



## 독일 조세기본법상 처벌규정

정보신청기관 : 국세청 법무심사국 법무과

### I. 개요

납세의무자의 허위 또는 불완전한 납세신고와 관련하여 독일 조세기본법(Abgabenordnung; AO)상의 처벌조항은 조세관련 범죄, 조세관련 질서위반행위 그리고 세무조사에 관하여 규정하고 있다.

- 조세관련 범죄에 관한 규정 : 조세기본법 제369조 ~ 제376조

- 조세관련 질서위반행위에 관한 규정 : 조세기본법 제377조 ~ 제384조

- 세무조사에 관한 규정 : 조세기본법 제404조  
그리고 법인세법(Körperschaftsteuergesetz; KStG)과 소득세법(Einkommensteuergesetz; EStG)에 따른 조세포탈죄의 성립이 가능하다.

### II. 조세관련 범죄

#### 1. 조세포탈범(Steuerhinterziehung; 조세기본법 제370조)

#### 조세기본법 제370조 : 조세포탈

① 다음과 같은 행위를 통하여 조세를 포탈하거나 자기 또는 제3자를 위하여 정당하지 않은 조세적 이익을 획득한 자는 5년 이하의 자유형 또는 벌금<sup>1)</sup>에 처한다.

1. 세무관서 또는 다른 기관에 조세와 관련된 중요한 사실관계에 관하여 허위 또는 불완전한 진술을 한 경우
2. 의무에 반하여 조세에 관한 중요한 사실을 세무관서에 알리지 않은 경우
3. 의무에 반하여 납세필인지 또는 납세증지를 발행하지 않은 경우

② 미수범은 처벌 될 수 있다.

③ 특히 중한 사례에 있어서 그 형량은 6개월 이상 10년 이하의 징역형에 처해진다. 특히 중한 사례는 다음과 같다.

1. 사리(私利)로 인한 것이 명백한 경우에 있어서의 대규모의 세금 포탈 또는 정당하지 않은 세



1) 독일 형법 제40조에 의하면 독일은 벌금형에 관하여 일수벌금제를 채택하고 있다. 일수벌금기간은 5일부터 360일까지이며, 그 일수 벌금액은 범죄자의 개인적인 경제사정 - 보통은 세금을 공제한 순수입 - 을 고려하여 평균적으로 범죄자가 하루에 보유할 수 있는 금액으로 최소 1유로에서 최고 5만유로 사이에서 결정한다. 그리고 그 결정된 기간과 그 일수벌금액을 곱한 금액이 그 범죄자에게 부과되는 벌금이 되어진다. 따라서 벌금형의 형량범위는 최소 5유로에서 최대 1,800만유로이다.

제상의 이익 획득

2. 공무원으로서 그의 권한 및 지위의 남용
3. 권한과 지위를 남용한 공무원의 협조를 이용한 경우
4. 위조 또는 변조된 영수증을 사용한 계속적인 세금 포탈 및 정당하지 않은 세제상의 이익 획득

④ (1문) 세금의 포탈은 세금이 산정되지 않았거나, 완전한 금액에서 산정되지 않았거나 또는 제때에 산정되지 않은 경우이다. 또한 세금이 일시적으로 확정되었거나 또는 재검사를 조건으로 하여 확정되었거나 또는 납세신고가 재검사를 조건으로 한 세액사정과 동일시되어지는 경우에도 세금의 포탈에 포함된다. (2문) 세금을 환급받은 경우에도 조세적 이익을 본 것으로 한다. 불법적으로 취득하거나 그 취득한 것을 방치한 경우의 세제상의 이익은 정당하지 않게 획득한 것이다. 범죄행위와 관련된 세금이 다른 이유들로 인하여 경감될 수 있었거나 세제상의 이익이 다른 이유들로 인하여 청구되어질 수 있었던 경우라 하더라도 1문과 2문의 전제조건은 충족되어진다.

