



I. 개 요

지방세기본법에서는 종전의 조세범처벌법 준용규정과 달리 지방경제에 지대한 영향을 미치는 지방세 범칙행위에 대하여 지방세 실정에 맞게 직접 규정할 필요가 있어 별도로 규정하고 있다. 이와 같이 조세범처벌법의 취지는 세법을 위반한 자에 대한 형벌 및 과태료 등에 관한 사항을 규정하여 세법의 실효성을 높이고 국민의 건전한 납세의식을 확립함을 목적으로 한다. 따라서 조세법규의 실효성을 보장하는 데 직접적인 목적을 두고 있으며 심리적 압박을 가하여 장래 의무이행을 확보하는데 있는 것이다.

통상 조세의 부과징수 및 납부에 관한 범죄를 조세범이라고 하는데 이러한 조세범의 종류와 범위 및 처벌을 정하기 위하여 마련한 법률이 조세범처벌법으로서 형법에 대한 특별법적인 지위를 가지고 있는 것이다. 그러므로 특별규정이 없는 경우에는 일반적으로 형법총칙이 적용되는 것이다.

조세범처벌법의 적용범위는 국세에 한하여 적용되기 때문에 지방세의 경우에는 적용되지 아니한다. 지방세에 관한 조세범에 대하여 처벌하기 위하여는 조세범처벌법과는 별도로 처벌의 근거 규정이 마련되어 있어야 처벌이 가능하다. 이는 조세범처벌법도 형법의 일종으로 형벌법규의 명확성의 원칙에 위배되는 것이거나 형벌법규를 지나치게 확장·유추해석하는 것으로서 죄형법정주의에 반하여 허용될 수 없기 때문이다.

|| 판례 || 지방세 특별징수의무자에 대한 조세범처벌 가능성

조세범처벌법 제11조에서 규정하고 있는 원천징수는 세법에 의하여 원천징수의무자가 국세를 징수하는 것으로서, 세법이 정하는 원천징수의무자가 거래상대방에게 소득금액 또는 수입금액을 지급한 때에 그 지급받는 자(원천납세의무자)가 부담할 세액을 징수권자를 대신하여 징수하여 납부하는 것인 반면 지방세법 제234조의 4 제1항에서 규정하고 있는 특별징수는 지방세 징수에 있어서 그 징수의 편의가 있는 자로 하여금 징수시키고 그 징수한 세금을 납입하게 하는 것으로서 소득의 원천과 관계없이 단지 징수의 편의가 있는 자가 도살자가 부담하는 도축세를 징수권자를 대신하여 징수·납입하는 방법으로, 양자는 모두 납세의무자가 세금을 직접납부하지 아니하고 제3자가 세금을 징수하여 과세관청에 납입하는 것으로서 징세의 편의를 위한 제도라는 점에서는 유사한 점이 있음. 그러나 양자는 각 법률에 규정된 개념정의에서 구별될 뿐만 아니라 그 성격이나 제도적 목적 등에 있어서도 차이가 있는 점, 주민세 특별징수에 관한 지방세법 제179조의 3 제1항은 특별징수의무자가 원천징수의무자와 서로 구별되는 개념임을 전제로 “... 소득세법 또는 법인세법의 규정에 의한 원천징수의무자를 주민세의 특별징수의무자로 한다”는 별도의 규정을 두고 있고, 지방세법 제84조 제2항은 “... 조세범처벌절차 법령 중 국세청·지방국세청장 또는 세무서는 특별시·광역시 또는 구·시·군으로 국세청장·지방국세청장 또는 세무서장은 특별시장·광역시장 또는 구청장·시장·군수로 본다”고 규정하여 조세범처벌법의 준용에 따르는 별도의 간주규정을 두고 있음에도 도축세의 특별징수의무자는 조세범처벌법 제11조에서 규정하고 있는 원천징수의무자와는 구별된다고 할 것임. 따라서 지방세법상의 범칙행위 처벌과 관련하여 도축세 특별징수의무자를 원천징수의무자로 간주하는 등의 별도의 규정이 없는 이상, 지방세법 제84조 제1항의 일괄적 준용규정만으로 원천징수의무자에 대하여 그대로 적용하는 것은 수범자인 일반인의 입장에서 이를 쉽게 예견하기 어려운 점에 비추어 형벌법규의 명확성의 원칙에 위배되는 것이거나 형벌법규를 지나치게 확장·유추해석하는 것으로서 죄형법정주의에 반하여 허용될 수 없음. (대법원 2004도7773, 2006.10.19.)

|| 판례 || 담배소비세의 조세범 가중처벌

지방세법 제84조 제1항은 ‘지방세에 관한 범칙행위에 대한 조세범처벌법 등의 준용’이라는 제목 아래 “지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법령을 준용한다”고 규정하고 있는바, 그 문언 및 지방세법 제82조의 다른 법률 준용 형식에 비추어 볼 때 ‘조세범처벌법령’은 조세범처벌법과 그 부속 하위법령을 의미한다고 할 것이다. 한편, 지방세법 제84조 제1항의 규정은 입법의 편의상 지방세에 관한 범칙행위에 대하여 조세범처벌법에 정한 규정을 준용하여 처벌하도록 한 것에 불과할 뿐, 위 규정으로 인하여 지방세에 관한 범칙행위가 곧바로 조세범처벌법 위반죄에 해당하는 것은 아니라고 할 것인데, 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률은 제1조에서 ‘이 법은 형법·관세법·조세범처벌법·산림자원의 조성 및 관리에 관한 법률 및 마약류 관리에 관한 법률에 규정된 특정범죄에 대한 가중처벌 등을 규정함으로써 건전한 사회질서의 유지와 국민경제의 발전에 기여함을 목적으로 한다’고 규정할 뿐, 지방세법 위반죄를 가중처벌 대상에 포함시키지 않고 있다. 따라서 지방세법 제84조 제1항의 ‘조세범처벌법령’에 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률도 포함된다고 해석하는 것은 수범자인 일반인의 입장에서 이를 쉽게 예견하기 어려운 점에 비추어 형벌법규의 명확성의 원칙에 위배되는 것이거나 형벌법규를 지나치게 확장·유추해석하는 것으로서 죄형법정주의에 반하여 허용되지 않는다. (대법원 2008.3.27. 선고 2007도7561 판결)

- 상기 판례는 지방세기본법의 제정으로 조세범에 대한 조세범처벌법 준용 범위 등을 명확히 보완하여 적용 가능하도록 개선됨.

