

조세 포탈죄 성립 요건의 명확화를 위한 제도적 개선방안

Institutional Improvement Measures for Clarifying the Requirements for the Establishment of Tax Evasion Crime

이 름 하*

Lee, Leen ha

목 차

- | | |
|-------------------------------|--|
| I. 문제제기 | III. 조세범 처벌법상 조세 포탈죄 성립 요건의 명확화를 위한 방안 |
| II. 조세범 처벌법상 조세 포탈에 대한 법리적 검토 | IV. 결론 |

조세범 처벌법은 세법 위반자에 대한 형벌을 규정함으로써 세법의 실효성을 높이고, 국민의 건전한 납세의식 확립을 목표로 한다(제1조 참조). 이 법은 단순히 처벌만을 목적으로 하지 않고, 납세자가 법적 절차에 따라 납세할 수 있도록 돕고, 준법 문화 정착에 중점을 둔다. 그러나 조세범 처벌법 제21조에 따른 세무공무원의 고발이 조세 포탈죄 성립 여부의 핵심 절차임에도, 명문상 고발 사유나 요건이 규정되지 않은 점은 공소 제기로 이어지는 데 어렵게 할 수 있고, 이로 인해 납세자에게 불리한 결과 초래 및 행정자원 낭비로 이어질 가능성이 있다.

조세 포탈죄는 법률상 납세의무자가 조세를 포탈 또는 환급 또는 공제를 받기 위해(동기, 목적, 고의) 조세범 처벌법 제3조 제6항의 7가지 부정한 행위 중 하나라도 적극적으로 실행하여 조세를 포탈·환급·공제받은 결과가 있어야 성립하는 형사 범죄이다. 조세범 처벌법은 1차적으로 세법을 위반한 자가 2차로 '사기 또는 부정한 행위'를 한 경우를 처벌하는 규정이므로, 조세 포탈은 단순한 행정법규 위반이 아닌 형사 범죄로서 고의성 여부에 따른 판단이 있게 된다. 납세의무자가 자신의 납세의무와 세액 존재를 인식했는지 여부가 결국 조세 포탈

<https://doi.org/10.35148/ilsilr.2025..60.163>

투고일: 2025. 3. 8. / 심사완료일: 2025. 4. 14. / 게재확정일: 2025. 4. 15.

* 유한회사삼호 이사

Strategy Director, SamHo Co., Ltd.

죄 성립에 영향을 미치고 포탈세액은 그 범위에 따라 양벌과도 연관된다. 즉, 고의성 판단은 고발 전의 조세 절차 단계에서 납세자가 어떠한 고의로 특정 행위를 하였으므로 그 결과에 대하여 형사상 조세범 처벌법 적용을 가능하게 하는 과정으로 볼 수 있다. 납세자의 부정한 행위는 행정절차단계인 조세 절차에서 존재하므로 세무공무원의 고발 내용이 미비할 경우, 적법한 공소 제기가 어려워져 조세 포탈죄 성립 자체가 문제될 수 있고 조세범 처벌법의 실효성 또한 저하될 수 있다. 부정한 행위를 유발하는 고의성은 납세자 내심의 요소로서 외부에서 알기가 어렵다. 다만, 고의성 유무를 가리는 데 객관성이 담보될 수 있도록 조세범 처벌법에서 고발 요건을 구체화한다면, 세무공무원의 고발에 정당성이 강력해 질 것이다.

이 글은 조세 포탈이 형사 범죄로 성립되는 과정에서 조세 절차가 중요한 역할을 한다는 전제하에, 조세행정사건이 조세형사사건으로 전환되는 과정에서의 제도적 보완 필요성을 말하고자 한다. 이를 위해 조세범 처벌법에 ‘고발 요건’의 명문화화를 제안한다. 조세범 처벌법은 세무공무원의 고발을 공소 제기 요건으로 한다.¹⁾ 만약 고발서 작성 시에 참조할 수 있는 명확한 기준이 마련된다면, 조세 절차상의 하자 및 불필요한 형사 사건화를 줄이고, 조세범 처벌법의 실효성을 높일 수 있어 결국 납세자 보호로 이어질 것이다. 또한 조세범 처벌법에 고발 요건을 규정하는 것은 과세기관이 고발의 적법성을 스스로 입증할 수 있도록 하는 한편, 세무공무원의 고발권 행사가 보다 객관적으로 이루어지도록 하기 위한 조치가 될 수 있다.

이를 위해 먼저, 납세의무자의 ‘납세의무 인식 요건’을 검토하고, ‘고의성 판단 기준’을 구체화할 필요가 있다. 납세자의 조세 포탈에 대한 세무공무원의 고발이 적법한 것이 되려면, 형사단계에서 해당 행위가 조세 포탈을 목적인 것으로서 고의성이 입증될 수 있어야 하기 때문이다. 그러나 세무공무원은 형사범 영역인 고의성을 직접 조사할 권한이 없다. 현행 법체계에서는 고의성을 판단할 명확한 기준이 부재하여, 결국 법관의 해석에 의존할 수밖에 없고, 이로 인해 사안마다 판단이 달라질 수 있다. 따라서 본 글에서는 이러한 문제를 살펴봄으로써, 조세 절차의 적법성과 법적 예측 가능성을 보장하고, 조세 행정의 신뢰성과 형평성을 제고하는 방안을 모색하고자 한다.

[주제어] 조세 포탈죄, 조세범처벌법, 고의성 판단기준, 납세의무인식, 과세처분, 법적예측가능성

I. 문제제기

개인의 소득과 국가에 납부하는 세금은 개인의 재산과 공동체 유지 문제로 연결된다. 인간이 생산 활동을 통해 만들어낸 가치가 사회의 금전적 가치와 연결되고, 사회적 책임이 자연스럽게 개인의 법적 의무로 발생된다. 이는 사회적 상호작용과 일상생활의 순환 속에서 자연스럽게 이해되기도 하고 갈등을 초래하기도 한다. 그러므로 법과 제도는 실천하는 사람에게 명확히 전달되어야 하고 인식될 수 있어야 한다.

1) 대법원 2014. 7. 24. 선고 2014도1381 판결 참조.

조세 포탈 문제는 세법과 형법의 경계에서 명확한 기준 설정이 필요하다. 세법상 납세의무 불이행은 주로 가산세나 과태료 수준으로 처리되지만, 조세범 처벌법이 적용되면 형사적 책임이라는 중대한 결과를 초래한다. 이 과정에서 세무공무원의 고발은 단순한 행정적 조치가 아니라 형사 절차의 출발점이 된다. 따라서 고발 사유는 단순한 세법적 관점이 아니라, 형사적으로도 고의적이고 적극적인 조세 포탈로 판단 될 만큼 명확해야 한다. 그러나 현행법에는 ‘고발 요건’이 규정되어 있지 않다. 단순히 세무공무원의 조사권을 강화하는 방식은 자의적 판단의 위험을 내포하므로, 조세 절차상의 행정적 하자를 줄이고 고발의 적법성을 높이는 제도적 보완이 필요하다. 이는 세무공무원의 고발이 검찰 조사의 기초가 된다는 점에서, 객관성과 공정성을 갖추어야 주관성과 객관성 그리고 조화와 충돌이 순환하는 국가 운영 체계의 흐름 속에서 정당성을 형성할 수 있다고 생각된다.

조세 포탈 문제는 단순한 범죄 행위로만 볼 것이 아니라, 조세 체계와 경제 시스템의 점점 기회, 법률이 정당성을 만들어 낼 수 있는 기회로 삼아야 한다. 특히, 납세자의 자산 이전 및 축적 과정에서 세금 회피의 동기 발생은 이익 발생이라는 경제적 순환 속의 조세 흐름이라는 관점에서 생각해 볼 수 있다. 가령, 예측되는 조세에서 이익을 얻고자 하는 목적에, 어떠한 부정한 행위와 관련한 고의성이 내재하는 경우는 문제가 될 수 있다. 이 고의성은 단순한 의도에 그치지 않고, 목적의 실현 과정에서 정당한 행위와 부정한 행위 중 어떠한 하나를 선택하는 데의 본질적인 요인으로 작용한다. 결국, 이 고의성이 법적·윤리적 경계를 어떻게 넘나드는지에 따라 절세로 간주될지, 조세 포탈로 평가될지가 결정된다. 따라서 세무공무원의 고발 사유가 조세 포탈에 대한 고의성을 입증할 수 있을 만큼 객관적이어야 한다. 그러나 세무공무원은 납세자의 고의성을 조사할 권한이 없다는 점에서, 고발 요건이 명확히 규정되지 않으면 자의적 판단에 따른 고발이 있게 되고 이는 행정절차의 임의성 확대라는 결과로 여겨질 수 있다.²⁾ 따라서 의심되는 세금 탈루를 기계적으로 고발할 것이 아니라, 형사처벌이 가능한 수준의 고의성이 있는 경우를 고발하도록 그 기준을 마련하여 실효성을 높이는 것에 이 글의 취지를 둔다. 개인의 어떠한 내적 자율성이 법률이라는 외적 질서에 부합하는지를 판단하는 것은 단순히 개인을 제재하는 것을 넘어, 사회 공동체

2) 조세범 처벌절차법 제17조 제1항은 지방국세청장이나 세무서장이 통고처분 없이 즉시 고발해야 하는 경우를 규정하며, 제1호는 징역형 처벌 가능성을 포함한다. 그러나 세무공무원이 이를 판단하여 고발하는 경우라도, 그 사유와 요건은 명확히 규정되어야 할 것이다.

내에서 법적 합리성을 높이는 수단으로 작용할 수 있다. 이러한 상호연관성을 전제로, 조세범 처벌법상 조세 포탈의 고의성을 판단할 수 있는 기준을 살피고, 고발 요건 규정을 제안해 보고자 한다.

조세범 처벌법상 구체적인 고발 사유를 명시하도록 하는 규정이 없다는 점은 고발 이후 형사사건에 적용되는 법이어서 당연할 수 있다. 하지만, 다음과 같은 점에서 세무공무원의 고발 절차가 법적 명확성을 가져야 할 필요성을 시사한다.

첫째, 조세범 처벌법상 조세 포탈죄 성립은 납세자의 고의성이 요건이지만, 어떠한 고의성인지 그 판단 기준을 알기 어렵다. 가령, 일반 형법상 고의 개념을 적용하여 해석하더라도, 조세 포탈죄의 경우 세무공무원이 고발한 세액이 곧 검사가 기소할 포탈세액이 되기 때문에, 행정 절차에서 고발 내용이 미비하거나 납세자의 고의성이 증명되지 않는다면, 기소 과정에서 범죄 성립 여부가 불분명해지고, 기소가 되더라도 최종에서 무죄로 판단될 수 있다. 조세 포탈죄의 고의성 판단과 관련하여, 대법원³⁾ ① 납세의무자에게 이익(탈루로 인한 이익, 환급, 공제 등)이 있을 것이라는 인식, ② 조세 수입이 감소할 것이라는 인식이 있어야 한다고 한다. 이러한 인식이 고의성 판단에서 중요한 만큼, 고발 내용은 이러한 인식의 존재를 포함하는 것이어야 할 것이다.

만약, 객관적인 고발 요건이 있다면, 조세 절차상 납세자의 행위가 단순 과실인지 아니면 고의적인 조세 포탈 의도가 내재된 행위인지의 입증 여부 등의 객관성을 높일 수 있다. 반대로, 고발 사유와 요건이 모호하다면, 고의성이 쟁점화 될 경우 논란 발생 가능성을 높인다. 따라서 고의성 판단 기준을 정리해 보고, 행정 절차상 세무공무원이 고발을 할 때 참조가 가능한 고발 요건을 구체화해 보고자 한다.

둘째, 조세 포탈죄는 형벌이 부과되므로, 조세 채무의 성립 여부가 중요하다. 대법원은 과세 절차의 정당성이 확보되지 않은 경우, 고발이 절차적 정의와 법적 안정성을 해친다고 한 바 있다.⁴⁾ 이는 과세기관이 조세 채권자로서 적법성과 정당성을 입증하지 못한 채 조세채권을 실행하려는 것이 부당하게 해석될 수 있음을 의미한다. 특히, 과세기관이 법적 근거가 없는 재조사나 적법하지 않은 과세처분을 한 경우는 조세 포탈죄 성립 요건을 충족하지 못할 가능성이 커, 법적·경제적 자원의 낭비로 이어질

3) 대법원 1990. 10. 16. 선고 90도1955 판결; 대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결; 대법원 2022. 4. 14. 선고 2020도18305 판결 참조.

4) 대법원 2015. 5. 28. 선고 2014두43257 판결; 대법원 2018. 6. 19. 선고 2016두1240 판결.

수 있다. 또한 조세 절차상의 실질과세원칙 적용은 조세의 공정성을 강조하지만, 조세 포탈로 이어질 경우, 조세범 처벌법상의 범죄 주체인 법적 납세의무자 외의 실질 소득의 귀속자를 처벌할 수 있는 기준이 부족하다. 이로 인해 실질과세원칙은 세무공무원에 의해 선택적으로 적용될 수 있고, 동일한 사안에서도 어떤 경우에는 조세 포탈로 고발되고, 어떤 경우에는 단순 세법 위반으로 처리되는 불균형이 발생할 수 있다. 또한 그 적용이 일률적이지도 않아 납세자는 조세 행정의 공정성을 기대하기 어려울 수도 있다. 특히 세무공무원으로부터 고발된 납세자가 잘못된 법 해석에 기초한 검사의 기소를 거쳐 소송까지 가서야 조세 포탈죄의 성립 요건(납세의무자, 적극적인 부정행위, 포탈된 세액 등)에 해당하지 않아 파기되는 사례도 있다.⁵⁾ 이는 죄형법정주의와도 충돌되는 부분이다. 만약, 조세범 처벌법상의 혐의로 고발할 만한 객관적 고발 기준이 마련된다면, 법 적용의 명확성을 높여 공소 기각 사례를 감소시키고 나아가 행정 자원의 낭비를 최소화하는 방안이 될 것이다.

이 글의 취지는 처벌에 앞서, 납세자 수준에서 이해할 수 있는 제도적 보완과 조세 절차의 하자 예방 기능이 가능하도록 하는 것에 의미를 둔다. 조세 절차에서 납세의무자에게 조세범 처벌법상의 혐의가 있다고 하려면, 사실과 법리가 유기적으로 연결되는 객관성이 요구되므로 이를 보완할 필요가 있다. 또한 부정할 목적의 고의성이 인정될 만한 기준을 형사사건의 당사자인 납세의무자가 알 수 있어야 하므로, 이러한 접근을 통해 실효성 있는 개정 방안을 모색하고자 한다.

II. 조세범 처벌법상 조세 포탈에 대한 법리적 검토

1. 조세 포탈의 범죄 주체로서 ‘세법을 위반한 자’

조세와 관련된 소송은 조세행정, 조세민사 외에도 조세형사 소송이 있다. 조세형사 소송은 조세 형사범의 처벌을 목적으로 하는 소송으로, 조세범 처벌법에서 조세 형사범의 구성요건을 규정하고 있다.⁶⁾ 조세범의 처벌을 통해 국가의 조세수입을 보호하고

5) 대법원 2020. 5. 28. 선고 2018도16864 판결은 과다 지급된 차액을 반환받은 사업연도의 법인세를 포탈한 혐의로 공소 제기 되었으나, 이를 인정하기 위해서는 해당 차액이 반환받은 사업연도에 익금으로 확정되어 귀속되어야 한다는 전제가 필요하므로, 결국 파기된 사례이다.

