타당하다는 근거가 없는 한 이 방법을 원칙으로 하고 있다. 따라서 부동산매매업의 경우에 있어서도 양도소득세 결정에 사용되는 기준시가에 의한 양도차익을 소득금액으로 하는 방법을 원칙으로 하지만 실제 직접입증비용과 기준경비율을 곱한 금액을 빼는 방법을 원칙으로 하고 있다.

② 사업수입금액

상기 산식에서 사업수입금액의 범위에는 영업외수익과 특별이익 중 부산물・설물・재고자산처분익 등의 주된 사업의 부수수익도 포함된다.

기준경비율 계산공식의 논리상 수입금액에서 소득의 산출을 위한 표준비용을 전제하는 것인바, 사업수입금액 이외의 기타 수입금액에는 기준경비율을 적용할 수가 없다. 따라서 기준경비율에 의한 추계방법을 규정한 위 시행령 제104조제2항제1호에서의 과세표준은 사업수입금액에만 적용되는 과세표준 계산방법으로 보아야 한다. 같은 조 제3항에서 이에 가산할 금액을 익금산입하여 과세표준으로 하도록 규정하고 있는 것으로 보아 과세표준이라는 표현보다는 소득금액이라고 하는 것이 더 타당하다고 본다.

③ 기준경비율법에 의한 과세표준에의 가감항목

상기 산식의 결과 산출되는 과세표준은 직접적으로 세율이 곱해지는 최종의 과세표준이 아니므로 준비금이나 충당금을 가산하여야 하고 이밖에 사업수입금액 이외의 익금이나 인정이자계산 익금산입액 등과 직접 대응되는 원가, 지

출된 손비 중 환입된 금액, 보증금 등의 이자 등을 가산하여야 한다. 이밖에 특별손실 등도 차감하는데 다음의 시행령은 과세표준에 가산할 익금 및 손금 금액을 규정하고 있다.

관련법령

◑ 시행령 제104조【추계결정 및 경정】

③ 법 제66조제3항 단서에 따른 추계결정 또는 경정을 하는 경우에는 제2항에 따라 계산한 금액에 다음 각 호의 금액을 더한 금액을 과세표준으로 하여 그 세액을 결정 또는 경정한다. (2012. 2. 2 개정)

1. 제11조(제1호는 제외한다)의 수익(비영리법인의 경우에는 법 제3조제3항에 따른 수익사업에서 생기는 수익으로 한정하며, 이하 이 호에서 "사업외수익"이라 한다)의 금액에서 다음 각 목의 금액을 차감한 금액
   가. 사업외수익에 직접 대응되고 증빙서류나 객관적인 자료에 의하여 확인되는 원가상당액
   나. 사업외수익에 해당 사업연도 중에 지출한 손비 중 환입된 금액이 포함된 경우에는 그 금액
   다. 부동산을 임대하는 법인의 수입이자가 사업외수익에 포함된 경우에는 부동산임대에 의한 전세금 또는 임대보증금에 대한 수입이자 상당액
2. 특수관계인과의 거래에서 제88조 및 제89조에 따라 익금에 산입하는 금액
3. 법 제34조 또는 「조세특례제한법」에 따라 익금에 산입하여야 할 준비금 또는 충당금이 있는 법인의 경우 그 익금에 산입하여야 할 준비금 또는 충당금

④ 기준경비율의 의미 및 적용 경우

기준경비율제도란 매출액(수입액)에서 일정비율의 기준경비와 실제 입증대응경비를 뺀 나머지를 소득으로 보는 제도인바, 무기장사업자도 기장사업자와 같이 수입금액에서 주요경비를 공제하여 정상적으로 소득금액을 계산하는 제도이다. 법인이라면 당연히 거래의 증빙을 수취하여야 하고 경비지출사실을 쉽게 증명할 수 있는 원재료매입금액, 임차료, 인건비 등의 주요경비는 실지지출하여 증빙으로 입증되는 금액을 경비로 인정하고 나머지 경비는 업종별로 정부가 정한 기준경비율에 의해 계산된 경비를 인정하게 된다. 주요경비는 매입경비(고정자산 매입비용은 제외)와 사업용 고정자산에 대한 임차료 및 종업원의 급여, 임금, 퇴직급여로서 증빙서류에 의하여 지출하였거나 지출한 금액이다.

