▌ **예산정책연구** 제9권 제1호 2020. 3. pp.133-189 https://doi.org/10.35525/nabo.2020.9.1.005

조세 중심 및 적법절차 강화를 위한 조세정책방안: 조세의 범위 및 세무조사를 중심으로

권형기* 박훈**

국문초록

우리 헌법상 국가의 모든 권력은 국민으로부터 나온다. 따라서 국가가 국민의 재산권을 함부로 침해할 수 없는 것임은 물론이나, 일부 납세자의 조직적인 탈세행위 등으로 인해 과세관청의 세무조사 역시 상당한 지지를 받고 있기도 하다. 그렇지만 일반적인 납세자와 과세관청 간의 관계는 여전히 기울어진 운동장이기에, 제도적 측면과 조사의 측면에 있어 납세자의 권리침해가 발생하는 경우가 상당하다. 이에 본 논문에서는 조세의 범위와 세무조사를 중심으로 납세자 권리 강화를 위한 입법 제언을 한다.

첫 번째로, 입법 측면에 있어서 "조세"와 "조세 이외의 것"에 대해 구분이 명확하지 않은 것들이 있다. 이에 본질적 성격이 조세가 아닌 행정상 제재인 것을 조세로 입법함으로 인하여 발생하는 문제를 지적하고 행정질서벌에 대한 별도의 법안 입법을 제언한다. 반대로, 조세로 규정되어야 할 내용이 조세가 아닌 부담금 등으로 규정되어 있는 부분에 대해서는 조세법상 적법절차를 준수할 수 있도록 명백하게 조세로 구분입법 되어야 함을 주장한다.

두 번째로, 조사 측면에서는 현재 과세관청이 부과처분을 위한 수단으로 이용하고 있는 고발이나 통고처분 제도의 근원적인 수정이 필요하며, 세무조사와 조세범칙조사를 절차뿐만 아니라 소관부서까지 엄격하게 구분하여 고발이나 통고처분이 과세권자의 재량으로 이루어지지 않도록 해야 한다. 나아가 형사법상 위법수집증거 배제원칙과 독수과실이론을 엄격하게 준용하여 절차상 하자가 있다면 납세의무 및 조세포탈을 모두 인정할 수 없도록 해석해야 하며, 세무조사 과정에서의 영장주의 역시 철저하게 지켜져야 한다.

본 논문은 입법 및 조사 단계에서 법체계를 분석하고 외국의 입법례나 해석을 국내 제도와 비교한 것으로서 장차 조세정의의 바탕을 이루는 기반이 되는 논의라고 본다.

□ 주제어: 조세정의, 납세자권리, 행정상 제재, 부담금, 조세범칙조사

투고일: 2020. 2. 16. 수정일: 2020. 3. 5. 게재확정일: 2020. 3. 6.

* 주저자: 변호사, 서울시립대학교 세무전문대학원 박사(hyungkikwon.ahnlaw@gmail.com)

** 교신저자: 서울시립대학교 교수(phn@uos.ac.kr)

Ⅰ. 서설

최근 납세자와 과세당국은 모두 빠르게 변화하는 납세환경 속에 있다. 전자세금계산서의 도입으로 인해 사업자의 매출과 매입을 상당 부분 실시간으로 파악할 수 있으며, 국세청의 시스템 발전과 금융정보분석원의 높은 자료분석으로 인해 소득의 탈루에 대해 빠르게 적발할 수 있다. 반면, 납세자의 다수는 이와 같은 시스템의 발전과 무관하게 적법하고 성실하게 조세를 납부하고 있으나, 일부에서는 조직적 또는 지능적인 탈세가 이루어지고 있기에 사회적인 비난을 받고 있다. 이와 같은 사회의 변화에서 조세정의를 찾기 위한 학계의 몫은 무엇인가. 기술적 측면의 발전은 과세관청 및 관련 기술의 전문가가 그 역할을 담당할 수 있다. 실무적인 측면에서는 각 방면의 전문가가 이를 수행하게 될 것이다. 이때 상아탑에서는 조세의 개념과 적법한 절차의 구축에 중심을 잡는 역할을 수행하여 조세정의에 기여할 수 있다.

먼저, 조세의 “정의(正義)”를 위해 그 “정의(定義)”를 명확하게 해야 한다. 조세의 범위가 명확하지 않은 상태로는, 아무리 갖춰진 시스템이 운용되고 있다고 하더라도 명확한 답을 찾을 수 없다. 예를 들어, 조세법상 담세력과는 전혀 무관한 행정상 제재규정을 조세의 형태로 규정하고 있기에 세법의 기본이론과는 상충되는 부분이 발생하는 반면, 실질이 조세와 유사한 각종 부담금에 대해서는 조세와 달리 규정하고 있기 때문에 관리감독이 제대로 되지 않고 있다. 이는 결국 조세의 기본적 정의에 충실해야 시스템의 발전과 결합하여 조세정의가 이루어질 수 있다는 것이다.

또한, 조세와 관련해서는 아직도 적법절차의 원칙이 제대로 준수되고 있지 않다는 지적이 많다. 아직 과거와 같이 공무원이나 국가기관이 일방적인 권력을 행사하고 있는 경우도 많고, 과세관청의 조사 측면에서도 개선할 부분이 많다. 그러나 조세를 포탈한 자가 엄정한 법의 심판을 받는 것과 대비되는 측면에서, 납세의무를 성실히 이행하는 자는 그만큼 존중받는 풍토를 이룰 수 있어야 한다.

이러한 논의를 이끌기 위해 (Ⅱ)에서는 조세정의 및 납세자권리 강화의 관점에서 바라본 조세정책방안을 다루면서 본 논문에서 바라보는 조세정의, 납세자권리 강화에 대해 먼저 설명하고, (Ⅲ)에서는 구체적인 조세정책방안의 하나로 조세 중심의

세법정립 차원의 것을 중심으로 다루고, (Ⅳ)에서는 또 다른 구체적인 조세정책방안의 하나로 조세 분야의 적법절차 강화를 중심으로 다룬다. (Ⅴ)에서는 본 논문에서 주장하는 바를 종합정리하여 쟁점과 구체적인 개선방안을 명확히 한다.

Ⅱ. 조세정의 및 납세자권리 강화의 관점에서 바라본 조세정책방안

1. 조세정의와 납세자권리강화의 의의

가. 조세정의(租稅正義)

조세정의(租稅正義)는 어떤 한 사회와 경제의 발전과정에서 축적되어 온 보편적 가치관과 그에 따라 형성된 정의관(正義觀)에 의해 형성된다.[1] 헌법재판소는 조세에 대해 국가가 재정수요를 충족시키거나 경제적 또는 사회적 특수정책의 실현을 위하여 헌법상 납세의무에 근거하여 국민에 대하여 아무런 특별한 반대급부 없이 강제적으로 부과징수하는 금전으로 설시하고 있다.[2] 헌법이나 조세법상 수직적 공평이나 수평적 공평 등에 대한 헌법재판소의 논의[3] 또는 학계에서의 논의는 다수 발견되나,[4] 결국 학계에서 주로 논의가 되는 부분은 '평등'의 관점에서 개인의 능력에 따라 얼마만큼 적정하게 조세가 부과되는 것이 타당한지 여부가 조세정의의 주된 쟁점이라고 볼 수 있다.

반면, 본 논문에서 검토하는 부분은 애초에 '조세'의 범위 자체가 입법 측면에서 부적절한 부분이 있기에, 이를 바로 잡는 것이 조세정의에 대한 논의의 근간이 될 수 있다는 취지이다. 즉, 담세력과 그에 상응하는 세금을 어떻게 부과할 것인지에 관한 논의 등이 조세정의에 필수적이라는 점은 물론 부인할 수 없으나, 그 이전에

---

1) 유호림, 우리나라의 조세정의(租稅正義)에 관한 고찰, 조세연구(19-4), 한국조세연구포럼, 2019, 279면. 동 논문에서는 조세가 '정의(定義)'되어야 조세정의를 도출할 수 있다는 점에 관해 설명하고 있다. 반면, '정의(正義)' 자체에 대한 논의는 더욱 본질적인 개념이기에 어려울 수 있다. 이에 이영희, 정의론, 법문사, 2005, 20면 내지 21면에서는 정의를 정의하기는 어렵고 정의가 가변적, 유동적 개념이라는 점에 대해서는 대체로 이견이 없다고 한다. 반면, Michael J. Sandel, 정의란 무엇인가(Justice, 이창신 역), 김영사, 2010, 360면 내지 361면에서는 '정의'를 이해함은 세 가지 방식이 있는데 이는 공리나 행복 극대화(최대 다수의 최대행복), 선택의 자유를 존중하는 것 또는 미덕을 키우고 공동선을 고민하는 것이라고도 한다.

2) 헌법재판소 2011.6.30.자 2009헌바55 결정, 헌법재판소 1990.9.3.자 89헌가9 결정 등

3) 헌법재판소 2003.12.18.자 2002헌마59 결정 등

4) 예를 들어, 방승주, 헌법과 조세정의, 헌법학연구(15-4), 한국헌법학회, 2009, 8면 내지 9면 등

'담세력'이 있는지 또는 '조세'에 해당하는지 여부를 명확하게 하지 않는다면 그러한 논의에 의미가 없다.

'조세정의(租稅正義)'를 이루기 위해서는 절차적 측면의 정의 역시 매우 중요하다. 과거 마그나카르타(1215)나 버지니아 권리선언(1776) 및 프랑스 대혁명의 인간과 시민의 권리선언(1789) 등에 있어서도, 모두 국가가 사인으로부터 세금을 함부로 징수할 수 없다는 점을 강조하고 있다. 그런데 어디까지가 세금에 해당하는지 여부가 명확하지 않다면, 절차적 측면에서 보장된 재산권의 침해에서 자유롭지 못하게 된다. 즉, 조세가 아닌 것을 조세로서 부과·징수한다거나 조세를 조세가 아닌 것으로서 부과·징수하게 된다면, 국가는 사인의 재산권을 함부로 침해하게 된다거나 사인이 적법한 구제절차를 거치기 어렵게 될 수 있는 등 각종 문제가 발생할 수 있다. 나아가 재정집행 측면으로 보더라도, 조세와 조세 아닌 것이 구분되지 않는 경우의 문제는 당연히 발생하게 된다. 그러므로 조세의 명확한 '정의(定義)'가 이루어진다면, 이에 따라 납세자의 권리강화 역시 더불어 이뤄질 수 있고 이는 '조세정의'에도 부합하는 결과를 가져오게 된다.[5)]

또한, 절차적 측면에서 납세자의 권리를 충분히 보장하지 못한다면, 이 역시 실질적으로 조세정의를 위협받게 되는 결과를 가져오고, 그 과정에서도 납세자의 기본권이 침해될 수 있다. 따라서 여전히 기울어진 운동장인 국가와 납세자와의 관계에서 납세자의 권리강화는 필요하다.

나. 납세자권리강화의 의의

모든 국민은 납세자이거나 적어도 잠재적인 납세자에 해당한다. 따라서 납세자의 기본권을 보장하는 것은 곧 국민의 기본권을 보장하는 것과 같다. 그런데 헌법상 규정된 국민의 납세의무는 국민의 기본권 가운데 하나인 재산권 보장과 충돌되는 측면이 있으며, 이때 만일 국가가 국민에 대해 우월적인 지위를 가지고 납세의무만

---

5) 최광, 세금의 작명과 분류, 제대로 하자, 예산정책연구(6-1), 국회예산정책처, 2017, 97면에서는 논어를 인용하여, 용어가 정확하지 않으면 혼란이 야기되고 국가정책이 뒤틀릴 가능성이 크다고 설명하고 있다. 당해 논문에서는 세금의 '명칭'에 대한 언급을 하고 있다는 점에 있어 본 논문과 차이가 있으나, 결국 세법상 명확한 정의를 하는 것이 조세정의에 매우 중요하다는 점에 있다는 점을 설명함에 있어서는 그 취지가 동일하다고 볼 수 있다.

을 강요한다면 국민의 기본권은 심각하게 침해될 수 있다. 또한, 거의 모든 납세자는 국가에 비해 턱없이 부족한 정보와 법체계의 흠결 등으로 인해서도 실질적 권리행사의 제한을 받기에, 헌법상 규정된 납세의무 및 기본권 보장을 형식적으로 적용하게 된다면 납세자의 권리는 심각하게 침해될 수 있다. 따라서 실정법상 구체적으로 납세자의 권리를 보장할 수 있는 제도가 필요하다.

기본적으로 납세자권리에 대해 규정하고 있는 내용은 국세기본법 제81조의2에 따른 납세자권리헌장 등을 떠올릴 수 있다.[6] 납세자권리헌장은 1997년 최초 고시한 후 2007년 소폭의 개정을 거쳐 2018년 2월 1일 전면 개정을 하였는데, 이러한 전면 개정은 주요국의 사례와 국세기본법의 개정 내용 등을 반영한 것으로서 납세자의 권리 강화 및 세무조사 등에서의 절차적 측면을 중시하는 내용을 담았다고 평가받고 있다.[7] 다만, 영국, 미국, 프랑스 등에서는 납세의무에 관한 규정이 권리이자 의무로 이해되고 있는 반면, 우리 헌법에서는 오로지 의무인 것처럼 구성되어 있으므로 헌법상 기본적인 권리와 의무를 함께 담아야 한다는 주장도 제기되고 있다.[8] 그만큼 우리나라는 여전히 조세와 관련하여 납세자 중심이 아닌 국가 중심의 제도가 운용되고 있음을 부인하기 어렵다. 이는 비단 실무적 측면에서의 운용뿐만 아니라 제도에 있어서도 동일한 문제가 나타나고 있다. 따라서 현실적으로 전반적인 제도의 정비를 통하여 납세자 권리 강화를 이루어야 할 필요성이 있다.

이러한 납세자 권리강화는 국가와 납세자 간의 관계를 조화롭게 균형을 맞출 수 있게 하여, 결과적으로 조세정의를 이루는 방안이 될 수 있을 것이다. 본 논문에서 언급하고 있는 내용들은 언뜻 보면 별개의 논의처럼 보일 수도 있다. 그러나 조세의 범위를 명확히 하고 그에 대해서는 조세법상 절차를 적법절차의 원칙에 따라 엄격하게 준수해야 한다는 내용은 헌법상 당연히 보장된 납세자의 재산권을 보장하여 납세자권리를 강화하는 것으로서, 결과적으로 실질적 조세정의에 이를 수 있다는 점에 있어서 하나의 주제로 관통될 수 있는 쟁점에 해당한다.

---

6) 이러한 납세자권리헌장은 법령은 아닌 선언문에 해당한다. 이수윤·변혜정, 납세자권리헌장에 관한 소고, 서울법학(27-1), 서울시립대학교 법학연구소, 2019, 192면

7) 허원·박훈, 개정 「납세자권리헌장」에 대한 소고, 조세와법(11-1), 서울시립대학교 법학연구소, 2018, 85면

8) 유호림, 앞의 논문, 287면

2. 담세력에 부합하는 조세의 의의

가. 담세력의 의의

대한민국 헌법 제23조 제1항은 개인의 재산권 보장을 천명하고 있으며, 이러한 재산권은 제도 보장의 성격을 갖고 있기에 법률로써 사유재산제도 자체를 부인할 수 없고 이는 입법의 한계이기도 하다.[9] 헌법상 조세의 부과와 징수는 국민의 재산권에 중대한 제한을 가져오므로, 의회의 입법인 법률에 의해서 정해져야 하고 이는 국민주권주의와 법치주의를 채택하고 있는 민주국가의 헌법상 공통된 원칙이다.[10] 헌법재판소는 조세는 부과와 징수를 납세자의 담세능력에 상응하여 공정하고 평등하게 할 것을 요구하며 합리적 이유 없이 특정의 납세의무자를 불리하게 하거나 우대하는 것을 허용하지 아니한다고 설시하여,[11] 담세력에 따라 납세의무가 성립해야 한다는 점의 당위성을 설명하고 있다.

과거 조세의 부과근거에 대해서는 시민이 국가로부터 받는 이익의 대가라는 이익설과 국가는 그 임무를 달성하기 위해 과세권을 가지며 국민은 그에 상응한 납세의무를 부담한다는 의무설이 있었으며, 최근 각국의 조세제도나 조세정책은, 과세 대상에 대해서는 담세력을 기초로 하는 이익설적 고려가, 과세의 크기에 대해서는 복지국가의 이념에 입각한 의무설적 고려가 바탕에 깔려 있다.[12]

담세력이라 함은, “납세의무자가 개인적으로 어느 정도의 조세를 부담할 수 있는가 하는 경제적인 능력”[13]을 의미하며, “국가의 손에 옮기는데 가능한 원천을 소유

---

9) 성낙인, 헌법학(제10판), 법문사, 2010, 639면

10) 성낙인, 앞의 책, 945면

11) 헌법재판소 1997. 10. 30.자 96헌바14 결정

12) 임승순, 조세법(2019년도판), 박영사, 2019, 12면. 기타 공수설 및 보험료설 등이 있다. 일견 이익설은 세금이 국가가 개인에게 반대급부 없이 거두는 것이라는 점을 볼 때 타당하지 않다고 볼 여지도 있다. 예를 들어, 金子 宏, 租税法(第23版), 弘文堂, 2019, 23頁 내지 24頁에서는 조세를 국가로부터 받는 이익의 대가라고 본다면, 일본헌법이 예정하는 복지국가의 이념에 정면으로 충돌한다고 한다. 그러나 이익설은 개개의 국민이 받는 서비스의 대가에 대비하는 것이 아니라, 국민전체가 받는 이익과 국민전체가 부담하는 세금의 합계라는 점에서 의미가 있다고 볼 수도 있다(山本守之, 租税法の基礎理論(新版改訂版), 税務経理協会, 2013, 27頁, 동 서적에서는 일본에서의 일반적인 통설은 의무설이라고 한다).

13) ㈜영화조세통람 용어사전(http://www.taxnet.co.kr/)

하는 것" 혹은 "지불하는 자가 부당한 고통을 받는 일이 없이 또는 사회적으로 중요한 목적을 현저히 방해받는 일이 없이, 조세를 지불하는 능력"라고 정의하기도 한다.[14] 일반적으로는 Haig-Simons의 소득 개념(소득=소비+순자산가치의 변동액)에 근거하여 소득, 소비 또는 재산에 납세의무를 부여한다. 이와 같은 소득, 소비 또는 재산에 대해 부과하는 조세는 반드시 화폐가치로 환산할 수 있는 납세의무자의 일정한 능력에 비례하여 부과하는 방향으로 설정되어야 한다.[15] 조세는 국가의 재정운용을 위해 국가가 강제적으로 국민에게 그 능력에 맞게 반대급부 없이 거두어들이는 것으로서, 국가가 담세력에 상응하는 조세를 부과하지 않는다면 이는 위헌적인 재산권의 침해로서 인정될 수 없다. 판례 역시 "재산세는 보유하는 재산에 담세력을 인정하여 부과되는 조세로서...(중략)... 당해 재산이 훼손되거나 일부 멸실 혹은 붕괴됨으로 인하여 재산적 가치를 전부 상실하게 된 때에는 재산세 과세대상이 되지 아니한다고 하여야 한다."고 판시하거나(대법원 1995. 4. 11 선고 94누9757 판결), "장례비용은 비록 상속개시 당시에 존재하는 채무는 아니나 상속개시에 수반하는 필연적인 비용으로 상속세의 담세력을 감소시킨다는 점에서 이를 상속재산가액에서 공제하는 것"이라고 보는 등(대법원 1997. 11. 14 선고 97누669 판결), 담세력에 근거하지 않는 부과처분을 인정하고 있지 않다. 헌법재판소 역시 "임대사업을 하기 위하여 여러 채의 주택을 매입한 자와 그와 같은 목적 없이 매입한 자가 담세능력에 있어 본질적으로 다르다고 보기 어렵다. 담세력의 원천이라는 측면에서는 위와 같은 사업목적 유무가 분류의 기준으로 되기는 어렵기 때문이다."라고도 하여(헌법재판소 2006. 2. 23 자 2004헌바80 결정), 담세력이 세법의 입법에 있어서 중요한 판단기준이라는 점을 확인하고 있다.[16]

---

14) 水野 忠恒, 租稅法(第5版), 有斐閣, 2011, 13면

15) 이창희, 세법강의(제15판), 박영사, 2017, 41면도 "돈 문제와 관련이 있어야 할 것"이라고 서술하고 있다.