II. 조세범의 특성과 유형

1. 조세범의 특성

첫째, 조세범은 조세행정목적 실현하기 위하여 국가의 명령이나 금지를 위반한 경우 그 행위가 반사회성을 띠고 있어 조세범처벌법상의 범죄가 되는 경우 행정범에 해당하는 것이다.

범죄의 유형에는 자연범(형사범)과 법정범(행정범)으로 구분되며 이를 구분하는 실익은 형사범이

되는 경우에는 그 자치가 반도덕적이고 반사회적인 범죄이기 때문에 국가의 명령, 금지를 구분할 필요 없이 바로 처벌되는 행위라는 점이고 행정범의 경우에는 국가의 명령이나 금지 위반이 되는 것이기 때문에 범죄로서 처벌되는 행위가 되는 것이다.

조세범과 가산세와의 관계에서 보면 가산세는 세법상 각종 의무위반행위(신고의무, 납부의무, 원천징수의무, 과세자료제출의무 등)에 대하여 가하여지는 제재이지만 그것은 형식적으로 형벌이 아닌 조세에 해당하며 행정상 조치라는 점에서 조세범과는 구분이 되는 것이다. 그러나 가산세와 조세범의 과징근거는 유사하다고 볼 수 있는데 가산세는 신고납부의무 등을 위반한 경우 불이행 세액을 근거로 과세하고 있을 뿐만 아니라 조세범도 조세범의 범죄구성요건인 조세범처벌법상의 각종 위반행위에 대한 행정벌로서 그 기초가 되는 것도 가산세와 마찬가지로 세액을 근거로 부과되는 것이다.

둘째, 조세범은 신분범으로서 세법상의 납세의무자를 주체로 하고 있다. 세법상의 납세의무가 없는 자가 조사범칙행위에 대하여 교사 등을 한 공범인 경우에는 형법상 일반 이론이 적용되어 처벌할 수가 있는 것이다. 예를 들면 조세범처벌법 제7조 제3항의 규정에 의거 납세의무자 또는 납세의무자의 재산을 점유하는 자가 채납처분의 집행을 면탈하거나 면탈하게 할 목적으로 그 재산을 은닉·탈취하거나 거짓 계약을 하였을 때에는 그 사정을 알고도 그 범칙행위를 방조하거나 거짓 계약을 승낙한 자는 2년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금에 처한다라고 규정하고 있어서 공범에 대한 처벌이 가능하다.

또한 지방세법상의 연대납세의무자가 지방세를 포탈하는 경우 그 범칙행위에 대하여 반드시 공동정범을 구성하는 것이 아니라 연대납세의무자 각각의 개인에 대하여 범죄성립여부 등을 검토하여 판단하여야 하는 것이다.

셋째, 조세범처벌법은 실제로 범죄행위를 한 자와 그 행위자가 소속된 법인이나 사업주에 대하여도 함께 처벌하는 양벌규정이 적용되는 것이다. 이는 형사범의 경우 형벌개별화의 원칙 및 행위자처벌원칙에 의거 처벌되는 것이므로 이에 대한 예외 규정이라고 할 수 있다. 이는 직접적인 범칙행위자가 아닌 법인이 아닌 사업주의 책임을 묻는 책임벌¹⁾에 해당한다.

1) 책임벌에 대한 이론적 근거에 대하여 첫째, 무과실책임론은 양벌규정은 범죄의 주체와 형벌의주체와의 동일성을 요구하는 형법상 예외로서 타인에 대한 무과실책임을 d니정하는 것으로 오로지 단속목적에 불과하다는 견해이고 둘째, 과실책임론의 경우 사업주등이 종업원등의 범칙행위에 대하여 범칙행위를 하지 아니하도록 주의등 의무를 부담하는 것이므로 선임감독상의 과실에 대한 사업주 자신의 과실책임을 정한 것으로 보는 견해이다.

조세범처벌법 제18조의 규정에서 법인(「국세기본법」 제13조에 따른 법인으로 보는 단체를 포함한다.)의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 그 밖의 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무에 관하여 이 법에서 규정하는 범칙행위를 하면 그 행위자를 벌할 뿐만 아니라 그 법인 또는 개인에게도 해당 조문의 벌금형을 과(科)한다.

다만, 법인 또는 개인이 그 위반행위를 방지하기 위하여 해당 업무에 관하여 상당한 주의와 감독을 게을리하지 아니한 경우에는 그러하지 아니하다라고 규정하고 있어서 양벌규정을 명시하고 있다.

넷째, 조세범을 벌금형으로 처벌하는 경우에는 책임능력의 정도를 불문하고 처벌하는 것이다. 원칙적으로 형사미성년자(만14세미만) 불죄적용 등 적용되는 경우에는 자유형을 처벌하는데 제한이 있는 것이다. 그러나 벌금형을 처벌하는 경우에는 그러한 제한이 적용되지 아니하기 때문에 벌금형으로 처벌할 수가 있는 것이다.

다섯째, 조세범은 원칙적으로 과실범이 아닌 고의범에 대하여 처벌을 적용할 수가 있는 것이다. 조세범처벌법상 포탈법에 대하여는 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 지방세를 포탈하거나 지방세의 환급·공제를 받은 자는 2년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제받은 세액(“포탈세액등”이라 한다)의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다라고 규정하고 있어서 고의범을 의미한다고 볼 수가 있다. 여기서 “사기나 그 밖의 부정한 행위”란 다음에 해당하는 행위로서 지방세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말한다.