⑤ 기준경비율의 제정절차

기준경비율은 소득세를 기장신고한 사업자가 제출한 손익계산서 및 원가명세서의 경비비율을 기초로 산정하는데 계정과목별 경비율에 의하여 산정하며 기준경비율과 단순경비율을 제정하여 기준경비율심의회의 심의를 거쳐 국세청장이 결정하게 된다.

① 기장신고자의 소득세 신고자료(손익계산서, 원가명세서)에 의해 수입금액 대 전체경비비율 산정

② 손익계산서와 원가명세서의 계정과목별 경비율을 산출하고 전체경비비율에서 실지 지출을 인정하는 주요경비(매입경비, 인건비, 임차료)의 비율을 차감

③ 무기장자는 계상할 수 없는 감가상각비, 퇴직급여충당금의 경비비율 차감

④ 소득세 조사에서 적출된 경비부인액의 비율을 차감

⑤ 세부담 급증과 업종별 불균형 시정을 위해 일부 비정상적인 경비비율을 조정

⑥ 기준경비율=①-(②⊕③⊕④±⑤)

<table>
<tr><td colspan="7">수 입 금 액 (100%)</td></tr>
<tr><td colspan="7">: :</td></tr>
<tr><td colspan="6">① 전 체 경 비 비 율</td><td rowspan="2">소득률</td></tr>
<tr><td colspan="3">② 실지 지출한 경비 공제</td><td rowspan="2">③ 감가
상각비</td><td rowspan="2">④ 경비
부인율</td><td rowspan="2">⑤
경비율조정</td><td rowspan="2">⑥ 기준
경비율</td></tr>
<tr><td>매입경비</td><td>인건비</td><td>임차료</td><td></td></tr>
</table>

⑥ 기준경비율에 의한 소득계산사례

동일한 업종을 영위하고 수입금액이 같은 사업자라도 주요경비 지출액과 관련 증빙서류를 얼마나 수취하느냐에 따라 각각 소득이 다르게 된다.

구 분 \ 사업자별		김○○	박○○
업 종		음식점업(한식점)	음식점업(한식점)
수 입 금 액①		150,000,000	150,000,000
주요경비 (사업자가 증빙서류를 수취한 금액)	인 건 비	40,000,000	45,000,000
	매 입 경 비	55,000,000	35,000,000
	임 차 료	10,000,000	9,000,000
	소 계 ②	105,000,000	90,000,000

기준경비율에 의한 경비	기 준 경 비 율 ③	20%(가정)	20%(가정)
	금 액 ④ (①×③)	30,000,000	30,000,000
필요경비합계⑤(②+④)		135,000,000	120,000,000
소 득 금 액⑥(①-⑤)		15,000,000	30,000,000

⑦ 동업자권형(동일 업종의 타사소득금액 참작)에 의한 방법 (시행령 제104조제2항제2호)

기준경비율 등 방법을 사용하여도 과세표준을 산출할 수 없을 때 동업자권형방법을 사용하는데 동업자권형에 의한 추계방법의 적용요건은 ⅰ) 기준경비율 등이 결정되지 아니한 경우나, ⅱ) 기준경비율 등은 결정되어 있으나 천재·지변 기타 불가항력으로 장부 기타 증빙서류가 멸실된 경우 중의 하나에 해당되어야 한다. ⅰ) 의 경우는 기준경비율 등의 방법을 적용하여 계산할 수 없기 때문에 당연하고 ⅱ) 의 경우도 불가항력으로 인하여 실지조사방법을 적용할 수 없어서 불가피하게 추계조사방법을 적용하는 것이므로 천재·지변 등을 당한 납세의무자에게 불리할 수도 있는 기준경비율 등에 의한 일반적인 방법적용을 배제하고 보다 유리할 수 있는 동업자권형에 의한 방법을 적용하도록 지원하는 취지가 있다.