6) 이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 세무와 회계연구 제11권 제3호, 한국세무사회 부설

조세의 적정한 부과 및 징수를 촉진하는 목적을 가진다. 따라서 세무공무원이 납세자의 법 위반 행위를 발견하면, 조세법 처벌절차법에 따라 범칙조사 절차를 진행하여 통고처분을 하거나 고발을 할 수 있도록 하고 있다(제13조 참조).⁷⁾

조세법 처벌법 위반죄는 국가의 조세수입 확보를 보호법익으로 삼고 있다.⁸⁾ 그러므로 조세법 처벌법상 범죄 주체는 조세수입의 적정한 확보를 방해하거나 불가능하게 하여 국가의 재정 감소에 영향을 미친 자를 의미한다고 볼 수 있다. 조세법 처벌법 제3조 제1항은 “사기나 그밖의 부정한 행위로서 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자”로 규정하고 있다. 처벌 대상은 조세를 포탈 또는 환급 또는 공제받은 자가 조세 절차상 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 만드는 적극적인 행위를 한 경우로 한정된다. 현재 대법원은 조세법 처벌법 제3조의 조세 포탈범의 범죄 주체를 국제기본법 제2조 제9호에서 규정하는 납세의무자⁹⁾와 같은 법 양벌규정 제18조의 납세법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 기타의 종업원 등의 법정책임자로 한정하고 있다.¹⁰⁾ 또한 대법원은 원천세 납부의 경우에 납세의무자는 원천납세자이므로, 이러한 신분이 없는 자는 설령 원천징수의무자라고 하여도 납세의무자의 조세 포탈 행위에 공범이 될 뿐이고(형법 제33조 참조), 원천징수의무자가 여러 납세의무자와 공모하여 조세를 포탈한 경우에도 개별적이고 독립적으로 조세 포탈의 주체가 되기 어렵다는 의견이다.¹¹⁾ 즉, 조세법 처벌법이 조세 포탈에 대한 세법의 특수성을 고려한 규정으로, 법 적용 및 해석 과정에서 형법의 일반

한국조세연구소, 2022, 19쪽 참조.

- 7) 피고발자를 법인의 등록번호와 대표자의 성명·주민등록번호·주소를 기재하고 있는 경우, 고발장의 표시를 자연인인 개인까지 피고발자로 표시한 것이라고 볼 수 없다(대법원 1962. 1. 11. 선고 4293형상883 판결), 또한 고발의 구비 여부는 양벌규정에 의하여 처벌받는 자연인인 행위자와 법인에 대하여 개별적으로 논하여야 한다(대법원 1973. 9. 25. 선고 72도1610 판결).
- 8) 대법원 2007. 2. 15. 선고 2005도9546 전원합의체 판결 참조.
- 9) 대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결.
- 10) 대법원 1992. 8. 14. 선고 1992도299 판결을 참조하면, 이와 같은 법정책임자 외에도 제3자가 공범으로서 범죄의 주체가 될 수 있고, 법인과 개인에 대해서는 행위자가 범칙행위를 한 경우, 조세법 처벌법 제3조 양벌규정에 따라 해당 법인이나 개인에게 벌금형이 부과된다는 의견이다. 대법원 1998. 5. 8. 선고 97도2429 판결은 제3자는 공범이라는 의견, 대법원 2003. 6. 27. 선고 2002도6088 판결은 제3자도 간접정범이라는 의견이다.
- 11) 원천납세자가 주범, 원천징수의무자는 공범관계(대법원 1997. 10. 28. 선고 97도1908 판결; 대법원 1998. 5. 8. 선고 1997도2429 판결; 대법원 2011. 6. 30. 선고 2010도10968 판결), 납세의무자나 행위자가 아니면서 이들 행위에 가담한 자는 형법 제30조 공동정범이나 공범으로 처벌한다(대법원 1992. 8. 14. 선고 92도299 판결).

원칙을 고려함으로써 법적 예측 가능성을 높이려는 취지를 담고 있다고 해석된다.¹²⁾ 이는 조세범 처벌법 제3조 ‘사기 기타 부정한 행위’의 조세 포탈을 같은 법 제13조와 구분하고 있는 데서도 알 수 있다. 원천징수의무자가 정당한 사유 없이 납세의무자로부터 원천징수세액의 징수를 하지 않거나, 또는 그 징수 세액의 납부를 하지 않는 행위는 동법 제13조 원천징수의무자의 처벌에 관한 범죄 주체라는 점에서, 제3조 조세 포탈의 주체인 납세의무자가 아니므로 성립 요건이 다르다는 의미로 해석된다.¹³⁾

2. 조세 포탈의 성립 요건 및 법 해석

조세 포탈죄는 조세범 처벌법 제3조 제1항에 따라 ‘납세자’가 국가에 지고 있는 ‘조세채무’를 사기·기타 부정한 행위로 ‘포탈’한 경우에 성립하는 범죄로서, 세법상 과세요건이 충족되어 ‘조세채권’이 성립하여야 한다.¹⁴⁾ 대법원은 납세의무가 있는 자를 고의범으로 보아 사기 행위에 따른 조세수입 감소의 결과를 인식하고 그 행위를 감행할 때, 조세 포탈의 고의가 있다고 판단하고 있다.¹⁵⁾ 조세 포탈죄 범의가 있다는 것은 ① ‘납세의무’를 지는 사람이 ② 자신의 행위가 ‘사기 및 부정한 행위임을 인식’하고, 그로 인해 조세 포탈 결과(조세수입감소)가 발생한다는 사실에 대한 ‘가치 평가적 인식’을 하면서 ③ 부정한 행위를 실행하거나 하려는 ‘의도’를 갖는 것을 의미한다.¹⁶⁾ 따라서 조세범 처벌법이 ‘사기와 부정한 행위’를 규정하고 있는 이상, 형법에서

12) 예컨대, 부가가치세 납세의무자는 사업상 독립적으로 재화 및 용역을 공급하는 사업자이며, 거래 상대방은 재정확상 담세자일 뿐 세법상 납세의무자는 아니어서 ‘사기 기타 부정한 행위’로 인한 조세 포탈법과는 구별된다(대법원 2000. 2. 8. 선고 99도5191 판결), 전전단계의 악의적 사업자의 조세 포탈과 수출업자의 매입세액 공제·환급은 구성요건이 다르고, 이때 조세수입감소는 수출업자의 매입세액 환급으로 인한 것이 아니라 악의적 사업자의 조세 미납부로 인한 것(대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결; 대법원 2011. 1. 20. 선고 2009두13474 전원합의체 판결 반대의견 참조). 납세자가 명의를 위장해 소득을 얻더라도, 명의위장이 조세 포탈을 목적 한 것이 아니라면, 허위 계약서 작성, 허위 대금 지급, 허위 신고 등 적극적인 부정행위가 동반되지 않는 한, 명의위장만으로 ‘사기 기타 부정한 행위’에 해당한다고 보기 어렵다(대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결; 대법원 2018. 11. 9. 선고 2014도9026 판결).

13) 대법원 1998. 5. 8. 선고 97도2429 판결; 대법원 2004. 11. 12. 선고 2004도5818 판결.

14) 대법원 1989. 9. 29. 선고 89도1356 판결; 실질과세원칙은 조세절차단계에서 적용되고 조세 포탈죄는 납세의무 성립을 구성요건으로 한다(대법원 2024. 4. 12. 선고 2023도539 판결).

15) 대법원 2005. 6. 10. 선고 2003도5631 판결 참조.

16) 대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결; 대법원 1990. 10. 16. 선고 90도1995 판결; 대법원 2001. 2.

의미하는 ‘고의’가 인정되어야 법적 요건이 충족된다고 할 수 있는 것이다. 이때, ‘부정한 행위’와 ‘부당한 행위’는 구별된다. 예컨대, 소득금액결정에서 세무회계와 기업회계의 차이로 인해 생긴 금액은 사기나 부정한 행위로 생긴 소득금액에 해당하지 않는다.¹⁷⁾

조세 포탈죄는 실질과세원칙 및 성립된 납세의무를 요건으로 한다.¹⁸⁾ 만약 조세 절차에 하자가 있어 조세채권이 성립되지 않는 경우라면, 조세 포탈죄 구성요건을 불충족한다고 해석할 수 있다.¹⁹⁾ 여기에서 고의성은 조세 포탈죄의 판단 기준으로 제시된다. 그러나 사기나 기타 부정한 행위에 고의성의 존재 여부를 외부에서 파악하기는 어렵고, 판단할 수 있는 기준도 없다. 이에 조세범 처벌법은 제3조 제6항에서 사기나 부정한 행위로 간주되는 7가지 유형을 나열하여 고의성을 간접적으로 설명하고 있으나,²⁰⁾ 조세채권이 구체적으로 확정되기 전의 단계(조세 절차)에서 볼 수 있는 이 부정한 행위가 어느 정도라야 고발 요건에 부합하는지 알기 어렵다.

조세 징수는 납세자의 세금 신고나 과세기관의 부과 처분 등에 의해 조세채권이 구체적으로 확정되는 것을 전제로 하는데, 조세 확정을 위한 ‘세액신고단계’에서 조세범 처벌법 제3조 제6항의 행위가 있어 조세의 부과와 징수가 곤란하게 되는 경우에 조세 포탈죄가 성립할 수 있다.²¹⁾ 여기에서 곤란하게 되는 경우는 조작이나 허위로

9. 선고 99도2358 판결 참조.

- 17) 조세 포탈죄는 고의범이지 목적범이 아니며, 조세회피목적 자체를 요하지 않는다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결).
- 18) 대법원 2024. 4. 12. 선고 2023도539 판결 참조.
- 19) 예컨대, A가 주식양도대금을 실질적으로 지배·관리하였다고 하더라도, 소득이 A를 통하여 A와 구별되는 별개의 법적 주체인 A의 회사에 실질적으로 귀속되었다고 볼 수 있으려면, 구체적 사실관계가 밝혀져야 한다. 그런데, 사실관계가 A가 주식양도대금을 실질적으로 지배·관리하였다는 점에 관한 것뿐이라면, 이를 A의 회사에 주식양도대금이 실질적으로 귀속되었음을 전제로 법인세 납세의무가 성립하였다고 보아 조세범 처벌법 위반으로 판단하기는 어렵다(대법원 2024. 4. 12. 선고 2023도 539 판결 참조).
- 20) 이증장부작성 등 장부의 거짓기장(제1호), 거짓증빙 또는 거짓문서작성 및 수취(제2호), 장부와 기록 파기(제3호), 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐(제4호), 고의적 장부 미작성·미비치 행위 또는 계산서·세금계산서 또는 계산서합계표·세금계산서합계표 조작(제5호), ‘조세특례제한법’ 제5조의2 제1호에 따른 전자적 기업자원관리설비 조작 또는 전자세금계산서 조작(제6호), 그 밖에 위계에 의한 행위 또는 부정한 행위(제7호).
- 21) 다만, 제3조 제6항 제1호-제7호의 행위가 있었더라도 조세 부과와 징수가 불가능하지 않다면 조세 포탈죄는 성립하지 않는다고 본다. 그러나, 실제 장부가액보다 과대계상하는 방법으로 실제 이익을 과소 신고한 행위 및 제7호에 관하여 적극적 은닉 의도가 있으면, 세무신고서의 허위 기재도 부정행위로 간주될 수 있다(대법원 2014. 2. 21. 선고 2013도13829 판결). 또한 증여세와 같은 부과과세방식

인하여 온전히 세액을 징수할 수 없게 된 경우로 해석된다. 더 나아가 과세표준을 제대로 신고하더라도, 동법 제3조 제5항 제1호에서 규정한 조세 포탈죄의 기수 시점에 조세 징수를 방해하거나 현저히 곤란하게 하는 사기·부정한 행위가 있다면 조세 포탈죄가 성립할 수 있다.²²⁾ 이같이 조세 포탈죄는 법률명확주의, 실질과세원칙, 납세의무성립요건, 고의성 등 여러 법적 원칙과 맞물려 있어 구체적인 사실관계와 법 해석에 따라 범죄 성립 여부가 달라질 수 있다.

또한 조세 포탈죄의 죄수는 위반 사실의 구성요건이 충족된 횟수를 기준으로 판단되며, 각 과세기간에 해당하는 범죄가 성립한다. 법인세나 법인영업세는 사업연도를 과세기간으로 하는 것이므로 각 그 포탈범죄는 각 사업연도마다, 그리고 물품세는 매월분을 익월 말일까지 납부해야 하는 것이므로 그 포탈범죄는 그 납기마다 각각 1개씩의 범죄가 성립한다.²³⁾ 만약, 고발서에 적시된 포탈세액이 고의성이 인정된 시점과 다르게 되면, 해당 포탈세액에 대해 범죄 구성요건이 충족되지 않는 것으로 판단되어 기소의 정당성이 문제가 될 수 있다.

정리하면, 조세범 처벌법상 조세 포탈죄는 형사사건으로서 엄격한 증명과 객관적인 사실 인정이 요구된다. 법률상 납세의무자가 조세를 포탈·환급·공제를 받기 위해(동기, 목적, 고의) 조세범 처벌법 제3조 제6항의 7가지 행위 중 하나라도 적극적으로 실행하여 조세를 포탈·환급·공제 받아야만이 성립하는 범죄라고 할 수 있다. 그러나 현행 제도에서는 명확한 기준 없이 작성된 고발서가 검찰의 조사를 개시하는 근거가 되어, 조세 포탈죄의 구성요건을 충족하지 않더라도 조사가 이루어질 가능성이 있다. 조세범 처벌법 제21조 “고발이 없으면 공소를 제기할 수 없다”라는 명문은 일반 형사사건과 달리 단순한 진정서 접수만으로 검찰 조사가 개시될 수 없으며, 반드시 ‘적법한 세무조사를 거친 고발이 전제되어야 한다’라는 의미로 해석된다. 행정 절차에서의 고발 조치가 형사 절차로 이어지는 구조 속에서 납세자의 부정한 행위에 대한 고의성을 객관적으로 입증할 수 있어야 하므로 고발 요건을 규정하는 것은 조세 범죄에 대한 처벌의 공정성 확보에 중요한 기초가 될 것이다.

의 조세를 납세의무자가 허위과소신고(부정행위)하고 과세관청이 그 허위신고 내용대로 결정한다면, 조세 포탈죄가 성립한다(세정일보, “기망행위에 의한 ‘조세 포탈·환급·공제’ 조세포탈죄? 사기죄?”, 2022. 1. 17, <<https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=36039>>, 검색일: 2024. 11. 17. 참조.

22) 대법원 2007. 2. 15. 선고 2005도9546 전원합의체 판결 참조.

23) 대법원 1987. 12. 22. 선고 87도84 판결 참조.

3. 조세 포탈죄와 실질과세원칙과의 관계 : 법리적 충돌과 해석의 한계

3.1 조세 채권 확정과 포탈세액 인정 요건의 법리적 연계성

조세 포탈 등의 행위에 관하여 조세법 처벌법 제3조 제1항은 사기나 부정한 행위로 써 ‘조세를 포탈하거나 환급·공제받은 자’로 정하고 있다.²⁴⁾ 따라서 이 법 제3조는 법률상 납세의무자나 법인의 대표자 등의 ‘행위자’를 조세 포탈범으로 처벌하는 근거 조문으로 볼 수 있다.²⁵⁾ 또한 제3조 제6항은 제1항의 “사기나 그 밖의 부정한 행위”는 조세의 부과와 징수를 ① 불가능하게 하거나 ② 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위라고 규정하고 있다. 이는 조세 포탈죄가 단순히 부정한 행위를 처벌하는 것이 아니라, 구체적으로 확정된 조세 채권의 실현을 방해하거나 국가 재정에 실질적인 손실을 초래하는 행위를 대상으로 한다는 점을 반영한다. 따라서 납세의무가 확정되기 전에 이루어진 부정한 행위와 구체적인 조세 채권이 발생한 후의 행위는 명확히 구별되어야 한다는 논리가 도출된다. 설사 부정한 행위를 하였더라도, 조세 환급이나 공제가 예정된 경우, 즉 실현되지 않는 경우라면, 제3조 제1항에서 규정한 ‘포탈세액, 환급·공제받은 세액’에 해당하지 않으므로 조세 포탈죄가 성립하지 않을 가능성이 높다.²⁶⁾ 이는 조세 포탈죄에 관한 죄증이 명백히 존재하여야 한다는 것으로써 과잉 처벌을 방지하고 조세법 처벌법의 법적 안정성을 높이는 데에 의미가 있는 것으로 해석된다.

명문상, ① ‘조세의 부과와 징수를 불가능하게’ 하는 경우는 두 가지로 생각해 볼 수 있다. ㉠ 부과 불가능은 조세 채권이 성립되지 않은 상태로 볼 수 있으며, 이 경우 조세 채권이 존재하지 않으므로 납세자의 ‘포탈·환급·공제’가 이루어질

24) 제1호 포탈세액 등이 3억 원 이상이고, 그 포탈세액 등 신고·납부하여야 할 세액(납세의무자의 신고에 따라 정부가 부과·징수하는 조세의 경우에는 결정·고지하여야 할 세액)의 100분의 30 이상인 경우, 제2호 포탈세액 등이 5억 원 이상인 경우로 정하고, 여기서 환급은 과오납의 환급은 포함되지 않는다(임승순/김용택, 조세법, 박영사, 2022, 352쪽 참조).