### (1) 보호법익

조세기본법 제370조의 보호법익은 국가의 조세권, 즉 적시에 완전한 조세수입에 관한 공공의 이익이다. 그러나 국가의 조세권은 모든 세금의 포탈이 아니라, 단지 특정된 침해에 대해서만 보호되어진다. 조세기본법 제370조 제1항에 따른 가벌성은 납세신고의무를 위반을 통하여 근거 지워지며, 그 결과인 세금의 포탈은 조세수입의 실제적인 감소를 필요로 하지 않는다. 따라서 조세사정이 늦어지거나 또는 조세가 너무 적게 산정됨으로써 발생할 수 있는 조세권과 관련된 집행 위험에 빠뜨리는 것으로 충분하다.

### (2) 조세범죄에 관한 기본 구성요건으로서의 제370조 제1항

#### 1) 행위자

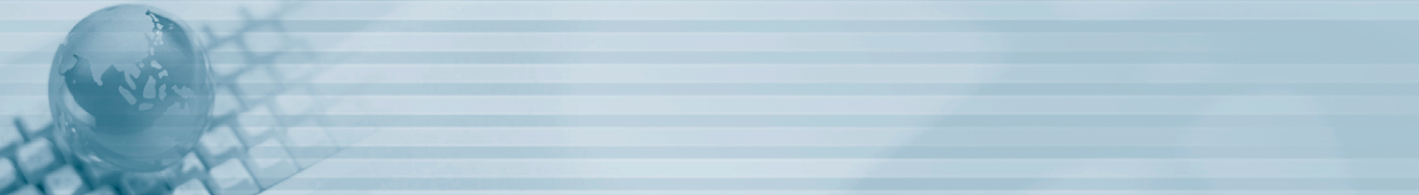
조세기본법 제370조 제1항 제1호에서 규정된 행위자에는 납세의무자 본인 뿐만 아니라 회계사, 회계작성을 위임받은 사무원 그리고 조세관련 관청의 공무원 등이 해당되어진다. 이에 반하여 조세기본법 제370조 제1항 제2호 및 제3호는 부진정 부작위범으로서 과세에 중요한 사실관계에 대한 보고 또는 과세를 위한 증지의 발행에 의무가 있는 자로 제한한다. 여기에서의 보증인의무는 한편으로는 조세관련 법률에서 명시적으로 규정된 신고의무 및 협력의무와 다른 한편으로는 세무관서의 특별한 요구 또는 부작위에 의한 위법한 사전행위(Ingerenz)의 야기로 인하여 근거가 설정되어진다.

여기에서 조세기본법에 명시적으로 규정된 신고의무가 있는 자는 다음과 같다.

- 조세기본법 제33조 제1항 : 납세의무자 본인
- 조세기본법 제34조 제1항 : 자연인과 법인의 법률대리인, 법인격없는 사단 또는 재단의 경우에는 그 대표자
- 조세기본법 제34조 제2항 : 법인격없는 사단 또는 재단의 대표자가 없는 경우에는 그 구성원

여기에서 조세기본법에 명시적으로 규정된 신고의무는 다음과 같다.

- 조세기본법 제149조, 제150조 제2항 1문 : 납세 신고에 있어서 최선의 지식과 양심에 따라서 진실에 부합된 보고를 할 의무
- 조세기본법 제153조 제1항 : 보고된 신고가 허위 또는 불완전하였고 그것을 통하여 세금의 포탈이



우려되거나 또는 이미 발생한 것을 납세의무자가 추후에 인식한 경우에 납세신고의 정정의무

2) 세무관서 또는 다른 기관에 대한 허위 또는 불완전한 보고

이러한 허위 또는 불완전한 보고는 조세사정, 조세징수 또는 집행, 외부감사중 또는 이의신청절차 중에 발생되어질 수 있다.

