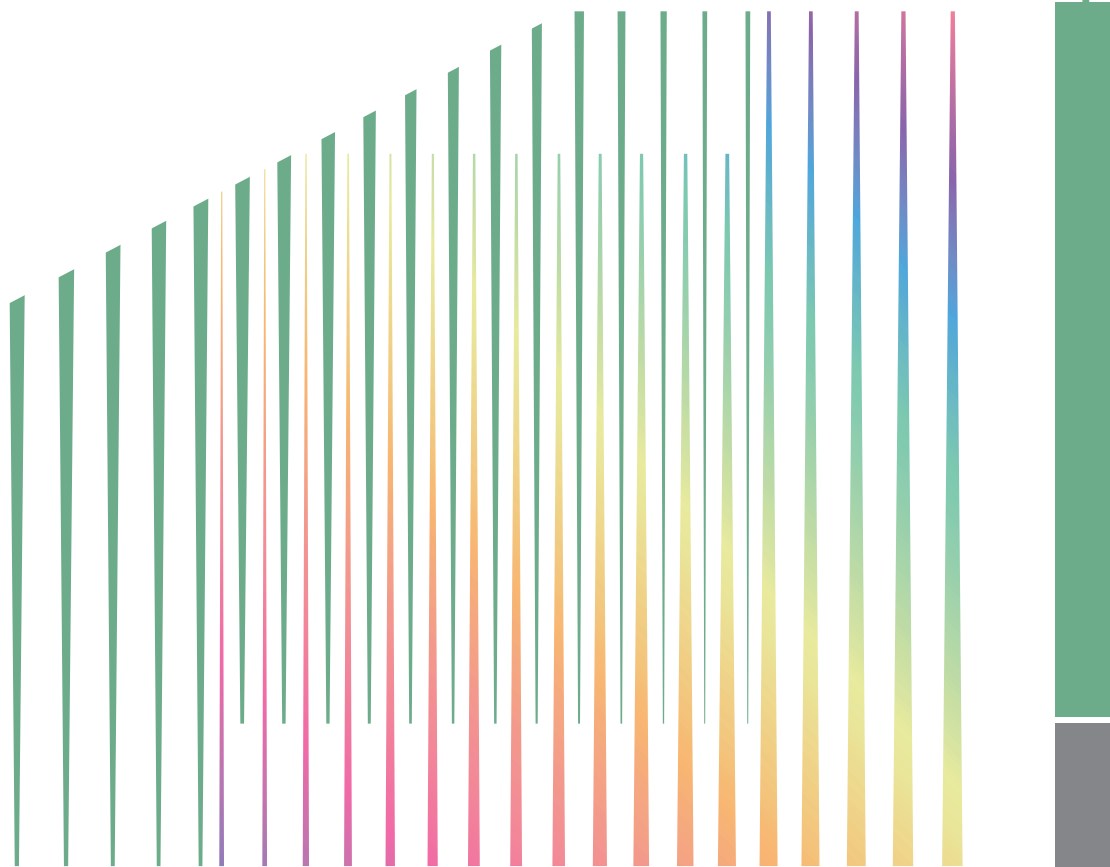


수시연구과제 2021-03

국세행정불복절차의 문제점과 개선방안

김무열



국세행정불복절차의 문제점과 개선방안

2021. 6.

김무열

서 언

본 연구는 행정상 국세불복제도를 분석하면서 일반행정심판제도와 비교·검토하고, 주요국의 입법례를 조사하여 우리나라 조세불복제도의 개선방안을 제시하며, 납세자 권익보호를 강화하기 위한 정책적 시사점을 제시하는 데 목적을 두고 있다.

국세행정불복절차는 국세에 관한 불복절차로서 사법상 불복절차와 구별되는 이의신청, 심판 및 심사절차 등을 말한다. 이는 국세심사위원회에서 이루어지는 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구, 조세심판원에서의 심판청구, 감사원에서의 심사청구로 세분된다. 이처럼 국세행정불복절차는 복잡한 다단계구조를 갖고 있을 뿐만 아니라 원칙적으로 심사 및 심판청구는 필요적 전심절차로서 이를 거치지 않고서는 사법상의 불복절차로 나아갈 수 없다. 전문성과 대량성 등을 포함하고 있는 국세행정에서 필요적 전심절차를 취하고 있는 것은 과세관청의 자기시정의 기능, 법원의 업무 경감, 납세자 권리 보호 등의 기능을 갖고 있다는 점에서 일면 타당한 것으로 볼 수 있다. 그러나 과세처분이 아닌 일반행정처분의 성격을 갖는 처분에 대해서는 임의적 전심절차를 취하는 것을 고려할 필요가 있을 것이다. 그 외에도 일반행정심판절차와 비교했을 때 심사청구기간, 무효등확인심판 등을 명확하게 규정하는 것을 고려할 필요가 있을 것이다. 이러한 점들을 통해 납세자의 권익강화에 한 발짝 더 나아갈 수 있을 것으로 생각한다. 또한 행정상 국세불복제도가 개선된다면 복잡한 국세불복제도로 인하여 발생하였던 비용과 시간을 줄일 수 있으며, 납세자의 권익을 더욱 강화할 뿐만 아니라 세정분야에서도 과도한 업무량을 절감할 수 있을 것으로 기대된다.

국세행정불복절차가 내포하고 있는 다양한 문제점들이 제기되고 있지만, 특히 복잡한 단계를 단순화하는 방안은 국세행정불복절차가 갖는 행정의 자기통제 기능의 측면에서 고려해야 한다. 이는 실제로 과세권을 행사하는 국세청과 그 외의 조세심판원, 감사원, 법원 등의 조직과 인사에 관한 것과 맞물려서 매우 민감한 사안이다. 이러한 점으로 보고서에서 각 부처의 고유 권한에 관한 사항을 언급하는 것이 조심

스러워 다루지 못한 아쉬움이 남는다. 그러나 납세자의 입장에서는 불필요한 절차를 과감하게 줄이고, 제도 자체를 명확히 하는 것이 권리보장에 한층 더 가까워질 수 있다는 점에서 개선의 여지가 있음은 당연하다.

이 연구는 한국세법학회 김무열 박사가 수행하였다. 저자는 보고서를 작성하는 과정에서 많은 분의 도움을 받았다. 한국조세재정연구원 홍범교 박사, 국민대학교 안경봉 교수, 서울대학교 이창희 교수, 경북대학교 이동식 교수가 중간보고와 최종보고에서 이 연구와 관련된 중요한 조언을 많이 해 주셨다. 진심으로 감사를 드린다. 그 외에 최종보고서를 읽고 보고서를 일반화하고 건설적인 정책방향을 모색하는 데 의견을 주신 익명의 평가자 두 분에게도 감사의 말씀을 드린다.

마지막으로 이 보고서의 내용은 저자의 개인적인 의견이며, 한국조세재정연구원의 공식적인 견해와 무관함을 밝혀 둔다.

2021년 6월

한국조세재정연구원
원장 김 재 진

요약 및 정책적 시사점

국세행정불복절차는 국세에 관한 불복절차로서 사법상 불복절차와 구별되는 이의신청, 심판 및 심사절차 등을 말한다. 이는 국세심사위원회에서 이루어지는 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구, 조세심판원에서의 심판청구, 감사원에서의 심사청구로 세분된다. 국세행정불복절차는 「국세기본법」 제55조 이하에서 규정하고 있으며, 감사원 심사청구는 「감사원법」에 따른다. 일반행정법에서 행정심판에 관해서는 「행정심판법」이 적용되며, 국세행정불복절차는 일반행정심판과 달리 특별행정심판으로 분류된다. 물론 사법상 불복절차가 진행되기 전에 행정상 불복절차를 둔 이유는 일반행정심판과 특별행정심판을 구분하지 않고, 행정의 자기통제, 법원의 업무 경감, 국민(국세행정에서는 납세자)의 권리 보호에 있다. 다만 특별행정심판을 둔 이유는 「행정심판법」 제4조에도 규정된 바와 같이 사안의 전문성과 특수성을 살리기 위함이다. 그래서 「국세기본법」 제56조 제1항도 원칙적으로 「행정심판법」이 적용되지 않는다고 규정하고 있다. 이를 반영한 듯이 국세행정불복절차 중에서 심판 및 심사절차는 사법상 절차로 나아가기 위해 반드시 거쳐야 하는 전심절차로 「국세기본법」 제56조 제2항은 규정하고 있다.

국세행정불복절차는 다양하지만 복잡한 불복제기 방법을 두고 있다. 이러한 점을 두고 납세자 권리보장 측면에서 더 낫다고 주장하는 이들도 있지만, 국세심사위원회에서 동일한 사건에 대해서 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구까지 가능할 수 있다는 점에서 객관성과 투명성이 담보되지 않는다고 할 수 있다. 그러나 행정심판은 행정의 자기통제의 기능도 있다는 점에서 국세심사위원회가 이를 담당하는 것은 적절하다고 할 수 있다. 그러나 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구라는 3단계를 국세행정불복절차에 둘 필요성이 있는지 의문이다. 과세예고통지와 세무조사결과서면통지에 따른 과세전적부심사는 우리나라만의 독특한 제도라고 할 수 있으며, 특수한 상황에서 과세관청의 과세처분이 있기 전에 납세자가 이의를 제기하여 해결할 수 있는 여지가 있다는 점에서도 실익이 있을 것으로 보인다. 그

러나 이의신청(임의적 절차)과 심사청구(필수적 절차)는 과세처분이 있는 후에 제기될 수 있는 불복의 방법으로서, 굳이 2단계를 두어 불복단계를 복잡하게 할 이유는 없다고 본다.

현재 일반행정심판은 「행정소송법」 제18조 제1항에 따라 원칙적으로 임의적 전치절차를 취하고 있다. 이와 달리 국세행정불복절차에서는 「국세기본법」과 세법상 모든 처분에 대해 필수적 전치주의를 취하고 있다(일부 예외는 있음). 조세 관련 처분 중에서도 일반행정심판의 경우와 동일하게 다루어도 될 만한 사안은 행정심판을 거치지 않아도 소송으로 나아갈 수 있도록 하여 납세자의 권리를 좀 더 보장할 필요가 있을 것으로 보인다. 독일의 ‘직접소송(Sprungklage)’과 같이 사실관계에 대한 다툼이 없고, 순수하게 법적 쟁점만 있는 경우에는 행정청의 동의하에 바로 소송으로 나아갈 수 있도록 하여 납세자가 좀 더 빨리 판단을 받을 수 있도록 열어두는 것도 고려해 볼 수 있다. 또한 「주세법」상의 주류 제조·판매 면허 등 주류 행정 관련 규정을 2020년 12월 29일 「주류 면허 등에 관한 법률」로 이관하면서 일반행정법적 성격이 강한 주류 면허 등에 대한 불복 방법을 전부개정 전과 동일하게 필수적 전치절차로 둔 것은 적절하지 않아 보인다. 아울러서 심사 및 심판청구를 거친 뒤에 행정법원에 접수된 사건의 비중(〈표 II-2〉 참조)을 보더라도 조세 행정심판전치주의의 기능으로서 법원의 부담 경감은 유지되고 있는 것으로 보인다. 따라서 원칙적으로 조세심판전치주의는 그대로 유지하는 것이 타당하며, 일반 행정처분의 성격이 있는 「국세기본법」 및 세법상 처분에 대해서는 임의주의로 전환할 것을 고려할 필요가 있다.

불복의 대상으로서 ‘처분’의 개념을 규정하는 것은 납세자가 무엇을 대상으로 누구에게 불복을 제기할 수 있는가에 대한 것으로서, 납세자의 권리보장과 직접적인 연관성이 있다고 볼 수 있다. 일반행정법에 해당하는 「행정절차법」, 「행정심판법」, 「행정소송법」 등에는 처분의 개념을 규정하고 있으며, 특히 행정심판은 행정소송과 달리 위법성과 부당성을 함께 심판할 수 있다는 점에서 국세행정불복절차에서도 처분의 개념을 도입하여 불복대상을 명확하게 할 필요가 있다.

「국세기본법」 제55조 제1항 본문에 따라 이 법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해 당한 자는 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수

있다. 해당 규정만 보면 국세행정불복절차는 취소심판과 의무이행심판이 가능하고, 무효등확인심판은 인정되지 않는 것으로 해석될 수 있다. 그리고 「국세기본법」 제61조 제1항 및 제68조 제1항은 심판청구는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하여야 한다고 규정하여 취소심판만을 염두에 둔 것으로 해석될 수 있다. 「행정심판법」 제27조 제7항의 경우에는 무효등확인심판과 의무이행심판에 대해서는 청구기간이 적용되지 않는다고 명확하게 규정하고 있다는 점에서 「국세기본법」과 사뭇 다르다. 무효등확인심판의 가장 큰 장점은 청구기간의 제한을 받지 않고 언제든지 청구할 수 있다는 점이다. 물론 의무이행심판의 경우에도 이론상 필요한 처분을 받을 때까지 무기한 청구할 수 있다. 실제로 무효에 해당하는 사례가 심판례와 법원의 판결에서 보여진다는 점에서 「행정심판법」 제5조와 같이 심판의 종류를 명확하게 규정하고, 청구기간도 명확하게 규정할 필요가 있다.

결론적으로 국세행정불복절차가 내포하고 있는 다양한 문제점들이 제기되고 있지만, 특히 복잡한 단계를 단순화하는 방안은 국세청과 조세심판원, 감사원, 법원 등의 조직과 인사에 관한 것과 맞물려서 매우 민감한 사안임에는 틀림이 없다. 아울러서 행정의 자기통제, 법원의 부담 경감, 납세자 권익보호 등도 간과할 수 없는 중요한 쟁점이 된다. 이러한 점에서 이 보고서에서 각 부처의 고유권한에 관한 사항을 언급하는 것이 조심스러워 다루지 못한 아쉬움이 남는다. 그러나 납세자의 입장에서는 불필요한 절차를 과감히 줄이고, 제도 자체를 명확하게 하는 것이 권리보장에 한층 더 가까워질 수 있다는 점에서 개선의 여지가 있음은 당연하다.

목 차

I. 서론	1
1. 연구목적 및 필요성	1
2. 연구방법	3
II. 행정상 국세불복제도의 개요	4
1. 개괄	5
2. 과세전적부심사제도	5
가. 의의	5
나. 연혁	6
다. 내용	6
라. 과세전적부심사 처리 현황	10
3. 국세불복제도: 이의신청, 심사청구, 심판청구	11
가. 불복제기관자: 신청권자 또는 청구권자	12
나. 불복대상	12
다. 불복제기의 효력	13
라. 조세행정심판전치주의	13
마. 이의신청	16
바. 국세심사	19
사. 조세심판	24
아. 감사원 심사청구	28
4. 일반행정심판제도	30
가. 의의	30
나. 특별행정심판과의 관계	30
다. 일반행정심판의 대상	31
라. 심판의 청구	31
5. 국세행정불복제도와 일반행정심판제도의 비교	32
가. 제도의 비교	32
나. 국세행정불복제도와 「행정심판법」의 관계	33

Ⅲ. 주요국의 조세행정불복제도	37
1. 일본	37
가. 개괄	37
나. 조세불복신청과 조세소송의 관계	39
다. 심의·의결기구	41
라. 국세불복신청	43
마. 재조사의 청구	52
바. 심사청구	54
사. 전치주의	62
아. 국세불복심판소의 재조사 및 심사청구 현황	65
2. 독일	68
가. 개괄	68
나. 심급체계	71
다. 인사 및 조직 현황	71
라. 심의·의결기구 구분	73
마. 전치주의	75
바. 심판대상	75
사. 청구 및 처리기간 등	75
아. 이의신청 현황	76
3. 미국	78
4. 주요 국가별 비교	79
가. 심급체계	79
나. 전치주의	79
다. 세법상 처분개념	80
라. 청구기간 등	80
Ⅳ. 우리나라 국세행정불복제도의 문제점과 개선방안	82
1. 다단계 국세행정불복제도에 대한 검토	82
2. 국세심사제도와 조세심판제도의 필수적 전치절차에 대한 검토	84
3. 처분개념의 도입에 대한 검토	86
4. 심판청구기간과 관련하여	87
Ⅴ. 결론	90
참고문헌	93
부록	95

표 목 차

〈표 II-1〉 과세전적부심사 처리 현황	10
〈표 II-2〉 불복유형별 조세사건 접수 및 기각(불채택) 현황(2015~2019년)	16
〈표 II-3〉 이의신청 처리 현황	19
〈표 II-4〉 심사청구기간 연장 사유	21
〈표 II-5〉 심사청구 각하결정 사유	22
〈표 II-6〉 국세심사 처리 현황	24
〈표 II-7〉 조세심판청구(내국세) 처리 현황	27
〈표 II-8〉 감사원 심사(내국세) 처리 현황	30
〈표 II-9〉 국세행정불복제도와 일반행정심판제도의 비교	32
〈표 II-10〉 국세행정불복제도에 있어서 「행정심판법」과 「국세기본법」의 관계	34
〈표 II-11〉 내국세에 대한 행정상 불복단계별 처리 현황(1)	35
〈표 II-12〉 내국세에 대한 행정상 불복단계별 처리 현황(2)	36
〈표 III-1〉 「행정불복심사법」과의 관계에 관한 일본 「국세통칙법」 제80조	39
〈표 III-2〉 국세청장의 법령해석과 다른 해석 등에 의한 재결에 관한 「국세통칙법」 제99조	41
〈표 III-3〉 국세심판관등에 관한 일본 「국세통칙법」 제79조	42
〈표 III-4〉 처분권자에 따른 불복신청처	48
〈표 III-5〉 불복신청기간에 관한 일본 「국세통칙법」 제77조	50
〈표 III-6〉 불복신청전치주의의 예외에 관한 일본 「국세통칙법」 제115조 제1항	63
〈표 III-7〉 일본의 재조사청구 처리 실적(2014~2018년)	66
〈표 III-8〉 일본의 심사청구 처리 실적(2014~2018년)	67
〈표 III-9〉 독일의 조세소송 건수	69
〈표 III-10〉 독일의 조세불복제도 개괄	69
〈표 III-11〉 독일 세무서의 분과와 사무	73
〈표 III-12〉 독일의 이의신청(Einspruch) 처리 실적(2015~2019년)	77
〈표 III-13〉 국세행정불복에 대한 국가별 비교	81
〈표 IV-1〉 처분의 개념에 대한 비교	87
〈표 IV-2〉 「국세기본법」과 「행정심판법」상 심사 및 심판청구기간 비교	88
〈표 IV-3〉 「국세기본법」과 「행정심판법」상 불복 유형	89

그림목차

[그림 Ⅱ-1] 국세행정불복제도 절차도	4
[그림 Ⅲ-1] 일본 재무성 조직도	44
[그림 Ⅲ-2] 개정 전 국세불복신청제도	45
[그림 Ⅲ-3] 개정 후 국세불복신청제도	46
[그림 Ⅲ-4] 국세청장의 통달에 따른 재결 절차	60
[그림 Ⅲ-5] 독일 재무관청 조직도	72

I. 서론

1. 연구목적 및 필요성

재정개혁특별위원회는 공평과세를 위한 안정적인 세수기반 마련을 목표로 조세제도 합리화 전략을 제시하면서 납세자 권익보호 강화를 위한 조세불복제도 개편을 제시하였다. 그 내용을 보면 조세심판원의 심판청구만 필요적 전심절도로 유지하되, 심판원을 법원에 준하는 기구로 개혁하는 방안을 제시하였다. 구체적인 방안으로 심판부 구성·운영에 사법절차를 준용하고, 심판관 합동회의를 예외적으로 운영하는 등 심판부 운영 개선을 제시하였고, 비상임심판관 제도를 폐지하고 상임심판관을 확대하되, 조세경력 공무원 외 법관출신자(현직 포함) 등 전문가로 임용대상을 확대할 것을 주장하였다. 아울러서 조세심판원 정원·인사·예산은 다른 부서와 독립하여 별도 관리하고, 감사원 심사청구 존치 여부 등 구체적인 개편방안을 모색할 필요성을 제시하였다.¹⁾

현재 우리나라 국세불복절차는 매우 복잡한 다단계구조라는 문제 지적이 지속적으로 제기되어 왔다. 국세불복절차는 크게 행정상 불복제도와 사법상 불복제도로 나뉜다. 행정상 불복제도는 과세전적부심사, 이의신청, 국세청 심사청구, 조세심판원 심판청구, 감사원 심사청구로 세분된다. 심사 및 심판청구는 필요적 전심절차에 해당하며, 이를 거치지 않은 경우에 사법상 불복제도로 나아갈 수 없다. 현재 조세심판원의 조세심판청구가 대부분이며, 기관별로 판단이 달라질 경우 납세자간 과세형평에 한계가 있을 우려가 있다.

또한 필요적 전심절차를 규정하고 있는 「국세기본법」 제55조 제2항은 같은 법 제55조에서 규정하고 있는 이 법 또는 세법에 따른 처분에 대해서 필요적 전심절차를 거치도록 하고 있다. 국세불복이 지속적으로 증가하는 상황에서 심판 및 심사의 인용률이 20% 내외이고 처리기간도 상당하며, 그간 법원의 조세전문성도 제고되어 온 점을 고려했을 때 필요적 전심절차에 대한 타당성을 살펴볼 필요가 있

1) 재정개혁특별위원회, 『재정개혁보고서』, 2019, p. 12.

다. 2018년 인용률을 보면, 조세심판 25.6%, 국세청 심사청구 21%, 감사원 심사청구 1.5%이다. 2018년 평균청구처리기간은 조세심판 195일, 국세청 심사청구 100일, 감사원 심사청구 189일이 걸렸다. 조세사건의 1심 담당법원에 해당하는 서울 행정법원은 1998년 5개 합의부(2개 분야 전담재판부)에서 2020년 11개 합의부(조세 등 7개 분야 전담재판부)로 확대하였다.