⑧ 천재·지변 등 기타 불가항력이유로 인한 자료 멸실

여기서 불가항력이란 거래에 있어 보통 요구되는 정도의 주의나 예방방법을 강구하더라도 손해를 방지할 수 없는 외부로부터 뜻하지 않게 일어나는 것을 말하며 무과실보다는 훨씬 요건충족이 어려운 개념이다. 예를 들어 신고 당사자의 질병이나 기업시설의 하자 등은 과실에 의한 것은 아니라 할지라도 불가항력으로 볼 수는 없고 도난에 의한 분실의 경우도 불가항력에 의한 멸실로 보지 않는다.

장부 기타 증빙서류가 멸실되거나 멸실된 때의 개념에 대하여, 부분적으로 멸실의 경우는 여기서의 멸실에 해당되지 않는 것으로 보아 가능한 한 실지조사를 하도록 함이 일반적이다. 그러나 부분적인 자료 멸실로서도 전반적인 과세표준계산을 무의미하게 하는 경우에는 본 항의 멸실로 보아 동업자권형에 의한 방법 등을 적용하여야 한다.

⑨ 비교대상 동업자의 범위

동업자권형방법 적용을 위한 비교기준이 되는 동업자는 기장이 정확한 장부와 증빙서류에 의하여 조사결정된 동일 업종의 다른 법인이어야 하므로 동일 행정구역내 소재여부에는 관계가 없다. 여기서 권형이란 상대적 형평을 맞춘다는 말로서 기장이 가장 정확한 동일 업종의 타법인의 소득률에 의하여 소득금액을 계산한다는 뜻이므로 동업자권형방법의 추계에 있어서는 다음 조건들이 충족되어야 타당하다.

◎ 유사 동업자의 선정기준이 합리적이어야 하고 입지조건과 업종이 동일하며 영업규모가 유사할수록 타당하다.

◎ 선정된 동업자의 건수가 합리적이어야 하므로 동업자 5건 이상을 선정하여 평균적 수치에 의하여야 한다는 것이 일반적으로 받아들여지고 있다.

◎ 동업자비율의 내용이 적합하고 수치의 편차가 없어야 하며 동업자의 자료와 기장의 정확성이 있어야 한다.

◎ 당해 법인의 특수사정이 고려되고 구체적 타당성이 있어야 한다.

⑩ 기준경비율과 동업자권형의 혼용방법

기준경비율이 결정되어 있는 업종과 결정되어 있지 않은 업종을 겸영하는 법인인 경우 기준경비율이 있는 업종부분은 기준경비율로 하고 기타 부분은 동업자권형으로 하도록 다음의 시행규칙이 정하고 있다.

관련법령

▲ 시행규칙 제53조【추계결정방법】

① 영 제104조제2항을 적용할 때에 기준경비율이 있는 업종과 기준경비율이 없는 업종을 겸영하는 법인의 경우 기준경비율이 있는 업종에 대하여는 같은 항 제1호에 따르고 기준경비율이 없는 업종에 대하여는 같은 항 제2호에 따른다. (2009. 3. 30 개정)

그러나 이런 겸영법인인 경우에도 천재·지변 기타 불가항력으로 장부 기타 증빙서류가 멸실되는 등의 추계사유에 해당되면 기준경비율 적용대상업종 여부에 불구하고 전체부분에 대하여 동업자권형에 의한 추계방법을 적용하며 동

일 업종내의 다른 비교가능 법인이 없는 경우에는 신고서 등이나 직전 사업연도의 소득률에 의하여 과세표준을 계산한다.

