

조세불복 현황 분석을 통한 중복조사 제한 및 허용의 개선방안*

김완용** · 허 원*** · 박 훈****

<요 약>

국세기본법에 따르면 같은 세목 및 같은 과세기간에 대한 중복조사가 원칙적으로 금지되지만, 예외적인 사유에 해당하는 경우에는 이를 인정하고 있다. 본 연구는 이와 관련하여 조세 불복에서 주로 쟁점이 되고 있는 사항을 5가지 유형으로 분류하여 그 내용과 대법원 판례들을 살펴보고, 이러한 쟁점유형별로 조세불복 현황이 어떻게 분포되어 있는지, 그리고 그 인용여부는 어떠한지 살펴 보았다.

중복조사와 관련한 대법원 판례 10건, 국세청 심사청구 12건, 조세심판원 심판청구 100건에 대한 불복현황 분석에서 나타나는 특징은 관련 청구건수가 국세기본법상에 ‘세무조사’의 정의가 규정된 2011. 12. 31. 이후부터 급격하게 증가하고 있다는 점이다. 또한, ‘부분조사와 현장확인 및 질문·조사권 행사를 선행 세무조사로 볼 것인지 여부’와 ‘탈루혐의를 인정할 만한 사항인지 여부’를 쟁점으로 하는 청구가 주를 이루고 있고, 중복조사와 관련된 인용률은 전체 불복청구의 인용률에 비하여 현저하게 낮은 수치를 보이고 있다.

이러한 분석의 시사점은 ‘세무조사’ 정의 규정의 신설로 인하여 납세자와 과세관청간에 선행(1차) 세무조사를 바라보는 시각에 차이가 생기게 되었고, 국세청과 조세심판원은 조사사무처리규정에 근거하여 허용되는 중복조사의 범위를 납세자보다 더 넓게 인식하고 있다는 것이다. 중복조사의 제한과 허용여부에 있어서 발생하는 이러한 문제의 근본적인 원인은 국세기본법상 세무조사 규정과 개별세법상 질문·조사권 및 조사사무처리규정간 세무조사의 의의 및 범위에 대한 납세자와 과세관청의 판단의 차이라고 생각된다. 따라서 이러한 문제점을 해결하기 위해서는 국세기본법상 세무조사의 개념을 보다 구체적이고 명확하게 할 필요가 있다. 본 연구에서는 국세기본법에 세무조사에 해당하지 않는 질문·조사권의 범위를 구체적으로 예시하거나, 나아가 개별세법의 질문·조사권을 국세기본법에 이관하는 방안을 제시하고 있다.

<주제어> 세무조사, 중복조사, 부분조사, 현장확인, 조세불복

* 이 글은 2017년 4월 22일 한국세무학회 2017년 춘계학술대회에서 발표한 것을 수정·보완한 것이다.

** 동양미래대학교 세무회계학과 조교수, nihilist99@dongyang.ac.kr, 주저자

*** 고려사이버대학교 세무회계학과 조교수, wonh99@cuk.ac.kr, 공동저자

**** 서울시립대학교 세무학과 교수, phn@uos.ac.kr, 교신저자

논문접수일 2017년 5월 11일

1차수정일 2017년 6월 12일

게재확정일 2017년 6월 27일

I. 서 설

1. 연구 목적

우리 국세기본법은 같은 세목 및 같은 과세기간에 대한 중복조사를 원칙적으로 금지하면서, 예외적인 사유에 해당하는 경우에만 이를 허용하고 있다. 최근 대법원은 이러한 중복조사 금지 원칙과 관련하여 세무조사 절차상의 적법성에 대하여 엄격한 잣대를 기준으로 하는 판결들을 내리고 있다. 이러한 대법원 판결들은 향후 세무조사 관련 실무에 있어서 과세관청과 납세자에게 상당한 영향을 미칠 것으로 판단된다. 이에 본 연구는 중복조사와 관련된 규정과 판례 및 불복현황을 검토하고, 쟁점이 되는 부분들을 파악하여 중복조사의 제한 및 허용과 관련된 개선방안을 제시하고자 한다.

2. 연구방법 및 연구범위

본 연구는 세무조사와 관련된 법령 및 판례 분석과 불복청구에 대한 국내외 문헌조사를 통해 진행하며, 그 범위는 세무조사의 범위 및 국세기본법상 중복조사 금지와 관련된 내용으로 한정한다.

이에 따라 제Ⅱ장에서 먼저 세무조사의 의의와 범위를 관련 법령 등에 의하여 살펴보고, 중복조사의 개념을 분석한다. 그리고 제Ⅲ장에서 중복조사에 대한 판례의 태도를 파악하고, 이를 바탕으로 관련 불복청구의 현황을 분석함으로써 시사점을 도출하고자 한다. 제Ⅳ장에서는 이러한 논의들을 종합하여 중복조사와 관련한 입법적 개선방안을 제시하기로 한다.

3. 선행연구와의 차별점

세무조사의 절차적 적법성에 대해서는 이동학(2008)의 연구에서 위법한 세무조사와 이에 터잡은 과세처분의 효력 및 위법성 판단기준에 대한 논의를 진행하였고, 세무조사에서 납세자권익을 보호하는 방안에 대한 안경봉·정진오(2009)의 연구는 조사사무처리규정의 법제화 미비와 대상자 선정의 객관성 결여, 세무조사 남용 및 심층조사의 문제점과 개선방안을 제시함으로써 납세자 권익을 향상시키고자 하였다. 이후 김영순(2016)의 연구에서는 훈령으로서 조사사무처리규정 체계의 부적합성을 논하였고, 세무조사에서 납세자의 절차적 권리 확대를 위한 개선방안을 제시하였다. 또한 세무조사 절차 전반에 대해서 논의하고 있는 이동식·이중교(2016)의 연구에서는 「국세기본법」 제7장의2와 관련한 판례를 중심으로 해외사례와의 비교를 통하여 납세자의 권리를 보호할 수 있는 다양한 개선안을 제시하고 있다. 중복세무조사금지에 대한 광태훈

(2016)의 연구는 적용요건과 납세자 권리구제 방안에 대하여 논의하고 관련 판례를 다양하게 검토하였다. 검토 결과, 중복세무조사는 과도한 세무조사권 행사로부터 납세자의 기본권을 보호하고 과세관청으로 하여금 납세자의 이익 침해를 최소화하는 선진적인 세무조사 기법을 개발하도록 유도할 필요가 있다는 점에서 엄격하게 제한되어야 함을 주장하였다.

세무조사와 관련해서는 많은 선행연구들이 있으나, 본 연구는 중복조사의 허용과 제한에 대하여 판례에서 논의되고 있는 쟁점을 정리하고, 해당 쟁점과 관련된 국세청 심사청구와 조세심판원 심판청구의 현황 분석을 통하여 시사점을 도출하고자 한다는 점에서 관련 선행연구들과 차별점이 있다.

II. 세무조사의 의의와 범위

1. 국세기본법상 세무조사의 의의와 범위

신고납세주의 세목에서 세무조사는 납세자의 정직한 자기확정권(自己確定權)의 행사를 담보하기 위한 제도라고 할 수 있다.¹⁾ 우리 국세기본법은 1996.12.30. 개정시 납세자의 권익향상과 세정의 선진화를 위하여 납세자권리헌장을 제정·시행할 수 있는 법적 근거를 마련한다는 취지로 제7장의2를 신설하면서 ‘세무조사’라는 용어를 사용하기 시작하였다. 그러나 당시에는 법률상 세무조사에 대한 명확한 정의규정을 두고 있지는 않았다. 이후 2011.12.31. 개정을 통하여 제81조의2 제2항 제1호에서 납세자권리헌장 교부사유를 기존의 ‘조세법칙조사’에서 세무조사로 확대하면서 그 정의규정을 두게 되었다. 구체적으로는 세무조사를 “국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 경우(「조세법 처벌절차법」에 따른 조세법칙조사를 포함한다)”로 정의하고 있다.

이론적으로는 ‘세무공무원이 질문검사권을 행사하여 과세요건을 충족하는 사실의 조사·확인 및 과세에 필요한 직접·간접의 자료를 수집하는 일련의 행위’로 정의할 수 있으며(임승순, 2016), 그 목적에 따라 ① 신고의 당부 및 경정·부과결정 등 과세처분의 당부를 판단하기 위한 조사, ② 체납처분절차상 체납자의 재산을 파악하기 위한 조사, ③ 심판청구의 심리를 위한 조사, ④ 조세법칙사건에 있어 통고처분 또는 고발을 목적으로 한 증거수집상 행하는 조사의 4가지로 나눌 수 있다(이태로·한만수, 2015).

1) 최명근(2004)은 납세신고는 조세채무의 자기확정권(自己確定權)을 행사하는 것이며, 납세자의 정직한 자기확정권의 행사는 세무조사권의 적정한 행사가 수반될 때 실현이 담보되는 것이라고 보았다. 이창희(2017)는 私權과는 달리 조세채권에서는 채권채무를 성립시키는 요건사실이 만족되었는지에 대해 일차적으로 채무자만이 알고 채권자인 국가는 채무자의 신고에 의존하게 되므로 납세의무자가 국가를 속일 가능성이 높고, 이 때문에 세무공무원에게 질문검사권을 주는 것이라고 보았다.

현행 국세기본법은 “제7장의2 납세자의 권리”에서 제81조의2 내지 제81조의18의 규정에 걸쳐서 세무조사에 대하여 언급하고 있는데, 국세기본법상 세무조사의 개념과 관련하여 그 특징을 정리하여보면 다음과 같다.²⁾

첫째, 세무조사의 목적은 국세의 과세표준과 세액의 결정 또는 경정과 조세범칙조사의 확정이라는 2가지로 한정된다. 이 목적에 따라서 일반세무조사와 조세범칙조사로 구분되는데, 그 근거법률과 조사권자, 절차의 법적 성질, 진술거부시 처벌 등에서 차이가 있다(최명근, 2006). 따라서 『국세징수법』 제27조에 따른 질문·검사권³⁾의 경우에는 그 목적이 체납처분의 집행을 위한 경우에 해당하므로 국세기본법상 세무조사에 해당하지 않는 것이다.

