



주해진/세무사
본회 전문위원

수정신고 · 경정청구 · 기한후신고

세법은 매년 개정이 이루어지고 있고 과세표준 및 세액 계산에 있어서도 복잡하고 난해한 부분이 많아 납세의무자의 착오 등으로 인한 과세표준 및 세액의 과소 신고 및 과다 신고가 빈번하게 발생하고 있다.

과세표준 및 세액을 과다 또는 과소하게 신고한 경우 또는 사후적으로 과세표준 및 세액이 과다해진 경우에는 제도적으로 자기 시정의 기회를 부여하여 진실된 과세표준 및 세액으로 확정할 수 있도록 하여야 할 필요성이 있다. 현행 국세기본법은 당초 과소 신고한 경우에는 수정신고제도로 시정의 기회를 제공하고 과다 신고한 경우에는 경정청구제도로 과세관청에 청구하는 권리를 제공하고 있다. 이하에서는 국세기본법상 수정신고와 경정청구에 대해 살펴보기로 하고 이에 더하여 신고기한내 신고하지 못했을 경우 구제수단인 기한후 신고까지 검토하기로 한다.

I 수정신고

1. 수정신고의 개념

수정신고란 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자가 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준과 세액에 미달하게 신고하거나, 세법에 의하여 신고하여야

할 결손금액 또는 환급세액을 초과하여 신고한 경우에 당해 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 통지하기 전까지 과세표준수정신고서를 제출할 수 있는 제도이다(국세기본법 제45조 1항). 이는 납세의무자 스스로의 자기보정에 의해 정당한 세액을 신고 납부하게 함으로써, 과세관청은 행정력을 절감하고 납세의무자는 가산세를 감면받을 수 있게 하여 과세관청과 납세의무자 모두에게 유익한 제도이다.

2. 수정신고의 요건

(1) 수정신고자 자격

과세표준신고서를 법정 신고기한 내에 제출한 납세의무자만이 수정신고할 수 있다. 따라서 당초에 신고하지 아니한 자는 수정신고를 할 수 없으나, 적법하게 신고후 상속이나 합병으로 그 납세의무를 승계한 경우에는 상속인 또는 합병법인은 당연히 수정신고가 가능하다.

(2) 수정신고의 대상

수정신고는 다음과 같이 당초에 과소신고를 한 경우에 할 수 있다(국세기본법 제45조 1항).

- ① 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액에 미달하는 때
- ② 과세표준신고서에 기재된 결손금액 또는 환급세액이 세법에 의하여 신고하여야 할 결손금액 또는 환급세액을 초과하는 때
- ③ 원천징수의무자의 정산 과정에서의 누락 등 사유로 불완전한 신고를 하였을때(경정 등의 청구를 할 수 있는 경우는 제외)
- ④ 법인세신고의 경우 국고보조금과 공사부담금을 익금과 손금에 동시에 산입하지 않았을 때(경정 등의 청구를 할 수 있는 경우는 제외)

한편, 이러한 미달신고의 원인은 고의 또는 과실에 기인한 것인지를 묻지 아니한다.

(3) 수정신고의 기한

과세표준수정신고는 과세관청이 세법규정에 의하여 당해 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 통지하기 전까지 제출할 수 있다. 이것의 의미는 정부부과제도의 세목은 결정하여 통지하기 전까지, 신고납세제도의 세목은 경정하여 통지하기 전까지 당초의 신고내용을 수정하여 신고할 수 있다는 것으로 해석된다. 그런데 만일 결정 또는 경정이 없다면 제척기간이 만료되기 전까지 수정할 수 있을 것이다.

3. 수정신고의 절차

수정신고는 당초신고한 과세표준과 세액, 수정신고하는 과세표준과 세액 및 기타 필요한 사항을 기재한 과세표준수정신고 및 추가자진납부계산서에 의한다. 그리고 수정한 부분에 관하여 당초의 과세표준신고서에 첨부하여야 할 서류가 있는 때에는 이를 수정한 서류를 첨부하여야 한다(국세기본법시행령 제25조 1항).

