반응적 규제이론 관점에서 바라본 가산세 제도의 개선방안

홍 성 희*

목 차

Ⅰ. 서 론 ····· 81
Ⅱ. 가산세의 의의 및 법적 성격 ····· 82
Ⅲ. 우리나라의 가산세 제도 개요 ····· 85
1. 무신고가산세
2. 과소신고·초과환급신고가산세
3. 납부지연가산세
4. 가산세의 감면
Ⅳ. 반응적 규제이론과 가산세 제도 ····· 89
1. 반응적 규제이론의 개념
2. 반응적 규제피라미드
3. 반응적 규제이론에 따른 가산세 제도의 개선 필요성
Ⅴ. 신고·납부관련 가산세에 대한 외국 입법례 ····· 96
1. 미 국
2. 일 본
3. 호 주
4. 시 사 점
Ⅵ. 우리나라 가산세 제도의 개선방안 ····· 112
1. 자발적 수정신고에 대한 인센티브 강화
2. 납세의무자의 행위유형에 따른 신고 관련 가산세의 차등적용
3. 납부의무불이행에 대한 제재의 이원화
Ⅶ. 결 론 ····· 121

* 한국조세재정연구원 공인회계사, 고려대학교 일반대학원 행정법 전공 박사과정
** 투고일 : 2024. 12. 16. 1차수정일 : 2025. 1. 20. 게재확정일 : 2025. 2. 6.

＜국문초록＞

본 연구는 1992년에 존 브레이스웨이트(John Braithwaite)와 이안 에어즈(Ian Ayres)에 의해 소개된 반응적 규제이론 관점에서 우리나라 가산세 제도의 개선방안을 모색하였다. 이를 위해 반응적 규제이론을 고찰하고 미국・일본・호주의 신고・납부 관련 가산세 제도를 분석하여 반응적 규제이론 관점에서 우리나라 가산세 제도의 개선방안을 제언하였다.

전통적 관점의 세무행정은 정당하게 납부하지 않은 납세의무자를 적발하고 징벌하는 방향으로 운영되어 왔으나 경제의 국제화와 복잡성이 증가하면서 이러한 고압적 방식은 한계에 직면했다. 이러한 배경에서 OECD는 규제자와 피규제자 간의 신뢰 및 협력을 기반으로 피규제자의 자발적 준수 유도를 지향하는 반응적 규제이론을 바탕으로 한 협력적 납세모델을 제안하였다.

가산세는 조세법상 의무 위반에 대한 행정상의 제재로서 그간 주로 징벌적 기능에 초점이 맞추어져 있었다. 그러나 가산세 제도는 납세의무자의 성실한 의무준수를 확보하는 수단이라는 점도 간과해서는 안 된다. 현재의 세무환경에서는 가산세가 단순한 징벌적 기능보다는 납세의무자의 규정 준수를 촉진하고 미준수를 방지하는 예방적 수단으로서의 역할을 다해야 하며 이를 위해 가산세 제도의 설계에 반응적 규제이론의 관점이 고려되어야 한다.

본 연구는 이러한 문제의식을 바탕으로 다음과 같은 개선방안을 제언하였다.

첫째, 자발적 시정을 유도하기 위해 현재 2년 이내의 수정신고와 6개월 이내의 기한후신고에 대해서 과소신고・초과환급신고가산세 및 무신고가산세를 경감하는 규정을 개정하여 세무조사나 과세관청의 경정을 알기 전의 수정신고와 기한후신고를 대상으로 감면대상을 확대할 것을 제언한다.

둘째, 납세의무자의 행위유형에 따라 가산세 제도를 차등 적용하는 방안을 도입하여 최초로 의무를 미준수한 자에게는 가산세를 감면하되 반복적으로 미준수하는 자에게는 가산세를 중과하는 방안을 검토해야 한다.

마지막으로 납부지연가산세를 의무불이행에 대한 제재부분과 미납부기간에 대한 금융비용 보상부분으로 이원화하는 방안을 제언한다.

▶ 주제어 : 가산세, 반응적 규제, 협력적 접근방식, 미국의 가산세, 일본의 가산세, 호주의 가산세

Ⅰ. 서 론

조세법은 조세의 올바른 부과 및 징수를 목적으로 납세의무자에게 다양한 협력의무를 부여하는 동시에 이러한 의무의 실효성 있는 준수를 유도하고 의무불이행자에 대한 제재를 위해서 가산세 제도를 두고 있다.

기존에는 가혹한 제재가 납세순응을 제고하는 데 효과적이라는 견해가 지배적이었다. 그러나 경제 발전 및 국제화로 인해 거래 관계의 복잡성이 증가하여 과세관청이 이를 파악하기 어려워졌으며 조세법의 해석에 있어서도 불명확한 부분이 증대되었고 납세자권리에 대한 인식이 개선됨에 따라 기존의 강력한 제재 및 통제하는 고압적 방식보다는 납세의무자와 과세관청 간의 협력적 관계 구축이 필요하다는 인식이 확산되어 갔다.

경제협력개발기구(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)는 기존의 고압적 방식을 탈피하고, 신뢰를 기반으로 과세관청과 납세의무자 간 협력적 관계를 지향하는 "협력적 납세모델(Co-operative compliance)"을 제언하였다.[1] OECD가 제언하는 협력적 납세모델은 "반응적 규제이론(Responsive Regulation Theory)"에 기반을 두고 있다. 반응적 규제이론은 자발적인 규정 준수를 달성하기 위해 규제자와 피규제자 간의 상호 신뢰와 협력의 중요성을 강조하고 규제기관이 피규제자의 자발적 준수와 자율규제를 지원하는 활동을 우선적으로 수행한 이후 피규제자의 상황을 고려한 유연한 규제전략을 구사하는 것을 지향한다.

OECD의 제언 이후 많은 국가에서 조세법의 설계·집행 등에 있어서 협력적 납세모델을 도입하였다. 우리나라 역시 이러한 방향에 맞추어 "수평적 성

1) OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, 2008.

실납세제도"를 시행하는 등 변화된 납세환경에 대응하기 위해 노력하고 있다.

그러나 우리나라의 가산세 제도는 신고납부의무를 미준수한 경우의 다양한 양태를 충분히 고려하지 못하고 있다. 미준수자의 납세의무 준수를 유도하기보다는 제재를 가하는 데 초점이 맞춰져 있어 오히려 납세의무자의 자발적 이행을 저해한다는 지적이 계속되어 오고 있는 점을 감안하면, 납세순응을 도모하기 위한 대표적 제재수단인 가산세 제도 또한 납세의무자와의 협력적 관계를 지향하도록 반응적 규제이론의 관점에서 변화를 모색해야 할 시점으로 생각된다.

이에 본 연구에서는 협력적 납세환경이라는 새로운 납세관계의 지향점에 부합하도록 반응적 규제이론 관점에서 우리나라 가산세 제도의 개선방안을 모색하고자 한다. 이하에서는 가산세 제도의 법적 성격, 우리나라 국세기본법상 가산세 제도 및 반응적 규제이론에 대해 살펴보고, 미국, 일본 및 조세영역에 있어 반응적 규제이론을 적극적으로 도입한 것으로 평가되는 호주의 신고·납부 관련 가산세제에 대한 검토를 통해 우리나라의 신고·납부 관련 가산세 제도에 대한 개선방안을 기술하고자 한다.

Ⅱ. 가산세의 의의 및 법적 성격

신고납부제도하에서 조세법상 다양한 협력의무는 납세의무자의 도덕성에 의지한 자율 준수를 원칙으로 운영된다. 그러나 대부분의 국가는 납세의무자의 성실신고·납부를 유도하여 신고납부제도의 실효성을 제고하고 납세의무의 확정 및 징수를 위해 소요되는 국가행정력의 절감과 다양한 협력의무의 위반을 사전에 방지하기 위해 가산세 제도를 두고 있다.[2] 즉 가산세는

2) 헌법재판소 2007. 1. 17. 선고 2006헌바3 전원재판부 결정.

조세법상 의무의 성실한 이행을 확보하기 위한 금전적 제재의 일종으로, 직접적으로는 의무미준수자에 대한 제재를 통해 국가 조세권의 적정한 실현을 가능하게 하여 의무준수자와 미준수자 간의 조세형평을 도모하고 간접적으로는 납세의무자에게 심리적 압박을 가하여 성실신고를 유도한다.

우리나라 국세기본법은 가산세란 세법에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보할 목적으로 산출세액에 가산하여 징수하는 금액으로 정의하고 있다.[3] 정부는 국세기본법 및 개별 세법을 통해 의무미준수자에게 가산세를 부과할 수 있으며 가산세는 해당 의무가 규정된 세법에 따른 국세의 세목(稅目)으로 본다. 이와 같이 우리 조세법은 가산세를 조세의 한 종류로 분류하고 있지만[4] 일반적으로 조세는 국가 등의 재정수요 충당을 위해 반대급부 없이 강제적으로 부과되는 것으로서 응능과세원칙에 의해 부과·징수되는 것이나, 가산세는 조세의 형식은 빌렸으나 국가의 재정수요 충당이 아닌 의무미준수자에 대한 예방 및 제재를 목적으로 하고 있어 가산세의 법적 성격은 일반적 의미의 조세와 구분하여 고찰될 필요가 있다.

가산세의 법적 성격에 대해서는 다양한 논의가 있어 왔으며 대표적 견해로 행정질서벌로 보는 견해, 행정상의 제재로 보는 견해, 특별한 경제적 부담으로 보는 견해 및 손해배상으로 보는 견해가 있다.[5]

행정질서벌로 보는 견해는 가산세는 조세법상에 규정된 의무의 이행을 확보할 목적으로 의무해태에 대해 조세의 형식으로 가하는 행정질서벌에 해당한다는 견해이며, 행정상 제재로 보는 견해는 행정상 제재란 행정의 실효성 확보를 목적으로 행정법상 규정하고 있는 의무 위반에 대해 강제력을 행사하거나 불이익을 주는 것으로서 가산세는 조세법상 부여된 의무위반행위에 대해 조세의 형태로 가하는 행정상의 제재에 해당한다는 의견이다. 특별한 경제적 부담설은 가산세는 간접적으로 제재의 효과를 야기하지만 이

3)「국세기본법」 제2조 제4호.

4)「국세기본법」 제47조 제2항.

5) 김완석 외 3인,『주석 국세기본법』(제5판), 삼일인포마인, 2023, 883～884면.

보다는 과세관청이 입은 손해에 대한 보전 및 조세법상 의무이행을 확보하기 위한 특별한 경제적 부담으로 설명하고 있으며, 손해배상설은 특별한 경제적 부담설과 마찬가지로 가산세의 제재적 효과는 인정하지만 이보다는 신고납부제도하에서 국가의 정당한 조세채권의 확보를 위한 손해배상적 성격과 납세의무를 이행한 자와 미이행자 간의 공평부담을 위한 행정상의 조치로 이해하고 있다.[6]

대법원은 가산세는 조세영역에서 의무이행을 확보할 목적으로 의무위반에 대해 가해지는 행정적 제재로 보고 있으며[7] 헌법재판소[8] 및 학계의 일반적 의견 또한 이와 같다.[9]

즉, 가산세는 신고납부제도의 실효성 확보를 위해서 조세의 형식으로 가해지는 조세법상 협력의무 등의 위반에 대한 행정상의 제재로 보는 것이 옳을 것이다.

---

6) 서희열・이준봉, 『법인에 대한 가산세제도의 합리적 개선방안에 관한 연구』, 한국상장회사협의회, 2012, 9～10면 ; 김완석 외 2인, 『세법상 납세협력의무 및 관련 가산세 개선방안 연구』, 기획재정부 위탁용역, 2011, 8～10면.

7) "가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세의무자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고・납세 등 각종 의무를 위반한 경우에 법이 정하는 바에 따라 부과하는 행정상의 제재이다."(대법원 2022. 1. 14. 선고 2017두41108 판결 ; 대법원 2016. 10. 27. 선고 2016두44711 판결 등).

8) "가산세는 그 형식이 세금이기는 하나, 그 법적 성격은 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고・납세의무 등을 위반한 경우 법이 정하는 바에 의하여 부과하는 행정상의 제재이다."(헌법재판소 2016. 12. 29. 선고 2016헌바268 결정 ; 헌법재판소 2014. 5. 29. 선고 2012헌바28 결정 ; 헌법재판소 2008. 7. 31. 선고 2007헌바13 결정 등).

9) 김완석 외 3인, 앞의 책, 885면.

Ⅲ. 우리나라의 가산세 제도 개요

우리나라 국세기본법은 신고납부의무를 담보하기 위해 다양한 가산세 규정을 두고 있다.[10] 「국세기본법」 제5장 제3절에서는 가산세의 부과방법, 신고·납부와 관련된 가산세, 가산세의 감면 및 한도에 대한 내용을 규율하고 있다. 이하에서는 국세기본법에서 규율하고 있는 사항 중 신고·납부의무와 직접 관련된 가산세 항목 및 가산세의 감면규정에 대해서 살펴보겠다.

