

III. 연대납세의무 (제3절 : 연대납세의무)

1. 공유·공동연대납세의무 (법 제25조 연대납세의무)

1) 연대납세의무의 개념과 개요

공유자(사업자), 분할법인, 신설법인 등의 연대납부의무

공유물·공동사업 및 공동사업 소속재산의 국세·가산금과 체납처분비는 재산공유자나 공동사업자가 연대납부의무를 지며, 모든 이행청구에 무조건 응해야 한다.

법인분할이나 합병시 분할신설법인, 합병상대방법인 및 분할된 법인과 합병법인이 연대납부의무가 있다. 본 조 규정은 다음과 같다.

● 법 제25조 【연대납세의무】

① 공유물·공동사업 또는 당해 공동사업에 속하는 재산에 관계되는 국세·가산금과 체납처분비는 그 공유자 또는 공동사업자가 연대하여 납부할 의무를 진다. (98. 12. 28 제목개정)

② 법인이 분할 또는 분할합병되는 경우 분할되는 법인에 대하여 분할일 또는 분할합병일 이전에 부과되거나 납세의무가 성립한 국세·가산금 및 체납처분비는 다음 각호의 법인이 연대하여 납부할 책임을 진다. (98. 12. 28 신설)

1. 분할되는 법인
2. 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 법인
3. 분할되는 법인의 일부가 다른 법인과 합병하여 그 다른 법인이 존속하는 경우 그 다른 법인(이하 “존속하는 분할합병의 상대방법인”이라 한다)

③ 법인이 분할 또는 분할합병으로 인하여 해산되는 경우 해산되는 법인에 대하여 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금 및 체납처분비는 다음 각호의 법인이 연대하여 납부할 책임을 진다. (98. 12. 28 신설)

1. 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 법인
2. 존속하는 분할합병의 상대방법인

연대납세규정 이유와 각 세법별 규정

연대납세의무란 하나의 납세의무를 2인 이상이 연대하여 납부의무를 지는 것을 말하는데 공동사업에 관여하는 자들로 하여금 공동책임을 부담시킴으로써 그 행동을 신중하게 하면서 채권자의 보호를 두텁게 하려는 민법상의 연대채무와 그 내용을 같이 하는 것으로 민법의 연대채무에 관한 규정의 대부분이 연대납세의무에도 준용된다.

본 조가 특별히 연대납세의무를 규정한 이유도 공동사업이나 공유재산의 경우 구체적 납세의무 안분금액을 계산하기도 어려워 이의 일괄부담을 지우기 위할뿐 아니라 과세권자의 과세권행사와 부과징수의 가능성을 확보하기 위함이다. 또한 납세의무에 대한 무한연대책임을 지움으로써 납세의무이행의식을 고취시킬 수 있기도 한 것인바, 각 세법별 연대납세의무 내용을 요약하면 다음과 같다.

◎ 소득세 ⇨ 자산소득 합산과세(제61조)시 주된 소득자와 기타의 자산합산 대상가족(소득세법 제2조제3항)

제3장

- ◎ 법인세 ⇨ 법인해산 청산시 청산인과 잔여재산 분배받은 자(법인세법시행령 제 127조)
- ◎ 상속세 ⇨ 공동상속·공동수유의 경우 각 상속인이나 수유자는 각자 재산점유비율로 연대납세의무(상속세법 제3조제4항)
- ◎ 분할합병시 연대납세의무
- ◎ 증여세 ⇨ 증여자과 수증자(상속세법 제4조제3항)
- ◎ 자산재평가세 ⇨ 재평가한 법인이 해산한 경우 청산인과 잔여재산 수취자(자평법 제20조)
- ◎ 인지세 ⇨ 과세문서의 공동작성자(인지법 제2조제2항)
- ◎ 지방세 ⇨ 공유물, 공동사용물, 공동사업 또는 이에 관련된 지방자치단체의 징수금이나 특별징수의무에 대하여 공유자·공동사용자나 공동사업자(지방세법 제18조)

2) 연대납세의무대상

공유물의 범위

공유물이란 공동소유물인바, 물건이 지분에 의거 수인의 소유로 된 것을 말한다. 관련 통칙과 민법 규정은 다음과 같다.

◆ 기본통칙 25-0...1 【공유물】

법 제25조제1항에서 「공유물」이라 함은 민법 제262조(물건의 공유)의 규정에 의한 공동소유의 물건을 말한다.

● 민법 제262조 【물건의 공유】

- ① 물건이 지분에 의하여 수인의 소유로 된 때에는 공유로 한다.
- ② 공유자의 지분은 균등한 것으로 추정한다.

공동소유형태

공유물의 소유방법으로는 공유·합유 및 총유가 있다.

공유란 여러 사람이 한 개의 물건을 공동으로 소유하면서 공유자는 서로 하등의 인적 결합관계를 가지지 않는 공동소유의 형태로서 소유권은 양적으로 완전히 분할되어 그 일부분씩이 각각의 공유자에 귀속하고, 각각 공유자에게 귀속된 소유권의 일부(지분)는 단지 양적으로 일부분일 뿐이고 질적으로는 완전히 독립된 소유권과 같다.

각 공유자는 자기의 지분을 자유로이 처분할 수 있으며, 또한 언제든지 목적물의 분할을 청구하여 공동관계를 폐지하고 완전한 소유권으로 할 수 있다.

합유란 조합의 소유 형태로서 구성원은 지분권은 있으나, 단지 그 지분권은 공동 목적의 달성을 위하여 구속을 받고 지분권의 처분에는 일정한 제한을 받는다.

지분의 처분과 분할청구의 자유는 제한되어 있고 합유물 또는 합유지분의 처분과 합유관계의 종료는 원칙적으로 합유자 전원의 합의로서 하여야 한다.

총유란 권리능력이 없는 사단인 경우의 소유 형태인데 소유권이 질적으로 공유

되어 그 재산의 관리·처분의 권능은 공동체 자체에 속하고, 그 사용·수익의 권능은 각 단체원에 속하는 공동소유형태를 말한다. 즉, 총유에 있어서는 공동소유의 권한이 단체와 그 단체의 구성원에 분속되고 있다.

공동사업의 범위

공동사업이란 당사자 모두가 공동경영하며 사업의 성공여부에 대한 이해관계를 가지는 사업을 말한다. 다음 통칙이 규정하고 있다. 따라서 사업의 손익이나 결과에 대해 배분권, 부담의무, 청구권 등이 없는 자는 공동사업자가 아니므로 연대납세의무자가 되지 않는다.

◆ 기본통칙 25-0...2 【공동사업】

「공동사업」이라 함은 그 사업이 당사자 전원의 공동의 것으로서, 공동으로 경영되고 따라서 당사자 전원이 그 사업의 성공여부에 대하여 이해관계를 가지는 사업을 말한다.

공동사업 소속재산의 범위

공동사업에 속하는 재산에 대해 국세 등도 공동사업자가 연대납부책임을 지는데, 민법상의 조합계약에 의하여 2인 이상의 거주자가 서로 출자하여 부동산소득·사업소득이나 산림소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하는 것을 공동사업이라 하므로 이러한 사업상 재산의 국세 등은 공동사업주가 연대부담하는 것이다.

법인격이 없는 단체로서 법인으로 분류되지 않고 개인으로 분류된 단체에 있어서 당해 단체의 대표자나 관리인이 선임되어 있지 않고 손익의 분배방법이나 비율이 정하여지지 않은 경우도 당해 단체의 구성원이 공동사업자로서 공동으로 사업을 영위하는 것으로 본다.

2. 연대납부의무의 범위와 효과 (법 제25조의2)

전반적 이행청구와 효력

연대납세의무의 이행방법 등에 대해 본 조는 민법상의 제반 규정을 준용하도록 규정하고 있다.