16) 물론 세법은 반드시 담세력에 정확하게 비례하여 입법되는 것만을 요청하지는 않는다. 헌법재판소는 "조세평등주의가 요구하는 이러한 담세능력에 따른 과세의 원칙은 한편으로 동일한 소득은 원칙적으로 동일하게 과세될 것을 요청하며(이른바 '수평적 조세정의'), 다른 한편으로 소득이 다른 사람들간의 공평한 조세부담의 배분을 요청한다(이른바 '수직적 조세정의'). 그러나 이러한 담세능력에 따른 과세의 원칙이라 하여 예외 없이 절대적으로 관철되어야 한다고 할 수 없고, 합리적 이유가 있는 경우라면 납세자 간의 차별취급도 예외적으로 허용된다."고 설시하고 있다(헌법재판소 2002. 8. 29.자 2001헌가24 결정).

나. 논의사항

담세력에 따르는 납세의무의 성립은 세법의 기본원리상 당연한 것이다. 그러나 실질적인 행정질서벌을 세액으로 규정하는 경우 본질적 성격이 다른 것을 동일하게 다루게 되는 문제가 발생할 수 있다. 반대로 조세와 같이 담세력에 근거를 두고 있는 각종 기금이나 부담금이 단지 조세로서 규정이 되어 있지 않는다는 사유로 조세에서 배제될 수는 없다. 즉, 입법에 있어서 "조세를 조세답게" 명확하게 구분할 필요가 있다는 것이다.

후술하는 조사 측면에서의 논의 역시 당해 조사가 "조세"에 관한 것이라는 점을 전제로 하고 있는 것이며, 조세가 아닌 다른 종류의 제재규정에는 그에 따른 적절한 절차의 보장이 따르면 되는 것이다. 또한, 반대로 조세임에도 불구하고 조세가 아닌 형태로 규정되어 있는 사항들은, 징수 및 집행 측면에서도 적법한 보호를 받지 못할 뿐만 아니라 더 나아가 재정집행의 측면에 있어서도 적절하게 사용되지 못할 가능성도 있다. 결국 조세의 개념에 대한 명확한 법률체계상의 정립이 없다면 그에 따른 납세자의 권익 보호도 이루어질 수 없으며, 이러한 문제점이 발생하지 않기 위해 가장 먼저 필요한 것은 "조세"를 "조세"로서 명확하게 입법하는 것이다. 따라서 조세 정의를 찾기 위한 첫 번째 과제는, 이론적 측면의 조세와 필요충분적 조건을 지닌 세법 체계를 구축할 수 있도록 노력하는 것이다. 이에 본 논문에서는 구체적 사례와 문제점 및 입법론적 검토를 해보기로 한다.

3. 적법절차 강화의 의의

가. 적법절차원칙의 의의

헌법상 적법절차의 원칙이라 함은, 입법, 행정, 사법, 헌법재판 등 모든 국가작용은 헌법과 정당한 법률을 근거로 하고 법규범에 따른 정당한 절차를 밟아 행사되어야 한다는 헌법원리를 말한다.[17] 이는 법치주의와 절차적 민주주의의 구체적인 발현으로서 이때의 '적법'이라 함은 실정법만이 아니라 넓은 의미의 법규범의 원리나 이념에 적합하여야 한다는 것을 의미하고, 적법절차의 원칙은 기본권을 제한하는 모든

17) 정종섭, 헌법학원론, 박영사, 2006, 381면

절차와 행정절차 등 공권력의 행사와 관련된 모든 절차에도 적용되어야 한다는 것이 통설이다.[18] 따라서 검사가 법원의 증인으로 채택된 수감자를 증언에 이르기까지 검사실로 매일 소환하여 변호인이 접근하는 것을 차단하면서 회유 및 압박을 하는 것[19] 등을 비롯하여 헌법재판소는 적법절차에 위배되는 범위를 광범위하게 인정하고 있다. 참고로 미국의 수정헌법 제5조는 "누구든지 법의 적정절차에 의하지 않고는 생명·자유·재산을 침해받지 아니한다."고 선언하여 재산권에 대해서도 적법절차의 원칙이 적용된다는 점을 헌법으로 천명하고 있다.

조세와 관련한 징수 절차의 논의는 과세관청이 납세자의 납세의무를 파악하여 세금을 부과하는 단계(조사단계)와 확정된 납세의무에 대해 징수의 집행절차를 거치는 단계(체납처분 절차 등) 등으로 구분될 수 있다. 적법절차원칙은 공권력의 행사에 관련된 모든 절차에 적용되며, 더 나아가 헌법상의 원칙으로서 공권력 행사의 근거가 되는 적정한 실체법의 원리로까지 확장되어 있으므로 실체적 내용도 합리성과 정당성을 갖추어야 한다.[20] 이에 조세의 체납처분 절차뿐만 아니라 조세와 관련한 제반 절차에 있어서도 쟁점이 될 만한 부분들이 많을 수 있으나, 본 논문에서는 조사단계에서 납세자의 권익이 보호되어야 할 부분을 중심으로 논의하고자 한다. 이 부분은 조세정의를 위한 과세관청의 몫으로서 "과세관청을 과세관청답게" 단순히 권력기관으로서가 아니라 국가의 세무서비스를 위해 납세자와 함께하는 기관으로 거듭나기 위한 제언이다.

나. 논의사항

후술하겠으나 실체적 측면에서 일반적인 행정질서벌은 형법총론의 규정을 대부분 그대로 본 떠 만든 질서위반행위규제법이 적용되고 있다. 그런데 행정질서벌의 절차적 측면에서는 형사소송법을 그대로 따르고 있지 않다. 그런데 조세의 경우에는 특히 국민의 재산권을 침해하는 것은 물론이며 행정질서벌 및 행정형벌이 부과되는 경우가 많다.[21] 국민의 기본권을 침해하는 체계에 해당한다면 이를 보호하는 절차

18) 정종섭, 앞의 책, 381면. 류지영, 私人에 의한 위법수집증거의 배제범위, 중앙법학(제12집 제4호), 중앙법학회, 2010, 144면. 헌법재판소 1989. 9. 8.자 88헌가6 결정 등도 같은 취지이다.

19) 헌법재판소 2001. 8. 30.자 99헌마496 결정

20) 류지영, 앞의 논문, 144면 내지 145면

역시 제대로 구축되어 있어야 할 것이며, 이는 형사체계나 조세체계가 명칭이나 적용대상이 다르다는 사유만으로 달리 보아야 할 것은 아니다. 물론 두 가지 절차를 반드시 동일한 절차로 진행해야 한다는 것은 아니다. 필자는 양 체계에서 구분될 수 있는 부분은 효율적으로 구분하면 될 것이지만, 조사단계에서 지켜져야 할 기본권 보장에 있어서는 상당 부분 형사소송법상의 기본 법리가 그대로 지켜져야 한다는 주장이다. 이는 조사반이 우월한 지위에서 사실상 영향력을 행사할 수 있는 자료의 입수나 증거법 등에 대한 해석에서 나타날 수 있다. 따라서 본 논문에서는 세무조사 절차에서 형사소송법상 법리가 적용되는 경우 납세자의 기본권 보장이 이뤄질 수 있는 몇 가지 납세자권리 보호방안을 제언한다.

4. 소결

조세정의는 실체적 측면 및 절차적 측면에서 모두 중요하며, 이는 역사적으로 국민이 국가에 대한 투쟁을 통해 얻어낼 수 있었던 산물이다. 이러한 조세정의를 이루기 위해서는 먼저 조세의 명확한 범위 설정이 선결되어야 한다. 현대의 조세체계는 담세력에 따른 조세 부담을 전제로 하고 있기에, 담세력에 따르지 않는 부담은 애초부터 조세법의 법리가 아닌 측면에서 접근되어야 하며 반대로 담세력에 따르는 내용이라면 조세법의 법리를 바탕으로 실체적·절차적 논의가 이뤄져야 할 것이다. 나아가 그와 같이 정립된 조세의 부과 역시 헌법상 보장된 국민의 재산권을 침해하는 행위에 해당한다. 따라서 이와 같이 국민의 기본권을 침해하는 것에 있어서는 적법절차의 원칙이 반드시 필요하다. 이에 본 논문에서는 조사 단계를 중심으로 조세에 관한 적법절차 원칙을 추가적으로 연구해 본다.

---

21) 세무조사 이후에 부과처분이 이뤄질 때는 행정질서벌인 가산세가 병과되는 경우가 대부분이라고 볼 수 있다. 또한, 최근에는 행정형벌이 부과되는 경우도 많아지고 있는 추세이다.

Ⅲ. 조세 중심의 세법정립을 위한 구체적인 조세정책방안

1. 논의의 방향

본 장에서는 조세의 정의 및 그 범위를 명확히 하여 조세정의에 부합할 수 있는 방향을 제시한다. 납세자 권익을 보호하기 위해 선행되어야 하는 것은 그 전제 조건인 "조세"의 범위를 명확히 하는 것이기 때문이다.

이러한 논의의 한 축은 조세와 행정상 제재의 구별에 대한 것이다. 형식적으로는 조세이나 실질적으로는 조세가 아닌 제재적 성격을 지니는 내용에 대해서는 조세가 아니라 각종 과태료의 부과처분 등으로 입법상으로 구분해야 하는 것이다. 또 다른 한 축은 조세와 부담금의 구별에 대한 것이다. 부담금 등이 실질상 조세의 성격을 가지고 있는 경우라면 이는 조세제도에 포섭되어야 하는 것이다. 이 장은 이러한 논의의 순서에 따르지만, 조세와 행정상 제재의 구별에 대해서는 논의의 분량 등을 고려하여 조세와 행정상 제재의 구분, 세법상의 행정상 제재에 대한 외국의 입법례와 문제점, 개선방안 - 세법상 행정질서벌에 관한 입법론적 제언 등으로 더 세부적으로 나누어 살펴본다.

2. 조세와 행정상 제재의 구분

가. 세액 형태로 규정된 행정상 제재

본래 조세는 응능부담의 원칙에 따라 납세자에게 실행된 경제적 효과를 토대로 담세력을 특정하여 과세하는 것이지만, 가산세의 경우에는 조세의 일부이기는 하나 과세의 기초가 되는 부수의무 위반이나 협력의무 위반에 대한 징벌적인 의미에서 과해지므로 납세자의 담세력과 무관한 기준에 의해 정해진다고 한다.[22] 이는 의무위반에 대한 징벌적인 성격의 "조세"로서 가산세를 이해하고 있는 견해이다. 이에 대해 가산세가 '징벌적 성격'이라는 점에 대해서는 전적으로 찬성하나, "조세"라는 점에 대해서는 조금 더 고민해 볼 필요가 있다. 행정상 제재규정이 세액의 형태로

22) 이철송, 현행(現行) 가산세제도(加算稅制度)에 관한 연구, 법학논총(9), 한양대학교 법학연구소, 1992, 199면

규정되어 있기 때문에 발생하는 문제가 많기 때문이다. 과거 Shuop의 권고 내용 및 일본 세제조사회의 논의를 참고해보면, 세법상 무신고 및 과소신고에 대한 제재 조치를 위해 형사상 벌칙규정의 적용, 민사상 벌칙 규정(civil penalty)인 가산세의 적용이 필요하며, 모든 사건에 형사소추를 할 필요를 없게 하기 위해 중가산세 제도(civil fraud penalty) 규정도 필요하고,[23] 이와 같은 민사벌은 사실상 조세의 일부가 되기 때문에 조세와 같은 방법으로 징수해야 한다는 취지였다고 한다.[24] "사실상 조세의 일부"가 된다는 개념이 어떤 의미로 사용한 것인지는 명확하지 않으나, 우리 세법상 가산세와 같은 행정상 제재규정이 세액의 일부로 들어온 계기 중 하나가 위와 유사한 논의가 아니었을까 한다.

나. 세법상 규정된 행정상 제재의 종류

(1) 가산세

가산세는 국세기본법 및 세법에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말한다.[25] 국세기본법 제47조 제1항에서는 "정부는 세법에서 규정한 의무를 위반한 자에게 이 법 또는 세법에서 정하는 바에 따라 가산세를 부과할 수 있다"고 규정하고 있다. 대법원은 과거 행정질서벌로 설시한 적도 있으나(대법원 1977. 6. 7. 선고 74누212 판결), 최근에는 "세법상 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세의무자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고, 납세 등 각종 의무를 위반한 경우에 법이 정하는 바에 따라 부과하는 행정상의 제재"라고 설시하고 있다(대법원 2016. 10. 27. 선고 2016두44711 판결). 행정상 제재인 가산세는 행정벌 중에서 행정형벌이 아닌 행정질서벌의 성격을 가지고 있는 것으로서, 행정법규 위반에 대해 과태료가 과해지는 것이라고 한다.[26]

---

23) 따라서 형사소추와 중가산세를 모두 적용하고 있는 현행 제도에 문제가 있다고 볼 여지도 있다. 이러한 중복적용의 위헌성 여부에 대해서는 권형기·박훈, 세법상 행정질서벌과 조세형벌의 중복적용 여부와 그 위헌성 - 부당과소신고 및 세금계산서 관련 제재를 중심으로, 법조 제68권 제5호(통권 제737호), 법조협회, 2019. 10., 164면 내지 167면 참조

24) 최명근, 세법학총론, 세경사, 2004, 841면 내지 842면

25) 국세기본법 제2조 제4호

26) 김세현, 세법상 가산세에 관한 연구 - 면제의 요건인 '정당한 사유'를 중심으로 -, 세무와회계연구(통권 13호), 한국세무사회, 2017, 94면, 반면, 박종준, 행정질서벌의 체계에 관한 소고, 공법연구

(2) 사실과 다른 세금계산서로 인한 매입세액 불공제

부가가치세법은 세금계산서 또는 수입세금계산서를 발급받지 아니한 경우 또는 발급받은 세금계산서 또는 수입세금계산서에 필요적 기재사항의 전부 또는 일부가 적히지 아니하였거나 사실과 다르게 적힌 경우의 매입세액을 공제하지 않는다고 규정하고 있다(부가가치세법 제39조 제1항 제2호). 이때 동항 제1호의 합계표에 관한 규정과 제2호에서 규정하고 있는 세금계산서에 관한 규정 및 제8호에서 규정하고 있는 사업자등록 신청 전의 매입세액 부분은 담세력에 근거하지 않은 행정상 제재에 해당한다.[27] 반면, 실물공급이 없이 세금계산서를 발급받은 경우는 본래 매입세액 공제를 받을 수 없으므로 논문에서의 논의에서 제외된다. 즉, 본 논문에서의 사실과 다른 세금계산서의 매입세액 불공제는 행정상 제재로 볼 수 있는 매입세액 불공제 부분에 한정된다.[28] 이에 대해 헌법재판소는 "이 사건 법률조항은 경제적 실질을 도외시하고 법률상의 형식에 따라 과세하고자 하는 것이 아니라, 앞서 본 입법목적의 달성을 위하여 세금계산서가 사실과 다르게 기재된 경우 등에 그 제재방법으로서 당해 거래의 매입세액 공제를 허용하지 아니한다는 내용을 규정한 것일 뿐이다. 그렇다면 이 사건 법률조항은 실질과세의 원칙과 직접적 관련이 없는 것이다."라고 설시한 바가 있다(헌법재판소 2002. 8. 29 자 2000헌바50 결정). 이는 행정상 제재 규정이기 때문에 담세력에 따라 과세되어야 한다는 세법상의 실질과세 원칙과는 관련이 없다는 취지로 보인다.

(3) 명의신탁 증여의제로 인한 증여세

상속세 및 증여세법 제45조의2 제1항은 토지와 건물을 제외하는 권리의 이전이나 그 행사에 등기 등이 필요한 재산의 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 「국세기본법」 제14조에도 불구하고 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받

(46-3), 사단법인 한국공법학회, 2018, 108면에서는 행정질서벌과 과태료를 동일한 용어로 보아도 무방하다고 한다. 이에 행정질서벌이 과태료의 일종이라는 견해로는 권형기·박훈, 앞의 논문, 2019. 10., 148면

27) 권형기, 사실과 다른 세금계산서에 대한 행정질서벌과 입법개선안에 관한 소고, 조세논총(제4권 제2호), 한국조세법학회, 2019. 6., 63면

28) 이창희, 앞의 책, 1054면에서는 법의 실체만을 본다면 실제로 있는 매입세액은 공제해주어야 옳으나, 세금계산서 제도가 무너지면 부가가치세제가 무너지기에 일종의 행정벌인 셈이라고도 설명하고 있다.

은 것으로 보고 있다. 명의신탁 증여의제 규정의 부과근거는 실제 증여의 본질과는 무관하게 조세회피의 방지를 위하여 세금의 형태로 부과한다는 것이며,[29] 이는 앞서 살펴본 사실과 다른 세금계산서의 매입세액 불공제와 같이 행정상 제재의 성격에 해당한다.[30][31]

다. 조세법상 행정상 제재와 질서위반행위규제법의 해석상 차이점

가산세의 법적 성격은 행정질서벌이라는 견해가 다수설이다.[32] 가산세를 행정질서벌이라고 하는 견해는 구체적으로는 조세질서벌의 성격을 지니는 것이나 일반 행정질서벌의 경우 과태료라는 금전적 제재를 과하는데 반해 가산세의 경우에는 세금의 형태로 제재를 가한다는 점에서 차이가 있다고 한다.[33] 이와 같이 가산세의 실질은 조세질서벌의 형태에 해당하지만, 단지 법령의 구조에 있어 세금의 "형태"를 띄고 있다고 보는 것이 타당하다. 이와 같은 행정질서벌은 금전을 매개로 한다는 공통점을 제외하고는 의무위반이나 반대급부를 전제로 하지 않는 조세와는 전혀 다른 목표와 성격을 가지는 행정작용이다.[34]

---

29) 윤지현, 주식의 명의신탁에 대한 증여세 과세에 있어서의 몇 가지 문제점에 관한 소고, 조세법연구(9-2), 2003, 141면

30) 이창희, 앞의 책, 1121면, 이전오, 2017 조세법 중요판례, 인권과정의(vol. 473), 대한변호사협회, 2018. 5., 153면. 명의신탁의 증여의제와 관련한 법령과 해석의 변천과정에 대해서는 이창희, 앞의 책, 1114면 내지 1123면 참조

31) 따라서 세액이라는 점을 전제로 과세물건이 없으므로 위헌에 해당한다는 견해는 타당하지 않다고 본다. 김정기, 주식 명의신탁 증여의제의 위헌성과 개선방안, 법학논총(29-3), 국민대학교 법학연구소, 2017, 134면 내지 136면. 세액이 아닌데 세법에 규정되어 있는 것 자체가 문제인 것이다.

32) 이철송, 앞의 논문, 199면, 김세현, 앞의 논문, 49면. 동 논문 48면에서는 협력의무의 이행 촉진을 유도하기 위한 세제상의 혜택에 대비하여 의무위반에 대한 제재를 하고 있는데 가산세는 그러한 제재의 한 종류로 볼 수 있다고 한다. 백제흠, 가산세 면제의 정당한 사유와 세법의 해석, 현대조세소송의좌표 - 소순무 변호사 정년기념논문집, ㈜영화조세통람, 2017, 176면 내지 177면에서는 이와 관련해서 행정질서벌, 행정상의 제재, 조세행정상의 특별과료, 특별부담설, 손해배상설 등 다양한 견해를 소개하고 있다. 김태희, 조세범처벌법, 박영사, 2018, 14면도 같은 취지로 행정질서벌임을 설명. 안대희 외, 조세형사법, 도서출판 평안, 2015, 126면에서는 행정벌적 성격이기에 조세벌과 구분된다고 설명하고 있다.