3) 조세와 관련된 중요한 사실관계

여기에서 조세와 관련된 중요한 사실관계는 그 근거와 금액에 있어서 조세권에 영향을 미칠 수 있거나 또는 세무관서의 조세권에 관하여 영향을 미칠 수 있는 모든 사실관계이다. 조세기본법 제90조 제1항과 제150조 제2항은 납세의무자가 과세절차에 있어서 조세와 관련된 중요한 사실관계를 광범위하고 진실에 부합되게 신고할 의무를 부과하고 있다. 또한 조세기본법 제31b조에 따르면, 소득이 형법 제261조의 돈세탁에 의한 경우에는 세무관서는 검찰청에 이에 대한 보고를 하여야 할 의무가 있다.

4) 행위자의 의무위반적 부작위를 통한 해당 세무관서의 부지(不知)

여기에서의 부지는 해당 세무관서가 조세와 관련된 중요한 사실관계 전체에 대하여 알지 못하는 것을 전제하지 않고, 단지 개별적 사안들에 대한 부지로 충분하다

5) 행위결과 : 세금의 포탈 또는 부당한 세제상 이익의 획득

세금의 포탈은 확정된 세금과 법률적으로 부과하도록 되어져 있는 세금사이의 비교를 통해서 확정되어진다. 시간에 의한 세금의 포탈과 금액에 의한 세금의 포탈은 법률상 동일시되어진다. 부당한 세제상 이익의 획득은 지불기간의 연기, 면제, 집행의 연기, 비과세액의 근로소득세카드<sup>2)</sup>로의 이전을 통한 세금 감면 또는 세제상 혜택의 취득의 형태로 이루어질 수 있다.

행위결과의 발생시점에 대해서는 세금징수의 방법에 따라 구별된다.

- 소득세, 법인세, 영업소득세 : 납세고지서의 발부시
- 납세의무자가 직접 그 금액을 산정하여 신고하는 판매세, 근로소득세, 금융소득세 : 소득신고를 하지 않은 경우에는 세금납부시, 그 외에는 허위 또는 불완전한 보고서 또는 조세기본법 제168조 1문에 따라서 사후검사를 조건으로 한 세금산정시

6) 주관적 구성요건요소로서 최소한 미필적 고의

7) 조세포탈죄의 특히 중한 사례(조세기본법 제370조 제3항)

이 조항은 조세범죄에 대한 기본구성요건인 제370조 제1항에 대한 중한 사례로 인한 형벌가중구성요건이다.

사리(私利)를 채우기 위한 것임이 명백한 경우에 있어서의 조세포탈은 개별적인 사례에서 표현되어진 이익추구가 조세범죄에 대한 일반적인 통상의 수준을 명백하게 넘어선 경우이다. 세금포탈액의 대규모 또는 불법으로 획득되어진 세제상의 이익은 정해



2) 근로소득세 산정을 위하여 지방자치단체가 발행하는 증명서로 가족관계, 종교 등이 적혀 있는 카드.

진 한계가 존재하는 것은 아니다. 조세기본법 제370조 제3항 제3호에 의한 공무원의 협조를 이용한 경우에는 행위자가 그 협조를 의도를 가지고 사용해야만 한다. 제4호의 위조 또는 변조된 영수증의 사용에 있어서는 행위자가 반복적으로 부진정한 영수증을 수집하고 검사자에게 제시해야만 한다. 단지 영수증의 허위의 내용을 과세신고에 포함시키는 것만으로는 충분하지 않다.

#### 8) 미수범 처벌(조세기본법 제370조 제2항)

#### 9) 자수(조세기본법 제371조)

##### 조세기본법 제371조: 조세포탈에 있어서의 자수

- ① 제370조의 사례에 있어서 세무관서에 대한 허위 또는 불완전한 진술의 정정 또는 보충, 그리고 하지 않았던 진술을 추후에 한 자는 형을 면제한다.
- ② 다음의 경우에는 형이 면제되지 않는다.
  1. 정정, 보충 또는 추후진술 이전에
    - a. 세무관서 공무원이 세무조사 또는 조세관련 범죄 및 조세관련 질서위반행위에 관한 수사를 개시한 경우, 또는
    - b. 행위자 또는 그 대리인에게 그 행위로 인하여 형사절차 또는 질서위반절차에 대한 개시에 관하여 고지된 경우, 또는
  2. 정정, 보충 또는 추후진술 시점에 그 행위가 이미 전부 또는 일부 발각되었고 행위자가 이를 알았거나 상황에 대한 전문가의 평가에 있어서 예상되어질 수 있는 경우
- ③ 세금의 포탈이 이미 발생하였거나 세제상의 이익이 이미 획득되어진 경우에는, 그 행위에 참가한 자에 위한 형의 면제는 자기의 이익을 위하여 포탈한 세금을 그에게 지정된 적절한 기간 내에 납부할 경우에 한한다.

