

# 세무조사 시 자료제출 성실도 제고 방안 연구

2024. 12.

박주철 · 이미현 · 이희경



## 연 구 진

### 연구책임자

박주철 세정연구팀장

### 공동연구원

이미현 세정연구팀 특수전문직3급

이희경 세정연구팀 특수전문직2급



# 목 차

I. 서론 .....	1
1. 연구의 배경과 목적 .....	1
2. 연구의 방법 .....	2
II. 우리나라 법제 현황과 문제점 .....	4
1. 세무조사의 의의 및 법적 성격 .....	4
가. 세무조사의 정의 .....	4
나. 세무조사의 목적 .....	6
다. 법적 성질 .....	6
2. 세무조사 시 납세자의 권리 및 의무 .....	10
3. 세무조사 시 자료제출요구 거부에 대한 제재 .....	15
가. 제재 규정의 개정 연혁 .....	15
나. 현행 과태료 부과 규정의 내용 .....	17
다. 과태료 부과 추이 등 현황 분석 .....	21
4. 소결 .....	24
가. 현행 법제상 문제점 .....	24
나. 쟁점 사항 .....	25
III. 국내 다른 부처 및 해외 주요국의 사례 .....	27
1. 다른 부처 사례 .....	27
가. 공정거래위원회 .....	27
나. 방송통신위원회 .....	34
다. 관세청 .....	38

2. 해외 주요국의 사례 .....	43
가. 미국 .....	43
나. 캐나다 .....	52
다. 영국 .....	56
라. 독일 .....	58
마. 일본 .....	61
바. 호주 .....	64
사. 비교표 .....	68
IV. 시사점 .....	71
1. 이행강제금 제도 도입 방안 .....	71
가. 제도 도입의 당위성 및 타당성 검토 .....	71
나. 제도 도입 가능성 .....	74
다. 제도 도입 방안 .....	75
2. 기타 정책제안 .....	79
가. 행정절차 과정에서의 문서제출 명령 .....	79
나. 증명책임의 전환 또는 증거능력의 제한 .....	80
다. 부과제척기간의 연장 .....	84
라. 조사기간의 연장 .....	85
마. 자료제출에 대한 인센티브 제공 .....	87
바. 부과 근거가 불명확한 과태료 규정 개정 .....	87
V. 결론 .....	89
참고문헌 .....	92

## 표 목차

〈표 II-1〉 국세기본법상 세무조사 관련 납세자의 권리 .....	12
〈표 II-2〉 납세자권리헌장의 내용 .....	14
〈표 II-3〉 역외탈세 방지 관련 법안 개정 연혁 .....	16
〈표 II-4〉 현행 과태료 부과 규정 .....	18
〈표 II-5〉 직무집행 거부 등에 대한 과태료 부과 건수 .....	22
〈표 II-6〉 수입금액 규모별 직무집행 거부 등에 대한 과태료 부과 현황 .....	22
〈표 II-7〉 연도별 주요 과태료 부과 내역 .....	24
〈표 III-1〉 자료 미제출 등에 대한 형벌, 이행강제금 도입 .....	28
〈표 III-2〉 공정위 이행강제금 상세 내용 .....	31
〈표 III-3〉 공정위 이행강제금 관련 법률 .....	32
〈표 III-4〉 방송통신위원회 이행강제금 상세 내용 .....	37
〈표 III-5〉 (관세청) 특수관계자 과세자료 비협조 과태료 부과기준 (제11조 제1항 및 제2항 관련) .....	41
〈표 III-6〉 (관세청) 서류·장부·자료제출 및 보관 비협조 과태료 부과기준 (제11조 제4항 및 제5항 관련) .....	42
〈표 III-7〉 캐나다 2024년 예산안 의무불이행 관련 과태료 규정 .....	55
〈표 III-8〉 국내와 영국의 과태료 규정 비교 .....	58
〈표 III-9〉 사방법 제36조(砂防法 第三十六条)(메이지 30년(1897년) 법률 제29호) .....	63
〈표 III-10〉 세무조사 및 자료제출요구권 등 국제 비교 .....	68
〈표 IV-1〉 해외 주요국의 이행강제금 제도 운용 현황 비교 .....	73
〈표 IV-2〉 국내 타기관 및 해외 주요국의 이행강제금 제도 비교 .....	78
〈표 IV-3〉 우리나라와 미국의 규정 비교 .....	81
〈표 IV-4〉 개정 제안(예시) .....	82

## 그림 목차

[그림 III-1] IDR 집행절차 타임라인 .....	48
--------------------------------	----

# I. 서론

## 1. 연구의 배경과 목적

- 지금까지 입법부와 행정부는 세무조사의 실효성을 담보하기 위하여 지속적으로 입법·행정적 조치를 하여 왔으나, 여전히 정책의 일부를 보완할 쟁점이 남아 있음
  - 대표적으로 종래 세무조사 시 자료제출 거부에 대하여 벌금을 부과하던 것을 행정질서벌인 과태료 제도로 전환하였고, 이후 과태료 금액을 점진적으로 증가시켜 왔음<sup>1)</sup>
  - 그러나 이러한 조치에도 불구하고 일부 납세자에게 과태료 제도는 실효성을 담보하지 못하는 실정인바 지속적으로 문제가 되어 있음
  
- 본 연구는 이처럼 세무조사의 실효성을 담보하기 위한 행정적 제재 수단에 있어 우리나라 법제가 일부 보완할 부분이 있다는 점에 주목하였음
  - 세무조사는 국가의 과세권을 실현하기 위한 행정조사로 과세자료의 수집이나 신고 내용의 정확성 검증을 위하여 필요 불가결한 절차로, 궁극적으로 조세의 탈루를 막고 납세자의 성실한 신고를 담보하는 기능을 수행함<sup>2)</sup>
  - 이러한 필요 불가결한 절차인 세무조사의 실효성을 담보하기 위해서는 반드시 이에 적합한 행정적 제재 수단이 담보되어야 할 것임
  - 그러나 우리나라 법제는 세무조사의 실효성을 담보하기 위한 적절한 행정적 제재 수단을 강구하지 못하고 있는 것으로 판단됨

---

1) 행정적 제재의 연혁에 대한 구체적 내용은 제II장에서 설명함

2) 대법원 2024. 3. 12. 선고 2021두32088 판결 참조

- 본 연구의 목적은 우리나라 법제의 미흡한 부분을 검토하고 세무조사의 실효성을 담보할 실효적 방안을 제시하는 데에 있음
  - 우리나라는 「국세기본법」, 「국제조세조정에 관한 법률」(이하 ‘국제조세조정법’이라 함)을 통하여 세무조사 시 자료제출 요구 거부 등 불성실 납세자에게 과태료 부과 의 행정적 제재를 가함으로써 그 실효성을 담보하고 있음
  - 그러나 일부 세무조사 사건에서 납세자가 과태료 부과를 감수함과 동시에 세무조사 협조의무 불이행 태도를 바꾸지 않는 등 제도상 허점이 나타남
  - 이에 본 연구는 현행 세무조사의 실효성을 담보할 새로운 행정적 제재 수단으로 이행강제금 제도의 도입을 중심으로 살펴보고자 함
    - 이행강제금 제도의 도입은 현행 과태료 제도가 안고 있는 내재적 한계, 즉 반복 부과 의 불가능을 극복하는 새로운 수단이 될 수 있음
    - 그 밖에 문서제출 명령제도, 증명책임 전환제도 등 행정 및 사법절차에서 실효적 대안의 도입도 추가적으로 검토해 봄

## 2. 연구의 방법

- 본 연구는 국내외 문헌을 토대로 비구조화된 자료를 수집·분석하는 질적 문헌 연구 방법을 채택하였음
  - 국내 문헌 중 특별히 세무조사의 실효성 담보를 위한 중요한 정책적 시사점을 제시한 이종교·김석환(2023), 홍의표(2012), 홍완식 외(2017) 등은 주요한 참고자료가 되었음
    - 이종교·김석환(2023)은 현행 과태료 제도의 문제점을 짚고 이를 보완하기 위한 다양한 제도적 장치(과태료 부과방식 개선, 제척기간 연장 등)를 마련할 것을 제시함
    - 홍의표(2012)는 법령과 판례를 통해 우리나라의 이행강제금 제도 도입의 현황을 살핌으로써 이행강제금 제도 도입을 위한 체계적인 입법안을 위한 주요한 참고 자료를 제시하였음

- 홍완식 외(2017)는 과태료와 과징금을 포함한 행정제재 처분의 실효성 확보 수단을 독일, 미국, 일본을 중심으로 살펴본 후 우리나라 행정제재의 체계 정당성 확보, 금액 상향, 징수 제도의 강화, 과징금·과태료의 실효성 제고 방안 제시 등의 시사점을 제시함
- 해외 조사는 해외 법령과 세무조사 관할 기관 등의 홈페이지를 접속하여 관련 문헌을 조사하는 방법을 채택함
  - 조사 대상 국가는 세무조사의 실효성 확보를 위한 유의미한 제도를 운영하고 있어 우리나라 제도 설계에 주요한 정책 시사점을 줄 수 있을 것으로 판단한 미국, 캐나다, 영국, 독일, 일본, 호주를 선택하였음
- 이러한 연구를 토대로 국내의 제도적 문제점을 고찰하고 외국 제도와의 비교를 통한 정책 시사점을 제시하였음

## Ⅱ. 우리나라 법제 현황과 문제점

### 1. 세무조사의 의의 및 법적 성격

#### 가. 세무조사의 정의

- 세무조사의 개념은 일의적으로 해석되지는 않는데, 광의의 의미에서 조세의 부과 징수를 위한 과세관청의 모든 조사행위라고 정의할 수 있음<sup>3)</sup>
  - 다만 세무조사의 실효성 확보 방안을 제안하고자 하는 본 연구의 목적상 광의의 세무조사 개념이 꼭 필요하지는 않으므로, 연구 목적 실현에 좀 더 부합하는 개념인 「국세기본법」상의 정의 규정을 파악하고자 함
  - 「국세기본법」은 세무조사를 “국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 활동”이라고 정의함(제2조 제21호)
    - 종래 우리나라 법제는 개별 세법에 질문·조사권에 관한 규정을 두고,<sup>4)</sup> 별도로 세무조사에 대한 정의 개념을 두고 있지 않다가, 「국세기본법」상 개념이 없다는 비판이 제기되자 2011년 개정 「국세기본법」 제81조의2에 세무조사 정의 규정을 신설한 후 동 규정을 2018년 개정 「국세기본법」 제2조 제21호로 옮긴 것임<sup>5)</sup>
- 「국세기본법」의 사무처리를 위하여 제정된 「조사사무처리규정」은 ‘세무조사’를 다음과 같이 정의함

3) 서보국, 「세무조사제도에 대한 비교법적 검토와 시사점 - 세무조사 녹음권과 행정조사기본법을 중심으로 -」, 『행정법연구』, 제70호, 2023, pp. 120~121.

4) 예컨대 「소득세법」 제170조 참조

5) 서보국, 「세무조사제도에 대한 비교법적 검토와 시사점 - 세무조사 녹음권과 행정조사기본법을 중심으로 -」, 『행정법연구』, 제70호, 2023, pp. 120~121.

- 세무조사란 “각 세법에 규정하는 질문조사권 또는 질문검사권에 근거하여 조사공무원이 납세자의 국세에 관한 정확한 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 조사계획에 의해 세무조사 사전 통지 또는 세무조사 개시 통지를 실시한 후 납세자 또는 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등을 상대로 질문하고, 장부·서류·물건 등을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 행위”임(제3조 제1호)
  - 국세청 훈령으로 제정된 「조사사무처리규정」상의 개념은 「국세기본법」의 정의를 상세히 규정하고 있다는 점 외에 질적인 차이는 없으며, 납세자 본인뿐 아니라 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등에 대한 조사도 세무조사의 범위에 포함하고 있다는 점이 특징임<sup>6)</sup>
  
- 대법원은 「국세기본법」과 「조사사무처리규정」의 개념은 차용을 하면서도 「조사사무처리규정」의 법규성을 부정하는 한편, ‘세무조사’를 실질적으로 판단하여 그 범위를 제한하고 있는 것으로 보임<sup>7)</sup>
  - 즉 대법원은 세무조사를 “국가의 과세권을 실현하기 위한 행정조사의 일종으로서 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 질문을 하고 장부·서류 그 밖의 물건을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 일체의 행위”라고 정의함
  - 다만 세금의 부과처분을 위하여 과세관청이 질문조사권을 행하는 세무조사의 경우, 납세자 또는 그 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등은 세무공무원의 과세자료 수집을 위한 질문에 대답하고 검사를 수인하여야 할 법적 의무를 부담하는 경우라고 한정함
    - 그러므로 같은 세목 및 과세기간에 대한 거듭된 세무조사는 납세자의 영업의 자유나 법적 안정성 등을 심각하게 침해할 뿐만 아니라 세무조사권의 남용으로 이어질 우려가 있으므로, 조세공평의 원칙에 현저히 반하는 예외적인 경우를 제외하고는 금지될 필요가 있다고 판시하고 있음

6) 서보국, 「세무조사제도에 대한 비교법적 검토와 시사점 - 세무조사 녹음권과 행정조사기본법을 중심으로 -」, 『행정법연구』, 제70호, 2023, pp. 120~121.

7) 이와 같은 입장의 대표적 판례로는 대법원 2017. 3. 16. 선고 2014두8360 참조

- 이상의 법령과 판례의 내용을 종합해 보면, 세무조사는 “국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 활동”으로 정의되며, 실질적으로 납세자에게 법적 수인 의무가 있는 행정조사로 정리할 수 있음
- 이러한 기준에 따르면, 납세자가 법적으로 수인할 의무가 없는 일회성 질문이나 사실 확인은 세무조사의 범위에서 제외되며, 궁극적으로 세무조사에 해당하는지 여부는 사법부의 법률 해석이 필요한 영역으로 볼 수 있음

## 나. 세무조사의 목적

- 세무조사의 목적은 납세자가 각 세법이 정하는 과세표준과 세액에 따른 납세의무를 성실하게 이행하였는지를 보기 위한 것이며, 그 수단은 행정청의 질문권과 질문검사권을 바탕으로 함<sup>8)</sup>
- 즉 세무조사는 행정기관이 적법하게 세금을 냈는지 확인하는 행위로서, 탈세 등에 대한 대응조치로 볼 수 있음
  - 「국세기본법」뿐만 아니라 개별 세법에서 규정하는 세무공무원의 납세자에 대한 질문·검사를 할 수 있는 권한은 세무조사와 부분적인 차이가 존재함
  - 질문검사권은 세무조사와 유사하지만, 세무조사뿐만 아니라 현장확인, 과세정보 자료의 수집 등 세무공무원이 국세행정 사무를 효율적으로 수행하는 것을 뒷받침하기 위한 더 포괄적인 권한으로 보는 것이 타당함

## 다. 법적 성질

### 1) 행정조사로서의 성질

- 학계나 유권해석 기관에 따르면 세무조사가 행정조사의 한 유형이라는 데에는 특별한 이견이 존재하지 않는바, 이하에서 행정조사의 법적 성질을 살펴봄

8) 삼일아이닷컴, 「세무조사의 의의」, <https://www.samili.com/tinvest/content/silmu/infoview.asp>, 검색일자: 2024. 8. 28.

- (행정조사의 정의) 「행정조사기본법」은 행정조사를 “행정기관이 정책을 결정하거나 직무를 수행하는 데에 필요한 정보나 자료를 수집하기 위하여 현장조사·문서열람·시료채취 등을 하거나 조사대상자에게 보고요구·자료제출요구 및 출석·진술요구를 행하는 활동”이라고 정의함(제2조 제1호)
- (행정조사의 유형) 행정조사는 크게 임의조사와 강제조사로 구분되는데, 구분 기준은 일반적으로 상대방의 동의가 필요한지 여부와 조사 수인을 거부했을 때 불이익이 존재하는지 여부로 결정됨<sup>9)</sup>
  - 행정조사 중 임의조사는 상대방의 동의가 필수적으로 요구되며, 조사 수인을 거부한 자에 대한 불이익이 없음
  - 행정조사 중 강제조사는 다시 직접적 강제조사와 간접적 강제조사로 구분되는데, 전자는 조사 수인 거부 시 직접적 수단으로 영장을 발부 받아 행정목적 달성이 가능하며, 후자는 조사 수인 거부 시 과태료 등을 부과하여 간접적으로 조사 수인을 강제할 수 있다는 차이가 있음

## 2) 행정조사와 세무조사의 비교

- 세무조사는 국가의 과세권을 실현하기 위한 행정조사의 일종으로서, 국세의 과세표준과 세액을 결정·경정하기 위하여 질문하고 장부·서류 그 밖의 물건을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 일체의 행위임<sup>10)</sup>
  - 이에 따라 질문조사권 행사 역시 세무조사로 볼 수 있으며, 앞서 살펴본 「조사사무처리규정」의 정의에 더하여, 사전통지 등 세무조사 절차에 따른 질문조사권 행사만을 세무조사로 볼 수 있음
  - 「행정조사기본법」 제3조 제2항은 조세 등에 관한 사항에 대해서는 「행정조사기본법」을 적용하지 아니한다고 규정하므로, 조세 등에 관한 사항은 「국세기본법」 등

9) 김영순, 「세무조사와 행정확인의 경계 설정 및 행정확인의 개선방안에 관한 소고」, 『세무와 회계연구』, 제9권 제1호, 2020, pp. 81~128.

10) 김영순, 「세무조사와 행정확인의 경계 설정 및 행정확인의 개선방안에 관한 소고」, 『세무와 회계연구』, 제9권 제1호, 2020, pp. 81~128.

세법에 명시된 세무조사 및 과태료 규정을 따르게 됨

- 세무조사는 「국세기본법」상 질문조사권 행사 불이행에 따른 과태료 규정, 국제조세조정법에 따른 과태료 규정을 따르게 되며, 현장확인 등을 포함한 세무공무원의 질문조사권의 행사는 개별 세법의 규정을 따름
- 세무조사는 행정조사에 포함되나 광의의 행정조사와 차이가 나는데, 먼저 세무조사는 간접 강제조사에 불과하여 영장 없이 사무실 등의 조사 개시가 어려우며, 법리적 주장의 확인이 아닌 사실관계 확인이 조사의 주가 됨
  - 행정조사는 압수수색 영장을 통해 사무실이나 주거지에서 조사를 개시하면서 여러 자료를 입수할 수 있으나, 법령에 근거한 절차에 따라 자료를 요청하여야 함
  - 상당수의 세무조사는 법리적 주장보다는 사실관계를 확인하는 방향으로 진행되는 경우가 많고, 법리적 주장은 과세처분이 있고 난 후 조세심판원이나 법원에서 다루는 사건이 대부분임<sup>11)</sup>

### 3) 그 밖의 법적 성질

- 세무조사는 그 목적이 과세표준을 결정·경정하기 위한 조사로 납세의무 성립 후 실시하는 사후적 조사, 원칙적 임의조사의 성질을 가지며, 특히 과태료 부과로 실효성이 담보되는 간접 강제 조사에 속한다고 평가됨<sup>12)</sup>
  - 종래 세무조사를 포함한 행정조사를 행정상 즉시강제에 속하는 것으로 보는 견해가 있었음<sup>13)</sup>
  - 그러나 세무조사는 시간적 급박성을 요건으로 하지 않는 점, 직접 실력을 행사하여 물리적으로 원하는 상태를 만드는 것을 목적으로 하지 않는 점, 의사결정을 위한 자료를 수집하는 행위인 점, 일차적으로 조사에 응할 것을 촉구하고 이에 불응하는 경우 간접적 제재를 가할 수 있다는 점에서 즉시강제에 해당한다고 보기는

11) 『한국세정신문』, 「세무조사, 수사일까? 행정조사일까?...」변호사, 세무조사 시작부터 참여해야, 2022. 9. 22., <http://www.taxtimes.co.kr/news/article.html?no=256437>, 검색일자: 2024. 11. 13.

12) 이임동, 「세무조사의 개념에 관한 연구」, 『세무와 회계 연구』, 제10권 제3호, 2021, pp. 125~173.

13) 김도창, 『일반행정법론(상)』, 청운사, 1992, p. 542.

어려움<sup>14)</sup>

- 세무조사는 세액의 부과 처분을 위해 자료와 정보를 수집하는 준비적·절차적 행위이므로 행정법상 독자적인 행정제도로 분류하는 것이 타당함<sup>15)</sup>
- 세무조사가 발동되는 가장 일반적인 경우는 신고납세 방식에서 납세자의 성실성이 담보되지 않는 경우 과세처분을 하기 위한 것임<sup>16)</sup>
  - 이와 별개로 징수처분을 하기 위한 세무조사, 조세범칙 사건을 위한 세무조사, 조세불복쟁송 단계에서 결정을 하기 위한 세무조사도 행하고 있음<sup>17)</sup>
  - 세무조사 과정에서 조사공무원이 과세요건 사실에 관하여 납세의무자 및 관계인에게 필요에 따라 질문하고, 관계 서류나 장부 그 밖의 물건을 검사할 수 있는 권한으로 질문검사권을 가짐<sup>18)</sup>
  - 질문검사권은 세무조사의 일환으로, 세무조사의 위법성은 대개 질문조사권의 한계 논의와 관련이 있음<sup>19)</sup>
- 다만 「국세기본법」 제81조의2부터 제81조의19에 걸쳐 ‘납세자의 권리’라는 장에 납세자의 권리를 보장하는 규정을 두어, 강제성이 있는 조사로 보기 어렵다고 보는 견해도 존재함<sup>20)</sup>

14) 김용섭·이경구·이광수, 『행정조사의 사법적 통제방안 연구』, 박영사, 2016, p. 8.

15) 민태욱, 「세무조사의 행정법적 통제에 관한 연구」, 연세대학교 박사학위논문, 1997, pp. 11~12.

16) 김영순, 「세무조사에서 납세자의 절차적 권리 확대 방안」, 『고려법학』, 제82호, 고려대학교법학연구원, 2016, p. 2.

17) 박훈, 「세무조사 과정에서 적법절차 준수 및 납세자 권리보호 강화」, 2024 국세행정포럼, 2024, pp.133~265.

18) 상동.

19) 상동.

20) 삼일아이닷컴, 「세무조사의 의의」, <https://www.samili.com/tinvest/content/silmu/infoview.asp>, 검색일자: 2024. 8. 28.

## 2. 세무조사 시 납세자의 권리 및 의무

- 「국세기본법」 제7장의2는 세무조사 대상자 선정부터 세무조사의 결과 통지에 이르기까지 세무조사 전반에 걸쳐 납세자 권리에 대한 세부 사항을 규정하고 있음
- (납세자권리현장의 제정 및 교부) 국세청장은 세무조사를 하는 경우 납세자권리현장의 내용이 수록된 문서를 납세자에게 내 주어야 함(제81조의2 제2항 제1호)
- (납세자의 성실성 추정) 세무공무원은 납세자가 성실하며, 제출한 신고서 등이 진실한 것으로 추정하여야 함(제81조의3)
  - 단, 제81조의6 제3항의 수시 조사 사유가 있는 경우는 제외함
- (세무조사권 남용 금지) 세무공무원은 적정하고 공평한 과세를 실현하기 위하여 필요한 최소한의 범위에서 세무조사를 하여야 하며, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용할 수 없음(제81조의4)
  - 단 조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우, 같은 세목 및 과세기간에 대하여 재조사를 할 수 있음
- (세무조사 시 조력을 받을 권리) 납세자는 세무조사를 받는 때 변호사, 공인회계사, 세무사로 하여금 조사에 참여하게 하거나 의견을 진술하게 할 수 있음(제81조의5)
- (세무조사 관할) 세무조사는 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장이 수행함(제81조의6)
  - 다만 납세자의 주된 사업장이 납세지와 관할을 달리하거나 납세지 관할 세무서장이나 지방국세청장이 세무조사를 수행하는 것이 부적절한 경우 등의 사유에는 국세청장이 관할을 조정할 수 있음
- (세무조사의 통지와 연기신청 등) 세무공무원은 세무조사를 할 때 조사를 받을 납세자에게 조사를 시작하기 15일 전 조사대상 세목, 조사 기간, 조사 사유 등을 통지하여야 함(제81조의7)
  - 다만 사전통지를 하면 증거인멸 등으로 조사 목적을 달성할 수 없다고 인정되는 때에는 통지를 하지 않을 수 있음
- (세무조사 기간) 세무공무원은 조사 대상 세목·업종·규모, 조사 난이도 등을 고려하여 세무조사 기간을 최소한으로 하여야 함(제81조의8)

- 다만 납세자가 장부·서류를 은닉하거나 제출을 지연·거부하는 등 조사를 기피하는 행위가 명백한 경우 등 예외적 사유가 있는 경우에는 세무조사 기간을 연장할 수 있음(제81조의8 제1항 각호)
- (세무조사 범위 확대 제한) 세무공무원은 구체적인 세금탈루 혐의가 여러 과세기간 또는 다른 세목까지 관련되는 것으로 확인되는 경우 등을 제외하고는 조사 진행 중 세무조사의 범위를 확대할 수 없음(제81조의9)
- (장부 등의 보관 금지) 세무공무원은 세무조사의 목적으로 납세자의 장부 등을 세무관서에 임의로 보관할 수 없음(제81조의10)
- (통합조사의 원칙) 세무조사는 납세자의 사업과 관련하여 세법에 따라 신고·납부의무가 있는 세목을 통합하여 실시하는 것을 원칙으로 함(제81조의11)
- (세무조사의 결과 통지) 세무공무원은 세무조사를 마쳤을 때 그 조사를 마친 날부터 20일 이내에 조사 결과를 납세자에게 설명하고, 이를 서면으로 통지하여야 함(제81조의12)
  - 다만 납세관리인을 정하지 아니하고 국내에 주소 또는 거소를 두지 아니한 경우 등은 설명 및 통지의무가 없음
- (비밀유지의무) 세무공무원은 납세자가 세법에서 정한 납세의무를 이행하기 위하여 제출한 자료나 국세의 부과·징수를 위하여 업무상 취득한 자료 등을 타인에게 제공·누설하거나 목적 외의 용도로 사용할 수 없음(제81조의13)
  - 다만 조세 부과·징수 목적 등 법정 열거 사유가 있는 때 그 사용 목적에 맞는 범위에서 과세정보를 제공할 수 있음(제81조의13 제1항 각호)
- (납세자의 권리 행사에 필요한 정보의 제공) 납세자 본인의 권리 행사에 필요한 정보를 납세자가 세무공무원에게 요구하는 경우 신속하게 정보를 제공해야 함(제81조의14)
- (과세전적부심사) 세무공무원이 과세하는 때에는 미리 납세자에게 그 내용을 서면으로 통지하여야 하며, 납세자는 30일 이내에 통지한 내용의 적법성에 관한 심사를 청구할 수 있음(제81조의15)
- (국세청장의 납세자 권리보호) 국세청장은 직무를 수행할 때 납세자의 권리가 보호되고 실현될 수 있도록 성실하게 노력하여야 함(제81조의16)

- (납세자의 협력의무) 납세자는 세무공무원의 적법한 질문·조사, 제출명령에 대하여 성실하게 협력하여야 함(제81조의17)
  - (납세자보호위원회) 납세자 권리보호에 관한 사항을 심의하기 위하여 세무서, 지방국세청, 국세청에 납세자보호위원회를 둠(제81조의18)
  - (납세자보호위원회에 대한 납세자의 심의 요청 및 결과 통지) 납세자는 세무조사 기간이 끝나는 날까지 세무서장이나 지방국세청장에게 세무조사 기간·범위 확대, 위법·부당한 세무조사의 일시 중지 및 중지 요청에 해당하는 사항의 심의를 요청할 수 있음(제81조의19)
- 「국세기본법」의 납세자의 권리 규정은 <표 II-1>에서 보는 바와 같이 세무공무원의 질문검사권보다는 납세자의 권리를 보장하는 규정이 대부분임
- 납세자의 협력의무 규정을 제외하고는 거의 모든 규정이 납세자의 권리를 보장하는 규정이고 세무조사 관할 및 대상자 선정, 납세자보호위원회 등에 관한 규정은 권리보장을 위한 법적 제도 등에 기술하고 있음

<표 II-1> 국세기본법상 세무조사 관련 납세자의 권리

국세기본법 제7장의2 납세자의 권리	내용	
	납세자 입장	세무공무원 입장
제81조의2(납세자권리현장의 제정 및 교부)	· 세무조사를 하는 경우 납세자권리현장의 내용이 수록된 문서를 납세자에게 내 주어야 함	-
제81조의3(납세자의 성실성 추정)	· 세무공무원은 납세자가 수시조사 사유가 있을 경우 등을 제외하고 납세자가 성실하며, 납세자가 제출한 신고서 등이 진실한 것으로 추정하여야 함	-
제81조의4(세무조사권 남용 금지)	· 조사권 남용 금지 · 중복조사(재조사) 금지 · 장부 제출의 최소화	④ 누구든지 세무공무원으로 하여금 법령을 위반하게 하거나 지위 또는 권한을 남용하게 하는 등 공정한 세무조사를 저해하는 행위를 하여서는 아니 된다.