4. 수정신고의 효력

(1) 수정신고의 확정력

신고납세제도를 채택한 국세의 경우에는 당초의 신고가 확정력을 가지므로 수정신고도 당연히 확정의 효력을 갖는다. 그러나 정부부과과세제도를 채택한 국세는 당초의 신고도 확정력이 없었으므로 수정신고도 단순한 협력의무의 추가적 이행일 뿐 확정의 효력은 없다. 이러한 확정력의 유무는 추가자진납부의 이행과는 관련이 없다.

(2) 가산세 감면의 효력

과세표준신고서를 법정신고기한 경과후 2년 이내에 제출한 경우 다음과 같이 「과소신고가산세·초과환급신고가산세·영세율과세표준불성실신고가산세」를 경감한다. 그러나 추가자진납부를 하지 않은 때에는 가산세 감면규정을 적용하지 아니한다(국세기본법 제46조 2항). 다만, 당초신고에 대해 경정할 것을 미리 알고(“세무공무원이 조사에 착수한 것을 알고”) 수정신고서를 제출한 경우에는 가산세의 감면을 배제(수정신고의 효력에는 영향이 없음)한다(동법 시행령 제29조).

1) 수정신고시기에 따른 감면율의 차등 적용

- ① 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내에 수정신고한 경우에는 50%
- ② 법정신고기한이 지난 후 6개월 초과 1년 이내에 수정신고한 경우에는 20%
- ③ 법정신고기한이 지난 후 1년 초과 2년 이내에 수정신고한 경우에는 10%에 상당하는 금액을 감면한다.

2) 가산세 감면의 적용대상이 되는 가산세의 범위

국세기본법 제47조의 3(과소신고가산세)·제47조의 4(초과환급신고가산세) 및 부가가치세법 제22조 제7항(영세율신고불성실가산세)에 따른 가산세에 한하여 감면을 적용하며, 과세표준수정신고서를 제출한 과세표준과 세액에 관하여 경정이 있을 것을 미리 알고 제출한 경우를 제외한다.

3) 가산세의 감면 등에 관한 적용례

가산세 감면관련 개정규정은 2009년 1월 1일 이후 최초로 수정신고하는 분부터 적용한다. 따라서 2009년 1월 현재 법정신고기한 후 2년이 경과되지 않은 신고에 대해서는 수정신고를 하는 경우에 신고불성실가산세 및 영세율과세표준신고불성실가산세 감면규정을 적용받을 수 있다.

II 경정청구

1. 경정 등의 청구의 개념·취지

(1) 경정 등 청구의 개념

경정 등 청구라 함은 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자가 과세표준과 세액을 과다하게 신고하거나, 결손금액 및 환급세액을 과소하게 신고한 경우에 법정신고기한 경과 후 3년 이내에 최초 신고 및 수정신고한 국세의 과세표준과 세액의 결정 또는 경정을 관할세무서장에게 청구할 수 있는 제도를 말한다(국세기본법 제45조의 2 1항). 즉, 경정청구는 당초에 과다신고를 한 납세의무자가 과세관청으로 하여금 정상적으로 정정하여 결정 또는 경정하도록 청구하는 제도이다.

(2) 경정 등 청구의 취지

이러한 경정 등의 청구제도는 과세관청의 결정 및 경정권에 대응하는 납세의무자의 권리로서 과세권자와 납세자간의 법적 지위의 균형을 이루는 제도이다. 특히, 신고납세제도하의 조세의 경우 경정 등 청구제도는 권리구제수단으로서 중요한 의미를 지닌다.

2. 경정 등 청구의 요건

(1) 신고결정 또는 경정의 오류로 인한 경정청구

1) 청구자 적격

일반적인 경우의 경정 등을 청구할 수 있는 자는 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출한 자이며, 납세의무를 승계받은 상속인 또는 합병법인도 경정 등을 청구할 수 있다.

2) 경정 등 청구의 대상

- 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

3) 경정 등의 청구기한

- ① 일반적인 경정 등의 청구기한

일반적인 결정경정 등의 청구기한은 법정신고기한 경과 후 3년 이내에 최초 신고 및 수정 신고한 국세의 과세표준과 세액의 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.