33) 백제흠, 앞의 논문, 177면

34) 박종준, 앞의 논문, 119면

대법원은 “과태료와 같은 행정질서벌은 행정질서유지를 위한 의무의 위반이라는 객관적 사실에 대하여 과하는 제재이므로 반드시 현실적인 행위자가 아니라도 법령상 책임자로 규정된 자에게 부과되고 원칙적으로 위반자의 고의·과실을 요하지 아니하나, 위반자가 그 의무를 알지 못하는 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어 그것을 정당시할 수 있는 사정이 있을 때 또는 그 의무의 이행을 그 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있을 때 등 그 의무 해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 때에는 이를 부과할 수 없다.”고 판시하고 있다(대법원 2000. 5. 26. 선고 98두5972 판결). 이후 질서위반행위규제법은 “고의 또는 과실이 없는 질서위반행위는 과태료를 부과하지 아니한다.”고 입법이 되었다(질서위반행위규제법 제7조).[35] 가산세에 대해 학설은 “고의·과실의 유무가 정당한 사유의 존부 판단에 중요한 요소로 작용하는 것을 부정하는 취지는 아니”라고도 하며,[36] 고의·과실은 고려되지 않지만 정당한 사유를 인정한다는 것이 모순이라는 비판도 있으며,[37] 이로 인해 국세기본법에 고의·과실을 필요로 한다는 명시적인 조문을 두어야 한다는 견해도 있다.[38] 위와 같은 견해에 근거해본다면, 적어도 현행 세법 내에 자리잡은 행정벌은 질서행위규제법에서 규정하고 있는 행정벌과는 고의·과실 측면에서 차이가 있다고 볼 수 있다.[39]

---

35) 이러한 형태의 입법을 비판하는 취지는 박종준, 앞의 논문, 127면 내지 128면 참조

36) 강석훈, 가. 구 법인세법 제41조 제1항 제2호 소정의 과소신고가산세의 부과대상이 되는지 여부를 판단하는 기준이 되는 '신고하여야 할 과세표준금액'의 의미 및 납세의무자인 내국법인이 처음에 과세표준을 신고하면서 간접외국납부세액의 공제와 이를 위한 익금 산입을 하지 않아 그 신고 과세표준금액이 과세관청에 의하여 정당하게 계산된 과세표준금액에 미달한 경우, 그 미달금이 과소신고가산세의 부과대상이 되는지 여부(적극), 나. 가산세를 부과하기 위하여는 납세자의 고의·과실을 요하는지 여부(소극) 및 납세자의 법령의 부지 등이 가산세를 부과할 수 없는 정당한 사유에 해당하는지 여부(소극), 대법원판례해설 제50호, 법원도서관, 2004, 328면

37) 소순무 외, 조세소송(개정 8판), 영화조세통람, 2016, 115면

38) 김세현, 앞의 논문, 96면 등. 가산세에 있어서는 적어도 과실을 요건으로 해야 한다는 견해로는 이태로, 조세법개론(전정판), 조세통람사, 1992, 118면, 이철송, 앞의 논문 205면에서 재인용

39) 다만, 사실과 다른 세금계산서의 매입세액 불공제에 있어서는, 선의·무과실인 경우 이를 부과하지 않는다는 것이 대법원의 확립된 입장인바, 이는 행정벌적 측면이 고려된 것이라고 본다.

3. 세법상의 행정상 제재에 대한 외국의 입법례와 문제점[40)]

가. 사실과 다른 세금계산서의 외국 입법례와의 비교[41)]

(1) 외국 입법례와의 비교[42)]

영국은 인보이스[43)]상 기재내용이 사실과 부합하여야 하나 거래사실의 실재성이 입증되는 경우이며 거래상대방과 상시검증을 해 왔다면 매입세액 공제가 허용될 수 있다고 한다.[44)] 다만, 유럽사법재판소의 판결에 따라 재화나 용역의 거래가 조세회피의 한 부분을 구성하는 경우에는 매입세액 공제를 인정하지 않고 있다.[45)] 그런데 대체로

---

40) 세법상 대표적인 행정질서벌로서는 가산세를 꼽을 수 있다. 그런데 가산세의 경우에는 외국의 경우에도 일반적으로 조세법의 체계 내에서 규정하고 있다. 예를 들어, 미국의 가산세 제도는 내국세법(IRC)에 규정되어 있으며, civil penalty라 하여 형사적 제재(fine)과는 구분된다고 한다(한상국 외 2인, 주요국의 가산세 제도 - 미국, 일본, 독일, 프랑스, 영국 -, 한국조세재정연구원, 2006, 10면). 이러한 가산세의 규정 자체는 각 국마다 다른 측면이 많음에도 불구하고, 대체로 신고 또는 납부를 불성실하게 하는 경우를 제재하는 규정으로 입법되어 있다는 점에 있어서는 동일한 측면이 있다(물론, 우리나라에는 외국에 없는 복잡한 규정들이 있기도 하지만 이를 따로 살피지는 않는다). 따라서 본 논문에서는 외국에서 입법례를 찾을 수 없는 개별 세법상 우리나라 특유의 제도를 중심으로 논하기로 한다. 후술하겠으나, 본 논문에서 주장하는 것은, 가산세 제도를 포함한 전체 세법상 행정질서벌을 세법 체계에서 완전히 분리하자는 취지가 아니다. 세법상 행정질서벌에 대해서는 행정질서벌적 측면과 세법의 특수성을 모두 고려하여 별도의 입법을 해야 한다는 취지에 해당한다.

41) 본 단락의 내용은 권형기, 앞의 논문, 69면 내지 73면 및 권형기, 부가가치세법상 실질과세원칙의 적용에 관한 연구, 서울시립대학교 세무전문대학원 박사학위논문, 2019. 2.에서 과거 소개한 내용을 요약한 것임을 밝힌다.

42) 우리 부가가치세법상 사업과 무관한 소비 등에 대한 매입세액 불공제 규정은 EU의 부가가치세법에도 동일하게 규정되어 있다. 김유찬 외, 주요국의 조세제도 - 독일편, 한국조세재정연구원, 2009.10., 258면.

43) EU COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax 제220조 본문 및 제1항에서는, 모든 납세자가 재화 또는 용역을 공급할 때 Invoice를 발급하도록 규정하고 있다. 또한, 면세의 경우에도 Invoice가 발급되는 경우가 있다(EU Directive 제226조 제11항). 따라서 Invoice의 개념은 우리나라의 개념으로 따지면 세금계산서 및 계산서의 개념을 포괄하는 것으로 볼 수 있으며, 넓게 본다면 현금영수증의 개념까지 포괄한다고 볼 수 있다. 따라서 애초에 우리 세금계산서 제도와 단순하게 비교할 수 없는 개념이기에, 본 논문에서는 이를 '인보이스'로 지칭한다.

44) 김재진 외, 세금계산서 국제비교연구, 한국조세재정연구원, 2017. 6., 48면

45) 김재진 외, 위 보고서, 48면

단일세율(또는 이중세율)을 사용하고 있는 부가가치세에 있어서, 재화나 용역의 거래가 조세회피의 한 부분을 구성하기 위해서는 “자료상 거래” 또는 “폭탄업체가 개입된 거래” 등을 제외하고는 매우 드물게 나타난다. 프랑스의 경우에는 인보이스에 필요적 기재사항이 기재되지 않거나 인보이스 자체를 보관하지 않는 경우 및 실제와 다르게 발행된 경우에는 매입세액 공제를 받을 수 없으나, 이때 실제와 다르게 발행된 경우는 재화 또는 용역과 관련되지 않은 “가공” 발급 등을 의미한다고 하며, 탈세거래와 관련된 경우에도 매입세액 공제를 할 수 없다.[46] 독일의 경우에는 매입세액 공제가 사업자의 조세상환청구권으로 인식되고 있으며 명확한 세액이 기록된 인보이스에 의해 매입세액의 거래징수가 인정되어야 인정되고, 필요적 기재사항이 기재되어 있지 않거나 탈세목적의 인보이스인 경우에는 매입세액이 공제되지 않는다고 한다.[47]

(2) 우리나라의 규정과 외국 입법례의 비교

우리나라와 주요 선진국의 제재규정에는 가공거래가 아닌 단순한 사실과 다른 세금계산서에 관한 규정에 있어 많은 차이가 있다. 주요 선진국 중에서는 세금계산서의 완전한 법정 서식[48]이 있는 나라도 우리나라로 유일할 뿐만 아니라[49], 실물거래가 있음이 명확히 확인되는 때에도 매입세액을 불공제하는 국가도 확인되지 않을 뿐만 아니라, 이를 조세포탈과 별도의 범죄행위로 보아 처벌하는 국가도 확인되지 않는다.[50] 영국에서는 인보이스의 교부·수취가 당사자의 필요에 의해 이루어지기에 인보이스와 관련한 별도의 가산세 규정은 존재하지 않고,[51] 부가가치세와 관련한 부당환급, 탈세 등을 제외하고는 형사처벌 규정이 따로 있지는 않은 것으로 보인다.[52] 프랑스에서는 필요적 기재사항이 부적절하게 기재되는 경우에는 약간의 벌금이 있

46) 김재진 외, 앞의 보고서, 59면. 프랑스에서는 인보이스 등의 기재가 사실과 다른 경우 문언대로 납부할 책임이 있다고 한다.

47) 김재진 외, 앞의 보고서, 67면

48) 다만, 최근 주요 선진국에서도 전자 인보이스의 개념을 속속 도입하고자 하는 추세이다. 이는 본 논문에서의 행정질서벌에 관한 논의와 직접적인 관련은 없다.

49) 김재진 외, 앞의 보고서, 83면

50) 김재진 외, 앞의 보고서, 90면 내지 91면

51) 박정수, 주요국의 조세제도 - 영국편, 한국조세재정연구원, 2009. 10., 187면

52) 박정수, 앞의 보고서, 189면. 김재진 외, 앞의 보고서, 49면 내지 50면

고,[53] 조세회피로 간주되는 인보이스의 발행이나 이용시 및 "가공"의 인보이스 기재 등은 공급가액의 50%의 벌금이 부과된다고 한다.[54] 독일에서는 고의 또는 과실로 인보이스를 발행하지 않거나 기간을 넘기거나 보관의무를 이행하지 않는 경우에는 최대 5천 유로를 한도로 과태료(Bußgeld)가 부과되나(Umsatzsteuergesetz § 26a (2)), 조세포탈 행위가 아닌 인보이스의 발급 및 수취행위 자체에 대해서는 따로 형사적으로 처벌하고 있지는 않는 것으로 보인다.[55]

외국의 매입세액 불공제는 담세력에 충실한 입법으로서 실제 국가 세수의 감소가 없는 경우에는 대체로 "사실과 다르다"는 사실만으로 불공제하는 것이 아니라 기본적으로 가공 인보이스 또는 거래가 입증되지 않는 경우에 있어서 매입세액을 불공제하려는 취지로 보인다. 따라서 우리 법제에서와 같이 실제 공급을 받았음에도 불구하고 단순히 과실이 있다는 사유 등으로 매입세액이 불공제되지는 않는다는 것과는 차이가 있으며, 이를 동일한 성격의 과태료라고 보더라도 그 제재의 정도에 큰 차이가 있다.[56]

---

53) 김재진 외, 앞의 보고서, 60면. 인보이스에 공급자, 공급하는 자의 주소, 사업자등록번호, 거래연월일, 매출금액, 부가가치세액 등이 있으면 증빙으로 인정한다. 안창남, 주요국의 조세제도 - 프랑스편, 한국조세재정연구원, 2009. 10., 267면

54) 김재진 외, 앞의 보고서, 60면

55) 김유찬 외, 앞의 보고서, 282면. 김재진 외, 앞의 보고서, 68면

56) 사실과 다른 세금계산서를 수취하였다고 하여 매입세액을 불공제하는 것은 지나치게 과다한 측면이 있다. 나아가 당해 거래에 있어서 "공급하는 자"에게는 일부 가산세만 부과되는 반면, "공급받는 자"에게는 매입세액 자체를 불공제하는 것이 불공평하다는 것이다. 물론 국가의 입장에서는 "공급하는 자"는 매출세액을 납부하기 때문에 괜찮다는 생각을 할 수도 있다. 그런데 또 한편으로는 공급하는 자는 공급받는 자로부터 징수를 한 것에 불과한 것이다. 이는 또 다시 경제학과 법학의 얽혀있는 줄기로 인해 풀기 어려운 문제이다. 그러나 이와 같이 부가가치세에 있어서 일관적이지 못한 논리를 펼칠 것이라면 차라리 법률의 해석론에 있어서는 경제학적 입장은 그만 고려해도 된다. 어차피 그 해석상 아무런 권원을 주지 않는 이상 경제학적 개념에 있어서의 조세의 전가라든가 거래징수의 개념 등은 법률의 해석에 있어서 아무런 힘이 없다. 이는 여타 법령에서 특정한 구조를 입법자가 의도하였다는 점을 설명할 수 있으나, 부가가치세법에서는 거래징수를 "법률상" 규정하고 있기에 마치 특별한 의미가 있는 것처럼 보이기도 한다. 그런데 이는 당해 사업자에게 "이 세금은 사실상 당신에게 청구하는 것이 아니라 거래 상대방에게 청구하는 것에 불과하기 때문에 아무런 피해가 없소"라고 언급하고 있는 것에 불과한데 모든 세금은 경제적으로 "전가"되기 때문에 이러한 선언적 문구는 필요하지 않다. 참고로, 일본의 소비세법에서는 거래징수의 개념이 규정되어 있지 않다. 요컨대, 입법에 있어서 문제가 있다는 점을 인지하였다면 적어도 해석론에 있어서는 그러한 입법에서의 문제를 해결하고자 생각해야지 입법론의 문제를 오히려 근거로 삼아

나. 명의신탁 증여의제의 외국 입법례와의 비교

(1) 외국에서의 입법례

독일에서는 차명재산을 보유하였다고 하더라도 증여세가 성립하지 않으며, 단지 경제적인 소유권을 가지고 있는 자가 그 재산에 귀속되지 않는 소득을 신고하지 않는 경우에는 조세포탈범으로 처벌받게 된다.[57] 일본의 경우에도 구체적 규정에 있어 독일과 차이점은 있으나 기본적으로 명의신탁에 대해 과세규정은 없으며, 본인에게 법률적으로 귀속된 경우 감소된 세금에 대해서는 중가산세를 부과할 수 있고 조세포탈로 처벌할 수 있다고 한다.[58] 미국 역시 명의신탁에 대한 증여세가 없고 실질소유사실을 은닉하고자 형성된 신탁에 대해서는 사기적 신탁으로 제재하고 있다고 한다.[59]

(2) 명의신탁 증여의제의 위헌성 문제

헌법재판소는 명의신탁 증여의제가 헌법에 위반되지 않는다고 보고 있다.[60] 청구인들은 과세소득 또는 담세력이 발생하지 않았음에도 불구하고 법률의 규정으로 담세력을 창출시켜 증여세를 부과하므로 실질적 조세법률주의에 위반되며, 담세능력이 없는 명의수탁자를 담세력이 있는 자와 동일하게 취급하기에 조세평등주의에 위반되며, 증여세가 아닌 다른 종류의 조세회피행위를 제재할 목적으로 증여세를 부당하게 결부하고 있으며, 비례의 원칙을 위반하고 있다는 등의 주장을 하였는데, 이때 헌법재판소는 명의신탁을 이용하여 재산 증여를 은폐하는 경우 증여세를 부과하기 어렵기 때문에 입법목적의 정당성, 수단의 적절성이 인정된다고 하였으며. 증여세를 부과하는 방법 대신 명의신탁의 사법적 효력을 부인하고 형사처벌을 가하는 방법이 납세의무자의 재산권 등 기본권을 덜 제한하는 수단이라고 단정할 수 없다는 등의

더욱 뒤틀린 해석을 하는 것은 지양해야 할 것이다.

57) 오윤, 명의신탁재산의 증여의제 규정의 본질에 비추어 본 폐지 필요성에 관한 소고, 세무와회계연구(5-1), 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2016, 298면

58) 오윤, 앞의 논문, 299면 내지 302면

59) 오윤, 앞의 논문, 303면

60) 헌법재판소 1989. 7. 21.자 89헌마38 결정, 헌법재판소 2005. 6. 30.자 2004헌바40, 2005헌바24(병합) 결정 등

사유로 침해의 최소성을 인정하였으며, 명의신탁에 조세회피의 목적이 없음을 반증하면 증여의 의제·추정을 받지 않으며 공익 실현에 중요한 역할을 수행한다는 등의 사유로 법익의 균형성을 인정할 수 있다고 판단하였다(헌법재판소 2012. 5. 31.자 2009헌바170 결정). 그러나 명의신탁 증여의제 규정은 조세회피 목적이 없음을 입증하기가 사실상 불가능에 가까우며 그에 비해 막대한 금전적인 부담을 부담능력이 없는 자에게 지울 수 있다는 점 등에서 위헌적이라고 볼 수 있다.[61]

다. 행정상 제재규정의 중복적용에 대한 문제

법령에서 세액으로 산출된다고 규정하고 있다고 하더라도 이를 그대로 조세라고 볼 수는 없다. 근대사회에서의 조세라 함은 무언가 담세력이 뒷받침되는 경우 국가가 국민에 대해 반대 급부 없이 강제적으로 걷는 돈을 의미하는바,[62] 담세력이 뒷받침되지 않음에도 불구하고 세액을 부과한다면 이는 실질적 의미의 조세는 아니다. 이와 같은 행정상 제재규정이 반드시 세액의 형태로 규정되어 있을 필요성은 없다. 대부분의 가산세의 경우에는 국세기본법의 정리 및 대법원의 판결 등으로 인해 법률적 성격이 잘 정리되어 있지만, 가산세를 제외한 행정상 제재규정에 대해서는 그 성격이 명확하게 정리되어 있지 않기에 해석에까지 영향을 미치고 있다.

사실과 다른 세금계산서나 명의신탁 증여의제 규정은 단순한 의무위반에 대해 과도한 제재가 적용되므로 그 자체만으로도 위헌성에 대한 의문이 발생한다. 뿐만 아니라 이들은 행정상 제재에 더하여 국세기본법이 적용되는 관계로 신고·납부불성실 가산세가 중복적용되고 있다. 그러나 세금이 아닌 행정질서벌의 납부를 자진신고하지 않았다는 사유로 신고불성실가산세를 납부해야 한다거나 부과고지가 있기도 전에 납부불성실 가산세가 적용되는 것은 타당하지 않다. 이는 질서위반행위에 대하여

---

61) 김정기, 앞의 논문, 140면. 헌법재판소는 "조세 관련 법률이 헌법 제38조 및 제59조에서 선언하고 있는 조세법률주의의 원칙에 따라 과세요건을 명확히 규정하고 있다 하더라도, 그 법률의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 과잉금지원칙 등 헌법상의 제반 원칙에도 합치되어야 하므로, 조세관련 법률이 과잉금지원칙 등에 어긋나 국민의 재산권을 침해하는 때에는 헌법 제38조에 의한 국민의 납세의무에도 불구하고 헌법상 허용되지 아니한다."고 설시하고 있다(헌법재판소 2011. 3. 31.자 2009헌바319 전원재판부 결정, 헌법재판소 2003. 7. 24.자 2000헌바28 결정 등).

