

# 質 問 檢 査 權\*

李 泰 魯\*\*

<차 례>

- |                 |                     |
|-----------------|---------------------|
| 1. 稅務調査         | 6. 事前調査             |
| 2. 質問檢査權에 관한 規定 | 7. 調査의 範圍와 方法       |
| 3. 質問檢査受忍의 任意性  | 8. 質問檢査의 權限있는 公務員   |
| 4. 「純粹한」任意調査    | 9. 質問檢査의 違法的 行使의 效果 |
| 5. 調査相對方의 範圍    | 10. 우리의 實態와 結語      |

## 1. 稅務調査

現行租稅法上, 納稅者는 原則的으로 自己責任아래 適正한 稅務申告를 할 것이 要求되고, 이 自己賦課에 따라 適期에 稅額을 自進納付하는 것이 租稅의 賦課·徵收構造의 基本으로 되어 있다. 따라서 租稅行政의 理想的인 狀態에서는 稅務調査란 필요가 없는 것이고, 稅務官署의 活動은 主로 收納行爲에 그친다. 그러나 現實的으로는 故意로 또는 過失로 인하여 申告가 適正性을 缺한다고 인정되는 事例가 許多하며 때로는 申告義務 自體를 履行하지 않는 경우가 있다. 설사 納稅者의 誠實性에 疑心의 餘地가 없다 할지라도 방대하고 技術的으로 複雜한 稅法의 解釋이 저마다 相異하여, 同一한 內容의 事例에 있어 申告內容이 다르고 納付稅額이 다르다 하면 이는 衡平의 見地에서도 當然히 是正의 對象이 되지 않을 수 없다. 나아가서 適正한 申告를 漏하였다 하여도 納付를 遲滯 또는 回避할 경우에는 課稅廳은 自力執行을 위해 納稅者의 資力調査를 하게 된다. 그리고 遁脫者의 處罰도 問題된다.

이리하여 現行法上으로 보면 「稅務調査」란 그 目的에 따라 ① 申告의 更正 또는 賦課決定 등의 課稅處分의 當否를 判斷하기 위한 調査, 즉 實體稅法上의 調査 ② 滯納處分節次上 滯納者의 財産把握을 위한 調査 즉 資力調査, 그리고 ③ 租稅犯則事件에 있어 通告處分 또는 告發을 目的으로 한 證據蒐集上 行하는 調査 즉 通稱 查察의 세가지로 나누는 것이 보통이다.

實體稅法上의 調査가 三者中 租稅債務確定이라는 基礎的 性格을 띄우고 있고, 그렇기 때문에 매우 널리 行하여져 一般納稅者와 가장 密接한 關係가 있는 것이다. 이 글은 바로 實體

\* 이 論文의 實態調査에 관한 부분은 李哲松 助敎와 鄭東旭 大學院生이 도와 주었다.

\*\* 서울大學校 法科大學 副敎授

稅法上の 調査에 限定하여 살펴보기로 한다. 實體稅法上の 稅務調査의 法的性質을 말한다면, 更正 또는 決定處分의 前提가 되는 事實行爲로서 課稅標準 또는 稅額이 經濟的 活動 또는 狀態의 眞正한 事實에 따라 計算되어 있는가 하는 事實認定과 稅法이 適確하게 適用되어 있는가 하는 法律的 判斷의 兩面이 있다.

稅務調査에는 對內的調査(部內調査 또는 卓上調査)와 對外的調査(部外調査 또는 實地調査)가 있다. 稅務官署가 가지고 있는 各種의 情報와 資料의 分析·檢討로서도 相當한 稅金捕捉의 成果를 期할 수는 있다. 그리고 對外的調査라 하더라도 그것이 곧 「質問」과 「檢査」에 의한 것은 아니다. 探聞調査, 立會調査(通行稅에 있어서는 乘務調査), 公簿의 閱覽 등의 調査技法<sup>(1)</sup>은 質問檢査權의 行使없이 可能한 것이다. 納稅者와 稅務公務員이 質問檢査權의 行使를 통한 直接接觸의 必要性이 크면 클수록 이는 稅務行政에 病因이 있다는 것을 反映하는 것이라 볼 수 밖에 없다.

## 2. 質問檢査權에 관한 規定

稅務調査에 있어 當該 稅務公務員은 納稅義務者 또는 關係人에게 必要에 따라 質問을 할 수 있고 또한 關係書類·帳簿 기타 物件을 檢査할 수 있다. 個別 稅種目에 따라 質問의 對象者 그리고 檢査의 對象物에 조금씩의 差異가 있을 뿐더러, 또 한편 現行租稅法體系에 租稅通則法이 없는 까닭으로 個別稅法에서 각각 따로이 規定하고 있다.

所得稅法 제72조 同法 施行令 제136조, 法人稅法 제68조 同法 施行令 제134조, 營業稅法 제55조 同法 施行令 제108조, 相續稅法 제24조 同法 施行令 제43조, 資產再評價法 제31조가 곧 直接國稅와 관련된 質問檢査權 規定들이다. 直接稅가운데 登錄稅法에서 아무런 規定을 두고 있지 않은 것은 登錄稅의 施行이 客觀的으로 明確한 資料에 의하여 이루어지는 것이므로 當然하나, 不動產投機抑制에 관한 特別措置稅法이 質問檢査에 대한 規定을 缺하고 있다는 事實은 法の 흠결로 생각된다.

間接國稅에 관련된 것으로는 物品稅法 제16~18조 同法 施行令 제32조, 織物類稅法 제15~17조, 酒稅法 제43조, 通行稅法 제10조, 石油類稅法 제11~13조, 入場稅法 제11조 同法 施行令 제24조, 印紙稅法 제14조, 電氣가스稅法 제14조, 同法 施行令 제13조가 있으며, 關稅法 제173~175조가 稅關公務員의 質問檢査權에 대해 규정하고 있다.

地方稅法에서도 제64조 및 同法 施行令 제49조에서 같은 趣旨의 規定을 두고 있다.

各 稅法이 課稅要件을 달리하여 제마다의 規定이 內容上 相異點을 지니고 있는 것을 是認하더라도, 分散된 諸規定은 表現에 있어 統一性을 缺하여 諸規定間의 比較에 혼동을 가져

(1) 공평과세준칙 국제징혼령 제207호(1971. 9. 7) 참조.

온다.

各稅法의 規定을 고루 個別的으로 살핀다는 것은 質問檢査權의 一般의 理解에 必要하지 않다. 主로 所得稅와 法人稅를 中心으로 하여 보기로 한다.<sup>(2)</sup>

### 3. 質問檢査受忍의 任意性

實體稅法上の 質問檢査는 實力으로 強制할 수 없는 것이기 때문에 通常 任意調查라고 불리운다. 그러나 正當한 事由없는 質問檢査의 拒否는 租稅犯處罰法 제13조 9호(關稅에 關하여는 關稅法 제191조)에 따라 處罰을 받게 되므로 間接強制를 隨伴하는 任意調查 또는 間接強制調查라고도 불리운다.<sup>(3)</sup>

(2) 所得稅法과 法人稅法의 關係規定은 다음과 같다.

