

조세범처벌법 개정방향에 관한 연구

2008. 12.

오영근 · 이종교 · 김진수

서 언

조세범죄는 조세의 부과징수권을 직접 침해하여 조세수입의 감소를 초래하는 탈세범과 직접적으로 조세수입의 감소를 초래하지는 않지만 조세행정의 질서를 확보하기 위한 각종 명령·금지규정을 위반하여 부과징수권의 적정한 행사를 침해할 위험이 있는 조세질서범으로 구분된다. 현행 조세처벌법은 탈세범뿐 아니라 조세질서범에 대하여도 형벌로 규율하고 있고 다만 탈세범이 조세질서범보다 위법성이 크다는 점을 고려하여 탈세범을 조세질서범보다 무겁게 벌하고 있다.

우리나라의 조세범처벌법은 1951년에 제정된 이후 지금까지 몇 차례 일부개정을 거친 것 이외에 주요 구조는 제정 당시의 틀을 그대로 유지해 오고 있다. 반세기가 넘는 기간이 흐르면서 제정 당시의 법이론과 사회통념이 크게 변화한 반면, 조세범처벌법은 이러한 변화를 제때 반영하지 못하여 다양한 이론상·실무상 문제점들을 야기하고 있다. 형벌이 실효성을 거두기 위해서는 형벌규정은 관대해야 하고 집행은 엄격하게 해야 할 것이나, 현행 조세범처벌법은 이와 정반대로 입법은 엄격하게, 집행은 관대한 입장을 취하고 있을 뿐 아니라, 죄형법정주의의 명확성 원칙에 위반될 가능성이 높은 규정들을 포함하고 있다.

조세범처벌법 규정의 미비점으로 인해 마땅히 처벌받아야 할 범죄자를 처벌하지 않고 상황에 따라 선별적으로 처벌하는 관행은 조세정책의 형평성 확보에 큰 걸림돌이 될 수밖에 없다. 조세범죄는 점점 전문화되고 지능화되는 추세인 반면 조세범죄에 대해서 미온적으로 대응하게 되면 사회 전반에 도덕적 해이 현상을 불러

일으키고 조세범처벌법은 제 기능을 못하게 될 것이다. 조세범처벌법을 시급히 개편해야 할 필요성이 바로 여기에 있는 것이다.

이러한 문제의식에 기초하여 본 보고서에서는 현행 조세범처벌법의 실제법적·절차법적 문제점을 분석하고 개정방향을 모색하였다. 본 보고서는 한양대학교의 오영근 교수, 연세대학교의 이중교 교수와 본 연구원의 김진수 박사가 공동으로 집필하였다. 저자들은 본 보고서의 초고를 읽고 유익한 의견을 제시해 준 한양대학교의 오윤 교수, 전북대학교의 한상국 교수, 건국대학교 심충진 교수, 그리고 익명의 논평자 두 분께 진심으로 사의를 표하고 있다. 또한 연구에 필요한 자료의 수집 및 정리에 도움을 준 마정화 연구원과 김정아 주임연구원, 원고정리에 수고해 준 최미영 주임연구행정원과 이남희 연구행정원, 그리고 교정을 맡아준 연구출판팀 직원들에게 고마운 마음을 전하고 있다. 마지막으로 본 보고서의 내용은 전적으로 저자들의 개인적인 의견이며 본 연구원의 공식적인 견해가 아님을 밝혀둔다.

2008년 12월

한국조세연구원

원장 원 윤 희

요약 및 정책적 시사점

I. 주요내용

가. 배경

탈세를 방지하고 탈세 현장을 포착하고 누락된 세금을 추징하는 것 못지않게 탈세를 미연에 예방하고 범죄자를 엄중히 처벌하는 것은 매우 중요하다. 왜냐하면 탈세의 원인 분석과 사후 처벌이 효과적으로 이루어지지 않으면 탈세가 반복될 소지가 크기 때문이다.

우리나라는 탈세와 관련한 조세범죄를 조세범처벌법에 규정하여 처벌하고 있다. 조세범처벌법은 1951년에 제정된 것으로서 지금까지 몇 차례 일부개정을 거친 것 이외에 주요 구조는 제정 당시의 틀을 그대로 유지해 오고 있다. 반세기가 넘는 기간이 흐르면서 제정 당시의 법이론과 사회통념이 크게 변화한 반면에 조세범처벌법은 이러한 변화를 제때 반영하지 못하여 다양한 이론상·실무상 문제점들을 양산하고 있다. 이러한 문제점들은 근본적으로 조세범 처벌의 형사제재적 특성을 고려하지 않은 데에서 출발한다. 형벌은 국가의 제재 중 최후의 수단이어야 하기 때문에 그 발동에는 죄형법정주의상의 여러 원칙의 적용을 받는 등 엄격한 요건이 필요하다. 즉, 형벌이 실효성을 거두기 위해서는 형벌규정은 관대해야 하지만 집행은 엄격하게 해야 할 것이다. 그러나 현행 우리나라의 조세범처벌법은

이와 정반대로 ‘입법은 엄격하게, 집행은 관대하게’라는 현상을 야기하고 있으며, 죄형법정주의의 명확성 원칙에 위반될 가능성이 높은 규정들을 포함하고 있다.

최근 법원 내부에서도 이러한 부분에 대한 비판의 목소리가 높아지고 있다. 조세범처벌법 규정의 미비점으로 인해 마땅히 처벌받아야 할 범죄자를 처벌하지 않고 상황에 따라 선별적으로 처벌하는 관행은 조세정책의 형평성 확보에 큰 걸림돌이 될 수밖에 없다. 점점 전문화되고 지능화되는 추세인 조세범죄에 대한 미온적인 대응은 일반국민으로 하여금 조세범죄는 걸리면 운이 없을 뿐이고 안 걸리면 상관없다는 식의 인식을 주게 되어서 사회 전반에 도덕적 해이 현상까지 불러일으킬 수 있다. 시급히 조세범처벌법 개편작업을 해야 할 필요성이 바로 여기에 있는 것이다. 이러한 문제의식에 기초하여 본 보고서는 현행 조세범처벌법의 실체법적·절차법적 문제점을 분석하고 개정방향을 제시하고 있다.

나. 주요국 조세범처벌제도의 시사점

미국, 일본, 독일, 호주의 조세범처벌제도로부터 우리가 얻을 수 있는 시사점을 몇 가지 측면에서 도출해 본다면 다음과 같다. 첫째, 처벌유형을 대폭적으로 간소화할 필요가 있다. 주요국은 신고 및 제출의무 외에 기타 각종 협력의무 위반행위에 대해 가급적 행정적 제재로 처리하고 중하게 다룰 필요가 있는 유형만 조세범으로 규정하는 데 반해, 우리나라는 조세 신고 및 납부를 선동, 교사, 폭행, 협박의 방법으로 방해하는 자를 처벌하는 규정을 두는 등 실무상 적용이 어려운 규정을 두고

있다.

둘째, 조세범죄에 대한 형량이 적정하게 설정되어야 할 것이다. 조세범죄에 대해 어떠한 형벌수단을 채택하고 어느 수준으로 처벌할 것인가는 국가별로 차이가 나지만, 동일 또는 유사한 조세범죄에 대한 형벌 수준을 주요국과 비교하여 볼 때 지나치게 높거나 지나치게 낮은 경우가 여러 곳에서 발견된다.

셋째, 조세범처벌법상 범죄구성요건의 명확성을 기할 필요가 있다. 미국, 일본, 호주의 경우 세법상 협력의무 위반행위를 처벌할 때 협력의무를 요구하는 개별 세법규정을 비교적 구체적으로 적시하고, 법률규정이 다소 길어지더라도 위반행위의 내용을 가급적 자세히 설명하는 방식으로 규정되어 있다. 반면 우리나라 조세범처벌법에는 구체적이고 명확하게 기술되지 않아 법률 해석상 논쟁이 가능한 부분들이 존재한다.

넷째, 법인범죄에 대해 실효성 있게 대응할 수 있도록 개인과 법인 간 형량의 차등이 필요하다. 미국은 법인이 조세포탈, 허위신고, 허위문서 제출에 개입된 경우 개인에 비해 5배에 해당하는 벌금형을 상한으로 설정하고 호주도 2회 또는 3회 이상 무신고, 무모한 허위신고, 장부 훼손의 경우 법인은 개인의 5배에 달하는 벌금형을 상한으로 규정하고 있다. 반면 우리나라는 법인과 개인을 구분하지 않고 동일하게 처벌하고 있다. 법인범죄가 개인사업자의 범죄에 비해 포탈 규모가 크고 조세포탈죄의 경우 포탈세액에 비례하여 벌금 상한선을 설정하였기 때문에 법인에 의한 조세포탈시 개인사업자보다 벌금형이 높음을 고려하여야 할 것이다.

다섯째, 조세범죄에 대한 형법상 책임규정을 전면적으로 적용해야 할 것이다. 미국, 영국 등 영미법계 국가에서는 조세범

처벌시 형사상 기본원칙을 준수하고 있으며, 일본도 과거에 조세범에 대한 엄벌주의 입장에서 형사상 기본원칙을 따르지 않도록 규정했다가 형사책임 배제규정을 삭제한지 오래되었다. 반면 우리나라는 조세범에 대해서만 형법상 책임원칙을 배제하고 있는데, 이와 같은 책임규정 배제조항은 여러 가지 문제점을 내포하고 있는 것으로 지적되고 있다.

II. 정책시사점

본 보고서는 현행 조세범처벌법의 실체법적·절차법적 문제점을 분석하고 개정방향을 제시하였다.

먼저 현행 조세범처벌법의 총론적 문제점에 대한 개선방안을 다음과 같이 제시하였다. 첫째, 현재의 제3조의 양벌규정의 단서는 삭제하고 대신 양벌규정에 의한 법인 또는 개인인 영업주의 처벌이 책임주의 원칙에 충실하게 과실책임에 근거한 것이라는 점을 분명히 해야 할 것이다. 행위자에 대한 면책을 규정하는 것은 양벌규정의 형식과 맞지 않고, 행위자에 대한 면책은 형법 등 다른 법률에 이미 규정되어 있기 때문에 굳이 제3조 단서에 둘 필요가 없기 때문이다.

둘째, 제4조의 형법총칙 배제규정들은 삭제하는 것이 바람직할 것이다. 형법총칙 배제규정은 조세범죄에 대해 ‘범죄인의 마그나 카르타’라고 하는 형법의 적용을 배제하는 중대한 예외규정이라고 할 수 있다. 자연범보다는 행정범적 성격을 띠고 있는 조세범죄에 대해 이러한 중대한 예외를 인정하는 것은 그 자체로도 문제가 있고, 헌법상의 평등원칙이나 책임원칙에 반하여 위헌적 성격을 지니고 있다.

셋째, 징역형과 벌금형의 병과규정도 합리적 근거를 찾아볼 수 없다. 따라서 이러한 규정들은 삭제하는 것이 바람직할 것이다.

넷째, 제7조는 몰취물품을 규정하고 있는데 별로 의미가 없는 규정이므로 삭제해도 무방하다.

다음으로 현행 조세범처벌법 개별규정의 문제점과 개선방안을 구성요건과 법정형으로 나누어 살펴보았다. 구성요건과 관련하여서는 다음과 같은 개선방안을 제시하였다. 첫째, 범죄의 구성요건이 추상적이고 모호하거나 그 적용범위가 너무 광범위하고 포괄적인 조항들에 대하여 적용범위를 제한하거나 구체적인 행위유형을 열거함으로써 명확성을 확보해야 한다. 이를 위해 무면허 주류제조 및 판매죄(법 제8조), 납세증명표지의 불법사용죄(법 제12조의 2) 등의 적용범위를 명백히 하고, 조세포탈죄(법 제9조), 조세체납죄(법 제10조), 원천징수 불이행 및 불납부죄(법 제11조) 등에서 사용되는 ‘부정한 행위’, ‘정당한 사유’ 등의 추상적 개념을 구체화할 필요가 있다.

둘째, 형법규정과 중복되는 조세범죄 중 형법의 일반원칙에 의하여 규율이 가능한 조항은 가급적 삭제하여 법령의 체계를 단순화해야 한다. 세금계산서 미수취죄와 교부방해죄(법 제11조의 2 제2항, 제3항), 폭행을 동원한 조세신고 및 납부방해죄(법 제14조 제2항)는 형법 제324조의 강요죄로 처벌할 수 있고, 체납처분면탈죄의 방조행위 처벌조항(법 제12조 제3항)은 형법의 일반원칙에 의하여 처벌이 가능하기 때문에 처벌조항으로서의 존치 의의를 찾기 어렵다.

셋째, 조세질서범 중 단순한 행정의무위반행위에 대하여는 비범죄화하여 과태료 등 행정상의 제재를 가하는 방향으로 정

비해야 한다. 기장의무위반죄(법 제12조의 3 제1항), 각종 명령 위반죄(법 제13조) 등은 전형적인 조세질서범에 해당하기 때문에 형벌보다는 과태료나 가산세로 규율하는 것이 요구된다.

넷째, 조세범처벌법의 체계상 조세포탈죄의 가중처벌 규정인 특가법 제8조, 세금계산서 관련 범죄의 가중처벌 규정인 특가법 제8조의 2는 폐지하고 조세범처벌법으로 흡수해야 한다. 반면 무면허 주류제조 및 판매죄(법 제8조), 결손금과대계상죄(법 제12조의 3 제3항)는 조세포탈행위에 이르렀을 때 조세포탈죄로 처벌하면 되므로 조세범처벌법에서 삭제하는 것이 타당하다. 또한 조세체납죄(법 제10조)는 민사상 채무불이행죄를 처벌하지 않는 것과 균형을 맞추어 폐지하는 것이 바람직하다.

법정형과 관련하여서는 다음과 같은 개선방안을 모색하였다. 첫째, 형벌이 과도해질 우려가 있는 배수벌금제를 정액벌금제로 전환해야 한다. 가장 대표적인 조세범죄인 조세포탈죄의 경우 포탈세액의 3배 내지 5배 이하에 상당하는 금액을 벌금형으로 정하고 있는데, 조세포탈죄를 범할 경우 가산세를 포함한 포탈세액을 납부해야 한다는 점을 감안할 때 범죄인이 납부해야 할 액수는 많게는 포탈세액의 6배를 초과할 수도 있어 적절한 응보의 범위를 넘어서는 경우가 발생하기 때문이다.

둘째, 외국의 입법례, 형법상의 유사범죄 등과 비교할 때 조세포탈에 대한 특가법위반죄의 법정형은 지나치게 무겁고, 조세범처벌법위반죄의 법정형은 배수벌금제로 규정된 것을 제외하고는 비교적 가벼운 것으로 보이므로 이러한 점을 고려하여 법정형을 정해야 한다. 그밖에 범죄의 일반예방 및 특별예방 효과, 형법상 책임주의의 실현, 경제규모의 확대와 경제환경의 변화 등을 반영하여 전체적으로 법정형을 합리적으로 조정할

것이 요구된다.

셋째, 징역형과 벌금형이 선택형으로 규정되어 있는 경우에는 징역형과 벌금형이 어느 정도 비례관계를 유지해야 한다. 동일한 징역형에 대하여 벌금형은 큰 차이가 난다든지 또는 징역형이 낮는데 벌금형은 오히려 높다는지 등의 불합리한 점이 생기지 않도록 법정형을 합리적으로 조정할 필요가 있다.

다음으로 조세범처벌법의 전체적인 체계와 관련하여서는 1951년 법 제정 후 부분적인 개정이 반복되면서 법 전체의 통일성과 일관성이 결여되어 있으므로 전면개정을 통하여 일부 제목이 없는 조문들에 대하여 제목을 붙여서 이용의 편의를 도모하는 한편 조세범죄의 배열도 탈세범에서 조세질서범, 법정형이 높은 범죄에서 낮은 범죄 순으로 재배열하여 전체적인 체계를 확립할 필요가 있다.

마지막으로 친고죄규정과 통고처분제도의 문제점과 개선방안은 다음과 같이 제시하였다. 제6조의 친고죄규정은 조세범처벌절차법 제9조의 통고처분과 연결되어 있고, 이는 일정 범위의 조세범처벌을 행정기관인 세무관서가 담당하게 된다. 이러한 조세범처벌방식에 약간의 문제가 있는 것은 사실이지만 당분간은 이러한 처벌방식을 유지하는 것이 조세범죄의 기술적 성격, 검찰의 업무부담의 완화, 과잉 형벌화의 방지, 일반국민의 편의라는 관점에서 바람직하다고 생각된다. 그러나 고발 여부에 대한 세무공무원의 재량권 남용을 방지하기 위한 제도적 장치를 마련하는 것이 바람직하다고 생각된다. 이러한 제도적 장치에는 통고처분을 할 것인가 고발할 것인가에 관한 객관적 기준의 설정, 세무공무원의 결정에 대한 내부적 심사제도의 도입, 검사

의 고발요구제도 검찰과 국세청의 협의체나 합동수사부를 두는 것을 생각해 볼 수 있다. 통고처분제도 역시 통고처분에 대한 불복제도를 인정하고 통고처분을 이행하지 않는 범칙자에 대해서는 고발할 것이 아니라 국세징수법상의 강제징수에 의하도록 하는 방안의 도입도 고려해 보아야 한다.

목 차

I. 서론	19
II. 조세범처벌법의 체계 및 적용실태	23
1. 조세범처벌법의 체계	23
가. 조세범처벌법과 다른 법률과의 관계	23
2. 우리나라의 적용실태	25
가. 조세범처벌사건의 처리	25
나. 조세범처벌법상 조세범죄의 유형과 분류	35
3. 외국과의 비교	40
가. 미국	40
나. 일본	50
다. 독일	53
라. 호주	56
마. 정책적 시사점	59
III. 총론적 문제점과 개정방안	63
1. 제3조 양벌규정의 문제점 및 개선방안	63
가. 제3조의 연혁	63
나. 제3조의 문제점	64

다. 제3조의 개선방안	71
2. 제4조 형법총칙 적용배제규정의 문제점 및 개선방안	75
가. 제4조의 연혁	75
나. 현행법률의 내용	80
다. 문제점	84
라. 개선방안	103
3. 제5조 징역형과 벌금형의 임의적 병과규정의 문제점 및 개선방안	105
가. 제5조의 연혁	105
나. 형법상 징역형과 벌금형의 병과	108
다. 제5조의 문제점	112
라. 제5조의 개선방안	113
4. 제7조의 문제점 및 개선방안	115
IV. 개별규정의 문제점과 개정방안	116
1. 전반적인 문제점과 개선방향	116
가. 구성요건	116
나. 법정형	117
2. 개별규정별 구체적인 문제점과 개선방안	122
가. 무면허 주류제조 및 판매	122
나. 조세포탈	126
다. 조세체납	145

라. 원천징수 불이행 및 불납부	151
마. 세금계산서 관련 범죄	154
바. 근로소득원천징수영수증 거짓기재 등	162
사. 체납처분 면탈	163
아. 납세증명표지의 불법사용	166
자. 타인조세 허위신고죄	169
차. 기장의무 위반	170
카. 장부소각죄 등	172
타. 결손금 과대계상	175
파. 명령위반죄	176
하. 조세신고 및 납부 방해	181
거. 세무공무원의 직무에 관한 범죄의 형의 가중	182
3. 조세범처벌법의 체계적 정비	183
가. 범죄재배열의 필요성	183
나. 개선방안을 기준으로 한 범죄의 재배열	183
V. 소송법적 규정의 문제점과 개정방안	199
1. 문제의 제기	199
2. 친고죄규정과 문제점과 개선방안	203
가. 친고죄규정에 대한 비판	203
나. 친고죄규정의 개선방안	205
3. 통고처분제도의 문제점 및 개선방안	211

가. 통고처분제도에 대한 비판	211
나. 통고처분제도의 개선방안	213
VI. 결 론	217
참고문헌	221

표 목차

<표 II-1> 조세범칙 조사실적	27
<표 II-2> 조세범처벌법 검찰처리인원 및 구성비	30
<표 II-3> 조세범처벌법 위반사항 발생·검거현황	31
<표 II-4> 조세범죄 1심재판현황	34
<표 II-5> 조세범죄의 유형과 분류	39
<표 II-6> 2007 회계연도 미국 범칙조사사건 진행현황	41
<표 II-7> 최근 3년간 미국 범칙조사사건 진행현황	42
<표 II-8> 최근 3년간 조세범죄 유형별 형선고 현황	43
<표 IV-1> 조문 대비표	185

그림 목차

[그림 V-1] 현행법상의 조세범 처벌절차	201
-------------------------------	-----

I. 서론

탈세를 방지하기 위해서는 탈세 현장을 포착하고 누락된 세금을 추징하는 것 못지않게 탈세를 미연에 예방하고 범죄자를 엄중히 처벌하는 것은 매우 중요하다. 왜냐하면 탈세의 원인 분석과 사후 처벌이 효과적으로 이루어지지 않으면 탈세가 반복될 소지가 크기 때문이다.

우리나라는 탈세와 관련한 조세범죄를 조세범처벌법에 규정하여 처벌하고 있다. 조세범처벌법은 1951년에 제정된 것으로서 지금까지 몇 차례 일부개정을 거친 것 이외에 주요 구조는 제정 당시의 틀을 그대로 유지해 오고 있다. 반세기가 넘는 기간이 흐르면서 제정 당시의 법이론과 사회통념이 크게 변화한 반면에 조세범처벌법은 이러한 변화를 제때 반영하지 못하여 다양한 이론상·실무상 문제점들을 양산하고 있다.

이러한 문제점들은 근본적으로 조세범 처벌의 형사 제재적 특성을 고려하지 않은 데에서 출발한다. 형벌은 국가의 제재 중 최후의 수단이어야 하기 때문에 그 발동에는 죄형법정주의상의 여러 원칙의 적용을 받는 등 엄격한 요건이 필요하다. 또한 근대 형법의 아버지인 베카리아(C. Beccaria)의 주장에 의하면 형벌이 실효성을 거두기 위해서는 형벌규정은 관대해야 하지만 집행은 엄격하게 해야 한다. 그러나 현행 조세범처벌법은 이와 정반대로 ‘입법은 엄격하게, 집행은 관대하게’라는 현상을 야기하고 있으며, 죄형법정주의의 명확성 원칙에 위반될 가능성이 높은 규정들을 포함하고 있다.

최근 법원 내부에서도 이러한 부분에 대한 비판의 목소리가 높

아지고 있다. 즉, 조세포탈범의 경우 범죄이득의 박탈 및 가산세까지 예정되어 있고 징역형으로 처벌할 수 있는데, 징역형에 벌금형을 함께 병과하도록 규정하여 행위자에게 심각한 경제적 고통을 안겨줄 뿐만 아니라 판사의 양형 재량권을 제한한다는 것이다. 조세범처벌법상 조세포탈범에 대한 가중처벌 규정인 특정범죄가중처벌등에관한법률(이하 ‘특가법’) 제8조 제2항은 포탈세액의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금형을 필요적으로 병과하도록 규정하고 있는데, 실제 형사재판 실무에서는 이 부분이 너무 과도하다고 판단하여 선고유예를 한 경우도 적지 않다.

이렇게 조세범처벌법 규정의 미비점으로 인해 마땅히 처벌받아야 할 범죄자를 처벌하지 않고 상황에 따라 선별적으로 처벌하는 관행은 조세정책의 형평성 확보에 큰 걸림돌이 될 수밖에 없다. 점점 전문화되고 지능화되는 추세인 조세범죄에 대한 미온적인 대응은 일반 국민으로 하여금 조세범죄는 걸리면 운이 없을 뿐이고 안 걸리면 상관없다는 식의 인식을 주게 되어서 사회 전반에 도덕적 해이 현상까지 불러일으킬 수 있다. 시급히 조세범처벌법 개편 작업을 해야 할 필요성이 바로 여기에 있는 것이다. 이러한 문제의식에 기초하여 본 보고서는 현행 조세범처벌법의 실체법적·절차법적 문제점을 분석하고 개정방향을 제시하고자 한다.

본 보고서의 연구범위는 조세범처벌법과 동법의 가중처벌규정이 있는 특가법을 포함한다. 다만 내국세 이외의 관세 및 지방세 등과 관련한 조세범처벌 문제는 본 연구의 논의에서 제외하기로 한다. 개별 조세범처벌법 규정을 검토하기에 앞서 본 보고서의 제II 장에서는 조세범처벌법의 적용실태를 파악하고자 한다. 이를 위해 범죄행위별 고발건수, 처벌건수, 벌금 규모 등의 추이를 분석하고, 아울러 해외사례도 참고하여 조세범처벌법의 전반적 문제점을 도출한다.

현행 조세범처벌법은 ‘총칙’ 장과 ‘범칙행위’ 장으로 구성되어 있다. 이러한 체계에 따라 본 보고서의 제Ⅲ장에서는 ‘총칙’ 장에 규정되어 있는 형법 적용의 일부배제 규정을 중심으로 양벌 규정, 징역형·벌금형의 임의적 병과 규정, 몰수 규정을 함께 검토하고자 한다. 특별형법으로서 기능하고 있는 조세범처벌법상 형법총칙의 일부배제 조항이 타당한지를 검토하여 형법총칙 일부배제 인정 여부와 인정한다면 어느 정도의 범위에서 인정할 것인지에 대해 바람직한 방안을 제시하기로 한다.

‘범칙행위’ 장은 개별 조세범죄별로 범죄를 성립시키는 구성요건과 형량을 규정하고 있다. 본 보고서의 제Ⅳ장에서는 이들 개별 조세범죄 유형을 바탕으로 구성요건이 명확성 원칙에 따라 규정되어 있는지, 처벌의 실익이 없어 비범죄화해야 할 규정은 없는지, 처벌할 필요가 있는데 흠결된 규정이 없는지를 검토하여 보다 명확한구성요건을 설정하고 처벌의 실효성을 담보할 수 있도록 ‘범죄행위’ 장을 재분류하고자 한다. 아울러 개별 조세범죄의 법정형이 합리적으로 설정되었는지를 검토하여 처벌의 실효성을 확보할 수 있는 방안을 마련하기로 한다.

본 보고서의 제Ⅴ장에는 ‘총칙’ 장의 전속고발주의와 ‘범칙행위’ 장의 통고처분 규정을 검토한다. 대부분의 조세범죄는 세무공무원의 고발이 있어야 기소할 수 있는데, 이러한 소송조건이 합리적인지 또한 조세범죄의 지능화와 발각의 어려움을 감안하여 현행 공소시효가 적절하게 규정되어 있는지를 검토한다. 제Ⅵ장은 앞에서 살펴본 문제점과 개정방향을 요약하고 정리한다.

본 보고서는 조세범처벌법에 관한 국내외 단행본, 논문, 법령, 판례, 통계, 기타 자료 등을 분석하여 조세범처벌법의 문제점을 도출하고 개선방안을 제시하는 문헌연구방법을 사용하기로 한다. 특히 조세범처벌법의 문제점이나 개선방안에 대한 설득력 있는 논거

를 제시하기 위해 우리나라와 외국의 법령, 판례, 실무 등을 비교하여 공통점과 차이점 및 장단점을 검토한 후, 이를 분석하여 우리나라와 외국의 실정에 맞는 방안을 찾는 비교법적 연구방법도 사용한다. 또한 필요한 범위에서 조세범처벌법의 적용실태나 적용과정상의 문제점 등에 대해 실증적으로 분석하는 실증적 연구방법도 적용하기로 한다.

II. 조세범처벌법의 체계 및 적용실태

1. 조세범처벌법의 체계

가. 조세범처벌법과 다른 법률과의 관계

조세의 부과, 징수 및 납부에 관한 범죄를 조세범이라고 한다. 우리나라의 경우 조세범의 처벌을 위한 법으로는 내국세와 관련하여 실제법인 조세범처벌법이 있고,¹⁾ 절차법으로 조세범처벌절차법이 있다. 지방세에 관하여는 지방세법 제84조 제1항²⁾의 규정에 의하여 조세범처벌법을 준용하고 있고³⁾, 관세에 관하여는 관세법 제11장의 규정을 적용한다. 한편 조세포탈세액이 일정액 이상인 경우에 적용되는 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조의 규정과 자료거래의 공급가액이 일정액 이상인 경우에 적용되는 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조의 2의 규정이 있다. 죄형법정주의 원칙상 지방세법 제84조 제1항의 ‘조세범처벌법령’에 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률은 포함되지 않는다고 본다.⁴⁾ 따라서 지방

-
- 1) 조세범처벌법 제2조는 “이 법에서 조세라 함은 국세를 말한다. 다만 관세를 제외한다”라고 규정하고 있다.
 - 2) 제84조(지방세에 관한 범칙행위에 대한 「조세범처벌법」 등의 준용)
 - ① 지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법령을 준용한다. 이 경우 이 법에 따른 특별징수의무자는 「조세범처벌법」 제11조에 따른 원천징수의무자로 본다.
 - 3) 지방세법 제84조 제1항의 규정은 입법의 편의상 지방세에 관한 범칙행위에 대하여 조세범처벌법에 정한 규정을 준용하여 처벌하도록 한 것에 불과할 뿐, 위 규정으로 인하여 지방세에 관한 범칙행위가 곧바로 조세범처벌법 위반죄에 해당하는 것은 아니다(대법원 2008.3.27. 선고 2007도7561 판결)

세 포탈액이 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조가 정한 금액 이상이라고 하더라도 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률이 적용되지 않는다고 할 것이다.

조세범처벌법은 내국세에 관한 조세범의 처벌을 위한 법률이나 지방세법의 준용규정을 통하여 지방세에 관한 조세범 처벌에도 적용된다.⁵⁾ 이러한 조세범처벌법은 형법과의 관계에서 특별법의 지위를 가지므로 형법에 우선하여 적용된다. 그러나 조세범에 관하여 형벌이 부과되는 만큼 조세범처벌법에도 원칙적으로 형사절차에 관한 일반원칙이 적용된다. 다만 뒤에서 자세히 살펴보는 바와 같이 조세범처벌법은 형법총칙을 일부 배제하는 규정을 비롯하여 형법에 대한 많은 예외를 인정하고 있어 문제점으로 지적되고 있다.

한편 조세범에 대한 처벌규정의 입법형식으로는 첫째, 각 조세범의 벌칙의 장에서 범죄와 형벌을 규정하는 방식이 있다. 일본의 경우가 대표적인 예이다. 둘째, 조세범죄를 독립된 단행법률의 형태로 규율하는 방식이 있는데, 우리나라의 조세범처벌법이 이에 해당한다. 일본의 입법례는 각 세목에 따른 독자적인 특성들을 범죄구성요건에 반영할 수 있다는 장점이 있으나, 조세형벌규정이 각 세법에 개별적으로 산재함으로써 처벌의 통일성을 기하기 어려운 단점이 있다.⁶⁾ 반면 우리나라의 조세범처벌법은 조세범죄를 단일법전에 규정하여 처벌의 편의와 통일성을 기할 수 있다는 장점을 가지고 있다.

4) 대법원 2008.3.27. 선고 2007도7561 판결

5) 실무상 국세에 관한 조세범은 조세범처벌법위반죄의 죄명으로, 지방세에 관한 조세범은 지방세법위반죄의 죄명으로 처벌한다.

6) 이천현, 「조세범죄의 합리화방안에 관한 연구」, 한양대학교 박사학위논문, 2000, 24면.

2. 우리나라의 적용실태

가. 조세범처벌법의 적용

1) 세무관서의 조세범처벌법 적용

가) 조세범처벌법 적용의 의의

조세범의 처벌은 세무관서의 조사로부터 시작된다. 세무관서의 조사는 조세범처벌법과 일반세무조사로 구분된다. 조세범처벌법은 조세범처벌법에 따라 형벌을 적용할 목적으로 조세범처벌절차법에 근거하여 범칙 혐의 사실을 조사하고 범칙자와 범칙사실을 확정하기 위하여 행하는 세무공무원의 조사활동을 말한다. 이에 비하여 일반세무조사는 납세자의 과세표준의 결정 또는 경정을 목적으로 조사대상 세목에 대한 과세요건 또는 신고사항의 적정 여부를 검증하기 위하여 각 세법에 규정하는 질문조사권 또는 질문검사권에 의하여 조사공무원이 납세자 또는 그 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등을 상대로 질문하고, 장부·서류·물건 등을 검사·조사하는 행위를 말한다. 세무관서는 범칙 혐의가 있으면 바로 범칙조사를 실시하지만 탈루세액의 추징을 위한 일반세무조사를 하다가 범칙조사로 전환할 사유가 생겨 범칙조사로 전환하기도 한다.⁷⁾

7) 국세청 조사사무처리규정 제90조 제1항에 의하면 일반조사 중 조세범처벌법 적용의 물건을 발견하였으나 납세자가 장부·서류 등의 임의제시에 동의하지 아니하는 경우, 조사진행 중 사업장 등에 이중장부 등 범칙증빙 물건이 은닉된 혐의가 뚜렷하여 압수·수색 또는 예치가 불가피한 경우, 탈세 사실을 은폐할 목적으로 장부·서류 등을 파괴하여 증거를 인멸하거나 조사기피·방해 또는 허위진술을 함으로써 정상적인 조사가 불가능하다고 판단되는 경우, 그 밖에 조사진행 중 사기 기타 부정한 방법으로 조세를 포탈한 행위가 발견되거나 그 수법, 규모, 내용 등의 정황으로 보아 세법질서의 확립을 위하여 조세범으로 처벌할 필요가 있다고 판단되는 경우에는 일반세무조사에서 조세범처벌법으로 전환할 수 있다고 규정하고 있다.

나) 조세범칙조사와 일반세무조사의 차이

조세범칙조사와 일반세무조사는 근거법률, 목적, 조사방법, 조사 결과의 활용 등에서 다음과 같이 차이가 있다.

첫째, 조세범칙조사는 조세범처벌절차법에 근거하여 이루어짐에 반하여 일반세무조사는 각 세법에 규정된 질문조사권 또는 질문검사권에 의하여 행해진다.

둘째, 조세범칙조사는 혐의 있는 범칙자를 처벌하기 위하여 증거를 수집하는 것을 목적으로 하는 데 반하여 일반세무조사는 조세의 부과 및 징수의 적정을 기하기 위하여 자료를 수집하는 것을 목적으로 한다.

셋째, 조세범칙조사는 임의조사 외에도 법원으로부터 영장을 발부받아 압수·수색 등 강제조사방법을 동원하지만, 일반세무조사는 강제성이 없는 임의조사에 의존한다. 다만 일반세무조사에 있어서도 납세의무자는 적법한 질문, 검사에 대하여는 질문에 답변하고 검사를 수인할 의무를 부담한다. 조세범처벌법 제13조 제9호는 세무에 종사하는 공무원의 질문에 대하여 허위의 진술을 하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 자에 대한 처벌규정을 두고 있어 사실상 세무조사에 대한 수인의무를 간접적으로 강제하고 있다.

넷째, 조세범칙조사 결과 포탈세액이 있는 것으로 판명된 경우에는 통고처분하거나 검찰에 고발조치한다. 이에 비하여 일반세무조사 결과 탈루세액이 있는 것으로 드러난 경우에는 납세고지의 방법으로 탈루세액을 추징하는 것에 그친다.

다) 조세범칙사건 처리실적

국세청은 조세범칙사건 조사 결과에 따라 통고처분, 고발, 무혐의 등으로 처리한다. 범칙조사 결과 혐의가 있다고 인정되면 통고처분에 적당한 사건과 적당하지 않은 사건을 구분하여 전자는 조세

II. 조세범처벌법의 체계 및 적용실태 27

<표 II-1> 조세범칙 조사실적

(단위 : 건, 백만원)

구분 연도	처분 유형					부과세액	벌과금
	통고 처분	불이행 고발	직고발	무혐의	계		
1984	33	2	14	6	58	4,799	625
1985	4		4		8	2,509	69
1986	2		6		8	5,121	76
1987			7		7	11,278	
1988	29	1	25		55	43,363	465
1989			18		18	7,243	
1990	1		9		10	8,914	7
1991	1		6		7	2,398	20
1992			3		3	30,309	
1993	2		25		27	66,403	73
1994	1		9		10	8,108	72
1995	1		14		15	34,970	54
1996			20		20	30,161	
1997			28	1	29	36,789	
1998	10	2	69	2	83	137,975	486
1999	18	3	95	5	121	208,985	1,739
2000	8	5	87	2	102	338,788	363
2001	17	3	99	11	130	407,164	1,966
2002	8	1	94	12	115	136,539	353
2003	6	1	163	2	172	396,985	602
2004	28	10	298	11	347	1,026,218	2,873
2005	39	11	266	11	327	904,502	4,336
2006	41	7	321	30	399	529,878	5,575

자료 : 국세청, 『국세통계연보』

범처벌절차법 제9조 제1항에 의하여 통고처분하고, 후자는 조세범 처벌법 제6조에 의하여 검찰에 고발한다.⁸⁾ 통고처분에 적당하지 않은 사건이라 함은 범죄 내용과 정상에 비추어 징역형에 처함이 상당하거나 통고처분을 이행할 자력이 없는 등의 사유가 있는 사건을 말한다.⁹⁾ 조사 결과 혐의가 없다고 인정되면 무혐의처리를 하되, 그 중 탈루세액이 있는 경우는 해당세액을 부과한다.

국세청의 조세범칙사건 조사실적을 보면 1980년대에는 통고처분이 직고발보다 많았으나, 1990년대부터는 직고발이 통고처분보다 많아졌고, 2000년대 들어 이와 같은 경향이 현저해졌다. 그러나 직고발 중에는 특정범죄가중처벌 등에 관한 법률에 의한 조세포탈범에 해당하거나 당초부터 통고처분이 불가능한 경우가 다수 포함되어 있는 것으로 보인다. 2000년대 들어 조세범칙 조사실적이 증가하기는 하였으나 아직도 조세범죄에 대하여는 형법상의 범죄와 비교하여 범죄라는 인식이 상대적으로 부족하다. 국세청의 조사도 조세범칙사건에 대한 처벌보다는 세수 확보에 중점을 두으로써 범칙조사보다는 일반세무조사의 방법을 많이 활용한다.

2) 검찰의 조세범칙사건 처리

가) 조세범칙사건의 수사와 기소

검찰은 세무관서가 고발한 사건을 처리한다. 때로는 검찰이 직접 조세범죄를 수사하기도 하는데, 이 경우에는 수사단계 또는 기소 직전에 세무관서에 고발을 요구하여 고발장을 제출받아 처리한다. 판례는 조세범처벌법 제6조의 세무종사 공무원의 고발은 공소

8) 통고처분은 행정관청이 범규위반자에게 범칙금이라는 금전적 제재를 통고하고 그 기간 내에 이를 이행한 경우에는 당해 위반행위에 대한 형사소추를 면하게 하는 제도이다. 통고처분을 한 경우라도 범칙자가 기간 내에 이행하지 아니한 경우에는 고발을 하여야 한다.

9) 조세범처벌절차법 제9조 제2항, 제3항

제기의 요건이고 수사개시의 요건은 아니므로 수사기관이 고발에 앞서 수사를 하고 검찰의 요청에 따라 세무서장이 고발조치를 하였다고 하더라도 공소제기 전에 고발이 있는 이상 조세범처벌법 위반사건 피고인에 대한 공소제기의 절차가 법률의 규정에 위반하여 무효라고 할 수 없다고 판시하고 있다.¹⁰⁾

검찰의 조세범처벌법 위반사건의 처리는 크게 기소와 불기소로 나눌 수 있고, 기소는 다시 구공판과 구약식, 불기소는 기소유예, 무혐의, 기소중지, 참고인증지 등으로 구분할 수 있다. 구약식은 공판절차를 거치지 아니하고 원칙적으로 서면심리만으로 피고인에게 벌금, 과료를 과하는 간이한 형사절차를 구하는 것이고, 기소유예는 혐의가 있으나 사안이 경미하고 개선의 정이 현저한 경우에 행하는 불기소처분이다. 또한 기소중지는 피의사건에 대하여 공소조건이 구비되고 범죄의 객관적 혐의가 충분하더라도 피의자의 소재불명 등의 사유로 수사를 종결할 수 없는 경우 검사가 그 사유가 없어질 때까지 수사중지를 결정하는 것을 의미하고, 참고인증지는 수사를 종결할 수 없는 사유가 참고인의 소재불명 등의 사유인 경우에 행하는 불기소처분이다.¹¹⁾

나) 조세범처벌법 위반사건 처리실적

조세범처벌법 위반사건의 발생·검거현황을 보면 1966년 16,000건을 초과하였는데, 그 후 급격하게 감소하여 1990년부터 1992년까지 사이에는 100건을 밑돌았다. 1993년부터 서서히 증가하여 1997년에는 1,000건을 넘어섰고 그 후에도 꾸준히 증가하여 2005년에는 7,000건을 초과하였다. 1990년대 중반부터 조세범처벌법 위반사건의 처리실적이 증가한 것은 지하경제의 폐해에 대한 비판이 높아지자 검찰이 각종 조세범처벌법 위반사범에 대한 직접적인 단속을 강화하고 국제

10) 대법원 1995. 3. 10. 선고 94도3373 판결

11) 검찰사건사무규칙 제73조, 제74조

청도 통고처분 위주의 조세범칙사건 처리에서 벗어나 고발을 증가하였기 때문인 것으로 분석된다.

<표 II-2> 조세범처벌법 검찰처리인원 및 구성비

(단위 : 건, %)

연도	기 소			불 기 소			기소 중지	참고인 중지	계
	구공판	구약식	소계	기소 유예	기타	소계			
1966	281 (1.5)	15,787 (86.7)	88.2	859		1,830	298		18,214
1980	6.0	55.8	61.8						816
1990	15.8	22.9	38.7						310
1995	17.3	22.7	40.0	1.3	60.0				691
1996	16.1	29.7	45.8	1.7	54.2				1,064
1997	9.9	20.1	30.0	1.8	70.0	71.8			2,132
1998	325 (12.3)	695 (26.3)	1,020 (38.5)	59 (2.2)	1,568 (59.2)	1,627 (61.5)			2,647 (100)
1999	479 (13.7)	510 (14.6)	989 (28.3)	77 (0.2)	2,430 (69.5)	2,507 (71.7)			3,496 (100)
2000	538 (20.2)	347 (13.0)	885 (33.2)	92 (3.5)	1,683 (63.3)	1,775 (66.8)			2,660 (100)
2001	615 (18.0)	453 (13.2)	1,068 (31.2)	164 (4.8)	2,182 (63.9)	2,346 (68.7)			3,414 (100)
2002	748	497	1,245	216 (4.9)	2,920 (66.7)	3,136 (71.6)			4,381 (100)
2003	-	-	-	-	-	-			-
2004	1,413 (14.9)	1,364 (14.4)	2,777 (29.2)	478 (5.0)	2,203 (23.2)	2,681 (28.2)	2,143 (22.6)	1,895 (20.0)	9,496 (100)
2005	1,578 (13.1)	1,237 (10.3)	2,815 (23.4)	810 (6.7)	3,772 (31.4)	4,582 (38.1)	2,219 (18.5)	2,403 (20.0)	12,019 (100)

주 : () 안은 백분율을 나타냄

자료 : 대검찰청, 『검찰연감』; 법무연수원, 『범죄백서』

<표 II-3> 조세범처벌법 위반사항 발생·검거현황

(단위 : 건, %, 명)

구분 연도	발생건수	전년대비 증감률	검거건수	검거율	검거인원
1966	16,287		16,038	98.5	16,787
1970	6,153		6,084	98.9	6,205
1980	504		634	125.8	681
1990	64	-27.3	44	68.8	51
1991	54	-15.6	51	94.4	75
1992	71	31.5	51	71.8	55
1993	292	311.3	224	76.7	245
1994	961	229.1	835	86.9	1,098
1995	380	-60.5	297	78.2	337
1996	603	58.7	453	75.1	499
1997	1,684	179.3	1,045	62.1	1,117
1998	1,850	9.9	1,331	72.0	1,429
1999	3,031	63.8	1,991	65.7	2,197
2000	1,672	-44.8	1,397	83.5	1,723
2001	2,149	28.5	1,607	74.8	2,007
2002	3,240	50.8	2,359	72.8	2,714
2003	3,578	10.4	2,693	75.3	3,368
2004	6,447	80.2	4,550	70.6	3,152
2005	7,102	10.2	5,426	76.4	6,277

자료 : 대검찰청, 『검찰연감』; 법무연수원, 『범죄백서』

검찰의 조세범처벌법 위반사건 조사실적을 보면 1966년에는 기소율이 88.2%, 1970년에는 98.0%에 이르렀는데, 1990년대 들어 기소율이 50% 아래로 떨어졌고, 2000년대에도 20% 내지 30%대의 낮은 기소율을 유지하고 있다. 기소율이 낮은 것은 세무관서에서 고발할 때에는 이미 범죄 발생일로부터 상당 기간이 지난 후라서 사건관계자의 조사와 증거수집의 확보에 어려움이 있기 때문인 것으로 분석된다. <표 II-2>에서 볼 수 있듯이 기소증지와 참고인증지에 의한 비율이 40%대에 이르는 것은 이와 같은 사실을 뒷받침한

다.¹²⁾ 한편 1966년에는 구공판 비율이 불과 1.5%, 1970년에는 7.2%에 불과하였으나 1990년대 들어 구공판 비율이 10%를 상회하였고 2000년대 들어서도 10%대의 구공판 비율을 유지하고 있다. 검찰 단계에서 기소율은 낮아졌으나 비율이 상대적으로 높아졌다는 것은 검찰이 과거에 비하여 조세범칙사건에 대한 처벌을 강화하고 있는 것으로 해석할 수 있다.

3) 법원의 조세범칙사건 처리

가) 조세범칙사건의 재판

법원은 검사가 기소한 사건을 처리한다. 검사가 구공판한 사건에 대하여는 정식재판을 하여 유무죄를 가리고, 유죄로 인정되는 경우에는 형벌을 결정한다. 검사가 구약식한 사건에 대하여는 약식명령을 할 수 없거나 약식명령을 하는 것이 부적당하다고 인정할 때에는 공판절차에 회부하고¹³⁾, 그렇지 않은 경우에는 약식명령을 발령한다. 약식명령을 발할 수 없는 경우란 법정형에 벌금이나 과료가 규정되어 있지 않거나 면소, 공소기각, 관할위반, 형의 면제, 무죄 등의 판결을 하여야 할 경우를 말한다. 또한 약식명령을 하는 것이 부적당한 경우라 함은 형식적으로는 약식명령을 하는 것이 가능하나 사건의 성질상 공판절차에 의한 신중한 심리가 필요한 경우를 말한다. 약식명령이 발하여진 경우 검사와 피고인은 고지를 받은 날로부터 7일 이내에 통상의 공판절차에 의한 심판을 구하는 정식재판청구를 할 수 있다.¹⁴⁾ 정식재판의 청구가 적법한 때에는 법원은 통상의 공판절차에 의하여 심판하여야 한다.

12) 조세범칙사건에 효과적으로 대응하기 위하여는 세무관서의 조사과정에서 범칙혐의가 있다고 인정될 때에는 조사의 초기단계에서부터 검찰과 국세청의 협력체제를 가동하는 것이 필요하다고 할 것이다.

13) 형사소송법 제450조

14) 형사소송법 제453조

나) 조세범칙사건 처리실적

조세범칙사건에 대한 제1심 선고건수는 1966년 31,498건에 이르렀다가 1980년대 들어 급감하였으나 2000년대 들어 다시 증가하고 있다. 서울시내 5개 법원(서울중앙지방법원, 남부지방법원, 서부지방법원, 동부지방법원, 북부지방법원)이 2006. 1. 1부터 2006. 7. 31까지 선고한 조세범처벌법위반죄 사건 120건을 구분하였더니 허위세금계산서 관련 범죄가 84%, 조세채납사건이 12%, 조세포탈사건이 5% 정도를 차지하였다고 한다.¹⁵⁾ 다른 지역도 사정이 크게 다르지 않으리라고 예상된다.

법원은 조세범죄의 형을 정함에 있어서 다른 범죄와 마찬가지로 형법 제51조에 따라 범인의 연령, 성행, 지능과 환경, 피해자에 대한 관계, 범행의 동기, 수단과 결과, 범행후의 정황 등을 고려한다. 이에 더하여 조세범죄에 특유한 양형요소로는 포탈세액, 포탈세액을 추후 납부한 정도, 기한부 포탈인지 영구적 포탈인지 여부¹⁶⁾, 과세관청이 납세의무자의 재산을 압류하였는지 여부 등을 들 수 있다.

선고결과를 보면 1966년에는 선고한 사건 중 99.9%가 벌금형이었고 겨우 0.09%만이 실형이었으나, 1990년대 들어 실형 선고비율이 10%를 상회하였고 2001년부터 2003년까지는 20%를 넘어섰으나 2004년부터 다시 20%를 밑돌고 있다. 이는 과거보다 조세범죄의 선고건수는 감소하였지만 양형은 상대적으로 엄격해졌음을 의미한다. 그러나 아직도 조세범사건의 80% 이상이 벌금이나 집행유예를 선고받고 있어 처벌이 비교적 관대한 편이라고 할 수 있다.

15) 조용주, 「조세범처벌의 문제점과 적절한 양형을 위한 연구」, 『조세연구』 제6권(2006), 한국조세연구포럼, 454면. 3유형의 범죄비율을 합하면 101%가 되나, 반올림 등의 통계조작에 기인한 것으로 보인다.

16) 법인세, 소득세, 부가가치세 등의 기간과세에 있어서 과세표준에 산입될 익금이나 손금의 확정시기를 조작하는 것은 조세징수 지연의 효과가 있는 기한부 포탈에 해당하므로 영구적 포탈에 비하여 감경사유로 작용한다.

<표 II-4> 조세범죄 1심재판현황

(단위 : 건, %)

구분 연도	선고 건수	자유형		벌금	선고 유예	무죄	형면제	공소 기각	기타
		징역	집행 유예						
1966	31,498	28 (0.09)	20 (0.06)	31,455 (99.9)	2	1	1	4	7
1970	30,489	169 (0.6)	101 (0.3)	15,148 (99.7)	9	2		1	12
1980	1,502	105 (7.0)	65 (4.3)	1,360 (90.5)	6		3	8	20
1990	236	49 (20.8)	32 (13.6)	185 (78.4)	1	1			
1991	341	40 (11.7)	34 (10.0)	295 (86.5)	1	3			2
1992	431	37 (8.6)	27 (6.3)	394 (91.4)					
1993	76	11 (14.5)	31 (40.8)	30 (39.5)					
1994	404	26 (6.4)	243 (60.1)	126 (31.2)	3				6
1995	159	17 (10.7)	65 (40.9)	69 (43.4)	3	1			4
1996	203	19 (9.3)	112 (55.2)	64 (31.5)	4	4			
1997	275	45 (16.4)	133 (48.4)	83 (30.2)	3	6		2	3
1998	279	50 (17.9)	138 (49.5)	74 (26.5)	3	7			7
1999	449	77 (17.1)	236 (52.6)	105 (23.4)	8	8		3	12
2000	516	89 (17.2)	281 (54.5)	94 (18.2)	23	5		10	14
2001	768	203 (26.4)	366 (47.7)	167 (21.7)	4	2		9	17
2002	718	160 (22.3)	353 (49.2)	147 (20.5)	7	3		19	29
2003	866	187 (21.6)	463 (53.5)	187 (21.6)	5	3		7	14
2004	1,380	248 (18.0)	710 (51.4)	326 (23.6)	18			23	55
2005	1,918	291 (15.2)	1,044 (54.4)	435 (22.7)	26	6	1	31	84
2006	1,824	223 (12.2)	1,052 (57.7)	445 (24.4)	14	9		25	56

주 : () 안은 선고건수 대비 비율임.

자료 : 대법원, 『사법연감』, 각 연도.

나. 조세범처벌법상 조세범죄의 유형과 분류

1) 조세범죄의 유형

가) 조세포탈(법 제9조)

사기 기타 부정한 행위로 조세를 포탈하거나 조세의 환급, 공제를 받는 경우에 성립한다.

나) 무면허 주류제조 및 판매(법 제8조 제1항)

주류제조 및 판매면허 없이 주류를 제조하거나 판매하는 경우에 성립한다.

다) 조세체납(법 제10조)

납세의무자가 정당한 사유 없이 1회계연도에 3회 이상 체납하는 경우 성립한다.

라) 원천징수 불이행 및 불납부(법 제11조)

원천징수의무자가 정당한 사유 없이 세금을 징수하지 아니하거나 징수한 세금을 납부하지 아니하는 경우에 성립한다.

마) 체납처분 면탈(법 제12조)

체납자 또는 체납자의 재산을 점유한 자가 조세를 면탈 또는 면탈하게 할 목적으로 재산을 장닉, 탈루하거나 허위의 계약을 체결한 경우에 성립한다.

바) 결손금액 과대계상(법 제12조의3 제3항)

법인의 결손금액을 과대계상한 경우에 성립한다.

사) 세금계산서 관련범죄(법 제11조의2)

세금계산서의 작성·교부의무자가 세금계산서를 교부하지 아니하

거나 세금계산서에 허위기재를 한 경우, 매입처별세금계산서합계표 또는 세금계산서를 정부에 제출하여야 할 자가 폭행, 협박, 선동, 교사 또는 통정에 의하여 세금계산서를 교부받지 아니하거나 허위기재의 세금계산서를 교부받는 경우, 재화 또는 용역의 공급 없이 세금계산서를 교부하거나 교부받는 경우 또는 이를 알선하거나 중개한 경우에 각 성립한다.

아) 근로소득 원천징수영수증 관련범죄(법 제11조의3)

근로를 제공받지 아니하고 근로소득 원천징수영수증을 거짓 기재하여 타인에게 교부하거나 근로소득 지급명세서를 거짓 기재하여 정부에 제출한 경우 또는 이를 알선하거나 중개한 경우에 성립한다.

자) 납세증명표지의 불법사용 등(법 제12조의2 제1, 2, 3, 8호)

주세법에 의한 납세증명표지를 재사용하거나 무단양도한 경우, 납세증명표지를 위조 또는 변조한 경우, 위조 또는 변조한 납세증명표지를 소지 또는 사용하거나 타인에게 교부한 경우, 소인된 인지를 재사용한 경우에 각 성립한다.

차) 타인 조세 허위신고(법 제12조의2 제7호)

타인의 조세에 관하여 정부에 허위신고를 한 경우에 성립한다.

카) 기장의무위반(법 제12조의3 제1항)

부가가치세법, 개별소비세법, 주세법 등의 규정에 의한 장부를 비치, 기장하여야 할 자가 장부를 비치, 기장하지 아니한 경우에 성립한다.

II. 조세범처벌법의 체계 및 적용실태 37

타) 장부소각 등(법 제12조의3 제2항)

조세포탈을 위한 증거인멸의 목적으로 세법이 비치를 요하는 장부 또는 증빙서류를 국세의 법정신고기한이 경과한 날부터 5년 이내에 소각, 파기, 은닉한 경우에 성립한다.