둘째, 세무조사의 행위는 대상자에게 질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 방법을 사용하여야 한다.

셋째, 세무조사의 주체는 세무공무원이어야 한다. 『국세기본법』 제81조의2 제2항 제1호에서 세무조사의 주체를 따로 밝히고 있지는 않지만, 제2항 본문에서 그 주체는 세무공무원이라는 사실을 확인할 수 있다. 여기서 세무공무원은 일반세무조사의 경우에는 『국세기본법』 제2조 제17호4)에 규정된 자, 조세범칙조사의 경우에는 『조세범칙법』 제2조 제4호5)에 규정된 자가 된다. 따라서 조세심판관 또는 조세심판원 소속 공무원이 『국세기본법』 제76조에 따라 질문·검사권을 행사하는 경우 등은 세무조사의 범위에서 제외될 것이다(곽태훈, 2016).

2. 조사사무처리규정상 세무조사의 의의와 범위

국세청훈령인 조사사무처리규정은 법적 구속력은 없지만 세무조사의 기본적인 사항과 사무처리 절차를 규정함으로써 국세기본법과 각 세법 및 관계법령에서 정한 바에 따라 적법하고 공정·투명한 조사사무의 집행을 목적으로 한다. 조사사무처리규정은 종전에는 비공개대상 훈령

2) 본 연구에서는, 법률의 명칭을 표시함에 있어서 구체적인 조문의 내용을 표시할 때에는 ‘『국세기본법』 제81조의2’와 같이 표시하고, 해당 법률 자체를 언급하거나 제목에 법률 명칭이 들어가는 경우에는 ‘국세기본법상에서 ~’와 같이 표시한다.

3) 세무공무원은 체납처분을 집행하면서 압류할 재산의 소재 또는 수량을 알고자 할 때에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자에게 질문하거나 장부, 서류, 그 밖의 물건을 검사할 수 있다.

4) “세무공무원”이란 다음 각 목의 사람을 말한다.

가. 국세청장, 지방국세청장, 세무서장 또는 그 소속 공무원

나. 세법에 따라 국세에 관한 사무를 세관장(稅關長)이 관장하는 경우의 그 세관장 또는 그 소속 공무원

5) 세무에 종사하는 공무원으로서 다음 각 목의 구분에 따라 지명된 공무원을 말한다.

가. 지방국세청 소속 공무원의 경우 : 소속 지방국세청장의 제청으로 해당 지방국세청의 소재지를 관할하는 지방검찰청의 검사장이 지명하는 공무원

나. 세무서 소속 공무원의 경우 : 소속 지방국세청장의 제청으로 해당 세무서의 소재지를 관할하는 지방검찰청의 검사장이 지명하는 공무원

이었으나,⁶⁾ 납세자 권익보호 및 조사공무원 재량권 통제를 위해 세무조사의 절차와 방법을 투명하게 공개한다는 취지로 2006. 3. 6.부터 공개되었다.⁷⁾

「조사사무처리규정」 제3조 제1호에서는 “세무조사란 각 세법에 규정하는 질문조사권 또는 질문검사권에 근거하여 조사공무원이 납세자의 국세에 관한 정확한 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 조사계획에 의해 세무조사 사전통지 또는 세무조사 통지를 실시한 후 납세자 또는 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등을 상대로 질문하고, 장부·서류·물건 등을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 행위를 말하며, 「국세기본법」과 「조세법 처벌절차법」에 따라 일반세무조사와 조세법칙조사로 구분한다.”고 규정하고 있다. 또한 동조 제18호에서 일반세무조사를 ‘특정납세자의 과세표준 또는 세액의 결정 또는 경정을 목적으로 조사대상 세목에 대한 과세요건 또는 신고사항의 적정 여부를 검증하는 일반적인 세무조사’로 정의하고, 제19호에서는 조세법칙조사를 ‘조사공무원이 「조세법 처벌법」 제3조부터 제14조까지의 죄에 해당하는 위반행위 등을 확정하기 위하여 조세법칙사건에 대하여 행하는 조사활동’으로 정의하고 있다. 국세기본법과 조사사무처리규정에서 규정하고 있는 세무조사의 내용은 그 목적, 행위, 주체에 있어서는 거의 유사하지만 국세기본법에서 세무조사의 대상을 명확히 규정하지 않고 있는 것과 다르게, 훈령에서는 납세자 또는 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등으로 명확히 표현하고 있다.

한편, 동 규정 제3조 제2호에서는 ‘현장확인’이라는 개념을 따로 정의하고 있고,⁸⁾ 제12조 제1항 단서에서 현장확인은 세무조사로 보지 않는다고 규정하고 있다.⁹⁾ 하지만 국세청훈령인 조사

- 6) 공개전 조사사무처리규정은 적절한 세무조사를 위한 통제장치를 마련하고 있기는 하나 법령이 아닌 행정규칙에 불과하여 법적 강제력이 없고, 대외에 공개되지 않아 납세자가 내용을 알 수 없는 문제가 있으며, 조사공무원이 규정 위반시 효력이나 처벌규정이 없다는 점 등이 문제점으로 지적되었다(신종익·임상준, 2004).
- 7) 당시 언론개혁시민연대 등 사회단체들이 2001년 국세청의 언론사 세무조사와 관련, 학술연구·행정감시 등을 목적으로 세무조사 실시현황 및 세금부과 처분 등에 대한 자료공개를 요구했으나 거부당하자, 국세청장 등을 상대로 낸 정보공개거부처분취소 청구소송에서 원고일부승소 판결을 받은 판례가 영향을 미쳤다. (서울고법 2002누19086, 2003.12.2.) “세무조사와 관련된 내규·지침 등은 세무조사를 담당하는 세무공무원에게 공개될 것이지 국민에게 공개될 것을 전제로 제정된 것이라 볼 수 없고, 공개될 경우 세무조사 회피요령 습득, 부정한 청탁·압력에 노출되어 탈세행위 조장 등 세무업무의 공정한 수행 및 과세를 통한 국가재정 확보 등에 지장을 초래할 우려가 있어 비공개 처분은 정당 … 다만, 조사사무처리규정 중 공개되더라도 공개로 인한 부정적 요소가 비교적 적은 반면, 세무조사에 대한 예측가능성 제공, 세무조사 담당공무원의 권한남용 방지, 납세자들의 자발적인 성실납세 유도, 조세행정의 투명성 확보라는 긍정적 효과가 있는 「조사사무처리규정」 제1조~제43조(조사대상 선정원칙, 선정절차, 방법의 개괄적 사항, 세무조사 실시원칙, 조사기간, 조사범위 등)에 관한 정보는 공개함이 타당하다.”
- 8) “현장확인”이란 각 세법에 규정하는 질문조사권 또는 질문검사권에 따라 세원관리, 과세자료 처리 또는 세무조사 증거자료 수집 등 다음 각 목의 어느 하나에서 예시하는 업무 등을 처리하기 위하여 납세자 또는 그 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등을 상대로 세무조사에 의하지 아니하고 현장확인 계획에 따라 현장출장하여 사실관계를 확인하는 행위를 말한다.
- 9) 조사공무원은 세무조사를 실시하는 경우에는 「국세기본법」 제81조의4(세무조사권남용 금지) 제2항 및

사무처리규정은 행정규칙으로서 원칙적으로 대외적 구속력이 없는 내부 준칙에 불과하므로, 이 현장확인이라는 개념을 국세기본법상 세무조사의 범위에서 제외할 이유가 없다. 대법원의 판례도 역시 세무공무원의 조사행위가 실질적으로 납세자 등으로 하여금 질문에 대답하고 검사를 수인하도록 함으로써 납세자의 영업의 자유 등에 영향을 미치는 경우에는 국세청 훈령인 구 조사사무처리규정에서 정한 ‘현지확인’의 절차에 따른 것이라고 하더라도 그것은 재조사가 금지되는 ‘세무조사’에 해당한다고 보아야 한다고 판시함으로서 규정의 효력을 부인하고 있다.¹⁰⁾

3. 개별세법상 질문·조사권과 세무조사의 관계

국세기본법상에 세무조사라는 용어가 사용되기 이전에는 세무조사를 세무공무원이 세법에 규정되어 있는 질문·조사(검사)권을 행사하여 과세요건의 충족 여부를 사후적으로 확인하는 절차로 정의하였고 ‘질문·조사’와 세무조사를 동일한 개념으로 사용하였다(최명근, 2006). 그렇다면 국세기본법상에 세무조사의 개념이 정의된 현재에도 그 동일성이 유지되는지 여부를 확인할 필요가 있다. 양자를 동일한 개념으로 이해하면 세무공무원이 행하는 모든 질문조사는 국세기본법의 세무조사 절차를 준수하여야 할 것이다. 또한 반대의 경우에는 세무조사 절차를 준수하여야 하는 질문조사와 그렇지 않은 질문조사를 구분하여야 할 것이며, 그 구분기준도 설정할 필요성이 있다(이동식·이종교 2016). 각 세목별로 개별 세법에 규정되어 있는 질문·조사권과 국세기본법상 세무조사의 규정을 비교하면 다음의 <표 1>과 같은데, 그 목적에 있어서 질문·조사권이 보다 포괄적으로 규정되어 있음을 확인할 수 있다.¹¹⁾

<표 1> 개별세법상 질문·조사권과 국세기본법상 세무조사의 비교

구분	국세기본법상 세무조사	개별세법상 질문·조사권 ¹²⁾
주체	세무공무원	관련 사무에 종사하는 공무원
목적	국세의 과세표준과 세액의 결정 또는 경정, 조세범칙조사를 확정	그 직무수행에 필요한 경우
행위	질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 검사·조사하거나 그 제출을 명함	질문하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 조사하거나 그 제출을 명함

같은 법 시행령 제63조의2에서 정한 바에 따라 재조사를 실시할 수 있는 예외적인 경우를 제외하고는 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 재조사를 해서는 아니 되며, 조사시작 후에도 중복조사 사실이 확인되는 경우에는 즉시 조사철회 및 조사반(팀) 철수 등 필요한 조치를 하여야 한다. 다만, 제3조 제2호에서 정의한 현장확인은 조사로 보지 아니하며, 「국세기본법」 제81조의4 제2항 제2호의 경우에는 해당 거래상대방과의 거래내용에 대한 부분조사로 한정한다.