#### 所得稅法 제72조

- ① 稅務에 종사하는 公務員은 所得稅에 關한 調查에 있어서 必要할 때에는 다음 各號에 記하는 者에 對하여 質問하거나 그 事業에 關한 帳簿·書類 기타 物件을 檢査할 수 있다.
  1. 納稅義務者 또는 納稅義務가 있다고 인정되는 者
  2. 源泉徵收義務者
  3. 第52條의 規定에 의한 納稅組合
  4. 第1號에 記하는 者와 金錢이나 物品 기타 去來가 있는者 또는 있다고 認定되는 者
- ② 政府는 前項 各號에 記하는 者에 對하여 所得稅에 關한 調查上 必要할 때에는 報告書 기타 必要한 書類나 物件의 提出을 命할 수 있다.
- ③ 政府는 所得稅에 關한 調查에 있어서 必要할 때에는 納稅義務있는 者의 組織한 同業者組合과 이에 準하는 團體에 對하여 必要한 事項을 質問하거나 그 事業에 關한 帳簿 기타 物件을 檢査하거나 報告書의 提出을 命할 수 있다.
- ④ 金融機關에 對하여는 豫金·利子所得者의 個人別 豫金額·利子所得金額 및 그 源泉徵收 사항에 關하여는 前 各項의 規定을 適用하지 아니한다.

#### 所得稅法施行令 제136조

稅務에 從事하는 公務員이 法 第72條 第1項 및 第3項의 規定에 의하여 所得稅에 關한 調查를 하는 경우에 帳簿·書類 기타 物件의 檢査를 할 때에는 別紙 第37號 書式의 檢査證을 提示하여야 한다.

#### 法人稅法 제68조

- ① 稅務에 從事하는 公務員은 法人稅에 關한 調查에 있어서 必要할 때에는 다음 各號에 揭記하는 者에 對하여 그 金額·數量·價格·支拂期日 등에 關하여 質問을 하거나 이에 關한 帳簿 其他 物件에 對하여 檢査를 하거나 報告書 其他 必要한 書類나 物件의 提出을 要求할 수 있다.
  1. 納稅義務者 또는 納稅義務가 있다고 認定되는 者
  2. 第66條의 規定(報告書의 提出義務)에 의하여 報告書를 提出한 義務가 있는 者
  3. 第1號에 揭記하는 者와 金錢物品 또는 其他의 去來가 있는者 또는 이러한 去來가 있다고 認定되는 者
- ② 稅務에 從事하는 公務員은 法人稅에 關한 調查에 있어서 必要할 때에는 個人 또는 法人이 組織한 團體에 對하여 그 團體員의 所得의 調查에 關하여 必要한 事項을 質問하고 그 團體의 帳簿 其他의 物件을 檢査하거나 報告書의 提出을 要求할 수 있다.

#### 法人稅法施行令 제134조

稅務에 종사하는 公務員이 法 第68條의 規定에 의하여 法人稅에 關한 調查를 위하여 帳簿·書類 其他의 物質을 檢査할 때에는 別紙 第38號 書式의 檢査員證을 提示하여야 한다.

(3) 實定法上の 質問檢査를 任意調查라고 부르는 것은 不自然스럽다고 指摘하는 者도 있다. 「任意」라

質問檢査拒否의 處罰은 憲法上的의 默秘權에 관한 規定에 違背되는 것으로는 보지 않는다. 憲法 제10조 2항의 規定은 「刑事上 자기에게 不利한 陳述」을 強要할 수 없도록 한 것으로서, 單純히 行政的 目的을 위한 質問檢査의 禁止를 規定하고 있는 것은 아니다. 이것을 다른 觀點에서 본다면 租稅犯則搜查의 目的으로 實體法上的의 調查權을 行使해서는 안된다는 것을 뜻하며, 또한 實體法上的의 質問檢査權의 行使로 얻어진 資料는 犯則事件의 訴追에 있어서는, 적어도 適法하게 얻어진 證據라 할 수 있다.

#### 4. 「純粹한 任意調查」

質問檢査權의 行使가 아닌 調查, 즉 相對方의 同意를 얻어 行하는 質問檢査를 間接強制에 의한 任意調查와 區別하여 「純粹한 任意調查」라고 便宜上 부른다. 물론 이 경우에 있어 相對方은 調查를 受忍할 義務를 지지 않으며, 調查에 應하지 않는다하여도 何等의 法的인 不利益을 받지 않는다. 어떠한 이는 刑事節次上의 이른바 任意同行이라는 것에 比喩할 수도 있겠다. 現在의 稅務行政의 實際에 있어 調查業務가 대부분 이른바 「純粹한 任意調查」의 形態로 이루어지고 있는 듯 하다.

純粹한 任意調查라 하더라도 그것이 被調查者의 權利關係에 影響을 미치는 것임에는 틀림 없다. 그렇다면 그러한 任意調查의 存在를 신듯 認定하기에 앞서 어떠한 理論的 根據를 가지고 正當化할 수 있겠느냐 하는 疑問이 떠오른다.

여기에는 肯定論과 否定論이 있다. 그리고 多數說인 肯定論은 公法上的의 契約 또는 行政指導의 理論에서 그 根據를 찾으려한다.<sup>(4)</sup> 肯定論者도 現行稅法의 規定이 純粹한 任意調查에 行爲規範으로서의 法的根據를 마련해주지 않은데 대해 立法論的 不備를 지적한다.

公法上的의 契約說은 純粹한 任意調查를 調查協力을 內容으로 하는 公法上的의 契約으로 본다. 法律의 留保가 妥當하지 않은 行政領域에 있어서도 公法上的의 契約의 成立을 認定하고 있으며, 質問檢査權과 같이 組織規範에 一應의 根據를 求할 수 있다고 생각되는 경우에 있어서도, 法律의 留保에 속하지 않은 領域으로서, 公法上的의 契約의 成立이 是認되고 있는 이상, 調查協力을 內容으로 하는 契約을 否認하여야 할 필요는 없다는 見解이다.<sup>(5)</sup> 그러나 質問檢査의 相對方이 事實上的의 不利益이 초래될 可能性이 깊은 契約을 意圖하였다고 보는것은 너무나 不自然스러운 擬制이다. 純粹한 任意調查를 行政指導의 一態樣으로 보고 거기에서

고 한다면 拒否할 權利가 있다는 것을 뜻하는 것이라 하겠는데, 그 權利의 行使에 대해 事後에 處罰을 한다는 것은 不自然스럽다는 것이다. 吉田敏幸, 「廣田事件と 無罪判決」, 稅法學 232號 p.40. 間接強制調查라고 부르는 것이 보다 뚜렷하기도 하다.

