

증여자의 증여세 연대납부의무에 관한 연구

A Study On The Joint And Several Tax Liability For Gift Tax

이 진 우 (Jin- Woo, Lee)

논문접수 : 2016. 5. 10.

심사게시 : 2016. 5. 18.

게재확정 : 2016. 6. 1.

목 차

I. 증여세 일반

1. 상증법에 따른 증여세의 의의
2. 증여세 납세의무자 및 과세대상의 범위
3. 증여자의 증여세 연대납부의무 및 그 성격

II. 증여자의 증여세 연대납부의무의 성립

1. 수증자의 주소나 거소가 분명하지 아니한 경우 등
2. 수증자가 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우 등
3. 수증자가 비거주자인 경우
4. 명의신탁 증여의제의 경우
5. 증여자에 대한 증여세 연대납부의무의 성립을 배제하는 경우
6. 고지 및 불복과 관련된 문제

III. 증여자의 증여세 연대납부의무의 내용

1. 증여세 본세
2. 가산세
3. 가산금
4. 수인이 증여를 한 경우에 관한 문제

IV. 증여자의 증여세 연대납부의무의 소멸

V. 결어

국문요약

상증법상 증여세는 수증자가 납세의무를 부담하는 것이 원칙이고, 상증법 제4조의 2 제5항 제1호에 따라 “수증자의 주소나 거소가 분명하지 아니한 경우로서 증여세에 대한 조세채권을 확보하기 곤란한 경우” 등에 한하여 보충적으로 증여자가 증여세 연대납부의무를 부담한다. 그리고 가산금은 미납된 국세에 관한 지연이자의 성질을 갖는 것으로 국세인 증여세에 포함되지 않는다. 따라서 수증자가 부담하는 증여세를 모두 징수할 수 있는 경우에는 국세인 증여세에 해당하지 않는 가산금을 일부 징수할 수 없다고 하더라도 증여자에게 연대납부의무를 지울 수 없다. 이는 같은 항 제2호에서 정하는 “수증자가 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우로서 체납처분을 하여도 증여세에 대한 조세채권을 확보하기 곤란한 경우”에도 마찬가지이다.

증여자에게 연대납부의무가 성립하더라도 수증자가 납부할 증여세에 한하여 연대납부의무를 부담할 뿐, 수증자가 부담하는 가산세 및 가산금에 대해서까지 증여자가 당연히 연대납부의무를 부담하는 것은 아니다. 수인이 공동으로 증여를 한 경우에도 각 증여자가 자신이 증여한 재산에 한하여 연대납부의무를 부담할 뿐이다. 증여자의 연대납부의무에 대한 제척기간은 10년의 제척기간이 적용될 것이고, 그 제척기간의 기산점은 증여자의 증여세 연대납부의무가 성립한 시점으로 수증자에 대한 제척기간과 별개로 판단하여야 한다.

증여자의 증여세 연대납부의무에 관하여 위와 같은 여러 가지 쟁점들이 문제될 수 있음에도 불구하고 그에 관한 명시적 규정을 두고 있지 않다. 따라서 증여자의 증여세 연대납부의무의 본질에 부합되게 논리 일관된 입법이 이루어져야 한다.

※ 주제어 : 상증법, 수증자, 증여세, 증여자, 연대, 납부, 제2차 납세의무, 가산금, 가산세, 제척기간

I. 증여세 일반

1. 상증법에 따른 증여세의 의의

증여세법은 “증여라는 불로무상의 재산을 취득한 자의 그 담세력에 응분한 과세를 하여 국민의 조세부담의 균형을 기하는 동시에 재산분배의 공평을 기하려는 것으로 상속세만으로 포착하기 어려운 부분의 포탈을 방지하여 국가재정의 건실화를 도모”하기 위하여 1950. 4. 8. 법률 제123호로 제정되어, “증여, 유증, 기부 또는 기타 무상으로 재산을 양도하는 것”을 과세대상인 증여로 정하여 증여세를 과세하도록 하였다.

그 후 증여세법은 1952. 11. 30. 구 상속세법(1950. 3. 22. 법률 제114호로 제정된 것)에 통합되었는바, 구 상속세법에서는 증여세라는 제도를 별도로 두지 아니하고, 다만 미리 증여한 재산도 모두 상속재산에 합산하여 상속세를 매기고, 수증자에게 상속인과 마찬가지로 상속세를 납부하게 하였으나, 상속이 개시되기 전 까지 미리 증여한 재산을 모두 파악할 수 있는 행정력이 뒷받침되지 아니하는 이상, 미리 증여한 재산에 관한 과세는 사실상 이루어지기 어렵고, 이러한 점을 고려하여 1960. 12. 30. 개정된 구 상속세법에서는 증여 시점에 즉시 증여세를 부과하는 제도로 환원되었다.

위와 같은 입법 변천을 거쳐 오늘날에 이르게 된 현행 상속세 및 증여세법(이하 ‘상증법’이라고 한다)¹⁾은 제2조 제6호에서 “증여란 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등과 관계 없이 직접 또는 간접적인 방법으로 타인에게 무상으로 유형·무형의 재산 또는 이익을 이전(移轉)(현저히 낮은 대가를 받고 이전하는 경우를 포함한다)하거나 타인의 재산가치를 증가시키는 것을 말한다. 다만, 유증과 사인증여는 제외한다”고 규정하여 증여세의 과세 기초가 되는 “증여”에 대하여 정의하는 한편, 제4조의2 제1항 각 호에서 ‘무상으로 이전받은 재산 또는 이익’과 ‘개별적인 증여 예시규정들에서 정의하는 재산 또는 이익’ 및 ‘그것들과 경제적 실질이 유사한 경우 등 증여 예시규정

1) 2015. 12. 15. 법률 제13557호로 개정된 것을 의미한다. 참고로 구 상속세 및 증여세법(2015. 12. 15. 법률 제13557호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 상증법’이라고 한다)에서는 증여자의 증여세 연대납부의무에 관한 규정을 제4조 제4항에서 규정하고 있었으나, 현행 상증법은 ‘증여세 완전 포괄주의 원칙에 따라 상속세 및 증여세법에 열거된 증여 예시적 성격의 개별 규정에 해당하지 아니하더라도 해당 규정을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우에는 증여세를 부과하도록 하는 등 증여세의 과세 대상이 되는 증여재산의 범위를 규정’하기 위하여 제4조에서 ‘증여세 과세대상’에 관하여 별도의 규정을 두고(2015. 12. 15.자 관보 제18659호 참조), 제4조의2에서 개정 전 법률의 제4조와 같이 ‘증여세 납부의무’에 관하여 규정하면서, 같은 조 제5항에서 증여자의 증여세 연대납부의무에 관하여 규정하고 있다.

들을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우의 그 재산 또는 이익' 등 포괄적인 부의 무상 이전을 증여세 과세대상이 되는 증여재산으로 에 관하여 증여세를 과세할 수 있도록 규정하고 있다.²⁾

이와 같이 포괄적인 부의 무상 이전에 대해 과세되는 증여세는 상속세와 상호 보완적인 역할을 하면서 적정한 세부담 없는 부의 무상이전을 방지해 부의 집중현상을 해소하는 역할을 하는바, 국세청세수 중 증여세가 점유하는 비율이 1985년 0.32%에서 30년 후인 2015년 1.49%로 약 5배 가량 상승하였다.³⁾

2. 증여세 납세의무자 및 과세대상의 범위

상증법 제4조의2 제1항은 “수증자는 다음 각 호의 구분에 따른 증여재산에 대하여 증여세를 납부할 의무가 있다”고 하여 증여세 납부의무에 관하여 규정하면서, 증여세 납세의무자는 원칙적으로 수증자임을 밝히고 있다.

그리고 같은 항 제1호는 “수증자가 거주자(본점이나 주된 사무소의 소재지가 국내에 있는 비영리법인을 포함한다. 이하 이 항에서 같다)인 경우 : 제4조에 따라 증여세 과세대상이 되는 모든 증여재산”이라고 규정하는 한편, 같은 항 제2호는 “수증자가 증여일 현재 비거주자인 경우에는 국내에 있는 수증재산과 거주자로부터 증여받은 국외 예금이나 국외 적금 등 대통령령으로 정하는 수증재산에 대해서만 증여세를 납부할 의무를 진다”고 규정하여, 납세의무자인 수증자가 거주자인지 비거주자인지 여부에 따라 증여세 납부의무를 부담하는 범위에 관하여 차이를 두고 있다.

[수증자 지위별 증여세 과세]⁴⁾

수증자	과세	규정
거주자(비영리내국법인)	증여세 과세	상증법 제4조 제1항 제1호
비거주자(비영리외국법인)	증여세 과세	상증법 제4조 제1항 제2호

그리고 위 상증법 제4조의2 제1항 각 호의 규정에 따르면, 납세의무자가 거주자인

2) 증여세 완전포괄주의 도입에 관하여는 성락인·박정훈·이창희, 상속세 및 증여세의 완전포괄주의 도입방안에 관한 연구, 서울대학교 법학, 서울대학교 법학연구소, 2003 등 참조

3) 국세청, 국세청 50년사, 2016, 423면.

4) 오윤, 국제조세법론, 삼일인포마인, 2015, 870면 표를 개정된 상증법에 따라 일부 수정

지 비거주자인지 여부에 따라 증여세 과세대상이 되는 증여재산의 범위가 달라지게 되고, 특히 국제조세조정에 관한 법률 제21조는 제1항에서 “거주자가 비거주자에게 국외에 있는 재산(상속세 및 증여세법 제4조의2 제1항 제2호에 따른 재산 중 국외에 있는 재산은 제외한다)을 증여하는 경우 그 증여자는 이 법에 따라 증여세를 납부할 의무가 있다. 다만, 수증자가 증여자의 국세기본법 제2조 제20호에 따른 특수관계인 이 아닌 경우로서 해당 재산에 대하여 외국의 법령⁵⁾에 따라 증여세(실질적으로 이와 같은 성질을 가지는 조세를 포함한다)가 부과되는 경우(세액을 면제받는 경우를 포함한다)에는 증여세 납부의무를 면제한다”라고 규정하고 있는바, 위 각 규정에 따른 납세의무자 별 과세대상 범위를 도표로 정리하면 아래와 같다.