- ② 세무조사 등에 의하여 결정경정이 있는 경우
2007년 12월 31일 국세기본법의 개정으로 세무조사 등에 의하여 결정경정된 경우에는 불복청구기간(이의신청심사청구 또는 심판청구기간)이내에만 경정청구를 할 수 있도록 경정청구기간을 제한하였다. 즉, 불복청구 기간 내에 불복청구를 하거나, 경정청구를 하여야 하며, 불복청구기간이 경과하면, 경정청구를 할 수 없도록 한 것이다.¹⁾

(2) 후발적 사유로 인한 경정 등의 청구

1) 청구자 적격

후발적인 사유가 있는 경우에 경정 등을 청구할 수 있는 자는 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출한 자 또는 국세의 과세표준 및 세액 등의 결정 받은 자가 경정 등 청구를 할 수 있으며, 납세의무를 승계받은 상속인 또는 합병법인도 경정 등을 청구할 수 있다.

2) 경정 등의 청구대상

위의 일반적인 경우의 경정 등의 청구대상 외에 다음 각각의 후발적인 사유가 발생한 경우에도 경정 등의 청구가 가능하다.

- ① 최초의 신고결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 관한 판결(화해 기타 행위 포함)에 의하여 다른 것으로 확정된 때
- ② 소득 기타 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있는 때
- ③ 조세조약의 규정에 의한 상호합의가 최초의 신고결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어진 때
- ④ 결정 또는 경정으로 인하여 당해 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 대하여 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과한 때
- ⑤ 위와 유사한 후발적인 사유²⁾가 당해 국세의 법정 신고기한 경과 후에 발생한 때

3) 청구기한

후발적 사유로 인한 경우에는 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 2월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.

1) 불복 청구기간내에 불복청구 또는 경정청구를 하지 않는 경우, 결정경정에 대하여 불가쟁력이 발생하므로 과세관청의 과세처분변경이 불가능하다는 점을 고려한 것이고, 불복청구기간(90일)이 경과할 때까지 불복을 하지 않고 있다가 그 후에 경정청구하는 것을 불합리한 것으로 판단한 것이다. 개정 규정은 2008년 1월 1일 이후 경정 또는 결정하는 분부터 적용한다.

2) 여기서 일정한 사유란 다음의 경우를 말한다(국세기본법시행령 제25조의2).

- ① 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 판정의 허가나 그 밖의 처분이 취소된 경우
- ② 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
- ③ 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
- ④ 그 밖에 제1호부터 제3호까지의 규정에 준하는 사유가 있는 경우

4) 후발적 사유에 의한 경정청구에 의한 결정시 제척기간 연장

「후발적인 사유에 의한 경정청구」가 있는 경우, 경정청구일로부터 2개월이 지나기 전까지는 일반적인 제척기간 규정에 불구하고 해당 결정판결 등 필요한 처분을 할 수 있다(국세기본법 제26의2 2항). 부과제척기간이 경과한 경우에도 후발적인 사유로 경정청구시에 과세관청이 경정을 할 수 있도록 하여 납세자의 권익을 제고하고 있다.

(3) 연말정산세액에 대한 경정 등의 청구

연말정산되는 근로소득 등만이 있는자, 분리과세되는 국내 원천소득이 있는 내국법인 또는 비거주자가 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 통상적인경우는 연말정산세액 또는 원천징수세액의 납부기한이 지난 후 3년 이내에, 후발적사유가 발생한 때에는 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 2개월 이내에 경정을 청구할 수 있다.

- ① 원천징수의무자가 소득세법에 따른 연말정산에 의하여 소득세를 납부하고 지급지급명세서를 제출기한까지 제출한 경우
- ② 원천징수의무자가 법인세법에 따라 원천징수한 법인세를 납부하고 같은 법 제120조 또는 제120조의 2에 따라 지급명세서를 제출기한까지 제출한 경우

3. 경정 등 청구의 절차

결정 또는 경정의 청구를 하고자 하는 자는 경정청구 기한 내에 ① 청구인의 성명과 주소 또는居所, ② 결정 또는 경정 전후의 과세표준 및 세액, ③ 결정 또는 경정의 청구를 하는 이유, ④ 기타 필요한 사항을 기재한 결정 또는 경정청구서에 「최초의 과세표준 및 세액신고

서사본」과 「경정청구사유를 객관적으로 입증할 수 있는 서류」를 첨부하여 청구하여야 한다(국세기본법 시행규칙 12조의2).