(4) 北野弘久, 「實體稅法上の 調查權의 法的限界」, 杉村章三郎 古稀祝賀 稅法學論文集 p.5.

(5) 村井 正, 「稅法上の 質問調查權」, 稅法學 233號(1970年 5月) p.22. 村井 교수자신도 公法上的의 契約說을 하나의 構想으로 提起하고 있을 따름이다.

正當性を 求하려는 것이 通說的인 見解이다. 오늘날 여디 種類의 稅務調査가 稅務指導라는 이름으로 行하여지고 있는 것으로 보아도, 行政指導가 이미 租稅分野에서 普遍的으로 活用되고 있음을 알 수 있다. 다른 行政領域에도 못지않게 널리 볼 수 있는 現象임에도 불구하고 行政法上으로는 아직 定着되지 않은 概念이다. 通常의 定義에 따르면, 行政機關이 所管事務에 속하는 事項에 관하여 特定한 個人, 公私의 法人 및 團體 등에 非權力的 任意的 手段으로써 作用하여 相對方의 同意 또는 協力下에 行政機關이 希望하는 一定한 秩序의 形成을 위하여 그들을 誘導하는 一聯의 作用을 가리켜 行政指導라 부른다.<sup>(6)</sup> 法令에 의한 行政指導도 물론 있다. 그러나, 現實적으로는 法令의 根據없이 行하여지는 例가 매우 흔하며 理論上 法的 根據를 要하지 않는다는 見解가 支配的인 듯하다.<sup>(7)</sup> 따라서 여기에 「純粹한 任意調査」를 行政指導의 一態樣으로 認定할 素地가 있다. 그러나 누구나가 指摘하듯, 비록 非權力的 任意的이라 하지만 官을 두리워 하는 後進的 社會構造에서 行政指導가 市民에게 참으로 任意的인 것으로 받아들여질 것인지는 實際로 매우 疑心스럽다. 現代 行政에 能動性과 積極性 그리고 伸縮性이 不可缺하다는 것을 認識하면서도, 行政指導와 따라서 行政指導의 一態樣으로서의 純粹한 任意調査에 있어서 一定한 限界를 그어야 한다. 그 限界는 法律의 留保와 法律의 優位의 原則에서 오는 通常的인 面뿐만 아니라 平等의 原則과 信義誠實의 原則의 側面에서 慎重히 考慮하여야 한다.

사실, 行政指導로서의 純粹한 任意調査를 否認하는 主張도 그 內面에는 純粹한 任意調査가 形式으로만 純粹할 뿐 實際로는 心理的 強制的 方法으로 納稅者의 權利를 侵害할 길을 터 놓게 될 것이라는 憂慮이다.<sup>(8)</sup> 純粹한 任意調査를 是認한다는 것은 結果적으로 間接強制的 法的要件을 有名無實하게 하고, 法律이 定하는 節次에 따르지 않는 權限을 擴大시킨다. 이러한 점을 考慮하여 純粹한 任意調査의 限界性에 깊이 주의할 필요가 있다.

## 5. 調査相對方의 範圍<sup>(9)</sup>

所得稅法 제72조 1항은 質問檢査의 相對方을 ① 納稅義務者 또는 納稅義務가 있다고 인정되는 者 ② 源泉徵收義務者 ③ 제52조(納稅組合의 徵收)의 規定에 의한 納稅組合 ④ 納稅義務者 또는 納稅義務가 있다고 認定되는 者와 金錢이나 物品 기타 去來가 있는 者 또는 있다고 認定되는 者로 하고 있으며, 제3항에서 納稅義務있는 者의 組織한 同業者組合과 이에 準

(6) 成田 頼明, 「行政指導」, 現代法講座 4卷 p.132; 徐元宇, 「行政指導에 관한 法的問題」, 監査月報 4卷 8號 p.9; 金南辰, 「行政指導와 法治主義」 同 p. 18.

(7) 鹽野 宏, 「行政指導」, 行政法講座 第6卷 p. 21.

(8) 新井隆一, 「稅務調査權의 法的限界」, 稅法學 232號 p.33.

(9) 綠色申告者에 대해서는 調査決定에 制約이 있으나, 여기에서는 따로 論하지 않는다. 所得稅法 제32조 3항 同法 施行令 제84조 3,4항, 法人稅法 제33조 2항 同法 施行令 제92조 3항, 營業稅法 제33조 同法 施行令 제70조 참조.

하는 團體에 대해서도 필요한 事項을 質問하거나 그 事業에 관한 帳簿 기타 物件을 檢査하거나 報告書의 提出을 命할 수 있도록 定하고 있다. 法人稅法 제68조도 內容에 있어 類似하나 表現을 달리하여 다음과 같이 規定하고 있다. 즉 제1항에서 ① 納稅義務者 또는 納稅義務가 있다고 認定되는 者 ② 제66조의 規定(報告書의 提出義務)에 의하여 報告書를 提出할 義務가 있는 者 ③ 納稅義務者 또는 納稅義務가 있다고 認定되는 者와 金錢 物品 기타의 去來가 있는 者 또는 이러한 去來가 있다고 인정되는 者를 調査對象者로 規定하고, 제2항에서 個人 또는 法人이 組織한 團體에 대하여 그 團體員의 所得의 調査에 관하여 필요한 事項을 質問하고 그 團體의 帳簿 기타의 物件을 檢査하거나 報告書의 提出을 要求할 수 있는 權限을 稅務公務員에게 부여하고 있다.

「納稅義務者」란 確定申告書를 提出하여 納稅義務가 一段 確定된 者를 뜻한다. 「納稅義務가 있다고 認定되는 者」는 이른바 抽象的 納稅義務者에 해당한다고 생각되며, 確定申告書를 提出하지 않고 있으나 客觀的으로 보아 實質的으로 納稅義務가 成立하여 있다고 合理的으로 推定되는 者를 뜻한다 하겠다.<sup>(10)</sup> 納稅義務의 推定은 業者團體에 대한 諮問, 前年度所得 및 同業者所得의 對比를 포함하여 當該 行政機關에서 蒐集한 資料에 의한 部內調査 등에 의해 合理的으로 認定될 경우를 말하는 것이며, 결코 稅務公務員의 主觀的 判斷에 따라 質問 檢査權을 行使하지 못하며 漫然히 恣을 잡으려 行使할 것은 더욱 아니다.

