

조세투명성의 요건 및 지침에 관한 연구

2008. 12

심충진 외

조세투명성의 요건 및 지침에 관한 연구

2008. 12

연구책임자 : 심충진

연 구 진 : 김태훈 · 정희선

 한국조세연구원

서 언

최근 미국의 WorldCom, Enron 사태 이후 세무보고이익과 회계이익의 차이에 대한 관심이 증가하기 시작하면서 세무보고서(세무조정계산서)의 중요성이 증대되기 시작했다. 동 사태로 회계정보뿐만 아니라 세무정보 역시 투자자의 투자 의사 결정에 있어 매우 중요한 역할을 한다는 것이 입증되었다. 그럼에도 불구하고 조세 측면에서의 투명성에 대한 연구는 활발하지 않았다.

투명성에 대한 관심은 자연과학 분야에서 시작되었으며 외환위기 이후에는 회계 분야에서도 투명성에 대한 논의가 활발하게 진행되고 있다. 하지만 조세 분야에 있어서는 아직 그 구체적인 논의가 없는 실정이다. 투명성이란 물 따위가 속까지 환히 비치도록 맑은 상태 또는 빛을 투과시키는 물질의 특성을 말한다. 이와 같은 투명성의 물리적·광학적 특성이 사회과학에서 구체화되었을 때 투명성이란 앞으로의 움직임이나 미래의 전망 따위가 예측할 수 있도록 분명한 상태라고 정의될 수 있다. IMF에서는 재정의 투명성에 대한 매뉴얼을 제시하여 재정의 투명성을 위한 원칙과 요건들을 제시하고 있으므로 조만간 조세 측면의 투명성에 대한 논의가 활발히 진행될 것으로 본다. 실제로 2006년 OECD 국제청장 회의에서도 조세와 관련된 기업지배구조 개선에 대해서 논의한 바 있다.

본 연구는 조세투명성의 요건 및 지침을 제시하기 위하여 투명성의 일반 개념에서 출발하여 조세투명성의 정의를 도출하였으며, 조세환경 내의 각 대상별로 조세투명성에 대한 정의를 설명하고, 각 대상별로 조세투명성이 달성해야 될 목표 제시와 조세투명성을

위해 갖추어야 할 요건을 납세자 측면과 조세행정 측면에서 제시하였다.

본 보고서는 한국조세연구원의 초빙연구위원인 건국대학교 심충진 교수를 연구책임자로 하여 본 연구원 세법연구센터의 김태훈·정희선 공인회계사에 의하여 작성되었다. 저자들의 노고를 치하하며, 두 차례에 걸친 원내 세미나에 참석하여 유익한 조언을 해주신 인천대학교 홍기용 교수, 서울시립대학교 박훈 교수, 홍익대학교 김유찬 교수, 단국대학교 심태섭 교수께 감사드린다. 그리고 마무리 단계에서 유익한 논평을 해주신 익명의 두 논평자에게 깊이 감사드린다. 이 분들의 조언이 연구의 진전에 큰 도움이 되었다.

끝으로 본 보고서의 내용은 저자들의 개인적인 견해로서 한국조세연구원의 공식 견해와 다를 수 있음을 밝혀 둔다.

2008년 12월

한국조세연구원

원장 원 윤 희

요약 및 정책시사점

본 연구는 투자자의 투자 의사 결정에 있어서 회계정보뿐만 아니라 세무정보 역시 중요한 역할을 함에도 불구하고 회계정보의 투명성에 대한 연구에 비해서 세무정보의 투명성에 대한 연구가 전무하다는 문제의식에서 출발하였다. 최근 IMF에서는 재정의 투명성을 달성하기 위한 매뉴얼을 공시한 바 있으나 아직 조세투명성에 대한 매뉴얼은 공시된 바가 없다. 조세투명성을 달성하기 위한 요건 및 지침이 있다면 과세관청, 투자자 및 경영자의 합리적 의사결정에 도움이 될 것이며, 과세관청의 행정행위에 대한 납세자의 납세순응비용 감소와 납세자의 알 권리 확보 등에 도움이 될 수 있다.

따라서, 본 연구의 목적은 조세투명성의 요건 및 지침을 제시하는 데 있다. 이에 투명성의 일반 개념에서 출발하여 조세투명성의 정의를 도출하였다. 조세환경 내의 각 대상별로 조세투명성에 대한 정의를 설명하고, 각 대상별로 조세투명성이 달성해야 될 목표 제시와 조세투명성을 위해 갖추어야 할 요건을 납세자 측면과 조세행정 측면에서 제시하였다.

조세투명성의 정의는 조세의 테두리 내에 있는 정보이용자가 정보에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 말한다. 조세투명성을 조세 테두리 내에 있는 각 대상별로 다시 정의를 내리면, 납세자의 투명성이란 과세관청이 납세자의 납세의무 이행과정 (compliance process)을 들여다보고 그 의사결정 논리를 이해

함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다. 그리고 세무행정 투명성이란 납세자가 과세관청의 세무행정 집행과정(administration process)을 들여다보고 그 의사결정 과정을 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다. 한편, 조세제도 투명성이란 납세자 및 과세관청이 조세제도를 들여다보고 납세의무 이행 및 세무행정 집행을 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다.

본 연구에서는 조세투명성의 1차적 요건으로 이해가능성(understandable), 가시성(visible) 및 접근성(accessible)을 제시하였으며 2차적 요건으로 비교가능성과 일관성을 제시하고 제약 요건으로 효율성(효익 대비 비용)을 제시하였다. 본 연구에서는 이해가능성을 표현의 명료성, 평이성에서 더 나아가 정보의 내용에 대한 완전성에서 출발하였다.

조세투명성을 달성하기 위한 첫 번째 요건으로, 이해가능성이라 함은 정보이용자가 정보제공자로부터 받은 정보가 어떤 의사결정에 의해 도출된 것인지를 이해할 수 있고 앞으로의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다. 그런데 이와 같이 정보의 내용을 알고 이를 통해 미래를 예측하기 위해서는 정보가 완전한 것(완전성)이어야 한다. 이 때 정보가 완전하다는 것은 모든 정보를 포함해야 한다는 것을 의미하지는 않는다. 정보는 ‘정보이용자가 의문을 해소할 수 있을 만큼’ 충분할(충분성) 뿐만 아니라 관련된 것(관련성)이고 정확한 것(정확성)이면 된다.

조세투명성이 달성되기 위한 두 번째 요건으로, 가시성이라 함은 조세가 투명하기 위해서는 납세자 또는 과세관청이 서로의 조세관련 정보를 볼 수 있어야 한다는 것이다. 가시성은 정

보의 완전성이 달성되었다는 전제하에 조세투명성이 갖추어야 할 요건을 말한다. 즉, 정보이용자가 필요한 조세정보를 볼 수 있기 위해서는 정보이용자에게 필요한 조세정보가 적절한 시점(적시성)에 공시(공시성)되어야 한다. 따라서 가시성을 나타내는 대표적인 속성으로 공시성과 적시성을 제시하였다. 공시성이라 함은 조세가 투명하기 위해서는 조세관련 정보가 정보이용자(납세자가 될 수도 있고 과세관청이 될 수도 있음)에게 공시되어야 함을 의미하며 적시성은 정보가 얼마나 신속하게 제공되는가로, 이는 정보가치를 결정하는 가장 중요한 변수라고 해도 과언이 아니다.

조세투명성을 달성하기 위한 세 번째 요건으로, 접근성이라 함은 조세관련 정보의 흐름 과정에서 정보이용자의 정보 획득과 이용가능성에 관한 것이다. 정보 획득과 관련하여 공시된 정보에 대한 접근 통로는 정보이용자가 필요할 때 언제든지 이용할 수 있는 접근가능성이 있어야 한다. 또한 정보의 이용가능성과 관련하여 정보이용자는 접근 통로에 접근하여 필요한 정보를 획득하고 이를 통해 사실을 확인하거나 내용을 파악할 수 있어야 한다. 이는 정보에 접근했을 때 의도했던 사항을 검증할 수 있어야 한다는 것으로 검증가능성으로 표현될 수 있다. 따라서 접근성은 정보이용자가 해당 정보에 대한 접근이 용이해야 하며 해당 정보에 접근한 후 정보의 상태 및 미래 예측을 위해서 검증가능해야 함을 말한다.

납세자의 조세투명성 확보를 위한 지침을 해당 납세자 기업의 지배구조 투명성, 과세대상 인식, 과세소득금액 결정 및 신고·납부의 투명성으로 세분화하여 제시하였다. 지배구조의 투명성은 소유구조, 이사회, 경영자 및 감사위원회의 투명성으로

세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 제시하였다. 과세대상 인식의 투명성은 과세대상 결정, 인식 시점 및 인식 금액의 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 제시하였다. 과세소득금액 결정의 투명성은 수익금액의 결정, 지출금액의 결정 및 자산·부채의 평가 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 제시하였다. 신고·납부의 투명성은 세액계산 측면 및 신고·납부 절차 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 제시하였다.

국세행정의 투명성 확보를 위한 지침을 국세행정의 하부구조, 세원관리, 세무조사, 징세, 납세서비스 및 권익보호의 투명성으로 세분화하여 구체적으로 제시하였다. 국세행정의 하부구조의 투명성은 국세행정기관의 지위, 역할 및 책임, 구조 및 기능, 재정, 국세행정 공무원의 질, 내부감시 및 보호, 독립적인 외부기관의 존재 측면에서 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 기술하였다. 세원관리의 투명성은 신고관리, 부과관리, 경정관리 및 감면관리 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 기술하였다. 세무조사의 투명성은 조사대상 선정, 조사처리 및 조사실적의 공개투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 기술하였다. 징세의 투명성은 국세징수와 체납정리 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체

적으로 지침을 기술하였다. 납세서비스 및 권익보호의 투명성은 납세서비스(세법 해석, 납세홍보), 납세자권익보호(권리보호, 권리구제) 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 기술하였다.

납세자 투명성 및 국세행정의 투명성을 확보하기 위해서는 정보의 이해가능성, 가시성 및 접근성의 1차적 요건 외에 비교가능성 및 일관성이라는 2차적 요건이 있어야 한다.

조세투명성이 높아진다고 하여 조세의 효율성이 높아지는 것은 아니다. 따라서 조세투명성과 조세의 효율성은 별도로 접근할 필요가 있으며 향후 조세의 효율성에 대한 연구는 추가적으로 더 필요하다고 본다. 그럼에도 불구하고 본 보고서가 조세의 투명성을 확보하기 위한 하나의 지침으로서의 역할은 충분히 할 것으로 기대된다.

본 연구 결과의 정책적 시사점은 다음과 같다. 첫째, 최초로 조세투명성의 개념에 대해 정의하였고, 조세 테두리 내에 있는 납세자, 세무행정, 조세제도 각각을 대상으로 조세투명성에 대한 정의를 시도했다는 점에서 의미가 있다. 둘째, 조세투명성을 확보하기 위한 요건의 체계를 세웠다는 것이다. 셋째, 조세투명성에 대한 정의 및 조세투명성을 확보하기 위한 요건을 바탕으로 하여 납세자 및 국세행정이 투명하기 위한 지침을 제시하였다. 넷째, 납세자의 조세투명성 확보를 위한 지침에서 도출할 수 있는 정책적 시사점을 보면, 납세자의 조세투명성이 높아질수록 이해관계자 간의 정보의 비대칭성을 완화시켜 이해관계자들의 의사결정에 도움을 줄 뿐만 아니라 적정과세 및 조세회피를 방지할 수 있을 것이며, 지배구조를 개선할 경우 납세자의 내부통제가 강화되어 조세 확보에 도움을 줄 것이다. 특히, 납

세자가 납세자의 조세투명성과 관련된 지침을 따를 경우 과세 소득의 누락이 줄어들 것이며, 세무조사비용도 감소될 것이므로 국세행정비용도 감소될 수 있다. 다섯째, 국세행정 투명성 확보를 위한 지침에서 도출할 수 있는 정책적 시사점은 다음과 같다. 과세관청이 납세자에게 투명한 조세정보를 요구하기 위해서는 과세관청 역시 스스로 투명한 집행에 관한 정보를 제공해야 한다는 것이다. 이 때 국세행정기관의 정보 중 일부는 그 특성상 납세자에게 전면적으로 공개하는 것이 오히려 비효율적일 수도 있다. 하지만 국세행정이 국세공무원의 자의 또는 이해 더 나아가 공모나 비리에 의해 집행되는 것이 아니라 제도화된 절차에 따라 수행되고 있음을 납세자에게 확인시켜 줌으로써 납세자에게 알권리 제공과 국세행정의 신뢰도를 높일 수 있는 계기가 될 뿐만 아니라 조세저항이 줄어들 수 있고 납세 순응도를 높일 수 있다.

본 연구에서 제시한 조세투명성의 정의, 요건 및 투명성 확보를 위한 지침의 경우 다소 생소하게 여겨질 수 있을 것이다. 하지만 본 연구자들은 회계정보와는 별도로 세무정보의 투명성에 대한 일반적인 논의의 물꼬를 튼다는 데 그 의의를 두고 싶다. 본 연구에서 제시한 요건 및 지침에 의해서 조세가 좀 더 투명해져 이해관계자들의 합리적인 의사결정을 유도할 수 있고 납세자의 권리보호와 공평과세가 달성될 수 있기를 희망하며 향후 효율성 측면에서 추가적인 연구가 필요하다고 본다.

목 차

I. 서론	19
1. 연구배경 및 목적	19
2. 연구범위 및 방법	20
II. 투명성에 대한 기존 문헌 조사	22
1. 투명성 의의	22
가. 일반적 정의	22
나. 회계투명성	29
다. 행정투명성	32
2. 투명성에 대한 선행연구	33
가. 회계와 투명성	33
나. 행정과 투명성	38
III. 조세투명성의 개념 도출	40
1. 일반적 정의	40
2. 납세자의 투명성	43
3. 세무행정 투명성	44
4. 조세제도 투명성	45
IV. 조세투명성의 요건	46
1. 조세투명성 요건의 체계	46
2. 이해가능성 요건	48

3. 가시성 요건	50
4. 접근성 요건	51
V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침	53
1. 지배구조의 투명성	56
가. 소유구조의 투명성	56
나. 이사회 투명성	61
다. 경영자의 투명성	67
라. 감사위원회 등의 투명성	73
2. 과세대상 인식에 관한 투명성	78
가. 과세대상 결정	78
나. 인식시점	84
다. 인식금액	87
3. 과세소득금액 결정에 관한 투명성	91
가. 결산과정의 투명성 - 수익금액	91
나. 결산과정의 투명성 - 지출금액	95
다. 자산·부채의 평가에 관한 투명성	99
4. 신고·납부에 관한 투명성	103
가. 세액계산에 관한 투명성	103
나. 신고·납부절차의 투명성	107
5. 2차적 요건	110
가. 비교가능성	110
나. 일관성	111
6. 제약 요건	111
VI. 국세행정 투명성 확보를 위한 지침	112
1. 국세행정 하부구조의 투명성	114

가. 국세행정기관의 지위	114
나. 국세행정기관의 역할 및 책임	117
다. 국세행정기관의 구조 및 기능	120
라. 국세행정기관의 재정	125
마. 국세행정 공무원의 질	127
바. 내부감시 및 납세자보호	132
사. 독립적인 외부기관의 존재	135
2. 세원관리 기능의 투명성	138
가. 세원관리 운영 지침	139
나. 전자 세원관리	141
다. 세수입 및 세출내역의 공개	145
3. 세무조사 기능의 투명성	148
가. 조사대상 선정의 객관화	148
나. 조사처리 과정의 법제화	151
다. 세무조사 실적의 공개	153
4. 징세 기능의 투명성	156
가. 국세징수 업무의 법제화	156
나. 국세징수 및 체납정리 내역의 공개	158
5. 납세서비스 및 권익보호 기능의 투명성	160
가. 납세서비스 운영지침	160
나. 세법해석	163
다. 납세홍보	168
라. 납세자 권리보호	171
마. 납세자 권리구제	176
6. 2차적 요건 및 제약요건	179
가. 2차적 요건	179
나. 제약요건	180

VII. 결 론	181
참고문헌	188
[부록] IMF의 재정투명성 매뉴얼(2007)	192

표 목 차

<표 III- 1> 조세투명성의 정의 및 목표	42
<표 IV- 1> 조세투명성의 요건	48
<표 IV- 2> 이해가능성의 구성요소	49
<표 IV- 3> 완전성의 구성요소	50
<표 IV- 4> 가시성의 구성요소	51
<표 IV- 5> 접근성의 구성요소	52
<표 V- 1> 납세자의 조세투명성	54
<표 V- 2> 납세자의 조세투명성 요건	55
<표 V- 3> 납세자 투명성 지침 1-1: 소유구조의 투명성	56
<표 V- 4> 기업지배구조현장과 임직원윤리규정	59
<표 V- 5> 집중투표제와 서면투표제	60
<표 V- 6> 납세자 투명성 지침 1-2: 이사회회의 투명성	62
<표 V- 7> 이사회운영규정	64
<표 V- 8> 상장사의 사외이사 보유비율	65
<표 V- 9> 추천자별 사외이사 비율	66
<표 V-10> 사외이사 겸직 공시	66
<표 V-11> 사외이사의 직업별 분포	66
<표 V-12> 납세자 투명성 지침 1-3: 경영자의 투명성	67
<표 V-13> 내부회계 관리제도 도입	70
<표 V-14> 월별손익공시	71
<표 V-15> 손익전망공시	72
<표 V-16> 최근재무제표 공시	72
<표 V-17> 경영자의 독립성	73
<표 V-18> 납세자 투명성 지침 1-4: 위원회의 투명성	74

<표 V-19> 위원회활동보고서 공시현황	76
<표 V-20> 감사활동 공시현황	78
<표 V-21> 납세자 투명성 지침 2-1: 과세대상결정의 투명성 ...	81
<표 V-22> 납세자 투명성 지침 2-2: 인식시점의 투명성	84
<표 V-23> 귀속시기 관련 유권해석	87
<표 V-24> 납세자 투명성 지침 2-3: 인식금액의 투명성	88
<표 V-25> 부당행위 관련 유권해석	91
<표 V-26> 납세자 투명성 지침 3-1: 수익금액 결정의 투명성 · 92	
<표 V-27> 납세자 투명성 지침 3-2: 지출금액 결정의 투명성 · 96	
<표 V-28> 납세자 투명성 지침 3-3: 자산·부채 평가의 투명성 · 100	
<표 V-29> 납세자 투명성 지침 4-1: 세액계산의 투명성	104
<표 V-30> 납세자 투명성 지침 4-2: 신고·납부의 투명성	107
<표 VI- 1> 국세행정의 투명성	112
<표 VI- 2> 국세행정 투명성 요건	113
<표 VI- 3> 국세행정 투명성 지침 1-1: 국세행정기관의 지위 · 115	
<표 VI- 4> 국세행정 투명성 지침 1-2: 국세행정기관의 역할 및 책임	117
<표 VI- 5> 국세행정 투명성 지침 1-3: 국세행정기관의 구조 및 기능	121
<표 VI- 6> 국세행정 투명성 지침 1-4: 국세행정기관의 재정 · 126	
<표 VI- 7> 국세청 세입예산 내역	127
<표 VI- 8> 국세행정 투명성 지침 1-5: 국세행정 공무원의 질	129
<표 VI- 9> 국세행정 투명성 지침 1-6: 내부감시 및 납세자보호 ...	133
<표 VI-10> 국세행정 투명성 지침 1-7: 독립적인 외부기관의 존재	136
<표 VI-11> OECD의 투명성 관련 규정의 성격	139
<표 VI-12> 국세행정 투명성 지침 2-1: 세원관리 운영지침	140
<표 VI-13> 국세행정 투명성 지침 2-3: 전자 세원관리	142

<표 VI-14> 국세행정 투명성 지침 2-4: 세수입 및 세출 내역의 공개	146
<표 VI-15> 세입 및 세출 현황	147
<표 VI-16> 국세행정 투명성 지침 3-1: 세무조사대상 선정의 객관화	149
<표 VI-17> 국세행정 투명성 지침 3-2: 세무조사처리 과정의 법제화	152
<표 VI-18> 국세행정 투명성 지침 3-3: 세무조사 실적의 공개	154
<표 VI-19> 개인사업자와 법인사업자의 조사실적	155
<표 VI-20> 국세행정 투명성 지침 4-1: 국세징수 업무의 법제화	156
<표 VI-21> 국세행정 투명성 지침 4-2: 국세징수 및 체납정리 내역의 공개	159
<표 VI-22> 국세징수 및 체납정리 실적	160
<표 VI-23> 국세행정 투명성 지침 5-1: 납세서비스 운영지침 ·	161
<표 VI-24> 국세행정 투명성 지침 5-2: 세법해석	164
<표 VI-25> 국세행정 투명성 지침 5-3: 납세 및 환급 홍보	169
<표 VI-26> 국세행정 투명성 지침 5-4: 납세자 권리보호	172
<표 VI-27> 국세행정 투명성 지침 5-5: 납세자 권리구제	177
<표 VI-28> 국세청 권리구제 처리실적	179

그림 목차

<그림 III-1> 조세환경	41
<그림 VI-1> 국세청 본청의 조직구조	124
<그림 VI-2> 서울지방 국세청의 조직구조	125

I. 서론

1. 연구배경 및 목적

최근 미국의 WorldCom, Enron 사태 이후 세무보고이익과 회계이익의 차이에 대한 관심이 증가하기 시작하면서 세무보고서(세무조정계산서)의 중요성이 증대되기 시작했다. 동 사태로 회계정보뿐만 아니라 세무정보 역시 투자자의 투자 의사 결정에 있어 매우 중요한 역할을 한다는 것이 입증되었다. 사실 우리나라는 1997년 이후 외환위기를 극복하면서 회계투명성을 개선하기 위하여 많은 노력을 해왔다. 그리고 특히 이사회 구성원의 개선, 감사위원회의 설치, 소유와 경영의 분리 등 기업지배구조(Corporate Governance)의 개선을 통해서 회계정보의 투명성을 증대시키는 데 초점을 두어왔다.

투명성에 대한 관심은 자연과학 분야에서 시작되었다. 그리고 정치학, 행정학 및 재정학 등 사회과학 분야에서 그 논의가 이어졌으며, 외환위기 이후에는 회계 분야에서도 투명성에 대한 논의가 활발하게 진행되고 있다. 하지만 조세 분야에 있어서는 아직 그 구체적인 논의가 없는 실정이다.

조세 분야에 있어 투명성을 논하기 앞서 투명성에 대한 정의를 살펴보면, 투명성이란 물 따위가 속까지 환히 비치도록 맑은 상태 또는 빛을 투과시키는 물질의 특성을 말한다. 이와 같은 투명성의 물리적·광학적 특성이 사회과학에서 구체화되었을 때 투명성이란 앞으로의 움직임이나 미래의 전망 따위가 예측할 수 있도록 분명한 상태라고 정의될 수 있다. 이와 같은 투명성의 특성을 조세측

면에서 접근해 보면, 조세투명성이란 조세의 테두리 내에 있는 정보이용자가 조세 관련 정보에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다. 이때 조세의 테두리 내에 있는 정보이용자란 납세자뿐만 아니라 과세관청도 포함되며 조세측면에서의 투명성은 조세의 시스템에 연결되어 있는 각 대상별로 달성되어야 할 목표이다. 실제로 2006년 OECD 국제청장 회의에서도 조세와 관련된 기업지배구조 개선에 대해서 논의한 바 있다.

납세자가 과세관청에 제공하는 정보가 투명한 경우 즉, 납세자 투명성이 달성될 경우 과세관청은 세원포착, 조세회피·조세포탈 방지를 통해 적정과세의 원칙을 달성할 수 있게 된다. 한편, 과세관청이 납세자에게 제공하는 정보가 투명한 경우 즉, 조세행정 투명성이 달성될 경우 납세자는 납부할 세금의 안정적인 예측이 가능하게 되고 더 나아가 억울한 세금이 발생하는 일이 줄어들게 되므로 조세저항이 최소화되고 납세순응도가 제고된다. 또한 본 연구범위에서는 제외하였으나, 납세자와 과세관청 외에 조세의 테두리 내에 있는 대상 중 하나인 조세제도가 투명한 경우 납세자의 납세의무 이행 및 과세관청의 세무행정 집행과 관련하여 예측가능성을 높일 수 있다.

2. 연구범위 및 방법

본 연구는 조세투명성 요건의 개념 체계 및 그 지침에 관한 것이다. 구체적인 연구의 범위를 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 투명성의 일반 개념에서 출발하여 조세투명성의 정의를 도출한다. 조세환경 내의 각 대상별로 조세투명성에 대한 정의를 설명하고, 각 대상별로 달성하고자 하는 조세투명성의 목표를 제시한다.

둘째, 조세투명성을 달성하기 위해서 갖추어야 할 요건을 납세자 측면과 조세행정 측면에서 구체적으로 제시한다.

셋째, 납세자의 투명성과 국세행정의 투명성 확보를 위한 지침을 제시한다.

넷째, 세법 규정인 조세제도에 대한 부분은 연구의 범위에서 제외한다.

연구의 방법은 문헌적 연구로서 투명성에 대한 개념, 회계와 관련된 투명성, 행정과 관련된 투명성 등 기존의 선행연구를 검토하여 조세측면에서의 투명성 개념을 도출하고 조세투명성 요건의 개념체계 및 조세투명성 확보를 위한 지침을 제시한다.

II. 투명성에 대한 기존 문헌 조사

1. 투명성 의의

가. 일반적 정의

1) 사전적 정의

투명성(Transparency)은 원래 물리학이나 광학에서 사용되는 개념으로 ‘물 따위가 속까지 환히 비치도록 맑은 상태 또는 빛을 통과시키는 물질의 특성’을 말한다. 즉, 어떤 물질 안에 있는 물체를 정확하게 볼 수 있는 경우에 그 물질이 투명하다고 말할 수 있다. 이러한 투명성의 개념은 물리학이나 광학에서 출발하여 일상에서도 차용되어 ‘사람의 말이나 태도, 펼쳐진 상황 따위가 분명하다’라는 의미로 사용되고 있다. 또한 사회과학에서는 이를 더욱 확장하여 ‘앞으로의 움직임이나 미래의 전망 따위가 예측할 수 있도록 분명한 상태’로 투명성을 정의하고 있다. 이처럼 투명성에 대한 개념은 다양한 분야에서 적용되며, 이에 대한 정의도 다양하게 나타난다. 따라서 조세와 관련된 투명성에 대한 개념을 정리하기 위해서는 먼저 투명성에 대한 개념을 확인할 필요가 있다.

투명성의 개념 정의를 위하여, 자연과학에서의 투명성에 대한 개념 정의가 필요하다. 자연과학의 관점에서는 관찰자가 어떤 물질을 통해서 특정 물체를 볼 수 있을 경우, 그 관찰자에게 그 물질은 투명하다고 말할 수 있다. 따라서 어떤 물질이 투명하다고 말하기 위해서는 다음의 세 가지 요소가 있어야 한다. 첫째, 보아야 하는 대상이 되는 물체가 있어야 하고, 둘째, 그 물체와 관찰자

II. 투명성에 대한 기존 문헌 조사 23

사이에 물질이 있어야 하며, 셋째, 물체를 보는 관찰자가 필요하다. 즉, 자연과학에서 관찰자는 물질이 특정 물체 사이에 있다고 하더라도 그 물질이 투명하다고 한다면, 그 물체의 현재 상황에 대한 정보를 알 수 있다.

사회과학에서의 투명성도 자연과학의 투명성과 같이 그 기본 개념에 있어서 차이가 있을 수 없다. 즉, 어떤 사람이 그의 관심사를 정확히 전달받을 수 있다면 투명하다고 말할 수 있다. 하지만, 사회과학에서의 투명성에 대한 개념은 자연과학에서의 그것보다는 훨씬 복잡하다. 왜냐하면, 자연과학에서와는 달리 사회과학에서는 통제되지 않는 많은 변수들이 상호간에 영향을 주고받기 때문이다. 결국, 사회과학에서의 투명성에 대한 관심은 자연과학과는 다르다.

먼저 자연과학에서는 주로 ‘관찰자와 물체 사이에 있는 물질’과 이를 보이게 하는 ‘빛’에 관심을 가진다. 먼저, ‘보아야 하는 물체’의 특징은 고정된 상태로 ‘관찰자와 물체 사이에 있는 물질’이 투명하기만 하면 이를 정확히 알 수 있다. 따라서 ‘관찰자와 물체 사이에 있는 물질’의 투명도는 ‘보아야 하는 물체’의 정확한 관찰에 영향을 주는 요소이다. 다음으로 ‘빛’은 ‘보아야 하는 물체’에 대한 정보를 관찰자의 눈에 전달하여 주는 매개체가 되므로 정확한 관찰에 영향을 주는 요소이다. 만약 ‘빛’이 없거나 왜곡된다면 ‘보아야 하는 물체’를 정확히 볼 수 없다.

반면에 투명성과 관련하여 사회과학에서 궁극적으로 관심을 가지는 것은 ‘보아야 하는 물체’에 관한 정보이다. 즉, 사회과학에서는 정보가 왜곡 없이 정확히 전달되는 것이 최종적인 관심이다. 따라서 사회과학에서 보아야 하는 물체, 즉 투명하게 전달되어야 하는 대상은 정보(information)이다.

2) 정보의 개념

정보는 관찰이나 측정을 통하여 수집한 자료를 실제 문제 해결에 도움이 될 수 있도록 정리한 지식 또는 그 자료를 의미한다. 다시 말해 의사결정이나 문제 해결에 영향을 주는 자료나 자료의 가공물이다. 예를 들어, ‘조세정보’는 조세와 관련된 의사결정이나 문제 해결에 영향을 주는 자료나 자료의 가공물을 의미한다. 결국, 사회과학에서의 투명성에 대한 논의는 정보에 대한 개념을 기준으로 전개되어야 한다.

정보는 발생·전달·활용되는 과정을 거친다. 자연과학에서는 ‘보아야 하는 물체’에 관한 정보는 이미 고정된 것이다. 따라서 정보가 발생하는 과정을 거칠 수 없다. 하지만, 사회과학에서는 정보의 발생이 문제가 될 수 있다. 즉, 정보의 발생 시기, 수준 및 범위 등에 따라 정보로서의 가치가 결정될 수 있다. 또한, 자연과학의 경우 정보를 전달하는 매개체로 ‘빛’이 사용되거나 사회과학의 경우 정보의 전달 방법은 매우 다양하다. 즉, 인터넷, 신문, 관보, 이메일, 우편, 통신, 서적 등의 다양한 방법으로 정보가 전달된다. 마지막으로 사회과학에서는 발생·전달된 정보를 이용하여 추가적인 활용에 사용할 수 있다. 즉, 정보가 전달되므로 추가적인 정보의 양을 증가시킬 수 있다. 자연과학의 경우, 정보의 활용측면을 투명성 이후의 차원으로 생각하는 것과는 차이가 있다.

정보는 의사결정이나 문제 해결에 영향을 주는 자료나 자료의 가공물이다. 의사결정은 그 정보를 이용하는 자에 의해서 이루어지며, 정보이용자의 의사결정 방법은 각각의 정보이용자마다 다르다. 따라서 정보는 정보이용자의 의사결정이나 문제 해결의 이용 여부에 의해 정보에 해당되는지 여부가 결정된다. 즉, 정보는 이를 수용하는 자의 수용가능성이 중요하다. 정보가 너무 복잡하여 이를 수용하는 자가 이용할 수 없다면, 정보로서의 가치가 없는 것

II. 투명성에 대한 기존 문헌 조사 25

이다. 결국 이는 정보는 전달되는 과정이 중요하다는 것을 알려준다.

어떤 물질이 투명하다고 말하기 위해서 필요한 세 가지 요소를 사회과학에 적용하여 설명할 경우에는 다음과 같이 설명할 수 있다. 먼저 ‘보아야 하는 대상이 되는 물체’는 이해관계자가 알기 원하는 ‘정보’이며, ‘물체와 관찰자 사이에 있는 물질’은 ‘투명하여야 하는 주체나 대상’, 즉, ‘정보제공자’이고, ‘물체를 보는 관찰자’는 ‘정보이용자’이다. 즉, 사회과학에서의 투명성은 정보의 투명성을 의미하는 것이다. 다시 말해 정보의 비대칭성이 없는 상태를 의미한다. 정보가 비대칭적일 경우, 역선택, 도덕적 해이, 불성실한 임무의 수행 등 문제가 발생한다.

정보의 불투명성은 정보제공자와 정보이용자 간의 정보의 비대칭성에서 발생한다. 정보의 비대칭성이 발생하는 원인은 크게 두 가지로 분류할 수 있다. 첫째는 정보의 내용과 관련된 것으로 제공되는 정보가 완전하지 못한 경우 발생한다. 정보가 정확하지 못하거나, 정보이용자의 사용 목적과 관련성이 없거나, 정보의 적절한 이용을 방해할 다른 어떤 의도가 담겨 있거나 하는 경우 정보제공자와 정보이용자 간에 정보의 비대칭성 문제가 발생한다. 둘째는 정보의 흐름과 관련된 것으로 정보의 흐름이 자유롭지 못한 경우 발생한다. 정보가 애초에 그 공개가 제한되어 있거나, 공개는 되어 있더라도 정보열람, 출입, 이용의 권리와 관련하여 접근 채널이나 기회가 제한되어 있는 경우 정보의 비대칭성 문제가 발생한다.

투명성이라 함은 이와 같은 정보의 비대칭성 문제가 해결된 상태이다. 그리고 정보의 비대칭성 문제는 관찰대상에 대한 완전한 정보와 그것의 자유로운 흐름이 보장될 때 해결 가능하다.

3) 투명성 개념의 도출

사회과학에서 투명성 개념에 대한 연구는 정부나 공적 조직의

부정·부패를 방지할 목적으로 시작되었다. 그 이후 민간부문, 특히, 기업의 건전한 성장을 위한 방법으로 연구범위가 확대되었다. 따라서 연구자들은 각각 조직에서 발생하는 정보의 비대칭성에 관심을 갖게 되었다. 결국, 투명성 연구는 주로 정보의 비대칭성 감소에 관하여 연구가 진행되었으며, 이를 위해서 정보의 개념, 투명한 정보의 요건 및 이에 대한 활용을 위주로 연구가 진행되었다.

투명성의 개념에 대한 연구는 투명성을 보는 관점에 따라서 여러 방향으로 진행되었다. 먼저 투명성을 구조나 법·제도로 보는 관점, 다음으로 정보를 만들어 내는 과정으로 보는 관점, 마지막으로 정보의 흐름으로 보는 관점으로 발전하였다.

투명성 개념은 1992년 유럽위원회(EC)의 투명성에 관한 논의에서 최초로 제기되었다(Peterson, 1995). 초기의 투명성에 대한 논의는 주로 정부의 공권력 행사에 관한 효율성과 민주성을 담보할 목적으로 시작되었다. 따라서 정부는 정보공개를 통해 외부 이해관계자에 의한 검증을 받을 수 있도록 구조나 법·제도를 만드는 것이 중요하게 되었다. 휘넬과 로드는 투명성을 ‘국내 정치시스템 안팎의 행위자들에게 이용 가능한 정부 및 사회의 내적 특징에 관한 정보를 만들어 내는 법적, 제도적 장치’라고 정의하였다. 이러한 견해에 따르면, 투명성은 기본적으로 정보의 공개성을 의미하고, 정보공개를 위한 구조를 만드는 것이 투명성을 담보하는 것으로 판단된다. 하지만, 이러한 견해는 정보의 발생·전달·활용이라는 흐름에 있어 전달을 위한 구조만을 의미하는 것이므로 정보의 발생과 활용에 관한 투명성이 빠져 있으며, 정보의 당사자인 정보제공자와 정보이용자 중 정보제공자 측면에서의 투명성을 강조하여 정보이용자 측면에서의 투명성에 대한 중요성을 간과하였다.

이후 투명성을 정보를 공개하는 과정으로 보는 견해가 대두되었다. 이 견해에 따르면, 투명성을 정보이용자가 정보를 전달받는 과

II. 투명성에 대한 기존 문헌 조사 27

정의로 이해하였다. 홀로리니(florini, 1999)는 투명성은 제도적 구조라기보다는 ‘공개정보에 의해 정부가 무엇을 하는지 시민들이 알 수 있도록 만드는 과정’으로 해석하였으며, IMF(1999)는 투명성을 ‘현재의 여건(condition), 의사결정(decision making), 행동(action)에 관한 정보가 접근가능하고(accessible), 가시적이며(visible), 이해가능하게(understandable) 만드는 과정’으로 보았다. 즉, 투명성은 정보의 공개를 기초로 하여, 공개된 정보는 정보이용자가 수용할 수 있어야 한다는 것이다. 이러한 견해는 투명성을 정보의 공개성에 기초한 개념으로 본 것이고, 정보의 발생·전달·활용이라는 흐름의 개념을 도입하여 본 것이다. 또한, 정보의 당사자인 정보전달자와 정보이용자 모두에 대한 투명성을 강조한 것이다. 하지만, 정보의 발생·전달·활용이라는 흐름에 있어서 정보의 활용에 관한 내용이 빠져있어 정보의 전달 후에 이를 이용하여 정보를 확대하여 예측할 수 있게 하는 개념은 제외된 것이다.

투명성을 정보의 흐름으로 보는 견해는 비쉬와나와 카우프만(Vishwanath & Kaufmann, 1999)에 의해서 소개되었다. 이들은 국제기구의 활동, 통화 및 재정정책, 정부서비스의 제공, 민간투자자의 대출, 차입자의 신용 등과 관련된 투명성을 ‘경제, 사회 및 정치에 관한 적시에(timely), 믿을 만한(reliable) 정보의 증가된 흐름’으로 기술한다. 또한, 한정화·배종석(1999)은 정보의 흐름을 정보 발생의 원천, 정보를 명확화하는 과정, 정보의 활용이라는 세 가지 영역으로 구성하여 정보의 발생·전달·활용이라는 흐름의 모든 영역에 대한 투명성 개념을 도입하였다. 이러한 견해에 따르면, 투명성은 정보의 공개에 기초한 것이며, 정보의 공개에 있어서는 정보 흐름의 모든 단계에서 투명성이 보장되어야 함을 알려준다. 또한, 전달된 정보의 활용을 통해 증가된 정보는 투명성을 증가시키는 것으로 설명한다. 또한 정보의 당사자인 정보제공자는

단순히 정보를 발생시키고 전달하는 기능에 그치는 것이 아니라, 정보이용자의 정보활용을 통한 정보의 증가를 유발할 수 있도록 정보를 제공해야 함을 시사하고 있다.

4) 투명성 개념의 요소

앞의 투명성 개념의 도출과정에서 살펴본 바와 같이, 결국, 투명성은 정보의 공개를 중심으로 개념화되어야 하며, 공개될 정보는 정보제공자뿐만 아니라 정보이용자에게 있어서도 정확히 전달되어 활용되어야 한다. 따라서 투명성은 단순히 정보를 공개하는 과정에서 그치는 것이 아니라 현상을 통해 미래를 예측하는 정보 활용의 수준까지 포함되어야 할 것이다.

즉, 투명성이란 그 대상을 환히 들여다보고 현재의 상태를 이해함으로써 앞으로의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다. 따라서 투명성이라는 특성은 특정 대상(정보)과 이를 제공하는 자(정보제공자) 및 이의 관찰자(정보이용자)를 전제로 한다.

결론적으로 투명성에 대한 개념에는 다음과 같은 요소가 필요하다. 첫째, 투명성에 대상이 되는 것은 정보이다. IMF(1999)에서는 이를 현재의 여건(condition), 의사결정(decision making), 행동(action)으로 규정하였다. 둘째, 제공된 정보는 정보이용자가 수용할 수 있는 수준이 되어야 한다. IMF(1999)에서는 이를 접근가능성(accessible), 가시성(visible), 이해가능성(understandable)으로 규정하였다. 셋째, 정보이용자는 전달된 정보를 활용하여 추가적인 정보를 증가시킬 수 있어야 한다. 즉, 제공된 정보가 미래의 예측가능성(predictable)을 증가시켜야 한다.

5) 투명성 개념

위의 요소를 포함하여 투명성의 개념을 정리하면 다음과 같이

II. 투명성에 대한 기존 문헌 조사 29

정의될 수 있다. 투명성은 정보이용자가 정보에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다. 따라서 투명성이 보장될 경우 이해관계자 간의 정보의 비대칭성이 제거되어 정보비대칭으로 인해 발생하는 역선택, 도덕적 해이, 불성실한 임무수행의 문제가 발생하지 않게 된다.

나. 회계투명성

기업의 투명성은 통상 기업정보의 투명성을 의미한다. 기업정보의 투명성에 관한 박헌준 등(2002)의 연구에 따르면, 기업정보의 투명성은 ① 소유구조의 투명성, ② 이사회 투명성, ③ 사업현황의 투명성, 그리고 ④ 회계의 투명성으로 구분된다¹⁾. 이 중 회계 투명성이 기업의 투명성에서 매우 중요한 부분을 차지한다.

소유구조의 투명성과 이사회 투명성을 지배구조의 투명성으로 합치면, 기업의 투명성은 회계의 투명성과 사업현황의 투명성 및 지배구조의 투명성으로 구분할 수 있다. 사업현황의 투명성은 경영자가 갖는 경영·영업에 관한 정보의 비대칭에 관한 것이고, 기업지배구조의 투명성은 경영자나 주주, 또는 경영자나 이사회 간의 정보비대칭에 관한 것이다. 이와는 달리, 회계의 투명성은 경영자나 주주, 또는 경영자나 이사회 간의 정보교류에 있어 도구가 되는 회계자료의 정보비대칭에 관한 것이다.

기업정보는 계량적인 정보와 비계량적인 정보로 구분할 수 있다. 계량적인 정보는 특히 회계정보라고 볼 수 있다. 회계정보의 투명성은 회계정보가 비대칭적이지 않는 것을 의미한다. 따라서 정보이용자의 합리적 의사결정에 도움을 줄 수 있는 것을 목표로

1) 박헌준 외 4인, 『공개정보를 이용한 기업 투명성 측정 방안 연구』, 2002. p. 700.

하는 회계정보의 질적 특성과 차이가 있다. 회계투명성은 정보의 공개를 기초로 하여 정보가 정보이용자에게 정확히 전달되는 것이 목표이므로 정보의 공개수준은 정보이용자가 필요한 모든 정보가 공개되어야 한다.

