

세법상 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’에 대한 제재제도 연구

이용형 · 이형민 · 허윤영

2023. 12.

KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE

연 구 진

연구책임자

이 용 형 초빙전문위원

공동연구원

이 형 민 특수전문직2급

허 윤 영 선임연구원

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라의 세법상 부정행위 관련 현행 법령	10
1. 「조세범 처벌법」상 부정행위	10
가. 개요	10
나. 현행 법령	13
다. 부정행위 판단 기준	14
라. 변천 과정	18
2. 「국세기본법」상 부정행위	20
가. 장기부과제척기간	20
나. 가산세 중과	24
III. 세법상 부정행위 제재제도에 대한 일반적 고찰	30
1. 각 제재제도의 목적 및 법적 성질	30
가. 조세포탈죄	30
나. 장기부과제척기간	32
다. 가산세 중과	32
2. 각 영역별 부정행위 판단에 대한 판례의 흐름	36
가. 부정행위 관련 사법부 해석에 대한 전반적 평가	36
나. 주요 유형별 및 요건별 부정행위 해당 여부 판단 사례들	39
다. 각 영역별로 상이한 해석 가능성 여지를 남긴 판례들	49

3. 현행 부정행위와 관련한 규정 및 해석상의 주요 논쟁사항	58
가. 부정행위 개념의 공통적 규정 및 해석에 따른 일반론적 문제	58
나. 부정행위 관련 구성요건별 구체적 쟁점사항	66
IV. 주요국의 세법상 부정행위 제재제도 입법례	79
1. 미국	79
가. 형사처벌	79
나. 장기부과제척기간	81
다. 가산세 중과	83
2. 일본	92
가. 형사처벌	92
나. 장기부과제척기간	95
다. 가산세 중과	97
3. 독일	101
가. 형사처벌	101
나. 장기부과제척기간	106
다. 가산세 중과	107
4. 국제비교	108
가. 형사처벌	108
나. 장기부과제척기간	114
다. 가산세 중과	116
라. 세법상 부정행위 제재제도 간의 관계	120
V. 입법적 개선방향	122
1. 연구내용에 대한 요약	122
2. 입법적 개선의 필요성 및 개별적 입법방안	128
가. 부정행위 행위주체 관련 규정 마련	130

나. '고의' 요건 존부에 대한 검토	131
다. '적극적 행위' 규정 정비 검토	132
라. 법문 차용상의 문제 등 개선	134
참고문헌	136

표 목차

〈표 IV-1〉 조사 대상국의 부정행위에 대한 조세포탈죄 비교	112
〈표 IV-2〉 조사 대상국의 부정행위에 대한 장기부과제척기간 비교	115
〈표 IV-3〉 조사 대상국의 부정행위에 대한 가산세 증과제도 비교	119

I. 서론

- 현행 세법에서는 사기나 그 밖의 부정한 행위(이하 '부정행위')에 대하여 형사처벌, 장기부과제척기간, 가산세 중과(이하 '세 영역')의 제재를 가하고 있음¹⁾
 - 이 세 영역은 부정행위에 대한 세법상 제재라는 공통점을 가지고 있으나 그 도입 목적과 취지가 달라 각각의 제도를 어떻게 설계하여 운용해야 할지가 논의의 대상이 됨
 - 장기부과제척기간은 부정행위로 방해된 조세부과권의 행사기간을 보장하는 제도이고, 가산세 중과는 부정행위 자체에 대하여 무거운 제재를 부과하는 행정상 조치라 할 수 있음²⁾
 - 반면 조세형벌은 국가의 조세 부과·징수권을 침해하는 국가적 보호법익에 관한 범죄로서 부정행위로 조세를 포탈하는 반사회적·반윤리적 범죄에 대한 처벌 규정에 해당함³⁾

- 정부는 세법상 부정행위의 개념을 2011년 「국세기본법」, 2019년 「국세기본법 시행령」 개정을 통해 「조세법 처벌법」과 통일적으로 규정하였음
 - 2010년 「조세법 처벌법」을 전면 개정하면서 부정행위의 정의 및 그 유형을 구체적으로 규정하였고, 이후 2011년, 2019년 「국세기본법」 및 같은 법 시행령 개정을 통해 부과제척기간 연장사유와 가산세 중과사유인 부정행위를 조세포탈 성립요건

1) 「국세기본법」 제26조의2, 제47조의2, 제47조의3, 「국세기본법 시행령」 제12조의2, 「조세법 처벌법」 제3조
2) 헌법재판소 2006. 4. 27. 선고 2005헌바54 결정; 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결 등
3) 헌법재판소 1998. 5. 28. 선고 97헌바68 결정

인 부정행위로 일치시켰음

- 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에서는 부정행위를 “이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장(제1호) 등4)에 해당하는 행위로서 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위”로 정의하고 있음
- 당시의 개정 배경 및 입법 취지는 세무공무원의 자의적 해석 방지 및 국민의 예측 가능성을 제고하고, 각 제재제도에서 부정행위의 개념을 통일적으로 규정하기 위함이었음

- 이러한 세법 개정은 세 영역에서의 부정행위를 동일한 것으로 보고 있던 당시 대법원의 판례5)를 반영하고 입법기술적 측면으로는 긍정적인 부분도 있었음

□ 그러나 부정행위에 대한 법 규정의 통일적 해석과 그 적용에 있어서 세법의 형법화는 구체적 타당성을 결여하게 되어 보완 입법이나 해석이 필요한 경우가 발생하고 있음

- 최근 대법원에서는 사용인 등이 배임적 부정행위6)를 한 경우 가산세를 부과할 수는 없으나 장기부과제척기간은 적용할 수 있다고 판결한 바 있음7)
- 대상 판결은 각 제도의 도입 목적과 취지 등에서 볼 때 합리적일 수 있으나 기존 판례나 법 규정의 통일적 해석과는 배치되고 납세자의 법적 안정성과 예측 가능성을 침해한다는 비판도 제기되고 있음
- 또한 「조세범 처벌법」 제3조에서의 해석론이 「국세기본법」상의 부정행위를 판단함에 있어서 동일하게 적용되어야 하는지에 대해 학설상 견해가 대립되고 있음

4) 이 외에도 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취(제2호), 장부와 기록의 파기(제3호), 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐(제4호), 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작(제5호), 「조세특례제한법」 제5조의2 제1호에 따른 전자적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작(제6호), 그 밖에 위계(僞計)에 의한 행위 또는 부정한 행위(제7호)로 열거하고 있음

5) 대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결, 대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결 등

6) 사용인 등이 납세자 본인을 피해자로 하는 사기, 배임 등의 범행을 저지르는 과정에서 하게 된 본인의 소득을 은닉하는 등의 행위를 말함

7) 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결

- 따라서 2010년 「조세범 처벌법」 및 2011년 「국세기본법」이 개정된 이후로 10여년이 지난 현 시점에서 세 영역에서의 부정행위에 대하여 다음의 측면에서 구체적으로 고찰하고 입법적 개선방안을 모색할 필요가 있음
 - 우리나라의 세법상 부정행위 관련 현행 법령을 정리하고, 그 변천 과정과 당시 도입배경 및 입법 취지를 중점적으로 살펴봄
 - 세 영역 내 각 제도의 목적 및 법적 성질을 이론적으로 검토함
 - 각 영역별 부정행위 판단에 대한 판례의 흐름 및 현행 부정행위 관련 규정에 대한 해석상의 쟁점사항을 주요 구성요건별로 구분하여 살펴봄
 - 부정행위에 대해 세법상 제재하고 있는 해외 주요국의 입법례를 세 영역에서의 성립요건 측면에서 우리나라와 비교함
 - 조사 대상국은 우리나라에서 입법의 영향을 많이 받은 주요국으로서, 참고할 만한 국가로 미국, 일본, 독일을 선정하여 문헌조사의 방법으로 살펴봄
 - 마지막으로 세 영역에서 상이하게 판단될 여지가 있는 부정행위 성립요건에 대한 입법적 개선방안을 논의함

- 이에 따라 본 보고서는 제I장의 서론을 포함하여 총 5개의 장으로 구성함
 - 제II장에서는 우리나라 세법상 부정행위 관련 현행 법령 및 변천 과정을 정리함
 - 제III장에서는 세 영역에서의 각 제도의 목적 및 법적 성질, 판례의 흐름 및 해석상 주요 쟁점사항을 정리함
 - 제IV장에서는 미국, 일본, 독일의 세법상 부정행위에 대한 세 영역에서의 제재 제도에 대한 입법례를 정리하여 국제 비교함
 - 제V장에서는 이상의 논의를 요약·종합하여 입법적 개선방안을 도출함

II. 우리나라의 세법상 부정행위 관련 현행 법령⁸⁾

1. 「조세범 처벌법」상 부정행위

가. 개요

- 현행 「조세범 처벌법」 제3조에서는 “사기나 그 밖의 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자”를 조세포탈죄⁹⁾로 처벌하도록 규정하고 있음¹⁰⁾
- 조세포탈죄는 ① 행위주체로 ‘납세의무자’ 또는 ‘납세의무자를 위한 행위자’, ② 실행행위로 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’, ③ 실행결과로 ‘조세포탈’ 또는 ‘조세의 환급·공제’, ④ 행위와 결과 사이의 인과관계를 그 객관적 구성요건으로 각각 규정하는 한편, ⑤ 객관적 구성요건에 대한 ‘고의’를 그 주관적 구성요건으로 하고 있음¹¹⁾
- 조세포탈범은 일반적으로 2년 이하의 징역 또는 포탈세액 등의 2배 이하의 벌금에 처함

8) 동일한 취지의 「지방세기본법」 및 「관세법」 조항은 특별히 언급하지 않고 생략함

9) 조세포탈죄는 법률상의 정식 죄명은 아니나 다수의 선행연구를 비롯한 판례에서 「조세범 처벌법」 제3조의 죄와 그 가중처벌 범죄를 조세포탈죄라 칭하므로 본 연구에서도 동일한 의미로 사용함

10) 조세범은 크게 조세의 부과·징수권을 직접 침해하여 조세수입의 감소를 초래하는 행위인 탈세범과 직접적으로 조세수입의 감소를 초래하지는 않지만 조세행정 질서를 확보하기 위한 각종의 명령·금지규정에 위반하여 부과·징수권의 적정한 행사를 침해할 위험이 있는 조세위해범(조세질서범)으로 나눌 수 있음(임승순·김용택, 『조세법』, 2022, p. 352)

11) 이재호·이경호, 「조세범 처벌법상 “사기나 그 밖의 부정한 행위”의 해석기준에 관한 소고」, 『조세와 법』, 제6권 제2호, 2013, pp. 30~31.

- 다만 포탈세액 등이 3억원 이상이고, 그 포탈세액 등이 신고·납부해야 할 세액¹²⁾의 100분의 30 이상인 경우 및 포탈세액 등이 5억원 이상인 경우에는 3년 이하의 징역형 또는 포탈세액 등의 3배 이하의 벌금형에 처함
- 조세포탈범에 대하여는 징역형과 벌금형을 병과할 수 있음

□ (행위주체) 조세포탈죄의 행위주체는 「국세기본법」 제2조 제9호의 납세의무자와 「조세범 처벌법」상 법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 기타 종업원 등의 법정책임자임^{13), 14)}

○ 「국세기본법」 제2조 제9호에서는 납세의무자를 세법에 따라 국세를 납부할 의무가 있는 자로 정의하고 있음

- 납세의무자에는 본래의 납세의무자 외에 연대납세의무자와 납세자를 같음하여 납부할 의무가 생긴 경우의 제2차 납세의무자 및 보증인이 포함됨

○ 「조세범 처벌법」은 형사처벌을 받을 수 있는 자의 범위를 ‘법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인 기타 종업원’과 같이 납세자와 일정한 관계에 있는 자에 대해서까지 확대하고 있음¹⁵⁾

- 다만 면책을 위해서는 법인 또는 개인이 행위자의 그 위반행위를 방지하기 위하여 해당 업무에 관하여 상당한 주의와 감독을 기울여야 함
- (사기나 그 밖의 부정한 행위) 부정행위는 조세포탈죄의 구성요건의 중핵을 이루는 실행행위로서, 조세포탈로 처벌되는 형사범죄와 조세의 단순한 무신고 또는 과소신고를 구분하는 표지가 됨¹⁶⁾
- (조세포탈 등) ‘조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은’이란 조세포탈죄의 구성요건적 결과에 해당함¹⁷⁾

12) 납세의무자의 신고에 따라 정부가 부과·징수하는 조세의 경우에는 결정·고지하여야 할 세액

13) 대법원 2000. 2. 8. 선고 99도5191 판결

14) 포탈범은 신분범으로서 범죄주체는 법에 규정된 행위자에 한하고, 행위자가 아닌 법인 또는 개인은 행위자가 범칙행위를 하면 양벌규정에 의하여 처벌함(임승순·김용택(2022), p. 353)

15) 「조세범 처벌법」 제18조

16) 안대희, 『조세형사법』, 2015, p. 322.

17) 김종근, 『조세형사법 해설』, 2022, p. 96.

- 조세포탈이란 실제 부과되어야 할 정당하게 납부하여야 할 세액의 전부 또는 일부의 납부를 면하는 행위를 의미함¹⁸⁾
 - 조세포탈의 객관적 행위태양으로서 부정행위가 인정되어야 조세포탈이 성립할 수 있으므로, 단순히 조세를 면하였다는 사실만으로는 조세를 포탈하였다고 할 수 없음¹⁹⁾
 - 부정환급이란 조세의 환급과 관련하여 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 환급요건이 충족되지 않음에도 환급을 받거나 정당하게 환급받아야 할 세액을 초과하여 환급받는 것을 말함
 - 부정공제란 부정행위로써 세액공제 요건이 충족되지 않음에도 공제를 받거나 정당하게 공제받아야 할 세액을 초과하여 공제받는 것을 말함
 - 혐의의 조세포탈은 부정행위로써 납세의무가 있는 조세의 전부 또는 일부를 납부하지 아니하여 국가의 조세수입의 확보를 침해하는 행위를 말하며, 부정환급이나 부정공제를 제외한 유형이라 할 수 있음
 - (부정행위와 조세포탈 결과 사이의 인과관계) 소득은닉행위와 조세포탈의 결과 사이에 인과관계가 존재하지 않는다면 부정행위에 해당하지 아니하며, 현행 법에서는 미수범에 대하여 처벌하지 않고 있음²⁰⁾
 - (고의) 조세포탈죄는 고의범으로서 객관적 구성요건 요소로서의 부정행위에 해당하는 사실의 인식, 포탈결과의 발생에 대한 인식이 모두 필요함²¹⁾
- (납세의무와 조세포탈죄의 관계) 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 조세법률주의에 따라 세법이 정한 과세요건이 충족되어 조세채권이 성립하여야 함²²⁾
- 과세요건의 충족에 의해 당연히 성립하는 조세채무를 추상적 조세채무 또는 추상

18) 강성모, 「조세법의 여러 영역에서 사용하는 부정한 행위의 범위」, 『세무와 회계 연구』, 제12권 제1호, 2023, p. 274.

19) 안대희(2015), p. 322.

20) 참고로, 구 「조세법 처벌법(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 개정되기 전의 것)」 제9조 제1항은 주세포탈의 미수범을 처벌하도록 규정하고 있었으나, 2010. 1. 1. 동법 개정 시 삭제되었음

21) 대법원은 2011. 6. 30. 선고 2010도10968판결; 대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817판결 등

22) 대법원 2020. 5. 28. 선고 2018도16864 판결

적 납세의무라 함

- 과세요건의 충족에 의해 성립한 추상적인 조세채무는 납세의무자의 신고나 과세관청의 결정 또는 경정에 의하여 구체적인 조세채무로 확정되며, 개별 세법에서 정한 절차에 따라 확정됨²³⁾

○ 이하에서는 현행 「조세범 처벌법」상 부정행위에 대한 내용을 증점적으로 살펴봄

나. 현행 법령

□ 「조세범 처벌법」 제3조 제6항은 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’란 다음의 어느 하나에 해당하는 행위로서 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로 규정함²⁴⁾

- 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장(제1호)
- 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취(제2호)
- 장부와 기록의 파기(제3호)
- 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐(제4호)
- 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작(제5호)
- 「조세특례제한법」 제5조의 2 제1호에 따른 전자적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작(제6호)
- 그 밖에 위계(偽計)에 의한 행위 또는 부정한 행위(제7호)

23) 김종근(2022), pp. 120~122.

24) 「국세기본법 시행령」 제12조의2, 「조세범 처벌법」 제3조 제6항

다. 부정행위 판단 기준²⁵⁾

- 부정행위의 부정이라는 개념은 가치 판단을 수반하는 추상적·규범적인 개념임
 - 대법원은 조세포탈죄에서의 부정행위란 조세포탈을 가능하게 하는 사회통념상 부정이라 인정되는 행위, 즉 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말한다고 일관되게 판시하고 있음²⁶⁾
 - 즉 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 조세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 부정행위에 해당하지 않는다고 봄
 - 부정행위 여부는 사회통념에 의해 결정되는 것이고, 사실관계 등 제반 사정을 종합하여 판단해야 하는 부분이라 할 수 있음²⁷⁾

1) 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 각 호에 해당하는 행위

- 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에서는 부정행위의 개념을 정의하고, 그에 해당하는 구체적 유형을 제1호에서 제6호까지 예시하고 있으며, 제7호에서 일반적·포괄적 규정으로서 그 밖에 위계(僞計)에 의한 행위 또는 부정한 행위를 규정하고 있음²⁸⁾
 - 제1호에서 제6호에 예시된 부정행위 유형은 전형적인 사전소득은닉행위에 해당함²⁹⁾
 - 제7호에서 조세포탈을 위한 위계의 상대방은 세무공무원으로, 다음과 같은 절차에서 세무공무원에게 허위주장과 함께 허위자료를 제출하는 기망행위 등은 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 제7호 소정의 부정행위에 해당할 수 있음
 - 과세표준 신고를 하지 않거나 신고내용에 오류나 탈루의 혐의가 있어 과세관청

25) 자세한 내용은 III. 세법상 부정행위 제재제도에 대한 일반적 고찰 부분 중 판례의 흐름 및 해석상의 주요 쟁점사항에서 후술하기로 함

26) 대법원 1977. 5. 10. 선고 76도4078 판결; 대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결; 대법원 2004. 5. 28. 선고 2004도925 판결; 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결 등

27) 대법원 2014. 2. 21. 선고 2013도13829 판결

28) 김종근(2022), p. 149.

29) 이재호·이경호(2013), p. 37.

- 이 부과결정하거나 경정을 하는 경우³⁰⁾
 - 부과과세방식의 조세에 있어서 납세의무자의 과세표준 신고에 따라 과세관청이 과세표준과 세액을 결정하기 위하여 세무조사를 하는 경우³¹⁾
 - 조세채무가 확정된 이후 경정청구를 하거나 과세표준 신고와는 별개로 환급신청을 하는 경우 등³²⁾
 - 여기에서 위계란 상대방에게 오인·착각 또는 부지를 일으키게 하여 이를 이용하는 것을 말함³³⁾
- 제1호부터 제6호에 예시되지 않은 경우에도 제7호의 정의에 부합되는 경우로서, 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위는 부정행위에 해당할 수 있음
- 한편 부정행위의 구조는 조세채무의 확정방식에 따라 세목별로 달리 적용됨³⁴⁾
 - 부과과세방식³⁵⁾ 조세(상속세, 증여세 등)의 부정행위는 세무공무원을 기망하여 세금이 부과되지 않거나 과소하게 부과되도록 결정하게 함으로써 세금의 전부 또는 일부를 면하는 방식이 될 것임
 - 신고납세방식³⁶⁾ 조세(소득세, 법인세, 부가가치세 등)의 부정행위는 신고·납부기한의 경과 후에 있을 세무조사에 대비하여 사전소득은닉행위를 하고 허위무신고 또는 허위과소신고를 하여 세금의 전부 또는 일부를 면하는 방식이 될 것임
 - 사전소득은닉행위가 구성요건인지에 대하여는 포괄설과 제한설이 대립되고 있으며, 판례와 다수설은 사전소득은닉행위가 허위신고 또는 허위무신고로 인한

30) 「국세기본법」 제81조의6 제3항

31) 「국세기본법」 제81조의6 제4항

32) 김중근(2022), p. 188.

33) 대법원 2017. 2. 21. 선고 2016도15144 판결

34) 김중근(2022), p. 149.

35) 부과과세방식은 과세관청이 과세표준과 세액을 결정하여 고지함으로써 조세채무가 확정됨

36) 신고납세방식은 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 법정기한까지 신고하고 납부하는 방식으로 조세채무가 확정되지만, 신고가 없으면 과세관청이 과세표준과 세액을 결정하여 부과할 때 조세채무가 확정됨

포탈의 부정행위에 포함된다는 포괄설의 입장임³⁷⁾

2) 조세의 부과·징수의 불가능 또는 현저한 곤란

- 조세의 부과·징수의 불가능 또는 현저한 곤란이라는 요건은 평균적 능력을 갖춘 세무공무원이 세법의 규정에 따라 직무상 지식과 경험을 바탕으로 성실한 주의의무를 다하여 해당 장부와 증빙 서류만을 살펴보더라도 납세자의 기망행위 등을 용이하게 파악할 수 없는 경우를 의미하는 것으로 해석하는 것이 다수설임³⁸⁾
 - 즉 「국세기본법」 등에 따라 세무조사가 이루어진 경우 일반적·평균적 세무공무원이 취할 수 있는 통상적인 조사기법에 의한 조사가 이루어졌을 때 조세의 부과 또는 징수가 불가능 또는 현저히 곤란한지에 대한 판단이 이루어져야 함
 - 통상적인 조사기법이란 납세의무자에 대한 질문검사권의 행사, 거래상대방에 대한 사실관계 확인, 금융거래의 추적, 통신내역 조회 등을 포함함
- 한편 대법원에서는 조세의 적정한 징수만을 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 것도 부정행위 및 조세포탈이 될 수 있다고 보고 있음³⁹⁾
 - 다만 조세채권의 만족을 위한 각종 제도적 장치가 세법에 마련되어 있고, 체납 처분 면탈의 죄도 존재하기 때문에 조세채권의 확정은 가능하면서 징수만을 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 행위에 대하여 예외적으로 제한하여 적용 하였음
 - 즉 실질에 있어서 과세표준을 신고하지 아니한 것과 다를 바 없는 것으로 평가 될 수 있는 경우이어야 함

37) 안대희(2015), p. 335.; 이태로·한만수(2020), p. 1274.

38) 황남석, 「조세포탈죄의 객관적 구성요건으로서의 부정행위」, 『사법』, 제1권 제42호, 사법발전재단, 2017, pp. 398~399; 안경봉, 「납세환경의 변화와 조세범 처벌법상 사기 그 밖의 부정한 행위의 판단기준」, 『조세법연구』, 제21집 제1호, 한국세법학회, 2015, pp. 334~335.

39) 대법원 2007. 2. 15. 선고 2005도9546 전원합의체 판결

3) 적극적 행위

- 적극적 행위는 조세회피의 적극적 의도가 표출되는 행위로 해석함이 타당하다는 것이 다수설과 판례의 입장임⁴⁰⁾
 - 현행 「조세범 처벌법」이 부정행위의 요건으로 적극적 행위를 규정하고 있는 것은 구법하에서 대법원 판례가 취한 입장을 충실하게 수용한 것임
 - 판례에서는 부정행위가 인정되려면 적극적 소득은닉행위 또는 적극적 은닉의도가 나타나는 사정이 존재해야 한다고 판시해 왔음
 - 한편 판례는 어떤 다른 행위의 수반됨이 없이 단순히 세법상의 신고를 아니한 것은 부정행위에 해당되지 아니한다는 일관된 입장을 보이고 있음^{41), 42)}
 - 즉 대법원은 ‘적극적 은닉의도가 나타나는 사정’이 덧붙여지지 않은 채 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 부정행위에 해당하지 않는다고 판시하였음⁴³⁾
 - ‘적극적 은닉의도가 나타나는 사정’이란 장부의 허위기재 등과 같은 사전소득은닉행위뿐 아니라 당해 조세의 확정방식, 무신고나 허위신고 등에 이른 경위 및 사실과 상위한 정도 등⁴⁴⁾ 제반 사정을 종합하여 사회통념상 부정이라고 인정될 수 있는지 여부에 따라 판단하여야 한다고 판시하였음⁴⁵⁾
 - 적극적 행위에 부작위를 포함하는지에 대해 견해의 대립이 있으나 다수설과 판례는 부작위도 적극적 행위에 해당한다는 입장을 취하고 있음^{46), 47)}

40) 황남석(2017), p. 392.; 대법원 2013. 9. 12. 선고 2013도865 판결; 대법원 2011. 3. 24. 선고 2010도13345 판결; 대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결 등

41) 대법원 2005. 6. 23. 선고 2004도5649 판결; 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결; 대법원 2014. 2. 21. 선고 2013도13829 판결 등

42) 한편 우리나라에서는 단순한 미신고 또는 과소신고에 대해서는 형사처벌(조세포탈죄)의 대상에서 제외하고 있을 뿐 아니라 조세질서범 자체로도 처벌하고 있지 않음(안대희·조일영·윤대진, 『조세형사법』, 2015, p. 323)

43) 대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결

44) 이 외에도 허위신고의 경우 허위 사항의 구체적 내용 및 사실과 다르게 가장한 방식, 허위 내용의 첨부서류를 제출한 경우에는 그 서류가 과세표준 산정과 관련하여 가지는 기능 등을 기재하였음

45) 대법원 2014. 2. 21. 선고 2013도13829 판결

46) 황남석(2017), p. 395.

- 특히 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 제5호는 부작위에 해당하는 ‘고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위’를 부정행위의 하나로 열거하고 있음

라. 변천 과정

- 「조세범 처벌법」은 2010. 1. 1. 전면개정되면서 조세포탈죄의 범죄 구성요건인 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’를 구체적으로 예시하고, ‘조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는’이라는 부정행위에 관한 법익 침해 정도에 관한 표지를 신설하였음⁴⁸⁾
 - 개정 배경은 조세포탈죄 구성요건인 ‘사기 기타 부정한 행위’의 개념이 모호하여 세무공무원의 자의적 판단이 우려되는 동시에, 국민의 예측 가능성을 저해하므로 범죄 구성요건을 구체적으로 예시하는 것임⁴⁹⁾
 - 구 「조세범 처벌법」 제9조 제1항에서는 ‘사기 기타 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자’를 처벌한다고 규정하였으나, 구체적인 행위 유형에 관하여는 명시적인 규정을 두지 않았음
 - 다만 당시 개정에서 그동안 대법원이 반복적으로 실시해 온 ‘사회통념상 부정이라고 인정되는 행위’라는 표지는 부정행위의 개념에서 배제되었음⁵⁰⁾
 - 한편 전면개정의 취지는 조세범 처벌에 대한 형법총칙 적용을 확대하고 조세포탈죄 양형체계를 개선하며, 단순 행정질서범 성격의 범칙은 과태로 부과로 전환하는 등 「조세범 처벌법」을 종래의 국고주의 조세형법 체계에서 책임주의 체계로 개편하기 위함이었음

47) 세무공무원에 대하여 적극적으로 오인·착각·부지를 야기할 수 있어야 하므로 부작위는 이에 해당하지 않는다는 견해(장한철, 「조세포탈죄의 성립문제에 관한 일고찰」, 『법과 정책연구』, 제5권 제1호, 2005, pp. 243~244) 등이 있음

48) 「조세범 처벌법」 제3조 개정 전·후 비교

- 또한 조세범칙행위에 대한 구성요건, 형량 등을 합리적으로 조정함으로써 「조세범 처벌법」의 실효성을 제고하고자 하는 목적도 있었음⁵¹⁾

□ 한편 2010. 1. 1. 동법 개정 시 조세포탈범의 적용 예외 규정을 삭제하였음

- 구 「조세범 처벌법」 제9조의2는 조세포탈죄 적용 예외 대상으로 다음과 같은 두 가지 유형을 예시하였음
 - 소득금액 결정에 있어서 세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액
 - 법인세의 과 세표준을 법인이 신고하거나 정부가 결정 또는 경정함에 있어서 그 법인의 주주·사원·사용인 기타 특수한 관계에 있는 자의 소득으로 처분된 금액

개정 전	개정 후 ([법률 제9919호, 2010. 1. 1., 전부개정])
제9조 ① 사기 기타 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자 <신설>	제3조 ① 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자 ⑥ 제1항에서 “사기나 그 밖의 부정한 행위”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위로써 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말한다. <ol style="list-style-type: none"> 1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장 2. 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취 3. 장부와 기록의 파기 4. 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐 5. 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작 6. 「조세특례제한법」 제5조의2제1호에 따른 전자적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작 7. 그 밖에 위계(偽計)에 의한 행위 또는 부정한 행위

49) 국세청, 『2010 개정세법 해설』, 2010, p. 42.

50) 이재호·이경호(2013), p. 37.

51) 문은희, 『조세범에 대한 처벌 현황 및 개선방안』, 국회입법조사처, 2018. p. 1.

2. 「국세기본법」상 부정행위

- 현행 「국세기본법」상 부정행위는 부과제척기간과 가산세에서 규정하고 있음
 - 「국세기본법」에서는 부정행위에 대한 개념을 정의하고 있지 않으며, 대통령령인 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항에서 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 각 호에 해당하는 행위로 규정하고 있음
 - 이러한 「국세기본법」상 부정행위에 대한 규정은 장기부과제척기간과 무신고·과소신고가산세 등 가산세 중과 시 동일하게 적용되고 있음
 - 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 따른 부정행위가 조세포탈죄의 구성요건, 장기부과제척기간의 요건, 가산세 중과요건으로 동일하게 규정되어 있는 상황에서 각 제재제도에 있어서 부정행위를 어떻게 해석해야 하는지에 대하여는 견해가 대립되고 있음⁵²⁾
 - 이하에서는 현행 법령과 변천 과정에 대한 내용을 중점적으로 살펴봄

가. 장기부과제척기간

1) 현행 법령

- 조세법상 제척기간은 법률이 정한 부과권의 존속기간을 의미함
 - 과세관청은 이미 성립한 납세의무를 확정하기 위하여 납부고지를 통하여 국세를 부과할 수 있는데, 이를 국세의 부과권이라 함
 - 국세의 부과제척기간은 신고 여부 및 세목 등에 따라 그 기간이 다르게 규정되어 있으며, 크게 일반제척기간과 특례제척기간으로 구분됨⁵³⁾

52) 자세한 내용은 III. 세법상 부정행위 제재제도에 대한 일반적 고찰 부분 중 판례의 흐름 및 해석상의 주요 쟁점사항에서 후술하기로 함

53) 「국세기본법」 제26조의2

- 일반적인 국세 부과제척기간은 원칙적으로 5년으로 하고, 신고 유무, 상속·증여세, 부정행위 등 일정한 사유에 따라 제척기간을 이보다 장기인 7년, 10년 및 15년으로 규정하고 있음
 - 특례제척기간은 일반제척기간이 경과한 후 추가적으로 경정결정이나 그 밖에 필요한 처분을 할 수 있도록 규정한 기간으로, 조세쟁송에 따른 결정 등 일정한 사유가 발생한 날부터 2개월, 1년으로 규정되어 있음
- 이하에서는 부정행위로 인한 장기부과제척기간에 대하여 중점적으로 살펴봄
- 「국세기본법」은 납세자가 ‘대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의 부정한 행위로 국세 등을 포탈하거나 환급·공제받는 경우’에는 그 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년(역외거래의 경우 15년)의 장기부과제척기간을 규정하고 있음⁵⁴⁾
 - 입법 취지는 국세에 관한 과세요건사실의 발견을 곤란하게 하거나 허위의 사실을 작출하는 등의 부정행위가 있는 경우 과세관청이 탈루신고임을 발견하기 어렵기 때문에 제척기간을 10년으로 연장하는 것임
 - 다만 역외거래에서 발생한 부정행위로 국세를 포탈하거나 환급·공제받는 경우에는 15년임
- 여기서 ‘대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의 부정한 행위’란 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항에서 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위로 규정하고 있음
 - 즉 장기부과제척기간이 적용되는 부정행위란 조세범칙조사를 통하지 않더라도 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계, 그 밖에 부정한 적극적 행위를 함으로써 국세를 포탈하거나 환급·공제받는 것을 말함⁵⁵⁾
 - 대법원은 납세자가 부정한 행위를 하였다고 하더라도 그로 인하여 국세를 포탈하거나 환급·공제받지 않은 경우에는 그 부과제척기간은 5년이 된다고 판시하였음⁵⁶⁾

54) 「국세기본법」 제26조의2 제2항

55) 국세기본법 집행기준 26의2-0-4

- 또한 납세자의 인식 범위에 대하여 부정행위 자체에 대한 인식뿐 아니라 그로 인해 결과적으로 국가의 조세수입 감소를 가져올 것이라는 점에 대한 인식이 있어야 한다고 판시하였음⁵⁷⁾
- 과세단위의 일부에 부정행위가 있는 경우 장기부과제척기간의 적용 범위는 세역 산정의 어려움과 판례가 취하는 흡수설과의 관계를 고려할 때 무한정설이 타당하다는 견해가 다수설임⁵⁸⁾
- 「국세기본법」은 장기부과제척기간 적용에 있어 행위주체는 납세자이며, 납세자와 부정행위를 저지른 자의 관계에 관한 규정은 두고 있지 않음
 - 여기서 납세자란 납세의무자와 세법에 따라 국세를 징수하여 납부할 의무를 지는 자를 말함⁵⁹⁾
 - 대법원은 대리인 또는 이행보조자 등과 같은 제3자가 부정한 행위를 했더라도 다른 특별한 사정이 없으면 부과제척기간이 연장될 수 있다고 판시하였음⁶⁰⁾
 - 부정행위에는 본인의 부정한 행위뿐만 아니라, 납세의무자가 스스로 관련 업무의 처리를 위탁함으로써 행위영역 확장의 이익을 얻게 되는 납세의무자의 대리인이나 이행보조자 등의 부정행위도 다른 특별한 사정이 없는 한 포함됨
 - 다만 본인이 업무 처리를 위탁하여 행위영역을 확장하는 이익을 얻게 되는 제3자의 행위로 제한함

2) 변천 과정

- 현행 「국세기본법」 제26조의2 제2항 제2호의 부정행위는 2011. 12. 31. 개정에 따라 대통령령으로 정하는 것으로 변경되었고,⁶¹⁾ 이에 해당하는 「국세기본법 시행령」

56) 대법원 2009. 12. 24. 선고 2007두16974 판결

57) 대법원 2014. 2. 27. 선고 2013두19516 판결

58) 임승순·김용택(2022), p. 145.; 이용우(2014), p. 59.

59) 「국세기본법」 제2조 제10호

60) 대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두15104 판결; 대법원 2015. 9. 10. 선고 2010두1385 판결; 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결

제12조의2 제1항에서는 부정행위를 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위로 규정함

- 개정 배경은 부과제척기간 연장사유, 신고불성실가산세 중과사유(「국세기본법」)와 조세포탈 성립요건(「조세범 처벌법」)인 부정행위의 구체적 유형을 통일적으로 규정하기 위함이었음⁶²⁾
- 구 「국세기본법」 제26조의2 제1항 제1호에서는 '납세자가 사거나 그 밖의 부정한 행위로 국세 등을 포탈하거나 환급·공제받은 경우'에 장기부과제척기간을 적용하도록 하면서도 '사거나 그 밖의 부정한 행위'에 관한 정의 규정을 별도로 두지 않았음

□ 이후 2019. 2. 12. 시행령 개정 시 부정행위 개념에 대하여 종전에는 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 각 호의 규정을 준용하도록 하던 것을 동법 동조 제6항 본문 규정까지 준용하도록 개정함⁶³⁾

- 제12조의2 제1항 중 “「조세범 처벌법」 제3조 제6항 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위”를 “「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위”로 변경함

61) 구 「국세기본법」 제26조의2 제1항 제1호 개정 전·후 비교

개정 전	개정 후
납세자가 사거나 그 밖의 부정한 행위로 국세를 포탈(逋脫)하거나 환급·공제받은 경우	납세자가 대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의 부정한 행위로 국세를 포탈(逋脫)하거나 환급·공제를 받은 경우

62) 기획재정부, 『2011 간추린 개정세법』, 2012, p. 493.