1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장
2. 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취
3. 장부와 기록의 파기
4. 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐
5. 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위
6. 그 밖에 위계(僞計)에 의한 행위 또는 부정한 행위

여섯째, 조세범에 대하여 자유형인 징역형과 재산형인 벌금형을 병과할 수가 있다.

2. 조세범의 유형

조세범의 유형은 과세권자의 과징권에 직접 침해하여 조세수입의 감손을 기도하거나 결과를 초래하는 행위인 탈세범과 조세질서를 확보하기 위하여 설정한 세법상의 각종 의무규정을 위반함으로써 과세권행사를 저해하는 행위인 위해범으로 구분한다. 탈세범은 다시 조세감손을 실현한결과가 발생하는 실질적인 탈세범과 조세수입의 감손을 기도하는데 그치고 사실상 감손이 발생하지 아니한 경우에는 형식적 탈세범으로 분류하고 있다.

[조세범처벌법상의 조세범유형]

구분		주요 조세범칙행위 유형
탈세범	실질적 탈세범	포탈범, 간접적 포탈범(면세유의 부정 유통, 유사석유제품의 제조, 무면허 주류의 제조 및 판매), 원천징수의무자의 처벌, 명의대여행위 등
	형식적 탈세범	체납처분 면탈범, 세금계산서의 발급의무 위반 등, 성실신고 방해 행위. 거짓으로 기재한 근로소득 원천징수영수증의 발급 등, 현금영수증 발급의무의 위반
위해범	형식적 위해범	장부의 소각·파기 등, 명령사항위반 등에 대한 과태료 부과, 납세증명표지의 불법사용 등

3. 조세포탈범의 범칙행위 구성

가. 사기 등 기타 부정행위에 기인할 것

사기 등 기타 부정행위가 기인하여야 함으로 사기 등은 예시적 규정에 불과하고 광의적으로 부정행위에 해당하면 이에 포함하여야 할 것이다. 예를 들면 작위행위는 포함하나 부작위행위등 소극적 행위를 포함할 것인가? 이에 대하여 조세범처벌법상 사기 등 기타 부정행위의 범위에는 조세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말한다라고 규정하고 있는 이상 소극적인 행위는 배제하고 적극적인 부정행위만을 의미한다고 보아야 한다.

나. 조세포탈이라는 결과 발생할 것

조세포탈범은 실질범이므로 조세포탈이라는 결과가 발생되어야 한다. 따라서 사기등 기타 부정행

위와 인과관계를 갖추고 있어야 하며 실행행위가 완성된 시점 즉 기수시기가 경과되어야 하는 것이다.

이는 조세포탈범은 조세의 포탈, 공제, 환급의 결과가 발생함으로써 세수의 감손을 초래되는 시점이 후에 조세범처벌법상 범칙행위에 해당되는 것이다.

다. 포탈세액이 특정될 것

조세포탈범은 사기 기타 부정행위의 결과 포탈되는 세금 금액이 구체적으로 특정되어야 한다. 특정되지 아니하고 추계를 하는 경우에는 위법한 처벌이 되는 것이며 더욱이 조세포탈범의 경우 징역형과 벌금형을 병과할수 있기 때문에 벌금형을 정하는 기준이 포탈된 세금의 금액이 이에 해당하기 때문이다.

라. 고의성이 있을 것

통상 범죄요건을 성립하기 위해서는 고의나 과실을 책임요건으로 하고 있으며 고의범을 조세범 처벌법상 처벌대상으로 하고 있기 때문에 고의범에 한정한다고 보아야 한다. 고의란 범죄사실에 대하여 인식하면서 이를 허용하여 실행하는 것을 의미하기 때문에 범행을 구체적으로 의욕할 필요가 없으며 개괄적으로 인식하는 것 만으로도 이에 해당하는 것이다.

Ⅲ. 지방세법상 조세범의 범위

지방세의 경우도 탈세범과 위해범으로 구분하되 조세범처벌법상의 조세범에 대하여 분용규정을 두고 있으며 지방세 범칙행위의 처벌에 관한 기본적인 사항을 규정하여 지방세 납세윤리 제고로 신뢰성을 확보하기 위하여 지방세 범칙행위에 대한 처벌관련규정을 조세범처벌법과는 달리 지방세 특성에 맞게 수정하여 마련한 것이다.

1. 실질적 탈세범

가. 포탈범

① 요건

지방세기본법 제129조의 규정에 의거 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 지방세를 포탈하거나 지방세의 환급 · 공제를 받은 자는 2년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급 · 공제받은 세액(“포탈세액 등”)의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액등의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

1. 포탈세액등이 3억원 이상이고, 그 포탈세액등이 신고 · 납부하여야 할 세액(납세의무자의 신고에 따라 정부가 부과 · 징수하는 지방세의 경우에는 결정 · 고지하여야 할 세액을 말한다)의 100분의 30 이상인 경우
2. 포탈세액등이 5억원 이상인 경우

② 고의성의 범위

“사기나 그 밖의 부정한 행위”란 다음의 어느 하나에 해당하는 행위로서 지방세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말한다. 따라서 사기 기타 부정한 행위로 조세를 포탈함으로써 성립하는 조세포탈범은 고의범이지 목적범이 아니므로 피고인에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것은 아니며, 이러한 조세포탈죄에 있어서 범의가 있다고 함은 납세의무를 지는 사람이 자기의 행위가 사기 기타 부정한 행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 하는 것을 의미한다(대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결 참조).

