

납세협력의무 관련 가산세제도의 문제점과 개선방안*

김 정 배**·서 희 열***

요 약

납세협력의무와 가산세제도의 문제점에 대해 다음과 같은 개선방안이 요구된다. 첫째, 가산세와 조세벌의 병과에 의한 과중한 제재에서는 가산세의 부과요건과 조세벌의 구성요건이 여러 곳에서 중복되고 있는데, 이러한 중복은 필연적으로 이중 처벌의 문제를 발생하게 되어 불합리함으로 가산세제도와 조세벌제도를 병존하되, 가산세와 조세벌이 병과되지 않도록 입법적인 조치를 하여야 한다.

둘째, 방만하고 복잡한 납세협력의무와 가산세의 문제점에서는 원천징수로 인한 발생비용은 국가의 징세비용이 원천징수의무자에게 이전된 것이므로 원천징수의무자에게 부과하는 원천징수납부불성실가산세는 무납부세액 또는 과소납부세액에 대하여 상당 폭으로 인하여 시행하는 것이 타당하다.

셋째, 납세협력의무와 가산세의 업무량 감축에 대한 개선방안으로는 신고불성실 가산세와 납부불성실가산세 및 세금계산서 관련 가산세 등은 체계적으로 정비하되, 자신의 납세의무와 관련이 없는 순수한 협력의무의 위반에 대한 제재인 가산세의 경우에는 이를 통합·폐지 등의 방법에 의하여 이를 보다 단순화하고 그 제재 수준도 낮추어 가야 한다.

넷째, 과중한 가산세율 문제의 개선방안으로 먼저 가산세율의 인하와 한도액의 설정 개선에서는 현행 가산세의 한도액을 모든 납세의무자에게 동일하게 본세의 특정금액 한도를 넘을 수 없도록 제한하는 것이 바람직하며, 만일 현행과 같은 금액 기준의 한도액제도를 그대로 존치하는 경우라면 중소기업의 경우에는 그 한도액을 2천만 원으로 제한하는 것이 바람직스럽다.

다섯째, 자진신고납부를 유인하기 위한 가산세 감면조치의 미흡에서는 수정신고나 기한후신고의 경우에도 신고불성실가산세의 감면율을 대폭적으로 높여서 수정신고 또는 기한 후 신고의 유인효과를 높일 필요가 있다.

여섯째, 과세기간 경과이전의 신고납부의무와 가산세 부과 개선방안으로는 먼저 국가는 그 협력자가 행한 정상적인 원천징수 및 납부의 이행에는 당연히 하고

논문접수일 2018. 3. 22.

최종수정일 2018. 3. 30.

게재확정일 2018. 04. 01.

* 본 논문은 2018년 2월 강남대학교 대학원 세무학박사 학위수여 논문을 요약한 것입니다.

** 주저자, 세무학 박사 ; jbkim4u@naver.com

*** 교신저자, 강남대학교 세무학과 교수 ; suhy810@naver.com

업무수행의 착오 또는 미이행의 경우에는 원천징수납부의무를 불이행하였음을 이유로 그 협력자에게 원천징수납부 등 불이행가산세를 부과하는 것이 합리적이지 못하므로 폐지하여야 한다.

핵심어: 납세협력의무, 신고납부의무, 가산세, 조세형벌, 조세법

1. 서론

조세법은 조세에 대한 국민의 자기납세제도 즉 신고납세제도를 통하여 민주적인 근거과세의 틀을 확립하는 한편 조세행정의 편의와 징세비용의 절감 및 세수의 용이한 적기확보를 실현하기 위하여 납세자에게 본래적 의미의 납세의무 외에 장부의 비치 및 기장의무, 원천징수의무, 과세자료제출의무 등 여러 가지 협력의무를 부여하는 동시에 이러한 협력의무의 이행을 확보하기 위하여 의무위반자에 대하여 가산세 등의 제재를 가하는 등의 제도적 장치를 마련하고 있다.¹⁾

그러나 국가는 국민의 납세의무 이행에 대한 부담을 최소화 하도록 할 의무를 부담하며, 국가의 납세이행의무 확보수단이 과도하거나 그 방법이 적절하지 못하다면 결국 국민의 직·간접적인 납세협력비용을 과중하게 하여 국민의 재산권을 침해하거나 납세자의 자기결정권을 제한하게 된다.

이와 같은 관점에서 우리나라 조세법에서 허용하고 있는 납세협력의무와 그 이행의 확보수단인 가산세제도는 여러 가지 문제점을 안고 있다는 점을 부인할 수 없다.

첫째, 우리나라 현행 조세법상의 납세협력의무 및 가산세제도와 주요 선진국의 제도를 비교할 때 납세협력의무의 종류가 지나칠 정도로 많고, 그에 대한 위반 및 불이행에 따른 가산세 부과 형태와 부담수준이 과중하다는 것이다. 심지어 과세관청이 마땅히 수행하여야 할 행정업무의 상당 부분에 이르기까지 법률의 신설 또는 개정절차를 통하여 수많은 납세협력의무를 납세자에게 지움으로써 행정편의적으로 운영하고 있는 실정이다.

둘째, 납세협력의무의 본질상 납세자인 국민의 협력을 기초로 하고 있고, 가산세의 경우 자기책임의 원칙에 따라 자기가 위법을 행한 행위에 대한 제재벌이라는 점을 감안할 때 우리나라의 현행 조세법에 규정된 납세협력의무나 가산세는 상당부분 납세의무자 자신을 위한 의무이행과는 무관한 것들이 많

1) 헌법재판소 2006.7.27. 2004헌가13, 판례집 18-2, 6면; 헌법재판소 2006.4.27. 2005헌바54, 판례집 18-1상, 532면.

으며 행정편의 성격의 것들이 많다는 비판이 있다.

셋째, 납세협력의무와 가산세에 관한 규정이 「국세기본법」을 비롯하여 각 개별세법에 산재해 있거나, 모자이크형태로 구성되어 있어 관련 세법을 다루는 공무원은 물론 조세전문가조차도 그 내용을 정확하게 파악하기가 어려울 정도로 체계의 일관성을 잃고 있다.

이와 같이 국가가 납세자에게 지나친 납세협력의무를 부여하고, 그 불이행의 결과에 대하여 과중한 가산세의 부담을 지워 강압적으로 이행을 강제하는 경우에는 납세자의 불만을 초래하여 결과적으로 납세순응도를 저하시키고 과세당국에 대한 불신과 성실납세환경 조성에 부정적인 영향을 미친다는 사실을 간과하여서는 안 될 것이다.

따라서 본 연구에서는 현행과 같이 방만하고 복잡할 뿐만 아니라 중복적·이중처벌적이며 지나치게 고율로 유지되고 있는 가산세제도의 문제점을 검토하고, 미국 등 주요 국가의 제도와 우리나라 제도의 차이를 비교분석함으로써 우리나라 납세협력의무와 가산세제도에 관한 합리적인 개선방안을 제시하고자 한다.

본 연구의 연구방법은 문헌연구의 방법에 의하되, 현행 조세법상 납세협력의무 및 가산세제도의 법리적 해석과 문제점을 파악하기 위하여 기존의 헌법재판소 결정례, 대법원 판례, 조세심판원 결정례, 기획재정부 및 국세청의 예규 등을 분석·검토하고 조세전문가의 자문 등을 참조하여 활용한다.

또한 본 연구에서는 국세, 그 중에서도 광범위한 납세의무자를 포섭하고 있고 세수 비중이 높은 소득세·법인세·부가가치세와 상속세 및 증여세에 관한 납세협력의무와 가산세제도로 그 연구범위를 한정하여 수행하고자 한다. 그리고 이곳에서 도출된 법리와 문제점 및 입법적 개선방안은 국세 중 다른 세목은 물론이고, 관세와 지방세의 경우에도 타당하다.

II. 납세협력의무 관련 가산세제도의 일반론

1. 납세협력의무의 의의

「헌법」은 제38조에 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다.”고 규정함과 동시에 제59조에서 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”고 하여 조세법률주의를 선언하고 있다. 뿐만 아니라 조세법에서는 조세행정의 편의와 징세비용의 절감 및 세수의 적기 확보를 실현하기 위하여 납세자에게 본래적 의미의 납세의무 이외에 기장의무, 원천징수의무, 과세자료제출의무, 사업자등록의무, 법인설립신고의무 등 여러 가지 협력의무를 부과하고 있다.

이와 같이 조세법에서 조세행정의 편의와 징세비용의 절감 및 세수의 적기 확보를 실현하기 위하여 본래적 의미의 납세의무와는 별개로 설정하고 있는 납세협력의무란 납세자에 대한 본래의 납세의무 이외에 납세의무 이행을 담보하기 위한 부수적 의무를 말한다.²⁾

그러나 국가는 국가재정을 확보할 권한과 의무를 지니지만, 또한 국민이 납세의무를 이행함에 있어서 그에 대한 부담을 최소화하여야 할 의무를 가지며, 이에 대한 노력을 다하여야 한다. 즉, ‘조세행정의 편의’란 과세당국의 편의만을 의미하는 것이 아니라 납세의무자의 편의를 포함하는 개념이며, ‘징세비용의 절감’ 또한 납세의무자의 납세비용 절감의 개념이 포함으로 이해하여야 할 것이다.

따라서 납세의무이행을 위한 정부의 수단이 과도하게 진행되거나 그 방법이 적절치 못한 방식으로 행해지면 납세의무를 이행함에 있어서 납세자의 재산권 침해를 유발하거나, 경제행동권의 제약을 가져오게 되어 국민의 기본권과 상충하는 문제가 발생하는 것이다.

조세법분야에서 법의 근본이념 내지 정의의 이념으로 받아들여 해석이나

2) 김두형, “세법상 납세자의 협력의무”, 『조세법연구 VIII-2』, 한국세법학회, 2002, 11-12면; 대법원 1992. 3. 31. 선고, 9824판결; 대법원 1992. 10. 13. 선고, 92누114 판결.

적용기준으로 삼을 때에 과세관청에 대해서만 적용할 것인가 또는 과세관청은 물론 납세의무자에게도 이를 적용해야 할 것인가에 관하여 논란이 있을 수밖에 없다.

국세기본법은 이러한 논란을 명분으로 해결하여 납세자가 그 의무를 이행함에 있어서 인간의 공동필요에 의하여 형성시킨 국가는 자유민주주의 기본질서 위에 존재하여야 하는 것이 명제라면 조세의 부담은 인간에게 고유한 기본인권 중에서도 그 중요성이 주어져야 할 재산권의 보장과 조화되어야 하고, 조세를 실현하기 위한 제도적 담보로서 설정한 처분, 질문검사권, 조세범의 처분 등은 국민의 자유인권과도 밀접한 관계가 있는 것이므로 납세협력의무의 집행을 위해서는 자유권적 기본인권 차원에서 조화되지 않으면 안된다.

따라서 납세기본권은 국가과세권에 대한 정당성의 형성원리와 한계를 설정함으로써 헌법상의 가치가 기본권으로 승화된 것이며, 동시에 조세법률주의의 원칙과 조세평등주의를 헌법상 기본원칙으로 포섭하면서 조세법에 대한 입법과 이의 해석에 원리를 제공하고 있다.

2. 납세협력의무 이행의 확보수단으로서의 가산세 기능

가. 조세행정질서 유지 및 예방적 기능

가산세는 그 형식이 세금이기는 하나 그 법적 성격은 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고·납세의무 등을 위반한 경우에 법이 정하는 바에 의하여 부과하는 행정상의 제재라는 것이 일반적인 관례의 입장이다.³⁾

불특정 다수의 납세자를 대상으로 행하여지는 과세관청의 부과단계 또는 현실적인 조세법 집행단계에서 조세행정질서를 위협하거나 조세법상의 질서문란을 야기하는 행위에 대하여 과세관청은 이를 방지할 책무가 있다고 할 것이다.

3) 대법원 2002. 11. 13. 선고 2001두1918 판결; 대법원 2003. 9. 5. 선고 2001두403 판결.

과세관청이 납세자의 구체적인 의무위반 또는 조세행정질서 문란과 같은 위법행위에 대하여 장래의 그와 같은 법 위반을 방지함은 물론 조세법질서를 확립하는 차원에서 납세협력의무 이행의 실효성을 확보하기 위하여 그 의무 위반자에 대하여 세금의 형식으로 제재를 가하는 가산세는 조세법상의 위반 행위를 예방하는 기능을 가지고 있다고 하겠다.⁴⁾

나. 재정수입 확보 및 적정실현을 위한 담보기능

조세법의 실효성 내지 납세의무자에 대한 의무이행을 확보하기 위하여 과하여지는 제재 중 대표적인 것이 조세형벌과 가산세이다. 과거의 조세법규 위반사실에 일정한 제재를 가함으로써 당해 조세법규의 실효성을 담보하고 간접적으로 의무의 이행을 확보한다는 점에서 조세형벌과 가산세제도는 그 궁극적 목적과 기능에 공통점을 가진다. 이와 관련하여 헌법재판소의 결정내용을 살펴보기로 한다.

가산세제도를 도입하게 된 본래적인 이유는 납세의무자의 조세법상의 성실한 납세의무를 담보함으로써 국가 또는 지방자치단체가 필요로 하는 재정수입을 확보하는 것이라고 할 수 있다고 주장하면서, 나아가서 한편으로 가산세제도는 산고납세제도의 정착과 발전을 위하여 설정된 제도로 국가와 납세의무자 모두에게 필요한 제도로 이해되고 있다고 하였다.

다시 말해 신고납세제도는 민주적이고 국민주권주의의 기본원리에 의해 국민 스스로 납세액을 결정하는 것으로 국가라고 하는 공동사회를 유지하는데 필요한 공통의 비용을 국민이 자발적으로 부담한다는 이념에 입각한 제도가

4) 헌법재판소 2005.11.24.결정, 2004헌가7, 판례집 제17-2, 350면.