25) 대법원 1992. 8. 14. 선고 92도299 판결 참조.

26) 유사 의미에서 형법이 적용되는 경우, 결과적으로 이익을 취한 시점과 여부는 중요하다. 위법소득의 사례를 통해 이해할 수 있다. 위법소득이란 불법적인 방법으로 얻은 소득이고, 납세의무가 성립할 수 있다. 그러나 납세의무 성립 후라도 후속적인 사건(몰수, 추정 등)으로 인해 원래의 납세의무가 더 이상 유효하지 않게 될 수 있다. 이같은 후발적 사유가 발생하면, 납세자는 국세기본법 제45조의2 경정청구를 통해 납세의무에서 벗어날 수 있으며, 소득이 실현되지 않거나 경제적 이익이 상실된 경우, 납세의무를 재조정할 수 있음을 의미한다(대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결 참조).

여지가 없고, 조세 포탈죄가 성립할 가능성이 낮다. ㉔ 징수 불가능은 조세 채권이 성립하였으나, 집행할 수 없는 상태를 말하므로 은닉이나 허위신고 등 적극적인 부정행위가 있다면 조세 ‘포탈’이 성립할 가능성이 있다.

반면, ㉕ ‘조세의 부과와 징수를 현저히 곤란하게’ 하는 경우도 두 가지로 생각해 볼 수 있다. 이는 ㉖ 납세자의 행위로 인해 ‘곤란하게’ 되었는지 여부와, ㉗ 그 결과 부과와 징수를 ‘실제로 했는지 또는 못했는지’로 구분할 수 있다. ㉖ 납세자의 행위로 인해 조세 부과 및 징수가 곤란해지는 정도는 세무공무원이 느끼는 주관적 경험이나 가치 판단에 의존할 수 있다. 이는 세무공무원의 감정이나 역할이 납세자의 행위와 함께 판단 요소로서 고려된다는 의미여서 이를 객관적 기준으로 평가하는 데는 한계가 있다고 생각된다. ㉗ 만약 납세자의 행위로 인해 조세의 부과와 징수가 곤란한 상황에서 ㉘ 부과 자체를 하지 못했다면, 조세 채권이 확정되지 않았으므로 조세 포탈죄가 성립할 가능성은 낮다. 반면, ㉙ 확정된 조세 채권을 징수하지 못한 경우, 납세자의 은닉이나 허위신고 등 부정행위가 있었다면 조세 포탈이 성립할 가능성이 있다. 결과적으로, 조세의 부과와 징수를 현저히 곤란하게 한 경우라 하더라도 세액이 확정되고 실제로 조세의 포탈·환급 또는 공제가 이루어진 경우는 조세 포탈죄가 성립할 수 있다. 따라서 세법이 적용되는 단계에서 조세 절차에 하자가 없고, 세무공무원이 적극적인 징수를 하지 않더라도, 조세 채권이 확정된 경우의 포탈·환급·공제된 세액은 조세범 처벌법상의 성립 요건과 법리적으로 연계된다는 점을 알 수 있다.

조세 포탈범의 형사 절차에서 확정해야 할 포탈세액은 해당 포탈범에게 부과해야 할 조세 절차상의 납세의무액과 그 범위가 일치해야 한다는 점에서, 위와 같은 분석이 가능하다.²⁷⁾ 조세범 처벌법상 정당 세액 계산은 구체적인 세법 적용의 결과이다. 그러므로 범죄 실행 단계에서 정확한 세액을 인식했는지를 요구하기 어렵다는 점은, 법 적용에 있어 중요한 의미가 있다. 즉, 세액이 정확히 확정되지 않은 경우는 조세범 처벌법 적용이 어렵다고 해석된다. 조세 포탈범의 처벌은 실제적 진실주의 하에서 이루어지며, 세법상 추계방법에 의한 포탈세액 인정의 허용이 어렵기 때문으로 보인다. 단순히 추정된 세액이 아닌 명백히 입증된 사실로서 포탈세액이 존재하여야 함을 말한다.²⁸⁾ 조세범죄에서 요구되는 증거는 형사 절차에서의 증거채택원칙을 따르고,

27) 대법원 1988. 3. 8. 선고 85도1518 판결 참조.

28) 임승순/김용택, 앞의 책, 361쪽 참조.

합리적인 의심을 배제할 수 있는 정도로 객관적이고 명확해야 함을 의미한다고 볼 수 있다. 또한 포탈세액에 대한 국세기본법 제14조 제1항 실질과세원칙의 적용도 형사사건으로 전환되기 전에 조세 절차 단계에서 이루어져야 하고, 조세 절차상 하자가 존재하면 조세 포탈죄 성립으로 이어지기 어렵다는 것으로 해석해 볼 수 있다. 따라서 세법상 납세의무와 포탈세액을 결정하는 조세 절차는 공정성과 명백성이 요구되고, 동시에 조세 절차는 고발 요건의 구체화 요소가 됨을 알 수 있다.

3.2 실질과세원칙에 따른 법 해석과 조세 포탈죄의 성립 가능 여부

세법상 적용되는 실질과세원칙이 조세 포탈죄가 확정되는 형사절차단계에서 적용될 수 있는지를 볼 필요가 있다. 국세기본법 제14조는 실질과세원칙에 관하여 과세 대상에 대한 실질적 귀속자(제1항), 실질 내용(제2항), 거래 방법(제3항)에 대해 규정하고 있다. 실질과세원칙은 소득, 수익, 재산, 거래 등의 과세대상에 대해 귀속 명의와 귀속의 실질이 다를 때, 형식적 명의자를 납세의무자로 삼지 않고 실질적 귀속자를 납세의무자로 삼겠다는 것을 핵심으로 한다(제1항). 하여 명의자에 대한 지배권 등을 통해 해당 재산을 지배·관리하는 자가 따로 있고, 명의와 실질의 괴리가 조세 회피 목적에서 비롯된 경우, 실질귀속자가 법적 명의자가 아닌 경우에도 납세의무자로 인정될 수는 있다.²⁹⁾ 하지만 외형상 거래가 아닌 의도적으로 조세부담을 회피하고자 한 경우라도 실질 소득의 귀속자가 조세법 처벌법상의 납세의무자로 간주되어 조세 포탈의 범죄 주체로 해석될 가능성이 있는지는 따져보아야 할 문제이다. 이는 조세법 처벌법 제3조가 규정하는 ‘조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자’라는 명문 규정과 충돌할 여지가 있기 때문이다. 조세를 포탈하려면 해당 조세의 납세의무자여야 하고, 이미 납부된 세액의 환급이나 납부할 세액 중 일부 공제는 법률상 납세자에게나 가능하다. 그러므로 실질귀속자 처벌은 실질과세원칙을 적용하여 실질귀속자에게 조세 채권을 확보한 후에야 가능할 수 있는데, 조세법 처벌법이 법률상 납세의무자가 아닌 실질귀속자를 범죄 주체로 확대하여 처벌하게 되면, 이는 법률상 납세자로부터 자산을 증여받은 자를 처벌하는 것과 유사한 결과를 초래할 우려가 있다.

29) 실질과세 원칙은 납세자 권리 보호라는 긍정적 측면이 있지만, 과세권 남용의 도구로 사용될 경우 재산권 침해 우려가 있다. 이는 조세법률주의의 핵심인 과세요건 법정주의와 명확주의와 충돌할 소지가 있다(대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결).

실질귀속자를 범죄 주체로 삼는다면, 재산권 침해는 물론 법률명확주의의 기본 원칙에도 위배될 수 있는 것이다. 현행 법체계 하에서는 납세자로부터 조세 혜택을 이전받아 실질적으로 이를 누리는 실질귀속자는 납세의무자와 공범으로 처벌은 가능하나, 조세범 처벌법 제3조에 따른 범죄 주체로 단독 처벌을 하는 것은 어렵다고 해석된다.

조세범 처벌법의 적용은 조세 채권이 확정된 후부터 적용될 수 있다는 점이 주목된다. 이 법은 세법에서 과세표준 및 세액의 기초가 되는 거래 행위나 과세물건에 관한 분쟁을 해결하기 위한 소송에 적용되는 법규정이 아니다. 조세범 처벌법상 납세의무자를 가려내는 데 실질과세원칙을 적용하면, 명의 위장의 경우에는 실질귀속자에게 적극적인 부정행위가 부가되어야 한다.³⁰⁾ 이는 조세 채권이 확정되는 단계에서 이루어져야 할 조세 절차이지, 조세범 처벌법을 적용하는 형사사건 단계에서는 해당 원칙을 직접 적용하기 어렵다고 생각된다.

또한 국세기본법 제14조 제3항 제3자를 통한 간접적인 방법으로 실질귀속자와 형식상 납세의무자 간의 지배적 구조와, 조세 당국의 소득 파악을 곤란하게 하려는 고의적인 의도에 대한 실질귀속자의 가치판단이 증거로서 요구된다.³¹⁾ 결국 조세범 처벌법상의 납세의무자로 인정될 수 있는지 여부는 ‘적극적인 부정행위’에 대하여 법관이 어떠한 주관적 ‘가치판단’을 가지고 가려내느냐로 결정된다. 현재 납세자의 내심이 부정행위의 의도였는지를 외부 기준에 의해 판단할 수 있는 명확한 규정이 존재하지 않는다. 조세범 처벌법에서 조세 포탈이 성립하려면 납세의무자와 포탈 금액이 확정되어야 하며, 그 사이에 적극적인 부정행위가 개입되었어야 한다. 그러나 어느 정도의 부정행위를 말하는지에 대한 구체적인 규정이 없어 예컨대, 제3조 제6항 제3호에 관하여 총 문서 중 한 장만 파기하여도 부정행위로 간주되는지 아니면 총 문서 중 50% 이상을 파기하여야 부정행위로 간주되는지를 알기 어렵다. 또한 제5호와 관련하여 장부를 작성하지 않거나 비치하지 않은 경우에 대한 고의성 판단을 위해서라도 어떠한 고의성을 의미하는지 기준은 필요하다. 이러한 행위나 상황에 대하여 법관이나 세무공무원의 경험에 따라 그 판단이 달라질 수 있기 때문이다.³²⁾

30) 대법원 2018. 11. 9. 선고 2014도9026 판결 참조; 조세범 처벌법은 제11조 명의대여행위처벌규정을 두고 이는 조세회피 또는 강제집행면탈을 목적으로 하는 경우여서 이러한 목적이 없는 경우 제3조를 적용하기 어렵다.

31) 신호인/권형기, “조세범처벌법상 조세포탈의 고의에 관한 검토 - 납세의무의 인식과 이에 대한 착오를 중심으로 -”, 형사법의 신동향 제80호, 대검찰청, 2023, 110쪽 참조.

32) 내부전산장부의 허위작성은 부정행위로 보기 어렵고, 객관적인 증명서류를 조작하여 실질 조사를 방해하는 정도에 이르러야 한다(임승순/김용택, 앞의 책, 355쪽 참조). 생각건대, ‘정도’에 대한 판단

따라서 조세범 처벌법 제3조 제6항 제1호부터 제7호의 적극적인 부정한 행위는 징역형 처벌에 대한 고의성을 입증하는 중요한 요소가 되는 만큼, 행위의 정도를 객관적으로 판단할 수 있는 기준이 명확할 필요는 있다. 만약 부정한 행위가 위 조항들에 해당하지 않는 수준이라면, 고의성이 인정되기 어려워 범죄구성요건해당성이 부정될 여지도 있기 때문이다.

생각건대, 만약 조세범 처벌법에서 실질과세원칙을 적용한 처벌을 정당화하려면, 예컨대 제3조에 제7항을 신설하여 “제1항의 사기나 그 밖의 부정한 행위로서 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자의 포탈세액이나 환급·공제받은 세액으로 실질적 이익을 본 자”를 처벌 대상으로 명시해야 한다. 그러나 이러한 규정을 통해 실질귀속자를 처벌하게 되면, 기존 제1항에서 정한 법률상 납세의무자는 실질적으로 이익을 보지 않은 자로 간주될 여지가 있다. 더 나아가, 실질과세라는 본질적으로 유연한 세법상 개념을 근거로, 납세자가 선택한 거래 형태를 부정하거나 법 문언에 나타난 과세요건의 일반적 의미를 확장하여 적용한다면, 이는 법률명확주의의 기본 원칙인 법적 안정성과 예측 가능성을 저해할 수 있다.³³⁾ 따라서 형사사건으로 전환된 단계에서 실질과세원칙을 적용하여 조세범 처벌법상의 조세 포탈죄로 처벌하는 것은 그 법리적 한계와 함께, 죄형법정주의 및 법률명확주의와의 충돌 가능성을 고려해야 한다.

3.3 조세 포탈죄의 법적 쟁점과 한계

3.3.1 원천세 납부에서 조세범 처벌법상 범죄 주체와 조세 포탈죄 성립 여부

① 원천세 납부에서 조세범 처벌법상 조세 포탈죄의 범죄 주체를 본다. 성립 요건인 ‘납세의무자’를 보면, 조세의 자동확정방식인 원천세납부제도에서는 ‘원천납세자’가 범죄 주체가 된다. 예컨대, 사업소득세가 원천징수의무자로서 원천징수 및 납부의무를 지는 ‘봉사로 수입금액’에 대한 소득세라면, 원천징수의무자는 납세의무자가

은 개별 법관의 주관적 가치판단에 의존할 가능성이 커 동일한 사안이라도 판결이 달라질 수 있다. 납세자 보호를 위해 소송 단계까지 이르지 않도록, 예방적이고 실효적인 구제 방안이 필요하다. 예컨대, 2024. 12. 3. 비상계엄 해석 사례를 보더라도, 명문 규정을 어떻게 해석하느냐에 따라 의견이 엇갈릴 수 있음을 경험 중이다. 이를 감안하면, 명문 규정은 일반 납세자가 법전문가의 도움 없이도 쉽게 이해할 수 있도록 명확하고 구체적으로 규정되어야 할 것이다.

33) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결의 반대의견 참조.

아니다.³⁴⁾ 이러한 경우는 조세법 처벌법상 사기 그 밖의 부정한 행위로 처벌하기 어렵다.

② 조세 포탈죄의 성립 요건 중 납세의무자인 원천납세자의 ‘부정한 행위’가 어느 정도라야 이 범죄에 해당하는지를 본다. 원천징수의무자가 납세의무자와의 약정에서 원천징수세액을 자신이 부담하기로 하는 등 허위이중계약서를 작성하고 사용한 것은 ‘사기 또는 부정한 방법’을 사용한 적극적인 부정한 행위라고 할 수 있다.³⁵⁾ 즉, 실질 과세원칙을 위반하여 조세 포탈로 이어질 수 있는 조세의 정확한 확정을 방해하는 행위가 있어야 한다는 것을 의미한다.

반면, 다른 행위가 수반되지 않고 단지 세법상 신고를 하지 않거나 허위 신고를 하는 것만으로는 ‘사기 그밖의 부정한 행위’에 해당하지 않는다.³⁶⁾ 부정한 행위와는 달리, 과세표준이나 세액을 부정확하게 신고하는 행위는 구별되어 법이 적용된다고 해석할 수 있다. 또한 원천징수의무자의 과세표준 및 세액 신고에 의해 납세의무자의 조세채무가 구체적으로 확정된다. 세법에 따라 과세대상이 되는 소득을 사실대로 신고하여 정당한 세액의 조세채권 확정을 방해하지 않았다면, 납세의무자가 과세표준 신고 이전에 재산을 은닉하거나 처분한 경우라도, 그로 인해 ‘사기 기타 부정한 행위’에 의한 조세 포탈 결과가 발생했다고 볼 수 없다.³⁷⁾ 자동확정방식으로 작동하는 원천세납부제도에서는 이미 세액을 납부한 상태라면 납세의무가 소멸하므로 ‘조세 절차 불가능’의 결과를 만나기 어려워 조세법 처벌법상 포탈죄 성립 요건을 충족하기 어려운 면도 있다.³⁸⁾ 그리하여 조세법 처벌법은 제9조 제2항, 제11조, 제14조 등을 두어 규율하고 있는 것으로 보인다. 명문상 ‘사기나 기타 부정한 행위(조세 절차를 불가능하게 하는 행위)’를 조세 포탈죄의 핵심 요소로 볼 수 있고, 실질적인 조세 탈루나 국가 재정에 해를 끼치는 행위의 ‘고의성’을 처벌의 목적으로 한다고 해석된다.