● 법 제25조의2 【연대납세의무에 관한 민법규정의 준용】

이 법 또는 세법에 의하여 국세·가산금과 체납처분비를 연대하여 납부할 의무에 관하여는 민법 제413조 내지 제416조·제419조·제421조·제423조 및 제425조 내지 제427조의 규정을 준용한다. (94. 12. 22 신설)

연대채무의 개념

연대채무란 수인의 채무자가 채권자에 대한 동일한 내용의 급부에 대하여 전부의 급부의무를 지며, 그 중 한사람의 급부가 있으면 총채무자가 채무를 면한다고 하는 다수 당사자의 채무를 말하는데, 채권자는 어느 연대채무자에 대하여도 채무의 전부나 일부의 이행을 청구할 수 있으며 변제, 이행청구, 경계, 상계, 채무면제,

혼동, 시효의 완성, 채권자지체 등이 채무자의 한 사람에게 대하여 생긴 경우에는 다른 채무자에게도 그 효력이 미친다. 관련 민법 규정은 다음과 같다.

● 민법 제413조 【연대채무의 내용】

수인의 채무자가 채무전부를 각자이행할 의무가 있고 채무자 1인의 이행으로 다른 채무자도 그 의무를 면하게 되는 때에는 그 채무는 연대채무로 한다.

● 민법 제414조 【각 연대채무자에 대한 이행청구】

채권자는 어느 연대채무자에 대하여 또는 동시나 순차로 모든 연대채무자에 대하여 채무의 전부나 일부의 이행을 청구할 수 있다.

● 민법 제415조 【채무자에 생긴 무효, 취소】

어느 연대채무자에 대한 법률행위의 무효나 취소의 원인은 다른 연대채무자의 채무에 영향을 미치지 아니한다.

● 민법 제416조 【이행청구의 절대적 효력】

어느 연대채무자에 대한 이행청구는 다른 연대채무자에게도 효력이 있다.

● 민법 제419조 【면제의 절대적 효력】

어느 연대채무자에 대한 채무면제는 그 채무자의 부담부분에 한하여 다른 연대채무자의 이익을 위하여 효력이 있다.

● 민법 제421조 【소멸시효의 절대적 효력】

어느 연대채무자에 대하여 소멸시효가 완성한 때에는 그 부담부분에 한하여 다른 연대채무자도 의무를 면한다.

● 민법 제423조 【효력의 상대성의 원칙】

전 제7조의 사항외에는 어느 연대채무자에 관한 사항은 다른 연대채무자에게 효력이 없다.

연대납세의 상호간 구상권 행사

연대납세의무자의 1인이 납세의무를 이행한 때에는 다른 납세의무자의 납세의무는 소멸하나 납세의무이행자는 다른 연대납세의무자에 대하여 구상권을 행사할 수 있으나, 무능력자의 부담부분은 다른 자가 안분부담한다. 관련 민법 규정은 다음과 같다.

● 민법 제425조 【출연채무자의 구상권】

- ① 어느 연대채무자가 변제 기타 자기의 출재로 공동면책이 된 때에는 다른 연대채무자의 부담부분에 대하여 구상권을 행사할 수 있다.
- ② 전항의 구상권은 면책된 날 이후의 법정이자 및 피할 수 없는 비용 기타의 손해배상을 포함한다.

● 민법 제426조 【구상요건으로서의 통지】

- ① 어느 연대채무자가 다른 연대채무자에게 통지하지 아니하고 변제 기타 자기의 출재로 공동면책이 된 경우에 다른 연대채무자가 채권자에게 대항할 수 있는 사유가 있었을 때에는 그 부담부분에 한하여 이 사유로 면책행위를 한 연대채무자에게 대항할 수 있고 그 대항사유가 상계인 때에는 상계로 소멸할 채권은 그 연대채무자에게 이전된다.
- ② 어느 연대채무자가 변제 기타 자기의 출재로 공동면책되었음을 다른 연대채무자에게 통지하지 아니한 경우에 다른 연대채무자가 선의로 채권자에게 변제 기타 유상의 면책행위를 한 때에는 그 연대채무자는 자기의 면책행위의 유효를 주장할 수 있다.

● **민법 제427조 【상환 무자력자의 부담부분】**

- ① 연대채무자 중에 상환할 자력이 없는 자가 있는 때에는 그 채무자의 부담부분은 구상권자 및 다른 자력이 있는 채무자가 그 부담부분에 비례하여 분담한다. 그러나 구상권자에게 과실이 있는 때에는 다른 연대채무자에 대하여 분담을 청구하지 못한다.
- ② 전항의 경우에 상환할 자력이 없는 채무자의 부담부분을 분담할 다른 채무자가 채권자로부터 연대의 면제를 받은 때에는 그 채무자의 부담할 부분은 채권자의 부담으로 한다.

IV. 납세의무 소멸·제척기간 시효 등 (제4절 : 납세의무의 소멸)

1. 납세의무 소멸사유 (법 제26조 납세의무의 소멸)

납세완결·제척기간 만료·시효완성시 소멸

국세·가산금 및 체납처분비용 등은 납부·충당·부과취소·국세부과의 제척기간 내에 부과되지 않고 기간이 만료된 때와, 국세징수권의 소멸시효가 완성된 때에 납부의무가 소멸된다고 본 조가 규정하고 있다.

● **법 제26조 【납부의무의 소멸】**

국세·가산금 또는 체납처분비를 납부할 의무는 다음 각호의 1에 해당하는 때에는 소멸한다.

1. 납부·충당, 부과, 취소가 있을 때 (96. 12. 30 개정)
2. 제26조의2의 규정에 의하여 국세를 부과할 수 있는 기간내에 국세가 부과되지 아니하고 그 기간이 만료된 때 (84. 8. 7 신설)
3. 제27조의 규정에 의하여 국세징수권의 소멸시효가 완성한 때 (84. 8. 7 개정)

과세행정의 책임구분과 납세불안정 해소

조세채무관계는 공법상 법률관계로 일반 사법상의 채권채무관계와는 달리 채권자인 국가나 지방자치단체에게 우월적 지위를 인정하여 채권자의 공권적 관여를 용인하고 있다. 물론 조세채권관계도 과세권자인 국가나 지방자치단체와 납세의무자와 사이에 조세법상 성립된 채권자·채무자라는 대등적인 당사자간의 법률관계이므로 금전급부를 목적으로 하는 채권채무관계라는 면에서 일반 사법상의 채권채무관계와 공통되는 성질을 가지고 있다. 그러나 본 조 규정으로서 일반채권채무관계의 권리와 책임을 명확히 하는 이외에, 과세관청의 행정집행에 대한 책임관계를 명확히 하고 세무공무원의 과세행정착수를 강제하는 효과가 있다.

이밖에 납세의무자 차원에서도 장기간의 납세불안정상태를 해소하는 효과도 있다고 본다.

부과권과 징수권의 존속기간

조세채권채무관계에서는 채권자인 국가나 지방자치단체에게 조세채권을 일방적으로 확정하는 자주확정권과 조세채권을 강제적으로 실현하는 자력집행권이 인정되고 있는데, 이는 부과권과 징수권의 개념이다. 여기서 추상적으로 성립한 조세채

권을 과세권자가 구체적으로 확정하는 권능을 부과권이라 하며 구체적으로 확정된 조세채권이행을 청구하거나 수납하고 이행을 강제적으로 추구하는 권능을 징수권이라 한다. 따라서 과세권자는 조세채권채무 성립단계의 추상적 조세채권에 대하여는 부과권을, 확정단계에 있는 구체적 조세채권에 대하여는 징수권을 가지는바, 일반적으로 국세부과권은 조세채권을 구체적으로 확정하기 위한 세액결정권리이며, 국세징수권은 세액이 구체적으로 확정된 후에 확정된 조세채권을 실현하기 위해 납세자에게 이행을 청구할 수 있는 권리로서 국세부과권과 징수권은 단계상 구별된다. 따라서 제26조의2 규정의 국세부과권의 행사기간과 제27조규정의 징수권의 소멸시효를 별도 규정하며 부과권에 대하여는 기간중단이나 정지가 없는 제척기간을 적용하고 있다. 따라서 부과권은 제척기간내에 행사하여야 하며, 부과고지한 이후의 징수권은 소멸시효가 완성되기 전까지 행사하여야 하는 것이다.

납부로 인한 소멸

궁극적으로 조세는 납세의무자가 납부함으로써 완결되는바, 직접적 납세의무자 뿐 아니라 연대납세의무자·제2차납세의무자·보증인 등 주변 이해관계인의 납부가 어떤 형태라도 있으면 납세의무가 소멸된다.