원래 납세의무자가 장부를 비치·기장하고 있으면 과세관청이 그 장부와 관련 증빙자료에 의하여 당해 법인세의 과세표준의 조사와 결정을 하여야 할 것인데(국세기본법 제16조 제1항), 과세관청의 그와 같은 조사와 결정을 원활히 할 수 있도록 재화 또는 용역을 공급받는 법인에게 협력의무를 부여한 것이다. 그러므로 이 사건 법률조항의 가산세는 납세자의 협력의무의 하나인 정규지출증빙서류 수취의무의 실효성을 확보하기 위하여 의무위반자에 대하여 세금의 형식으로 제재를 가함으로써 장래의 위반행위를 예방하는 기능을 가지고 있다 할 것이다.

므로 이러한 신고납세제도 하에서는 납세의무자의 자발적인 신고·납부가 없다면 그 제도의 성공을 기대할 수 없기 때문에 성실하고 신고·납부하지 않는 행위에 대하여 제재에 의한 차별을 가하는 것이 타당하다 할 것이다.

따라서 가산세는 그 형식이 세금이기는 하지만 그 실질적인 성격은 국가의 과세권의 행사 내지는 조세채권의 적정한 실현을 담보하는 기능을 한다는 것이다.⁵⁾

다. 공평세정 실현을 위한 법집행기능

본 연구의 앞부분에서 현대국가들이 채택하고 있는 신고납세제도는 민주적이고 국민주권주의의 기본원리에 기초하여 납세액을 납세의무자인 국민이 스스로 결정하고 부담한다는 이념에 입각한 제도이므로 이러한 신고납세제도 하에서는 납세의무자의 자발적이고 성실한 신고와 납부가 없다면 성공을 기대하기가 어려움을 밝혔다.

따라서 납세의무자의 납세와 관련하여 조세법에 규정하고 있는 여러 가지 의무를 성실히 이행하는 납세자와 그렇지 않은 납세자를 차별하여야 할 이유와 세정의 공평성 실현의 당위성이 있어야 하는 것이다. 그러므로 이러한 세정의 공평성 실현의 차원에서 조세법에 정한 각종 의무를 이행하지 아니한 납세자에 대한 차별적이고 법질서유지를 위한 가장 효율적인 기능이 바로 가

5) 헌법재판소 2005.11.24. 결정, 2004헌가7. 판례집 제17-2. 350면.

국세기본법은 “가산세라 함은 세법에 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 그 세법에 의하여 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말한다.”고 정의하고(제2조 제4호 본문) “정부는 세법에 규정하는 의무를 위반한 자에 대하여 세법이 정하는 바에 의하여 가산세를 부과할 수 있다”(제47조 제1항)고 규정하면서 “가산세는 당해 세법이 정하는 국세의 세목으로 한다”(제47조 제2항 본문)고 하여 가산세가 세금의 형태로 과징되는 것임을 밝히고 있다. 그러므로 부과처분에 의한 본세의 납부기한을 도과하는 경우에 고지세액에 가산하여 징수하는 금액인 가산금과 달리 가산세는 국세기본법의 체계상으로는 조세의 한 종목으로 구성되어 있는 것이다. 이와 같이 가산세는 그 형식이 세금이기는 하나 그 실질적 성격은 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고·납세의무 등을 위반한 경우에 법이 정하는 바에 의하여 부과하는 행정상의 제재이다(대법원 2002. 11. 13. 선고 2001두1918 판결 ; 2003. 9. 5. 선고 2001두403 판결).

산세제도라고 할 수 있다.

즉, 가산세제도는 조세법이 요구하는 각종 의무를 성실하게 이행하는 납세자를 보호하는 한편, 그렇지 않은 자와의 공평한 부담을 이루기 위한 행정상 제재의 조치를 취함으로써 침해된 국고이익을 회복하는 수단과 손해를 배상하는 성격의 기능을 한다고 이해되는 것이며, 국가의 조세행정 운영차원에 있어서 조세법에 정한 의무이행을 확보하기 위한 수단이기도 하지만, 법집행상의 공평성을 도모하는 기능 자체를 무시할 수 없다고 하겠다.⁶⁾

3. 가산세와 조세형벌 등과의 관계

가. 제재방법과의 차이

가산세와 조세벌(조세형벌)은 세법상의 의무위반에 대한 제재수단이라는 점에서 동일하나 그 내용에 있어서 가산세는 조세의 형식으로 과징하는 것에 비해 조세형벌은 형벌의 형식으로 과하는 제재이다. 가산세와 조세벌은 모두 국가재정권의 확보하는 차원에서 세법의 실효성을 높이고 또 국민의 건전한 납세의식을 확립할 목적으로 세워진 제도라는 점에서는 같다.

가산세는 세법에서 규정하는 의무의 위반행위에 대하여 국가의 일반통치권에 근거하여 과하는 제재수단이나 조세벌은 그 위반이 직접적으로 행정목적과 사회공익을 침해하는 경우 그 반사회성에 대한 제재로서 일반적으로 법원이 형사소송 및 조세범처벌 절차에 따라 조세범처벌법에 규정하고 있는 형명

6) 헌법재판소 2005. 2. 24.결정 2004헌바26. 판례집 제17-1. 248-249면.

신고납세제도 하에서는 납세의무자의 자발적인 신고·납부가 없다면 그 제도의 성공을 기대할 수 없기 때문에 성실하게 신고·납부하지 않는 행위에 대하여 제재에 의한 차별을 함으로써 국가의 조세권 내지는 조세채권의 적정한 실현을 담보하는 것이다. 즉, 의무자에게 심리적 압박을 가해 간접적으로 의무이행을 확보하고자 하는 것이고, 또한 그 반사회적 효과로서 성실한 신고·납부자를 보호하게 되며 그 결과로 의무불이행자와 성실한 의무이행자와의 공평부담을 도모하는 기능도 하는 것이다.

이 기능에 대하여 김완석 교수는 ‘공평촉진기능’이라고 명명하는가 하면, 서희열·김정식은 ‘공정한 법집행기능’이라고 칭하고 있다.

(刑名)을 과하는 것으로서 강학상 행정형벌에 해당하나, 가산세는 그 위반이 행정상의 질서에 장애를 주는 경우 그 의무이행의 확보를 위하여 일반적으로 과세관청이 행정적 절차에 의하여 부과·징수하는 금전벌로서 이른바 행정질서벌에 속한다고 할 수 있다.

따라서 가산세는 해당 세목의 이름으로 부과·징수되는 반면 조세벌은 조세범처벌법에 규정하고 있는 벌금, 징역형 등의 형벌의 형식으로 제재된다는 점에 차이가 있다. 그래서 가산세는 행정질서벌로서의 성격을 가지지만 조세벌을 행정형벌의 범주에 속한다. 때문에 가산세는 형법총칙의 규정이 적용될 수 없고 따라서 행위자의 고의 또는 과실·책임능력·책임조건 등을 고려하지 아니하고 가산세 과세요건의 충족 여부만을 확인하여 조세의 부과 절차에 따라 과징할 수 있을 뿐이다.⁷⁾

그러나 어떠한 의무위반을 가산세의 부과대상으로 하고, 어떠한 의무위반을 조세형벌의 대상으로 할 것이냐 하는 점이 문제된다.

세법학에서는 대체로 행정법학에서의 행정질서벌과 행정형벌의 구분논리를 따르고 있다. 이에 대한 구분논리를 보면 단순한 과세목적의 실현을 위해 부과한 의무의 위반이나, 사회적 비난가능성이 높은 반도덕적 위반행위이나에 따라 전자는 가산세로, 후자는 조세형벌을 과해야 한다는 것이 일반적인 설명이다.

그러나 현행 세법상 가산세와 조세형벌의 적용대상이 되는 위반행위의 성격으로 보아서 이 같은 구분이 명백하다고 볼 수 없다. 때문에 양자의 한계적 구분은 입법정책적 차원에서의 문제라고 할 수 밖에 없을 것이다.

나. 이중제재의 문제

입법론적으로 가산세의 부과사유과 조세벌의 과벌사유를 외연적으로 확연히 구분해 놓은 것이 바람직하나 현행법상 양사유는 상당부분 뒤섞여 혼재되

7) 헌법재판소 2006.7.27. 2004헌가13; 2006.4.27. 2003헌바79; 헌법재판소 2005.2.24. 2004헌바 26 등.

어 있다. 즉 가산세의 부과사유에 해당한다고 해서 반드시 조세범의 구성요건을 충족하는 것은 아니지만 조세범의 구성요건을 충족할 때에는 거의 대부분 가산세의 부과사유에도 해당된다. 즉, 하나의 의무위반행위가 가산세의 부과요건과 조세범의 구성요건에 모두 충족할 경우 양자의 병과가 인정될 수 있는 것인지가 문제된다.

예를 들어 납세자가 부당한 방법⁸⁾으로 과세표준을 과소신고함으로써 산출세액의 40%에 해당하는 중과소신고가산세를 부과 받은 후 그 행위가 ‘사기나 그 밖의 부당한 행위’⁹⁾에 해당되어 또 다시 징역(3년 이하) 또는 포탈세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처하게 된 경우, 또는 납세자 본인의 납세의무의 이행과 무관한 협력의무를 불이행하였다고 하여 원천징수불이행가산세 5%를 부과 받은 후, 그 불이행사유가 정당한 사유에 해당되지 않는다고 하여 벌금(1천만원 이하)에 처하게 된 경우가 이에 해당된다.

다시 말해 동일한 의무위반행위에 대해 먼저 가산세를 부과한 후 다시 조세벌도 지울 수 있는지에 관한 문제로서 만일 이중처벌이 가능하다면 헌법 제13조 제1항에서의 「모든 국민은 동일한 범죄에 대하여 거듭 처벌받지 아니한다.」라고 하는 이른 바 2중처벌금지의 원칙과 일사부재리의 원칙에 위반되는 것이 아닌지에 대해 의문의 여지가 있다.

이점에 대해 일본의 경우에는 많은 법원의 판례가 축적되어 있다. 결론적으로는 동일한 행위에 대해 중가산세와 벌금 등의 형벌이 병과(併科)되는 경우에도 일사부재리원칙에 위배되지 않는다고 한다. 즉 가산세는 납세의무의 위반이 과세요건사실을 은폐 또는 가장하는 방법으로 행하여진 경우에 행정청

8) 납세자가 국세의 과세표준 또는 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장한 것에 기초하여 국세의 과세표준 또는 세액 신고의무를 위반하는 것을 말한다.

9) 「조세범처벌법」 제3조 제6항에서 ① 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장, ② 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취, ③ 장부와 기록의 파괴, ④ 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐, ⑤ 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작, ⑥ 조세특례제한법 제24조제1항제4호에 따른 전자적 기업자원관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작, ⑦ 그 밖에 위계에 의한 행위 또는 부당한 행위를 말한다.

이 행정절차에 따라 그 위반자에게 부과되는 것이고 또 그렇게 가산세를 부과함으로써 납세의무에 대한 위반을 예방하고 나아가서는 징세의 결실을 맺도록 하는 취지에서 나온 행정상의 조치인데 비해 행정형벌은 위반자의 부당행위가 반사회성 내지 반도덕성에 착안하여 그것에 대한 제재로서 가해지는 경우에도 가산세와 형벌은 그 취지나 성질이 다르기 때문에 동일한 조세포탈행위에 대해 증가산세 외에 형벌을 과한다고 하여 헌법상의 이중처벌이나 일사부재리원칙에 위반되지 않는다고 한다.

즉, 증가산세를 부과하는 것은 납세의무불이행에 대한 행위 그 자체를 범죄로 취급하여 그것에 형벌로서 과하는 것이 아니기 때문에 벌금을 병과(併科)하여도 헌법에 위반되지 않는다는 것이다.

따라서 이러한 판례의 취지에 따르면 적어도 현재의 법제(法制) 하에서는 가산세를 납부한 피고인이 형사소추를 당한 경우에도 헌법(제39조)의 위반을 이유로 과형(科刑) 그 자체를 다룰 여지가 없고 다만 형량의 당·부당의 문제로서 과형(科刑)의 정도에 대해서만 다룰 수밖에 없다고 한다.¹⁰⁾

그러나 우리의 경우 축적된 대법원의 판례는 아직 보이지 않는다. 다만, 세금계산서합계표와 관련하여 제기된 소송에서 확정된 서울고등법원 2007.4.13. 선고 2006누24987에서 「조세법상의 가산세는 납세자에게 납세의무 이외에 신고의무, 납부의무, 원천징수의무, 과세자료제출의무 등 각종 협력의무를 부과하고 그 위무 위반을 방지하고 위반결과를 시정하기 위하여 가하는 행정상의 제재이므로 국가형벌권의 행사로서의 처벌에 해당한다고 할 수 없는 바, 법에서 형사처벌과 아울러 가산세의 부과처분을 할 수 있도록 규정하고 있다하더라도 이중처벌금지원칙에 위반된다고 할 수 없다」¹¹⁾라고 판시한 것이 있기는 하나 판결내용에서 알 수 있는 바와 같이 일본의 그것과 거의 같은 내용이다.

조세법과 직접 관련된 것은 아니지만 그동안 축적된 일반 행정처분에 대한 사건들을 보면 행정질서벌로서의 과태료는 행정상 의무의 위반에 대하여 국

10) 木村弘之亮, 위의 책, 299~300面 및 관련 주석 참조.

11) 이 판결문의 내용은 1심 판결인 서울행정법원 2006.9.22 선고 2006구합12234에 나타나 있다.