⑪ 신고서나 직전 사업연도 기준경비율에 의한 방법

기준경비율 방법으로도 계산할 수가 없고 동업자권형에 의한 방법의 적용요건에는 해당이 되나 동일 업종내의 다른 법인이 없기 때문에 동업자권형에 의한 방법도 적용할 수 없다면 신고서나 첨부서류 및 직전 사업연도의 소득률로 하도록 다음의 시행령 단서가 규정하고 있다.

관련법령

◑ 시행령 제104조【추계결정 및 경정】

② 법 제66조제3항 단서에 따른 추계결정 또는 경정을 하는 경우에는 다음 각 호의 어느 하나의 방법에 따른다. (2009. 2. 4 개정)

2. 기준경비율이 결정되지 아니하였거나 천재·지변 기타 불가항력으로 장부 기타 증빙서류가 멸실된 때에는 기장이 가장 정확하다고 인정되는 동일업종의 다른 법인의 소득금액을 참작하여 그 과세표준을 결정 또는 경정하는 방법. 다만, 동일업종의 다른 법인이 없는 경우로서 과세표준 신고후에 장부 기타 증빙서류가 멸실된 때에는 법 제60조의 규정에 의한 신고서 및 그 첨부서류에 의하고 과세표준 신고전에 장부 기타 증빙서류가 멸실된 때에는 직전 사업연도의 소득률에 의하여 과세표준을 결정 또는 경정한다.

(2001. 12. 31 개정)

위 시행령 단서의 추계방법은 i) 적법신고후에 장부 등이 멸실되었다면 우선은 신고서 및 그 첨부서류에 의하고, ii) 신고전에 장부 등이 멸실된 경우라면 직전 사업연도의 소득률에 의하도록 규정된 것인바, i) 의 경우는 추계가 아닌 일종의 실지조사방법이다.

그러나 ii) 의 경우는 자기소득률에 의한 추계방법으로 소득률의 계산 산식은 다음과 같다.

[소득률]

=직전 사업연도 신고소득금액/직전 사업연도 신고수입금액

⑫ 휴·폐업법인은 동업자권형, 없으면 직전년 기준

휴·폐업법인에 대하여 수시부과시 조사결과 명백한 탈루혐의가 없으면 일반적 이익률이 아닌 동업자권형(있는 경우) 또는 동일업종의 타법인이 없는 경우는 직전 사업연도 소득률에 의해 추계 결정·경정할 수 있다. 관련 시행령은 제108조제5항인데 제69조에 설명하였다.

⑬ 소기업 폐업시는 단순경비율로 계산하여 소득추계함 (시행령 제104조제2항제3호)

소기업이 폐업한 경우로서 조세회피우려가 없는 경우 단순경비율을 이용한 추계방법과 직전 사업연도의 소득률 중 작은 비율을 곱하여 계산한 금액을 과세표준으로 하여 결정 또는 경정하는 방법이다.

> 사업수입금액-(사업수입금액×단순경비율) 또는 수입금액×직전사업연도 소득률 중 작은 금액으로 함.

관련법령

◑ 시행령 제104조【추계결정 및 경정】

② 법 제66조제3항 단서에 따른 추계결정 또는 경정을 하는 경우에는 다음 각 호의 어느 하나의 방법에 따른다. (2009. 2. 4 개정)

3. 「조세특례제한법」 제7조제1항제2호가목에 따른 소기업이 폐업한 때(조세탈루혐의가 있다고 인정되는 경우로서 기획재정부령으로 정하는 사유가 있는 경우는 제외한다)에는 수입금액에 「소득세법 시행령」 제145조에 따른 단순경비율과 직전 사업연도의 소득률 중 작은 비율을 곱하여 계산한 금액을 과세표준으로 하여 결정 또는 경정하는 방법 (2009. 2. 4 개정)