과세처분의 경우에 필요적 전심절차로 한 것은 다른 일반 행정처분과 달리 전문성과 기술성 및 대량성에 기인하여 필터 역할이 필요하다는 전제였으며, 이와 함께 자율적 행정통제, 사법기능의 보완, 법원의 부담 경감이라는 행정심판의 존재 이유와도 맞물린다. 행정상 국세불복절차에서 필요적 전심절차를 고수한다는 것은 행정심판도 하나의 심급으로 볼 수 있다는 점, 복잡한 불복절차를 간소화한다는 점에서 행정소송을 2심제로 할 필요성이 있는지 검토할 수 있다. 행정상 국세불복절차를 다른 일반행정심판제도와 마찬가지로 임의적 전심절차로 전환하여 납세자가 필요에 따라 법원으로 소송절차를 진행할 수도 있고 심판절차부터 진행할 수도 있도록 한다면, 좀 더 유연한 제도운영이 될 것으로 보인다.

따라서 납세자의 권익 강화를 우선순위로 두고 복잡한 다단계구조의 문제점을 내포하고 있는 행정상 국세불복절차의 개선방안을 살펴볼 필요가 있다. 특히 행정상 국세불복제도의 개선방안에 관한 연구를 통해 납세자의 권익 강화에 이바지할 수 있는 정책적 시사점을 도출하고 우리나라 국세불복제도가 보다 더 합리적으로 개선될 수 있는 방향을 제시할 수 있을 것으로 기대된다. 또한 행정상 국세불복제도가 개선된다면 복잡한 국세불복제도로 인하여 발생하였던 비용과 시간을 줄일 수 있으며, 납세자의 권익을 더욱 강화할 뿐만 아니라 세정분야에서도 과도한 업무량을 절감할 수 있을 것으로 기대된다.

본 연구는 행정상 국세불복제도를 분석하고, 주요국의 입법례를 조사하여 우리나라 조세불복제도의 개선방안을 제시하며, 납세자 권익보호를 강화하기 위한 정책적 시사점을 제시하는 데 목적을 두고 있다.

2. 연구방법

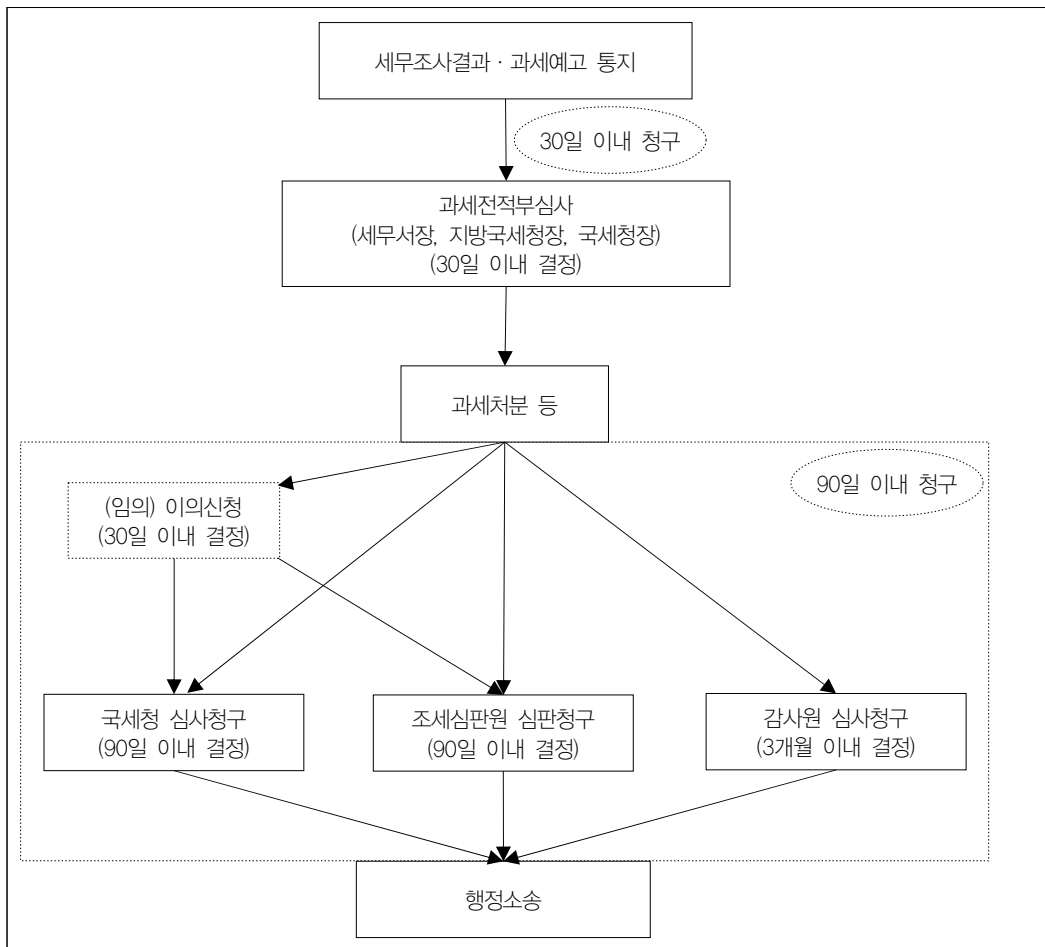
현행 일반 행정심판제도와 국세심판제도와 차이를 분석한다. 나아가서 행정상 국세불복제도와 사법상 국세불복제도를 나누어서 제도를 분석한다.

조세심판원, 국세청, 감사원, 법원의 자료를 이용하여 재결(각하, 기각, 인용) 유형별 현황을 살펴보고, 법원의 조세사건 현황도 통계를 통해 살펴보고자 한다.

Ⅱ. 행정상 국세불복제도의 개요

일반 행정심판절차와 국세심판절차의 연혁적 분석, 법적 성격과 기능을 살펴본다. 행정상 국세불복제도인 과세전적부심사제도, 이의신청, 심판 및 심사청구제도를 분석하고자 한다. 본 연구의 대상은 행정상 국세불복제도이지만, 사법상 국세불복제도와 연계성을 고려해서 필요한 범위 내에서 사법상 국세불복제도에 관한 부분도 언급하고자 한다. 행정상 국세불복제도를 도식화하면 [그림 Ⅱ-1]과 같다.

[그림 Ⅱ-1] 국세행정불복제도 절차도



자료: 저자 작성

1. 개괄

조세법률관계는 기술적이고 복잡하며, 대량적·주기적으로 반복된다. 또한 이와 관련된 법령을 이해하기 위해서는 전문적인 지식도 필요로 한다. 특히 조세법률관계는 다른 공법상의 법률 — 이 연구와 관련된 「행정심판법」, 「행정소송법」 등 — 의 내용과도 구별되는 특수성을 갖고 있다. 이러한 점은 조세법률관계에서의 행정상 조세불복제도를 일반 행정법상 불복제도와 달리 규정할 수밖에 없도록 하는 것이기도 하다. 그중에서 특별한 내용 중의 하나가 ‘조세행정심판전치주의’라고 할 수 있다.²⁾ 조세법률관계에서 국민들의 권리구제절차는 소송 전에 상당한 부분이 이루어지고 있는데, 나름대로의 장점이 있기 때문이다. 이는 일반행정심판에서도 일견 타당한 면이기도 하다. 즉 신속하고 효율적인 권리구제를 통해 국민의 재산권 보장에 좀 더 용이하다는 측면이 있으며, 과세관청의 자기시정에도 기여하는 부분이 있다는 점이다. 이하에서는 이 글의 연구범위에 해당하는 행정상 국세불복제도에 관하여 개괄적으로 살펴보고자 한다. 우선 과세처분 등이 이루어지기 전 단계에 납세자의 권리를 보호하는 제도인 과세전적부심사제도를 살펴본다. 다음으로 국세불복제도인 이의신청, 심사청구, 심판청구에 관한 사항을 살펴본다.

2. 과세전적부심사제도

가. 의의

과세전적부심사제도와 함은 세무서장 또는 지방국세청장의 과세예고통지에 대하여 통지를 받은 자가 통지를 받은 날로부터 30일 이내에 통지를 한 세무서장 또는 지방국세청에 통지 내용의 적법성에 관하여 심사하여 줄 것을 청구하는 제도를 말한다. 과세전적부심사제도에 관해서는 「국세기본법」 제81조의15에 규정되어 있다. 다만 과세전적부심은 과세관청이 세액을 결정하기 전에 그 내용을 먼저 납세자에게 통보하여 납세자로 하여금 통지된 내용에 뒤따를 과세처분이 적법한지 여부를

2) 이에 대해서는 후에 구체적으로 서술한다.

미리 검토하게 하고, 이를 검토한 납세자가 이의가 있을 경우 그 통지를 한 과세관청에 그 적부 여부를 청구할 수 있게 하여 위법한 과세처분을 사전에 방지하여 납세자의 권리를 구제하고자 하는 제도이다. 따라서 과세전적부심사과정에서 행해지는 과세처분 전 통지, 적부심사청구에 대한 결정 등은 과세처분 이전 단계에서의 과세관청의 행위이므로, 「국세기본법」이 예정하고 있는 불복청구의 대상이 되는 처분에 해당한다고 볼 수 없다.³⁾

나. 연혁

과세전적부심사제도는 1996년 4월부터 「과세전적부심사사무처리규정(국세청훈령 제1237호)」을 신설하여 운영되었다. 1999년 8월 31일 종전의 사후국세불복절차를 필요적 2단계에서 1단계로 완화하도록 세법을 개정하면서 과세전적부심사제도를 「국세기본법」에 도입하였으며, 2000년 1월 1일부터 법률적 근거를 갖고 시행하였다.

다. 내용

1) 과세전적부심사의 청구사유: 과세예고통지, 세무조사결과서면통지

과세전적부심사를 청구할 수 있는 사유는 과세예고통지와 세무조사결과에 따른 서면통지의 경우로 나눌 수 있다. 첫째, 과세예고통지에 관한 사항은 「국세기본법」 제81조의15 제1항 및 제2항 제2호에 규정하고 있다. 일정한 요건을 충족하는 경우 세무서장 또는 지방국세청장은 미리 납세자에게 그 내용을 서면으로 통지해야 할 의무⁴⁾가 있으며, 이를 과세예고통지라고 한다. 과세예고통지를 해야 하는 경우는 ① 세무서 또는 지방국세청에 대한 지방국세청장 또는 국세청장의 업무감사 결과(현지에서 시정조치하는 경우를 포함한다)에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 과세하는 경우 ② 세무조사에서 확인된 것으로 조사대상자 외의 자에 대한 과세자료 및 현지 확인조사에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 과세하는 경우 ③ 납부고지하려는 세액이 100만원 이상인 경우(다만 「감사원법」 제33조에 따른 시정요

3) 서울고등법원 2006. 7. 21., 선고, 2005누20179, 판결.

4) 과세예고통지는 납세자에게 과세전적부심사를 청구할 수 있는 절차적 권리를 보장해 주는 제도이므로 통지제 외 사유에 해당하지 않는 한 과세관청은 반드시 과세예고통지를 해야 하며, 그렇게 하지 않고 이루어진 과세처분은 원칙적으로 위법한 처분에 해당한다(대법원 2016. 4. 15 선고 2015두52326 판결).

구에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 과세처분하는 경우로서, 시정요구 전에 과세처분 대상자가 감사원의 지적사항에 대한 소명안내를 받은 경우는 제외한다)로 구분된다. 둘째, 세무조사 결과에 대한 서면통지는 「국세기본법」 제81조의15 제2항 제1호에 규정되어 있다.

그리고 과세전적부심사를 청구할 수 없는 경우는 「국세기본법」 제81조의15 제3항 및 동법 시행령 제63조의15 제3항에 규정되어 있는데, 이는 사전통지 없이 바로 과세처분이 이루어진다는 것을 의미하며, 과세전적부심사를 청구할 수 없을 뿐이며 그 외의 국세행정불복절차를 밟을 수 있다. 과세전적부심사를 청구할 수 없는 경우는 ① 「국세징수법」 제9조에 규정된 납부기한 전 징수의 사유가 있거나 세법에서 규정하는 수시부과의 사유가 있는 경우 ② 「조세법 처벌법」 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우 ③ 세무조사 결과 통지 및 과세예고통지를 하는 날부터 국세부과 제척기간의 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우 ④ 「국제조세조정에 관한 법률」에 따라 조세조약을 체결한 상대국이 상호합의 절차의 개시를 요청한 경우 ⑤ 「국세기본법」 제65조 제1항 제3호 단서(동법 제66조 제6항 및 제81조에서 준용하는 경우를 포함한다) 및 제81조의15 제5항 제2호 단서에 따른 재조사결정에 따라 조사를 하는 경우가 있다.

2) 과세전적부심사의 청구기간 및 청구기관

과세전적부심사 청구는 「국세기본법」 제81조의15 제2항에 따라 과세예고통지와 세무조사결과에 대한 서면통지를 받은 날부터 30일 이내에 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 하여야 한다.

「국세기본법」 제81조의15 제2항에 따라 과세전적부심사 청구기관은 원칙적으로 과세예고통지 등을 한 세무서장이나 지방국세청장이며, 예외적으로 국세청장도 해당될 수 있다. 국세청장이 해당되는 경우는 법령과 관련하여 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우 등이다. 구체적인 사항은 「국세기본법 시행령」 제63조의15 제1항에 규정되어 있다. ① 법령과 관련하여 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 것 ② 국세청장의 훈령·예규·고시 등과 관련하여 새로운 해석이 필요한 것 ③ 세무서 또는 지방국세청에 대한 국세청장의 업무감사 결과(현지에서 시정조치하는 경우를 포함한다)에 따라 세

무서장 또는 지방국세청장이 하는 과세예고 통지에 관한 것 ④ 제1호부터 제3호까지의 규정에 해당하지 아니하는 사항 중 과세전적부심사 청구금액이 10억원 이상인 것 ⑤ 「감사원법」 제33조에 따른 시정요구에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 과세처분하는 경우로서 시정요구 전에 과세처분 대상자가 감사원의 지적사항에 대한 소명안내를 받지 못한 것이 해당된다.

3) 과세전적부심사의 결정

「국세기본법」 제81조의15 제4항에 따라 과세전적부심사 청구를 받은 세무서장, 지방국세청장 또는 국세청장은 각각 국세심사위원회의 심사를 거쳐 결정하고, 그 결과를 청구를 받은 날부터 30일 이내에 청구인에게 통지하여야 한다. 이때 통지는 일반적인 서류송달의 방법으로 이루어진다.

과세전적부심사 청구에 대한 결정은 세 가지로 나뉘는데, ① 청구이유가 없다고 인정되는 경우로서 **채택하지 아니한다는 결정** ② 청구이유가 있다고 인정되는 경우로서 **채택하거나 일부 채택하는 결정** ③ 청구기간이 지났거나 보정기간에 보정하지 아니한 경우로서 **심사하지 아니한다는 결정**이 있다. ②의 경우에 구체적인 채택의 범위를 정하기 위하여 사실관계 확인 등 추가적으로 조사가 필요한 경우에는 제2항 각 호의 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장으로 하여금 이를 재조사하여 그 결과에 따라 당초 통지 내용을 수정하여 통지하도록 하는 재조사결정을 할 수 있다.

국세심사위원회에 관해서는 「국세기본법」 제66조의2에서 규정하고 있으며, 이는 심사청구, 이의신청, 과세전적부심사 청구사항을 심의 및 의결하기 위하여 세무서, 지방국세청, 국세청에 둔 기관을 말한다. 이는 조세심판청구에 대한 결정을 하기 위하여 국무총리 소속으로 둔 조세심판원과는 구별된다.

특히 과세전적부심사위원회⁵⁾가 운영될 당시에 과세전적부심사의 기속력과 관련하여 판례는 해당 위원회는 세무서, 지방국세청, 국세청에 둔 심의기관으로서 그 심사결과에 대하여 하위 과세관청에 대하여 사실상의 구속력은 별론으로 하고 법적 구속력이 있는 것은 아니라고 판시하였다.⁶⁾

5) 오늘날 국세심사위원회에 해당하며, 판결 당시에는 과세전적부심사위원회였고, 이의신청심사위원회와 과세전적부심사위원회가 국세심사위원회로 지위승계가 된 것은 2009년 1월 1일부터임.

6) 서울고등법원 2006. 7. 21., 선고, 2005누20179 판결.

4) 결정 후 불복절차

과세전적부심사의 결정에 대해 불복이 가능한가에 대해서 별도의 규정은 없다. 다만 조세심판원은 결정례에서 과세전적부심사청구에 대한 국세심사위원회의 결정은 처분이 아니므로 그 자체에 대해 심판청구 등 불복절차를 진행할 수 없다고 한다.⁷⁾ 다시 말해서 **현행 「국세기본법」상 과세전적부심사에 관한 규정은 조세심판과 관련된 기속력에 관한 규정인 「국세기본법」 제80조를 준용하고 있지 않으므로 부정적으로 해석하는 것이 타당하다.**⁸⁾ 그리고 과세전적부심사의 결정에서 청구가 받아들여지지 않은 경우에 과세처분이 내려질 것이고, 그에 대해서 이의신청, 심판 또는 심사청구 등의 절차를 통해 구제를 받을 수 있으며, 이러한 절차를 거치고 나면 취소소송으로도 나아갈 수 있다.

5) 기타 절차

관계 서류 열람 및 의견진술권(「국세기본법」 제58조), 대리인 선임(「국세기본법」 제59조), 정보통신망을 이용한 불복청구(「국세기본법」 제60조의2), 청구서의 보정(「국세기본법」 제63조), 국세심사위원회의 재심의 요청권(「국세기본법」 제64조 제2항) 등이 인정된다.

그 외에도 공동청구를 하는 경우 선정대표자(「행정심판법」 제15조), 청구인의 지위 승계(「행정심판법」 제16조), 이해관계인 등의 심사참가 등(「행정심판법」 제20조부터 제22조), 청구의 변경(「행정심판법」 제29조), 국세심사위원회의 직권 또는 당사자의 신청에 의한 증거조사(「행정심판법」 제36조 제1항), 국세심사위원회의 직권 심리(「행정심판법」 제39조), 심리의 방식(「행정심판법」 제40조), 심사청구 등의 취하(「행정심판법」 제42조) 등에 관한 사항은 「행정심판법」의 규정을 준용한다.

6) 조기결정제도

과세예고나 세무조사결과에 대한 통지를 받은 자는 과세전적부심사를 청구하지 아니하고 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 통지받은 내용의 전부 또는 일부에 대하여 과세표준 및 세액을 조기에 결정하거나 경정결정해 줄 것을 신청할

7) 조심 2012구2474; 이동식, 『일반조세법』 제6판, 준커뮤니케이션즈, 2018, p. 612.

8) 소순무, 『조세소송』 개정7판, (주)영화조세통람, 2014, p. 182.

수 있다. 이 경우 해당 세무서장이나 지방국세청장은 신청받은 내용대로 즉시 결정이나 경정결정을 하여야 하는데, 이를 두고 ‘조기결정제도’라고 하며, 「국세기본법」 제81조의15 제8항에 규정되어 있다.

라. 과세전적부심사 처리 현황

〈표 II-1〉에서 볼 수 있듯이 과세전적부심사청구를 할 수 있는 사전요건에 해당하는 세무조사결과 및 과세예고통지는 2015년 17만 7,662건이었지만, 2019년에 26만 8,889건으로 증가하였다. 5개년도 평균 통지건수는 24만 340건이었다. 그리고 통지건수 대비 과세전적부심사 접수비율은 2015년 1.5%였지만, 2016년 이후는 0.9%로 감소하였으며, 5개년도 평균은 1.12%였다. 5년간 평균 채택건수는 629.6건이며, 평균 채택비율은 23.6%였다. 매년 처리되지 못하고 이월되는 건수도 2015년 이후에 상당히 줄었지만, 평균은 367.4건에 해당한다.

〈표 II-1〉 과세전적부심사 처리 현황

(단위: 건, 원, %)

구 분		2015	2016	2017	2018	2019	평균
세무조사 결과 및 과세예고 통지건수		177,662	266,072	239,885	249,192	268,889	240,340.00
처리 대상 건수	소계	3,347	3,191	2,909	2,989	2,676	3,022.40
	전년이월	656	454	327	368	356	432.20
	당년접수	2,691	2,737	2,582	2,621	2,320	2,590.20
통지건수 대비 접수비율		1.5	1.0	1.1	1.1	0.9	1.12
처리 건수	소계	2,901	2,864	2,541	2,633	2,336	2,655.00
	채택	776	720	611	499	542	629.60
	불채택	1,791	1,814	1,683	1,862	1,557	1,741.40
	심사제외	334	330	247	272	237	284.00
	채택비율	26.7	25.1	24.0	19.0	23.2	23.60
처리율		86.7	89.8	87.3	88.1	87.3	87.84
처리세액		1,968,648	1,481,771	1,148,498	1,234,866	2,227,708	1,612,298.20
감세액		291,735	313,634	305,770	314,180	369,996	319,063.00
감세액 비율		14.8	21.2	26.6	25.4	16.6	20.92
이월건수		446	327	368	356	340	367.40

자료: 국세청, 『국세통계연보』, “15-1-1,” 2020.을 기초로 저자 정리 및 보완

3. 국세불복제도: 이의신청, 심사청구, 심판청구

조세법률관계에 따른 구제수단인 조세행정심판은 일반행정심판과 달리 「국세기본법」⁹⁾을 우선적으로 따른다. 따라서 행정심판에 관한 일반법인 「행정심판법」의 적용은 원칙적으로 배제되고 「국세기본법」이 적용된다. 그리고 일부 사항에 대해서만 「행정심판법」을 적용한다.