1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장
2. 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취
3. 장부와 기록의 파기
4. 재산의 은닉, 소득 · 수익 · 행위 · 거래의 조작 또는 은폐
5. 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위
6. 그 밖에 위계(偽計)에 의한 행위 또는 부정한 행위

|| 판례 || 사기 기타 부정한 행위의 범위

조세범처벌법 제9조 제1항 소정의 '사기 기타 부정한 행위' 라는 것은 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하는 것이다 (대법원 2003. 2. 14. 선고 2001도3797 판결, 대법원 2004. 11. 12. 선고 2004도5818 판결 등 참조). 이러한 법리에 비추어 기록을 살펴보면, 원심이 그 채용 증거를 종합하여 그 판시와 같은 사실을 인정한 다음, 피고인이 다른 사람들의 명의를 빌려 □□□ 등 3개의 위장 사업체를 설립하여 원심공동피고인 2 주식회사의 매출을 분산하는 등으로 매출을 과소 신고한 것이 조세범처벌법 제9조 제1항에 정한 '사기 기타 부정한 방법' 에 의한 조세포탈행위에 해당한다(대법원 2009.5.28. 선고 2008도7210 판결)

|| 판례 || 위계 기타 부정한 방법의 범위

조세범처벌법 제9조가 규정하는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위' 라고 함은 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하는 것이므로, 과세권자가 조세채권을 확정하는 부과납부방식의 소득세와 증여세에 있어서 납세의무자가 조세포탈의 수단으로서 미신고·과소신고의 전(후)단계로서 '적극적인 소득 은닉행위' 를 하는 경우에 '사기 기타 부정한 행위' 에 해당한다 할 것이고 (대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결 등 참조), 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 사기 기타 부정한 행위에 해당하지 아니한다고 할 것이다(대법원 2003. 2. 14. 선고 2001도3797 판결 등 참조) (대법원 2008.6.12. 선고 2008도2300 판결)

|| 판례 || 단순과소신고납부의 경우 조세범 판단

조세범처벌법 제9조에서 말하는 사기 기타 부정한 행위라고 함은 조세포탈의 의도를 가지고 그 수단으로서 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위가 있음을 의미하는 것이고, 그러한 행위가 수반됨이 없이 세법상의 신고를 하지 아니하거나 과세표준을 과소신고하여 이에 대한 조세를 납부하지 아니한 사실은 여기에 포함되지 아니한다. (대법원 1985.9.24. 선고 85도80 판결)

③ 포탈법칙행위의 기수(既遂) 시기는 다음의 구분에 따른다.

- 1. 납세의무자의 신고에 의하여 지방세가 확정되는 세목 : 그 신고기한이 지난 때
- 2. 지방자치단체의 장이 세액을 결정하여 부과하는 세목 : 그 납부기한이 지난 때

④ 처벌

지방세를 포탈하거나 포탈하려는 세액 또는 환급·공제를 받은 세액은 즉시 징수하여야 하고 지방세 포탈죄를 범한 자에 대해서는 정상(情狀)에 따라 징역형과 벌금형을 병과할 수 있다.

다만, 지방세 포탈죄를 범한 자가 포탈세액등에 대하여 「지방세기본법」 제50조에 따라 법정신고기한이 지난 후 2년 이내에 수정신고를 하거나 같은 법 제52조에 따라 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내에 기한 후 신고를 하였을 때에는 형을 감경할 수 있으나 상습적으로 범한 자는 형의 2분의 1을 가중한다.

나. 특별징수불이행범

① 요건

지방세기본법 제121조의 규정에 의거 특별징수의무자가 정당한 사유 없이 지방세를 징수하지 아니하였을 때와 징수한 세금을 납부하지 아니하였을 때에는 특별징수 불이행범이 된다

② 처벌

특별징수의무자가 정당한 사유 없이 지방세를 징수하지 아니하였을 때에는 1천만원 이하의 벌금 형에 처하지만 징수한 세금을 납부하지 아니하였을 때에는 2년 이하의 징역형 또는 2천만원 이하의 벌금형을 병과하게 된다.

|| 판례 || 정당한 사유의 범위

‘정당한 사유’라 함은 천재·지변·화재·전화(전화) 기타 재해를 입거나 도난을 당하는 등 납세자가 미음대로 할 수 없는 사유는 물론, 납세자 또는 그 동거가족의 질병, 납세자의 파산선고, 납세자 재

산의 경매개시 등 납세자의 경제적 사정으로 사실상 납세가 곤란한 사유도 포함한다 할 것이고, 나아가 그 정당 사유의 유무를 판단함에 있어서는 그 처벌의 입법 취지를 충분히 고려하면서 체납의 경위, 체납액 및 기간 등을 아울러 참작하여 구체적인 사안에 따라 개별적으로 판단하여야 할 것이다 (대법원 2000. 10. 27. 선고 2000도2858 판결, 대법원 2006. 11. 23. 선고 2006도5456 판결 등 참조). (대법원 2008.10.9. 선고 2008도7318 판결)

|| 판례 || 특별징수의무자의 조세범처벌 판단

- [1] 원천징수의무자가 정당한 이유 없이 납세의무자로부터 원천징수세액을 징수하지 아니하거나 또는 그 징수한 세액을 납부하지 아니하는 행위 자체가 처벌대상으로 되는 조세범처벌법 제11조 소정의 범죄는 같은 법 제9조 제1항 제3호가 규정하는 이른바 협의의 조세포탈범과는 명백히 구분되는 것이나, 그렇다고 하여 원천징수의무자는 언제나 위와 같은 조세범처벌법 제11조 소정의 범죄에 대하여만 그 주체가 될 수 있을 뿐 납세의무자의 조세포탈범행에 대한 공범이 될 수 없는 것은 아니라 할 것이고, 또 원천징수의무자가 납세의무자와의 약정으로 원천징수세액을 원천징수의무자 자신이 부담하기로 약정한 바 있다고 하여 그러한 경우에는 언제나 조세범처벌법 제11조의 범죄만 성립될 수 있을 뿐 납세의무자의 조세포탈에 대한 공범이 성립될 수 없다고 할 수는 없다. 또한 조세범처벌법 제9조 제1항 소정의 '사기 기타 부정한 행위' 라는 것은 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하고 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 여기에 해당하지 아니하나, 적극적으로 허위의 2중 계약서 등을 작성·사용한 경우에는 조세범처벌법 제9조 제1항 소정의 '사기 또는 부정한 방법' 을 사용한 것이다.
- [2] 구 지방세법(1994. 12. 22. 법률 제4794호로 개정되기 전의 것) 제172조, 제173조 제2항, 제179조의3, 같은법시행령 제130조의9의 각 규정에 의하면, 법인세할 주민세는 원칙적으로 시·군 내의 법인세 납부의무가 있는 법인이 그 납세의무자가 되나, 주민세 특별징수에 관한 근거규정인 같은 법 제179조의3과 같은법시행령 제130조의9의 규정에 의하여 법인세법 제59조의 규정에 따라 국내원천소득에 대하여 원천징수 법인세의 납세의무자로 되는 외국법인도 그 납세의무자로 뛴이 법문상 명백하다.(대법원 1998. 5. 8. 선고 97도2429 판결)

