하자있는 세무조사에 근거한 과세처분의 효력

김 완 석*

요 약

세무조사란 과세처분을 하기 위하여 납세자에게 질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 검사·조사하는 행위이다. 이와 같은 세무조사는 국가의 과세권을 실현하기 위한 행정조사의 일종인데, 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성 검증 등을 위하여 필요불가결할 뿐만 아니라 종국적으로는 조세의 탈루를 막고 납세자의 성실한 신고를 담보하는 기능을 수행한다.

그러나 세무조사는 납세자의 영업활동 및 사생활의 평온이나 재산권을 침해할 위험성이 크기 때문에 국세기본법은 제7장의2에서 '납세자의 권리'라는 장을 두어 세무조사절차에서의 납세자의 권리보호에 필요한 규정들을 두고 있다.

그런데 세무조사가 납세자의 권리보호에 관한 규정에 위반하여 이루어진 경우에 그 세무조사에 기초한 과세처분의 효력이 문제가 된다. 세무조사에 의하여 수집된 과세정보가 과세처분의 기초가 되는 것이므로 세무조사는 과세처분을 하기 위한 일련의 절차라고 볼 수 있는 점과 절차상의 하자가 독자적 취소사유에 해당하는 점 등을 고려하여 볼 때 세무조사 절차에서의 하자는 바로 과세처분의 하자를 이루는 것이다. 즉, 위법한 세무조사에 터 잡은 과세처분 또한 위법하여 그 효력을 유지하기 어렵다고 하겠다. 세무조사에서의 하자의 정도(하자의 내용상 중대성 및 외관상 명백성)에 따라서 그에 근거한 과세처분은 무효로 되거나 취소의 대상이 된다.

다음으로 세무조사의 하자로 인하여 그 세무조사에 근거한 과세처분이 이의신청 등의 결정이나 행정소송의 판결에 의하여 취소된 경우에 과세관청은 그 위법사유를 보완하여 다시 새로운 과세처분을 할 수 있는지가 문제이다. 세무조사 실시과정에 하자가 있는 경우 그와 같은 위법한 세무조사를 통하여 획득한 과세자료에 대해서는 설령 실체적 정당성을 갖추었다고 하더라도 절차적 정당성이 없으므로 그 증거가치를 인정하기 어렵다고 하겠다. 따라서 세무조사 실시과정상의 하자로 인하여 과세처분이 취소되었다면 재처분이 어렵다고 해석하여야 한다. 그러나 세무조사 결과에 대한 통지 또는 과세예고통지 없이 행한 과세처분이나 과세

논문접수일 2019. 02. 26. 최종수정일 2019. 03. 28. 게재확정일 2019. 03. 29.
* 강남대학교 대학원 세무학과 석좌교수 ; kimws1213@naver.com

전적부심사의 청구전 또는 결정전에 행한 과세처분과 같이 세무조사가 종료된 후 과세절차에 있어서의 하자에 기인한 과세처분의 경우에는 법리상 재처분이 가능한 것으로 새겨야 할 것이다.

핵심어: 세무조사, 행정조사, 적법절차, 하자의 승계, 재처분, 절차상 하자, 과세처분

Ⅰ. 서 론

우리 헌법은 제12조[1]에서 적법절차의 원칙을 받아 들여 “누구든지 ― 법률과 적법한 절차에 의하지 아니하고는 처벌 ― 을 받지 아니”하고(제1항), “체포·구속·압수 또는 수색을 할 때에는 적법한 절차에 따라 ― 법관이 발부한 영장을 제시하여야 한다”(제3항)고 규정하고 있다. 처벌 등이나 영장주의와 관련하여 적법절차의 원칙을 규정하고 있지만, 이는 적법절차의 원칙의 적용대상을 한정적으로 열거하고 있는 것이 아니라 그 적용대상을 예시한 것에 지나지 않는다. 이와 같은 적법절차의 원칙은 헌법조항에 규정된 형사절차에서만 적용되는 것이 아니라 모든 국가작용, 즉 입법작용 및 행정작용에도 광범위하게 적용되는 것이다.[2]

적법절차(due process of law)의 원칙은 공권력에 의한 국민의 생명·자유·재산의 침해는 반드시 합리적이고 정당한 법률에 의거하여 정당한 절차를 밟은 경우에만 유효하다는 원리인데, 영미법계의 나라에서는 인권보장의 가장 핵심적인 헌법상의 기능원리로 작용하고 있다. 적법절차는 원래 신체의 자유 보장을 위한 원리 또는 형사사법적 원리로 출발하였으나, 오늘날에는 단순히 신체의 자유에 한정되는 원리가 아니라 모든 공권력 작용에 있어서 준수해야 하는 기본원리 또는 기본권의 제한에 있어서 준수되어야 하는 일반원리로 자리 잡게 된 것이다.[3]

조세의 부과·징수를 그 주된 관할영역으로 하는 조세행정에 있어서 적법절차의 원칙의 기능과 역할은 그 어떤 행정영역과도 비교할 수 없을 정도로 중요한데,[4] 조세행정에 있어서 적법절차의 원칙과 관련하여 특히 중요한 의미를

1) 적법절차의 원칙의 헌법적 근거로서 헌법 제37조 제2항을 드는 견해도 있다(권영설, “미국 헌법상 적법절차의 법리와 그 전개”, 「미국헌법연구」 제1호, 미국헌법학회, 1990, 149면).

2) 대법원 2016.4.15. 선고 2015두52326 판결; 대법원 2014.6.26. 선고 2012두911 판결.

3) 한수웅, 「헌법학」 제7판, 법문사, 2018, 640면; 이종근, “실체적 적법절차의 원리의 헌법적 기능”, 「아주법학」 제9권 제1호, 아주대학교 법학연구소, 2015, 13면; 헌법재판소 2001.3.15. 선고 2001헌가1 결정; 헌법재판소 1997.11.27. 선고 92헌바28 결정.

갖는 분야가 세무조사 분야이다.

국세기본법은 제7장의2에서 '납세자의 권리'라는 제목으로, 세무조사절차에 있어서 납세자의 권리보호에 필요한 법적 통제에 관한 규정들을 마련하고 있다. 주요한 규정으로는, 납세자 권리헌장의 제정과 교부(제81조의2), 납세자의 성실성 추정(제81조의3), 세무조사권 남용금지와 재조사 금지(제81조의4), 세무조사시 조력을 받을 권리(제81조의5), 세무조사의 관할과 대상자 선정(제81조의6), 세무조사의 통지와 연기신청(제81조의7), 세무조사 기간의 제한(제81조의8), 세무조사 범위 확대의 제한(제81조의9), 장부 등의 보관금지(제81조의10), 통합조사의 원칙(제81조의11), 세무조사의 결과 통지(제81조의12), 비밀유지(제81조의13), 납세자 권리행사에 필요한 정보의 제공(제81조의14), 과세전적부심사(제81조의15), 국세청장의 납세자 권리보호(제81조의16) 및 납세자보호위원회(제81조의18)에 관한 규정을 두고 있다.

특히 세무조사는 납세자의 영업의 자유, 사생활의 평온 및 재산권을 침해할 수 있기 때문에 국세기본법은 제81조의4 제1항에서 세무조사의 적법요건으로 객관적 필요성, 최소성, 권한 남용 금지를 들고 있다.[5] 판례 또한 세무조사결정의 처분성을 인정하고, 세무조사 절차규정을 위반한 세무조사에 기한 과세처분이 위법임을 확인하는 일련의 판결을 내놓으면서 세무조사에 있어서의 적법절차원리에 의한 통제를 강화하는 입장을 취하고 있다.

4) 판례는 헌법상 적법절차의 원칙은 형사소송절차뿐만 아니라 국민에게 부담을 주는 행정작용에서도 준수되어야 하므로, 그 기본정신은 과세처분에 대해서도 그대로 관철되어야 하고(대법원 2012.10. 18. 선고 2010두12347 전원합의체 판결), 세무조사 대상 선정사유에 해당하지 아니함에도 세무조사권을 남용하여 이루어진 세무조사는 위법하고, 이와 같은 위법한 세무조사를 통하여 수집한 과세자료에 기초하여 이루어진 과세처분은 적법절차의 원칙에 위반되어 위법하다고 판시하고 있다(대법원 2016.12.15. 선고 2016두47659 판결).

5) 김완석 외 3인, 「국세기본법 주석서」, 삼일인포마인, 2017, 1040-1041면.

Ⅱ. 세무조사의 개념과 법적 성질

1. 세무조사의 개념

세무조사란 질문조사권을 행사하여 과세요건의 충족 여부를 조사·확인하는 일련의 행위를 말한다.[6]국세기본법은 세무조사에 관하여 세무조사란 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건(이하 "장부등"이라 한다)을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 활동을 말한다고 정의하고 있다(제2조 제21호). 위에서 국세의 과세표준과 세액의 결정 또는 경정이란 과세처분을 의미하는 것이므로, 세무조사란 과세처분을 위하여 행하는 질문검사권의 행사라고 하겠다. 이와 같은 세무조사(이하에서 "일반 세무조사"라 한다)는 국가의 과세권을 실현하기 위한 행정조사의 일종으로서 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성 검증 등을 위하여 필요불가결하고, 종국적으로는 조세의 탈루를 막고 납세자의 성실한 신고를 담보하는 중요한 기능을 수행한다.[7]

그런데 「조세범 처벌절차법」에 따른 조세범칙조사는 일반 세무조사와는 그 목적·성격·조사방법·법적 근거 등[8]이 서로 다르고, 특히 조세범칙조사는 실질적으로 형사절차와 비슷한 성격을 지니고 있기 때문에 일반 세무조사와는 구별하여야 한다. 그렇기 때문에 위의 세무조사의 정의에서는 「조세범 처벌절차

6) 임승순, 「조세법」, 박영사, 2018, 86면; 신만중·길용원, "세무조사와 권리구제를 둘러싼 제 문제, -세무조사의 처분성과 하자의 승계를 중심으로-", 「외법논집」 제41권 제4호, 한국외국어대학교 법학연구소, 2017, 419면; 소순무·윤지현, 「조세소송」, ㈜영화조세통람, 2018, 72면.

7) 대법원 2016. 12. 15. 선고 2016두47659 판결.

8) 이 밖에도 일반 세무조사에서의 질문검사는 행정목적의 달성을 위한 것이므로 헌법 제12조 제2항에서 정하고 있는 진술거부권의 행사 대상이 아니지만, 조세범칙조사는 범죄의 수사에 해당하므로 진술거부권을 행사하여 형사상 자신에게 불리한 진술을 거부할 수 있다(이동식, 「일반조세법」 제6판, 준커뮤니케이션, 2018, 412면; 이태로·한만수, 「조세법강의」 신정13판, 박영사, 2018, 201면; 이준봉, 「조세법총론」, 삼일인포마인, 2018, 196면).

법」에 따른 조세범칙조사를 제외하고 있다. 그리고 세무조사에는 심판청구에 관한 심리를 위한 조세심판관 및 조세심판원 소속공무원의 질문·장부 등의 제출 요구와 검사(국세기본법 제76조)와 체납처분절차에 있어서 압류대상재산의 파악을 위한 질문·장부 등의 검사(국세징수법 제27조)가 포함되나, 위의 일반 세무조사와는 그 목적, 조사공무원, 조사범위 및 방법, 조사 거부에 대한 제재 등에 있어서 차이가 있다.

이하에서는 세무조사를 「조세범 처벌절차법」에 따른 조세범칙조사, 심판청구의 심리를 위한 조사 및 체납처분절차상의 압류대상재산의 조사를 제외한 일반 세무조사만으로 한정하여 논의하고자 한다.

2. 세무조사의 법적 성질

세무조사는 행정조사의 일종인데,[9] 세무조사는 질문이나 장부·서류 또는 그 밖의 물건의 검사·조사를 통하여 이루어진다. 이와 같은 과세관청의 질문이나 장부·서류 또는 그 밖의 물건의 검사·조사는 사실행위에 해당한다. 다만, 세무조사는 과세관청의 장부·서류 또는 그 밖의 물건의 제출명령과 같은 행정행위를 통해서도 행정에 필요한 정보를 수집할 수 있다.[10]

세무조사는 납세의무자의 동의를 전제로 하여 시행되는 임의조사이다.[11] 그러나 질문조사의 상대방인 납세의무자는 세무조사에서 거짓으로 진술하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피하면 과태료의 부과라는 제재[12]를 통하여 질문

9) 이동식, 위의 책, 411면; 이태로·한만수, 위의 책, 185면; 대법원 2014.6.26. 선고 2012두911 판결.