63) 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항 개정 전·후 비교

개정 전	개정 후
<p>□ 가산세 중과(40%) 등이 적용되는 부정행위 요건</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 조세범 처벌법 제3조 제6항 각 호의 행위 <p>- 이종장부의 작성 등 장부의 거짓 기장, 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취, 장부 기록 파기 등</p>	<p>□ 부정행위 요건 명확화</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 다음 각 호의 행위로서 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적인 행위 <p>- (좌 등)</p>

- 개정 배경은 장기의 국세 부과제척기간 및 가산세 중과가 적용되는 부정행위는 납세자의 적극적인 행위를 요건으로 한다는 것을 명확히 규정하고자 함이었음⁶⁴⁾

나. 가산세 중과

1) 현행 법령

- 가산세는 세법에서 규정하는 각종 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 의미함⁶⁵⁾
 - 납세의무자가 정해진 기한까지 신고하지 아니한 때 또는 신고하지는 했으나 신고하여야 할 금액보다 적게 신고하거나 환급세액을 신고하여야 할 금액보다 많이 신고한 때 등에는 가산세가 부과될 수 있음
 - 현행 가산세 체계는 「국세기본법」에서 가산세의 기본적인 내용에 대하여 통일적으로 규정하고 개별 세법⁶⁶⁾에서 별도의 협력의무 위반에 대하여 가산세를 각각 규정하고 있음
 - 또한 「국제조세조정에 관한 법률」은 「국세기본법」상 과소신고가산세에 대한 특례를 규정하고 있음⁶⁷⁾
 - 「국세기본법」은 무신고가산세, 과소신고·초과환급신고가산세, 납부지연가산세 및 원천징수납부 등 납부지연가산세에 관한 규정을 두고 있음
- 현행 「국세기본법」에서는 신고의무 위반유형을 일반 신고위반과 부정 신고위반으로 구분하여 세법상 부정행위에 해당하는 경우에는 가산세를 중과하는 규정을 두고 있음

64) 기획재정부, 「2018년 세법 후속 시행령 개정안 - 상세본-」, 보도자료, 2019. 1. 18., p. 157.

65) 「국세기본법」 제2조 제4호

66) 「법인세법」 제75조, 제75조의2~9; 「소득세법」 제81조, 제81조의2~14; 「부가가치세법」 제60조; 「상속세 및 증여세법」 제78조 등

67) 「국제조세조정에 관한 법률」 제13조

- 부정 무신고, 부정 과소·초과환급신고가 있는 경우 부정행위를 증과요인으로 보아 일반 무신고가산세 등에 적용되는 세율보다 고율의 가산세율을 적용하여 금전적 제재를 가하고 있음
- (부정행위로 인한 무신고가산세) 납세의무자가 부정행위로 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 아니한 경우 그 신고로 납부하여야 할 세액에 40%⁶⁸⁾를 곱한 금액을 가산세로 함⁶⁹⁾
 - 복식부기 의무자 및 법인의 경우에는 $\text{Max}(\text{무신고납부세액} \times 40\% (\text{역외거래 } 60\%), \text{수입금액} \times 0.14\%)$ 임
 - 여기서 부정행위란 「국세기본법」 제26조의2 제1항 제1호에서 규정하는 ‘대통령령으로 정하는 사기나 그 밖의 부정한 행위’를 의미함
 - 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항은 부정행위에 대해 「조세법 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위로 규정하고 있음
 - 「조세법 처벌법」 제3조 제6항은 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장 등에 해당하는 행위⁷⁰⁾로서, 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 사기 그 밖의 부정한 행위로 규정함
- (부정행위로 인한 과소신고·초과환급신고가산세) 납세의무자가 부정행위로 과소신고·초과환급신고를 한 경우에는 부정행위로 인한 과소신고납부세액 등에 40%⁷¹⁾를 곱한 금액과 과소신고납부세액 등에서 부정행위로 인한 과소신고납부세액 등을 차감한 금액에 10%를 곱한 금액을 합한 금액을 가산세로 함⁷²⁾
 - 복식부기 의무자 및 법인의 경우에는 부정행위로 인한 과소신고납부세액 등에 40%를 곱한 금액과 부정 과세표준수입금액에 0.14%를 곱한 금액 중 큰 금액에

68) 역외거래에서 발생한 부정행위인 경우 60%

69) 「국세기본법」 제47조의2 제1항 제1호

70) 자세한 내용은 본 보고서 p. 6의 1. 「조세법 처벌법」상 부정행위의 나. 현행법령 참조

71) 역외거래에서 발생한 부정행위로 인한 경우에는 60%

72) 「국세기본법」 제47조의3 제1항 제1호

과소신고납부세액 등에서 부정 과소신고납부세액 등을 차감한 금액에 10%를 곱한 금액을 합산한 금액을 가산세로 함

- 과소신고·초과환급신고란 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고한 경우로서, 납부할 세액을 신고하여야 할 세액보다 적게 신고하거나 환급받을 세액을 신고하여야 할 금액보다 많이 신고한 경우를 말함
 - 부정행위의 개념은 앞서 설명한 부정 무신고가산세의 경우와 동일함
- 「국세기본법」은 가산세의 중과 사유에 해당하는 부정행위 행위주체를 납세의무자로 규정하고 있으며, 납세자와 부정행위를 저지른 자의 관계에 대하여는 명문 규정을 두고 있지 않음
- 납세의무자란 세법에 따라 국세를 납부할 의무가 있는 자를 말함⁷³⁾
 - 대법원은 “부정한 방법에는 납세의무자 본인의 부정행위뿐만 아니라 납세의무자가 스스로 관련 업무의 처리를 위탁함으로써 그 행위영역 확장의 이익을 얻게 되는 납세의무자의 대리인이나 이행보조자 등이 행한 부정한 방법도 다른 특별한 사정이 없는 한 포함된다”라고 판시한 바 있음⁷⁴⁾

2) 변천 과정

- 2006. 12. 30. 법률 제8139호로 개정된 구 「국세기본법」은 신고유형을 일반 신고 위반과 부당한 신고위반으로 구분하여 소득·법인·상속 및 증여세 이외의 다른 세목에도 부당한 신고위반에 대하여는 가산세를 중과하도록 함⁷⁵⁾
- 개정 배경은 고의적 의무위반에 대한 가산세 제재 수준이 선진국에 비하여 낮아 탈세 억제 및 성실신고 유도에 미흡하였기 때문에 성실신고 유도 및 탈세 방지를 하고자 함이었음

73) 「국세기본법」 제2조 제9호

74) 대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두15104 판결; 대법원 2015. 9. 10. 선고 2010두1385 판결 등

75) 국세청, 『2007년 개정세법 해설』, 2008, pp. 9~13.

- 신고의무 위반에 대하여 부당한 방법으로 무신고·과소신고한 경우 가산세율을 40%로, 단순 무신고의 경우에는 20%로, 단순 과소신고의 경우에는 10%로 차등을 두어 규정하였음⁷⁶⁾
- 당시 구 「국세기본법」에서는 ‘부당한 방법’에 대하여 ‘납세자가 국세의 과세표준 또는 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장하는 것에 기초하여 국세의 과세표준 또는 세액의 신고 의무를 위반하는 것으로서 「국세기본법 시행령」이 정하는 방법’이라 정의하였음^{77), 78)}
 - 구 「국세기본법 시행령」 제27조 제2항에서는 ① 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기록, ② 거짓 증명 또는 거짓 문서의 작성, ③ 거짓증명 등의 수취, ④ 장부와 기록의 파기, ⑤ 재산의 은닉이나 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐, ⑥ 그 밖에 국세를 포탈하거나 환급·공제 받기 위한 사기, 그 밖의 부정한 행위를 ‘부당한 방법’으로 규정하였음⁷⁹⁾
 - 여기서 구 「국세기본법 시행령」 제2항 제6호에서는 ‘부당한 방법’에 해당하기 위해서는 국세포탈 등의 목적이 필요하다는 취지로 규정하였음

76) 「국세기본법」 제47조의2 제1항, 제47조의3 제1항

구분	성립요건	가산세율
일반 무신고	납세의무자가 법정신고 기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 않은 경우	해당 세액의 20%
일반 과소신고	납세의무자가 법정신고 기한까지 세법에 따라 신고할 과세표준보다 적게 신고한 경우	해당 세액의 10%
일반 초과환급신고	납세의무자가 법정신고 기한까지 세법에 따라 신고해야 할 환급세액보다 많이 신고한 경우	해당 세액의 10%

77) 구 「국세기본법」 제47조의3 제1항

78) 2006년 개정 전 「법인세법」, 「소득세법」, 「상속세 및 증여세법」상 부당신고 위반 유형은 고의성에 따라 다음과 같음

고의성이 있는 경우	고의성 여부 불분
<ul style="list-style-type: none"> - 통모에 의한 저가 평가 - 실물거래없이 비용 과다계상 - 매출금액을 고의 미계상 또는 과소계상한 금액 - 기타 익금 고의누락 및 손금 허위 계상 금액 - 매매거래가액·재산평가와 관련하여 허위증빙 제출 	<ul style="list-style-type: none"> - 부당행위계산 부인금액 - 과다경비 등 손금불산입액 - 업무무관비용 손금불산입액 - 지급이자의 손금불산입액 - 감면배제법인이 감면적용하여 익금산입한 금액

79) 구 「국세기본법 시행령」 제27조 제2항

- 참고로 2006년 개정 시 구 「국세기본법」에서는 제47조의2~제47조의5를 신설하고 본래 개별 세법에 규정되어 있던 무신고가산세, 과소신고가산세 등을 일원화하여 각 세목에 공통적으로 적용되는 가산세에 대한 통일적·체계적 규정을 마련하였음
 - 또한 판례에 의해 인정된 정당한 사유에 의한 가산세 면제를 법제화하였음⁸⁰⁾, ⁸¹⁾
- 이후 2011. 12. 31. 「국세기본법」 제26조의2 제1항 제1호, 제47조의2 제2항, 제47조의3 제2항, 2012. 2. 2. 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항이 각각 개정되면서 10년의 장기부과제척기간 행위태양과 부당과소신고가산세 등의 행위태양을 부정행위로 통일하고, 그 개념을 조세포탈죄의 구성요건인 부정행위와 일치시켰음⁸²⁾
- 2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정된 구 「국세기본법」에서 ‘부당한 방법’이라는 문구를 부정행위로 대체하였음⁸³⁾
- ‘부당한 방법’이라는 문구가 부정행위로 변경되면서 해당 조문에서는 별도로 정의하지 않았으나,⁸⁴⁾ 당시 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항을 신설하면서 「조세범 처벌법」 제3조 제6항의 각호에 해당하는 행위로 규정하였음
- 이후 2019. 2. 12. 「국세기본법 시행령」 개정 시 부정행위 개념에 대하여 종전 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 각 호의 규정을 준용하도록 하던 것을 동법 동조 제6항 본문 규정까지 준용하도록 개정함

80) 「국세기본법」 제48조 제1항

81) 개정 취지는 대법원 판례에 의해 가산세가 부과되지 아니하는 정당한 사유를 「국세기본법」에 법제화하여 가산세 감면의 법적근거를 마련하고 납세자의 권리보호를 강화하기 위함이라고 밝히고 있음

82) 임수연(2021), p. 919.

83) 「국세기본법」 제47조의2 제2항(제47조의3 제2항, 제47조의4 제2항의 각 요건 동일) 개정 전·후 비교

개정 전	개정 후
<p>부당한 방법(납세자가 국세의 과세표준 또는 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장한 것에 기초하여 국세의 과세표준 및 세액의 신고의무를 위반하는 것으로서 대통령령이 정하는 방법)으로 무신고한 과세표준이 있는 경우</p>	<p>부정행위로 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 아니한 경우</p>

84) 구 「국세기본법 시행령」 제27조 제2항 개정 전·후 비교

- 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항에서 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위」를 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위로 변경함
- 장기부과제척기간 및 가산세 중과가 적용되는 부정행위는 납세자의 적극적인 행위를 요건으로 한다는 것을 명확히 규정하고자 함이었음⁸⁵⁾

개정 전	개정 후
<p>② 법 제47조의2제2항 각 호 외의 부분에서 “대통령령으로 정하는 방법”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 방법을 말한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기록 2. 거짓 증명 또는 거짓 문서(이하 이 조에서 “거짓증명등”이라 한다)의 작성 3. 거짓증명등의 수취(거짓임을 알고 수취한 경우만 해당한다) 4. 장부와 기록의 파기 5. 재산의 은닉이나 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐 6. 그 밖에 국세를 포탈하거나 환급·공제받기 위한 사기, 그 밖의 부정한 행위 	<p>삭제</p>

85) 기획재정부, 「2018년 세법 후속 시행령 개정안 - 상세본-」, 보도자료, 2019. 1. 8., p. 157.

Ⅲ. 세법상 부정행위 제재제도에 대한 일반적 고찰

- 국세를 포탈하기 위한 '사기나 그 밖의 부정한 행위', 즉 부정행위는 (1) 「조세범 처벌법」상 조세포탈죄의 적용 대상인 행위태양일 뿐만 아니라 (2) 10년의 장기부과제척기간의 부과요건, (3) 가산세 증가 시의 행위태양이기도 함
- 이하에서는 세법상 부정행위에 따른 조세포탈죄, 장기부과제척기간 적용, 가산세 증가처분에 있어서의 부정행위의 해석에 대하여 각 제도의 세부적인 목적 및 법적 성질, 판례의 흐름, 주요 쟁점사항 등을 중심으로 하여 살펴보고자 함

1. 각 제재제도의 목적 및 법적 성질

가. 조세포탈죄

- 조세포탈죄의 보호법익은 납세의무자의 조세포탈 행위가 국가의 조세 부과·징수를 불가능 또는 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위에 해당할 것을 명문으로 밝히고 있으므로 국가의 조세 부과·징수권으로 보는 것이 타당하다는 것이 다수설임⁸⁶⁾
 - 조세포탈죄의 보호법익은 크게 과세권설과 조세채권설 두 가지로 나누어짐⁸⁷⁾
 - 과세권설은 조세포탈죄의 보호법익을 국가가 조세채권을 확정하기 위한 적정한 과세처분을 할 권리로 보는 견해임

86) 이재호·이경호(2013), p. 40; 임승순·김용택(2022), p. 352.

87) 김종근(2022), p. 97.

- 조세채권설은 조세의 목적은 국가를 운영하는 재정적 기초인 조세수입을 확보하는 것이기 때문에, 이를 보호하려면 조세채권 자체를 보호대상으로 하여야 한다는 견해임⁸⁸⁾
- 대법원은 조세포탈죄에 대해 조세의 적정한 부과·징수를 통한 국가의 조세수입의 확보를 보호법익으로 하는 것이라고 판시하였음⁸⁹⁾
 - 대법원은 기망 행위에 의하여 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 경우에는 사기죄가 성립하지 않는다고 판단함
 - 이에 대한 근거로 조세를 강제적으로 징수하는 국가 또는 지방자치단체의 직접적인 권력남용을 사기죄의 보호법익인 재산권과 동일하게 평가할 수 없다는 점을 제시하였음⁹⁰⁾
- 한편 「조세범 처벌법」 제1조⁹¹⁾에서 규정한 세법의 실효성 향상 및 국민의 건전한 납세의식 확립은 조세포탈죄를 포함하는 모든 조세범죄에 공통되는 기본적 보호법익으로서, 조세포탈죄의 특별한 보호법익인 국가의 조세 부과·징수권을 포함하는 관계에 있다고 볼 수 있음⁹²⁾
- 따라서 조세탈루 행위가 세법의 실효성 향상 및 국민의 건전한 납세의식 확립을 침해 하였다고 하더라도 그러한 행위가 언제나 국가의 조세 부과·징수권을 침해한다고 볼 수는 없음

88) 조세포탈죄의 보호법익을 조세채권으로 보게 되면 조세포탈죄의 본질을 재산범으로서 사기죄와 같은 성질을 가진 것으로 이해하게 되므로 조세포탈죄를 반윤리성을 가진 자연범으로 이해하는 근거를 제공하게 됨(김종근(2022), p. 97.)

89) 대법원 2007. 2. 15. 선고 2005도9546 전원합의체 판결

90) 대법원 2008. 11. 27. 선고 2008도7303 판결

91) 제1조(목적) 이 법은 세법을 위반한 자에 대한 형벌에 관한 사항을 규정하여 세법의 실효성을 높이고 국민의 건전한 납세의식을 확립함을 목적으로 한다.

92) 이재호·이경호(2013), p. 41.

나. 장기부과제척기간

- 국세부과권의 제척기간이란 과세관청이 국세의 부과권을 행사할 수 있는 기간을 말함
 - 과세관청이 이미 성립한 납세의무를 확정하기 위하여 납부고지를 통하여 국세를 부과할 수 있는 권한을 국세의 부과권이라고 함
 - 헌법재판소는 조세채권·채무관계가 오랫동안 확정되지 않는 상태로 있으면 바람직하지 않으므로, 조세법률관계를 신속하게 확정하기 위해 부과제척기간이 존재하는 것이라 함⁹³⁾
 - 국세의 부과제척기간은 권리관계를 조속히 확정시키기 위한 것이므로 국세징수권 소멸시효와는 달리 진행기간의 중단이나 정지가 없으며, 제척기간이 경과하면 과세관청의 국세 부과권은 소멸함
- 장기부과제척기간은 부정행위로 인해 방해된 조세의 부과와 징수권을 회복시키는 데에 그 입법 취지가 있음⁹⁴⁾
 - 대법원에서는 “국세에 관한 과세요건사실의 발견을 곤란하게 하거나 허위의 사실을 작출하는 등의 부정한 행위가 있는 경우에 과세관청으로서는 탈루신고임을 발견하기가 쉽지 아니하여 부과권의 행사를 기대하기 어려우므로 당해 국세의 부과제척기간을 10년으로 연장하는 데에 있다”라고 판시하였음⁹⁵⁾

다. 가산세 중과

1) 개요

- 「국세기본법」 제2조 제4호에서는 가산세를 세법에서 규정된 의무의 성실한 이행을

93) 헌법재판소 2002. 12. 18. 선고 2002헌바27 결정

94) 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결

95) 대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결; 대법원 2020. 8. 20. 선고 2019다301623

확보하기 위하여 세법에 의하여 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액이라고 정의함

- 납세자의 의무불이행에 대하여 아무런 제재를 하지 않으면 납세자의 자발적인 의무이행을 기대하기 어려움
- 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 세법에 규정된 신고, 납세 등 각종 의무이행을 위반한 경우 부과할 수 있음⁹⁶⁾
 - 납세자에게는 조세의 납부의무 이외에도 장부의 기장·비치의무, 과세표준 등 각종 신고의무, 과세자료의 제출의무 등 각종 협력의무가 부과되고 있는데, 원활한 세제 운영과 공정한 세정을 위해서는 이러한 협력의무의 이행을 촉진하고 그 위반을 방지할 필요가 큼⁹⁷⁾

2) 본세와의 관계

- 가산세는 그 가산할 국세의 납세의무가 성립하는 때에 본세와 독립하여 납세의무가 성립하며, 그 과세표준과 세액을 납세자가 신고하거나 정부가 결정하는 때에 납세의무가 확정됨⁹⁸⁾
 - 「국세기본법」 제47조 제2항에서는 “가산세는 해당 의무가 규정된 세법의 해당 국세의 세목(稅目)으로 한다”라고 규정하고 있음
 - 그러나 가산세는 본세와 본질적으로 성질이 다르므로 가산세 부과처분은 본세의 부과처분과는 별개의 과세처분임⁹⁹⁾
 - 본세의 감면사유가 인정된다고 하여 가산세도 감면대상에 포함되는 것은 아니며, 그 의무를 이행하지 않은 데 대한 정당한 사유가 있는 경우에는 본세의 납세의무가 있더라도 가산세는 부과하지 않음¹⁰⁰⁾

96) 부가가치세 집행기준 60-0-1

97) 김완석·박중수·이중교·황남석(2023), p. 882.

98) 「국세기본법」 제21조 제1항 제11호, 「국세기본법」 제22조

99) 대법원 2005. 9. 30. 선고 2004두2356 판결

100) 대법원 2018. 11. 29. 선고 2015두56120 판결

3) 법적 성질

- 가산세는 그 본질상 세법상 의무불이행에 대한 행정상의 제재라는 것이 다수설과 판례의 입장임¹⁰¹⁾
 - 행정상 제재설은 가산세를 협력의무 위반자에 대한 금전적 부담이라는 불이익으로서의 행정상 제재로 보는 견해임¹⁰²⁾
 - 대법원과 헌법재판소는 가산세는 그 형식이 세금이기는 하나 그 법적 성격은 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고·납세의무 등을 위반한 경우에 법이 정하는 바에 의하여 부과하는 행정상의 제재라고 판시한 바 있음
 - 행정상 제재는 의무 위반이라는 객관적 사실에 부과하는 것으로 본질적으로 납세자의 고의·과실과 같은 주관적 요건은 요구되지 아니함¹⁰³⁾
 - 판례에서는 가산세의 본질을 의무위반에 대해 가하는 ‘행정질서벌’이라고 판시하기도 하였음¹⁰⁴⁾
 - 이 외에도 행정벌설, 특별한 경제적 부담설, 손해배상설 등이 있음
 - 행정벌설은 가산세를 행정질서벌인 과태료와 유사한 것으로 보며, 제재를 가하는 방식이 과태료의 형식과 세금의 형식으로 차이가 있을 뿐 본질은 행정질서벌이라는 견해임¹⁰⁵⁾
 - 특별한 경제적 부담설은 세법상의 의무이행을 확보하기 위한 경제적 부담이라고 보는 특별한 경제적 부담이라는 견해임¹⁰⁶⁾

101) 임승순·김용택(2022), p. 159.; 김완석·박종수·이중교·황남석(2023), pp. 885~886.; 대법원 1980. 3. 25. 선고 79누165 판결; 대법원 2002. 11. 13. 선고 2001두1918 판결 등; 헌법재판소 2006. 4. 27. 선고 2005헌바54 전원재판부 결정 등

102) 김완석·박종수·이중교·황남석(2023), p. 884.

103) 임승순·김용택(2022), p. 166.

104) 조세영역에서 조세형벌과 달리 세법상의 의무이행 확보를 위해 그 위반행위에 대하여 가해지는 ‘행정적’ 제재라는 점을 강조한 것으로 이해하면 충분할 것으로 보임(김완석·박종수·이중교·황남석(2023), p. 885.)

105) 임승순·김용택(2022), p. 158.

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

- 손해배상설은 가산세가 납세의무를 정당하게 이행한 자와 그렇지 아니한 자와의 공평성을 도모하기 위한 행정상의 조치로서, 침해된 국고이익에 대한 회복으로 볼 수 있는 손해배상적 성격을 갖는다고 보는 견해임¹⁰⁷⁾

- 가산세 증과는 국세의 과세표준이나 세액계산의 기초가 되는 사실의 발견을 곤란하게 하거나 허위사실을 작출하는 등의 부정행위가 있는 경우 납세자를 더 무겁게 제재하는 제도임¹⁰⁸⁾
- 판례에서는 부정행위가 있는 경우 과세관청이 과세요건 사실을 발견하고 부과권을 행사하기 어려우므로 납세의무자의 성실한 과세표준 신고를 유도하기 위해 ‘부당한 방법’이 아닌 일반 과소신고보다 높은 세율의 가산세를 부과하여 납세자를 무겁게 제재한다는 면에서 가산세 증과의 근거를 찾고 있음¹⁰⁹⁾

4) 가산세와 형사처벌과의 구별

- 납세자가 사기 기타 부정행위로 인하여 세금을 신고하지 아니하여 조세를 포탈한 경우에는 「국세기본법」상 가산세를 부과하고 동시에 「조세범 처벌법」상 조세포탈죄로 형사처벌할 수 있음
- 헌법재판소는 가산세는 세법상의 의무위반에 대하여 조세의 형식으로 과징하는 반면, 조세형벌은 세법상의 의무위반에 대하여 형벌의 형식으로 과하는 제재이므로 그 형식과 성질이 달라 양자를 병과하는 것은 이중제재가 아니라고 판시하였음¹¹⁰⁾

107) 장기용, 「현행 세법상 가산세제도의 합리적 개선방안」, 『재무와 회계정보저널』, 제12권 제1호, 한국회계정보학회, 2012, p. 31.

108) 이종교, 『조세법개론』, 2023, p. 208.

109) 대법원 2013. 11. 28. 선고 2013두12362 판결; 대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두 44158 판결; 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결

110) 헌법재판소 2006. 7. 27. 선고 2004헌가13 결정

2. 각 영역별 부정행위 판단에 대한 판례¹¹¹⁾의 흐름

가. 부정행위 관련 사법부 해석에 대한 전반적 평가

- 조세범 처벌, 장기부과제척기간 적용, 가산세 중과 등(이하 ‘세 영역’ 또는 ‘각 영역’)에서의 부정행위의 의미 파악 및 적용 실황은 궁극적으로 법원의 판시를 통하여 개별 사안에서 해석되고 구체화됨
 - 부정행위는 그 구체적 내용이 법령화되어 있지 않고 추상적, 불확정적인 개념이므로 결국 법원의 판단에 따라 구체적 사례에 적용이 되어야 실효적 해석이 가능해짐
 - 일관성 있는 다수의 판례 축적에 따라 납세자들의 예측 가능성과 법적 안정성이 향상될 수 있음

- 그동안의 판례들을 살펴보면, 대법원은 불명확한 부정행위 개념을 구체화하는 노력을 기울여 왔으며, 그 해석론으로 부정행위의 개념과 판단 방법에 관하여 대체적으로 다음과 같은 공통적 의미를 이끌어냄
 - 부정행위란 세무공무원을 속여 처분을 받는 ‘사기’나 상대방의 오인, 착오를 야기하는 ‘위계(偽計)’ 등과 같이 조세의 부과·징수와 관련하여 고의적인 거짓, 속이기, 감추기와 관련 있는 일종의 사위(詐僞)적 개념이라 판단함¹¹²⁾

- 이와 같은 부정행위 해석과 관련하여 대법원은 가급적 세 영역에서 동일하게 해석하려는 경향을 보여 왔으며,¹¹³⁾ 이러한 경향은 부정행위 관련 법령 규정의 개정이 있었던 시점 전후로도 특별한 변화 없이 지속되어 온 것으로 판단됨

111) 여기서의 판례란 원칙적으로 대법원 판례를 말하는 것이나, 논의 전개의 편의상 경우에 따라서 대법원 판례뿐만 아니라 중요하다고 여겨지는 하급심 판례나 조세심판원 결정례도 포함하여 통칭하기로 함

112) 구진열, 「가산세에 있어 부정행위의 판단 기준에 관한 연구」, 『조세법연구』, 제27집 제3호, 한국세법학회, 2021, p. 79.

113) 안대희(2015), p. 327.

- 2010년 초 「조세범 처벌법」 개정,¹¹⁴⁾ 2011년 말 「국세기본법」 개정,¹¹⁵⁾ 2019년 초 「국세기본법 시행령」 개정¹¹⁶⁾ 등 주요 법령 변화에도 불구하고 그 의미 해석에 있어 판례상으로는 뚜렷한 변화가 확인되지 않음
 - 예를 들어, 2010년 초 「조세범 처벌법」 개정 시 신설한 제3조 제6항 각호의 예시 규정들은 기존 판례에서의 대표적인 사례들을 모아 놓은 것에 불과하며,¹¹⁷⁾ 실제 해석상의 변화를 일으키는 새로운 창설 규정으로 보기는 어려움
- 구체적으로 아래의 판례들을 살펴보면, 「조세범 처벌법」상의 부정행위, 장기부과제 척기간 적용을 위한 부정행위, 가산세 증가를 위한 부정행위의 의미 해석은 큰 흐름에서 문구에서의 약간의 차이가 있을 뿐 동일한 것으로 보임
 - 다만 세 영역에서의 부정행위 개념의 공통점 내지 차이점 분별 자체에 대해 대법원이 명시적으로 판단한 사실은 없음

[조세범 처벌법상의 부정행위]

대법원 2020. 12. 30. 선고 2018도14753 판결¹¹⁸⁾

〈판례의 내용 및 취지〉

사기 기타 부정한 행위라고 함은 조세의 포탈을 가능케 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불능 또는 현저하게 곤란케 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하고 다른 행위의 수반됨이 없이 단순히 세법상의 신고를 아니한 것은 부정행위에 해당하지 아니한다 할 것이다.

114) 2010. 1. 1. 법률 제9919호

115) 2011. 12. 31. 법률 제11124호

116) 2019. 2. 12. 대통령령 제29534호

117) 제1호(이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장)에 관한 판결로는, 대법원 1985. 7. 23. 선고 85도 1003 판결, 대법원 1998. 6. 23. 선고 98도869 판결 등, 제2호(거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취)에 관한 판결로는, 대법원 1998. 5. 8. 선고 97도2429 판결, 대법원 1984. 4. 24. 선고 83도892 판결 등, 제3호(장부와 기록의 파기)에 관한 판결로는, 대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결 등, 제4호(재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐)에 관한 판결로는, 대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결, 대법원 1997. 5. 9. 선고 95도2653 판결 등, 제5호(고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작)에 관한 판결로는, 대법원 1983. 5. 10. 선고 83도693 판결, 대법원 2000. 2. 8. 선고 99도5191 판결 등, 제6호(전사적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작)에 관한 판결로는, 서울고등법원 1998. 11. 25. 선고 96노1643 판결 등을 예시할 수 있음(이재호·이경호(2013), p. 37.)

[장기부과제척기간 적용상의 부정행위]

대법원 2014. 5. 16. 선고 2011두29168 판결¹¹⁹⁾

〈판례의 내용 및 취지〉

부정행위의 개념을 조세포탈죄의 구성요건인 부정행위에 대한 정의와 동일한 표현을 사용하여 실시한 다음, “「조세법 처벌법」 제3조 제1항 등.. ‘사기 기타 부정한 행위’는 형사처벌의 구성요건으로 되어 있으므로, 어떠한 행위가 조세법상 ‘사기 기타 부정한 행위’에 해당하는지 여부를 가림에 있어서도 형사처벌 법규의 구성요건에 준하여 엄격하게 해석하여야 할 것이다”라고 함.

서울행정법원 2007. 10. 24. 선고 2006구합11750 판결

〈판례의 내용 및 취지〉

「국세기본법」 제26조의2 제1항 제1호에 규정된 요건을 해석함에 있어 조세포탈죄에 관한 해석을 그대로 따라야 한다는 입장을 명시적으로 취한 하급심 판례임. “「국세기본법」 제26조의2 제1항 제1호의 ‘사기 기타 부정한 행위’는 「조세법 처벌법」 제9조의 ‘사기 기타 부정한 행위’와 동일한 의미로 해석할 수 있는바,..”

[가산세 중과 적용상의 부정행위]

대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결¹²⁰⁾

〈판례의 내용 및 취지〉

구 「국세기본법 시행령」 제27조 제2항 제6호가 부당한 방법의 하나로 들고 있는 ‘사기, 그 밖의 부정한 행위’라고 함은 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하고, 적극적 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여지지 않은 채 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 여기에 해당하지 않는다.

대법원 2020. 12. 30. 선고 2018도14753 판결¹²¹⁾

〈판례의 내용 및 취지〉

조세회피를 넘어서는 불법적인 적극적 은닉행위가 없으면...부정행위가 아니다.

- 118) 같은 취지의 판례: 대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결, 대법원 2005. 3. 25. 선고 2005도370 판결, 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도4697 판결, 대법원 2003. 2. 14. 선고 2001도2797 판결, 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014도3411 판결 등
- 119) 같은 취지의 판례: 대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결, 대법원 2009. 12. 24. 선고 2007두16974 판결, 대법원 2010. 12. 23. 선고 2008두10522 판결, 대법원 2014. 2. 27. 선고 2013두19516 판결 등
- 120) 같은 취지의 판례: 대법원 2021. 12. 30. 선고 2017두72256 판결, 대법원 2020. 12. 10. 선고 2019두58896 판결, 대법원 2019. 9. 9. 선고 2019두31730 판결, 대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결 등

- 결국 상기 판례들을 살펴보면, 납세자의 행위가 부정행위에 해당하는지에 대한 판단은 당해 사안에서의 사실관계를 기초로 ‘위계 기타 부정한 행위’란 개념에 부합되는지를 사회통념적인 관점에서 규범적, 종합적으로 고려해야 함
- 비록 2010년 초 개정된 「조세범 처벌법」상 부정행위 개념 정의에서 ‘사회통념’이라는 문구는 존재하지 않지만, 이후 판례의 판결문에서 여전히 관련 문구가 사용되고 있다는 점에서 여전히 판단근거가 되는 것으로 보임

[사회통념상 부정이라고 인정되는 행위]

대법원 2014. 2. 21. 선고 2013도13829 판결¹²²⁾

〈판례의 내용 및 취지〉

구 「조세범 처벌법」 제9조 제1항에 규정된 조세포탈죄에서 ‘사기 기타 부정한 행위’란, 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말한다. ...이때 적극적 은닉의도가 객관적으로 드러난 것으로 볼 수 있는지 여부는 수입이나 매출 등을 기재한 기본 장부를 허위로 작성하였는지 여부뿐만 아니라, 당해 조세의 확정방식이 신고납세방식인지 부과세방식인지, 미신고나 허위신고 등에 이른 경위 및 사실과 상위한 정도, 허위신고의 경우 허위 사항의 구체적 내용 및 사실과 다르게 가정한 방식, 허위 내용의 첨부서류를 제출한 경우에는 그 서류가 과세표준 산정과 관련하여 가지는 기능 등 제반 사정을 종합하여 사회통념상 부정이라고 인정될 수 있는지에 따라 판단하여야 한다.

나. 주요 유형별 및 요건별 부정행위¹²³⁾ 해당 여부 판단 사례들

1) 포탈결과의 존재

- 장부조작이나 폐기 등의 행위를 하였다 하더라도 조세를 포탈하거나 환급 또는 공제 받지 아니하였다면 조세포탈죄로 처벌할 수 없으며, 통상의 부과제척기간이 적용됨

121) 같은 취지의 판례: 대법원 2015. 9. 10. 선고 2014도12619 판결

122) 같은 취지의 판례: 대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결, 대법원 2003. 2. 14. 선고 2001도3797 판결

123) 여기서 부정행위란 특정 영역을 지칭하는 등의 언급이 없는 한, 세 영역에서 공통적으로 사용될 수 있는 개념으로 보아도 무방함

- 조세포탈범을 결과범으로 보는 것이고, 처벌을 위해서는 추상적인 조세채권의 성립은 물론 구체적인 조세채권의 확정이 전제되어야 하며 포탈결과가 실제 발생하여야 한다고 보는 것임

[조세채무의 확정 및 실제적 포탈]

대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결¹²⁴⁾

〈판례의 내용 및 취지〉

약속어음을 할인·매입하여 되파는 영업을 하는 납세자가 경비 지출에 관한 증빙서류(간이계산서)를 폐기한 것에 대해, 비용지출의 영수증은 총수입금액에서 공제할 필요경비의 계산에 필요한 서류로서 그것이 폐기되고 없으면 필요경비의 공제를 받을 수 없어 오히려 피고인에게 불리할 뿐이므로 이를 폐기한 것을 가지고 소득금액을 감추는 행위라고 할 수는 없고, 관련증빙서류를 폐기하고 허위로 작성한 사안에 대해서도 증빙을 위조하였다고 하더라도 그 내용이 조세의 부과에 영향을 미치지 않기 때문에 사기 기타 부정한 행위를 하였다고 볼 수 없다고 판시

대법원 2009. 12. 24. 선고 2007두16974 판결¹²⁵⁾

〈판례의 내용 및 취지〉

재화나 용역을 공급하는 사업자가 가공의 매출세금계산서와 함께 가공의 매입세금계산서를 기초로 부가가치세의 과세표준과 납부세액 또는 환급세액을 신고한 경우에는 그 가공의 매출세금계산서상의 공급가액에 대하여는 부가가치세의 과세대상인 재화나 용역의 공급이 없는 부분으로서 이에 대한 추상적인 납세의무가 성립하였다고 볼 수 없으므로, 비록 공제되는 매입세액이 가공이라고 하더라도 이러한 경우에는 가공의 매출세액을 초과하는 부분에 한하여 그 가공거래와 관련된 부가가치세의 포탈이나 부정 환급·공제가 있었다고 보아야 한다.

2) 실행행위로서의 적극적 행위(사전소득은닉 행위)

- 판례상으로 ‘적극적 은닉행위’ 또는 ‘적극적 은닉의도가 있는 사정’의 존부를 중심으로 조세포탈죄의 실행행위인 부정행위가 판단되어짐¹²⁶⁾
 - 객관적으로 용이하게 소득은닉 사실을 파악할 수 없는, 즉 높은 수준의 은닉 정도를 요구한다는 측면에서, 적극적 은닉행위(또는 적극적 은닉의도가 나타나는 사

124) 같은 취지의 판례: 대법원 2001. 9. 25. 선고 2000도1514 판결

125) 같은 취지의 판례: 대법원 1989. 9. 29. 선고 89도1356 판결

126) 구진열(2021), p. 90.