- ④ 제153조에 규정된 고소가 적시에 규정에 맞게 이루어지면, 제153조에 규정된 신고에 관한 진술을 하지 않거나 또는 허위 또는 불완전한 진술을 한 제3자는 그 또는 그의 대리인에게 그 행위로 인한 형사절차 또는 질서위반절차의 개시를 사전에 고지되어진 경우가 아니라면 형법적으로 소추되어지지 않는다.

조세기본법 제371조는 조세포탈자가 자수한 경우에 형을 면제하는 인적 형벌면제사유이다.

형벌을 면제받을 수 있는 유효한 자수의 사례 :

- 허위 또는 불완전한 진술의 사실에 부합하는 진술로의 정정 또는 보충, 진술을 하지 않은 경우, 추후에 진술한 경우(제1항)
- 포탈한 세금을 적절한 시기내에 반환(제3항)

자수에도 불구하고 형을 면제받지 못하는 사례 :

- 포탈한 세금을 적절한 시기내에 반환하지 않은 경우(제3항)
- 자유의지에 의한 자수가 아닌 경우(제2항)

#### 10) 형벌과 병과되는 추가제재

- i) 조세포탈에 대한 이자부과(조세기본법 제235조 제1항, 제71조)

##### 조세기본법 제235조: 포탈한 세금에 대한 이자 부과

- ① (1문) 포탈된 세금에 대해서는 이자가 부과되어진다. (2문) 이자 채무자는 자기의 이익을 위해 세금을 포탈한 자이다.



### 조세기본법 제71조: 조세포탈자 또는 조세형사범의 책임

조세포탈죄 또는 조세형사범 또는 그러한 행위에 가담한 자는 포탈된 세금, 불법적으로 획득되어진 세제상의 이익, 그리고 제235조에 따른 이자에 대한 책임을 진다.

조세기본법 제235조 제1항 1문과 2문에 따르면, 자기의 이익을 위해 세금을 포탈한 당사자가 포탈된 세액에 대한 이자를 책임져야만 한다. 이것을 통하여 포탈로 인하여 획득되어진 이익을 회수해야만 한다. 이 조항의 적용을 위해서는 고의에 의한 조세포탈의 기수와 그 위법성을 전제조건으로 한다. 조세기본법 제71조에 의해서도 조세포탈죄의 행위자는 또한 그 조세포탈로 인한 이자에 대한 책임을 져야만 한다.

ii) 잔여채무면제의 제외[파산법(Insolvenzordnung; InsO) 제290조 제1항 제2호]

### 파산법 제290조: 잔여채무면제의 거부

- ① 결심공판 중에 잔여 채무의 면제가 거부되기를 파산채권자가 청구한 경우와 아래의 경우 결정을 통해 잔여채무의 면제는 거부된다.
- ② 신용을 얻기 위하여, 공적자금으로부터 기부금을 획득하기 위하여 또는 공적기금에 대한 기부금 납부를 회피하기 위하여, 파산채무자가 파산절차의 개시에 대한 청구 3년 이내 또는 이 청구후에 고의 또는 중과실로 그의 경제적 관계에 관한 허위 또는 불완전한 서류상의 진술을 한 경우

파산법 제290조 제1항 제2호에 따르면 파산채무

자가 파산절차개시에 대한 청구 3년 이내에 그의 경제적 관계에 관한 허위 또는 불완전한 서류상의 진술을 한 경우에는, 잔여채무면제는 파산채권자의 청구에 의하여 결심공판중에 거부되어진다. 따라서 제외사유에 세무관서에 대한 허위 또한 불완전한 납세 신고 또한 포함되어진다.