34) 원천징수의무자는 독자적으로 조세 포탈의 주체가 될 수는 없다(대법원 2004. 11. 12. 선고 2004도 5818 판결; 대법원 1997. 10. 28. 선고 97도1908 판결; 대법원 1992. 8. 14. 선고 92도299 판결 참조).

35) 대법원 1998. 5. 8. 선고 97도2429 판결 참조.

36) 대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결 참조.

37) 대법원 2007. 2. 15. 선고 2005도9546 전원합의체 판결 참조.

38) 원천징수를 통해 납세의무가 소멸한 후, 과세관청이 이를 경정으로 다시 부활시킬 수 있는지를 보면, 국세기본법은 제26조에 납세의무의 소멸 규정을 두고 있지만, 이를 다시 부활시킬 근거 규정은 없다.

③ 조세범 처벌법상 조세 포탈죄 성립 요건의 중요 쟁점은 납세의무자가 부정행위를 하여 조세를 감소시킬 목적이었는지 여부, 즉 납세의무자의 ‘고의성’에 대한 인식이다. 하여 원천세납부에서도 조세 포탈죄가 성립할 수 있는지를 살펴볼 필요가 있는 것이다.³⁹⁾ 우선 조세를 감소시킬 수 있으려면, 납세의무자로서 ‘수익을 인식’해야 한다. 납세의무자로서 수익의 일부가 납부 의무를 부담하는 ‘조세에 해당함을 알았는지’를 말한다. 예컨대, 원천징수세액을 원천징수의무자가 부담하기로 약정한 경우는 납세의무자가 자신의 수익과 자신이 납부할 세액의 감소를 인식한 경우로 볼 수 있다. 이는 실질적으로 조세수입의 감소가 있어 국가가 손해 본 것은 아니지만, 사기 또는 부정행위를 ‘인식’한 점이 조세 포탈의 고의성이 있는 것으로 볼 수 있다. 다시 말해, 다른 어떠한 행위의 수반함 없이 원천징수의무자가 단순히 세법상의 신고를 하지 않거나 허위신고에 그치는 것은, 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적인 부정행위가 아니어서 납세의무자에게 ‘조세를 감소시킬 것이라는 인식’이 부재한 것으로 본다는 의미로 해석된다.

3.3.2 조세범 처벌법의 해석과 적용에 관한 판례 분석

‘조세의 감소를 인식한다’라는 것은 부정행위를 통해 실질적인 이익을 취한 결과를 의미한다.⁴⁰⁾ 실물거래 없이 세금계산서를 교부받았다면, 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호 범죄가 성립하며, 부정 환급을 받은 때 조세 포탈죄가 성립한다.⁴¹⁾ 이후 수정신고나 환급세액을 자발적으로 반납하더라도, 범죄 성립 여부가 달라지지 않는다.

조세 포탈 혐의와 관련된 법적 보완의 필요성을 논할 때, 다음과 같은 전원합의체 판결의 견해를 참고할 필요가 있다. 행정 절차에서 매입세액의 공제나 환급을 거부하는 과세기관의 기능을 통해 고발 없이도 포탈세액이나 부정 환급·공제를 방지할 수 있다는 점을 보여준다. 또한 부당하게 과세기관이 공제 및 환급을 하지 않을 시, 소송을 통해 이의를 제기할 수 있다는 점은, 조세 절차의 보완을 통해 조세 포탈을 예방할 수 있다는 예시로 해석될 수 있다. 그러나 많은 납세자들이 소송을 제기할

39) 대법원 1990. 10. 16. 선고 90도1995 판결; 대법원 2001. 2. 9. 선고 99도2358 판결 참조.

40) 대법원 2010. 1. 14. 선고 2008도8868 판결; 대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결.

41) 대법원 2007. 12. 27. 선고 2007도3362 판결 참조; 대법원 2023. 12. 21. 선고 2022도13402 판결은 원심과 달리, 피고인들이 수출실적 증대를 위해 실물거래 없이 세금계산서를 수수한다는 행위에 대한 ‘인식’을 실물거래가 있다고 하기 위한 요건으로 보았다.

여력이 부족하다는 한계도 존재하므로, 조세 절차상의 보완을 통해 납세자 보호가 가능하다는 면에서 이러한 논의는 중요한 의미가 있다. 더욱이 공급자가 매입자로부터 부가가치세액을 수취하고도 이를 과세기관에 납부하지 않는 사례가 실무상 빈번하다는 점에서 주목할 필요가 있다. 이러한 문제 해결 방안으로 예컨대, 거래대금이 5천만 원 이상인 경우는 매입자가 부가가치세액을 공급자에게 지급하지 않고 과세기관에 직접 납부하도록 하는 제도 도입은 대안이 될 수 있다.⁴²⁾ 이렇게 하면 다음과 같은 분쟁은 거의 발생하지 않을 것이다. 대법원 2011. 1. 20. 선고 2009두13474 전원합의체 판결을 통해서도 이 사건의 고발 여부를 확인하기는 어려우나, 사실상 세무공무원에 의해 매입업자의 거래 상대방인 공급자가 고발될 수 있는 사례로 보이기도 한다. 이 판례는 악의적 사업자가 부가가치세 포탈을 위해 비정상적인 거래(부정거래)를 이용해 이익을 취하고, 이를 통해 발생한 세액이 국가에 납부되지 않는 상황을 경계하는 것으로 해석된다. 이는 사업자(공급자)가 납부하지 않은 매출세액과 관계없이, 공급받는 자(매입업자)의 매입세액의 공제나 환급을 거부하는 것은 국고 손실을 방지하기 위한 조치로서 정당하다고 판단하였다. 이러한 경우는 매입업자가 세액을 공제·환급받으면 국가 재정에 손실이 발생하게 되어 이를 다른 조세수입으로 충당해야 한다는 논리에 따른 것으로 해석된다. 그런데 이러한 판단은 ‘매입업자가 이전 단계 사업자의 조세 포탈 여부를 확인할 의무를 지닌다’라고 해석될 수 있으며, 매입세액 공제·환급을 받기 위해 거래 상대방이 부정한 행위를 저지르지 않았음을 확인해야 한다는 논리로 이어진다.⁴³⁾ 위 판결의 반대의견에서는 이러한 의무 부과가 세법상 명시적 규정 없이 이루어지는 것으로 조세법률주의에 반하며, 단순히 부정거래를 인식하지 못했거나 중대한 과실로 알지 못한 경우에 매입업자의 공제·환급을

42) 매입자 입장에서는 공급자에게 부가가치세를 지급했어도 환급받지 못할 수 있고, 설사 수정신고를 하더라도 민사소송으로 해결하라는 답변을 받을 수 있으며, 공급자의 부정행위를 뒤늦게 알더라도 여유가 있는 납세자라야 민사소송으로 해결을 시도할 수 있다. 반대로, 공급자는 매입자로부터 부가가치세를 받지 못했더라도 부가가치세를 신고·납부해야 하는데, 매입자에게 환급이 이루어진다. 설령 불복 절차를 통해 구제를 시도하더라도 중간에 폐업한 경우나 가산세가 부과되는 상황에서는 실질적인 피해 발생 가능성이 있다.

43) 대법원 2011. 1. 20. 선고 2009두13474 전원합의체 판결 반대의견 참조, 그리고 전 단계 사업자가 국가에 매출세액을 납부하지 않았다고 하더라도 이를 제한하려면 법에 명시된 규정이 필요하며, 악용 가능성만으로는 제한할 수 없어야 한다는 의견이다. 즉, 악의적 사업자의 변칙적 금지금 거래로 국가가 손실을 입게 되는 것은 근원적으로 악의적 사업자가 매출세액을 포탈함에 따른 것이므로 국가가 악의적 사업자와의 관계에서 그 매출세액을 제대로 징수하지 못한 데에 주된 원인이 있다고 해석하고 있다.

제한하는 것은 부당하다고 본다. 이는 국가가 악의적 사업자로부터 매출세액을 제대로 징수하지 못한 책임을 매입업자에게 전가하는 것으로, 국가 재정에 손실을 끼친 주된 원인은 국가가 악의적 사업자의 매출세액을 제대로 징수하지 못한 데에 있다는 시각이다.⁴⁴⁾

이러한 다수의견의 논리를 원천징수의무자 사례에 적용해 보면, 원천징수의무자는 내부 자금의 관리와 외부로의 자금 유출에 대해 기본적인 주의 의무를 지니며, 귀속 여부가 불명확한 사안이든지 간에 ‘대표자인정상여’로 처리하여 국가 재정에 손실이 발생하지 않도록 납부 의무를 이행할 수 있다. 이는 조세법상 납세의무 이행의 노력으로 해석될 수 있다.⁴⁵⁾ 따라서 원천징수의무자가 납부의무 이행을 위해 정당한 절차에 따라 이 같은 방법으로 처리했다면, 위 행위에 조세범 처벌법 제3조 제6항 조세 포탈 목적의 고의성이 있다고 하기는 어렵다 할 것이다. 다만, 그 과정에서 횡령 같은 부정한 행위가 있었다면, 단순히 원천세 납부 행위에 고의성이 없다고 보기 어려울 수 있다. 납세의무 이행을 명목으로 한 처리가 조세법상 정당한 의무 이행으로 평가될 수 있더라도, 실질이 부정한 행위에서 비롯된 경우는 별도의 법적 판단을 통해 책임이 가려질 수 있다. 또한 원천징수라는 자동확정방식이 반드시 조세 포탈이나 부당한 공제 및 환급으로 이어지는 것은 아니다. 부정한 행위 여부의 증명은 과세기관에 있으므로, 고의성 입증 여부에 따라 조세범 처벌법 적용 결과가 달라질 수 있다.

정리하면, 원천세납부제도와 같은 조세의 자동확정방식에서는, 원천징수의무자가 조세범 처벌법상 ‘사기 기타 부정한 행위’로 인한 조세 포탈죄로 처벌되기는 어렵다고 해석된다. 반면, 소득세나 증여세처럼 과세권자가 조세채권을 확정하는 부과납부 방식에서는 납세의무자가 미신고나 과소신고를 하며 소득을 은닉하는 적극적 행위가 조세 포탈의 수단인 경우, ‘사기 기타 부정한 행위’로 처벌될 가능성이 높다.⁴⁶⁾ 그러나 조세 포탈의 ‘사기 기타 부정한 행위’에 해당하는 고의성 여부를 판단하기 위한 법적 기준 및 구체적인 요소가 부족하여 각 사안별로 해석이 달라지며, 법원의 입장 역시 불분명하다. 납세의무의 인식 여부에 관하여 조세 포탈의 고의를 조각한 판결이 있고,⁴⁷⁾ 세금을 납부하지 않아도 된다고 인식하는 데에 정당한 이유가 없다고

44) 대법원 2011. 1. 20. 선고 2009두13474 전원합의체 판결 별개의견, 반대의견 참조.

45) 원천징수는 소득을 지급하는 자가 소득세 등을 원천적으로 징수하여 국가에 납부하는 제도로서 납세 편의 및 세수 확보에 목적이 있다.

46) 대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결 참조.

47) 납세의무자가 세무대리인으로부터 게임의 경품인 상품권은 부가가치세 과세 대상에 해당하지 않는

보아 조세 포탈의 범의가 조각되지 않는다고 한 판결도 있으며,⁴⁸⁾ 세법 해석을 잘못된 것은 형법 제16조의 법률의 착오(정당한 이유)가 아닌 법률의 부지에 해당한다고 한 판결⁴⁹⁾ 등이 있다.⁵⁰⁾ 또한 조세 포탈의 고의를 판단함에 있어 일부 견해는 납세의 무자의 법적 의미에 대한 인식을 갖지 못했더라도, 사회적 의미를 인식하고 있었다면 고의가 인정될 수 있다고 보기도 한다.⁵¹⁾ 형법은 범죄 성립을 위한 요소인 사실에 대한 인식이 결여되면, 즉 고의가 인정되지 않으면 범죄가 성립하지 않는다. 이와 같이 법적 해석이 상이한 상황에서 조세범 처벌법상 조세 포탈 고의의 성립 여부를 판단하려면, 납세의무에 대한 인식의 인정기준을 설정할 필요가 있고, 이는 조세절차상 내용을 바탕으로 고발 요건을 마련함으로써 구체화할 수 있다.

3.3.3 조세 포탈 혐의와 법적 보완의 필요성

조세 포탈 금액이 특히 현지법인을 이용한 수출 거래 조작, 수출을 가장한 소득·투자 수익의 부당 반출, 사모펀드를 통한 역외 편법 증여, 또는 사업 구조를 위장하여 국내 소득을 국외로 유출한 다국적 기업의 사례와 같이 국외로 이전된 경우, 이는 국가 경제와 조세 자원의 손실로 직결된다.⁵²⁾ 이러한 사례는 명백한 범죄에 해당하지

다는 설명을 들었던 사실은 법률의 착오라고 한 대법원 2008. 4. 10. 선고 2007도9689 판결; 사용인이 납세자를 피해자로 하는 범행을 하는 과정에서 납세자의 소득을 은닉하여 국세가 포탈된 경우, 장기부과제척기간이 적용되어야 한다고 볼 수는 없으며, 국세 포탈에 대한 인식이나 의도가 없었던 납세자로서는, 단지 사용인 등의 부정행위를 방지하기 위한 관리·감독상의 주의 의무를 다하지 못한 과실만 인정될 수 있으며, 납세자는 통상의 부과제척기간이 경과하면서 이미 조세법률관계가 정리되었고, 모든 조세채무가 소멸했다고 생각하게 된다는 의견의 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결 참조.

48) 과세대상 미신고, 과소신고, 장부상 허위기장행위, 수표 등 지급수단의 교환반복행위, 은닉행위, 여러 차명계좌에 분산 입금, 은닉의 효과로 인하여 적극적 은닉의도가 드러난 경우, 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것(대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결).

49) 대법원 2001. 5. 29. 선고 2001도1541 판결 참조.

50) 고의성을 판단기준으로 삼는 것은, 조세범 처벌법 제3조 범죄가 형법 제13조에 따른 고의 개념을 적용받는 형사범죄로 간주되기 때문이다. 또한 조세범 처벌법 제3조 처벌 기준이 2년 또는 3년 이하의 징역으로 규정되어 있어, 이에 따른 공소시효는 7년으로 해석된다(조세범 처벌법 제22조). 이는 형법 제78조 제5호에 명시된 “3년 미만의 징역이나 금고 또는 5년 이상의 자격정지의 경우 공소시효 7년”이라는 원칙을 반영한 것으로 해석된다.

51) 신호인/권형기, 앞의 논문, 112쪽은 행위자가 과세요건이 되는 전제사실이 과세대상이라는 것을 세법상 정확한 법적 의미는 아니더라도 일반인의 보통 수준에서 그 사회적 의미를 인식하여야 한다는 의견이다.

52) 국세청, “공정과 준법의 가치를 훼손하는 역외탈세자 52명 세무조사”, 2023. 5. 31, 3-4쪽: <<https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1324661>>, 검색일: 2024. 11. 17. 참조.

만, 상당수의 고소득자가 낮은 세율이나 비과세 혜택을 찾아 소득을 국외로 반출하는 근본적인 이유도 간과해서는 안 된다. 따라서 단순히 납세자 처벌에 그치는 것이 아니라, 국내에서 발생한 소득과 자산이 국외로 유출되지 않도록 경제적·법적 자원을 효과적으로 통제하며 조세 자원의 보존과 국가 재정의 안정을 동시에 달성할 수 있는 제도적 개선 방향을 모색할 필요가 있다.