정)가 있어야만 형사상 부정행위로 판단됨

- 세목 유형에 따라 적극적 (소득, 자산)은닉행위의 양태는 달라질 수 있음
 - 신고납부방식의 세목에서는 정당한 세액보다 적게 부담하기 위해서 무신고·과소신고하게 되는데, 추후의 세무조사에 대비하여 신고기한 전후로 소득·수익·재산·행위·거래 등을 적극적으로 감추는 행위가 동반됨¹²⁷⁾
 - 과세권자가 조세채무를 확정하는 세목에서는 정당한 세액보다 적은 세금을 부담하기 위해 사전적으로 과세권자가 잘못된 결정·경정을 하게 유도하는 납세의 무자의 적극적인 소득은닉행위가 수반됨¹²⁸⁾

□ 대표적으로 차명계좌의 사용이나 명의 위장의 경우 제반 사정이 고려될 때 적극적 은닉행위로 간주되어 부정행위에 이를 수 있음¹²⁹⁾

- 일반적으로 타인 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다고 하여 적극적 소득은닉 행위라 단언할 수는 없으나, 특수관계 여부, 반복성 등의 요소를 고려할 때 적극적 은닉 의도가 있다고 인정되면 부정한 행위가 될 수 있음
- 주식의 명의신탁 등 명의를 위장하는 은닉행위에 있어서 조세포탈의 목적에서 비롯되었다고 인정되고 허위 신고 등과 같이 적극적인 행위가 수반된다면 형사별 대상인 조세포탈범의 부정행위로 인정될 수 있음

[차명계좌의 사용이나 명의 위장]

대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결¹³⁰⁾

〈판례의 내용 및 취지〉

차명계좌의 예입에 의한 은닉행위에 있어서도 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금한다거나 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하거나 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 적극적 은닉 의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 조세의 부과징

127) 강성모(2023), p. 284.

128) 대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결

129) 보통 타인의 명의를 빌려 거래하는 것은 ‘가장행위’라고 보아 그 외관에 따른 법률효과를 인정하지 않음(「민법」 제108조 제1항)

수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로 인정할 수 있는 것이다.

대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결

〈판례의 내용 및 취지〉

수입금액을 숨기기 위하여 허위로 장부를 작성하여 각 사업장에 비치하고, 여러 은행에 200여 개의 가명계좌를 만들어 수입한 금액을 분산하여 입금시키면서 그 가명계좌도 1개월 미만의 짧은 기간 동안만 사용하고 폐지시킨 뒤 다시 다른 가명계좌를 만들어 사용하는 등의 행위를 반복하였다면, 이와 같은 행위는 조세의 부과와 징수를 현저히 곤란하게 하는 적극적인 행위에 해당한다.

대법원 1997. 5. 9. 선고 95도2653 판결

〈판례의 내용 및 취지〉

상속재산을 은폐하기로 공동상속인들과 공모하고 무기명 CD를 해지하여 각기 다른 가명 또는 차명으로 분할 예입하였다가 다시 해지하여 다른 사람의 명의로 분할 예입하고, 가명 또는 차명으로 된 예수금증서 영수인란의 피상속인 명의의 인영을 지우고 명의인들의 인장을 찍어 그들이 직접 해지하는 것처럼 하여 인출한 후 상속세 과세표준을 누락한 경우는 부정행위에 해당한다.

대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결¹³¹⁾

〈판결의 내용 및 취지〉

납세자가 명의를 위장하여 소득을 얻더라도 명의위장이 조세회피의 목적에서 비롯되고 나아가 허위계약서의 작성과 대금허위지급, 과세관청에 대한 허위의 조세신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부작성 등과같은 적극적인 행위까지 부가되는 등의 특별한 사정이 없는 한, 명의위장 사실만으로..... '사기, 그 밖의 부정한 행위'에 해당한다고 볼 수 없다. ...명의신탁행위로 양도소득세가 과세되지 못하였고 종합소득세와 관련하여 세율구간의 차이에 따라 산출세액에서 차이가 발생하였더라도, A의 주식명의신탁행위와 이에 뒤따르는 부수행위를 조세포탈의 목적에서 비롯한 부정한 적극적 행위로 볼 수 없다.

- 장부나 증빙의 조작 등과 함께 여타 적극적인 은닉행위가 동반될 경우 부정행위로 인정될 가능성이 높음
 - 세무신고대리인 등과 공모하여 장부조작 등을 수반한 허위 세무신고를 하는 경우 부정행위에 해당함

130) 같은 취지의 판례: 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014도3411 판결, 대법원 2009. 5. 29. 선고 2008도 9436 판결, 대법원 2015. 6. 11. 선고 2015도1504 판결, 대법원 2019. 9. 9. 선고 2019두31730 판결 등

131) 같은 취지의 판례: 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014도3411 판결

- 증빙서류를 일방적으로 허위로 작성하는 것을 넘어서 실제 지출이 된 것처럼 금융거래를 조작하거나 상대방과 통모하여 실제 거래가 있었던 것처럼 증빙을 위조하는 행위는 부정행위에 해당함
- 판매액을 허위기재한 경리장부를 작성한 경우,¹³²⁾ 소매업자가 자신의 거래를 은폐하기 위하여 도매업자와 소비자의 직접거래인 것처럼 장부를 위장한 경우,¹³³⁾ 실제거래상황이 기재된 비밀장부를 보관하는 외에 매출액을 축소한 허위의 매입·매출장을 작성한 경우¹³⁴⁾ 등은 적극적 은닉행위가 있다고 보았음

[장부·증빙의 조작 및 허위신고, 여타 적극적 은닉행위의 수반]

대법원 2014. 2. 21. 선고 2013도13829 판결

〈판례의 내용 및 취지〉

법인의 대표자인 피고인 1이 법인의 자산을 매각한 후 그 매각 대금일부를 개인적으로 사용하여 자산 매각에 관하여 법인세 및 소득세를 납부하여야 할 상황에 처하자, 기존에 세무 업무를 위임하던 세무대리인이 있었음에도 별도로 세무전문가를 알아보아 피고인 2를 만났고, 피고인 2에게 본건에 대해 세금을 내지 않게 해달라고 요청하여 거액의 대가를 지급하고 허위 세무신고를 하였다. 즉, 향후 세금 탈루 사실이 과세관청에 적발되지 않게 하기 위해 '세무전문가의 도움을 적극적으로 구하였고' 그 대가로 거액을 지급하면서까지 그의 도움을 받아 결국 조세탈루의 결과에 이르렀다. 이처럼 허위신고와는 별개의 '적극적 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우' 적극적 부정행위가 있었다고 판결

대법원 2015. 1. 29. 선고 2011도13730 판결¹³⁵⁾

〈판결의 내용 및 취지〉

제약사가 병의원, 약국 등에 지급한 리베이트를 시장조사비, 복리후생비, 소모품비 등으로 비용 계상함으로써 법인세를 과소신고 하였다고 하여 조세포탈로 기소된 사안에서 대법원은 리베이트 비용 전액을 손금산입 인정되는 시장조사비, 복리후생비, 소모품비 등 리베이트의 성격과는 무관한 10~15개 항목에 분산 계상하고, 실제 이러한 항목으로 지출한 것처럼 경비청구서를 작성한 점, 나아가 경비청구서에 리베이트 지출과는 무관한 간이영수증 등 그 지출 관련 허위의 증빙서류를 첨부한 점, 리베이트 지출을 은폐하기 위한 허위의 경비청구서와 영수증 등의 작성을 위하여 본사 직원과 각 지점 영업사원들이 조직적으로 동원된 점, 이에 맞추어 법인세를 신고한 점 등을 종합하

132) 대법원 1981. 7. 28. 선고 81도154 판결

133) 대법원 1983. 2. 22. 선고 82도1919 판결

134) 대법원 1989. 9. 26. 선고 89도283 판결

여 보면, 해당 사안에서 부정한 적극적 행위가 인정된다고 판단하였다.

조심 2008서3169, 2008. 10. 31.¹³⁶⁾

〈결정의 내용 및 취지〉

2002년 1기부터 2007년까지의 현금수입금액을 본인의 은행계좌로 입금 및 관리하고, 이 중 현금 매출금액의 20% 정도만 계상하고 80%에 달하는 현금매출을 누락하였으며, 임의축소한 수입금액에 맞추어 주요 원재료비 등의 비용을 과소계상하는 방법으로 수입금액 및 소득을 과소신고한 경우는, 부정행위를 감행하고자 하는 의도를 갖고 사기 기타 부정한 방법으로 조세를 포탈한 것이므로 부과제척기간 10년을 적용한 처분을 정당하다고 보았다.

- 반면 어떤 다른 행위를 하지 않고 단순하게 신고하지 아니하거나 허위의 신고를 하는 데에 그치거나, 조세회피 의도를 넘어서는 불법적이고 적극적인 은닉행위가 없다면 부정행위가 아니라고 해석하였음
 - 납세의무자의 단순 무신고·과소신고 사안이나, 세무신고 시 첨부하는 서류를 허위로 작성한 것만으로는 사기 기타 부정한 행위에 해당하지 않는다고 보는 것이 대법원의 확립된 견해임
 - 다른 행위가 수반됨이 없이 단순히 허위의 신고 또는 고지를 하는 것도 적극적인 부정행위에 해당하지 않고,¹³⁷⁾ 단순 과소신고는 신고되지 않은 부분에 대한 무신고에 불과한 것이므로 부정행위가 아니라고 판시¹³⁸⁾함
 - 조세피난처에 SPC를 설립하고 그 명의로 거래하는 은닉행위는 불법적인 방법이 아니기 때문에, 이 과정에서 ‘차명 사용 등의 전형적인 적극적 행위’만 없다면 그러한 은닉행위를 통해 과소무신고를 하여도 부정행위로 보지 않았음
 - 다만 불법·위법행위 기준¹³⁹⁾은 절대적인 것은 아니며, 경우에 따라 불법·위법행

135) 같은 취지의 판례: 대법원 2012. 9. 13. 선고 2012도6855 판결

136) 같은 취지의 판례: 대법원 2017. 3. 16. 선고 2015도11029 판결, 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014도3411 판결, 대법원 2015. 10. 15. 선고 2013도9906 판결, 대법원 2015. 2. 12. 선고 2014도12483 판결 등

137) 대법원 1981. 7. 28. 선고 81도532 판결

138) 대법원 1988. 12. 27. 선고 86도998 판결

139) 대법원은 조세회피 목적을 넘어서는 불법적이고 적극적인 소득은닉행위가 있어야 한다는 취지로 판시한 사례가 있음(대법원 2015. 9. 10. 선고 2014도12619 판결, 대법원 2020. 12. 30. 선고 2018도14753 판결)

위가 없었다 하더라도 부정행위에는 해당할 수 있음

[적극적 은닉행위로 보지 않은 사례]

대법원 1998. 12. 23. 선고 98도2856 판결

〈판결의 내용 및 취지〉

수해복구공사를 수주하기 위하여 사업자등록을 하였다가 공사가 거의 완료될 무렵에 사업부진을 이유로 폐업신고를 하고 세무서에 매출실적이 없다고 단순히 허위신고를 한 경우에는 부정행위로 보지 않았다.

대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결¹⁴⁰⁾

〈판결의 내용 및 취지〉

당초 신고 시 신고서류를 허위로 작성하여 제출하였을 뿐 회계장부나 세금계산서와 같은 원시자료를 허위로 작성한 사실이 없는 경우에는 과세관청은 세무조사에서 납세의무자의 원시자료를 확인해 보면 납세의무자가 허위로 신고한 사실을 쉽게 적발할 수 있으므로 이를 조세포탈에 이르는 사기 기타부정한 행위를 하였다고 볼 수 없음은 명백하다.

대법원 2018. 11. 9. 선고 2014도9026 판결

〈판결의 내용 및 취지〉

수수료 명목으로 조세피난처에 설립된 SPC들의 계좌로 송금하여 각각 SPC의 명의로 관리하였는데, 각 SPC의 전체 구조를 보면 '공소 외 3' 법인의 주식보유는 소득귀속자의 실명을 사용하였고, '공소의 4' 법인의 주식은 '공소 외 5' 법인이, 그리고 '공소 외 5' 법인의 주식은 다시 '공소 외 6' 법인이 보유하며, 최종적으로 '공소의 6' 법인의 주식을 소득귀속자의 실명으로 보유하는 구조로 하여 '공소의3'과 '공소의4'의 계좌를 관리하였다. 귀속자가 드러나지 않게 조세피난처(BVI)에 SPC를 설립하여 SPC 명의로 소득을 관리하여도 대법원은 최종적인 주식의 소유를 귀속자 명의로 하였다면, 귀속이 드러나지 않게 다중적으로 SPC를 사용해도 이는 부정행위가 아니라는 입장이다. 또한 대법원은 이렇게 조세피난처에 설립된 SPC 명의의 계좌에서 은닉된 자금을 관리하여 모든 대금거래는 SPC의 명의로만 드러나게 되어있으나, 각 SPC 명의의 계좌를 개설할 때, 그 법인명 계좌의 실질귀속자로 소득귀속자의 실명을 사용하고, 계좌인출권도 소득귀속자가 가지고 있었다는 점을 들어 SPC 명의 계좌로 거래를 해도 부정행위에 해당하지 않는다고 판단하였다.

140) 같은 취지의 판례: 대법원 2020. 12. 10. 선고 2019두58896 판결, 대법원 2019. 9. 9. 선고 2019두31730 판결, 대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결, 대법원 2003. 2. 14. 선고 2001도3797 판결, 대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결 등

3) 부작위

- ‘부작위’가 ‘적극적인 사전소득은닉행위’에 해당할 수 있는지가 논란이 될 수 있으나, 신고납세방식의 세목에서 조세채무를 확정하는 신고가 납세의무자의 의무로 규정되어 있는 이상 부작위도 부정행위에 포함될 수 있다고 보고 있음
- 부작위범은 신체 작용이 없는 부작위에 의해 범죄를 실현하는 것으로, 일정한 행위를 행하라고 하는 명령 규범을 위반하여 해야 할 행위를 하지 않을 때 성립하는 범죄라고 할 수 있음¹⁴¹⁾

[부작위에 의한 부정행위]

대법원 1991. 6. 25. 선고 91도318 판결

〈판례의 내용 및 취지〉

피고인은 미등기전매 과정에서 매매계약의 당사자가 되지도 않았고, 원래의 매도인이 마지막 매수인에게 직접 소유권이전등기를 해서 그 피고인 앞으로 등기가 이루어지지도 않았으며, 토지거래 신고를 하지도 않았다. 토지를 미등기전매한 자가 자기에 대한 매도인과 자기로부터의 매수인 간에 직접 매매계약을 체결한 양 매매계약서를 작성하고 매도인의 대리인으로 하여금 그와 같은 허위의 토지거래신고를 하게 함과 아울러 피고인 명의의 중간등기를 생략한 소유권이전등기가 경로되게 하고 위 토지거래에 관련하여 아무런 양도소득의 신고도 하지 아니한 경우 이를 부정행위로 보았다.

대법원 1988. 2. 9. 선고 84도1102 판결¹⁴²⁾

〈판결의 내용 및 취지〉

합성수지 원료의 중간도매상을 하면서, 사업자등록도 아니하고 장부를 비치 기장하지도 아니한 채 세금계산서를 발급받음이 없이 합성수지 원료를 매입하여 세금계산서를 발급하지 아니하고 이를 매출한 후, 부가가치세 확정신고도 전혀 하지 아니한 사안에서 사업자등록의 태만, 장부의 불비치기장, 세금계산서의 불발급, 확정신고 불이행이라는 일련의 부작위를 부가가치세 포탈의 적극적인 부정행위로 판시하였다.

141) 오영근(2021), pp. 165~166.

142) 같은 취지의 판례: 대법원 2012. 6. 14. 선고 2010도9871 판결, 대법원 2013. 9. 12. 선고 2013도865 판결 등

4) 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 행위

- 부정행위 여부를 판단함에 있어 ‘조세의 부과와 징수를 불가능·곤란하게 하는 행위’ 요건에 대해 대법원은 대체로 엄격하게 해석하지는 않는 것으로 보이나,¹⁴³⁾ 간혹 대법원이나 하급심 판결 등에서 간혹 이 요건을 적용하는 경우도 있었음
- 납세자의 은닉행위가 부정행위로서의 비난 가능성이 크다면, 상대적으로 조세 부과·징수의 불가능 또는 현저한 곤란 정도는 부정행위의 성립을 방해하는 요건으로서 큰 역할을 하지 못하는 것으로 보임¹⁴⁴⁾
- 즉 대부분의 대법원 판결에서는 사기 그 밖의 부정한 행위가 있었는지를 판단함에 있어서 납세의무자의 행위에 주 초점을 두고 그의 행위가 사회통념적으로 부정행위에 해당하는지를 판단해 온 것으로 보임¹⁴⁵⁾

[조세의 부과와 징수를 불가능·곤란하게 하는 행위]

광주고법 2013. 11. 14. 선고 2013노106 판결

〈판례의 내용 및 취지〉

학교법인을 지배하는 자가 학교법인의 운영권을 제3자에게 넘기고 그 대가로 받은 사례금을 받기로 합의하면서 실제 계약서 및 영수증은 배우자의 명의로 작성하고 사례금은 제3자 명의의 계좌로 입금 받아 임의로 사용한 후에 종합소득세 신고를 하지 않은 사안에서 판례는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 행위에 해당한다고 보았다.

서울고법 2013. 11. 14. 선고 2013노1788 판결

〈판결의 내용 및 취지〉

국외에서 발생한 기망행위 등과 관련하여서는 과세관청이 그 소득파악을 위해 행사할 수 있는 행정력에 제약이 따르고 국외에서 발생한 소득을 국내로 송금하면서 국세청장 등에게 외국환거래 통보가 면제되는 금액 미만으로 분산 송금할 경우 과세관청으로서는 납세자의 국외 소득을 파악하는데 상당한 어려움이 있으므로 본 요건을 충족한다고 보았다.

143) 황남석(2017), p. 399.

144) 대구지법 2011. 1. 14. 선고 2010고합208 판결

145) 안경봉(2015), p. 340.

대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결¹⁴⁶⁾

〈판결의 내용 및 취지〉

법인인 납세의무자가 종업원에게 가지급금을 대여하고 변제받은 사실이 없음에도 매사업연도 말 결산시에는 이를 변제받은 것처럼 회계장부를 거짓으로 기재함으로써 법인세법상 인정이지를 계산하지 않아 과세표준 및 세액을 과소하게 신고한 것에 대해 검찰이 법인세 조세포탈로 기소한 사안에서 대법원은 납세의무자가 매 사업연도 말에는 변제 받은 것처럼 거짓으로 장부를 작성하였다고 하더라도, 과세관청이 사업연도 중의 회계장부를 확인하면 종업원 대여금이 있다는 사실을 쉽게 알 수 있었다는 점에 착안하여 조세포탈에 해당한다고 볼 정도의 적극적인 부정행위가 있었다고 보기는 어렵다고 판시하였다.

5) 포탈 결과에 대한 인식 내지 조세수입 감소에 대한 인식(주관적 요건)

- 대법원 판결에 의하면, 조세포탈범의 주관적 구성요건인 고의(범의) 요건은 장기부과제척기간 적용과 가산세 증가에 있어서도 동일하게 요구되는 것으로 해석하고 있음
- 대법원은 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 납세자가 객관적 행위 사실에 대해 인식하여야 할 뿐만 아니라, 이에 따라 조세포탈의 결과에 대한 인식이 조세포탈죄의 고의의 내용 중 하나로 반드시 포함되어야 한다고 보고 있음¹⁴⁷⁾
 - 다만 부가가치세에 있어서는 ‘조세수입의 감소에 대한 인식’이라는 표현으로도 쓰임¹⁴⁸⁾
- 이러한 형사법적인 고의(조세포탈 결과에 대한 인식) 요건은 장기부과제척기간 적용이나 가산세 증가에 있어서도 그 내용이 그대로 원용되고 있음¹⁴⁹⁾

146) 같은 취지의 판결: 대법원 2001. 9. 25. 선고 2000도1514 판결, 대법원 2007. 6. 28. 선고 2002도3600 판결

147) 대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결

148) 허위의 세금계산서를 발급받은 자가 매입세액을 공제한다는 인식 이외에, 공급하는 자가 그 세금계산서의 매출세액을 제대로 신고 또는 납부하지 않아서 공급받는 자가 허위의 세금계산서에 의한 매입세액의 공제를 받는 것이 조세수입의 감소를 가져오게 될 것이라고 인식해야 한다(대법원 2015. 1. 15. 선고 2014두11618 판결). 즉 부정행위가 되려면 조세포탈의 결과를 인식해야 하는데, 공급하는 자가 제대로 신고하고 납부한다고 생각했다면 부가가치세를 포탈한다고 인식했다고 할 수 없음

149) 대법원 2021. 12. 30. 선고 2017두72256 판결

[조세포탈 결과에 대한 인식]

대법원 2011. 6. 30. 선고 2010도10968 판결¹⁵⁰⁾

〈판례의 내용 및 취지〉

조세포탈죄에서의 범의와 관련하여 “고의범인 조세포탈죄에 있어서 납세의무자 또는 구 「조세범 처벌법」 제3조 소정의 행위자가 ‘사기 기타 부정한 행위’에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 하는 경우에 조세포탈의 범의가 인정된다”라고 판시하였다.

대법원 2014. 2. 27. 선고 2013두19516 판결

〈판결의 내용 및 취지〉

종합건설업 면허가 없는 원고는 소외 회사의 명의를 빌려 건축공사를 시공하는 과정에서 소외 회사로부터 세금계산서를 수취한 뒤 위 세금계산서의 매입세액을 공제하여 부가가치세를 신고하였고, 이에 대해 과세관청인 피고는 원고가 부정행위를 저질러 부가가치세를 포탈한 것으로 보고 10년의 부과제척기간을 적용하여 당해 부가가치세의 부과처분을 하였다. 이에 대해 대법원은 “납세자가 허위의 계약서를 작성한 다음 그에 따라 교부받은 허위의 세금계산서에 의하여 매입세액의 공제 또는 환급을 받은 경우, 그러한 행위가 부정행위에 해당하여 10년의 부과제척기간이 적용되기 위하여는, 허위의 세금계산서를 발급한 자가 세금계산서상의 부가가치세 납부의무를 면탈함으로써 납세자가 매입세액의 공제를 받는 것이 결과적으로 국가의 조세수입 감소를 가져오게 될 것이라는 점에 대한 인식이 있어야 한다”라고 판시하였다.

다. 각 영역별로 상이한 해석 가능성 여지를 남긴 판례들

1) 조세의 징수만을 불가능 또는 현저히 곤란하게 하는 경우

- 대법원은 징수 포탈, 즉 조세의 징수를 불가능 또는 현저히 곤란하게 하여 조세포탈이 된 경우에도 조세포탈죄가 성립할 수 있다고 판시¹⁵¹⁾하였음
- 동 판결의 다수의견은 조세의 확정에는 지장을 초래하지 않으면서 그 징수만을 불가능하게 한 경우에도 일정한 요건을 충족시키면 조세범 처벌 대상에 해당할 수 있음을 제시함

150) 같은 취지의 판례: 대법원 2014. 5. 29. 선고 2012도11972 판결, 대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결 등

151) 대법원 2007. 2. 15. 선고 2005도9546 전원합의체판결

- 일정 요건이란, “정상적으로 과세표준을 신고하였더라도 동 행위가 조세의 징수를 불가능·현저히 곤란하게 할 의도로 형식상 이루어진 것이어서 실질상 신고하지 않은 것과 동일한 것으로 평가될 수 있는 경우”를 말함
- 즉 그 행위의 동기 내지 목적, 조세의 징수가 불가능하거나 현저히 곤란하게 된 이유와 경위 및 그 정도 등을 전체적, 객관적, 종합적으로 고찰하여 평가하여야 함

□ 동 판결은 조세채무의 확정과는 별개로 그 징수만을 불가능·현저히 곤란하게 하는 행위도 조세포탈죄가 될 수 있다고 하였으나, 장기부과제척기간 적용이나 가산세 중과에 있어서의 부정행위 개념까지 확장될 수 있을지는 의문임

- 신고로 확정되는 조세에서 신고를 통해 조세채무가 정당히 확정되더라도 경우에 따라 부정행위로 보아 「조세범 처벌법」 위반죄가 성립할 수 있다는 점은 명확함
- 그러나 부과제척기간은 조세의 부과권이 소멸하는 사유로서, 조세채무가 확정된 이후의 집행되는 조세의 ‘징수’와는 원천적으로 무관한 제도임
- 또한 신고납부방식의 세목에서 가산세¹⁵²⁾ 부과는 마땅히 내야 할 세액과 신고한 세액과의 차액이 있을 경우에 부담하는데, 단지 실질에 있어서 과세표준을 신고하지 않은 것과 동일하다하여 실제 가산세를 부과하는 것은 쉽지 않음

[조세의 징수만을 불가능·곤란하게 하는 행위]

대법원 2007. 2. 15. 선고 2005도9546 전원합의체판결

〈판례의 내용 및 취지〉

허위의 수출계약서를 작성하여 외화획득용 원료구매승인서를 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 아니하였다. 이에 대해 대법원은 피고인들이 처음부터 부가가치세의 “징수”를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 의도로 거래상대방으로부터 징수한 부가가치세액 전부를 유보하지 아

152) 일반적 가산세 또는 가산세 중과 모두 해당함

니한 채 사기 기타 부정한 행위를 하는 일련의 과정에서 형식적으로만 부가가치세를 신고한 것에 지나지 아니하여 그 실질에 있어서는 부가가치세를 신고하지 아니한 것과 아무런 다를 바가 없고, 그에 따라 국가가 그 부가가치세를 징수하지 못한 이상 피고인들의 행위는 조세포탈죄에 해당하는 것으로 보아야 한다고 판시하였다. 다만 소수의견으로 납세의무자의 신고로 확정되는 세목에서 납세의무자가 제대로 신고하여 정당한 세액의 조세 채무가 확정되는 데에 어떠한 방해나 지장도 초래하지 않았다면 설사 납세의무자가 과세표준의 신고 이전에 조세를 체납할 의도로 사전에 재산을 은닉하거나 처분하는 등의 행위를 하였다고 하더라도 부정한 행위로 조세 포탈의 결과가 발생한 것이라 볼 수는 없다는 견해가 제시되었다.

2) 「법인세법」상 소득처분에 의한 인정상여 등의 소득세 부과제척기간 문제

- 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결에서는 인정상여의 소득처분과 관련한 부과제척기간 판단이 쟁점이 되었는데, 이러한 소득처분이 이루어질 것이라 예상한 것은 아니므로 부정한 행위라 할 수 없다고 판시함
 - 법인의 대표자가 법인의 자금을 횡령하면서 장부를 조작하는 등의 행위를 했더라도 인정상여로 처분될 것을 예상한 것은 아니므로 부정행위에 해당하지 않아 일반적인 부과제척기간(5년)이 적용되는 것임
 - 즉 납세자가 부정행위를 저지를 당시 소득처분이 장차 이루어질 것임을 예상함과 아울러, 납세자 자신에게 귀속될 상여에 대한 소득세를 포탈할 것을 인식해야 부정행위로 판단할 수 있다는 것임

- 위 판결의 결과로 2011년 말 「국세기본법」이 개정¹⁵³⁾되면서 위와 같은 행위로 포탈한 법인세와 관련하여 상여, 배당 등으로 처분한 금액에 대한 소득세 또는 법인세의 부과제척기간은 포탈한 법인세와 마찬가지로 무조건 10년으로 의제됨
 - 즉 해당 조문¹⁵⁴⁾에 “이 경우 부정행위로 포탈하거나 환급·공제받은 국세가 법인세이면 ... 처분된 금액에 대한 소득세 또는 법인세에 대해서도 그 소득세 또는 법인세를 부과할 수 있는 날부터 10년간으로 한다”라는 단서가 추가됨

153) 2011. 12. 31. 법률 제11124호

154) 「국세기본법」 제26조의2 제1항 제1호

- 결과적으로 위 판결은 일견 세 영역의 부정행위의 공통적 판단 요소인 ‘포탈 결과의 인식’이 필요함을 재차 확인한 것이지만, 역설적으로 세 영역의 부정행위 개념이 다를 수 있고 이를 획일화하는 것이 무리일 수 있다는 점을 시사함
 - 부과제척기간 관련 조문에서 단서 규정의 추가는 장기부과제척기간 적용 사유와 「조세범 처벌법」상의 처벌 사유가 근본적으로 다를 수 있음을 의미함
 - 이 외에도 국가의 과세권 확보를 위해 장기의 부과제척기간이 필요한 사안이 있을 수도 있는데, 이와 관련하여 부정한 행위라고 판단하면 이와 동시에 형사 처벌까지 이르게 되어 불합리하다고 여겨지는 경우도 발생할 수 있음
 - 결국 부정행위와 관련된 두 영역의 범위 중 서로 겹치지 않는 부분이 있을 수 있음을 시사함
 - 아울러 원칙적으로 고의나 과실 여부에 관계없이 일정한 규칙 위반에 대해 부과하는 행정적 제재 성격으로서의 가산세 제도를 고찰한다면, ‘포탈 결과에 대한 인식’이라는 주관적 요건이 가산세 증가에 있어 필수적인지 의문임

[인정상여 소득세 포탈에 대한 주관적 인식]

대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결¹⁵⁵⁾

〈판례의 내용 및 취지〉

소외 회사의 1인 주주이자 실질적인 경영자인 소외인이 1998년경 거액의 소외 회사 자금을 횡령한 사실이 세무조사 결과 드러나자, 과세관청인 피고는 위 돈이 법인으로부터 사외 유출되어 소외인에게 귀속된 것으로 보아 소외인에 대한 상여로 소득처분을 함과 아울러, 2005. 4. 2. 소외 회사에 대하여 소득금액변동통지를 한 후 2005. 5. 12. 원천징수 근로소득세의 징수처분을 하였다. 소외 회사의 회사정리 절차상 소송수계인인 원고는, 소외인의 소득세에 대한 원천징수의무는 당해 소득세의 납세의무가 존재할 것을 전제로 하는데, 횡령금이 소외인에게 귀속된 연도는 1998년도로서 그에 관한 종합소득세의 부과제척기간의 기산일인 1999. 6. 1.로부터 5년의 부과제척기간이 경과되어 소득세의 납세의무가 소멸하였으므로 그 원천징수의무 역시 소멸한 것으로 보아야 한다고 주장하였다. 이에 대해 대법원은, 소외인이 소외 회사로부터 횡령금을 빼돌리는 과정에서 소외 회사의 회계장부를 조작하는 등의 행위를 한 것은 그 전후의 경위에 비추어 단지 횡령금을 빼돌린 사실을 은폐하기 위한 것일 뿐, 횡령금에 대하여 향후 피고의 소득처분이 이루어질 것까지 예상하여 그로인해 자신에게 귀속될 상여에 대한 소득세를 포탈하기 위한 것으로 보기 어려우므로, ‘납세자가 사기 기타 부정한 행위로써 국세를 포탈한 경우’에 해당하지 않는다고 보았다.

3) 조세포탈죄 적용이나 가산세 증가에 있어서의 '조세포탈 목적' 요건의 존재

- 2011년 말 「국세기본법」 개정¹⁵⁶⁾ 전 법 해석과 관련된 판례로서, 대법원 2013. 11. 28. 선고 2013두12362 판결¹⁵⁷⁾에서는 '부당한 방법에 의한 과세표준의 과소신고'란 그 과소신고가 '조세포탈의 목적'에서 비롯된 것을 의미한다고 판시한 바 있음
 - 본 판례에서 대법원은 부당가산세를 적용하기 위한 전제조건으로서의 '부당한 방법'에 대한 설명으로서, 조세포탈의 목적이 필요하다는 취지로 실시하였음
 - 2011년 이전까지는 「국세기본법」상 부정가산세 적용과 관련한 독자적인 법령이 존재하였으나, 2012년 이후는 세 영역의 부정행위 개념이 법문상으로는 통일되었음

- 그러나 법 개정 과정에서 '조세포탈의 목적'이라는 문구¹⁵⁸⁾ 삭제의 명확한 취지가 밝혀지지 않은 상태에서, 향후 해석상 조세포탈 목적 없이도 적게 신고한 때에는 가산세 증가를 할 수 있다는 취지의 해석이 가능한 것인지는 불확실함
 - 2011년 말의 「국세기본법」 개정은 새로운 법 해석이 가능한 새로운 규정의 창설이라기보다는 법적 안정성 측면에서 기존 판례의 공통적 판시 내용을 정리하여 법문화한 것에 불과한 측면이 있음
 - 적어도 2011년 말 「국세기본법」 개정 전까지는 해석상으로 조세포탈죄와 가산세 증가에 있어 '조세포탈 목적'의 존부는 양자가 구별되는 요건이었음
 - 부정한 행위로 인해 조세를 포탈하여 성립하는 조세포탈범에 대하여, 대법원은 고의범이지 목적범은 아니므로 납세자에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 있어야 하는 것은 아니라는 입장을 취함¹⁵⁹⁾

155) 같은 취지의 판례: 대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결, 대법원 2010. 12. 23. 선고 2008두10522 판결 등

156) 2011. 12. 31. 법률 제11124호

157) 2011년 및 2012년 「국세기본법령」 개정 전 해석과 관련한 사안으로서 같은 뜻의 판결로는 대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결, 대법원 2018. 3. 29. 선고 2017두69991 판결이 있음

158) "국세를 포탈하거나 환급·공제받기 위한" 사기, 그 밖의 부정한 행위(구 「국세기본법 시행령」 제26조, 제27조 제2항 제6호)

159) 대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 등

- 2011년 말 법 개정으로 명시적으로는 가산세 증가 판단에 있어 ‘조세포탈 목적’ 요건은 필요 없는 것으로 보이나, 이러한 개정 작업이 기존의 해석을 당연히 뒤엎는 정도의 창설적 효력이 있는 것인지는 알 수 없음
- 다만 2011년 말 이후 「국세기본법」 개정 법령의 해석과 관련한 사항에서 대법원 판결은 확인되지 않으나, 하급심 판결(광주고등법원 2019. 5. 30. 선고 2018누4853)에서는 여전히 ‘조세포탈 목적’ 요건은 필요한 것으로 보고 있음
 - 법령에서 정한 부정한 적극적 행위를 한 이상, 조세포탈의 목적이 있었던 것으로 인정된다고 판단함

[가산세 증가에 있어서 ‘조세포탈 목적’]

대법원 2013. 11. 28. 선고 2013두12362 판결

〈판례의 내용 및 취지〉

“구 「국세기본법」(2010. 1. 1. 법률 제9911호로 개정되기 전의 것) 제47조의3의 규정 체계, 구 「국세기본법시행령」(2010. 2. 18. 대통령령 제22038호로 개정되기 전의 것) 제27조 제2항 각 호의 문언 내용, 과소신고가산세의 법적 성질 등을 종합하여 보면, 부당과소신고의 경우에 가산세를 증가하는 이유는 국세의 과세표준 또는 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장하는 경우에는 조세의 부과와 징수가 불가능하거나 현저히 곤란하므로 납세의무자로 하여금 성실하게 과세표준을 신고하도록 유도하기 위하여 ‘부당한 방법’에 의하지 아니한 일반 과소신고의 경우보다 훨씬 높은 세율의 가산세를 부과하는 제재를 가하려는 것으로 이해된다. 그리고 ‘부당한 방법’으로 볼 수 있는 경우를 예시적으로 규정하고 있는 구 「국세기본법시행령」 제27조 제2항은 그 일반조항이라고 할 수 있는 제6호에서 ‘부당한 방법’에 해당하기 위하여는 조세포탈 등의 목적이 필요하다는 취지로 규정하고 있다. 따라서 부당과소신고가산세의 요건인 ‘부당한 방법’으로 한 과세표준의 과소신고’란 ... 그 과소신고가 누진세율의 회피, 이월결손금 규정의 적용 등과 같은 조세포탈의 목적에서 비롯된 것을 의미한다고 보아야 한다.”

광주고등법원 2019. 5. 30. 선고 2018누4853

〈판례의 내용 및 취지〉

...(중략)... 위 개정 국세기본법 규정체계, 문언, 취지에 비추어 보면 개정 국세기본법상 부정행위도 앞서 본 법리와 마찬가지로 해석함이 타당하며, 또한 원고들이 이와 같이 적극적 행위를 한 이상 여기에 조세포탈의 목적 또한 있었던 것으로 보는 것이 타당하다.