[재산의 소재지별 증여세 과세대상의 범위]

	수증인	
	거주자	비거주자
국내소재 재산	포함	포함
국외소재 재산	포함	제외. 단, 거주자로부터 증여받은 국외 예금이나 국외 적금 등 포함 ⁶⁾

3. 증여자의 증여세 연대납부의무 및 그 성격

상증법은 제4조의2 제5항 본문에서 “증여자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무가 있다”고 규정하여 일정한 경우에는 증여자가 수증자와 연대하여 증여세를 납부할 의무를 부담할 것을 규정하는 한편, 같은 항 단서에서는 같은 항 각 호에서 정하는 사유가 존재함에도 불구하고 증여자가 수증자와 연대하여 증여세를 납부할 의무를 부담하지 않는 경우를 열거하고 있다.⁷⁾

한편, 국세기본법 제25조는 제1항에서 “공유물(共有物), 공동사업 또는 그 공동사

5) 예를 들어 미국 세법(Internal Revenue Code)에 따르면 증여세(Gift Tax)의 납세의무자는 증여자(Donor)이므로, 미국에서 증여자에게 증여세가 부과되는 경우에는 상증법에 따라 국내에서 이중으로 증여자에게 증여세를 과세하지 않는다.

6) 증여자가 거주자인 경우에는 국제조세조정에 관한 법률 제21조 제1항에 따라 증여자가 증여세 납부의무를 부담하게 된다.

7) 그 상세한 내용에 관하여는 후술한다.

업에 속하는 재산에 관계되는 국세·가산금과 채납처분비는 공유자 또는 공동사업자가 연대하여 납부할 의무를 진다”고 규정하고, 제2항에서 “법인이 분할되거나 분할 합병되는 경우”, 제3항에서 “법인이 분할 또는 분할합병으로 해산하는 경우”, 제4항에서 “법인이 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」 제215조에 따라 신회사를 설립하는 경우”, 각각의 공유자, 공동사업자, 법인 등이 국세 및 가산금과 채납처분비를 연대하여 납부할 의무를 부담하도록 규정하여 연대납세의무에 관하여 규정하고, 그러한 연대납세의무에 관하여는 국세기본법 제25조의2에 따라 연대납세의무에 관한 민법 규정을 준용하도록 하고 있다.⁸⁾

위와 같이 상증법은 국세기본법상 연대납세의무의 규정과는 별개로 일정한 경우 증여자가 증여세 연대납부의무를 부담하도록 규정하고 있는바, 그 성격에 관하여 상증법 제4조의2 제5항 제1, 2호에서 정하는 연대납부의무와 같은 항 제3, 4호에서 정하는 연대납부의무는 그 성격을 달리하는 것으로 보아야 한다고 생각된다.

즉, 상증법 제4조의2 제5항 제1, 2호에서 정하는 증여세 연대납부의무의 성격과 관련하여 다수의 견해는 그 법문상 표현에도 불구하고 이는 ‘제2차 납세의무’로서의 성격을 갖는 것으로 이해하고 있고,⁹⁾ 연대납세의무가 보증채무로서의 실질을 갖는 제2차 납세의무와 구분되는 점은 전자가 단일한 목적 달성을 위한 병렬적 수단인데 반하여 후자는 전적으로 주된 납세의무에 대한 인적 담보로 기능하는 종된 수단이므로 후자의 경우에는 부종성과 보충성이 인정된다는 점이며, 상증법 제4조의2 제5항 제1, 2호의 내용이 주된 채무인 수증자의 증여세 납부의무를 담보하기 위한 종된 채무로 규정되어 있는 점을 고려하면 이를 제2차 납세의무의 실질을 갖는 것으로 보는 다수의 견해가 타당하다고 생각된다.

대법원도 “증여세의 납세의무자는 어디까지나 수증자이고, 증여자의 증여세 납부의무는 주된 채무인 수증자의 납세의무에 대한 종된 채무라 할 것이며, 구 상속세법

8) 국세기본법상 연대납세의무에 관하여는 이경윤, “연대납세의무 관련 규정의 개선방안 - 민법상 연대채무규정 준용에 대한 재검토를 중심으로 -”, 『법제』, 2015, 1 내지 29면; 송민경, “연대납세의무”, 『행정재판실무연구』 3, 2010. 각 참조.

9) 김완석, 연대납세의무의 해석상 논점, 법률행정논집 제9권, 서울시립대학교 법률행정연구소, 14면. 이태로·안경봉, 조세법강의, 박영사, 1999, 432면. 사법연수원, 상속세 및 증여세법연구, 사법연수원 출판부, 2011, 107면에서 재인용. 다만 그 세무적인 내용에 있어서는 견해에 따라 차이를 보이고 있는바, 일부 견해는 조세법상으로는 2차 납세의무에, 민법상으로는 보증채무에 유사하다고 보는 한편(송민경, 연대납세의무, 행정재판실무연구 III, 법원도서관, 662면참조), 일부 견해는 ‘일방보증적인 연대납부책임’으로서의 성격을 가지고, 여기서의 연대납부책임이란 연대납세의무와는 달리 제2차 납세의무와 유사한 조세채무라고 설명하고 있다(강인애, 조세법상의 연대납세의무, 인권과 정의 158호, 대한변호사협회, 45면 내지 47면 참조). 연대납부책임과 연대납세의무를 엄격하게 구분하는 견해와 관련하여서는 강인애, 조세법상의 연대납세의무, 인권과 정의 158호, 대한변호사협회 참조.

(1993. 12. 31. 법률 제4662호로 개정되기 이전의 것) 제29조의2 제2항의 규정이 있다고 하여 **증여자의 종된 채무**가 주된 채무로 바뀌는 것은 아니므로, 구 상속세법 시행령(1993. 12. 31. 대통령령 제14082호로 개정되기 전의 것) 제38조의 규정은 수증자의 증여세 납부의무에 대하여 종된 채무로서의 성질을 가지는 증여자의 증여세 납부책임이 인정되는 경우를 구체적으로 열거하여 둔 것으로서 모법인 상속세법의 규정에 저촉되는 것이라고 할 수 없다(대법원 1994. 9. 13. 선고 94누3698 판결, 대법원 1995. 2. 10. 선고 94누11972 판결, 대법원 1995. 8. 11. 선고 94누14308 판결 등 참조)”고 판시하여 현행 상증법 제4조의2 제5항 제1, 2호에서 정하는 증여세 연대납세의무는 수증자의 납세의무에 대한 종된 채무라고 명시한 바 있다.

요컨대 주된 납세의무자인 수증자에 대하여 적법한 납세고지에 의한 납세의무의 확정성이 있기 전에 증여자에 대하여 한 과세처분은 위법한 것이라고 하거나(1992. 2. 25. 선고 91누12813 판결), 수증자에게 부과된 납세의무가 확정적으로 취소되어 버렸다면 증여자의 책임도 소멸한다(대법원 1979. 2. 29. 선고 71누110 판결)고 한 대법원 판례의 입장에 따르면, 상증법 제4조의2 제5항 제1, 2호에서 정하는 증여세 연대납부의무를 본래의 의미의 연대납세의무와 동일한 것으로 볼 수 없다.

그러나 상증법 제4조의2 제5항 제3, 4호에서 정하는 증여세 연대납부의무의 경우에는 “수증자가 비거주자”에 해당하거나 ‘명의신탁으로 인해 상증법 제45조의2에 따라 증여세가 과세되는 경우’에는 부가적인 요건 없이 수증자에게 증여세 납세의무가 발생함과 동시에 증여자에게도 그 증여세를 연대하여 납부할 의무가 발생하는 것이고, 각각의 조세채무가 병렬적인 관계에 있는 것이므로, 본래의 의미에 있어서 연대납세의무의 성격을 갖는다고 보는 것이 타당하다.

II. 증여자의 증여세 연대납부의무의 성립

1. 수증자의 주소나 거소가 분명하지 아니한 경우 등

상증법 제4조의2 제5항 제1호는 “1. 수증자의 주소나 거소가 분명하지 아니한 경우로서 증여세에 대한 조세채권(租稅債權)을 확보하기 곤란한 경우”에 증여자에게 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무가 있는 것으로 명시하고 있다.

“수증자의 주소나 거소가 분명하지 아니한 경우”와 관련하여 상증법 시행령은 제2조 제1항에서 “상속세와 증여세법(이하 “법”이라 한다) 제2조 제8호에 따른 주소와 거소에 대해서는 소득세법 시행령 제2조, 제4조 제1항·제2항 및 제4항에 따른다”고 규정하고 있고, 소득세법 시행령 제2조 제1항에 따르면 주소는 “국내에서 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정”하며, 같은 조 제2항에 따르면 거소는 “주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니한 장소”로 한다.

이 때, 상증법 시행령 제2조 제1항 및 소득세법 시행령 제2조, 제4조 제1항·제2항 및 제4항에 따라 수증자가 국내에 주소를 두거나 183일 이상의 거소를 둔 개인으로서 거주자에 해당하는 것으로 판단된다고 하더라도, 그 수증자가 거주자에 해당한다는 사정만으로는 그 주소 또는 거소가 분명하다고는 할 수 없고, 반대로 수증자가 비거주자에 해당한다고 하더라도 그 주소 또는 거소가 분명한 경우가 있을 수 있다.