「국세기본법」이 조세법률관계에 관한 쟁송에 있어서 다른 법률관계와 달리 행정심판을 필수적으로 거치게 하고 행정소송의 제소기간까지 그와 연계하여 정하고 있는 근본 취지는, 조세행정의 특수성·전문성 등에 비추어 궁극적으로는 법원의 재판에 의한 구제절차를 보장하면서도 전심절차로 행정기관에 의한 행정심판의 절차를 거치도록 함으로써 행정청으로 하여금 과세처분 등이 적법한 것인지 여부를 심리하여 스스로 재고·시정할 수 있는 기회를 부여함과 아울러 소송비용과 시간 등을 절감시켜 국민에게 편의를 주려는 데에 있다.¹⁰⁾

조세법상 구제절차는 다른 구제절차와 비교할 때 제소기간, 절차, 방법 등에 있어서 일부 제한이 있기는 하나 조세행정의 특성을 반영한 것으로서, 그 내용이 명백히 불합리하다거나 불공정하다고 할 수 없다. 오히려 조세법률관계에 관한 쟁송은 되도록 이러한 조세법상 구제절차라는 틀 내에서 일원적으로 해결하는 것이 조세행정에 관한 법적 안정성을 강화할 수 있다. 행정처분의 일종인 과세처분 등에 대하여 일정한 제한이 적용되지 않는 별도의 불복방법을 널리 허용할 경우, 국가재정의 기초로서 공익성과 공공성 등의 성격을 갖는 조세행정 자체가 매우 불안정하게 되어 심각하게 동요될 가능성이 있다.¹¹⁾

이하에서는 국세불복제도인 이의신청, 심사청구, 심판청구에 관한 사항을 살펴본다. 다만 이 세 가지는 공통되는 사항(예: 불복제기관자, 불복대상, 집행효력 등)과 조세행정심판전치주의를 먼저 기술하고, 개별적인 사항은 제도별로 나누어서 기술하고자 한다.

9) 「국세기본법」 제56조.

10) 대법원 2018. 7. 19. 선고 2017다242409 전원합의체 판결.

11) 대법원 2018. 7. 19. 선고 2017다242409 전원합의체 판결.

가. 불복제기관자: 신청권자 또는 청구권자¹²⁾

불복제기관자는 「국세기본법」과 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해 당한 자이다. 그리고 「국세기본법」 또는 세법에 따른 처분에 의하여 권리나 이익을 침해 당하게 될 이해관계인으로서 ① 제2차 납세의무자로서 납부고지서를 받은 자 ② 물적납세의무를 지는 자로서 납부고지서를 받은 자 ③ 「부가가치세법」 제3조의2에 따라 물적납세의무를 지는 자로서 같은 법 제52조의2 제1항에 따른 납부고지서를 받은 자 ④ 「종합부동산세법」 제7조의2 및 제12조의2에 따라 물적납세의무를 지는 자로서 같은 법 제16조의2 제1항에 따른 납부고지서를 받은 자 ⑤ 보증인 ⑥ 기타 대통령령¹³⁾으로 정하는 자는 불복을 할 수 있다.

이의신청인이 이의신청을 하더라도 일정한 경우를 제외하고는 원칙적으로 처분의 집행에는 영향을 미치지 않는다(「국세기본법」 제57조 제1항 본문).

나. 불복대상

원칙적으로 불복의 대상이 되는 처분은 「국세기본법」 제55조 제1항에 따라 「국세기본법」 또는 세법에 따른 처분이다. 그러나 처분의 개념에 대해서는 「국세기본법」 등에 별도로 규정되어 있지 않다. 이러한 경우에 「행정절차법」, 「행정심판법」, 「행정소송법」상의 처분개념과 비교하여 이를 그대로 수용할 수 있을지 살펴볼 필요가 있다. 그러나 「행정절차법」, 「행정심판법」, 「행정소송법」상 처분개념은 행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법 집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 그 밖에 이에 준하는 행정작용(行政作用)으로서 거의 유사하다고 볼 수 있다. 그런 측면에서 「행정절차법」 등에서 규정하고 있는 포괄적이고 일반적인 처분의 개념은 세법에도 그대로 유효하다고 할 수 있을 것이다. 그러나 일부 처분, 즉 ① 「조세범 처벌절차법」에 따른 통고처분 ② 「감사원법」에 따라 심사청구를 한 처분이나 그 심사청구에 대한 처분 ③ 「국세기본법」 및 세법에 따른 과태료 부과처분은 불복대상에서 제외하고 있다.

12) 이의신청의 경우에 신청권자, 심사청구 및 심판청구의 경우에 청구권자라고 하여 구분하였다. 이 구분은 국세불복절차에 따라 명명하는 것이 다를 뿐, 실제로 불복제기관자에 관한 사항이 절차마다 다른 것은 아니다.

13) 현재 「국세기본법 시행령」에 별도로 규정된 것은 없는 것으로 확인된다.

그 외에도 「국세기본법」 제55조 제1항에 따라 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해 당한 자, 즉 부작위도 불복의 대상이 될 수 있다.

다. 불복제기의 효력

불복이 제기되더라도 일정한 경우를 제외하고는 원칙적으로 처분의 집행에는 영향을 미치지 않는다(「국세기본법」 제57조 제1항 본문). 이를 두고 집행부정지의 원칙이라고 하는데, 이를 두는 이유는 불복신청에 집행정지의 효력을 주게 되면 조세행정의 운영을 부당하게 저해하고 신청이 남용될 수 있기 때문이다.¹⁴⁾ 다만 「국세징수법」 제66조 제4항에 따라 심판청구 등이 계속 중인 국세의 체납으로 압류한 재산은 그 신청 또는 청구에 대한 결정이나 소에 대한 판결이 확정되기 전에는 공매할 수 없다.¹⁵⁾ 따라서 집행부정지원칙의 법률상 예외라고 할 수 있다. 그리고 「국세징수법」 제67조 제2호에 따라 부패·변질 또는 감량되기 쉬운 재산으로서 속히 매각하지 아니하면 그 재산가액이 줄어들 우려가 있는 경우에는 불복절차가 계속 중인 경우에도 매각할 수 있다. 이는 다시 집행부정지원칙의 법률상 예외의 예외라고 할 수 있다.

라. 조세행정심판전치주의

국세불복제도인 이의신청, 심사청구, 심판청구 중에서 이의신청은 사후적·임의적 절차라는 점에서 전치주의와 관련성은 없으며, 심사청구와 심판청구가 조세행정심판전치주의의 대상이 된다.

조세행정심판전치주의에 대한 「헌법」상 근거로는 「헌법」 제107조 제3항을 들 수 있다. 이는 「헌법」 제107조 제2항에 대한 예외로서 인정될 수 있다. 원래 명령·규칙 또는 처분이 「헌법」이나 법률에 위반되는 여부가 재판의 전제가 된 경우에는, 대법원이 이를 최종적으로 심사할 권한을 가진다. 그리고 사법권은 법관으로 구성된 법원에 속한다(「헌법」 제101조 제1항). 그러나 「헌법」 제107조 제3항에 따라 조세행정심판전치주의는 처분의 위법성에 대한 판단을 사법부가 아닌 행정부가 할

14) 소순무, 『조세소송』 개정7판, (주)영화조세통람, 2014, p. 215.

15) 이창희, 『세법강의』 제16판, 박영사, 2018, p. 214.

수 있도록 예외적으로 「헌법」적 정당성을 갖춘 것이라고 할 수 있다. 앞에서도 언급한 바와 같이 조세행정심판전치주의는 행정의 자기시정 기능과 법원의 부담 경감 및 납세자 권리구제라는 역할을 하고 있기 때문이다. 다만 「헌법」 제107조 제3항은 행정부가 행정심판을 하더라도 그 절차는 법률로 정하고 사법절차가 준용되어야 한다는 「헌법」적 기준을 마련하였다. 이때 ‘사법절차 준용’의 해석과 관련하여 헌법재판소의 결정례¹⁶⁾가 있다.

헌법재판소는 사법절차의 기본적 요소라 할 대심적(당사자주의적) 심리구조와 당사자의 절차적 권리보장의 본질적 요소가 행정심판에서 준용되어야 한다고 판단하고 있다. 즉 납세의무자에게는 의견진술을 비롯, 증거제출 및 증거조사신청 등 행정심판절차의 주체로서 적극적으로 절차를 형성하거나 절차에 참여할 권리가 보장되어야 한다.¹⁷⁾ 비교대상으로 삼을 수 있는 행정심판에 관한 일반법이라 할 「행정심판법」은 행정심판의 심리에 관하여 사법절차적 요소를 많이 도입하고 있다. 그 주요한 것들을 살펴보면, 행정심판의 심리는 구술심리 또는 서면심리로 하지만, 당사자가 구술심리를 신청한 때에는 서면심리만으로 결정할 수 있다고 인정하는 경우 외에는 구술심리를 하여야 하고(「행정심판법」 제40조 제1항), 당사자는 위원·직원에 대한 기피신청권(동법 제10조 제2항), 보충서면제출권(동법 제33조), 증거제출권(동법 제34조 제1항), 증거조사신청권(동법 제36조 제1항)을 가지며, 이해관계 있는 제3자는 사건에 참가할 수 있고(동법 제20조), 재결의 범위에 관하여 불고불리의 원칙과 불이익변경금지원칙이 적용된다(동법 제47조). 또한 재결에는 기속력이 인정되고(동법 제49조 제1항), 재결은 청구인에게 송달되어야 효력을 발휘하며(동법 제48조 제1항, 제2항), 재심판청구가 금지된다(동법 제51조).¹⁸⁾

현재 국세에 관한 심판청구의 심리·결정에도 국세심판관에 대한 제척·회피·기피(「국세기본법」 제73조, 제74조), 자유심증주의(동법 제77조), 당사자의 질문검사신청권(동법 제76조), 구술심리주의의 강화(동법 제56조 제1항; 「행정심판법」 제36조), 불고불리의 원칙과 불이익변경금지원칙의 적용(동법 제79조), 재결의 방식(동법 제78조 제5항) 등의 면에서 사법절차에 가까운 여러 가지 요소를 갖추고 있다.¹⁹⁾

16) 현재 2001. 6. 28. 2000헌바30, 판례집 13-1, p. 1326. 이하.

17) 이에 대해 이창희 교수는 “국세청이 불복할 수 없는 심판이 사법절차를 준용한 것인지는 의심스럽다”라고 판단하고 있다(이창희, 『세법강의』 제16판, 박영사, 2018, p. 211, 각주 11).

18) 현재 2001. 6. 28. 2000헌바30, 판례집 13-1, p. 1339.을 기초로 현행 법률을 기술하였다.

조세행정심판전치주의에 관한 사항은 「국세기본법」 제56조 제2항에 규정되어 있다. 이에 따르면 「국세기본법」 제55조에 따른 위법한 처분에 대한 행정소송은 「국세기본법」에서 정한 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 제기할 수 없다고 규정하고 있다. 다만 재조사결정에 따른 처분청의 처분에 대해서는 행정소송으로 바로 나아갈 수 있다. 따라서 「국세기본법」 또는 세법에 따른 처분에 대해 불복을 하는 경우에 원칙적으로 조세행정심판을 반드시 거쳐야 소송단계로 나아갈 수 있다. 이는 「행정심판법」 제18조 제1항이 행정심판임의주의를 원칙으로 하고, 예외적으로 필요적 전치주의를 취하고 있는 것과 대조되는 것이라고 할 수 있다. 「국세기본법」 제56조 제3항은 행정소송을 제기하는 경우 행정심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다고 규정한다.

조세행정심판전치주의를 취하는 이유 중의 하나가 법원의 부담 경감이라는 측면에서 행정소송사건 중에서 조세사건의 현황을 살펴보는 것도 의미가 있을 것으로 보인다. 심사 및 심판의 접수 건수와 소송의 접수 건수를 비교하면 다음과 같다. 특히 행정상불복제도를 거친 뒤에 1심법원인 행정법원에 접수되는 건수를 보면, 법원의 부담 경감이라는 기능이 잘 작동하는지를 추론할 수 있을 것으로 보인다. 심사 및 심판청구의 당해 연도 접수는 지난 5년간 평균 5,845건이었으며, 기각은 평균 약 3,668건이었다. 단순 산술적으로 당해 연도에 심사 및 심판청구가 접수된 건수 중에서 행정법원에 접수된 건수의 비중을 보면, 2019년 약 40.5%, 2018년 약 32.4%, 2017년 약 31.4%, 2016년 약 35.6%, 2015년 29.4%이며, 평균 약 33.9%이다. 그리고 단순 산술적으로 당해 연도에 심사 및 심판청구가 기각된 건수 중에서 행정법원에 접수된 건수의 비중을 보면 2019년 약 66.9%, 2018년 약 50.3%, 2017년 약 57.4%, 2016년 55.8%, 2015년 56.8%이며, 평균 약 57.4%이다(〈표 II-2〉참조). 당해 연도에 심사 및 심판청구접수 건수 중에서 행정법원에 접수된 건수가 평균 약 33.9%라는 점, 기각된 건수 중 평균 약 57.4%가 행정법원에 접수된다는 점에서 조세심판전치주의가 없다고 가정한다면, 법원의 부담은 가중될 수 있을 것으로 추정된다. 다만 해당 비중은 동일사건이 행정 및 사법상 불복제도를 거친 경우를 살펴볼 수 없다는 점, 2018년에 접수되었지만 2019년에 기각 결정되어 2020

19) 현재 2001. 6. 28. 2000헌바30, 판례집 13-1, p. 1440.

년에 행정소송을 접수한 경우로 나누어서 통계가 작성되지 않았다는 점, 당해 연도에 기각된 사건이 당해 연도에 행정법원에 접수되었는지 여부를 알 수 없다는 등을 이유로 해석에 주의를 요한다.

〈표 II-2〉 불복유형별 조세사건 접수 및 기각(불채택) 현황(2015~2019년)

(단위: 건)

불복유형			2015	2016	2017	2018	2019
행정 사법	과세전적부심사	당년접수	2,691	2,737	2,582	2,621	2,320
		불채택 ¹⁾	1,791	1,814	1,683	1,862	1,557
	이의신청	당년접수	3,173	3,535	3,309	2,819	3,307
		기각 ¹⁾	2,400	2,047	1,953	1,905	2,192
	국세심사청구	당년접수	551	549	440	426	420
		기각 ¹⁾	411	302	290	240	295
	조세심판청구	당년접수	5,889	4,400	5,237	5,090	4,598
		기각 ¹⁾	4,012	3,084	2,830	3,165	2,722
	감사원심사청구	당년접수	166	454	122	717	166
		기각 ¹⁾	66	64	47	604	119
	심사 및 심판청구 소계	당년접수	6,606	5,403	5,799	6,233	5,184
		기각 ¹⁾	4,579	3,450	3,167	4,009	3,136
사법	행정법원	당년접수	2,600	1,926	1,819	2,018	2,098
	고등법원	당년접수	1,460	1,269	1,223	951	969
	대법원	당년접수	683	774	693	563	521

주: 1) 기각(불채택)은 전년도까지 접수된 건이 포함되어 당해 연도에 기각된 건수를 의미하며, 당해 연도에 접수되어 당해 연도에 기각된 건수는 아님

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 2020.; 조세심판원, 『2020 조세심판통계연보』, 2021.; 감사원, 『감사연보』, 2019.; 법원행정처, 『사법연감』, 2016~2020.을 기초로 저자 정리 및 보완

마. 이의신청

1) 의의

납세자가 세무서장으로부터 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못하여 권익이 침해된 경우에 이의신청을 할 수 있으며, 기본적으로 「행정쟁송법」상 처분성이 인정되어야 이의신청을 할 수 있다. 이의신청에 관해서는 「국세기본법」 제66조에 규정되어 있으며, 「국세기본법」의 다른 규정을 일부 준용하고 있다. 준용 규정은 「국세기본법」 제66조 제6항에 규정되어 있다. 이의신청제도는 「국

세기본법」이 처음 제정된 1974년부터 시행되어 지금에 이르고 있다.

이의신청은 국세에 관한 처분이 국세청장이 조사·결정 또는 처리하거나 하였어야 할 것인 경우를 제외하고는 그 처분에 대하여 심사청구 또는 심판청구를 하기 전에 해당 처분을 하거나 하였어야 할 세무서장이나 지방국세청장에게 할 수 있다. 즉 이의신청은 심사청구 또는 심판청구 전에 선택적으로 경유할 수 있는 심급으로서, 이를 거치지 않고 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다. 따라서 사후적·임의적 불복절차라고 할 수 있다.

2) 이의신청이 배제되는 처분

이의신청이 배제되는 처분으로 ① 「국세기본법」 제55조 제3항에 따라 일정한 처분이 국세청장이 조사·결정 또는 처리하거나 하였어야 할 것인 경우²⁰⁾ ② 「국세기본법」 제7장에 따른 심사청구 또는 심판청구에 대한 처분(「국세기본법」 제55조 제5항) ③ 이의신청에 따른 처분(「국세기본법」 제55조 제6항) ④ 「국세기본법」 제65조 제1항 제3호 단서의 재조사결정에 따른 처분청의 처분(「국세기본법」 제55조 제6항) ⑤ 「조세법 처벌절차법」에 따른 통고처분 ⑥ 「감사원법」에 따라 심사청구를 한 처분이나 그 심사청구에 대한 처분 ⑦ 「국세기본법」 및 개별 세법에 따른 과태료 부과처분이 있다. ⑤, ⑥, ⑦의 경우는 「국세기본법」 제55조 제1항 단서에 따라 불복의 대상에서 제외되므로 심사청구, 심판청구에서도 공통적으로 배제되는 사항이다.

3) 이의신청 처리기관(재결청): 세무서장 또는 지방국세청장

이의신청서가 ‘당해 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장’ 외의 세무서장, 지방국세청장 또는 국세청장에게 제출된 경우에는 그 신청서를 관할 세무서장에게 **지체 없이** 송부하고, 그 뜻을 해당 이의신청인에게 통지하여야 한다(「국세기본법 시행령」 제50조). 그리고 세무서장이 이의신청의 대상이 된 처분이 ‘지방국세청장이 조사·결정 또는 처리하였거나 하였어야 할 것인 경우’에는 이의신청을 받은 날부터 **7일 이내**에 해당 신청서에 의견서를 첨부하여 해당 지방국세청장에게 송부하고 그 사실을 이의신청인에게 통지하여야 한다(「국세기본법」 제66조 제2항). 이때 ‘지방국세청장이 조사·결정 또는 처리하였거나 하였어야 할 것인 경우’는 ① 국세

20) 따라서 ①의 경우를 해석하면 이의신청은 세무서장이나 지방국세청장에 대해서만 가능하다고 할 수 있다.

청의 감사결과로서의 시정지시에 따른 처분 ② 세법에 따라 지방국세청장이 하여야 할 처분이 해당된다.

4) 결정

이의신청을 받은 세무서장과 지방국세청장은 「국세기본법」 제66조 제4항에 따라 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정하여야 한다. 즉 이의신청의 경우에 국세심사위원회는 심의기관이며, 결정은 세무서장과 지방국세청장이 담당하도록 이원화되어 있다. 그에 비해서 「행정심판법」상 행정심판위원회는 심의 및 재결을 모두 담당하는 일원화된 기관이라는 점에서 서로 다르다. 결정은 이의신청을 받은 날부터 30일 이내에 하여야 한다.²¹⁾

결정에 관한 사항은 「국세기본법」 제65조에 제2항에 따른 결정기한(90일)을 제외하고 심사청구의 결정에 관한 규정인 「국세기본법」 제65조가 적용된다.

5) 이의신청서 기재사항

이의신청을 하기 위해서 일정한 사항을 적은 이의신청서를 관할세무서장에게 제출하여야 한다. 「국세기본법」 제66조 제1항과 「국세기본법 시행령」 제54조 및 제50조에 따라 이의신청서에 청구인의 주소 또는 거소와 성명, 처분이 있는 것을 안 연월일(처분통지를 받은 경우에는 통지를 받은 연월일), 통지된 사항 또는 처분의 내용, 불복의 이유를 기재해야 한다.

6) 이의신청 처리 현황

2015년부터 2019년까지 이의신청 처리 현황을 보면, 처리대상 건수는 2015년 4,191건이었으며, 2019년 3,679건, 평균 3,725.2건으로 대체로 감소하였다. 매년 처리대상 건수는 감소하고 있지만, 당년에 처리해야 할 건수를 다 처리하지 못하고 넘어가는 이월건수는 2015년 299건에서 2019년 413건으로 증가하였으며, 평균은 375.6건이었다. 인용률은 2015년 26.3%, 2019년 18.9%, 평균 24.16%로 감소하였다.

21) 심사청구에서는 결정은 심사청구를 받은 날부터 90일 이내에 하여야 한다.

〈표 II-3〉 이의신청 처리 현황

(단위: 건, 원, %)

구 분		2015	2016	2017	2018	2019	평균
처리 대상 건수	소계	4,191	3,834	3,631	3,291	3,679	3,725.20
	전년이월	478	299	322	472	372	388.60
	당년접수	3,173	3,535	3,309	2,819	3,307	3,228.60
처리 건수	소계	3,892	3,512	3,159	2,919	3,266	3,349.60
	각하	470	472	435	345	457	435.80
	기각	2,400	2,047	1,953	1,905	2,192	2,099.40
	인용	1,022	993	771	669	617	814.40
인용률		26.3	28.3	24.4	22.9	18.9	24.16
처리율		92.9	91.6	87.0	88.7	88.8	89.80
처리세액		1,262,807	919,703	932,027	780,602	783,305	935,688.80
감세액		73,878	82,243	84,079	78,445	67,263	77,181.60
감세비율		5.9	8.9	9.0	10.0	8.6	8.48
이월건수		299	322	472	372	413	375.60

자료: 국세청, 『국세통계연보』, “15-1-1,” 2020.을 기초로 저자 정리 및 보완

바. 국세심사

1) 청구절차

국세심사의 청구절차는 「국세기본법」 제62조에 규정되어 있다. 심사청구는 불복의 사유를 갖추어 해당 처분을 하였거나 하였어야 할 **세무서장을 거쳐 국세청장**에게 하여야 한다. 청구서가 해당 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장, 그 외 세무서장, 지방국세청장 또는 국세청장에게 제출된 때에 심사청구를 한 것으로 본다.

그리고 청구서를 받은 **세무서장**은 이를 받은 날부터 **7일 이내**에 그 청구서에 처분의 근거·이유, 처분의 이유가 된 사실 등이 구체적으로 기재된 **의견서**를 첨부하여 국세청장에게 송부하여야 한다. 그러나 ① 해당 심사청구의 대상이 된 처분이 지방국세청장이 조사·결정 또는 처리하였거나 하였어야 할 것인 경우 ② 지방국세청장에게 이의신청을 한 자가 이의신청에 대한 결정에 이의가 있거나 그 결정을 받지 못한 경우에는 **지방국세청장**의 의견서를 첨부하여야 한다. 의견서가 제출되면 국세청장은 지체 없이 해당 의견서를 심사청구인에게 송부하여야 한다.