10) 대법원 2017.3.17. 선고. 2014두8360판결.

11) 세무조사의 목적 중 하나인 조세범칙사건의 경우는 이하의 논의에서 제외하도록 한다.

12) 「법인세법」 제122조, 「소득세법」 제170조, 「상속세 및 증여세법」 제84조의 내용이 그 조사대상을 제외

국세청은 ‘전화질문, 우편질문, 장부 및 서류의 제출요구, 사후검증, 현장확인, 감사부서의 감사, 세무조사’ 등 다양한 수단을 이용하여 납세자 세무신고의 적정성을 검증하고 있다. 이러한 수단들은 기본적으로 각 세법에 규정된 질문·조사권이 발동하여 나타나는 것인데, 문제는 <표 1>과 같이 과세관청의 업무발동의 근거인 개별세법상 질문·조사권의 규정이 세무조사 정의에 관해 규정된 「국세기본법」 제81조의2와 매우 유사하다는 점이다. 양 규정은 납세자에게 ‘질문하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 조사하거나 그 제출을 명한다’는 점에서 그 행위요건이 동일하다 할 수 있다. 이처럼 질문·조사권의 내용이 비슷하다는 점으로 인해, 「국세기본법」 제7장의2(제81조의2 내지 제81조의18)에 규정된 세무조사의 절차가 적용되는 범위가 불분명하게 되는 문제가 발생하게 된다. 예를 들어, 세무공무원이 납세자의 신고내용에 대한 의문으로 세무대리인 또는 납세자에게 전화를 하여 문의하는 경우에도 세무조사의 절차를 적용하여야 하는지 여부가 문제인 것이다. 만일, 과세관청의 어떠한 행위가 세무조사에 해당하게 되면, 「국세기본법」 제7장의2의 규정이 적용되는데, 이러한 절차를 지키지 않았다면 그 자체로서 과세관청의 행위는 법적으로 하자가 있는 것이 되고, 경우에 따라 그 하자로 인해 과세관청의 행위가 취소되어야 할 것이다.¹³⁾ 앞서 예로 들었던 과세관청의 전화질문을 세무조사로 본다면, 일단 전화질문을 한 후에는 재조사 금지 규정이 적용되어 그 후에는 세무조사를 할 수 없으며(「국세기본법」 제81조의4), 과세관청은 10일전에 사전통지를 해야 하며(「국세기본법」 제81조의7), 세무조사 기간 및 범위확대의 제한 등 절차를 준수해야 할 것이다(「국세기본법」 제81조의9). 뿐만 아니라 과세관청 입장에서는 간단한 질문조사권 행사로 충분한 사안도 향후 재조사 금지규정이 적용되는 문제를 방지하기 위해 어쩔 수 없이 전체 과세기간에 대해 정식의 세무조사를 진행할 수 밖에 없게 된다¹⁴⁾. 이 경우 납세자 입장에서는 불필요하게 정식의 세무조사를 받게 되어 오히려 납세자 부담이 증가하고 납세자 권익을 보호하고자 하는 국세기본법의 취지와 달리 납세자 권익이 침해되는 불합리한 결과가 발생한다. 또한 과세관청도 불필요한 세무조사를 실시하게 되어 행정력이 낭비되고 탈세혐의가 큰 납세자에게 세무조사 역량을 집중하지 못하게 되는 문제가 있다.

현재로서는 개별세법상 질문·조사권이 국세기본법상 세무조사 절차를 따라야 하는지 여부에 대한 법률 규정이 미비하여 불명확하기 때문에, 과세관청이 업무를 수행하는 방식에 따라 단순한 질문·조사권의 행사에 불과한 것인지 또는 세무조사에 해당하는 것인지 불분명하게 되는 것이다. 즉, 개별세법상 질문·조사권과 국세기본법에서 규정하는 세무조사가 명확히 구분될

하고는 동일하게 규정되어 있어서 하나의 규정처럼 제시하였다. 부가가치세의 경우 질문·조사의 주체를 관련 공무원과 관할 세무서장으로 구분하고, 각각 질문하거나 그 장부·서류나 그 밖의 물건을 조사할 수 있는 권한과 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 제출하게 하거나 그 밖에 필요한 사항을 명할 수 있는 권한으로 분리하여 규정하고 있다(「부가가치세법」 제74조 제1항 및 제2항).

13) 대법원 2014.6.26. 선고. 2012두911 판결.

14) 대법원 2017.3.17. 선고. 2014두8360판결에서도 동일한 취지로 문제점을 지적하고 있다.

필요가 있음에도, 현재는 그러하지 않다는 근본적인 문제점이 있기 때문에 현행 국세기본법상에서 세무조사의 정의를 보다 분명하게 규정할 필요가 있는 것이다.

4. 일본의 입법례

일본의 경우 우리나라와 다르게 2011년 세법개정을 통하여 「국세통칙법」 제7장의2(국세의 조사)을 신설하고 이 장에서 세목별 질문검사권을 통합하여 다루고 있다.¹⁵⁾ 개정전 개별세법에 규정되어 있던 질문검사규정이 국세통칙법으로 이전통합된 것이다. 법령상에는 ‘세무조사’에 대한 정의규정을 따로 두고 있지 않고 ‘조사’ 또는 ‘질문검사’라는 용어만 사용하고 있으며, 모든 과세처분을 위한 질문조사행위는 국세통칙법 제7장의2에 따른 조사절차를 준수해야 한다.¹⁶⁾

일본은 중복조사와 관련하여 ‘재조사’라는 용어를 사용하고 있는데, 종전에는 명확하게 재조사를 금지하는 별도의 법규정이 존재하지 않았다. 그러나 2015년 개정을 통해 ‘세무조사 종료 후 재조사 요건’을 보다 명확히 하였다. 개정법률에 따르면 조사 이후 해당 조사관이 새롭게 얻은 정보에 비추어 비위가 있다고 인정되는 때에는 동법 제74조의2부터 제74조의6에 의한 질문검사권을 행사할 수 있으며, 이때 조사는 현장조사로 한정된다.¹⁷⁾ 따라서 당초의 조사가 현장조사가 아닌 경우에는 ‘새로운 정보’가 아니더라도 재조사가 가능하다. 즉, 일본에서는 ‘새롭게 얻은 정보에 비추어 비위가 있다고 인정될 때’가 재조사의 요건이 되는 것이며, 그 해석문제가 쟁점이 된다고 할 수 있다.

재조사의 요건과 관련하여서는 국세청 법령해석통달¹⁸⁾에서 보다 자세히 설명하고 있다. 먼저 ‘새롭게 얻은 정보’라 함은 「국세통칙법」 제74조 제1항의 통지 또는 동조 제2항의 설명에 관한 국세 조사에서 질문 검사 등을 한 해당 직원이 그 통지 또는 해당 설명을 한 시점에서 가지고 있던 정보 이외의 정보를 말한다. 이때 조사 담당자가 조사가 끝나기 전에 변경이 된 경우에는 변경 전후의 조사 담당자가 가지고 있던 모든 정보 이외의 정보를 의미한다(法令解釈通達 5-7).

그리고 ‘새롭게 얻은 정보에 비추어 비위가 있다고 인정될 때’의 범위에는 새롭게 얻은 정보에서 비위가 있다고 직접적으로 인정되는 경우뿐만 아니라, 새롭게 얻은 정보와 그 외의 정보를 종합적으로 감안하여 합리적으로 비위가 추정되는 경우도 포함된다(法令解釈通達 5-8).

15) 일본재무성 홈페이지 2012년도 세제개정(毎年度の税制改正) 참조.

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p215_242.pdf)

16) 다만, 이동식·이중교(2016)에 따르면 단순한 문의와 같은 순수한 임의조사는 적용에서 제외된다.

17) 일본어로는 “実地の調査”라 한다. 일본 국세통칙법 제74조의11(조사종료시의 절차) 제6항.

18) “国税通則法第7章の2 (国税の調査) 関係通達の制定について(法令解釈通達)”을 말한다. 이는 일본 국세청 홈페이지 세무조사 관련 세법·해석 중 법령해석통달(http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/zeimuchosa/120912/03_3.htm#a05_7) 참조.

또한 국세청 사무운영지침¹⁹⁾에서는 조사에 대한 결과 통지 등(기각 또는 각하의 통지가 있는 경우, 조사결과에 따라 납세의무자가 수정신고서 등을 제출하거나 원천징수에 따른 소득세를 납부한 경우, 경정결정 등을 한 경우)이 이루어진 후 해당 조사의 대상이 된 세목, 과세 기간에 대한 질문 검사 등을 실시하는 경우에는 새로 얻은 정보에 비추어 비위가 있다고 인정하는 경우에 해당하는지 여부에 대한 법령 및 절차 통지에 따라 개별 사안의 사실 관계에 입각하여 그 적법성을 제대로 판단해야 한다고 규정하고 있다(手続通達 5-7, 5-8, 5-9).