1. 무신고가산세[11]

납세의무자가 법정신고기한 내에 세법에 따른 과세표준 신고의무를 미이행하는 경우에는 무신고납부세액의 20%에 상당하는 가산세가 적용된다. 무신고가산세는 확정신고뿐만 아니라 예정신고 및 중간신고에 대해서도 적용된다.

국세기본법은 무신고가산세의 적용 시 납세의무자의 행위유형에 따른 차등규정을 두고 있는데, 일반 부정행위[12]로 미신고하는 경우에는 일반 무신

10) 우리나라는 과거 각 개별세법에서 다양한 가산세규정을 두고 있었으나 2007년 세법개정을 통해 모든 세목에 공통으로 적용되는 사항에 대해서는 국세기본법에서 일원화하여 규정하고 있으며 개별 세법에 특정되는 고유한 사항에 대해서만 개별세법에서 별도로 규정하고 있다.

11) 「국세기본법」 제47조의2.

12) 국세기본법은 부정행위의 정의에 대해서 「조세범처벌법」 제3조 제6항을 준용하고 있다. 이에는 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장, 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취, 장부와 기록의 파기, 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐행위 등이 해당된다(「국세기본법」 제27조의2 제2항 제2호, 같은 법 시행령 제12조의2 제1항).

고가산세의 2배에 해당하는 40%가, 역외거래에서 발생한 부정행위의 경우에는 일반 무신고가산세의 3배에 해당하는 60%의 가산세율이 적용된다.

복식부기의무자[13] 및 법인에 대해서는 수입금액에 1만분의 7(부정행위로 인한 미신고의 경우에는 1만분의 14)을 곱한 금액과 무신고납부세액에 20%(부정행위의 경우는 40%, 60%)를 곱한 금액 중 큰 금액이 무신고가산세로 부과되고, 부가가치세법상 영세율과세표준을 무신고한 경우에는 무신고납부세액에 20%(부정행위의 경우는 40%, 60%)를 곱한 금액에 영세율과세표준의 1천분의 5에 상당하는 금액을 가산한 금액이 무신고가산세로 부과된다.

2. 과소신고·초과환급신고가산세[14]

납세의무자가 법정신고기한 내에 과세표준 신고 의무는 이행하였으나 납부세액을 신고하여야 할 세액보다 적게 신고하거나 환급받을 세액을 신고하여야 할 금액보다 많이 신고한 경우에는 과소신고한 납부세액과 초과신고한 환급세액(이하 "과소신고납부세액 등")의 10%에 상당하는 가산세가 적용된다.

무신고가산세와 마찬가지로 부정행위에 대해서는 일반 과소신고 등과 비교하여 고율의 가산세율이 적용되는데 일반 부정행위에 의한 경우에는 일반 과소신고·초과환급신고가산세의 4배에 해당하는 40%가, 역외거래에서 발생한 부정행위는 일반 과소신고·초과환급신고가산세의 6배에 해당하는 60%의 가산세율이 적용된다. 부정행위로 과소신고한 자가 복식부기의무자이거나 법인인 경우에는 부정행위로 인한 과소신고납부세액 등의 40%(역외거래는 60%)에 상당하는 금액과 부정행위로 과소신고된 과세표준 관련 수입금액의 1만분의 14에 해당하는 금액 중 큰 금액을 과소신고·초과환급신고가산세로 한다. 부가가치세법상 영세율과세표준을 과소신고한 경우에는 과

13)「소득세법」 제160조 제3항에 다른 복식부기의무자를 말한다.

14)「국세기본법」 제47조의3.

소신고납부세액 등의 10%(부정행위는 40%, 60%)에 상당하는 금액에 과소신고된 영세율과세표준의 1천분의 5를 곱한 금액을 더한 금액이 부과된다.

3. 납부지연가산세[15)]

납세의무자가 법정납부기한까지 국세를 납부하지 않았거나 납부하여야 할 세액보다 적게 납부하는 경우 또는 환급받아야 할 세액보다 많이 환급받은 경우에는 ⅰ) 미납세액 또는 과소납부세액에 법정납부기한의 익일부터 납부일까지의 기간을 곱한 금액에 금융기관 등이 연체대출금에 대해 적용하는 이자율 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 이자율[16)]을 곱한 금액(「국세기본법」 제47조의4 제1항 제1호), ⅱ) 초과환급받은 세액에 대해 환급일의 익일부터 납부일까지 기간을 곱한 금액에 금융기관 등이 연체대출금에 대해 적용하는 이자율 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 이자율[17)]을 곱한 금액(「국세기본법」 제47조의4 제1항 제2호), 그리고 ⅲ) 법정납부기한까지 납부해야 할 세액 중 납부고지서에 따른 납부기한까지 미납한 세액의 3%에 해당하는 금액(「국세기본법」 제47조의4 제1항 제3호)을 납부지연가산세로 부담하게 된다.

현행 납부지연가산세는 당초 국세기본법상의 납부불성실가산세와 국세징수법상의 가산금제도로 구분되어 있던 것이 통합된 것이다. 두 제도 모두 납부지연에 대한 불이익이라는 성격을 가지고 있는 점을 고려하여 2020년 1월 1일부터 국세징수법상의 가산금제도(현행 「국세기본법」 제47조의4 제1항 제3호에 해당)가 국세기본법으로 흡수되고 납부지연가산세로 이름을 변경하였다.

---

15) 「국세기본법」 제47조의4.

16) 현재 1일 10만분의 22의 율이 적용된다.

17) 현재 1일 10만분의 22의 율이 적용된다.

4. 가산세의 감면[18)]

국세기본법은 천재지변 등 국세의 기한연장사유에 해당하는 경우, 납세의무자의 의무불이행에 정당한 사유가 있는 경우 및 이와 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 가산세를 감면할 수 있도록 규정하고 있다.

또한 이와는 별도로 수정신고, 기한후신고의 경우에는 법정신고기한 경과일로부터 해당 의무이행일 사이의 기간에 따라 차등하여 과소신고·초과환급신고가산세 또는 무신고가산세를 감면받을 수 있다. 다만, 과세표준과 세액을 경정할 것을 미리 알고 기한후과세표준신고서 또는 과세표준수정신고서를 제출한 경우에는 제외된다.

무신고에 대한 기한후신고의 경우를 살펴보면, 법정신고기한일로부터 1개월 이내의 기한후신고의 경우에는 무신고가산세액의 50%를, 1개월 초과 3개월 이내의 기한후신고에 대해서는 무신고가산세액의 30%를, 3개월 초과 6개월 이내의 기한 후 신고에 대해서는 무신고가산세액의 20%를 감면한다.

수정신고의 경우에는 법정신고기한일로부터 1개월 이내 수정신고 시에는 과소신고·초과환급신고가산세액의 90%를, 1개월 초과 3개월 이내의 수정신고에 대해서는 해당 가산세액의 75%를, 3개월 초과 6개월 이내는 50%를, 6개월 초과 1년 이내는 30%를, 1년 초과 1년 6개월 이내는 20%를, 그리고 1년 6개월 초과 2년 이내의 경우에는 10%를 감면한다.

국세기본법은 원칙적으로 납부지연가산세에 대해서는 감면을 규정하고 있지 않으나 예외적으로 과세전적부심사 결정·통지기간 내에 결과가 통지되지 않은 경우에는 해당 기간에 부과되는 납부지연가산세액을 감면하도록 규정하고 있다.

---

18) 「국세기본법」 제48조.

Ⅳ. 반응적 규제이론과 가산세 제도

1. 반응적 규제이론의 개념

반응적 규제이론은 규제자와 피규제자 간의 협력과 신뢰관계를 바탕으로 규제자가 규제 환경에 민감하게 반응하고 피규제자의 행태에 대해 적절히 대응할 것을 강조하는 것으로, 1992년에 존 브레이스웨이트(John Braithwaite)와 이안 에어즈(Ian Ayres)에 의해 소개된 이후 다수의 학자들에 의해 연구・발전되어 왔다.[19)]

반응적 규제이론은 엄격한 규칙과 징벌적 제재에 의존하는 기존의 전통적 규제방식의 한계에 대한 대응으로써, 가장 효과적인 규제는 모든 대상을 획일적으로 취급하지 않을 때 가능하므로 규제당국은 개입의 정도를 결정할 때 피규제자의 문화, 행태[20)] 및 규제환경 등을 고려해야 하는 것으로 보고 있다.[21)]

즉, 반응적 규제이론은 규제기관이 규제를 집행하는 과정에서 규제 준수를 촉진시킬 수 있는 방법을 기술하고 규정하는 접근법이다. 이 이론은 규제기관이 관리하는 법률의 모든 위반사항을 탐지하고 집행하는 것은 불가

---

19) 이희정, “방송통신 영역에서의 자율규제의 범위와 한계”, 『자율규제와 사회적 약자 보호를 위한 공법적 검토』(공동학술대회 발제자료), 한국법제연구원, 2009, 10면 ; Charlotte Wood et al., Applications of Responsive Regulatory Theory in Australia and Overseas, *Occasional Paper* 15, The Australian National University, 2010, p.3.

20) 규제 대상의 행태(일반적으로 준수하거나 준수할 준비가 되어 있는지), 위반패턴(드물거나 반복적인 경우) 등을 고려하는 것을 말한다.

21) Charlotte Wood et al., *Ibid.,* p.3 ; OECD, *Regulatory Enforcement and Inspections*, OECD Best Practice Principles for Regulatory Policy, OECD Publishing, 2014, p.35.

능하다는 것을 인정하고 규제자와 피규제자간의 신뢰관계를 바탕으로 피규제자가 자발적으로 규제를 준수할 수 있도록 장려하는 것이 중요하다고 강조한다. 따라서 피규제자의 규제역량을 키워서 자율규제(self-regulation)가 이루어지도록 유도하고, 피규제자의 규제 준수 수준을 최대한 끌어올릴 수 있도록 피규제자에 대한 지원(support)을 우선적으로 시행하며 그 후 제재(sanction)가 뒤따라야 한다는 것을 핵심가치로 하고 있다.[22)]

2. 반응적 규제피라미드

브레이스웨이트와 에어즈는 반응적 규제의 작동 메커니즘으로 '규제피라미드(responsive regulatory pyramid)'를 제시하였다.

규제피라미드는 규제준수 수준에 따라 제재강도가 높아지는 형식을 취하고 있다. 브레이스웨이트와 에어즈는 규제는 항상 규제피라미드 하단의 접근방법에서부터 집행되어야 하고 피규제자와의 대화에 실패하였거나 피규제자가 준수를 꺼리는 경우에만 그 다음 단계로 나아가야 한다고 주장한다.[23)] 예를 들어 규제기관은 규제를 따르지 않는 회사에 대해서 교육과 설득(education and persuasion)을 하여 피규제자의 문제해결 역량을 쌓을 수 있도록 하고, 해당 단계가 실패하는 경우에 가산세·과태료(civil penalties), 형사벌(criminal penalties)의 경고를 거쳐 최종적으로 영구적인 허가취소까지 단계적으로 제재하여야 하는 것으로 설명한다.[24)]

즉, 규제피라미드는 설득과 같이 좀 더 규제비용이 낮고 피규제자를 존중

---

22) John Braithwaite, The Essence of Responsive Regulation, *U.B.C. Law Review* 44(3), 2011, p.480.

23) 물론 특정사안(예. 어린이 성범죄, 오염물질의 방류 등)의 경우에는 단계적 제재가 적합하지 않을 수 있다(Mary Ivec et al., Applications of responsive regulatory theory in Australia and Overseas : update, *Occasional Paper* 23, The Australian National University, 2015, p.9.).

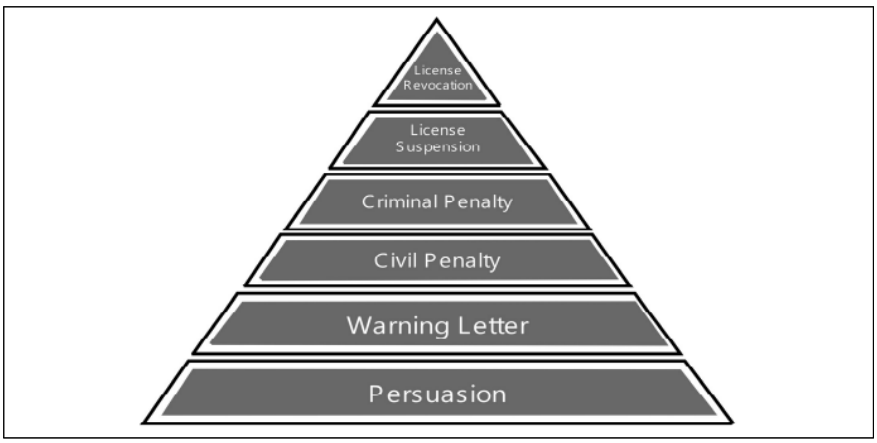
24) John Braithwaite, *Ibid.,* pp.481~482.