다. 간접적 포탈범

면세유의 부정 유통이나 유사석유제품의 제조등으로 조세범처벌을 받는 경우에는 지방세법상 주행 분 자동차세의 포탈범에 해당하는 범죄를 구성하게 되어 조세범처벌법 제4조 및 제5조의 규정이 준용 적용되는 것이다.²⁾

라. 명의대여행위범

조세범처벌법 제11조의 규정에 의거 조세의 회피 또는 강제집행의 면탈을 목적으로 타인의 성명을 사용하여 사업자등록을 한 자는 2년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금에 처하며 조세의 회피 또는 강제집행의 면탈을 목적으로 자신의 성명을 사용하여 타인에게 사업자등록을 할 것을 허락한 자는 1년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금에 처한다.

2. 형식적 탈세범

가. 체납처분 면탈범

조세범처벌법 제7조의 규정에 의거 납세의무자 또는 납세의무자의 재산을 점유하는 자가 체납처분의 집행을 면탈하거나 면탈하게 할 목적으로 그 재산을 은닉 · 탈루하거나 거짓 계약을 하였을 때에는 3년 이하의 징역 또는 3천만원 이하의 벌금에 처하며 「형사소송법」 제130조제1항에 따른 압수물건의 보관자 또는 「국세징수법」 제38조 단서에 따른 압류물건의 보관자가 그 보관한 물건을 은닉 · 탈루하거나 손괴 또는 소비하였을 때에도 같다.

2) 제4조(면세유의 부정 유통) ① 「조세특례제한법」 제106조의2제1항제1호에 따른 석유류를 같은 호에서 정한 용도 외의 다른 용도로 사용 · 판매하여 조세를 포탈하거나 조세의 환급 · 공제를 받은 석유판매업자(같은 조 제2항에 따른 석유판매업자를 말한다)는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액등의 5배 이하의 벌금에 처한다.

② 제1항에 따른 면세유를 공급받은 자로부터 취득하여 판매하는 자에게는 판매가액의 3배 이하의 과태료를 부과한다.

③ 「개별소비세법」 제18조제1항제11호 및 「교통 · 에너지 · 환경세법」 제15조제1항제3호에 따른 외국항행선박 또는 원양어업선박에 사용할 목적으로 개별소비세 및 교통 · 에너지 · 환경세를 면제받는 석유류를 외국항행선박 또는 원양어업선박 외의 용도로 반출하여 조세를 포탈하거나, 외국항행선박 또는 원양어업선박 외의 용도로 사용된 석유류에 대하여 외국항행선박 또는 원양어업선박에 사용한 것으로 환급 · 공제받은 자는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액 등의 5배 이하의 벌금에 처한다.

④ 제3항에 따른 외국항행선박 또는 원양어업선박 외의 용도로 반출한 석유류를 판매하거나 그 사실을 알면서 취득한 자에게는 판매가액 또는 취득가액의 3배 이하의 과태료를 부과한다.

⑤ 제2항 및 제4항에 따른 과태료는 관할 세무서장이 부과 · 징수한다.

제5조(유사석유제품의 제조) 「석유 및 석유대체연료 사업법」 제2조제10호에 따른 유사석유제품을 제조하여 조세를 포탈한 자는 3년 이하의 징역 또는 포탈한 세액의 5배 이하의 벌금에 처한다.

이 경우 이와 같은 사정을 알고도 체납처분의 집행을 면탈하도록 행위를 방조하거나 거짓 계약을 승낙한 자는 2년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금에 처한다.

|| 판례 || 체납횟수의 판단 기준

조세범처벌법 10조 소정 체납의 회수를 산정함에 있어 동일인에 대한 동일 목적의 조세로서 1개의 납세고지서로 납세고지를 하여야 할 것을 징수자의 고의 또는 과실로 2개 이상의 납세고지서로 납세를 분할 고지하였다 하여도 위법 10조 적용에 있어 체납의 회수를 산정할 경우 이를 1회의 체납으로 보아야 한다. (출처: 대법원 1974.12.24. 선고 74도3307 판결)

나. 확장적 탈세범(성실신고 방해 행위)

확장적 탈세범에 대하여 지방세법상 조세범으로 적용할 수 있는지 여부에 대하여 보면 조세범처벌법상 제9조에서 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 타인의 조세에 관하여 거짓으로 신고를 하였을 때에는 2년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금에 처하고 납세의무자로 하여금 과세표준의 신고(신고의 수정을 포함)를 하지 아니하게 하거나 거짓으로 신고하게 한 자 또는 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동하거나 교사한 자는 1년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금에 처한다라고 규정하고 있다. 이는 조세탈세범은 본인인 납세의무자나 사업주등에 해당하지만 확장적 탈세범 경우에는 그와 같은 관계에 있지 아니하더라도 탈세범으로 성립하는 것으로 보고 있는 것이다. 또한 지방세기본법 제128조에서 지방세기본법 또는 지방세관계법을 위반한 자에 대하여는 지방세기본법에서 정한 바에 따라 처벌하도록 규정하고 있다

다. 거짓으로 기재한 근로소득 원천징수영수증의 발급 등

조세범처벌법상 제14조의 규정에서 근로를 제공받지 아니하고 근로소득 원천징수영수증을 거짓으로 기재하여 타인에게 발급한 행위를 하거나 근로소득 지급명세서를 거짓으로 기재하여 세무서에 제출한 행위를 한 자는 2년 이하의 징역 또는 그 원천징수영수증 및 지급명세서에 기재된 총급여·총지급액의 100분의 20 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 또한 그와 같은 행위를 알선하거나 중개한 자도 같은 형에 처한다.