가가 일반통치권에 기하여 과하는 제재로서 형벌(특히 행정형벌)과 목적·기능이 중복되는 면이 없지 않으므로 동일한 행위를 대상으로 하여 형벌을 부과하면서 아울러 행정질서벌로서의 과태료까지 부과한다면 그것은 이중처벌금지의 기본정신에 배치되어 국가 입법권의 남용으로 인정될 여지가 있음을 부정할 수 없다.¹²⁾

그러나 행정법상의 질서벌인 과태료와 형사처벌은 그 성질이나 목적을 달리하는 별개의 것이므로 행정법상의 질서벌인 과태료를 납부한 후에 형사처벌을 한다고 하여 이를 일사부재리의 원칙에 반하는 것이라고 할 수는 없다고 한 대법원 판례¹³⁾가 있고 또한 어떤 행정처분에 제재(制裁)와 억지(抑止)의 성격·기능만이 있다 하여 이를 ‘국가형벌권의 행사’로서의 ‘처벌’이라고 볼 수 없다¹⁴⁾고 하였을 뿐만 아니라 「헌법」 제13조 제1항에서 말하는 “처벌”은 원칙으로 범죄에 대한 국가의 형벌권 실행으로서의 과벌을 의미하는 것이고, 국가가 행하는 일체의 제재나 불이익처분을 모두 그 “처벌”에 포함시킬 수는 없다는 것이 헌법재판소의 판단¹⁵⁾임을 볼 때 이들을 근거로 종합적으로 판단하면 가산세와 과세형벌이 함께 가해지는 경우에도 이중처벌이 되지 아니한다는 결론에 이른다고 할 것이다.

그렇지만 헌법재판소의 다른 결정문¹⁶⁾들을 유추하여 생각해보면, 동일한 행위를 대상으로 하여 가산세를 부과하면서 아울러 조세형벌까지 가함으로써 납세자를 거듭 처벌하는 것과 같은 효과를 낳는다면 그것은 이중처벌금지의 기본정신에 배치되어 국가 입법권의 남용으로 문제될 수도 있다 할 것이다. 그러나 이는 이중처벌금지의 원칙과 관련된 문제라기보다는 그러한 중복적 제재가 과잉금지의 원칙에 위배되는지 여부에 관한 문제로 다루어져야 한다

12) 헌법재판소 전원재판부 1994.6.30. 결정 92헌바38.

13) 대법원 1996.4.12. 선고 96도158.

14) 헌법재판소 2003.7.24. 결정 2001헌가25.

15) 헌법재판소 2004.2.26. 결정 2001헌바80, 84, 102, 103, 2002 헌바26(병합); 1994.6.30. 결정 92헌바38 등.

16) 헌법재판소 2001.5.31. 99헌가18, 99헌바71·111, 2000헌바51·64·65·85, 2001헌바2(병합); 2003.7.24. 2001헌가25.

는 것이다.

그러나 가산세와 조세형벌이 형식적으로는 제재의 목적이나 법적 성격이 달라 법리상 중복 부과가 가능하다고 하지만, 실질적으로는 두 가지 모두 동일한 위반행위에 대해 제재적 성격을 갖고 있다는 점에서 두 번 이상의 금전 부담을 지우는 것은 일반 국민의 법 감정에 반한다고 하여야 하고 또한 이중 처벌금지의 기본정신에 배치될 수 있다는 점에서 국가 입법권의 남용에 대한 우려와 함께 그 불복절차도 서로 달라 이중의 시간적·경제적 손실을 초래하여 과잉금지원칙에도 위반된다는 우려를 낳고 있다는 데에는 부인할 수 없다고 할 것이다.

III. 납세협력의무 관련 가산세제도의 문제점과 개선방안

1. 가산세와 조세벌의 병과에 의한 과중한 제재

가. 가산세와 조세벌 병과의 구체적인 문제점

가산세와 조세벌이 병과되는 사례는 매우 많은데, 이하에서는 이 중에서 가장 대표적인 경우라고 할 수 있는 부당무신고가산세·세금계산서 관련 가산세·타인명의 등록에 대한 가산세·원천징수 관련 가산세 및 현금영수증 발급 관련 가산세와 조세벌과의 병과에 대하여 살펴보고자 한다.

1) 부당무신고가산세와 조세벌의 병과

부당무신고가산세의 부과요건인 부당한 방법이란 납세자가 국세의 과세표준 또는 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장한 것에 기초하여 국세의 과세표준 또는 세액 신고의무를 위반하는 것으로서 다음의 방법을 말한다.¹⁷⁾

- ① 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기록

- ② 거짓 증명 또는 거짓 문서(이하 “거짓증명 등”이라 한다)의 작성
- ③ 거짓증명 등의 수취(거짓임을 알고 수취한 경우만 해당한다)
- ④ 장부와 기록의 파기
- ⑤ 재산의 은닉이나 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐
- ⑥ 그밖에 국세를 포탈하거나 환급·공제받기 위한 사기, 그밖의 부정한 행위

위와 같은 부과요건이 충족되면 가산세율이 40%로 그 제재수단이 무겁게 중과된다. 위에서 부당무신고가산세는 악질적인 부정행위를 제재하기 위한 것이므로, 현저히 높은 세율을 적용하여 부과하려는 입법취지에 비추어 보아 거짓 증명 또는 거짓 문서 등 고의에 의한 적극적인 의무위반행위를 예정하고 있는 것이다.

한편, 『조세범처벌법』 제3조에서는 사기나 그밖의 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 조세범으로 처벌하도록 규정하고 있는데, 이 경우 사기나 그밖의 부정한 행위라 함은 조세의 부과와 징수를 불가능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인행위를 말하고, 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 여기에 해당하지 아니한다고 할 것이다.¹⁸⁾

그렇다면, 위의 부당무신고가산세의 부과요건인 부당한 방법으로서의 사실의 은폐행위 등은 조세포탈범 등의 구성요건인 사기 그밖의 부정한 행위에 포함되는 것으로 볼 것이며, 부당무신고가산세의 부과요건과 조세포탈범의 구성요건에 사기, 그밖의 부정한 행위를 규정하고 있으므로, 결국 위 부당무신고가산세와 조세포탈범 등은 사실상 중복된다고 할 것이다.¹⁹⁾

17) 『국세기본법』 제47조의 2 제2항, 『국세기본법 시행령』 제27조 제2항.

18) 대법원 2005.3.25.선고,2005도370판결.

19) 同旨;강인애, 『조세법 연구Ⅱ』, 한일조세연구소, 2007, 410-413면.

2) 세금계산서 관련 가산세

부가가치세법상 세금계산서 관련 가산세는 매출세금계산서불성실가산세, 발급명세서전송불성실가산세, 세금계산서 발급 불성실가산세, 매출처별세금계산서합계표 불성실가산세, 매입처별세금계산서합계표 등 불성실가산세 및 전부자료상에 대한 세금계산서가산세 등이 있다.²⁰⁾

한편, 부가가치세법에 따라 세금계산서(전자세금계산서를 포함한다. 이하 같다)를 작성하여 발급하여야 할 자와 매출처별세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자가 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.²¹⁾²²⁾²³⁾

- ① 세금계산서를 발급하지 아니하거나 거짓으로 기재하여 발급한 경우
- ② 거짓으로 기재한 매출처별세금계산서합계표를 제출한 경우

20) 이러한 가산세의 구체적인 내용에 대하여는 앞의 제3장에서 자세히 소개하였으므로, 여기에서는 생략하기로 한다.

21) 「조세범처벌법」 제10조 제1항.

22) 부가가치세법에 따라 세금계산서를 발급받아야 할 자와 매입처별세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자가 통정하여 다음 중 어느 하나에 해당하는 행위를 한 경우에는 1년 이하의 징역 또는 매입금액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다(조세범처벌법 제10조 제2항).

- ① 세금계산서를 발급받지 아니하거나 거짓으로 기재한 세금계산서를 발급받은 경우
- ② 거짓으로 기재한 매입처별세금계산서합계표를 제출한 경우

23) 재화 또는 용역을 공급하지 아니하거나 공급받지 아니하고 다음 중 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 3년 이하의 징역 또는 그 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표, 매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출처별세금계산서합계표, 매입처별세금계산서합계표에 기재된 매출·매입금액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다(조세범처벌법제10조 제3항).

- ① 부가가치세법에 따른 세금계산서를 발급하거나 발급받은 행위
- ② 소득세법 및 법인세법에 따른 계산서를 발급하거나 발급받은 행위
- ③ 부가가치세법에 따른 매출·매입처별세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출한 행위
- ④ 소득세법 및 법인세법에 따른 매출·매입처별세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출한 행위

위에서 세금계산서를 발급하지 아니한 경우나 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 세금계산서를 발급한 경우 등에는 세금계산서발급불성실가산세가 부과되는데, 이는 위의 조세벌의 구성요건에도 해당하기도 한다. 이러한 문제는 매출처별세금계산서불성실가산세와 매입처별세금계산서합계표 등 불성실가산세 등의 경우에도 모두 동일하다.

결론적으로, 세금계산서 관련 의무위반 행위가 가산세의 부과요건과 조세벌의 구성요건을 모두 충족하는 경우에는 양자가 병과되고 있는데, 이는 실질적으로 이중처벌에 해당한다고 보아야 할 것이다.

한편, 부가가치세법상 세금계산서 관련 가산세의 경우에는 가산세의 부과 보다는 조세벌으로 처벌하는 것이 타당하다고 할 것이다. 즉, 세금계산서 관련 위반사항에 대하여는 가산세의 부과 보다는 조세벌로 처벌하는 것이 타당한 것이다. 부연하면, 부가가치세법에서 세금계산서 관련 여러가지 가산세를 두고 있는데, 이러한 위반행위는 조세벌으로 처벌할 사항이지 가산세를 부과할 사안이 아니라고 할 것이다. 따라서, 이러한 가산세는 폐지하는 것이 바람직할 것이다.

3) 타인명의 등록에 대한 가산세

사업자등록은 실제 사업을 하는 자의 명의로 하여야 하며, 만일 실사업자가 타인명의로 사업자등록을 하는 경우에는 부가가치세법상 허위등록가산세가 부과된다.²⁴⁾ 그리고, 공동사업자이면서 공동사업장에 관한 사업자등록을 하지 아니하거나, 공동사업자가 아니면서 공동사업자인양 거짓으로 등록한 때와 공동사업자의 구성원과 그 비율 등에 변동이 있는 경우로서 그 변동내용을 과세기간의 종료일부터 15일 이내에 공동사업장 이동신고서를 기재하여 제출하여야 함에도 신고하지 아니하거나 또는 거짓으로 신고한 경우에는 소득세법상 공동사업장등록 불성실가산세를 부과한다.²⁵⁾

한편, 조세의 회피 또는 강제집행의 면탈을 목적으로 타인의 성명을 사용하

24) 『부가가치세법』 제22조.

25) 『소득세법』 제81조 제7항.

여 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.²⁶⁾

위에서 타인의 명의로 사업자등록을 한 경우에는 부가가치세법과 소득세법에 의하여 가산세가 부과되고, 조세범으로 처벌되기까지 하는 것이다.

이는 하나의 의무위반 행위에 대하여 이중·삼중으로 처벌하는 것으로서 그 정당성을 인정하기 힘들다고 할 것이다.

4) 원천징수 관련 가산세

법인이든 개인사업자든 원천징수의무자이라면 원천징수하였거나 또는 원천징수하여야 할 세액을 그 기간 내에 납부하지 아니하거나 미달하게 납부한 때에는 그 납부하지 아니한 세액 또는 미달하게 납부한 세액의 10%에 해당하는 금액을 한도로 일정한 금액을 원천징수납부불성실가산세로 부과한다.²⁷⁾

한편, 조세의 원천징수의무자가 정당한 사유 없이 그 세금을 징수하지 아니하였을 때에는 1천만원 이하의 벌금에 처하며, 조세의 원천징수의무자가 정당한 사유 없이 징수한 세금을 납부하지 아니하였을 때에는 2년이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금에 처한다.²⁸⁾

이는 원천징수의무의 불이행이라는 하나의 의무위반 행위에 대하여 가산세와 조세벌을 병과하는 것으로서, 이는 실질적으로 이중처벌에 해당한다고 할 것이다.

5) 현금영수증 발급의무 관련 가산세

현금영수증가맹점으로 가입하여야 할 사업자가 가입하지 아니하거나, 가맹점이 현금영수증 발급을 거부한 경우 또는 사실과 다르게 발급하는 경우에는

26) 「조세범처벌법」 제11조.

27) 「소득세법」 제158조 제1항, 「법인세법」 제76조 제2항.

28) 「조세범처벌법」 제13조.

일정한 금액을 현금영수증미발급가산세로 부과한다.²⁹⁾

한편, 「소득세법」 제162조의 3제4항, 「법인세법」 제117조의2 제4항에 따른 의무를 위반한 자에 대해서는 현금영수증을 발급하지 아니한 거래대금의100분의 50에 상당하는 과태료를 부과하며,³⁰⁾ 관할 세무서장은 현금영수증가맹점에 대한 명령사항을 위반한 자에게는 500만원 이하의 과태료를 부과한다.³¹⁾

이는 결론적으로, 현금영수증 발급의무의 불이행이라는 하나의 의무위반 행위에 대하여 이중·삼중으로 처벌하는 것으로서 그 정당성을 인정하기 어렵다고 할 것이다. 이러한 문제점을 해소하기 위해서는 현금영수증발급의무의 불이행에 대한 가산세는 폐지하는 것이 바람직할 것이다.

나. 개선방안

헌법재판소는 “헌법 제13조 제1항은 이른바 ‘이중처벌금지의 원칙’을 규정하고 있는바, 이 원칙은 한번 판결이 확정되면 동일한 사건에 대해서는 다시 심판할 수 없다는 ‘일사부재리의 원칙’이 국가형벌권의 기속원리로 헌법상 선언된 것으로서, 동일한 범죄행위에 대하여 국가가 형벌권을 거듭 행사할 수 없도록 함으로써 국민의 기본권 특히 신체의 자유를 보장하기 위한 것이라고 할 수 있다.