4) 대리인이나 이행보조자 등 제3자의 부정행위

- 제3자의 부정행위에 대해 아래 2011년 및 2015년 판례에서는 동일한 법리로, 납세자가 대리인의 부정행위를 방지하기 위해 주의와 감독을 다하였다는 등의 특별한 사정이 없는 한 장기부과제척기간이 적용되어야 한다고 판시함¹⁶⁰⁾
- 대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두15104 판결에서는 행위자(대리인)가 저지른 부정행위로 인해 관세가 포탈되는 결과가 발생한 경우에도 당해 관세의 납세자에 대하여 장기부과제척기간¹⁶¹⁾을 적용할 수 있다는 취지로 판시하였음¹⁶²⁾
 - 납세자가 스스로 관련 업무의 처리를 위탁함으로써 행위영역이 확장되는 이익을 누리게 되는 만큼, 납세자의 대리인이나 이행보조자 등이 부정행위의 주체인 경우에도 납세자에게 장기부과제척기간이 적용되어야 한다고 보았음
 - 이는 대법원이 「관세법」상의 명문 규정 없이 합목적적인 해석을 통해 장기부과제척기간의 적용 범위를 실질적으로 확대한 것으로 볼 수 있음¹⁶³⁾
- 대법원 2015. 9. 10. 선고 2010두1385 판결에서도 장기부과제척기간 적용 문제에 있어 납세의무자 스스로 관련 업무의 처리를 위탁함으로써 행위영역 확장의 이익을 얻게 되는 납세자의 대리인 등의 부정행위도 포함된다고 하였음

160) 동 판례들에서는 부당과소신고가산세의 경우나 양자(장기부과제척기간과 부당과소신고가산세)의 관계에 대해 명확히 판시하지는 않았음

161) 「국세기본법」 제26조의2 제1항 제1호에서 납세자가 부정행위로 국세를 포탈한 경우 10년의 부과제척기간을 적용하도록 규정한 것과 마찬가지로, 「관세법」에서도 부정행위 방법으로 관세를 포탈한 경우 통상보다 장기의 부과제척기간을 적용하도록 규정하고 있음

162) 「관세법」상 장기부과제척기간의 적용에 관한 것이지만, 법문의 유사성이나 실질적 취지를 보았을 때 「국세기본법」 제26조의2 제1항 제1호에 따른 부과제척기간에도 그대로 적용된다고 볼 수 있음

163) 이용우(2014), p. 76.

[대리인 등의 부정행위- 장기부과제척기간 판단]

대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두15104 판결

<판례의 내용 및 취지>

‘부정한 방법’에는 납세의무자 본인이 행한 부정한 방법뿐만 아니라, 납세의무자가 스스로 관련 업무의 처리를 위탁함으로써 그 행위영역 확장의 이익을 얻게 되는 납세의무자의 대리인이나 이행 보조자 등이 행한 부정한 방법도 다른 특별한 사정이 없는 한 포함된다고 할 것이다.

대법원 2015. 9. 10. 선고 2010두1385 판결

<판례의 내용 및 취지>

원심이 대리행위의 하자에 관한 「민법」 제116조 제1항을 들어 납세의무자가 사기 기타 부정한 행위를 하였는지 여부가 대리인을 표준으로 결정된다고 본 것은 잘못이다. 대리인인 이익이 본인에게 귀속되고 본인은 언제나 대리인을 해임할 수 있는 등에 대한 일반적·추상적 감독권한을 가지고 있으므로, 특별한 사정이 없는 한 대리인의 부정행위를 본인의 부정행위로 볼 수 있다.

- 이후 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결¹⁶⁴⁾에서는 법인의 사용인 등의 배임적 부정행위에 관하여 법인의 부정행위로 볼 수 있는지에 대한 쟁점에서, 장기부과제척기간과 부당과소신고가산세의 판단을 각기 달리 하였음¹⁶⁵⁾
 - 납세자에게 선임, 관리·감독상의 과실이 있었던 경우, 납세자가 이를 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 사용인 등이 행한 배임적 부정행위를 놓고 과소신고가산세의 증가를 부정하는 한편, 장기부과제척기간 적용은 긍정하였음
 - 이러한 해석은 구 「국세기본법」 규정의 문언에 어긋나지 않으면서도 각 제도의 취지와 구체적 타당성을 고려한 합헌적 법률해석의 결과라고 볼 수 있음¹⁶⁶⁾
 - 다만 동 판결과 관련하여 납세자의 법적 안정성과 예측 가능성이 침해되고 「국세기본법」 전체의 체계와 통일성이 저해된다는 소수의견도 있었음

164) 본 사건은 구 「국세기본법」(2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정되기 전의 것)의 적용과 관련된 것임

165) 사용인 등 제3자의 부정행위에 있어 본인에 대한 부당과소신고가산세 적용 여부에 관한 최초의 대법원의 해석임

166) 임수연(2021), p. 906.

[사용인 등의 배임적 부정행위]

대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결

〈판례의 내용 및 취지〉

(부당과소신고가산세에 대한 판단) 사용인 등의 부정한 행위가 납세자 본인의 이익이나 의사에 반하여 자기 또는 제3자의 이익을 도모할 목적으로 납세자를 피해자로 하는 사기, 배임 등 범행의 일환으로 행하여지고, 거래상대방이 이에 가담하는 등으로 인하여 납세자가 이들의 부정한 행위를 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 특별한 사정이 있는 경우라면, 사용인 등의 부정한 행위로 납세자의 과세표준이 결과적으로 과소신고되었을지라도 이들의 배임적 부정행위로 인한 과소신고를 ‘납세자가 부당한 방법으로 과소신고한 경우’에 포함된다고 볼 수는 없으므로, 이때에는 납세자에게 부정한 행위를 이유로 중과세율을 적용한 부당과소신고가산세의 제재를 가할 수 없다고 봄이 타당하다.

(장기부과제척기간 적용에 대한 판단) 사용인 등의 부정한 행위가 납세자 본인을 피해자로 하는 사기, 배임 등 범행의 수단으로 행하여졌다고 하더라도 사용인 등의 부정한 행위로서 포탈된 국세에 관하여 과세관청의 부과권의 행사가 어렵게 된 것은 분명하므로, 특별한 사정이 없는 한 이러한 사용인 등의 배임적 부정행위는 장기부과제척기간에서 말하는 부정한 행위에 포함된다.

(소수의견) 장기부과제척기간과 부당과소신고가산세 모두 국세기본법에서 함께 규율하고 있는 제도이고 납세자의 부정한 행위라는 요건이 동일하게 규정되어 있는 바, 국세기본법에서 양자에 대해 달리 정하고 있지 않는 이상 납세자가 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 사용인 등의 배임적 부정행위를 이유로 하여 납세자 본인에게 부당과소신고가산세의 제재를 부과할 수 없다고 보았다면, 장기부과제척기간에서도 이들의 배임적 부정행위로 납세자 본인의 해당 국세에 관한 부과제척기간이 연장되지 않는다고 해석하는 것이 자연스럽다.

- 상기와 같은 판례들은 결국 세 영역의 납세자 본인의 부정행위 판단에 있어 상황에 따른 제3자의 부정행위로 인한 영향이 서로 다를 수 있음을 보여주므로, 이를 대비한 향후 부정행위의 행위주체에 관한 보다 명확한 입법 필요성을 시사함
 - 현재 「조세범 처벌법」 제18조에서는 법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 그 밖의 종업원의 부정행위에 관한 양벌규정을 두고 있음(단, 해당 업무에 관하여 상당한 주의와 감독을 게을리 하지 아니한 경우에는 제외)¹⁶⁷⁾
 - 반면 장기부과제척기간 적용이나 가산세 중과 규정에서, 제3자와 관련한 부정행위 행위주체에 관한 명확한 범위 규정이 없음

167) 판례상으로도 일관되게 판시하여 옴(대법원 2000. 2. 8. 선고 99도5191 판결 등)

3. 현행 부정행위와 관련한 규정 및 해석상의 주요 논쟁사항

가. 부정행위 개념의 공통적 규정 및 해석에 따른 일반론적 문제

1) 그동안의 부정행위 관련 입법 및 사법상의 과정과 평가

- 세 영역에 있어 사용되는 부정행위와 관련, 현재까지 입법의 기본 방향은 그 개념을 통일하는 것이었음
 - 조세법 체계하에서 법 문언은 그 문구가 동일하다면 기본적으로 엄격해석 원칙에 따라 같은 뜻으로 해석하는 것이 원칙이므로, 납세의무자의 예측 가능성을 높일 수 있게 됨
- 이러한 입법 개정 작업은 최초로 2010년에 「조세범 처벌법」을 개정¹⁶⁸⁾함으로써 실행됨
 - 구 「조세범 처벌법」이 조세포탈죄의 구성요건을 “사기 기타 부정한 행위”라고만 정한 것은 객관적 구성요건 자체가 지나치게 추상적이어서 죄형법정주의 원칙에 반한다는 지적이 있었음¹⁶⁹⁾
 - 부정행위 관련 해당 신설 조항은 부정행위 개념의 추상성, 가변성으로 인한 불명확성을 극복하기 위해 종래 대법원이 판시해 온 해석을 구체화하여 반영한 것임
- 이어서 2011년 말 및 2012년 초 「국세기본법」¹⁷⁰⁾ 및 같은 법 시행령¹⁷¹⁾의 개정으로 「조세범 처벌법」상의 ‘사기 그 밖의 부정한 행위’를 「국세기본법」에서 사용되는 부정행위 의미에 그대로 원용하게 됨

168) 2010. 1. 1. 법률 제9919호

169) 안경봉(2015), p. 320.

170) 2011. 12. 31. 법률 제11124호

171) 2012. 2. 2. 대통령령 제23592호

- 그동안 그 의미 및 적용 범위 등에 있어 논란이 되어 왔던 「조세범 처벌법」상 ‘사기 그 밖의 부정한 행위’와 「국세기본법」상 장기부과제척기간 및 가산세 증가 요건과의 관계에 대하여 일관되게 해석할 수 있는 단초를 마련함
 - 서로 다른 세 영역에서 비슷하게 쓰이던 부정한 행위, 부당한 행위 등의 개념을 동일하게 만든다는 시도에서 비롯됨
 - 과거 조세포탈죄는 “사기 기타 부정한 행위”, 장기부과제척기간은 “사기나 그 밖의 부정한 행위”, 가산세 증가는 “부당한 방법”이라고 규정되어 있었음
 - 세 영역의 관련 법문이 형식적으로 같은 이상, 그 의미 역시 통일적으로 해석하는 것이 더욱 명확해졌다고 볼 수 있음
- 또한 해석상으로도 앞서 살펴본 바와 같이, 대법원은 가급적 세 영역에서의 부정행위 개념을 동일하게 해석하려는 경향을 보여 왔음¹⁷²⁾
- 「조세범 처벌법」이나 「국세기본법」 등 부정행위 관련 법령 개정이 있었던 시점 전후로도 그 해석상 특별한 변화가 없는 것으로 추정됨¹⁷³⁾
- 이와 같은 입법 규정 및 사법 해석 과정을 고찰해 보면 세 영역에서의 부정행위 개념을 통일한 것으로 보이기는 하나, 당위론적으로 법해석론상 반드시 같아야 한다는 것을 의미하지는 않음
- 실제 대법원이 세 영역에서 부정행위 기준을 통일하여 해석하려는 경향은 있었지만, 각 영역별로 부정행위 개념을 동일하게 보아야 한다는 혹은 달리 보아야 한다는 구체적 판단도 명시적으로 한 바가 없음
 - 또한 실제 각기 다른 법문에서 동일하게 쓰이는 문구라 하더라도 ‘법 개념의 상대성’에 따라 각기 다른 함목적적 판결도 가능할 수 있음
 - ‘법 개념의 상대성’이란 동일한 개념이 그 문제되는 제도나 법영역에 따라 그 의미가 달라지는 것을 말하며, 법은 그 목적과 보호하려는 가치에 맞게 해석되

172) 안대희(2015), p. 327.

173) 이용우(2014), p. 87.

어야 함을 말함¹⁷⁴⁾

2) 세 영역에서의 해당 제도 및 부정행위 개념의 비교

가) 각 제도별 상이한 고유의 목적 및 취지의 파악

- 조세포탈죄, 장기부과제척기간 적용, 가산세 증과는 모두 부정적인 행위를 유발한 납세자에게 불이익을 가하는 것인데, 구체적으로 제도별 목적과 취지, 보호법익, 불이익을 가하는 이유 및 정도 등을 살펴볼 필요가 있음
 - 각 영역의 입법 취지나 제도 본질 등을 고찰해 봄으로써, 부정행위의 동질성(또는 이질성) 정도 등의 해석에 대한 시사점을 도출해 볼 수 있음

- 조세포탈죄는 형벌을 가할 필요가 있는 고의적 탈세행위에 대하여 책임주의적 관점에서 적용하는 것으로서, 그 행위가 반사회적이고 국가재정권을 침해하기 때문에 기본적으로 일반 형사범과 동등하게 처벌해야 한다는 논리가 성립됨¹⁷⁵⁾
 - 조세포탈죄는 다양한 조세탈루 행위들¹⁷⁶⁾ 중 가장 중한 불법성을 띠는 행위들을 엄단하기 위해 마련된 조세범죄임¹⁷⁷⁾

- 부과제척기간을 두는 이유는 과세관청이 부과권을 행사할 수 있는 기간을 제한함으로써 조세법률관계를 조속히 안정시켜 법적 안정성을 도모하려는 것임¹⁷⁸⁾
 - 만일 국세에 관한 요건사실의 발견을 곤란하게 하거나 불가능하게 하는 부정행위

174) 양인준(2015), p. 26.

175) 김영심(2009), p. 130.

176) 납세의무의 전부 또는 일부를 면탈하는 일체의 행위를 '조세일탈행위'라는 개념으로 포괄한 뒤, '행위의 위법성', '국가의 과세권 침해'라는 두 가지 기준 아래 이를 다시 ① 절세, ② 조세회피, ③ 조세탈루, ④ 조세질서범, ⑤ 조세포탈범으로 분류하는 견해가 있음(이상돈, 『조세형법론』, 세창출판사, 2009, pp. 3~7)

177) 이재호·이경호(2013), p. 34.

178) 김영심(2009), p. 111.

행위로 인해 국세 부과권에 지장이 초래되었다면, 과세권의 행사를 보장해 주기 위해 장기의 부과제척기간을 적용할 수 있는 논거가 될 수 있음

- 공동체의 유지를 필요한 재원을 확보한다는 의미에서 공공성이 큰 조세에 있어서 납세자의 기망으로 조세의 부과와 징수가 불가능했다면 부과제척기간을 연장하거나 아예 부과제척기간을 없애는 것도 상정해 볼 수 있음

○ 부과제척기간은 법적 안정성과 행정의 효율성을 위한 기술적 조치라고 할 수 있음

□ 가산세는 납세의무자의 납세협력 의무불이행에 대해 행정상 제재 성격으로서 부과하는 것이며, 기본적으로 여러 종류의 가산세를 위반의 정도에 따라 단계별로 차등하여 부과할 수 있는 제도임

○ 가산세는 조세행정의 편의, 징세비용의 절감 및 세수의 용이한 적기 확보를 그 보호법익으로 함

○ 가산세 중과 제도는 위반의 정도가 다른 일반가산세에 비하여 크다고 인정될 때 그 존립 논거가 있음

○ 일반적으로 행정상 제재는 행정형벌에 비하여 반윤리성이 낮으므로 객관적인 위법정도에 따라 부과하는 것이며, 법률에 특별한 규정이 없는 한 고의·과실, 책임능력 등을 요하지 않음

- 고의나 과실을 불문하고, 사용자 등의 행위에 대해서도 본인의 책임이 확장될 여지가 있음

□ 한편 세 영역을 대별하는 대표적 특징으로는 다음과 같은 것들이 있음

○ 조세포탈은 형사의 영역에 속하고, 부과제척기간은 민사법의 법리에 좀 더 가까우며, 가산세는 행정의 영역에 속함¹⁷⁹⁾

○ 조세포탈은 형사처벌의 영역이고, 조세부과와 밀접한 관련이 있는 부과제척기간 문제는 조세실체의 영역이며, 신고행위와 관련된 가산세 부과는 조세절차의 영역임¹⁸⁰⁾

179) 양인준(2015), pp. 28~29.

- 조세포탈범은 고의범이고, 행정상 제재인 가산세의 적용은 원칙적으로 고의나 과실을 필요로 하지 않는 것이나, 장기부과제척기간은 고의범과 과실범 모두를 포괄해 적용 가능한 개념으로 볼 수 있음¹⁸¹⁾

나) 조세범 처벌과 가산세 증과상의 부정행위 비교

- 조세범 처벌과 가산세 증과 모두 자기책임의 원리가 작용되며, 납세 관련 위계로 인한 탈세 등의 의무불이행을 제재한다는 측면에서 공통점이 있음
- 반면 조세포탈 처벌이나 가산세 증과는 제재의 취지 및 성질, 제재의 절차, 보호법의 등에서 다음과 같은 차이가 있으며, 각자 독자적인 영역이 존재함
 - 조세포탈은 조세의 체계와 기능을 위협하고 비난 가능성이 높은 반사회적·반윤리적 탈세행위를 규제하기 위하여, 가산세 부과는 조세형평과 신고의무의 자발적 이행 유도를 위하여 존재함
 - 특히 가산세의 증과는 은닉이나 가장 등의 적극성이 높은 경우에 일반 가산세에 비하여 높은 세율로 부과되는 것임
 - 조세포탈죄는 반드시 기소와 법원 판단을 거쳐 처벌되는 것이나, 가산세 증과는 원칙적으로 행정청 판단으로 부과되는 행정질서벌(행정상 제재)임
 - 조세범 처벌은 신고납세방식의 세목뿐만 아니라 부과과세방식의 세목까지 규제하나, 가산세 증과 제도는 신고납세방식의 세목에서만 작동함
 - 조세범 처벌을 위한 형사소송이나 가산세 증과 처분을 다투는 조세소송에서 증명 정도에 대하여 형사소송은 '합리적인 의심이 없는 정도'를, 조세소송은 '확실성에 근접하는 고도의 개연성'을 요구함¹⁸²⁾
 - 형사소송의 증명 정도 수준이 훨씬 높음

180) 강성모(2023), p. 301.

181) 김영심(2009), p. 131.

182) 양인준(2015), pp. 39~40.

다) 조세범 처벌과 장기부과제척기간상의 부정행위 비교

- 조세포탈죄 처벌 구성요건으로서의 부정행위와 부과제척기간 연장사유로서의 부정행위는 모두 납세자의 위계행위에 대한 불이익을 주는 것이고, 납세자의 권리의무관계에 영향력을 미친다는 점에서 공통점이 있음
- 그러나 양자는 그 목적과 취지, 적용 범위 등에서 차이를 보임
 - 「조세범 처벌법」은 반사회적 조세탈루행위의 엄단, 세법의 실효성 향상 및 국민의 건전한 납세의식 확립을, 부과제척기간의 연장은 부과권에 지장이 초래되었을 경우의 과세권 행사 확보에 그 보호법익이 있음
 - 조세포탈죄의 경우 ‘부과’와 함께 ‘징수’를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 행위도 부정행위에 포함하고 있으나, 부과제척기간의 경우 본질적으로 ‘징수’와는 무관함
 - 조세부과권은 실체적 차원의 권리로서 구체적 조세채권 확정과 관련된 것이며, 세액 확정 후의 집행단계인 조세의 징수와는 그 성격이 다름
 - 부정행위에 대한 해석의 영역에서, 조세포탈죄는 형벌의 규제를 받는 적극적 은닉행위를 동반한 고의범에 국한되지만, 장기부과제척기간 적용에 있어서는 고의범 뿐만 아니라 과실범까지 포괄하는 것이 더 타당할 수 있음¹⁸³⁾

라) 장기부과제척기간과 가산세 중과상의 부정행위 비교

- 장기부과제척기간 적용과 가산세 중과 요건으로서의 부정행위는 모두 납세자의 권리의무 사항 등 국세행정의 공통사항을 규율하고 있는 「국세기본법」상의 개념이기는 하지만, 양자는 목적과 취지, 제재 강도 등에서 차이를 보임
 - 부과제척기간의 연장은 조세부과권이 방해받았을 경우에 국가의 조세채권 확보기간을 연장하는 데에 목적이 있는 것이나, 가산세 중과는 은닉의 적극성이 드러난 불성실 신고행위에 대한 직접적·금전적 제재라는 점에서 서로 상이함

183) 김영심(2009), p. 131.

- 장기부과제척기간 적용은 납세자 입장에서 조세부과 가능성에 대한 불확실한 기간이 연장될 뿐, 그 자체로는 직접적인 불이익은 아니므로 가산세 증가에 비하여 제재적 성격이 높다고 볼 수 없음¹⁸⁴⁾
- 장기부과제척기간 적용과 가산세 증가상의 부정행위 해석에 있어서 대법원은 양자가 동일하다고 직접적으로 실시한 적은 없으며, ‘사기 기타 부정한 행위’라는 개념 정의를 같이하여 그 행위태양을 같은 것으로 보았을 뿐임¹⁸⁵⁾

3) 소결(현행 법 규정 및 해석상의 문제점)

- 상기에서 살펴본 바와 같이 조세범 처벌, 부과제척기간 및 가산세 증가 제도의 목적, 취지, 보호법익뿐만 아니라 세 영역에서 쓰이는 부정행위라는 의미도 서로 상이함을 알 수 있음
- 그럼에도 불구하고 법적 안정성과 예측 가능성 제고를 위해 부정행위 개념을 일치시키려는 입법적 방향과 사법적 관행은 큰 틀에서 지속되어 왔음
 - 2010. 1. 1. 개정된 「조세범 처벌법」 제3조 제6항은 “사기 기타 부정한 행위”에 대한 정의 규정을 두었고, 이어 2011년 말 장기부과제척기간 규정과 가산세 증가 규정에서 이를 차용함으로써 문언상 통일성을 확보함
 - 특히 대법원이 과거 법조문상의 문언이 다른 상황에서도 가급적 이들 세 영역에서의 부정행위 개념을 동일하게 해석하려는 경향을 보임
 - 이렇게 하나의 공통된 기준을 사용하면 일관성과 통일성이 확보되어 혼란이 줄어들며, 예측 가능성을 높이고 법적 안정성이 향상된다는 장점이 있음
- 그러나 이러한 부정행위에 대한 획일적 법 규정 및 해석은 제도의 목적과 취지에 부합하지 않는 결과를 초래하여 개별적, 구체적 타당성을 잃게 되는 부작용이 발생할 여지를 남김

184) 임수연(2021), p. 924.

185) 임수연(2021), p. 969.

- 그 기능이 서로 다른 영역에서 사용되는 개념을 동일하게 적용할 경우, 공평이 저해되고 각 영역에서 부정행위에 대한 제재 수준이 비례하지 않는 등 여러 불합리한 점이 노출될 수 있음
 - 형사범인 조세포탈, 장기부과제척기간, 가산세 증과는 각각 제도의 취지와 기능이 다르기 때문에 법원의 해석과는 별개로 부정행위 개념과 관련하여 각기 달리 접근할 수 있다고 보는 것이 학계의 다수설임¹⁸⁶⁾

- 실례적으로 조세범 처벌, 장기부과제척기간 적용, 가산세 증과에 있어 법문상의 부정행위를 동일하게 해석함으로써 다음과 같은 문제점이 나타날 수 있음
 - 선형 형사소송에서 조세포탈죄의 판결이 후행하는 행정소송에서 가산세 증과의 판결에 영향을 미쳐, 독자적인 영역은 사라지고 사실상 포탈죄가 유죄로 판결되는 사안에만 가산세 증과가 유지되는 경향이 있음¹⁸⁷⁾
 - 각각의 제도가 나름의 보호법익과 취지가 있는데 이러한 결과가 타당한 것인지 의문이며, 두 가지 제재가 자동연계되어 결과적인 측면에서 이중처벌에 해당할 수 있다는 지적도 가능함¹⁸⁸⁾
 - 조세포탈과 가산세 증과를 같은 개념으로 해석하는 것은 ‘형법의 보충성’¹⁸⁹⁾에 반함¹⁹⁰⁾
 - ‘형법의 보충성’이란 국가가 일정한 목적을 달성하기 위해 법적 수단을 동원할 때 「민법」, 「행정법」상 제재수단을 우선적으로 동원하고, 이로는 목적 달성이 불가능할 때 최후 수단으로 형사제재를 동원해야 한다는 것임

186) 김완석·박종수·이중교·황남석(2021), pp. 654~655.; 양인준(2015), pp. 25~30 등

187) 구진열(2021), p. 77.

188) 이론적으로는 가산세 증과는 세법상의 의무이행 확보를 위한 행정상 조치로서 과세관청이 부과하지만 조세포탈범은 반사회성에 대한 형사적 제재로서 사법부에 의해 처벌되므로 이중처벌금지의 원칙에 반하지는 않는다는 입장이 다수견해이며, 우리 현재의 입장(헌법재판소 2003. 7. 24. 선고 2001헌가25 결정)도 동일함(임수연, 2021, p. 923)

189) 「헌법」 제37조 제2항의 과잉금지의 원칙에 기반함

190) 구진열(2021), p. 40.

- 단순무신고의 부과제척기간은 7년인데, 조세포탈범에 이르지 않는, 즉 은닉의 적극성에 이르지 않는 허위 과소신고의 부과제척기간은 5년에 해당되어 오히려 불공평할 수 있음
 - 사회적 해악 정도나 비난 가능성에 비추어 제재의 경중이 합리적이지 않음
- 의도적으로 탈세를 행하는데도 은닉의 '적극성'이 입증되지 않는다면 과실로 무신고·과소신고를 하는 납세자와 마찬가지로 일반적 가산세만 부담하게 되어 과세형평에 어긋나는 결과를 초래함

나. 부정행위 관련 구성요건별 구체적 쟁점사항

- 현행 「조세범 처벌법」상의 조세포탈죄 구성요건으로는 일반적으로 다음의 다섯가지 요건을 제시할 수 있으며,¹⁹¹⁾ 이러한 요건들이 모두 충족될 때 이른바 처벌 요건으로서의 부정행위가 완성되었다고 볼 수 있음
 - ① 범죄 행위주체(납세의무자, 납세자, 대리인이나 이행보조자 등)
 - ② 구체적 실행행위¹⁹²⁾
 - 소득이나 그 밖의 담세력을 은폐·조작하는 행위로서, 사전소득은닉행위,¹⁹³⁾ 기망행위, 부정적 행태를 드러내는 정형행위 등으로 일컬어지기도 함
 - ③ 조세포탈 또는 조세의 환급·공제
 - ④ 행위와 결과 사이의 인과관계
 - ⑤ 위 네 가지 객관적 요건에 대한 고의(주관적 요건)

191) 이재호·이경호(2013), pp. 30~31.; 이용우(2014), p. 62.; 황남석(2017), pp. 381~382.; 윤지현(2017), pp. 7~8.; 양인준(2015), p. 45. 등에서 유추할 수 있음

192) 이를 협의의 부정행위로 보기도 하나, 본고에서는 용어의 중첩적인 사용을 피하기 위해 실행행위, 사전소득은닉행위 등으로 일컫기로 함

193) 조세포탈 수단이 되거나 혹은 그 과정에서 이루어지는 행위가 반드시 사전에만 일어나는 것은 아니고 사후적으로 이루어질 수도 있으나(대법원 1999. 4. 9. 선고 98도677 판결), 여러 선행연구에서 공통적으로 쓰이는 표현임

- 이하에서는 부정행위 요건들 중 이론이나 해석상으로 논쟁의 여지가 있는 ① 행위 주체 요건(본인 외 제3자), ⑤ 고의 요건(조세포탈 결과에 대한 인식), ② 실행행위 요건(적극적 행위)에 대하여 구체적으로 살펴봄
 - 상기 부정행위 요건들은 장기부과제척기간 적용이나 가산세 증가에서도 그대로 원용되어 동일한 판단의 잣대로 사용되고 있으므로, 각 영역에서 작동하는 쟁점 요건의 성격이나 타당성 등을 검토해 볼 필요가 있음

1) 본인¹⁹⁴⁾ 외 제3자 등의 행위주체 요건

가) 입법 규정 및 사법상 해석

- 본인에게 불이익이 가해질 수 있는 부정행위를 저지르는 자에 대한 각 영역별 범위에 대해서 법문상 서로 달리 규정하고 있으며, 「조세범 처벌법」에서만 부정행위 주체와 본인과의 관계를 명시적으로 규정하고 있음
 - 「조세범 처벌법」에서는 양벌규정으로서, 본인(법인·개인)과 일정 관계가 있는, 즉 법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 그 밖의 종업원의 부정행위가 발생할 경우, 이들 외 본인에게도 처벌을 가하도록 규정하고 있음¹⁹⁵⁾
 - 다만 면책규정으로서 본인이 그 위반행위를 방지하기 위해 해당 업무에 관하여 상당한 주의와 감독을 게을리하지 아니한 경우에는 적용하지 않음¹⁹⁶⁾
 - 장기부과제척기간 적용에 있어서는 적용 대상자를 ‘납세자’¹⁹⁷⁾라고만 할 뿐, 납세자 외의 부정행위를 저지르는 자와의 관계 등에 대해서 별도 문언은 없음
 - ‘납세자’는 본래의 납세의무자뿐만 아니라 연대납세의무자와 제2차 납세의무자 및 보증인, 세법에 따라 국세를 징수하여 납부할 의무를 지는 자를 포함하는 개

194) 일반적으로 ‘납세의무자’(경우에 따라서는 납세자)를 지칭함

195) 「조세범 처벌법」 제18조

196) 동 면책규정은 헌법재판소가 2010. 7. 20. 선고 2009헌가18 결정에서 종래 면책규정을 두지 않았던 구 「조세범 처벌법」(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 개정되기 전의 것)상 기존 양벌규정이 책임주의에 반한다는 이유로 위헌 결정을 내렸기 때문에 그 후속조치로서 입법된 것임

197) 「국세기본법」 제26조의2 제1항 제2호

념으로서, 198) 가산세 중과의 행위주체보다는 넓게 규정하고 있음

- 가산세 중과 규정에서는 납세의무자 본인 외에 부정행위를 저지르는 자 등의 범위 관련 규정이 별도로 없음
 - 가산세는 기본적으로 법정된 신고납세의무를 미준수한 ‘납세의무자’에게만 부과됨¹⁹⁹⁾
- 한편 조세포탈법의 행위주체와 관련한 해석에서 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 원칙적으로 행위자가 납세자의 신분을 가질 것을 요하나, 납세자의 신분이 없는 제3자가 포탈행위에 관여한 경우에도 공범이 될 수 있음²⁰⁰⁾을 판시해 옴²⁰¹⁾
 - 다만 이러한 신분을 가지지 아니한 자는 납세의무자의 조세포탈에 공범이 될 수 있을 뿐, 독자적으로 조세포탈의 주체가 될 수는 없다고 보았음
 - 이와 같이 조세포탈죄에 대하여 「형법」 제33조 등이 적용될 수 있음을 감안하면, 조세포탈죄로 처벌이 이루어지는 영역은 납세자 외의 제3자가 부정행위를 저지르는 경우에만 크게 확대될 수 있다고 해석됨²⁰²⁾
- 또한 장기부과제척기간 적용과 관련한 제3자의 부정행위에 대해 대법원은 2011년 처음 그 내용을 판시하였으며, 이어 2021년에 제3자의 배임적 부정행위에 관한 장기부과제척기간 적용과 가산세 중과 간의 관계 등을 판단한 해석을 내놓음
 - 2011년 판례²⁰³⁾에서 납세자가 관련 업무의 처리를 위탁함으로써 행위영역이 확장되는 이익을 얻는 경우, 납세자의 대리인이나 이행보조자 등이 부정행위의 주체인 경우에도 납세자에게 장기부과제척기간이 적용되어야 한다고 판시함

198) 「국세기본법」 제2조 제10호

199) 「국세기본법」 제47조의2, 제47조의3 참조

200) 형법 제33조[공범과 신분] 신분이 있어야 성립되는 범죄에 신분 없는 자가 가담한 경우에는 그 신분 없는 자에게도 형사벌(공동정범, 교사범, 중범)이 적용될 수 있으나 신분이 없는 자는 무거운 형으로 처벌하지 않을 수 있음

201) 대법원 1998. 5. 8. 선고 97도2429 판결; 대법원 2000. 2. 8. 선고 99도5191 판결; 대법원 2003. 6. 27. 선고 2002도6088 판결 등

202) 이용우(2014), pp. 72~73.

203) 대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두15104 판결

- 단 납세자가 대리인 등의 부정행위를 방지하기 위해 주의와 감독을 다하였다는 등의 특별한 사정이 있는 경우에는 면책될 수 있음(아래 판례도 동일)
- 본 판결은 법령의 명문규정 없이 합목적적인 해석을 통해 장기부과제척기간의 적용 범위를 일정 제3자에게까지 실질적으로 확대한 것으로 볼 수 있음²⁰⁴⁾
- 이어 2021년 판례²⁰⁵⁾에서 사용인 등의 배임적 부정행위에 관하여 법인의 부정행위로 볼 수 있는지에 대한 쟁점에서, 장기부과제척기간과 부당과소신고가산세의 적용 여부 판단이 각기 달라질 수 있음을 실시함
- 납세자가 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 사용인 등이 행한 배임적 부정행위를 놓고 부당과소신고가산세의 증과는 부인하는 한편, 장기부과제척기간의 적용은 타당하다고 판단함

나) 문제의 소재

- 현재 「국세기본법」상 규정된 부정행위에서, 행위주체 관련 부정행위를 저지르는 제3자 등의 범위에 대한 명문 규정이 존재하지 않아 납세의무자 본인 입장에서 법적 안정성과 예측 가능성이 떨어지는 문제점이 발생할 수 있음
- 현행 「국세기본법」은 장기부과제척기간 적용이나 가산세 증과에 있어 납세자(또는 납세의무자)와 부정행위를 저지른 자 간의 관계에 관하여 명시적으로 규정하지 않고 있음
- 목적론적 해석에 입각해 법 개념의 상대성이 작용할 수 있음은 별론으로 하더라도 「국세기본법」상의 부정행위라는 동일 표현을 사용함에도 불구하고 양자 사이 다른 결과가 발생할 수 있다는 점은 비합리적일 수 있음
- 2021년 판례²⁰⁶⁾의 소수의견으로서, 동 판결과 관련하여 납세자의 법적 안정성과 예측 가능성이 침해되고 「국세기본법」 전체의 체계와 통일성이 저해된다는 의견이 제시된 바 있음

204) 이용우(2014), p. 76.

205) 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결

206) 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결

- 여기서 논의의 대상이 되는 ‘제3자의 부정행위’에는 납세의무자 본인과 일정 관계에 있는 제3자가 행한 부정행위에 대해 지시, 묵인, 인식을 한 경우는 당연히 제외됨
- 이는 본인이 처음부터 자신의 의도 아래 부정행위를 실행하기 위해 그 대리인 내지 이행보조자 등을 단순한 도구로 삼은 것과 다름 없으므로 처음부터 본인이 부정행위를 직접 저지른 것과 다를 바 없음²⁰⁷⁾
- 따라서 다음과 같은 제3자의 부정행위 사항들에 대하여 구체적 논의가 필요함
- 본인이 스스로 관련 업무의 처리를 위탁하여 행위영역의 확장의 이익을 가져온 제3자의 범위의 설정
- 제3자의 범위를 무한정 확장할 수는 없으며, 밀접한 관계가 있는 자로 한정하는 것이 바람직
 - 법인의 대표자(사실상의 대표자 포함)는 법인의 기관이므로 그 행위는 당연히 법인에 효력이 있으므로 논의 범위에서 제외
 - 조세법상의 독자적인 영역을 고려한 「민법」상의 대리인²⁰⁸⁾, ²⁰⁹⁾ 내지 이행보조자²¹⁰⁾ 개념의 차용

207) 이용우(2014), p. 116.

