

환급청구권

1. 의의

세무서장은 납세의무자가 국세 및 체납처분비로서 납부한 금액 중 잘못 납부하였거나 초과하여 납부한 금액이 있거나 세법에 따라 환급하여야 할 환급세액이 있을 때에는 즉시 그 잘못 납부한 금액, 초과하여 납부한 금액 또는 환급세액을 국세환급금으로 결정하여야 한다. 즉, 납세의무자가 납부한 조세 등 세법상의 규정에 의하여 납부하여야 할 금액보다 초과하여 납부된 세액의 반환을 청구할 수 있는 권리를 환급청구권이라고 할 수 있다.

환급금에 관한 권리·의무는 과오납 상태가 되거나 법상의 요건을 충족함으로써 당연히 발생한다.

즉, 국가가 보유할 정당한 권한이 없게 되어 부당이득에 해당한다. 납세의무자는 이러한 부당이득의 반환을 구하는 국세환급청구권을 가진다.

2. 국세환급금의 분류

(1) 과납금(초과납부)

조세의 납부 시 이에 대응하는 확정된 조세채무가 존재하였으나, 후에 불복에 대한 결정, 판결이나 과세관청의 취소결정 등의 사유로 채무가 소멸하게 된 경우에 발생한다.(나중에 법률상 원인을 흠결하게 되는 세액)

(2) 오납금

납세신고나 과세처분 등 조세채무 확정행위 또는 징수행위가 당연 무효

이거나 부존재함에도 납부 혹은 징수함으로써 조세채무를 초과하는 경우에 발생한다(대법원 1989.6.15. 선고 88누 6436 판결).(처음부터 법률상 원인을 흠결하게 되는 세액)

(3) 환급세액

부가가치세 등 세법에 따라 환급하여야 할 세액, 납세자가 상속세 및 증여세법에 따라 상속세를 물납한 후 그 부과의 전부 또는 일부를 취소하거나 감액하는 결정에 따라 환급하는 경우에는 해당 물납재산으로 환급하여야 한다. 기타 법인세법 또는 소득세법에 따른 납부세액을 계산함에 있어 기납부한 중간예납세액 등이 총결정세액을 초과함으로써 인하여 발생하는 환급금, 원천징수세액의 환급, 법인세법 또는 소득세법에 의한 결손금 소급공제에 의한 환급세액 등이 있다.

※부가가치세 환급금의 법적 성질

부가가치세 납세의무자에 대한 국가의 부가가치세 환급세액 지급의 무는 전단계세액공제 제도를 채택한 결과 어느 과세기간에 거래징수된 세액이 거래징수를 한 세액보다 많은 경우에는 그 납세의무자가 창출한 부가가치세에 상응하는 세액보다 많은 세액이 거래징수되게 되므로 이를 조정하기 위한 과세기술상, 조세정책적 요청에 따라, 그 납세의무자로부터 어느 과세기간에 과다하게 거래징수된 세액 상당을 국가가 실제로 납부받았는지와 관계없이 특별히 인정되는 공법상의 의무이다.(대법원 2013.3.21. 선고 2011다95564 판결).

3. 국세환급금 발생과 확정

① 착오납부, 이중납부 또는 납부의 기초가 된 신고 또는 부과의 취소·경정에 따라 환급하는 경우

그 국세 납부일(세법에 따른 중간예납세액 또는 원천징수에 따른 납부

액인 경우에는 그 세목의 법정신고 기한의 만료일).

오납금의 경우에는 처음부터 법률상 원인이 없으므로 납부 또는 징수시에 이미 확정되어 있고 초과납부의 경우에는 신고 또는 부과처분의 취소 또는 경정에 의하여 조세채무의 전부 또는 일부가 소멸할 때 확정된다.

② 적법하게 납부된 국세의 감면으로 환급하는 경우 그 감면 결정일.

③ 소득세법, 법인세법, 부가가치세법, 개별소비세법 또는 주세법에 따른 환급세액의 신고 또는 신고한 환급세액의 경정으로 인하여 환급하는 경우 그 신고일.