62) 이창희, 앞의 책, 7면

자기신고를 강요하는 것으로서 신고납부불성실 가산세는 헌법상으로도 문제될 수 있으며, 납부불성실 가산세에 대해서 지연이자적 성격을 인정하고 있다는 판시(대법원 2010. 1. 28. 선고 2008두8505, 8512 판결)에 비추어본다면 납부불성실 가산세 역시 그 성격에 부합하지 않는다.[63] 또한, 부가가치세법상 매입세액 불공제 규정은 동일한 행위에 대해 부가가치세법상 가산세를 부과하고 있을 뿐만 아니라, 조세범처벌법 제10조로도 형사처벌되고 있다. 이는 과잉금지원칙에 위배될 뿐만 아니라 동일한 보호법익을 위하여 이중처벌을 하는 것으로서 이중처벌금지원칙에 위배된다고 볼 수도 있다.[64]

또한, 대법원은 명의신탁 증여의제로 부당무신고가산세를 부과한 사안에서 원심이 "부당무신고 가산세는 부당한 방법으로 과세표준 등의 기초가 되는 사실을 은폐·가장하여 신고의무가 있는 특정 조세를 무신고하는 행위를 제재하는 것인바, 증여의제의 경우 신고대상은 명의신탁에 근거한 증여세이므로 과세표준 등의 기초가 되는 사실은 명의신탁이다. 따라서 그 은폐·가장의 대상도 명의신탁 자체에 한정될 뿐 이 사건 명의신탁으로 회피된 조세의 기초되는 사실에까지 확장된다고 보기 어렵다. 즉, 이 사건 명의신탁이 다른 조세의 기초되는 사실을 은폐·가장하였어도 이는 그 회피된 조세의 가산세에서 고려될 수 있다는 점은 별론으로 하고, 이 사건 명의신탁의 증여의제로 인한 증여세에 대한 부당무신고가산세의 근거가 될 수는 없다고 보는 것이 타당하다...(중략)...증여의제로 인한 증여세는 조세회피 목적의 명의신탁에 대한 일종의 제재라고 할 것인데(헌법재판소 2013. 9. 26. 선고 2012헌바259 결정 등 참조), 이에 대하여 거의 예외없이 고율의 부당무신고가산세까지 부과하는 것은 실질적으로 조세회피목적의 명의신탁에 대한 과도한 제재가 될 수 있다"라고 판단한 내용을 그대로 확정한 바가 있다(대법원 2016. 1. 28. 선고 53565 판결). 이는 타당한 판시이나, 명의신탁에 대한 가액을 재차 합산하여 누진세율을 적용할 수 있다고 판단하는 등(대법원 2019. 6. 13. 선고 2018두47974 판결) 여전히 행정질서벌적 성격의 부과금과 조세를 명확하게 구분하지 못하고 있다.[65]

---

63) 위 취지의 주장은 권형기, 앞의 논문, 79면 내지 84면 등을 참조하였다.

64) 권형기·박훈, 앞의 논문, 167면 내지 171면

65) 동 판결에 대한 평석으로는 권형기, 명의신탁 재산가액을 재차 합산하여 증여세를 과세하는 것이 적법한지 여부, 월간 공인회계사(통권 제315호), 한국공인회계사회, 2019. 8., 43면 내지 47면 참조

4. 개선방안 - 세법상 행정질서벌에 관한 입법론적 제언[66)]

가. 세법상 행정질서벌에 대한 구분 입법의 필요성

질서위반행위에 대해서는 질서위반행위규제법이 그 과태료 부과 등에 대한 총칙적 성격을 가지고 있다. 특히 동법 제2조 제1호에서는 “"질서위반행위"란 법률(지방자치단체의 조례를 포함한다. 이하 같다)상의 의무를 위반하여 과태료를 부과하는 행위를 말한다.”고 규정하고 있으며, 동법 제5조는 “과태료의 부과·징수, 재판 및 집행 등의 절차에 관한 다른 법률의 규정 중 이 법의 규정에 저촉되는 것은 이 법으로 정하는 바에 따른다.”고 규정하고 있기에, 현행 세법상으로 규정하고 있는 행정질서벌에 대해서도 동 법이 적용되어야 하는지에 대해서도 의문이 들 수 있다. 적어도 실무상으로는 세법상 행정질서벌에 대해서는 질서위반행위규제법을 적용하고 있지 않음은 분명하다.

행정질서벌 가운데 가산세와 같은 경우에는, 처벌보다는 납세의무자에게 심리적인 부담을 주어 행정법규의 위반을 사전에 예방하기 위해 세금의 형태로 부과하는 것으로서 행정상 의무확보의 수단이라는 견해도 가능할 수 있다. 이는 위반행위에 대한 제재(벌칙)적 성격과 예방적 차원에서의 제재규정의 성격이 혼합되어 있다는 의미이다. 그러나 대부분의 행정질서벌 역시 제재적 성격과 예방적 차원에서의 제재규정의 성격을 모두 가지고 있다는 측면에서 동일하다. 이에 질서위반행위규제법은 그러한 점을 모두 고려하여 총칙적인 구조를 가지고 있는 것이다. 조세에 관한 행정질서벌을 부과함에 있어서는 그 특수성을 고려할 수는 있을지라도, 행정질서벌적 측면에서의 재산권 침해를 일반적인 조세제도에 기한 재산권 침해와는 다른 관점으로 보아야 한다는 점은 분명하다. 이는 애초에 세금의 경우 담세력에 근거하여 국가공동체에 기여하는 것인 반면, 행정질서벌과 같은 행정상 제재는 이러한 국가 공동체의 규율을 위반하는 경우에 부과되는 것이기에 근원적인 성격이 전혀 다른 것이기 때문이다.[67)]

---

66) 이하의 내용은, 권형기, 세금계산서 관련 행정질서벌과 관련 입법의 필요성에 관한 소고, 월간조세(2019년 8월호), ㈜영화조세통람, 2019. 8., 71면 내지 80면에 기고한 바가 있는 내용을 요약 및 수정한 내용임을 밝힌다.

67) 사회계약론에 따르면 주권자의 요구에 따라 국민은 그가 국가에 기여할 수 있는 모든 것을 제공

따라서 세법상 조세가 아닌 부분에 대해서는 가산세뿐만 아니라 사실과 다른 세금계산서의 매입세액 불공제나 명의신탁 증여의제에서의 증여세 같은 경우에도 세금의 성격이 아닌 행정상 제재이므로 이를 별도로 규정하여야 하며,[68] 가장 바람직한 방법은 "조세질서위반행위규제법" 등의 명칭으로 하나의 법률에 별도로 규정해 놓는 것이다.[69] 세금에 대해 국세기본법상 총칙적 규정이 있다거나 조세형벌에 대하여 조세범처벌법에 그 규정이 있는 것과 동일하게, 세법상의 행정질서벌에 대해서도 별도의 규정이 있어야 한다는 취지이다.

나. 질서위반행위규제법과의 구분입법

독일에서는 조세기본법(AO)이나 다른 세법에서 따로 정하지 않는 이상 세법상의 질서벌에 대해서 질서위반행위규제법(OWiG) 1편(Erster Teil)이 적용된다(Abgab-enordnung § 377 Steuerordnungswidrigkeiten (2))고 규정하고 있다. 질서위반행위규제법(OWiG) 1편은 동법의 제1조부터 제34조까지의 규정을 포함하고 있는바, 질서위반행위규제법의 총칙적 성격을 가진 많은 부분이 조세법상 행정질서벌에 적용된다는 것으로 해석된다. 우리 국세기본법에서는 이러한 규정이 명시적으로 있는 것은 아니나, 질서위반행위규제법상 당해 법령이 다른 법령보다 우선적으로 적용된다는 취지가 기재되어 있으므로 우리 세법상 행정질서벌에 대해서도 질서위

할 의무가 있으나, 주권자는 공동체에 불필요한 어떤 족쇄도 국민에게 부과할 수 없다고 한다. 즉, 사회계약을 통해 자신의 모든 힘과 재산과 자유에서 오직 공동체에 중요하게 쓰이는 부분만을 양도한다는 것이다. 장-자크 루소, 「사회계약론(옮긴이 김영욱, 1판 2쇄)」, 후마니타스(주), 2019, 41면 내지 42면. 이러한 관점에서 본다면, 현대 사회에서의 세금의 경우에는 국가에 기여할 수 있는 부분으로서 국민이 당위적으로 납부할 의무를 지니고 있다고 해석될 수도 있다. 반면, 행정질서벌에 대해 어떠한 제재를 해야 하는지는 공동체에 중요하게 쓰이는 것이기에 재산권을 이전하는 것이 아니며 단지 공동체의 유지에 필요한 제재적 성격에 해당하는 것이기에 그 액수나 제재에 대한 방법 및 절차 등에 대한 성격은 조세와는 전혀 다른 것이라고 볼 수 있다. 물론 사회계약론에서 장-자크 루소는 세금 납부를 통해 국민이 다양한 의무를 하지 않는다는 것에 대해 비판적인 입장이기는 하나(장-자크 루소, 위의 책, 116면), 이러한 입장이 국민과 국가 간 세금 및 제재 성격의 질서벌의 성격과 관련해서 영향을 주는 것은 아니다.

68) 명의신탁 증여의제에 대해서 별도의 법령에서 제재해야 한다는 취지로는, 윤지현, 앞의 논문, 174면. 박훈 교수의 토론요지자료 부분

69) 이에 대해서는 권형기, 앞의 박사학위논문에서도 주장된 바가 있으나, 동 논문에서는 구체적인 방안이 제시되어 있지 않다.

반행위가 적용되는 것이라고 해석될 여지가 있다. 그러나 현재의 질서위반행위규제법 전체가 세법상 적용되는 것에는 큰 장애가 발생할 우려도 있다. 즉, 조세법상 질서위반행위에 대해서도 질서위반행위규제법을 그대로 적용하는 것에는, 예를 들어, 질서위반행위에 대해서는 비송사건절차법 등이 준용(질서위반행위규제법 제28조)된다거나 질서위반행위가 종료한 날로부터 5년이 경과하는 경우 과태료를 부과할 수 없는 등(질서위반행위규제법 제19조 제1항) 현행 세법의 규정과 함께 운용하기 어려운 점이 있다. 또한, 이와 같이 운용되는 경우 과세관청뿐만 아니라 납세의무자에게도 매우 복잡한 절차를 만든다거나 복잡한 법리의 이해를 요구하는 것이다. 따라서 독일에서와 같이 질서위반행위규제법의 일부 규정을 준용하는 방안도 가능하지만, 조세법 체계에 있어서의 특수성을 살려 세법상 행정질서벌 체계에 대해서도 별도의 입법을 통해 구분하는 것이 바람직하다.

다. 입법시 질서위반행위규제법과 명백하게 구분되어야 하는 내용

조세질서위반행위규제법을 제정한다면, 먼저 질서위반행위규제법이 적용되는 사안이 아니라는 점을 명백히 할 필요성이 있다. 예를 들어, 질서위반행위규제법 제2조 제1호 다목을 신설하여, “조세질서위반행위규제법에 따라 과태료를 부과하는 행위”를 적용범위에서 제외하여야 할 것이다. 반면, 조세질서위반행위규제법의 적용범위는 국세기본법 제2조 제1항 제1호의 “국세” 및 지방세기본법 제2조 제1항 제4호의 “지방세관계법”에 관하여 적용될 수 있도록 규정해야 할 것이다.

또한, 과태료에 관한 불복절차를 준용해야 하는가 아니면 세법상 항고소송의 절차에 따라야 하는가의 문제도 발생할 수 있다. 가산세의 경우 행정질서벌적 성격을 인정하면서도 과태료에 관한 불복절차를 준용하지 않고 항고소송의 절차에 따르고 있다. 세법에 규정하고 있는 내용을 본안은 행정소송법으로 다투고 행정질서벌은 비송사건절차법으로 다투는 것은 매우 효율적이지 않다. 이는 납세의무자의 입장에서나 국가의 입장에서 모두 불필요한 재판절차를 거치게 되는 것이다. 나아가 질서위반행위규제법에 대해서도, 과태료 부과처분이 행정쟁송의 대상이 되는 처분은 아니지만(대법원 2012. 10. 11. 선고 2011두19369 판결) 입법정책상 행정소송법상의 항고소송 내지 공법상 당사자 소송까지 제기할 수 있도록 해야 한다는 견

해[70]까지 고려해본다면, 세법상 행정질서벌에 대하여 항고소송을 제기할 수 있도록 규정하는 것은 충분히 가능하다고 본다.

라. 부과의 기준과 한계

질서위반행위에 대한 위반의 정도와 제재의 정도 간 불합치성이 증대한다면 종국적으로 과태료 제도의 존재 의의가 반감하게 되므로, 법익 침해 정도에 따른 제재수준의 설정이 필요하다.[71] 행정질서벌은 담세력에 상응한다거나 실질과세원칙에 부합하는 등의 세법 고유의 기준이 아니라 책임주의 원칙에 부합해야 한다.[72] 따라서 행정질서벌의 일종인 가산세에 대해서도 참작할만한 사유나 비난가능성 등에 따라 감면을 하는 것이 타당하다.[73] 그런데 세법상 행정질서벌에 대해서는 법률에 특별한 규정이 없는 한, 전부의 취소 또는 전부의 부과라는 쟁점으로 해석되고 있다. 그러나 행정질서벌에 대해서는 납세의무자의 사정이나 특수성에 따라 일정 부분만 부과할 수 있도록 해야 한다는 것이다.[74] 예를 들어, 관련 행위가 고의인지 아니면 과실인지 여부에 대해서도 구분하여 부과의 수준을 차등 적용해야 하며, 세금계산서 액수의 과다, 조세포탈의 결과 발생 여부 등에 따라 이를 달리 적용하는 것이 타당하다. 예를 들어, 세금계산서 액수에 비례하여 행정질서벌을 부과하되, 고의로 사실과 다른 세금계산서를 교부받은 결과 조세포탈의 결과가 발생한 경우라면 가장 높은 수준의 과태료를 부과하는 한편,[75] 과실로 사실과 다른 세금계산서를 교부받았는데

---

70) 박효근, 행정질서벌의 체계 및 법정책적 개선방안, 법과정책연구(19-1), (사)한국법정책학회, 2019. 3., 77면 내지 78면

71) 김용훈, 현행 과태료 제도의 문제점과 합리적 정비방안, 공법학연구(19-3), 한국비교공법학회, 2018.8., 393면 내지 394면

72) 같은 취지로, 곽태훈, 가산세 면제요건인 정당한 사유에 관한 고찰, 저스티스 통권 제159호, 한국법학원, 2017, 373면 내지 374면

73) 백제흠, 가산세 면제의 정당한 사유와 세법의 해석 - 미국과 일본의 판례와 비교·분석을 중심으로-, 이강국 대법관 퇴임기념 논문집, 특별법 연구 제8권, 특별소송실무연구회 편, 2006, 574면 내지 575면

74) 이와 같이 중간 지대가 없는 결론을 내리는 것에 대한 비판으로는, 곽태훈, 앞의 논문, 378면

75) 질서위반행위규제법상 양형의 조건은 감경뿐 아니라 가중의 사유가 될 수도 있으므로 당사자에게 항상 유리한 것이 아니다. 법무부, 질서위반행위규제법 해설집, 2018. 12., 49면

조세포탈의 결과도 발생하지 않았다면 이러한 경우에는 굳이 처벌할 필요성이 없으므로 행정질서벌을 부과하지 않거나 최소한의 수준으로 부과할 수 있도록 제도를 정비할 필요가 있다. 또한, 단지 과세기간만을 달리 기재하여 수취하였는데, 이러한 사실과 다른 세금계산서가 전체 사업연도에 비추어 부가가치세의 포탈이 발생하는지, 다른 소득과세에서의 세율의 변경이나 이월결손금 등의 적용으로 인하여 조세부담의 감경을 발생시키려는 의도나 결과가 있었는지 여부에 따라 구분하여 과태료를 부과할 수 있도록 제도를 정비해야 한다. 현재의 가산세 등 세법상 행정질서벌에 대해서는 이와 같은 감면 등의 논의가 거의 없다고 사료되나, 담세력이 아닌 '의무위반'에 대해 부과하는 과태료적 성격의 부담에 대해서는 당연히 여러 요소를 고려하여 가액을 산정하는 것이 본래 타당한 것이다.

명의신탁 증여의제의 경우에도 역시 부동산 실권리자명의 등기에 관한 법률(이하 "부실법") 등에서 규정하고 있는 것과 유사하게 위반행위의 의도 등에 따라 한도를 정하는 것이 타당할 것이다. 부실법에서는 부동산평가액과 의무위반 경과기간, 조세포탈의 의도 및 법령에 의한 제한을 회피할 의도를 고려하여 과징금을 부과하도록 규정하고 있는데, 이러한 점은 참고가 될 수 있을 것이다(부실법 제5조 제3항, 동법 시행령 제3조의2 및 별표).

국세기본법 제49조는 행정질서벌적 성격의 가산세 가운데 일부 규정에 대해서는 1억 원을 그 한도로 설정하고 있으며, 의무위반의 구분이나 적용기간 및 적용방법 등에 대해 대통령령에 위임을 하고 있다. 그러나 이를 위임받은 국세기본법 시행령에서는 적용기간에 대해서만 규정하고 있으며, 그 위임받은 내용에 대해 구체적으로 규정하고 있지는 않고 있다(국세기본법 시행령 제29조의2). 그렇지만 위반행위가 단지 세무행정의 목적을 침해하기에 부과되는 부가가치세법상 사실과 다른 세금계산서에 관한 매입세액 불공제나 명의신탁 증여의제 규정에 대해서는 일정한 정함이 있어야 한다고 본다. 특히, 단순히 이를 담세력에 따른 과세표준과 합산하여 계산하는 등의 계산방법을 따르는 것 등은 도저히 인정될 수 없다.

또한, 질서위반행위규제법 제13조 제1항에서는 "하나의 행위가 2 이상의 질서위반행위에 해당하는 경우에는 각 질서위반행위에 대하여 정한 과태료 중 가장 중한 과태료를 부과한다."고 규정하고 있다. 세금계산서 관련 행정질서벌의 경우 매입세액 불공제와 동시에 가산세를 부과되지 않도록 규정해야 할 것이다.

마. 고의 또는 과실과 입증책임의 문제

애초에 가산세에 있어 “정당한 사유”를 인정하였던 것은(대법원 1976. 9. 14. 선고 75누255 판결),[76] 가산세 고유의 법리가 있었던 것이 아니라 행정질서벌에 관한 대법원 판시 내용을 가산세에서도 그대로 적용한 것이었을 뿐이다. 그런데 질서위반행위규제법이 입법됨으로 인하여 다른 과태료의 부과에 있어서는 “고의 또는 과실”이 없다면 이를 부과할 수 없다고 해석되나(질서위반행위규제법 제7조), 세법에 있어서는 이를 적용하여 해석하지 않았던 것일 뿐이다. 그런데 세법상 행정질서벌을 적용함에 있어서 여타의 질서위반행위와 달리 취급할만한 특별한 사정이 없다(이에 과거 법리상으로도 동일하게 취급했었던 것이다). 이에 세금계산서 관련 행정질서벌에서 이를 부과하지 않는 “정당한 사유”를 “선의·무과실”로 판단해 온 것으로 보이나, “선의·무과실”을 납세의무자가 입증하는 것이 아니라 과세관청이 “고의 또는 과실”을 입증하는 방향이 되어야 할 것이다.

5. 조세와 부담금의 구분과 취급

가. 문제의 제기

조세라 함은 국민이 공동체적 관점에서 일정한 담세력이 발생하는 경우에 국가에 그 국민의 재산을 국가 운영을 위하여 공동체에 납부하는 것이라고 볼 수 있다.[77] 따라서 현대 사회에서의 조세는 응능부담원칙에 따라 부과된다.[78] 반면, 응익과세적 성격을 지니고 있는 세금들이 있다고 하나 이는 실제로는 응능과세를 기본적으로 담고 있으며 일부 그 성격을 가미하고 있는 것일 뿐,[79] 기본적으로 응능과세원칙

76) 국세기본법상 2006. 12. 30. 법률 제8139호로 정당한 사유에 대한 감면 규정이 입법되기 훨씬 이전의 시점이다. 현행 국세기본법 제48조 제1항 및 제2항에서는 이를 법에서 구체화하고 있다.

77) 이는 앞서 언급하였던 사회계약론의 사상에 기초한 것이라고 본다.

78) A. Smith의 경우 응익과세적 성격과 응능과세적 성격을 모두 조세의 성격으로 보고 있었던 듯하다. 그러나 최근의 조세의 부담은 응능과세적 성격에 기반하고 있다고 봄이 타당하고, 대부분의 현행 조세제도와 그 기반되는 이론 역시 이러한 점에 근거하고 있다.

79) 예를 들어, 재산세의 경우에는 응익과세적 성격이 있다고 하나, 재산이라는 것에 대한 담세력에 따라 과세하는 구조이기에 응능과세를 기본으로 하고 있다.