하는 수단을 먼저 사용하고 이것이 작동하지 않는 소수에 대해서만 규제비용이 좀 더 많이 들고 징벌적인 수단으로 규제하여야 하는 것으로 본다. 설득이 통하지 않는 피규제자의 대다수는 규제준수비용과 규제위반이익에 대한 비용편익분석을 통해 태도를 결정하는 합리적 행위자이며 이들에 대한 제재를 점진적으로 증가시키다 보면 피규제자가 규제를 준수하는 것이 합리적이라 판단하는 지점에서 규제준수가 이루어질 것으로 주장한다.

반응적 규제이론은 규제피라미드를 통해 규제기관의 업무를 보다 효율적으로 만들고 더 낮은 비용으로 동일하거나 더 나은 목표를 달성할 수 있는 것으로 보고 있다. 이에 더하여 규제피라미드는 피규제자로 하여금 더 엄격한 제재조치를 정당한 것으로 인식하게끔 하는 효과도 가지고 있다.[25)]

한편 반응적 규제이론은 규제위반행위가 재발되지 않도록 노력하지 않는다면 규제가 강화된다는 것을 절대적으로 보장할수록 규제피라미드의 낮은 단계에서 규제준수가 이루어질 것으로 본다.[26)]

<그림 1> 규제피라미드(regulatory pyramid)



출처 : Mary Ivec et al, *op. cit.*, p.6.

25) Alicja Majdanska, *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes*, IBFD, 2021, pp.48～49.

26) 이희정 외 5인, 『규제의 공법적 이론 연구』, 한국법제연구원, 2023, 121～122면.

3. 반응적 규제이론에 따른 가산세 제도의 개선 필요성

전통적 관점의 세무행정은 정당하게 납부하여야 할 세액을 납부하지 않은 납세의무자를 적발하고 징벌하는 방향으로 진행되었다. 이에 따라 납세의무자와 과세관청은 마치 숨바꼭질 같은 방식으로 상호 대척에 가까운 포지션을 유지해왔다.

그러나 경제가 국제화되고 디지털화됨에 따라 과세관청이 납세의무자의 모든 경제행위를 인지하기 어려워졌고, 거래가 복잡해짐에 따라 법을 해석함에 있어 불분명한 부분이 증가되어 기존의 대치관계하의 획일적이고 고압적인 방식은 한계에 봉착했다. 조세 영역에 있어서 과세관청과 납세의무자의 협력적인 관계를 바탕으로 한 반응적 방식으로의 사고전환이 요구되어진 것이다.

호주 국세청은 1998년에 반응적 규제이론을 조세영역에 도입하였으며 이후 OECD를 통해 이러한 개념이 확산되었다.[27] OECD는 반응적 규제이론을 바탕으로 조세분야에 있어 협력적 접근방식(co-operative approach)을 제언했다. 협력적 접근방식은 "대립이 아닌 협력을 선호하고 강제적인 의무보다는 상호 신뢰에 기초한 관계"를 구축하여 과세관청뿐만 아니라 납세의무자에게도 이득이 되는 방식으로 납세순응을 제고하여 납세의무자의 자발적 준수를 유도하는 것을 목표로 한다.[28] 즉, 반응적 규제이론의 핵심은 피규제자가 자발적으로 의무를 준수할 수 있는 환경을 조성하는 것이며 협력적 접근방식은 조세분야에 있어 반응적 규제이론의 구현방식 중 하나로 이해될 수 있다.[29]

---

27) Judith Freedman, Responsive Regulation, Risk, and Rules : Applying the Theory to Tax Practice, *U.B.C. Law Review* 44(3), 2011, pp.639～640.

28) OECD, *op. cit*(각주 1)., pp.39～41.

29) Maarten A. Siglé et al., The cooperative approach to corporate tax compliance : an

앞서 살펴본 바와 같이 가산세는 조세법상 부여된 의무의 위반에 대한 행정상의 제재이다. 그러나 동시에 간과하지 말아야 할 것은 가산세 제도는 신고납부제도하에서 성실한 의무 준수를 확보하기 위한 수단의 일종이지 납세의무자의 징벌을 주된 목적으로 하는 것은 아니라는 점이다. 또한 가산세는 조세의 형식을 빌렸고 부수적으로는 국가재정에 기여하는 부분이 있지만 재정상의 기여를 주된 목적으로 하지 않는다는 점도 반드시 고려되어야 한다. 가장 바람직한 가산세 제도란 납세의무자가 조세법상의 의무를 충실히 이행하여 더 이상의 가산세 세수가 발생하지 않도록 설계된 가산세 제도이므로[30] 가산세 제도는 납세의무자가 조세법상 의무를 자발적으로 준수할 수 있도록 독려하는 방식으로 설계되어야 할 것이다.

이를 위해서 가산세 제도는 징벌적 기능보다는 납세의무자가 조세법을 준수하는 동기 및 납세의무자의 행동 양태에 반응하여 납세의무자의 규정준수를 촉진하고 미준수를 방지하는 수단으로서의 역할을 다하도록 설계 및 운영되어야 할 것이며, 바로 이와 같은 관점에서 가산세 제도의 설계에 있어서 반응적 규제이론 관점의 고려가 필요하다.

마이클 도란(Michael Doran)은 2009년 논문에서 미국의 조세격차(tax gap)는 상당한 수준이지만 전반적인 조세법상의 규정 준수율은 약 85%인 것으로 추정했다. 즉, 신고납부체계하의 납세의무자들이 법에서 요구하는 세액의 약 85%를 자발적으로 납부한다는 것은 납세의무자들의 규정준수의지가 견고하다는 것을 나타낸다.[31] 그렇다면, 약 15%의 규정 미준수를 대상으로 납세의무자의 제반 상황을 고려하지 않고 설계된 가산세가, 규정 준수 의도가 있었으나 단순 실수한 자에게도 동일하게 적용되는 것이 과연 가산세 제도

---

empirical assessment, *Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation* 46, 2022, p.2 ; Alicja Majdanska, *op. cit.*, pp.57～61.

30) Richard C. Stark, A principled approach to collection and accuracy-related penalties, *Tax Notes*, 2001, p.121.

31) Michael Doran, Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation* 46, Harvard Law School, 2009, p.123.

에 기대하는 역할을 충족시킬 수 있을지에 대해서는 동의하기 어렵다.

즉, 가산세 제도는 납세의무자의 의무 준수를 장려할 수 있도록 악의적으로 의무를 해태한 자에게는 심각한 수준의 제재를 가해야 하지만 최선의 노력을 하였으나 선의의 실수를 한 자 또는 관련 규정을 오해한 자들에게도 엄격한 수준의 제재를 가하는 것은 이들의 납세의무 준수의지를 약화시킬 수 있으므로 이 부분에 대한 조정이 필요하다. 또한, 과세관청보다 많은 정보를 가지고 있는 납세의무자가 오류를 발견한 때에는 세무조사에 의해 적발될 때까지를 기다리는 것이 아니라 사전에 자발적 시정을 할 수 있도록 격려하고 유인하는 방식으로 가산세 제도가 존재하여야 할 것이다.

우리나라 가산세 제도를 살펴보면, 신고 관련 가산세는 납세의무자의 의무 위반 태양을 일부 반영하여, 부정행위에 의한 무신고 및 과소신고의 경우 일반 무신고 및 과소신고보다 중과하고 있다. 또한, 자발적인 수정신고를 유도하기 위해 기한 후 신고 및 수정신고에 대한 경감 규정을 두고 있으며, 정당한 사유로 의무를 이행하지 못한 경우에는 과세관청의 재량에 따라 가산세를 감면할 수 있는 규정을 통해 반응적 규제 이론을 일부 반영하고 있다.

그러나 현행 신고 관련 가산세가 고려하는 납세의무자의 행태는 매우 제한적이다. 특히, 고의성과 과실을 고려하지 않아 악의적이거나 반복적으로 규정을 미준수하는 자와 단순 실수로 인해 규정을 위반한 자를 동일하게 취급하고 있다. 이로 인해 규정 준수 의사가 없는 자에 대한 제재 효과는 미흡하며, 동시에 제도에 순응적인 납세의무자의 규정 준수 의지가 저하되는 문제가 발생한다. 또한, 자발적 수정신고를 유도하기 위해 마련된 기한 후 신고 및 수정신고 경감 규정은 제도가 지나치게 복잡하고 경감율이 기간 경과에 따라 급격히 감소하는 구조로 인해 납세의무자의 자발적 시정을 유도하기에는 한계가 있다.

가산세 감면사유인 정당한 사유의 판단 및 가산세 제도의 설계에서 고의·과실 여부를 고려하지 않는 것이 헌법에 부합하는 것으로 보는 것이

판례의 일관된 입장이라고는 하지만[32), 33)] 관련된 헌법소원이 계속되고 있다는 것은 현행 가산세 제도가 의무위반의 내용과 정도에 비례하고 자기책임의 원리에 부합하지 않다고 인식하는 납세의무자가 있다는 점을 반증하며 이는 현행 가산세 제도가 준법 의사가 있는 다수의 납세의무자에게 올바른 납세의무준수를 장려하는 방식으로 기능하고 있지 않을 수 있다는 점을 나타내는 것으로 생각된다.

이와 같은 점에서 현행 가산세 제도는 변화된 협력적 납세환경에 부합하도록 반응적 규제이론 관점에서 개선방안을 모색되어야 할 필요성이 있다 생각된다.

---

32) 헌법재판소 2006. 7. 27. 선고 2004헌가13 결정 ; 헌법재판소 2005. 2. 24. 선고 2004헌바26 결정 ; 대법원 2011. 5. 13. 선고 2008두12986 판결 ; 대법원 2013. 7. 25. 선고 2011두25043 판결 등 다수.

33) 가산세에 대해 고의·과실 여부를 고려하지 않는 것이 합헌으로 보는 것이 다수설이지만, 헌법재판소 2006. 7. 27. 선고 2004헌가13 결정의 반대의견에서는 가산세는 형법 제41조에 나열된 형종에 속하지 아니한다는 이유로 형벌에 속하지 아니한다고 바로 말할 수는 없고, 그 제재의 실질을 따져 그것이 헌법에서 말하고 있는 '처벌'인가를 판단하여야 하며 행정형벌이나 가산세나 그 본질에 있어서 의무이행을 확보하기 위한 제재라는 점은 같다고 하면서도 행정형벌에 대해서는 고의·과실이 요건으로 될 것이나 가산세에 대해서는 그러하지 아니하다는 논리적 추론은 수긍하기 어려운 것으로 비록 대법원이 '정당한 사유'로써 이 사건 법률조항과 같은 가산세 조항의 위헌성을 치유해 보고자 하나 그것이 미봉책에 불과하며, 고의·과실은 가산세액을 정하는 요소로 고려되어야만 의무위반의 정도에 비례하고 자기책임 원리에 부합하는 제재인 것으로 의견을 밝힌 점 또한 주의 깊게 보아야 할 것으로 생각된다.

Ⅴ. 신고·납부관련 가산세에 대한 외국 입법례

1. 미 국

가. 무신고가산세(Failure to file tax return)

납세의무자가 법정기한 내에 소득세를 신고하지 않은 경우에는 무신고에 정당한 사유가 있고 고의적 태만에 기인하지 않은 것으로 입증되지 않는 한, 매월 무신고세액의 5%에 해당하는 금액이 무신고세액의 25%를 한도로 부과된다.[34] 만일 신고기한 후 60일을 경과한 경우에는 매월 가산되는 무신고세액의 5%에 해당하는 금액과 435달러(최소가산세액) 및 무신고세액 중 큰 금액을 해당 월의 가산세로 한다.[35] 무신고가 사기행위로 인한 경우에는 일반의 3배에 해당하는 무신고세액의 15%에 해당하는 금액이 매월 가산세로 부과되며 이와 같은 경우에는 무신고세액의 75%를 한도로 한다.[36]

미국의 무신고가산세는 가산세율을 결정함에 있어 미납부행위를 고려하는 특징을 가지고 있다. 만약 납세의무자가 소득세를 신고하지 않았을 뿐더러 납부도 하지 않은 경우에는 무신고가산세와 미납부가산세의 합이 매월 무신고납부세액의 5%를 초과하지 않도록 하고 있다. 따라서 일반적으로 무신고가산세는 매월 무신고세액의 4.5%로 하향조정되며[37] 이 경우의 한도금액 또한 무신고세액의 22.5%로 조정된다.

---

34) 미국 내국세법(이하 “I.R.C.”) Section 6651(a)(1).

35) I.R.C. Section 6651(a)(3) ; 해당 금액은 매년 인플레이션 조정을 받아 2025년에는 510달러에 해당할 예정이다(Rev. Proc. 2023-34, Section 53).