특히, 실질과세원칙과 법률명확주의의 균형을 유지하며 납세자의 권리를 보호하는 동시에, 조세자원의 보존을 위한 방안을 마련해야 한다.⁵³⁾ 조세 절차상의 문제는 형사상 조세 포탈 혐의를 받는 문제로 이어져 관련 소송에서 중요한 쟁점이 될 수 있다. 납세의무자의 부정행위로 인한 조세 포탈이 발견되면, 과세표준 산정 과정과 세액 확정 절차에서 부정행위가 있었는지 여부가 중요하게 다뤄진다. 이때 해당 조세의 확정 방식이 신고납세방식인지 또는 부과과세방식인지 아니면 미신고나 허위신고 등의 경우, 또는 허위 내용의 서류가 과세표준 산정에서 어떠한 기능을 하는지 객관적으로 증명할 수 있는 증거는, 사회 통념상 부정으로 인정될 수 있는지에 대한 중요한 의미를 가진다.⁵⁴⁾ 국세기본법은 납세자의 부정행위(제26조의2 참조)를 조세범 처벌법 제3조 제6항의 행위로 규정하고 있으며, 이는 조세 포탈죄의 구성요건에 해당하는지와 연관된다. 또한 조세 절차에 관한 내용이 곧 조세범 처벌법 위반죄의 구성요건이 될 수 있다는 점에서 중요하다. 조세 채권의 성립은 납세의무자에게 납세의무 성립을 넘어, 과세권자의 징수단계 및 조세 포탈죄의 성립과도 관련됨을 의미한다. 특히 과세 절차상 원천징수의무자에 대한 납세고지 및 소득금액변동통지 절차는 원천징수의무자의 납부의무를 전제로 하므로 조세 포탈죄 범의의 중심에 있다고도 할 수 있다. 현재 대법원은 이러한 맥락에서 원천징수의무자의 책임을 다루고 있다. 법인이 부정행위로 조세를 포탈하여 10년의 제척기간이 적용될 경우, 원천납세의무자에게도 10년의 제척기간이 적용된다(국세기본법 제26조의2 제2항 제2호). 이에 따라 과세관청은 제척기간이 도과하지 않은 원천납세의무자의 납세의무를 전제로 하여 원천징수의

53) 예를 들어, 임직원이 납세의무자인 법인의 자금을 편취하여 조세 포탈 결과가 발생한 경우, 해당 납세자 법인이 제3자의 행위로 인해 재산상 이득을 획득했다고 볼 수 없다. 또한, 임직원의 편취행위로 인해 납세자가 조세 포탈을 방지하기 위해 거래에서 필요한 예방조치를 취하지 않았다고 해서, 납세자에게 부과제척기간 연장 규정이 적용된다고 볼 수는 없다고 한 사례이다(대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결). 이는 세법상 적용되는 실질과세원칙이 납세자의 권리를 침해하지 않도록 하면서도, 조세법률주의의 원칙에 따라 법적 안정성과 예측 가능성을 유지할 수 있는 방법을 모색해야 한다는 점을 시사한다.

54) 대법원 2014. 2. 21. 선고 2013도13829 판결 참조.

무자에게 소득금액변동통지를 할 수 있다. 그 과정에서 원천징수의무자가 근로소득에 대한 원천징수를 이행하지 않은 경우라면, 조세범 처벌법 위반죄 혐의로 형사소송의 당사자가 될 수도 있다. 그러나 대법원은 근로소득을 지급하지 않은 경우는 원천징수의무가 성립하지 않으므로 범죄 구성요건을 충족하지 않는다고 한 바 있다.⁵⁵⁾

과세기관의 부과처분이나 납세자의 신고행위를 통한 납세의무 확정 전에는 단순히 납세의무가 성립한 상태에 불과하므로, 과세관청이 납세의무 이행을 청구하거나 강제집행을 진행할 수 없으며, 조세범 처벌법상 조세 포탈죄의 구성요건도 충족되지 않는다. 이 시점의 납세자는 과세표준과 세액이 확정되지 않은 상태여서 단지 추상적인 납세의무를 부담할 뿐이며, 구체적인 납부 의무가 확정되지 않았으므로 이를 이행할 의무도 없다. 특히 원천세액은 원천징수의무자의 신고·납부에 의해 확정되는 구조적 특성을 지닌다. 만약 원천징수의무자의 고의적인 부정행위가 확인되면, 원천세 납부 구조적 특성상 곧바로 조세범 처벌법상 납세의무자의 조세 포탈죄 구성요건을 충족하는 것으로 볼 수 있다. 하지만, 행정적 착오나 절차적 오류로 인해 조세 포탈 혐의를 받는 경우를 보호할 법적 장치가 미비하다.⁵⁶⁾ 대법원 2011. 1. 20. 선고 2009두13474 전원합의체 판결의 반대의견을 참조하면, 과세관청이 납세자에 비해 우월한 권한을 행사하는 세법 체계에서 납세자가 불가피한 실수로 인한 불이익을 받지 않도록 실체법적인 보호 장치가 필요하다. 또한 세법 해석과 적용에 있어 신의성실 원칙을 지나치게 엄격히 제한할 경우 납세자의 정당한 권리를 침해할 가능성이 있다.

결론적으로, 원천세납부방식은 세액 확정의 빠름과 간편이라는 장점이 있다. 다만,

-
- 55) 대법원 2011. 3. 24. 선고 2010도13345 판결은 근로소득을 지급하는 때에 소득세를 원천징수하지 아니한 죄가 성립하므로 ‘소득을 지급하지 않은 경우’라면 조세범 처벌법 위반죄의 구성요건을 충족하지 않는다.
- 56) 대법원 2011. 1. 20. 선고 2009두13474 전원합의체 판결 반대의견에 따르면, 세법의 실체법에서 신의성실 원칙을 적용하면 조세 채권·채무의 준부와 범위를 법률 외 기준으로 변경할 우려가 있다. 절차법에서는 과세관청이 우월한 권한을 행사하며, 납세자의 상반된 행위로 조세감면 박탈이나 가산세 부과 등 불이익이 발생할 수 있다. 따라서 신의성실 원칙은 중대한 배신 행위에 한해 적용되어야 한다. 해당 판례는 이를 모순금지 원칙으로 한정하며, 세법 해석에 합법성 원칙을 강조했다. 세원 확보와 함께 국민 재산권과 적법절차 보호가 중요하며, 모호하거나 실정법을 벗어난 해석은 과세관청의 기준이 될 수 없음을 지적한 것이다. 또한 현행법 요건 미충족자가 체포를 피하려 반항 중 경찰관에게 상해를 입힌 경우(대법원 2002. 5. 10. 선고 2001도300 판결), 절도범으로 오인 받은 자가 방어를 위해 상대방에게 상해를 입힌 경우(대법원 1970. 9. 17. 선고 70도1473 판결) 정당방위로 인정된다는 점을 참조할 때, 조세포탈로 오인을 받은 자가 자기방어를 위해 부정행위를 한 경우 고발되면 이렇듯 대법원까지 가야만 무죄를 인정받을 수 있다는 점은 납세자에게 부당한 상황이다.

과세기관의 일방적 조치가 납세자의 권익을 침해하지 않도록 법적·절차적 보호 장치가 보완된다면, 원천세납부시스템은 보다 공정하고 균형 있는 조세 제도가 될 것이다.

현재 대법원은 단순한 세법상의 신고 누락이나 허위신고는 부정한 적극적 행위로 보지 않고 조세법 처벌법 위반의 성립을 완화하는 방향으로 해석하는 것으로도 보인다.⁵⁷⁾ 이는 납세자가 실수로 인한 법적 책임을 과도하게 지지 않도록 조정할 필요성과 보호하는 방향을 제시하는 것으로 해석할 수도 있다. 예컨대, 소득처분의 종류와 내용 즉, ‘사의 유출된 익금산입액의 귀속이 불분명’한 경우에는 범죄 주체를 특정할 수 없으므로 죄형법정주의 원칙에 따라 조세법 처벌법상의 조세 포탈에 해당하지 않는다.⁵⁸⁾ 또한 원천납세의무가 제척기간 도과로 소멸하였다면 법인의 원천징수의무도 성립할 수 없게 되므로 오히려 제척기간 도과 후에 이루어진 소득금액변동통지는 위법하다는 대법원의 판례들에서 확인된다.⁵⁹⁾ 이는 국세부과권의 제척기간 내에 조세의 부과처분이 이루어지지 않으면, 과세관청은 더 이상 국세를 확정하기 위한 부과처분을 할 수 없기 때문이다. 이 경우 반사적 효과로서 결과적으로 납세자가 조세채무 납부의무를 면하게 되는데, 그렇다고 이를 실질과세원칙에 반하는 것으로 해석하기는 어렵다.⁶⁰⁾ 결국 조세법 처벌법상의 협의를 받게 되는 납세자가 소송 과정에 가서야 근로소득 원천징수 불이행으로 인한 조세법 처벌법 위반죄가 파기되는 경우나, 특별징수의무자를 원천징수의무자로 기소한 사례가 파기되는 등의 사례를 볼 때,⁶¹⁾ 납세자가 보호받을 수 있는 사전 절차가 부족함을 다시 한번 확인할 수 있는 부분이다.

생각건대, 법률명확주의는 조세의 채권·채무에 직접적인 영향을 미치는 세목과 세율뿐만 아니라, 그에 부수하는 다양한 의무에도 적용된다. 원천징수의무자로서 소득을 지급하는 사람이 그 소득 지급 시 세액을 징수해 국가에 납부할 의무, 또는 회계장부를 성실하게 작성할 의무, 세법상 협력 의무가 이에 포함된다고 할 수 있다. 그러나 헌법에서 명시된 납세의무와 달리, 국민에게 부과되는 부수적인 협력 의무나 타인의 납세의무와 관련된 의무 등이 빈번하게 요구된다는 점은 주목된다. 이러한

57) 대법원 2011. 3. 24. 선고 2010도13345 판결 참조.

58) 대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결 참조.

59) 대법원 1989. 3. 14. 선고 85누451 판결; 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결; 대법원 2014. 4. 10. 선고 2013두22109 판결 참조.

60) 대법원 2006. 6. 9. 선고 2006두781 판결; 대법원 2020. 8. 20. 선고 2017두30757 판결.

61) 대법원 2006. 10. 19. 선고 2004도7773 전원합의체 판결 참조.

의무는 국민의 기본권과 직결될 수 있으므로, 이를 명확히 규정하고 정당화할 수 있는 세법상의 근거를 마련하는 것이 필요하다고 생각된다.⁶²⁾

4. 조세 포탈 방지와 공정 과세를 위한 시사점

4.1 국세기본법 부과제척기간과 조세범 처벌법 공소시효의 비교: 행정적 필요와 형사적 기한의 충돌

조세법의 목적은 국가 재정의 안정적 확보뿐만 아니라, 국민의 재산권과 경제적 자유의 보호에도 있다. 그러나 조세법은 동시에 이러한 권리를 제한하는 성격도 지니므로, 그 제한은 합리적이고 예측 가능한 방식으로 이루어져야 한다. 그런데 기본 부과제척기간 5년은 성실한 납세자마저도 과도하게 장기간 조세법률관계의 불안정 상태에 놓이게 하고, 이는 납세자를 암묵적으로 조세회피 혐의자로 간주하거나 단순히 가산세 부담을 지우려는 의도로 비춰질 수 있다. 따라서 조세법률관계를 신속히 확정하여 납세자가 장기간 불안정한 상태에 놓이지 않도록 하는 것이 기본 원칙이라는 점에서, 기본 부과제척기간을 3년 또는 4년으로 단축을 고려해 볼 수 있다. 아울러, 제3자의 부정행위로 부과제척기간이 연장되는 경우도, 납세자가 사전적 예방조치를 취했는지를 고발 판단의 기준으로 삼을 수 있도록 하는 제도적 장치 마련도 고려할 만하다.⁶³⁾

부과제척기간은 국세부과권 행사와 관련된 행정법적 기한으로, 납세자의 납세의무를 확정하여 세금을 부과할 수 있는 기간을 의미한다. 조세포탈의 경우 국세기본법상 부과제척기간이 10년으로 연장된다. 반면, 조세범 처벌법상 공소시효는 형사법적 기한으로 일반적으로 7년이다(특정한 경우 10년). 이와 같은 법적 구조에서 의문이 제기된다. 즉, 조세포탈로 인해 부과제척기간이 10년으로 연장되었더라도, 공소시효가 7년이라면 해당 범칙행위 종료 후 7년이 지나면 형사처벌은 불가능하다. 예를 들어, 2000년에 범칙 행위가 종료된 경우, 부과제척기간에 따라 2010년까지 과세는 가능하나, 공소시효(7년)가 만료되는 2007년 이후에는 형사고발과 공소 제기가 불가능하다.

62) 대법원 2011. 1. 20. 선고 2009두13474 전원합의체 판결 반대의견 참조.

63) 뒤 <표 III-1> 조세범 처벌법 제21조 개정안과 같이 제5호 ‘관련조치’ 내용을 둘 경우, 세무공무원이 고발할 때 납세자의 예방적 조치 여부를 확인할 수 있게 된다. 이 경우 부과제척기간 연장 배제를 고려해 볼 수도 있다. 이는 고의성과의 관련성 판단에도 객관성 확보 요소가 될 수 있다.

이로 인해, 부과제척기간 만료 직전인 2010년에 과세하더라도, 형사처벌은 시효가 지나 불가능한 상황이 발생할 수 있다.

이러한 공소시효와 부과제척기간의 불일치는 현실적인 문제로 작용할 수 있다. 그러나 조세범 처벌법의 목적이 납세자의 형사처벌 그 자체보다, 납세의식 고취와 성실한 납세 문화 조성에 더 큰 의미를 두고 있다는 점에서, 공소시효가 부과제척기간보다 짧게 설정된 것은 납세자 권리 보호와 형사법상 ‘신속한 재판’ 원칙을 반영한 결과로 이해할 수 있다. 반면, 부과제척기간은 국가의 세수 확보라는 행정적 필요를 반영하여 더 긴 10년으로 설정된 것으로 보인다. 그러나 이를 비판적으로 보면, 조세포탈과 같은 중대한 범죄에 대해 공소시효와 부과제척기간 간의 불일치로 형사처벌이 어려운 경우가 발생하는 것은, 조세정의 실현이라는 측면에서 다소 불합리하게 보일 수도 있다. 그럼에도 불구하고 국가가 추구하는 목적이 형벌보다는 자발적인 준수를 유도하고 납세 문화를 형성하는 데 있다면, 공소시효를 부과제척기간보다 짧게 설정한 현재의 구조는 그 취지에 부합한다고도 볼 수 있다.

4.2 조세 포탈과 세무 과실 간 구분 기준의 필요성

조세 절차에서 납세의무자의 경제적 실질을 반영하는 것은 조세 포탈죄 성립 여부에 중요하다. 예컨대, 법인이 내부 비밀장부와 신고용 장부를 따로 관리하며 신고용 장부로 법인세 과세표준을 확정 신고한 경우, 과세기관이 실지조사를 통해 오류와 탈루를 밝혀 적법하게 경정하는 것은 정당하며 조세 확보도 가능하다.⁶⁴⁾

조세 절차의 하자 여부는 납세자에게 조세 포탈에 따른 형사 사건인지, 세무 과실로 인한 행정 제재에 해당하는지 그 여부를 가르는 중요한 법적 쟁점이 될 수 있다. 이는 납세자와 과세기관이 각 당사자가 주장하는 정당성에 대한 증명력을 인정받기 위한 중요한 기준이 된다. 따라서 조세 포탈 혐의와 세무 행정상의 과실을 구분해야 할 필요성과 이를 위한 구분 기준 마련이 중요함을 시사한다.⁶⁵⁾ 설사 조세 포탈로

64) 대법원 1994. 11. 18. 선고 93누7211 판결에 의하면, 법인의 비밀장부에 기재되지 않은 타당한 사정이더라도 지출 증빙의 유무 및 그 증거능력을 밝혀 보지 않고 회계사 감정을 그대로 인정한 경우, 조세부과처분의 적법성 다툼으로 이어져 파기될 수 있다. 원심이 매출누락이나 가공경비로 계상한 귀속 불명의 소득이 공제 가능한 것으로 단정한 것은 증거 없이 인정한 것이거나 법리를 오해한 것으로서 파기된 사건이다.