3. 위해범

가. 장부의 소각 및 파기 등

조세범처벌법 제8조의 규정에 의거 조세를 포탈하기 위한 증거인멸의 목적으로 세법에서 비치하도록 하는 장부 또는 증빙서류(「국세기본법」 제85조의3제3항에 따른 전산조직을 이용하여 작성한 장부 또는 증빙서류를 포함한다)를 해당 국세의 법정신고기한이 지난 날부터 5년 이내에 소각·파기 또는 은닉한 자는 2년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금에 처한다.

나. 명령사항 위반

조세범처벌법 제17조의 규정에 의거 관할 과세권자의 명령에 위반하거나 질문거부 등의 행위를 한 경우에는 500만원 이하의 과태료를 부과한다.

1. 명령사항을 위반한 자

가. 「교통·에너지·환경세법」 제21조에 따른 납세보전을 위한 명령

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

2. 「소득세법」·「법인세법」 등 세법의 질문·조사권 규정에 따른 세무공무원의 질문에 대하여 거짓으로 진술을 하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 자

IV. 조세범의 처벌특례

1. 고발전치주의

지방세기본법 제132조(고발)의 규정에서 동법 제129조부터 제131조까지의 규정에 따른 범칙행위는 세무공무원의 고발이 있어야 한다라고 규정하고 있다. 따라서 조세범에 대한 소송에 있어서는 지방자치단체 장의 고발을 소송조건으로 한다는 점이다. 조세범 범칙행위에 대해서는 지방자치단체의 장

의 고발이 없으면 검사는 공소를 제기할 수 없다.³⁾

|| 판례 || 고발의 요건

- [1] 조세범처벌법에 의한 고발은 고발장에 범칙사실의 기재가 없거나 특징이 되지 아니할 때에는 부적법하나, 반드시 공소장 기재요건과 동일한 범죄의 일시·장소를 표시하여 사건의 동일성을 특정할 수 있을 정도로 표시하여야 하는 것은 아니고, 조세범처벌법이 정하는 어떠한 태양의 범죄인지를 판명할 수 있을 정도의 사실을 일응 확정할 수 있을 정도로 표시하면 족하다. 또한, 고발사실의 특징은 고발장에 기재된 범칙사실과 세무공무원의 보충진술 기타 고발장과 같이 제출된 서류 등을 종합하여 판단하여야 한다.
- [2] 세무서장이 특정 업체의 조세포탈 범칙행위를 조세범처벌법 및 특정범죄가중처벌 등에 관한 법률 위반으로 고발하면서, 그 중 일부 관련 업체에 대해서는 개개 업체별로 죄명, 범칙자의 주소·성명, 범칙년월일 및 범칙사실 등을 구체적으로 기재한 각 고발장을 제출한 사안에서, 위 고발이 해당 공소사실에 대하여 피고인의 처벌을 구하는 의사표시로서 유효하다
- [3] 고발은 범죄사실에 대한 소추를 요구하는 의사표시로서 그 효력은 고발장에 기재된 범죄사실과 동일성이 인정되는 사실 모두에 미치므로, 범칙사건에 대한 고발이 있는 경우 그 고발의 효과는 범칙사건에 관련된 범칙사실의 전부에 미치고 한 개의 범칙사실의 일부에 대한 고발은 그 전부에 대하여 효력이 생기므로, 동일한 부가가치세의 과세기간 내에 행하여진 조세포탈기간이나 포탈액수의 일부에 대한 조세포탈죄의 고발이 있는 경우 그 고발의 효력은 그 과세기간 내의 조세포탈기간 및 포탈액수 전부에 미친다. 따라서 일부에 대한 고발이 있는 경우 기본적 사실관계의 동일성이 인정되는 범위 내에서 조세포탈기간이나 포탈액수를 추가하는 공소장변경은 적법하다.(대법원 2009.7.23. 선고 2009도3282 판결)

2. 양벌주의

형법개별화의 원칙에 대한 중대한 예외 규정으로서 양벌규정은 조세범처벌법 제18조의 규정에 의

3) 통고처분을 통하여 침해된 조세권을 신속하게 회복하고 범칙사건을 간편하게 처리하는 기회를 부여함과 동시에 조세법에 대하여 전문기관에 우선 처리하도록 하는데 그 취지가 있음

거 법인(「국세기본법」 제13조에 따른 법인으로 보는 단체를 포함한다.)의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 그 밖의 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무에 관하여 범칙행위를 하면 그 행위자를 벌할 뿐만 아니라 그 법인 또는 개인에게도 해당 조문의 벌금형을 과(科)한다. 다만, 법인 또는 개인이 그 위반행위를 방지하기 위하여 해당 업무에 관하여 상당한 주의와 감독을 게을리하지 아니한 경우에는 그러하지 아니하다.

이 경우 사업주에 대한 처벌을 책임벌이라고 하는데 사업주의 종업원에 대한 선임 감독상의 과실책임의무를 부여한 것이다.

3. 물취

조세범처벌법 제19조의 규정에서 지방국세청장 또는 세무서장은 다음에 해당하는 것으로서 제조자나 판매자가 소지하는 물품을 물취할 수 있으며 지방세관계법상의 적용례는 없다.

1. 「주세법」에 따른 면허를 받지 아니하고 제조한 물품
2. 제1호에 따른 물품제조에 사용된 기계, 기구 또는 용기
3. 「주세법」에 따른 납세필증인의 압날(押捺) 또는 납세 사실을 증명하는 일정한 표시를 하지 아니한 물품

4. 공소시효

지방세 포탈범 등에 대한 범칙행위의 공소시효는 5년이 지나면 완성되나, 「조세범처벌법」 제18조에 따른 행위자가 「특정범죄가중처벌 등에 관한 법률」 제8조의 적용을 받는 경우에는 제18조에 따른 법인에 대한 공소시효는 10년이 지나면 완성된다.