파) 명령사항 위반 등(법 제13조, 제13조의2)

각종 법에 의한 정부명령에 위반한 경우, 법에 의한 신고 또는 고지를 태만히 하거나 허위의 신고 또는 고지를 한 경우, 재산에 관하여 허무인 명의를 사용하거나 그 정을 알고 협력한 경우, 법에 의한 지급조서, 계산서 또는 보고서를 제출하지 아니하거나 허위기재한 경우, 법에 의한 장보 또는 요금영수증에 허위기재를 하거나 장부나 요금영수증을 은닉한 경우, 법에 의한 검사나 승인을 받지 않는 경우, 미납세로 반출한 물품 또는 면세한 물품을 고의로 지정장 장소에 입고하지 아니하거나 소정 용도에 사용 또는 수출하지 아니한 경우, 법에 위반하여 검정을 받지 아니한 기계, 기구 또는 용기를 사용한 경우, 세무에 종사하는 공무원의 질문에 대하여 허위의 진술을 하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 경우, 법에 의한 납세증명표지가 첩용되어 있지 아니한 주류, 정부의 면허 없이 제조한 주류 또는 면세한 주류를 판매의 목적으로 소지하거나 판매한 경우, 법에 위반하여 주유를 구입, 사용 또는 소지하거나 제조장으로부터 출고한 경우, 인지를 첩용함에 있어서 소인하지 아니한 경우, 법에 의한 사업자등록 또는 그 등록정정의 신청을 하지 아니하거나 사업자등록 검열을 받지 아니한 경우, 조세의 회피 또는 강제집행의 면탈을 목적으로 타인의 성명을 사용하여 사업자등록을 한 자 및 타인에게 자신의 성명을 사용하여 사업자등록을 할 것을 허락한 경우에 각 성립한다.

하) 조세신고 및 납부방해(법 제14조)

납세의무자로 하여금 과세표준의 신고를 하지 아니하게 하거나 허

위의 신고를 하게 하거나 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동 또는 교사한 경우, 납세의무자로 하여금 신고를 하지 아니하게 하거나 허위의 신고를 하게 하거나 또는 조세의 징수나 납부를 하지 아니하게 할 목적으로 폭행 또는 협박을 가한 경우에 각각 성립한다.

2) 조세범죄의 분류

조세범죄는 조세의 부과징수권을 직접 침해하여 조세수입의 감소를 초래하는 탈세범과 직접적으로 조세수입의 감소를 초래하지는 않지만 조세행정의 질서를 확보하기 위한 각종의 명령·금지규정에 위반하여 부과징수권의 적정한 행사를 침해할 위험이 있는 조세질서범(조세위해범)으로 구분된다. 탈세범을 다시 조세수입의 감손을 직접적으로 초래하는 실질적 탈세범과 조세수입의 감손을 기도하는 데 그치고 실질적인 포탈행위에까지는 이르지 아니하는 형식적 탈세범으로 구분하기도 한다.¹⁷⁾ 현행 조세범처벌법은 탈세범 뿐 아니라 조세질서범에 대하여도 형벌로 규율하고 있고, 다만 탈세범이 조세질서범보다 위법성이 크다는 점을 고려하여 탈세범을 조세질서범보다 무겁게 벌하고 있다. 조세범처벌법상의 범죄유형을 탈세범과 조세질서범으로 구분하면 다음과 같다.

가) 탈세범

조세포탈, 무면허 주류제조 및 판매, 조세체납, 원천징수불이행 및 불납부, 세금계산서 관련 범죄, 근로소득 원천징수영수증 관련 범죄, 체납처분 면탈, 결손금 과대계상, 조세신고 및 납부방해 등이 탈세범으로 분류된다.

나) 조세질서범

납세증명표지 불법사용, 타인조세 허위신고, 기장의무 위반, 장부소각, 각종 명령위반 등이 조세질서범으로 분류된다.

17) 최명근, 『조세법총론』, 세경사(1999), 692면

<표 II-5> 조세범죄의 유형과 분류

분류	범 죄	법 정 형	
탈세범	조세포탈 (제9조)	개별소비세, 주세, 교통·에너지·환경세는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액등 5배 이하의 벌금 인지세는 포탈세액 5배 이하의 벌금 기타 조세는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액 등 3배 이하의 벌금 [특가법 제8조] • 포탈세액 10억원 이상은 무기징역 또는 5년 이상의 징역, 포탈세액 5억원 이상 10억원 미만은 3년 이하의 징역 • 포탈세액 2배 내지 5배의 벌금 병과	
	무면허 주류제조 및 판매(제8조)	3년 이하의 징역 또는 3백만원 이하의 벌금이나 주세 상당액의 3배	
	조세체납(제10조)	1년 이하의 징역 또는 체납액상당의 벌금	
	원천징수 불이행 및 불납부(제11조)	1년 이하의 징역 또는 부정수, 불납부세액 상당액의 벌금	
	세금계산서 관련범죄 (제11조의2)	미교부는 1년 이하의 징역 또는 세액의 2배 이하의 벌금 미수취는 3년 이하의 징역 또는 1백만원 이하의 벌금	
		자료상거래는 3년 이하의 징역 또는 세액의 2배 이하의 벌금	[특가법 제8조의2] • 공급가액 50억원 이상은 3년 이상의 징역 • 공급가액 30억원 이상 50억원 미만은 1년 이상의 징역 • 세액의 2배 내지 5배의 벌금 병과
		근로소득 원천징수영수증 관련범죄(제11조의3)	3년 이하의 징역 또는 원천징수영수증 총급여의 100분의 20 이하 상당액 벌금
	체납처분면탈(제12조)	2년 이하의 징역	
	결손금과대계상(제12조의3 제3항)	2년 이하의 징역, 세액의 3배 이하의 벌금	
	조세신고 및 납부방해(제14조)	2년 이하의 징역 또는 50만원 이하의 벌금 3년 이하의 징역 또는 1백만원 이하의 벌금	
조세질서범	납세증명표지의 불법사용 등(제12조의2 제1, 2, 3, 8호)	2년 이하의 징역 또는 2백만원 이하의 벌금	
	타인조세 허위신고(제12조의2 제7호)	2년 이하의 징역 또는 2백만원 이하의 벌금	
	기장의무위반(제12조의3 제1항)	50만원 이하의 벌금	
	장부소각 등(제12조의3 제2항)	2년 이하의 징역 또는 5백만원 이하의 벌금	
	명령사항 위반 등(제13조, 제13조의2)	50만원 이하의 벌금	

3. 외국과의 비교

가. 미국

1) 개관

미국에서 조세범죄는 연방내국세법(US Code Title 26; Internal Revenue Code)과 연방형사법(US Code Title 18; Crimes and Criminal Procedure)에 근거규정을 두고 있다. 연방내국세법 Chapter 75의 Subchapter A는 조세범죄에만 적용되는 규정으로서 우리나라의 조세범처벌법에 해당되는 것이다. 반면 연방형사법은 조세범죄 이외에 다른 유형의 범죄에도 적용될 수 있는데, 조세범죄에 적용되는 연방형사법 규정에는 국익을 침해하는 범죄공모(제371조), 허위신고(제1001조), 위증(연방형사법 제1621조), 우편사기 및 통신사기(연방형사법 제1341, 1343조), 조직범죄(연방형사법 제1961조 이하), 통화거래 관련범죄(연방형사법 제1956, 1957, 6050 I 조)가 있다.

연방내국세법에는 조세범죄에 대한 공소시효가 규정되어 있는데, 조세포탈, 허위세금신고, 미신고·장부미기장, 허위작성, 공무 집행방해, 공무원 범죄의 경우 6년이며, 그 외의 조세범죄는 3년으로 되어 있다¹⁸⁾.

한편 조세범처벌절차는 국세청이 담당하는 범칙조사와 기소 단계부터의 사법부 처리절차로 구분할 수 있다. 미국은 국세청 내부의 범죄조사국(Criminal Investigation Division)이 범칙조사를 담당하고 있는데, 범칙조사가 개시되면 범죄조사국 소속 세무공무원과 국세청 법무심사국(Chief Counsel) 소속 조세범 담당변호사가 공동으로 사건을 조사·분석하게 된다. 이는 범칙조사와 기소요청의 법률적 요소가 정확하게 표현될 수 있도록 하기 위한 것이다.

18) 연방내국세법 제6531조

II. 조세범처벌법의 체계 및 적용실태 41

범죄조사국이 범칙조사 사건을 기소요청하기로 결정하게 되면 법무부의 조세담당부서나 연방 검찰에 해당사건을 이송하여 기소요청 여부를 최종적으로 검토받은 후 검사가 기소하게 된다¹⁹⁾.

조세범 처벌현황과 관련하여 미국 국세청은 매년 국세청 통계연보(IRS Data Book)에 <표 II-5>와 같이 범칙조사실적을 발표하고 있다. 여기에는 합법소득에 대한 일반적인 조세범죄뿐만 아니라 조세범죄와 연계되는 불법소득에 대한 금융범죄도 포함된다. 아래 표와 같이 세무공무원의 기소요청 건수(2,837건) 중 82%가 기소되며, 기소요청 건수의 76%가 유죄판결을 받는 점을 보면 미국 국세청은 법률전문가와외의 공조조사를 절차화하여 범칙조사가 매우 효율적으로 운용되고 있음을 알 수 있다.

<표 II-6> 2007 회계연도 미국 범칙조사사건 진행현황

(단위 : 건, %)

구분	전체	합법소득에 대한 조세범죄	불법소득 ²⁾ 에 대한 금융범죄	마약관련 금융범죄
조사시작	4,211	1,664	1,731	816
조사중단	1,432	770	503	159
기소요청	2,837	976	1,313	548
기소	2,323	733	1,031	559
유죄판결	2,155	732	947	476
형선고	2,123	677	978	468
자유형 ¹⁾	1,724	526	795	403
자유형 비율	81.2	77.7	81.3	86.1

주 : 1) 징역형, 가택구금, 전자감시와 같은 형벌을 의미한다.

2) 마약 관련범죄를 제외한 것을 의미한다.

자료 : 미국 국세청, *IRS Data Book 2007*

19) 미국 국세청 홈페이지, How Criminal Investigation Are Initiated.

<표 II-6>은 최근 3년간 범칙조사 사건의 진행상황을 나타내고 있는데, 매년 4,100여 건의 사건에 대해 범칙조사가 개시되어 이 중 절반이 넘는 2,300여 건이 기소되고 그 중 2,100여 건이 유죄판결을 받고 있다. 특히 유죄판결이 난 사건 중 97% 이상이 형선고가 되고 있으며 형선고된 사건 중 평균 82%가 자유형을 집행하여 실행집행 비율이 매우 높음을 알 수 있다.

<표 II-7> 최근 3년간 미국 범칙조사사건 진행현황

(단위 : 건, %)

구분	2005년	2006년	2007년
조사시작	4,269	3,907	4,211
기소요청	2,859	2,720	2,837
기소	2,406	2,319	2,323
유죄판결	2,151	2,019	2,155
형선고	2,095	2,020	2,123
자유형 비율	83	82	81

자료 : 미국 국세청 홈페이지, 2008.9.24.

(<http://www.irs.gov/compliance/enforcement/article/0,,id=107522,00.html>)

미국 국세청은 <표 II-8>과 같이 다른 유형의 범죄(예: 돈세탁 범죄)와 연관되지 않은 순수 조세범죄를 일반조세법, 미신고자 범죄, 세무사의 신고관련 범죄, 세무계획관련 범죄, 고용보험세 포탈, 소비세 포탈로 구분하여 범칙조사 진행상황을 공표하고 있다.

<표 II-8> 최근 3년간 조세범죄 유형별 형신고 현황

(단위:건)

범죄유형	2005년	2006년	2007년
일반조세범	804	691	781
미신고범	280	270	278
세무사의 신고관련 범죄	118	109	123
세무계획관련 범죄	70	88	77
고용보험세 포탈	52	52	45
소비세 포탈	7	9	4

자료: 미국 국세청 홈페이지, Criminal Enforcement Statistical Data 재구성, 2008.9.24.

(<http://www.irs.gov/compliance/enforcement/article/0,,id=130602,00.html>)

2) 연방내국세법상 조세범죄 유형

우리나라의 조세범처벌법에 해당하는 연방내국세법상 조세범죄는 18개의 규정을 두고 있다. 이하에는 동 규정의 내용을 중심으로 미국의 조세범죄 유형을 설명한다.

㉠ 조세포탈

연방내국세법상의 조세의 부과와 납부를 고의로(willfully) 포탈(evade) 또는 무효화(defeat)하려고 한 자는 10만달러 이하(법인의 경우는 50만달러 이하)의 벌금 또는 5년 이하의 징역(병과가능)으로 처벌된다(연방내국세법 제7201조). 이러한 조세포탈죄의 성립요건은 ① 조세포탈의 고의, ② 납세의 포탈 내지 기도된 포탈을 구성하는 적극적인 행위, ③ 납세의 부족이 해당된다.

첫 번째 요건으로 조세포탈의 고의는 행위 당시 허위의 신고서임을 알고 있을 것을 요건으로 하고, 다른 동기의 유무와 관계없

이 포탈의 의도가 있는 한 조세포탈의 고의는 인정되며 납세의무가 없었다고 생각한 경우 고의가 조각된다.

두 번째 요건으로서 적극적인 행위란 단순한 고의의 불납부 또는 불신고가 아니라 조세를 포탈하고자 하는 의도를 직접적으로 실현하는 행위이다. 계속된 과대공제, 가명 또는 차명의 재산보유, 법인자산을 개인적인 용도에 전용하는 행위, 은행계좌의 은닉 등이 대표적 유형이다.

세 번째 요건으로서 조세포탈의 결과 납세부족액, 즉 이미 납부한 세액과 정당세액과의 차이가 존재하여야 한다. 일단 납세부족액의 존재가 반복되는 경우에는 그것이 포탈의 고의를 인정할 수 있는 유력한 증거가 되기 때문에 포탈죄의 형사소추에 있어 납세부족액은 결정적인 요인이 된다.

㉞ 원천징수세액 부정수 및 불납부

연방내국세법상 조세를 징수하여 그 명세서를 작성·납부할 의무가 있는 자가 고의로(willfully) 이를 징수하지 않거나 성실히 이에 대한 명세서를 작성하여 납부하지 아니하는 경우에는 1만달러 이하의 벌금 또는 5년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제7202조).

㉟ 신고납부·정보제공 불성실

고의로(willfully) 기한 내에 조세를 납부하지 않거나, 고의로 연방내국세법에 의하여 요구되는 세금신고서의 제출, 기록의 비치, 소정 과세자료의 제출 등의 행위를 이행하지 아니한 경우에는 2만5천달러(법인의 경우에는 10만달러)이하의 벌금 또는 1년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제7203조).

㉔ 피고용인에 대한 허위조서 작성 또는 미제공

연방내국세법 제6051조에 따라 조서를 작성해야 하는 자가 고의로(willfully) 허위조서를 작성하거나 제6051조에서 정한 방식으로 규정된 시기에 조서를 제공하지 않은 경우 1천달러 이하의 벌금 또는 1년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제7204조).

㉕ 허위원천징수면제증명서

연방내국세법 제3402조에 따라 고용주에 정보를 제공할 의무가 있는 개인이 허위정보를 제공하거나 원천징수세액이 증가하게 되는 정보를 제공하지 않은 경우 1천달러 이하의 벌금 또는 1년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다. 또한 동법 제3406조 (d)(1), (d)(2)(c)에 따라 허위증명서를 고의로(willfully) 작성한 자도 동일하게 처벌한다(연방내국세법 제7205조).

㉖ 허위작성

위증의 벌을 받기로 한 서면선서가 포함된 세금신고서, 진술서, 기타 문서가 모든 항목에 관해 진실하고 정확하다고 믿지 않으면서 고의로(willfully) 이러한 문서를 작성하는 경우 10만달러(법인의 경우 50만달러) 이하의 벌금이나 3년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제7206조 (1)). 또한 타인의 사위 또는 허위의 세금신고서, 청구서 기타 세무와 관련된 일체의 문서를 준비하는 데 방조, 주선, 협의 또는 자문하는 행위도 동일하게 처벌한다(연방내국세법 제7206조 (2)). 이 조항은 조세채권의 존재를 성립요건으로 하고 있지 않으므로, 조세포탈죄를 보충하는 효과를 가진다.

㉔ 허위문서 제출

고의로(willfully) 국세청에 주요내용이 사위이거나 허위인 목록, 세금신고서, 계좌, 진술서 기타 문서를 제출한 자는 1만달러(법인의 경우에는 5만달러) 이하의 벌금 또는 1년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제7207조). 이 죄는 ① 허위문서 제출의 경우는 위증의 벌을 받기로 하는 서명이 필요없고, ② 허위문서를 제출한 자는 모두 이 조문에 의한 처벌을 받는 데 비해 허위작성죄(연방내국세법 제7206조 (1))의 경우는 문서에 서명한 자만이 처벌을 받는다는 점에서 허위작성죄와 구별된다.

㉕ 인지에 대한 위반행위

① 연방내국세법에 의한 세금을 징수하거나 납부할 목적으로 재무부에서 발행한 인지, 쿠폰, 티켓, 책 기타 유사물품을 횡령(defraud)할 목적으로 위·변조하는 경우 또는 위·변조된 이들 물품을 처분·임대·보유하는 경우 또는 이들 물품을 제조하는 데 사용되는 재료를 모조하여 만든 유사물품을 처분·임대·보유하는 행위, ② 연방내국세법에 따라 과세대상이 되는 송아지피지, 양피지, 종이 등 각종 문서에서 부착되거나 압날된 인지를 제거하는 행위, ③ 손상되거나 위조된 인지를 사용하는 행위, ④ 이미 사용된 인지를 재사용할 목적으로 새 인지인 것처럼 변경하는 행위, ⑤ 인지가 붙은 상품의 거래에 대한 연방내국세법 제7271조에서 정한 위반행위를 조세포탈의 목적으로 한 경우는 1만달러 이하의 벌금 또는 5년 이하의 징역으로 처벌한다(연방내국세법 제7208조).

① 인지의 불법사용 또는 불법판매

연방내국세법에 의한 세금을 징수하거나 납부할 목적으로 재무부에서 발행한 인지, 쿠폰, 티켓, 책 기타 유사물품을 동법에서 정

II. 조세범처벌법의 체계 및 적용실태 47

한 바 없이 매매, 사용, 이전, 교환, 담보에 제공하는 경우 1천달러 이하의 벌금 또는 6개월 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제7209조).

㉠ 소환불응

연방내국세법 제6420조(e)(2) 등에서 요구하는 장부, 계좌, 기록, 메모 기타 서류를 증명하거나 작성하기 위해 정식으로 소환된 자가 증명 또는 작성에 소홀히 하는 경우 1천달러 이하의 벌금 또는 1년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제 7210조).

㉡ 취득자 또는 임차인에 세금에 대한 허위정보 제공

매매 또는 임대차와 관련하여 매매 또는 임대차의 목적으로 서면 또는 구두로 판매가격 또는 임대료에 세금이 포함된 것으로 믿도록 유도하거나 판매가격 또는 임대료에 세금이 포함되는 것으로 설명하였는데, 이러한 진술이 허위이거나 그러한 세금이 과대 계상된 사실을 알았다면 1천달러 이하의 벌금 또는 1년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제7211조).

㉢ 연방내국세법 집행에 대한 공무집행방해

세무공무원에 대한 공무집행방해죄는 부정한 방식 또는 강제적 수단에 의한 공무집행방해와 압류재산에 대한 강제집행면탈로 구성되어 있다. 첫 번째 유형으로서 부정한 방식 또는 강제적 수단에 의해 세무공무원의 공무집행을 방해하는 경우 5천달러 이하의 벌금이나 3년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다. 다만, 오직 협박에 의해 공무집행방해가 이루어진 경우에는 부정한 방식이나 폭행에 의한 경우에 비해 가볍게 처벌하여 3천달러 이하의 벌금이

나 1년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제 7212조(a)). 두 번째 유형으로 연방내국세법에 따라 압류된 재산을 강제적으로 탈취하거나 이러한 행위를 시도하는 자는 500달러와 탈취금액의 2배 중 큰 금액 이하 또는 2년 이하의 징역으로 처벌한다(연방내국세법 제7212조(b)).

㉓ 불법정보공개

세금신고서나 세무정보를 불법으로 공개하는 다음의 유형에 대해 5천달러 이하의 벌금이나 5년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제7213조(a)). 또한 연방공무원이 이러한 행위를 한 경우 추가적으로 해임되거나 임용취소된다.

- ① 내국세법에서 정한 경우를 제외하고 공무원이 고의로 세금신고서나 세무정보를 공개하는 경우
- ② 공무원이 아니더라도 법에 정하지 않은 방식으로 고의(willfully)로 출력하거나 출판할 목적으로 이들 정보를 공개하는 경우
- ③ 세금신고서나 세무정보를 제공받는 것을 조건으로 고의로 금품을 제공하고 그 결과 이들 정보를 제공받는 경우
- ④ 법에 정하지 않은 방식으로 주주가 고의(willfully)로 회사관련 세금신고서나 세무정보를 제공받은 경우

한편 공무원이 조사한 제조자나 생산자의 생산방식, 운영방식, 기계장치에 대한 정보를 누설하는 경우 1천달러 이하의 벌금이나 1년 이하의 징역(병과가능)으로 처벌하며 해당 공무원은 해임되거나 임용취소된다(연방내국세법 제7213조(b)). 또한 연방내국세법 제7612조 (d)(1)에서 정한 소프트웨어를 고의로 공개한 자는 5천달러 이하의 벌금이나 5년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제7213조(d)).

㉞ 세금신고서 또는 세무정보의 불법검사

내국세법에서 정한 경우를 제외하고 공무원이 고의로(willfully) 세금신고서나 세무정보를 검사하는 경우 1천달러 이하 벌금이나 1년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌하며, 이에 추가하여 연방공무원은 해임되거나 임용취소된다(연방내국세법 제7213A조).

㉟ 공무원 범죄

공무원이 세법 집행과 관련하여 강요 또는 고의적인(willful) 직권남용 행위를 하거나 법에서 정한 금액 이상을 요구하거나 직무수행 과정에서 법에서 정하지 않은 수수료나 보상금, 사례금을 받는 등 세무공무원의 범죄는 해임 또는 임용취소하며, 1만달러 이하의 벌금이나 5년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제7214조 (a)). 한편 담배나 주류 제조에 직·간접적으로 이해관계가 있는 국세청 공무원은 해임해야 하며 5천달러 이하의 벌금으로 처벌한다(연방내국세법 제7214조 (a)).

㊱ 징수된 세금에 대한 위반(연방내국세법 제7215조)

고용보험세와 통신 및 항공운송에 대한 소비세의 징수의무자는 은행의 별도 계좌에 해당 세금을 보관(연방내국세법 제7512조(b))해야 하는데 이를 위반한 자는 5천달러 이하의 벌금이나 1년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다.

㊲ 세무사의 정보공개 또는 사용

세무사(preparers of returns)가 고의(knowingly or recklessly)²⁰⁾로 세무신고 준비과정에서 납세자로부터 얻은 정보를 공개하거나 세무신고 이외의 목적으로 이용하는 경우 1천달러 이하의 벌

20) 미국 형법상 고의는 willfully, knowingly, recklessly의 세 가지 종류가 있다.

금이나 1년 이하의 징역(병과가능)으로 처벌한다(연방내국세법 제 7216조).

㉔ 세무조사 및 기타 조사에 대한 행정부(executive branch)의
영향력 행사 금지

대통령을 포함한 행정부 소속 공무원이 특정 납세자에 대한 세무조사를 지시하거나 진행 중인 세무조사를 종결할 것을 직·간접적으로 요청하는 것은 금지되며 이를 고의(willfully)로 위반하는 경우 5천달러 이하의 벌금이나 5년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌된다(연방내국세법 제7217조). 다만 서면요청의 경우 조세범죄에 해당하지 않게 되는 세 가지 예외규정이 있다. ① 납세자가 행정부에 서면으로 세무조사 개시요청 또는 종결요청을 하여 행정부가 국세청에 납세자의 서면요청을 전달하는 경우, ② 행정부가 정보공개조항(연방내국세법 제6103조)에 따라 정보공개요건을 충족하여 세금신고서나 세무정보의 공개를 서면으로 요청하는 경우, ③ 변경된 조세정책을 집행하는 과정에서 재무부장관이 서면요청하는 경우에는 동 규정에 따라 처벌받지 않는다.

나. 일본

1) 개관

일본은 조세법 처벌을 위한 하나의 통일된 법률이 존재하지 않고, 위반행위 및 형량은 개별세법에서 규정하며 처벌절차는 국세법칙단속법에 규정한다. 이에 따라 소득세법, 법인세법 등 개별세법마다 ‘벌칙’ 장을 따로 두어 위반유형 및 형량을 규정하고 있다. 개별세법에는 이들 위반행위에 대한 공소시효를 특별히 규정하고 있지 않다.

특히 직접세와 간접세를 구분하여 동일한 유형의 범죄에 대해

실체법 또는 절차법상 달리 취급하는 것이 특징이다. 즉 직접세 탈세범은 기수만을 처벌하는 반면, 간접세 탈세범은 미수, 예비까지 처벌하여 간접세 탈세범에 대한 처벌범위가 더 넓다. 또한 직접세 사건은 통고처분제도가 인정되지 않지만, 간접세 사건은 통고처분제도가 운영되며 고발이 소송조건으로 되어 있다.

2) 개별세법상 조세범죄 유형

가) 조세포탈

일본의 조세포탈죄는 일반적인 조세포탈과 원천징수에 관한 조세포탈을 구분하여 규정하고 있다. 일반적인 조세포탈의 유형으로서 위조 또는 그 밖의 부정행위에 의해 납부세액을 면제받거나 환급받은 자는 5년 이하 징역 또는 500만엔 이하의 벌금으로 처벌(병과가능)한다. 만일 면탈한 세액 또는 환급받은 세액이 500만엔을 초과할 경우에는 정상을 참작하여 면탈한 세액 또는 환급받은 세액까지 벌금을 부과할 수 있다.

한편 원천징수와 관련된 조세포탈은 그 처벌 정도를 완화하고 있는데, 위조 그 밖의 부정행위에 의해 원천징수해야 하는 소득세를 면한 자는 3년 이하 징역 또는 50만엔 이하의 벌금으로 처벌(병과가능)한다. 만일 면탈한 세액이 50만엔을 초과할 경우에는 정상을 참작하여 면탈한 세액까지 벌금을 부과할 수 있다.

나) 원천징수세액 부정수·불납부

원천징수하여 납부해야 할 소득세를 납부하지 않은 자는 3년 이하 징역 또는 100만엔 이하의 벌금으로 처벌(병과 가능)한다. 만일 면탈한 세액이 100만엔을 초과할 경우에는 정상을 참작하여 면탈한 세액까지 벌금을 부과할 수 있다. 이 유형은 원천징수세액에 대한 조세포탈과 비교할 때 징역형은 동일하나 벌금형은 오히

려 높다. 원천징수세액을 징수하지 않고 납부하지도 않은 경우에도 동 규정을 적용한다.

한편 퇴직소득 수급에 관한 신고서를 제출하지 않고 퇴직소득에 관계된 원천징수세액을 면한 자는 1년 이하 징역 또는 50만엔 이하의 벌금으로 처벌(병과 가능)한다.

만일 면탈한 세액이 50만엔을 초과할 경우에는 정상을 참작하여 면탈한 세액까지 벌금을 부과할 수 있다.

다) 세무정보에 관한 비밀누설

세무조사업무에 종사하고 있는 자 또는 종사했던 자가 그 사무에 관해 알 수 있었던 비밀을 누설하거나 도용하는 경우에는 2년 이하의 징역 또는 30만엔 이하의 벌금으로 처벌한다.

라) 미신고행위

정당한 이유 없이 세금신고서를 제출기한까지 제출하지 않은 자는 1년 이하 징역 또는 20만엔 이하의 벌금으로 처벌한다.

마) 증빙서류 미제출 또는 위조 등 조작행위

개별세법 규정상 요구되는 각종 증빙서류를 제출하지 않거나 위조하는 경우 또는 위조된 문서를 세무서 등에 제출하는 경우에는 1년 이하 징역 또는 20만엔 이하의 벌금으로 처벌한다.

바) 법인세 신고서 등에 대표자 등이 서명날인하지 않은 경우

대표자 등이 법인세 신고서 등에 서명날인하지 않거나 서명날인하지 않고 법인세 신고서를 제출한 경우에 1년 이하 징역 또는 20만엔 이하의 벌금으로 처벌한다.

II. 조세범처벌법의 체계 및 적용실태 53

사) 체납처분의 집행 방해

체납처분의 집행을 면할 목적으로 납세자가 그 재산을 은폐 또는 저가로 처분하거나 그 재산에 관한 부담을 허위로 증가시키는 경우 및 동일한 목적으로 납세자의 재산을 점유한 제3자가 그러한 행위를 한 경우에는 3년 이하의 징역 또는 50만엔 이하의 벌금으로 처벌(병과 가능)한다. 이와 관련하여 납세자 또는 그 재산을 점유한 제3자의 상대방은 2년 이하 징역 또는 30만엔 이하의 벌금으로 처벌(병과 가능)한다.

아) 세무조사 방해

개별세법의 질문검사권 규정에 따라 세무공무원의 질문에 답변하지 않거나 허위답변을 하는 경우 또는 허위기재 또는 기록을 한 장부서류를 제시하는 경우는 1년 이하 징역 또는 20만엔 이하의 벌금으로 처벌한다. 한편 국세통칙법상 동일한 유형의 형벌은 개별세법상 규정과 차이가 있는데, 세무공무원의 질문에 답변하지 않거나 허위답변을 하는 경우 또는 세무조사를 방해하거나 허위기재 또는 기록을 한 장부서류를 제시하는 경우는 3만엔 이하의 벌금으로 처벌한다.

다. 독일

1) 개관

독일의 조세법 유형과 처벌절차는 조세기본법(Abgabenordnung; AO) 제8장에 규정되어 있으며, 2004년에 제정된 「비합법적 활동 및 조세포탈 수반행위에 대한 강력규제에 관한 법률(SchwarzArbG)」은 조세포탈의 결과를 낳을 수 있는 은닉행위를 처벌하는 데 초점을 두고 있다.²¹⁾

독일의 조세범죄는 세법규정에 따라 형벌대상으로 하는 행위,

명령위반행위, 허위세금계산, 이러한 행위로 인해 누군가를 유리하게 하는 행위라 정의(AO §369①)하고 있지만, 주로 조세포탈죄를 위주로 처벌하고 있다²²⁾. 반면 행정제재의 일환인 질서위반금²³⁾은 조세기본법 및 개별세법에 규정을 두고 있는데, 중과실에 의한 탈세, 조세위해행위, 원천징수불이행, 소비세위해행위, 수출입관세위해행위, 불법한 환급청구, 신분증 부정사용을 부과대상으로 한다.

조세기본법에 다른 규정이 없다면, 형법(Strafgesetzbuch), 형사소송법(Strafprozessordnung) 규정이 적용된다. 특히 독일 형법상 벌금형제도는 일수벌금형체계를 따르고 있는데, 법률에 벌금의 상한이나 하한을 설정하지 않고 법원징수규칙(JBeitrO)에 따라 법원이 벌금일수와 1일 벌금액수를 확정하여 산출하는 것이 특징이다²⁴⁾. 한편 조세기본법에는 조세범죄에 대한 공소시효 특별규정이 존재하지 않는다.

2) 조세기본법상 조세범죄 유형

가) 조세포탈(Steuerhinterziehung)

독일의 조세포탈죄는 ① 과세관청에 조세에 관한 중요한 사실을 허위로 또는 불완전하게 신고하여 조세부담을 면하거나 부당한 이득을 얻는 경우, ② 과세관청으로 하여금 무지로 조세에 관한 중요한 사실에 대해 의무위반하게 함으로써 조세부담을 면하거나 부

21) Lars P.Feld 외 2인, *Tax Evasion, Black Activities and Deterrence in Germany*, IIPF, 2007, 19면.

22) 신고의무, 기장의무 등 각종 협력의무위반은 질서위반금의 대상으로 삼고 있다.

23) 독일은 질서위반법(Ordnungswidrigkeitengesetz)의 제정과 함께 과거 형법상 경미한 범죄를 구성하던 것이 비범죄화되었는데, 질서위반금은 이러한 경미한 범죄에 부과되는 것으로 유책성을 요하며 시효규정을 적용받는 점에서 행정상 의무위반행위에 대한 과태료와 구별된다.

24) 김영진, 「재산형 집행제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구」, 동아대학교 박사학위논문, 2006, 100면

당한 이득을 얻는 경우, ③ 납세표식 또는 납세증의 사용을 중단함으로써 조세부담을 면하거나 부당한 이득을 얻는 경우에 성립하며 5년 이하 자유형 또는 벌금으로 처벌한다²⁵⁾.

한편 가중된 조세포탈죄로서 ① 과도한 이기심에서 상당한 금액의 조세를 면하거나 부당한 이득을 얻는 행위, ② 공무원으로서 자격이나 지위를 남용하는 경우, ③ 공무원의 협조를 받아 공무원의 자격이나 지위를 남용하는 경우, ④ 위조되거나 변조된 증거를 이용하여 상습적으로 조세를 면하거나 부당한 이득을 얻는 경우에는 6개월 이상 10년 이하의 자유형으로 처벌한다²⁶⁾.

나) 영업적·조직적 조세포탈 (Gewerbsmässige oder bandenmässige Steuer-interziehung)

조세포탈행위를 영업으로 하거나 단체의 구성원으로 계속적인 조세포탈행위에 가담하는 경우 1년 이상 10년 이하의 자유형으로 처벌한다²⁷⁾. 그러나 위반행위가 중하지 않은 경우에는 3개월 이상 5년 이하 자유형으로 그 형량이 완화될 수 있다.

다) 금지위반(Bannbruch)

법률상 반입·반출·통관이 금지된 물건을 수입·수출·통관하는 경우 5년 이하의 자유형 또는 벌금으로 처벌한다²⁸⁾.

라) 영업적·폭력적·조직적 밀수(Gewerbsmässiger, gewaltsamer und banden-mässiger Schmuggel)

① 영업적으로 수입수출세를 포탈하거나 영업적으로 독점금지규

25) AO §370①

26) AO §370③

27) AO §370a

28) AO §372①

정에 위반하는 경우, ② 총기류를 이용하여 수입수출세를 포탈하거나 명령위반행위를 하는 경우, ③ 무기 또는 유사한 수단을 이용하여 수입수출세를 포탈하거나 명령위반행위를 하는 경우, ④ 수입수출세의 포탈이나 명령위반행위를 실행하기 위해 조직의 구성원으로 관련된 경우에는 3개월 이상 5년 이하 자유형으로 처벌한다²⁹⁾.

마) 조세은닉(Steuerhehlerei)

부가가치세나 수입수출세를 포탈한 물품 또는 금지위반으로 반입된 물건을 매수 기타 방법으로 취득하거나 제3자로 하여금 취득하게 하거나 또는 이러한 행위를 보조하는 행위는 5년 이하 자유형 또는 벌금으로 처벌한다³⁰⁾. 이러한 조세은닉행위를 영업으로 하는 경우 3개월 이상 5년 이하의 자유형으로 가중한다.

라. 호주

1) 개관

호주에서 조세포탈과 같이 국가의 조세채권에 직접적 침해가 있는 행위는 형법전(Criminal Code Act 1995 또는 Crimes Act 1914)에 따라 처벌하는 반면, 조세채권에 간접적 침해를 줄 수 있는 행위 즉 세법상 각종 규정 위반행위는 조세관리법(Taxation Administration Act 1953)에 규정되어 있다. 즉, 우리나라 형법에는 국가재정을 직접적으로 침해하는 행위를 처벌대상으로 규정하지 않고 있지만, 호주 형법은 국가재정을 침해하는 행위를 규정하기 때문에 조세포탈은 형법에 의해 처벌한다.

호주의 형사제재는 반복되는 행위에 대해 가중적인 처벌제도를

29) AO §373

30) AO §374

두어 일회성으로 죄를 지은 자와 상습범 간에 차등을 두고 있는 점이 특징이다. 또한 개인과 기업에 대한 형벌 수준을 차등화하여 기업에 대한 최고벌금은 개인에 부과되는 최고벌금의 5배까지 부과할 수 있도록 하고 있다. 또한 형사사건으로 기소된 사건은 가산세를 징수하지 않는다³¹⁾. 조세관리법에는 조세범에 대해 공소시효를 배제한다고 규정되어 있다³²⁾.

2) 조세관리법상 조세범죄 유형

가) 세법상 각종 협력의무에 대한 불성실

세법 등에 규정된 정보제공의무, 일반적인 자료제출의무, 고지의무 등을 위반하는 경우, 1회 위반시 2,200달러 이하 벌금, 2회 위반시 4,400달러 이하 벌금, 3회 이상 위반시 자연인은 5,500달러 이하 벌금 또는 12개월 이하의 징역(병과 가능)으로 한편 법인은 27,500달러 이하 벌금으로 처벌한다.

나) 법원의 명령에 대한 불이행

증거제출 또는 신고서·정보의 제공을 요구하는 법원의 명령을 거부하거나 이행하지 않는 경우 자연인은 5,500달러 이하 벌금 또는 12개월 이하의 징역(병과 가능)으로, 법인은 27,500달러 이하 벌금으로 처벌한다.

다) 허위진술 또는 오해의 소지가 있는 진술

세무공무원에 대해 허위진술 또는 오해의 소지가 있는 진술을 하거나 어떠한 사항을 언급하지 않음으로 오해의 소지가 있는 진술이 되는 경우, 1회 위반시 2,200달러 이하 벌금, 2회 위반시

31) TAA §8ZE

32) TAA §8ZB

4,400달러 이하 벌금으로 처벌한다. 무모하게(recklessly)³³⁾ 이러한 위반행위를 한 경우 처벌 수준이 가중되는데, 일반적으로 3,300달러 이하의 벌금으로 처벌할 수 있고 과거에 위반행위가 1회 있었던 경우 5,500달러 이하의 벌금으로 처벌할 수 있다.

라) 회계장부·증빙서류 등의 허위기록 또는 위조·은닉

회계장부 또는 거래 관련 증빙서류를 정확하게 기록하지 않거나 위조·은닉하는 등 세무정보를 조작할 경우 처벌대상이 된다. 장부 또는 증빙서류의 기록·보존의무자가 이러한 위반행위를 하게 되면 1회 위반시 2,200달러 이하의 벌금, 2회 위반시 4,400달러 이하의 벌금으로 처벌할 수 있고, 무모하게(recklessly) 이러한 위반행위를 하였다면 1회 위반시 3,300달러 이하의 벌금, 2회 위반시 5,500달러 이하의 벌금으로 가중된다. 반면 장부 또는 증빙서류의 기록·보존의무자가 아닌 자라도 세무행정을 방해할 의도로 이러한 위반행위를 할 경우에는 1회 위반시 5,500달러 이하의 벌금 또는 12개월 이하의 징역형으로, 2회 위반시 11,000달러 이하의 벌금 또는 2년 이하의 징역형(병과 가능)으로 세무정보 기록 관련 위반행위 중 가장 중하게 처벌한다.

마) 신원조작, 세금신고번호(tax file number) 오용, 세무정보 누설

세무행정을 방해할 의도로 특정한 자의 신원, 거주지, 사업장 주소를 조작하는 경우 1회 위반시 5,500달러 이하의 벌금 또는 12개월 이하의 징역형으로, 2회 위반시 11,000달러 이하의 벌금 또는 2년 이하의 징역형(병과 가능)으로 중하게 처벌한다. 또한 특정한 자의 세금신고번호를 다른 사람의 자료에 사용하거나 타인의 세금

33) 호주 형법상 'reckless'는 범죄의 성립요건에서 주관적 요소(fault element) 중의 하나이다.

신고번호를 제3자에게 제공하는 경우 11,000달러 이하의 벌금 또는 2년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다. 세법 규정상 권한 없이 제3자의 세무정보를 다른 사람에게 직·간접적으로 제공하거나 사용하는 경우 11,000달러 이하의 벌금 또는 2년 이하의 징역(병과 가능)으로 처벌한다.

마. 정책적 시사점

이상에서는 미국, 일본, 독일, 호주의 조세범처벌제도를 살펴보았다. 이들 국가의 조세범처벌제도로부터 우리가 얻을 수 있는 시사점을 몇 가지 측면에서 도출해 보면 다음과 같다³⁴⁾.

첫째, 처벌유형을 대폭적으로 간소화할 필요가 있다. 주요국은 신고 및 제출의무 외에 기타 각종 협력의무위반행위에 대해 가급적 행정적 제재로 처리하고 중하게 다룰 필요가 있는 유형만 조세범으로 규정하는 데 반해, 우리나라는 조세 신고 및 납부를 선동, 교사, 폭행, 협박의 방법으로 방해하는 자를 처벌하는 규정을 두는 등 실무상 적용이 어려운 규정을 두고 있다. 또한 주요국은 세무관련 각종 증빙서류 신고 및 제출의무위반에 대해 증빙서류의 종류에 관계없이 동일한 위반행위로 처벌하는 데 반해, 우리나라는 세금계산서 관련 범죄를 별도로 구분하여 엄중하게 처벌함에 따라 다른 증빙서류 신고 및 제출의무위반행위는 다소 소홀히 다루어지고 있다.

둘째, 조세범죄에 대한 형량이 적정하게 설정되어야 할 것이다. 조세범죄에 대해 어떠한 형벌수단을 채택하고 어느 수준으로 처벌할 것인가는 국가별로 차이가 나지만, 동일 또는 유사한 조세범죄에 대한 형벌 수준을 주요국과 비교하여 지나치게 높거나 지나치게 낮은 경우가 여러 곳에서 발견된다. 조세포탈죄의 경우 징역형

34) 김진수·김정아·마정화(2007), 55~74면의 내용을 요약·정리하였다.

의 상한이 호주는 10년 이하, 일본·독일·미국은 상한이 5년 이하인 반면, 우리나라는 징역형의 상한이 3년 이하로 낮다. 그러나 실제 특가법상 포탈세액이 연간 5억원 이상이면 징역형 하한이 3년 이상이 되고 심지어는 무기징역에 이를 수 있다는 점에서 형벌 수준이 매우 높다. 또한 무신고 및 허위신고와 관련하여 미국, 일본, 호주는 징역형과 벌금형을 혼용하여 다소 비중 있는 범죄로 다루고 있는 데 반하여, 우리나라는 50만원 이하의 벌금에 그치고 있다. 그리고 대부분의 주요국은 정액형 벌금을 기본으로 하며 배수형 방식을 취하더라도 일부 유형의 벌금형에 대해 최고 위반금액의 2배까지만 규정하고 있는 반면, 우리나라는 조세포탈죄와 위조세금계산서범죄의 경우 최고 5배까지 부과하도록 하고 있다.

셋째, 조세범처벌법상 범죄구성요건의 명확성을 기할 필요가 있다. 미국, 일본, 호주의 경우 세법상 협력의무 위반행위를 처벌할 때 협력의무를 요구하는 개별 세법규정을 비교적 구체적으로 적시하고, 법률규정이 다소 길어지더라도 위반행위의 내용을 가급적 자세히 설명하는 방식으로 규정되어 있다. 반면 우리나라 조세범처벌법에는 구체적이고 명확하게 기술되지 않아 법률 해석상 논쟁이 가능한 부분들이 존재한다. 예를 들어 허위신고죄를 비교해 보면, 미국, 일본 등은 ‘몇 조에 의한’과 같은 근거조항을 실시하여 구성요건을 명확히 하고 있는 데 반해, 우리나라는 ‘법에 의한 신고 또는 고지’라고만 되어 있어 어느 법에 의한 신고 또는 고지인지 알 수 없게 되어 있다.

넷째, 법인범죄에 대해 실효성 있게 대응할 수 있도록 개인과 법인 간 형량의 차등이 필요하다. 미국은 법인이 조세포탈, 허위신고, 허위문서 제출에 개입된 경우 개인에 비해 5배에 해당하는 벌금형을 상한으로 설정하고 호주도 2회 또는 3회 이상 무신고, 무모한 허위신고, 장부훼손의 경우 법인은 개인의 5배에 달하는 벌

금형을 상한으로 규정하고 있다. 반면 우리나라 조세범처벌법도 행위자를 처벌하는 외에 법인도 벌금형에 처한다는 양벌규정을 둬으로써 법인도 처벌하고 있으나 법인과 개인을 구분하지 않고 동일하게 처벌하고 있다. 법인범죄가 개인사업자의 범죄에 비해 포탈규모가 크고 조세포탈죄의 경우 포탈세액에 비례하여 벌금상한선을 설정하였기 때문에 법인에 의한 조세포탈시 개인사업자보다 벌금형이 높을 가능성이 있다. 그러나 동일한 금액을 포탈한 경우 법인과 개인의 처벌 수준에 차등을 두어 법인범죄에 실효성 있게 대응할 수 있는 장치를 마련하여야 할 것이다.

다섯째, 조세범죄에 대한 형법상 책임규정을 전면적으로 적용해야 할 것이다. 미국, 영국 등 영미법계 국가에서는 조세범 처벌시 형사상 기본원칙을 준수하고 있으며, 일본도 과거에 조세범에 대한 엄벌주의 입장에서 형사상 기본원칙을 따르지 않도록 규정했다가 형사책임 배제규정을 삭제한 지 오래되었다. 반면 우리나라는 조세범에 대해서만 형법상 책임원칙을 배제하고 있는데, 이와 같은 책임규정 배제조항은 다음과 같은 문제점을 내포하고 있는 것으로 지적되고 있다³⁵⁾. 첫째, 미성년자, 심신미약자의 법률행위는 법정대리인에 의하여 이루어지므로 1차적인 책임자는 법정대리인이고 미성년자와 심신미약자는 양벌규정의 적용을 받는다. 둘째, 법률의 착오 배제조항은 벌금형에 해당하는 경미한 범죄는 법률의 착오규정이 적용되지 않으므로 예외 없이 고의범으로 처벌되는 반면, 징역형에 해당하는 중한 범죄는 현행 조세범처벌법상 과실범 처벌규정이 없기 때문에 법률의 착오가 인정되면 처벌을 면하게 되어 불합리한 결과가 발생한다. 셋째, 중범 감경 배제조항은 징역형으로 처벌할 경우 중범으로 형이 감경되는 데 반해 이보다 죄질이 경미하거나 소액을 탈세하여 벌금형으로 처벌하는 경우에는 중

35) 이천현(2000), 133~136면

범을 정범과 동일하게 처벌하게 되어 처벌의 형평을 기할 수 없다. 넷째, 벌금경합 제한가중 배제조항은 실효성뿐만 아니라 현실의 필요성이 약하다.

Ⅲ. 총론적 문제점과 개정방안

1. 제3조 양벌규정의 문제점 및 개선방안

가. 제3조의 연혁

1951. 5. 7. 법률 제199호로 제정된 조세범처벌법 제3조는 “법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인 기타의 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무 또는 재산에 관하여 본법에 규정하는 범칙행위를 한 때에는 행위자를 벌하는 외에 그 법인 또는 개인에 대하여서도 각 본조의 벌금형에 처한다. 단, 행위자에 대하여서는 정상에 의하여 그 형을 감면할 수 있다”고 규정하였다.

이후 1976. 12. 22. 개정된 조세범처벌법은 “법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인 기타의 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무 또는 재산에 관하여 이 법에 규정하는 범칙행위를 한 때에는 행위자를 벌하는 외에 그 법인 또는 개인에 대하여서도 각 본조의 벌금형에 처한다. 다만, 국세기본법에 의한 과점주주가 아닌 행위자에 대하여서는 정상에 의하여 그 형을 감면할 수 있다.”라고 규정하여 형의 감면을 받을 수 있는 행위자에서 국세기본법상의 과점주주를 제외하였다. 이 규정이 현행 법률까지 그대로 이어지고 있다.

감면대상에서 제외되는 국세기본법상 과점주주란 주주 또는 유한책임사원 1인과 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 자들을

말한다(국세기본법 제39조 제2항).

나. 제3조의 문제점

1) 형식상의 문제점

가) 규정순서의 문제점

제3조는 양벌규정과 함께 행위자에 대한 형감면을 규정하고 있다. 이는 입법방식이나 내용면에서 매우 이례적인 것이다. 행위자에 대한 형감면과 양벌규정은 전혀 내용이 다르기 때문이다. 단서는 사업주 등이 양벌규정에 의해 처벌될 경우에만 행위자의 형을 감면할 수 있다는 의미인지 사업주의 처벌과 상관없이 행위자의 형을 감면할 수 있다는 것인지도 분명하지 않다. 만약 후자라면 행위자에 대한 처벌을 먼저 규정하고, 사업주에 대한 양벌을 규정하는 것이 올바른 순서이다.

나) 단서의 문제점

단서는 “국세기본법에 의한 과점주주가 아닌 행위자에 대하여서는 정상에 의하여 그 형을 감면할 수 있다.”고 규정하고 있다. 정상에 의하여 형을 감면할 수 있도록 한 것은 형법 제53조의 작량감경 이외에 법률상의 감경을 한번 더 할 수 있도록 한 것이다. 판례는 “형사재판에서 형면제를 선고하려면 적용법률에 형면제를 선고할 근거가 있거나 형법이 인정하는 자수, 자복 등 형면제 사유가 있어야 한다”고 하므로³⁶⁾, 제3조 단서에서 정상에 의하여 형

36) 대법원 1994.10.14. 선고 94오1 판결. 도로교통법 제114조 6호, 같은 법 제63조 제3항 제2호와 경범죄처벌법 제1조 24호 위반사건에서 양죄의 관계는 1개의 행위가 수개의 죄에 해당하는 이른바 상상적 경합범으로서 형법 제40조에 의하여 법정형이 보다 중한 도로교통법위반의 죄에 정한 형으로 처벌해야 할 것이므로(도로교통법위반죄에 대하여는 형면제를 선고할 근거를 찾아볼 수 없고 달리 형법상의 형면제사유도 찾아

III. 총론적 문제점과 개정방안 65

을 면제할 수 있도록 한 것은 조세범죄를 저질렀음에도 불구하고 형면제를 하거나 작량감경 이외에 법률상 감경을 할 수 있는 근거를 마련한 것이라고 할 수 있다.

이와 같이 행위자에 대한 특별한 형감면규정을 둔 이유를 규정 자체에서 객관적으로 나타나는 이유를 찾는다면 과점주주가 아닌 행위자의 경우 사업주의 위법, 부당한 지시를 거부하지 못해 조세범죄를 저지르게 되는 경우가 많다는 사정을 고려한 것이 아닌가 생각된다. 그러나 이러한 사정은 어느 범죄에서나 있을 수 있고, 이 때문에 형법 제53조의 작량감경규정이 존재하는 것이다. 이런 의미에서 제3조 단서의 형감경규정은 작량감경과 옥상옥의 관계에 있다고 할 수 있다. 게다가 형면제까지 허용하는 것을 정당화할 수 있는 합리적 이유를 찾기 어렵다.

판례는 위법한 상사의 명령에 복종한 행위에 대해 그것이 강요된 행위(형법 제12조)에 해당되지 않는 한 초범규적 책임조각을 거의 인정하지 않는다³⁷⁾. 이 경우 행위자의 정상은 작량감경을 통

볼 수 없다) 법률상 피고들에 대하여 형면제의 선고는 할 수 없는 것이고, 설령 양죄의 관계를 형법 제37조의 경합범으로 보아 형법 제38조의 규정에 따라 처벌한다 하더라도 피고인들에 대하여 형면제의 선고를 할 수 없는 결론이 됨은 마찬가지라 할 것이다.

- 37) 대법원 1999. 4.23. 선고 99도636 판결(공무원이 그 직무를 수행함에 즈음하여 상관은 하관에 대하여 범죄행위 등 위법한 행위를 하도록 명령할 직권이 없는 것이며, 또한 하관은 소속상관의 적법한 명령에 복종할 의무는 있으나 그 명령이 대통령 선거를 앞두고 특정후보에 대하여 반대하는 여론을 조성할 목적으로 확인되지도 않은 허위의 사실을 담은 책자를 발간·배포하거나 기사를 게재하도록 하라는 것과 같이 명백히 위법 내지 불법한 명령인 때에는 이는 벌써 직무상의 지시명령이라 할 수 없으므로 이에 따라야 할 의무가 없다); 대법원 1997. 4. 17. 선고 96도3376 판결(상관의 적법한 직무상 명령에 따른 행위는 정당행위로서 형법 제20조에 의하여 그 위법성이 조각된다고 할 것이나, 상관의 위법한 명령에 따라 범죄행위를 한 경우에는 상관의 명령에 따랐다고 하여 부하가 한 범죄행위의 위법성이 조각될 수는 없다); 대법원 1988. 2. 23. 선고 87도2358 판결(설령 대공수사단 직원은 상관의 명령에 절대복종하여야 한다는 것이 불문율로 되어 있다 할지라도 국민의 기본권인 신체의 자유를 침해하는 고문행위 등이 금지되어 있는 우리의 국

해 반영할 수 있을 뿐이고, 형면제는 허용되지 않는다. 그런데 이러한 관례들에서 존재했던 명령·복종관계보다 행위자의 정상을 참작하여 주어야 할 명령·복종관계가 조세범죄에서 문제되는 경우는 거의 없을 것이다.

행위자 형감면규정은 조세범처벌법의 전체적 취지나 구조와도 잘 맞지 않는다. 조세범처벌법 제4조 이하의 규정은 조세범에 대한 엄격한 처벌을 강조한 것이라고 할 수 있는데, 제3조 단서는 형감면을 규정하고 있기 때문이다. 한쪽에서는 엄격한 형벌을 규정하고 다른 한 쪽에서는 형감면 규정을 두는 것은 일반국민을 대상으로 엄포를 놓는 입법 혹은 조삼모사의 입법에 불과하다고 할 수 있다. 이 경우 선량한 사람들은 엄포임을 알아차리지 못할지 몰라도 교활한 사람들은 엄포임을 알아차리고 법을 지키려고 하기 보다는 교묘히 빠져나갈 방법을 찾게 된다. 이는 궁극적으로 법의 권위를 추락시키게 되고, 선량한 사람들마저 법을 지키려고 하지 않는 풍조를 낳게 된다.

제4조 이하에서 조세범죄에 대한 엄격한 형벌이 규정되어 있기 때문에 제3조 단서와 같은 규정이 필요하다는 주장도 있을 수 있다. 그러나 제3조 단서와 같은 기형적인 규정을 둘 것이 아니라 제4조 이하를 조세범죄를 합리적으로 처벌할 수 있는 내용으로 바꾸어 제3조 단서와 같은 기형적 규정을 둘 필요가 없도록 하는 것이 올바른 입법의 방향이라고 할 수 있다.

다) 양벌규정의 문제점

(1) 양벌규정에 의한 사업주 처벌의 법적 성격

행위자를 벌하는 이외에 법인과 개인인 사업주를 벌하는 양벌규

법질서에 비추어 볼때 그와 같은 불문율이 있다는 것만으로는 고문치사와 같이 중대하고도 명백한 위법명령에 따른 행위가 정당한 행위에 해당하거나 강요된 행위로서 적법행위에 대한 기대 가능성이 없는 경우에 해당하게 되는 것이라고는 볼 수 없다.).

III. 총론적 문제점과 개정방안 67

정의 법적 성격에 대해서는 견해가 대립한다. 이는 주로 법인에 대한 양벌규정을 중심으로 논의된다. 먼저 법인의 범죄능력을 인정하는 견해와 인정하지 않는 견해가 대립된다. 통설, 판례³⁸⁾는 법인의 범죄능력을 부정하면서도 형벌능력은 인정하는 입장을 취하고 있고, 소수설은 법인의 범죄능력을 인정한다.