10) 박균성, 「행정법론(상)」, 제17판, 박영사, 2018, 534면.

11) 납세자가 질문에 대한 답변이나 장부 등의 검사를 거부함에도 강제력을 행사하여 세무조사를 강행하는 경우 그 세무조사는 위법이며, 이와 같은 위법인 세무조사에 터 잡아 이루어진 과세처분은 위법이다(이동식, 위의 책, 426면; 이태로·한만수, 위의 책, 199면; 金子宏, 「租稅法」 제22판, 弘文堂. 2017, 914面).

12) 「소득세법」·「법인세법」 등 세법의 질문·조사권 규정에 따른 세무공무원의 질문에 대하여 거짓으로 진술을 하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 자에 대하여는 2천만 원 이하의 과태료를 부과한다(조세범처벌법 제17조 제5호).

에 대답하고 조사를 수인할 의무를 간접적으로 강제 당하고 있다. 그러므로 세무조사 중 질문조사권의 행사는 성질상 공권력의 행사를 내용으로 하는 사실행위[13]에 해당한다고 하겠다.[14]

3. 세무조사의 법적 근거

국세기본법이 제7장의2에서 일반적인 세무조사의 원칙·요건·절차 및 한계 등에 관한 규정을 두고 있음은 전술한 바와 같다. 이와는 달리 소득세법을 비롯한 개별세법에서는 질문조사권에 관한 규정을 두고 있다(소득세법 제170조, 법인세법 제122조, 부가가치세법 제74조, 상증세법 제84조 등). 소득세법 제170조에서는 소득세에 관한 사무에 종사하는 공무원은 그 직무 수행상 필요한 경우에는 납세의무자 또는 납세의무가 있다고 인정되는 자 등[15]에 대하여 질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 조사하거나 그 제출을 명할 수 있다고 하여 질문조사권의 내용과 범위에 관하여 규정하고 있는데, 법인세법이나 다른 법률에서도 대체로 같은 내용의 규정을 두고 있다.

그런데 국세기본법 제7장의2에서 정하고 있는 세무조사의 원칙·요건·절차 및 한계 등에 관한 규정과 개별세법에서 정하고 있는 질문조사권의 내용 및 범위 등에 관한 규정과의 관계가 문제인데, 국세기본법 제7장의 2에서 정한 규정들이 개별세법에서 정하고 있는 질문조사권의 내용 및 범위 등에 관한 규정보다 우선적으로 적용된다고 해석하여야 한다(국세기본법 제3조 제1항). 따라서 개별세법에서 정하고 있는 질문조사권은 국세기본법 제7장의2에서 정

13) 그러나 세무공무원이 납세의무자 등에게 장부·서류나 그 밖의 물건을 제출을 명령하는 것은 행정행위에 해당한다.

14) 신만중·길용원, 앞의 논문, 421면; 金子宏, 앞의 책, 906面; 谷口勢津夫, 「税法基本講義」 제5판, 弘文堂, 2016, 145-146面.

15) 납세의무자 또는 납세의무가 있다고 인정되는 자, 원천징수의무자, 납세조합, 지급명세서 제출의무자, 제156조 및 제156조의3부터 제156조의6까지의 규정에 따른 원천징수의무자, 「국세기본법」 제82조에 따른 납세관리인, 납세의무자 또는 납세의무가 있다고 인정되는 자와 거래가 있다고 인정되는 자, 납세의무자가 조직한 동업조합과 이에 준하는 단체, 기부금영수증을 발급하는 자를 말한다.

한 세무조사의 원칙·요건·절차 및 한계 내에서만 허용된다고 새겨야 하는 것이다.[16]

III. 세무조사행위의 처분성과 불복

1. 처분의 개념

행정소송법상 처분이라 함은 행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 그 밖에 이에 준하는 행정작용을 말한다(행정소송법 제2조 제1항 제1호). 이와 같은 행정소송법상의 처분개념은 실체법적 개념인 학문상의 행정행위 개념보다 넓은 개념인데, 이에는 행정행위뿐만 아니라 권력적 사실행위, 비권력적 행위라도 국민의 권익에 사실상의 지배력을 미치는 행위, 처분적 명령 등이 포함된다고 본다. 즉, 쟁송법적 개념설에 터 잡고 있는 것이다.[17]

판례도 쟁송법적 개념설을 취하여 행정소송법상 처분이란 행정청이 공권력 주체로서 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서 국민의 권리의무에 직접적으로 영향을 미치는 행위라고 판시하고 있다.[18]

2. 세무조사행위의 처분성

세무조사는 공권력의 행사를 내용으로 하는 사실행위에 해당하므로 행정소송법상 처분의 개념에 포함될 수 있다. 그런데 세무조사절차를 구체적으로 살펴보면 세무조사계획(세무조사 대상자의 선정, 재조사 대상자의 선정, 통합조

16) 대법원 2014. 6. 26. 선고 2012두911 판결.
17) 박균성, 앞의 책, 1182면.
18) 대법원 2007.10.11. 선고 2007두1316 판결.

사·특정세목조사 또는 부분조사 등 조사유형의 결정, 세무조사 기간의 결정 등)을 수립하여 세무조사 대상자에게 세무조사의 사전통지를 한 후 세무조사를 실시한다. 다음으로 세무조사가 종료되면 납세자에게 세무조사 결과를 통지하고 과세전 적부심사절차를 거친 후에 비로소 과세처분을 행한다.

위에서 본바와 같이 세무조사를 통한 과세처분의 과정은 크게 세무조사절차, 과세전적부심사절차와 과세처분절차로 나눌 수 있고, 세무조사절차는 다시 세무조사의 통지행위, 즉 세무조사결정행위, 세무조사의 실시행위와 세무조사 결과의 통지행위로 구분할 수 있다.

그런데 세무조사가 공권력 행사를 내용으로 하는 사실행위라 하더라도 그 세무조사의 실시과정에서 행정상 쟁송을 제기하는 것은 현실적으로 쉽지 않다. 실시 중인 세무조사의 집행정지가 확보되지 않는 한 그 실효성이 떨어지기 때문이다.[19] 그리고 세무조사 결과의 통지에 대하여는 바로 과세전적부심사를 청구하거나 과세처분에 대한 행정상 쟁송[20]을 제기하여 다툴 수 있다. 그렇다면 세무조사에 대한 행정상 쟁송은 세무조사의 사전통지단계, 즉 세무조사결정행위에 대하여 다투는 것이 그나마 가장 실효성이 있는 방법이라고 하겠다.

그렇지만 세무조사의 통지는 과세관청이 세무조사를 실시한다는 사실을 납세자에게 사전에 알려주는 행위인데, 그 자체로서는 납세자의 권리의무에 직접 제한을 가하는 것이라고 보기 어려운 점이 없지 않다. 그런데 위법한 세무조사결정행위는 주로 세무조사 대상자의 선정이나 재조사 대상자의 선정을 그르친 것에 기인하는데, 이와 같은 세무조사결정행위를 거쳐 바로 세무조사를 실시하게 되는 점, 세무조사의 요건이 충족되지 않았음에도 해당 납세자는 세무조사를 수인할 의무를 지게 됨은 물론이고 세무조사의 실시로 인하여 영

19) 실무적으로 과세처분에 대한 집행정지는 원칙적으로 인정하지 않고 있다(서울행정법원 실무연구회, 「행정소송의 이론과 실무」, 사법발전재단, 2013, 153-154면).

20) 세무조사의 결과 통지를 하지 않아도 되는 경우(국세기본법 제81조의12 단서), 과세전 적부심사에 관한 규정이 적용되지 않는 경우(국세기본법 제81조의15 제2항)와 납세자가 과세표준 및 세액의 조기결정 또는 경정결정을 신청한 경우(국세기본법 제81조의15 제7항)에는 바로 과세처분에 대하여 불복하면 된다.

업의 자유나 권익을 심각하게 침해당할 수 있는 점을 고려하면 세무조사결정 행위에 대해서도 행정상 쟁송을 제기할 수 있다고 해석하여야 할 것이다.[21]

판례 또한 다음과 같은 논거로 세무조사결정이 납세의무자의 권리의무에 직접 영향을 미치는 공권력의 행사에 따른 행정작용으로서 항고소송의 대상이 된다고 판시한 바 있다.[22]

첫째, 부과처분을 위한 과세관청의 질문조사권이 행해지는 세무조사결정이 있는 경우 납세의무자는 세무공무원의 과세자료 수집을 위한 질문에 대답하고 검사를 수인하여야 할 법적 의무를 부담한다.

둘째, 세무조사는 기본적으로 적정하고 공평한 과세의 실현을 위하여 필요한 최소한의 범위 안에서 행하여져야 하고, 더욱이 동일한 세목 및 과세기간에 대한 재조사는 납세자의 영업의 자유 등 권익을 심각하게 침해할 뿐만 아니라 과세관청에 의한 자의적인 세무조사의 위험마저 있으므로 조세공평의 원칙에 현저히 반하는 예외적인 경우를 제외하고는 금지될 필요가 있다.

셋째, 납세의무자로 하여금 개개의 과태료 처분에 대하여 불복하거나 조사종료 후의 과세처분에 대하여만 다툴 수 있도록 하는 것보다는 그에 앞서 세무조사결정에 대하여 다툼으로써 분쟁을 조기에 근본적으로 해결할 수 있다.

3. 위법한 세무조사결정과 과세처분과의 관계

세무조사결정에 하자가 있는 경우에 납세자는 그 세무조사결정의 취소를 구할 수 있음은 전술한 바와 같다. 그리고 납세자가 세무조사결정에 대하여 다투지 못한 경우에는 그 후속처분인 과세처분에 대하여 세무조사결정의 하

21) 같은 취지: 김영순·박재홍, “과세행정에 있어 중간행위의 ‘처분성’에 관한 연구 -세무조사결정에 관한 대법원 2011. 3. 10. 선고 2009두23617, 23624(병합) 판결을 중심으로”, 「저스티스」 제129권, 법학연구원, 2012, 372면 및 376면; 최승필, “세무조사의 요건 및 절차와 권리구제에 대한 법적 검토”, 「공법연구」 제42집 제3호, 한국공법학회, 2014, 230면; 소순무·윤지현, 앞의 책, 92-93면; 신만중·길용원, 앞의 논문, 434-435면.

22) 대법원 2011.3.10. 선고 2009두23617, 23624 판결. 위의 판결에 대하여 수긍하기 어렵다는 비판도 있다(이창희, 「세법강의」 제14판, 박영사, 2016, 196면).

자를 내세워 그 과세처분의 위법성을 주장할 수 있다고 하겠다. 이에 관하여는 제Ⅳ장에서 상세히 다룬다.

그런데 납세자가 세무조사결정의 하자를 내세워 세무조사결정의 취소를 구하였으나, 기각결정 또는 기각판결이 확정된 경우에는 그 후 과세처분에 대한 행정쟁송절차에서 세무조사결정의 하자에 대해서는 다시 다툴 수 없다고 하겠다.[23]

Ⅳ. 위법한 세무조사에 기초한 과세처분의 위법성

세무조사를 통한 과세처분의 과정은 크게 세무조사절차, 과세전적부심사절차와 과세처분절차로 나눌 수 있는데, 세무조사절차는 다시 세무조사의 통지행위(세무조사결정행위), 세무조사의 실시행위와 세무조사 결과의 통지행위로 구분할 수 있다. 그런데 세무조사결정행위, 세무조사의 실시행위 및 세무조사 결과의 통지행위로 이루어지는 세무조사행위는 특정한 납세자에 대한 조세의 부과를 목적으로 이루어지는 과세처분의 일련의 절차 또는 과세처분의 선행절차로서의 의미를 지니고 있다. 그렇기 때문에 세무조사와 과세처분은 조세의 부과라는 하나의 목적을 이루기 위하여 단계적으로 행하여지는 절차적 관계에 있는 것이다.

그리고 납세자는 세무조사 결과통지나 과세예고통지를 받은 경우에는 과세전적부심사를 청구할 수 있는데, 이와 같은 과세전적부심사청구를 받은 세무서장 등은 그 청구부분에 대한 결정이 있을 때까지 과세처분을 유보하여야 한다.