〈표 II-1〉의 계속

국세기본법 제7장의2 납세자의 권리	내용	
	납세자 입장	세무공무원 입장
제81조의5(세무조사 시 조력을 받을 권리)	· 대리인 선임(세무사 등)	-
제81조의6(세무조사 관할 및 대상자 선정)	- (정기조사/수시조사/결정조사 사유 등이 기술됨)	
제81조의7(세무조사의 통지와 연기 신청 등)	· 사전통지 (조사개시 15일 전 문서로 통지) · 세무조사 연기 (납세자가 조사받기가 곤란한 경우)	④ 관할 세무관서의 장은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 있는 경우에는 제3항에 따라 연기한 기간이 만료되기 전에 조사를 개시할 수 있다. 2. 조세채권을 확보하기 위하여 조사를 긴급히 개시할 필요가 있다고 인정되는 경우
제81조의8(세무조사 기간)	· 세무조사 기간의 최소화 원칙 (20일 이내)	· 세무조사 연장 사유 존재
제81조의9(세무조사 범위 확대의 제한)	· 범위 확대 제한 (확대 시 사유와 범위 문서 통지)	· 조세탈루 혐의 있는 경우 제외
제81조의10(장부 등의 보관 금지)	· 장부 등 보관 금지	-
제81조의11(통합조사의 원칙)	· 세목을 통합하여 실시	· 특정세목 조사 예외 규정 존재 · 부분조사 예외 규정 존재
제81조의12(세무조사의 결과 통지)	· 결과 통지(20일 이내)	-
제81조의13(비밀 유지)	· 비밀 유지 및 정보 유출 방지	-
제81조의14(납세자의 권리 행사에 필요한 정보의 제공)	· 납세자가 요구하는 정보 신속 제공	-
제81조의15(과세전적부심사)	· 사전적 권리구제 제도	-
제81조의16(국세청장의 납세자 권리 보호)	· 납세자의 권리 보호 위한 노력 등	-
제81조의17(납세자의 협력의무)	-	· 납세자의 협력의무
제81조의18(납세자보호위원회)	- (납세자보호위원회 관련 내용 기술)	
제81조의19(납세자보호위원회에 대한 납세자의 심의 요청 및 결과 통지 등)		

자료: 법령 정보를 바탕으로 저자 작성

- 「국세기본법」 제81조의2에서 규정하는 ‘납세자권리현장’의 내용은 <표 II-2>와 같으며, 세무공무원은 세무조사를 시작할 때 납세자권리현장을 교부하고, 조사 사유 및 기간, 납세자보호위원회에 대한 심의 요청사항·절차 및 권리구제 절차 등을 설명하여야 함
- 납세자권리현장의 교부는 납세자에게 세무조사 과정에 구체적 절차 보장의 내용을 직접 통지하여 납세자 스스로 방어권을 행사할 수 있도록 함

〈표 II-2〉 납세자권리현장의 내용

납세자권리현장
<p>납세자의 권리는 「헌법」과 법률에 따라 존중되고 보장됩니다.</p> <p>납세자는 신고 등의 협력의무를 이행하지 않았거나 구체적인 조세탈루 혐의가 없는 한 성실하다고 추정되고 법령에 의해서만 세무조사 대상으로 선정되며, 공정한 과세에 필요한 최소한의 기간과 범위에서 조사받을 권리가 있습니다.</p> <p>납세자는 증거인멸의 우려 등이 없는 한 세무조사 기간과 사유를 사전에 통지받으며, 사업의 어려움으로 불가피한 때에는 조사의 연기를 요구하여 그 결과를 통지받을 권리가 있습니다.</p> <p>납세자는 세무대리인의 조력을 받을 수 있고 명백한 조세탈루혐의 등이 없는 한 중복조사를 받지 아니하며, 장부·서류는 탈루혐의가 있는 경우로서 납세자의 동의를 있어야 세무관서에 일시 보관될 수 있습니다.</p> <p>납세자는 세무조사 기간이 연장 또는 중지되거나 조사범위가 확대될 때, 그리고 조사가 끝났을 때 그 사유와 결과를 서면으로 통지받을 권리가 있습니다.</p> <p>납세자는 위법·부당한 처분 또는 절차로 권익을 침해당하거나 침해당할 우려가 있을 때 그 처분의 적법성에 대하여 불복을 제기하여 구제받을 수 있으며, 납세자보호담당관과 보호위원회를 통하여 정당한 권익을 보호받을 수 있습니다.</p> <p>납세자는 자신의 과세정보에 대해 비밀을 보호받고 권리행사에 필요한 정보를 신속하게 제공받을 수 있으며, 국세공무원으로부터 언제나 공정한 대우를 받을 권리가 있습니다.</p> <p>부칙 (2018. 2. 1. 국세청고시 제2018-1호)            ① (시행일) 이 고시는 2018년 2월 1일부터 시행한다.            ② (이전 고시의 폐지) 이 고시의 시행과 함께 국세청 고시 제2007-6호(2007. 3. 2.)는 폐지한다.</p>

자료: 국세청 고시 제2018-1호, 2018.2.1. 폐지제정, 2018.2.1. 시행

### 3. 세무조사 시 자료제출 요구 거부에 대한 제재

#### 가. 제재 규정의 개정 연혁

- 국세청은 세무조사에 필요한 자료제출 요구 거부에 따른 과태료 부과한도를 상향하는 등 자료제출 성실도 제고를 위해 지속적으로 입법적 조치를 하였음
- 2010년 이전에는 세무조사에 필요한 자료제출 거부에 대하여 벌금을 부과하였으나,<sup>21)</sup> 2010년부터 행정적 제재인 과태료 제도로 전환함
  - 2010년 「조세범 처벌법」 개정을 통해 명령위반사항 등에 대한 과태료 부과(제17조) 제도를 도입하고, 세법의 질문·조사권 규정에 따른 세무공무원의 질문에 대하여 거짓으로 진술하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 자는 500만원 이하의 과태료를 부과할 수 있도록 함<sup>22)</sup>
- 2014년 「조세범 처벌법」상 명령사항 위반 등에 대한 과태료 상한을 500만원에서 2천만원으로 상향하여 동 제도의 실효성을 제고하고자 함<sup>23)</sup>
  - 또한 같은 해 역외거래에 대한 과세의 실효성을 높이기 위하여 역외거래에 대한 국세 부과제척기간을 연장함
- 2018년 「조세범 처벌법」의 과태료 규정 중 세법의 공통사항을 「국세기본법」으로 이관하여 직무집행 거부 등에 대한 과태료(제88조) 규정을 신설함<sup>24)</sup>
  - 형법의 특별법인 「조세범 처벌법」을 그 성격에 맞게 운영하기 위하여 세법상 의무 위반에 대한 형벌만 「조세범 처벌법」에 규정하고, 그 외 행정질서법인 과태료와 몰취(沒取) 규정은 세법으로 이관한 것임<sup>25)</sup>
- 2018년 국제거래를 수반하는 부정행위에 대한 부과제척기간을 연장하고 신고불성실가산세를 상향 조정함<sup>26)</sup>

21) 이종교 외, 「세무조사 비협조·거부에 대한 제재의 개선방안 - 다국적기업의 역외조사를 중심으로 -」, 『홍익법학』 제24권 제1호, 2023, pp. 599~634.

22) 「조세범 처벌법」 [시행 2010. 1. 1.] [법률 제9919호, 2010. 1. 1., 전부개정] 제17조 제5호.

23) 「조세범 처벌법」 [시행 2014. 1. 1.] [법률 제12172호, 2014. 1. 1., 일부개정] 【제정·개정이유】

24) 김동연, 「국세기본법 일부개정법률안」, 법제처 심사전, 2018.

25) 「조세범 처벌법」 [시행 2019. 1. 1.] [법률 제16108호, 2018. 12. 31., 일부개정] 【제정·개정이유】

26) 「국세기본법」 [시행 2015. 1. 1.] [법률 제12848호, 2014. 12. 23., 일부개정] 【제정·개정이유】

- 역외탈세의 경우 국내 탈세에 비하여 과세정보의 획득과 적발이 어려워 탈세 가능성이 높으므로 이에 대한 대책이 필요하다는 것이 개정 이유임
  - 국제 거래나 국제 거래를 이용한 증여를 통하여 국세를 포탈하거나 국세를 부정하게 환급·공제받은 경우, 부과제척기간을 기존 10년에서 15년으로 연장함
  - 국제 거래에서 발생한 부정행위로 국세의 과세표준 신고를 하지 아니하거나 과소 신고하는 경우, 신고불성실가산세율을 기존 100분의 40에서 100분의 60으로 상향 조정함
- 2019년 국제 거래에 대한 자료제출 의무 위반에 따른 과태료를 최고 2억원까지 상향함<sup>27)</sup>
- 국제거래에 대한 자료를 제출하지 않거나, 허위 자료를 제출하여 과태료를 부과 받은 자에게 30일의 이행 기간을 정하여 시정명령을 내리고, 그 기간 내에 시정명령을 이행하지 않은 때에는 지연 기간에 따라 2억원 이하의 과태료를 추가로 부과할 수 있도록 함(제12조 제2항)
- 2022년 세무공무원의 직무집행 거부 등에 대한 과태료를 최대 5천만원까지 상향하여 현행 제도의 운영상 나타난 일부 미비점을 개선·보완함<sup>28)</sup>

〈표 II-3〉 역외탈세 방지 관련 법안 개정 연혁

연도	내용
2010년	·세무조사에 필요한 자료제출 거부에 대한 과태료 규정 도입(벌금→과태료)
2014년	·명령사항 위반 등에 대한 과태료 상한 인상(500만원→2천만원) ·역외거래에 대한 국세 부과제척기간 연장
2018년	·조세범 처벌법의 과태료 규정을 「국세기본법」으로 이관하여 직무집행 거부 등에 대한 과태료 규정 신설 ·국제거래 관련 부정행위에 대한 부과제척기간 연장 및 신고불성실가산세 상향 조정
2019년	·국제거래에 대한 자료제출 의무 위반에 따른 과태료 최고 2억원까지 상향
2022년	·세무공무원의 직무집행 거부 등에 대한 과태료 상한 인상(2천만원→5천만원)

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

27) 국제조세조정법 [시행 2020. 1. 1.] [법률 제16843호, 2019. 12. 31., 일부개정] 【제정·개정이유】  
28) 「국세기본법」 [시행 2023. 1. 1.] [법률 제19189호, 2022. 12. 31., 일부개정] 【제정·개정이유】

## 나. 현행 과태료 부과 규정의 내용

- 현행법상 자료제출요구 거부에 대한 제재는 국제조세조정법 및 「국세기본법」에 근거를 두고 있는데, 부과 근거가 명확한 사유가 있는가 하면, 그 근거가 불명확한 사유도 존재하여 법률 해석상 다툼이 있음
  - 과태료 부과 근거의 불명확성을 이유로 불복 시 인용되는 사례가 존재함
  - 예컨대 납세자는 설명자료만 제출하면서 자료제출 요구에 응했다고 주장하는 경우가 많고, 납세의무자와 거래관계에 있는 자는 조사 대상이 아니라는 이유, 국외 사업자인 경우 한국 과세당국에 제출의무가 없다고 주장하는 경우가 많음

### 1) 「국세기본법」에 따른 과태료

- 「국세기본법」상 부과 근거가 명확한 과태료는 제89조 및 제90조에 따른 과태료이며, 제88조에 따른 과태료는 부과 근거가 불명확한 측면이 있음
  - 제89조는 금품 수수 및 공여에 대한 과태료이며, 제90조는 비밀유지의무에 대한 과태료임
  - 제88조는 직무집행 거부 등에 대한 과태료이며, 세법의 질문·조사권 규정에 따른 세무공무원의 질문에 대하여 거짓으로 진술하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 자에게 부과됨
    - 「법인세법」에 따르면, 납세의무자 및 납세의무자와 거래관계가 있는 자에게 질문하거나 자료제출을 명할 수 있도록 규정하고 있음
    - 그러나 어떤 경우에 직무집행을 거부 또는 기피한다고 할 수 있는지, 납세의무자와 거래관계에 있는 자에게는 어떤 자료까지 자료제출을 강제할 수 있고, 어떤 경우에 거부 또는 기피한다고 할 수 있는지는 법률 해석의 문제임

### 2) 국제조세조정법에 따른 과태료

- 국제조세조정법상 부과 근거가 명확한 과태료는 제87조에서 제91조에 따른 과태료이며, 이 중 이전가격 관련 세부 내용에 대해서는 과태료 부과 근거가 불명확하여

다툼의 대상이 됨

- 제87조는 국제거래에 대한 자료제출 의무 불이행에 대한 과태료 규정임
  - 국제거래정보통합보고서 또는 국제거래명세서, 이전가격 관련 자료 및 글로벌최저한세 정보신고서 등의 자료를 기한까지 제출하지 아니하거나 거짓의 자료를 제출하는 경우에는 1억원 이하의 과태료가 부과됨
  - 과태료 부과 후에도 미제출 시 지연기간에 따른 추가 과태료 부과가 가능하며, 이때 부과 가능한 추가 과태료의 상한액은 2억원임
- 제88조는 혼성금융상품 거래 관련 자료제출 의무 불이행 등에 대한 과태료임
  - 혼성금융상품거래 관련 자료를 제출하지 않거나 거짓 자료를 제출하는 경우에는 상품별로 3천만원 이하의 과태료가 부과됨
- 제89조는 금융정보의 제공 불이행 등에 대한 과태료임
  - 금융정보 등의 제공을 요구받은 금융회사 등이 정당한 사유 없이 요구받은 정보를 제공하지 아니하거나 거짓으로 제공하는 경우 3천만원 이하의 과태료가 부과됨
- 제90조는 해외금융계좌 신고의무 불이행 등에 대한 과태료이며, 제91조는 해외현지법인 등의 자료제출 의무 불이행 등에 대한 과태료임
  - 미제출 시 계좌 금액의 20% 이하에 상당하는 과태료가 부과됨

〈표 II-4〉 현행 과태료 부과 규정

근거 법령		부과근거	
		명확	불명확
국제기본법	제88조(직무집행 거부 등에 대한 과태료)		○
	제89조(금품 수수 및 공여에 대한 과태료)	○	
	제90조(비밀유지 의무 위반에 대한 과태료)	○	
국제조세조정법	제87조(국제거래에 대한 자료제출 의무 불이행에 대한 과태료)	○	
	제88조(혼성금융상품 거래 관련 자료제출 의무 불이행 등에 대한 과태료)	○	
	제89조(금융정보의 제공 불이행 등에 대한 과태료)	○	
	제90조(해외금융계좌 신고의무 불이행 등에 대한 과태료)	○	
	제91조(해외현지법인 등의 자료제출 의무 불이행 등에 대한 과태료)	○	
	* 이전가격 관련 세부내용에 대해서는 다툼		○

자료: 법령 정보를 바탕으로 저자 작성

### 3) 자료 미제출에 대한 과태료 이외의 제재

- 국제조세조정법은 자료 미제출에 대한 제재 규정으로 과태료 외에 증거능력의 제한(제16조 제6항) 및 추정과세 적용(제16조 제7항)을 규정하고 있음

#### 가) 자료제출 의무 불이행 시 증거능력의 제한

- 국제조세조정법 제16조 제6항에 따라, 자료제출을 요구받은 납세의무자가 부득이한 사유 없이 자료를 기한까지 제출하지 아니하고, 불복신청 또는 상호합의 절차 시 자료를 제출하는 경우 과세당국과 관련 기관은 그 자료를 과세자료로 이용하지 아니할 수 있음
  - 일부 납세자들이 세무조사 당시에는 고의로 자료제출을 거부하고, 과세당국이 추계에 가까운 방법으로 결정 또는 경정을 하게 되면 세무소송을 제기하였음<sup>29)</sup>
  - 이후 소송 과정에서 비로소 자료를 제출함으로써 과세 관청의 결정 또는 경정을 파기하도록 하거나 감액 결정을 받는 사례가 존재하였는데, 이러한 악용 사례를 방지하고자 증거능력의 제한 규정이 도입된 것임

#### 나) 자료미제출 시 추정과세 적용

- 국제조세조정법 제16조 제7항에 따라, 자료제출을 요구받은 납세의무자가 부득이한 사유 없이 자료를 기한까지 제출하지 아니하는 경우 과세당국은 유사한 사업을 하는 사업자로부터 입수하는 자료 등에 근거하여 합리적으로 정상가격 및 정상원가분담액을 추정하여 과세할 수 있음<sup>30)</sup>
  - 2019년 12월 법 개정 시 국제거래와 관련한 자료제출 의무이행의 실효성을 제고하고, 과세당국의 정상가격 입증 책임을 완화하기 위해 납세의무자가 국제거래 관련 자료를 제출하지 않은 경우 과세당국이 정상가격을 추정하여 과세할 수 있도록 하는 근거 규정을 마련한 것임<sup>31)</sup>

29) 이경근, 『국제조세의 이해와 실무』, 2024, p. 449.

30) 국제조세조정법 제16조 제7항

- 과세당국의 자료제출 요구 시 납세자가 제출하지 않을 경우, 추정과세의 대상이 될 수 있는 자료는 「국제조세조정법 시행령」 제38조 제1항 제4호부터 제14호까지에서 규정하고 있음<sup>32)</sup>
  - 자산의 양도·매입 등에 관한 각종 관련 계약서(제4호)
  - 제품의 가격표(제5호)
  - 제조원가계산서(제6호)
  - 특수관계가 있는 자와 특수관계가 없는 자를 구별한 품목별 거래 명세표(제7호)
  - 용역의 제공이나 그 밖의 거래의 경우에는 제4호부터 제7호까지에서 규정한 자료에 준하는 서류(제8호)
  - 국제거래 가격 결정자료(제9호)
  - 특수관계가 있는 자 간의 가격 결정에 관한 내부 지침(제10호)
  - 해당 거래와 관련된 회계처리 기준 및 방법(제11호)
  - 국제조세조정법 시행령 제12조에 따른 용역거래와 관련하여 그 거래 내용을 파악할 수 있는 자료로서 기획재정부령으로 정하는 자료(제12호)
  - 국제조세조정법 제9조에 따른 정상원가분담액 등에 의한 결정 및 경정과 관련하여 원가분담 약정서 등 기획재정부령으로 정하는 자료(제13호)
  - 법인세 및 소득세 신고 시 누락된 서식 또는 항목(제14호)
  
- 다만 증거능력의 제한 및 추정과세를 적용할 수 없는 ‘대통령령으로 정하는 부득이한 사유’는 국제조세조정법 시행령 제37조 제1항 각호에서 정하고 있으며 관련 내용은 아래와 같음
  - 화재·재난 및 도난 등의 사유로 자료를 제출할 수 없는 경우(제1호)
  - 사업이 중대한 위기에 처하여 자료를 제출하기 매우 곤란한 경우(제2호)
  - 관련 장부·서류가 권한 있는 기관에 압수되거나 영치(領置)된 경우(제3호)
  - 국외특수관계인의 과세연도 종료일이 도래하지 않은 경우(제4호)

31) 삼일아이닷컴, 「조문해설」, [https://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain\\_tax.asp?code=32-20&spos=#content\\_body](https://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain_tax.asp?code=32-20&spos=#content_body), 검색일자: 2024. 6. 21.

32) 국제조세조정법 시행령 제38조 제1항

- 자료의 수집·작성에 상당한 기간이 걸려 기한까지 자료를 제출할 수 없는 경우(제5호)
  - 그 밖에 제1호부터 제5호까지에서 규정한 사유에 준하는 사유가 있어 기한까지 자료를 제출할 수 없다고 판단되는 경우(제6호)
- 이때 일부 외국계기업의 경우 국외에 소재한 모기업으로부터의 자료 수집이 지연되고 있음을 이유로 하여 자료를 미제출하는 경우가 존재하며, 이 경우가 상기 국제조세조정법 시행령 제37조 1항의 제5호 내지 제6호에 해당하는지 문제가 됨

#### 다. 과태료 부과 추이 등 현황 분석

- 다국적기업과 외국법인 등이 세무조사를 받는 과정에서 자신들에게 불리한 질문조사나 자료제출을 거부하는 행태가 늘어난 데 반해, 이를 강제하기 위한 과태료 부과는 실효성이 낮은 것으로 나타남<sup>33)</sup>
- 국세청의 질문조사를 거부한 데 따른 과태료 부과 건수가 2019년부터 2021년까지 3년간 328건(금액은 약 44억원)에 달하며, 이 중 외국법인이 56%에 달하는 것으로 집계되었는바, 다국적기업과 역외탈세 혐의 기업들에 현행 과태료 부과 제도가 실효성이 크지 않다는 지적이 있음
    - 과태료 부과 총 건수 중 이의를 제기해 법원 통보까지 간 사례 중 80.4%가 외국법인에 해당함
  - 과태료가 부과된 납세자의 연간 수입금액을 보면, 수입금액 1천억원 이상인 경우가 171건(52%), 과태료 액수는 34억원(77.3%)에 이르는 등 매출 규모가 큰 외국법인, 즉 다국적기업의 조사 거부가 심한 것으로 나타남
    - 과태료 상한 제한으로 인하여, 과세 관련 자료가 국외에 있어 자료 수집이 어려운 역외탈세 조사에서 다국적기업 및 대기업이 자료제출을 거부하는 사례가 빈번하다는 지적이 존재함

33) 『한국세정신문』, 「외국계법인, 세무조사 질문·자료제출 거부해도 과태료 '검감」, 2022. 10. 12., <http://taxtimes.co.kr/news/article.html?no=256723>, 검색일자: 2024. 6. 21.

〈표 II-5〉 직무집행 거부 등에 대한 과태료 부과 건수

(단위: 건수)

구분		2017년	2018년	2019년	2020년	2021년	
계	법인	내국법인	8 <sup>2)</sup>	5 <sup>2)</sup>	17	30	11
		외국법인			116	40	29
	개인	내국인	54	7	39	38	8 <sup>2)</sup>
		외국인	-	-	-	-	
과태료 부과	법인	내국법인	5	3 <sup>2)</sup>	6	23	11
		외국법인	-		24	12	5
	개인	내국인	19	7	30	31	7
		외국인	-	-	-	-	-
법원 통보 <sup>1)</sup>	법인	내국법인	3 <sup>2)</sup>	2 <sup>2)</sup>	11	7	-
		외국법인			92	28	24
	개인	내국인	35	-	9	7	1 <sup>2)</sup>
		외국인	-	-	-	-	

주: 1) 과태료 부과통지를 받은 자가 이의를 제기하는 경우 과태료 부과를 취소하고 「질서위반행위규제법」에 따라 과태료 부과 의견 및 증빙을 법원으로 통보하며, 법원이 2천만원 이내의 과태료를 결정하여 당사자와 검사에게 고지함

2) 납세자 수가 5개 미만인 경우 개별 과세정보가 유추될 가능성이 있어, 일부 납세자 유형별 합산하여 제출함  
 자료: 『한국세정신문』, 「외국계법인, 세무조사 질문·자료제출 거부해도 과태료 '검값」, 2022. 10. 12., <http://taximes.co.kr/news/article.html?no=256723>, 검색일자: 2024. 6. 21.

〈표 II-6〉 수입금액 규모별 직무집행 거부 등에 대한 과태료 부과 현황

(단위: 건, 백만원)

연도	매출 규모	계		과태료 부과		법원 통보	
		건수	금액	건수	금액	건수	금액
2017년	계	62	520	24	125	38	395
	1천억원 초과	3	60	1	20	2	40
	500억~1천억원 이하	-	-	-	-	-	-
	100억~500억원 이하	36	360	1	10	35	350
	100억원 이하	23	100	22	95	1	5
2018년	계	12	83	10	58	2	25
	1천억원 초과	1	16	1	16	-	-
	500억~1천억원 이하	1	15	-	-	1	15
	100억~500억원 이하	1	10	-	-	1	10
	100억원 이하	9	42	9	42	-	-

〈표 II-6〉의 계속

연도	매출 규모	계		과태료 부과		법원 통보	
		건수	금액	건수	금액	건수	금액
2019년	계	172	2,654	60	549	112	2,105
	1천억원 초과	113	2,272	10	212	103	2,060
	500억~1천억원 이하	3	39	3	39	-	-
	100억~500억원 이하	16	156	16	156	-	-
	100억원 이하	40	187	31	142	9	45
2020년	계	108	1,184	66	614	42	570
	1천억원 초과	36	704	16	304	20	400
	500억~1천억원 이하	3	42	3	42	-	-
	100억~500억원 이하	23	224	11	104	12	120
	100억원 이하	46	214	36	164	10	50
2021년	계	48	569	23	129	25	440
	1천억원 초과	22	440	1	20	21	420
	500억~1천억원 이하	1	12	1	12	-	-
	100억~500억원 이하	-	-	-	-	-	-
	100억원 이하	25	117	21	97	4	20

자료: 『한국세정신문』, 「외국계법인, 세무조사 질문·자료제출 거부해도 과태료 '점값」, 2022. 10. 12., <http://taximes.co.kr/news/article.html?no=256723>, 검색일자: 2024. 6. 21.