36) I.R.C. Section 6651(f).

37) 미국의 미납부가산세액은 매월 미납부세액의 0.5%에 해당한다.

나. 정확성 관련 가산세(Accuracy-related penalty on underpayments)

납세의무자의 소득세 과소납부 원인이 고의 및 부주의, 소득세의 상당한(substantial) 과소신고, 상당한 가치평가의 오류, 연금부채의 상당한 과대계상, 유산세 및 증여세에 대한 상당한 과소평가, 거래의 경제적 실질이 결여되었거나 관련 법정 요건의 미충족으로 인한 신청한 조세혜택의 부인, 유산세 적용 시 비일관적 평가, 세법상 공제액을 과대 계상한 경우에 해당하는 경우에는 과소납부세액의 20%에 해당하는 금액이 정확성 관련 가산세로 부과된다.[38] 한편, 가치평가오류의 정도가 심한 경우, 경제적 실질을 결여한 거래로서 세무신고 시 적절히 공개되지 않은 경우 및 미공개된 해외금융자산과 관련된 과소신고에 대해서는 일반 정확성 관련 가산세율의 2배인 40%의 가산세율이 적용되고 특정 기부금 공제액의 과대 계상에 대해서는 일반 가산세율의 2.5배인 50%의 가산세율이 적용된다.[39]

정확성 관련 가산세는 납세의무자의 신고를 전제로 부과되므로 무신고 시에는 적용되지 않는다.[40] 또한 납세의무자의 과소신고에 정당한 사유가 있으며 납세의무자가 선의로 행동한 것으로 입증되는 경우에는 일반적으로 정확성 관련 가산세가 부과되지 않는다.[41]

다. 사기 관련 중가산세(Fraud penalty)

납세의무자가 사기를 원인으로 과소신고하는 경우에는 과소신고세액의 75%에 해당하는 금액을 사기 관련 중가산세로 부과한다.[42] 만일 과세관청이 과소납부세액의 일부라도 사기에 의한 것임을 입증하는 경우에는 납세

38) I.R.C. Section 6662.

39) I.R.C. Section 6662(h)(i)(j)(l).

40) I.R.C. Section 6664(b).

41) I.R.C. Section 6664(c).

42) I.R.C. Section 6663(a).

의무자가 과소신고 중 사기가 아닌 부분을 우월하게 입증하지 않는 한, 과소납부세액 전체에 대해 사기 관련 중가산세가 적용될 수 있다.[43] 과소신고 행위에 정당한 사유가 있으며 납세의무자가 선의로 행동한 것으로 입증되는 경우에는 사기 관련 중가산세가 적용되지 않을 수도 있다.[44] 사기 관련 중가산세는 무신고가산세와는 중복 적용될 수 있으나, 정확성 관련 가산세와는 중복하여 적용되지 않는다.[45]

라. 미납부가산세(Failure to pay tax)

납세의무자가 법정기한 내에 세액을 납부하지 않는 경우에는 일반적으로 매월 미납부세액의 0.5%에 상당하는 가산세가 미납부세액의 25%를 한도로 부과된다.[46]

한편, 미신고분에 대한 과세관청의 납부고지를 수령하였으나 21일 이내에 납부하지 않은 부분, 신고는 하였으나 미납한 경우로서 과세관청의 납부통지서 수령일로부터 10일 이내 미납부한 경우 및 과세관청의 즉시납부요구에 의한 경우에는 일반 미납부가산세율의 2배인 미납부세액의 1.0%에 상당하는 가산세가 매월 부과된다.[47]

무신고가산세와 마찬가지로 미납부에 대해 납세의무자에게 정당한 사유가 있고 고의적 태만에 의하지 않았음을 입증하는 경우에는 미납부가산세 또한 부과되지 않을 수 있다.[48]

---

43) I.R.C. Section 6663(b).

44) I.R.C. Section 6664(c).

45) I.R.C. Section 6663(b).

46) I.R.C. Section 6651(a)(2).

47) I.R.C. Section 6663(a)(3) ; I.R.C. Section 6663(d).

48) I.R.C. Section 6651(a)(2) ; I.R.C. Section 6651(a)(3).

마. 미납부에 대한 이자세(Interest on underpayment, nonpayment)

납세의무자가 법정기한 내에 세액을 미납부하는 경우에는 미납부가산세 이외에도 미납부세액에 연방단기금리에 3%p를 가산한 율을 곱하여 계산한 미납기간에 대한 이자세가 부과된다.[49] 과세연도별 미납세액이 10만달러를 초과하는 법인(C corporation)에 대해서는 연방단기금리에 5%p를 가산한 율이 적용될 수 있다.[50]

이자세는 미납부세액의 시간가치에 대한 보상의 성격을 가지는 것으로, 미국 내국세법은 가산세와는 별도의 장을 통해 규율하고 있으며,[51] 미납부에 대한 이자세에 대해서는 정당한 사유에 의한 면제가 인정되지 않는다.[52]

바. 최초 가산세 부담자에 대한 감면

미국은 2001년부터 성실납세의무자의 무신고가산세, 미납부가산세 및 예치 미이행가산세[53]에 대해서 최초 한 번은 감면해 주는 “최초 가산세 부담자에 대한 감면 프로그램(First Time Abate)”을 도입하여 시행하고 있다.

해당 감면제도는 가산세를 부과받은 과세연도 직전 3개년 동안 가산세가 부과된 신고서와 동일한 유형의 신고서를 제출했고 직전 3개년 동안 어떠한 가산세도 부과받지 않았거나 최초 가산세 부담자에 대한 감면규정 이외

---

49) I.R.C. Section 6601.

50) I.R.C. Section 6621(c).

51) 가산세는 I.R.C. Subtitle F-Chapter 68-ADDITIONS TO THE TAX, ADDITIONAL AMOUNTS, AND ASSESSABLE PENALTIES에 규정되어 있는 반면, 이자세는 I.R.C. Subtitle F-Chapter 67-INTEREST 부분에 규정되어 있는 점을 보면, 미국은 가산세와 이자세에 대해서는 그 성격을 분명히 구분하고 있는 것으로 보인다.

52) IRS(미국 국세청), “Interest”, https://www.irs.gov/payments/interest(검색일 : 2024. 12. 16.).

53) 피고용인에 대한 원천징수세액, 비거주자에 대한 미국 원천소득에 대한 원천징수세액 등에 대한 예치의무가 있는 자가 금융기관에 해당 금액을 예치하지 않은 경우에 부과되는 가산세를 말한다(I.R.C. Section 6656).

의 정당한 사유로 가산세를 부과받지 않은 납세의무자가 신청하는 경우에 적용된다. 납세의무자가 과세관청에게 정당한 사유에 의한 감면을 신청하였다 하더라도 과세관청이 최초 가산세 부담자에 대한 감면규정의 적용대상인 것으로 판단하는 경우에는 납세의무자에게 이를 통지하고 최초 가산세 부담자에 대한 감면규정을 적용한다.[54]

2. 일 본

가. 무신고가산세(無申告加算税)[55]

납세의무자가 신고납부방식의 세목에 대해 법정신고기한까지 신고서를 제출하지 않은 경우에는 원칙적으로 납부하여야 할 세액의 50만엔 이하에 대해서는 납부하여야 할 세액의 15% 상당액을, 50만엔 초과 300만엔 이하분에 대해서는 20% 상당액을, 300만엔 초과분에 대하여는 30% 상당액을 무신고가산세로 부과한다.[56]

과거 5년 이내에 무신고가산세 또는 중가산세를 부과받은 자가 동일 세목에 대해 다시 무신고가산세를 부과받거나 3년 연속 국세를 무신고하는 경우에는 무신고가산세 또는 중가산세에 납부하여야 할 세액의 10% 상당액을 가산하여 부과한다.[57] 또한, 세무조사 시 장부의 제시 또는 제출을 요

54) IRS(미국 국세청), “Penalty relief due to First Time Abate or other administrative waiver”, https://www.irs.gov/payments/penalty-relief-due-to-first-time-abate-or-other-administrative-waiver(검색일 : 2024. 12. 16.).

55) 国税通則法 제66조 ; 国税通則法施行令 제27조의2 제1항.

56) 2024년 1월 1일 이전에 법정신고기한이 도래한 부분에 대해서는 2단계의 가산세율(50만엔 이하는 15%, 50만엔 초과는 20%)을 적용하였으나 관련 법령을 개정하여 2024년 1월 1일 이후 부분부터는 가산세 구간을 3단계로 세분화하고 최고 가산세율을 30%로 인상하였다[日本 国税庁, “No.2024 確定申告を忘れたとき”, https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2024.htm(검색일 : 2024. 12. 12.)].

57) 일본은 단기간 반복하여 무신고하는 납세의무자의 제재 목적으로 2017년부터 5년 이내 동일 세목에 대해 무신고가산세 등을 부과받은 자에 대한 무신고가산세의 중

구받았으나 제시 또는 제출하지 않는 경우나 장부에 기재된 매출액이 본래 기재되어야 할 금액의 2분의 1 미만인 경우에는 납부하여야 할 세액의 10% 상당액을, 장부에 기재된 매출액이 본래 기재되어야 할 금액의 3분의 2 미만인 경우에는 납부하여야 할 세액의 5% 상당액을 가산한다.

일본은 자발적으로 기한후신고를 하는 납세의무자에 대한 가산세 경감규정을 두고 있는데, 세무조사 개시 통지 전에 경정 또는 결정 가능성을 알지 못한 상태에서 자진하여 기한후신고를 하는 경우에는 5%의 경감된 가산세율을 적용하고, 세무조사 개시 통지 후에도 납세의무자가 세무조사 결과에 따른 경정 또는 결정 가능성을 알지 못한 상태에서 자진하여 신고하는 경우에는 납부하여야 할 세액의 50만엔 이하에 대해서는 10%의 가산세율을, 50만엔 초과 300만엔 이하 부분은 15%의 가산세율을, 300만엔 초과분에 대해서는 25%의 가산세율을 적용한다.

무신고에 정당한 사유가 있다고 인정되는 경우 및 법정신고기한으로부터 1개월 이내 자발적으로 이루어진 기한후신고로서 납부하여야 할 세액을 법정납부기한까지 전액 납부한 경우, 과거 5년간 무신고가산세 또는 중가산세가 부과된 적이 없고 기한 내 신고서를 제출할 의사가 있었다고 인정되는 경우에는 무신고가산세를 부과하지 않는다.

나. 과소신고가산세(過少申告加算税)[58]

납세의무자가 당초 법정신고기한 내에 제출한 신고서에 대해 수정신고하거나 경정 등이 발생하여 납부세액이 증가하는 경우에는 추가로 납부하여야 할 세액(이하 “과소신고세액”)에 대해 10%의 가산세율이 적용된 과소신고가산세가 부과된다. 다만, 과소신고세액이 법정신고기한 내에 신고한 세액

과규정을 도입하였으며, 2024년부터는 3연속 국세 무신고자를 대상으로 한 무신고가산세의 중과규정을 추가로 도입하였다(財務省, 『平成28年度税制改正の解説』, 2016, 874～875頁 ; 財務省, 『令和5年度税制改正の解説』, 2023, 621～623頁).

58) 国税通則法 제65조.

또는 50만엔 중 큰 금액을 초과할 경우, 초과분에 대해서는 15%의 가산세율이 적용된다.

무신고가산세와 마찬가지로 세무조사시 장부의 제시 또는 제출요구에 불응하는 경우 및 장부에 기재된 매출액이 본래 기재되어야 할 금액의 2분의 1 미만인 경우에는 과소신고세액의 10% 상당액이, 장부에 기재된 매출액이 본래 기재하여야 할 금액의 3분의 2 미만인 경우에는 과소신고세액의 5% 상당액이 가산된다.

세무조사 개시 통지 전에 자발적으로 수정신고한 경우에는 과소신고가산세가 부과되지 않으며, 세무조사 통지 후라도 경정 및 결정을 알기 전에 자발적으로 수정신고하는 경우에는 5%(과소신고세액이 당초 신고세액 또는 50만엔 중 큰 금액을 초과하는 경우 초과분에 대해서는 10%)의 가산세율이 적용된다.

신고서 제출 후 법령해석이 새로이 명확하게 된 경우로서 납세의무자의 기존 해석에 상당한 이유가 있다 인정되는 경우와 같이 과소신고에 정당한 사유가 있는 것으로 인정되는 경우에는 과소신고가산세가 부과되지 않는다.[59]

다. 중가산세(重加算税)[60]

납세의무자가 과세표준 등 세액 등의 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐 또는 가장한 경우에는 무신고가산세, 과소신고가산세 및 불납부가산세[61] 대신 중가산세가 부과된다. 국세통칙법에서는 중가산세가 적용되는 유형을 구체적으로 열거하고 있지 않으나 이중장부의 작성, 장부 서류를 파기 또는 은닉하거나 위조하는 경우, 상대방과의 통정으로 허위의 증

59) 国税通則法 제65조 제5항 제1호 ; 国税庁長官, 法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて (事務運営指針), 2023. 6. 23., https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/100703_01/00.htm(검색일 : 2024. 12. 16.).