구분	회계투명성	회계정보의 질적 특성
목표	회계정보의 비대칭성 문제해결	정보이용자의 합리적 의사결정
특성	신뢰성, 적시성, 접근성 등	목적적합성, 신뢰성
정보공개 수준	필요한 모든 정보	합리적인 의사결정이 가능한 수준

기업의 투명성에 대하여 IMF(1999)는 기업이 제공하는 정보는 최소한 적시성(timeliness), 완전성(completeness), 일관성(consistency), 위험관리(risk management), 감사와 통제절차(audit and control process)를 포함하고 있어야 하고 이러한 정보는 접근가능(accessible)하고, 가시적(visible)이며, 이해가능(understandable)해야 한다고 주장하였다. 먼저, 적시성이란 중요한 정보는 정기적으로 그리고 적기에 공개되어야 한다는 것이다. 완전성이란 재무적 보고서는 모든 관련 거래들을 포함시켜야 한다는 것이다. 일관성이란 회계정책과 방법들은 일관성 있게 적용되어야 하고, 변동이 있을 때는 그 내용과 효과에 대하여 공시하여야 한다는 것이다. 위험관리란 위험관리를 위한 전략이 공시되어야 한다는 것이다. 마지막으로 감사와 통제절차(audit and control process)란 기업은 내부통제를 위한 효과적인 시스템을 가져야 하며, 재무보고서는 독립된 감사인에 의해 매년 점검받아야 한다는 것이다.

박현준 등(2002)에 따르면, 기업의 투명성은 현재의 투자자뿐만

II. 투명성에 대한 기존 문헌 조사 31

아니라 미래의 투자자들까지도 이러한 정보를 의사결정에 사용할 수 있도록 경영행위에 관한 정보와 그 경영행위의 발생배경이 되는 사항에 관한 정보의 신뢰성, 적시성 및 접근가능성을 의미한다. 이때, 신뢰성(reliability)은 중립적(neutral)이고 객관적인(objective) 관점에서 보편성(universality)으로 작성되어 정보이용자에게 분명하게 이해되어지고(understandable) 앞으로의 움직임, 또는 미래의 전망 따위가 예측(predictable)될 수 있는 상태를 의미하고, 적시성(timeliness)은 정보로서의 가치가 상실되기 이전에 적시에 공급되는 상태이다. 또한, 접근성(accessability)은 정보이용자들이 언제든지 접근가능할 수 있으며, 다른 정보와 비교 검증가능(verifiability)할 수 있는 상태를 말한다.

이노정(2006)²⁾의 연구에 따르면, 기업투명성은 포괄성(comprehensive), 적절성과 시의성(relevance and timeliness), 신뢰성(reliability), 비교가능성(comparability), 접근성(access), 완결성(completeness), 일관성(consistency), 위험관리(risk management), 감사와 통제과정(audit and control process) 등과 같은 속성을 갖는다.

기업투명성에 관한 연구에 따르면, 기업투명성도 투명성의 일반 개념과 마찬가지로 정보의 공개성을 기초로 해야 한다. 기업투명성에 관하여 공개될 정보는 기업에 관한 정보로, 이는 회계정보, 사업현황에 관한 정보, 지배구조에 관한 정보로 구분된다. 이러한 정보는 정보의 이용자가 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 알고 미래를 예측할 수 있도록 하는 것이다. 즉, 투명성의 기초 개념에서 기업에 관한 정보의 측면에서 투명성을 이해할 경우 기업의 투명성이 되는 것이다. 결국 기업투명성의 개념은 일반적인 투명성 개념에서 파생된 개념이다.

2) 이노정, 「기업투명성의 지수화에 관한 연구」, 『광고학연구』 제17권 3호, 2006년 가을, pp. 83~106.

다. 행정투명성

행정 분야의 투명성 관련 선행연구에서는 투명성에 대해 다음과 같이 정의하였다.

송희준·최홍석(2002)에 의하면, 투명성이란 일반적으로 비밀주의와 반대되는 개념으로, 정부관료제의 의사결정 과정과 절차를 공개하는 정도, 즉, 정책의 의도, 형성, 집행 및 평가에 대한 공개 정도를 의미한다. 이와 같은 공개는 행정조직이 자신의 모든 특성에 대한 종합적인 정보를 자유롭게 편의에 치우치지 않게 제공하고, 일반 대중과의 의사전달을 직접적으로 적시에 행하는 것을 의미한다. 그리고 단순히 행정정보의 공개에서 더 나아가 정보공개장치를 통하여 정부의 정책결정에 적절히 참여하도록 하는 것은 민주주의의 과정으로도 볼 수 있다.

이 때 정보의 공개는 정부가 관리하고 있는 행정정보를 국민에게 공개하는 일방향적인 공개만을 의미하지 않는다. 이는 국민으로부터 정확한 정보를 수집하여 가공하는 쌍방향적인 관계를 전제하고 있다. 즉, 투명성은 정부가 보유하고 있는 정보를 국민에게 공개하는 차원뿐만 아니라 국민에 대한 정보의 관리, 기관과 기관 사이의 정보공유 및 공동 활용 등의 보다 포괄적인 개념으로 이해해야 한다.

또한 박홍식(2001)은 투명성에 대한 기존 연구의 정의를 크게 세 가지 차원으로 구분하였다. 첫째는 투명하도록 정보를 만들어 내는 구조, 둘째는 정보에 대한 접근과 이해를 가능하게 하는 과정, 셋째는 증가된 정보의 흐름이다. 그리고 투명성을 정보의 흐름이 자유로운 정도라고 하며, 특히 행정 분야의 투명성에 대해서는 공공서비스 생산시스템을 구성하는 법령, 제도, 절차, 관행, 태도, 사고 등이 정직한 정보의 자유로운 유통을 온전히 허용하여 시민들이 행정기관의 공공업무 처리과정 전반에 대한 완전한 정보에

막힘이나 거부 없이 자유로이 접근할 수 있을 때 도달된다고 하였다.

2. 투명성에 대한 선행연구

가. 회계와 투명성

Vishwanath & Kaufmann(1999)은 일반적 정보의 차원에서 ‘투명성을 시기적절하고 신뢰성 있는 경제적, 사회적, 정치적 정보가 증진된 흐름’이라고 정의하였고, Standard and Poor’s(2002)는 ‘투명성은 기업 경영상 및 재정상의 이행과 기업 법인의 지배현황에 관한 충분한 정보의 시기적절한 공개를 필요로 한다’라고 언급하였다.

한정화·배종석(1999)은 IMF 정의와 관련하여 정보 발생의 원천, 정보 명시화 과정 및 정보 활용의 세 가지 영역으로 분류하고 기업의 투명성을 ‘정보의 원천에서 정보가 창출되어지는 것에서부터 그것이 기록되고 또한 공시되어 그것을 필요로 하는 자들에게 전달되는 일련의 과정으로 이해할 수 있을 것’이라고 해석하였다. 하지만, 이러한 주장에 대해 박헌준 등(2002)은 다음과 같은 문제점을 지적하였다. 첫째, 이러한 정의는 ‘기업이란 무엇인가’에서 출발하지 않았다. 둘째, 따라서 기업을 구성하는 주체들의 행위에 대한 분석이 이루어지지 않고 있다는 점이다. 셋째, 기업의 정보공개에 대한 정보의 속성에 대한 언급이 없다는 것이다. 이러한 문제점을 수정하여, 박헌준 등은 기업투명성에 대한 정의를 다음과 같이 내렸다. “기업의 투명성이란 기업관련 행위에 있어 감추어진 특성과 행위가 일어날 수 있는 소유구조, 경영계획의 발의, 의사결정 과정, 실행, 감사 과정과 생산요소의 투입 및 산출과정을 포함한 재정에 관한 정보를 공개하는 것을 일컬으며 이러한 정보는 접근성(accessibility)과 적시성(timeliness) 및 확실성(reliability)을 포함

하고 있어야 한다. 단, 경쟁자가 알게 될 경우 자신의 해가 될 특수한 정보에 한해서는 제외할 수 있다.” 즉, 유기적 조직으로서의 기업을 전제로 기업에서 발생하는 정보의 특성상 개별 유기적 조직이 인식하는 정보가 불평등하거나 비대칭적이라는 사실에 초점을 맞추어 역선택, 도덕적 해이, 담합, 불성실 임무수행 등의 문제가 발생할 수 있음을 설명하였고 이러한 문제를 해결하기 위하여 투명성이 확보되어야 한다고 주장하였다.

그레이(R. Gray)는 신뢰를 다른 사람의 명성과 대화 그리고 경험을 기초로 해서 신용에 대한 확신의 정도로 정의하였다³⁾. 오웬(D. Owen)은 기업은 이해당사자들과의 관계에서 경영활동에 관한 공정한 절차를 나름대로 준수하고 좋은 평판을 유지하기 위한 하나의 수단으로 사회적, 윤리적 회계활동, 회계보고 및 회계감사 나아가 조직 스스로 신뢰가치적 보고를 통하여 이해관계자 집단이 조직에 대하여 동일한 관점을 가지도록 유도할 수 있다고 주장하였다⁴⁾.

스위프트(T. Swift)는 회계책무의 형태에 대하여 연구하면서 조직행동에 관한 예측가능성에 의거하여 회계책무의 체제 내에서 신뢰를 설명하였으나, 불신의 부재로 보는 것이 보다 적합하게 정의를 내린 것이라고 주장하였다⁵⁾.

조현연(2003)은 신뢰에 대한 정의는 사회적 통제에 의해 보장되는 예측할 수 있는 행위이나 회의에 대한 확실한 기대감을 근간으로 하고 있으며, 사회의 구성요소인 기업은 가능한 신뢰를 지키며 편익적이지 않은 행동을 할 때 사회적으로 좋은 평판을 얻을 수 있다고 하였다⁶⁾.

3) 홍정화, 「기업정보의 신뢰성 제공방안에 관한 연구」, 『신뢰연구』 제15권 2호, 2005, p. 183.

4) 홍정화, 전게서, p. 183.

5) 홍정화, 전게서, p. 184.

6) 홍정화, 전게서, p. 184.

II. 투명성에 대한 기존 문헌 조사 35

뢰베키(J. Loebbecke)와 윌리엄(J. William)은 분식행위가 발생하는 상황을 세 가지로 나누어 제시하고 있다. 이 연구에 따르면, 기업의 성장이 내부통제시스템의 변화보다 더 빠를 경우, 분식행위의 위험성은 더 커진다. 또한 내부통제의 취약성과 기업의 구조적 변화는 회계분식에 대한 영향변수로 이용되었다고 설명하고 있다⁷⁾. 키니(W. Kinney)와 맥다니엘(L. McDaniel)은 재무상태가 취약한 기업들의 분기별 보고서에서 재무제표의 오류수정이 일반화되고 있다고 주장하였다⁸⁾.

커윈(R. Kerwin)은 회계와 관련된 부정과 허위는 관리자와 경영자에 의하여 기업 내에서 발생할 수 있다고 주장하고, 부정적발에서 가장 중요한 문제는 그것을 찾아내야 하는 사람들에 대한 교육이 부족하다는 것이라고 주장하였다⁹⁾. 내부감사인협회(IIA)는 1999년 기업부정실태조사에서 종업원의 부정이 경영자부정이나 회계부정보다 조직에 더 위험이 된다고 응답하였다¹⁰⁾.

윤순석(1999)은 기업의 회계투명성 제고를 위한 개선방안으로 크게 네 가지 측면을 주장하였다. 첫째, 정보와 감독기관의 지나친 규제를 축소하고 자율적 규제로 대체하며, 불필요하게 된 기업회계기준과 상충적인 상법, 세법 및 공기업법 등을 회계기준을 중심으로 개선할 것을 권고하였다. 둘째, 기업에 대해서는 감사위원회를 도입하고 기업결합집단재무제표의 적극적인 작성 등 투명한 회계보고서의 필요성을 강조하였고, 이익관리 가능성이 높은 기업은 감사인 지정이나 특별감리 대상에 포함시킬 것을 주장했다. 셋째, 감사위원회가 외부감사를 선임하도록 하고, 감사의 질을 높이기 위해서 교육 및 감리를 강화할 것을 제안했다. 마지막으로 정보이

7) 홍정화, 전계서, p. 185.

8) 홍정화, 전계서, p. 186.

9) 홍정화, 전계서, p. 186.

10) 홍정화, 전계서, p. 186.

용자들이 그들의 의사결정에 회계정보를 적극 활용할 것을 권장하였다¹¹⁾.

박중성(2002)은 외환위기 이후에 추진된 다양한 회계제도의 개선이 회계정보의 투명성과 유용성을 향상시켰는지를 존스(Jones) 모형(1991)을 이용하여 실증적으로 분석하였다. 분석결과 회계제도 개선 이후의 기간(1998~2000)에서 재량적 발생액이 유의적으로 낮아짐을 보여 회계제도의 개선으로 인해 회계투명성이 향상되었음을 보여 주었다¹²⁾.

홍정화(2005년)¹³⁾는 기업정보의 신뢰성 향상을 위하여 다음과 같이 제시하였다. 첫째, 기업의 책임강화 방안을 제도화하여야 한다. 이를 위하여 내부통제제도와 내부감사의 기능을 강화하여야 하고, 내부회계관리제도가 활성화되어야 한다. 또한, 내부감사가 철저히 이루어져야 하며 내부고발자제도의 개선도 필요하다. 둘째, 외부감사제도를 강화하여야 한다. 이를 위하여 먼저 감사인이 소신껏 회계감사를 수행할 수 있도록 독립성이 보장되어야 하고, 회계감사법인의 컨설팅 업무 제한조치가 실효를 거둘 수 있는 방안이 마련되어야 한다. 또한, 6년 단위로 외부감사인의 주기적 교체가 이루어지도록 개선된 감사인 선임제도가 철저히 지켜져야 한다. 셋째, 회계제도가 개선되어야 한다. 이를 위하여 연결재무제표의 공시제도가 정착화되어야 하고, 상장기업을 중심으로 회계정보의 공시강화가 요구된다. 또한 국제회계기준의 수용을 앞당길 필요가 있다. 넷째, 기업 이해관계자 집단의 인식이 전환되어야 한다. 마지막으로 외부감사제도의 강화와 이에 대한 검사를 위하여 결산을 조정할 필요가 있다.

김원기(1999)¹⁴⁾는 기업경영의 투명성을 크게 의사결정에 있어서

11) 홍정화, 전계서, p. 187.

12) 홍정화, 전계서, p. 187.

13) 홍정화, 전계서. pp. 195~199.

II. 투명성에 대한 기존 문헌 조사 37

의 투명성과 회계에 있어서의 투명성으로 구분하였다. 먼저, 의사결정에 있어서의 투명성은 주식회사와 이사회 운영 및 정책결정, 수행이 투명하게 이루어져야 한다는 것을 뜻한다. 다음으로, 회계에 있어서의 투명성이란 회계처리가 진실되고 타당성 있게 행하여지는 것을 의미한다. 공시는 기업의 법률관계 및 사실관계를 일정한 범위의 이해관계인 또는 일반인에게 알리는 것을 말한다. 공시의 이점은, 첫째, 시장에 참여하는 이해관계자의 경쟁을 공정하게 하고, 둘째, 자원의 비효율적인 분배를 막을 수 있으며, 셋째, 기업정보의 공개가 지체(delay)되는 동기를 제거할 수 있고, 마지막으로 대기업에서 기업경영의 의사결정을 향상시키는 작용을 할 수 있다는 점이다.

박헌준 등(2002)은 기업의 투명성이란 현재의 투자자뿐만 아니라 미래의 투자자들까지도 정보를 의사결정에 사용할 수 있도록 경영행위에 관한 정보와 그 경영행위의 발생배경이 되는 사항에 관한 정보의 신뢰성, 적시성 및 접근가능성을 의미한다고 주장하였다. 이 견해에 따르면, 기업정보의 질적 특성은 신뢰성, 적시성, 접근성으로 구성된다. 신뢰성(reliability)은 중립적(neutral)이고 객관적인(objective) 관점에서 보편성(universality)으로 작성되어 정보이용자에게 분명하게 이해되어지고(understandable) 앞으로의 움직임, 또는 미래의 전망 따위가 예측(predictable)될 수 있는 상태를 말하고, 적시성(timeliness)은 정보로서의 가치가 상실되기 이전에 적시에 공급되는 상태이며, 접근성(accessability)은 정보이용자들이 언제든지 접근가능할 수 있으며, 다른 정보와 비교 검증 가능(verifiability)할 수 있는 상태를 뜻한다.

14) 김원기, 「기업경영의 투명성 보장과 공시」, 『기업법연구』 제4권, 1999.

나. 행정과 투명성

이인실(2007)은 1997년 외환위기를 극복하기 위하여 2007년 7월까지 투입된 168.3조원의 공적자금에 대한 관리와 운영에 대한 평가가 제대로 이루어지지 않고 있다고 지적을 하였다. 특히 이인실(2007)은 공적자금 운영 및 관리과정에 대한 문제점으로 투입규모의 적정성에 대한 문제점, 금융권별 투입과정상의 문제점, 투입분야의 적합성에 대한 문제점, 구조조정 순서상의 문제점, 편법적인 공적자금 지출에 대한 문제점, 감사원 및 국회의 관리 감독 역할 부재에 대한 문제점을 지적하였다. 따라서 공적자금 운영 및 관리에 대한 문제점을 해결하기 위하여 국회 차원의 공적자금 조사, 공적자금관리위원회의 투명화, 공적자금 관리의 효율화를 위한 관시 시스템 정비, 부실채권정리기금의 잔여재산 배분, 공적자금 지원의 원칙과 절차에 대한 객관적 가이드라인 마련이 필요하다고 지적하였다.

신영수(2007)는 준조세의 징수 및 귀속, 집행 등의 운용 전반을 재정투명성 관점에서 고찰하고, 이에 관련된 법제 환경과 문제점을 분석하였다. 즉, 준조세의 태생적 불투명성과 그로 인한 불신감이 준조세의 운영상 불투명성에서 발생되었다고 보고, 준조세의 투명성 확보를 위한 법제 개선방안을 제시하였다. 구체적으로 신영수(2007)는 준조세의 부과요건과 절차, 징수방법과 사용내역 공개 등을 규율하는 일반법이 존재하여야 한다고 주장하였다. 준조세에 대한 구체적인 사항으로 부담금, 수수료, 기부금, 지방자치단체 부과 준조세에 대한 투명성 제고를 위한 법제개선이 요구된다고 주장하였다.

곽관훈(2007)은 재정투용자의 경우 국가가 일방적으로 집행하기 때문에 자칫 방만하게 운영될 가능성이 있다고 지적을 하였다. 따라서 재정투용자에 대한 최대한의 자율성을 부여하면서 효과적으

II. 투명성에 대한 기존 문헌 조사 39

로 통제하기 위한 방법으로 재정투융자의 투명성을 확보하여야 한다고 주장하였다. 특히, 곽관훈(2007)은 투명성은 결과가 아닌 과정을 의미하며, 투명한 과정이란 관련자들이 필요한 정보를 쉽게 입수할 수 있는 정도를 의미한다고 주장하였다. 결국 투명성은 필요한 정보를 적시에 입수할 수 있는가의 문제가 투명성의 핵심 요소가 되며, 이 경우 정보의 입수는 양적인 측면만을 의미하는 것이 아니라 질적인 측면까지 모두 고려를 해야 한다고 하였다. 따라서 곽관훈(2007)은 재정투명성을 크게 결과의 투명성, 절차의 투명성, 내용의 투명성 및 책임의 투명성으로 구분하였다.

정영화·김세진(2007)은 공적자금관리법제의 투명성 제고를 위한 개선방안을 제시하였다. 이들은 공적자금 투명성 제고방안에 대하여 공적자금 조성과정의 문제점, 공적자금 운용과정의 위법성, 공적자금의 시장연동성, 공적자금 관리의 투명성 개선, 공적자금에 관한 재량 축소를 주장하였다. 특히, 공적자금의 관리, 운영의 책임을 지닌 공적자금관리위원회의 권한에 부합하는 책임성을 강화해야 한다고 주장하였다.

Ⅲ. 조세투명성의 개념 도출

1. 일반적 정의

투명성에 대한 일반적 정의 및 투명성에 대한 선행연구에 비추어 본 연구 목적상 조세투명성에 대한 정의를 내리면 다음과 같다. 투명성에 대한 사전적 정의는 그 대상을 환히 들여다보고 현재의 상태를 이해함으로써 앞으로의 상태를 예측할 수 있는 것이다. Denis Osborne은 투명성을 두고 사람들이 조직(체계, 제도)을 들여다보고 의사결정이 내려진 이유를 이해할 수 있도록 돕는 역할을 한다고 했다. 또한 IMF(1999)에 의하면, 투명성(transparency)이란 정책목적, 법적·제도적·경제적 구조, 정책 의사결정 및 원리, 금융·재정정책 관련 자료 및 정보, 기관의 책임 관련 문구가 대중에게 이해가능(understandable)하고 접근가능(accessible)하며, 적시(timely basis)에 제공(provide, visible)되는 환경을 의미한다.

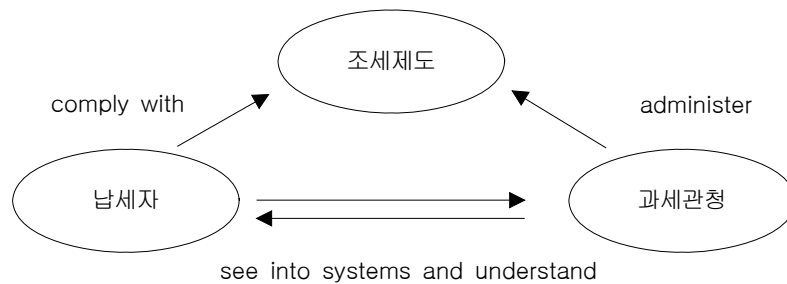
이를 조세에 적용하면 조세투명성이란 조세의 테두리 내에 있는 정보이용자가 정보에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재 및 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다.

그런데 투명성을 정의함에 있어 전제되어야 하는 것은 관련 주체 간의 쌍방향성이다. 이와 관련하여 송희준·최홍석(2002)에 의하면 투명성은 정부가 관리하고 있는 행정정보의 국민에 대한 일방향적 공개만을 의미하지 않으며, 국민에 대한 정확한 정보를 수집·가공하는 등 체계적인 관리를 전제하고 있다고 했다. 따라서 조세투명성을 검토하는 작업 역시 조세라는 테두리 내에서 정보를

제공하고 있는 주체와 객체를 모두 고려하여야 한다. 정보제공자가 정보이용자가 될 수도 있고 정보이용자가 정보제공자가 될 수도 있기 때문이다.

조세 테두리 내에 있는 관련 대상으로는 크게 납세자, 과세관청, 조세제도를 생각해 볼 수 있다. 납세자는 과세관청에 납세자료를 제공하는 정보제공자로서의 역할을 하며, 동시에 과세관청의 세무행정 서비스를 제공받는 정보이용자로서의 역할을 한다. 과세관청은 납세자로부터 납세자료를 제공받는 정보이용자로서의 역할을 하며, 동시에 납세자에게 세무행정 서비스를 제공하는 정보제공자로서의 역할을 한다. 한편, 조세제도는 납세자가 납세의무를 이행하고 과세관청이 세무행정을 집행할 수 있도록 정보제공자로서의 역할을 한다. 이와 같은 조세제도 내의 각 대상 간 쌍방향적 관계는 [그림 Ⅲ-1]과 같다.

[그림 Ⅲ-1] 조세환경



조세투명성을 조세 테두리 내에 있는 각 대상별로 다시 정의를 내리면, 납세자 투명성이란 과세관청이 납세자의 납세의무 이행과정(compliance process)을 들여다보고 그 의사결정 논리를 이해할 수 있는 것을 의미한다. 그리고 세무행정 투명성이란 납세자가 과세관청의 세무행정 집행과정(administration process)을 들여다

보고 그 의사결정 과정을 이해할 수 있는 것을 의미한다. 한편, 조세제도 투명성이란 납세자 및 과세관청이 조세제도를 들여다보고 납세의무를 이행하고 세무행정을 집행할 수 있는 것을 의미한다.

<표 III-1> 조세투명성의 정의 및 목표

조세투명성의 정의 : 조세의 테두리 내에 있는 정보이용자가 정보에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것			
	납세자의 투명성	세무행정 투명성	조세제도 투명성
정의	<ul style="list-style-type: none"> 과세관청이 납세자의 납세의무 이행과정에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것 	<ul style="list-style-type: none"> 납세자가 과세관청의 세무행정 집행과정에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것 	<ul style="list-style-type: none"> 납세자 및 과세관청이 조세제도에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것
목표	<ul style="list-style-type: none"> 적정과세의 원칙 달성 세원포착 조세회피 및 조세포탈 방지 	<ul style="list-style-type: none"> 납세자에게 알권리 제공 납세자는 납부할 세금을 안정적으로 예측하는 것이 가능 조세저항 최소화 및 납세순응도 제고(납세자의 성실납부 유도) 	<ul style="list-style-type: none"> 납세의무 이행 및 세무행정 집행의 예측가능성 제고

이와 같은 조세투명성을 통해 각 대상별로 달성할 수 있는 목표는 다음과 같다. 납세자 투명성 확보를 통해서도 소득이 있는 곳에 세금이 있다는 적정과세의 원칙을 달성할 수 있다. 즉, 적절한 세원의 포착을 통해 조세회피와 조세포탈을 방지할 수 있다. 그리고 세무행정 투명성을 통해 납세자에게 세무행정 집행과정에

대한 알권리를 제공할 수 있고 납세자는 이를 통해 납부할 세금을 안정적으로 예측하는 것이 가능하게 된다. 따라서 억울한 세금이 발생하는 일이 줄어들어 조세관련 저항이 최소화되고 더 나아가 납세순응도를 제고할 수 있다. 마지막으로 조세제도 투명성을 통해서 납세자 및 과세관청이 조세제도에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있어야 한다. 결국 조세제도 투명성은 납세의무 이행 및 세무행정 집행의 예측가능성을 제고하는 목표를 가진다.

조세제도 내의 각 대상별 조세투명성에 대한 정의 및 그 달성 목표는 <표 III-1>로 요약된다.

2. 납세자의 투명성

납세자의 투명성이란 과세관청이 납세자의 납세의무 이행과정에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것으로 정의할 수 있다. 현행 세법상 납세자는 인격에 따라 법인과 개인으로 구분되고, 특히 사업을 영위하는 법인과 개인은 기업¹⁵⁾이라고 통칭한다.

기업정보의 투명성에 관한 박헌준 등의 연구(2002)에 따르면, 기업정보의 투명성은 ① 소유구조의 투명성, ② 이사회 투명성, ③ 사업현황의 투명성, 그리고 ④ 회계의 투명성으로 구분된다. 본 연구에서는 소유구조의 투명성과 이사회 투명성은 지배구조에 관한 내용으로 이를 지배구조의 투명성으로 합치고, 다음으로, 사업현황의 경우 경영자가 보유한 사업현황에 관한 정보는 회계정보로 집계되므로 회계의 투명성에 포함시킨다. 이를 반영할 경우, 기업의 투명성은 ① 지배구조의 투명성과, ② 회계(사업현황 포함)의

15) 사업자인 개인이 공동으로 사업을 할 경우 동업기업과세제도를 선택할 수 있음.

투명성으로 구분할 수 있다.

납세자의 투명성은 개인납세자 및 법인납세자의 투명성도 포함하는 개념이지만, 본 연구 목적상 납세자를 주로 기업으로 보아 기업의 납세투명성에 초점을 맞춘다. 따라서 앞서 설명한 기업의 투명성을 납세자의 투명성에 적용할 경우, 납세자의 투명성은 납세에 관한 지배구조의 투명성과 납세에 관한 회계의 투명성으로 구분할 수 있다. 다만, 납세에 관한 회계의 투명성은 납세에 관한 사업현황에 대한 투명성도 포함하는 개념이다. 이를 간단하게 표시하면, 납세자의 투명성은 지배구조의 투명성과 조세관련 회계의 투명성으로 구분할 수 있다.

조세관련 회계의 투명성은 조세정보의 흐름에 따라 ① 과세대상 인식에 관한 투명성, ② 과세소득 금액에 관한 투명성, ③ 신고·납부에 관한 투명성으로 구분된다.

3. 세무행정 투명성

정부조직법 제23조에서는 내국세의 부과·감면 및 징수에 관한 사무를 관장하기 위하여 국세청을 둔다고 규정하고 있어 국세청은 내국세의 징수와 관련된 일을 하게 되며, 관세는 관세청에서, 지방세는 지방자치단체에서 징수와 관련된 업무를 집행한다. 따라서 본 보고서의 연구목적상 세무행정은 내국세의 행정을 의미한다.

세무행정 투명성이란 납세자가 세무행정 정보에 접근하는 것이 가능하고 이를 보고 그 내용 및 적정성을 이해하며, 미래 조세관련 상황을 예측할 수 있는 상태를 의미한다. 납세자의 입장에서 조세는 자신의 소득에 비추어 예측할 수 있는 것이어야 한다. 납세자에게 부과되는 세금이 과세관청의 어떠한 산정방식 및 의사결정을 통해 매겨지는 것인지 그리고 납세자가 직접 계산하여 신고한 세금이 향후 세무조사시 어떤 절차를 통해 재계산될 수 있는지

등을 알 수 있어야 한다. 만약, 과세관청이 부과한 세금에 억울해 하는 납세자가 많거나 이를 구제할 수 있는 방법이 제한되어 있다면 이는 세무행정이 투명하지 못하다는 것을 의미한다. 그리고 세무행정이 불투명한 결과 납세자가 자신의 소득에 대해 적정한 세금을 예측할 수 없는 불안정한 상태에 놓이게 되면 그 결과 조세저항은 커지게 된다. 따라서 세무행정의 투명성은 성실납세를 확보하기 위한 필요조건이라 할 수 있다.

4. 조세제도 투명성

조세제도가 투명하다는 것은 납세자 및 과세관청이 조세제도를 보고 납세의무 또는 행정서비스를 이행하고 집행할 수 있는 것을 의미한다. 조세는 법률에 의하여 부과되므로, 조세와 관련된 법·제도의 투명성은 조세투명성에 중요한 위치를 차지한다.

조세제도와 관련하여 이미 많은 연구가 진행되었고, 현재도 진행 중이다. 따라서 본 연구는 주로 납세자의 조세투명성과 과세관청의 조세투명성에 관한 논의에 집중할 것이다.

IV. 조세투명성의 요건

제II장에서의 조세투명성에 대한 정의를 바탕으로 본 장에서는 조세투명성을 확보하기 위한 요건에 대해 분석한다. 동 요건은 제 V장 및 제VI장에서 납세자 투명성 지침 및 조세행정 투명성 지침을 세우는 데 이용될 것이다.

1. 조세투명성 요건의 체계

투명성은 다차원적 속성을 갖는 개념으로 파악된다. IMF의 투명성 관련 연구팀(Working Group, 1998)에 의하면 투명성은 현재의 상황(existing conditions), 의사결정(decisions), 행동(action)에 관한 정보가 접근가능(accessible)하고 가시적(visible)이며, 이해가능(understandable)하게 되는 과정이라고 했다. 즉, 투명성에 대한 속성으로 접근가능성, 가시성, 이해가능성을 꼽았다. 그리고 IMF(1999)에 의하면, 투명성(transparency)이란 정책목적, 법적·제도적·경제적 구조, 정책 의사결정 및 원리, 금융·재정정책 관련 자료 및 정보, 기관의 책임 관련 문구가 대중에게 이해가능(understandable)하고 접근가능(accessible)하며, 적시(timely basis)에 제공(provide, visible)되는 환경을 의미한다고 하였다. 그리고 투명성은 다음을 기준으로 측정될 수 있다고 보았다.

역할, 책임 및 목적의 명확성(clarity) → understandable

중앙은행의 금융정책 의사결정 및 금융당국의 재무정책 형성(formulating) 및 보고(reporting) 과정(process) → provide, visible

IV. 조세투명성의 요건 47

금융·재정정책에 대한 대중의 이용가능성(availability) → accessible
중앙은행 및 금융당국의 무결함(integrity)에 대한 책임 및 보증

본 연구에서는 제Ⅲ장에서 내린 조세투명성에 대한 정의와 Working Group 및 IMF에 기초하여 이해가능성, 접근성, 가시성을 조세투명성을 달성하기 위한 1차적 요건으로 한다. 이해가능성은 정보의 내용(substance)과 관련된 것이고, 접근성 및 가시성은 정보 흐름의 과정(process)과 관련된 투명성 요건이다. 각 요건의 구체적인 내용 및 그 구성요소에 대해서는 다음 절에서 논의하기로 한다.

이해가능성, 가시성, 접근성의 기본요건 외에도, 조세투명성을 달성하기 위한 2차적 요건으로 정보의 비교가능성과 일관성이 있다. 비교가능성이라 함은 조세관련 정보는 과세기간별로 비교가능해야 함을 의미한다. 예를 들어, 세무조사 실적 관련 통계의 경우 과세기간별로 비교가능하도록 국세통계연보를 통해 정기적으로 공시되어야 하는데, 이는 곧 조세행정 정보의 비교가능성에 대한 것이다. 한편, 일관성이라 함은 조세관련 정보가 납세자 또는 조세행정기관에 신뢰할 수 있는 기준에 따라 일관되게 공개되어야 함을 의미한다. 즉, 일관성은 정보의 신뢰성과 관련된 개념으로 정보가 일관되지 않은 경우 그 정보는 신뢰하기 어렵게 된다.

마지막으로 조세투명성을 달성하기 위한 제약요건으로는 효율성이 있다. 효율성이라 함은 정보를 얻기 위해 들어가는 비용이 이로부터 얻을 수 있는 효익보다는 작아야 함을 의미한다. 즉, 공개정보의 형식과 내용이 이를 획득하기 편리하고 용이하도록 되어 있어야 한다. 조세관련 효율성이 제고된 대표적인 사례로는 전자신고 및 전자세원관리를 꼽을 수 있다. 조세행정에 전자시스템을 도입함으로써 과세정보를 신고하고 관리하는 데 들어가는 시간과 비용을 줄이는 데 크게 기여할 수 있었다.

요약컨대, 조세투명성을 달성하기 위한 요건을 1차적 요건, 2차

적 요건, 제약요건으로 구분하여 정리하면 <표 IV-1>과 같다.

<표 IV-1> 조세투명성의 요건

1차적 요건	이해가능성	가시성	접근성
구성요소	<ul style="list-style-type: none"> • 명료성 • 평이성 • 완전성 	<ul style="list-style-type: none"> • 공시성 • 적시성 	<ul style="list-style-type: none"> • 접근가능성 • 검증가능성
2차적 요건	<ul style="list-style-type: none"> • 비교가능성 • 일관성 		
제약요건	<ul style="list-style-type: none"> • 효율성(효익 대비 비용) 		

2. 이해가능성 요건

조세투명성을 달성하기 위해서는 우선, 조세관련 정보가 내용적인 면에서 이해가능해야 한다. 박홍식(2001)은 이해가능성이란 정보를 명료하고 평이한 용어로 표현하여 정보이용자들이 그 내용을 쉽게 파악할 수 있는 상태라고 해석했다¹⁶⁾.

본 연구에서는 이해가능성을 표현의 명료성, 평이성에서 더 나아가 정보의 내용에 대한 완전성에서 출발하려 한다. 본 연구의 목적상 이해가능성이라 함은 정보이용자가 정보제공자로부터 받은 정보가 어떤 의사결정에 의해 도출된 것인지를 이해할 수 있고 앞으로의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다. 그런데 이와 같이

16) 박홍식, 전계서

IV. 조세투명성의 요건 49

정보의 내용을 알고 이를 통해 미래를 예측하기 위해서는 정보는 완전한 것(완전성)이어야 한다. 이 때 정보가 완전하다는 것은 모든 정보를 포함해야 한다는 것을 의미하지는 않는다. 정보는 ‘정보이용자가 의문을 해소할 수 있을 만큼’ 충분한 것(충분성)이고 관련된 것(관련성)이고 정확한 것(정확성)이면 된다. 구체적으로, 정보의 충분성 기준은 정보의 양(quantity)과 관련된 것으로, 정보가 사실 확인 또는 내용의 파악을 위해 정보이용자가 만족할 만큼의 분량이어야 한다는 것이다. 그리고 정보의 관련성과 정확성 기준은 정보의 질(quality)과 관련된 것으로 관련성은 정보가 정보이용자가 사실 확인 또는 내용의 파악을 위해 필요한 내용을 반영하고 있어야 한다는 요소이다. 특히 관련성은 곧 정보의 가치와도 연결되는 개념으로 관련성이 낮은 정보의 경우 정보로서의 가치가 없다. 그리고 정확성 기준은 정보이용자가 이용하는 정보가 정확한 사실 및 내용을 반영하고 있어야 함을 의미한다. 즉, 정보가 성실성(integrity) 요건을 충족하여 정보제공자가 정보의 적절한 이용을 방해할 다른 어떤 의도를 갖고 있지 않는 상태를 의미한다.

투명성의 1차적 요건인 이해가능성의 구성요소와 그 내용을 간략히 정리하면 <표 IV-2>와 같다.

<표 IV-2> 이해가능성의 구성요소

구분	구성요소	내용
정보의 표현방식	명료성	정보의 뜻이 얼마나 분명한가로 표현이 불분명하고 복잡하면 투명성이 저하됨
	평이성	정보는 정보이용자가 그 의미를 효과적으로 파악할 수 있도록 평이해야 함
정보의 내용	완전성	정보의 내용은 현재의 상태를 파악하고 미래를 예측할 수 있도록 완전해야 함

그리고 이해가능성 요건의 구성요소 중 하나인 완전성의 세부적인 구성요소를 정리하면 <표 IV-3>과 같다.

<표 IV-3> 완전성의 구성요소

구분	구성요소	내용
정보의 양	충분성	정보는 정보이용자가 사실 확인 또는 내용의 파악을 위해 만족할 정도의 분량이어야 함
정보의 질	관련성	정보의 가치와도 관련된 개념으로 정보는 정보이용자가 사실 확인 또는 내용의 파악을 위해 필요한 내용을 반영하고 있어야 함
	정확성	정확성은 공개 자료의 사실과의 일치 여부로 정보 유용성의 핵심임. 부정확한 정보는 양과 관계없이 투명성을 저해함.

3. 가시성 요건

가시성은 조세투명성을 달성하기 위한 1차적 요건 중 그 두 번째로, 조세가 투명하기 위해서는 납세자 또는 과세관청이 서로의 조세관련 정보를 볼 수 있어야 한다는 데 초점을 두고 있다. 가시성은 정보의 완전성이 달성되었다는 전제하에 조세투명성이 갖추어야 할 요건을 말한다. 즉, 정보이용자가 필요한 조세정보를 볼 수 있기 위해서는 정보이용자에게 필요한 조세정보가 적절한 시점(적시성)에 공시(공시성)되어야 한다. 따라서 가시성을 나타내는 대표적인 속성으로는 공시성과 적시성을 꼽을 수 있다.

첫째로, 공시성이라 함은 조세가 투명하기 위해서는 조세관련 정보가 정보이용자(납세자가 될 수도 있고 과세관청이 될 수도 있음)에게 공시되어야 함을 의미한다. 정보는 공시기준에 근거하여 체계적이고 정기적으로 공시되어야 한다.

둘째로, 적시성은 정보가 얼마나 신속하게 제공되는가로 이는 정보 가치를 결정하는 가장 중요한 변수라고 해도 과언이 아니다. 왜냐하면, 적시성이 없는 정보의 경우는 다른 모든 요건 및 요소를 충족했다 하더라도 시의성이 없어 정보가 더 이상 정보로서의 가치가 없기 때문이다.

정보의 가시성 요건을 충족하기 위해 필요한 부수적인 요소를 정리하면 <표 IV-4>와 같다.

<표 IV-4> 가시성의 구성요소

구성요소	내용
공시성	정보는 공시기준에 근거하여 준비되고 공시되어 정보이용자가 이를 볼 수 있어야 함
적시성	정보가 얼마나 신속하게 제공되는가로 정보의 가치를 결정하는 중요한 변수임

4. 접근성 요건

접근성은 조세투명성을 달성하기 위한 세 번째 요건으로, 조세 관련 정보의 흐름 과정에서 정보이용자의 정보획득과 이용가능성에 관한 것이다. 정보획득과 관련하여 공시된 정보에 대한 접근 통로는 정보이용자가 필요할 때 언제든지 이용할 수 있는 접근가능성이 있어야 한다. 또한 정보의 이용가능성과 관련하여 정보이용자는 접근 통로에 접근하여 필요한 정보를 획득하고 이를 통해 사실을 확인하거나 내용을 파악할 수 있어야 한다. 이는 정보에 접근시 의도했던 사항을 검증할 수 있어야 한다는 것으로 검증가능성으로 표현될 수 있다. 따라서 접근성은 정보이용자가 해당 정보에 대한 접근이 용이해야 하며 해당 정보에 접근한 후 정보의

상태 및 미래 예측을 위해서 검증가능해야 한다. 접근성 요건을 충족하기 위해 필요한 부수적인 요소를 정리하면 <표 IV-5>와 같다.

<표 IV-5> 접근성의 구성요소

구성요소	내용
접근가능성	정보이용자는 필요할 때 언제든지 정보에 접근 가능해야 함
검증가능성	정보에 접근하여 정보이용자는 궁금했던 사실을 확인하고 내용을 파악할 수 있어야 함

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침

납세자의 조세투명성은 <표 V-1>에서 보는 바와 같이 지배구조의 투명성과 과세대상 인식·과세소득 결정·신고·납부의 투명성으로 구분할 수 있다. 과세대상의 인식에는 사업현황에 대한 투명성이 포함된다. 또한 지배구조 투명성의 범위는 경영자에 대한 투명성과 이사회에 대한 투명성으로 구성된다.

지배구조의 투명성은 세무관련 회계정보에 관한 투명성에 직접·간접적으로 영향을 주는 경영자, 이사회, 주주 등에 대한 정보에 관한 것이다. 따라서 이사회, 주주, 경영자 등에 관한 상황이나, 이들에 의한 의사결정 및 행동이 조세와 관련된 의사결정에 영향을 미칠 경우 이러한 정보는 투명해야 된다. 즉, 이러한 정보는 이해관계자가 볼 수 있어야 하고 이해할 수 있어야 하며, 언제든지 접근이 가능하여야 하고, 결과적으로 미래의 상황을 예측할 수 있어야 한다.

과세대상 인식의 투명성은 과세대상을 인식하는 것과 관련된 정보의 투명성에 관한 것이다. 따라서 어떠한 세무적인 상황(condition), 의사결정(decision making), 행동(action)이 과세대상의 인식에 영향을 미칠 경우 이러한 정보는 투명해야 된다. 즉, 이러한 정보는 이해관계자가 볼 수 있어야 하고, 이해할 수 있어야 하며, 언제든지 접근이 가능하여야 하고, 결과적으로 미래의 상황을 예측할 수 있어야 한다.