이러한 점에서 「헌법」 제13조 제1항에서 말하는 ‘처벌’은 원칙적으로 범죄에 대한 국가의 형벌권 실행으로서의 과벌을 의미하는 것이고, 국가가 행하는 일체의 제재나 불이익처분을 모두 그 ‘처벌’에 포함시킬 수는 없다 할 것이다. 다만, 행정질서벌로서의 과태료는 행정상 의무의 위반에 대하여 국가가 일반 통치권에 기하여 과하는 제재로서 형벌(특히 행정형벌)과 목적·기능이 중복되는 면이 없지 않으므로, 동일한 행위를 대상으로 하여 형벌을 부과하면서 아울러 행정질서벌로서의 과태료까지 부과한다면 그것은 이중처벌금지의 기본 정신에 배치되어 국가 입법권의 남용으로 인정될 여지가 있음을 부정할 수

29) 「소득세법」 제81조 제11항, 「법인세법」 제76조 제12항.

30) 「조세범처벌법」 제15조.

31) 「조세범처벌법」 제17조 제1호.

없다.”고 하여 문제점을 지적하였다.³²⁾

또한 가산세와 조세벌의 병과가 이중처벌금지의 원칙에 위반되는지의 여부를 떠나 하나의 비행에 대하여 가산세를 부과하면서 조세범으로 처벌하는 경우에는 그 부담이 지나치게 높아 불합리하다.

가산세제도와 조세범처벌법이 지향하는 목표는 모두 조세법의 실효성을 보장하기 위함이다. 다만, 전자의 경우에는 과세관청의 재정권에 의한 보장인데 반하여 후자의 경우에는 국가 형벌권에 의한 보장이라는 점에서 차이가 있을 뿐이다. 그런데 가산세의 부과요건과 조세범의 구성요건이 여러 곳에서 중복되고 있는데, 이러한 중복은 필연적으로 이중처벌의 문제를 발생하게 되어 불합리하다. 즉 가산세와 조세벌의 병과는 이중적인 제재이기 때문에 부당하며, 따라서 이에 대한 근본적인 해결이 필요하다.

이에 대한 해결방안에는 구체적으로 다음과 같은 두 가지 방안들을 고려하여 볼 수 있다.

1) 가산세제도를 폐지하고, 형사처벌로 대체하자는 견해

이는 납세자의 신고·납부 등 법정 의무와 과세자료의 제공 등 협력 의무의 위반행위에 대해서는 조세범으로 형사처벌하여야 한다는 견해이다. 조세법상에서 가산세의 부과요건과 조세범처벌법상의 조세범의 구성요건이 여러 곳에서 중복되고 있는데, 이러한 중복은 필연적으로 이중처벌의 문제를 발생하게 되어 불합리한 것이 사실이다.

이와 같이 가산세와 조세벌의 병과는 이중처벌로서 부당하므로 이에 대하여 근본적으로 해결할 필요가 있다고 할 수 있다.

첫째, 가산세제도를 폐지하고 형사처벌로 대체하여야 한다는 강인애의 의견이 있는데 이 의견에 의하면 신고납세제도를 연혁적으로 볼 때 1980년 법인세를 신고납세방식으로 전환하고, 1994년 소득세를(양도소득세를 제외), 1999년 양도소득세를 신고납세방식으로 전환함으로써 상속세와 증여세를 제외하고는

32) 헌법재판소 1994. 6. 30. 92헌바38 결정.

대부분 정부의 확정방식에서 민주적 자기부과방식인 신고납세제도가 확립되었다고 주장하고 지금까지 신고납세제도의 발전·육성에 기여도가 높은 가산세제도가 그 기능을 다하였다고 한다. 따라서 납세자의 신고·납부 등 법정 의무와 과세자료의 제공 등 협력의무의 위반행위에 대해서 과세관청의 편의적인 조세벌 내지 행정제재를 지양하고 중요한 의무위반행위에 대하여서만 조세범칙행위에 대한 형사처벌로 대체하여야 한다고 주장한다.³³⁾

둘째, 형벌의 구성요건과 가산세의 부과요건 차별을 두는 방법을 고려할 수 있을 것이다. 이 방법은 고의인 경우에는 조세범으로 처벌하고 경과실 또는 고의가 아닌 중과실의 경우에는 가산세를 부과하는 방식으로 판단할 수 있다.

셋째, 현재와 같은 틀을 유지하되 이중처벌을 방지하기 위해서 조세범으로 처벌되는 경우에는 가산세의 적용을 배제하는 방법을 고려할 수 있을 것이다.

결론적으로, 현재와 같이 가산세제도와 조세벌제도를 존치시키도록 하되 가산세제도와 조세벌의 이중처벌의 문제점을 해소하기 위해서 조세범으로 처벌되는 경우에는 가산세의 적용을 배제하도록 하는 것이 타당할 것이다. 즉, 가산세만으로 세법상의 의무위반행위를 효과적으로 방지 할 수 있다면 가산세의 과세요건과 구성요건을 동일시 하는 조세범 규정은 폐지하는 것이 타당할 것이다.

그러나 가산세제도를 폐지하고 조세범으로 처벌하게 되면, 결과적으로 대다수의 국민들을 범죄자로 만드는 우를 범할 가능성이 매우 크다. 또한 과세표준의 신고의무 등의 성실한 이행은 조세행정의 원활한 운영에 있어서 매우 중요한 요인이므로 장래의 위반행위를 예방하고 그 실효성을 확보하기 위해서는 세금형식의 가산세의 제재는 존치할 필요가 있다.

2) 가산세제도와 조세벌제도를 병존하되, 가산세와 조세벌이 병과되지 않도록 입법적인 조치를 하여야 한다는 견해

이는 의무의 위반 또는 불이행을 단순한 과세목적의 실현을 위해 지운 의

33) 강인애, 『조세법 연구Ⅱ』, 한일조세연구소, 2007, 407-408면.

무의 위반 또는 불이행인지 아니면 사회적 비난가능성이 높은 반도덕적 위반 또는 불이행인지의 여부에 따라 가산세와 형벌의 대상으로 구분하여야 한다는 견해이다. 즉 경미한 세법 규정의 위반에 대하여는 가산세만 부과하도록 하고, 고도의 위법성을 지닌 조세법 위반행위에 대하여는 형벌로만 처벌하고 가산세를 과징하여서는 안 된다는 것이다.

물론 가산세의 부과요건과 조세벌의 구성요건이 중복되는 경우에도 그와 같은 의무위반행위에 대하여, 조세벌로 처벌할 경우에는 가산세를 부과하지 않는다는 명문 규정을 두어야 한다.

3) 소결

연구자는 두 가지 방안중 가산세제도와 조세벌제도를 병존하되, 가산세와 조세벌이 병과되지 않도록 입법적인 조치를 하여야 한다는 견해에 찬성하고자 한다.

2. 방만하고 복잡한 납세협력의무와 가산세 문제점 개선

가. 복잡한 가산세제도의 문제점

과거에는 가산세에 관한 규정을 각 개별 세법에 규정하고 있었기 때문에 그 내용이 너무 복잡하였으며, 이에 따라 일반적인 납세자뿐만 아니라 조세에 관한 전문가들도 그 내용을 제대로 파악하기 어려웠다. 이러한 문제점을 해소하기 위해서 2006년 말 세법을 개정하여 각 개별 세법에 산재되어 있던 가산세중에서 무신고, 과소신고, 초과 환급신고 및 납부불성실가산세에 관한 규정 중에서 각 세목에 있어서 공통적인 사유의 경우에는 국세기본법에 규정하여 가산세에 관한 통일성을 확보하였다.

그러나 가산세에 관한 규정은 여전히 다음과 같은 문제점을 내포하고 있어서 불합리하다고 할 것이다.

첫째, 가산세에 관한 공통적인 사유에 대하여는 「국세기본법」에 규정하고

있지만, 여전히 각 개별 세법인 「법인세법」·「소득세법」·「상속세및증여세법」·「조세특례제한법」·「부가가치세법」 및 「지방세법」 등에 50여 가지가 넘는 가산세에 관한 규정을 두고 있다. 즉, 각 개별 세법에 가산세에 관한 규정을 두고 있는데, 비슷한 가산세에 관한 규정들을 부과 사유와 그 율을 각각 달리 규정하고 있기 때문에 납세의무자는 물론이고, 변호사·세무사 또는 공인회계사 등과 같은 조세에 관한 전문가들도 그 내용을 제대로 파악하기 힘들게 되어 있다.

둘째, 각 개별 세법에서는 조세행정기관이 스스로 처리, 부담하여야 할 업무를 본래의 납세의무와 관계없는 자에게 전가한 납세협력의무가 너무 많을 뿐만 아니라, 이러한 납세협력의무의 위반 또는 불이행에 대하여 가산세를 부과하고 있어서 부당하다. 즉, 가산세 중에서 가장 핵심적인 기능을 담당하고 있는 것은 신고불성실가산세와 납부불성실가산세이며, 이러한 가산세 이외의 경우에는 실질적으로는 자신의 납세의무와 직접적인 관련이 없는 순수한 협력의무의 위반에 대한 제재라고 할 수 있다. 이러한 협력의무는 대부분이 조세행정기관이 스스로 처리·부담하여야 할 업무를 본래의 납세의무와 관계없는 자에게 전가(轉嫁)한 사항들이라고 할 수 있다.

셋째, 우리나라의 가산세에 있어서는 「국세기본법」에 규정된 일반적인 가산세(신고와 납부관련)이외에 각 개별 세법에서 납세자에게 협력의무를 부여하면서 이를 위반 또는 불이행할 경우 가산세를 부과하고 있다. 예를 들면, 「법인세법」상 적격증명서류 관련 가산세, 주식변동상황명세서 제출불성실가산세, 지급명세서 제출불성실 가산세, 계산서 관련 가산세, 기부금영수증 불성실가산세 등 납세자에게 여러 가지 협력의무를 지우면서 이를 위반 또는 불이행할 경우 여러 가산세를 부과하고 있다. 이로 말미암아, 가산세제도가 복잡다기하고 이해하기 어렵게 되는 것이다.

넷째, 절차적인 의무인 납세협력의무가 지속적으로 확대되고 있는데, 납세협력의무가 확대되면서 가산세의 대상도 계속 증가하게 되며, 이는 결과적으로 납세자에게 불필요한 규제와 경제적인 부담을 주게 되는 결과를 초래하게 된다. 즉, 가산세제도는 최소 침해성의 원칙 아래에서 합리적으로 설계되어야 하므로 납세자의 협력 없이는 도저히 세금의 계산이 불가능하다고 판단되는 경

우가 아니면 불필요한 협력의무의 부여로 가산세를 부담하게 하는 것은 부당하다고 할 것이다. 그러나 현재 우리나라의 경우에는 불필요한 납세협력의무가 매우 많은 실정이며, 이로 인하여 결과적으로 납세자에게 불필요한 경제적인 부담을 주고 있기 때문에 현행 납세협력의무 및 가산세제도는 불합리하다고 할 것이다.

다섯째, 가산세제도의 기능 가운데 하나가 신고납세방식의 확립이라 할 것이다. 과세관청은 이러한 신고납세방식의 확립에 있어서 납세자에게 여러 가지 협력의무를 부여하고 이를 이행하는 여러 방법이 강구되어야 한다. 그런데 우리나라의 경우에는 예전부터 가산세라는 행정적 제재 방법을 통하여 그 목적을 쉽게 달성하려고 하고 있다. 그 결과 현재와 같이 각 개별 세법에 많은 협력의무와 관련된 가산세를 두고 있는 것이다.

마지막으로, 각종 가산세가 각 개별 세법에 별도로 규정되어 있으며, 이에 대한 통칙규정이 제대로 정비되어 있지 않고, 각 세목별로 가산세제도에도 차이가 있어서 제도의 운영에 있어서 매우 비효율적이고 납세자에게 혼란을 초래하고 있다.

나. 개선방안

1) 복잡한 가산세제도의 개선방안

가산세 중에서 가장 핵심적인 기능을 담당하고 있는 것은 신고불성실가산세와 납부불성실가산세라고 할 것이다. 그 이외의 가산세는 앞에서 살펴본 바와 같이 실질적으로는 자신의 납세의무와 관련 없는 순수한 협력의무의 위반에 대한 제재라고 할 수 있다.

이러한 관점에서 볼 때, 신고불성실가산세와 납부불성실가산세는 체계적으로 정비하되, 자신의 납세의무와 관련이 없는 순수한 협력의무의 위반에 대한 제재인 가산세의 경우에는 이를 통합·폐지 등의 방법에 의하여 이를 보다 단순화하고 그 제재수준도 낮추어 가는 것이 바람직하다고 할 것이다.³⁴⁾

34) 同旨; 최명근, “조세제재법제의 재정비”, 한국조세연구소, 1995, 86면.

결론적으로, 신고불성실가산세와 납부불성실가산세만 존치시키고, 나머지는 폐지하는 것이 타당하다고 할 것이다. 다만, 신고불성실가산세와 납부불성실가산세 이외의 가산세를 존치시키는 경우에도 그 가산세의 종류를 축소하고, 현재와 같이 비례세율 등을 적용하지 말고 정액가산세로 전환하여야 할 것이다.

2) 정액가산세제도 도입의 고려

위에서 살펴보았듯이, 가산세는 기본적으로 신고불성실가산세와 납부불성실가산세만 존치하고 나머지는 폐지하는 것이 가장 바람직하지만, 이와 같이 하는 것이 불가능하다면 현재 개별 세법상 납세협력의무의 위반에 대하여 비례세율로 부과하고 있는 가산세제도를 정액가산세제도로 대체하는 것을 고려하여야 한다. 즉, 현재의 개별 세법상 가산세제도는 단순한 납세협력의무의 위반에 대한 제재로서는 그 부담수준이 너무 높기 때문에 그 부담을 완화하는 방법으로 정액가산세제도의 도입을 신중하게 고려할 필요가 있는 것이다.

3) 구체적 가산세 규정의 개선

현행 가산세 규정중에는 상당히 무리한 규정들이 있다고 보는 바, 우선적으로는 원천징수의무와 관련된 가산세, 신용카드·현금영수증 관련 가산세, 사업용계좌 불성실가산세, 지급명세서 불성실가산세, 기부금영수증 불성실가산세의 문제점에 대한 개선이 요구된다.