Ⅲ. 중복세무조사의 제한과 허용

1. 중복조사의 의의

가. 국세기본법상 중복조사 금지 규정

「국세기본법」 제81조의4 제2항에 따르면 세무공무원은 열거된 사유 외에는 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 재조사를 할 수 없도록 규정하고 있는데, 여기서 열거된 각 호의 사유는 다음과 같다.

- ① 조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우
- ② 거래상대방에 대한 조사가 필요한 경우
- ③ 2개 이상의 과세기간과 관련하여 잘못이 있는 경우
- ④ 불복청구 또는 과세전적부심사²⁰⁾에 따른 재조사 결정에 따라 조사를 하는 경우(결정서 주문에 기재된 범위의 조사에 한정한다)
- ⑤ 납세자가 세무공무원에게 직무와 관련하여 금품을 제공하거나 금품제공을 알선한 경우
- ⑥ 그 밖에 제1호부터 제5호까지와 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우²¹⁾

19) “調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について(事務運営指針)”을 말한다. 이는 일본 국세청 홈페이지 세무조사 관련 세법·해석 중 사무운영지침(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/sonota/120912/index.htm>) 참조.

20) 「국세기본법」 제65조 제1항 제3호 단서(제66조 제6항과 제81조에서 준용하는 경우를 포함한다) 또는 제81조의15 제4항 제2호 단서.

21) 「국세기본법 시행령」 제63조의2에서 다음 3가지를 추가로 열거하고 있다.

1. 부동산투기, 매점매석, 무자료거래 등 경제질서 교란 등을 통한 세금탈루 혐의가 있는 자에 대하여 일제조사를 하는 경우
2. 각종 과세자료의 처리를 위한 재조사나 국세환급금의 결정을 위한 확인조사 등을 하는 경우
3. 「조세범처벌절차법」 제2조 제1호에 따른 조세범처벌행위의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우

위 조문에 따라서 금지하는 재조사(2차 세무조사)를 중복조사라 하며, 중복조사 여부를 판단하는 기준은 1차적으로 ‘같은 세목 및 같은 기간’에 대한 조사인지 여부로 결정된다. 즉, 1차 세무조사와 다른 세목 또는 다른 과세기간에 대한 조사라면 2차 세무조사는 통합조사의 원칙에 반하지 않는 한 중복 세무조사에 해당하지 않는다. 이처럼 명시된 1차적인 기준 외에, 위 조문과 관련하여 판례에서 주로 문제가 되는 쟁점은 세무조사(1차 세무조사) 이후에 이루어진 재조사(2차 세무조사)가 중복조사에 해당하는지 여부와 중복조사 금지의 예외사유에 대한 부분이다. 구체적으로는 부분조사 이후에 이루어진 재조사가 중복조사에 해당하는지 여부와 개별세법상 질문·조사권의 행사 및 조사사무처리규정에 근거한 현장확인이 1차 세무조사에 해당하는지 여부에 따라서 2차 세무조사가 국세기본법상 제한하고 있는 중복조사에 해당하는지가 결정된다. 또한 개별 사안별로 예외사유에 해당하는지 여부도 허용되는 중복조사인지 여부를 가리는 기준이 되므로 문제가 되고 있다. 여기에 대한 자세한 내용 및 판례의 태도는 장을 달리하여 살펴본다.

나. 조사사무처리규정상 중복조사의 금지

『조사사무처리규정』 제12조에서는 제1항에서 「국세기본법」 제81조의4 제2항에 따라 재조사를 실시할 수 있는 예외적인 경우를 제외하고는 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 재조사를 하지 못하도록 규정하고 있다. 이어 동조 제3항에서 부분조사²²⁾를 실시한 납세자에 대하여 전부조사를 실시하는 경우 부분조사를 받은 부분에 대해서는 조사한 것으로 본다고 규정하고 있는데, 실무상 과세관청은 이 조항의 반대해석으로 부분적으로만 세무조사를 실시한 이후 그 부분을 제외하고 세무조사를 하는 경우 중복조사에 해당하지 않는다고 판단하여 왔다. 그러나 이는 후술하는 대법원 2015.2.26, 선고, 2014두12062 판결에 의하여 이러한 관행에 제동이 걸리고 있는 실정이다.

2. 중복조사 해당여부에 대한 판례의 태도

가. 중복조사 금지 원칙에 대한 판례에 태도

대법원은 같은 세목 및 같은 과세기간에 대한 중복조사 해당여부에 대하여 2006. 5. 25. 선고 2004두11718 판결에서 납세자의 사업장 소재지를 관할하는 세무서장이 실시한 세무조사는 부가가치세 경정조사로서 조사목적과 조사의 대상이 부가가치세액의 탈루 여부에 한정되어 그 결과에 따라 부가가치세의 증액경정처분만이 이루어졌고, 주소지를 관할하는 세무서장이 실시한 세무조사는 개인제세 전반에 관한 특별세무조사로서 그 결과에 따라 종합소득세의 증액경정처분 등이 이루어진 경우, 종합소득세부과처분에 관한 위 각 세무조사가 같은 세목 및 같은 과세

22) 『조사사무처리규정』 제3조 제27호, “부분조사”란 특정 항목·부분 또는 거래 일부의 적정 여부를 검증하는 세무조사를 말한다.

기간에 대한 중복조사에 해당하지 않는다고 판시하였다.

또한 대법원 2006. 6. 2. 선고 2004두12070 판결에서는 납세자에 대한 부가가치세부과처분이, 종전의 부가가치세 경정조사와 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 중복하여 실시된 위법한 세무조사에 기초하여 이루어진 것이어서 위법하다고 판시하고 있다.

즉, 『국세기본법』 제81조의4에 명시된 ‘같은 세목 및 같은 과세기간’에 대한 조사에 해당하지 않는다면, 2차 세무조사는 중복 세무조사에 해당하지 않는다. 다만, 곽태훈(2016)의 견해와 같이 동일한 사실관계에 대하여 세목을 달리하여 조사하는 경우에는 과잉금지의 원칙상 위법하다는 지적이 있으며, 세무조사권의 남용 및 통합조사원칙을 위반한 것으로 보는 견해도 있다(이동식 · 이종교 2016).

나. 중복조사 금지의 예외사유에 대한 판례의 태도

『국세기본법』 제81조의4 제2항에서 중복조사 금지의 예외로서 재조사가 허용되는 사유를 열거하고 있는데, 각 사유별로 판례의 입장을 정리하면 다음과 같다.

먼저, 제1호의 ‘조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우’에 대해서는 일관되게 조세의 탈루사실에 확인될 상당한 정도의 개연성이 객관성과 합리성이 뒷받침되는 자료에 의하여 인정되는 경우로 한정하고 있다.²³⁾

제2호의 ‘거래상대방에 대한 조사가 필요한 경우’의 의미에 대해서는 세금부과의 대상이 납세자 본인인지 거래상대방인지에 따라서 중복조사 해당여부가 달라질 수 있지만, 판례는 재조사의 허용범위가 부당하게 확대되는 결과를 초래할 수 있기 때문에 거래상대방에 대한 세무조사를 함에 있어 본인에게 협력의무가 있음을 이유로 본인에 대한 중복세무조사가 허용되는 것으로 본다.²⁴⁾

제3호의 ‘2개 이상의 과세기간과 관련하여 잘못이 있는 경우’에 대해서는 최근 대법원 판결에서 재조사 개시 당시에 구비되어 있는 하나의 원인으로 인하여 2개 이상의 사업연도에 걸쳐 잘못이 발생한 경우에는 예외적으로 허용되는 중복조사로 보고 있다.²⁵⁾

23) 대법원 2010. 12. 23. 선고 2008두10461 판결, 대법원 2011. 1. 27. 선고 2010두6083 판결 등.

24) 광주고등법원 2015.11. 5. 선고 2015누5329판결.

25) 대법원 2017. 4. 27. 선고 2014두6562 판결. “하나의 원인으로 인하여 2개 이상의 사업연도에 걸쳐 과세표준 및 세액의 산정에 관한 오류 또는 누락이 발생한 경우를 의미한다. 따라서 다른 사업연도에 발견된 것과 같은 종류의 잘못이 해당 사업연도에도 단순히 되풀이되는 때에는 이러한 재조사의 예외적인 허용사유에 해당한다고 볼 수 없다. 그런데 완결적인 하나의 행위가 원인이 되어 같은 잘못이 2개 이상의 사업연도에 걸쳐 자동적으로 반복되는 경우는 물론, 하나의 행위가 자체로 완결적이지는 아니 하더라도 그로 인해 과세표준 및 세액의 산정에 관한 오류 또는 누락의 원인이 되는 원칙이 결정되고, 이후에 2개 이상의 사업연도에 걸쳐 내용이 구체화되는 후속조치가 이루어질 때에는, 이러한 후속조치는 행위 당시부터 예정된 것이므로 마찬가지로 하나의 행위가 원인이 된 것으로서 이에 해당한다. 그리고 위법한 세무조사를 금지하고 세무조사권의 남용을 방지하고자 하는 구 국세기본법 제81조의4의 규

제4호의 ‘불복청구 또는 과세전적부심사에 따른 재조사 결정에 따라 조사를 하는 경우’와 제5호의 ‘납세자가 세무공무원에게 직무와 관련하여 금품을 제공하거나 금품제공을 알선한 경우’에 대해서는 아직까지 관련 판례의 입장이 없는 실정이다.