과세소득 결정의 투명성은 과세소득 금액을 결정하는 것과 관련된 정보의 투명성에 관한 것이다. 따라서 어떠한 세무적인 상황이

나, 의사결정 및 행동이 과세소득의 결정에 영향을 미칠 경우 이러한 정보는 투명해야 된다. 즉, 이러한 정보는 이해관계자가 볼 수 있어야 하고, 이해할 수 있어야 하며, 언제든지 접근이 가능하여야 하고, 결과적으로 미래의 상황을 예측할 수 있어야 한다.

신고·납부의 투명성은 결정된 세액의 신고·납부와 관련된 정보의 투명성에 관한 것이다. 따라서 어떠한 세무적인 상황이나, 의사결정과 행동이 신고·납부 과정에 영향을 미칠 경우 이러한 정보는 투명해야 된다. 즉, 이러한 정보는 이해관계자가 볼 수 있어야 하고, 이해할 수 있어야 하며, 언제든지 접근이 가능하여야 하고, 결과적으로 미래의 상황을 예측할 수 있어야 한다. 납세자의 조세투명성 구조는 <표 V-1>과 같다.

<표 V-1> 납세자의 조세투명성

지배구조의 투명성		
소유구조의 투명성 이사회의 투명성	경영자의 투명성 위원회의 투명성	
과세대상 인식	과세소득 결정	신고·납부
과세대상 결정 인식 시점 인식 금액	수익금액의 결정 지출금액의 결정 자산·부채의 평가	세액계산 신고·납부 절차

납세자의 투명성 요건은 <표 V-2>에서 보는 바와 같이 이해 가능성, 가시성 및 접근성이 기본적으로 충족되어야 할 요건이고 비교가능성과 일관성이 추가로 확보되어야 할 요건이다.

<표 V-2> 납세자의 조세투명성 요건

1차적 요건	이해가능성	가시성	접근성
구성요소	<ul style="list-style-type: none"> • 명료성 • 평이성 • 완전성 	<ul style="list-style-type: none"> • 공시성 • 적시성 	<ul style="list-style-type: none"> • 접근가능성 • 검증가능성
2차적 요건	<ul style="list-style-type: none"> • 비교가능성 • 일관성 		
제약요건	<ul style="list-style-type: none"> • 효율성(효익대비 비용) 		

아래에서 기술할 납세자의 투명성 지침은 납세자 투명성에 대한 가정에 따라 납세자 투명성 증가에 필요한 지침을 정리한 것이다. 다만, 아래의 지침은 적용대상과 지침의 운용에 있어서 다음과 같은 주의점이 있다.

첫째, 적용대상에 있어서 납세자에 대한 투명성 지침은 상장법인 중 내국법인을 주요한 대상으로 한 것으로 개인 납세자와 외국 법인 납세자에 대한 지침은 이와는 다를 수 있다.

둘째, 지침의 운용에 있어서 아래에 제시한 지침은 투명성의 확보 차원에서만 납세자 투명성의 증가에 필요한 요소들만을 기술한 것으로 이로 인해 유발되는 납세협력비용 증가의 문제나 지나친 정보 제공을 강요하는 공권력에 의한 권리남용의 문제를 원칙적으로 고려하지 않은 것이다. 따라서 실제의 적용에 있어서는 납세협력비용과 과잉금지의 원칙을 고려하여 구체적인 지침을 설계해야 할 것임을 밝힌다.

1. 지배구조의 투명성

가. 소유구조의 투명성

1) 의의

소유구조의 투명성은 주식의 소유자인 주주에 관한 정보의 투명성과 주주들의 권리보호나 의사결정기관인 주주총회에 관한 정보의 투명성을 의미한다. 즉, 과세관청이 주주와 주주총회 관련 사항에 대하여 이해할 수 있고, 내용을 쉽게 알 수 있으며, 필요한 자료에 추가적으로 접근할 수 있을 때 소유구조에 관한 투명성이 확보되었다고 말할 수 있다.

따라서 주주는 주주총회에서 납세자의 세무관련 정보에 대하여 조세투명성을 유지하도록 규정을 만들고 감시하여야 한다.

2) 투명성 지침

소유구조와 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 살펴보면 <표 V-3>과 같다.

<표 V-3> 납세자 투명성 지침 1-1: 소유구조의 투명성

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주식의 종류 및 투자자의 정보는 명료해야 한다. ▷ 주식 종류, 소유자에 대한 자료가 분명하여야 한다. ▷ 주식과 소유자에 관한 자료는 표준화되어야 한다. ▷ 주식 종류, 소유자에 대한 자료는 기간 간 비교할 수 있어야 한다. ○ 주주의 권리보호 및 주주총회 관련 정보는 명료해야 한다. ▷ 기업지배구조현장이 도입되어야 하고, 그 내용에 조세투명성의 확보에 관한 내용이 포함되어야 한다. ▷ 임직원 윤리규정을 도입하여야 하고, 그 내용에 조세투명성의 확보에 관한 내용이 포함되어야 한다. ▷ 사채발행 한도의 제한 규정이 있어야 한다.

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 57

<표 V-3>의 계속

요건	구성요소	내용
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주식의 종류 및 투자자의 정보는 이해하기 쉽게 제공되어야 한다. ▷ 보통주, 우선주 및 신종증권에 대한 정보는 일반인이 이해하기 쉽게 단순해야 하고, 쉽게 설명되어야 한다. ○ 주주의 권리보호 및 주주총회에 관련된 사항은 이해하기 쉬워야 한다. ▷ 기업지배구조현장, 임직원윤리규정에 포함된 조세투명성 관련 내용은 쉽게 이해할 수 있어야 한다. ▷ 사채발행 한도의 제한 규정은 쉽게 이해할 수 있어야 한다.
이해 가능성	충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주식의 종류 및 투자자의 정보, 주주의 권리보호 및 주주총회 관련 정보는 충분히 제공되어야 한다. ▷ 기업의 소유구조를 이해할 수 있을 정도의 충분한 정보가 제공되어야 한다.
	관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주식의 종류 및 투자자의 정보, 주주의 권리보호 및 주주총회 관련 정보는 소유구조의 이해와 관련성이 있어야 한다. ▷ 개별 세법상 특수관계자에 해당되는 주주에 관한 정보가 제공되어야 한다. ▷ 상속세법상, 소득세법상 주식가치가 정기적으로 제공되어야 한다. ▷ 특이하거나 중요한 주식 거래에 대해서는 세부내역의 첨부여부 ▷ 비정상적인 주식거래의 세부내역이 첨부되어야 한다.
	정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주식의 종류 및 투자자의 정보, 주주의 권리보호 및 주주총회 관련 정보는 정확성이 있어야 한다. ▷ 주주명부 폐쇄일 전에 주주의 주식 종류, 보유 수, 거래내역에 관한 세부명세가 작성되어야 한다. ▷ 주주명부는 내부 전산시스템과 연동되어야 하고, 변동사항이 있을 때나, 주기적으로 이를 update해야 한다.

<표 V-3>의 계속

요건	구성요소	내용
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주식의 분포현황, 종류 및 투자자 정보에 관하여 공시기준이 있어야 한다. ▷ 주식 종류에 대한 설명이 제공되어야 한다. ▷ 발행 주식의 선거권 유무를 공시해야 한다. ▷ 상위 1, 3, 5 또는 10위의 주주를 공시해야 한다. ▷ 10, 3, 5% 이상의 소유주주를 공시해야 한다. ▷ 계열회사의 소유지분 및 상호 소유지분을 공시해야 한다. ▷ 소유자별(기관, 외국인투자 등) 지분을 공시해야 한다. ▷ 최대주주, 특수관계자 소유지분을 공시해야 한다. ▷ 각 이사회 이사의 소유지분을 공시해야 한다. ▷ 전환사채, 신주인수권부사채의 발행내역과 그 소유자에 대해 공시해야 한다. ▷ 자사주 매입 여부를 공시해야 한다. ○ 주주권리보호 및 주주총회 관련 정보에는 다음과 같은 것이 공시되어야 한다. ▷ 주식의 종류에 따른 투표권리 공시 ▷ 주요 주주의 회합에 관한 연차 목록 존재 공시 ▷ 주주총회 참고서류 공시 ▷ 주주 임시총회 소집 안내 공시 ▷ 주주미팅의 안건과 절차에 대한 공시 ▷ 주주의 이사회 임원 임명방법 공시 ▷ 주주의 의사제안에 대한 안내 유무 공시 ▷ 집중투표제, 서면투표제 도입 여부 공시
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 주식의 종류 및 투자자의 정보, 주주의 권리보호 및 주주총회 관련 정보는 신속히 주기적으로 보고되어야 한다.
접근성	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세관청이 주식의 종류 및 투자자의 정보, 주주의 권리보호 및 주주총회 관련 정보를 알려고 할 때 언제든지 접근이 가능해야 한다.
	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세관청은 납세자가 제공한 주식의 종류 및 투자자의 정보, 주주의 권리보호 및 주주총회 관련 정보의 검증을 위해서 필요한 자료를 납세자로부터 얻는 데 제한이 없어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 까다로움을 감소시킬 수 있는 전자파일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다. ▷ 제공받은 전산자료는 과세관청의 시스템에서 전환될 수 있어야 한다. ▷ 제공된 자료는 과세관청의 추적에 적절하게 작성되어야 한다.

3) 현황분석

기업지배구조현장은 주주, 이사회, 이해관계자 등의 의사결정이 투명하고 공정하게 이루어지도록 약속하는 일종의 선언이다. 일반적인 기업지배구조현장에 따르면, 회사는 법령이 허용하는 범위 내에서 이해관계자의 권리보호에 필요한 정보를 제공하며, 이해관계자의 관련 정보 접근을 지원한다. 임직원 윤리규정은 회계처리 및 재무관련 자료를 작성하거나 공시할 때 완전성, 공정성, 투명성, 건전성을 제고하도록 업무를 수행할 것을 약속하는 선언이다.

기업지배구조현장과 임직원윤리규정은 법적인 구속력은 없으나, 투명성에 관한 회사의 대외적인 약속이므로, 이를 위반할 경우에 윤리적인 책임과 신뢰의 상실을 피할 수 없다. 지배구조개선지원센터의 2008년 기업지배구조 현황에 따른 기업지배구조현장 도입 비율과 임직원윤리규정 도입 비율은 아래와 같다. <표 V-4> 에서 본 바와 같이 임직원윤리규정은 전체 상장기업의 약 30%가 도입하였으나, 기업지배구조현장은 상장기업의 약 2.77%만 도입하였다.

<표 V-4> 기업지배구조현장과 임직원윤리규정

응답 수	기업지배구조현장 도입 여부		임직원윤리규정 도입 여부	
	미도입	도입	미도입	도입
685	666(97.23%)	19(2.77%)	476(69.49%)	209(30.51%)

자료: 지배구조 현황(2008), 기업지배구조개선지원센터,
http://www.cgs.or.kr/eval/cgsCondition_2008.asp

집중투표제는 2인 이상의 이사의 선임에서 각 주주가 1주마다 선임할 이사의 수와 동일한 의결권을 갖고, 이 의결권을 이사후보자 1인 또는 수인에게 집중하여 투표하는 방법으로 그 의결권을 행사하는 제도이다. 이러한 집중투표제는 1998년 상법 개정시 도

입되었으며, 임의적 제도로 정관에 의해 집중투표제를 배제할 수 있다¹⁷⁾. 집중투표제를 통해서 소수주주의 대표자가 이사로 선임될 수 있으며, 다수주주에 의해 선임된 이사의 경영을 견제할 수 있다. 즉, 발행주식 총수의 3/100 이상을 가진 주주가 서면에 의해 총회 7일 전까지 집중투표를 청구할 수 있다¹⁸⁾. 단 자산총액 2조 원이상의 주권상장법인 또는 코스닥상장법인의 경우 의결권 없는 주식을 제외한 발행주식 총수의 1/100 이상을 가진 주주가 청구하여야 하며¹⁹⁾, 집중투표의 배제 또는 배제된 정관의 변경시 의결권 없는 주식을 제외한 발행주식 총수의 3/100을 초과하는 의결권을 행사할 수 없다²⁰⁾. 회사는 청구서면을 비치하여 열람 가능케 하고 집중투표의 청구가 있었음을 의장이 공시해야 한다²¹⁾.

<표 V-5> 집중투표제와 서면투표제

응답 수	집중투표제 도입 여부		서면투표제 도입 여부	
	미도입	도입	미도입	도입
685	638(93.14%)	47(6.86%)	618(90.22%)	67(9.78%)

자료: 지배구조 현황(2008), 기업지배구조개선지원센터,
http://www.cgs.or.kr/eval/cgsCondition_2008.asp

서면투표제는 주주가 총회에 출석할 수 없는 경우, 투표용지에 필요한 사항을 기재하여 회사에 제출함으로써 의결권을 행사하는 것이다. 이러한 서면투표제는 주주가 직접 주주총회에 참석하여 행사하는 것과 동일한 효력이 있는 제도로서 소수주주의 회사경영

17) 상법 제382조의2 1항

18) 상법 제382조의2 1항, 2항

19) 증권거래법 제191조의18 1항

20) 증권거래법 제191조의18 2항

21) 상법 제382조의2 5항 6항

참여 유도 및 주주총회의 원활한 진행을 위해 도입된 제도이다. 주주 수에 크게 구애받지 않고 주주총회 장소를 구할 수 있게 함으로써 회사측의 편의를 고려하고, 외국인 주주에게 의결권 행사의 편의를 제공한다. 정관에 이에 관한 규정이 있어야 하며 서면에 의하여 의결권을 행사하여야 한다²²⁾).

나. 이사회 투명성

1) 의의

이사회는 그 운영에 있어서 투명성이 확보되어야 한다. 특히, 이사회에서 결정되는 조세관련 의사결정은 투명해야 하는데, 이를 조세투명성 중 이사회 투명성이라고 한다.

이사회는 경영자가 결정하는 세무상 의사결정을 감시하는 역할을 한다. 이사회가 경영자에 대한 감시기능을 수행하기 어려운 상황이거나, 감시기능의 능력이 부족한 경우 조세관련 투명성은 낮아진다. 따라서 이사회는 경영자와 독립적인 감시업무를 수행하여야 하며, 감시한 내용을 투자자나 이해관계자에게 제공하여야 한다. 또한, 이사회 구성원은 조세관련 의사결정에 대해 검토할 수 있는 능력을 가진 자로 구성되어야 한다.

2) 투명성 지침

이사회 투명성과 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 살펴보면 <표 V-6>과 같다.

22) 상법 제368조의3 1항

<표 V-6> 납세자 투명성 지침 1-2: 이사회 투명성

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이사의 자격, 이사회 운영규정 및 기업지배구조모범규준을 보유하고 준수하고 있어야 한다. ▷ 경영자와 관련된 조세 의사결정에 관한 내용은 이사회 회의록에 기록되어야 있어야 한다. ▷ M&A 등 기업의 구조조정과 관련된 의사결정시 조세측면에서의 검토가 이사회 회의록에 있어야 한다. ▷ 이사회 검토를 거치게 하는 내부관리규정이 있어야 한다. ▷ 모든 이사는 일정수준의 세무지식이 있어야 한다. 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이사의 자격, 이사회 운영규정 및 기업지배구조모범규준은 쉽게 이해할 수 있어야 한다. ▷ 이사회가 검토한 조세관련 의사결정은 쉽게 이해할 수 있어야 한다. ▷ 이사회 검토내역은 표준화되고 중요한 내용은 기록되어야 한다. ▷ 납세자의 전산시스템에서 이사회 검토 자료를 지원하는 모듈이 있어야 하고 검토 후 이를 기록으로 남겨야 한다. 	
	완 전 성	충 분 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이사의 자격, 이사회 운영규정 및 기업지배구조모범규준은 충분히 공개되어야 한다. ▷ 이사회 의사결정 절차와 과정에 관한 자료는 누락 없이 기록되어야 한다. ▷ 조세관련 의사결정이 이해될 수 있도록 의사결정에 관한 정보를 충분히 제공해야 한다. ▷ 조세 의사결정의 이해에 필요한 사항이 요약되어야 하고 세부내역은 첨부되어야 한다.
		관 련 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이사의 자격, 이사회 운영규정 및 기업지배구조모범규준은 이사회 투명성과 관련이 있어야 한다. ▷ 이사의 자격 등에 관련된 사항이 공시되어야 한다. ▷ 이사회 회의록에는 참석한 이사·감사의 기명날인과 안건 결의 내용이 기록되어 있어야 한다. ▷ 비경상적이거나 특이한 조세관련 의사결정에 대해서는 세부내역을 첨부해야 한다. ▷ 중요한 조세관련 사항에 대해서는 세부내역을 첨부해야 한다.

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 63

<표 V-6>의 계속

요건	구성요소	내용
	정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이사의 자격, 이사회 운영규정 및 기업지배구조모범규준 내용은 정확하여야 한다. ▷ 운영규정이나 모범규준은 해석이 모호하지 않도록 분명한 의미로 작성되어야 한다.
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이사회에 관한 정보는 공개되어야 한다. ▷ 경영권보호규정(주총에 의한 경영진 교체규정)의 보유 여부 ▷ 경영자의 경영평가보수 결정권 여부 ▷ 경영자 선임을 위한 추천 위원회의 구성 권한 여부 ▷ 이사회 명부(사내/사외이사) ▷ 이사회 구성원의 이력서 ▷ 이사회 구성원의 업무, 역할, 직무, 임기 ▷ 전 이사회 임원의 업무, 직위에 관한 정보 ▷ 이사회 의사록, 이사회 개최 건수 ▷ 임원별 이사회 참석률과 의결사항 ▷ 이사회 임원의 보상내용 ▷ 외부이사 인적사항과 비율 ▷ 이사회 회장과 경영자와의 관계 ▷ 외부전문인력 활용 여부 공시
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이사회 관련 결정사항이 발생할 경우 신속하게 공개해야 한다. ▷ 위 사항에 대한 공시규정이 있어야 한다.
접근성	접근가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이사의 자격, 이사회 운영규정, 이사회 자료, 공시내용에 관한 정보는 필요할 때 언제든지 접근가능해야 한다.
	검증가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이사회 관련 자료의 검증을 위해서 필요한 추가자료를 납세자로부터 얻는 데 제한이 없어야 한다. ▷ 이사회 결의사항 및 주주총회 위임사항이 기록에 의하여 검증가능해야 한다. ▷ 이사회 회의 및 의사결정의 적법절차를 확인할 수 있도록 문서화되어 있어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 까다로움을 감소시킬 수 있는 전자파일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다.

3) 현황분석

이사회는 회사의 업무집행에 관한 사항을 결정하는 기관으로 이사 및 감사에 의하여 구성된다. 또한 이사회는 경영자의 경영행위를 감시할 수 있는데, 경영자에 의해서 이사회가 지배되는 경우에는 경영자의 독단적인 판단을 막기가 어렵다. 특히, 우리나라처럼 소유와 경영의 분리가 잘 되지 않는 경우에는, 이사회에 감시, 감독기능이 유명무실화될 수 있다. 따라서 이를 방지하기 위하여 이사회에 운용에 관한 규정을 문서화할 필요가 있다. 현재 2008년 기업지배구조 현황에 따르면, 상장기업 중 이사회운용규정을 보유한 회사는 약 13.28%에 불과하다. 대부분의 상장기업은 이를 보유하고 있지 않는 상태이다.

<표 V-7> 이사회운용규정

응답 수	이사회운용규정 보유		이사회운용규정 미보유	
	회사 수	비율	회사 수	비율
685	91	13.28%	594	86.72%

자료: 지배구조 현황(2008), 기업지배구조개선지원센터,
http://www.cgs.or.kr/eval/cgsCondition_2008.asp

사외이사는 이사회가 개최되는 때에만 참석하여 결의에 참가하는 이사로, 당해 회사의 상무에 종사하지 아니하는 이사로서 증권거래법 제54조의5 또는 제191조의16의 규정에 의하여 선임된 이사²³⁾를 의미한다. 사외이사는 대주주 또는 지배주주의 사적 이익 추구 유인을 견제하면서, 일반주주의 권익을 옹호하는 역할을 수행한다.

주권상장법인은 이사총수의 1/4 이상²⁴⁾, 자산 2조원 이상 주권

23) 증권거래법 제2조 19항, 미국 주식회사의 outside director를 번역한 것으로 현재는 그 독립성을 강조해 independent director로 불리기도 함

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 65

상장법인 또는 코스닥상장법인은 3인 이상 및 이사총수의 과반 수²⁵⁾를 사외이사로 두어야 한다. 사외이사는 사외이사후보추천위원회의 추천을 받은 자 중에서 주주총회의 의결로 선임한다²⁶⁾. 2007년 3월말 기준으로 총 1,403사인 주권상장법인 및 코스닥상장법인의 사외이사 수는 모두 2,693명으로 2006년 7월(1,285사, 2,438명)보다 255명 증가한 것으로 조사되었다²⁷⁾. 또한, 2007. 8에 조사한 ‘사외이사제도 운영실태 관련 설문분석’에 따르면, 유가증권시장의 경우 응답한 회사의 35.5%가 사외이사를 보유하고 있으나, 코스닥시장의 경우에는 27.5%만이 사외이사를 보유하고 있는 것으로 나타났다.

<표 V-8> 상장사의 사외이사 보유비율

(단위: 사, %)

구분	유가증권시장		코스닥시장		계	
	회사 수	구성비	회사 수	구성비	회사 수	구성비
있다	88	35.5	58	27.5	146	31.8
없다	160	64.5	153	72.5	313	68.2
계	248	100.0	211	100.0	459	100.0

자료: 사외이사제도 운영실태 관련 설문분석 (상장회사협의회, 2007. 8)

또한, 대표이사나 대주주 등에 의해서 선임된 사외이사는 아래의 조사에서 약 33.4%를 차지하고 있다. 대표이사나 대주주가 사외이사를 선임할 경우 일반적으로 독립성이 보장되기 어려운 것으로 판단할 수 있다.

24) 증권거래법 제191조의16 1항

25) 증권거래법 제191조의16 1항 단서

26) 증권거래법 제191조의16 3항, 제54조의5 3항

27) 상장회사협의회 보도자료

<표 V-9> 추천자별 사외이사 비율

(단위: %)

구분	이사회	사외이사추천 위원회	대표이사 및 경영진	대주주 및 주요 주주	기관투자자 및 채권기관	기타
비율	46.2	16.8	21.2	11.2	1.9	2.8

자료: 사외이사의 독립성 및 전문성 제고방안(한국기업지배구조개선지원센터, 2007. 12)

<표 V-10> 사외이사 겸직 공시

응답 수	사외이사 겸직내역 미공시		사외이사 겸직내역 공시	
	회사 수	비율	회사 수	비율
685	227	33.14%	458	66.86%

자료: 지배구조 현황(2008), 기업지배구조개선지원센터,
http://www.cgs.or.kr/eval/cgsCondition_2008.asp

이사뿐만 아니라 사외이사도 전문성이 중요하다. 특히 납세자 투명성에 영향을 줄 수 있는 요인이 될 수 있다. 그러나 사외이사 중 세무관련 전문가인 회계사, 세무사의 비율은 다른 직군에 비해 낮은 비율을 차지하고 있다.

<표 V-11> 사외이사의 직업별 분포

(단위: 명, %)

구 분	주권법인		코스닥법인		합 계		
	인원	구성비	인원	구성비	인원	구성비	
						2007	2006
경영인	635	40.9	478	42.0	1,113	41.3	42.0
교수	360	23.2	248	21.8	608	22.6	23.3
변호사	191	12.3	113	9.9	304	11.3	11.4
회계사 세무사	89	5.7	82	7.2	171	6.4	6.5
공무원	80	5.1	50	4.4	130	4.8	3.3
언론인	25	1.6	19	1.7	44	1.6	1.6
연구원	25	1.6	14	1.2	39	1.4	1.7
기 타	149	9.6	135	11.8	284	10.6	10.2
합 계	1,554	100.0	1,139	100.0	2,693	100.0	100.0

자료: 상장회사협의회 보도자료(2007. 4)

다. 경영자의 투명성

1) 의의

경영자는 그 운영에 있어서 투명성이 확보되어야 한다. 경영자는 세무상 의사결정의 최종적인 책임자이므로, 경영자에 의한 의사결정은 이사회에 의해서 감시되어야 한다. 조세와 관련된 경영자의 투명성은 경영자의 조세관련 의사결정을 과세관청이나 투자자, 이사회 및 이해관계자가 볼 수 있어야 하고, 이해할 수 있어야 하며, 이의 검증을 위해서는 추가적인 자료에 대한 접근이 가능해야 함을 의미한다.

경영자는 주주와 독립적이고, 내부나 외부의 이해관계자에 의해서 감시를 받을 경우, 경영자의 투명성은 높아진다. 또한 경영자는 보상계약에 따라서 투명성이 달라질 수 있는데, 일반적으로 세전 이익을 기준으로 보상할 경우 세후이익을 기준으로 할 경우보다 투명하다고 볼 수 있다.

2) 투명성 지침

경영자의 투명성과 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 V-12>와 같다.

<표 V-12> 납세자 투명성 지침 1-3: 경영자의 투명성

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임은 분명하여야 하고, 이에 관한 명시적인 규정이 있어야 한다. ▷ 회사의 장기적인 전략에 조세관련 윤리성이 포함되어야 한다. ▷ 경영자의 조세관련 의사결정 내용은 분명하여야 한다.

<표 V-12>의 계속

요건	구성요소	내용						
		<ul style="list-style-type: none"> ▷ 경영자에게 보고될 조세관련 사항에 대한 내부통제규정이 있어야 한다. ▷ 경영자에게 보고될 세무관련 자료는 세무전문가의 검토를 거쳐야 한다. ▷ 기업지배구조모범규준을 보유하고 준수하고 있어야 한다. ▷ 경영자와 이사회 책임 및 역할 범위를 명확히 해야 한다. 						
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임 및 규정은 이해하기 쉽게 제공되어야 한다. ▷ 경영자의 의사결정 사항은 표준화되어 정리되어야 한다. ▷ 전산시스템에서 경영자의 세무상 의사결정을 지원하는 모듈이 있어 이를 검토, 승인 후 이를 문서로 남겨야 한다. 						
	완진성	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td data-bbox="480 1167 587 1451" style="text-align: center; vertical-align: middle;">충분성</td> <td data-bbox="587 1167 1200 1451"> <ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임 및 규정은 경영자의 조세관련 의사결정이 이해될 수 있도록 관련 정보를 충분히 제공해야 한다. ▷ 경영자의 조세관련 의사결정의 내용에 누락이 없어야 한다. ▷ 경영자의 의사결정 이전에 공정 공시 등을 통해 예상효과를 제시한다. </td> </tr> <tr> <td data-bbox="480 1451 587 1630" style="text-align: center; vertical-align: middle;">관련성</td> <td data-bbox="587 1451 1200 1630"> <ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임 및 규정은 과세거래의 발생과 관련이 있어야 한다. ▷ 의사결정의 이해에 필요한 사항이 요약되어야 하고 세부내역은 첨부되어야 한다. </td> </tr> <tr> <td data-bbox="480 1630 587 1809" style="text-align: center; vertical-align: middle;">정확성</td> <td data-bbox="587 1630 1200 1809"> <ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임 및 규정은 정확하여야 한다. ▷ 경영자의 역할과 책임 및 경영자 관련 규정은 모호하지 않도록 분명한 의미로 기술되어야 한다. </td> </tr> </table>	충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임 및 규정은 경영자의 조세관련 의사결정이 이해될 수 있도록 관련 정보를 충분히 제공해야 한다. ▷ 경영자의 조세관련 의사결정의 내용에 누락이 없어야 한다. ▷ 경영자의 의사결정 이전에 공정 공시 등을 통해 예상효과를 제시한다. 	관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임 및 규정은 과세거래의 발생과 관련이 있어야 한다. ▷ 의사결정의 이해에 필요한 사항이 요약되어야 하고 세부내역은 첨부되어야 한다. 	정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임 및 규정은 정확하여야 한다. ▷ 경영자의 역할과 책임 및 경영자 관련 규정은 모호하지 않도록 분명한 의미로 기술되어야 한다.
충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임 및 규정은 경영자의 조세관련 의사결정이 이해될 수 있도록 관련 정보를 충분히 제공해야 한다. ▷ 경영자의 조세관련 의사결정의 내용에 누락이 없어야 한다. ▷ 경영자의 의사결정 이전에 공정 공시 등을 통해 예상효과를 제시한다. 							
관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임 및 규정은 과세거래의 발생과 관련이 있어야 한다. ▷ 의사결정의 이해에 필요한 사항이 요약되어야 하고 세부내역은 첨부되어야 한다. 							
정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임 및 규정은 정확하여야 한다. ▷ 경영자의 역할과 책임 및 경영자 관련 규정은 모호하지 않도록 분명한 의미로 기술되어야 한다. 							

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 69

<표 V-12>의 계속

요건	구성요소	내용
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자의 조세관련 역할과 책임 및 규정은 공시기준에 따라 공개되어야 한다. ▷ 경영자의 보수지급규정 ▷ 경영자와의 보수 관련 계약내용 ▷ 경영자의 성과 관련 지급내용 ▷ 경영자와 특수관계자와의 조세거래 내역 ▷ 기타 고용관련 계약내용
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자는 경영자에 관한 정보나 경영자의 조세관련 의사결정 사항이 발생할 경우 신속하게 공개해야 한다. ▷ 공시관련 규정에 공시일에 관한 규정이 포함되어야 한다.
접근성	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이해관계자가 경영자의 역할 및 책임과 경영자의 조세관련 의사결정에 관한 정보에 대하여 추가적인 자료가 필요할 때 언제든지 접근이 가능해야 한다. ▷ 접근가능한 이해관계자를 명확히 해야 한다.
	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세관청이 납세자가 제공한 경영자에 관한 세무관련 정보의 검증을 위해서 필요한 자료를 납세자로부터 얻는 데 제한이 없어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 애로를 감소시킬 수 있는 전자파일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다. ○ 경영자의 조세관련 의사결정은 이사회 등에 의해서 정기적으로 검증되어 재선임의 근거자료로 사용되어야 한다.

3) 현황분석

내부회계 관리제도는 회사가 작성한 재무제표의 신뢰성에 대한 합리적인 확신을 얻기 위해 설계·운영되는 내부통제제도로써 이사회, 경영진 등 모든 조직구성원들에 의해 지속적으로 실행되는 과정이다. 내부회계 관리제도는 5가지의 통제구성 요소를 모두 고

려하여 설계되어야 한다. 통제구성 요소는 통제환경, 위험평가, 정보 및 의사소통, 모니터링이다. 특히 이 중 정보 및 의사소통은 내부회계 관리제도의 효과적인 운영을 위하여 신뢰할 수 있는 회계 정보를 제공할 수 있는 정보시스템의 구축을 의미한다. 즉, 정보의 신뢰성이 확보되는 것은 투명성의 확보를 의미한다. 2006년 12월 말 현재 내부회계 관리제도를 도입한 상장사는 <표 V-13>과 같다.

<표 V-13> 내부회계 관리제도 도입

구분	주권상장법인			코스닥상장법인			계		
	대	중소	계	대	중소	계	대	중소	계
법인 수	497	102	599	133	801	934	630	903	1,533
적용	361	9	370	93	24	117	454	33	487
미적용	136	93	229	40	777	817	176	870	1,046

자료: 내부회계관리제도의 도입 효과 및 개선과제(내부회계관리제도운영위원회, 2007. 10)

회사의 내부회계 관리규정과 이를 관리·운영하는 책임은 회사의 대표자에게 있으며, 상근이사 1인을 내부회계 관리자로 지정하여야 한다. 또한 매 반기마다 운영 실태를 이사회 및 감사(감사위원회)에게 보고하고 회사의 감사는 내부회계 관리제도의 운영 실태를 평가하여 이사회에 매 사업연도마다 보고하고 평가보고서를 5년간 비치하여야 한다²⁸⁾. 외부감사인은 내부회계 관리제도 운영 실태 검토결과를 감사보고서에 표명해야 한다²⁹⁾.

공시하는 유가증권신고서, 사업보고서에 관하여, 경영자는 다음의 사항에 대하여 확인·서명해야 한다³⁰⁾.

28) 외감법 제2조의2, 제2조의3

29) 외감법 시행령 제2조의3 제4항

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 71

- ① 신고서의 기재내용에 대하여 상당한 주의를 다하여 직접 확인·검토하였다는 사실
- ② 중요한 기재사항의 기재 또는 표시의 누락이나 허위의 기재 또는 표시가 없고 그 신고서에 표시된 기재 또는 표시를 이용한 자의 중대한 오해를 일으키는 내용이 기재 또는 표시되지 아니하였다는 사실
- ③ 내부회계 관리제도의 효율성을 평가하였다는 사실을 확인·검토하고 이에 각각 서명하여야 한다.

만약, 유가증권신고서, 사업보고서의 중요한 사항을 고의로 누락시키거나 허위로 기재한 자 및 그 허위기재 및 누락의 사실을 알고도 이를 진실 또는 정확하다고 증명하여 그 뜻을 기재한 공인회계사, 감정인 또는 신용평가를 전문으로 하는 자는 5년 이하의 징역 또는 3천만원 이하의 벌금형을 부담한다³¹⁾.

외감법에 따르면, 상장사는 2006년까지 내부회계 관리제도를 도입해야 하며, 500억원 미만 주식회사는 2007년까지 도입하도록 예정하였다.

<표 V-14> 월별 손익공시

응답 수	월별 손익정보 미공시		월별 손익정보 공시	
	회사 수	비율	회사 수	비율
685	650	94.89%	35	5.11%

자료: 지배구조 현황(2008), 기업지배구조개선지원센터,
http://www.cgs.or.kr/eval/cgsCondition_2008.asp

상장회사의 경우, 공시제도를 통해서 이해관계자에게 정보를 공개한다. 현행 공시규정에 따르면, 특정 거래나 특정 기간의 손익에

30) 증권거래법 제8조 제4항

31) 증권거래법 제207조의3 제2호

대한 세무상 효과에 대한 공시를 의무화하고 있지는 않다. 따라서 이해관계자는 기업의 조세와 관련된 문제를 공시를 통해 알 수 없다는 문제점이 발생한다. 또한 우리나라의 경우, 아래와 같이 세무 정보 이외의 회계정보에 관하여도 공시되는 경우가 적은 것으로 조사된다.

<표 V-15> 손익전망 공시

응답 수	손익전망 미공시		손익전망 공시	
	회사 수	비율	회사 수	비율
685	515	75.18%	170	24.82%

자료: 지배구조 현황(2008), 기업지배구조개선지원센터,
http://www.cgs.or.kr/eval/cgsCondition_2008.asp

<표 V-16> 최근 재무제표 공시

응답 수	최근 재무제표의 홈페이지 미공시		최근 재무제표의 홈페이지 공시	
	회사 수	비율	회사 수	비율
685	477	69.64%	208	30.36%

자료: 지배구조 현황(2008), 기업지배구조개선지원센터,
http://www.cgs.or.kr/eval/cgsCondition_2008.asp

경영자는 기업의 지배구조상 다른 기관과는 독립적이어야 한다. 독립적인 경영자는 조세관련 정보를 주주 등 이해관계자에게 지속적으로 공개할 필요가 있다. 따라서 경영자의 독립성은 조세관련 투명성에 영향을 미치는 요소이다. 우리나라의 경우 2007년도 주권상장법인 경영인 현황에 따르면, 독립적이라고 볼 수 없는 회사 창설자 및 그 일가족이 주권상장법인 경영인의 37.2%나 차지하고 있다. 즉, 재무정보의 신뢰성을 확보하기 위하여 관련 정보의 공개가 중요하지 않은 경영자의 비중이 높음을 알 수 있다.

<표 V-17> 경영자의 독립성

구분	2007년		2006년	
	인원 수	구성비	인원 수	구성비
회사 창설자 및 그 일가족	293	37.2	314	39.6
영업·마케팅부문 출신	127	16.1	124	15.7
기술·엔지니어부문 출신	106	13.5	100	12.6
재무부문 출신	102	12.9	103	13.0
기획부문 출신	59	7.5	61	7.7
모회사·거래은행 파견자	11	1.4	12	1.5
법무부문 출신	9	1.1	9	1.1
기 타	81	10.3	69	8.7
계	788	100.0	792	100.0

자료: 2007년도 주권상장법인 경영인 현황(상장사협의회, 2007. 7)

라. 감사위원회 등의 투명성

1) 의의

감사위원회와 이사회 내 소위원회(이하 “위원회”라 한다)는 경영자가 정보의 비대칭성으로 인한 피해를 줄이고자 설치하는 기관이다. 위원회의 구성은 임원과 사외이사 등으로 구성되며 경영자의 이해관계가 있는 사항에 대하여 경영자의 의사결정을 견제하는 역할을 한다. 위원회의 투명성은 위원회의 운용에 관한 투명성으로, 위원회에서 결정된 사항은 외부의 이해관계자가 알 수 있어야 하고, 이해할 수 있어야 하며, 추가적인 자료에 접근할 수 있어야 한다.

위원회는 경영자와 독립적인 지위가 유지되는 경우 투명성이 확

보되며, 납세자에 대한 세무관련 정보가 많을수록 투명하다고 할 수 있다. 반면, 위원회의 보상구조가 경영자의 보상구조나 회사의 세전이익에 연동할 경우 투명성이 낮아질 것으로 판단된다.

2) 투명성 지침

위원회와 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 V-18>과 같다.

<표 V-18> 납세자 투명성 지침 1-4: 위원회의 투명성

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 경영자에 대한 감시·감독을 목적으로 하는 감사위원회 및 전문위원회가 설립되어야 한다. ○ 위원회 운영규정, 기업지배구조모범규준을 보유하고 준수하고 있어야 한다. ○ 위원회가 검토한 경영자의 조세관련 의사결정에 관한 내용은 분명하여야 한다. <ul style="list-style-type: none"> ▷ 중요한 경영자의 보수에 관한 검토를 누락하지 않아야 한다. ▷ 위원회의 위원은 세무전문가가 포함되어야 한다. ▷ 위원회 위원의 보수가 위원의 의사결정에 연동되어 결정되어서는 아니 된다.
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 감사위원회 및 전문위원회의 운영규정 및 검토내역은 쉽게 이해할 수 있어야 한다. <ul style="list-style-type: none"> ▷ 위원회의 검토내역은 표준화되고 중요한 내용은 요약되어야 한다. ▷ 납세자의 전산시스템에서 위원회의 세무상 검토를 지원하는 모듈이 있어야 하고 검토 후 이를 문서로 남겨야 한다.
	완 전 성	충 분 성
관 련 성		<ul style="list-style-type: none"> ○ 위원회의 검토사항은 경영자나 이사회 의사결정과 관련성이 있어야 한다.

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 75

<표 V-18>의 계속

요건	구성요소	내용
	정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 위원회의 의사결정 내용은 정확하여야 한다. ▷ 위원회의 의사결정 내용은 해석이 모호하지 않도록 분명한 의미로 작성되어야 한다.
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 감사위원회 및 전문위원회의 운영규정 및 검토내역에 대한 공시규정이 있어야 한다. ▷ 위원회 명부와 위원의 이력 ▷ 위원회 위원의 업무, 역할, 직무, 임기 ▷ 위원회 회의록 ▷ 위원의 보상방법, 계약내용, 보상지급 ▷ 위원회의 사내/사외이사 비율 ▷ 위원회 운용규정과 정관의 존재 여부 ▷ 위원회 참석률과 의결사항, 개최건수 ▷ 납세자와 위원의 거래 유무, 거래내용, 세무상 효과 ▷ 위원장과 경영자와의 관계
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 감사위원회 및 전문위원회의 운영규정 및 검토내역에 관한 정보는 신속하게 공개해야 한다. ▷ 신속하게 공개해야 할 공시규정이 있어야 한다.
접근성	접근가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이해관계자가 감사위원회 및 전문위원회의 운영규정 및 검토내역에 관한 정보가 필요한 때에는 언제든지 접근이 가능해야 한다.
	검증가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세관청은 감사위원회 및 전문위원회의 운영규정 및 검토내역에 관한 정보와 관련된 자료의 검증을 위해서 필요한 추가자료를 납세자로부터 얻는 데 제한이 없어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 까다로움을 감소시킬 수 있는 전자파일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다.

3) 현황분석

위원회는 이사회 내의 위원회와 감사위원회 등으로 구성된다. 이사회 내의 위원회는 이사회로부터 위임받은 업무에 대하여 이사회의 권한을 행사하는 이사회의 하부조직으로, 이사회의 효율적인

운영과 의사결정의 객관성 및 전문성을 확보하기 위하여 설치된 것이다. 자산 2조원 이상 주권상장법인 및 코스닥상장법인은 사외이사 후보를 추천하기 위한 위원회 설치를 의무화하고 있다³²⁾. 위원회 구성시에는 위원 중 적어도 1/2 이상을 사외이사로 하여야 한다. 또한, 기업지배구조모범규준에서는 보상위원회 설치를 권고하고 있다. 보상위원회는 경영진에게 적절한 수준의 보상이 이루어지도록 경영진의 성과를 평가하고, 이를 기초로 경영진의 보상 수준을 결정한다. 경영진을 평가하고 그에 따른 보상을 결정하는데 있어서 중요한 조건은 피평가자인 경영진으로부터의 독립성이므로 전원을 사외이사로 구성할 것을 권고하고 있다.

위원회에서 결정되는 사항은 기업의 지배구조와 영업 등에 영향을 줄 수 있는 사항이다. 따라서 이러한 정보의 공개는 지배구조의 투명성에 긍정적인 효과가 있다. 하지만 현재 우리나라의 경우, 위원회 활동에 관한 보고서를 공시하는 상장회사는 15%에 불과하다.

<표 V-19> 위원회활동보고서 공시 현황

응답 수	위원회활동보고서 미공시		위원회활동보고서 공시	
	회사 수	비율	회사 수	비율
685	583	85.11%	102	14.89%

자료: 지배구조 현황(2008), 기업지배구조개선지원센터,
http://www.cgs.or.kr/eval/cgsCondition_2008.asp

감사위원회는 감사에 갈음하여 이사의 업무집행과 회계를 감사할 권한을 가진 이사회 내 위원회의 하나로서 필요 상설기관으로 출자자 즉, 사원의 이익과 회사채권자의 이익보호라는 측면에서 종래 두어왔던 감사제도의 문제점을 개선한 제도이다.

감사위원회는 총위원의 2/3 이상이 사외이사로 구성되고 위원

32) 증권거래법 제191조의16 3항

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 77

중 1인 이상은 회계 또는 재무전문가이어야 한다³³⁾. 회계 또는 재무전문가의 요건은 회사의 회계 또는 재무에 대한 전문지식과 경험이 있고 재무제표를 이해할 수 있는 자로서 공인회계사, 금융기관, 공개기업, 공공분야 등에서 회계 또는 재무업무에 5년 이상 경험자로 규정하고 있다³⁴⁾.