한편, “증여세에 대한 조세채권(租稅債權)을 확보하기 곤란한 경우”의 의미와 관련하여, 우리 세법은 독일 세법(Abgabenordnung)과는 달리 ‘조세’ 또는 ‘조세채권’의 의미에 관하여 별도의 정의규정을 두고 있지는 않으나, 조세범처벌법 제2조에서는 “이 법에서 ‘조세’란 관세를 제외한 국세를 말한다”고 규정하고, 국세기본법 제2조 제1호는 “국세(國稅)란 국가가 부과하는 조세 중 다음 각 목의 것을 말한다”고 규정하면서 국세의 구체적인 세목으로 “가. 소득세, 나. 법인세, 다. 상속세와 증여세, 라. 종합부동산세, 마. 부가가치세, 바. 개별소비세, 사. 교통·에너지·환경세, 아. 주세, 자. 인지세, 차. 증권거래세, 카. 교육세, 타. 농어촌특별세”를 한정적으로 열거하고 있다.

위 각 정의 규정들을 종합하면, 조세범처벌법에서 말하는 조세와 세법에서 말하는 조세를 달리 보아야 할 특별한 사정이 없는 이상, 국세기본법 제2조 제1호 다목에서 정하는 상속세와 증여세 중 “증여세”¹⁰⁾에 대한 국가의 채권을 국세징수법 기타 적법한 절차에 따라 확보하기 곤란한 경우에 한하여 증여자에게 수증자가 납부할 증여세를 부담할 의무가 발생한다고 볼 것이다.

한편, “수증자의 주소나 거소가 분명하지 아니한 경우”와 “증여세에 대한 조세채권을 확보하기 곤란한 경우”라 함은 병렬적으로 요구되는 요건으로서, 설령 수증자의

10) 이 때 증여세에 수증자가 납부할 가산세 및 가산금이 포함된다고 볼 것인지 여부가 문제될 수 있는바, 이에 관하여는 후술한다.

주소나 거소가 분명한 경우라 하더라도 수증자 명의의 자산 등을 통해 그 증여세에 대한 조세채권을 확보하기에 곤란함이 없는 경우(예컨대 고액 자산가가 행방불명된 경우)에는 증여자에게 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무가 발생하지 않고, 그 반대의 경우에도 마찬가지라 할 것이다.¹¹⁾

2. 수증자가 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우 등

상증법 제4조의2 제5항 제2호는 “수증자가 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우로서 체납처분을 하여도 증여세에 대한 조세채권을 확보하기 곤란한 경우”를 증여자의 증여세 연대납부의무가 성립하는 경우로 명시하고 있는바, 이 때 “수증자가 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우”와 “체납처분을 하여도 증여세에 대한 조세채권을 확보하기 곤란한 경우”의 의미에 관하여는 주의가 요구된다 할 것 인바, 이에 관하여는 보다 구체적인 검토가 필요하다.

1) 수증자가 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우

수증자는 조세채권자인 국가에 대하여 증여세 본세는 물론 경우에 따라 가산세 및 가산금 납부의무를 함께 부담함은 물론 체납으로 인해 체납처분 절차가 진행되는 경우에는 그 매각대금 등으로 체납처분비 또한 충당하여야 한다.

이 때 수증자가 “증여세를 납부할 능력이 없다고 인정”되는 경우에 ‘체납자가 설령 증여세를 완납할 수 있다 하더라도, 이를 넘어 가산세 및 가산금 등을 추가로 모두 납부할 능력이 일부 부족한 경우’도 포함된다고 볼 것인 것인지, 그렇지 않고 수증자가 증여세를 완납할 수 있는 이상 설령 가산세 및 가산금을 모두 납부할 능력이 일부 부족한 경우라 하더라도 연대납부의무가 발생하지 않는 것인지가 문제된다.

과세실무상으로는 전자의 견해에 따라, 수증자의 재산으로 증여세의 완납이 가능하다 하더라도, 가산세 및 가산금 또는 체납처분비 등 해당 증여로 인해 수증자가 부담하는 모든 채무의 완납에 일부 부족함이 발생할 것으로 인정되는 경우에는 상증법 제4조의2 제5항 제2호에 해당한다고 보아 증여자에게 수증자가 납부할 증여세는 물

11) 다만 수증자의 주소나 거소가 분명한 경우로서 증여세에 대한 조세채권을 확보하기 곤란한 경우에는 상증법 제4조의2 제5항 제1호에 따른 연대납부의무가 발생하지 않는다 하더라도, 같은 항 제2호에 따른 연대납부의무가 발생하는 경우가 거의 대부분일 것이다.

론 그 가산세 및 가산금을 수증자와 연대하여 납부할 의무를 부담지우고 있는바, 위와 같은 과세실무는 아래와 같은 이유로 명백하게 잘못된 것이라고 생각된다.

우선, 세법의 문언상으로 국세기본법 제2조 제1호는 “국세(國稅)란 국가가 부과하는 조세 중 다음 각 목의 것을 말한다”고 규정하면서 국세의 구체적인 세목으로 “가. 소득세, 나. 법인세, 다. 상속세와 증여세, 라. 종합부동산세, 마. 부가가치세, 바. 개별소비세, 사. 교통·에너지·환경세, 아. 주세, 자. 인지세, 차. 증권거래세, 카. 교육세, 타. 농어촌특별세”를 한정적으로 열거하고 있을 뿐이고, 가산금은 국세에 포함하여 규정하고 있지 않다.

그리고 같은 조 제5호는 “가산금(加算金)이란 국세를 납부기한까지 납부하지 아니한 경우에 국세징수법에 따라 고지세액에 가산하여 징수하는 금액과 납부기한이 지난 후 일정 기한까지 납부하지 아니한 경우에 그 금액에 다시 가산하여 징수하는 금액을 말한다”고 규정하여 가산금을 국세와 별도로 정의하고 있는바, ‘국세에 포함되지 않는 별도의 금원인 가산금’을 ‘국세에 포함되는 증여세’에 해당하는 것으로 볼 수 없다.

그리고 가산금이라 함은 국세를 납부기한까지 완납하지 아니한 때에 국세징수법 제21조에 따라 고지세액에 가산하여 징수하는 금액으로, 납세의무자에게 부과된 국세채권의 이행을 독촉하는 수수료의 성질을 띤 금원이자(대법원 1986. 9. 9. 선고 86누76 판결), 미납된 국세에 관한 지연이자의 의미로 부가되는 부대세의 일종으로(대법원 1993. 10. 8. 선고 93누10521 판결 등), 과세권자의 가산금 확정절차 없이 국세를 납부기한까지 납부하지 아니하면 위 법규정에 의하여 가산금이 당연히 발생하여 그 액수도 확정되는 등(대법원 1990. 5. 8. 선고 90누1168 판결), 그 금원의 성격 및 확정절차도 상이(相異)하다.

나아가 가산금의 계산비율이 민·상법상의 법정이자는 물론 금융기관의 여신금리보다 훨씬 높은 점을 고려할 때, 가산금이 지연배상금의 성질만 가지는 것은 아니고, 그러한 이자율을 초과하는 부분은 제재의 성격을 띤 금전적 행정벌로서의 실질을 갖는다고도 볼 수 있는바(법인세법 제21조 제4호, 소득세법 제33조 제1항 제3호 참조), 국세기본법 제25조 제1항에서 정하는 공유자 등의 연대납세의무는 연대납세의무의 성립 기초가 되는 ‘공유물에 대한 공유, 공동사업 또는 그 공동사업에 속하는 재산’이 연대납세의무자 상호간에 공통되는 관계로, 그러한 공동의 기초에 기해 발생하는 국

세는 물론 “가산금”과 체납처분비 모두를 연대납세의무의 대상으로 명시하고 있음에 반하여 증여자의 증여세 연대납부의무에 관한 상증법 제4조의2 제5항에서는 오로지 국세인 “증여세”에 한하여 연대납부의무를 규정하고 있다.

마지막으로 증여자에게 증여세 연대납부의무를 부담지우는 취지가 자산의 무상 이전으로 수증이익을 얻게 된 수증자가 그에 따른 납세의무를 이행하지 아니하는 경우 등에 그 징수를 담보하기 위해 그 수증이익을 제공한 증여자에게 보충적으로 납부의무를 부과할 수 있도록 하는 것인 점을 고려하면, 증여행위 그 자체로 인해 발생하는 증여세가 아니라, 국세채권의 이행을 독촉하는 수수료 내지 미납된 국세에 관한 지연이자, 제재의 성격을 띤 금전적 행정벌의 성격을 갖는 가산금의 경우에는 실질적으로 증여행위 그 자체에 의해 발생하는 것이 아니므로 연대납부의무의 부과 대상에 포함시킬 필요성도 크지 않다.

2) 체납처분을 하여도 증여세에 대한 조세채권을 확보하기 곤란한 경우

이는 상증법 제4조의2 제5항 제1호에서 정하는 것과 그 내용이 동일한바, 특히 체납처분과 관련하여서는 국세징수법상 징수의 순위에 관한 제4조의 개정 내용을 고려하여야 한다.

즉, 구 국세징수법(2010. 1. 1. 법률 제9913호로 개정되기 전의 것)은 제4조¹²⁾에서 “국세·가산금과 체납처분비의 징수순위는 다음에 의한다”고 규정하면서, 체납처분비와 가산금을 순차적으로 징수한 후 마지막으로 국세에 충당하도록 규정하고 있었으나, 2010. 1. 1. 법률 제9913호로 개정된 국세징수법 제4조¹³⁾는 체납처분비를 우선 징수한 후 ‘국세’를 ‘가산금’에 앞서 징수하도록 징수의 순위를 변경하였다.