에 따른다고 할 수 있다. 즉, 조세는 일정한 소득이나 재산 등 국민 개개인의 능력에 따라 공동체를 위해 부담하는 것이며, 특정한 목적을 위해 특정한 인원들에게 부담시키는 부담들과는 전혀 다른 성격에 해당한다.[80]

그런데 실질적 성격이 조세에 해당함에도 불구하고 조세가 아닌 부담금, 기금 등으로 부과하는 경우도 종종 존재한다. 법으로 규정할 때 조세로 규정하지 않았을 뿐, 실질은 조세와 동일한 성격인 경우가 있다는 것이다.[81] 이에 각종 부담금, 수수료 등에 대해 준조세라고 지칭하기도 한다.[82] 현대 사회는 재정수요의 확대와 정책수단의 다양화로 인하여 조세와 특별부담금의 구별이 애매해지는 측면도 있으나, 특별부담금으로 규정된 것이라도 조세의 성격을 가진다면 그에 맞는 원리가 유추적용되어야 할 것이다.[83]

먼저, 국민건강보험법의 경우도 사실상 조세의 성격을 지닌 것이 아닌지 여부에 대해 문제될 수 있다. 물론 "보험"의 원리가 작용하기 때문에 조세와는 다른 측면이 분명 있지만, 2016. 8.부터 국민건강보험법이 개정되어 사업주 부담 건강보험료가 체납되는 경우에는 과점주주가 제2차 납부의무를 부담하게 되는 등 현재로서는 조세와 유사하게 운영되는 부분도 있다. 그러나 명목이 보험에 해당하므로 효율적 운용이나 적정한 보험료 책정이 조세보다 투명성이 떨어진다고 한다.[84] 따라서 이에 대해 특별목적세인 "의료보장세"로 입법해야 한다는 주장도 있다.[85] 또한, 한국납세자연맹은 물이용부담금이 사실상 조세와 동일하다는 사유로 그에 대한 위헌을 법정에서 다툰 바도 있다.[86] 기타 각종 부담금 등이라는 명목으로 구분징수하고 있으나

---

80) 세금은 과거 군주제 시대 이전부터 있어 왔으나, 현대의 조세의 개념은 과거의 조세체계와는 개념적 측면에서도 다른 측면이 많다.

81) 이창희, 앞의 책, 8면에서는 택지초과소유부담금을 예를 들면서, 그 법을 만들고 관리하는 부서가 건설교통부이었기 때문에 세금의 명칭을 쓰지 않았으나, 이름만 바꾼다고 하여 다른 성질이 될 수 없다고 설명하고 있다.

82) 성낙인, 앞의 책, 950면. 동 서적에는 조세가 아니지만 조세법률주의의 적용을 받는 것이라고도 설명하고 있다. 그러나 준조세는 조세와 여러 측면에서 차이가 있다.

83) 소순무 외, 앞의 책, 7면 내지 8면. 대법원 2002. 8. 23. 선고 2001두2959 판결 등

84) 소순무, 건강보험료는 세금 아닌 세금, 보험료 아닌 보험료, 조세일보, 2016. 8. 18.자 기사도 같은 취지임

85) 소순무, 위의 기사 참조

86) 서울행정법원 2017구합3809 사건

실제로는 조세와 거의 동일한 실질을 가진 것들은 수십 건이 넘는데, 이에 대해서는 국회의 감시를 받지 않는 등의 문제가 있다.

재정충당목적의 특별부담금 등은 반대급부 없는 강제적인 징수인 면에서 조세와 공통점을 가지면서 헌법상 명시적인 특별통제장치가 결여되어 있으며, 그럼에도 불구하고 조세의 성격을 가지는 특별부담금이 계속 설치·운용되는 것은 특별부담금의 신설이 조세의 신설에 비하여 국민의 저항이 크지 않고 징수나 집행과정의 어려움이 적어 손쉬운 재원조달 수단이 될 수 있기 때문이며, 또한, 특별부담금의 수입이 대부분 기금이나 특별회계의 형태로 관리되므로 일반 예산에 비해 안정적으로 사업비를 확보할 수 있다는 장점을 행정당국에 제공하기 때문이라고 한다(헌법재판소 2003. 12. 18.자 2002헌가2 결정). 그러나 헌법재판소 역시 조세수입이 대부분 일반회계로 귀속되어 국가 전체의 관점에서 사업의 타당성이나 우선순위를 따져 사용되는데 비해 사용용도가 한정되어 있음을 기화로 방만하게 사용될 수 있으며 재정운영의 효율성을 떨어뜨릴 수 있는 등의 문제가 발생하기에, 헌법적 정당화 요건을 갖추어야 하고 그렇지 못한 경우에는 국민의 재산권을 침해하여 위헌이 될 것이라고 설시하고 있다(헌법재판소 2003. 12. 18.자 2002헌가2 결정).

최근 헌법재판소는 “재정조달목적 부담금은 특정한 반대급부 없이 부과될 수 있다는 점에서 조세와 매우 유사하므로 헌법 제38조가 정한 조세법률주의...그 부과가 헌법적으로 정당화되기 위하여는 조세에 대한 관계에서 예외적으로만 인정되어야 하며 국가의 일반적 과제를 수행하는 데에 부담금 형식을 남용하여서는 아니 (된다)”고 설시하면서 “골프장 부가금 징수 대상 시설의 이용자만을 국민체육진흥계정 조성에 관한 조세 외적 부담을 져야 할 책임이 있는 집단으로 선정한 것에는 합리성이 결여되어 있다.”고 하여 국민체육진흥법 제20조 제1항 제3호의 위헌을 결정한 바가 있다(헌법재판소 2019. 12. 27.자 2017헌가21 결정).

나. 조세와 조세 아닌 것의 구분 기준

특정한 공과금이 조세인지 부담금인지 여부는 단순히 법률에서 무엇으로 성격을 규정하고 있는지를 기준으로 할 것이 아니라 그 실질적인 내용을 결정기준으로 삼아야 할 것이다(헌법재판소 2004. 7. 15.자 2002헌바42 결정). 우리 헌법재판소에서

는 아직 다양한 결정이 축적되지는 않은 상황이나, 실질적으로 조세의 역할을 하고 있는 각종 부담금이나 기금 등에 대해서 위헌결정 등에 대해 많은 심사를 진행하고 있는 중이다.

한편, 미국 메사추세츠 주 대법원은 조세와 부담금의 구분에 대해 아래와 같은 요건[87]을 설시한 바가 있다.[88]

1. 부담금은 특정 정부 서비스에 대한 교환조건으로 부과되며, 이와 같은 서비스는 부담금을 지불하는 당사자의 이익을 위한 것이고 사회의 다른 구성원들과 공유되지 않는다.
2. 부담금은 선택에 의해 지불된다. 즉, 부담금을 지불하는 당사자는 특정 정부 제공 서비스를 이용하지 않는 대신 부담금을 지급하지 않을 수 있는 선택이 가능하다.
3. 부담금은 정부의 수익을 위해 요구되지 않으며, 행정청의 서비스제공에 관한 비용을 충당하기 위해 부과된다.

위와 같은 사유로 메사추세츠 주 대법원은 보스턴 시의 부담금 부과는 빌딩 소유자의 이익이 아니라 공중 전체의 이익과 연관되어 있다고 보아 부담금 부과규정이 주헌법을 위반하는 조세에 해당한다고 판결하였다.[89]

캘리포니아 주 법원의 경우, 샌디에고 시가 Business Tax and Tental Unit Tax의 사업자 대상 세금을 징수 및 처리하는 업무에 추가적인 예산이 필요하다고 보아 사업자에게 매년 USD 25를 부담금으로 징수하기로 하였는데, 당해 부담금이 세금인지 부담금인지 여부는 당해 부담금의 1차적인 목적이 예산 확보를 위한 것인지 여부에 따라 판단한다는 “Primary Purpose Test” 등을 적용해 보면 동 부담금은 조세에 해당하기에, 실질이 조세에 해당하는 부담금은 조세 부과를 위해 필요한

87) 표 안의 요약은 동 판결에 대한 해설을 담고 있는 Mark Bobrowski, Handbook of Massachusetts Land Use and Planning Law, Third Edition, Wolters Kluwer, 2015. 7., 376면 하단의 내용을 참조하였다.

88) Emerson College v. City of Boston & Others(1984), 391 Mass. 415. 판결문 본문에 기재된 내용을 보면, The fire commissioner of the city of Boston and the collector of taxes of the city of Boston 역시 피고로 하고 있음을 알 수 있다.

89) 참고로, Greater Franklin Developers Association. Inc. v. Town of Franklin 판결, Southview Coop. Jous. Corp. v. Rent Control Bd. of Cambridge 등 판결에서 메사추세츠 법원은 같은 요건을 적용하여 실질이 주헌법을 위배하는 조세라고 판시한 바가 있다.

절차를 준수하지 않은 위법이 있으므로 캘리포니아 주헌법을 위반한다고 판단하기도 하였다.[90]

다. 실질적인 조세의 성격을 지닌 부담금 등의 조세로 입법적 전환

실제로 조세의 성격인지 조세가 아닌지 여부에 대해 판단하기 곤란한 경우가 있을 수도 있다. 그러나 조세의 성격으로 볼 수 있는 것들에 대해 현재 체계와 같이 방만하게 여러 법령으로 나누어서 여러 기관이 관리하는 것은 효율적이지 않을 뿐만 아니라 투명하게 운영된다고 볼 수도 없으며 관리감독을 제대로 받지 않을 가능성이 높다. 나아가 사실상 조세 명목의 부담금 등은 국민의 재산권을 침해하는 것이 명백한 이상 이에 대해 명목상 조세가 아니라는 사유만으로 이를 방치할 수는 없다고 본다. 또한, 세법상 조세법률주의의 대원칙 등의 적용 역시 그대로 적용될 것인지 여부가 납세의무자의 입장에서는 불명확할 수 있을 뿐만 아니라, 그에 대한 방어에 있어서도 납세자에게 보장되는 각종 권리(예를 들어, 국세기본법상 각종 절차상 권리)가 조세가 아닌 부담금의 형식을 가지고 있으므로 동일하게 보장된다고 보기 어렵게 된다. 뿐만 아니라 부담금으로 규정되어 있는 경우에는 부당징수에 대한 구제절차가 취약하다거나 과세대상, 과세표준, 세율 등이 명문의 규정으로 포함되지 않은 경우도 상당히 있다.[91]

이는 입법 차원에서 정리를 해야 한다. 부담금에 관한 법률로 입법되어 있는 내용들에 대해서는 실제 조세법상 보장받을 수 있는 각종 권리의 보호법리를 유추적용해야 할 것이나, 실무상 개별 사안에서 전부 실제 조세라는 점이 명확하게 입증되지 않는 이상 권리보호를 받는 것은 매우 어렵기 때문이다. 너무나 다양한 부담금 등으로 인해 대부분의 국민은 본인들이 어떠한 부담금을 납부하고 있는지에 대해서도 알기 어렵다. 그러나 국민이 이를 모른다고 하여 그대로 방치하는 것은 “조세징수의 저항을 줄이는 것”이 아니라 “국가의 책무를 방기하는 것”이다.

---

90) Weisblat v. City of San Diego(2009), 176, Cal. App. 4th, 1022

91) 원윤희·박훈, 국민 부담에 대한 헌법적 고찰 : 조세와 부담금을 중심으로, 의정논총(8-1), 한국의정연구회, 2013, 239면, 241면

6. 소결

본 장에서는 조세의 정의 및 그 범위를 명확히 하여 조세정의에 부합할 수 있는 방향을 정리해 보았다.

가산세, 매입세액 불공제액, 명의신탁 증여의제 세액 등의 성격이 조세가 아님에도 조세로 규정하고 있기에 부작용이 발생하는 것과 동일하게, 실제로 조세의 성격임에도 불구하고 조세가 아닌 다른 명목으로 부과하고 있는 부담금 등은 사실상 적법한 "통제"를 받지 못하는 문제가 있다. 따라서 조세의 범위를 명확하게 하여, 조세의 성격을 가지는 것들은 조세로 명확하게 규정하여 조세의 체계 내로 편입시키는 것이 필요하다. 따라서 납세자 권익을 보호하기 위해 선행되어야 하는 것은 그 전제조건인 "조세"의 범위를 명확히 하는 것이다.

위와 같은 조세의 정의를 정리한 이후에는, 형식적으로는 조세이나 실질적으로는 조세가 아닌 제재적 성격을 지니는 내용에 대해서는 조세가 아니라 각종 과태료의 부과처분 등으로 입법상으로 구분해야 한다. 조세가 아닌 것을 조세의 형식으로 규정하는 것은 실체적·절차적 측면에서 모두 적절한 취급을 받을 수 없는 문제가 발생하기 때문이다. 또한, 이는 현행 질서위반행위규제법의 적용 여부에 대해서도 불명확한 부분이 많기에, 조세질서위반행위규제법 등의 입법을 통해서 일률적으로 그 성격에 맞게 규제를 해야 할 것이다. 따라서 본 논문에서는 세법상 행정질서벌에 관한 실체적·절차적 측면을 보장할 수 있는 입법 체계를 간략하게 살펴보았다.

이와 반대로 부담금 등이 실질상 조세의 성격을 가지고 있는 경우라면 이는 조세제도에 포섭되어야 할 것이다. 조세의 성격을 가지고 있는 사항에 대해서 부담금에 관한 실체적 해석 및 절차를 적용하는 것 역시 납세자가 조세에 관하여 적절한 권리의 주장 또는 방어를 함에 있어 장애가 될 수 있으므로 이 역시 법령을 통해 정비되어야 할 사항이라고 본다.

Ⅳ. 조세 분야의 적법절차 강화를 위한 구체적인 조세정책방안

1. 논의의 방향

Arthur Kaufmann 교수는 ‘인격’이란 실체가 아니라 관계와 관계대상의 구조적 통일체인데, 인격에 근거한 절차적 정의론을 완성하는 것은 법을 위탁받은 사람들 모두의 과제라고 한다.[92] 또한, 법이란 언제나 법이 각자에게 인격으로서 그에게 속하는 것을 보장하는 것을 통해서만 (특히 기본권과 인권의 보장을 통하여) 정당화될 수 있다고 한다.[93] 결국 조세 분야에서의 정의 역시 관계(국가와 국민과의 관계)를 통해서만 정당화될 수 있으며, 이는 각자에게 속한 기본권을 보장하는 방향이어야 할 것이다. 이러한 점은 실체적 측면에서도 중요하나 관계로부터 도출되는 절차적 정의 역시 중요하고, 이는 결국 적법절차의 원칙에 대한 적절한 입법에서부터 시작한다.

본 장에서 논의하는 내용은 앞서 Ⅲ.에서 정리한 ‘조세의 범위’에 해당하는 것을 전제로 하되, 조세의 부과에 관하여 발생할 수 있는 각종 행정질서벌이나 행정형벌의 부과에 대한 논의를 포함한다. 조세제도에서의 행정질서벌 및 행정형벌의 입법목적은 대부분 조세의 부과 및 징수를 1차적 또는 궁극적인 목적으로 하고 있기에, 조세 분야의 적법절차를 논의하기 위해서 이들을 제외하고 논하기는 어렵기 때문이다. 그리고 여기에서는 세부적으로 위법수집증거 배제원칙 및 독수과실이론의 조세법 적용, 세무조사시 영장주의 적용, 일반 세무조사와 조세범칙조사의 구분 등에 대해 순서대로 살펴본다.

2. 형사소송법상 위법수집증거 배제원칙 및 독수과실 이론의 엄격한 적용

가. 문제점 - 세무조사시 절차적 적법성 준수

세무조사는 납세자의 기업경영의 어려움과 신용경색의 위험뿐만 아니라 사생활의

92) Arthur Kaufmann, 법철학(김영환 옮김), ㈜나남, 2013, 607면 내지 608면

93) Arthur Kaufmann, 앞의 책, 607면

평온 등 권익이 침해될 우려가 크기 때문에, 세무조사에서도 절차적 보장이 반드시 지켜져야 한다.[94] 따라서 대법원은 위법한 세무조사에 기초한 과세처분은 위법하다는 입장이다(대법원 2015. 2. 26. 선고 2014두12062 판결 등). 그런데 위법한 세무조사가 이루어지고 그 후 과세처분이 이루어졌다고 하더라도 그 위법한 중복세무조사에서 획득한 자료가 후속 과세처분에 필요한 과세자료가 되지 않을 때에는 후속 과세처분이 위법하다고 할 수 없다는 견해도 있다.[95] 그러나 이와 같은 견해는 타당하지 않다고 본다. 목적의 정당성을 위해 절차 자체의 하자에 대해서까지 묵인할 수는 없다.[96] 즉, 목적의 정당성 이전에 엄격한 절차적 통제가 이루어져야 한다.

다만, 최근에는 이와 같은 경향에 따른 판결들이 다수 있기에 환영할 만하다.[97] 대법원 2017. 3. 17. 선고 2014두8360 판결에서는 과세관청이 현장확인의 형식을 취하였으나 실질이 세무조사라고 하여 중복세무조사라고 보아 취소하였으며, 대법원 2017. 12. 13. 선고 2016두55421 판결에서는 과세관청이 재조사로 얻은 과세자료를 과세처분의 근거로 삼지 않았다거나 이를 배제하고서도 동일한 과세처분이 가능한 경우라고 하여 달리 볼 것은 아니라고 판단하기도 하였다. 조세포탈에 관한 사안이기는 하나, 대법원은 세무조사와 관련한 쟁점에 있어서 증거 제출의 임의성이 인정되지 않기에 절차위반으로서 증거능력이 없다고 판시하며(대법원 2016. 3. 10. 선고 2013도11233 판결), 절차위반과의 인과관계가 단절되었다는 사유로 증거능력을 인정한 원심 판결과 달리 판단한 바도 있다.[98] 이에 대해 대법원이 임의제출의 명목으로 영장주의를 회피하려는 시도가 우려되기에 이러한 판시를 하였다는 해석도 있다.[99]

---

94) 안대희 외, 앞의 책, 968면

95) 강석규, 조세법쟁론, 삼일인포마인, 2017, 442면. 동 변호사는 일정한 실제 사례를 들면서 설명하고 있으나(판례 번호 등은 기재하지 않고 있음), 당해 사안이 위와 같은 주장에 완전하게 포섭되는 주장인지에 대해 저자가 명확하게 이해하기는 어렵다.

96) 위법한 세무조사의 판단에 있어, 세무조사의 명목이나 세무조사의 결과인 처분에만 주목할 수 없으며 납세자의 부담을 최소화해야 한다는 견해로는 법무법인 율촌 조세판례연구회, 조세판례연구Ⅱ. 세경사, 2009, 80면

97) 소순무 외, 앞의 책, 105면도 유사한 취지로 보인다.

98) 이에 대한 해설로는 조원철, 판례해설 - 최초의 위법한 압수절차와 2차적 증거수집 사이에 인과관계가 단절되지 않는다면 2차적 증거의 증거능력 없어, 법률신문, 2016. 4. 12.자 기사 참조

99) 한상훈, 임의제출물의 영치와 위법수집증거 배제법칙 - 대법원 2016. 3. 10. 선고 2013도11233

현재까지 명확한 판례는 없으나, 국세기본법 제81조의5에서 규정하는 세무조사시 조력을 받을 권리 규정, 제81조의6 세무조사의 관할 및 대상자 선정의 규정, 제81조의7 세무조사의 사전통지와 연기신청에 대한 규정, 제81조의10의 장부서류의 보관금지 규정, 제81조의11 통합조사의 원칙 규정에 위반한 경우라도, 모두 적법절차를 거치지 않은 것이므로 과세처분이 적법하다고 볼 수 없으며 취소되어야 한다.[100][101]

나. 형사법상 위법수집증거 배제원칙과 독수과실이론

위법수집증거 배제법칙은 미국의 증거법에서 유래한 것으로서, 위법한 절차에 의하여 수집된 증거의 증거능력을 부정하는 법칙을 말한다.[102] 이러한 위법수집증거 배제법칙은 1914년 Weeks 판결[103]에서 시작되어 1946년 연방형사소송법 제42조의e에서 명문화 되었으며, 우리 형사소송법 제308조의2에서는 "적법한 절차에 따르지 아니하고 수집한 증거는 증거로 할 수 없다."는 조문을 두어 동일한 법칙을 규정하고 있는 반면, 독일이나 일본의 경우에는 판례를 통하여 확립되었다.[104] 위법수집증거 배제법칙은, 수사기관이 국민의 기본적 인권을 침해하여 위법하게 수집한 증거를 허

판결 -, 법조 최신판례분석(Vol.719), 법조협회, 2016.10. 616면. 동 사안에서 세무공무원이 세무조사 협조를 명목으로 USB를 임의로 제출한 것에 대해서, 동 논문은 "대상 판결은 형사소송법 제218조에 의한 임의제출의 '임의성'을 명시적으로 부정한 최초의 대법원판례가 아닌가 싶다."라고 설명하고 있다. 한상훈, 위의 논문, 621면. 엄격하게 본다면, 본 사안에서의 임의적인 자료제출은 검사가 아닌 세무공무원에게 한 사안에 해당한다. 이와 같이 세무공무원에게 임의제출한 사안에서 대법원이 임의성을 부정하였다는 점은 눈여겨 볼 필요가 있다.