관련 통칙 규정은 다음과 같다.

◆ 기본통칙 26-0...1 **【납 부】**
법 제26조제1호에서 「납부」라 함은 당해 납세의무자는 물론 연대납세의무자, 제2차납세의무자, 납세보증인, 물적납세의무자 및 기타 이해관계가 있는 제3자 등에 의한 납부를 말한다. (2004. 2. 19 개정)

충당·상계시의 소멸

조세채무의 적극적 납부뿐 아니라 기존 납부금액 중 환급금으로의 충당 및 상계등도 납세의무가 완결되는 사유가 된다.

◆ 기본통칙 26-0...2 **【충 당】**
「충당」이라 함은 법 제51조의 규정에 의한 국세환급금을 당해 납세의무자가 납부할 국세, 가산금 및 체납처분비 상당액과 상계시키는 것을 말한다.

2. 국세부과 제척기간 (법 제26조의2 국세부과의 제척기간)

1) 부과된 제척기간의 개요

부과가능일부터 5년, 7년, 10년, 15년 혹은 평생

국세는 각 세목과 납세성실도에 따라 부과가능일로부터 일반적으로는 5년간, 자진신고는 7년, 허위신고는 10년, 상속세와 증여세에 대하여는 10년간, 상속세·증여세 허위신고는 15년내, 사기·부정 포탈시는 상속·증여사실 안 날부터 1년(일종의 평생)내에 부과권을 행사하여야 하며, 이 기간이 경과하면 부과할 수 없다고 본

조가 규정하고 있다. 상속·증여 포탈재산가액이 50억원 이하이면 15년의 제척기간이 적용된다. 또한 불복이나 조세분쟁의 경우는 결정일 합의일부터 1년내까지는 처분가능하다. 또한 국제조세조약상의 상호합의 절차 진행중이면 연기된다. 여기서 부과가능일은 신고기한 다음 날 혹은 납세의무성립일을 말하며, 이의제기나 불복의 경우는 판결·결정확정일로부터 1년이 경과되기전까지는 판결·결정에 따라 결정·결정 및 처분을 할 수 있다.

● 법 제26조의2 【국세부과의 제척기간】

① 국세는 다음 각호에 규정하는 기간이 만료된 날 후에는 부과할 수 없다. 다만, 조세의 이종과세방지를 위하여 체결한 조약(이하 “조세조약”이라 한다)의 규정에 의하여 상호합의절차가 진행중인 경우에는 국제조세조정에관한법률 제25조에서 정하는 바에 따른다.

1. 납세자가 사기 기타 부정한 행위로써 국세를 포탈하거나 환급·공제받는 경우에는 당해 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년간 (94. 12. 22 개정)
2. 납세자가 법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출하지 아니한 경우에는 당해 국세를 부과할 수 있는 날부터 7년간 (94. 12. 22 개정)
3. 제1호 및 제2호에 해당하지 아니하는 경우에는 당해 국세를 부과할 수 있는 날부터 5년간
4. 상속세·증여세는 제1호 내지 제3호의 규정에 불구하고 이를 부과할 수 있는 날부터 10년간. 다만, 다음 각목의 1에 해당하는 경우에는 이를 부과할 수 있는 날부터 15년간으로 한다.
 - 가. 납세자가 사기 기타 부정한 행위로써 상속세·증여세를 포탈하거나 환급·공제받는 경우
 - 나. 상속세및증여세법 제67조 및 제68조의 규정에 의하여 신고서를 제출하지 아니한 경우
 - 다. 상속세및증여세법 제67조 및 제68조의 규정에 의하여 신고서를 제출한 자가 대통령령이 정하는 허위신고 또는 누락신고를 한 경우(그 허위신고 또는 누락신고를 한 부분에 한한다)

② 다음 각호의 경우에는 제1항의 규정에 불구하고 제1호의 규정에 의한 결정 또는 판결이 확정되거나 제2호의 규정에 의한 상호합의가 종결된 날부터 1년이 경과되기 전까지는 당해 결정·판결 또는 상호합의에 따라 경정결정 기타 필요한 처분을 할 수 있다. (93.12. 31 개정)

1. 제7장의 규정에 의한 이의신청·심사청구·심판청구, 감사원법에 의한 심사청구 또는 행정소송법에 의한 소송에 대한 결정 또는 판결이 있는 경우 (93. 12. 31 신설)
2. 조세조약에 부합하지 아니하는 과세의 원인이 되는 조치가 있는 경우에 그 조치가 있음을 안 날부터 3년 이내(조세조약에서 따로 규정하는 경우에는 그에 따른다)에 그 조세조약의 규정에 의한 상호합의의 신청이 있는 것으로서 그에 대한 상호합의가 있는 경우

③ 납세자가 사기 기타 부정한 행위로 상속세·증여세를 포탈하는 경우로서 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 제1항제4호의 규정에 불구하고 당해 재산의 상속 또는 증여가 있음을 안 날부터 1년 이내에 상속세 및 증여세를 부과할 수 있다. 다만, 상속인(수유자를 포함한다)이나 증여자 및 수증자가 사망한 경우와 포탈세액 산출의 기준이 되는 재산가액(다음 각호의 1에 해당하는 재산의 가액을 합계한 것을 말한다)이 50억원 이하인 경우에는 그러하지 아니하다. (99. 12. 31 신설)

1. 제3자의 명의로 되어 있는 피상속인 또는 증여자의 재산을 상속인 또는 수증자가 보유하고 있거나 그 자의 명의로 실명전환을 한 경우
2. 계약에 의하여 피상속인이 취득할 재산이 계약이행기간중에 상속이 개시됨으로써 등기·등록 또는 명의개서가 이루어지지 아니하여 상속인이 취득한 경우
3. 국외에 소재하는 상속 또는 증여재산을 상속인 또는 수증자가 취득한 경우

4. 등기·등록 또는 명의개서가 필요하지 아니한 유가증권·서화·골동품 등 상속 또는 증여재산을 상속인 또는 수증자가 취득한 경우
- ④ 제1항각호의 규정에 의한 국세를 부과할 수 있는 날은 대통령령으로 정한다.
(99. 12. 31 개정)

제척기간의 개념과 세목별 신고성실도별 제척기간 요약

제척기간이란 권리행사여부에 대하여 법률이 정한 존속기간을 말하는데 권리관계의 신속한 확정을 위하여 정하여진다. 일반적으로 제척기간은 국세부과처분을 위한 조사환경의 정도나 조세부과공평성이나 납세의무자의 기득권 등을 고려하여 제척기간이 5년 단기인 세목과 7년 장기인 세목으로 구분되어 있다. 이밖에 상속세나 증여세의 경우는 자발적 신고나 신고능력이 약하다고 보아 10년으로 하고, 허위신고는 15년으로, 부정포탈의 경우는 상속·증여 안 날부터 1년 이내(평생)으로 하고 있는바, 이를 세목별로 요약하면 다음과 같다.

제척기간	세 목
안 날부터 1년(평생)	제3자명의 보관·실명전환, 상속으로 인한 명의생략이전, 국외재산 등
10년	상속세·증여세(사기·부정·무신고·허위신고·누락신고는 15년간)
7년	소득세, 법인세, 부당이득세, 부가가치세, 증권거래세, 교육세 중 분리과세이자·배당소득금액 또는 금융·보험업·수입금액 부과분, 기타교육세·특소세·주세 등 과세표준 자진신고방식의 세금(사기·부정·포탈·환급·공제는 10년)
5년	15년, 10년, 7년의 적용을 받지 않는 일반국세(특별소비세, 교통세, 주세, 인지세), 7년의 적용을 받지 않는 교육세

상속세와 증여세의 성실도 차별적용

상속세나 증여세는 개인의 행위에 따른 세목인바, 개인의 신상변동이 쉽게 파악되지 않을 뿐 아니라 재산관계도 노출되어 있지 않으므로 자진신고납부하면 국세부과 제척기간을 10년으로 하지만, 무신고·허위·사기·부정·누락신고시는 15년 최장기이다.