▲ 시행규칙 제53조【추계결정방법 등】

② 영 제104조제2항제3호에서 "기획재정부령으로 정하는 사유"란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다. (2009. 3. 30 개정)

1. 무자료거래, 위장·가공 거래 등 거래내용이 사실과 다른 혐의가 있는 경우
2. 구체적인 탈세 제보가 있는 경우
3. 거래상대방이 「조세범처벌법」에 따른 범칙행위를 하여 조사를 받고, 조사과정에서 해당 법인과의 거래내용이 파악된 경우
4. 법인의 사업내용, 대표자의 재산상황 등을 고려할 때 명백한 탈루혐의가 있다고 인정되는 경우

여기서 소기업이란 조세특례제한법 제7조제1항제2호가목에서 규정하고 있는데, 상시고용종업원수가 제조업인 경우 100인 미만, 광업·건설업 등은 50인 미만, 기타는 10인 미만인 기업을 말한다.

관련 조세특례제한법 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 조세특례제한법 제7조【중소기업에 대한 특별세액감면】

① 중소기업 중 다음 제1호의 감면 업종을 경영하는 기업에 대해서는 2014년 12월 31일 이전에 끝나는 과세연도까지 해당 사업장에서 발생한 소득에 대한 소득세 또는 법인세에 제2호의 감면 비율을 곱하여 계산한 세액상당액을 감면한다. 다만, 내국법인의 본점 또는 주사무소가 수도권에 있는 경우에는 모든 사업장이 수도권에 있는 것으로 보고 제2호에 따른 감면 비율을 적용한다. (2011. 12. 31 개정)

2. 감면비율 (2004. 12. 31 개정)

가. 대통령령으로 정하는 소기업(이하 이 조에서 "소기업"이라 한다)이 도매 및 소매업, 의료업(이하 이 조에서 "도매업등"이라 한다)을 경영하는 사업장 : 100분의 10

(4) 추계조사방법간의 소득금액 차이 및 선택

① 합리적인 관할세무서 추계방법의 수용

본 법 시행령 제104조의 규정은 일반적으로 사업수입금액이 신고나 실지조사방법 등으로 계산된 경우의 소득금액 추계에 있어서는 1차적으로 기준경비율에 의한 방법을 적용하고, 1차적 방법이 불가능하면 2차적으로 동업자권형(동일 업종 타사 비교)에 의한 방법을 적용하며, 모두 불가능하면 특수한 경우에 신고서 등이나 직전 사업연도 소득률에 의한 방법으로 하는 것을 규정한 것이다.

그러나 사업수입금액이 추계대상이 된 경우는 이러한 순차적 방법을 적용할 수 없으므로 이러한 경우는 정부가 선택한 추계방법의 합리성이 일응 입증되었다면 납세의무자인 법인이 이에 대하여 좀 더 사실과 근접한 다른 추계방법이 존재한다는 것에 대한 반대입증을 하지 않는 한 관할세무서가 선택한 추계방법 중 가장 적당하다고 인정되는 방법을 최종적으로 적용할 추계방법으로 본다.

② 추계방법을 선택·적용한 관할세무서의 입증책임귀속과 납세자의 반대증

지금까지 설명된 추계방법은 예시적인 것으로 제한적이거나 한정적인 것은 아니므로 선택하는 추계방법이 합리적인 이상에는 어느 방법에 의하여도 무방하다.