어떤 견해든 양벌규정에 의한 법인의 처벌을 긍정하고 있는데, 이 경우 처벌의 근거에 대해 다음과 같은 견해의 대립이 있다.

첫째, 무과실책임설이다. 법인의 범죄능력을 부인하는 입장에 의하면 양벌규정은 범죄를 저지르지 않았음에도 불구하고 법인을 처벌하는 것이기 때문에 법인은 무과실책임을 지는 것이 될 수밖에 없다³⁹⁾

둘째, 과실책임설이다. 이 견해는 양벌규정으로 법인이 처벌받는 것은 종업원에 대한 법인의 선임·감독상의 과실에 의한 것이라고 한다. 이 견해들 중에는 법인의 범죄능력을 부인하면서 과실책임으로 파악하는 견해와 범죄능력을 인정하면서 과실책임으로 파악하는 견해가 있다. 과실책임설에는 순수한 과실책임설과 과실추정

38) 대법원 1984.10.10. 선고 82도2595 판결(형법 제355조 제2항의 배임죄에 있어서 타인의 사무를 처리할 의무의 주체가 법인이 되는 경우라도 법인은 다만 사법상의 의무 주체가 될 뿐 범죄능력이 없는 것이며 그 타인의 사무는 법인을 대표하는 자연인인 대표기관의 의사결정에 따른 대표행위에 의하여 실현될 수밖에 없어 그 대표기관은 마땅히 법인이 타인에 대하여 부담하고 있는 의무 내용대로 사무를 처리할 임무가 있다 할 것이므로 법인이 처리할 의무를 지는 타인의 사무에 관하여는 법인이 배임죄의 주체가 될 수 없고 그 법인을 대표하여 사무를 처리하는 자연인인 대표기관이 바로 타인의 사무를 처리하는 자 즉 배임죄의 주체가 된다); 대법원 1994. 2. 8. 선고 93도1483 판결(법인은 기관인 자연인을 통하여 행위를 하게 되는 것이기 때문에, 자연인이 법인의 기관으로서 범죄행위를 한 경우에도 행위자인 자연인이 범죄행위에 대한 형사책임을 지는 것이고, 다만 법률이 목적을 달성하기 위하여 특별히 규정하고 있는 경우에만 행위자를 벌하는 외에 법률효과가 귀속되는 법인에 대하여도 벌금형을 과할 수 있을 뿐이다).

39) 배종대, 『형법총론』, 홍문사, §46-35; 이재상, 『형법총론』, 박영사, §7/19; 황산덕, 『형법총론』, 방문사, 78면. 따라서 이 견해들 중에는 무과실책임을 규정한 양벌규정은 잘못된 입법으로서 과태료로 전환되어야 한다고 하는 견해도 있다(배종대, §46/35).

설 및 과실의제설 등이 있다.

헌법재판소는 “행정형벌법규에서 양벌규정으로 사업주인 법인 또는 개인을 처벌하는 것은 위반행위를 한 피용자에 대한 선임·감독의 책임을 물음으로써 행정규제의 목적을 달성하려는 것이다”라고 하여⁴⁰⁾ 과실책임설에 가까운 듯한 표현을 한다.

대법원은 면책조항이 있는 양벌규정에서 “공중위생법 제45조의 규정은, 법인의 경우 종업원의 위반행위에 대하여 행위자인 종업원을 벌하는 외에 업무주체인 법인도 처벌하고, 이 경우 법인은 엄격한 무과실책임은 아니라 하더라도 그 과실의 추정을 강하게 하고, 그 입증책임도 법인에게 부과함으로써 양벌규정의 실효를 살리자는 데 그 목적이 있다”라고 하여 과실추정설을 취하는 듯한 표현을 하고 있다⁴¹⁾. 한편 면책조항이 없는 양벌규정에 의한 법인의 처벌근거를 명시적으로 언급한 판례는 없다. 다만, 개인인 영업주의 처벌근거에 대해 대법원은 “식품위생법 제79조는 법인의 대표자나 법인 또는 개인의 대리인·사용인 기타의 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무에 관하여 법 제74조 내지 제77조의 위반행위를 한 때에는 그 행위자를 벌하는 외에 그 법인이나 개인에 대하여도 해당 각조의 벌금형을 과하도록 하는 양벌규정으로서 식품영업주의 그 종업원 등에 대한 감독 태만을 처벌하려는 규정인바”라고 하여⁴²⁾ 과실책임설의 입장을 취하고 있다고 할 수 있다.

40) 헌법재판소 2000. 6. 1. 선고 99헌바73.

41) 대법원 1992. 8. 18. 선고 92도1395 판결; 관세법상의 양벌규정에 대해 같은 취지의 판결로 대법원 2002. 1. 25. 선고 2001도5595 판결.

42) 대법원 2007. 11. 29. 선고 2007도7920 판결; 대법원 1987. 11. 10. 선고 87도1213 판결; 대법원 1977. 5. 24. 선고 77도412 판결. 다만 대법원 1982. 9. 14. 선고 82도1439 판결은 “도로교통법 제81조의 양벌규정은 도로교통법에 위반하는 행위자 외에 그 행위자와 위 법 소정의 관계에 있는 고용자 등을 아울러 처벌하는 이른바 질서벌의 성질을 갖는 규정 이므로 비록 행위자에 대한 감독책임을 다하였다거나 또는 행위자의 위반사실을 몰랐다고 하더라도 이의 적용이 배제된다고 할 수 없다”고 하여 무과실책임설을 따르는 듯한 표현을 하였다.

III. 총론적 문제점과 개정방안 69

헌법재판소와 개인인 영업주에 대한 대법원 판결 등을 종합하여 볼 때, 판례는 양벌규정에 의한 법인 또는 개인인 영업주의 책임을 과실책임으로 파악하고 있다고 할 수 있다. 따라서 조세범처벌법 제3조의 양벌규정에 의한 법인 또는 개인인 영업주의 처벌도 종업원에 대한 선임·감독상의 과실책임에 의한 것이라고 할 수 있다. 이것은 다음의 헌법재판소 결정에서 좀더 분명하게 나타나고 있다

(2) 헌법재판소 2007. 11. 29. 선고 2005헌가10 전원재판부 결정이 결정은 보건범죄단속에 관한 특별조치법 제6조의 양벌규정에 관한 것이다⁴³⁾.

동법 제5조는 “(부정의료업자의 처벌) 의료법 제25조의 규정을 위반하여 영리를 목적으로 의사가 아닌 자가 의료행위를, 치과의사가 아닌 자가 치과의료행위를, 한의사가 아닌 자가 한방의료행위를 업으로 한 자는 무기 또는 2년 이상의 징역에 처한다. 이 경우에는 100만원 이상 1천만원 이하의 벌금을 병과한다”고 규정하고, 동법 제6조는 “법인의 대표자 또는 법인이나 개인의 대리인·사용인 기타 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무에 관하여 제2조 내지 제5조의 위반행위를 한 때에는 행위자를 처벌하는 외에 법인 또는 개인에 대하여도 각 본조의 예에 따라 처벌한다”고 규정하고 있다.

이에 대해 헌법재판소는 “이 사건 법률조항이 종업원의 업무 관련 무면허의료행위가 있으면 이에 대해 영업주가 비난받을 만한 행위가 있었는지 여부와는 관계없이 자동적으로 영업주도 처벌하도록 규정하고 있고, 그 문언상 명백한 의미와 달리 ‘종업원의 범죄행위에 대해 영업주의 선임·감독상의 과실(기타 영업주의 귀책

43) 이 결정에 대한 평석으로, 손동권, 「양벌규정에 의한 법인(개인영업주) 처벌의 특수문제 -최근 ‘보건범죄단속에 관한 특별조치법’ 제6조에 대한 헌법재판소 판시내용과 양벌규정에 대한 전면적 법개정 작업을 중심으로-」, 『한국형사법학의 오늘(정운 이영관교수 화갑기념논문집)』, 2008, 215~220면.

사유)이 인정되는 경우'라는 요건을 추가하여 해석하는 것은 문리 해석의 범위를 넘어서는 것으로서 허용될 수 없으므로, 결국 위 법률조항은 다른 사람의 범죄에 대해 그 책임 유무를 묻지 않고 형벌을 부과함으로써, 법정형에 나아가 판단할 것 없이, 형사법의 기본원리인 '책임없는 자에게 형벌을 부과할 수 없다'는 책임주의에 반한다"고 하였다⁴⁴⁾.

보건범죄단속에 관한 특별조치법 제6조는 영업주에게 벌금형뿐 아니라 행위자와 똑같은 징역형을 과하도록 규정하였다. 이와 같이 과실책임을 지는 영업주에게 고의범인 행위자와 동일한 형벌을 과하도록 한 것은 책임원칙에 위반되고, 이것이 위헌결정에 중요한 영향을 미쳤다고 할 수 있다. 조세범처벌법 제3조는 영업주에게 벌금형만을 과하도록 하고 있고 징역형을 과하도록 규정하고 있지는 않기 때문에 위와 같은 보건범죄단속에 관한 특별조치법의 위헌사유는 없다.

그러나 위 결정에 의할 경우 조세범처벌법 제3조에 대해서도 '종업원의 범죄행위에 대해 영업주의 선임·감독상의 과실(기타

44) 이 사건의 사실관계 및 재판의 경과는 다음과 같다. 피고인 甲은 K기공소를 운영하고 있는 사람이다. 그런데 甲의 종업원인 피고인 乙이 치과 의사 면허없이 위 기공소에서 2004. 10. 15.경부터 같은 해 10. 17.경까지 7명에 대한 치과치료를 해주고 그 대가로 합계 320만 원을 교부받았다. 피고인 乙은 무면허 치과의료행위를 하여 '보건범죄단속에 관한 특별조치법' 제5조를 위반하였다는 혐의로, 피고인 甲은 동법 제6조의 양벌규정에 따라 기소되었다. 제1심인 서울서부지방법원은 피고인 乙에게 징역 1년 6월 및 벌금 100만 원에 집행유예 3년의 형을 선고하였고, 피고인 甲에 대해서는 피고인 乙의 치과의료행위가 객관적 외형상 치과기공업무의 범주에 포함되지 않는다는 이유로 무죄판결을 선고하였다. 피고인 乙에 대한 판결은 확정되었으나, 피고인 甲에 대해서는 검사가 항소하였다. 항소심 소송 계속 중 서울서부지방법원은 2005. 6. 16. 직권으로 보건범죄특별법 제6조의 양벌규정 중 개인인 업주에 관하여 벌금형 외에 무기 또는 2년 이상의 징역형까지 부과하도록 한 규정이 형벌과 책임 간의 비례성의 원칙에 위반된다고 그 위헌 여부의 심판을 제정하였다. 헌법재판소 전원재판부는 8 대 1의 의견으로 위 보건범죄특별법 제6조의 양벌규정 중 개인인 업주에 대한 것은 위헌이라고 결정하였다.

영업주의 귀책사유)이 인정되는 경우'라는 요건을 추가하여 해석하는 것은 문리해석의 범위를 넘어서는 것으로서 허용될 수 없다고 할 수 있고, 제3조가 무과실책임을 인정하는 것이라고 해석할 수도 있다. 그리고 양벌규정이 무과실책임을 인정한다면 그것은 책임원칙에 반한다고 평가될 수도 있다.

다. 제3조의 개선방안

1) 면책규정의 신설 여부

가) 법무부 형사법개정특별분과위원회에서의 논의

생각건대, 무과실책임설은 책임주의원칙에 정면으로 반하므로 법인에게 적어도 위반행위를 한 종업원에 대한 선임·감독상의 과실이 있어야 책임을 물을 수 있다고 하는 과실책임설이 타당하다. 과실책임설 중 과실추정설과 과실의제설은 법인의 과실을 입증하기 어렵다는 점을 고려한 것이지만 실체적 진실주의와 '의심스러울 때는 피고인에게 유리하게'의 원칙을 따르는 형사재판에서는 과실을 추정·의제하는 것은 허용되지 않는다고 해야 할 것이다. 앞에서 본 헌법재판소의 결정이나 최근의 대법원 판례의 입장도 마찬가지라고 할 수 있다.

법무부도 앞의 헌법재판소 결정의 취지에 따라 모든 현행 법률상의 양벌규정의 개정작업을 진행하고 있다. 법무부 형사법개정특별분과위원회는 소위원회와 전체회의를 통해 모든 양벌규정에 “다만, 법인 또는 개인이 그 위반행위를 방지하기 위해 해당 업무에 관하여 상당한 주의와 감독을 게을리 하지 아니한 경우에는 그러하지 아니하다.”라는 단서규정을 둘 것인가에 대해 논의를 하였다⁴⁵⁾.

소수의 견해는 ① 헌법재판소 결정의 중점은 보건범죄단속에 관한

45) 양벌규정의 개선방안에 관한 자세한 논의로, 법무부, 『형법개정 및 양벌규정개선에 관한 공청회』(2008. 6. 20.) 자료집 참조.

특별조치법 제6조가 사업주에게 행위자와 동일한 징역형이나 벌금형을 과한다는 데에 있고, ② 양벌규정에서 무과실책임을 인정한다고 하여도 별 문제가 없고, ③ 단서의 규정을 둘 경우에는 영업주의 과실을 검사가 입증해야 하는데, 그 입증이 용이하지 않아 비난 가능성이 높은 영업주를 처벌할 수 없는 경우가 많이 발생할 것이라는 것 등을 근거로 위와 같은 단서규정을 둘 필요가 없다고 하였다.

그러나 다수의 견해는 ① 영업주에게 무과실책임을 인정하는 것은 형법상의 책임원칙에 반하고, ② 형사재판에서 모든 입증책임은 검사에게 있으므로 검사가 영업주의 과실을 입증하는 것은 당연한 것이고, ③ 판례가 행위자의 처벌을 영업주 처벌의 전제조건으로 하지 않고⁴⁶⁾ 또한 영업주의 무과실 주장을 매우 엄격하게 받아들임으로써⁴⁷⁾, 단서와 같은 규정을 두더라도 처벌의 공백이 생길 염려

46) 대법원 2006. 2. 24. 선고 2005도7673 판결; 대법원 1987. 11. 10. 선고 87도1213 판결. 양벌규정에 의한 영업주의 처벌은 금지위반행위자인 종업원의 처벌에 종속하는 것이 아니라 독립하여 그 자신의 종업원에 대한 선임·감독상의 과실로 인하여 처벌되는 것이므로 종업원의 범죄 성립이나 처벌이 영업주 처벌의 전제조건이 될 필요는 없다.

47) 대법원 2007. 11. 29. 선고 2007도7920 판결(식품위생법 제79조는 법인의 대표자나 법인 또는 개인의 대리인·사용인 기타의 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무에 관하여 법 제74조 내지 제77조의 위반행위를 한 때에는 그 행위자를 벌하는 외에 그 법인이나 개인에 대하여도 해당 각조의 벌금형을 과하도록 하는 양벌규정으로서 식품영업주의 그 종업원 등에 대한 감독 태만을 처벌하려는 규정인바, 피고인의 종업원인 공소외인이 이 사건 무허가 유흥주점 영업을 할 당시 피고인이 교통사고로 입원하고 있었다는 사유만으로 위 양벌규정에 따른 식품영업주로서의 감독 태만에 대한 책임을 면할 수는 없다고 할 것이므로, 원심이 피고인의 식품영업주로서의 책임을 인정하여 위 양벌규정에 따라 피고인에게 벌금을 부과한 것은 정당하다); 대법원 1992. 8.18. 선고 92도1395 판결(공중위생법 제45조에 의하면, 법인의 대표자나 법인 또는 개인의 대리인, 사용인 기타의 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무에 관하여 제42조의 규정에 의한 위반행위를 한 때에는 행위자를 벌하는 외에 그 법인 또는 개인에 대하여도 동조의 벌금형을 처한다라고 양벌규정을 하면서 그 단서에 법인 또는 개인의 대리인, 사용인 기타 종업원의 부당행위를 방지하기 위하여 당해 업무에 대하여 상당한 주의와 감독을 한 것이 증명된 때에는 그 법인 또는 개인에 관하여는 예외로 한다

는 그리 크지 않다는 것 등을 근거로 위와 같은 단서규정의 신설에 찬성하였다.

따라서 조세범처벌법을 개정한다면 제3조의 양벌규정도 앞의 헌법재판소 결정의 취지에 맞춰 양벌규정에 의한 영업주의 책임이 과실책임이라는 것을 명백히 할 수 있도록 개정하는 것이 바람직할 것이다.

나) 개정시안의 내용

현재 법무부에 제출되어 있는 제3조의 개정시안은 다음과 같다.

제3조(양벌규정) ①법인의 대표자나 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 그밖의 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무에 관하여 제8조부터 제11조의3까지 또는 제12조의2부터 제14조까지의 어느 하나에 해당하는 범칙행위를 하면 그 행위자를 벌하는 외에 그 법인 또는 개인에게도 해당조문의 벌금형을 과한다. 다만, 법인 또는 개인이 그 위반행위를 방지하기 위해 해당 업무에 관하여 상당한 주의와 감독을 게을리 하지 아니한 경우에는 그러하지 아니하다.

②법인의 대표자나 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 그밖의 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무에 관하여 제12조의 범칙행위를 하면 그 행위자를 벌하는 외에 그 법인 또는 개인을 000원 이하의 벌금에 처한다. 다만, 법인 또는 개인이 그 위반행위를 방지하기 위해 해당 업무에 관하여 상당한 주의와 감독을 게을리 하지 아니한 경우에는 그러하지 아니하다.

③제1항 또는 제2항의 경우 국제기본법에 의한 과점주주가 아닌 행위자에 대하여는 정상에 의하여 그 형을 감면할 수 있다.

라는 면책규정을 두고 있다. 이는 법인의 경우, 종업원의 위반행위에 대하여 행위자인 종업원을 벌하는 외에 업무주체인 법인도 처벌하고, 이 경우 법인은 엄격한 무과실책임은 아니라 하더라도 그 과실의 추정을 강하게 하고, 그 입증책임도 법인에게 부과함으로써 양벌규정의 실효를 살리자는 데 그 목적이 있다고 할 것인바(당원1980. 3. 11. 선고 80도 138 판결 참조), 이 사건에서 피고인 법인이 종업원들에게 소론과 같이 윤락행위 알선을 하지 않도록 교육을 시키고, 또 입사시에 그 다짐을 받는 각서를 받는 등 일반적이고 추상적인 감독을 하는 것만으로는 위 법 제45조 단서의 면책사유에 해당할 수는 없는 것이다).

다) 개정시안의 평가

개정시안 제1, 2항에 단서의 면책규정을 신설하는 것은 바람직하다고 생각된다. 개정시안 제2항은 제12조의 경우 벌금형이 규정되어 있지 않고 징역형만이 규정되어 있기 때문에 일정 금액의 벌금형을 규정한 것이다. 그러나 제2항을 둘 것이 아니라 제12조에 벌금형규정을 신설함으로써 해결하는 것이 바람직하다고 생각된다. 제12조는 형법 제327조의 강제집행면탈죄와 유사한 성격의 범죄이다. 강제집행면탈죄의 형벌이 3년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금이고 조세범처벌법 제12조에서 조세를 면탈할 목적으로 재산을 장낙탈루한 본범에게는 징역 2년 이하형, 그 방조범에게는 징역 1년 이하의 형에 처한다는 규정을 두고 있다는 점을 감안한다면, 제12조의 법정형이 징역형만으로 규정되어 있는 것은 잘못이라고 할 수 있다. 따라서 제12조 제1, 2항에 700만원 이하의 벌금, 제3항에 500만원 이하의 벌금을 추가하고, 개정시안 제3조 제2항의 규정은 삭제하는 것이 바람직하다고 생각된다.

2) 행위자에 대한 형감면규정의 삭제

조세범처벌법 제3조와 개정시안 제3조 제3항은 국세기본법상 과점주주가 아닌 행위자에 대한 형감면을 규정하고 있다. 조세범처벌법 제3조이든 개정시안 제3조 제3항이든 양벌규정이라는 제목에 맞지 않는다. 양벌규정은 행위자가 아닌 영업주에 대한 처벌규정인데, 현행 법률 제3조 단서 및 개정시안 제3조 제3항은 “제1항 또는 제2항의 경우 국세기본법에 의한 과점주주가 아닌 행위자에 대하여는 정상에 의하여 그 형을 감면할 수 있다”고 규정하고 있다. 여기에서 행위자란 영업주인 법인이나 개인이 아닌 범칙행위를 한 종업원 등을 의미한다. 이와 같이 영업주가 양벌규정에 의해 처벌되면 영업주가 아닌 행위자의 형을 감면한다는 것인데, 과

III. 총론적 문제점과 개정방안 75

실책임을 지는 영업주에 대한 형감면을 규정하지 않고 고의책임을 지는 행위자에 대한 형감면을 규정하는 것은 균형에 맞지 않는다.

따라서 행위자에 대한 형감면은 형법의 일반원칙에 따르도록 하고 조세범처벌법 제3조 단서나 개정시안 제3조 제3항의 규정은 삭제하는 것이 바람직할 것이다.

2. 제4조 형법총칙 적용배제규정의 문제점 및 개선방안

가. 제4조의 연혁

1) 제정 조세범처벌법

1951. 5. 7. 법률 제199호로 제정된 조세범처벌법 제4조는 “제8조 내지 제11조의 범칙행위를 한 자에 대하여서는 형법 제38조 제1항 단서, 제39조 제2항, 제40조, 제41조, 제48조 제2항, 제63조와 제66조의 규정을 적용하지 아니한다. 단, 징역의 형에 처할 때에는 예외로 한다”고 규정하고 있었다.

당시의 형법은 일본형법을 의미하였는데, 일본형법 제38조 제1항은 “죄를 범할 의사가 없는 행위는 벌하지 아니한다. 단, 법률에 특별한 규정이 있는 경우에는 그러하지 아니하다”라고 규정하고 있으므로 제38조 제1항 단서는 “단, 법률에 특별한 규정이 있는 경우에는 그러하지 아니하다”를 의미한다. 제39조 제2항은 “심신미약자의 행위는 그 형을 감경한다”, 제40조는 “농아자의 행위는 이를 벌하지 않거나 또는 그 형을 면제한다”, 제41조는 “14세 미만자의 행위는 이를 벌하지 아니한다”, 제48조 제2항은 “병합죄 중 2개 이상의 죄에 대하여 벌금에 처할 때에는 각각의 죄에 대하여 정한 벌금의 다액의 합계 이하로 처벌한다”, 제63조는 “중범의 형은 정범의 형을 감경한다”, 제66조는 작량감경규정으로서 “범죄의 정상에 참작할 사유가 있는 때에는 그 형을 감경할 수 있

다”고 규정하였다.

형법총칙의 적용이 배제되는 조세범죄는 제8조 내지 제11조의 범죄인데, 제8조는 무면허 물품제조·판매등죄, 제9조는 조세포탈죄, 제10조는 조세체납죄, 제11조는 조세징수의무자의 조세불징수등죄이다⁴⁸⁾.

2) 1954년의 개정법률

우리 형법이 제정된 이후인 1954. 4. 14.의 개정법률 제4조는 “제8조 내지 제11조의 범칙행위를 한 자에 대하여서는 형법 제9조, 제10조 제2항, 제11조, 제16조, 제32조 제2항, 제38조 제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정 및 제51조와 제53조의 규정을 적용하지 아니한다. 단, 징역의 형에 처할 때에는 예외로 한다.”고 규정하였다.

형법 제9조는 형사미성년자의 불벌규정, 제10조 제2항은 한정책임능력자에 대한 필요적 형감경규정, 제11조는 농아자에 대한 필요적 형감경규정, 제16조는 정당한 이유가 있는 법률의 착오에 대한 불벌규정, 제32조 제2항은 중범에 대한 필요적 형감경규정이다. 제38조 제1항 제2호는 “각 죄에 정한 형이 사형 또는 무기징역이나 무기금고 이외의 동종의 형인 때에는 가장 중한 죄에 정한 장

48) 제8조 법에 의한 면허를 받지 아니하고 물품을 제조 또는 판매 한 자는 3년 이하의 징역 또는 백만원 이하의 벌금에 처한다. 법에 의한 영업감찰의 교부를 받지 아니하고 영업을 하는 자에 대하여서는 50만원 이하의 벌금에 처한다. 제9조 사위 기타 불정한 행위로써 조세를 포탈하거나 포탈하고자 한 자는 3년 이하의 징역 또는 그 포탈하거나 포탈하고자 한 세액의 5배 이상 10배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 제10조 납세의무자가 정당한 사유없이 3회 이상 체납하는 경우에는 2년 이하의 징역 또는 그 체납액의 2배 이상 10배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 제11조 조세징수의무자가 정당한 사유없이 그 세를 징수하지 아니하거나 징수한 세금을 납부하지 아니하는 경우에는 3년 이하의 징역 또는 그 징수하지 아니하였거나 납부하지 아니한 세액의 5배에 상당하는 벌금에 처한다.

III. 총론적 문제점과 개정방안 77

기 또는 다액에 그 2분의 1까지 가중하되 각 죄에 정한 형의 장기 또는 다액을 합산한 형기 또는 액수를 초과할 수 없다”고 규정하고 있으므로 제38조 제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정이란 “각 죄에 정한 다액을 합산한 액수를 초과할 수 없다”를 의미한다. 제51조는 양형참작사유에 관한 규정, 제53조는 작량감경에 관한 규정이다.

제정 조세범처벌법과 비교할 때, ① 고의없는 경우의 처벌에 관한 제13조 단서의 적용배제규정이 삭제되고, ② 정당한 이유가 있는 법률의 착오 불벌규정을 배제하고 양형참작사유를 배제하는 규정이 추가되었다.

형법총칙의 적용이 배제되는 범죄는 제8조 내지 제11조의 범칙행위로서 1954년의 개정법률과 대동소이하다.

3) 1961년의 개정법률

1961. 12. 8.의 개정법률 제4조는 “제8조 내지 제11조와 제12조의2의 범칙행위를 한 자에 대하여는 형법 제9조, 제10조 제2항, 제11조, 제16조, 제32조 제2항 및 제38조 제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정을 적용하지 아니한다. 단, 징역의 형에 처할 때에는 예외로 한다”라고 규정하였다. .

1954년 개정법률과 비교할 때 양형참작사유와 작량감경규정의 적용배제규정이 삭제되었다.

형법총칙의 적용을 배제하는 조세범으로서 제12조의2의 범칙행위⁴⁹⁾가 새로이 추가되었다. 한편 종전 제11조에 규정되어 있던 조

49) 제12조의2. 다음 각호의 1에 해당하는 자는 2년 이하의 징역 또는 300만원 이하의 벌금에 처한다.

1. 납세증지를 재사용하거나 정부의 승인을 받지 아니하고 이를 타인에게 양도한 자
2. 납세증인이나 납세증지를 위조 또는 변조한 자
3. 위조 또는 변조한 납세증인이나 납세증지를 소지 또는 사용하거나

세징수의무자의 조세불징수등죄는 제9조로 옮겨갔고, 제11조에는 원천징수의무자의 원천징수의무자가 원천징수불이행죄·징수세금미납죄가 신설되었다. 제9조에는 주세포탈죄의 미수범 처벌규정이 신설되었다.

4) 1967년의 개정법률

1967. 11. 29.의 개정법률은 “제8조 내지 제11조, 제12조의2와 제12조의3 제3항의 범칙행위를 한 자에 대하여는 형법 제9조, 제10조 제2항, 제11조, 제16조, 제32조 제2항 및 제38조 제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정을 적용하지 아니한다. 다만, 징역의 형에 처할 때에는 예외로 한다”라고 규정하였다.

적용이 배제되는 형법총칙규정은 이전과 달라지지 않았지만, 형법총칙규정이 배제되는 조세범죄의 범위는 더 넓어져, 제12조의3 제3항의 법인결손금과과대계상죄⁵⁰⁾가 추가되었다.

5) 1994년의 개정법률

1994. 12. 22.의 개정법률 제4조는 “① 제8조 내지 제11조, 제12조의2와 제12조의3제3항의 범칙행위를 한 자에 대하여는 형법 제9조, 제10조 제2항, 제11조, 제16조, 제32조 제2항 및 제38조 제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정을 적용하지 아니한다. 다

타인에게 교부한 자

4. 법에 의한 입장권을 정부의 승인없이 양도 또는 양수한 업자

5. 법에 의한 입장권을 위조 또는 변조한 자

6. 법에 의한 입장권을 재사용한 자

7. 타인의 조세에 관하여 정부에 허위의 신고를 한 자

50) 제12조의3. ③ 법인의 결손금액을 과대계상한 자는 2년 이하의 징역 또는 50만원 이하의 벌금에 처한다. 이 경우에 과대계상한 결손금액을 과세소득금액으로 보아 계산한 산출세액의 2배에 상당하는 금액이 50만원을 초과할 때에는 그 초과한 금액까지 벌금을 과할 수 있다.

④ 제9조의2와 제9조의3의 규정은 전항의 경우에 이를 준용한다.

만, 징역의 형에 처할 때에는 예외로 한다. ② 제11조의2의 범칙행위를 한 자에 대하여는 형법 제38조 제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정을 적용하지 아니한다.”라고 규정하였다.

1994년의 개정법률에서는 제11조의2의 세금계산서 교부의무 위반등죄⁵¹⁾에 대해 형법총칙상의 벌금형경합에 관한 제한가중규정을 배제하는 규정이 신설되었다. 한편 제12조의2 제4호(입장권 무승인양도등죄), 제5호(입장권 위·변조죄), 제6호(입장권 재사용죄) 등에 대한 형법총칙 배제규정은 삭제되었다.

6) 현행 법률

2008. 3. 14. 개정된 현행 조세범처벌법 제4조는 “① 제8조 내지 제11조, 제12조의2와 제12조의3 제3항의 범칙행위를 한 자에 대하여는 형법 제9조, 제10조 제2항, 제11조, 제16조, 제32조 제2항 및 제38조 제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정을 적용하지 아니한다. 다만, 징역의 형에 처할 때에는 예외로 한다. ② 제11조의2 및 제11조의3의 범칙행위를 한 자에 대하여는 형법 제38조

51) 제11조의2 (세금계산서 교부 의무위반등) ①부가가치세법의 규정에 의하여 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자가 세금계산서를 교부하지 아니하거나 세금계산서에 허위의 기재를 한 때에는 1년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. ②부가가치세법의 규정에 의하여 매 입처별세금계산서합계표 또는 세금계산서를 정부에 제출하여야 할 자가 폭행·협박·선동·교사 또는 통정에 의하여 세금계산서를 교부받지 아니하거나 허위기재의 세금계산서를 교부받은 때에는 3년 이하의 징역 또는 100만원 이하의 벌금에 처한다. ③제2항 이외의 자로서 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자로 하여금 세금계산서를 교부하지 아니하게 하거나 허위의 기재를 하게 할 목적으로 폭행·협박·선동·교사한 때에도 제2항과 같다. ④부가가치세법의 규정에 의한 재화 또는 용역을 공급함이 없이 세금계산서를 교부하거나 교부받은 자는 2년 이하의 징역 또는 그 세금계산서에 기재된 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. ⑤제4항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제4항의 형과 같다.

제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정을 적용하지 아니한다.”고 규정하고 있다.

이전의 법률에 비해 배제되는 형법총칙의 규정들은 변함이 없으나, 형법총칙의 적용이 배제되는 범죄규정이 신설되었다. 즉, 제2항은 제11조의3 소정의 근로소득 원천징수영수증 거짓기재 교부등죄에 대해 벌금경합에 관한 제한가중규정의 적용을 배제하도록 하고 있다.

나. 현행 법률의 내용

1) 형법총칙 적용이 배제되는 조세범의 유형

가) 책임능력, 법률의 착오, 중범감경, 벌금제한 규정의 적용이 배제되는 유형

제4조는 이러한 조세범죄로서 제8조 내지 제11조, 제12조의2와 제12조의3 제3항의 범칙행위를 열거하고 있다.

(1) 제8조 무면허주류제조·판매죄

제8조 제1항은 “법에 의한 면허를 받지 아니하고 주류, 밀술·술덧을 제조(개인의 자가 소비를 위한 제조를 제외한다) 또는 판매한 자는 3년 이하의 징역 또는 300만원 이하의 벌금에 처한다. 다만, 밀술 및 술덧은 탁주로 간주한다. 이 경우에 당해 주세 상당액의 3배의 금액이 300만원을 초과할 때에는 그 초과한 금액까지 벌금을 과할 수 있다.”고 규정하고 있다.

(2) 제9조 조세포탈등죄

제9조 제1항은 “사기 기타 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 다음 각 호에 의하여 처벌한다. 단, 주세포탈의 미수범은 처벌한다. 1. 개별소비세·주세 또는 교통·에

III. 총론적 문제점과 개정방안 81

너지·환경세의 경우에는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제받은 세액의 5배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 2. 인지세의 경우에는 증서·장부 1개마다 포탈세액의 5배 이하에 상당하는 벌금 또는 과료에 처한다. 3. 제1호 및 제2호에 규정한 이외의 국세의 경우에는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액이나 환급·공제받은 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다”고 규정하고 있다.

(3) 제10조 조세채납죄

제10조는 “납세의무자가 정당한 사유없이 1회계연도에 3회 이상 채납하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 채납액에 상당하는 벌금에 처한다”고 규정하고 있다.

(4) 제11조 원천징수불이행등죄

제11조는 “조세의 원천징수의무자가 정당한 사유없이 그 세를 징수하지 아니하거나 징수한 세금을 납부하지 아니하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 그 징수하지 아니하였거나 납부하지 아니한 세액에 상당하는 벌금에 처한다.”고 규정하고 있다.

(5) 제12조의2 납세증명표지의 불법사용등죄

제12조의2는 “다음 각호의 1에 해당하는 자는 2년 이하의 징역 또는 200만원 이하의 벌금에 처한다. 1. 법에 의한 납세증명표지를 재사용하거나 정부의 승인을 받지 아니하고 이를 타인에게 양도한 자, 2. 법에 의한 납세증명표지를 위조 또는 변조한 자, 3. 위조 또는 변조한 법에 의한 납세증명표지를 소지 또는 사용하거나 타인에게 교부한 자, 7. 타인의 조세에 관하여 정부에 허위의 신고를 한 자, 8. 소인된 인지를 재사용한 자”라고 규정하고 있다.

(6) 제12조의3 제3항 법인결손금액 과대계상죄

제12조의3 제3항은 “법인의 결손금액을 과대계상한 자는 2년 이하의 징역 또는 과대계상한 결손금액을 과세소득금액으로 보아 계산한 산출세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다”고 규정하고 있다.

나) 벌금가중제한 규정의 적용만이 배제되는 범죄유형

제4조는 이러한 조세범죄로서 제11조의2와 제11조의3의 범칙행위를 열거하고 있다.

(1) 제11조의2 세금계산서 교부 의무위반등죄

제11조의2는 “① 부가가치세법의 규정에 의하여 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자와 매출처별세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 1. 세금계산서를 교부하지 아니하거나 허위기재하여 교부한 경우, 2. 매출처별세금계산서합계표를 허위기재하여 제출한 경우, ② 부가가치세법의 규정에 의하여 세금계산서를 교부받아야 할 자와 매입처별세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자가 폭행·협박·선동·교사 또는 통정에 의하여 세금계산서를 교부받지 아니하거나 허위기재의 세금계산서를 교부받은 때 또는 허위기재한 매입처별세금계산서합계표를 제출한 때에는 3년 이하의 징역 또는 100만원 이하의 벌금에 처한다. ③ 제2항 외의 자가 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자로 하여금 세금계산서를 교부하지 아니하게 하거나 허위의 기재를 하게 할 목적 또는 매출처별세금계산서합계표를 정부에 제출할 자로 하여금 매출처별세금계산서합계표를 허위기재하여

III. 총론적 문제점과 개정방안 83

제출하게 할 목적으로 폭행·협박·선동·교사한 때에도 제2항과 같다.

④ 부가가치세법의 규정에 의한 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 3년 이하의 징역 또는 그 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표·매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출처별세금계산서합계표·매입처별세금계산서합계표에 기재된 매출·매입금액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 1. 부가가치세법의 규정에 의한 세금계산서를 교부하거나 교부받은 행위, 2. 소득세법 및 법인세법의 규정에 의한 계산서를 교부하거나 교부받은 행위, 3. 부가가치세법의 규정에 의한 매출·매입처별세금계산서합계표를 허위기재하여 정부에 제출한 행위, 4. 소득세법 및 법인세법의 규정에 의한 매출·매입처별세금계산서합계표를 허위기재하여 정부에 제출한 행위, ⑤ 제4항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제4항의 형과 같다.

(2) 제11조의3 근로소득 원천징수영수증 거짓기재 교부등죄

제11조의3은 “① 근로를 제공받지 아니하고 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 3년 이하의 징역 또는 그 원천징수영수증 및 지급명세서에 기재된 총급여·총지급액의 100분의 20 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 1. 근로소득 원천징수영수증을 거짓 기재하여 타인에게 교부한 행위, 2. 근로소득 지급명세서를 거짓 기재하여 정부에 제출한 행위, ② 제1항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제1항의 형과 같다.

2) 제4조의 적용범위

제4조 제1항 단서는 “다만, 징역의 형에 처할 때에는 예외로 한다”고 규정하고 있으므로, 조세범을 징역형에 처할 때에는 책임능

력, 법률의 착오, 중범감경 규정이 모두 적용된다. 조세범을 벌금형에 처할 때에만 이러한 규정들 및 벌금가중제한규정이 적용되지 않는다. 이것은 조세범에 대해서는 징역형보다는 벌금형에 처하되, 벌금형의 실효성을 높이기 위한 것이라고 할 수 있다.

형법총칙의 적용이 배제되는 범죄들에 대한 벌금형은 다음과 같다.

제8조 무면허주류제조·판매죄의 형벌은 300만원 이하의 벌금이거나 300만원을 초과하는 경우 당해 주세 상당액의 3배의 금액이다. 제9조 조세포탈등죄의 형벌은 포탈세액, 환급·공제받은 세액의 5배 이하 혹은 3배 이하에 상당하는 벌금이다. 제10조 조세채납죄의 형벌은 채납액에 상당하는 벌금이다. 제11조 원천징수불이행등죄의 형벌은 미징수 또는 미납부 세액에 상당하는 벌금이다. 제12조의2 납세증명표지의 불법사용등죄의 형벌은 200만원 이하의 벌금이다. 제12조의3 제3항 법인결손금액 과대계상죄의 형벌은 과대계상한 결손금액을 과세소득금액으로 보아 계산한 산출세액의 3배 이하에 상당하는 벌금이다. 제11조의2 세금계산서 교부 의무위반등죄의 형벌은 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금(제1항), 100만원 이하의 벌금(제2, 3항), 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금(제4, 5항)이다. 제11조의3 근로소득 원천징수영수증 거짓기재 교부등죄의 형벌은 원천징수영수증 및 지급명세서에 기재된 총급여·총지급액의 100분의 20 이하에 상당하는 벌금이다.

다. 문제점

1) 벌금가중제한 규정의 적용배제의 문제점

가) 형법 제38조 제1항 제2호의 의의

경합범을 처벌하는 방법으로는 흡수주의, 병과주의, 가중주의가

있다.

흡수주의란 수개의 범죄 중 가장 무거운 범죄의 형벌로 처벌하고 그것보다 가벼운 범죄에 대해서는 별도로 처벌을 하지 않는 처벌방법을 말한다. 흡수주의는 하나의 범죄를 저지른 사람이나 여러 개의 범죄를 저지른 사람의 형벌이 모두 같다는 점에서 피고인의 책임을 반영하지 못하고 일반예방의 측면에서 문제가 있다. 병과주의란 수개의 범죄의 형벌을 합산하여 처벌하는 방법을 말한다. 영미법계 국가 중 병과주의를 취한 입법례가 있다. 병과주의는 응보나 일반예방의 요구를 만족시킬 수는 있으나 피고인에게 지나치게 가혹하고 장기 혹은 다액의 형벌은 범죄인의 사회복귀에 장애가 된다는 비판이 제기된다. 가중주의란 수개의 범죄 중 일정한 범죄의 형벌을 가중하여 처벌하는 방식이다. 가중주의는 흡수주의와 병과주의를 절충하는 방식으로써 양 제도의 장단점을 모두 지니고 있다.

형법 제38조는 경합범에 대해 흡수주의, 가중주의, 병과주의를 모두 규정하고 있다. 즉, 가장 중한 죄에 정한 형이 사형 또는 무기징역이나 무기금고인 때에는 가장 중한 죄에 정한 형으로 처벌하는데(제1항 제1호), 이는 흡수주의를 따른 것이다. 각 죄에 정한 형이 무기징역이나 무기금고 이외의 이종(異種)의 형인 때에는 병과하도록 규정하고 있는데(제1항 제3호), 이는 병과주의를 따른 것이다. 각 죄에 정한 형이 사형 또는 무기징역이나 무기금고 이외의 동종(同種)의 형인 때에는 가장 중한 죄에 정한 장기 또는 다액에 그 2분의 1까지 가중하되⁵²⁾ 각 죄에 정한 형의 장기 또는

52) 다만 판례는 경한 죄에 정한 형의 단기가 중한 죄에 정한 형의 단기보다 높은 경우 경한 형의 단기를 경합범의 하한으로 해야 한다고 하는데(대법원 1985. 4. 23. 선고 84도2890 판결), 이는 벌금형에도 그대로 적용될 것이다. 예를 들어 경합범관계에 있는 a범죄의 벌금형이 100만원 이상 1천만원 이하이고, b범죄의 벌금형이 1,500만원 이하의 벌금인 경우 제38조 제1항 제2호를 그대로 적용하면 그 처단형은 5만

다액을 합산한 형기 또는 액수를 초과할 수 없도록 하고 있는데 (제1항 제2호), 이는 가중주의를 따른 것이다.

가중주의는 경합범에 대한 응보 내지 일반예방의 요구와 범죄인의 개선, 교육 내지 사회복귀 등 특별예방의 요구를 절충한 것이라고 할 수 있다. 즉, 가중주의는 병과주의만큼 응보 내지 일반예방의 요구를 충실히 반영하지 못하지만 지나치게 무거운 형벌로 인해 범죄인의 사회복귀가 불가능하게 되는 것을 방지하기 위한 것이다.

나) 제38조 제1항 제2호 적용배제의 의미

제4조가 형법 제38조 제1항 제2호의 적용을 배제하는 것은 흡수주의를 채택하려고 한 것이라고 해석할 여지도 있지만⁵³⁾, 병과주의를 채택하려는 취지라고 해야 할 것이다. 즉 조세범죄에서는 경합범의 경우 가장 중한 죄에 형의 다액의 2분의 1까지 가중하는 데에서 그치는 것이 아니라, 경합범의 각 범죄행위에 규정된 벌금액을 합산한 벌금형을 과하겠다는 취지라고 해야 할 것이다.

판례도 일관되게 “형법 제38조 제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정을 적용하지 아니한다”라는 문언의 의미는 판결이

원 이상 2,250만원 이하의 벌금이 된다. 그런데 다액이 중한 b범죄의 벌금형 하한(5만원 이상, 형법 제45조), 다액이 경한 a범죄의 벌금형의 하한(100만원 이상)이 높기 때문에 a, b범죄를 경합범으로 처벌할 경우 그 처단형은 100만원 이상 2,250만원 이하의 벌금이 된다.

53) 경합범을 처벌하는 방법에는 흡수주의, 병과주의 및 가중주의가 있는데, 제4조 제1, 2항이 “형법 제38조 제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정을 적용하지 않는다”고 규정한 것은 문리상 형법 제38조 제1항 제1호가 채택하고 있는 가중주의를 택하지 않는다는 의미밖에는 되지 않는다. 따라서 제4조를 흡수주의를 채택한 것이라고 해석할 여지도 있다. 경합범 처벌에서 가중주의와 흡수주의가 예외이고 병과주의가 원칙이라고 할 수는 없기 때문이다. 제4조가 흡수주의를 택한 것이라는 주장은 없지만, 설사 제4조와 같은 규정을 둔다 하더라도 병과주의를 택한다는 것을 명백하게 규정할 필요가 있다.

III. 총론적 문제점과 개정방안 87

확정되지 아니한 수개의 조세포탈행위를 동시에 벌금형으로 처벌함에 있어서는 형법 제38조 제1항 제2호 본문에서 규정하고 있는 ‘가장 중한 죄에 정한 벌금다액의 2분의 1을 한도로 가중하여 하나의 형을 선고하는 방식’을 적용하지 아니한다는 취지로 해석하여야 하는 것이지, 단지 위 형법조항의 본문 중 후단 부분인 ‘각 죄에 정한 벌금형의 다액을 합산한 액수를 초과할 수 없다’는 부분만의 적용을 배제한다는 취지로 해석할 수는 없다. 따라서 판결이 확정되지 아니한 수개의 죄에 대하여 벌금을 병과하는 경우에는 각 죄마다 벌금형을 따로 양정하여 이를 합산한 액수의 벌금형을 선고하여야 한다.”는 입장을 취하고 있다⁵⁴⁾.

다) 문제점

조세범처벌에서 형법의 벌금형가중 제한규정의 적용을 배제하는 것은 책임능력, 법률의 착오, 중범감경 규정의 적용을 배제하는 것과 달리 위헌문제는 크게 발생하지 않는다고 할 수 있다. 후자의 경우에는 헌법상의 원칙이라고 할 수 있는 책임원칙(Schuldprinzip)에 정면으로 위반된다는 문제가 생기지만, 경합범에 대해 병과주의, 흡수주의, 가중주의 중 어느 것을 택하는가는 헌법상의 문제라기보다는 형벌정책상의 문제, 즉 합목적성의 문제이기 때문이다.

가중주의는 병과주의만큼 응보 내지 일반예방의 요구를 충실히 반영하지 못하지만 지나치게 무거운 형벌로 인해 범죄인의 사회복

54) 대법원 1982. 4. 13. 선고 82도256 판결; 대법원 1984. 2. 28. 선고 83도 2470 판결; 대법원 1996. 5. 31. 선고 94도952 판결. 따라서 “원심은 원판시 조세사실에 대하여 조세범처벌법 제9조를 적용하여 각 벌금형을 선택한 후 형법 제38조 제1항 제2호 동 제50조에 의하여 가장 중한 죄를 경합가중한 금액범위 내에서 처단할 것이나 제반 정상을 참작하여 형법 제53조 동 제55조 제1항 제6호에 의하여 작량감경한 금액범위 내에서 처단하였으나 작량감경은 조세범처벌법 제4조에 금지된 바로서 원심은 이 점에서 법령 적용의 착오가 있다”고 한다(대법원 1957. 3. 29. 선고 4290형상29 판결).

귀가 불가능하게 되는 것을 막기 위한 것이다. 조세범죄에 대한 형벌정책에서 범죄인의 사회복귀보다는 응보 내지 일반예방의 목적을 더 중요시해야 한다면 가중주의보다는 병과주의를 택할 수도 있다. 조세범처벌법이 형법 제38조 제1항 제2호의 적용을 배제하고 각 범죄에 대한 벌금액을 합산하겠다는 것은 조세범죄로 취득한 이익을 벌금으로 환수하고, 형법에서 규정한 것보다 강력한 형벌을 과함으로써 일반예방의 효과를 노리겠다는 취지로 보인다.

그러나 예외법·특별법인 조세범처벌법이 원칙법·일반법인 형법 규정의 적용을 배제하기 위해서는 그럴만한 합리적 이유가 있어야 한다. 예외는 예외를 인정해야 하는 합리적 근거가 있어야 정당화될 수 있기 때문이다. 그러나 조세범처벌법이 형법상의 벌금형 가중제한규정의 적용을 배제하여야 할 합리적 근거는 그리 많지 않아 보이고, 오히려 다음과 같은 문제점이 있다고 할 수 있다.

첫째, 제8조의 무면허주류제조등죄, 제9조의 주세포탈미수죄, 제11조의 원천징수불이행죄, 제11조의2의 세금계산서교부의무위반등죄, 제12조의2 제1호의 납세증명표지 미승인양도죄, 제2호의 납세증명표지 위·변조죄, 제3호의 위·변조납세증명표지 소지죄 등의 경우 현실적으로 조세포탈에 이르지 못해 이익을 취득하지 못할 수가 있다. 이러한 경우까지 벌금형을 합산하려는 것은 벌금형의 본래 취지에 맞지 않는다. 또한 현실적으로 조세포탈 등 이익을 취득한 경우에도 포탈액에 가산세 등을 포함한 금액을 즉시 징수할 수 있어서 조세범죄로 취득한 이익은 이러한 방법을 통해 충분히 박탈될 수 있다.

결국 벌금형가중제한 규정의 적용을 배제하는 근거는 일반예방적 효과를 높이고, 많은 조세범죄에서 적발된 이익보다 취득한 이익이 많은 현실을 고려한 것이라고 할 수 있다. 그러나 지나치게 일반예방효과를 추구하는 것은 전근대적 위하형(威嚇刑)적 사고라

III. 총론적 문제점과 개정방안 89

고 할 수 있다. 또한 형법의 최후 수단성(ultima ratio)이나 ‘의심스러울 때에는 피고인에게 유리하게’(in dubio pro reo)의 원칙을 따르는 형사사법제도에 관련된 입법에서는 범인이 적발된 이익만을 취득하였다는 것을 전제로 처벌의 종류나 범위를 결정해야 한다. 국가가 조세범을 적발하는 능력이 부족한 것에서 생겨나는 문제점을 조세범에 대한 형벌가중이라는 수단을 통해 국민에게 전가함으로써 해결하려고 하는 것은 허용되지 않는다고 해야 할 것이다.

둘째, 제4조 1, 2항의 벌금형경합배제규정을 삭제하여 형법의 경합범처벌례에 의하는 경우 다수의 위반행위를 한 사람이나 두 번의 위반행위를 한 사람이나 동일한 벌금액에 처해진다는 문제점이 있다는 지적이 있을 수 있다. 그러나 이는 조세범죄에만 국한된 문제는 아니고 어느 범죄에나 발생할 수 있는 문제이다. 예를 들어 형법의 경합범가중규정에 의하면 절도죄를 2번 저지른 경우나 10번 저지른 경우나 모두 1,500만원 이하의 벌금에 처해지게 된다. 그럼에도 불구하고 일정한 경합범의 경우 우리 형법이 병과주의를 택하지 않고 가중주의를 택한 것은 지나치게 가혹한 형벌로 인해 범죄인의 사회복귀가 불가능해지는 것을 방지하기 위한 것이다. 이러한 형법의 원칙들이 조세범죄에는 적용되지 않아야 할 이유가 별로 없다.

범죄로 인한 이익의 환수 가능성은 일반범죄에서 보다 조세범죄에서 더 크다고 할 수 있다. 절도범이 절취한 재물을 사용, 처분하여 향유한 이익을 절도범으로부터 환수하는 것은 매우 어려운 것이다. 이에 비해 조세범죄의 경우에는 포탈조세의 환수 가능성이 훨씬 크다고 할 수 있다. 따라서 조세범죄의 경합범에 대해 각 범죄행위의 벌금을 병과해야 할 이론적 정당성이 별로 없다.

셋째, 법률에서 지나치게 무거운 형벌을 규정할 경우 그 법률의 적용·집행과정에서 부작용이 생길 수 있다. 조세범을 적발하는 공

무원의 입장에서는 지나치게 많이 적발을 하게 되면 형벌이 무거워 비록 조세범을 범한 사람이라고 하더라도 그에게 가혹한 결과가 생길 수 있기 때문에 모든 범죄를 적발하려고 하지 않거나 적발하고도 묵인하게 된다. 나아가 범죄인과 타협하거나 거래하는 일도 생기게 된다. 이것은 공무원에게 직권남용이나 직무유기가 될 수 있는데, 과도한 형벌은 그 형벌이 규정된 범죄보다 더 무거운 범죄를 사실상 조장하는 결과를 초래할 수도 있다.

넷째, 벌금형가중제한규정의 적용을 배제해야 할 현실적 필요성도 그리 많지 않다. 판례는 시간을 달리하는 수개의 범죄행위가 있는 경우에도 이를 모두 경합범으로 파악하지 않고, 연속범이나 집합범 혹은 영업범으로서 포괄일죄로 파악하는 경우가 많다. 따라서 벌금형가중제한규정의 적용이 배제되는 조세범죄의 상당부분은 그 행위가 수회에 걸쳐 이루어졌다고 하더라도 경합범이 아니라 포괄일죄로 파악될 가능성이 많다.

즉, 판례는 “조세포탈범의 죄수는 위반사실의 구성요건 충족횟수를 기준으로 하여 예컨대, 소득세포탈범은 각 과세연도의 소득세마다, 법인세포탈범은 각 사업연도의 법인세마다 그리고 부가가치세의 포탈범은 각 과세기간인 6월의 부가가치세마다 1죄가 성립하는 것이 원칙이나”⁵⁵⁾, “특정범죄 가중처벌등에 관한 법률 제8조는 연간 포탈세액이 일정액 이상이라는 가중사유를 구성요건화하여 조세범처벌법 제9조 제1항의 행위와 합쳐서 하나의 범죄유형으로 하고 그에 대한 법정형을 규정한 것이므로 위 법조에 해당하는 경우에는 1죄만이 성립한다 할 것인바, 원심이 1974. 1. 1.부터 동년 12. 31.까지의 과세기간에 대한 법인세, 법인영업세, 물품세의 합계 금 69,865,970원의 포탈행위를 특정범죄가중처벌등에관한법률 제8조 제1항 제1호 위반의 1죄로 처벌한 조치는 정당하다.”⁵⁶⁾

55) 대법원 1982. 6. 22. 선고 82도938 판결.

56) 대법원 1990. 7. 10. 선고 90도308 판결.

III. 총론적 문제점과 개정방안 91

라고 한다. 이에 의하면 현행법 제4조 제1, 2항에서 규정된 범죄들의 경우 여러 개의 행위에 의해 이루어졌다고 하더라도 대부분 포괄일죄로 처벌될 가능성이 높다. 이 경우 각 개별행위에 대한 벌금액을 병과할 수 없고 하나의 벌금에만 처해지게 된다. 따라서 다수의 위반행위를 한 사람이 한번의 위반행위를 한 사람보다 유리한 결과를 얻게 되는 경우란 생각보다 많지 않다고 할 수 있다.

조세범에 대한 형벌이 무겁게 규정되어 있다는 것도 판례가 조세범죄에 대한 죄수를 엄격하게 파악하는 이유 중의 하나라고 할 수 있다. 이로 인해 조세범죄를 엄격하게 처벌한다는 목표 달성이 더 어려워질 수도 있다. 예를 들어 1천만원 이하의 벌금에 처해지는 조세범죄를 2번 범했을 경우 양자를 실체적 경합범으로 파악하면 1,500만원 이하의 벌금에 처해지게 되는데, 조세범처벌법에서 형벌을 무겁게 규정함으로 인해 법원이 양자를 포괄일죄로 파악하게 되면 1,000만원 이하의 벌금으로 처벌할 수밖에 없게 된다.

