



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

2022년 2월

석사학위논문

국세기본법상 납세자권리보호제도의
개선방안에 관한 연구

조선대학교 대학원

법 학 과

김 태 훈

국세기본법상 납세자권리보호제도의 개선방안에 관한 연구

A Study on the measures to Improve the Taxpayer
Rights Protection System under the Framework Act on
National Taxes

2022년 2월 25일

조선대학교 대학원

법 학 과

김 태 훈

국세기본법상 납세자권리보호제도의 개선방안에 관한 연구

지도교수 권 상 로

이 논문을 법학 석사학위신청 논문으로 제출함

2021년 10월

조선대학교 대학원

법 학 과

김 태 훈

김태훈의 석사학위논문을 인준함

위원장 조선대학교 교수 김재형 (인)

위 원 조선대학교 교수 구형근 (인)

위 원 조선대학교 교수 권상로 (인)

2021년 12월

조선대학교 대학원

목 차

<ABSTRACT>

제1장 서론	1
제1절 연구의 목적	1
제2절 연구의 범위와 방법	3
제2장 납세자권리보호에 관한 일반론과 법제화 과정	5
제1절 납세자권리보호에 관한 일반론	5
1. 납세자의 권리	5
2. 납세자 권리와 납세자 권익	6
3. 납세자 권리의 법적 근거	6
4. 납세자의 법적 지위	8
5. 납세자의 고유한 권리	9
제2절 납세자권리보호에 관한 법제화 과정	11
1. 국세기본법상 납세자권리보호제도의 발전과정	12
2. 지방세법상 납세자보호제도의 발전과정	15
3. 현행 납세자권리보호제도 기본체계	17
제3장 국세기본법상 납세자권리보호제도의 체제	18
제1절 사전적 납세자권리보호제도	18
1. 납세자권리현장	18

2. 납세자보호담당관제도	21
3. 세무조사 관련 납세자 보호제도	24
4. 과세전적부심사제도	33
5. 기타 사전적 납세자권리보호제도	39
제2절 사후적 납세자권리보호제도	42
1. 이의신청	42
2. 심사청구	43
3. 심판청구	44
4. 감사원 심사청구	44
5. 조세행정소송제도	45
제3절 현행 납세자권리보호제도에 대한 평가	46
1. 과세전적부심사 처리현황 및 평가	46
2. 이의신청 처리현황 및 평가	47
3. 심사청구 처리현황 및 평가	48
4. 심판청구 처리현황 및 평가	49
5. 감사원 심사청구 처리현황 및 평가	50
제4장 주요 국가의 납세자권리보호제도	52
제1절 미국	52
1. 연방세법상 납세자권리보호제도	52
2. 연방조세법상 조세불복제도	54
3. 미국의 제도가 우리에게 주는 시사점	56
제2절 영국	57
1. 납세자권리보호제도	57
2. 조세불복제도	58
3. 영국의 조세구제제도가 우리에게 주는 시사점	59

제3절 독일	59
1. 납세자권리보호제도	60
2. 조세불복제도	61
3. 독일의 조세구제제도가 우리에게 주는 시사점	64
제4절 프랑스	65
1. 납세자권리보호제도	66
2. 조세불복제도	67
3. 프랑스의 조세구제제도가 우리에게 주는 시사점	70
제5절 일본	70
1. 납세자권리보호제도	71
2. 조세불복제도	72
3. 일본의 조세구제제도가 우리에게 주는 시사점	75
제6절 납세자보호제도의 세계적 추세	77
1. 납세자보호를 위한 일반적 추세	77
2. 사전적 납세자보호제도의 추세	78
3. 사후적 납세자보호제도의 추세	81
제5장 우리나라 납세자권리보호제도의 문제점과 개선방안	84
제1절 사전적 납세자권리보호제도의 문제점과 개선방안	84
1. 과세전적부심사제도	84
2. 기타 사전적 납세자권리보호제도	88
제2절 사후적 납세자권리보호체제의 문제점과 개선방안	90

1. 이의신청제도	90
2. 심사청구제도	91
3. 심판청구제도	91
4. 감사원 심사청구제도	92
5. 기타 사후적 납세자권리보호체제	93

제6장 결론98

<표 차례>

표 1 과세전적부심사청구 처리현황	47
표 2 이의신청 처리현황	48
표 3 심사청구 처리현황	49
표 4 심판청구 처리현황	49
표 5 심사청구 처리현황	51

ABSTRACT

A Study on the measures to Improve the Taxpayer Rights Protection System under the Framework Act on National Taxes

Kim, Tae Hun

Advisor: Prof. Kwon, Sang-Ro, Ph.D.

Department of Law,

Graduate School of Chosun University

In recent years, as the economy develops rapidly and the size of the economy grows, conflicts between tax authorities and taxpayers regarding tax affairs are increasing frequently. In the case of taxation by the tax office, it happens often illegal acts by misjudging the facts or applying the relevant laws and regulations incorrectly.

Accordingly, if a taxpayer is infringed on a right or interest due to an illegal or unfair disposition or failure to receive a necessary disposition, it is natural that the taxpayer should be guaranteed to dispute it and seek protection of the right.

Since the collection of tax is carried out without compensation, it has intrinsically intrusive properties, and as a natural consequence, infringement of taxpayer rights often occurs.

Accordingly, a taxpayer rights protection system is necessary. Korea's taxpayer rights protection system can be largely divided into a ex ante taxpayer rights protection system and a ex post taxpayer rights protection system.

The ex ante taxpayer rights protection system include the Charter of Taxpayer Rights, the Taxpayer Protection Officer System, and the pre-taxation review system, and ex post taxpayer rights protection systems in

clude objections, request for examination, requests for trial and requests for examination by the Board of Audit and Inspection.

This study expects to contribute to the establishment of legislation or government policies by suggesting improvement measures, focusing on the fact that there are many shortcomings in the taxpayer rights protection system.

First of all, the improvement measures related to the ex ante taxpayer rights protection system are as follows. First, it is considered desirable to extend the period for requesting the pre-taxation review of taxation to 90 days or 30 days or more. Second, as a way to actively revitalize the prior remedies system, it is proposed to institutionalize the ex officio correction system, review the introduction of a prior consultation system like the United States (conciliation and arbitration, etc.), and secure the independence of the National Tax Review Committee. Third, while proposing the abolition of the objection system and the requests for examination by the Board of Audit and Inspection system, and proposes the integration of the request for examination and the request for trial.

In conclusion, if objections and requests for examination are abolished and integrated into requests for trial, which is a necessary procedure for administrative trials, the Tax Tribunal's trial request system can be guaranteed to some extent expertise, objectivity, fairness, and independence.

제1장 서론

제1절 연구의 목적

최근 경제가 급속도로 발전하고 경제규모가 커지면서 경제현상이 다양해짐에 따라 조세업무와 관련하여 과세관청과 납세자간의 충돌이 빈번해지고 있다. 과세관청이 과세를 함에 있어 사실판단을 잘못하거나 혹은 관련 법률을 잘못 적용하여 위법하게 행하여지는 경우가 종종 발생하게 된다. 이에 따라 납세자가 조세에 관하여 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당하는 경우에는 납세자가 그것을 다투고 그 권리의 보호를 구하는 것이 보장되어야 함은 당연하다 할 것이다.¹⁾

이와 같은 요청에 의하여 우리나라의 납세자권리보호제도는 크게 시기적으로 3단계에 걸쳐 발전하여 왔다. 첫 번째 단계는 1974년 국세기본법을 제정하기 전까지이다. 이 시기는 국세기본법이 존재하지 않았기 때문에 납세자권리에 관한 조항을 개별 세법에서 정하였다. 두 번째 단계는 1996년 국세기본법 ‘제7장의 2 납세자권리’를 신설하기 전까지이다. 이 시기에는 국세에 관한 기본적인 사항 및 공통적인 사항이 통합되어 개별 조세법에 있는 납세자권리에 관한 규정이 국세기본법에 담겨지게 된 시기이다. 세 번째 단계는 1996년 국세기본법 ‘제7장의 2 납세자권리’를 신설한 이후 현재에 이르기까지의 시기로 납세자권리보호에 관한 조항이 많이 신설된 시기이다.

우리나라 국세기본법상 납세자권리보호는 사전적 권리보호와 사후적 권리보호로 구분해 볼 수 있다. 사전적 납세자권리보호제도로는 납세자권리헌장, 납세자보호담당관제도, 과세전적부심사제도 등이 있으며 사후적 납세자권리보호제도로는 이의신청, 심사청구, 심판청구, 감사원 심사청구 등이 있다.

이와 같은 납세자권리보호제도와 관련하여 생각건대 현대국가의 재정수입

1) 김인영·김동영, “국세기본법상 납세자의 조세불복제도개선에 관한 연구”, 글로벌경영학회지, 제14권 제1호 2017. 2, 201면.

은 대부분 조세수입으로부터 조달되고, 조세는 기본적으로 국가가 수행하는 재정사업의 비용을 국민에게 부담시키는 수단이기 때문에 명쾌한 ‘조세’의 정의도 필요하다고 본다.

대한민국 헌법 제59조는 ‘조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.’고 규정하여 조세법률주의를 선언하고 있으나 관련 조세법 등에서는 조세의 정의에 관한 규정을 하지 않고 있다. 반면에 독일의 경우, 조세기본법 제3조 제1항에서 “조세는 특별한 급부에 대한 반대급부로서가 아니라 공법상의 공동체가 재원조달을 목적으로 법률이 정하는 급부의무 요건을 충족하는 모든 구성원에게 부과하는 금전급부”라고 규정하고 있어²⁾ 우리나라의 경우와 비교되고 있다.

이에 헌법재판소는 “조세는 국가 또는 지방자치단체가 재정수요를 충족시키거나 경제적·사회적 특수정책의 실현을 위하여 국민 또는 주민에 대하여 아무런 특별한 반대급부 없이 강제적으로 부과·징수하는 과징금을 의미하는 것이다 ‘라고 정의함으로써³⁾ 조세관련 제 법률의 불비를 보충해 주고 있다 할 것이다.

이와 같이 조세의 징수는 반대급부 없이 행해지기 때문에 본질적으로 침해적 속성을 가지고 있고, 그 당연한 귀결로 납세자권리 침해가 종종 발생할 수밖에 없다. 그러함에도 불구하고 과거 우리나라에서는 과세관청 및 납세자 모두가 납세자권리침해와 납세자권리보호의 필요성에 대하여 구체적으로 인식하지 못하고 있었고, 행정편의적이고 국고주의적 입장에서 조세행정을 펼치는 바람에 납세자권리가 제대로 보호받지 못하고 있었다.⁴⁾

이와 관련하여 그간 다수의 선행연구가 수행되어 왔고, 그 결과를 바탕으로 납세자권리를 좀 더 보호하는 방향으로 제도가 개선되어 왔다. 그러나 현행 우리나라의 납세자권리보호제도는 세무행정의 실무에서나 납세자의 권리적·권익적 측면에서 아직까지도 상당한 문제점을 내포하고 있다. 예컨대, 사전적 납세자권리보호제도와 관련하여서는 과세전적부심사 청구기간이 짧고

2) 김완석 외 3인, 「국세기본법」, 삼일포마인, 2020, 24면. ; 국회예산정책처, 2021 대한민국조세, 2021. 6. 24, 2면.

3) 헌법재판소, 1990. 9. 3. 선고, 89헌가95 결정

4) 홍성희, “납세자권리보호제도에 관한 연구 : 사전적 권리보호를 중심으로”, 고려대학교 석사학위논문, 2021, 1면.

사전구제제도가 활성화가 부족하다는 점, 사후적 납세자권리보호제도와 관련하여서는 다양한 심급구조에 따른 문제점과 조세불복심판기관의 독립성 문제 등이 있으며 그 개선방안의 강구가 요청되고 있는 것이다.

따라서 본 연구는 우리나라 국세기본법을 중심으로 한 조세법체계상의 사전적 납세자권리보호제도와 사후적 납세자권리보호제도에 대한 분석과 검토를 통하여 문제점을 추출하고, 그 개선방안을 제시함으로써 궁극적으로는 납세자의 권리가 부당하게 침해되지 않고 보호될 수 있도록 하는데 그 목적이 있으며 조세법학의 발전과 세무행정 실무에 작은 기여를 기대하고 있다.

제2절 연구의 범위와 방법

본 연구는 위와 같은 목적을 달성하기 위하여 우선 제2장에서 납세자권리보호에 관한 일반론과 우리나라에서의 납세자보호제도의 법제화과정을 고찰하고자 한다. 제1절에서는 납세자권리보호에 관한 일반론으로서 납세자권리의 개념을 정리하여 보고 납세자 권리와 납세자 권익을 구분 한 후 납세자 권리의 법적 근거를 살펴본다. 이어서 납세자의 법적 지위를 고찰 한 후 납세자의 고유한 권리에 대한 법규내용 및 이론을 고찰한다. 이어서 제2절에서는 납세자권리보호제도의 발전과정을 법제화 측면에서 고찰 하고자 한다. 그 발전 과정을 국세기본법상 납세자보호제도의 발전과정과 지방세에 관한 법률상 납세자보호제도의 발전과정으로 구분하여 고찰한 후 현행 납세자권리보호제도의 기본체계를 요약하여 정리하고자 한다.

본 연구의 제3장에서는 국세기본법상의 납세자권리보호체제를 분석 검토하고자 한다. 이를 위하여 제1절에서는 사전적 납세자권리보호제도와 관련하여 납세자권리헌장, 납세자보호담당관제도, 세무조사 관련 납세자 보호제도, 과세전적부심사제도 등을 고찰한다. 이어서 제2절에서는 사후적 납세자권리보호제도에 관한 고찰로서 이의신청, 심사청구, 심판청구, 감사원 심사청구, 조세행정소송제도 등을 고찰한다. 그리고 제3절에서는 현행 납세자권리보호제도에 대한 평가를 하고자 한다.

본 연구의 제4장에서는 미국, 영국, 독일, 프랑스, 일본 등 대표적 선진국

의 조세제도를 비교법학적 방법으로 고찰함으로써 결론을 도출하는 유용한 도구로 삼고자 한다.

제5장은 본 연구의 핵심적 내용으로 우리나라 납세자권리보호제도의 문제점을 추출하여 분석하고 그 개선방안을 제시한다. 그 제1절에서 사전적 납세자권리보호제도인 과세전적부심사가 내포하고 있는 문제점, 사전적 납세자권리보호제도의 실효성에 관한 문제점 등을 분석·고찰한다. 그리고 제2절에서는 사후적 납세자권리보호제도가 안고 있는 문제점 등을 추출, 분석한 후 그 개선 방안을 강구하여 제시하고자 한다.

마지막으로 제6장에서는 본 연구수행과정을 통하여 발견하고 판단한 내용을 정리하고, 납세자권리보호를 위한 개선 방안이 입법이나 정책에 수월하게 반영될 수 있도록 그 내용을 종합적으로 정리하고자 한다.

본 연구는 위와 같은 내용으로 그 범위를 제한하여 국세기본법을 중심으로 납세자권리보호제도의 개선방안에 관한 연구를 수행하고자 한다. 연구수행의 방법으로는 국내외 문헌과 참고자료, 인터넷 자료, 판례, 등을 중심으로 한 문헌 등을 도구로 사용하였으며, 동시에 외국의 납세자권리보호제도와 우리나라 납세자권리보호제도를 비교·분석하는 비교법학적 연구 방법을 사용하였다.

제2장 납세자권리보호에 관한 일반론과 법제화 과정

제1절 납세자권리보호에 관한 일반론

1. 납세자의 권리

‘납세자의 권리(Taxpayer Rights)’란 납세자가 조세의 확정·징수 및 세무행정상 협력 의무를 이행하는 데 있어 적절한 절차를 보장받을 권리를 말한다. 넓게는 납세자가 국가재정의 조달자로서 정부에 대하여 징수한 조세수입의 지출에 있어서 적정성을 요구할 권리를 포함한다. 실정법상으로는 국세기본법 등 조세법령에 따라 정부가 조세의 부과·징수 및 세무조사에 있어서 과세권을 행사하는 경우 조세채무자로서 납세자가 납세절차를 이행하면서 보장받도록 한 권리를 말한다.⁵⁾

한편 국세기본법 및 지방세기본법에서는 ① 세무조사 절차상의 납세자 권리(납세자권리헌장의 교부, 세무조사권 남용금지, 납세자에 대한 성실성 추정, 객관적인 세무조사 선정기준, 세무조사의 사전통지 의무, 세무조사 기간의 제한, 세무조사시의 조력권 등), ② 사전적 권리구제(과세전적부심사), ③ 납세의무이행에 따른 권리(수정신고·경정청구권) 등을 납세자의 권리로 규정하고 있다.⁶⁾

그렇다면 납세자의 권리와 헌법상의 기본권과 어떠한 관계인가? 국가가 실현해야 하는 헌법적 가치 중에는 법치주의나 민주주의 또는 복지국가 등을 추구하면서 기본권으로 인정되는 경우도 있고 그렇지 않은 경우도 있다. 따라서 헌법적 가치 중에 무엇을 기본권으로 인정해야 하는가에 대한 ‘기본권 포섭’의 문제가 검토되어진다. 이러한 기본권의 포섭과정을 통하여 일부는

5) 구제이·윤태화, “납세자권리의 보장수준에 관한 실증연구”, 상업교육연구, 제23권 제4호, 2009, 333 - 334면.

6) 김용희, “납세자 기본권에 대한 헌법적 연구”, 세무와 회계연구, 제1권 제1호, 2012, 102면.

‘기본권’으로 확인되기도 하고 일부는 헌법상의 원칙으로 남겨지기도 하는데, 헌법상의 가치의 일부는 법 제도를 통해 법령상의 권리로 실현되기도 한다. 예를 들어, 헌법에 명문화되지 않은 개인정보자기결정권은 “헌법에 명시되지 아니한 기본권”으로 인정되어 기본권으로 포섭되기도 하지만, “국가의 재정사용의 합법성과 타당성을 감시하는 납세자의 권리는 헌법에서 보장하는 기본권으로 보지 않는다.”는 헌법재판소의 결정이 그러하다.⁷⁾ 이는 헌법상의 조세법률주의를 통하여 “종목과 세율이 법률로 정해지지 않은 조세를 부과 받지 않을 권리”를 인정받았다는 것만으로는 아직 헌법적 확신이 이루어졌다고는 할 수 없다는 뜻이다.

2. 납세자 권리와 납세자 권익

‘납세자 권리’와 ‘납세자 권익’을 구분하자면, 납세자의 권리와 이익을 뜻하는 납세자의 권익이란 용어는 납세자의 권리보다 포괄적인 의미이기도 하지만, 과세관청에서는 혼용하여 권리와 권익을 동일의미로서 사용하기도 한다. 납세자의 권익은 과세관청 입장에서 납세자의 권익을 침해하거나 보장해주는 의미를 뜻하는 것으로서, 납세자의 입장에서 보면 수동적인 표현이다. 반면에 납세자의 권리의 침해나, 납세자의 권리보호라는 표현은 납세자의 입장에서 보아 납세자의 권리를 능동적으로 표현한 것이다. 법률과 실무에서 명확히 구분해서 사용되어야 한다. 그러함에도 불구하고 납세자보호 법률과 제도를 살펴보면, 납세자의 권리는 궁극적으로 납세자가 적극적으로 주장하는 권리의 성격보다 과세관청으로부터 부당한 대우를 받지 않을 권리로 해석되는 경우가 많아서 과세관청의 입장에서는 납세자 권익이란 용어를 많이 사용한다.⁸⁾

3. 납세자 권리의 법적 근거

7) 김웅희, 상계논문, 101면.

8) 조경민, “납세자권익보호확대를 위한 입법 개선방안-납세자보호 및 절차에 관한 법률제정을 중심으로-”, 단국대학교 박사학위논문, 2020, 17-18면.

가. 헌법상 근거

납세자의 권리 이념은 상위법인 헌법으로부터 그 근거를 찾을 수 있다. 헌법 제38조 ‘모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의무를 진다’, 동법 제59조에서 ‘조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.’ 라고 규정하여 조세 법률주의를 천명하였고, 동법 제23조 제1항 ‘모든 국민의 재산권은 보장된다. 그 내용과 관계는 법률로 정한다.’ 와 동법 제37조 ‘국민의 자유와 권리는 헌법에 열거되지 아니한 이유로 경시되지 아니한다. 국민의 모든 자유와 권리는 국가안전보장·질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으며, 제한하는 경우에도 자유와 권리의 본질적인 내용을 침해할 수 없다.’, 동법 제12조 제1항 ‘모든 국민은 신체의 자유를 가진다. 누구든지 법률의 의하지 아니하고는 체포·구속·압수·수색 또는 심문을 받지 아니하며, 법률과 적법한 절차에 의하지 아니하고는 처벌·보안처분 또는 강제노역을 받지 아니한다.’ 라고 규정하여 헌법상 기본적 가치가 있는 납세자 권리를 제한하기 위해서는 법의 적법한 절차를 통하여만 가능하게 하였다.⁹⁾

나아가 납세자의 권리구제를 위하여 헌법 제27조 제1항 ‘모든 국민은 헌법과 법률이 정하는 바에 의하여 법률에 의한 재판을 받을 수 있다.’, 동법 제107조 제3항 ‘재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다. 행정심판의 절차는 법률로 정하되, 사법절차가 준용되어야 한다.’ 라고 하여 납세자의 조세불복제도의 근거를 마련하였다. 또한, 헌법 제26조 제1항 ‘모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 국가기관에 문서로 청원할 권리를 가진다.’ 라고 규정하여 납세자에게도 과세관청에 청원할 수 있는 권리를 갖는다고 해석할 수 있다고 본다.¹⁰⁾

나. 법률상 근거

9) 조경민, 상계논문, 18면.

10) 조경민, 상계논문, 18-19면.

국세기본법 제1조 법의 제정 목적을 ‘이 법은 국세에 관한 기본적이고 공통적인 사항과 납세자의 권리·의무 및 권리구제에 관한 사항을 규정함으로써 국세에 관한 법률관계를 명확하게 하고, 과세를 공정하게 하며, 국민의 납세의무를 원활한 이행에 이바지함을 목적으로 한다.’ 라고 규정하고 있고, 동법 제18조 제1항에서 ‘세법을 해석·적용할 때에는 과세의 형평과 해당 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다.’ 라고 규정하고 있다. 동법 제55조에서 제81조까지 ‘제7장 심사와 심판’ 으로 납세자 구제절차인 이의신청, 심사청구, 심판청구의 불복제도를 규정하고 있고, 동법 제81조의 2에서 19까지는 ‘제7장의 2 납세자의 권리’ 법률 규정을 두어 납세자권리헌장의 제정 및 교부에서 세무조사권 남용금지, 세무조사 시 조력을 받을 권리, 세무조사 절차관련 규정(세무조사 대상자 선정, 세무조사기간, 세무조사의 통지, 통합조사, 중복조사 금지, 결과통지 등), 납세자 정보제공, 과세전적부심사, 납세자보호관, 납세자보호위원회 등의 규정을 두어 납세자의 권리에 대한 법적 근거를 두고자 하였다.¹¹⁾

4. 납세자의 법적 지위

납세자란 납세의무자(연대납세의무자와 납세자를 같음하여 납부할 의무가 생긴 경우의 제2차 납세의무자 및 보증인을 포함한다)와 조세법에 따라 조세를 징수하여 납부할 의무를 지는 자를 말한다.¹²⁾

이러한 납세자는 과세관청과의 관계에서 어떠한 법적지위에 있는가? 즉, 납세자와 관세관청간의 법률관계의 성질은 무엇인가. 법률관계는 권리와 의무의 복합적 구성관계이다. 따라서 과세관청과 납세자와의 권리의무 관계를 조세법률관계라 말한다.

그렇다면 조세법률관계에서 과세관청과 납세자의 지위는 어떠한가? 첫째로 조세법률관계를 조세권력관계로 보는 견해가 있다. 조세법률관계는 일반적으로는 조세고권이라고 불리우는 일종의 공권력의 발동에 따라 성립되는 관계

11) 조경민, 상계논문, 19면.

12) 국세기본법 제2조 제10호.

로 그 내용은 근대법치국가에서는 일반적·추상적으로는 법률에 따라 정해지는 것이고, 구체적으로는 많은 경우에 조세고권이 발동되는 행정청의 처분 형식에 따라 조세채무가 확정되어 강제징수가 되어지는 것이 원칙으로 되어 있다는 것이다.¹³⁾

둘째로 조세법률관계를 조세채무관계로 보는 견해가 있다. 조세법률관계는 근대법치국가에 있어서는 조세법률주의의 원칙에 의거한 법률이 정한 구성요건사실의 충족으로 조세채권이 법률상 당연히 성립하는 관계이므로 이러한 관계에 행정청의 의사가 개입될 여지가 없기 때문에 조세채권자인 행정주체와 조세채무자인 국민과의 관계는 대등한 법률에 따르는 관계, 즉 공법상의 채권·채무의 관계를 구성하게 된다는 견해이다.¹⁴⁾ 조세법률관계가 본래는 조세채권과 채무의 발생, 소멸에 관한 실체적인 법률관계 외에 조세의 부과와 징수, 세무조사 등의 절차법적인 법률관계도 포함하는 개념이어서 이를 조세채권과 채무관계만으로 이해할 수는 없지만, 절차법적인 법률관계는 실체적인 법률관계에 따라 부수적으로 생기는 것으로 보아 조세채무관계설이 많은 지지를 받는다.¹⁵⁾

생각건대 우리나라의 경우 조세실체법에서는 조세의 신고납세제도를 통하여 법에서 정한 요건에 해당되면 당연히 납세의무가 성립되어 법률상의 채권·채무관계가 발생하여 조세채무관계설로 보고, 조세절차법에서는 과세관청의 우월한 지위를 인정하는 조세권력관계설로 보는 것이 통설이라고 한다.¹⁶⁾

5. 납세자의 고유한 권리

헌법상의 가치가 있고 보호받아야 할 납세자의 권리로서 조세법률주의와 법의 적정절차의 원리에서 고유한 납세자의 권리를 살펴보면, 사전통지를 받을 권리, 과세 전에 공정한 청문을 받을 권리, 절세를 추구할 권리, 정당한 사유를 인정받을 권리, 납세정보 접근권 등이 있다. 현재 법률로서 명시적으

13) 김민호, “조세법률관계의 성질에 관한 연구”, 성균관법학 제12호(성균관대학교 법학연구소, 2000), 374면.

14) 김민호, 김민호, 상계논문, 374면.

15) 조경민, 전계논문, 20면.

16) 김민호, 전계논문, 383-384면.; 조경민, 상계논문, 20면.

로 인정받고 있는 권리는 사전통지를 받을 권리와 납세정보 접근권 등이 있다.¹⁷⁾

가. 사전통지를 받을 권리

과세관청이 납세자의 신고 내용의 적절성을 검토하여 내용에 이의가 있을 경우 과세예고통지를 한 후 과세 전에 적부심사청구를 통하여 과세의 적정성을 판단해야 하며, 조사개시 전에 조사개시에 대한 사전통지를 해야 한다. 또한 조사가 끝난 후에 결과통지를 하여 납세자의 권리를 보장해야 한다. 조세의 부과 및 징수, 세무조사 등의 조세행정의 절차를 통하여 조세의 부담에 대한 사전 통지를 받을 권리가 있다.¹⁸⁾

나. 과세 전에 공정한 청문을 받을 권리

과세관청은 과세를 하기 전에 공정한 청문을 받을 권리를 부여하여야 한다. 청문이란 행정청이 어떠한 처분을 하기 전에 당사자의 의견을 직접 듣고 증거를 조사하는 절차를 말한다(행정절차법 제2조 5호). 과세처분은 일반적으로 조세를 신고 후에 신고자료에 대한 검토 및 과세자료 소명을 통하여 이루어지는 처분과 세무조사 후에 세액을 결정 또는 경정하여 조세를 처분하는 경우로 나누어지고 있다. 우리나라의 경우 일반적으로 일정한 금액(100만원) 이상의 경우 과세예고통지 후 과세전적부심사제도를 통하여 과세 전에 구제 받을 권리를 두고 있다. 다만, 세무조사를 통한 세액의 과세쟁점에 대하여 조사결과통지전에 공정한 청문을 받을 권리를 보장하고 있지는 못하고 있다. 과세 전에 공정한 청문을 받을 권리라 함은 단순히 조세의 고지서를 통한 처분 전 단계에서 형식적으로 주어지는 청문권을 통한 납세자의 의견을 진술하는 것뿐만 아니라 과세관청의 과세 전에 이루어지는 과세자료 소명절차 및 세무조사절차 등의 폭넓은 부과절차 속에서 청문을 받을 권리를 포함한다.¹⁹⁾

17) 조경민, 전계논문, 9-10면.

18) 조경민, 상계논문, 23면.

19) 조경민, 상계논문, 23-24면.

다. 절세를 추구할 권리

절세를 추구할 권리란 절세권(節稅權)을 의미하는 것으로 납세자가 법에서 정하는 정당한 방법과 절차를 통하여 최소한의 세금만을 낼 권리이다. 과세관청은 납세자의 절세할 수 있는 권리를 적극적으로 보장하여야 하며, 단순히 신고 자료 분석을 통하여 성실성을 판단하여 납세자에게 납세협력에 따른 추가 부담을 주어서는 아니 된다. 또한 과세관청은 납세자에게 보장된 절세권에 따라 납세자가 조세법상에 각종 공제 및 감면을 적용하지 못한 경우 납세자의 요청이 없어도 이를 적용시켜줄 의무까지 부담해야 한다.²⁰⁾

라. 정당한 사유를 인정받을 권리

납세자가 납세의무를 이행하지 못할 정당한 사유가 있을 경우에는 과세관청은 납세자의 정당한 사유를 검토하여 이로 인하여 납세자에게 불이익을 주어서는 아니 된다. 납세자는 과세관청으로부터 정당한 사유를 인정받아 가산세 감면, 신고 및 납부기한 연장, 조사의 연기, 조사중지의 경우 등 상응하는 조치를 통하여 권리를 보장받아야 한다.²¹⁾

마. 납세정보에 접근할 수 있는 권리

납세자는 자신의 납세가 법에 따라 올바르게 형평성 있게 부담하고 있는지에 대한 사실을 검증하고자 자신의 납세정보를 접근 할 수 있는 권리를 갖게 되며, 과세관청이 법률이 정하는 바에 따라 효율적이고 공정하게 집행하고 있는지 공적 납세 자료의 정보를 요구할 수 있는 권리를 갖게 된다.²²⁾

제2절 납세자권리보호에 관한 법제화 과정

20) 조경민, 상계논문, 24면.

