# 가산세를 면할 정당한 사유의 존부 판단 시점

## Timing of judging the existence of a just cause for exemption from penalty tax

辯護士 윤 진 규
Yoon Jin kyu

**【사건의 표시】**

**대법원 2022. 1. 14. 선고 2017두41108 판결**

**논문요약**

신고불성실가산세와 납부불성실가산세는 세법에서 규정한 신고·납세의무 위반에 대한 제재이므로, 헌법상 자기책임의 원리를 준수하여야 하고, 이는 신고·납세 의무 위반과 관련된 사정을 기준으로 판단해야 한다. 따라서 정당한 사유를 인정하여 가산세를 면제할 것인지는, 신고·납부기한을 기준으로 판단하는 것이 타당하다.

한편 구 국세기본법은, 신고기한이나 납부기한까지 과세표준 등의 신고의무나 국세의 납부의무를 이행하지 않은 경우에 가산세를 부과하도록 정하고 있을 뿐, 납세의무자가 신고기한이나 납부기한 이후에 과소신고나 무신고 사실을 알게 되었을 때 이에 관한 협력의무를 규정하지도 않고 있고, 그러한 협력의무 위반에 대하여 가산세를 부과할 수 있다는 규정도 두지 않고 있다.

이러한 점을 고려하면, 일단 신고·납부기한 시점을 기준으로 가산세를 면할 정당한 사유가 인정되는 이상, 신고·납부기한 이후에 과소신고나 무신고 사실을 알게 되었다고 하더라도, 이에 대해서 납부불성실가산세를 부과하는 분명한 규정이 없으므로, 이에

대해 이상 행정상 제재인 납부불성실가산세를 부과할 수 없다고 보는 것이 타당하다.

대상판결은 표현에 다소 오해의 소지가 있지만, 납세의무자의 인식은 물론, 납세의무자가 직원들의 횡령행위를 방지하기 위하여 노력하였음에도 이를 쉽게 발견하기 어려웠다는 사실까지 고려하여 정당한 사유를 인정하였다고 이해할 수 있다.

대상판결은, 신고불성실가산세와 납부불성실가산세와 관련하여, 이를 면할 정당한 사유를 판단하는 기준 시점이 모두 신고·납부기한이라는 점을 법리로 명확하게 선언하였다는 점에서 의의가 크다.

〈주제어〉
가산세, 정당한 사유, 판단 시점, 행정상의 제재, 자기책임의 원리, 납세자의 인식
Penalty tax, Just cause, Timing of judgment, Administrative sanction, Principle of self-responsibility, taxpayer's perception

목 차

[사건의 개요]

[사건의 경과]
1. 각 본세 부과처분에 관한 원심 판결 내용
2. 각 가산세 부과처분에 관한 원심 판결 내용

[대법원 판결 이유]

[연구]

I. 문제의 제기

II. 가산세를 면할 정당한 사유 판단 기준
1. 대법원 판례 법리
2. 대상판결에 대한 검토

III. 가산세를 면할 정당한 사유의 존부 판단 시점
1. 신고 납부 기한을 기준으로 판단하는 법리의 타당성
2. 납부불성실가산세의 특성을 고려한 의문점에 관한 검토

IV. 통합 납부지연가산세와 대상판결의 관계
1. 2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정된 국세기본법
2. 위 개정 이후의 대상판결 적용 여부와 범위

V. 결론

[참고문헌]

## [사건의 개요]

### 1. 원고들의 각 클럽 운영

원고들은 모두 법인이 아닌 자연인으로서, 식품위생법상 일반음식점으로 신고하고 클럽을 개인사업장 형태로 운영하였다. 구체적으로 다음과 같다.

가. 1) 원고 1은 2007. 9. 28.경부터 2011. 3. 15.경까지 서울 마포구 서교동에서 A라는 상호로 클럽을 운영하였는데, 원고 2는 위 기간 중 2008. 12. 1.경부터 2009. 12. 9.경까지 원고 1 등과 공동으로 A클럽을 운영하였다.

2) 한편, 원고 3은 2011. 3. 16.경 원고 甲으로부터 A 클럽을 양수하여 그 무렵부터 B라는 상호로 클럽을 운영하였다.

나. 원고 4는 2010. 12. 29.경부터 서울 마포구에서 서교동에서 B라는 상호로 클럽을 운영하였다.[1)]

## 2. 이 사건 과세처분

가. 서울지방국세청장은 2013년 1월부터 3월까지 원고들에 대한 세무조사를 하였고 그 결과, A클럽과 B클럽의 종업원들이 각 클럽의 입장권을 위조하고 이렇게 위조한 입장권을 판매하여 그 대금을 빼돌린 사실이 밝혀졌다. 그 횡령 금액은 A클럽의 경우 총 11억 원, B클럽의 경우 약 2억 원에 이르렀다.

나. 1) 서울지방국세청장은 위 횡령 금액 전부에 관하여 원고들이 매출을 누락한 것으로 판단하여, 과세관청인 피고들에게 과세자료를 통보하였고, 피고들은 2013년 6월경 원고들에게 종합소득세, 부가가치세, 개별소비세, 교육세 등을 부과하였다.