2) 책임능력규정 적용배제의 문제점

가) 형법 제9조, 제10조 제2항, 제11조의 의의

형법 제9조는 “14세 되지 아니한 자의 행위는 벌하지 아니한다”고 하여 형사미성년자의 행위는 벌하지 않는 것으로 규정하고 있다. 이는 만 14세 미만된 자에 대해서는 국가가 형법적 ‘비난의 대상’으로 하지 않고 ‘교육 내지 보호의 대상’으로 하겠다는 형사정책적 고려가 반영된 것이라고 할 수 있다.

형법 제10조 제2항은 “심신장애로 인하여 전항의 능력(사물변별 능력 또는 의사결정능력)이 미약한 자의 행위는 형을 감경한다”고 규정하고 있다. 제11조는 “농아자의 행위는 형을 감경한다”고 규정하고 있다. 제10조 제2항과 제11조는 도의적 책임론에 입각한 것으로서 사물변별능력이나 의사결정능력이 미약한 사람은 그렇지

않은 사람에 비해 형법적 비난을 적게 가하겠다는 취지의 규정이다. 형사미성년자의 경우도 순수한 생물학적 입장에서의 규정이라고 할 수도 있지만, 형사미성년자에게는 사물변별능력과 의사결정능력이 결여되어 있기 때문에 형법적 비난을 가하지 않는다는 의미도 될 수 있다.

나) 적용배제의 문제점

첫째, 명문의 규정이 없다고 하더라도 “형벌은 책임을 전제로 한다” 혹은 “형벌은 책임에 상응해야 한다”, “형벌은 책임을 하회할 수 있으나 상회할 수는 없다”는 원칙과 같은 책임원칙은 법치국가 형법의 기본원칙이라고 할 수 있다. 벌금형도 형벌이라고 할 수 있으므로, 징역형은 물론이요 벌금형이라고 하더라도 책임능력 규정의 적용을 배제하여 책임무능력자에게 형사책임을 묻고 한정 책임능력자에게 일반인과 같은 형사책임을 인정하는 것은 문명국가의 기본원칙에 반하는 위헌적 발상이라고 할 수 있다.

둘째, 예를 들어 제4조 제1항에 의하면 형사미성년자가 무면허주류제조죄를 범한 경우 무면허주류제조죄의 형벌은 3년 이하의 징역 또는 300만원 이하의 벌금인데, 제4조 제1항 단서에 의해 3년 이하의 징역형에 처해질 수는 없고 300만원 이하의 벌금에 처해진다. 그런데 형사미성년자가 절도죄를 범한 경우에는 절도죄의 형벌이 6년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금이지만 징역형으로도 벌금형으로도 처벌받지 않게 된다. 절도죄를 범한 경우에 벌금형으로도 처벌받지 않는 데에 비해 무면허주류제조죄를 범한 경우 300만원 이하의 벌금으로 처벌받는다면 그 근거는 무면허주류제조죄가 절도죄보다 더 무거운 범죄라는 것 이외에는 다른 근거가 제시될 수 없을 것이다. 이것의 부당성에 대해서는 굳이 언급을 필요로 하지 않을 것이다.

III. 총론적 문제점과 개정방안 93

셋째, 법관은 행위의 불법과 행위자의 책임을 고려하여 형벌의 종류를 정하게 된다. 그런데 형사미성년자의 경우 행위자가 책임 무능력자여서 책임이 없으므로 행위불법만으로 형벌의 종류를 정하게 된다. 선택형으로 징역형과 벌금형이 규정되어 있다고 할 경우 행위불법이 크면 징역형을 선택하게 되고 행위불법이 작으면 벌금형을 선택하게 된다. 따라서 징역형을 택하면 제4조 제1항 단서에 의해 형사미성년자를 처벌할 수 없고 행위불법이 작으면 제4조 제1항 본문에 의해 형사미성년자를 처벌할 수 있다. 이 역시 균형에 맞지 않는다. 심신미약자나 농아자의 경우도 마찬가지이다. 이 경우 행위불법과 행위자의 감경된 책임을 고려하여 형벌의 종류를 정하게 되는데, 역시 행위책임과 행위자책임이 무거워 징역형을 택하게 되면 행위자가 처벌받지 않게 되고 행위책임과 행위자책임 가벼워 벌금형을 택하게 되면 행위자가 벌금형으로 처벌받게 된다. 이 역시 균형에 맞지 않는다.

넷째, 제4조의 의미가 행위불법과 행위자의 책임이 무거운 경우에도 징역형을 선택하지 말고 벌금형을 선택하여 처벌하라는 취지라고 하더라도 문제가 해결되는 것은 아니다. 도의적 책임론에 의하면 책임능력이 없거나 미약한 사람의 경우에는 형법적 비난을 가하지 못하거나 형법적 비난을 감경하여야 한다. 그로 인해 생겨나는 문제점은 사회적 책임론에 입각한 보안처분에 의해 해결해야 한다. 벌금은 도의적 비난을 가하는 형벌수단이므로 책임무능력자나 한정책임능력자를 일반인과 동일하게 벌금형으로 처벌하는 것은 허용되지 않는다. 이들에게 보안처분을 과할 때에는 이들의 재범 가능성을 제거하기 위한 목적을 가져야 하고 일반예방이나 응보적 수단이어서는 안된다. 즉, 이들에게 과하는 보안처분은 책임무능력자나 한정책임능력자를 개선, 교육하는 수단이어야 한다. 따라서 책임무능력자나 한정책임능력자에게는 이들의 사물변별능력

과 의사결정능력을 증진시킬 수 있는 보안처분을 과해야 하고, 해악으로서의 형벌의 일종인 벌금형을 과해서는 안된다.

다섯째, 제4조 제1항은 형사미성년자나 심신미약자 혹은 농아자가 조세범죄의 행위자가 되는 경우보다는 개인인 영업주의 경우에 적용될 가능성이 더 많다는 것을 예상한 것으로 보인다. 따라서 제4조는 이들이 영업주로서 양벌규정에 의해 벌금형으로 처벌받게 될 것이 문제되는 경우 벌금형을 과할 수 없거나 벌금형을 감경하지 못하도록 하는 데에 그 의미가 있다. 그러나 앞에서 살펴본 것과 같이 양벌규정에 의한 처벌이 과실책임을 근거로 한 것이라는 것이 지배적인 입장이라고 할 수 있다. 그렇다면 앞에 제시된 것과 같은 형사미성년자 등이 고의책임을 지는 경우에 발생하는 문제점에 비해 형사미성년자 등이 과실책임을 지는 경우에 발생하는 문제점이나 불균형은 더 심각하다고 할 수 있을 것이다.

3) 법률의 착오 규정 적용배제의 문제점

가) 형법 제16조의 의의

형법 제16조는 ‘법률의 착오’라는 제목하에 “자기의 행위가 법령에 의하여 죄가 되지 아니하는 것으로 오인한 행위는 그 오인에 정당한 이유가 있는 때에 한하여 벌하지 아니한다”라고 규정하고 있다. 제16조에 의하면 법률의 착오란 죄가 되는 행위를 하는 자가 행위 당시에 자기의 행위가 법령에 의하여 죄가 되지 않는 것으로 오인한 경우를 말한다고 할 수 있다. 제16조에서 언급되고 있는 ‘행위’는 모두 구성요건에 해당하고 위법한 행위를 말한다. ‘죄가 되지 아니하는 것으로 오인한다’는 것은 객관적으로는 행위자의 행위가 구성요건에 해당하고 위법함에도 불구하고 행위자는 자신의 행위가 위법하다는 것을 알지 못하는 경우로서 위법성의 인식없이 위법한 행위를 하는 경우를 말한다. 행위자의 주관적 생

각으로는 적법한 행위를 하는 것이지만 객관적으로는 위법한 행위를 함으로써 행위에 대한 주관적 평가와 객관적 평가가 일치하지 않는 경우이다.

법률의 착오는 일반형법과 외국인범죄에서도 문제되지만, 우리나라와 같이 형법이 비대화되어 있는 나라에서는 행정형법에서 특히 법률의 착오가 많이 문제될 수 있다. 우리나라에는 행정의 확실한 집행성을 확보하기 위해 행정법규위반행위들에 대해 형벌을 과하는 규정들을 두고 있는 행정법률들이 다수 존재한다. 이러한 법률들은 기술적, 전문적 성격을 가졌기 때문에 많은 사람들이 자신의 행위가 이러한 법률상의 범죄구성요건에 해당하고 위법하다는 사실을 알지 못하고 위반행위를 하게 되는데, 이 경우 대부분 법률의 착오가 문제될 것이다.

사실의 착오에서는 정당한 이유가 있든 없든 원칙적으로 행위자에게 발생한 결과에 대한 고의책임을 물을 수 없고 과실책임만을 물을 수 있을 뿐이다. 행위자가 행위의 의미를 인식하지 못하였기 때문에 발생한 결과에 대한 고의불법이 인정될 수 없기 때문이다.

이에 비해 법률의 착오에서는 정당한 이유가 있는 경우에만 별하지 않는다. 비록 위법한 행위를 했다 하더라도 자신의 행위자법에 위반된다는 사실을 모르고, 그 모른 것에 대해 과실이 없는 경우에는 그 행위자를 비난할 수 없어 책임이 조각되기 때문이다. 그러나 통설, 판례는 형법 제16조가 정당한 이유가 없는 법률의 착오의 경우 원칙적으로 고의책임을 묻는 것으로 해석한다⁵⁷⁾. 법

57) 판례는 법률의 착오에 대해 판례는 “그러한 사정만으로 자신의 행위가 법령에 저촉되지 않는 것으로 오인함에 정당한 이유가 있는 경우에 해당한다거나 범의가 없었다고 볼 수는 없다”(대법원 1989. 2. 14. 선고 87도1860 판결; 대법원 2000. 8. 18. 선고 2000도2943 판결)고 하는데 이는 제한고의설의 입장에 유사하다. 그러나 제한고의설에 대해서는 사실의 인식과 위법성의 인식을 모두 고의의 성립요소로 하고, 과실로 사실을 인식하지 못한 경우에는 과실범을 인정하면서, 과실로 위법성을 인식하지 못한 경우에는 고의로 별하는 것은 논리일관성(論理一貫性)

률의 착오에 의해 행위한 자에게 과실책임을 묻게 되면 처벌의 공백이 지나치게 커지기 때문이다. 이는 위법성의 인식없이 행위한 사람을 위법성을 인식한 사람과 동일하게 처벌하는 것을 의미한다. 다시 말해 제16조는 과실책임과 고의책임을 중간 정도의 책임을 져야 할 행위자에 대해 일반예방의 목적을 달성하고 처벌공백을 피한다는 형사정책적 고려에 의해 고의책임을 인정하는 것이라고 할 수 있다.

나) 법률의 착오 적용배제의 문제점

조세범처벌법도 행정형법적 성격을 가진 범죄로서 법률의 착오가 많이 문제될 수 있는 범죄이다. 그럼에도 불구하고 제4조 제1항은 조세범죄에 대해서는 법률의 착오 규정의 적용을 배제하고 있다. 제4조 제1항 역시 “법률의 착오는 정당한 이유가 없어도 벌하지 아니한다”는 의미로 해석할 수도 있지만, “법률의 착오는 정당한 이유가 있더라도 벌한다”는 의미로 해석하는 것이 입법취지에 맞는 해석이 될 것이다.

앞에서 언급한 대로 통설, 판례가 정당한 이유가 없는 법률의 착오도 고의책임과 과실책임을 중간 정도의 책임을 지는 행위자에게 고의책임을 인정하는 것이다. 제4조 제1항은 여기에서 나아가 정당한 이유가 있는 법률의 착오로 과실책임도 질 수 없는 행위자에 대해 고의책임을 인정하는 것이라고 할 수 있다. 이와 같은 제

이 없다는 비판이 가해진다. 이에 대해 통설은 책임설을 따르고 있다. 책임설은 구성요건적 고의의 성립에는 사실의 인식을 요한다고 하고, 위법성의 인식 가능성은 책임요소로 파악한다. 사실의 인식이 없는 경우에는 구성요건적 고의가 조각되어 과실범만이 성립할 수 있다. 그러나 법률의 착오에서 위법성의 인식이 없다고 하더라도 위법성의 인식 가능성이 있으면 책임이 조각되지 않으므로 행위자는 고의책임을 지게 된다. 책임설은 체계상의 논리일관성은 지니고 있으나, 왜 위법성의 인식이 아니라 위법성의 인식 가능성이 책임요소가 되어야 하는가에 대해서는 침묵하고 있다.

4조 제1항은 다음과 같은 문제점이 있다.

첫째, 형법 제16조의 적용을 배제한다는 것은 조세범죄의 성립에 위법성의 인식을 요하지 않는다는 것인데, 현재 우리나라에서 범죄성립에 위법성의 인식을 필요로 하지 않는다는 견해는 찾아볼 수 없다⁵⁸⁾. 현행법은 이러한 통설과 판례의 태도를 무시한 것이라고 할 수 있다. 범죄를 자연범과 법정범으로 나누어 볼 수 있는데, 자연범에서는 법률의 착오의 항변을 통한 형벌감면은 거의 불가능하다(‘법률의 부지는 용서받지 못한다’는 법언). 그러나 법정범에 있어서는 일반국민들이 법률의 규정을 잘 알지 못하므로 위법성의 인식없이 행정범을 범하는 경우가 많다. 즉 법률의 착오는 자연범에서보다 법정범에서 일반국민의 권리를 구제하는 기능을 한다. 조세범은 자연범보다는 법정범의 성격을 많이 띤 범죄이므로, 법

58) 위법성의 인식에 관한 우리나라의 학설을 검토해 보면 범죄성립에 위법성의 인식을 요한다는 점에서는 견해가 일치하고 있다. 또한 구체적인 금지규정까지 인식할 필요는 없고, 비전문가의 소박한 판단으로 족하다는 것 및 위법성 인식은 구체적 구성요건에 관계되어 있어야 하므로 수죄의 경우에는 각죄에 대해 위법성의 인식이 있어야 한다는 것 및 현실적 인식뿐만 아니라 잠재적 혹은 미필적 인식으로 족하다는 점 등에는 거의 견해가 일치되어 있다. 독일의 경우도 마찬가지이다(Lackner/Kühl, StGB, München: C.H.Beck, §17/2 참조). 다만, 위법성 인식의 구체적 내용에 대해서는 의견이 일치하지 않고 있다. 위법성 인식을 가장 넓게 인정하는 견해는 사회정의나 조리에 반한다는 인식이 있으면 족하다고 한다. 대법원 판례도 이러한 입장에 있다. 즉 대법원은 “범죄의 성립에 있어서 위법의 인식은 그 범죄사실이 사회정의와 조리에 어긋난다는 것을 인식하는 것으로 족하고 구체적인 해당 법조문까지 인식할 것은 아니므로”(대법원 1987. 3. 24. 선고 86도2673 판결)라고 판시한 바 있다. 위법성의 인식을 가장 좁게 인정하는 견해는 형법적 평가에 반한다는 인식 즉 ‘형법위반의 인식’이 있어야 위법성의 인식이 있다고 한다(차용석, 「위법성의 인식, 위법성의 착오」, 『고시연 구 창간20주년기념 논문집』, 1994, 847면). 우리나라의 다수설은 단순한 윤리규범에 위반된다는 인식으로는 충분하지 않지만 형법위반의 인식까지는 필요하지 않다고 한다. 즉 그 행위가 현행 법질서에 어긋난다는 인식이면 족하므로 민법이나 행정법 등에 위반된다는 인식이 있어도 위법성의 인식이 있다고 한다. 독일의 통설도 마찬가지 입장이다. Lackner/Kühl, 위의 책, §17/2 참조).

률의 착오에 의해 범칙행위를 한 국민들이 처벌을 받지 않도록 하는 것이 책임주의 원칙의 관점에서 바람직하다. 조세범이 행정법의 성격을 띠고 있으므로 범죄성립에 위법성의 인식을 요하게 되면 처벌범위가 현저히 줄어들게 되므로 조세범의 성립에 위법성의 인식을 필요로 하지 않는다고 한다면, 이는 국가우월적 사고에 기초한 것으로서 국민의 인권을 침해할 위험성을 내포하고 있는 견해라고 할 수 있다.

둘째, 정당한 이유가 있는 법률의 착오는 책임이 조각되는데, 그럼에도 불구하고 고의범으로 처벌하는 것은 책임주의원칙에 반하는 것으로서 헌법 제32조 단서의 과잉금지 원칙에 반할 위험이 있다.

셋째, 조세범죄에 대해 형법 제16조를 적용하게 되면 조세범죄의 처벌에 문제가 있을 것이라고 하는 것도 기우에 불과하다. 판례는 법률의 착오에서 정당한 이유가 있는 경우를 거의 인정하지 않기 때문이다.

먼저 판례는 법률의 부지이론을 택하여 법률의 착오에 해당하는 경우를 현저히 제한하고 있다. 통설의 반대에도 불구하고⁵⁹⁾ 판례는 “형법 제16조에 자기의 행위가 법령에 의하여 죄가 되지 아니하는 것으로 오인한 행위는 그 오인에 정당한 이유가 있는 때에 한하여 벌하지 아니한다고 규정하고 있는 것은 단순한 법률의 부지의 경우를 말하는 것이 아니고, 일반적으로 범죄가 되는 경우이지만 자기의 특수한 경우에는 법령에 의하여 허용된 행위로서 죄가 되지 아니한다고 그릇 인식하고 그와 같은 그릇 인식함에 정당한 이유가 있는 경우에는 벌하지 아니한다는 취지이다.”⁶⁰⁾라는 입

59) 판례의 입장을 비판한 것으로, 허일태, 「법률의 부지」, 『형사판례의 연구(지송 이재상교수 화갑기념논문집)』 I, 박영사, 2004, 446~469면; 김영환, 「법률의 부지의 형법해석학적 문제점」, 같은 책, 470~497면; 조국, 「법률의 부지 및 착오 이론에 대한 재검토」, 『형사정책연구』, 제12권 제2호(2001년 여름호), 95~113면 외 다수 논문

60) 대판 1997. 4. 25. 96도3409 판결; 대판 1994. 12. 22. 94도2148 판결.

III. 총론적 문제점과 개정방안 99

장을 일관되게 유지하고 있다. 조세범처벌법과 관련하여 법률의 부지를 명확하게 언급한 판례는 없지만, 관세범위반사건과 관련하여서도 판례는 “형법 제16조에 자기가 행한 행위가 법령에 의하여 죄가 되지 아니한 것으로 오인한 행위는 그 오인에 정당한 이유가 있는 때에 한하여 벌하지 아니한다고 규정하고 있는 것은 단순한 법률의 부지를 말하는 것이 아니고, 일반적으로 범죄가 되는 경우이지만 자기의 특수한 경우에는 법령에 의하여 허용된 행위로서 죄가 되지 아니한다고 그릇 인식하고, 그와 같이 그릇 인식함에 정당한 이유가 있는 경우에는 벌하지 않는다는 취지인바, 피고인이 일본 영주권을 가진 재일교포로서 영리를 목적으로 이 사건 관세물품을 구입한 것이 아니라거나 국내 입국시 관세신고를 하지 않아도 되는 것으로 착오하였다는 등의 사정만으로는 위에서 말한 형법 제16조의 법률의 착오에 해당한다고 할 수 없다”고 한다⁶¹⁾.

나아가 판례는 법률의 착오에 해당된다고 하는 경우에도 매우 제한된 범위에서만 정당한 이유가 있다고 한다. 판례는 “정당한 이유가 있는지 여부는 행위자에게 자기 행위의 위법의 가능성에 대해 심사숙고하거나 조회할 수 있는 계기가 있어 자신의 지적능력을 다하여 이를 회피하기 위한 진지한 노력을 다하였더라면 스스로의 행위에 대하여 위법성을 인식할 수 있는 가능성이 있었음에도 이를 다하지 못한 결과 자기 행위의 위법성을 인식하지 못한 것인지 여부에 따라 판단하여야 할 것이며, 이러한 위법성의 인식에 필요한 노력의 정도는 구체적인 행위상황과 행위자 개인의 인식능력 그리고 행위자가 속한 사회집단에 따라 달리 평가되어야

61) 대법원 2007.5.11. 선고 2006도1993 판결. 현재 대법원 종합법률정보 사이트에 게재되는 대법원 판례 중 가장 많은 것이 법률의 부지에 관한 판례라고 할 수 있을 정도로 법률의 부지라고 하는 판례는 많다. 예를 들어 대법원 2008. 5. 29. 선고 2007도10914 판결; 대법원 2008. 3. 14. 선고 2007도11263 판결; 대법원 2007. 11. 15. 선고 2007도6775 판결 외 다수 판결.

한다”고 한다⁶²⁾. 그리고 담당공무원에게 조회하였으나 담당공무원이 잘못 알려주어 위법성의 인식 없이 위법한 행위를 한 경우와 같이 매우 예외적으로만 정당한 이유가 있다고 한다⁶³⁾.

즉, 최근의 판례들을 살펴보면 판례는 허가를 담당하는 공무원이 허가를 요하지 않는다고 잘못 알려준 것을 믿고 임야상에 토지를 쌓아둔 산림법위반행위를 한 경우⁶⁴⁾, 광역시의회 의원이 선거구민들에게 의정보고서를 배부하기에 앞서 미리 관할 선거관리위원회 소속 공무원들에게 자문을 구하고 그들의 지적에 따라 수정한 의정보고서를 배부한 경우⁶⁵⁾ 등에서는 정당한 이유가 있다고 한다. 그러나 지방자치단체장이 관행적으로 간담회를 열어 업무추진비 지출 형식으로 참석자들에게 음식물을 제공해 오면서 법령에 의하여 허용되는 행위라고 오인한 경우⁶⁶⁾, 한국간행물윤리위원회나 정보통신윤리위원회가 청소년유해매체물로 판정하였을 뿐 음란물로 관계기관에 형사처벌 또는 행정처분을 요청하지 않았기 때문에 음란물을 음란하지 않다고 오인한 경우⁶⁷⁾, 사무실 임차인이 임대차계약 종료 후 갱신계약 여부에 관한 의사표시나 명도의무를 지체하고 있으므로 임대인이 단전조치를 취하여도 죄가 되지 않는다고 오인한 경우⁶⁸⁾, 유사석유제품인 사실을 모르고 법령상 금지

62) 대법원 2008. 2. 28. 선고 2007도5987 판결; 대법원 2006. 3. 24. 선고 2005도3717 판결; 대법원 2006. 9. 28. 선고 2006도4666 판결.

63) 이전의 판례 중에서도 정당한 이유가 있다고 한 대법원의 판례는 변호사에게 확인한 경우(대법원 1976. 1. 13. 선고 74도3680 판결), 담당공무원의 말을 믿은 경우(대법원 1992. 5. 22. 선고 91도2525 판결), 군대에서 상사의 허가를 받은 경우(대법원 1971. 10. 12. 선고 71도1356 판결), 범행과 동일한 성질의 행위에 대해 이전에 검찰의 혐의 없음 결정을 받은 적이 있는 경우(대법원 1995. 8. 25. 선고 95도717 판결) 등에서였다.

64) 대법원 2005. 8. 19. 선고 2005도1697 판결.

65) 대법원 2005. 6. 10. 선고 2005도835 판결.

66) 대법원 2007. 11. 16. 선고 2007도7205 판결.

67) 대법원 2006. 4. 28. 선고 2003도4128 판결. 이 판결에 대한 평석으로, 친진호, 「디지털콘텐츠 음란물에 대한 음란성 판단의 주체와 법률의 착오」, 『형사법연구』, 제19권 제3호(하), 2007, 509~526면.

되는 유사석유제품을 제조한 경우⁶⁹⁾, 부동산중개업자가 아파트 분양권의 매매를 중개하면서 중개수수료 산정에 관한 지방자치단체의 조례를 잘못 해석하여 법에서 허용하는 금액을 초과한 중개수수료를 수수한 경우⁷⁰⁾ 등에서는 정당한 이유가 없다고 한다.

통설도 정당한 이유 유무를 과실 유무로 판단하자는 입장이고⁷¹⁾, 이것보다 더 엄격하게 판단하자는 입장도 있다⁷²⁾. 이러한 학설의 입장에 의해도 정당한 이유가 있다고 할 수 있는 경우는 그리 많지 않다. 따라서 형법 제16조의 법률의 착오 규정의 적용을 배제해야 할 현실적 필요성도 그리 많지 않다.

조세관련 문제에서 일반인들은 세무공무원이나 세무서에 질의하여 어떤 결정을 내리는 경우가 많다. 세무공무원이 질문에 잘못 대답해 주고 이것을 그대로 믿고 행위한 경우 판례에 의하면 정당한 이유가 있어 책임이 조각되지만, 제4조 제1항에 의하면 행위자는 벌금형으로 처벌받게 된다.

4) 중범감경규정 적용배제의 문제점

형법 제32조 제2항은 “중범의 형은 정범의 형보다 감경한다”고 규정하고 있다. 중범은 협의의 공범의 일종으로서 자신이 스스로 실행행위를 하거나 범행을 지배하는 것이 아니라 타인의 실행행위를 용이하게 하는 것이라는 점에서 정범과 구별된다. 중범의 경우

68) 대법원 2006. 4. 27. 선고 2005도8074 판결. 이 판결에 대한 해설로, 박길성, 「호텔 내 주점의 차임 등 연체를 이유로 한 임대인의 단전·단수 조치가 정당한 이유 있는 법률의 착오 및 정당행위에 해당하는지 여부」, 『대법원 판례해설』, 제74호(2008 하반기), 2008, 309~345면.

69) 대법원 2006. 1. 13. 선고 2003도7040 판결.

70) 대법원 2005. 5. 27. 선고 2004도62 판결

71) 다수설은 법률의 착오에서 정당한 이유 유무란 곧 ‘회피가능성’을 의미한다고 한다. 정현미, 「법률의 착오에서 정당한 이유의 판단기준」, 『형사판례의 연구(지송 이재상교수 화갑기념논문집) I』, 2004, 512~533면 참조.

72) 김일수, 『한국형법 II』, 박영사, 89면; 독일의 판례도 마찬가지로 입장이라고 한다(BGHSt 21, 18).

행위자의 위험성은 정범보다 반드시 작다고 할 수 없지만, 행위의 위험성이나 불법은 정범보다 작다.

확장적 정범개념에 의하면 정범과 중범을 구별할 필요가 없고, 중범도 정범이 되므로 중범과 정범을 동일하게 처벌하는 것은 당연하다. 다만, 이 경우 처벌은 행위자의 위험성에 따라 처벌하게 된다. 제한적 정범개념에서 정범과 공범인 중범은 엄격하게 구별되고, 공범종속성설에 따르면 중범은 정범의 성립과 처벌 등에 종속된다. 이러한 견해에 따르면 중범의 불법은 정범의 불법보다 작으므로 중범을 정범과 같은 형벌로 처벌하는 것은 헌법상의 평등원칙이나 과잉금지원칙에 반한다. 불법이 작은 경우 책임도 작기 때문에 중범을 정범과 동일하게 벌하는 것은 책임주의원칙에도 반한다.

형법은 제한적 정범개념에 입각하여 중범의 형을 정범의 형보다 필요적으로 감경할 것을 규정하고 있지만, 이것은 법률상의 정책적 결정에 불과하다. 따라서 형법이 단일 정범개념을 채택한다 하더라도 그것을 위헌이라고 할 수는 없다. 오스트리아형법도 단일 정범개념을 채택하고 있지만, 위헌문제는 발생하지 않는다. 그러나 확장적 정범개념은 인권보장에 충실하지 못한 문제점이 있으므로 많은 국가에서는 제한적 정범개념을 따른다.

조세범처벌법 제4조 제1항이 단일정범개념을 따르는 취지라고까지 해석하기는 어렵고, 기본적으로 형법의 원칙인 제한적 정범개념을 따르고 있다고 해야 할 것이다. 제한적 정범개념에 의하면 정범과 중범의 불법은 차이가 있는데, 그럼에도 불구하고 중범에게 정범과 동일한 형벌을 과하는 것은 헌법상 책임주의원칙, 과잉금지원칙, 비례원칙, 평등원칙 등에 위반된다고 할 수 있다.

또한 판례는 공모공동정범⁷³⁾ 개념을 인정하고 있기 때문에 중

73) 공모공동정범이란 범행을 공모한 사람들은 다른 공모자가 실행에 착수한 경우 자신은 실행행위에 가담하지 않았더라도 공모한 범죄의 공동

범의 상당부분은 공모공동정범으로 파악된다. 따라서 중범감경 규정의 적용을 배제하지 않아도 처벌의 공백은 그리 크다고 할 수 없다.

라. 개선방안⁷⁴⁾

1) 벌금형가중제한규정 적용배제 규정의 개선방안

제8조 내지 제11조, 제11조의2, 제11조의3, 제12조의2, 제12조의3 제3항 등에 규정된 벌금형의 액수가 낮은 경우에는 제4조 제1, 2항의 벌금가중제한 배제규정을 그대로 두는 것도 생각해 볼 수 있을 것이다. 그러나 앞에서 본 것과 같이 제8조 무면허주류제조·판매죄의 벌금형은 당해 주세상당액의 3배의 금액, 제9조 조세포탈등죄의 벌금형은 포탈세액, 환급·공제받은 세액의 5배이하 혹은 3배 이하에 상당하는 금액, 제10조 조세체납죄의 벌금형은 체납액에 상당하는 금액, 제11조 원천징수불이행등죄의 벌금형은 미

정범이 되는 것을 말한다. 공모공동정범을 인정하게 되면 편면적 중범이 아닌 중범의 경우에는 공모공동정범으로 파악될 여지가 많다. 중범에 관한 판례가 그리 많지 않은 반면 공모공동정범에 관한 판례가 많다는 것은 상당수의 중범이 공모공동정범으로 파악되고 있다는 것을 의미한다고 할 수 있다. 학계에서는 공모공동정범을 반대하고 있지만, 워낙 판례가 완강하게 공모공동정범을 인정하고 그 성립범위도 점차 확장해 나가고 있다. 대표적인 판례로 대법원 1998. 5. 21. 선고 98도 321 전원합의체 판결을 들 수 있다. 동 판결은 사실상 합동범의 공모공동정범을 인정하고 있다. 이러한 판례의 경향 때문에 최근 형사법개정 특별분과위원회는 일정 범위에서 공모공동정범을 명문화하는 방안을 검토하였으나 제1소위원회에서는 명문화하지 않기로 결론을 내렸다.

74) 제4조의 규정을 삭제해야 한다는 견해로서, 장한철, 「조세범처벌법의 체계와 문제점」, 『법과 정책연구』, 2003, 9~11면; 오영근·조현지, 『조세범죄의 유형과 대처방안』, 1996, p. 34; 송쌍중, 「조세범죄의 실태 및 대처방안」, 『형사정책연구』, 통권 제112호, 1995, 106면; 이천현, 「조세범죄의 합리화방안에 관한 연구」, 한양대학교 박사학위논문, 2000, 136면; 이철송, 『조세범처벌법의 개선방안』, 한국조세연구원, 1996, 80면; 최명근, 『조세제재법제의 재정비』, 한국조세연구소, 1995, 58면.

징수 또는 미납부 세액에 상당하는 금액, 제12조의3 제3항 법인결손금액 과대계상죄의 벌금형은 과대계상한 결손금액을 과세소득금액으로 보아 계산한 산출세액의 3배 이하에 상당하는 금액 등 벌금액수가 매우 높을 수도 있다. 또 이러한 범죄들에 의해 행위자가 처벌받게 되면 제3조의 양벌규정에 의해 법인 또는 개인인 사업주가 처벌을 받게 되므로 특히 1인 회사의 경우에는 벌금형의 부담이 배가되는 결과가 된다.

이러한 점들을 고려하고 벌금액가중제한 배제규정을 두어야 할 정당성이나 현실적 필요성을 인정하기 어려우므로 아예 삭제하는 것이 바람직하다고 생각된다.

2) 책임능력 규정 적용배제 규정의 개선방안

제4조 제1항에 규정되어 있는 형법상의 책임능력에 관한 규정의 적용배제 규정은 헌법상의 책임원칙에 반할 위험성이 있고, 그렇게 해야 할 현실적 필요성도 없으므로 삭제하는 것이 바람직하다. 1999년의 조세범처벌법개정안의 성안과정에서도 책임능력규정의 적용배제 규정을 삭제하자는 데에 견해가 일치하였다.

3) 법률의 착오 적용배제 규정의 개선방안

학설과 판례의 태도에 의하면 조세범의 경우에도 법률의 착오로 면책을 받는 범위는 매우 제한되어 있고 사실상 거의 불가능하다고 할 수 있다. 따라서 범칙자들이 법률의 착오규정을 악용하거나 일선 세무공무원들이 재량권을 남용하여 법률의 착오를 이유로 처벌하지 않거나, 조세범죄 피고인이 법률의 착오를 이유로 처벌받지 않게 되는 경우는 사실상 매우 드물 것이다. 따라서 굳이 법률의 품위를 손상시켜가며 법률의 착오 배제규정을 둘 필요는 없다고 할 수 있다. 또한 법률의 착오와 관련하여 세무공무원들의 재

량권남용이 예상된다고 하여도 - 하지만 이것은 기우에 지나지 않는다 - 이러한 문제는 세무공무원들에게 정당한 이유를 인정할 수 있는 사례나 대법원 판례에 대한 교육을 시킴으로써 해결해야 하고, 조세범처벌법에서 법률의 착오 규정을 배제해서 해결해야 할 문제는 아니다.

4) 중범감경 배제규정의 개선방안

정범과 중범은 행위불법에 차이가 있으므로 중범의 벌금형도 정범의 벌금형보다는 가벼워야 한다. 중범감경규정 배제규정과 같은 예외적 규정을 두어야 할 현실적 필요성도 없으므로 이 규정은 삭제하는 것이 바람직하다. 1999년의 조세범처벌법개정안의 성안과정에서도 중범감경 배제규정을 삭제하자는 데에 견해가 일치하였다.

3. 제5조 징역형과 벌금형의 임의적 병과규정의 문제점 및 개선방안

가. 제5조의 연혁

1) 1956년 개정법률

1951년의 제정 조세범처벌법에는 제5조의 규정이 없었고, 1956. 12. 31. 개정법률에서 도입되었다. 동법 제5조는 “제8조와 제9조의 범칙행위를 한 자는 정상에 의하여 징역과 벌금을 병과할 수 있다”고 규정하였다. 제8조는 무면허주류제조등죄이고 제9조는 조세 포탈등죄이다.

2) 1961년 개정법률

1961. 12. 8의 개정법률 제5조는 “제8조, 제9조 및 제12조의2의 범칙행위를 한 자는 정상에 의하여 징역과 벌금을 병과할 수 있

다”고 규정하였다. 이전의 법률에 비해 제12조의2의 납세증지재사용등죄가 추가되었다⁷⁵⁾. 이는 개정법률에서 제12조의2의 죄를 신설하면서 동범죄에 대한 징역형과 벌금형의 임의적 병과도 아울러 규정한 것이다.

3) 1962년 개정법률

1962. 12. 8의 개정법률 제5조는 “제8조, 제9조, 제12조의2 및 제12조의3 제2항의 범칙행위를 한 자는 정상에 의하여 징역과 벌금을 병과할 수 있다”고 규정하였다. 이전의 법률에 비해 제12조의3 제2항의 장부소각·파기죄⁷⁶⁾가 추가되었다. 이는 동 개정법률에서 제12조의3의 죄를 신설하면서 제2항의 죄에 대해서는 징역형과 벌금형의 임의적 병과를 함께 규정한 것이다.

4) 1967년 개정법률

1967. 11. 29의 개정법률 제5조는 “제8조, 제9조, 제12조의2 및

75) 제12조의2. 다음 각호의 1에 해당하는 자는 2년 이하의 징역 또는 300만원 이하의 벌금에 처한다.

1. 납세증지를 재사용하거나 정부의 승인을 받지 아니하고 이를 타인에게 양도한 자
2. 납세증인이나 납세증지를 위조 또는 변조한 자
3. 위조 또는 변조한 납세증인이나 납세증지를 소지 또는 사용하거나 타인에게 교부한 자
4. 법에 의한 입장권을 정부의 승인없이 양도 또는 양수한 업자
5. 법에 의한 입장권을 위조 또는 변조한 자
6. 법에 의한 입장권을 재사용한 자
7. 타인의 조세에 관하여 정부에 허위의 신고를 한 자.

76) 제12조의3. ① 주세법, 물품세법, 석유류세법, 입장세법, 통행세법 또는 증거거래세법의 규정에 의한 장부를 비치, 기장하여야 할 자가 그 장부를 비치, 기장하지 아니한 때에는 5만원 이하의 벌금에 처한다. ② 법의 규정에 의하여 장부를 비치, 기장한 자가 그 장부를 작성한 날로부터 5년내에 조세포탈을 위한 증거인멸의 목적으로 이를 소각하거나 파괴한 때에는 1년 이하의 징역 또는 20만원 이하의 벌금에 처한다.

제12조의3 제2항 및 제3항의 범칙행위를 한 자는 정상에 의하여 징역과 벌금을 병과할 수 있다”고 규정하였다. 이전의 법률에 비하여 제12조의3 제3항⁷⁷⁾의 법인결손금과대계상죄가 추가되었다. 이는 동 개정법률이 제12조의3 제3항의 죄를 신설하면서 동 범칙에 대한 징역형과 벌금형의 임의적 병과를 함께 규정한 것이다.

5) 1994년 개정법률

1994. 12. 22의 개정법률은 “제8조, 제9조, 제11조의2 제4항 및 제5항, 제12조의2 및 제12조의3 제2항 및 제3항의 범칙행위를 한 자에 대하여는 정상에 의하여 징역과 벌금을 병과할 수 있다.”고 규정하였다. 이전의 법률에 비해 제11조의2 제4항 및 제5항의 허위세금계산서교부죄 및 동 알선죄⁷⁸⁾가 추가되었다. 이는 동 개정법률이 제11조의2 세금계산서 교부의무 위반등죄를 신설하면서 제4항과 제5항에 대해서는 징역형과 벌금형을 임의적으로 병과할 수

77) 제12조의3. ③ 법인의 결손금액을 과대계상한 자는 2년 이하의 징역 또는 50만원 이하의 벌금에 처한다. 이 경우에 과대계상한 결손금액을 과세소득금액으로 보아 계산한 산출세액의 2배에 상당하는 금액이 50만원을 초과할 때에는 그 초과한 금액까지 벌금을 과할 수 있다.

78) 제11조의2 (세금계산서 교부 의무위반등). ① 부가가치세법의 규정에 의하여 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자가 세금계산서를 교부하지 아니하거나 세금계산서에 허위의 기재를 한 때에는 1년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. ② 부가가치세법의 규정에 의하여 매입처별세금계산서합계표 또는 세금계산서를 정부에 제출하여야 할 자가 폭행·협박·선동·교사 또는 통정에 의하여 세금계산서를 교부받지 아니하거나 허위기재의 세금계산서를 교부받은 때에는 3년 이하의 징역 또는 100만원 이하의 벌금에 처한다. ③ 제2항 이외의 자로서 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자로 하여금 세금계산서를 교부하지 아니하게 하거나 허위의 기재를 하게 할 목적으로 폭행·협박·선동·교사한 때에도 제2항과 같다. ④ 부가가치세법의 규정에 의한 재화 또는 용역을 공급함이 없이 세금계산서를 교부하거나 교부받은 자는 2년 이하의 징역 또는 그 세금계산서에 기재된 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. ⑤ 제4항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제4항의 형과 같다.

있도록 한 것이다.

6) 현행법률

2008. 3. 14. 개정된 현행법률 제5조는 “제8조, 제9조, 제11조의2 제4항 및 제5항, 제11조의3, 제12조의2 및 제12조의3 제2항 및 제3항의 범칙행위를 한 자에 대하여는 정상에 의하여 징역과 벌금을 병과할 수 있다”고 규정하였다. 이전의 법률에 비해 제11조의3 근로소득 원천징수영수증 거짓기재 교부등죄⁷⁹⁾가 추가되었다. 이는 현행법률이 제11조의3의 죄를 신설하면서 징역형과 벌금형의 임의적 병과도 함께 규정한 것이다.

나. 형법상 징역형과 벌금형의 병과

1) 형법상 징역형과 벌금형의 임의적 병과 규정

형법총칙 중 직접적으로 형의 병과를 규정한 것은 형법 제38조 제1항 제2호 단서이다. 동 단서는 “과료와 과료, 몰수와 몰수는 병과할 수 있다”, 동 제3호는 “각 죄에 정한 형이 무기징역이나 무기금고 이외의 이종의 형인 때에는 병과한다”고 규정하고 있다.

그러나 이는 경합범에 관한 것이고, 일죄에 대한 형의 병과를 직접적으로 규정한 조문은 없다. 다만, 제44조 제2항은 “유기징역 또는 유기금고에 자격정지를 병과한 때에는 징역 또는 금고의 집행을 종료하거나 면제된 날로부터 정지기간을 기산한다”라고 하여

79) 제11조의3(근로소득 원천징수영수증 거짓기재 교부등). ① 근로를 제공 받지 아니하고 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 3년 이하의 징역 또는 그 원천징수영수증 및 지급명세서에 기재된 총급여·총지급액의 100분의 20 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 1. 근로소득 원천징수영수증을 거짓 기재하여 타인에게 교부한 행위 2. 근로소득 지급명세서를 거짓 기재하여 정부에 제출한 행위 ② 제1항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제1항의 형과 같다.

유기징역이나 유기금고에는 자격정지를 병과할 수 있다는 취지로 규정하고 있다.

일죄에 대한 징역형과 벌금형의 병과에 대해 형법총칙에서 직접적으로 언급한 규정은 없다. 다만, 형법각칙 중 제117조 전시공수 계약불이행죄(법정형은 3년 이하의 징역 또는 500만원 이하의 벌금)에 대해 본조에 정한 벌금형을 병과할 수 있도록 하고(제3항), 제198조 내지 제203조의 아편에 관한 죄(이들 죄의 법정형은 징역만으로 규정되어 있다)에 대해 2천만원 이하의 벌금을 병과할 수 있도록 하고(제204조), 제207조 통화위조 및 동행사등죄(법정형은 징역형으로만 규정되어 있음) 또는 제208조의 위조통화등취득죄(법정형은 5년 이하의 징역 또는 1,500만원 이하의 벌금)에 대해 2천만원 이하의 벌금을 병과할 수 있도록 하고(제209조), 제214조 내지 제219조의 유가증권, 인지·우표에 관한 죄(법정형은 대부분 징역형만 규정되어 있지만, 제216조의 허위유가증권등작성죄의 법정형은 7년 이하의 징역 또는 3천만원 이하의 벌금, 제219조의 위조인지·우표취득등죄의 법정형은 3년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금이다) 2천만원 이하의 벌금을 병과할 수 있도록 하고(제220조), 제246조 제2항의 상습도박죄(법정형은 3년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금), 제247조의 도박개장죄(법정형은 3년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금)와 제248조 제1항의 복표발매죄(법정형은 3년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금)에 대해 5백만원 이하의 벌금을 병과할 수 있도록 하고(제249조), 제288조의 영리목적 약취·유인죄등, 제289조의 국외이송목적 약취·유인등죄, 제292조의 약취·유인·매수·이송된 자의 수수·은닉죄, 제293조의 상습 약취·유인·매수·이송된 자의 수수·은닉죄와 추행, 간음 또는 영리의 목적의 약취·유인·매수·이송된 자의 수수·은닉죄와 이들 범죄의 미수범(이들 범죄의 법정형은 징역형으로만 규정되어

있다)에 대해서는 2천만원 이하의 벌금을 병과할 수 있도록 하여 (제295조), 징역형과 벌금형의 임의적 병과를 규정하고 있다.

2) 임의적 병과의 유형과 특징

형법상 벌금형을 병과할 수 있는 범죄의 대부분은 징역형만이 법정형으로 규정되어 있고, 벌금형이 징역형과 함께 규정되어 있는 범죄는 그리 많지 않다. 후자의 범죄 중에는 ① 선택형으로 규정된 벌금형을 병과하도록 한 경우, ② 일정액 이하의 벌금을 병과하되 그 액수가 선택형에 규정되어 있는 벌금액수보다 많은 경우, ③ 일정액 이하의 벌금을 병과하되 그 액수가 선택형에 규정되어 있는 벌금액수와 같은 경우, ④ 일정액 이하의 벌금을 병과하되 그 액수가 선택형에 규정되어 있는 벌금액수보다 적은 경우 등으로 나눌 수 있다. ②의 경우 즉, 병과되는 벌금액수가 법정형의 벌금액수보다 많은 경우 양자의 차이가 가장 큰 경우는 500만원이다(제208조 1,500만원 이하의 벌금 및 제209조 2천만원 이하의 벌금). ④의 경우 즉, 병과되는 벌금액수가 법정형의 벌금액수보다 적은 경우 양자의 차이가 가장 큰 경우는 1,500만원이다(제246조 제2항, 제247조, 제248조 제1항의 법정형은 2천만원 이하의 벌금이고 제249조의 병과될 수 있는 벌금액수는 500만원 이하이다).

형법상의 벌금형 병과규정들의 특징은 2천만원 이하의 벌금형을 병과하도록 하고, 각 본조에 정한 벌금형보다 많은 벌금형을 병과할 때에도 그 액수는 500만원을 초과하지 않다는 것을 특징으로 하고 있다.

3) 형법상 징역형과 벌금형 병과의 취지

형법이 앞에서 본 일정한 범죄들에 대해서만 징역형과 벌금형을 병과할 수 있도록 한 입법이유를 찾기가 어려우므로 객관적으로

추측할 수밖에 없다.

법정형이 징역형만 규정되어 있는 범죄의 경우 중 아편에 관한 죄, 통화위조 및 동행사등죄, 유가증권, 인지·우표에 관한 죄 등, 약취·유인등 죄의 경우 단순히 징역형만 과해서는 행위불법과 행위자의 책임에 상응하는 형벌부과가 어렵기 때문에 벌금형을 병과할 수 있도록 한 것이라고 보기는 어렵다. 양형실무상 법정최고형을 선고하는 경우가 거의 없으므로 법정최고형을 선고한다면 행위불법과 행위자의 책임에 상응하는 징역형을 선고할 수 있다고 보아야 하기 때문이다. 결국 이들 범죄에 대해 벌금형을 병과할 수 있도록 하는 것은 이러한 범죄로 인한 이득을 박탈하기 위한 것이 아닌가 생각해 볼 수 있다. 그런데 이들 범죄로 취득한 이익은 몰수나 추징의 대상이 될 수 있으므로(형법 제48조) 벌금형을 병과해야 할 필요는 없다고 할 수 있다. 따라서 형법상의 벌금형 병과규정은 범인이 이들 범죄를 통해 실제로 취득한 이익의 몰수와 추징이 충분히 이루어지지 않는 경우를 대비한 것이라고 할 수도 있을 것이다. 그러나 몰수·추징과 벌금형은 그 목적이나 취지 및 법적 성격이 다르기 때문에 위와 같은 취지로 벌금형의 병과규정을 둔 것이라고 보기는 어렵다.

결국 형법상의 징역형과 벌금형의 병과규정은 주로 일반예방적 효과를, 부수적으로 특별예방적 효과를 추구한 것이라고 해석할 수밖에 없을 것이다. 즉, 아편에 관한 죄와 도박과 복표에 관한 죄에서는 죄질이 무거운 경우 징역형에 처하면서, 재범 방지라는 특별예방적 견지에서 벌금형을 과한다고 해석할 수 있을 것이다. 이들 범죄를 저지르려면 돈이 필요하므로 벌금형을 통해 이러한 범죄에 참여할 수 있는 기회를 조금이나마 차단할 수 있기 때문이다. 통화에 관한 죄와 유가증권, 우표와 인지에 관한 죄 및 약취, 유인의 죄에서는 징역형만으로 범죄인들이 취득한 이익을 전부 박

탈하기 어려운 경우가 있을 수 있기 때문에 이들 범죄에 대한 일반예방적 효과를 기하기 위해 벌금형 병과규정을 둔 것이라고 할 수 있다.

다. 제5조의 문제점

앞에서 보았듯이 형법상의 징역형과 벌금형의 병과규정이 범죄로 취득한 이익의 박탈, 일반예방 및 도박과 아편죄를 범한 범죄인의 특별예방을 위한 것이라고 할 수 있다. 이에 비해 조세범처벌법 제5조가 징역형과 벌금형의 임의적 병과를 규정한 것은 이익의 박탈이나 조세범죄의 특별예방을 위한 것이라기보다는 일반예방적 효과를 기하기 위한 것이라고 할 수 있다. 왜냐하면 조세범죄에서는 가산세나 몰수·추징 등을 통하여 이미 취득한 이익 뿐만 아니라 이를 초과한 이익을 박탈할 수 있기 때문에 조세범죄로 취득한 이익 박탈을 위해 벌금형을 병과할 필요는 없을 것이다. 징역형에 벌금형을 병과하는 것은 조세범죄인의 사회복귀에 도움을 주기보다는 지장을 가져올 가능성이 많다.

이와 같이 일반예방의 효과만을 추구하기 위해 벌금형을 병과하는 것은 헌법상 과잉금지원칙에 반할 수 있고, 위헌이라고까지 할 수는 없을지 몰라도 그 타당성이 의심된다고 할 수 있다. 조세범죄에 대해 형벌을 과할 경우 그 불법과 책임이 무거울 때에는 징역형에 처하고, 그렇지 않을 경우에는 벌금형에 처하는 것이 책임주의원칙에 부합하는 것이다. 양자를 병과하는 경우란 조세포탈죄의 불법과 책임이 특히 커서 징역형이나 벌금형 어느 하나만으로는 일반예방 내지 특별예방의 목적을 달성하기 어려운 경우라고 할 수 있다. 그러나 현재와 같이 특히 무거운 조세범죄에 대해서는 따로 무겁게 처벌하는 규정을 두고(특정범죄 가중처벌등에 관한 법률), 벌금의 액수도 포탈액수의 5배까지 가중할 수 있도록

하는 규정을 두면서 또 징역형과 벌금형을 함께 과하도록 하는 것은 ‘형벌이 무거울수록 범죄예방효과가 커진다’고 하는 전근대적, 비과학적 위하형사상에 입각한 것이라고 볼 수밖에 없다.

형법상의 벌금형 병과의 경우 그 금액은 2천만원 이하인 것에 비해, 제5조에서 규정하고 있는 범칙행위의 벌금형은 당해주세상당액의 3배의 금액(제8조), 포탈세액등의 5배 혹은 3배 이하에 상당하는 금액(제9조 제1항), 일정한 세액의 2배 이하에 상당하는 금액(제11조의2 제4항), 원천징수영수증 및 지급명세서에 기재된 총급여·총지급액의 100분의 20 이하에 상당하는 금액(제11조의3 제1항), 산출세액의 3배 이하에 상당하는 금액(제12조의3 제3항) 등 경우에 따라서는 매우 많은 금액이 될 수 있다. 이와 같이 불확정한 금액을 병과할 수 있도록 한 것 역시 그 금액이 지나치게 많은 경우에는 헌법상 과잉금지원칙, 그 금액이 명확하지 않다는 점에서 헌법상 명확성원칙에 반할 위험성이 있다.

징역형과 벌금형의 병과는 징역형의 집행유예나 선고유예의 경우에는 어느 정도 의미가 있다고 할 수도 있다. 하지만 징역형과 벌금형을 병과하도록 하는 경우, 실형에 처해야 할 범죄행위에 대해서까지 집행유예와 벌금의 병과로써 해결하거나, 벌금형만을 과해도 충분한 경우에 대해서도 벌금과 집행유예를 병과하는 부작용이 있을 수 있다는 것도 생각해야 한다.

라. 제5조의 개선방안

이상과 같은 점을 종합할 때 징역과 벌금을 병과할 수 있는 규정은 두지 않는 것이 가장 바람직하다. 만약 병과규정을 삭제할 수 없다면 그 적용범위를 줄여야 하고, 각 범죄에 정한 벌금형을 대폭 완화할 것을 전제로 병과규정을 두어야 할 것이다. 예를 들어 벌금형을 포탈액의 몇배라는 규정을 두지 않고 일정액으로 할

경우에는 징역형과 벌금형을 병과하는 규정을 두어도 -바람직하지는 않지만- 어느 정도의 타당성이 인정될 수 있을 것이다.

더 나아가 조세범죄의 경우 가산세가 과해지므로 여기에 징역형이나 벌금형을 과하는 경우 이중처벌로서 헌법에 반할 위험성이 있다. 양자는 행정벌과 형벌이므로 이중적으로 부과해도 위헌이 아니라는 주장이 있을 수 있으나, 조세범죄는 이미 행정법규 위반의 성격도 아울러 가지고 있으므로, 조세범죄에 대한 형벌은 ‘대는 소를 겸한다’는 원칙에 의해 행정벌의 성격도 포함하고 있는 것으로 보아야 한다. 따라서 형벌과 행정벌을 병과하는 것은 이중처벌로서의 성격을 지니고 있다고 할 수 있다⁸⁰⁾. 또한 피고인의 입장에서 경제적 이익의 박탈을 통한 고통의 부담이 중요하지, 그 성격이 과태료인가 벌금인가는 전혀 중요한 것이 아니라고 할 수 있다. 이러한 관점에서 본다면, 조세범죄에 대해 벌금형을 과할 경우, 가산세 등으로 납부한 금액은 공제하는 것이 책임주의 관점에서 바람직하다.

따라서 제5조는 아예 삭제하거나, 존치할 경우에는 제5조가 아닌 제9조 제2항에 위치시키고 그 내용도 다음과 같이 개정해야 한다. “전항의 죄를 범한 자에 대해서는 정상에 의해 징역형과 벌금형을 병과할 수 있다.”⁸¹⁾.

80) 헌법재판소는 “공정거래법에서 형사처벌과 아울러 과징금의 병과를 예정하고 있더라도 이중처벌금지원칙에 위반된다고 볼 수 없다”고 한다(헌법재판소 2003. 7. 24. 선고 2001헌가25). 대법원도 “사회보호법에 의한 감호처분은 징역형에 병과하는 보호처분의 일종으로서 형벌과 같이 볼 수 없으므로 그것이 헌법과 법률에 정한 죄형법정주의의 원칙에 위반된다고 볼 수 없고, 또 그 보호감호에 관한 규정이 일사부재리의 원칙을 정한 헌법의 규정에 위반한 것이라고 할 수 없다.”(대법원 1995. 12. 8. 선고 95도2162,95감도100 판결)고 하므로, 형벌과 행정벌을 함께 과하는 것도 헌법에 위반된 것은 아니라고 할 것이다. 그러나 과태료가 형식상 형벌은 아니라 하여도 금전벌임에는 틀림없다는 전제에서 가능하면 과태료의 적용범위를 제한적으로 해석해야 한다는 판례(대법원 1965. 7. 29. 자 64마567 결정)도 있다.

4. 제7조의 문제점 및 개선방안

제7조는 몰취물품을 규정하고 있는데 다음과 같은 이유에서 별로 의미가 없는 규정이므로 삭제해도 무방하다.

첫째, 몰취라는 표제어는 사용하지 않는 용어이고, 본문에서도 몰취라는 용어를 쓰지 않고 몰수라는 용어를 사용하고 있다.

둘째, 형법 제48조 이하의 몰수규정을 조세범죄에 적용하여도 아무런 문제점이 없으며 오히려 제7조의 몰수범위가 지나치게 광범위하게 규정되어 있다. 제7조에 의하면 범인 이외의 자의 소유에 속하는 물품이라 하더라도 범인이 소지하기만 하면 몰수할 수 있도록 하고 있는데 이는 몰수의 범위가 지나치게 넓어서 선의의 제3자에게 예측하지 못한 피해를 줄 위험성이 있다.