21) 조경민, 상계논문, 24면.

22) 조경민, 상계논문, 24-25면.

1. 국세기본법상 납세자보호제도의 발전과정

국세기본법상 납세자보호제도의 발전과정은 다음과 같이 3단계로 나눌 수 있다. 첫 번째 단계는 1974년 국세기본법을 제정하기 전까지이다. 이 시기는 국세기본법이 존재하지 않기 때문에 납세자권리에 관한 조항을 개별 세법에서 정하였다. 두 번째 단계는 1996년 국세기본법 ‘제7장의 2 납세자권리’를 신설하기 전까지이다. 이 시기에는 국세기본법을 제정함에 따라 국세에 관한 기본적인 사항 및 공통적인 사항이 통합되어 개별 조세법에 있는 납세자권리에 관한 규정은 국세기본법으로 옮겨졌다. 세 번째 단계는 1996년 국세기본법 ‘제7장의 2 납세자권리’를 신설한 후이다. 이 시기부터 납세자권리에 관한 조항이 많이 신설되었다.²³⁾

가. 국세기본법제정 전

이 시기에는 국세기본법이 존재하지 않았기 때문에 납세자권리에 관한 조항은 개별 조세법에서 규정되었다. 이로 인하여 유사한 납세자권리에 관한 규정은 각 국세에 관한 법령에서 정하였다. 또한, 이 시기에는 조세법의 주요 목적은 세금을 징수하는 것이어서 납세자 권리도 주로 불복과 관련된 권리, 신고·납부·징수와 관련된 권리를 중심으로 발전하였다. 예컨대, 심사청구의 권리²⁴⁾, 재해로 인한 세금을 감면 받을 권리²⁵⁾, 세금 분할 납부의 권리²⁶⁾ 등이다.²⁷⁾

또한, 당시에는 조세법에서 세무공무원의 비밀보호 의무를 정하였고, 공무원이 이를 위반하면 벌금이나 징역과 같은 처벌이 부과되었다.²⁸⁾ 이러한

23) 이수윤, “납세자권리보호에 관한 연구-한국·미국·중국의 제도에 대한 비교를 중심으로-”, 서울시립대학교 박사학위논문, 2020. 8., 32-33면.

24) 소득세법(법률 제33호, 1949. 7. 15.), 제42조.; 법인세법(법률, 제62호, 1949. 11. 7.), 제24조.

25) 소득세법(법률 제33호, 1949. 7. 15.), 제49조.; 법인세법(법률, 제62호, 1949. 11. 7.), 제27조.

26) 소득세법(법률 제2124호, 1969. 7. 31.), 제55조의 2.; 법인세법(법률, 제161호, 1950. 12. 1.), 제19조.

27) 이수윤, 전제논문, 33면.

규정은 공무원을 제재하는 규정이고 납세자의 권리를 직접적으로 인정한 규정으로 보기는 어렵다.²⁹⁾

1961년 불복에 관한 절차를 정비하기 위하여 국세심사청구법을 제정하였다. 이 법의 제정 이유에서 나오는 ‘국민의 재산권을 보호하려는 것임’이라는 문구는 처음으로 조세법 영역에서 사용하였다. 여기서는 납세자가 아닌 국민이라는 용어를 사용하였지만, 정부가 점차 납세자의 권리를 중시하기 시작했음을 볼 수 있다. 해당 법령이 제정됨에 따라 납세자는 불복의 결과를 받을 권리도 보유한다.³⁰⁾

1967년에 국세심사청구법의 개정 이유에서 ‘납세자의 권익을 더 적절히 옹호할 수 있도록 하려는 것임’이라는 문구가 사용되었는데, 이는 조세법에 관한 개정안에서 납세자 권익의 보호를 최초로 명시한 것이다.³¹⁾

나. 국세기본법상 ‘제7장의 2 납세자의 권리’ 제정 전

1974년 국세기본법을 제정함에 따라 국세에 관한 기본적인 사항 및 공통적인 사항과 위법 또는 부당한 국세처분에 대한 불복절차 등의 내용을 정비하였다.³²⁾ 이에 따라 이 시기의 납세자 권리는 주로 조세법의 기본원칙과 관련된 권리, 불복과 관련된 권리, 세무조사절차에 관한 권리 등이었다. 불복 과정에서 대리인을 선임할 권리³³⁾, 재산권 보호 및 소급과세 금지³⁴⁾, 세무조사의 사전통지를 받을 권리³⁵⁾ 등이 여기에 해당한다.³⁶⁾

다만, 해당 법령 제1조 ‘입법목적’에서 ‘납세자의 권익을 보호함’이라는 문구가 없는 반면에 ‘국민의 납세의무가 원활함’이라는 문구가 사용하기 때문에 해당 법령의 입법목적이 납세자의 권리를 보호하기 위함인지

28) 조세범처벌법(법률 제199호, 1951. 5. 7.)

29) 이수윤, 전계논문, 33면.

30) 국세심사청구법(법률 제782호, 1961. 12. 2. 제정)

31) 이수윤, 전계논문, 34면.

32) 국세기본법(법률 제2879호, 1974. 12. 1. 제정)의 제정 이유.

33) 국세기본법(법률 제2879호, 1974. 12. 1. 제정), 제59조.

34) 국세기본법(법률 제2879호, 1974. 12. 1. 제정), 제18조.

35) 국세기본법(법률 제48109호, 1994. 12. 22. 제정), 제85조의 2.

36) 이수윤, 전계논문, 34면.

의 여부가 명확하지 않다.³⁷⁾

다. 국세기본법상 ‘제7장의 2 납세자의 권리’ 제정 후

1996년 국세기본법의 제정으로 ‘제7장의 2 납세자의 권리’가 신설되어 납세자에게 더 많은 권리를 제공하였다.³⁸⁾ 이에 따라 1996년은 한국의 납세자권리보호의 새로운 시작으로 볼 수 있다.³⁹⁾

1996년부터 세무조사과정에서 과세관청의 세무조사권 남용을 방지하기 위해서 납세자에게 많은 권리를 부여한다. 이에 따라 이 시기에 납세자에게 새롭게 부여한 권리에서 세무조사에 관한 권리는 큰 비중을 차지하고 있다.⁴⁰⁾ 예컨대, 중복조사를 받지 않을 권리⁴¹⁾, 세무조사에서 조력을 받을 권리⁴²⁾, 세무조사의 결과를 통지 받을 권리⁴³⁾ 최소한의 범위 안에서 세무조사를 받을 권리⁴⁴⁾ 등이다.⁴⁵⁾

또한, 이 시기에는 세무조사와 관련된 권리뿐만 아니라 세무행정절차를 개선하고 납세자의 협력을 구하기 위한 권리도 도입하였다. 예컨대, 납세자 권리헌장을 받을 권리⁴⁶⁾, 납세자 정보에 관한 비밀유지⁴⁷⁾, 국선대리인제

37) 이로 인해 신설된 국세기본법은 납세자의 권리보다 납세자의 의무를 더 중시한다는 지적을 받을 수 있다. 1978년 국세기본법(법률 제3097호, 1978. 12. 5.)(이수윤, 상계논문, 34면.)

38) 국세기본법(법률 제5189호, 1996. 12. 30. 제정)

39) 이수윤, 전계논문, 35면.

40) 납세자는 1974년부터 1996년까지 세무조사에 관한 권리를 2개만 보유하였다. 그러므로 세무조사과정에서 납세자는 과세관청보다 약한 지위에 있는 것을 예측할 수 있다. 이러한 상황은 1996년부터 많이 개선하고, 납세자가 세무조사과정에서 더 많은 권리를 보유하게 되었다.(이수윤, 상계논문, 35면.)

41) 국세기본법(법률 제5189호, 1996. 12. 30. 제정), 제81조의 3.

42) 국세기본법(법률 제5189호, 1996. 12. 30. 제정), 제81조의 4. 종전의 국세기본법에 따라 불복과정에서만 대리인을 선임할 수 있다.

43) 국세기본법(법률 제5189호, 1996. 12. 30. 제정), 제81조의 7.

44) 국세기본법(법률 제6782호, 2002. 12. 18. 일부 개정), 제81조의 3.

45) 이수윤, 전계논문, 35면.

46) 국세기본법(법률 제5189호, 1996. 12. 30. 제정), 제 81조의 2.

47) 국세기본법(법률 제5189호, 1996. 12. 30. 제정), 제81조의 8. 이는 조세법에서 정식으로 납세자의 비밀유지에 관한 권리를 명시한 것이다. 해당 규정을 신설하기 전에 형법에 따라 공무원이 직무상 비밀을 누설하면 처벌 받는 규정만이 있다. 납세자의 입장에서 보면 형법의 규정은 공무원에 관한 처벌규정에 해당하고, 비밀유지에 관한 납세자권리 규정으로 보기 어렵다.(이수윤, 전계논문, 35면.)

도48) 등이다.⁴⁹⁾

2. 지방세법상 납세자보호제도의 발전과정

현재 국세에 관한 납세자 권리는 국세기본법에 규정되어 있는 반면에 지방세에 관한 납세자 권리는 지방세기본법에 규정되어 있다. 지방세기본법은 2010년에 제정되었지만, 이 법이 제정되기 전에도 납세자가 지방세에 관한 납세자권리를 보유하고 있었다. 그러므로 지방세 관련 법령상 납세자권리의 발전 과정은 국세와 비슷하게 3가지 단계로 나누어 설명한다. 첫 번째 단계는 1997년에 지방세법 ‘제12절 납세자의 권리보호’를 신설하기 전까지이다. 두 번째 단계는 2010년에 지방세기본법을 제정하기 전까지이다. 세 번째 단계는 지방세기본법을 제정한 후부터이다.⁵⁰⁾

가. 지방세법상 ‘제12절 납세자의 권리보호’ 제정 전

이 시기에 지방세 관련 법령상 납세자권리는 주로 지방세법에서 존재하여 국세의 첫 번째 단계와 두 번째 단계의 발전과정과 비슷하고 신고·납부·징수와 관련된 권리, 불복과 관련된 권리를 중심으로 정비하였다. 예컨대, 세금을 감면받을 권리⁵¹⁾, 이의신청의 권리⁵²⁾, 불복의 결과를 통지 받을 권리⁵³⁾ 등이다.⁵⁴⁾

또한 1978년에 납세자의 권리보호를 강화하기 위하여 지방세법을 개정하였다.⁵⁵⁾ 이때 지방세 영역에서 납세자의 권리보호라는 용어가 처음 사용되었는데, 이는 국세의 경우 보다 17년 늦은 것이다.⁵⁶⁾

48) 국세기본법(법률 제12848호, 2014. 12. 23.), 제59조의 2.

49) 이수윤, 전계논문, 35면.

50) 이수윤, 상계논문, 36면.

51) 지방세법(법률 제84호, 1949. 12. 22. 제정), 제61조.

52) 지방세법(법률 제84호, 1949. 12. 22. 제정), 제55조.

53) 지방세법(법률 제827호, 1961. 12. 8. 폐지제정), 제58조.

54) 이수윤, 전계논문, 36면.

55) 지방세법(법률 제3154호, 1978. 12. 6.)

56) 이수윤, 전계논문, 36면.

나. 지방세법 제정 이전

1997년 납세자의 권익보호에 만전을 기하기 위하여 지방세법을 개정하였다.⁵⁷⁾ 이로 인하여 ‘제12절 납세자의 권리보호’에 관한 조항을 신설하였다. 이 시기는 국세의 세 번째 단계와 비슷하게 세무조사에 관한 권리를 중심으로 발전하였다. 예컨대, 세무조사에서 도움을 받을 권리⁵⁸⁾, 세무조사에 대한 사전통지를 받을 권리⁵⁹⁾, 등이다. 다만, 지방세법상 해당 권리에 관한 조항은 국세보다 늦게 신설되었다. 예컨대, 지방세법상 세무조사의 결과를 통지받을 권리는 1997년에 도입하지만, 국세에 관한 규정은 1994년에 도입하였다.⁶⁰⁾

또한 이 시기에는 조세법의 기본원칙과 관련된 권리도 도입하였다. 예컨대, 세무조사와 관련된 권리뿐만 아니라 세무행정절차를 개선하고 납세자의 협력을 구하기 위한 권리로서 납세자권리헌장을 받을 권리⁶¹⁾, 납세자정보에 관한 비밀 유지⁶²⁾, 재산권보호 및 소급과세금지⁶³⁾등을 도입한 것이다.

다. 지방세법 제정 후

2010년 제정된 지방세기본법은 지방세에 관한 기본적 사항과 부과·징수에 필요한 사항 및 위법 또는 부당한 처분에 대한 불복절차, 지방세 범칙행위에 대한 처벌에 관한 사항 등을 규정함으로써 지방세에 관한 법률관계를 분명하게 하고, 과세의 공정을 도모하는 한편, 지방자치단체 주민이 납세의무를 원활하게 이행할 수 있도록 하였다.⁶⁴⁾

57) 지방세법(법률 제5406호, 1997. 8. 30.), 개정 이유

58) 지방세법(법률 제5406호, 1997. 8. 30.), 제66조.

59) 지방세법(법률 제5406호, 1997. 8. 30.), 제68조.

60) 이수윤, 전계논문, 37면.

61) 지방세법(법률 제5406호, 1997. 8. 30.), 제65조.

62) 지방세법(법률 제5406호, 1997. 8. 30.), 제69조.

63) 지방세법(법률 제5406호, 1997. 8. 30.), 제1조의 2.

64) 이수윤, 전계논문, 37면.

이 시점부터 지방세 영역에서도 지방세기본법이 제정되어 지방세의 특성에 따라 새로운 조세법 규정을 신설할 수 있다. 이에 따라 이 시기의 지방세에 관한 납세자 권리는 주로 국세기본법의 개정 내용에 따라 개정하고, 필요한 경우에는 새로운 권리도 납세자에게 부여한다. 예컨대, 세무조사를 신청할 권리이다.⁶⁵⁾

3. 현행 납세자권리보호제도 기본체제

우리나라는 원칙적 1심급(심사청구, 심판청구), 선택적 3심급(과세전적부심사-이의신청-심사청구 또는 심판청구)을 행정심급으로 두고 있다. 여기에는 행정심판법⁶⁶⁾의 적용을 배제하고 있으며⁶⁷⁾ 사법심은 3심제로 운영되고 있다. 사전적 구제제도로는 과세전적부심사제도가 있고, 사후적 구제제도로는 행정적 절차로서 이의신청·심사청구·심판청구·감사원 심사청구 등이 있으며 사법적 절차로는 행정소송제도가 있다.

조세불복제도의 내용을 요약하면 다음과 같다. 국세기본법 제66조의2 제1항에서는 제64조에 따른 심사청구, 제 66조에 따른 이의신청 및 제81조의 15에 따른 과세전적부심사 청구사항을 심의하기 위하여 세무서, 지방국세청 및 국세청에 각각 국세심사위원회를 둔다. 그리고 국세기본법 제67조 제1항에서는 심판청구에 대한 결정을 하기 위하여 국무총리소속으로 조세심판원을 둔다고 되어있다.⁶⁸⁾

65) 지방세기본법(법률 제13635호, 2015. 12. 29.), 제82조.(이수윤, 전계논문, 38면.)

66) 행정심판제도는 본질적으로 행정통제적 성격을 가지므로 행정소송제도와 달리 부당한 처분에 대해서도심판대상이 될 수 있다. 부당한 처분이라 함은 과세형평 및 합목적성을 위배하여 공익 또는 행정목적에 상충되거나 재량권 자체를 남용한 과세관청의 행정처분을 말한다.

67) 김인영·김동영, 전계논문, 212면.

68) 김인영·김동영, 상계논문, 227면.

제3장 국세기본법상 납세자권리보호제도의 체계

제1절 사전적 납세자권리보호제도

1. 납세자권리헌장

가. 제정의 배경

우리나라의 최초 납세자권리헌장은 1996년 12월 30일 법률 제5189호로 개정된 국세기본법에 납세자의 권리보호에 관한 규정이 명문화되면서 국세청장이 납세자 권리보호에 관한 내용을 담은 납세자권리헌장을 제정·고시한 것으로서 1997년 7월 1일부터 납세자에게 교부하도록 하였다. 당시 국세기본법(법률 제5189호, 1996. 12. 30., 일부 개정)의 개정 이유에는 납세자의 권익 향상과 세정의 선진화를 위하여 납세자권리헌장을 제정·시행할 수 있는 법적 근거를 마련하는 것이며, 세무공무원이 세무조사를 하거나 사업자등록증을 교부하는 경우 등에는 국세청장이 제정하여 고시하는 납세자권리헌장을 납세자에게 교부하도록 한다고 되어 있다.⁶⁹⁾

종전까지 국세청은 정부조직법상 부여된 세무조사 권한에 대한 별도의 법규칙 제약을 받지 않고 행사하여 왔으며, 따라서 행정법상 일반적으로 허용하고 있는 정도의 행정행위 원칙을 준수하면 되는 것으로 인식하여 왔다. 또한 1989년 제정된 조사사무처리규정이 대법원에 의해 그 법규정이 인정되고 있었던 것과 관련하여 국세청이 세무조사 과정에서 조사사무처리규정이라는

69) 박훈·허원, “납세자 권익 증진을 위한 납세자권리헌장 개선방안 연구”, 한국세무학회 연구보고서, 2017. 06, 83면.

법규의 제약을 받아왔다고 할 수도 있으나 동 규정이 비공개되는 내부 훈령으로 운영되어 온 점을 감안하면 일부 중요한 사항에 있어 자기 구속 정도의 제약에 불과하다고 보고 있다.⁷⁰⁾

나. 제정의 법적 근거

납세자의 권리에 관하여 국세기본법 제81조의 2는 “국세청장은 납세자의 권리에 관한 규정인 동법 제81조의3부터 제81조의16까지, 그리고 동법 제81조의18 및 제81조의19에 규정된 사항과 그 밖에 납세자의 권리보호에 관한 사항을 포함하는 납세자권리헌장을 제정하여 고시하여야 한다.” 고 규정하고 있고, 이에 근거하여 제정된 납세자권리헌장은 1997년 6월 30일 고시되어 1997년 7월 1일부터 교부되었다.

다. 제정과정

최초의 납세자권리헌장 제정을 위해 1997년 1월 24일 국세청장을 위원장으로 하는 국세청 납세자 권리헌장 제정위원회를 설치하였다. 동 위원회는 학계·법조계·납세자단체·세무대리인 등의 외부위원 5인과 본청 국장 5인의 내부위원을 포함하여 총 11인으로 구성되었고, 본청 사무관 이상으로 편성된 사무작업반 12명을 두어 위원회의 업무를 보좌하였다. 당시, 재경원, 조세연구원, 대한상의, 회계사 및 세무사회 의견과 외국의 사례를 참조하여 사무작업반이 마련한 국세청 헌장 시안을 심의하고, 한글학회·출판인·법학 교수 등 전문가의 자문을 받았다.⁷¹⁾

이러한 과정을 거쳐 제정된 납세자권리헌장은 1997년 6월 30일 고시되었고, 1997년 7월 1일부터 교부되었다. 교부 대상은 법칙사건에 대한 조사를 하는 경우, 법인세 등 부과처분을 위한 실지조사를 하는 경우, 기존 사업자와 1997년 7월 1일부터 신규로 개업하는 자가 그 대상이 되었다. 당시 약 370만 명의 대상자 중 기존사업자는 310만명, 신규사업자 및 조사에 의한 대상자는 60만 명 이었다.⁷²⁾

70) 박훈·허원, 상계논문, 83면. 각주105번.

71) 박훈·허원, 상계논문, 84면.

라. 구성과 내용

1997년 6월 30일 제정되고, 1997년 7월 1일 시행된 납세자권리헌장(구 납세자권리헌장이라 한다.)은 전문과 본문 7개 항으로 구성되어 있다.⁷³⁾ 전문에는 납세자의 권리와 국세공무원의 의무 및 납세자권리헌장의 제정 목적을 선언하고 있다. 본문에는 주요 권리내용을 구체적으로 명시하고 있는데, 국세기본법 제81조의 2에 의한 필수적 명시사항 5개와 기타 포함사항 5개로 나눌 수 있다.⁷⁴⁾

동 헌장은 2006년 12월 30일 국세기본법상 납세자 권리 보호 관련규정이 일부 개정되고, 사회·경제적 발전에 따라 국민의 권리의식이 제고되었다는 지적에 따라 2007년 3월 3일 소폭 개정되어⁷⁵⁾ 폐지되고, 법적 진공상태 없이 새로운 납세자권리헌장이 2007년 3월 3일 제정·시행 되었다.⁷⁶⁾

72) 박훈·허원, 상계논문, 84면.

73) 납세자로서 귀하의 권리는 헌법과 법률이 정하는 바에 의하여 존중되고 보장되어야 합니다. 이를 위하여 국세공무원은 귀하가 신성한 납세의무를 신의에 따라 성실하게 이행할 수 있도록 필요한 정보와 편익을 최대한 제공해야 하며, 귀하의 권리가 보호되고 실현될 수 있도록 최선을 다하여 협력하여야 할 의무가 있습니다.

이 헌장은 귀하에게 납세자로서 보장받을 수 있는 권리를 구체적으로 알려드리기 위한 것입니다.

1. 귀하는 기장·신고 등 납세 협력 의무를 이행하지 않았거나 구체적인 조세탈루혐의 등이 없는 한 성실한 납세자이며 귀하가 제출한 세무자료는 진실한 것으로 추정됩니다.
2. 귀하는 법령이 정하는 경우를 제외하고는 세무조사의 사전 통지와 조사 결과의 통지를 받을 권리가 있고, 불가피한 사유가 있는 경우에는 조사의 연기를 신청할 권리가 있습니다.
3. 귀하는 세무조사시 조세전문가의 조력을 받을 권리가 있고, 법령이 정하는 특별한 사유가 없는 한 중복조사를 받지 않을 권리가 있습니다.
4. 귀하는 자신의 과세정보에 대한 비밀을 보호받을 권리가 있습니다.
5. 귀하는 권리의 행사에 필요한 정보를 신속하게 제공받을 권리가 있습니다.
6. 귀하는 위법적인 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익을 침해당한 경우에 적법하고 신속하게 구제받을 권리가 있습니다.
7. 귀하는 국세공무원으로부터 언제나 공정한 대우를 받을 권리가 있습니다.

부칙 : ①이 고시는 1997. 7. 1부터 시행한다.

[국세청 고시 제1997-16호, 1997.6.30.]

74) 박훈·허원, 전계논문, 85면.

75) 박훈·허원, 상계논문, 87면.

새로운 납세자권리헌장에 신설되거나 추가된 구체적인 내용들은 첫째, 조사 연기 신청 시 통지를 받을 권리이다. 납세자가 세무 조사의 연기를 신청한 경우에 승인 여부 등 그 결과의 통지를 받을 수 있는 권리로서, 종전에는 연기를 신청할 권리만 명시하고 있었다. 둘째, 세무조사 기간 연장 시 통지를 받을 권리이다. 세무조사 기간이 연장 될 경우 연장 사유와 기간을 납세자가 문서로 통지받을 권리가 신설되었다. 셋째, 사전에 권리를 구체받을 권리는, 즉, 부과 처분을 받기 전의 단계에서 세무조사 결과에 대한 서면 통지 등을 받은 납세자가 그 통지 내용에 대해 적법 여부 심사(과세전적부심사)를 청구하고 그 결정 통지를 받을 권리로서, 종전에는 사후권리구제에 관한 권리만 명시하고 있었다.⁷⁷⁾

2. 납세자보호담당관제도

76) 납세자의 권리는 헌법과 법률이 정하는 바에 의하여 존중되고 보장되어야 합니다. 이를 위하여 국세공무원은 납세자가 신성한 납세의무를 신의에 따라 성실하게 이행할 수 있도록 필요한 정보와 편익을 최대한 제공해야 하며, 납세자의 권리가 보호되고 실현될 수 있도록 최선을 다하여야 할 의무가 있습니다.

이 헌장은 납세자가 보장받을 수 있는 권리를 구체적으로 알려드리기 위해 제정된 것입니다.

1. 납세자는 기장·신고 등 납세협력 의무를 이행하지 않았거나 구체적인 조세탈루혐의 등이 없는 한 성실하며 납세자가 제출한 세무자료는 진실한 것으로 추정됩니다.
2. 납세자는 법령이 정하는 경우를 제외하고는 세무조사의 사전통지와 조사결과의 통지를 받을 권리가 있고, 불가피한 사유가 있는 경우에는 조사의 연기를 신청하고 그 결과를 통지 받을 권리가 있습니다.
3. 납세자는 세무조사시 조세전문가의 조력을 받을 권리가 있고, 법령이 정하는 특별한 사유가 없는 한 중복조사를 받지 않을 권리가 있습니다.
4. 납세자는 법령이 정하는 바에 따라 세무조사 기간이 연장되는 경우에, 그 사유와 기간을 문서로 통지받을 권리가 있습니다.
5. 납세자는 자신의 과세정보에 대한 비밀을 보호받을 권리가 있습니다.
6. 납세자는 권리의 행사에 필요한 정보를 신속하게 제공받을 권리가 있습니다.
7. 납세자는 위법적인 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익을 침해당한 경우에 적법하고 신속하게 구제받을 권리가 있습니다.
8. 납세자는 위법적인 또는 부당한 처분으로 권리 또는 이익을 침해당할 우려가 있는 경우에, 그 처분을 받기 전에 적법하고 신속하게 구제받을 권리가 있습니다.
9. 납세자는 국세공무원으로부터 언제나 공정한 대우를 받을 권리가 있습니다.

부칙 : ①(시행일) 이 고시는 2007. 3. 3부터 시행한다.

②(이전 고시의 폐지) 이 고시의 시행과 함께 국세청고시 제1997-16호(1997.6.30)는 이를 폐지한다.

[국세청 고시 제2007-6호, 2007.3.3.]

77) 박훈·허원, 전계논문, 87-89면.

가. 도입 목적

1999. 9. 1. 국세청은 제2의 개청을 선언하고 납세서비스의 질적 수준 제고를 위하여 세목별 조직에서 납세자 중심의 기능별 운영체제로 개편하고 서비스 조직기능을 확대하는 등 납세서비스 현장 선포와 함께 납세자보호담당관 제도를 도입하였다. 이 제도는 서구에서 발달된 호민관(護民官, Ombudsman)제도와 맥을 같이 하는 것으로 미국 국세청에서는 고충처리담당관(Problem Resolution Officer)제도로 도입되어 성공적으로 운영되고 있다.⁷⁸⁾

납세자의 권리보호 업무를 총괄하는 납세자보호담당관은 국세청 훈령인 납세자보호사무처리규정에 근거하여 2000. 11. 10. 국세청, 지방국세청, 세무서에 설치하여 운영해 오다가, 2009년 10월에 납세자 권익보호 향상을 위해 납세자보호관을 신설하고 납세자보호관 및 납세자보호담당관의 독립적인 권한과 의무를 부여하였으며,⁷⁹⁾ 2010. 1. 1. 국세기본법 제81조의 16에 납세자보호관의 법적 근거를 마련하여 납세자권리보호를 강화하였다.

나. 직무 및 역할

납세자보호관 제도는 개방형 직위로 운영되는데 조세·법률·회계 분야의 전문지식과 경험을 갖춘 사람으로서 학력·경력 등을 고려하여 국세청장이 정하는 기준에 해당하는 사람으로 선발되고, 납세자권리보호 업무를 총괄하며 각 세무관서의 납세자보호담당관을 직접 지휘·통솔한다. 일선 세무서에 배치되는 납세자보호담당관은 납세자보호관으로부터 위법·부당한 세무조사 및 과세처분(일시)중지권과 시정요구권 등 즉시 발동 가능한 권한을 위임받아 세금과 관련된 고충을 직접 책임지고 해소해 주는 역할을 하고 있다. 주무 국·실·과장이 납세자의 권리를 제약하는 훈령·고시·지침 등을 제정 또는 개정하거나 법령 등의 개정요구를 하는 경우에는 사전에 납세자보호관의 동의를 받

78) 이석봉, “국세행정 신뢰도 제고를 위한 납세자 권리보장에 대한 연구”, 석사학위논문(연세대학교 법무대학원, 2010), 28면.

79) 이석봉, 상계논문, 28면.

아야 법령 등을 개정할 수 있다(납세자보호사무처리규정 제7조).⁸⁰⁾

다. 권한

(1) 세무조사 일시중지권 및 국세행정 집행 일시중지권⁸¹⁾

세무조사 일시중지권은 세무조사와 관련하여 납세자의 권리보호요청에 대한 사실관계를 확인하기 위하여 일정기간 세무조사를 일시중지하는 권한으로서 세법 등에 위반된 조사 또는 중복조사 여부⁸²⁾, 세무조사 과정 또는 세무조사 이외의 일반 국세행정 과정에서 금품·향응 또는 업무집행과 직접 관련 없는 사적편의 제공을 요구⁸³⁾가 확인되는 경우에 납세자보호관은 세무조사 또는 처분절차를 일시중지 및 중지할 수 있다.⁸⁴⁾

세무조사가 일시중지된 경우에는 중지된 기간만큼 자동으로 조사기간이 연장되며 세무조사 일시중지 요청을 받은 주무국(과)장은 조사사무처리규정 제 37조에 따라 세무조사를 중지하여야 한다.⁸⁵⁾

(2) 세무조사 중단 명령권, 시정요구권 또는 시정명령권⁸⁶⁾

세법 등에 위반된 조사 등과 관련하여 사실로 판단되는 경우에는 조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 지에 대하여 주무국(과)장의 의견을 받아 즉시 세무조사 중단을 명령하고 조사계획 철회 및 조사반 철수를 요구할 수 있다. 세무조사 중단 명령은 납세자보호담당관이 국세청 납세자보호관에게 요청하고 납세자보호관 만이 행사할 수 있는 권한이다(납세자보호

80) 이석봉, 상계논문, 28 - 29면.