앞의 所得稅法 제72조 1항 2호가 源泉徵收義務者를 계기하고 있음에 比하여 法人稅法은 그렇지 않다. 그렇다 하여 法人稅法上 源泉徵收義務者가 質問檢査의 相對方에서 除外되는 것은 아니며 다만 規定의 方式을 달리하고 있는 例일 따름이다. 왜냐하면 源泉徵收義務者는 前記 法人稅法 제68조 1항 3호의 「納稅義務者 또는 納稅義務 있다고 認定되는 者」와 「金錢 物品 또는 其他의 去來가 있는 者」에 포함하여 읽을 수 있기 때문이다. 이와 同一한 規定이 所得稅法에도 있어, 위와같이 세길 때 所得稅法의 規定이 重複된 感이 있다고도 하겠으나, 源泉徵收義務者는 特別徵收義務者와 더불어 스스로가 「納稅者」라는 점에서 第三者의 租稅債務確定을 위한 單純한 協調者는 아닌 까닭에 만드시 不必要한 文句라고는 할 수 없다.

納稅義務者 또는 納稅義務 있다고 認定되는 者와 「金錢 物品 또는 其他의 去來가 있는 者 또는 있다고 認定되는 者」란 결국 去來先을 말하는 것으로 當該 納稅義務와 直接關係가 없으며, 이른바 反面調査의 對象者이다.

法人稅法 제68조 1항 2호는 領收 및 支給報告書提出義務者를 말한다. 所得稅法에는 같은 規定이 없다. 收入金額, 販賣金額 또는 都給金額에 대한 領收報告와 物品의 代金 各種의 料金 또는 使用料의 支給報告를 하여야 할 者가 必然的으로 納稅義務者(라고 認定되는 者)이거나 또는 그의 去來先일 수는 없는 것이다. 비록 所得稅法의 適用을 받는 者라 할지라도 現實

(10) 所得稅法 제7조 2호(다)

의므로 所得을 얻지 못하였으면 納稅義務者가 아닌 것이다. 물론 實際에 있어서는 大多數의 報告書提出義務者가 同時에 納稅義務者(라고 認定되는 者)이거나 아니면 去來先에 該當할 것이다. 그러나 概念上으로는 區別하여야 하겠는데, 그렇다면 所得稅法이 報告書提出義務者를 一般的으로 質問檢査의 對象에서 除外하려고 意圖했는가는 疑問이다.

資料提出制度는 第三者인 提出義務者로부터 資料를 提供받아 納稅義務者의 所得把握에 活用하려하는 것이고 보면, 質問檢査의 範圍도 提出된 資料의 內容이 正當하지 않다고 認定되거나 또는 提出義務者가 提出을 게을리 했을 경우에 限하여 資料提出制度의 目的에서 逸脫하지 않도록 嚴格히 制約되어야 한다.

所得稅法 제72조 3항은 「金融機關에 대하여는 預金利子所得者의 個人別 預金額·利子所得金額 및 그 源泉徵收 사항」을 質問檢査의 對象에서 排除하고 있다. 그것은 貯蓄性預金이 非課稅일 뿐더러 또한 「預金 積金 등의 秘密保障에 관한 法律」<sup>(11)</sup>의 趣旨를 부여하고 있는 것이다. 法人稅法에 그와 같은 規定이 없는 까닭은, 一見 物議 많던 兩建預金에 의한 租稅回避의 打開策으로 1971년 12월 28일 法人稅法改正에 있어서 金融機關이 支給하는 利子の 非課稅를 廢止하기에 이룬데에서 合理性을 찾을 수 있을 것 같기도 하나, 實은 法人이 受領하는 預金利子が 非課稅이었던 從前부터 金融機關의 質問檢査 禁止規定이 없었던 것이다. 禁止規定이 法人稅法에 없더라도 「預金 積金 등의 秘密保障에 관한 法律」이 優先하여야 하며, 다만 同法 제4조 1항의 規定에 따라 租稅滯納處分 및 相續稅法에 의한 相續財產의 調査에 限하여 預·貯金者에 관한 質問檢査를 金融機關에 대하여 할 수 있을 따름이다.

## 6. 事 前 調 査

앞에서 본 바와 같이, 調査의 相對方으로서의 「納稅義務者」는 確定申告書의 提出者이며 「納稅義務 있다고 認定되는 者」는 事實上 納稅義務가 成立하여 있다고 推定되는 者이다. 그렇기 때문에 質問檢査權은 原則적으로 事後調査를 위한 制度이며 確定申告期限前에는 許容될 수 없는 것이다. 보다 根本적으로 租稅債務를 申告로서 一次的으로 確定시킬 權利가 納稅者에게 주어지고 課稅廳이 이를 是·否認 또는 無申告의 경우 稅額을 決定할 수 있는 것은 二次的 補完의 일 따름인 申告納稅制度의 本旨로 보아도 事前調査가 認定될 餘地가 없다. 隨時賦課는 例外에 속하게 되겠지만 그것은 隨時賦課의 規定에 따라 個人의 경우 ① 納稅義務있는 者의 事業場 住所 또는 居所의 移動이 빈번한 때 ② 事業不振 기타의 事由로 인하여 休業 또는 廢業狀態에 있을 때에<sup>(12)</sup> 그리고 法人의 경우에는 一같은 趣旨이지만 法人稅通脫의

(11) 法律 제2316호

(12) 所得稅法 제40조

憂慮가 있다고 인정될 때에<sup>(13)</sup> 限定되어야 한다.

中間豫納 減額申請<sup>(14)</sup>의 調査는 어떠한가? 中間豫納은 納稅義務成立 以前에 豫定稅額의 一部 假納과 같은 性質의 것임으로, 納稅義務 成立以前이라는 점에서 減額申請의 調査는 事前調査이며 따라서 否定되어야 할 것이라는 理論도 一應 可能하다. 이렇게 보면 減額申請의 調査는 純粹한 任意調査의 形式으로만 可能하다 할 것이다. 그러나 豫納額의 請求權이 中間豫納規定에 따라 發生하는 것이므로, 個人中間豫納期間事業實績申告書<sup>(15)</sup> 또는 法人稅 中間豫納計算書<sup>(16)</sup>의 提出이 있는 뒤에는 減額申請의 妥當性을 檢討하여 申請에 대한 處分을 하기 위하여 필요한 範圍에 限定하여 質問檢査權의 行使를 認定하여도 無妨하다고 보며 또한 그렇게 보지 않을 경우에 提起될 여러 實際的 隘路를 감안하더라도 不可避한 것이라고 생각된다.

## 7. 調査의 範圍와 方法

### 가. 事前通知

實體稅法上的 質問檢査가 犯則搜查가 아니고, 어디까지나 相對方의 承諾을 얻어 하는 任意的인 것인 점으로 보아 質問檢査에 應하기에 適合하지 않은 때를 택하는 것은 避해야 할 것이다. 不意에 訪問하여 質問을 하여 이에 答辯하지 못하고 檢査의 要求에 즉시 應하지 못하였다하여 곧 不答辯이나 檢査拒否로 刑事上의 責任을 묻는 것은 隱當하지 않다. 그리고 그러한 突然의 質問檢査가 營業 또는 私生活을 妨害할 憂慮가 있다는 것도 감안하여야 한다.