그러므로 위법한 세무조사에는 세무조사결정 단계에서의 위법은 물론이고, 세무조사의 실시과정 단계에서의 위법과 세무조사 결과통지 및 과세예고통지 단계에서의 위법이 모두 포함된다. 나아가서 과세전적부심사 단계는 세무조사

23) 임승순, 앞의 책, 101면.

단계에 포함되지는 않으나, 과세처분 단계 이전에 반드시 거쳐야 할 절차로서 세무조사의 결과에 대한 청문(hearing, Anhörung) 또는 청문에 유사한 절차[24] 이므로 과세전적부심사 단계의 위법은 과세처분의 위법사유를 이룬다고 하겠다. 따라서 이하에서는 세무조사 단계에서의 위법과 과세전적부심사 단계에서의 위법을 모두 포함하여 과세처분의 위법성을 함께 검토하기로 한다.

1. 위법한 세무조사에 기초한 과세처분의 효력

납세자는 세무공무원의 적법한 질문·조사, 제출명령에 대하여 성실하게 협력하여야 한다(국세기본법 제81조의17). 따라서 납세자가 「소득세법」·「법인세법」 등 세법의 질문·조사권 규정에 따른 세무공무원의 질문에 대하여 거짓으로 진술을 하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 경우에는 2,000만 원 이하의 과태료를 부과한다(조세범 처벌법 제17조 제5호). 그런데 납세자는 위법한 공권력 행사에는 복종할 의무가 없으므로 세무조사가 위법하다면 그와 같은 위법한 세무조사의 집행을 거부 또는 기피하더라도 처벌할 수 없다고 하겠다.[25]

다음으로 세무조사를 통하여 수집한 과세자료나 정보에 근거하여 과세처분이 이루어진 경우 그 과세자료나 정보가 내용상으로는 정확하지만 세무조사에 하자가 있는 경우, 즉 세무조사결정이나 세무조사 과정에서 하자가 있는 경우는 물론이고, 세무조사 결과통지 등이 결여된 경우와 과세전적부심사청구를 제기하기 전이나 결정하기 전에 납세고지를 행한 경우에 그 과세처분의 효력이 문제가 된다.

세무조사 대상자의 선정 요건, 재조사 요건, 조사 진행 중 조사범위 확대 요

24) 김완석, “과세전 적부심사제도의 문제점과 개선방안”, 「조세와 법」 Vol.4 No.5, 서울시립대학교 법학연구소, 2011, 4면; 김영순, “세무조사에서 납세자의 절차적 권리 확대 방안-적법절차원칙의 관점에서-”, 「고려법학」 82권, 고려대학교 법학연구원, 2016, 24면; 최명근, 세법학총론, 세경사, 2007, 101면; 박균성, 행정법론(하), 박영사, 2016, 862면; 이전오 외 3인, “조세분쟁의 사전사후조정제도의 도입방안에 관한 연구”, 한국조세연구포럼, 2005, 37면.

25) 이태로·한만수, 앞의 책, 199면; 이동식, 앞의 책, 432면; 金子宏, 앞의 책, 908面.

건과 그밖에 세무조사의 절차에 위반하여 위법하게 수집된 과세자료에 터 잡아 과세처분을 행한 경우, 세무조사 결과통지나 과세예고통지 등을 하지 않고 과세처분을 행한 경우 또는 과세전적부심사 청구를 제기하기 전이나 결정하기 전에 과세처분을 행한 경우에 그 과세처분의 효력에 관해서는 국세기본법 등에서 명문의 규정을 두고 있지 않기 때문에 다툼이 제기되고 있다.[26]

가. 학설

1) 위법설

세무조사에 절차상 하자가 있으면 그에 기초하여 행하여진 과세처분도 위법하다는 견해이다. 즉, 세무조사가 위법하다면 그 세무조사를 통하여 수집한 과세자료나 정보에 터 잡아 행한 과세처분도 위법하다는 견해이다.[27]

2) 적법설

세무조사의 절차에 하자가 있더라도 그에 기초하여 행하여진 과세처분의 효력에는 영향이 없다는 견해이다. 비록 위법한 세무조사를 통하여 수집한 과세자료나 정보에 근거하여 과세처분이 행하여졌다 하더라도 그 과세자료나 정보가 내용상으로는 정확하다면 과세처분은 적법하다는 견해이다.

3) 절충설

세무조사의 절차상 하자가 중대한 경우에 한하여 이를 기초로 하여 행한 과세처분도 위법하다는 견해이다.[28] 즉, 위법한 세무조사를 통하여 수집한 과

26) 신만중·길용원, 앞의 논문, 439면.

27) 이동식, 앞의 책, 433면; 이중교, “법원 판결을 통해 살펴 본 세무조사의 절차적 통제”, V조세법연구」[23-2], 한국세법학회, 2017, 142면; 이태로·한만수, 앞의 책, 199면; 이준봉, 앞의 책, 219면; 김해마중, “위법한 세무조사대상 선정에 따른 과세처분의 효과”,「조세실무연구」7, KIM & CHANG, 2016, 166면; 北野弘久,「稅法學原論」제5판, 靑林書院, 2003, 394面.

28) 곽상민, “중복세무조사금지 원칙을 위반한 세무조사에 기한 과세처분의 효력”,「대법원 판례해설」제114호(2017년(하)), 법원도서관, 2018, 84면.

세자료나 정보에 근거하여 과세처분이 행하여졌다 하더라도 그 과세자료나 정보가 내용상으로 정확하다면 그 과세처분은 적법하지만, 세무조사의 절차상 하자가 중대한 경우에 한하여 예외적으로 그 과세처분도 위법하게 된다는 견해이다.

나. 판례

판례는 다른 목적을 위하여 세무조사권을 남용한 경우,[29] 재조사 사유에 해당하지 않는 경우에 재조사한 경우[30] 및 세무조사 대상자 선정사유가 없는 경우에 세무조사를 한 경우[31]와 같이 세무조사에 하자가 있는 경우 그 세무조사에 터 잡은 과세처분도 위법하다고 판결하고 있다. 그리고 과세예고 통지 없이 과세처분을 한 경우[32]와 과세전 적부심사 청구의 결정전에 과세처분을 한 경우[33]에 해당 과세처분은 위법하다고 판결한 바 있다.

그런데 대법원은 "그 위법의 정도가 매우 중대하다. 결국 이 사건 세무조사는 위법하므로 그에 근거하여 수집된 과세자료를 기초로 하여 이루어진 이 사건 처분 역시 위법하다"[34], "이러한 중복세무조사금지의 원칙을 위반한 때에는 과세처분의 효력을 부정하는 방법으로 통제할 수밖에 없는 중대한 절차적 하자가 존재한다고 보아야 한다"고 하거나, "과세관청이 과세처분에 앞서 필수적으로 행하여야 할 과세예고 통지를 하지 아니함으로써 납세자에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 하였다면, 이는 납세자의 절차적 권리를 침해한 것으로서 과세처분의 효력을 부정하는 방법으로 통제할 수밖에 없는 중대한 절차적 하자가 존재하는 경우에 해당하므로, 과세처분은 위법하다"[35]고 하여 중대한 절차적 하자가 존재하는 경우에 한하여

29) 대법원 2016.12.15. 선고 2016두47659 판결.
30) 대법원 2006.6.2. 선고 2004두12070 판결; 대법원 2017.3.16. 선고 2014두8360 판결; 대법원 2015.9. 10. 선고 2013두6206 판결 외.
31) 대법원 2014.6.26. 선고 2012두911 판결.
32) 대법원 2016.4.15. 선고 2015두52326 판결.
33) 대법원 2016.12.27. 선고 2016두49228 판결.
34) 대법원 2016.12.15. 선고 2016두47659 판결.

과세처분의 효력을 부정할 수 있다는 취지로 설시하고 있는데, 이는 절충설을 취한 것으로 보인다.

그리고 대법원은 심리불속행 기각 판결에서 세무조사를 개시할 때 납세자에게 납세자권리헌장의 내용이 수록된 문서를 교부하지 않은 하자 등이 있는 경우와 국세청 훈령인 조사사무처리규정상의 세무조사 기간의 제한, 세무조사 기간 연장절차, 사전통지 생략의 안내절차 등에 위반한 세무조사라 하더라도 그 하자가 중대한 것이 아니므로 그에 기초한 과세처분이 위법한 것으로 되는 것은 아니라고 판시[36]한 바 있다.[37]

다. 소결

세무조사에 의하여 수집된 과세정보가 과세처분의 기초가 되는 것이므로 세무조사는 과세처분을 하기 위한 일련의 절차라고 볼 수 있는 점과 절차상의 하자가 독자적 취소사유에 해당하는 점 등을 고려하여 볼 때 위법설이 타당하다고 하겠다. 즉, 세무조사란 과세처분을 하기 위하여 과세자료나 정보를

---

35) 대법원 2016. 4. 15. 선고 2015두52326 판결.

36) 대법원 2009.4.23. 선고 2009두2580 심리불속행 판결
<판결요지> 피고가 이 사건 세무조사를 함에 있어 원고에게 납세자권리헌장이 수록된 문서를 교부한 사실을 인정할 자료는 없으나, 이 사건 세무조사는 구 국세기본법 제81조의2 제2항 각 호 규정에 해당하지 않으므로 피고가 원고에게 이 사건 세무조사를 함에 있어 납세자권리헌장이 수록된 문서를 교부하지 아니하였다고 하더라도 이를 국세기본법 위반이라고 볼 수 없다,
다음으로 국세청 훈령인 세무조사사무처리규정은 행정기관 내부의 사무처리준칙에 불과할 뿐 대외적인 구속력이 있는 법규명령으로 보기 어려우므로 피고가 이 사건 세무조사를 함에 있어 위 규정에 정한 세무조사 기간의 제한, 세무조사기간 연장절차, 납세자권리헌장 교부절차, 사전통지 생략의 안내절차 등에 위반하였다고 하더라도 그러한 사유만으로 이 사건 처분을 위법하다고 볼 수 없다.

37) 조사사무처리규정은 국세청 훈령으로서 대외적인 구속력이 있는 법규명령으로 보기 어려우므로, 위 조사사무처리규정에서 정한 세무조사 기간의 제한, 세무조사 기간 연장절차, 사전통지 생략의 안내절차 등(당시에는 국세기본법에 세무조사 기간의 제한 등에 관한 규정이 없었다)에 위반하였다고 하더라도 그 과세처분이 위법하다고 볼 수 없다고 판시하였다. 즉, 해당 과세처분의 위법성을 배척한 사유가 조사사무처리규정의 법규성을 부정한 결과로 보인다.

수집하는 선행행위로서, 세무조사와 과세처분이 서로 독립하여 별개의 법적 효과를 목적으로 하는 것이 아니라 서로 결합하여 조세의 부과라는 하나의 법적 효과를 달성하려는 것이라는 점에서 세무조사 절차에서의 하자는 바로 과세처분의 하자를 이룬다고 하겠다. 이에 관하여는 다음의 "3. 세무조사의 하자가 과세처분을 위법한 것으로 하는 논거"에서 구체적으로 다루기로 한다.

한편, 세무조사과정에서의 납세자 권리헌장의 내용이 수록된 문서의 미교부(국세기본법 제81조의2)나 세무조사 기간과 그 기간의 연장(국세기본법 제81조의8)에 관한 규정을 위반한 경우에도 그 세무조사에 기초한 과세처분은 위법하다고 해석하여야 한다. 세무조사과정에서 납세자 권리헌장의 내용이 수록된 문서를 교부하면서 낭독하여 주고,[38] 조사원증을 제시하며, 조사사유·조사기간 및 조세과정에서의 납세자의 권리 등을 설명하는 것[39](국세기본법 제81조의2)은 세무조사의 근간을 이루는 필수적인 절차로서 납세자의 권익에 지대한 영향을 미친다. 그러므로 권리헌장의 교부, 조사원증의 제시와 조사사유·조사기간 및 조세과정에서의 납세자의 권리 등을 설명하는 것과 같은 적법한 절차에 의하지 않고 개시한 위법한 세무조사에 기초하여 이루어진 과세처분은 위법하다고 해석하여야 한다.