2) 피고들은 위와 같이 본세를 부과하면서 이에 대한 각 신고불성실가산세와 납부불성실가산세를 부과하였다.

## 3. 원고 종업원들에 대한 형사판결

원고들은 2013. 2. 6. 위 종업원들을 횡령 등 혐의로 고소하였고, 도주한 사람을 제외한 나머지 종업원들은 횡령 등 범죄사실로 유죄판결을 받아 그 판결이 확정되었다.

---

1) A클럽 인근에 있는 또 다른 클럽이다.

## [사건의 경과]

1. 각 본세 부과처분에 관한 원심 판결(서울고등법원 2017. 3. 23. 선고 2016누44874 판결[2]) 내용

원심 판결은, 원고들이 종업원들에게 입장권을 판매하고 그 대가를 수령할 수 있는 권한을 부여한 이상, 종업원들이 일부 위조된 입장권을 판매하였더라도 그 대금 수령의 효과는 원고들에게 귀속되었다고 보아, 종합소득세, 개별소비세, 교육세 등 본세 부과처분이 적법하다고 판단하였다. 또한 원심 판결은 부가가치세 본세 부과처분과 관련해서도, 고객들이 위조된 입장권을 소지하였더라도 입장권 판매 등에 관한 권한을 가진 종업원들에게 대금을 지급하고 그 허락을 받아 이용한 이상 원고들의 영업장을 무단으로 이용하였다고 볼 수는 없다는 이유로 부가가치세 본세 부과처분이 적법하다고 판단하였다.

2. 각 가산세 부과처분에 관한 원심 판결 내용

원심 판결은, 원고들이 종업원들을 고소한 2013. 2. 6.경 비로소 종업원들의 횡령 사실을 알았다고 보고, 그 이전에는 위조 입장권 판매대금을 매출로 신고하지 않은 데에 정당한 사유가 있으나, 그 이후에는 이를 매출로 신고하고 관련 세액을 납부할 수 있어서 정당한 사유가 없다는 이유로, 각 가산세 부과처분 중 2013. 2. 6. 이전까지 발생한 납부불성실가산세 부분은 위법하다고 판단하면서도, 신고불성실가산세와 2013. 2. 7. 이후에 발생한 납부불성실가산세 부분은 적법하다고 판단하였다.

2) 1심판결은 서울행정법원 2016. 4. 8. 선고 2015구합68208 판결이다.

## [대법원 판결 이유]

대법원은 종합소득세, 개별소비세, 교육세, 부가가치세 각 본세 부과처분이 적법하다는 원심 판결이 정당하다고 수긍하는 판결을 하면서, 각 가산세 부과처분에 대하여는 다음과 같이 판단하였다.

『가. 구 국세기본법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 개정되기 전의 것, 이하 같다)은 제47조 제1항에서 "정부는 세법에서 규정한 의무를 위반한 자에게 이 법 또는 세법에서 정하는 바에 따라 가산세를 부과할 수 있다."라고 규정하고 있다. 그리고 제47조의2 제1항, 제47조의3 제1항에서 납세의무자가 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 아니하거나 그 기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 한 경우로서 과세표준 또는 납부세액을 신고하여야 할 금액보다 적게 신고한 경우에는 무신고가산세 또는 과소신고가산세를 부과하도록 규정하고, 제47조의4 제1항에서 납세의무자가 세법에 따른 납부기한까지 국세의 납부를 하지 아니하거나 납부하여야 할 세액보다 적게 납부한 경우에는 납부불성실가산세를 부과하도록 규정하고 있다(2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정되기 전의 구 국세기본법은 제47조의5 제1항에서 같은 내용을 규정하고 있다).

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 제재이다. 따라서 단순한 법률의 부지나 오해의 범위를 넘어 세법해석상 의의(의의)로 인한 견해의 대립이 있는 등으로 인해 납세의무자가 그 의무를 알지 못하는 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 그를 정당시할 수 있는 사정이 있을 때 또는 그 의무의 이행을 그 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있을 때 등 그 의무를 게을리한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우에는 이러한 제재를 과할 수 없다(대법원 2002. 8. 23. 선고, 2002두66 판결 ; 대법원 2016. 10. 27. 선고, 2016두44711 판결 등 참조).