종전에는 상속세·증여세의 무신고, 미제출, 허위신고, 신고누락 등의 경우 제척기간을 10년으로 하고, 일반적인 상속세나 증여세는 5년으로 하였으나 95년부터는 개정하여 5년씩 늘렸다. 2000년부터는 제3자 명의신탁, 사망으로 인한 중간생략, 등기·국외소재자산의 취득인 경우는 상속·증여 안 날부터 1년 이내라고 하여 평생기간으로 제척기간을 확장하였다.

허위신고·누락신고시 15년 적용의 범위

허위·누락 상속세 등 신고란 가공채무공제등기 등 재산의 타인명의, 금융재산 누락신고 등을 말한다라고 다음 시행령이 규정하고 있다.

㉠ 시행령 제12조의2【상속세·증여세의 허위신고 등의 범위】

법 제26조의2제1항제4호다목에서 “대통령령이 정하는 허위신고 또는 누락신고를 한 경우”라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 경우를 말한다. (94. 12. 31 신설)

1. 상속재산가액 또는 증여재산가액에서 가공의 채무를 공제하여 신고한 경우
2. 권리의 이전이나 그 행사에 등기·등록·명의개서 등(이하 이 호에서 “등기 등”이라 한다)을 요하는 재산을 상속인 또는 수증자의 명의로 등기 등을 하지 아니한 경우로서 그 재산을 상속재산 또는 증여재산의 신고에서 누락한 경우
3. 예금·주식·채권·보험금 기타의 금융자산을 상속재산 또는 증여재산의 신고에서 누락한 경우

이의제기, 불복, 정송에 따른 결정시 제척기간 연장

조세부과처분에 대한 이의신청·심사청구·심판청구·감사원법에 의한 심사청구나 행정소송이 제기된 후 판결이나 결정확정에 의하여 부과처분의 전부나 일부가 경정 및 무효로 된 경우, 판결이나 결정이 확정된 날로부터 1년이 경과되기 전까지는 당해 판결이나 결정에 따라 경정결정 기타 필요한 처분을 할 수 있다. 왜냐하면 불복제기에 따른 정부기관의 결정이나 판결이 확정되기 전에 국세부과 제척기간이 만료된 경우 납세자가 자신에게 유리한 취소나 일부 취소의 결정이나 판결을 받았는데도 처분청이 부과권이 없어 결정이나 판결에 따른 경정결정 및 환급처리를 못하는 경우도 있는데 이를 방지하기 위하여 이의신청·심사청구·심판청구·감사원법에 의한 심사청구 또는 행정소송법에 의한 소송의 경우에는 당초의 법정 제척기간이 무기연기되고 결정일이나 확정일부터 1년까지가 제척기간이 되는 것이다. 따라서 조세부과처분에 대한 불복절차를 거치는 경우 2년·5년 혹은 10년의 제척기간이 경과된 경우에도 심사·심판 등의 확정 결정일이나 최종판결일부터 1년이 되기 전까지는 경정·결정 등 부과권을 행사할 수 있다. 따라서 2년·5년 혹은 10년의 법정 제척기간이 지나고 그 이후까지 계속 되더라도 판결일이나 결정·확정일까지 무기연기되며 판결일이나 확정일부터 최장 1년까지 제척기간이 연장되는 것이라 볼 수 있다. 그러나 판결일이나 확정결정일이 제척기간 이후에 있고 이로부터 1년이 경과되면 더이상 부과할 수는 없다.

국제 조세조약위배과세의 상호합의시 제척기간연장

국제조세조약에 위배되는 과세원인의 조치가 있는 경우 조치가 있음을 안 날부터 3년내 상호합의신청을 하게 되는데 국가간 상호합의가 되면 위배과세문제가 종결된다. 이 때는 상호합의가 종결된 날로부터 1년이내까지는 경정결정이나 기타 필요한 처분을 할 수 있다.

2) 제척기간 만료의 효과**확정된 납세의무의 소멸**

제척기간은 중단이나 정지가 없고 당연히 권리의 소멸효과가 발생하는데 소멸시

효는 권리가 소급적으로 소멸하는 반면 제척기간이 경과되면 권리는 장래에 향하여 소멸한다. 또한 소멸시효이익은 시효완성후에 포기할 수 있는 반면 제척기간 이익에 대해서는 포기제도가 없다. 따라서 제척기간내에 조세부과처분이 없거나 납세고지서가 납세의무자에게 도달되지 아니하면 추상적 납세의무확정 단계에서 조세채권은 소멸된다.

즉, 제척기간이 경과되면 조세채권이나 조세부과권 및 납세의무도 소멸하는바, 추상적 조세채권단계에서 조세채권이 소멸하게 되는 것이다.

소정기간내에 자동소멸

제척기간은 기간이 경과되면서 만료만 되면 납세의무자 자동소멸되는 것인바, 과세권자가 어떤 행위나 처분을 하지 않은 상태에서 납세의무 확정자체가 무의미해지는 것이다. 또한 진행기간 중단이나 정지 및 연기도 불가능하다. 그러나 이의 제기나 불복의 경우만은 제척기간이 자동 연장된다.

관련 통칙규정은 다음과 같다.

◆ 기본통칙 26의2-0...1 【국세부과 제척기간의 의의】
국세부과의 제척기간은 권리관계를 조속히 확정시키려는 것이므로 국세징수권 소멸시효와는 달리 진행기간의 중단이나 정지가 없으므로 법 제26조의2제1항 내지 제3항의 기간이 경과하면 정부의 부과권은 소멸되어 과세표준이나 세액을 변경하는 어떤 결정(경정) (법 제26조의2제2항의 당해 판결·결정 또는 상호합의를 이행하기 위한 경정결정 기타 필요한 처분은 제외한다)도 할 수 없다. (2004. 2. 19 개정)

납세의무 소멸과 원천징수의무 소멸

제척기간 경과로 납세의무확정 자체가 무의미해지거나, 아무런 부과처분이나 과세처분이 없는 상태로 제척기간이 경과되면 납세의무에 관한 모든 의무도 소멸된다. 따라서 납세의무의 존재를 전제로 하는 원천징수의무, 신고서·신청서 제출의무 등도 자동소멸되는 것이다. 관련 통칙규정은 다음과 같다.

◆ 기본통칙 26의2-0...2 【국세부과의 제척기간과 원천징수의무】
법인세법에 의하여 처분되는 상여는 소득세법 제135조제4항 및 동법 시행령 제192조제1항 및 제2항에 의거 법인이 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 법인의 원천징수의무가 성립하나 그 소득금액의 귀속사업연도 소득에 대한 국세부과의 제척기간이 만료되면 원천징수의무도 소멸한다. (95. 8. 14 개정)

3) 부과가능일과 제척기간 기산일

정부부과 가능일부터 기산

국세 등의 부과가능일은 납세자의 자발적 의무이행 기간 경과후의 다음 날인바, 확정신고기한 다음 날, 납세의무성립일, 원천징수세액신고기한 다음 날, 연장된 신고기한 다음날, 공제감면 징수사유 발생일 등부터 기산한다고 다음 시행령이 규정하고

있다. 이러한 부과가능일의 규정은 과세권자 입장에서 적극적 혹은 공권적으로 부과업무를 개시할 수 있는 위상을 확보할 수 있는 날이므로, 본 시행령이 창설적 규정이 아니라 각 세목의 납세의무 이행절차 등의 특성을 반영한 확인적 규정이다.

● 시행령 제12조의3 【국세부과제척기간의 기산일】

① 법 제26조의2제4항의 규정에 의한 국세를 부과할 수 있는 날은 다음 각호의 날로 한다. (2002. 12. 30 개정)

1. 과세표준과 세액을 신고하는 국세에 있어서는 당해 국세의 과세표준과 세액에 대한 신고기한 또는 신고서 제출기한(이하 “과세표준신고기한”이라 한다)의 다음 날. 이 경우 중간예납·예정신고 및 수정신고기한은 과세표준신고기한에 포함되지 아니한다.

2. 부당이득세 및 인지세에 있어서는 당해 국세의 납세의무가 성립한 날(2000. 12. 29 개정)

② 다음 각호의 날은 제1항의 규정에 불구하고 국세를 부과할 수 있는 날로 한다.