- 행정부가 하나의 세무조사에서 다수의 제출 거부 건에 대한 과태료를 부과한 사건에서, 법원은 일관되게 하나의 세무조사 시 단일한 고의로 질문·조사에 불응한 것을 하나의 행위로 보아 한 건의 과태료만을 부과해야 한다고 판시함
- (서울중앙지방법원 2021. 9. 28. 2019과 171 결정) 위반자가 세무조사를 행하는 서울지방국세청 공무원의 자료제출요구에 불응하거나 지연하여 자료를 제출함으로써 92회에 걸쳐 세무공무원의 직무집행을 거부 또는 기피한 사실을 인정하였으나, 92건의 거부행위가 단일한 고의하에 이루어진 것이므로 하나의 거부행위로 봄이 타당하다고 판시하며, 과태료 2천만원만 부과 결정함
  - 검사는 항고기간 내 국세청에 결과 통지 및 의견 요청을 하지 않아 당해 결정이 그대로 확정됨<sup>34)</sup>

34) 따라서 대법원의 판단은 아님

〈표 II-7〉 연도별 주요 과태료 부과 내역

(단위: 건, 백만원)

연도	부과 건수	부과 금액	처리 결과 (진행 경과)
2017년	35	350	이의제기, 재판종결
	1심(서울중앙지법 2017과161, '19. 2. 13.(1건 1천만원 인정) * 납세자가 항고·재항고하여 과태료 일부감액, 검사는 항고 안 함 (서울중앙지법 2019라226('21. 2. 2.), 대법원 2021마5295('21. 5. 27.))		
2019년	92	1,840	이의제기, 재판종결
	1심(서울중앙지법 2019과171, '21. 9. 28.(1건 2천만원 인정) * 즉시항고권자인 검사가 재판종결 후 항고 의사 없어 종결		
	22	236	납부('19. 10.~'19. 11.)
2020년	27	375	이의제기, 법원통보
2021년	17	340	이의제기, 법원통보

자료: 국세청

## 4. 소결

### 가. 현행 법제상 문제점

- 현행 법제는 세무조사 시 국세청의 자료제출요구를 거부한 행위에 대하여 행정상 제재 수단으로 과태료를 마련하고 있으나, 부과 금액의 액수와 반복 부과 가능성 제약으로 실효성이 낮은 문제가 있음
  - 2022년 「국세기본법」 개정으로 과태료 부과 상한이 5천만원으로 상향 조정되었으나, 기업 규모 및 세액 규모 등을 감안하면 여전히 불충분한 수준임
  - 종래 행정부가 자료 거부행위를 건별로 과태료를 부과하고 불응 시 반복 부과하였으나, 하나의 세무조사에서는 한 번의 과태료 부과만 가능하다는 서울중앙지방법원 2021. 9. 28. 결정례 이후로 반복 부과가 곤란해짐

- 국제청은 2021년의 법원 결정 이후, 납세자가 이의제기 시 각각의 요구자료가 세무조사에 꼭 필요한 자료임을 증빙과 함께 첨부하여, 쟁점별로 하나의 위반행위로써 개별 과태료 대상임을 전제로 의견서를 제출하나, 중복 과태료 부과로 받아들여지고 있음
- 특히 이전가격 분야는 상대국의 자료제출 협조가 쉽지 않아 국내 사업장을 둔 기업에 자료제출을 기대할 수밖에 없는 실정임
- 국제거래 조사 시 법인세법 및 국제조세조정법에 따라 모회사가 보유하고 있는 자료를 요구하는 경우가 많은데, 모회사가 대한민국 과세당국에 자료제출할 의무가 없다는 이유를 들어 자료제출을 거부하는 경우가 많음
  - 예를 들어 국외 관계사로부터 용역을 매입한 거래에 대해 용역대가 산출근거 제출을 요구하였으나, 용역계약서와 정상가격 산출방법 설명자료만 제시하고, 용역대가 산출근거는 국외 관계사 자료를 이유로 제출을 거부한 사례가 있음
- 국내 사업장을 둔 기업에 자료제출 협조를 요청하고는 있으나, 요청할 수 있는 자료의 범위가 불명확한 측면이 있어 협조가 쉽지 않은 실정임
  - 국제조세조정법 제16조는 국제거래에 대한 자료제출 의무에 대해 명시적으로 규정하고 있으나, 요청할 수 있는 자료 범위에 대해서는 불명확한 면이 있음

## 나. 쟁점 사항

- 우리나라 세법은 미국 등 해외 주요국과 달리 조세소송에서의 입증 책임이 과세관청에 있을 뿐 아니라 납세자들의 부정행위 등에 대한 제재 수준이 세무조사의 실효성을 담보할 정도에 이르지 못하고 있음<sup>35)</sup>
- 현행 세법상 과세자료제출은 납세자들의 협력의무에 기대하고 있으며, 과세자료를 제출하지 않고 조세를 회피하려는 일부 납세자들의 부정행위에 대응하기 어렵게 설계됨

35) 이종교 외, 「세무조사 비협조·거부에 대한 제재의 개선방안-다국적기업의 역외조사를 중심으로-」, 『홍익법학』, 제24권 제1호, 2023, pp. 599~634.

- 6대 대형로펌이 수행한 외국인 조세소송에서 국세청 패소율은 작년 기준 79.3%에 이르고 있음<sup>36)</sup>
- 세무조사 실효성 확보 수단으로 현행 우리나라 세법의 과태료 중심의 제도 설계를 점검하고, 이행강제금과 같은 새로운 제재 수단을 마련하는 등 제재를 강화하는 정책 개선이 필요한 상황임<sup>37)</sup>
- 과세관청의 권한 남용을 최소화함과 동시에 납세자들의 협력의무 이행을 최대화할 수 있는 합리적 행정적 제재 방안이 모색되어야 할 것임
- 이행강제금 제도, 문서제출 명령 제도, 증명책임 전환 제도 등 현행 과태료 제도의 한계를 극복할 수 있는 방안의 검토가 필요할 것임

---

36) 『한국세정신문』, 「“외국계기업 과세자료 제출 거부땀 이행강제금 부과” 국기법 발의」, 2024. 10. 18., <http://www.taxtimes.co.kr/news/article.html?no=266785>, 검색일자: 2024. 11. 14.

37) 상동.

### Ⅲ. 국내 다른 부처 및 해외 주요국의 사례

- 국내 다른 부처 및 해외 주요국의 사례 분석을 통해 세법상 자료제출 불응에 대한 대응 방안을 검토하고자 하며, 특히 이행강제금에 초점을 맞춰 살펴봄
- 국내 다른 부처 및 해외 주요국에서 이행강제금 제도를 도입한 사례와 그 운영 현황을 살펴보고, 행정적 실효성을 확보하기 위한 방안으로 현행 과태료 제도를 이행강제금 제도로 전환하는 것에 대한 타당성을 검토함
  - 이행강제금 도입에는 법 개정이 먼저 수반되어야 하는데, 이행강제금의 부과 절차, 부과 주기 등에 관한 공정거래위원회·방송통신위원회·관세청 등 타 기관의 현행 규정을 비교 분석하고 미비점을 검토하여 입법 시 참고할 필요가 있음
- 또한 해외 주요국의 사례를 분석하여 과태료 및 이행강제금 제도뿐만 아니라 형사처벌 등 세법상 자료제출 불응에 대응하는 기타 제도에 대해서도 살펴봄

#### 1. 다른 부처 사례

##### 가. 공정거래위원회

##### 1) 제도 개관

- 공정거래위원회는 1999년 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」(1999. 2. 5. 법률 제5813호, 이하 ‘공정거래법’이라 함) 개정을 통해 이행강제금 제도를 도입하여 운영하고 있음
- 이행강제금은 공정거래법의 목적에 가장 부합하는 이행 강제수단으로 1996년 법 개정 시 모든 행위유형에 대해 전면적으로 도입을 추진하였으나, 과징금과의 이중

성 문제로 1999년 법 개정 시 기업결합 부분에 대해서만 과징금 제도를 폐지하고 이행강제금 제도를 도입한 것임<sup>38)</sup>

- 공정거래법은 경쟁제한적 기업결합제한금지규정에 위반하여 공정거래위원회로부터 시정조치를 받은 후 그 정한 기간내에 이행을 하지 않는 자에 대하여 매 1일당 공정거래법 제16조 제1항 제1호 내지 3호의 금액에 1만분의 3을 곱한 금액을 초과하지 아니하는 범위 내에서 이행강제금을 부과할 수 있도록 규정함

□ 2017년 공정거래위원회는 공정거래법 시행령 개정을 통해, 자료제출명령 불응에 대한 이행강제금 제도를 도입하여 2017년 10월 19일부터 시행 중에 있음<sup>39)</sup>

- 2017년 4월 18일 공포된 개정 공정거래법에서는 위 과태료 대신 형사처벌(2년 이하의 징역 또는 1억 5천만원 이하의 벌금)이 가능해졌을 뿐 아니라, 위 공정거래법 시행령 개정을 통해 이행강제금 역시 부과할 수 있게 됨
  - 종래는 사업자가 공정위의 보고 또는 자료나 물건의 제출명령에 응하지 않을 경우, 과태료만을 부과할 수 있었음
  - 이행강제금 도입으로 조사과정에서 효과적인 기업의 자료제출 이행을 확보하여 신속한 조사 진행이 가능해짐

〈표 III-1〉 자료 미제출 등에 대한 형벌, 이행강제금 도입

개정 전	개정 후
<ul style="list-style-type: none"> <li>· 과태료 (사업자 1억원 이하/임직원 천만원 이하)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 형벌 (2년 이하의 징역 또는 1억 5천만원 이하의 벌금)</li> <li>· 이행강제금 (1일당 1일 평균 매출액의 1,000분의 3의 범위 내)</li> </ul>

자료: 김앤장, 「자료 미제출 시 이행강제금 부과 및 징수 절차 도입」, [https://www.kimchang.com/ko/insights/detail.kc?sch\\_section=4&idx=17697](https://www.kimchang.com/ko/insights/detail.kc?sch_section=4&idx=17697), 검색일자: 2024. 6. 18.

38) 공정거래위원회, 「이행강제금」, <https://www.ftc.go.kr/callPop.do?url=/jargonSearchView.do?key=451&dicseq=499&titl=%EC%9D%B4%ED%96%89%EA%B0%95%EC%A0%9C%EA%B8%88>, 검색일자: 2024. 6. 17.

39) 김앤장, 「자료 미제출 시 이행강제금 부과 및 징수 절차 도입」, [https://www.kimchang.com/ko/insights/detail.kc?sch\\_section=4&idx=17697](https://www.kimchang.com/ko/insights/detail.kc?sch_section=4&idx=17697), 검색일자: 2024. 6. 18.

## 2) 제도의 상세 내용

- (성격) 이행강제금은 위원회의 시정명령을 이행하지 아니한 자에 대하여 그 이행이 있을 때까지 일정 단위로 금전을 부과하는 제도로서, 장래의 의무이행 확보를 위한 간접적 이행강제 수단임<sup>40)</sup>
  
- (반복 부과 가능 여부) 제출명령에서 정한 기간의 종료일로부터 30일이 경과한 후에도 자료제출 의무 미이행 시 이행강제금의 반복 부과가 가능함
  - 공정거래법 제86조 제2항에 준용되는 같은 법 제16조 제2항에 따라 이행강제금을 징수하는 경우 사회의의 제출명령에서 정한 기간의 종료일로부터 30일이 경과한 후에도 그 제출명령의 이행이 이루어지지 않는 때에는 그 종료일부터 기산하여 매 30일이 경과하는 날을 기준으로 하여 이행강제금을 부과할 수 있음
  
- (부과금액) 1일당 1일 평균 매출액의 1천분의 3의 범위 내에서 최소 0.2%에서 최대 0.1%의 부과비율을 적용하여 매출액에 비례하여 부과함<sup>41)</sup>
  - 1일 평균 매출액이란 공정거래위원회가 사회의의 결정에서 정한 이행기간의 종료일이 속하는 사업연도를 기준으로 법에서 정한 구분에 따른 금액을 해당 구분에서 정한 기간의 일수로 나눈 금액을 말함
    - 직전 사업연도 말일 현재 총 사업기간이 3년 이상인 경우, 직전 3개 사업연도의 매출액을 합한 금액임
    - 직전 사업연도 말일 현재 총 사업기간이 3년 미만인 경우, 사업개시 후 직전 사업연도 말까지의 매출액을 합한 금액임
  - 1일 평균 매출액이 15억원 이하인 경우 2/1,000의 부과비율을 적용하고, 15억원 초과 30억원 이하인 경우 2/1,500를, 30억원 초과인 경우 2/2,000의 부과비율을 적용함<sup>42)</sup>

40) 공정거래위원회, 「이행강제금」, <https://www.ftc.go.kr/callPop.do?url=/jargonSearchView.do?key=451&dicseq=499&titl=%EC%9D%B4%ED%96%89%EA%B0%95%EC%A0%9C%EA%B8%88>, 검색일자: 2024. 6. 17.

41) 공정거래법 시행령 제77조

42) 공정거래법 시행령 [별표 5]

- 다만 매출액이 없거나 매출액의 산정이 곤란한 경우에는 이행기간이 지난 날부터 1일당 200만원의 범위에서 이행강제금을 부과할 수 있음<sup>43)</sup>

- (부과기한 및 납부기한) 시정조치에서 정한 기간의 종료일 등으로부터 기산하여 매 30일 경과하는 날을 기준으로 이행강제금 징수가 가능하며, 납부기한은 공정거래위원회가 납부 통지를 한 날로부터 30일 이내임
  - 공정거래법 제86조 제2항에서 준용되는 같은 법 제16조 제2항에 따라 이행강제금을 징수하는 경우, 소회이의 제출명령에서 정한 기간의 종료일부터 30일이 경과한 후에도 그 제출명령의 이행이 이루어지지 않는 때에는 그 종료일부터 기산하여 매 30일이 경과하는 날을 기준으로 하여 이행강제금을 징수할 수 있음<sup>44)</sup>
  - 이행강제금의 납부는 같은 법 제86조 제2항에 따라 제16조 제2항을 준용하고, 이에 따라 시행령 제23조 제6항의 납부기한을 따르며, 공정거래위원회가 납부 통지를 한 날로부터 30일 이내임
  
- (부과절차) 시정조치 후 기한 이내에 미이행 시 해당 불이행 기간에 대해 이행강제금 부과가 가능하며, 이때 서면으로 안내하여야 함
  - (시정조치) 공정거래위원회는 사업자 또는 사업자단체가 자료나 물건의 제출명령 등을 이행하지 아니한 경우, 그 보고 또는 자료나 물건이 이 법 위반 여부를 확인하는 데 필요하다고 인정할 때에는 소회이의 결정으로 이행기간을 정하여 그 보고 또는 자료나 물건의 제출을 다시 명령할 수 있음
  - 공정거래위원회가 자료의 제출명령을 하는 때에는 해당 명령을 이행하지 않는 경우 이행강제금이 부과·징수될 수 있다는 사실을 서면으로 알려야 함
  
- (기타 특이사항) 공정거래위원회는 보고 또는 자료·물건의 제출명령의 이행을 위한 노력과 명령 불이행의 정도·사유 또는 결과 등을 고려하여 산정된 이행강제금의 2분의 1 범위에서 가중·감경하거나 면제할 수 있음<sup>45)</sup>

43) 공정거래법 시행령 제86조 제1항

44) 공정거래법 시행령 제77조

45) 공정거래법 시행령 [별표 5]

〈표 III-2〉 공정위 이행강제금 상세 내용

자료 미제출 등에 대한 이행강제금 상세 내용																
성격	장래의 의무이행 확보를 위한 간접강제수단															
반복부과	가능 <sup>1)</sup>															
산정기준	의무불이행 기간															
부과금액	매출액 비례															
산식	<table border="1"> <thead> <tr> <th>1일 평균 매출액</th> <th>부과비율</th> <th>1일당 부과금액</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>15억원 이하</td> <td>2/1,000</td> <td>1일 평균매출액×2/1,000</td> </tr> <tr> <td>15억원 초과 30억원 이하</td> <td>2/1,500</td> <td>300만원+15억원 초과분×2/1,500</td> </tr> <tr> <td>30억원 초과</td> <td>2/2,000</td> <td>500만원+30억원 초과분×2/2,000</td> </tr> <tr> <td>매출액이 없거나, 매출액 산정이 곤란한 경우</td> <td>-</td> <td>200만원 이하</td> </tr> </tbody> </table>	1일 평균 매출액	부과비율	1일당 부과금액	15억원 이하	2/1,000	1일 평균매출액×2/1,000	15억원 초과 30억원 이하	2/1,500	300만원+15억원 초과분×2/1,500	30억원 초과	2/2,000	500만원+30억원 초과분×2/2,000	매출액이 없거나, 매출액 산정이 곤란한 경우	-	200만원 이하
	1일 평균 매출액	부과비율	1일당 부과금액													
	15억원 이하	2/1,000	1일 평균매출액×2/1,000													
	15억원 초과 30억원 이하	2/1,500	300만원+15억원 초과분×2/1,500													
	30억원 초과	2/2,000	500만원+30억원 초과분×2/2,000													
매출액이 없거나, 매출액 산정이 곤란한 경우	-	200만원 이하														
한도 <sup>2)</sup>	1일 평균 매출액 등×0.3%×일수 <sup>3)</sup>															
부과기한	시정조치에서 정한 기간의 종료일 등으로부터 30일 이내															
납부기한	공정거래위원회가 납부 통지를 한 날로부터 30일 이내 <sup>4)</sup>															
부과절차	1. 시정조치 <sup>5)</sup> 2. (기한 내에 미이행 시) 해당 불이행기간에 대해 이행강제금 부과(서면으로 안내 필)															
특이사항	산정된 이행강제금의 2분의 1 범위에서 가중·감경 또는 면제 가능															

주: 1) 법 제86조 제2항에서 준용되는 같은 법 제16조 제2항에 따라 이행강제금을 징수하는 경우 사회의의 제출명령에서 정한 기간의 종료일부터 30일이 경과한 후에도 그 제출명령의 이행이 이루어지지 않는 때에는 그 종료일부터 기산하여 매 30일이 경과하는 날을 기준으로 하여 이행강제금을 징수할 수 있음

2) 다만 매출액이 없거나 매출액의 산정이 곤란한 경우에는 이행기간이 지난 날부터 1일당 200만원의 범위에서 이행강제금을 부과할 수 있음

3) 이행기한이 지난 날부터 1일당임

4) 이행강제금의 납부는 제86조 제2항에 따라 제16조 제2항을 준용하고, 이에 따라 시행령 제23조 제6항의 납부기한을 따름

5) 보고 또는 자료나 물건이 이 법 위반 여부를 확인하는 데 필요하다고 인정할 때에는 사회의의 결정으로 이행기한을 정하여 그 보고 또는 자료나 물건의 제출을 다시 명령할 수 있음

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

〈표 III-3〉 공정의 이행강제금 관련 법률

법 률	<p>제16조(이행강제금) ① 공정거래위원회는 제9조 제1항을 위반하여 제14조에 따라 시정조치를 부과받은 후 그 정한 기간 내에 이행을 하지 아니하는 자에게 이행기한이 지난 날부터 1일당 다음 각 호의 구분에 따른 금액에 1만분의 3을 곱한 금액을 초과하지 아니하는 범위에서 이행강제금을 부과할 수 있다. 다만, 제9조 제2호의 기업결합을 한 자에게는 이행기한이 지난 날부터 1일당 200만원의 범위에서 이행강제금을 부과할 수 있다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 제9조 제1항 제1호 또는 제5호의 기업결합의 경우: 취득 또는 소유한 주식의 장부가가격과 인수하는 채무의 합계액</li> <li>2. 제9조 제1항 제3호의 기업결합의 경우: 합병의 대가로 지급하는 주식의 장부가가격과 인수하는 채무의 합계액</li> <li>3. 제9조 제1항 제4호의 기업결합의 경우: 영업양수금액</li> </ol> <p>② <b>이행강제금의 부과·납부·징수·환급</b> 등에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. 다만, 체납된 이행강제금은 국제채납처분의 예에 따라 징수한다.</p> <p>③ 공정거래위원회는 제1항 및 제2항에 따른 이행강제금의 징수 또는 체납처분에 관한 업무를 대통령령으로 정하는 바에 따라 국제청장에게 위탁할 수 있다.</p>
법 령	<p><b>제86조(이행강제금 등)</b> ① 공정거래위원회는 사업자 또는 사업자단체가 제81조 제1항 제3호 또는 같은 조 제6항에 따른 보고 또는 자료나 물건에 대한 제출명령을 이행하지 아니한 경우에 그 보고 또는 자료나 물건이 이 법 위반 여부를 확인하는 데 필요하다고 인정할 때에는 사회의 이익으로 이행기한을 정하여 그 보고 또는 자료나 물건의 제출을 다시 명령할 수 있으며, 이를 이행하지 아니한 자에게는 이행기한이 지난 날부터 1일당 대통령령으로 정하는 1일 평균매출액의 1천분의 3의 범위에서 이행강제금을 부과할 수 있다. 다만, 매출액이 없거나 매출액의 산정이 곤란한 경우에는 이행기한이 지난 날부터 1일당 200만원의 범위에서 이행강제금을 부과할 수 있다.</p> <p>② <b>이행강제금의 부과·납부·징수 및 환급 등에 관하여는 제16조 제2항 및 제3항을 준용한다.</b></p>
법 령	<p><b>제23조(이행강제금의 부과)</b> ① 법 제16조 제1항에 따른 이행강제금은 법 제14조 제1항에 따른 시정조치에서 정한 기간의 종료일 다음 날부터 다음 각 호의 구분에 따라 시정조치를 이행하는 날까지의 기간에 대해 부과한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 주식처분인 경우: 주권교부일</li> <li>2. 임원의 사임인 경우: 해당 사실의 등기일</li> <li>3. 영업의 양도인 경우: 관련부동산 등에 대한 소유권 이전등기일 또는 이전등록일</li> </ol> <p>② 제1항에도 불구하고 법 제14조 제1항 제6호 및 제7호에 따른 시정조치(매 분기 또는 매 사업연도 등 기간별로 일정한 의무를 명하는 내용인 경우로 한정한다)를 이행하지 않는 자에 대한 이행강제금은 해당 불이행기간에 대해 부과한다.</p> <p>③ 제1항에 따른 이행강제금은 특별한 사유가 없으면 시정조치에서 정한 기간의 종료일부터 30일 이내, 제2항에 따른 이행강제금은 특별한 사유가 없으면 이행 여부를 확인할 수 있는 날부터 30일 이내에 부과해야 한다.</p>

〈표 III-3〉의 계속

- ④ 법 제16조 제1항에 따른 이행강제금의 부과기준은 별표 1과 같다.
- ⑤ 공정거래위원회의 법 제16조 제1항에 따라 이행강제금을 부과하는 경우 1일당 이행강제금의 금액(제2항에 따른 이행강제금의 경우에는 해당 불이행기간에 대해 확정된 금액을 말한다), 부과사유, 납부기한, 수납기관, 이의제기방법 및 이의제기기관 등이 포함된 서면으로 알려야 한다.
- ⑥ 제5항에 따라 통지를 받은 자는 다음 각 호의 구분에 따른 기한 이내에 이행강제금을 납부해야 한다. 다만, 천재지변이나 그 밖의 부득이한 사유로 기한 내에 이행강제금을 납부할 수 없는 경우에는 그 사유가 없어진 날부터 30일 이내에 납부해야 한다.
  - 1. 제1항에 따른 이행강제금의 경우: 공정거래위원회가 이행행위를 완료한 날을 확인한 후 이행강제금의 금액을 확정하여 납부 통지를 한 날부터 30일
  - 2. 제2항에 따른 이행강제금의 경우: 공정거래위원회가 납부 통지를 한 날부터 30일
- ⑦ 공정거래위원회의 법 제16조제1항에 따라 이행강제금을 부과한 경우 법 제14조 제1항에 따른 시정조치에서 정한 기간의 종료일부 터 90일이 경과한 후에도 시정조치가 이행되지 않는 때에는 그 종료일부 터 기산하여 매 90일이 경과하는 날을 기준으로 하여 이행강제금을 징수할 수 있다.
- ⑧ 제1항부터 제7항까지에서 규정한 사항 외에 이행강제금 부과에 필요한 세부사항은 공정거래위원회가 정하여 고시한다.

령

제77조(이행강제금의 부과·징수 등) ① **법 제86조 제1항** 본문에서 “대통령령으로 정하는 1일 평균대출액”이란 공정거래위원회가 같은 항 본문에 따른 소회의의 결정에서 정한 이행기간의 종료일이 속하는 사업연도를 기준으로 다음 각 호의 구분에 따른 금액을 해당 호에서 정한 기간의 일수(비영업일(非營業日)을 포함한다)로 나눈 금액을 말한다.

- 1. 직전 사업연도 말일 현재 총 사업기간이 3년 이상인 경우: 직전 3개 사업연도의 매출액을 합한 금액
- 2. 직전 사업연도 말일 현재 총 사업기간이 3년 미만인 경우: 사업개시 후 직전 사업연도 말일까지의 매출액을 합한 금액
- ② 공정거래위원회가 법 제86조 제1항 본문에 따른 소회의의 결정으로 보고 또는 제출 명령을 하는 경우에는 해당 명령을 이행하지 않는 경우 이행강제금이 부과·징수될 수 있다는 사실을 서면으로 알려야 한다.
- ③ 법 제86조 제1항에 따른 이행강제금의 부과기준은 별표 5와 같다.
- ④ 법 제86조 제2항에서 준용되는 법 제16조 제2항에 따라 이행강제금을 징수하는 경우 소회의의 제출 명령에서 정한 기간의 종료일부 터 30일이 경과한 후에도 그 제출 명령의 이행이 이루어지지 않는 때에는 그 종료일부 터 기산하여 매 30일이 경과하는 날을 기준으로 하여 이행강제금을 징수할 수 있다.

자료: 법령정보를 재구성하여 저자 작성

## 나. 방송통신위원회

### 1) 제도 개관

- 방송통신위원회는 2016년 1월 27일 「전기통신사업법」 개정을 통해 이행강제금 제도를 도입하여 2016년 7월 28일부터 시행 중에 있음<sup>46)</sup>
  - 법령 개정이유는 방송통신위원회가 내린 금지행위에 대한 조치명령을 이행하지 아니하는 경우 이행강제금 제도를 도입하여 이행의 실효성을 담보하기 위함임<sup>47)</sup>
  
- 2021년 10월 방송통신위원회는 「전기통신사업법」 및 동법 시행령 개정을 통해 전기통신사업자의 금지행위 여부를 판단하기 위한 사실조사 관련 자료·물건의 재제출 명령 제도를 도입하고, 사업자가 재제출명령을 불이행할 경우 부과하는 이행강제금 제도도 함께 도입하여 2022년 4월부터 시행함<sup>48)</sup>
  - 전기통신사업자가 금지행위 사실조사를 위한 자료 재제출명령이 가능해지고, 이에 불응할 경우 하루 매출액의 0.2% 내외의 이행강제금이 완료 시까지 매일 부과됨<sup>49)</sup>
  - 과태료 금액도 기존 최대 1천만원에서 대기업 등의 경우 최대 5천만원으로 상향함
  
- 「전기통신사업법」 개정으로 금지행위에 대한 사실조사 및 자료 확보 이행력을 제고할 수 있을 것으로 기대함

46) 「전기통신사업법」(법률 제13823호, 2016. 1. 27. 공포, 7. 28. 시행)

47) 「전기통신사업법」(법률 제13823호, 2016. 1. 27. 공포, 7. 28. 시행) 【제정·개정이유】, <https://www.law.go.kr/LSW//lsInfoP.do?lsiSeq=180335&ancYd=20160127&ancNo=13823&efYd=20160728&nwJoYnInfo=N&efGubun=Y&chrClsCd=010202&ancYnChk=0#0000>, 검색일자: 2024. 8. 29.

48) KDI, 「방통위, 금지행위 사실조사를 위한 자료 재제출명령 및 이행강제금 제도 시행」, 2022. 4. 20.; 김앤장, 「자료 미제출 시 이행강제금 부과 및 징수 절차 도입」, <https://eiec.kdi.re.kr/policy/materialView.do?num=225502&topic=O&pp=20&datecount=&recommend=&pg=>, 검색일자: 2024. 8. 29.

49) 『정보통신신문』, 「통신사업자 자료 재제출명령 불응 시 이행강제금 부과」, <https://www.koit.co.kr/news/articleView.html?idxno=96051>, 검색일자: 2024. 8. 29.