4. 경정 등 청구의 효력

(1) 과세권자에 대한 청구의 효력

경정 등의 청구를 받은 세무서장은 청구를 받은 날로부터 2월 이내에 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하거나, 결정 또는 경정할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 한다(국세기본법 제45조의2 3항). 이를 거부하거나 해태 하면 거부처분 또는 부작위 처분(소극적 처분)이 되므로 경정청구를 한 자는 불복 절차를 진행할 수 있다.

(2) 납세의무의 확정력 여부

경정 등의 청구는 과세관청에 과세표준세액의 수정을 청구하는 절차이기 때문에, 과세표준 및 세액을 확정시키는 효력은 없다.

(3) 신고납세주의 세목의 행정쟁송 전단계 절차

신고납세주의 세목을 납세의무자가 과대 신고하여 확정시킨 경우에는 행정쟁송을 통해 이를 구제 받을 수 없다. 이 경우에는 과세관청의 처분거부처분이나 부작위 처분 중 어느 하나도 존재하지 아니하기 때문이다. 그러므로 이 경우에는 경정 등의 청구를 하여야만 부작위 처분 또는 거부처분이 성립되어 행정쟁송을 진행할 수 있는 것이다. 이와 같이 경정 등의 청구제도 외의 다른 권리구제수단이 허용되지 아니하는 성질을 경정청구의 원칙적 배타성이라 한다.

기한후신고

1. 기한후 신고의 요건

(1) 기한후 신고대상자

법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자는 관할세무서장이 세법에 의하여 당해 국세의 과세표준과 세액(국세기본법 및 세법에 의한 가산세를 포함한다)을 결정하여 통지하기 전까지 기한후과세표준신고서를 제출할 수 있다. 다만, 자산재평가법 제15조에 따른 재평가신고의 경우에는 그러하지 아니하다(국세기본법 제45조의3 1항).³⁾

(2) 세액의 자진 납부

기한후과세표준신고서를 제출한 자로서 세법에 따라 납부하여야 할 세액이 있는 자는 기한후과세표준신고서의 제출과 동시에 해당 세액을 납부하여야 한다(국세기본법 제45조의3 2항).

2. 기한후신고의 효력

(1) 과세관청의 결정

기한후과세표준신고서를 제출한 경우(납부할 세액이 있는 경우에는 그 세액을 납부한 경우만 해당한다)

관할 세무서장은 세법에 따라 신고일부터 3개월 이내에 해당 국세의 과세표준과 세액을 결정하여야 한다. 다만, 그 과세표준과 세액을 조사할 때 조사 등에 장기간이 걸리는 등 부득이한 사유로 신고일부터 3개월 이내에 결정할 수 없는 경우에는 그 사유를 신고인에게 통지하여야 한다(국세기본법 제45조의 3 3항).

기한후신고시 납부할 세액이 있는 경우에 해당 세액을 납부한 경우에 한하여 기한후신고를 인정한다. 또한, 기한후신고는 납세의무를 확정하는 효력이 없으므로 과세관청이 과세표준과 세액을 결정하여야 한다.

(2) 가산세의 감면

법정신고기한 경과 후 1개월 이내에 국세기본법의 규정에 따라 기한후신고(납부할 세액이 있는 납부)를 한 경우에는 국세기본법의 무신고가산세(국세기본법 제47조의2의 가산세)를 50% 감면한다(국세기본법 제48조 2항).

기한후신고에 따른 「무신고가산세의 감면」은 단순무신고가산세와 부당무신고가산세에 모두 적용된다. 따라서 법정신고 기한 경과 후 1개월 이내에 국세기본법의 규정에 따라 기한후신고를 하는 경우에는 부당무신고 가산세도 50%의 감면을 적용받을 수 있다.⁴⁾ 



3) 2006년 12월 30일 개정 전에는 법정신고기한내에 신고를 하지 않은 자로서 납부하여야 할 세액(가산세를 제외한 세액)이 있는 자에게 기한후신고를 인정하였으나, 법령개정에 의하여 환급세액이 있는 자도 기한후신고를 할 수 있도록 하였다.

4) 2008년 12월 26일 국세기본법 개정에 의하여 가산세 감면율을 차등 적용하는 것과 「영세율과세표준신고불성실가산세」에 대하여 감면을 적용하는 규정은 수정신고에 대해서만 규정하고 있으며, 기한후신고에 대해서는 적용되지 아니한다.