제6호의 ‘그 밖에 제1호부터 제5호까지와 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우’는 시행령 제63조의2에서 다시 ① 부동산투기, 매점매석, 무자료거래 등 경제질서 교란 등을 통한 세금탈루 혐의가 있는 자에 대하여 일제조사를 하는 경우, ② 각종 과세자료의 처리를 위한 재조사나 국세환급금의 결정을 위한 확인조사 등을 하는 경우, ③ 『조세범 처벌절차법』 제2조 제1호에 따른 조세범칙행위의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우를 열거하고 있다. 이 중에서 ②에 대해서 대법원 2015. 5. 28. 선고 2014두43257판결에서는 ‘각종 과세자료’란 세무조사권을 남용할 우려가 없는 과세관청 외의 기관이 직무상 목적을 위하여 작성하거나 취득하여 과세관청에 제공한 자료로서 국세의 부과·징수와 납세의 관리에 필요한 자료를 의미하고, 이러한 자료에는 과세관청이 종전 세무조사에서 작성하거나 취득한 과세자료는 포함되지 아니한다고 제한적으로 해석하였다.²⁶⁾

다. 질문·조사권과 세무조사에 대한 판례의 태도

개별세법상 질문·조사권을 행사하는 경우를 세무조사로 보는지 여부에 따라서 『국세기본법』 제7장의2에서 규정하는 세무조사 절차에 관한 규정이 함께 적용될지가 결정될 것이다. 이와 관련하여 대법원 2014.6.26. 선고 2012두911 판결은 국세기본법이 정한 세무조사대상 선정사유가 없음에도 세무조사대상으로 선정하여 과세자료를 수집하고 그에 기하여 과세처분을 하는 것은 국세기본법을 위반한 것으로서 특별한 사정이 없는 한 위법하다고 판시함으로써 세무조사대상자 결정에 있어서도 적법절차를 준수할 것을 요구하고 있다. 또한 중복조사금지의 예외사유는 아니지만, 국세기본법상 세무조사 대상자 선정사유의 하나인 ‘신고내용 자체에 탈루나 오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료’에 해당하는지 여부에 대해서도 판단하고 있다. 즉, 『국세기본법』 제7장의2(납세자의 권리)가 도입된 취지 등에 미루어 보아 개별 세법이 정한 질문·조사권은 세무조사 절차에 대하여 국세기본법이 정하는 요건과 한계 내에서만 허용된다는 것이다.

정 취지에 비추어 보면, 재조사의 예외적인 허용사유는 재조사 개시 당시에 구비되어야 하므로, 비로소 구 국세기본법 제81조의4 제2항 제3호에 따른 적법한 재조사에 해당한다.”

26) 한편, 이준봉(2017)은 각종 과세자료의 처리를 위하여 세무조사를 다시 할 수 있는지와 관련하여 위임입법의 법리에 어긋는 것으로서 위헌이라고 본다. 그 근거로 과세자료의 처리를 위하여 세무조사를 할 수 있다는 모법의 규정이 없으며, 설사 그러한 규정이 있다고 하더라도 이는 납세자의 법적 안정성을 심하게 훼손하는 것으로서 조세법률주의에 반할 가능성이 크다는 점을 들고 있다.

라. 조사사무처리규정에 근거한 조사에 대한 판례의 태도

(1) 부분조사의 세무조사 해당여부

과세관청은 「조사사무처리규정」 제12호 제3항27)의 반대해석으로 부분적으로만 세무조사를 실시한 이후 그 부분을 제외하고 세무조사를 하는 경우 중복조사에 해당하지 않는다고 판단하였으나, 대법원은 부분조사 이후에 이루어진 재조사가 중복조사에 해당하는지 여부에 대해서 대법원 2015.2.26, 선고, 2014두12062 판결에서 최초로 다음과 같이 판시하고 있다.

세무공무원이 어느 세목의 특정 과세기간에 대하여 모든 항목에 걸쳐 세무조사를 한 경우는 물론 그 과세기간의 특정 항목에 대하여만 세무조사를 한 경우에도 다시 그 세목의 같은 과세기간에 대하여 세무조사를 하는 것은 구 국세기본법 제81조의4 제2항에서 금지하는 재조사에 해당하고, 세무공무원이 당초 세무조사를 한 특정 항목을 제외한 다른 항목에 대하여만 다시 세무조사를 함으로써 세무조사의 내용이 중첩되지 아니하였다고 하여 달리 볼 것은 아니다. 다만 당초의 세무조사가 다른 세목이나 다른 과세기간에 대한 세무조사 도중에 해당 세목이나 과세기간에도 동일한 잘못이나 세금탈루 혐의가 있다고 인정되어 관련 항목에 대하여 세무조사 범위가 확대됨에 따라 부분적으로만 이루어진 경우와 같이 당초 세무조사 당시 모든 항목에 걸쳐 세무조사를 하는 것이 무리였다는 등의 특별한 사정이 있는 경우에는 당초 세무조사를 한 항목을 제외한 나머지 항목에 대하여 향후 다시 세무조사를 하는 것은 구 국세기본법 제81조의4 제2항에서 금지하는 재조사에 해당하지 아니한다.

즉, 특별한 사정이 있는 예외적인 사유가 아니라면 같은 세목 내에서 이를 다시 세부항목별로 나누어 각각에 관한 세무조사가 별도로 허용되는 것으로 볼 수 없다는 원칙적 해당설의 입장을 취하고 있다(김성환, 2015). 그렇다면 특별한 사정의 범위를 어떻게 정할 것인지가 문제가 되는데, 동 판결 이후에 선고된 2015. 9. 10. 선고 2013두6206 판결은 특별한 사정을 인정하지 않고 부분조사를 1차 세무조사로 보아 2차 세무조사를 허용되지 않는 중복조사라고 판시하였으나, 2015. 3. 26. 선고 2014두14224 판결에서는 특별한 사정을 인정하여 2차 세무조사를 금지하는 중복조사가 아니라고 판시하였다.

(2) 현장확인인 세무조사 해당여부

부분조사와 마찬가지로 조사사무처리규정에 근거한 ‘현장확인’이 1차 세무조사에 해당하는지 여부에 대해서 최근 대법원은 2017. 3. 17. 선고 2014두8360 판결에서 명확한 판단을 제시하였는데 그 내용은 다음과 같다.

27) 부분조사를 실시한 납세자에 대하여 전부조사를 실시하는 경우 부분조사를 받은 부분에 대해서는 조사한 것으로 본다.

세무조사의 성질과 효과, 중복세무조사를 금지하는 취지 등에 비추어 볼 때, 세무공무원의 조사행위가 실질적으로 납세자 등으로 하여금 질문에 대답하고 검사를 수인하도록 함으로써 납세자의 영업의 자유 등에 영향을 미치는 경우에는 국세청 훈령인 구 조사사무처리규정에서 정한 ‘현지확인’의 절차에 따른 것이라고 하더라도 그것은 재조사가 금지되는 ‘세무조사’에 해당한다고 보아야 한다. 그러나 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성 검증 등을 위한 과세관청의 모든 조사행위가 재조사가 금지되는 세무조사에 해당한다고 볼 경우에는 과세관청으로서의 단순한 사실관계의 확인만으로 충분한 사안에서 언제나 정식의 세무조사에 착수할 수밖에 없고 납세자 등으로서도 불필요하게 정식의 세무조사에 응하여야 하므로, 납세자 등이 대답하거나 수인할 의무가 없고 납세자의 영업의 자유 등을 침해하거나 세무조사권이 남용될 염려가 없는 조사행위까지 재조사가 금지되는 ‘세무조사’에 해당한다고 볼 것은 아니다. 그리고 세무공무원의 조사행위가 재조사가 금지되는 ‘세무조사’에 해당하는지 여부는 조사의 목적과 실시경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료, 조사행위의 규모와 기간 등을 종합적으로 고려하여 구체적 사안에서 개별적으로 판단할 수밖에 없을 것인데, 세무공무원의 조사행위가 사업장의 현황 확인, 기장 여부의 단순 확인, 특정한 매출사실의 확인, 행정민원서류의 발급을 통한 확인, 납세자 등이 자발적으로 제출한 자료의 수령 등과 같이 단순한 사실관계의 확인이나 통상적으로 이에 수반되는 간단한 질문조사에 그치는 것이어서 납세자 등으로서도 손쉽게 응답할 수 있을 것으로 기대되거나 납세자의 영업의 자유 등에도 큰 영향이 없는 경우에는 원칙적으로 재조사가 금지되는 ‘세무조사’로 보기 어렵지만, 그 조사행위가 실질적으로 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위한 것으로서 납세자 등의 사무실·사업장·공장 또는 주소지 등에서 납세자 등을 직접 접촉하여 상당한 시일에 걸쳐 질문하거나 일정한 기간 동안의 장부·서류·물건 등을 검사·조사하는 경우에는 특별한 사정이 없는 한 재조사가 금지되는 ‘세무조사’로 보아야 할 것이다.

이 판례는 대법원 2015.2.26, 선고, 2014두12062 판결과 유사하게, 특별한 사정에 해당하는 예외적인 사유가 아니라면 현장확인과 같은 과세관청의 조사행위가 세무조사에 해당한다는 원칙적 해당설의 입장을 취하는 것으로 판단된다. 판례는 질문·조사권의 개념을 세무조사보다 포괄적으로 바라보고 있으며, 이러한 과세관청의 질문·조사권의 행사가 실질적으로 납세자의 영업의 자유에 영향을 미치는 경우에는 세무조사로 보아야 할 것이며 큰 영향을 미치지 않는 등의 특별한 사정이 인정되는 경우에는 세무조사로 보지 않을 수 있음을 확인하고 있다.

3. 조세불복 현황 분석

본 연구에서는 불복현황을 파악함에 있어서 분류 기준이 필요하기에 판례를 바탕으로 하여 중복조사에 대한 쟁점을 다음과 같이 5가지 유형으로 구분하였다. 실질적으로 개별 사안을 확인해보면 정확히 하나의 유형에만 부합하는 것은 아니고 여러 사안이 동시에 경합하고 있는 경우가 많다. 그럼에도 불구하고 현황을 파악함에 있어서는 판결문에서 가장 중요하게 판단하여 쟁

점으로 밝히고 있는 항목을 기준으로 판단하여 분류하였다.