또한 가산세는 세법에서 규정한 신고·납세 등 의무 위반에 대한 제재인 점, 구 국세기본법이 세법에 따른 신고기한이나 납부기한까지 과세표준 등의 신고의무나 국세의 납부의무를

이행하지 않은 경우에 가산세를 부과하도록 정하고 있는 점 등에 비추어 보면, 가산세를 면할 정당한 사유가 있는지 여부는 특별한 사정이 없는 한 개별 세법에 따른 신고·납부기한을 기준으로 판단하여야 한다.[3)]

나. 원심은 원고들이 종업원들을 고소한 2013. 2. 6.경 비로소 종업원들의 횡령 사실을 알았다고 보고, 그 이전에는 위조 입장권 판매대금을 매출로 신고하지 않은 데에 정당한 사유가 있으나, 그 이후에는 이를 매출로 신고하고 관련 세액을 납부할 수 있어서 정당한 사유가 없다는 이유로, 각 가산세 부과처분 중 2013. 2. 6. 이전까지 발생한 납부불성실가산세 부분은 위법하고, 신고불성실가산세와 2013. 2. 7. 이후에 발생한 납부불성실가산세 부분(원심 판결 별지 3, 4 기재 각 '신고불성실가산세'와 '납부불성실가산세 중 정당세액' 부분)은 적법하다고 판단하였다.

다. 앞서 본 법리에 따라 기록을 살펴보면, 2013. 2. 6. 이전에 원고들이 위조 입장권 판매대금을 매출로 신고하지 않은 데에 정당한 사유가 있다는 원심판단은 정당하고, 거기에 피고들의 상고이유 주장과 같이 가산세를 면할 정당한 사유에 관한 법리 오해, 채증법칙 위반 및 사실오인의 위법이 없다.

라. 그러나 각 가산세 부과처분 중 신고불성실가산세와 2013. 2. 7. 이후에 발생한 납부불성실가산세 부분이 적법하다는 원심의 판단은 앞서 본 규정과 법리에 비추어 수긍하기 어렵다. 원심이 인정한 사실관계에 의하더라도 원고들은 2013. 2. 6.경 비로소 종업원들의 횡령 사실을 알게 되었다는 것이고, 누락된 원고들의 매출에 관한 종합소득세, 부가가치세, 개별소비세 및 교육세의 신고·납부기한은 모두 그 이전이므로, 위 각 신고·납부기한 당시 원고들에게는 가산세를 면할 정당한 사유가 있다고 봄이 타당하다. 따라서 피고들은 원고들에게 2013. 2. 6. 이전까지 발생한 납부불성실가산세뿐만 아니라 신고불성실가산세와 2013. 2. 7. 이후에 발생한 납부불성실가산세도 부과할 수 없다고 보아야 한다. 이 부분 원심판단에는 가산세를 면할 정당한 사유에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다. 이 점을 지적하는 원고들의 상고이유 주장은 이유 있다.』

3) 새로운 판시 부분이다.

# [연구]

## I. 문제의 제기

이 사건에서는 종합소득세 등에 관한 가산세에 관한 쟁점 외에 부가가치세 부과처분, 개별소비세 및 교육세 부과처분에 관한 독자적인 쟁점[4]이 있지만, 이에 대한 대법원의 판단은 종래의 대법원 판례 법리에 기초한 것으로서, 본 논문에서는 다루지 않는다.

본 발표에서는, 가산세를 면할 정당한 사유에 관하여 논의한다.

먼저, 가산세를 면할 정당한 사유가 있는지에 관한 판단 기준에 관해서는 대상판결에서 종전 대법원 판례의 법리에 기초하여 원심의 판단을 수긍한 것이므로, 이에 대해서는 사안의 특성과 관련하여 종전 대법원 판례를 기초로 살펴본다.

나아가, 가산세를 면할 정당한 사유가 있는지 여부를 판단하는 기준 시점이 언제인지에 관해서는 대상판결에서 새로운 판시를 하여 법리를 명확히 선언한 만큼, 이에 대해 구체적으로 살펴본다.

## II. 가산세를 면할 정당한 사유 판단 기준

### 1. 대법원 판례 법리

세법상 가산세를 면할 정당한 사유에 관한 대법원 판례의 법리는 이미 확고하게 정립되어 있다.

---

4) 부가가치세 부과처분과 관련하여, 원고들이 계약상 또는 법률상 원인에 의하여 용역을 공급하였는지 여부, 개별소비세 및 교육세 부과처분과 관련하여, 위조 입장권 판매대금에 기초한 개별소비세 및 교육세 부과처분이 적법한 것인지 여부 등의 쟁점이 문제되었다.

즉, 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 제재이므로, 따라서 단순한 법률의 부지나 오해의 범위를 넘어 세법해석상 의의(疑意)로 인한 견해의 대립이 있는 등으로 인해 납세의무자가 그 의무를 알지 못하는 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 그를 정당시할 수 있는 사정이 있을 때 또는 그 의무의 이행을 그 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있을 때 등 그 의무를 게을리한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우에는 이러한 제재를 과할 수 없다는 것이다(대법원 2002. 8. 23. 선고 2002두66 판결, 대법원 2016. 10. 27. 선고 2016두44711 판결 등 참조).

## 2. 대상판결에 대한 검토

### 가. 문제점

대상판결은 위와 같은 법리에 기초하여 판단하면서도, 사안에 대한 구체적인 판단에 있어서는 원고들이 종업원들의 횡령 사실을 알았는지 여부에만 초점을 맞추어 판시하고 있다.