81) 이석봉, 상계논문, 29 - 30면.

82) 납세자보호사무처리규정 제51조 제1항 제1호 세법·동시행령·동시행규칙에 명백히 위반하여 조사하는 행위(이하 “세법 등에 위반된 조사”라 한다), 제2호 조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 없는 등 법령이 정하는 구체적 사유 없이 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 재조사하는 행위(이하 “중복조사”라 한다)를 말한다.

83) 납세자보호사무처리규정 제51조 제1항 제6호 및 제2항 제4호.

84) 국세기본법 시행령 제63조의 15 제2항.

85) 납세자보호사무처리규정 제59조.

86) 이석봉, 전계논문, 29 - 30면.

사무처리규정 제59조).

납세자의 권리보호요청 내용이 사실로 확인되어 납세자보호담당관이 주무국(과)장에게 권리침해 행위 중단 또는 원상회복 등의 시정을 요구하는 권한과 납세자보호담당관의 시정요구가 이행되지 않아 지방청 납세자보호담당관 또는 국세청 납세자보호관이 해당 주무국(과)장에게 시정을 명령하는 권한이 있다.

(3) 납세자보호담당관의 직권시정 요구

납세자보호담당관은 납세자의 권리보호요청 없이 국세공무원의 권리침해 행위를 인지하는 경우에는 권리보호요청 처리절차를 준용하여 시정요구권 또는 시정명령권 등 직권으로 처리할 수 있다.⁸⁷⁾

3. 세무조사 관련 납세자 보호제도

가. 세무조사의 개념

세무조사는 조세행정목적 달성을 위한 과세정보를 수집하는 행정 조사의 하나로서 세무조사의 개념을 광의의 개념과 협의의 개념으로 구분할 수 있다. 세무조사를 광의로 이해하는 경우 "과세관청이 조세행정목적 달성을 위하여 필요한 정보 또는 자료를 수집하는 행정작용"이라고 정의할 수 있다. 이렇게 세무조사를 광의로 이해하는 경우에는 세무조사에는 강제 조사, 간접강제조사, 순수한 임의조사를 모두 포함하게 된다. 즉 과세처분을 위한 조사, 체납처분을 위한 조사, 조세범칙사건을 위한 조사가 모두 포함되게 된다. 세무조사를 협의로 이해하면 "과세관청이 과세표준과 세액을 결정하기 위해 필요한 자료를 얻기 위하여 행하는 권력적 조사작용으로 각 실체법에 규정된 질문조사권·질문검사권 또는 심문·압수·수색권에 의하여 납세의무자 또는 거래당사자 등을 상대로 질문·검사·조사·확인하는 일체의 행위"라고 정의할 수 있다. 조사사무처리규정 제3조에서는 「세무조사란 각 세법에 규정하는

87) 이석봉, 상계논문, 31면.

질문조사권 또는 질문검사권 및 조세범처벌법, 조세범처벌절차법에 따라 조사공무원이 납세자의 국세에 관한 정확한 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 납세자 등을 상대로 질문하고 장부·서류·물건 등을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 행위로서 조사계획에 의해 실시하는 것」이라고 정의하고 있다.⁸⁸⁾

나. 세무조사의 기본원칙⁸⁹⁾

2010년 3월 개정되기 전의 국세청의 조사사무처리규정 제3조에서 세무조사의 기본원칙을 규정하고 있었는데, 개정된 이후에도 적법하고 공정·투명한 조사사무의 집행을 통한 납세자의 권익보호와 세법질서의 확립차원에서 여전히 다음과 같은 기본원칙이 내포되어 있다고 할 수 있다.

(1) 납세자 권익보호

국세기본법 제81조의 16에서 “국세청장은 직무를 수행함에 있어 납세자의 권리가 보호되고 실현될 수 있도록 성실하게 노력하여야 한다.” 라고 규정하고 있는바 세무조사를 수행함에 있어서는 법률이 정한 납세자의 권리와 편의를 최대한 보장하여야 한다.

(2) 신의성실

국세기본법 제15조에서 “납세자가 그 의무를 이행할 때에는 신의에 따라 성실하게 하여야 한다. 세무공무원이 직무를 수행할 때에도 또한 같다.” 라고 규정하고 있는바 세무조사를 수행함에 있어서는 신의를 존중하고 성실하게 집행하여야 한다.

88) 신석균, “세무조사 관련 납세자 권익존중 방안 연구”, 석사학위논문(건국대학교 행정대학원, 2015), 4면.

89) 신석균, 상계논문, 6 - 8 면.

(3) 실질과세

국세기본법 제14조에서 “세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다.” 라고 규정하고 있는바 세무조사를 수행함에 있어서 실질 내용과 사실상의 귀속자를 규명하여 실질과세원칙에 따라 과세하여야 한다.

(4) 근거과세

국세기본법 제16조에서 “납세의무자가 세법에 따라 장부를 갖추어 기록하고 있는 경우에는 해당 국세 과세표준의 조사와 결정은 그 장부와 이에 관계되는 증거자료에 의하여야 한다. 장부의 기록 내용이 사실과 다르거나 장부의 기록에 누락된 것이 있을 때에는 그 부분에 대해서만 정부가 조사한 사실에 따라 결정할 수 있다.” 고 규정하고 있는바 세무조사와 결정은 원칙적으로 납세자가 비치·기장한 장부와 증빙자료에 의하여야 하며 조사내용이 납세자의 기장내용과 다른 경우에는 객관적인 증거에 의하여야 한다.

(5) 조사의 비례

세무조사는 당해 세무조사의 목적달성에 필요한 최소한의 범위 안에서 실시하여야 한다.

(6) 조사권 남용금지

세무조사는 국세기본법 제81조의4 세무조사권 남용금지 관련 규정에 의하여 세무조사는 적정하고 공평한 과세의 실현을 위하여 필요한 최소한의 범위 안에서 행하여야 하며, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용하여서는 아니 된다.

(7) 재산권 부당 침해금지

국세기본법 제18조 규정에 의하여 세무조사를 수행함에 있어서 세법의 해석·적용은 납세자의 재산권이 부당히 침해되지 않도록 조세평등주의와 조세법률주의에 따라야 한다.

(8) 소급과세 금지

국세기본법 제18조에서 “국세를 납부할 의무가 이미 성립한 소득·수익·재산·행위 또는 거래에 대해서는 그 성립 후의 새로운 세법에 의하여 소급과세되지 아니한다.” 라고 규정하고 있는바, 세무조사를 수행함에 있어서도 세법의 해석이나 국세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석이나 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보아 새로운 해석·관행에 의한 소급과세를 금지하여야 한다.

(9) 조사공무원의 재량의 한계 엄수

국세기본법 제19조에서 “세무공무원이 재량으로 직무를 수행할 때에는 과세의 형평과 해당 세법의 목적에 비추어 일반적으로 적당하다고 인정되는 한계를 엄수하여야 한다.” 라고 규정하고 있는바, 조사공무원이 세무조사를 수행함에 있어서 그 재량권의 행사는 과세의 형평과 해당 세법의 목적에 비추어 일반적으로 적당하다고 인정되는 한계를 엄수 하여야 한다.

(10) 납세자 특성별 구분관리

세무조사는 신고성실도, 세무지식, 납세이력 및 사업규모 등 납세자유형별특성에 따라 구분하여 실시하여야 한다.

(11) 조사품질 관리

세무조사를 수행함에 있어서는 객관적이고 확실한 근거에 기초하여 적법·공정하게 과세하고, 납세자와 이견이 있는 경우 과세기준자문이나 과세사실 판단자문을 거치는 등 납세자가 이를 수궁할 수 있도록 최선을 다하여 과세 처분이 부실화되지 않도록 하여야 한다.

다. 세무조사의 법적 근거⁹⁰⁾

조세법의 기본원칙인 조세법률주의에 따라 조세의 부과·징수는 법률에 의하여야 하는바 세무조사도 부과징수를 위한 절차이므로 당연히 조세법률주의의 적용을 받는다. 특히 납세자의 권익을 직접적으로 침해하기 쉬운 행정행위이므로 이에 대한 법적근거가 더욱더 확실해야 하는바 현행 세무조사와 관련한 법적근거에 대하여 살펴보기로 한다.

(1) 국세기본법상 관련규정

현행 국세기본법상 세무조사제도 및 납세자권리보호와 관련하여 제7장의2에서 세무조사의 기본원칙, 조사대상자 선정, 세무조사의 사전통지, 세무조사 기간, 세무조사의 결과통지, 납세자권리보호 등을 규정하고 있다.

(가) 납세자권리현장의 제정 및 교부

국세기본법 제81조의 2에서 “세무공무원은 조사를 시작할 때 조사원증을 납세자 또는 관련인에게 제시한 후 납세자권리현장을 교부하고 그 요지를 직접 낭독해 주어야 하며 조사사유, 조사기간, 권리구제 절차 등을 설명하여야 한다.” 고 규정하고 있다.

(나) 납세자의 성실성 추정

90) 신석균, 상계논문, 9 - 13 면.

국세기본법 제81조의 3에서 “세무공무원은 제81조의6 제3항 각 호, 즉 납세자가 세법에서 정하는 신고, 성실신고확인서의 제출, 세금계산서 또는 계산서의 작성·교부·제출, 지급명세서의 제출 등의 납세협력의무를 이행하지 아니한 경우, 무자료거래, 위장·가공거래 등 거래내용이 사실과 다른 혐의가 있는 경우, 납세자에 대한 구체적인 탈세 제보가 있는 경우, 신고내용에 탈루나 오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우 등을 제외하고는 납세자가 성실하며 납세자가 제출한 신고서 등이 진실한 것으로 추정하여야 한다고 규정하고 있다.

(다) 세무조사권 남용 금지 및 재조사 금지

국세기본법 제81조의 4에서 “세무공무원은 적정하고 공평한 과세를 실현하기 위하여 필요한 최소한의 범위에서 세무조사를 하여야 하며 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용하여서는 아니 되며, 조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우, 거래상대방에 대한 조사가 필요한 경우, 2개 이상의 과세기간과 관련하여 잘못이 있는 경우, 심사청구·이의신청 등에 따른 필요한 처분의 결정 또는 재조사 결정 등에 해당하지 아니하면 같은 세목·같은 과세기간에 대하여 재조사를 할 수 없다.” 고 규정하고 있다.

(라) 세무조사에 있어서 조력을 받을 권리

국세기본법 제81조의 5에서 “납세자는 세무조사를 받는 경우에 변호사, 공인회계사, 세무사로 하여금 조사에 참여하게 하거나 의견을 진술하게 할 수 있다.” 고 규정하고 있다.

(마) 세무조사 관할 및 대상자 선정

국세기본법 제81조의 6에서 “세무조사는 납세지 관할 세무서장 또는 지방

국세청장이 수행하도록 하고 있으며, 조사대상자 정기선정과 관련해서는 국세청장이 납세자의 신고내용에 대한 정기적인 성실도 분석결과 불성실혐의가 있다고 인정하는 경우, 최근 4과세기간 이상 같은 세목의 세무조사를 받지 아니한 납세자에 대하여 업종, 규모, 경제력 집중 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 바에 따라 신고내용이 적정한지를 검증할 필요가 있는 경우, 무작위 추출방식으로 표본조사를 하려는 경우에 세무공무원은 객관적 기준에 따라 공정하게 그 대상을 선정하여야 한다.” 고 규정하고 있다.

수시선정의 사유로는 납세자가 세법에서 정하는 신고, 성실신고확인서의 제출, 세금계산서 또는 계산서의 작성·교부·제출, 지급명세서의 작성·제출 등의 납세협력의무를 이행하지 아니한 경우, 무자료거래, 위장·가공거래 등 거래 내용이 사실과 다른 혐의가 있는 경우, 납세자에 대한 구체적인 탈세 제보가 있는 경우, 신고 내용에 탈루나 오류의 혐의를 인정할만한 명백한 자료가 있는 경우를 명시하고 있다.

(바) 세무조사의 사전통지와 연기신청

국세기본법 제81조의 7에서 “세무공무원은 세무조사를 하는 경우에는 조사를 받을 납세자에게 조사를 시작하기 10일 전에 조사대상 세목, 조사기간 및 조사사유를 통지하여야 한다. 다만 사전에 통지하면 증거인멸 등으로 조사 목적을 달성할 수 없다고 인정되는 경우에는 그러하지 아니하다.” 고 규정하고 있다. 통지를 받은 납세자가 천재지변, 화재 기타 재해로 사업상 심한 어려움이 있을 때, 납세자 또는 납세관리인의 질병, 장기출장 등으로 세무조사가 곤란하다고 판단될 때, 권한 있는 기관에 장부·증거서류가 압수되거나 영치되었을 때 등의 사유로 조사를 받기 곤란한 경우에는 관할 세무관서의 장에게 조사를 연기하여 줄 것을 신청할 수 있다. 연기신청을 받은 세무관서의 장은 연기신청 승인 여부를 결정하고 그 결과를 조사 개시전까지 통지하여야 한다.

(아) 세무조사 기간

국세기본법 제81조의 8에서 “세무공무원은 조사대상 세목·업종·규모, 조사 난이도 등을 고려하여 세무조사 기간이 최소한이 되도록 하여야 한다.”고 규정하고 있다. 다만 납세자가 장부·서류 등의 은닉, 제출 지연, 제출 거부 등 조사를 기피하는 행위가 명백한 경우, 거래처 조사, 거래처 현지확인 및 금융거래 현지확인이 필요한 경우, 세금탈루 혐의가 포착되거나 조사 과정에서 조사유형이 조세범처벌절차법에 따른 조세범칙조사로 전환되는 경우, 천재지변이나 노동쟁의로 조사가 중단되는 경우, 납세자보호관 등이 세금탈루 혐의와 관련하여 추가적인 사실 확인이 필요하다고 인정하는 경우, 세무조사 대상자가 세금탈루혐의에 대한 해명 등을 위하여 세무조사 기간의 연장을 신청한 경우로서 납세자보호관 등이 이를 인정하는 경우에는 세무조사의 기간을 연장할 수 있다. 세무공무원은 세무조사 기간을 정할 경우 조사대상 과세기간 중 연간 수입금액 또는 양도가액이 가장 큰 과세기간의 연간 수입금액 또는 양도가액이 100억원 미만인 납세자에 대한 세무조사 기간은 20일 이내로 한다.

(자) 세무조사 범위 확대의 제한

국세기본법 제81조의 9에서 “세무공무원은 구체적인 세금탈루 혐의가 여러 과세기간 또는 다른 세목까지 관련되는 것으로 확인되는 경우 등을 제외하고는 조사진행 중 세무조사의 범위를 확대할 수 없다. 세무조사의 범위를 확대하는 경우에는 그 사유와 범위를 납세자에게 문서로 통지하여야 한다.”고 규정하고 있다.

(차) 장부·서류 보관금지

국세기본법 제81조의 10에서 “세무공무원은 세무조사의 목적으로 납세자의 장부 또는 서류 등을 세무관서에 임의로 보관할 수 없다. 다만 납세자의 동의를 있는 경우에는 목적에 필요한 최소한의 범위에서 세무조사 기간동안

일시 보관할 수 있다.” 고 규정하고 있다.

(카) 통합조사의 원칙

국세기본법 제81조의 11에서 “세무조사는 특정한 세목만을 조사할 필요가 있는 등 예외적인 경우를 제외하고 납세자의 사업과 관련하여 세법에 따라 신고·납부의무가 있는 세목을 통합하여 실시하는 것을 원칙으로 한다.” 고 규정하고 있다.

(파) 세무조사의 결과통지

국세기본법 제81조의 12에서 “세무공무원은 세무조사를 마쳤을 때에는 그 조사 결과를 서면으로 납세자에게 통지하여야 한다. 다만, 폐업한 경우, 납세관리인을 정하지 아니하고 국내에 주소 또는 거소를 두지 아니한 경우에는 그러하지 아니하다.” 고 규정하고 있다.

(타) 비밀 유지

국세기본법 제81조의 13에서 “세무공무원은 납세자가 세법에서 정한 납세의무를 이행하기 위하여 제출한 자료나 국세의 부과·징수를 위하여 업무상 취득한 자료 등을 타인에게 제공 또는 누설하거나 목적 외의 용도로 사용해서는 아니 된다.” 고 규정하고 있다.

(하) 정보 제공

국세기본법 제81조의 14에서 “세무공무원은 납세자가 납세자의 권리 행사에 필요한 정보를 요구하면 신속하게 정보를 제공하여야 한다.” 고 규정하고 있다

(2) 개별세법상 관련 규정

국세기본법에서는 세무조사의 기본적인 절차 등에 대하여 규정하고 있고 개별세법에서는 각 세목에 대한 질문검사권에 대한 규정을 두고 있는바, 법인세법 제122조(질문·조사), 소득세법 제170조(질문·조사), 부가가치세법 제74조(질문·조사), 상속세 및 증여세법 제84조(질문·조사), 개별소비세법 제26조(질문검사권) 등에서 세목별 조사담당, 조사대상자, 조사할 물건 등에 대하여 구체적으로 규정하고 있다.⁹¹⁾

4. 과세전적부심사제도

가. 과세전적부심사의 의의

과세전적부심사제도는 1996. 4. 1.부터 과세적부심사운영규정(국세청훈령 제1237호)에 의하여 운영되어 오다가 1999. 8. 31. 국세기본법 개정시(법률 제5993호) 법률상 제도로 승격되어 오늘에 이르고 있다. 즉, 세무서장 또는 지방국세청장은 미리 납세자에게 그 내용을 서면으로 통지(과세예고통지)를 하고,⁹²⁾ 통지를 받은 자는 통지를 받은 날부터 30일 이내에 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 통지 내용의 적법성에 관한 심사(과세전적부심사)를 청구할 수 있다.⁹³⁾ 다만, 법령과 관련하여 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우 등 대통령령으로 정하는 사항에 대해서는 국세청장에게 청구할 수 있다.⁹⁴⁾ 이러한 청구를 받은 세무서장, 지방국세청장 또는 국세청장은 각각 국세심사위원회의 심사를 거쳐 결정을 하고 그 결과를 청구를 받은 날부터 30일 이내에 청구인에게 통지하여야 한다.⁹⁵⁾

91) 신석균, 상계논문, 14면..

92) 국세기본법 제 81조의 15 제1항.

93) 국세기본법 제 81조의 15 제2항.

94) 국세기본법 제81조의 15 제2항의 단서.

95) 국세기본법 제81조의 15 제4항.

한편 세무조사 결과 통지나 과세예고 통지를 받은 자라고 하더라도 ① 국세징수법 제14조에 규정된 납기 전 징수의 사유가 있거나 세법에서 규정하는 수시 부과 사유가 있는 경우, ② 조세범처벌법 위반으로 고발 또는 통고 처분하는 경우, ③ 세무조사 결과 통지 및 과세예고 통지를 하는 날부터 부과제척기간 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우, ④ 국제조세조정에 관한 법률에 따라 조세조약을 체결한 상대국이 상호합의 절차의 개시를 요청한 경우에는 과세전적부심사 청구를 할 수 없다⁹⁶⁾

나. 과세전적부심사의 당사자

(1) 과세전적부심사의 청구자

세무공무원은 세무조사를 마쳤을 때에는 조사를 마친 날부터 20일(국세기본법 제11조제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 40일) 이내에 세무조사 내용, 결정 또는 경정할 과세표준, 세액 및 산출근거, 그 밖에 대통령령으로 정하는 사항이 포함된 조사결과를 납세자에게 설명하고, 이를 서면으로 통지하여야 한다. 다만, 납세관리인을 정하지 아니하고 국내에 주소 또는 거소를 두지 아니한 경우 등 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.⁹⁷⁾ 이러한 세무조사 결과 통지를 받은 자는 그 통지를 받은 날부터 30일 이내에 과세전적부심사를 청구할 수 있다.⁹⁸⁾

다음으로, 과세관청이 납세자에 대한 세무조사 없이 과세처분을 하는 경우도 있다. 상급기관의 업무감사(현지 시정조치 포함)를 계기로 기존에 과세하지 않았던 부분이 과세대상인 것으로 확인된 경우, 납세자의 거래처 등에 대한 세무조사 결과가 파생되어 납세자에게도 과세처분이 이루어지는 경우, 기존 과세처분 당시 일부 누락된 부분이나 계산착오 등이 있었던 경우 등이 그러한 예이다. 이 경우 과세관청은 과세처분 전에 납세자에게 과세예고 통지를 하여 하고, 이러한 과세예고 통지를 받은 자 역시 세무조사 결과 통지를

96) 국세기본법 제81조의 15 제3항.; 국세기본법 시행령 제63조의 14 제3항.

97) 국세기본 제81조의 12 제1항.

98) 국세기본법 제81조 15 제2항 제1호.

받은 자와 마찬가지로 과세전적부심사를 청구할 수 있다. 다만, 기존 과세처분 당시 일부 누락된 부분이나 계산착오 등이 있었던 이유로 과세처분이 이루어지는 경우에는 납세고지하려는 세액이 100만 원 이상인 경우에 한하여 과세예고 통지를 하므로(국세기본법 시행령 제63조의 14 제2항 제3호), 결과적으로 100만 원 미만의 소액 과세를 받는 납세자는 과세전적부심사 청구가 제한된다(반면 100만 원 미만의 과세처분이더라도 상급기관의 업무감사 결과에 따라 과세하는 경우나 파생자료를 근거로 과세하는 경우에는 과세예고 통지를 하여야 하므로, 과세전적부심사를 청구할 수 있다).⁹⁹⁾

과세전적부심사를 거칠 것인지 여부는 납세자의 선택에 달려 있다. 과세처분 전까지는 납부불성실 가산세가 계속 부과되기 때문에 납세자로서는 과세처분에 수긍하거나 불리한 선례 등으로 인하여 과세전적부심사를 통한 권리구제 가능성이 낮다고 판단하면 이를 생략하고 과세표준 및 세액의 결정·경정을 신청하여(실무상 ‘조기결정신청’ 이라고 부른다) 추가적인 납부불성실 가산세 부담에서 벗어날 수 있다(국세기본법 제81조의 15 제7항). 물론 납세자가 과세전적부심사 청구를 하지 않더라도 이후의 권리구제절차에서 어떤 불이익이 생기는 일은 없다.¹⁰⁰⁾

(2) 과세전적부심사의 피청구자

과세전적부심사 청구는 세무조사 결과 통지나 과세예고 통지를 한 당해 세무서장 또는 지방국세청장에게 청구한다. 다만, ① 법령과 관련하여 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우, ② 국세청장의 훈령·예규·고시 등과 관련하여 새로운 해석이 필요한 경우, ③ 세무서 또는 지방국세청에 대한 국세청장의 업무감사결과(현지 시정조치 제외)에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 과세예고 통지를 한 경우, ④ 위 ①~③까지에 해당하지 않는 사항 중 과세전적부심사 청구금액이 10억 원 이상인 경우에는 국세청장에게 청구할 수 있다.¹⁰¹⁾ 여기에서의 ①~③은 하급기관인

99) 국세기본법 제81조의 15 제2항 제2호.; 곽태훈, “국세기본법상 과세전적부심사 제도의 현황과 개선방안”, 대한변호사협회, 인권과 정의 제451호, 2016, 94-95면.

100) 국세기본법 제81조의 15 제2항 제2호.; 곽태훈, 상계논문, 95면.

세무서장 또는 지방국세청장이 상급기관인 국세청장의 기존 견해에 반하는 결정을 할 수 없기 때문에 국세청장을 청구의 상대방으로 규정한 것이고, ④는 사안의 중요성을 고려한 규정이다.¹⁰²⁾

다. 과세전적부심사 청구의 효력

과세전적부심사 청구를 받은 세무서장, 지방국세청장 또는 국세청장은 그 청구 부분에 대하여 과세전적부심사 결정 전까지 과세표준 및 세액의 결정이나 경정결정을 유보하여야 한다(국세기본법 시행령 제63조의 14 제4항). 참고로, 과세전적부심사 청구를 접수한 세무서장 또는 지방국세청장은 세무조사 결과 통지 등의 위법성이 명백한 경우에는 지체 없이 스스로 바로잡고 청구인에게 그 결과를 서면으로 통지하여야 한다. 과세전적부심사가 국세청장에게 접수된 경우에는 국세청장은 세무서장 또는 지방국세청장으로 하여금 스스로 바로잡게 할 수 있다. 쉽게 말해, 과세관청은 과세전적부심사 청구를 계기로 직권시정을 할 수 있다(과세전적부심사사무처리규정 제20조, 제42조).¹⁰³⁾

조세법률주의에 따라 적법행정을 구현할 책무가 있는 과세관청으로서는 어떠한 경위로든 처분의 위법성을 발견하면 이를 바로잡을 수 있고 또한 바로잡아야 할 의무가 있다. 따라서 과세전적부심사청구에 따른 직권시정 가능성은 과세전적부심사 청구의 고유한 효력으로 보기 어렵고, 당연한 내용의 규정으로 이해할 수 있다. 이러한 맥락에서 과세전적부심사사무처리규정 제20조 제3호는 부적법한 과세전적부심사 청구가 있더라도 과세관청은 직권시정을 하여야 한다고 규정하고 있다.¹⁰⁴⁾

라. 과세전적부심사 청구에 대한 심리 및 결정

101) 국세기본법 제81조 15 제2항.; 국세기본법 시행령 제63조의 14 제1항.

102) 곽태훈, 전계논문, 95면.

103) 곽태훈, 상계논문, 95면.

104) 곽태훈, 상계논문, 95-96면.

(1) 심사청구에 대한 심리

과세전적부심사 청구사항을 심의 및 의결하기 위하여 세무서, 지방국세청 및 국세청에는 각각 국세심사위원회가 설치되어 있다.¹⁰⁵⁾ 과세전적부심사 청구를 받은 세무서장, 지방국세청장 또는 국세청장은 청구를 받은 날부터 30일 이내에 국세심사위원회의 심사를 거쳐 결정을 하고 그 결과를 청구인에게 통지하여야 한다.¹⁰⁶⁾ 다만, 심사청구기간이 지난 후에 제기된 심사청구 등 대통령령으로 정하는 사유에 해당하는 경우에는 국세심사위원회의 심사를 거치지 않을 수 있다.¹⁰⁷⁾

과세전적부심사에서는 과세 예고된 처분의 위법성 여부를 심리한다. 이와 관련하여 대법원이 “과세전적부심사는 위법한 처분은 물론 부당한 처분도 심사대상으로 삼고 있어 행정소송과 같은 사후적 구제절차에 비하여 그 권리구제의 폭이 넓다.” 라고 실시한 바 있다. 그러나 과세처분은 대표적인 기속행위로서 위법한 처분과 적법한 처분이 있을 뿐이지 “부당한 처분”이라는 개념을 상정하기 어려운 바, 이 부분 대법원의 실시는 부적절하다고 생각한다.¹⁰⁸⁾

(2) 심사청구에 대한 결정

과세전적부심사 청구를 받은 각각의 국세심사위원회는 ① 청구가 이유 없다고 인정되면 채택하지 아니한다는 결정, ② 청구가 이유 있다고 인정되면 채택하거나 일부 채택하는 결정 또는 재조사 결정, 다만, 구체적인 채택의 범위를 정하기 위하여 사실관계 확인 등 추가적으로 조사가 필요한 경우에는 세무조사결과통지 또는 과세예고통지를 한 세무서장이나 지방국세청장으로 하여금 이를 재조사하여 그 결과에 따라 당초 통지 내용을 수정하여 통지하도록 하는 재조사 결정을 할 수 있다. ③ 청구기간이 지났거나 보정기간에

105) 국세기본법 제66조의 2 제1항.
 106) 국세기본법 제81조의 15 제4항.
 107) 국세기본법 제64조 제1항의 단서.
 108) 곽태훈, 전계논문, 96면.

보정하지 않은 경우에는 심사하지 아니한다는 결정을 하게 된다.¹⁰⁹⁾

과세전적부심사 결정과 관련하여서는 채택결정에 기속력이 인정되는지가 문제된다. 이에 대하여 법원은 다음과 같이 기속력을 부정하는 입장이다. 즉, “과세전적부심사 청구에 대한 결정은 과세관청에 대하여 사실상의 구속력을 가짐은 별론으로 하더라도 이는 과세처분 이전 단계에서 납세자로 하여금 세액 결정전에 미리 통보받은 과세내용에 대하여 이의를 청구하도록 하여 위법한 과세처분을 사전에 방지하고자 하는 제도로 과세처분 이전의 단계에서의 과세관청의 행위이므로 법적 구속력이 있는 것이 아니다”¹¹⁰⁾

따라서 과세관청은 납세자의 과세전적부심사청구에 대한 채택 결정이 있더라도 원칙적으로 동일한 사실관계에 관하여 동일한 내용의 과세처분을 또 다시 할 수 있다. 다만, ‘과세전적부심사 결정을 반복하는 처분이 법적으로 허용되는가?’ 행정절차법상 청문제도에도 유사한 문제가 있다. 즉, 행정청이 청문결과에 기속되는지가 문제되는 것이다. 이와 관련하여, 행정청은 처분을 할 때에 청문결과를 충분히 검토하여 상당한 이유가 있다고 인정하는 경우에는 청문결과를 반영하여야 하지만(행정절차법 제35조의2), 청문결과에 반드시 기속되지는 않는다. 그러나 납세자가 과세행정에 대해 갖는 신뢰가 매우 중요하다는 관점에서 본다면, 과세관청이 과세전적부심사 결정을 반복하는 처분을 할 때에는 매우 신중할 필요가 있다. 이에 현재의 국세청 실무(심사양도2013-0036, 2013. 06. 20.) 역시 “과세전적부심사위원회에서 결정된 내용이 명백히 위법 부당한 경우가 아니라면 설령 그 판단근거가 부분적으로 잘못이 있다 하더라도 그 결정내용은 존중되어야 하고, 심사청구 결정의 기속력에 준하는 사실상의 구속력을 인정하여야 하며, 이러한 사실상의 구속력을 가지는 과세전적부심사 결정에도 불구하고 과세관청이 그 결정에 반하는 처분을 하려면 그 결정된 내용이 명백히 위법 부당하고, 그 위법 부당한 결정내용의 형성에 납세자가 적극적으로 기여했을 때 가능하다고 본다.¹¹¹⁾

109) 국세기본법 제81조의 15 제5항.