65) 공제할 필요경비의 계산서류가 폐기되고 없으면 납세자에게 불리한 것이고, 이를 소득금액을 감추는 행위로 단정할 수는 없다(대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결); 납세자가 명의위장으로 소득을

기소되었더라도, 조세 절차상 하자가 있거나 납세의무가 없다면, 법적 조치가 적법성을 상실한 것으로 평가될 수 있다.⁶⁶⁾ 조세법 처벌법 제3조 조세 포탈이 성립하려면 세법이 정한 ‘납세의무자’에게 과세요건이 충족되어 ‘조세 채권’이 성립해야 한다. 과세요건이 충족되지 않으면 조세 채무가 성립하지 않아 조세 포탈죄가 성립할 가능성도 없기 때문이다.⁶⁷⁾ 즉, 조세의 부과처분을 취소하는 행정판결이 확정된 경우, 부과처분의 효력은 처분 시에 소급하여 효력을 잃게 되며, 그에 따른 납세의무가 존재하지 않게 된다. 이는 확정된 행정판결이 조세 포탈에 대한 무죄를 인정하거나 원심판결에서 인정한 죄보다 경한 죄를 인정하는 명백한 증거가 될 수 있음을 시사한다. 예컨대, 조세심판원이 재조사를 결정하고 그에 따라 과세기관이 후속처분으로 당초 부과처분을 취소하였다면, 부과처분은 처분 시에 소급하여 효력을 잃게 되어 원칙적으로 그에 따른 납세의무도 없어지며, 이는 조세법 처벌법 위반 부분을 파기하는 근거가 된다.⁶⁸⁾

이 사례들은 납세의무자의 권익을 보호하고, 과세 절차에서 불필요한 마찰과 조세 저항을 줄이며, 불필요한 소송 방지를 위한 행정 편의적 해석이나 유추 적용을 지양해야 함을 보여준다.⁶⁹⁾ 조세 절차는 조세법률주의와 실질과세원칙에 따라 공정 과세를 목표로 과세표준과 세액을 결정하며, 조세법 처벌법에 따른 형사 절차는 국가 형벌권의 존부와 범위를 확정하는 데 목적이 있다. 이 두 절차는 목적과 성격이 명확히 구분된다. 세무공무원이 수행하는 조세법칙조사는 기본적으로 행정 절차에 해당하므로, 세무공무원이 작성한 조서는 검사나 사법경찰관의 조서와 동일하게 볼 수 없다. 세무공무원의 조세법칙조사를 바탕으로 고발이 이루어져 형사 절차로 이행되더라도 이를 형사 절차의 일환으로 보기 어렵다.⁷⁰⁾ 형사소송 절차에서는 대립 당사자 간에

언더라도 명의위장만으로는 ‘사기 기타 부정행위’에 해당하지 않는다(대법원 2018. 11. 9. 선고 2014도9026 판결).

66) 검사는 배당간주소득의 납세의무가 성립한다는 취지로 주장하면서, 어드레스 커미션 등을 직접 수수한 소득세법에 따른 납세의무에 관하여서만 조세 포탈죄로 기소하였을 뿐이므로, 공소장 변경이 없는 배당간주소득의 납세의무에 관한 조세 포탈죄를 처벌할 수 없다(대법원 2016. 2. 18. 선고 2014도3411 판결).

67) 대법원 1989. 9. 29. 선고 89도1356 판결; 대법원 2020. 5. 28. 선고 2018도16864 판결.

68) 조세심판원의 재조사결정과 과세관청의 후속처분에 관한 증거가 원심판결 선고 후에 제출되었다는 사정은 형사소송법 제420조 제5호에 정한 재심사유인 무죄 등을 인정할 ‘증거가 새로 발견된 때’에 해당한다(대법원 2015. 10. 29. 선고 2013도14716 판결); 대법원 2019. 9. 26. 선고 2017도11812 판결 참조.

69) 대법원 2000. 3. 16. 선고 98두11731 전원합의체 판결 참조.

과세표준과 세액 계산의 근거가 된 거래나 행위의 취소 및 무효 여부를 항변이나 재항변 등의 방식으로 확정하는 절차가 마련되어 있지 않다.⁷¹⁾ 이는 조세 절차와 형사 절차는 각기 다른 목적과 한계를 가지기 때문으로 볼 수 있다. 따라서 형사소송 절차에 이르더라도 조세 부과와 관련된 다툼을 줄일 수 있는 방안을 마련해야,⁷²⁾ 고발에 의한 공소 제기가 적법성과 정당성을 갖출 수 있을 것이다.

4.3 조세 포탈 대응을 위한 실질적 회수 방안과 그 시사점

고의성이 명백하지 않은 경우는 조세범 처벌법 적용이 어려울 수 있으며, 동시에 실질과세원칙의 적용 한계를 만나게 된다. 이는 오히려 실질과세원칙의 적용이 가능한 조세 채무 확정과 징수 단계는 소득의 실질적 귀속자를 파악하고 조세포탈 문제를 제도적으로 해소할 수 있는 기회가 된다. 형사고발로만 대응하기보다는, 과세기관이 징수 단계에서 납세저항과 소송 부담을 줄일 수 있는 대안을 마련하는 것이 보다 근본적인 해결책이 될 수 있다. 예컨대, 귀속이 불분명한 사안을 대표자 귀속으로 처리하도록 규정한 것은 대표자에게 책임과 의무를 부과한 방법하면서도 효율적일 수 있다.⁷³⁾ 동시에 대표자인정상여로 처분하는 방식은 가공소득을 만드는 방법일 수 있고, 법적 실질이나 경제적 실질 어느 것에도 부합하지 않는 듯하다.⁷⁴⁾ 그러므로 부과제척기간을 연장하지 않는 것은 이에 대한 구제 방안이 될 수 있다.

국내 소득자산이 해외로 이전된 경우 징수가 더욱 어려워지므로, 과세 당국은 조세 포탈 등의 상황에서도 실질적인 회수를 목표로 할 필요가 있다. 이를 위해, 민사소송에서의 소송상 화해 방식과 분쟁조정위원회 조정 방식을 혼합한 제도를 마련할 수 있다. 예를 들어, 조세조정합의제도를 활용하여 구속력 있는 약속을 납세자와 이루고,

70) 대법원 2022. 12. 15. 선고 2022도8824 판결 참조.

71) 대법원 2020. 1. 9. 선고 2018두61888 판결 참조.

72) 모든 이론은 현실을 개선하는 데 있고, 현실에 기여할 수 있는 형법이어야 가치가 있다는 배종대, “정당방위의 이론과 현실”, 고려법학 제49권, 고려대학교 법학연구원, 2007, 39-40쪽 참조.

73) 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 참조.

74) 악용될 우려는 있으나, 자산의 평가차손처럼 수익의 평가차손으로 손비처리하는 것이 실질과세원칙에 부합할 수 있다. 법인이 손실이 쌓일 경우, 재무제표상에서 법인 평가나 대출 등에서 불이익을 받을 수 있고, 상여처리는 장부상 손실을 발생시키지 않는다. 손실로 처리하는 것이 상여처리보다 납세자에게 유리하다고 할 수는 없다. 물론 대표자인정상여로 처리할 경우 국가 수입(원천세, 4대 보험료 추가 부담)은 증가한다.

그 이후 약속의 이행 여부가 세금 부과에 구속력을 갖도록 하는 방안을 고려할 수 있다.⁷⁵⁾ 과세기관이 1안 또는 대체안과 같은 선택지를 납세자에게 제시하고, 이를 통해 납세자와 조정 합의를 이루는 방식으로 실질적 회수를 촉진할 수 있다. 이는 독일의 연방세법(Abgabenordnung, AO) §204부터 §207에서 규정하고 있는 구속적확약전제조건(Voraussetzung der verbindlichen Zusage)을 참조할 수 있다. 구속적확약전제조건제도는 과세기관이 세무조사 결과에 대해 구체적인 처리 방안을 납세자에게 약속하는 제도로, 조세 조정과 화해의 성격을 가진다. 우리나라의 과세전적부심사제도를 이와 비슷한 제도로 언급해 볼 수 있지만, 이는 세무조사 후 과세처분 이전에 그 적법성을 심사하는 사후적 성격이 강하다. 따라서 구속적확약전제조건제도처럼 명확한 처리 방안을 사전에 제시하여 납세자와 합의하는 체계와는 본질적으로 다르다. 또한, 국세기본법 제18조 제3항은 기존에 신뢰하던 행정적 해석이나 조치를 보호하는 제도를 규정하고 있으나, 포괄적인 사전 약속 제도로 보기에는 한계가 있다. 현재 우리나라에는 구속적확약전제조건제도와 유사한 요소들의 제도들이 각각 개별적으로 조각되어 있는 상황이다. 이를 통합적으로 운영한다면, 과세기관은 납세자와 사전 구속력 있는 합의를 도출할 수 있으며, 조세 포탈 상황에서도 실질적인 회수 효과를 높여, 납세자의 협조를 유도할 수 있는 제도로 발전시킬 수 있을 것이다.⁷⁶⁾

조세 포탈에 대한 대응은 형사소송보다는 세액 회수를 중점으로 하는 것이 실질적인 대안일 수 있다. 국가가 조세법 처벌법상의 형사처벌을 통해 납세자의 경제활동을 위축시키기보다는 벌금형이나 민사적 화해 절차를 활용하여 포탈 세액을 징수하고, 납세자가 경제활동을 지속하면서 납부를 유도하는 방안을 강구해야 한다. 이는 국가 재정 확보와 납세의식 고취 측면에서 더 바람직할 수 있다.⁷⁷⁾ 예컨대, 조세법 처벌법 제3조는 포탈, 환급, 공제 금액이 3억 원 이상 또는 5억 원 이상인 경우, 현재 3년

75) 박중수, “행정소송법개정(안)이 조세법에 미치는 영향”, 조세법연구 제19집 제1호, 한국세법학회, 2013, 204쪽은 민사소송에서의 소송상 화해 제도 도입이 대안이 될 수 있다는 의견이다.

76) 더 나아가, 조세법원 설치를 통해 조세 분쟁을 신속·공정하게 해결, 조세법 처벌법 적용의 명확성 향상 및 실효성 강화, 조세 포탈 혐의 공소 제기 시 불필요한 기각 사례를 감소, 조세법률주의와 실질과세원칙의 조화를 통해 고발과 소송 절차를 원활히 진행할 수 있다.

77) 예컨대, 포탈세액이 100억 원이라면 이들이 창출할 경제적 가치는 더 클 수 있다. 따라서 금전적 의무를 부과해 포탈 금액 납부 유도가 더 큰 형벌로 작용하며, 국가 재정에도 기여할 수 있다. 이를 단순한 형벌의 금전적 대체가 아닌, 국가에 실질적 이익을 가져오는 방안으로 접근해야 한다. 단순히 징역형으로 금액 일부를 탕감받는 현재 제도보다 형벌과 사회적 환원을 동시에 실현할 현실적 대안이 될 것이다.

이하의 징역 또는 포탈세액 등의 3배 이하에 상당하는 벌금이 부과되도록 규정하고 있다. 그러나 환급이나 공제의 경우는 전혀 세금을 납부하지 않은 것이 아니므로, “환급·공제액의 3배 이하에 상당하는 벌금을 부과하며, 벌금이 완납될 때까지 일정 기간 내 납부를 유예하고, 납부 기한 내 미납 시 추가적 제재(징역형 또는 별도의 이자 부과 등)를 부과한다.”라는 내용으로 개정하여 조세 포탈과 구분할 필요가 있다. 조세 포탈의 경우는 “포탈세액을 납부하고, 그 포탈세액의 3배 이하에 상당하는 벌금을 부과하며, 정상에 따라 징역 1년을 병과할 수 있다.⁷⁸⁾ 벌금 미납 시 추가 징역형에 처하지 않고, 별도의 강제징수 절차를 진행한다.”라는 내용으로 하여 세액 회수 중심으로 전환하는 것이 보다 현실적이고 실질적인 대안이 될 수 있다.⁷⁹⁾ 이는 실제 소득이 포탈세액이나 환급·공제액보다 많다는 점에서도 이러한 조치가 타당할 수 있다.

정리하면, 조세 회피는 납세의무 발생 이전부터 계획적으로 이루어질 가능성이 높다. 이를 방지하려면 과세기관이 조세 절차의 각 단계에서 납세자가 성실히 납세하도록 조기·선납 시 세액 즉시 공제 혜택 등을 제공하며, 조세 부과와 징수 절차를 수행해야 한다. 조세 절차가 명확하고 공정하게 이루어진다면 고발과 기소 사례는 점차 감소할 수도 있다. 이는 조세 포탈 등이 단순히 납세자의 부정한 행위를 목적으로 한 의도에서만 비롯된 것이 아니라, 과세기관의 절차적 미비나 과실과도 연관될 수 있기 때문이다. 결론적으로, 형사사건으로 전환되는 과정인 고발 단계에 대한 점검과 제도적 보완이 조세범 처벌법상 조세 포탈죄 성립 요건의 명확화를 위한 방안이 될 수 있다. 법의 원칙은 최적화를 지향하는 효율성의 원칙이라는 점에서⁸⁰⁾ 조세 포탈에 대한 실질적 회수 방안을 마련하는 것은 단순히 국가의 재정 확보뿐 아니라, 납세 의식 고취 및 과세기관과 납세자 간의 협력 관계를 형성하는 데 기여할 것이다. 특히 형사처벌 중심의 대응에서 벗어나, 납세자의 경제적 활동을 유지하도록 하면서도 실질적인 세액 회수를 보장하는 방안이 장기적으로 더 바람직한 해결책으로 생각된다.

78) 포탈세액이 3억 원인 경우, 최소 6억 원에서 12억 원까지 국고 충당이 가능하다.

79) 이미 조세범죄 양형기준에서 포탈한 조세를 상당 부분 납부하거나 수정신고 및 기한 후 신고로 납부한 경우를 형량 감경 사유로 하고 있으므로, 이러한 제안이 이질적이지도 않다.

80) 박종수, “법원칙으로서의 재정책효율성”, 토지공법연구 제43집 제1호, 한국토지공법학회, 2009, 623쪽.

III. 조세범 처벌법상 조세 포탈죄 성립 요건의 명확화를 위한 방안

1. 조세 포탈죄 보호법익을 반영한 조세범 처벌법을 보완하는 방향

조세법률주의는 납세의무자가 납세의무를 예측할 수 있도록 하며, 국민의 재산권을 보호하는 실질적 기능을 한다는 점에서 중요하다. 이에 따라 세법은 명확해야 하며, 행정 편의를 위해 확장·유추 해석하는 것은 허용되지 않는다.⁸¹⁾ 법이 불명확하거나 해석에 논란이 있는 경우, 법적 효력이나 정당성을 인정받기 어려울 수 있다. 만약 과세기관의 잘못된 법령 해석으로 세금 부과가 있고, 이로 인한 납세자의 신고·납부가 있어 납세자에게 불이익이 있었다면, 명확성 원칙과 죄형법정주의 위반으로 볼 수 있어야 한다.⁸²⁾ 특히 세무공무원의 고발은 형사사건으로 이어질 수 있기 때문에 형벌 법규는 엄격하게 해석·적용하여야 하고, 납세자에게 불리한 방향으로 해석하여서는 안 될 것이다.⁸³⁾ 조세 포탈죄 성립은 형벌의 엄격한 해석에 근거하므로, 조세범 처벌법을 보완하여 세무공무원이 고발할 때 조세 포탈죄가 보호하는 법익이 무엇인지를 명확히 이해하고, 이를 고발의 전제로 삼을 수 있도록 할 필요가 있다.

한편, 국가의 행정절차를 이행하는 자가 공동체 유지 제도인 법률에 대하여 소통·협력 과정을 가지는 것은, 법의 절차적·형식적 조건을 이해하는 과정일 것이다. 또한 납세자와의 상호행위 과정에서는 정당성 구성을 위한 과정이 될 것이다.

조세 포탈죄가 보호하는 법익의 본질을 어떻게 이해하느냐에 따라 주요 세 가지로 구분해 볼 수 있다. ① 과세권보호 법익설은 국가가 조세를 부과하고 징수할 수 있는 권리를 보호하는 것이 이 범죄의 목적이라 본다.⁸⁴⁾ ② 조세채권보호 법익설은 국가의 세금을 받을 권리를 보호하는 것으로서 조세 포탈로 인해 발생할 수 있는 국가의 재정 손실 방지가 핵심이다.⁸⁵⁾ ③ 사회공동체신뢰보호 법익설은 조세를 성실히 납부

81) 대법원 2018. 7. 19. 선고 2017다242409 전원합의체 판결의 반대의견 참조.

82) 대법원 2006. 10. 19. 선고 2004도7773 전원합의체 판결; 헌법재판소 2013. 7. 25. 선고 2012헌바92 전원재판부 결정.

83) 대법원 2006. 11. 16. 선고 2006도4549 전원합의체 판결 참조.