즉, 원고들이 2013. 2. 6.경 비로소 종업원들의 횡령 사실을 알게 되었고, 그렇게 알게 된 시점은 누락된 원고들의 매출에 관한 각종 세금의 신고 · 납부기한 이후라는 점을 근거로 들어 원고들에게 가산세를 면할 정당한 사유가 있다고 판시하였다.

그런데 이러한 대상판결의 설시는 다소 오해의 소지가 있다고 생각한다.

### 나. 대상판결 설시 내용에 대한 오해의 소지

#### 1) 가산세와 관련한 납세자의 고의 · 과실에 대한 판례 법리

대법원은, “세법상 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유없이 법에 규정된 신고 납세 등 각종 의무를 위반한 경우에 개별세법이 정하는

바에 따라 부과되는 행정상의 제재로서 납세자의 고의 · 과실은 고려되지 않는다"고 판시하였다(대법원 1989. 10. 27. 선고 88누2830 판결, 대법원 1991. 9. 13. 선고 91누773 판결, 대법원 1993. 6. 8. 선고 93누6744 판결 등).

헌법재판소도 대법원과 유사한 입장에서, "가산세는 그 본질상 세법상 의무불이행에 대한 행정상의 제재로서의 성격을 지님과 함께 조세의 형식으로 과징되는 부가세적 성격을 지니기 때문에 형법총칙의 규정이 적용될 수 없고, 따라서 행위자의 고의 또는 과실 · 책임능력 등을 고려하지 아니하고 가산세 과세요건의 충족 여부만을 확인하여 조세의 부과절차에 따라 과징하게 된다."고 결정하였다(헌법재판소 2005. 2. 24. 선고 2004헌바26 결정).

2) 가산세와 관련한 고의 · 과실에 관한 비판적 견해

이러한 판례의 입장에 대해서는, 헌법상 책임주의 원칙의 측면에서, 가산세의 경우에도 그 부과의 적법성 요건으로 고의 · 과실을 요건으로 해야 한다는 견해가 있다.[5] 이 견해에서는, 만일 그렇게 보지 않으면 책임주의 원칙에 반하게 된다고 비판하면서, 납세자가 세법상 협력의무의 이행을 위해 어느 정도까지 노력을 기울일 의무가 있는지, 또한 그러한 의무를 다하지 않은 것인지에 관하여 법원의 구체적 판단을 이끌어 내기 위한 실천적 의미에서도, 가산세 부과의 요건으로 고의 · 과실을 요청하는 것이 타당하다고 한다.

3) 가산세와 관련한 고의 과실에 관한 판례 입장에 대한 검토

개인적인 생각으로, 가산세 부과의 요건으로 납세의무자의 고의나 과실을 요구하지 않는 대법원 판례는 타당하다.

이러한 판례의 입장은, 가산세를 면할 정당한 사유를 판단함에 있어서, 고의나 과실이라는 행위자의 인식과 관련된 측면에 국한하여 판단하지 않으려는 취지로 이해할 수 있다고 생각한다.

---

5) 곽태훈, 가산세 면제요건인 '정당한 사유'에 관한 고찰, 저스티스 통권 제159호, 2017년 4월, 제380면 내지 383면 참조.

그리고 이러한 판례의 입장은, 납세의무자가 그 의무를 알지 못하는 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 그를 정당시할 수 있는 사정이 있을 때 또는 그 의무의 이행을 그 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있을 때 등 그 의무를 게을리한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우라는 사회통념상 일반인을 기준으로 한 기대가능성의 측면에서 가산세를 면할 정당한 사유가 있는지를 판단하려는 것과 같은 취지로 이해할 수 있다고 생각한다.

대법원은 이미, 가산세는 과세권의 행사와 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 세법에 규정된 의무를 위반한 납세자에게 세금의 형식으로 부과하는 일종의 행정상의 제재이고, 이러한 가산세는 위반행위와 제재 사이에 자기책임의 원리[6]에 부합하는 정당한 상관관계가 있어야 할 뿐만 아니라 의무위반의 정도와 부과되는 제재 사이에 적정한 비례관계도 유지되어야 한다고 판시한 바 있다(대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 판결 참조).

그렇다면, 납세의무자에게 고의나 과실이 있었는지 여부는, 이러한 책임주의 원칙 내지 자기책임 원리에 따라 가산세를 면할 정당한 사유를 판단할 때 고려되어야 할 하나의 중요한 하나의 요소가 될 수는 있지만, 고의나 과실이 있는지 여부가 정당한 사유를 판단하는 독자적인 결정요소가 될 수는 없다고 생각한다.

이러한 면에서 보면, 예전의 대법원 판례에서 납세자의 고의나 과실이 '고려'되지 않는다고 판시한 부분은 그 표현이 적절하지 않지만, 기본적으로 대법원 판례는 가산세를 부과하기 위한 요건으로 납세의무자의 고의나 과실은 별도로 요구되지는 않는다는 정도로 이해하는 것이 타당하다고 생각하고, 이렇게 이해하는 이상 판례의 입장은 타당하다고 생각한다.