따라서 비록 實體稅法에 質問檢査의 事前通知를 要求하는 明文의 規定이 없더라도 위의 점을 보아 事前通知를 要하는 것으로 보는 것이 妥當하다. 稅務士가 納稅義務者를 代理하여 作成한 申告書 申請書 請求書에 관하여 調査할 필요가 있다고 인정할 때에는 그 稅務士에 대하여 調査의 日時 場所를 通知하도록 稅務士法에서 규정하고 있다<sup>(17)</sup>. 稅務代理人인 稅務士에게도 事前通知를 要求하고 있는 趣旨로 보더라도 本人에 대한 通知는 더욱 필요하다고 할 수 있을 것이다. 美國聯邦의 內國歲入法도 內國歲入廳에게 帳簿 書類 記錄 등을 檢査할 權限을 부여하고 있으나, 그것은 相對方의 召喚으로 비롯하며, 이에 應하지 않을 때에는 法院의 召喚令狀을 發付받아 強制할 수 있다.<sup>(18)</sup>

(13) 法人稅法 제36조

(14) 所得稅法 제41조 3항, 法人稅法 제30조 4항

(15) 所得稅法施行令 제98조

(16) 法人稅法施行令 제89조

(17) 稅務士法 제10조

(18) Internal Revenue Code of 1954 §§ 7601—07.



#### 나. 檢査證의 提示

調査에 臨하는 稅務公務員은 檢査證을 被調査者에게 提示하여야 한다.<sup>(19)</sup> 이것은 被調査者의 要求가 있거나 없거나 간에 반드시 提示하여야 된다는 뜻이다. 被調査者는 檢査證 提示를 要求하는 따위의 不親切로 調査者가 自己에게 不利하게 心證을 굳히는 것을 두려워하는 立場에 있는 것이다.

檢査證 制度는 質問檢査의 權限있는 稅務公務員임을 許稱하는 者를 排除하고자 하는 것임은 물론이지만, 또한 相對方에게 純粹한 任意調査가 아닌, 質問檢査權의 行使임을 알리고 慎重한 調査의 節次를 期하려는 趣旨가 있음에 留意하여야 한다.

「검사원증」에는 調査의 目的이 되는 稅種目的의 表示, 例컨데 「위의 사람은 소득세법시행령 제72조의 규정에 의하여 장부·물건을 검사할 권한이 부여되었음을 증명함」<sup>(20)</sup>이라고 되어 있으므로, 所得稅檢査證 提示로 物品稅 등 기타 稅種目的의 調査는 許容될 수 없다.

檢査證의 提示없는 調査는 違法임을 免할 수 없다.

#### 다. 調査理由의 告知

質問檢査權의 行使는 「必要할 때」에 限定되어 있으므로 調査動機와 內容 즉 調査理由를 相對方에게 알려 調査의 承諾을 얻도록 하여야 한다. 調査의 理由를 相對方에게 認識시킬 수 없이 相對方이 承諾하지 않는다하여 處罰하는 것은 不當하다. 質問檢査는 具體的事實에 疑問이 있어 行하여지는 것이므로, 調査理由의 告知는 個別的이며 具體的이어야 할 것이다.

#### 라. 質問檢査의 對象

所得稅法은 「必要할 때에는…… 質問하거나 그 事業에 관한 帳簿·書類 기타 物件을 檢査할 수 있다」고 규정하고 있으나, 法人稅는 좀더 상세하여 「必要할 때에는… 그 金額 數量 價格 支拂期日 등에 관하여 質問하거나 이에 관한 帳簿 其他 物件에 대하여 檢査를 하거나 報告書 其他 必要한 書類나 物件의 提出을 要求할 수 있다」고 규정하고 있다.

「質問」은 調査上의 疑問點에 대하여 相對方의 釋明을 要求하는 行爲이다. 質問은 반드시 口頭일 必要는 없고 書面으로도 할 수 있다. 答辯도 口頭뿐만 아니라 書面に 의한 答辯을 要求할 수 있다. 「報告書의 提出을 要求할 수 있다」 같은 바로 그 예이다.

「檢査」의 對象은 「帳簿·書類 기타 物件」이다. 事業에 관한 帳簿 등에 限하며 이에 該當하지 않은 事業主個人이나 法人任員의 家計簿나 私生活上의 書類 등은 除外된다. 그런데 「기타의 物件」이란 무엇을 가리키는 것일까? 帳簿·書類에 準하는 物件만을 뜻한다고 보는 狹意의 解釋도 있으나 이는 例外이다.<sup>(21)</sup> 一般的으로는 在庫資産과 工場 倉庫 등을 포함한 固定資産도 檢査의 對象이 되는 것으로 認識되고 있다. 그것은 帳簿·書類와 記載事項 또는

(19) 所得稅法施行令 제136조, 法人稅法施行令 제134조, 營業稅法施行令 제108조 등.

(20) 所得稅法施行令 別紙 제37호 書式

(21) 新井隆一, 「質問檢査權의 法的限界」, 稅法學 232號 p.37.

申告書의 내용이 正當한가를 判斷하는데 必須의이기 때문이다. 그러나 이를 뒤집어 말하면 그러한 判斷에 必要한 範圍內에서 檢査를 할 수 있음을 뜻한다.

檢査의 對象이 되는 物件은 調査相對方이 所有하고 있는 것 뿐만 아니라, 占有하고 있는 것에도 미친다.<sup>(22)</sup>

質問檢査의 諸規定이 「必要할 때」에 限하여 適用된다. 「必要할 때」라고 하는 것은 必要한 경우 또는 必要한 範圍를 말한다. 그런 까닭에 包括的으로 帳簿書類 일체의 提示를 要求한다던가, 包括的으로 去來先 納品處全部의 住所 姓名을 밝힐 것을 要求하는 따위는 許容될 수 없으며, 이러한 包括的 要求의 拒否가 곧 處罰의 對象이 되는 것으로 볼 수 없다.<sup>(23)</sup> 만일 犯則의 嫌疑가 있어 참으로 強力한 手段을 必要로 한다면, 租稅犯處罰節次法에 따라 法院의 令狀을 일어 尋問·搜索 또는 押收 등이 가능하다.<sup>(24)</sup> 令狀發付節次의 介在에 의한 司法府의 없는 곳에 抑制作用이 擔當 稅務公務員의 任意의 選擇에 따라 安易하게 一般的 包括的으로 答辯이나 檢査承諾의 間接強制가 許容된다고 볼 수 없다.<sup>(25)</sup>

#### 다. 調査權의 濫用

適正한 課稅를 期하기 위한 質問檢査權의 行使와 그에 따르는 納稅者의 私的犧牲과를 具體的으로 어떻게 調整하여야 할 것인가 하는 것은 緊要한 問題이다.