각 개별세법에서 규정한 환급요건에 따라 확정된다. 따라서 신고납세방식을 취하고 있는 부가가치세에 있어서는 부가가치세법에 의한 확정신고 또는 경정결정에 의하여 그 과세표준 또는 납부세액이나 환급세액의 존재와 범위가 확정된다(대법원 1996.4.12.선고, 94다 34005 판결).

다만, 국세기본법상 국세환급금 등 결정은 이미 납세의무자의 환급청구권이 확정된 국세환급금 등에 대하여 과세관청의 환급 절차를 규정한 것에 지나지 않고 국세기본법 규정에 의하여 비로소 환급청구권이 확정되는 것은 아니다.(대법원 1989.6.15.선고, 88누 6436 판결).

④ 적법하게 납부된 후 법률이 개정되어 환급하는 경우 그 개정된 법률의 시행일.

⑤ 원천징수의무자가 연말정산 또는 원천징수하여 납부한 세액을 경정청구에 의하여 환급하는 경우 연말정산세액 또는 원천징수세액 납부기한의 만료일.

⑥ 근로장려금 등 근로장려금 결정일.

⑦ 환급가산금

환급가산금은 국세환급금에 가산하는 법정이자로 국세환급금을 충당하거나 지급한 때 일정한 기산일부터 충당하는 날 또는 지급결정을 하는 날까지의 기간과 금융회사 등의 예금이자율 등을 고려하여 일정한 이자율에 따라 계산한 금액은 국세환급금에 가산하여야 한다.

※물납재산의 환급

납세자가 물납한 후 그 부과의 전부 또는 일부를 취소하거나 감액하는 결정결정에 따라 환급하는 경우에는 해당 물납재산으로 환급하여야 한다(기준-2015-법령해석기본-22282, 2015.3.20.)

4. 국세환급금의 결정과 지급

환급세액이 있을 때에는 세무서장은 즉시 환급세액을 국세환급금으로 결정하여야 한다. 그리고 국세환급금으로 결정한 금액은 일정한 국세에 충당하여야 하며 충당 후 남은 금액은 국세환급금 결정을 한 날로부터 30일 이내에 납세자에게 지급하여야 한다.

5. 환급청구권자

가. 일반적인 경우

국세환급금은 납세자에게 지급하여야 하므로 환급하여야 할 국세 및 체납처분비를 납부한 해당 납세자가 청구권자가 된다.

여기서 납세자란 납세의무자, 연대납세의무자, 제2차 납세의무자, 납세보증인과 세법에 의하여 조세를 징수하여 납부할 의무가 있는 자를 말한다.

나. 납세자와 실제 사업자가 다른 경우

(1) 판례 태도

실제사업자가 따로 있는데도 과세관청이 사업명의자에게 과세처분을 한 경우, 사업명의자와 과세관청 사이에 과세처분에 따라 세액을 납부하는 법률관계가 성립된다. 이는 실제사업자와 과세관청 사이의 법률관계는 별도의 법률관계로서, 사업명의자에 대한 과세처분에 대하여 실제사업자가 사업자 명의로 직접 납부행위를 하였거나 납부자금을 부담하였다고 하더라도 납부의 법률효과는 과세관청의 상대방인 사업명의자에게 귀속될 뿐이며, 실제사업자와 과세관청의 법률관계에서 실제사업자가 세액을 납부한 효과가 발생된다고 할 수 없다. 따라서 사업명의자에게 과세처분이 이루어져 사업명의자 명의로 세액이 납부되었으나, 과세처분이 무효이거나 취소되어 과오납액이 발생한 경우에 사업자 명의로 납부된 세액의 환급청구권자는 사업명의자와 과세관청 사이의 법률관계에 관한 직접 당사자로서 세액 납부의 법률효과가 귀속되는 사업명의자로 보아야 한다(대법원 2015.8.27. 선고 2013다212639 판결).