가) 원천징수의무와 관련된 가산세 문제

정부는 원천징수제도 시행과 동시에 과세권자가 징세의 편의를 위하여 본래의 납세의무자가 아닌 원천징수의무자에게 아무런 보상 없이 세금징수의 부담을 지우는 제도를 운영하고 있다. 즉, 실질적인 납세의무자가 아닌 원천징수의무자에게 법률에 원천징수의무를 부여함으로써 원천징수의무자에게 과중한 납세협력비용을 추가로 발생시키고 있는 것이다.

아무리 국가를 대신하여 원천징수의무자가 원천징수의무를 이행하게 하는 것이 과세권자에게 도움이 될지는 모르겠으나, 사실 원천징수로 인한 발생비

용은 국가의 징세비용이 원천징수의무자에게 이전된 것인데도 불구하고 가산세까지 과중에게 부과하고 있는 것이다.

따라서 원천징수의무자에게 부과하는 원천징수납부불성실가산세는 무납부세액 또는 과소납부세액에 대하여 상당 폭으로 인하여 시행하는 것이 타당하다고 본다. 연구자는 5퍼센트 정도로의 인하가 바람직스럽다고 본다.

나) 신용카드·현금영수증 관련 가산세 문제

현행 소득세법은 신용카드영수증불성실 발급자에게 5퍼센트의 가산세를 부과하고(『소득세법』 제18조 제10항), 현금영수증 미발급자 등에게 0.5퍼센트의 가산세를 부과하도록(『소득세법』 제81조 제11항) 하고 있다.

이 규정에 따라 신용카드 등의 발급의무자가 이를 발급하지 아니한 경우에는 신용카드 매출전표 미발급 가산세와 현금영수증 미발급 가산세를 부과할 뿐만 아니라 가산세와는 별도로 정당한 사유 없이 신용카드·현금영수증 가맹점으로 미가입시에도 경정이 가능하고,³⁵⁾ 조세범처벌법에 의하여 50만원 이하의 벌금 부과도 가능하며,³⁶⁾ 조세특례제한법상 각종 감면도 배제하고 있다.³⁷⁾ 이는 동일 사안에 대한 이중 이상의 처벌로써 그 타당성을 인정할 수 없다고 할 것이다.

사실 이들 증빙서의 기능은 동일하게 세원의 투명성을 제고하기 위하여 고안된 제도로서 현재와 같이 가산세 제도를 존치시키고자 하는 경우에도 모두 동일하게 법정증빙서로서의 기능을 하고 있기 때문에 가산세율은 통일적으로 조정되어야 할 것이다. 또한 신용카드영수증불성실 가산세율은 거래금액의 5퍼센트라는 징벌적인 가산세율로서 너무 높다고 할 것이다.

다) 사업용계좌 불성실가산세 문제

현행 세법은 복식부기의무자인 사업자가 사업용계좌를 사용하지 않은 경우와 사업용계좌를 신고하지 않은 경우에는 미사용계좌금액의 0.2퍼센트를 가산세로 부과하도록 하고 있다. 이 제도의 도입 이유³⁸⁾는 가계용계좌와 사업용계

35) 『소득세법』 제80조 제2항.

36) 『조세범처벌법』 제13조.

37) 『조세특례제한법』 제128조 제4항.

좌를 분리하여 사용하도록 의무화함으로써 과세관청이 필요시에 사업용계좌로 거래된 사업과 관련하여 확인하고, 세금계산서합계표 등 실물거래자료를 대조하기 위함이며, 사업용계좌의 사용이 정착될 수 있도록 개설의무불이행에 대한 제재수단이 있어야 한다는 것이었다.

하지만 사업용계좌 불성실가산세는 다음과 같은 문제점을 안고 있어서 매우 부당하다고 할 것이다.

첫째, 사업용계좌제도의 입법상 정당성과 관련하여 재화 또는 용역의 공급에 대한 거래대금의 결제를 특정한 사업용계좌를 사용하도록 하는 것은 지나치게 행정편의만을 고려한 입법으로 그 정당성을 받아들이기 어려운 것이 사실이다.

둘째, 사업관련 거래는 거의 모두 금융기관을 통하게 함으로써 세원을 확실하게 포착하겠다는 전형적인 행정편의적인 발상이라고 할 것이다. 이는 현재 금융실명법이 존재하고 있는 실정을 감안할 때 경제행위까지 규제하는 것으로서 그 타당성을 인정하기 어렵다고 보겠다.

셋째, 납세의무자의 입장에서는 사업용계좌마다 그 거래계좌내역을 일일이 장부에 반영하여야 하는 회계기법을 사용하여야 한다는 것이다. 하물며 개인사업자의 경우에는 거의 대부분 그 규모가 영세하기 때문에 동 제도가 제대로 정착될 수 의문성이 드는 것이 현실이다.

넷째, 세원의 투명성을 내세워 새로운 협력의무를 만들어 가산세까지 부과하는 것은 비례의 원칙 내지 과잉금지의 원칙에서 위배 내지 부당하다는 주장에 부딪칠 수 있게 된다.

다섯째, 법인에게는 사업용계좌에 관련된 가산세제도가 없는데 법인이 통장개설을 할수도 있고, 차명계좌를 이용할 수도 있기 때문에 문제가 되는 것이다. 즉, 법인과 복식부기의무자인 개인에게 이러한 차등을 두어야 하는지에 대한 합리적인 이유를 찾기 어렵다.

38) 기획재정부, 『간추린 개정세법』, 2007, 71면.

라) 지급명세서 불성실가산세의 문제

지급명세서는 대부분 근로소득 및 퇴직소득의 과세자료와 관계가 깊다. 즉, 소득자에게 종합소득을 구성하는 다른 소득이 없다면 그것으로 납세의무가 종결된다는 의미이다. 그러나 이러한 과세자료는 수집으로만 끝날 뿐 과세자료로 활용되는 경우는 매우 드문 것이 사실이다.

이들 자료는 그 지급금액에 대한 원천징수를 제대로 하였는지를 검증하는 과정에서 드러나는 것인데, 만일 원천징수의무를 제대로 이행하지 않았다면 원천징수불이행가산세와 함께 부수적으로 지급명세서 불성실가산세가 부과되는 이중적인 성격의 가산세가 부과되는 것이다.

이와 같은 원천징수불이행가산세의 지급명세서 불성실 가산세가 이중으로 부과되고 있는 문제는 개선되어야 한다. 사실 완납적 원천징수로서 납세의무가 종결되는 자료는 그에 대한 원천징수세액과 원천징수불이행가산세의 부과만으로 끝나는 것으로 하여야 하며, 별도의 지급명세서 미제출에 대한 가산세의 부과는 배제되어야 하는 것이다. 만일 굳이 이를 부과하여야 하는 경우라면 일률적으로 미제출된 금액의 2퍼센트를 부과할 것이 아니라, 미제출자료 중의 건별로 일정금액, 즉 정액가산세를 부과하는 것도 하나의 방법이라고 할 것이다.

마) 기부금영수증 불성실가산세 문제

현행 규정은 기부금영수증을 발급하는 자가 기부금영수증을 사실과 다르게 기재하는 경우에는 사실과 다르게 기재한 금액의 2퍼센트를 기부금영수증불성실가산세로 부과하고, 기부자별 기부금발급명세서를 5년간 작성·보관하지 아니한 경우에는 0.2퍼센트를 기부금영수증불성실가산세로 부과한다. 이 가산세는 산출세액이 없는 경우에도 적용하도록 하고 있으며 최고 한도액은 1억 원이다.

그리고 기부금영수증을 발급하는 자는 해당 과세기간의 기부금영수증 총발급건수 및 금액 등을 기재한 기부금영수증 발급명세서를 해당 과세기간의 다음 연도 6월 30일까지 사업장 소재지 관할세무서장에게 제출하도록 하고 있다.³⁹⁾

그러나 기부금영수증 가산세의 경우에도 이를 어떻게 할지 몰라 많이 착오

에 빠지는 경우가 허다하다.

다. 납세협력의무와 가산세의 업무량 감축

앞의 제4장에서 살펴본 바와 같이, 미국·영국·일본 등과 같은 주요 국가에서는 우리나라와 같은 복잡한 가산세제도를 두고 있지 않다. 미국이나 영국의 경우에는 신고납부를 위한 정보보고에 대하여 통일적으로 규정하면서 이를 이행하지 않은 경우에만 가산세를 부과하도록 하고 있다. 그리고 일본의 경우에는 국세통칙법에 규정되어 있는 가산세 이외에 각 개별세법에서 별도의 협력의무에 대한 가산세를 두고 있지 않다.

현재 우리나라의 납세협력의무는 다른 나라와 비교할 때 그 협력의무의 종류가 지나치게 많으며, 이를 준수하지 않을 경우에는 가산세를 부과하도록 하고 있다.

그러나 납세의무자의 협력의무의 위반에 대한 가산세는 최소화하는 것이 바람직하며, 그 대신에 납세협력의무의 이행에 대하여 일본에서 시행하고 있는 청색신고제나 세액공제 등 인센티브를 부여하는 방법을 적극적으로 고려하여야 한다.

따라서 현행세법상 복잡하고 방만한 가산세를 대폭적으로 축소하여 간소화할 필요가 있다. 현재의 가산세 중에서 가장 핵심적인 기능을 담당하고 있는 것은 신고불성실가산세와 납부불성실가산세라고 할 수 있다.

이러한 관점에서 볼 때, 신고불성실가산세와 납부불성실가산세 및 세금계산서 관련 가산세 등은 체계적으로 정비하되, 자신의 납세의무와 관련이 없는 순수한 협력의무의 위반에 대한 제재인 가산세의 경우에는 이를 통합·폐지 등의 방법에 의하여 이를 보다 단순화하고 그 제재수준도 낮추어 가야 한다.⁴⁰⁾

또한 가산세는 조세법상의 의무위반에 대하여 과하는 제재라는 공통적인 특징을 가지고 있으므로, 세목에 따라서 서로 다르게 운영할 이유가 없다고

39) 『소득세법』 제160조의 3.

40) 최명근, 『조세제재법제의 재정비』, 한국조세연구소, 1995, 86면.

본다. 오히려, 각 세법마다 독자적으로 운영하게 되면 입법 또는 개정시에 착오를 유발하여 납세자에게 혼란과 불편만을 초래할 뿐이다. 이러한 이유 때문에 일본의 경우에도 국세통칙법에 규정되어 있는 가산세 이외에 각 개별 세법에서 별도의 가산세에 관한 규정을 두고 있지 않다.

따라서 우리나라도 가산세에 관한 모든 사항은 국세기본법에 규정하여 통일적으로 운영하는 것이 바람직할 것이다.

라. 중복적 성격의 가산세와 불요불급한 가산세의 폐지

그러나 가산세의 대폭적인 축소 및 간소화가 어렵다면 중복적인 성격을 지니고 있는 가산세와 불요불급한 가산세부터 과감하게 폐지하여야 할 것이다.

그 구체적인 예로 다음과 같은 가산세들을 들 수 있다.

1) 예정신고와 관련된 신고불성실가산세

사실, 각종 세목에 대한 예정신고는 과세표준과 세액의 계산단위인 법정과세기간이 경과하기도 전에 향후 부담할 세액을 예측하여 일정 과세표준과 세액을 미리 과세당국에 신고하는 것으로 이는 전적으로 납세의무자의 자발적인 협력한다고 할 것이다.

그러나 이러한 예정신고를 이행하지 않았거나 지연 또는 태만히 하였다는 이유로 신고불성실가산세를 부과하는 것은 논리적으로나 법리적으로 많은 문제점이 있다고 하겠다.

2) 예정납부와 관련된 납부불성실가산세

예정납부와 관련된 납부불성실가산세 또한 앞에서 설명한 신고불성실가산세와 마찬가지로 조세법에 규정된 세금의 납부의무는 납세의무자가 개별세법에 규정된 법정과세기간에 해당하는 과세표준과 부담할 세액을 계산하여 해당 신고납부기한 내에 자발적으로 과세당국에 납부하는 것으로 신고납부제도 하에서는 일반화된 내용이다.

그러나 이것 역시 본래적으로는 세금의 과세와 징수는 국가의 과세권에 속한 사항으로 정부가 당연히 행하여야 할 것이다. 다만 조세행정의 원활과 조세의 공평부담을 실현하기 위하여(또는 조세행정의 편의와 징세비용의 절감 및 세수의 용이한 적기확보를 실현하기 위하여) 국민(납세의무자)이 스스로 과세당국에 협력하는 차원에서 부담한다는 사실을 간과하여서는 아니 된다. 더구나 각종 세목에 대한 세액의 예정납부란 과세표준과 세액의 계산단위인 법정과세기간이 경과하기도 전에 향후 부담할 세액을 예측하여 미리 과세당국에 납부하는 것으로 이는 전적으로 납세의무자의 자발적인 협력에 해당된다고 이해하여야 할 것이다.

그럼에도 불구하고 이러한 협력사항에 해당하는 예정납부를 이행하지 않았거나 지연납부 또는 태만히 하였다는 이유로 납부불성실가산세를 부과하는 것은 논리적으로나 법리적으로 많은 문제점이 있다고 하겠다.

3) 주식등 변동사항명세서 제출불성실가산세

주식등 변동사항명세서는 법인세 납세의무의 이행이 직접 관련되는 바는 없고, 오히려 증여세나 양도소득세 등의 과세에 필요한 정보의 수집을 위해 제출을 강제하고 있는 것이다.

그렇다면 그 세율이 과중할 뿐만 아니라 법인세 이외의 과세자료 수집을 위해 법인세 가산세를 활용한다는 것도 적절하지 않다.

따라서 주식등 변동사항명세서 제출불성실가산세는 폐지하고 동 명세서는 법인세 신고시에 첨부하여야 할 서류의 하나로 열거해 두는 정도가 타당하다고 본다.

4) 기타 폐지가 요구되는 가산세

기타 폐지가 요구되는 가산세에는 증빙불비가산세, 영수증수취명세서 미제출 가산세, 사업용계좌 미사용 가산세, 영세율신고불성실가산세, 사업장현황신고불성실가산세 등이 있다.