## 2) 제도의 내용

- (성격) 사업자가 일정 기간까지 의무를 이행하지 않으면 이행강제금 도입을 미리 알려 의무자에게 심리적 압박을 가하고, 의무이행을 간접적으로 강제하는 효과가 있음<sup>50)</sup>
- (반복 부과 가능 여부) 시정명령에서 정한 기간의 종료일로부터 90일이 경과한 후에도 시정명령 미이행 시 이행강제금의 반복 부과가 가능하며, 재제출명령의 경우 30일 기준이 적용됨
- 「전기통신사업법」 제13조에 따라 이행강제금을 징수하는 경우 시정명령에서 정한 기간의 종료일로부터 90일이 지난 후에도 시정명령이 이행되지 아니하는 경우에는 그 종료일로부터 기산하여 90일이 지날 때마다 이행강제금을 부과할 수 있음<sup>51)</sup>
  - 방송통신위원회는 같은 법 제51조의2 제2항에 따라 이행강제금을 부과한 경우 재제출명령에서 정한 이행기간의 종료일로부터 30일이 경과한 후에도 재제출명령이 이행되지 않은 경우에는 그 종료일로부터 기산하여 매 30일이 경과하는 날을 기준으로 하여 이행강제금을 부과할 수 있음<sup>52)</sup>
- (부과금액) 1일당 하루평균매출액의 1천분의 3의 범위 내에서 최소 0.2%에서 최대 0.1%의 부과비율을 적용하여 매출액에 비례하여 부과함<sup>53)</sup>
  - 하루평균매출액이란 방송통신위원회가 재제출명령을 한 경우 그 재제출명령에서 정한 이행기간의 종료일이 속하는 사업연도를 기준으로 법에서 정한 구분에 따른 금액을 해당 구분에서 정한 매출액 합산 기간의 일수로 나눈 금액을 말함<sup>54)</sup>
    - 직전 사업연도 말일 현재 총 사업기간이 3년 이상인 경우, 직전 3개 사업연도의 매출액을 합한 금액임

50) 『BizFACT』, 「방통위, '전기통신사업법' 공포...사업정지 권한·이행강제금 도입」, 2016. 1. 27., <https://news.tf.co.kr/read/economy/1622630.htm>, 검색일자: 2024. 8. 29.

51) 「전기통신사업법 시행령」 제18조

52) 「전기통신사업법 시행령」 제43조

53) 「전기통신사업법 시행령」 [별표 4의2]

54) 「전기통신사업법 시행령」 제43조

- 직전 사업연도 말일 현재 총 사업기간이 3년 미만인 경우, 사업개시 후 직전 사업연도 말일까지의 매출액을 합한 금액임
- 하루평균매출액이 15억원 이하인 경우 2/1,000의 부과비율을 적용하고, 15억원 초과 30억원 이하인 경우 2/1,500를, 30억원 초과인 경우 2/2,000의 부과비율을 적용함
  - 다만 매출액이 없거나 매출액의 산정이 곤란한 경우에는 이행강제금의 하루당 부과금액은 200만원 이하로 함
- (부과기한 및 납부기한) 시정명령에서 정한 기간의 종료일부터 기산하여 매 90일(재제출명령은 30일)이 지날 때마다 이행강제금 부과가 가능하며, 납부기한은 이행강제금 부과 통지를 받은 날로부터 30일 이내임<sup>55)</sup>
  - 과학기술정보통신부장관은 이행강제금을 부과할 때 시정명령에서 정한 기간의 종료일부터 90일이 지난 후에도 시정명령이 이행되지 아니하는 경우에는 그 종료일부터 기산하여 90일이 지날 때마다 이행강제금을 징수할 수 있음
  - 방송통신위원회는 재제출명령 미이행에 따라 이행강제금을 부과한 경우 재제출명령에서 정한 이행기간의 종료일부터 30일이 경과한 후에도 재제출명령이 이행되지 않은 경우에는 그 종료일부터 기산하여 매 30일이 경과하는 날을 기준으로 하여 이행강제금을 징수할 수 있음
  - 통지를 받은 자는 그 통지를 받은 날부터 30일 이내 이행강제금을 내야 하며, 천재지변이나 그 밖의 부득이한 사유로 그 기한까지 이행강제금을 낼 수 없는 경우에는 그 사유가 없어진 날부터 30일 이내에 내야 함
- (부과절차) 사실조사 자료제출명령 위반에 대한 재제출명령을 이행하지 아니한 자에 대하여 이행강제금 부과가 가능하며, 이때 서면으로 안내하여야 함
  - (재제출명령) 방송통신위원회는 전기통신사업자 또는 전기통신사업자의 업무를 위탁받아 취급하는 자가 「전기통신사업법」 제51조 제5항에 따른 자료나 물건의 제출명령을 이행하지 아니한 경우 그 자료나 물건이 같은 법 제50조 제1항의 위반

55) 「전기통신사업법 시행령」 제18조

여부를 확인하는 데에 필요하다고 인정하는 때에는 상당한 기한을 정하여 그 자료나 물건의 제출을 다시 명령할 수 있음

- 방송통신위원회는 재제출명령을 이행하지 아니하는 자에게 이행강제금을 부과하기 전에 이행강제금을 부과·징수한다는 사실을 미리 문서로 알려 주어야 함
  - 방송통신위원회는 「전기통신사업법」 제51조의2 제1항에 따른 재제출명령을 이행하지 아니한 자에게 이행강제금을 부과·징수한다는 사실을 이행강제금 부과 예정일 전까지 이행강제금 부과 예고를 하여야 함<sup>56)</sup>

□ (기타 특이사항) 부과권자는 자료나 물건의 제출명령 이행을 위한 노력과 제출명령 불이행의 정도·사유 또는 결과 등을 고려하여 가목에 따라 산정된 이행강제금의 2분의 1 범위에서 그 금액을 늘리거나 줄여 부과할 수 있음<sup>57)</sup>

〈표 III-4〉 방송통신위원회 이행강제금 상세 내용

사실조사 자료 재제출명령 불이행에 대한 이행강제금 상세 내용			
성격	장래의 의무이행 확보를 위한 간접강제수단		
반복부과	가능 <sup>1)</sup>		
산정기준	의무불이행 기간		
부과금액	매출액 비례		
산식	하루평균매출액	부과비율	하루당 부과금액
	15억원 이하	2/1,000	1일 평균매출액×2/1,000
	15억원 초과 30억원 이하	2/1,500	300만원+15억원 초과분×2/1,500
	30억원 초과	2/2,000	500만원+30억원 초과분×2/2,000
	매출액이 없거나, 매출액 산정이 곤란한 경우	-	200만원 이하

56) 「사실조사 자료 재제출명령 불이행에 대한 이행강제금 부과 세부기준」 제5조

57) 「전기통신사업법 시행령」 [별표 4의2]

〈표 III-4〉의 계속

	사실조사 자료 재제출명령 불이행에 대한 이행강제금 상세 내용
한도 <sup>2)</sup>	하루평균매출액 등×0.3%×일수 <sup>3)</sup>
부과기한	재제출명령에서 정한 이행기간의 종료일로부터 30일 이내
납부기한	방송통신위원회가 납부 통지를 한 날로부터 30일 이내
부과절차	1. 재제출명령 <sup>4)</sup> 2. (기한 내에 미이행 시) 해당 불이행기간에 대해 이행강제금 부과(서면으로 안내 필)
특이사항	산정된 이행강제금의 2분의 1 범위에서 가중·감경 또는 면제 가능

주: 1) 방송통신위원회는 「전기통신사업법」 제51조의2 제2항에 따라 이행강제금을 부과한 경우 재제출명령에서 정한 이행기간의 종료일로부터 30일이 경과한 후에도 재제출명령이 이행되지 않은 경우에는 그 종료일로부터 기산하여 매 30일이 경과하는 날을 기준으로 하여 이행강제금을 징수할 수 있음

2) 다만 매출액이 없거나 매출액의 산정이 곤란한 경우에는 하루당 200만원 이내의 범위에서 이행강제금을 부과할 수 있음

3) 재제출명령에서 정한 이행기간의 종료일 다음 날부터 하루당임

4) 「전기통신사업법」 제51조 제5항에 따른 자료나 물건의 제출명령을 이행하지 아니한 경우 그 자료나 물건이 제50조 제1항의 위반 여부를 확인하는 데에 필요하다고 인정하는 때에는 상당한 기한을 정하여 그 자료나 물건의 제출을 다시 명령할 수 있음

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

## 다. 관세청

□ 관세청은 2024년 2월 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」을 제정하여 2024년 4월부터 시행함<sup>58)59)</sup>

- 동 훈령은 서류의 보관·제출 및 납세협력 의무 이행을 통하여 관세조사 시 과세자료를 원활하게 확보하기 위해 필요한 절차 및 세부사항을 정하는 것을 목적으로 함
- 이 외에도 관세청은 「관세조사 운영에 관한 훈령」을 두고 운용하고 있으며, 이와 별도로 관세조사 과정에서 조사대상자의 자료 비협조 및 거짓자료 제출에 대응하기 위하여 당해 훈령을 추가로 제정한 것임

58) 『한국관세신문』, 「관세청, 관세 조사 시 과세자료 제출 근거 및 처벌 법령 제정」, 2024. 2. 21., <https://www.kcnews.org/news/articleView.html?idxno=7214>, 검색일자: 2024. 6. 24.

59) 관세청, 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령 제정(안) 행정예고 및 의견조회(수정)(제출기한: 2024.03.15. 까지)」, 2024. 2. 20., <https://www.customs.go.kr/kcs/na/ntt/selectNttInfo.do>, 검색일자: 2024. 6. 24.

- 훈령의 상위 법은 「관세법」 및 「수출용 원재료에 대한 관세 등 환급에 관한 특례법」<sup>60)</sup>이나, 동 훈령이 관세조사 시 과세자료의 원활한 확보를 위해 필요한 절차 및 세부사항을 상세히 정하고 있어 관련 내용을 소개하고자 함
- (과세자료 등 제출 비협조자) 훈령은 ‘과세자료 등 제출 비협조자’는 납세자의 성실성이 배제된 자로, 세관장의 과세자료 등 제출 요구에 대하여 정당한 사유 없이 그 제출을 지연 또는 거부하거나, 거짓으로 제출하는 등 조사를 기피하는 행위가 명백한 자를 말함<sup>61)</sup>
- 조사대상자가 의도적으로 관세조사의 진행을 방해하는 경우, 제출 지연, 제출 거부, 허위 제출 등 비협조 행위의 유형·횟수·정도 등을 고려하여 그에 상응하는 수준의 차등적인 대응조치를 훈령에 따라 순차적으로 집행하도록 함<sup>62)</sup>
  - (제출 지연) 요구목적 및 내용에 부합하는 자료가 아닌 부수적인 자료만 제출하는 경우, 요구자료 중 일부만을 제출하는 등 상당한 조사기간이 소요되도록 하는 경우, 그밖에 다른 법령에 따라 제출·보관하여야 하는 자료 또는 무역 관행상 수입자 또는 수출자가 통상적으로 보유하고 있는 자료임에도 불구하고 제출을 지연하는 경우 등
  - (제출 거부) 영업비밀, 본사 정책 등을 이유로 국내 소재 수입자 또는 국외 소재 수출자 등이 제출거부 의사를 표시한 경우, 관세조사팀이 요구한 회계정보 시스템(ERP) 접근권한 또는 회계정보 시스템에 등록된 데이터 일체 등의 제공을 거부하는 경우 등
  - (거짓 제출) 조사대상자가 원본 자료를 가공 또는 위조하여 이중자료를 작성하거나, 조사대상자에게 유리한 부분만을 선별하여 제출하는 등 정상적인 관세조사 진행을 방해하는 경우, 세관장이 제출을 요구한 자료를 보유하고 있음에도 불구하고 있지 않다고 답변하여 정상적인 관세조사 진행을 방해하는 경우 등

60) 근거 조문은 「관세법」 제12조, 제27조, 제30조 제4항, 제37조의4, 제110조의3, 제245조, 제263조, 제266조와 「수출용 원재료에 대한 관세 등 환급에 관한 특례법」 제20조 제3항임

61) 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」 제7조

62) 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」 제8조

- (과세자료 등 제출 비협조자에 대한 조사 연장 및 중지) 과세자료 훈령은 과세자료 제출 비협조자에 대하여 관세조사 방문조사 기간을 연장할 수 있도록 하며, 관세조사를 중지할 수 있도록 함<sup>63)</sup>
  - 20일 이내 범위에서 관세조사 현장 방문기간을 연장할 수 있도록 하며, 더 나아가 관세조사 자체를 중지할 수 있도록 함
    - 이때 그 기간은 조사기간 및 조사연장기간에 산입하지 아니하며, 조사대상자가 과세자료 등을 제출하여 중지 사유가 소멸하면 즉시 조사를 재개하여야 함
  
- (과태료 부과) 과세자료 등 제출 비협조자에 대해 과태료를 부과하거나 과태료를 부과받고도 자료를 기한 내 제출하지 않는 경우 과태료를 재부과할 수 있도록 함<sup>64)</sup>
  - 특수관계자에 대해서는 강화된 과태료 조항도 신설하여 자료제출을 요구받은 특수관계자가 자료를 제출하지 않거나 거짓으로 제출하는 경우 1억원 이하의 과태료를 부과하고, 과태료 부과에도 다시금 제출하지 않을 경우 2억원 이하 과태료를 재부과할 수 있도록 함<sup>65)</sup>
  - 또한 관세조사 과정에서 조사대상자가 '세관공무원의 질문에 거짓 진술하거나 조사 집행을 거부 또는 기피하는 경우', '서류의 제출·보고를 하지 않거나 거짓 보고를 하는 경우', '세관공무원의 자료 또는 물품의 제시요구 또는 제출요구를 거부하는 경우' 등은 5천만원 이하 과태료를 부과할 수 있도록 함<sup>66)</sup>

63) 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」 제9조, 제10조

64) 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」 제11조

65) 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」 제11조 제2항

66) 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」 제11조 제4항

〈표 Ⅲ-5〉 (관세청) 특수관계자 과세자료 비협조 과태료 부과기준(제11조 제1항 및 제2항 관련)

위반행위	근거 법조문	과태료
가. 법 제37조의4 제1항 및 제2항에 따라 과세가격결정자료등 (같은 조 제1항에 따른 과세가격결정자료 또는 같은 조 제2항에 따른 증명자료를 말한다. 이하 같다)의 제출을 요구받은 특수관계에 있는 자로서 법 제10조에서 정하는 정당한 사유 없이 법 제37조의4 제4항 각호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 경우	법 제277조 제1항	
1) 영 제31조의5 제1항 제1호, 제5호, 제6호, 제9호 및 제10호의 자료와 이에 대한 증명자료 중 1개 이상의 자료를 제출하지 않거나 거짓의 자료를 제출한 경우		4천만원
2) 영 제31조의5 제1항 제3호 및 제4호의 자료와 이에 대한 증명자료 중 1개 이상의 자료를 제출하지 않거나 거짓의 자료를 제출한 경우		5천만원
3) 영 제31조의5 제1항 제8호 또는 제11호의 자료와 이에 대한 증명자료를 제출하지 않거나 거짓의 자료를 제출한 경우		3천만원
나. 법 제37조의4 제6항에 따라 미제출된 과세가격결정자료등을 제출하도록 요구받거나 거짓의 자료를 시정하여 제출하도록 요구받은 자가 같은 조 제7항에서 정한 기한까지 자료를 제출하지 않은 경우	법 제277조 제2항	$(1+\text{지연기간}/30) \times$ [가목 1)부터 3)까지에서 정한 금액]

- 주: 1. 법 제37조의4 제4항에 따라 과세가격결정자료등의 제출을 요구받은 특수관계에 있는 자가 같은 법 제37조의4 제3항에 따른 기한(해당 자료의 제출을 최초로 요구받은 날부터 60일 이내. 다만 영 제31조의5 제3항의 부득이한 사유로 제출기한 연장을 신청한 경우 60일까지 연장)까지 제출하지 않거나, 과세가격결정자료등을 거짓으로 제출하는 경우 가목의 과태료를 부과함
2. 가목의 과태료를 부과받은 자에게는 법 제37조의4 제6항에 따라 미제출하거나 거짓제출한 과세가격결정자료 등에 대해 제출하거나 거짓의 자료를 시정하여 제출할 것을 요구할 수 있고, 요구받은 자가 요구받은 날부터 30일 이내에 그 요구에 따른 자료를 제출하지 않는 경우 나목의 과태료를 부과함
3. 법 제37조의4 제1항 및 제2항에 따라 과세가격결정자료등의 제출을 요구받은 특수관계에 있는 자가 가목 1)부터 3)까지의 규정에 따른 위반행위를 동시에 한 경우에는 각 부과금액을 합산하여 과태료를 산정한다. 이 경우 법 제277조 제1항에 따른 과태료의 상한을 넘을 수 없음
4. 제3호에도 불구하고 하나의 과세가격결정자료등이 영 제31조의5 제1항 각 호 중 두 가지 이상의 호에 해당하는 경우에는 가목 1)부터 3)까지 중 가장 높은 과태료를 적용하여 산정함
5. 나목의 계산식에 따라 과태료를 산정하는 경우 지연기간은 30일의 이행기간이 끝나는 날의 다음 날부터 자료제출이나 시정요구를 이행한 날까지의 기간으로 하며, 그 지연기간을 30으로 나눈 결과 소수점 이하는 버린다. 이 경우 법 제277조 제2항에 따른 과태료의 상한을 넘을 수 없다.

자료: 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」 [별표1]

〈표 III-6〉 (관세청) 서류·장부·자료제출 및 보관 비협조 과태료 부과기준  
(제11조 제4항 및 제5항 관련)

위반행위	근거 법조문	과태료금액			
		1차 위반	2차 위반	3차 위반	4차 위반
가. 법 제12조 제1항을 위반하여 신고필증을 보관하지 않은 경우	법 제277조 제7항 제2호	25만원	50만원	100만원	100만원
키. 법 제263조를 위반하여 서류의 제출·보고 또는 그 밖에 필요한 사항에 관한 명령을 이행하지 않거나 거짓의 보고를 한 경우	법 제277조 제3항 제3호	1천만원	2천만원	3천만원	5천만원
티. 법 제266조 제1항에 따른 세관공무원의 자료 또는 물품의 제시요구 또는 제출요구를 거부한 경우	법 제277조 제3항 제4호	1천만원	2천만원	3천만원	5천만원
랴. 세관공무원의 질문에 대하여 거짓의 진술을 하거나 그 직무의 집행을 거부 또는 기피한 경우	법 제277조 제3항 제1호	1천만원	2천만원	3천만원	5천만원

자료: 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」 [별표2]

- (기타 대응조치) 비협조자에 대하여 조사 연장·중지 및 과태료 부과 이외에도 기타 대응조치를 적용하여 페널티를 부여함
- (검사율 상향 조정 및 월별 납부 승인 취소) 관세청은 서류제출 대상으로 선별된 납세자가 계속해 협조하지 않을 경우 해당 납세자가 수입하는 모든 물품에 대해 검사율을 상향 조정하며, 자금 부담을 가중하기 위해 월별납부 적용도 배제함<sup>67)</sup>
  - (수정수입세금계산서 미발급) 과세자료 제출 비협조자에 대하여는 관세조사 결과 경정된 부가가치세에 대한 수정수입세금계산서를 발급하지 않음
  - (거래가격 부인) 특히 조사대상자가 기간 내에 자료를 제출하지 않거나 회계원칙에 부합하지 않은 경우, 각 조문별 규정에 해당하는 경우에는 당초 신고된 거래가격 자체를 부인하도록 함<sup>68)</sup>

67) 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」 제13조, 제14조

68) 「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」 제16조

- (고발·송치의뢰 및 통고처분) 과세자료 제출 비협조자가 「관세법」 제12조 및 같은 법 시행령 제3조 제1항을 위반하여 장부 등의 보관 의무를 이행하지 아니하는 경우 고발·송치의뢰하거나 통고처분함
- (비정기 관세조사 선정) 비정기 관세조사 대상으로 선정할 수 있음
- (대응조치 등에 대한 납세자 보호방안) 관세조사팀장은 「관세조사 운영에 관한 훈령」 제31조에 따라 관세조사 착수 시 조사대상자에게 납세자권리헌장을 교부하고, 납세자보호위원회 심의 요청사항을 통지하는 등 납세자 보호 방안을 이행하여야 함

## 2. 해외 주요국의 사례

### 가. 미국<sup>69)</sup>

- (관할 부서) 미국은 미 국세청(IRS) 내 대기업 및 국제조세 관련 세무행정을 담당하는 별도의 부문인 미국 대기업 및 국제 조세부문(Large Business and International Division, LB&I)을 두고 운용 중임<sup>70)</sup>
- LB&I 부문은 미국 내 세무신고 의무가 있고 자산이 1천만달러 이상인 국내외 기업의 세무 관리와 글로벌 고액자산가 및 국제 개인 규정준수 프로그램을 담당함

#### 1) 세무조사 및 자료제출요구권

- (간행물 5125) 이전가격 관련 세무조사를 진행함에 있어 미 국세청(IRS)은 ‘간행물 5125 - 대기업 및 국제 조사 절차’(Publication 5125 - Large Business & International Examination Process, LEP)<sup>71)</sup>에 명시된 세부 절차를 따라야 함<sup>72)</sup>

69) IBFD, “United States - Transfer Pricing Controversy - Country Tax Guides - 2. Audit (Last Reviewed: 11 July 2024),” 2024. 7. 11., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_us\\_s\\_002.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_us_s_002.html), 검색일자: 2024. 9. 4.

70) IRS, “Large Business & International (LB&I) Division,” 2024. 6. 1., <https://www.irs.gov/businesses/large-business-and-international-lbi-division>, 검색일자: 2024. 7. 17.

- ‘간행물 5125’는 2016년 5월 1일부터 LB&I 부문이 수행하는 모든 세무조사에 적용되는 절차를 개괄적으로 설명함
  - 본 간행물은 기존 간행물인 IRS 간행물 4837을 대체하는 것임
- 간행물 5125의 절차는 모든 LB&I 납세자에게 적용되며, 이는 일반적으로 자산이 1천만달러를 초과하는 모든 납세자를 의미함
- (납세자와의 협력) 일반적으로 IRS는 이전가격 세무조사에서 “관련된 모든 사람 간의 협력(collaboration among everyone involved)”과 “조사팀과 납세자(examination teams and taxpayers)”가 “공개적으로 소통(communicate openly)”하기를 원함<sup>73)</sup>

## 2) 이행강제금 제도

- 미국은 이행강제금 제도를 운용하고 있지 않음

## 3) 세법상 자료제출 불응에 대응하는 기타 제도

- (세무조사 자료수집방법) 조사과정에서 IRS LB&I는 다양한 방법을 사용하여 납세자로부터 정보를 수취할 수 있으며 이를 다음에 정리함<sup>74)75)</sup>

71) IRS, *Large Business & International Examination Process*, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5125.pdf>, 검색일자: 2024. 7. 30.

72) IBFD, “United States - Transfer Pricing Controversy - Country Tax Guides - 1. Introduction (Last Reviewed: 11 July 2024),” 2024. 7. 11., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_us\\_s\\_001.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_us_s_001.html), 검색일자: 2024. 8. 2.

73) 상동.

74) IBFD, “United States - Transfer Pricing - Country Tax Guides - 14. Compliance (Last Reviewed: 24 January 2024),” 2024. 1. 24., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tp\\_us\\_s\\_14.4.4.&refresh=1725317305662%23tp\\_us\\_s\\_14.4.4.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tp_us_s_14.4.4.&refresh=1725317305662%23tp_us_s_14.4.4.), 검색일자: 2024. 7. 17.

75) IBFD, “United States - Transfer Pricing Controversy - Country Tax Guides - 2. Audit (Last Reviewed: 11 July 2024),” 2024. 7. 11., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_us\\_s\\_002.html%23tpdrtp\\_us\\_s\\_2.3.10.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_us_s_002.html%23tpdrtp_us_s_2.3.10.), 검색일자: 2024. 7. 17.

- IRS의 정보수집방법으로는 정보서류요청(IDR), 납세자 인터뷰, 특수관계자 및 제3자 인터뷰, 특수관계자 및 제3자로의 정보요청, 일반 및 제3자에 대한 소환장(summonses), 공식문서류요청(FDR) 등이 있음

(1) 정보서류요청(Information document request, IDR)<sup>76)</sup>

- (개요) 조사팀은 정보서류요청(Information Document Request, IDR) 절차를 적용하여 사실관계를 파악하고 납세자에게 복잡한 문제를 공식적으로 제시하거나 인터뷰 절차를 통해 정보를 제공하도록 요청할 수 있음
- (범위의 논의) 간행물 5125에 따르면 LB&I는 IDR을 발급하기 전에 납세자와 IDR의 범위를 논의해야 함
  - 이후 LB&I와 납세자는 각 IDR에 대한 확고한 답변 날짜를 정하고 해당 날짜에 맞추어 증빙서류 등을 준비함
- (과태료) 납세자가 특수관계사와의 거래 내역과 관련한 정보를 제출하지 아니하거나 정보를 보유하지 아니한 경우 해당 미제출 및 미보유가 발생한 각 과세연도에 대해 2만 5천미국달러<sup>77)</sup>의 과태료가 부과됨
  - IRS가 자료 미제출 및 미보유에 대해 제출 독촉 통지(the Secretary mails notice of such failure to the reporting corporation)가 있는 후 90일이 지난 이후에도 자료가 제출되지 아니하는 경우, 그 이후 각 30일에 대해 2만 5천미국달러 과태료를 부과함
  - 해당 과태료는 각 30일에 대해 부과되므로 반복 부과되는 성격을 가지는 것으로 보임

---

76) 상동.

77) 2024년 9월 5일 기준 원화 환산 시 약 3,344만원임.

- (입증책임) 일반적으로 납세자가 특수관계사 간 거래의 가격책정 기준을 충족한다는 사실에 대한 입증책임을 부담함<sup>78)</sup>
  - 납세자는 가능한 경우 요청된 모든 정보를 LB&I에 제공해야 하지만 세무신고서 제출 시점에 제공되지 않은 정보를 준비할 필요는 없음
  - 그러나 일반적으로 특수관계사 간 거래의 가격책정 기준을 충족한다는 사실에 대한 입증책임은 납세자에게 있으므로, 통상 세무조사 절차 초기에 관계사 간 가격 책정을 뒷받침하는 적절한 정보를 제공하는 것이 납세자에게 유리하다고 볼 수 있음
  
- (IDR 집행절차) 2014년 IRS는 LB&I 세무조사 대상 사건의 IDR 관리에 관한 지침 (이하, 'IDR 지침')을 발표하였으며, IDR 지침은 지연 통지서(delinquency notice), 사전 소환장(pre-summons letter), 소환장(summons)을 포함하는 IDR 집행절차 (the Enforcement Process)를 규정함<sup>79)</sup>
  - IDR 지침에 따르면 IDR은 ① 쟁점 중심일 것 ② 납세자와 논의되어야 할 것 ③ 납세자와 논의된 답변 날짜가 포함될 것 ④ 납세자와 IRS가 상호 합의한 답변 날짜가 포함될 것이 요구됨
    - 그러나 납세자와 IRS가 IDR 답변 날짜에 합의할 수 없는 경우, 조사관은 납세자와의 합의 없이도 답변 날짜를 정할 수 있음
  - 마지막으로 조사관은 IDR 검토가 완료되고 접수된 정보가 IDR의 요청자료를 충족하는지에 대한 응답을 납세자에게 제공할 날짜를 약속해야 함
  
- (IDR 기한연장) 납세자가 IDR 응답 날짜를 지키지 못할 경우, LB&I 조사관은 IDR 기한일로부터 5영업일 이내에 납세자와 만나 응답하지 못한 이유를 논의해야 함<sup>80)</sup>

78) CFR § 1.6038A-5.