셋째, 제3호 법에 의한 납세필증인의 압탈 또는 납세의 사실을 증명하는 일정한 표시를 하지 않은 물품에 대해서도 몰수할 수 있도록 한 규정도 선의의 제3자의 권리를 지나치게 침해할 우려가 있다. 이러한 물품이 형법 제48조 제1항의 요건을 충족하는 경우에만 몰수할 수 있도록 해야 한다.

넷째, 제7조 제1호 법에 의한 면허를 받지 아니하고 제조한 물품, 제2호 전호의 물품제조에 공한 기계, 기구 또는 용기는 각각 형법 제48조 제1항 제1호 범죄행위에 제공하였거나 제공하려고 한 물건 및 제2호 범죄행위로 생하였거나 이로 인하여 취득한 물건에 해당한다고 할 수 있으므로, 별도로 규정할 필요가 없다.

81) 같은 입장으로, 장한철, 앞의 논문, 79면; 이천현, 앞의 논문, 94면.

IV. 개별규정의 문제점과 개정방안

1. 전반적인 문제점과 개선방향

가. 구성요건

1) 구성요건의 명확화

조세범처벌법에 규정된 범죄의 구성요건 중에는 단순히 ‘법’이라고만 규정되어 있어 그것이 어느 법을 의미하는지 불분명한 조항이 존재한다(예 : 무면허 주류제조 및 판매죄, 납세증명표지의 불법사용죄, 명령사항 위반죄 등). 또한 구성요건 중 일부는 구체적인 행위유형을 열거하지 아니한 채 ‘부정한 행위’, ‘정당한 사유’ 등 추상적 개념을 사용하여 그 의미가 분명하지 아니한 조항도 있다(예 : 조세포탈죄, 조세체납죄, 원천징수 불이행 및 불납부죄 등).

급속한 경제환경의 변화에 기민하게 대응하여 조세범을 처벌할 필요가 있고 구성요건에 구체적이고 개별적인 행위유형을 일일이 규정하는 것이 입법기술상 곤란하다는 점을 감안하더라도, 범죄 구성요건의 개개의 표지는 문언의 의미에 의하여 해석 가능해야 한다는 명확성의 원칙상 가급적 불명확하게 규정되어 있는 구성요건을 명확하게 하는 것이 필요하다.

2) 형법규정과 중복된 조항의 정비

조세범처벌법에 규정된 범죄 중 일부는 형법규정과 중복되어 굳이 조세범처벌법에 규정하지 않더라도 형법에 의하여 규율이 가능한 범죄가 있다. 예컨대 세금계산서 미수취죄, 폭행을 동원한 조세

신고 및 납부방해죄는 형법 제324조의 강요죄로도 처벌할 수 있기 때문에 조세범처벌법으로 규율할 필요가 없다. 또한 체납처분면탈죄의 방조는 형법의 일반원칙에 의하여서도 처벌이 가능하기 때문에 굳이 체납처분면탈죄의 방조를 처벌하는 규정을 둘 필요는 없다고 할 것이다. 이러한 조항들을 조세범처벌법에 존치시키는 것은 법령의 체계를 복잡하게 만들 뿐이기 때문이다.

형법규정과 중복되는 조세범죄에 대하여는 형법을 제쳐두고 반드시 조세범처벌법에 의하여 규율할 필요성이 인정되지 않는 한 조세범처벌법에서 삭제하고 형법의 일반원칙에 의하여 규율하는 것이 타당할 것이다.

3) 조세질서범의 비범죄화

과거 조세범죄의 행정법적 성격이 강조된 때도 있었지만 오늘날 탈세범에 관한 한 다른 형법상의 범죄와 마찬가지로 반사회적·반윤리적 성격을 가지고 있다는 점이 일반적으로 인정되고 있다. 그러나 현행 조세범처벌법은 탈세범이 아닌 단순한 행정의무위반행위에 대하여도 형사처벌을 고집하고 있다. 이는 반사회적·반윤리적 행위에 대하여 형벌을 과하는 범죄의 본질에 반할 뿐 아니라 경미한 법규위반행위에 대하여 다수의 전과자를 양산하는 부작용을 낳는다. 따라서 단순한 행정의무위반행위는 과감하게 비범죄화하여 과태료 등 행정상의 제재를 가하는 방향으로 정비하는 것이 타당하다고 할 것이다.

나. 법정형

1) 배수벌금제의 정액벌금제로의 전환

조세범처벌법상의 처벌규정 중에는 일정액의 벌금형을 규정한

경우도 있지만(제11조의2 제2항, 제12조의2, 제12조의3 제1, 2항, 제13조, 제13조의2, 제14조), 조세범죄로 취득한 세액의 몇 배 이하에 상당하는 벌금에 처하는 규정들이 많다(제9조 제1항 제1, 2, 3호, 제11조의2 제1항, 제4항, 제5항, 제12조의3 제3항 등). 또 조세범죄로 취득한 이익 상당액 이하를 벌금으로 하는 규정도 있다(제10조, 제11조, 제11조의3 제1항 등). 제8조는 일정액과 이익액 중 다액을 벌금형으로 하고 있다. 이와 같이 벌금액을 일정액으로 규정하지 않고 취득액으로 규정하는 것은 조세범죄에 대해 주로 벌금형으로 대응을 하되, 조세범죄로 취득한 이익을 확실하게 박탈하고 무거운 벌금형을 규정함으로써 일반예방효과를 높이기 위한 것이라고 할 수 있다. 그러나 이러한 방식의 벌금형에는 다음과 같은 문제점이 있다.

첫째, 예를 들어 제9조 조세포탈죄를 범할 경우 가산세를 포함해 포탈세액을 납부해야 하고 포탈액은 몰수·추징당한다. 여기에 포탈액의 5배에 상당하는 액수의 벌금형에 처해질 경우 범죄인이 부담해야 할 액수는 포탈세액의 6배 이상이 된다. 이것은 적정한 응보를 넘어서는 액수로서 무거운 형벌을 통해 조세범죄를 예방하겠다는 위하형적 사고가 반영된 것이라고 할 수 있다. 이러한 형태의 형벌은 헌법상 과잉금지원칙에 반할 위험성이 있다.⁸²⁾

82) 배수벌금제를 규정한 특정범죄가중처벌등에관한법률 제8조 제2항(1990. 12. 31. 법률 제4291호로 개정된 것)의 위헌 여부에 관한 헌법재판소 2005. 7.21. 선고 2003헌바98 결정에서 전효숙 재판관은 소수의견으로 같은 취지의 견해를 피력하고 있다. ① 동 규정의 조세포탈은 조세범처벌법 제9조를 기본 구성요건으로 하는 범죄로서 포탈행위로 인해 생긴 이득은 동법 제9조 제2항의 규정을 통해 형사처벌과는 별도로 즉시 징수되고 있으므로 벌금형의 필요적 병과를 통하지 않더라도 그 박탈은 당연히 예정되어 있다. 그럼에도 불구하고 이 사건 규정은 또 다시 형사적 제재에서까지 불법 수익의 박탈이라는 이유를 끌어들여 3년 이상의 징역형에 더하여 포탈세액의 2배 이상 5배 이하의 벌금형을 반드시 병과하도록 하고 있으므로 이는 이중으로 그 이득을 박탈하는 것으로서 범죄의 악성에 대한 질서유지 차원의 제재를 넘어 심각한 경제적

둘째, 이와 같이 가혹한 형벌이 규정될 경우 앞에서 언급한 것과 같이 조세범죄를 적발하는 공무원이 철저한 적발을 꺼리게 되고, 나아가 범죄인과의 타협이나 약속 등과 같은 부작용도 생겨날 수 있다.

셋째, 배수벌금은 조세범죄인이 실제 적발된 조세범죄보다 훨씬 더 많은 조세범죄를 저질렀을 것이라는 전제에서 출발한 것이라고 할 수 있다. 그런데 이것은 헌법상 무죄추정의 원칙에 반할 위험성이 있다.

넷째, 배수벌금제는 조세범죄를 적발해야 할 국가가 그 능력의 한계로 인하여 다 적발하지 못하는 것에 대해 국가 스스로 책임을 지지 않고 일반국민에게 책임을 전가시키는 것이라고 할 수 있다.

위와 같은 문제점을 시정하기 위하여는 배수벌금제를 정액벌금제로 전환하는 것이 필요하다. 이 때 벌금의 액수는 징역형을 감안하여 결정해야 할 것이다. 범죄인이 조세범죄로 취득한 이익의 박탈은 무거운 벌금형을 과함으로써가 아니라 몰수·추징제도나 기타 강제집행제도의 개선을 통해서 달성해야 할 것이다.

2) 법정형의 합리적 조정

외국의 입법례와 비교하여 조세범죄의 징역형은 특가법위반죄

고통만을 안겨주는 결과를 가져온다는 점에서 책임원칙의 범위 내에 있다고 할 수 없다. ② 양형은 입법자와 법관의 협력을 요하는 분야이므로 입법자는 법정형을 정함에 있어서 법관이 구체적 사건에서 헌법과 법률에 의하여 양심에 따라 합리적이고 적절한 형을 선고할 수 있도록 제도적으로 탄력적인 운용을 보장하여야 한다. 그런데 이 사건 규정은 연간 포탈세액이 2억원 이상이면 기계적으로 포탈세액의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금을 병과할 수밖에 없도록 하여 법관이 여러 가지 요소의 종합적 고려에 따라 책임에 상응하는 선고형을 이끌어 내지 못하게 함으로써 법관의 양형재량권을 제한하고 있다는 등의 이유로 위헌이라고 하고 있다. 배수벌금제가 위헌은 아니라고 하더라도 이와 같은 심각한 문제점을 지니고 있기 때문에 입법적으로는 정액벌금제로 전환하는 것이 바람직하다.

의 경우 법정형에 무기징역형이 규정되어 있는 등 지나치게 무겁고, 조세범처벌법위반죄의 경우에는 조세포탈죄를 비롯하여 대부분의 범죄의 법정형이 대체적으로 가볍다고 할 수 있다. 벌금형의 경우에도 조세포탈죄 등과 같이 배수벌금제로 규정되어 있는 것은 지나치게 무겁고, 기장의무위반죄 등과 같이 정액벌금제로 규정된 것은 형벌의 실효성을 확보하지 못할 정도로 경미하다고 할 수 있다. 따라서 범죄의 일반예방 및 특별예방 효과, 형법상 책임주의의 실현, 경제규모의 확대와 경제환경의 변화 등을 반영하여 조세범죄 전체적으로 법정형을 합리적으로 조정할 필요가 있다.

3) 조세벌과 가산세의 조정 문제

가산세는 납세자가 정당한 이유없이 법에 규정된 신고, 납세, 보고 등 각종 의무를 위반한 경우에 본세에 가산하여 부과되는 조세로서 세법상의 의무위반에 대한 금전적 형태의 행정상 제재라고 할 수 있다. 현행법상 가산세와 조세벌은 흔히 중복 적용되는 경우가 발생한다. 조세벌의 구성요건을 충족하는 때에는 거의 예외 없이 가산세의 부과사유에도 해당하기 때문이다.

동일한 의무위반행위에 대하여 가산세를 부과하고 동시에 조세벌으로도 처벌하는 것은 헌법상의 이중처벌금지원칙에 위반되는 것이 아닌가 하는 논란이 있다. 동일한 조세범죄에 대하여 벌금형이 선고되고 가산세도 부과되는 경우 가산세와 조세형벌은 형식과 절차가 상이하더라도 법질서의 침해에 대한 사회적 평가와 제재라는 점에서 차이가 없으므로 양자가 경합할 경우 흡수관계로 보거나 입법론적으로 명문의 규정을 두어 해결할 필요가 있다는 주장도 있다.⁸³⁾ 그러나 가산세는 세법상의 의무이행 확보를 위하여 조세의 형식으로 부과되는 행정상의 제재이고, 조세형벌은 행위의

83) 이철송, 『조세범처벌법의 개선방향』, 한국조세연구원(1996), 65면 이하

반사회성에 따른 사법상의 처벌이어서 서로 목적을 달리하는 것이므로 양자를 병과하더라도 이중처벌이라고 볼 수는 없다.⁸⁴⁾ 예컨대, 조세형벌이 징역형일 경우 가산세와 경합하더라도 특별히 양자를 조정할 필요성이 있다고 볼 수는 없다. 조세형벌이 벌금형일 경우 가산세와 경합하면 양자 모두 금전적 제재의 형식을 띠고 있다는 점에서 조정의 필요성이 있다고 볼 여지도 있지만 벌금형은 형벌이기 때문에 징역형과 가산세가 경합되는 경우와 달리 볼 것은 아니라고 할 것이다. 다만 조세범처벌법상의 단순한 행정의무 위반행위를 비범죄화하여 과태료 등 행정상의 제재로 전환할 경우 그 행위가 가산세 부과대상에도 해당하는 경우가 생기는데, 이와 같은 경우에는 행정상의 이중제재를 방지하기 위하여 과태료와 가산세 중 한 가지만 적용되는 것으로 조정하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

4) 징역형과 벌금형 사이의 불균형 개선

특정범죄의 법정형은 그 자체로 적정성을 유지해야 할 뿐 아니라 징역형과 벌금형이 선택형으로 되어 있는 경우에는 징역형과 벌금형 사이에서도 어느 정도 비례관계를 유지하는 것이 바람직하다. 이러한 점에서 범죄들 사이의 징역형은 동일한데 벌금형은 큰 차이가 난다든지 징역형이 낮은데 벌금형은 오히려 높다든지 하는 것은 문제점으로 지적할 수 있다. 예컨대, 세금계산서 미교부죄의 경우 징역형은 1년 이하이고 벌금형은 세액의 2배 이하인데, 세금계산서 미수취죄의 징역형은 3년 이하이면서 벌금형은 100만원 이하에 불과하여 균형이 맞지 않는다. 또한 정액벌금제로 되어 있는 범죄의 경우에도 징역형이 2년 이하인 장부소각죄의 벌금형이 500만원 이하임에 비하여 징역형이 3년 이하인 세금계산서 미수

84) 최명근, 전계서, 678면

취죄는 벌금형이 100만원 이하로 규정되어 있다. 따라서 징역형과 벌금형이 선택형으로 되어 있는 범죄들 사이에 불균형이 생기지 않도록 합리적으로 개선할 필요가 있다.

2. 개별규정별 구체적인 문제점과 개선방안

가. 무면허 주류제조 및 판매

1) 법규정

제8조 (무면허 주류제조)

① 법에 의한 면허를 받지 아니하고 주류, 밀술·술덧을 제조(개인의 자가소비를 위한 제조를 제외한다) 또는 판매한 자는 3년 이하의 징역 또는 300만원 이하의 벌금에 처한다. 다만, 밀술 및 술덧은 탁주로 간주한다. 이 경우에 당해 주세상당액의 3배의 금액이 300만원을 초과할 때에는 그 초과한 금액까지 벌금을 과할 수 있다.

② 삭제

③ 제1항의 경우에 있어서 그 제조물품에 대한 세액은 제조자로부터 즉시 징수한다.

2) 의의

조세범처벌법 제8조는 무면허 주류제조 및 판매행위를 처벌하는 규정이다. 주류의 제조 및 판매행위를 하기 위하여는 면허가 필요한데, 주세법 제6조는 주류제조면허, 주세법 제8조는 주류판매면허를 각 규정하고 있으므로 조세범처벌법 제8조 제1항이 의미하는 법은 주세법을 의미한다. 무면허 주류제조 및 판매행위는 필연적으로 주세, 부가가치세 등의 포탈로 이어지기 때문에 간접적 탈세라고도 부른다.⁸⁵⁾

이러한 점에서 보면 조세범처벌법 제8조 제1항은 주세포탈죄를 그 전단계에서 방지하기 위한 것으로 주세포탈죄의 예비행위의 성격을 가진 행위를 처벌하는 규정이라 할 수 있다. 무면허 주류제조 및 판매행위에 이어 주세의 포탈에까지 이른 경우에는 본죄와 별도로 조세범처벌법 제9조 제1항의 조세포탈죄에 의하여 처벌된다.

3) 구성요건

본죄는 주세법 제6조에 의한 주류제조면허 없이 주류를 제조하거나 주세법 제8조에 의한 주류판매면허 없이 주류를 판매할 때 성립한다. 주류의 제조업 및 판매업 면허는 제조장 및 판매장 1개소마다 받아야 하므로 면허받은 제조장이나 판매장이 아닌 곳에서 제조하거나 판매한 경우에는 무면허 주류제조 및 판매행위에 해당한다.⁸⁵⁾ 제조 또는 판매행위가 있어야 하므로 판매목적으로 소지하고 있는 경우에는 본조에 의하여 처벌할 수 없고 조세범처벌법 제13조 제10호에 의하여 50만원 이하의 벌금 또는 과료로 처벌된다.

4) 문제점과 개선방안

가) 존치여부

무면허 주류 제조 및 판매행위는 조세포탈죄의 예비행위의 성격을 가진 행위를 조세포탈 이전 단계에서 미리 처벌하는 규정이나, 조세법적 관점에서는 조세포탈행위에 이르렀을 때 조세포탈죄로 처벌하면 족하다고 본다. 따라서 무면허 주류 제조 및 판매행위를 조세범으로 처벌하는 규정은 삭제함이 타당하다고 본다. 다만 무면허 주류 제조 및 판매행위는 주류시장의 질서를 교란시키는 행위이므로 주류시장의 질서를 확립하기 위하여 주세법에서 처벌규

85) 안대희, 『조세형사법』, 법문사(2005), 106면

86) 대법원 1975. 12. 23. 선고 75도2553 판결

정을 두면 될 것이다.

나) 존치할 경우

(1) 구성요건의 명확화

조세범처벌법 제8조 제1항은 “법에 의한 면허를 받지 아니하고”라고 규정하고 있으나, 여기에서 법이 어떤 법을 의미하는지 명확하게 규정하는 것이 바람직하다. 주류면허에 관하여는 주세법에서 규정하고 있으므로 “주세법 제6조에 의한 주류제조면허, 주세법 제8조에 의한 주류판매면허를”이라고 구체적으로 적시하는 것이 필요하다.

(2) 범죄규정형식의 변경

조세범처벌법 제8조는 무면허 주류제조행위를 일반적으로 금지하고 예외적으로 개인의 자가소비를 위한 주류제조행위를 처벌대상에서 제외하는 형식을 취하고 있다. 그러나 자가소비 이외에도 탈세목적 없이 무면허로 주류를 제조하는 경우가 있을 수 있으므로 금지되는 행위를 적극적으로 규정하는 것이 보다 나은 입법형식이라 할 것이다. 즉 영리나 주세포탈의 목적으로 무면허 주류제조행위나 판매행위를 한 경우를 처벌하는 방식으로 규정하는 것이 바람직하다.⁸⁷⁾

(3) 행정편의적 규정의 삭제

조세범처벌법 제8조 제3항은 제조한 주류에 대한 세액을 즉시 징수하도록 규정하고 있다. 무면허 주류제조행위가 판매행위로 진행되지 않은 상태에서는 그 제조자에게 실현된 이익이 없는데도, 제조물품에 대한 세액을 징수하도록 하는 것은 행정편의주의에 치

87) 한상국·오영근, 『조세범처벌법 개편방향』, 한국조세연구원(1999), 67면

우친 것이다. 따라서 조세범처벌법 제8조 제3항은 삭제하는 것이 바람직하다.

(4) 법정형의 합리적 조정

무면허 주류 제조판매행위는 주세포탈죄의 예비행위적 성격의 범죄를 처벌하는 것이라는 점을 감안하면 징역형을 조세포탈죄와 같은 3년 이하로 규정하는 것은 과도한 것으로 형벌의 책임주의원칙에 맞지 않는다.

무면허 주류 제조판매행위를 징역형으로 처벌하는 것은 과거 주세가 우리나라 전체 조세에서 차지하는 비중이 높았을 때에는 그 정당성을 인정할 수 있었을지 몰라도 세수에서 차지하는 비중이 미미해진 오늘날에 있어서는 그 정당성을 인정하기 어렵다.⁸⁸⁾ 이에 대하여는 주류를 완전히 민간의 자유에 맡기는 경우 중독성, 유해성, 범죄와의 연계 가능성 등의 해악이 있어 면허제를 유지하는 것이므로 무면허 주류 제조판매행위에 대하여는 엄한 처벌이 필요하다는 견해도 있다. 무면허 주류 제조판매행위를 주류시장의 질서를 확립한다는 차원에서 보면 엄하게 처벌할 필요성이 있다고 볼 수도 있으나, 조세법적 관점에서는 무면허 주류 제조판매행위는 주세포탈죄의 예비행위적 성격의 범죄에 불과하므로 이를 징역형으로까지 처벌하는 것은 과도하다고 보여진다. 이와 달리 무면허 주류 제조 및 판매행위를 주류시장의 질서확립 차원에서 엄하게 처벌하기 위하여는 주류 제조판매행위에 대한 면허제를 규정하고 있는 주세법에서 직접 규정하는 것이 체계에 맞을 것이다. 따라서 본죄를 조세범처벌법에 존치한다면 그 형량은 벌금액만으로

88) 2006년 기준 주세가 내국세에서 차지하는 비중은 2.1%에 불과하다. 1966년 9.1%, 1970년 7.7%, 1990년 5.3%, 1995년 4.1%, 2000년 2.8%, 2005년 2.5%로 계속 그 비중이 감소추세에 있다. 서현수, 「주세법의 이론과 실무」, 『경영과 회계』, 2007, 83면

규정하되, 벌금액수의 상한은 3,000만원 정도로 정하는 것이 타당하다고 본다.

나. 조세포탈

1) 법규정

가) 조세범처벌법

제9조

① 사기 기타 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 다음 각호에 의하여 처벌한다. 다만 주세포탈의 미수범을 처벌한다.

1. 개별소비세·주세 또는 교통·에너지·환경세의 경우에는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제받은 세액의 5배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

2. 인지세의 경우에는 증서·장부 1개마다 포탈세액의 5배 이하에 상당하는 벌금 또는 과료에 처한다.

3. 제1호 및 제2호에 규정한 이외의 국세의 경우에는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액이나 환급·공제받은 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

② 전항의 경우에 있어서 포탈하거나 포탈하고자 한 세액 또는 환급·공제를 받은 세액은 즉시 징수한다.

제9조의2

다음 각호에 계기하는 소득금액은 사기 기타 부정한 행위로 인하여 생긴 소득금액으로 보지 아니한다.

1. 법에 의한 소득금액결정에 있어서 세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액

2. 법인세의 과세표준을 법인이 신고하거나 정부가 결정 또는 경정함에 있어서 그 법인의 주주·사원·사용인 기타 특수한 관계에

있는 자의 소득으로 처분된 금액

제9조의3

제9조에 규정하는 포탈범칙행위의 기수시기는 다음의 각호에 의한다.

1. 납세의무자의 신고에 의하여 부과징수하는 조세에 있어서는 당해세목의 과세표준에 대한 정부의 결정 또는 조사결정을 한 후 그 납부기한이 경과한 때. 다만, 납세의무자가 조세를 포탈할 목적으로 법에 의한 과세표준을 신고하지 아니함으로써 당해 세목의 과세표준을 정부가 결정 또는 조사결정을 할 수 없는 경우에는 당해 세목의 과세표준의 신고기한이 경과한 때
2. 전호의 규정에 해당하지 아니하는 조세에 있어서는 그 신고·납부기한이 경과한 때

나) 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률

제8조 (조세포탈의 가중처벌)

① 조세범처벌법 제9조 제1항에 규정된 죄를 범한 자는 다음의 구분에 따라 가중처벌한다.

1. 포탈하거나 환급받은 세액 또는 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액(이하 “포탈세액 등”이라 한다)이 연간 10억원 이상인 때에는 무기 또는 5년 이상의 징역에 처한다.

2. 포탈세액 등이 연간 5억원 이상 10억원 미만인 때에는 3년 이상의 유기징역에 처한다.

② 제1항의 경우에는 그 포탈세액 등의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금을 병과한다.

2) 의의

조세범처벌법 제9조 제1항은 사기 기타 부정한 행위로 조세를

포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자를 처벌하는 규정이다. 연간 포탈세액이 일정액 이상인 경우에는 특정범죄가중처벌 등에 관한 법률(이하 ‘특가법’이라 한다) 제8조에 의하여 가중처벌한다.

조세포탈은 조세를 면탈하는 방법이 사기 기타 부정한 행위에 의한 것으로 가벌성이 커서 조세범처벌법에서 가장 중하게 다루는 조세범죄의 대표적인 유형이라고 할 수 있다. 조세포탈과 유사한 개념으로 조세회피가 있다. 조세회피는 합법적인 수단에 의한 것이지만 해당 조세법규가 예정하지 않은 비정상적인 행위형식을 통해 조세의 절감을 도모하는 것을 가리킨다. 실제 조세회피와 조세포탈을 구분하는 것이 용이한 것은 아니지만 개념적으로 조세회피 행위는 과세징수권을 침해하여 조세수입을 감소시키는 결과를 초래하지만 조세포탈과 달리 사기 기타 부정한 방법을 동원한 것이 아니기 때문에 형사처벌의 대상이 아니라는 점에서 조세포탈과 구별된다고 할 수 있다.

조세포탈범의 성립에는 고의가 필요하지만, 납세의무의 존재와 범위는 기술적인 조세법과 복잡한 회계원칙 등에 의하여 정하여지므로 전문가가 아닌 한 그 정확한 인식에 이르는 것을 기대하기는 어렵다. 따라서 조세포탈범의 고의는 정확한 소득액 또는 포탈세액에 대한 인식까지 요구하지 않고 개괄적 인식으로 충분하다고 할 것이다.

3) 구성요건

가) 조세포탈죄의 주체

조세포탈범의 주체는 국세기본법 제2조 제9호 소정의 납세의무자(국세를 징수하여 납부할 의무가 있는 자 제외)와 조세범처벌법 제3조 소정의 법인의 대표자⁸⁹⁾, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인,

89) 법인의 대표자에는 그 명칭 여하를 불문하고 당해 법인을 실질적으로

기타의 종업원 등의 법정책임자이고, 이러한 신분을 가지지 아니한 자는 조세포탈죄의 공범이 될 수 있을 뿐 독자적으로 조세포탈의 주체가 될 수는 없다고 해석된다.⁹⁰⁾ 이러한 의미에서 조세포탈범은 신분범으로 분류된다.

나) 사기 기타 부정한 행위

(1) 사기 기타 부정한 행위의 의미

조세포탈죄에서 말하는 사기 기타 부정한 행위라 함은 조세포탈을 가능케 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과와 징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 의미한다.⁹¹⁾ 여기서 사기는 부정한 행위의 예시이고, 부정한 행위는 사기에 준하는 정도의 행위를 뜻한다. 부정한 행위는 불확정개념이라고 할 수 있는바, 그 범위를 지나치게 넓게 인정하면 구성요건의 보장적 기능이 침해되어 국민의 기본권 보장에 소홀해질 우려가 있고, 그렇다고 너무 좁게 해석하면 조세범처벌법의 실효성을 약화시킬 수 있으므로 구성요건의 보장적 기능과 조세범처벌법의 원활한 운용을 조화시킬 수 있는 해석이 요구된다.

판례는 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하는 단순 무신고와 단순히 허위의 신고를 하는 단순 허위신고는 사기 기타 부정한 행위에 해당하지 않는 것으로 해석한다.⁹²⁾ 위계 기타 부정한 적극적인 행위가 수반되지 않은 단순 무신고는 그 행위로 인해 세수의

경영하면서 사실상 대표하고 있는 자도 포함된다(대법원 1997. 6. 13. 선고 96도1703 판결).

90) 대법원 2004. 11. 12. 선고 2004도5818 판결

91) 대법원 1984. 5. 29. 선고 81도373 판결, 대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결 등

92) 대법원 1994.6.28. 선고 94도759 판결, 대법원 1998.5.8. 선고 97도2429 판결 등

감소가 초래된다고 하더라도 객관적으로 용이하게 소득의 흐름을 추적하여 과세할 수 있는 반면, 위계 기타 부정한 적극적 행위가 개입된 조세포탈은 소득의 추적을 어렵게 하여 국가의 과세권을 현실적으로 침해한다는 점에서 차이가 있기 때문에 단순 무신고를 조세포탈죄와 같은 수준의 처벌로 다스리지는 않겠다는 의도인 것으로 풀이된다. 그 대신 단순 무신고와 단순 허위신고는 조세범처벌법 제13조 제2호에 의하여 50만원 이하의 경미한 벌금 또는 과료로 처벌된다.

(2) 사기 기타 부정한 행위와 단순 무신고 등과의 구별

신고납세방식 조세의 포탈행위는 무신고 내지 과소신고와 결합하여 이루어지는 것이 일반적이고 위계 기타 부정한 적극적인 행위는 작위 뿐 아니라 부작위도 포함하므로⁹³⁾, 구체적으로 각 사안에서 어떤 행위가 단순 무신고에 해당하는지 또는 사기 기타 부정한 행위에 해당하는지를 판단하는 것은 그리 쉬운 일이 아니다. 결국 어떤 행위가 단순 무신고에 해당하는지 아니면 사기 기타 부정한 행위에 해당하는지 여부는 각 사안에서 조세의 종류, 행위 태양(態樣)등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 정할 수밖에 없으나, 조세의 부과 징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하여 국가의 과세권을 현실적으로 침해하였는지 여부가 단순 무신고와 부정행위를 구별하는 중요한 기준이 된다. 흔히 단순 무신고 및 단순 과소신고와 구별되는 조세포탈법의 징표로서 적극적인 소득은닉행위라는 개념요소를 설정하여 이를 수반하지 않는 무신고나 과소신고는 부정행위에 해당하지 아니하는 것으로 보고, 조세포탈의 수단으로 미신고 내지 과소신고의 전후 단계로서 적극적인 소득은닉행위를 수반하는 경우에는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고

93) 대법원 1988. 2. 9. 선고 84도1102 판결

본다.⁹⁴⁾ 또한 사기 기타 부정한 행위의 태양(態樣)은 세목에 따라 달리 나타나는데, 법인세 및 소득세 등은 주로 이중장부 작성 등 장부조작행위와 기업회계의 분식 등의 형태와 결합하여 나타나고, 부가가치세는 주로 허위세금계산서의 작성 등과 결부되어 나타난다.

판례에서 사기 기타 부정한 행위로 인정한 사례와 그렇지 않은 사례를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

① 사기 기타 부정한 행위를 인정한 사례

- 허위장부의 작성·비치를 통하여 매출액과 수입액을 누락하고 경비를 과다계상한 경우⁹⁵⁾
- 판매일보를 허위작성하고 이를 기초로 경리장부와 표준계산서를 작성·비치한 경우⁹⁶⁾
- 장부의 폐기·은닉, 위장⁹⁷⁾, 허위출고증의 발급⁹⁸⁾, 부가가치세 부정환급을 위하여 세금계산서의 작성일자를 허위 기재한 경우⁹⁹⁾
- 상속·증여받은 부동산을 상속·증여세 포탈을 위하여 매수한 것처럼 가장한 경우¹⁰⁰⁾
- 실제로는 유산을 분할하여 상속하였음에도 상속세 포탈을 위하여 상속포기신고를 한 경우¹⁰¹⁾
- 사업자등록의 태만, 장부의 불작성·불비치, 세금계산서의 불발급, 확정신고의 미이행이라는 일련의 부작위¹⁰²⁾

94) 대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결

95) 대법원 1989. 9. 26. 선고 89도283 판결

96) 대법원 1981. 7. 14. 선고 81도154 판결

97) 대법원 1988. 3. 8. 선고 85도1518 판결

98) 대법원 1985. 5. 14. 선고 83도2050 판결

99) 대법원 1996. 6. 14. 선고 95도1301 판결

100) 대법원 1984. 6. 26. 선고 81도2388 판결

101) 대법원 1983. 6. 28. 선고 82도2421 판결

102) 대법원 1985. 9. 24. 선고 85도842 판결, 그러나 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 사업자등록을 하지 아니하거나 소득신고를 하지 아니함에 그치는 것은 조세범처벌법 제9조 제1항에서 말하는 ‘사기

- 타인 명의로 사업자등록을 한 뒤 카드가맹점을 개설하고 신용카드 매출전표를 작성하여 수입을 숨긴 행위, 허위계약서 작성과 그에 따른 장부예의 과소 기재¹⁰³⁾
- 위장 가맹점 명의로 매출전표를 발행함으로써 수입을 숨긴 경우¹⁰⁴⁾
- 수표 등 지급수단의 교환반복, 차명계좌의 입출금을 통한 은닉행위¹⁰⁵⁾
- 개인기록표를 은닉하는 한편 신용카드 매출전표에 봉사료를 실제보다 과다계상한 후 이를 기초로 과세표준과 세액을 과소 신고납부한 경우¹⁰⁶⁾

② 사기 기타 부정한 행위를 인정하지 아니한 사례

- 사업자등록이 말소된 이후 새로 사업자등록을 하지 않고 미술품중개업을 하면서 납세신고를 하지 아니한 경우¹⁰⁷⁾
- 법령상 매입세액 공제를 받을 수 없는 것이 분명한 거래를 부가가치세 신고시 매입세액공제 대상으로 허위신고한 경우¹⁰⁸⁾
- 단순히 사업자등록과 소득신고만 하지 않은 경우¹⁰⁹⁾
- 수해복구공사를 수주하기 위하여 사업자등록을 하였다가 공사가 거의 완료될 무렵에 사업부진을 이유로 폐업신고를 하고 세무서에 매출실적이 없다고 허위신고를 한 경우¹¹⁰⁾

기타 부정한 행위'에 해당하지 아니한다(대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결).

103) 대법원 2004. 11. 12. 선고 2004도5818 판결

104) 대법원 2001. 12. 11. 선고 2001도5048 판결

105) 대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결

106) 대법원 2005. 12. 22. 선고 2003도6433 판결

107) 대법원 2003. 2. 14. 선고 2001도3797 판결

108) 대법원 2001. 9. 25. 선고 2000도1514 판결

109) 대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결

- 서면조사결정 업체로 지정받은 자가 증빙서류 없이 필요경비를 계상하여 소득세 과세표준 확정신고를 한 경우¹¹⁰⁾
- 법인이 이전부터 보유하고 있던 차명주식 등 부외자산을 당해 사업연도에 이르러 비로소 법인의 회계장부에 계상하면서 마치 이를 그 해에 새로 매수하는 것처럼 회계처리하는 방법으로 돈을 인출한 경우¹¹²⁾

(3) 조세포탈

(가) 조세포탈의 의미

조세포탈은 조세의 부과·징수를 불능 또는 현저히 곤란케 함으로써 세수의 감소를 초래하는 것을 의미한다. 조세포탈은 협의의 조세포탈, 부정환급, 부정공제 등 3가지의 개념을 포괄한다. 협의의 조세포탈은 정당하게 납부해야 할 세액의 전부 또는 일부를 납부하지 않는 것을 뜻하고, 부정환급은 정당하게 환급받을 수 없는 세액을 환급받거나 정당하게 환급받을 수 있는 금액을 초과하여 환급받는 것을 의미하며, 부정공제는 정당하게 공제받을 수 없는 세액을 공제받거나 정당하게 공제받을 수 있는 금액을 초과하여 공제받는 것을 말한다.

과세표준을 제대로 신고하는 등으로 조세의 확정에는 아무런 지장을 초래하지 아니하지만 조세범처벌법 제9조의3이 규정하는 조세포탈죄의 기수시기에 그 조세의 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하고 그것이 조세의 징수를 면하는 것을 목적으로 하는 사기 기타 부정한 행위로 인하여 생긴 결과인 경우에도 조세포탈죄가 성립할 수 있다. 다만 조세의 확정에는 지장을 초래하지 않으면서 그 징수만을 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는

110) 대법원 1998. 12. 23. 선고 98도2856 판결

111) 대법원 1990. 9. 11. 선고 90도1491 판결

112) 대법원 2005. 1. 14. 선고 2002도5411 판결

행위가 조세포탈죄에 해당하기 위하여는 그 행위의 동기 내지 목적, 조세의 징수가 불가능하거나 현저히 곤란하게 된 이유와 경위 및 그 정도 등을 전체적, 객관적, 종합적으로 고찰할 때 과세표준을 신고하지 아니한 것과 다를 바 없는 것으로 평가될 수 있는 경우이어야 한다.¹¹³⁾

(나) 조세포탈의 예외규정

조세범처벌법 제9조의2에 의하면 세액의 과소납부, 초과환급, 초과공제의 결과가 발생하였다 하더라도 ① 법에 의한 소득금액 결정에 있어서 세무회계와 기업회계의 차이로 인하여 생긴 금액, ② 법인세의 과세표준을 법인이 신고하거나 정부가 결정 또는 경정함에 있어서 그 법인의 주주·사원·사용인 기타 특수한 관계에 있는 자의 소득으로 처분된 금액은 사기 기타 부정한 행위로 인하여 생긴 소득금액으로 보지 아니한다고 규정하고 있다. 위 ①은 세무조정사항 중 익금산입과 손금불산입으로 증가된 소득을 포탈세액에 포함시키지 않겠다는 취지이고, ②는 세무조정사항의 귀속자를 결정하기 위한 소득처분으로 인한 금액은 간주소득으로서 소득처분을 받은 자가 실제 소득을 얻었는지 불분명하므로 주주, 사원, 사용인 등에 대한 소득세 포탈에 있어 포탈소득으로 보지 않겠다는 취지로 해석된다.¹¹⁴⁾ 나아가 법인세법에 의하여 소득처분될 것이 명백한 소득에 관한 소득세 포탈에 대하여도 소득처분이 이루어질

113) 대법원 2007.2.15. 선고 2005도9546 전원합의체 판결. 허위의 수출계약서를 작성하여 외화회득용 원료구매증인서를 발급받아 영세율로 금괴를 구입한 사람이 이를 가공·수출하지 않은 채 구입 즉시 구입단가보다 낮은 가격에 국내 업체에 과세금으로 전량 판매하면서 공급가액에 대한 부가가치세를 가산한 금원을 수령하는 방식으로 단 3개월간만 금괴의 구입 및 판매 영업을 한 후 곧 폐업신고를 하여 매수인으로부터 징수한 부가가치세를 납부하지 않은 행위가 조세포탈행위에 해당한다고 한 사례이다.

114) 안대희, 전게서, 536~537면

수 없는 특별한 사정이 없는 한 조세포탈죄로 처벌할 수 없다는 것이 판례의 태도이다.¹¹⁵⁾

(다) 기수시기에 관하여

조세포탈범은 조세면탈의 결과가 발생함을 요구하므로 그 기수시기를 언제로 볼 것인지가 문제된다. 조세범처벌법 제9조의3은 부과과세방식의 조세¹¹⁶⁾에서는 당해 세목의 과세표준에 대한 정부의 결정 또는 조사결정을 한 후 그 납부기한이 경과한 때를 기수시기로 하되, 납세의무자가 조세포탈을 목적으로 신고를 누락하여 정부가 조사결정을 할 수 없는 경우에는 당해 과세과목의 신고기한이 경과한 때를 기수시기로 하고, 신고납세방식의 조세¹¹⁷⁾에서는 신고·납부기한이 경과한 때를 기수시기로 규정하고 있다.

과거 기수시기와 관련하여 법이 기대하는 시기에 조세채권을 확정시키지 않음으로써 결과가 발생한다고 하는 확정시설과 법이 기대하는 시기에 조세채무를 이행하지 않음으로써 결과가 발생한다고 보는 납기설의 학설 대립이 있었는데, 그 중 납기설의 입장을 입법화한 것으로 볼 수 있다. 판례는 범인이 조세포탈의 고의를 가지고 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 한 때에 위 각 포탈범죄의 실행행위에 착수한 것으로 본다.¹¹⁸⁾

115) 대법원 2007.9.6. 선고 2007도299 판결

116) 부과과세방식의 조세는 과세관청의 부과처분에 의하여 조세채무를 확정하는 방식으로 과세관청이 과세표준과 세액을 결정하는 때에 구체적인 조세채무가 확정된다. 상속세, 증여세 등이 부과과세방식의 예에 속한다.

117) 신고납세방식의 조세는 납세의무자 스스로 과세표준과 세액을 신고함으로써 조세채무를 확정하는 방식을 의미한다. 다만 신고가 없거나 신고내용에 오류, 탈루가 있는 경우에는 그 결정하는 때에 확정된다. 법인세, 부가가치세, 소득세 등이 신고납세방식의 예에 속한다.

118) 대법원 2008.7.24. 선고 2007도4310 판결

4) 문제점과 개선방안

가) 특가법 제8조의 존치여부

특가법 제8조는 조세범처벌법에 대한 형가중적 특별법으로 일반 예방이라는 형사정책적 효과를 극대화하기 위한 것이다. 헌법재판소는 법정형의 종류와 범위의 선택은 광범위한 입법재량 내지 형성의 자유가 인정되어야 할 분야라고 하면서 특가법 제8조가 조세범처벌법 제9조 제1항에 규정된 죄를 범한 자로서 연간¹¹⁹⁾ 포탈세액이 일정액 이상인 자에 대하여 특히 가중처벌하고 있다고 하더라도 이는 조세범처벌법의 처벌규정이 너무 가벼워서 범죄예방의 실효를 거두지 못하고 있는 현실에 대한 반성적 고려에서 입법하게 된 점, 거액의 조세포탈에 대한 국민 일반의 법감정 내지 비난여론, 범죄예방을 위한 형사정책적 측면 등을 고려할 때 위 법률조항의 법정형이 형벌체계상의 균형을 잃은 것이라고 단정할 수 없는 점, 특가법 제8조의 경우 그 법정형의 하한을 높게 규정함으로써 특단의 사정이 없는 한 법관이 선고유예나 집행유예의 선고를 할 수 없고 또 벌금형도 필요적으로 병과하도록 규정하고 있다 하더라도 이는 일정액 이상의 조세포탈범에 대하여 징벌의 강도를 높이고자 한 입법자의 결단으로 그것이 입법재량의 한계를 벗어난 자의적인 것이라고는 보기 어려운 점 등을 들어 특가법 제8조가 위헌이 아니라고 판시하였다.¹²⁰⁾

그러나 위 조항이 위헌이 아니더라도 입법개선의 여지는 있어

119) 특가법 제8조 제1항에서 말하는 연간 포탈세액 등에서의 연간이라 함은 각 세목의 과세기간 등에 관계 없이 각 연도별(1.1부터 12.31까지)로 포탈한 또는 부정환급받은 모든 세액을 합산한 금액을 의미한다(대법원 2000. 4. 20. 선고 99도3822 판결). 또한 위 조항의 적용에 있어서는 납세의무자로서 포탈한 세액과 조세범처벌법 제3조 소정의 행위자로서 포탈한 세액을 모두 합산하여 그 적용 여부를 판단한다(대법원 2005. 5. 12. 선고 2004도7141 판결).

120) 헌법재판소 전원재판부 1998. 5. 28. 97헌바68

보인다. 우선 위 특가법 조항은 지나치게 무거워 그 집행과정에서 법적용의 기피현상을 초래할 우려가 있다. 위 조항에 의하면 연간 포탈세액이 10억원 이상인 경우 무기징역까지 처할 수 있도록 규정하고 있으나, 반인륜적 범죄나 흉악범죄가 아닌 경제범죄에 무기징역을 과할 수 있도록 한 것은 다른 나라에서는 찾아볼 수 없는 대단히 이례적인 입법이다. 또한 고액의 벌금형이 필요적 병과 규정으로 되어 있어 법관의 양형재량권을 극도로 제한하고 있을 뿐 아니라 법정형을 정함에 있어 포탈세액만을 기준으로 할 뿐 나머지 양형인자들을 고려하지 못하게 함으로써 책임주의에 의한 형벌 선택을 방해하고 있다고 할 수 있다. 실제로 법원은 특가법 제8조 규정에 의한 벌금액수가 지나치게 고액이어서 벌금액에 대한 선고를 유예한 예가 적지 않은 것으로 보인다.¹²¹⁾ 나아가 특가법 제8조가 처벌대상을 연간 포탈세액이 일정금액 이상으로 규정하다 보니 그 금액을 약간 상회하는 경우와 미달하는 경우 사이에 법정형이 현저히 달라지게 되는 불합리한 결과가 생기기도 한다.

특가법 제8조가 조세포탈법의 엄중한 처벌을 위하여 제정된 것이라면 조세범처벌법의 법정형을 개정하여 해결하는 것이 입법체계상 바람직하다. 따라서 특가법 제8조를 삭제하고 조세범처벌법으로 일원화하여 조세포탈죄의 법정형을 상향조정하는 것이 타당하다고 본다.

실령 특가법 제8조를 존치한다고 하더라도 그 법정형을 합리적으로 조정하는 것이 요구된다. 무기징역형을 선택형에서 제외하고 포탈세액 등의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금을 필요적으로 병과하도록 한 규정을 10억원 이하의 벌금을 임의적으로 병과할

121) 「법률신문」 2008. 6. 9.자 법원이 서울 강남 일대에서 유명 입시합원을 4곳 운영하며 3년간 25억원의 세금을 포탈한 학원장에게 징역 2년 6월에 집행유예 4년을 선고하면서 벌금 30억원에 대하여는 선고를 유예했다는 내용의 보도가 게재되었다.

수 있도록 하여 과중한 형을 완화하는 것이 바람직하다.¹²²⁾

나) 구성요건의 명확성 문제

납세자의 법적 안정성과 예측 가능성을 보장하기 위하여 조세포탈죄의 구성요건을 막연하게 ‘사기 기타 부정한 행위’라고 규정할 것이 아니라 현실에서 발생 가능한 행위 중 사기 기타 부정한 행위에 포섭될 수 있는 유형을 구체적으로 규정할 필요가 있다.

독일의 경우 조세포탈죄를 ① 과세관청에 조세에 관한 중요한 사실을 허위로 또는 불완전하게 신고하여 조세부담을 면하거나 부당한 이득을 얻는 경우, ② 과세관청으로 하여금 무지로 조세에 관한 중요한 사실에 대해 의무위반하게 함으로 조세부담을 면하거나 부당한 이득을 얻는 경우, ③ 납세표지 또는 납세증의 사용을 중단함으로써 조세부담을 면하거나 부당한 이득을 얻는 경우로 유형화하고 있다.

국세기본법 제47조의 2, 국세기본법 시행령 제27조 제2항은 부당무신고가산세의 구체적 행위유형을 열거하고 있는바, 부당무신고가산세에서의 부당의 개념이 조세포탈죄의 사기 기타 부정한 행위의 개념과 유사하므로 부당무신고가산세의 구체적 행위유형과 더불어 대법원 판례에서 사기 기타 부정한 행위로 인정된 행위유형을 참작하여 조세포탈죄에서의 사기 기타 부정한 행위를 구체적으로 규정하는 노력이 필요하다고 본다. 이러한 방법으로 사기 기타 부정한 행위의 유형을 제시하면 ① 이중장부의 작성 등 장부의 허위기장, ② 허위증빙 또는 허위문서의 작성과 수취, 장부와 기록의 파괴, ③ 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐,

122) 사기죄의 가중처벌별인 특정경제범죄가중처벌등에관한법률 제3조에 의하면 조세포탈죄와 유사한 사기죄의 경우 이득액이 50억원 이상인 때에는 무기 또는 5년 이상의 징역, 이득액이 5억원 이상 50억원 미만인 때에는 3년 이상의 유기징역에 처하고, 이득액 이하에 상당하는 벌금을 병과할 수 있도록 규정하고 있다.

사업자등록의 태만, ④ 장부의 불작성·불비치, 세금계산서의 불발급 등 조세의 확정과 징수를 현저히 불가능하게 하는 일련의 부작위, ⑤ 그 밖에 사기 기타 부정한 행위의 방법으로 조세를 포탈하는 것 등을 들 수 있다. 위와 같은 행위유형은 예시적 규정으로 해석해야 할 것이다.

다) 조세포탈의 예외규정 존치 여부

조세범처벌법 제9조의2는 조세포탈세액에서 제외되는 2가지를 상정하여 규정하고 있다. 그러나 위 2가지의 규정 이외에도 조세포탈세액에서 제외되는 경우는 얼마든지 있을 수 있기 때문에 위 규정은 열거적 규정이 아니라 예시적 규정으로 해석된다. 위 규정에 대하여 굳이 존치여의를 찾는다면 조세포탈세액에 포함되는지 논란이 될 수 있는 사항에 대하여 조세포탈세액에 포함되지 않는다고 미리 명백히 규정함으로써 분쟁을 예방할 수 있다는 점이다. 그러나 위 규정은 기업회계와 세무회계의 차이, 소득처분으로 인한 금액을 조세포탈세액에 포함시키지 않는다는 것으로 지극히 당연한 내용을 규정하여 법률조항으로서의 의미를 찾기 어렵다. 뿐만 아니라 조세포탈세액에서 제외되어야 하는지 여부가 불분명한 경우의 해석에 있어 위 조항의 존재가 오히려 당사자에게 불리하게 작용할 가능성도 있으므로 삭제하는 것이 바람직하다.

라) 미수범 처벌 여부

1951. 5. 7 제정된 조세범처벌법 제9조는 사위 기타 부정한 행위으로써 조세를 포탈하거나 포탈하고자 한 자는 3년 이하의 징역 또는 그 포탈하거나 포탈하고자 한 세액의 5배 이상 10배 이하에 상당하는 벌금에 처한다고 규정하여 조세포탈죄의 미수범 처벌규정을 두었다. 그러나 1961. 12. 8. 개정으로 미수범처벌규정을 삭

제하였고, 1976. 12. 22. 개정으로 주세포탈에 대하여만 미수범처벌규정을 신설한 후 현재에 이르고 있다.

조세범죄의 미수범을 처벌하지 않는 이유는 국고주의적 사고관에 입각하여 미수의 경우에는 아직 국고에 손실을 가져오지 않았다는 점, 상당수의 범죄에서 처벌범위를 확장하여 예비 또는 미수 단계의 행위를 기수의 형태로 독립적으로 규정함으로써 가벌성을 앞당겨 놓았다는 점, 조세범죄의 특성상 기수의 판단이 어려운 경우가 있다는 점 등에 기인한 것으로 보인다.¹²³⁾

그러나 주세에 관한 미수범과 다른 조세범죄에 관한 미수범을 달리 취급해야 할 합리적인 이유를 찾기 어려운 점, 조세포탈과 유사한 성격을 가진 범죄인 사기죄에 대하여 형법에서 미수범을 처벌하는 규정을 두고 있는 점, 관세법 제271조도 미수범을 처벌하고 있는 점, 비교법적으로 독일과 일본의 경우 미수범 처벌규정을 두고 있는 점 등을 고려하여 볼 때 주세 이외의 조세범에 관하여도 미수범 처벌규정을 두는 것이 타당하다고 본다. 예를 들어 부과과세방식의 조세인 상속세에 대하여 허위신고된 금액대로 관할세무서가 결정하여 납세자가 축소된 금액을 납부하고 납부기한을 지나고 난 뒤 발각된 경우 조세포탈죄의 기수가 되지만 동일한 사건에서 관할세무서의 결정이 있는 후 납부기한 전에 탈세제보나 국세청의 세무조사로 허위사실이 발각된 경우 기수시기가 도래하지 아니하여 처벌할 수 없다면 불합리하다고 볼 수밖에 없다.¹²⁴⁾ 부정행위를 수반한 허위신고의 경우 외부적 사정으로 기수시기가 도래하지 않았다 하더라도 가벌성은 있다고 보는 것이 타당하기 때문이다.

123) 이천현, 「조세형법의 합리화방안에 관한 연구」, 한양대학교(2000), 172~173면

124) 박정우·마정화, 「조세범처벌제도의 실효성 확보방안」, 『세무학연구』 제23권 제4호(2006. 12.), 231면

마) 단순 무신고 내지 단순 허위신고의 처벌강화 여부

우리나라도 다른 선진국과 같이 조세의 확정방식이 부과세방식에서 점차 신고납세방식으로 전환해감에 따라 납세신고의 신뢰성 확보가 중요한 의미를 갖게 되었다. 현재 소득세, 법인세, 부가가치세 등 전체 조세수입에서 차지하는 비중이 큰 주요 세목이 신고납세방식을 채택하고 있다. 이러한 점에서 신고납세방식의 조세의 경우 단순 무신고나 과소신고가 사기나 기타 부정한 행위에 의한 조세포탈죄만큼의 위법성을 갖지는 않는다 하더라도 가벌성이 없다고 볼 수는 없다. 고의에 의한 무신고 또는 허위신고를 조세포탈이라고 볼 수는 없다고 하더라도 국가의 조세채권을 침해하는 것이기 때문에 적절한 수준의 형벌로 다스릴 필요가 있기 때문이다. 또한 판례가 조세포탈행위를 엄격하게 해석하고 있다는 점도 단순 무신고 내지 단순 허위신고에 대하여 적절한 수준의 처벌규정을 마련해야 할 근거를 제공한다고 할 수 있다. 단순 무신고 내지 단순 허위신고에 대하여 형사처벌을 하게 되면 조세포탈죄에 해당하지는 않지만 불성실신고로 국가의 조세채권을 침해하는 행위에 대한 처벌을 가능하게 함으로써 조세포탈죄를 보완하는 역할을 수행할 수 있을 것으로 기대되는 측면이 있기 때문이다. 외국의 입법례를 보면 신고의무 위반행위에 대하여 미국은 징역 1년 이하 또는 벌금 25,000달러 이하, 일본은 징역 1년 이하 또는 벌금 200,000엔 이하로 처벌하도록 규정하고 있다. 반면 우리나라는 단순 무신고 내지 단순 허위신고를 조세질서범으로 취급하여 조세범처벌법 제13조 제2호에서 50만원 이하의 벌금으로 경미하게 처벌하는 규정을 두고 있다.

위와 같은 점을 종합하여 보면 단순 무신고 내지 단순 허위신고를 처벌하는 규정을 강화할 필요성 자체는 인정된다고 할 수 있다. 그러나 모름지기 어떤 제도는 제반여건이 성숙되어 있을 때

시행되어야 소기의 목적을 달성할 수 있다. 외국의 입법례도 문화, 환경, 국민의식 등이 다른 우리나라의 입법에 참고가 될 수 있을 지언정 입법의 근거가 된다고 할 수는 없다. 현재 우리나라의 실정상 단순 무신고나 단순 허위신고를 처벌하는 규정을 강화한다면 다수의 영세사업자나 소득자를 전과자로 만드는 부작용이 더 크게 나타날 우려가 있으므로 신고의무위반행위에 대한 처벌규정 강화는 시기상조라고 할 수 있다. 2006년도 세법개정으로 가산세에 의한 제재가 강화되었으므로 신고의무를 위반한 행위에 대하여는 당분간 가산세에 의한 제재를 활용하는 것이 바람직하다고 할 것이다.¹²⁵⁾

바) 수정신고에 대한 감면

수정신고는 과세표준신고서를 법정기한 내에 제출한 자가 누락, 오류 등 법정사항이 있는 경우 과세관청이 각 세법의 규정에 의하여 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 통지하기 전까지 수정한 과세표준신고서를 제출하는 것을 의미하는 것으로 국세기본법 제45조에 근거를 두고 있다. 과세표준이나 세액을 허위로 과소신고하여 조세를 포탈한 경우에는 그 납부기한이 경과됨으로써 조세포탈죄는 기수가 되는 것이므로 납부기한 이후에 수정신고를 하였다면 이미 완성한 조세포탈죄의 성립에 아무런 영향을 미칠 수는 없다.¹²⁶⁾ 그러나 수정신고에 의하여 납세의무자는 과소신고 가산세의 감경혜택을 받고¹²⁷⁾ 국가의 입장에서도 조세행정비

125) 2006년말 세법 개정시 부당한 신고의무 위반에 대한 가산세 제재 수준이 선진국에 비해 현저히 낮아 탈세 억제 및 성실신고 유도 수단으로서의 기능이 미흡하다는 지적에 따라 납세자가 무신고 또는 과소신고한 경우 신고의무 위반 정도에 따라 가산세율을 10~40%로 차등 적용하고, 그 중 부당한 방법으로 신고의무를 위반하는 행위에 대한 가산세율은 40%를 적용하도록 대폭 강화하였다.