60) 国税通則法 제68조.

61) 원천징수 등에 따라 징수하여 납부하여야 하는 국세를 법정기한 내에 미납한 경우 부과되는 가산세를 말한다(国税通則法 제67조).

표 서류를 작성하는 경우, 장부에 기재되지 않은 수입금액 또는 재고자산이 있는 경우, 특정 손금산입 또는 세액공제의 요건이 되는 증명서 등을 개조하거나 허위로 서류를 교부받는 경우 등에는 중가산세가 적용될 수 있다.[62]

중가산세가 적용되는 경우 무신고의 경우에는 40%의 가산세율이, 과소신고 및 불납부의 경우에는 35%의 가산세율이 적용된다. 과거 5년 이내에 무신고가산세 또는 중가산세를 부과받은 자가 동일 세목에 대해 중가산세가 적용되거나, 3년 연속하여 중가산세가 적용되는 경우에는 10%의 가산세율을 가산하여 적용한다.

라. 연체세(延滞税)[63]

납세의무자가 법정신고기한 내에 신고서를 제출하였으나 납부하여야 할 국세를 법정납부기한까지 완납하지 않은 경우, 기한후신고서 또는 수정신고서의 제출 및 경정 또는 결정 등에 의하여 납부하여야 할 국세가 있는 경우, 납세고지를 받았으나 법정납부기한 후에 납부하는 경우, 소득세예정납부세액을 법정납부기한까지 완납하지 않은 경우 및 원천징수 등에 대한 국세를 법정납부기한 내에 완납하지 않은 경우에는 연체세가 부과된다.

연체세는 미납부국세에 미납기간 및 연체세율을 곱하여 계산되며, 법정납부기한의 다음날부터 2개월까지는 원칙적으로 연 7.3%의 연체세율이, 이를 경과한 후에는 연 14.6%의 연체세율이 적용된다. 다만, 저금리 기조를 반영하여 현재는 각각 연 2.4% 및 8.7%의 특례연체세율이 적용되고 있다.[64]

거짓이나 기타 부정행위로 인해 국세를 면한 것이 아니라면 법정신고기한 내에 신고서를 제출하고 법정신고기한으로부터 1년을 경과한 후에 수정

---

62) 国税庁長官, 法人税の重加算税の取扱いについて (事務運営指針), 2023. 6. 23., https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/100703_02/00.htm(검색일 : 2024. 12. 16.).

63) 国税通則法 제60조.

64) 租税特別措置法 제94조 ; 日本 国税庁, “No.9205 延滞税について”, https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/osirase/9205.htm(검색일 : 2024. 12. 16.).

신고 또는 경정이 있는 경우, 기한후신고서 제출일로부터 1년 경과 후에 수정신고 또는 경정이 있는 경우에는 신고서 제출 후 1년이 경과한 날로부터 수정신고서 제출 및 경정통지서 발행일까지의 기간에 대해서는 연체세를 계산하지 않으며, 확정신고서 제출 후에 감액경정되고 이후 다시 수정신고 또는 경정이 있는 경우에도 동일하게 적용된다.[65]

3. 호 주

가. 신고지연가산세(Failure to lodge on time penalty)[66]

법정신고기한 내에 세금신고서, 활동보고서, 원천징수 연례보고서, 연간 부가가치세 신고서 및 정보보고서, 부가급여세 신고서 등을 제출하지 않는 경우에는 신고지연가산세가 적용될 수 있다.

신고지연가산세는 납세의무자의 규모에 따라 차등하여 계산되는데, 소규모단체의 경우에는 미신고기간 28일마다 벌점 1점[67]이 가산되어 최대 벌점 5점이 부과되고, 중형단체, 대형단체 및 초대형 글로벌 단체는 소규모단체에게 적용되는 가산세의 각각 2배, 5배 및 500배에 해당하는 신고지연가산세가 부과된다.[68]

호주 국세청은 납세의무자가 법정신고기한 내에 미제출하는 경우에는 우선적으로 전화, 문자메시지 등으로 신고를 독려하지만 이후에도 무시하거나 이행하지 않는 경우에는 추계과세하고 후술하는 진술 관련 가산세로 관

---

65) 国税通則法 제61조 ; 日本 国税庁, “No.9205 延滞税について”, https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/osirase/9205.htm(검색일 : 2024. 12. 16.).

66) Taxation Administration Act 1953(이하 “TAA”) s. 3AA, Sch 1 Div. 286.

67) 벌점 1점에 해당하는 가산세액은 호주 국세청에서 공시하며 2024년 11월 7일 이후의 벌점 1점은 330호주달러이다[ATO(호주 국세청), “Penalty units”, https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/paying-the-ato/interest-and-penalties/penalties/penalty-units(검색일 : 2024. 12. 16.)].

68) TAA Sch 1 s. 286-80.

련 세액의 75%에 해당하는 금액을 부과할 수 있다.[69] 이외에도 호주 국세청의 기한후신고 안내에도 불구하고 계속하여 미신고하는 경우에는 최종 통지 후 통고하거나 세무조사 착수, 환급세액의 지급을 보류하는 조치가 취해질 수 있다.

신고지연이 납세의무자가 통제할 수 없는 상황으로 발생하였거나 감면하는 것이 공정하고 합리적인 것으로 판단되는 경우 등에는 신고지연가산세가 감면될 수 있으며,[70] 납세의무자가 등록대리인과 계약하고 관련 서류를 제출했으나 대리인의 무모함 또는 고의가 아닌 사유로 미제출된 경우에도 가산세가 면제될 수 있다.[71]

나. 진술 관련 가산세(Penalties relating to statements)[72]

납세의무자가 잘못된 또는 오해의 소지가 있는 신고서를 제출하거나 조세문제에 대해 합리적 논쟁의 여지가 없는 부정확한 입장을 취한 경우 및 과세관청이 추계과세하는 경우에는 진술 관련 가산세가 부과될 수 있다.

진술 관련 가산세는 가산세가 발생한 유형, 납세의무자의 의도 및 과소신고세액의 존부에 따라 달리 계산된다. 먼저, 납세의무자가 잘못된 또는 오해의 소지가 있는 신고서를 제출한 경우 중 고의로 세법을 무시한 경우에는 과소신고세액의 75% 상당액이, 무모함[73]에 기인한 경우에는 과소신고세액의 50% 상당액, 합리적 주의 결여로 발생한 경우에는 과소신고세액의 25% 상당액이 진술 관련 가산세로 부과된다. 과소신고세액이 없는 경우에는 각각의 유형별로 벌점 60점, 벌점 40점, 벌점 20점이 부과된다. 합리적 논쟁의

---

69) TAA Sch 1 s. 284-75(3).

70) PS LA 2011/19.

71) TAA Sch 1 s. 286-75(1A).

72) TAA Sch 1 Div. 284.

73) 단순한 부주의를 넘어서 고도의 부주의를 보이는 행동을 말하는 것으로, 합리적인 사람이 예측할 수 있는 위험을 무시하거나 무관심하게 대하는 행동 등을 말한다.

여지가 없는 잘못된 반영을 하여 과소신고가 발생한 경우에는 과소신고세액이 일정 기준금액[74]을 초과하는 경우에 과소신고세액의 25% 상당액이 진술 관련 가산세로 부과되고, 과세관청이 추계과세하는 경우에는 과소신고세액의 75% 상당액이 진술 관련 가산세로 부과된다.[75]

상기와 같이 진술 관련 가산세는 오류유형에 따라 가산세율이 다르며, 해당 가산세율은 다시금 납세의무자의 양태를 반영하여 증가 또는 감소될 수 있다. 과세관청의 정보제공요청에 응하지 않거나 기록의 파기 및 반복적으로 약속을 미이행하는 등 과세관청의 과소신고금액 확인을 방해하는 경우, 신고서 작성 후 과소신고사실을 인지하였으나 합리적 기일 내에 과세관청에게 알리지 않는 경우 및 과거에 동일 유형의 진술 관련 가산세가 부과된 경우에는 가산세율이 20% 증액된다.[76]

반면, 납세의무자가 잘못된 또는 오해의 소지가 있는 신고서를 제출한 경우로서 납세의무자가 자발적으로 과소신고분을 공개하는 경우에는 공개시점에 따라 가산세가 최대 100% 감면된다. 구체적으로 살펴보면 과세관청의 세무조사 사전통지 후 납세의무자가 자진하여 과소신고분을 공개하고 이것이 과세관청의 세무조사에 소요될 시간 또는 자원을 상당부분 절약하는 것으로 합리적으로 추정된다면 가산세율이 20% 감소되며, 세무조사 사전통지 전에 자진하여 공개하는 경우로서 과소신고세액이 1,000호주달러 이상인 경우에는 진술 관련 가산세율의 80%가 감면되고 1,000호주달러 미만 및 과소신고세액이 없는 경우에는 가산세가 전액 면제된다.[77]

그 외, 과세관청이 제시한 조언, 관련 법률에 대한 일반적인 행정관행 및 과세관청이 서면으로 승인한 간행물에 근거하여 세무처리하였으나 과소신

74) 소득세의 경우 파트너십, 신탁 이외의 납세의무자는 과소신고세액이 10,000호주달러 또는 관련 과세연도의 납부하여야 할 세액의 1% 중 큰 금액을 기준으로 한다 [TAA Sch 1 s. 284-90(3)].

75) TAA Sch 1 s. 284-90(1).

76) TAA Sch 1 s. 284-220.

77) TAA Sch 1 s. 284-225.

고세액이 발생한 경우에는 가산세가 부과되지 않으며[78] 납세의무자와 대리인이 정당한 주의를 기울였음에도 불구하고 허위 또는 오해의 소지가 있는 신고서를 제출했거나[79] 납세의무자가 등록된 대리인과 계약하고 관련 서류를 제출했으나 대리인의 고의 또는 부주의에 의하지 않은 사유로 인해 잘못된 또는 오해의 여지가 있는 신고서를 제출한 경우에도 가산세가 면제된다.[80]

다. 이자세(Interest charge)

납세의무자가 법정납부기한 내에 세금을 납부하지 않는 경우에는 이자세가 부과된다. 이자세는 세금의 적시 납부를 장려하고 연체자가 법정납부기한 내에 납부하는 다른 납세의무자와 비교하여 볼 때 불공정한 재정적 이익을 누리는 것을 방지하며 지역사회에 대한 연체비용의 보상차원에서 정당화되고 있다.[81]

일반이자세(General Interest Charge)는 미납부국세에 미납기간 및 이자세율을 곱하여 계산되며 이자세율은 호주 중앙은행이 분기별로 발표하는 90일 은행 승인 환어음 이율(monthly average yield of 90-day Bank Accepted Bills)에 7%p를 가산하여 계산된다.[82, 83]

한편, 신고 후 경정에 의하여 납부하여야 할 세액이 증가하는 경우에는 일반 이자세율보다 3%p가 낮은 이자세율이 적용되는 과소이자세(Shortfall

78) TAA Sch 1 s. 284-224.

79) TAA Sch 1 s. 284-74(5).

80) TAA Sch 1 s. 284-75(6).

81) ATO, “General interest charge”, https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/paying-the-ato/interest-and-penalties/interest-we-charge/general-interest-charge(검색일 : 2024. 12. 16.).

82) TAA s. 8AAC, s.8AAD.

83) 2024년 4분기에 적용되는 이자세율은 연 11.38%이다[ATO, “General interest charge (GIC) rates”, https://www.ato.gov.au/tax-rates-and-codes/general-interest-charge-rates (검색일 : 2024. 12. 16.)].

Interest Charge)가 부과된다.[84] 과소이자세는 기존의 과소평가된 세액의 납부기한부터 수정된 과세통지서를 발행하기 전날까지의 기간에 대해 적용되며 납세의무자는 과세통지서 수령일로부터 21일 내에 납부하여야 하고 해당 기일 이후부터는 다시 일반이자세가 적용된다. 일반이자세율은 신속한 납부를 장려하기 위해 상업차입에 대한 지표금리에 비해 고율로 설정되어 있는데 일반적으로 과세관청의 경정 이전에는 납세의무자가 과소납부 사실을 알고 납부하기 어려운 점을 감안하여 과소이자세율이 도입되었다.[85]

이자세는 납세의무자가 이를 완화하기 위한 합리적 조치를 취했고 이자세를 면제하는 것이 공정하고 합리적이라 판단되는 경우에는 감면될 수 있다.[86]

라. 소규모 납세의무자에 대한 가산세의 면제[87]

호주 국세청은 합리적 주의를 기울이지 못하였거나 소득세 계산에 있어 합리적 논쟁의 여지가 없는 입장을 취함에 따라 납세의무자가 잘못 신고한 경우에는 과세관청이 납세의무자에게 정확한 세무처리방법을 알려주고 가산세는 면제하는 제도를 운영하고 있다. 이는 납세의무자는 때로 실수할 수 있다는 것을 인정하고 납세의무자가 실수로 잘못 신고한 경우에는 다시 올바른 길로 돌아갈 수 있도록 돕기 위해서 2018년 7월 1일부터 시행되었다.