208) 「민법」 제114조[대리행위의 효력] ① 대리인이 그 권한내에서 본인을 위한 것임을 표시한 의사표시는 직접 본인에게 대하여 효력이 생긴다.
기타 제125조의 표현대리, 제130조의 무권대리의 개념도 같이 고려할 필요가 있음

209) 「민법」 제116조[대리행위의 하자] ① 의사표시의 효력이 의사의 흠결, 사기, 강박 또는 어느 사정을 알았거나 과실로 알지 못한 것으로 인하여 영향을 받을 경우에 그 사실의 유무는 대리인을 표준하여 결정한다. 즉 부정행위 및 조세포탈의 결과 등에 대한 인식 여부는 본인이 아닌 부정행위를 직접 저지른 대리인을 기준으로 판단해야 하고, 이에 따라 대리인이 개별 사안에서 부정행위 내지 조세포탈의 결과발생 등에 대해 인식하였다면, 본인이 이와 같은 사정에 대해 인식하지 못하였다 하더라도 대리인이 인식한 것만으로 본인이 인식한 것과 같은 효과를 부여할 수 있다는 논리를 유추할 수 있음(이용우(2014), p. 116)

210) 「민법」 제391조[이행보조자의 고의, 과실] 채무자의 법정대리인이 채무자를 위하여 이행하거나 채무자가 타인을 사용하여 이행하는 경우에는 법정대리인 또는 피용자의 고의나 과실은 채무자의 고의나 과실로 본다. 즉 이행보조자는 채무자의 의사관여 아래 그 채무의 이행행위에 속하는 활동을 하는 사람이면 족하고 반드시 채무자의 지시 또는 감독을 받는 관계에 있어야 하는 것도 아니므로, 부정행위를 저지른 행위자가 납세자로부터 통제·감독을 받는 종속관계에 있지 않은 경우에도 당해 본인의 이행보조자 지위에 있음을 인정할 수 있음(이용우(2014), p. 79). 이행보조자는 대리인보다 그 범위가 더 넓다고 볼 수 있음

- 본인에게 면책되는 특별한 사정에 대한 고려
 - 제3자에 대한 주의, 관리, 감독 등에 대한 과실 정도
 - 가산세 감면 사유가 되는 ‘정당한 사유’ 적용 여부 고려

- 다만 제3자의 부정행위로 인해 본인에게 장기부과제척기간이나 가산세 증가를 적용하는 경우, 양자의 제도적 목적과 취지, 보호법의 등 다음과 같은 사항을 추가적으로 고려할 필요가 있음
 - 부과제척기간을 연장하는 입법 취지는 부정행위로 방해받은 국가의 조세 부과권을 확보하는 데 있으므로, 본인 외 부정행위 행위주체는 그 범위가 보다 넓게 허용될 여지가 있음
 - 장기부과제척기간 제도는 정당히 부과하지 못한 세금에 관해 시정하는 조치일 뿐, 납세자 입장에서조차 당초 신고납부해야 할 정당한 세액을 납부해야 한다는 관점에서 보면 특별한 불이익으로 보기 어려운 측면이 있음
 - 가산세는 법정신고의 의무불이행으로 인한 행정상 제재로서, 그 제재의 크기는 의무반의 내용과 정도에 따라 달라져야 하는데, 잘못을 한 주체인 ‘납세의무자’를 중심으로 판단하는 것이 합리적일 수 있음
 - 일반가산세보다 높은 부담을 지우는 가산세 증가제도는 납세의무자의 고의나 의도를 전제로 하는 것이므로, 제3자의 고의나 의도를 인식하지 못하는 경우 이를 지나치게 제재하는 것은 비합리적일 수 있음
 - 가산세의 부과는 자기가 결정하지 않은 것이나 결정할 수 없는 행위로 인한 결과에 책임을 지지 아니한다는 ‘자기책임의 원리’, 잘못의 크기와 부과되는 제재 사이에 균형이 맞아야 한다는 ‘과잉금지의 원칙’이 전제되어야 함

2) 고의(조세포탈 결과에 대한 인식) 요건

- 일반적으로 주관적 요건으로서의 ‘고의’라 함은 조세포탈²¹¹⁾ 결과에 대한 인식을 말함

211) 엄밀히 말하면 (이미 조세포탈죄의 행위라고 결정 지을 수 있는) ‘조세포탈’이라는 용어보다는 ‘조세탈루’나 ‘조세면탈’이라는 용어가 더 객관적이고 적절할 수 있으나, 본고에서는 관련 논점에

- 다만 경우에 따라서는 ‘실행행위로서의 부정행위’에 대한 인식, 그 실행행위로 인하여 발생하는 ‘조세포탈 결과’에 대한 인식으로 구분하기도 함

가) 입법 규정 및 사법상 해석

- 조세포탈죄 관련 형사소송에서 대법원은 ‘범의’라 함은 “행위자가 자기의 행위가 부정행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하는 것”이라고 일관되게 판시함²¹²⁾
 - 다만 조세포탈범은 고의범이지 목적범은 아니므로 납세자에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것은 아니라고 함
- 장기부과제척기간 적용과 관련해서 대법원은 대체적으로 조세포탈죄에서와 마찬가지로 납세자가 조세포탈의 결과를 인식해야 함은 물론, 부정행위의 존재의 인식을 요한다는 입장임²¹³⁾
 - 조세포탈죄의 성립에 행위자의 고의를 요하는 것과 마찬가지로, 10년의 부과제척기간이 적용되기 위해서도 납세자가 객관적 요건들에 관하여 주관적으로 인식해야 한다고 보았음
 - 다만 관련 업무의 처리를 위탁함으로써 납세자가 행위영역의 확장 이익을 얻는 경우, 해당 제3자의 부정행위와 관련하여 납세자가 그 부정행위를 인식하지 않아도 장기부과제척기간이 적용될 수 있다는 판례가 생성된 바 있음²¹⁴⁾
 - 그러나 본 판례들의 핵심 판단요소는 납세자 본인의 인식 여부라기보다는 제3자 자체의 부정행위 성립 여부 및 본인과 제3자 간의 민사법²¹⁵⁾상 관계라고 보

서 더 널리 쓰이는 ‘조세포탈’이라는 용어를 사용하기로 함

212) 대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결; 대법원 2010. 1. 14. 선고 2008도8868 판결; 대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결; 대법원 2011. 6. 30. 선고 2010도10968 판결 등

213) 대법원 2014. 2. 27. 선고 2013두19516 판결; 대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결 등 다수

214) 대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두15104 판결; 대법원 2015. 9. 10. 선고 2010두1385 판결; 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결

여지므로, 납세자의 '고의 요건'과는 별개 사안이라 판단됨

- 즉 부정행위를 저지르는 제3자의 '고의'는 당연히 전제되어야 하는 것임

- 가산세 증가와 관련하여 대법원의 입장을 살펴보면, 대체적으로 형사법상 주관적 구성요건인 고의(범의) 요건을 적용한 기존의 대법원의 판시 내용을 수정 없이 적용해 오고 있음²¹⁵⁾
 - 행정제재 성격인 가산세 증가제도에도 부정행위 자체에 대한 인식과 조세포탈 결과에 대한 인식을 요하는 형법적인 고의 요건을 동일하게 엄격 적용하였음
 - 증가실로 인하여 인식을 못하였다 하더라도 가산세 증가는 적용되지 않음
 - 이러한 경향은 2011년 말 「국세기본법」이 개정된 시점 이전과 이후의 사건들에 대해 차이가 없는 것으로 보임
 - 2011년 말 개정 전까지는 「국세기본법」에서 독자적인 '부당가산세' 개념 규정을 한 바 있음

나) 문제의 소재

- 상기와 같이 '고의'라는 주관적 요건을 동일하게 판단한 대법원의 해석에 대해, 세 영역 자체의 제도적 특징과 목적, 보호법의 등이 고려되지 않았다는 비판이 제기될 수 있음
 - 대법원은 기본적으로 납세자가 행한 부정행위에 대해 불이익을 준다는 측면에서 그 취지가 동일하다고 보아 가급적 통일적 요건 적용 및 해석을 해 온 것으로 보여짐
- 그러나 유사한 부정행위 개념이라 하더라도 영역별로 각기 작용하는 국면이 서로 다를 수 있으므로, 형사별 영역인 조세법 처벌은 논외로 하고, 장기부과제척기간 적용과 가산세 증가에 있어 고의 요건이 필요할지 검토해 볼 필요가 있음

215) 대리(표현대리, 무권대리 포함)의 효력, 본인과 대리인 및 이행보조자간의 관계(「민법」 제114조, 제116조, 제391조 등)

216) 대법원 2015. 1. 15. 선고 2014두11618 판결 등 다수

- 장기부과제척기간 적용을 위한 부정행위 판단에 있어서, 실행행위로서의 부정행위의 존재와 이에 따른 조세포탈 결과의 존재가 핵심 요소이고, 납세자의 '고의' 여부는 상대적으로 중요성이 떨어질 수 있음
 - 부과제척기간을 통상 5년이 아닌 10년으로 연장하는 취지는 조세포탈이 발생하면 과세관청이 세원을 포착하기가 그만큼 어려워지는 만큼 과세관청의 부과권을 확보해 주기 위함이므로, 이러한 측면이 좀 더 비중 있게 고려되어야 함

- 가산세 제도는 자발적 성실신고를 유도하는 것이 목적이고, 의무위반의 내용과 정도에 따라 그 제재 수준을 달리 설계할 수 있으므로, 그 제재 수준의 결정에 있어 납세자의 '고의' 여부 요건은 재량적·정책적 영역이라 볼 수 있음
 - 부정행위로 인한 가산세 중과제도는 동 제도를 통한 납세협력 의무의 실효성 제고와 함께 자기책임의 원리나 비례의 원칙 등과 같은 헌법적 가치와도 조화를 이룰 수 있도록 설계되어야 함
 - 가산세 제도 운영에 있어 조세포탈 결과에 대한 인식이 반드시 필요한 것은 아니지만, 그 위반 정도가 심각하다면 고의 또는 과실 수준별로 차등해서 높은 세율 부과와 가산세 제도 운영은 가능할 것으로 판단됨
 - 고의 요건 필요와 관련하여 다음과 같은 의견들이 다양하게 제시될 수 있음
 - 가산세를 중과하려면 조세포탈의 결과를 꼭 인식해야 하는 것은 아니지만 부정행위 자체에 대해서는 인식해야 한다는 견해²¹⁷⁾
 - 신고의무를 해태하면 가산세라는 행정적 제재를 가하게 되는데, 이때 부정행위가 개입된다면 더 높은 세율로 행정적 제재를 가하는 것이므로 꼭 부정행위를 인식해야 하는 것은 아니라고 보아야 한다는 견해²¹⁸⁾
 - 가산세 중과를 위한 조세탈루의 인식 수준은 조세포탈법상의 조세탈루의 인식 수준보다 덜 적극적이고 낮아야 한다는 견해²¹⁹⁾

217) 양인준(2015), p. 59.

218) 강성모(2023), p. 290.

219) 박성욱·오문성(2016), p. 352.

- 가산세 증가가 형벌은 아니지만 인식이 없는 상태의 부정행위를 저지르는 것도 상상하기는 어렵다는 견해²²⁰⁾

3) 실행행위(적극적 행위) 요건

- 우리나라는 「조세범 처벌법」에서 조세포탈죄의 구성요건인 ‘실행행위’에 대한 개념을 규정하고 있는데, 이하에서는 그중 ‘적극적 행위’라는 부분을 중심으로 살펴봄
 - 동 규정은 「국세기본법」이 개정된 2012년 이후 법 체계상 조세포탈죄뿐만 아니라 장기부과제척기간 적용이나 가산세 증가에 있어서도 공통적인 사항임²²¹⁾

가) 입법 규정 및 사법상 해석

- 2010년 초 「조세범 처벌법」 전면개정 시 제3조 제2항의 신설을 통해 부정행위에 해당하는 각 행위 유형을 열거하면서 이에 덧붙여 ‘조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위’라는 문구를 병기함
 - 그동안 대법원의 추상적 기준으로 축적해 왔던 법리²²²⁾를 수용한 것임
 - 어떠한 행위가 열거된 각 실행행위 유형에 속하는지 여부를 판단하기 위해서는 궁극적으로 ‘조세부과·징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위’를 중심으로 두고 판단하여야 한다는 뜻으로 입힘
 - 즉 ‘적극적 행위’ 요소를 핵심요건으로 포함하고 있으므로, 실무상 ‘적극적(은닉)행위’을 표지로 실행행위인 부정행위에 해당 여부를 판단함²²³⁾

220) 양인준(2015), p. 57.

221) 물론 2012년초부터 2019. 2. 12. 대통령령 제29534호로 「국세기본법 시행령」이 개정되기 전까지는 명문상으로는 「조세범 처벌법」상의 ‘적극적 행위’를 차용하지 않았으나, 그 시행령 개정 전후의 적극적 행위 요건 존재 필요에 대한 대법원의 판단 변화는 실질적으로 없었으므로 개정에 특별한 의미를 두기 어려워 보임

222) 대법원 2013. 9. 12. 선고 2013도865 판결; 대법원 2011. 3. 24. 선고 2010도13345 판결; 대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결 등 다수

223) 구진열(2021), p. 90.

- '적극성'에 대한 명확한 정의 규정은 없으며, 불확정 개념으로서 입법기술상으로도 규정 짓기는 쉽지 않고 바람직하지도 않을 수 있음

- 판례상의 '적극적 행위' 표지는 조세포탈을 단순 미신고나 허위신고와 구별하기 위해 나온 개념으로 보이며,²²⁴⁾ 작위와 부작위 모두를 포함하는 것으로 봄²²⁵⁾
 - 굳이 '적극적'이라는 어구를 사용한 이유는 단순히 신고하지 않거나 적게 신고하는 행위에 대해서 어떤 행위가 추가로 있어야 함을 강조한 것이라고 봄²²⁶⁾
 - 여러 판례들을 살펴보면, 허위계약서의 작성과 대금 허위지급, 세금계산서의 불발급 또는 허위발급, 제3자 명의 사업자등록, 거래형태의 위장, 허위의 등기·등록 등과 같은 부가적 행위를 적극적 행위로 보았음
 - 부정한 행위 중 비난 가능성이 높고 처벌 가치가 있는 행위만이 조세포탈범의 부정행위에 포함되는 것이고 그 판정요건의 하나로서 '행위의 적극성'을 들 수 있는데, 대법원은 이를 '적극적 행위'라고 표현하고 있다 함²²⁷⁾
 - 조세포탈의 적극적 의도가 드러나는 행위라면 작위냐 부작위냐를 묻지 않고 적극적 행위라 할 수 있다고 함²²⁸⁾

나) 문제의 소재

- 우선 부정행위 성립 요건으로서의 '적극적 행위' 표지가 반드시 필요하고 실제로 그 역할을 하고 있는지에 대한 의문이 제기됨
 - 적극적 행위란 사전소득은닉행위(실행행위)의 범위를 다시 한 번 축소하고 있다는 주장도 있으나,²²⁹⁾ 부정한 행위로 열거한 사전소득은닉행위에 이미 적극성이 내재하여 있으므로 큰 의미를 두어야 하는 것은 아니라고 보는 견해²³⁰⁾도 있음

224) 양인준(2015), p. 58.

225) 김영심(2009), p. 124.; 황남석, 2017, p. 394.

226) 강성모(2023), p. 285.

227) 윤재운(1995), pp. 4~5.

228) 황남석(2017), p. 395.

229) 이재호·이경호(2013), p. 35.

- 조세포탈의 적극적 의도(고의)가 드러나는 행위라면 이 자체를 적극적 행위로 보아야 하므로 ‘별도의’ 적극적 행위 개념은 없는 것이 바람직함²³¹⁾
 - ‘조세포탈의 의도’, 즉 고의가 핵심이며 다만 이는 내심의 것이므로 그것을 드러내는 어떠한 외형적 행태(사전소득은닉행위)의 증명을 통해 추론될 수 밖에 없는 구조임²³²⁾
 - ‘적극적인 행위’의 개념 속에는 객관적 요건들에 관하여 ‘주관적으로 인식해야 한다’는 것이 당연한 전제로서 내포되어 있음²³³⁾

- 설령 ‘적극적 행위’ 징표의 실재성을 인정한다²³⁴⁾ 하더라도 세 영역별 부정행위 성립에서 요구되는 적극적 행위의 수준과 존재 필요성의 판단은 각기 다를 수 있으나, 현재 법과 판례에서 모두 통일적 입장을 취하고 있음
 - 즉 적극적 행위로서의 ‘은닉행위의 적극성’을 입증해야 하는 조세포탈죄의 판단기준을 장기부과제척기간 요건 및 가산세 증가의 판단 요건으로 그대로 사용한다는 것은 합리적이지 않을 수 있음
 - 각 영역별로 제도의 목적과 취지, 보호법의 등이 다름

- 만일 장기부과제척기간 판단에 있어, 판례에서 요구하는 ‘적극적 행위’의 입증 기준을 엄격하게 적용하게 되면 형평성에 문제가 발생할 수 있음
 - 적극적인 부정행위 기준에는 이르지 못하였지만 고의를 가진 ‘소극적 행위’를 동반한 과소신고행위에 대해 적극적 행위에 해당하지 않아 통상 5년의 부과제척기간이 적용된다면 국가의 조세부과권이 위협받을 수 있음

230) 양인준(2015), p. 49.

231) 황남석(2017), p. 395.

232) 양인준(2015), p. 52.

233) 이용우(2014), p. 112.

234) ‘적극적 행위’라는 문구를 덧붙인 이유는 그 속에 특유의 의미를 담은 것이며, 부정행위로서의 실행 행위 범위를 제한하기 위한 것이라는 주장

- 마찬가지로 현행법상 가산세 중과 문제에서, ‘적극적인 은닉행위’가 동반되지 않는 ‘소극적 행위’를 하면서 고의로 허위신고를 하는 경우에는 가산세 중과가 어려우므로 가산세 제도 본연의 취지가 몰각되고 조세공평이 흔들릴 수 있음
- 고의를 가지고 허위신고를 하였음에도 불구하고, 단순 실수나 착오로 과소·무신고를 한 납세의무자와 동일하게 취급되어 일반가산세만 부담하게 된다면 공평성 문제가 발생함
- 가산세 중과는 신고납부제도 확립이라는 본연의 가산세제도 목적 외에 납세의무자의 과실(착오, 실수 등) 수준을 넘어서는 그릇된 부정적인 행위를 더욱 엄정하게 제재하기 위해 도입된 행정상 제재라는 점을 숙고할 필요가 있음
 - 실제 판례에서도 차명계좌를 사용하여 매출누락·과소신고를 하더라도 다수의 차명계좌 사용, 적발이 어려운 비특수관계인의 계좌 사용 등 추가적인 적극적 은닉행위가 없다면, 가산세가 중과되지 않는다고 판시함²³⁵⁾
- 오히려 ‘은닉의 적극성’이라는 ‘적극적 행위’ 표지 대신, 단순히 ‘은폐’ 또는 ‘가장’을 가산세 중과 요건 개념으로 규정했던 2006년 말 구 「국세기본법」²³⁶⁾ 제47조의2 제2항의 규정²³⁷⁾이 제도의 취지와 조세형평 차원에서 더 적합해 보일 수 있음

235) 대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결; 대법원 2009. 5. 29. 선고 2008도9436 판결; 대법원 2015. 6. 11. 선고 2015도1504 판결 등

236) 2006. 12. 30. 법률 제8139호

237) “세액의 계산 기초가 되는 사실을 은폐하거나 가장한 것에 기초해서 신고의무를 위반한 것으로 대통령령이 정한 방법”을 ‘부당한 방법’이라고 하여, 이러한 방법을 사용할 경우 가산세를 중과하도록 하였음

IV. 주요국의 세법상 부정행위 제재제도 입법례

1. 미국

- 미국은 조세포탈시도죄, 가산세 증가, 부과징수기간 연장 적용과 관련한 적용요건으로서의 각종 부정행위 개념에 대해 동일 규정을 두고 있지는 않음
 - 세 영역에 대한 내용은 모두 「내국세법(Internal Revenue Code: IRC)」에서 규정하고 있음
 - 여기서의 부정행위란 각 세 영역에서 규정된 조세 포탈 내지 면탈 행위, 사기, 고의 등의 개념을 망라하여 표현한 것임
 - 부정행위 발생 시 형사상 제재인 조세포탈시도죄와 민사상 제재인 사기 관련 가산세는 중복하여 적용될 수 있음

- 이하에서는 부정행위로 인한 형사적 제재, 가산세의 증가, 부과제척기간의 연장과 관련한 각 제도의 규정을 정리하고 부정행위 요건과 개념 등에 대해 살펴보기로 함

가. 형사처벌

- 미국에서 형사벌(criminal penalty)로서는 「내국세법」(IRC) 제7201조에 조세포탈 시도죄(Attempt to evade or defeat tax)를 규정하고 있음²³⁸⁾

238) IRC §7201

- 조세를 포탈하기 위한 고의적인 시도행위에 의해 납세부족액이 발생하는 경우 최고 5년 이하의 징역형 또는 일정 벌금형(개인: 10만달러 이하, 법인: 50만달러 이하)을 처할 수 있도록 규정하고 있음
 - 징역형과 벌금형의 병과도 가능함
 - 이 조항이 조세범죄에 대한 가장 강력한 제재수단이라고 함²³⁹⁾
- 조세포탈시도죄의 성립 요건은 다음 세 가지로 구성됨²⁴⁰⁾
- 행위 요건: 어떠한 형태의 방식을 사용하는지를 불문하고 조세의 부과·납부 포탈을 위한 시도(an attempt to evade or defeat a tax or the payment thereof)가 있어야 함
 - 주관적 요건: 그러한 행위는 고의적(willfulness)으로 해야 함
 - 조세포탈결과 요건: 그 결과로 조세의 부과·납부의 부족분(tax deficiency or additional tax due and owing)이 발생해야 함
- 조세포탈시도죄 성립요건인 ‘고의’와 ‘조세포탈을 위한 시도행위’에 대하여 그 구체적인 내용이 무엇인지에 관한 「내국세법」상의 규정은 없으며, 결국 판례를 통한 사법상의 해석으로 파악될 수 밖에 없음
- ‘고의(willfully)’는 주로 사악(evil), 불성실(in bad faith) 등으로 표현되고 있으며, “자발적이고 의도적이며 법에서 금하고 있는 무엇인가를 하려는 특정의 의도, 즉 법을 따르지 않거나 위반하려는 나쁜 목적”²⁴¹⁾을 말한다고 함²⁴²⁾

§ 7201 - Attempt to evade or defeat tax

Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$100,000 (\$500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution.

239) 황남석(2017), p. 387.

240) 구진열(2021), p. 104.; 양인준, 2015, p. 30.

241) US v. Pomponio, 429 US 10, 97 SCt 22, 50 LEd. 2d 12(1976)

242) 김영심(2009), p. 131. 또한 여기에서 고의 개념은 우리나라의 형법에서 인식하고 있는 고의의

- 만약 납세자가 부주의하게 행위하거나 다툼의 여지가 있는 사안에서 임의로 자신에게 유리하게 행위한 경우 또는 널리 알려진 오해에 입각하여 선의로 행위한 경우에는 고의가 아닌 것으로 봄²⁴³⁾
- 또한 ‘오인과 은닉의 효과를 작출하는 어떠한 행동’²⁴⁴⁾을 통해 조세포탈시도죄에서의 ‘조세포탈을 위한 시도행위’의 존재 여부를 추론하여야 한다고 함²⁴⁵⁾
 - 적극적인 행위(affirmative act)가 동반되지 않는 단순한 무신고·과소신고만으로는 조세포탈 시도행위에 해당하지 않음²⁴⁶⁾
 - 반면 이중장부기장, 허위의 기장, 허위의 증빙 작성, 장부의 파기, 자산 은닉, 소득원천 은폐 등 오인과 은닉의 원인이 될 수 있는 행위들은 조세포탈 시도행위의 성립이 가능함²⁴⁷⁾
- 조세포탈시도죄의 입증책임은 가장 높은 수준의 입증책임으로서, ‘합리적 의심이 없는 수준(beyond a reasonable doubt)’을 요구함²⁴⁸⁾

나. 장기부과제척기간

- 납세자에 의한 신고가 이루어지는 등 일반적인 경우 부과권 행사기간은 3년임²⁴⁹⁾
- 그러나 다음의 경우에는 부과권 행사기간에 제한을 받지 않고 언제든지 세금을 부과할 수 있음²⁵⁰⁾

개념보다 엄격한 개념이라 함

243) 황남석(2017), p. 387.

244) any conduct, the likely effect of which would be to mislead or to conceal

245) Spies v. U.S., 317 U.S. 492, 499(1943)

246) Spies v. United States 317 US 492(1943); United States v. Habig, 390 US 222(1968); Sansone v. United States, 380 US 343, 351(1965)

247) Spies v. United States 317 US 492, 499(1943)

248) 구진열, 2021, p. 100.

249) IRC §6501(a)

- 무신고의 경우(사기적 행위 존재 여부 불문)
 - 조세면탈을 위한 잘못된 또는 사기적 신고(false or fraudulent return with the intent to evade tax)
 - 조세포탈을 위한 고의적 시도(willful attempt in any manner to defeat or evade tax)
- 한편 임직원 등 제3자의 부정행위를 원인으로 본인에게 조세의 무제한 부과권이 적용될 수 있는지에 대한 법문상의 규정은 없으나, 해당 임직원 등의 부정행위 시 그 행위가 회사에 귀속될 수 있는지를 기준으로 판단해야 하는 것으로 봄²⁵¹⁾
- 즉 ① 대리인이 그 회사를 지배(50% 초과)하여 회사가 그 대리인 개인의 분신이라고 할 수 있다면, 또는 ② 대리인이 회사의 이해관계나 의사에 반하지 않고 회사를 위하여 행위를 하였다면 대리인의 부정행위는 회사에 귀속된다고 봄
 - 사기 관련 가산세 중과 적용 기준과 동일함
 - 즉 임직원이 지배주주가 아니면서 독단적 부정행위를 하는 경우 가산세 중과뿐만 아니라 무제한 부과권도 법인에 적용되지 않는다고 보고 있음

250) IRC §6501(c)

§ 6501 - Limitations on assessment and collection

(c) Exceptions

(1) False return
In the case of a false or fraudulent return with the intent to evade tax, the tax may be assessed, or a proceeding in court for collection of such tax may be begun without assessment, at any time.

(2) Willful attempt to evade tax
In case of a willful attempt in any manner to defeat or evade tax imposed by this title (other than tax imposed by subtitle A or B), the tax may be assessed, or a proceeding in court for the collection of such tax may be begun without assessment, at any time.

(3) No return
In the case of failure to file a return, the tax may be assessed, or a proceeding in court for the collection of such tax may be begun without assessment, at any time.

이하 생략

251) 임수연(2021), p. 945.

다. 가산세 증가²⁵²⁾

1) 가산세제도 개요

- 미국의 가산세는 민사상 제재로서 ‘Civil penalty’로 표기되며 「내국세법(IRC)」에 규정되어 있음
 - IRC 중 ‘Subtitle F—Procedure and Administration’은 우리나라의 가산세에 해당하는 Civil penalty와 이자세(Interest)에 대해서 규정하고 있음
 - 미국 가산세의 본질은 민사적이기 때문에 형사적 제재인 ‘벌금(fine)’과는 구별된다고 볼 수 있음

- 가산세는 오로지 납세자의 자발적 준수를 장려하기 위한 목적으로 존재하여야 한다는 대원칙이 정립되어 있으며, 지켜져야 할 개념으로 인식됨²⁵³⁾, ²⁵⁴⁾
 - 소득세는 신고납부제도를 기반으로 하고 있기 때문에 가산세를 자발적 준수의 장려 목적으로만 사용할 때 효과적이고 정확하며 덜 침해적임
 - 조세수입의 증대, 비준수행위의 처벌, 준수프로그램의 운영에 따라 발생한 정부의 손실보전 등 부수적인 목적은 고려되지 않아야 함

- 현재 미국에서의 가산세 종류는 대표적으로 다음과 같은 것들이 있음
 - 무신고·미납부 가산세(IRC §6651; penalty on failure to file tax return or to pay tax)
 - 납부가 동반되지 않은 미신고세액에 대해 월 5%씩 부과되며, 최대한도는 미신고세액의 25%임

252) 최영준·이형민·김효림, 『가산세 면제요건으로서의 정당한 사유에 관한 연구』, 한국조세재정연구원, 2022, pp. 20~29. 참조

253) Jeremiah Coder, “Achieving meaningful civil tax penalty reform and making it stick,” Akron Tax Journals, Vol. 27, The University of Akron, 2012, pp. 153~185.

254) IRS, IRM(Internal Revenue Manual) 20.1.1.2. Purpose of penalties

- 정확성 관련 가산세(IRC §6662; accuracy-related penalty on underpayment)
 - 성격상 우리나라의 과소신고가산세와 유사함
- 사기 가산세(IRC §6663; Imposition of fraud penalty)
- 이자세(IRC §6601; Interest on underpayment, nonpayment, or extensions of time for payment)
- 기타 예정세액(estimated tax)을 과소신고하는 경우나 과세 정보를 불성실하게 보고하는 경우에도 가산세가 부과될 수 있음

2) 사기행위(fraud)가 동반되는 경우의 가산세 증과

- 사기행위가 동반되어 ① 무신고·미납부나 ② 과소신고가 일어나는 경우 가산세가 증과될 수 있음²⁵⁵⁾
 - 무신고·미납부 가산세(IRC§6651)의 증과
 - 사기가산세(IRC §6663)의 부과²⁵⁶⁾
- 법정기한 내 신고 및 납부 이행의 미준수가 사기행위에 의해 발생한 경우 3배 증과 됨²⁵⁷⁾

255) 이하에서는 이러한 두 가지 유형의 가산세 부과 내지 증과에 대해 “사기 관련 가산세”로 통칭하기로 함

256) IRC §6663(a)

§ 6663 - Imposition of fraud penalty
 (a) Imposition of penalty
 If any part of any underpayment of tax required to be shown on a return is due to fraud, there shall be added to the tax an amount equal to 75 percent of the portion of the underpayment which is attributable to fraud.

257) IRC §6651(f)

§ 6651 - Failure to file tax return or to pay tax
 (f) Increase in penalty for fraudulent failure to file
 If any failure to file any return is fraudulent, paragraph (1) of subsection (a) shall be applied—
 (1) by substituting “15 percent” for “5 percent” each place it appears, and
 (2) by substituting “75 percent” for “25 percent”.

- 즉 무신고·미납부 가산세액은 매월 15%, 납부하여야 할 세액의 75%를 한도로 부과됨
 - 사기에는 의도적인 무신고나 조세회피 목적으로 이루어진 행위 등이 해당될 수 있으며, 구체적으로는 후술할 사기가산세와 유사한 기준에 의해 판단됨²⁵⁸⁾
- 사기행위에 의하여 소득세를 지연신고하는 경우 사기에 의한 무신고·미납부 가산세와 후술할 사기가산세가 동시에 부과될 수 있음²⁵⁹⁾
 - 이 경우 최대 미신고세액의 150%(75% + 75%(사기가산세율))에 해당하는 가산세액이 부과될 수 있음

- 사기로 인하여 납부세액을 과소신고하는 경우에는 미달세액의 75%에 상당하는 사기가산세가 부과됨
 - 납세자가 최초 법정신고기한 내 사기로 소득세를 신고하였다면 추후 올바르게 수정신고를 하였다 하더라도 사기행위가 치유되지 않으며, 관련 가산세는 최초 신고된 세액에 의하여 산정됨²⁶⁰⁾
 - 미달세액이란 신고서에 기재된 세액과 납세자의 정확한 세액과의 차이임

- 상기와 같이 사기행위 발생에 따라 가산세를 무겁게 부과하는 이유는 다음과 같은 정책 목적이 있기 때문인 것으로 보여짐²⁶¹⁾
 - 사기적 행동에 엄정히 대응하되 모두 형사벌을 위해 기소할 필요가 없도록 하기 위함임²⁶²⁾

258) IRS, IRM 20.1.2.3.7.5. Fraudulent Failure to File — IRC sec. 6651(f) (미국 국세청, https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-002r, 검색일자: 2024. 1. 12)

259) Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/2747014184>, 검색일자: 2024. 1. 12

260) Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/2747027496>, 검색일자: 2024. 1. 12

261) 구진열(2021), pp. 128~129.

262) 실제로 사기의 징후들이 조사과정 중에 나타나면, 형사적 제재인 조세포탈시도죄 관련 입증책임을 충족할 가능성이 있으면 '조세형사사건 전담부서(criminal investigation)'에 이관해야 하고, 만약 그 기준을 충족하지 못할 것 같으면 사기 관련 가산세만 부과하는 절차로 업무를 진행함(IRS, IRM 25.1.2.2.)

- 사기 관련 가산세는 세금에 부가되는 금전적 제재이며, 이는 재정수입의 보호를 위한 안전장치로서 사기로 발생한 재정손실과 적발 과정에 소요되는 비용을 보전하기 위함임²⁶³⁾
- 한편 임직원 등 제3자의 사기적 행위를 원인으로 하여 본인에게 가산세 증가가 될 수 있는지에 대한 법문상의 규정은 없으나, 해당 임직원 등의 부정행위 시 그 행위가 회사에 귀속될 수 있는지를 기준으로 판단해야 하는 것으로 봄²⁶⁴⁾
 - 부정행위에 의한 가산세 증가 시 행위주체는 납세의무자(taxpayer)임²⁶⁵⁾
 - 즉 ① 대리인이 그 회사를 지배(50% 초과)하여 회사가 그 대리인 개인의 분신이라고 할 수 있다면 또는 ② 대리인이 회사의 이해관계나 의사에 반하지 않고 회사를 위하여 행위를 하였다면 대리인의 부정행위는 회사에 귀속된다고 봄
 - 회사 지분 60% 소유 최고경영자의 부정행위는 회사에 귀속된다고 보았음²⁶⁶⁾
 - 회사 임원이자 소수 지분권자가 장부를 조작하는 부정행위를 한 경우에 그 행위가 회사를 위한 것이 아닌 경우에는 그 부정행위가 회사에 귀속되지 않는다고 보았음²⁶⁷⁾

3) '사기'의 의미

- IRC에서는 '사기(fraud)'의 정의에 대하여 별도로 언급하고 있지 않으나 일반적으로 '의도적인 탈세행위(intent to evade tax)'를 의미하는 것으로 보임
 - 다만 미국 국세청(Internal Revenue Service: IRS) 업무지침(Internal Revenue Manual, IRM)에 따르면 '부담을 인지하고 있는 세금을 면탈할 특별한 의도를

263) *Helvering v. Mitchell*, 303 U.S. 391, 401 (1938)

264) 임수연(2021), p. 945.

265) IRC §6651(g)

266) *Ruidoso Racing Association, Inc. v. Commissioner*, 476 F.2d 502, 505~506 (10th Cir. 1973)

267) *Botwinik Brothers of Mass., Inc.*, 39 T.C. at 996-98; *Asphalt Industries, Inc. v. Commissioners*, 384 F.2d 229 (3d Cir. 1967)

가지고 납세자측이 행하는 고의적 부정행위'²⁶⁸⁾므로, 규정함²⁶⁹⁾,²⁷⁰⁾

- 보통 납세자의 탈세 의도는 입증하기가 어렵기 때문에, 사기 여부는 사실관계에 비추어 판단될 수밖에 없음²⁷¹⁾
 - 사기 존재 여부 판단 시 다음과 같은 사항들이 고려됨
 - 기만(deception), 중요한 사실의 허위진술, 허위 또는 변경된 문서, 회피(예를 들어 주의 환기, 생략 등), 음모

- 사기로 의심되는 실제 상황들로 아래와 같은 것들이 있으며,²⁷²⁾ 이들 중 단지 하나의 표지가 존재한다고 하여 바로 사기에 해당되는 것은 아니나 여러 표지들이 결합하여 나타난다면 사기의 존재를 입증하는 데 설득력이 높아질 수 있음²⁷³⁾
 - IRC 제7201조에 의한 조세포탈시도죄에 대한 유죄 판결을 받은 경우
 - 특정 항목의 누락 등과 관련된 소득의 과소계상, 이중장부, 장부의 허위계상, 기록의 파괴, 수년간 과세소득을 과소신고하는 지속적 행태, 자산은닉, 불법행위 또는 불법행위의 은폐 시도, 사건조사 중 허위진술, 현금거래 등

- 결국 미국에서 사기 관련 가산세를 부과하기 위해서는 '은닉의 적극성' 표지보다는 '오인이나 은닉 효과를 작출하는 모든 행위들'이 전체적 행동에 갖는 의미를 파악해

268) an intentional wrongdoing on the part of a taxpayer, with the specific purpose of evading a tax known or believed to be owed

269) IRS, IRM 25.1.1.3.

270) 이러한 측면에서 볼 때, 일반적인 '사기(詐欺)'와 다른 정의를 사용할 필요가 있으며, 즉 일반적인 의미의 사기(기망과 함께 이에 속아서 손해가 발생)와 다른 정의인 '거짓과 속이기에 중점을 두는 사위(詐僞)' 개념이 더 적합하다는 의견이 있음(구진열, 2021, p. 80.). 다만 본고에서는 용어의 일반성과 공통성을 감안하여 '사기'로 통일하였음

271) Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/2747029032>, 검색일자: 2024. 1. 12.

272) IRS, IRM 25.1.6.3.