79) IBFD, "United States - Transfer Pricing Controversy - Country Tax Guides - 2. Audit (Last Reviewed: 11 July 2024)," 2024. 7. 11., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_us\\_s\\_002.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_us_s_002.html), 검색일자: 2024. 9. 4.

80) 상동.

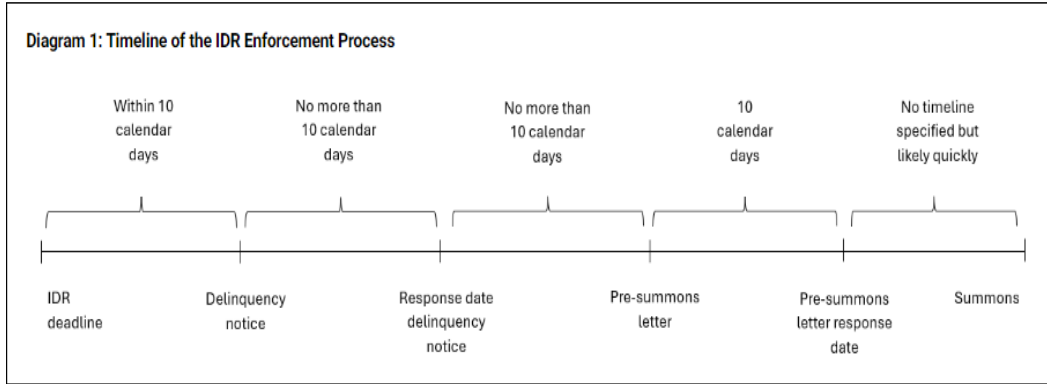
- 조사관이 적절하다고 판단하는 경우, 조사관은 집행 절차가 개시되기 이전에 납세자에게 최대 영업일 기준 15일의 기한 연장을 한 차례 허용할 수 있음
  - 납세자가 답변 기한 또는 한 차례 연장된 기한을 지키지 못하는 경우, 집행 절차는 IDR의 기한이 끝나는 시점 또는 연장 기간이 부여된 경우 연장기간이 끝나는 시점에 시작됨
  - 납세자가 IDR에 대해 불완전한 답변을 제공한 경우, LB&I 조사관이 납세자에게 답변이 불완전하다고 통지한 날짜에 집행 절차가 개시됨
- (지연 통지서 및 소환장) 집행 절차가 개시되면 LB&I 조사관은 납세자와 만나 지연 통지서 및 IDR 집행 절차의 다음 단계에 대해 논의해야 함<sup>81)</sup>
- 지연 통지서는 집행 절차 개시일로부터 10일 이내에 발행되어야 하며, 지연 통지서 일자로부터 영업일 기준 10일을 넘지 않는 누락된 IDR 정보에 대한 응답 날짜가 함께 포함되어야 함
  - 지연 통지서가 발행된 이후에도 납세자가 IDR에 응답하지 않으면, 해당 IRS 지역 관리자는 납세자와 사전 소환장 및 집행절차의 다음 단계를 포함하여 사전 소환장 서신에 대해 논의해야 함
  - 이후 IRS는 지연 통지서에 명시된 응답 마감일로부터 영업일 기준 10일 이내에 사전 소환장을 발행하고, 관할 지역 관리자가 서명하여 다음 단계의 납세자의 관리자에게 보내야 함
  - 사전 소환장의 답변 기한은 사전 소환장 발송일로부터 영업일 기준 10일을 넘지 않아야 함
  - 사전 소환장 발송 이후에도 답변이 이루어지지 않을 경우 IRS는 소환장을 발부함
  - 본 절차는 IDR 지침에 명시된 것이며 필수적인 절차임
  - IDR 집행절차의 타임라인을 그림으로 나타내면 [그림 III-1]과 같음<sup>82)</sup>

---

81) 상동.

82) 상동.

[그림 III-1] IDR 집행절차 타임라인



자료: IBFD, "United States - Transfer Pricing Controversy - Country Tax Guides - 2. Audit (Last Reviewed: 11 July 2024)," 2024. 7. 11., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_us\\_s\\_002.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_us_s_002.html), 검색일자: 2024. 9. 4.

- (IRS의 권한) Section 7602에 따라 IRS는 세무신고서에 포함되어야 하는 사항과 관련된 장부, 서류, 기록 또는 기타 데이터를 조사하고, 해당 정보를 보유한 자를 소환할 수 있는 권한이 있음
  - IRS는 일반적으로 소환장을 발부하여 정보를 요청하기보다는, 납세자에게 IDR을 우선적으로 발급하여 정보를 요청함
  - 다만 납세자가 IDR 기한 내에 요청된 정보를 전달하지 않는 경우 IRS는 소환장을 발부하고 법원에서 그 소환장의 집행을 처리하도록 함으로써 요청자료의 제출을 강제할 수 있음
  - IRS는 미국 지방법원(U.S. district court)에 소환장을 집행하고 소환을 받은 당사자에게 준수명령을 내리기 위한 청원서를 제출해야 함(Section 7402)
  
- (IDR 집행절차 상세) 정리하면 IDR 집행절차는 ① IDR 요청 ② IDR 1회 기한 연장 ③ 지연 통지서 ④ 사전 소환장 ⑤ 소환장으로 진행되며 각 단계에서 요청자료가 제출되지 않을 경우 다음 단계로 넘어가 진행됨
  - 각 단계별 상세 내용을 다음에 정리함

- (지연 통지서: Letter 5077) 집행 절차의 첫 번째 단계는 IDR 답변 기한이 지난 후 가능한 한 빨리 지연 통지서를 발행하는 것임
  - IDR에 요청된 자료가 제출되지 않으면, 조사팀은 납세자의 주 연락 담당자와 만나 요청된 자료 제공이 지연되는 이유를 논의하고 이를 문서화해야 함
  - 이러한 논의는 지연이 발생한 바로 다음 날에 진행하는 것이 이상적이나, 실무적으로는 10일 이내에 진행되어야 함
    - 다만 납세자와의 논의가 언제 이루어지든 지연 통지서는 반드시 IDR 기한 이후 역일 기준(calendar days) 10일 이내에 발행되어 납세자에게 전달되어야 함
  - 지연 통지서는 납세자의 지연에 대한 해명이나 지연 통지서에 대한 추가 답변 시간 요청과 관계없이, IDR에 요청된 모든 미해결 항목에 대해 발행됨
  - LB&I 조사관의 재량에 따라 지연 통지서는 납세자에게 15일을 초과하지 아니하는 범위 내에서 IDR에 답변할 수 있는 추가 기간을 제공할 수 있음
    - 그 이상의 연장은 IRS 관할지역 관리자의 승인을 필요로 함
  - 조사팀은 추가 기간 부여 여부를 결정할 때 납세자의 사전 규정 준수(compliance) 여부를 고려함
  - IDR에 요청된 사항이 부분적으로만 완료된 경우라 하더라도 지연 통지서가 발행됨
  - 제출 기한까지 IDR의 일부가 완료되지 않은 경우 해당 IDR은 지연되는 것으로 간주됨
  - 지연 통지서에는 제출해야 하는 잔여 정보가 자세히 설명되어야 하며, IDR 번호가 참조되어야 함
  
- (사전 소환장: Letter 5078) 납세자가 지연 통지서에 명시된 기간 내에 IDR에 기재된 요청자료를 제출하지 않으면 IRS에서 사전 소환장(presummons letter)을 발행함
  - 사전 소환장은 소환장(summons)이 발부되기 이전에 IDR에 대한 응답을 요청하는 최종 통지서임
    - 11월 지침에 따르면 LB&I 조사관 또는 전문가는 납세자가 지연 통지서를 준수하지 않는 경우 팀 관리자, 전문 관리자, 해당 지역관리자 및 IRS 변호사와 논의하게 되며, 이후 해당 지역관리자는 납세자와 사전 소환장에 대해 논의하여

응답 기한까지 IDR 요청자료를 제출하지 않을 경우, 진행되는 집행 절차의 다음 단계에 대해 설명함

- 사전 소환장은 납세자가 지연 통지서의 기한을 준수하지 않은 날로부터 역일 기준(calendar day) 14일 이내에 발행되어야 함
  - 사전 소환장에 대한 답변서는 일반적으로 발행일로부터 역일 기준(calendar day) 10일 이내에 제출되어야 함
  - 여기서 눈여겨 볼 점은, LB&I 조사관이 납세자의 주 연락담당자에게 사전 소환장을 발행하는 것이 아니라, 납세자의 연락담당자보다 상위 지위에 있는 납세자의 경영진에게 사전 소환장을 발행하게 된다는 점임
    - IRS가 이렇게 경영진에게 직접 사전 소환장을 발행하는 이유는 법인 납세자 내 적절한 수준의 경영진에게 요청자료 지연이 통지될 수 있도록 하기 위함임
- (소환장) 납세자가 사전 소환장에 대해 기한 내 답변하지 않거나 답변하더라도 불완전한 것으로 간주되는 경우, IRS 조사관은 IRS 변호사와 함께 소환장 발부를 논의하게 됨
- 납세자가 소환에 응하지 않을 경우, IRS는 지방 법원(district court)에서 소환장을 집행할 수 있도록 할 것임

## (2) 공식문서요청(Section 982 formal document requests, FDR)

- (개요) 세무조사팀이 납세자가 요청된 정보를 제공하지 않았다고 판단하는 경우, IRS는 요청된 해당 정보를 얻기 위해 미국세법(Code) Section 982에 따라 IRS가 외국 관할권에 있는 기록에 대해 납세자에게 공식문서요청(Formal Document Request)을 발행할 수 있는 권한이 있음을 규정하고 있음
- IRC Sec. 982(c)(1)(A)-(D)에 따라 FDR에는 다음의 정보가 포함됨
    - 외국기반 문서의 생산 시간 및 장소
    - 이전에 생산한 문서가 충분하지 않은 이유를 설명하는 진술서
    - 요청된 문서에 대한 설명

- 납세자가 요청된 외국기반 문서를 제출하지 아니할 경우의 결과

- 즉 앞서 설명한 IDR의 경우 국내 및 국외 자료를 모두 포함하는 자료제출요청이라면, FDR의 경우 주로 국외 자료를 요청하기 위해 사용되는 것임

□ (FDR 미준수) 납세자가 FDR을 준수하지 않을 경우 중대한 불리한 결과가 발생할 수 있음

- 예를 들어 납세자가 세무조사 과정에서 FDR을 실질적으로 준수하지 아니하는 경우, 법원은 납세자가 요청한 정보를 재판에서 증거로 제출하는 것을 금지할 수 있음<sup>83)</sup>
- 또한 납세자가 FDR 요청을 '준수(complies)'하지만 납세자의 주장을 뒷받침하는 정보만 제공하는 경우(즉 소송에 해가 되는 정보를 제공하지 아니하는 경우), 법원은 납세자가 재판에서 유리한 정보를 제출하는 것을 허용하지 않을 수 있음

### (3) 소환장(Summons)

□ 세무조사팀이 요청한 정보를 납세자가 제공하지 않았다고 판단하는 경우, IRS는 해당 정보를 얻기 위해 소환장(summonses), 제3자 소환장(summonses to third parties), 지정 소환장(designated summonses) 등을 발부하는 방법을 사용할 수 있음<sup>84)</sup>

- (Section 7602) 미국세법 Section 7602는 제3자에 대한 소환을 포함하여 세무 신고서의 조사와 관련이 있을 수 있는 정보에 대한 소환장을 발부할 수 있는 광범위한 권한을 IRS에 부여함
- (제3자 소환장) 납세자가 IDR에 대한 응답으로 정보를 제공할 수 없거나 IRS가 제3자로부터 정보를 얻을 수 없는 경우, IRS는 제3자 소환장(third party summons)을 발행할 수 있음

83) IRC Sec. §982(a).

84) IBFD, "United States - Transfer Pricing Controversy - Country Tax Guides - 2. Audit (Last Reviewed: 11 July 2024)," 2024. 7. 11., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_us\\_s\\_002.html%23tpdrtp\\_us\\_s\\_2.3.10.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_us_s_002.html%23tpdrtp_us_s_2.3.10.), 검색일자: 2024. 7. 17.

- 이전가격 세무조사 시 조사팀은 납세자(또는 납세자와 특수관계가 있는 법인)와 거래한 제3자로부터 정보가 필요할 수 있음
- 또한 조사팀은 납세자와 유사한 사업을 영위하거나 납세자와 충분히 유사한 거래를 하고 있지만 납세자와 거래하지 않은 제3자의 정보가 필요할 수 있음
- 납세자(또는 납세자와 특수관계가 있는 법인)와 거래한 적이 있는 제3자의 경우, 조사팀은 우선 납세자에게 발송된 IDR을 통해 이 정보를 요청함

- (형사처벌) 미국세법 Section 7210에 따라 소환장에 불응하는 경우 1년 이하의 징역 또는 1천달러<sup>85)</sup> 이하의 벌금, 또는 벌금과 징역의 병과 및 기소 비용의 부담까지 규정하고 있어, 강력한 제재 수단을 마련하고 있는 것으로 판단됨<sup>86)</sup>
- (소결) 미국의 경우 별도의 이행강제금 제도는 확인되지 않으며, 대기업 및 국제거래 관련 전담 부문(LB&I)을 두고 정보서류요청(IDR) 발행, 공식문서류요청(FDR) 발행, 소환장 발부 등의 방법을 주로 사용함
  - 특히 정보서류요청(IDR)을 발행하는 데에 있어 구체적인 IDR 지침을 마련하여 납세자가 기한 내 요청자료를 제출하지 않을 경우, 각 단계별 대응 방법을 둠
  - IDR 등으로도 요청자료가 입수되지 않는 경우 소환장 발부가 가능하나, IRS는 소환 권한을 행사하기보다는 가급적 다른 방법을 사용하고자 하는 것으로 보임
  - 명시적 이행강제금 제도는 확인되지 않으나, 정보서류요청(IDR)에 대해 지속하여 요청자료를 제출하지 않는 경우 미제출 기간의 각 30일에 대해 2만 5천미국달러의 과태료를 부과할 수 있는바, 이는 반복 부과가 가능한 것으로 판단됨

## 나. 캐나다

- (관할 부서) 캐나다는 국세청(CRA) 내 국제조세 및 대기업 조사관련 세무행정을 담당하는 별도의 부서인 국제조세 및 대기업 조사 부서(International, Large Business and Investigations Branch, ILBIB)를 두고 운용 중임<sup>87)</sup>

85) 2024년 12월 31일 기준 원화 환산 시 약 145만원임.

86) IRC Sec. §7210 - Failure to obey summons

- 캐나다달러로 연 매출액이 2억 5천만달러<sup>88)</sup> 이상인 대기업의 경우 매년 위험 평가를 받고, 높은 세무 위험 등급을 받은 기업은 매년 감사를 받음<sup>89)</sup>

### 1) 세무조사 및 자료제출요구권

- (세무조사 절차 및 소멸시효) 캐나다 국세청은 일반적으로 납세자의 신고서를 언제든지 조사(audits)할 수 있으나 세금, 이자, 과태료에 대한 평가 통지, 재평가, 추가 평가의 소멸시효는 3년 또는 4년으로 제한됨<sup>90)</sup>
  - 평가 기간이 만료된 후에도 납세자가 태만, 부주의 또는 고의적인 불이행으로 인해 허위신고를 했거나, 납세자가 평가 기간의 면제를 신청한 경우 국세청은 평가 통지서, 재평가, 추가 평가서를 발행할 수 있음
- (국세청의 정보 요청) 국세청은 조사(audits) 과정에서 납세자로부터 정보를 얻을 수 있는 광범위한 권한을 가지고 있으며, 납세자는 감사관의 질문에 대해 완전하고 적절한 답변을 제공하도록 요구받을 수 있음<sup>91)</sup>
  - 국세청은 세법의 관리 및 집행과 관련된 모든 목적상 정보나 문서의 제출을 요구할 수 있으며, 이러한 일반적인 권한에는 법원의 허가가 필요하지 않음
  - 납세자가 정보나 문서를 제공하지 않는 경우 법에 따라 CRA는 법원에 이행 명령 (compliance order)을 요청할 수 있음
    - 법원이 이행 명령을 내리려면 대상자가 법에 따라 정보나 문서를 제공하도록 요구받았으나 제공하지 않았고, 해당 정보나 문서가 변호사-의뢰인 특권에 의해 공개로부터 보호되지 않는다는 사실을 법원이 인정하여야 함

87) CRA, "Large Business Audit Manual," <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/compliance-manuals-policies/large-business-audit-manual-international-large-business-investigations-branch-ilbib.html>, 검색일자: 2024. 11. 7.

88) 2024년 11월 7일 기준 원화 환산 시 약 2,510억원임.

89) pwc, "Canada-Corporate - Tax administration," <https://taxsummaries.pwc.com/canada/corporate/tax-administration>, 검색일자: 2024. 11. 7.

90) LEXOLOGY, "At a glance: tax law enforcement in Canada," 2022. 8. 26., <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=2d8054e7-b3d3-457a-82ae-9482c8433a2d>, 검색일자: 2024. 9. 4.

91) 상동.

- 일반적으로 정보나 문서를 제공하지 않으면 납세자의 이행 거부로 인한 부정적 가정에 근거하여 세금 재평가서가 발행되며, 국세청의 판단에 대한 입증책임은 납세자에게 있음

## 2) 이행강제금 제도

- 캐나다는 이행강제금 제도를 운영하고 있지 않으며, 2024년 4월부터 세법 개정안을 통해 이행 명령과 관련된 과세연도에 대해 납세자가 납부해야 하는 총 납부세액의 10%를 과태료로 부과하는 중과 규정을 도입함

## 3) 세법상 자료제출 불응에 대응하는 기타 제도

- (일반 과태료) 2024년 4월 CRA에 “불이행 통지(Notices Of Non-Compliance)” 라는 새로운 권한을 부여하고 세무조사의 효율성을 높이고자 함<sup>92)</sup>
- 소득세법의 정보수집 조항을 개정하여, 국세청의 정보 요청을 준수하지 않은 개인이나 법인에게 불이행 통지서를 발행할 수 있으며, 추후에 사법적 절차를 검토할 수 있도록 함
- 불이행 통지서가 발행된 경우, 불이행 관련 과세연도에 대한 통상의 재검토 기간은 의무불이행 기간만큼 연장됨
  - 즉 불이행 통지는 재검토(reassess) 실시 기간에 대한 시효 정지의 효력을 가짐<sup>93)</sup>
- 또한, 불이행 통지를 받은 자는 일일 기준 50캐나다달러씩 최대 2만 5천캐나다달러<sup>94)</sup>를 한도로 벌금이 부과됨
  - 다만 불이행 통지가 최종적으로 무효라면 벌금이 부과되지 않음

92) mondaq, “New CRA Powers In The 2024 Federal Budget: “Notices Of Non-Compliance,” 2024. 5. 7., <https://www.mondaq.com/canada/tax-authorities/1460000/new-cra-powers-in-the-2024-federal-budget-notices-of-non-compliance>, 검색일자: 2024. 9. 3.

93) dwpv, “The Proposed Enhancement of CRA’s Audit Powers, Part Two: Unpacking the New Non-Compliance Regime,” 2024. 5. 24., <https://www.dwpv.com/en/insights/publications/2024/cra-audit-powers-non-compliance-regime>, 검색일자: 2024. 9. 3.

94) 2024년 9월 3일 기준 원화 환산 시 약 2,480만원임.

- (이행 명령 과태료) 캐나다는 개정안에 일반적 과태료 규정뿐 아니라, 실제 이행 명령이 적용될 때 부과되는 과태료 규정도 포함함
  - 종래 CRA가 가진 이행 명령(compliance order) 권한은 의무이행을 강제하는데 효과적이지 않았으나, 개정안을 통해 납세자에게 직접적 재정 부담을 가함으로써 의무이행에 대한 성실도를 높일 수 있게 됨
    - 과거에는 의무 불이행에 대한 일차적 결과가 범정모독 명령(contempt order)이었는데, 이는 결과가 도출될 때까지 소요시간이 길고 납세자에게 실질적으로 재정적 비용을 부과하지 않았음
  - 개정안을 통해 과태료를 부과함으로써 납세자에게 직접적 재정 부담을 가할 수 있게 됨
    - 과태료는 이행 명령과 관련된 과세연도에 대해 납세자가 납부해야 하는 총 납부세액의 10%와 같음
    - 다만 해당 과태료는 1년에 납부해야 할 세액이 5만캐나다달러를 초과하는 경우에만 적용됨
  
- (추가 권한) 예산안에 포함된 개정안에는 CRA에 외국 기반 정보 또는 문서 제공 요청을 이행하지 않은 경우에 이행 명령을 요청할 수 있는 권한도 함께 부여함<sup>95)</sup>

〈표 III-7〉 캐나다 2024년 예산안 의무 불이행 관련 과태료 규정

	과태료	이행 명령 과태료
성격	과거의 범법 위반행위에 대한 금전벌	
부과금액	법정금액 (일일 기준 50달러, 최대 2만 5천캐나다 달러)	· 추가납부세액의 10% (미납세액이 5만달러 이상인 경우에만)

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

95) investmentexecutive, "Feds to give CRA new powers to compel data from taxpayers," 2024. 4. 25., <https://www.investmentexecutive.com/news/industry-news/feds-to-give-cra-new-powers-to-compel-data-from-taxpayers/>, 검색일자: 2024. 9. 3.

- (제3자 형사처벌) 소득세법에 따라 세무조사 대상이 아닌 제3자에게 정보요청을 강제할 수 있는 광범위한 재량권을 가지고 있으며, 이러한 요청에 응하지 않을 경우 기소되고 처벌받을 수 있음<sup>96)</sup>
- 정보가 특정인의 납세의무와 관련되어 있고 조사의 필수적 대상인 경우, 국세청은 정보요청 및 준수 명령을 요구할 수 있음

## 다. 영국

- (관할 부서) 영국은 영국 국세청(HMRC) 내 대기업 담당부서(large group office)가 대기업 조사 관련 세무 행정을 지휘하고 있음<sup>97)</sup>
- 연 매출액이 2억파운드<sup>98)</sup> 이상이거나 대차대조표상 자산이 20억파운드 이상인 경우 대기업에 해당함<sup>99)</sup>

### 1) 세무조사 및 자료제출요구권

- (국세청의 정보 요청) 영국의 경우 법령상 세무조사에 관한 별도의 정의 규정은 두고 있지 않고, 각 세목별로 공무원에게 질문권을 광범위하게 허용하고 있음<sup>100)</sup>
- 질문권은 일반적인 정보를 구하거나 질문하는 것을 뜻하기 때문에, 과세관청은 자료제출요구권을 가지고 있다고 볼 수 있음
- 따라서 과세관청은 통지서를 통해 문서 또는 문서에 포함된 자료의 제출을 요구할 수 있음

96) spectrumlawyers, "The CRA and the Power to Compel Information", <https://spectrumlawyers.ca/cra-power-compel-information/>, 검색일자: 2025. 1. 14.

97) 김유찬, 「주요 OECD 국가들의 세무조사제도에 대한 비교」, OECD 연구회 재정/조세 분과 발표자료, 2024, p. 15.

98) 2024년 11월 7일 기준 원화 환산 시 약 3,606억원임.

99) pwc, "United Kingdom-Corporate - Tax administration," <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/corporate/tax-administration>, 검색일자: 2024. 11. 7.

100) 박훈, 「세무조사 과정에서 적법절차 준수 및 납세자 권리보호 강화」, 2024 국세행정포럼, 2024, pp. 133~265.

- 자료제출 관련 최소 기한은 규정되어 있지 않지만, 필요한 자료의 성격, 납세자의 편의 등을 고려한 합리적인 기간을 정해 정보통지서에 명시함<sup>101)</sup>
- 통상적으로 30일 정도로 요청하며, 납세자의 합리적인 이유가 있을 경우 명시된 자료제출 기한을 연장할 수 있음<sup>102)</sup>

## 2) 이행강제금 제도

- 영국은 이행강제금 제도를 운영하고 있지는 않으나, 의무이행 불응의 정도에 따라 과태료 부과금액을 증가시키고 있어, 과태료의 반복 부과가 불가능한 우리나라 세법상의 제재와 일부 차이가 존재함<sup>103)</sup>
- 과세관청의 자료제출 통지에 불응하는 경우 과태료가 부과되는데, 불응의 정도에 따라 과태료가 순차적으로 커지는 구조임
  - 자료제출의 불응은 중요 문서들의 은닉, 파손 또는 처분 등을 의미함
- 과태료는 크게 ① 최초 고정 과태료(initial fixed penalties) ② 일일 기준 과태료(daily default penalties) ③ 가중된 일일 기준 과태료(increased daily default penalties) 등으로 구분됨
  - 최초 고정 과태료는 자료제출 요구에 불응한 자에게 부과되며 금액은 300파운드임
  - 일일 기준 과태료는 최초 고정 벌금이 부과되었는데도 의무를 이행하지 않은 경우에 부과되며, 금액은 일일 기준 60파운드이며 행정심판소의 승인도 필요로 하지 않음
  - 가중된 일일 기준 과태료는 ①과 ②의 과태료에도 불구하고 자료 보유자가 의무이행을 하지 않은 경우, 과세관청이 행정심판소에 신청하여 승인을 받아 부과할 수 있음

101) 박훈, 「세무조사 과정에서 적법절차 준수 및 납세자 권리보호 강화」, 2024 국세행정포럼, 2024, pp. 133~265.

102) 상동.

103) 이종교 외, 「세무조사 비협조·거부에 대한 제재의 개선방안-다국적기업의 역외조사를 중심으로-」, 『홍익법학』, 제24권 제1호, 2023, pp. 599~634.

〈표 III-8〉 국내와 영국의 과태료 규정 비교

구분	국내	영국
성격	과거의 법령 위반행위에 대한 금전벌	
반복 부과	불가능	가능 (불응의 정도에 따라 증가하는 형태)
산정 기준	위반행위 건수	<ul style="list-style-type: none"> <li>최초 고정 과태료: 위반행위 건수</li> <li>일일 기준 과태료: 의무 불이행 기간</li> <li>가중된 일일 기준 과태료: 의무 불이행 기간</li> </ul>
부과금액	법정금액(5천만원)	<ul style="list-style-type: none"> <li>최초 고정과태료: 법정금액(300파운드)</li> <li>일일 기준 과태료: 법정금액(하루당 60파운드)</li> <li>가중된 일일 기준 과태료: 법정금액(하루당 1천파운드)</li> </ul>

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

### 3) 세법상 자료제출 불응에 대응하는 기타 제도

- 부실자료에 따른 과태료(inaccuracy penalty) 규정이 존재하며, 과태료 규정과는 별도로 고의로 소득의 사기적 포탈에 관련된 자에게 형사처벌하는 규정을 두고 있음<sup>104)</sup>
- 자료제출 요구에 대하여 부정확한 자료를 제출한 경우 3천파운드 내에서 부과할 수 있음
- 약식 유죄에 해당하는 경우 12개월 이내 금고 또는 법정 금액 한도 내의 벌금에 처하게 되며, 기소 대상인 유죄의 경우 7년 이하 금고 또는 벌금에 처하게 됨

#### 라. 독일

- (관할 부서) 독일의 세무조사는 일반적으로 각 주의 세무서에서 담당하며, 국제거래의 경우 독일 연방중앙세무청(Bundeszentralamt für Steuern, BZSt)에서 담당함<sup>105)</sup>

104) 상동.