3. 과중한 가산세율의 문제 해소

가. 문제점

과중한 가산세율 또는 과도한 가산세의 부담과 관련해서는 주로 납부불성실가산세와 가산세의 한도규정이 문제가 된다. 현행법상 납부불성실가산세는 금융기관의 연체대출 금리를 감안하여 시행령으로 정하도록 위임하고 있는데, 그 위임규정에 따라 2003년 이후부터 1일 1만분의 3(연 10.95%)으로 규정되어 현재까지 유지되고 있다.

그러나 이와 같은 납부불성실가산세의 세율 연 10.95%는 시중금리 등과 비교하여 볼 때 지나치게 높아 그 타당성을 인정하기 어렵다고 하겠다. 더군다나 과세관청이 과세표준 신고기한으로부터 장기간(예: 5년 또는 7년)이 경과한 후에 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 납세고지를 하는 경우에는 납부불성실가산세가 무려 무납부 또는 과소납부세의 54.75% 또는 76.65%가 되어 납세의무자가 감내하기 어려운 수준이 된다.

현행 가산세 중에서 가장 문제가 되는 것은 인지세의 납부불성실가산세라 할 수 있는데 『국세기본법』 제47조의4 제1항을 보면 인지세 납부를 하지 아니하거나 과소 납부한 경우에는 납부하지 아니한 세액 또는 과소납부한(납부하여야 할 금액에 미달한 금액을 말한다.) 세액의 100분의 300에 상당한 금액을 가산세로 정하고 있다. 인지세의 무납부 또는 과소납부행위가 아무리 비난받을 행위라고 하더라도 그 제재로서 본세액의 300프로에 상당하는 가산세를 과징한다는 것은 과잉금지의 원칙에 위반될 소지가 있는 것이다.

또한, 국세기본법에서는 가산세의 한도를 설정하고 있는데, 다음 중 어느 하나에 해당하는 가산세에 대해서는 그 의무위반의 종류별로 5천만 원(중소기업이 아닌 기업은 1억 원으로 한다)을 한도로 한다. 다만, 해당 의무를 고의적으로 위반한 경우에는 적용하지 않는다(『국세기본법』 제49조 제1항)

첫째, 개인사업자로서 지급명세서를 제출하여야 할 자가 미제출 또는 불명의 경우에 적용하는 가산세와 복식부기의무자가 발급한 계산서에 필요한 기

재사항의 전부 또는 일부가 기재되지 않거나 사실과 다르게 되거나 매출매입
 처벌 계산서 합계표가 미제출 또는 사실과 다르게 기재된 경우에서 의료업과
 수의업 및 약국을 개설하여 행하는 약사에 관한 업을 행하는 사업자가 사업
 장현황신고를 하지 않거나 신고하여야 할 수입금액에 미달하게 신고를 했을
 때 결정세액에 추가하여 징수된 가산세까지, 그리고 소득세법에 따라 기부금
 세액공제를 받기 위하여 필요한 기부금영수증을 발급하는 거주자가 기부금영
 수증을 사실과 다르게 발급하거나 기부자별 발급명세서를 작성·보관하지 않
 은 경우에 징수되는 가산세(『소득세법』 제81조 제1항, 제3항부터 제6항까지 및
 제12항에 따른 가산세)

둘째, 법인사업자의 경우에는 일정한 법인 또는 개인사업자로부터 재화 또
 는 용역을 공급받고 법률에 정한 서류를 받지 않거나 사실과 다른 증거서류
 를 받은 경우에 법인세로 징수하는 가산세와 제출하여야 할 내국법인이 해당
 지급명세서를 제출하지 않거나 제출된 지급명세서가 불분명한 경우 징수하는
 가산세까지, 그리고 내국법인이 거래와 관련하여 세금계산서 또는 계산서 등
 을 주고 받으면서 미제출 또는 불명, 미발급, 허위수취 등으로 가산세를 징수
 하는 것과 기부금 등을 법인의 손금에 산입하려고 이를 발급하거나 받은 때
 에 징수되는 가산세(『법인세법』 제76조 제5항부터 제7항까지, 제9항 및 제10
 항에 따른 가산세)

셋째, 부가가치세법상 사업자로서 사업자등록을 하지 아니하여 징수 받는
 미등록가산세와 명의를 타인명의로 하여 징수되는 명의위장 가산세, 사업자로
 써 필수적인 세금계산서를 미발급, 지연발급, 가공발급, 불명가산세와 매입매
 출 세금계산서합계표를 지연전송, 미전송하여 징수되는 가산세 등과 사업자가
 아닌 자가 재화·용역을 공급하지 않고 세금계산서를 발급하거나 재화·용역을
 공급하지 않고 세금계산서를 발급하였을 때 징수되는 가산세와 재화·용역을
 공급받은 사업자가 매입처별 세금계산서합계표를 제출하지 않고 세금계산서
 를 경정기관의 확인을 거쳐 세액을 공제하여 주는 경우 등의 매입세액의
 0.5%에 상당하는 세액(『부가가치세법』 제60조 제1항·제2항·제4항·제5항 및
 제7항에 따른 가산세)

넷째, 「상속세 및 증여세법」상 공익법인의 법률에 정한 보고서 불실가산세, 공익법인이 출연받은 재산의 사용계획 및 진도보고서 미제출가산세, 지급명세서 등을 제출할 자가 미제출로 받은 가산세 및 1개월 내에 제출하여 가산세를 감면 받은 때의 가산세(「상속세 및 증여세법」 제78조 제3항·제5항에 따른 가산세)이다.

다섯째, 「조세특례제한법」 제30조의5 제5항의 창업자금을 지원받은 자가 관할 세무서장에게 지원명세서 미제출로 가산세를 부과 받은 때 및 동법 제90조의2 제1항에 따른 세금우대자료 또는 세금우대저축자료를 각 조에 규정된 기간 이내에 제출 또는 통보하지 아니하여 가산세를 적용 받은 때의 가산세 등이다.

위에서 보는 바와 같이 현행 가산세의 한도액 규정은 그 의무위반의 종류별로 5천만 원(중소기업이 아닌 기업은 1억 원으로 한다)을 한도로 하도록 규정하고 있다. 그런데 중소기업의 경우에는 그 규모의 대소에 관계없이 획일적으로 5천만 원을 한도로 하고 있는데, 사실 규모가 크지 않는 소기업의 경우에는 그 가산세액의 종류별로 5천만 원을 초과하는 경우를 상정하기 힘들기 때문에 실제로는 한도액 규정을 적용받지 못하고 가산세 전액을 부담하고 있다.

즉 중소기업, 특히 소기업의 경우에는 가산세의 한도액 규정의 적용을 받지 못하기 때문에 그 적용이 불합리할 뿐만 아니라 그 부담역시 과중한 것이다.

나. 개선방안

1) 가산세율의 인하와 한도액의 설정 개선

현행 국세기본법에서 정하고 있는 가산세 한도액 규정을 보면 그 의무위반의 종류별로 1억 원(「중소기업기본법」 제2조 제1항의 중소기업의 경우에는 5천만 원)을 한도로 하고 있는데, 이를 현실에 적용해 보기로 한다.

만약 대기업과 중소기업이 세무조사를 받아 대기업은 1천억 원의 추정세액에 가산세 산출금액이 1백억 원 정도에 이르고, 중소기업은 5십억 원의 추정세액에 가산세 산출금액이 5억 원 정도에 이른다고 가정할 경우에 경제규모

가 큰 대기업과 이에 미치지 못한 중소기업이 동일한 한도액 기준을 적용받아 1억원의 가산세를 동일하게 부과 받게 된다. 과연 이러한 부과가 합리성과 공정성을 지니고 있다고 할 수 있는가에 의문을 제기할 수밖에 없다.

뿐만 아니라 현재의 가산세율을 살펴보면 일반과소신고가산세는 납부할 세액의 10%이고 일반무신고 가산세는 20%, 부당한 행위 등에 의한 무신고 또는 과소신고 가산세는 40%가 적용되며, 납부불성실가산세의 경우의 경우 1번 3전으로 연10.95%에 이르러 일반적인 부과제척기간(5년)에 임박하면 55% 정도에 달해 전체 가산세 해당금액은 본세 자체를 초과하게 된다.

여기에 부당한 행위 등에 의한 무신고(과소신고)의 경우라면 부과제척기간이 최장 15년까지 달할 수 있어 이를 감안하면 가산세액은 200퍼센트는 물론 300퍼센트도 초과할 수 있어 지나치게 과도하다고 할 수밖에 없어 악의적인 탈세행위를 형사처벌하는 경우는 별론으로 하고 가산세를 이와 같이 과중하게 부과하는 것은 세금의 형태를 빌린 제재로서는 지나치다고 할 것이다. 또한 현재의 가산세 제도하에서는 과세권자가 언제 부과권자가 행사하느냐 하는 우연한 사정에 따라서 납부불성실 가산세의 금액이 달라지는 세무행정상의 한계도 있게 될 것이다.

그리고, 가산세제도의 현행 규정은 실질적으로 중소기업의 일반적으로 가산세가 5천만 원을 초과하는 경우는 거의 없기 때문에 가산세 전액을 부담하게 되고, 대기업의 경우에는 1억 원을 한도로 설정되기 때문에 실질적으로 부담을 줄어드는 것이다.

따라서 이와 같은 문제점에 대한 개선방안으로는 현행 가산세의 한도액을 모든 납세의무자에게 동일하게 본세의 특정금액 한도를 넘을 수 없도록 제한하는 것이 바람직하며, 만일 현행과 같은 금액 기준의 한도액제도를 그대로 존치하는 경우라면 중소기업의 경우에는 그 한도액을 2천만 원으로 제한하는 것이 바람직스럽다.

2) 납부불성실가산세의 신중한 조정

현행 납부불성실가산세의 세율을 살펴볼 때 부당한 방법의 유형에 대해서

는 「국세기본법 시행령」 제27조 제2항에 무신고가산세를 규정하고 있고, 「국세기본법」 제47조의2에 무신고가산세를 규정하면서 「국세기본법」 제47조의3에 과세신고·초과환급신고가산세 규정을 정하고, 「국세기본법」 제47조의4에 납부불성실·환급불성실가산세 규정을 정하고, 「국세기본법」 제47조의5에 원천징수납부 등 불성실가산세 규정을 각각 정하여 가산세를 부과할 때 증가산세 여부를 가늠하고 있다.

그리고 법에 열거된 허위기장이나 허위증빙 또는 허위문서의 작성, 허위문서의 수취, 재산은닉 및 소득·수익·행위·거래의 조작이나 은폐 그리고 기타 부당한 행위에 대한 내부 지침을 두어 그러한 예시적인 적용기준에 해당할 경우에 부정한 방법으로 판단할 수 있는 기준들을 두도록 하고 있다.

물론 법 형식적으로 볼 때 납부불성실가산세는 행정상 제재이고 가산금은 지연이자에 해당하기 때문에 아무런 문제가 없다고 할 수 있지만 납부불성실가산세는 오히려 지연이자의 성격이 짙은 것이 본질이며, 가산금의 경우에도 지정된 납부기한을 경과하면 그 즉시 5퍼센트의 기본 가산금이 발생할 뿐만 아니라 증가산금의 계산비율이 금융기관의 정상금리를 훨씬 웃도는 점이나 벌금·과료·과태료 등과 마찬가지로 필요경비나 손금에 산입되지 않는 점에 비추어 볼 때에 제재적 성격도 가지고 있기 때문에 양자를 통합하여 가산금 제도로 운영하는 것이 타당하다고 본다.⁴¹⁾

사실 이러한 규정은 부당한 행위에 어떠한 행위가 해당하는지를 판단하기에는 참으로 애매모호하다고 할 수 있다. 또한 시중금리 등에 비추어 볼 때 가산세율이 지나치게 고율임은 부정하기 어렵다. 다음으로 부과권의 제척기간이 5년·7년·10년 또는 15년 등으로 길어짐에 따라 납부불성실가산세가 본세의 100 퍼센트를 넘어서는 경우도 발생할 수 있는 것이다. 이와 관련하여 납부불성실가산세의 총액을 본세의 50%를 넘을 수 없도록 제한하는 방안⁴²⁾도 신중

41) 이진오, “현행 가산세제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『공법연구』 제39집 제1호, 한국공법학회, 2010.10, 415-416면.

42) 모든 종류의 가산세를 합산한 금액이 본 세액의 50%를 초과하지 않도록 규정하는 것이 타당하다는 주장도 있다(이진오, “현행 가산세 제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『공법연구』 제39집 제1호, 한국공법학회, 2010.10, 417면).

히 고려하여 볼 필요가 있다.

4. 자진신고납부를 유인하기 위한 가산세 감면을 등의 미흡

가. 문 제 점

현행 세법은 납세자가 법정신고기한이 지난 후 「국세기본법」 제45조에 따라 수정신고한 경우(과소신고가산세, 초과환급신고가산세 및 영세율과세표준 신고불성실 가산세만 해당하며, 과세표준수정신고서를 제출한 과세표준과 세액을 경정할 것을 미리 알고 제출한 경우는 제외한다)에는 다음의 구분에 따른 금액을 감면한다(국기법 제48조 제2항).

- ① 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내에 수정신고한 경우에는 해당 가산세액의 50%에 상당하는 금액
- ② 법정신고기한이 지난 후 6개월 초과 1년 이내에 수정신고한 경우에는 해당 가산세액의 20%에 상당하는 금액
- ③ 법정신고기한이 지난 후 1년 초과 2년 이내에 수정신고한 경우에는 해당 가산세액의 10%에 상당하는 금액

또한 법정신고기한이 지난 후 1개월 이내에 기한 후 신고·납부를 한 경우에는 해당 가산세액의 50%에 상당하는 금액을 1개월 초과 6개월 이내에 기한 후 신고·납부를 한 경우에는 해당 가산세액의 20%에 상당하는 금액을(무신고 가산세만 해당한다) 감면한다.