이러한 개정은 “체납액을 소액 분할 납부하는 경우에 국세가 아닌 가산금부터 충당함에 따라 체납(세)액을 줄이는 데 어려움이 있었으므로, 종전의 체납처분비, 가산금, 국세의 순서로 징수하던 것을 체납처분비, 국세, 가산금의 순서로 바꾸”는 것을 목적으로 이루어진 것이다.¹⁴⁾

12) 제4조(징수의 순위) 국세·가산금과 체납처분비의 징수순위는 다음에 의한다.

1. 체납처분비, 2. 가산금, 3. 국세

13) 제4조(징수의 순위) 체납액의 징수 순위는 다음 각 호의 순서에 따른다.

1. 체납처분비, 2. 국세, 3. 가산금

14) 국세징수법 일부 개정법률안 참조

따라서, 채납처분을 진행할 경우 일부 가산금의 징수에 부족함이 있다 하더라도, 국세에 포함되는 증여세의 징수에 부족함이 없는 이상 ‘증여세에 대한 조세채권을 확보하기 곤란한 경우’에 해당하지는 아니하므로, 증여자에 대하여 연대납세의무를 부과할 수는 없다.

3. 수증자가 비거주자인 경우

상증법 제4조의2 제5항 제3호에서는 “3. 수증자가 비거주자인 경우”를 증여자가 수증자와 연대하여 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 경우로 명시하고 있다.

한편, 이 때 수증자 뿐만 아니라 증여자도 비거주자인 경우에도 상증법 제4조의2에 따라 증여자에게 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무가 성립한다고 볼 수 있을 것인지가 문제되는바, 그 증여재산이 국외에 있는 재산이라면 상증법 제4조의2 제1항 제2호에 따라 수증자에게 증여세 납부의무가 발생하지 아니하므로 증여자에게도 증여세를 연대하여 납부할 의무가 발생하지 않는다.

그러나 수증자 및 증여자 모두 비거주자라 하더라도 비거주자가 국내에 있는 증여재산을 증여한 경우에는 수증자에게 증여세 납부의무가 성립하고(상증법 제4조의2 제1항 제2호, 제4조), ‘수증자가 비거주자인 경우’에 해당하므로, 이러한 경우에는 상증법 제4조의2 제5항 제1, 2호에서와 같이 별도의 추가적인 요건 없이 그 증여 시점에 비거주자인 수증자와 증여자 모두에게 동일한 내용으로 증여세 납부의무가 발생한다고 볼 것이다.

4. 명의신탁 증여의제의 경우

상증법 제4조의2 제5항 제4호에서는 “4. 제45조의2에 따라 재산을 증여받은 것으로 보는 경우”를 증여자가 수증자와 연대하여 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 경우로 명시하고 있는바, 이는 구 상증법 제4조 제5항에서 “제2항과 제45조의2에 해당하는 경우에는 수증자가 제4항 각 호의 어느 하나에 해당하지 아니하는 경우에도 증여자가 수증자와 연대하여 해당 증여세를 납부할 의무를 진다”고 규정하던 것 중 ‘제45조의2’, 즉 명의신탁 증여의제에 따른 증여세에 관한 부분을 조와 항을 변경하여 동일한 내용을 규정한 것이다.

이 때 연대하여 납부할 증여세에 관하여 별도의 규정을 두고 있지 아니하므로, 명의신탁 증여의제의 경우에는 증여세 연대납부의무의 성립요건이 완화되어 상증법 제4조의2 제5항 제1, 2호에서 정하는 것과 같은 추가적인 요건 충족 여부와 관계없이 연대납부의무가 성립되는 것은 별론으로, 그 내용과 징수, 수인의 명의신탁자가 공동으로 명의신탁한 경우 등에 관한 내용은 같은 항 1, 2호 등에서 정하는 연대납부의무에서의 그것과 동일하다고 볼 것이다.

5. 증여자에 대한 증여세 연대납부의무의 성립을 배제하는 경우

상증법 제4조의2 제5항은 단서에서 “다만, 제4조 제1항 제2호 및 제3호, 제35조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조, 제41조의2부터 제41조의5까지, 제42조, 제42조의2, 제42조의3, 제45조의3 부터 제45조의5까지 및 제48조(출연자가 해당 공익법인의 운영에 책임이 없는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우만 해당한다)에 해당하는 경우는 제외한다”고 규정하여, 위 단서 규정에서 열거하는 조항에 따라 성립하는 증여세에 관하여는, 설령 같은 항 각 호에서 정하는 사유가 발생한다고 하더라도 그 증여자가 수증자와 증여세를 연대하여 납부할 의무를 부담하지 아니함을 명시하고 있다.

따라서 저가·고가 양도에 따른 이익의 증여 등(제4조 제1항 제2호)¹⁵⁾, 재산 취득 후 해당 재산의 가치가 증가함에 따른 이익의 증여 등(제4조 제1항 제3호)¹⁶⁾, 저가·고가 양도에 따른 이익의 증여(제35조), 채무면제 등에 따른 증여(제36조), 부동산 무상사용에 따른 이익의 증여(제37조), 합병에 따른 이익의 증여(제38조), 증자에 따른 이익의 증여(제39조), 감자에 따른 이익의 증여(제39조의2), 현물출자에 따른 이익의 증여(제39조의3), 전환사채 등의 주식전환 등에 따른 이익의 증여(제40조), 초과배당에 따른 이익의 증여(제41조의2), 주식 등의 상장 등에 따른 이익의 증여(제41조의3),

15) 상증법 제35조에서 정하는 저가·고가 양도에 따른 이익의 증여 등과 유사한 내용이나, 현행 상증법이 ‘증여세 완전 포괄주의 원칙에 따라 상속세 및 증여세법에 열거된 증여 예시적 성격의 개별 규정(예: 상증법 제35조)에 해당하지 아니하더라도 해당 규정을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우에는 증여세를 부과하도록 하는 등 증여세의 과세 대상이 되는 증여재산의 범위를 규정’하기 위하여 상증법 제4조 제1항 제2호를 신설하였으므로, 그러한 범위 내에서는 상증법 제35조와 별개로 상증법 제4조 제1항 제2호를 연대납부의무가 성립하지 않는 경우로 명시할 실익이 있다.

16) 각주 6에서와 마찬가지로 상증법 제42조의3에서 정하는 재산 취득 후 재산가치 증가에 따른 이익의 증여와 유사한 내용이나, 현행 상증법이 ‘증여세 완전 포괄주의 원칙에 따라 상증법 제4조 제1항 제2호를 별도로 신설하였으므로, 그러한 범위 내에서는 상증법 제42조의3과 별개로 상증법 제4조 제1항 제3호를 연대납부의무가 성립하지 않는 경우로 명시할 실익이 있다.

금전 무상대출 등에 따른 이익의 증여(제41조의4), 합병에 따른 상장 등 이익의 증여(제41조의5), 재산사용 및 용역제공 등에 따른 이익의 증여(제42조), 법인의 조직 변경 등에 따른 이익의 증여(제42조의2), 재산 취득 후 재산가치 증가에 따른 이익의 증여(제42조의3), 특수관계법인과의 거래를 통한 이익의 증여 의제(제45조의3), 특수관계법인으로부터 제공받은 사업기회로 발생한 이익의 증여 의제(제45조의4), 특정법인과의 거래를 통한 이익의 증여 의제(제45조의5) 및 공익법인 등이 출연받은 재산에 대한 과세가액 불산입(제48조)과 관련하여서는, 설령 그 수증자가 비거주자라거나 기타 상증법 제4조의2 제5항 각 호에서 정하는 사유가 발생한다 하더라도 그 증여자에게 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무를 부담 지울 수 없다.

그렇다면 사실상 상증법 제4조의2 제5항에 따라 증여자에게 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무가 발생하는 경우는 ① 무상으로 이전받은 재산 또는 이익(제4조 제1항 제1호), ② 상증법 제4조 제1항 제4호¹⁷⁾에서 정하는 재산 또는 이익 중 ‘신탁이익의 증여’(제33조)와 ‘보험금의 증여’(제34조), ③ 상증법 제4조 제1항 제5호¹⁸⁾에서 정하는 재산 또는 이익으로서 ‘배우자 등에게 양도한 재산의 증여 추정’(제44조)과 ‘재산 취득자금등의 증여 추정’(제45조)에 관한 경우 및 ④ 상증법 제4조 제1항 제6호¹⁹⁾에서 정하는 재산 또는 이익, 즉 개별적 예시규정(상증법 제4조 제1항 제4호에서 제기하는 규정)의 경우와 경제적 실질이 유사한 경우 등 제4호의 각 규정을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우의 그 재산 또는 이익, ⑤ 명의신탁재산의 증여 의제(제45조의2)의 경우에 한정된다.

그 중 상증법 제4조 제1항 제6호에서 정하는 재산 또는 이익과 관련하여 수증자에게 증여세 납부의무가 인정되는 경우에 상증법 제4조의2 제5항에서 정한 사유가 발생하였다는 이유로 그 증여자에게 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무가 있다고 할 것인지는 의문이다.

즉, 상증법 제4조의2 제5항 단서 및 상증법 제4조 제1항 각호의 문리해석상 상증법 제4조 제1항 제6호에서 정하는 재산 또는 이익을 받은 수증자에게 증여세 납부의무

17) 제33조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조, 제41조의2부터 제41조의5까지, 제42조, 제42조의2 또는 제42조의3에 해당하는 경우의 그 재산 또는 이익

18) 제44조 또는 제45조에 해당하는 경우의 그 재산 또는 이익

19) 제4호 각 규정의 경우와 경제적 실질이 유사한 경우 등 제4호의 각 규정을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우의 그 재산 또는 이익

가 인정되는 경우에 증여자의 연대납부의무 성립을 배제할 명문의 근거는 없으나, 상증법 제4조 제1항 제6호는 소위 증여세 완전 포괄주의 원칙에 따라 증여세 과세가 가능한 포괄적 예시규정을 구체화한 규정으로, 개별적 예시규정²⁰⁾에서 정하는 경우에는 직접적으로 해당하지는 않는다 하더라도 그 경제적 실질이 유사한 경우 등으로서 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우에는 증여세를 과세한다는 내용의 규정이다.