100) 안대희 외, 앞의 책, 1005면도 같은 취지

101) 소순무 외, 앞의 책, 104면에서는 이와 같은 논의는 조사절차에 대한 규정을 효력규정으로 볼 것인가의 여부에 달려있다고 한다. 이때 정의와 형평에 현저하게 반하는 경우에 무효로 보아야 한다고 설시하고 있다. 타당한 견해라고 사료되나 "현저하게 반하는 경우"가 명확하지 않은 경우에는 이에 대한 입증책임을 납세의무자가 아닌 과세관청이 져야 한다고 사료된다.

102) 이재상·조균석, 형사소송법(제10판), 박영사, 2015, 575면, 손동권·신이철, 새로쓴 형사소송법, 세창출판사, 2013, 563면

103) Weeks v. United States. 232 U.S. 388(1914)

104) 이재상·조균석, 앞의 책, 576면 내지 577면 참조. 다만, 독일의 경우에는 적법한 강제처분에 의하여 발견될 수 있었을 것인 때에는 원칙적으로 사용할 수 있으나, 인간의 존엄이 침해된 때에는 사용금지가 적용되며 그 한계는 구체적 상황 등에 따라 판단된다고 한다. 반면, 손동권·신이철, 앞의 책, 564면에서는 독일에서는 증거금지에 관한 실정법 규정에 의해 위법수집증거 배제법칙이 실현되고 있다고 설명하고 있다.

용하는 것은 법원이 위법행위에 가담하는 것과 같은 결과가 되기에 적정절차를 보장하기 위하여 필요하며, 정책적으로도 위법수사를 억지하기 위하여 효과적이기에 필요하다.[105] 또한, 법치국가에서는 사인뿐만 아니라 수사기관도 법을 지켜야 하고, 국가는 비난받지 않을 형사절차를 운영하여야 할 책무가 있으므로 불법적으로 획득한 증거를 용인해서는 아니된다.[106]

대법원은 형사소송법상 규정되어 있는 위법수집증거 배제원칙을 따르고 있으나, 수사기관의 절차 위반행위가 적법절차의 실질적인 내용을 침해하지 않고 오히려 증거능력을 배제하는 것이 헌법과 형사소송법이 적법절차의 원칙과 실체적 진실 규명의 조화를 도모하고 사법정의를 실현하려 한 취지에 반하는 결과를 초래하는 것으로 평가되는 경우에는 예외적으로 그 증거를 유죄의 증거로 사용할 수 있다고 한다.[107] 따라서 진술거부권을 고지하지 않은 경우 피의자 진술은 진술의 임의성과 무관하게 증거능력이 부정되며(대법원 1992. 6. 23. 선고 92도682 판결), 변호인의 접견교통권이 침해된 상태에서 얻어진 자백 역시 증거능력을 인정할 수 없다(대법원 1990. 9. 25. 선고 90도1586 판결). 학설은 적법절차에 따르지 않고 수집된 증거는 증거능력이 당연히 부정되어야 하며, 이에 증거능력을 인정하는 기준은 최대한 엄격하게 제한적으로 해석되어야 한다고 한다.[108]

독수과실이론이란 위법하게 수집된 증거에 의해 발견된 제2차 증거의 증거능력을 배제하는 이론을 의미하며, 판례 역시 위법수집 증거에 의하여 획득한 2차적 증거도 유죄 인정의 증거로 삼을 수 없다고 보고 있다(대법원 2007. 11. 15. 선고 2007도3061 전원합의체 판결, 대법원 1977. 4. 26. 선고 77도210 판결 등).[109] 적정절차의 원리와 위법수사의 억지를 목표로 하는 위법수집증거 배제법칙의 실효성을 살리기 위해서는 독수과실의 증거능력도 당연히 부정되어야 할 것이다.[110] 다만, 판례는

105) 이재상·조균석, 앞의 책, 578면 내지 579면

106) 안성수, 형사소송법-쟁점과 미래-, 박영사, 2010, 331면 내지 332면에서는 이러한 견해를 영국에서의 견해 중 하나로 소개하고 있다.

107) 대법원 2007. 11. 15. 선고 2007도3061 전원합의체 판결

108) 이재방, 적법절차에 따르지 않고 수집된 증거의 증거능력에 대한 고찰, 홍익법학(제12권 제1호), 홍익대학교 법학연구소, 2011, 369면

109) 이재상·조균석, 앞의 책, 585면 내지 586면

110) 손동권·신이철, 앞의 책, 569면

독수과실이론의 예외적 적용으로서 피고인의 자유의사에 의하여 이후 변호인의 충분한 조력을 받은 다음 임의로 자백한 경우 등에 있어서는 그러한 법정진술 등을 유죄로 할 수 있다고 본다.[111]

다. 개선방안 1- 위법한 세무조사에 의한 과세자료의 배제와 독수과실이론의 적용

애초에 형벌과 조세는 국민의 기본권을 침해한다는 점에서 동일한 측면이 있다는 점을 간과할 수 없다. 형벌은 국민의 신체의 자유와 재산권을 침해할 수 있으며, 세금 역시 재산권을 침해할 수 있다는 점에서 헌법상 보장된 권리를 침해한다는 점은 동일하다.[112][113] 국민의 기본권을 침해하는 국가기관의 행위에 대해서는 엄격한 잣대를 들이대는 것이 타당하다고 볼 수 있으며, 국가는 기본권 침해를 염두에 두고 있는 공권력의 행사에 있어서 적법한 방식을 채택해야 한다.[114]

그렇다면 형사소송법상 위법수집증거의 증거능력 배제원칙은 세무조사의 위법으로 인한 경우에도 적용되어야 한다고 본다.[115] 대법원은 형사소송법상 검사의 서명날인이 없는 형식적인 위법이 있는 경우에도 피의자 신문조서의 증거능력이 부인되어 무효라고 판단하고 있다.[116] 이와 같이 국가기관이 우월한 지위에서 국세기본법 등에서 규정된 절차를 준수하지 않고 위법한 방식으로 수집한 증거는 인정되어서는 아니 된다. 즉, 법원은 위법수집증거를 통한 과세처분을 인정함으로 인하여 마치 과세당국의 그러한 위법행위에 가담하는 것처럼 인정되지 않아야 하며, 정책적으로도

---

111) 대법원 2009. 4. 23. 선고 2009도526 판결, 대법원 2009. 3. 12. 선고 2008도11437 판결. 독수과실이론의 제한이론으로는 희석이론, 독립된 증거원의 이론, 불가피한 발견의 이론 등이 있다. 손동권·신이철, 앞의 책 569면 내지 571면 참조

112) 물론 형벌과 세금의 본질이나 기능이 다름은 물론이다. 기본권 침해의 측면에서 본다면, 동일하게 국가기관이 공권력을 행사하여 기본권을 침해한다는 점이 동일하다는 의미이다.

113) 특히 형벌의 경우에도 벌금형이 규정되어 있다는 점과 세금에도 각종 행정질서벌 및 행정형벌이 적용된다는 점을 고려해본다면 더욱 그러하다.

114) 이는 조직적 탈세나 중대한 범죄에 대해 선처해야 한다는 주장이 전혀 아닌, 절차적 측면에서 국가기관이 우월한 지위를 행사함으로 인하여 추가적인 기본권의 침해를 방지해야 한다는 취지이다.

115) 안대희 외, 앞의 책, 1006면

116) 대법원 2001. 9. 28. 선고 2001도4091 판결

적법절차의 준수를 촉구하기 위하여 더욱 이를 인정하지 않아야 할 것이다. 또한, 이러한 세무조사 절차에서의 위법수집증거를 과세자료에서 배제해야 한다는 대원칙은, 형사소송법 규정과 유사하게 법률로 명확히 입법해 놓을 필요가 있다.

더 나아가 적법절차를 준수하지 않은 세무조사로 인해 조세포탈이 성립하게 된다면, 이 역시 위법수집증거로 보는 것이 타당하다. 판례는 이 부분까지 명시적으로 판단하고 있지는 않고 있으나, 적법절차를 위반한 세무조사로 얻은 증거가 조세범칙조사로 이어지는 경우라면 당연히 이는 위법수집증거로 보아야 한다. 학설 역시 세무조사의 과정에서 영업의 자유 및 프라이버시의 침해가 발생할 가능성이 높다는 점에서 형사소송법과 비교해서도 더욱 절차적 적법성이 강조되어야 하며, 압수 및 수색을 수반한 조사의 경우에는 독수독과의 원칙과 같은 엄격한 기준이 제시될 필요가 있다고 설명하고 있다.[117] 또한, 독일 형사소송법상 위법수집증거배제이론이 개인의 인격권과 사생활 보호에 목적이 있다는 점을 고려해본다면,[118] 세무조사는 일반적인 형사절차와 비교해보더라도 오히려 세세한 영업활동이나 비용 내역까지 모두 공개되는 형태이므로 세무조사에서의 위법수집증거는 과세자료로 더욱 인정되지 않아야 할 것이라고 사료된다.[119]

라. 개선방안 2 - 사인의 위법수집 증거에 대한 과세자료의 불인정

(1) 형사소송법상 사인의 위법수집 증거의 해석

형사소송법상 사인이 수집한 증거에 대해서도 형사절차에서의 공익 실현의 필요와 그로 인한 사생활 영역 침해를 비교하여 위법수집증거 배제법칙이 적용되어야 한다.[120] 이에 대해 침해되는 권리의 중요성을 기준으로 보아 기본권의 핵심적 영역을

117) 최승필, 세무조사에서의 권리구제에 대한 법적 검토, KERI Insight(13-07), 한국경제연구원, 2013, 6면

118) 김한균 외, 압수수색과 위법수집증거배제법칙에 관한 연구, 연구총서(07-23), 한국형사정책연구원, 2008, 34면

119) 독일에서는 수사기관의 위법수사 억제가 아닌 인간의 존엄성과 개인의 인격권에 초점을 맞추어 배제기준을 정립해 나가고 있다고 한다. 김재윤, 위법수집증거 배제기준의 정립에 관한 고찰, 저스티스(통권 제120호), 한국법학원, 2010, 156면

120) 위재민, 형사절차법(제4판), 법률저널, 2015, 259면. 손동권·신이철, 앞의 책, 574면에서는 이러한 주장이 다수설이라고 한다. 이에 대해 사인에 의한 위법수집증거는 형사절차법정주의를 위반

침해하는 경우에 위법수집증거 배제원칙을 적용해야 한다는 권리범위설과 피고인의 개인적 이익과 효과적인 형사소추의 이익을 교량하여 위법수집증거 배제 원칙을 적용해야 한다는 이익형량설이 대립한다.[121] 판례는 기본적으로 이익형량설의 입장을 취하고 있다.[122] 예를 들어, 판례는 상대방이 공갈을 위해 나체사진을 찍은 것이 당시 시점에 피고인의 동의에 의하여 촬영된 것이라는 사정 등을 볼 때 사후 공갈을 목적으로 한 것이더라도 간통죄에 있어서 증거능력이 인정될 수 있다고 보아 원심 판결을 파기환송하거나(대법원 1997. 9. 30. 선고 97도1230), 실제 거주를 종료한 주거에 침입하여 얻은 증거물과 관련하여 간통죄의 판단에 있어 증거능력이 인정될 수 있다고 보고 있다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2008도3990 판결). 반면, 대법원 2013. 11. 28. 선고 2010도12244 판결에서는 타인의 이메일을 수집한 행위가 사생활의 침해 및 통신의 자유를 침해하기에 일응 증거능력을 부인하여야 할 측면도 있으나, 공직선거법 위반행위의 중대성과 피고인이 증거로 제출함에 동의를 하였다는 점을 근거로 증거능력이 인정될 수도 있다고 보고 있다. 또한, 문서의 위조를 위해 미리 연습한 흔적이 남아 있는 것을 피고인의 사생활 영역과 관계된 자유로운 인격권의 발현물이라고 볼 수는 없다는 등의 사유로 설령 그것이 제3자에 의하여 절취된 것으로서 위 소송사기 등의 피해자측이 이를 수사기관에 증거자료로 제출하기 위하여 대가를 지급하였다 하더라도, 공익의 실현을 위하여는 이 사건 업무일지를 범죄의 증거로 제출하는 것이 허용되어야 하고, 이로 말미암아 피고인의 사생활 영역을 침해하는 결과가 초래된다 하더라도 이는 피고인이 수인하여야 할 기본권의 제한에 해당된다고 한다(대법원 2008. 6. 26. 선고 2008도1584 판결). 이와 같이 대법원은 기본적으로 형사법상 사인의 위법수집증거를 제한할 수 있다는 취지로 보고 있음에도 불구하고, 실제로 이를 인정하는 범위가 넓지는 않다.[123] 이에 대해

하였기에 위법한 증거인 것이 아니라 형사실체법 또는 넓게 법질서 전체에 비추어 위법하다고 평가되는 방법으로 수집된 증거를 지칭하는 것이라고도 한다. 김상남, 사인이 몰래 녹음한 녹음파일의 증거능력 인정여부, 법학논고(제64집), 경북대학교 법학연구원, 2019. 1., 162면

121) 이재상·조균석, 앞의 책, 584면. 나아가 이재방, 앞의 논문, 368면에서는 증거의 수집과정에서 형사소송법이 규정하고 있는 절차를 준수하지 않은 경우라면 증거수집의 주체를 불문하고 위법에 대한 인식에도 관계 없이 그 증거능력을 배제해야 한다고 주장한다.

122) 이재상·조균석, 앞의 책, 585면

123) 이는 사인의 행위에 위법성이 인정되는 경우, 이익교량을 통하여 수사기관의 경우에 비해 더욱

학설은 사인이 위법하게 수집한 증거에 대해서 기본권 침해 등의 사유로 증거능력을 인정할 수 없다는 견해가 다수인 것으로 보인다.[124]

반면, 미국에서는 사인이 증거수집의 주체인 경우에 위법수집증거 배제법칙이 적용될 수 있음을 명문화한 주도 있으며,[125] 사인이 컴퓨터 해킹을 통해 수집한 증거물을 수사기관이 접촉하여 받은 경우에 그 사인이 수사기관의 대리인으로서 행위한 것으로 보아 증거능력을 부정할 수 있는 것으로 판시한 경우가 있다.[126] 독일에서는 피고인의 정부(情夫)가 절취하여 집에 숨겨 놓은 일기장을 피고인의 정부의 아내가 경찰에 제출한 것에 대해서, 피고인의 사적인 일기를 법정에서 사용하는 것은 헌법상 프라이버시권의 침해라 하여 유죄판결을 파기한 바가 있으며,[127] 피고인과의 사적인 대화를 비밀리에 녹음한 녹음테이프는 피고인의 동의가 없는 한 그에 대한 유죄의 증거로 사용될 수 없다고 판단하고 있다.[128]

(2) 세무조사에서의 사인의 위법수집증거

형사소송법에서와 유사하게, 세무조사에 있어서의 사인이 위법하게 수집한 증거에 대해서 과세자료로 활용할 수 있는 것인지 여부도 문제될 수 있다. 이는 국세기본법상 포상금 제도가 신설된 이후 날로 그 포상금의 크기가 커져가고 있는 추세이기

넓게 긍정되는 것이라고 한다. 손동권·신이철, 앞의 책, 574면

124) 최영승·정영일, 사인이 위법하게 수집한 증거의 증거능력, 경희법학(제48권 제4호), 경희대학교 법학연구소, 2013, 31면에서는 사인인 제3자가 촬영한 영상녹화물은 이를 일방 당사자가 동의하였다고 하더라도 상대방이 이를 동의하지 않았다면 증거능력이 인정되지 않아야 한다고 하며, 전화통화나 대화에도 이를 동일하게 적용해야 한다고 주장한다.

125) 예를 들어, 텍사스주(Texas Code of Criminal Procedure Art. 38. 23.). 미국에서는 사인에 의한 수색도 정부기관에 의해 수행된 수색과 마찬가지의 해악을 지닌 것이며, 수색자의 아이덴티티보다 더 중요한 것은 피고인의 프라이버시권이라는 사유로 사인에게도 위법수집증거 배제원칙이 적용되어야 한다는 견해가 유력하다고 한다. 김종구, 私人이 범죄행위로 수집한 위법증거의 증거능력, 법학논총(제17권 제3호), 조선대학교 법학연구소, 2010, 389면. 다만, 미국에서는 일반적으로 국가기관이 관여하지 않은 경우 사인에게 위법수집증거 배제원칙은 대체로 인정되지 않는다고 한다.

126) United States v. Jarret, 338 F.3d 339(4th Cir, 2003). 손동권·신이철, 앞의 책, 574면

127) 김종구, 앞의 논문, 390면 참조

128) 하태훈, 私人에 의한 증거수집과 그 증거능력, 형사법연구(제12호), 한국형사법학회, 1999, 31면 내지 32면 참조

때문에 더욱 논란이 될 수 있는 부분이다. 먼저, 이러한 조세포탈에 관한 포상금 제도는 탈세를 방지하고 적정한 조세평등의 결과를 추구하기 위한 것으로서 그러한 제도의 취지와 운영 자체에 대해서는 찬성한다. 따라서 회사의 내부 경리 담당자 등이 특별한 위법성이 없이 그러한 과세자료를 과세당국에 제출하는 행위라든가 거래 상대방이 세금계산서 미발급 등으로 손해를 보아 이를 신고하는 경우[129] 등에서는 이러한 제도가 효율적일 뿐만 아니라 정의구현을 위하여 도움이 될 것이라 본다.[130]

그런데 사인이 소위 '포상금 사냥을 위하여' 위법행위를 하는 경우라면 이는 문제가 될 수 있다. 이는 단순한 제보 수준에서 더 나아가 적극적인 위법행위를 통하여 이뤄질 가능성이 있기에 문제가 될 수 있다.[131] 먼저, 앞서 보았듯이 단순히 회사 내부에서 경리 등을 담당한 자가 이를 과세당국에 신고하는 제보행위 또는 이와 유사하다고 볼 수 있는 행위에 대해서는 이를 당연히 과세자료로 활용할 수 있다고 보아야 할 것이다. 반대로, 회사의 자료를 외부에서 절취하여 회사를 상대로 공갈행위를 하다가 이를 회사 측에서 받아들이지 아니하자 과세당국에 포상금을 기대하고 이를 제보하는 경우 등이 발생할 수도 있을 것이다. 이는 사인이 위법하게 수집한 증거에 해당할 뿐만 아니라 (결과적으로 세금 징수를 하더라도) 공익적 목적이 포함되어 있다고 보기도 어려울 것이다. 따라서 이와 같은 경우에 있어서는 당연히 포상금 지급을 하지 말아야 할 뿐만 아니라[132] 적법한 과세자료로 삼을 수 있을지 여부도 고민이 필요하다.

그러나 만일 적법한 과세자료로 삼을 수 있다고 인정되는 경우라면, 법원은 절도 및 공갈에 대한 불법에 동조하는 측면이 있다고 볼 수 있다. 특히 일반적인 불법과

---

129) 단, 최근에는 매입자발행세금계산서 제도가 운영되고 있기는 하다.