「納稅者가 基本的人權의 侵害를 受忍하지 않으면 안된다는 것은 原則的으로 있을 수 없다고 할 것이다. 本來 納稅者는 所得稅法 및 法人稅法 所定の 要件 아래 稅務職員의 質問檢査에 대하여 이에 應諾할 義務를 지는 것이므로 어느 정도의 營業活動과 私生活의 平隱을 事實上 妨害하는 일이 있다는 것은 말할 것도 없다. 그렇다고는 하나 質問檢査權의 行使가 적어도 納稅者의 營業活動을 停滯시키고 商賈의 去來先이나 銀行 등의 信用을 失墜시키고 그 밖에 私生活의 平隱을 甚히 害하는 따위의 態樣으로 行하여졌다고 하면 그것은 이미 任意調查로서의 限界를 超越하는 것이라고 하지 않을 수 없다」.<sup>(26)</sup> 質問檢査의 時間도 日出後 日沒前에 限할 것을 原則으로 해서 不當하게 私生活을 侵害하지 않도록 하여야 한다. 다만 夜間營業을 위주로 하는 業體와 같은 경우에는 夜間이라 할지라도 無妨할 것이다.

그리고 모든 公權의 行使가 그렇듯, 質問檢査權의 行使가 報復이나 差別의 手段으로 惡用되어서 안된다는 것은 말할 나위도 없다. 「質問檢査權의 行使가 特定の 團體를 構成하고 있는 納稅者만을 對象으로 한 경우 또는 調査對象者의 選定에 있어서의 差別은 없었다 하더라도 위와 같은 納稅者만을 다른 納稅者보다 깊이 質問檢査한 경우에 있어서는, 그 質問檢査는 特定 團體의 構成員이라는 까닭으로 行하여진 差別行爲이며, 그 質問檢査自體가 團體의

(22) 遠藤武和, 「稅務調査」 p. 31.

(23) 東京地裁 昭 44. 6. 25 判決(世稱 廣田事件)

(24) 租稅犯處罰節次法 제2조

(25) 前掲 廣田事件

(26) 東京地裁 昭和 43. 1. 31 判決, 判例時報 507號 p. 9. (世稱 中野民商事件).

構成員의 結社의 自由에 대한 介入行爲가 되는 경우가 있을 수 있다. 그리고 가령, 그 質問檢査가 當該 納稅者로 하여금 그 團體로부터 離脫하게 할 目的으로 行하여진 경우에는 그 質問檢査가 團體의 構成員의 結社에 대한 介入行爲가 된다는 것은 明白하다 하여야 할 것이다.<sup>(27)</sup>

## 8. 質問檢査의 權限있는 公務員

質問檢査權을 行使할 수 있는 者를 각 稅法에서 단순히 「稅務에 종사하는 公務員」이라고 하고 있으나, 行政組織法上 原則적으로 質問檢査의 相對方에 대하여 土地管轄을 가지고 있는 稅務官廳의 職員을 뜻하는 것으로 보아야 한다.<sup>(28)</sup> 管轄地 外에 調査相對方의 支店出張所工場 등이 있는 경우에는 出張調査가 許容된다고 하겠으나, 稅務行政 全體의 秩序를 위해서는 支店·出張所 등을 所轄하는 地方國稅廳 또는 稅務署에 依賴하도록 하는 것이 바람직하다.<sup>(29)</sup>

被調査者는 權限있는 稅務公務員을 忌避할 수 없다. 稅務調査는 法の 規定에 따라 適確한 稅額算出의 資料를 蒐集하는 것에 不過하기 때문이다. 그러나 稅務公務員의 違法한 調査를 受忍할 義務는 없는 것이므로 調査에 있어서 橫暴가 있을 때 그 稅務公務員의 交替를 監督者에게 要請할 수 있음은 물론이다.

## 9. 質問檢査權의 違法한 行使의 效果

質問檢査權의 法的 限界를 벗어난 경우에, 이를 拒否하였다 하더라도 不答辯罪나 檢査拒否罪를 構成하지 않을 것이다.

그보다 實質적으로 중요한 문제는, 違法한 調査에 基한 課稅處分의 效力 興否이다. 刑事訴追에 있어서 違法으로 蒐集된 證據에도 證據能力을 認定하는 우리의 實際<sup>(30)</sup>에 類推하면, 違法한 調査에 基한 課稅處分도 實體的 眞實에 符合하는 限 有效하다고 하겠다. 그러나 節次的 公正性이 憲法의 基本理念으로 점차 強調되고 있는 事實에 비추어보아 違法한 調査에 基한 課稅處分은 違憲이라고 생각하여야 할 것이다. 뿐만 아니라 實定法上的 質問檢査에 法院이 介入하는 事前의 司法的 抑制도 制度上 없는 現行 稅法規定으로 볼 때, 그러한 課稅處分

(27) 前掲 中野民商事件.

(28) 地方稅務官署設置法 및 지방세무행정기관의 명칭 위치 및 관할구역에 관한 규정 참조. 租稅犯處罰節次法 제7조는 明文으로 強制調査를 當該 稅務公務員의 所屬官署의 管轄區域內에 限定시키고 있다.

(29) 租稅犯處罰節次法 제7조 2 및 3항 참조.

(30) 大判 1968년 932호 1968년 9월 19일 判決 참조.

을 認定한다면 違法한 調査에 대한 事後救濟도 事實上 不在한 결과를 가져오는 危險이 內包되어 있는 것이다. 美國聯邦所得稅와 관련된 Reineman v. United States<sup>(31)</sup>는 이를 直視하고 있는 判例로서 參考의 價値가 있다고 믿는다. 聯邦內國歲入法 제7605조 (b)는 「……어떠한 納稅者도 不必要한 檢査 또는 質問을 받지 않는다. 納稅者의 會計帳簿에 대한 檢査는 一課稅年度에 一回에 限하며, 다만 納稅者가 스스로 要請하거나, 또는 財務部長官 또는 그 代理人이 第一回의 檢査結果 다시 追加檢査가 必要하다는 뜻을 納稅者에게 미리 書面으로 通知하였을 경우에는 例外이다」라고 규정하고 있다. 이 規定에 違背하여, 內國歲入廳은 本人의 要請에 의하지도 않고 또한 財務部長官의 追加檢査의 書面通知도 없이 追加檢査를 하였다. 實은, 原告는 稅務公務員이 帳簿檢査中 過年度의 것을 調査해 갔다는 것도 事後에 發見했다. 原告는 違法한 追加檢査에 基한 追加賦課는 無效라고 주장하였다. 이에 대하여 被告인 國家는, 違法한 調査의 救濟로는 自助(remedy is one of self-help), 즉 檢査 拒否의 方法이 存在하는 것이며 拒否를 하지 않은 以上 違法性이 阻却되는 것이라고 抗辯하였다. 그러나 이 事案에 있어 納稅者가 過年度의 調査를 받고 있음을 認識하지 못하였기 때문에, 自助行爲의 機會가 주어지지 않은 셈이다. 法院은 이 점을 지적하면서, 이러한 경우 唯一한 事後 救濟의 方法으로는 課稅處分の 取消뿐이라고 判示하였다.