1. 원천징수의무자 또는 납세조합에 대하여 부과하는 국세에 있어서는 당해 원천징수세액 또는 납세조합징수세액의 법정납부기한의 다음 날 (84. 12. 31 신설)

2. 과세표준신고기한 또는 제1호에 규정하는 법정납부기한이 연장되는 경우에는 그 연장된 기한의 다음 날 (84. 12. 31 신설)

3. 공제·면제·비과세 또는 낮은 세율의 적용 등에 따른 세액(소득공제를 받은 경우에는 공제받은 소득금액에 상당하는 세액을 말하고, 낮은 세율을 적용받은 경우에는 일반세율과의 차이에 상당하는 세액을 말한다. 이하 이 호에서 “공제세액등”이라 한다)을 의무불이행 등의 사유로 인하여 징수하는 경우에는 당해 공제세액 등을 징수할 수 있는 사유가 발생한 날 (2003. 12. 30 개정)

■ 확정신고기한·제출기한 다음 날

과세표준과 세액을 신고하는 국세 세목의 경우는 신고기한이나 신고서 제출기한 다음 날을 제척기간의 기산일로 하는데, 자진신고납세 확정방식을 채택하고 있는 법인세 등은 물론 정부 부과과세 확정방식을 채택하면서 납세의무자에게 과세표준과 세액의 신고의무를 지우고 있는 소득세 등의 경우도 신고기한 종료일 다음날을 제척기간 기산일로 한다. 따라서 과세표준과 세액을 신고하는 국세는 법인세·소득세·부가가치세·상속세·증여세·재평가세·특별소비세·주세·증권거래세·교육세 등을 말하는데, 납세의무자의 신고가 없거나 신고내용에 오류나 탈루가 있으면 과세권자가 과세표준과 세액을 결정 경정하게 되므로 결정이나 경정처분의 제척기간 기산일도 법정신고기한 다음 날이다.

그러나 중간예납과 예정신고나 수정신고기간 다음 날은 기산일 개념에 해당되지 않는바, 따라서 중간예납세액이나 예정신고기간분에 대하여는 제척기간을 계산하지 않고 정기분이나 확정신고기한에 포함시켜 확정신고기한일의 다음 날만을 제척기간 기산일로 하는 것이다. 관련 통칙규정은 다음과 같다.

◆ 기본통칙 26의2-12의3...1 【예정신고분 등의 과세표준과 세액에 대한 국세 부과 제척기간의 기산일】

영 제12조의3제1항제1호에서 “중간예납·예정신고 및 수정신고기한은 과세표준신고기한에 포함되지 아니한다”라 함은 중간예납·예정신고 및 수정신고기한의 다음 날은 국세 부과 제척기간의 기산일로 보지 아니하고, 당해 국세의 과세표준과 세액에 대한 확정신고기한의 다음 날을 그 기산일로 보는 것을 말한다. (2004. 2. 19 개정)

납세의무 성립일

부당이득세나 전화세 및 인지세 등의 경우는 과세표준과 세액에 대한 납세의무자의 신고의무 규정이 없는 국세인데 당해 국세의 납세의무가 성립한 날을 제척기간의 기산일로 한다. 결국 과세표준과 세액에 대한 납세의무자의 신고의무규정이 없는 조세와 자동확정방식을 채택하고 있는 조세에 대하여는 부과권의 행사여지가 없고 또한 납세의무 성립일이 제척기간 기산일이 된다.

원천징수 납부기한 다음 날

원천징수의무자나 납세조합이 부과징수하는 국세에 대하여도 당해 원천징수세액이나 납세조합징수세액의 법정납부기한의 다음 날을 제척기간의 기산일로 하는데 현행 세법상 원천징수세액이나 납세조합징수세액의 법정납부기한은 그 징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지이므로 제척기간의 기산일은 징수일이 속하는 달의 다음 달 11일이 된다.

신고·납부 연장기한 다음 날

과세표준과 세액의 신고기한이나 원천징수세액과 납세조합 징수세액의 법정 납부기한이 연장되는 경우 연장허용한 기한 경과전에는 국세를 부과할 수 없다. 따라서 제척기간 기산일은 연장된 기한의 다음 날이 된다.

의무불이행의 징수사유 발생일

납세의무자가 제반 세법에 규정된 일정한 의무를 이행할 것을 조건으로 하여 세액공제나 감면 및 면제·부과된 의무를 이행해야 공제 감면된다. 따라서 부여된 의무의 불이행시 세액을 추징하는데 추징사유가 발생한 날을 제척기간 기산일로 한다.

3. 징수권 소멸시효 완성기간 (법 제27조 국세징수권의 소멸시효)

1) 소멸시효의 개념과 시효완성의 의의 (법 제27조제1항)

사용가능일부터 5년내 행사

국세징수권은 행사가능일로부터 5년간내에 행사하여야 하며, 5년 이후에는 소멸시효완성으로 징수할 수 없다. 본 조 규정은 다음과 같다.

● 법 제27조 【국세징수권의 소멸시효】

- ① 국세의 징수를 목적으로 하는 국가의 권리는 이를 행사할 수 있는 때로부터 5년간 행사하지 아니하면 소멸시효가 완성한다.
- ② 제1항의 소멸시효에 관하여는 이 법 또는 세법에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 민법에 의한다.
- ③ 제1항의 규정에 의한 국세의 징수를 목적으로 하는 국가의 권리를 행사할 수 있는 때는 대통령령으로 정한다. (90. 12. 31 신설)

소멸시효의 개념과 시효완성효과

소멸시효란 채무부담이 없는 사실상태가 일정한 기간에 걸쳐 계속되면 계속된 외관에 근거하여 채권의 존재여부를 따지지 않고 처음부터 채무부담이 없는 것으로 인정하여 채권의 소멸효과를 생기게 하는 법률요건을 말한다. 민법상으로는 10년·20년 혹은 3년 등의 소멸시효가 규정되어 있는데 국세와 지방세의 조세채권 소멸시효기간은 현재 5년이며 관세는 2년이다.

조세에 관한 소멸시효가 완성되면 국가의 조세부과권과 납세의무자의 납세의무도 당연히 소멸하는바, 소멸시효 완성후에 부과된 부과처분은 납세의무없는 자에 대한 부과처분이므로 처분의 효력은 당연 무효이다. 따라서 소멸시효기간이 완성되면 징수권은 당연히 소멸한다고 다음 통칙이 규정하고 있다.

◆ 기본통칙 27-0...1 【소멸시효완성의 효과】

법 제27조제1항에서 「소멸시효가 완성한다」함은 소멸시효기간이 완성하면 국세징수권이 당연히 소멸하는 것을 말한다.

소멸시효 효과 범위

소멸시효 대상권리는 부과권과 징수권을 포함한 조세채권 모두인데, 국세·가산금·체납처분비·가산세 및 이자상당액도 모두 함께 소멸시효대상이 된다.

주된 납세의무가 시효완성으로 소멸하면 제2차 납세의무도 소멸하고 납세보증채무, 물납채무도 모두 소멸된다.

다음 통칙은 소멸시효는 주납세의무자와 제2차 납세의무자, 납세보증인 및 물적 납세의무자 등 세법상 결과적으로 납세의무를 지는 모든 자에게 미친다고 규정하고 있다.

◆ 기본통칙 27-0...2 【종속된 권리의 소멸시효】

- ① 국세의 소멸시효가 완성한 때에는 그 국세의 가산금, 체납처분비 및 이자상당액에도 그 효력이 미친다.
- ② 주된 납세자의 국세가 소멸시효의 완성에 의하여 소멸한 때에는 제2차납세의무자, 납세보증인과 물적납세의무자에도 그 효력이 미친다.

절대적·소급적 납세의무 소멸

소멸시효가 완성되면 과세권자의 조세채권이나 납세자의 납세의무는 절대적으로 당연히 소멸하는데, 소멸시효 기산일로 소급하여 효력이 생기므로 조세채권채무는 소급적으로 소멸한다. 따라서 소멸시효가 완성되면 과세권자의 납세고지가 있더라도 무효이며 납세의무자는 거부권이 있게 된다.