110) 서울고등법원 2009. 12. 17. 선고 2006누16214 판결. : 동 서울고등법원 판결은 대법원 2010. 5. 13. 선고 2010두2555 판결(심리불속행 기각)에 따라 그대로 확정되었다. 대법원 2009. 2.

26. 선고 2008두23207 판결(심리불속행 기각) 역시 같은 취지이다.(곽태훈, 전게논문, 97면.)

111) 곽태훈, 상게논문, 97면.

마. 과세전적부심사의 기회 결여 과세처분의 효력

과세관청이 세무조사 결과 통지나 과세예고통지를 하지 아니한 채 과세처분을 하여 납세자가 과세전적부심사의 기회를 갖지 못한 경우, 이러한 절차상의 하자가 종국적으로 이루어진 과세처분의 취소사유가 되는가? 이에 대하여 당연히 취소사유가 된다는 견해와 취소사유가 되지 않는다는 견해가 있을 수 있다. 이에 대하여 대법원은 납세자에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 하였다면 해당 과세처분은 위법하다는 입장을 명백히 하고 있다.¹¹²⁾

생각건대, 행정소송법은 절차 위법을 이유로 한 처분의 취소를 예정하고 있는 점(행정소송법 제30조 제3항), 국가배상과 같은 간접적인 방법만으로는 과세행정의 적법성을 통제하기에 부족한 점, 과세관청이 절차의 하자를 보완하여 동일한 내용의 처분을 다시 하더라도 납세자 입장에서는 전혀 이익이 없는 것이 아니고, 설령 납세자에게 특별한 이익이 없어 보이더라도 당해 처분을 취소 받을 필요가 있는지는 납세자의 영역인 점, 과세관청의 재처분으로 인한 행정비용의 증가라는 사회적 불이익은 엄격한 행정절차 준수로 인하여 얻을 행정의 공정화·민주화라는 무형의 이익보다 더 크다고 단정하기 어려운 점 등을 고려하면, 대법원의 이 부분 판시 내용은 타당하다고 본다.¹¹³⁾

5. 기타 사전적 납세자보호제도

가. 과세사실판단자문제도

과세사실판단자문제도는 과세관청이 국세의 부과, 징수, 환급 등의 업무를 처리하는 과정에서 사실관계의 확정 또는 관련된 법령의 적용에 있어 과세관청과 납세자 간에 이견이 있는 경우 이에 대해 과세사실판단자문위원회에 심의를 의뢰하여 결정하는 제도를 의미한다. 본 제도는 세무조사 등의 과정에

112) 대법원 2016. 4. 15. 선고 2015두52326 판결(곽태훈, 상계논문, 100면.)

113) 곽태훈, 상계논문, 100면.

서 세무공무원의 일방적이고 독단적인 판단에 의한 부실과세를 방지하고 과세전적부심사청구를 비롯한 불필요한 조세불복을 예방하기 위해 도입된 제도로써 이는 과세관청과 납세자 간에 이견이 발생한 경우 납세자를 보호하기 위한 절차에 해당한다. 본 제도는 2005년에 과세관청과 납세자 모두 의뢰할 수 있는 과세쟁점자문제도로 출발하였으나 2007년 6월부터는 공무원만이 신청할 수 있는 과세사실판단지문제도로 운영되고 있다. 또한, 본 제도는 현재 입법화되지 않고 국세청 훈령에 의해 운용되고 있다.¹¹⁴⁾

나. 세법해석 사전답변제도

세법해석 사전답변제도란 신청인이 이미 개시되었거나 장래 개시될 것이 객관적으로 명확한 거래에 대한 구체적인 사실관계 등을 기재하여 해당 거래 또는 행위에 대한 세법해석에 대해 법정 신고기한 이전에 실명으로 질의하는 경우 국세청장이 명확하게 답변을 하는 제도를 의미한다. 국세청은 세법해석 사전답변제도와는 별개로 납세자가 질의회신 및 예규제도를 통해 세법해석에 대하여 문의하는 경우 답변하고 있으나 질의회신 및 예규제도 하에서는 신청인이 해당 거래에 대한 자료를 제출할 필요가 없음에 따라 사실관계를 누락하거나 왜곡하고 차명으로 질의하는 경우가 많아 국세청이 명확한 답변을 하기 어려웠으며, 질의회신 및 예규는 기속력이 없어 과세관청이 답변과 상이한 과세처분을 할 수 있다는 문제가 있다. 이에 국세청은 2008년 10월부터 세법해석과 관련된 납세자의 불확실성을 낮추고 예측가능성을 제고하여 납세자의 권리를 보호하기 위한 목적으로 세법해석사전답변제도를 도입하여 국세청 훈령으로 운영하고 있다.¹¹⁵⁾

다. 연구인력개발비 세액공제 사전심사제도

연구인력개발비 세액공제 사전심사제도란 기업의 주된 세액공제 항목 중

114) 홍성희, 전계논문, 27면.

115) 홍성희, 상계논문, 30-31면.

하나 인 연구인력개발비 세액공제의 적용에 앞서 기업이 이미 지출한 비용 및 향후 지출할 비용이 세액공제의 적용대상인지에 대하여 국세청으로부터 사전 심사를 받는 제도를 말한다. 연구인력개발비 세액공제란 내국법인 및 거주자가 연구개발 및 인력개발을 위하여 연구소를 운영하거나 타기관과 공동연구하면서 관련 비용을 지출하는 경우 당해 과세연도의 법인세 및 소득세에서 공제대상금액을 차감하여 주는 조세특례제한법제10조에 규정된 세액공제제도를 의미한다. 연구인력개발비 세액공제는 조세의 절감효과가 현저히 커서 상당수의 납세자가 활용하고 있으나, 세액공제대상 비용의 범위, 연구 및 인력개발활동의 적정성 등에 대해서 납세자와 과세관청 간에 이견이 많이 발생하여 세무조사 및 조세불복의 주된 대상이 되고는 하였다. 기업의 법인세 및 소득세 신고 후 세무조사 과정에서 연구인력개발비 세액공제가 잘못 신고된 것으로 분류되는 경우에는 기존에 공제받은 세액의 추징은 물론 가산세까지 추징됨에 따라 납세자 입장에서는 부담을 느낄 수밖에 없었다. 이에 국세청은 기업의 세무상 불확실성을 제거하고 본연의 사업에 집중할 수 있도록 2020년부터 납세자가 신청하는 경우 연구인력개발비 세액공제의 적정성 여부에 대해 사전에 확인하여 주는 연구인력개발비 세액공제 사전심사제도를 국세청 훈령으로 도입·운영하고 있다.¹¹⁶⁾

라. 정상가격산출방법 사전승인제도

정상가격산출방법 사전승인제도(Advance Pricing Agreement, APA)란 납세자가 일정 과세기간 동안 국외 특수관계인(95)과의 국제거래에서 적용할 정상가격산출방법을 사전에 국세청장에게 승인 신청하여 적정성을 인정받는 제도를 말한다. 국외 특수관계인간의 거래가격을 이전가격(transfer price)이라고 하는데, 독립된 제3자간의 거래의 경우 거래가격은 시장경제논리에 의하여 결정되지만 특수 관계인간의 거래의 경우에는 상호연계성에 기반하여 특수관계인 내부의 조세회피가 발생하기 쉽다. 이에 세법은 납세자가 특수관계에 있지 않은 자와의 통상적 거래에서 적용하거나 적용할 것으로 판단되는

116) 홍성희, 상계논문, 33면.

가격을 ‘정상가격’으로 보고 정상가격과 이전가격이 상이한 경우 정상가격에 의하여 거래하였을 때의 소득으로 과세표준을 조정한다. 납세자의 이전가격이 정상가격에 해당되는지 여부를 판단하기 위해서는 국제거래의 특수성으로 인해 외국 정부로부터 자료 수집을 위한 협조를 받아야 하며 기술적인 부분을 다수 고려하여야 하는 등 매우 복잡한 과정을 거쳐야 하는 바, 납세자와 과세관청 간에 다수의 분쟁이 발생하게 된다. 이에 따라 우리나라는 미국을 위시한 각국의 사례를 참고하여 납세자와 과세 관청과의 분쟁의 소지를 제거함으로써 납세자의 예측가능성을 제고하고 이전가격 조사 후 과세당국 간의 상호합의 부담을 줄이기 위한 목적으로 1995년에 국제조세조정에 관한 법률을 통해 정상가격산출방법 사전승인제도를 도입하고 1997년 1월 1일부터 시행하고 있다.¹¹⁷⁾

제2절 사후적 납세자권리보호제도

1. 이의신청

이의신청은 위법·부당한 과세처분을 받은 경우 또는 필요한 처분을 받지 못하여 권리·이익을 침해당한 경우에 그 처분에 대하여 세무서장이나 지방국세청장에게 심사청구 심판청구를 하기 전에 이의신청을 할 수 있다. 이의신청은 대통령령이 정하는 국세청장이 조사하거나 결정, 처리하는 경우 등을 그 청구대상에서 제외하고 이의신청인지 여부는 실질에 따라 판단을 하여 양도소득세 해명자료제출서도 이의신청으로 볼 수 있다. 이의신청은 본질적으로 자기시정기능을 가지고 있다. 또한 다른 심사청구나 심판청구에 비하여 결정기간이 짧다. 심사청구와 심판청구의 결정기간은 불복청구를 받은 날로부터 90일 이내에 하여야 한다. 이의신청의 결정기간은 종래 30일에서 2017. 1. 1. 이후 이의신청하는 분부터 납세자가 결정기한 내 항변할 경우 납세자의 권리보장을 위하여 60일로 결정기한이 연장 된다.¹¹⁸⁾

117) 홍성희, 상계논문, 36-37면.

118) 박종수, “조세불복제도의 문제점 및 개선방안”, 석사학위논문(고려대학교 법무대학원),

60일로 결정기한이 연장된 것은 다음과 같은 이유 때문이다. 즉, 신속한 권리구제의 측면도 중요하나 신속하지만 정확한 권리구제가 이루어질 수 있도록 납세자가 자신의 주장과 증빙에 대하여 수집하고 이를 제출하는 시간을 항변서를 제출한 경우에 30일 연장되어 납세자가 자신의 주장을 더욱 특자할 수 있는 시간이 늘어나므로 납세자의 권리보장이 강화되는 측면에서 연장되는 것이라고 여겨진다. 물론 이의신청은 납세자가 필수적으로 거쳐야 하는 불복절차는 아니며 이는 임의적인 절차이나 이를 제기함으로써 납세자의 주장과 증거에 대하여 처분청의 명확한 답변과 이에 대하여 자신의 증거가 무엇이 부족한지에 대하여 객관적으로 판단을 받아 보고 쟁점을 정리할 수 있는 계기가 된다고 볼 수도 있다.¹¹⁹⁾

2. 심사청구

납세자는 국세기본법이나 세법에 의한 처분으로 위법·부당한 처분을 받거나 또는 필요한 처분을 받지 못하여 권리·이익을 침해당하였다고 생각할 경우에 과세처분을 한 관할 세무서장을 거쳐 국세청장에게 심사청구를 할 수 있다. 물론 임의적 절차인 이의신청 절차를 거치지 않고도 심사청구를 바로 할 수 있다. 이 경우는 위·부당한 처분이 있음을 안 날로부터 90일 이내에 제기하여야 하며, 이의신청을 거친 후 심사청구를 하는 경우에는 이의신청 결과가 만족스럽지 못한 경우에 납세자가 직접 심사청구를 제기하는 것이다.

이는 소송을 제기하기 위해 필요한 전심절차¹²⁰⁾로서 이의신청을 한 경우에는 이에 대한 결정통지를 받은 날¹²¹⁾ 또는 고지서와 같은 처분결정 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 국세심사위원회¹²²⁾의 심의를 거쳐 결정하여야 한다

2018), 10-11면.

119) 박종수, 상계논문, 12면.

120) 이는 심판청구와의 관계에서 선택적이다. 즉, 심사청구와 심판청구 중 선택적으로 하나의 절차를 거치면 바로 조세소송을 할 수 있게 된다.

121) 신청에 대한 결정기간 내 결정 통지를 못 받은 경우에는 결정 통지를 받기 전이라도 그 결정의 기간이 경과한 날부터 심사에 대한 청구를 할 수 있다(「국세기본법」 제61조 제1항 단서규정).

122) 국세심사위원회는 위원장 1인을 포함한 31인 이내의 위원으로 구성한다. 위원장은 국세청 차장이 되고 위원은 국세청장이 일정한 자격의 공무원 중에서 임명하는 자(내부위원) 10인 이내

다. 123)

3. 심판청구

심판청구는 조세심판원장에게 한다. 이에 대한 심리를 위하여 국무총리 소속 하에 조세심판원을 두고 있으며, 국세처분청인 국세청과 분리 및 독립 운영하는 제3의 기관으로 공정성과 객관성을 유지하고 있다. 심판청구는 행정소송 제기를 위한 필요적 전심절차로서 당해 처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날¹²⁴⁾로부터 90일 이내에 청구하여야 한다(국세기본법 제68조). 조세심판원장은 청구 받은 날로부터 90일 이내에 조세심판관회의 의결에 의하여 결정하여야 한다. 조세심판관회의는 주심조세심판관 1인과 배석조세심판관 2인 이상으로 구성하며(국세기본법 제72조) 회의는 비공개로 하고 있다. 조세심판관 임기는 3년으로 정하고 2차에 한하여 연임할 수 있고, 금고이상의 형 선고를 받거나 장기적으로 심신쇠약에 의해 직무를 수행할 수 없게 된 때를 제외하고 그 의사에 반하여 면직되지 아니한다(국세기본법 제67조).¹²⁵⁾

4. 감사원 심사청구

감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분 기타행위에 관하여 이해관계가 있는 자는 감사원에 그 행위에 관한 심사를 청구할 수 있다(감사원법 제43조 제1항). 그리고 심사청구 이유가 적합하다고 판단된 경우, 감사원은 관계기관의 장의 결정에 따른 조치요구를 결정할 수 있고 관계기관의 장은 결정에 따른 조치를 해야 한다.¹²⁶⁾ 이러한 감사원 심사청구는 처분이 있는 것

와 법률 또는 회계에 관한 학식과 경험이 풍부한 자 중에서 국세청장이 위촉하는 자(외부위원) 20인 이내로 구성하고 있다. 그런데 국세심사위원회 회의는 위원장과 매 회의마다 지정하는 10인으로 구성하되, 외부위원이 6인 이상 포함되어야 한다(「국세기본법시행령」 제53조).

123) 김인영·김동영, 전계논문, 211면.

124) 이의신청에 대한 결정기간 내에 결정 통지를 못 받은 경우에는 결정 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 경과한 날부터 심판청구를 할 수 있다.(국세기본법 제61조 제2항 단서규정)

125) 김인영·김동영, 전계논문, 211면.

을 안 날(처분의 통지를 받은 경우에는 통지받은 날)로부터 90일 이내에 청구하여야 하며¹²⁷⁾ 감사원은 심사청구에 대한 특별한 사유가 없는 한 3개월 이내에 심사결정을 해야 한다. 감사원 심사청구를 한 경우에는 다른 심사청구를 하지 못하도록 하고 있다(국세기본법 제55조 제5항).¹²⁸⁾

5. 조세행정소송제도

국세기본법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자는 법원에 소송을 제기하기 전에 우선 과세관청에 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 처분을 청구해야 한다. 국세전심절차에는 이의신청, 국세청 심사청구, 심판청구, 감사원 심사청구 등이 있다. 이의신청은 처분청인 세무서장이나 상급기관인 지방국세청장에게 제기하는 불복절차이다. 국세청 심사청구는 처분청의 상급기관인 국세청장에게 제기하는 불복절차이고 감사원 심사청구는 감사기관인 감사원장에게 제기하는 불복절차이며, 심판청구는 국무총리 소속의 심판기관인 조세심판원장에 제기하는 불복절차이다. 이 가운데 이의신청은 임의적 절차이기 때문에 납세자의 선택으로 생략할 수 있다. 국세와 지방세는 필요적 전치주의를 취하고 있으므로 행정소송의 제기에 앞서 반드시 국세청 심사청구, 조세심판원 심판청구 및 감사원 심사청구 중 하나를 선택하여 제기하여야 한다.¹²⁹⁾

납세자는 이와 같은 조세행정심판을 통해서도 권리구제를 받지 못한 경우 조세에 관한 행정소송을 제기할 수 있다. 이 경우 납세자는 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 행정소송을 제기할 수 있으며, 그 결정기간 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 그 결정기

126) 김인영·김동영, 상계논문, 211-212면.

127) 감사원법 제44조에서 ‘이해관계인은 심사청구의 원인이 되는 행위가 있는 것으로 안 날로부터 90일, 그 행위가 있는 것을 안 날부터 180일 이내에 심산의 청구를 하여야 한다’ 라고 규정하고 이를 불변기간으로 하고 있다. 그런데 국세기본법은 내국세에 관하여 감사원법에 대한 특별법적인 지위에 있어 국세기본법 제55조 제6항의 청구기간이 우선 적용된다.

128) 김인영·김동영, 전계논문, 212면.

129) 국회예산정책처, 대한민국조세, 2021, 21면.

간이 지난날부터 행정소송을 제기할 수 있다. 다만, 지방세의 경우에는 행정 심판을 거치지 않고 바로 법원에 소송을 제기할 수 있다. 조세소송은 조세법 률관계에 있어서 권리·의무에 관하여 관세관청과 납세자 간의 분쟁이 생긴 경우 그 당사자 한쪽이 제기한 소송 또는 법원이 그 쟁송을 심리·판단하는 재판절차이다. 조세소송에는 법원에 제기하는 조세행정소송·조세민사소송과 헌법재판소에 제기하는 헌법소원이 있다.¹³⁰⁾

제3절 현행 납세자권리보호제도에 대한 평가

1. 과세전적부심사 처리현황 및 평가

최근 5년간 과세전적부심사청구 처리현황은 <표 1>와 같다.¹³¹⁾ 우선 처리 대상 건수(접수 청구건수)를 보면 2016년도에는 3,191건으로 비교적 많았으나 2017년 2,909건, 2018년 2,989건으로 그리고 2019년에는 2,676건으로 2020년 2,546건으로 감소하는 추세를 보이고 있다.

처리 건수를 보면 최근 5년 동안 연평균 2,510건이었으며 최근 5년간의 평균채택처리건수비율(인용률)은 22.8%로 나타났다. 전술한 바와 같이 고지 이전 납세자 권리를 구제하기 위하여 과세전적부심사청구제도가 1996년도부터 도입되어 시행되어 오다가 2000년부터 법제화되었다. 한편, 2016년부터 과세 전적부심사청구 처리대상 건수가 안정적으로 약간 감소하는 추세를 보이고 있다. 이러한 추세는 납세자보호담당관제도가 활성화되면서 나타난 현상으로 보인다. 그러나 인용비율은 보면, 2018년 다소 큰 변화가 있었지만 2016년부터 2020년 까지 비슷한 인용률을 보이고 있어서 과세전적부심사제도가 비교적 안정적으로 운영되고 있다고 본다.

<표 1> 과세전적부심사청구 처리현황

(단위 : 건, %)

130) 국회예산정책처, 상계서, 22면.

131) <표 1> 과세전적부심사청구 처리현황, 통계청 자료(2020), 통계청 <https://kosis.kr/>

	2016	2017	2018	2019	2020
처리대상건수	3,191	2,909	2,989	2,676	2,546
처리건수①	2,864	2,541	2,633	2,336	2,175
채택②	720	611	499	542	498
채택률(②/①)	25.1	24.0	19.0	23.2	22.9

2. 이의신청 처리현황 및 평가

이의신청은 임의절차로서 원처분청이 재결기관이라는 점에서 납세자들이 선호하는 구제절차이다. 최근 5년간 이의신청 처리현황은 <표 2>와 같다.¹³²⁾ 처리대상건수를 살펴건대, 2016년 5,209건으로 비교적 많았으나 2017년 4,191건, 2018년 3,834건 그리고, 2019년 3,291건, 2020년 4,316건으로 감소 추세를 보이다가 2020년에는 증가 추세를 보이고 있다.

이의신청은 임의적 절차이지만 심판 또는 심사청구 이전에 원처분청의 입장을 이의신청을 통해 확인하고자 하는 납세자들의 경향이 반영된 것으로 보인다. 다만, 과세전적부심사제도 법제화 이후 청구건수가 축소되는 추세를 보이다가 최근 들어 증가추세를 보이고 있음을 알 수 있다. 이는 과세전적부심사제도를 이용하지 못한 납세자의 선택이 그 원인으로 보인다. 한편 인용(경정)비율은 2016년을 기점으로 점차 감소하는 추세에 있는 것으로 나타나고 있다.

이상의 자료에서 보는 바와 같이 이의신청제도는 안정성이 약간 미흡하다고 판단된다. 인용(경정) 비율의 전반적인 추이 역시 감소추세이다. 점차 과세전적부심사보다 낮아지고 있다. 한편 <표3>, <표4>를 통하여 심사청구와 심판청구의 청구건수를 비교하여 보면 심사청구 건수는 감소추세인 반면 심판청구 건수는 증가추세에 있다. 이러한 현상은 이의신청 인용(경정) 비율의 전반적인 추이 역시 감소추세와 깊은 상관관계가 있는 것으로 상당수의 납세자가 이의신청을 선택하였다가 채택되지 않아 원처분청이 아닌 조세심판원에 심판청구를 하는 것으로 해석된다.

¹³²⁾ <표 2> 이의신청 처리현황, 통계청 자료(2020), 통계청 <https://kosis.kr/>

<표 2> 이의신청 처리현황

(단위 : 건, %)

	2016	2017	2018	2019	2020
처리대상건수	3,834	3,631	3,291	3,679	4,316
처리건수①	3,512	3,159	2,919	3,266	3,630
인용(경정)②	993	771	669	617	557
인용(경정)비율)(②/①)	28.3	24.4	22.9	18.9	15.3

3. 심사청구 처리현황 및 평가

심사청구¹³³⁾의 최근 5년간 처리현황은 <표 3>과 같다.¹³⁴⁾ 심사청구는 청구5년 동안 연평균 578건이 접수되었고 2016년 이후 처리대상 건수는 감소하고 있는 추세에 있다.

처리대상건수를 살펴보면 심사청구는 전반적으로 감소추세에 있다. 그리고 <표2>와 <표4>에서 보는 바와 같이 이의신청건수는 연평균 3,750건, 심판청구의 연평균 건수가 10,962건으로 나타났다. 이러한 점에 비추어 심급제도가 선택적 필수주의이기 때문에 납세자가 과세전적부심사, 이의신청 단계에서 과세관청의 판단을 거친 경우에는 원처분청의 입장을 확인한 납세자들이 심판청구를 심사청구보다 더 선호하는 해석된다.

심사청구¹³⁵⁾의 평균경정처리건수비율은 23.5%이며, 연도별 인용률은 20.1%~27.8%사이에서 움직이고 있으며, 2017년도 급증 이외에는 안정된 추세를 보이고 있다.

<표 3> 심사청구 처리현황

133) 국제기본법 제65조 및 제 81조의 규정에 의거하여 심사의 결정은 심사청구를 받은 날로부터 90일 내 할 것으로 규정되고 있어 법적으로는 90 일이 법정처리의 기간이 된다. 그러나 90일이 지나도록 처리하지 않은 심사사건에 대한 효력규정이 없으므로 사실상 심사업무량이 밀려있는 상황에서 90일이 초과되어 심사청구가 처리되는 것이 일반적이다.

134) <표 3> 심사청구 처리현황, 통계청 자료(2020), 통계청 <https://kosis.kr/>

135) 심사청구 처리기간은 위법, 부당한 과세로부터 신속하게 청구인의 권리구제를 해주기 위한 제도이므로 법정처리기간(90일) 내에 심사청구 사건을 완료하여 처리된 비율인 법정처리비율은 조세심판원의 주요한 성과지표가 되고 있다.

(단위 : 건, %)

	2016	2017	2018	2019	2020
처리대상건수	662	559	532	583	555
처리건수①	543	453	369	428	395
인용(경정)②	131	126	78	86	95
인용(경정)비율)(②/①)	24.1	27.8	21.1	20.1	24.1

4. 심판청구의 처리현황 및 평가

국세심판청구¹³⁶⁾는 제3자 기관인 조세심판원¹³⁷⁾에 행정불복의 재결기능을 맡김으로써 법적쟁송의 재결기관으로서 전문성을 갖추고 있다고 할 수 있다.¹³⁸⁾

최근 5년간의 심판청구 처리현황은 <표 4>와 같다.¹³⁹⁾

<표 4> 심판청구 처리현황

(단위 : 건, %)

	2016	2017	2018	2019	2020
처리대상건수	8,226	8,351	10,683	11,703	15,845
처리건수①	6,628	6,751	7,638	8,653	12,282
인용(경정)②	1,338	1,340	1,075	1,146	3,413
인용(경정)비율)(②/①)	21.7	21.9	15.2	13.9	30.0

<표 4>에서 보는 바와 같이 심판청구는 최근 5년간 연평균 10,962건이 접수되었고, 처리건수는 연평균 8,390건이 처리되었는데, 2016년부터 매년 증

136) 부과처분되어 있는 세금을 납부하고 심판청구에 대한 인용결정(취소)을 받으면 납부 세액만 환급되는 것이 아닌 납부한 세금의 이자상당액인 환급가산금까지 돌려받는다.

137) 조세심판원은 청구인으로부터 의견진술 신청이 있는 경우 심판청구의 목적이 된 사항이 경미하거나 법령해석에 관한 것으로서 신청인의 의견진술이 필요가 없다고 인정되는 경우를 제외하고 출석일시 및 장소 등을 정하여 조세심판관 회의 개최일 3일 전까지 의견진술 해야 할 것을 신청인에게 통지하여야 한다.

138) 김인영·김동영, 전계논문, 216면.

139) <표 4> 심판청구 처리현황 조세심판원, 조세심판통계연보(2020)

가하고 있는 것으로 나타났다.

이러한 청구건수 증가는 납세자가 심판청구 또는 심사청구 중 하나를 택하도록 한 현재의 조세불복제도 때문으로 보인다. 즉, 과세전적부심사 및 이의신청단계에서 과세관청의 통지를 거쳐 처분청의 판단을 확인한 납세자들이 심판청구를 심사청구보다 더 유리하다고 판단하여 선택한 것으로 보인다. 이 의미는 운용측면에서 보아 심판청구가 상대적으로 안정성 가지기 때문에 납세자들이 심판청구를 더 선호하는 것으로 보인다.

최근 5년간 평균 평균처리대상건수는 10,962건, 평균처리건수는 8,390건으로 나타났다. 이는 심판청구사건의 내용이 구조조정 또는 국제조세 등 복잡한 사건이 지속적으로 증가하는 문제가 있지만 심판청구 수는 여전히 높은 것으로 판단된다.

5. 감사원 심사청구 처리현황 및 평가

감사원법 제43조 규정에 의거하여 감사원으로부터 감사를 받는 자에 대한 직무처분이나 그 밖의 행위에 관하여 이해관계가 있는 인원이 2020연도 중에 제출하였던 심사청구는 전년도보다 586건 증가한 1,478건이었다.

2020년도 중에 접수한 1,478건과 전년도에서 이월된 415건을 합친 1,893건 중 1,318건을 처리하였다. 그 중 청구절차와 요건 등을 갖추지 않아 ‘각하’ 된 것이 263건, 청구인 스스로 ‘취하’ 한 것이 88건이었다. 본안 심리 967건 가운데 ‘이유있다’고 청구가 인정되어 관련기관 장에게 처분의 전부 또는 일부를 취소·변경하는 등 필요한 조치를 하도록 ‘인용’ 한 것이 20건이고, 청구의 이유 부족으로 ‘기각’ 된 것이 947건이었다. 그 처리현황은 다음과 같다.¹⁴⁰⁾

<표 5> 심사청구 처리현황

(단위 : 건)

140) <표 5> 심사청구 처리현황은 본 연구자가 양식을 수정 보완하고 감사원 감사연보(2016, 2017, 2018, 2019, 2020)를 인용하였다.

	2016	2017	2018	2019	2020
처리대상건수	1,447	1,253	1,885	1,406	1,893
처리건수①	864	520	1,369	997	1,318
인용(경정)②	53	7	29	37	20
인용(경정) 비율)(②/①)	6.1	1.3	2.1	3.7	1.5

제4장 주요 국가의 납세자권리보호제도

제1절 미국

연방제국가인 미국의 특성상 당연히 연방조세제도와 주조세제도의 구조가 다르며 주별 조세제도 역시 구조가 각기 다를 수 밖에 없다. 이하에서는 미국의 연방조세체계상의 대표적인 조세구제제도인 납세자 권리보호제도와 조세불복제도로 그 범위를 제한하여 고찰한다.