감사위원회 위원은 이사 중에서 이사회의 결의로 선임한다³⁵⁾. 주권상장법인 등의 경우 감사위원회 위원이 되는 사외이사를 주주총회에서 선임하는 경우 원칙적으로 발행주식 총수의 100분의 3을 초과하는 주식에 관하여는 의결권을 행사하지 못한다³⁶⁾. 또한 이사총수의 2/3 이상의 결의로 하는 이사회 결의로 감사위원회 위원을 해임할 수 있다³⁷⁾. 자산총액 1천억원 이상인 주권상장법인 또는 코스닥상장법인은 상근감사와 감사위원회를 선택적으로 둘 수 있으며³⁸⁾, 자산 2조원 이상인 주권상장법인 또는 코스닥상장법인은 감사위원회를 의무적으로 설치해야 한다³⁹⁾. 감사위원회는 회계 및 업무감사권, 영업보고요구권, 업무재산 조사권, 자회사에 대한 영업보고요구권 및 조사권, 이사회출석권 및 의견진술권 등이 있다.

감사(위원회) 등에서 결정되는 사항은 경영자의 의사결정에 영향을 줄 수 있는 사항이다. 따라서 이러한 정보의 공개는 지배구조의 투명성에 긍정적인 효과가 있다. 하지만 현재 우리나라의 경우, 감사(위원회)활동에 관한 보고서를 공시하는 상장회사는 51.39%에 불과하다.

33) 증권거래법 제54조의6 제2항

34) 증권거래법시행령 제37조의7 제2항

35) 상법 제415조의2 1항, 제391조 1항

36) 증권거래법 제54조의6 6항, 상법 409조 2항

37) 상법 제415조의2 3항

38) 증권거래법 제191조의12 1항

39) 증권거래법 제191조의17 1항

<표 V-20> 감사활동 공시 현황

응답 수	감사(위원회)활동 미공시		감사(위원회)활동 공시	
	회사 수	비율	회사 수	비율
685	333	48.61%	352	51.39%

자료: 지배구조 현황(2008), 기업지배구조개선지원센터,
http://www.cgs.or.kr/eval/cgsCondition_2008.asp

2. 과세대상 인식에 관한 투명성

가. 과세대상 결정

1) 의의

과세관청이 납세자가 인식한 과세거래에 대하여 투명성을 가지기 위해서는, 납세자가 제공하는 거래에 관한 정보에 이해가능성, 가시성, 접근성이 확보되어야 한다.

첫째, 과세대상 결정에 관한 이해가능성은 과세관청이 납세자가 제공한 과세거래에 관한 정보에 대하여 이해할 수 있음을 의미한다. 따라서 과세관청이 제공받은 정보의 내용에 대하여 이해할 수 없을 경우에는 투명성이 낮아진다. 그렇다면, 과세관청이 어떤 정보를 이해해야 하는가? 즉, 과세관청이 과세대상 거래의 결정을 위하여 이해해야 하는 대상은 무엇인가? 그것은 앞서 언급한 바와 같이 거래정보가 누락 없이 제공되었느냐와 제공된 정보가 실재하느냐인 것이다. 결국 과세거래의 완전성과 실재성에 관하여 과세관청이 이해가능하다면 투명성이 증가하였다고 볼 수 있다. 이를 위하여 과세관청에 제공된 정보는 명료해야 하고, 평이해야 하며, 완전하여야 한다.

명료성에 관하여는, 제공된 과세거래 정보의 표현이 분명하여야 한다는 것이다. 예를 들어, 특정 거래가 과세거래인지 혹은 비과세

거래인지 여부를 알려주는 분명한 표현이 정보에 포함되어야 한다. 다음으로 평이성에 관하여는, 과세관청이 특정 거래가 과세거래인지 여부를 제공된 정보에서 쉽게 알 수 있어야 한다는 것이다. 예를 들어, 과세관청이 특정 거래가 과세거래인지 여부를 파악하기 위해서 복잡한 계산과정을 거쳐야 한다면, 평이성을 떨어뜨리는 결과가 발생한다. 마지막으로 완전성에 관하여는, 과세관청에 제공된 정보가 과세대상인지를 결정하는 데에 충분하여야 하고 과세관청이 과세거래를 이해하는 데에 관련 있어야 하며, 과세거래에 관한 정보가 정확하여야 한다. 예를 들어, 과세관청에 제공하는 정보의 양이 부족하거나, 관련성 없는 정보를 제공하는 경우 또는 부정확한 정보를 제공한 경우에는 완전성을 떨어뜨리는 결과가 발생된다.

둘째, 과세대상 결정에 관한 가시성은 과세관청이 납세자가 과세거래나 비과세거래로 결정한 거래에 대한 정보를 볼 수 있음을 의미한다. 따라서 과세관청이 납세자가 제공한 정보를 적절히 볼 수 없을 경우에는 투명성이 낮아진다. 여기서 ‘볼 수 있다’는 말은 가시성을 풀어 쓴 것으로 공개성을 전제로 한다. 즉, 납세자는 과세관청에 과세거래로 결정한 사유 등을 공개해야 함을 의미한다. 납세자가 과세관청에 과세거래 인식에 관한 정보를 적절히 공개하지 않으면 투명성이 낮아진다. 그렇다면, 공개의 대상과 방법은 무엇인가? 공개의 대상은 이해의 대상과 동일하다. 즉, 앞서 이해가능성에서 언급한 과세거래의 실재성, 완전성에 관한 내용을 공개하면 된다. 다음으로 공개의 방법은 공시기준에 따라 적시에 정보가 공개되어야 한다.

먼저, 완전성에 관하여, 공개되는 과세거래 인식에 관한 정보는 빠짐 없이 충분히 공개되어야 한다. 예를 들어, 공시되는 과세거래가 관련성 있는 정보 중 일부만 공개될 경우, 전체 과세거래에 대

하여 과세관청이 신뢰하기 어려워진다. 이는 과세거래 정보에 대한 투명성을 떨어뜨리는 결과를 발생시킨다. 다음으로 적시성에 관하여, 과세거래로 결정하는 것은 과세관청이 필요한 시점에 적절하고 신속하게 이루어져야 한다는 것이다. 즉, 과세거래로 결정하는 것은 과세관청의 의사결정에 적절한 시점에 신속하게 제공되어야 한다. 예를 들어, 과세거래에 관한 정보에 관하여 과세관청이 검토하는 시점 이후에 공개되거나 제공될 경우에는 투명성이 떨어지는 결과가 발생한다.

셋째, 과세대상 결정에 관한 접근성은 과세거래의 인식에 관하여 과세관청이 신뢰할 수 있도록 관련 정보의 접근에 제한이 없어야 함을 의미한다. 따라서 과세관청이 납세자가 과세거래로 결정한 내역에 대한 접근에 제한이 있을 경우에는 투명성이 낮아진다. 과세관청이 필요한 자료에 대한 접근이 가능할 경우에는 공개된 정보에 대하여 검증할 수 있으므로 공개된 자료에 대한 과세관청의 신뢰성은 올라간다. 과세관청이 공개된 자료에 관련된 납세자의 자료에 접근할 수 있기 위해서는 자료의 접근에 제한이 없어야 하고 언제든지 접근할 수 있어야 한다.

먼저, 접근가능성에 관하여, 과세관청은 관련된 정보가 필요할 때 언제든지 그 자료의 접근이 가능하여야 한다는 것이다. 이는 자료의 접근이 시차를 두고 허락될 경우에는 정보의 가치가 떨어질 수 있기 때문이다. 예를 들어, 과세관청이 제공받은 과세거래 정보에 관하여 검증하기 위하여 필요한 자료를 요청할 경우, 적시에 이를 제공하지 않는다면 정보의 검증에 어려움이 있을 것이다. 즉, 적시에 제공되지 않는 검증 자료는 투명성을 떨어뜨린다. 다음으로 검증가능성에 관하여, 과세관청은 납세자가 공개하는 정보와 그와 관련된 정보를 통하여 공개된 정보를 검증할 수 있어야 한다는 것이다. 따라서 공개된 정보와 관련된 정보는 과세관청에 의하

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 81

여 접근이 가능하여야 한다. 예를 들어, 과세관청에 신고한 수입금액과 감사보고서상 매출액이 일치하지 않을 경우에는 수입금액조정합계표에서 그 차이 내역을 상세히 기술하여야 한다. 이를 통해서 검증가능성이 증가되어 투명성을 확보할 수 있다.

납세자는 과세관청에 신고한 소득 중 누락된 과세거래가 없음을 과세관청이 신뢰하도록 하여 과세관청이 이 정보를 활용할 수 있을 때 과세소득 인식에 관한 투명성이 확보된다고 할 수 있다.

2) 투명성 지침

과세소득 인식과 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소 별로 정리하면 <표 V-21>과 같다.

<표 V-21> 납세자 투명성 지침 2-1: 과세대상 결정의 투명성

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세관청에 제공된 과세대상 거래 정보는 분명하여야 한다. ▷ 누락되거나 추가된 거래가 없음을 알 수 있도록 표현되어야 한다. ▷ 경영자는 과세소득 결정에 관한 규정을 정확히 이해하고 있어야 한다.
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세대상 거래에 관하여 과세관청이 쉽게 알 수 있도록 쉬운 형태로 제공되어야 한다. ▷ 제공된 과세거래 자료가 양식화, 표준화되어야 하고, 제공된 자료는 이해하기 쉬운 언어로 작성되어야 한다. ▷ 전자세금계산서 등 법정영수증을 사용해야 한다. ▷ 전자신고에 전자세금계산서 등 매출·제조·재고 관련 시스템과 연동되어야 한다.
	완 전 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세대상 거래의 발생이 이해될 수 있도록 관련 정보의 충분한 제공이 필요하다. ▷ 공정공시, 사업보고서 등에 관련된 세무상 정보를 포함하여야 한다. ▷ 재무제표를 통한 회계정보가 제공되어야 한다.

<표 V-21>의 계속

요건	구성요소	내용
	관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 당해연도 과세대상 거래 정보는 당해연도 과세거래의 발생과 관련이 있어야 한다. ▷ 비경상적 또는 특이하거나 중요한 세무상 거래에 대해서는 세부내역을 첨부하여야 한다.
	정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 제공된 과세대상 정보는 정확하여야 한다. ▷ 세부명세의 합계가 총괄표 금액과 일치하도록 신고서가 작성되어야 한다. ▷ 전자신고에 의할 경우 자동검증 기능이 포함되어야 한다.
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세대상 거래에 대한 공시는 기준에 따라 공개되어야 한다. ▷ 과세거래 결정 기준에 관한 통제절차는 존재하고 공개되어야 한다. ▷ 중요하거나 비경상적인 과세거래의 결정과정은 공개되어야 한다. ▷ 과세소득에 영향을 미칠 수 있는 사항은 사전에 공시되어야 한다. ▷ 과세관청이 조세회피를 우려할 수 있는 거래에 대해서 구체적 내용에 대한 추가적 공시가 있어야 한다. ▷ 대주주의 주식이동상황에 대한 공시가 있어야 한다. ▷ 구조조정, M&A, 기업분할 등 영업상 중대한 변화에 따른 과세대상 결정에 대한 공시가 있어야 한다.
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세대상 거래가 발생할 경우 신속하게 공개해야 한다. ▷ 과세대상 거래를 볼 수 있게 문서로 기록되어 있어야 한다. ▷ 주요 과세대상 거래내역은 홈페이지에 공개되어 있어야 한다.
접근성	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세 여부에 관한 정보는 필요한 때 언제든지 접근이 가능해야 한다.
	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자가 제공한 과세대상 거래의 정보를 검증하기 위해서 필요한 자료를 납세자로부터 얻는 데 제한이 없어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 까다로움을 감소시킬 수 있는 전자파일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다. ▷ 과세관청이 제공받은 자료와 납세자가 보관 중인 자료는 일치하여야 한다.

3) 현황 분석

특정한 거래가 과세대상인지를 결정하기 위해서는 특정한 거래가 세법에서 규정하는 과세대상 거래인지를 파악하여야 한다. 왜냐하면, 조세법률주의에 의하여 법에 의하지 않고서는 과세할 수 없기 때문이다. 현행 법인세법에 따르면, 익금은 자본 또는 출자의 납입 및 이 법에서 규정하는 것을 제외하고 당해 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액으로 하나, 특수관계자인 개인으로부터 유가증권을 시가에 미달하는 가액으로 매입하는 경우 시가와 당해 매입가액의 차액에 상당하는 금액, 외국 법인세액(세액공제된 경우)에 상당하는 금액은 제외된다. 또한, 손금은 자본 또는 출자의 환급, 잉여금의 처분 등을 제외하고 당해 법인의 순자산을 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손비의 금액으로 한다.

즉, 법인세법에서 규정하는 과세대상이 되는 거래는 기업의 순자산을 증가시키는 모든 거래가 대상이 되며, 이들 중 일부 제외되는 거래는 법령의 규정에 따른다. 따라서 어떤 거래가 과세거래에 해당되면, 누락 없이 과세소득에 포함되어야 하고, 반대로 과세거래에 해당되지 않으면, 과세소득에 포함되서는 안 된다. 과세관청 입장에서는 과세거래의 인식에 있어서 과세거래의 완전성이 중요한데, 과세소득에 포함된 거래 중 과세거래에 해당되지 않는 것은 회사 자체의 검토과정과 세무전문가에 의한 신고업무 및 과세관청에 의한 검토과정에서 발견되어 조정될 가능성이 높지만, 누락된 과세거래는 상대적으로 발견과 추적이 어렵기 때문이다. 결국, 과세거래가 누락되지 않는다는 사실을 과세관청이 신뢰하게 만드는 과정이 과세소득 인식의 투명성에 있어서 중요한 부분이다.

나. 인식시점

1) 의의

납세자는 과세소득의 귀속시기에 관한 결정을 하여야 한다. 과세소득의 인식시점 결정에 투명성이 확보되어야 한다. 인식시점에 관한 투명성은 인식시점에 관한 이해가능성, 가시성, 접근성이 확보되어야 한다. 인식시점의 이해가능성은 주로 과세소득의 인식기준과 인식방법에 대하여 과세관청이 이해할 수 있음을 말하며, 인식시점의 가시성은 인식시점에 관한 정보가 공시되어야 함을 알려준다. 마지막으로 인식시점의 접근성은 적시에 인식시점에 관한 적정성에 대한 검증이 가능해야 함을 말한다.

2) 투명성 지침

과세소득의 인식시점과 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 V-22>와 같다.

<표 V-22> 납세자 투명성 지침 2-2: 인식시점의 투명성

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세소득의 인식시점에 관한 정보의 표현은 분명하여야 한다. ▷ 과세소득의 귀속시기에 관한 내부규정이 존재하여야 한다. ▷ 발생된 거래에 대한 거래일자와 전표처리 일자 등이 포함되어야 한다. ▷ 비정상적이거나 중요한 거래의 귀속시기에 관하여 세무전문가의 검토가 있어야 한다. ▷ 내부통제 절차에 귀속시기 검토의 내용이 포함되어야 한다.

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 85

<표 V-22>의 계속

요건	구성요소	내용	
가시성	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세소득의 귀속시기 결정에 관한 정보는 과세관청이 쉽게 알 수 있어야 한다. ▷ 경상적인 거래와 비경상적인 거래, 결산조정 내역 등에 대한 귀속시기에 대한 규정이 회계학 및 세법에서 사용하는 용어로 기술되어야 한다. ▷ 전산화된 자료는 결산을 위한 시스템과 연동되어야 한다. ▷ 기업회계와 세무회계의 차이에 대해서 세무조정계산서가 작성되어야 한다. 	
	완전성	충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세소득의 귀속시기에 관한 정보는 충분히 제공되어야 한다. ▷ 과세관청에 직접 제공하는 정보뿐만 아니라, 공정공시, 사업보고서 등과 같이 간접적으로도 제공되어야 한다. ▷ 귀속시기를 판단할 수 있는 관련 자료도 같이 보관되어야 한다.
		관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 제공되는 과세소득 자료는 과세관청이 과세거래의 귀속시기를 결정하는 데 관련되어 있어야 한다. ▷ 제출되는 자료는 과세시기에 대한 정보가 포함되어 있어야 한다.
		정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 제공된 과세자료에는 귀속시기가 정확히 표시되어야 한다. ▷ 과세거래가 발생된 시점에 기록되어야 한다. ▷ 과세거래의 거래시기가 다른 관련 있는 거래의 거래시기와 일관성이 있어야 한다. ▷ 전자신고에서 정확한 거래시기를 반드시 입력하도록 설정되어야 한다.
	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세거래의 귀속시기는 공시기준에 따라 공개되어야 한다. ▷ 익금 및 손금에 대한 귀속시기의 규정을 공개해야 한다. ▷ 감사보고서, 사업보고서, 홈페이지 등에 귀속시기의 귀속시점에 대한 정보가 공개되어야 한다. 	
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세거래가 발생할 경우 신속하게 기록·공개해야 한다. ▷ 과세거래 인식시점의 변동이 있을 경우 즉시 홈페이지, 사업보고서, 분기감사보고서 등에 공시한다. 	

<표 V-22>의 계속

요건	구성요소	내용
접근성	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세거래의 귀속시기에 관한 정보는 필요한 때 언제라도 접근이 가능해야 한다. ▷ 과세거래의 인식시점이 공개된 홈페이지, 사업보고서, 감사보고서의 접근에 제한이 있으면 안 된다. ▷ 관련된 다른 거래의 귀속시기 자료에 접근이 가능해야 한다. ▷ 귀속시기 자료가 표준화, 전산화되어 과세관청의 전산시스템에 전환이 용이해야 한다.
	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자가 제공한 과세거래의 귀속시기에 관한 자료의 검증을 위해서 과세관청이 필요한 자료를 납세자로부터 얻는 데 제한이 없어야 한다. ▷ 비정상적인 거래, 결산조정사항에 대하여 과세관청이 접근가능해야 한다. ▷ 결산일 이전·이후의 과세거래의 귀속기간을 검증할 수 있어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 까다로움을 감소시킬 수 있는 전자파일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다. ▷ 과세거래의 귀속시기를 입증할 증빙은 보관되어 제출될 수 있어야 한다.

3) 현황 분석

법인세법상 손익인식은 권리·의무 확정주의에 따른다. 즉, 각 사업연도의 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다⁴⁰⁾. ‘확정’이란, 익금의 경우에는 권리의 확정을 뜻하고 손금의 경우에는 의무의 확정을 뜻하므로 원칙적으로 익금은 권리가 확정된 시점에 귀속되고 손금은 의무가

40) 법인세법 제40조 제1항

확정된 시점에 귀속되는 것이다⁴¹⁾.

이와 달리, 기업회계에서는 원칙적으로 발생주의에 의해서 수익과 비용을 인식하고 있으나, 수익의 경우 실현주의⁴²⁾에 의해서 인식되며, 비용의 경우 수익비용 대응원칙⁴³⁾에 의해서 인식된다. 그러나 이러한 원칙은 회계담당자의 주관이 개입될 위험이 많기 때문에 법인세법은 법률적 측면을 보다 강조하여 권리와 의무의 확정시점을 손익의 귀속시기로 정하고 있는 것이다⁴⁴⁾.

귀속시기에 대한 판단은 회계담당자나 재무담당 이사에 의해서 이루어진다. 정형적인 거래 등은 법률 등에 의해서 명확하지만, 비정상적이거나 해석에 따라 결정되는 사항의 경우에는 귀속시기에 대한 판단이 어려울 수 있다. 따라서 귀속시기에 관한 유권해석은 아래와 같이 매우 많다.

<표 V-23> 귀속시기 관련 유권해석

구분	기본통칙	예규	판례	합계
계	22	665	297	984

자료: 삼일인포마인, 2008년 8월 29일 현재, <http://www.samili.com/tax/yegupanre.asp>

다. 인식금액

1) 의의

납세자는 과세거래의 소득금액을 인식하여야 한다. 인식금액은 처분(판매)시 처분(판매)금액과 취득시 취득원가를 의미하며 처

41) 삼일인포마인, 법인세 주제별가이드, <http://www.samili.com/tax/>

42) 의무이행이 완료되고 수익금액의 합리적 측정이 가능한 시점에 인식하는 방법

43) 수익이 인식되는 시점에 비용을 함께 인식하는 방법

44) 삼일인포마인, 법인세 주제별가이드, <http://www.samili.com/tax/>

분·판매금액 및 취득원가에 대한 투명성이 확보되어야 한다. 과세소득 금액의 투명성은 인식금액에 관한 이해가능성, 가시성, 접근성이 확보되어야 한다. 인식금액에 관한 이해가능성은 납세자의 과세소득 금액 결정방법에 관한 과세관청의 이해가능성을 의미하고, 인식금액에 관한 가시성은 인식금액이 공개되어야 함을 의미하는 것이고, 인식금액에 관한 접근성은 그 금액의 결정에 필요한 근거 등에 대한 과세관청의 접근에 제한이 없음을 의미한다.

2) 투명성 지침

과세소득 인식과 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 V-24>와 같다.

<표 V-24> 납세자 투명성 지침 2-3: 인식금액의 투명성

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세대상 거래와 관련된 해당 자산·부채·자본의 처분(판매)·취득·차입과 관련된 인식금액은 분명하여야 한다. ▷ 처분(판매)가액·취득원가·차입금액의 범위가 명확해야 한다. ▷ 처분(판매)가액·취득원가·차입금액의 측정이 기업회계를 존중하여 측정할 것인지 세법규정을 존중하여 측정할 것인지를 명확히 해야 한다. ▷ 자본적 지출과 수익적 지출의 처리를 명확히 해야 한다.
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세대상 거래와 관련된 자산·부채·자본의 처분(판매)·취득·차입시 인식금액은 과세관청이 쉽게 알 수 있도록 쉬운 형태로 제공되어야 한다. ▷ 정상적인 거래와 비정상적 거래를 구분하여 비정상적인 거래의 경우, 이해하기 쉽도록 관련 자료를 추가해야 한다. ▷ 각 거래 형태별로 구분 기장하여야 한다.

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 89

<표 V-24>의 계속

요건	구성요소	내용
완전성	충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세대상 거래와 관련된 자산·부채·자본의 처분(판매)·취득·차입시 인식된 금액은 충분히 정보를 제공해야 한다. ▷ 사업보고서, 감사보고서, 분기감사보고서 등에 해당 자산·부채·자본의 처분(판매) 및 취득금액의 산정 범위를 기술해야 한다. ▷ 특수관계자와 거래, 비경상적인 거래에 대해서도 해당 거래의 처분(판매)금액 및 취득금액을 공시할 필요가 있다.
	관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자산·부채·자본의 처분(판매)금액, 취득금액 및 차입금액은 과세거래의 발생과 관련이 있어야 한다. ▷ 특이하거나 중요한 세무상 거래에 대해서는 세부내역의 첨부이 필요하다. ▷ 비경상적인 거래의 세부내역 첨부이 필요하다.
	정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세대상 거래와 관련된 자산·부채·자본의 처분(판매)·취득·차입시 인식된 금액은 정확하여야 한다. ▷ 비경상적이고 중요한 과세소득 금액의 계산내역은 세무전문가에 의해서 검토되어야 한다. ▷ 과세관청은 납세자가 제시한 과세소득 관련 인식금액을 정확하게 이해할 수 있어야 한다.
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세대상 거래와 관련된 자산·부채·자본의 처분(판매)·취득·차입시 인식된 금액은 공시기준에 따라 공개되어야 한다. ▷ 과세거래의 공시 여부에 대한 기준이 존재하여야 하고, 이에 관한 통제절차가 유지되어야 한다. ▷ 중요하거나 비경상적인 과세거래의 과세소득 관련 인식금액을 어느 범위까지 공개할지 결정해야 한다.
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세대상 거래와 관련된 자산·부채·자본의 처분(판매)·취득·차입시 인식된 금액은 적시 기록되고 공시되어야 한다.

<표 V-24>의 계속

요건	구성요소	내용
접근성	접근 가능성	○ 과세관청은 필요한 때 납세자의 과세대상 거래와 관련된 자산·부채·자본의 처분(판매)금액, 취득원가, 미차입금액에 대한 정보에 언제라도 접근이 가능해야 한다.
	검증 가능성	○ 과세관청이 과세대상 거래와 관련된 자산·부채·자본의 처분(판매)·취득·차입시 인식된 금액을 검증하기 위해서 필요한 자료를 납세자로부터 얻는데 제한이 없어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 까다로움을 감소시킬 수 있는 전자과일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다. ▷ 과세관청에 제공하는 과세소득 금액 결정과정이 표준화, 양식화되어야 한다. ▷ 납세자는 일정기간 동안(5년) 해당 자료를 보관하고 있어야 한다.

3) 현황 분석

자산의 취득가액은 그 취득 방법에 따라 차이가 발생한다. 먼저 자산을 매입할 경우, 자산의 취득가액은 매입가액에 부대비용을 가산한 금액으로 한다. 여기에는 취득세·등록세 기타 부대비용이 포함된다.

다음으로 자기가 제조·생산 또는 건설 기타 이에 준하는 방법에 의하여 취득한 자산의 취득원가는 제작원가에 부대비용을 가산한 금액으로 한다. 취득원가는 원재료비·노무비·운임·하역비·보험료·수수료·공과금(취득세와 등록세를 포함한다)·설치비 기타 부대비용을 합하여 산정한다.

또한, 현물출자·합병·분할에 의해서 취득한 자산의 취득원가는 장부에 계상한 출자가액 또는 승계가액으로 한다. 다만, 그 가액이 시가를 초과하는 경우에는 그 초과금액을 제외한다.

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 91

현물출자, 채무의 출자전환, 합병 또는 분할에 의하여 주주 등이 취득한 주식 등은 취득 당시의 시가를 취득원가로 한다. 다만, 특정요건을 갖춘 채무의 출자전환으로 취득한 주식 등은 출자전환된 채권의 장부가액으로 하고, 합병 또는 분할(물적 분할을 제외)의 경우에는 종전의 장부가액에 의제배당금 등의 금액을 가산한 가액을 취득원가로 한다. 위의 방법 외의 방법으로 취득한 자산의 취득가액은 취득 당시의 시가로 한다.

부채의 차입금액에 관한 법인세법상 규정은 없다. 이는 차입금액은 계약에 의해서 그 금액이 확정되는 채무로 장부상 금액과 세법상 금액이 일치하기 때문이다.

<표 V-25> 부당행위 관련 유권해석

구분	기본통칙	예규	판례	합계
계	8	755	931	1,694

자료: 삼일인포마인, 2008년 8월 29일 현재,
<http://www.samili.com/tax/yegupanre.asp>

3. 과세소득금액 결정에 관한 투명성

가. 결산과정의 투명성 - 수익금액

1) 의의

수익금액은 순자산을 증가시키는 것으로 일반적으로 과세소득의 계산에서 익금에 해당하는 것이다. 수익금액 결정은 과세소득을 계산한 과정에서 수익금액을 확정하는 것을 의미한다. 수익금액 결정의 투명성은 기말 결산시 과세소득의 결정에 의해서 확정되는 수익금액에 대한 투명성을 의미한다. 따라서 주로 결산과정에서의 투명성을 의미한다. 즉, 수익금액에 관한 정보는 이해가능해야 하

고 가시적이어야 하며, 접근가능해야 한다.

2) 투명성 지침

수익금액결정과 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소 별로 정리하면 <표 V-26>과 같다.

<표 V-26> 납세자 투명성 지침 3-1: 수익금액 결정의 투명성

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세관청은 수익금액의 결산 및 세무조정에 관한 정보를 분명히 알 수 있어야 한다. ▷ 수익금액에 대한 내부관리회계제도가 있어야 한다. ▷ 납세자는 수익인식 금액과 관련하여 기업회계와 세무회계의 차이점을 명확하게 알고 있어야 한다. ▷ 수입금액 관련 세무조정 사항은 명확하게 작성되어야 한다. ▷ 경영자는 수익금액 결산에 관한 규정을 정확히 이해하고 있어야 한다.
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 수익금액 결산내역 및 세무조정은 이해하기 쉬워야 한다. ▷ 납세자는 수익금액 결산 과정이 표준화되어야 한다. ▷ 수익금액 정보의 전달수단인 언어, 양식이 표준화되어야 한다. ▷ 수익금액 내용이 전산화되어 내부 시스템과 연동되어야 한다. ▷ 전자신고에 전자세금계산서 등 매출·제조·제고 관련 시스템과 연동되어야 한다.
	완 전 성	충 분 성

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 93

<표 V-26>의 계속

요건	구성요소	내용
	<p>관련성</p>	<ul style="list-style-type: none"> ○ 결산 및 세무조정된 수익금액은 당해 법인의 거래와 관련이 있어야 한다. ▷ 결산 및 세무조정된 수익금액은 부가세 공급가액 등과 관련이 있어야 한다. ▷ 다른 신고내역과 차이가 발생한 경우 차이내역이 설명될 수 있어야 한다. ▷ 사업양수도, 인수합병, 대량의 투자 등 사업환경에서 발생한 변화는 추가로 설명되어야 한다.
	<p>정확성</p>	<ul style="list-style-type: none"> ○ 결산 및 세무조정 과정에서 확정된 수익금액은 정확하여야 한다. ▷ 납세자가 보유한 전산시스템상의 수불자료와 매출자료는 일치하여야 한다. ▷ 전산시스템의 내용과 신고내용을 자동으로 검증할 수 있어야 한다.
<p>가시성</p>	<p>공시성</p>	<ul style="list-style-type: none"> ○ 수익금액 결산 및 세무조정에 관한 사항은 공시기준에 따라 공개되어야 한다. ▷ 수익금액 결정에 사용된 공정가치금액, 세법상 시가금액의 결정 방법 및 내역이 공시되어야 한다. ▷ 수익금액 결산에 관한 통제절차가 존재하고 공개되어야 한다. ▷ 중요하거나 비정상적인 항목에 대한 결정과정이 공개되어야 한다. ▷ 특수관계자와의 거래에서의 시가와 실제거래가 공개 ▷ 수입배당금 익금불산입의 조정내역을 공시한다. ▷ 회계변경, 오류수정 사항에 대한 세무상 처리내역을 공시한다.
	<p>적시성</p>	<ul style="list-style-type: none"> ○ 수익금액 관련 결산 및 세무조정 내용은 신속하게 공개해야 한다. ▷ 결산이 종료된 후 가능한 신속하게 그 내용을 공개해야 한다.

<표 V-26>의 계속

요건	구성요소	내용
접근성	접근가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 수익금액의 결산 및 세무조정에 관한 정보는 과세관청이 필요한 때 언제든지 접근할 수 있어야 한다. ▷ 결산 자료, 세무조정 자료를 보관하고 있어야 한다.
	검증가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자가 제공한 수익금액 관련 결산자료 및 세무조정 자료를 검증하기 위해서 납세자로부터 자료를 수집하는 데 제한이 없어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 까다로움을 감소시킬 수 있는 전자파일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다. ▷ 수익금액 관련 결산자료 및 세무조정 자료를 검증하기 위해서 관련 증빙을 일정기간 동안 보관하여야 한다. ▷ 납세자 보관 자료가 과세관청이 필요한 자료로 전환이 가능해야 한다.

3) 현황 분석

익금은 자본 또는 출자의 납입 및 이 법에서 규정하는 것을 제외하고 당해 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액으로 한다⁴⁵⁾. 다만, 일부 항목의 경우 결산 과정에서 일부 금액이 익금산입되거나, 익금불산입되는데, 그 항목은 ‘배당금 또는 분배금의 의제(법인세법 제16조)’, ‘자본거래로 인한 수익의 익금불산입(법인세법 제17조)’, ‘평가차익 등의 익금불산입(법인세법 제18조)’ 및 내국법인이나 지주회사의 ‘수입배당금 익금불산입(법인세법 제19조, 제20조)이다.

먼저, 배당금의 의제는 상법상 배당금으로 보지 아니함에도 불구하고 세법상 이를 배당금으로 보아 익금에 산입하는 것을 말한다. 즉, 법인이 주식의 소각, 자본의 감소, 잉여금의 전부 또는 일

45) 법인세법 제15조 제1항

부를 자본 또는 출자에 전입⁴⁶⁾ 및 자기주식 또는 자기출자지분을 보유한 상태에서 자본준비금이나 재평가적립금을 자본에 전입하는 방법으로 취득하는 주식은 배당금으로 의제한다. 또한, 해산·합병·분할로 인하여 취득하는 금전 기타 재산가액의 합계가 잔여재산, 피합병법인의 주식, 분할의 상대방법인 등의 주식의 취득가액을 초과하는 잔액도 배당금으로 의제한다.

또한, 자본거래는 순자산의 증가를 유발함에도 불구하고 익금에 산입하지 아니한다. 법인세법 제17조에서는 이를 예시하고 있는데, 주식발행초과금, 감자차익, 합병차익(일부 합병평가차익은 제외), 분할차익(일부 분할평가차익은 제외)은 익금에 산입하지 아니한다.

내국법인은 이중과세 방지와 세법의 평가원칙에 따라 이월익금과 자산의 평가차익, 국세 또는 지방세의 과오납금의 환급금에 대한 이자, 부가가치세의 매출세액 등은 익금에 산입하지 아니한다.

마지막으로 내국법인과 지주회사가 수취하는 배당금의 이중과세 방지를 위해서 수입배당금의 일부를 익금불산입한다. 내국법인이 수취한 배당금에 대해서는 투자한 회사의 지분율에 따라 수취한 배당금의 50% 또는 30% 가량을 익금불산입하고, 지주회사가 수취한 배당금에 대해서는 투자한 회사의 지분율과 상장 여부에 따라 수취한 배당금의 전액 또는 90% 또는 80%를 익금불산입한다.

나. 결산과정의 투명성 - 지출금액

1) 의의

지출금액은 순자산을 감소시키는 것으로 일반적으로 과세소득의 계산에서 손금에 해당하는 것이다. 지출금액 결정은 과세소득을 계산하는 과정에서 지출금액을 확정하는 것을 의미한다. 지출금액

46) 다만, 자본준비금이나 재평가적립금의 자본전입은 제외함.

은 손급에 해당되는 것으로 비용의 발생, 자산의 장부금액의 감소 등을 의미하며 지출금액 결정의 투명성은 과세소득 결정시 순자산의 감소와 관련성이 있다. 지출금액의 투명성을 달성하기 위해서는 지출금액에 관한 정보는 이해가능해야 하고 가시적이어야 하며, 접근가능해야 한다.

2) 투명성 지침

지출금액 결정과 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 V-27>와 같다.

<표 V-27> 납세자 투명성 지침 3-2: 지출금액 결정의 투명성

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세관청은 지출금액의 결산 및 세무조정에 관한 정보를 분명히 알 수 있어야 한다. ▷ 지출금액에 대한 내부관리회계제도가 있어야 한다. ▷ 납세자는 수익인식 금액과 관련하여 기업회계와 세무회계의 차이점을 명확하게 알고 있어야 한다. ▷ 지출금액 관련 세무조정 사항은 명확하게 작성되어야 한다. ▷ 경영자는 지출금액 결산에 관한 규정을 정확히 이해하고 있어야 한다.
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 지출금액 결산내역 및 세무조정 내역은 이해하기 쉬워야 한다. ▷ 납세자의 지출금액 결산 및 세무조정 과정이 표준화되어야 한다. ▷ 지출금액 정보의 전달수단인 언어, 양식이 표준화되어야 한다. ▷ 지출금액 내용이 전산화되어 내부시스템과 연동되어야 한다. ○ 전자신고에 전자세금계산서 등 매출·제조·재고관련 시스템과 연동되어야 한다.

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 97

<표 V-27>의 계속

요건	구성요소	내용
	충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 지출금액의 결산 및 세무조정 관련 자료는 충분히 제공되어야 한다. ▷ 재무제표, 사업보고서, 결산서, 감사보고서 등에 지출금액이 충분히 공시되어야 한다. ▷ 사전에 관련 사항에 대한 질의 등이 있는 경우 이를 검토하였는지 여부
	관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 결산 및 세무조정된 지출금액은 당해 법인의 거래와 관련이 있어야 한다. ▷ 다른 신고내역과 차이가 발생한 경우 차이내역이 설명될 수 있어야 한다. ▷ 비경상적인 거래는 세부내역이 첨부되어야 한다. ▷ 사업양수도, 인수합병, 대량의 투자 등 사업환경에서 발생한 변화는 추가로 설명되어야 한다.
	정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 결산 및 세무조정 과정에서 확정된 지출금액은 정확하여야 한다. ▷ 납세자가 보유한 전산시스템상의 수불자료와 매입·지출자료는 일치하여야 한다. ▷ 전산시스템상 자료와 전자신고상 자료는 자동적으로 검증되어야 한다.
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 지출금액 결정에 관한 자료가 공시기준에 따라 공개되어야 한다. ▷ 지출금액 결정에 사용된 구입금액, 세법상 시가금액의 결정 방법 및 내역이 공시되어야 한다. ▷ 지출금액 결산에 관한 통제절차가 존재하고 공시되어야 한다. ▷ 중요하거나 비경상적인 지출금액에 관한 지급관련 의사결정과정의 공개여부 ▷ 특수관계자와의 거래에서의 시가와 실제거래가를 공시해야 한다. ▷ 접대비, 기부금, 광고비, 매입할인 등의 조정내역을 공시해야 한다. ▷ 회계변경, 오류수정 사항에 대한 세무상 처리내역을 공시한다.

<표 V-27>의 계속

요건	구성요소	내용
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 지출금액 관련 결산 및 세무조정 내용은 신속하게 공개해야 한다. ▷ 결산이 종료된 후 가능한 한 신속하게 그 내용을 공개해야 한다.
	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 지출금액의 결산 및 세무조정에 관한 정보는 필요한 때 언제든지 접근할 수 있어야 한다. ▷ 접근가능한 권한을 가진 자가 누구인지 명확히 한다.
접근성	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자가 제공한 지출금액 관련 정보의 검증을 위해서 필요한 자료를 납세자로부터 얻는 데 제한이 없어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 까다로움을 감소시킬 수 있는 전자파일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다. ▷ 과세관청이 지출금액 관련 결산내용을 확인하기 위하여 추가적인 자료의 요청에 제한이 없어야 한다. ▷ 납세자 보관 자료가 과세관청이 필요한 자료로 전환이 가능해야 한다.

3) 현황 분석

손금은 자본 또는 출자의 환급, 잉여금의 처분 및 법인세법에서 특별히 규정하는 것을 제외하고 당해 법인의 순자산에 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손비의 금액으로 한다⁴⁷⁾. 손비는 그 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 손실 또는 비용으로서 일반적으로 용인되는 통상적인 것이거나 수익과 직접 관련된 것이면 원칙적으로 손금으로 인정된다. 다만, 결산 후 세무조정에서 일부 손비의 경우, 손금에 불산입될 수 있다. 이와는 반대로 결산상 손비에 포함되지 않지만, 세무조정 과정 중에 손금에 산입하는 항목

47) 법인세법 제19조 제1항

도 있다.

손금불산입되는 손비의 예는 ‘제세공과금의 손금불산입(법인세법 제21조)’, ‘자산의 평가차손의 손금불산입(법인세법 제22조)’, ‘감가상각비의 손금불산입(법인세법 제23조)’, ‘기부금의 손금불산입(법인세법 제24조)’, ‘접대비의 손금불산입(법인세법 제25조)’, ‘과다경비 등의 손금불산입(법인세법 제26조)’, ‘업무와 관련없는 비용의 손금불산입(법인세법 제27조)’ 및 ‘지급이자의 손금불산입(법인세법 제28조)’ 등에 제시되어 있다.

반면에 결산상 손비에 포함되지 않지만, 세무조정상 손금에 산입되는 항목의 예는 ‘고유목적사업준비금의 손금산입(법인세법 제29조)’, ‘책임준비금 등의 손금산입(법인세법 제30조)’, ‘계약자배당준비금의 손금산입(법인세법 제31조)’, ‘퇴직급여충당금의 손금산입(법인세법 제33조)’, ‘대손충당금 등의 손금산입(법인세법 제34조)’, ‘구상채권상각충당금의 손금산입(법인세법 제35조)’, ‘국고보조금 등으로 취득한 사업용자산가액의 손금산입(법인세법 제36조)’, ‘공사부담금으로 취득한 고정자산가액의 손금산입(법인세법 제37조)’, 및 ‘보험차익으로 취득한 고정자산가액의 손금산입(법인세법 제38조)’ 등에 제시되어 있다.

다. 자산·부채의 평가에 관한 투명성

1) 의의

납세자는 자산과 부채를 결산시점에 보유하는 경우, 이를 평가하여야 한다. 다만, 현행 세법에 따르면, 감가상각자산은 감가상각을 하고, 외화자산·부채는 기준환율 또는 재정환율로 평가한다. 반면, 재고자산과 주식 등은 원칙적으로 평가하지 않으나, 예외적인 경우 평가감(評價減)을 인정한다. 따라서 자산·부채 평가가 투명하다는 말은 과세관청이 자산·부채의 평가금액을 신뢰할 수 있

다는 것이다. 즉, 평가금액이 이해가능해야 하고, 가시적이어야 하며, 접근가능해야 한다.

2) 투명성 지침

자산·부채의 평가와 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 V-28>과 같다.

<표 V-28> 납세자 투명성 지침 3-3: 자산·부채 평가의 투명성

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세관청 및 경영자는 자산·부채의 평가과정에 관한 정보를 분명히 알 수 있어야 한다. ▷ 평가에 관한 내부관리제도가 있어야 한다. ▷ 취득·인수기관과 평가기관의 업무가 분장되어야 한다. ▷ 기업회계상의 평가방법과 세법상 평가방법의 차이를 명확히 알고 있어야 한다. ▷ 경영자는 세무에 관한 기본적인 지식이 있어야 한다. ▷ 담당자와 경영자는 세무관련 교육을 주기적으로 받아야 한다.
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자산·부채 평가금액의 계산내역은 이해하기 쉬워야 한다. ▷ 납세자의 평가금액 결정과정이 표준화되어야 한다. ▷ 평가방법은 계정별로 양식화되어 있어야 하고, 양식의 적정성은 주기적으로 검토되어야 한다. ○ 평가시스템은 전산화되어 구매와 자산관련 내부시스템과 연동되어야 한다.
	완 전 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자산·부채 평가관련 자료는 충분히 공시되어야 한다. ▷ 공정가치, 현재가치 등 평가의 근거가 되는 기초자료도 계산 서식 등에 문서화되어야 한다. ▷ 공정공시, 사업보고서 등에 관련된 세무상 예측치가 포함되어야 한다. ▷ 비정상적인 평가사항에 관하여 사전에 질의 등이 있는 경우 이를 검토하여야 한다.