가산세 감면은 매출액 1,000만 호주달러 미만의 적격 개인 또는 중소기업・자체관리형연금기금・비영리단체・협동조합 등에게 적용될 수 있으며 3년의 기간 동안 한 번만 적용받을 수 있다. 부유한 개인 및 이들의 사업체, 중소기업 적격기준을 충족하지 못하는 단체, 공익법인 및 초대형 글로벌 단

84) TAA Sch 1. Subdivision 280-B.

85) THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA, *Shortfall Interest Charge (Imposition) Bill 2005 Explanatory Memoranda*, 2005, pp.11～13.

86) TAA s.8AAG. ; TAA Sch 1. s. 280～160.

87) ATO, “Penalty relief”, https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/paying-the-ato/interest-and-penalties/penalties/penalty-relief(검색일 : 2024. 12. 16.).

체 등은 적용받을 수 없다.

가산세 감면 대상에 해당하더라도 직전 3년 이내에 가산세 감면을 적용받았거나 법을 고의 또는 무모하게 무시하여 가산세가 부과된 적이 있는 경우, 탈세 또는 사기를 저지른 경우, 탈세한 다른 단체의 통제나 경영에 연루된 경우 및 피닉스활동[88]과 같이 빚을 갚을 의도 없이 빚을 진 경우에는 감면을 적용받을 수 없다.

가산세 감면은 과세관청이 납세의무자에 대한 조사 시에 필요하다고 인정하는 경우에 적용되며, 납세의무자가 가산세감면을 신청할 수는 없다.

4. 시 사 점

미국의 무신고가산세는 일정 한도를 두고 기간의 경과에 따라 증가하는 형태를 취하고 있어서 법정신고기한으로부터 5개월 이내에 신고하는 경우에는 가산세액이 감면되는 것과 유사한 효과가 발생한다. 납세의무자가 신고뿐만 아니라 납부도 하지 않은 경우에는 무신고가산세와 미납부가산세의 합이 매월 무신고납부세액의 5%를 초과하지 않도록 무신고가산세율이 하향조정된다. 일반적으로 무신고한 경우에는 납부도 하지 않는 점을 고려하여 납세의무자에게 과도한 제재가 되지 않도록 조정한 것으로 생각된다. 과소신고와 관련된 가산세를 보면, 원칙적으로 무신고가산세율 보다는 낮은 20%의 가산세율을 적용하되 발생원인에 따라 40%, 50%의 높은 가산세율을 적용하고 있다. 사기로 과소신고하는 경우에는 과소신고세액의 75%에 상당하는 금액을 사기 관련 중가산세로 부과하는데 이는 무신고가산세와는 중복 적용될 수 있으나 정확성 관련 가산세와는 중복 적용되지 않는다. 따

88) 회사의 채무(미납부세금, 채권자채무, 직원 급여미지급 등)를 상환하지 않을 목적으로 회사를 고의적으로 정리하고 새로운 회사를 세우는 활동 등을 말한다[ATO, “Illegal phoenix activity”, https://www.ato.gov.au/about-ato/tax-avoidance/the-fight-against-tax-crime/our-focus/illegal-phoenix-activity(검색일 : 2024. 12. 16.)].

라서 사기로 무신고하는 경우에는 무신고가산세와 사기 관련 중가산세가 적용되어 무신고세액의 150%에 상당하는 금액이 가산세로 부과될 수 있다. 탈세 등을 목적으로 신고납부의무 체계하에 진입하지 않은 납세의무자에게 강력한 경고의 수단으로 작동하여 신고납부체계를 유지하기 위한 방편으로 이해된다.

한편, 미국은 미납에 대해서는 제재성격의 가산세와 금융비용의 보상차원인 이자세로 구분하여 대응하고 있다. 이와 같은 경우 납세의무자에게 정당한 사유가 있는 경우에는 미납부가산세는 감면하되 이자세는 부과하여 성실하게 납부한 납세의무자와의 형평을 도모할 수 있는 장점이 있어 우리나라의 가산세 제도를 개선함에 있어 고려될 점으로 생각된다. 또한, 미국은 미납부에 대한 이자세율을 적용할 때 고액 미납자 중 법인에 대해서는 그 외의 납세의무자보다 높은 이자세율을 적용하고 있다. 법인은 일반적으로 납세를 관리할 수 있는 충분한 인적자원이 있고, 개인이나 소규모사업자에 비해 복잡한 재무구조를 가지고 있어 세금미납을 레버지리 수단으로 악용할 가능성이 더 높은 점을 고려한 것으로 보인다.

일본은 기존에 무신고 또는 중가산세가 적용되었으나 5년 내에 반복하여 의무를 이행하지 않는 자에 대해서는 가산세를 중과한다. 또한, 무신고가산세와 과소신고가산세 모두 세무조사 시 장부의 제시요구에 불응하는 경우 등에는 가산세율을 상향조정하되, 납세의무자가 자발적으로 수정하는 경우에는 기한 제한 없이 가산세율을 하향조정하고 있다. 이를 통해 납세의무자의 자발적 준수를 장려하고 납세의무자의 반응에 따라 제재수준을 달리하여 효과적으로 대응할 수 있을 것으로 생각된다.

일본은 미납부에 대해서는 우리나라와 같이 연체세라는 하나의 제재수단으로 대응하고 있다. 신고서 제출 후 1년이 경과한 날부터 수정신고서 제출 및 경정통지서 발행일까지의 기간에 대해서는 연체세를 계산하지 않는데 이는 납세의무자의 자발적 시정을 장려하고 세무조사 시기의 결정에 납세의무자가 개입할 수 없는 점을 고려한 조치로 보인다.

호주는 반응적 규제이론을 조세영역에 최초로 도입한 국가로 평가받는 만큼 가산세 제도에 있어서도 납세의무자의 행태를 반영하여 규제피라미드에 부합하는 방식으로 운영하고 있다.

납세의무자가 법정기한 내에 신고하지 않은 경우에는 과세관청이 납세의무자에게 연락을 취하여 신고를 독려하는 동시에 그럼에도 불구하고 미준수하는 경우에는 추계과세 및 75%라는 고율의 가산세를 부과하며 세무조사 착수 및 환급세액의 지급보류 등의 강력한 조치를 취하고 있다. 우리나라의 과소신고·초과환급신고가산세에 해당하는 진술 관련 가산세를 적용함에 있어서도 오류유형에 따라 가산세율을 달리 적용하는 동시에, 납세의무자가 과세관청의 정보제공요청에 응하지 않거나 과거 동일 유형의 진술 관련 가산세가 부과된 경우 등에는 가산세율을 상향조정하되, 자발적으로 과소신고 내역을 공개하는 경우에는 최대 100% 감면하고 있다. 이를 통해 조세시스템에 순응하고 협조하는 납세의무자에게는 낮은 수준의 제재를 가하지만 시스템을 위협하는 자에게는 강력한 제재가 뒤따른다는 점을 효과적으로 전달할 수 있을 것이다.

호주도 미납부에 대해서는 이자세라는 하나의 제재수단으로 대응하고 있다. 신고 후 경정에 의해 납부할 세액이 증가하는 경우에는 일반적인 이자세율보다 낮은 세율이 적용되는데, 이는 일본의 경우와 같이 납세의무자가 세무조사 시기를 특정할 수 없는 점을 감안한 조치로서 납세의무자 권익향상에 도움이 될 것으로 생각된다.

그 외, 미국과 호주는 성실납세의무자의 납세를 지원하고 단순한 실수로 인해 조세법상 의무의 성실준수 의지가 꺾이는 것을 방지하기 위해 최초 위반자에 대해서는 가산세를 감면해주는 제도를 운영하고 있다. 과거 성실하게 조세법상 의무를 준수하였으나 세법의 무지 및 단순 실수로 의무를 다하지 못한 자에 대한 적절한 구제로 판단된다.

Ⅵ. 우리나라 가산세 제도의 개선방안

1. 자발적 수정신고에 대한 인센티브 강화

현대와 같이 복잡한 경제환경하에서 과세관청이 관련 법률의 위반사항을 모두 적발하여 관리하는 것은 불가능하다. 따라서 납세의무자의 자발적 규제준수가 장려되어야 하며 이를 위해서 납세의무자에 대한 교육을 비롯하여 자발적 시정을 장려하는 방향으로 가산세 제도가 설계·운영되어야 한다.

그렇다면, 현행 우리나라의 가산세 제도는 자발적 시정을 장려하고 있을까? 다행스럽게도 우리나라는 납세의무자의 자기시정을 장려하기 위해서 시정 시기별로 무신고가산세와 과소신고·초과환급신고가산세를 차등하여 감면하는 규정을 두고 있다. 해당 규정은 몇 차례 개정을 거쳐 감면대상 및 감면비율을 지속적으로 상향조정하였고, 현재는 과소신고·초과환급신고가산세는 최대 90%가, 기한후신고에 따른 무신고가산세는 최대 50%가 감면된다.

그러나 제도를 좀 더 자세히 살펴보면 해당 감면율은 기간 경과에 따라 급감하고 있음을 알 수 있다. 과소신고·초과환급신고가산세의 경우 법정신고기한 후 6개월 이내에 수정신고하는 경우에는 경과 기간에 따라 90%, 75%, 50%의 감면율이 적용되지만, 6개월을 초과하여 수정신고하는 경우에는 경과 기간에 따라 30%, 20%, 10%의 감면율이 적용된다. 법정신고기한으로부터 2년이 경과한 경우에는 납세의무자가 자발적으로 수정신고를 하였다 하더라도 과소신고·초과환급신고가산세가 감면되지 않는다. 국세의 부과제척기간이 원칙적으로 5년임을 감안하면 납세의무자 입장에서는 법정신고기한 경과일로부터 2년을 경과한 후 제척기간이 종료되기까지의 3년

동안은 자발적으로 수정신고를 할 유인이 없다.[89] 이는 기한후신고의 경우에도 마찬가지로 법정신고기한으로부터 6개월 이후의 기한후신고에 대해서는 감면이 배제된다.

우리나라는 법인세, 소득세, 부가가치세 등 대부분의 세목을 납세의무자의 자발적 신고납부에 의하는 신고납부주의를 채택하고 있는데, 통계에 의하면 2017년부터 2021년까지의 5년 동안 우리나라 개인사업자 및 법인사업자의 평균 세무조사비율은 각각 약 0.06%와 0.55%에 불과하다.[90] 즉, 현재 대부분의 신고에 대해서는 사후 검증이 이루어지고 있지 않으며 설령 세무조사를 하더라도 관련 부분이 모두 적출되지 못할 가능성이 있는 점을 감안한다면 세수관리 측면에서 문제의 소지가 있음을 알 수 있다.[91] 따라서 공정한 과세를 위해서는 자발적 수정신고에 대한 유인을 강화하여 최초 신고 후 사후적으로라도 납세의무자가 규제를 준수하도록 독려하는 방식으로 제도가 개선될 필요가 있다.[92]

타국의 사례를 보면, 일본은 세무조사 개시 통지를 받기 전에 자진하여 시정하는 경우에는 무신고가산세는 최대 6분의 5를, 과소신고가산세는 100%를 감면하고 세무조사 개시 이후라도 세무조사 결과에 따른 경정 또는 결정 가능성을 알지 못한 상태에서 자진하여 시정하는 경우에는 무신고가산세와 과소신고가산세의 최대 3분의 2를 감면한다. 호주의 경우에도 납세의무자가 잘못되거나 오해의 소지가 있는 신고서를 제출하였으나 세무조사 사전통지 전에 자발적으로 과소신고분을 공개하는 경우에는 진술 관련 가

89) 물론 미납기간에 비례하는 납부지연가산세를 고려하면 조기 수정신고가 납세의무자에게 유리하나 이는 이자성격의 성격을 가지고 있음을 감안하여 신고불성실가산세 측면에서 기술하였다.

90) 택스워치, "'혹시 나도?'…개인사업자 세무조사 비율 0.1%도 안 돼", 2023. 6. 19. 기사, https://www.taxwatch.co.kr/article/tax/2023/06/15/0003(검색일 : 2024. 12. 16.).

91) 같은 뜻, 김정배 · 서희열, "납세협력의무 관련 가산세제도의 문제점과 개선방안", 『조세논총』 제3권 제1호, 한국조세법학회, 2018, 84면.

92) 최인혁 외 2인, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 한국조세재정연구원, 2020, 117~119면.