이하에서는 심사·심판의 쟁점이 되는 사안을 다음과 같이 분류한다.

- ① 중복조사 금지의 원칙 : 같은 세목 및 같은 과세기간에 해당하는지 여부
- ② 중복조사 금지의 예외사유 : 열거하고 있는 제1호부터 제6호에 해당하는지 여부²⁸⁾
- ③ 개별세법상 질문·조사권 : 질문·조사권의 행사가 세무조사에 해당하는지 여부
- ④ 조사사무처리 규정 : 현장확인 및 부분조사가 세무조사에 해당하는지 여부
- ⑤ 기타(위 ①~④에 해당하지 않는 쟁점)

이러한 5가지 유형의 쟁점사유들이 대법원 판례와 국세청 심사결정례 및 조세심판원 심판결정례에 어떻게 분포하고 있으며, 그 인용여부는 어떠한지 살펴보고자 한다.

가. 대법원 판례

먼저, 대법원 판례의 경우는 다음 <표 2>에 그 현황을 정리하였다. 2009년부터 2016년까지 대법원 종합법률정보 및 국세청 국세법령정보시스템에서 중복조사 금지 규정에 대한 검색 및 해당 조문의 관련 판례 검색결과 심리불속행 판결 2건을 제외하고 총 13건의 판례를 수집하였는데, 이 중에서 공보불게재로 대법원 판례정보에서 입수할 수 없는 판례 3건을 제외하고 나머지 10건은 모두 국가패소 사례에 해당하였다.

<표 2> 대법원 판례 현황

(단위 : 건수)

연도	① 원칙		② 예외										③ 세법		④ 훈령		⑤ 기타		계	
			1호		2호		3호		4호		6호									
	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부		
2009				1							1							1	1	
2010											1							1		
2011	1		1															2		
2012			1	1														1	1	
2013																		0		
2014													1					1		
2015	1	1									1				1			3	1	
2016																	1	1		
계	2	1	2	2	0	0	0	0	0	0	3	0	1	0	1	0	1	0	3	

주1) 국가패소(일부패소 포함)된 경우에는 “가”, 국가승소, 취하, 각하된 경우에는 “부”로 표시함.

28) 심사청구, 심판청구 모두 제5호의 사유(납세자가 세무공무원에게 직무와 관련하여 금품을 제공하거나 금품제공을 알선한 경우)가 쟁점이 된 경우는 없었기에 이하의 표에서는 내용을 생략한다.

예를 들어, 대법원 2012.11.15. 선고 2010두8263판결의 경우에는 국가승소 사례이지만, 대법원 공보불게재로 분류되어 조회가 불가능함에 불구하고, 국세청 국세법령정보시스템에서는 조회가 가능하였다.²⁹⁾ 이처럼 대법원의 세무조사 관련 판결이 대부분 인용판결인 것은 판례공보 선정시 세무조사에 대해 의미 있는 것을 선정하는 과정에서 인용된 것만을 선별했을 가능성이 있기 때문에 인용률을 100%로 이해할 수는 없을 것이다.³⁰⁾

대법원 판례는 13건이 존재하는데, 이 중 10건이 국가가 패소한 사안이었으며 쟁점은 5가지 유형별로 고르게 분포하고 있다. 국가가 승소한 사안은 3건이 있었고, 구체적으로 같은 세목 및 같은 과세기간에 대해서 1건, 예외사유 제1호에 대해 2건이 기각되었다.

나. 국세청 심사결정례

심사결정례의 경우에는 다음 <표 3>과 같이 정리하였는데, 국세청 국세법령서비스에서 중복 조사금지 규정에 대한 검색결과 2009년부터 총 13개의 심사결정례가 검색되었고, 이 중에서 단 1건만이 인용되었음을 확인할 수 있었다.

<표 3> 국세청 심사결정례 현황

(단위 : 건수)

연도	① 원칙		② 예외										③ 세법		④ 훈령		⑤ 기타		계	
			1호		2호		3호		4호		6호									
	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부		
2009		1															0	1		
2010		1							1								0	2		
2011																	0	0		
2012				1												1	0	2		
2013				1					1								0	2		
2014			주2)	2												1	0	3		
2015						1											0	1		
2016				1													0	1		
계	0	2	0	5	0	1	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	12		

주1) 인용(일부인용 포함)된 경우에는 “가”, 기각된 경우에는 “부”로 표시함.

주2) 인용 1건 있으나, 중복조사 여부에 대해서는 심사하지 않아서 제외하였음.

29) 또한 조사대상연도의 범위 밖이며 공보불게재 대상이지만, 대법원 2007.10.25.선고, 2007두16547판결 (검찰수사과정에서 확보된 자료의 진위여부 확인을 위한 것으로 중복조사 금지의 원칙에 위배되지 아니하고, 재조사 실시로 인해 확보된 객관적인 자료에 의해 탈세사실이 뒷받침되므로 근거과세 원칙에도 위배되지 아니함)과 같은 국가 승소 사례도 존재하고 있다.

30) 2015년 기준으로 행정소송의 국가패소율(일부패소 포함)은 11.6%, 최근 5년간 평균 12.0%이다(사법연감, 2015).

하지만 해당 사건에서는 선행쟁점의 인용으로 인하여 중복조사금지 규정에 대해서는 심사의 실익이 없음을 이유로 심사를 하지 아니하였기에 본 연구의 대상인 중복조사에 대한 심사결정 사례에서 제외하고 시사점을 도출한다.³¹⁾

쟁점사안이 존재하지 않는 ② 예외사유의 3호 및 6호, ③ 개별세법상 질문·조사권, ④ 훈령의 유형을 제외하면 총 12건의 결정례의 쟁점은 ① 중복조사 금지의 원칙과 관련하여 2건, ② 예외사유의 1호 와 관련하여 5건, 2호에서 1건, 4호에서 2건, ‘기타의 경우’에서 2건의 분포를 나타내고 있다.³²⁾ 또한 국세기본법상 ‘세무조사’의 정의규정이 신설된 2012년 이후에 중복조사에 불복이 9건으로 그 이전의 3건 보다 증가하였음을 알 수 있다.

다. 조세심판원 심판결정례

심판청구의 현황을 파악하기 위해서, 조세심판원 홈페이지에서 중복조사를 키워드로 검색한 결과 150건의 사례가 검색되었다. 이 중 심사결정문 분석 결과 중복조사에 대한 청구 및 판단이 이루어지지 않은 6건의 사례를 제외하고 144건의 사례를 조사하였다. 조사대상 중에서 동일사안에 대하여 수회의 결정을 한 관계로 중복되는 11건의 결정례를 병합, 총 105건의 결정례에 대하여 다음과 같은 표본을 수집하였다.³³⁾

〈표 4〉 조세심판원 심판결정례 현황

(단위 : 건수)

연도	① 원칙		② 예외										③ 세법		④ 훈령		⑤ 기타		계	
			1호		2호		3호		4호		6호									
	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부		
2006 이전		1	3	2							1	1				1			5	5
2006				1								1							0	2
2007		1		1												2			0	3
2008		1		1		1										1			1	3
2009		1		2										1					0	4
2010				2							1							1	1	4
2011						1				1									1	2
2012			1	3			1					2							2	6
2013		5	1	2			1			1		1		4		1			2	10
2014	3	4	4	4				1					2	1	1	3			8	11

31) 심사양도 2014-0139(2014. 11. 03).

32) ‘기타’의 2건 모두 (재)경정 처분을 쟁점으로 하였고 기각되었다.

33) 8개의 동일 사건에 대하여 법인세에서 3개(3건)소득세에서 1개(2건), 부가가치세에서 2개(5건), 상증세에서 5개(37건)가 동일한 내용을 결정을 내렸기에 이를 각각 1건씩으로 간주하였다.

〈표 4〉 조세심판원 심판결정례 현황 (계속)

연도	① 원칙		② 예외										③ 세법		④ 훈령		⑤ 기타		계	
			1호		2호		3호		4호		6호									
	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부		
2015	2	2	3	2 ²⁾				2			1		1		2	2		1	7	8
2016		4	2	5	1		1							2		2		1	7	10
2017		1	1											1				1	1	2
계	5	20	15	25	1	2	3	3	0	2	3	5	3	9	3	12	0	4	35	70

주1) 경정 및 취소(재조사 포함)된 경우에는 “가”, 각하 및 기각된 경우에는 “부”로 표시함.

주2) 각하 1건 포함

그런데 <표 4>의 결정 중에는 중복조사 여부에만 한정된 것이 아닌 경우가 존재하기 때문에 결정 자체의 심리결과와 중복조사 여부에 대한 심리결과가 달라지는 경우가 발생한다. 다른 쟁점은 인용되었지만 중복조사 여부에 대해서는 기각한 25건과, 다른 쟁점이 인용되었기 때문에 중복조사 여부를 심리하지 않은 5건의 경우 심판청구 자체의 결론(경정 및 취소/각하 및 기각)과 중복조사에 대한 판단(가/부)이 다르게 나타난다. 따라서 중복조사에 대하여 심리하지 않은 5건(2014년 1건, 2016년 4건)은 분석에서 제외하고, 심판청구의 결정판단이 쟁점 중 중복조사에 대한 심리결과와 다른 25건은 그 내용을 반영하여 분석에 포함시키면 표본은 총 100개가 된다. 분석내용은 다음 <표 5>와 같이 정리되는데, 그 분포를 살펴보면 다음과 같다.