105) IBFD, "Germany - Transfer Pricing Controversy - Country Tax Guides - 2. Audit (Last Reviewed: 26 July 2024)," 2024. 7. 26., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_de\\_s\\_002.html%23tpdrtp\\_de\\_s\\_2.3.1.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_de_s_002.html%23tpdrtp_de_s_2.3.1.), 검색일자: 2024. 11. 4.

## 1) 세무조사 및 자료제출요구권

- (세무조사의 유형) 독일은 세무조사를 ① 개별적 조사절차(Einzelermittlungsverfahren) ② 외부조사(Außenprüfung) ③ 조세범칙조사(Steuerfahndung)의 세 개의 유형으로 구분함<sup>106)</sup>
  - 이 중 우리나라 「국세기본법」상 세무조사 개념과 가장 유사한 것은 외부조사제도라고 할 수 있음
  - 외부조사는 단순히 특정 과세기간의 특정 세목에 대한 납세자 의무확정을 위한 사실관계조사가 목적이 아니라, 전반적으로 납세의무자가 조세와 관련한 모든 법률규정을 잘 준수하고 있는지를 점검하기 위한 조사임
- (세무조사 대상 납세자의 협력의무) 납세자는 세무조사 진행 시 다양한 협력의무(Mitwirkungspflicht)를 부담하는데, 특히 관련 서류를 제출하여야 할 협력의무를 부담함<sup>107)</sup>
  - 비록 조사대상 납세자가 과세표준신고 시 제출한 서류라고 하더라도 조사관은 다시 제출할 것을 요구할 수 있음
  - 또한 조사관은 사실관계 규명을 위하여 관련자의 설명이 필요하다고 판단되면 조사대상자에게 이를 요청할 수 있음
    - 이 경우 조사대상자는 본인이 직접 설명하거나 아니면 관련 업무를 수행하는 직원 등을 지명하여 설명하게 해야 함

## 2) 이행강제금 제도 및 세법상 자료제출 불응에 대응하는 기타 제도

- (이행강제금 등) 독일은 2022년 「조세통칙법」 개정을 통해 국제거래에 대한 납세자의 세무조사 협력 의무를 강화하였음<sup>108)</sup>

106) 이동식, 「독일의 세무조사제도와 그 시사점」, 『조세학술논문집』, 제33집 제3호, 2017, pp. 289~291.

107) 이동식(2017), p. 303.

108) BDO, "Germany - Modernisation of procedural transfer pricing law," 2023. 3. 20., <https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/transfer-pricing/germany-modernisation-of-procedural-transfer-pricing-law>, 검색일자: 2024. 11. 4.

- 강화된 협력의무에 따라 납세자는 세무조사관의 이전가격 문서화 서류(transfer pricing documentation) 제출 요구가 있는 후 30일 이내(기존 60일 이내)에 자료를 제출하여야 함
  - 개정 법률은 “협력에 대한 적격 요구(qualified cooperation request, qualifiziertes Mitwirkungsverlangen)”의 개념을 신설하였는데, 이에 따르면 납세자는 세무조사 개시로부터 6개월간 서면 또는 전자 방식으로 과세당국과 협력할 의무(즉 자료제출 의무)가 생긴
  - 납세자는 과세당국의 요청에 대해 한 달 이내에 응답하여야 하며 의무를 이행하지 않을 경우, 하루 75유로의 과태료(penalty)가 최대 150일간 부과됨
  - 또한 납세자가 과세당국의 요청을 준수하지 않을 것으로 예측되는 경우 최대 하루 2만 5천유로<sup>109)</sup>의 강제금(surcharge)이 최대 150일간 부과될 수 있음(즉 총 최대 과태료는 375만유로임<sup>110)</sup>)
    - 특히 세무조사 대상 연도 중 한 해의 납세자의 매출이 최소 1,200만유로 이상 이거나 납세자가 세무조사 대상 연도 중 한 해의 연결 매출액이 1억 2천만유로 이상인 대기업 그룹에 속하는 경우가 이에 해당함
  - (추정과세 적용) 자료 미제출 등 협력의무 위반 시 과세당국은 추정하여 과세할 수 있음<sup>111)</sup>
- (형사처벌) 독일은 세무조사 비협조(정보 제공 및 문서 제출 불응) 시 이행강제금을 시정될 때까지 반복적으로 부과하며, 고의적으로 거짓을 진술하는 경우에는 5년 이하의 징역형에 처함<sup>112)</sup>
- 과태료 이외에 조세회피 등의 목적으로 조사에 협조하지 않을 경우, 형사처벌 5년 이하의 징역도 가능함

109) 2024년 11월 20일 기준 원화 환산 시 약 3,683만원임.

110) 2024년 11월 20일 기준 원화 환산 시 약 55억 2,499만원임.

111) IBFD, “Germany - Transfer Pricing Controversy - Country Tax Guides - 2. Audit (Last Reviewed: 26 July 2024),” 2024. 7. 26., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_de\\_s\\_002.html%23tpdrtp\\_de\\_s\\_2.3.12.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_de_s_002.html%23tpdrtp_de_s_2.3.12.), 검색일자: 2024. 11. 4.

112) 『한국세정신문』, 「외국계법인, 세무조사 질문·자료제출 거부해도 과태료 '겪값」, 2022. 10. 12., <http://taxtimes.co.kr/news/article.html?no=256723>, 검색일자: 2024. 8. 28.

- 자료 미제출 또는 거짓 제출로 인해 세무조사가 강화될 수 있으며, 이 경우 납세자는 더 엄격한 조사와 추가적인 자료제출 요구에 직면할 수 있음
- (부과제척기간) 독일은 「조세통칙법」에 따라 세무조사 시 부과제척기간을 종과실에 의한 조세회피는 5년, 조세사기(tax fraud)는 10년으로 하고 있음<sup>113)</sup>
- (소결) 독일은 세무조사 자료 미제출에 대하여 이행강제금 제도를 운용 중으로, 비교적 강한 제재를 하고 있음을 확인할 수 있음
- 특히 기업 규모에 따라 제재의 규모를 달리하고 있는데, 연 매출 1,200만유로<sup>114)</sup> 이상이거나 연간 연결 매출 1억 2천만유로<sup>115)</sup> 이상인 대규모 다국적기업에 대해서는 하루 최대 2만 5천유로의 이행강제금을 부과하는 등 보다 강한 제재를 하고 있음

#### 마. 일본

- (관할 부서) 일본의 법인 세무조사 담당 부서는 조사의 난이도 및 납세자 규모에 따라 구분되는데, 대기업 및 외국법인의 경우 주로 지방청 조사부에서 담당하고 있음<sup>116)</sup>
- 자본금 1억엔 이상의 내국법인과 모든 외국법인의 법인세에 관련된 조사사무를 소관하는 과는 각 지방청의 조사부 및 조사과이며, 국세청 조사 사찰부 조사과는 각 지방청의 사무 운영을 관리함
  - 동경국세국의 경우 조사부 내에 국제조사과 및 외국법조사 부문 등을 별도로 두고 있음<sup>117)</sup>
  - 지방청 조사과에서 소관하는 법인은 일본 경제를 주도하는 중요한 역할을 하는 대규모법인에 해당됨

113) IBFD, "Germany - Transfer Pricing Controversy - Country Tax Guides - 2. Audit (Last Reviewed: 26 July 2024)," 2024. 7. 26., [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_de\\_s\\_002.html%23tpdrtp\\_de\\_s\\_2.3.12.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_de_s_002.html%23tpdrtp_de_s_2.3.12.), 검색일자: 2024. 11. 4.

114) 2024년 11월 20일 기준 원화 환산 시 약 177억원임.

115) 2024년 11월 20일 기준 원화 환산 시 약 1,768억원임.

116) 박명호·손원익, 『외국의 세무조사 전략사례 연구』, 한국조세연구원, 2010, p. 31.

117) 국세청 배포자료, 「일본 진출기업을 위한 세무안내」, 2015, p. 109.

## 1) 세무조사 및 자료제출요구권

- (국세청의 정보 요청) 국세청은 「조세특별조치법」 제66조의4 제12항에 따라 각 사업연도의 국외관련거래와 관련한 독립기업 간 가격을 산정하는 데 필요하다고 인정되는 서류의 제시 또는 제출을 요구할 수 있음<sup>118)</sup>
  - 자료제출 기한은 따로 정해져 있지 않고, 당사자 간에 결정함<sup>119)</sup>
- (추정과세) 또한 납세자가 국세청의 요청에 따른 서류를 제출하지 않았을 때, 세무당국은 조사대상법인의 사업과 동종 사업을 영위하는 법인으로서 사업 규모와 기타 사업 내용이 유사한 법인의 매출총이익율 또는 그에 준하는 비율을 사용하여 법률에서 정한 방법으로 정상가격을 추정하여 이전가격과세를 할 수 있음

## 2) 이행강제금 제도

- 일본은 의무 불이행 시에 일정 금액을 부과함을 예고함으로써 의무 이행 상태를 실현하도록 간접적으로 강제하는 방법으로, 「사방법(砂防法)」 제36조에 이행강제금 관련 규정을 두고 있으나, 실제로 전혀 활용되고 있지 않는 실정임<sup>120)</sup>
- 일본의 이행강제금은 집행벌(執行罰)로도 불리며, 납세자 스스로 의무를 이행하게 하기 위하여 의무 불이행 시에 일정 금액을 부과함을 예고함으로써 의무 이행 상태를 실현하도록 간접적으로 강제하는 방법을 뜻함<sup>121)</sup>
  - 집행벌인 이행강제금은 동일한 의무 위반에 대해 의무 이행이 있을 때까지 몇 번이라도 반복 부과 가능하며, 부과액은 1회에 대해 법정된 상한액의 범위 내이지만 총액은 넘어도 좋다고 해석됨
- 행정적 제재 수단은 현행법상 「사방법(砂防法)」 제36조가 유일한 것으로 보이며, 실질적으로 이행강제금 제도를 운용하고 있지 않음<sup>122)</sup>

118) 일본 「조세특별조치법」(租税特別措置法)

119) 박훈, 「세무조사 과정에서 적법절차 준수 및 납세자 권리보호 강화」, 2024 국세행정포럼, 2024, pp. 133~265.

120) 홍의표, 『이행강제금 법제의 현황과 개선방안 연구』, 한국법제연구원, 2012, p. 45.

121) 이준서 외, 『행정의 실효성 확보 수단에 관한 법제 정비방안 연구』, 한국법제연구원, 2017, p. 102.

- 행정대집행법(行政代執行法) 제1조는 ‘행정상 의무의 이행 확보에 관해서는 별도로 법률에 정하는 것을 제외하고는 이 법이 정하는 바에 따른다’고 규정하고 있고 지방자치단체가 독자적으로 조례를 통해 집행벌을 정할 수 없으므로, 현재로서는 국가 및 지자체 모두 집행벌의 실례가 존재하지 않는 것과 다름없음
- 일본은 비대체적 작위의무, 부작위의무 및 수인의무에 대한 강제집행방법으로 메이지시대 행정집행법에서 집행벌(執行罰)을 규정하고 있었으나, 그 부과금액이 낮아 실효성이 적었고 집행벌의 대체 수단으로 행정형벌이 개별 영역에서 비교적 잘 정비되어 있었기 때문에, 행정집행법상 집행벌이 현행 헌법에서 폐지됨<sup>123)</sup>

〈표 III-9〉 사방법 제36조

원문	내용
私人ニ於テ此ノ法律若ハ此ノ法律ニ基キテ發スル命令ニ依ル義務ヲ怠ルトキハ国土交通大臣若ハ都道府県知事ハ一定ノ期限ヲ示シ若シ期限内ニ履行セサルトキ若ハ之ヲ履行スルモ不充分ナルトキハ五百円以内ニ於テ指定シタル過料ニ処スルコトヲ予告シテ其ノ履行ヲ命スルコトヲ得	사인이 이 법 또는 이 법에 근거하여 발하는 명령에 따른 의무를 게을리한 경우, 국토교통부장관 또는 도도부현지사는 일정한 기한을 정하여 그 기한 내에 이행하지 아니하거나 불충분하게 이행한 때에는 500엔 이내의 과료를 부과할 것을 예고하고 그 이행을 명할 수 있다.

자료: e-gov. 法令検索, 「明治三十年法律第二十九号 砂防法」, <https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=130AC0000000029>, 검색일자: 2024. 6. 17.; 홍완식 외, 「행정제재처분 실효성 확보 수단의 효과성 분석 및 입법적 개선 방안 연구」, 법제처, 2017. 12, p. 102.

### 3) 세법상 자료제출 불응에 대응하는 기타 제도

- 일본은 행정제재처분의 실효성 확보수단으로 행정상 강제, 금전적 제재수단 및 그 외의 과태료 등 다양한 제도를 운용하고 있음<sup>124)</sup>
  - 행정상 강제로서 대집행, 이행강제금(집행벌), 간접강제, 강제징수를 두고 있음
  - 금전적 제재수단으로 과징금제도, 반칙금제도, 위반금제도가 있음
  - 그 외에 과태료, 과징금 등 다양한 내용을 포함하고 있음

122) 홍의표, 『이행강제금 법제의 현황과 개선방안 연구』, 한국법제연구원, 2012, p. 45.

123) 이준서 외, 『행정의 실효성 확보 수단에 관한 법제 정비방안 연구』, 한국법제연구원, 2017, p. 139.

124) 홍완식 외, 『행정제재처분 실효성 확보 수단의 효과성 분석 및 입법적 개선방안 연구』, 법제처, 2017, p. 9.

- 「국세통칙법」 및 「조세특별조치법」에 따라, 세무조사 수인의무 위반에 따른 제재로 벌금 등을 부과할 수 있음<sup>125)</sup>
  - 일본은 납세자가 질문검사에 응하지 않는 경우 과세관청이 목적 달성을 위해 질문검사를 스스로 강행하는 것을 허용하지 않고 있음
  - 대신에 질문에 대한 답변 불응, 허위답변 및 검사거부·방해 및 기피에 대해서는 곧바로 형벌을 부과하는 방법으로, 질문에 답하고 검사를 수인하도록 강제하는 체계로 되어 있음
  - 「국세통칙법」 제128조에 따라 당해 직원의 질문에 대한 답변을 하지 않거나 거짓으로 답변하는 행위 및 특정사업자 등이 보고 요구에 응하지 않거나 거짓 보고를 한 경우에는 1년 이하의 징역 또는 5천만엔 이하의 벌금을 부과할 수 있음
  - 「조세특별조치법」에 따라 이전가격세제에 관한 과세관청의 질문조사 및 검사 권한의 행사를 방해하는 행위를 한 자는 30만엔 이하의 벌금에 처함

## 바. 호주

- 호주는 호주 국세청(ATO) 내 대기업 및 계열기업, 다국적기업 등을 담당하는 조직이 대기업 조사 관련 세무행정을 수행하고 있음<sup>126)</sup>
  - 연간 그룹 매출액이 2억 5천만달러<sup>127)</sup> 이상인 그룹을 대규모 기업 그룹으로 정의함<sup>128)</sup>

125) 이종교 외, 「세무조사 비협조·거부에 대한 제재의 개선방안-다국적기업의 역외조사를 중심으로-」, 『홍익법학』, 제24권 제1호, 2023, pp. 599~634.

126) 김유찬, 「주요 OECD 국가들의 세무조사제도에 대한 비교」, OECD 연구회 재정/조세 분과 발표자료, 2004, p. 38.

127) 2024년 11월 7일 기준 원화 환산 시 약 2,311억원임

128) 호주 국세청, “Demographics of large corporate groups,” <https://www.ato.gov.au/about-ato/learn-about-tax-and-the-ato/tax-and-corporate-australia/in-detail/demographics-of-large-corporate-groups>, 검색일자: 2024. 11. 7.

## 1) 세무조사 및 자료제출요구권

- (세무조사) 호주의 조사 프로그램은 기본조사, 사업체조사, 복합조사(complex audits) 및 특별조사로 구분되며, 복합조사는 대기업에 적용되는 세무조사로서 이전가격 결정 방법, 조세조약 등 국내 거래뿐 아니라 국제거래에도 적용됨<sup>129)</sup>
- (국세청의 정보 요청) 호주 국세청은 1953 국세행정법 제353-10조(Section 353-10 of Schedule 1 to the Tax Administration Act 1953) 및 제353-25조에 따라 합법적인 정보요청권을 가지고 있음<sup>130)</sup>
  - 국세청은 소득세 사정법(Income Tax Assessment Act, ITAA) 제263조 및 제264조, 제264조A에 따라 광범위한 정보, 데이터 및 검사 권한을 보유하고 있는데, 정보를 요청하려면 서면 통지서를 발송하여야 하며, 가능한 권한은 다음과 같음
    - 국세청은 납세자의 모든 건물, 장부, 문서 및 기타 서류에 완전하고 자유롭게 접근할 수 있으며, 그러한 문서 등의 사본 작성이 가능함<sup>131)</sup>
  - 제353-10조에 따른 통지는 국세청장이 세무조사에 도움이 될 수 있는 정보를 수령인에게 제출하도록 강제할 수 있는 강력한 도구로, 통지를 받은 수령인(납세자 또는 납세자에 대한 정보를 보유한 제3자)은 국세청장에게 정보를 제공하거나, 위원회에 출석하여 증거를 제출하는 등의 행위를 하여야 함
  - 제353-25조에 따른 통지는 역외정보 요청(an offshore information notice)에 관한 조항임<sup>132)</sup>
    - 역외정보는 역외 기업이 알고 있는 정보, 역외 문서에 기록된 정보, 국외의 어떠한 수단을 통해 저장된 정보 등을 의미함

129) 안중석, 『주요국의 조세제도-호주 편-』, 한국조세연구원, 2012, pp. 241~242.

130) Chamberlains, “ATO Information Notices,” <https://chamberlains.com.au/ato-information-notices/>, 검색일자: 2024. 9. 6.

131) IBFD, “Australia - Transfer Pricing - Country Tax Guides - 14. Compliance (Last Reviewed: 21 May 2024),” [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tp\\_au\\_s\\_14.&refresh=1731038344446%23tp\\_au\\_s\\_14.2.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tp_au_s_14.&refresh=1731038344446%23tp_au_s_14.2.), 검색일자: 2024. 11. 8.

132) 호주 국세청, “Gathering electronic information,” <https://www.ato.gov.au/about-ato/commitments-and-reporting/in-detail/privacy-and-information-gathering/our-approach-to-information-gathering/gathering-electronic-information>, 검색일자: 2024. 9. 6.

- 역외 문서는 사본이 호주에 존재하는지에 관계없이 국외에 있는 모든 문서를 의미함
  - 납세자는 국세청의 해외계열사에 대한 정보 등 역외정보 및 문서에 대한 통지에 응해야 함
  - 역외정보 통지 시, 정보를 제공하거나 문서 또는 그 사본을 제출해야 하는 기간을 통지 후 최소 90일 이내로 명시하여야 함<sup>133)</sup>
- 또한 과세관청은 납세자에게 덜 공식적인 정보 요청(Less formal requests)이 가능한데, 납세자가 이러한 정보 요청에 응답할 법적 의무는 없음<sup>134)</sup>

## 2) 이행강제금 제도

- 호주는 이행강제금 제도를 운용하고 있지 않음

## 3) 세법상 자료제출 불응에 대응하는 기타 제도

- (일반 과태료) 1953 국세행정법 제284조에 따라 납세자가 국세청에 서류 제공을 거부하는 등의 행위를 하였을 경우, 행정 벌금(penalty)을 부과받을 수 있음<sup>135)</sup>
- 행정 벌금은 납세자의 책임에 따라 과소세액의 25~75%까지 부과 가능함
- (역외 정보 관련 과태료) 1953 국세행정법 제353-10조에 불응하는 경우 엄격한 책임 위반으로 간주되어 민사적 책임을 질 수 있으며,<sup>136)</sup> 제353-25조에 불응하는 경우 법적 분쟁 발생 시 역외 문서 등을 증거로 제출하지 못할 수 있음

133) Commonwealth Consolidated Acts, "TREASURY LAWS AMENDMENT (2018 MEASURES NO. 4) ACT 2019 - SCHEDULE 8 Miscellaneous amendments," [https://www.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/legis/cth/consol\\_act/tla2018mn4a2019391/sch8.html](https://www.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/legis/cth/consol_act/tla2018mn4a2019391/sch8.html), 검색일자: 2024. 9. 6.

134) IBFD, "Australia - Transfer Pricing - Country Tax Guides - 14. Compliance (Last Reviewed: 21 May 2024)," [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tp\\_au\\_s\\_14.&refresh=1731038344446%23tp\\_au\\_s\\_14.2.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tp_au_s_14.&refresh=1731038344446%23tp_au_s_14.2.), 검색일자: 2024. 11. 8.

135) 상동.

136) Chamberlains, "ATO Information Notices," <https://chamberlains.com.au/ato-information-notices/>, 검색일자: 2024. 9. 6.

- 제353-25조 역외정보 통지 미준수에 대한 벌금이나 형사상 제재는 없음
- 다만 제353-25조에 따른 통지에서 요청하는 정보 및 문서를 제공하지 않은 경우, 해당 정보 또는 문서는 납세의무와 관련된 재판 절차에 있는 모든 법원에서 인정될 수 없음
  
- (형사처벌) 납세자가 세무조사 중 허위 진술을 하거나 국세청이 요청한 문서 또는 기록의 제출을 거부하는 경우 및 세무 공무원의 질문에 대한 답변을 거부하는 경우에는 기소되어 형사적 처벌을 받을 수 있음<sup>137)</sup>

---

137) myob, "Understanding tax audits and how to avoid them," <https://www.myob.com/au/resources/guides/tax/tax-audit?srsltid=AfmBOord1-6rnvEX6mzCzXALIRu99y8bbHX8q9aBxeBcurV5kNu8pJAw>, 검색일자: 2024. 12. 31.

사. 비교표

〈표 Ⅲ-10〉 세무조사 및 자료제출요구권 등 국제 비교

구분	국내	미국	캐나다	영국	독일	일본	호주
관할 부서	국세청 조사국, 각 지방청 국제거래조사국	미 국세청(IRS) 내 대기업 및 국제 조세부문(Large Business and International Division, LB&I)	국세청 내 국제조세 및 대기업 조사부서(ILBIB)	국세청 내 대기업 담당 부서 (large group office)	연방중앙세무청 (Bundeszentralamt für Steuern, BZSt)	국세청 조사 사찰부 조사과, 지방청 조사부	국세청 내 대기업 등 담당 조직
세무조사 및 자료제출 요구권	<ul style="list-style-type: none"> <li>세무조사 시 국세청의 자료 제출요구를 거부한 경우 과태료 부과 가능</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>정보서류요청 (Information Document Request, IDR), 공식문서 요청(Formal Document Request, FDR) 통해 자료제출 요구 가능</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>안제든 조사 가능</li> <li>조사 과정에서 정보를 얻을 광범위한 권한을 가진</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>법령상 세무조사에 관한 별도의 규정 부존재</li> <li>질문권 광범위하게 허용</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>세무조사 진행 시 납세자는 관련 서류를 제출하여야 할 협력의무를 부담함</li> <li>조사관은 비록 조사대상 납세자가 과세표준신고 시 제출한 서류라고 하더라도 다시 제출할 것을 요구할 수 있음</li> <li>또한 조사관은 사실관계 규명을 위하여 관련자의 설명이 필요하다고 판단되면 조사대상자에게 이를 요청할 수 있음</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>국외관련거래와 독립기업 간 가격을 산정하는데 필요하다고 인정되는 서류의 제시 또는 제출을 요구할 수 있음</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>이진가격, 결정 방법, 조세조약 등 국제거래에 대해 복잡조사 가능</li> <li>역외정보 요청권 보유</li> </ul>

〈표 III-10〉의 계속

구분	국내	미국	캐나다	영국	독일	일본	호주
이행강제금 제도 운용 현황	X	(IDR에 대해 지속적으로 요청자료를 제출하지 않는 경우 미제출한 기간의 각 30일에 대해 2만 5천미국 달러의 과태료를 부과하며 반복 부과 가능한 것으로 판단)	X	△ (유사제도 운용 중, 의무이행 불응의 정도에 따라 과태료가 증가하는 형태로 반복 부과 가능)	○ (연매출 1,200만유로 이상이거나 연간 연결매출 1억 2천만유로 이상인 대기업의 경우 최대 하루 2만 5천유로를 최대 150일간 부과(즉 총 최대 과태료는 375만유로)	△ (규정은 있으나, 사문화된 규정으로, 실무상 미운용 중)	X
기타 제도	· 자료제출 의무 불이행 시 증거능력 제한 · 자료제출 의무 불이행 시 증거능력 제한 · 추징과세 적용	· 자료제출 의무 불이행 시 증거능력 제한 (IDR 및 FDR 에도 납세자가 자료 미제출 시 자료제출 의무 불이행에 대한 합리적 이유 (reasonable cause)가 없는 한 추후에 당해 과세문제의 관련하여 납세 자가 법원에 제소할 경우	· 불이행 통지 <sup>1)</sup> (정보 요청 마준수 시, 추후 사법적 검토 방안 채택 가능) · 이행 명령 <sup>1)</sup> 의무불이행 시 과태료 부과(안) (추가납부세액 의 10%) · 제3자(세무조사 대상이 아닌 납세자) 정보요청 미협조 시 행사 차별 가능	· 부실자료에 따른 과태료 규정 존재(3천 파운드 이내) · 시기적 포탈에 관해서는 행사 차별함	· 고의적으로 거짓을 진술하는 경우 5년 이하의 징역형 · 추징과세 적용	· 미제출 시 징역 또는 벌금 부과 (1년 이하 징역 또는 5천만엔 이하 벌금) · 추징과세 적용	· 부실자료에 따른 과태료 규정 존재 (과소세액의 25~75%) · 역외정보 요청 에 따른 문서등 을 미제출 시, 해당 문서는 추후 납세의무 와 관련된 모든 법원 또는 재판 절차에서 인정 될 수 없음 · 세무조사 미협조 시 행사차별 가능

〈표 III-10〉의 계속

구분	국내	미국	캐나다	영국	독일	일본	호주
기타 제도		<p>미국 국제청이 요구했던 외국에 있는 자료를 증거자료로서 원용할 수 없음 (non-admissibility rule)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• IDR 등으로도 요청자료가 입수되지 않는 경우 소환장 발부가 가능</li> <li>• 소환장 불응 시 형사처벌 가능</li> </ul>					

주: 1) 2024년 예산안에 포함된 개정안임

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

## IV. 시사점

### 1. 이행강제금 제도 도입 방안

#### 가. 제도 도입의 당위성 및 타당성 검토

- 우리나라 현행법하에서는 세무조사 시 납세자가 국세청의 자료제출요구를 거부한 경우에 과태료를 부과할 수 있는데,<sup>138)</sup> 과태료는 단순한 의무 태만에 대한 사후적 금전벌을 부과하여 조사에 대한 수인을 강제할 수 있을 뿐임<sup>139)</sup>
  - 즉 과태료는 행정질서벌로서 법률상의 의무를 위반한 경우에 부과되는데, 행정법규 위반의 정도가 비교적 경미하여 간접적으로 행정 목적 달성에 장애를 줄 위험성이 있는 정도의 단순한 의무 태만에 대해 과하는 일종의 금전벌임<sup>140)</sup>
- 현행 세법상 행정제재 가중 처분 규정이 모호하여,<sup>141)</sup> 종래 행정부는 실무상 납세자의 자료제출요구 거부행위에 대하여 쟁점별로 여러 건의 과태료를 부과하였으나, 최근 서울중앙지방법원의 2021년 결정 이후로 반복 부과가 곤란해지게 됨
  - 위반 횟수별 과태료 가중처분 제도는 과태료를 받은 전력이 있음에도 불구하고 또다시 같은 위반행위를 한 자에게 그 위반 횟수에 따라 보다 무거운 제재를 가

138) 「국세기본법」 제88조

139) 「질서위반행위규제법」 제2조

140) 정부입법지원센터, 「8. 행정질서벌(과태료)」, <https://www.lawmaking.go.kr/lmKnlg/jdgStd/info?astSeq=2286&astClsCd=CF0101>, 검색일자: 2024. 11. 11.