4) 대상판결의 판시 내용 중 오해의 소지가 있는 부분

대상판결의 내용을 보면, 마치 납세의무자인 원고들이 그 종업원들의 횡령행위를 알았는지 여부가 가산세를 면할 정당한 사유를 판단하는 독자적인 결정적 기준이 되는 것처럼 판시하고

6) 자기책임의 원리에 대해서는 뒤에서 조금 더 자세히 살펴본다.

있고, 이러한 설시는, 가산세를 면할 정당한 사유를 판단하는 구체적 법리에 관하여 오해를 초래할 수 있다고 생각한다.

그런데 원심 판결과 1심판결의 내용을 자세히 살펴보면, 가산세를 면할 정당한 사유가 있는지 판단하면서 납세의무자의 인식만을 근거로 삼은 것이 아니라, 원고들이 직원들의 횡령행위를 방지하기 위하여 직원들을 순환 근무시키는 등 나름의 근무체계를 구성하였음에도 직원들이 횡령행위를 하여 그 횡령사실을 쉽게 발견하기 어려웠다는 사실을 인정한 후, 이러한 사실과 2013년 1월 세무조사 과정에서 직원들의 계좌가 공개되면서 횡령사실이 드러나게 된 후 2013. 2. 6.경 비로소 그 사실을 알고 종업원들을 고소하였다는 사실을 모두 함께 고려하여 정당한 사유를 인정하였음을 알 수 있다.

결국, 대상판결은 그 표현에 다소 오해의 소지가 있지만, 이는 원심 판결의 내용을 간략히 인용하는 과정에서 생긴 부적절한 설시일 뿐, 대상판결이 고려한 법리나 결과는 타당하다고 생각한다.

## Ⅲ. 가산세를 면할 정당한 사유의 존부 판단 시점

### 1. 신고 납부 기한을 기준으로 판단하는 법리의 타당성

#### 가. 가산세의 법적 성질과 헌법상 자기책임의 원리

##### 1) 가산세의 법적 성질

가산세의 법적 성격에 대해서는 ① 행정질서벌로서 조세질서벌이라고 보는 견해, ② 행정상 제재라고 보는 견해, ③ 침해된 국고이익에 대한 회복으로서 손해배상적 성격을 가진다고 보는 견해, ④ 특별한 경제적 부담이라고 보는 견해 등이 있지만,[7] 대법원과 헌법재판소는 행정상 제재로 보고 있다.

가산세는, 세법상의 각종 의무이행을 확보하기 위해 가해지는 행정상의 제재로서의 성격을 가지는 동시에, 조세의 한 종목으로서의 성격도 지니고 있는 것은 사실이나, 근본적으로는 행정상의 제재이고, 다만 그 형식을 조세의 한 종목으로 규정하면서 국세에 가산하여 징수하도록 한 것이라고 이해하는 견해가 타당하다고 생각한다.[8)]

2) 가산세와 헌법상 자기책임의 원리

가산세는 행정상 제재의 성격을 가지고 있으므로, 헌법상 자기책임의 원리에 따른 정당성이 인정되어야 한다.

헌법 제10조의 행복추구권에서 파생되는 자기책임의 원칙은 '누구라도 스스로 원인을 제공하지 아니하여 인과관계 없는 행위로 인한 결과책임을 지지 아니한다.'는 법의 원리로서 자기책임의 원리에 반하는 제재를 받지 아니할 권리를 보장하여 주는 것이다.

자기가 결정하지 않은 것이나 결정할 수 없는 것에 대하여는 책임을 지지 않고 책임부담의 범위도 스스로 결정한 결과 내지 그와 상관관계가 있는 부분에 국한됨을 의미하는 책임의 한정원리로 기능한다. 자기책임의 원리는 인간의 자유와 유책성, 인간의 존엄성을 진지하게 반영한 근대법의 기본이념이자 법치주의에 당연히 내재하는 원리로서 자기책임의 원리에 반하는 제재는 그 자체로 헌법위반을 구성한다(헌재 2003. 7. 24. 선고 2001헌가25 결정, 헌재 2004. 6. 24. 선고 2002헌가27 결정 등 참조).

대법원은 이미, 가산세는 과세권의 행사와 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 세법에 규정된 의무를 위반한 납세자에게 세금의 형식으로 부과하는 일종의 행정상의 제재이고, 이러한 가산세는 위반행위와 제재 사이에 자기책임의 원리에 부합하는 정당한 상관관계가 있어야 할 뿐만 아니라 의무위반의 정도와 부과되는 제재 사이에 적정한 비례관계도 유지되어야 한다

7) 김완석 · 박종수 · 이중교 · 황남석, 주석 국세기본법, 삼일인포마인, 2021년, 851면, 852면
8) 김완석 · 박종수 · 이중교 · 황남석, 주석 국세기본법, 삼일인포마인, 2021년, 853면 참조

고 판시한 바 있다(대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 판결 참조).