그리고 국세기본법은 세무조사 기간을 최소화하면서 그 기간을 준수하고 세무조사 기간의 연장을 엄격히 제한하고 있는데, 그 예외로서 세무조사 기간을 연장하는 경우에 그 사유와 기간을 납세자에게 문서로 통지하도록 하고

38) 권리헌장을 낭독하게 하는 이유는 세무조사를 받는 납세자로 하여금 납세자권리헌장에 규정된 본인의 권리가 무엇인지를 다시 한번 분명하게 인지하게 하고, 또 세무공무원으로 하여금 그러한 권익이 침해되지 않는 범위 내에서 세무조사가 진행되어야 함을 다시 한번 강조하는 것이라고 한다(이동식, 앞의 책, 419면). 그리고 세무공무원이 조사원증, 납세자권리헌장 및 세무조사에 대한 설명과 관련된 규정들은 강행규정에 해당하므로 이에 위반한 세무조사에 대해서는 협력의무 또는 수인의무가 발생하지 않으며, 납세자 권리헌장의 교부의무·낭독의무 및 설명의무 등을 위반한 세무조사의 하자는 중대하고 명백하여 무효라고 한다(이준봉, 앞의 책, 214면 및 216면).

39) 납세자보호위원회에 대한 심의 요청사항·절차 등에 대한 설명은 이 위원회가 세무조사 과정 중 야기되어질 수 있는 납세자의 권리침해를 구제해 주는 기능을 하는 점을 고려할 때 납세자의 권리보호차원에서 실질적으로 중요한 의미를 가지는 조치이다(이동식, 위의 책, 419면).

있다(제81조의8). 그런데 이와 같은 세무조사 기간의 연장절차에 하자가 있더라도 이로 인하여 그 조사에 따른 과세처분이 위법한 것으로 되지는 않는다는 견해[40]가 있으나, 세무조사 기간의 장단과 세무조사 기간의 연장은 세무조사 최소성의 원칙(국시기본법 제81조의4 제1항)과 관련되는 납세자의 권익에 지대한 영향을 미치는 사항이다. 따라서 세무조사 기간의 연장절차에 하자가 있는 경우에는 그 세무조사에 근거한 과세처분 또한 위법한 것으로 보아야 한다.[41]

3. 세무조사의 하자가 과세처분을 위법한 것으로 하는 논거

세무조사란 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 행위임은 전술한 바와 같다. 즉, 세무조사란 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정을 목적으로 행하여지는 세무공무원의 질문, 장부 등의 검사 또는 조사와 장부 등의 제출을 명하는 행위이다.

국세의 과세표준과 세액의 결정 또는 경정과 같은 과세처분은 일반적으로 세무조사를 통하여 그 과세자료를 수집하고, 해당 과세자료를 바탕으로 하여 과세요건의 충족 여부를 조사·확인함으로써 행한다. 그런데 과세처분 자체는 적법하게 이루어졌다고 하더라도 세무조사가 위법하다면 과세처분 또한 위법한 것으로 되는데, 그 논거가 문제이다.

그 논거로서 하자의 승계론을 들 수 있으며, 이 밖에도 위법수집증거 배제법칙에서 찾는 견해, 헌법상의 적법절차원칙에서 찾는 견해를 들 수 있다.

---

40) 이태로·한만수, 앞의 책, 191면.

41) 기획재정부는 조사기간 후에 통지한 세무조사 기간 연장통지는 효력이 없다고 해석한 바 있고(조세정책과-191, 2010.2.14.), 조세심판원도 임의로 조사기간을 연장하고 세무조사 범위를 확대한 경우 해당 과세처분은 취소사유에 해당한다고 결정한 바 있다(조심 2016중3708, 2017.8.24.; 조심 2017서3349, 2017.11.16).

가. 하자의 승계론에서 찾는 견해

하자의 승계란 행정이 여러 단계의 행정행위를 거쳐 행해지는 경우에 선행 행정행위의 위법을 이유로 적법한 후행 행정행위의 위법을 주장할 수 있는 것을 말하는데,[42]세무조사와 과세처분은 조세의 부과라는 하나의 목적을 이루기 위하여 단계적으로 행하여지는 관계에 있으므로 하자의 승계법리에 의하여 세무조사의 하자가 과세처분에 승계된다고 보아야 한다는 견해이다. 더욱이 세무조사결정에 대하여는 집행정지제도를 이용하기 어려운 제약이 있어 항고소송을 제기하는 것이 쉽지 않은 점을 고려할 때, 세무조사결정의 하자를 과세처분에 대한 항고소송에서 다툴 수 없다고 하면 납세자에게 수인한도를 넘는 가혹함을 초래하므로 이 점에서도 세무조사결정의 하자를 과세처분에 대한 항고소송에서 다툴 수 있다고 해석함이 타당하다고 한다.[43]

나. 위법수집증거 배제법칙에서 찾는 견해

위법한 세무조사로 인하여 과세처분이 취소된다면 조세포탈범의 증거자료로 삼을 수 없는데, 형사소송법상의 위법수집증거 배제법칙이 세무조사의 위법으로 인한 경우에도 적용될 수 있다고 한다.[44]

다. 헌법상의 적법절차에서 찾는 견해

선행 세무조사가 위법한 경우에 후속 과세처분이 위법하다고 보는 이유는 헌법상 적법절차가 강하게 적용된 것이거나 아니면 법치주의가 실질적으로 적용된 것으로 이해하여야 한다는 견해이다. 즉, 조세공평과 실질과세원칙의 이념을 희생하여 가면서까지 후속 과세처분을 위법하다고 하는 것은 세법 영역에서 적법절차의 보장이라는 헌법상의 요구에 의한 것으로, 현 시점에서 위

42) 박균성, 행정법론(상), 415면.

43) 이중교, 앞의 논문, 144면; 신만중·길용원, 앞의 논문, 439면; 이준봉, 앞의 책, 219면.

44) 안대희, 「조세형사법」, 평안, 2015, 1006면; 이희정, “사실조사행위의 적법성과 행정처분의 효력”, 「공법연구」 제45집 제2호, 한국공법학회, 2016, 426-427면.

법한 세무조사에 대한 가장 강력하고 효율적인 통제는 후속 과세처분을 위법하다고 하는 것이기 때문이라고 한다.[45]

라. 결어

과세처분 자체는 적법하지만 그 과세처분의 근거를 이루는 과세자료가 위법한 세무조사에 의하여 수집된 것에 터 잡은 것이라면 그 과세처분 또한 위법한 것으로 보는데, 그 논거는 하자의 승계론에서 찾는 것이 타당하다고 본다. 세무조사란 질문조사권을 행사하여 과세요건의 충족 여부를 조사·확인하는 일련의 행위를 말하는데, 세무조사를 통하여 수집한 직접 또는 간접자료를 바탕으로 과세처분을 행하게 된다.[46]그렇기 때문에 국세기본법은 세무조사에 관하여 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 행위라고 정의하고 있는 것이다(제81조의3 제2항 제1호).

이와 같이 선행 세무조사행위와 후행 과세처분은 서로 밀접한 관계를 가지며 납세의무의 확정이라는 하나의 법적 효과의 발생을 목적으로 하는 일련의 행위라고 하겠다. 즉, 세무조사와 과세처분은 국세의 과세표준과 세액의 결정이라는 동일한 목적을 이루기 위하여 단계적으로 행하여지는 관계에 있으므로 하자의 승계법리에 의하여 세무조사의 하자가 과세처분에 승계된다고 보아야 한다.[47] 판례는 세무조사와 과세처분과의 관계는 아니지만 하자의 승계

45) 곽상민, 앞의 논문, 84면.

46) 임승순, 앞의 책, 86면; 신만중·길용원, 앞의 논문, 419면; 소순무·윤지현, 앞의 책, 72면

47) 두개 이상의 행정처분이 연속적으로 행하여지는 경우 선행처분과 후행처분이 서로 결합하여 1개의 법률효과를 완성하는 사례로서는 조세 체납처분의 절차(독촉, 압류, 매각 및 충당), 행정대집행의 절차(계고, 대집행영장의 통지, 실행 및 비용징수) 등을 들 수 있다. 이와는 달리 선행처분과 후행처분이 독립된 처분으로서 서로 별개의 효과를 목적으로 하는 경우로서는 과세처분과 징수처분(대법원 1961.10.26. 선고 4292행상73 판결), 소득금액변동통지처분과 징수처분(납세고지)(대법원 2012.1.26. 선고 2009두14439 판결). 철거명령과 대집행처분(대법원 1998.9.8. 선고 97누20502 판결) 등을 들 수 있다(박균성, 행정법론(상), 436면; 정남철, “하자승계론에 관한 비판적 고찰”,「청파법학」Vol.8, 숙명여대 법학연구소, 2012, 297-301면; 신만중, “체납처분절차상 하자의 승계 여부와 공매

와 관련하여 “두개 이상의 행정처분이 연속적으로 행하여지는 경우 선행처분과 후행처분이 서로 결합하여 1개의 법률효과를 완성하는 때에는 선행처분에 하자가 있으면 그 하자는 후행처분에 승계되는 것이므로 선행처분에 불가쟁력이 생겨 그 효력을 다툴 수 없게 된 경우에도 선행처분의 하자를 이유로 후행처분의 효력을 다툴 수 있다”고 판시한 바 있다.[48]

뿐만 아니라 세무조사행위와 과세처분은 동일한 목적을 달성하기 위한 일련의 과정인데, 과세처분의 상대방이 불복제기기간 내에 선행 세무조사행위의 위법성을 다투지 못하였기 때문에 그 후의 과세처분을 감수하여야 한다는 것은 상대방이나 이해관계인의 권리보호라는 관점에서는 너무 가혹한 것이므로 용인하기 어렵다고 하겠다.[49]

4. 하자있는 세무조사가 과세처분의 위법성에 미치는 범위

위법한 세무조사에 기한 과세처분이 위법하다고 하더라도, 그 위법성의 범위가 문제가 된다. 이는 과세처분의 위법성과 세무조사의 위법성과의 관련성 또는 인과관계의 문제이다.[50] 이곳에서는 세무조사결정이나 세무조사 실시과정상의 위법성을 중심으로 논의하고자 한다. 세무조사 결과의 통지 또는 과세예고통지 없이 행하는 과세처분이나 과세전적부심사 청구 전 또는 결정 전에 행하는 과세처분과 같이 세무조사 종료 후의 과세절차상 하자에 기인한 경우에는 과세처분의 전체가 위법한 것으로 보아야 하기 때문이다.

통지 등의 처분성 등에 관한 연구”, 「조세연구」 제11권 제1집(통권 제16권), 한국조세연구포럼, 2011, 288면).

48) 대법원 1994.1.25. 선고 93누8542 판결.

49) 판례는 선행처분과 후행처분이 서로 독립하여 별개의 효과를 목적으로 하는 경우(개별공시지가의 결정과 과세처분)에도 선행처분의 불가쟁력이나 구속력이 그로 인하여 불이익을 입게 되는 자에게 수인한도를 넘는 가혹함을 가져오며, 그 결과가 당사자에게 예측 가능한 것이 아닌 경우에는 예외적으로 하자의 승계를 인정하고 있다(대법원 1994.1.25. 선고 93누8542 판결).

50) 곽상민, 앞의 논문, 85면.

가. 학설[51]

1) 과세제한설

위법한 세무조사와 관련된 과세사실에 대하여는 이후 원칙적으로 과세할 수 없다는 견해로서 위법한 세무조사와의 관련성을 넓게 인정하는 견해이다. 이 견해에 따르면 단순한 계산상의 착오와 같이 상호 관련성이 없음이 명백하게 인정되는 예외적인 경우에 한하여 관련성을 부인하여야 한다는 견해인데, 단순히 수집된 과세자료를 사용하지 않았다는 점만으로는 예외적인 경우에 해당하는 것으로 보기 어렵다고 한다.

2) 과세자료제한설

위법한 세무조사를 통하여 수집한 과세자료를 과세처분을 위한 근거자료로 이용할 수 없다는 견해인데, 비교적 엄격한 입장에서 세무조사와의 관련성을 좁게 인정한다. 이 견해에 따르면 세무조사의 대상이 되었던 특정 과세사실에 대하여 해당 세무조사를 통하여 수집된 과세자료를 이용하여 과세한 경우에만 후속 과세처분이 위법한 것으로 되고, 위법한 세무조사를 통하여 수집된 과세자료를 이용하지 않았거나 다른 과세자료만으로 과세처분이 가능한 경우라면 후속 과세처분은 적법한 것으로 본다.