Field Enterprises, Inc. v. United States<sup>(32)</sup>에서는 같은 規定 즉 聯邦內國歲入法 제7605조 (b) 違反의 追加檢査에 基한 追加檢査의 通知를 하지 않았다는 事實이 언제던지 更正處分임에도 不拘하고 處分效力에 影響을 미치는 것은 아니라고 하면서 그 效力을 認定한 判例이다. 이 事件에서는 原告가, 主觀的인 意思가 어떠한가에 (without regard to plaintiff's subjective intent), 追加檢査임을 알고 應했던 것이다. Reineman 事件을 引用하면서도 전복하지 않은 것으로 보아, 여기에서는 自助의 機會가 있었다는 것이 結論을 달리하게 한 要素라고 보아야 할 것이다.

요컨대 被調査者가 拒否할 機會없이, 違法한 調査가 行하여졌을 때에는 그에 따른 課稅處分の 效力을 否認하는 것은 매우 妥當한 結論이라고 주장하라고 싶다.

## 10. 우리의 實態와 結語

稅務公務員의 質問·檢査權의 行使에 대한 實態調査를 하였다. 調査對象은 職員이 10名 내지 15名이 있는 法人企業體와 資本金이 2백만원 내지 천만원 정도일 것으로 생각되는 中小企業 中 單純無作爲抽出에 의해 각각 100 개씩 선정하였다. 그리고 그 方法에 있어서는

(31) 301 F. 2d 267(1962).

(32) 348 F. 2d 485(1965).

체크 應答를 하게 되어 있는 設問과 自由應答를 하게 되어 있는 3개의 設問이 수록된 質問書를 配付하였다. 그러나 納稅者들이 自身の 稅金에 관계되는 문제는 언질을 회피하는 경향이 있으므로 質問書의 回收가 어려울 것 을 염려하여, 納稅者들을 直接 面接하고 質問書의 記載를 要請하는 소위 Questionnaire-Interview의 方法을 擇하였다. 이를 項目別로 보면 다음과 같다.

① 調查結果를 分析해 볼 때 質問·檢査權에 대한 納稅者의 認識의 度가 극히 낮은 것으로 나타났다.

現行法上 納稅者가 稅務公務員의 質問에 대하여 虛偽의 陳述을 할 때에는 10 萬원 이하의 罰金 또는 料料에 處하게 되어 있다.<sup>(33)</sup> 그런데 稅務公務員의 質問에 대하여 虛偽의 陳述을 하면 어떻다고 생각하느냐는 設問에 대하여, 法人의 46%와 個人業體의 30%가 「處罰 받는다」고 答하였고, 나머지가 「아무렇지도 않다」거나, 「잘 모르겠다」로 答함으로써, 納稅者의 상당수가 이 점에 관하여 無知, 또는 無關心을 示하였다. 뿐만 아니라, 納稅者는 質問·檢査權의 法的限界에 대해서도 오해를 하고 있음을 알 수 있다. 稅務公務員이 納稅者의 事務室, 營業場所 등을 搜索하여 帳簿나 書類, 기타 物件을 押收해 갈 수 있는 것은, 租稅犯則事件의 調查를 위하여 필요한 때에 法官이 發付한 令狀에 의하여서만 可能하다.<sup>(34)</sup> 그러나 調查結果를 보면 法人의 52%와 個人業體의 54%가 「稅務公務員이 帳簿를 보여 달라 하였을 때 안보여 주면 그들은 사무실을 뒤져서 꺼내갈 수 있다」고 答하였다. 그렇다면 稅務公務員이 위와 같은 越權行爲를 한다면 納稅者中 과반수가 그것이 適法한 것으로 알고 순순히 응할 것이라는 추측을 可能하게 할 뿐 아니라, 실제로 이러한 事例가 적지 않음은 응답자의 32%가 이를 경험하였다고 答한 바와 같다.

② 納稅者가 稅務公務員의 權限을 誤解하는 것과 같이, 稅務公務員自身도 상당수가(의식적인지 혹은 역시 오해에서인지) 그들의 權限(質問·檢査權)을 그릇 行使하고 있음이 調查結果 나타났다.

稅務公務員이 納稅者에게 質問·檢査權을 行使함에 는 檢査證을 提示하여야 하는데, 실제로 는 전혀 提示하는 일이 없거나(42%), 納稅者가 要求하여야만 提示하는 것(40%)으로 나타났다.

그리고 稅務公務員이 嚴格한 要件下에서만 하게 되어 있는 強制搜查(搜索·押收 등)를 行하고는 納稅者의 任意提出形式으로 處理하여 버리는 事例가 많음은 앞에서 본 바와 같다. 最近의 事例를 본다면, 1972년 5월 12일 國稅廳은 納稅證紙가 붙지 않은 不正物品의 단속을 위해 판매장 뿐만 아니라 영업자의 家宅에 까지 확대 조사하려는 방침을 세운 바 있다는 報

(33) 租稅犯處罰法 제13조 9호.

(34) 租稅犯處罰節次法 제3조 1항.

道이다.<sup>(35)</sup> 이에 대해 業界가 종래의 稅務調査에 지나친 事例가 있었음을 지적하고 明白한 證據와 適法한 節次를 갖추지 아니한 同家宅搜索을 反對하였으나, 國稅廳의 한 전문가는 營業主의 同意를 받으면 適法하다고 하였다.

③ 稅務公務員이 法人을 訪問했을 때 누가 接見하느냐는 設問에 대해 38%가 「任員」, 26%가 「부장」으로 답하였다. 稅務에 밝은 職員이 만나서 實務的인 문답을 하는 것보다는, 企業體의 幹部가 접내하여야 하는 事實은 法令에 基한 稅額確定을 위한 技術的 檢討나 分析보다도 妥協線을 모색하는 努力에 力點을 두는 듯한 印象이 깊다. 뿐만 아니라 稅務公務員이 얼마나 稅法과 經濟에 通達하여 있는가 하는 資質의 문제도 있지 않나 싶다. 결국 稅務調査時 納稅者가 誠實度를 決定받으리 할 보다는 調査者裁量에 의한 不當한 處分을 얼마나 排除할 수 있느냐가 더욱 심각한 문제로 대두된 결과라 할 수 있다.<sup>(36)</sup>

④ 調査結果를 볼 때 法人과 個人영업체가 두드러진 차이를 나타내는 것이 있었다.