iii) 불신으로 인한 영업정지[영업법(Gewerbeordnung; GewO) 제35조]

### 영업법 제35조: 불신으로 인한 영업정지

- ① (1문) 이러한 영업과 관련하여 영업자 또는 영업수행을 위임받은 자의 불신이 설명되어질 수 있는 사실관계가 제시된 경우에 영업정지가 일반인 또는 사업장 내의 종사자의 보호를 위하여 필수적인 경우라면 영업활동은 해당 관청에 의하여 전부 또는 부분적으로 정지되어질 수 있다. (2문) 확인되어진 사실관계가 영업을 위하여 신뢰할 수 없다는 가정을 정당화시킨다면, 영업인의 행위, 영업인의 대리인으로서의 행위, 영업수행을 위임받은 사람으로서의 행위, 개별적인 다른 사람 또는 모든 영업에 이르기까지 그 영업을 정지할 수 있다. (3문) 사업이 절차중에 포기되어지는 경우에도 영업정지절차는 계속되어질 수 있다.

영업자가 본인의 조세와 관련된 지불의무와 신고의무를 이행하지 않으면, 영업법 제35조 제1항에 의하여 이 영업자에 대한 불신이 발생하게 되고 영업정지의 근거가 된다. 영업법 제35조 제1항에 의한 “불신”이라 함은 영업자가 그의 행동에 대한 전체적인 인상이 그의 영업을 미래에 규정에 맞게 수행되어질 것이라는 보장을 주지 못하는 것을 의미한다. 특히 조세법상 의무이행규정에 맞는 영업수행이 이

에 포함되어진다. 세금채불액의 절대적 액수 및 영업자의 전체채무에 있어서 세금채불액이 차지하는 비중이 얼마나 중요한가에 따른 영향력이 개별적 사례에 대한 평가에 있어서 절대적인 요소이다. 또한 개별적인 사례에 대한 평가에 있어서 영업자가 그의 조세상 의무의 불이행에 대한 기간 또한 결정적으로 중요한 역할을 한다.

### 3. 영업상 조세포탈 또는 범죄단체를 통한 조세 포탈죄(조세기본법 제370a조)

#### 조세기본법 제370a조 : 영업상 조세포탈 또는 범죄단체를 통한 조세포탈

다음과 같은 자로서 대규모로 세금을 포탈하거나 자기 또는 제3자를 위하여 정당하지 않은 세제상의 이익을 획득한 자는 1년 이상 10년 이하의 자유형에 처한다.

1. 제370조의 죄를 영업상 범한 자
2. 행위의 지속적인 실행을 위해 조직된 단체의 구성원으로서 제370조의 죄를 범한 자

덜 중한 사례에 있어서는 형량이 3개월 이상 5년

이하이다. 덜 중한 사례는 제371조의 전제조건을 충족한 경우이다.

조세기본법 제370a조는 세법의 기본구성요건인 제370조에 대한 행위유형에 따른 가중적 구성요건으로 중죄(Verbrechen)<sup>3)</sup>에 해당되어진다. 여기에 해당되는 행위유형은 영업적 또는 조세포탈의 지속적인 실행을 위해 설립된 범죄단체의 구성원으로서의 행위를 통한 대규모로 발생한 세금탈루 및 자기 또는 제3자를 위한 대규모의 불법적인 세제상의 이익을 획득하는 것이다.

기본범죄인 조세포탈의 반복적인 범행을 통하여 지속적인 소득원을 얻고자 의도한 자는 영업상 행위한 자로서, 조세포탈의 상습범을 의미한다.