나. 판례

대법원은 과세제한설의 견해를 취하여 국세기본법 제81조의4 제2항에 따라 금지되는 재조사에 기하여 과세처분을 하는 것은 단순히 당초 과세처분의 오류를 경정하는 경우에 불과하다는 등의 특별한 사정이 없는 한 그 자체로 위법하고, 이는 과세관청이 그러한 재조사로 얻은 과세자료를 과세처분의 근거로 삼지 않았다거나 이를 배제하고서도 동일한 과세처분이 가능한 경우라고 하여 달리 볼 것은 아니라고 판시한 바 있다.[52] 즉, 위법한 재조사에 기한 과

51) 곽상민, 위의 논문, 85면.

52) 대법원 2017.12.13. 선고 2016두55421 판결.

세처분은 그 과세처분이 재조사로 얻은 과세자료를 근거로 삼았는지 또는 이를 배제하고서도 가능한지를 따질 것도 없이 위법하다고 하였다.

다. 결어

세무조사에 절차상 하자가 있으면 그에 기초하여 행하여진 과세처분도 위법한데, 그 위법의 범위에 대하여는 과세제한설이 타당하다고 본다. 그 논거는 다음과 같다.[53]

첫째, 과세관청은 위법한 세무조사를 통하여 수집한 과세자료를 이용하지 않았으므로 해당 과세처분이 적법하다고 주장할 것이기 때문에 과세자료제한설을 취하게 되면 세무조사의 절차적 규제에 관한 규정들의 실효성을 확보하기 어렵게 된다. 더군다나 위법한 세무조사를 통하여 수집한 과세자료는 과세관청의 지배범위 안에 있기 때문에 과세관청이 과세처분의 근거로 삼은 과세자료가 위법한 세무조사에서 수집한 과세자료인지의 여부를 판단하는 것이 쉽지 않다.

둘째, 과세처분이 위법한 세무조사에 근거하여 행하여진 경우에 세무조사의 하자를 이유로 과세처분이 위법하다는 것인데, 위법한 세무조사에 근거하여 수집한 과세자료를 이용하지 않았다고 하여 해당 과세처분에 존재하는 세무조사절차상의 하자가 치유되거나 소멸된 것으로 볼 수는 없다. 그렇다면 하자 있는 세무조사에 터 잡은 과세처분은 위법하다고 보는 것이 타당하다.

셋째, 적법절차의 원칙에 비추어 볼 때 세무조사절차가 위법하다면 그 위법한 세무조사에 기초하여 행한 과세처분도 위법하다고 보는 것이 타당하다.

5. 세무조사의 하자와 과세처분의 무효 또는 취소

세무조사절차에 하자가 있는 경우 그 세무조사에 근거하여 이루어진 과세처분의 효력이 무효인지, 아니면 취소할 수 있음에 그치는지가 문제이다. 이하

53) 곽상민, 앞의 논문, 86-87면.

에서 무효와 취소를 구별하는 실익, 무효사유와 취소사유의 구별기준, 세무조사의 하자와 과세처분의 효력의 순서로 검토하고자 한다.

가. 무효와 취소를 구별하는 실익

무효와 취소를 구별하는 실익은 크게 행정쟁송에서의 구별실익, 행정행위의 효력이나 하자의 치유와 전환과의 관계에서 찾을 수 있다.[54]

1) 행정쟁송에서의 구별실익

행정쟁송에서의 구별실익은 행정쟁송의 방식과의 관계, 행정쟁송 제기기간과의 관계, 행정심판전치주의와의 관계, 선결문제와의 관계, 사정재결 및 사정판결과의 관계, 간접강제와의 관계에서 찾을 수 있다.

2) 행정행위의 효력

무효인 행정행위는 행정행위가 처음부터 효력을 발생하지 않으며, 따라서 공정력이나 불가쟁력이 인정되지 않는다. 그러나 취소할 수 있는 행정행위는 공정력이 안정되어 권한 있는 기관에 의해 취소되기 전까지는 유효하며, 일정한 불복기간 안에 행정심판이나 행정소송을 제기하지 아니하면 불가쟁력이 발생한다.

3) 하자의 치유와 전환과의 관계

하자의 치유는 취소할 수 있는 행정행위에 대해서만 인정된다. 그리고 하자의 전환은 무효인 행정행위에 대해서만 인정된다는 것이 다수설이 취하는 견해이다.

54) 박균성, 「행정법론(상)」, 411-412면.

나. 행정행위의 무효와 취소의 구별기준

행정행위의 하자의 효과로서 무효와 취소를 인정하는 경우에 그 무효와 취소의 구별기준에 관하여는 학설의 대립이 있다. 그런데 행정행위의 하자가 내용상 중대하고 외관상 명백한 경우에 그 행정행위는 무효이고, 위의 중대성과 명백성의 두 요건 중 어느 하나라도 충족되지 않은 경우에는 취소사유로 보는 중대명백설이 통설[55]이다.

위에서 하자의 중대성이란 행정행위가 중요한 법률요건을 위반하고 그 위반의 정도가 심하여 그 하자가 내용상 중대한 것을 말한다. 이와 같은 하자의 중대성의 여부는 위반된 행정법규의 종류·목적·성질·기능과 함께 그 위반의 정도를 고려하고, 또한 국민의 권리의 침해의 정도를 고려하여 결정된다. 그리고 하자의 명백성에는 법해석 위법의 명백성과 사실오인의 명백성이 모두 포함되는데,[56] 이와 같은 하자의 명백성은 일반인의 정상적인 인식능력을 기준으로 하여 객관적으로 판단하여야 한다.

판례는 중대명백성을 취하여 하자있는 행정처분이 당연 무효가 되기 위해서는 그 하자가 법규의 중요한 부분을 위반한 중대한 것으로서 객관적으로 명백한 것이어야 하며, 하자가 중대하고 명백한 것인지 여부를 판별함에 있어서는 해당 법규의 목적·의미·기능 등을 목적론적으로 고찰함과 동시에 구체적 사안 자체의 특수성에 관하여도 합리적으로 고찰함을 요한다고 판시한 바 있다.[57]

---

55) 김동희, 「행정법 Ⅰ」, 박영사, 2014, 337면; 홍정선, 「행정법원론(상)」, 박영사, 2010, 391면; 김철용, 「행정법 Ⅰ」, 2010, 276면; 석종현·송동수, 「일반행정법(상)」, 2009, 313면; 류지태·박종수, 「행정법신론」, 신영사, 2010, 213면; 이동식, 앞의 책, 386면.

56) 어느 법률관계나 사실관계에 대하여 어느 법령의 규정을 적용하여 과세처분을 한 경우에 그 법률관계나 사실관계에 대하여는 그 법령의 규정을 적용할 수 없다는 법리가 명백히 밝혀져서 해석에 다툼의 여지가 없음에도 과세관청이 그 법령의 규정을 적용하여 과세처분을 하였다면 그 하자는 중대하고도 명백하다고 할 것이나, 그 법률관계나 사실관계에 대하여 그 법령의 규정을 적용할 수 없다는 법리가 명백히 밝혀지지 아니하여 해석에 다툼의 여지가 있는 때에는 과세관청이 이를 잘못 해석하여 과세처분을 하였더라도 이는 과세요건사실을 오인한 것에 불과하여 그 하자가 명백하다고 할 수 없다(대법원 2018.7.19. 선고 2017다242409 전원합의체 판결).

이와 같은 통설이며 판례가 취하고 있는 중대명백설에 대하여는, 그 견해의 엄격성을 비판하면서 무효사유를 보다 완화하려는 중대설[58]·조사의무위반설[59]·명백성보충요건설[60]이 주장되고 있고, 그 견해의 경직성을 비판하면서 무효사유와 취소사유의 구별을 구체적인 경우마다 관계되는 구체적인 이익과 가치를 고려하여 결정하려는 구체적 가치형량설[61]이 제기되고 있다.[62]

참고로 독일 행정절차법(Verwaltungsverfahrengesetz; VwVfG) 제44조 및 조세기본법(Abgabenordnung: AO) 제125조는 행정행위 및 조세행정행위의 무효사유와 관련하여 제1항에서 "행정행위가 특별히 중대한 하자가 있고, 또한 그 하자가 관련된 여러 가지 사정으로 판단하여 명백한 경우에는 무효이다"라고 규정하여 원칙적으로 중대명백성의 원칙을 채택하고 있다. 그리고 같은 조 제2항에서는 중대명백성의 원칙에도 불구하고 무효로 의제하는 경우에 관하여, 그리고 제3항에서는 해당 사유만으로는 무효로 되지 않는 경우에 관하여 정하고 있다.[63] 일본은 명문의 규정은 두고 있지 않지만, 통설과 판례는 중대

57) 대법원 1995.7.11. 선고 94누4615 전원합의체 판결; 같은 취지 대법원 2018.7.19. 선고 2017다242409 전원합의체 판결.

58) 중대설은 행정행위에 중대한 하자만 있으면 무효가 되고 명백성은 무효요건이 아니라고 하는 견해이다(김영순, "국세환급제도의 합리적 해석과 그 개선방안에 관한 연구", 서울시립대학교 박사학위논문, 2011, 28면; 김중권, "행정행위하자론의 개혁에 관한 소고", 「공법연구」 제39집 제1호, 한국공법학회, 2010, 334면; 金子宏, 前揭書, 837面).

59) 기본적으로 중대명백성을 취하면서 명백성 요건을 완화하여 일반인뿐만 아니라 공무원이 직무의 성실한 수행상 당연히 요구되는 정도의 조사에 의해 인식할 수 있는 사실관계에 비추어 객관적으로 하자가 있다고 인정될 수 있는 경우에도 명백성을 인정하여야 한다는 견해이다.

60) 하자의 중대성은 항상 그 요건이 되지만, 명백성은 항상 요구되는 것은 아니고 행정의 법적 안정성이나 제3자의 신뢰보호의 요청이 있는 경우에만 가중적으로 요구되는 요건으로 파악하는 견해이다(김남진·김연태, 「행정법Ⅰ」, 법문사, 2010, 288면; 박균성, 「행정법론(상)」, 416면; 이전오, "납세자를 위한 사법적 구제에 관한 연구-조세환급금과 손해배상을 중심으로-", 경희대학교 박사학위논문, 1999, 69면).

61) 구체적인 사안마다 권리구제의 요청과 행정의 법적 안정성의 요청 및 제3자의 이익 등을 구체적이고 개별적으로 이익형량하여 결정하여야 한다는 견해이다(원칙적으로 명백성보충설을 취하면서, 보충적으로 구체적 가치형량설을 취하는 견해로서 박균성, 「행정법론(상)」, 413면 참조).

62) 박균성, 위의 책, 413면.

명백설에 따라 무효와 취소사유를 구별하고 있다.[64]

다. 세무조사의 하자와 과세처분의 효력

세무조사에 하자가 있는 경우 과세처분은 취소사유에 불과하다는 견해,[65] 무효사유에 해당한다는 견해,[66] 절차 위배의 내용·정도·대상 등에 따라 무효와 취소로 나누어진다는 견해[67]가 있다.

생각건대 중대명백설에 따라 세무조사 절차상의 하자가 중대하고 명백한 경우에 그에 터 잡은 과세처분은 무효이고, 그렇지 않는 하자의 경우에는 그에 터 잡은 과세처분은 취소할 수 있음에 그친다고 하겠다. 그런데 하자있는 세무조사에 근거한 과세처분의 효력에 관하여는 세무조사절차에서의 하자의 내용·정도·대상 등에 따라 구체적으로 판단할 사항이지만, 중대명백설에 따라 무효와 취소사유를 구별하는 통설과 판례의 태도에 비추어 볼 때 세무조사절차에서의 하자가 중대하고 명백하여 그에 근거한 과세처분이 무효로 되는 경우는 흔하지 않다고 하겠다.

판례는 다른 목적을 위하여 세무조사권을 남용한 경우,[68] 재조사사유에 해당하지 않는 경우[69] 및 세무조사 대상자 선정사유가 없는 경우[70]에 해당 세무조사에 터 잡은 과세처분이 위법하여 취소의 대상이 된다고 판결한 바 있다.

그런데 과세예고 통지 후 과세전적부심사 청구나 그에 대한 결정이 있기도 전에 과세처분을 한 것에 대하여는 과세전적부심사 이후에 이루어져야 하는

63) Klaus Tipke & Joachim Lang, Steuerrecht 22. Aufl., ottoschmidt, 2015, § 21, RZ. 91-92, 107.

64) 谷口勢津夫, 前揭書, 159面.

65) 이태로·한만수, 앞의 책, 199면; 이동식, 앞의 책, 433면.

66) 이준봉, 앞의 책, 216면.