(2) 과세실무

국세환급금을 환급하여야 할 국세 및 체납처분비를 납부한 해당 납세자에게 환급함을 원칙으로 한다. 다만, 명의위장 납세자인 경우에는 명의위장이 확인되어 실질소득자에게 과세함에 따라 당초 신고한 명의자의 소득금액을 결정 취소함으로써 발생하는 환급세액은 실질 소득자의 기납부세액으로 공제하고 잔여 환급액이 있는 경우에는 실질소득자에게 환급한다(국세기본법 기본통칙 51-0-1).

그러나 예외적으로 명의대여자의 재산으로 납부된 것이 확인되는 경우에는 명의대여자에게 환급하여야 한다(질의회신, 법령해석 기본-5051, 2016.10.31.).

다. 원천징수 의무자의 환급청구권

원천징수 의무자가 원천납세자로부터 원천징수 대상 소득이 아닌 세액을 징수, 납부하였거나 징수하여야 할 세액을 초과하여 징수 납부하였다면 이로 인한 환급청구권은 원천징수 의무자에게 귀속된다(대법원 2002.11.8. 선고 2001두8780 판결). 한편, 근로소득 연말정산에 의한 환급세액은 원천징수 의무자가 근로자인 원천납세의무자에게 지급한다.

라. 제2차 납세의무자가 체납자의 국세 등을 납부한 경우

제2차 납세의무자가 체납자의 국세 등을 납부한 후에 체납자에게 환급할 국세환급금이 발생한 경우 제2차 납세의무자가 동 환급액의 환급을 청구한 때에는 구상권 행사 여부를 조사하여 구상권 행사가 이행된 경우에는 본래의 납세의무자에게 나머지는 제2차 납세의무자에게 환급한다.

마. 법인이 합병한 이후에 피합병법인에 귀속되는 환급금이 발생한 경우

법인이 합병한 이후에 피합병법인에 귀속하는 환급금 등이 발생한 경우 합병 후 존속법인 또는 합병으로 신설된 법인에 지급한다.

바. 피상속인이 납부한 국세 등이 환급되는 경우

피상속인이 납부한 국세 등이 환급되는 경우 그 상속인에게 지급한다. 상속인 대표자를 신고한 경우 그 대표자에게 지급할 수 있다.

6. 국세환급금 양도

(1) 개요

납세자가 자신이 환급받을 국세환급금 채권을 타인에게 양도한 후 세무서장에게 통지하고 그 양도를 요구하면 세무서장은 양도인이 납부할 다른 체납 국세 등이 있는지 여부를 조사, 확인하여 체납국세가 있는 때에는 지체없이 체납 국세 등에 먼저 충당한 후 그 잔여금이 있으면 이를 양수인에게 지급하여야 하고 만약 지체없이 충당을 하지 않는 경우에는 양수인이 양수한 환급금 채권은 양수인에게 귀속된다(대법원 1989.5.23. 선고 87다카3223 판결).

국세환급금에 관한 권리를 타인에게 양도하려는 납세자는 세무서장이 국세환급금통지서를 발급하기 전에 일정한 사항을 적은 문서로 관할 세무서장에게 양도를 요구하여야 한다.

한편 국세환급금에 관한 권리를 제3자에게 양도함에 있어 국세기본법 시행규칙에서 정한 국세환급금 양도요구서 서식에 의하지 아니하고 민법상 일반채권 양도의 절차에 따라 양도 통지하였더라도 양도인의 인감증명서를 첨부하여 세무서장에게 양도요구를 한 경우에는 적법한 양도통지로 본다(법규과-3685, 2008.8.28.)

(2) 유효한 충당이 되기 위한 요건

한편, 유효한 충당이 되기 위해서는 국세환급금 채권이 확정된 이후에 양도 요구를 받은 경우에는 양도요구를 받은 때로부터, 국세환급금 채권이 확정되기 전에 미리 양도요구를 받은 경우에는 국세환급금 채권이 확정된 때로부터 지체 없이 충당하여야 한다.(대법원 2019.6.13. 선고 2016다 239888 판결).

세무서장은 충당 후 남은 금액은 국세환급금의 결정을 한 날로부터 30일 이내에 납세자에게 지급하여야 한다.