국세청장은 심사청구의 내용이나 절차가 「국세기본법」 또는 세법에 적합하지 아

니하나 보정할 수 있다고 인정되면 20일 이내의 기간을 정하여 보정할 것을 요구할 수 있다. 다만 보정할 사항이 경미한 경우에는 직권으로 보정할 수 있다. 심사청구인은 보정할 사항을 직접 서면으로 작성하여 국세청장에게 제출하거나 국세청에 출석하여 보정할 사항을 구두로 전하고 그 말한 내용을 국세청 소속 공무원이 기록한 서면에 서명 또는 날인함으로써 보정할 수 있다.²²⁾

2) 청구기간

국세심사청구는 「국세기본법」 제61조 제1항에 따라 해당 처분이 있음을 안 날 또는 처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 이의신청을 거친 후 심사청구를 하는 경우에는 이의신청에 대한 결정통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 다만 이의신청 결정기간(「국세기본법」 제66조 제7항에 따라 원칙적으로 30일) 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 지난 날부터 심사청구를 할 수 있다. 청구서가 우편으로 제출되는 경우에 우편날짜 도장이 찍힌 날이 청구기간 내이면 청구기간을 지나서 도달한 경우에도 그 기간의 만료일에 적법한 청구를 한 것으로 간주한다.

부작위의 경우에 부작위가 계속되는 한 불복청구기간이 진행되지 아니하므로 항상 불복할 수 있다. 조세불복에는 「행정심판법」의 적용이 배제되지만, 「행정심판법」 제27조 제7항의 규정과 같이 무효등확인심판청구와 부작위에 대한 의무이행심판청구에는 행정심판청구의 기간에 관한 규정이 적용되지 않는다는 취지가 국세심사에서와 달라질 이유가 없으므로 동일하게 적용하더라도 문제되지 않을 것으로 판단된다.²³⁾

심사청구기간의 연장과 관련하여 「국세기본법」 제61조 제4항, 동법 제6조, 동법 시행령 제2조 등에 규정되어 있다. 심사청구기간의 연장은 일정한 사유가 있는 경우에 한하여 가능하며, 그 사유가 소멸한 날부터 14일 이내에 심사청구를 할 수 있다. 심사청구기간 연장 사유는 <표 II-4>와 같다.

22) 청구서의 보정에 관해서는 「국세기본법」 제63조에 규정되어 있다.

23) 같은 의견, 소순무, 『조세소송』 개정7판, (주)영화조세통람, 2014, p. 215.

〈표 II-4〉 심사청구기간 연장 사유

- ① 납세자가 화재, 전화(戰禍), 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우
- ② 납세자 또는 그 동거가족이 질병이나 중상해로 6개월 이상의 치료가 필요하거나 사망하여 상중(喪中)인 경우
- ③ 정전, 프로그램의 오류나 그 밖의 부득이한 사유로 한국은행(그 대리점을 포함한다) 및 체신관서의 정보통신망의 정상적인 가동이 불가능한 경우
- ④ 금융회사 등(한국은행 국고대리점 및 국고수납대리점인 금융회사 등만 해당한다) 또는 체신관서의 휴무나 그 밖의 부득이한 사유로 정상적인 세금납부가 곤란하다고 국세청장이 인정하는 경우
- ⑤ 권한 있는 기관에 장부나 서류가 압수 또는 영치된 경우
- ⑥ 「세무사법」 제2조제3호에 따라 납세자의 장부 작성을 대행하는 세무사(같은 법 제16조의4에 따라 등록한 세무법인을 포함한다) 또는 같은 법 제20조의2에 따른 공인회계사(「공인회계사법」 제24조에 따라 등록한 회계법인을 포함한다)가 화재, 전화, 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우
- ⑦ 그 밖에 ①, ② 또는 ⑤에 준하는 사유가 있는 경우

자료: 「국세기본법 시행령」 제2조를 기초로 저자 작성

3) 결정 및 결정절차

국세청장은 「국세기본법」 제64조 및 동법 제65조 제2항에 따라 심사청구를 받으면 국세심사위원회의 의결에 따라 심사청구를 받은 날부터 **90일 이내에** 결정을 하여야 한다. 다만 심사청구의 내용이 경미한 사항이거나 청구기간이 지난 후에 제기된 경우에는 국세심사위원회의 의결을 거치지 않고 결정할 수 있다(「국세기본법」 제64조).²⁴⁾ 이때 경미한 사항에 대해서는 「국세기본법 시행규칙」 제23조의2 제1항에 규정되어 있으며, 심사청구금액이 3천만원 미만으로서 사실판단과 관련된 사항이거나 유사한 심사청구에 대하여 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정된 사례가 있는 경우와 「국세기본법」 제65조 제1항 제1호의 각하결정 사유에 해당하는 경우가 해당한다. 또한 국세청장은 「국세기본법」 제64조 제2항에 따라 국세심사위원회의 의결이 법령에 명백히 위반된다고 판단하는 경우 구체적인 사유를 적어 서면으로 국세심사위원회로 하여금 한 차례에 한정하여 재심의할 것을 요청할 수 있다.

24) 심사청구 결정의 공정성과 투명성을 높이기 위하여 심사청구에 대한 결정은 국세심사위원회의 의결에 따르도록 하고, 국세심사위원회 의결이 법령에 명백히 위반된다고 판단하는 경우에는 국세청장이 국세심사위원회로 하여금 다시 심의하도록 요청할 수 있도록 2019년 12월 31일 개정되었다.

〈표 II-5〉 심사청구 각하결정 사유

- ① 심판청구를 제기한 후 심사청구를 제기(같은 날 제기한 경우도 포함한다)한 경우
- ② 심사청구기간이 지난 후에 청구된 경우
- ③ 심사청구 후 청구서의 보정기간에 필요한 보정을 하지 아니한 경우
- ④ 심사청구가 적법하지 아니한 경우
- ⑤ 심사청구의 대상이 되는 처분이 존재하지 않는 경우
- ⑥ 심사청구의 대상이 되는 처분으로 권리나 이익을 침해당하지 않는 경우
- ⑦ 대리인이 아닌 자가 대리인으로서 불복을 청구하는 경우

자료: 「국세기본법」 제65조 제1항 제1호; 동법 시행령 제52조의2를 기초로 저자 작성

심사청구에 대한 결정에 대해서는 「국세기본법」 제65조에 규정되어 있다. 이에 따라 결정은 각하, 기각, 인용으로 나누어진다. 각하결정 사유는 이미 앞에서 언급한 바와 같다. 기각결정은 심사청구가 이유 없다고 인정될 때 내리는 결정이며, 인용결정은 심사청구가 이유 있다고 인정될 때에 내리는 결정이다. 여기에는 다시 처분의 취소결정과 경정결정, 재조사결정으로 나뉜다.

재조사결정이 있는 경우 처분청은 재조사결정일부터 60일 이내에 결정서 주문에 기재된 범위에 한정하여 조사하고, 그 결과에 따라 취소·경정하거나 필요한 처분을 하여야 한다. 다만 일정한 경우에 조사를 연기하거나 조사기간을 연장하거나 조사를 중지할 수 있다.

심사청구에 대한 결정에 잘못된 기재, 계산착오, 그 밖에 이와 비슷한 잘못이 있는 것이 명백할 때에는 국세청장은 직권으로 또는 심사청구인의 심사에 의하여 경정할 수 있다.

「국세기본법」 제65조의3²⁵⁾에 따라 국세청장은 결정을 함에 있어서 불고불리 및 불이익변경금지의 원칙을 준수해야 한다. 즉 국세청장은 결정을 할 때 심사청구를 한 처분 외의 처분에 대해서는 그 처분의 전부 또는 일부를 취소 또는 변경하거나 새로운 처분의 결정을 하지 못한다. 또한 심사청구를 한 처분보다 청구인에게 불리한 결정을 하지 못한다.

25) 해당 규정은 2018. 12. 31에 신설된 규정으로서 납세자의 권익을 한층 더 보호하는 기능을 한다.

4) 국세심사위원회

2008년 12월 26일에 「국세기본법」 제66조의2를 신설하면서 기존의 이의신청심의위원회, 과세전적부심사위원회를 국세심사위원회로 통합하였다. 즉 국세청에서 운영하고 있는 국세심사위원회를 지방국세청과 세무서에도 설치하고, 지방국세청과 세무서에서 운영하고 있는 이의신청심사위원회 및 국세청·지방국세청·세무서에서 운영하고 있는 과세전적부심사위원회를 국세심사위원회로 통합하여 운영하게 되었다. 이러한 제도의 변화는 유사한 기능을 수행하는 이의신청심사위원회, 과세전적부심사위원회, 국세심사위원회를 통합하여 효율적으로 관리·운영할 필요가 있다는 점에서 이루어졌다. 따라서 현재에도 **심사청구, 이의신청, 과세전적부심사 청구 사항을 심의 및 의결하기 위하여 세무서, 지방국세청, 국세청에 각각 국세심사위원회를 두고 있다.** 그리고 국세심사위원회의 조직과 운영, 각 위원회별 심의사항과 기타 필요한 사항은 「국세기본법 시행령」 제53조에 규정되어 있다.

국세심사위원회는 「국세기본법」과 그 시행령에도 규정되어 있듯이 심의 및 의결²⁶⁾기관에 해당하고 국세청장이 위원회의 의결에 따라 결정을 한다.

5) 국세심사 처리 현황

2015년부터 2019년까지 국세청의 국세심사 처리 현황을 보면, 처리대상 건수는 2015년 710건이었던 것이 2019년 583건으로 감소하였으며, 평균 609.2건을 유지하고 있었다. 처리건수도 2015년 597건, 2019년 428건, 평균 478건으로 대체로 감소하였다. 다만 이월건수는 2015년 113건이었지만, 2019년 155건으로 평균 131.2건으로 증가하였다. 국세심사의 인용률은 2015년 22.4%, 2019년 20.1%, 평균 23.1%를 유지하고 있다.

26) 의결기관으로 법정화된 것은 2019. 12. 31. 「국세기본법」 제66조의2를 개정하면서이다. 그러나 「국세기본법」 제66조의2 제1항에 따르면 국세심사위원회는 동법 제66조에 따른 국세심사청구에 대해서만 의결기관으로 규정하고 있다는 점을 유념해야 한다. 다시 말해서 동법 제66조의2 제1항을 개정하면서 국세심사위원회가 심의 및 의결기관으로 확정되면서 **국세심사결정절차에 한해서만** 동법 제64조 제1항에 따라 “국세심사의위원회의 **의결에 따라** 국세청장은 결정해야 한다”라고 개정하였다. **이의신청과 과세전적부심사제도의 경우에는** 예전 규정 그대로 “국세심사위원회의 **심의를 거쳐** 세무서장 등이 결정해야 한다”라고 되어 있다.

〈표 II-6〉 국세심사 처리 현황

(단위: 건, 원, %)

구 분		2015	2016	2017	2018	2019	평균
처리 대상 건수	소계	710	662	559	532	583	609.20
	전년이월	159	113	119	106	163	132.00
	당년접수	551	549	440	426	420	477.20
처리 건수	소계	597	543	453	369	428	478.00
	각하	52	110	37	51	47	59.40
	기각	411	302	290	240	295	307.60
	인용	134	131	126	78	86	111.00
인용률		22.4	24.1	27.8	21.1	20.1	23.10
처리율		84.1	82.0	81.0	69.4	73.4	77.98
처리세액		267,974	105,604	145,075	78,832	184,810	156,459.00
감세액		13,405	14,568	39,401	9,004	6,651	16,605.80
감세비율		5.0	13.8	27.2	11.4	3.6	12.20
이월건수		113	119	106	163	155	131.20

자료: 국세청, 『국세통계연보』, “15-1-2,” 2020.을 기초로 저자 정리 및 보완

사. 조세심판

1) 청구절차

조세심판을 청구하려는 자는 불복의 사유 등이 기재된 심판청구서를 **그 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장이나 조세심판원장에게** 제출하여야 한다. 이 경우 심판청구서를 받은 세무서장은 이를 지체 없이 조세심판원장에게 송부하여야 한다. 그리고 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장 외의 세무서장, 지방국세청장 또는 국세청장에게 제출된 경우에도 심판청구를 한 것으로 간주하며, 각자는 심판청구서를 받은 때에 지체 없이 조세심판원장에게 송부하여야 한다.

심사청구의 경우(의견서, 7일 이내)와 달리, 심판청구의 경우에는 심판청구서를 받거나 그 부분을 받은 **세무서장은** 이를 받은 날로부터 **10일 이내**에 그 심판청구서에 대한 **답변서**를 조세심판원장에게 제출하여야 한다. 다만 ① 국세청장이 조사·결정 또는 처리하거나 하였어야 할 것인 경우 ② 해당 심사청구의 대상이 된 처분이 지방국세청장이 조사·결정 또는 처리하였거나 하였어야 할 것인 경우 ③ 지방국세청장에게 이의신청을 한 자가 이의신청에 대한 결정에 이의가 있거나 그 결

정을 받지 못한 경우에는 **국세청장 또는 지방국세청장**의 답변서를 첨부하여야 한다. 세무서장 등이 상기 기한 내에 답변서를 제출하지 아니하는 경우에는 그 기한을 정하여 답변서 제출을 촉구할 수 있다. 그럼에도 불구하고 답변서를 제출하지 아니하는 경우에 조세심판원장은 직권 또는 당사자의 신청에 의한 증거조사 등을 통하여 심리절차를 진행하도록 할 수 있다. 이 경우에는 「국세기본법」 제56조 제1항 단서에 따라 「행정심판법」 제36조(증거조사) 제1항, 제39조, 제40조 등을 준용한다.

2) 청구기간

심판청구는 해당 처분이 있음을 안 날 또는 처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 이의신청을 거친 후 심판청구를 제기하는 경우에 청구기간은 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 다만 결정기간 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 지난 날부터 심판청구를 할 수 있다.

3) 결정 및 결정절차

결정에 관한 사항은 심사청구의 결정에 관한 규정인 「국세기본법」 제65조가 준용된다. 다만 「국세기본법」 제65조 제1항 제1호 가목 중 심사청구와 심판청구를 같은 날 제기한 경우는 제외된다. 따라서 결정종류(각하, 기각, 인용), 결정기간 등에 관한 사항은 원칙적으로 국세심사와 동일하다.

결정절차에 관해서는 「국세기본법」 제78조에 규정되어 있다. 동법 제1항에 따라 조세심판원장이 심판청구를 받았을 때 **조세심판관회의**가 심리를 거쳐 결정한다. 다만 심판청구의 대상이 소액이거나 경미한 경우, 청구기간이 지난 후에 심판청구를 받은 경우에는 조세심판관회의 심리를 거치지 아니하고 **주심조세심판관**이 심리하여 결정할 수 있다. 이때 소액이거나 경미한 것이라 함은 ① 심판청구금액이 3천만원(지방세의 경우 1천만원) 미만인 것으로 청구사항이 법령의 해석에 관한 것이 아니거나 청구사항이 법령의 해석에 관한 것으로서 유사한 청구에 대하여 이미 조세심판관회의의 의결에 따라 결정된 사례가 있는 경우 ② 심판청구가 과세표준 또는 세액의 결정에 관한 것 외의 것으로서 유사한 청구에 대하여 이미 조세심판

관회의의 의결에 따라 결정된 사례가 있는 경우를 말한다(「국세기본법 시행령」 제62조).

그리고 ① 해당 심판청구사건에 관하여 세법의 해석이 쟁점이 되는 경우로서 이에 관하여 종전의 조세심판원 결정이 없는 경우 ② 종전에 조세심판원에서 한 세법의 해석·적용을 변경하는 경우 ③ 조세심판관회의 간에 결정의 일관성을 유지하기 위한 경우 ④ 그 밖에 국세행정이나 납세자의 권리·의무에 중대한 영향을 미칠 것으로 예상되는 등 일정한 사안에 대해서는 **조세심판관합동회의**가 심리를 거쳐 결정한다.

조세심판관회의 또는 조세심판관합동회의는 「국세기본법」 제79조에 따라 불고불리원칙과 불이익변경금지원칙을 준수해야 한다. 즉 심판청구를 한 처분 외의 처분에 대해서는 그 처분의 전부 또는 일부를 취소 또는 변경하거나 새로운 처분의 결정을 하지 못한다. 그리고 결정을 할 때 심판청구를 한 처분보다 청구인에게 불리한 결정을 하지 못한다.

심판청구의 결정은 「국세기본법」 제80조에 따라 관계 행정청을 기속하고, 해당 행정청은 결정의 취지에 따라 즉시 필요한 처분을 하여야 한다.

4) 조세심판원

조세심판원은 심판청구에 대한 심리 및 결정에 관한 업무를 수행하기 위한 국무총리 소속기관이다. 조세심판원은 「국세기본법」 제67조 제2항에 따라 그 권한에 속하는 사무를 독립적으로 수행한다. 그 외에 원장과 조세심판관에 대한 자격과 임기 등 조세심판원의 구성과 심리절차 등을 「국세기본법」에 상세하게 규정함으로써 준사법기관으로서의 위치를 확고하게 하고 있어 조세에 관한 행정심판기관 중 가장 비중이 높다고 할 수 있다.²⁷⁾

조세심판원은 원장, 조세심판관(상임/비상임), 심판조사관, 보조직원으로 구성되어 있으며, 조세심판원 공무원 정원표에 따르면 총 125명이 소속되어 있다. 상임조세심판관은 고위공무원단에 속하는 일반직공무원 중에서 국무총리 제청으로 대통령이 임명하고 임기제공무원으로 임용된다. 비상임조세심판관은 원장의 제청으로 국무총리가 예산의 범위에서 위촉한다. 조세심판관은 조세·법률·회계분야에 관한

27) 소순무, 『조세소송』 개정7판, (주)영화조세통합, 2014, p. 219.

전문지식과 경험을 갖춘 사람으로서 「국세기본법 시행령」 제55조의2에 규정에 따른 자격을 가진 사람이어야 한다. 해당 규정에 따른 구체적인 요건은 ① 조세에 관한 사무에 4급 이상의 국가공무원·지방공무원 또는 고위공무원단에 속하는 일반직공무원으로서 3년 이상 근무한 사람 또는 5급 이상의 국가공무원·지방공무원으로서 5년 이상 근무한 사람 ② 판사·검사 또는 군법무관, 변호사·공인회계사·세무사 또는 관세사, 조세 관련 분야를 전공하고 「고등교육법」 제2조에 따른 학교의 조교수 이상에 해당하는 직에 재직한 기간을 합해 10년 이상인 사람이어야 한다. 조세심판관의 임기는 3년으로 하고 각각 한 차례만 중임할 수 있다. 심판조사관은 3급 공무원 또는 4급 공무원으로서 국세 또는 지방세에 관한 사무에 2년 이상 근무하거나 변호사·공인회계사·세무사 또는 관세사의 직에 5년 이상 재직한 사람이어야 한다.

5) 조세심판청구 처리 현황

2015년부터 2019년까지 조세심판청구 처리대상 건수는 2015년 7,490건, 2019년 6,211건, 평균 6,468건이었다. 처리건수는 2015년 5,999건이었으며, 2019년 4,598건, 평균 4,968건이었다. 처리율은 2015년 80.1%였으나, 2019년 68.2%, 평균 76.7%로 대폭 감소하였다. 2015년부터 2019년까지 이월건수도 2015년 1,491건에서 2019년 1,975건으로 증가하였으며, 평균 1,500건이 처리되지 못하고 이월되고 있다. 2015년도부터 2019년까지 인용율은 재조사를 포함한 경우에는 평균 25.92%이었으며, 재조사를 제외한 인용률은 평균 20%를 유지하고 있다.

〈표 II-7〉 조세심판청구(내국세) 처리 현황

(단위: 건, %)

구 분		2015	2016	2017	2018	2019	평균
처리 대상 건수	소계	7,490	5,891	6,387	6,361	6,211	6,468.00
	전년이월	1,601	1,491	1,150	1,271	1,613	1,425.20
	당년접수	5,889	4,400	5,237	5,090	4,598	5,042.80
처리 건수	소계	5,999	4,741	5,116	4,748	4,236	4,968.00
	취하	89	124	96	85	80	94.80
	각하	363	419	818	305	328	446.60

〈표 II-7〉의 계속

구 분		2015	2016	2017	2018	2019	평균
처리 건수	기각	4,012	3,084	2,830	3,165	2,722	3,162.60
	재조사	557	242	446	368	226	367.80
	인용	978	872	926	825	880	896.20
인용률	A ¹⁾	26.0	24.1	27.3	25.6	26.6	25.92
	B ²⁾	18.3	19.9	20.2	19.2	22.4	20.00
처리율 ³⁾		80.1	80.5	80.1	74.6	68.2	76.70
이월건수		1,491	1,150	1,271	1,613	1,975	1,500.00

주: 1) 인용률 A=(재조사+인용)/(각하+기각+재조사+인용)

2) 인용률 B=인용/(각하+기각+인용)

3) 처리율=처리건수/처리대상건수

자료: 조세심판원, 『2020 조세심판통계연보』, 2021, pp. 9~14.을 기초로 저자 정리 및 보완

아. 감사원 심사청구

1) 심사청구

감사원 심사청구는 「감사원법」 제43조부터 제48조에 규정되어 있다. 감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분이나 그 밖에 감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분 외의 행위 또는 부작위(직무상 행위를 해야 할 법률상 의무가 있는 경우에 한한다)로서 상대방의 구체적 권리·의무에 직접적인 변동을 초래하는 것(다만 사법상의 법률관계로 인한 경우는 제외)과 관련하여 이해관계가 있는 자는 감사원에 심사청구를 할 수 있다. 심사청구는 원칙적으로 청구의 취지와 이유를 적은 심사청구서를 청구의 원인이 되는 처분이나 그 밖의 행위를 한 기관의 장을 거쳐 제출하여야 한다. 다만 예외적으로 청구서를 접수한 관계기관의 장이 이를 1개월 내에 감사원에 송부하지 아니한 경우에 감사원에 직접 심사를 청구할 수 있다.