1. 연방세법상 납세자권리보호제도

가. 포괄적 납세자권리보호제도

미국 연방의회는 1988년 10월 20일 납세자 권리 보호 강화에 관한 조항을 세제개정법에 포함하여 같은 해 11월 10일 대통령에 의하여 서명·공포하였는데 납세자의 권리보호와 관련된 납세자 옴부즈맨의 창설, 세무조사, 손해배상 등에 대해서는 광범위하게 규정하고 있어 이들 조항을 일괄하여 포괄적 납세자권리보장법(Omnibus Taxpayer Bill of Right Act)이라고 부르고 있다. 포괄적 납세자 권리보장법은 주로 절차적인 면에서 납세자를 보호하는 것으로 주요 내용은 다음과 같다.¹⁴¹⁾

- 1) 국세청은 납세자의 권리 및 과세청의 업무에 관하여 ‘간결하고 동시에 비전문적인 문체’로 쓰여진 고지서로 고지하여야 한다.
- 2) 납부세액, 경정 등의 통지는 본세, 연체이자, 가산세, 증가산세 등의 전액에 관한 산출근거를 명확하게 부기하여야 한다.
- 3) 국세청 제도에 신뢰를 둔 납세자는 설령 그 지도의 실수가 있었다고 하더라도 그것이 문서로서 확인되고 있는 한 가산세 및 증가산세를 부과해서는

141) 한현섭, “조세법 상 구제제도에 관한 연구 -주요국과의 비교를 중심으로-”, 고려대학교 석사학위논문, 2014, 38-39면.

안 된다.

4) 종전의 불평처리프로그램(Problem Resolution Program)을 개선하여 납세자가 제기한 불편사항을 각 부서에서 독립하여 처리하는 전문담당관인 옴부즈맨(우리나라 ‘납세자보호담당관’에 해당)을 국세청에 두고 옴부즈맨에게 강한 권한과 독립성을 보장하였다.

5) 과세공무원에 대한 근무평정기준(basis for evaluating IRS employee)에는 징세활동과 직접 관련한 감독 또는 개별적인 목표 달성이나 집행실적 등에 대한 기록을 활용해서는 아니 된다.

6) 납세자가 부담한 소송비용에 대한 보상 규정은 종전의 재판에서 승소한 경우뿐만 아니라 행정 불복절차에서 승소한 납세자에게도 소송비용을 보상해 주도록 하였다.

나. 중복조사금지원칙(The one-inspection Rule)

납세자는 세무와 관련된 불필요한 조사·검사를 받지 아니하며 납세의 무자에게 재조사를 요구하지 아니하거나 또는 조사 후 납세의무자의 회계장부에 대하여 한 번만 조사를 할 수 있다. 아울러 과거 2년 동안 동일한 항목에 대하여 조사를 받고 오류나 탈세사실이 없었으면 조사 종결을 납세자가 요구할 수 있어 국세청의 조사권 남용을 제도적으로 방지하고 있다.¹⁴²⁾

다. 납세자권리헌장(Declaration of Taxpayer Right)

미국에도 우리나라 “납세자 권리헌장”과 거의 유사한 납세자 권리헌장이 있으며 그 주요 내용은 다음과 같다.

“국세청 직원은 납세자와 접촉하는 동안 납세자의 권리를 설명하고 보호하여야 한다. 국세청은 법에서 허용하지 않는 한 업무상 취득한 개인비밀을 누설할 수 없다. 납세자는 요청 받은 정보에 대하여 요청 사유와 용도 그리고 요청을 거부할 때 발생하는 결과에 대하여 알 권리가 있다. 만약 국세청

142) 한현섭, 상계논문, 39면.

직원이 공정하고 전문적인 대우를 하지 않으면 이를 감독자에게 통보하고 그
 래도 해결되지 않으면 지역 청장에게 항의할 수 있다. 세금이나 징수행위에
 대하여 이의가 있으면 납세자는 국세청이나 법원에 재심을 요구할 수 있다.
 이 밖에 납세자 대변 프로그램(Taxpayer Advocate Program)에 따라 납세자가
 겪을 수 있는 어려움을 지방 국세청 조직과는 독립된 별도의 국세청 담당자
 와 상의하고 납세와 관련된 문제를 신속 그리고 공정하게 처리하도록 요청할
 수 있다. 납세자는 서면으로 본인을 대리하는 자를 지정할 수 있는데 이들
 대리인은 국세청과 업무를 협의할 자격을 가진 변호사, 회계사 혹은 국세청
 에 등록된 대리인이어야 한다. 국세청 직원과의 면담 과정에서 납세자가 대
 리인을 요구하면 대부분의 경우 국세청은 즉시 면담을 종료하고 면담 날짜를
 다시 조정하여야 한다. 국세청과의 면담시 변호사 이외에도 증인 등 제3자
 를 동반할 수 있고 면담일로부터 10일 이전에 서면으로 요청하면 면담 과정
 을 음성 녹취할 수 있다. 국세청도 10일 전 통보하고 면담 내용을 녹취할 수
 있으며 이 경우 복사본을 납세자에게 주어야 한다. 납세자는 법이 정한 납
 부 의무액에 대해서만 책임을 지며 기한 내에 세금을 납부할 수 없으면 월별
 분할 납부를 신청할 수 있다. 납세자가 합리적이고 선의적인(bona fide)의
 도로 행동하였거나 국세청 직원이 제공한 잘못된 정보에 의하여 행동하였다
 면 법인 허용하는 한도에서 국세청은 벌금 부과를 하지 않는다. 또한 일부
 납세자의 오류나 국세청의 행정적 지연에 의하여 이자가 발생하면이 또한 면
 제된다.” 143)

2. 연방세법상 조세불복제도

가. 소송 전 구제제도 144)

미국 연방세법에는 우리나라의 “과세전적부심사청구”와 같은 제도는 없
 으나 과세관청과 납세자 사이의 협의절차에 의해 사전구제를 받을 수 있는

143) 장근호, “주요국의 조세제도-미국편-”, 한국조세연구원, 2004, 81-82면. ; 한현섭, 상계논
 문, 39-40면.

144) 한현섭, 상계논문, 41면.

길을 열어 놓고 있다. 부과된 세금에 이의가 있는 납세자는 심사청구나 정소소송절차 전에 신속한 권리구제를 받을 수 있는 제도가 바로 그것이다. 그 구조는 다음과 같다.

첫째, 긴급조정제도(Fast Track Mediation)이다. 동 제도는 영세납세자가 조사 및 징수결정에 이의가 있는 경우 항소심사관(Appeal Officer)에게 긴급조정을 신청할 수 있는 제도이다. 이 제도를 원용하게 되면 40일 이내에 문제를 해결할 수 있다. 이 제도에 의하면 납세자는 소송절차 전 모든 조사 및 징수결정 내용에 대해 신청할 수 있으며, 항소심사관은 납세자와 과세당국 간 이해조정 역할만을 하고 결정권은 없다.

둘째, 긴급화해제도(Fast Track Settlement)는 대납세자가 조사종결 통지서를 받기 전에 과세당국과 화해를 신청하는 제도로 120일 이내에 문제가 해결된다.

셋째, 항소조정제도(Mediation)는 항소심에서의 문제 해결이 어려운 경우 납세자 본인 또는 항소심사관의 신청에 의해 문제해결을 조정할 수 있는 제도이다.

넷째, 조기심사제도(Early Referral)는 조사 항목 중 이의가 있는 항목에 대해서만 항소심사관에게 심사 요청하고 다른 항목에 대해서는 조사를 계속 진행하도록 하여 신속히 조사가 종결되도록 하는 제도이다.

다섯째, 항소중재제도(Arbitration)는 항소심이 진행중인 사실판단 내용에 대해서 과세당국과의 조정합의가 실패한 경우 납세자와 항소심사관이 공동으로 중재를 신청하는 제도이다.

나. 조세소송제도¹⁴⁵⁾

미국의 조세소송 관할법원에는 3가지가 있다. 조세법원(U.S. Tax Court), 지방법원(District Court), 연방배상법원(U.S. Court of Federal Claims)이 그것이다. 납세자는 이 중 본인에게 가장 유리한 법원을 선택하여 소송을 제기할 수 있다. 하지만 지방법원이나 연방배상법원은 조세를 모두 납부한 후

145) 장근호, 전계논문, 101면.; 한현섭, 상계논문, 41-42면.

에 소송을 제기할 수 있으며, 세금을 납부하지 않으면 조세법원에만 소송을 제기할 수 있다는 특징이 있다. 또한 조세법원의 판사는 조세문제에 전문적인 지식과 경험을 갖춘 전문가로 구성되나, 지방법원이나 연방배상법원의 판사는 일반 법관이 조세소송을 담당하고 있다.

행정심판전치주의를 택하고 있어 심사청구나 심판청구를 거지 않으면 소송을 제기할 수 없는 우리나라와는 달리 미국은 소송에 앞서 심사나 심판을 반드시 청구할 필요가 없다.

조세법원의 심리가 이루어지기 전까지는 국세청과 합의에 도달하기 위하여 계속 노력할 수 있으며, 연간 체납액이 5만 달러 이하이면 다른 법원과 달리 비공식적인 소액공판 절차를 이용할 수 있다. 단, 소액공판의 결정은 최종적이므로 항소할 수 없다.

3. 미국의 제도가 우리에게 주는 시사점

전술한 바와 같이 미국의 납세자권리보호제도의 특징은 과세당국과 납세자가 사전에 충분한 협의를 거친 후에 과세처분을 하는 방식으로 사전구제제도가 활성화되어 있어 조세행정에 대한 납세자들의 신뢰도를 높이고 있다는 점이다. 그리고 사후구제제도인 조세소송 역시 조세전문법원이 주로 전담함으로써 조세불복 심판에 대한 납세자들의 신뢰도를 높이고 있다는 점 등이 가장 큰 특징이라 할 것이다.

특히, 우리나라의 경우와 비교하여 볼 때, 미국은 행정심판전치주의를 택하고 있지 않다. 따라서 과세당국과의 사전 협의나 심사·심판청구의 절차를 생략하고 바로 소송절차에 들어갈 수 있다는 특징이 있다. 그러나 납세자가 바로 법원에 소송을 제기하면 시간적, 금전적으로 큰 부담이 되므로 임의적이기는 하지만 사전협의절차를 선택하는 것이 보통이고, 사전협의절차에서 85%에 이르는 사건이 합의에 의해 종결된다고 한다.¹⁴⁶⁾ 소송 이외의 절차에 의한 해결율이 높은 것은 소송에 대한 부담이 큰 것도 한 원인이겠지만, 타협을 중시하는 문화, 특히 국가기관과 국민이 협상을 통하여 거래하는 전통

146) IRS홈페이지(<http://www.irs.gov>) ; (한현섭, 상계논문, 42면.)

이 조세분쟁에서도 소송 이외의 절차에 의존하는 원인의 하나가 되었을 것이다.¹⁴⁷⁾

제2절 영국

영국의 납세자권리보호제도는 크게 행정적 구제절차와 사법적 구제절차로 나누어 볼 수 있다. 행정적 구제절차로는 처분청의 고충담당자(Complaints Manager) 및 처분청의 장(Director)에 대한 이의신청이 있다. 그리고 국세청으로부터 독립적 지위에 있는 심사인(Adjudicator)에 대한 심사청구라는 임의적 절차와 헌법부에 소속된 일반위원회(General Commissioner), 특별위원회(Special Commissioner), 부가가치세·관세심판원(VAT and Duties Tribunals), 706조 심판원(Section 706 Tribunal)이라는 필요적 절차가 있다. 영국에는 조세관련 소송을 전담하는 특별법원이 없다. 그리고 조세분쟁 해결을 위한 고유의 세무소송제도도 없다. 따라서 조세구제를 위한 영국의 사법적 절차는 일반소송절차의 일환으로 이루어지고 있다.¹⁴⁸⁾

1. 납세자권리보호제도

가. 납세자 헌장

영국은 납세자권리보호를 위하여 1986년 7월 ‘납세자헌장(Taxpayer's Charter)’을 제정·공포한 후 1991년 8월 ‘신납세자헌장(New Taxpayer's Charter)’으로 발전시켜 납세자 권리보호에 관한 기본적인 사항을 규정하였다. 주요 내용을 살펴보면 ① 조세납부와 관련한 조언과 정보를 받을 권리 ② 정중하고 신중한 취급을 받을 권리 ③ 공평과세를 받을 권리 ④ 프라이버시와 비밀보호 ⑤ 납세이행비의 배려 ⑥ 독립된 불복청구와 심사를 받을 권리 등으로 구성되어 있다.¹⁴⁹⁾

147) 한현섭, 상계논문, 42-43면.

148) 한현섭, 상계논문, 43면.

나. 옴부즈맨 제도

영국은 1967년 의회옴부즈맨법률을 제정하여 의회옴부즈맨 제도를 도입하였다. 의회옴부즈맨은 세무행정 뿐만 아니라 정부기관의 모든 분야의 행정에서 발생하는 고충민원을 처리해 왔다. 의회옴부즈맨의 업무 중 세무관련 고충민원이 상당한 비중을 차지하자 동 민원을 전담하는 납세자옴부즈맨제도가 1993년부터 도입되어 세무행정에 대한 고충민원을 처리하게 되었다.

납세자옴부즈맨은 독립된 고충처리기구이다. 그러나 동 기구의 설치가 별도의 입법조치에 의한 것이 아니라 세입청과 납세자옴부즈맨기구 운용자간의 계약에 의해 설치되고 있고, 운용재원 역시 세입청의 예산에 의존하고 있다. 그래서 납세자옴부즈맨은 그 지위의 독립성과 책임성에 명백한 결함을 지니고 있다는 비판을 받고 있다.¹⁴⁹⁾

이러한 비판에도 불구하고 납세자옴부즈맨은 세무행정의 향상 내지 개선에 도움을 주기 위하여 고충민원을 발생시킨 당해 기관에 그 처리내용을 Feedback 하도록 하고 있어 그 결과 행정실무의 성공적인 개선변화의 증거로 공개성, 접근성, 공정성과 효과성에 있어서 높은 점수를 받고 있고, 그 결과 납세자옴부즈맨의 고충민원의 사건처리 업무부담은 매년 증가하는 추세를 보이고 있다.¹⁵¹⁾

2. 조세불복제도

영국의 조세불복제도는 2009년 4월 1일부터 기존의 행정불복 전치주의에 따른 준사법적 기능을 지닌 복수의 심판원(일반, 특별, 간접세, 706조)의 재결과정과 일반법원의 심리과정에서 단일심판제도로 변경되었다. 모든 조세사건은 통일적으로 한 곳에서 관장하며, 국세청으로부터 독립적이고 전문적인

149) 이우택, “조세행정의 적정절차의 합리화에 관한 연구 : 납세자의 권익보호 및 세정의 현대화 방안”, 한국조세연구소, 1995, 5면.

150) 이석봉, “국세행정 신뢰도 제고를 위한 납세자 권리보장 방안에 대한 연구”, 연세대학교 석사학위논문, 2011, 69-70면.

151) 이석봉, 상계논문, 71면.

심판기관이 담당한다. 행정정의심판원(Administrative Justice and Tribunals Council)에 의해 제1심 조세심판원, 제2심 조세심판원의 재결이 이루어진다.¹⁵²⁾

납세자는 국세청의 과세결정에 불복하는 경우 제1심 조세심판원에 해당처분에 대한 불복신청을 할 수 있다. 런던에 설치된 제2심 조세심판원은 영국 전역의 사법권에 영향을 미치는 기록법원(Court of Record)의 성격을 지닌다. 특히 제2심 조세심판원에는 고등법원의 고유권한이던 법리검토(judiciary review)에 대한 권한이 동일하게 인정되었는바 의무명령, 금지명령, 취소명령, 선언판결, 강제명령 등에 대한 사항을 직접 결정할 수 있게 되었다.¹⁵³⁾

3. 영국의 조세구제제도가 우리에게 주는 시사점

영국은 미국처럼 특별법원 성격의 조세법원이 별도로 있지 아니하다. 하지만 조세심판원이 국세청으로부터 독립되어 있는 준사법기관으로서의 역할을 담당하고 있고, 심판원 결정에 불복이 있는 경우 항소법원에 상소할 수 있도록 하였으며 특히 제2심 조세심판원에 고등법원의 권한을 부여함으로써 사실상 조세법원의 성격을 갖는 것이라 할 수 있다.¹⁵⁴⁾

영국에서는 13세기 말경부터 법원에서 판결하는 경우 선례를 인용하는 관행이 생겼으며 15,16세기에 와서는 어떤 법적 문제에 관하여 같은 취지의 선례가 있으면 법원은 이를 따르는 관례가 성립되었다. 18세기에 와서는 단 하나의 선례가 있더라도 그것에 따라야 한다는 선례 구속의 원칙이 확립되었다. 이러한 선례 구속의 원칙은 세법에도 적용되며, 따라서 영국에서는 판례가 세법을 보충하는 권한을 지니는 것도 영국 조세구제제도의 특징이다.¹⁵⁵⁾

제3절 독일

152) 한현섭, 전계논문, 45면.

153) 한현섭, 상계논문, 45면.

154) 한현섭, 상계논문, 45면.

155) 한현섭, 상계논문, 45-46면.

독일은 납세자권리를 보호하기 위한 제도로써 별도의 납세자권리헌장은 없다. 반면에 국세기본법과 세무조사규칙등에서 납세자의 권익을 보호하기 위한 여러 절차들을 규정하고 있다. 동 규정의 내용들은 다른 나라들이 마련하고 있는 납세자권리헌장내용보다 정교하고 완벽하다.¹⁵⁶⁾ 이는 납세자권리 보호가 실효적으로 이루어지고 있음을 말해 준다.

1. 납세자권리보호제도

가. 국세기본법 상 납세자권리보호제도

독일의 국세기본법상 납세자 권리보호 규정으로는 납세자 정보보호(제30조), 은행고객의 정보보호(제30조), 과세기초의 통지(제31조), 대리인 및 보좌인 선임권(제80조), 공권력에 의한 대리인의 임명(제81조), 공무원 및 기타자의 배제 및 기피권(제82조, 제83조, 제84조), 조사의 원칙(제88조), 보호되는 정보의 모음(제88a조), 조연·정보(제89조), 관계인의 협력의무(제90조), 관계인의 의사청취(제91조), 증거자료(제92조), 가족의 정보거부권 및 선서거부권(제101조), 일정한 직업행위의 보호를 위한 정보거부권(제102조), 감정 및 문서의 제출의 거부(제104조), 공익 침해의 경우의 정보 의무 및 제출의무의 제한(제106조), 행정행위의 무효(제125조), 절차의 하자 및 형식의 하자의 효과(제127조), 행정행위시의 명백한 잘못(제129조), 위법한 행정행위의 취소(제130조), 권리구제에 있어서 취소·철회·폐지 및 변경(제132조), 세무조사의 종결협의(제201조), 행정적 권리구제절차로서 이의제기의 권리 및 제반 절차 규정(제347조~제368조) 등이 있다.¹⁵⁷⁾

나. 세무조사종결협의제도

독일의 국세기본법에 의하면 과세관청은 현장조사의 결과에 관하여 납세의

156) 이우택, “외국의 납세자 권리보호 제도와 납세자 권리헌장”, 계간 세무사, 1996, 9면.

157) 한현섭, 전계논문, 46-47면.

무자와 의논을 행하여야 한다(제201조). 이를 종결협의 또는 종결의논이라고 한다. 종결협의는 세무조사절차의 일부분이다. 이 종결협의는 납세의무자의 법적 청문권을 보장해 준다. 이를 통하여 납세의무자나 그 대리인은 불확실한 사실을 명확하게 하고 의견이 상반되는 경우에는 의견일치를 가능하게 하고 서로의 의견을 접근시킬 수 있다. 다만, 종결협의는 가능한 한 조기에 법적 평화를 도모한다는 목적에도 불구하고 종결협의에서의 의사표현에는 원칙적으로 구속력이 인정되지 않는다.¹⁵⁸⁾

종결협의의 효과를 거두기 위하여 납세의무자에게는 결정의 요지와 일자가 적절한 시기에 미리 통지된다(제11조). 이 종결협의는 조사시에 불명확한 사실을 서로 논의하여 이를 명확하게 하는 것으로서, 과세요건을 충족하는 사실이 발견되는 경우에 이를 묵인하는 등의 의논은 할 수 없다고 할 것이다. 그것은 조세법률주의의 합법성원칙에 반하기 때문이다.¹⁵⁹⁾

이와 같이 독일에서의 종결협의는 세무조사의 한 절차로서 논란이 되는 사실관계와 그 법적 판단에 대하여 과세관청과 납세의무자가 논의를 함으로써 합의에 의한 세무조사종결을 가능하게 하고, 따라서 가능한 조기에 법적 평온을 창출하게 하고 세무조사에 이어 행해질 수 있는 권리분쟁절차를 최소화하게 하는 기능을 하고 있다.¹⁶⁰⁾

2. 조세불복제도

독일의 조세불복절차에는 재판 외 권리구제절차인 이의신청과 재판에 의한 권리구제절차인 조세소송이 있다.

가. 이의신청

종래 독일에서의 행정불복절차는 이의신청과 심사청구의 두 가지가 있었

158) 김영조, “독일의 조세불복제도”, 상명대학교 사회과학연구소, 사회과학연구 Vol. 21, 2005, 3면.

159) 김영조, 상계논문, 3-4면.

160) 김영조, 상계논문, 4면.

다. 다만, 우리의 경우와 달리 이의신청과 심사청구절차는 이의신청에 대한 결정에 불복하는 경우에 심사청구를 하는 상하의 심급구조가 아니라, 불복의 대상과 재결기관을 달리하는 같은 심급의 불복절차이었다. 즉, 이의신청의 대상은 조세결정이나 환급거부결정과 같은 행정행위인데 대하여, 심사청구의 대상은 이의신청의 대상이 아닌 행정행위(주로 처분청의 재량행위)와 부작위이었다. 또한 이의신청의 재결기관은 처분청 자신이었는데 대하여, 심사청구의 재결기관은 처분청의 직급상급관청이었다. 그런데 행정불복절차로서의 심사청구제도는 1996. 1. 1부터 폐지되었고, 행정불복절차는 이의신청으로 통합되었다.¹⁶¹⁾

이의신청의 불복대상은 ① 조세기본법이 적용되는 조세사건, ② 제1호의 조세사건 이외의 사건에 있어서 행정행위 집행절차(다만, 당해 행정행위가 연방세무관청 또는 주세무관청에 의하여 조세기본법의 규정에 따라 집행된 것에 한한다), ③ 세무사법 제164조에 의하여 조세기본법이 적용되는 사항에 관한 공법상 및 직업법상의 분쟁사건, ④ 세무관청이 담당하는 기타의 분쟁사건(다만, ‘재판 외 권리구제’에 관한 규정이 법률에 의하여 적용된다는 취지가 명백한 경우에 한 한다.)¹⁶²⁾

이의신청에 대한 심리·재결기관은 다투어지는 행정행위를 한 과세관청, 즉 처분청이다. 당해 조세사건에 대하여 다른 세무관청이 관할을 가지게 된 경우에는 당해 다른 과세관청이 재결기관이 된다(국세기본법 제367조 제1항). 어떤 관청이 법률의 규정에 의거하여 관할세무관청을 위하여 한 행정행위에 대하여 이의 신청이 있는 경우에는 당해 관할세무관청이 이의 신청에 대하여 재결을 하며, 관할세무관청을 위하여 행위하는 관청도 이의신청을 처리할 권한을 가진다.(국세기본법 제367조 제3항) 독일은 우리와 달리 이의신청을 하기 위한 위원회와 같은 자문기관이나 의결기관을 별도로 두고 있지 않다. 이와 같이 독일의 경우, 외견상으로는 재결기관의 독립성이나 공정성이 보장되어 있지 않다. 그러나 실제로는 정부조직규칙에 의하여 권리구제담당부서를 과세부서로부터 독립적으로 운영하고 있어 권리구제담당부서가 상당한 독립성을 가지고 권리구제기능을 수행하고 있다. 그리고 권리구제담당

161) 김영조, 상계논문, 6면.

162) 김영조, 상계논문, 7면.

부서장은 전부 법과대학을 졸업하고 국가시험에 합격한 사람으로 총원하고 있으며, 그 밑에 3, 4인 정도의 직원을 배치하고 있다.¹⁶³⁾

심리는 원칙적으로 서면심리주의에 의하고 비공개를 원칙으로 한다. 재결청은 먼저 이의신청의 적법여부, 특히 법정외의 형식 및 신청 기간 내에 제기되었는가 등 적법요건을 심사하여 그 요건을 갖추지 못한 경우에는 각하하여야 한다(국세기본법 제358조). 그리고 이의신청의 청구가 이유 없을 때는 기각하고 그 청구가 이유 있을 때에는 처분을 취소하거나 또는 변경하는 결정을 한다. 이의신청에 대한 결정은 문서로 통지하여야 하며, 결정서에는 결정의 이유를 기재하고 또한 소송의 제기에 관한 통지를 하여야 한다.¹⁶⁴⁾

나. 사법적 구제제도¹⁶⁵⁾

독일에서의 조세권리 구제 소송은 행정소송에만 의존되는 것은 아니고, 사안에 따라서는 민사소송과 형사소송으로도 가능하다. 그러나 조세권리 구제 소송의 대부분은 행정소송으로 진행된다.

조세소송에 대하여는 조세법원법에 규정되어 있다. 조세를 포함한 재정에 관한 재판관할권은 행정관청으로부터 독립한 특별 행정법원에 의하여 행사된다. 재정재판관할권을 가진 법원에는 주에서는 주 고등법원으로서의 조세법원, 연방에서는 연방조세법원이 있다. 조세법원은 재정법원이라고도 번역하는데 재정에 관한 사건은 주로 조세에 관한 것이므로 조세법원으로 번역하는 것이 일반적이다. 따라서 조세소송의 제1심은 각 주에 설치된 주 조세법원이 관할하며, 그에 대한 상소심은 연방에 설치된 연방조세법원이 관할한다. 즉, 조세사건은 2심제인 것이다.

이와 같이 조세법원의 재판이 일반 행정법원의 재판과 달리 2심제를 채택한 이유는 ‘사실문제는 행정불복 단계에서 거의 해결되고, 법원에서 다투는 것은 주로 법률문제이며, 과세의 공평, 재판의 통일 및 소송경제상의 견지에서 보더라도 사건의 조기해결이 바람직하고, 또한 조세법원의 법관의 적격자

163) 김영조, 전계논문, 11-12면.

164) 김영조, 상계논문, 12-13면.

165) 김영조, 상계논문, 14-22면.

를 구하기가 어렵다는 점’ 등 때문이다.

한편 법관은 주 조세법원의 경우에는 주정부가, 연방조세법원의 법관은 법무부의 추천에 의하여 대통령이 임명한다. 그리고 조세법원의 재판부를 구성하는 법관은 직업법관인 종신법관과 명예직법관으로 구분된다. 종신법관(Richter auf Lebenszeit)은 신분이 평생 보장되는 직업법관을 말하고, 명예직법관(Ehrenamtliche Richter)은 주 조세법원에서만 임명되는 일종의 참심원에 해당하는 비상근 법관이다. 명예직법관은 공식적인 법관은 아니지만, 종신법관과 함께 재판부를 구성하며, 재판에서의 구술변론과 판결에서 종신법관과 동일한 권한을 가지고 관여한다.

조세법원에 조세소송을 제기하기 위해서는 원칙적으로 전치절차로서 ‘재판외 권리구제’ 이의신청을 제기하여 그 목적의 전부 또는 일부를 달성할 수 없는 경우이어야 한다. 이와 같이 전심절차에서의 패소를 조세소송에서의 본안판결의 요건으로 하고 있는 것이다. 이것을 행정불복전치주의라고 한다.

조세소송은 취소소송, 의무이행소송, 기타 이행소송 및 확인소송 등 4종의 소송형태로 이루어지며 법률에 특별한 규정이 없는 한 조세소송은 행정행위, 행정처분이나 기타 급부의 거부 또는 부작위에 의하여 자기의 권리가 침해되었다고 주장하는 자에게 원고적격이 있다. 피고는 취소소송의 경우 행정처분을 한 행정관청이고, 의무이행소송의 경우 피고는 행정행위나 기타 급부를 하지 아니하거나 또는 거부한 부작위청 또는 거부처분청이며, 확인소송의 경우 피고는 법률관계의 존부의 확인 또는 행정처분의 무효의 확인을 구하는 행정관청이다.

주 조세법원에서의 소송단계에서는 반드시 소송대리인을 선임하여야 하는 것은 아니지만, 실제로는 대부분 변호사, 세무사, 공인회계사가 소송을 대리하고 있다. 이에 반하여 연방조세법원에서는 대리강제가 채택되고 있다. 즉, 소송관계인은 연방조세법원에서의 소송행위를 위하여 변호사, 세무사 또는 공인회계사를 대리인으로 선임하여야 한다.

3. 독일의 조세구제제도가 우리에게 주는 시사점

독일 조세구제제도가 우리에게 주는 시사점으로는 우선 우리나라의 경우와는 달리 과세전적부심사청구제도 같은 사전적 권리구제제도가 없는 대신 세무조사 종결협의제'를 두어 사전적 권리구제제도의 역할을 하도록 하고 있다는 점이다. 즉, 독일에서의 세무조사 종결협의는 세무조사의 한 절차로서 쟁점사항에 대한 사실관계와 그 법적 판단에 대하여 과세관청과 납세의무자가 논의를 함으로써 합의에 의하여 세무조사를 종결한다는 점이다. 그 효과로는 조기에 납세의무자와 과세청 간의 법적 평온상태를 창출함으로써 세무조사에 이어 행해질 수 있는 권리분쟁절차를 최소화하게 하는 순기능을 발휘하게 된다는 점이다.

둘째로, 사후적 구제제도로 크게 '행정적 권리구제제도'와 '사법적 권리구제제도'의 두 가지 절차가 있으며 '행정적 권리구제제도'는 국세기본법상 이의신청제도가 있고, '사법적 권리구제제도'는 조세법원법상의 조세법원에서 행해지는 조세소송이 있다. 여기서 주목할 만한 내용은 이의신청을 통한 '행정적 권리구제제도' 절차를 반드시 거쳐 사실관계를 모두 정리하고 주로 법률문제만이 '사법적 권리구제제도' 절차를 통해 구제받을 수 있다는 점이다. 즉, 소위 '행정불복전치주의'를 채택하고 있다는 점이다.