273) Bradford v. Comm'r., 796 F.2d 303, 307(9th Cir.1986), affg. T.C. Memo. 1984-601; Payne v. Comm'r., T.C. Memo. 2005-130(2005); Niedringhaus v. Comm'r., 99 T.C. 202, 211, 1992 WL190129(1992)

서 사기적 의도가 있었는지의 여부를 판단해야 하는 것임²⁷⁴⁾

- 특히 사기는 기망, 허위 표현, 변조서류 등 조세포탈시도죄의 행위 요건들과도 관여되기 때문에 이와 관련한 납세자의 행위나 행동 등을 통해 사기 또는 사기적 의도의 존재 여부를 판단하게 됨²⁷⁵⁾

4) 입증책임 관련

- 과세관청은 사기행위의 존재와 관련하여 ‘명백하고 설득력 있는 증거 수준으로(by clear and convincing evidence)’ 입증할 책임이 있음^{276), 277)}
 - 이는 보통 형사소송에서 사용되는 ‘합리적 의심이 없는 수준(beyond a reasonable doubt)’보다는 낮은 수준임
 - 조세포탈시도죄의 기소에 사용되는 입증방식보다 더 넓은 범위의 상황증거에 의해 과소세액을 입증하는 방식(상황증거방식, circumstantial method of proof)이 사용될 수 있음

5) ‘사기’의 해석과 관련한 주요 판례²⁷⁸⁾

- 사기의 존재 여부는 기본적으로 납세자의 의도(고의)가 중요한 요소이며, 이는 종합적인 상황을 고려하여 판단하는 것임
 - 부주의(negligence)가 아무리 크더라도 ‘사기’와는 다르며, 사기의 의미를 “부담해야 할 세금을 면할 특별한 의도를 가지고 행하는 부정”이라 보았음²⁷⁹⁾

274) 구진열(2021), p. 153.

275) 구진열(2021), p. 105.

276) IRC §7454(A); IRS, IRM 25.1.1.2.1.

277) 구진열(2021), pp. 100~102.

278) 구진열(2021), pp. 102~104, pp. 107~110 참조

279) *Michell v. Commissioner*, 118 F.2d 308, 310(5th Cir. 1941); *Stoltzfus v. U.S.*, 398 F.2d 1002(3rd Cir. 1968)

- 사기는 정부를 속이기 위해 납세자가 갖는 나쁜 신의 및 계획적이고 계산된 고의를 내포함²⁸⁰⁾
 - 사기적 의도가 직접증거에 의해 입증되는 경우는 드물기 때문에 주로 행동의 전체 과정 안에서 상황증거에 의해 입증됨²⁸¹⁾
- 소득의 과소신고가 그 자체로 사기를 입증하는 충분한 증거는 아니지만, 과소신고 행위가 계속된다면 고의적이라는 것을 입증하는 데 강력한 증거로 작용함
- 3년간 100% 이상으로 소득을 지속적으로 과소신고한 것은 사기를 입증하는 충분한 증거라고 판단하였으며,²⁸²⁾ 5년간 20만달러 이상의 소득 누락은 다른 표시가 없더라도 사기적 의도의 입증에 위한 효과적 증거가 된다고 판단함²⁸³⁾
 - 특히 상당한 소득을 누락하는 신고 패턴이 다른 사기 표시와 결합되거나 또는 그러한 신고누락에 대해 납세자가 만족할 만한 소명을 하지 못한 경우 사기가산세의 부과를 지지한 판결이 다수 존재함²⁸⁴⁾
- 단순히 세금신고서를 제출하지 않는 미신고행위는 그 자체로 사기가산세 부과에 근거가 되지 못하지만, 장기간의 미신고행위는 특별한 상황에서는 사기적 의도를 판단하는데 충분한 상황증거가 될 수 있음
- 예전에 신고이력도 있고 풍부한 금융경험과 높은 사업적 안목도 보유하고 있음에도 불구하고, 9년간 고의로 미신고한 행위는 정부를 기만하려는 의도를 입증하는 설득력 있는 증거라 판시함²⁸⁵⁾

280) A. J. Mandt v. Comm'r., T.C. Memo. 1955-226

281) Lessmann v. Comm'r., 327 F.2d 990, 993(8th Cir. 1964); Payne v. Comm'r., 99A.F.T.R.2d. 2007-407(8th Cir. 2007); Stone v. Comm'r., 56 T.C. 213, 223-224(1971)

282) Kalil v. Comm'r., 271 F.2d 550(5th Cir. 1959)

283) Schwarzkopf v. Comm'r., 246 F.2d 731(3d Cir. 1957)

284) Lollis v. Comm'r., 595 F.2d 1189(9th Cir. 1979); Kosinski v. Comm'r., 541 F.3d 671(6th Cir. 2008); Adler v. Comm'r., 422 F.2d 63(6th Cir. 1970)

285) Powell v. Granquist, 252 F.2d 56(9th Cir. 1958)

- 단순히 신고 불이행이 비록 장기간일지라도 그 자체로 사기를 의미하는 것은 아니지만, 그전에 미신고한 사실이 적발될 것이 두려워 신고를 하지 않았다면 사기 행위에 해당함²⁸⁶⁾
- 세액공제나 비과세, 비용공제 등과 관련하여 그 과대계상액의 크기나 비율 또는 지속성이 클수록 사기적 의도가 추론될 가능성은 높아짐
- 가공 또는 상당히 과대계상된 비용의 공제의 시도,²⁸⁷⁾ 사적 지출의 사업적 비용 공제,²⁸⁸⁾ 사망자나 가공의 인물을 대상으로 한 부양가족공제 신청²⁸⁹⁾은 사기행위에 해당함

6) 사기 관련 가산세와 조세포탈시도죄의 주요 비교사항

- 앞서 살펴본 사기 관련 가산세와 조세포탈시도죄는 모두 신고납세와 관련한 부정행위에 대한 제재 수단이라는 점에서 공통점을 갖지만, 다음의 측면에서는 차이점이 있음
 - 사기 관련 가산세는 사기행위(Fraud)를, 조세포탈시도죄는 조세포탈 시도행위 (Attempt to evade or defeat tax)를 규율대상으로 함
 - 사기 관련 가산세는 행정적 제재이고 조세면탈시도죄는 형사제재라는 점에서 법적 성질도 다르고 부과 절차도 다름
- 따라서 형사소송에서 조세포탈시도죄로 재판을 받고, 이후 행정제재인 사기 관련 가산세의 부과로 소송을 하는 것은 별개이고, 미국 헌법상 일사부재리의 원칙(double jeopardy)에 위배되지 않음²⁹⁰⁾

286) *Marsellus v. Comm'r.*, 544 F.2d 883(5th Cir. 1977)

287) *McGraw v. Comm'r.*, 384 F.3d 965(8th Cir 2004); *Zeddies v. Comm'r.*, 264 F.2d 120(7th Cir.1959)

288) *Hicks v. Comm'r.*, 470 F.2d 87(1st Cir. 1973); *Langer v. Comm'r.*, T.C. Memo. 2017-91, aff'd per curiam, 737 Fed. Appx.804(8th Cir. 2018)

289) *Child v. Comm'r.*, T.C. Memo. 2010-58(2010)

- 다만 먼저 조세포탈시도죄로 유죄판결을 받은 경우에는 확립된 ‘부수적 금반언 (collateral estoppel)’의 원칙에 의해 후행 사기 관련 가산세의 소송에서 ‘사기’의 존부를 다시 다투지 못함²⁹¹⁾
 - 사기 관련 가산세의 부과 목적상 사기의 존재를 추론할 수 있는 행위들 중 대표적인 것은 조세를 면탈하려는 의도가 나타나는 행위들이므로, 조세포탈시도죄에서의 실행행위인 ‘조세포탈을 위한 시도행위’와도 관련이 크기 때문임²⁹²⁾
 - 조세포탈시도죄 처벌을 받는다면 사기 관련 가산세도 같은 과세연도에 대해 부과되어야 하나, 다만 조세포탈의 유죄 판결이 부정가산세의 자동부과를 의미하지는 않는다고 함²⁹³⁾

- 그러나 반대로 형사소송에서 조세포탈시도죄에 대해 무죄판결이 있는 경우에는 과세관청에 의해 부과된 사기 관련 가산세는 영향을 받지 않음^{294), 295)}
 - 조세포탈시도죄의 입증책임인 ‘합리적 의심이 없는 수준’보다 낮은 수준의 입증책임인 ‘명백하고 설득력 있는 증거 수준으로’ 사기의 존재를 입증하면 사기 관련 가산세의 부과는 가능할 수 있음
 - 이러한 입증책임의 차이는 실무에서 양자 사이의 결과에 상당한 차이를 발생시킴

290) 구진열(2021), p. 106.

291) *Morse v. Comm’r.*, 419 F.3d 829(8th Cir. 2005); *Considine v. U.S.*, 645 F.2d 925 (Ct.cl. 1981), cert. denied, 459 U.S. 835 (1982); *Powerstein v. Comm’r.*, T.C. Memo. 2011-271 (2011) 등

292) 구진열(2021), p. 104.

293) IRS, IRM 20.1.5.12.

294) IRS, IRM 9.5.13.2.2.1.

295) 구진열(2021), p. 139.

2. 일본

가. 형사처벌

- (개요) 일본은 조세범 처벌을 위한 하나의 통일된 법률이 존재하지 않고, 「소득세법」, 「법인세법」 등 개별 세법에서 ‘벌칙(罰則)’장을 별도로 두어 위반 유형 및 형량을 규정하고 있음²⁹⁶⁾
 - 조세포탈죄란 납세의무자 또는 징수납부의무자가 거짓 기타 부정한 행위로 조세를 면하거나 그 환급을 받는 것을 구성요건으로 하는 범죄임²⁹⁷⁾
- (협정의 조세포탈죄) 일본의 조세포탈죄의 주요 구성요건은 ① 거짓 및 기타 부정한 행위, ② 조세를 포탈한 결과, ③ ①번과 ②번 사이 인과관계, ④ 고의임²⁹⁸⁾
 - 조세포탈죄가 성립될 경우 1,000만엔 이하 벌금형 또는 10년 이하 징역형으로, 양자 병과 가능함
 - 조세포탈죄의 구성요건 중 핵심내용은 ‘거짓 기타 부정한 행위(偽りの他不正の行爲)’²⁹⁹⁾로, 이에 대한 정의 및 구체적 행위 유형은 규정되어 있지 않음

296) 일본 「소득세법」 제238조 제1항, 일본 「법인세법」 제159조 제1항, 일본 「소비세법」 제67조 제1항

所得税法 第二百三十八条

偽りその他不正の行為により、第二十条第一項第三号(確定所得申告)(第百六十六条(申告、納付及び還付)において準用する場合を含む。)に規定する所得税の額(第九十五条(外国税額控除)又は第百六十五条の六(非居住者に係る外国税額の控除)の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同号の規定による計算をこれらの規定を適用しなかった所得の額)若しくは第七十二条第一項第一号若しくは第二項第一号(給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告)に規定する所得税の額につき所得税を免れ、又は第四十二条第二項(純損失の繰戻しによる還付)(第百六十六条において準用する場合を含む。)の規定による所得税の還付を受けた者は、十年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する

297)金子 宏, 『租税法Ⅱ(第24版)』, 弘文堂, 2021, p. 1144.

298)中尾 真和, 「単純無申告違脱罪の処罰根拠に関する問題点: 単純無申告罪との間における構成要件の重なり合い」, 『金沢星稜大学論集』 54(1), 金沢星稜大学経済学会, 2020, p. 25.

299) 현행 법문에는 ‘偽りの他不正の行爲’로 표현되어 있고 본 연구에서는 ‘거짓 기타 부정한 행위’로 해석함

- 일반적으로 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위를 의미함
 - 최고재판소에서는 “포탈의 의도를 가지고 그 수단으로 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 또는 곤란하게 하는 어떠한 위계 기타 공작을 행하는 것을 거짓 기타 부정한 행위”라고 판시하였음³⁰⁰⁾
 - 구체적으로는 장부서류의 허위 기재, 이중장부의 작성, 그 밖에 사회통념상 부정으로 인정되는 행위를 의미하며, 단순한 무신고는 위계 기타 부정한 행위에 해당하지 않음³⁰¹⁾
 - 다만 무신고가 사회통념상 부정한 행위로 인정되는 행위와 결부되는 경우에는 조세포탈죄가 성립할 수 있음³⁰²⁾
- 참고로 부정행위에 대한 법문언이 과거에는 ‘사위 기타 부정한 행위(詐僞の他不正の行爲)’였는데, 이후 ‘사위’가 ‘사기’와 동일한 의미로 오해될 소지가 있다는 이유에서 ‘거짓 기타 부정한 행위’로 개정되었음³⁰³⁾
- 조세법은 고의범³⁰⁴⁾이므로 그 성립을 위해서는 구성요건에 해당하는 사실의 인식이 필요함³⁰⁵⁾
 - 소득세나 법인세에 있어서는 소득의 존재를 전혀 인식하지 못한 경우에는 조세포탈죄가 성립하지 않음³⁰⁶⁾

□ (단순무신고포탈죄) 일본에서는 우리나라의 조세포탈죄에 대응하는 혐의의 포탈범 이외에도 2011년 세제개편에서 도입된 단순무신고포탈범도 형사처벌의 대상으로

300) 일본 최고재판소 1967. 11. 8. 대법정 판결(형집 제21권 9호)

301) 일본 최고재판소 1949. 7. 9. 판결(형집 제3권 8호)

302)金子 宏(2021), p. 1145.

303) 사기는 타인을 속여서 착오에 빠지게 하는 결과까지도 포함하지만 사위는 타인을 속이는 수단·방법의 형용사로서, 이른바 거짓말, 거짓 정도의 의미로 사용된다고 함(김종근(2022), p. 148.)

304) 일본 「형법」 제38조 제1항은 원칙적으로 고의범만을 처벌하고 과실범은 법률에 특별한 규정이 있는 경우에 한하여 처벌하도록 규정함

305)金子 宏(2021), p. 1149.

306) 소득의 일부에 대하여서만 인식하는 경우(과소신고에 있어서는 탈루소득의 일부에 대해서만 인식이 있는 경우)에 관하여서는 인식하는 부분에 대하여서만 조세포탈범이 성립한다는 견해(인식부분설)와 소득의 전체에 관하여 조세포탈범이 성립한다는 견해(총세액설·개괄고의설)가 있음(金子 宏(2021), p. 1149.)

삼고 있음³⁰⁷⁾

- 단순무신고포탈죄는 2011년 세제개편에 의하여 소득은닉행위를 수반하지 아니하여 조세질서범에 해당하는 단순무신고죄를 보다 무겁게 처벌하기 위하여 도입되었음³⁰⁸⁾
- 단순무신고포탈죄의 구성요건은 객관적 요소로서 ① 납세의무자의 신고의무를 부담할 것, ② 해당 납세의무자가 법정기한 내에 신고를 하지 아니할 것(무신고), ③ 그 행위의 결과로 조세를 면하는 결과가 발생할 것, ④ 무신고행위와 조세포탈 간의 인과관계가 존재할 것 그리고 ⑤ 주관적 구성요건요소로서 고의를 필요로 한다고 정리할 수 있음³⁰⁹⁾
 - ‘거짓 기타 부정한 행위’를 수반하지 않으므로 혐의의 조세포탈죄와는 차이가 있음
 - 단순무신고포탈죄가 성립될 경우 500만엔 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형에 처하고, 양자를 병과할 수 있음³¹⁰⁾
- 참고로 단순무신고죄의 구성요건은 ① 납세의무자의 신고의무가 존재할 것, ② 법정신고기한 내에 신고를 하지 아니하고(무신고) 그 기간이 경과하였을 것, ③ 객관적 구성요건 요소(①, ②)에 대한 고의가 존재할 것임³¹¹⁾
 - 조세면탈의 결과가 발생하였는지 여부는 단순무신고죄와 단순무신고포탈범을 구분하는 핵심적인 요소가 됨
 - 단순무신고죄가 성립될 경우 50만엔 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형에 처하며, 양자를 병과할 수 있음³¹²⁾

□ (행위주체) 일본의 조세포탈죄 행위주체는 개별 세법에서 다르게 규정하고 있음

307) 金子 宏(2021), p. 1147.

308) 일본 총리관저(首相官邸), “平成23年度税制改正大綱”, <https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2010/h23zeiseitaikou.pdf>, 검색일자: 2024. 1. 31.

309) 中尾真和(2020), p. 18.

310) 일본 「소득세법」 제238조 제3항, 「법인세법」 제159조 제3항, 일본 「소비세법」 제64조 제5항 등

311) 中尾真和(2020), p. 19.

312) 일본 「소득세법」 제241조, 「법인세법」 제160조, 일본 「소비세법」 제66조

- 「법인세법」에서는 명시적으로 법인의 대표자, 대리인, 사용인, 기타의 종업원으로서 그 위반행위를 한 자로 규정하고 있음³¹³⁾
- 반면 「소득세법」 등에서는 행위주체를 납세의무자로 명시하고 있지 않음
 - 다만 학설은 일본의 경우 개별 세법에서 조세포탈죄를 규정하고 있으므로 「소득세법」상 각종 의무와 절차는 납세의무자를 대상으로 규정하고 있다는 점을 고려해 볼 때, 행위주체를 납세의무자로 해석할 수 있다는 것임³¹⁴⁾
 - 납세의무자는 법정신고기한까지 과세표준과 세액을 신고해야 할 의무가 있으므로 조세포탈범에 대해서 부진정부작위범이 성립할 수 있음³¹⁵⁾
 - 최고재판소는 대리인이 거짓 기타 부정한 행위로 조세를 포탈한 경우에도 대리인의 행위에 필요한 주의를 다하지 않았음을 증명하지 않는 한 형사책임을 면할 수 없다고 판시하였음³¹⁶⁾

나. 장기부과제척기간³¹⁷⁾

- (개요) 일본은 결정 또는 그 결정 후에 하는 경정(경정 후에 제출된 수정신고에 대한 경정 및 경정에 대한 재경정 포함)은 원칙적으로 결정 또는 경정에 관한 국세의 법정 신고기한으로부터 5년의 부과제척기간을 두고 있음
- 국세의 경정, 결정 등의 부과제척기간은 법정의 신고기한 또는 납세의무의 성립일로부터 일정 기간이 경과한 후에는 과세관청이 새롭게 국세의 부과권을 행사할 수 없게 함으로써 조세법률관계의 조기 안정을 도모하는 것임³¹⁸⁾
 - 부과제척기간이란 과세관청이 납세의무의 확정 절차를 할 수 있는 기간을 말하

313) 일본 「법인세법」 제159조

314) 中尾真和(2020), p. 19.

315) 金子 宏(2021), p. 1146.

316) 일본 최고재판소 1997. 10. 7. 판결(형집 제51권 9호)

317) 일본은 부과제척기간이라는 용어 대신 기간제한(期間制限)이라는 용어를 사용하나, 이하에서는 우리나라와 동일하게 부과제척기간이라 칭함

318) 赤壁隆司(2021), pp. 156~157.

며, 크게 통상의 제척기간과 특별제척기간으로 나뉨³¹⁹⁾

- (장기부과제척기간) 일본은 ‘거짓 기타 부정한 행위(偽りその他不正の行為)에 의하여 그 전부 또는 일부의 세액을 면하거나, 그 전부 또는 일부의 세액을 환급받는 국세에 대한 경정 결정 등’에 해당될 때 제척기간을 연장하여 7년을 적용함³²⁰⁾
- 장기부과제척기간의 입법 취지는 거짓 기타 부정한 행위에 대하여 조세법률관계의 조기 안정이라는 점을 배려하여 단기제척기간을 적용하는 것은 조세부담의 공평관점에서 적합하지 않은 점을 고려한 것임³²¹⁾
 - 제척기간 연장제도는 조세법률관계의 조기 안정을 도모하기 위한 통상의 제척기간에 대한 예외 조치이며, 그 취지는 적정한 과세기회의 확보, 나아가 납세자 간의 조세부담 공평 확보에 있다고 할 수 있음
- 한편 「소득세법」 제238조 제1항 등 조세포탈에 관한 구성요건인 “거짓 기타 부정한 행위”와 부과제척기간에서의 기간 연장이 되는 요건은 문언이 동일함

319)金子 宏(2021), p. 990.

320) 일본 「국세통칙법」 제70조 제5항

第七十条

5 次の各号に掲げる更正決定等は、第一項又は前二項の規定にかかわらず、第一項各号に掲げる更正決定等の区分に応じ、同項各号に定める期限又は日から七年を経過する日まで、することができる。

一 偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。）についての更正決定等

二 偽りその他不正の行為により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合における当該申告書に記載された当該純損失等の金額（当該金額に関し更正があつた場合には、当該更正後の金額）についての更正（第二項又は第三項の規定の適用を受ける法人税に係る純損失等の金額に係るものを除く。）

三 所得税法第六十条の二第一項から第三項まで（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例）又は第六十条の三第一項から第三項まで（贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例）の規定の適用がある場合（第一百七十七条第二項（納税管理人）の規定による納税管理人の届出及び税理士法（昭和二十六年法律第二百三十七号）第三十条（税務代理の権限の明示）（同法第四十八条の十六（税理士の権利及び義務等に関する規定の準用）において準用する場合を含む。）の規定による書面の提出がある場合その他の政令で定める場合を除く。）の所得税（当該所得税に係る加算税を含む。第七十三条第三項（時効の完成猶予及び更新）において「国外転出等特例の適用がある場合の所得税」という。）についての更正決定等

321) 도쿄고등법원 1974. 9. 30. 판결

- 정확히 같은 문언이라도 그 규정하는 법령이 다르면 그 규정의 취지에 비추어 그 해석은 달리 할 수 있다는 견해와 동일하게 해석해야 한다는 견해가 대립되고 있음³²²⁾

- (행위주체) 일본의 「국세통칙법」은 장기부과제척기간에 대하여 ‘거짓 기타 부정행위’의 행위주체 및 장기부과제척기간 적용에 있어 납세자와 부정행위를 저지른 자의 관계에 관하여는 명시적인 규정을 두고 있지 않음
 - 최고재판소는 “「국세통칙법」 제70조 제5항의 해석 및 적용 시 납세자 본인이 거짓 기타 부정행위를 한 경우에 한정되지 않고 납세자로부터 신고의 위임을 받은 자가 부정행위를 하여 납세자가 세액의 전부 또는 일부를 면한 경우에도 적용되는 것으로 보아야 한다”라고 판시하였음³²³⁾
 - 최고재판소는 “장기부과제척기간 적용 시 거짓 기타 부정행위에 의해 세금을 면했다고 할 수 있는지 여부의 판단에 있어서 세금을 면하는 것에 대한 납세자의 인식은 필요없다”라고 판시한 바 있음

다. 가산세 증과

- (개요) 일본의 가산세 제도는 「국세통칙법」에서 일괄적으로 규정³²⁴⁾하고 있으며, 크게 과소신고가산세, 무신고가산세, 미납부가산세 및 증가산세 네 가지로 구성됨³²⁵⁾
 - 제65조에서 과소신고가산세를, 제66조에서 무신고가산세를, 제67조에서 불납부가산세를 규정하고, 제68조에서 증가산세를 규정하고 있음³²⁶⁾

322) 原正子, 「国税通則法70条4項に規定する「偽りその他不正の行為」についての一考察」, 『嘉悦大学研究論集』第62卷第1号通卷115号, 2019, pp. 9~12.

323) 일본 최고재판소 2005. 1. 17. 판결(민집 제59권 제1호); 일본 최고재판소 2006. 4. 25. 제3소법정판결(민집 제60권 4호)

324) 참고로 일본은 1962년 4월 「국세통칙법」 제정을 통해 가산세 제도를 통일화하고 과소신고가산세·무신고가산세·불납부가산세 및 증가산세의 네 가지로 이루어진 현행 제도의 골조를 이룸(作間翔, 2016, pp. 22~24.; 최인혁·홍성희·김효림, 2020, p. 60.)

325) 일본 「국세통칙법」 제2조 제4항

- 이하에서는 「국세통칙법」 제68조 증가산세(重加算税)에 대하여 증점적으로 살펴봄
- (증가산세) 일본에서의 증가산세는 납부해야 할 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부에 대하여 납세자가 은폐(隱蔽)·가장(仮装)하여 신고서를 제출한 경우 부과하도록 규정하고 있음³²⁷⁾
- 증가산세 제도는 은폐 또는 가장한 것에 기초한 과소신고 또는 무신고 등에 의한 악질적인 납세의무 위반의 발생을 방지하고 이로써 신고납세제도의 기반이 상실되는 것을 방지하는 것을 목적으로 하는 행정상의 조치로, 납세자 본인의 형사책임을 추궁하는 것은 아니라는 것이 판례의 입장임³²⁸⁾
 - 즉 행위자의 부정행위의 반사회성 또는 반도덕성에 주목하여 이에 대한 제재로 부과되는 형벌과는 그 취지 및 성질을 다르다고 봄

326) 일본의 가산세 제도에 대한 자세한 내용은 최인혁·홍성희·김효림, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 한국조세재정연구원, 2020. 참고할 것

327) 일본 「국세통칙법」 제68조 제1항, 제2항

第六十八条

第六十五条第一項(過少申告加算税)の規定に該当する場合(修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。)において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額(その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額)に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

2 第六十六条第一項(無申告加算税)の規定に該当する場合(同項ただし書若しくは同条第九項の規定の適用がある場合又は納税申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。)において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額(その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額)に係る無申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の四十の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

328) 일본 최고재판소 1970. 9. 11. 제2소법정판결(형집 제24권 10호)

- 무신고가산세와 관련하여, 가장·은폐한 것을 토대로 기한 내 신고서를 제출하지 않거나 기한 후 신고서를 제출한 경우 무신고가산세의 기초가 되는 세액의 40%에 상당하는 증가산세를 부과함
 - 과소신고가산세와 관련하여, 납세자가 가장·은폐한 것을 토대로 신고서를 제출한 경우 과소신고가산세 관련 기초 세액의 35%에 상당하는 증가산세를 부과함
 - 2016년 세법 개정을 통해 과거 5년 이내에 증가산세가 부과된 자가 다시 ‘은폐·가장’을 통해 과소신고 등을 한 경우에는 증가산세율을 10% 가중하는 조치가 강구되었음
 - 개정 배경은 과거의 증가산세율이 ‘은폐·가장’ 행위가 이루어지는 횟수와 상관없이 일률적으로 적용되어 의도적으로 ‘은폐·가장’을 반복하는 사례에 대한 견제 효과가 제한적이었다고 평가하여 이를 개선하기 위함이었음³²⁹⁾
- 한편 일본의 「국세통칙법」에서는 은폐(隱蔽) 또는 가장(仮装)의 의미를 구체적으로 규정하고 있지 않음
- ‘사실의 은폐’란 과세요건에 해당하는 사실의 전부 또는 일부를 숨기는 것이고, ‘사실의 가장’은 존재하지 않는 과세요건 사실이 존재하도록 하는 것임³³⁰⁾
 - ‘은폐’의 전형적인 사례는 이중장부의 작성, 매출 제외, 가공매입 또는 가공경비의 계상 등이고, ‘가장’의 전형적인 사례는 거래상의 차명 사용 등이 있음³³¹⁾
 - 은폐 또는 가장 모두 행위가 객관적으로 보아 은폐 또는 가장이라고 판단되는 것이면 충분하고 납세자의 고의를 입증하는 것까지 요구하는 것은 아니라는 견해가 다수설임³³²⁾

329) 日本財務省, “平成28年度 税制改正の解説”, 2016, p. 875.

330) 양인준(2015), p. 35.

331) 일본 국세청, “法人税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)”, https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/100703_02/00.htm, 검색일자: 2024. 1. 31.

332) 赤壁隆司, 「国税通則法 70 条《国税の更正, 決定等の期間制限》5項にいう「偽りその他不正の行為」は, 「税額を免れる意図」に基づき 行うことを要件とするのか: 一東京地裁平成30年6月29日判決を題材として一」, 『税大ジャーナル』, 33, 2021, pp. 156~157.

- 최고재판소는 “납세자가 고의로 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 숨기거나 가장하고, 그 은폐·가장행위를 원인으로 하여 과소신고의 결과가 발생한 것이면 충분하고 그 이상으로 신고에 대해 납세자에게 과소신고를 하는 것의 인식을 가지고 있는 것까지 필요로 하는 것은 아니다”라고 판시하였음³³³⁾
- 조세포탈죄나 장기부과제척기간 시 적용되는 ‘거짓 기타 부정한 행위’와는 달리 ‘은폐’ 또는 ‘가장’이라고 규정한 것은 증가산세 부과에 있어서 세무서장의 판단을 보다 외형상으로 객관화하고자 하는 취지였음³³⁴⁾
- ‘거짓 기타 부정한 행위’는 사회통념상 부정으로 인정되는 일체의 행위를 포함하여 은폐 또는 가장이라는 형태에 한정되지 않으므로, 은폐 또는 가장을 포섭하는 것으로 해석하는 것이 다수설임³³⁵⁾

□ (행위주체) 일본의 가산세 중과 시 은폐·가장행위의 행위주체는 납세자로 규정되어 있음³³⁶⁾

- 납세자(納稅者)는 국세를 납부할 의무가 있는 자 및 원천징수 등에 의한 국세를 징수하여 국가에 납부하여야 하는 자를 말함³³⁷⁾
- 한편 증가산세 적용에 있어 납세자와 부정행위를 저지른 자의 관계에 관하여는 「국세통칙법」상 명문 규정을 두고 있지는 않음
 - 최고재판소는 납세자 이외의 자가 은폐·가장행위를 한 경우라도 납세자 본인의 행위와 동일시할 수 있을 때에는 증가산세 제도의 취지 및 목적을 감안하여 납세자 본인에게 증가산세를 부과할 수 있다고 판시하였음³³⁸⁾
 - 다만 납세자 본인과 제3자와의 관계, 해당 행위에 대한 납세자의 인식 가능성, 납세자의 목인 유무, 납세자가 기울인 주의 정도 등을 감안하여 구체적 사안별로 판단하여야 함

333) 일본 최고재판소 1987. 5. 8. 제2소법정판결

334) 구진열(2021), p. 113.

335) 原正子(2019), pp. 12~13.

336) 일본 「국세통칙법」 제68조 제1항

337) 일본 「국세통칙법」 제2조 제5호

338) 일본 최고재판소 2006. 4. 25. 제3소법정판결(민집 제60권 제4호)

3. 독일³³⁹⁾

- 독일은 조세법 처벌조항에 관하여 「조세기본법(Abgabenordnung, AO)」에서 통합하여 규정하고 있음³⁴⁰⁾
 - 현행 독일의 조세법 위반행위에 대한 체계는 크게 형사처벌되는 조세형사범죄와 조세질서범죄로 구분됨
 - 조세질서범(Steuerordnungswidrigkeiten)은 동법 또는 세법에 따라 과료(Geldbuße)에 처할 수 있는 범위반행위를 규율하고, 조세질서범에 대해서는 형사법이 아닌 질서위반법이 적용된다고 명시하고 있음³⁴¹⁾
 - 납세의무자의 허위 또는 불완전한 납세신고에 대해 다루고 있는 독일 「조세기본법」상의 처벌조항은 크게 조세 관련 범죄, 조세 관련 질서위반행위, 그리고 세무조사에 관하여 규정하고 있음
 - 조세 관련 범죄에 관한 규정: 「조세기본법」 제369조~제376조
 - 조세 관련 질서위반행위에 관한 규정: 「조세기본법」 제377조~제384조
 - 세무조사에 관한 규정: 「조세기본법」 제404조
 - 조세포탈죄에 대한 현행 규정은 1977년 「조세기본법」의 개정으로 정비되어 유지되고 있음

가. 형사처벌

- 독일은 조세포탈을 두 가지로 나누어서 고의에 의한 조세포탈에 대하여는 형벌로, 중과실에 의한 조세포탈에 대하여는 행정벌인 과료(Geldbuße)로 각각 대처하고 있음

339) 독일의 경우 부과세방식을 취하고 있기는 하지만 국가에 대한 기망적 수단으로 납부하여야 할 조세를 줄이는 행위를 처벌의 대상으로 한다는 점에서는 신고납세방식을 취하는 입법례와 같기 때문에 독일에서의 논의를 참고하는 데 큰 문제는 없다고 판단됨(황남석(2017), p. 383)

340) 이재일, 「독일 조세기본법상 처벌규정」, 『최신외국법제정보』, 한국법제연구원, 2007, p. 4.

341) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 제377조 제1항, 제2항

- 독일의 경우에는 형사처벌과 행정제재가 되는 행위 자체는 동일하되, 납세자의 주관적 요소에 따라 제재의 경중을 달리한다는 점이 특징임³⁴²⁾
 - 세법에서 조세범에 대한 형벌규정을 달리 정하고 있지 않는 한, 「형법」에 관한 일반 법률을 적용하도록 규정하고 있음
 - 조세포탈죄의 미수범을 처벌하는 규정을 두고 있음³⁴³⁾
- 독일의 「조세기본법」 제370조 제1항에서는 다음과 같은 행위를 통하여 조세를 포탈(Verkürzung von Steuern)하거나 자기 또는 제3자를 위하여 부당한 조세상의 이득을 획득(Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile)한 자는 5년 이하의 징역 또는 벌금에 처한다고 규정하고 있음³⁴⁴⁾
- ① 세무관서 또는 다른 기관에 조세와 관련된 중요한 사실 관계에 관하여 허위 또는 불완전한 진술을 한 경우
 - 이 구성요건적 행위는 적극적 행위(aktives Tun)를 의미한다고 해석함³⁴⁵⁾
 - ② 의무에 반하여 조세에 관한 중요한 사실을 세무관서에 알리지 않은 경우
 - ③ 의무에 반하여 납세필인지 또는 납세증지를 발행하지 않은 경우
 - 위 ①, ②, ③에 해당하는 행위가 우리나라 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 제1호부터 제7호에 대응하는 것이라 할 수 있으며, 독일의 행위태양이 훨씬 포괄적이라는 점을 알 수 있음³⁴⁶⁾

342) 임재혁(2023), p. 120.

343) 독일 「조세기본법」 제370조 제2항

344) 독일 「조세기본법」 제370조 제1항

§ 370 Steuerhinterziehung

- (1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer
1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,
 2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder
 3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

345) 황남석(2017), p. 383. 재인용; Kuhlen, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, 2012.

- 독일에서는 무신고나 허위신고를 행위태양으로 규정하고 있음

- (① 중요한 사실관계에 대한 허위 또는 불완전한 사실의 신고) 재무관청 또는 기타 관청에 대하여 조세상 중요한 사실에 관하여 부정 또는 불완전한 신고를 하는 것을 행위태양으로 하는 작위에 의한 조세포탈죄임³⁴⁷⁾
 - 중요한 사실이란 독일 판례상으로는 ‘실질적으로 조세의 확정 또는 징수에 의미를 가질 수 있는 사실’로 충분하다고 설명함³⁴⁸⁾
 - 즉 조세상 중요한 사실이란 조세의 확정에 관한 사실뿐만 아니라 조세의 계산, 징수, 납부 또는 조세이익의 공여 등에 관한 사실을 포함하는 것임
 - 한편 허위 또는 불완전한 신고란 사실과 다른 신고를 하거나 일정한 사실을 과세 관청에 알리지 아니하는 것을 말함
 - 단순 무신고 또는 부작위의 경우에는 작위에 의한 조세포탈죄의 행위태양에는 포함되기 어려움

- (② 세법상 의무에 반하여 조세상 중요한 사실에 관한 무신고) 독일 「조세기본법」 제370조 제1항 제2호는 납세자가 의무에 반하여 중요한 조세 관련 사항들을 과세 관청에 고지하지 아니한 경우, 소극적인 행위(부작위)로 인한 조세포탈죄로 처벌됨³⁴⁹⁾
 - 부작위에 의한 조세포탈죄가 적용되는 의무에는 납세의무뿐 아니라 신고의무나 징수의무도 포함됨

- (조세포탈 또는 부당한 조세상의 이득) 무신고 또는 과소신고가 존재한다는 것만으로 조세포탈죄를 구성하는 것은 아니고, 조세포탈 또는 부당한 조세상의 이득의 취득이라는 요건을 추가적으로 충족하여야 함

346) 황남석(2017), p. 383.

347) 임재혁(2023), pp. 123~124.

348) 독일 「조세기본법」 제90조 제1항과 제150조 제2항은 납세의무자가 과세 절차에 있어서 조세와 관련된 중요한 사실관계를 광범위하고 진실에 부합되게 신고할 의무를 부과하고 있음

349) 品矢一彦(2013). p. 241.