84) 임승순/김용택, 앞의 책, 352쪽; 안대희/조일영/윤대진, 조세형사법, 도서출판 평안, 2015, 221쪽; 이성일, 조세포탈죄의 형사법적 이해, 박영사, 2023, 10쪽; 조용주, “조세범처벌의 문제점과 적절한 양형을 위한 연구”, (사)한국조세연구포럼, 조세연구 제6집, 세경사, 2006, 459쪽; 황남석, “조세포탈죄의 객관적 구성요건으로서의 부정행위”, 사법 제1권 제42호, 사법발전재단, 2017, 389쪽 참조.

85) 이천현, “조세형법의 합리화 방안에 관한 연구”, 한양대학교대학원 박사학위논문, 2000, 113쪽; 이승

해야 한다는 사회적 규범과 국가에 대한 신뢰를 지키는 것을 보호법익으로 본다.⁸⁶⁾ 대법원은 조세 포탈죄의 보호법익에 대해 “조세의 적정한 부과·징수를 통한 국가의 조세수입 확보를 조세 포탈죄의 보호법익”이라 판시하고 있어, 과세권과 조세채권을 종합적으로 반영하는 것으로 보인다.⁸⁷⁾ 그러나 “국가의 조세수입이 침해된다는 의미에서 조세 포탈죄를 구성한다”라는 판시를 보면, 조세채권보호에 가까운 입장을 취하는 것으로도 보인다.⁸⁸⁾ 반면, 조세법률관계가 사법적 법률관계와 유사한 측면이 있으나, 본질적으로 공법적 성격을 지닌다는 점,⁸⁹⁾ 국가의 일방적 권력 작용인 과세권에 의해 형성된다는 점에서, 조세 포탈죄는 국가적 법익 보호가 중요하다고 본다.⁹⁰⁾

종합하면, 현재 조세범 처벌법은 어느 한쪽이 아닌 복합적으로 규율하고 있는 것으로 보인다. 조세 채권 회수를 중심으로 본다면 징역형은 삭제되어야 할 것이고, 과세권 보호를 강조한다면 조세 채권 회수를 위한 2배, 3배의 벌금 부과는 조세 포탈죄의 형사적 성격과 모순될 수 있다. 하지만 조세범 처벌법은 징역형과 벌금형을 병과함으로써 과세권과 조세채권을 동시에 보호하는 이중적 구조를 형성하고 있다. 징역형은 과세권 침해에 대한 형사적 제재로 작용하며, 벌금형은 조세채권의 간접적·대체적 회수를 목적으로 하는 것으로 해석된다. 이러한 병과 구조는 조세범 처벌법이 형법적 성격과 조세 행정적 목적을 동시에 반영하고 있음을 보여준다. 따라서 조세범 처벌법의 보완은 이러한 복합적 목적이 반영될 수 있도록 하는 방향이어야 할 것이다.

2. 조세법과 조세범 처벌법상 납세자의 법적 지위 차이 고려

조세법과 조세범 처벌법은 경제적 실질을 규율하려는 목표를 공유하나, 그 적용 방식에서 차이가 있다는 점을 고려할 필요가 있다. 조세법은 실질과세원칙을 통해 법적 명의자 외에도 경제적 이득을 실질적으로 누리는 자를 과세대상으로 삼아 과세

식, “조세포탈죄의 구성요건에 관한 연구”, 경희대학교대학원 박사학위논문, 2013, 21쪽.

86) 류전철, “조세범죄의 형사범화의 관점에서 조세포탈범의 고찰”, 형사정책 제15권 제1호, 한국형사정책학회, 2003, 195쪽 참조.

87) 대법원 2007. 2. 15. 선고 2005도9546 전원합의체 판결 별개 의견 참조.

88) 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결 참조.

89) 안대회/조일영/윤대진, 앞의 책, 221-222쪽 참조.

90) 황남석, 앞의 논문, 389쪽; 대법원 2008. 11. 27. 선고 2008도7303 판결; 대법원 2019. 12. 24. 선고 2019도2003 판결을 참조하면, 조세 포탈죄는 공법상 권리인 국가의 조세부과권을 침해하는 것이라는 점에서 개인의 재산권 침해를 보호법익으로 하는 사기죄와 구별된다.

하는 것을 목표로 한다. 즉 세금의 부과와 징수를 목적으로 한다. 반면, 조세범 처벌법은 죄형법정주의 및 법률명확주의를 따르며, 법률에 명시된 행위에 대해서만 형사적 책임을 묻는 데 중점을 둔다. 하여 실질과세원칙을 통해 실질귀속자를 과세하려는 조세법의 취지와 법적 명시성에 기반을 둔 조세범 처벌법의 성격 간에 충돌이 발생한다는 점은 의미 있게 볼 필요가 있다.

특히, 조세범 처벌법 제18조 양벌 규정에 납세자 외의 제3자(실질귀속자)의 부정행위를 어떻게 다룰 것인가가 부재한 것은, 이들 간의 법적 차이를 드러낸다. 제18조 양벌 규정은 단순히 제3조의 납세자만을 처벌하겠다는 것이 아니라, 가담한 개인(대표자, 종업원 등)과 법인까지 처벌 대상으로 삼겠다는 의미로 해석된다. 그러나 이 규정은 법인의 대표자나 종업원 등 명시된 행위자만을 대상으로 하며, 실질과세원칙에서 다루는 실질귀속자를 겨냥한 규정은 아닌 것으로 보인다. 즉 조세법과 조세범 처벌법은 경제적 실질을 규명하려는 공통된 목표를 가지지만, 현행 법체계에서는 세법이 적용된 과세 결과와 조세범 처벌법이 적용된 처벌 결과에는 차이가 있음을 보여준다. 이는 조세 포탈로 고발되기 전 조세법이 적용되는 과정에서 실질과세원칙이 이미 적용되어야 한다는 이 글의 주장에 근거가 된다.

이렇듯 조세법과 조세범 처벌법은 납세자에 대한 접근 방식에서 근본적인 차이가 있다. 조세범 처벌법은 범죄 혐의가 드러나기 전까지 무죄추정원칙을 전제로 한다. 반면, 조세법은 형식적 명의자 외에도 경제적 귀속자를 파악하려는 실질과세원칙의 적용을 통해 납세자를 잠재적 위법자로 간주하려는 접근을 취한다. 이러한 접근은 단지 납세자의 법적 예측 가능성을 저해하는 데 그치지 않고, 납세자를 고발하는 세무공무원에게도 한계로 작용한다.⁹¹⁾ 그러므로 조세범 처벌법에 고발 요건을 둔다면, 법적 예측 가능성을 제고할 수 있을 것이다. 또한 실질적 형평성 확보 및 조세법과 형사법의 교차 지점에서 제도의 신뢰성을 보완하는 장치로 작용할 수 있을 것이다. 나아가 죄형법정주의와 법률명확주의라는 형사법의 기본 원칙과 실질과세원칙 사이

91) 임승순, “세액의 확정·경정과 조세쟁송(III)”, 조세법연구 제23권 제2호, 한국세법학회, 2017, 320쪽을 참조하면, 과세기관이 납세의무자를 일단 확정하였다더라도, 조세회피나 복잡한 투자구조 등의 사정에 따라 실질귀속자에 대한 판단은 언제든지 변경될 수 있다. 따라서 조세소송 이후 납세의무자가 실질귀속자로 최종 확정되어야만, 조세범처벌법에 따른 처벌이 가능하다고 해석할 수 있다; 박중수, “법원칙으로서의 재재효율성”, 618쪽을 참조하면, 이때 실질귀속자를 탐색하는 과정은 최대효과원칙에 따라 실질과세원칙이라는 수단을 통해 과세효율성을 극대화하려는 시도로 볼 수 있고, 동시에 실질과세원칙이 넓게 적용될수록 다른 법적 평가관계는 오히려 불확실해질 수 있으며, 이는 하나의 원칙 적용이 다른 원칙의 희생을 전제로 한다는 법적 구조를 내포한다고 해석된다.

의 충돌을 조화롭게 조정하여, 납세자가 이해할 수 있는 구체적인 기준으로 제시되어야 한다.

3. 조세 포탈죄 고의성 인정 기준으로서 ‘납세의무의 인식’ 요건 구체화

형법이 특정한 사실에 관여하는 것은 그 사실이 지닌 사회적 또는 법적 중요성에 주목하기 때문이다. 그 의미는 해당 사실이 구성요건의 요소로 작용하는 이유에서 비롯되며, 입법론적 관점에서는 보호법익을 고려하여 납세자의 ‘납세의무 의미’의 이해 여부에 대한 법적 판단의 필요성을 생각해 볼 수 있다.⁹²⁾ 결국 납세의무는 헌법상 의무로서 공동체 운영비용을 부담하는 것에 기초하며, 조세 포탈죄는 형벌을 통해 국가의 과세권 수호 목적에서 존재한다고 할 수 있다. 따라서 조세 포탈죄가 주목하는 속성은 ‘납세의무에 대한 인식’이다. 이러한 속성에 대하여 법관은 세법상의 법률관계를 통해 판단할 수 있다. 하지만, 법관과 동일하게 납세의무자에게 복잡한 세법의 해석을 통한 이해까지 요구하기는 어렵다. 그러므로 조세 포탈의 고의가 있다고 보려면 먼저, 고의성 인정 요건의 구체화를 고려해 볼 수 있다. ① 과세요건사실의 전제가 되는 ‘수익이 있다’라는 점, ② 그 수익에 대한 ‘국가에 납부해야 할 세금이 있다’라는 점, ③ 적극적인 행위로 인하여 국가에 ‘납부할 세금이 감소할 것이다’라는 점의 인식이다. 납세의무자가 자신의 세금 납부의무를 인식하고도 납부할 금액을 줄이기 위해 한 부정한 행위는, 결국 국가에 납부하게 되는 세액이 감소하는 것을 인식하였다는 것이고 이로 인해 조세수입의 감소를 인식하였다고 볼 수 있다.⁹³⁾

만약 국가에 어떠한 금전을 납부해야 할 의무가 없다고 생각했다면, 이는 국가의 과세권을 침해하거나 공동체의 운영비용을 감소시키는 국고에 손실을 끼치는 행위를 한다는 어떠한 인식도 없었음을 의미한다.⁹⁴⁾ 이 경우, 조세 포탈의 고의는 존재하지

92) 신호인/권형기, 앞의 논문, 114, 117쪽은 소득 발생 등의 전제되는 사실로 인해 구체적인 세액이 아니라도 국가에 납부할 금액이 존재한다는 인식을 ‘사회적 인식’이라고 보고, 정확히 세액이 정해지지 않은 경우라도 사회적 인식의 범위를 설정하여 처벌할 필요가 있다고 한다.

93) 납부할 세금인식(수익-세금100%=실질소득): 납부할 세금 감소인식(수익-세금<1~99%=>=실질소득 +<99~1%=>), 따라서 고발 요건 자체가 납세자가 인식한 세액과 포탈·공제받은 금액이므로, 조세절차 소과정에 관여하는 세무공무원은 고발 前단계에서 고의성을 구성하는 각 요소를 검토하고, 고발이 의심이나 추정 아닌 자료로서 납세자의 인식과 행위가 구체적으로 드러나는 자료를 통해 고의성이 입증될 수 있도록 해야 한다.

94) 부정한 행위를 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 경우, ‘납세자가 부당한 방법으로 과소신고한 경우’에 해당하지 않는다(대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결).

않는다고 봐야 한다. 반면, 납세의무자가 과세요건 사실을 인식했음에도 불구하고 세법 해석에 의해 납부해야 할 세금이 발생하지 않았다고 한다면, 이는 내적 의도로서 입증하기 어려운 부분이다. 납세의무자의 이러한 주장에 합리적인 이유가 있다면, 고의 여부 판별 시 이를 배척하기는 어려울 것이다. 그렇다고 납세의무자인 행위자를 막연히 추상적으로 국가에 납부해야 할 세금을 인식한 것으로 추단하여 ‘세금 납부의무’를 인식하였다고 단정하기도 어렵기 때문이다.⁹⁵⁾ 즉, 조세범 처벌법상 고의에 대한 판단은 단순히 타인·일반·사회적 인식을 통해 추정하는 것만으로는 부족하다.

결론적으로, 조세 채무가 형성되는 조세 절차의 개선과 ‘납세의무의 인식’ 요건의 구체화와 같은 보완은, 조세범 처벌법이 목적인 바에 합리적 상승 장치로 작용할 것이다. 위르겐 하버마스의 말을 빌리자면,⁹⁶⁾ 절차적 강화는 세무공무원의 고발에 대한 ‘정당성 확보’에 핵심 방안으로도 작용할 것이다. 조세 절차와 형사처벌의 중간 단계에서 제도를 보완하여 조세범 처벌법상 문제되는 경우만 형사사건으로 이어지게 함으로써 불필요한 법적 낭비를 줄일 수 있다. 현 기준으로 조세 포탈죄를 인정하려면 징역형을 삭제하고 벌금형을 상향하는 것이 적절할 수 있다.

4. 세무공무원 고발의 정당성 확보를 위한 법적 기준과 책임 강화

첫째, 조세범 처벌법에 조세 포탈죄 고의성 인정 기준으로서 납세의무의 인식 요건에 부합하는 고발 요건을 규정하면 세무공무원의 행정 권한이 과도하게 확대되는 것을 방지하면서도, 고발 시 준수해야 할 기준을 명확히 할 수 있다. 이는 단순한 절차적 지침이 아니라, 검찰 단계에서도 보다 객관적이고 공정한 조사 및 기소 여부 판단을 가능하게 하는 장치로도 기능할 것이다. 또한 세무공무원의 고발 과정에서 발생할 수 있는 법적 책임이나 절차적 오류를 줄일 수 있다. 세무공무원은 세법에 따른 과세표준과 세액 산출 및 그 세액 처분 등의 조세 절차가 제 기능을 할 수 있도록 하는 역할을 해야 한다고 생각한다. 실질과세원칙이 적용되는 과정은 납세자

95) 조세법률주의에 따라 과세요건이 법률에 명확히 규정되어 있지 않으면, 소득이 발생했더라도 납세의무가 발생하지 않으므로, 법적 예측 가능성을 보장해야 한다(헌법재판소 1993. 3. 25. 선고 98헌가 11 결정).

96) 사적 심급과 공적 심급이 만나는 최종은 정당성이고, 법과 의사소통이 어떻게 연결되는가는 관건인데 이는 제도적 절차에서 보아야 한다(위르겐 하버마스, 한상진/박영도 옮김, 사실성과 타당성: 담론적 법이론과 민주적 법치국가 이론, 나남, 2000, 29쪽, 133쪽 참조).

의 권리 보호에 긍정적인 영향도 있지만, 동시에 과세권 남용에 악용될 수도 있다.

고발서에 사유 명시가 중요한 이유는 조세범 처벌법 제21조에서 세무공무원의 고발을 공소 제기의 필수 조건으로 규정하고 있는 데에 있다. 세무공무원에 의한 고발은 범죄사실에 대한 소추를 요구하는 의사표시로, 고발서에 기재된 범죄사실과 동일성이 인정되는 사실에 대해서만 효력을 미친다.⁹⁷⁾ 즉, 고발서에 범칙 사실이 구체적으로 기재되지 않거나 특정되지 않은 경우는 조세범 처벌법의 형법적 기능을 약화시킬 수 있으므로, 부적법할 수 있다.⁹⁸⁾ 이를 조세범 처벌법의 입법 취지 및 내용과 형벌 법규는 엄격하게 해석하여야 한다는 죄형법정주의의 원칙 등에 비추어 보면,⁹⁹⁾ 조세범 처벌법의 해석은 엄격해야 하며, 납세자에게 불리한 방향으로 지나치게 확장하거나 유추해석되지 않아야 한다. 조세범 처벌법 제3조의 ‘부정한 행위’는 불명확한 개념으로서 다양한 유형을 포괄할 수 있는 의미로 해석된다. 불명확한 개념에 대하여 세무공무원이 판단한 범칙 사실과 법적 평가에 차이가 있을 경우, 세무공무원의 자의적인 해석에 의한 고발이 이루어질 수 있다.¹⁰⁰⁾ 예를 들어, 부과처분이 재조사금지의 원칙에 반하여 위법하고, 국세기본법상 재조사 허용사유에 해당하지 않는 잘못된 전제에 의한 세무조사로 고발된 사례(대법원 2018. 6. 19. 선고 2016두1240 판결)나, 과세자료에 대한 잘못된 해석으로 고발된 사례(대법원 2015. 5. 28. 선고 2014두43257 판결) 등에서 이러한 문제를 보여준다.¹⁰¹⁾ 또한 고발 절차에서 발생할 수 있는 하자는

97) 대법원 2014. 10. 15. 선고 2013도5650 판결 참조; 고발의 실질적 판단 주체인 세무공무원은 납세자의 거래나 수익 발생 초기 단계부터 조세절차 전반에 관여하므로, 적법한 고발을 위해서는 납세의 무 성립과 세액 확정에 이르는 단계에서부터 고의성 입증에 필요한 객관적 자료와 증거를 확보할 수 있어야 한다. 조세절차는 단순한 행정적 선행단계가 아니라, 조세포탈죄 성립 여부를 판단할 수 있는 실질적 근거가 형성되는 핵심 단계이다.