위의 규정에서 보는 바와 같이 현재의 세법규정은 수정신고 또는 기한후 신고에 따른 신고불성실가산세의 감면율이 너무 낮기 때문에 무신고자 또는 과소신고자의 수정신고 또는 기한후 신고의 유인책으로서 그 기능을 담당하지 못하고 있는 것이다. 사실 특정한 납세의무자가 부담하여야 할 납세의무의 크기는 그 납세의무자 자신이 가장 잘 알고 있기 때문에 무신고자 또는 과소신고자에 대하여 수정신고 또는 기한후 신고를 유인할 수 있을 정도의 가산

세 감면의 폭을 높여주어 자진신고 납부를 유인할 필요가 있다.

나. 개선방안

1) 가산세 감면율을 높여 자진신고납부 유인

현재 수정신고시 가산세의 감면은 법정신고기한 경과 후 6개월 이내에 수정신고를 하는 경우에는 신고불성실가산세의 50%에 해당하는 금액을 감면하지만, 그 기간이 경과되면 20% 또는 10%에 상당하는 금액으로 급격하게 감소한다. 그리고 기간이 2년이 경과되면 전혀 감면혜택이 없다.

즉, 법정신고기한이 경과한 후 6개월 이내에 수정신고한 경우에는 해당 가산세액의 50퍼센트에 상당하는 금액을 감면하여 주고, 법정신고기한이 경과한 후 6개월 초과 1년 이내에 수정신고한 경우에는 해당 가산세액의 20퍼센트에 상당하는 금액을 감면하고, 법정신고기한이 지난 후 1년 초과 2년 이내에 수정신고한 경우에는 해당 가산세액의 10퍼센트에 상당하는 금액을 감면하여 주고 있는 것이다.

현행 법 규정에 의하면 일정기간이 경과되면 납세자가 잘못 신고한 사실을 알더라도 수정신고에 대한 실익이 급격하게 줄어들기 때문에 수정신고의 유인효과가 거의 없게 된다. 물론 이 경우에는 과세관청이 세무조사를 하지 않는 한 세수가 일실될 가능성이 매우 높다. 설령 세무조사를 한다고 하여도 누락 신고한 부분을 모두 적출하여 과세한다는 보장은 없는 것이다.

또한 기한 후 신고에 있어서 현행 규정은 법정신고기한으로부터 1개월이 지나면 기한 후 신고에 대한 실익이 급격하게 줄어들고, 6개월이 경과되면 감면혜택 자체가 없어지기 때문에 기한 후 신고의 유인효과가 없어진다.

사실 가산세의 부과가 조세채권의 적정한 실현이 그 목적이라면 이와 같은 수정신고 또는 기한후신고에 대한 가산세 감면에 관한 규정은 가산세의 기본적인 목적에 위배되어 부당하다고 할 것이다. 다시 말해 수정신고와 기한후신고는 잘못 신고하거나 신고의 기회를 일실한 자에게 신고를 넓히는 제도이므로 되도록 가산세를 부과하지 않는 것이 타당하다고 해야 할 것이다.

따라서 수정신고나 기한후신고의 경우에도 신고불성실가산세의 감면율을 대폭적으로 높여서 수정신고 또는 기한 후 신고의 유인효과를 높일 필요가 있다.

2) 가산세 감면사유인 정당한 사유에 대한 규정필요

『국세기본법』 제48조 제1항에 의하면, “세법에 따른 가산세를 부과하는 경우 그 부과의 원인이 되는 의무불이행에 대하여 정당한 사유가 있는 때에는 해당 가산세를 부과하지 아니한다”라고 규정하고 있다.

그동안 정당한 사유의 의미내용과 관련하여 법령에 규정이 없어 개별적인 사례에 대한 소송과 과거의 판례 등에 의하여 해석하여 오다가 2007년도 세법 개정시 국세기본법에 가산세 감면요건으로 정당한 사유⁴³⁾를 규정하여 납세자의 권리 보호를 강화한 바 있다.⁴⁴⁾

이는 가산세는 세법상의 의무위반 등에 대한 제재이기 때문에 납세자에게 귀책사유가 없는 경우까지 획일적으로 제재를 가하는 것은 타당하지 않으므로 납세자가 의무에 위반하거나 의무를 불이행한 것이 ‘정당한 사유’에 기인한 경우에는 그 책임을 조각시킨 것으로 이해된다.⁴⁵⁾

그러나 이 규정에도 불구하고 정당한 사유의 의미와 관련하여 법령에 명백히 규정되어 있지 않기 때문에 해석 시 판례에 의한다든지, 아니면 과세권자의 자의적인 판단에 따른 해석의 여지가 있다는 문제점이 있다.⁴⁶⁾

실무상 정당한 사유에 관하여 과세관청과 납세자 간에 마찰이 자주 발생하고, 일반적으로 과세관청의 입장에서는 정당한 사유를 엄격하게 해석함에 따

43) 이에 해당하는 납기연장의 사유로는 ① 납세자가 화재·전화 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우, ② 납세자가 또는 그 동거가족이 질병으로 위중하거나 사망하여 상중인 경우, ③ 납세자가 그 사업에 심각한 손해를 입거나, 그 사업이 중대한 위기에 처한 경우, ④ 정전, 프로그램 오류, 그 밖의 부득이한 사유로 한국은행 및 체신관서의 정보통신망의 정상적인 가동이 불가능한 경우, ⑤ 위에 준하는 사유가 있는 때(국세기본법 제6조 제1항, 같은 법 시행령 제2조 제1항)이다.

44) 국세청, 『개정세법 해설』, 2007, 13면.

45) 국세청, “가산세의 부과와 그 면제”, 2005, 11면.

46) 최원도, 전계논문, 75면.

라 납세자에게 귀책사유가 없이 그 의무이행을 기대하기 어려운 사정이 있는 데도 불구하고 가산세를 부담하는 경우가 있다.

납세자가 의무를 이행하지 못한 데 대한 정당한 사유를 제시하여도 가산세 감면을 받기 위한 일차적 판단은 세무공무원의 재량에 달려 있는데, 현실적으로 공무원의 책임에 대한 위험부담 때문에 가산세의 감면은 극히 제한적일 수 밖에 없어 궁극적 판단은 재판을 통해 이루어지고 있다.⁴⁷⁾

이에 따라 가산세를 면책받는 정당한 사유로 구제받을 수 있는 경우는 대부분 판례 등에 의하여 명확하게 된 사실이 세무행정의 집행단계에서 구제받을 뿐이고, 대부분은 행정상 불복절차와 사법절차를 통해 구제되는 것이 현실이다.⁴⁸⁾

5. 과세기간 경과이전의 신고납부의무와 가산세 부과개선

가. 문 제 점

1) 예외적인 납세의무 성립시기의 문제

문제는 납부의무성립의 일반원칙에 대한 예외적인 납세의무의 성립시기에 있다고 하겠다. 먼저 원천징수하는 소득세 및 법인세의 경우를 보면 국내에서 거주자나 비거주자에게 이자소득, 배당소득, 원천징수대상이 되는 사업소득, 근로소득, 연금소득, 기타소득, 퇴직소득, 퇴직소득, 음식·숙박·안마시술 용역과 과세유흥장소 등에서 용역을 제공하고 받는 봉사료 등의 금액을 지급하는 자는 법률이 정하는 바에 따른 세율을 적용하여 계산한 세액을 원천징수하여 그 징수일이 속하는 다음 달 10일 까지 납세지 관할 세무서 등에 납부하도록 의무화 하고 이를 불이행하는 경우에 원천징수납부 등 불성실가산세를 부과하도록 규정하고 있는데, 이는 엄밀히 말해 관련 소득과 수입금액을 지급받는 자에게 세금을 과세하는 것은 과세당국의 책무라고 할 것이다.

47) 김정식, 전계논문, 73면.

48) 김웅희, 전계논문, 220면.

물론 관련 소득과 수입금액을 지급하는 자는 세원의 발생처이고 가장 정확한 과세자료를 확보하고 있지만 해당 소득 또는 수입금액에 대한 납세의무자는 아니며, 국가가 그 지급자에게 원천징수의무를 지웠음은 국가의 조세징수를 돕는 협력자를 인정하였다 할 것이다.

따라서 관련 소득과 수입금액의 파악 및 그에 대한 세액의 과세와 징수 등 국가가 하여야 할 일을 협력자의 조력으로 그 일이 수행되었다면 마땅히 그 협력자에게 역할 대행에 대한 보상적 대가가 있어야 하는 것이 일반적인 사회통념이다. 그럼에도 불구하고 국가는 그 협력자가 행한 정상적인 원천징수 및 납부의 이행에는 당연히 하고 업무수행의 착오 또는 미이행의 경우에는 원천징수납부의무를 불이행하였음을 이유로 그 협력자에게 원천징수납부 등 불이행가산세를 부과하는 것이 합리적이고 타당한지가 의문시 되는 것이다.

2) 예정신고에 대한 보상문제

사실 조세법에 규정된 세금의 신고의무는 납세의무자가 개별세법에 규정된 법정 과세기간에 해당하는 과세표준과 부담할 세액을 계산하여 당해 신고기한 내에 자발적으로 과세당국에 신고하는 것으로 신고납세제도하에서는 일반화된 내용이라고 할 수 있다.

특히, 각종 세목에 대한 예정신고의 경우는 과세표준과 세액의 계산단위인 법정과세기간이 경과하기도 전에 장래에 부담할 세액을 예측하여 일정 과세표준과 세액을 미리 과세당국에 신고하는 것으로 이는 전적으로 납세의무자인 국민의 자발적인 협력에 의한 것이라고 할 것이고 이를 성실히 이행한 납세자에 대하여는 그에 상당한 보상이 따라야 한다고 본다.

나. 개선방안

이러한 국민의 협력사항을 반드시 이행하여야 할 신고의무로 법정화 하여 당해 예정신고를 이행하지 않았거나 지연 또는 태만히 하였다거나 오류가 있음을 이유로 신고불성실가산세를 부과한다는 것이 논리적으로나 법리적으로

로 타당하고 합리적이지가 않다.

또한 예정납부와 관련된 납부불성실가산세에 있어서도 앞에서 설명한 신고 불성실가산세와 마찬가지로 조세법에 규정된 세금의 납부의무는 개별 세법에 정한 법정과세기간에 해당하는 과세표준과 부담할 세액을 계산하여 당해 납부기한 내에 자발적으로 납부하는 것으로 역시 신고납세제도하에서 일반화된 내용이라고 하겠다. 그러나 이것 역시 본래적으로는 세금의 과세와 징수라는 국가 고유의 과세권에 속한 사항으로 정부가 당연히 행하여야 할 것이다.

각종 세목에 대한 세액의 예정납부란 과세표준과 세액의 계산단위인 법정과세기간이 경과하기도 전에 장래에 세액을 부담할 것이라고 예측하여 미리 과세당국에 납부하는 것으로 이는 전적으로 납세의무자의 자발적인 협력에 해당하며, 우리나라 「헌법」 제38조에 규정된 국민의 본래적인 납세의무와는 다른 개념으로 이해하여야 할 것이고 이를 성실히 이행한 납세의무자에게는 그에 상당한 보상이 뒤따르는 것이 합리적이라고 보여 진다.

그럼에도 불구하고 이러한 협력사항에 해당하는 예정납부(예정고지를 포함) 사항을 국민의 납세의무로 법률에 규정하여 소정의 기한 내에 예정납부를 이행하지 않았거나 지연납부 또는 태만히 하였다는 이유로 납부불성실가산세로 부과하는 것은 논리적으로나 법리적으로 많은 문제점이 있다. 따라서 이에 대한 향후 조세법학자들의 적극적인 연구와 개선방안 제시가 요구된다.

현행 「부가가치세법」상 세금계산서 관련 가산세는 헤아리기 어려울 정도로 많다. 지연발급가산세, 불명가산세, 미발급가산세, 지연전송가산세, 미전송가산세, 가공발급가산세, 허위발급가산세, 미제출가산세, 지연제출가산세, 불명제출가산세 등이 있고 공급받는 자 입장에서 보자면 지연수취가산세, 경정시제출가산세, 과다기재가산세 등이 있다.

재화·용역을 공급받는 사업자의 경우 매입세액 공제가 가능한 세금계산서 수취기한이 2016년부터 ‘공급시기가 속하는 과세기간 종료일까지’에서 ‘공급시기가 속하는 과세기간에 대한 확정신고기한까지’로 연장됨에 따라 재화·용역을 공급하는 사업자의 경우에도 공급시기가 속하는 과세기간에 대한 확정신고기한까지 세금계산서를 발급하는 경우에 지연발급 가산세를 부과하고, 공급

시기가 속하는 과세기간에 대한 확정신고기한까지도 발급하지 않는 경우에 미발급가산세를 부과하도록 개정되었다. 이 규정은 공급하는 사업자가 2017년 1월 1일 이후에 재화나 용역을 공급하는 분부터 적용하도록 하였다.

또한 세금계산서를 발급하지 아니한 경우나 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 세금계산서를 발급한 경우 등에는 세금계산서 발급 불성실가산세가 부과되는데, 이는 조세벌의 구성요건에도 적용되기도 한다. 이러한 문제는 매출처별 세금계산서 불성실가산세와 매입처별 세금계산서합계표 등 불성실가산세 등의 경우에도 동일하다.⁴⁹⁾

결국 세금계산서 관련 의무위반 행위가 가산세의 부과요건과 조세벌의 구성요건 쌍방을 충족하는 경우에 양자가 병과되고 있는데, 이는 실질적으로 이중처벌에 해당한다고 보아야 할 것이고, 부가가치세법상 세금계산서 관련 가산세의 경우에는 가산세의 부과보다는 조세벌으로 처벌하는 것이 합리적이라고 할 것이다.⁵⁰⁾

IV. 결 론

우리나라 대부분의 세목이 정부부과결정에서 신고납세결정으로 전환되면서 납세자의 역할은 단지 조세행정의 객체로서가 아니라 주체로서 조세의 크기를 계산하여 자발적으로 국가에 신고와 납부를 행함으로써 조세행정의 재정 목적 실현을 위한 적극적인 역할을 담당하고 있다. 또한 오늘날 납세자의 납세협력은 행정력과 징세비용의 절감은 물론 조세행정의 편의와 세수의 적기 확보를 용이하게 하는 등 그 필요성은 날로 증대하고 있는 것이다.