셋째로 조세소송의 절차가 2심제라는 것이다. 이러한 절차는 납세자의 재산권 보호와 소송경제상의 견지에서 사건의 조기 해결이 바람직하고, 또한 조세법원 법관의 적격자를 구하기가 어렵다는 점 등에서 그 이유를 찾아볼 수 있다.

넷째, '이의신청' 절차의 재결기관이 과세당국이라는 점 때문에 그 독립성과 관련하여 논란의 대상이 되고 있다는 점이다. 물론, 조세부과 등의 내용을 가장 잘 아는 과세 당사자에게 재결하도록 함으로써 한번 더 철저한 검증을 통해 자기시정의 기회를 부여하고 납세자를 위해 최대한 빠른 재결을 할 수 있다는 점에서는 바람직한 제도라고 할 수도 있다.

제4절 프랑스

프랑스에서 세법을 포함한 모든 법이 지향하고자 하는 바를 한 마디로 표

현한다면 ‘인권의 보장’ 이라고 할 수 있는데, 세법체계의 특성 중 하나는 프랑스가 강력한 행정국가 형태를 취하고 있으면서도 ‘과세관청의 과세권과 납세자의 권리’ 를 같은 위치에서 규정하고 있다는 점을 담은 조세절차법에 있다고 볼 수 있다. 이는 ‘과세관청의 과세권이 남용되어서는 안 되지만 납세자의 권리 또한 남용되어서는 안 된다.’ 는 것을 의미한다.¹⁶⁶⁾

1. 납세자권리보호제도

가. 납세자 권리현장

프랑스의 ‘납세자 권리현장’ 은 비교적 선언적 의미에 그치고 있는 우리나라의 ‘납세자 권리현장’ 에 비해 그 내용이 훨씬 방대하며 상당히 구체적으로 납세자의 권리와 보호에 대해 언급하고 있는 것이 특징인데, 개략적인 내용은 다음과 같다.¹⁶⁷⁾

① 과세관청의 납세의무 간편화 조치(담당자 지정, 납세자 존중, 납세자의 질의에 대한 책임 있는 응답, 현대화된 통신수단의 이용, 납세자의 상황에 맞는 업무처리, 세무조사시 고충처리, 분명하고 이해하기 쉬운 언어 사용, 납세의무의 간편한 이행을 위한 방법 도입, 조세범처벌규정 개정) ② 시민으로서의 납세의무 이행 ③ 과세관청의 납세자 존중 및 법규의 준수(납세자의 성실성 추정, 세무정보에 대한 법적인 비밀 보장, 납세자의 사전권리구제, 질의에 대한 신속한 회신, 비밀보장을 받을 권리) ④ 납세자의 협력의무 ⑤ 공평한 과세행정(과세관청의 전문성, 과세관청의 성실의무, 과세관청의 균형성, 과세관청의 유연성, 과세관청의 투명성) ⑥ 성실한 납세자

나. 사전권리구제

프랑스의 납세자권리현장은 사전권리구제제도에 대하여서도 다음과 같이

166) 안창남, “주요국의 조세제도-프랑스편”, 한국조세연구원, 2009, 40면.

167) 안창남, 상계논문, 390-403면.

기술하고 있다.¹⁶⁸⁾

“납세자는 불필요한 소송을 통해 권리를 구제받을 필요는 없습니다. 만일 납세자가 세무신고, 세금계산, 세금납부와 관련하여 문제가 있거나 과세관청이 납세자의 서류를 처리하는 것에 만족하지 못한다면, 납세자는 해당도의 ‘납세조정관(conciliateur fiscal)’에게 문서 또는 이메일로 문의할 수 있습니다. 이와 관련된 담당자는 이메일로 문의할 수 있습니다. 이와 관련된 담당자는 www.impots.gouv.fr에서 알아볼 수 있습니다. 만일 회계감사 또는 종합세무조사 도중, 납세자는 상급기관의 책임자를 만날 수 있습니다. 과세관청은 이들의 보조자들을 앞서 알려 줄 것이고 쉽게 접촉할 수 있게 할 것입니다. 특별한 경우에는 납세자는 행정관 및 전문가로 구성된 중립적인 기관의 견해를 받을 수 있습니다.

이는 지방위원회인데 그들의 참여범위가 최근에는 확장되었습니다. 모든 경우에 납세자는 첫 번째 권리구제절차 뒤에도 쟁점이 남아 있는 경우에는 경제산업고용부의 납세자 보호 담당관에게 문제의 해결을 부탁할 수 있습니다. 만일 앞서 언급한 절차 뒤에도 납세자가 과세관청과 의견이 불일치가 계속되어 고지서가 발부된 경우에는, 납세자는 고지서를 발부한 세무서에 이의신청을 할 수 있습니다. 만일 납세자의 이의신청이 기각되는 경우, 납세자는 조세법원에 소송을 제기할 수 있습니다. 대부분의 경우 행정법원에 제소를 하게 되며 이와 같은 방법은 그 진행이 매우 쉽습니다.”

이와 같이 프랑스의 경우 고지서가 발부되기 전에 ‘납세조정관’과 ‘납세자 보호 담당관’이라는 두 단계에 걸쳐 구제를 받을 수 있는 기회가 있으며, 이에 불복할 경우 정식적인 불복절차인 이의신청과 조세소송으로 넘어가게 된다.¹⁶⁹⁾

2. 조세불복제도

프랑스 조세쟁송제도는 엄격한 불복전치주의를 채택하고 있다. 그 종류에는

168) 안창남, 상계논문, 397면.

169) 한현섭, 전계논문, 53면.

행정적 구제제도로서 “이의신청”과 “조세감면신청”이 있고, 사법심급으로 “행정소송”이 있다. 따라서 납세자는 먼저 과세관청에 이의신청을 제기하여야 하며, 과세관청은 이의신청을 받은 날로부터 6개월 이내에 용인, 전부 기각, 부분 기각 등의 결정을 하여야 한다. 과세관청의 결정에 이의가 있는 경우나 이의신청 제기 후 6개월이 경과한 후에는 해당 법원에 행정소송을 제기할 수 있다.¹⁷⁰⁾

우리나라를 비롯한 대부분의 국가들이 “행정심판전치주의”를 채택하고 있는데, 조세관련 법률의 전문성과 복잡성 때문에 사법부에서 모든 조세쟁송을 감당하는 부담을 덜어주고, 과세관청에 자율적인 자기시정의 기회를 선행적으로 부여하기 위한 목적이 있다 하겠다.¹⁷¹⁾

가. 행정절차로서의 구제제도

행정절차로서의 구제제도에는 “납세고지서” 또는 “경정통보서” 발부에 불복하여 제기하는 “이의신청”과 적법한 과세처분이라 할지라도 납세자의 형편을 감안하여 세액의 감면을 요구하는 “조세감면신청”이 있다.

(1) 이의신청

납세자는 자신의 이의신청에 대하여 행한 과세관청의 처분에 불복하는 경우, 바로 행정소송을 제기할 수 있다. 이는 행정소송 전에 심사청구나 심판청구 절차를 한 번 더 거칠 수 있도록 하고 있는 우리나라와는 달리 ‘이의신청’이라는 단심으로 소송전치절차가 완료되는 셈이다. 이러한 단심절차가 가능한 것은 프랑스에 우리나라에는 없는 ‘조세감면신청’ 제도나 고지서 발급 전 세무서에 상설되어 있는 여러 종류의 위원회를 통해 어느 정도 구제가 가능하기 때문이다. 하지만 이의신청을 담당하는 기관은 세금을 부과한 관할 세무서이며, 세무서의 ‘심사과’에서 담당하고 있다는 점¹⁷²⁾에 비추어 이의

170) 안창남, 전계논문, 404면.

171) 한현섭, 전계논문, 53면.

172) 안창남, 전계논문, 406면.

신청이라는 행정적 구제절차의 공정성 및 독립성에 대하여 의문을 가질 수 있다고 본다.

(2) 조세감면 신청¹⁷³⁾

프랑스 행정구제절차 중 가장 특이한 제도가 바로 “조세감면신청” 제도이다. 이는 과세관청의 오류를 전제로 하는 이의신청과는 달리, 적법한 절차에 의해 부과된 조세 중 전부 또는 일부의 감면을 납세자 또는 과세관청이 감면할 수 있다는 데 있다. 이러한 조세감면 신청은 해당 조세에 대한 이의신청 기간이 경과한 후에 가능하다.

조세감면 신청은 직접세에 한해서 가능하며 납세자는 주로 가산세와 과태료에 대한 감면을 신청하도록 하고 있다. 반면에 과세관청은 과세처분 실익이 없는 경우로 납세자 사망이나 지불능력이 없는 경우 징수유예나 세액의 전부 또는 일부 감면을 신청할 수 있다.

조세감면 신청에 대하여 두 가지의 결정이 있을 수 있다. 첫째로 상호합의에 의한 경우에는 신고불성실 가산세, 무신고 가산세, 고의 누락 신고분에 가산세 등에 대하여 감면할 수 있다. 둘째로 납세자의 재정형편 등으로 인해 조세채무를 이행하지 못할 경우에 경감 또는 완화의 방법을 사용할 수 있다.

나. 사법적 구제제도

프랑스의 사법적 조세구제제도는 지방행정법원의 1심과 고등행정법원의 항소심을 거쳐 국사원의 상고심까지 3심제로 운영된다. 납세자는 이의신청의 결과에 불복할 경우 2개월 이내 또는 이의신청을 제기한 이후 6개월 이내에 과세관청의 결정이 없을 경우 행정소송을 제기할 수 있다. 이와는 별도로 등록세, 인지세, 토지세, 상속세, 조세범 처벌 등에 관한 소송은 민사합의부 재판소에서 별도로 담당하고 있으며, 이 소송은 다른 행정소송과는 달리 소

173) 안창남, 상계논문, 409면.

송이 간단하고 행정소송비용이 저렴하다는 특징이 있다. 174)

3. 프랑스의 조세구제제도가 우리에게 주는 시사점

프랑스는 납세자의 인권을 어느 나라보다 더 중시하는 세법체계를 갖추고 있다. 비록 행정소송 전 단계인 과세관청 자체적인 구제제도가 이의신청 한 단계 밖에 없고 이의신청도 과세한 세무당국에서 재심하는 점 등은 재심기관의 독립성과 공정성에 의심이 갈 수도 있겠지만, 과세처분의 전 단계에서 부터 구체적이고 실효성 있는 “납세자 권리헌장”을 엄격하게 준용하며, 납세자는 성실하다는 전제를 바탕으로 모든 절차가 이루어짐으로써 이러한 문제점을 사전에 차단할 수 있다. 175)

또한 프랑스의 조세구제제도의 가장 큰 특징인 “조세감면신청” 제도는 납세자뿐만 아니라 과세관청에서도 어려운 납세자를 위해 스스로 조세를 감면해 주기 위해 신청을 할 수 있는 제도로써, 과세관청이 법에 정하여진 대로 우선 무조건 과세권을 행사하여 납세고지서 발부한 후 체납처분의 단계에서 납세자가 납부능력이 없을 경우 정리를 보류하는 등 ‘행정력낭비’의 여지가 있는 우리나라의 경우와 비교하여 볼 때 상당히 긍정적인 제도라 할 수 있다. 176)

제5절 일본

일본 조세제도는 신고납세를 기본으로 하고 있다. 우리나라와 비교하여 특이한 점은 청색신고제도를 도입하여 신고납세에 대한 인센티브를 높이고 있다는 점이다. 고액의 세액을 탈루한 납세자에게는 철저한 세무조사를 통해 범칙처분 등 불이익을 주는 반면, 성실 신고·납부자는 청색신고특별공제 등 소득 계산상 또는 절차상 인센티브를 부여함으로써 성실신고를 유도하고 있

174) 안창남, 상계논문, 414면.; 한현섭, 전계논문, 55면.

175) 한현섭, 상계논문, 55면.

176) 한현섭, 상계논문, 55-56면.

다. 177) 일본의 청색신고제도는 신고납세체제하에서 불성실신고자에게는 엄정한 징벌을, 성실신고자에게는 과감한 인센티브를 제공하는 제도이다. 동 제도의 본래적 취지는 조세의 부과와 징수에 있어서 조세저항을 최소화하고, 성실한 납세문화를 정착시키는데 있다고 본다. 즉, 과세관청은 성실한 납세신고자에 대한 인센티브를 예고하고, 성실한 납세신고자에게는 신고·납부 단계에서부터 인센티브를 제공함으로써 납세자의 조세불만을 해소해 주고, 궁극적으로는 성실한 납세 문화를 정착시키려는 본래적 취지를 달성할 수 있는 것이다.

1. 납세자권리보호제도

가. 납세자지원조정관제도

2001년 7월 재무부 조직규칙에 근거를 두고 납세자지원조정관의 사무운영에 관한 지침을 제정한 일본 조세당국은 국세국 및 전국의 세무서에 납세자지원조정관제도를 처음 설치·운영하게 되었는데 이는 납세자로부터 제기된 고충민원 등을 납세자의 입장에서 신속·정확하게 대응함으로써 세무행정에 대한 납세자의 이해와 신뢰를 확보하고자 도입하였다. 납세자지원조정관은 세액 등의 법률적 다툼을 해결하는 불복청구(이의신청 또는 심사청구)와는 달리 일반적으로 국세의 징수·세무조사 등의 과정에서 세무공무원에 의해 야기된 불만 등 납세자가 제기한 고충민원을 조사하여 구제하는 것이다. 따라서 주로 납세자의 고충을 듣고 그에 대한 조언을 하는 기능을 하지만 과세관청과 납세자간의 조정 역할도 수행하고 있는 등 제도상의 세무고충처리제도가 처음 설치된 것이라고 할 수 있다. 그러나 미국의 납세자보호관제도나 영국의 납세자옹부즈맨제도처럼 세무행정청으로부터 독립된 지위에서 납세자 고충민원을 조정하고 시정을 권고하거나 조사중지권, 과세처분중지 등 명령권과 권고권이 없고 설치 근거법률이 결여되어 있으며 납세자지원조정관의 자격과 임명이 국세청의 자의적 판단에 맡겨져 있어 그의 업무수행에 독립성

177) 한현섭, 상계논문, 56면.

이 보장되어 있지 않는 문제점 등이 있다.¹⁷⁸⁾

특히 납세자지원조정관에게 납세자구조명령을 발할 수 있는 권한을 부여하고 있지 아니한 것은 고충민원을 다루는 기구로서의 핵심적 기능을 갖지 못하고 있어 이 제도가 유명무실하게 운영될 수 있다는 점을 일본학계는 우려하고 있다. 납세자지원조정관제도는 과거 우리나라의 국세청훈령에 의하여 운영되고 있는 납세자보호담당관제도를 벤치마킹한 것으로 보이며 사무운영 지침에 의해 설치한 것 역시 처음 우리나라의 설치근거가 국세청 훈령인 것과 같다고 할 수 있다.¹⁷⁹⁾

나. 질의회신 제도

재무부와 국세청이 내린 법령의 해석, 즉 법령해석통달과 개별사항에 대한 법령의 적용인 질의응답은 과세관청을 기속한다. 그러나 일본의 법원이 질의응답에 대해서 법원성을 인정하고 있는 것은 아니다.¹⁸⁰⁾

다. 수정신고 종용제도

수정신고 종용제도는 세무당국에서 조사결과에 대하여 결정·경정처분을 하기 전에 납세자에게 수정신고를 종용하여 조사를 종결시키는 제도로써 수정신고서를 제출한 납세자는 이의신청 등의 불복신청을 포기하는 것이 되므로 납세자의 권리를 제한 할 수 있는 반면에 조사 결과에 대한 다툼의 소지가 조기에 소멸되는 등 불복청구의 건수가 줄어드는 효과가 있다.¹⁸¹⁾ 이 제도는 그 효과적 측면에서 독일의 세무조사 종결협의제도와 유사하다 할 것이다.

2. 조세불복제도

178) 이석봉, 전계논문, 78-79면.

179) 이석봉, 상계논문, 79-80면.

180) 이석봉, 상계논문, 79면.

181) 이석봉, 상계논문, 80면.

전통적으로 대륙법계 국가들 대부분이 엄격한 ‘행정심판전치주의’를 채택하고 있듯이 일본의 경우도 ‘행정불복신청전치주의’ 취하고 있다. 즉, 일본의 국세통칙법 제115조 본문 및 지방세법 제19조의 12에 의하면 “처분의 취소소송은 국세, 지방세를 불문하고 이의신청에 대한 결정 및 심사청구에 대한 재결을 거친 후가 아니면 제기할 수 없다.”고 규정되어 있는데 이를 ‘행정불복신청전치주의’라고 한다. ‘행정불복신청’의 절차로는 이의신청제도와 심사청구제도가 있고, 납세자는 행정불복신청에 대한 재결청의 판단에 대하여 불복하게 되면 비로소 과세처분 취소소송을 제기할 수 있는 것이다.

가. 행정적 구제절차

(1) 이의신청¹⁸²⁾

처분을 한 세무행정청(원처분청)에 대한 불복신청을 이의신청이라 한다. 국세에 관한 처분은 원칙적으로 세무서장(경우에 따라 국세국장, 국세청장관, 세관장)에 의해 행해지고, 당해 처분을 한 세무서장 등에 대해서 이의신청을 한다.

지방세에 관한 처분은 처분을 내린 지방공공단체의 장(지사, 시정촌장)에 대해 이의신청을 한다. 지방공공단체의 장이 권한을 세무사무소장 등에 위임한 경우에는 세무사무소장 등에 대해 이의 신청을 한다.

(2) 심사청구

일본의 심사청구제도는 우리나라의 조세심판원격인 “국세불복심판소”에 그 재결을 담당하게 되며 국세불복심판소장이 담당심판관 및 참가심판관의 의결에 따라 결정한다는 점 등에서 우리나라의 심판청구와 유사한 제도이다. 하지만 국세불복심판소가 국세청에 설치되어 있으며, 국세불복심판소장은 국세청 장관이 재무성 장관의 승인을 받아 임명하도록 되어있는 등 별도의 독

¹⁸²⁾ 김재광, 김영조, 이재교, “일본의 조세불복제도에 관한 고찰”, 조세연구, 제5집, 2005, 160면.

립기관인 조세심판원에서 조세소송 전 단계의 불복인심판청구의 재결을 담당하는 우리나라와는 상당한 차이가 있다. 사법기관으로의 조세소송 절차 전 마지막 행정적 구제제도라 할 수 있는 심사청구를 재결하는 기관이 결국 과세관청인 국세청 내부에 존재함으로써 국세청으로부터 얼마나 독립적인 판단을 할 수 있을지 의문이다.¹⁸³⁾

제2심으로서의 심사청구는 이의신청에 대한 결정이 있는 다음이 아니면 할 수 없는 것이 원칙이다. 그러나 이의신청 후 3개월 이내에 결정이 없는 경우에는 결정을 거치지 않고 심사청구를 할 수 있다. 이의신청 후 3개월을 경과하여도 결정이 없을 경우, 이의심리청은 결정을 거치지 않고 심사청구를 할 수 있다는 취지를 알려주어야 한다.¹⁸⁴⁾

나. 사법적 구제절차

일본도 우리나라처럼 행정심판전치주의를 채택하고 있다는 사실은 앞서 설명한 바와 같다. 행정적 구제제도인 이의신청과 심사청구의 관계에 있어서도 몇 가지 예외적인 경우를 제외하고는 반드시 이의신청의 재결절차를 거쳐야 심사청구를 제기할 수 있으므로 조세불복에 대한 사법적 구제절차인 조세소송을 제기하기 위해서는 이의신청과 심사청구를 반드시 거쳐야 하는 것이다. 이는 사법기관의 조세소송 전에 처분당국으로 하여금 자정적 기능을 최대한 활용하여 자기시정의 기회를 부여하기 위함이며 무분별한 조세소송으로 인한 행정력과 시간의 낭비를 예방하기 위한 것으로 보인다.¹⁸⁵⁾

조세불복에 대한 사법적 구제절차인 조세소송은 당해 처분이나 재결이 있는 것을 안 날로부터 3개월 이내에 제기하여야 하며, 이 기간이 경과될 경우 소 제기를 할 수 없다. 또한 당해 처분 또는 재결이 있었던 날로부터 1년이 경과한 때에는 소 제기를 할 수 없으나, 과세처분의 부존재 또는 무효 확인 소송에 있어서는 기간제한이 없어 언제든지 처분의 무효를 주장할 수 있다. 조세소송은 처분청 소재지 관할 지방재판소가 1심을 담당하며, 고등재판소를

183) 한현섭, 전계논문, 60면.

184) 국중호, “주요국의 조세제도-일본편-”, 한국조세연구원, 2009, 396면.

185) 한현섭, 전계논문, 43-44면.

거쳐 최종적으로 최고재판소까지 진행하는 3심제를 취하고 있다.¹⁸⁶⁾

3. 일본의 조세구제제도가 우리에게 주는 시사점

일본과 우리나라는 역사적·지리적으로 밀접한 관계에 있어 왔기 때문에 그 조세법의 체계도 서로 비슷한 점이 많다. 국세의 대부분 세목이 신고납부 제도를 채택하고 있어 납세자가 무신고, 과소신고를 하는 경우 과세관청이 부과권을 행사하여 경정·결정을 하게 되며, 잘못 신고한 부분에 대하여 납세자 스스로 수정신고와 경정청구 등을 할 수 있다는 점, 행정심판전치주의를 채택하고 있고, 행정적 구제제도로서 이의신청과 심사청구 제도가 있으며, 사법적 구제제도로서 조세소송은 3심제를 취하는 점 등이 그것이다. 하지만, 법률적으로나 실무적으로 일본의 조세구제제도만의 특이한 점들이 있는데, 다음과 같다.¹⁸⁷⁾

가. 청색신고제도

일본의 국세에 대한 확정절차는 우리나라와 대동소이하다. 즉, 국세의 모든 세목의 확정절차에 신고납세주의를 기본골격으로 하고 있으며, 무자가 과세표준 및 세액의 신고를 하지 아니하거나 그 신고에 오류·탈루가 있는 우 과세관서가 부과권을 행사하여 결정하거나 경정처분을 한다. 그리고 당초 신고가 과소한 경우에는 납세의무자가 수정신고를 하고, 과대신고 한 경우에는 경정청구를 하는 제도까지 우리나라와 유사한 것이다. 다만 우리의 현행 제도와 다른 것은 청색신고제도를 두어 성실한 납세의무자(개인·법인)에 대하여는 법에서 규정된 특별한 사유가 없는 한 납세의무자의 신고를 전적으로 신뢰하여 경정결정을 하지 않고 있다. 일본은 이를 1950년에 도입하여 성공적으로 정착시켜서 현재는 개인사업자의 경우 60%가, 법인은 90%가 넘게 청색신고절차를 활용하고 있다. 우리나라에서도 이 제도를 모방하여 1966년부터

186) 임승길, “우리나라 조세구제제도의 문제점 및 개선방안”, 건양대학교 석사학위논문, 2012, 43-44면.

187) 한현섭, 전계논문, 60면.

1985년까지 녹색신고제도를 도입하여 이를 운용했으나 이 제도에 의해 성실 납세신고의 풍토 조성에는 실패하고 이를 폐지해 버렸다. 이러한 점을 감안해 볼 때 법제도설정에 있어 우리의 법전통이나 정치전통, 관행, 그리고 납세자의 법의식 등을 종합적으로 고려하여 신중하게 입법할 필요가 있다.¹⁸⁸⁾

나. 조세쟁송시스템

일본의 세무쟁송의 실태는 세법문제를 사법의 장에서 다루지 못하게 하는 구조로 되어 있고, 만일 다룬다고 하더라도 세무공무원이 부담할 것이 없는 시스템으로 이해되고 있다. 따라서 일본에서는 납세자가 조세문제를 사법적으로 해결하는 것을 방해하는 시스템이 공고하다고 할 수 있다. 먼저, 납세자가 다룰 수 없는 시스템의 문제가 있다. 교과서적으로 이해한다면, 납세자는 자기의 과세액을 신고하고, 그 신고가 잘못된 경우에는 과세청이 경정처분을 행하며, 그 처분에 불복하는 경우에는 납세자가 다룰 수 있다. 그러나 현실적으로는 이와는 전혀 다르다. 과세청은 신고가 잘못되었다고 판단하면, 처분을 하지 않고, 납세자 자신에게 수정신고를 하도록 한다. 처분을 하지 않고, 납세자 스스로가 수정하는 것은 이유부기가 필요 없기 때문에, 후일 납세자가 재고하여 쟁송절차를 제기하더라도 처분이 없어 취소를 구하는 것이 불가능하게 된다.¹⁸⁹⁾

다. 사전청문제도의 부재

일본에는 조세채무를 확정하는 절차상 부과처분 전에 납세의무자에게 자기의 의견을 진술할 기회를 보장하는 제도인 우리나라의 과세적부심사제도와 같은 사전청문제도가 전혀 없다. 그러나 청색신고자인 납세의무자에 대하여 경정하는 경우에는 그 경정이유를 부기하여 납세자에게 통지하도록 하고 있다. 이와 같이 경정이유를 부과처분 관련서류에 부기하도록 하는 것으로 사

188) 임승길, 전계논문, 44-45면.

189) 임승길, 상계논문, 45면.

전청문을 대신하면서 이에 의하여 납세의무자의 조세불복을 가급적 용이하게 하고자 하는 것이다.¹⁹⁰⁾

라. 국세불복심판소의 독립성과 중립성

법제상으로 보면 기획재정부장관 밑에 직속되어 있는 우리나라 국세심판원의 위상이 국세청장관 밑에 직속되어 있는 일본의 국세불복심판소의 상에 비해 훨씬 높다고 할 수 있다. 그리고 국세불복심판소의 독립성과 중립성은 많은 비판을 받고 있다. 국세불복심판소가 여전히 국세청의 부속기관이라는 점, 둘째, 통달의 해석에 관해 국세청장관이 지시권을 가진다는 점, 셋째, 심판관 그 밖의 인사가 실제로는 대장성관계자에 의해 차지되어 있다는 점 등으로 인해 국세불복심판소의 독립성·중립성이 충분하지 않다는 지적을 받았다. 또한 법제도론적으로는 국세불복심판소의 실태는 “심판소”라는 말도 이미지와는 상당히 떨어져 있다. 이미 국세불복심판소는 발족 당시부터 전체적으로는 권리구제율 = 실질인용율이 상당히 저조할 것을 시사하고 있었던 셈이다. 우리도 일본의 제도와 타산지석으로 삼아 국세심판원의 공정성과 독립성 및 중립성을 확보하는데 더 한층 경주하여야 할 것이다.¹⁹¹⁾

제6절 납세자보호제도의 세계적 추세

1. 납세자보호를 위한 일반적 추세

최근들어 우리나라를 비롯한 세계 각 국의 조세행정의 공통적 흐름은 납세자의 권리보호를 위한 방향으로 가고 있다는 것이다. 우리나라의 ‘납세자보호담당관’과 유사한 미국의 ‘납세자보호관’, 영국의 ‘납세자 옴부즈맨’과 일본의 ‘납세자지원조정관’ 등 조세행정 절차 및 운영에 있어 납세자의 권리가 부당히 침해되는 사례를 방지하고 권리 침해 시 이를 구제하기 위한

190) 임승길, 상계논문, 45면.

191) 임승길, 상계논문, 46면.

기관을 각 국이 대부분 설치·운영하고 있다. 또한 우리나라와 미국, 영국, 프랑스는 납세자권리헌장을 명문화하여 납세자의 권리를 구체적으로 명시·보호하고 있으며, 독일은 납세자권리헌장이 별도로 없는 대신 국세기본법에 의해 납세자의 권리를 철저히 보장하고 있다.¹⁹²⁾

2. 사전적 납세자보호제도의 추세

세계 여러 나라들은 조세의 부과 등 처분 전에 납세자의 권리를 미리 구제해 주는 사전적 구제제도를 여러가지 형태로 운영하고 있다. 미국의 경우 납세자 옴부즈맨 창설, 세무조사, 손해배상 등을 포괄적으로 규정한 포괄적 납세자권리보장법을 통해 주로 절차적인 측면에서 납세자의 권리를 보호하고 있으며, 중복조사를 원칙적으로 금지하고 납세자가 조사종결을 요구할 수 있는 권리를 부여하는 등 국세청의 조사권을 엄격하게 제한하고 있다. 또한 우리나라처럼 “과세전적부심사청구” 같은 제도 대신 “긴급조정제도”, “긴급화해제도” 및 “조기심사제도” 등의 각종 사전구제제도를 운영하고 있어 과세관청과 납세자의 협의절차에 의해 신속하게 권리를 구제받을 수 있게 하고 있다. 납세자의 재산권에 부담을 주는 조세부과라는 행정처분에 있어 사전에 납세자의 의견을 충분히 청취하고 과세관청과 납세자가 충분한 협의절차를 거치도록 규정화하고 있다는 것은 사후 불복청구를 최소화할 수 있는 합리적인 제도라고 할 수 있으며, 이러한 사전 협의절차가 없는 우리나라의 조세행정에 발전 방향에 참고할 만한 제도이다.¹⁹³⁾

영국 역시 사전구제제도로서 우리나라처럼 “과세전적부심사청구” 같은 제도가 없다. 영국의 사전구제제도의 특징은 ‘납세자옴부즈맨’이라는 고충처리 기구를 두고 있다는 점이다. 납세자옴부즈맨이 세입청에 의해 설치되고, 세입청의 자체 예산에 의해 운영되는 등 독립성 및 책임성에 결함이 있다는 문제가 지속적으로 제기되고는 있으나, 납세자옴부즈맨의 고충민원 처리건은 매년 증가하고 있으며 영국의 조세행정에 사전구제제도로서의 주도적인 역할을

192) 한현섭, 전계논문, 61면.

193) 한현섭, 상계논문, 61-62면.