130) 탈세포상금의 긍정적인 측면과 제도 개선안에 대해서는, 박훈·허원, 탈세제보와 포상금에 대한 연구, 조세와법(제8권 제2호), 서울시립대학교 법학연구소, 2015, 164면 내지 183면 참조

131) 일본에서는 과거 1947년부터 탈세제보 포상금제도를 시행하여 상당한 실적을 올렸음에도 불구하고, 사적원한에 의한 중상모략성 탈세제보가 증가하는 등의 문제점으로 인해 1954년에 이를 폐지하였다고 한다. 박훈·허원, 앞의 논문, 161면 내지 162면

132) 참고로, 독점규제 및 공정거래에 관한 법률 제64조의3 제1항 제1호는 위법한 증거수집으로 포상금을 받은 경우에는, 환수의 대상으로 보고 있다. 박훈·허원, 앞의 논문, 178면에서는 이러한 경우의 포상금을 지급할 것인지에 대해서 기준을 정할 필요가 있다고 설명한다. 그러나 정보수집 자체가 위법행위를 통한 것이라면 당연히 부정되어야 할 것이다.

달리 세금에 있어서는 최대 40억 원에 이르는 큰 폭의 포상금이 있으므로(국세기본법 제84조의2 제1항 본문), 사인으로서는 불법행위를 통하여 일정한 벌금형 등을 받는다고 하더라도 과세자료를 획득하는 것에 대한 충분한 유인이 발생할 수 있다. 그러나 불법행위를 통해서라도 이러한 탈세자료를 제출하는 것을 인정하게 된다면 국가의 보호 하에 이익을 남길 수 있는 것이기에 법원이 이를 용납하는 것은 바람직하지 못하다. 따라서 헌법적 관점에서 본다면 형사소송법상 위법하게 얻은 증거로서 신체의 자유 및 재산권을 침해하지 못하는 것과 동일하게, 세무조사에서도 위법하게 얻은 증거로서 재산권(또는 일정한 경우 신체의 자유 등 포함)을 침해하는 것을 인정할 수 없다고 봄이 타당하다.

다만, 과세자료의 탈취에 대해 절도, 공갈, 주거침입 등이라든가 점유물이탈횡령 등의 다양한 원인이 발생할 수 있으므로, 어느 정도까지의 불법행위를 용인해 줄 것인지는 결국 비교형량의 문제가 될 수 있을 것으로 본다.[133] 사견으로는 타인의 과세자료를 획득하는 행위 자체가 추상적인 헌법상 기본권을 침해하는 것에서 더 나아가 형사상 불법행위에 이른 경우에는 포상금의 지급 및 과세자료로 인정하지 않는 판단을 하는 것이 타당하다고 본다.[134] 예를 들어, 형사소송법상으로 공갈을 위해 나체사진을 찍은 것이 당시 시점에 피고인의 동의에 의하여 촬영된 것이라는 사정 등을 볼 때 사후 공갈을 목적으로 한 것이더라도 간통죄에 있어서 증거능력이 인정될 수 있다고 본 것에 비추어본다면(대법원 1997. 9. 30. 선고 97도1230), 우연한 기회에 얻게 된 과세자료나 본인의 동의 하에 건네받은 자료로서 사후적으로

133) 김종구, 앞의 논문, 395면에서는 형사소송법 내용을 다루고 있는 것이기는 하나, 사인이 범인을 폭행 및 고문을 하여 증거를 수집한다거나 주거침입 및 절도 등으로 얻은 증거의 증거능력을 인정한다면 범죄행위로 인한 증거수집을 조장하는 결과를 초래할 수 있으므로 이러한 증거의 증거능력을 부정하는 것이 최선이라고 주장하고 있다. 류지영, 앞의 논문 157면도 동일한 취지

134) 이에 대해 애초부터 "탈세행위"를 하지 않으면 된다는 취지의 주장은 받아들이기 어렵다. 형사소송법상 위법수집증거 배제원칙 역시 모두 애초부터 범죄행위를 전제로 증거능력을 평가하는 것이다. 실체적 진실주의는 형사소송의 목적이지 형사소송법의 목적이 될 수 없으며(류지영, 앞의 논문, 162면), 과거 적극적 실체진실주의가 국가의 형벌권 달성을 위해 필요하였더라도 이를 권위주의적 문화가 사라진 지금까지 동일하게 국민의 기본권보다 우월적 가치를 부여할 수 없게 되었다(최영승·정영일, 앞의 논문, 22면). 조세에 있어서도 조세평등주의에 입각한 적정한 조세부담은 중요할 수 있으나 그 절차의 정당성은 반드시 준수되어야 한다. 따라서 큰 폭의 포상금지급 제도를 통해 형사절차보다 오히려 사인의 범죄가 조장될 가능성이 있다는 점까지 고려해본다면 더욱 더 엄격하게 적용될 필요성이 있다.

공갈을 한 경우라면 이를 과세자료로 인정할 수 있을 것이나,[135] 애초에 타인으로부터 절도 또는 주거침입 등을 통해 과세자료를 확보하는 경우까지 당해 과세자료를 기초로 한 과세처분을 인정하는 것은 무리라고 본다.

3. 영장주의 적용 후 철저한 이행의 필요성

가. 문제점

헌법 제12조 제1항 및 제3항은 신체의 자유 등을 침해하는 경우에 있어 영장주의를 천명하고 있다.[136] 압수·수색은 헌법상 보장된 주거의 자유나 사생활의 자유 등을 침해하는 행위이기에 이러한 기본권 보장을 위해 헌법에서 이를 영장을 통하여 통제하고 있는 것이다. 헌법에서 정하는 영장은 사전영장이든 사후영장이든 불문하고, 압수수색의 대상과 범위가 애매모호하거나 포괄적인 일반 영장은 헌법상 허용되지 않는다.[137] 영장주의에 위반하여 영장 없이 압수·수색·검증한 물건뿐 아니라 영장 자체에 하자가 있는 경우나, 영장기재의 압수물건에 포함되지 않은 증거의 압수·수색, 동의 없는 소지품검사 등에 의하여 수집한 증거나 도청 및 비밀녹음을 통해 얻은 증거는 헌법정신에 반하여 수집한 증거로서 증거능력이 없으며, 야간압수·수색금지 규정에 위반한 압수·수색, 당사자의 참여권을 보장하지 않은 검증과 감정, 의사나

---

135) 고광복·김찬섭, 국가간 비교연구를 통한 탈세정보포상지급제도의 개선방안 연구, 세무학연구(제19권 제1호), 한국세무학회, 2002, 111면에서는, 경리책임자가 자신의 공금횡령행위에 대한 방어를 위해 탈세제보를 확보하였다가 최종적으로 관계당국에 제출하는 경우에 포상금을 지급하여서는 아니된다고 주장하고 있다. 필자 역시 포상금의 지급과 과세자료로서의 활용 가능성은 구분되어야 할 것이라고 본다. 동 논문의 사안은 최초에 과세자료를 얻은 것이 부정한 '목적'이었을 수는 있으나 위법행위를 통하여 얻은 것이라고 볼 수는 없으므로 과세자료로 인정될 수는 있어야 한다고 본다. 다만, 이에 대한 포상금을 지급하는 것은 정의(正義)의 관점에서 도저히 납득하기 어렵다고 본다.

136) 대한민국 헌법 제12조 ① 모든 국민은 신체의 자유를 가진다. 누구든지 법률에 의하지 아니하고는 체포·구속·압수·수색 또는 심문을 받지 아니하며, 법률과 적법한 절차에 의하지 아니하고는 처벌·보안처분 또는 강제노역을 받지 아니한다.
③ 체포·구속·압수 또는 수색을 할 때에는 적법한 절차에 따라 검사의 신청에 의하여 법관이 발부한 영장을 제시하여야 한다. 다만, 현행범인인 경우와 장기 3년 이상의 형에 해당하는 죄를 범하고 도피 또는 증거인멸의 염려가 있을 때에는 사후에 영장을 청구할 수 있다.

137) 정종섭, 헌법학원론, 박영사, 2006, 393면

성년의 여자를 참여시키지 않은 여자의 신체검사, 당사자의 참여권과 신문권을 침해한 증인신문의 결과 및 위법한 함정수사의 결과로 수집한 증거도 증거능력이 없다.[138] 또한, 현행범으로 체포하면서 마약을 압수한 다음 사후 압수수색영장을 발부받지 않은 경우에는, 그 압수물과 압수조서의 증거능력 역시 부정된다(대법원 2009. 5. 14. 선고 2008도10914 판결).

과세관청에서 세무조사를 나오는 경우 세무조사에는 영장주의가 적용되지 않는다고 언급하는 경우가 있다. 이는 조세범칙조사가 아닌 일반세무조사의 절차가 대체로 '임의적' 절차에 의한다는 것에 근거한 언급일 수도 있으나, 실무상으로는 검찰 조사와는 달리 무조건 영장 없이도 과세자료를 제출해야 한다는 취지로 이해하기도 한다.[139] 이는 세법이 헌법을 중심으로 하는 법체계 가운데 하나에 해당한다는 기본적인 법리를 간과한 전혀 근거 없는 주장에 불과하다.[140] 그럼에도 불구하고 납세자의 대부분은 세무조사에 있어서 사실상 임의제출을 거부하지 못하나, 최근에는 임의제출을 거부하는 사례가 증가함에 따라[141] 영장주의의 엄격한 준수가 더욱 엄격하게 요구된다. 따라서 일반 세무조사에서 임의제출이 아닌 형식으로 증거물을 입수하는 것은 위법하다고 볼 수 있다.[142]

수사기관이 압수·수색영장을 제시하고 집행에 착수하여 압수·수색을 실시하고 그 집행을 종료한 후 그 압수·수색영장의 유효기간 내에 동일한 장소 또는 목적물에 대하여 다시 압수·수색할 필요가 있는 경우, 종전의 압수·수색영장을 제시하고 다

---

138) 이재상·조균석, 앞의 책, 581면 내지 584면 참조

139) 최승필, 앞의 보고서, 4면 내지 5면에서도 세무조사의 강학상 법적 성질은 행정조사에 해당하는데, 세무조사는 행정조사 가운데 임의조사가 아닌 강제조사의 성격을 가진다고 설명하고 있다.

140) 실무상 세무공무원뿐 아니라 세무전문가인 공인회계사나 세무사의 경우에도 동일하게 언급하는 경우를 수차례 들은 바가 있다. 이는 결국 세무조사에서 세무공무원이 과도한 권한을 행사하고 있음과 동시에 납세자는 적절한 방어권을 행사하지 못하고 있음을 간접적으로 알려주는 부분이라고 본다.

141) 안대희 외, 앞의 책, 1034면

142) 형사소송법상으로는 임의수사가 원칙이기는 하나 강제수사는 '실질적으로 상대방의 의사에 반하여 법익을 침해하는 처분'을 의미하며, 이러한 강제처분은 법률에 특별한 규정이 없으면 할 수 없다는 견해가 유력하다. 이재상·조균석, 앞의 책, 223면 내지 225면. 세무조사에서는 임의제출의 형식을 취하고 있더라도, 실질적으로 의사에 반하여 법익침해를 하는 경우가 종종 있으므로 이 역시 유의해야 할 것이다.

시 압수·수색할 수 없다고 보고 있다(대법원 1999. 12. 1.자 99모161 결정). 이는 압수·수색 영장에 대해 대법원이 매우 엄격한 입장을 취하고 있음을 알 수 있는 판단이다.[143] 반면 세무조사에서는 위법한 조사로 인하여 개인의 기본권이 침해되는 경우가 상당함에도 불구하고, 이를 방지하기 위한 적절한 보장이 이루어지지 않고 있는 것이 현실이다.

나. 개선방안 - 영장주의 적용

행정법상 영장제도는, 실질적으로 형사절차와 결부되는 사안으로서 물리적 강제와 동일시 될 정도에 이른다면 영장이 필요할 것이며,[144] 그 외의 경우에는 행정의 적정화와 대량 행정의 조기실현이라는 목적에 따라 영장발부요건이 완화된다고 한다.[145] 세무조사에 있어서도 영장주의 원칙과 법리 측면에서 유사하게 해석할 수 있을 것이다. 예를 들어, 조사기간이 아닌 기간에 대한 과세자료를 수집하는 행위 등은 절차적 위법성이 명백하다고 볼 수 있을 뿐만 아니라 조사의 중단이나 연장 등에 있어서도 납세자에게 이를 명확하게 고지하지 않는 경우에는 이를 위법한 세무조사로 보아야 할 것이다.

다만, 이보다 먼저 근원적으로 사실상 영장없는 강압 조사가 다수 발생할 수 있는 현재의 체계가 문제라고 볼 수도 있다. 조세범칙조사에 있어서 강제조사를 하기 위해서는 당연히 사전 영장의 청구를 원칙으로 하나 범칙행위가 진행 중이거나 도주 또는 증거를 인멸할 우려가 있어 영장을 발부받을 시간이 없는 경우에만 영장없이 압수수색의 강제처분을 하고 사후 압수수색 영장을 청구할 수 있는데(조세범처벌절차법 제9조 제1항 단서, 2항), 이는 일반 세무조사를 진행 중에는 불가능하며 반드시 조세범칙조사로 전환한 이후에 이루어져야 할 것이다.[146] 특히 영치조사의 경우 납세자의 승낙이라는 형식적 요건을 갖추었기 때문에 과세관청이 이를 적법하다고 주장하기도 하나, 실제 이와 같은 영치조사를 수행함에 있어서는 실무상 문제가 발

143) 일본에서 역시 프라이버시권을 근거로 질문검사의 필요성에의 규제 및 질문검사방법에의 규제 등을 하고 있다. 小宮山 隆, 稅務調査の實例 30, 法令出版, 2017, 202頁 내지 203頁

144) 日本 最高裁判所 大法廷 判決 昭和 47.11.22. 刑集 29卷 9集 554頁

145) 김철수, 헌법학신론(第21全訂新版), 박영사, 2013, 638면

146) 안대희 외, 앞의 책, 1034면

생할 여지도 많다.[147] 이는 사실상 강제수사와 동일한 성격이라고 볼 수도 있기에, 조세범칙조사와 동일한 절차를 거친 후 진행하도록 규정하는 것이 타당하다. 세무조사에 대한 적극적인 협조를 하지 않는 경우에 그에 따른 큰 불이익이 있을 수 있음을 고지하는 일부 공무원의 행위 등은 절대적으로 지양되어야 한다.[148] 납세자의 대부분은 세무조사 이외에도 본연의 업무가 있음에도 불구하고, 국가의 편의를 위해 당해 납세자 본연의 생업에 방해가 되어도 무방하다고 생각하는 것은 애초부터 세무조사의 성격에 대한 과세관청의 접근 자체가 잘못된 것이다. 또한, 형사소송법상 수사 절차에서 절차적 위법성이 있는 경우의 증거능력이 부정되는 것과 동일하게(대법원 1992. 6. 23. 선고 92도682 판결 등), 영장주의를 위반한 위법한 세무조사로 얻은 과세자료는 당연히 과세근거로 사용할 수 없다고 보아야 할 것이다.[149]

4. 일반세무조사와 조세범칙조사의 엄격한 분리의 필요성

가. 문제점

세무조사는 각 세법에서 규정하는 질문조사권 또는 질문검사권 및 조세범처벌법, 조세범처벌절차법에 따라 조사공무원이 납세자의 국세에 관한 정확한 과세표준과

---

147) 정진오, 세무조사상 납세자 권익 보호에 관한 연구, 법학연구(제25집), 전북대학교 법학연구소, 2007, 336면에 따르면 2005. 4. 21. 외국계 펀드 론스타에 대한 특별조사 과정에서 론스타 직원들이 불법침입혐의로 세무공무원을 경찰에 신고하여 경찰이 출동하는 등의 소란도 발생하였다고 한다. 미국의 경우 국세청의 소환권 행사로 인하여 그러한 장부나 서류를 제출하거나 증언하게 된다면 자기부죄가 될 수 있는 경우라면, 수정헌법 제5조상의 자기부죄거부특권을 주장하면서 국세청의 명령에 따르지 않을 수가 있는데, 이 경우 국세청은 납세자에게 직접 이를 따를 것을 강제할 수는 없고, 법원으로부터 소환장집행명령을 구할 수 있다고 한다(지유미, 미국에서 조세범죄에 대한 조사와 수사 - 미국 국세청(Internal Revenue service)의 역할과 기능을 중심으로 -, 홍익법학(15-3), 홍익대학교 법학연구소, 2014, 369면). 다만, 세무조사시에는 자기부죄거부특권이 인정될 여지가 적다고 한다(지유미, 앞의 논문, 370면).

148) 물론 이에 대해 비용확인이 되지 않는 경우에 비용처리가 어렵다는 등의 설명은 가능할 것이지만, 세무공무원이 납세의무자를 위축시키는 방향으로 언급하는 것이라면 곤란하다고 본다. 대개의 세무공무원들이 이와 같지 않고 성실하게 조사를 하고 있다는 점은 물론이다.

149) 물론 세무당국의 입장에서는 임의제출만으로는 세무조사가 쉽지 않다는 고충이 발생할 수도 있다. 그러나 현행 세무조사의 대부분은 임의제출 형식을 취하고 있는데, 조사과정에서의 형식과 실질이 일치해야 함은 물론이다.

세액을 결정 또는 경정하기 위하여 납세자 또는 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등을 상대로 질문하고, 장부·서류·물건 등을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 행위로서 조사계획에 의해 실시하는 것을 말한다.[150]

그런데 세무조사는 일반세무조사와 조세범칙조사로 구분된다. 일반세무조사에서는 진술거부권을 고지할 필요도 없으며 강제처분이 인정되지도 않는 임의절차이다. 그럼에도 일반세무조사시 조사대상자의 입장에서 사실상 이를 거부하는 것은 거의 불가능하다.[151] 이처럼 임의적인 절차인지 여부와 관련하여 일반세무조사와 조세범칙조사의 차이가 과연 무엇이 있는지 조사대상자의 입장에서 문제제기가 있을 수 있다.

나. 개선방안 1 - 범칙조사 전환의 재량권 배제

실무상으로는 세무조사 가운데 조세포탈의 혐의가 있는 경우에도 조사대상자가 협조를 하지 않는 경우에 압수수색의 필요성이 있는 때 등에 한정하여 조세범칙조사로 전환해 왔는데,[152] 조사 과정에서 범칙조사로의 전환이라든가 고발 또는 통고처분 등을 언급하며 조사에의 협조를 요청하는 경우가 잦다. 또한, 납세자의 입장에서는 이와 같은 조사반의 요청에 대해 현실적인 여건에 따라 사실이 아님에도 불구하고 허위의 사실인정을 하는 경우까지도 있다.[153] 세무서는 조세범처벌법 제21조가 친고죄로 규정되어 있기 때문에 굳이 세금을 징수하면 고발하지 않는 경우도 많다.[154] 그러나 세무관서에 이러한 재량을 부여하는 것은 타당하지 않다. 과세당국은 이에 대한 문제를 해결하기 위해 범칙조사심의위원회 등을 설치 및 운용하고 있으나, 애초에 범칙조사심의위원회에 올라가는 사건에 해당하는지 여부가 문제될 수 있을 뿐만 아니라 범칙조사심의위원회의 기능이 얼마만큼 순조롭게 기능하고 있는지도 명확히 확인되지 않는다.

---

150) 안대희 외, 앞의 책, 966면

151) 안대희 외, 앞의 책, 967면 내지 968면

152) 안대희 외, 앞의 책, 1000면

153) 범칙조사로 인한 기간의 연장과 통고처분이나 고발로 인해 문제되는 벌금 등의 문제까지 고려해본다면, 별개의 사안에 대한 세금을 그냥 납부하는 것이 납세자의 입장에서는 나은 경우가 종종 있다.