(3)국세환급금 양수인과 가압류채권자와의 우열

국세환급금에 관한 권리의 양수인과 그 권리에 대하여 가압류명령을 집행한 자 사이의 우열의 결정은 확정일자 있는 채권 양도통지와 가압류결정의 제3채무자인 세무서장에 대한 도달의 선후에 의하여 결정한다(국기, 법규과-648, 2012.6.13.).

7. 국세환급금의 소멸

가. 충당에 의한 소멸

(1) 의의

세무서장은 국세환급금으로 결정한 금액을 국세환급금의 환급결정을 한 후 이를 한국은행에 통지하기 전까지 국세 및 체납처분비에 충당하여야 한다.

(2) 충당의 순서

체납된 국세 및 체납처분비에 우선 충당하여야 한다. 다만, 납세고지에 의하여 납부하는 국세에 충당하는 것을 동의하거나 신청한 경우에는 체납된 국세 등보다 납세고지에 의하여 납부하는 국세에 우선 충당하여야 한다.

한편, 충당할 국세환급금이 2건 이상인 경우에는 국세환급금 소멸시효가 먼저 도래하는 것부터 충당하여야 한다.

원천징수의무자가 원천징수하여 납부한 세액에서 환급 받을 세액이 있는 경우에는 그 원천징수의무자가 징수하여 납부하여야 할 세액에 충당하고 남은 금액은 환급한다.

(3) 충당의 효력

국세환급금의 충당이 있으면 환급금채무와 조세채권의 대등액이 소멸하는 점에서 민법상 상계와 유사하지만 충당의 요건이나 절차, 방법 및 효력은 세법이 정하는 방법에 따른다.

충당이 있는 경우 체납된 국세 및 체납처분비와 국세환급금은 체납된 국세의 법정납부기한과 국세환급금 발생일 중 늦은 때로 소급하여 대등액에 관하여 소멸한 것으로 본다. 즉,충당결정의 효력이 체납된 국세 등의 납부기한과 국세환급금 발생 시점 중 늦은 시점으로 소급된다는 의미이다.

따라서 체납자에 대한 채권자가 국세환급금에 대해서 법원으로부터 채권압류 및 전부명령을 받은 후 그 압류 및 전부명령이 국세환급금 충당시점인 체납된 국세의 법정납부기한과 국세환급금 발생일 중 늦은 시점 전에 송달되었다면 과세관청은 충당으로 전부 채권자에게 대항할 수 없다.

(4) 충당의 통지

국세환급금을 국세 등에 충당한 때에는 그 뜻을 기재한 문서로 당해 납세자에게 통지하여야 한다(기준-2017- 법령해석기본-0009, 2017.3.27.).

나. 소멸시효 완성에 의한 소멸

납세자의 국세환급금과 국세환급금 가산금에 관한 권리는 행사할 수 있는 때부터 5년간 행사하지 아니하면 소멸시효가 완성된다.

한편, 세무서장이 납세자의 환급청구를 촉구하기 위하여 납세자에게 하는 환급청구의 안내·통지 등으로 인하여 시효가 중단되지 않는다.

※환급청구권의 소송방법

이미 존재와 범위가 확정되어 있는 과오납액이나 환급세액은 납세자가

부당이득의 반환을 구하는 민사소송으로 그 환급을 구할 수 있다 할 것이나, 과세관청이 납세자가 당초에 신고한 과세표준 또는 납부세액이나 환급세액에 누락, 오류가 있다고 하여 환급세액을 줄이는 경정결정을 한 경우 에는 당초 신고할 환급세액을 지급받기 위하여는 경정결정에 대한 취소소송을 제기하는 방법에 의하여야 한다(대법원 2001.10.26.선고 2000두7520 판결).

한편, 부가가치세 환급세액 지급의무는 부가가치세법령에 의하여 그 존부나 범위가 구체적으로 확정되고 조세 정책적 관점에서 특별히 인정되는 공법상 의무라고 봄이 타당하므로 환급세액 지급청구는 민사소송이 아니라 행정소송법상 당사자 소송에 의하여야 한다.(대법원 2013.3.21. 선고 2011 다95564 판결).