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 101

<표 V-28>의 계속

요건	구성요소	내용
	관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자산·부채 평가방법은 다른 신고내역과 연관성이 있어야 한다. ▷ 외화자산의 환율과 외화부채의 환율이 일치해야 한다. ▷ 재고자산, 주식 등의 평가방법과 감가상각은 전기 신고방법과 일치하여야 한다. ▷ 파산, 천재지변, 파손 등의 사유가 있을 경우 평가 내역에 반영되어야 한다.
	정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자산·부채의 평가금액은 정확하여야 한다. ▷ 납세자가 보유한 고정자산 시스템상의 평가자료와 신고된 평가자료가 일치하여야 한다. ▷ 전자신고에 의할 경우 자동검증기능에 의하여 재검증되어야 한다. ▷ 자본적 지출에 대해서는 취득원가에 가산 후 평가하여야 한다.
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자산·부채의 평가금액은 공시기준에 따라 공개되어야 한다. ▷ 평가과정에 관한 통제절차가 존재하고 이의 적절성이 공개되어야 한다. ▷ 중요하거나 비경상적인 항목에 대하여 공개되어야 한다. ▷ 재고자산의 파손·부패 상황, 천재·지변으로 인해 파손·멸실된 고정자산에 관한 상황, 부도 및 파산 관련 주식의 상황 등 평가금액의 결정이 어려운 항목에 대한 결정내용은 공시되어야 한다.
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자산·부채 평가내용을 신속하게 공개해야 한다. ▷ 평가가 종료된 후 가능한 한 신속하게 그 내용을 공개해야 한다.
접근성	접근가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자산·부채 평가금액에 관한 정보는 필요한 때 언제든지 접근할 수 있어야 한다.
	검증가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자가 제공한 정보의 검증을 위해서 필요한 자료를 납세자로부터 얻는 데 제한이 없어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 까다로움을 감소시킬 수 있는 전자파일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다. ▷ 과세관청이 평가금액 관련 결산내용을 확인하기 위하여 추가적인 자료의 요청에 제한이 없어야 한다. ▷ 납세자 보관 자료가 과세관청이 필요한 자료로 전환이 가능하여야 한다.

3) 현황 분석

결산과정 중에 내국법인이 보유하는 자산 및 부채의 장부가액을 증액 또는 감액(감가상각을 제외)한 경우에는 그 평가일이 속하는 사업연도 및 그 후의 각 사업연도의 소득금액 계산에 있어서 당해 자산 및 부채의 장부가액은 그 평가하기 전의 가액으로 세무조정하여야 한다. 즉, 세법상 자산·부채의 평가는 원칙적으로 취득원가에 의한다.

다만, ‘보험업법’ 기타 법률에 의한 고정자산의 평가(증액에 한함), 재고자산, 유가증권, 금융기관이 보유하는 외화자산 및 부채, 그리고 금융기관이 보유하는 통화관련 파생상품 중 기획재정부령으로 정하는 통화선도와 통화스와프는 장부가액에 의한다. 즉, 평가된 금액을 세법에서 인정한다. 재고자산에는 제품 및 상품(부동산매매업자가 매매를 목적으로 소유하는 부동산을 포함하며, 유가증권을 제외), 반제품 및 재공품, 원재료, 저장품이 포함되며, 유가증권에는 주식, 채권, ‘간접투자자산운용업법’에서 규정하는 ‘외국환거래법’에 의한 외화증권 중 특정한 증권과 그 밖에 재산적 가치가 있는 권리가 표시된 증서 중 특정된 증서를 포함한다. 또한 금융기관에는 ‘은행법’상 금융기관과 한국산업은행, 중소기업은행, 수출입은행, 농협, 수협 등이 포함되나, 증권회사 등은 포함되지 않는다. 통화선도와 통화스와프는 금융기관이 보유하는 것이어야 하는데, 금융기관의 범위는 앞서 외화자산 및 부채의 장부가액이 인정되는 금융기관의 범위와 일치한다. 또한 통화선도 거래는 원화와 외국통화 또는 서로 다른 외국통화의 매매계약을 체결함에 있어 장래의 약정기일에 약정환율에 따라 인수·도하기로 하는 거래이어야 하고, 통화스와프 거래는 약정된 시기에 약정된 환율로 서로 다른 표시통화 간의 채권채무를 상호 교환하기로 하는 거래로 한다.

법인세법 제42조 제3항에 따르면, 위의 평가방법 이외에도 장부가액을 감액할 수 있는 자산을 열거하고 있다. 이에 해당되는 자산은 ① 재고자산으로서 파손·부패 등의 사유로 인하여 정상가격으로 판매할 수 없는 것, ② 고정자산으로서 천재·지변·화재 등의 사유로 인하여 파손 또는 멸실된 것, ③ 주권상장법인 또는 코스닥상장법인이 발행한 주식으로서 그 발행법인이 부도가 발생한 경우 또는 ‘채무자 회생 및 파산에 관한 법률’에 의한 회생계획인가의 결정을 받았거나 ‘기업구조조정 촉진법’에 의한 부실징후기업이 된 경우의 당해 주식 등, ④ 주식 등을 발행한 법인이 파산한 경우의 당해 주식 등이다.

4. 신고·납부에 관한 투명성

가. 세액계산에 관한 투명성

1) 의의

세액계산은 과세소득에서 결손금, 비과세를 공제한 후 세율을 곱하여 계산한 산출세액에 기납부세액, 세액공제 및 감면액을 차감하여 계산된다. 따라서 세액계산의 투명성은 결손금의 적용, 비과세 여부에 대한 검토 등에 대한 투명성이다. 과세관청은 납세자가 결정한 결손금을 이해할 수 있어야 하고, 볼 수 있어야 하며, 관련 자료에 접근할 수 있어야 한다. 마찬가지로 과세관청은 납세자가 결정한 비과세금액과 감면액을 이해할 수 있어야 하고 볼 수 있어야 하며, 관련 자료에 접근할 수 있어야 한다.

2) 투명성 지침

세액계산과 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 V-29>와 같다.

<표 V-29> 납세자 투명성 지침 4-1: 세액계산의 투명성

요건	구성요소	내용	
이해가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자의 산출세액 계산과정 및 공제·감면세액에 대한 정보는 명확해야 한다. ▷ 결손금의 경우, 공제대상 연도에 해당 여부를 검토하는 절차가 있어야 한다. ▷ 비과세, 소득공제, 공제·감면세액의 적용 여부에 대한 검토가 세무전문가에 의해서 이루어져야 한다. ▷ 이월과세 여부를 확인하는 절차가 있어야 한다. ▷ 결손금 등에 관하여 내부관리제도가 있어야 한다. ▷ 경영자는 결손금 등에 관한 규정을 정확히 이해하고 있어야 한다. ▷ 세무에 전문성이 있는 임직원이 있어야 한다. ▷ 정기적으로 세무관련 교육이 진행되어야 한다. 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자의 산출세액 계산과정 및 공제·감면세액에 대한 정보는 이해하기 쉬워야 한다. ▷ 납세자는 결손금 등의 계산양식을 표준화하여야 한다. ▷ (이월)결손금, 비과세, 소득공제 등의 계산이 전산화되어 결산시스템과 연동되어야 한다. 	
	완전성	충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자의 산출세액 계산과정 및 공제·감면세액에 대한 정보는 충분히 제공되어야 한다. ▷ 분기보고서, 감사보고서, 공정공시, 사업보고서 등에 관련된 정보가 공시되어야 한다. ▷ 사전에 관련 사항에 대한 질의 등이 있는 경우 이를 검토해야 한다.
		관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자의 산출세액 계산과정 및 공제·감면세액에 대한 정보는 당해 법인과 관련성이 있어야 한다. ▷ 결손금 등은 이전 신고내역과 관련이 있어야 한다. ▷ 이월된 금액은 정확히 기초금액에 표시되어야 한다.
	정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자의 산출세액 계산과정 및 공제·감면세액에 대한 정보는 정확하여야 한다. ▷ 납세자가 보유한 전산시스템상의 결손금 등 자료와 신고상의 금액이 일치하여야 한다. ▷ 전자신고에 의할 경우 자동검증기능이 포함되어야 한다. 	

<표 V-29>의 계속

요건	구성요소	내용
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자의 산출세액 계산과정 및 공제·감면세액에 대한 정보는 공시기준에 따라 공개되어야 한다. ▷ 세액결정 등과 관련한 통제절차가 존재하여야 한다. ▷ 중요하거나 비정상적인 항목에 대한 상세내용이 공시되어야 한다. ▷ 세액공제 및 감면대상 해당 여부에 대한 조정명세서가 있어야 한다. ▷ 결손금 공제 해당 여부에 대한 조정명세서가 있어야 한다. ▷ 조세회피 가능한 항목에 대한 검토와 공시내역이 있어야 한다.
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자의 산출세액 계산과정 및 공제·감면세액에 대한 정보는 신속하게 공개해야 한다. ▷ 세액이 결정된 후 가능한 신속하게 그 내용을 세무조정계산서 등을 통해서 공개해야 한다.
접근성	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자의 산출세액 계산과정 및 공제·감면세액에 대한 정보는 필요한 때 언제든지 접근할 수 있어야 한다.
	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자의 산출세액 계산과정 및 공제·감면세액에 대한 정보의 검증을 위해서 필요한 자료를 납세자로부터 얻는 데 제한이 없어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 까다로움을 감소시킬 수 있는 전자과일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다. ▷ 과세관청이 결정된 세액의 내용을 확인하기 위하여 추가적인 자료의 요청에 제한이 없어야 한다. ▷ 납세자 보관 자료가 과세관청이 필요한 자료로 전환이 가능하여야 한다.

3) 현황 분석

차감납부할 세액은 익금과 손금에 대한 세무조정이 종료된 후 각 사업연도 소득에서 비과세, 소득공제 등을 차감하여 계산된 과세표준에 세율을 곱한 후 공제·감면세액을 차감하여 확정된다.

각 사업연도 소득에서 차감할 비과세 소득은 각 사업연도의 개시일 전 5년 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금으로서 그 후의 각 사업연도의 과세표준 계산에 있어서 공제되지 아니한 금액이며, 각 사업연도 소득에서 비과세 소득은 공익신탁의 신탁재산에서 생기는 소득이다.

내국법인의 산출세액은 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세로 과세표준에 1억원 이하는 13%, 1억원 초과는 25%의 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액으로 한다. 만약, ‘토지 등 양도소득’에 대한 법인세액이 있는 경우에는 이를 합한 금액을 산출세액으로 계산한다.

차감납부할 세액은 산출세액에서 공제·감면세액 및 기납부세액을 차감하여 계산되는데, 법인세법상 세액공제와 다른 법에 의한 공제·감면세액이 있다. 법인세법상 세액공제에는 외국납부세액공제와 채해손실세액공제, 사실과 다른 회계처리에 기인한 경정에 따른 세액공제 등이 있으며, 다른 법에 의한 공제·감면세액은 주로 ‘조특법’에서 규정된 공제·감면세액이 있다. 조특법상 공제·감면세액에는 ‘중소기업투자세액공제(조특법 제5조)’, ‘창업중소기업등에대한세액감면(조특법 제6조)’, ‘중소기업에 대한 특별세액감면(조특법 제7조)’, ‘연구및인력개발비에대한세액공제(조특법 제10조)’, ‘연구및인력개발을위한설비투자자에대한세액공제(조특법 제11조)’, ‘생산성향상시설투자자에대한세액공제(조특법 제24조)’ 등이 포함된다.

공제되거나 감면되는 세액은 이중과세 방지의 목적이나 정책적 목적으로 공제·감면을 하는 것이므로 이를 적용할 수 있는지가 중요하다. 따라서 요건의 검토가 중요하며, 경영진은 이에 대한 검토 여부를 명확히 하여야 하며, 적용 여부에 어려움이 있을 경우에는 외부 전문가나 관계 당국의 검토를 받고 적용할 수 있어야 한다.

나. 신고·납부절차의 투명성

1) 의의

납세자는 신고와 납부의 절차를 수행함에 있어서 투명성이 확보되어야 한다. 신고·납부절차의 투명성이란 과세관청이 납세자의 신고·납부절차에 대해서 볼 수 있고, 이해가능하며, 관련 자료에 대한 접근이 가능한 것을 의미한다.

납세자는 신고·납부와 관련하여 자기가 직접 신고하거나 외부의 세무대리인을 통해서 신고업무를 하고 있다. 작성된 신고서는 전자신고에 의해서 국세청에 신고된다. 과세관청은 납세자 또는 외부의 세무대리인이 수행하는 신고와 관련된 절차에 대해서 알 수 있어야 하고, 이해할 수 있어야 하며, 관련 자료에 접근이 가능하여야 신고업무의 투명성이 확보된다. 또한 전자신고 절차의 투명성 확보를 위해서는 과세관청이 관련된 절차를 알 수 있어야 하고, 이해할 수 있어야 하며, 관련 자료에 접근할 수 있어야 한다.

2) 투명성 지침

신고·납부의 인식시점과 관련하여 납세자 투명성 지침을 납세자의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 V-30>와 같다.

<표 V-30> 납세자 투명성 지침 4-2: 신고·납부의 투명성

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세표준 및 세액의 신고·납부에 관한 정보의 표현은 분명하여야 한다. ▷ 신고·납부절차에 관한 규정이 있어야 한다. 또한, 그 규정은 현행 세제와 일치하여야 한다. ▷ 경영자는 세무대리인에 의한 외부조정신고의 규정을 알고 있어야 한다.

<표 V-30>의 계속

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ▷ 신고·납부업무에 관한 내부통제구조가 있어야 한다. ▷ 신고·납부업무는 표준화되어야 하고, 전산시스템에 의해서 통제되어야 한다. ▷ 납세자의 신고·납부절차에 있어 비경상적이거나 중요한 문제에 대해서는 세무전문가의 검토가 요구되어야 한다. ▷ 경영자는 과세표준 및 세액의 신고·납부에 관한 세무지식을 가지고 있어야 한다. ▷ 기한과 기간, 가산세에 관한 규정을 알고 있어야 한다. ▷ 가산세, 수정신고, 경정청구에 관련된 내용을 공시하여야 한다. 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자의 과세표준 및 세액의 신고·납부절차는 과세관청이 쉽게 알 수 있어야 한다. ▷ 국세청 인터넷을 통해 신고·납부할 수 있어야 한다. ▷ 국세청 인터넷의 시스템은 신고·납부절차의 진행 과정을 과세관청이 알 수 있도록 설계되어야 한다. 	
	완 전 성	충 분 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세표준 및 세액의 신고·납부에 관한 정보는 충분히 제공되어야 한다. ▷ 감사보고서, 세무조정계산서 등에 충분히 정보가 공개되어야 한다. ▷ 세무대리인이 보유한 자료의 공유가 쉬워야 한다.
		관 련 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 신고된 자료는 다른 세법에 의해서 신고된 납세자에 관한 자료와 연관성이 있어야 한다. ▷ 법인세, 소득세의 수입금액 신고자료와 부가가치세 사업장별 공급가액 자료가 전산상 연결되어야 한다.
		정 확 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세표준 및 세액의 신고·납부절차는 규정대로 정확히 수행되어야 한다. ▷ 절차에 의한 진행 정도를 파악할 수 있도록 시스템을 개발하여야 한다. ▷ 신고기한을 넘는 경우 및 납세협력의무 불이행시 정확히 가산세를 계산하는 시스템이 있어야 한다.

V. 납세자의 투명성 확보를 위한 지침 109

<표 V-30>의 계속

요건	구성요소	내용
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세표준 및 세액의 신고·납부는 공시기준에 따라 공개되어야 한다. ▷ 공시와 관련된 납세자의 규정 중 신고·납부 관련 내용이 포함되어야 한다. ▷ 가산세, 수정신고, 경정청구에 관한 공시규정을 포함해야 한다. ○ 납세자는 신고·납부절차에 대한 내부통제제도가 있어야 한다.
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세표준 및 세액의 신고·납부에 관한 주요 사항은 신속하게 공개되어야 한다. ▷ 신고·납부사항, 경정·결정사항, 가산세 등은 신속하게 공시되어야 한다.
접근성	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 과세관청이 납세자의 과세표준 및 세액의 신고·납부에 관한 정보가 필요한 때 언제든지 접근할 수 있어야 한다.
	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자가 제공한 과세표준 및 세액의 신고·납부에 관한 자료의 검증을 위해서 과세관청이 필요한 자료를 납세자로부터 얻는 데 제한이 없어야 한다. ▷ 접근비용과 접근의 까다로움을 감소시킬 수 있는 전자파일, 검색제도, 인터넷을 통한 접근이 필요하다. ▷ 관련된 사항에 접근이 가능해야 한다. ▷ 신고·납부관련 회사의 서류와 관련된 증빙은 관련기관에 제출될 수 있는 상태로 보관되어야 한다.

3) 현황 분석

신고서의 작성이 종료될 경우에는 각 사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 당해 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 납세지관할세무서장에게 신고하여야 한다. 신고에 있어서는 그 신고서에 기업회계기준을 준용하여 작성

한 대차대조표·손익계산서 및 이익잉여금처분계산서(또는 결손금 처리계산서), 세무조정계산서, 세무조정계산서 부속서류 및 기업회계기준에 의하여 작성한 현금흐름표(외감법 제2조에 의하여 외부 감사의 대상이 되는 법인에 한함)를 첨부해야 한다.

내국법인은 각 사업연도의 소득에 대한 차감납부할 세액을 각 사업연도의 소득에 대한 법인세로서 신고기한 내에 납세지관할세무서 등에 납부하여야 한다. 납부할 세액이 1천만원을 초과하는 경우에는 납부할 세액의 일부를 납부기한이 경과한 날부터 1월(중소기업의 경우에는 45일) 이내에 분납할 수 있다. 만약, 분납이 유리할 경우, 납부할 세액이 2천만원 이하인 경우에는 1천만원을 초과하는 금액을 분납하고, 납부할 세액이 2천만원을 초과하는 경우에는 그 세액의 100분의 50 이하의 금액을 분납할 수 있다.

5. 2차적 요건

가. 비교가능성

납세자의 조세투명성을 확보하기 위해서는 납세자의 지배구조 투명성이 전제되어야 하고 이러한 전제하에 과세대상의 인식, 과세소득의 결정, 과세표준 및 세액의 신고·납부에 대해서 과세관청은 이해할 수 있어야 하고, 정보가 가시성이 있어야 하며, 정보의 접근성이 있어야 한다. 비교가능성은 납세자 조세투명성의 2차적 요건으로 관련된 조세정보의 기간 간 비교와 기업 간 비교를 통하여, 조세투명성의 모든 요건에 영향을 끼쳐 이를 증가시키는 역할을 한다.

특히 비교가능성은 조세정보의 투명성 중 이해가능성과 검증가능성에 영향을 많이 준다. 먼저, 비교가능한 조세정보는 정보이용자가 정보를 분명하고 쉽고 완전하게 이해하는 데 도움을 준다. 비교가능한 정보를 통해 정보에 대한 신뢰를 높일 수 있다. 다음

으로, 비교가능한 조세정보는 정보이용자가 그 제공된 정보를 이용하여 다른 정보와의 비교를 통해 제공된 정보를 검증할 수 있는 가능성을 높여 제공된 정보의 신뢰도를 높이는 효과를 얻을 수 있다. 따라서 비교가능성은 정보의 투명성을 높이는 요소이다.

나. 일관성

납세자의 조세투명성을 위해서는 과세대상 인식, 과세소득 결정, 과세표준 및 세액의 신고·납부에 일관성이 있어야 한다. 일관성은 조세투명성의 2차적 요건으로, 조세투명성의 요건 중, 이해가능성, 가시성, 및 접근성을 증가시키는 효과가 있다.

먼저, 일관된 정보는 예측가능성을 높일 수 있다. 예측가능성이 높은 정보는 정보의 정확성에 대한 확신을 증가시키고, 궁극적으로 정보에 대한 이해가능성을 증가시킨다. 다음으로 일관된 정보의 공시는 정보이용자에게 공시에 대한 신뢰도를 증가시킬 수 있다. 즉, 일관된 정보의 공시를 통해 공시성이 향상되고 결과적으로 가시성을 증가시킨다. 마지막으로 일관된 정보는 예측가능성을 높이고, 이러한 예측가능한 정보는 실제 정보와 비교하는 과정을 통해 정보의 검증가능성을 높일 수 있다. 즉, 일관된 정보는 검증가능성을 높이므로 정보이용자의 접근성을 높일 수 있다.

6. 제약 요건

납세자의 조세투명성이 높아진다고 하여 조세의 효율성이 높아진다고 볼 수는 없다. 따라서, 조세투명성과 조세의 효율성은 별개의 문제로 접근해야 할 것이며, 향후 납세자의 조세투명성 확보를 위한 지침이 확정되기 위해서는 납세협력비용, 효익과 비용 등의 제약조건을 감안해야 될 것이다.

VI. 국세행정 투명성 확보를 위한 지침

본 장에서는 V장에 이어 조세투명성 확보를 위한 지침을 세무행정 중에서도 특히 국세행정 측면에서 검토한다. 국세는 크게 내국세와 관세로 나뉘고, 내국세의 경우는 국세청에서, 관세의 경우 관세청에서 그 사무를 관장하고 있다. 본 연구에서는 내국세를 관장하고 있는 국세청에 한정하여 행정관련 투명성 확보를 위한 지침을 다루기로 한다.

<표 VI-1> 국세행정의 투명성

국세행정의 하부구조			
<ul style="list-style-type: none"> • 국세행정기관의 지위 • 국세행정기관의 역할 및 책임 • 국세행정기관의 구조 및 기능 • 국세행정기관의 재정 		<ul style="list-style-type: none"> • 국세행정 공무원의 질 • 내부감시 및 납세자보호 • 독립적인 외부기관의 존재 	
세원관리	세무조사	징세	납세서비스 및 권익보호
<ul style="list-style-type: none"> • 세원관리 운영 지침 • 전자세원관리 • 세수입 및 세출내역의 공개 	<ul style="list-style-type: none"> • 조사대상 선정의 객관화 • 조사처리 과정의 법제화 • 세무조사 실적의 공개 	<ul style="list-style-type: none"> • 국세징수 업무의 법제화 • 국세징수 및 체납정리 내역의 공개 	<ul style="list-style-type: none"> • 납세서비스 운영 지침 • 세법해석 • 납세홍보 • 납세자 권리보호 • 납세자 권리구제

국세청의 사무는 크게 세원관리, 세무조사, 징세, 납세서비스 및 납세자 권익보호 등 네 가지 기능으로 구분할 수 있다. 그리고 각각의 기능은 국세행정 조직이라는 하부구조(infrastructure)를 기반으로 이루어진다. 하부구조를 구체적으로 살펴보면, 국세행정기관의 지위, 역할 및 책임, 구조 및 기능, 재정, 국세행정 공무원의 질, 내부감시 및 보호, 독립적인 외부기관의 존재 등이 있다.

본 장에서는 연구목적상 국세행정의 투명성을 위한 지침을 크게 국세행정 하부구조 측면과 국세행정의 네 가지 기능 측면에서 나누어 분석하고자 한다. 이를 표로 정리하면 <표 VI-1>과 같다.

요약컨대, 본 장에서는 위의 국세행정의 하부구조 및 그 기능을 대상으로 제III장에서 정리한 투명성 요건 및 각 요소에 비추어 국세행정의 투명성 확보를 위한 지침에 대해 구체적으로 분석한다. 특히, 국세행정의 투명성과 관련한 지침의 설계에 있어서는 IMF가 제시한 재정투명성에 대한 원칙과 기본요건을 참고하고자 한다⁴⁸⁾. 참고로, 국세행정의 투명성 요건 기준을 다시 정리하면, <표 VI-2>와 같다.

<표 VI-2> 국세행정 투명성 요건

1차적 요건	이해가능성	가시성	접근성
구성요소	<ul style="list-style-type: none"> • 명료성 • 평이성 • 완전성 	<ul style="list-style-type: none"> • 공시성 • 적시성 	<ul style="list-style-type: none"> • 접근가능성 • 검증가능성
2차적 요건	<ul style="list-style-type: none"> • 비교가능성 • 일관성 		
제약요건	<ul style="list-style-type: none"> • 효율성(효익 대비 비용) 		

48) 부록 참조

1. 국세행정 하부구조의 투명성

가. 국세행정기관의 지위

1) 의의

국세행정기관의 지위에 대한 이해는 납세자가 납세의무를 이행하기에 앞서 전제되어야 하는 부분이다. 국세행정기관의 지위를 통해 국세행정기관은 납세자에게 납세의무를 이행하도록 조치하는 권력을 행사할 수 있을 뿐만 아니라, 납세자는 국세행정기관의 지위를 인정함으로써 국세행정기관을 통한 납세의무 이행에 순응할 수 있기 때문이다. 따라서 국세행정기관에 명확한 지위를 부여하는 것은 국세행정의 원활하고 투명한 운영을 위해 매우 중요한 문제이다.

국세행정기관의 지위에 대하여 납세자 및 국세공무원 등 조세 관련 이해당사자가 합의하기 위해서는 무엇보다도 관련 내용의 법제화가 필수적이다. 그리고 법제화된 내용은 투명성을 위해 다음의 세 가지 요건을 충족하여야 한다. 첫째, 관련법은 명료하고 평이한 언어로 표현되어 있고 납세자가 국세행정기관의 지위를 알 수 있을 만큼 충분하고 관련성이 있고 정확한 정보로 되어 있어 이해가능성 요건을 충족하여야 한다. 둘째, 관련법은 충분하고 관련성 있고 정확한 정보가 납세자에게 신속하게 제공되어야 한다. 셋째, 관련법은 납세자가 필요할 때 언제든지 접근 가능해야 하고, 이를 통해 납세자는 국세행정기관의 지위에 대해 순응할 수 있어야 한다.

2) 투명성 지침

국세행정기관의 지위와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-3>과 같다.

<표 VI-3> 국세행정 투명성 지침 1-1: 국세행정기관의 지위

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세행정기관의 지위 및 그 권력은 명료해야 한다. ▷ 국세행정기관의 지위는 법제화되어야 한다. ▷ 관련 법규의 내용은 명료해야 한다. ▷ 국세행정기관과 기타 조세행정기관과의 관계는 명료해야 한다. ▷ 내국세, 관세, 지방세 관련 사무를 관장하는 행정기관의 관계는 명료해야 한다. 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세행정기관의 지위 및 기타 조세행정기관과의 관계는 이해하기 쉽게 평이하게 표현되어야 한다. 	
	완 전 성	충 분 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세행정기관의 지위에 관한 규정은 국세행정기관에 국세행정의 이행에 관한 권한을 주고 납세자에게 이에 순응할 의무를 부여할 만큼 충분해야 한다.
		관 련 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세행정기관의 지위에 관한 규정은 국세 관련 이해관계자가 국세행정의 지위를 이해하고 그 권위를 인정하는 데 도움을 주어야 한다.
	정 확 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세행정기관의 지위에 관한 규정은 실제 국세행정기관의 지위와 일치하여야 한다. 	
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세행정기관의 지위는 법제화되어 공시되어야 한다. 	
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세행정기관의 지위에 관한 규정은 신속하게 제 공되어야 한다. 	
접근성	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세행정기관의 지위에 관한 규정의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다. 	
	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세행정기관의 지위에 관한 규정에 접근하여 납세자는 국세행정기관의 지위에 대해 확인할 수 있어야 한다. 	

3) 현황 분석

OECD의 조사에 의하면, OECD 국가의 국세행정기관 지위는 다음과 같이 크게 네 가지로 분류된다⁴⁹⁾. 대부분의 국가(23개 국가)가 이 중 첫 번째 부류에 속하며, 우리나라 역시 이에 해당한다.

- ① 단일화되어 있고 부분적인 자치권이 있는 단체(23개 국가)로 모든 연방세 및 국세(사회보장기여금 포함)는 아니나 대부분의 행정집행에 대해 책임이 있음
- ② 조세 및 사회보장기여금 징수 단체가 구분된 경우
- ③ 조세 및 관세 행정 운영에 대해 책임이 있는 재정부의 반자치권이 있거나 단일 관리직
- ④ 명확히 제한된 자치권을 가진 재정부의 공식적인 구조 내에 있는 단일 또는 다수의 관리직

국세행정기관의 지위에 대해서는 정부조직법에서 규정하고 있다. 정부조직법은 국가행정사무의 통일적이고 체계적인 수행을 위하여 국가행정기관의 설치, 조직과 직무 범위의 대강을 정한 법률이다. 정부조직법 제23조에 의하면 기획재정부장관이 국세에 관한 사무를 관장한다고 규정하고 있다. 그리고 내국세의 부과·감면 및 징수에 관한 사무를 관장하기 위해 기획재정부장관 소속으로 국세청을, 관세의 부과·감면 및 징수와 수출입물품의 통관 및 밀수출입단속에 관한 사무를 관장하기 위해 기획재정부장관 소속으로 관세청을 두고 있다. 한편, 지방세행정기관의 지위의 경우 지방세법⁵⁰⁾에서 규정하고 있는데 지방자치단체가 지방세행정기관으로서의 지위를 갖고 있다.

이와 같이 국세청의 지위는 정부조직법으로 공시되고 있으며, 이는 온라인상으로도 언제든지 무료로 확인하는 것이 가능하다. 그리고 정부조직법을 통해 우리나라 국세청은 관세 및 지방세를 제외하고 내국세의 부과·감면 및 징수에 대한 권한이 있는 단일화된 조직이고, 기획재정부장관 소속으로 되어 있어 완전히 자치권을 가진 단체는 아니라는 것을 확인할 수 있다.

49) OECD, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, 2006, pp. 8~9

50) 지방세법 제2조

나. 국세행정기관의 역할 및 책임

1) 의의

국세행정이 투명하기 위해서는 국세행정기관의 역할 및 책임이 법제화되어 있어야 하고, 그 내용은 구체적이고 명확해야 한다. 이는 국세행정기관이 수행해야 할 의무가 있는 업무에 대한 내용을 명확히 할 뿐만 아니라, 그 권력이 미치는 영향을 한정짓는 데 중요한 역할을 한다. 왜냐하면 국세행정기관의 역할 및 책임에 대한 규정이 명료하고 평이한 언어로 되어 있고 관련 내용이 충분하고 정확하게 담겨 있어야 국세공무원이 업무 수행시 자의성을 배제할 수 있기 때문이다. 또한 납세자 입장에서 보면, 공시된 국세행정기관의 역할 및 책임을 확인함으로써 국세행정기관의 행정업무 이행에 순응할 수 있고, 필요한 서비스를 요구하거나 관련 책임을 묻는 것이 가능하다. 따라서 국세행정기관의 역할 및 책임을 구체적이고 명료하게 규정하는 것은 국세공무원이 국세행정을 투명하게 집행하고 납세자가 국세행정의 투명한 집행을 요구함에 있어 매우 중요한 문제이다.

2) 투명성 지침

국세행정기관의 역할 및 책임과 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-4>와 같다.

<표 VI-4> 국세행정 투명성 지침 1-2: 국세행정기관의 역할 및 책임

요건	구성요소	내용
이해가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 역할 및 책임은 명료해야 한다. ▷ 국세청의 역할 및 책임은 법제화되어 있어야 한다. ▷ 관련 법규의 내용은 명료해야 한다.

<표 VI-4>의 계속

요건	구성요소	내용	
	평이성	○ 국세청의 역할 및 책임에 대한 법 규정은 이해하기 쉽게 평이해야 한다.	
	완전성	충분성	○ 국세청의 역할 및 책임에 대한 법 규정은 국제 관련 이해당사자인 국세공무원 및 납세자가 국세청의 역할 및 책임을 이해할 수 있도록 충분해야 한다.
		관련성	○ 국세청의 역할 및 책임에 대한 법 규정은 국세청의 역할 및 책임에 관한 것이어야 한다.
		정확성	○ 국세청의 역할 및 책임에 대한 법 규정은 실제 국세청의 역할 및 책임에 관한 것이어야 한다.
가시성	공시성	○ 국세청의 역할 및 책임은 법제화 되어 공시되어야 한다. ▷ 국세청 홈페이지에 국세청의 역할 및 책임을 구체적으로 공시한다. ▷ 국세청, 지방국세청, 일선 세무서에서도 국세청의 역할 및 책임을 공시해야 한다.	
	적시성	○ 국세청의 역할 및 책임에 대한 정보는 적시에 신속하게 공시되어야 한다. ▷ 국세청의 역할 및 책임이 변경될 경우 적시 공개해야 한다.	
접근성	접근가능성	○ 국세청의 역할 및 책임에 관한 규정의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 접근가능해야 한다.	
	검증가능성	○ 국세청의 역할 및 책임에 관한 규정에 접근하여 국세청의 역할 및 책임에 대해 확인할 수 있어야 한다.	

3) 현황 분석

OECD(2006)에서는 국세청의 역할 범위와 관련하여 다음과 같이 규정하고 있다.

- ① 세법의 해석 : public ruling 또는 private ruling의 형태로 세법이 어떻게 해석될지 그 해석을 제공할 수 있는 권리

- ② 가산세 및 가산금 : 의무불이행에 대해 행정상의 제재(가산세 및 가산금)를 부과하고 적절한 상황에서 이를 면제할 수 있는 권리
- ③ 조직 및 경영 : 세무서의 규모, 지리적 위치 등을 포함한 내부조직 구성에 대한 책임, 전략 및 운영상 계획을 수립하고 이를 실행할 수 있는 재량, 행정 예산을 행정 기능간에 우선순위에 따라 배분 및 재배분할 재량
- ④ 정보 기술 : 내부 IT 시스템을 집행할 수 있는 권리 및 해당 서비스를 외주 줄 수 있는 권리
- ⑤ 성과기준 : 행정상 성과기준을 확립할 수 있는 재량(예를 들어, 납세서비스 목표)
- ⑥ 인사 : 모집을 위해 공공부문 정책 및 절차에 따라 학문적·기술적 요건 기준을 설정하고 공무원을 고용 및 해고할 수 있는 재량, 공무원 교육 및 개발프로그램을 만들고 운영할 수 있는 재량, 공공부문 정책 및 제도에 따라 공무원의 급여를 협상할 수 있는 재량

우리나라의 경우 국세청의 역할 및 책임과 관련하여 정부조직법에서 국세청을 국세의 부과·감면, 징수에 관한 사무를 관장하기 위한 기관으로 규정하고 있고, 그 구체적인 역할 및 책임에 대해서는 국세청 홈페이지에 다음과 같이 제시하고 있다⁵¹⁾.

첫째, 납세자가 세법의 규정에 따라 자신의 납세의무를 제대로 이행할 수 있도록 안내하고 도와주는 서비스 기능으로, 이를 위하여 국세청은 법령해석, 세금신고 안내, 세금해설 책자 제작·배부, 세무상담 등의 기능을 수행(→납세서비스 및 납세자보호 기능)

둘째, 모든 납세자가 세법이 정하는 바에 따른 납세의무를 제대로 이행토록 하기 위하여 세금신고·납부자료의 관리·분석(→세원

51) www.nts.go.kr

관리 기능), 불성실납세자 선정·조사(→세무조사 기능), 체납자에 대한 세금 강제징수(→징수기능) 등의 기능을 수행

하지만 국세청의 역할 및 책임에 대해 법규정을 통해 좀 더 체계적이고 구체적으로 규정할 필요가 있다. 왜냐하면, 국세행정기관의 역할 및 책임을 명확히 규정하는 것은 앞서도 언급하였다시피, 국세행정기관이 수행해야 할 의무가 있는 업무를 명확히 하고, 그 권력이 미치는 영향을 한정짓는 데 매우 중요한 역할을 하기 때문이다. 국세청의 사무에 대해 구체적으로 규정하는 국세청법 등의 제정 등이 그 방법이 될 수 있을 것이다.

다. 국세행정기관의 구조 및 기능

1) 의의

국세행정 운영에 있어 조직구조를 결정하고 개별 부문별로 그 역할 및 책임을 할당하는 것은 조직의 투명성을 높이는 데 매우 중요한 작업이다. 왜냐하면 각 부문의 업무 구분을 통해 업무의 중복을 막을 수 있을 뿐만 아니라 책임의 소재기관을 명확히 할 수 있기 때문이다.

조직구조에 대한 보다 명확하고 상세한 묘사를 위해서는 조직도를 발행하는 것이 좋은 방법이다. 이 때 조직도는 국세행정기관의 조직 구조뿐만 아니라 각 부문의 기능 또한 보여주는 것이어야 한다. 조직도를 통해 특정 부문의 기능을 한 눈에 다른 부문의 기능과 구분함으로써 개별 부문의 역할 및 책임을 쉽게 정립하는 것이 가능하다.

2) 투명성 지침

국세행정기관의 구조 및 기능과 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-5>와 같다.

<표 VI-5> 국세행정 투명성 지침 1-3: 국세행정기관의 구조 및 기능

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 조직구조 및 기능은 명료해야 한다. ▷ 조직 형태의 구분 기준(예를 들어, 세목별, 기능별, 납세자별 등)은 명료해야 한다. ▷ 조직구조는 조직도 등을 통해 개별 단위 및 부문이 명료하게 표현되어야 한다. ○ 국세청 개별 단위의 기능은 명료해야 한다. ▷ 본청, 지방청, 세무서 각각의 기능은 명료하고 업무의 중복이 없어야 한다. ○ 국세청 개별 단위 내 부문의 기능은 명료해야 한다. ▷ 본청 내 개별 부문의 기능은 명료하고 다른 부문 간에 업무의 중복이 없어야 한다. ▷ 지방청 내 개별 부문의 기능은 명료하고 다른 부문 간에 업무의 중복이 없어야 한다. ▷ 세무서 내 개별 부문의 기능은 명료하고 다른 부문 간에 업무의 중복이 없어야 한다. 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 조직구조, 개별 단위 및 부문의 기능은 이해하기 쉽게 평이하게 표현되어야 한다. ▷ 조직도 및 기능을 도식화해야 한다. 	
	완 전 성	충 분 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 조직구조 및 개별 단위 및 부문의 기능은 납세자가 국세청의 조직구조 및 각 기능을 알 수 있도록 충분해야 한다.
		관 련 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 조직구조 및 개별 단위 및 부문의 기능은 납세자가 국세청의 조직구조 및 각 기능을 이해하는 데 도움을 주어야 한다.
정 확 성		<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 조직구조 및 개별 단위 및 부문의 기능은 실제 국세청의 조직구조 및 각 기능과 일치해야 한다. 	
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 조직구조와 개별 단위 및 부문의 기능은 공시되어야 한다. ▷ 관련사항을 충분히 홈페이지 등에 공시해야 한다. 	
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 조직구조와 개별 단위 및 부문의 기능에 대한 공시는 신속하게 이루어져야 한다. ▷ 국세청의 조직구조, 개별 단위 및 부문의 기능에 변화가 발생할 경우 즉시 해당 정보를 공시해야 한다. 	
접근성	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 조직구조 및 그 기능에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다. 	
	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 조직구조 및 기능에 대한 정보에 접근하여 국세청의 조직구조, 개별단위 및 부문의 구체적인 기능을 확인할 수 있어야 한다. 	

3) 현황 분석

국세행정의 조직구조와 관련하여 OECD(2007)에 의하면, 국가마다 다양한 형태의 조직을 갖고 있다. 하지만 그 추세를 보건대 5개 국가 중 4개의 국가에서는 국세청의 주된 조직형태로 기능별 모델을 채택하고 있다. 그리고 OECD의 분석에 의하면, 지난 20년에서 30년에 걸쳐 국세행정 기관의 내부조직구조는 다음의 순서로 변화하는 추이를 보이고 있다.

세목별 모델 : 조세행정기관이 채택한 최초의 조직 형태는 주로 세목별로 구성되었다. 세목별로 구성된 조직에서는 세목을 기준으로 개별 조직 부문을 구분하므로 각각의 부문은 서로 독립되어 있으며 다양한 기능을 수행하게 된다. 그러나 하나의 부문이 여러 기능을 수행하게 됨에 따라 갖게 되는 단점은 다음과 같다. (1) 본질적으로 기능이 중복되어 비효율적이다. (2) 동일한 세무문제에 대해 여러 부서에서 다뤄지기 때문에 납세자에게 불편을 초래한다. (3) 납세자의 납세의무 이행을 관리하는 것이 매우 복잡하다. (4) 동일한 납세자에 대해 세목간에 불공평하고 불일치하는 처분을 할 가능성이 높다. (5) 세무공무원의 실무 능력이 특정세목에 제한되게 되므로 유연한 인사에 제한이 따른다. (6) 조세행정의 전반적인 운영을 불필요하게 분해함으로써 조직구조 관련 계획 및 그 조정을 어렵게 한다. 이와 같이 세목별 모델의 단점으로 인해 많은 국가에서는 국세청의 조직구조를 세목별 모델에서 기능별 모델로 발전시켜 왔다.

기능별 모델 : 기능별 모델에서 국세행정은 원칙적으로 기능별 (예를 들어, 사업자등록, 회계, 정보처리, 세무조사, 징수, 권리구제 등)로 조직화되므로 조세행정의 표준화가 실현되고 전산화를 통한 납세자료의 정비가 더욱 간소해진다. 그리고 그 결과 세무행정 운

영의 효율성이 제고될 수 있다. 또한 세무문제에 대해 질의가 있을 경우 여러 부서에서 다룰 필요가 없으며, 납세자등록이 단일화된 시스템을 통해 운영되고 세무조사와 징수기능이 더욱 효율적으로 운영되는 등 세무행정 성과가 개선된다. 하지만 기능별 모델 역시 그 단점이 있는데, 기능별로 조직을 구성함에 있어 표준화가 수많은 국세행정 업무와 관련하여 부적합한 경우가 있을 수 있다는 점이다.

납세자별 모델 : 최근에 선진국에서 나타나고 있는 국세행정 조직구조는 납세자별 모델(예를 들어, 대기업, 중소기업, 근로자 등)이다. 납세자별로 구분하여 조직을 구성하는 원리는 납세자 그룹별로 납세의무의 성격이 다르기 때문에 국세청이 고려해야 할 위험 또한 납세자별로 다르다는 점이다. 따라서 이와 같은 위험을 효율적으로 관리하기 위해서는 각각의 납세자 그룹별로 나타나는 특성을 고려하여 각각의 세무문제에 적합한 전략(예를 들어, 법률의 명확한 해석, 납세자 교육, 서비스 개선, 목표에 기반한 세무조사)을 개발하고 이행할 필요가 있다.