여기에서 범죄단체는 미래의 일정기간동안 법률에 규정된 범죄유형중에 어떤 범죄를 실행하겠다는 의사를 통해 결합된 최소한의 3인 이상의 결합체를 의미한다.<sup>4)</sup>

또한 여기에서 대규모의 개념을 위한 구체적인 범위의 확정과 관련되어 논란이 되고 있다. 이에 대하여 독일형법상 사기죄(Betrug; 독일형법 제263조 제3항 제2호)와 보조금사기(Subventionsbetrug; 독일형법 제264조 제2항 제1호)에 “대규모로 발생된 손



- 3) 독일 형법 제12조에 따르면 법적 효과인 형벌에 따라서 범죄를 중죄(Verbrechen)와 경죄(Vergehen)으로 나누고 있다. 1년의 징역형을 최소형으로 하여 그 이상이면 중죄(독일 형법 제12조 제1항)이고 그 이하이면 경죄(독일 형법 제12조 제2항)이다. 이러한 구별의 실익은 중죄의 경우에는 항상 미수범을 처벌하고, 경죄의 경우에는 법률에 규정이 있는 경우에만 미수범을 처벌한다(독일 형법 제23조 제1항).
- 4) 독일연방대법원은 범죄단체에 있어서 범죄실행이라는 공동의 의사뿐만 아니라 인적 구성에 있어서 최소한 3인 이상을 요구하고 있다(BGHSt 46, 321 참조).
- 5) 실제로 조세관련 범죄의 경우에 있어서 사기죄(독일 형법 제263조)와 유사하다. 사기죄는 행위자가 자기 또는 제3자를 위하여 기망 행위를 통하여 피기망자의 재산처분행위에 의한 피기망자 또는 제3자의 재산상의 감소를 구성요건으로 하고 있고, 조세포탈죄에 있어서는 자기 또는 제3자를 위하여 납세의무자의 허위 또는 불완전한 신고(기망행위)를 통한 세무관서의 납세고지서 발급 및 조세감면과 같은 행위(피기망자의 처분행위)를 통하여 국가조세수입의 감소(재산상의 손해)가 구성요건이다.
- 6) BGHSt 48, 360; BGH NJW 2001, 2485.

해”라는 규정이 포함되어 있어<sup>7)</sup>, 연방대법원은 이 규정들을 근거로 하여 그 손해액이 5만 유로를 기준으로 삼고 있다.<sup>6)</sup> 또 다른 연방대법원의 판결에서는 조세기본법 제370a조에 대한 이러한 기준의 확정은 자의적인 확정이며 그러한 확정은 회의적이라고 판시하였는데, 그 이유는 이러한 확정은 독일기본법 제103조 제2항의 명확성의 원칙에 위배되어질 수 있기 때문이라고 한다.<sup>7)</sup>

#### 4. 조세관련 범죄자의 비호(조세기본법 제369조 제1항 제4호, 형법 제257조)

조세포탈죄를 범한 자를 비호하는 것 또한 세법 제369조 제1항 제4호에 의하여 조세범죄에 포함여진다. 즉 다른 사람에게 그 사람의 위법한 행위로 인한 이익을 보장하고자 하는 의도를 가지고 도와준 자에 대한 범죄구성요건인 독일형법 제257조와 동일한 규정이다.

#### 5. 영업상 행위와 범죄단체의 행위를 통한 판매세 세수의 일실[부가가치세법(Umsatzsteuer-gesetz; UStG) 제26c조]

##### 부가가치세법 제26c조 : 영업상 행위와 범죄단체의 행위를 통한 부가가치세세수의 일실

부가가치세법 제26b조의 사례에 있어서 영업상의 행위를 한 자 또는 그러한 행위의 지속적 범행을 위한 범죄단체의 구성원으로서 행위를 한 자는 5년 이하의 자유형 또는 벌금에 처한다.

##### 부가가치세법 제26b조 : 판매세세수의 일실

- ① 제14조의 의미에 있어서의 계산에 의해 입증된 부가가치세를 제18조 제1항 3문 또는 제4항 1문 또는 2문에 열거된 지불기간내에 납부하지 않았거나 완납하지 않은 자의 행위는 질서위반행위에 속한다.
- ② 질서위반행위는 5만 유로 이하의 과태료가 부과되어진다.