67) 임승순, 앞의 책, 94면.

68) 대법원 2016.12.15. 선고 2016두47659 판결.

69) 대법원 2006.6.2. 선고 2004두12070 판결; 대법원 2017.3.16. 선고 2014두8360 판결; 대법원 2015.9.10. 선고 2013두6206 판결 외.

70) 대법원 2014.6.26. 선고 2012두911 판결.

과세처분을 그보다 앞서 함으로써 과세전적부심사제도 자체를 형해화시킬 뿐만 아니라 과세전적부심사 결정과 과세처분 사이의 관계 및 그 불복절차를 불분명하게 할 우려가 있기 때문에 그 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효라고 판시하였다.[71]그러나 과세관청이 과세처분에 앞서 필수적으로 행하여야 할 과세예고 통지를 하지 아니함으로써 납세자에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 하였다면, 이는 납세자의 절차적 권리를 침해한 것으로서 과세처분의 효력을 부정하는 방법으로 통제할 수밖에 없는 중대한 절차적 하자가 존재하는 경우에 해당하므로, 과세처분은 위법하다[72]고 하여 취소사유로 보았다.[73]

Ⅴ. 세무조사의 하자로 취소된 과세처분의 재처분 여부

세무조사의 하자로 인하여 과세처분이 이의신청 등이나 행정소송에 의하여 취소된 경우에 과세관청은 그 위법사유를 보완하여 다시 새로운 과세처분을 할 수 있는지가 문제이다. 이 문제를 검토하기 위해서는 먼저 세무조사를 제외한 그 밖의 절차상의 하자(이하에서 “일반적인 절차상 하자”로 부르기로 한다)로 취소결정 또는 취소판결을 받은 경우의 재처분 가능 여부를 살펴보고, 이어서 세무조사의 하자로 취소결정 또는 취소판결을 받은 경우의 재처분 가능 여부를 살펴보기로 한다.

다음에 부과권의 제척기간이 만료된 후에 과세처분이 절차상 하자로 인하여 취소결정 또는 취소판결을 받은 경우의 재처분 가능 여부에 관하여 검토한다.

---

71) 대법원 2016.12.27. 선고 2016두49228 판결.

72) 대법원 2016.4.15. 선고 2015두52326 판결.

73) 절차적 권리의 침해정도 및 기회제공의 제한정도 차원에서 보면 오히려 본 판결의 대상이 무효로 판결한 대법원 2016.4.15. 선고 2015두52326 판결의 대상보다 더 심각한 상황이라는 비판이 있다(김중권, “2016년도 주요 행정법(행정)판결의 분석과 비판에 관한 소고”, 「안암법학」 Vol.53, 안암법학회, 2017, 446면).

1. 일반적인 절차상 하자로 과세처분이 취소된 경우의 재처분

행정처분의 절차 또는 형식에 위법이 있어 행정처분을 취소하는 판결이 확정된 경우 그 확정판결의 기판력은 그 판결에 적시된 절차 및 형식의 위법사유에 한하여 미치는 것이므로 행정관청은 그 위법사유를 보완하여 다시 새로운 행정처분을 할 수 있고, 그 새로운 행정처분은 확정판결에 의하여 취소된 종전의 행정처분과는 별개의 처분이라고 하겠다. 따라서 과세의 절차 내지 형식에 위법이 있어 과세처분을 취소하는 판결이 확정된 후 과세관청이 그 위법사유를 보완하여 다시 새로운 과세처분을 하였다면 그 새로운 과세처분은 확정판결에 의하여 취소된 종전의 과세처분과는 별개의 처분이라 할 것이어서, 확정판결의 기판력에 저촉되는 것이 아닌 것이다. 그렇기 때문에 과세관청은 그 위법사유를 보완하여 다시 새로운 과세처분을 할 수 있는 것이다.

판례는 일반행정에 관한 판례이기는 하나 택시의 합승행위에 대한 과징금 부과처분을 할 때 해당 법률에서 요구하고 있는 청문절차를 거치지 아니하였다는 이유로 취소된 경우에 처분청이 그 청문절차를 거쳐 다시 과징금 부과처분을 하였다면 해당 과징금의 재부과처분은 종전의 처분과 중복된 처분이라 할 수 없다고 판시한 바 있다.[74] 그리고 납세고지서에 산출근거가 기재되지 아니하였음을 이유로 과세처분의 취소를 명하는 판결을 선고하고 그 판결이 확정되자 피고가 그 처분을 취소하고 새로이 세액산출근거를 기재하여 행한 과세처분은 적법하다고 판시한 바 있다.[75]

74) 대법원 1992.5.26. 선고 91누5242 판결.

75) 대법원 1987.2.10. 선고 86누91 판결 외.

2. 세무조사의 하자로 과세처분이 취소된 경우의 재처분

가. 세무조사 실시과정상의 하자

세무조사 실시과정에 하자가 있는 경우 그와 같은 세무조사(위법한 세무조사)를 통하여 획득한 과세자료에 대해서는 설령 실체적 정당성을 갖추었다고 하더라도 절차적 정당성이 없으므로 그 증거가치를 인정하기 어렵다고 하겠다. 따라서 세무조사 실시과정상의 하자로 인하여 과세처분이 취소되었다면 재처분이 어렵다고 해석하여야 한다.[76] 그 논거는 다음과 같다.

첫째, 재조사 대상자의 선정기준 위반, 세무조사 대상자의 선정기준 또는 선정방식 위반 등과 같은 세무조사 실시과정상의 하자는 재조사 대상자의 선정사유 또는 세무조사 대상자의 선정사유를 충족하기 어렵기 때문에 새로운 세무조사의 실시 자체가 불가능하다고 하겠다. 취소된 과세처분의 처분 근거가 되었던 위법한 세무조사과정에서 취득한 납세자의 조세탈루자료는 수시조사 선정사유인 '신고내용에 탈루 또는 오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료'나 재조사 선정사유인 '조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료'에 해당하지 않기 때문이다.

둘째, 위법한 세무조사에 따라 수집한 과세자료에 근거하여 행한 과세처분의 취소판결의 취지는 세무조사절차가 위법하다는 것뿐만 아니라 위법한 세무조사에 의해 수집한 과세자료에 근거한 것이 위법하다는 것이므로 과세처분 등의 취소판결 후 적법한 세무조사절차를 거치더라도 이전의 위법한 세무조사에 의해 수집한 과세자료에 근거하여 과세처분 등을 하는 것을 막기 어려우므로 재처분을 허용해서는 안 된다고 하겠다.

한편, 세무조사 실시과정상의 하자로 인하여 과세처분이 취소된 경우 재처분이 가능하지 관하여는 아직까지 대법원의 명시적인 판결은 없다.

76) 김해마중, 앞의 논문, 169면; 이중교, 앞의 논문, 142면; 박균성, 앞의 책, 522-523면; 이준봉, 앞의 책, 204면.

나. 세무조사 종료 후 과세절차상의 하자

세무조사 종료 후 과세절차상의 하자의 유형에는 세무조사 결과에 대한 서면통지 또는 과세예고통지 없이 과세처분을 행한 경우(국기법 §81의12 및 §제81의15)와 과세전적부심사청구의 제기 전 또는 결정 전에 과세처분을 행한 경우(국기령 §63의14④)로 나누어 볼 수 있다.

먼저 세무조사 결과에 대한 서면통지 또는 과세예고통지 없이 과세처분을 행한 경우와 관련하여 대법원은 적법한 세무조사절차를 거친 경우라 하더라도 "과세관청이 과세처분에 앞서 필수적으로 행하여야 할 과세예고 통지를 하지 아니함으로써 납세자에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 하였다면, 이는 납세자의 절차적 권리를 침해한 것으로서 과세처분의 효력을 부정하는 방법으로 통제할 수밖에 없는 중대한 절차적 하자가 존재하는 경우에 해당하므로, 그 과세처분은 위법하다"[77]고 판시한 바 있다. 대법원은 과세예고통지 없이 행한 과세처분에 관하여 판시하고 있지만 세무조사 결과에 대한 서면통지 없이 행한 과세처분이라고 하여 달리 취급할 이유는 없다.

그런데 조세심판원은 "과세관청이 과세처분에 앞서 필수적으로 행하여야 할 과세예고통지를 하지 아니하여 납세자에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 하였다면, 이는 납세자의 절차적 권리를 침해한 것으로서 과세처분의 효력을 부정하는 방법으로 통제할 수밖에 없는 중대하고 명백한 절차적 하자가 존재하는 경우에 해당하므로, 그 처분은 무효라고 결정"하고 있다.[78]

다음으로 과세전적부심사청구를 하기 전 또는 그 결정을 하기 전에 과세처분을 한 경우와 관련하여 대법원은 "과세예고 통지 후 과세전적부심사 청구나 그에 대한 결정이 있기도 전에 과세처분을 하는 것은 원칙적으로 과세전적부심사 이후에 이루어져야 하는 과세처분을 그보다 앞서 함으로써 과세전적부

77) 대법원 2016.4.15. 선고 2015두52326 판결.

78) 조심2017서4112, 2017.12.20.; 조심 2017지0278, 2017.12.1.; 조심 2017서3028, 2017.9.14.

심사 제도 자체를 형해화시킬 뿐만 아니라 과세전적부심사 결정과 과세처분 사이의 관계 및 그 불복절차를 불분명하게 할 우려가 있으므로, 그와 같은 과세처분은 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효"라고 판시하고 있다.[79]

위와 같이 해당 과세처분이 무효확인 또는 취소판결을 받은 후에 절차상의 위법사유를 보완하여 다시 세무조사 결과에 대한 서면통지 또는 과세예고통지와 과세전적부심사를 거친 후에 다시 과세처분을 하거나 과세전적부심사청구의 결정을 거친 후에 다시 과세처분을 할 수 있는가가 문제이다.

법리상으로는 적법한 세무조사절차를 거쳤음에도 세무조사 결과에 대한 서면통지 또는 과세예고통지를 하지 않았거나 과세전적부심사의 제기 전 또는 결정 전에 과세처분을 하여 무효확인판결을 받은 후에 그 위법사유를 시정하여 세무조사 결과에 대한 서면통지 또는 과세예고통지를 거치거나 과세전적부심사를 거친 후에 다시 과세처분을 할 수 있다고 하겠다.[80]

3. 일반적인 부과권의 제척기간이 경과된 후의 재처분

가. 일반적인 절차상의 하자로 과세처분이 취소된 경우

1) 행정상 쟁송의 결정 등에 따른 특례제척기간의 의의

일반적인 절차상의 하자로 과세처분이 취소된 경우에 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호에 따라 그 결정 또는 판결이 확정된 날부터 1년이 지나기 전까지 재처분이 가능한지에 관하여는 견해의 대립이 있을 수 있다. 국세기본법 제26

79) 대법원 2016,12.27. 선고 2016두49228 판결.

80) 과세예고통지 누락은 그 절차위반 이후 소명의 기회 등이 충분히 주어질 수 있는 점 등을 감안할 때 재처분 및 특례제척기간까지 부정함은 과세관청에 가혹할 수 있다는 견해(심규찬, "과세예고 통지와 과세처분의 절차상 하자", 「대법원 판례해설」 제108호 2016년 상, 법원도서관, 2016, 15면 주석 10)와 세무조사가 완료된 상태이므로 다시 세무조사 결과통지를 한 후 재처분이 가능하다는 견해(이중교, 앞의 논문, 142면)가 이에 해당한다.

조의2 제2항 제1호에서 이의신청, 심사청구, 심판청구, 「감사원법」에 따른 심사청구 또는 「행정소송법」에 따른 소송에 대한 결정이나 판결이 확정된 경우에는 그 결정 또는 판결이 확정된 날부터 1년이 지나기 전까지 경정결정이나 그밖에 필요한 처분을 할 수 있도록 하고 있다.

절차상 하자가 있는 과세처분이 이의신청 등이나 행정소송에 대한 결정 또는 판결에 의하여 취소된 경우로서, 그 취소 당시에 이미 부과권의 제척기간이 경과하였다면, 과세관청이 그 결정 또는 판결이 확정된 날부터 1년이 지나기 전까지 취소의 원인이 된 위법사유(절차상 하자)를 보완하여 다시 새로운 과세처분을 할 수 있는지가 문제이다. 이는 법문상의 "경정결정이나 그밖에 필요한 처분"의 해석에 관한 문제로 귀결된다고 하겠다.