그런데 위 개별적 예시규정에 직접적으로 해당하여 수증자에게 증여세 납세의무가 인정되는 경우에는 상증법 제4조의2 제5항 단서에 따라 설령 같은 항 각 호에서 정한 사유가 인정된다고 하더라도 증여자에게 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무가 성립되지 아니함에도 불구하고, 그와 경제적 실질이 유사한 경우 등으로서 해당 규정 등을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우에는, 그와 같은 준용을 통한 증여세 과세가 가능한지 여부가 문제되는 데서 더 나아가 오히려 수증자 뿐만 아니라 증여자 또한 (상증법 제4조의2 제5항 각 호에서 정한 사유가 인정되는 경우에는) 증여세 납부의무를 부담할 수도 있다고 하여 납세의무자의 범위를 보다 확장시키는 것은 타당하지 않다고 생각한다.

이는 2015. 12. 15. 법률 제13557호로 상증법이 개정되면서 증여세 완전 포괄주의 원칙을 구체화하기 위하여 ‘증여세 과세대상’에 관한 제4조를 두고 ‘증여세 납부의무’에 관한 구 상증법 제4조를 제4조의2로 조 번호 변경 및 개정하는 과정에서 발생한 입법 불비라고 생각되나, 상증법 제4조의2 제5항 단서 및 상증법 제4조 제1항 각 호의 문리해석상으로는 상증법 제4조 제1항 제6호가 적용되는 경우에는 증여자에게도 증여세 연대납부의무가 성립하는 것이 가능하다고 밖에는 해석할 수 없다고 생각되므로 법 개정이 필요하다고 생각한다.

6. 고지 및 불복과 관련된 문제

증여자의 증여세 연대납부의무는 수증자의 체납 등 그 요건에 해당되는 사실에 의하여 추상적으로 성립하고, 국세징수법 제9조 소정의 납세고지서를 발부하고 구 상속세법 시행령 제39조에 따라 그 증여세를 납부하게 하는 사유를 통지함으로써 구체적으로 확정되므로, 증여자에게 구 상속세법 시행령 제39조에 따라 납부통지만 하였을

20) 상증법 제4조 제1항 제4호에서 제기하는 규정

뿐 달리 국세징수법 제9조에 따른 납세고지가 없었다면 아직 적법한 과세처분이 없어 증여세의 연대납세의무가 발생할 수 없다(대법원 1988. 6. 14. 선고 88누2120 판결).

즉, 연대납세의무는 세무서장이 국세징수법 제9조에 따라 증여자에게 고지서를 발부하여 납세의 고지를 함으로써 비로소 구체적으로 확정되는 것이고(대법원 1989. 5. 23. 선고 88누3741 판결), 연대납세의무자 지정통지는 항고소송의 대상이 되는 행정처분에 해당하지 않는다(대법원 1988. 6. 14. 선고 88누2120 판결 등).

따라서 연대납부의무자에 대한 과세요건은 수증자에 대한 증여세 과세요건과는 별개의 것이며, 수증자에 대한 증여세 부과처분과 증여자로 연대납부의무자에 대한 부과처분은 동일한 증여를 과세원인으로 한다는 점에서만 공통될 뿐 그 과세요건을 달리하는 것이므로, 각각의 처분에 대하여 따로 전심절차를 거쳐야 함은 물론(대법원 1992. 9. 8. 선고 92누4383 판결), 증여자에게는 수증자에 대한 부과처분의 취소를 구할 원고적격도 인정되지 않는다(1989. 12. 22. 선고 89누4871 판결).

III. 증여자의 증여세 연대납부의무의 내용

1. 증여세 본세

상증법 제4조의2 제5항 각 호에서 정하는 사유가 인정되어 증여자에게 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무가 성립하는 경우에는 수증자가 그 증여자로부터 증여받은 증여재산과 관련하여 납부의무를 부담하게 된 증여세와 동일한 세액의 증여세에 관하여 증여자도 납부의무를 부담하게 되나, 그 납부기한은 수증자의 납부기한과 상이할 수 있다.

한편, 최초 수증자의 재산으로 그 증여세를 납부할 능력이 충분하였으나, 그 재산의 평가액이 변동됨으로 인하여, 특정시점에서 상증법 제4조의2 제5항 제1, 2호에서 정하는 요건²¹⁾이 충족되었다고 보아 증여자에게 증여세 연대납부의무를 과세하였으나, 이후 그 자산의 평가액이 재차 변동됨으로 인하여 상증법 제4조의 2 제5항에서 정하는 요건이 충족되지 아니한다고 판단될 경우 증여자의 증여세 연대납부의무가 그대로 유지된다고 볼 것인지가 문제될 수 있다.

21) 수증자가 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우로서 체납처분을 하여도 증여세에 대한 조세채권을 확보하기 곤란한 경우 등

그러나 이미 적법하게 성립한 증여자의 증여세 연대납부의무가 자산의 평가액이 변동되었다는 점만으로 국세기본법 제26조 제1호에서 정하는 사유(납부·충당)가 발생한 것과 동일시하여 납부의무가 소멸하는 것으로 볼 수는 없고, 특히 증여자에 대한 부과처분이 이미 이루어진 경우에는 행정처분의 공정력에 관한 법리상 더욱 그러하다 할 것이며, 그와 같은 경우에는 그 평가액이 재차 증가한 수증자의 재산으로 수증자의 증여세 모두를 충당하면 족할 것이며, 그때에서야 비로소 국세기본법 제26조 제1호에 따라 증여자의 증여세 연대납부의무도 소멸한다고 보면 충분하다고 생각한다.

2. 가산세

가. 과세실무

국세기본법 제47조는 제2항 본문에서 “가산세는 해당 의무가 규정된 세법의 해당 국세의 세목(稅目)으로 한다”고 규정하고 있는바, 수증자가 증여세 납부의무를 부담하는 경우 수증자가 상증법에서 정한 신고납부의무 등을 이행하지 아니함으로 인해 발생한 가산세는 위 규정에 따라 증여세의 세목으로 간주되므로, ‘수증자가 납부할 증여세’에 대하여 증여자가 연대납부의무를 부담하는 경우 그 증여세에는 수증자가 납부할 가산세도 포함된다고 볼 수 있고, 과세실무상으로도 수증자에게 부과된 모든 종류의 가산세를 포함하여 증여자에게 연대납부의무 통지를 하고 있으나 이러한 결과는 아래와 같은 이유로 타당하지 않다고 생각한다.

나. 가산세의 본질 및 부과 요건

우선 가산세의 본질은 과세권의 행사와 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 세법에 규정된 의무를 정당한 이유 없이 위반한 납세의무자 등에게 부과하는 일종의 행정상 제재에 해당하는바(대법원 2012. 10. 18. 선고 2010두12347 전원합의체 판결, 대법원 2005. 9. 30. 선고 2004두2356 판결 등 참조), 제재의 기초가 되는 행정상 의무에 따라 무신고가산세, 납부불성실가산세 등 그 종류와 내용이 상이하다(국세기본법 제47조의2 내지 5 등 참조).

그리하여 국세기본법 제2조 제4호는 “가산세란 세법에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말한

다”고 규정하여 국세에 포함되는 증여세와 가산세를 구분하고 있고, 본세의 부과처분과 가산세의 부과처분은 각 별개의 과세처분에 해당되며(대법원 2005. 9. 30. 선고 2004두2356 판결 등), 그러한 관계로 하나의 납세고지서에 의하여 본세와 가산세를 함께 부과할 때에도 납세고지서에 본세와 가산세 각각의 세액과 산출근거 등을 구분하여 기재해야 하는 것이다(대법원 2012. 10. 18. 선고 2010두12347 전원합의체 판결 참조).

나아가 국세기본법 제47조 제1항도 “정부는 세법에서 규정한 의무를 위반한 자에게 이 법 또는 세법에서 정하는 바에 따라 가산세를 부과할 수 있다”고 규정하면서, 위 1항을 전제로 제2항에서 그와 같이 적법하게 부과된 가산세는 그 가산세 발생의 근거가 된 세법상 의무가 규정된 세법의 해당 국세의 세목으로 간주한다고 규정하고 있는바, 그렇다면 해당 국세의 세목으로 간주되기 위한 전제 요건으로 제1항에 따라 가산세의 납부의무자가 “세법에서 규정한 의무를 위반”한 경우에 해당하여야만 한다.

다. 무신고가산세 및 과소신고가산세

국세기본법 제47조의2 제1항 본문은 “납세의무자가 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고(괄호 내 부분 생략)를 하지 아니한 경우에는 그 신고로 납부하여야 할 세액(괄호 내 부분 생략)의 100분의 20에 상당하는 금액을 가산세로 한다.”고 하여 무신고가산세에 관하여 규정하고, 같은 법 제47조의3 제1항 본문은 “납세의무자가 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고(괄호 내 부분 생략)를 한 경우로서 납부할 세액을 신고하여야 할 세액보다 적게 신고...(중략)... 한 경우에는 과소신고한 납부세액과 초과신고한 환급세액을 합한 금액(괄호 내 부분 생략)의 100분의 10에 상당하는 금액을 가산세로 한다”고 하여 과소신고가산세에 관하여 규정하고 있다.

그러나 상증법 제68조 제1항은 본문에서 “제4조의2에 따라 증여세 납부의무가 있는 자는 증여받은 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 제47조와 제55조 제1항에 따른 증여세의 과세가액 및 과세표준을 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다”고 규정하고 있는바, 증여세 신고의무자가 “증여받은 날”을 기준으로 신고기한을 규정하고 있는 점에 비추어, 증여세 신고의무자는 증여

를 받은 수증자임을 전제로 법문이 구성되어 있다.