납세의무자의 시효 이익포기에 대하여 민법상 시효이익은 시효 완성후에도 포기할 수 있는 반면 조세채권의 경우는 법적 안정성과 과세행정의 확일성 등의 요청에 따라 시효이익을 포기할 수 없다고 본다. 따라서 소멸시효 완성후에 과세권자의 고지에 의거 모르고 납부하였다 하여도 이는 당연히 환급되어야 하며 납세자가

알고 납부하였다 하여도 납세자가 반환청구하면 환급하여야 한다고 본다. 따라서 조세채권 소멸시효가 완성된 뒤에 자의든 타의든 세금을 납부하면 이는 무조건 과오납이 되며, 소멸시효 완성후에 이루어진 과세관청의 부과처분은 당연 무효이므로 이에 따른 행동도 취소대상이 된다.

2) 소멸시효기간 (법 제27조제2항)

징수권 행사 5년간

국세 결정·경정·재경정 등의 국세부과권은 납세의무성립일 혹은 신고납부기한 다음 날부터 5년간(상속세·증여세는 10년간)내에 행사되어야 한다. 즉, 5년간내에 과세권자의 국세부과결정·경정 및 기타 부과행위가 있어야 한다. 국세부과 결정이나 행위에 따른 국세징수는 부과가능일 이후에 행사할 수 있는데 행사가능일부터 5년간내에 첫 회회 행사가 있어야 유효하다. 즉, 국세징수권의 첫회 행사가 5년간내에 있지 않았다면 소멸되는 것이다. 여기서 행사란 납세고지·독촉최고·청구·압류 등 구체적으로 조세채권을 징수하는 서류나 행위가 납세자에게 적법히 도달되는 것을 말한다. 따라서 5년간내에 징수권행사 서류 등이 적법히 도달되지 않으면 역시 소멸한다.

민법상 10년(채권)·20년(기타 재산권)·3년·1년 등

참고로 다음의 민법 규정은 소멸시효기간을 10년(채권), 20년(기타 재산권), 3년(일반 채화용역 공급대가·채권), 1년(대중적 인적용역 공급대가채권)으로 규정하고 있다.

- **민법 제162조 【채권·재산권의 소멸시효】**
 - ① 채권은 10년간 이행하지 아니하면 소멸시효가 완성한다.
 - ② 채권 및 소유권 이외의 재산권은 20년간 행사하지 아니하면 소멸시효가 완성한다.
- **민법 제163조 【3년의 단기소멸시효】**

다음 각호의 채권은 3년간 이행하지 아니하면 소멸시효가 완성한다.

 - 6. 생산자 및 상인이 판매한 생산물 및 상품의 대가
 - 7. 수공업자 및 제조자의 업무에 관한 채권
- **민법 제164조 【1년의 단기소멸시효】**

다음 각호의 채권은 1년간 행사하지 아니하면 소멸시효가 완성한다.

 - 1. 여관·음식점·대석·오락장의 숙박료, 음식료, 대석료, 입장료, 소비물의 대가 및 해당금의 채권
- **민법 제165조 【판결 등에 의하여 확정된 채권의 소멸시효】**
 - ① 판결에 의하여 확정된 채권은 단기의 소멸시효에 해당한 것이라도 그 소멸시효는 10년으로 한다.
 - ② 파산절차에 의하여 확정된 채권 및 재판상의 화해, 조정 기타 판결과 동일한 효력이 있는 것에 의하여 확정된 채권도 전항과 같다.
 - ③ 전 제2항의 규정은 판결확정당시에 변제기가 도래하지 아니한 채권에 적용하지 아니한다.

3) 징수권 소멸시효 기산일 (법 제27조제3항)

국세징수권 행사가능일

본 조 제2항은 소멸시효 관련사항은 민법 규정에 의한다고 규정하고 있는데, 민법 제166조는 소멸시효는 권리를 행사할 수 있는 때로부터 진행하며, 채권의 경우는 위반행위를 한 때 즉, 채권변제의 지급거절을 한 때부터 진행한다고 규정하고 있다. 또한 민법 제167조는 소멸시효는 기산일에 소급하여 효력이 생긴다고 규정하고 있다. 따라서 이러한 민법 규정을 원용한다면 국세징수권의 소멸시효는 과세권자의 국세부과 가능일 즉, 세무서 등이 능동적·적극적으로 조세채권 실행행위를 할 수 있는 권한을 확보하게 된 날부터 진행하며, 소멸시효가 완성되면 이러한 권한 확보일부터 소급하여 효력이 생긴다.

본 법은 소멸시효기산일에 관해 국세부과의 제척기간 기산일과 유사하게 규정하고 있는바, 이는 조세채권설의 입장에 의한 것이다. 따라서 추상적 납세의무인 국세부과권의 제척기간과 구체적 납세의무인 조세채권의 소멸시효는 같은 날부터 기산되며, 제척기간내에 구체적 부과결정이 되고나서 징수고지금액에 대한 소멸시효가 진행되는 것이다.

신고·납부기한 다음 날, 성립일, 연장 익일

소멸시효기산일은 조세채권 확정방식에 따라 다른데 자진신고 납세방식의 국세는 법정신고기한 다음 날, 정부부과 과세방식의 국세 중 신고납부규정이 있는 경우는 법정신고납부기한 다음 날, 정부의 일방부과 국세의 경우는 납세의무 성립일, 타인 원천징수방식의 국세는 법정납부기한 다음 날 등으로 소멸시효기산일·개시일의 개념이 다르다. 이에 대하여 다음 시행령은 과세권자의 국세징수권리를 행사할 수 있는 개시일을 법정신고 납부기한 다음 날, 납세고지 납부기한 다음 날, 원천징수세액 법정납부기한 다음 날, 납세의무 성립일(인지세), 연장된 기한 다음 날(신고납부기한 연장시) 등이라고 열거 규정하고 있는데 창설적 규정이라기 보다는 확인적·주의적 규정이라 본다.

● 시행령 제12조의4 【국세징수권 소멸시효의 기산일】

- ① 법 제27조제3항에서 “국세의 징수를 목적으로 하는 국가의 권리를 행사할 수 있는 때”라 함은 다음 각호의 날을 말한다. (90. 12. 31 개정)
1. 과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 국세에 있어서 신고한 당해 세액에 대하여는 그 법정신고납부기한의 다음 날 (84. 12. 31 신설)
 2. 과세표준과 세액을 정부가 결정·경정 또는 수시부과결정하는 경우에 고지한 당해 세액에 대하여는 그 납세고지에 의한 납부기한의 다음 날 (84. 12. 31 신설)
- ② 다음 각호의 날은 제1항의 규정에 불구하고 국세의 징수를 목적으로 하는 국가의 권리를 행사할 수 있는 때로 한다. (90. 12. 31 개정)
1. 원천징수의무자 또는 납세조합으로부터 징수하는 국세에 있어서는 당해 원천징수세액 또는 납세조합징수세액의 법정납부기한의 다음 날 (84. 12. 31 신설)
 2. 인지세에 있어서는 당해 국세의 납세의무가 성립한 날 (84. 12. 31 신설)
 3. 제1항제1호의 법정신고납부기한 또는 제1호의 법정납부기한이 연장되는 경우에는 그 연장된 기한의 다음 날 (84. 12. 31 신설)

시효진행에 대한 법률상 장애사유

상기 열거된 소멸시효기산일은 조세채권이 객관적으로 성립된 후 과세권자가 징수권리를 행사할 수 있는 때를 말함인데, 조세채권존재나 권리행사 가능성에 대한 과세관청의 파악여부는 시효진행에 영향을 미치지 아니한다. 즉, 권리행사에 대한 법률상 장애는 시효진행이나 기산일에 영향을 미치지만 사실상 장애나 인지장애는 아무런 영향을 미치지 못한다.

예를 들어 법적조건인 기한부 조세채권은 기한경과로서 시효가 시작되며 조건부 조세채권이라면 조건 성취일부터 시효가 시작되는 것이다.