### 나. 가산세를 면할 정당한 사유를 판단하는 기준 시점

#### 1) 자기책임의 원리에 기초한 대상판결의 이해

신고불성실가산세와 납부불성실가산세는 세법에서 규정한 신고·납세 의무 위반에 대한 제재이므로, 헌법상 자기책임의 원리를 준수하여야 하고, 이를 판단하기 위해서는 신고·납세 의무 위반과 관련된 사정을 기준으로 가산세를 부과하는 것이 위반행위와 정당한 상관관계가 있는지, 가산세와 의무위반의 정도 사이에 비례관계가 있는지 따져보아야 한다. 한편 신고·납세 의무 위반 여부나 그 위반의 정도는 세법에서 정한 신고·납부 기한을 기준으로 판단하는 것이 타당하다.

결국 가산세를 부과할 것인지, 아니면 정당한 사유를 인정하여 이를 면제할 것인지 여부는, 신고·납부기한을 기준으로 판단하는 것이 타당하고, 이는 헌법상 자기책임 원리의 요청에 따른 것이라고 생각한다.

대상판결이 헌법상 자기책임의 원리를 명시적인 근거로 설시하지는 않았지만, "가산세는 세법에서 규정한 신고·납세 등 의무 위반에 대한 제재인 점"을 근거로 들고 있는 것을 보면, 대상판결 역시 가산세가 행정상 제재라는 점에서 자기책임의 원리를 고려하여 법리를 판시한 것이라고 생각한다.

#### 2) 신고불성실가산세 관련

특히 신고불성실가산세를 면할 정당한 사유를 판단할 때, 신고기한 이후의 사정을 이유로 들어 가산세를 면할 정당한 사유가 없다고 판단한다면, 이는 납세의무자로 하여금 책임질 수 없는 사정을 이유로 가산세를 부과하는 결과가 된다는 점에서 대상판결이 선언한 법리는 타당하고, 이에 대해서는 별다른 이견이 없을 것으로 생각한다.

이 사건에 대해 보면, 원심 판결은 일부 납부불성실가산세에 대해서는 원고들이 종업원들의 횡령행위를 알게 되어 고소한 시점 이전 기간에 발생한 납부불성실가산세에 대해서는 정당한 사유를 인정하면서도, 그 전제가 된다고 할 수 있는 신고의무 위반에 관한 신고불성실가산세에 대해서는 이를 면할 정당한 사유가 없다고 보아 이 부분 부과처분을 그대로 유지하였는데, 이러한 원심 판결은 그 자체로 보더라도 논리적으로 수긍하기 어렵다.

이러한 이유로, 대상판결이 신고불성실가산세에 관한 원심 판결에 법리오해의 위법이 있다고 본 것은 타당하다.

## 2. 납부불성실가산세의 특성을 고려한 의문점에 관한 검토

### 가. 문제점

다만, 납부불성실가산세와 관련하여서는 대상판결에 대해 다소 의문이 제기될 수 있다.
이 문제는 사실, 가산세를 면할 정당한 사유를 판단할 때 신고불성실가산세와 납부불성실가산세의 경우를 다르게 보아야 하는지에 관한 논의와도 관련된다.

### 나. 신고불성실가산세와 납부불성실가산세의 경우를 다르게 보아야 하는지

#### 1) 학설과 과세관청 실무례 및 조세심판원 결정례의 입장

원래 가산세를 면할 정당한 사유를 판단할 때 신고불성실가산세와 납부불성실가산세를 다르게 보아야 하는지에 관해서는, 학설과 과세관청의 실무례 및 조세심판원 결정례에 차이가 있다.

이에 대한 학설로는, 정당한 사유의 판단 기준은 신고불성실가산세 뿐 아니라 납부불성실가산세에 관하여도 동일하게 적용되어야 한다는 견해[9)10)]가 있다.

---

9) 임승순, 조세법, 박영사, 2019, 161면

이와 달리, 조세심판원 결정례 중에는 신고불성실가산세와 관련해서는 납세자에게 정당한 사유를 인정하여 이를 면제하면서도, 납부불성실가산세는 적법한 것으로 결정하여 양자를 달리 취급하는 경우가 있었고, 과세관청 역시 그러한 취지로 부과처분을 하는 경우가 적지 않았다.[11]

2) 조세심판원 결정에 대한 검토

조세심판원은 최근에도 무신고가산세 부과처분은 위법한 것으로 취소하면서도, 납부불성실가산세의 경우 납세의무자로 하여금 성실하게 세법에 정한 의무를 이행하도록 하는 취지 외에 법정납부기한과 납부일간의 기간에 대한 이자에 상당하는 금액임과 동시에 정상적으로 납부한 자와의 형평성을 유지하기 위한 성격도 있으므로(대법원 2010. 1. 28. 선고, 2008두8505 판결) 처분청이 납부불성실가산세를 부과한 처분에는 달리 잘못이 없다고 결정하였다.