여기서 추계방법을 선택함에 있어 정부가 선택한 추계방법이 합리적인 것이라는 점에 대한 입증책임은 과세관청에 있다고 해석하는 것이 일반적인데 관세관청은 추계를 함에 있어서 여러 가지 사정을 고려하여 당해 사안에 대하여 가장 적당하다고 인정되는 추계방법을 선택할 필요가 있다. 추계과세시 합리적이라고 인정되는 여러 가지의 추계방법 중에서 그 어느 것을 사용하더라도 전체적으로 동일한 결과가 산출된다면 별 문제가 없으나 합리적이라고 인정되는 여러 가지의 추계방법에 의하여 추계된 소득금액의 상호간에 차이가 있는 경우에는 어떤 방법에 의하여야 할 것인가 하는 문제가 있다. 이러한 경우에는 관세관청이 적용한 방법은 이를 주장하는 과세관청이 합리성을 입증하여야 하고, 납세자가 주장하는 다른 방법이 있다면 이를 주장하는 납세자가 합리성을 입증하여야 한다.

3) 추계조사의 범위 및 부분추계가능성

(1) 실지조사된 것의 추계조사불가능

① 조사방법간의 변경불가능

당초 실지조사결정된 과세표준과 세액은 그 후 추계조사방법으로 경정이나 재경정을 할 수 없으며, 일단 추계방법으로 결정이나 경정을 한 후에 수입이나 소득금액의 누락 및 탈루가 발견되어 경정 또는 재경정을 하는 경우에도 당초 결정 또는 경정시에 적용한 당해 추계방법에 따른다.

(2) 부분추계의 불가능

① 중복비용의 배제와 동일 추계방법의 포괄적용

총 손금의 계산방법과는 달리 일부 누락된 수입금액에 대응하는 손금만을 별도로 실지조사가 아닌 기준경비율방법이나 동업자권형방법 등에 의한 추계조사방법으로 계산할 수는 없다. 실지조사방법으로 법인의 소득에 대한 소득

금액을 계산함에 있어 당해 법인의 당초 신고 및 당초 결정에서 누락된 수입금액을 발견한 경우 이에 대응하는 매출원가 등의 손금이 별도로 지출되었음이 장부 기타 증빙서류에 의하여 밝혀지는 등의 특단의 사정이 없는 한 누락된 수입금액에 대응하는 손금은 이미 총 수입금에 대응하는 총 손금에 포함되었다고 본다는 취지이다.

당초 계산시는 추계방법으로 소득금액을 계산하였다면 그 후에 발견된 누락된 수입금액에 대하여 실지조사가 가능하더라도 계속적으로 추계방법으로 소득금액을 재계산하여야 할 것이며 당초에 기준경비율에 의한 방법을 적용하였다면 나중에는 같은 방법으로 계산한다.

이밖에 다른 추계방법을 애초부터 적용한 경우에도, 향후 기준경비율방법을 부분적으로 적용할 수 있다.

② 일부 사업기간·일부 사업장의 부분추계 불가능

부분추계의 배제규정은 사업연도를 단위로 하여 판단하여야 하므로 법인의 동일 사업연도중 일정기간은 비치된 장부와 증빙서류에 의하여 그 소득금액을 계산할 수 있으나, 나머지의 기간은 장부 및 증빙서류의 미비나 일부 불비로 그 소득금액을 계산할 수 없다면 사업연도 전부를 추계하여야 한다. 기간별로 부분실사나 부분추계는 허용되지 않으며 동일한 법인내에 여러 사업장이 있을 경우 사업장별로 부분실사나 부분추계하는 것도 허용되지 않는다.

③ 부분추계가 가능한 예외 경우

법인의 자체신고 후에 매출누락액이 발견되어 경정을 하는 경우 천재·지변 기타 불가항력으로 인하여 장부 기타 증빙서류가 멸실되어 실지조사를 할 수 없다면 실지조사한 사업연도의 매출누락액에 대한 매출원가비율에 의하여 매출원가를 계산하는데 실지조사한 사업연도의 매출누락액에 대한 매출원가비율이 산출될 수 있고 거의 일정하다면 이러한 방법이 합리적이라고 볼 수 있으나 그렇지 못한 경우에는 다른 합리적인 방법을 파악하여 소득을 계산한다. 예를 들어 당초에는 실지조사에 의하여 과세표준 및 세액이 계산되었으나 그 후 경정·재경정시 천재·지변 기타 불가항력의 사유로 당초의 장부·증빙서류 등이 멸실되어 실지조사가 불가능한 경우에는 예외로 누락 또는 탈루된 부

분에 한하여 소득금액을 추계할 수 있는바, 추계를 함에 있어서는 가장 합리적이고 타당성 있는 방법을 선택하여야 한다.