종래의 행정법학적 이론의 권력관계설의 관점에서 본다면 납세자는 행정주체인 국가와의 관계에서 단지 행정객체로서 취급되는데 불과하였지만 신고

49) 정지선·최천규, “가산세 제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『조세법연구 XIX-1』 한국세법학회, 2012.

50) 조세벌처벌법 제10조 제1항 제2항.

납세제도 하에서는 납세자가 납세절차상 주도적 위치에 서게 되는 것이고, 조세 제도적 측면에서 보면 주권자인 국민이 조세행정에 직접적으로 참여함을 의미한다는 주장⁵¹⁾에 대하여 눈여겨볼 필요가 있다.

따라서 본 연구에서는 납세협력의무와 가산세제도의 문제점과 개선방안으로 첫째, 가산세와 조세벌의 병과에 의한 과중한 제재에서는 가산세의 부과요건과 조세벌의 구성요건이 여러 곳에서 중복되고 있는데, 이러한 중복은 필연적으로 이중처벌의 문제를 발생하게 되어 불합리함으로 가산세제도와 조세벌제도를 병존하되, 가산세와 조세벌이 병과되지 않도록 입법적인 조치를 하여야 한다.

둘째, 방만하고 복잡한 납세협력의무와 가산세 문제점에서는 원천징수로 인한 발생비용은 국가의 징세비용이 원천징수의무자에게 이전된 것이므로 원천징수의무자에게 부과하는 원천징수납부불성실가산세는 무납부세액 또는 과소납부세액에 대하여 상당 폭으로 인하하여 시행하는 것이 타당하다. 그리고 신용카드·현금영수증의 기능은 동일하게 세원의 투명성을 제고하기 위하여 고안된 제도로서 현재와 같이 가산세 제도를 존치시키고자 하는 경우에도 모두 동일하게 법정증빙서로서의 기능을 하고 있기 때문에 가산세율은 통일적으로 조정되어야 할 것이다.

한편 사업용계좌제도의 입법상 정당성과 관련하여 재화 또는 용역의 공급에 대한 거래대금의 결제를 특정한 사업용계좌를 사용하도록 하는 것은 지나치게 행정편의만을 고려한 입법이므로 사업용계좌 불성실가산세는 폐지하는 것이 바람직스럽다. 그리고 지급명세서 불성실가산세는 완납적 원천징수로서 납세의무가 종결되는 자료는 그에 대한 원천징수세액과 원천징수불이행가산세의 부과만으로 끝나는 것으로 하여야 하며, 별도의 지급명세서 미제출에 대한 가산세의 부과는 배제되어야 한다.

그리고 납세협력의무와 가산세의 업무량 감축에 대한 개선방안으로는 신고 불성실가산세와 납부불성실가산세 및 세금계산서 관련 가산세 등은 체계적으로 정비하되, 자신의 납세의무와 관련이 없는 순수한 협력의무의 위반에 대한

51) 김두형, 전제논문, 23면.

제재인 가산세의 경우에는 이를 통합·폐지 등의 방법에 의하여 이를 보다 단 순화하고 그 제재수준도 낮추어 가야 한다. 한편 예정납부와 관련된 납부불성 실가산세는 협력사항에 해당하는 예정납부를 이행하지 않았다거나 지연납부 또는 태만히 하였다는 이유로 납부불성실가산세를 부과하는 것은 논리적으로 나 법리적으로 많은 문제점이 있으므로 폐기하거나 가산세율을 낮추어야만 한다.

셋째, 과중한 가산세율의 문제 해소방안으로 먼저 가산세율의 인하와 한도 액의 설정 개선에서는 현행 가산세의 한도액을 모든 납세의무자에게 동일하 게 본세의 특정금액 한도를 넘을 수 없도록 제한하는 것이 바람직하며, 만일 현행과 같은 금액 기준의 한도액제도를 그대로 존치하는 경우라면 중소기업 의 경우에는 그 한도액을 2천만 원으로 제한하는 것이 바람직스럽다. 다음으 로 납부불성실가산세의 신중한 조정방안 으로는 납부불성실가산세의 총액을 본세의 50%를 넘을 수 없도록 제한하는 방안도 신중히 고려하여 볼 필요가 있다.

넷째, 자진신고납부를 유인하기 위한 가산세 감면조치의 미흡에서는 수정신 고나 기한후신고의 경우에도 신고불성실가산세의 감면율을 대폭적으로 높여 서 수정신고 또는 기한 후 신고의 유인효과를 높일 필요가 있다.

다섯째, 과세기간 경과이전의 신고납부의무와 가산세 부과개선방안으로는 먼저 국가는 그 협력자가 행한 정상적인 원천징수 및 납부의 이행에는 당연 시 하고 업무수행의 착오 또는 미이행의 경우에는 원천징수납부의무를 불이 행하였음을 이유로 그 협력자에게 원천징수납부 등 불이행가산세를 부과하는 것이 합리적이지 못하므로 폐지하여야 한다. 그리고 세금계산서 관련 의무위 반 행위가 가산세의 부과요건과 조세범의 구성요건 쌍방을 충족하는 경우에 양자가 병과되고 있는데, 이는 실질적으로 이중처벌에 해당한다고 보아야 할 것이므로, 부가가치세법상 세금계산서 관련 가산세의 경우에는 가산세의 부과 보다는 조세범으로 처벌하는 것이 합리적이다.

참고문헌

1. 단행본

- 강인애, 『조세법 연구 II』, 한일조세연구소, 2007.
- 김동희, 『행정법 I』, 박영사, 2010.
- 김완석, 『법인세법론』, (주)광교이텍스, 2017.
- 서희열, 『세법총론』, 세학사, 2017.
- 이상규, 『신행정법론(상)』, 법문사, 1977.
- 이준봉, 『조세법총론』, 삼일인포마인, 2016.
- 이철성, 『최신 세법학』, 박영사, 1993.
- 정중섭, 『헌법학원론』, 박영사, 2010.
- 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2007.
- _____, 『조세제재법제의 재정비』, 한국조세연구소, 1995.
- 국중호, 『주요국의 조세제도 -일본편-』, 한국조세연구소, 2009.
- 김유찬·이유향, 『주요국의 조세제도 -독일편-』, 한국조세연구원, 2009.
- 장근호, 『주요국의 조세제도 -미국편-』, 한국조세연구원, 2009.
- 한상국·구자은·황진영, 김유찬, 『주요국의 가산세제도』, 한국조세연구원, 2006.

2. 논문 및 기타자료

- 김두형, “세법상 납세자의 협력의무”, 『조세법연구 VIII-2』, 한국세법학회, 2002.
- 김영식, “가산세의 성질과 몇 가지 관련문제”, 『재판자료』 제61집, 법원행정처, 1993.
- 김완석, “적격영수증 수취의무의 불이행에 따른 가산세 등과 과잉금지의 원칙”, 『월간조세』 제10호, (주)조세통람사, 1999.
- 김용대, “본세의 취소와 가산세”, 『조세법연구』 제4집, 한국세법학회, 1998.
- 김용찬, “부당신고가산세의 부과 요건 - 은폐 또는 가장행위를 중심으로-”, 『재판자료』 제115집, 법원도서관, 2008.
- 김웅희, “가산세제도의 법적 성격과 입법한계”, 『세무학연구』 제27권 제4호, 한국세무학회, 2010.
- 김정식·서희열, “우리나라 가산세제도의 문제점 및 개선방안에 관한 연구”, 한국조

- 세연구소, 2010.
- 백제흠, “가산세 면제의 정당한 사유와 세법의 해석”, 『특별법연구』 제8권, 박영사, 2006.
- 서희열·이준봉, “법인에 대한 가산세제도의 합리적 개선방안에 관한 연구”, 『상장협연구보고서 2012-2』, 한국상장회사협의회, 2012.
- 안경봉, “가산세 면제사유로서 정당한 사유(1)”, 『월간조세』, (주)조세통람사, 1998.
- 이승문, “과소신고가산세의 법적 성질과 산정원리”, 『계간 세무사』 통권108호, 한국세무사회, 2006.
- 이전오, “현행 가산세 제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『공법연구』 제39집 제1호, 한국공법학회, 2010.
- 이철송, “현행 가산세제도에 관한 연구”, 『법학논총』 제9집, 한양대 학교법학연구소, 1992.
- 정운상, “세법상 가산세에 대한 고찰”, 『조세연구』 제6집, 한국조세연구포럼, 2006.
- 정진오, “세법상 가산세제도의 합리적인 개선방안”, 『조세법연구』 제17권 제1호, 한국세법학회, 2011.
- 최원두, “우리나라 가산세제도의 문제점과 개선방안”, 『계간세무사』 통권 118호, 한국세무사회, 2008.

3. 국외문헌

- 金子宏, 『租稅法第十四版』, 弘文堂, 2009.
- 志場喜徳郎ほか編, 『國稅通則法 精解』, 大藏財務協會, 2008.
- 川上尙貴, 『圖說日本の稅制』, 財經詳報社, 2008.
- 佐藤英明, 『脫稅と制裁 [オンデマンド版 - 租稅制裁法の構造と機能』, 弘文堂, 2008.
- 石倉文雄, “加算稅制度の沿革と目的”, 日稅研論集, 1990.
- 松崎啓介·高橋達也, 『稅法便覽』, 財經詳報社, 2008.
- 池本征男, “加算稅制度に關する若干の考察”, 稅大論叢 第14號, 1982.
- 品川芳宣, “附帶稅の事例研究”, 財經詳報社, 1996.
- Bittker, Boris I. & Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts Volume 4, Warren, Gorham & Lamont, 2011.

<Abstract>

The duty of tax payment cooperation and the problem of the taxation system of the additional tax and legislative improvement plan

Kim, Jung Bae* · Suh, Hi Youl**

In this study, the following remedies were suggested about the duties of taxpayers' cooperation and the problems of the additional tax system. First, in the case of heavy sanctions, which impose double taxation and tax punishment at the same time, the imposition conditions of additional tax and the composition of tax criminal are duplicated in many places. Such duplication is unreasonable because it inevitably causes problems of double punishment. Therefore, the taxation system and the tax penalty system should coexist, but legislative measures should be taken so that both additional tax and tax punishment are not imposed at the same time.

Second, the expenses incurred due to the withholding in the problem of additional tax and the complicated and lax duties of taxation cooperation are transferred from the state to the withholding taxpayers. Therefore, additional tax for unfaithful withholding tax payment imposed on the withholding taxpayers should be reduced to a considerable extent apropos of the amount of unpaid tax or underpayment tax amount. Also the functions of credit cards and cash receipts are designed to enhance the transparency of the source of taxation. So if the taxation system is to be maintained as it is, they simultaneously serve as court evidence documents. Therefore the additional tax rate should be adjusted uniformly.

In addition, regarding the legitimacy of the business bank account system, the payment of goods or services through a specific business account is taking too much account of administrative convenience. Therefore, it is desirable to abolish the additional tax for unfaithful payment

Received: March 22, 2018. Revised: March 30, 2018. Accepted: April 1, 2018.

* Department of Tax Science The Graduate School of Kangnam University.

** Kangnam University Professor, Department of Tax Science.

on business bank account. The additional tax for unfaithful payment of the payment statement is a fully paid withholding. Therefore, data that ends tax liability should be charged only with withholding tax and additional tax for unfaithful payment. A separate imposition of an additional tax on the non-payment of a payment statement should be excluded.

The following measures should be taken to reduce the workload of the taxpayers' cooperation obligation and additional tax. Additional tax on a bad-faith report, additional tax for unfaithful payment, and additional tax related to tax invoices should be systematically improved. However, in the case of additional tax as penalty for violation of the duty of pure cooperation not related to the duty of taxation, it should be simplified and lowered by the method of integration and abolition. On the other hand, as the scheduled payment is a matter of cooperation, the imposition of an additional tax for the unfaithful payment due to the fact that the scheduled payment is not respected or due to late or negligent payment causes many problems in a logical and judicious way. Therefore, this additional tax should be discarded or lower the additional tax rate.

Third, as a solution to the problem of excessive additional tax rate, it is possible to reduce the additional tax rate and improve the setting of the limit. It is desirable to limit the current additional tax ceiling so that all taxpayers cannot exceed a specific amount compared to the principal tax. If the current ceiling system is maintained, it is desirable to limit the ceiling to 20 million won for small and medium enterprises. Then as a cautious adjustment, it is worthwhile to give special attention to limiting the total amount of the additional tax for unfaithful payment so that the amount does not exceed 50% of the principal tax.

Fourth, in order to compensate for the insufficiency of the additional tax reduction measures that induce voluntary reporting, it is necessary to significantly increase the tax credit rate of additional tax on a bad-faith report. In other words, it is necessary to increase the incentive effect of revised reporting or post-due reporting.

Fifth, with respect to the obligation to declare and pay taxes before the tax period and to improve the additional taxation measures, the State takes for granted the normal withholding and payment of its cooperators, whereas in the event of a mistake or default, defaulting additional tax such as withholding tax payment is imposed on the cooperator saying that he failed to fulfill the duty of withholding tax payment. These measures are not reasonable and should be abolished. In addition, tax violations related to tax

invoices are subject to both the imposition of additional tax and the composition of tax criminal, so it should be seen practically as a double punishment. Therefore, according to the Value-Added Tax Act, in the case of additional tax regarding tax invoice, it is reasonable to penalize as a tax criminal rather than imposing an additional tax.

Key words: duty to cooperate with tax payment, duty to report and pay, additional tax, tax penalties, tax criminal