감사원에 대한 심사청구는 심사청구의 원인이 되는 행위가 있음을 안 날부터 90일 이내에, 그 행위가 있는 날부터 180일 이내에 심사의 청구를 하여야 한다. 그리고 심사청구 및 결정을 거친 행정기관의 장의 처분에 대하여 해당 처분청을 당사자로 하여 해당 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 행정소송을 제기할 수 있다.

2) 심리 및 결정

심사청구의 심리는 서면심리, 즉 심사청구서와 그 밖에 관계기관이 제출한 문서에 의한다. 다만 감사원이 필요하다고 인정하면 심사청구나 관계자에 대하여 자료의 제출 또는 의견의 진술을 요구하거나 필요한 조사를 할 수 있다(직권심리).

감사원은 심사의 청구에 대해 특별한 사유가 없는 한 그 청구를 접수한 날부터 **3개월 이내**에 각하기각·인용결정을 하여야 한다. 「감사원심사규칙」 제6조는 각하결정의 사유로 ① 감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분이나 기타 심사청구의 대상 중 어디에도 해당하지 아니하는 경우 ② 이해관계인이 아닌 경우 ③ 청구기간이 경과한 경우 ④ 「행정심판법」의 규정에 의한 행정심판의 재결이 있는 사안인 경우(각하재결 제외) ⑤ 소송이 제기된 사안인 경우(심사청구의 심리 중에 소송이 제기된 경우 포함) ⑥ 기타 법 또는 감사원심사규칙이 정하는 요건 및 절차를 갖추지 못한 경우를 규정하고 있다. 그리고 「감사원법」 제46조 제2항에 따라 감사원은 심리결과 심사청구의 이유가 있다고 인정하는 경우에는 관계기관의 장에게 시정이나 그 밖에 필요한 조치를 요구한다. **따라서 감사원은 직접 당해 처분의 취소·변경 또는 필요한 처분의 이행결정을 할 수 없다. 이 점은 국세심사와 조세심판의 결정과 다른 점이다.** 다만 관계기관의 장은 「감사원법」 제47조에 따라 시정이나 그 밖에 필요한 조치를 요구하는 결정의 통지를 받으면 그 결정에 따른 조치를 하여야 한다. 그리고 각하한 사항을 제외하고 심사결정이 있는 사항에 대하여 재심사를 청구할 수 없다(일사부재리원칙). 불이익변경금지에 대한 규정이 없지만, 심사청구가 권리구제의 기능을 갖고 있다는 점에서 당연히 적용되어야 할 것으로 생각한다.

3) 감사원 심사 현황

2015년부터 2019년까지 감사원에서 내국세 심사 현황을 보면, 처리대상 건수는 2015년 309건, 2019년 355건, 5개년도 평균은 479건이며, 처리건수는 2015년 194건, 2019년 177건, 평균은 318건에 해당한다. 처리율은 2015년 62.8%, 2019년 49.9%, 평균 59.36% 해당한다. 인용률은 2015년 11.7%, 2019년 14.2%, 평균 9.86%이다.

〈표 II-8〉 감사원 심사(내국세) 처리 현황

(단위: 건, %)

		2015	2016	2017	2018	2019	평균
처리 대상 건수	소계	309	569	261	901	355	479.00
	전년이월	143	115	139	184	189	154.00
	당년접수	166	454	122	717	166	325.00
처리 건수	소계	194	430	77	712	177	318.00
	취하	23	325	12	80	15	91.00
	각하	85	23	15	17	20	32.00
	기각	66	64	47	604	119	180.00
	인용	20	18	3	11	23	15.00
인용률 ¹⁾		11.7	17.1	4.6	1.7	14.2	9.86
처리율 ²⁾		62.8	75.6	29.5	79.0	49.9	59.36
이월건수		115	139	184	189	178	161.00

주: 1) 인용률=인용/(각하+기각+인용), 취하는 제외함

2) 처리율=처리건수소계/처리대상건수소계

자료: 감사원, 『감사연보』, 2019, pp. 848~849.을 기초로 저자 정리 및 보완

4. 일반행정심판제도

가. 의의

행정청의 위법 또는 부당한 처분이나 부작위로 침해된 국민의 권리 또는 이익을 구제하고 행정의 적정한 운영을 꾀할 목적으로 행정심판제도가 운영되고 있다. 행정심판에 관한 일반법으로 「행정심판법」이 1984년 12월 15일에 제정되어 오늘에 이르고 있으며, 그 법률에 따른 행정심판을 통상적으로 일반행정심판제도라고 할 수 있다.

나. 특별행정심판과의 관계

「행정심판법」 제4조는 특별행정심판에 대하여 규정하고 있다. 즉 원칙적으로 행정심판에 관해서는 「행정심판법」을 적용하도록 하고, 다른 법률에 행정심판 절차에 관해서 규정하지 못하도록 하고 있다. 다만 예외적으로 사안의 전문성과 특수

성을 고려하여 특별히 필요한 경우에만 「행정심판법」상 행정심판 절차에 대한 특별법을 법률로 규정할 수 있도록 하고 있다. 그리고 「행정심판법」 제4조 제2항은 특별행정심판에 관한 사항을 규정하고 있는 법률에 미규정된 사항은 일반행정심판에 관한 「행정심판법」을 따르도록 하고 있다.

이 연구에서 다루고 있는 조세행정불복절차는 특별행정심판에 해당한다고 볼 수 있다.

다. 일반행정심판의 대상

행정심판의 대상은 행정청의 처분 또는 부작위이며, 대통령의 처분 또는 부작위에 대해서는 다른 법률에서 행정심판을 청구할 수 있도록 정한 경우 외에는 행정심판을 청구할 수 없다. 행정청, 처분, 부작위에 대한 개념은 「행정심판법」 제2조에 규정되어 있다. 이에 따른 개념을 살펴보면, ‘행정청’은 행정에 관한 의사를 결정하여 표시하는 국가 또는 지방자치단체의 기관, 그 밖에 법령 또는 자치법규에 따라 행정권한을 가지고 있거나 위탁을 받은 공공단체나 그 기관 또는 사인을 말한다. 그리고 ‘처분’이란 행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력 행사 또는 그 거부, 그 밖에 이에 준하는 행정작용을 말한다. 마지막으로 ‘부작위’란 행정청이 당사자의 신청에 대하여 상당한 기간 내에 일정한 처분을 하여야 할 법률상 의무가 있는데도 처분을 하지 아니하는 것을 말한다.

라. 심판의 청구

행정심판의 청구에 관한 사항은 「행정심판법」 제23조부터 제31조에 규정되어 있다. 행정심판은 청구인적격을 갖춘 자가 청구할 수 있으며, 심판청구서를 작성하여 피청구인이나 행정심판위원회에 처분이 있음을 안 날부터 90일 이내 또는 처분이 있었던 날부터 180일 이내에 청구하여야 한다. 이 기간 중의 어느 하나가 먼저 도래하면 청구기간은 지난 것으로 본다.

청구인적격에 관해서는 「행정심판법」 제13조에 규정되어 있다. 취소심판은 처분의 취소 또는 변경을 구할 법률상 이익이 있는 자가 청구할 수 있으며, 무효등확인심판은 처분의 효력 유무 또는 존재 여부의 확인을 구할 법률상 이익이 있는

자, 의무이행심판은 처분을 신청한 자로서 행정청의 거부처분 또는 부작위에 대하여 일정한 처분을 구할 법률상 이익이 있는 자가 청구할 수 있다.

5. 국세행정불복제도와 일반행정심판제도의 비교

가. 제도의 비교

국세행정불복제도는 「행정심판법」 제4조 제1항에 따른 특별행정심판제도에 속한다. 따라서 「행정심판법」 제4조에 따라 「국세기본법」은 이의신청, 국세심사제도, 조세심판제도를 운영하고 있다. 이는 조세사건의 전문성과 특수성을 살리기 위하여 「행정심판법」의 적용을 배제하고 「국세기본법」을 우선 적용하며, 필요한 경우에 한하여 「행정심판법」의 일부를 준용하고 있다. 이는 「행정심판법」 제4조 제2항에서도 언급한 바와 같이 다른 법률에서 특별행정심판이나 이 법에 따른 행정심판 절차에 대한 특례를 정한 경우에는 그 법률에서 규정하지 아니한 사항에 관하여 「행정심판법」을 따르도록 하고 있는 것과 맥을 같이 한다고 할 수 있다.

앞서 살펴본 국세행정불복제도와 일반행정심판제도를 쟁점별로 정리 및 비교하면 <표 II-9>와 같다.

<표 II-9> 국세행정불복제도와 일반행정심판제도의 비교

쟁점	일반행정심판	국세행정불복			
		이의신청	국세심사	조세심판	감사원 심사
근거규정	「행정심판법」	「국세기본법」	「국세기본법」	「국세기본법」	「감사원법」
심급체계	단심제	단심제	단심제	단심제	단심제
청구기간	처분이 있음을 알게 된 날부터 90일 이내, 처분이 있었던 날부터 180일 이내	처분이 있음을 안 날 또는 처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날부터 90일 이내	처분이 있음을 안 날 또는 처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날부터 90일 이내	처분이 있음을 안 날 또는 처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날부터 90일 이내	심사청구의 원인이 되는 행위가 있음을 안 날부터 90일 이내에, 그 행위가 있는 날부터 180일 이내

〈표 II-9〉의 계속

쟁점	일반행정심판	국세행정불복			
		이의신청	국세심사	조세심판	감사원 심사
불복대상	행정청의 처분 또는 부작위	「국세기본법」 및 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분 및 부작위	「국세기본법」 및 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분 및 부작위	「국세기본법」 및 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분 및 부작위	「국세기본법」 및 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분 및 부작위
불복유형	취소심판 무효등확인심판 의무이행심판	불명확	불명확	불명확	불명확
재결청 소속 및 인사조직 운영	국민권익위원회, 광역지자체	지방국세청, 세무서	국세청	국무총리	—
불복기관 (심판기관)	행정심판 위원회	국세심사 위원회	국세심사 위원회	조세심판원	감사원
불복기관의 성격	심의 및 의결	심의	심의 및 의결	심의 및 의결	심의 및 의결
재결 효력	기속력 有 직접처분 可 간접강제 可	—	—	기속력 有	—
처리기간	심판청구서를 받은 날부터 60일 이내	심사청구를 받은 날부터 90일 이내	심사청구를 받은 날부터 90일 이내	심사청구를 받은 날부터 90일 이내	청구를 접수한 날부터 3개월 이내
전치주의	임의적	임의적	필수적	필수적	필수적

자료: 박훈 외(2018), p. 161.을 기초로 저자 수정함

나. 국세행정불복제도와 「행정심판법」의 관계

국세행정불복제도와 「행정심판법」의 관계는 「국세기본법」 제56조와 「행정심판법」 제4조의 해석에 관한 문제에서 시작된다고 할 수 있다. 앞서도 언급한 바와 같이 국세행정불복제도는 「행정심판법」에 따른 특별행정심판에 해당된다는 점은 이견이 없다. 따라서 「행정심판법」에서 규정하고 있는 특별행정심판에 관한 사항들이 적용된다고 볼 수 있다. 그러나 「국세기본법」 제56조 제1항을 보면, 제55조에 규정된 처분에 대해서는 「행정심판법」의 규정을 적용하지 아니한다고 규정하여 원칙적으로 특별행정심판인 국세심판절차에서 「행정심판법」이 준용될 가능성은 없다.

결론적으로 「국세기본법」에 규정되어 있지 않은 국세심판에 대한 사항은 특별행

정심판의 취지와 「행정심판법」의 규정에 따르면 「행정심판법」의 적용이 가능해야 함에도 불구하고 「국세기본법」 제56조 제1항으로 인해서 적용이 사실상 불가능해진다.

〈표 II-10〉 국세행정불복제도에 있어서 「행정심판법」과 「국세기본법」의 관계

「행정심판법」	제4조(특별행정심판 등) ① 사안(事案)의 전문성과 특수성을 살리기 위하여 특히 필요한 경우 외에는 이 법에 따른 행정심판을 갈음하는 특별한 행정불복절차(이하 “특별행정심판”이라 한다)나 이 법에 따른 행정심판 절차에 대한 특례를 다른 법률로 정할 수 없다. ② <u>다른 법률에서 특별행정심판이나 이 법에 따른 행정심판 절차에 대한 특례를 정한 경우에도 그 법률에서 규정하지 아니한 사항에 관하여는 이 법에서 정하는 바에 따른다.</u> ③ 관계 행정기관의 장이 특별행정심판 또는 이 법에 따른 행정심판 절차에 대한 특례를 신설하거나 변경하는 법령을 제정·개정할 때에는 미리 중앙행정심판위원회와 협의하여야 한다.
「국세기본법」	제56조(다른 법률과의 관계) ① 제55조에 규정된 처분에 대해서는 「 <u>행정심판법</u> 」의 규정을 <u>적용하지 아니한다.</u>

자료: 국가법령정보센터, 「행정심판법」 제4조; 「국세기본법」 제56조를 바탕으로 저자 작성.

〈표 II-11〉 내국세에 대한 행정상 불복단계별 처리 현황(1)

(단위: 건, %)

구 분		2015					2016					2017				
		과세전 적부 심사 ³⁾	이의 신청	심사 및 심판청구			과세전 적부 심사 ³⁾	이의 신청	심사 및 심판청구			과세전 적부 심사 ³⁾	이의 신청	심사 및 심판청구		
				국세청	조세 심판원	감사원			국세청	조세 심판원	감사원			국세청	조세 심판원	감사원
처리 대상 건수	소계	3,347	4,191	710	7,490	309	3,191	3,834	662	5,891	569	2,909	3,631	559	6,387	261
	전년이월	656	478	159	1,601	143	454	299	113	1,491	115	327	322	119	1,150	139
	당년접수	2,691	3,173	551	5,889	166	2,737	3,535	549	4,400	454	2,582	3,309	440	5,237	122
처리 건수	소계	2,901	3,892	597	5,999	194	2,864	3,512	543	4,741	430	2,541	3,159	453	5,116	77
	취하				89	23				124	325				96	12
	각하	334	470	52	363	85	330	472	110	419	23	247	435	37	818	15
	기각	1,791	2,400	411	4,012	66	1,814	2,047	302	3,084	64	1,683	1,953	290	2,830	47
	재조사				557					242					446	
인용 ¹⁾	인용	776	1,022	134	978	20	720	993	131	872	18	611	771	126	926	3
	A	26.7	26.3	22.4	26.0	11.7	25.1	28.3	24.1	24.1	17.1	24.0	24.4	27.8	27.3	4.6
	B				18.3					19.9					20.2	
처리율 ²⁾		86.7	92.9	84.1	80.1	62.8	89.8	91.6	82.0	80.5	75.6	87.3	87.0	81.0	80.1	29.5
이월건수		446	299	113	1,491	115	327	322	119	1,150	139	368	472	106	1,271	184

주: 1) 인용률=인용/(각하+기각+인용), 취하는 제외함. 조세심판원 인용률은 재조사를 포함하면 A, 포함하지 않으면 B임

2) 처리율=처리건수/소계/처리대상건수/소계

3) 과세전적부의 각하부분은 '심사제외(직권시정포함)' 건수, 기각부분은 '불채택', 인용부분은 '채택'임

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 2020.; 조세심판원, 『2020 조세심판통계연보』, 2021.; 감사원, 『감사연보』, 2019, pp. 848~849,를 기초로 저자 정리 및 보완

〈표 II-12〉 내국세에 대한 행정상 불복단계별 처리 현황(2)

(단위: 건, %)

구 분		2018				2019			
		과세전 적부 심사 ³⁾	이의 신청	심사 및 심판청구		과세전 적부 심사 ³⁾	이의 신청	심사 및 심판청구	
				국세청	조세 심판원			국세청	조세 심판원
처리대상 건수	소계	2,989	3,291	532	6,361	901	3,679	583	6,211
	전년이월	368	472	106	1,271	184	372	163	1,613
	당년접수	2,621	2,819	426	5,090	717	3,307	420	4,598
	소계	2,989	2,919	369	4,748	712	3,266	428	4,236
처리건수	취하				85	80			80
	각하	272	345	51	305	17	457	47	328
	기각	1,862	1,905	240	3,165	604	2,192	295	2,722
	재조사				368				226
	인용	499	669	78	825	11	617	86	880
인용률 ¹⁾	A	19.0	22.9	21.1	25.6	1.7	18.9	20.1	26.6
	B				19.2				22.4
처리율 ²⁾		88.1	88.7	69.4	74.6	79.0	88.8	73.4	68.2
이월건수		356	372	163	1,613	189	413	155	1,975

주: 1) 인용률=인용(각하+기각+인용)/취하는 제외함. 조세심판원 인용률은 재조사를 포함하면 A, 포함하지 않으면 B임

2) 처리율=처리건수/소계/처리대상건수/소계

3) 과세전적부의 각하부분은 '심사제외(직권시정포함)' 건수, 기각부분은 '불채택', 인용부분은 '채택'임

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 2020.; 조세심판원, 『2020 조세심판통계연보』, 2021.; 감사원, 『감사연보』, 2019, pp. 848~849,를 기초로 저자 정리 및 보완

Ⅲ. 주요국의 조세행정불복제도

조사 대상 주요국인 일본, 독일의 행정상 조세불복제도를 살펴보고 우리나라 제도와 비교하여 시사점을 도출하고자 한다. 그리고 미국은 우리나라와 같은 행정상 조세불복제도가 없다는 점에서 최근 동향을 언급하는 것으로 한다.

1. 일본

가. 개괄

1) 조세쟁송의 의의

조세법률관계에 관한 쟁송을 조세쟁송이라 하며, 조세쟁송에 관한 법을 「조세쟁송법」이라 한다. 조세법률주의는 조세의 확정과 징수가 법률을 근거로 이루어져야 함을 말한다. 그러나 조세의 확정과 징수가 위법하게 행해지는 경우도 상당히 많다. 조세법률주의가 취해지고 있더라도 위법한 조세의 확정 또는 징수가 행해진 경우, 납세자가 그것을 다투고 그 권리의 보호를 요구할 수 있도록 보장되지 않으면 조세법률주의는 ‘그림의 떡’에 지나지 않을 것이다. 그러한 의미에서 조세쟁송은 납세자의 권리보호의 관점에서 아주 중요한 의미를 가지며, 조세쟁송제도의 확립은 조세법률주의의 불가결한 요소이다.²⁸⁾ 국세에 관한 조세쟁송으로서 납세자가 정당한 권리의익의 침해로 인해 불복신청을 하는 경우, 이를 심리하여 구제하는 제도로서 ‘불복신청’과 ‘소송’이 있다.²⁹⁾ 조세쟁송에는 여러 유형이 있지만 가장 자주 문제되는 것은 위법한 조세행정처분의 취소 또는 무효확인을 구하는 쟁송이다.³⁰⁾ 불복신청은 경정·결정이나 압류 등의 처분이 이루어진 경우 그 처분에 불복이 있는 자가 행정청에 대해 그 처분의 취소나 변경을 구하는 제도이며, 우선 처분을 한 행정청에 대해 불복신청을 한다. 이는 조세쟁송의 제1단계로서의 지위를

28)金子宏,『租税法』第23版,弘文堂,2019,p.1069.

29)日本 国税庁,「第3 権利救済制度」,<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/2003/japanese/text/03/01-04.htm#page-top>, 검색일자: 2021. 2. 17.

30)金子宏,『租税法』第23版,弘文堂,2019,p.1069.

접하고 있다. 또한 현행법상 조세쟁송은 행정소송의 일종이므로, 이는 조세법의 연구대상임과 동시에 행정법의 연구대상이기도 하다. 따라서 조세쟁송을 둘러싼 법리에 대해서는 행정법의 연구에 힘입은 바도 크다.

2) 연혁

「일본국헌법(日本国憲法)」은 사법권은 모두 최고재판소 이하의 통상 재판소에 속하는 것으로 규정함과 동시에 이와 함께 특별재판소의 설치를 금지하며,³¹⁾ 행정 재판제도를 폐지하고 행정사건의 소송은 모두 통상 재판소의 관할에 속하는 것으로 하고 있다.

일본에는 종래 행정재판소를 별도로 두고 있었지만 이는 행정권의 내부조직이었으며, 이로 인해 재판관의 중립성을 기대하기 어려운 측면도 있었다. 특히 1심으로 되어 있는 체계였기 때문에 납세자에게 충분한 재판상 구제 기회를 보장할 수 없다는 문제점을 내포하고 있었다.³²⁾ 이와 함께 일본 「재판소법」 제3조는 재판소가 일체의 법률상의 쟁송을 재판한다는 취지를 규정하고 있다. 따라서 「일본국헌법」하에서 납세자는 위법한 조세행정처분에 대해 항상 통상재판소에 제소하여 권리구제를 요구할 수 있다.

다만 행정사건은 통상의 민사사건과는 다른 특수성이 있기 때문에 「행정사건소송법」이 제정되어 있으며, 행정사건의 재판은 「민사소송법」 외에 「행정사건소송법」이 정하는 바를 따르도록 되어 있다. 조세소송도 행정사건의 일종으로서 조세법령 내에 별도의 규정이 있는 경우 외에는 당연히 이 법률의 적용을 받게 된다.³³⁾ 즉 행정쟁송제도에 대한 일반법으로서 「행정불복심사법」 및 「행정사건소송법」이 있지만, 국세에 관한 쟁송에 대해서는 당해 처분이 대량적·반복적으로 발생하는 점, 전문적인 점 등의 특수성을 고려하여 「국세통칙법」에 특례규정이 마련되어 있다.

다음으로 행정상의 불복신청제도도 「일본국헌법」하에서 정비·개선되었다. 행정상의 불복신청제도는 행정권의 행사에 대해 간접·신속하게 국민의 권리를 구제하기 위한 제도로써 중요하지만, 제2차 세계대전 이전의 행정불복신청제도는 상당히

31) 「일본국헌법」 제76조 ① 모든 사법권은 최고재판소 및 법률이 정하는 바에 따라 설치하는 하급재판소에 속한다.