(3) 실지조사와 추계조사방법 계산의 혼합가능성

① 과세계산단계가 다른 경우의 가능성

총 수입금액은 추계방법에 의하여 계산하였으나 소득금액은 장부와 증빙서류에 의하여도 계산할 수 있다면 소득금액만은 실지조사에 의하여 계산하면 되고, 총 수입금액은 실지조사에 의하여 계산하였으나 소득금액을 계산하는데 필요한 장부와 증빙서류가 없는 등의 추계요건에 해당하면 소득금액만은 추계방법에 의하여 계산할 수 있다. 그러나 단일한 과세대상에 대하여는 실지조사와 추계조사를 혼합하여 과세표준을 계산할 수는 없도록 세법상 해석하고 있는데 이는 단일한 과세목적물인 총 수익의 일부에 대하여는 실지조사로, 나머지 일부에 대하여는 추계조사로 그 과세표준을 계산할 수 없다는 의미이지 과세표준이 되는 소득금액과 총 수입금액 등과 같이 숫자의 개념이나 단계가 다른 경우도 항상 같은 방법으로 조사하여 계산하여야 한다는 취지는 아니다. 이밖에 손비에 관한 장부기재내용에 약간의 미비사항이 있어도 실지조사를 통하여 소득금액을 계산할 수 있다면 이 방법으로 한다. 따라서 막연히 기재내용을 믿을 수 없다 하여 실지조사를 배제하면 타당하지 않으며 이밖에 단순히 수익은 실지조사에 의하면서 손비는 추계조사에 의하였다 하여도 부당하지는 않다. 예를 들어 "단일한 과세대상에 대하여 실지조사와 추계조사를 혼합하여 과세표준액을 산정함은 법인세법이 인정하지 아니하는 부당한 방법이므로 법인세의 경정결정을 함에 있어 그 수익은 실지조사한 장부의 기재에 따르면서 손비는 그 장부기재를 믿을 수 없다 하여 추계방법으로 정할 수도 있는 것이다"는 판례가 있다.

4) 추계조사시의 입증책임 범위

(1) 입증책임의 귀속

① 추계과세시 제기되는 입증책임문제

실지조사방법상의 과세는 직접적 증빙자료가 수집되고 이를 기반으로 소득

금액이 산정되므로 이 산정된 소득금액을 입증하는 것은 실무상 용이한 편이다. 반면에 추계과세시는 추계과세의 적부에 대하여 다툼이 있고 그 결과로서 소송이 제기되기도 하여 적용한 방법이나 증거의 입증문제가 중요한데 추계과세에 있어서는 원래부터 충분한 직접적 증빙자료가 없어서 소득금액을 파악할 수 없는 것이 일반적이고 예외적으로 개연성에 의하여 실액근사치를 파악하고 과세하는 것일 뿐만 아니라 그 과정에 있어서 추계요건 해당여부의 판정 및 가장 적절한 추계방법의 선택은 매우 어렵다. 따라서 추계과세 적법여부가 논란이 되는 경우 과세관청이 추계과세의 요건을 입증하지 않는 한 법원은 과세관청이 한 추계과세가 위법하다 하여 이를 전부 취소하게 하는데, 그렇다고 하여 실지조사에 응할 경우의 정당한 세액을 계산할 의무가 있는 것이 아니므로 과세관청은 추계과세를 함에 있어 추계요건에 해당되는지 여부를 판단하여야 한다.