첫째, 稅務公務員이 納稅者를 訪問하여 質問·檢査權을 行使하는 頻度에 있어, 法人의 경우 1 期에 「두세번」 또는 「그 이상 자주」가 대부분(74%)인데 반해, 個人영업체의 경우 1 期에 「1번」이 50%, 「그런 일 없다」가 26%로 나타났다.

둘째 稅務公務員이 帳簿를 보여달라고 할 때, 이에 應하는가를 묻는 設問에 法人의 경우 98%가 이에 應하나, 個人업체의 경우 46%가 적당히 回避하는 것으로 답하였다. 뒤집어 말하면 個人업체의 경우는 이같은 回避가 많이 默認된다고 할 수 있다. 稅務公務員의 質問·檢査權의 行使에 있어 法人과 個人業體간에 이같은 差異를 보여 주는 것은 다음과 같은 理由에 基因한다고 생각된다.

個人所得者의 記帳의 度가 낮을뿐 아니라 稅務署의 個人稅擔當職員의 業務量(擔當業體數)이 많은데 비해 한 業體當 稅收가 적으므로 稅務公務員이 철저한 質問·檢査를 할 겨를도 없거나와 相對的 重要性도 적다. 그러나 보다 근본적인 理由는 個人業體의 경우 課稅標準의 決定에 있어 推計決定<sup>(37)</sup>을 하는 경우가 많기 때문인 것으로 보인다.

⑤ 納稅者와 稅務公務員 상호간의 不信의 度가 높은 것으로 보인다. 應答者의 66%가 稅務公務員의 質問에 대하여 「항상」 또는 「때때로」 虛僞의 答辯을 한다고 하며<sup>(38)</sup>, 그 중에는 處罰받는다는 것을 알면서 虛僞答辯을 하는 者도 상당수 있었다.

虛僞의 答辯을 하는 理由를 應答者本人으로 하여금 記述케 하였던 바, 表現上의 차이는

(35) 서울經濟新聞 1972년 5월 12일자 관계기사 참조.

(36) 김영기, 「稅務調査上의 問題點과 改善點」, 商工時代 1971년 1월호.

(37) 所得稅法 제39조 1항, 法人稅法 제33조 4항, 營業稅法 제35조 1항.

(38) 응답자중에는 本 實態調査의 性格을 오해하여 眞實한 答을 회피한 사람들도 있었을 것으로 想像된다.

있었으나, 대체로 「正直하게 말하여도 稅務公務員이 믿어 주지 아니하므로 부득이 거짓말을 할 수 밖에 없다」는 것이다. 좀더 구체적으로 생각해 본다면, 例컨대 稅務公務員이 賣上高를 물었을 때, 사실대로  $x$ 원이라고 대답한다면 稅務公務員은  $x$ 원 +  $\alpha$ 로 推計하므로 부득이 納稅者는  $x$ 원 -  $\alpha$ 라고 대답하지 않을 수 없다는 것이다. 이에 대해 稅務公務員은, “그들(納稅者)은 항상  $x$ 원인 것을  $x$ 원 -  $\alpha$ 라고 말하므로 나역시 그들의 말에  $\alpha$ 를 보태지 않을 수 없다”고 말할 수 있을 것이다. 國稅廳이 1972년 4월 6일부터 4千여개의 實查法人에 대해 製造原價調査, 外形捕捉, 不實經費規制 등을 위한 稅務調査에 나선 事實<sup>(39)</sup>을 보더라도 稅務公務員과 納稅者의 낮은 協助의 度를 짐작할 수 있다.

모든 納稅者의 마음 한구석에 脫稅의 邪心이 있다는 것은 單純히 풍자가의 관찰이라고만 할 수는 없다. 人格의으로 흠이 없고 社會的으로 尊敬받는 人士도 租稅의 遁脫에 대해서는 별로 罪意識을 느끼지 않는다. 交通規則의 違反의 경우처럼, 그러한 違法行爲가 道德的 非難의 對象이 되는 것으로까지는 생각하지 않기 때문이다. 申告納稅의 制度아래에서 「納稅者는 疑心 스러운 경우에는 스스로에게 有利하게」 判斷하여 申告하는 것이 人之常情이다. 더욱이 收入의 申告漏落은 納稅者의 積極的인 欺罔行爲를 要하지 않고, 또한 費用에 있어서도 약간의 架空이나 事業費用과 私生活의 費用의 混同도 대수로운 일이 아니라는 생각에 비교적 가벼운 마음으로 虛僞의 申告를 하게 된다. 納稅者의 協力度가 높기로 代表的이라 할 수 있는 美國에 있어서도, 한 例로 1959년에 9億 44萬弗의 配當과 28億弗의 利子가 所得申告에서 누락되어 8億 5千萬弗의 歲入減少를 가져왔다 한다.<sup>(40)</sup>

비록 納稅者에게 租稅回避의 一般의 傾向이 있다 하더라도, 그것이 實地調査의 相對方을 一般 「遁脫者」로 推定하고 調査에 臨하는 것을 正當化하는 根據를 提供하는 것은 결코 아니다. 어디까지나 納稅者의 協力を 說得으로 誘導하고 合理的이며 納得이 가는 結論에 到達해야 한다. 모든 國民이 法律에 定하는 바에 따라 나라의 財政에 寄與할 義務가 있는 反面에는, 國家도 國民으로부터 法律이 定한 바 以上の 稅額을 徵收하지 않을 義務가 있는 것이다.

納稅者의 協力を 얻고 이른바 「明朗稅政」을 成就하는데 가장 重要한 前提는 徵稅者가 스스로의 姿勢를 가다듬고 稅務行政上 要求되는 精密한 知識을 갖추는 일이다. 無理하고 理解性이 낮은 稅務調査야 말로 바로 租稅마찰의 要因이며, 이것이 慢性化할 때 租稅低抗을 誘發한다.

G. Schmolders 교수의 말을 吟味할 필요가 있다. 「稅務上の 帳簿檢査 및 營業檢査는, 現代의 租稅法의 複雜性으로 보아 할 수 없는 것이지만, 만일 그것이 어떠한 경우에도 納稅者를 不當하게 다루려고 意圖하는 刑事上의 搜查와 같은 性格을 지니고 있다면, 이는 租稅道德을 危險에 빠뜨리게 한다. 適時의 事前申告, 納稅者의 時間과 助力을 適切히 빌린다는

(39) 동아일보 1972년 4월 6일 2면 관계기사 참조.

(40) Hellerstein, Taxes, Loopholes and Morals, p. 22.

것과, 또 仔詳하며 分別있는 檢査者의 態度는, 檢査가 成果를 얻고 租稅道德에 좋은 영향을 미치기 위한 前提인 것이다」.<sup>(41)</sup>

---

(41) Günter Schmolders, Allgemeine Steuerlehre 의 日譯 中村 英雄 譯, 「租稅의 一般理論」, pp.101, 102.