② 특별재판소는 설치할 수 없다. 행정기관은 중심으로서 재판을 행할 수 없다.

32) 金子宏, 『租税法』 第23版, 弘文堂, 2019, p. 1070.

33) 金子宏, 『租税法』 第23版, 弘文堂, 2019, p. 1071.

부족한 부분이 많았다. 이에 행정불복신청에 관한 일반법으로서 「행정불복심사법」이 제정되었고, 행정청의 위법한 공권력의 행사에 대해서는 일반적으로 이의신청 또는 심사청구 방법에 의해 불복이 이루어져 왔다. 「행정불복심사법」은 2014년에 전부개정되어 행정불복신청은 원칙적으로 심사청구로 일원화되었고, 예외적으로 재조사의 청구가 도입되었다. 국세에 관한 불복신청에 대해서는 「국세통칙법」에서 상당히 상세한 규정을 두고 있지만, 동법에 규정이 없는 사항에 대해서는 「행정불복심사법」을 따르도록 규정하고 있다(「국세통칙법」 제80조).

〈표 Ⅲ-1〉 「행정불복심사법」과의 관계에 관한 일본 「국세통칙법」 제80조

「국세통칙법」 제80조(행정불복심사법과의 관계)

- ① 국세에 관한 법률에 기초한 처분에 대한 불복신청(다음 항에서 규정하는 심사청구를 제외함)에 대해서는 이 절 기타 국세에 관한 법률에 별도의 정함이 있는 경우를 제외하고, 행정불복심사법(제2장 및 제3장(불복신청에 관계되는 절차)을 제외함)이 정하는 바에 따른다.
- ② 제75조 제1항 제2호 또는 제2항(제2호에 관계되는 부분에 한한다)(국세에 관한 처분에 대한 불복신청)의 규정에 따른 심사청구에 대해서는 이 절(다음 관 및 제3관(심사청구)을 제외함) 기타 국세에 관한 법률에 별도의 정함이 있는 경우를 제외하고 행정불복심사법이 정하는 바에 따른다.
- ③ 주세법 제2장(주류의 제조면허 및 주류의 판매업면허 등)의 규정에 의한 처분에 대한 불복신청에 대해서는 행정불복심사법이 정하는 바에 따르는 것으로 하고, 이 절의 규정은 적용하지 않는다.

자료: 세계법제정보센터, 「국세통칙법(国税通則法)」 제80조, https://world.moleg.go.kr/web/wli/gslInfoReadPage.do?1=1&AST_SEQ=2601&CTS_SEQ=45928&ETC=0, 검색일자: 2021. 5. 15. 바탕으로 저자 번역

나. 조세불복신청과 조세소송의 관계

행정사건소송법은 행정처분의 취소를 구하는 소송에 대해 원칙적으로 소위 불복신청전치주의를 폐지하고, 행정처분에 대해 바로 법원에 제소할지 아니면 행정불복신청의 절차를 거친 후에 법원에 제소할지를 선택하도록 인정하고 있다(「행정사건소송법」 제8조 제1항). 이에 반해 「국세통칙법」 제115조 제1항, 「관세법」 제93조 및 「지방세법」 제19조의12는 **조세행정처분의 취소를 구하는 소송은 원칙적으로 조세불복신청을 거친 후가 아니면 제기할 수 없다는 취지를 규정함으로써 소위 불복신청전치주의를 채택해 왔다.** 특히 세무서장 및 세관장의 처분에 대한 취소소송에 대해서는 청색신고(우리의 성실신고와 유사하다고 할 수 있음)에 대한 경정 등의 경우를 제외하고 원칙적으로 이의신청과 심사청구라는 2단계 절차를 거칠 것이 요구되어 왔다(「국세통칙법」 제11조 제1항; 제75조 제1항 제1호, 제4호; 제3항; 제4항 제1호). 그러나 평성26년(2014) 6월 개정으로 재조사의 청구(개정전의 이의신청)를

거치지 않고 심사청구를 할 수 있게 되고, 2단계 절차의 전치제도는 폐지되었다.

「국세통칙법」, 「관세법」 및 「지방세법」이 불복신청전치주의를 채택한 것은 조세의 확정과 징수에 관한 처분이 매년 대량적으로 발생함에 따라 재판소의 부담능력을 넘는 소송사건의 발생을 방지하기 위해서는 불복신청으로 가능한 한 많은 사건을 해결할 필요가 있는 점, 조세사건이 복잡한 과세요건사실의 인정을 내용으로 하는 경우가 많으며 다분히 전문적·기술적인 성격을 가지므로 우선 행정단계에서 충분한 심리를 행하고 쟁점을 정리할 필요가 있다는 점의 두 가지 이유에 의한 것이다.³⁴⁾

이러한 이유는 모두 합리적인 근거를 가진다고 생각되지만 「일본국헌법」이 중시하고 있는 사법적 구제의 보장원리에 비추어 보면, 불복신청전치주의를 취한 경우의 불복신청제도는 국민의 권리보호의 요청에 충분히 답할 수 있는 것이어야 한다. 즉 불복신청제도를 행정감독의 제도로서가 아니라 명확히 **국민의 권리보호를 위한 제도로** 할 필요가 있으며, 이러한 관계에서 **불복신청의 심사는 처분청으로부터 독립된 기관에 의해 행해질** 필요가 있다.³⁵⁾

이 점에서 주목되는 것은 1950년에 샤우프(Shoup) 권고³⁶⁾에 기초하여 채택된 협의단 제도이다. 종래 내국세에 관한 심사청구는 국세국장에게 하도록 되어 있었지만 협의단 제도하에서는 국세국장은 자기의 판단으로 심사재결의 내용을 좌우할 수는 없으며, 각 국세국에 있는 협의단 소속 3인의 협의관의 합의체 의결에 기초하여 심사재결해야 하는 것으로 되었다(1970년 개정 전의 「국세통칙법」 제83조; 「국세청 및 국세국협의단령」 제4조).

이 제도의 발상은 제3의 기관이 불복신청에 대해 심리를 한다는 사고방식을 반영한 혁신적인 제도였다. 그러나 ① 협의단이 의결기관에 그치며, 재결권은 원처분

34) 最判昭和49(1974)年7月19日(昭和42年(行ツ)第7号) 판결은 다음과 같이 판시하고 있다. 즉 “원래 이의신청이라는 원처분청 자신에 의한 심사제도 자체가 행정불복심사절차를 신중하게 하여 불복신청인 측에 이익을 부여한다는 측면이 있지만, 그 반면 절차를 복잡하게 한다는 불이익한 측면도 있는 것이다. 나아가 국세에 있어서는 심사청구사안이 과다하게 되는 점을 방지한다는 행정사무처리상의 편의를 생각할 필요성이 있으며, 또한 「국세통칙법」에 의한 심사청구에 대해서는 협의단의 의결에 의한다는 신중한 절차가 마련되어 있는 점에서 심사청구절차가 개시됨에 따라 이의신청절차를 존속시키는 실질적인 필요성이 상실되므로 행정절차경제상의 관점에서 이의신청절차를 생략한다는 것을 포함시킨 것이다”(자료: 最判昭和49(1974)年7月19日(昭和42年(行ツ)第) 판결).

35) 金子宏, 『租税法』 第23版, 弘文堂, 2019, p. 1072.

36) 샤우프 권고란 제2차 세계대전 이후 일본의 세제개혁을 위해 Carl Sumner Shoup와 그 일행(Shoup Mission)이 제시한 일본 세제개혁안을 의미한다(자료: 한국조세재정연구원 세정연구센터, 『주요국의 소득세제도』 제1권, 한국조세재정연구원, 2019, pp. 112~113 참고).

청과 같은 집행기관인 국세국장에게 속해 있던 점 ② 협의단이 국세국장의 지휘감독하에 있으며, 또한 법령해석에 대해서 통달(우리나라의 ‘통칙’에 상당)에 구속되어 있었다는 두 가지의 이유로 이 제도는 납세자의 권리보호의 제도로서 충분하지 않았다. 그래서 심사청구의 재결에 해당하는 기관으로서 집행기관과는 독립된 제3자적 기관을 설치할 필요가 강하게 지적되고, 1970년에 종래의 협의단 제도를 대신하여 국세불복심판소가 창설된 것이다.³⁷⁾

다. 심의의결기구

국세불복심판소는 1970년 「국세통칙법」 개정에 의해 만들어진 심사재결기관이며, 내국세에 관한 심사청구는 모두 국세불복심판소장에게 하도록 되어 있다. 그 기본이념은 공정절차의 관점에서 집행기관(조세의 확정과 징수에 있어서의 조세행정청)과 재결기관을 분리하는 것에 있다. 또한 1984년 7월에 국세청의 ‘부속기관’에서 ‘특별기관’으로 변경되었다.

국세불복심판소는 국세청에 설치되어 있으며, 그 장은 재무대신의 승인하에 국세청장이 임명한다(「국세통칙법」 제78조 제2항). 따라서 국세불복심판소는 조직적으로는 국세청의 일부이지만, 협의단의 시대와 달리 심사재결권은 국세불복심판소장이 가지고 있으며, 또한 그 권한의 행사에 대해서 독립성이 인정되고 있다(다만 그 예외로서 「국세통칙법」 제99조 참조).

〈표 III-2〉 국세청장의 법령해석과 다른 해석 등에 의한 재결에 관한 「국세통칙법」 제99조

「국세통칙법」 제99조(국세청장의 법령해석과 다른 해석 등에 의한 재결)

- ① 국세불복심판소장은 국세청장이 발한 통달에 규정되어 있는 법령의 해석과 다른 해석에 의해 재결을 할 때 또는 다른 국세에 관계되는 처분을 행할 시에 법령해석의 중요한 선례로 된다고 인정되는 재결을 할 때, 사전에 그 의견을 국세청장에게 통지해야 한다.
- ② 국세청장은 전항의 통지가 있는 경우에 국세불복심판소장의 의견이 심사청구인의 주장을 인용하는 것이며, 또한 국세청장이 당해 의견이 상당하다고 인정하는 경우를 제외하고, 국세불복심판소장과 공동으로 당해 의견에 대해 국세심의회에 자문해야 한다.
- ③ 국세불복심판소장은 전항의 규정에 따라 국세청장과 공동으로 국세심의회에 자문한 경우에는 당해 국세심의회의 의결에 기초하여 재결을 해야 한다.

자료: 세계법제정보센터, 「국세통칙법(国税通則法)」 제99조, https://world.moleg.go.kr/web/wli/gslInfoReadPage.do?1=1&AST_SEQ=2601&CTS_SEQ=45928&ETC=0, 검색일자: 2021. 5. 15. 바탕으로 저자 번역

37) 金子宏, 『租税法』 第23版, 弘文堂, 2019, p. 1073.

국세불복심판소에는 다수의 국세심판관 및 국세부(副)심판관이 있다(「국세통칙법」 제79조 제1항). 국세심판관은 국세불복심판소장에 대해서 행해진 심사청구사건의 조사 및 심리를 행하고, 국세부심판관은 국세심판관의 명을 받아 그 사무를 정리한다(동법 동조 제2항). 국세부심판관 중 국세불복심판소장이 지명하는 자는 국세심판관의 직무를 행할 수 있다(동법 동조 제3항).

심사청구가 있는 경우에 3명 이상의 국세불복심판관의 합의체에서 심리를 행하고, 그 의결에 기초하여 국세불복심판소장이 재결을 한다.³⁸⁾

〈표 III-3〉 국세심판관등에 관한 일본 「국세통칙법」 제79조

- 「국세통칙법」 제79조(국세심판관등) ① 국세불복심판소에 국세심판관 및 국세부심판관(国税副審判官)을 둔다.
 ② 국세심판관은 국세불복심판소장에 대해 행해진 심사청구에 관계되는 사건의 조사 및 심리를 행하고, 국세부심판관은 국세심판관의 명을 받아 그 사무를 정리한다.
 ③ 국세부심판관 중 국세불복심판소장이 지명하는 자는 국세심판관의 직무를 행할 수 있다. 다만 이 법률에서 담당심판관의 직무로 되어 있는 것에 대해서는 그러하지 아니하다.
 ④ 국세심판관의 자격은 정령으로 정한다.

자료: 세계법제정보센터, 「국세통칙법(国税通則法)」 제79조, https://world.moleg.go.kr/web/wil/gslinfoReadPage.do?1=1&AST_SEQ=2601&CTS_SEQ=45928&ETC=0, 검색일자: 2021. 5. 15. 바탕으로 저자 번역

전국에 11개소(국세국의 소재지와 동일)에 국세불복심판소의 지부가 있으며(「국세통칙법」 제78조 제3항), 수석국세심판관이 그 지부의 사무를 총괄하고 있다(동법 동조 제4항). 각 지부는 예컨대 도쿄국세불복심판소·오사카국세불복심판소와 같이 부르며, 수석국세심판관은 도쿄국세불복심판소장·오사카국세불복심판소장으로 부른다. 심사청구 건수가 많은 지부에는 약간의 지소가 마련되어 있다(예컨대 도쿄국세불복심판소 요코하마지소). 국세심판관·부심판관 기타 국세불복심판소 직원의 대부분은 각 지부에 소속되어 있다.

심사청구를 하는 자의 편의를 위해서 국세불복심판소장 권한의 대부분은 각 지부의 수석국세심판관에게 위임되어 있다(「국세통칙법」 제113조). 심사청구서는 원처분청의 관할구역을 관할하는 지부(처분이 소득세·법인세·상속세·증여세·과세자산의 양도 등에 관한 소비세 등에 관한 확정처분인 경우에는 납세지를 관할하는 지부)에 제출하는 것으로 되어 있으며(「국세통칙법 시행규칙」 제12조), 또한 심사청구의 심리는 원칙적으로 각 지부에서 행하는 것으로 되어 있다(「국세통칙법 시행령」 제38조 제1항 참조). 다만 재결 그 자체는 국세불복심판소장의 이름으로 행한다. 또한

38) 岡村忠生·酒井貴子·田中晶国, 『租税法』, 有斐閣, 2017, pp. 292~293.

국세불복심판소장이 필요하다고 인정한 중요한 심사청구사건(「국세통칙법」 제99조 제1항에 해당하는 사례가 그 중심을 이룬다)에 대해서는 본부에서 심리를 행하는 것으로 되어 있다(「국세통칙법 시행령」 제38조 제2항).

라. 국세불복신청

1) 국세불복신청의 대상과 종류

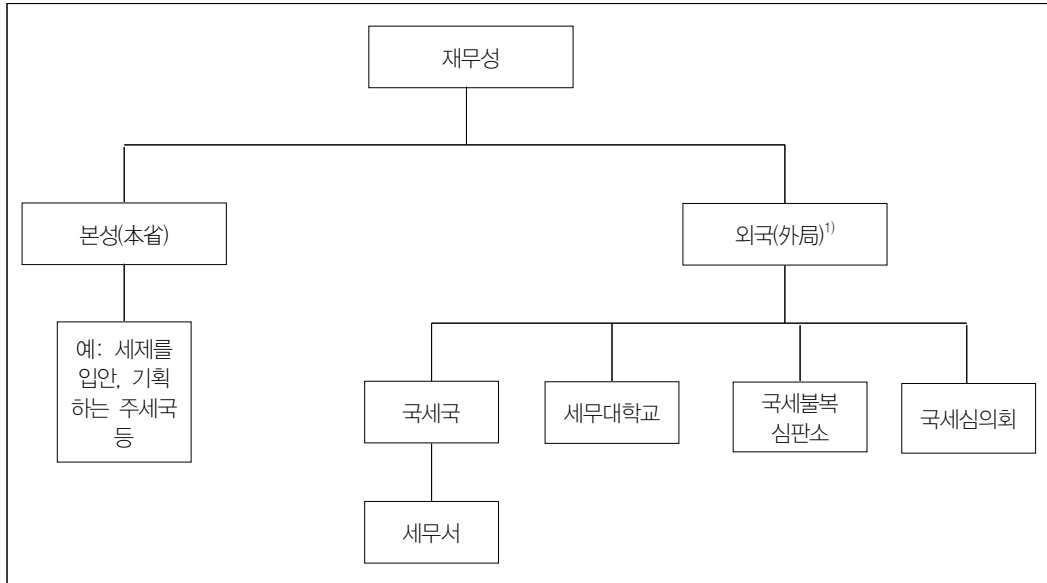
국세불복신청의 대상으로 처분에 대한 세법상 개념 규정은 별도로 없으며, 일반 행정법상의 개념을 그대로 사용한다. 국세불복신청은 재조사의 청구와 심사청구로 구분된다. 이 중 재조사의 청구는 처분행정청에 대한 불복신청이며, 심사청구는 국세불복심판소에 대한 불복신청이다. 소송에서와는 달리 불복신청 절차에 있어서는 위법한 처분에 대해서 뿐만 아니라 부당한 처분에 대해서도 불복신청을 할 수 있다. 2014년 6월 「행정불복심사법」이 대폭 개정됨에 따라 「국세통칙법」의 개정(2016년 4월 1일 시행)까지는 조세처분에 대해서는 원칙적으로 우선 처분행정청에 대해 이의신청을 하고 그것이 기각된 경우에는 국세불복심판소장에게 심사청구하는 것으로 되어 있었지만, 2014년 6월의 개정에 따라 이의신청은 재조사의 청구로 명칭이 개정되고 또한 재조사의 청구를 거치지 않고 직접 심사청구를 할 수 있게 되었다.

종래의 이의신청은 처분의 통지를 받은 날의 다음 날부터 기산하여 2개월 이내에 해야 한다. 이의신청이 있으면 행정청(통상은 세무서장)에서는 그 사안의 조사·심리를 행하고, 신청에 이유가 없는 경우에는 그 신청을 기각하는 결정을 하고 또한 신청에 이유가 있는 경우에는 그 신청에 관계되는 처분의 전부 또는 일부를 취소하는 등의 결정을 한다.

또한 이의신청에 관한 사안의 조사·심리에 있어서는 공정하고 객관적인 판단이 이루어지도록 경정·결정이나 압류 등의 처분을 담당한 자 이외의 직원이 담당자로 지정된다. 이의신청이 행해지는 경우라도 그 신청의 대상으로 되어 있는 처분의 효력은 그 처분을 취소할 결정이 이루어지기까지는 상실되지 않는다(집행부정지원칙). 이상의 내용은 [그림 Ⅲ-1]과 같이 우선 일본 재무성의 전체적인 조직도와 개정 전([그림 Ⅲ-2] 참조)과 그 후([그림 Ⅲ-3] 참조)로 나누어서 살펴볼 수 있다.³⁹⁾

39) 日本 国税庁, 『国税不服申立制度の改正の概要』, 2016, <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/koho/03.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17.

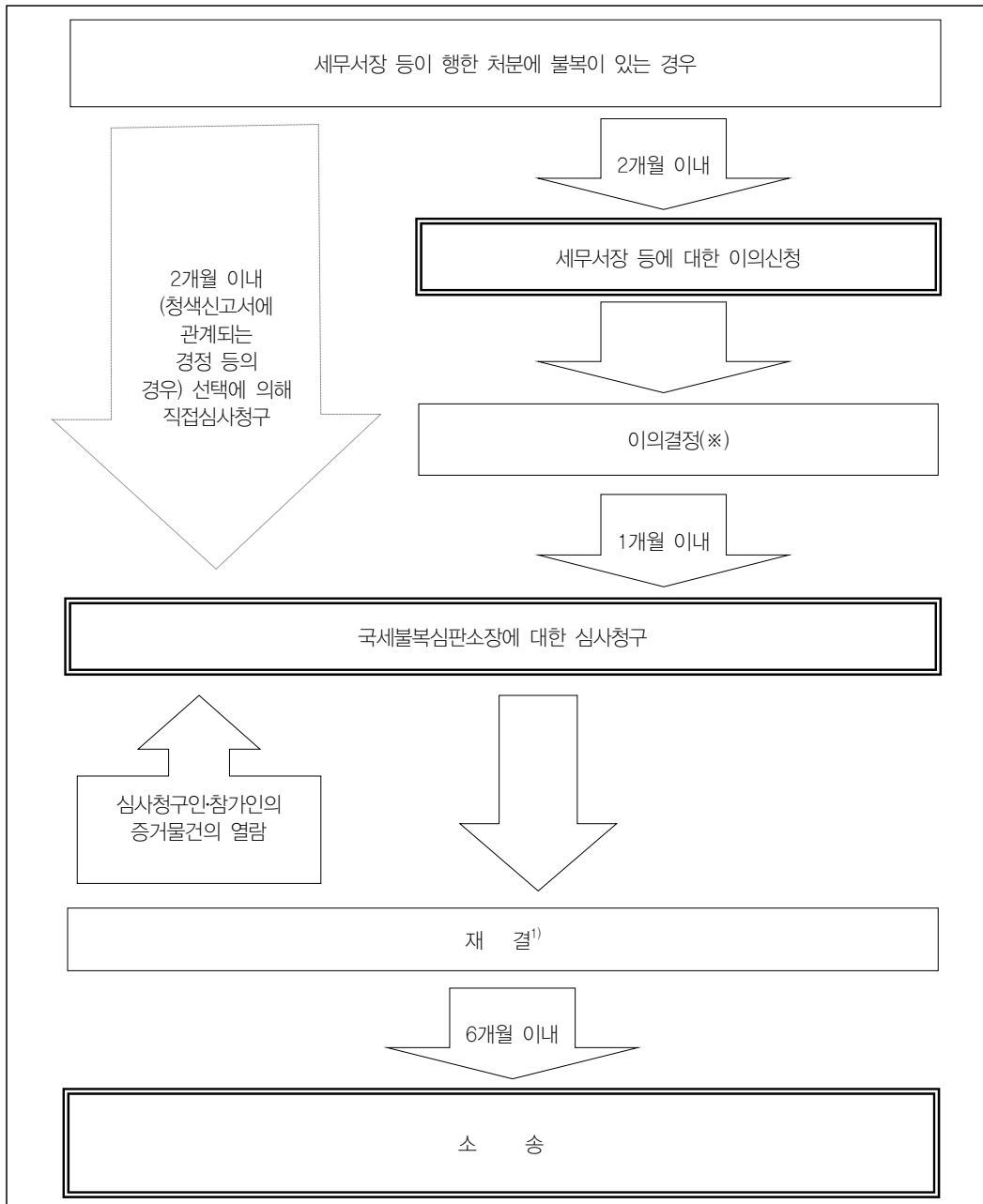
[그림 III-1] 일본 재무성 조직도



주: 1) '외국(外局)'이란 내각이 통괄하는 부나 성(府省)의 내부부국 외에 있으며 부나 성에 소속되어 특수사항을 소관하는 기관을 말한다.