산세를 최대 100% 감면하며 세무조사 사전통지 후에도 최대 20%를 감면한다. 즉 일본과 호주 모두 기한에 구애받지 않고 납세의무자의 자진신고를 장려하고 있음을 알 수 있다. 더불어 이들 국가 모두 가산세 감면율을 법정신고기한으로부터의 경과시점에 따라 달리 정하는 것이 아니라, 납세의무자의 자진 시정의도에 반응하여 과세관청의 개입이 예고되는 세무조사 통지시점을 기준으로 차등하여 적용하는 방식으로 자발적 시정을 유도하고 있음을 알 수 있다.

따라서 우리나라의 경우에도 현재 2년 이내의 수정신고와 6개월 이내의 기한후신고에 대해서 과소신고·초과환급신고가산세 및 무신고가산세를 경감하고 있는 규정을 개정하여 모든 수정신고와 기한후신고를 대상으로 감면대상을 확대할 것을 제언한다. 물론 이와 같은 경우에도 제도의 오남용을 방지하기 위해서 세무조사 또는 과세관청의 경정이 있을 것을 알고 수정신고를 한 자들에 대해서는 현재와 같이 감면을 배제하여야 할 것이다.

감면율과 관련해서는 현재는 6단계로 지나치게 세분화되어 있는데, 감면구간은 단순화하고 상징적인 감면율이 아닌 감면구간별 실효성 있는 감면율이 적용되는 방향으로 제도가 개선되어야 할 것이다. 가산세 제도가 효과적으로 운용되기 위해서는 납세의무자가 이해하기 쉽고 단순하여야 하는데 현행 수정신고에 대한 인센티브 방식은 지나치게 복잡하여 제도 운영의 효율성이 떨어지고 현행 감면율은 자발적 시정을 기대하기에는 납세의무자에게 큰 실익으로 체감되지 않는 면이 있다.

한편, 무신고의 경우에는 납세의무자가 의무불이행을 쉽게 파악하고 곧바로 시정할 수 있을 것이나 수정신고의 경우에는 고의에 해당하지 않는 한 납세의무자가 과소신고내역을 쉽게 파악하기 어려운 점을 감안한다면, 무신고가산세와 과소신고·초과환급신고가산세의 자발적 시정에 따른 감면율에 차이를 두는 것이 바람직할 것으로 생각된다.[93)]

93) 최인혁 외 2인, 앞의 책, 119면.

2. 납세의무자의 행위유형에 따른 신고 관련 가산세의 차등적용

가산세는 형식상 형벌에 해당하지 않아 행위자의 고의·과실 및 신고·납부불성실에 이르게 된 구체적 경위와 태양을 고려하지 않고 관련 법률에서 규정하고 있는 가산세 요건이 충족되면 부과된다. 이에 대한 보완책으로 대법원은 정당한 사유에 해당한다면 가산세를 감면할 수 있는 것으로 해석하였고 이를 반영하여 현행 국세기본법은 정당한 사유가 있는 경우에는 가산세가 감면될 수 있도록 규정하고 있다.

가산세가 조세의 형식을 가지고 있으므로 반드시 고의·과실 등을 고려하여 설계되어야 하는지에 대해서는 강학상 논쟁의 여지가 있으나, 납세의무자의 행위유형에 따라 차등 설계되는 경우 가산세 제도 본연의 목적인 납세의무자의 성실신고납부를 장려하고 의무위반자에 대한 더욱 효과적인 제재가 될 수 있다는 측면에서 납세의무자의 행위유형에 따라 가산세를 차등하는 방식으로 제도가 개선될 필요가 있다. 이하에서는 최초 의무 미준수자에 대한 감면과 반복적 미준수자에 대한 중과를 제언한다.

가. 최초 미준수자에 대한 감면 : 규제피라미드의 하단부

반응적 규제이론은 규제기관이 모든 위반사항을 적발하여 집행하는 것은 불가능하다는 인정하에 제재 이전에 피규제자가 자발적으로 규제를 준수할 수 있도록 지원하고 제재를 하는 경우에도 규제준수 수준에 따라 강도를 달리하여야 하는 것으로 보고 있다. 즉, 현행 체계를 준수할 의지가 있는 자들에게는 협력적이고 존중하는 대우를 하여 이들의 의무준수의지를 저하시키지 않고 자율규제 역량을 키울 수 있는 방식을 채택할 필요가 있는 것으로 본다.

브레이스웨이트는 2003년 논문에서 호주인의 약 92%는 조세법을 준수할

도덕적 또는 윤리적 의무가 있다고 생각하며 헌신적인 입장을 지지하고 있는 것으로 기술했는데 이는 대부분의 사람은 납세의무를 이행할 준비가 되어 있고 이행할 의지가 있으며 최선을 다하고 있다는 것을 말한다.[94]

그런데 과거 성실하게 신고납부의무를 이행해 온 납세의무자가 실수로 세법을 위반하였거나 복잡하고 모호한 규정의 해석에 어려움이 있어 의무를 이행하지 못하여 가산세를 부과받는다면 이들은 의무미준수 사실에 주목하기보다는 조세행정의 집행이 불합리하고 불공평한 것으로 간주할 가능성이 높고 이는 향후 이들의 의무준수의지를 저하시킬 가능성이 높다.[95]

가산세 제도는 세수증대 수단이 아닌 올바른 신고납부를 장려하기 위한 수단으로서 신고납부의무의 자율준수능력을 고양하는 방식으로 설계되어야 할 것이다. 그런데 조세법은 내용이 매우 전문적이고 복잡하며 법률상 해석상의 문제가 발생하는 경우가 빈번하게 발생하는데 이는 납세의무자의 도덕성에 호소하여도 해소될 수 없는 영역이다.[96] 경제환경이 복잡해짐에 따라 조세법의 해석에 있어 불분명한 부분이 증대되고 있는 점을 감안한다면 조세법에서 규정한 의무를 준수할 의사가 있고 이를 위해 최선의 노력을 다하였으나 과세관청과 해석상의 불일치로 인하여 과소신고세액이 발생한 자 및 그동안 조세법상 의무를 적절히 이행하여 왔음에도 불구하고 실수한 자들에게는 이들이 실수할 수 있음을 인정하고 최초 한 번은 가산세를 면제하여 새로운 기회를 주는 것이 올바른 신고납부를 장려하기 위한 가산세 본연의 목적에 부합하는 것으로 생각된다.[97]

앞서 살펴본 바와 같이 미국은 과거 3년 동안 가산세가 부과된 신고서와 동일 유형의 신고서를 제출하였으나 직전 3개년 동안 어떠한 가산세도 부

94) Kristina Murphy, *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, Centre for tax system integrity Working Paper 45, The Australian National University, 2004, p.15.

95) *Ibid.,* p.4 and p.9.

96) Judith Freedman, *op. cit.,* p.650.

97) 최인혁 외 2인, 앞의 책, 127～129면.

과받지 않은 자 등에 대해서 가산세를 감면하고 있으며, 호주의 경우에도 매출액 1,000만 호주달러 미만의 적격 개인 또는 중소기업 등의 경우에는 납세의무자가 합리적 주의를 기울이지 못한 경우 및 소득세 계산에 있어 합리적 논쟁의 여지가 없는 입장을 취함에 따라 잘못 신고한 경우에는 과세관청이 납세의무자에게 정확한 세무처리방법을 알려주고 가산세는 면제하는 제도를 운영하고 있다. 이들 국가는 납세의무자가 실수할 수 있다는 사실을 인정하고 납세의무자가 잘못 신고한 경우에 즉시 제재를 가하는 것이 아니라 올바른 방법을 교육하고 경고하여 이들의 납세순응도를 높이는 방식을 채택한 것으로 보인다. 가산세가 조세법상 의무불이행에 대한 제재의 수단임은 분명하나 이와 동시에 신고납부제도의 실효성 확보를 위한 예방수단임을 감안한다면 미국과 호주의 최초 미준수자에 대한 가산세 감면은 가산세 본연의 목적을 달성하기 위한 효율적 수단인 것으로 생각된다.

최초 법률 적용 시점부터 법을 정확히 해석하고 준수한 납세의무자와의 형평성 측면의 반론이 있을 수 있다. 그러나 가산세 제도는 세수확보 및 제재가 본연의 목적이 아니며 납세의무자가 조세법상 의무를 준수할 수 있도록 장려하고자 하는 제도인 점을 감안한다면, 과거 성실하게 신고납부의무를 준수하였던 납세의무자가 실수로 또는 해석상의 차이로 과소신고한 경우에는 이들에게 올바른 세무처리를 알려주고 가산세는 감면하여 주되 이들이 과소신고함으로 누린 기회비용에 대해서는 납부지연에 대한 이자보상의 방식으로 징수한다면 최초부터 올바르게 신고납부의무를 준수한 자들과의 형평성에 있어 큰 문제가 없을 것으로 생각된다. 미국 연방대법원 역시 조세법은 복잡하고 다양한 항목의 회계처리가 매우 복잡한 문제를 야기하며 무고한 실수도 자주 발생하는 점을 인정하고 가산세 제도는 정당한 주의를 기울였음에도 불구하고 발생한 무고한 오류나 솔직한 의견 차이를 처벌하려는 것이 아니며, 이와 같은 오류는 과소납부세액을 산정하고 납부지연에 대한 이자를 징수하는 방식으로 해결되는 것으로 보았다.[98)]

98) SPIES v. UNITED STATES , 317 U.S. 492 (1943).

한편, 납세의무자의 오·남용 배제 및 감면의 취지를 감안하여 볼 때 최초 미준수자에 대한 가산세 감면을 도입하는 경우에는 호주의 경우와 같이 내부통제시스템이 불완전하거나 외부 전문가의 조력을 받는 데 애로사항이 있을 것으로 예상되는 소규모 납세의무자로 대상을 한정할 필요가 있을 것으로 생각된다.

나. 반복적 미준수자에 대한 중과 : 규제피라미드의 하단부를 넘는 자에 대한 제재

우리나라는 무신고가산세 및 과소신고·초과환급신고가산세를 적용함에 있어서 신고의무의 미준수 사유가 납세의무자의 사기 등 부정행위에 기인한 경우에는 가중하는 방식을 채택하고 있으나 반복적 미준수자에 대한 중과규정은 두고 있지 않다.

우리나라의 세무조사비율이 1%에도 달하지 못하는 환경하에서 조세법상 부과된 의무의 미준수로 인해 가산세가 부과되었음에도 불구하고 단기간 내에 이를 반복적으로 미준수하는 자는 자율준수의지가 없거나 조세행정을 방해할 의도를 가지고 있는 자일 가능성이 높다. 이들에 대해서 일반 미준수자와 동일한 가산세를 적용하는 경우에는 반복적 미준수자의 시정을 독려할 수 없으며, 기존 자발적 준수자의 의무준수의지 및 자발적 시정의지에 악영향을 끼칠 수 있다는 문제가 있다. 이와 같은 관점에서 이들에 대해서는 일반적인 경우보다 강화된 규제가 이루어져야 할 필요가 있다.

반응적 규제이론은 납세의무자에게 설득 또는 교육을 하면 모든 납세의무자가 규정을 준수할 것으로 기대하지 않는다. 오늘날 납세의무자는 책임감 있는 시민이자 사회적 행위자이지만 동시에 비용과 효익을 계산하는 합리적 행위자임을 고려하고 있다. 따라서 반응적 규제이론에서는 피규제자에게 설득과 같은 협력적으로 대응할 것이라는 의사를 명확히 전달할 것을 요구하지만, 동시에 이에 응하지 않는 피규제자에게는 규제피라미드에 따

라 단계적으로 강력한 제재가 반드시 이루어진다는 시그널을 보낼 필요가 있음을 강조한다. 이와 같은 관점에서 앞서 주장한 최초 미준수자에 대한 감면조치와 더불어 반복적 미준수자에 대한 중과규정의 도입이 필요하다.

관련하여 일본은 납세의무자가 세액 등의 계산에 있어 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장하는 경우 무신고가산세, 과소신고가산세 및 불납부가산세를 일반적인 경우에 비하여 중과하여 적용하는 동시에, 과거에 무신고가산세 또는 중가산세가 부과되었던 자가 5년 이내에 동일한 세목에 대해 다시 무신고가산세 또는 중가산세를 부과받은 경우에는 무신고가산세 및 중가산세의 원칙적 세율에 일정 비율을 가산하여 중과하고 있다. 종전에는 규정을 반복적으로 미준수하는 자와 일반 미준수자를 구분하지 않고 일률적인 가산세율을 적용하였으나 의도적으로 반복하여 무신고하는 악성행위를 방지하기 위하여 2017년부터 관련 규정을 운영하고 있다. 호주의 경우에도 과거에 동일 유형의 진술 관련 가산세가 부과된 경우에는 진술 관련 가산세율을 20% 증액하여 부과하고 있다.