98) 대법원 2011. 11. 24. 선고 2009도7166 판결 참조.

99) 죄형법정주의의 원칙에 비추어 보면, 죄형법정주의는 국가형벌권의 자의적인 행사로부터 개인의 자유와 권리를 보호하기 위하여 범죄와 형벌을 법률로 정할 것을 요구한다(대법원 2011. 8. 25. 선고 2011도7725 판결; 대법원 2013. 11. 28. 선고 2012도14725 판결 등 참조).

100) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결의 반대의견은 조세 포탈죄의 구성요건의 해당성이 과세기관의 자의에 의해 좌우될 수 있으므로 죄형법정주의의 근간이 흔들릴 수 있다는 의견이다.

101) 부과처분이 재조사금지원칙에 반하여 위법하고, 국세기본법상 재조사 허용 사유에 해당하지 않는 잘못된 전제(감사원처분요구서)의 세무조사에 의해 고발된 사례(대법원 2018. 6. 19. 선고 2016두1240 판결), 증여로 추정하여 납세의무자에게 증여세를 부과하도록 요구한 사실 등은 과세기관이 종전 세무조사에서 작성 또는 취득한 과세자료는 구 국세기본법 시행령 제63조의2 제2호 전단에 정한 ‘각종 과세자료의 처리를 위한 재조사’에서의 ‘과세자료’에 해당하지 않고, 이러한 과세자료에 기초한 재조사는 ‘각종 과세자료의 처리를 위한 재조사’에 해당하지 않는다고 한 사례(대법원

납세자가 불필요한 검찰 조사나 소송에 휘말리게 하는 부작용을 초래할 수 있다. 특히, 조세범칙사건의 조사 결과가 무혐의로 처리되어 고발 또는 통고처분이 이루어지지 않는 경우에도, 과세기관이 해당 범칙행위와 관련된 과세단위 전체에 대해 과세전적부심사 절차를 생략하고 곧바로 과세처분을 할 수 있다는 점은 법률 위반의 소지가 있다.¹⁰²⁾ 이러한 법적 변화와 관련하여 조세범칙사건에서 무혐의로 고발 또는 통고처분이 이루어지지 않은 경우도 납세자가 과세전적부심사를 청구할 수 없는 것으로 오인될 가능성이 있다. 이는 세무공무원의 단순한 행정적 실수가 아닌, 절차적 정의와 법률 준수 원칙을 위배하는 행정권 남용 및 위반 행위에 해당할 수 있다.

그러나 이러한 문제에도 불구하고, 고발로 인해 납세자나 관계자가 입은 법적 손해에 대해 책임 조항이 존재하지 않는 것이 현실이다. 현행 제도는 부당한 고발이나 절차상의 하자를 효과적으로 통제하거나, 사후 책임 규명 장치가 부족하다. 또한 공소 제기되더라도 절차상의 문제로 판결이 파기되는 경우를 방지할 제도적 보완이 필요하다. 따라서 형사 절차의 정당성을 강화할 수 있는 제도적 보완책으로서 고발 요건의 명문화가 필요하다. 이는 법적 책임을 명확히 하는 것이어서, 공정한 과세와 행정의 투명성을 확보하는 데 기여할 것이다. 조세 행정에 대한 신뢰는 조세범 처벌법 적용의 정당성을 뒷받침하는 핵심 요소이므로, 납세자 권익 보호 체계 구축 차원에서도 고발 요건의 구체성은 필요하다.

둘째, 세무공무원은 다음과 같은 조세포탈죄의 납세의무의 인식요건에 부합하는 고발 요건을 참고할 수 있다. 만약 고발 요건을 미충족한 고발서에 대하여, 검사는 조사를 개시하지 않거나 공소를 제기하지 않을 수 있어야 한다. 따라서, 조세범 처벌법 제21조 개정은 “② 제1항의 고발에 따른 공소 제기가 조세 포탈인 경우에는 다음 각호 모두가 기재되어 제출된 고발에 한한다. 1. 범칙행위를 한 자, 2. 과세요건사실에 해당하는 ‘수익’, 3. 국가에 납부할 세금을 납부하지 않거나 축소를 한 구체적인 ‘부정한 행위’, 4. 포탈세액, 5. 관련 조치 및 조세 절차상 하자 여부”와 같이 제안한다. 이와 같은 개정을 통해 고발 절차에서 발생할 수 있는 하자를 방지하고, 납세자가

2015. 5. 28. 선고 2014두43257 판결), 세금 포함 5,611,609원을 포탈하였다고 고발되었으나 무혐의 불기소처분된 사례(서울고등법원 1972. 12. 12. 선고 72구245 제1특별부판결: 확정).

102) 2010. 12. 27. 법률 제10405호로 개정되기 전의 국세기본법 제81조의15 제2항 제2호는 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있는 예외사유로 ‘조세범칙사건을 조사하는 경우’를 규정하고 있었는데, 2010. 12. 27. 법률 제10405호로 국세기본법이 개정되면서 위 조항의 문언이 제2호에서 “‘조세범 처벌법’ 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우”와 같이 변경되었다(대법원 2023. 12. 7. 선고 2022두45968 판결 참조).

불필요한 법적 소송에 휘말리지 않도록 할 수 있다. 이는 실질적인 법적 구제 방안이 되고, 과세 기관의 고발 절차에 대한 정당성을 확보할 수 있을 것이다. 정리하면, <표 III-1> 조세범 처벌법 제21조 개정안과 같다.¹⁰³⁾

<표 III-1> 조세범 처벌법 제21조 개정안

현행 규정 내용	개정안 내용
제21조(고발) 이 법에 따른 범칙행위에 대해서는 국세청장, 지방국세청장 또는 세무서장의 고발이 없으면 검사는 공소를 제기할 수 없다.	제21조(고발) ① 이 법에 따른 범칙행위에 대해서는 국세청장, 지방국세청장 또는 세무서장의 고발이 없으면 검사는 공소를 제기할 수 없다. ② 제1항의 고발에 따른 공소 제기가 조세 포탈인 경우에는 다음 각호 모두가 기재되어 제출된 고발에 한한다.<신설> 1. 범칙행위를 한 자 2. 과세요건 사실에 해당하는 ‘수익’ 3. 국가에 납부할 세금을 납부하지 않거나 축소를 한 구체적인 ‘부정한 행위’ 4. 포탈세액 5. 관련 조지 및 조세 절차상 하자 여부

IV. 결론

조세범 처벌법은 세법 위반자에 대한 형벌 규정과 함께, 국가 재정 충당과 직결되는 핵심 조항인 조세 포탈죄 제3조를 포함한다. 조세 포탈죄는 납세의무자가 사기 또는 부정행위를 하여 조세를 포탈하거나 환급·공제 받은 경우 성립하며, 이는 납세의무자가 조세법이 정한 납세의무를 고의로 위반했다는 전제를 내포한다. 고의성 판단의 핵심은 법률상 납세의무자가 조세 채무의 존재를 인식하고 이를 회피하려는 행위가

103) 개정안이 고의성을 판단하는 기준이 될 수 있는지 혹은 조세포탈죄의 성립요건이 아닌 고발요건이나 절차의 명확화를 위한 것인지에 대한 의문이 제기될 수 있다. 그러나 개정안에서 ‘공소 제기’는 제2항 요건을 모두 충족한 고발에 한해 가능하다고 명시함으로써, 조세포탈죄 성립요건을 실질적으로 규율하려는 취지를 담고 있다. 제안된 고발요건은 조세포탈죄의 구성요소인 고의성, 실행행위, 결과와 연결되고, 부정행위의 존재, 포탈세액의 규모, 세액 축소의 결과는 납세자가 인식 가능한 요소이므로, 고발 단계에서 고의의 존재를 객관적으로 확인할 수 있는 기준으로 기능할 수 있다. 따라서 이러한 고발요건은 고의성의 존재를 뒷받침할 구체적 자료를 확보하는 출발점이 되며, 세무 공무원으로 하여금 실질적 요건을 갖춘 책임 있는 고발을 유도하게 한다. 이는 실제 검찰 단계에서 공소 제기의 타당성 여부를 사전에 검토할 수 있는 근거를 제공함으로써, 결과적으로 조세포탈죄의 성립요건을 충실히 갖추기 위한 제안이다. 조세절차에서 시작된 고발이 조세포탈죄로 이어지는 흐름 속에서, 실질적 연계성을 확보하고 고발이 형사절차로 이행되는 진입단계에서 통제기능을 수행할 수 있도록 함으로써, 공소 제기 요건과 죄형법정주의 간의 조화를 위한 제안이다.

있었는지를 확인하는 데 있다. 그러나 고의성은 조세 절차에서 세무공무원의 조사 영역이 아니고, 조세법 처벌법 역시 구체적인 판단 기준을 제공하지 않는다. 이로 인해 공소 제기 이후 판결 파기 등 법적 분쟁이 발생하는 문제가 있다. 따라서 고의성을 판단할 수 있는 인식 요건을 검토하고, 이를 반영한 고발 요건을 구체화해 보았다.

조세 포탈죄의 성립 요건은 범죄 주체, 행위, 결과로 구분된다. 주체는 조세 채무가 성립된 상태에서 세법이 정한 납세의무를 이행하지 않은 자이고, 행위는 조세법 처벌법 제3조 제6항에 규정된 7가지 유형의 적극적 부정행위를 포함하며, 결과는 해당 행위로 인해 조세 포탈·환급·공제가 발생하는 것이다. 따라서 조세 포탈죄 성립은 ‘① 세무공무원으로부터 고발된 ② 과세요건을 충족한 ③ 법률상 납세의무자가 ④ 조세 채무 회피(포탈)를 위한 ⑤ 조세 절차에서 고의적이고 적극적인 부정행위를 했다’라는 점을 검사가 입증해야 한다. 즉, 실질과세원칙은 조세 절차에서 세무공무원의 고발이 있기 전에 적용되어야 하는 원칙이고, 조세 채무가 적법하게 성립하지 않았다면 조세 포탈죄도 성립하지 않는다는 점이 중요하다. 세법 적용단계인 조세 절차는 고발서에 구체성을 부여하는 주요 요소가 되며, 조세법 처벌법은 하자 없는 조세 절차를 바탕으로 적용할 때 효력을 발휘할 수 있어 이 과정은 상호보완관계에 있다. 따라서 조세법 처벌법에 고발 요건을 마련함으로써, 납세자가 각 단계별로 따라야 할 절차를 명확히 하여 법적 예측 가능성을 높이고, 공정한 조세 절차 경험과 위반 행위의 사전 예방 효과를 기대할 수 있다. 궁극적으로 조세법 처벌법이 지향하는 세법의 실효성을 제고하고, 국민의 건전한 납세 의식을 확립하는 데 기여할 것이다.

참고문헌

1. 단행본

- 안대희/조일영/윤대진, 조세형사법, 도서출판 평안, 2015.
- 위르겐 하버마스, 한상진/박영도 옮김, 사실성과 타당성: 담론적 법이론과 민주적 법치국가 이론, 나남, 2000.
- 이성일, 조세포탈죄의 형사법적 이해, 박영사, 2023.
- 임승순/김용택, 조세법, 박영사, 2022.

2. 학술지

- 류전철, “조세범죄의 형사범화의 관점에서 조세포탈범의 고찰”, 형사정책 제15권 제1호, 한국형사정책학회, 2003, 181-203쪽.
- 박중수, “법원칙으로서의 재정효율성”, 토지공법연구 제43집 제1호, 한국토지공법학회, 2009, 615-641쪽.
- _____, “행정소송법개정(안)이 조세법에 미치는 영향”, 조세법연구 제19집 제1호, 한국세법학회, 2013, 177-208쪽.
- 배종대, “정당방위의 이론과 현실”, 고려법학 제49권, 고려대학교 법학연구원, 2007, 33-59쪽.
- 신호인/권형기, “조세범처벌법상 조세포탈의 고의에 관한 검토 - 납세의무의 인식과 이에 대한 착오를 중심으로 -”, 형사법의 신동향 제80호, 대검찰청, 2023, 103-137쪽.
- 이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 세무와 회계연구 제11권 제3호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2022, 5-43쪽.
- 임승순, “세액의 확정·경정과 조세쟁송(III)”, 조세법연구 제23권 제2호, 한국세법학회, 2017, 277-322쪽.
- 조용주, “조세범처벌의 문제점과 적절한 양형을 위한 연구”, (사)한국조세연구포럼, 조세연구 제6집, 세경사, 2006, 451-484쪽.
- 황남석, “조세포탈죄의 객관적 구성요건으로서의 부정행위”, 사법 제1권 제42호, 사법발전재단, 2017, 377-413쪽.

3. 학위논문

- 이승식, “조세포탈죄의 구성요건에 관한 연구”, 경희대학교대학원 박사학위논문, 2013.
- 이천현, “조세형법의 합리화 방안에 관한 연구”, 한양대학교대학원 박사학위논문, 2000.

4. 신문기사

- 세정일보, “기망행위에 의한 ‘조세 포탈·환급·공제’ 조세포탈죄? 사기죄?”, 2022. 1. 17, <<https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=36039>>, 검색일: 2024. 11. 17.

5. 웹자료

- 국세청, “공정과 준법의 가치를 훼손하는 역외탈세자 52명 세무조사”, 2023. 5. 31, <<https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1324661>>, 검색일: 2024. 11. 17.

[Abstract]

Institutional Improvement Measures for Clarifying the Requirements for the Establishment of Tax Evasion Crime

Lee, Leen ha*

The Punishment of Tax Offenses Act aims to enhance the effectiveness of tax law and establish a sound taxpaying culture by regulating penalties for tax law violators (Article 1). This law not only focuses on punishment but also emphasizes assisting taxpayers in complying with legal procedures and fulfilling their tax obligations in good faith. Therefore, it is essential to supplement the regulations based on the principle of legal clarity.

This study examines the elements required for the establishment of tax evasion under the Punishment of Tax Offenses Act and the impact of tax procedures on this process. The elements for the establishment of tax evasion include the proper establishment of the tax claim, the existence of fraudulent intent, and the act of evading, refunding, or obtaining a tax deduction. In this context, the content of the tax official's report plays a crucial role in determining whether tax evasion has occurred. The legality of the reporting process and requirements is a critical factor in ensuring the legitimacy and reliability of tax administration.

This study aims to address the need for institutional improvements in the process of converting tax administrative cases into tax criminal cases. First, it examines the "tax obligation awareness requirement" for taxpayers under the Tax Offenses Punishment Act and seeks to clarify the standard for assessing intent. For a tax official's denunciation of a taxpayer's tax evasion to be valid, the act in question must be committed with the purpose of evading taxes, such that intent can be established. However, tax officials lack the authority to investigate intent, and the current legal framework does not provide a

* Strategy Director, SamHo Co., Ltd.

clear standard for its assessment, leading to divergent interpretations in litigation.

Next, the article proposes the codification of denunciation requirements within the Tax Offenses Punishment Act. Since the Act relies on the denunciation by tax officials as a prerequisite for initiating criminal proceedings, establishing clear guidelines for drafting such denunciations could reduce procedural deficiencies and unnecessary criminal prosecutions, thereby enhancing the Act's overall effectiveness. Codifying these requirements would also enable tax authorities to independently substantiate the legality of their denunciations and ensure that tax officials exercise their denunciation powers objectively. Ultimately, this would guarantee legal predictability and fairness in tax administration, bolstering the credibility and equity of the tax system.

[Key Words] Tax Evasion Crime, Act on the Punishment of Tax Crimes, Criteria for Determining Willfulness, Recognition of Tax Liability, Tax Assessment Decision, Legal predictability