자료: 日本 国税庁, 『税法入門』, 税務大学校, 2020, p. 63., <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/nyuumon/pdf/all.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17. 바탕으로 저자가 번역하여 재작성함

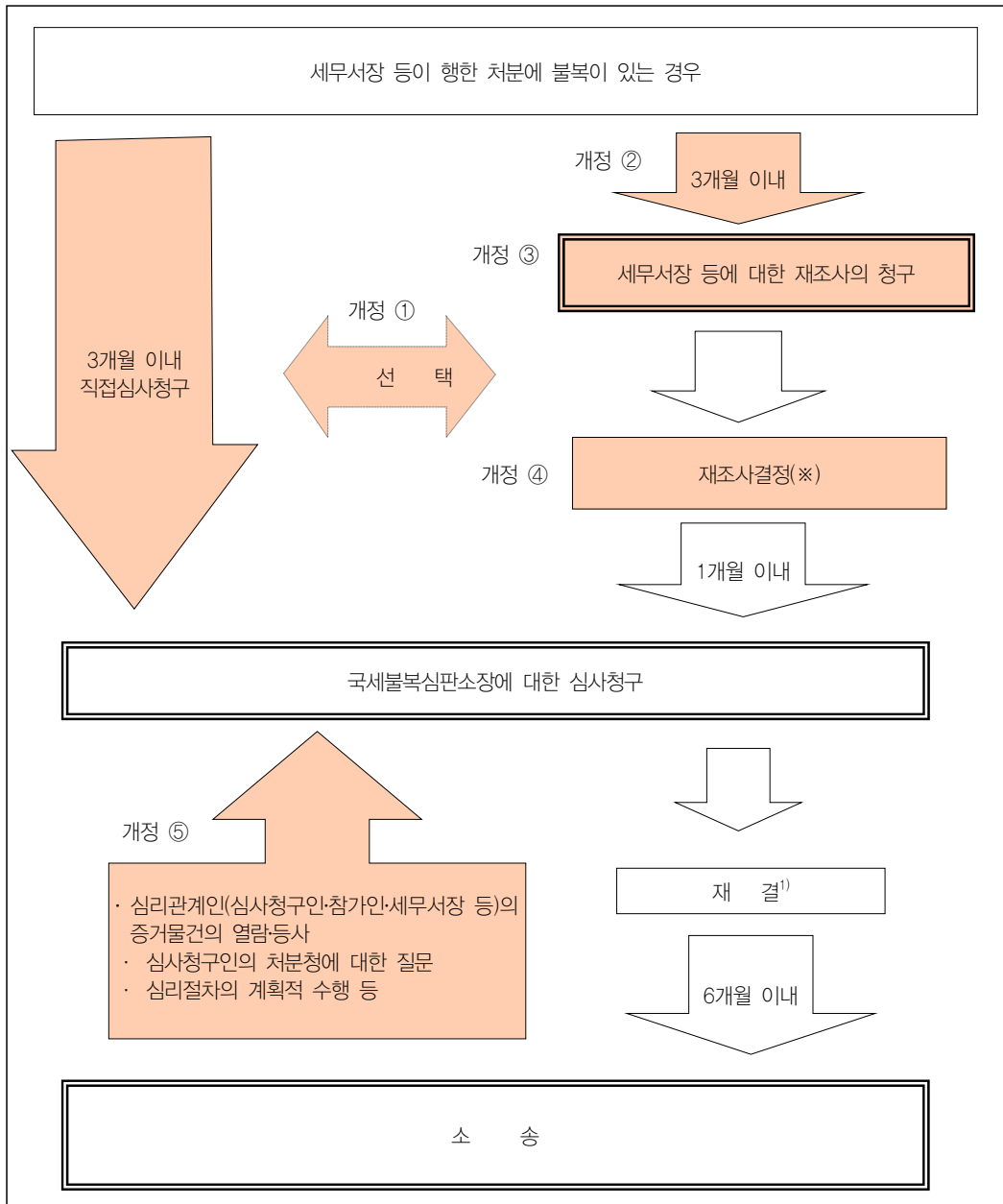
[그림 III-2] 개정 전 국세불복신청제도



주: 1) 세무서장 등으로부터 3개월이 경과해도 재조사의 청구(개정 전: 이의신청)에 관한 결정이 없는 경우나 국세불복심판소장으로 부터 3개월이 경과해도 심사청구에 관한 결정이 없는 경우에는 각각의 결정 또는 재결을 거치지 않고, 심사청구 또는 소송을 할 수 있음.

자료: 日本 国税庁, 『国税不服申立制度の改正の概要』, 2016, <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/koho/03.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17. 바탕으로 저자가 번역하여 재작성함

[그림 III-3] 개정 후 국세불복신청제도



주: 1) 세무서장 등으로부터 3개월을 경과해도 재조사의 청구(개정 전: 이의신청)에 관한 결정이 없는 경우나 국세불복심판소장으로 부터 3개월을 경과해도 심사청구에 관한 결정이 없는 경우에는 각각의 결정 또는 재결을 거치지 않고, 심사청구 또는 소송을 할 수 있음.

자료: 日本 国税庁, 『国税不服申立制度の改正の概要』, 2016, <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/koho/03.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17. 바탕으로 저자가 번역하여 재작성함

[그림 Ⅲ-3]은 다음과 같이 이해할 수 있다.

① 세무서장, 국세국장 또는 세관장의 처분에 불복하는 자는 그 처분을 한 세무서장 등에 대한 재조사의 청구와 국세불복심판소장에 대한 심사청구 중 어느 하나를 선택하여 불복신청할 수 있다(「국세통칙법」 제75조 제1항 제1호).

② 국세청장이 한 처분에 대해서는 국세청장에 대해 심사청구를 할 수 있다(동항 제2호).

③ 국세청, 국세국, 세무서 및 세관 이외의 행정기관의 장 또는 그 직원이 한 처분에 대해서는 국세불복심판소장에 대해 심사청구를 할 수 있다(동법 동조 동항 제3호).

④ 국세에 관한 법률에 기초하여 세무서장이 한 처분으로 그 처분에 관한 조사가 국세국 또는 국세청의 직원에 의해 이루어진 취지의 기재가 있는 서류에 의해 통지된 것에 대해서는, 국세국의 직원의 조사에 관한 것에 대해서는 당해 국세국장에게 재조사의 청구 또는 국세불복심판소장에 대한 심사청구를 할 수 있으며(동법 동조 제2항 제1호), 국세청의 직원의 조사에 관한 것에 대해서는 국세청장에 대해 심사청구를 할 수 있다(동법 동조 동항 제2호).

⑤, ① 또는 ④의 재조사의 청구에 대한 결정이 있는 경우에 그 결정 후의 처분에 여전히 불복이 있는 재조사청구자는 국세불복심판소장에 대해 심사청구를 할 수 있다(동조 제3항).

⑥, ① 또는 ④의 재조사의 청구를 한 자는 재조사의 청구를 한 날의 다음날부터 기산하여 3개월을 경과해도 당해 청구에 대해서 결정이 없는 경우 또는 기타 재조사의 청구에 대한 결정을 거치지 않은 것에 대해 정당한 이유가 있는 경우에는 결정을 거치지 않고 국세불복심판소장에게 심사청구를 할 수 있다(동법 동조 제4항).

⑦ 국세청, 국세국, 세무서 또는 세관의 직원이 한 처분에 불복이 있는 경우에는 각각 그 직원이 소속된 국세청, 국세국, 세무서 또는 세관의 장이 그 처분을 한 것으로 의제하여 위의 ① 내지 ③을 적용한다(동법 동조 제5항).

〈표 III-4〉 처분권자에 따른 불복신청처

처분을 행한 자	재조사청구	심사청구
세무서장(일반처분)	세무서장	국세불복심판소장
세무서장(처분에 관한 통지서에 국세국 직원의 조사에 기초한 것이라는 취지의 기재가 있는 경우)	국세국장	국세불복심판소장
세무서장(처분에 관한 통지서에 국세청 직원의 조사에 기초한 것이라는 취지의 기재가 있는 경우)	—	국세청장(심사청구의 절차는 「행정불복심사법」의 규정에 따름)
국세국장	국세국장	국세불복심판소장
국세청장	—	국세청장(심사청구의 절차는 「행정불복심사법」의 규정에 따름)
세관장	세관장	국세불복심판소장
국세청, 국세국, 세무서 및 세관 이외의 행정기관의 장 또는 그 직원	—	국세불복심판소장

자료: 日本 国税不服審判所, 「再調査の請求との関係」, <https://www.kfs.go.jp/system/relation.html>, 검색일자: 2021. 2. 17. 바탕으로
저자가 번역하여 재작성함

다만 재조사의 청구에 대한 결정 및 심사청구에 대한 재결, 그리고 국세의 범칙사건에 관한 법령에 기초한 처분에 대해서는 재조사청구 또는 심사청구를 할 수는 없다(「국세통칙법」 제76조 제1항). 또한 불복신청의 대상으로 되는 처분 및 기타 불복신청에 대해서 행하는 처분에 관한 부작위에 대해서는 「행정불복심사법」 제3조(부작위에 대한 심사청구)의 규정은 적용하지 않는 것으로 되어 있다(동법 동조 제2항).

세관장의 처분에 대해서는 세관장에 대한 재조사의 청구와 재무대신에 대한 심사청구가 인정되고 있지만, 심사청구가 있는 때에는 재무대신은 재무성의 부속기관인 관세 등 불복심사회에 자문해야 한다(「관세법」 제91조).

2) 불복신청인 등

불복신청을 할 수 있는 것은 조세행정처분에 의해 권리 또는 이익을 침해받은 자이다. 처분의 상대방뿐만 아니라 제3자도 처분에 의해 권리·이익을 침해받은 경우에는 불복신청을 할 수 있다. 이익의 침해에 대해서는 그 이익이 법률상 보호할 만한 것인 경우에 한하여 불복신청을 할 수 있다고 해석해야 할 것이다. 또한 감액징정 또는 감액재징정에 대해서도 경우에 따라 불복신청이 허용된다고 해석할 것이다.⁴⁰⁾

불복신청을 한 자를 불복신청인이라 한다. 이 중 재조사의 청구를 한 자를 재조사의 청구인이라 하고, 심사청구를 한 자를 심사청구인이라 한다.

불복신청인이 사망한 경우에는 상속인이 그 지위를 승계한다(「국세통칙법」 제106조 제1항). 또한 불복신청인에 대해서 합병 또는 분할(불복신청의 목적인 처분에 관한 권리를 승계시키는 경우에 한함)이 있는 경우, 존속법인, 신설법인 또는 승계법인이 불복신청인의 지위를 승계한다. 불복신청인인 인격 없는 사단 등의 재산에 속하는 권리의무를 포괄승계한 법인에 대해서도 동일하다(동조 제2항).

불복신청인은 변호사, 세무사 기타 적당하다고 인정하는 자를 대리인으로 선임할 수 있다(「국세통칙법」 제107조 제1항). 대리인은 각자 불복신청인을 위해서 당해 불복신청에 관한 일체의 행위를 할 수 있다(동조 제2항).

이해관계인은 국세불복심판소장 등의 허가를 얻어 참가인으로서 불복신청에 참가할 수 있으며(「국세통칙법」 제109조 제1항), 또한 국세불복심판소장 등은 필요하다고 인정하는 때는 이해관계인에 대해 참가인으로서 불복신청에 참가할 것을 요구할 수 있다(동조 제2항). 대리인에 관한 규정(동법 제107조)은 참가인의 불복신청의 참가에 준용한다(동법 제109조 제3항).

3) 불복신청기간

불복신청(재조사의 청구 후에 하는 심사청구를 제외)은 처분이 있음을 안 날의 다음 날부터 기산하여 3개월 이내에 해야 한다. 다만 정당한 이유가 있는 경우에는 그러하지 아니하다(「국세통칙법」 제77조 제1항 등). 이 불복신청은 처분이 있었던 날의 다음 날부터 기산하여 1년을 경과한 때에는 할 수 없다(동법 제77조 제3항). 다만 정당한 이유가 있는 때에는 그러하지 아니하다(동항 단서). 또한 재조사의 결정에 여전히 불복이 있는 경우의 심사청구는 재조사결정서 등본의 송달(「국세통칙법」 제84조 제10항)이 있었던 날의 다음 날부터 1개월 이내에 해야 한다(동법 제77조 제2항). 다만 정당한 이유가 있는 경우에는 그러하지 아니하다(동항 단서). 이러한 규정들에서 말하는 정당한 이유란 천재지변(天災地變), 기타 부득이한 이유를 의미한다고 해석해야 할 것이다(질병을 부득이한 이유로 본 예로서 徳島(토쿠시마)地判昭和50(1975)年4月8日(判時792号27頁) 판결 참조).

40) 金子宏, 『租税法』 第23版, 弘文堂, 2019, p. 1081.

〈표 III-5〉 불복신청기간에 관한 일본 「국세통칙법」 제77조

일본 「국세통칙법」 제77조(불복신청기간)

- ① 불복신청(제75조 제3항 및 제4항(재심사의 청구 후에 하는 심사청구)의 규정에 따른 심사청구를 제외한다. 제3항에서도 동일함)은 처분이 있었음을 안 날(처분에 관계되는 통지를 받은 경우에는 그 받은 날)의 다음 날부터 기산하여 3개월을 경과한 때에는 할 수 없다. 다만 정당한 이유가 있는 때에는 그러하지 아니하다.
- ② 제75조 제3항의 규정에 따른 심사청구는 제84조 제10항(결정의 절차 등)의 규정에 의한 재심사결정서의 등본의 송달이 있었던 날의 다음날부터 기산하여 1개월을 경과한 때에는 할 수 없다. 다만 정당한 이유가 있는 때에는 그러하지 아니하다.
- ③ 불복신청은 처분이 있었던 날의 다음 날부터 기산하여 1년을 경과한 때에는 할 수 없다. 다만 정당한 이유가 있는 때에는 그러하지 아니하다.
- ④ 제22조(우송 등에 관한 납세신고서 등의 제출기한)의 규정은 불복신청에 관계되는 재조사의 청구서 또는 심사청구서에 대해서 준용한다.

자료: 세계법제정보센터, 「국세통칙법(国税通則法)」 제77조, https://world.moleg.go.kr/web/wil/gslInfoReadPage.do?1=1&AST_SEQ=2601&CTS_SEQ=45928&ETC=0, 검색일자: 2021. 5. 15. 바탕으로 저자 번역

2014년 6월 개정으로 표준심리기간 제도가 마련되어 국세청장, 국세불복심판소장, 국세국장, 세무서장 또는 세관장은 불복신청이 그 사무소에 도달한 후 당해 불복신청에 대한 결정 또는 재결을 하기까지 통상 필요한 표준적인 기간을 정하도록 노력하고, 그것을 정한 때는 그 사무소에 비치(備え付け), 기타 적당한 방법으로 일반에 공개할 것이 규정되었다(「국세통칙법」 제77조의2). 처분행정청이 잘못하여 법정기간보다 장기간을 불복신청기간으로 고지한(教示した) 경우에는 그 기간 내에 행한 불복신청은 법정기간 내에 이루어진 것으로 의제한다(「국세통칙법」 제80조 등).⁴¹⁾

또한 체납처분절차의 안정을 도모하고, 공매재산의 매수인 지위를 보호하기 위해 독촉, 부동산 등의 압류, 부동산 등의 공매에 관한 처분, 환가대금 등의 배당에 대해서는 특별한 불복신청기간의 규정이 있다(「국세징수법」 제171조 등).

4) 불복신청의 고지

「행정불복심사법」은 일반적인 고지(教示)제도를 채택하고 있지만(「행정불복심사법」 제82조; 제83조), 이 규정은 조세처분에도 적용된다(「국세통칙법」 제80조 제1항). 따라서 조세행정청은 불복신청이 가능한 처분을 하는 경우에는 처분의 상대방에 대해서 불복신청을 할 수 있는 점, 불복신청을 해야 할 행정청 및 불복신청을

41) 金子宏, 『租税法』 第23版, 弘文堂, 2019, p. 1083.

할 수 있는 기간을 서면으로 알려야 한다(「행정불복심사법」 제82조 제1항, 제2항). 이해관계인으로부터 고지를 요구받은 경우도 동일하다(동법 동조 제2항).

이를 받아들여 「국세통칙법」은 ① 국가의 조세행정기관이 그 처분에 대해 불복 신청을 해야 할 행정기관을 잘못 고지하여, 고지받은 행정청에 불복신청이 행해진 때에는 그 행정기관은 조속히 재조사의 청구서 또는 심사청구서를 재조사의 청구를 해야 할 행정기관 또는 국세불복심판소장 혹은 국세청장에게 송부하고, 또한 그 취지를 불복신청인에게 통지해야 하는 점(「국세통칙법」 제112조 제1항) ② 재조사의 청구를 할 수 있는 처분을 한 행정기관이 잘못하여 재조사의 청구가 가능하다는 취지를 고지하지 않은 경우에 국세불복심판소장에게 심사청구가 행해진 경우로서, 심사청구인으로부터 신청이 있는 때에는 국세불복심판소장은 조속하게 심사청구서를 재조사의 청구를 해야 할 행정기관에게 송부해야 하는 점(동법 동조 제2항) ③ 조세처분을 한 행정기관이 잘못하여 심사청구를 하는 것이 가능하다는 취지를 고지하지 않은 경우에 세무서장·국세국장 또는 세관장에게 재조사의 청구가 이루어진 경우로 재조사의 청구인으로부터 신청이 있는 때에는 당해 세무서장 등은 조속하게 재조사의 청구서를 국세불복심판소장에게 송부해야 하는 점(동법 동조 제3항) ④ 위의 ②, ③의 경우에 심사청구서 또는 재조사의 청구서의 송부를 받은 행정기관 또는 국세불복심판소장은 조속하게 그 취지를 불복신청인 및 참가인에게 통지해야 하는 점(동법 동조 제4항) ⑤ 위의 ①, ②, ③의 경우에 재조사의 청구서 또는 심사청구서가 재조사의 청구를 해야 할 행정기관 또는 국세불복심판소장 혹은 국세청장에게 송부된 때에는 처음부터 재조사의 청구를 해야 할 행정기관에 재조사의 청구가 행해지거나 국세불복심판소장 혹은 국세청장에게 심사청구가 이루어진 것으로 의제하는 점(동법 동조 제5항)을 규정하고 있다.

5) 불복신청과 처분의 집행

불복신청은 그 목적으로 된 처분의 효력, 그 집행 또는 절차의 속행에 지장을 주지 않는다(「국세통칙법」 제105조 제1항 본문 등). 이를 **집행부정지의 원칙**이라 한다. 다만 압류재산의 환가는 체납자 기타 이해관계인의 이익을 심히 해할 수 있기 때문에 원칙적으로 불복신청에 대한 결정 또는 재결이 있기까지는 할 수 없다(「국세통칙법」 제105조 제1항 단서 등). 또한 재조사심리청 또는 국세청장은 필요

하다고 인정하는 때는 재조사의 청구인 또는 심사청구인의 신청 또는 직권으로 불복신청의 목적으로 된 처분에 관한 국세의 전부 또는 일부의 징수를 유예하거나 체납처분의 속행을 정지하도록 명할 수 있으며, 또한 불복신청인이 담보를 제공한 경우 상당하다고 인정되는 한 압류할 수 없거나 압류를 해제할 것을 명하는 것으로 되어 있다(「국세통칙법」 제105조 제6항 등 참조).

마. 재조사의 청구

1) 재조사의 청구 절차

재조사의 청구는 일정한 사항을 기재한 재조사의 청구서를 제출하여 행한다(「국세통칙법」 제81조 제1항). 기재사항 중에서 가장 중요한 항목은 ‘재조사의 청구의 취지 및 이유’이다(동법 동조 동항 제3호). 재조사 청구 기간의 경과 후에 재조사의 청구를 하는 경우에는 재조사청구서에 「국세통칙법」 제77조 제1항 또는 제3항에 규정된 정당한 이유를 기재해야 한다(동법 제81조 제2항). 재조사의 청구가 행해지고 있는 세무서장 기타 조세행정기관의 장을 재조사심리청이라 한다. 또한 재조사심리청은 재조사청구서의 기재에 불비(동법 제81조 제1항, 제2항; 제124조의 규정에 위반하는 것)가 있는 경우에는 상당한 기간을 정해 불비를 보정할 것을 요구해야 한다(동법 제81조 제3항, 불비가 경미한 경우는 재조사심리청은 직권으로 보정할 수 있다). 재조사의 청구인이 불비의 보정을 요구받고도 보정하지 않은 때 또는 재조사청구가 부적법하며 보정할 수 없는 것이 분명한 때에는 재조사심리청은 결정으로 재조사청구를 각하할 수 있다(동법 동조 제5항; 제83조 제1항).

세무서장의 처분이기는 하지만, 국세국 직원의 조사에 의한 것이기 때문에 국세국장에게 재조사의 청구를 하는 경우(「국세통칙법」 제75조 제2항 제1호)에는 그 처분을 한 세무서장을 경유하여 할 수 있다(동법 제82조 제1항).

2) 심리와 결정

가) 심리

재조사의 청구의 이유는 원칙적으로 서면심리의 방법으로 행한다(「국세통칙법」 제80조 제1항). 다만 재조사의 청구인 또는 참가인(동법 제109조 제3항)으로부터

신청이 있는 때에는 당해 신청인에게 구두로 의견을 진술할 기회를 부여해야 한다(「국세통칙법」 제84조 제1항(구두의견진술)).