즉, 법률적으로 권리를 행사할 수 있는 때부터는 무조건 소멸시효가 진행되며 법률상 권리를 행사할 수 없어야 소멸시효가 진행되지 않는다. 여기서 권리를 행사할 수 없는 때란 권리행사에 기한 미도래나 조건불성취 등의 법률상의 장애사유가 있는 경우를 말한다. 따라서 과세관청이 사실상 그 권리존재를 알지 못했거나 알기 어려웠거나 권리행사가가능성을 알지 못하였거나 알지 못한 것에 대한 과실유무 등은 시효진행에 영향을 미치지 아니한다.

자진신고 국세: 신고납부기한 다음 날

과세표준과 세액을 신고하고 세액을 자진계산납부하는 절차가 있는 세목의 경우는 법정신고납부기한 다음 날이 시효의 기산일이 된다.

법인세와 부가가치세는 납세자의 자진신고납부로 확정되는 조세이므로 신고납부기한 다음 날의 개념이 명백하다.

소득세의 경우는 정부부과 결정방법으로 확정되는 조세이기는 하나 납세의무자의 자진신고납부 개념이 도입되어 있으므로 소득세도 신고납부기한 다음 날을 시효기산일로 한다. 이밖에 납세자의 자진신고납부방식의 국세에 있어서 납세의무자의 신고가 없거나 신고내용에 오류나 탈루가 있어 정부가 과세표준과 세액을 결정·경정 하는 경우에도 법정신고납부기한 다음 날을 시효기산일로 한다.

정부부과 국세: 납세고지상 납부기한 다음 날

정부가 과세표준과 세액을 결정·경정·수시부과결정하는 경우 고지한 당해 세액에 대하여 납세고지에 의한 납부기한 다음 날을 시효기산일로 하도록 하고 있다. 따라서 자진신고납부 국세의 경우도 납세자의 자진신고가 없거나 신고내용에 탈루나 오류가 있어 과세권자가 과세표준과 세액을 결정·경정하는 경우에는 납세고지상의 납부기한 다음 날을 시효기산일로 삼는 것이다. 그러나 자진신고 납부방법 국세의 경우는 자진신고여부에 관계없이 법정신고납부기한의 다음 날을 시효의 기산일로 삼는 것이 이론상 타당하다.

왜냐하면 일반적으로 납세고지는 소멸시효 중단사유인바, 납세고지에 의한 납부기한 다음 날은 새로운 시효의 진행 기산일이므로 과세권자가 부과권 제척기간의 만료직전에 부과처분을 하는 경우에는 소멸시효기간을 실질적으로 연장하는 결과가 되기 때문이다.

이밖에 납세고지서의 적법 송달여부에 따라 시효진행이 좌우될 뿐 아니라 단일 과세소득 일부에 대하여 부과처분을 한 후 나머지 부분에 대한 과세시 단일의 과세소득에 대한 조세채권시효가 확일적으로 진행되지 않기 때문에 부과처분 시점마다 시효기산일이 많아지는 문제가 발생된다. 따라서 정부 부과과세방법 국세 중 납세의무자에게 과세표준과 세액의 신고의무의 규정이 있는 경우는 법정신고기한의 다음 날을 시효기산일로 하고, 신고의무규정도 없는 경우는 납세의무 성립일을 시효기산일로 함이 타당하다고 본다.

타인 원천징수: 징수 납부기한 다음 날

소득이나 거래대금을 지급하는 원천징수의무자나 납세조합이 징수하여 납부하는 국세의 경우는 납세의무성립과 동시에 특별한 절차없이 확정되는 자동확정방식의 국세이므로 당해 원천징수세액이나 납세조합징수세액의 법정납부기한 다음날을 시효기산일로 한다. 이러한 국세에는 소득세원천징수액, 법인세원천징수세액, 교육세원천징수세액 등이 있고 이밖에 전화사용료 영수시 징수하는 전화세도 법정납부기한 다음 날이 시효기산일이다.

기한연장의 경우: 연장된 기한 다음 날

과세표준 신고기한이나 법정납부기한을 자진신청이나 정부 결정으로 연장하는 경우 시효기산일은 연장된 기한의 다음 날이 된다. 즉, 연장된 기한이 경과되기 전에는 부과권이나 징수권을 행사할 수 없기 때문이다.

4. 소멸시효 진행·중단·정지 (법 제28조 시효의 중단과 정지)

1) 소멸시효 진행 개념과 중단 효과

시효진행·중단·재진행·정지사유

소멸시효기산일로부터 진행되는 소멸시효는 납세고지·독촉·납부최고·교부청구 및 압류 등의 사유로 중단되며, 납부기간·청구기간·해제기간이 경과된 때부터 새로이 진행된다. 그러나 분납기간·유예기간·연납기간 중에는 진행되지 않고 잠시 정지만 되는데 이 경우는 정지기간 전후의 소멸시효 진행기간을 합산한다. 본 조 규정은 다음과 같다.

● 법 제28조 【시효의 중단과 정지】

- ① 제27조의 규정에 의한 소멸시효는 다음 각호의 사유로 인하여 중단된다.
 1. 납세고지
 2. 독촉 또는 납부최고
 3. 교부청구
 4. 압류
- ② 제1항의 규정에 의하여 중단된 소멸시효는 다음 각호의 기간이 경과한 때로부터 새로 진행된다.
 1. 고지한 납부기간

- 2. 독촉 또는 납부최고에 의한 납부기간
- 3. 교부청구중의 기간
- 4. 압류해제까지의 기간
- ③ 제27조의 규정에 의한 소멸시효는 세법에 의한 분납기간·징수유예기간·체납처분유예기간 또는 연부연납기간중에는 진행하지 아니한다. (84. 8. 7 개정)

시효기간 효력상실

시효중단이란 일정한 사실의 발생으로 인해 소멸시효의 진행이 종료되고 경과하고 있던 시효기간의 효력이 소멸되는 것을 말한다. 따라서 소멸시효 중단사유가 발생되면 이미 진행되고 있던 시효기간은 효력을 상실하며 중단사유가 종료된 때로부터 새로 5년 등의 시효기간이 개시되어 진행되는 것이다.

시효중단사유로 납세고지·독촉·납부최고·교부청구 및 압류 등이 열거되어 있는데 소멸시효중단 효력은 후에 부과처분이 취소되었다 하여도 소멸되지 않는다.

관련 통칙규정은 다음과 같은데 세무불복과정상 시효중단사유가 나타나면 납세자가 항변하지 않아도 과세관청은 이를 반영하여야 한다.

◆ 기본통칙 28-0...1 【시효의 중단】
 「시효의 중단,이라 함은 법 제28조제1항에 정한 사유의 발생으로 인하여 이미 경과한 시효기간의 효력이 상실되는 것을 말한다.

시효중단효과 범위

납세고지 등에 의한 시효중단에 있어서 중단의 범위가 납세고지된 부분이나 고지세액에만 한정되는가 혹은 납세고지된 부분과 동일한 과세원인으로 과세될 세액 전부에 미치는지 여부가 쟁점이 될 수 있는바, 일반적으로는 채권자가 청구부분이 특정되는 일부청구를 한 경우, 나머지 부분에 대해서는 시효중단효력이 미치지 않으므로 조세채권의 경우도 납세고지된 세액 부분에 대해서만 시효중단 효력이 있다. 이는 조세채권채무에 대한 권리 불행사의 불확실 상태를 특정된 금액이나 범위에 대하여만 소멸시효경과를 중단하여야 하는 소멸시효제도 본래의 취지를 생각한다면 당연하다. 따라서 납세고지가 증액경정처분인 경우에는 증액된 세액부분에 한하여 시효중단의 효력이 미친다.

시효중단대상인의 범위

소멸시효가 주납세의무자뿐 아니라 주변 납세의무자에게도 효력이 있듯이 주된 납세의무자에 대한 시효중단은 제2차납세의무자 및 납세보증인 등에게도 동일한 영향을 준다. 그렇다고 하여 납세보증인이나 제2차납세의무자에게만 시효중단조치를 취하였고 주납세의무자에게는 고지하지 않았다면 시효는 계속 진행되는데, 결국 납세보증채무나 제2차납세의무는 주납세의무에 대해 부수적인 연관만으로 중단 및 소멸되는 것이다. 반대로 납세보증인이나 제2차납세의무자의 자신에 대한 조세

채권의 시효중단 효력은 주된 납세의무자에게 미치지 아니한다.