126) 대법원 1985.3.12. 선고 83도2540 판결

127) 국세기본법 제48조 제2항 제1호에 의하면 법정신고기한 경과 후 6개

용을 절감할 수 있는 장점이 있다. 수정신고는 납세의무자에게 가산세를 줄여주는 혜택을 부여하면서 납세의무자로 하여금 불리한 과세자료를 제출할 것을 유도하는 제도인 것이다.

외국 입법례를 보면 독일의 경우 조세기본법 제371조에 의하여 조세포탈죄를 범한 자가 형사 또는 범칙금절차의 개시통보 또는 수사개시 전에 과세관청에 대한 부정한 신고의 정정, 보완 등을 행하고 포탈한 조세와 획득한 조세이익을 반환한 경우에는 처벌을 면하도록 규정하고 있다.

대부분의 조세가 부과과세방식에서 신고납세방식으로 이행함에 따라 수정신고가 가지는 중요성은 과거보다 증대하였고, 수정신고 제도의 정착으로 조세행정비용을 절감할 수 있는 장점이 있는 만큼 조세범처벌과 관련하여서도 수정신고에 형법상 중지미수 정도의 책임경감사유가 있다고 보아 형을 감면하는 규정을 신설하는 것이 필요하다고 본다.

사) 범정형의 합리적 조정

조세범죄의 형량이 적정한지 여부를 판단할 수 있는 절대적인 기준은 있을 수 없다. 조세형벌의 적정성을 확보하기 위하여는 ① 형법에 조세범죄와 유사한 유형의 범죄가 있으면 그 범죄의 범정형과 비교하는 방법, ② 외국의 범정형과 비교하는 방법을 들 수 있다. 여기에 목적과 수단의 적합성 여부, 경제수준, 국민의 법의식 등 제반사정을 종합적으로 고려해야 할 것이다.

먼저 조세포탈죄는 사기 기타 부정한 행위를 수단으로 한다는 점에서 형법의 사기죄가 비교대상이 될 수 있다. 다만 사기죄는 개인의 재산권을 보호법익으로 하는 반면 조세포탈죄는 국가재정의 확보를 보호법익으로 한다는 점에서 차이가 있으므로 이 점을

월 이내에 수정신고를 한 경우 세법에 따른 해당가산세액의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면받는다.

추가로 고려하면 될 것이다. 형법상 사기죄의 법정형은 10년 이하의 징역 또는 3,000만원 이하의 벌금으로 되어 있음에 비하여 조세포탈죄의 법정형은 3년 이하의 징역 또는 포탈세액의 3배 이상 5배 이하의 벌금으로 되어 있다. 징역형의 경우 사기죄의 법정형과 비교하여 조세포탈죄의 법정형이 가볍다고 할 수 있다. 벌금형의 경우에는 조세포탈죄의 법정형이 배수벌금제로 규정되어 있어 사안에 따라 지나치게 무거워져 죄형의 균형을 상실할 우려가 있다. 포탈세액은 국세징수법에 의한 징수대상이고 제재의 성격을 갖는 가산세까지 부과되는데, 거기에 더하여 형벌로 포탈세액의 3배 이상 5배 이하의 벌금을 부과하는 것은 과도하다고 볼 수 있기 때문이다.

다음 외국의 입법례를 보면 조세포탈죄에 대하여 일본은 5년 이하의 징역 또는 500만엔 이하의 벌금, 미국은 5년 이하의 징역 또는 10만달러 이하의 벌금, 독일은 5년 이하의 징역, 호주는 10년 이하의 징역을 규정하고 있다.¹²⁸⁾ 특가법에 의한 조세포탈죄의 법정형은 외국의 처벌규정과 비교하여 지나치게 무거운 반면, 조세범처벌법에 의한 조세포탈죄의 법정형은 외국과 비교하여 가벼운 것을 알 수 있다.

위와 같은 사항들을 고려할 때 특가법 제8조를 폐지한다면 법정형을 10년 이하의 징역 또는 10억원 이하의 벌금으로 규정하면서 벌금형을 병과할 수 있도록 규정하고, 특가법 제8조를 존치한다면 5년 이하의 징역 또는 5억원 이하의 벌금으로 정하고, 벌금형을 병과할 수 있는 규정을 두면 될 것이다.

벌금형을 정액형으로 규정함으로써 배수벌금제를 채택하는 것보다 벌금형의 실효성이 낮아진다고 볼 수도 있으나, 외국의 입법추

128) 독일과 프랑스의 경우 조세포탈죄와 사기죄의 법정형이 같다(독일 형법 제263조, 조세기본법 제370조 및 프랑스 형법 제405조, 일반조세법 제1741조 참조).

세에 맞추어 조세범죄에 대한 처벌을 재산형에서 자유형으로 전환해 가고, 조세포탈행위에 대한 금전적인 제재는 가산세에 맡기는 것이 타당하다고 본다. 벌금형의 부과는 자금사정이 좋지 못한 중소기업의 도산으로 이어져 그 종업원이나 거래관계자의 생존을 위협하는 등 국가적으로 악영향을 미칠 수 있기 때문이다.

아) 조세별 법정형 차등

조세범처벌법 제9조 1항은 조세포탈행위에 대하여 세목별로 법정형에 차등을 두면서 인지세에 대하여는 자유형을 배제하고 있다. 조세포탈행위 중 간접세, 그 중에서도 개별소비세, 주세, 교통세에 대하여만 높은 법정형을 규정하고 있다. 그러나 개별소비세, 주세, 교통세를 포탈한 경우가 다른 간접세, 나아가 다른 국세를 포탈한 경우보다 비난 가능성이 크다고 볼만한 합리적인 근거를 찾아볼 수 없다. 따라서 세목별로 구분하여 법정형에 차등을 두는 것은 삭제하고, 모든 국세에 대하여 통일적인 법정형을 규정하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

다. 조세체납

1) 법규정

제10조

납세의무자가 정당한 사유없이 1회계연도에 3회 이상 체납하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 체납액에 상당하는 벌금에 처한다.

2) 조세체납의 의의

조세체납은 납세자가 지정된 납부기한까지 조세채무를 이행하지 않는 것을 말한다. 조세를 체납한 경우에는 국세징수법에 따른 체

납치분절차를 통하여 그 이행을 확보하고, 그밖에 국세징수법에 의한 가산금, 영업허가의 불허 또는 취소 등의 제재를 가하고 있다. 그러나 악질 또는 상습적인 체납자에 대해서는 행정상의 금전적 제재만으로는 조세채권의 확보를 기할 수 없는 경우가 있으므로 정당한 사유 없이 고의로 체납하는 행위에 대하여는 형벌로 다스림으로써 국세징수권의 실효성을 확보하고자 하는 것이다.

3) 구성요건

가) 납세의무자

조세체납범의 주체에 본래의 납세의무자가 포함됨은 의문의 여지가 없다. 그러나 조세범처벌법의 규정만으로는 본래의 납세의무자 이외에 납세의무가 확장된 제2차 납세의무자, 연대납세의무자가 조세체납범의 주체에 포함되는지 여부가 불분명하다. 국세기본법상 납세의무자는 징수의무자를 제외한 광의의 납세의무자를 말하고, 체납범은 납세의무가 발생된 이후의 이행을 강제하기 위한 규정이므로 제2차 납세의무자, 연대납세의무자를 제외할 이유가 없다고 보는 견해가 있으나¹²⁹⁾, 본래의 납세의무자 이외에 제2차 납세의무자, 연대납세의무자까지 조세체납범의 주체에 포함시키는 것은 체납범의 주체를 지나치게 확대시키는 것이므로 체납범의 주체는 본래의 납세의무자로 제한된다고 하는 해석이 타당하다고 본다.¹³⁰⁾

나) 정당한 사유

조세범처벌법은 정당한 사유에 대하여 구체적인 규정을 두고 있지 않기 때문에 사회통념에 의하여 정당한 사유를 판단할 수밖에

129) 안대회, 전게서, 108면

130) 이철송, 전게서, 137면

없다. 일반적으로 관허사업의 제한에 있어서의 체납의 정당한 사유를 참작하되, 납세자에게 유리하도록 정당한 사유의 범위를 다소 넓게 해석할 필요가 있다.¹³¹⁾

국세징수법 제7조, 같은 법 시행령 제8조에 의하면 관허사업의 제한에 있어서의 정당한 사유는 ① 공시송달의 방법에 의하여 납세가 고지된 때, ② 납세자가 천재·지변·화재·전화 기타 재해를 입거나 도난을 당하여 납세가 곤란한 때, ③ 납세자 또는 그 동거가족의 질병으로 납세가 곤란한 때, ④ 납세자가 그 사업에 심한 손해를 입어 납세가 곤란한 때, ⑤ 납세자가 강제집행을 당하거나 파산선고를 받았거나 또는 납세자의 재산에 경매가 개시된 때, ⑥ 납세자의 재산이 국세징수법 제85조 제1항 및 제2항에 해당하는 때, 즉 체납처분의 목적물의 추산가액이 체납처분비(또는 체납처분비와 피담보채권)에 충당하고 잔여가 없어 체납처분을 중지하여야 할 때, ⑦ 위 ① 내지 ⑥에 준하는 사유가 있는 때이다.

위와 같은 규정을 참고하여 체납법에 있어서의 정당한 사유를 구체화하면 ① 납세자가 천재·지변·화재·전화 기타 재해를 입거나 도난을 당하는 등 납세가 곤란한 경우, ② 납세자 또는 동거가족의 질병, 납세자의 파산선고, 납세자 재산의 경매개시 등 납세자의 경제적 사정으로 사실상 납세가 곤란한 경우, ③ ① 내지 ②에 준한 사유 등을 들 수 있다. 위와 같은 행위유형은 예시적 규정으로 해석할 것이다. 다만 정당한 사유의 유무를 판단함에 있어서는 처벌의 입법취지를 고려하면서 체납의 경위, 체납액 및 기간 등을

131) 국세징수법상 관허사업 제한의 예외사유는 행정상의 체납에 대한 간접적 강제방법의 예외사유에 해당하는 것으로서 체납법에 있어서 구성요건이 되는 “정당한 사유”와는 성격이 다르다는 전제하에 국세청의 관허사업의 제한에 관한 예외사유는 납세의무자에게 기대 가능성이 없다고 볼 수 없는 단순한 무자력의 경우를 포함하는 등 지나치게 포괄적이어서 체납법을 처벌하는 입법취지에 비추어 이를 “정당한 사유 없이”의 해당사유로 동일하게 볼 수 없다는 취지의 반대의견이 있다. 안대희, 전거서, 110면

종합적으로 고려하여 구체적인 사안에 따라 개별적으로 판단하여야 할 것이다.

한편 정당한 사유에 대한 입증책임은 검사에게 있다. 즉 납세자가 정당한 사유가 있다는 것을 입증해야 하는 것이 아니라 검사가 정당한 사유가 없다는 점을 입증해야 한다.¹³²⁾

다) 1회계연도에 3회 이상 체납

1회계연도라 함은 국가재정법 제2조에 의한 국가의 회계연도를 의미하므로 매년 1. 1.부터 12. 31.까지를 말한다. 체납횟수 3회의 계산기준은 납세고지서 1통을 1회로 계산한다.¹³³⁾ 납입고지서 등에 여러 개의 조세가 함께 기재되었다고 하여 각 세목별로 체납횟수를 따로 계산해서는 안된다.¹³⁴⁾ 1회계연도를 통산하여 3회 이상이어야 하므로 수 개의 회계연도에 걸쳐 통산할 수 없으며 납부고지서의 발행일과 그 납부기한의 말일이 동일 회계기간에 속하여야 한다.¹³⁵⁾ 3회의 체납 중 1회의 체납에 대하여 정당한 사유가 인정되면 체납범은 성립되지 않는다. 과세관청에서 고의 또는 과실로 1개의 납세고지서에 의하여야 할 것을 2개 이상의 납세고지서로 분할 고지하였다 하더라도 납세고지서는 납세자에게 성립·확정된 납세의무별로 발부하는 것이기 때문에 조세범처벌법 제10조 소정의 체납횟수를 산정함에 있어서는 이를 1회의 체납으로 보아야 한다.¹³⁶⁾ 한편 정당한 사유의 유무는 조세범처벌법 제10조 위반죄의

132) 대법원 2000. 10. 27. 선고 2000도2858 판결

133) 국세징수법 시행령 제9조 제1항은 관허사업 제한과 관련된 체납횟수 계산에 관하여 3회의 체납횟수는 납세고지서 1통을 1회로 보아 계산한다고 명시하고 있다.

134) 대법원 2001. 2. 13. 선고 2000도5725 판결

135) 1974. 7. 26. 선고 73도2313 판결

136) 이와 같이 해석하는 이상 조세범처벌법 제10조의 적용 여부가 납세고지서 발부에 관한 과세관청의 자의에 달려있는 것은 아니어서 헌법상 죄형법정주의의 명확성의 원칙에 위배된다고 볼 수 없다고 판시하고

성립시기인 조세의 체납시기, 즉 조세의 납부기한까지의 사유로 판단하여야 할 것이다.

4) 문제점과 개선방안

가) 존치 여부

조세체납은 국가와 납세의무자의 채권채무관계이므로 민사상의 채무불이행과 그 성격이 같다고 할 수 있다. 현행법상 민사상 채무불이행을 처벌하지 않는 상태에서 조세체납을 처벌하는 것은 국고주의적 사고에 입각한 것으로 민사상 채권과의 관계에서 균형이 맞지 않는다. 더구나 조세채권에 대하여는 자력집행권, 경정결정권, 질문검사권, 우선변제권 등 민사채권과 비교하여 여러 가지 특권을 인정하고 있고, 조세를 납부하지 않을 경우 세법상 가산세, 가산금 등의 제재가 있다는 사정을 고려하면 더욱 그러하다. 체납자가 조세를 납부하지 않으려고 적극적으로 재산을 은닉하거나 처분하는 경우에는 조세범처벌법 제12조에 의한 체납처분면탈죄로 처벌하면 되고, 국세징수법 제30조에 의한 사해행위취소소송을 통하여 재산을 원상회복시키면 될 것이다.

나) 존치할 경우

1) 구성요건의 명확화

구성요건을 명확하게 하기 위하여 정당한 사유를 구체적으로 규정할 것이 요구된다. 국세징수법상 관허사업 제한의 예외로 보는 체납사유를 참작하여 ① 납세자가 천재·지변·화재·전화 기타 재해를 입거나 도난을 당하는 등 납세가 곤란한 경우, ② 납세자 또는 동거가족의 질병, 납세자의 파산선고, 납세자 재산의 경매개시 등 납세자의 경제적 사정으로 사실상 납세가 곤란한 경우, ③ ① 내

있다. 헌법재판소 1999.12.23. 99헌가5·6, 99헌바1(병합) 전원재판부 결정.

지 ②에 준한 사유 등을 정당한 사유로 규정하면 될 것이다.

2) 납세의무자의 범위 명확화

조세체납범의 주체에 대하여 본래의 납세의무자만 포함시킬지 아니면 제2차 납세의무자, 연대납세의무자까지 포함시킬지 다툼이 있으므로 범죄주체를 명확하게 한다는 차원에서 제2차 납세의무자, 연대납세의무자는 조세체납범의 주체가 되지 않는다는 점을 명시하는 것이 바람직하다.

3) 3회 이상 체납의 기준 변경

1회계연도를 기준으로 조세체납 여부를 적용하다 보면 불합리한 결과가 발생할 수 있다. 어떤 납세자가 12월에 2회를 체납하고, 해가 바뀌어 다시 1월에 2회를 체납하였으나 그 해 12월까지 체납을 하지 않았다면 체납범의 구성요건에 해당하지 아니하여 처벌할 수 없게 된다. 그러나 기계적인 연도 획정을 고려하지 않는다면 위 납세의무자는 불과 2개월만에 4회 조세를 체납한 것이므로 어떤 면에서 보면 1회계연도에 3회 조세를 체납한 납세의무자보다 가벌성이 크다고 할 수 있을 것이다. 따라서 위와 같은 불합리한 점을 제거하기 위하여는 1회계연도가 아니라 1년간을 기준으로 체납횟수를 산정하는 것이 타당하다고 본다.

4) 법정형의 합리적 조정

조세체납죄가 국고주의적 사고에 기초한 것으로 민사상의 채무 불이행을 처벌하지 않는 상태에서 그 존치여부가 거론되는 상황이므로 현재의 법정형은 높다고 할 것이다. 현재 징역형은 1년 이하로 되어 있으나 벌금형은 법관의 양형재량이 개입할 여지 없이 체납액에 상당하는 정액형으로 처벌하도록 되어 있다.

헌법재판소는 조세범처벌법 제10조의 법정형으로 “1년 이하의 징역 또는 체납액에 상당하는 벌금”이 규정되어 있으므로 기본적으로 법관에게 징역형과 벌금형 중에 어느 하나를 선택하여 처벌할 수 있는 양형재량이 부여되어 있고, 벌금형을 선택할 경우에 있어서도 지나치게 무겁다고 판단할 때에는 형법 제53조에 따라 작량감경함으로써 그 벌금액을 2분의 1로 감축할 수 있을 뿐 아니라, 형법 제59조에 따라 그 형의 선고를 유예할 수 있는 재량을 가지고 있으므로, 위 조항이 법관의 양형재량권을 지나치게 제한함으로써 국민의 재판청구권을 침해하였다거나 법관독립의 원칙에 위배되었다고 보기 어렵다고 판단하였다.¹³⁷⁾ 그러나 벌금형을 체납액 상당액으로 정액화한 것은 행위자의 책임에 따른 형벌의 개별화를 구현하기에 부적절하므로 벌금형을 일정금액 이하로 정하는 것이 타당하다. 징역형의 상한은 현행법과 같이 1년으로 하되, 벌금형의 상한은 1,000만원으로 정한다.

라. 원천징수 불이행 및 불납부

1) 법규정

제11조

조세의 원천징수의무자가 정당한 사유없이 그 세를 징수하지 아니하거나 징수한 세금을 납부하지 아니하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 그 징수하지 아니하였거나 납부하지 아니한 세액에 상당하는 벌금에 처한다.

2) 의의

원천징수라 함은 세법에서 정하는 원천징수의무자가 납세의무자

137) 헌법재판소 1999. 12. 23. 선고 99헌바1 결정

인 거래상대방에게 일정한 소득금액을 지급할 때에 원천납세의무자로부터 세액을 징수하여 과세관청에 납부하는 제도이다. 소득의 발생원천에서 원천징수를 하게 되므로 탈세를 방지하고 원천징수 의무자가 국가를 대신하여 원천징수를 함으로써 징수사무의 능력을 높일 수 있다는 장점이 있다. 반면 원천징수제도가 원천징수 의무자에게 과도한 의무를 지워 과잉금지의 원칙 등에 반하여 헌법에 위반되는 것은 아닌지 논란이 있으나, 헌법재판소는 조세징수의 편익을 도모하기 위한 것으로 합헌으로 판단하였다.¹³⁸⁾

원천징수의무불이행죄에 대한 처벌은 원천징수의무의 불이행을 형벌로 다스려 원천징수의무제도의 실효성을 보장하고 국고수입을 안정적으로 확보하기 위한 것으로 ① 원천징수의 불이행, ② 원천징수한 세액의 불납부 등 2가지의 행위태양을 규율하고 있다. 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액이 연간 일정금액 이상일 때에는 특가법 제8조에 의하여 가중처벌된다.

3) 구성요건

가) 원천징수의무자

소득세법, 법인세법 등 각 세법상 원천징수의무자로 규정된 자가 범죄주체가 된다. 원천징수만으로 조세채무가 종국적으로 소멸하는 완납적 원천징수는 물론 추후의 확정신고 납부를 전제로 조세의 예납적 조치로 이루어지는 예납적 원천징수 의무자도 본죄의 원천징수의무자에 해당한다.

나) 정당한 사유

조세채납범과 같이 원천징수 관련 범죄에 관하여도 정당한 사유에 관하여 구체적인 규정을 두고 있지 않기 때문에 사회통념에 의

138) 대법원 1989. 1. 17. 선고 87누551, 552 판결

하여 정당한 사유가 있는지 여부를 판단할 수밖에 없다. 조세채납죄와 같이 천재·지변·화재·전화 기타 재해를 입거나 도난을 당하는 등의 경우에는 기대 가능성이 없어 정당한 사유가 있다고 할 수 있으나, 채납죄와 달리 어쩔 수 없는 경제적 사정은 정당한 사유에 해당한다고 할 수 없다.¹³⁹⁾

다) 부정수 내지 불납부

부정수는 원천징수의무자가 원천징수의 대상이 되는 소득을 지급할 때 세액을 징수하지 아니한 것을 말한다. 소득이 현실로 지급되어야 하므로 경영부진 등으로 근로소득을 지급하지 못하여 원천징수하지 않으면 부정수죄가 성립할 여지가 없다고 할 것이다. 또한 소득처분에 의하여 지급이 의제된 인정상여나 인정배당 등의 경우에도 실제 소득의 지급이 이루어진 것이 아니므로 부정수죄가 성립하지 않는다고 볼 것이다.

불납부는 원천징수한 세금을 소정의 납부기한까지 납부하지 아니한 것을 말한다. 소득세법 제128조에 의하면 소득세의 원천징수의무자는 소득을 지급할 때 소득세를 원천징수하여 그 징수일이 속하는 달의 다음달 10일까지 관할세무서에 납부하여야 하는데, 이를 이행하지 않은 경우 불납부죄가 성립한다.

4) 문제점과 개선방안

가) 부정수범과 불납부범의 차별화

부정수는 그 자체로는 탈세가 성립하지 아니하므로 조세질서범의 성격이 강한 반면, 조세를 징수하고 납부하지 않는 불납부범은 횡령죄와 유사한 탈세범의 성격을 가지고 있다. 이렇듯 부정수범과 불납부범은 엄연히 죄질에서 차이가 있음에도 불구하고 같은

139) 안대희, 전게서, 114~115면

형으로 처벌하는 것은 입법체계상 문제점이 있다. 원천징수 자체를 아예 하지 않은 경우와 원천징수를 하였으나 납부하지 않은 경우를 구별하여 달리 취급하는 것이 바람직하다. 이에 따라 부징수는 1년 이하의 징역 또는 1,000만원 이하의 벌금으로, 부징수보다 죄질이 무거운 불납부는 2년 이하의 징역 또는 2,000만원 이하의 벌금으로 법정형을 달리 정하는 것이 바람직하다.

나) 정당한 사유

부징수 내지 불납부에서의 정당한 사유는 체납죄의 정당한 사유에 준하여 천재·지변 등 자연적 재난과 화재·도난 등 인위적 재난 기타 납부할 것을 기대하기 어려운 사정 등이 있는 경우에 인정될 수 있다. 구성요건의 명확화를 기하기 위하여 정당한 사유를 구체적으로 규정할 필요가 있다.

마. 세금계산서 관련 범죄

1) 법규정

가) 조세범처벌법

제11조의2 (세금계산서 교부 의무위반 등)

① 부가가치세법의 규정에 의하여 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자와 매출처별세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자가 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

1. 세금계산서를 교부하지 아니하거나 허위기재하여 교부한 경우
2. 매출처별세금계산서합계표를 허위기재하여 제출한 경우

② 부가가치세법의 규정에 의하여 세금계산서를 교부받아야 할 자와 매입처별세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자가 폭

행·협박·선동·교사 또는 통정에 의하여 세금계산서를 교부받지 아니하거나 허위기재의 세금계산서를 교부받은 때 또는 허위기재한 매입처별세금계산서합계표를 제출한 때에는 3년 이하의 징역 또는 100만원 이하의 벌금에 처한다.

③ 제2항 외의 자가 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자로 하여금 세금계산서를 교부하지 아니하게 하거나 허위의 기재를 하게 할 목적 또는 매출처별세금계산서합계표를 정부에 제출할 자로 하여금 매출처별세금계산서합계표를 허위기재하여 제출하게 할 목적으로 폭행·협박·선동·교사한 때에도 제2항과 같다.

④ 부가가치세법의 규정에 의한 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 3년 이하의 징역 또는 그 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표·매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출처별계산서합계표·매입처별계산서합계표에 기재된 매출·매입금액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

1. 부가가치세법의 규정에 의한 세금계산서를 교부하거나 교부받은 행위

2. 소득세법 및 법인세법의 규정에 의한 계산서를 교부하거나 교부받은 행위

3. 부가가치세법의 규정에 의한 매출·매입처별세금계산서합계표를 허위기재하여 정부에 제출한 행위

4. 소득세법 및 법인세법의 규정에 의한 매출·매입처별계산서합계표를 허위기재하여 정부에 제출한 행위

⑤ 제4항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제4항의 형과 같다.

나) 특가법

제8조의2 (세금계산서 교부의무위반 등의 가중처벌)

① 영리의 목적으로 「조세범처벌법」 제11조의2 제4항 및 제5항의 죄를 범한 자는 다음의 구분에 따라 가중처벌한다.

1. 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표 또는 매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액이나 매출·매입금액의 합계액(이하 이 조에서 “공급가액등의 합계액”이라 한다)이 50억원 이상인 때에는 3년 이상의 유기징역에 처한다.

2. 공급가액등의 합계액이 30억원 이상 50억원 미만인 때에는 1년 이상의 유기징역에 처한다.

② 제1항의 경우에는 공급가액등의 합계액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이상 5배 이하의 벌금을 병과한다.

2) 의의

세금계산서는 부가가치세액을 정하기 위한 증빙서류이다. 세금계산서 제도는 전단계 세액공제법을 채택하고 있는 부가가치세법 체계에서 당사자 간의 거래를 노출시킴으로써 부가가치세뿐 아니라 소득세, 법인세 등의 세원포착을 용이하게 하는 납세자간 상호 검증의 기능을 갖고 있다. 이렇듯 세금계산서가 조세제도에서 차지하는 중요성을 감안하여 형사적으로도 다른 증빙서류와 구별하여 특별하게 취급하는 것이다. 세금계산서를 교부하지 않거나 수령하지 아니한 채 거래를 하거나 허위세금계산서를 수수하면 부가가치세 및 관련조세의 탈세로 이어질 것이 명백하므로 그 전단계에서 부가가치세 등의 탈세를 방지하기 위한 목적을 가지고 있다.

조세범처벌법 제11조의2 제1항은 세금계산서 미교부와 허위기재, 제2항은 세금계산서 불성실 수취, 제3항은 세금계산서 교부방해, 제4항은 자료거래¹⁴⁰⁾, 제5항은 자료거래의 알선·중개를 처벌하

140) 위장거래라고도 하는데, 재화의 이동 없이 세금계산서가 허위로 수수

고, 특가법 제8조의2는 영리적인 목적의 자료거래와 그 알선·중개 중 공급가액 등 합계액이 일정금액 이상인 경우 가중처벌한다.

3) 구성요건

가) 세금계산서 미교부와 허위기재

본죄는 세금계산서의 수수 없이 재화가 이동하는 소위 무자료거래를 규율하기 위한 것이다. 세금계산서는 거래단계별로 발행, 교부되므로 무자료거래가 일단 발생하면 그 이후의 거래단계에서 계속적으로 매출누락이 발생할 수밖에 없는 구조를 가지고 있다

본죄의 주체는 세금계산서의 작성·교부의무자이므로 부가가치세법상 사업자로 등록하고 실제로 재화나 용역을 공급한 자가 범죄주체가 된다. 따라서 부가가치세법상 사업자로 등록하였으나 실제로 재화를 공급하지 않은 경우, 실제로 재화를 공급하였으나 부가가치세법상 사업자로 등록하지 않은 경우에는 위 죄의 주체가 될 수 없다.¹⁴¹⁾ 본죄에서 미교부란 교부의무에 위반하여 세금계산서를 상대방에게 교부하지 아니한 것을 말한다. 부가가치세법상 세금계산서는 재화 또는 용역의 공급시기에 교부하여야 하므로 공급시기에 세금계산서를 교부하지 않으면 특별한 사정이 없는 한 미교부에 해당한다. 허위기재란 세금계산서에 진실이 아닌 사항을 기재하는 것을 말한다. 세금계산서의 중요한 내용이 진실에 반하여야 하고, 세금계산서 기재사항 중 공급자, 공급을 받는 자, 공급가액, 품목, 작성일자 등 어느 사항이 허위라도 위 죄가 성립한다.

나) 세금계산서 불성실 수취

세금계산서 불성실수취죄의 주체는 부가가치세법의 규정에 의하

되는 거래를 의미한다.

141) 대법원 1989. 2. 28. 선고 88도2337 판결

여 세금계산서를 교부받아야 할 자와 매입처별세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자이다. 단순한 불성실 수취는 처벌하지 아니하고 폭행·협박·선동·교사 또는 통정의 행위태양이 개입된 불성실 수취만을 처벌한다. 본죄에서 세금계산서의 미수취는 세금계산서를 교부받아야 함에도 불구하고 교부받지 아니한 것을 말한다.

다) 세금계산서 교부방해

세금계산서 교부방해죄는 세금계산서 또는 매입처별세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자가 아닌 제3자가 범죄주체가 된다. 제3자가 사업자인지 여부는 범죄의 성립에 영향을 미치지 않는다. 세금계산서를 교부하지 아니하게 하거나 허위기재하게 할 목적이 있어야 하나, 그 결과의 발생까지 요구하는 것은 아니다. 세금계산서 불성실 수취죄에 있어서와 같이 폭행·협박·선동·교사 또는 통정의 행위태양을 요구한다.

라) 자료거래

본죄는 주로 자료상의 자료거래를 처벌하기 위한 규정이다. 본죄의 주체는 재화 또는 용역을 공급함이 없이 세금계산서를 교부한 자와 세금계산서를 교부받은 자이다. 여기서 재화 또는 용역의 공급없이 세금계산서를 교부하거나 교부받은 자라 함은 실물거래 없이 가공의 세금계산서를 발행하여 교부하거나 이를 교부받은 자를 의미한다. 따라서 허위세금계산서의 발행을 위하여 사업자등록을 한 위장가공사업자, 제3자 명의로 사업자등록을 한 상태에서 실물거래 없이 허위세금계산서를 교부한 자는 물론 정상적인 거래를 하다가 1회적으로 실물거래 없이 세금계산서를 교부한 사업자도 본죄의 주체가 된다. 다시 말하면 영리를 목적으로 자료거래를 하는 자료상뿐 아니라 거래상대방의 요구에 따라 1회적으로 허위

IV. 개별규정의 문제점과 개정방안 159

세금계산서를 교부하는 사업자도 본죄로 처벌받는다.¹⁴²⁾ 실물거래 없이 세금계산서를 수수하여야 하므로 위장가공사업자라도 실물거래가 수반되었으면 본죄의 구성요건에 해당하지 않는다.

마) 자료거래의 알선·중개

본죄의 주체는 자료거래를 알선·중개하는 자이고, 그 자가 사업자인지 여부는 범죄의 성립에 영향이 없다. 알선 내지 중개란 자료거래를 하는 자를 중간에서 연결시켜 주는 것을 의미하는데, 금전의 수수여부는 범죄의 성립에 영향이 없다.

4) 문제점과 개선방안

가) 특가법 제8조의2의 존치여부

특가법 제8조의2의 존치여부에 관하여는 특가법 제8조의 존치여부에 대한 논의가 그대로 적용된다. 특가법 제8조의2는 법정형, 특히 벌금형이 지나치게 과중하여 법 적용 기피현상을 초래할 우려가 있다. 따라서 특가법 제8조의2를 폐지하고 조세범처벌법의 법정형을 상향조정하는 것이 타당하다고 본다.

실령 특가법 제8조의2를 존치한다고 하더라도 벌금형의 법정형을 합리적으로 조정하는 것이 요구된다. 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금을 필요적으로 병과하도록 한 규정을 7억원 이하의 벌금을 임의적으로 병과할 수 있도록 바꾸는 것이 바람직하다.

나) 자료거래의 유형화

자료거래는 과세질서를 문란하게 하여 부가가치세 과세체계를

142) 자료상은 세금계산서를 처리하여야 할 자로부터 허위세금계산서를 수취하여 이를 필요로 하는 자에게 교부하고 그 대가로 수수료를 받는다. 반면 거래상대방의 요구에 따라 1회적으로 허위세금계산서를 교부하는 사업자는 일반적으로 매출세액 상당액을 받는다.

뿌리채 흔드는 범죄이므로 엄하게 다스릴 필요가 있다. 그러나 자료거래에는 다양한 유형이 있으므로 획일적으로 벌할 경우 불합리한 결과가 생길 수 있다. 따라서 자료거래를 ① 직업적인 자료상과 같이 영리적인 목적으로 자료거래를 하는 경우와 ② 영리적인 목적 없이 거래상대방의 요구에 의하여 실물거래 없이 세금계산서를 발행하는 경우 등 최소한 2가지로 유형화하여 법정형을 달리정할 필요가 있다.

특가법 제8조의2는 구성요건으로 영리의 목적을 요구하고 있어 이미 자료상의 자료거래행위만을 처벌하고 있고, 실무에서도 직업적인 자료상의 자료거래는 자료상이 아닌 사업자의 자료거래와 구별하여 양형을 달리하고 있다.

다) 조세범처벌법 제11조의2 제2항과 제3항의 존치여부

제2항에서 폭행, 협박으로 세금계산서를 교부받지 아니하거나 허위세금계산서를 교부받은 행위는 형법 제324조의 강요죄의 구성요건에 해당한다. 강요죄의 법정형은 징역 5년 이하이므로 제2항의 법정형보다 중하다. 그런데 조세범처벌법은 형법의 특별법에 해당하기 때문에 형이 가벼운 위 제2항이 강요죄에 우선하여 적용되는 불합리한 결과가 발생한다.

제3항과 관련하여 선동, 교사의 경우 형법상의 교사범으로 해결하면 되고, 통정의 경우는 공동정범 내지 방조범으로 해결가능하다. 따라서 제2항과 제3항은 형법의 일반원리에 의하여 해결하면 족하므로 삭제하는 것이 타당하다.

라) 법정형의 합리적 조정

- (1) 제1항과 제2항의 형(특히 벌금)의 불균형 시정(제2항을 존치할 경우)

제1항과 제2항의 법정형을 비교하면 2가지 점에서 문제가 있다. 첫째, 제1항과 제2항은 세금계산서의 교부, 수취 등과 관련된 거래 실서를 확립하기 위한 목적을 가지고 있으므로 법정형을 동일하게 규정하는 것이 타당하다고 본다. 위 각 조항은 그 범죄의 주체와 태양을 달리하는 것으로 제2항의 경우 폭력 등의 불법성이 강하여 제1항보다 법정형을 중하게 규정하고 있는 것으로 보이나, 미교부가 미수취보다 죄질이 더 중하다는 점까지 고려하면 제1항과 제2항의 법정형을 같은 수준으로 규정해도 무방할 것이다. 징역형의 법정형은 2년 이하 정도가 적정하다고 할 것이다. 둘째, 법정형이 자유형과 벌금형의 선택형으로 되어 있을 때 벌금형은 자유형과 어느 정도 균형을 이루어야 할 것이다. 제1항과 제2항을 비교하면 제1항의 징역형은 징역 1년 이하, 제2항의 징역형은 징역 3년 이하임에 비하여 제1항의 벌금형은 세액의 2배 이하에 상당하는 금액이고 제2항은 벌금 100만원 이하에 불과하다. 제1항에서 벌금형을 정함에 있어 포탈세액을 기준으로 하지 아니하고 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액을 기준으로 하고 있는 것은 조세수입의 감손이라는 결과 발생에 관계없이 세금계산서를 교부하지 아니하는 행위 그 자체를 처벌하기 위한 것으로 해석된다.¹⁴³⁾ 이러한 점을 감안한다 하더라도 1항과 2항의 벌금형의 불균형이 심하여 개선이 요구되므로 1항과 2항의 벌금형 모두 정액형인 2,000만원 이하로 정한다.

(2) 특가법 제8조의2의 존치여부에 따른 법정형의 조정

특가법 제8조의2를 폐지한다면 조세범처벌법의 개정을 통하여 직업적으로 세금계산서를 발행하는 경우는 법정형을 7년 이하의 징역 또는 7억원 이하의 벌금으로 규정하면서 벌금형을 병과할 수

143) 대법원 1995.7.14. 선고 95도569 판결

있도록 하고, 거래상대방의 요구에 의하여 실물거래 없이 세금계산서를 발행하는 경우는 2년 이하의 징역 또는 2,000만원 이하의 벌금으로 규정하면서 벌금형을 병과할 수 있도록 한다.

특가법 제8조의 2를 존치한다면 직업적으로 세금계산서를 발행하는 경우는 법정형을 3년 이하의 징역 또는 3억원 이하의 벌금으로 규정하고, 거래상대방의 요구에 의하여 실물거래 없이 세금계산서를 발행하는 경우는 2년 이하의 징역 또는 2,000만원 이하의 벌금으로 정하면 될 것이다.

바. 근로소득원천징수영수증 거짓기재 등

1) 법규정

제11조의3 (근로소득 원천징수영수증 거짓 기재 교부 등)

① 근로를 제공받지 아니하고 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 3년 이하의 징역 또는 그 원천징수영수증 및 지급명세서에 기재된 총급여·총지급액의 100분의 20 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

1. 근로소득 원천징수영수증을 거짓 기재하여 타인에게 교부한 행위

2. 근로소득 지급명세서를 거짓 기재하여 정부에 제출한 행위

② 제1항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제1항의 형과 같다.

2) 의의

조세범처벌법 제11조의3은 2008. 3. 14. 개정으로 신설된 범죄로 근로장려금을 부당 지급받는 것을 막기 위하여 근로소득명세서를 허위로 발급하는 자를 처벌하기 위한 규정이다. 제1항은 근로소득 원천징수영수증을 거짓 기재하여 타인에게 교부하거나 근로소득

지급명세서를 거짓 기재하여 정부에 제출한 행위를, 제2항은 그 알선이나 중개행위를 처벌하기 위한 것이다.

3) 문제점과 개선방안

본죄의 벌금형은 원천징수영수증 및 지급명세서에 기재된 총급여·총지급액의 100분의 20 이하에 상당하는 금액으로 정하고 있으나, 정액벌금제로 규정하는 것이 바람직하고 그 액수는 3,000만원 이하로 정한다.

사. 체납처분 면탈

1) 법규정

제12조

① 체납자 또는 체납자의 재산을 점유하는 자가 조세를 면탈할 또는 면탈케 할 목적으로써 그 재산을 장낙탈루하거나 또는 허위의 계약을 하였을 때에는 2년 이하의 징역에 처한다.

② 압수물건의 보관자가 그 보관한 물건을 장낙탈루, 소비 또는 훼손하였을 때에도 전항과 같다.

③ 그 정을 알고 전2항의 행위를 방조하거나 제1항의 허위의 계약을 승낙한 자는 1년 이하의 징역에 처한다.

2) 의의

조세범처벌법 제12조는 국가의 조세징수권을 보호하기 위한 규정이다. 제1항은 체납처분면탈죄를 규정한 것으로 형법 제327조의 강제집행면탈죄와 유사한 성격의 범죄이고, 제2항은 압수물건장낙죄를 규정한 것으로 형법 제142조의 공무상 보관물 무효죄에 대응하는 범죄라고 할 수 있으며 제3항은 제1, 2항의 행위에 대한

방조죄를 처벌하는 규정이다. 체납처분면탈죄는 법정형이 징역형으로만 규정되어 있어 벌금형에 적용되는 통고처분의 대상은 아니라고 할 것이다.

3) 구성요건

가) 체납처분면탈죄

본죄의 주체는 체납자 또는 체납자의 재산을 점유하는 자이다. 체납자는 납부기일까지 납세의무를 이행하지 아니한 자를 의미하므로 장래의 체납을 예상하고 그 재산을 장닉탈루하거나 처분하였다 한들 본죄의 주체가 될 수 없다. 장닉이란 체납자의 재산의 소재를 불명하게 하거나 숨기는 것을 말하고, 탈루란 소유권을 타인에게 이전함으로써 재산을 체납처분의 대상에서 이탈시키는 것을 말하며, 허위계약이란 진실이 아닌 위장된 계약을 말한다.

나) 압수물건장닉

본죄의 주체는 압수물건의 보관자이다. 본조가 징수권을 보호하기 위한 규정임을 감안할 때 압수는 압류의 오기로 보인다. 그렇다 하더라도 조문에 명백히 압수물건으로 기재되어 있는 이상 압류물건의 보관자를 본죄의 주체로 볼 수는 없다고 할 것이다.

4) 문제점과 개선방안

가) 제1항의 존치 여부

체납처분면탈죄는 형법 제327조의 강제집행면탈죄와 같은 성격의 범죄이다. 형법 제327조는 강제집행을 면할 목적으로 재산을 은닉, 손괴, 허위양도 또는 허위의 채무를 부담하여 채권자를 해한자는 3년 이하의 징역 또는 1,000만원 이하의 벌금에 처한다고 규정하고 있다.

체납처분을 면탈한 행위를 형법 제327조의 강제집행면탈죄에 의하여 처벌할 수 있는지에 대하여는 견해가 대립한다. 판례는 강제집행면탈죄에 있어서의 강제집행이라 함은 민사소송법에 의한 강제집행 또는 동법을 준용하는 강제집행, 즉 가압류 내지 가처분 등의 집행을 지칭한다고 판시하고 있어 부정설의 입장을 취하고 있다.¹⁴⁴⁾ 조세범처벌법에서 체납처분면탈죄를 별도로 규정하고 있으므로 형법상 강제집행면탈죄에 국세징수법에 의한 체납처분을 굳이 포함시킬 필요가 없다고 본 것이 아닌가 생각된다. 따라서 판례의 입장이 바뀌지 않는 한 체납처분면탈행위를 형법상의 강제집행면탈죄로 처벌할 수 없으므로 체납처분면탈죄는 존치되어야 한다.

나) 제3항의 존치 여부

조세범처벌법 제12조 제3항은 체납처분면탈죄와 압수물건보관죄의 방조범을 처벌하는 규정을 별도로 두고 있으나, 이는 형법의 일반원리에 의하여 방조범에 대한 처벌이 가능하므로 불필요한 규정이라 판단된다. 따라서 제3항은 삭제하는 것이 타당하다.

다) 용어 및 표현의 정리

‘장닉’과 ‘탈루’는 잘 쓰이지 않는 법률용어이므로 형법에서 사용하는 용어인 ‘은닉’으로 바꿀 필요가 있다. 또한 허위계약이란 개념은 지나치게 광범위하여 납세의무자의 기본권을 침해할 소지가 높으므로 형법의 강제집행면탈죄에 대응하여 허위양도 또는 허위채무부담으로 변경할 필요가 있다. 압수물건보관죄의 압수는 압류의 오기이므로 압류로 바로잡아야 한다.

144) 대법원 1972.5.31. 선고 72도1090 판결

라) 법정형의 합리적 조정

체납처분면탈죄는 형법상 강제집행면탈죄와 성격이 매우 유사하므로 체납처분면탈죄의 법정형은 형법상 강제집행면탈죄의 그것과 균형을 맞추어 정하는 것이 바람직하다. 형법상 강제집행면탈죄가 3년 이하의 징역 또는 1,000만원 이하의 벌금으로 되어 있는 반면, 체납처분면탈죄는 현재 징역형으로만 규정되어 있고 그 형기는 2년 이하로 되어 있다. 체납처분면탈죄의 법정형을 강제집행면탈죄의 법정형에 맞추어 징역형을 3년으로 하고 그외에 벌금형을 추가하되, 그 액수는 조세범죄의 특수성을 고려한 일반적 예방효과를 위하여 강제집행면탈죄보다 다소 높은 3,000만원 이하로 정한다.

아. 납세증명표지의 불법사용

1) 법규정

제12조의2 (납세증명표지의 불법사용 등)

다음 각호의 1에 해당하는 자는 2년 이하의 징역 또는 200만원 이하의 벌금에 처한다.

1. 법에 의한 납세증명표지를 재사용하거나 정부의 승인을 받지 아니하고 이를 타인에게 양도한 자
2. 법에 의한 납세증명표지를 위조 또는 변조한 자
3. 위조 또는 변조한 법에 의한 납세증명표지를 소지 또는 사용하거나 타인에게 교부한 자
8. 소인된 인지를 재사용한 자

2) 의의

납세증명표지는 납세보전상 필요하다고 인정하여 출고하는 주류

IV. 개별규정의 문제점과 개정방안 167

의 용기에 납세 또는 면세사실을 증명하는 표지를 말한다(주세법 제44조). 납세증명표지는 유통과정에서 조세포탈을 방지하기 위하여 첨부하는 것으로 납세증명표지의 불법사용은 주세의 포탈과 직접적인 관련성이 있으므로 이를 방지하기 위하여 처벌하는 것이다. 본죄는 형법 제218조 이하에서 규정하는 우표와 인지의 위조, 변조죄에 대응하는 범죄라고 할 수 있다.

3) 유형

가) 납세증명표지의 재사용과 불법양도

납세증명표지를 부착하는 주류의 제조자가 본죄의 주체가 된다. 납세증명표지를 재사용하는 것 이외에 원래의 용도대로 사용하지 아니하고 임의로 타인에게 양도하더라도 본죄로 처벌받는다. 본죄는 납세증명표지를 양도한 자를 범죄주체로 규정하고 있으므로 납세증명표지를 양수한 자는 본죄의 처벌대상이 아니다.¹⁴⁵⁾

나) 납세증명표지의 위조, 변조 및 위조, 변조한 납세증명표지의 소지, 교부

본죄는 형법상의 문서, 인지 등의 위조 및 변조죄에 대응하는 범죄로 위조, 변조의 개념은 형법상의 그것과 같다. 즉 위조는 작성권한 없는 자가 납세증명표지를 작성하는 것을 말하고, 변조는 이미 진정하게 성립된 납세증명표지에 그 동일성을 해하지 않을 정도로 변경을 가하는 것을 의미한다.

4) 문제점과 개선방안

가) 구성요건의 명확화

조세범처벌법 제12조의 2 제1호 내지 제3호는 “법”이라고만 규

145) 대법원 1970. 11. 20. 선고 70도2112 판결

정하고 있으나, 여기에서 법이 어떤 법을 의미하는지 명확하지 않다. 납세증명표지와 관련 있는 법은 주세법이므로 구성요건을 명확하게 하기 위하여 “주세법 제44조에 의한 납세증명표지”라고 구체적으로 명확하게 규정하는 것이 필요하다.

나) 위조 내지 변조에 행사할 목적이 필요한지 여부

형법의 문서위조죄, 인지위조죄 등은 행사할 목적을 구성요건으로 함에 반하여 이들 범죄와 성격이 유사한 납세증명표지위조죄는 구성요건으로 행사할 목적을 요구하지 않고 있다. 납세증명표지위조죄 등에서 행사할 목적을 요건으로 하지 않으면 조세채권에 대한 침해의 위험성이 크지 않은 경우에도 처벌대상이 됨으로써 처벌범위가 지나치게 확대될 우려가 있다. 따라서 행사할 목적을 구성요건으로 추가하는 것이 바람직하다고 본다.

다) 용어의 정리

조세범처벌법 제12조의 2 제3호의 ‘사용’, ‘교부’ 등은 형법에서 사용하는 용어인 ‘행사’로 규정하는 것이 타당하다. 형법상 행사는 위조 또는 변조된 목적물을 진정하게 사용하는 것이므로 조세범처벌법에 규정된 사용, 교부 등을 포함하는 개념으로 볼 수 있기 때문이다. 같은 조의 ‘소지’ 역시 형법과 같이 ‘취득’으로 바꾸는 것이 타당하다. 취득은 소지보다 시간적으로 앞서는 개념이므로 취득행위를 벌하면 소지는 불가벌적 사후행위로 처벌할 필요성이 없기 때문이다.

라) 법정형의 상향조정

본죄의 법정형은 징역형이 2년 이하인 반면 벌금형은 200만원 이하로 규정되어 있어 법정형에 비하여 벌금형의 상한이 지나치게

낮다고 할 수 있다. 이로 인해 벌금형이 선택된 경우 집행과정에서의 실효성을 확보하기 어렵다. 징역형과의 균형을 맞추기 위하여 벌금형의 상한을 2,000만원으로 높일 필요가 있다.

자. 타인조세 허위신고죄

1) 법규정

제12조의2

다음 각호의 1에 해당하는 자는 2년 이하의 징역 또는 200만원 이하의 벌금에 처한다.

7. 타인의 조세에 관하여 정부에 허위의 신고를 한 자

2) 의의

조세범처벌법 제12조의 2 제7호는 세무사, 공인회계사, 변호사 등과 같이 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 타인의 조세에 대하여 허위신고를 하는 것을 처벌하기 위한 규정이다. 허위로 세무관서에 탈세제보를 하는 경우는 형법 제156조의 무고죄로 처벌할 수 있으므로 본죄가 적용되지 않는다.¹⁴⁶⁾

3) 구성요건

본죄의 주체는 타인의 조세에 관하여 정부에 허위신고를 한 자이다. 본인의 신고의무를 게을리하는 것은 조세범처벌법 제13조 제2호에 의하여 50만원 이하의 벌금 또는 과료로 처벌될 뿐 본죄의 처벌대상이 아니다. 여기서 허위란 객관적 진실에 반하는 것을 의미하는데, 세법상 납세의무의 성립과 확정에 영향을 미치는 중

146) 탈세 제보도 국가의 조세행정작용을 저해하는 동시에 선량한 타인의 법적 안정을 해치는 행위이므로 본죄에 의하여 처벌된다는 반대견해가 있다. 이정기·김철권, 468면

요한 사항이 허위일 것을 요구한다. 신고납세방식에서의 납세의무 확정을 위한 신고 이외에 상속세, 증여세 등 부과납세방식에서의 신고도 본죄의 신고에 해당한다고 본다.¹⁴⁷⁾

4) 문제점 및 개선방안

가) 구성요건의 명확화

본조는 그 규율대상이 불분명하므로 이를 명확히 할 필요가 있다. 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 부정하게 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 타인의 조세에 대하여 허위신고를 하는 경우 처벌된다는 점을 명시할 필요가 있다.

나) 벌금형의 상향조정

본조의 법정형 중 벌금형은 200만원 이하로 징역형과 비교하여 너무 낮아 균형이 맞지 않으므로 상향조정할 필요가 있다. 다른 조세범죄와의 균형을 고려하여 벌금형의 상한을 2,000만원으로 정한다.

차. 기장의무 위반

1) 법규정

제12조의3 (기장의무위반등)

① 부가가치세법(동법 제25조의 규정에 의하여 과세특례의 적용을 받는 자는 제외한다)·「개별소비세법」·주세법 또는 「교통·에너지·환경세법」의 규정에 의한 장부를 비치, 기장하여야 할 자가 그 장부를 비치, 기장하지 아니한 때에는 50만원 이하의 벌금에 처한다.

147) 안대회, 전게서, 141~142면

2) 의의

조세의 확정방법에 관하여 주요 조세가 종전의 부과세방식에
서 신고납세방식으로 전환함에 따라 납세자의 성실한 기장과 신고
가 과세자료 관리의 중요한 요소가 되었다. 조세범처벌법 제12조
의 3 제1항은 부가가치세법, 개별소비세법, 주세법, 교통·에너지·환
경세법에 의한 장부를 비치, 기장할 의무 있는 자가 이를 위반한
경우 처벌하는 규정이다. 간접세는 거래에 대하여 과세되는 조세
로서 거래의 확인을 위한 장부의 확보가 무엇보다 중요하므로 기
장의무위반행위에 대하여 형사처벌하는 것이다. 부가가치세법상
과세특례의 적용을 받는 자는 기장의무가 없으므로 본죄의 처벌대
상이 아니다. 또한 간접세의 기장위반행위에 대하여만 처벌하므로
법인세, 소득세 등 직접세의 장부기장의무위반행위는 각 세법에서
정한 가산세의 불이익을 받을 뿐 본죄의 처벌대상은 아니다.

3) 구성요건

본죄의 주체는 부가가치세법, 개별소비세법, 주세법, 교통·에너
지·환경세법에 의하여 장부를 비치하고 기장할 의무가 있는 자이
다. 장부의 비치는 장부를 세법상 정하여진 장소에 두는 것을 말
하고, 장부의 기장이란 장부에 거래사실 등을 기재하는 것을 의미
한다. 다만 세법이 비치·기장의무를 부과하고 있지 않은 장부는
본조에서 말하는 장부가 아니다.

4) 문제점과 개선방안

가) 존치여부

본죄는 반사회적 성격을 가진 범죄라기보다는 조세행정의 원활
을 기하기 위한 행정의무위반에 대한 제재의 성격을 가지고 있다.
따라서 본죄에 대하여는 형벌보다는 각 개별세법에서 과태료를 부

과하는 규정을 두는 것이 타당하다고 본다. 다만 과태료로 전환할 경우 세목에 따라 그 행위가 가산세부과대상에도 해당하여 행정상의 이중처벌이 문제될 수 있기 때문에 과태료와 가산세 중 한 가지만 적용되는 것으로 조정하는 규정을 둘 필요가 있다고 할 것이다.

나) 존치하는 경우

(1) 허위기재의 추가

장부의 불비치 및 무기장 외에 허위기재의 경우도 처벌의 필요성이 있으므로 구성요건에 허위기재를 추가한다.

(2) 법정형의 합리적 조정

본죄는 법정형이 너무 가벼워 실효성이 거의 없다. 법정형의 상한을 벌금 500만원으로 상향조정한다.

카. 장부소각죄 등

1) 법규정

제12조의3

② 조세포탈을 위한 증거인멸의 목적으로 다른 세법이 비치를 요하는 장부 또는 증빙서류를 당해 국세의 법정신고기한이 경과한 날부터 5년 이내에 소각·파기 또는 은닉한 자는 2년 이하의 징역 또는 500만원 이하의 벌금에 처한다.

2) 의의

조세범처벌법 제12조의 3 제2항은 조세포탈을 위한 증거인멸의 목적으로 세법상 요구되는 장부나 증빙서류를 소각, 파기, 은닉하는 행위를 처벌하는 규정이다. 본죄는 형법 제155조 제1항의 증거

인멸죄에 대응하는 범죄로 과세자료를 인멸하여 조세부과권의 행사를 불가능하게 하거나 곤란하게 하는 것을 방지하기 위한 목적을 가지고 있다.