위 조세심판원 결정이 근거로 들고 있는 대법원 2010. 1. 28. 선고, 2008두8505 판결에서, 납부불성실가산세는 납세의무자로 하여금 성실하게 세액을 납부하도록 유도하기 위한 것으로서 신고납부기한까지 미납부한 금액에 대하여는 금융혜택을 받은 것으로 보아 그 납부의무 위반에 대하여 가하는 행정상의 제재라고 판시한 바 있고, 이와 관련하여, 납부불성실가산세의 사실상 기능 중에 납세자로부터 그가 미납부 세액을 통해 얻은 금융상 이득을 환수하는 기능이 포함되어 있다는 견해도 있다.[12]

그러나 가산금[13]의 경우와 달리, 납부불성실가산세는 어디까지나 행정상 제재인 가산세의 일종이므로, 헌법상 자기책임의 원리에 따라 정당성이 인정되어야 한다는 점에서 신고불성실가산세와 달리 볼 이유가 없고, 납부불성실가산세 역시 어떠한 특정 시점을 기준으로 헌법상 자기책

10) 곽태훈, 가산세 면제요건인 '정당한 사유'에 관한 고찰, 저스티스 통권 제159호, 2017년 4월, 제383면 내지 386면 참조

11) 조심2013서0114, 2013. 4. 11.; 심사상속2013-0040, 2014. 1. 27. 등

12) 곽태훈, 가산세 면제요건인 '정당한 사유'에 관한 고찰, 저스티스 통권 제159호, 2017년 4월, 제384면 참조

13) 납부지연가산세로 통합되기 전의 가산금을 말한다.

임의 원리에 비추어 이를 면할 정당한 사유가 있는지 여부를 판단할 수밖에 없다. 그리고 그 시점은 납부기한으로 보는 것이 타당하다.

### 다. 납부불성실가산세에 관한 대상판결의 타당성

1) 원심 판결의 기저에 깔린 생각

원심 판결은, 납부불성실가산세의 성격에 민법상 지연이자와 유사한 성격이 포함되어 있다고 생각한 것으로 보이고, 바로 이러한 생각에서, 적어도 원고들이 종업원들의 횡령행위를 인식하고 이들을 고소한 시점 이후 기간의 납부불성실가산세는 이를 면제해줄 이유가 없다고 본 것이라고 이해된다.

2) 원심 판결의 생각 중 일응 경청할 만한 부분

가산세를 행정상의 제재로 보는 측면에서도 이러한 원심 판결의 논리도 어느 정도 이해가 가는 면이 있는 것은 사실이다.

만일 원심 판결과 달리 대상판결의 입장을 취한다면, 일단 신고·납부기한이 경과한 후에는 설사 납세자가 과소신고나 무신고 사실을 알았더라도 이를 자진하여 납부하지 않는다고 해서 이에 대해 아무런 제재를 가할 수 없게 된다.

원심 판결은 이러한 점도 함께 고려하여 적어도 납세의무자가 과소신고나 무신고 사실을 알게 된 시점 이후에는 그에 대한 납부불성실가산세의 제재를 가하는 것이 타당하다고 판단한 것이라고 이해할 수 있는 것이다.

3) 대상판결의 타당성

가) 그러나, 과연 이미 신고·납부기한이 경과한 상황에서 납세의무자가 뒤늦게 무신고나 과소신고사실을 알았다고 해서, 그러한 납세의무자에게 일률적으로 무신고 내지 과소신고된 세액

을 자진하여 납부할 협력의무가 있는 것인지는 의문이다.

물론 만일 그러한 의무와 그에 대한 제재를 법령에 규정해 놓는다면, 그에 대해 납부불성실가산세를 부과할 수 있다는 논리도 가능하다고 생각한다.

그러나 구 국세기본법은 이에 대해서는 별도로 규정하지 않고, 세법에 따른 신고기한이나 납부기한까지 과세표준 등의 신고의무나 국세의 납부의무를 이행하지 않은 경우에 가산세를 부과하도록 정하고 있을 뿐이다.

나) 이러한 점을 토대로 논의를 정리하면 다음과 같다.

납부불성실가산세는 행정상의 제재의 성격을 가지고 있고, 이를 부과하기 위해서는 법령에 근거가 있어야 하며, 그러한 법령의 내용은 헌법상 자기책임의 원리에 부합하여야 하는 것이다.

그런데 구 국세기본법은 신고기한이나 납부기한까지 과세표준 등의 신고의무나 국세의 납부의무를 이행하지 않은 경우에 가산세를 부과하도록 정하고 있을 뿐, 납세의무자가 신고기한이나 납부기한 이후에 과소신고나 무신고 사실을 알게 되었을 때 이에 관한 협력의무를 규정하지도 않고 있고, 그러한 협력의무 위반에 대하여 가산세를 부과할 수 있다는 규정도 두지 않고 있다.

이러한 점을 고려하면, 일단 신고 · 납부기한 시점을 기준으로 가산세를 면할 정당한 사유가 인정되는 이상, 신고 · 납부기한 이후에 과소신고나 무신고 사실을 알게 되었다고 하더라도, 이에 대해서 납부불성실가산세를 부과하는 분명한 규정이 없으므로, 헌법상 자기책임의 원리 부합 여부를 따지는 단계에 나아갈 필요 없이, 이에 대해 이상 행정상 제재인 납부불성실가산세를 부과할 수 없다고 보는 것이 타당하다.