- 조세포탈이란 정당한 세액과 실제로 납부된 세액과의 비교를 통하여 성립하고, 조세포탈 요건의 실현 시점은 부과과세방식과 신고과세방식에 따라 달라짐³⁵⁰⁾
 - 부과과세방식의 경우에는 납세신고(Steuererklärung) 시가 아니라 그 납세신고를 바탕으로 한 낮은 세액의 부과처분 시에 조세포탈이 성립함³⁵¹⁾
 - 신고납세방식의 조세는 납세의무자가 신고납부기한까지 세액을 신고납부하지 않았을 때 조세포탈이 성립함
 - 부당한 조세상의 이득이란 과세관청이 조세확정 절차 이외로 부여하는 조세상의 납부기한 연기 또는 납부의무의 면제 등의 형태로 이루어질 수 있음³⁵²⁾
 - 독일의 학설은 ‘부당한(nicht gerechtfertigt)’의 의미를 ‘납세의무자가 유효한 사실관계에 관하여 정당하게 법을 적용하는 경우라면 요구할 수 없는’이라고 해석함³⁵³⁾
- (고의) 독일의 조세포탈죄는 고의범에 해당하므로 주관적 구성요건으로서 고의를 필요로 함
- 독일 연방대법원은 조세포탈죄에 있어서 고의의 내용에는 납세자가 조세채권의 발생 또는 적어도 그러한 발생의 가능성을 인식하고 과세관청에 대하여 조세를 포탈하려는 의사가 필요하다고 판시하였음³⁵⁴⁾
- (행위주체) 독일은 조세포탈 행위 유형에 따라 행위주체를 달리 규정하고 있음
- 「조세기본법」 제370조 제1항 제1호는 과세관청 또는 다른 기관에 조세에 관한 중요한 사실을 허위 또는 불완전하게 신고하여 조세를 포탈하거나 부당한 조세상의 이득을 얻은 자로 규정하여 행위주체를 제한하지 않음

350) 황남석(2017), p. 384.

351) 조세신고가 없어서 과세처분을 할 수 없는 경우에는 기준 시점에 대한 세액결정 업무가 본질적으로 차단되는 때에 탈루가 발생하게 됨

352) 이재일(2007), p. 5.

353) 황남석(2017), p. 385.

354) BGH Beschl. v. 7.4.1978 - 5 StR 48/78, BeckRS 1978, 31115299

- 따라서 행위자에는 납세의무자 본인만이 저지를 수 있는 진정신분범이라 볼 수는 없음³⁵⁵⁾
 - 반면 제2호와 3호는 ‘의무에 반하여’라고 규정되어 있어 의무가 있는 자를 대상으로 하고 있음
 - 「조세기본법」에 명시적으로 규정된 신고의무가 있는 자는 제33조 제1항의 납세의무자 본인, 제34조 제1항의 자연인과 법인의 대리인, 법인격 없는 사단의 또는 재단의 경우에는 그 대표자, 제2항의 법인격 없는 사단 또는 재단의 대표자가 없는 경우에는 그 구성원임
- (중대한 조세포탈) 독일은 다음과 같은 행위를 하는 경우에는 중대한 경우로서 6개월 이상 10년 이하의 징역형으로 처벌함³⁵⁶⁾
- 현저한 조세를 포탈하거나 부당한 조세상의 이득을 누리는 경우
 - 독일 공무원 등이 권한 또는 지위를 남용하는 경우
 - 독일 공무원 등이 자신의 권한 또는 지위를 남용하면서 제공하는 조력을 이용한 경우
 - 위조 또는 변조된 서류를 이용하여 조세를 포탈하거나 부당한 조세상의 이득을 누리는 경우
 - 조세포탈 행위를 계속적으로 수행할 것을 목적으로 하는 범죄단체의 구성원으로서 소비세 등을 조세포탈하거나 그 조세와 관련된 부당한 이득을 누리는 경우
 - 세법상 중요한 사실 은폐(Verschleierung)를 위하여 단독 또는 특수관계인과 함께 직·간접적으로 지배적 또는 결정적인 영향을 행사할 수 있는 제3국 소재 회사를 이용하여 계속적으로 조세포탈하거나 부당한 조세상의 이득을 누리는 경우
 - (자수감경특례) 독일 「조세기본법」 제371조 제1항은 법 제370조가 정한 조세범죄에 대하여 납세자가 국세청에 제출한 잘못된 정보를 정정하거나 불완전한 정보를 보완하거나 누락된 정보를 보충하는 경우 처벌되지 아니한다고 규정하고 있음

355) 임재혁(2023), p. 123.

356) 독일 「조세기본법」 제370조 제3항

나. 장기부과제척기간

- 독일의 부과기간에 대한 법률은 「조세기본법(Abgabenordnung)」 제169조에서 규율하고 있음³⁵⁷⁾
 - 법적 안정성을 위하여 조사의 부과나 변경을 일정한 기간이 지나면 허용하지 않고 있음³⁵⁸⁾
 - 이 부과제척기간에 대한 규정은 과세당국의 납세자에 대한 요구뿐 아니라 환급 청구 등 납세자의 과세당국에 대한 요구에도 적용됨
- 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」은 조세포탈행위가 있으면 그에 대하여 형사 처벌을 가하고, 또한 부과제척기간을 연장함³⁵⁹⁾

357) 독일은 부과제척기간이라는 용어 대신 확정기간(Festsetzungsfrist)이라는 용어를 사용하나, 이하에서 우리나라와 동일하게 부과제척기간이라 칭함

358) 김유찬, 『주요국의 조세제도: 독일편』, 한국조세연구원, 2009, p. 397.

359) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 제169조

§ 169 Festsetzungsfrist

- (1) Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt auch für die Berichtigung wegen offenkundiger Unrichtigkeit nach § 129. Die Frist ist gewahrt, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist
1. der Steuerbescheid oder im Fall des § 122a die elektronische Benachrichtigung den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat oder
 2. bei öffentlicher Zustellung nach § 10 des Verwaltungszustellungsgesetzes die Benachrichtigung bekannt gemacht oder veröffentlicht wird.
- (2) Die Festsetzungsfrist beträgt:
1. ein Jahr für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen,
 2. vier Jahre für Steuern und Steuervergütungen, die keine Steuern oder Steuervergütungen im Sinne der Nummer 1 oder Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Artikel 5 Nummer 20 und 21 des Zollkodex der Union sind.
- Die Festsetzungsfrist beträgt zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen, und fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist. Dies gilt auch dann, wenn die Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung nicht durch den Steuerschuldner oder eine Person begangen worden ist, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient, es sei denn, der Steuerschuldner weist nach, dass er durch die Tat keinen Vermögensvorteil erlangt hat und dass sie auch nicht darauf beruht, dass er die im Verkehr erforderlichen Vorkehrungen zur Verhinderung von Steuerverkürzungen unterlassen hat.

- 부과제척기간은 일반적으로 4년(소비세의 경우 1년)인데, 조세포탈(「조세기본법」 제370조)이 있으면 10년, 중과실 조세포탈(「조세기본법」 제378조)인 경우 5년으로 연장됨(독일 「조세기본법」 제169조 제2항)
- 장기부과제척기간 적용을 위한 조세포탈 여부에 대한 판단은 「조세기본법」의 규정³⁶⁰⁾을 따르며, 행위주체에 대하여는 제한을 두고 있지 않음
 - 장기부과제척기간은 납세의무자(Steuerschuldner)에게 과오가 있거나 대리인이나 제3자에 의한 경우에도 적용됨³⁶¹⁾
 - 납세의무자가 직원 등 제3자에 의해 납세의무자에게 유리한 조세포탈 행위가 있었음을 인식하지 못했더라도 부과제척기간이 연장됨³⁶²⁾
 - 다만 납세의무자가 제3자 등의 조세포탈, 조세포탈 행위로 인한 어떠한 재산상 이익도 획득하지 않았고, 납세의무자가 이를 방지하는 데 요구되는 예방조치를 하였다는 점을 입증하는 경우에는 부과제척기간 연장의 적용을 배제할 수 있음³⁶³⁾
 - 재산상의 이익은 납세의무자의 재산 상태가 객관적으로 개선되는 것을 의미하며, 조세의 이익보다 넓은 개념임³⁶⁴⁾

다. 가산세 중과

- 독일은 부정행위로 인한 조세포탈 시 가산세를 중과하지는 않음³⁶⁵⁾
 - 독일에서는 부정한 행위가 있으면 범죄로 보아 형사처벌이나 과태료 등으로 제재하고 가산세를 중과하지는 않음

360) 다만 부정행위 관련 조세법 처벌 및 장기부과제척기간 실제 판례 해석례에 대해서는 본 연구에서는 확인하지 않음

361) 김유찬(2009), p. 398.

362) 임수연(2021), p. 942.

363) 독일 「조세기본법」 제169조 제2항

364) 임수연(2021), p. 943.

365) 임수연(2021), p. 942.

- 즉 우리나라와 유사한 부정 과소신고가산세 해당하는 가산세 중과제도는 운영하지 않음
- 다만 형벌과 병과되는 추가 제재로는 조세포탈에 대한 이자를 부과함³⁶⁶⁾
 - 조세채무관계로 발생한 청구권에는 법률의 규정이 있는 경우에 한하여 이자를 부과함³⁶⁷⁾
 - 소득세, 법인세, 부가가치세, 영업세 등의 납부세액이 확정되면서 미리 납부한 세액이나 공제할 세액과 차이가 발생할 때 이 차액에 대하여 이자를 납부해야 함³⁶⁸⁾

4. 국제비교

- 우리나라를 비롯한 조사 대상국 모두 부정행위에 대하여 각국의 세법상 형사처벌, 장기부과제척기간, 가산세 중과로 제재하는 제도를 두고 있음

가. 형사처벌

- (개요) 일본을 제외한 우리나라, 미국, 독일은 하나의 통일된 법률에 통합하여 조세범 처벌 규정을 두고 있음³⁶⁹⁾
 - 한국은 조사 대상국과는 달리 처벌 규정만으로 이루어진 「조세범 처벌법」이라는 별도의 단일 법률을 통해 조세범을 처벌하는 규정을 두고 있음
 - 미국은 연방 「내국세법」에서 조세범 처벌 규정을 두고 있으며, Chapter 75의 Subchapter A는 조세범죄에만 적용되는 규정임

366) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 제235조

367) 소득세, 법인세, 부가가치세 등의 조세채무가 확정되었음에도 불구하고 납부유예 등의 사유가 발생되어 납부가 지체되는 경우에는 월 0.5%의 이자가 부과됨

368) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 제233조 제1항

369) 조세범 처벌을 위한 입법형식은 하나의 법률에 통합하여 규율하는 통합입법형식과 개별 법률에 해당 처벌 규정을 따로 규정하고 있는 개별입법형식으로 구분됨

- 일본은 조세포탈법에 대하여 「소득세법」 제238조, 「법인세법」 제159조 등 개별 세법에서 ‘벌칙’장을 별도로 두어 규정하고 있음
 - 독일은 「조세기본법」 제370조에서 통합하여 통일적으로 규정하고 있음
- (조세포탈죄 성립요건 및 제재 수준) 조사 대상국 모두 부정행위로 인한 조세포탈 시 형사처벌하는 규정을 두고 있으나, 부정행위의 정의나 제재 수준에서는 차이를 보이고 있음
- 한국은 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 경우 2년 이하의 징역 또는 포탈세액 등의 2배 이하 벌금형³⁷⁰⁾에 처하는 규정을 두고 있음
 - 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 따르면, 부정행위란 이증장부의 작성 등 장부의 거짓 기장 등에 해당하는 행위로서 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말하며, 부정행위의 유형을 구체적으로 예시하고 있음³⁷¹⁾
 - 미국은 어떠한 방법에 의하든지(in any manner) 조세의 부과와 납부를 고의로 (willfully) 포탈(evade)하거나 침해(defeat)하려고 한 경우 5년 이하 징역 또는 개인 10만달러(법인 50만달러) 이하 벌금형에 처함
 - 「내국세법」상 부정행위의 유형에 대하여는 구체적으로 명시하지 않음
 - 일본은 거짓 또는 그 밖의 부정행위로 조세를 포탈하거나 또는 환급받은 경우 10년 이하 징역 또는 1,000만엔 이하 벌금형에 처함³⁷²⁾
 - 거짓 기타 부정한 행위에 대한 정의 규정은 개별 세법에서 두고 있지 않음

370) 한국은 포탈세액 등이 3억원 이상이고, 그 포탈세액 등이 신고·납부해야 할 세액의 100분의 30 이상인 경우 및 포탈세액 등이 5억원 이상인 경우에는 3년 이하의 징역형 또는 포탈세액 등의 3배 이하의 벌금형에 처함

371) 구체적인 행위 유형들을 제시하고 그 행위 유형을 포괄하는 조항으로서 ‘위계에 의한 행위 또는 부정한 행위’를 규정하고 있음

372) 일본은 포탈 또는 환급받은 세액이 1,000만엔을 초과할 경우에는 최대 포탈세액 등까지 벌금형을 부과할 수 있음

- 독일은 다음에 해당하는 경우 5년 이하 징역 또는 벌금형³⁷³⁾으로 처벌함³⁷⁴⁾,³⁷⁵⁾
 - 과세관청 또는 다른 기관에 조세에 관한 중요한 사실을 허위 또는 불완전하게 신고하여 조세를 포탈하거나 부당한 조세상의 이득을 얻은 자
 - 의무에 반하여 조세에 관한 중요한 사실을 세무관서에 알리지 않음으로써 조세를 포탈하거나 부당한 조세상의 이득을 얻은 자
 - 의무에 반하여 납세필인지 또는 납세증지를 발행하지 않음으로써 조세를 포탈하거나 부당한 조세상의 이득을 얻은 자
- (조세포탈죄 행위주체) 조세포탈죄 행위주체는 조사 대상국마다 상이하게 규정되어 있음
 - 한국의 조세포탈죄 행위주체는 「국세기본법」상 납세의무자와 「조세범 처벌법」상 법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 기타의 종업원 등의 법정 책임자임
 - 미국은 조세포탈죄의 행위주체를 누구나(any person)로 명시하여 제한하지 않고 있음
 - 일본의 조세포탈죄 행위주체는 개별 세법에서 다르게 규정하고 있음
 - 「법인세법」에서는 명시적으로 법인의 대표자, 대리인, 사용인, 기타의 종업원으로서 그 위반행위를 한 자로 규정하고 있음
 - 반면 「소득세법」 등에서는 행위주체를 납세의무자로 명시하고 있지는 않음³⁷⁶⁾
 - 독일은 조세포탈 부정행위 유형에 따라 행위주체를 달리 규정하고 있음

373) 독일의 벌금형은 일수로 산정하여 선고하는 일수벌금형으로서, 벌금형의 일수정액은 개인적·경제적 사정을 고려하여 법원이 정함

374) 독일은 본인의 이익을 위한 현저한 조세포탈 등 중대한 조세포탈에 해당하는 경우에는 6개월 이상 10년 이하의 징역형으로 처벌함

375) 참고로 독일은 「조세기본법」 제371조 제1항에서 납세자가 국세청에 제출한 허위신고를 정정하거나 무신고를 보완한 경우에는 작위 또는 부작위에 의한 조세포탈죄에 대한 불처벌 특례를 두고 있음

376) 학설은 일본의 경우 개별 세법에서 조세포탈죄를 규정하고 있으므로 「소득세법」상 각종 의무와 절차는 납세의무자를 대상으로 규정하고 있다는 점을 고려, 행위주체를 납세의무자로 해석할 수 있다는 것임

- 「조세기본법」 제370조 제1항 제1호는 과세관청 또는 다른 기관에 조세에 관한 중요한 사실을 허위 또는 불완전하게 신고하여 조세를 포탈하거나 부당한 조세상 이득을 얻은 자로 규정하여 행위주체를 제한하지 않음
- 반면 제2호와 3호는 ‘의무에 반하여’라고 규정되어 있어 의무가 있는 자를 대상으로 하고 있음³⁷⁷⁾

- (단순무신고 행위) 조사 대상국 중 단순 무신고 행위에 대하여 형사처벌하고 있는 국가는 우리나라를 제외한 미국, 일본, 독일임
 - 한국에서는 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 부정행위에 해당하지 않음³⁷⁸⁾
 - 미국은 신고·납부할 의무가 있는데도 이를 고의로 미이행한 납세자에게 신고의무 불이행죄로서 2만 5천달러(법인은 10만달러) 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형을 부과함
 - 일본은 조세면탈이라는 결과 발생 여부에 따라 조세포탈죄로서 단순무신고포탈죄, 조세질서범죄로서 단순무신고죄를 두고 있음
 - 단순무신고포탈죄는 5년 이하의 징역 또는 500만엔 이하의 벌금으로 처벌됨³⁷⁹⁾
 - 단순무신고죄는 1년 이하의 징역 또는 50만엔 이하의 벌금으로 처벌됨³⁸⁰⁾
 - 독일에서는 부작위에 의한 조세포탈죄의 행위태양에 단순 무신고 행위도 포함되는데, 해당 행위가 조세포탈행위의 일부로서 행하여진 경우에는 조세포탈죄로 처벌하고 있음
 - 다만 「조세기본법」 제378조에서 규정하고 있는 중과실 조세포탈죄는 조세질서범으로 5만유로 이하의 과료에 처해짐

377) 독일 「조세기본법」에서 신고의무가 있는 자는 제33조 제1항의 납세의무자 본인, 제34조 제1항의 자연인과 법인의 대리인, 법인격 없는 사단의 또는 재단의 경우에는 그 대표자, 제2항의 법인격 없는 사단 또는 재단의 대표자가 없는 경우에는 그 구성원임

378) 대법원 2005. 6. 23. 선고 2004도5649 판결; 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결; 대법원 2014. 2. 21. 선고 2013도13829 판결 등

379) 일본 「소득세법」 제238조 제3항, 「법인세법」 제159조 제3항, 「소비세법」 제64조 제5항 등

380) 일본 「소득세법」 제241조 등

〈표 IV-1〉 조사 대상국의 부정행위에 대한 조세포탈죄 비교

국가	한국	미국	일본 ²⁾	독일
근거 법령	「조세범 처벌법」 제3조 제1항, 제6항	「내국세법」 제7201조	「소득세법」 제238조 제1항 등	「조세기본법」 제370조
성립요건	<ul style="list-style-type: none"> - 사기나 그 밖의 부정한 행위로서 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자 - 부정행위란 다음의 어느 하나에 해당하는 행위로서 조세의 부과·징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말함 · 이종장부의 작성 등 장부의 거짓 기장(1호) · 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취(2호) · 장부와 기록의 파기(3호) · 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐(4호) · 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작(5호) · 「조세특례제한법」 제5조의 	<p>어떠한 방법(any manner)이든 조세의 부과와 납부를 고의로(willfully) 포탈(evade)하거나 침해(defeat)하려고 한 자(any person)</p>	<ul style="list-style-type: none"> 거짓 또는 그 밖의 부정행위로 조세를 포탈하거나 환급받은 자 	<ul style="list-style-type: none"> - 과세관청 또는 다른 기관에 조세에 관한 중요한 사실을 허위 또는 불완전하게 신고하여 조세를 포탈하거나 부당한 조세상의 이득을 얻은 자(1호) - 의무에 반하여 조세에 관한 중요한 사실을 세무관서에 알리지 않음으로써 조세를 포탈하거나 부당한 조세상의 이득을 얻은 자(2호) - 의무에 반하여 납세필인지 또는 납세증지를 발행하지 않음으로써 조세를 포탈하거나 부당한 조세상의 이득을 얻은 자(3호)

〈표 IV-1〉의 계속

국가	한국	미국	일본 ²⁾	독일
	2 제1호에 따른 전사적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작(6호) · 그 밖에 위계(偽計)에 의한 행위 또는 부정한 행위(7호)			
제재 수준	2년 이하의 징역 또는 포탈 세액 등의 2배 이하 벌금 ¹⁾	5년 이하 징역 또는 개인 10만 달러(법인 50만달러) 이하 벌금	10년 이하 징역 또는 1천만엔 이하 벌금 ³⁾	5년 이하 징역 ⁴⁾ 또는 벌금 ⁵⁾
병과 여부	○	○	○	○

주: 1. 일본은 우리나라의 조세포탈죄에 대응하는 혐의의 포탈범 이외에도 단순무신고포탈범도 개별 세법에서 조세포탈죄로 처벌하고 있으며, 「소득세법」상 혐의의 조세포탈죄에 대한 주요 내용을 국제비교함

- 1) 한국은 포탈세액 등이 3억원 이상이고, 그 포탈세액 등이 신고·납부해야 할 세액의 100분의 30 이상인 경우 및 포탈세액 등이 5억원 이상인 경우에는 3년 이하의 징역형 또는 포탈세액 등의 3배 이하의 벌금형에 처함
- 2) 일본의 경우 10년 이하의 징역 및 1천만엔의 벌금 기준은 「소득세법」, 「법인세법」, 「소비세법」 등에서 동일하게 규정함
- 3) 일본은 포탈 또는 환급받은 세액이 1천만엔을 초과할 경우에는 최대 포탈세액 등까지 벌금형을 부과할 수 있음
- 4) 독일은 본인의 이익을 위한 대규모 조세포탈 등 중대한 조세포탈에 해당하는 경우에는 6개월 이상 10년 이하의 징역형으로 처벌함
- 5) 독일의 벌금형은 일수로 산정하여 선고하는 일수벌금형으로서, 벌금형의 일수정액은 개인적·경제적 사정을 고려하여 법원이 정함

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

나. 장기부과제척기간

- (개요) 우리나라를 포함한 조사 대상국 모두 통합입법형식에 의해 부과제척기간을 규정하고 있음
 - 한국은 「국세기본법」 제26조의2, 미국은 「내국세법」 제6501조, 일본은 「국세통칙법」 제70조, 독일은 「조세기본법」 제169조에서 부과제척기간 전반에 대해 규정하고 있음

- (장기부과제척기간) 조사 대상국 모두 부정행위에 대하여 장기부과제척기간을 적용하고 있으나, 적용요건 및 기간에 있어서는 차이를 보임
 - 한국의 일반적인 부과제척기간은 5년이나 납세자가 대통령령으로 정하는 사기나 그 밖의 부정한 행위로 국세를 포탈하거나 환급·공제를 받은 경우 10년임
 - 부정행위란 「국세기본법 시행령」에서 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위로 규정하고 있음
 - 미국의 일반적인 부과제척기간은 3년이나 조세포탈 의도를 가진 사기적 신고행위, 고의적인 조세포탈의 경우 기간 제한 없이 적용함³⁸¹⁾
 - 일본의 부과제척기간은 과세방식에 따라 달리 적용되나, 거짓 기타 부정한 행위에 의하여 그 전부 또는 일부의 세액을 면하거나 환급받는 국세에 대한 경정결정 등에 해당하는 경우 7년을 적용함³⁸²⁾
 - 일본은 거짓 기타 부정한 행위의 정의 및 구체적인 행위 유형을 규정하지 않음
 - 독일의 장기부과제척기간은 「조세기본법」의 규정에 따라 「조세기본법」 제370조에 따른 조세포탈의 경우 10년, 「조세기본법」 제378조에 따른 중과실 조세포탈의 경우 5년이 적용됨
 - 일반적인 부과제척기간은 소비세의 경우 1년, 소비세 이외의 경우 4년임

381) 미국은 무신고의 경우에도 기한 제한 없이 부과제척기간을 적용함

382) 일본의 일반적인 부과제척기간은 신고과세방식의 경우 감액경정 시 5년, 증액경정 시 3년이며, 부과과세방식의 경우 5년이 적용됨

- (장기부과제척기간 행위주체) 조사 대상국 중 우리나라와 독일은 장기부과제척기간을 적용할 시 행위주체를 명시적으로 규정하고 있음
 - 한국의 부과제척기간에서의 행위주체는 납세자임
 - 납세자는 납세의무자와 국세를 징수하여 납부할 의무를 지는 자를 말함³⁸³⁾
 - 다만 장기부과제척기간 적용 시 본인 및 제3자와의 관계에 대하여는 규정하고 있지 않음
 - 미국과 일본은 부정행위에 의한 장기부과제척기간 적용 시 행위주체의 범위에 대하여 해당 조문에서 규정하고 있지 않음
 - 독일은 납세의무자(Steuerschuldner)뿐만 아니라 납세의무를 이행하기 위해 대리한 제3자도 행위주체에 포함한다는 규정을 두고 있음
 - 다만 납세의무자가 조세포탈로 인한 재산상의 이익을 취하지 않았거나 방지하기 위해 필요한 사전적인 조치를 한 경우에는 예외로 하고 있음

〈표 IV-2〉 조사 대상국의 부정행위에 대한 장기부과제척기간 비교

국가	근거 법령	성립요건	제재 수준
한국	「국세기본법」 제26조의2, 「국세기본법 시행령」 제12조의2, 「조세범 처벌법」 제3조 제6항	- 납세자가 대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의 부정한 행위로 국세를 포탈하거나 환급·공제를 받은 경우 - 부정행위란 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위를 말함	10년 ¹⁾
미국	「내국세법」 제6501조	- 조세포탈 의도를 가진 사기적 신고행위 - 고의적인 조세포탈	기간 제한 없음 ²⁾
일본	「국세통칙법」 제70조	- 거짓 기타 부정한 행위에 의하여 그 전부 또는 일부의 세액을 면하거나 그 전부 또는 일부의 세액을 환급받는 국세에 대한 경정결정 등	7년 ³⁾
독일	「조세기본법」 제169조	- 조세포탈 - 중과실로 인한 조세포탈 - 납세의무자뿐만 아니라 납세의무를 이행하	10년 (중과실 5년) ⁴⁾

383) 납세의무자는 연대납세의무자와 납세자를 같음하여 납부할 의무가 생긴 경우의 제2차 납세의무자 및 보증인을 포함함(「국세기본법」 제2조 제10호)

〈표 IV-2〉의 계속

국가	근거 법령	성립요건	제재 수준
		기 위해 대리한 자도 적용됨 - 다만 납세의무자가 조세포탈로 인한 재산상의 이익을 취하지 않았거나 필요한 사전조치를 한 경우에는 해당하지 않음	

- 주: 1) 한국의 일반적인 부과제척기간은 5년임
 2) 미국의 일반적인 부과제척기간은 3년이며, 무신고의 부과제척기간은 기간 제한 없음
 3) 일본의 일반적인 부과제척기간은 과세방식에 따라 상이한바, 신고과세방식의 경우 감액경정 시 5년, 증액경정 시 3년이며, 부과과세방식의 경우 5년이 적용됨
 4) 독일의 일반적인 부과제척기간은 소비세의 경우 1년, 소비세 이외의 경우 4년임
- 자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

다. 가산세 중과

- (개요) 우리나라를 포함한 조사 대상국 모두 통합입법형식으로 가산세를 규정함
 - 한국의 경우 모든 세목에 통합적으로 적용될 수 있는 가산세는 「국세기본법」에서 규정하고, 개별 세목에 한하여 적용되는 가산세는 각 개별 세법에 두고 있음
 - 우리나라의 가산세 관련 규정은 「국세기본법」상의 가산세 총괄규정과 개별 세법상의 가산세 규정의 이원적 입법체계를 이루고 있음
 - 미국은 「내국세법」의 ‘Subtitle F’에서 가산세 관련 규정을 두고 있음
 - 일본은 「국세통칙법」 제68조에서 가산세에 대해 통일적으로 규정하고 있음
 - 독일의 가산세 제도는 조세에 대한 일반법인 「조세기본법」에 규정되어 있음
- (가산세 중과 수준) 독일을 제외한 우리나라, 미국, 일본은 부정행위에 의한 무신고·과소신고 등의 경우 가산세를 중과하는 제도를 두고 있으나, 그 방식은 상이함
 - 한국은 부정행위로 인한 무신고 시 원칙적으로 그 신고로 납부하여야 할 세액에 40%(역외거래 60%)를 곱한 금액을 가산세로 함³⁸⁴⁾

384) 법인 및 복식부기의무자의 경우에는 무신고납부세액의 40%를 곱한 금액과 수입금액에 0.14%를 곱한 금액 중 큰 금액으로 가산세를 중과함

- 부정행위로 인한 과소신고·초과환급 시에는 원칙적으로 과소신고납부세액 등에 40%(역외거래 60%)를 곱한 금액과 과소신고납부세액 등에서 부정행위로 인한 과소신고납부세액 등을 차감한 금액에 10%를 곱한 금액을 합한 금액을 가산세로 함³⁸⁵⁾

- 미국은 사기행위로 인하여 과소신고하는 경우 과소신고세액의 75%, 무신고하는 경우 매월 15%의 세율로 최대 75%를 한도로 가산세를 부과함
- 일본은 무신고·과소신고 등의 경우 해당 세액의 각각 40%, 35%를 증가산세로 부과함
 - 2017년부터 무신고가산세 또는 증가산세가 부과된 자가 5년 이내에 다시 동일한 세목에서 증가산세가 부과되는 경우에는 10%p를 가증한 증가산세를 적용하고 있음
- 독일에서는 부정행위가 있으면 범죄로 보아 형사처벌이나 과료 등으로 제재하고, 가산세를 부과하는 규정은 별도로 두고 있지 않음

□ (가산세 부과요건) 가산세를 부과하고 있는 조사 대상국 중 우리나라를 제외한 미국, 일본은 부정행위의 정의나 구체적인 행위 유형에 대한 규정을 두고 있지 않음

- 한국은 납세의무자가 부정행위로 인한 무신고·과고신고 등의 경우 가산세를 부과하는 규정을 두고 있음
 - 부정행위란 「국세기본법 시행령」에서 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위로, 장기부과제척기간 적용 시와 동일하게 통일적으로 규정함
- 미국은 사기행위로 인하여 무신고·과소신고하는 경우 가산세를 부과함
 - 증가산세 적용대상인 ‘사기(fraud)’에 대하여 「내국세법」의 해당 조문에서 정의하고 있지는 않음
 - 다만 국세청 업무지침(IRM)에 따르면, 조세사기(tax fraud)란 인지하고 있거나 부담해야 할 것으로 믿고 있는 세금을 면하기 위한 특별한 의도를 가지고 납세

385) 법인 및 복식부기의무자의 경우에는 부정행위로 인한 과소신고납부세액 등에 40%를 곱한 금액과 부정 과세표준수입금액에 0.14%를 곱한 금액 중 큰 금액에 과소신고납부세액 등에서 부정 과소신고납부세액 등을 차감한 금액에 10%를 곱한 금액을 합산한 금액을 가산세로 함

자가 행하는 고의적 부정행위라고 정의하고 있음³⁸⁶⁾

- 일본은 「국세통칙법」 제68조에서 납세자가 세액 등의 계산에 있어 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장하는 경우 가산세를 부과함
 - 여기서 ‘은폐 또는 가장’에 대한 정의 및 구체적인 행위 유형을 규정하고 있지는 않음
 - 다만 국세청에서는 각 세목별로 증가산세의 취급을 다루는 사무운영지침을 두고, 은폐·가장행위에 대한 구체적인 사례를 제시하고 있음
- (가산세 중과 행위주체) 조사 대상국 모두 가산세를 중과하기 위한 행위주체는 규정하고 있으나, 본인과 부정행위를 저지른 제3자와의 관계에 대하여는 다루고 있지 않음
 - 한국의 가산세 중과 시 행위주체는 납세의무자로 규정되어 있음
 - 납세의무자란 국세를 납부할 의무가 있는 자를 말함³⁸⁷⁾
 - 미국은 부정행위에 의한 가산세 중과 시 행위주체는 납세의무자(taxpayer)임
 - 일본의 증가산세 적용 시 은폐·가장행위의 행위주체는 납세자(納稅者)임
 - 납세자는 국세를 납부할 의무가 있는 자 및 원천징수 등에 의한 국세를 징수하여 국가에 납부하여야 하는 자를 말함³⁸⁸⁾

386) 사기로 간주되는 일반적인 사항은 특정 항목의 누락 등과 관련된 소득의 과소계상, 이중장부, 장부의 허위계상, 기록의 파괴, 수년간 과세소득을 과소신고하는 지속적 행태, 자산은닉, 불법행위 또는 불법행위의 은폐 시도, 국세청에 허위진술 등이 있음

387) 「국세기본법」 제2조 제9호

388) 일본 「국세통칙법」 제2조 제5호

〈표 IV-3〉 조사 대상국의 부정행위에 대한 가산세 중과제도 비교

국가	한국	미국	일본
근거 법령	「국세기본법」 제47조의2, 제47조의3, 제26조의2, 「국세기본법 시행령」 제12조의2, 「조세범 처벌법」 제3조 제6항	「내국세법」 제6651조, 제6663조	「국세통칙법」 제68조
성립 요건	- 납세의무자가 부정행위로 무신고·과소신고·초과환급신고한 경우 - 부정행위란 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위를 말함	- 사기(fraud)적 행위로 인하여 무신고·과소신고하는 경우	- 납세자가 세액 등의 계산에 있어 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐(隱蔽)하거나 가장(假裝)에 근거하여 무신고, 과소신고 등을 하는 경우
제재 수준	무 신고	무신고세액의 최대 75%를 한도로 매월 15%	해당 세액의 40% ²⁾
	과 소 신고	과소신고세액의 75%	해당 세액의 35% ²⁾

주: 1. 조사 대상국의 무신고·과소신고 시 가산세 중과제도에 대하여 비교·정리하며, 독일은 우리나라와 유사한 가산세 중과제도를 운용하고 있지 않음

1) 한국은 역외거래의 경우 60%

2) 일본은 2017년부터 과거 무신고가산세 또는 증가산세가 부과된 자가 5년 이내에 다시 동일한 세목에서 증가산세가 부과되는 경우에는 10%p를 가중한 증가산세를 적용함(무신고: 40 → 50%, 과소신고 및 미납부: 35 → 45%)

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

라. 세법상 부정행위 제재제도 간의 관계

- 조사 대상국 중 우리나라를 제외한 미국, 일본, 독일의 경우에는 부정행위로 인한 조세포탈죄와 장기부과제척기간, 가산세 증과제도 적용 시 성립요건이나 행위주체에 대하여 동일하게 규정하고 있지 않음
 - 한국은 「조세범 처벌법」에서 부정행위를 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기재 등에 해당하는 행위로서 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로 정의하고, 구체적인 행위 유형을 예시하고 있음
 - 「국세기본법」상 장기제척부과기간 및 가산세 증과 시 적용되는 부정행위를 「조세범 처벌법」상의 ‘사기 그 밖의 부정한 행위’로 통일적으로 적용함³⁸⁹⁾
 - 다만 행위주체에 있어서는 세 영역에서 달리 규정하고 있음³⁹⁰⁾
 - 미국은 조세포탈죄와 장기부과제척기간, 가산세 증과 시 성립요건에 대하여 서로 다른 법문을 사용하고 있음
 - 조세포탈죄는 조세포탈 등을 시도하는 행위를, 사기 관련 가산세는 사기적 행위를, 장기부과제척기간은 무신고, 조세포탈을 위한 사기 또는 잘못된 신고, 조세를 포탈하기 위한 고의적인 의도 행위를 적용 대상으로 하고 있음
 - 「내국세법」의 해당 조문에서 정의나 행위 유형, 행위주체에 대하여 구체적으로 규정하고 있지는 않음
 - 일본의 증가산세 부과요건은 ‘납세자의 은폐·가장’ 행위로, 조세포탈죄 및 장기부과제척기간 적용 시 ‘거짓 기타 부정한 행위’와는 그 문언이 다름³⁹¹⁾

389) 「조세범 처벌법」 제3조에서의 해석론이 「국세기본법」상의 부정행위를 판단함에 있어서 동일하게 적용되어야 하는지에 대해서는 견해가 대립되고 있음

390) 행위주체는 조세포탈죄의 경우 「국세기본법」상 납세의무자와 「조세범 처벌법」상 법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 기타의 종업원 등의 법정 책임자이며, 장기부과제척기간은 납세자, 가산세 증과는 납세의무자로 규정되어 있음

391) 일본은 부정행위에 대한 세법상 제재 제도를 적용함에 있어서 규정하는 법령이 다르면 그 규정의 취지에 비추어 그 해석은 달리 할 수 있다는 견해와 동일하게 해석해야 한다는 견해가 대립되고 있음

- 「국세통칙법」이나 개별 세법에서는 ‘은폐·가장’ 및 ‘거짓 기타 부정한 행위’에 대한 정의 및 구체적인 행위 유형을 규정하고 있지 않음
- 독일은 조세포탈죄가 성립되는 행위 유형들을 「조세기본법」에서 구체적으로 규정하고 있으며, 장기부과제척기간 적용 시 조세포탈 성립 여부는 「조세기본법」상 조세포탈범에 대한 규정에 따르고 있음³⁹²⁾
 - 다만 조세포탈죄와는 달리 장기부과제척기간 적용 시 행위주체에 대하여는 납세의무자 본인뿐 아니라 납세의무자의 대리인 또는 제3자에 의한 조세포탈의 경우에도 해당된다고 명시적으로 규정하고 있음³⁹³⁾

392) 독일은 고의에 의한 조세포탈 시 형벌로, 중과실에 의한 조세포탈 시 행정벌인 과료로 제제하는데, 이는 주관적 구성요건에 의한 구분이므로 객관적 구성요건인 부정행위는 중과실과 조세포탈죄가 동일함

393) 다만 납세의무자가 조세포탈로 인해 재산상의 이익을 취하지 않았거나 조세포탈을 방지하기 위한 필요한 예방조치를 취한 경우에는 예외로 함

V. 입법적 개선방향

1. 연구내용에 대한 요약

- 조세범 처벌, 장기부과제척기간, 가산세 증가에 있어 사용되는 부정행위 관련, 현재 까지 입법 개정의 기본 방향은 그 개념을 통일하는 것이었으며, 이 작업은 최초로 2010년에 「조세범 처벌법」을 개정³⁹⁴⁾함으로써 실행됨
 - 조세범 체제하에서 법 문언은 그 문구가 동일하다면 기본적으로 엄격해석 원칙에 따라 같은 뜻으로 해석하는 것이 원칙이므로, 납세의무자의 예측 가능성을 높일 수 있게 됨
 - 구 「조세범 처벌법」이 조세포탈죄의 구성요건을 ‘사거나 그 밖의 부정한 행위’라고만 정한 것은 객관적 구성요건 자체가 지나치게 추상적이어서 죄형법정주의 원칙에 반한다는 지적이 있었음³⁹⁵⁾
 - 부정행위 관련 해당 신설 조항은 부정행위 개념의 추상성으로 인한 불명확성을 극복하기 위해 종래 대법원이 판시해 온 해석을 구체화하여 반영한 것임

- 이어서 2011년 말 및 2012년 초 「국세기본법」³⁹⁶⁾과 같은 법 시행령³⁹⁷⁾의 개정으로 「조세범 처벌법」상의 ‘사거나 그 밖의 부정한 행위’를 「국세기본법」에서 사용되는 부정행위 의미에 그대로 차용하게 됨

394) 2010. 1. 1. 법률 제9919호

395) 안경봉(2015), p. 320.