2) 절차상 하자로 취소된 과세처분의 재처분에 관한 판례의 태도

대법원은 납세고지의 위법을 이유로 법원이 과세처분을 취소한 경우, 과세관청이 이미 일반적인 부과권 제척기간이 경과한 지방세에 대하여 그 판결 확정일로부터 1년 내에 그 잘못을 바로잡아 다시 부과처분한 경우 해당 과세처분에 대하여 특례제척기간을 적용할 것인지에 관하여 특례제척기간을 적용한 재처분이 적법하다고 판시한 바 있다.[81] 그 판결요지는 다음과 같다.

첫째, 지방세법 제30조의2(1993.12.27. 법률 제4611호로 개정되기 전의 것) 제2항[82]은 지방세의 부과징수에 관한 이의신청, 심사청구나 감사원법에 의한

81) 판례는 지방세에 관한 것이나, 구 지방세법(1993.12.27. 법률 제4611호로 개정되기 전의 것) 제30조의2 제2항은 현행 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호와 법문이 같으므로 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호의 해석에 있어서도 위의 판례와 같이 해석하고 있다(한만수·이태로, 앞의 책, 133면).

82) 지방세법(1993.12.27. 법률 제4611호로 개정되기 전의 것) 제30조의2 (부과의 제척기간)
① 지방세는 부과할 수 있는 날로부터 5년간 행사하지 아니할 경우에는 이를 부과할 수 없다.
② 제58조의 규정에 의한 이의신청·심사청구나 감사원법에 의한 심사청구 또는 행정소송법에 의한 소송의 제기가 있는 경우에는 제1항의 규정에 불구하고 그 판결 또는 결정이 확정된 날로부터 1년이 경과하기 전까지는 당해 판결 또는 결정에 따라 경정결정 기타 필요한 처분을 할 수 있다.

심사청구 또는 행정소송법에 의한 소송의 제기가 있는 경우에는 그 판결 또는 결정이 확정된 날로부터 1년이 경과하기 전까지는 당해 판결 또는 결정에 따라 경정결정 기타 필요한 처분을 할 수 있다고 규정하고 있는데, 그 취지는 부과권의 제척기간에는 징수권의 소멸시효와는 달리 그 기간의 중단이나 중지가 없으므로 과세관청이 부과처분의 불복에 대한 결정 또는 판결이 있은 후 그에 따라 다시 부과처분을 하려는 시점에 이미 제척기간을 도과하였다고 하여 그 결정이나 판결의 결과에 따른 부과처분조차 할 수 없게 된다면 그 결정이나 판결은 무의미하게 되며 과세관청에게 가혹하고 또한 과세관청이 제척기간의 만료를 염려하여 재차 부과처분을 하게 되면 납세의무자에게 부담을 가중하는 것이 되므로 일정기간의 예외를 두자는 취지에서 비롯된 것이다.

둘째, 위의 규정은 결정이나 판결이 확정된 날로부터 1년 내라 하여 당해 결정이나 판결에 따르지 아니하는 새로운 결정이나 증액경정결정까지 할 수 있다는 취지가 아님은 분명하나, 그렇다고 하여 소론과 같이 위 규정을 오로지 납세자를 위한 것이라고 보아 납세자에게 유리한 결정이나 판결을 이행하기 위하여만 허용된다고 볼 근거는 없으므로, 이 사건에서와 같이 납세고지의 위법을 이유로 당해 처분이 취소되자, 과세관청이 그 판결 확정일로부터 1년 내에 그 잘못을 바로잡아 다시 부과처분한 것이라면, 이는 위 지방세법 제30조의2 제2항이 정하는 당해 판결에 따른 처분으로 제1항이 정하는 제척기간의 적용이 없다.

3) 대법원 판례의 비판적 검토

납세고지절차상의 하자로 인하여 과세처분이 행정소송의 판결에 의하여 취소된 경우에는 구 지방세법 제30조의2 제2항(현행 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호의 규정과 그 내용이 동일하다)에 따라 이미 통상적인 부과권의 제척기간이 만료된 이후에도 그 판결 확정일로부터 1년 내에는 재처분이 가능하다는 위의 대법원 판례는 다음과 같은 점에서 문제점을 안고 있다. 즉, 다음과 같은 점에 비추어 볼 때 절차상의 하자를 이유로 해당 과세처분이 취소되자, 과세관청이 그 결정 또는 판결 확정일로부터 1년 내에 그 잘못을 바로잡아 다

시 재처분하는 것은 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호(구 지방세법 제30조의2 제2항)에서의 '경정결정 기타 필요한 처분'에 포함되지 않는다고 해석하여야 한다.[83]

첫째, 절차상의 하자로 인하여 과세처분이 이의신청 등이나 행정소송의 결정 또는 판결에 의하여 취소된 이후에 이미 통상적인 부과권의 제척기간이 경과한 해당 국세 또는 지방세의 절차상의 위법사유를 보완하여 다시 재처분하는 것이 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호(구 지방세법 제30조의2 제2항)에서의 "경정결정이나 그밖에 필요한 처분"에 해당하지 않는다는 점이다.

위에서 '경정결정이나 그밖에 필요한 처분'은 이의신청 등의 결정이나 행정소송의 판결에 따른 경정결정이나 그밖에 필요한 처분을 의미한다고 해석하여야 할 것이다. 그렇다면 위의 '경정결정이나 그밖에 필요한 처분'은 국세기본법상의 이의신청, 심사청구, 심판청구 또는 감사원 심사청구의 결정(재결)이나 행정소송의 판결에 따른 것이므로, 국세기본법 제65조 제1항 제3호의 "심사청구가 이유 있다고 인정될 때에는 그 청구의 대상이 된 처분의 취소·경정 결정을 하거나 필요한 처분의 결정을 한다"에서 밑줄 친 "경정 결정을 하거나 필요한 처분의 결정"과 같은 의미로 해석하는 것이 타당하다.

뿐만 아니라 '경정결정 기타 필요한 처분'[84]이라는 문언의 해석에 있어서 절차상의 하자로 인하여 이의신청 등이나 행정소송의 결정 또는 판결에 의하여 과세처분이 취소된 이후에 이미 부과권의 제척기간이 경과한 해당 국세 등의 절차상의 위법사유를 보완하여 다시 하는 재처분이 결정이나 판결에 따른 '경정결정'[85]에 포함될 여지는 없다. 그리고 절차상의 하자로 인하여 이의

83) 김완석, "행정쟁송의 재결 등에 따른 경정결정 등의 제척기간", 「세무학연구」 제16호, 한국세무학회, 2000, 135-141면.

84) 구 국세기본법 제26조의2 제2항(구 지방세법 제30조의2 제2항도 같다)에서는 "해당 결정·판결 — 에 따라 경정결정이나 그밖에 필요한 처분"을 할 수 있도록 규정하고 있었는데, 법률 제14382호(2016.12.20. 개정)로 개정된 국세기본법 제26조 제2항 제1호에서 "해당 결정·판결 — 에 따라"라는 부분이 삭제되고 "경정결정이나 그밖에 필요한 처분"으로 변경되었다, 그럼에도 불구하고 '경정결정이나 그밖에 필요한 처분'은 개정전의 '해당 결정·판결 — 에 따른 경정결정이나 그밖에 필요한 처분'과 같은 의미로 해석하여야 할 것이다(이태로·한만수, 앞의 책, 131면).

신청 등이나 행정소송의 결정 또는 판결에 의하여 과세처분이 취소된 이후에 이미 부과권의 제척기간이 경과한 해당 국세 등의 절차상의 위법사유를 보완하여 다시 하는 재처분이 결정이나 판결에 따른 '그밖에 필요한 처분'[86]이라는 문언에 포함될 여지도 없다고 하겠다. 즉, 과세처분이 절차상의 위법사유로 인하여 결정이나 판결에 의하여 취소되는 경우에 그 하자를 치유하여 동일한 내용의 처분을 다시 하는 것이 어떻게 결정이나 판결에 따른 그밖에 필요한 처분에 해당하는지가 명백하지 않기 때문이다.

그렇다면 '결정이나 판결에 따라 경정 결정을 하거나 필요한 처분의 결정을 하는 경우'에 절차상의 하자로 인하여 취소된 과세처분에 대하여 이미 부과권의 제척기간이 만료되었음에도 불구하고 그 절차상 하자를 보완하여 재처분하는 경우까지 포함된다고 해석하는 것은 자의적인 확대해석에 해당하여 허용될 수 없다고 하겠다.

둘째, 위와 같은 해석은 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호의 입법취지에 벗어나는 해석이므로 타당성이 없다. 국세기본법 제26조의2 제2항의 신설과 관련하여 그 제안자인 재정경제부 장관은 "국세에 관한 부과처분이 있은 후에 그 처분에 납세자가 불복하여 이의신청심사청구심판청구 감사원 심사청구 또는 행정소송을 제기한 경우 그 결정 또는 판결이 확정되기 전에 국세부과의 제척기간이 만료되는 경우가 있을 수 있는데, 이러한 경우 납세자가 자신에게 유리한 취소 내지 일부 취소의 결정 또는 판결을 받았음에도 처분청이 부과권이 없어 경정결정 및 환급하지 못할 것이므로 이를 방지하기 위히여 당초 부과제척기간의 만료 여부에 불구하고 결정 또는 판결이 있은 날로부터 1년

85) 경정결정이란 조세심판절차에 특유한 인용재결의 한 형태로서 재결청이 부과된 세액을 취소하지 아니하고 그 주문에서 과세표준이나 세액을 다시 산정하기 위한 기준을 제시하여 처분청이 그에 따라 원처분을 취소·변경하는 것을 의미한다(김완석, 앞의 논문, 128면; 같은 취지 안경봉, "행정쟁송의 결정 또는 판결에 따른 경정결정 기타 필요한 처분의 제척기간", 「특별법연구」 제8권, 박영사, 2006, 715면).

86) 필요한 처분이란 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자가 제기한 조세행정심판(의무이행심판 및 부작위위법확인심판)이 인용된 경우에 처분청(부작위청을 포함한다)으로 하여금 그 재결에 따라 처분을 하도록 하는 것을 의미한다(김완석, 위의 논문, 128-129면; 같은 취지 안경봉, 위의 논문, 716면).

이내에는 그 판결 등에 따라 경정결정 및 기타 필요한 처분을 할 수 있도록 하였다"고 적고 있다.[87]

셋째, 대법원 판결에 따르면 절차상의 하자[88]가 있는 과세처분은 결정이나 판결에 의하여 취소된다고 하더라도 부과권의 제척기간이 만료된 경우에도 그 결정일 또는 판결일로부터 1년 내에는 언제든지 재처분이 가능하므로, 사실상 절차상의 하자는 법적인 보호로부터 방기하는 것이 되어 헌법상의 적법절차의 원칙에 위배된다고 하겠다. 납세고지의 위법과 같은 절차상의 하자라고 하여 헌법상의 적법절차의 원칙의 적용으로부터 벗어나서 법적인 보호로부터 방기될 이유는 어디에서도 찾아볼 수 없다. 판례는 국세징수법과 개별세법의 납세고지에 관한 규정들은 헌법상 적법절차의 원칙과 행정절차법의 기본 원리를 과세처분의 영역에도 그대로 받아들여, 과세관청으로 하여금 자의를 배제한 신중하고도 합리적인 과세처분을 하게 함으로써 조세행정의 공정을 기함과 아울러 납세의무자에게 과세처분의 내용을 자세히 알려주어 이에 대한 불복 여부의 결정과 불복신청의 편의를 주려는 데 그 근본취지가 있다고 설시한 바 있다.[89]

나. 세무조사의 하자로 과세처분이 취소되거나 무효인 경우의 재처분

앞의 '가'항에서 검토한 바와 같이 절차상의 하자를 이유로 취소된 과세처분에 대하여 과세관청이 그 결정 또는 판결 확정일로부터 1년 내에 그 잘못을 바로잡아 다시 재처분하는 것은 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호에서의 '경정결정 기타 필요한 처분'에 포함되지 않는다. 따라서 일반적인 부과권의 제척기간이 경과한 후에는 세무조사의 하자로 인하여 이의신청 등의 결정이나 행정소송의 판결에 의하여 취소되거나 무효로 확인된 과세처분에 대하여 재처

87) 한국조세연구원, 「간추린 개정세법Ⅱ」, 1994, 176-177면.