다) 가산금과의 관계에 비추어 보아도 이러한 결론은 합리적이다.

즉, 신고 · 납부기한 이후에 과세관청의 부과처분이 있게 되면, 이에 대해서는 가산금이 부과되고, 이처럼 그 시점 이후의 납부의무 불이행에 대해서는 가산금 형태의 제재가 부과되므로, 대상판결의 결론에 따르더라도 국세의 원활한 징수라는 목적은 어느 정도 달성할 수 있는 것이다.

라) 이러한 이유로 대상판결의 결론은 타당하다고 생각한다.

## Ⅳ. 통합 납부지연가산세와 대상판결의 관계

### 1. 2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정된 국세기본법

대상판결의 사안에 적용되는 구 국세기본법에서는 구 국세기본법 제47조의4에 따른 납부불성실가산세와 구 국세징수법 제21조에 따른 가산금 제도가 별도로 규정되어 있었으나, 2018. 12. 31. 법률 제16097호로 국세기본법이 개정되면서, 국세징수법의 규정을 국세기본법에 흡수하여 납부불성실가산세와 가산금을 납부지연가산세로 통합하였다.[14)15)]

### 2. 위 개정 이후의 대상판결의 적용 여부와 범위

#### 가. 전제되는 법리(항고소송 대상성 여부)

종전 가산세와 가산금을 구분하는 법령에서 대법원은, 가산세에 대해서는 이를 항고소송의 대상으로 보면서도, 가산금에 관해서는 이는 과세관청의 확정절차 없이도 법률 규정에 의하여 당연히 발생하는 것이라고 보아 항고소송의 대상이 아니라고 하였다.[16)] 다만, 현행과 같이 납부지연가산세로 일원화된 후에도 위 법리가 그대로 유지될지에 대해서는 문제가 제기될 것으로 보인다.[17)]

---

14) 김완석 · 박종수 · 이중교 · 황남석, 주석 국세기본법, 삼일인포마인, 2021년, 890면, 895면
15) 다만 2020. 1. 1.부터 시행되었다(부칙 제16097호, 2018. 12. 31. 제1조 단서 참조)
16) 대법원 2005. 6. 10. 선고 2005다15482 판결 등

### 나. 대상판결과 적용 여부와 범위

한편 대상판결의 법리가, 일원화된 이후의 납부지연가산세에 적용될 것인지, 만일 적용된다면 어느 범위에서 적용될 것인지 문제된다.

개인적인 생각으로, 대상판결이 들고 있는 두 가지 논거 즉, 헌법상 자기책임의 원리와 국세기본법의 문언은 통합된 납부지연가산세 중 종전의 납부불성실가산세에 관한 부분에 대해서도 여전히 적용될 수 있으므로, 결국 대상판결의 법리는 일원화된 이후의 납부지연가산세 중 종전의 납부불성실가산세에 관하여 적용될 수 있을 것으로 생각한다.[18]

## V. 결론

1. 대상판결은 표현에 다소 오해의 소지가 있지만, 납세의무자의 인식은 물론, 원고들이 직원들의 횡령행위를 방지하기 위하여 노력하였음에도 직원들의 횡령사실을 쉽게 발견하기 어려웠다는 사실까지 고려하여 정당한 사유를 인정하였다고 이해할 수 있고, 이러한 대상판결의 판단은 종전의 판례와 조화롭게 이해될 수 있는 것으로, 타당하다.

2. 대상판결은, 신고불성실가산세와 납부불성실가산세와 관련하여, 이를 면할 정당한 사유를 판단하는 기준 시점이 모두 신고 · 납부기한이라는 점을 법리로 명확하게 선언하였다는 점에서 의의가 크다.
이러한 대상판결은, 헌법상 자기책임의 원리와 구 국세기본법의 문언에 비추어 타당하고, 이에 관한 실무상 혼란을 제거하여 국민의 권리보호에 큰 역할을 할 수 있을 것으로 기대한다.

---

17) 김완석 · 박종수 · 이중교 · 황남석, 주석 국세기본법, 삼일인포마인, 2021년, 895면, 896면
18) 다만 이에 대해서는, 새로운 논의가 제기될 여지도 있다고 생각한다.

## [참고문헌]

곽태훈, 「가산세 면제요건인 '정당한 사유'에 관한 고찰」, 『저스티스』 통권 제159호, 2017. 4, 제380면 내지 383면 참조.

김완석 · 박종수 · 이중교 · 황남석, 『주석 국세기본법』, 삼일인포마인, 2021.

임승순, 『조세법』, 박영사, 2019.

▶ 발표일시 : 2022. 09. 07.(수) 07 : 30
▶ 사　　회 : 서규영 변호사
▶ 참석회원 : 김가람뫼, 김재승, 김현미, 서규영, 서장원, 심재윤, 안경재, 엄정숙, 오승원, 윤진규, 윤찬열, 이남진, 이선희, 이재용, 이진우 변호사(총 15명)