141) 국민참여입법센터, 「기획재정부 소관 법령에 따른 행정처분 및 과태료의 가중처분에 관한 세부 지침안 행정예고」, <https://opinion.lawmaking.go.kr/gcom/admpp/43750?announceType=TYPE6&mappingAdmRulSeq=2000000310464>, 검색일자: 2024. 11. 11.

함으로써, 종전 처분의 경고적 기능을 무시하고 같은 위반행위를 반복한 경우 보다 비난 가능성이 크다는 점을 근거로 함<sup>142)</sup>

- 그러나 서울중앙지방법원 결정례에 따르면 자료제출 거부행위를 단일한 고의하에 이루어진 하나의 거부행위로 보아 반복 부과가 제한됨
  - 서울중앙지방법원 결정은 현행법상 과태료의 가중처분에 대한 규정이 별도로 존재하지 않기 때문에 이루어진 결정으로 볼 수 있음
    - 가중처분 제도는 행정청의 자의적 집행에 따른 국민의 권리 침해의 우려가 있어 위반 횟수, 가중처분의 기준(요건, 기간 등)에 대한 명확한 규정이 마련될 필요가 있음
- 과세관청의 자료제출 요구 미이행 시 과태료 제도 외에 증거능력 제한 제도도 존재하나, 증거능력의 제한 역시 추후 감액 결정이 안 되는 등 경미한 수준임
- 현재 과태료 가중처분을 할 수 없어, 현행법상만으로 다국적기업의 자료제출 성실도를 제고하기에 한계가 있음
  - 위반행위자에 대한 이중처벌금지 원칙이 적용되어 동일 사실에 대한 반복 부과를 허용하지 않고, 과태료 수준도 부과대상 기업의 매출액 등에 비추어 매우 미약한 수준임
- 아마존, 구글과 같은 빅테크 다국적기업 등의 수와 사업 규모가 확대되는 현재의 시장 흐름에 비추어 보면, 향후 이들의 세무조사 불응에 대해 대안을 마련하는 대책이 매우 시급하고 중요하다고 볼 수 있음
- 구글, 넷플릭스, 에어비앤비 등 외국 다국적기업에서 한국 정부가 거둔 법인세수 비중은 7%에 불과한데, 이는 경제협력개발기구(OECD) 회원국 중 최하위권 수준으로, OECD 평균인 22%의 3분의 1에도 미치지 못함<sup>143)</sup>

142) 정부입법지원센터, 「8. 행정질서벌(과태료)」, <https://www.lawmaking.go.kr/lmKnlj/jdgStd/info?astSeq=2286&astClsCd=CF0101>, 검색일자: 2024. 11. 11.

143) 『경향신문』, 「'쥐꼬리 과태료' 내고 사실상 탈세, 외국 기업 '꼼수' 차단 나선다」, 2024. 10. 22., <https://www.khan.co.kr/economy/economy-general/article/202410222041005>, 검색일자: 2024. 11. 19.

- 이러한 상황에서 전통적 행정제재 수단인 과태료만으로는 행정 목적을 달성하기가 쉽지 않아 추가적인 수단이 필요한 시점임
  - 일부 기업이 국세청의 자료제출 요구를 거부하며 수백에서 수천억원에 달하는 과세를 회피하는 행태가 반복되고 있으며,<sup>144)</sup> 과세관청이 과세 근거를 당사자의 협력 없이는 파악하기가 쉽지 않은 실정임
- 해외 주요국은 자료제출 거부행위에 대하여 행정적 제재 외에 형사적 제재까지 활용하여 제도적 실효성을 담보하고 있는데, 형사적 처벌까지 가능한 국가는 미국, 영국, 일본, 호주 등이며, 특히 이행강제금 제도를 도입·활용하는 국가는 독일임
  - 미국, 캐나다, 영국, 일본, 호주는 이행강제금 제도를 실제 운용하고 있지는 않지만, 자료제출 반복 거부와 같은 행위를 규제할 다른 실효성 확보 수단이 정비되어 있음
    - 예컨대 영국은 납세자의 의무이행 불응의 정도에 따라, 과태료 금액이 증가하고 반복 부과 또한 가능하도록 제도가 설정되어 있어, 이행강제금 제도와 유사한 실효성 확보 방안이 마련되어 있다고 평가할 수 있음
  - 독일은 세무조사 자료 미제출에 대하여 이행강제금 제도를 운용하고 있으며, 이러한 위반행위에 대해서는 이행강제금 외에도 형사적 처벌도 가능하여 우리나라보다 훨씬 강한 제재를 하고 있다고 평가할 수 있음

〈표 IV-1〉 해외 주요국의 이행강제금 제도 운용 현황 비교

미국	캐나다	영국	독일	일본	호주
×	×	△ (유사제도 운용 중, 의무이행 불응의 정도에 따라 과태료가 증가하는 방식으로, 반복 부과 또한 가능)	○	△ (규정은 있으나, 사문화된 규정으로, 실무상 미운용 중)	×

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

144) 『한경』, 「“과세 자료 회피시 이행 강제금 내야”... 송언석, 국세기본법 개정안 발의」, 2024. 10. 17., <https://www.hankyung.com/article/202410172550i>, 검색일자: 2024. 11. 12.

## 나. 제도 도입 가능성

- 이행강제금은 행정강제의 일종으로, 행정목적의 실현을 확보하기 위하여 재산 등에 실력을 가하여 행정상 필요한 상태를 실현하는 행정권의 사실상의 작용을 의미함<sup>145)</sup>
- 행정강제의 유형은 행정상 강제집행과 행정상 즉시강제로 분류되며, 이행강제금은 행정상 강제집행의 일종으로 집행별에 해당함
  - 행정상 강제집행은 법령 또는 이에 근거한 행정처분에 의하여 부과된 행정법상의 의무를 의무자가 스스로 이행하지 않은 경우, 재산 등에 실력을 가하여 장래에 그것을 이행하거나 이행한 것과 동일한 상태를 실현하는 작용을 말함
- 행정별은 일사부재리의 원칙을 적용받게 되어 동일한 의무위반사항에 대해 반복 부과될 수 없지만, 이행강제금은 이 원리가 적용되지 않아 동일한 의무위반사항에 대해 의무이행이 있을 때까지 반복·증액 부과가 가능한 측면이 있음<sup>146)</sup>
- 「헌법」 제13조 제1항은 이중처벌금지의 원칙을 규정하고 있는데, 이는 한 번 판결이 확정되면 동일한 사건에 대해서는 다시 심판할 수 없다는 ‘일사부재리의 원칙’이 국가형벌권의 기속원리로 헌법상 선언된 것임
  - 제13조 제1항에 따르면 모든 국민은 행위 시의 법률에 의하여 범죄를 구성하지 아니하는 행위로 소추되지 아니하며, 동일한 범죄에 대하여 거듭 처벌받지 아니함
  - 해당 조항은 동일한 범죄행위에 대하여 국가가 형벌권을 거듭 행사할 수 없도록 함으로써 국민의 기본권 특히 신체의 자유를 보장하기 위한 것임
  - 이행강제금은 행정상 간접적인 강제집행 수단의 하나로서 과거의 일정한 법률 위반 행위에 대한 제재로서의 형벌이 아니라 장래의 의무이행의 확보를 위한 강제수단일 뿐이어서, 「헌법」 제13조 제1항이 금지하는 이중처벌금지의 원칙이 적용될 여지가 없음

145) 조정찬, 「이행강제금의 현황과 개선방안」, 법제논단, 2009, p. 72.

146) 헌법재판소 2011. 10. 25. 선고 2009헌바140 전원재판부 [건축법 제80조 제1항 등 위헌소원] [헌공181, 1560]

- 이와 같은 특징으로 인하여 이행강제금의 운용은 국민의 권익과 충돌될 가능성이 크기 때문에 극히 예외적으로 인정하는 수단임<sup>147)</sup>
  - 과거 집행벌을 전면적으로 폐지한 이래, 비대체적 의무에 대하여 행정형벌만으로 대처할 수 없는 상황이 초래되어 1991년 건축법 전문 개정 시 이행강제금이라는 명목으로 집행벌 제도가 다시 도입되기에 이룸
  - 당초 건축법개정법률안에 집행벌 도입 시, 법제처에서는 합동심사회의를 열어 집행벌의 재도입을 둘러싸고 많은 논의가 있었음
- 이행강제금은 그 도입 자체로서 의무이행을 강제하는 효과가 크기 때문에 상당히 실효성 있는 제도로 활용되고 있으나,<sup>148)</sup> 국민 정서 등을 고려하여 도입 전 심도 있는 검토가 필요함
  - 다국적기업의 자료제출 거부 등 조사 방해 행위의 수준이 심각해지고 현행 「국세기본법」상 과태료 부과 규정만으로는 이를 대처하기가 어려운 상황에 직면하여, 국세청은 이행강제금 도입을 추진하고 있는 것으로 보임<sup>149)</sup>

#### 다. 제도 도입 방안

- 새로운 방안을 고려하는 데에 있어 현행 세법상의 정책 외에 추가적 규제의 도입이 납세자의 불측한 저항을 가져올 수 있으므로, 도입 전 충분한 사회적 합의가 필요함을 염두에 두어야 할 것임
  - 현행 「국세기본법」은 세무공무원의 질문검사권 규정 외에도 납세자의 권리보장 규정 또한 다수인바, 새로운 실효성 확보 수단인 이행강제금의 도입으로 납세자의 저항이 있을 수 있음
  - 이행강제금은 의무이행자에게 심리적 압박을 통하여 행정상의 의무를 강제하는 수단으로, 사후 이행강제를 위한 반복 부과 가능성으로 인하여 과거 행위에 대한

147) 상동.

148) 상동.

149) 『연합인포맥스』, 「국세청, 세무조사 규모 유지…조사방해 기업에 이행강제금 도입」, 2024. 9. 12., <https://news.einfomax.co.kr/news/articleView.html?idxno=4324871>, 검색일자: 2024. 11. 7.

경미한 징벌적 성질을 가지는 과태료 규정보다 권익 침해의 정도가 상대적으로 크게 느껴질 수 있음

- 따라서 이행강제금 제도 도입은 민·관·학의 충분한 사회적 논의와 이에 대한 합의가 이루어진 상태에서 추진되어야 할 것임
- 이행강제금 제도가 논의되는 배경을 생각해 보면, 다국적기업의 역외거래나 국제 거래에 대해서는 신속하게 새로운 실효성 확보 수단을 마련하여 제재 강도를 강화하는 방향으로, 국내 기업은 점진적으로 강화하는 방안을 고려할 수 있음<sup>150)</sup>
  - 이행강제금 제도를 운용하는 공정거래위원회나 방송통신위원회는 이행강제금 부과 대상이 대기업이나 특정 기관이므로 국민적 합의가 어렵지 않았으나, 과세 업무에 있어서 보편적 이행강제금 제도의 도입은 사회적 합의가 어려울 수 있음
    - 자료제출 거부를 악용할 가능성이 낮은 중소기업에 이행강제금 제도를 도입하는 경우, 납세협력비용 증가 등 다른 사회적 비용이 초래될 수 있음
  - 한편 다국적기업에 한정해 제재를 가하면 국제규범 위반의 문제가 발생할 수 있으며, 기업 규모에 차등하여 제재를 가하면 무차별원칙을 위배할 수 있으므로 정책 도입 시 이러한 점도 고려되어야 함
- 이행강제금은 법률상 명령을 이행하지 않은 데에 대한 강제 수단이므로, 제도 도입을 위해서는 우선 부여될 법률상 명령의 근거 마련이 선행되어야 할 것임
  - 즉 이행강제금은 비대체적인 작위의무, 부작위의무, 수인의무 불이행 시 금전이 부과될 것임을 의무자에게 미리 계고하게 되므로,<sup>151)</sup> 사전에 법률상 의무가 규정될 필요가 있음
  - 현행 「소득세법」 제170조 제1항에 공무원이 장부·서류의 조사 및 제출을 명할 수 있다고 기재되어 있으며, 「법인세법」 제122조 제1항에서도 공무원의 질문·조사권에 대해 동일하게 기술하고 있음

150) 『세정일보』, 「[22 국세행정포럼] 세무조사 입증책임을 납세자가 지라고?...“국세청 뭉이다”」, 2022. 12. 19., <https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=40804>, 검색일자: 2024. 11. 19.

151) 홍완식 외, 『행정제재처분 실효성 확보 수단의 효과성 분석 및 입법적 개선방안 연구』, 법제처, 2017, p. 19.

- 이행강제금 도입 시 특정 질문·조사에 응하는 자는 이를 따라야 할 법적 의무가 있으며, 응하지 않을 시에는 이행강제금이 부과될 수 있다는 별도의 명확한 법적 근거를 마련할 필요가 있음
  - 이러한 법적 근거는 특정 질문·조사권이 상대방의 협조 차원을 넘는 행정청의 처분이라는 기준이 되며, 아울러 이행 명령과 이행강제금 부과에 대하여 취소나 변경을 구하는 납세자의 불복 청구의 법적 근거가 될 수 있을 것임
    - 이행강제금 제도는 단순히 과세관청의 과세권 보장을 위한 일방적 수단이 아닌, 납세자 측에서 권리 구제를 위한 방어권도 충분히 보장하는 법적 장치로 설계되어야 함
    - 이것은 양 당사자의 이해관계를 고려한 합리적 제도 설계를 위하여 꼭 필요한 과정이라고 평가됨
- 추가로 제도 도입 시 부과 기준,<sup>152)</sup> 절차, 주기, 불복방법 등 명확한 규정을 마련할 필요가 있음
- 현재 이행강제금 제도를 시행하는 국내 다른 부처나 해외 주요국의 사례를 바탕으로 적정한 이행강제금 산정기준, 부과 금액, 한도 등을 정해야 할 것임
    - 본 보고서에서 검토한 공정거래위원회, 방송통신위원회, 관세청 사례를 비교·검토할 수 있을 것이며, 해외 주요국으로는 이행강제금 제도를 운용하는 독일이나 유사 성질의 영국 과태료 규정을 참고할 수 있을 것임
  - 부과 절차에서 관련 행정절차법의 규정을 준수하도록 해야 할 필요가 있으며,<sup>153)</sup> 특히 행정절차법에 따라 당사자에게 의견 제출의 기회를 부여해야 할 것임
    - 가령 민간 위원이 참여하는 위원회를 구성하고, 양 당사자의 의견 제출 기회를 보장한 위원회 결정을 통하여 이행강제금을 부과하는 방안도 고려될 수 있음
  - 이행강제금 부과에 불복이 있는 경우, 조세의 특성을 고려하여 불복절차 및 방법

152) 현재 발의된 개정안은 국세청의 자료제출 명령을 반복적으로 이행하지 않으면 이행 기간이 지난날부터 1일당 하루 평균 수입액의 0.003% 범위에서 이행강제금을 부과할 수 있도록 하고, 조세회피를 목적으로 소득을 해외로 이전하는 등 평균 수입금액을 추산하기 어려우면 1일당 최대 1천만원까지 이행강제금을 부과할 수 있도록 함

153) 이동찬, 「이행강제금에 관한 연구-일반제정법을 중심으로-」, 『토지공법연구』, 제69집, 2015, p. 83.

에 있어서 필요적 전심 제도 등 별도의 제도 설계가 요구될 수도 있음

〈표 IV-2〉 국내 타 기관 및 해외 주요국의 이행강제금 제도 비교

구분	공정거래위원회	방송통신위원회	관세청	독일	영국
산정기준	의무불이행 기간	의무불이행 기간	위반행위 건수	위반행위 건수	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 최초 고정과태료: 위반행위 건수</li> <li>· 일당 위반 과태료 및 가중된 일당 위반 과태료: 의무불이행 기간</li> </ul>
부과금액	매출액 비례	매출액 비례	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 위반행위에 따라 1천만~5천만원</li> <li>· 특수관계자 자료에 대해서는 1억원 이하 과태료 부과 후 추가 미제출 시 2억원 과태료 재부과</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 최대 하루 2만 5천유로를 최대 150일간 부과</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 최초 고정과태료: 300파운드</li> <li>· 일당 위반 과태료: 하루당 60파운드</li> <li>· 가중된 일당 위반 과태료: 하루당 1,000파운드</li> </ul>
한도	1일 평균 매출액 등×0.3%×일수	하루평균매출액 등×0.3%×일수	-	n/a	
부과기한	30일 이내	30일 이내	30일 이내		
납부기한	30일 이내	30일 이내	30일 이내		
부과절차	1. 시정조치 2. 서면 안내 후 부과	1. 재제출명령 2. 서면 안내 후 부과	1. 재제출명령 2. 서면 안내 후 부과		

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

## 2. 기타 정책제안

### 가. 행정절차 과정에서의 문서제출 명령

- 미국의 “LB&I 세무조사 대상 사건의 IDR 관리에 관한 지침”(이하, IDR 지침) 상 IDR 집행절차와 유사한 집행절차 매뉴얼을 마련하는 방안을 고려할 수 있음
  - 미국은 2014년 IDR 지침을 마련하여 지연 통지서(delinquency notice), 사전 소환장(pre-summons letter), 소환장(summons) 발급으로 진행되는 IDR 집행 절차를 규정함으로써 납세자가 자료제출 의무 불이행 시 단계별로 취해야 하는 절차를 상세히 규정함
  - IDR 집행절차는 ① IDR 요청, ② IDR 1회 기한 연장, ③ 지연 통지서 발송, ④ 사전 소환장 발급, ⑤ 소환장 발급으로 진행되며 각 단계에서 요청자료가 제출되지 않을 경우, 다음 단계로 넘어가 진행됨
    - (지연 통지서: Letter 5077) 집행 절차의 첫 번째 단계는 IDR 답변 기한이 지난 후 가능한 한 빨리 지연 통지서를 발행하는 것이며 지연 통지서는 반드시 IDR 기한 이후 역일 기준 10일 이내에 발행되어 납세자에게 전달되어야 함
    - (사전 소환장: Letter 5078) 납세자가 지연 통지서에 명시된 기간 내에 IDR에 기재된 요청자료를 제출하지 않으면 IRS에서 사전 소환장을 발행하며, 사전 소환장은 소환장이 발부되기 이전에 IDR에 대한 응답을 요청하는 최종 통지서임
    - 사전 소환장은 납세자가 지연 통지서의 기한을 준수하지 않은 날로부터 역일 기준 14일 이내에 발행되어야 하며, 사전 소환장에 대한 답변서는 일반적으로 발행일로부터 역일 기준 10일 이내에 제출되어야 함
    - (소환장) 납세자가 사전 소환장에 대하여 기한 내 답변하지 않거나 불완전한 답변을 한 것으로 간주되는 경우, IRS 조서관은 IRS 변호사와 함께 소환장 발부를 논의하며, 납세자가 소환에 응하지 않을 경우, 지방법원에서 소환장을 집행할 수 있도록 함
    - 소환장 불응 시 형사 처벌이 가능함

## 나. 증명책임의 전환 또는 증거능력의 제한

- 국제조세조정법 제16조 제6항은 자료제출 의무 불이행 시 해당 자료의 사후적인 증거능력이 제한될 수 있음을 규정하고 있으며, 같은 조 제7항은 과세당국에 추정과세 권한을 부여함
  - 납세의무자가 자료제출 의무를 불이행한 이후 불복신청 또는 상호합의절차 시 자료를 제출하는 경우, 과세당국과 관련 기관은 해당 자료를 과세자료로 이용하지 아니할 수 있다고 규정함
  - 아울러 과세당국이 확보할 수 있는 자료에 근거하여 합리적으로 정상가격을 추정하여 과세할 수 있도록 함
  - 다만 '대통령령으로 정하는 부득이한 사유'가 있는 경우 증거능력의 제한 및 추정과세를 적용할 수 없다고 정하여 예외를 두고 있는데, '부득이한 사유'의 해석 범위가 넓어 증거능력의 제한 및 추정과세 규정의 실효성이 제한됨
  - 특히 국제조세조정법 시행령 제37조 제1항의 제5호는 '부득이한 사유' 중 하나로 '자료의 수집·작성에 상당한 기간이 걸려 기한까지 자료를 제출할 수 없는 경우'를 규정하는데, 이는 다국적기업의 자료 미제출 사유로 악용될 여지가 있음
- 증거능력 제안에 대하여 미국은 다음에서 보는 바와 같이 우리나라보다 제재의 강도가 강하다고 판단됨
  - 미국세법(IRC) Section 982에 따라 공식문서요청(Formal Document Request, FDR)을 통해 세무조사 시 과세관청은 납세자에게 외국 관할권에 있는 자료를 요청할 수 있음
  - 요청서가 송달된 후 90일 내에 납세자가 자료를 제출하지 아니하는 경우, 합리적인 이유(reasonable cause)가 있지 않는 한 추후 해당 자료를 증거자료로 제출할 수 없도록 함(non-admissibility rule)<sup>154)</sup>
  - 이때 '합리적인 이유'란 사실과 상황(facts and circumstances)에 의해 결정되며, 관련 자료를 제출함으로써 외국 관할권에서 민·형사상 처벌을 받는 경우는 '합리적인 이유'에 해당하지 않는다고 규정하여 매우 예외적인 경우로 제한함<sup>155)</sup>

<sup>154)</sup> IRC §982(a), (b)(1)

- 미국 내국세법(IRC)의 ‘합리적인 이유(reasonable cause)’와 비교할 때 우리나라 국제조세조정법의 ‘부득이한 사유’는 그 범위가 넓은 것으로 판단됨
- 우리나라와 달리 미국은 IRC Section 982에서 ‘합리적인 이유’를 열거하고 있지는 않지만 합리적인 이유가 있음을 납세자가 입증하도록 함
- 미국이 민·형사상 처벌의 경우도 합리적인 이유로 인정하지 않는 점에 비추어 볼 때, 우리나라보다 예외 규정을 엄격하게 적용하는 것으로 판단됨

〈표 IV-3〉 우리나라와 미국의 규정 비교

국제조세조정법 시행령 제37조 ‘부득이한 사유’	IRC Section 982(b) ‘합리적인 이유에 해당하는 예외 (reasonable cause exception)’
<p>① 법 제16조 제3항, 같은 조 제5항 단서, 같은 조 제6항 및 제7항에서 “대통령령으로 정하는 부득이한 사유”란 각각 다음 각 호의 사유를 말한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 화재·재난 및 도난 등의 사유로 자료를 제출할 수 없는 경우</li> <li>2. 사업이 중대한 위기에 처하여 자료를 제출하기 매우 곤란한 경우</li> <li>3. 관련 장부·서류가 권한 있는 기관에 압수되거나 영치(領置)된 경우</li> <li>4. 국외특수관계인의 과세연도 종료일이 도래하지 않은 경우</li> <li>5. 자료의 수집·작성에 상당한 기간이 걸려 기한까지 자료를 제출할 수 없는 경우</li> <li>6. 그 밖에 제1호부터 제5호까지에서 규정한 사유에 준하는 사유가 있어 기한까지 자료를 제출할 수 없다고 판단되는 경우</li> </ol>	<p>(b) 합리적인 이유에 해당하는 예외(Reasonable cause exception)</p> <p>(1) 일반 규정(In general) 납세자가 국세청장이 요청한 대로 문서를 제공하지 못한 것이 합리적인 이유에 의한 것임을 납세자가 입증하는 경우에는 상기의 (a)항은 적용되지 않는다. (원문: Subsection (a) shall not apply with respect to any documentation if the taxpayer establishes that the failure to provide the documentation as requested by the Secretary is due to reasonable cause.)</p> <p>(2) 합리적인 이유가 아닌, 외국의 비공개 법령(Foreign nondisclosure law not reasonable cause) 제(1)항의 목적상, 외국 관할권이 요청된 문서를 공개하는 것에 대해 납세자(또는 다른 인)에게 민사 또는 형사 처벌을 부과한다는 점은 합리적인 이유에 해당하지 아니한다. (원문: For purposes of paragraph (1), the fact that a foreign jurisdiction would impose a civil or criminal penalty on the taxpayer (or any other person) for disclosing the requested documentation is not reasonable cause.)</p>

자료: 국제조세조정법 시행령 제37조, 미국 내국세법(IRC) Section 982(Cornell Legal Information Institute, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/982>, 검색일자: 2024. 11. 1.)

- 이러한 점에서 ① 증거능력의 제한 및 추정과세에 대한 예외를 국제조세조정법 시행령 제37조 제1항의 제1호 내지 제4호에 한해서 인정하거나 ② 부득이한 사유의 입증책임을 납세자에게 부담하게 하는 방안을 고려할 수 있을 것임
- 국제조세조정법 시행령 제37조 제1항 제5호의 ‘부득이한 사유’를 국제조세조정법 제16조 제3항 및 제5항 단서(제출 기한의 연장), 제6항(증거능력 제한), 제7항(추정과세)에 모두 적용하지 않고 증거능력의 제한(제6항), 추정과세(제7항)는 배제하는 방안을 고려해 볼 수 있음
- 이렇게 할 경우 실제로 자료 수집이 지연되어 자료를 제출하지 못하여 증거능력 제한이나 추정과세의 불이익을 입는 납세자가 발생하는 부작용이 있으나, 이후 정송절차를 통해 시정이 가능할 것이므로 불복 방안이 아예 차단되는 것은 아님

〈표 IV-4〉 개정 제안(예시)

	현행	제안안
국제조세조정법 제16조	① (생략) ② (생략) ③ 납세지 관할 세무서장은 납세의무자가 대통령령으로 정하는 부득이한 사유로 제1항 또는 제2항에 따른 기한까지 국제거래정보통합보고서, 국제거래명세서, 요약손익계산서 및 정상가격 산출 방법 신고서를 제출할 수 없는 경우로서 납세의무자의 신청을 받은 경우에는 1년의 범위에서 그 제출기한의 연장을 승인할 수 있다. ④ (생략) ⑤ 제4항에 따라 자료제출을 요구받은 납세의무자는 그 요구를 받은 날부터 60일 이내에 해당 자료를 제출하여야 한다. 다만 대통령령으로 정하는 부득이한 사유로 제출기한의 연장을 신청하는 경우에는 과세당국은 60일의 범위에서 한 차례만 그 제출기한의 연장을 승인할 수 있다.	① (생략) ② (생략) ③ 납세지 관할 세무서장은 납세의무자가 대통령령으로 정하는 부득이한 사유로 제1항 또는 제2항에 따른 기한까지 국제거래정보통합보고서, 국제거래명세서, 요약손익계산서 및 정상가격 산출 방법 신고서를 제출할 수 없는 경우로서 납세의무자의 신청을 받은 경우에는 1년의 범위에서 그 제출기한의 연장을 승인할 수 있다. ④ (생략) ⑤ 제4항에 따라 자료제출을 요구받은 납세의무자는 그 요구를 받은 날부터 60일 이내에 해당 자료를 제출하여야 한다. 다만 대통령령으로 정하는 부득이한 사유로 제출기한의 연장을 신청하는 경우에는 과세당국은 60일의 범위에서 한 차례만 그 제출기한의 연장을 승인할 수 있다.