담당하고 있는 것은 사실이다. 194)

독일은 국세기본법에 의해 납세자의 권리를 매우 철저히하고 구체적으로 보장하고 있다. 독일의 사전구제제도로 대표적인 것이 “세무조사 종결협의 제도”이다. 세무조사의 결과에 대해 과세관청과 납세자간의 종결협의를 의무화함으로써 부당한 조세 부과를 방지하고 납세자를 충분히 이해시켜 조세불복을 최소화하는 효과가 있다고 할 수 있다. 물론 우리나라도 세무조사를 종결할 경우 조사기간 내내 납세자와 조사관들이 세법해석이나 적용 등에 있어 계속적으로 협의하는 등 어느 정도 납세자를 설득 및 이해시키는 과정을 거친다고 할 수 있으나, 독일처럼 세무조사 종결협의를 제도적으로 의무화하고 있지는 않다. 전술한 미국의 협의절차나 독일의 세무조사 종결협의제도 등과 같은 협상절차가 우리나라에 없는 것은 법 해석이나 집행이 납세자와의 협상 결과에 따라 변경될 수 있다는 사실은 협상문화가 제대로 정착되어 있지 않은 우리나라의 사회 통념에 비추어 부조리와 연계하여 해석될 여지가 있어 받아들여지기 힘든 부분이기 때문일 것이다. 하지만, 수 없이 많은 경제사실을 모두 조세법률에 의해 규율하기는 현실적으로 힘든 상황에서 과세관청의 재량권을 엄격히 규제하기 위해 오히려 납세자와의 사전 협상 절차를 규정하고 제도화하는 것이 필요하다고 판단된다. 195)

프랑스는 어느 나라보다도 광범위하고 구체적으로 선포하여 엄격히 시행하고 있는 “납세자권리헌장”을 통해 사전구제제도를 시행하고 있다. 프랑스는 고지서 발부 전 ‘납세조정관’과 ‘납세자보호담당관’이라는 두 단계에 걸쳐 구제를 받을 수 있는 기회가 있다. 프랑스의 납세자는 과세관청의 처분에 만족하지 못할 경우 1차적으로 해당 도의 ‘납세조정관’을 통해 중립적인 견해를 받는 등 구제를 받을 수 있고 이후에도 쟁점이 남아 있는 경우 우리나라의 지식경제부에 해당하는 “MINEFI(경제·산업·고용부)”의 ‘납세자보호담당관’을 통해 2차 구제를 받을 수 있다. 이러한 2단계의 사전구제절차 이후에도 고지서가 발부된다면 이의신청 및 조세소송 등 사후구제제도의 도움을 받게 된다. 196)

194) 한현섭, 상계논문, 62면.

195) 한현섭, 상계논문, 62-63면.

196) 한현섭, 상계논문, 63면.

일본은 “청색신고제도”를 도입하여 신고납세에 대한 인센티브를 부여하는 방식으로 사전구제제도를 시행하고 있다. 성실하게 신고·납부하는 납세자에게는 각종 소득공제 등 인센티브를 부여함으로써 성실신고를 유도하고 조세저항을 사전에 차단하는 방식으로 조세불복을 최소화함으로써 사전구제제도의 역할을 하게 된다. 아울러 ‘납세자지원조정관’을 두어 납세자의 고충민원을 조사하여 구제하도록 하고는 있으나, ‘납세자지원조정관’은 세무행정청으로부터 독립되어 있지 않고 시정 명령이나 권고할 권한이 없다는 점에서 독립성이나 실효성에 의문을 갖게 한다. 일본의 사전구제제도 중 특이한 것으로 “수정신고 종용제도”를 들 수 있다. 세무조사결과에 대해 결정·경정 처분 전에 납세자에게 스스로 수정신고를 하도록 종용하여 조사를 종결함으로써 불복을 사전에 차단하는 것으로 독일의 “세무조사 종결협의제도”와 유사하다. 하지만, “수정신고 종용제도”는 납세자와 과세관청의 협의가 아닌 납세자가 일방적으로 세무조사 결과를 수용하여 수정신고를 하도록 하는 제도로 스스로 불복제기를 포기하게 하는 것인 만큼 납세자의 권익보호를 위해 엄격한 집행의 필요성이 제기된다.¹⁹⁷⁾

앞서 살펴본 각 국의 사전구제제도와 관련하여 우리나라의 “과세전적부심사청구제도”처럼 고지 전 과세관청으로 하여금 다시 한 번 심의를 거쳐 시정할 기회를 주는 제도를 시행하는 국가는 없다. 하지만 모든 국가들이 납세자보호관을 통한 고충해결이나 사전협의 등 여러 가지 형태로 납세자의 권리를 보호하기 위한 사전구제제도를 도입하여 시행하고 있는 것을 알 수 있다. 사전구제제도는 납세자로 하여금 조세행정에 대한 불만족 사항을 고지하는 등 처분 전에 적절히 구제받을 수 있도록 하여 납세자의 권리를 신속하게 구제해 주고, 불복청구나 조세소송 등 사후구제절차까지 진행되는 것을 최소화함으로써 시간과 노력, 정신적인 스트레스 및 소송비용 등 포괄적 의미의 납세비용을 절감해 주며, 과세관청의 행정력 낭비를 없앨 수 있는 가장 효과적인 구제제도라 할 것이다. 우리나라도 납세자보호담당관제도, 세법해석질의제도, 과세사실판단자문제도, 국세청 고객만족센터 운영제도, 과세전적부심사청구제도 등 각종 사전구제제도를 운영하면서 납세자의 권리보호를 위해

197) 한현섭, 상계논문, 63-64면.

노력하고 있으나, 앞서 살펴본 세계 각국의 사전구제제도들을 참고하여 우리나라 실정에 맞는 다양한 사전구제제도를 도입하여 정착시키는 것이 필요하다.¹⁹⁸⁾

3. 사후적 납세자보호제도의 추세

대부분의 국가들이 사후구제제도로 이의신청이나 심사청구 같은 행정적 구제제도와 조세소송 절차인 사법적 구제제도를 운영하고 있다. 이러한 사후구제제도는 각종 절차 및 담당 기관 등 세부적인 운영 형태만 조금씩 다를 뿐 행정적 구제제도 후 사법적 구제제도로 넘어가는 전체적인 틀에서는 각국이 대동소이하다고 할 수 있다. 그 예로 우리나라처럼 이의신청, 심사청구, 심판청구제도 등 행정불복 절차가 여러 종류인 경우와 독일과 같이 행정불복이 이의신청 한 가지만 있는 경우 등을 들 수 있다.¹⁹⁹⁾

각국의 사후구제제도 중 주목할 만한 제도로 미국의 “항소조정제도”나 “항소중재제도”와 같은 협의절차와 프랑스의 “조세감면신청제도”를 들 수 있다. 고지 등 조세관련 처분이 있은 후에도 불복청구 전 조정이나 중재를 신청하여 협의할 수 있는 미국의 협의제도와 적법한 절차에 의해 부과된 조세도 납세자의 감면 신청에 의해 일부 감면을 해 줄 수 있는 프랑스의 “조세감면신청제도”는 다른 나라의 구제제도에서는 찾아볼 수 없는 특이한 제도이다.²⁰⁰⁾

각국의 사후구제제도 중 큰 차이점을 보이는 부분이 “행정불복전치주의” 채택 여부와 조세소송을 전담하는 조세법원의 설치 여부이다. 조세소송 전에 심사청구나 심판청구 등 행정적 구제제도를 반드시 거치도록 하는 “행정불복전치주의”는 우리나라를 비롯해 영국, 독일, 프랑스, 일본 등 대부분의 국가에서 채택하고 있으며 미국의 경우만 조세사건에 대해서 행정구제제도와 사법구제제도를 선택할 수 있도록 허용하고 있다.²⁰¹⁾ 대부분의 국가들

198) 한현섭, 상계논문, 64면.

199) 한현섭, 상계논문, 64-65면.

200) 한현섭, 상계논문, 65면.

201) 한현섭, 상계논문, 65면.

이 조세소송 전 행정불복을 반드시 거치도록 하는 이유는 사법기관을 통한 소송 전 직접적으로 관련이 있는 과세관청 및 그 상급기관이나 심판원 같은 조세전문 기관에서 다시 한 번 조세행정 처분에 대하여 심의하도록 함으로써 자기 시정의 기회를 부여하고 무분별한 조세소송을 방지하기 위함이다.²⁰²⁾

행정불복전치주의가 그 취지나 목적에 부합하여 운영되기 위해서는 재결을 하는 기관의 독립성과 객관성을 보장받는 것이 가장 큰 관건이라 할 수 있다. 행정불복에 대한 재결이나 심리는 우리나라의 조세심판원이나 일본의 국세불복심판소, 영국의 행정정의심판원처럼 별도의 재결기관에서 담당하는 형태와 독일이나 프랑스처럼 당초 처분한 과세관청에서 행정불복인 이의신청을 재결하는 형태가 있다. 우리나라의 조세심판원과 영국의 행정정의심판원은 국세청 등 과세관청과는 별개의 독립된 기관으로 조세사건의 심리 및 재결의 독립성과 객관성이 보장되어 있다고 할 수 있으나, 일본의 국세불복심판소는 국세청 내부에 설치되어 있고 국세청장이 임명권을 가지고 있는 등 일본과 독일, 프랑스의 행정불복 재결기관은 독립성 측면에 있어 과세관청으로부터 자유롭지 않아 보인다.²⁰³⁾

또한, 일본은 과세관청의 경정 등 처분보다는 납세자의 수정신고를 종용함으로써 사실상 조세사건을 사법기관에서 다투기가 어려운 시스템을 가지고 있다. 최근들어 주요국들이 납세자의 권리보호를 조세행정의 최우선으로 삼아 각종 규정과 정책들을 시행하고 있는 현 흐름과 비교하여 납세자 기본권 보장보다는 상당히 행정편의적인 구제제도 시스템을 운영하고 있다는 비판이 제기되는 부분이다.²⁰⁴⁾

주요국가들 중 표면적으로 조세사건만을 전담하는 특별법원 성격의 조세전문법원은 미국과 독일만 존재한다. 하지만 영국의 경우 국세청으로부터 독립되어 있는 조세심판원이 준사법기관으로서의 역할을 담당하고 있고, 특히 2심 조세심판원에 고등법원의 권한을 부여하여 사실상의 조세법원의 성격을 갖게 하고 있는 바, 미국, 독일, 영국은 조세전문법원을 운영하고 있다고 볼 수 있다. 반면 우리나라를 비롯해 프랑스와 일본은 조세전문법원이 없고 조

202) 한현섭, 상계논문, 65면.

203) 한현섭, 상계논문, 65-66면.

204) 한현섭, 상계논문, 66면.

세사건을 일반 행정법원에서 담당하고 있다. 일반 행정소송에 비해 그 사안이 복잡하고 전문적인 지식과 경험을 필요로 하는 조세소송이라는 측면에서 보다 전문성 있고 정확한 판단을 위해 조세전문가로 구성된 재판관이 있는 조세전문법원에서 조세소송을 담당하는 것이 합리적이라고 할 수 있다.²⁰⁵⁾

205) 한현섭, 상계논문, 66면.

제5장 우리나라 납세자권리보호제도의 문제점과 개선방안

제1절 사전적 납세자권리보호제도의 문제점과 개선방안

주지하는 바와 같이 우리나라의 납세자권리보호제도는 사전적 납세자권리보호제도와 사후적 납세자권리보호제도를 구분된다. 제도의 운영 적 측면에서 보아 우리나라에서는 조세불복으로 대표되는 사후적 납세자권리보호제도 중심으로 운영되어 왔다고 해도 과언이 아니다. 그러나 사후적 납세자권리보호제도는 납세자가 고지처분 등을 받은 후에야 비로소 진행되기 때문에 납세자의 권리를 신속하게 보호 및 구제하는 데는 애로가 많다. 따라서 납세자의 권리가 침해되기 이전에 미리 예방하는 것이 가장 이상적인 납세자권리보호제도라 할 것이다. 이에 본 연구는 이하에서 현행 사전적 납세자권리보호제도의 제도의 문제점을 분석하고 그 개선방안을 제시한다.

1. 과세전적부심사제도

가. 청구대상의 문제

국세기본법 제81조의 15 제3항에 의하면 국세징수법 제9조에 규정된 납부기한 전 징수의 사유가 있거나 세법에서 규정하는 수시부과의 사유가 있는 경우, 조세범 처벌법위반으로 고발 또는 통고처분 하는 경우, 세무조사 결과 통지 및 과세예고통지를 하는 날부터 국세부과 제척기간의 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우, 그 밖에 대통령으로 정하는 경우에는 과세전적부심사청구를 할 수 없다.

또한 국제조세조정에 관한 법률에 의한 상호합의절차의 개시가 요청된 경우, 과세전적부심사청구 등에 대한 재조사결정에 따라 조사를 하는 경우 및 납부고지대상세액이 100만원 미만인 소액사건의 경우에도 과세전적부심사청

구를 할 수 없다.²⁰⁶⁾

국세기본법은 위와 같이 납세자에게 신용실추, 자력상실 등의 사유가 발생한 경우, 소액사건 등에 대해서는 과세전적부심사청구를 배제하고 있는데, 이는 조세채권의 확보, 한정된 과세관청 행정능력의 효율적 운영 등의 사유에 근거한 행위로 이해된다. 그러나 과세전적부심사청구는 납세자의 중요한 권리에 해당하므로 청구제한은 신중하게 고려되어야 하며 이 중 납부기한 전 징수사유가 발생한 경우와 소액사건의 경우에는 과세전적부심사청구를 배제함에 있어 타당성이 결여되어 있다 판단되어 이들에 대해서는 과세전적부심사청구대상에 포함하는 것이 합리적이라 생각된다.²⁰⁷⁾

나. 청구 및 심의기간의 문제

(1) 과세전적부심사 청구기간

세무조사결과에 대한 서면통지 및 기타 대통령령이 정하는 과세 예고 통지를 받은 자는 그 통지를 받은 날부터 30일 이내에 해당 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 통지내용에 대한 적법성여부에 관하여 심사(과세전적부심사)를 청구할 수 있다(국세기본법 제81조 15의 제2항). ‘청구기간 30일 이내’라는 동 조항의 입법취지는 사전적 납세자권리보호의 성격상 신속한 처리가 필요하고, 과세전적부심사에 불복하는 경우 이의신청·국세청의 심사청구·조세심판원의 심판청구·감사원의 심사청구 등 사후적인 권리구제제도가 별도로 마련되어 있기 때문으로 보인다.

그러나 납세자가 과세예고통지서를 받고 ‘30일 이내’에 그에 대한 적부심사를 청구할 수 있다는 제한이 과연 합리적인가? 생각건대. 청구인이 과세전적부심사를 청구하기 위해서는 대리인에게 의뢰하는 데에만도 상당한 시일이 소요될 것이며, 그 대리인 역시 청구서를 작성하고 증빙자료를 수집하는 데 상당한 시일이 소요될 것이라는 점이다. 결국 ‘30일 이내’라는 청구

206) 홍성희, “조세법상 납세자권리보호제도에 관한 연구”, 고려대학교 석사학위논문, 2021, 67면.

207) 홍성희, 상계논문, 67면.

기간은 납세자의 측면에서 보아 매우 불충분하다는 것이다. 그리고 사후불복 절차이기는 하지만 이의신청·국세청의 심사청구·조세심판원의 심판청구·감사원의 심사청구 등 다른 제도들의 청구기간이 90일 이내로 되어 있는 점 등에 비추어 보더라도 그 합리성이 떨어진다.

따라서 과세전적부심사의 경우도 이의신청, 국세청의 심사청구, 조세심판원의 심판청구 그리고 감사원의 심사청구처럼 90일 이내로 그 청구기간을 연장하는 것이 필요할 것으로 보인다.²⁰⁸⁾

(2) 과세전적부심사 심의기간

국세기본법 제81조의 15 제4항은 납세자가 과세전적부심사를 신청하면 세무서장 등은 청구일로부터 30일 이내에 심사결과를 청구인에게 통지하도록 하고 있다. 동 조항에 의하면 과세전적부심사의 심의기간은 30일에 불과한 것이다. 동 규정은 과세전적부심사가 과세처분 이전에 행해지므로 신속한 결정이 필요하다는 입법적 취지에 의한 것으로 보인다.

그러나 심의기간이 지나치게 짧은 경우 쟁점사안에 대한 사실관계 및 법리 파악이 어려우며 납세자가 제출한 자료에 대한 충분한 검토 또한 행해지기 어려울 것이다. 따라서 동 조항은 납세자에 대한 청문권 보장 및 조세소송 이전에 과세관청의 자기시정기회를 부여하고자 하는 과세전적부심사의 입법 취지와 유리된 측면이 있다. 즉, 짧은 심의기간과 관련하여 납세자 입장에서 보면 과세관청이 과세전적부심사 심의과정에서 납세자의 주장을 충분히 검토하지 못할 것이라는 예상을 할 수 있으며, 이는 납세자로 하여금 과세관청이 국고주의적 입장을 취하여 납세자에게 행해진 위법·부당한 과세처분에 대해 공정하게 구제하지 못할 가능성이 높다고 인식하게 하는 결과로 이어질 수 있다. 결국 납세자는 과세전적부심사가 실효성 있는 사전적 권리보호제도에 해당되지 않는 것으로 판단할 가능성이 높게 되는 것이다.²⁰⁹⁾

따라서 과세전적부심사를 통해 납세자에게 충분한 청문권을 보장하고 제도

208) 이영환, “조세구제제도 개선을 위한 입법적 과세-과세전적부심사제도를 중심으로-”, 의정논총, 제11권 제1호, 2016, 278면.

209) 홍성희, 전계논문, 70-71면.

를실효성 있게 운영하기 위해서는 현행 30일에 해당하는 심의기간을 연장하여야 할 필요가 있다. 즉, 조세불복 심의기간인 90일보다 짧은 60일의 심의기간 안이 있을 수 있고, 조세불복기간과 동일하게 90일의 심의기간 안을 제안할 수도 있을 것이다. 또 다른 측면에서 생각해 본다면 심의기간을 원칙적으로 40일로 연장하되 국세청 유권해석의 변경이 필요한 경우와 같이 중대한 사안에 대해서는 50일로 연장하는 방안 등을 생각할 수도 있다.²¹⁰⁾

이상의 여러 방안과 관련하여 생각해 보건대 심의기간이 충분한 경우에는 검토의 전문성과 납세자의 청문권이 보장된다는 장점이 있다. 그러나 과세전적부심사가 과세부과고지 전 사전적 절차임을 충분히 감안할 필요가 있다. 결론적으로 심의기간을 현행보다는 확대하여 납세자의 우려를 최대한 해소하되 과세전적부심사제도의 성격상 사안처리의 신속성이 요청된다는 점에 비추어 심의기간을 45일로 정하는 것이 가장 합리적이라 생각한다.

다. 심사기관의 일원화 문제

국세기본법 제81조의 15 제2항에 의하면 과세예고통지를 받은 자는 그 적법성에 대하여 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 통지내용의 적법성에 관한 심사를 청구할 수 있다. 다만, 법령과 관련하여 국세청장의 유권해석을 변경하거나 새로운 해석이 필요한 경우 등 대통령령으로 정하는 사항에 대해서는 국세청장에게 청구할 수 있다. 과세적부심사 기관이 사안에 따라서 세무서장, 지방국세청장, 국세청장으로 다원화되어 있다.

이와 같은 현행 과세전적부심사체제하에서 공정성이 확보될 수 있을 것인가? 즉, 현행 규정에 의하면 예외적인 경우를 제외하고는 납세자와 세법해석 등에 있어 이견이 있는 세무서장 또는 지방국세청장에게 해당 부과처분이 위법·부당한지 여부에 대해 검토하여 줄 것을 요청하여야 하는 것이다. 이와 같은 상황에 대하여 생각해 보건데, 납세자의 입장에서 본다면 과세전적부심사를 통해 공정한 심사를 받지 못할 수도 있다는 판단을 할 개연성이 매우 높은 것이다.²¹¹⁾

210) 홍성희, 상계논문, 71-72면.

따라서 과세전적부심사제도의 공정성을 제고하기 위해서는 과세전적부심사기관을 납세자와 이해관계가 직접적으로 상충하는 세무서장 등으로 할 것이 아니라 과세전적부심사의 검토내용 또는 금액의 크고 적음과 무관하게 국세청장으로 일원화하는 것이 바람직할 것이다.²¹²⁾

2. 기타 사전적 납세자권리보호제도

가. 세법해석 질의제도

세법해석 질의제도에는 서면질의제도와 세법해석 사전답변제도가 있다. 납세자가 법정 신고기한 이전에 국세청에 세법 해석이나 집행과 관련된 의문사항을 국세청에 서면으로 질의하면 국세청은 이에 대한 명확한 해석을 내려 답변을 해 주도록 하는 제도로 납세의무 확정 이전에 납세자의 신고·납부에 대한 일정 기준과 가이드라인을 제시하여 신고오류 등으로 인한 사후 불이익을 사전에 예방해 주는 효과가 있다. 하지만, 서면질의제도의 경우 회신내용이 과세관청을 구속하지 않고, 세법해석 사전답변제도의 경우에도 신청인 자신과 직접적으로 관련된 특정 거래에서만 과세관청을 구속하므로 일반적인 유사 사례에는 적용할 수 없다는 문제점이 있다. 또한 질의내용에 대한 명확한 해석 없이 단지 법 규정에 따라 사실판단 할 사항이라는 모호한 답변이 많아 세무대리인이나 납세자들의 불만이 있다는 것을 설문을 통해 확인한 바 있다.²¹³⁾

이러한 문제를 개선하기 위하여 국세청과는 독립된 공신력 있는 세법령 해석기구를 기획재정부 산하에 신설하여 세법해석을 전담하게 하고 동 기구의 해석이 국세청의 세법 집행을 구속하도록 하는 권한을 부여해야 한다. 기구의 장을 고위공무원으로 하고 기획재정부와 국세청 직원 중 관련 분야 경험이 많은 직원들과 세무사나 공인회계사 등 경험이 풍부한 외부 전문가들을 구성원으로 하여 납세자들의 질의에 대하여 전문적이고 공신력 있는 명확한

211) 홍성희, 상계논문, 72-73면.

212) 홍성희, 상계논문, 74면.

213) 한현섭, 전계논문, 91-92면.

해석을 내릴 수 있도록 하여야 한다.²¹⁴⁾

나. 과세사실판단 자문제도

과세사실판단자문제도는 국세공무원이 국세의 부과·징수·환급 등의 업무를 처리하는 과정에서 발생하는 쟁점사실의 판단절차에 관한 사항을 과세사실판단자문위원회에 회부하여 심의를 거쳐 처리하도록 하는 제도로 부실과세를 방지하는데 목적이 있다. 과세사실판단자문제도는 과세전적부심사청구보다도 한 단계 선행하여 검토단계에서부터 납세자의 권리를 보호해 주는 효과가 있다. 하지만, 위원회의 심의를 납세자가 직접 신청할 수 없고 업무를 집행하는 국세공무원에게만 신청 권한이 있다는 한계가 있다.²¹⁵⁾

특히 세무조사 진행 중 납세자와 국세공무원 간의 세법 해석이나 판단에 이견이 있을 경우 국세공무원이 동 제도를 활용할 의지가 없다면 결국 과세전적부심사청구나 이의신청, 심사·심판청구 등 불복절차를 진행할 수밖에 없는 문제가 있다. 과세사실판단자문제도가 제도의 취지에 부합하여 효과적으로 운영되기 위해서는 국세공무원 뿐만 아니라 납세자까지 직접적인 당사자들 모두 신청을 할 수 있도록 하여야 한다. 조세가 확정되기 전 단계에서 과세사실판단자문을 통해 어느 정도 여과가 된다면 과세전적부심사청구와 각종 사후구제제도의 재결 대상건수가 현저히 줄어들 수 있을 것이다.²¹⁶⁾

아울러 미국의 각종 협의제도나 독일의 세무조사 종결협의제도 처럼 과세전 납세자와의 협의절차를 의무화 하고, 이견이 좁혀지지 않는 쟁점사안에 대하여는 무조건 과세쟁점자문위원회의 심의를 거치도록 한다면 사전구제제도로서의 본 제도는 납세자 권리 보호와 불복건수의 획기적인 축소에 크게 기여할 것으로 판단된다.²¹⁷⁾

214) 한현섭, 상계논문, 92면.

215) 한현섭, 상계논문, 92-93면.

216) 한현섭, 상계논문, 93면.

217) 한현섭, 상계논문, 93면.

제2절 사후적 납세자권리보호체제의 문제점과 개선방안

국세기본법 제55조에 의하면 조세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자는 정해진 기간 안에 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수 있다. 이것을 사후적 납세자권리보호제도라 한다. 사후적 납세자권리보호제도에는 이의신청제도, 심사청구제도, 심판청구제도가 있다. 국세기본법상의 이러한 납세자권리구제제도 이외에 감사원 심사청구제도와 사법적 구제절차로서 조세행정소송제도가 있다. 이들 제도의 문제점과 개선방안을 이하에서 고찰한다.

1. 이의신청제도

이의신청은 임의적 절차로 이를 거치지 않아도 심사청구나 심판청구를 할 수 있다. 또한 이의신청은 국세청장의 과세표준 조사·결정에 따른 처분, 국세청의 감사결과로서의 시정지시에 따른 처분, 국세청의 세무사찰 결과에 따른 처분, 국세청장의 특별한 지시에 따른 처분 및 세법에 따라 국세청장이 하여야 할 처분의 경우에는 원천적으로 신청이 배제된다. 그 외에는 심사청구나 심판청구와 그 청구대상이 동일하다.²¹⁸⁾

이러한 점에서 이의신청제도 폐지의 필요성이 제기 된다. 행정불복전치주의를 취하고 있는 우리나라의 조세불복 시스템에 있어 임의적인 절차인 이의신청을 거치지 않아도 심사청구나 심판청구로 바로 넘어갈 수 있고 이후 행정소송을 제기할 수 있는 절차적 요건이 충족 된다 하지만 이의신청에서 기각될 경우 행정소송으로 가기 위해서는 심사청구나 심판청구를 필수적으로 거쳐야 하는 문제가 있다. 과세관청의 처분에 불복하는 납세자는 사전구제제도로서 과세전적부심사청구를 할 수 있고 이에 대한 심의결과에 다시 불복할 경우 곧바로 심사나 심판청구를 할 수 있다는 점과, 과세전적부심사청구와 이의신청, 심사청구를 심의하는 국세심사위원회는 동일하게 운영된다는 점

218) 한현섭, 상계논문, 93면.

등으로 볼 때 이의신청은 불필요한 불복 절차만 한 단계 더 운영하는 결과라고 할 수 있다.²¹⁹⁾

결론적으로 이의신청은 과세전적부심사제도와 중복의 성격이 있어 심사청구제도 및 심판청구제도가 이를 대체할 수 있을 것으로 본다.²²⁰⁾

2. 심사청구제도

심사청구제도는 원칙적으로 단급심이다. 다만, 청구인의 선택에 의해 이의신청을 거치면 2심급이 된다. 과거에는 필요한 절차였지만, 현재는 선택적 필수절차이고, 국세심사위원회에서 심의를 거쳐 결정한다. 지금까지의 심사청구 처리 추이에 비추어 그 심의가 과세관청의 판단에 좌우됨으로써 그 인용비율이 이의신청, 심판청구에 비해 아주 낮은 설정이다.²²¹⁾ 따라서 그 실효성의 문제가 제기된다.

또한 심사청구를 담당하는 국세심사위원회는 심의기구에 불과하기 때문에 국세청장의 결정에 구속력을 미치지 않는다. 국세심사위원회는 조세심판관과 동일한 신분보장 규정이 없다. 그리고 조세심판원과 같은 심리절차의 준사법적 기능이 미흡하다. 심사청구는 자신의 행위에 대해 과세관청이 스스로 판단을 내리는 작업이다. 그러므로 자기 방어적 자세를 가지는 불가피한 측면이 있어 본질적으로 공정성과 관련한 균형을 상실할 여지가 있다.²²²⁾ 즉, 심사청구제도는 과세관청입장에서 판단할 우려성이 있고, 납세자 입장에서는 불리한 경우가 생길 수 있다는 점 때문에 과세관청의 공정성에 문제점이 있다고 볼 수 있다. 따라서 제도의 폐지나 심판청구제도와의 통합이 바람직할 것으로 생각된다.

3. 심판청구제도

219) 한현섭, 상계논문, 94면.

220) 김인영·김태석, “납세의무자의 특별행정심판제도 개선에 관한 법적 연구”, 상업교육연구, 제34권 제5호, 2020. 10, 241면.

221) 김인영·김태석, 상계논문, 241면.

222) 김인영·김태석, 상계논문, 241-242면.

현행 심판청구제도는 원칙적으로 단급심으로 운용되고 있으며, 이의신청을 거치면 2급심이 된다. 지금까지의 연도별 심판청구 처리 추이를 살펴보면 단급심으로 운용할 경우 조세행정의 적정성과 합목적성을 보장할 수 있지만, 2급심일 경우는 신속하고 합리적인 업무처리의 필요성에 비추어 그 효용성에 대한 문제점이 제기되고 있다. 또한 심판청구 사건의 증가로 조세심판원의 현행 조직으로는 심판청구 사건을 감당할 수 없을 정도가 되었으며, 지방에 있는 납세자가 조세심판원까지 가야하는 불편을 해소할 수 없어 납세자에게 양질의 판서서비스를 제공하지 못하고 납세자의 신뢰를 잃게 될 우려가 있다.²²³⁾ 결론적으로 동제도의 실효성을 제고하기 위해서는 조세심판원의 조직을 확대하되, 지방에 거주하고 있는 납세자의 편익을 고려한다면 지방분원을 설치할 필요가 있다.