그리고 설령 증여자에게도 증여세 신고의무가 인정된다고 보더라도, 상증법 제68조 제1항 본문에서 정하는 신고기한이 ‘증여받은 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내’로 되어 있어, 그 기간 이후 상증법 제4조의2 제5항 제1, 2호에서 정하는 사유가 발생한 경우에는 이미 도과한 일자까지 증여세 신고를 할 의무를 부담지우는 것이 되어 타당하지 아니한 점을 고려하면, 상증법 제68조에서 정하는 증여세 신고의무는 본래의 증여세 납세의무자인 수증자에게만 인정된다고 할 것이다.

위와 같이 증여세 신고에 관한 상증법 제68조는 증여세 납세의무자인 수증자에게 그 신고의무를 부과하는 규정에 불과할 뿐, 증여자에게는 상증법 제68조에서 정하는 증여세 신고의무가 인정되지 않고, 따라서 증여자에게 그 신고의무를 전제로 하는 무신고가산세 및 과소신고가산세를 부과할 수 없다.

라. 납부불성실가산세

국세기본법 제47조의4 제1항 본문은 “납세의무자(연대납세의무자, 납세자를 갈음하여 납부할 의무가 생긴 제2차 납세의무자 및 보증인을 포함한다)가 세법에 따른 납부기한까지 국세의 납부(괄호 내 부분 생략)를 하지 아니하거나 납부하여야 할 세액보다 적게 납부 ... (중략) ... 경우에는 다음 각 호의 금액을 합한 금액을 가산세로 한다”고 하여 납부불성실가산세에 관하여 규정하고 있다.

위 규정은 법문상 무신고가산세 및 과소신고가산세에 관한 국세기본법 제47조의2, 3의 각 규정과는 달리 연대납세의무자도 납부불성실가산세 납부의무의 주체가 될 수 있음을 명시하고 있으나, 위에서 검토한 바와 같이 증여세와 그에 대한 가산세는 그 성립의 취지, 근거, 요건 및 부과 방식을 달리하는 별개의 것이고, 증여자의 연대납세의무는 어디까지나 수증자의 본래의 증여세 납세의무에 관하여 조세징수가 곤란한 경우에 비로소 인정되는 것으로서 조세채권의 확보를 위해 보충적으로 인정되는 것이다.

따라서 연대납부의무자에 대한 과세요건은 수증자에 대한 증여세 과세요건과는 별개의 것이며, 수증자에 대한 증여세부과처분과 증여자로서 연대납부의무자에 대한 부과처분은 동일한 증여를 과세원인으로 한다는 점에서만 공통될 뿐 그 과세요건

을 달리 한다(대법원 1992. 9. 8. 선고 92누4383 판결 등).

그러므로 상증법 제4조의2 제5항 제1, 2호에서 정한 사유가 처음부터 존재하였거나, 같은 항 제3, 4호에서 정한 사유가 존재하여 증여자에게 증여세 연대납부의무가 인정되는 경우에는, 증여자의 증여세 납부의무도 수증자의 납부의무와 동시에 성립하는 것이므로, 수증자가 부담하는 납부불성실가산세와 같은 내용의 가산세 납부의무를 증여자도 부담하는 것으로 볼 수 있다.²²⁾

그러나 수증자가 증여자로부터 재산을 증여받은 이후에 사후적으로 상증법 제4조의2 제5항 제1, 2호에서 정한 사유가 발생하여 그 규정에 따라 증여자에게 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무가 발생한 경우에는, 그 때 비로소 증여자에게 납부의무가 발생한 데 불과하므로, 증여자가 그 이전까지의 기간 동안 세법에서 정한 납부의무를 해태하였다고 볼 수 없으므로 국세기본법 제47조의4 제1항 본문에서 정하는 납부불성실가산세가 적용될 여지가 없다.

3. 가산금

앞서 검토한 바와 같이 증여자는 상증법 제4조의2 제5항 본문에 따라 일정한 경우 수증자가 납부할 “증여세”를 연대하여 납부할 의무가 있고, 여기에서 말하는 증여세에는 “가산금”이 포함되지 않으므로 수증자가 납부할 가산금을 증여자가 연대하여 납부할 의무는 발생하지 않는다. 다만, 증여자에게 증여세를 부과하면서 고지한 납부기한이 경과하면 국세징수법 제21조에 따라 별도의 부과절차 없이 증여자에게도 가산금 납부 의무가 발생하게 되는바, 이와 같이 증여자가 자신의 증여세 납세의무 불이행으로 인해 국세징수법 제21조에 따라 별도의 가산금 납부의무를 부담하는 것은 당연하다.

4. 수인이 증여를 한 경우에 관한 문제

가. 납세의무의 성립 및 그 범위에 관한 문제

수인의 증여자가 개별적으로 증여자에게 재산을 증여한 경우에는, 설령 그 수증자가 동일한 경우라 하더라도, 각각의 증여자는 자신이 증여한 재산에 관하여만 “증여

22) 다만, 그러한 경우에도 이는 ‘수증자가 납부할 가산세’를 상증법 제4조의2 제5항에 따라 연대하여 납부할 의무를 부담한다기 보다는, ‘수증자가 납부할 증여세’를 상증법 제4조의2 제5항에 따라 연대하여 납부할 의무를 부담하는 증여자가 그 납부의무를 이행하지 아니함을 이유로 국세기본법 제47조의4에 따라 부담하는 것이라고 보아야 한다.

자”로서의 지위를 가질 뿐이고, 다른 증여자가 증여한 재산에 관하여는 증여자에 해당하지 아니하므로, 각각의 증여자는 자신이 증여자로서 증여한 재산에 관하여만 증여자로서 그 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무를 부담할 뿐이고, 다른 증여자가 증여한 재산에 관한 증여세에 대하여는, 설령 그 증여가 같은 날 동시에 이루어졌다고 하더라도, 증여자로서 수증자가 납부할 증여세를 연대하여 납부할 의무를 부담하지는 않는다고 보아야 한다.

이는 수인의 증여자가 공유하는 재산을 공동으로 증여한 경우에 있어서도 동일하다 할 것인바, 수인의 증여자는 공유하는 재산을 그 지분 비율에 따라 소유하는 데 불과하고, 일방 공유자의 지분 비율에 관하여는 해당 공유자만이 증여자에 해당할 뿐 다른 공유자도 동시에 증여자로서의 지위를 갖는다고 볼 수 없는 점에 있어서는 동일하므로, 공유하는 재산을 함께 증여하는 경우라 하여 그 결론을 달리할 것은 아니라고 생각한다.

과세관청도 여러 명이 공동소유하던 재산을 증여한 경우, ‘증여자는 각자의 증여재산에 대하여 납부할 증여세에 대하여만 연대납부의무를 지는 것이고, 어느 1인의 증여자에게 다른 증여자의 연대납세의무 부분까지 부담하게 할 수는 없는 것’이라고 하여 같은 입장이다(재삼46014-1380, 1995.06.08.).

다만, 수인의 증여자가 동일한 수증자에게 증여한 때에도 각각의 증여자가 자신이 증여한 재산에 한하여 증여자로서 (상증법 제4조의2 제5항에서 정하는 요건이 충족되는 경우) 수증자와 연대하여 각각의 증여세를 납부할 의무를 부담할 뿐, 이 때 각각의 증여자와 다른 증여자와의 사이에 증여 관계는 존재하지 아니하고, 기타 각각의 증여자 사이에 연대납부의무의 성립을 인정할 계약 또는 법령상 근거는 존재하지 아니하므로, 수인의 증여자 상호간에 연대납세의무는 발생하지 않는다.

나. 징수 및 총당과 관련된 실무상 문제

수인이 동시에 또는 공유하는 재산을 공동으로 증여한 경우라 하더라도, 각각의 증여자는 (상증법 제4조의2 제5항에서 정하는 요건이 충족되는 경우) 각각이 증여한 범위에 한하여 수증자와 연대하여 증여세를 납부할 의무를 부담할 것이고, 각각의 증여자는 상호 간에 연대납부의무를 부담하지 않음이 원칙임은 앞서 검토한 바와 같다.

그러나, 그러한 경우 수증자의 재산으로 수증자가 납부할 증여세를 모두 납부하기에 부족한 경우에는 사실상 각각의 증여자 모두가 수증자와 연대하여 수증자가 납부하여야 할 증여세 전액에 대하여 연대하여 납부할 의무를 부담하는 것과 같은 결과가 야기될 수 있다.

예를 들어, 수증자 A가 증여자 B와 C로부터 동일한 가액의 재산인 X와 Y를 증여 받은 경우를 가정하여 보자. 이러한 경우 수증자 A가 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우 기타 상증법 제4조의2 제5항에서 정하는 요건이 충족될 경우에는 증여자 B와 C가 각각 자신이 A에게 X와 Y를 각각 증여한 것과 관련하여 증여자로서 증여세 연대납부의무를 부담하게 된다.

이 때 수증자 A가 증여세를 신고 후 무납부하거나 무신고·무납부하고, A의 재산만으로 B의 증여로 인한 증여세 및 C의 증여로 인한 증여세(본세) 합계의 1/2만을 납부할 수 있는 경우, A가 그 재산으로 B와 연대하여 납부할 증여세를 먼저 납부한다고 본다면 B는 A와 연대하여 증여세를 납부할 의무를 부담하지 않게 되고, 반대로 A가 그 재산으로 C와 연대하여 납부할 증여세를 먼저 납부한다고 본다면 C가 A와 연대하여 증여세를 납부할 의무를 부담하지 않게 될 것이다.

그리고 견해에 따라서는 A가 증여받은 재산 X와 Y의 가액에 비례하여 그에 관한 증여세를 납부할 것으로 보고 연대납부의무의 의무자 및 범위를 판단하거나, 또는 X와 Y를 증여받은 각 시점 기타 민법상 변제충당에 관한 법리에 따라²³⁾ 수 개의 증여세에 순서대로 충당되는 것으로 가정하여 연대납부의무의 의무자 및 범위를 판단하여야 한다고 볼 수도 있다.