3) 구성요건

본죄의 주체는 제3자는 물론 납세의무자도 될 수 있다. 형법 제155조의 증거인멸죄와 같이 인멸의 대상을 타인의 사건에 관한 증거로 제한하고 있지 않기 때문이다. 한편 본죄가 성립하기 위하여는 조세포탈을 위한 증거인멸의 목적이 있어야 하나, 그 결과를 달성하였는지 여부는 범죄의 성립에 영향을 미치지 못한다.

4) 문제점과 개선방안

가) 전산매체 형태의 장부 등 추가

국세기본법 제85조의 3 제3항에 의하면 납세자는 장부와 증빙서류의 전부 또는 일부를 전산조직을 이용하여 작성할 수 있다. 이 경우 그 처리과정 등을 자기테이프, 디스켓 기타 정보보존장치에 의하여 보존해야 한다. 컴퓨터의 보급에 따라 전산매체 형태의 장부와 증빙서류의 활용이 증가하고 있으므로 소각, 파괴, 은닉 대상 목적물에 전산매체 형태의 장부와 증빙서류를 추가할 필요가 있다.

나) 법정형의 합리적 조정

납세자가 장부나 증빙서류를 소각, 파괴, 은닉하면 세무관서는 실지 소득액을 정확하게 파악하기 어려워 대개 추계조사결정에 의해 소득금액을 산정한다. 판례는 조세포탈죄에 있어서 수입·지출에 관한 장부와 기타 증빙서류를 허위 작성하거나 이를 은닉하는 등의 방법으로 그 수입금액을 줄이거나 지출경비를 늘림으로써 조

세를 포탈한 경우 그 포탈세액의 계산기초가 되는 수입 또는 지출의 각개 항목에 해당하는 사실 하나 하나의 인정에까지 확실한 증거를 요한다고 고집할 수는 없는 것으로서 이러한 경우에는 그 방법이 일반적으로 용인될 수 있는 객관적, 합리적인 것이고 그 결과가 고도의 개연성과 진실성을 가진 것이라면 추정계산도 허용된다고 판시하고 있다.¹⁴⁸⁾ 그러나 이는 합리적 의심이 없는 직접증거에 의하거나 또는 간접증거에 의한 사실상의 추정으로 실액으로서의 총수입금액과 총비용을 확정하면 된다는 것으로서 세법상의 일반적인 추계방법에 의한 포탈세액을 인정하는 취지는 아니라 할 것이다.¹⁴⁹⁾

본죄와 관련하여 형법 제155조가 자기의 형사사건에 대한 증거인멸행위를 적법행위에 대한 기대 가능성이 없어 처벌하지 않으므로 납세의무자에 대한 장부소각죄 등도 처벌해서는 안된다는 주장이 있을 수 있다. 그러나 본죄는 그 영향이 조세포탈죄에만 미치는 것이 아니라 장부나 증빙에 의한 근거과세를 원칙으로 하는 조세행정 전반에 미치는 것이기 때문에 장부소각죄를 형법상의 증거인멸죄와 동일한 기준으로 비교하는 것은 무리가 있다고 본다. 본죄를 처벌하지 않는다면 납세자는 장부소각 등을 통하여 조세포탈죄의 처벌을 면할 수 있음은 물론 추계과세의 방법을 통하여 고액의 조세부과를 회피하는 결과가 발생할 수 있기 때문이다. 실제로 본죄의 법정형이 조세포탈죄보다 가벼워서 세무조사를 통보받은 납세자가 장부나 증빙서류를 인멸하여 본죄를 저지르는 경우가 발생한다. 이러한 점을 감안하면 본죄가 조세질서범으로 분류된다 하더라도 오히려 처벌 수준을 강화할 필요가 있고, 그 처벌수준은 징역 3년 이하 또는 벌금 3,000만원 이하 정도가 적절하다고 본다.

148) 대법원 2005. 5. 12. 선고 2004도7141 판결

149) 임승순, 『조세법』, 박영사(2005), 341면

타. 결손금 과대계상

1) 법규정

제12조의3

③ 법인의 결손금액을 과대계상한 자는 2년 이하의 징역 또는 과대계상한 결손금액을 과세소득금액으로 보아 계산한 산출세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

2) 의의

세법상 결손금은 이월되어 그 다음 사업연도 이후 5년간의 과세기간 중 과세표준에서 공제된다. 결손금의 과대계상은 당해 연도의 조세채권 행사에 영향을 미치는 것은 아니지만 장래에 이월되어 조세포탈을 초래할 가능성이 높기 때문에 조세포탈과 별도로 규정하여 처벌하는 것이다. 결손금은 법인세와 소득세에 적용되나 본죄는 법인의 과대계상만 처벌하도록 규정하고 있다.

3) 구성요건

본죄의 주체는 법인의 대표자, 대리인, 사용인, 기타 종업원이다. 결손금의 과대계상은 실제로 발생한 결손금보다 많은 액수의 결손금을 장부에 계상하는 것을 말한다. 대표이사가 법인세 과세표준을 신고함에 있어 결손금액을 과대계상하였다고 하더라도 정부의 결정 또는 조사결정 후 그 납부기한이 경과함으로써 과대계상행위가 기수에 이르는 것이므로 정부의 세무조정에 의하여 각 사업연도의 소득에 결손이 없는 것으로 실지조사결정이 이루어졌다면 결손금 과대계상행위는 그 범칙행위의 기수시기가 도래하지 아니한 것이 되어 처벌할 수 없다.¹⁵⁰⁾

150) 대법원 1981.12.8. 선고 80도2824 판결

4) 문제점과 개선방안

가) 존치여부

본죄는 당해 연도의 조세채권 행사에 영향을 미치는 것은 아니므로 독립적인 범죄로 처벌할 필요성은 약하다고 할 것이다. 본죄가 장래 조세포탈죄로 이어지면 조세포탈죄로 처벌하면 되고, 그렇지 않으면 장부를 허위 기재하는 행위로 처벌하면 족하다고 할 것이다. 따라서 본죄의 규정은 삭제함이 타당하다.

나) 존치할 경우

본죄는 그 행위 자체로 조세채권에 영향을 미치는 것이 아니므로 징역형으로 처벌하는 것은 과도한 것으로 보인다. 따라서 징역형은 삭제하고, 벌금형은 정액제로 하되 조세포탈죄의 벌금형보다 낮은 2,000만원 정도로 정한다.

과. 명령위반죄

1) 법규정

제13조 (명령사항위반등)

다음 각호의 1에 해당하는 자는 50만원 이하의 벌금 또는 과료에 처한다.

1. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 명령사항을 위반한 자

가. 「주세법」 제40조에 따른 주세보전명령

나. 「주세법」 제44조에 따른 납세증명표지에 관한 명령

다. 「개별소비세법」 제25조 및 「교통·에너지·환경세법」 제21조에 따른 납세보전을 위한 명령

라. 「소득세법」 제79조에 따른 사업장현황의 조사·확인을 위한 명령

IV. 개별규정의 문제점과 개정방안 177

마. 「소득세법」 제170조, 「법인세법」 제122조, 「상속세 및 증여세법」 제84조, 「종합부동산세법」 제23조 또는 「자산재평가법」 제31조제1항에 따른 제출명령

바. 「부가가치세법」 제35조제2항에 따른 납세보전 또는 조사를 위한 명령

사. 「소득세법」 제162조의2제5항에 따른 신용카드가맹점에 대한 명령

아. 「소득세법」 제162조의3제6항에 따른 현금영수증가맹점에 대한 명령

자. 「조세특례제한법」 제107조제5항에 따른 부정유통 방지를 위한 명령

2. 법에 의한 신고 또는 고지에 있어서 고의로 이를 대만하거나 허위의 신고 또는 고지를 한 자

3. 재산에 관하여 허무인 명의를 사용한 납세의무자 또는 그 정을 알고 이에 협력한 자

4. 법에 의한 지급조서, 계산서 또는 보고서를 제출하지 아니하거나 허위의 기재를 한 자

5. 법에 의한 장부 또는 요금영수증에 허위의 기재를 하거나 장부나 요금영수증을 은닉한 자

6. 법에 의한 검사 또는 승인을 받지 아니한 자

7. 미납세로 반출한 물품 또는 면세한 물품을 고의로 지정한 장소에 입고하지 아니하거나 소정용도에 사용 또는 수출하지 아니한 자

8. 법에 위반하여 검정을 받지 아니한 기계, 기구 또는 용기를 사용한 자

9. 세무에 종사하는 공무원의 질문에 대하여 허위의 진술을 하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 자

10. 법에 의한 납세증명표지가 첩용되어 있지 아니한 주류, 정

부의 면허없이 제조한 주류 또는 면세한 주류를 판매의 목적으로 소지하거나 판매한 자

11. 법에 위반하여 주정을 구입, 사용 또는 소지하거나 제조장에서부터 출고한 자

12. 인지를 첩용함에 있어서 소인하지 아니한 자

13. 법에 의한 사업자등록 또는 그 등록정정의 신청을 하지 아니하거나 사업자등록검열을 받지 아니한 자

제13조의2 (명의대여사업자 등 처벌)

조세의 회피 또는 강제집행의 면탈을 목적으로 타인의 성명을 사용하여 사업자등록을 한 자 및 타인에게 자신의 성명을 사용하여 사업자등록을 할 것을 허락한 자는 50만원 이하의 벌금 또는 과료에 처한다.

2) 의의

조세범처벌법 제13조는 조세행정목적의 실현을 위하여 조세질서범을 처벌하는 규정들로 구성되어 있다. 제1호는 명령사항위반을 처벌하는 규정으로 당초 “법에 의한 정부의 명령사항에 위반한 자”로 규정되어 있었으나, 헌법재판소가 위 조항에 대하여 범죄의 구성요건이 추상적이고 모호할 뿐 아니라, 그 적용범위가 너무 광범위하고 포괄적이어서 통상의 판단능력을 가진 국민이 무엇이 법률에 의하여 금지되는지를 예견하기 어려워 죄형법정주의의 명확성의 원칙에 위반된다는 이유로 위헌으로 결정하자¹⁵¹⁾, 각 개별세법의 명령을 구체적으로 명시하는 형태로 개정되었다.

제2호는 법에 의한 신고의무를 위반한 행위를 처벌하는 규정으로 신고기한까지 신고를 하여야 하는 사실을 알면서도 신고를 하지 않거나 허위의 신고를 한 자를 처벌하는 규정이다.

151) 헌법재판소 2007.5.31. 선고 2006헌가10 전원재판부

IV. 개별규정의 문제점과 개정방안 179

제3호는 허무인 명의의 사용을 처벌하는 규정으로 재산에 관하여 허무인 명의를 사용하는 것은 조세를 면탈하기 위한 경우가 많으므로 이를 별도로 처벌하기 위한 것이다.

제4호는 원천징수의무자가 지급조서(법인세법 제120조, 소득세법 제164조), 공급자가 계산서(법인세법 제121조, 소득세법 제163조),¹⁵²⁾ 기타 납세의무자가 세법에 의하여 제출이 요구되는 보고서를 제출하지 아니하거나 허위기재한 때 이를 처벌하기 위한 규정이다.

제5호는 장부와 영수증 허위기재를 처벌하는 규정으로 장부비치, 기장불이행 또는 장부은닉에 해당하지 아니한 자를 처벌하기 위한 것이다.

제6호는 검사, 승인 미필을 처벌하는 규정으로 과세물건의 제조나 판매 등에 있어 세무서장 등의 검사나 승인을 받도록 한 경우에 위반한 행위를 처벌하기 위한 것이다.

제7호는 미납세 또는 면세물품 사용을 처벌하는 규정으로 면세물품을 지정용도 외에 사용하는 것을 처벌하기 위한 것이다.

제8호는 미검정기계 등 사용을 처벌하는 규정으로 주류 등 제조자와 판매자는 제조나 판매 등에 사용하는 기계, 기구, 용기 등을 사전에 검정받아야 하는데, 이를 위반한 행위를 처벌하기 위한 것이다.

제9호는 질문검사기피를 처벌하기 위한 규정으로 세무공무원의 질문검사권의 원활한 행사를 보장하기 위하여 세무공무원의 질문에 허위진술을 하거나 직무집행을 거부하는 행위를 처벌하기 위한 것이다.

제10호는 무면허주류 등의 소지, 판매를 처벌하는 규정으로 주

152) 세금계산서는 세금계산서 미교부 및 허위기재로 처벌되고, 영수증은 제13조 제5호에 의하여 처벌받으므로 세금계산서와 영수증을 제외한 계산서를 가리킨다.

세를 확보하기 위한 규정이다.

제11호는 부정주정구입을 처벌하는 규정으로 주류의 원료인 주정이 무면허제조에 사용되는 것을 방지하기 위한 것이다.

제12호는 인지 미소인을 처벌하는 규정으로 인지를 붙일 때 소인하지 아니한 행위를 처벌하기 위한 것이다.

제13호는 사업자등록 미필을 처벌하는 규정으로 부가가치세법에 규정된 사업자등록에 관한 의무를 위반한 행위를 처벌하기 위한 것이다.

제13조의2는 2008. 3. 14. 개정으로 신설된 조항으로 조세의 회피 또는 강제집행의 면탈을 목적으로 타인의 성명을 사용하여 사업자등록을 한 자 및 타인에게 자신의 성명을 사용하여 사업자등록을 할 것을 허락한 자를 처벌하기 위한 것이다.

3) 문제점 및 개선방안

가) 구성요건의 명확화

조세범처벌법 제13조 제2, 4, 5, 6, 8, 10, 11, 13호는 범죄의 구성요건이 추상적이고 포괄적일 뿐 아니라 국민이 어느 법률에 의하여 금지된 행위인가를 예견하기 어려워 죄형법정주의의 명확성의 원칙에 위반될 우려가 있다. 조세범처벌법 제13조 제1호는 이미 위와 같은 이유로 위헌결정이 나서 각 근거규정을 구체적으로 명시하는 내용으로 개정되었으므로 위 나머지 조항들도 근거규정을 구체적으로 명시할 필요가 있다.

나) 사업자등록 검열 처벌규정 삭제

1995. 12. 29. 부가가치세법이 개정되어 부가가치세법 제5조 제3항에 의한 부가가치세법상 사업자등록의 검열이 폐지되었으므로 조세범처벌법에서도 사업자등록 검열에 대한 처벌규정을 삭제하여

야 한다.

다) 조세질서범의 과태료로의 전환

제2호를 제외한 나머지 행위유형은 반사회적 성격을 가진 것이 라기보다는 주로 조세행정의 원활을 기하기 위한 성격을 가지고 있다. 따라서 위 행위들에 대하여는 형벌보다는 과태료를 부과하고, 그 실효성을 높이기 위하여 과태료의 상한을 500만원으로 상향조정하는 것이 필요하다. 다만 과태료로 전환할 경우 그 행위가 가산세 부과대상이 되어 있는 경우에는 행정상의 이중처벌이 문제될 수 있기 때문에 과태료와 가산세 중 한 가지만 적용되는 것으로 조정하는 규정을 둘 필요가 있다고 할 것이다.

하. 조세신고 및 납부 방해

1) 법규정

제14조

① 납세의무자로 하여금 과세표준의 신고(신고의 수정을 포함한다. 이하 신고라 칭한다)를 하지 아니하게 하거나 허위의 신고를 하게 하거나 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동 또는 교사한 자는 2년 이하의 징역 또는 50만원 이하의 벌금에 처한다.

② 납세의무자로 하여금 신고를 하지 아니하게 하거나 허위의 신고를 하게 하거나 또는 조세의 징수나 납부를 하지 아니하게 할 목적으로 폭행 또는 협박을 가한 자는 3년 이하의 징역 또는 100만원 이하의 벌금에 처한다.

2) 의의

조세범처벌법 제14조는 국가의 조세부과권과 징수권을 침해하는

반조세운동 또는 불납부운동 등을 처벌하기 위한 규정이다.

3) 구성요건

본죄는 납세의무자로 하여금 조세를 신고, 납부하지 않게 하는 것이므로 납세의무자가 아닌 제3자가 주체가 된다. 본죄가 규정하는 행위태양인 선동, 교사, 폭행, 협박은 세금계산서 불성실수취죄에서 규정하는 것들과 의미가 같다.

4) 문제점 및 개선방안

가) 법정형의 합리적 조정

조세범처벌법 제14조 제1항의 벌금형은 징역형과 비교하여 지나치게 낮아 실효성이 없다. 따라서 벌금형을 징역형에 비례하여 2,000만원 이하로 상향조정할 필요가 있다.

나) 제2항의 존치여부

제2항에서 폭행, 협박에 의하여 납세의무자로 하여금 신고를 하지 아니하게 하거나 허위신고를 하게 하거나 또는 조세의 징수나 납부를 하지 아니하게 하는 것은 형법 제324조의 강요죄에 해당한다. 따라서 제2항은 형법의 일반원리에 의하여 해결하면 족하므로 삭제하는 것이 타당하다.

거. 세무공무원의 직무에 관한 범죄의 형의 가중

1) 법규정

제15조

세무공무원으로서 형법 중 공무원의 직무에 관한 죄를 범하였을 경우에는 그 죄에 정한 형의 장기의 3분의 1까지 가중처벌할 수 있다.

2) 의의

조세범처벌법 제15조는 세무공무원의 청렴성과 직무 성실성을 담보하기 위하여 세무공무원을 다른 공무원들보다 가중처벌하는 규정이다.

3) 문제점 및 개선방안

형법 제135조는 공무원이 직권을 이용하여 죄를 범한 때에는 그 죄에 정한 형의 2분의 1까지 가중하는 규정을 두고 있다. 위 형법상의 처벌규정만으로도 충분히 세무공무원의 직무에 관한 범죄를 규율할 수 있고, 다른 공무원과 달리 세무공무원에 대하여만 가중처벌할 만한 합리적인 이유를 찾기도 어렵다. 위 규정은 전근대적 위하형 사상에 입각한 것으로서 그 필요성이나 정당성을 찾아볼 수 없으므로 삭제해야 한다.

3. 조세범처벌법의 체계적 정비

가. 범죄재배열의 필요성

현행 조세범처벌법은 1951년 제정 후 부분적인 개정을 반복하면서 법 전체의 통일성과 일관성이 결여되어 있을 뿐 아니라 조세범죄가 특별한 원칙 없이 나열되어 있어 체계적이지도 못하다.

따라서 전면개정을 통하여 제목이 없는 조문들에 대하여는 제목을 붙여서 이용의 편의를 도모하는 한편 조세범죄의 배열도 탈세법에서 조세질서법, 법정형이 높은 범죄에서 낮은 범죄 순으로 재배열하여 전체적인 법체계를 확립할 필요가 있다.

나. 개선방안을 기준으로 한 범죄의 재배열

제8조(조세포탈)

탈세범, 특가법을 폐지하는 경우 징역 10년 이하 또는 벌금 10
억원 이하

특가법을 폐지하지 않는 경우 징역 5년 이하 또는 벌금 5억원
이하

제9조(세금계산서 관련범죄)

탈세범, 특가법을 폐지하는 경우 징역 7년 이하 또는 벌금 7억
원 이하

특가법을 폐지하지 않는 경우 징역 3년 이하 또는 벌금 3억원
이하

제10조(채납처분면탈)

탈세범, 징역 3년 이하 또는 벌금 3,000만원 이하

제11조(근로소득 원천징수영수증 거짓 기재 교부 등)

탈세범, 징역 3년 이하 또는 벌금 3,000만원 이하

제12조(조세신고 및 납부방해)

탈세범, 징역 2년 이하 또는 벌금 2,000만원 이하

제13조(원천징수 불이행 및 불납부)

탈세범, 징역 2년 이하 또는 벌금 2,000만원 이하

제14조(조세체납) - 삭제하지 않을 경우

탈세범, 징역 1년 이하 또는 벌금 1,000만원 이하

제15조(무면허 주류제조 등) - 삭제하지 않을 경우

탈세범, 벌금 3,000만원 이하

제16조(결손금과대계상) - 삭제하지 않을 경우

탈세범, 벌금 2,000만원 이하

제17조(장부소각 등)

질서범, 징역 3년 이하 또는 벌금 3,000만원 이하

제18조(납세증명표지 불법사용 등)

질서범, 징역 2년 이하 또는 벌금 2,000만원 이하

제19조(타인조세 허위신고)

질서법, 징역 2년 이하 또는 벌금 2,000만원 이하

제20조(기장의무 위반) - 삭제하지 않을 경우

질서법, 벌금 500만원 이하

제21조(각종 명령사항 위반) - 삭제하지 않을 경우

질서법, 벌금 500만원 이하

<표 IV-1> 조문 대비표

범죄유형	현행법	개선안
무면허주류 제조 및 판매	제8조 ① 법에 의한 면허를 받지 아니하고 주류, 밀술·술덧을 제조(개인의 자가소비를 위한 제조를 제외한다) 또는 판매한 자는 3년 이하의 징역 또는 300만원 이하의 벌금에 처한다. 다만, 밀술 및 술덧은 탁주로 간주한다. 이 경우에 당해 주세상당액의 3배의 금액이 300만원을 초과할 때에는 그 초과한 금액까지 벌금을 과할 수 있다. ② 삭제 ③ 제1항의 경우에 있어서 그 제조물품에 대한 세액은 제조자로부터 즉시 징수한다.	<제1안 - 폐지, 주세법에서 규정 > <제2안 - 존치하는 경우> ① 주세포탈의 목적으로 주세법 제6조에 의한 주류제조면허, 주세법 제8조에 의한 주류판매면허를 받지 아니하고 주류, 밀술·술덧을 제조 또는 판매한 자는 3,000만원 이하의 벌금에 처한다. 다만, 밀술 및 술덧은 탁주로 간주한다. ②, ③ 삭제
조세포탈	제9조 ① 사기 기타 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 다음 각호에 의하여 처벌한다. 다만 주세포탈의 미수범을 처벌한다. 1. 개별소비세·주세 또는	<제1안-특가법을 폐지하는 경우> 제9조 ① 다음 각 호의 방법으로 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 10년 이하의 징역 또는 10억원 이하의 벌금에 처한다.

범죄유형	현행법	개선안
	<p>교통·에너지·환경세의 경우에는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제 받은 세액의 5배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.</p> <p>2. 인지세의 경우에는 증서·장부 1개마다 포탈세액의 5배 이하에 상당하는 벌금 또는 과료에 처한다.</p> <p>3. 제1호 및 제2호에 규정한 이외의 국세의 경우에는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액이나 환급·공제 받은 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.</p> <p>② 전항의 경우에 있어서 포탈하거나 포탈하고자 한 세액 또는 환급·공제를 받은 세액은 즉시 징수한다.</p> <p>제9조의2</p> <p>다음 각호에 계기하는 소득금액은 사기 기타 부정한 행위로 인하여 생긴 소득금액으로 보지 아니한다.</p> <p>1. 법에 의한 소득금액결정에 있어서 세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액</p> <p>2. 법인세의 과세표준을 법인이 신고하거나 정부가 결정 또는 경정함에 있어서 그 법인의 주주·사원·사용인 기타 특수한 관계에 있는 자의 소득으로 처분된 금액</p> <p>제9조의3</p> <p>제9조에 규정하는 포탈 범칙행위의 기수시기는 다</p>	<p>1. 이중장부의 작성 등 장부의 허위기장</p> <p>2. 허위증빙 또는 허위문서의 작성과 수취</p> <p>3. 장부와 기록의 파기, 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐</p> <p>4. 사업자등록의 태만, 장부의 불작성·불비치, 세금계산서의 불발급 등 조세의 확정과 징수를 현저히 불가능하게 하는 일련의 부작위</p> <p>5. 그 밖에 사기 기타 부정한 행위</p> <p>② 제1항의 경우 벌금을 병과할 수 있다.</p> <p>③ 조세포탈을 한 자가 포탈세액을 수정신고하고 납부한 경우에는 형을 감면한다.</p> <p>④ 제1항의 미수범은 처벌한다.</p> <p><제2안-특가법을 존치하는 경우></p> <p>제9조</p> <p>① 다음 각 호의 방법으로 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 5년 이하의 징역 또는 5억원 이하의 벌금에 처한다.</p> <p>1. 내지 5호 제1안과 동일</p> <p>② 내지 ④ 제1안과 동일</p> <p>제9조의2 삭제</p>

IV. 개별규정의 문제점과 개정방안 187

범죄유형	현행법	개선안
	<p>음의 각호에 의한다.</p> <p>1. 납세의무자의 신고에 의하여 부과징수하는 조세에 있어서는 당해세목의 과세표준에 대한 정부의 결정 또는 조사결정을 한 후 그 납부기한이 경과한 때. 다만, 납세의무자가 조세를 포탈할 목적으로 법에 의한 과세표준을 신고하지 아니함으로써 당해세목의 과세표준을 정부가 결정 또는 조사결정을 할 수 없는 경우에는 당해세목의 과세표준의 신고기한이 경과한 때</p> <p>2. 전호의 규정에 해당하지 아니하는 조세에 있어서는 그 신고·납부기한이 경과한 때</p>	<p>제9조의3 현행과 동일</p>
<p>특가법 제8조에 의한 조세포탈</p>	<p>제8조 (조세포탈의 가중처벌)</p> <p>① 조세범처벌법 제9조 제1항에 규정된 죄를 범한 자는 다음의 구분에 따라 가중처벌한다.</p> <p>1. 포탈하거나 환급받은 세액 또는 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액(이하 “포탈세액 등”이라 한다)이 연간 10억원 이상인 때에는 무기 또는 5년 이상의 징역에 처한다.</p> <p>2. 포탈세액 등이 연간 5억원 이상 10억원 미만인 때에는 3년 이상의 유기징역에 처한다.</p> <p>② 제1항의 경우에는 그 포탈세액 등의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금</p>	<p><제1안 - 폐지, 조세범처벌법으로 흡수></p> <p><제2안 - 존치하는 경우></p> <p>제8조 (조세포탈의 가중처벌)</p> <p>① 조세범처벌법 제9조 제1항에 규정된 죄를 범한 자는 다음의 구분에 따라 가중처벌한다.</p> <p>1. 포탈하거나 환급받은 세액 또는 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액(이하 “포탈세액 등”이라 한다)이 연간 10억원 이상인 때에는 5년 이상의 유기징역에 처한다.</p> <p>2. 포탈세액 등이 연간</p>

범죄유형	현행법	개선안
	을 병과한다.	5억원 이상 10억원 미만인 때에는 3년 이상의 유기징역에 처한다. ② 제1항의 경우 10억 원 이하의 벌금을 병과할 수 있다.
조세채납	제10조 납세의무자가 정당한 사유 없이 1회계연도에 3회 이상 체납하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 체납액에 상당하는 벌금에 처한다.	<p><제1안 - 폐지></p> <p>< 제2안 - 존치하는 경우 ></p> <p>제10조</p> <p>① 납세의무자가 정당한 사유없이 1년간 3회 이상 체납하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 1,000만원 이하의 벌금에 처한다.</p> <p>② 제1항의 납세의무자는 본래의 납세의무자만 포함되고, 연대납세의무자, 제2차 납세의무자는 포함되지 않는다.</p> <p>③ 제1항에서 “정당한 사유”라 함은 다음 각 호의 사항을 말한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 납세의무자가 천재·지변·화재·전화 기타 재해를 입거나 도난을 당하는 등 납세가 곤란한 경우 2. 납세의무자 또는 동거가족의 질병, 납세의무자의 파산선고, 납세의무자 재산의 경매개시 등 납세의무자의 경제적 사정으로 사실상 납세가 곤란한 경우 3. 위 1 내지 2에 준한 사유가 있는 경우

IV. 개별규정의 문제점과 개정방안 189

범죄유형	현행법	개선안
원천징수 부징수 및 불납부	<p>제11조 조세의 원천징수의무자가 정당한 사유없이 그 세를 징수하지 아니하거나 징수 한 세금을 납부하지 아니 하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 그 징수하지 아 니하였거나 납부하지 아니 한 세액에 상당하는 벌금 에 처한다.</p>	<p>제11조 ① 조세의 원천징수의무 자가 정당한 사유없이 그 세를 징수하지 아니하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 1,000만원 이하의 벌 금에 처한다. ② 조세의 원천징수의무 자가 정당한 사유없이 징 수한 세금을 납부하지 아 니하는 경우에는 2년 이하 의 징역 또는 2,000만원 이하의 벌금에 처한다. ③ 제1항과 제2항에서 “정당한 사유”라 함은 원 천징수의무자가 천재·지 변·화재·전화 기타 재해를 입거나 도난을 당하는 등 징수나 납부가 곤란한 경 우를 말한다.</p>
세금계산서 관련범죄	<p>제11조의2 (세금계산서 교 부 의무위반 등) ① 부가가치세법의 규정 에 의하여 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자와 매출처별세금계산서 합계표를 정부에 제출하여 야 할 자가 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 경 우에는 1년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치 세의 세율을 적용하여 계 산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 1. 세금계산서를 교부하 지 아니하거나 허위기재하 여 교부한 경우 2. 매출처별세금계산서 합계표를 허위기재하여 제</p>	<p>제11조의2 (세금계산서 교 부 의무위반 등) ① 부가가치세법의 규정 에 의하여 세금계산서를 작 성하여 교부하여야 할 자와 매출처별 세금계산서합계 표를 정부에 제출하여야 할 자가 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 2년 이하의 징역 또는 2,000만원 이하의 벌금 에 처한다. 1. 세금계산서를 교부하 지 아니하거나 허위기재하 여 교부한 경우 2. 매출처별 세금계산서 합계표를 허위기재하여 제 출한 경우</p>

범죄유형	현행법	개선안
	<p>출한 경우</p> <p>② 부가가치세법의 규정에 의하여 세금계산서를 교부받아야 할 자와 매입처별 세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자가 폭행·협박·선동·교사 또는 통정에 의하여 세금계산서를 교부받지 아니하거나 허위기재의 세금계산서를 교부받은 때 또는 허위기재한 매입처별 세금계산서합계표를 제출한 때에는 3년 이하의 징역 또는 100만원 이하의 벌금에 처한다.</p> <p>③ 제2항 외의 자가 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자로 하여금 세금계산서를 교부하지 아니하게 하거나 허위의 기재를 하게 할 목적 또는 매출처별 세금계산서합계표를 정부에 제출할 자로 하여금 매출처별 세금계산서합계표를 허위기재하여 제출하게 할 목적으로 폭행·협박·선동·교사한 때에도 제2항과 같다.</p> <p>④ 부가가치세법의 규정에 의한 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 3년 이하의 징역 또는 그 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별 세금계산서합계표·매입처별 세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출</p>	<p><제1안 - ②, ③ 삭제></p> <p>< 제2안 - ②, ③ 존치하는 경우 ></p> <p>② 부가가치세법의 규정에 의하여 세금계산서를 교부받아야 할 자와 매입처별 세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자가 폭행·협박·선동·교사 또는 통정에 의하여 세금계산서를 교부받지 아니하거나 허위기재의 세금계산서를 교부받은 때 또는 허위기재한 매입처별 세금계산서합계표를 제출한 때에도 제1항과 같다.</p> <p>③ 제2항 외의 자가 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자로 하여금 세금계산서를 교부하지 아니하게 하거나 허위의 기재를 하게 할 목적 또는 매출처별 세금계산서합계표를 정부에 제출할 자로 하여금 매출처별 세금계산서합계표를 허위기재하여 제출하게 할 목적으로 폭행·협박·선동·교사한 때에도 제2항과 같다.</p> <p><제1안 -특가법을 폐지하는 경우></p> <p>④ 부가가치세법의 규정에 의한 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 행위를 영리의 목적으로 한 자는 7년 이하의 징역 또는 7억원 이하의</p>

IV. 개별규정의 문제점과 개정방안 191

범죄유형	현행법	개선안
	<p>처벌계산서합계표·매입처벌계산서합계표에 기재된 매출·매입금액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.</p> <p>1. 부가가치세법의 규정에 의한 세금계산서를 교부하거나 교부받은 행위</p> <p>2. 소득세법 및 법인세법의 규정에 의한 계산서를 교부하거나 교부받은 행위</p> <p>3. 부가가치세법의 규정에 의한 매출·매입처벌세금계산서합계표를 허위기재하여 정부에 제출한 행위</p> <p>4. 소득세법 및 법인세법의 규정에 의한 매출·매입처벌계산서합계표를 허위기재하여 정부에 제출한 행위</p> <p>⑤ 제4항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제4항의 형과 같다.</p>	<p>벌금에 처하고, 영리의 목적 없이 한 자는 2년 이하의 징역 또는 2,000만원 이하의 벌금에 처한다.</p> <p>1. 부가가치세법의 규정에 의한 세금계산서를 교부하거나 교부받은 행위</p> <p>2. 소득세법 및 법인세법의 규정에 의한 계산서를 교부하거나 교부받은 행위</p> <p>3. 부가가치세법의 규정에 의한 매출·매입처벌세금계산서합계표를 허위기재하여 정부에 제출한 행위</p> <p>4. 소득세법 및 법인세법의 규정에 의한 매출·매입처벌계산서합계표를 허위기재하여 정부에 제출한 행위</p> <p>⑤ 제4항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제4항의 형과 같다.</p> <p>⑥ 제1 내지 5항의 경우 벌금을 병과할 수 있다.</p> <p>< 제2안-특가법을 존치하는 경우 ></p> <p>④ 부가가치세법의 규정에 의한 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 행위를 영리의 목적으로 한 자는 3년 이하의 징역 또는 3억 원 이하의 벌금에 처하고, 영리의 목적 없이 한 자는 2년 이하의 징역 또는 2,000만원 이하의 벌금에 처한다.</p>

범죄유형	현행법	개선안
		<p>1. 내지 4 제1안과 같다.</p> <p>⑤, ⑥ 제1안과 같다.</p>
<p>특가법 제8조의2에 의한 세금계 산서 범죄</p>	<p>제8조의2 (세금계산서 교부의무위반 등의 가중처벌)</p> <p>① 영리의 목적으로 「조세범처벌법」 제11조의 2 제4항 및 제5항의 죄를 범한 자는 다음의 구분에 따라 가중처벌한다.</p> <p>1. 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표 또는 매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액이나 매출·매입금액의 합계액(이하 이 조에서 “공급가액등의 합계액”이라 한다)이 50억원 이상인 때에는 3년 이상의 유기징역에 처한다.</p> <p>2. 공급가액등의 합계액이 30억원 이상 50억원 미만인 때에는 1년 이상의 유기징역에 처한다.</p> <p>② 제1항의 경우에는 공급가액등의 합계액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이상 5배 이하의 벌금을 병과한다.</p>	<p>·<제1안 - 폐지, 조세범처벌법으로 흡수></p> <p><제2안 - 존치하는 경우> 제8조의2 (세금계산서 교부의무위반 등의 가중처벌)</p> <p>① 현행과 동일 ② 제1항의 경우에는 7억원 이하의 벌금을 병과할 수 있다.</p>
<p>근로소득 원천징수영수증 거짓 기재</p>	<p>제11조의3 (근로소득 원천징수영수증 거짓 기재 교부 등)</p> <p>① 근로를 제공받지 아니</p>	<p>제11조의3 (근로소득 원천</p>

IV. 개별규정의 문제점과 개정방안 193

범죄유형	현행법	개선안
재 교부 등	<p>하고 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 3년 이하의 징역 또는 그 원천징수영수증 및 지급명세서에 기재된 총급여·총지급액의 100분의 20 이하에 상당하는 벌금에 처한다.</p> <p>1. 근로소득 원천징수영수증을 거짓 기재하여 타인에게 교부한 행위 2. 근로소득 지급명세서를 거짓 기재하여 정부에 제출한 행위</p> <p>② 제1항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제1항의 형과 같다.</p>	<p>징수영수증 거짓 기재 교부 등)</p> <p>① 근로를 제공받지 아니하고 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 3년 이하의 징역 3,000만원 이하의 벌금에 처한다.</p> <p>1. 근로소득 원천징수영수증을 거짓 기재하여 타인에게 교부한 행위 2. 근로소득 지급명세서를 거짓 기재하여 정부에 제출한 행위</p> <p>② 제1항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제1항의 형과 같다.</p>
체납처분면탈	<p>제12조</p> <p>① 체납자 또는 체납자의 재산을 점유하는 자가 조세를 면탈할 또는 면탈케 할 목적으로써 그 재산을 장닉탈루하거나 또는 허위의 계약을 하였을 때에는 2년 이하의 징역에 처한다.</p> <p>② 압수물건의 보관자가 그 보관한 물건을 장닉탈루, 소비 또는 훼손하였을 때에도 전항과 같다.</p> <p>③ 그 정을 알고 전2항의 행위를 방조하거나 제1항의 허위의 계약을 승낙한 자는 1년 이하의 징역에 처한다.</p>	<p>제12조</p> <p>① 체납자 또는 체납자의 재산을 점유하는 자가 조세를 면탈할 또는 면탈케 할 목적으로 그 재산을 은닉, 손괴, 허위양도 또는 허위의 채무를 부담하였을 때에는 3년 이하의 징역 또는 3,000만원 이하의 벌금에 처한다.</p> <p>② 압류물건의 보관자가 그 보관한 물건을 은닉, 손괴, 소비, 훼손하였을 때에도 전항과 같다.</p> <p>③ 삭제</p>
납세증명표지 불법사용	<p>제12조의2 (납세증명표지의 불법사용 등)</p> <p>다음 각호의 1에 해당하는 자는 2년 이하의 징역</p>	<p>제12조의2 (납세증명표지의 불법사용 등)</p> <p>다음 각호의 1에 해당하는 자는 2년 이하의 징역</p>

범죄유형	현행법	개선안
	<p>또는 200만원 이하의 벌금에 처한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 법에 의한 납세증명표지를 재사용하거나 정부의 승인을 받지 아니하고 이를 타인에게 양도한 자 2. 법에 의한 납세증명표지를 위조 또는 변조한 자 3. 위조 또는 변조한 법에 의한 납세증명표지를 소지 또는 사용하거나 타인에게 교부한 자 8. 소인된 인지를 재사용한 자 	<p>또는 2,000만원 이하의 벌금에 처한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 주세법 제44조에 의한 납세증명표지를 재사용하거나 정부의 승인을 받지 아니하고 이를 타인에게 양도한 자 2. 제1호의 납세증명표지를 위조 또는 변조한 자 3. 위조 또는 변조한 납세증명표지를 취득 또는 행사한 자 8. 소인된 인지를 재사용한 자
타인조세허위신고	<p>제12조의2 (납세증명표지의 불법사용 등)</p> <p>다음 각호의 1에 해당하는 자는 2년 이하의 징역 또는 200만원 이하의 벌금에 처한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 7. 타인의 조세에 관하여 정부에 허위의 신고를 한 자 	<p>제12조의2 (납세증명표지의 불법사용 등)</p> <p>다음 각호의 1에 해당하는 자는 2년 이하의 징역 또는 2,000만원 이하의 벌금에 처한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 7. 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 부정하게 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 타인의 조세에 대하여 허위신고를 하는 경우
기장의무위반	<p>제12조의3 (기장의무위반 등)</p> <p>① 부가가치세법(동법 제25조의 규정에 의하여 과세특례의 적용을 받는 자는 제외한다)·「개별소비세법」·주세법 또는 「교통·에너지·환경세법」의 규정에 의한 장부를 비치, 기장하여야 할 자가 그 장부를 비치, 기장하지</p>	<p><제1안 - 폐지, 과태료로 전환 ></p> <p><제2안 - 존치하는 경우 ></p> <p>제12조의3 (기장의무위반 등)</p> <p>① 부가가치세법(동법 제25조의 규정에 의하여 과세특례의 적용을 받는 자는 제외한다)·「개별소비</p>

IV. 개별규정의 문제점과 개정방안 195

범죄유형	현행법	개선안
	<p>아니한 때에는 50만원 이하의 벌금에 처한다.</p>	<p>세법」·주세법 또는 「교통·에너지·환경세법」의 규정에 의한 장부를 비치, 기장하여야 할 자가 그 장부를 비치, 기장하지 아니하거나 허위의 내용을 기재한 때에는 500만원 이하의 벌금에 처한다.</p>
장부소각 등	<p>제12조의3 ② 조세포탈을 위한 증거인멸의 목적으로 다른 세법이 비치를 요하는 장부 또는 증빙서류를 당해 국세의 법정신고기한이 경과한 날부터 5년 이내에 소각·파기 또는 은닉한 자는 2년 이하의 징역 또는 500만원 이하의 벌금에 처한다.</p>	<p>제12조의3 ② 조세포탈을 위한 증거인멸의 목적으로 다른 세법이 비치를 요하는 장부 또는 증빙서류(국세기본법 제85조의 3 제3항에 의한 전산매체 형태의 장부 또는 증빙서류를 포함한다)를 당해 국세의 법정신고기한이 경과한 날부터 5년 이내에 소각·파기 또는 은닉한 자는 3년 이하의 징역 또는 3,000만원 이하의 벌금에 처한다.</p>
결손금 과대계상	<p>제12조의3 ③ 법인의 결손금액을 과대계상한 자는 2년 이하의 징역 또는 과대계상한 결손금액을 과세소득금액으로 보아 계산한 산출세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.</p>	<p><제1안> 삭제 <제2안> 존치하는 경우 제12조의3 ③ 법인의 결손금액을 과대계상한 자는 2,000만원 이하의 벌금에 처한다.</p>
명령사항 위반 등	<p>제13조 (명령사항위반등) 다음 각호의 1에 해당하는 자는 50만원이하의 벌금 또는 과료에 처한다. 1. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 명령사항을 위반한 자</p>	<p><제1안 - 폐지, 과태료로 전환 > <제2안> 존치하는 경우 벌금액수를 50만원으로 상향조정</p>

범죄유형	현행법	개선안
	<p>가. 「주세법」 제40조에 따른 주세보진명령</p> <p>나. 「주세법」 제44조에 따른 납세증명표지에 관한 명령</p> <p>다. 「개별소비세법」 제25조 및 「교통·에너지·환경세법」 제21조에 따른 납세보진을 위한 명령</p> <p>라. 「소득세법」 제79조에 따른 사업장현황의 조사·확인을 위한 명령</p> <p>마. 「소득세법」 제170조, 「법인세법」 제122조, 「상속세 및 증여세법」 제84조, 「종합부동산세법」 제23조 또는 「자산재평가법」 제31조제1항에 따른 제출명령</p> <p>바. 「부가가치세법」 제35조제2항에 따른 납세보진 또는 조사를 위한 명령</p> <p>사. 「소득세법」 제162조의2제5항에 따른 신용카드가맹점에 대한 명령</p> <p>아. 「소득세법」 제162조의3제6항에 따른 현금영수증가맹점에 대한 명령</p> <p>자. 「조세특례제한법」 제107조제5항에 따른 부정유통 방지를 위한 명령</p> <p>2. 법에 의한 신고 또는 고지에 있어서 고의로 이를 태만하거나 허위의 신고 또는 고지를 한 자</p> <p>3. 재산에 관하여 허무인명의를 사용한 납세의무자 또는 그 정을 알고 이에 협력한 자</p> <p>4. 법에 의한 지급조서,</p>	

IV. 개별규정의 문제점과 개정방안 197

범죄유형	현행법	개선안
	<p>계산서 또는 보고서를 제출하지 아니하거나 허위의 기재를 한 자</p> <p>5. 법에 의한 장부 또는 요금영수증에 허위의 기재를 하거나 장부나 요금영수증을 은닉한 자</p> <p>6. 법에 의한 검사 또는 승인을 받지 아니한 자</p> <p>7. 미납세로 반출한 물품 또는 면세한 물품을 고의로 지정한 장소에 입고하지 아니하거나 소정용도에 사용 또는 수출하지 아니한 자</p> <p>8. 법에 위반하여 검정을 받지 아니한 기계, 기구 또는 용기를 사용한 자</p> <p>9. 세무에 종사하는 공무원의 질문에 대하여 허위의 진술을 하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 자</p> <p>10. 법에 의한 납세증명표지가 첩용되어 있지 아니한 주류, 정부의 면허없이 제조한 주류 또는 면세한 주류를 판매의 목적으로 소지하거나 판매한 자</p> <p>11. 법에 위반하여 주정을 구입, 사용 또는 소지하거나 제조장으로부터 출고한 자</p> <p>12. 인지를 첩용함에 있어서 소인하지 아니한 자</p> <p>13. 법에 의한 사업자등록 또는 그 등록정정의 신청을 하지 아니하거나 사업자등록 검열을 받지 아니한 자</p>	

범죄유형	현행법	개선안
	<p>제13조의2 (명의대여사업자 등 처벌) 조세의 회피 또는 강제집행의 면탈을 목적으로 타인의 성명을 사용하여 사업자등록을 한 자 및 타인에게 자신의 성명을 사용하여 사업자등록을 할 것을 허락한 자는 50만원 이하의 벌금 또는 과료에 처한다.</p>	
<p>조세신고 및 납부방해</p>	<p>제14조 ① 납세의무자로 하여금 과세표준의 신고(신고의 수정을 포함한다. 이하 신고라 칭한다)를 하지 아니하게 하거나 허위의 신고를 하게 하거나 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동 또는 교사한 자는 2년 이하의 징역 또는 50만원 이하의 벌금에 처한다. ② 납세의무자로 하여금 신고를 하지 아니하게 하거나 허위의 신고를 하게 하거나 또는 조세의 징수나 납부를 하지 아니하게 할 목적으로 폭행 또는 협박을 가한 자는 3년이하의 징역 또는 100만원 이하의 벌금에 처한다.</p>	<p>제14조 ① 납세의무자로 하여금 과세표준의 신고(신고의 수정을 포함한다. 이하 신고라 칭한다)를 하지 아니하게 하거나 허위의 신고를 하게 하거나 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동 또는 교사한 자는 2년 이하의 징역 또는 2,000만원 이하의 벌금에 처한다. ② 삭제</p>
<p>세무공무원의 가중처벌</p>	<p>제15조 세무공무원으로서 형법 중 공무원의 직무에 관한 죄를 범하였을 경우에는 그 죄에 정한 형의 장기의 3분의 1까지 가중처벌할 수 있다.</p>	<p>삭제</p>

V. 소송법적 규정의 문제점과 개정방안

1. 문제의 제기

조세범처벌법 제6조는 조세범죄를 친고죄로 규정하고 있다. 즉 조세범죄가 발생했고, 검찰·경찰 등 수사기관이 이를 인지하고 있고 처벌을 원한다고 하더라도, 세무관청의 고발이 없으면 검사가 공소를 제기할 수 없도록 규정하고 있다. 이러한 조세범죄의 친고죄규정은 일반적 범죄처리절차에 대한 예외로서의 조세범처벌 절차법 제9조¹⁵³⁾ 이하의 통고처분에 의해 조세범죄를 처리하는 제도와 연결되어 있다¹⁵⁴⁾. 통고처분제도란 일반적 형사절차에 같은

153) 제9조 ① 국세청장·지방국세청장 또는 세무서장은 범칙사건의 조사에 의하여 범칙의 심증을 얻은 때에는 그 이유를 명시하여 벌금 또는 과료에 상당하는 금액, 몰수 또는 몰취에 해당하는 물품추징금에 상당하는 금액과 서류송달, 압수물건의 운반보관에 요하는 비용을 지정한 장소에 납부할 것을 통고하여야 한다. 단, 몰수 또는 몰취에 해당하는 물품에 대하여는 납부의 신립만을 할 것을 통고할 수 있다. ② 범칙자가 통고대로 이행할 자력이 없다고 인정되는 때에는 전항의 통고를 요하지 아니하고 즉시 고발하여야 한다. ③ 정상징역형에 처할 것으로 사료되는 때에도 또한 전항과 같다.

154) 친고죄규정과 통고처분절차가 논리필연적으로 결합되어야 할 필요는 없다. 예를 들어 형법상 대부분의 친고죄의 경우처럼 친고죄 규정만 두고 별도의 처벌절차를 두지 않는 것도 얼마든지 가능하기 때문이다. 친고죄규정과 통고처분제도를 연결시킨 것은 일정 범위의 조세범죄에 대해서는 준형사처분의 성격을 띤 통고처분에 의해 간이하게 해결하려는 정책적 의지가 반영된 것이다. 따라서 통고처분없이 고발하였다고 하더라도 그 고발은 효력이 있다(대법원 2007.5.11. 선고 2006도1993 판결. “관세법 제284조 제1항, 제311조, 제312조, 제318조의 규정에 의하면, 관세청장 또는 세관장은 관세법에 대하여 통고처분을 할 수 있고, 범죄의 정상이 징역형에 처하여질 것으로 인정되는 때에는 즉시 고발하여야 하며, 관세범인이 통고를 이행할 수 있는 자금능

하여 행정기관이 일정한 벌금이나 과료에 상당하는 금액의 납부를 명하고, 조세범칙자가 이를 이행하게 되면 그것으로 사건이 종결되고, 범칙자가 통고처분을 이행하지 않거나 통고처분에 불복하는 경우에는 일반 형사소송절차에 의해 처리하는 제도를 말한다¹⁵⁵⁾.

이에 의하면 현행법상의 조세범처벌절차는 다음 [그림 V-1]과 같다.

조세범죄의 친고죄규정과 통고처분의 제도적 의의는 다음과 같이 요약될 수 있을 것이다.

첫째, 신속·간편한 절차에 의해 국가의 재정적 손실을 확보할 수 있으면 죄질이 중하지 않는 행위에까지 형벌권을 행사할 필요가 없다.

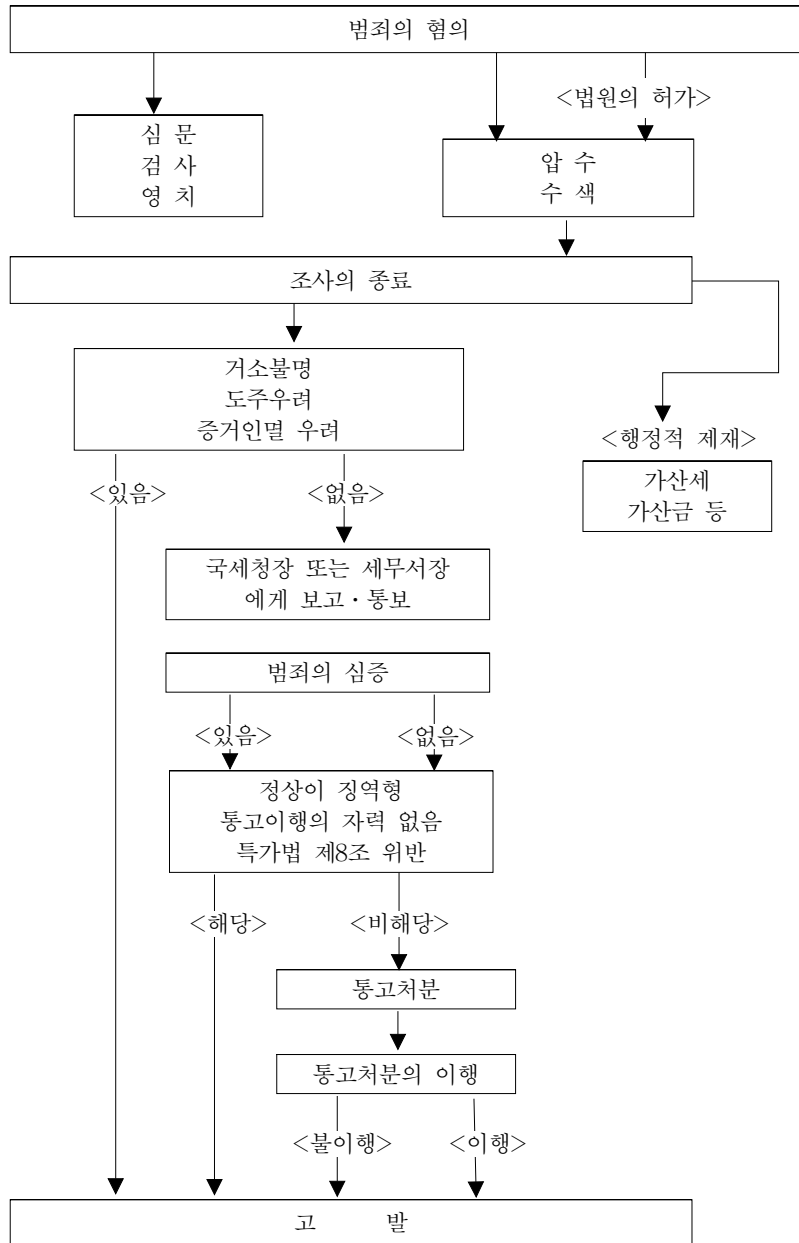
둘째, 조세범죄는 그 내용이 극히 복잡하고 기술적이어서 일반적 증거방법에 의할 수 없는 어려움이 많다.¹⁵⁶⁾ 따라서 전문지식과 경험이 풍부한 세무담당공무원이 제1차적으로 이를 담당하는 것이 보다 효과적이다.

력이 없다고 인정되거나 주소 및 거소의 불명 기타의 사유로 인하여 통고를 하기 곤란하다고 인정되는 때에도 즉시 고발하여야 하는바, 이들 규정을 종합하여 보면, 통고처분을 할 것인지의 여부는 관세청장 또는 세관장의 재량에 맡겨져 있고, 따라서 관세청장 또는 세관장이 관세법에 대하여 통고처분을 하지 아니한 채 고발하였다든 것만으로는 그 고발 및 이에 기한 공소의 제기가 부적법하게 되는 것은 아니다”.

155) 통고처분제도에 대한 것으로, 최병남, 「조세범처벌의 특징 - 통고처분을 중심으로 -」, 『국세』, 제169호(1981. 3.), 55면 이하; 송쌍중, 「통고처분의 법리와 현행제도의 문제점」, 『세무사』, 제4권 6호(1986. 10.), 11면 이하; 조정찬, 「통고처분에 의한 범칙금제도」, 『법제』, 제330호(1991. 2.) 25면 이하; 김석영, 「조세범처벌에 있어 통고처분과 고발」, 『군사법논문집』, 제11집, (1992. 04) 105면 이하; 김상희, 「현행 통고처분에 관한 일고찰」, 『인권과 정의』, 제217호(1994. 09) 83면 이하; 오영근·이천현, 「통고처분제도의 위헌성」, 『배준상교수 화갑기념논문집』, 1996; 오영근, 「조세범죄의 친고죄규정과 통고처분제도의 개선방안」, 『인도주의적 형사법과 형사정책』 (우범 이수성교수 화갑기념논문집), 2000. 321~337면; 윤동호, 「현행 통고처분제도의 유형화, 문제점, 개선점」, 『형사정책』, 제18권 제2호 399~420면 등 참조.

156) 이철송, 앞의 논문, 26면.

[그림 V-1] 현행법상의 조세범 처벌절차



셋째, 정식재판을 하는 데 드는 비용, 시간 등을 절약할 수 있고, 형사절차에 의해 입게 되는 개인적 손실(사회적 신용의 추락 등)을 방지할 수 있다.