따라서 법인(「국세기본법」 제13조에 따른 법인으로 보는 단체를 포함한다.)의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 그 밖의 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무에 관한 범칙행위를 하면 이에 해당한다.

5. 병과벌주의

대부분의 조세포탈범 등 조세범에 대하여는 정상에 따라 징역형과 벌금형을 병과 할 수가 있다.

그러나 일부 조세범의 경우에는 병과할수 없는 경우가 있는데 현금영수증 발급의무의 위반, 명령사항위반 등에 대한 과태료 부과에 대한 조세범에 대하여는 징역형을 과하지 못하고 벌금형으로 하여야 한다.

|| 판례 || 벌금가중규정의 적용요건

「조세범처벌법」 제4조에서 “「조세범처벌법」 제11조의2의 범칙행위를 한 자에 대하여는 「형법」 제38조 제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정을 적용하지 아니한다”라고 규정한 문언의 의미는, 판결이 확정되지 아니한 수개의 위 각 범칙행위를 동시에 벌금형으로 처벌함에 있어서는 「형법」 제38조 제1항 제2호 본문에서 규정하고 있는 ‘가장 중한 죄에 정한 벌금다액의 2분의 1을 한도로 가중하여 하나의 형을 선고하는 방식’을 적용하지 아니한다는 취지로 해석되고, 따라서 위 각 범칙행위로 인한 각 조세범처벌법 위반죄에 대해서 벌금을 병과하는 경우에는 각 죄마다 벌금형을 따로 양정하여 이를 합산한 액수의 벌금형을 선고하여야 할 것이다. (대법원 1996. 5. 31. 선고 94도952 판결 등 참조). (대법원 2009.7.23. 선고 2009도3131 판결)

6. 미수범

주세포탈범 경우를 미수범에 대하여 별도의 처벌규정을 두고 있지 아니함으로 지방세의 경우 미수범의 처벌 적용되는 경우는 없다고 보아야 한다

7. 지방세의 조세범처벌절차법 준용

지방세기본법 제134조에서는 지방세에 관한 범칙행위에 대한 「조세범 처벌법」 등의 준용하고 있다. 지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 「조세범 처벌법」을 준용하고 있으며 범칙행위의 처벌에 대하여는 「조세범 처벌절차법」을 준용하고 있다.

V. 지방세의 조세범처벌법 준용 문제

1. 취득세등 신고납부시 과소신고 납부의 경우 조세범처벌법인지

예를 들면 주택 등 부동산 매매를 통하여 취득하는 경우 통상 부동산 매매계약서를 체결하면서 실거래가액으로 신고하기 보다는 부동산거래및신고에관한법률에 의거 검증을 받을 수준으로 신고하게 된다. 이 경우 사실상 실거래 가액으로 신고하지 아니하고 검증받은 가액으로 취득세를 신고하고 납부한 경우 사실상 과소신고 납부한 결과를 초래하게 된다.

이와 같이 과소신고납부한 경우에는 지방세기본법 제129조의 규정에 의거 사기나 그 밖의 부정한 행위로서 지방세를 포탈한 범칙행위인가? 여기서 지방세포탈범으로 범죄구성이 되기 위해서는 고의성이 전제가 되어야 할 것인바, 사기나 그 밖의 부정한 행위로서 다음의 행위에 의거하여 지방세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말한다.

1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장
2. 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취
3. 장부와 기록의 파기
4. 재산의 은닉, 소득 · 수익 · 행위 · 거래의 조작 또는 은폐
5. 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위
6. 그 밖에 위계(僞計)에 의한 행위 또는 부정한 행위

부동산 매매계약서를 체결하면서 실거래가액으로 신고하기 보다는 부동산거래및신고에관한법률에 의거 검증을 받을 수준으로 신고한 것이라면 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취에 해당하는 행위인지, 재산의 은닉, 소득 · 수익 · 행위 · 거래의 조작 또는 은폐하는 행위인지 아니면 그 밖에 위계(僞計)에 의한 행위 또는 부정한 행위에 해당되는지 여부를 검토하여야 할 것이다.

법인과의 거래인 경우처럼 상대방 법인장부등에 의거 거래가액이 입증되는 경우라면 지방세포탈범의 문제가 발생되지 아니하나 개인간 거래를 통하여 부동산 매매계약서를 체결하고 취득세 등을 신고

납부하는 경우에는 그 신고가액이 사기나 그 밖의 부정한 행위에 해당하는 방법으로 신고된 것인지 여부를 입증하여야 하는 것이다.

|| 판례 || 부동산거래에 관한 행정지도의 범법행위 판단

행정관청이 토지거래계약신고에 관하여 공시된 기준지를 기준으로 매매가격을 신고하도록 행정 지도하여 왔고 그 기준가격 이상으로 매매가격을 신고한 경우에는 거래신고서를 접수하지 않고 반려 하는 것이 관행화되어 있다 하더라도 이는 법에 어긋나는 관행이라 할 것이므로 그와 같은 위법한 관행에 따라 허위신고행위에 이르렀다고 하여 그 범법행위가 사회상규에 위배되지 않는 정당한 행위라고는 볼 수 없다.(대법원 1992.4.24. 선고 91도1609 판결)

|| 판례 || 미등기전매의 처벌과 조세범처벌과의 관계

조세부과를 면하려 하거나 다른 시점간의 가격변동에 따른 이득을 얻으려 하거나 소유권 등 권리변동을 규제하는 법령의 제한을 회피할 목적으로 미등기 전매행위를 하는 것을 처벌대상으로 하는 부동산등기 특별조치법 제8조 제1호와 사기 기타 부정한 행위로 조세를 포탈한 자를 처벌대상으로 하는 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조 제1항 제2호, 조세범처벌법 제9조 제1항은 각 그 처벌목적과 대상, 행위의 태양이 서로 달라 미등기전매행위와 조세포탈행위가 1개의 행위로 발생한 동일한 결과로 볼 수 없으므로 양 죄는 상상적 경합관계가 아니라 실제적 경합관계에 있다고 보아야 할 것이다. (대법원 2007.10.26. 선고 2007도5954 판결)