① 중복조사 금지의 원칙에 대한 청구는 12건 중에서 2건이 인용되었고, ② 예외사유에 대해서는 제1호인 ‘조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우’가 38건으로 가장 많은 비중을 차지하였는데, 이 중에서 3건이 인용되었다. 그 다음으로 제6호인 ‘제1호부터 제5호까지와 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우’가 9건, 제3호인 ‘2개 이상의 과세기간과 관련하여 잘못이 있는 경우’가 6건, 제2호와 제4호가 각각 2건씩 청구되었으나 모두 기각되었다. ③ 개별세법상 질문·조사권 15건과 ④ 조사사무처리 규정 관련 2건은 모두 기각되었다. 한편 4건의 ⑤ 기타 유형은 심사청구와 마찬가지로 (재)경정 처분을 쟁점으로 하였고 기각되었다.

또한 심판청구에서도 국세기본법상 ‘세무조사’의 정의규정이 신설된 2012년 이후에 중복조사에 대한 불복이 69건으로 그 이전의 31건 보다 급격하게 증가하였음을 알 수 있다. 특히 2013년부터는 매년 2자리수의 청구가 이루어지고 있으며, 주로 예외사유 제1호와 질문·조사권 및 조사사무처리규정에 근거한 행위들에 대한 의견충돌로 인한 것임을 나타내고 있다. 이는 ‘세무조사’의 정의라는 규정의 신설로 인하여 납세자와 과세관청간에 1차 세무조사를 바라보는 시각에 차이가 생기게 되었고, 위 현황에서 보여지는 낮은 인용률은 국세청과 조세심판원은 허용되는 중복조사의 범위를 더 넓게 인식하고 있다는 점을 시사하고 있다.

〈표 5〉 심판결정례 현황(중복조사 기준)

(단위 : 건수)

연도	① 원칙		② 예외										③ 세법		④ 훈령		⑤ 기타		계	
			1호		2호		3호		4호		6호									
	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부		
2006 이전	1	1	1	4							2				1			2	8	
2006				1							1							0	2	
2007				1											2			0	3	
2008		1		1		1									1			0	4	
2009		1		2									1					0	4	
2010		1		2							1						1	0	5	
2011		1				1				1								0	3	
2012		1		4				1			2							0	8	
2013		1		3				1		1	1		4		1			0	12	
2014	1	2	1	6				1					4		3			2	16	
2015		1 ²⁾		5				2			1		2		3		1	0	14	
2016				6				1			1		3		1		1	0	13	
2017			1										1				1	1	2	
계	2	10	3	35	0	2	0	6	0	2	0	9	0	15	0	12	0	4	5	95

주1) 경정 및 취소(재조사 포함)된 경우에는 “가”, 각하 및 기각된 경우에는 “부”로 표시함.

주2) 각하된 사례임

이상에서 살펴본 세무조사에 대하여 중복조사를 이유로 납세의무자가 신청한 불복현황을 세목별로 총괄하여 정리하면 <표 6>과 같다.

〈표 6〉 중복조사 쟁점 불복 현황(세목별)

(단위 : 건수)

구 분	소득세		법인세		부가가치세		양도·상증세		계		
	가	부	가	부	가	부	가	부	가	부	소계
대법원 판례	2	0	2	1	3	1	3	1	10	3	13
조세심판원 심판	2	14	1	30	2	22	0	29	5	95	100
국세청 심사	0	3	0	0	0	4	0	4	0	12	12

대법원 판례의 경우 총 13건의 사례중 10건이 인용되었고, 이는 각 세목별로 고르게 분포되어

있다. 심판청구의 경우 총 105건이 청구되었으나 중복조사에 대하여 심사하지 않은 5건을 제외한 100건 중에서 5건(5%)이 인용되었으며, 세목별로는 법인세가 31건, 양도세와 상증세가 29건, 부가가치세가 24건, 소득세가 16건의 순서로 청구되었다. 한편 양도세와 상증세에서는 1건도 인용되지 않음을 보이고 있다. 심사청구의 경우 총 13건이 청구되었으나 중복조사에 대하여 심사하지 않은 1건을 제외한 12건이 모두 기각되었다. 이처럼 중복조사와 관련한 불복사건의 인용률은 2015기준 심사청구 인용률 22.4%(과거 5년 평균 22.6%)나 2016년 기준 심판청구인용률 25.3%(과거 5년 평균 24.9%)에 비하여 현저하게 낮은 수치를 보이고 있다.³⁴⁾

4. 요약 및 개선방안

이상에서는 중복조사의 제한과 허용과 관련된 주요 쟁점들을 살펴보고, 쟁점별로 대법원 판례와 조세불복청구 사례를 심사청구와 심판청구로 구분하여 그 현황을 살펴보았다. 먼저, 주요 쟁점을 5가지 유형으로 분류하고 그 내용을 간략히 정리하면 다음과 같다.

첫째, 중복조사 금지의 원칙 본문에 규정된 같은 세목 및 같은 과세기간에 대한 재조사인지 여부에 대한 것이다. 판례는 법에 명시된 ‘같은 세목 및 같은 과세기간’에 대한 조사에 해당하지 않는다면 2차 세무조사는 중복 세무조사에 해당하지 않는다고 판단하고 있다.

둘째, 중복조사 금지의 예외사유에 해당하는지 여부이다. 국세기본법에서는 6가지 사유를 들고 있는데, 여기서 주로 문제가 되는 규정은 제1호의 ‘조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우’이며, 판례에서는 ‘조세의 탈루사실에 확인될 상당한 정도의 개연성이 객관성과 합리성이 뒷받침되는 자료에 의하여 인정되는 경우’로 한정하고 있다.

셋째, 개별세법상 질문·조사권의 행사를 (1차) 세무조사로 볼 수 있는지 여부이다. 판례는 개별 세법이 정한 질문·조사권은 세무조사 절차에 대하여 국세기본법이 정하는 요건과 한계 내에서만 허용된다는 입장을 취하고 있다.

넷째, 조사사무처리규정에 근거하는 부분조사 및 현장확인이 (1차) 세무조사에 해당하는지 여부이다. 판례는 부분조사와 현장확인에 대해서 원칙적 해당설에 입각하여 세무조사에 해당하는 것으로 보았고, 예외적으로 특별한 사정이 있는 경우에는 중복조사에 해당하지 않는 것으로 판단하고 있다.

다섯째, 위 4가지 유형에 해당하지 않는 쟁점으로 주로 과세관청의 경정처분 및 재경정처분이 (1차) 세무조사에 해당하는지 여부에 대한 다툼이 있었다.

본 연구에서는 불복현황을 파악함에 있어서 분류 기준이 필요하기에 중복조사에 대한 쟁점을 위와 같이 5가지 유형으로 구분하였지만, 실질적으로 개별 사안을 확인해보면 정확히 하나의 유형에만 부합하는 것은 아니고 여러 사안이 동시에 경합하고 있는 경우가 많았다.

34) 자료 : 국세통계연보(2016) 및 조세심판 통계연보(2016), 심사청구의 경우 재조사 포함 인용률 적용.

다음으로 이러한 5가지 유형의 쟁점사유들에 대한 대법원 판례와 국세청 심사결정례 및 조세심판원 심판결정례가 어떻게 분포하고 있으며, 그 인용여부는 어떠한지 살펴보았다.

대법원 판례는 13건이 존재하는데, 이 중 10건이 국가가 패소한 사안이었으며 5가지 유형과 세목별로 고르게 분포하고 있다. 국가가 승소한 사안은 3건이 있었고, 구체적으로 같은 세목 및 같은 과세기간에 대해서 1건, 예외사유 제1호에 대해 2건이 기각되었다. 국세청 심사청구의 경우 총 13건이 청구되었으나 중복조사에 대하여 심사하지 않은 1건을 제외한 12건이 모두 기각되었다. 조세심판원 심판청구의 경우 총 105건이 청구되었으나 중복조사에 대하여 심사하지 않은 5건을 제외한 100건 중에서 5건이 인용되었다. 인용된 5건은 세목별로는 법인세 1건, 소득세 2건, 부가가치세 2건이며, 쟁점별로는 2차 세무조사가 ‘같은 세목 및 같은 과세기간’에 대한 조사에 해당한다고 판단한 2건과 중복조사의 예외사유 제1호 ‘조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우’에 해당하지 않는다고 판단한 3건으로 구성되어 있다. 한편 모든 불복 사례에서 중복조사 금지의 예외사유 중 제5호 ‘납세자가 세무공무원에게 직무와 관련하여 금품을 제공하거나 금품제공을 알선한 경우’로 인한 다툼은 1건도 없었다.

이러한 현황의 특이점으로는 심사청구와 심판청구 모두 국세기본법상 ‘세무조사’의 정의가 규정된 2011. 12. 31. 이후부터 급격하게 청구건수가 증가하고 있으며, 현장확인 및 질문·조사권과 탈루혐의를 인정할 만한 사항인지 여부에 대한 청구가 주를 이루고 있다. 또한 중복조사와 관련한 불복사건의 인용률은 2015기준 심사청구 인용률 22.4%(과거 5년 평균 22.6%)나 2016년 기준 심판청구인용률 25.3%(과거 5년 평균 24.9%)에 비하여 현저하게 낮은 수치를 보이고 있다. 이러한 분석의 시사점은 ‘세무조사’ 정의 규정의 신설로 인하여 납세자와 과세관청간에 1차 세무조사를 바라보는 시각에 차이가 생기게 되었고, 국세청과 조세심판원은 허용되는 중복조사의 범위를 납세자보다 더 넓게 인식하고 있다는 것이다.

중복조사의 제한과 허용여부에 있어서 발생하는 이러한 문제의 근본적인 원인은 국세기본법상 세무조사 규정과 개별세법상 질문·조사권 및 조사사무처리규정에 따른 세무조사의 의의 및 범위에 대한 납세자와 과세관청의 판단의 차이라고 생각된다. 따라서 다음과 같은 해결방안을 통해 납세자의 권익도 보호하고, 과세관청의 실무업무 집행상의 문제점도 완화시키고자 한다.