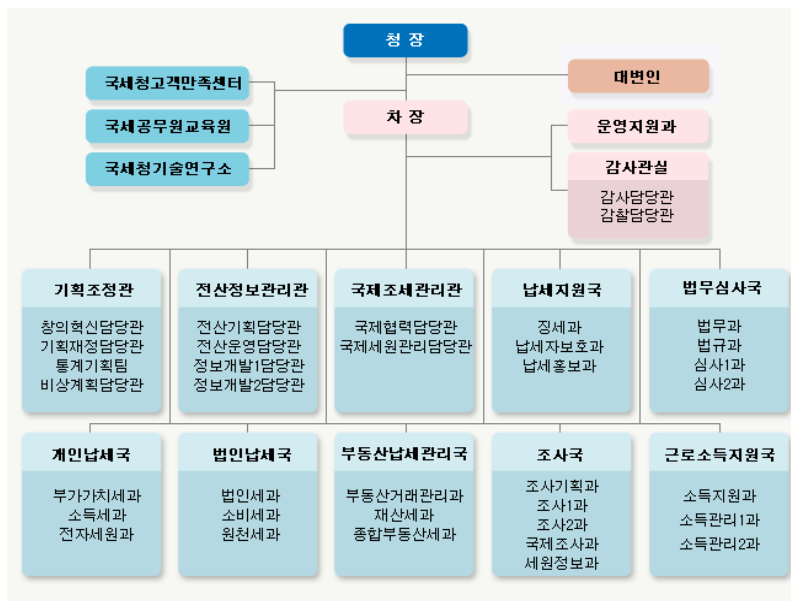
우리나라 국세청의 조직구조 변천사를 보면, 1966년 재무부 사세국에서 분리되어 일반행정과는 독립된 조직을 갖췄으며, 1999년 조직개편 이전까지 지역담당제에 기반을 둔 세목별 조직 시스템을 유지해 왔다. 하지만 1980년대 후반 이후 경제규모의 확대 및 상거래의 복잡·다기화, 정보통신기술의 비약적 발전, 납세자의 권리의식 급신장 등으로 조세행정 환경이 급변하자 1999년 국세행정 조직을 납세자 중심의 기능별 조직으로 전면 개편하였다⁵²⁾. 그리고 소세무서를 통폐합하는 과정에서 134개 세무서를 99개로 줄이고 중대형 세무서로 구조조정을 단행하여 조직의 핵심기능인 납세

52) 박명호, 「1999년 국세행정개혁의 성과에 대한 평가 및 시사점」, 『재정포럼』, 한국조세연구원, 2006. 10, pp. 26~27

서비스와 조사부문을 대폭 확충하였다⁵³⁾. 그 결과 현재 우리나라의 국세청은 본청은 기획, 지방청은 조사, 세무서는 납세서비스 업무에 중점을 두어 운영되고 있다⁵⁴⁾.

국세청 홈페이지에서는 국세청의 조직구조 및 개별 부문의 역할에 대해 공시하고 있다. 특히 본청과 지방국세청에 대해서는 조직도를 통해 해당 기관의 조직구조 및 개별 부문의 역할을 공시하고 있는데, 참고로 본청 및 서울지방국세청의 조직도를 살펴보면 <그림 VI-1> 및 <그림 VI-2>와 같다.

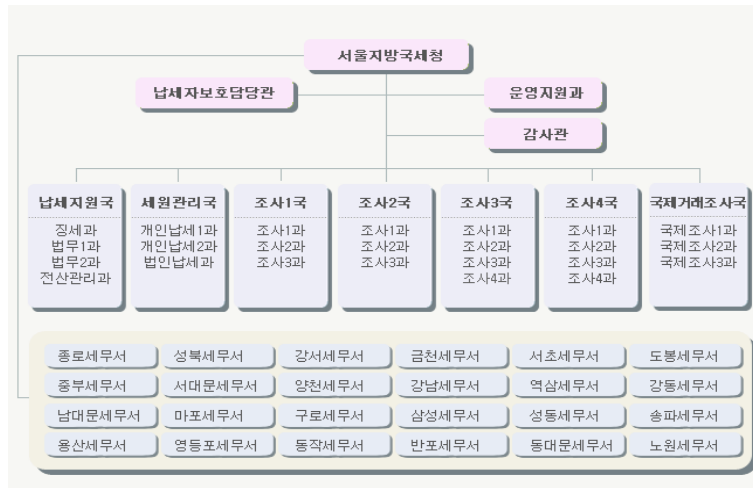
<그림 VI-1> 국세청 본청의 조직구조



출처: www.nts.go.kr

53) 황수웅, 「새로운 국세행정 패러다임과 그 방향」, 『재정포럼』, 한국조세연구원, 2000. 2, p. 2.
 54) 박명호, 전계서, p. 28.

<그림 VI-2> 서울지방 국세청의 조직구조



출처: www.nts.go.kr

라. 국세행정기관의 재정

1) 의의

국세행정기관의 투명성 확보를 위해서는 해당 기관의 지위, 역할 및 책임, 조직구조 및 기능뿐만 아니라 그 재무상황 또한 고려하여야 한다. 이는 국세행정기관의 재정이 어떻게 운영되고 있는지에 관한 것으로 국세행정기관의 주된 수입 및 지출 내역은 공시되어 있어 납세자 역시 국세행정의 운영상황을 투명하게 알 수 있어야 한다. 따라서 국세청의 세입예산 및 세출예산 내역뿐만 아니라, 결산내역 또한 납세자에게 공시되어야 한다.

그리고 특히 국세수입과 관련하여 국세행정기관의 예산에 포함되는 부분이 있는지에 대한 검토가 필요하다. 왜냐하면, 국세의 부과징수에 대한 업무를 수행하는 국세행정기관이 그 세수입을 해당 기관의 수입으로 하는 경우 그 집행에 있어 자의가 개입될 소지가 더 많기 때문이다.

2) 투명성 지침

국세행정기관의 재정과 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-6>과 같다.

<표 VI-6> 국세행정 투명성 지침 1-4: 국세행정기관의 재정

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	○ 국세청의 예산 및 결산내역은 명료해야 한다. ▷ 국세청 세입예산 및 세출예산 내역은 명료해야 한다. ▷ 국세청 세입결산 및 세출결산 내역은 명료해야 한다.	
	평이성	○ 국세청의 예산 및 결산내역은 이해하기 쉽게 평이해야 한다.	
	완 전 성	충 분 성	○ 국세청의 예산 및 결산내역은 국세청의 재정운영 상황을 충분히 반영하고 있어야 한다.
		관 련 성	○ 국세청의 예산 및 결산내역은 국세청의 재정운영 상황과 관련된 것이어야 한다.
정 확 성		○ 국세청의 예산 및 결산내역은 실제 국세청의 재정운영 상황과 일치하여야 한다. ▷ 해당 정보는 일반적으로 인정되는 회계기준에 의하여 작성되어야 한다.	
가시성	공시성	○ 국세청의 예산 및 결산내역은 공시되어야 한다.	
	적시성	○ 국세청의 예산 및 결산내역은 신속하게 제공되어야 한다. ▷ 결산내역은 적정 주기로 공시되어야 한다.	
접근성	접근가능성	○ 국세청의 예산 및 결산내역에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다.	
	검증가능성	○ 국세청의 예산 및 결산내역에 접근하여 국세청의 재정운영 상황 관련 내용을 확인할 수 있어야 한다. ▷ 회계장부를 일정기간 동안 비치 보관해야 한다. ▷ 감사원, 내부감독기관 등 검증기관을 명확히 한다.	

3) 현황 분석

국세청은 홈페이지를 통해 국세청의 세입예산 총액 및 그 내역을 공시하고 있다. 하지만 2008년 12월 현재 2005년 예산 및 2006년 예산만을 공시하고 있어 적시성 면에서는 부족해 보인다. 또한 그 내용적인 면을 보더라도 다섯 가지 항목으로 간략하게 되어 있어 정보가 충분하지 않다. 그리고 무엇보다도 세입예산에 대한 정보만 공시되어 있고 그 지출에 관한 정보 및 결산에 대한 정보가 공시되어 있지 않다.

공시되어 있는 2005년 및 2006년의 세입예산을 살펴보면, 세입예산의 구성은 세외수입인 가산금, 벌금, 행정재산 임대료, 체납처분비 수입, 관유물매각대 등으로 되어 있는데, 이 중 가산금이 전체 세입의 94.4%(2006년 예산 기준)를 점유하고 있다는 점이 특기할 만하다. 참고로, 2005년 및 2006년의 세입예산 내역은 <표 VI-7>과 같다.

<표 VI-7> 국세청 세입예산 내역

(단위: 백만원)

항목	2005년 예산	2006년 예산
재산수입	235	128
경상이전 수입	602,458	682,353
재화 및 용역 판매수입	88	142
수입대체경비수입	1,275	1,313
관유물 매각대	453	497
합계	604,509	684,433

출처: www.nts.go.kr (2008. 12. 4 접속)

마. 국세행정 공무원의 질

1) 의의

국세행정이 투명하기 위한 하부구조로 국세행정을 집행하는 국

세행정 공무원을 빼놓을 수 없다. 국세행정 공무원은 국세행정을 집행할 만한 충분한 자질을 갖추고 있어야 한다. 그리고 국세행정 공무원의 자질에는 업무적인 능력뿐만 아니라, 직업 윤리적 소양, 납세자를 대하는 서비스 정신이 모두 포함된다.

구체적으로 살펴보면, 국세행정 공무원의 업무수행능력과 관련하여 국세행정 공무원은 기본적으로 국세행정 업무를 수행할 만한 충분한 능력이 있어야 한다. 이를 위해서는 우선 국세행정 공무원을 선발하는 기준이 적정해야 한다. 그리고 선발된 공무원에 대해 정기적인 교육·훈련 및 성과평가 등을 통해 업무 능력을 관리하고 이를 유지 및 개선시키는 노력이 필요하다. IMF(2007)에서는 특히 세무조사시 세무공무원의 역할과 관련하여 조사관의 주된 역할은 협상이 아니라 사실을 획득하고 이에 법을 정확히 적용함으로써 납세자에게 부과된 조세채무가 적절함을 입증하는 것이고 이는 훈련을 통해 강조되어야 한다고 했다.

그리고 국세행정 공무원의 직업 윤리적 소양과 관련하여 국세행정 공무원은 납세자와 공모를 하는 등의 일이 없도록 직업 윤리적 소양을 갖추어야 한다. 그리고 이를 위해서는 업무윤리지침 등의 마련이 필요하다.

마지막으로, 국세행정 서비스 정신과 관련하여 국세행정 공무원은 납세자를 대상으로 성실하고 친절한 서비스를 제공하여 납세자가 국세행정에 접근하는 데 어려움이 없도록 하여야 한다. 이를 위해서는 국세행정서비스헌장 등을 통해 납세자를 존중하는 문화가 국세행정기관 내에 정착되도록 하는 것이 필요하다.

2) 투명성 지침

국세행정 공무원의 질과 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-8>과 같다.

<표 VI-8> 국세행정 투명성 지침 1-5: 국세행정 공무원의 질

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세공무원의 업무수행 능력을 판별할 수 있는 기준은 명료해야 한다. ▷ 국세공무원의 선발기준은 명료해야 한다. ▷ 국세공무원의 업무수행 관련 교육내용 및 일정은 명료해야 한다. ▷ 국세공무원의 교육을 위해 국세청 내 별도의 조직이 운영되어야 한다. ○ 국세공무원의 직업 윤리적 소양을 판별할 수 있는 기준은 명료해야 한다. ▷ 국세공무원의 업무윤리지침 규정이 있어야 한다. ▷ 국세공무원의 업무윤리 관련 교육내용 및 일정은 매년 사전에 확정되어야 한다. ○ 국세공무원의 국세행정 서비스 정신을 판별할 수 있는 기준은 명료해야 한다. ▷ 국세행정서비스지침에 대한 규정이 있어야 한다. ▷ 국세공무원의 국세행정 서비스 관련 교육내용 및 일정은 명료해야 한다.
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세공무원의 업무수행 능력을 판별할 수 있는 기준은 이해하기 쉽게 평이해야 한다. ○ 국세공무원의 직업 윤리적 소양을 판별할 수 있는 기준은 이해하기 쉽게 평이해야 한다. ○ 국세공무원의 국세행정 서비스 정신을 판별할 수 있는 기준은 이해하기 쉽게 평이해야 한다.
	완전성	충분성

<표 VI-8>의 계속

요건	구성요소	내용
	관련성	○ 국세공무원의 업무수행 능력, 직업 윤리적 소양 및 서비스 정신을 판별할 수 있는 기준은 국세공무원의 질과 관련된 것이어야 한다.
	정확성	○ 국세공무원의 업무수행 능력, 직업 윤리적 소양 및 서비스 정신을 판별할 수 있는 기준은 국세공무원의 질을 정확히 반영해야 한다.
가시성	공시성	○ 국세공무원의 질은 공시되어야 한다. ▷ 업무수행 능력에 따른 상별규정이 공시되어야 한다. ▷ 직업 윤리적 지침 위배에 대한 내역을 공시해야 한다. ▷ 국세행정 서비스에 대한 납세자의 만족도가 공시되어야 한다.
	적시성	○ 국세공무원의 질에 관한 정보는 신속하게 제공되어야 한다. ▷ 업무수행에 대한 상별사항은 신속하게 기록되어야 한다. ▷ 직업 윤리규정의 변경시 적시 공개해야 한다. ▷ 서비스 정신의 결과를 적시 공개해야 한다.
접근성	접근가능성	○ 국세공무원의 질에 관한 정보에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다. ▷ 접근가능한 납세자의 기준을 설정하고 있어야 한다.
	검증가능성	○ 국세공무원의 질에 관한 정보에 접근하여 국세공무원의 질을 확인할 수 있어야 한다. ▷ 업무수행 능력의 판단 근거에 대한 피드백시스템이 있어야 한다. ▷ 직업 윤리규정이 시대의 흐름에 맞는지 주기적인 재검토 시스템이 있어야 한다. ▷ 서비스정신의 결과를 보고 사후조치 내용을 공시 한다.

3) 현황 분석⁵⁵⁾

국세공무원의 업무수행능력과 관련하여 국세공무원의 선발기준은 국세청 홈페이지 및 행정안전부 홈페이지에 공시되어 있다. 그 내용을 간단히 보면, 정기채용 방식은 7급과 9급으로 나누어 연령 제한이 있으며, 필기시험과 면접시험을 모두 통과하여야 한다. 또한 국세공무원의 교육과 관련하여 국세청은 본청 내에 그 하부기관으로 국세공무원교육원을 두고 있다. 국세공무원교육원에서는 국민으로부터 신뢰받는 글로벌 국세공무원 육성이라는 미션하에 2008년에는 성과창출형 교육훈련 확산 및 핵심인재 양성기반 정착이라는 목표 및 과제를 설정하고 있다. 그리고 교육훈련 과정으로 집합교육, 사이버교육, 직장교육으로 나누어 운영하고 있으며, 각각의 교육상품에 대해서는 교육일정, 교육대상 및 교육기간을 공시하고 있다.

그리고 국세행정 공무원의 직업 윤리적 소양과 관련하여 국세공무원행동강령이 국세청 홈페이지에 공시되어 있다. 이는 국세청 소속 공무원의 능동적 참여에 의한 윤리정부의 구현을 목적으로 부패방지법에 근거하여 2003년 5월 19일 제정된 것으로 현재 시행중에 있다. 동 강령은 기존의 규범성을 가진 「공직자 10대 준수사항」, 「세무공무원 윤리강령」등과는 달리 실천성을 담보한다는 데서 특기할 만하다. 그 내용을 보면, 공정하고 청렴한 공직사회를 이루기 위해 사후적 처벌보다는 사전적·예방 차원에서 국세청 소속 공무원이 직무수행 과정에서 반드시 지켜야 할 행위기준이 제시되어 있다.

마지막으로, 국세행정 공무원의 서비스 정신과 관련하여 국세청은 국세행정서비스헌장을 홈페이지에 공시하고 있다. 국세행정서비스헌장은 납세자를 세정의 동반자이자 고객으로 생각하며 납세

55) www.nts.go.kr

자 중심의 세정을 가꾸겠다는 선언적 규정과 함께, 세부사항으로 납세자를 맞이하는 국세공무원의 자세 및 업무분야별 서비스 실천 규정 등을 제시하고 있다. 또한 잘못된 서비스에 대한 시정과 관련하여 납세자가 납세서비스에 불편을 느꼈을 때 또는 세금납부와 관련하여 불만이 있을 때 이를 시정 및 권리구제하는 방법에 대해 제시하고 있다.

바. 내부감시 및 납세자보호

1) 의의

국세청의 하부구조가 투명하기 위해서는, 그 역할 및 책임이 각 하부기관에 적정히 배분되어 그 기능이 제대로 수행되고 있는지를 감시하는 기관이 조직 내에 있어야 한다. 이는 국세공무원의 공모나 비리로부터 납세자를 보호하는 역할을 한다. 따라서 내부감시 기관은 그 역할을 적정히 수행할 만한 전문가들로 구성되어 있어야 한다.

또한 내부감시는 명확한 기준에 근거하여 이루어져야 한다. 즉, 내부감시기관의 역할 및 책임은 국세청의 다른 하부기관과 같이 명료하게 법제화되어 있어야 하며, 어떠한 행위가 규제 대상이고 이를 위반시 어떠한 처벌을 받는지 등이 명확해야 한다. 그리고 내부감시의 결과는 필요시 납세자에게 공개되어 국세행정의 투명성을 진단하는 데 기여할 수 있어야 한다.

2) 투명성 지침

내부감시 및 납세자보호와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-9>와 같다.

<표 VI-9> 국세행정 투명성 지침 1-6: 내부감시 및 납세자보호

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 사무를 감독하는 내부감시기관이 존재해야 한다. ▷ 조직도에 내부감시기관이 명료하게 규정되어 있어야 한다. ▷ 내부감시기관의 인적구성 요건이 있어야 한다. ○ 내부감시기관의 역할 및 책임과 내부감시 결과는 명료해야 한다. ▷ 내부감시기관의 업무 범위 ▷ 내부감시 업무지침 ▷ 내부감시기관 구성원의 독립성 확보방안 ○ 내부 고발자에 대한 보호시스템이 있어야 한다. 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 내부감시기관의 역할 및 책임과 내부감시 결과는 해당 구성원이 이해할 수 있어야 한다. ○ 내부고발자에 대한 보호시스템은 내부 고발자가 이해할 수 있어야 한다. 	
	완 전 성	충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 내부감시기관의 역할 및 책임과 내부감시 결과 및 내부고발자 보호시스템은 국세청의 내부감시 기능을 이해하는 데 충분해야 한다.
		관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 내부감시기관의 역할 및 책임과 내부감시 결과 및 내부고발자 보호시스템은 국세청의 내부감시 기능과 관련되어 있어야 한다.
정확성		<ul style="list-style-type: none"> ○ 내부감시기관의 역할 및 책임과 내부감시 결과 및 내부고발자 보호시스템은 정확해야 한다. 	
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청 내부감시기관의 역할, 책임 및 결과와 내부 고발자 보호시스템은 다음과 함께 공시되어야 한다. ▷ 내부감시기관의 업무 범위 ▷ 내부감시기관의 인적구성 ▷ 내부감시업무 지침 ▷ 내부감시 결과 ▷ 내부고발자 보호시스템에 의해서 내부고발자의 비밀은 지켜진다는 사실 	

<표 VI-9>의 계속

요건	구성요소	내용
	적시성	○ 내부감시기관의 역할, 책임 및 결과와 내부고발자 보호시스템에 관한 정보는 신속하게 적시에 공시되어야 한다.
접근성	접근 가능성	○ 내부감시기관의 역할 및 책임, 내부고발자에 대한 보호시스템, 내부감시 결과에 대한 접근은 가능해야 한다. ▷ 정보별로 접근 권한이 있는 자를 명확히 하여야 한다.
	검증 가능성	○ 공시된 내부감시 관련 정보에 접근하여 내부감시기관의 역할 및 책임과 국세청 내부감시 결과를 확인할 수 있어야 한다.

3) 현황분석

국세청은 내부감시기관으로 본청에 감사관실 및 지방청에 감사관을 두고 있다. 본청의 감사관실의 경우 감사담당관과 감찰담당관으로 나누어 각각 다음의 업무를 담당하고 있다.

감사담당관 : 1) 국세청 및 소속기관에 대한 회계 및 업무감사, 2) 산하단체에 대한 감사, 3) 다른 기관에 의한 국세청과 그 소속기관 및 산하단체에 대한 감사결과의 처리, 4) 감사에 관한 통계의 유지

감찰담당관 : 1) 국세청 및 소속관서 공무원에 대한 비리사항의 조사·처리 및 복무자세 감찰, 2) 국세청 소속 공무원 비리 관련 민원의 통합관리, 3) 공직자 윤리법령에 의한 공직자 재산등록 및 부패방지 업무

한편, 지방청 감사관의 경우 지방국세청 및 관할세무서 감사, 공직기강확립 및 사정, 공직자 윤리법령 등의 업무를 하고 있다. 또한 업무평가와 관련하여 국세청 본청의 기획조정관에서는 창의혁신담당관이 정부업무평가 업무를 담당하고 있다. 정부업무평가는

행정기관의 주요 업무 추진성과를 종합 평가하여 행정의 책임성·효율성·신뢰성을 제고하는 데 의의가 있으며, 정부업무 등의 평가에 관한 기본법에 근거하여 분기별로 자체점검이, 반기별로는 자체평가가 실시되고 있다. 점검방법은 자체평가과제별 소위원회에서 평가지원팀과 함께 점검을 실시한 후 자체평가위원회에서 심의하는 단계별 점검으로 구성된다. 그리고 평가결과 개선사항은 항목별로 적절한 조치계획을 수립하여 이행된다⁵⁶⁾.

사. 독립적인 외부기관의 존재

1) 의의

국세행정이 투명하기 위해서는 내부감시기관의 역할뿐만 아니라 국세청과 독립된 외부감시기관의 존재 또한 매우 중요하다. 이 때 외부감시기관은 국세청에 대해 감시하고 견제를 행사하는 것과 관련하여 법적으로 그 권한을 명확히 부여받아야 한다. 즉, 외부감시기관의 역할 및 책임이 명확히 규정되어 있어 외부기관이 그 기능을 수행하는 데 제약이 있어서는 안 되고, 규정된 기능을 넘어선 간섭 등으로 권한의 남용이 있어서는 안 된다. 외부기관의 감사는 감사기준에 따라 수행되어야 하며, 감사를 수행하는 감사원은 충분한 전문적 지식을 갖추고 있어야 한다. 그리고 감사결과는 공시되어 국세행정의 운영 및 재정에 대해 납세자가 그 투명성을 확인할 수 있어야 한다.

2) 투명성 지침

독립적인 외부기관의 견제와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-10>과 같다.

56) www.nts.go.kr

<표 VI-10> 국세행정 투명성 지침 1-7: 독립적인 외부기관의 존재

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청은 독립적인 외부기관으로부터 그 사무에 대한 감독을 받아야 한다. ▷ 독립적인 외부기관의 감사 권한은 법에 의해 명료하게 인정된 것이어야 한다. ○ 독립적인 외부기관의 감사기준 및 그 절차는 명료한 기준에 따라야 한다. ▷ 감사범위 ▷ 감사기준 ▷ 감사수행원의 인적구성 ○ 독립적인 외부기관의 감사 결과는 명료해야 한다. 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 독립적인 외부기관의 감사권한에 대한 법규정, 감사기준 및 감사결과는 이해하기 쉽게 평이해야 한다. 	
	완 전 성	충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 독립적인 외부기관의 감사권한에 대한 법규정, 감사기준 및 감사결과는 외부기관의 국세청 감독 기능을 이해하는 데 충분해야 한다.
		관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 독립적인 외부기관의 감사권한에 대한 법규정, 감사기준 및 감사결과는 외부기관의 국세청 감독 기능과 관련된 것이어야 한다.
정확성		<ul style="list-style-type: none"> ○ 독립적인 외부기관의 감사권한에 대한 법규정, 감사기준 및 감사 수행결과는 정확해야 한다. 	
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 독립적인 외부기관의 국세청 감사권한에 대한 법규정은 공시되어야 한다. ○ 독립적인 외부기관의 감사기준은 공시되어야 한다. ○ 독립적인 외부기관의 감사 결과는 공시되어야 한다. 	
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 독립적인 외부기관의 국세청 감사권한에 대한 법규정, 감사기준, 감사결과는 신속하게 공시되어야 한다. ▷ 법규정 및 감사기준의 개정시 적시 공시해야 한다. ▷ 감사결과 및 결과조치 이행사항에 대한 내역도 즉시 공시해야 한다. 	
접근성	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 독립적인 외부기관의 국세청 감사권한에 대한 법규정, 감사기준, 감사결과에의 접근은 언제든지 가능해야 한다. 	
	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 독립적인 외부기관의 국세청 감사권한에 대한 법규정, 감사기준, 감사결과에 접근하여 외부기관의 국세청 감독 기능을 확인할 수 있어야 한다. 	

3) 현황 분석

국세청은 독립적인 외부기관의 견제와 관련하여 감사원 감사를 받고 있다. 감사원은 헌법 제97조와 감사원법 제20조의 규정에 따라 국가의 세입·세출의 결산을 검사하고, 국가기관과 법률이 정한 단체의 회계를 상시 검사·감독하여 그 집행에 적정을 기하며 행정기관의 사무와 공무원의 직무를 감찰하여 행정운영의 개선·향상을 도모하는 업무를 하고 있다⁵⁷⁾.

감사원의 감사업무에 대한 감사기준으로 감사원 홈페이지에 기관운영 감사 매뉴얼, 특정과제 감사 매뉴얼, 재무감사 매뉴얼, 성과감사 운영 매뉴얼, IT 감사 매뉴얼, 공공감사기준을 공시하고 있다.

국세청 감사에 대한 결과는 감사원 홈페이지에 공시되어 있다. 공시된 감사결과에는 재무감사뿐만 아니라, 직무감찰 결과 역시 포함된다. 재무감사의 경우 국세청 예산의 편성과 집행에 대한 분석을 통하여 재무적 자원 활용의 효율성을 높이고 예산집행의 적정성을 확보하여 효율적인 예산운영을 유도하기 위한 개선방안을 제시하는 것을 그 목적으로 하고 있다. 한편, 지방국세청을 대상으로 한 기관운영감사의 경우 그 주기능인 세원관리 및 세무조사업무에 대한 문제점 등을 발굴·시정함으로써 세원관리의 적정성 및 세무조사의 공정성을 확보하고 일선세무서의 세입금 수납 및 관리 실태를 점검함으로써 세입금 관리의 적정성을 확보하는 것을 그 목적으로 하고 있다.

예를 들어, 최근의 직무감찰 결과를 보면, 감사원이 지난해 11~12월 국세청 본청과 각 지방국세청 및 세무서를 대상으로 세입금 수납·관리 실태를 조사한 바에 의하면, 휴면계좌 등 불필요한 세무서 명의 예금계좌가 511개에 이르는 등 정부의 세무관리가 방

57) www.bai.go.kr(감사원 홈페이지)

만하게 이루어진 것으로 나타났다. 또한 세무공무원 2명은 임의로 계좌를 만들어 5억원 가량을 횡령한 사실이 드러났다. 그리고 지난해 7월 국세통합시스템과 납세보전제도 운영 실태를 감사한 결과, 정부가 과세자료를 제대로 공유하지 않아 세금 체납·결손 처분자에게 각종 환급금과 보상금을 지급해 온 것으로 드러났다.

감사원의 국세청 감사에 대한 공시와 관련하여 재무감사의 경우 가장 최근 보고서가 2004년으로 적시성이 부족하다는 문제가 있다. 또한 직무감사의 경우 일부 항목 및 일부 지방청에 대한 것만 공시되어 있다. 특히, 직무감사의 경우 국세행정의 투명성과 직결된 것으로 납세자는 국세행정이 자의적으로 집행된 사례를 알 권리가 있다. 따라서 중요한 감사 결과는 감사원 홈페이지뿐만 아니라 국세청과 관련 지방청 및 세무서에도 공시되어야 한다.

2. 세원관리 기능의 투명성

세원관리는 국세행정의 주요 업무 중의 하나로 각 세목별 납세 신고 관리, 경정, 부과, 감면 등의 업무를 수행하는 것을 일컫는다. 세원관리가 투명하기 위해서는 이를 집행하는 담당 세무공무원의 자의가 배제되는 것이 매우 중요하다. 이를 위해서는 세원관리 운영 지침이 마련되어야 하며, 시스템에 의한 관리 등을 통해 근거 과세의 기반을 확충하여야 한다. 그리고 세원관리를 전자적인 형태로 하는 것 역시 담당 세무공무원의 자의를 배제하는 역할을 한다. 한편, 이와 같이 담당 세무공무원의 자의적 행정을 배제하는 것 외에도 세원관리의 결과인 세수입 내역을 공개하는 것 역시 국세행정의 투명성을 제고하는 역할을 한다.

가. 세원관리 운영 지침

1) 의의

국세행정이 투명하기 위해서는 그 세원관리가 세무공무원의 자의적인 기준(discretionary criteria)이나 세무공무원과 납세자 간의 협상(negotiations)이 아닌 명확하고 안정된 집행기준 또는 원칙에 입각하여 이루어져야 한다. 국세행정의 집행이 자의적이고 협상 가능한 것이라면, 납세자는 미래에 납부할 세금에 대해 불안하고 예측 불가능한 상태에 놓이게 되므로 조세는 불투명하게 된다. IMF(2007)에서는 조세행정의 집행과 관련하여 이는 법상 정해진 일정에 따라야 하고 잘 정의된 정책 목적이 그 길잡이 역할을 하여야 한다고 했다. 즉, 세무행정의 집행, 감독 및 보고에 대한 명확한 절차가 규정되어 있어야 한다.

OECD에서는 투명성 관련 규정의 성격에 대해 <표 VI-11>을 제시한 바 있다. 이는 국세행정 집행기준의 제정시 참고가 될 수 있을 것이다.

<표 VI-11> OECD의 투명성 관련 규정의 성격⁵⁸⁾

-
- ① 규정은 정책 목표를 명확히 보여주어야 한다. 또한 명확하고 간단한 언어로 표현되고 건전한 법적 기준을 갖고 있어야 한다.
 - ② 새로운 규정과 관련해서는 종종 공공자문이 있는 것이 바람직하다.
 - ③ 규정 적용 절차는 공개되어야 하고 그 적용에 있어 차별적인 요건이 없어야 한다. 이에는 소송절차(appeals process)가 포함된다.
 - ④ 규정 및 그 영향은 발간 보고서를 통해 정기적으로 검토되어야 한다.
-

그런데 위의 규정의 성격을 들여다보면, 본 보고서에서 정의한 투명성 요건과 일치함을 확인할 수 있다. 첫 번째의 명료성 및 평

58) IMF(2007), 전제서, p. 29.

이성은 조세투명성의 첫 번째 요건인 이해가능성과 관련된 것이고 세 번째의 공개는 조세투명성의 두 번째 요건인 가시성과 관련된 것이다. 또한 네 번째의 발간보고서를 통한 정기적인 검토는 조세투명성의 마지막 요건인 접근성의 요소 중 검증가능성과 관련된 것이다.

2) 투명성 지침

세원관리 운영지침과 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-12>와 같다.

<표 VI-12> 국세행정 투명성 지침 2-1: 세원관리 운영지침

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세원관리 운영지침은 명료해야 한다. ▷ 납세신고에 대한 관리 ▷ 경정에 대한 관리 ▷ 부과되는 세금의 내용, 부과시기에 대한 관리 ▷ 감면되는 세금의 내용, 감면시기, 감면방법에 대한 관리 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세원관리 운영지침은 국세공무원이 이해하기 쉽게 평이해야 한다. 	
	완 전 성	충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세원관리 운영지침은 국세청의 세원관리 방식을 이해하는 데 충분하여야 한다. ▷ 납세신고관리, 경정관리, 부과 및 감면관리 등에 대한 매뉴얼이 있어야 한다.
		관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세원관리 운영지침은 국세청의 세원관리 방식에 관련된 것이어야 한다.
정확성		<ul style="list-style-type: none"> ○ 세원관리 운영지침은 국세청의 세원관리 방식을 정확하게 반영하고 있어야 한다. 	

<표 VI-12>의 계속

요건	구성요소	내용
가시성	공시성	○ 세원관리 운영지침의 열개(framework)는 공시되어야 한다. ▷ 세원관리 대상별로 운영지침을 작성하여 공시해야 한다.
	적시성	○ 세원관리 운영지침은 신속하게 공시되어야 한다. ▷ 세원관리 대상별로 운영지침이 변경되면 신속하게 공시해야 한다.
접근성	접근 가능성	○ 세원관리 운영지침에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다. ▷ 접근이 가능한 자의 범위(예를 들어 내부감사, 외부평가기관 등)가 명확히 규정되어 있어야 한다.
	검증 가능성	○ 세원관리 운영지침에 접근하여 국세청의 세원관리 이행기준을 확인할 수 있어야 한다. ▷ 세원관리 운영지침에 문제점이 없는지 주기적인 검토가 필요하다. ▷ 무신고, 탈루소득이 많을 경우 세원관리의 운영지침이 어떻게 수정되었는지 피드백할 수 있는 시스템이 구축되어 있어야 한다.

3) 현황 분석

국세청에서는 현재 세원관리 업무와 관련하여 법규화된 운영지침을 공시하고 있지 않다. 국세청 법의 제정을 통해 관련 내용을 규정화하여 세원관리 업무에 대해 국세행정 공무원의 자의를 배제하고 그 투명성을 제고할 필요가 있다.

나. 전자 세원관리

1) 의의

세원관리를 전자적인 형태로 하는 것은 납세신고 관리, 경정, 부

과, 감면 등의 업무에 대한 효율적인 감독기능을 가능하게 한다. 그리고 세무공무원의 자의적인 행동 기회를 제거하는 데 중요한 역할을 하여 세원관리의 투명성을 향상시킨다.

전자시스템은 납세자의 계정에 기록된 정보에 대해 기초자료와 상호대사가 가능하고 이를 시스템에 입력한 세무공무원의 이름을 확인함으로써 전체적인 추적감사가 가능하도록 제공되어야 한다. 또한 컴퓨터시스템은 국세행정 관련 기관이 정보를 쉽게 교환할 수 있도록 능력을 갖추어야 한다. 단, 모든 납세자 정보는 비밀 유지조항 등을 통해 보호받을 수 있어야 한다⁵⁹⁾.

2) 투명성 지침

전자 세원관리와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-13>과 같다.

<표 VI-13> 국세행정 투명성 지침 2-3: 전자 세원관리

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 전산 정보를 관리하는 부서가 별도로 있고 해당 부서 및 담당자의 역할 및 책임은 명료해야 한다. ○ 전자 세원관리에 대한 운영지침은 명료해야 한다. <ul style="list-style-type: none"> ▷ 전자 세원관리 대상을 명확히 해야 한다. ○ 국세청의 전산화 관련 통계는 명료해야 한다.
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 전산 정보 관리 부서의 역할 및 책임, 전자세원관리를 위한 운영지침, 전산화 관련 통계는 이해하기 쉽게 평이해야 한다.
	완전성 충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세원관리가 전자적인 형태로 이루어지고 있는 정도를 알 수 있도록 충분해야 한다. <ul style="list-style-type: none"> ▷ 납세신고, 경정, 결정 및 부과에 대한 자료가 전자적 형태로 보관되고 있어야 한다.

59) IMF(2007), 전계서, p. 29.

<표 VI-13>의 계속

요건	구성요소	내용
	관련성	○ 전자적인 형태로 관리되고 있는 자료는 세원관리와 관련이 있어야 한다.
	정확성	○ 전자적 형태로 관리되고 있는 세원관리 자료는 정확해야 한다. ▷ 세원관리를 위한 자료의 입력자는 세원관리를 위한 자료의 출력에 투입될 수 없다.
가시성	공시성	○ 전산 정보를 관리하는 부서와 그 역할 및 책임은 공시되어야 한다. ○ 전자 세원관리를 위한 운영지침은 공시되어야 한다. ○ 국세청의 전산화 관련 통계는 공시되어야 한다.
	적시성	○ 공시는 신속하게 적시에 이루어져야 한다.
접근성	접근 가능성	○ 공시된 전산 정보 관리 부서의 역할 및 책임, 전자 세원관리를 위한 운영지침, 전산화 관련 통계 등에의 접근은 언제든지 가능해야 한다.
	검증 가능성	○ 그리고 이에 접근하여 세원관리의 전산화 정도를 확인할 수 있어야 한다. ▷ 납세자 및 세무대리인이 직접 입력한 전산자료의 검증기능이 있어야 한다. ▷ 납세자의 과세자료(공제, 감면세액 대상 자료 등)가 다른 기관을 통해서 입력된 경우 검증기능이 있어야 한다. ▷ 실제 세원자료가 전산에서 관리되고 있는 자료와 일치하는지 제3자의 검증기능이 필요하다.

3) 현황 분석

국세청은 2002년 4월 홈택스 서비스를 도입한 이후 단계적으로 확대, 발전시켜 전자 세원관리의 기반을 마련하였다. 그리고 지난

2007년 12월에는 IT 서비스 관리수준을 검증하는 국제표준규격 ISO/IEC 20000 인증을 획득하면서 국세청의 IT 서비스 품질과 안정성은 세계적으로 인정받았다.

국세청의 전산정보 관리부서를 보면, 현재 국세청 본청에서는 전산정보관리관을 별도의 부서로 두어 운영하고 있다. 전산정보관리관은 크게 전산기획담당관, 전산운영담당관, 정보개발1담당관, 정보개발2담당관으로 구성되어 있으며, 다음과 같이 각각 국세행정 전산정보 시스템을 관리하고 있다.

- ① 전산기획담당관 : 국세행정의 정보화 기본계획 수립, 정보화 조직, 인력 및 사업 총괄, 정보화 교육관리 및 정보화부문 국정통합평가 총괄, 정보화 예산, 사업계약, 인사에 관한 사항, 전산보안에 관한 사항
- ② 전산운영담당관 : 국세통합시스템 주전산기 및 전산망 운영, 전산처리된 자료의 관리, 전산장비관리 및 유지보수, 통신망 관리 및 출력업무 지원, 세무서처리·현금영수증시스템·통합운영서버 운영 및 관리
- ③ 정보개발1담당관 : 국세통합시스템의 응용프로그램 개발 유지관리업무총괄, 국세통합시스템의 소득세, 법인세 및 징세분야 프로그램의 개발 및 유지 관리, 응용프로그램 중 공통분야 개발 및 유지보수, 세적, 민원분야 개발 및 유지관리, 국세정보관리시스템(TIMs) 개발 및 유지관리, TIMs 전산장비 운영 및 관리자정보시스템 관리
- ④ 정보개발2담당관 : 홈택스시스템 및 전산장비관리총괄, 홈택스 예산, 중장기 계획 마련 및 추진, 법인세 전자신고, 부가세·소비제세 전자신고, 전자민원, 행정정보 공동이용, 전자고지·납부, 소득세·원천세 전자신고, 지급조서 전자제출, 홈택스 시스템 관리, 전산장비 관리 및 보급

또한 국세통계연보에서는 국세행정 전산화 현황 관련 통계를 공시하고 있다. 구체적으로 본청 및 각 지방국세청별 전산장비 현황, 전산요원 현황, 전산자료 처리실적 건수 등이 공시되고 있다.

다. 세수입 및 세출내역의 공개

1) 의의

세원관리가 투명하기 위해서는 납세신고 관리, 경정, 부과, 감면 등의 업무에서 나아가 세원관리의 결과물이라 할 수 있는 세수입 내역을 공개하여야 한다. 왜냐하면, 납세자에게 세원의 투명성을 위해 소득에 대한 정보를 요구하기 위해서는 과세관청의 세수입 내역 및 세출내역에 대한 투명한 관리와 그 공개가 전제되어야 할 것이기 때문이다. 따라서 과세관청은 세수입 내역과 함께 세출내역을 공개함으로써 납세자로 하여금 자신이 납부한 세금이 어떻게 이용되고 있는지 그 내용을 투명하게 알 수 있도록 하여야 한다. 또한 이는 납세자의 납세순응도를 제고하는 방안이기도 하다. 한편, 세수입 및 세출내역의 공개는 연간 책자 발간 등을 통해 정기적으로 공식화된 절차에 따라 이루어져야 한다.

2) 투명성 지침

세수입 및 세출내역의 공개와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-14>와 같다.

<표 VI-14> 국세행정 투명성 지침 2-4: 세수입 및 세출내역의 공개

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세수입 및 세출내역의 공개 기준은 명료해야 한다. ▷ 세목별 세수입 내역 ▷ 신고, 경정, 부과 현황 ▷ 세액공제, 감면 현황 ▷ 세목별·기능별 지출내역 	
	평이성	○ 세수입 및 세출내역의 공개기준과 세수입 및 세출내역은 이해하기 쉽게 평이해야 한다.	
	완 전 성	충 분 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세수입내역은 세목별 신고, 경정, 부과, 감면 현황을 이해할 수 있을 정도로 충분해야 한다. ○ 세출내역은 납세자가 자신이 납부한 세금이 어떻게 사용되는지 이해하는 데 충분해야 한다.
		관 련 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세수입내역은 세목별 신고, 경정, 부과, 감면 현황과 관련된 것이어야 한다. ○ 세출내역은 납세자가 자신이 납부한 세금이 어떻게 사용되는지에 관한 것이어야 한다.
		정 확 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세수입내역은 세목별 신고, 경정, 부과, 감면 현황을 정확히 반영해야 한다. ○ 세출내역은 실제 재정지출내역을 정확히 반영해야 한다.
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세수입 및 세출내역의 공개기준은 공시되어야 한다. ○ 세수입내역은 공시되어야 한다. ▷ 신고, 경정, 부과 현황 ▷ 세액공제, 감면 현황 ○ 세출내역은 공시되어야 한다. 	
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 공시는 적시에 신속하게 이루어져야 한다. ▷ 세목별 세수입에 대한 정보는 적정 주기로 제공되어야 한다. 	
접근성	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세수입 및 세출내역에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다. ▷ 세목별 세수입내역은 간행물 등에 의하여 발간되어야 한다. 	
	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세목별 세수입내역에 접근하여 신고, 경정, 부과, 감면 현황을 확인할 수 있어야 한다. ○ 세출내역에 접근하여 납세자는 자신이 납부한 세금이 사용되는 곳을 확인할 수 있어야 한다. 	

3) 현황 분석

국세청은 세수입 및 세출내역을 국세통계연보를 통해 공시하고 있다. 구체적으로 세수입 및 세출통계는 세수입의 경우 세목별로, 세출의 경우 기능별로 공시되고 있는데 2008년 현재 2006년까지의 수치만이 제공되고 있다. 따라서 직전연도의 통계를 확인할 수 없어 적시성이 부족하다는 문제가 있다.