|| 판례 || 미등기전매의 조세범 판단

토지의 미등기전매로 인한 이익(양도소득세 등 조세면탈의 이익을 포함하여)을 얻기 위하여 피고인에 대한 매도인과 피고인으로부터의 매수인 간에 직접 매매계약을 체결한 양 매매계약서를 작성하고, 매도인의 대리인으로 하여금 그와 같은 허위의 토지거래신고를 하게 함과 아울러 소유권이전등기도 피고인을 거침이 없이 매도인으로부터 매수인 앞으로 직접 경료되게 하고 위 토지거래에 관련하여 아무런 양도소득의 신고도 하지 아니한 것은 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란케 하는 사기 기타 부정한 적극적인 행위로서 조세범처벌법 제9조 제1항에 해당한다.(대법원 1991.6.25. 선고 91도318 판결)

|| 판례 || 단순한 세법상 허위신고의 조세범 판단

‘사기 기타 부정행위’라는 것은 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정행위 또는 적극적인 행위를 말하고, 어떤 다른 행위를 수반함이 없이 단순한 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것이 여기에 해당하지 아니한다(대법원 2003. 12. 12. 선고 2002도4549 판결 등 참조), (대법원 2004. 9. 24. 선고 2003도1851 판결)

|| 판례 || 단순신고불이행의 조세범판단

[1] 조세범처벌법 제9조 제1항에서 말하는 ‘사기 기타 부정행위’라 함은 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정행위 또는 적극적인 행위를 말하고, 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 여기에 해당하지 아니한다.

[2] 단지 납세신고를 하지 아니하였다는 것만으로 조세포탈에 있어 사기 기타 부정행위에 해당한다고 할 수 없다(대법원 2003. 2. 14. 선고 2001도3797 판결)

2. 과세관청의 각종 과세자료 제출명령 위반시 조세범처벌법위반지

조세범처벌법 제17조의 규정에서는 과세관청의 명령사항위반 등에 대한 과태료를 부과하도록 규정하고 있으며 그 명령위반사항에 대하여 열거하고 있으며 명령사항 위반사항 중 각종 지방세 과세자료 제출명령을 위반한 경우에는 명령위반사항에 포함되어 있지 아니한다. 따라서 각종 과세자료 제출명령을 위반한 경우라도 조세범처벌법처벌대상에 해당하지 아니한다.

1. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 명령사항을 위반한 자

- 가. 「개별소비세법」 제25조 및 「교통·에너지·환경세법」 제21조에 따른 납세보전을 위한 명령
- 나. 「부가가치세법」 제35조제2항에 따른 납세보전 또는 조사를 위한 명령
- 다. 「소득세법」 제162조의2제5항 또는 「법인세법」 제117조제5항에 따른 신용카드가맹점에 대한 명령

- 라. 「소득세법」 제162조의3제7항 또는 「법인세법」 제117조의2제7항에 따른 현금영수증가맹점에 대한 명령
- 마. 「주세법」 제40조에 따른 주세보전명령
- 바. 「주세법」 제44조에 따른 납세증명표지에 관한 명령
- 2. 「주세법」을 위반하여 검정을 받지 아니한 기계 또는 용기를 사용한 자
- 3. 「주세법」에 따른 납세증명표지가 붙어 있지 아니한 주류, 정부의 면허 없이 제조한 주류 또는 면세한 주류를 판매의 목적으로 소지하거나 판매한 자
- 4. 인지를 붙일 때 「인지세법」 제10조에 따라 소인하지 아니한 자
- 5. 「소득세법」·「법인세법」 등 세법의 질문·조사권 규정에 따른 세무공무원의 질문에 대하여 거짓으로 진술을 하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 자

3. 금융기관등에서 계좌압류명령 불이행시 조세범칙행위인지

조세범처벌법 제17조의 규정에서는 과세관청의 명령사항위반 등에 대한 과태료를 부과하도록 규정하고 있으며 그 명령위반사항에 대하여 열거하고 있으며 명령사항 위반사항 중 각 금융기관등에서 계좌압류명령 불이행에는 명령위반사항에 포함되어 있지 아니한다고 보아야 함으로 죄형법정주의 원칙에 비추어 볼 때 조세범칙행위로 볼수가 없다.

4. 장부를 조작하여 부당하게 지방세를 과소신고납부시 조세범칙행위인지

조세범처벌법 제8조의 규정에서는 조세를 포탈하기 위한 증거인멸의 목적으로 세법에서 비치하도록 하는 장부 또는 증빙서류(「국세기본법」 제85조의3제3항에 따른 전산조직을 이용하여 작성한 장부 또는 증빙서류를 포함한다)를 해당 국세의 법정신고기한이 지난 날부터 5년 이내에 소각·파기 또는 은닉한 자는 2년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금에 처한다라고 규정하고 있다.

여기서 처벌대상은 첫째, 세법에서 비치하도록 하는 장부 또는 증빙서류에 해당되어야 함으로 법인등이 작성하는 장부는 법인세법 등에서 비치하도록 하고 있으므로 이에 해당하고, 둘째, 해당 장부를 소각·파기 또는 은닉한 행위를 한 것인지 여부를 판단하여야 한다. 이 경우 단순 법인의 장부를 조작

하여 부당하게 지방세를 과세신고납부하였다고 하여 조세범으로 볼수가 있는지 여부가 쟁점사항이다. 장부를 은닉하였다면 조세범으로 볼 수 있으나 단순히 조작한것에 불과한 것이라면 가산세등의 부과대상으로 보아야 할 것이다.

5. 재산세가 부당하게 과다 부과되었으나 재산세 등 납세를 거부토록 선동한 경우 조세범칙행위인지

조세범처벌법 제9조 제2항의 규정에서 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동하거나 교사한 자는 1년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금에 처하도록 규정하고 있다. 따라서 재산세, 자동차세 등을 과다납부하였다고 하여 적극 적으로 납세자를 선동하여 납부를 하지 아니할 것을 선동한 경우라면 조세범 처벌대상인 범칙행위로 보아야 한다. ☹