그러나 동일 징수권자의 압류 또는 교부청구에 관계되는 국세가 여럿 있고 배분된 금액이 그 국세들의 총액에 부족한 경우 충당의 순서에 관하여는 국세징수법상 아무런 규정이 없고, 민법상의 법정변제충당에 관한 규정을 준용하도록 하는 규정도 없는 데, 조세채무가 금전채무라는 사실에서 사법상의 채무와 공통점을 갖지만, 조세채무는 법률의 규정에 의하여 정해지는 법정채무로서 당사자가 그 내용 등을 임의로 정할 수 없고, 조세채무관계는 공법상의 법률관계이고 그에 관한 쟁송은 원칙적으로 행정

23) 그러한 경우 특별한 사정이 없는 한 수증자의 재산으로 '증여 시점이 앞서는 증여세' 또는 '그 세액이 많은 증여세'에 우선하여 충당되는 것으로 보아 연대납부의무를 부담하는 증여자 및 그 범위가 정해질 것이다(민법 제477조 참조).

사건으로서 행정소송법의 적용을 받으며, 조세는 공익성과 공공성 등의 특성을 갖고 이에 따라 조세채권에는 우선권(국세기본법 제35조, 제36조, 제37조) 및 자력집행권(국세징수법 제3장 이하)이 인정되고 있는 점을 고려하여 볼 때, 민법 제477조 내지 제479조에서 규정하고 있는 법정변제충당의 법리를 조세채권의 충당에서 그대로 적용하는 것이 타당하다고는 할 수 없고, 이러한 점과 함께 국세징수법에 의한 체납처분절차는 세무서장이 그 절차의 주관자이면서 동시에 그 절차에 의하여 만족을 얻고자 하는 채권(국세)의 채권자로서의 지위도 겸유하고 있다(대법원 2007. 12. 14. 선고 2005다11848 판결).

위와 같은 점을 종합하여 고려하면, 압류에 관계되는 국세가 여럿 있고 공매대금 중 그 국세들에 배분되는 금액이 그 국세들의 총액에 부족한 경우에 세무서장이 민법상 법정변제충당의 법리에 따르지 아니하고 어느 국세에 먼저 충당하였다고 하더라도, 체납자의 변제이익을 해하는 것과 같은 특별한 사정이 없는 한 그 조치를 위법하다고는 할 수 없다(위 대법원 판결 참조).

그렇다면 앞서 설정한 사례에서 수증자인 A의 재산으로 B와 연대하여 납부할 증여세에 먼저 충당하거나, C와 연대하여 납부할 증여세에 먼저 충당하거나, 아니면 일정한 기준에 따라 안분하여 충당하는 것 모두 위법하다고 할 수는 없고, 실제 일부 증여세가 납부되어 소멸했다 하더라도 B또는 C가 자신이 연대납부의무를 부담하는 증여세가 먼저 납부되어 소멸한 것이라는 주장이 받아들여지기 어려울 것인바, 그렇다면 수증자 A가 부담하는 증여세 전부가 납부되어 소멸하기 이전에는 사실상 B와 C 모두 자신이 연대하여 납부할 증여세의 소멸을 주장할 수 없는 결과가 야기된다.

그러나 위와 같은 결과는 국세징수법 제4조에서 체납처분비와 국세, 가산금 사이의 징수 순위에 관하여만 규정할 뿐, 국세 전부를 징수하기에 부족한 경우 그 국세 중 어느 부분에 먼저 충당할 것인지에 관하여 아무런 규정을 두고 있지 아니한 입법 공백에 따른 문제라고 생각되므로, 그와 같은 입법 불비가 조속히 시정되어야 한다고 생각한다.

IV. 증여자의 증여세 연대납부의무의 소멸

가. 납부의무의 소멸 일반

국세기본법 제26조는 “국세·가산금 또는 체납처분비를 납부할 의무는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 때에 소멸한다”고 규정하면서, 제1호에서 “1. 납부·충당되거나 부과가 취소된 때”, 제2호에서 “2. 제26조의2에 따라 국세를 부과할 수 있는 기간에 국세가 부과되지 아니하고 그 기간이 끝난 때”, 제3호에서 “3. 제27조에 따라 국세징수권의 소멸시효가 완성된 때”를 납부의무가 소멸하는 경우로 명시하고 있다.

증여자의 증여세 연대납부의무의 소멸과 관련하여 위 국세기본법 제26조 제1, 3호에서 정하는 납부의무 소멸 사유에 있어서는 특기할 사항이 없으나, 같은 조 제2호의 사유, 즉 제척기간 경과로 인한 납부의무 소멸과 관련하여서는 증여자에 대한 제척기간의 기산점을 어느 시점으로 볼 것인지, 그 제척기간을 몇 년으로 볼 것인지가 문제될 수 있다.

나. 제척기간의 기간

국세기본법 제26조의2 제1항은 “국세는 다음 각 호에 규정된 기간이 끝난 날 후에는 부과할 수 없다. 다만, 조세의 이중과세를 방지하기 위하여 체결한 조약(이하 “조세조약”이라 한다)에 따라 상호합의 절차가 진행 중인 경우에는 국제조세조정에 관한 법률 제25조에서 정하는 바에 따른다”고 규정하면서 이하 각 호에서 구체적인 제척기간에 관하여 규정하고 있다.

그 구체적인 제척기간과 관련하여 같은 항 제2호는 “납세자가 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 경우에는 해당 국세를 부과할 수 있는 날부터 7년간”으로 규정하고, 제3호는 “제1호·제1호의2 및 제2호에 해당하지 아니하는 경우에는 해당 국세를 부과할 수 있는 날부터 5년간”으로 규정하고 있다.

그러나 같은 항 제4호는 “상속세·증여세는 제1호, 제1호의2 제2호 및 제3호에도 불구하고 부과할 수 있는 날부터 10년간. 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우에는 부과할 수 있는 날부터 15년간으로 한다”고 하여 별도의 제척기간을 규정하고 있는바, 같은 호 가목은 “가. 납세자가 부정행위로 상속세·증여세를 포탈하거나 환급·공제받은 경우”, 나목은 “상속세 및 증여세법 제67조 및 제68조에 따른 신고서를 제출하지 아니한 경우”, 다목은 “상속세 및 증여세법 제67조 및 제68조에 따라 신고서를 제출한 자가 대통령령으로 정하는 거짓 신고 또는 누락신고를 한 경우(그

거짓신고 또는 누락신고를 한 부분만 해당한다)”를 15년의 제척기간이 적용되는 경우로 명시하고 있다.

그렇다면 증여자가 연대납부의무를 부담하는 것이 ‘증여세’를 그 세목으로 하는 국세인 이상 국세기본법 제26조의2 제1항 제4호에서 정하는 제척기간이 적용된다고 하는 점에는 달리 의문이 없으나, 그 중 제4호 본문에서 정하는 ‘10년의 제척기간’이 적용된다고 볼 것인지, 그렇지 아니하고 같은 호 단서에서 정하는 ‘15년의 제척기간’이 적용된다고 볼 것인지가 문제될 수 있다.

우선 증여자가 수증자에게 증여를 하고 수증자에게 상증법 제4조의2 제5항에서 정하는 사유가 발생하여 증여자가 증여세 연대납부의무를 부담하게 되었다는 사정만으로 ‘증여자가 부정행위로 상속세·증여세를 포탈하거나 환급·공제받은 경우’에 해당한다고 볼 수 없고, 증여자가 수증자를 대신하여 상증법 제68조에 따라 신고서를 제출하면서 거짓 신고 또는 누락신고를 하는 경우는 사실상 존재하지 아니하므로, 국세기본법 제26조의2 제1항 제4호 가목 및 다목에서 정하는 바에 따라 15년의 제척기간이 적용된다고 볼 여지는 없다.

그러나 증여자가 상증법 제68조에서 정한 신고서를 제출하지 아니한 경우로 보아 국세기본법 제26조의2 제1항 제4호 나목에서 정하는 바에 따라 항상 15년의 제척기간이 적용된다고 보거나, 아니면 수증자가 상증법 제68조에서 정한 신고서를 제출하였는지 여부에 따라 수증자가 증여세 신고서를 제출한 경우에는 국세기본법 제26조의2 제1항 제4호 본문에 따라 증여자에게도 10년의 제척기간이 적용되며, 그렇지 아니한 경우에는 증여자에게도 국세기본법 제26조의2 제1항 제4호 나목에 따라 15년의 제척기간이 적용된다고 볼 여지는 있다.

그러나 상증법 제68조 제1항은 본문에서 “제4조의2에 따라 증여세 납부의무가 있는 자는 증여받은 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 제47조와 제55조 제1항에 따른 증여세의 과세가액 및 과세표준을 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다”고 규정하고 있는바, 위 문언만을 고려할 경우 상증법 제4조의2 제5항에 따라 증여세 연대납부의무를 부담하는 증여자도 증여세 신고의무가 있다고 볼 여지는 있으나, 그 신고기한과 관련하여 “증여받은 날”이라 하여 증여세 신고의무자가 증여를 받은 수증자임을 전제로 법문이 구성되어 있다.

그리고 상증법 제68조 제1항 본문에서 정하는 신고기한도 ‘증여받은 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내’로 하여, 그 기간 이후 상증법 제4조의2 제5항에서 정하는 사유가 발생한 경우에는 증여자에게 사실상 증여세 신고납부의무가 존재할 수 없고, 같은 항 단서에서 정하는 신고기한도 “...수혜법인 또는 특정법인”의 과세표준의 신고기한이 속하는 달의 말일부터 3개월이 되는 날로 정하여, 증여자인 특수관계법인 또는 특수관계자가 증여세 신고의무가 없음을 전제로 한다고 생각된다.