2) 소멸시효중단 사유 (법 제28조제1항)

납세고지·납부통지 : 부과처분

납세고지는 조세채권을 납부기한까지 징수하기 위하여 징수관이 납세자에게 금전급부 의무이행을 청구하는 행위인바, 구체적으로는 부과처분금액의 통지 즉, 납부고지서를 적법히 송달하는 것인바, 징수처분통지나 제2차납세의무자에 대한 납부고지도 포함한다.

자진신고납부의 경우는 자진납부서가 납세고지서가 되며, 자진신고에 따라 정부가 납세고지하기도 하며 정부의 조사결정 등 직권에 의거 납세고지서를 송부하기도 하는바, 납세고지서 및 납부고지서가 송달되거나 작성되는 때부터 소멸시효는 중단된다.

납세고지서의 발부시기를 경과한 후에 발부한 납세고지서도 효력이 있으며, 납세고지서의 재발행과 관련하여 경정처분의 경우를 제외하고 재발부할 수 없다. 따라서 재발부된 납세고지서는 시효중단효력이 없으며, 납세고지상의 부과처분이 취소되면 처음부터 부과처분의 부존재와 같은 법률상 형태가 되므로 부과처분에 의한 시효중단의 효력은 부정되어야 함이 타당하다. 그러나 대법원 판례는 소멸시효중단은 소멸시효기초인 권리불행사가 아님으로써 소멸시효가 진행되지 못하도록 하는 취지이므로 국세징수권자 권리행사나 납세고지 등으로 이미 발생한 소멸시효중단효력은 부과처분이 취소되었다 하여도 사라지지 않는다고 판결하고 있으므로 대립되고 있다.

납세독촉과 납부최고

독촉이란 채무이행을 최고하는 것인데, 직접적 납세의무자에게 납세고지서로서 이행청구한 경우에 대상이 되고 최고는 제2차납세의무자나 납세보증인에게 납부통지서로 이행청구하였으나 납부기한까지 완납하지 않은 때에 임의납부를 촉구하는 절차인바, 독촉과 최고의 요건과 절차는 같으나 상대방만이 다른 것이다.

일반적으로 독촉과 최고는 체납처분의 전제요건으로 필요적 절차인데 독촉장이나 납부최고서는 납세고지서나 납부통지서에 의하여 지정한 납부기한으로부터 7일 내에 발부함이 원칙이다. 또한 독촉이나 납부최고는 문서로 하여야 하며 구두에 의한 독촉이나 납부최고는 시효중단효력이 없으며 발부기간이 경과된 뒤에 발부된 독촉장이나 납부최고서는 독촉이나 납부최고로서의 효력에는 아무런 영향이 없다.

교부청구

교부청구란 체납자의 재산에 대하여 다른 기관의 공사채권에 대한 체납처분·강제집행 등의 강제환가절차가 개시된 경우 진행중의 절차에 참가하여 그 강제환가대급에서 체납세액을 배분받는 징수절차인바, 동일재산의 중복압류를 피하고 채권징수에 대한 배당요구로 징수의 편의성을 도모하는 제도이다.

교부청구의 시효중단효력은 교부청구서나 참가압류통지서를 집행기관에 접수한 때 생기는데 교부청구대상인 강제환가절차가 취소되더라도 시효중단효력이 소멸되지 않는다.

압류

압류란 특정물건이나 권리에 대한 사인의 사실상 처분이나 법률상 처분을 금지하며, 강제집행의 1단계로서 채무자의 물건이나 권리의 처분을 금지하고 확보하는 강제행위이다.

조세채권 체납처분의 제1단계 절차인 압류는 집행에 착수함으로써 시효중단의 효력이 생기는데 압류에 착수하였으나 압류할 재산이 없어 집행불능인 경우도 시효중단효력은 인정되며 재산압류를 위해 수색에 착수한 경우 압류할 재산이 없더라도 시효중단의 효력은 인정된다.

물론 권리자의 청구나 부적법으로 인해 압류가 취소되면 시효중단효력도 소멸되지만 판결로 인해 압류가 취소되면 시효중단의 효력은 소멸되지 않는다.

3) 시효중단후의 신규진행 (법 제28조제2항)

신규진행 소멸시효 5년 재계산

소멸시효 중단사유에 따라 중단된 소멸시효는 중단사유 종료시부터 새로이 진행되어 소멸시효 5년이 새로이 기산된다. 즉, 고지·독촉·최고·청구·압류 등의 납부기간, 청구기간 및 해제하기까지의 기간이 경과된 다음 날부터 소멸시효가 새로이 진행되어 이때부터 국세징수권 소멸시효 5년을 다시 계산하는 것이다.

관련 통칙규정은 다음과 같다.

◆ 기본통칙 28-0...2 【시효중단후의 시효진행】
시효가 중단된 때에는 중단까지에 경과한 시효기간은 효력을 상실하고 중단사유가 종료한 때로부터 새로이 시효가 진행된다.

압류 및 공매처분 취소시점

소송제기로 인한 청구의 경우 중단된 시효는 재판이 확정된 때로부터 새로이 진행되며, 재산압류의 경우는 경매와 공매처분 방법으로 압류재산을 매각하여 매각대금으로 체납세금을 징수하는데 불복절차 등으로 공매처분이 취소된 경우, 중단된 시효는 공매처분에 의한 압류해제시부터 보다는 경매나 공매처분이 취소된 때부터 새로 진행된다고 본다. 왜냐하면 공매처분취소가 먼저되고 나중에 압류해제가 되는데 시효의 재진행 사유가 파악되었음에도 불구하고 이의 권리를 인식하지 못하고 해태하거나 권리위에서 잠자는 경우까지를 보호할 필요는 없다고 보기 때문이다.

국세징수권의 무기한 행사 가능

국세부과 제척기간내에 국세부과 결정을 하고 납세고지를 한다면, 시효중단과

납부기한경과에 따른 시효기간 재진행이 되는바, 국세징수권은 시효재진행에 따른 새로운 소멸시효기간인 5년 이내 재고지나 독촉 및 최고 등의 방법으로 무기한 행사할 수 있다. 물론 과세관청 입장에서 납세자나 2차납세자의 자력상실 등으로 결손처분을 할 수도 있지만, 납세금액을 받을 수 있다는 판단만 선다면 매 5년 단위로 납세고지 및 독촉·최고장 등을 적법히 송달시킴으로써 계속 조세채권으로 할 수는 있는 것이다.

4) 시효 정지사유 (법 제28조제3항)

납세의무 이행상태에서의 잠정정지

소멸시효가 진행되더라도 납세자가 납세의무를 이행하는 행위중이거나 과세권자가 징수권을 행사하는 기간중인 경우는 그 행위가 일정기간 소요되더라도 한 순간의 행위로 간주하여 시효진행을 잠시 정지한다. 즉, 분납기간, 징수유예기간, 체납처분유예기간이나 연부연납기간 및 분할납부기간중은 납세의무이행이 진행중인 상태이므로 시효진행을 일시 정지하고 경과된 기간을 시효일수에 합산하지 않는다.

시효기간 연장의 효과

즉, 시효정지란 시효진행을 일정기간 정지하는 것인바, 시효중단과 달리 이미 진행된 시효경과기간의 효력이 소멸되지 않는 것이다. 따라서 시효정지로 인해 법정 시효기간 총 5년의 총누계기간이 연장되는 효과가 있다. 즉, 시효정지전의 기간과 시효정지후의 잔여기간을 합하여 5년이 되어야 소멸시효가 완성되는데 관련 통칙규정은 다음과 같다.

◆ 기본통칙 28-0...3 【시효의 정지】

「시효의 정지」란 일정한 기간동안 시효의 완성을 유예하는 것을 말하며, 이 경우에는 그 정지사유가 종료한 후 잔여기간이 경과하면 시효가 완성한다.

시효중단·정지·재진행 사례

지금까지 내용을 그림표로 설명하면 다음과 같다.