먼저, 개별세법상 질문·조사권과 국세기본법상의 세무조사 범위의 차이와 관련된 문제를 해결하기 위해서는 국세기본법상 세무조사의 개념을 보다 구체적이고 명확히 할 필요가 있다. 개별세법상 질문·조사권이 국세기본법상 세무조사 절차를 따라야 하는지 여부에 대한 법률 규정이 불명확하여 과세관청이 업무를 수행하는 방식에 따라서 단순한 질문·조사권의 행사에 불과한 것인지 또는 세무조사에 해당하는 것인지 불분명하게 되는 문제점을 가지고 있기 때문이다.

따라서 모든 조사행위를 세무조사로 보는 것이 아니라 납세자에게 수인의무를 강하게 부여하는 조사행위의 태양을 ‘세무조사’의 개념요소에 적시함으로써 ‘세무조사’정의를 명확하게 규정해야 할 것이다. 대법원 2017. 3. 17. 선고 2014두8360 판결에서 예시하고 있듯이 세무공무원의

조사행위는 원칙적으로 ‘세무조사’로 보되, ‘사업장의 현황 확인, 기장 여부의 단순 확인, 특정한 매출사실의 확인, 행정민원서류의 발급을 통한 확인, 납세자 등이 자발적으로 제출한 자료의 수령 등과 같이 단순한 사실관계의 확인이나 통상적으로 이에 수반되는 간단한 질문조사에 그치는 것이어서 납세자 등으로서도 손쉽게 응답할 수 있을 것으로 기대되거나 납세자의 영업의 자유 등에도 큰 영향이 없는 경우’에는 ‘세무조사’로 보지 아니한다는 구체적인 예외 규정을 국세기본법에 명시함으로써 해결할 수 있을 것이다. 여기에 추가적으로 일본의 경우처럼 개별세법의 질문·조사권을 국세기본법으로 이관하여 세무조사 또는 질문·조사권의 범위를 보다 명확히 하는 방안도 고려해볼 수 있을 것이다.

이처럼 세무조사에 해당하지 않는 질문·조사권의 범위에 대한 명확한 규정이 국세기본법에 제시된다면, 국세청 훈령인 조사사무처리규정보다 명확한 근거가 상위법령에 존재하게 되므로 그 상충 문제도 자연스럽게 해결될 것으로 판단된다.³⁵⁾

한편, 세무조사의 개념에 조세범칙조사를 포함하는 국세기본법과 달리 지방세법에서는 ‘범칙사건조사’와 ‘(일반적인)세무조사’를 개념적으로 구분하고 있는데 이에 따라서 지방세기본법상의 세무조사에 대한 절차규정은 일반세무조사에만 적용되고 있다.³⁶⁾ 앞서 살펴본 것처럼 일반세무조사와 조세범칙조사는 그 근거법률과 조사권자, 절차의 법적 성질, 진술거부시 처벌 등에서 차이가 있기 때문에 국세기본법에서도 세무조사를 그 목적에 따라 2가지로 구분하여 정의할 필요성이 있다.

IV. 결 어

우리나라 국세기본법에서는 같은 세목 및 같은 과세기간에 대한 중복조사가 원칙적으로 금지되지만, 예외적인 사유에 해당하는 경우에는 이를 인정하고 있다. 본 연구는 이러한 중복조사금지 원칙과 관련해서 쟁점이 되고 있는 부분을 파악하고, 여기에 추가하여 이러한 판례의 쟁점이 조세불복청구에서는 어떻게 나타나고 있는지를 살펴보았다. 다음으로 이러한 5가지 유형의 쟁점사유들에 대한 대법원 판례와 국세청 심사결정례 및 조세심판원 심판결정례가 어떻게 분포하고 있으며, 그 인용여부는 어떠한지 살펴보았다.

심사청구와 심판청구 모두 국세기본법상 ‘세무조사’의 정의가 규정된 이후부터 급격하게 청구건수가 증가하고 있으며, 현장확인 및 질문·조사권과 탈루혐의를 인정할 만한 사항인지 여부에 대한 청구가 주를 이루고 있다. 또한 중복조사와 관련한 불복사건의 인용률은 평균적인 인용

35) 물론, 불필요한 상충을 방지하기 위해서는 조사사무처리규정의 규정도 국세기본법 규정에 맞추어 개정할 필요성이 있을 것이다.

36) 『지방세기본법』 제76조 제2항.

물에 비하여 현저하게 낮은 수치를 보이고 있다. 즉, ‘세무조사’정의 규정의 신설로 인하여 오히려 납세자와 과세관청간에 1차 세무조사를 바라보는 시각에 차이가 생기게 되었고, 국세청과 조세심판원은 허용되는 중복조사의 범위를 납세자보다 더 넓게 인식하고 있다는 것이다.

구체적으로는 개별세법상 질문·조사권이 국세기본법상 세무조사 절차를 따라야 하는지 여부에 대한 법률 규정이 불명확하여 과세관청이 업무를 수행하는 방식에 따라서 단순한 질문·조사권의 행사에 불과한 것인지 또는 세무조사에 해당하는 것인지 불분명하게 되는 문제점을 가진다. 또한 조사사무처리규정에 의하면 세무조사에 해당하지 않는 현장확인 등이 국세기본법상 세무조사에 해당하는지 여부가 불분명하다는 문제점도 가지고 있다. 이러한 문제점을 해결하기 위해서는 국세기본법상 세무조사의 개념을 보다 구체적이고 명확하게 할 필요가 있다. 따라서 모든 조사행위를 세무조사로 보는 것이 아니라 납세자에게 수인의무를 강하게 부여하는 조사행위의 태양을 ‘세무조사’의 개념요소에 적시함으로써 ‘세무조사’정의를 명확하게 규정해야 할 것이다. 여기에 추가적으로 일본의 경우처럼 개별세법의 질문·조사권을 국세기본법으로 이관하여 세무조사 또는 질문·조사권의 범위를 보다 명확히 하는 방안도 고려해볼 수 있을 것이다.

이처럼 세무조사에 해당하지 않는 질문·조사권의 범위에 대한 명확한 규정이 국세기본법에 제시된다면 훈령인 조사사무처리규정보다 명확한 근거가 상위법령에 존재하게 되므로, 그 상충문제도 자연스럽게 해결될 것으로 판단된다.

마지막으로, 본 연구에서 분석 대상으로 삼은 대법원 판례 및 심사결정례와 심판결정례가 해당 중복조사에 대한 모든 사례는 아니라는 점과 다양한 해외 입법례를 다루지 못한 점을 연구의 한계로 제시하면서 연구를 마무리한다.

참고문헌

- 곽태훈. 2016. “국세기본법상 중복세무조사금지 규정에 관한 소고”. 세무와 회계연구 제5권 제1호 : 205-249.
- 김성환. 2015. “부분조사의 중복세무조사 해당여부 및 세무조사 완료 후 세무조사결정처분의 취소를 구할 소의 이익유무”. 대법원판례해설 제10-4호 : 34-52.
- 김영순. 2016. “세무조사에서 납세자의 절차적 권리 확대방안-적법절차원칙의 관점에서-”. 고려법학 제82호 : 1-42.
- 신종익·임상준. 2004. 『행정조사의 실태와 개선방안-규제개혁 차원의 접근을 중심으로』. 한국경제연구원.
- 안경봉·정진오. 2009. “한국의 세무조사제도에 있어서 납세자권의 보호방안”. 법학논총 제22권 제1호 : 11-68.
- 이동식·이중교. 2016. 『세무조사 절차의 적법성·명확성 제고를 위한 법적 검토』. 한국공인회계사회.
- 이동학. 2008. “세무조사의 절차적 적법성 -위법한 세무조사와 이에 터잡은 과세처분의 효력을 중심으로-”. 서울법학 제15권 제2호 : 95-120.
- 이준봉. 2017. 『조세법총론』. 삼일인포마인.
- 이창희. 2017. 『세법강의』. 박영사.
- 이태로·한만수. 2015. 『조세법강의』. 박영사.
- 임승순. 2016. 『조세법』. 박영사.
- 최명근. 2004. 『稅務行政改革論』. 세경사.
- _____. 2006. 『세법학총론』. 세경사.

A Proposal for Improving the Limitation and Permission of Duplicate Tax Audits through Analyzing the Tax Disputes

Wan Yong Kim^{*} · Won Hur^{**} · Hun Park^{***}

— <Abstract> —

According to the Framework Act on National Taxes, the duplicate tax audits for the same tax items and the same taxation period are in principle prohibited unless otherwise specified. This study is designed to classify the tax complaints in dispute into five types and find out how the tax complaints are distributed according to the type of complaints and how they are admitted. The study showed that there have been rapid increase in the number of related tax claims since Dec. 31, 2011 when the “tax audit” was defined in Framework Act on National Taxes. More disputes were concentrated on “whether the partial audit, field inspection and the inquiry and inspection authority shall be considered as the preliminary tax audit” and “whether the matter is to be recognized as the trial for tax evasion”. The implication of this analysis is that the introduction of the definition of ‘tax audit’ in the Act has led to differences in the view of the preliminary tax audit between the taxpayer and the tax administrations and that the National Tax Service and Tax Tribunal see the scope of duplicate tax audit more broadly. As a solution to solve the problems, this study proposes the method of specifying the details in the scope of the ‘inquiry and inspection authority’ in the Tax Act to Framework Act on National Taxes and further, the transfer of the ‘inquiry and inspection authority’ from each of the Tax Act to Framework Act on National Taxes.

<Key words> tax audit, duplicate audit, partial audit, field inspection, tax disputes

* Assistant Professor, Department of Accounting and Taxation, Dongyang Mirae University, nihilist99@dongyang.ac.kr, First Author

** Assistant Professor, Department of Taxation and Accounting, The Cyber University of Korea, wonh99@cuk.ac.kr, Co-author

*** Professor, Department of Science in Taxation, The University of Seoul, phn@uos.ac.kr, Corresponding Author