396) 2011. 12. 31. 법률 제11124호

397) 2012. 2. 2. 대통령령 제23592호

- 세 영역의 관련 법문이 형식적으로 같은 이상, 그 의미 역시 통일적으로 해석하는 것이 더욱 명확해졌다고 볼 수 있음
- 또한 대법원은 불명확한 부정행위 개념을 구체화하는 과정에서 가급적 세 영역에서 그 해석을 대체적으로 일치시키려는 경향을 보여 왔으며, 이러한 경향은 부정행위 관련 법령 규정의 개정이 있었던 시점 전후로도 특별한 변화 없이 유지되어 왔음
 - 부정행위란 세무공무원을 속여 처분을 받는 ‘사기’나 상대방의 오인, 착오를 야기하는 ‘위계’ 등과 같이 조세의 부과 징수와 관련하여 고의적인 거짓, 속이기와 관련 있는 일종의 사위(詐僞)적 개념이라 판단함
 - 2010년 초 「조세범 처벌법」 개정, 2011년 말 「국세기본법」 개정, 2019년 초 「국세기본법 시행령」 개정 등 주요 법령 변화에도 불구하고 그 의미 해석에 있어 판례상으로는 의미 있는 변화가 발견되지 않음
 - 다만 세 영역 간 부정행위 개념의 공통점 내지 차이점 자체의 쟁점에 대해 대법원이 직접적이고 명시적으로 판단한 적은 없었음
- 그러나 부정행위 적용 범위 등의 해석과 관련하여 세 영역에서 서로 상이한 해석 가능성의 여지를 남긴 유의미한 판례도 더러 생성된 바가 있음
 - 대법원 2007. 2. 15. 선고 2005도9546 전원합의체 판결에서는 조세의 확정에는 지장을 초래하지 않으면서 그 징수만을 불가능하게 한 경우에도 실질상 신고하지 않은 것과 동일하다 평가될 수 있다면 조세범 처벌 대상에 해당함을 판시함
 - 조세의 ‘징수’와는 원천적으로 무관한 부과제척기간제도나 신고미준수 행위에 대해 부과하는 가산세 제도에까지 이를 확장시킬 수 있을지는 의문임
 - 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결은 인정상여의 소득처분과 관련한 부과제척기간 판단이 쟁점이 된 사안으로서, 이러한 소득처분이 이루어질 것이라 예상(고의 요건)한 것은 아니므로 부정한 행위라 할 수 없다고 판시함
 - 위 판결의 결과로 2011년 말 「국세기본법」이 개정되면서 포탈한 법인세와 관련하여 상여, 배당 등으로 처분한 금액에 대한 소득세 또는 법인세의 부과제척기간은 포탈한 법인세와 마찬가지로 무조건 10년으로 의제됨

- 위 판결은 일견 세 영역의 공통적 판단 요소인 '포탈 결과의 인식'이 필요함을 확인한 것이지만, 역설적으로 법령의 개정을 가져옴으로써 세 영역의 부정행위 개념을 획일화시키는 것이 무리일 수 있다는 점을 시사함
 - 2011년 말 「국세기본법」 개정 전 법해석과 관련된 판례로서, 대법원 2013. 11. 28. 선고 2013두12362 판결에서는 '부당한 방법에 의한 과세표준의 과소신고'란 그 과소신고가 '조세포탈의 목적'에서 비롯된 것을 의미한다고 판시한 바 있음
 - 그러나 법 개정 과정³⁹⁸⁾에서 '조세포탈의 목적'이라는 문구 삭제의 명확한 취지가 밝혀지지 않은 상태이므로, 앞으로 '조세포탈의 목적'은 가산세 증가 대상 부정행위의 판단요소로서 전혀 작동되지 않는지는 의문임³⁹⁹⁾
 - 부정한 행위로 인해 조세를 포탈하여 성립하는 조세포탈범에 대하여는, 대법원은 고의범이지 목적범은 아니므로 납세자에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 있어야 하는 것은 아니라는 입장을 일관되게 견지함
 - 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결에서는 사용인 등의 배임적 부정행위 관련, 법인의 부정행위로 볼 수 있는지에 대한 쟁점에서 과소신고 가산세의 증가를 부정한 반면, 장기부과제척기간의 적용은 타당하다는 판시를 함
 - 상황에 따른 제3자의 부정행위로 인한 세 영역의 본인⁴⁰⁰⁾에 대한 영향이 서로 다를 수 있음을 보여주었음
- 한편 조세포탈죄, 장기부과제척기간 적용, 가산세 증가는 모두 부정적인 행위를 유발한 자에게 불이익을 가하는 것인데, 이러한 제재의 범위를 구체적으로 설정하기 위해서 제도별 목적·취지, 보호법익 등의 파악이 먼저 선행될 필요가 있음

398) 부정행위 관련 2011년 말 「국세기본법」 개정은 새로운 규정의 창설이라기보다는 법적 안정성을 위해 기존 반복된 판례 내용을 법문화한 것에 불과한 측면이 있음

399) 2011년 말 이후 「국세기본법」 개정 법령의 해석과 관련한 사항에서 대법원 판결은 확인되지 않으나, 하급심 판결(광주고등법원 2019. 5. 30. 선고 2018누4853)에서는 여전히 '조세포탈 목적' 요건은 필요한 것으로 보고 있음

400) 일반적으로 납세의무자를 말함

- 세 영역 제도 자체의 근본적인 목적과 취지, 보호법익, 법적 성격 등은 다음과 같이 대별될 수 있음
- 조세포탈죄는 형벌을 가할 필요가 있는 고의적 탈세행위에 대하여 책임주의적 관점에서 적용하는 것으로서, 그 행위가 반사회적이고 국가재정권을 침해하므로 일반 형사범과 동등하게 처벌해야 한다는 논리가 정당화됨
 - 「조세범 처벌법」은 세법의 실효성 향상 및 국민의 건전한 납세의식 확립을 보호법익으로 함
 - 부과제척기간을 두는 이유는 과세관청이 부과권을 행사할 수 있는 기간을 제한함으로써 조세법률관계를 조속히 안정시켜 법적 안정성을 도모하려는 것임
 - 만일 국세에 관한 요건사실의 발견을 곤란하게 하거나 불가능하게 하는 부정행위로 인해 국세 부과권에 지장이 초래되었다면 과세권의 행사를 보장해 주기 위해 부과제척기간을 연장해 주는 논거가 될 수 있음
 - 가산세는 납세의무자의 납세협력 의무불이행에 대해 행정상 제재 성격으로서 부과하는 것이며, 기본적으로 여러 종류의 가산세를 위반의 정도에 따라 차등하여 부과할 수 있음
 - 가산세는 조세행정의 편의, 징세비용의 절감 및 세수의 용이한 적기 확보를 그 보호법익으로 함
 - 일반적으로 행정상 제재는 행정형벌에 비하여 반윤리성이 낮으므로 객관적인 위법 정도에 따라 부과하는 것이며, 법률에 특별한 규정이 없는 한 고의·과실, 책임능력 등을 요하지 않음
 - 가산세 중과 제도는 위반의 정도가 다른 일반가산세에 비하여 그 잘못의 크기가 크다고 인정될 때 그 존립 논거가 됨
- 또한 세 영역을 직접 비교한 주요 특징은 다음과 같음
- 조세포탈은 형사의 영역에 속하고, 부과제척기간은 민사법의 법리에 좀 더 가까우며, 가산세는 행정의 영역에 속함⁴⁰¹⁾

401) 양인준(2015), pp. 28~29.

- 조세포탈은 형사처벌의 영역이고, 조세부과와 밀접한 관련이 있는 부과제척기간 문제는 조세실체의 영역이며, 신고행위와 관련된 가산세 부과는 조세절차의 영역임⁴⁰²⁾
 - 조세포탈범은 고의범이고, 행정상 제재인 가산세의 적용은 원칙적으로 고의나 과실을 필요로 하지 않는 것이나, 장기부과제척기간은 고의범과 과실범 모두를 포괄해 적용 가능한 개념으로 볼 수 있음⁴⁰³⁾
- 위와 같은 제도 본질론적 차이가 있음에도 불구하고 계속하여 부정행위 개념을 일치시키려는 입법적 방향과 사법적 관행은 제도의 목적과 취지에 부합하지 않는 결과를 초래하였음
- 하나의 공통된 기준을 사용하면 일관성과 통일성이 확보되어 혼란이 줄어들고, 예측 가능성을 높이며, 법적 안정성이 향상된다는 장점이 있음
 - 그러나 그 기능이 서로 다른 영역에서 사용되는 개념을 동일하게 적용할 경우, 공평이 저해되고 각 영역에서의 부정행위에 비례한 제재 수준의 균형이 맞지 않는 등 여러 불합리한 점이 노출됨
- 실례적으로 조세범 처벌, 장기부과제척기간 적용, 가산세 증가에 있어 범문상의 부정행위를 동일하게 해석함으로써 다음과 같은 문제점이 나타날 수 있음
- 선형 형사소송에서 조세포탈죄의 판결이 후행하는 행정소송에서 가산세 증가의 판결에 영향을 미쳐, 독자적인 영역은 사라지고 사실상 포탈죄가 유죄로 판결되는 사안에만 가산세 증가가 유지되는 경향이 있음⁴⁰⁴⁾
 - 조세포탈과 가산세 증가를 같은 개념으로 해석하는 것은 '형법의 보충성'⁴⁰⁵⁾에 반함⁴⁰⁶⁾

402) 강성모(2023), p. 301.

403) 김영심(2009), p. 131.

404) 구진열(2021), p. 77.

405) 「헌법」 제37조 제2항의 과잉금지의 원칙에 기반함

406) 구진열(2021), p. 40.

- 단순무신고의 부과제척기간은 7년인데, 조세포탈범에 이르지 않는, 즉 은닉의 적극성에 이르지 않는 허위 과소신고의 부과제척기간은 오히려 5년에 해당되어 잘못의 크기에 견주어 불공평함
 - 의도적으로 탈세를 행하는데도 은닉의 적극성이 입증되지 않는다면 과실로 무신고·과소신고를 하는 납세자와 마찬가지로 일반적 가산세만 부담하게 되어 과세형평에 어긋나는 결과를 초래함
- 한편 비교법적으로 보았을 때, 우리나라를 제외한 조사 대상국들은 조세포탈죄, 장기부과제척기간, 가산세 증가 등의 적용 시 세 영역 간 부정행위 개념에 대해, 법규정 또는 해석상으로 상호 동일한 의미를 갖고 있다고 보기 어려움
- 우리나라는 「조세법 처벌법」 제3조 제6항의 부정행위 법문을 장기부과제척기간, 가산세 증가 규정에서 그대로 차용하고 있으며, 사법적 해석상으로도 큰 틀에서 동일하게 해석하려는 경향을 보임
 - 미국은 「내국세법」에 각기 다른 조문에서 서로 다른 법문을 사용하여 부정행위를 정의함
 - 조세포탈죄는 조세포탈 시도행위(Attempt to evade or defeat tax)를, 장기부과제척기간은 조세포탈을 위한 그릇된 또는 사기적 신고행위(false or fraudulent return with the intent to evade)나 조세포탈을 위한 고의적 시도(willful attempt in any manner to defeat or evade tax)를, 가산세 증가는 사기(fraud)적 행위를 제재함
 - 일본은 가산세 증가에 대해 ‘은폐·가장’을 독자적인 부정행위 표지로 규정하고 있고, 조세법 처벌과 장기부과제척기간 적용에 있어서는 ‘거짓 기타 부정한 행위’라는 공통 법문을 쓰고 있으나 그 해석에서 다소의 차이가 발생함
 - 조세포탈죄는 ‘포탈의 의도(고의)를 가지고 그 수단으로 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 또는 곤란하게 하는 어떠한 위계 기타 공작을 행하는 것을 거짓 및 기타 부정한 행위’라고 해석함⁴⁰⁷⁾

407) 일본 최고재판소 1967. 11. 8. 판결

- 반면 장기부과제척기간에 있어서는 납세자가 부정행위 내지 조세포탈의 결과에 대해 인식(고의)하지 못하였다 하더라도 적용될 수 있음을 판시함⁴⁰⁸⁾
- 독일은 조세범 처벌과 장기부과제척기간 적용에 있어 ‘조세를 포탈하거나 부당한 조세상의 이득을 얻는 행위’를 공통적인 부정행위 표지로 사용하고 있으나,⁴⁰⁹⁾ 본인 외 제3자의 행위주체 규정에 있어서는 차이를 보임
 - 장기부과제척기간 적용 시 행위주체에 대하여는 납세의무자 본인뿐만 아니라 납세의무자의 대리인 또는 제3자에 의한 조세포탈의 경우에도 적용된다고 명시적으로 규정하고 있다는 점에서 형사처벌 규정과 차이가 있음
 - 또한 부정한 행위가 있으면 범죄로 보아 형사처벌이나 과태료 등으로 책임을 지을 뿐 추가적으로 가산세의 제재를 증첩적으로 부과하지는 않는다는 점이 특징임

2. 입법적 개선의 필요성 및 개별적 입법방안

- 결국 상기와 같은 제도 본질론적인 접근과 비교법적인 분석을 통해 볼 때, 현행 각 제도 고유의 목적과 취지 등을 살릴 수 있는, 그리고 보다 명확하게 독자적인 의미를 정립할 수 있는 입법적 개선의 필요성이 요청됨
- 각 영역의 부정행위 개념에 부합하는, 법 개념의 상대성을 적용한 사법부의 합목적적인 해석 변화를 더 이상 기대하기 어렵다면 법 개정을 적극적으로 고려해 볼 필요가 있음
 - ‘법 개념의 상대성’이란 동일한 개념이 그 문제되는 제도나 법영역에 따라 그 의미가 달라지는 것을 말하며, 법은 그 목적과 보호하려는 가치에 맞게 해석되어야 함을 말함⁴¹⁰⁾

408) 일본 최고재판소 2006. 4. 25. 판결

409) 다만 부정행위 관련 조세범 처벌 및 장기부과제척기간 실제 판례 해석례에 대해서는 본고에서 확인되지 않음

410) 양인준(2015), p. 26.

- 또한 법원에서 법 해석만으로 세 영역의 구성요건 내지 요건사실을 다르게 판단하도록 방치하는 것은 사법부가 법 형성 기능을 하게 되는 결과이므로 바람직하지 않은 측면도 있음
- 따라서 죄형법정주의 및 조세법률주의에 근거해 각 제도 목적에 부응하는 형벌 법규 및 조세법규의 적용 범위를 재정비하고, 그 차이를 보다 명확히 하는 것이 필요함
 - 다만 제도의 형평성과 실효성을 확보하기 위해 포괄적이며 불확정적인 개념의 사용은 어느 정도 허용할 수밖에 없음
- 구체적으로 부정행위 성립을 위한 구성요건 세 영역에서 상이하게 판단될 여지가 있는 행위주체 요건, 고의 요건, 실행행위 요건 등에 측면에서 입법적 개선 논의가 필요함
- 다만 하기 입법 개선안과는 별개로, 부정행위는 불확정 개념으로서 법문에 자세히 규정하는 것은 일정 한계가 있다는 점, 현행 규정으로도 합목적적 해석이 완전히 불가능한 것은 아니라는 점도 함께 염두에 둘 필요가 있음
 - 이러한 한계점은 향후 입법 개정에 있어 그 범위를 결정하는 지침으로 작용함
 - 부정한 행위라는 개념 자체가 추상적, 가변적, 일반적 개념으로서, 형식적인 법령 위반뿐만 아니라 실질적인 사회적 규범 위반까지 포함된다고 보므로,⁴¹¹⁾ 규정 짓기가 용이하지 않음
 - 실질적인 사회적 규범 위반은 결국 사회통념이나 윤리적 판단에 의할 수밖에 없음
 - 입법기술적으로 부정행위의 구성요건이나 판단지표, 개별 유형을 열거적으로 명시하는 것은 불가능하며, 어느 정도 법원의 보충적 해석을 필요로 할 수밖에 없음
 - 세 영역에서의 동일한 부정행위 규정에도 불구하고, 현행 규정으로도 제도의 취지를 살린 사법부의 목적론적 해석의 여지가 전혀 없는 것은 아님

411) 황남석(2017), p. 390.

- 대법원에서 각 부정행위 개념을 가급적 동일하게 파악하려는 경향을 보이기는 하였으나, 반드시 동일하게 보아야 한다고 직접적이고 명시적으로 실시한 바도 없음

가. 부정행위 행위주체 관련 규정 마련

- 행위주체 요건과 관련하여 본인 외 부정행위를 저지르는 제3자의 범위에 대해 장기 부과제척기간과 가산세 증가에 있어, 명확한 규정을 마련할 필요가 있음
 - 현재 「조세법 처벌법」에서만 부정행위 주체와 본인과의 관계를 명시적으로 규정하고 있을 뿐, 장기부과제척기간이나 가산세 증가 규정에서 본인과 본인 외의 부정행위를 저지르는 자와의 관계 등에 대해서 별도 명시적 규정이 없음

- 현재 대법원⁴¹²⁾은 제3자에게 관련 업무의 처리를 위탁함으로써 행위영역이 확장되는 이익을 얻는 경우, 상황에 따라 장기부과제척기간이나 가산세 증가 판단이 달라질 수 있는 것으로 판시한 바 있음
 - 납세자가 관련 업무의 처리를 위탁함으로써 행위영역이 확장되는 이익을 얻는 경우, 납세자의 대리인이나 이행보조자 등이 부정행위의 주체인 경우에도 납세자에게 장기부과제척기간이 적용되어야 한다고 판시함
 - 납세자(또는 납세의무자)가 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 사용자 등이 행한 배임적 부정행위를 놓고, 부당과소신고가산세의 증가는 부인하는 한편, 장기부과제척기간의 적용은 타당하다고 판단함

- 그러나 「국세기본법」상의 부정행위라는 동일 표현을 사용함에도 불구하고 양자 사이 다른 결과가 발생할 수 있다는 점은 납세의무자 본인 입장에서 법적 안정성과 예측 가능성이 떨어지는 문제점이 발생함

412) 대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두15104 판결; 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결(구 「국세기본법」상의 부당과소신고가산세 적용 등과 관련하여 판단한 판례임)

- 따라서 본인이 스스로 관련 업무의 처리를 위탁하여 행위영역의 확장의 이익을 가져온 제3자의 범위 설정과 관련하여 더욱 명확한 입법이 필요할 수 있음
 - 조세법상의 독자적인 영역을 고려한 「민법」상의 대리인 내지 이행보조자 개념⁴¹³⁾의 차용이 필요할 수 있음
 - 본인에게 면책되는 특별한 사정(제3자에 대한 선임, 관리, 감독 등에 대한 정당한 주의 등)에 대한 규정 마련이 필요할 수 있음
 - 가산세 중과의 경우, 가산세 감면사유로서의 ‘정당한 사유’ 추가 규정도 고려해 볼 수 있음
 - 장기부과제척기간 적용 시 행위주체에 대하여 납세의무자 본인뿐만 아니라 납세의무자의 대리인 또는 제3자에 의한 조세포탈의 경우에도 적용된다고 명시적으로 법문에서 규정하고 있는 독일의 사례를 참고해 볼 만함

- 또한 장기부과제척기간이나 가산세 중과 자체의 제도적 목적과 취지, 특성 등 다음과 같은 사항을 추가적으로 고려할 필요가 있음
 - 부과제척기간을 연장하는 입법 취지는 부정행위로 방해받은 국가의 조세 부과권을 확보하는 데 있으므로, 본인 외 부정행위 행위주체는 그 범위에 있어 확장성이 보다 넓게 허용될 여지가 있음
 - 가산세의 부과는 자기가 결정하지 않은 것이나 결정할 수 없는 행위로 인한 결과에 책임을 지지 아니한다는 ‘자기책임의 원리’, 잘못된 크기와 부과되는 제재 사이에 균형이 맞아야 한다는 ‘과잉금지의 원칙’이 전제되어야 함

나. ‘고의’ 요건 존부에 대한 검토

- 조세포탈 결과에 대한 인식, 즉 ‘고의’ 요건이 장기부과제척기간이나 가산세 중과 규정에서 반드시 필요한지 검토가 필요하고, 만일 고의 요건이 불필요하다면 형사벌상의 부정행위 개념과 변별될 독자적인 개념 정의가 필요할 수 있음

413) 각주 208)~210) 참조

- 현행 대법원의 해석상으로는 장기부과제척기간이나 가산세 증가에 있어, 형사법상 주관적 구성요건인 고의(범의) 요건을 그대로 적용하고 있음
- 장기부과제척기간 적용을 위한 부정행위 판단의 경우, 실행행위로서의 부정행위의 존재와 이에 따른 조세포탈 결과의 존재가 핵심 요소이고, 납세자의 '고의' 여부는 상대적으로 중요성이 떨어진다고 판단됨
 - 부과제척기간을 통상 5년이 아닌 10년으로 연장하는 취지는 조세포탈이 발생하면 과세관청이 세원을 포착하기가 그만큼 어려워지는 만큼, 과세관청의 부과권을 확보해 주기 위함이라는 점을 되새길 필요가 있음
 - 미국은 고의와는 무관한 단순무신고나 잘못된 신고행위에 대해서도 무기한 부과제척기간이 적용되며, 일본은 포탈 결과에 대한 인식이 없어도 장기부과제척기간이 적용될 수 있다는 해석이 있고, 독일은 고의 없이 증가실만으로도 부과제척기간을 연장하는 규정을 두고 있음
- 반면 가산세 제도는 의무위반의 내용과 정도에 따라 그 제재 수준을 달리 설계할 수 있으므로, 그 제재 수준의 결정에 있어 납세의무자의 '고의'를 요구할지에 대한 판단은 어느 정도 재량적·정책적 영역에 속한다고 보여짐
 - 가산세 제도 운영에 있어 조세포탈 결과에 대한 인식이 반드시 필요한 것은 아니지만, 그 위반 정도가 심각하다면 고의 또는 과실 수준별로 차등해서 높은 세율을 부과하는 가산세 제도 운영은 가능할 것으로 판단됨
 - 미국과 일본의 경우, 가산세 증가에 있어 고의 요건을 명시적으로 규정하거나 해석하지는 않았으나, 실제 적용에 있어 고의 존재의 불필요성을 긍정하기도 어려워 보임

다. '적극적 행위' 규정 정비 검토

- 「조세법 처벌법」상의 실행행위 요건인 '적극적 행위'라는 법문 규정은 불필요할 수도 있고, 또는 필요로 하더라도 장기부과제척기간이나 가산세 증가에 있어 의미 강도를 낮추어 완화된 정의를 사용하는 것이 바람직할 수 있음

- 조세포탈의 적극적 의도(고의)가 드러나는 행위라면 이 자체를 이미 적극적 행위로 볼 수 있는 것이므로 ‘별도의’ 적극적 행위(사전소득은닉행위) 개념은 불필요할 수 있음
 - 판례상의 ‘적극적 행위’ 표지는 단지 조세포탈을 단순 미신고나 허위신고와 구별하기 위해 나온 수식어적인 표현으로 보임
 - 부정한 행위로 열거한 사전소득은닉행위에 이미 적극성이 내재하여 있으므로, 큰 의미를 두어야 하는 것은 아니라고 보는 견해가 보다 설득력이 있음⁴¹⁴⁾
 - ‘조세포탈의 의도’, 즉 고의가 더 중요한 핵심지표이며, 다만 이는 내심의 것이므로 그것을 드러내는 어떠한 외형적 행태(사전소득은닉행위)의 증명을 통해 추론될 수밖에 없는 구조임⁴¹⁵⁾
 - 조사 대상국인 미국, 일본, 독일의 사례를 보더라도 ‘적극적’ 또는 ‘소극적(단순)’ 행위 등의 표지는 부정행위 판단 시 중요한 요건이 아님

- 만일 ‘적극적 행위’ 징표의 실재성 및 필요성을 인정한다⁴¹⁶⁾ 하더라도, 장기부과제 척기간과 가산세 중과 영역에서의 부정행위 성립을 위한 적극적 행위의 수준은 다를 수 있으며, 동 표지를 엄격히 적용하면 조세형평이 침해될 수 있음
 - 적극적인 부정행위 기준에는 이르지 못하였지만 ‘소극적 행위’를 동반한 과소신고 행위에 대해, 적극적 행위에 해당하지 않아 통상 5년의 부과제척기간이 적용된다면 국가의 조세부과권이 무력화될 수 있음
 - 또한 가산세 중과 문제에서, ‘적극적인 은닉행위’가 동반되지 않는 ‘소극적 행위’를 하면서 고의로 허위신고를 하는 경우에는 가산세 중과가 어려우므로, 가산세 제도 본연의 취지가 몰각되고 조세공평이 흔들릴 수 있음
 - 오히려 ‘은닉의 적극성’이라는 ‘적극적 행위’ 표지 대신, 단순히 ‘은폐’ 또는 ‘가장’을 가산세 중과 요건으로 규정했던 2006년 말 구 「국세기본법」⁴¹⁷⁾ 규정⁴¹⁸⁾

414) 양인준(2015), p. 49.

415) 양인준(2015), p. 52.

416) ‘적극적 행위’라는 문구를 덧붙인 이유는 그 속에 특유의 의미를 담은 것이며, 부정행위로서의 실행행위 범위를 제한하기 위한 것이라는 주장

417) 2006. 12. 30. 법률 제8139호

이 제도의 취지와 조세형평 차원에서 더 타당성이 높을 수 있음

라. 법문 차용상의 문제 등 개선

- 현재 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 법문을 「국세기본법」에서 그대로 원용하고 있는 바, 그 과정에서 구조적 모순 내지 운용상의 경직성 등의 문제점이 발생할 수 있음
- 조세의 ‘징수’를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 행위 개념과 관련해서는 부과제척기간제도와는 원천적으로 상응하지 않는 부분이 있음
 - 부과제척기간은 조세의 부과권(실체적 차원의 권리로서 구체적 조세채권 확정과 관련된 것)이 소멸하는 사유로서, 조세채무가 확정된 이후의 집행단계로 나아가는 조세의 ‘징수’와는 본질적으로 무관함
- 또한 가산세 증과 적용에 있어서 현재 부정행위 유형을 법률에서 예시하는 규정을 준용하여 해석하고 있는 상황인데, 부정행위 개념에 포섭되지만 열거되지 않은 신종 지능적 부정행위 출현에 대한 제재가 어려워질 가능성도 상존함
 - 현재 우리나라는 사전소득은닉행위의 예시를 법률에서 정하고 있는데, 법률은 안정성이 확보되는 특징이 있지만 그 개정 과정에 있어 시행령이나 시행규칙 등의 제·개정에 비해 유연성·신속성이 떨어진다는 점을 고려할 필요가 있음
 - 형사벌 규정에서 행위 유형은 범죄 구성요건에 해당하므로 현행처럼 법률로 구체적이고 명확하게 규정하는 것이 타당함
 - 그러나 행정상 제재 성격인 가산세 부과에 있어 새로운 유형의 부정행위 출현에 대비하기 위해 그 예시 사유의 규정은 보다 탄력적으로 운용할 필요가 있음

418) “세액의 계산 기초가 되는 사실을 은폐하거나 가장한 것에 기초해서 신고의무를 위반한 것으로 대통령령이 정한 방법”을 ‘부당한 방법’이라고 하여, 이러한 방법을 사용할 경우 가산세를 증과하도록 하였음

- 가산세 증과에 대해 미국은 국세청 업무지침(IRM), 일본은 국세청 사무운영지침에서 능동적이고 구체적으로 그 내용과 사례를 예시하고 있음

- 따라서 현재 「조세범 처벌법」법을 원용하는 「국세기본법」의 체계를 변경하여 「국세기본법」에서 독자적으로 요건사실을 규정하는 방식으로 하고, 그 구체적인 행위태양을 시행령이나 시행규칙 등에 위임하는 방식이 바람직하다고 판단됨

참고문헌

- 강성모, 「조세법의 여러 영역에서 사용하는 부정행위의 범위」, 『세무와 회계연구』, 제12권 제1호, 한국조세연구소, 2023, pp. 253~306.
- 구진열, 「가산세에 있어 부정행위의 판단 기준에 관한 연구」, 『조세법연구』, 제27집 제3호, 한국세법학회, 2021, pp. 77~163.
- 국세청, 『2010 개정세법 해설』, 2010.
- 기획재정부, 『2011 간추린 개정세법』, 2012.
- 기획재정부, 「2018년 세법 후속 시행령 개정안 -상세본-」, 보도자료, 2019. 1. 8.
- 김완석·박종수·이중교·황남석, 『주석 국세기본법(제3판)』, 삼일인포마인, 2021, 2023.
- 김유찬, 『주요국의 조세제도: 독일편』, 한국조세연구원, 2009.
- 김영심, 「조세법상의 '사기 기타 부정행위' 관련 소고」, 『법학연구』, 제19권 제1호, 연세대학교 법학연구원, 2009, pp. 107~137.
- 김종근, 『조세형사법 해설』, 삼일인포마인, 2022.
- 문은희, 『조세범에 대한 처벌 현황 및 개선방안』, 국회입법조사처, 2018.
- 박성욱·오문성, 「조세법상 “사기 기타 부정행위”의 해석기준에 관한 고찰」, 『세무학연구』, 제33권 제3호, 한국세무학회, 2016, pp. 331~356.
- 서희열·이준봉, 『법인에 대한 가산세제도의 합리적 개선방안에 관한 연구』, 한국상장회사협의회, 2012.
- 안경봉, 「납세환경의 변화와 조세범 처벌법상 사기 그 밖의 부정행위의 판단기준」, 『조세법연구』, 제21집 제1호, 한국세법학회, 2015, pp. 317~352.
- 안대희, 『조세형사법』, 도서출판 평안, 2015.

- 양인준, 「가산세에 있어서 부정행위의 의미와 판단 기준」, 『조세법연구』, 제21권 제3호, 한국세법학회, 2015, pp. 9~67.
- 오영근, 『형법총론』, 박영사, 2021.
- 윤재운, 「조세포탈범의 성립과 적극적 부정행위」, 『형사판례연구』, 3, 형사판례연구회, 1996, pp. 319~338.
- 윤지현, 「명의신탁 또는 차명거래와 ‘사기 그 밖의 부정한 행위’」, 『계간 세무사』, 봄호 (152호), 2017, pp. 4~19.
- 이상돈, 『조세형법론』, 세창출판사, 2009, pp. 59~122.
- 이용우, 「국세기본법 제26조의2 제1항 제1호에 따른 국세의 부과제척기간에 관한 연구」, 『조세법연구』, 제20권 제2호, 2014, pp. 319~338
- 이재일, 「독일 조세기본법상 처벌규정」, 『최신외국법제정보』, 한국법제연구원, 2007.
- 이재호·이경호, 「조세범 처벌법상 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’의 해석기준에 관한 소고」, 『조세와 법』, 제6권 제2호, 2013, pp. 29~55.
- 이중교, 『조세법개론』, 삼일인포마인, 2023.
- 이태로·한만수, 『조세법강의』, 박영사, 2020.
- 임수연, 「임직원의 배임적 부정행위와 법인에 대한 장기 부과제척기간, 부당과소신고가산세 적용」, 『사법』, 제1권 제56호, 2021, pp. 899~977.
- 임승순·김용택, 『조세법』, 박영사, 2022.
- 임재혁, 『조세범죄 성립요건의 비교법적 연구: 해외 주요국에서의 조세포탈범 및 조세질서범과 관련하여』, 한국조세재정연구원, 2023.
- 장기용, 「현행 세법상 가산세제도의 합리적 개선방안」, 『재무와 회계정보저널』, 제12권 제1호, 한국회계정보학회, 2012, pp. 29~53.
- 장한철, 「조세포탈죄의 성립문제에 관한 일고찰」, 『법과 정책연구』, 제5권 제1호, 2005, pp. 235~254.
- 최영준·이형민·김효림, 『가산세 면제요건으로서의 정당한 사유에 관한 연구』, 한국조세재정연구원, 2022.

최인혁·홍성희·김효림, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 한국조세재정연구원, 2020.
 황남석, 「조세포탈죄의 객관적 구성요건으로서의 부정행위」, 『사법』, 제1권 제42호, 2017,
 pp. 377~413.

金子 宏, 『租税法Ⅱ(第24版)』, 弘文堂, 2021.

日本財務省, 『平成28年度 税制改正の解説』, 2016

原正子, 「国税通則法70条4項に規定する「偽りその他不正の行為」についての一考察」, 『嘉悦大学研究論集』第62巻 第1号 通巻115号, 2019, pp. 1~22.

中尾真和, 「単純無申告通脱罪の処罰根拠に関する問題点: 単純無申告罪との間における構成要件の重なり合い」, 『金沢星稜大学論集』54(1), 金沢星稜大学経済学会, 2020, pp. 17~41.

赤壁隆司, 「国税通則法 70 条《国税の更正, 決定等の期間制限》5項にいう「偽りその他不正の行為」は, 「税額を免れる意図」に基づき 行うことを要件とするのか: 一東京地裁平成30年6月29日判決を題材として」, 『税大ジャーナル』33, 2021, pp. 145~161.

品矢一彦, 「租税通脱罪の構成要件: 解釈論から立法論への新たな提唱」, 『税に関する論文入選論文集』9号, 2013, pp. 133~304.

Jeremiah Coder, “Achieving meaningful civil tax penalty reform and making it stick,”
 Akron Tax Journals, Vol. 27, The University of Akron, 2012, pp. 153~185.

Kuhlen, *Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung*, 2012.

국세법령정보시스템, <https://taxlaw.nts.go.kr/>

법률정보 검색 서비스, <https://casenote.kr/>

삼일인포마인, <https://www.samili.com/tax/>

미국 국세청(IRS), <https://www.irs.gov/>

미국 법령정보시스템, <https://www.law.cornell.edu/>

독일 법령정보시스템, <https://www.gesetze-im-internet.de/>

독일 판례검색시스템, <https://beck-online.beck.de/>

일본 국세청(国税庁), <https://www.nta.go.jp/>

일본 법령정보시스템, <https://elaws.e-gov.go.jp/>

일본 총리관저(首相官邸), <https://www.kantei.go.jp/>

일본 판례검색시스템, <https://www.courts.go.jp/>

Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/>

세법연구 23-06
세법상 '사기나 그 밖의 부정한 행위'에 대한
제재제도 연구

발 행 2023년 12월 29일
저 자 이용형 · 이형민 · 허윤영
발행인 김재진
발행처 한국조세재정연구원
30147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr
등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호
조 판 및 인 쇄 미래기획
© 한국조세재정연구원 2023 ISBN 979-11-6655-286-1

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.



세법상 '사기나 그 밖의 부정한 행위'에 대한
제재제도 연구

kipf 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: 044-414-2114 www.kipf.re.kr



9 791166 552861 93320
ISBN 979-11-6655-286-1