가산세 제도가 효과적이며 납세의무자에게 실효성 있게 작용하기 위해서는 책임비례적이어야 할 것으로 이는 준수의사가 있는 자에 대해서는 준수의사가 계속적으로 유지되고 향상되도록 격려하되 준수의사가 없이 반복적으로 미준수하는 자에 대해서는 강력한 제재를 가하는 것을 통해서 달성될 수 있을 것이다.[99]

따라서 무신고가산세 및 과소신고・초과환급신고가산세와 관련하여 부정행위에 의한 가중규정 이외에 단기간 내, 구체적으로는 국세의 부과제척기간인 5년 이내 반복적으로 규제를 미준수한 자에 대해서는 원칙적인 가산세율(일반 가산세율, 부당행위에 대한 가산세율)에 일정 비율을 가산하여 중과할 필요가 있을 것으로 생각된다.

---

99) 최인혁 외 2인, 앞의 책, 119～121면.

3. 납부의무불이행에 대한 제재의 이원화

우리나라의 납부지연가산세는 의무불이행에 대한 제재성격과 미납부기간에 대한 금융비용의 보상성격을 동시에 가지고 있음에 따라 납부지연가산세율은 일반적인 상업이자율에 비하여 높은 편이다.

납부지연가산세는 미납부세액에 미납기간과 가산세율을 곱하여 계산하는 구조를 채택하고 있는데 이러한 계산구조는 납부지연가산세율과 국세환급가산금 계산 시 적용되는 이자율 및 상업이자율을 단순 비교하는 오류를 유발하기 쉽다. 이에 따라 일반 납세의무자 중에서는 납부지연가산세율을 과오납한 세금에 대한 이자 성격인 국세환급가산금과 단순 비교하여 과도한 제재로 인식하는 경향이 있다.[100]

또한 현행 납부지연가산세는 5년의 부과제척기간을 적용하는 경우 본세의 40%에 육박하여 납세의무자에게 지나친 경제적 부담으로 작용하여 개선이 필요하다는 지적도 계속되고 있다.

정당한 사유에 의한 가산세 감면의 측면에서도 일반적으로 신고의무 불이행에 정당한 사유가 있는 경우라면 납부의무 불이행 역시 정당한 사유가 있다 보는 것이 합리적임에도 불구하고 실무적으로는 법정납부기한 내에 납부한 납세의무자와 비교하여 볼 때 향유한 금융이익을 고려하여 납부의무불이행에 대해서는 정당한 사유에 의한 감면이 소극적으로 행해지는 문제를 지적하며, 미납부에 정당한 사유가 있다면 화폐의 시간가치를 초과하는 부분에 대해서는 감면을 적용할 수 있도록 관련 법률을 개정할 필요가 있다는 의견도 있다.[101] 이는 본 연구에서 제안한 최초 미준수자에 대한 감

---

100) 기획재정부, 브리핑룸 > 사실은 이렇습니다, "납부불성실 가산세 – 국세환급가산금 단순 비교 안돼", 정책브리핑, 2017. 7. 6., https://www.korea.kr/briefing/actuallyView.do?newsId=148839228(검색일 : 2024. 12. 16.).

101) 최영준 외 2인, 『가산세 면제요건으로서의 정당한 사유에 관한 연구』, 한국조세재

면규정을 도입하는 경우에 납부지연가산세를 포함할 것인지를 결정하는 데 있어서도 동일한 문제로 작용한다.

이와 같은 점에서 납부의무불이행에 대한 가산세를 제재부분과 이자세 부분으로 구분할 것을 제언한다. 이를 통해 납세의무자가 대상 가산세의 성격에 대해 명확히 이해하여 제도 순응도가 제고될 수 있을 것이며, 납부지연에 정당한 사유가 있는 자들에 대한 불합리한 제재(감면대상임에도 불구하고 감면되지 못하는 경우와, 납부지연가산세를 전액 감면받아 법정납부기한 내에 납부한 납세의무자에 비하여 부당한 혜택을 받는 경우를 모두 말한다.)를 방지하여 가산세 제도를 효율적으로 운영하는 데 도움이 될 수 있을 것으로 생각된다.[102)]

Ⅶ. 결 론

반응적 규제이론은 규제를 집행함에 있어 규제 준수를 촉진시킬 수 있는 방법에 대해 기술하고 규정하는 접근법이다. 규제기관이 관리하는 법률의 모든 위반사항을 탐지하고 집행하는 것이 불가능하다는 인정하에 피규제자가 자발적으로 규제를 준수할 수 있도록 장려하는 것이 중요하며 이를 위해서 규제피라미드에 따라 낮은 단계의 제재를 우선적으로 집행하고 실패하

정연구원, 2021, 151～153면.

102) 참고로, 현행 납부지연가산세는 제재 성격과 지연이자 성격을 동시에 가진 부분(「국세기본법」 제47조의4 제1항 제1호, 제2호)과 체납에 대한 제재 부분(같은 조 제1항 제3호)으로 구성되어 있다. 본 연구에서 주장하는 바와 같이 현행 납부지연가산세 중 제재 성격과 지연이자 성격이 혼재된 부분을 각각 구분하여 제재 부분과 지연이자 부분으로 나눈다면, 납부지연에 대한 행정적 제재의 일원화를 목적으로 한 가산세와 가산금의 통합 취지에 어긋나지 않으면서도 제도를 보다 체계적으로 운용할 수 있는 부수적인 효과도 얻을 수 있을 것으로 보인다.

는 경우에만 그 다음 단계로 나갈 것을 주장한다.

전통적인 명령 및 통제시스템이었던 과거에 비해 현재의 세무행정에서는 거래관계의 복잡도 증가에 따라 납세의무자와 협력적 관계의 구축 및 납세의무자의 자율준수능력의 함양 제고 필요성이 증대되었다. 그러나 그간 가산세 영역에서 이 부분에 대한 고려는 부족한 것이 현실이었다. 가산세 제도는 징벌적 기능보다는 납세의무자의 규정준수를 촉진하고 미준수를 방지하는 예방적 수단으로서의 역할을 다할 수 있도록 설계 및 운영되어야 할 것이며 바로 이와 같은 관점에서 가산세 제도의 설계에 있어서 반응적 규제 관점의 고려가 필요하다.

본 연구에서는 이와 같은 관점에서 우리나라의 국세기본법상 가산세 제도에 대하여 살펴보고 가산세 제도가 납세의무자의 자율준수를 제고하는 본연의 목적을 다할 수 있도록 자발적 수정신고한 자에 대한 인센티브의 강화, 최초로 가산세가 부과된 자에 대한 감면과 동시에 반복적으로 조세법상 의무를 미준수한 자에 대한 가산세율의 중과 및 납부지연가산세를 의무불이행에 대한 제재부분과 미납부기간에 대한 금융비용 보상부분으로 이원화할 것을 제언하였다.

우리나라는 아직 가산세의 형식적 측면에 주목하는 경향이 있고 전통적인 명령 및 통제시스템 관점하에서 제도를 바라보는 것으로 보인다. 향후에도 변화하는 과세환경하에서 가산세의 또 다른 측면인 성실신고납부를 장려하기 위한 예방적 수단이라는 점에 주목하여 가산세가 본연의 기능을 다할 수 있는 방향으로 다양한 연구가 지속되기를 기대한다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

김완석 · 박종수 · 이중교 · 황남석, 『주석 국세기본법』(제5판), 삼일인포마인, 2023.

김완석 · 정지선 · 김정식, 세법상 납세협력의무 및 관련 가산세 개선방안 연구』, 기획재정부 위탁용역, 2011.

김정배 · 서희열, "납세협력의무 관련 가산세제도의 문제점과 개선방안", 『조세논총』 제3권 제1호, 한국조세법학회, 2018.

서희열 · 이준봉, 『법인에 대한 가산세제도의 합리적 개선방안에 관한 연구』, 한국상장회사협의회, 2012.

이희정, "방송통신 영역에서의 자율규제의 범위와 한계", 『자율규제와 사회적 약자 보호를 위한 공법적 검토』(공동학술대회 발제자료), 한국법제연구원, 2009.

이희정 · 안동인 · 김태오 · 김재선 · 우미형 · 김지민, 『규제의 공법적 이론 연구』, 한국법제연구원, 2023.

최영준 · 이형민 · 김효림, 『가산세 면제요건으로서의 정당한 사유에 관한 연구』, 한국조세재정연구원, 2021.

최인혁 · 홍성희 · 김효림, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 한국조세재정연구원, 2020.

2. 국외 문헌

Alicja Majdanska, *An Analysis of Cooperative Compliance Programmes*, IBFD, 2021.

Charlotte Wood, Mary Ivec, Jenny Job and Valerie Braithwaite, *Applications of Responsive Regulatory Theory in Australia and Overseas*, *Occasional Paper* 15, The Australian National University, 2010.

John Braithwaite, The Essence of Responsive Regulation, *U.B.C. Law Review* 44(3), 2011.

Judith Freedman, Responsive Regulation, Risk, and Rules : Applying the Theory to Tax Practice, *U.B.C. Law Review* 44(3), 2011.

Kristina Murphy, *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, Centre for tax system integrity Working Paper 45, The Australian National University, 2004.

Maarten A. Siglé, Sjoerd Goslinga, Roland F. Speklé and Lisette E.C.J.M. van der Hel, The cooperative approach to corporate tax compliance：an empirical assessment, *Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation* 46, 2022.

Mary Ivec, Valerie Braithwaite, Charlotte Wood and Jenny Job, *Applications of responsive regulatory theory in Australia and Overseas：update*, *Occasional Paper* 23, The Australian National University, 2015

Michael Doran, Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, 46, Harvard Law School, 2009.

OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publish, 2008.

_____, *Regulatory Enforcement and Inspections*, OECD Best Practice Principles for Regulatory Policy, OECD Publishing, 2014.

Richard C. Stark, A principled approach to collection and accuracy-related penalties, *Tax Notes*, 2001.

THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA, *Shortfall Interest Charge (Imposition) Bill 2005 Explanatory Memoranda*, 2005.

財務省,『平成28年度税制改正の解説』, 2016.

_____,『令和5年度税制改正の解説』, 2023.

3. 기타 자료

기획재정부, 브리핑룸 > 사실은 이렇습니다, “납부불성실 가산세 – 국세환급가산금 단순 비교 안돼”, 정책브리핑, 2017. 7. 6., https://www.korea.kr/briefing/actuallyView.do?newsId=148839228.

택스워치, “‘혹시 나도?’…개인사업자 세무조사 비율 0.1%도 안 돼”, 2023. 6. 19. 기사, https://www.taxwatch.co.kr/article/tax/2023/06/15/0003.

미국 국세청 홈페이지(https://www.irs.gov/).

일본 국세청 홈페이지(https://www.nta.go.jp/).

호주 국세청 홈페이지(https://www.ato.gov.au/).

＜Abstract＞

A Study on the Improvement of the Penalty Tax System from the Responsive Regulation Theory

Hong, Sunghee*

This study aims to improve Korea's penalty tax system by applying the responsive regulation theory introduced by John Braithwaite and Ian Ayres in 1992. To achieve this, the study reviews the key principles of responsive regulation theory and analyzes penalty tax systems related to reporting and payment in the United States, Japan, and Australia. Based on these insights, it suggests ways to enhance Korea's penalty tax system from the perspective of responsive regulation theory.

Traditionally, tax administration has focused on detecting and penalizing taxpayers who fail to comply with their tax obligations. However, this heavy-handed approach has faced limitations as economies become increasingly internationalized and complex. In response, the OECD proposed a co-operative compliance model based on responsive regulation theory, which seeks to encourage voluntary compliance by fostering trust and cooperation between regulators and taxpayers.

Penalty taxes are administrative sanctions imposed for violations of tax law obligations, primarily serving a punitive function. However, it is important to recognize that penalty tax systems should also promote sincere compliance among taxpayers. In the current tax environment, penalty taxes should function not merely as a punitive measure but also as a preventive tool that encourages compliance and deters non-compliance. To achieve this, the principles of responsive regulation theory should be incorporated into the design of the penalty tax system.

With this understanding, the study proposes the following improvements. First, to encourage voluntary corrections, it is suggested to amend the current

* KICPA at Korea Institute of Public Finance

regulations that reduce penalties for underreporting, excessive refund claims, and failure to file. The amendment should expand the scope of reductions to include amended returns submitted before a tax audit or correction by the tax authorities. Second, the study suggests adopting a differential penalty tax system based on taxpayer behavior, where penalties for first-time non-compliance are reduced, while stricter penalties are imposed for repeated violations. Lastly, it proposes dividing late payment penalties into two categories : one as a sanction for non-compliance with tax obligations and the other as compensation for financial costs incurred due to delayed payment.

▶ Key Words : penalty tax, responsive regulation theory, co-operative compliance, u.s.'s civil penalties, japan's additional tax, australia's penalties