〈표 IV-4〉의 계속

	현행	제안안
<p>국제조세 조정법 제16조</p>	<p>⑥ 제4항에 따라 자료제출을 요구받은 납세의무자가 대통령령으로 정하는 부득이한 사유 없이 자료를 기한까지 제출하지 아니하고, 불복신청 또는 상호합의절차 시 자료를 제출하는 경우 과세당국과 관련 기관은 그 자료를 과세 자료로 이용하지 아니할 수 있다.</p> <p>⑦ 제1항 제1호에 따라 통합기업보고서 및 개별기업보고서를 제출하여야 하는 납세의무자와 제4항에 따른 자료 중 정상가격 산출에 관한 대통령령으로 정하는 자료의 제출을 요구받은 납세의무자가 대통령령으로 정하는 부득이한 사유 없이 자료를 기한까지 제출하지 아니하는 경우 과세당국은 유사한 사업을 하는 사업자로부터 입수하는 자료 등 과세당국이 확보할 수 있는 자료에 근거하여 합리적으로 정상가격 및 정상원가분담액을 추정하여 제7조 및 제9조를 적용할 수 있다.</p>	<p>⑥ 제4항에 따라 자료제출을 요구받은 납세의무자가 대통령령으로 정하는 부득이한 사유(단, 제5호 내지 제6호는 제외) 없이 자료를 기한까지 제출하지 아니하고, 불복신청 또는 상호합의절차 시 자료를 제출하는 경우 과세당국과 관련 기관은 그 자료를 과세 자료로 이용하지 아니할 수 있다.</p> <p>⑦ 제1항 제1호에 따라 통합기업보고서 및 개별기업보고서를 제출하여야 하는 납세의무자와 제4항에 따른 자료 중 정상가격 산출에 관한 대통령령으로 정하는 자료의 제출을 요구받은 납세의무자가 대통령령으로 정하는 부득이한 사유(단, 제5호 내지 제6호는 제외) 없이 자료를 기한까지 제출하지 아니하는 경우 과세당국은 유사한 사업을 하는 사업자로부터 입수하는 자료 등 과세당국이 확보할 수 있는 자료에 근거하여 합리적으로 정상가격 및 정상원가분담액을 추정하여 제7조 및 제9조를 적용할 수 있다.</p>
<p>또는</p>		
<p>국제조세 조정법 시행령 제37조</p>	<p>① 법 제16조 제3항, 같은 조 제5항 단서, 같은 조 제6항 및 제7항에서 “대통령령으로 정하는 부득이한 사유”란 각각 다음 각 호의 사유를 말한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 화재·재난 및 도난 등의 사유로 자료를 제출할 수 없는 경우</li> <li>2. 사업이 중대한 위기에 처하여 자료를 제출하기 매우 곤란한 경우</li> <li>3. 관련 장부·서류가 권한 있는 기관에 압수되거나 영치(領置)된 경우</li> <li>4. 국외특수관계인의 과세연도 종료일이 도래하지 않은 경우</li> <li>5. 자료의 수집·작성에 상당한 기간이 걸려 기한까지 자료를 제출할 수 없는 경우</li> </ol>	<p>① 법 제16조 제3항, 같은 조 제5항 단서, 같은 조 제6항 및 제7항에서 “대통령령으로 정하는 부득이한 사유”란 각각 다음 각 호의 사유를 말한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 화재·재난 및 도난 등의 사유로 자료를 제출할 수 없는 경우</li> <li>2. 사업이 중대한 위기에 처하여 자료를 제출하기 매우 곤란한 경우</li> <li>3. 관련 장부·서류가 권한 있는 기관에 압수되거나 영치(領置)된 경우</li> <li>4. 국외특수관계인의 과세연도 종료일이 도래하지 않은 경우</li> <li>5. 자료의 수집·작성에 상당한 기간이 걸려 기한까지 자료를 제출할 수 없는 경우</li> </ol>

〈표 IV-4〉의 계속

	현행	제안안
국제조세 조정법 시행령 제37조	<p>6. 그 밖에 제1호부터 제5호까지에서 규정한 사유에 준하는 사유가 있어 기한까지 자료를 제출할 수 없다고 판단되는 경우</p> <p>② 법 제16조 제3항 및 같은 조 제5항 단서에 따라 제출기한의 연장을 신청하려는 자는 제출기한 15일 전까지 기획재정부령으로 정하는 제출기한 연장 신청서를 과세당국에 제출(국세정보통신망을 활용한 제출을 포함한다)해야 한다.</p> <p>③ 과세당국은 제2항에 따른 제출기한 연장 신청이 접수된 날부터 7일 이내에 연장 여부를 신청인에게 통지해야 한다. 이 경우 7일 이내에 통지를 하지 않은 경우에는 연장을 신청한 기한까지 제출기한이 연장된 것으로 본다.</p>	<p>6. 그 밖에 제1호부터 제5호까지에서 규정한 사유에 준하는 사유가 있어 기한까지 자료를 제출할 수 없다고 판단되는 경우</p> <p>② <b>세무공무원은 제1항에 따른 부득이한 사유를 입증하는 자료를 납세자로 하여금 제출하도록 요구할 수 있다.</b></p> <p>③ 법 제16조 제3항 및 같은 조 제5항 단서에 따라 제출기한의 연장을 신청하려는 자는 제출기한 15일 전까지 기획재정부령으로 정하는 제출기한 연장 신청서를 과세당국에 제출(국세정보통신망을 활용한 제출을 포함한다)해야 한다.</p> <p>④ 과세당국은 제2항에 따른 제출기한 연장 신청이 접수된 날부터 7일 이내에 연장 여부를 신청인에게 통지해야 한다. 이 경우 7일 이내에 통지를 하지 않은 경우에는 연장을 신청한 기한까지 제출기한이 연장된 것으로 본다.</p>

자료: 저자 작성

## 다. 부과제척기간의 연장

- 모회사의 자료제출을 강제할 수 없다는 국제거래의 특성을 고려하여, 현행 국제조세조정법을 개정하여 장기의 부과제척기간을 적용하는 방안을 검토할 수 있음
- 국제거래 조사 시 용역대가 산출근거 등에 대한 자료는 수집에 상당한 시간과 노력이 소요되나, 이러한 자료제출요구에 불응하였다고 하더라도 제척기간이 중단되거나 정지되지 않음
  - 국제조세조정법 제51조에 따라 상호합의절차가 개시된 경우에는 특례제척기간이 적용되어 실질적으로 제척기간이 중단되는 효과가 있으나, 그 외의 일반 국제거래에 대해서는 중단사유가 존재하지 않음

- 또한 「국세기본법」에서는 제척기간의 중단과 정지에 대한 규정을 확인할 수 없으며, 국세징수권의 소멸시효의 중단 및 정지에 대한 규정만 존재함
    - 「국세기본법」상 소멸시효의 정지 사유는 세법에 따른 분납기간, 납부고지 유예기간 등이며 국제거래에 대한 특수한 예외 사유는 존재하지 않음
  - 제척기간의 특례는 특례 사유 종료 후 잔여기간만 진행되는 것인데, 국제거래 조사 시 과세관청의 자료제출 거부는 제척기간 정지 사유에 해당하지 않아 과세관청의 정당한 자료제출요구에 불응한 경우 국세징수권 확보가 어려워짐
- 다만 이미 「국세기본법」 제26조의2에서 국제거래에 대하여 내국법인 간의 거래에 비해 상대적으로 긴 부과제척기간을 적용하고 있으므로, 자료제출 성실도 제고를 위하여 부과제척기간을 연장하는 것은 다국적기업에 대한 차별적 취급으로 볼 수 있음을 고려해야 할 것임
- 거짓신고·누락신고 등의 경우 일반 국세의 부과제척기간은 국세를 부과할 수 있는 날로부터 5년이며, 국제거래는 7년임
  - 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 않은 경우 일반 국세의 부과제척기간은 7년이며, 역외거래의 경우 10년임
  - 부정행위로 국세를 포탈하거나 환급·공제를 받은 경우, 일반 국세의 부과제척기간은 그 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년이며, 역외거래의 경우 15년임

## 라. 조사기간의 연장

- 과세관청에 납세자의 자료 미제출 시 세무조사 기간을 연장할 수 있는 권한을 부여하는 방안을 고려할 수 있음
- 우리나라는 해외 주요국 대비 상대적으로 세무조사 기간이 짧아 과세관청의 입장에서 관련 자료 확보가 쉽지 않은 실정이며, 이는 납세자 측에서 자료제출에 응하지 않는 원인을 제공함
  - 세무조사 기간 연장은 납세자 측에서 부담스러운 조치 중 하나이므로 이를 통해 간접적으로 자료제출을 유도할 수 있을 것임

- 우리나라는 「국세기본법」 제81조의8 제1항은 세무조사 기간이 최소한이 되도록 하여야 한다고 정하고 있으며, 특히 제2항은 연간 수입금액이 100억원 미만인 납세자에 대한 세무조사 기간은 20일 이내로 하도록 정하고 있음
  - 이에 따라 실무적으로 정기 세무조사의 경우 약 20~30일가량 소요됨
    - 다만 세무조사가 종결되기 어려운 경우 각 20일씩 2회, 즉 40일까지 기간을 연장하여 조사할 수 있음
  
- 해외 주요국은 조사 기간을 명시적으로 두지 않거나 우리나라와 비교할 때 상대적으로 조사 기간이 김
  - 미국은 현장 조사(field audits)의 경우 통상 1년 정도 진행될 수 있으며, 필요한 경우 그보다 연장하여 조사를 진행할 수 있도록 함<sup>156)</sup>
  - 영국은 세무조사의 기간을 정해두지 않으며 사안의 복잡성에 따라 3개월에서 2년까지도 소요될 수 있음<sup>157)</sup>
  - 독일 또한 명시적으로 정한 세무조사 기간을 정해두지 않으며, 사안에 따라 수주에서 수개월간 진행될 수 있음<sup>158)</sup>
  - 일본은 납세자의 상황에 따라 세무조사의 기간을 달리 두며, 일반적으로 1개월에서 6개월 정도 소요가 되나 이전가격 사안이 포함된 경우, 조사 기간이 더 늘어남<sup>159)</sup>
    - 특히 이전가격 세무조사의 경우 일반적으로 1년 이상이 소요됨<sup>160)</sup>

156) H&R BLOCK, "How Long Does It Take? IRS Audit," <https://www.hrblock.com/tax-center/irs/audits-and-tax-notice/how-long-does-it-take-irs-audit/?srsltid=AfmBOorFCUFjQ1ngsK9ckVUxwZaD-c4pWz6Jc92WUavK0eAfuZS5P7U>, 검색일자: 2024. 12. 31.

157) RSAccountancy, "UK Tax Investigations: Everything You Need to Know," 2020. 1. 17., <https://rsaccountancy.co.uk/uk-tax-investigations/>, 검색일자: 2024. 12. 31.

158) PwC, "Worldwide Tax Summaries - Germany, Corporate - Tax administration," 2024. 12. 28., <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/tax-administration>, 검색일자: 2024. 12. 31.

159) Deloitte, "Tax Controversy Japan updates 2024," 2024. 3., <https://www.deloitte.com/content/dam/Deloitte/jp/Documents/tax/tax-finance/jp-tc-japan-updates-march2024.pdf>, 검색일자: 2024. 12. 31.

160) Grant Thornton, "Japan Tax Bulletin - Tax audit and administrative appeal procedures in japan," 2019. 1., [https://www.grantthornton.jp/globalassets/1.-member-firms/japan-2/pdfs/newsletter/bulletin/archive/bulletin\\_201901.pdf](https://www.grantthornton.jp/globalassets/1.-member-firms/japan-2/pdfs/newsletter/bulletin/archive/bulletin_201901.pdf), 검색일자: 2024. 12. 31.

## 마. 자료제출에 대한 인센티브 제공

- 현행 과태료 제도는 규모가 큰 다국적기업 입장에서 납부하지 않고 최대한 납부기한을 미루는 것이 유리하도록 설계됨
  - 최고 금액 2억원까지 부담할 수 있을 것으로 생각할 수 있으나, 개별 사안에 따라 추정세액이 수백억원까지 이르는 사례가 있음을 생각해 보면 과태료 부과만으로는 납세자의 성실한 자료제출을 담보할 수 없다고 볼 수 있음<sup>161)</sup>
- 기업으로 하여금 자료제출이 유리하도록 제도를 설계하는 것이 중요한 것임
  - 자료를 적시에 제출하는 경우 가산세 감면 혜택을 부여하는 방안을 고려할 수 있음
  - 예컨대 미국의 이전가격 문서화 규정 중 ‘동시적 보고서’에 대한 규정은 의무사항이 아닌 자발적 신고 요건이나 자발적 준수가 이전가격 과세 조정에 따른 가산세 면제(penalty protection)의 전제조건으로 설계됨
    - 이에 따라 미국의 대부분 납세 기업은 자발적으로 동시적 보고서를 준비함

## 바. 부과 근거가 불명확한 과태료 규정 개정

- 과태료 제도가 존치됨을 전제로, 현행 국제조세조정법상 과태료 규정 중 이전가격 관련 세부내용에 대한 부과 근거를 명확히 하고, 「국세기본법」 제88조 규정도 세부적으로 정하는 등의 법률 개정이 필요함
  - 국제조세조정법 제87조에서 제91조는 의무 불이행에 따른 과태료 규정이나, 각 조문에서 이전가격 관련 세부내용에 대해서는 별도로 규정하고 있지 않아 다툼이 있음
  - 「국세기본법」 제88조는 직무집행 거부 등에 대한 과태료 규정인데, 직무집행의 거부 사유 및 정도 등에 대해 명확히 기술되어 있지 않음
  - 따라서 이전가격과 관련하여 제출되어야 하는 문서 및 직무집행의 거부 사유에 대해 명시적으로 열거하여 과태료의 부과 근거를 명확히 할 필요가 있음

161) 이경근(2024), p. 450.

- 명확한 규정 마련을 통해 법률 해석상 과세관청과 납세자의 다툼을 최소화하고, 과세관청의 과태료 부과에 대하여 부당하다고 생각한 납세자가 해당 처분의 취소 또는 변경을 청구할 수 있는 법적 근거가 될 수 있음

## V. 결론

- 본 보고서는 현행 우리나라의 세무조사의 실효성 확보 수단의 한계를 짚고 해외 주요 국가의 정책을 비교함으로써 제도상 고려해 볼 수 있는 몇 가지 정책 제안을 제시해 보았음
- 우리나라는 세무조사의 실효성 확보 수단으로 행정적 제재 중 과태료 제도를 도입하여 시행하고 있으나 그 한계가 명확함
  - 지금까지 이를 극복하는 입법적 방안으로 과태료 금액의 상향과 행정적 방안으로 세무조사 거부행위자에 대한 과태료의 반복 부과를 시도하였으나, 이러한 우회적 방법은 법률 개정의 어려움과 사법부의 법률해석으로 인하여 근본적 해결책이 될 수 없음이 확인됨
- 해외 주요국은 우리나라보다 훨씬 유효한 실효성 확보 방안을 마련하고 있는 것으로 판단됨
  - 우선 이행강제금 제도를 명시적으로 도입한 국가는 독일과 일본이지만, 일본은 실무적으로 이행강제금을 활용하고 있지는 않은 것으로 판단됨
    - 독일은 이행강제금은 원화 기준 1일당 약 3,600만원 최대 약 55억 2천만원까지 부과될 수 있으며,<sup>162)</sup> 이행강제금 외에 형사적 처벌 또한 마련하고 있어 우리나라보다 훨씬 실효적 수단을 시행함
    - 일본의 이행강제금 규정이 사문화되었다고는 하나, 세무조사 불응에 대한 형사적 수단을 마련하고 있다는 점에서 강력한 실효적 확보 수단을 마련함

---

162) 2024. 11. 20. 기준임

- 그 밖에 미국, 캐나다, 영국, 호주 또한 세무조사 실효성 확보를 위한 다양한 형사적·행정적 제재 수단을 마련하여 시행하고 있음
  - 미국은 소환장 발부를 통한 과세자료 확보와 소환 불응 시 형사적 제재를 가할 수 있도록 하며, 캐나다, 호주 또한 세무조사 불응 시 형사적 제재까지 가할 수 있도록 하고 있음
  - 영국은 과태료 성질의 행정적 제재 수단을 마련하여 시행하나, 과태료 금액의 가중 및 반복 부과가 가능하다는 점에서 우리나라보다 실효적임
  
- 이상의 외국의 정책사례는 제도적 한계가 분명한 우리나라 현행 제도의 개선을 위한 중요한 시사점이 됨
  - 우선 다음과 같은 이유로 미국, 캐나다, 독일, 호주 등이 채택하고 있는 형사적 제재의 도입은 제도의 급격한 변화로 신증을 기울일 필요가 있다고 사료됨
    - 우리나라는 ① 실효성 확보 수단이 형사적 제재에서 행정적 제재로 전환되었던 역사적 경험이 있고 ② 세무조사의 법적 성질이 납세자의 협조를 원칙으로 하는 행정조사의 하나이며 ③ 급격한 제도 변화는 납세자의 저항을 불러 사회적 협의가 어려운 점이 충분히 고려되어야 할 것임
  - 다만 독일의 이행강제금 제도나 영국의 과태료 제도가 도입한 제재 금액의 수준과 반복 부과 가능성은 우리나라가 충분히 수용할 수 있는 정책 대안으로 판단됨
  
- 이러한 이유로 본 보고서는 행정적 실효성 확보 수단으로 현행 과태료 제도를 이행강제금 제도로 전환하는 것이 수용 가능하다고 판단하는바, 이러한 전환은 현행 과태료 제도의 입법적·사법적 한계를 상당 부분 극복할 것으로 기대됨
  - 다만 이행강제금 부과 기준, 금액, 절차 등은 실효성을 담보할 적절한 수준에 대한 사회적 공론화 과정을 거쳐 제시될 필요가 있음
  - 아울러 본 보고서는 ① 행정절차 과정에서 문서 제출 명령제도의 도입 ② 증명책임 전환과 증거능력의 제한 제도의 개선 ③ 부과제척기간의 연장 ④ 적극적 자료 제출에 대한 인센티브 제도 등의 도입도 제시하였는바, 이행강제금 제도 전환과 함께 상기 정책도 충분히 고려가 가능할 것으로 판단됨

- 본 보고서는 세무조사 실효성 확보 방안을 위한 해외 주요 국가의 제도적 실태 파악에 중점을 두었는바, 각 제도의 실증적 효과 분석에 미흡한 한계점을 지니고 있음을 밝힘
- 향후 본 보고서의 부족한 부분을 메울 다양한 실증 후속 연구가 진행되기를 기대함

# 참고문헌

## 1. 문헌자료

김동연, 『국세기본법 일부개정법률안』, 법제처 심사전, 2018.

김영순, 「세무조사에서 납세자의 절차적 권리 확대 방안」, 『고려법학』, 제82호, 고려대학교 법학연구원, 2016, pp. 1~42.

\_\_\_\_\_, 「세무조사와 행정확인 의 경계 설정 및 행정확인 의 개선방안에 관한 소고」, 『세무와 회계연구』, 제9권 제1호, 통권 제20호, 2020, pp. 81~128.

김용섭·이경구·이광수, 『행정조사 의 사법적 통제방안 연구』, 박영사, 2016.

김유찬, 「주요 OECD 국가들의 세무조사제도에 대한 비교」, OECD 연구회 재정/조세 분과 발표자료, 2004.

민태욱, 「세무조사 의 행정법적 통제에 관한 연구」, 박사학위논문, 연세대학교, 1997.

박명호·손원익, 『외국 의 세무조사 전략사례 연구』, 한국조세연구원, 2010.

박훈, 「세무조사 과정에서 적법절차 준수 및 납세자 권리보호 강화」, 2024 국세행정포럼, 2024.

서보국, 「세무조사제도에 대한 비교법적 검토와 시사점 - 세무조사 녹음권과 행정조사기본법을 중심으로 -」, 『행정법연구』, 제70호, 2023. pp. 117~141.

안종석, 『주요국 의 조세제도-호주 편-』, 한국조세연구원, 2012.

이경근, 『국제조세 의 이해와 실무』, 2024.

이동식, 「독일 의 세무조사제도와 그 시사점」, 『조세학술논문집』, 제33집 제3호, 2017 pp. 287~318.

- 이동찬, 「이행강제금에 관한 연구-일반제정법을 중심으로-」, 『토지공법연구』, 제69집, 2015.
- 이임동, 「세무조사의 개념에 관한 연구」, 『세무와 회계 연구』, 제10권 제3호, 2021, pp. 125~173.
- 이준서·양태건, 『행정의 실효성 확보 수단에 관한 법제 정비방안 연구』, 한국법제연구원, 2017.
- 이중교·김석환, 「세무조사 비협조·거부에 대한 제재의 개선방안 - 다국적기업의 역외조사를 중심으로 -」, 『홍익법학』, 제24권 제1호, 2023, pp. 601~634.
- 조정찬, 「이행강제금의 현황과 개선방안」, 법제논단, 2009.
- 홍완식·권순현·김원중·김동련·김기태·송혜림, 『행정제재처분 실효성 확보 수단의 효과성 분석 및 입법적 개선방안 연구』, 법제처, 2017.
- 홍완식·권순현·김원중·김동련·김기태·송혜림, 『이행강제금 법제의 현황과 개선방안 연구』, 한국법제연구원, 2012.

## 2. 법령

「관세법」

「관세조사 시 과세자료 확보에 관한 훈령」

「국세기본법」

「국세기본법 조사사무처리규정」

「국제조세조정에 관한 법률」

「독점규제 및 공정거래에 관한 법률 시행령」

「법인세법」

「사실조사 자료 재제출명령 불이행에 대한 이행강제금 부과 세부기준」

「소득세법」

「수출용 원재료에 대한 관세 등 환급에 관한 특례법」

「전기통신사업법 시행령」

「전기통신사업법」

「조세범 처벌법」

「질서위반행위규제법」

「행정조사기본법」

일본 「조세특별조치법(租税特別措置法)」

미국 「연방규정집(Code of Federal Regulations, CFR)」

미국 「내국세법(Internal Revenue Code, IRC)」

### 3. 판례 및 결정

대법원 2017. 3. 16. 선고 2014두8360

대법원 2024. 3. 12. 선고 2021두32088

서울지방법원 2021. 9. 28. 2019과171 결정

헌법재판소 2011. 10. 25. 선고 2009헌바140 전원재판부 [건축법제80조제1항등위헌소원]  
[헌공181, 1560]

### 4. 웹사이트

공정거래위원회, <https://www.ftc.go.kr>

국민참여입법센터, <https://opinion.lawmaking.go.kr>

관세청, <https://www.customs.go.kr>

김앤장, <https://www.kimchang.com>

미국 국세청(IRS), <https://www.irs.gov>

삼일아이닷컴, <https://www.samili.com>

정부입법지원센터, <https://www.lawmaking.go.kr>

캐나다 국세청(CRA), <https://www.canada.ca>

호주 국세청(ATO), <https://www.ato.gov.au>

BDO, <https://www.bdo.global>

Chamberlains, <https://chamberlains.com.au>

Commonwealth Consolidated Acts. “TREASURY LAWS AMENDMENT (2018 MEASURES NO. 4) ACT 2019 - SCHEDULE 8 Miscellaneous amendments,” [https://www.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/legis/cth/consol\\_act/tla2018mn4a2019391/sch8.html](https://www.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/legis/cth/consol_act/tla2018mn4a2019391/sch8.html), 검색일자: 2024. 9. 6.

Cornell Legal Information Institute, <https://www.law.cornell.edu>

Deloitte, <https://www.deloitte.com>

dwpv, <https://www.dwpv.com>

e-gov, <https://elaws.e-gov.go.jp>

Grant Thornton, <https://www.grantthornton.jp>

H&R BLOCK, <https://www.hrblock.com/tax-center>

IBFD, <https://research.ibfd.org>

investmentexecutive, <https://www.investmentexecutive.com/news>

LEXOLOGY, <https://www.lexology.com>

Mondaq, <https://www.mondaq.com>

myob, <https://www.myob.com/au>

PwC, <https://taxsummaries.pwc.com>

RSAccountancy, <https://rsaccountancy.co.uk>

spectrumlawyers, <https://spectrumlawyers.ca>

KDI, <https://eiec.kdi.re.kr>

## 5. 신문기사

『한국세정신문』, 「세무조사, 수사일까? 행정조사일까?...“변호사, 세무조사 시작부터 참여해야」, 2022. 9. 22., HYPERLINK “<http://www.taxtimes.co.kr/news/article.html?no=256437>” <http://www.taxtimes.co.kr/news/article.html?no=256437>, 검색일자: 2024. 11. 13.

『한국세정신문』, 「외국계법인, 세무조사 질문·자료제출 거부해도 과태료 ‘깎값」, 2022. 10. 12., <http://taxtimes.co.kr/news/article.html?no=256723>, 검색일자: 2024. 6. 21.

『한국세정신문』, 「외국계기업 과세자료 제출 거부땀 이행강제금 부과 “국기법 발의”」, 2024. 10. 18., <http://www.taxtimes.co.kr/news/article.html?no=266785>, 검색일자: 2024. 11. 14.

『정보통신신문』, 「통신사업자 자료 재제출명령 불응 시 이행강제금 부과」, <https://www.koita.co.kr/news/articleView.html?idxno=96051>, 검색일자: 2024. 8. 29.

『BizFACT』, 「방통위, ‘전기통신사업법’ 공포...사업정지 권한·이행강제금 도입」, 2016. 1. 27., <https://news.tf.co.kr/read/economy/1622630.htm>, 검색일자: 2024. 8. 29.

『한국관세신문』, 「관세청, 관세 조사 시 과세자료 제출 근거 및 처벌 법령 제정」, 2024. 2. 21., <https://www.kcnews.org/news/articleView.html?idxno=7214>, 검색일자:

2024. 6. 24.

- 『경향신문』, 「쥐꼬리 과태료' 내고 사실상 탈세, 외국 기업 '꼼수' 차단 나선다」, 2024. 10. 22., <https://www.khan.co.kr/economy/economy-general/article/202410222041005>, 검색일자: 2024. 11. 19.
- 『한경』, 「“과세 자료 회피시 이행 강제금 내야”… 송언석, 국세기본법 개정안 발의」, 2024. 10. 17., <https://www.hankyung.com/article/202410172550i>, 검색일자: 2024. 11. 12.
- 『연합인포맥스』, 「국세청, 세무조사 규모 유지…조사방해 기업에 이행강제금 도입」, 2024. 9. 12., <https://news.einfomax.co.kr/news/articleView.html?idxno=4324871>, 검색일자: 2024. 11. 7.
- 『세정일보』, 「[22 국세행정포럼] 세무조사 입증책임을 납세자가 지라고?…“국세청 뭉이다”」, 2022. 12. 19., <https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=40804>, 검색일자: 2024. 11. 19.



세정연구 24-04  
세무조사 시 자료제출 성실도  
제고 방안 연구

---

발 행 2024년 12월 31일  
저 자 박주철·이미현·이희경  
발 행 인 이 영  
발 행 처 한국조세재정연구원  
30147 세종특별자치시 시청대로 336  
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr  
등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호  
조 판 및 (주)현대아트컴 02-2278-4482  
쇄 인  
I S B N 979-11-6655-346-2

---

© 한국조세재정연구원 2024 \* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.



세정연구 24-04

# 세무조사 시 자료제출 성실도 제고 방안 연구

**Kipf** 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336  
TEL: 044-414-2114 [www.kipf.re.kr](http://www.kipf.re.kr)



9 791166 553462  
ISBN 979-11-6655-346-2