<표 VI-15> 세입 및 세출 현황

(단위: 억원, %)

구분	2003		2004		2005		2006	
	금액	구성비	금액	구성비	금액	구성비	금액	구성비
세입	1,196,755	100.0	1,196,460	100.0	1,364,592	100.0	1,478,656	100.0
국세	1,049,257	87.7	1,081,704	90.4	1,223,916	89.7	1,326,742	89.7
(내국세)	894,957	74.8	926,809	77.5	1,018,268	74.6	1,114,733	75.4
(관세)	68,473	5.7	67,965	5.7	63,177	4.6	68,584	4.6
(기타)	85,827	7.2	86,930	7.2	138,058	10.1	130,150	8.8
종합부동산세	-	-	-	-	4,413	0.3	13,275	0.9
세외수입	147,498	12.3	114,756	9.6	140,676	10.3	151,914	10.3
세출	1,172,229	100.0	1,182,362	100.0	1,342,076	100.0	1,448,360	100.0
방위비	184,914	15.8	199,951	16.9	219,759	16.4	234,281	16.2
교육비	207,497	17.7	221,127	18.7	274,669	20.5	284,568	19.6
사회개발비	153,317	13.1	165,800	14.0	178,972	13.3	196,906	13.6
경제개발비	324,993	27.7	307,528	26.0	282,488	21.0	301,146	20.8
일반행정비	126,934	10.8	119,089	10.1	147,428	11.0	172,083	11.9
기타지출	174,574	14.9	168,867	14.3	238,760	17.8	259,376	17.9
세출입차	24,526	-	14,098	-	22,516	-	30,296	-

출처 : 『국세통계연보』

3. 세무조사 기능의 투명성

세무조사 기능이 투명하기 위해서는 조사대상의 선정부터 시작해서 조사처리, 조사의 연장, 확대, 조사의 종료 및 조사결과의 통지 등 전 과정이 모두 투명해야 한다. 그리고 세무조사의 전 과정에 대해 독립적인 기관의 감독 및 견제를 통해 조사의 객관성 및 투명성을 확보해야 한다. 또한 세무조사 실적 통계를 공시함으로써 조사결과의 투명성을 더욱 제고할 수 있다.

가. 조사대상 선정의 객관화

1) 의의

세무조사가 투명하기 위한 첫 번째 단계는 조사대상의 선정에 있어 객관성을 확보하는 것이다. 아무리 조사과정이 투명하게 이루어진다고 하더라도 조사대상을 선정하는 과정에서 자의성이 개입되어 있다면 세무조사 과정이 투명하다고 할 수 없다. 그리고 조사대상 선정에 있어 불만을 갖는 납세자는 결코 조사결과에 순응하기 어려울 것이다.

조사대상의 선정이 객관적으로 공평하게 이루어지기 위해서는 규정화된 기준에 따라 조사대상이 선정되어야 한다. 그리고 그 기준은 객관적이고 과학적인 방법으로 이루어져 있어야 한다. 또한 조사대상 선정 기관에는 외부 전문가가 포함되어 있어 독립성이 확보되고, 조사기관 내부에서 발생할 수 있는 공모에 대해 견제할 수 있어야 한다.

2) 투명성 지침

조사대상 선정의 객관화와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-16>과 같다.

<표 VI-16> 국세행정 투명성 지침 3-1: 세무조사대상 선정의 객관화

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세무조사대상 선정기준은 명료해야 한다. ▷ 정기 및 특별 세무조사대상 선정 기준은 법규화 되어 있어야 한다. ▷ 관련 기준은 객관적이고 과학적이어야 한다. ○ 세무조사대상 선정자의 선정기준이 있어야 한다. ▷ 세무조사대상 선정자에는 독립적인 외부전문가가 포함되어 있어야 한다. 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세무조사대상 선정기준은 이해하기 쉽게 평이해야 한다. 	
	완 전 성	충 분 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세무조사대상 선정기준은 납세자가 세무조사대상에 선정된 이유를 납득할 수 있을 만큼 충분해야 한다. ○ 세무조사대상 선정자의 선정기준은 독립성 확보에 충분해야 한다.
		관 련 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세무조사대상 선정기준은 객관적이어야 한다. ▷ 선정기준은 납세자의 조세탈루, 누락 등과 관련이 있어야 한다.
가시성	정 확 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세무조사대상 선정기준은 실제 조사대상을 선정하는 기준과 일치해야 한다. 	
	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세무조사대상 선정기준은 법제화되어 공시되어야 한다. ○ 세무조사대상 선정기관의 인적 구성은 공시되어야 한다. 	
접근성	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세무조사 대상 선정기준 및 선정기관의 인적 구성은 신속하게 제공되어야 한다. ▷ 세무조사 대상 선정기준이 변경될 경우 즉시 공시한다. 	
	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세무조사대상 선정기준에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다. 	
접근성	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 조사대상 선정기준에 접근하여 납세자는 조사대상에 선정된 이유를 확인할 수 있어야 한다. ▷ 세무조사 대상 선정기준에 부합하지 않은 조사에 대해 납세자가 이의제기할 수 있는 방안이 마련 되어 있어야 한다. 	

3) 현황 분석

국세청은 세무조사의 객관성과 투명성을 제고하고자 2003년 7월 조사대상 선정기준을 사전 공개하였으며, 2006년 3월에는 조사절차규정을 공개하였다. 또한 2006년 9월 민간 조세전문가가 참여하는 조사대상 선정 자문위원회를 최초 운영한 바 있다.

조사사무처리규정상 조사대상 선정기준을 보면, 이는 제2장 제27조에 규정되어 있다. 그리고 이는 국세기본법 제81조의6(세무조사대상자 선정)에서도 규정하고 있다. 그 내용을 보면, 조사대상자의 선정은 크게 정기 선정과 수시 선정으로 구분된다. 정기 선정의 경우 신고내용의 적정성 여부를 검증하기 위한 것으로 1) 국세청장이 납세자의 신고내용에 대한 정기적인 성실도 분석 결과 불성실 혐의가 있다고 인정되는 경우, 2) 최근 4과세기간(또는 4사업연도) 이상 동일 세목의 세무조사를 받지 아니한 납세자에 대하여 업종, 규모 등을 고려하여 신고내용이 적정한지를 검증할 필요가 있는 경우, 3) 무작위추출방식에 의하여 표본조사를 하려는 경우 세무공무원은 객관적 기준에 따라 공정하게 그 대상을 선정하여야 한다.

한편, 수시 선정의 경우에는 공평과세와 세법질서의 확립을 위하여 1) 납세자가 세법이 정하는 신고, 세금계산서 또는 계산서의 작성·교부·제출, 지급명세서의 작성·제출 등의 납세협력 의무를 이행하지 아니한 경우, 2) 무자료거래, 위장·가공거래 등 거래내용이 사실과 다른 혐의가 있는 경우, 3) 납세자에 대한 구체적인 탈세제보가 있는 경우, 4) 신고내용에 탈루나 오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우 세무공무원은 세무조사를 실시할 수 있다.

그리고 조사처리규정 제27조 4항에 의하면, 조사대상 선정시 국세청장은 업종별 신고성실도, 계층별·유형별·지역별 세부담 형평 등을 감안하여 적정 조사비율이 유지되도록 하여야 한다.

나. 조사처리 과정의 법제화

1) 의의

세무조사 과정에서 세무공무원의 자의 개입 및 납세자와 세무공무원의 공모를 막고, 또한 납세자의 권리를 보호하기 위해서는 세무조사 처리과정을 법제화하여야 한다. 왜냐하면 조사사무에 관한 사항은 국민의 권익에 직접적인 영향을 주는 사항이 대부분이므로 이를 법령으로 규율하는 것이 타당하기 때문이다. 또한 법령으로 규율하게 될 경우 불명확한 개념에 대해서는 사법부의 법리적 판단이 보다 용이하고 하위 법규에 의하여 보다 구체화될 수 있는 길이 열려 있기 때문이다⁶⁰⁾. 또한 납세자 입장에서 보면 조사행정의 예측가능성과 투명성을 크게 제고할 수 있다. 그리고 납세자의 권리행사와 관련된 구체적인 방법과 절차 등을 예고함으로써 조사 받는 납세자의 실질적인 권익보호가 가능해진다. 이 외에도 조사공무원의 부당한 재량권 행사에 대해서는 납세자의 항변권이 강화되는 효과가 있다⁶¹⁾.

2) 투명성 지침

조사처리 과정의 법제화와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-17>과 같다.

60) 오윤·박명호, 『세무조사제도 개혁방안』 한국조세연구원, 2007, pp. 56~57.

61) 국세청, 「최초로 조사사무처리규정 외부 공개」 보도 참고자료, 2006, p. 5.

<표 VI-17> 국세행정 투명성 지침 3-2: 세무조사 처리과정의 법제화

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	○ 세무조사 처리과정은 명료해야 한다. ▷ 세무조사는 법제화된 기준에 따라 수행되어야 한다. ▷ 세무조사 방법, 기간 등은 명료해야 한다. ▷ 세무조사시 조사관의 권한범위는 명확해야 한다.	
	평이성	○ 세무조사 처리기준은 이해하기 쉽게 평이해야 한다.	
	완 전 성	충 분 성	○ 세무조사 처리기준은 조사처리 과정에서 담당 조사관의 자의가 배제될 수 있도록 조사방법 및 절차를 규정해야 한다.
		관 련 성	○ 세무조사 처리기준은 세무조사 처리과정과 관련된 것이어야 한다.
	정 확 성	○ 세무조사 처리기준은 정확해야 한다.	
가시성	공시성	○ 세무조사 처리기준은 법제화되어 공시되어야 한다. ▷ 국세청 홈페이지 등에 공시되어야 한다. ○ 세무조사 기간 및 방법 등은 세무조사 대상 납세자에게 고지되어야 한다.	
	적시성	○ 공시는 신속하게 적시에 이루어져야 한다.	
접근성	접근 가능성	○ 세무조사 처리기준에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다. ▷ 세무조사 처리절차에 대한 기록은 문서화되어 있어야 한다.	
	검증 가능성	○ 세무조사 처리기준에 접근하여 조사 이행 기준 및 그 절차를 확인할 수 있어야 한다. ▷ 독립적인 제3자 세무조사 처리기준의 이행을 감리하는 제도가 있어야 한다.	

3) 현황 분석

1996년 국세기본법에 세무조사에 대한 규정이 도입되기 이전 국세청은 정부조직법상 부여된 세무조사의 권한에 대해 별도의 법

규적 제약을 받지 않았다. 하지만 세무공무원의 자의적인 조사권의 행사가 국민의 권익을 침해하는 것을 규제하기 위하여 정부는 1996년 국세기본법 제7장의 2에 세무조사 과정에서 납세자의 권익보호를 위한 규정을 도입하였다. 그 주된 내용을 보면, 조사시 납세자권리현장의 교부, 중복조사의 금지, 세무조사에 있어 조력을 받을 권리, 납세자의 성실성 추정, 세무조사의 사전통지와 연기신청, 세무조사에 있어 결과통지, 비밀유지, 정보의 제공 등으로 구성되어 있다⁶²⁾.

그리고 2006년 3월에는 투명한 세정을 위한 일환으로 그동안 외부에 비공개해 왔던 「조사사무처리규정(국세청훈령)」을 국세청 홈페이지를 통해 전면 공개하였다. 그 내용을 보면, 크게 제1장 총칙, 제2장 일반세무조사, 제3장 조세범칙조사로 구성되어 있다. 제1장 총칙의 경우 세무조사의 기본원칙 및 납세자의 권익보호 관련 내용을 주로 담고 있다. 그리고 제2장 일반세무조사에서는 조사사무의 일반원칙을 비롯하여 각 세목에 대한 조사관리 실시지침을 규정하고 있다. 특히 조사사무의 일반원칙에서는 조사대상자 선정방법, 선정절차, 조사반의 편성 및 운영, 조사방법, 실시 지침 등의 내용을 다루고 있다. 한편, 제3장 조세범칙조사에서는 직접국세와 간접국세로 나누어 범칙조사 사무처리규정을 규정하고 있고 조세범칙 처분에 대해 별도로 규정하고 있다. 이와 같이 세무조사 전 과정에 대한 조사관리규정이 공개됨에 따라 조사행정의 예측가능성과 투명성이 제고될 수 있는 조세인프라를 갖추게 되었다.

다. 세무조사 실적의 공개

1) 의의

세무조사가 투명하기 위해서는 조사대상의 선정을 객관화하고

62) 오윤·박명호, 전게서, pp. 53~57.

조사처리 과정을 법제화하여 이를 공개하는 것 외에 조사실적 통계를 납세자에게 공개하여야 한다.

2) 투명성 지침

조사실적의 공개와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-18>과 같다.

<표 VI-18> 국세행정 투명성 지침 3-3: 세무조사 실적의 공개

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	○ 세무조사 실적 통계는 명료해야 한다. ▷ 확정 신고인원, 조사인원 ▷ 결정수입금액, 신고소득금액, 결정소득금액, 부과세액 ▷ 납세자 규모별, 지역별, 업종별로 구분	
	평이성	○ 세무조사 실적 통계는 납세자가 이해하기 쉽게 평이해야 한다.	
	완 전 성	충 분 성	○ 세무조사 실적 통계는 납세자가 세무조사 관련 그 투명성을 이해하는 데 필요한 정보를 충분히 반영하여야 한다.
		관 련 성	○ 세무조사 실적 통계는 세무조사 관련 실적을 반영하여야 한다.
가시성	정 확 성	○ 세무조사 실적 통계는 실제 세무조사 결과를 반영하여야 한다.	
	공시성	○ 세무조사 실적 통계는 공시되어야 한다. ▷ 세무조사 대상 기업 수, 조사인원, 조사기간, 세목별 추정세액 등을 공시해야 한다.	
접근성	적시성	○ 세무조사 실적 통계의 공시는 신속하게 이루어져야 한다. ▷ 세무조사 실적 통계는 주기적으로 공시되고 책자로 발간되어야 한다.	
	접근 가능성	○ 세무조사 실적 통계에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다.	
접근성	검증 가능성	○ 세무조사 실적 통계에 접근하여 세무조사 결과에 대한 통계 관련 필요한 내용을 확인할 수 있어야 한다. ▷ 독립적인 제3자에 의한 검증기능을 확보하고 있어야 한다.	

3) 현황 분석

국세청은 국세청 홈페이지에 국세통계연보를 통해 조사실적에 대한 통계를 공시하고 있다. 통계자료의 구성을 보면, 개인사업자와 법인사업자의 세무조사 비율 및 조사실적이 별도로 구분되고 있다. 개인사업자 조사실적의 경우 2006년도까지 확정신고인원, 조사인원, 결정수입금액, 신고소득금액, 결정소득금액, 부과세액 등이 공시되고 있다. 한편, 법인사업자의 경우 역시 2006년까지의 가동법인 수, 조사법인 수, 결정수입금액, 신고소득금액, 결정소득금액, 부과세액이 공시되고 있으며, 특히 가장 최근 연도인 2006년에 대해서는 법인규모별 및 수입금액별로 구분하여 공시하고 있다.

한편, 양도소득세와 부가가치세 조사실적의 경우 별도로 구분하여 공시하고 있다. 구체적으로 양도소득세 조사실적의 경우 연도별, 지방청별로, 부가가치세 조사실적의 경우 연도별, 지방청별, 수입금액 규모별로 공시되어 있다. 이 외에도 주류 유통과정 추적조사 실적, 주식변동 조사실적, 자료상 조사실적, 조세범칙 조사실적, 탈세제보자료 처리실적, 탈세정보포상금 지급현황에 대한 통계가 별도로 공시되고 있다.

<표 VI-19> 개인사업자와 법인사업자의 조사실적

(단위: 백만원)

연도	개인사업자			법인사업자		
	확정신고인원	조사인원	부과세액	가동법인 수	조사법인 수	부과세액
2002	1,782,369	6,141	215,098	286,352	5,326	2,356,539
2003	2,010,363	4,522	202,573	317,154	4,536	2,349,512
2004	2,114,527	4,370	211,782	330,187	5,683	3,140,888
2005	2,235,905	3,989	229,786	341,866	6,343	3,015,769
2006	2,279,497	4,049	456,339	360,821	5,545	2,799,273

출처 : 『국세통계연보』

참고로, 개인사업자와 법인사업자의 조사실적은 <표 VI-19>와 같다.

4. 징세기능의 투명성

징세 역시 국세행정의 주요 업무 중의 하나로 대표적인 징수업무로는 국세징수 및 체납정리가 있다. 징세기능이 투명하기 위해서는 징세업무가 세무공무원의 재량이 아닌 법적 기준과 절차에 따라 이루어져야 하고, 그 결과가 납세자에게 공개되어야 한다.

가. 국세징수 업무의 법제화

1) 의의

부과된 세액의 징수는 법제화된 절차에 따라 이루어져야 한다. 그리고 납세자는 법 규정을 통해 징수시점 및 그 절차를 예측할 수 있어야 한다.

2) 투명성 지침

국세징수 업무의 법제화와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-20>과 같다.

<표 VI-20> 국세행정 투명성 지침 4-1: 국세징수 업무의 법제화

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세징수 업무는 명료해야 한다. ▷ 국세징수 업무는 법제화되어야 한다. · 국세징수 절차(납세고지, 독촉, 압류, 매각, 청산 순서임)

<표 VI-20>의 계속

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	· 체납처분 절차(압류, 매각, 청산 순서임) ▷ 징수기준 및 그 절차는 명료해야 한다.	
	평이성	○ 국세징수 기준 및 그 절차는 국세공무원 및 납세자가 이해하기 쉽게 평이해야 한다.	
	완 전 성	충분성	○ 국세징수 규정은 국세징수 절차 및 체납처분 절차를 충분히 반영해야 한다.
		관련성	○ 국세징수 규정은 납세고지, 독촉, 압류, 매각, 청산 및 체납처분 절차에 관한 것이어야 한다.
	정확성	○ 국세징수 규정은 정확해야 한다.	
가시성	공시성	○ 국세징수 업무의 처리 기준 및 그 절차는 법제화되어 공시되어야 한다.	
	적시성	○ 공시는 적시에 신속하게 이루어져야 한다.	
접근성	접근 가능성	○ 국세징수 규정에 대한 접근은 언제든지 가능해야 한다.	
	검증 가능성	○ 국세징수 규정에 접근하여 징수기준 및 그 절차를 확인할 수 있어야 한다.	

3) 현황 분석

국세청은 국세청 본청의 납세지원국 내에 징세과를 두고 있으며, 징세과에서는 국세징수업무 총괄, 혁신업무 등 징세과 업무 실무 총괄, 세수 및 세정지원 관련업무, 금융자산 일괄조회, 신용정보 제공 등 체납정리업무, 징수보고, 세외수입, 환급업무, 압류, 공매, 고액체납자 명단공개, 출국규제업무, 징세업무 관련 프로그램 개발 전산업무 등을 수행하고 있다.

그리고 징수업무 수행시 그 기준 및 절차에 대해서는 국세징수법을 두어 규정하고 있다. 국세징수법은 국세징수를 위한 기본적인 공통적인 징수절차를 규정한 법이므로 총칙법적인 성격을 갖

는다. 그리고 이와 동시에 국세의 징수에 관한 구체적인 절차를 규정한 법률이므로 절차법의 성격을 갖는다. 구체적으로 국세징수 절차는 납세고지, 독촉, 압류, 매각, 청산 순으로 이루어진다. 이 중 납세고지 및 독촉은 각 세법에 의하여 성립·확정된 조세채권에 대해 임의적으로 납부를 구하는 절차에 해당한다. 한편, 압류, 매각, 청산의 경우 체납시 강제적인 조세채권의 실현절차에 해당한다⁶³⁾.

나. 국세징수 및 체납정리 내역의 공개

1) 의의

국세징수 업무가 투명하기 위해서는 징수절차 및 시기에 대한 예측뿐만 아니라 부과 징수된 세액이 세입에 어떠한 영향을 미치는지에 대해서도 알 수 있어야 한다. 따라서 부과 징수된 세수내역은 정기적인 발간 책자를 통해 납세자가 확인할 수 있어야 한다. 징수내역에는 세목별 징수 결정액 및 수납액, 체납액, 체납 정리금액 등의 정보가 명료하고 평이한 언어로 제시되어 있어 납세자가 징세 결과를 이해하는 데 충분해야 한다.

2) 투명성 지침

국세징수 및 체납정리 내역의 공개와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-21>과 같다.

63) 이철재, 『세법강의』, 세경사, 2007, p. 1343.

<표 VI-21> 국세행정 투명성 지침 4-2: 국세징수 및 체납정리 내역의 공개

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	○ 국세징수 및 체납정리 결과에 대한 통계는 명료해야 한다. ▷ 세목별 징수 결정액 및 수납액 ▷ 세목별 체납액 및 체납 정리금액	
	평이성	○ 국세징수 및 체납정리 결과는 납세자가 이해할 수 있도록 평이해야 한다.	
	완 전 성	충 분 성	○ 국세징수 및 체납정리 결과에 대한 통계는 납세자가 징수된 세액 및 체납액, 체납정리액 등을 이해하는 데 충분해야 한다.
		관 련 성	○ 국세징수 및 체납정리 결과에 대한 통계는 징수된 세액 및 체납액, 체납정리액 등에 관련된 것이어야 한다.
	정 확 성	○ 국세징수 및 체납정리 결과에 대한 통계는 정확해야 한다.	
가시성	공시성	○ 국세징수 및 체납정리 결과에 대한 통계는 세목별, 납세자 유형별로 주기적으로 공시되어야 한다. ▷ 징수 결정액 및 수납액 ▷ 체납액 및 체납 정리금액	
	적시성	○ 국세징수 및 체납정리 결과에 대한 통계는 신속하게 공시되어야 한다.	
접근성	접근 가능성	○ 국세징수 및 체납정리 결과에 대한 통계에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다.	
	검증 가능성	○ 국세징수 및 체납정리 결과에 대한 통계에 접근하여 징수된 세액 및 체납액, 체납정리액 등을 확인할 수 있어야 한다. ▷ 국세징수 및 체납정리 통계결과에 대한 제3자의 검증기능이 있어야 한다.	

3) 현황 분석

국세청에서는 국세통계연보를 통해 국세징수 및 체납정리 결과를 공시하고 있다. 공시 내용을 보면, 2008년 8월 현재 2006년까지의 예산액, 징수결정액, 수납액, 미수납액 등을 연도별, 세목별, 지역별, 세무서별로 확인하는 것이 가능하다. 그리고, 체납액 정리 실적의 경우 2006년까지의 정리실적 금액을 지역별, 세목별로 확인하는 것이 가능하다.

<표 VI-22> 국세징수 및 체납정리 실적

(단위: 억원)

	징수실적	체납발생액		
		합계액(1=2+3)	정리실적(2)	미정리(3)
2001	740,273	133,930	105,155	28,775
2002	822,259	148,544	119,693	28,851
2003	922,312	159,974	130,803	29,171
2004	952,764	186,230	146,506	39,724
2005	1,044,279	192,954	149,056	43,898
2006	1,138,795	187,191	146,621	40,570

출처 : 『국세통계연보』

5. 납세서비스 및 권익보호 기능의 투명성

가. 납세서비스 운영지침

1) 의의

국세행정의 납세서비스 제공 기능이 원활하고 투명하게 이루어지기 위해서는 이에 대한 일반적인 지침이 필요하다. 국세행정 서비스 운영지침은 국세행정 공무원이 업무를 수행함에 있어 필요한 서비스 정신에 대한 선언적 규정과 함께 구체적인 시행지침을 담고 있어야 한다.

국세행정 서비스 운영지침의 제정과 아울러, 국세청의 납세서비스 기능이 제대로 수행되고 있는지 확인하기 위해서는 납세자를 대상으로 한 만족도 조사가 공시되어야 한다. 만족도 조사는 정기적으로 정해진 절차에 따라 계획됨으로써 기간 간 국세행정 서비스에 대한 성과 비교가 가능하여야 한다. 그리고 체계적인 조사 및 그 결과의 활용을 위해서는 조사계획, 조사시기, 조사방법, 조사결과와 활용 등에 대한 세부적인 지침이 마련되어 있어야 한다. 이는 국세행정 서비스의 투명성을 제고함과 동시에 그 서비스에 대한 질 또한 향상시킬 수 있는 방안이다.

2) 투명성 지침

납세서비스 운영지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소 별로 정리하면 <표 VI-23>과 같다.

<표 VI-23> 국세행정 투명성 지침 5-1: 납세서비스 운영지침

요건	구성요소	내용
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 서비스 운영지침은 명료해야 한다. <ul style="list-style-type: none"> ▷ 서비스 운영지침의 제정 ▷ 운영지침의 명료성 ○ 국세행정의 서비스에 대한 만족도 조사는 명료해야 한다. <ul style="list-style-type: none"> ▷ 조사계획, 조사시기, 조사방법, 조사결과 및 그 활용 등 만족도 조사에 대한 지침의 제정 ▷ 조사지침의 명료성
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 서비스 운영지침 및 국세행정 서비스에 대한 만족도 조사지침은 이해하기 쉽게 평이해야 한다.
	완전성 충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국세청의 서비스 운영지침 및 국세행정 서비스에 대한 만족도 조사지침은 국세행정 서비스 이행 기준, 서비스에 대한 평가 및 그 활용 등을 이해하는데 충분해야 한다.

<표 VI-23>의 계속

요건	구성요소	내용
	관련성	○ 국세청의 서비스 운영지침 및 국세행정 서비스에 대한 만족도 조사지침은 국세행정 서비스 이행 기준, 서비스에 대한 평가 및 그 활용 등과 관련된 것이어야 한다.
	정확성	○ 국세청의 서비스 운영지침 및 국세행정 서비스에 대한 만족도 조사지침은 정확해야 한다.
가시성	공시성	○ 국세청의 서비스 운영지침은 공시되어야 한다. ○ 국세청의 서비스에 대한 만족도 조사계획, 조사방법, 조사결과 및 그 활용은 공시되어야 한다.
	적시성	○ 국세청의 서비스 운영지침, 만족도 조사계획, 조사방법, 조사결과 및 그 활용에 대한 공시는 적시에 신속하게 이루어져야 한다.
접근성	접근가능성	○ 국세청의 서비스 운영지침 및 만족도 조사 계획, 방법, 결과 및 그 활용에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다.
	검증가능성	○ 국세청의 서비스 운영지침에 접근하여 국세행정 서비스 이행 기준, 서비스에 대한 평가 및 평가 결과의 활용 등에 대해 확인할 수 있어야 한다.

3) 현황 분석

가) 국세행정 서비스 운영지침

국세청은 국세청 홈페이지의 납세서비스 범주에 국세행정서비스 현장을 공시하고 있다. 그 내용을 보면, 납세자를 세정의 동반자이자 고객으로 생각하며 납세자 중심의 세정을 가꾸겠다는 선언적 규정이 먼저 나오고, 세부적으로 납세자를 맞이하는 자세 및 업무 분야별 서비스 실천규정이 후술되고 있다. 또한 잘못된 서비스에 대한 시정과 관련하여 납세자가 납세서비스에 불편을 느끼거나 세금 납부와 관련하여 불만이 있을 경우 이를 시정 및 권리구제하는

방법에 대해서도 제시하고 있다.

나) 납세자 만족도 조사

국세청에서는 납세자를 대상으로 국세청 홈페이지의 이용과 관련하여 만족도 조사를 하고 있다. 구체적으로, 국세청 홈페이지를 이용하는 경우 관련 정보가 제공될 때마다 정보 내용에 대한 만족도를 다섯 가지 단계로 하여 설문조사를 하고 있다. 하지만 만족도 조사 결과 및 이의 활용에 대해서는 구체적으로 제시하고 있지 않다.

또한, 홈페이지에 대한 만족도 조사 외에 전반적인 국세행정 관련 만족도 조사는 외부리서치 기관을 통해 계획, 시행되고 있다. 하지만 매해 시행되고 있는 만족도 조사에 대한 구체적인 내용은 별도로 공시하고 있지 않다. 다만, 만족도 점수가 상승한 2004년 관련 보도자료를 보면, 조사설계, 조사결과 및 조사의 활용에 대한 내용 등이 제시되어 있다. 국세행정 서비스 만족도 조사에 대한 정보의 제공 및 이에 대한 관리가 국세행정 서비스의 투명성 제고 및 그 질적인 개선을 위해 필요하다는 점을 감안했을 때 이는 국세청 홈페이지에 연도별로 체계적으로 공시되어야 한다.

나. 세법해석

1) 의의

국세행정 서비스 기능 중 대표적인 것 중 하나는 납세자가 세법 규정을 구체적인 사안에 적용함에 있어 그 해석기준을 제공하는 것이다. 국세청이 제공하는 세법해석이 투명하기 위해서는 첫째, 세법해석 체계 및 그 절차가 체계적으로 명료하게 규정되어 있어 납세자가 국세청에 세법해석을 구함에 있어 어려움이 없어야 한다. 둘째, 국세청이 제공하는 세법해석은 기존의 해석, 다른 행

정기관의 해석, 법원의 판례 등과 일치하여 예측가능성을 제고하고 납세자의 법적 안정성을 훼손해서는 안 된다. 셋째, 국세청은 세법해석을 제공하는 경우 이에 대한 법적 구속력을 명확히 밝혀, 납세자에게 혼란을 주어서는 안 된다.

2) 투명성 지침

국세청의 세법해석 기능을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-24>와 같다.

<표 VI-24> 국세행정 투명성 지침 5-2: 세법해석

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세법해석 제공 방식 및 그 절차는 명료해야 한다. ▷ 국세청이 제공하는 세법해석의 종류(질의회신, 예규, 기본통칙) 및 그 구분은 명료해야 한다. ○ 세법해석 내용은 일관성이 있고 명료해야 한다. ▷ 국세청이 제공하는 세법해석은 기존의 해석 및 다른 행정기관의 해석, 법원의 판례 등과 일치해야 한다. ○ 세법해석이 갖는 법적 구속력은 명료하여야 한다. ▷ 세법해석의 종류별로 각각이 갖는 법적 구속력은 명료해야 한다. 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세법해석 제공 방식 및 그 절차, 세법해석의 내용, 각각의 해석이 갖는 법적 구속력은 납세자가 이해하기 쉽게 평이해야 한다. 	
	완 전 성	충 분 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세법해석 제공 방식 및 그 절차, 세법해석의 내용, 각각의 해석이 갖는 법적 구속력은 납세자가 세법해석을 신청하고 이를 적용함에 있어 충분히 이해할 수 있어야 한다.
		관 련 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세법해석 제공 방식 및 그 절차, 세법해석의 내용, 각각의 해석이 갖는 법적 구속력은 납세자가 세법해석을 신청하고 이를 적용함에 있어 필요한 정보와 관련된 것이어야 한다.

<표 VI-24>의 계속

요건	구성요소	내용
	정확성	○ 세법해석 제공 방식 및 그 절차, 세법해석의 내용, 각각의 해석이 갖는 법적 구속력은 정확해야 한다.
가시성	공시성	○ 세법해석 제공 방식 및 그 절차, 세법해석의 내용, 각각의 해석이 갖는 법적 구속력은 납세자에게 공시되어야 한다.
	적시성	○ 세법해석 제공 방식 및 그 절차, 세법해석의 내용은 적시에 신속하게 공시되어야 한다.
접근성	접근가능성	○ 세법해석 제공 방식 및 그 절차, 세법해석의 내용, 각각의 해석이 갖는 법적 구속력에 대한 정보에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다.
	검증가능성	○ 납세자는 세법해석 신청 절차 및 적용방법, 법적 구속력 등을 확인할 수 있어야 한다.

3) 현황 분석

국세청은 본청에 법무심사국을 두어 국세관련 법령 제정 및 개정 건의 업무와 조세법령 관련 질의회신을 총괄하고 있다. 세법 해석과 관련하여 법무심사국 내의 각 과에서 수행하고 있는 업무는 다음과 같다.

- ① 법무과 : 국세관련 법령 제정 및 개정 건의 업무 총괄, 훈령·고시의 제정 및 개정, 심사에 관한 업무, 소송 및 심판수행 업무 총괄, 행정정보공개업무 총괄, 법령해석 정보의 DB 구축 및 관리 업무, 헌법소원 업무 총괄 등
- ② 법규과 : 조세법령 관련 질의회신의 총괄, 조세법령의 해석과 관련된 민원의 처리, 과세기준에 관한 자문, 국세기본통칙의 기획·입안, 그 밖에 조세법령의 해석과 관련된 사항
- ③ 심사1과 : 내국세에 대한 심사청구·과세전적부심사 및 감사원

심사청구, 국세심사위원회의 운영, 심사업무에 관련된 예규·질의응답 및 민원의 처리, 심사업무에 관하여 다른 과의 주관에 속하지 아니하는 사항

- ④ 심사2과 : 내국세에 대한 심사청구·과세전적부심사 및 감사원 심사청구, 과세전적부심사위원회의 운영, 과세전적부심사업무에 관련된 예규·질의응답 및 민원의 처리, 과세전적부심사업무에 관하여 다른 과의 주관에 속하지 아니하는 사항

가) 세법해석 체계

세법의 최종 행정해석 기관은 기획재정부장관에게 있으며⁶⁴⁾ 기획재정부장관은 세법령 해석권한을 국세청장에게 위임하고 있다. 즉, 「국세관계법규 해석에 관한 민원업무 처리 지침」(재경부훈령)에 의하면 세법령 해석에 관한 민원처리는 국세청장이 처리하도록 하고 있다. 국세청 내의 법무심사국은 법령질의회신의 총괄 사항을, 광역전화상담센터는 납세관련 질의에 대한 회신 사무를 담당하고 있다. 단, 제정·개정된 법령의 해석, 국세청 회신 후 재질의시에 한해 기획재정부장관이 직접 처리한다.

일반적인 질의회신의 경우 국세관계법규의 해석 및 적용에 관한 납세자의 질의에 대한 답변으로 사무관리규정상 민원문서에 해당한다. 그런데 예규와 기본통칙의 경우 세법의 해석 및 적용에 관한 상급관청의 하급관청에 대한 지시문서적 성격을 갖는다. 우선, 예규의 경우 대통령령인 사무관리규정⁶⁵⁾에서 이를 공문서 내의 지시문서 중 하나로 규정하고 있다. 그리고 국세청의 법령사무처리규정 제2조 제4호에서는 예규를 국세청장 또는 관계부처·청의 장이 한 유권해석 질의회신문 집행실례 중 법령적용의 기준이 되는 것으로 규정하고 있다. 즉, 질의회신 중 중요한 것이 예규가 되

64) 정부조직법 제23조 제1항 및 기획재정부와 그 소속기관직제 제15조.

65) 사무관리규정 제7조 제2호.

는 것이다. 예규가 되기 위해서는 법령사무처리규정상 법령심사위원회 심의 등의 과정을 거쳐 예규성에 대한 판정을 받아야 한다.

한편, 기본통칙의 경우 법령사무처리규정 제2호 및 제3호에 의하면 국세청장이 각 세법의 구체적인 해석기준과 집행기준을 법조문 형식으로 체계화한 것으로 기획재정부장관의 승인을 얻은 것으로 규정하고 있다. 즉, 국세에 관한 예규 중 보다 중요성이 높은 것을 국세청이 기본통칙이라는 이름으로 공포하고 있는 것이다. 기본통칙의 제정을 위해서는 국세청은 법령심사위원회의 심의를 거치고 기획재정부장관의 승인을 받아야 한다. 그리고 기획재정부장관의 승인을 받기 위해서는 기획재정부 내에 설치된 국세예규심사위원회의 심의를 거쳐야 한다. 이와 같은 심의를 거친 사항을 일반적인 훈령의 형태로 작성하여 기획재정부장관의 승인을 받아 공포하는 절차를 거친다.

나) 세법해석 내용의 일관성

법령사무처리규정에서는 동일한 사안에 대한 세법의 해석이 반복되고 그것이 기존의 국세청의 세법해석과 상치하는 경우 기획재정부장관에게 보고하고 기획재정부에 설치된 국세예규심사위원회의 심의를 거쳐 그 수용 여부를 판단하도록 하고 있다.

다) 세법해석의 구속력⁶⁶⁾

질의회신의 경우 대외공표하며, 대외적인 구속력은 없다. 대내적으로도 세무서장에 대해 법적인 구속력은 없지만 세무서장은 실질적으로 그에 구속되지 않을 수 없다. 대부분 이미 내부훈령적인 것을 확인하는 경우가 많으며, 새로운 세법해석을 토대로 한 회신의 경우 예규나 기본통칙을 통해 내부훈령이 된다. 그리고 질의

66) 오윤·김진수, 「법적 안정성 제고를 위한 세법해석제도 개선방안」, 한국조세연구원, 최종보고, 2008, pp. 39~45.

회신 중 세법적용에 관한 사항과 관련하여 대외적인 구속력은 없으나 납세자는 회신 자체를 이유로 신뢰보호원칙을 주장할 수 있을 것이다.

예규는 그 중요성 때문에 법령심사위원회의 심의를 거치도록 되어 있으나, 대외적으로는 일반적인 질의회신과 구분되지 않고 공포되고 있다. 따라서 대외적인 효력에 있어서 예규는 법령해석에 관한 지시, 지침, 질의회신 또는 광역전화상담센터장의 의견조회에 대한 회보 등과 다를 바 없다.

기본통칙의 경우 대내적인 효력에 있어서는 세법의 집행기관으로서 세무서장을 기속하는 효력이 있는 점에서 예규와 다를 바 없으나 기본통칙의 공포 전 단계에서 기획재정부와의 협의 및 기획재정부장관의 승인을 받기 때문에 기획재정부장관의 견해라는 점에서 실무상 보다 강력한 효력을 발휘하게 된다. 하지만 법원을 기속하는 대외적 효력은 없다.

다. 납세홍보

1) 의의

납세홍보 역시 국세청의 대표적인 서비스 기능 중 하나로 납세자가 납세의무를 잘 이행할 수 있도록 국세청이 자발적으로 관련 자료를 제공하는 것이다. 국세청의 납세홍보를 통해 납세자는 국세 관련 정보에의 접근이 더욱 용이해지고 간편해지므로 국세행정은 더욱 투명해질 수 있게 된다.

납세홍보의 국세행정 투명성 제고기능을 좀 더 원활히 하기 위해서는 그 방법을 좀 더 체계적으로 설계하여야 한다. 납세홍보의 체계적인 설계라 함은 납세자의 수요(needs)에 기초한 맞춤형 서비스를 제공하는 것이다. 그리고 이를 위해서는 우선 납세자를 그 유형에 따라 구분할 필요가 있다. 예를 들어, 개인 또는 법인 납세

자별로 구분할 수 있고, 그 안에서 납세자의 규모, 외자기업 또는 내자기업 여부 등에 따라 더 세분화하는 것도 가능하다. 그리고 각각의 납세자 유형별로 그 특성을 고려하여 필요한 국세정보 및 관련 교육을 제공함으로써 납세홍보의 효율성을 높일 수 있다.

2) 투명성 지침

납세 및 환급 홍보와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-25>와 같다.

<표 VI-25> 국세행정 투명성 지침 5-3: 납세 및 환급 홍보

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자의 납부의무 이행에 도움을 주는 납세홍보 자료 및 그 제공방식은 명료해야 한다. ▷ 납세홍보를 담당하는 별도의 부서 운영 ▷ 납세지원을 위한 전사적 방법 이용 ▷ 개별 납세자의 특성을 고려한 맞춤형 정보 제공 ○ 환급제도 및 환급 절차에 대한 홍보는 명료해야 한다. 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세 및 환급 홍보자료는 이해하기 쉽게 평이해야 한다. 	
	완 전 성	충 분 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세 및 환급 홍보자료는 납세자의 납세의무 이행에 필요한 사항과 환급절차 등을 충분히 반영해야 한다.
		관 련 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세 및 환급 홍보자료는 납세자의 납세의무 이행 및 국세환급에 관한 것이어야 한다.
정 확 성		<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세 및 환급 홍보자료는 납세자의 납세의무 이행 및 환급신청에 필요한 사항을 정확히 반영해야 한다. 	

<표 VI-25>의 계속

요건	구성요소	내용
가시성	공시성	○ 납세자의 납부의무 이행에 도움을 주는 납세홍보자료 및 그 제공방식은 공시되어야 한다. ○ 납세자에게 환급되는 세목 및 환급절차는 공시되어야 한다.
	적시성	○ 납세 및 환급 절차에 변경이 있는 경우 관련 자료는 적시에 신속하게 제공되어야 한다.
접근성	접근가능성	○ 납세홍보자료 및 국세환급자료에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다.
	검증가능성	○ 납세홍보자료에 접근하여 납세의무 이행에 관한 필요한 사항을 확인할 수 있어야 한다. ○ 독립적인 제3자에 의하여 국세환급금이 적격자에게 환급되고 있는지를 확인할 수 있는 제도가 있어야 한다.

3) 현황 분석

국세청은 본청의 납세지원국 내에 납세홍보과를 두어 세금안내 및 세정홍보, 세금에 관한 교육, 국민의 납세의식 제고, 인터넷 홈페이지의 관리·운영, 정책고객관리(PCRM)서비스의 운영 및 홍보 업무 평가, 국세청 뉴스레터의 제작·발송 및 관리 등의 업무를 담당하고 있다⁶⁷⁾. 정책고객관리(PCRM) DB는 2007년 11월자로 106만명 가량이 이용하고 있으며, PCRM은 103회, 뉴스레터는 47회 발송한 바 있다. 또한 2008년 7월 본청의 국세종합상담센터를 국세청고객만족센터로 명칭을 바꾸고 그 기능을 확대함으로써, 세금이나 세정에 대해 궁금한 사항 또는 불만·건의사항 등을 체계적으로 관리하고 있다.

67) www.nts.go.kr

납세홍보는 세금개요 책자, 개정세법해설, 세목별 해설책자, 세법해석 및 상담사례 등 책자의 발간, 교육, 뉴스레터 및 국세매거진의 제작 및 발송, 훈령·고시의 행정예고, 국세청 보도자료의 공개 등 다양한 방식으로 이루어지고 있다.

또한 고객별 맞춤형 서비스의 제공과 관련하여 국세청은 세금개요 책자로, 『장애인을 위한 세금도우미』 책자, 『중소기업 창업과 알기 쉬운 세금』 등 장애인과 관련된 세무상식 및 중소기업을 창업하여 운영할 때 꼭 알아야 할 세금정보 등을 별도로 발간하고 있다. 이 외에도 최고경영자가 알아야 할 세무관리, 부동산과 세금, 해외부동산과 세금, 특정 지역 진출기업을 위한 세무안내, 공익법인 세무안내 등 납세자의 수요를 고려한 납세홍보에 기하고 있다.

한편, 조세환급에 대한 홍보의 경우, 국세청 홈페이지에서는 국세환급금 찾기 페이지를 통해 개인 및 사업자가 국세환급금을 조회할 수 있는 서비스를 제공하고 있다. 또한 정부가 2008년 6월 고유가 극복 종합대책의 하나로 발표한 유가환급금 제도와 관련해서는 별도로 유가환급금 지급 관련 홈페이지를 열어두어, 유가환급금 대상자, 환급금의 산정방법, 신청시기 및 신청방법, 지급시기, 및 방법 등에 대한 안내 정보를 제공하고 있다.