나아가 상증법 제4조의2에 따라 증여세 납세의무자는 수증자이고, 증여세 신고의무를 부담하는 수증자가 증여세 신고를 하였는지 여부에 따라 증여자에게 적용될 제척기간이 10년 또는 15년으로 달라진다고 보는 것은 자기책임의 원칙에 반하는 점 고려하면, 증여자에게 상증법 제68조에서 정하는 증여세 신고의무가 존재함을 전제로 국세기본법 제26조의2 제1항 제4호 나목에서 정하는 15년의 제척기간이 적용된다고 볼 수도 없다.

따라서 상증법 제4조의2 제5항에서 정하는 사유가 발생하여 증여자가 증여세 연대납부의무를 부담하는 경우에는 국세기본법 제26조의2 제1항 제4호 본문에서 정하는 바에 따라 10년의 제척기간이 적용된다고 볼 것이다.

다. 제척기간의 기산점

국세기본법 제26조의2 제5항은 “제1항 각 호에 따른 국세를 부과할 수 있는 날은 대통령령으로 정한다”라고 규정하고, 국세기본법 시행령 제12조의3 제1항은 ‘국세 부과 제척기간의 기산일’과 관련하여 “법 제26조의2 제5항에 따른 국세를 부과할 수 있는 날은 다음 각 호의 날로 한다”고 규정하면서, 제1호에서 “과세표준과 세액을 신고하는 국세(종합부동산세법 제16조 제3항에 따라 신고하는 종합부동산세는 제외한다)의 경우 해당 국세의 과세표준과 세액에 대한 신고기한 또는 신고서 제출기한(이하 “과세표준신고기한”이라 한다)의 다음 날. 이 경우 중간예납·예정신고기한과 수정신고기한은 과세표준신고기한에 포함되지 아니한다”라고 하여 신고납부방식의 국세에 있어서는 그 과세표준신고기한의 다음 날을 제척기간의 기산일로 명시하고 있다.

증여자의 증여세 연대납부의무와 관련하여, 증여자에게 부과·고지되는 증여세는 ‘과세표준과 세액을 신고하는 국세’에 해당하므로, 그 과세표준신고기한, 즉 ‘증여받

은 날이 속하는 달의 말일부터 3개월이 되는 날'의 다음 날을 제척기간의 기산일이라고 해석할 여지도 있다(상증법 제68조 제1항 본문²⁴⁾).

그러나 증여세 연대납부의무를 부담하는 증여자에게 적용될 부과제척기간과 관련하여 검토한 바와 같이 상증법 제68조에서 정하는 증여세 신고의무는 (원칙적인) 증여세 납세의무자인 수증자에게만 인정되는 것으로, 증여자에게 상증법 제68조에서 정하는 증여세 신고의무를 인정할 수 없고, 신고납부방식의 국세에 있어서는 원칙적으로 제척기간의 기산점을 '과세표준신고기한'으로 규정하는 국세기본법 시행령 제12조의3 제1항 제1호는 납세의무자가 그 신고의무를 부담하는 경우를 전제로 하는 것이다.

그리고 제척기간의 기산점에 관하여 규정하는 국세기본법 시행령 제12조의3 제1항은 “국세를 부과할 수 있는 날”을 제척기간의 기산점으로 정하는 국세기본법 제26조의2 제5항을 구체화하는 내용에 불과하고, 증여세 신고의무를 부담하지 않는 증여자에 대하여도 국세기본법 시행령 제12조의3 제1항 제1호를 적용하여 “과세표준신고기한”이 제척기간의 기산점이라고 할 경우 과세표준신고기한으로부터 10년의 제척기간이 경과한 이후에서야 상증법 제4조의2 제5항에서 정하는 사유가 발생한 경우에는 처음부터 증여세를 부과할 수 없게 되며, 그렇다면 ‘과세표준신고기한으로부터 10년의 제척기간’이 경과한 이후에 상증법 제4조의2 제5항에서 정하는 사유가 발생하였는지 여부에 따라 증여세 부과 여부가 원천적으로 달라지는 결과를 야기하여 부당하다고 생각된다.

따라서 상증법 제4조의2 제5항에 따라 증여자에게 증여세 연대납부의무가 성립하는 경우에는 국세기본법 제26조의2 제5항에 따라 그 “국세(증여세)를 부과할 수 있는 날”인 “상증법 제4조의2 제5항에서 정하는 연대납부의무 성립 사유가 발생한 날”을 제척기간의 기산점으로 보아야 할 것이다.²⁵⁾

다만, 상증법 제4조의2 제5항 제3, 4호에서 정한 사유가 인정되어 비거주자인 수증자에게 증여를 한 증여자 또는 명의신탁자에게 증여세 연대납부의무가 인정되는 경우에는 같은 항 제1, 2호에서 정한 경우와는 달리 그 과세표준신고기한 다음 날 즉시

24) 본 글에서는 상증법 제68조 제1항 단서에서 정하는 경우(상증법 제41조의3 및 제41조의5, 제45조의3 및 제45조의5에서 정하는 경우)는 검토 범위에서 제외한다.

25) 물론 구체적인 경우에 그 시점 판단에 있어 논란이 발생할 수도 있으나, 이는 국세기본법 시행령 제12조의3 제1항이 증여자의 증여세 연대납부의무에 관한 규정을 따로 두지 아니한 입법 불비에 따른 것으로서 불가피하다고 생각된다.

별도의 추가 과세요건 없이 증여자에게도 국세인 증여세를 부과할 수 있다 할 것이므로, 그러한 경우에는 수증자와 증여자에 대한 제척기간의 기산점이 동일하게 될 것이다.²⁶⁾

V. 결어

이상 살펴본 바와 같이 증여자의 증여세 연대납부의무는 그 성질에서부터 납세의무의 성립요건, 그 고지 절차는 물론 연대납부의무가 성립할 경우의 그 내용 및 소멸 등에 관하여 이론의 여지가 있을 수 있음에도 불구하고 이와 관련하여 구체적인 규정을 두지 않음으로 인해 실무상 혼선을 야기하고 납세의무자의 권익을 침해할 가능성이 존재하므로, 연대납부의무의 성질에 관한 검토를 바탕으로 충분한 논의가 이루어져 그 성립요건과 내용, 소멸에 관하여 일관되고 명확한 입법적 개선이 이루어져야 할 것이다.

26) 다만, 그러한 경우에도 앞서 검토한 바와 같이 수증자와 증여자에게 적용되는 제척기간의 기간이 상이하게 됨은 별개의 문제이다.

참고문헌

- 이창희, 「세법강의」, 박영사, 2016.
- 신재열 · 노희구 · 천승용, 「상속세 및 증여세 실무해설」, 영화조세통람, 2015.
- 임승순, 「조세법」, 박영사, 2016.
- 김하중 · 김성영, 「국세징수법 해설과 실무」, 삼일인포마인, 2015.
- 오윤, 「국제조세법론」, 삼일인포마인, 2016.
- 박윤직, 「민법주해」 [X] 채권(3), 박영사, 2011.
- 김두병, “조세법상 연대납세의무와 연대납부책임”, 「연세법학연구」, 2권, 1992.
- 김준식, “증여세부담의 전가(증여자가 대신 부담하는 경우)와 연대납세의무”, 「세무경영」, 통권 983호, 2007.
- 김동주, “연대납세의무자 중 1인에 대한 납세고지의 효력”, 「재판실무연구」, 2003.
- 강인애, “조세법상의 연대납세의무”, 「인권과 정의」, 156호, 1989.
- 송민경, “연대납세의무”, 「행정재판실무연구」 3, 2010.
- 김완석, “연대납세의무의 해석상 논점”, 「법률행정논집」, 9권, 2001.
- 정병문, “공동상속인의 연대납세의무의 책임범위에 관한 구 상속세법 제18조 제2항 소정의 ‘상속인이 받았거나 받을 재산’의 의미”, 「대법원판례해설」, 통권 제39호, 2001.
- 김광수, “관세법상 연대납세의무에 대한 연구”, 「관세학회지」, 제7권 제1호, 2006.
- 이경윤, “연대납세의무 관련 규정의 개선방안 - 민법상 연대채무규정 준용에 대한 재검토를 중심으로 -”, 「법제」, 2015.

Abstract

A Study On The Joint And Several Tax Liability For Gift Tax

Lee, Jin Woo

According to the Article 4-2 of the Inheritance Tax and Gift Tax Act and the Enforcement Decrees of this Act, the Donee is liable to pay Gift Tax. But when it is difficult to secure the tax claim due to the unknown domicile or residence or when it is difficult to secure the tax claim even though taking a disposition of default due to a defaulting tax and the donee is deemed incapable of paying gift tax, the donor is jointly and severally liable to pay gift tax payable by the donee.

Substantially, this liability is a kind of Secondary Liability for Tax Payment, rather than Joint and Several Tax Liability. The Penalty Tax, Additional Dues are not included in gift tax, when the donee is deemed incapable of paying penalty tax and additional dues, the donor is not liable to pay gift tax payable by the donee, as he is capable of paying gift tax.

Donor has no duty to report of tax basis of donated property, so he is not liable to pay penalty tax on non-filing or underreporting. Donor also has no duty to pay gift tax before the establishment date of tax liability, so he is not liable to pay penalty tax on insincere payment.

Tax authority can impose gift tax for 10 years because he has no duty to report of tax basis of donated property, and the initial date in reckoning that 10 years is when the donee is deemed incapable of paying gift tax.

Key Word: Inheritance Tax and Gift Tax Act, Donor, Donee, Secondary Liability for Tax Payment, Joint and Several Tax Liability, Penalty Tax, Additional Dues, Period of Exclusion from Imposition of Taxes,