부가가치세법의 규정에 의하여 사전신고 또는 연간판매에 대한 신고를 하였지만 그러나 산출된 계산에 의한 사전세금감면을 통한 이익을 얻고자 하는 행위계획에 따라서 부가가치세액을 납부하지 않은 경우에, 납부의 불이행이 영업적인 행위이거나 범죄단체의 조직으로서의 행위일 경우에는 부가가치세법 제26c조에 해당되어진다. 여기에서 자수에 대한 규정은 효력이 없는데, 왜냐하면 이러한 행위는 조세기본법 제370조에서 열거된 사례에 해당되지 않는 행위유형에 따른 가중적 형벌구성요건인 조세기본법 제370a조와 비교되는 규정이기 때문이다.

### Ⅲ. 조세관련 질서위반행위

#### 1. 과실에 의한 탈세(조세기본법 제378조)

##### 조세기본법 제378조 : 과실에 의한 세금 포탈

- ① 납세의무자로서 또는 납세의무자의 업무에 관한 대리자로서 주의의무 위반으로 인하여 조세기본



7) BGH wistra 2005, 30.

법 제370조 제1항에서 열거한 행위들 중 하나를 범한 자의 행위는 질서위반행위이다. 이 법 제370조 제4항에서 제7항의 규정을 준용한다.

- ② 질서위반행위는 5만 유로 이하의 과태료가 부과되어진다.
- ③ 행위의 노출로 인한 행위자 또는 그의 대리인에게 형사절차 또는 과태료부과절차가 개시되기 전에, 행위자가 허위 또는 불충분한 진술을 세무관청에 추후 정정, 보충하거나 이행되지 않은 진술을 했을 경우에는 과태료는 부과되지 아니한다.

#### (1) 행위자

조세기본법 제378조에 해당되어지는 행위자는 납세의무자 본인과 납세의무자의 업무를 대리하는 자이다. 여기에서 납세의무자의 업무에 관한 대리는 조세와 관련된 업무처리에 있어서의 모든 도움이 포함되어지고 또한 직접적인 행위를 필요로 한다.

#### (2) 주의의무 위반

여기에서의 주의의무위반행위는 개별적인 사례에 있어서 요구되어지는 주의의무를 고도의 수준에서 위반한 행위를 말한다. 여기에서의 위반된 고도의 수준은 이성적이고 분별력있는 일반인과 행위자의 사회적 역할에 의해서 결정된다.

#### (3) 자수(조세기본법 제378조 제3항)

질서위반절차에 있어서 조세기본법 제378조 제3항에 따른 자수를 통하여 면제사유가 발생한다.

#### (4) 법적 효과

조세기본법 제378조 제2항에 따른 5만유로까지의 질서위반금이 부과되어진다. 그러나 조세관련 범죄와는 달리 조세기본법 제235조와 제71조에 따

른 주의의무위반으로 인한 포탈한 세금에 대한 이자는 부과되지 않는다. 하지만 질서위반법(Gesetz über Ordnungswidrigkeiten; OWiG) 제17조 제4항에 의하여 질서위반행위로 인하여 발생된 이익은 환수된다.

## 2. 세금 포탈의 위험성(조세기본법 제379조~제381조)

조세기본법 제379조에서 제381조까지의 규정은 조세포탈을 위한 예비행위를 질서위반행위로서 규정하고 있다.