라. 납세자 권리보호

1) 의의

국세행정이 투명하기 위해서는 국세청이 그 권력을 남용하는 것 으로부터 납세자를 보호할 수 있어야 한다. 납세자의 권리는 헌법과 법률이 정하는 바에 의하여 존중되고 보장되어야 한다. 따라서 납세자 권리보호에 대해 세법에서는 명확히 규정하고 있어야 하며, 이를 위한 구체적인 시행지침으로서 납세자권리헌장 등 납세

자 보호를 위한 선언적 규정이 필요하다.

납세자의 권리보호가 체계적으로 이루어지기 위해서는 이를 담당하는 부서가 별도로 국세청 내부에 있어야 한다. 그리고 국세청 내부 기관 외에도 납세자의 권리보호를 위해 설립된 독립적인 외부기관이 필요하며 그 이용에는 제한이 없어야 한다.

2) 투명성 지침

납세자 권리보호와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소별로 정리하면 <표 VI-26>과 같다.

<표 VI-26> 국세행정 투명성 지침 5-4: 납세자 권리보호

요건	구성요소	내용
이해가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리보호 관련 지침은 명료해야 한다. ▷ 납세자 권리보호 관련 선언적 규정을 포함한 구체적인 시행지침이 법제화되어 있고 이는 명료해야 한다. ▷ 국세청 내에 납세자 권리보호를 담당하는 하부기관이 있고, 그 역할 및 책임은 명료해야 한다. ○ 납세자 권리보호를 담당하는 독립적인 외부기관이 있어야 한다. ▷ 납세자의 권리를 위해 국세행정에 개입할 수 있는 권한이 법으로 보장되어 있어야 한다. ▷ 외부기관의 역할 및 책임은 명료해야 한다. ▷ 외부기관은 전문가로 구성되어야 한다.
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리보호 관련 규정 및 지침은 이해하기 쉽게 평이해야 한다. ○ 납세자 권리보호를 담당하는 국세청 내부 부서 및 독립적인 외부기관의 권한, 역할 및 책임은 이해하기 쉽게 평이해야 한다.

<표 VI-26>의 계속

요건	구성요소	내용
완전성	충분성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리보호 관련 규정 및 지침은 납세자를 보호하는 데 필요한 최소한의 내용을 충분히 담고 있어야 한다. ○ 국세청 내부의 납세자 권리보호 관련 부서 및 독립적인 외부기관은 납세자 권리보호를 위한 충분한 역할 및 책임을 수행해야 한다.
	관련성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 규정, 지침, 국세청 내부 해당부서와 외부기관의 역할 및 책임은 납세자의 권리보호와 관련된 것이어야 한다.
	정확성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 규정, 지침, 국세청 내부 해당부서와 외부기관의 역할 및 책임은 정확해야 한다.
가시성	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리를 규정하는 헌법, 법률, 지침은 공시되어야 한다. ○ 납세자 권리보호를 담당하는 국세청 내부 부서와 독립적인 외부기관의 역할 및 책임은 공시되어야 한다.
	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 공시는 적시에 신속하게 이루어져야 한다.
접근성	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리보호 관련 규정, 지침, 국세청 내부 해당부서와 외부기관의 역할 및 책임에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다.
	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리보호와 관련된 사항은 검증가능해야 한다. ▷ 감독기관 등에 의한 검증이 가능하도록 관련자료는 문서화되어 있어야 한다.

3) 현황 분석

가) 납세자 권리보호 지침

국세행정상 납세자 권리보호 관련 지침으로는 납세자권리현장과 조사사무처리규정이 있다.

납세자권리현장의 경우 국세청 홈페이지에 공시되어 있으며, 그 제정 목적은 납세자가 보장받을 수 있는 권리를 구체적으로 알리기 위한 것이다. 납세자권리현장은 아홉 가지의 선언으로 구성되어 있으며 그 주된 내용은 납세자의 성실성에 대한 추정, 세무조사시 통지를 받을 권리 및 중복조사를 받지 않을 권리, 과세정보와 관련하여 비밀을 보호받을 권리, 위법 또는 부당한 처분에 대해 적법하고 신속하게 구제받을 권리, 공정하게 대우받을 권리 등이다.

또한 납세자권리가 가장 광범위하게 침해될 우려가 있는 세무조사와 관련하여 조사사무처리규정 제1장 총칙의 제6조에서도 납세자의 권익보호에 대해 다루고 있다.

하지만 세무조사시 납세자에게 납세자권리현장을 교부하는 의무 등과 관련하여 이는 실질적으로 납세자의 권리를 보호하기보다는 형식적인 교부절차에 그치고 있고, 세법상 납세자권리현장의 보장을 강제할 수 있는 수단도 갖춰져 있지 않다는 지적이 있었다⁶⁸⁾.

따라서 2007년 12월에는 조사사무처리규정 중에서 납세자의 권익보호와 관련되어 법률의 위임 근거가 필요한 사항에 대해 법제화를 추진하여 납세자 권리보호 관련 납세자권리현장 및 조사사무처리규정에 있는 대부분의 사항을 국세기본법 제7장의2 납세자의 권리에 포함시켰다. 그리고 이는 국세기본법 제81조의 2부터 제81조의 12에 걸쳐 규정되어 있다.

나) 납세자 권리보호를 위한 기관

납세자의 권리보호를 위한 기관으로는 우선, 국세청 내부기관으로 본청의 납세지원국 내에 납세자보호과가 있다. 납세자보호과에

68) 구재이, 「납세자권리의 보장수준에 관한 연구」, 『월간조세』, 영회조세통람, 2007. 10, pp. 28~46.

서는 납세자 권익보호 및 고충민원처리업무 총괄, 납세자 권익보호를 위한 정책개발, 납세자권리헌장 및 고충민원 등 보호업무, 성실납세자 및 신규사업자 운영 사항, 민원봉사실 운영 및 민원제도 개선 업무, 사업자등록 및 확정일자 관련 업무 등을 수행하고 있다⁶⁹⁾.

또한 1999년 9월에는 전국 세무서에 세무서장 직속으로 납세자보호담당관제도를 처음 도입하였다. 현재 납세자보호담당관은 국세청 납세자보호과에 2명을 두고 각 지방청 및 세무서 납세자보호담당관실에 각 1명씩 두고 있다. 그 주된 업무는 고충민원 처리 및 각종 세무상담, 이의신청, 과세전 적부심사청구 등 불복청구 업무, 세무조사 견제 기능 등이다. 실제로 연도별 납세자보호담당관의 고충민원 처리실적을 보면 처리건수 대비 시정건수인 시정비율이 2003년 62.8%였던 이후 2004년부터 2007년까지 계속 60% 후반대에 있음을 확인할 수 있다⁷⁰⁾.

그리고 2008년 5월 1일부터는 납세자보호담당관제도 외에 납세자 권익보호기능을 강화한다는 차원에서 전국 90개 세무관서(6개 지방청과 세원이 밀집된 84개 세무서)에 납세자보호위원회를 설치하였다. 납세자보호위원회의 경우 그 구성을 보면, 지방청은 외부위원 5명과 내부위원 4명으로, 세무서는 외부위원 4명과 내부위원 3명으로 구성되는 등 심의시 공정성 확보를 위해 외부위원을 내부위원보다 더 많이 구성하였다. 또한 외부위원 중 위원장을 선임하여 위원회의 독립성을 보장토록 하였다.

납세자보호위원회의 주요 기능을 보면, 모든 경로의 세금관련 고충민원을 납세자보호위원회에서 통합심의하도록 함으로써 납세

69) www.nts.go.kr

70) 국세청, 「납세자보호위원회 설치, 납세자보호담당관 업무집행 감독」, 보도 참고자료, 2008. 4, p. 4

자의 권익보호 기능이 대폭 강화되었다. 또한 세무조사기간 연장이나 조사범위 확대에 있어 국세공무원의 재량을 배제시킴으로써 세무조사가 보다 공정하고 신속하게 되었다. 납세자보호위원회가 설치된 후 3개월 동안 실제로 설치 전과 비교하여 조사기간 연장 승인이 87% 감소하는 실적이 있었다. 국세청의 조사에 의하면, 조사범위 확대 관련 월 평균 승인건수가 2007년 451건인 반면, 2008년 5~7월에는 59건으로 나타났다. 따라서 납세자보호위원회를 납세자권리보호의 중심기구로 육성하기 위한 적극적인 방안이 강구될 필요가 있겠다⁷¹⁾.

마. 납세자 권리구제

1) 의의

국세행정이 투명하기 위해서는 납세자가 억울한 세금에 대해 이를 시정하도록 요구할 수 있는 통로가 마련되어 있어야 한다. 즉, 위법 또는 부당한 국세처분 관련 권리구제제도가 법제화되어 있어, 국세행정의 이행과 관련하여 위법하다고 느끼는 부분에 대해 그 법적 타당성(legality)을 물을 수 있어야 한다.

2) 투명성 지침

납세자 권리구제와 관련하여 국세행정 투명성 지침을 국세행정의 투명성 요건 및 그 구성요소 별로 정리하면 <표 VI-27>과 같다.

71) 국세청, 「납세자보호위원회 설치 후 세무조사 기간연장 대폭감소」, 보도 참고자료, 2008. 8, pp. 1~3.

<표 VI-27> 국세행정 투명성 지침 5-5: 납세자 권리구제

요건	구성요소	내용	
이해 가능성	명료성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 위법 또는 부당한 국세처분 관련 권리구제제도는 명료해야 한다. ▷ 권리구제제도의 종류, 이용방법, 이용절차에 대한 규정이 있어야 한다. ▷ 납세자 권리구제제도인 이의신청, 심사청구, 심판청구 및 심사위원의 독립성 제고를 위한 법적·윤리적 규정 등이 명확해야 한다. ○ 권리구제제도의 이용 관련 통계는 명료해야 한다. 	
	평이성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리구제제도 및 그 통계는 이해관계자가 쉽게 이해할 수 있어야 한다. 	
	완 전 성	충 분 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리구제제도 및 그 통계에 대한 정보는 납세자가 국세행정의 이행과 관련 그 법적 타당성을 물을 수 있도록 이용방법, 이용절차, 제도의 유효성 등을 이해하는 데 충분해야 한다.
		관 련 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리구제제도 및 그 통계에 대한 정보는 납세자가 국세행정의 이행과 관련 그 법적 타당성을 물을 수 있도록 이용방법, 이용절차, 제도의 유효성 등을 반영해야 한다.
가시성	정 확 성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리구제제도 및 그 통계에 대한 정보는 정확해야 한다. 	
	공시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 위법 또는 부당한 국세처분 관련 권리구제제도는 공시되어야 한다. ▷ 납세자 권리구제제도의 종류, 이용방법, 이용절차 등 ○ 납세자 권리구제제도의 이용 관련 통계는 공시되어야 한다. ▷ 주기적으로 통계자료가 발간되어야 한다. 	
접근성	적시성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리구제제도 및 그 통계의 공시는 적시에 신속하게 이루어져야 한다. ▷ 권리제도의 변경시 납세자가 알 수 있게 국세청 홈페이지 등에 적시 공시해야 한다. 	
	접근 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리구제제도 및 관련 통계에의 접근은 납세자가 필요할 때 언제든지 가능해야 한다. 	
접근성	검증 가능성	<ul style="list-style-type: none"> ○ 납세자 권리구제제도에 접근하여 국세행정의 이행 관련 그 법적 타당성을 확인할 있어야 한다. ▷ 독립적인 제3자 등이 납세자 권리구제제도 및 관련 통계에 접근하여 그 법적 타당성을 검증할 수 있는 제도가 마련되어 있어야 한다. 	

3) 현황 분석

가) 권리구제제도

국세청은 납세자의 권리구제제도와 관련하여 홈페이지의 국세정보 항목 중 납세서비스 내에 그 종류 및 이용절차, 불복청구서의 작성요령 등에 대해 공시하고 있다. 그 구체적인 내용을 보면, 위법 또는 부당하여 억울하다고 생각되는 세금을 구제받을 수 있는 납세자의 권리구제제도는 납세고지서가 나오는 시점을 기준으로 크게 사전 권리구제제도와 사후 권리구제제도로 구분할 수 있다. 그리고 사전 권리구제제도에는 과세전적부심사가 있고 사후 권리구제제도에는 이의신청, 심사청구, 심판청구의 행정심판과 행정소송이 있다.

사후 권리구제제도에서 이의신청의 경우 납세자의 의사에 따라 할 수도 있고 안 할 수도 있는 임의적 절차로 세무서장 또는 지방국세청장에게 한다. 이의신청에서 납세자의 주장이 받아들여지지 않은 경우 납세자는 심사청구 또는 심판청구를 하거나, 이의신청을 거치지 않고 바로 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다. 또한 위의 절차를 거치지 않고 바로 감사원에 심사청구를 하는 것도 가능하다. 한편, 심사청구는 국세청장에게, 심판청구는 국세심판원장에게 하며, 심사청구와 심판청구는 중복해서 청구할 수 없다.

나) 이용 통계

국세통계연보에서는 국세청이 처리한 권리구제제도의 실적을 공시하고 있다. 구체적으로 과세전적부심사청구, 이의신청, 심사청구의 처리건수 대비 채택건수의 비율은 <표 VI-28>과 같다.

<표 VI-28> 국세청 권리구제 처리실적

구분	과세전적부심사청구			이의신청			심사청구		
	처리 건수	채택 건수	채택 비율	처리 건수	채택 건수	채택 비율	처리 건수	채택 건수	채택 비율
2002	1,825	708	38.8%	7,708	2,921	37.9%	1,426	507	35.6%
2003	2,446	872	35.7%	8,061	2,993	37.1%	1,718	519	30.2%
2004	3,614	1,304	36.1%	8,963	3,693	41.2%	1,533	592	38.6%
2005	4,242	1,596	37.6%	7,488	2,440	32.6%	1,538	656	42.7%
2006	5,963	2,053	34.4%	6,486	1,882	29.0%	1,387	444	32.0%

6. 2차적 요건 및 제약요건

가. 2차적 요건

지금까지 국세행정의 투명성 확보를 위한 지침을 이해가능성, 가시성, 접근성 요건에 비추어 살펴보았다. 동 요건은 「IV. 조세 투명성의 요건」에서도 논의했듯이 투명성 확보를 위한 1차적 요건에 해당한다. 하지만 국세행정이 투명하기 위해서는 이 외에도 국세행정의 하부구조 및 그 기능에 대한 정보가 투명성 확보를 위한 2차적 요건인 비교가능성 요건과 일관성 요건도 충족해야 한다.

비교가능성이라 함은 조세관련 정보가 과세기간별로 비교가능해야 함을 의미한다. 예를 들어, 국세행정기관의 재정, 세수입 및 세출내역, 세무조사 실적 및 징수관련 통계의 경우 과세기간별로 비교가능해야 하는데, 이를 위해서는 국세통계연보, 국세청 홈페이지 등을 통해 관련 자료가 정기적으로 공시되어야 한다.

그리고 일관성이라 함은 조세관련 정보가 납세자 등 이해관계자에게 신뢰할 수 있는 기준에 따라 일관되게 공시되어야 함을 의미

한다. 즉, 일관성은 정보의 신뢰성과 관련된 개념으로 정보가 일관되지 않은 경우 납세자 등 이해관계자는 해당 정보를 신뢰하기 어렵게 된다.

나. 제약요건

국세행정의 투명성이 높아진다고 하여 조세의 효율성이 높아지는 것은 아니다. 투명성을 높이는 과정에서 과세관청은 시간적 또는 금전적으로 많은 비용을 지불해야 할 수 있기 때문이다. 따라서 국세행정의 투명성을 높이기 위한 작업은 관련 효익과 비용을 고려하여 계획되어야 한다.

VII. 결 론

최근 미국의 WorldCom, Enron 사태 이후 회계정보뿐만 아니라 세무정보 역시 투자자의 투자 의사 결정에 있어 매우 중요한 역할을 한다는 것이 입증되었다. 사실 우리나라는 1997년 이후 외환 위기를 극복하면서 회계투명성을 개선하기 위하여 많은 노력을 해왔다. 투명성이란 물 따위가 속까지 환히 비치도록 맑은 상태 또는 빛을 투과시키는 물질의 특성을 말한다. 이와 같은 투명성의 물리적·광학적 특성이 사회과학에서 구체화되었을 때 투명성이란 앞으로의 움직임이나 미래의 전망 따위가 예측할 수 있도록 분명한 상태라고 정의될 수 있다.

회계 및 행정의 투명성에 대한 논의는 있었지만 조세투명성에 대한 논의는 거의 없었다. 따라서, 조세투명성을 납세자 측면에서의 투명성과 국세행정 측면에서의 투명성을 중심으로 연구할 필요성이 제기되었다. 납세자 투명성이 달성될 경우 과세관청은 세원 포착, 조세회피·조세포탈 방지를 통해 적정과세의 원칙을 달성할 수 있게 된다. 한편, 조세행정 투명성이 달성될 경우 납세자는 납부할 세금의 안정적인 예측이 가능하게 되고 더 나아가 억울한 세금이 발생하는 일이 줄어들게 되므로 조세저항이 최소화되고 납세 순응도가 제고된다.

본 연구는 조세투명성 요건의 개념체계 및 그 지침에 관한 것을 제시하는 데 있다. 이에 투명성의 일반 개념에서 출발하여 조세투명성의 정의를 도출하였다. 조세환경 내의 각 대상별로 조세투명성에 대한 정의를 설명하고 각 대상별로 조세투명성이 달성해

야 될 목표 제시와 조세투명성이 갖추어야 할 요건을 납세자 측면과 조세행정 측면에서 제시하였다.

조세투명성의 정의는 조세의 테두리 내에 있는 정보이용자가 정보에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 말한다. 조세투명성을 조세 테두리 내에 있는 각 대상별로 다시 정의를 내리면, 납세자의 투명성이란 과세관청이 납세자의 납세의무 이행과정(compliance process)을 들여다보고 그 의사결정 논리를 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다. 그리고 세무행정 투명성이란 납세자가 과세관청의 세무행정 집행 과정(administration process)을 들여다보고 그 의사결정 과정을 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다. 한편, 조세제도 투명성이란 납세자 및 과세관청이 조세제도를 들여다보고 납세의무를 이행하고 세무행정을 집행하는 것을 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다.

조세투명성의 1차적 요건으로 이해가능성(understandable), 가시성(visible) 및 접근성(accessible)을 제시하였으며 2차적 요건으로 비교가능성과 일관성을 제시하고 제약 요건으로 효율성(효익 대비 비용)을 제시하였다. 본 연구에서는 이해가능성을 표현의 명료성, 평이성에서 더 나아가 정보의 내용에 대한 완전성에서 출발하였다.

조세투명성을 달성하기 위한 첫 번째 요건으로, 이해가능성이라 함은 정보이용자가 정보제공자로부터 받은 정보가 어떤 의사결정에 의해 도출된 것인지를 이해할 수 있고 앞으로의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다. 그런데 이와 같이 정보의 내용을 알고 이를 통해 미래를 예측하기 위해서는 정보가 완전한 것(완전성)이어

야 한다. 이 때 정보가 완전하다는 것은 모든 정보를 포함해야 한다는 것을 의미하지는 않는다. 정보는 ‘정보이용자가 의문을 해소할 수 있을 만큼’ 충분한 것(충분성)이고 관련된 것(관련성)이고 정확한 것(정확성)이면 된다.

조세투명성이 달성되기 위한 두 번째 요건으로, 가시성이라 함은 조세가 투명하기 위해서는 납세자 또는 과세관청이 서로의 조세관련 정보를 볼 수 있어야 한다는 것이다. 가시성은 정보의 완전성이 달성되었다는 전제하에 조세투명성이 갖추어야 할 요건을 말한다. 즉, 정보이용자가 필요한 조세정보를 볼 수 있기 위해서는 정보이용자에게 필요한 조세정보가 적절한 시점(적시성)에 공시(공시성)되어야 한다. 따라서 가시성을 나타내는 대표적인 속성으로 공시성과 적시성을 제시하였다. 공시성이라 함은 조세가 투명하기 위해서는 조세관련 정보가 정보이용자(납세자가 될 수도 있고 과세관청이 될 수도 있음)에게 공시되어야 함을 의미하며 적시성은 정보가 얼마나 신속하게 제공되는가로, 이는 정보가치를 결정하는 가장 중요한 변수라고 해도 과언이 아니다.

조세투명성을 달성하기 위한 세 번째 요건으로, 접근성이라 함은 조세관련 정보의 흐름 과정에서 정보이용자의 정보 획득과 이용가능성에 관한 것이다. 정보 획득과 관련하여 공시된 정보에 대한 접근 통로는 정보이용자가 필요할 때 언제든지 이용할 수 있는 접근가능성이 있어야 한다. 또한 정보의 이용가능성과 관련하여 정보이용자는 접근 통로에 접근하여 필요한 정보를 획득하고 이를 통해 사실을 확인하거나 내용을 파악할 수 있어야 한다. 이는 정보에 접근했을 때 의도했던 사항을 검증할 수 있어야 한다는 것으로 검증가능성으로 표현될 수 있다. 따라서 접근성은 정보이용자가 해당 정보에 대한 접근이 용이해야 하며 해당 정보에 접근한 후 정보의 상태 및 미래 예측을 위해서 검증가능해야 함을 말한다.

납세자의 조세투명성 확보를 위한 지침을 해당 납세자 기업의 지배구조의 투명성, 과세대상 인식, 과세소득 결정 및 신고·납부의 투명성으로 세분화하여 제시하였다. 지배구조의 투명성은 소유구조, 이사회, 경영자 및 감사위원회의 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 제시하였다. 과세대상 인식의 투명성은 과세대상 결정, 인식시점 및 인식금액의 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 제시하였다. 과세소득금액 결정의 투명성은 수익금액의 결정, 지출금액의 결정 및 자산·부채의 평가 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 제시하였다. 신고·납부의 투명성은 세액계산 측면 및 신고·납부 절차 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 제시하였다.

국세행정의 투명성 확보를 위한 지침을 국세행정의 하부구조, 세원관리, 세무조사, 징세, 납세서비스 및 권익보호의 투명성으로 세분화하여 구체적으로 제시하였다. 국세행정의 하부구조의 투명성은 국세행정기관의 지위, 역할 및 책임, 구조 및 기능, 재정, 국세행정 공무원의 질, 내부감시 및 보호, 독립적인 외부기관의 존재 측면에서 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 기술하였다. 세원관리의 투명성은 신고관리, 부과관리, 경정관리 및 감면관리 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 기술하였다. 세무조사의 투명성은 조사대상 선정, 조사처리 및 조사실적의 공개 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 기술하였다. 징세의 투명성은 국세징수와 체납정리

투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 기술하였다. 납세서비스 및 권익보호의 투명성은 납세서비스(세법해석, 납세홍보), 납세자권익보호(권리보호, 권리구제) 투명성으로 세분화하여 이해가능성 측면, 가시성 측면 및 접근성 측면에서 각각 구체적으로 지침을 기술하였다.

납세자 투명성 및 국세행정의 투명성을 확보하기 위해서는 정보의 이해가능성, 가시성 및 접근성의 1차적 요건 외 2차적 요건으로 비교가능성 및 일관성이 있어야 한다. 조세투명성이 높아진다고 하여 조세의 효율성이 높아지는 것은 아니다. 따라서, 조세투명성과 조세의 효율성은 별도로 접근할 필요가 있으며 향후 조세의 효율성에 대한 연구는 추가적으로 더 필요하다고 본다. 그럼에도 불구하고 본 보고서가 조세의 투명성을 확보를 위한 하나의 지침으로서의 역할은 충분히 할 것으로 기대된다.

본 연구에서는 납세자의 투명성, 세무행정의 투명성, 조세제도의 투명성 중에서도 특히 납세자와 국세행정을 대상으로 관련 정보가 투명하기 위해서 갖추어야 할 요건 및 지침을 제시하였으며, 그 정책적 시사점은 다음과 같다.

첫째, 최초로 조세투명성의 개념에 대해 정의하였다. 특히, 조세테두리 내에 있는 납세자, 세무행정, 조세제도 각각을 대상으로 조세투명성에 대한 정의를 시도했다는 점에서 의미가 있다.

둘째, 조세투명성을 확보하기 위한 요건의 체계를 세웠다. 요건은 크게 1차적 요건과 2차적 요건, 제약 요건으로 분류하였다. 1차적 요건은 기존 투명성에 대한 선행연구 및 본 연구에서 내린 조세투명성에 대한 정의에 기초하여 이해가능성, 접근성, 가시성으로 하였다. 그리고 2차적 요건으로는 정보의 비교가능성과 일관성을, 제약 요건으로는 효율성을 제시하였다.

셋째, 조세투명성에 대한 정의 및 조세투명성을 확보하기 위한 요건을 바탕으로 하여 납세자 및 국세행정이 투명하기 위한 지침을 제시하였다.

우선, 납세자의 투명성 확보를 위한 지침에서는 다음과 같은 정책적 시사점을 도출할 수 있다. 회계정보 못지않게 납세자의 조세정보 투명성이 중요하다는 사실을 알 수 있게 하는 계기가 되었다. 납세자의 조세투명성이 높아지면 이해관계자 간의 정보의 비대칭성을 완화시켜 적정과세 및 조세회피를 방지할 수 있을 것이다. 기업지배구조는 조세의 투명성에 일정 수준 영향을 미치므로 지배구조를 개선할 경우, 납세자의 내부통제가 강화되어 조세확보에 도움을 줄 것이다. 납세자의 조세투명성을 높이기 위해서 내부회계제도의 강화로 내부통제기능이 활성화되어 경영자의 올바른 의사결정에 도움을 줄 것이다. 납세자가 납세자의 조세투명성과 관련된 지침을 따를 경우 과세소득의 누락이 줄어들 것이며, 세무조사비용도 감소될 것이므로 국세행정비용도 감소될 수 있다.

그리고 국세행정 투명성 확보를 위한 지침에서 도출할 수 있는 정책적 시사점은 다음과 같다. 과세관청이 납세자에게 투명한 조세정보를 요구하기 위해서는 과세관청 스스로 역시 투명한 집행에 관한 정보를 제공해야 한다는 것이다. 투명한 집행에 관한 정보에는 우선 과세관청이 수행하는 세원관리 기능, 세무조사 기능, 징세 기능, 납세서비스 및 권익보호 기능 등의 네 가지 기능이 포함된다. 그리고 이와 같은 네 가지 기능이 수행되는 데 기반이 되는 국세행정의 하부구조에 대한 정보 역시 투명하게 제공되어야 국세행정의 투명성이 달성될 수 있다. 이 때 국세행정기관의 정보 중 일부는 그 특성상 납세자에게 전면적으로 공개하는 것이 오히려 비효율적일 수도 있다. 하지만 국세행정이 국세공무원의 자의 또는 이에 더 나아가 공모나 비리에 의해 집행되는 것이 아니라 제

도화 된 절차에 따라 수행되고 있음을 납세자에게 확인시켜 줌으로써 납세자에게 알권리 제공과 국세행정의 신뢰도를 높일 수 있는 계기가 될 뿐만 아니라 조세저항이 줄어들 수 있고 납세순응도를 높일 수 있다.

본 연구에서 제시한 조세투명성의 정의, 요건 및 투명성 확보를 위한 지침의 경우 다소 생소하게 여겨질 수 있을 것이다. 하지만 본 연구자들은 회계정보와는 별도로 세무정보의 투명성에 대한 일반적인 논의의 물꼬를 튼다는 데 그 의의를 두고 싶다. 본 연구에서 제시한 요건 및 지침을 통해서 조세가 투명해져 이해관계자의 의사결정에 도움이 되고 납세자의 권리보호와 공평과세 등이 달성되기를 희망하며 향후 조세의 효율성 측면에서 추가적인 연구가 있기를 기대한다.

참고문헌

- 곽관훈, 『재정투융자의 투명성 제고를 위한 법제 개선방안』, 한국
법제연구원, 2007.
- 구재이, 「납세자권리의 보장수준에 관한 연구」, 『월간조세』, 영화
조세총람, 2007. 10.
- 김원기, 「기업경영의 투명성 보장과 공시」, 『기업법연구 제4권』,
한국기업법학회, 1999.
- 김형준, 「우리나라 국세행정의 현황과 과제」, 한국조세연구원, 2004.
- 박경서·조명현, 『한국기업의 지배구조와 경영투명성』, 한국경제연
구원, 2002.
- 박명호, 「1999년 국세행정개혁의 성과에 대한 평가 및 시사점」,
『재정포럼』, 2006년 10월호, 통권 제124호, 한국조세연구원,
2006. 10.
- 박헌준·신현한·강동관·권인수·맹시안, 「공개정보를 이용한 기
업 투명성 측정 방안 연구」, 2002.
- 박헌준·신현한·강동관·권인수·맹시안, 「기업의 투명성: 개념과
측정방법」, 한국전략경영학회 2004년도 하계학술대회발표논
문집, 2004.
- 박홍식, 「투명성 가치: 개념적 구주와 의미」, 『한국 사회와 행정
연구』, 제12권 제3호, 서울행정학회, 2001. 11.
- 서희열·김형상, 「법인세 조사 실태분석을 통한 신세무조세제도의
효율성 제고방안」, 『세무학연구』, 제19권 제1호, 2002.
- 서희열·심충진, 「성실납세 유도와 Corporate Governance」, 한국

- 세무학회, 2007.
- 신영수, 『준조세 운용의 투명성 제고를 위한 법제 개선방안』, 한국
법제연구원, 2007.
- 송희준·최홍석, 「전자정부사업의 투명성 제고효과: 현황과 전망」,
2002년도 한국정책학회 하계학술대회논문집, 한국정책학회,
2002.
- 오윤·김진수, 「법적 안정성 제고를 위한 세법해석제도 개선방
안」, 한국조세연구원, 최종보고, 2008. 11.
- 오윤·박명호, 『세무사제도 개혁방안』, 한국조세연구원, 2007.
- 이노정, 「기업투명성의 지수화에 관한 연구」, 『광고학연구』, 제17
권 3호, 2006.
- 이인실, 「공적자금 운영 및 관리 문제점과 개선 과제」, 『공공경
제』, 제12권 제2호, 2007. 11.
- 이철재, 『세법강의』, 세경사, 2007.
- 장지인·김완희·김경호, 『한국기업의 회계투명성과 기업가치』, 한
국경제연구원, 2002.
- 장지인·최현섭, 「공기업 부패통제를 위한 회계투명성 제고방안」,
『공기업 논총』, 제16권 제1호, 2005.
- 전병목, 『공평과세를 위한 세원 투명성 제고방안』, 한국조세연구
원, 2006.
- 전병목·박명호, 『납세자 의식과 세징개혁 방향』, 한국조세연구원,
2007.
- 정영화·김세진, 『공적자금관리법제의 투명성 제고를 위한 개선방
안』, 한국법제연구원, 2007.
- 한정화·배종석, 「벤처기업 투명성의 개념과 결정요인에 대한 탐
색적 연구」, 한국경영학회, 1999.
- 홍정화, 「기업정보의 신뢰성 제고방안에 관한 연구: 회계정보를 중

심으로」, 『신뢰연구』, 제15권 2호 2005.
 황수웅, 「새로운 국세행정 패러다임과 그 방향」, 『재정포럼』, 2000
 년 2월호, 통권 제44호, 한국조세연구원, 2000. 2.

Carol Simon, “Corporate information transparency,” *Journal of Management Development*, Vol. 25, No.10, 2005.

Denis Osborne, “Transparency and Accountability Reconsidered,” *Journal of Financial Crime*, Vol. 11, No.3, 2004.

Florini, “Does the Invisible Hand need a Transparent Glove? The Politics of Transparency,” Paper presented at the World Bank Annual Conference on Development Economics, 1999.

George Kopits & Jon Craig, “Transparency in Government Operation,” IMF, 1998

IMF, “Code of Good Practices on Transparency in Monetary and Financial Policies: Declaration of Principles,” 1999.

IMF, “Manual on Fiscal Transparency,” 2007.

OECD, “OECD Principles of Corporate Governance,” 2004.

OECD, “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series,” 2006.

Peterson, “Playing the Transparency Game: Consultation and Policy-making in the European Commission,” *Public Administration*, 73, 1995. pp. 473~492.

Vishwanath, T. & Kaufmann, D., “Towards Transparency in Finance and Governance,” The World Bank, 1999.

Working Group, “Report of the Working Group on Transparency and Accountability,” IMF, 1998.

Yair Holtzman, "Challenges in achieving transparency, simplicity and administering of the United States tax code," *Journal of Management Development*, Vol. 26, No.5, 2007.

<http://www.nts.go.kr/>

<http://www.bai.go.kr/>

<http://www.cgs.or.kr/>

[부록] IMF의 재정투명성 매뉴얼(2007)⁷²⁾

<부표 1> 재정투명성의 원칙 및 기본요건 요약

원칙	기본요건
역할 및 책임의 명확성(Clarity of Roles and Responsibilities)	
1.1 정부부문은 다른 공공부문 및 경제부문과 구별되어야 하고, 공공부문 내의 정책 및 관리 역할은 명확해야 하고 공시되어야 한다.	<ul style="list-style-type: none"> · 기관의 조직도는 발간되어 공공부문의 구조를 명확히 보여 주어야 하며, 이를 통해 공익법인을 비롯한 모든 정부기관을 단위별로 확인할 수 있어야 한다. · 외건상 재정활동의 범위 및 목적은 모두 설명되어야 한다. · 정부부문 간에 자원 및 책임은 명확히 할당되어야 한다.
1.2 재정관리를 위한 법률적, 규정적, 행정적 기틀은 명확해야 하며, 공개되어야 한다.	<ul style="list-style-type: none"> · 어떤 공적자금도 공개적으로 이용가능한 증거인 입법부의 세출예산 없이는 사용될 수 없다. · 징세는 명확하고 쉽게 접근가능한 법률 및 규정에 의해 운영되어야 한다.
공개 예산 과정(Open Budget Process)	
2.1 예산은 확정된 계획표(timetable)에 따라 마련되어야 하며 잘 정의된 거시경제적 재정 정책 목적에 따라 운영되어야 한다.	<ul style="list-style-type: none"> · 실제 예산안은 규정된 계획표(timetable)에 따라 입법부에 제출되어야 한다. · 신규 세입 및 세출관련 예상되는 비용과 효과는 명확하게 설명되어야 한다. · 다년간의 재정 기틀은 실제 경제적 가정에 기초하여 일관되게 제공되어야 한다.
2.2 예산의 집행, 감독, 보고는 명확한 절차에 따라 이루어져야 한다.	<ul style="list-style-type: none"> · 세입, 의무, 납부 및 연체는 효과적으로 추적될 수 있어야 한다. · 감사를 받은 최종 계정 및 감사보고서는 1년 내에 입법부에 제출되고 발간되어야 한다.

72) IMF, "Manual on Fiscal Transparency," 2007, p. 124.

<부표 1>의 계속

원칙	기본요건
정보의 공개적 이용(Public Availability of Information)	
3.1 국민은 과거, 현재, 미래의 재정 활동 및 주요 재정 위험에 대한 포괄적인 정보를 제공받아야 한다.	<ul style="list-style-type: none"> · 예산문서는 중앙정부의 모든 예산활동, 지방정부의 재정 상태 및 공익법인의 재정을 반영해야 한다. · 중앙정부관련 발간된 정보에는 관련채무, 중요한 재정자원 및 천연자원 등에 대한 상세가 포함되어 있어야 한다.
3.2 재정 정보는 정책분석이 용이하게 하고 책임을 조성하는 방향으로 표시되어야 한다.	<ul style="list-style-type: none"> · 예산의 주요 안건 및 그 경제적 배경은 일반 국민들에게 명확하게 설명되어야 한다. · 세입, 세출 및 자금조달은 총액 기준으로 보고되어야 하고 세출은 경제상, 기능상, 행정상 구분에 따라 분류되어야 한다. · 중앙정부 프로그램의 결과는 입법부에 제출되어야 한다.
3.3 재정 정보는 적시에 발간되어야 한다.	<ul style="list-style-type: none"> · 정보를 적시에 발간해야 할 법적 의무가 있다.
무결함에 대한 감사(Assurances of Integrity)	
4.1 재정 자료는 자료에 대해 용인되는 질적 수준을 충족해야 한다.	<ul style="list-style-type: none"> · 회계정책은 일반적으로 인정되는 회계기준을 충족해야 한다. · 최종 계정은 세출예산과 완전히 일치해야 하고 재정상 총결과는 과거의 예측과 비교가능해야 한다. · SDDS를 따를 수 없는 국가의 경우 GDDS를 이용하여야 한다.
4.2 재정 활동은 효과적인 내부감시 및 보호를 받아야 한다.	<ul style="list-style-type: none"> · 정부조달, 공공부문을 포함한 재정거래, 공무원의 윤리적 행위에 대한 기준은 명확해야 하고 공시되어야 하고 접근가능해야 하며 감시를 받아야 한다. · 내부 감사절차는 명확해야 한다.
4.3 재정 정보는 외부의 조사를 받아야 한다.	<ul style="list-style-type: none"> · 국가의 감사기관은 집행부와 독립되어 있어야 하며, 정부계정의 재정적 무결함에 대한 보고서를 적시에(최소 1년 기준) 입법부 및 국민에게 제출해야 한다.

<국문요약>

조세투명성의 요건 및 지침에 관한 연구

심충진 외

본 보고서는 조세투명성의 요건 및 지침을 제시하기 위하여 투명성의 일반 개념에서 출발하여 조세투명성의 정의를 도출하였다. 조세환경 내의 각 대상별로 조세투명성에 대한 정의를 설명하고 각 대상별로 조세투명성이 달성해야 될 목표 제시와 조세투명성을 위해 갖추어야 할 요건을 납세자 측면과 조세행정 측면에서 제시하였다. 조세투명성의 정의는 조세의 테두리 내에 있는 정보이용자가 정보에 접근하여 이를 보고 이해함으로써 현재의 상태를 파악하고 미래의 상태를 예측할 수 있는 것을 말한다.

조세투명성의 1차적 요건으로 이해가능성(understandable), 가시성(visible) 및 접근성(accessible)을 제시하였으며 2차적 요건으로 비교가능성과 일관성을 제시하고 제약 요건으로 효율성(효익 대비 비용)을 제시하였다. 이해가능성이라 함은 정보이용자가 정보제공자로부터 받은 정보가 어떤 의사결정에 의해 도출된 것인지를 이해할 수 있고 앞으로의 상태를 예측할 수 있는 것을 의미한다. 가시성이라 함은 조세가 투명하기 위해서는 납세자 또는 과세관청이 서로의 조세관련 정보를 볼 수 있어야 함을 말한다. 접근성이라 함은 조세관련 정보의 흐름 과정에서 정보이용자의 정보획득을 위해서 언제든지 접근이 가능해야 하고 해당 정보의 검증까지도 가능한 상태를 의미한다.

납세자의 조세투명성 확보를 위한 지침을 해당 납세자 기업의 지배구조의 투명성, 과세대상 인식, 과세소득금액 결정 및 신고·

납부의 투명성으로 세분화하여 제시하였다. 또한 국세행정의 투명성 확보를 위한 지침을 국세행정의 하부구조, 세원관리, 세무조사, 징세, 납세서비스 및 권익보호의 투명성으로 세분화하여 구체적으로 제시하였다. 납세자 투명성 및 국세행정의 투명성을 확보하기 위해서는 정보의 이해가능성, 가시성 및 접근성의 1차적 요건 외에 비교가능성 및 일관성의 2차적 요건이 있어야 한다. 조세투명성이 높아진다고 하여 조세의 효율성이 높아지는 것은 아니다. 따라서, 조세투명성과 조세의 효율성은 별도로 접근할 필요가 있으며 향후 조세의 효율성에 대한 연구는 추가적으로 더 필요하다고 본다. 그럼에도 불구하고 본 보고서가 조세의 투명성 확보를 위한 하나의 지침으로서의 역할은 충분히 할 것으로 기대된다.

<Abstract>

A Study on the Condition and the Guide for Tax Transparency

Chung-Jin Shim et al.

This report has induced the definition of tax transparency starting at the general concept about the transparency to suggest the condition and the guide for tax transparency. The report illustrates definitions about the tax transparency based on each subject in taxational environment, with suggesting the target of achievement in tax transparency and the condition for the transparency in aspects of tax payers and tax administration. The definition of tax transparency is that information users as tax payers investigate the current situation and predicts the future condition by approaching and understanding of information. As the first-phase conditional elements for tax transparency, the understandable, the visible and the accessible are suggested, while the comparability and the consistency are suggested as the second-phase conditional elements with the effectiveness (effect versus cost) as the restricted condition. The understandable means that information-users can understand how the given information has been processed through what kind of opinion decision, and can predict the future condition related to it. The visible means that tax payers or tax administrative institutions can

reach each other's taxational information. The accessible means that the user information should be always gainable through access at any time with verification of it on the currency of tax-related information.

The guidelines for achieving the tax payer's transparency of taxation are suggested based on detailed classification of transparency of tax-assigned company's ruling domain, recognition of subject of taxation, transparency in decision of profit amount for taxation and report/payment. This also suggests the guidelines for reserving the transparency in the national tax administration in detailing phases of transparency as sub-structure of the national tax administration, management of tax resources, investigation into taxation, tax collection, tax service and the protection of interests. To reserve the transparency of tax payers and tax administration, the first-phase conditions of the understandable, the visible and the accessible should be added with second-phase conditions as the comparability and the consistency. The level-up of tax transparency does not guarantee the level-up of effectiveness of taxation.

Therefore, the tax transparency and the tax effectiveness should be separatively approached while the research of tax effectiveness should be studied again in future. Regardless of these facts, this report is expected to be a responsible guider in securing the tax transparency.

<著者略歷>

연구책임자 심충진

건국대학교 경영학과 졸업
경희대학교 대학원 경영학 박사
신한회계법인, 삼경회계법인에 공인회계사로 근무
중부지방국세청 이의신청 및 과세전적부 심사위원 역임
국세청 자체평가위원 및 국세행정개혁위원회 위원 역임
현, 건국대학교 경영학부 교수(세무회계전공)
한국조세연구원 초빙연구위원

조세투명성의 요건 및 지침에 관한 연구

2008년 12월 22일 인쇄
2008년 12월 29일 발행

저 자 심충진 외
발행인 원윤희
발행처 한국조세연구원
1138-7174 서울특별시 송파구 방죽말길 28
전화: 2186-2114(대), www.kipf.re.kr
등록 1993년 7월 15일 제21-466호
조판및
인쇄 일지사
© 한국조세연구원 2008 ISBN 978-89-8191-431-8

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.