넷째, 금전적 제재로 형사소추를 면제받을 수 있기 때문에 범죄자를 양산하지 않는다는 형사정책적 장점을 가지고 있다.¹⁵⁷⁾

그러나 조세범죄의 친고죄규정과 통고처분제도는 검찰이나 경찰의 수사 → 검사의 기소 → 법관에 의한 재판이라는 일반적 범죄처리절차에 대한 중대한 예외라고 할 수 있다. 즉, 경찰·검찰 등의 수사기관 대신에 행정관청(세무공무원)이 조세사건에 관하여 수사를 행하고, 검사 대신에 행정관청이 형사소추를 할 것인가의 여부를 사실상 결정하게 되고, 법원 대신에 행정관청(국세청장·세무서장)이 조세법규 위반자에게 금전적 제재를 부과하게 된다. 따라서 조세범죄에 대해서¹⁵⁸⁾ 이러한 국가형벌권 행사의 예외를 인정하는 것이 정당인가 하는 의문이 제기될 수 있다¹⁵⁹⁾.

157) 오영근·조현지, 『조세범죄의 유형과 대처방안』, 한국형사정책연구원, 1996, 167면.

158) 통고처분제도는 조세범처벌절차법(제9조) 외에, 관세법(제227조), 출입국관리법(제88조), 도로교통법(제118조), 경범죄처벌절차법(제9조) 등 13개 법률에 규정되어 있다고 한다. 윤동호, 앞의 논문, 400면.

159) 통고처분제도에 대해서는 학자들이 이의를 제기해 오고 있고, 친고죄규정에 대해서는 학자들보다는 현행법상 범죄의 수사, 공소제기권한을 가지고 있는 검찰에서 강력한 이의를 제기하고 있다. 특히 1999년 조세범처벌법개정안의 의견수렴 과정에서 검찰은 친고죄규정에 대해 강력한 이의를 제기하고 있다.

2. 친고죄규정과 문제점과 개선방안

가. 친고죄규정에 대한 비판¹⁶⁰⁾

현행 친고죄규정에 대해서는 다음과 같은 비판이 제기된다.

첫째, 조세범죄에 대하여 고발을 공소제기요건으로 하는 것은 일본 이외에는 별다른 입법례가 없으며, 일본에서도 간접세에 한하여 인정하고 있을 뿐이다.

둘째, 1951년 조세범처벌법 제정시 고발전치주의(친고죄규정)가 도입된 취지는 당시 국가경제력이 취약한 상태에서 조세사범에 대하여 형사처벌보다는 재정수입 확보를 우선 도모하고자 한 것으로 보인다. 그러나 제정후 약 50년이 지난 현재 우리나라의 경제력은 OECD에 가입할 정도로 비약적인 성장을 이루어 세입 부족으로 인한 국가경제력의 빈곤을 더 이상 논할 수 없게 되었으므로 고발전치주의(친고죄규정)의 존속 여부에 대하여 재검토할 시점에 이르렀다.

셋째, 국민들 대부분은 우리나라에 탈세가 만연되어 있다고 생각하는 반면 조세범처벌법 위반으로 처벌받는 사람은 극소수에 불과하여 조세범처벌법이 형사처벌규정으로서 실효성이 있는가 의문이 제기되고 있는 실정이다. 법치행정이 이루어지기 위해서는 탈

160) 조세범죄의 친고죄규정에 대한 논란으로, 명형식, 「우리나라 조세범처벌규정상 문제점개선에 관한 고찰」, 『조세학술논집』, 제4집, 1987, 173면 이하; 조경래, 「현행 조세포탈범 처벌에 내재하는 문제점에 관한 연구」, 『국세』, 제268호, 1989, 38면 이하; 김석영, 「조세범처벌에 있어 통고처분과 고발」, 『군사법논문집』, 제11집, 1992. 04, 105면 이하; 송쌍중, 「조세범죄의 실태 및 대처방안」, 『경제범죄의 실태와 대처방안』 (한국형사정책연구원 제15회 형사정책세미나 자료집), 1995. 4., 137면 이하; 신동운, 「조세범칙사건의 처리절차」, 『서울대 법학』, 제39권 제2호, 1998. 8., 124면 이하; 장경원, 「조세형법에 관한 고찰」, 『형사법과 세법』 (명형식교수 화갑기념논문집), 1998, 905면 등 참조. 이하에서는 법무부, 『조세범처벌법개정안에 대한 의견서』 (미출판, 1999) 중 친고죄규정에 대한 비판을 소개한다.

세혐의가 있는 사람에 대해서는 수사, 기소, 재판 등 일련의 과정을 거쳐 혐의 여부를 명확히 밝혀야 함에도 이러한 과정을 국세청에서 사실상 전담하면서 엄정한 법집행을 하지 않음으로써 법치주의 확립에 장애를 주고 있다.

넷째, 행정관서에 불과한 세무관서에서 범법자 중에서도 누구를 고발하고 누구를 고발하지 않을 것인가를 독자적으로 판단하게 되어 지나치게 재량권이 부여되어 있다. 조세범처벌법에 의하면 징역형에 처할 것으로 생각되는 범죄행위자에 대하여는 통고처분을 하지 않고 즉시고발을 하도록 규정되어 있으나, 현재 이러한 유형에 대하여 국세청에서 제대로 즉시고발을 하고 있는지 의문이다. 조세포탈죄 해당 여부는 법률가가 판단하여야 하는데도 비법률가인 세무공무원이 판단하여 형사고발을 하지 않고 사건 자체를 종결할 경우 이에 대한 통제방법이 없다.

다섯째, 위법행위에 대해서는 수사의 주재자인 검찰권이 행사되어야 하는바, 형사처벌의 사각지대를 없애는 차원에서 고발전치주의를 삭제함이 상당하다. 고발전치주의가 없다고 하더라도 수사 자체가 불가능한 것은 아니므로 검찰권행사의 제약요인은 되지 않는다는 주장도 있으나, 국세청의 고발이 있기 전에 강제수사를 할 경우에는 적법성 논란이 있는 등 고발전치주의(친고죄규정)가 존재하는 한 수사는 한계를 지닐 수밖에 없다.

여섯째, 무허가식당업, 무허가 의약품 제조 및 판매업 등 행정의 무불이행범의 성격을 띠고 있는 범죄도 친고죄로 규정되어 있지 않다. 이에 비해 조세범죄는 행정의 무불이행범의 성격을 가지고 있음과 동시에 오늘날에는 반윤리적, 형사법적 성격을 지니고 있다는 것이 인정되고 있다. 따라서 단순행정의 무불이행범의 성격을 띠고 있는 범죄를 비친고죄로 하면서 반윤리적 성격도 띠고 있는 조세범죄를 친고죄로 하는 것은 타당하지 않다.

나. 친고죄규정의 개선방안

조세범죄의 친고죄규정은, 그 이론적 타당성을 묻기에 앞서서, 세금을 제대로 내고는 즉 조세범죄를 저지르지 않고는 사업을 하는 것이 불가능하다고 하는 인식이 팽배해 있고, 또 이러한 인식이 객관적으로도 대부분 타당하다고 할 수밖에 없는 우리 현실에서 대단히 중요한 긍정적 기능을 하고 있다고 할 수 있다. 따라서 이 제도를 당장에 전면적으로 폐지하는 것은 모든 국민을 조세범죄 전과자로 만드는 더 심각한 결과를 초래할 수 있다.

또 다음과 같은 점들을 고려할 때 친고죄규정을 폐지하는 것은 시기상조라고 할 수 있다.

첫째, 친고죄규정의 입법례가 일본밖에 없으므로 폐지하자는 주장도 제도적으로는 타당성을 인정할 수 있다. 그러나 미국, 독일, 일본 등 선진국에서는 조세제도와 운용이 우리보다 훨씬 합리화되어 있으므로 조세범죄를 저지르지 않고도 어느 정도 사업을 운용할 수 있는 실정에 있다. 이러한 나라들에서는 우리나라와 같이 사소한 행정의무위반행위도 조세범죄로 규정하고 이것을 형벌로 위하(威嚇)한다고 하는 전근대적 사고에 입각해 조세제도를 운용하고 있지 않다. 따라서 이러한 나라들에서 친고죄규정이 없다고 하여 이것을 그대로 우리나라에 받아들일 수는 없다. 비교법적 연구는 그것이 우리 제도의 운용에 참고는 될 수 있어도 절대적 근거가 될 수는 없다.

둘째, 시대상황이 변화하였으므로 고발전치주의(친고죄규정)의 타당성을 재검토해야 한다는 주장 역시 타당하다고 할 수 있다. 그러나 제도의 도입 당시와 시대상황이 변하여 제도의 도입취지가 더 이상 유지될 수 없다고 하더라도, 그 제도가 새로운 상황에서 새로운 긍정적 기능을 발휘할 수 있다면 동 제도를 꼭 폐지해야 할 필요가 없다. 법이나 제도의 해석 내지 운용에 있어서 도입 당

시 입법자의 주관적 목적보다는 현실 상황에서 그 제도가 가질 수 있는 객관적 목적이 우선시되어야 하기 때문이다. 조세범처벌법 제정 당시에는 재정수입 확보의 목적으로 친고죄규정을 도입하였다면(이 점도 확실한 증거가 있는 것은 아니다) 이러한 취지를 더 이상 유지할 필요가 없을 정도로 상황이 변한 것은 사실이다. 그러나 친고죄규정은 위에서 언급한 바와 같이 조세범처벌법상의 과잉범죄화라는 변화된 상황에서¹⁶¹⁾ 과잉형벌화의 억제라는 변화된 기능을 수행하게 되었으므로 반드시 폐지할 필요는 없다.

셋째, 탈세가 만연되어 있는 상황임에도 불구하고 탈세로 처벌 받는 사람은 극소수에 불과하기 때문에 법치주의의 확보를 위해서 친고죄규정을 폐지할 필요가 있다는 주장에도 타당성이 있다. 그러나 범죄의 처벌에 있어서는 범죄를 저지른 자는 반드시 처벌해야 한다는 처벌의 확실성(certainty) 못지 않게 범죄를 저지른 자는 모두 처벌해야 한다는 처벌의 공정성(fairness)이 중요하다. 범죄자를 공정하게 처벌할 수 없을 바에는 차라리 처벌하지 않는 것이 나은 경우도 훨씬 많다. 공평한 처벌이 이루어지지 않는 경우 처벌받는 사람은 표적수사나 ‘무전유죄 유전무죄’니 하는 불평을 하게 되고 이에 대해 국민들이 일부라도 공감하게 되는 경우에는 형벌권을 행사하는 국가의 권위가 추락하는 결과가 초래된다. 현행 조세범처벌법상의 규정에 의하면 모든 사업자들이 조세범죄자가 되고, 이러한 제도하에서 조세범죄를 공정하게 처벌하기 위해서는 거의 모든 사업자들을 처벌해야 한다. 결국 조세범죄를 확실하고 공정하게 처벌하기 위해서는 먼저 조세범죄를 너무 광범위하게 규정하고 있는 현행 제도의 개선이 선행되어야 하고, 이러한 제도개선이 이루어지기 전까지는 차라리 친고죄규정을 유지하는

161) 앞의 각 규정의 연혁에서 보았듯이 전체적으로 보아 조세범처벌법상 형사처벌의 대상이 되는 행위의 범위가 계속적으로 확대되어 왔다고 할 수 있다.

것이 더 낫다고 할 수 있다.

넷째, 비법률가인 세무공무원들이 합리적 기준 없이 고발할 것인가의 여부를 결정하고 이로 인한 재량권 남용을 통제할 방법이 없다는 지적은 매우 타당하다. 그러나 이러한 문제점은 친고죄규정을 폐지해서 해결할 것이 아니라 고발 여부에 대한 재량권의 행사를 통제할 수 있는 합리적 기준을 만들어서 해결하는 것이 타당하다. 재량권 행사의 통제문제는 조세범죄의 고발여부에 대해서만 존재하는 것이 아니라 재량권을 인정하고 있는 모든 영역에서 문제되는 것이다. 세무공무원의 재량권을 적절히 통제할 방법이 존재한다면 고발 여부를 비법률가인 세무공무원이 판단하여 결정하는 것 그 자체도 부당하다고는 할 수 없다.

다섯째, 친고죄규정이 검찰의 수사권 행사에 대한 중대한 제약이라는 것은 사실이다. 그러나 검찰의 수사권 행사도 무제한 인정해야 되는 것은 아니다. 모든 친고죄나 반의사불벌죄 규정은 검찰의 수사, 공소권 행사에 대한 제약이 된다. 그러나 합리적 근거가 있는 경우 이러한 검찰권 행사에 대한 제약은 인정될 수 있는 것이다. 문제는 조세범죄를 친고죄로 하여 검찰권 행사에 제약을 하는 것이 합리적인가 하는 것이다. 현행법하에서도 포탈세액이 연간 5억원 이상되는 특가법상의 조세범죄는 비친고죄로 되어 있기 때문에 이들 범죄나 이러한 범죄라고 의심할만한 상당한 이유가 있는 행위에 대해 강제수사를 하거나 검찰권을 행사하는 데에는 아무런 제약이 없다. 연간 5억원 정도의 조세포탈을 한다는 것은 일견 대단히 악질적 행위로 보일 수도 있을 것이다. 그러나 현행 조세법하에서는 웬만한 중소기업에서 이러한 정도의 금액을 포탈하는 것은 그리 드문 일이 아니고, 이러한 정도의 행위가 다른 기업은 하지 않는 매우 예외적이고 악랄한 정도의 조세포탈행위라고 보기 어려운 것이 사실이다. 오히려 특가법상의 비친고죄 조세법

죄 규정이 너무 광범위하다고 할 수도 있다.

또 고소, 고발의 가능성이 없다고 하는 특단의 사정이 없는 한 친고죄에 대해 고소, 고발이 없이 행한 수사도 위법하지 않고 이러한 수사에 의해 수집된 증거도 증거능력이 있다는 것이 판례의 입장이다. 즉, 판례는 “친고죄나 세무공무원 등의 고발이 있어야 논할 수 있는 죄에 있어서 고소 또는 고발은 이른바 소추조건에 불과하고 당해 범죄의 성립 요건이나 수사의 조건은 아니므로, 위와 같은 범죄에 관하여 고소나 고발이 있기 전에 수사를 하였다고 하더라도, 그 수사가 장차 고소나 고발이 있을 가능성이 없는 상태하에서 행해졌다는 등의 특단의 사정이 없는 한, 고소나 고발이 있기 전에 수사를 하였다는 이유만으로 그 수사가 위법하다고 볼 수는 없다. … 검사 작성의 피고인에 대한 피의자신문조서, 다른 피의자에 대한 각 피의자신문조서 등본 및 제3자에 대한 각 진술조서 등본이 조세범처벌법위반죄에 대한 세무서장의 고발이 있기 전에 작성된 것이라 하더라도 피고인이나 그 피의자 및 제3자 등에 대한 신문이 피고인의 조세범처벌법위반 범죄에 대한 고발의 가능성이 없는 상태하에서 이루어졌다고 볼 아무런 자료도 없다면, 그들에 대한 신문이 고발 전에 이루어졌다는 이유만으로 그 조서나 각 조서등본의 증거능력을 부정할 수는 없다.”고 한다¹⁶²⁾. 학설 중에서도 고소전 강제수사는 물론 임의수사도 인정하지 않는 전면부정설¹⁶³⁾이 있으나 통설은 판례와 같이 고소, 고발의 가능성이 없는 경우가 아니면 임의수사 및 강제수사가 허용된다는 제한적 허용설을 따르고 있다¹⁶⁴⁾.

162) 대법원 1995. 2. 24. 선고 94도252 판결(조세범처벌법위반). 이 판례는 임의수사 뿐만 아니라 강제수사도 허용될 수 있다는 취지라고 할 것이다. 유사한 취지에서 범죄인지절차 이전에 행한 수사에 의해 확보된 증거의 증거능력을 인정하는 판례로서 대법원 2001. 10. 26. 선고 2000도2968 판결.

163) 강구진, 『형사소송법원론』, 150면.

이와 같이 특가법상의 조세범죄는 비친고죄이고, 친고죄인 조세범죄에 대해서도 고발이 있기 전에 임의수사 및 강제수사가 허용된다고 해석하는 통설, 관례의 입장을 고려하여 보면 조세범처벌법상의 친고죄규정에 의해 검찰권 행사가 부당하게 제약받고 있다고 할 수 없을 것이다. 오히려 조세범 일반을 비친고죄로 하는 경우 검찰의 사건부담이 지나치게 과중하게 되어 검찰권을 공평하게 행사하기 어렵게 되면서도 과잉 형벌화가 초래되는 부작용이 더 크다고 할 수 있다.

여섯째, 무허가식당업, 무허가 의약품 제조 및 판매업 등을 비친고죄로 하고 있는 것은 이러한 행위가 단순한 행정의무불이행범의 성격만이 아니라 국민의 생명, 건강, 신체에 중대한 영향을 미칠 위험성이 있는 반윤리적 성격도 띠고 있기 때문이라고 해야 할 것이다. 그러나 예를 들어 조세범처벌법 제8조의 무면허주류 제조, 판매업은 반윤리적 성격을 띤 범죄라기보다는 행정의무위반범의 성격이 훨씬 강하다고 할 수 있다. 이러한 행위들은 비범죄화하는 것이 바람직하고, 이러한 행위들을 범죄로 규정하였다면 바로 형벌권이 행사되도록 하는 것보다 친고죄규정을 두어 형벌권 행사에 어느 정도의 제한을 가하는 것이 더 타당하다고 생각된다.

그러나 친고죄규정을 존치하는 것이 어쩔 수 없다고 하더라도 세무관청의 재량권이 남용될 가능성은 줄여가는 것이 좋을 것이다. 세무관청의 재량권 남용을 방지하기 위해서는 통고처분을 할 것인가 고발할 것인가에 관한 객관적 기준을 마련하는 것도 생각해 볼 수 있다. 또한 이러한 결정을 하는 데에 법률전문가들이 참여할 수 있도록 하는 방안이나 이 결정에 대한 내부적 심사제도를

164) 강동범, 「친고죄에 있어서 고소권 수사의 허용 여부」, 『형사판례연구』, 제4권, 1996, 390면 참조. 일본의 관례친고죄의 고소가 없는 경우에도 임의수사는 물론 강제수사가 전면적으로 허용된다는 전면적 허용설을 따르고 있다고 한다. 같은 논문, 389면.

마련하는 것도 생각해 볼 수 있다. 그러나 재량권 남용을 방지하기 위해서는 검사의 고발요구제도를 두는 것도 좋은 방법이라고 생각된다. 즉, 조세범죄사건을 수사한 검사가 범죄가 중대하여서 고발하는 것이 마땅하다고 판단함에도 불구하고 세무관청이 고발하지 않는 경우에는 국세청장에게 당해 조세범죄사건에 대해 조사를 요구할 수 있도록 규정하는 것이다. 예를 들어 현행 조세범처벌법 제6조에서 제2항을 신설하여 “형사처벌을 해야 할 중대한 범칙행위가 있다고 판단한 경우 검사는 국세청장에게 당해 범칙행위를 고발할 것을 요구할 수 있다. 요구를 받은 국세청장은 고발하지 않아야 할 특별한 사정이 있는 경우를 제외하고는 고발하여야 한다.”와 같은 규정을 두는 것이다. 이렇게 되면 모든 조세범죄사건을 검찰이 수사함으로써 지나친 과잉 형벌화현상을 방지할 수 있음과 동시에 세무관청의 재량권을 적절히 통제할 수 있다고 판단된다. 기타 세무관청과 검찰의 협의체¹⁶⁵⁾ 혹은 합동수사기구¹⁶⁶⁾

165) 일본의 경우 국세청 산하 전국 11개 지방국세국 및 오키나와 국세사무소에 국세사찰관을 두고, 사찰조사부에서 조세포탈 혐의자에 대하여 사찰조사를 실시한 후 적발된 탈세사건에 대해서는 반드시 검찰과 협의회를 개최하여 사전협의를 할 뿐만 아니라, 사찰조사 과정에서 압수·수색 등 강제조사를 실시할 때에는 반드시 검찰에 통보하여 사찰단계에서부터 공소제기를 전제로 증거수집에 만전을 기하고 있다고 한다. 또한 2003. 9.부터 검찰청과 국세청간의 공조협의를 두어 조세범죄의 처벌을 위한 대한 법제를 정교하게 하고, 조세범죄대책을 활성화하는 방안을 모색하고 있다. 우리나라의 경우 검찰과 국세청간에는 검사와 특별사법경찰관으로서 조세범죄의 수사업무에 있어서 상명하복관계가 형성되게 된다. 이 때문에 전문성을 갖춘 세무공무원이 전문성을 갖추지 못한 검사의 지휘를 받음으로 인해 조세범죄에 대한 조사 내지 수사의 효율성이 떨어지는 문제점도 발생할 수 있다. 따라서 검찰과 국세청의 협의체를 만들 경우 검사와 세무공무원 사이에 실질적 협조관계가 유지될 수 있는 방안을 모색해야 한다.

166) 예를 들어 검찰, 국세청, 금융감독원 등이 참여하는 합동수사기구를 들으로써 조세범죄 수사에 대한 효율성을 제고할 수 있고, 행정력과 수사력의 낭비도 없앨 수 있을 것이다. 다만, 여기에서도 이들 부처간의 관계가 상명하복이 아니라 실질적 협조체제가 될 수 있도록 해야 할 것이다.

를 두는 것도 고발여부에 대한 세무공무원의 재량권 남용을 통제하는 효과적인 방안이 될 수 있을 것이다. .

3. 통고처분제도의 문제점 및 개선방안

가. 통고처분제도에 대한 비판¹⁶⁷⁾

1) 통고처분의 법적 성격

통고처분의 법적 성격에 대해서는, 통고처분을 받은 자가 이를 이행하지 않으면, 세무서장 등의 고발에 의해 형사소송절차로 이행되고 결국은 이 절차에 의해 최종적으로 해결되기 때문에 통고처분은 준형사적 성격을 갖는다고 하는 과형처벌설¹⁶⁸⁾, 행정기관이 직접 수사하고, 그 부과액을 책정하여 범칙자에게 직접 명령하는 통고처분은 과태료와 같은 차원의 재정수입 확보를 위한 행정적 제재에 불과한 행정처분이라고 하는 행정처분설¹⁶⁹⁾, 처분청에 의한 통고와 범칙자의 임의의 이행에 의하여 양자 사이에 일종의 화해가 성립한다고 하는 화해설¹⁷⁰⁾, 통고처분의 존재 필요성을 논

167) 통고처분제도에 대한 논란으로, 송쌍중, 「통고처분의 법리와 현행제도의 문제점」, 『세무사』, 제4권 제6호, 1986, 11면 이하; 김석영, 앞의 논문; 김상희, 「현행 통고처분에 관한 일고찰」, 『인권과 정의』, 제217호, 1994, 83면 이하; 오영근·이천현, 「통고처분의 위헌성」, 『배준상박사 정년기념논문집』, 1997 등 참조.

168) 박윤훈, 『최신 행정법강의(하)』, 1996, 722~733면; 최명근, 『세법학 총론』, 1992, 617면; 이철성, 『최신조세법』, 1989, 246면; 이태로, 『조세법개론』, 1995, 631면; 田中二郎, 『租稅法』, 第3版, 有斐閣, 1990, 424면; 金子宏, 『租稅法』, 第5版, 弘文堂, 1996, 668면; 北野弘久, 『現代稅法講義』, 2訂版, 法律文化社, 1994, 335면 등.

169) 장재식, 『조세법』, 1990, 626면; 강구진, 「제제세와 조세법에 관한 고찰」, 『서울대 법학』 제24권 2·3호(1983), 235, 237면; 명형식, 「조세범죄와 그 처벌절차에 관한 연구」, 조선대 박사학위논문, 1985, 151면; 김두천, 『세법학』, 1982, 530면; 김성환, 「세무공무원의 즉시고발」, 『법조』, 제23권 9호(1974/9), 85~86면; 일본 판례도 이러한 입장이다(最高裁 昭和 47. 4. 20, 民集 26卷 3號 507면).

의할 경우에는 조세수입 확보를 위한 행정적 제재로, 절차적 특성을 설명할 경우에는 특별과형절차로, 제도의 효용 또는 실익을 논의할 경우에는 화해로 설명하는 절충설¹⁷¹⁾ 등이 대립하고 있다. 이 중 과형처벌설이 다수설이다. 판례는 행정처분설을 부인하고 있다고 할 수 있으나 위의 입장 중 어느 것을 따르는지는 분명히 밝히지 않고 있다. 그러나 과형처벌설의 입장에 가장 가깝다고 할 수 있다¹⁷²⁾.

2) 현행 통고처분제도에 대한 비판

이와 같이 과형처벌설에 의하면, 통고처분은 행정처분과는 달리 강제집행력이 없으며, 통고처분에 대해서는 행정쟁송이 인정되지 않고, 통고처분을 불이행하게 되면 바로 형벌적 제재절차로 이행된다는 특징을 가지고 있다. 따라서 다음과 같은 이유에서 통고처분이 위헌적 성격을 가진다고 한다¹⁷³⁾.

170) 일본의 다수설이라고 한다.

171) 송쌍중, 「통고처분의 법리와 현행제도의 문제점」, 『세무사』, 1986년 가을호, 18면.

172) 대법원 1995. 6. 29. 선고 95누4674 판결은 “도로교통법 제118조에서 규정하는 경찰서장의 통고처분은 행정소송의 대상이 되는 행정처분이 아니므로 그 처분의 취소를 구하는 소송은 부적법하고, 도로교통법상의 통고처분을 받은 자가 그 처분에 대하여 이의가 있는 경우에는 통고처분에 따른 범칙금의 납부를 이행하지 아니함으로써 경찰서장의 즉결심판청구에 의하여 법원의 심판을 받을 수 있게 될 뿐이다.”라고 한다(조세법에 대한 통고처분에 대해서도 같은 취지로, 대법원 1976. 1. 27. 선고 75누40 판결; 대법원 1979. 6. 12. 선고 79누89 판결; 대법원 1980. 10. 14. 선고 80누380 판결 등). 대법원 1985. 7. 23. 선고 85누118 판결은 “특별소비세 사무처리규정 제22조 제4항 제3호 ‘라’가 특별소비세 납세증지첩부 면제승인취소의 조건으로 규정하고 있는 ‘조세법처벌법에 의하여 포탈법으로 처벌받은 때’라 함은 형사소송절차에 의하여 형벌을 받은 때 뿐만 아니라 조세법처벌절차법에 의한 과세관청의 통고처분에 따라 벌금에 상당하는 금액을 납부한 경우 등도 포함한다.”라고 한다. 이러한 입장은 과형처벌설과 가장 가까운 것이라고 생각된다.

173) 오영근·이천현, 앞의 논문 참조.

첫째, 헌법 제12조 제1항의 적법절차와의 관계에서 통고처분이 형식적 죄형법정주의는 만족시키지만, 통고처분에 대한 불복신청이 인정되고 있지 않을 뿐만 아니라, 통고처분을 이행하지 않게 되면 형사제재(형사절차)로 연계되어 있어 통고처분 당사자에게는 적정한 처벌절차인가에 대해 의문이 있다. 법원이 아니라 행정기관(세무청장, 국세청장)이 통고처분을 과하는 것이기 때문이다.

둘째, 헌법 제27조 1항의 재판받을 권리는 헌법과 법률이 정한 법원에 의한 재판받을 권리뿐만 아니라, 헌법과 법률이 정한 법원에 의하지 않은 재판을 받지 않을 권리도 그 내용으로 하고 있다. 즉, 모든 국민은 헌법과 법률이 정한 법원의, 법률에 의한 재판에 의하지 아니하고는 어떠한 처벌도 받지 않는다. 그러나 통고처분은, 행정기관에 의한 재산적 처벌이므로 이에 정면으로 위배된다는 문제가 생긴다.

셋째, 헌법 제101조 제1항과 관련하여, 금전적 제재를 가하는 통고처분도 사법권(형사작용)에 포함된다고 할 수 있다. 따라서 행정기관에 의한 통고처분은 법원으로 구성된 법원에 의한 재판이 아니므로 그 위헌성이 문제된다.

나. 통고처분제도의 개선방안

위와 같이 친고죄규정과 통고처분제도에 문제점이 있는 것은 사실이지만, 그렇다고 하여, 친고죄규정과 통고처분제도를 전면적으로 폐지해야 될 것은 아니라고 생각된다. 왜냐하면 통고처분제도에 대해서도 위헌이 아니라고 하는 것이 우리나라의 다수설¹⁷⁴⁾과

174) 합헌설은 통고처분은 그 처분을 받은 당사자의 임의의 복종을 발효요건으로 하고 있으며, 불응시에는 정식고발 절차가 시작되므로 재판청구권을 침해하지는 않는다고 본다. 다시 말해서 정식재판의 기회가 보장되는 한 위헌이 아니라고 본다(거의 모든 헌법학자들의 견해이다;

판례¹⁷⁵⁾의 입장이라고 할 수 있고, 친고죄규정과 통고처분제도를 전면적으로 폐지할 경우 더 심각한 문제가 생겨날 수 있기 때문이다.

그리고 특히 우리나라에서 통고처분의 합헌성을 주장하는 실질적인 이유는 이 제도가 갖는 의의가 크기 때문인 아닌가 한다. 즉, 통고처분을 과하는 국가기관에서나 이를 받는 당사자 입장에서 모두 이익이 되기 때문이다. 국가 입장에서는, 전문지식을 가지고 있는 세무공무원에 의한 전문적이고 신속한 처리가 가능하고, 또한 검찰 및 법원의 과중한 업무초래를 방지할 수가 있다는 이점이 있다. 통고처분 대상자 측에서는 형사처벌에 따른 여러 불이익을 당하지 않고 금전납부로 더 이상의 절차가 진행되지 않는다는 이점이 있다. 이와 같이 통고처분은 국가와 범칙자 모두에게 유용성이 있다는 점을 무시할 수 없다.

따라서 통고처분에 문제가 있다는 것을 인정하여도 전면적 폐지

권영성, 『헌법학원론』, 1996, 522면; 구병식, 『신헌법원론』, 1996, 676쪽; 김철수, 『헌법학신론』, 1995, 589~590면; 허영, 『헌법이론과 헌법』, 1995, 494면; 김남진·이강혁, 『주제중심 헌법』, 1982, 349면; 박윤훈, 앞의 책, 723면; 황만순, 『조세범처벌절차법의 이해』, 한국세정신문사, 1993, 181면; 明燭植, 앞의 논문(박사학위논문), 157면; 서울지방검찰청, 『관세형벌법』, 창신사, 1994, 197면). 또한 합헌설은 그 논거로서 헌법 제107조 2항 “명령·규칙 또는 처분이 헌법이나 법률에 위반되는 여부가 재판의 전제가 된 경우에는 대법원은 이를 최종적으로 심사할 권한을 가진다”의 규정과, 헌법 제107조 3항 “재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다”는 조문을 든다. 즉, 이러한 조문을 근거로 대법원에 의한 최종심이 보장되는 한, 행정기관도 종심으로서가 아니면 실질적인 재판에 해당하는 처분을 하여도 무방하다는 것이다(권영성, 『헌법학연습』, 1981, 158면; 김남진·이강혁, 위의 책, 349면).

175) 헌법재판소 1998. 5. 28. 선고 96헌바4. 통고처분은 상대방의 임의의 승복을 그 발효요건으로 하기 때문에 그 자체만으로는 통고이행을 강제하거나 상대방에게 아무런 권리의무를 형성하지 않으므로 행정심판이나 행정소송의 대상으로서의 처분성을 부여할 수 없고, 통고처분에 대하여 이의가 있으면 통고내용을 이행하지 않음으로써 고발되어 형사재판절차에서 통고처분의 위법·부당함을 얼마든지 다룰 수 있기 때문에 관세법 제38조 제3항 제2호가 법원에 의한 재판받을 권리를 침해한다든가 적법절차의 원칙에 저촉된다고 볼 수 없다.

를 주장하는 견해보다는 보완하자는 견해가 압도적으로 많다.

통고처분제도를 전면적으로 폐지하자는 주장은 1) 통고처분제도를 가산세제도로 전환하는 방안, 2) 독일의 입법과 같이 불복신청 등의 행정절차를 완비하고 또한 형벌적 절차로의 이행을 수반하지 않는 “질서위반법”을 도입하는 방안, 3) 통고처분제도를 전면폐지하여 모든 조세관련사건을 일반형사소송절차에 의해 처리하는 방안 등을 제시하고 있다. 이에 대해 통고처분을 존치하고 문제점을 보완하자는 주장은 1) 통고처분제도가 위헌적 요소를 가질 수 있으므로 통고처분을 운용함에 있어 국민의 기본권이 침해되지 않도록 운용하자는 방안, 2) 통고처분유예제도를 두어 통고처분제도를 보완하자는 방안, 3) 조세범죄 유형을 중죄(포탈법)와 경죄(질서법)으로 명확히 이분화 하여 통고처분을 질서법에 한하여 인정하자는 방안, 4) 통고처분에 행정불복신청을 인정하고, 통고처분을 이행하지 않거나 행정불복이 기각되었을 때 고발할 것이 아니라, 체납처분의 예에 따라 강제징수를 하는 방안 등을 제시하고 있다.

현행 조세범처벌법상의 조세범죄 중 대부분을 비범죄화하여 조세범죄의 범위를 대폭 줄이고 통고처분제도를 폐지하는 것이 가장 이상적인 방안이라고 생각된다. 그러나 조세범죄의 범위를 대폭 줄인다는 전제조건이 충족되지 않는 상황에서는 통고처분제도를 존치하되 보완하는 방안을 생각해야 할 것이다. 이 중 통고처분에 대한 불복제도를 인정하고 통고처분을 이행하지 않는 범칙자에 대해서는 고발할 것이 아니라 국세징수법상의 강제징수에 의하도록 하는 것이 가장 현실적 방안이라고 생각된다. 이렇게 함으로써 통고처분에 불복이나 불이행에 대해 형사처벌로 위협함으로써 헌법상의 재판받을 권리를 침해한다는 시비가 사라질 수 있을 것이다. 또한 통고처분불이행에 대해 형사처벌이 아니라 강제징수를 함으

로써 많은 국민을 범죄자 혹은 전과자로 만드는 과잉 형벌화의 문제도 완화할 수 있을 것이다¹⁷⁶⁾.

176) 기타의 개선방안으로 고발기준을 법에 정하고, 벌과금 양정기준을 법규명령으로 제정하고, 벌과금액을 합리적으로 조정하고, 통고처분의 절차적 공정성을 보장하고, 통고유예제도의 도입 여부를 검토해야 한다는 주장이 있다(신동희, 「조세범처벌절차법상의 통고처분에 대한 검토」, 『조세학술논문집』, 제17집, 2001, 175~178면).

VI. 결 론

조세범죄는 점점 전문화되고 지능화되고 있는 반면, 조세범처벌법은 규정이 오래되어 처벌 유형이나 형량 수준의 타당성이 상당히 떨어지고 있다. 이에 따라 우리나라는 조세범죄에 대해 미온적인 대응을 하게 됨에 따라 일반 국민으로 하여금 조세범죄는 걸리면 운이 없을 뿐이고 안 걸리면 상관없다는 식의 인식을 주게 되어서 사회 전반에 도덕적 해이 현상까지 불러일으키고 있다. 이러한 문제의식에 기초하여 본 보고서는 현행 조세범처벌법의 실제법적·절차법적 문제점을 분석하고 개정방향을 제시하였다.

먼저 현행 조세범처벌법의 총론적 문제점에 대한 개정방안을 다음과 같이 제시하였다. 첫째, 현재의 제3조의 양벌규정의 단서는 삭제하고 대신 양벌규정에 의한 법인 또는 개인인 영업주의 처벌이 책임주의원칙에 충실하게 과실책임에 근거한 것이라는 점을 분명히 해야 할 것이다. 행위자에 대한 면책을 규정하는 것은 양벌규정의 형식과 맞지 않고, 행위자에 대한 면책은 형법 등 다른 법률에 이미 규정되어 있기 때문에 굳이 제3조 단서에 둘 필요가 없기 때문이다.

둘째, 제4조의 형법총칙 배제규정들은 삭제하는 것이 바람직할 것이다. 형법총칙 배제규정은 조세범죄에 대해 ‘범죄인의 마그나카르타’라고 하는 형법의 적용을 배제하는 중대한 예외규정이라고 할 수 있다. 자연범보다는 행정법적 성격을 띠고 있는 조세범죄에 대해 이러한 중대한 예외를 인정하는 것은 그 자체로도 문제가 있고, 헌법상의 평등원칙이나 책임원칙에 반하여 위헌적 성격을 지

니고 있다.

셋째, 징역형과 벌금형의 병과규정도 별 합리적 근거를 찾아볼 수 없다. 따라서 이러한 규정들은 삭제하는 것이 바람직할 것이다.

넷째, 제7조는 몰취물품을 규정하고 있는데 별로 의미가 없는 규정이므로 삭제해도 무방하다.

다음으로 현행 조세범처벌법 개별규정의 문제점과 개정방안을 구성요건과 법정형으로 나누어 살펴보았다. 구성요건과 관련하여서는 다음과 같은 개선방안을 제시하였다. 첫째, 범죄의 구성요건이 추상적이고 모호하거나 그 적용범위가 너무 광범위하고 포괄적인 조항들에 대하여 적용범위를 제한하거나 구체적인 행위유형을 열거함으로써 명확성을 확보해야 한다. 이를 위해 무면허 주류제조 및 판매죄(법 제8조), 납세증명표지의 불법사용죄(법 제12조의 2) 등의 적용범위를 명백히 하고, 조세포탈죄(법 제9조), 조세채납죄(법 제10조), 원천징수 불이행 및 불납부죄(법 제11조) 등에서 사용되는 ‘부정한 행위’, ‘정당한 사유’ 등의 추상적 개념을 구체화할 필요가 있다.

둘째, 형법규정과 중복되는 조세범죄 중 형법의 일반원칙에 의하여 규율이 가능한 조항은 가급적 삭제하여 법령의 체계를 단순화해야 한다. 세금계산서 미수취죄와 교부방해죄(법 제11조의 2 제2항, 제3항), 폭행을 동원한 조세신고 및 납부방해죄(법 제14조 제2항)는 형법 제324조의 강요죄로 처벌할 수 있고, 체납처분면탈죄의 방조행위 처벌조항(법 제12조 제3항)은 형법의 일반원칙에 의하여 처벌이 가능하기 때문에 처벌조항으로서의 존치의의를 찾기 어렵다.

셋째, 조세질서법 중 단순한 행정의무위반행위에 대하여는 비범죄화하여 과태료 등 행정상의 제재를 가하는 방향으로 정비해야 한다. 기장의무위반죄(법 제12조의 3 제1항), 각종 명령위반죄(법

제13조) 등은 전형적인 조세질서범에 해당하기 때문에 형벌보다는 과태료나 가산세로 규율하는 것이 요구된다.

넷째, 조세범처벌법의 체계상 조세포탈죄의 가중처벌 규정인 특가법 제8조, 세금계산서 관련범죄의 가중처벌 규정인 특가법 제8조의 2는 폐지하고 조세범처벌법으로 흡수해야 한다. 반면 무면허 주류제조 및 판매죄(법 제8조), 결손금과대계상죄(법 제12조의 3 제3항)는 조세포탈행위에 이르렀을 때 조세포탈죄로 처벌하면 되므로 조세범처벌법에서 삭제하는 것이 타당하다. 또한 조세채납죄(법 제10조)는 민사상 채무불이행죄를 처벌하지 않는 것과 균형을 맞추어 폐지하는 것이 바람직하다.

법정형과 관련하여서는 다음과 같은 개선방안을 모색하였다. 첫째, 형벌이 과도해질 우려가 있는 배수벌금제를 정액벌금제로 전환해야 한다. 가장 대표적인 조세범죄인 조세포탈죄의 경우 포탈세액의 3배 내지 5배 이하에 상당하는 금액을 벌금형으로 정하고 있는데, 조세포탈죄를 범할 경우 가산세를 포함한 포탈세액을 납부해야 한다는 점을 감안할 때 범죄인이 부담해야 할 액수는 많게는 포탈세액의 6배를 초과할 수도 있어 적정한 응보의 범위를 넘어서는 경우가 발생하기 때문이다.

둘째, 외국의 입법례, 형법상의 유사범죄 등과 비교할 때 조세포탈에 대한 특가법위반죄의 법정형은 지나치게 무겁고, 조세범처벌법위반죄의 법정형은 배수벌금제로 규정된 것을 제외하고는 비교적 가벼운 것으로 보이므로 이러한 점을 고려하여 법정형을 정해야 한다. 그밖에 범죄의 일반예방 및 특별예방 효과, 형법상 책임주의의 실현, 경제규모의 확대와 경제환경의 변화 등을 반영하여 전체적으로 법정형을 합리적으로 조정할 것이 요구된다.

셋째, 징역형과 벌금형이 선택형으로 규정되어 있는 경우에는 징역형과 벌금형이 어느 정도 비례관계를 유지해야 한다. 범죄들

사이의 징역형이 동일한데 벌금형은 큰 차이가 난다든지 또는 징역형이 낮는데 벌금형은 오히려 높다는지 등의 불합리한 점이 생기지 않도록 법정형을 합리적으로 조정할 필요가 있다.

다음으로 조세범처벌법의 전체적인 체계와 관련하여서는 1951년 법 제정 후 부분적인 개정이 반복되면서 법 전체의 통일성과 일관성이 결여되어 있으므로 전면개정을 통하여 일부 제목이 없는 조문들에 대하여 제목을 붙여서 이용의 편의를 도모하는 한편 조세범죄의 배열도 탈세범에서 조세질서범, 법정형이 높은 범죄에서 낮은 범죄 순으로 재배열하여 전체적인 체계를 확립할 필요가 있다.

마지막으로 친고죄규정과 통고처분제도의 문제점과 개선방안은 다음과 같이 제시하였다. 제6조의 친고죄규정은 조세범처벌절차법 제9조의 통고처분과 연결되어 있고, 이는 일정 범위의 조세범처벌을 행정기관인 세무관서가 담당하게 된다. 이러한 조세범처벌방식에 약간의 문제가 있는 것은 사실이지만 당분간은 이러한 처벌방식을 유지하는 것이 조세범죄의 기술적 성격, 검찰의 업무부담의 완화, 과잉 형벌화의 방지, 일반국민의 편의라는 관점에서 바람직하다고 생각된다. 그러나 고발여부에 대한 세무공무원의 재량권 남용을 방지하기 위한 제도적 장치를 마련하는 것이 바람직하다고 판단된다. 이러한 제도적 장치에는 통고처분을 할 것인가 고발할 것인가에 관한 객관적 기준의 설정, 조세공무원의 결정에 대한 내부적 심사제도의 도입, 감사의 고발요구제도 검찰과 국세청의 협의체나 합동수사부를 두는 것을 생각해 볼 수 있다. 통고처분제도 역시 통고처분에 대한 불복제도를 인정하고 통고처분을 이행하지 않는 범칙자에 대해서는 고발할 것이 아니라 국세징수법상의 강제징수에 의하도록 하는 방안의 도입도 고려해 보아야 한다.

참고문헌

- 강구진, 『형사소송법원론』, 학연사, 1990.
- 강동범, 「친고죄에 있어서 고소전 수사의 허용 여부」, 『관례월보』, 관례월보사, 1996.
- 구병삭, 『신헌법원론』, 1996.
- 국세청, 『국세통계연보』, 각 연도.
- 권영성, 『헌법학연습』, 1981.
- , 『헌법학원론』, 1996.
- 김남진·이강혁, 『주제중심 헌법』, 1982.
- 김상희, 「현행 통고처분에 관한 일고찰」, 『인권과 정의』, 제217호, 1994.
- 김석영, 「조세범처벌에 있어 통고처분과 고발」, 『군사법논문집』, 제11집, 1992.
- 김영진, 「재산형 집행제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구」, 동아대학교 박사학위논문, 2006.
- 김영환, 「법률의 부지의 형법해석학적 문제점」, 『형사판례의 연구 (지송 이재상교수 화갑기념논문집) I』, 박영사, 2004.
- 김일수, 『한국형법 II』, 박영사, 1997.
- 김진수·김정아·마정화, 『주요국의 조세범처벌제도 연구』, 한국조세연구원, 2007.
- 김철수, 『헌법학신론』, 1995.
- 명형식, 「우리나라 조세범처벌규정상의 문제점개선에 관한 고찰」, 『조세학술논집』 제4집, 1987.

- 박윤흔, 『최신 행정법강의(하)』, 1996.
- 박정우·마정화, 「조세범처벌제도의 실효성 확보방안」, 『세무학연구』, 제23권 제4호, 2006. 12.
- 법무부, 「양벌규정의 개선방안」, 형법개정 및 양벌규정개선에 관한 공청회, 2008. 6.
- 법무연수원, 『범죄백서』, 1992.
- 서울지방검찰청, 『관세형벌법』, 창신사, 1994.
- 서현수, 『주세법의 이론과 실무』, 경영과 회계, 2007.
- 신동운, 「조세범칙사건의 처리절차」, 『법학』, 제39권 제2호, 1998.
- 신동희, 「조세범처벌절차법상의 통고처분에 대한 검토」, 『조세학술논집』, 제17집, 2001.
- 송쌍중, 「통고처분의 법리와 현행제도의 문제점」, 『세무사』, 1986년 가을호.
- _____, 「조세범죄의 실태 및 대처방안」, 『형사정책연구』, 통권 제112호, 1995.
- 안대회, 『조세형사법』, 법문사, 2005.
- 오영근, 「조세범죄의 친고죄규정과 통고처분제도의 개선방안」, 『인도주의적 형사법과 형사정책(우범 이수성교수 화갑기념논문집)』, 2000.
- 오영근·이천현, 「통고처분제도의 위헌성」, 『배준상교수 화갑기념논문집』, 1996.
- 오영근·조현지, 『조세범죄의 유형과 대처방안』, 한국형사정책연구원, 1996.
- 윤동호, 「현행 통고처분제도의 유형화, 문제점, 개선점」, 『형사정책』, 제18권 제2호.
- 이정기·김철권, 『조세법총론강의』, 두남, 2001.
- 이천현, 「조세범죄의 합리화방안에 관한 연구」, 한양대학교 박사학

- 위논문, 2000.
- 이천현·이승현, 『공정거래법상 형사적 제재에 대한 개선방안 연구』, 공정거래위원회, 2006.
- 이철송, 『조세범처벌법의 개선방향』, 한국조세연구원, 1996.
- 이태로, 『조세법개론』, 1995.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2005.
- 장경원, 「조세형법에 관한 고찰」, 『형사법과 세법(명형식교수 화갑기념논문집)』, 1998.
- 장한철, 「조세범처벌법의 체계와 문제점」, 『법과 정책연구』, 2003.
- 정현미, 「법률의 착오에서 정당한 이유의 판단기준」, 『형사판례의 연구(지송 이재상교수 화갑기념논문집 I)』, 박영사, 2004.
- 조경래, 「현행 조세포탈범 처벌에 내재하는 문제점에 관한 연구」, 『국세』, 제268호, 1989.
- 조국, 「법률의 부지 및 착오 이론에 대한 재검토」, 『형사정책연구』, 제12권 제2호, 2001.
- 조용주, 「조세범처벌의 문제점과 적절한 양형을 위한 연구」, 『조세연구』, 제6권, 한국조세연구포럼, 2006.
- 조정찬, 「통고처분에 의한 범칙금제도」, 『법제』, 제330호, 1991.
- 최명근, 『세법학총론』, 1992.
- _____, 『조세제재법제의 재정비』, 한국조세연구소, 1995.
- _____, 『조세법총론』, 세경사, 1999.
- 최병남, 「조세범처벌의 특징 - 통고처분을 중심으로」, 『국세』, 제169호, 1981.
- 한상국·오영근, 『조세범처벌법 개편방향』, 한국조세연구원, 1999.
- 황만순, 『조세범처벌절차법의 이해』, 한국세정신문사, 1993.
- 허영, 『헌법이론과 헌법』, 1995.
- 허일태, 「법률의 부지」, 『형사판례의 연구(지송 이재상교수 화갑기

념논문집) I』, 박영사, 2004.

金子宏, 『租稅法』, 第5版, 弘文堂, 1996.

北野弘久, 『現代稅法講義』, 2訂版, 法律文化社, 1994.

田中二郎, 『租稅法』, 第3版, 有斐閣, 1990.

CCH, Tax Handbook, 2006.

CCH, Australian master tax guide, 2007.

Feld, Lars P., Andreas J. Schmidt and Friedrich Schneider,
“Tax Evasion, Black Activities and Deterrence in
Germany,” IIPF, 2007.

미국 국세청 홈페이지, How Criminal Investigation Are Initiated

미국 국세청 홈페이지, IRS Data Book 2007.

미국 국세청 홈페이지, Criminal Enforcement Statistical Data
재구성, 2008.9.24.

<국문초록>

조세범처벌법 개정방향에 관한 연구

오영근 · 이종교 · 김진수

탈세를 방지하고 탈세 현장을 포착하고 누락된 세금을 추징하는 것 못지않게 탈세를 미연에 예방하고 범죄자를 엄중히 처벌하는 것은 매우 중요하다. 왜냐하면 탈세의 원인 분석과 사후 처벌이 효과적으로 이루어지지 않게 되면 탈세가 반복될 소지가 크기 때문이다.

우리나라는 탈세와 관련한 조세범죄를 조세범처벌법에 규정하여 처벌하고 있다. 조세범처벌법은 1951년에 제정된 것으로서 지금까지 몇 차례 일부개정을 거친 것 이외에 주요 구조는 제정 당시의 틀을 그대로 유지해 오고 있다. 반세기가 넘는 기간이 흐르면서 제정 당시의 법이론과 사회통념이 크게 변화한 반면에 조세범처벌법은 이러한 변화를 제때 반영하지 못하여 다양한 이론상·실무상 문제점들을 양산하고 있다. 형벌이 실효성을 거두기 위해서는 형벌규정은 관대해야 하지만 집행은 엄격하게 해야 할 것이나, 현행 우리나라의 조세범처벌법은 이와 정반대로 ‘입법은 엄격하게, 집행은 관대하게’라는 현상을 야기하고 있으며, 죄형법정주의의 명확성 원칙에 위반될 가능성이 높은 규정들을 포함하고 있다.

이러한 문제의식에 기초하여 본 보고서는 현행 조세범처벌법의 실체법적·절차법적 문제점을 분석하고 개정방향을 모색하였다. 첫째, ‘총칙’ 장에 규정되어 있는 형법 적용의 일부배제 규정을 중

심으로 양벌규정, 징역형·벌금형의 임의적 병과 규정, 몰수규정을 함께 검토하고 있다. 특별형법으로서 기능하고 있는 조세범처벌법상 형법총칙의 일부배제 조항이 타당한지를 검토하여 형법총칙 일부배제 인정여부와 인정한다면 어느 정도의 범위에서 인정할 것인지에 대해 바람직한 방안을 제시하고 있다.

둘째, ‘범죄행위’ 장에 규정된 구성요건이 명확성 원칙에 따라 규정되어 있는지, 처벌의 실익이 없어 비범죄화 해야 할 규정은 없는지, 처벌할 필요가 있는데 흠결된 규정이 없는지를 개별 조세범죄 유형을 바탕으로 검토하여 보다 명확한 구성요건을 설정하고 처벌의 실효성을 담보할 수 있도록 ‘범죄행위’ 장을 재분류하고 있다. 아울러 개별 조세범죄의 법정형이 합리적으로 설정되었는지를 검토하여 처벌의 실효성을 확보할 수 있는 방안을 마련하고 있다. 다음으로 조세범처벌법의 체계적 정비를 위하여 조세범죄의 배열을 탈세범에서 조세질서범, 법정형이 높은 범죄에서 낮은 범죄 순으로 재배열하는 방안을 제시하고 있다.

셋째, ‘충직’ 장의 전속고발주의와 ‘범죄행위’ 장의 통고처분 규정을 검토하고 있다. 대부분의 조세범죄는 세무공무원의 고발이 있어야 기소할 수 있는데, 이러한 소송조건이 합리적인지 또한 조세범죄의 지능화와 발각의 어려움을 감안하여 현행 공소시효가 적정하게 규정되어 있는지를 검토하고 있다.

<Abstract>

Reform Proposal for Tax Evaders Punishment Act

Young Keun Oh, Joong-Kyo Lee, and Jin Soo Kim

It is important not only to prevent tax evasions, to find out the situations of evading taxes and to collect taxes in arrears, but also to reduce the possibility of tax evading and punish the criminals strictly. Without analysis of causes of tax evading and effective punishment of tax criminals, the possibility of repetition of tax evading cannot be reduced.

The tax crime regarding tax evasion is regulated by Tax Evaders Punishment Act(TEPA) in Korea. The TEPA was formulated in 1951 and until now, the main structure has been sustained despite several partial amendments. During more than half a century, while theories of law and social consensus have changed greatly, the TEPA has not reflected these changes enough in the act itself. Therefore, this discrepancy causes various problems in theoretical and practical fields. To be effective in criminal law, the legislation of the code should be generous; on the other hand the execution should be strict. However, the current TEPA causes the opposite situations that law itself is strict but the execution is generous. Besides this act contains some provisions which

seem to be unconstitutional because of its vague and overbroad texts.

On the basis of these backgrounds, this report analyzes the substantial and procedural problems in the current TEPA and suggests the amendment proposal. First, this report reviews "joint penalty," "concurrent imposition of imprisonment and fine," and "confiscation" in Chapter I General provisions, mainly focusing on "partial exclusion from application of Criminal Act." In addition, this report examines whether "partial exclusion from application of general provision" in the TEPA, which plays a role as a special law of the criminal law, is accepted; furthermore, represents to what extents of this partial exclusion, if accepted.

Second, this report examines whether the elements of the criminal act in "Chapter II Offenses" are accurate; whether there are provisions which should not be criminal owing to no practical use; and whether the TEPA omits any necessary rule. Through above examination, this report reorganizes this chapter for the purpose of making the elements more accurate and making the punishment more effective. Besides we analyze whether statutory punishment of each tax crime is established reasonably and suggest the methods of making the punishment more effective. Next we make a suggestion of reordering crimes in the texts according to the scope and gravity of the crimes, which is to set an order from tax evasions to violation of order offenses and from high statutory punishments to low ones in order to make the

TEPA more systematical in the text.

Third, this report deals with "article 6 complaint rule" in Chapter I General provisions and notification disposition in Chapter II Offenses provisions. Most tax crimes should be prosecuted on complaints by tax officials, and this report reviews the reasonableness of this procedural requirements and if the current prescription of a public prosecution is appropriate considering the sophisticated forms of tax crimes and the difficulty of discovering tax evasion.

<著者略歷>

오영근

서울대학교 법과대학 졸업
서울대학교 법학 석·박사
현, 한양대학교 법학전문대학원 교수

이중교

서울대학교 경제학과 졸업
국세심판원 사무관
서울행정법원 판사
현, 연세대학교 법무대학원 교수

김진수

한국외국어대학교 무역학과 졸업
미국 University of North California-Chapel Hill 경제학 석·박사
현, 한국조세연구원 선임연구위원

자료 수집 및 정리

마정화 한국조세연구원 연구원
김정아 한국조세연구원 주임연구위원

조세범처벌법 개정방향에 관한 연구

2008년 12월 22일 인쇄
2008년 12월 29일 발행

저 자 오영근·이중교·김진수

발행인 원윤희

발행처 한국조세연구원

☎ 1378-7774 서울특별시 송파구 방축말길 28

전화: 2186-2114(대), www.kipf.re.kr

등록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및 일지사

인쇄

© 한국조세연구원 2008

ISBN 978-89-8191-426-4

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 7,000원