4. 감사원 심사청구제도

우리나라의 감사원 심사청구제도는 다른 나라에서 유사사례를 찾기 어려운 조세불복제도이다.²²⁴⁾ 다만, 감사원이라는 기관의 고유한 성격상 심리·재결에 있어서 행정기관에 대한 감독이라는 측면이 강조되므로 다른 납세자의 권리보호를 위한 다른 제도에 비하여 ‘납세자의 권리보호 내지는 구제’에는 한계가 있을 것이라는 점을 예상해 볼 수 있다. 즉, 첫째로, 감사원은 전문성 측면에서는 과세관청 및 조세심판원에 비해 상대적으로 낮아 권리구제에 철저하지 못하다. 둘째로 감사원 심사청구절차는 준사법적 성격이 약하므로 객관적이고 공정한 심판을 기대하기 어렵다. 셋째로 감사원의 심사청구제도는 행정심판 전치주의 이론적 근거와 행정심판의 목적인 ‘행정의 자기반성’에 합치하지 않는다. 넷째로 동일한 성질인 두 개 사안이 서로 다른 불복절차를 택함으로써 상충된 재결을 받게 될 가능성이 있다. 다섯째로 감사원 심사청구는 행정기관에 대한 감독이라는 기관 고유의 측면이 강조된다는

223) 김인영·김태석, 상계논문, 241-242면.

224) 김인영·김태석, 상계논문, 242-243면.

점에서 납세자의 권리 구제에 소홀하다는 지적도 있다.²²⁵⁾

따라서 감사원 심사청구를 폐지하거나, 감사원 감사 결과에 따라 시정조치된 처분에 한정하여 감사원 심사청구의 대상을 제한함으로써 감사원의 자기시정의 기회를 유지하는 방안을 검토될 수 있다.²²⁶⁾

5. 기타 사후적 납세자권리보호체제

가. 다양한 심급구조

현행 국세전심절차는 원칙적으로 1심급과 선택적 2심급으로 되어 있어 제도운영의 효율적 수행이 경제적·시간적 측면에서 미약하다고 볼 수 있다. 그리고 과세전적부심사제도가 확대 및 개편되어 이 제도가 정착되어 효과를 발휘할 경우에는 사전권리구제 측면에서 사후권리구제에 비해서 효율적인 운영이 될 확률이 클 수 있으므로 이의신청 및 심사청구제도는 폐지할 필요가 있다고 판단된다.

국세불복의 사후절차로써 이의신청, 심사청구가 폐지되어 행정심판의 필요절차인 심판청구로 통합된다면 조세행정소송의 전심절차로서 조세심판원의 심판청구제도는 공정성과 객관성, 독립성을 보장할 수 있기 때문에 합리적이고 신속한 권리구제기능을 할 수 있을 것으로 본다. 또한 심급구조의 단순화로 이의신청, 심사청구를 폐지함으로써 조세심판원에 통합된다면 일차적으로 조세심판원의 불복건수가 급격하게 증가할 것이다. 또한, 청구사건에 대한 증거자료수집과 사실관계 파악에 많은 시간이 필요하게 된다. 이로 인한 지방에 거주하고 있는 납세자의 시간·비용과 조세심판원의 과중한 업무량을 줄이기 위해 앞서 살펴본 주요 국가 세례와 같이 조세심판원의 조직을 확대하여 지방지원을 설치할 필요가 있다.²²⁷⁾

결론적으로 심사청구와 심판청구제도를 통합하여 과세전적부심사-심판청구

225) 김인영·김태석, 상계논문, 242-243면.

226) 김인영·김태석, 상계논문, 244면.

227) 김인영·김태석, 상계논문, 246면.

-행정소송으로 심급구조를 단순화하는 것이 필요하다.

나. 조세불복기관의 독립성

심사청구 및 심판청구를 담당하는 기관인 국세심사위원회는 지방국세청 및 세무서 그리고 국세청에 설치되어 있으며 조세심판원은 국무총리실에 설치되어 있다. 국세심사위원회와 조세심판원의 심판관은 대부분 조세를 관리하는 세무공무원으로 구성된다. 이들 세무공무원은 기획재정부 세재실 및 국세청과 인사교류를 하는 등 제3자적 기관으로서의 독립성 발휘에 한계가 있다. 실태가 이러하다 보니 사안에 따라서는 정부의 조세정책을 방어해 주는 측면이 있는 것 또한 사실이다. 한편, 심사청구업무를 담당하는 국세청 법무심사국은 국세공무원으로 구성되어 있으며, 이들은 인사이동에 따라 과세업무와 심사청구업무를 번갈아 수행하고 있다. 이와 같은 심사청구업무 담당공무원들의 구성 체계는 조세행정과 납세자의 사정에 모두 정통한 전문가 집단으로서의 순기능이 있지만, 다른 한편으로는 심사청구의 독립성이나 납세자의 권리구제에 부정적 영향을 미칠 수 있다.²²⁸⁾

조세심판관의 임기는 조세불복기관의 독립성 문제와도 직결된다 할 것이다. 그러나 현행법상 조세심판관의 임기는 원칙적으로 3년이고 2차에 한해 연임할 수 있도록 되어 있어서 그 신분 보장이 충분하지 못하다. 더구나 조세심판원과 국세청의 인사교류가 무제한 자유로운 현실에서는 업무폭주에 시달리는 고독한 심판업무에 장기간 근무하려는 마음이 생기지 않게 되는 것이 당연하다. 이는 심판관의 인적 구성에만 국한되는 문제가 아니고 심판관을 보조하는 조사관 등의 인적구성에 대해서도 같다고 말할 수 있다. 이러한 상황 하에서는 재결에 필요한 지식의 축적을 기대하기는 매우 어렵다.²²⁹⁾

어느 제도를 막론하고 조세불복사건을 담당 및 운용하는 조직은 제도성패에 절대적인 영향을 미친다. 조세불복사건을 심리하기 위한 기본전제로서 업무 담당자는 관련 조세지식에 대한 고도의 전문성과 기술성이 요구된다. 증

228) 김인영·김태석, 상계논문, 243면.

229) 우신일, “납세자 권리구제절차의 개선방안에 관한 연구”, 경희대학교 석사학위논문, 1999, 41면.; 김인영·김태석, 상계논문, 243-244면.

빙에 의하여 과세요건 사실의 충족여부를 확인하고 관련 조세법 조문을 찾아서 적용하는 일은 비전문인이 할 수 있는 범주의 일이 아니다. 관련 경험과 기술·지식이 있는 사람만이 수행할 수 있는 업무이다. 그리고 신분이 보장되지 아니하여 업무담당자에게 심판업무를 담당직무로 생각하는 자세가 부족하면 관련 심사·판정 시 중심을 잃어 공정하기 어렵다. 하지만 현행법상에서 조세심판관의 임기는 원칙적으로 3년이며 한 차례만 중임할 수 있도록 되어있어 조세심판관의 신분보장이 충분하지 못하다. 더구나 국세청과 조세심판원의 인사교류가 자유로운 현실에서는 업무폭주에 인한 장기간의 심판업무에 관한 근무기피 현상은 당연한 것이다. 이러한 결과는 조세심판관의 인적 구성에 국한되는 문제가 아니다. 심판관을 보좌하는 조사관 등 인적구성에 대해서도 동일하게 적용된다고 할 수 있다. 이러한 상황에서는 재결에 필요한 지식을 축적하기란 매우 어려운 기대라고 할 수 있다²³⁰⁾

다. 조세전문법원 신설

현행 우리나라의 사법적 납세자 권리구제도의 문제점은 조세행정소송을 전담할 수 있는 조세전문법원이 없다는 것이다. 전술한 주요국의 사례에서 보듯이 조세전문법원이 있어 조세행정소송을 전담하고 있는 나라는 미국과 독일이 있고 영국은 제 조세심판원에 사법권에 영향을 미치는 기록법원의 역할을 부여하여 실질적인 조세전문법원의 기능을 수행하고 있다. 또한 조세행정소송에서 세무사에게 소송대리권을 부여하는 나라는 독일이 있고, 일본은 세무사에게 소송참관인으로 조세소송을 보조할 수 있도록 하고 있다²³¹⁾

특히 독일은 사법심인 조세법원에서 납세자가 직접 소송수행이 가능하고 소송대리인도 가능하지만 대체로 세무사에 위임하고 있다. 반면에 최종심인 연방조세법원은 소송대리 강제주의를 채택하여 변호사 세무사 공인회계사만 소송대리가 가능하도록 제한하고 있다. 연방조세법원에서 변호사와 함께 세무사 공인회계사에게도 완전한 소송대리권을 부여하고 있는데, 이는 조세법

230) 김인영·김태석, 상계논문, 243-244면.

231) 김광철, “납세자 권리구제 강화를 위한 제도 정비 방안에 관한 연구”, 고려대학교 석사학위논문, 2015, 51-52면.

를 서비스 제공자들 간의 경쟁유도를 통하여 양질의 서비스를 공급하도록 하는 입장을 취하고 있는 것이다.²³²⁾

한편 일본은 세리사법의 개정을 통하여 세리사의 소송보좌인제도를 창설하였다. 조세쟁송이 고도의 전문성을 요하고 행정심에서와 같이 조세소송에서도 세무전문가인 세리사가 소송보좌인의 입장을 통해 납세자를 도와줄 수 있도록 하였다. 세리사는 조세관련 사항에 대해 소송보좌인으로서 재판소에 소송대리인인 변호사와 함께 출두하여 진술할 수 있다. 이 진술은 소송대리인이나 당사자가 한 것으로 간주하도록 되어 있다. 이 제도가 창설되기 전에는 세리사는 민사소송법의 보좌인으로 재판소의 허가를 받아 소송을 도와 줄 수 있었으나 피고 과세관청측이 허가를 반대하는 경우가 많아 납세자가 불리한 입장이었다.²³³⁾

그리고 우리나라 변리사에게 특히 실용신안 의장 상표에 관한 사항에 관하여 소송대리권이 있는 것과 같이 변화된 여건에 발맞추어 세무사에게도 조세소송대리권을 부여하는 것이 합리적이지만 우리나라는 소송대리권을 원칙적으로 변호사에 한정하고 있어 세무사에게 소송대리권이 없는 문제점이 있다. 따라서 납세자의 권리의식 향상과 국가의 위상 등 여러 변화된 여건을 반영하여 사법적 납세자 권리구제제도로써 조세행정소송제도를 합리적으로 개편하여야 한다.²³⁴⁾

사법적 권리구제제도의 정비방안으로 구체적인 내용은 다음과 같다.²³⁵⁾

첫째 납세자가 전문적인 사법적 권리구제를 받을 권리를 담보할 수 있도록 조세전문법원을 설립하여야 한다.

둘째 조세전문법원의 조세소송 판결을 받은 경우에는 2심인 고등법원의 판결절차를 임의적 절차로 하여 선택적 심급으로 하는 방안이다. 이 방안을 채택하게 되면, 납세자는 2심인 고등법원의 소송절차를 거치지 않고도 바로 3심인 대법원의 판결을 받을 수게 하자는 것이다.

셋째 세무사에게 조세소송대리권을 부여해야 한다. 그 방안으로서는 독일

232) 김광철, 상계논문, 52면.

233) 김광철, 상계논문, 52면.

234) 김광철, 상계논문, 52-53면.

235) 김광철, 상계논문, 53면.

의 경우처럼 세무사에게 조세소송대리권을 부여할 수도 있고, 일본이 세리사에 의한 소송보좌인제도를 운영하는 방식처럼 우리나라도 국가공무원등 소송수행자로서 일정기간 소송경력이 있는 자나 소송관련 과목의 시험을 이수하는 등 일정자격을 갖춘 세무사에게 조세소송대리권을 부여할 필요가 있다. 조세행정소송 전에 납세자 권리구제의 대리 업무를 담당하던 세무사가 소송대리인으로서 업무를 수행 할 수 있어야 납세자의 권리구제비용 측면이나 업무효율성 측면에서 합리적이기 때문이다.

제6장 결론

이상에서 본 연구는 국세기본법을 비롯한 관련 법률이 납세자의 권리를 보호하기 위한 다양한 제도의 도입과 발전을 거듭해 왔음을 확인하였다. 그럼에도 불구하고 아직도 우리나라 납세자권리보호제도는 제도적 미비점이 적지 않으며 개선을 위한 입법 또는 정책의 추진이 요청되고 있는 현실이다. 이를 위한 기초로서 우리의 납세자권리보호제도의 체제를 분석·검토하고, 주요국의 납세자권리보호제도를 비교·고찰한 결과 다음과 같은 결론을 도출하였다.

우선 결론을 도출하기 위한 선행적 연구로서 납세자권리보호에 관한 일반론과 법제화 과정에 대한 고찰을 통하여 다음과 같은 개념의 이해와 정립을 하였다. 즉, 납세자권리란 납세자가 국가의 조세확정·징수 및 세무행정 협력 의무를 이행하는 과정에서 보장 받아야 할 권익과 권리를 의미하고, 이를 위한 실정법상의 제 제도와 세무행정상의 제 지원제도에 의하여 실현되는 가치체계와 그 내용을 납세자권리보호라고 정의할 수 있다. 이러한 납세자권리보호는 우리나라에서 다음과 같은 3단계 발전과정을 거쳐 오늘에 이르고 있음을 확인하였다. 첫 번째 단계는 1974년 국세기본법이 제정되기 전까지의 시기로서 납세자권리에 관한 조항이 개별 세법에 규정되어 있던 시기이다. 두 번째 단계는 1996년 국세기본법 ‘제7장의 2(납세자권리)’를 신설하기 전까지의 시기로 개별 조세법상의 납세자권리에 관한 제 규정이 국세기본법으로 옮겨졌던 시기이다. 세 번째 단계는 1996년 국세기본법 ‘제7장의 2(납세자권리)’가 신설된 이후 현재 시행되고 있는 납세자권리보호 체제이다.

현행 납세자권리보호제도는 사전적 권리보호제도와 사후적 권리보호제도로 구분할 수 있다. 사전적 납세자권리보호제도로서는 납세자권리헌장, 납세자보호담당관제도, 과세전적부심사제도 등이 있다. 사후적 납세자권리보호제도로는 이의신청, 심사청구, 심판청구, 감사원 심사청구 등이 있다.

한편, 개선방안 마련을 위하여 주요 국가의 납세자권리보호제도를 고찰하였다. 외국의 사례가 우리에게 주는 시사점으로는 다음과 같은 것 등을 들 수 있다.

첫째로, 미국의 납세자권리보호의 특징은 신속한 권리구제 있다는 것이다. 즉, 과세당국과 납세자가 사전에 충분한 협의의 거친 후에 과세처분을 하는 방식으로 사전구제제도가 활성화되어 있어 조세행정에 대한 납세자들의 신뢰도를 높이고 있다는 점이다. 그리고 사후구제제도인 조세소송 역시 조세전문법원이 주로 담당함으로써 조세불복 심판에 대한 납세자들의 신뢰도를 높이고 있다는 점 등이 가장 큰 특징이라 할 것이다.

둘째로, 영국의 경우 미국과 같은 조세전문법원은 없지만 조세심판원은 국세청으로부터 독립된 준사법기관의 지위를 부여 받고 있다. 주지하는 바와 같이 영국은 선례구속성의 원칙이 적용되는 판례법주의 국가이다. 이러한 선례 구속의 원칙은 세법에도 적용되기 때문에 선결례가 법원에서 세법에 보충되어 제정법인 세법이 사실상 개·폐되는 것도 영국 조세구제제도의 특징이다.

셋째로, 독일의 경우 우리나라와는 달리 사전적 납세자권리보호제도는 존재하지 않지만 유사한 제도는 있다. 국세기본법에 세무조사 종결협의제도를 두고 납세자의 권리를 보호하도록 함으로서 사전적 구제제도의 역할을 하도록 하고 있는 것이다. 독일의 납세자권리보호 체계 중 사후적 구제체계는 크게 ‘행정적 권리구제제도’와 ‘사법적 권리구제제도’의 두 가지 절차가 있다. ‘행정적 권리구제제도’로는 국세기본법상 이의신청제도가 있고, ‘사법적 권리구제제도’로는 조세소송이 있다. 조세소송의 관할법원은 특별법원인 조세법원이다.

넷째로, 프랑스는 납세자의 인권을 중시하는, 즉 ‘납세자는 성실하다는 전제’를 바탕으로 납세자권리를 보호하기 위한 세법체계를 갖추고 있다. 물론 사법적 구제절차 전 단계인 과세관청 자체적인 구제제도로서 이의신청이라는 단 한 단계의 절차 밖에 없고, 이의신청도 과세한 세무당국에서 재심하는 점 등 재심기관의 독립성과 공정성에 의문이 있을 수 있다. 그러나 과세처분의 전 단계에서부터 구체적이고 실효성 있는 “납세자 권리헌장”을 엄격하게 적용하며 ‘납세자는 성실하다’는 전제를 바탕으로 모든 절차가 이루어짐으로써 이러한 문제점을 사전에 차단하고 있다.

다섯째로, 일본의 조세법은 우리나라 조세법과 상당히 유사하다. 즉, 납세

자가 무신고, 과소신고를 하는 경우 과세관청이 부과권을 행사할 수 있다는 점. 그리고 납세자가 잘못 신고한 부분에 대하여는 스스로 수정신고와 경정청구 등을 할 수 있다는 점, 행정심판전치주의를 채택하고 있으며 행정적 구제제도로서 이의신청과 심사청구 제도가 있다는 점 등을 들 수 있다.

이상의 고찰을 바탕으로 우리나라 납세자권리보호제도의 문제점을 추출해 보면 다음과 같다.

우선 사전적 조세불복제도의 문제점으로 과세전적부심사 청구기간이 상대적으로 너무 단기간이라는 점이다. 즉, 국세기본법상 과세전적부심사는 세무조사결과에 대한 서면통지 및 기타 대통령령이 정하는 과세 예고 통지를 받은 자가 그 통지를 받은 날부터 30일 이내에 해당 통지를 한 세무서장이나 지방 국세청장에게 통지내용에 대한 적법성여부에 관하여 심사(과세전적부심사)를 청구 할 수 있다. 이는 이의신청, 심사청구, 심판청구 등에 비추어 너무 촉박하다는 점이다.

둘째로 사후적 조세불복제도의 문제점으로는 다양한 심급구조에 따른 납세자권리 구제의 지연이 문제되고 있다. 또한 심사청구제도의 인용 비율이 낮아 과세관청의 공정성이 문제되고 있으며 심판청구제도와 심사청구의 결정 불일치 가능성을 배제할 수 없다. 그리고 국세심사위원회는 세무서, 지방국세청 및 국세청에 각각 두고 조세 심판원은 국무총리 소속에 두고 있는 점 등은 조세불복기관의 독립성에 대한 문제점으로 지적되고 있다.

본 연구는 우리나라 국세기본상의 이러한 문제점에 대하여 다음과 같은 개선방안을 제시함으로써 입법 내지는 정부정책 수립에 기여해 주기를 기대하고 있다. 우선 사전적 납세자권리보호제도 관련 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 과세전적부심사 청구기간의 개선방안으로서 세무조사결과에 대한 서면통지 또는 과세예고통지를 받은 자는 그 통지를 받은 날로부터 30일 이내에 당해 세무서장 또는 지방국세청장에게 통지 내용의 적법성 여부에 관한 심사를 청구할 수 있도록 하고 있는데, 그 청구기간이 사후적 구제수단인 이의신청, 심사청구, 심판청구 등 조세불복제도가 각각 90일인데 비하여 30일로 지나치게 단기이다. 이 기간 내에 납세자가 그 과세처분의 내용을 확인하고 전문가의 조력을 받으면서 세무관서의 서면통지 또는 과세예고통지에 대

하여 효과적으로 이의를 제기하기란 결코 쉬운 일이 아니다. 납세자의 재산권 보호에 그 목적이 있는 한 납세자가 과세관청의 서면통지 또는 과세예정통지에 대하여 효과적으로 이의를 제기할 수 있는 충분한 시간적 여유를 주는 것이 타당할 것이다. 따라서 과세전적부심사 청구기간을 90일 또는 30일 이상으로 더 연장하는 것이 바람직하다고 본다.

둘째, 사전구제제도의 적극적인 활성화 방안으로서 다음과 같은 것을 들 수 있다. ① 직권시정제도의 제도화이다. 과세이전 단계에서 제출된 소명자료에 대한 처리결과를 납세자에게 통지함은 물론 과세사실이 명백하게 잘못된 경우에는 불복기간 등이 경과된 경우에도 구제받을 수 있도록 하는 제도적 장치를 마련하여야 한다. ② 미국과 같은 사전적 협의제도(조정·중재 등)의 도입방안을 검토하여야 할 것이다. 이러한 사전적 협의제도가 말로 납세자의 조세불복에 따른 경제적 부담의 경감과 시간적·심리적 부담을 조기에 해결할 수 있는 가장 이상적인 제도이기 때문이다. ③ 국세심사위원회의 외부위원에 대한 실질적인 중립성 확보방안이 강구되어야 한다.

다음으로 사후적 납세자권리보호제도의 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 이의신청제도의 폐지를 제안한다. 먼저 이의신청제도는 과세전적부심사제도와 그 불복의 주체가 동일할 뿐만 아니라 이미 동일한 불복사항에 대하여 국세심사위원회의 의결을 거칠 수도 있는 것이다.

둘째, 감사원 심사청구제도 폐지를 제안한다. 감사원 심사청구제도는 최근 5년 평균처리건수는 1,014건, 5년 평균인용건수는 29건으로 5년 평균 인용률은 2.8%에 불과하여 운영측면에서 그 효율성과 전문성이 미흡할 뿐만 아니라, 납세자의 선택가능성에서도 매우 낮은 것으로 나타나고 있다.

셋째, 심사청구와 심판청구를 통합해야 한다. 납세자는 조세행정소송이전의 단계에서 국세청 심사청구나 감사원 심사청구 또는 국세심판원의 심판청구 중 반드시 하나를 경유한 경우가 아니면 조세행정소송을 제기할 수 없다. 이와 같이 현행의 심급구조는 선택적 전심절차를 두고 있어 납세자에게 선택의 폭이 넓어 장점으로 볼 수도 있을 것이다. 그러나 각각의 구제수단이 실질적으로 권리구제를 위한 제 기능을 하지 못한다면 여러 갈래의 구제절차는 신속한 구제를 오히려 저해할 뿐만 아니라 재결기관의 결정의 일관성을

유지하기도 힘든 측면이 있다. 따라서 심사청구와 심판청구제도를 통합하여 과세전적부심사-심판청구-행정소송으로 심급구조를 단순화해야 한다.

결론적으로 사후적 조세불복제도로 이의신청과 심사청구가 폐지되고 행정 심판을 위한 필요적 절차인 심판청구로 통합이 된다면 조세심판원의 심판청구제도는 조세행정소송의 전심절차로서 전문성, 객관성, 공정성 및 독립성을 어느 정도 보장할 수 있고 신속하고 전문적인 권리구제가 가능할 것으로 본다. 다만 심급구조의 단순화 방향으로 이의신청 및 심사청구를 폐지함으로써 인하여 조세심판원에 통합하게 되면 조세심판원의 불복처리대상건수가 급격하게 증가하게 되어 불복청구사건에 대한 사실관계 파악과 증거자료 수집에 많은 시간이 필요하게 된다. 이로 인한 조세심판원의 과도한 업무량과 지방의 납세자는 불복청구에 투입되는 시간과 비용을 줄이기 위해 주요 국가의 제도에서 본 바와 같이 조세심판원의 조직을 확대하여 별도의 독립기관청을 설치하고 각 지역에는 지방지원을 설치할 필요가 있다.

참고문헌

1. 단행본

- 김완석 · 박종수 · 이종교 · 황남석, 「국세기본법」, 삼일인포마인, 2020.
- 권영성, 「헌법학원론」, 법문사, 2006.
- 국세청, 「납세자 권익보호 제도의 이해와 실제」, 2016
- 석종현 · 송동수, 「일반행정법 총론」, 박영사, 2020.
- 안창남, 「주요국의 조세제도-프랑스편」, 한국조세연구원, 2009.
- 이우택, 「조세행정의 적정절차의 합리화에 관한 연구 : 납세자의 권익보호 및 세정의 현대화 방안」, 한국조세연구소, 1995.
- 임승순, 「조세법」 조세법, 박영사, 2015.
- 장근호, 「주요국의 조세제도 -미국편-」, 한국조세연구원, 2004.
- 정준현, 「행정법입문」, 동방문화사, 2019.
- 최명근, 「세법학 총론」, 세경사, 2007.
- 허영, 「한국헌법론」, 박영사, 2020.

2. 학위논문

- 구재이, “납세자권리 보장수준에 관한 연구”, 경원대학교 박사학위논문, 2007.
- 김광철, “납세자 권리구제 강화를 위한 제도 정비 방안에 관한 연구”, 고려대학교 석사학위논문, 2015.
- 김상길, “납세자기본권에 관한 연구 - 헌법 측면을 중심으로”, 경원대학교 박사학위논문, 2009.
- 김장환, “현행 세무조사 관련 납세자 권리보호제도의 현황 및 개선방안에 대한 연구”, 경희대학교 석사학위논문, 2015
- 신석균, “세무조사 관련 납세자 권익존중 방안 연구”, 건국대학교 석사학위논문, 2015.
- 심혜정, “과세행정의 재량성에 관한 실증연구”, 서울시립대학교 박사학

- 위논문, 2011.
- 이석봉, “국세행정 신뢰도 제고를 위한 납세자 권리보장에 대한 연구”, 연세대학교 석사학위논문, 2010.
- 이수윤, “납세자권리보호에 관한 연구 - 한국·미국·중국의 제도에 대한 비교를 중심으로 -”, 서울시립대학교 박사학위논문, 2020.
- 우신일, “납세자 권리구제절차의 개선방안에 관한 연구”, 경희대학교 석사학위논문, 1999.
- 임승길, “우리나라 조세구제제도의 문제점 및 개선방안에 대한 연구”, 건양대학교 석사학위논문, 2012
- 정재윤, “세무조사에 있어 납세자권리에 관한 연구”, 서울시립대학교 석사학위논문, 2000.
- 조경민, “납세자권익보호확대를 위한 입법 개선방안 - 납세자보호 및 절차에 관한 법률 제정을 중심으로-”, 단국대학교 박사학위논문, 2020.
- 하치경, “납세자 기본권 보장을 위한 입법적 개선방안”, 서울시립대학교 석사학위논문, 2005.
- 한현섭, “조세법 상 구제제도에 관한 연구 - 주요국과의 비교를 중심으로 -”, 고려대학교 석사학위논문, 2014.
- 한정아, “조세법의 헌법적 쟁점에 관한 연구 - 납세자기본권을 중심으로”, 건국대학교 석사학위논문, 2010.
- 홍성희, “납세자권리보호제도에 관한 연구 : 사전적 권리보호를 중심으로”, 고려대학교 석사학위논문, 2021.

3. 학술논문

- 구재이, “납세자권익 보장과 공정성 확보를 위한 세무조사의 법제화방안에 관한 연구”, 한국재정정책학회 정기학술대회 발표논문집, 한국재정정책학회, 2001.
- 구재이·윤태화, “납세자권리의 보장수준에 관한 연구”, 한국경영학회 통합학술발표논문집, 2007.
- 국중호, “주요국의 조세제도 -일본편-”에 관한 연구, 한국조세연구원, 2009.
- 김민호, “조세법률관계의 성질에 관한 연구”, 성균관법학 Vol 12, 성균

- 관대학교 법학연구소, 2000.
- 김상길·홍정화·김완희, “조세법상 납세자 기본권의 문제점과 개선 방안 연구, 세무학연구 제26권 제3호, 한국세무사회, 2009.
- 김영란, “세무조사의 절차상 문제점과 개선방안”, 조세와 법 제4권 특별호, 서울시립대학교 법학연구소, 2011.
- 김영순, “세무조사에서 납세자의 절차적 권리 확대 방안-적법절차원칙의 관점에서-”, 고려법학 제82호, 고려대학교, 2016.
- 김영조, “독일의 조세불복제도” 「사회과학연구」, Vol. 21, 상명대학교 사회과학연구소, 2005
- 김윙희, “헌법상 재산권과 조세법의 기본원칙에 관한 연구”, 헌법학연구 11(1), 2005, “납세자 기본권에 대한 헌법적 연구”, 세무와 회계 연구 1(1), 한국조세연구소, 2012, 김인영·김동영, “국세기본법상 납세자의 조세불복제도개선에 관한 연구”, 「글로벌경영학회지」, 제14권 제1호(2017. 2.)
- 김인영·김태석, “납세의무자의 특별행정심판제도 개선에 관한 법적 연구”, 상업교육연구 제34권 제5호(2020. 10), p. 241.
- 김완석, 과세전적부심사제도의 문제점과 개선방안, 조세와 법, 제4권 특별호, 서울시립대학교 법학연구소, 2011. 12.
- 김완석·정지선, 납세자 권리보호를 위한 조세불복절차 개선방안 연구, 한국조세연구포럼, 기획재정부 연구보고서, 2017.
- 김재광, “조세법상 불이익변경금지원칙의 관한 고찰”, 조세연구 제6집, 한국조세연구포럼, 2006.
- 김재광·김영조·이재교, “일본의 조세불복제도에 관한 고찰”, 「조세연구」, 제5집, 2005.
- 곽태훈, “국세기본법상 과세전적부심사 제도의 현황과 개선방안”, 인권과정의 제459호, 대한변호사협회, 2016.
- 박종수, “현행 조세법상 납세자이익보호 및 권리구제제도에 관한 연구”, 세무학연구 제29권 제2호, 한국세무학회, 2012.
- 박훈·허원, 「납세자 권익 증진을 위한 납세자권리현장 개선방안 연구」, 사단법인 한국세무학회 연구보고서, 2017. 06.), p. 83
- 이영환, “조세구제제도 개선을 위한 입법적 과제 - 과세전적부심사제도를 중심으로 - ” 「의정논총」, 제11권 제1호, 2016.

4. 인터넷사이트

국가법령정보시스템, <https://law.go.kr/>

국세법령정보시스템, <https://txsi.hometax.go.kr/>

헌법재판소, <https://ccourt.go.kr/>

통계청, <https://kosis.kr/>

국세통계포털, <https://tasis.nts.go.kr/>