88) 좁은 의미의 절차상의 하자뿐만 아니라 처분을 하기 위한 주체적 요건(관할세무서장 등)의 하자 및 형식상의 하자를 포함하는 의미로 새겨야 할 것이다(「법원실무제요 -행정」, 법원행정처, 2016, 316-317면). 즉, 실체상(내용상)의 하자를 제외한 그 밖의 하자를 총칭하는 의미이다.

89) 대법원 2012.10.18. 선고 2010두12347 전원합의체 판결.

분할 수 없다고 해석하여야 한다.

설령 일반적인 부과권의 제척기간이 경과한 후에는 세무조사의 하자로 인하여 이의신청 등의 결정이나 행정소송의 판결에 의하여 취소되거나 무효로 확인된 과세처분에 대하여 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호의 특례제척기간을 적용할 수 있다고 해석하더라도 다음과 같은 사유로 재처분이 불가능하다고 해석하여야 한다.

첫째, 세무조사 실시과정상의 하자로 과세처분이 취소되거나 무효로 된 경우에는 앞에서 본 '부과권의 제척기간이 만료되기 전의 경우'와 마찬가지로 재처분이 불가능한 것으로 해석하여야 한다.

둘째, 세무조사 종료 후 과세절차상의 하자로 인하여 과세처분이 이의신청 등의 결정이나 행정소송의 판결에 따라 취소되거나 무효로 확정된 경우에는 재처분 가능 여부와 관련하여 적극설과 소극설의 대립이 있을 수 있다. 법리상으로 보면 재처분이 가능한 것으로 볼 여지가 있다. 다만, 이와 관련하여 조세심판원은 과세예고통지를 하지 않아 과세처분이 무효판결을 받은 경우로서 부과권의 제척기간이 도과한 후에 그 절차상의 하자를 보완하여 행한 처분청의 재처분에 대하여 "이 건 처분은 종전 처분과는 별개의 새로운 처분으로서 「국세기본법」 제26조의2제2항에 따른 부과제척기간 특례의 적용대상에 해당하지 아니하므로 5년의 국세부과제척기간을 경과한 후 이루어진 처분으로서 무효"라고 결정한 바 있다.[90] 대법원은 과세전적부심사 청구를 제기하기 전 또는 그 청구에 대한 결정이 있기 전에 행한 과세처분은 무효라고 판결[91]하고 있으므로, 이 경우에도 위의 조세심판원의 심판결정례에 따른다면 재처분은 불가능하며, 설령 재처분한다고 하더라도 그 재처분은 무효라고 하겠다.

90) 조심 2017서3028, 2017.9.14.

91) 대법원 2016.4.15. 선고 2015두52326 판결.

Ⅵ. 결 론

세무조사란 과세처분을 하기 위하여 납세의무자 또는 관계인에게 질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 검사·조사하는 행위이다. 이와 같은 세무조사는 국가의 과세권을 실현하기 위한 행정조사의 일종으로서 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성 검증 등을 위하여 필요불가결하며, 종국적으로는 조세의 탈루를 막고 납세자의 성실한 신고를 담보하는 중요한 기능을 수행한다.

그러나 세무조사는 납세자의 영업활동 및 사생활의 평온이나 재산권을 침해할 소지가 크기 때문에 국세기본법은 제7장의2에서 '납세자의 권리'라는 장을 두어 세무조사절차에서의 납세자의 권리보호에 필요한 규정들을 두고 있다.

그런데 세무조사가 이와 같은 납세자의 권리보호에 관한 규정에 위반하여 이루어진 경우에 그 세무조사에 기초한 과세처분의 효력이 문제가 된다. 헌법 제12조 제1항에서 규정하고 있는 적법절차의 원칙은 형사소송절차에 국한되지 아니하고, 세무공무원이 과세권을 행사하는 세무조사절차에서도 마찬가지로 준수되어야 하므로 위법한 세무조사에 터 잡은 과세처분 또한 위법하다고 하겠다. 이 경우 세무조사의 하자가 과세처분을 위법한 것으로 하는 논거에 관하여는 하자의 승계이론에서 찾아야 할 것이다. 그리고 하자있는 세무조사가 과세처분에 미치는 효력의 범위와 관련하여 그 과세처분이 재조사로 얻은 과세자료를 근거로 삼았는지 또는 이를 배제하고서도 가능한지를 따질 것도 없이 위법한 것으로 보아야 한다.

다음으로 세무조사의 하자로 인하여 과세처분이 이의신청 등의 결정이나 행정소송의 판결에 의하여 취소된 경우에 과세관청은 그 위법사유를 보완하여 다시 새로운 과세처분을 할 수 있는지가 문제이다. 세무조사절차에 하자가 있는 경우 그와 같은 세무조사를 통하여 수집한 과세자료에 대해서는 설령 실체적 정당성을 갖추었다고 하더라도 절차적 정당성이 없으므로 과세자료로 삼기 어렵기 때문에 사실상 재처분이 불가능하다고 하겠다. 그러나 세무조사 결과에 대한 통지 또는 과세예고통지 없이 행한 과세처분 또는 과세전적부심

사의 청구 전 또는 결정 전에 행한 과세처분과 같이 세무조사 종료 후 과세절차상의 하자에 기인한 과세처분의 경우에는 법리상 재처분이 가능한 것으로 새겨야 할 것이다.

“본 논문은 다른 학술지 또는 간행물에 게재되었거나 게재 신청되지 않았음을 확인함”

참고문헌

곽상민, “중복세무조사금지 원칙을 위반한 세무조사에 기한 과세처분의 효력”, 「대법원판례해설」 제114호(2017년(하)), 법원도서관, 2018.

권영설, “미국 헌법상 적법절차의 법리와 그 전개”, 「미국헌법연구」 제1호, 미국헌법학회, 1990.

김남진·김연태, 「행정법 Ⅰ」, 법문사, 2010.

김동희, 「행정법 Ⅰ」, 박영사, 2014.

김영순, “국세환급제도의 합리적 해석과 그 개선방안에 관한 연구”, 서울시립대학교 박사학위논문, 2011.

김영순·박재홍, “과세행정에 있어 중간행위의 ‘처분성’에 관한 연구-세무조사결정에 관한 대법원 2011. 3. 10. 선고 2009두23617, 23624(병합) 판결을 중심으로”, 「저스티스」 제129권, 법학연구원, 2012.

김영순, “세무조사에서 납세자의 절차적 권리 확대 방안-적법절차원칙의 관점에서-”, 「고려법학」 82권, 고려대학교 법학연구원, 2016.

김완석, “행정쟁송의 재결 등에 따른 경정결정 등의 제척기간”, 「세무학연구」 제16호, 한국세무학회, 2000.

김완석·박종수·이중교·황남석, 「국세기본법 주석서」, 삼일인포마인, 2017.

김완석, “과세전 적부심사제도의 문제점과 개선방안”, 「조세와 법」 Vol.4 No.5, 서울시립대학교 법학연구소, 2011.

김중권, “행정행위하자론의 개혁에 관한 소고”, 「공법연구」 제39집 제1호, 한국공법학회, 2010.

_____, “2016년도 주요 행정법(행정)판결의 분석과 비판에 관한 소고”, 「안암법학」 Vol.53, 안암법학회, 2017.

김철용, 「행정법 Ⅰ」, 2010.

김해마중, “위법한 세무조사대상 선정에 따른 과세처분의 효과”, 「조세실무연구」 7, KIM & CHANG, 2016.

류지태·박종수, 「행정법신론」, 신영사, 2010.

박균성, 「행정법론(상)」, 제17판, 박영사, 2018.

_____, 「행정법론(하)」, 박영사, 2016.

석종현·송동수, 「일반행정법(상)」, 2009.

소순무·윤지현, 「조세소송」, ㈜영화조세통람, 2018.

신만중, “체납처분절차상 하자의 승계 여부와 공매통지 등의 처분성 등에 관한 연구”,「조세연구」 제11권 제1집(통권 제16권), 한국조세연구포럼, 2011.

신만중·길용원, “세무조사와 권리구제를 둘러싼 제 문제, -세무조사의 처분성과 하자의 승계를 중심으로-”,「외법논집」 제41권 제4호, 한국외국어대학교 법학연구소, 2017.

심규찬, “과세예고 통지와 과세처분의 절차상 하자”,「대법원 판례해설」 제108호 2016년 상, 법원도서관, 2016.

안경봉, “행정쟁송의 결정 또는 판결에 따른 경정결정 기타 필요한 처분의 제척기간”,「특별법연구」 제8권, 박영사, 2006.

안대희,「조세형사법」, 평안, 2015.

이동식,「일반조세법」 제6판, 준커뮤니케이션, 2018.

이전오, “납세자를 위한 사법적 구제에 관한 연구-조세환급금과 손해배상을 중심으로-”, 경희대학교 박사학위논문, 1999.

이전오 외 3인, “조세분쟁의 사전사후조정제도의 도입방안에 관한 연구”,「한국조세연구포럼」, 2005.

이종근, “실체적 적법절차의 원리의 헌법적 기능”,「아주법학」 제9권 제1호, 아주대학교 법학연구소, 2015.

이준봉,「조세법총론」, 삼일인포마인, 2018.

이중교, “법원 판결을 통해 살펴 본 세무조사의 절차적 통제”,「조세법연구」[23-2], 한국세법학회, 2017.

이창희,「세법강의」 제14판, 박영사, 2016.

이태로·한만수,「조세법강의」 신정13판, 박영사, 2018.

이희정, “사실조사행위의 적법성과 행정처분의 효력”,「공법연구」 제45집 제2호, 한국공법학회, 2016.

임승순,「조세법」, 박영사, 2018.

정남철, “하자승계론에 관한 비판적 고찰”,「청파법학」 Vol.8, 숙명여대 법학연구소, 2012.

최명근,「세법학총론」, 세경사, 2007.

최승필, “세무조사의 요건 및 절차와 권리구제에 대한 법적 검토”,「공법연구」 제42집 제3호, 한국공법학회, 2014.

한수웅,「헌법학」 제7판, 법문사, 2018.

홍정선,「행정법원론(상)」, 박영사, 2010.

「법원실무제요 -행정」, 법원행정처, 2016.
서울행정법원 실무연구회, 「행정소송의 이론과 실무」, 사법발전재단, 2013.
한국조세연구원, 「간추린 개정세법Ⅱ」, 1994.

金子宏, 「租稅法」 제22판, 弘文堂, 2017.
谷口勢津夫, 「稅法基本講義」 제5판, 弘文堂, 2016.
北野弘久, 「稅法學原論」 제5판, 靑林書院, 2003.
Klaus Tipke & Joachim Lang, Steuerrecht 22. Aufl., ottoschmidt, 2015.

<Abstract>

The Effect of Dispositions imposing Taxes based on Data collected from the Illegal Tax Investigation

Kim, Wan Suk*

The tax investigation is the act to ask questions or to inspect or investigate the accounting books, documents and other articles with the aim of tax assessment. As a kind of administrative investigation purported for enforcement of the taxation authority of the government, the tax investigation is not only indispensable for collection of the taxation data, verification of accuracy of the tax returns filed and others but it ultimately serves the role to prevent the tax evasion and to encourage the faithful filing of tax returns by taxpayers.

However, since the tax investigations have the significant potential to undermine the business activities, the peace in life and the property right of the tax payers, the provisions necessary for protection of the rights of taxpayers have been established in relation to the procedures of tax investigation such as the section titled 'Rights of Taxpayers' in Chapter 7-2 of the Framework Act on National Taxes.

In this respect, in case the tax investigation is carried out in violation of the provisions for protection of the rights of taxpayers, the effect of the disposition imposing taxes based on the corresponding tax investigation can be questioned but the disposition of taxation on the basis of the illegal tax investigation may well be deemed illegal too.

In a slightly different perspective, in case the disposition of taxation as a result of tax investigation is revoked by the decision from the objection procedure or the judgment from the administrative litigation due to the flaws related to the tax investigation, it can be questioned whether the taxation authority can be allowed to effect the disposition of taxation anew after supplementing the illegal causes. These questions may need to be

Received: February 26, 2019 Revised: March 28, 2019 Accepted: March 29, 2019
* Kangnam University, Chair - Professor; kimws1213@naver.com

considered after distinguishing the cases between those caused by the flaws related to the procedure of tax investigation and those related to the flaws in the taxation procedure after completion of the tax investigation.

Key words: tax investigation, administrative investigation, due process of law, succession of flaws, re-disposition, flaws in the procedure, disposition imposing taxes