154) 이창희, 앞의 책, 199면

다. 개선방안 2 - 조세범칙조사반을 신설하여 형사법 체계로 운용

나아가 위와 같은 문제는 시스템적으로 조정이 필요한 부분이지 당해 조사반에게만 책임을 묻는다고 해결되는 것이 아니다. 즉, 세무조사반이 당해 조사내용을 바탕으로 바로 조세범칙조사에 나아가게 된다면 조세범칙조사와 관련한 부분이 일반 세무조사반의 협상 카드로 사용될 수 있기에,[155] 제도적인 분리로 인해 그와 같은 유인을 막아야 한다. 이에 일반 세무조사반과 조세범칙조사반을 분리하는 것을 제안한다. 이와 같은 분리가 이루어진다면, 일반 세무조사시 조세범칙 조사로의 전환을 협상카드로 사용하기 어려워질 뿐만 아니라, 조세범칙조사반의 경우 형법상 사법경찰관리의 자격을 주어 형사법의 체계 내에서 운영되어 그 전문성과 효율성을 보장할 수 있으며,[156] 납세자의 입장에서도 단순한 세무조사와의 연장선에 있는 것인지 여부가 불명확한 자신의 지위를 파악하게 된다. 참고로, 독일에서는 조세범죄가 의심되는 경우 세무당국이 이에 대한 조사를 독립적으로 수행하나(AO § 386 Zuständigkeit der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten (2)),[157] 과세관청인 세무서(Finanzamt) 내부에 형사-과태료과(Straf- und Bußgeldstellen, StraBu-Stellen)가 설치되어 있으며 조세검찰(Steuerstaatsanwaltschaft)의 역할을 수행하고 있다고 한다.[158] 우리나라 역시 이와 같이 일반 세무조사와 범칙조사를 구분하는 것은 충분히 가능하다고 본다. 나아가 현재의 통고처분이라든가 고발은 상당 부분 조사반의 "선택"에 달려있기 때문에 이러한 구분 운영은 조사반이 권한을 남용하는 것을 방지할 수도 있을 것이라고 본다.

---

155) 물론 범칙조사심의위원회 등의 제어장치가 있으나, 같은 조사반이 조사한다는 사실 자체는 동일하다.

156) 소순무 외, 앞의 책, 100면에서도 국세에 대해서는 세관공무원이 특별사법경찰관리로서 검사의 지휘 아래 수사절차를 수행하는 등의 대상에서 제외되었으므로 입법론적으로 검토해 볼 필요성에 대해 언급하고 있다.

157) 이에 대해 검찰은 언제든지 스스로 형사사건을 처리할 수도 있다. AO § 386 Zuständigkeit der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten (4)

158) 서보국, 독일의 조세범죄조사 및 형사처벌 현황, 2018. 2. 23. 국회 전문가 간담회 자료, 7면

5. 소결

위와 같이 징수의 관점에서 납세자 권익을 보장하기 위해서는, 첫째 일반 세무조사와 조세범칙조사를 형식만 구분할 것이 아니라 실제 담당부서를 구분하여야 하며, 둘째, 위법수집증거 배제원칙 및 독수과실이론을 조세법상 엄격하게 적용하고, 셋째, 영장주의를 철저하게 적용하여 위법한 세무조사를 사전적으로 차단하고, 영치조사에 있어서도 엄격하게 이를 준수하도록 해야 한다. 이와 같은 변화는 과세관청을 국민과 함께하는 과세관청답게 하는 방향이라고 본다.

이와 같은 문제들이 법원의 판결만으로 해결되는 것은 아닐 것이다. 이는 과세관청 스스로가 권위적, 위하적인 기관이 아니라 스스로 납세 서비스를 이행하는 국민들과 함께하는 국가기관이라는 점을 깨닫고, 편향적인 시각이 아니라 균형적인 시각으로 징수 및 집행 업무를 수행해야 하는 것이다. 법원의 판단으로 이를 구제하기에는 납세자의 불복 절차 진행 과정에서 발생하는 피해를 구제할 수 없으므로 너무 늦다. 즉, 과세관청 스스로의 자정노력도 필요하며, 이를 위해 기본적으로 현재 세무공무원들에 대한 평가에서 '실적주의'는 완전히 배척하여야 한다. 실적주의는 적법한 절차에 따른 세무조사를 요원하게 하며, 성실한 납세의무자를 더욱 괴롭히는 결과를 가져온다. 결국 세무공무원에 대한 평가는 적법한 절차와 법리를 가지고 과세처분을 하는 것을 우대하는 방향으로 개선되어야 하며, 실적을 위해 과도한 세무조사를 부추기는 현행 제도는 근원부터 고쳐져야 한다. 나아가 입법적으로 과세권자의 재량을 제한할 수 있도록 규정하는 것이 헌법상 기본권인 재산권과 자유권의 침해를 방지하고, 조세제도의 불확실성이 통제되는 길로서 조세정의에 이르는 길이다.

V. 결어

본 논문에서 주장하는 바는 아래와 같다.

첫째, 실질상 조세의 성격이 아닌 행정상 제재의 성격의 조세에 대해서는 일반적인 조세법 이론이 아닌 행정질서벌에 대한 법리가 적용되어야 한다. 따라서 조세질서위반행위규제법 등을 제정하여 이를 구분하여 다룰 필요성이 있다.

둘째, 조세와 부담금 등의 구분이 명확하지 않은 경우가 있으나, 이에 대해 본질적 성격이 조세인 것은 세법으로 입법하고, 본질적 성격이 조세가 아닌 것은 세법에서 제외되어야 한다. 이러한 입법상의 구분은 조세와 조세 아닌 것에 대한 각종 절차나 구제방법 등이 다르다는 점까지 고려해볼 때, 조세정의를 위해 필요한 사안이다.

셋째, 세무조사에 있어서도 위법수집증거 배제원칙 및 독수과실 이론을 엄격하게 적용하여야 한다. 나아가 사인의 위법수집 증거에 대해서도 자료획득을 위해 불법행위를 저지른 경우라면 이를 과세자료로 활용할 수 없다고 보아야 한다.

넷째, 세무조사시 임의제출하지 않은 과세자료에 대해서는 이를 사실상 강제하여 제출받아서는 아니되며, 반드시 수사절차와 같이 영장주의가 적용되어야 한다. 이는 헌법상 보장된 국민의 기본권에 해당한다.

다섯째, 일반세무조사와 조세범칙조사가 엄격하게 분리되어야 한다. 범칙조사 전환에 대한 재량권도 배제되어야 하며, 조세범칙조사반을 신설하여 형사법 체계로 운용될 필요성이 있다.

마지막으로, 세무공무원에 대한 평가에 있어서 '실적주의'의 요소는 완전히 배제되어야 할 것이다. 이는 성실한 납세의무자를 더욱 힘들게 하는 것으로서 조세정의에 어긋나는 평가방법에 해당한다.

본 논문에서 언급한 내용은 조세정의를 위해 제도적으로 갖추어야 할 몇 가지 시스템에 대한 것이다. 물론 이러한 입법·징수 이외에도 해석상으로도 문제가 될 수 있는 부분이 많다. 예를 들어, 입증책임의 문제를 들 수 있다. 실제로 과세관청이 아닌 납세의무자가 사실상 입증해야 하는 경우가 많으나 많은 정보와 강한 힘이 과세관청에 있기 때문에 입증책임은 과세관청에 있다는 점을 명확하게 해야 할 것

이다.[159] 또한, 실질과세 원칙의 적용에 있어서도 세법의 체계 자체를 형해화시키지 않는 수준으로 정리되어야 할 것이다. 다만, 이러한 해석상의 문제 역시 기본적으로 세법의 체계와 적법절차의 원칙이 명확하게 이루어진 이후의 쟁점이다.

본 논문에서 간략하게 검토한 내용은 사실 새로운 내용이 아니며, 누구나 생각해 볼 수 있는 내용에 불과할 수도 있다. 그러나 이론적 논의가 이루어진 다음에는 현실적으로 입법을 위한 실천이 중요하다고 본다. 실무에서 적절히 활용되지 않는 학문은 의미가 퇴색하기 때문이다. 본 논문에서의 논의가 사회에서의 조세정의를 위해 한 단계 더 나아갈 수 있는 계기가 될 수 있기를 기원한다.

159) 사실과 다른 세금계산서와 관련한 증명책임에 있어서도 비과세·감면·공제 요건에 관한 입증책임과 동일하게 볼 수 있다는 견해도 있다. 강석규, 앞의 책, 396면 내지 397면. 그러나 사실과 다른 세금계산서에 대해서 이와 같은 견해를 취하는 것은, 매입세액 공제의 본질적 측면이 이미 거래징수를 통해 지급한 바가 있는 것이라거나 본래 담세력의 범위에 매입세액 부분이 포함되지 않음이 당연함에도 불구하고 오로지 부가가치세액 부분을 행정상 제재라는 사유로 부과한다는 점을 간과한 주장이다. 즉, 부가가치세에 대한 환급청구권의 법적 성격 등과는 별도로, 부가가치세 이론상 매입세액 공제를 비과세·감면·공제의 개념이라는 범주 내에서만 이해하게 된다면, 결국 큰 관점에서의 부가가치세의 성격을 형해화하는 논리라고 사료된다.

참고문헌

강석규,「조세법쟁론」, 삼일인포마인, 2017.

김태희,「조세범처벌법」, 박영사, 2018.

김철수,「헌법학신론(第21全訂新版)」, 박영사, 2013.

법무법인 율촌 조세판례연구회,「조세판례연구Ⅱ」, 세경사, 2009.

성낙인,「헌법학(제10판)」, 법문사, 2010.

소순무 외,「조세소송(개정 8판)」, 영화조세통람, 2016.

손동권·신이철,「새로쓴 형사소송법」, 세창출판사, 2013.

안대희 외,「조세형사법」, 도서출판 평안, 2015.

안성수,「형사소송법 - 쟁점과 미래」, 박영사, 2010.

위재민,「형사절차법(제4판)」, 법률저널, 2015.

이영희,「정의론」, 법문사, 2005.

이재상·조균석,「형사소송법(제10판)」, 박영사, 2015.

이창희,「세법강의(제15판)」, 박영사, 2017.

이태로,「조세법개론(전정판)」, 조세통람사, 1992.

임승순,「조세법(2019년도판)」, 박영사, 2019.

정종섭,「헌법학원론」, 박영사, 2006.

최명근,「세법학총론」, 세경사, 2004.

강석훈, “가. 구 법인세법 제41조 제1항 제2호 소정의 과소신고가산세의 부과대상이 되는지 여부를 판단하는 기준이 되는 '신고하여야 할 과세표준금액'의 의미 및 납세의무자인 내국법인이 처음에 과세표준을 신고하면서 간접외국납부세액의 공제와 이를 위한 익금 산입을 하지 않아 그 신고 과세표준금액이 과세관청에 의하여 정당하게 계산된 과세표준금액에 미달한 경우, 그 미달금이 과소신고가산세의 부과대상이 되는지 여부(적극), 나. 가산세를 부과하기 위하여는 납세자의 고의·과실을 요하는지 여부(소극) 및 납세자의 법령의 부지 등이 가산세를 부과할 수 없는 정당한 사유에 해당하는지 여부(소극),”「대법원판례해설」제50호, 법원도서관, 2004.

고광복·김찬섭, “국가간 비교연구를 통한 탈세정보포상지급제도의 개선방안 연구,”「세무학연구」 제19권 제1호, 한국세무학회, 2002.

곽태훈, “가산세 면제요건인 정당한 사유에 관한 고찰,”「저스티스」 통권 제159호, 한국법학원, 2017.

권형기, “부가가치세법상 실질과세원칙의 적용에 관한 연구,” 서울시립대학교 세무전문대학원 박사학위논문, 2019. 2.

권형기, “사실과 다른 세금계산서에 대한 행정질서벌과 입법개선안에 관한 소고,”「조세논총」 제4권 제2호, 한국조세법학회, 2019. 6.

권형기·박훈, “세법상 행정질서벌과 조세형벌의 중복적용 여부와 그 위헌성 - 부당과소신고 및 세금계산서 관련 제재를 중심으로,”「법조」 제68권 제5호(통권 제737호), 법조협회, 2019.

김상남, “사인이 몰래 녹음한 녹음파일의 증거능력 인정여부,”「법학논고」 제64집, 경북대학교 법학연구원, 2019. 1.

김세현, “세법상 가산세에 관한 연구 : 면제의 요건인 ‘정당한 사유’를 중심으로,”「세무와회계연구」 통권 13호, 한국세무사회, 2017.

김용훈, “현행 과태료 제도의 문제점과 합리적 정비방안,”「공법학연구」 19-3, 한국비교공법학회, 2018. 8.

김정기, “주식 명의신탁 증여의제의 위헌성과 개선방안,”「법학논총」 29-3, 국민대학교 법학연구소, 2017.

김재윤, “위법수집증거 배제기준의 정립에 관한 고찰,”「저스티스」 통권 제120호, 한국법학원, 2010.

김종구, “私人이 범죄행위로 수집한 위법증거의 증거능력,”「법학논총」 제17권 제3호, 조선대학교 법학연구소, 2010.

류지영, “私人에 의한 위법수집증거의 배제범위,”「중앙법학」 제12집 제4호, 중앙법학회, 2010.

박종준, “행정질서벌의 체계에 관한 소고,”「공법연구」 46-3, 사단법인 한국공법학회, 2018.

박훈·허원, “탈세제보와 포상금에 대한 연구,”「조세와법」 제8권 제2호, 서울시립대학교 법학연구소, 2015.

박효근, “행정질서벌의 체계 및 법정책적 개선방안,”「법과정책연구」 19-1, (사)한국법정책학회, 2019. 3.

방승주, “헌법과 조세정의,”「헌법학연구」15-4, 한국헌법학회, 2009.

백제흠, “가산세 면제의 정당한 사유와 세법의 해석,”「현대조세소송의좌표 - 소순무 변호사 정년기념논문집」, ㈜영화조세통람, 2017.

백제흠, “가산세 면제의 정당한 사유와 세법의 해석: 미국과 일본의 판례와 비교·분석을 중심으로,”「이강국 대법관 퇴임기념 논문집」, 특별법 연구 제8권, 특별소송실무연구회 편, 2006.

오윤, “명의신탁재산의 증여의제 규정의 본질에 비추어 본 폐지 필요성에 관한 소고,”「세무와회계연구」5-1, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2016.

원윤희·박훈, “국민 부담에 대한 헌법적 고찰 : 조세와 부담금을 중심으로,”「의정논총」8-1, 한국의정연구회, 2013.

유호림, “우리나라의 조세정의(租稅正義)에 관한 고찰,”「조세연구」19-4, 한국조세연구포럼, 2019.

이수윤·변혜정, “납세자권리헌장에 관한 소고,”「서울법학」27-1, 서울시립대학교 법학연구소, 2019.

이재방, “적법절차에 따르지 않고 수집된 증거의 증거능력에 대한 고찰,”「홍익법학」제12권 제1호, 홍익대학교 법학연구소, 2011.

이전오, “2017 조세법 중요판례,”「인권과 정의」vol. 473, 대한변호사협회, 2018. 5.

이철송, “현행(現行) 가산세제도(加算稅制度)에 관한 연구,”「법학논총」9, 한양대학교 법학연구소, 1992.

정진오, “세무조사상 납세자 권익 보호에 관한 연구,”「법학연구」제25집, 전북대학교 법학연구소, 2007.

지유미, “미국에서 조세범죄에 대한 조사와 수사 : 미국 국세청(Internal Revenue service)의 역할과 기능을 중심으로,”「홍익법학」15-3, 홍익대학교 법학연구소, 2014.

최광, “세금의 작명과 분류, 제대로 하자,”「예산정책연구」6-1, 국회예산정책처, 2017.

최영승·정영일, “사인이 위법하게 수집한 증거의 증거능력,”「경희법학」제48권 제4호, 경희대학교 법학연구소, 2013.

하태훈, “私人에 의한 증거수집과 그 증거능력,”「형사법연구」제12호, 한국형사법학회, 1999.

허원·박훈, “개정「납세자권리헌장」에 대한 소고,”「조세와법」11-1, 서울시립대학교 법학연구소, 2018.

권형기, “세금계산서 관련 행정질서벌과 관련 입법의 필요성에 관한 소고,”「월간 조세」 2019년 8월호, ㈜영화조세통람, 2019. 8.

권형기, “명의신탁 재산가액을 재차 합산하여 증여세를 과세하는 것이 적법한지 여부,” 「월간 공인회계사」 통권 제315호, 한국공인회계사회, 2019. 8.

김유찬 외,「주요국의 조세제도 - 독일편」, 한국조세재정연구원, 2009. 10.

김재진 외,「세금계산서 국제비교연구」, 한국조세재정연구원, 2017. 6.

김한균 외, “압수수색과 위법수집증거배제법칙에 관한 연구,”「연구총서」 07-23, 한국형사정책연구원, 2008.

박정수,「주요국의 조세제도 - 영국편」, 한국조세재정연구원, 2009. 10.

법무부,「질서위반행위규제법 해설집」, 2018. 12.

소순무, “건강보험료는 세금 아닌 세금, 보험료 아닌 보험료,” 조세일보, 2016년 8월 18일자.

안창남,「주요국의 조세제도 - 프랑스편」, 한국조세재정연구원, 2009. 10.

조원철, “판례해설 - 최초의 위법한 압수절차와 2차적 증거수집 사이에 인과관계가 단절되지 않는다면 2차적 증거의 증거능력 없어,” 법률신문, 2016년 4월 12일자.

최승필, “세무조사에서의 권리구제에 대한 법적 검토,”「KERI Insight」 13-07, 한국경제연구원, 2013.

金子 宏, 租税法(第23版), 弘文堂, 2019.

山本守之, 租税法の基礎理論(新版改訂版), 税務経理協会, 2013.

水野 忠恒, 租税法(第5版), 有斐閣, 2011.

小宮山 隆, 税務調査の實例 30, 法令出版, 2017.

김영욱 역,「사회계약론(1판 2쇄)」(*Theories of social contract*, Jean Jacques Rousseau), 후마니타스(주), 2019.

김영환 역,「법철학」(R*echtsphilosophie*, Arthur Kaufmann), ㈜나남, 2013.

이창신 역,「정의란 무엇인가」(*Justice*, Michael J. Sandel), 김영사, 2010.

Mark Bobrowski, *Handbook of Massachusetts Land Use and Planning Law*, Third Edition, Wolters Kluwer, 2015. 7.

Tax Policy Measures to strengthen Tax centered and Due Process: Focused on scope of tax and tax audit

Kwon, Hyungki* Park, Hun**

Abstract

According to the Korean Constitution, all state authority shall emanate from the people. Therefore, while the state cannot infringe on the property rights of the people, tax audits by the tax authorities are also supported by some organized tax evaders. However, relationship between the taxpayers and the tax authorities in general is still considered to be a tilted playground. The following explains about the legislative proposals for strengthening taxpayers' rights focusing on the scope, collection and financial execution of the tax laws.

Firstly, there are some indistinguishable distinctions between "taxes" and "other than taxes" in the legislative terms. As to this, this paper points out on the problems arising from legislating an administrative sanction as a tax, which is not a tax in natural, and proposes a separate legislation on administrative order punishment. On the contrary, it is insisted that the matters that should be defined as taxes, which is currently defined as charges should be clearly separated to comply with the due process in accordance with the tax laws.

Secondly, in terms of collection, fundamental modifications on the accusation or disposition of notification system, which is currently used by the tax authorities as a means of tax assessments, are required. In addition, not only the strict distinctions on processes of tax audits and tax offense audit but also of the pertinent departments in order to prevent discretion of tax authorities on accusations or disposition of notifications. When there is a defect in the procedure upon strictly applying the exclusionary rule and the fruit of poisonous tree doctrine, not only the tax obligation but also tax avoidance should not be admitted, and warrant requirement should also be thoroughly followed.

This paper analyzes the contents at each stage of legislation and collection, and compares the legislation and interpretation of foreign countries with the domestic regimes. At last it is a discussion which considered as the basis for tax justice.

□ Keywords: tax justice, taxpayers' rights, administrative sanction, charges, tax offense audit

---

* First Author, Attorney at Law, Ph.D. in Taxation

** Corresponding Author, Professor at the University of Seoul