- 허위 영수증의 작성(조세기본법 제379조 제1항 제1호) 및 유통(조세기본법 제379조 제1항 제2호)
- 회계장부 및 기록에 관한 법적 의무의 미준수(조세기본법 제379조 제1항 제3호)
- 외국에서의 회사설립에 관한 협력의무의 미준수(조세기본법 제379조 제2항 제1호)
- 차명계좌의 개설(조세기본법 제379조 제2항 제2호)
- 특별한 조세관련 감독조치에 대한 미실행(조세기본법 제379조 제3항)
- 소비세부과의무가 있는 물품의 명칭과 범위에 해당되는 규정의 위반(조세기본법 제381조 제1항)
- 세금공제액을 환수하고 유치해야 할 의무있는 자의 불이행 또는 불완전한 이행(조세기본법 제380조 제1항)

## 3. 부가가치세세수일실(부가가치세법 제26b조)

부가가치세법 제26b조는 정해진 지불시각에 사전 세금신고를 통하여 정당하게 이루어진 계산으로 입증된 부가가치세의 불완전한 납부 및 납부불이행에 대하여 질서위반행위로 규정하고 있다. 세무관서는



부가가치세의 납부불이행의 사례에서 처벌을 면제할 수 있는데, 예를 들어 납세의무자가 정해진 시각에 납부할 수 없는 정당한 이유를 제시하거나 또는 추후에 부가가치세를 납부한 경우이다.

자마자 그 기부금을 금융소득으로서 납세를 한 경우에도 소득세를 포탈한 것이 된다(소득세법 제20조 제1항 제1호 제2문). 이러한 방식을 통하여 발생한 세금의 포탈에 대하여 조세기본법 제370조 제1항에 의한 조세포탈죄가 성립한다.

#### IV. 법인세의 탈세 및 이익배당금의 은폐를 통한 조세포탈

##### 법인세법 제8조 : 소득의 조사

③ (1문) 소득이 분할되어져 있는지 아닌지에 대해서는 소득의 조사에 있어서 중요하지 않다. (2문) 또한 자본회사의 이익 및 청산수익에 대해 참가할 권리와 관련이 있는 은폐된 이익배당 및 모든 종류의 이익향유권은 소득 저감의 요인이 되지 않는다.

##### 소득세법 제20조

① 다음과 같은 경우에는 금융재산으로부터의 수입에 속한다.  
1. (1문) 주식으로부터의 이익지분(배당금) · 수입 · 소득, 자본회사의 청산소득 및 이익에 대한 권리와 관련이 있으며, 유한회사의 지분과 영리조합, 상업조합 및 법인으로서의 권리를 가진 광산연합에 대한 지분으로부터의 향유권. (2문) 은폐되어진 이익배당금은 기타 수입에 해당되어진다.

법인세의 포탈은 채권법적인 협정을 구실로 기부금을 회사경비 품목으로 불법하게 주주 또는 회사소유자에게 배당하고 연간 이윤을 축소하여 기록하는 경우에도 발생한다(법인세법 제8조 제3항 제2문).그 외에 또한 주주 또는 회사소유주가 기부금이 유입되

#### V. 세무조사(조세기본법 제404조)

##### 조세기본법 제404조 : 조세사찰과 관세사찰

(1문) 관세 사찰기관 및 주정부의 세무관서에 의해 세무조사를 위임받은 관청, 그리고 그 기관의 공무원들은 조세관련 범죄로 인한 형사소송에 있어서 형사소송법의 규정에 따른 경찰서와 경찰관과 동일한 권리와 의무를 가진다. (2문) 1문에서 열거한 기관들은 조세기본법 제399조 제2항 2문에 따른 권한 및 압수수색 당사자의 문서의 조사를 위한 권한을 가지며 또한 그 기관의 공무원들은 검찰청의 수사관으로 보한다.

##### 조세기본법 제399조 : 세무관서의 권리 · 의무

② (1문) 사실의 은폐를 막기 위하여 조세범죄의 혐의에 있어서 사실관계를 조사하고 즉각적인 모든 명령을 내려야만 하는 다수의 세무관서들의 권리와 의무는 다수의 세무관서의 영역에 속하는 관찰권이 제387조 제2항에 따라 어느 한 세무관서로 관찰권이 결정되는 것에 영향을 받지 않는다. (2문) 이 기관들은 검찰청의 수사관들에 적용되어지는 형사소송법의 규정에 따른 압류, 압수수색, 조사 그리고 기타 조치 등을 명령할 수 있다.

**이 재 일**  
(독일 주재 외국법제조사원)