② 선택방법은 과세관청, 구체적 요소입증은 납세의무자가 짐

과세근거로 되는 과세표준의 입증책임은 과세관청에 있는 것이 일반적이며 과세표준은 수입으로부터 필요경비를 공제하여 산출되는바, 수입 및 필요경비의 입증책임은 모두 과세관청에 있다고 본다. 그러나 필요경비는 납세의무자의 과세소득을 줄이는 것이고 필요경비를 발생시키는 사실관계의 대부분은 납세의무자의 지배영역 안에 있으므로 그 입증이 손쉽다는 점을 감안하면 납세의무자가 적극적으로 입증할 필요성이 있다. 예를 들어 기준경비율에 의한 추계시 공제되는 대표자급료는 계산 산식상 필수적 필요경비이기 때문에 납세의무자가 그에 대하여 적극적으로 입증을 하여야 하며 그에 대한 입증을 하지 않을 경우에는 없는 것으로 추정할 수도 있다.

(2) 납세의무자 및 과세관청이 입증할 추계요건

① 추계의 필요성, 추계방법의 합리적 타당성

법인세 과세시 정부는 추계과세에 의하지 않으면 안되는 사정과 추계방법이 통상의 회계원칙상 명백한 오류가 없는 상당한 합리성을 가지고 있으며 이를 기초로 계산된 수치가 정확하다는 것 및 기준경비율과 동업자비율 등이 합리적

으로 책정된 것임을 입증할 책임을 부담하는 반면, 납세의무자인 법인은 막연히 추계소득금액을 부인하거나 진실의 소득금액과 다르다는 것을 주장하는 것만으로는 부족하고 구체적으로 추계방법의 기초가 된 수치의 잘못을 지적하거나 실제의 소득금액이 추계소득금액 미만인 것을 적극적으로 입증하여야 한다.

추계과세에 있어서 입증의 대상이 되는 것은 일반적으로 추계과세의 적법요건인 추계의 필요성과 추계의 합리성 및 타당성 등의 직접적 사실이 되는바, 추계요건을 구성하는 수입금액이나 관련 필요경비는 간접적 사실로서 구태여 입증할 대상은 아닌 것으로 본다. 여기서 추계과세의 적부에 다툼이 있다면 위 입증대상인 추계과세의 적법요건인 추계의 필요성·합리성·타당성 등을 주장·입증하여 추계방법의 소득금액이 상대적으로 정당하다는 것에 대한 입증책임은 과세관청에 있는 것이 일반적이다.

(3) 추계요건입증의 정도

① 합리적 근사치의 산출결과로서의 입증

추계과세시 근거과세의 요건 사실에 대한 입증책임이 과세관청에 있다면 과세행정소송에서 충분하다고 인식되는 입증의 정도가 문제인데 추계과세의 본질은 실제금액 과세가 불가능한 경우에 예외적으로 인정되는 것으로 추계에 의한 결과가 진실의 소득금액에 합치하는 개연성이 있는 것으로 인정된다면 그 추계의 결과를 가지고서도 진실의 소득금액으로 추인하여 과세하는 방법이 현실적으로 수용되고 있다.

따라서 그 추계의 과정이 일반적으로 합리적·타당적인 것으로 인정되고 법원이 그 추계의 결과를 가지고 진실의 소득금액과 합치하는 개연성이 있는 것으로 판단한다면 그 목적을 달성하는 것이 되므로 추계과세의 입증은 단순 입증으로 충분하다고 본다. 반면에 완전한 입증을 요구하는 것은 추계과세 자체를 부정하고 진실의 소득금액을 입증하도록 하는 결과가 되어 불합리한 면이 있으나 납세자의 이익보호라는 차원에서 지지받은 경우도 있다. 전자를 일응의 증명설, 후자를 완전한 증명설이라 하고 이의 중간으로서 증거의 상대적 우세로 입증할 수 있다는 설도 있다.