구두의견진술에 대해서는 ① 재조사심리청이 기일 및 장소를 지정하고, 재조사의 청구인 및 참가인을 소집하게 할 것(동법 동조 제2항) ② 신청인은 재조사심리청의 허가를 얻어 보좌인과 함께 출두할 수 있는 점(동법 동조 제3항) ③ 재조사심리청은 필요하다고 인정할 때에는 그 행정기관의 직원에게 구두의견진술을 듣게 할 수 있는 점(동법 동조 제4항) ④ 재조사심리청 또는 위의 ③의 직원은 신청인이 하는 진술이 사건과 관계가 없는 사항인 경우 기타 상당하지 않은 경우에는 이를 제한할 수 있는 점(동법 동조 제5항) ⑤ 재조사의 청구인 또는 참가인은 증거서류 또는 증거물을 제출할 수 있는 점, 이 경우에 재조사심리청이 증거서류 또는 증거물을 제출해야 할 상당한 기간을 정한 때에는 그 기간 내에 제출해야 하는 점(동법 동조 제6항)을 규정하고 있다.

나) 결정

재조사심리청은 재조사의 청구가 법정기간 경과 후에 이루어진 경우 기타 부적법한 때에는 각하결정을 하고(「국세통칙법」 제83조 제1항), 재조사의 청구가 이유가 없는 때에는 기각결정을 한다(동조 제2항). 재조사의 청구가 이유가 있는 때는 재조사심리청은 결정으로 원처분의 전부 또는 일부를 취소하거나 변경하지만, 불이익변경은 금지되어 있다(동법 동조 제3항).

재조사의 청구에 대한 결정은 주문 및 이유를 기재하고, 재조사심리청이 기명날인한 재조사결정서에 의해야 한다(동법 제84조 제7항).

재조사결정은 재조사청구인에게 재조사결정의 등본이 송달된 때에 그 효력이 발생한다(동법 동조 제10항). 재조사심리청은 재조사결정서의 등본을 참가인에게도 송달해야 한다(동법 동조 제11항). 또한 재조사심리청은 재조사결정을 한 때에는 조속히 재조사청구인 또는 참가인의 증거서류 또는 증거물을 그 제출인에게 반환해야 한다(동법 동조 제12항). 재조사결정서에는 전술한 것처럼 이유를 기재해야 한다(東京(도쿄)高判昭和50(1975)年5月15日(行裁例集26卷5号764頁) 판결). 재조사결정이 원처분의 전부 또는 일부를 유지하는 경우에는 재조사결정서에 기재해야 할 이유에 있어서 원처분을 정당하다고 하는 이유가 분명히 되어야 한다(동법 동

조 제8항). 이는 재조사결정이 적정하게 행해진 것을 담보함과 동시에 재조사신청인에게 심사청구를 하거나 소송을 제기하는 경우의 편의를 부여하기 위한 제도이며, 절차적 보장원칙에 기초한 것이다.

재조사심리청은 재조사결정을 하는 경우에 그것이 원처분의 전부를 취소하는 결정인 경우를 제외하고, 재조사결정서에 국세불복심판소장에 대해 심사청구를 할 수 있다는 취지 및 심사청구기간을 기재하여 이를 고지해야 한다(동법 동조 제9항).

또한 재조사의 청구를 한 자는 재조사의 청구를 한 날의 다음 날부터 기산하여 3개월을 경과해도 재조사결정이 없는 경우(「국세통칙법」 제75조 제4항 제1호) 또는 ‘기타 재조사의 청구에 대한 결정을 경유하지 않는 것에 대해 정당한 이유가 있는 경우’(동법 동조 동항 제2호)에는 결정을 거치지 않고 심사청구할 수 있다.

바. 심사청구

1) 심사청구의 절차

심사청구는 일정한 사항을 기재한 심사청구서를 각지의 국세불복심판소(지소를 포함)에 제출하여 행한다(「국세통칙법」 제87조 제1항; 제2항). 심사청구서에는 심사청구의 취지 및 이유를 기재해야 하는데(동법 동조 제1항 제3호), 취지의 기재는 처분의 취소 또는 변경을 구하는 범위를 분명히 하는 것이어야 하며 또한 그 이유의 기재는 원처분의 이유에 대한 심사청구인의 주장을 분명히 하는 것이어야 한다(동법 동조 제3항). 심사청구는 원처분청의 장을 경유하여 할 수 있으며, 이 경우에는 원처분청 등의 장에게 심사청구서를 제출한다(동법 제88조 제1항). 이 경우에 원처분청 등의 장은 바로 심사청구서를 국세불복심판소장에게 송부해야 한다(동법 동조 제2항). 이 경우 심사청구기간의 계산에 대해서는 원처분청 등의 장에게 심사청구서가 제출된 때에 심사청구가 행해진 것으로 의제한다(동법 동조 제3항). 또한 합의에 의한 의제심사청구제도(동법 제89조) 및 다른 심사청구에 수반되는 의제심사청구제도(동법 제90조)가 마련되어 있다.

첫째, 합의에 의한 의제심사청구는 예컨대, 기본적인 사실관계 또는 증거관계를 함께하는 법인의 임원급여에 관한 법인세의 경정처분과 그 임원급여에 관한 원천소득세의 납세고지처분이 있는 후, 당해 경정처분에 대해서는 직접 심사청구를 행

하고 납세고지처분에 대해서는 재조사의 청구를 하고자 하는 경우, 그 재조사의 청구를 수리한 세무서장 등이 그 재조사의 청구를 심사청구로 취급하는 것이 적당하다고 보아 그 취지를 재조사의 청구인에게 통지하고, 재조사의 청구인이 이에 동의한 때는 그 동의가 있는 날에 국세불복심판소장에 대해 심사청구가 이루어진 것으로 의제한다.

둘째, 다른 심사청구에 수반되는 의제심사청구는 예컨대, 경정처분의 심사청구가 계속 중에 당해 경정처분과 동일 연도분, 동일 국세의 과세표준 등 또는 세액 등에 대해서 재경정처분이 행해지고 그 재경정처분에 대해 재조사의 청구가 행해지면, 심사청구와 재조사의 청구가 병존하게 된다. 이러한 경우에 그 재조사의 청구를 수리한 세무서장 등은 그 재조사의 청구서 등을 국세불복심판소장에게 송부하는 것으로 되어 있으며, 그 송부된 날에 국세불복심판소장에게 심사청구가 행해진 것으로 의제한다.⁴²⁾

국세불복심판소장은 심사청구서가 「국세통칙법」 제87조 또는 제124조에 위반하는 경우에는 상당한 기간을 정해 그 보정을 요구해야 한다. 불비가 경미한 때에는 직권으로 보정할 수 있다(동법 제91조 제1항, 또한 심사청구인은 국세불복심판소에 출두하여 진술기록서에 날인함으로써 보정할 수 있다(동조 제2항)).

2) 심리

심사청구가 행해진 경우의 심리에 대해서 평성 26년(2014) 6월 개정은 새롭게 조문을 입법하였는데, ‘심리절차의 계획적 수행’이라는 표제하에 심사청구인, 참가인 및 원처분청(합쳐서 심리관계인이라 한다), 그리고 담당심판관은 간이 신속하고 공정한 심리의 실현을 위해 심리에 있어서 상호 협력함과 동시에 심리절차의 계획적 진행을 도모해야 한다는 취지를 규정했다(「국세통칙법」 제92조의2).

국세불복심판소장은 심사청구서를 수리한 때에는 그 심사청구가 각하되어야 할 경우를 제외하고, 심사청구서를 원처분청에 송부하고 상당한 기간을 정해 원처분청이 답변서를 제출할 수 있도록 한다(「국세통칙법」 제93조 제1항). 답변서에는 심사청구의 취지 및 이유에 대해 원처분청의 주장이 기재되어야 한다(동법 동조 제2항). 국세불복심판소장은 원처분청으로부터 답변서가 제출된 때에는 이를 심사청구

42) 日本 国税不服審判所, 「再調査の請求との関係」, <https://www.kfs.go.jp/system/relation.html>, 검색일자: 2021. 2. 17.

인 및 참가인에게 송부해야 한다(동법 동조 제3항). 국세불복심판소장은 그 심사청구사건의 조사 및 심리를 행하도록 하기 위해 담당심판관 1명 및 참가심판관 2명 이상을 지정한다(동법 제94조 제1항). 실제로는 각 지부에서 고정된 복수의 합의체가 구성되어 있으며, 사건은 그 합의체들에게 배부된다. 즉 사건의 종류, 내용과 관계없이 사전에 정해진 합의체에 순차 배부되는 방식(순점방식, 順点方式)을 채택하여 심사의 공정함을 절차면에서 담보하고 있지만, 조사심리에 있어서 특별히 고도의 전문성·기술성을 필요로 하는 사건 등에 대해서는 그 내용에 따라 가장 적합한 합의체를 그때마다 선택하는 방식도 가능케 하고 있다.⁴³⁾ 따라서 사건의 조사와 심리는 각 합의체에서 담당심판관의 지휘하에 행해지는 것으로 되어 있다.

심사청구인은 원처분청의 답변서에 기재된 사항에 대한 반론을 기재한 서면(반론서)을 제출할 수 있으며, 이 경우에 담당심판관이 그것을 제출해야 할 상당한 기간을 정한 때에는 그 기간 내에 제출해야 한다(「국세통칙법」 제95조 제1항). 나아가 참가인은 당해 심사청구에 관한 사건에 관한 의견을 기재한 서면(참가인 의견서)을 제출할 수 있다(동법 동조 제2항). 담당심판관은 심사청구인으로부터 반론서의 제출이 있는 때에 이를 참가인 및 원처분청에게 송부하고, 또한 참가인 의견서가 제출된 때는 이를 심사청구인 및 원처분청에게 송부해야 한다(동법 동조 제3항).

심리는 서면심리가 원칙이지만, 심사청구인 또는 참가인으로부터 신청이 있는 때에는 구두로 의견을 진술할 기회를 부여해야 한다(「국세통칙법」 제95조의2 제1항). 다만 당해 신청인의 소재 기타 사정에 의해 당해 의견을 진술할 기회를 부여하는 것이 곤란한 경우에는 그러하지 아니하다(동조 제3항; 제84조 제1항 단서). 이 구두의견진술은 담당심판관이 기일 및 장소를 지정하여 모든 심리관계인을 소집하여 행한다(동법 제95조의2 제3항; 제84조 제2항). 신청인은 구두의견진술 시에 담당심판관의 허가를 얻어 원처분청에 질문할 수 있다(동법 제95조의2 제2항). 구두의견진술에 있어서 심사청구인은 담당심판관의 허가를 받아 보좌인과 함께 출두할 수 있다(동법 동조 제3항; 제84조 제3항). 구두의견진술에 있어서 담당심판관은 신청인이 하는 진술이 사건과 관계가 없는 사항인 경우 기타 상당하지 않은 경우에는 이를 제한할 수 있다(동법 제95조의2 제3항; 제84조 제5항). 또한 참가심판관

43) 日本 国税不服審判所, 『国税不服審判所の50年』, 2020, pp. 83~84., <https://www.kfs.go.jp/50th/pdf/history/history.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17.

은 담당심판관의 명을 받아 원처분청에 대한 질문의 허가(동법 제95조의2 제4항) 및 신청인의 진술 제한(동법 동조 제4항; 제84조 제5항)을 할 수 있다.

심사청구인 또는 참가인은 증거서류 또는 증거물을 제출할 수 있다(동법 제96조 제1항). 또한 원처분청은 당해 처분의 이유로 되는 사실을 증명하는 서류 기타 물건을 제출할 수 있다(동법 동조 제2항). 이러한 경우에 있어서 담당심판관이 증거서류 혹은 증거물 또는 서류 기타 물건을 제출해야 할 상당한 기간을 정한 때에는 그 기간 내에 이를 제출해야 한다(동법 동조 제3항).

담당심판관 등에게는 심리의 신속한 수행과 정확성을 기하기 위해서 질문·검사권이 인정되고 있다. 즉 담당심판관은 심리를 위해서 필요한 때에는 심리관계인의 신청 또는 직권으로 ① 심사청구인 혹은 원처분청(심사청구인 등) 또는 관계인 기타 참고인에게 질문하는 것(동법 제97조 제1항 제1호) ② 이러한 자들의 장부서류에 대해 그 소유자 등에게 상당한 기간을 정해 당해 물건의 제출을 요구하고, 제출한 물건을 유치(留め置く)하는 것(동항 제2호) ③ 심사청구인 등 또는 관계인의 장부서류 기타 물건을 검사하는 것(동항 제3호) 또는 감정인에게 감정하도록 하는 것(동항 제4호)이 가능하다(동법 제97조 제1항). 국세심판관, 국세부심판관 기타 국세불복심판소의 직원은 담당심판관의 촉탁 또는 그 명을 받아서 위 ①의 질문 또는 ③의 검사를 행할 수 있다(동조 제2항). 이러한 행위들을 함에 있어서는 신분증명서를 휴대하여 관계자의 청구가 있는 때에는 이를 제시해야 한다(동조 제3항). 또한 국세불복심판소장은 심사청구인 등이 정당한 이유 없이 전술한 질문, 제출요구 또는 검사에 따르지 않아서 심사청구인 등의 주장의 전부 또는 일부에 대해서 그 기초를 분명히 하는 것이 현저히 곤란하게 된 경우에는 그 부분에 관한 심사청구인 등의 주장을 채택하지 않을 수 있다(동조 제4항).

또한 2014년 6월 개정으로 담당심판관은 심사청구에 관한 사건에 대해서 심리해야 할 사항이 다수이거나 복잡하게 얽혀 있는 경우, 기타 사정에 의해 신속하고 공정한 심리를 행하기 위해 구두의견진술 등에 관한 심리절차(동법 제95조의2~제97조 제1항)를 계획적으로 수행할 필요가 있다고 인정하는 경우에는 기일 및 장소를 지정하여 심리관계인을 소집하여 사전에 이러한 심리절차의 신청에 관한 의견의 청취를 행할 수 있도록 되었다(동법 제97조의2 제1항). 담당심판관은 위 의견청취를 행한 때에는 지체 없이 심리절차의 기일 및 장소, 심리절차 종결(동법 제97조

의4 제1항)의 예정시기를 결정하고, 이러한 사항들을 심리관계인에게 통지해야 한다(동법 제97조의2 제3항). 당해 예정기간을 변경한 경우도 동일하다.

심리관계인(심사청구인, 참가인 및 원처분청)은 심리절차가 종결되기까지 담당심판관에 대해 담당심판관의 직권수집자료를 포함하여 제출된 서류 기타 물건의 열람(전자적 기록 표시의 열람을 포함) 또는 교부를 요구할 수 있다(동법 제97조의3 제1항). 이 경우에 담당심판관은 이러한 서류 기타 물건을 열람하게 하거나 교부할 때 그 제출인의 의견을 들어야 한다(동법 동조 제2항). 다만 담당심판관이 필요없다고 인정하는 경우는 그러하지 아니하다. 담당심판관은 열람에 대해서 일사·장소를 지정할 수 있다(동법 동조 제3항). ‘원처분청으로부터 제출된 서류 기타 물건’(동법 제96조 제2항, 예컨대 소득조사서)도 열람청구의 대상이 된다. 여기에서 ‘제3자의 이익을 해할 우려가 있다’라고 하는 것은 제3자에게 경제적 또는 개인적인 불이익을 줄 우려가 있는 점을 의미한다. 또한 ‘정당한 이유가 있다’라고 하는 것은 행정상의 비밀이나 사인의 비밀이 그러한 문서 등에 포함되어 있는 경우나 제3자가 반면조사(反面調査)에 응한 것을 개시하는 것에 반대하는 경우(大阪(오사카)地判昭和49(1974)年10月22日(月報20卷13号134頁) 판결)를 의미한다고 해석할 것이다.⁴⁴⁾ 다만 이러한 경우에도 심사청구인 기타 심리관계인에게 열람청구권을 인정한 법의 취지(절차적 보장원칙) 및 권리구제기관으로서의 국세불복심판소에 대한 납세자 신뢰보호의 관점에서는 열람을 전면적으로 거부하는 것은 허용되지 않으며, 당해 부분을 분리 내지 삭제하여 열람하도록 한다든가(大阪(오사카)高判昭和50(1975)年9月30日(行裁例集26卷9号1158頁) 판결 참조), 심사청구인의 공격·방어에 필요한 부분을 추출·요약한 문서를 열람하도록 하는 등의 조치를 강구해야 할 것이다(大阪(오사카)高判昭和54(1979)年1月26日(月報25卷5号1445頁) 판결, 東京(도쿄)高判昭和59(1984)年11月20日行裁例集35卷11号1821頁) 판결).

열람청구를 위법하게 거부하는 행위는 취소소송의 대상으로 되는 처분이 아니라, 심사재결의 위법이유로 됨에 지나지 않는다고 해석해야 할 것이다.⁴⁵⁾ 또한 열람청구의 취지는 심사청구인에게 처분이유의 정당성을 검토하고 정확한 공격방어수단

44)金子宏,『租税法』第23版,弘文堂,2019,p.1091.

45)金子宏,『租税法』第23版,弘文堂,2019;p.1092.;京都地判昭和49(1974)年7月19日(月報20卷10号167頁) 판결. 다만 재결의 취소원인으로 될 정도의 위법성을 구성하는지 여부는 개별 사안마다 판단해야 할 것이다.

을 강구할 기회를 보장하는 것에 있으므로, 정당한 이유가 없음에도 불구하고 열람 청구를 거부해도 그것이 위의 절차상의 이익을 실질적으로 해할 우려가 없다고 인정되는 경우에는 심사재결의 적법 여부에는 영향을 미치지 않는다고 해석해야 할 것이다(東京(도쿄)地判平成4(1992) 年3月18日(行裁例集43卷3号394頁) 판결 참조).

이와 같이 심사청구에 있어서는 원처분의 이유에 대한 심사청구인의 주장(반론서를 포함)을 중심으로 쌍방이 주장과 증거를 제출하고, 담당심판관을 중심으로 하는 합의체가 중립적으로 공정한 제3자로서 원처분의 적부를 판단하는 것으로 되어 있다.

심사청구의 심리에 있어서는 대심구조(Adversary System)를 취하고 있지 않지만, 2014년 6월 개정에서는 구두의견진술의 경우에 있어서 원처분청에 대한 질문 등(「국세통칙법」 제95조의2 제2항)의 운용에 따라 대심적으로 될 수 있는 요소도 일부 도입하고 있다(입법론으로 대심구조를 전면 도입해야 할 것이다).⁴⁶⁾

담당심판관은 필요한 심리가 종료했다고 인정할 때에는 심리절차를 종결한다(「국세통칙법」 제97조의4 제1항). 또한 담당심판관은 ① 원처분청, 심사청구인 또는 참가인이 제출해야 할 답변서, 반론서, 증거서류·증거물·서류 기타 물건, 장부서류 기타 물건의 제출을 태만히 한 경우 또는 ② 구두의견진술의 신청을 한 심사청구인 혹은 참가인이 정당한 이유 없이 구두의견진술에 출두하지 않은 경우에는 심리절차를 종결할 수 있다(동법 동조 제2항). 이러한 경우에는 조속하게 그 취지를 심리관계인에게 통지해야 한다(동법 동조 제3항).

3) 재결

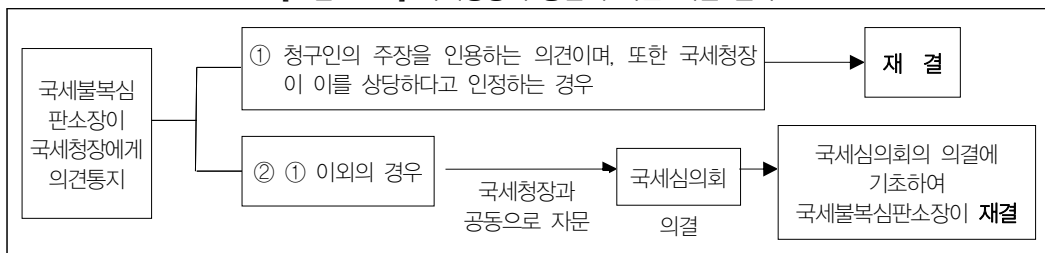
국세불복심판소장은 심사청구가 법정기간 경과 후에 이루어진 경우, 기타 부적법한 경우에는 재결로 각하한다(「국세통칙법」 제98조 제1항, 보정에 응하지 않은 경우의 각하재결에 대해서는 동법 제92조 참조). 심사청구가 이유가 없는 때에는 재결로 그것을 기각하고(동법 동조 제2항), 심사청구가 이유가 있는 때에는 재결로 원처분의 전부 혹은 일부를 취소하거나 이를 변경할 수 있지만, 불이익변경은 금지되어 있다(동법 동조 제3항). 과소신고가산세를 대신하는 증가산세의 부과결정은 과소신고가산세의 부과결정을 포함하고 있다고 생각할 수 있으므로 전자에 대

46) 金子宏, 『租税法』 第23版, 弘文堂, 2019, p. 1092.

한 심사청구에 있어서 증가산세의 가중요건(은폐·가장)의 존재는 인정되지 않지만, 과소신고가산세의 부과요건의 존재가 인정되는 경우에는 과소신고가산세액에 상당하는 금액을 넘는 부분만을 취소하는 재결을 행해야 할 것이다(最判(최고재판소)昭和58(1983)年10月27日(民集37卷8号1196頁) 판결 참조). 또한 국세불복심판소장은 이러한 재결을 하는 경우에는 담당심판관 및 참가심판관의 의결(전술한 합의체 의결)에 기초하여 해야 한다(동법 동조 제4항).

국세불복심판소장은 그 권한의 행사에 대해서 독립성을 인정받고 있지만, 다만 국세청장이 발한 통달에 있는 법령 해석과 다른 해석에 따라 재결할 때 또는 다른 국세에 관한 처분을 행할 시의 법령 해석의 중요한 선례로 된다고 인정되는 재결을 할 때는 사전에 그 의견을 국세청장에게 통지해야 한다(「국세통칙법」 제99조 제1항). 국세청장은 이 통지가 있는 때에는 국세불복심판소장의 의견이 심사청구인의 주장을 인용하는 것이며, 또한 국세청장이 국세불복심판소장의 의견이 상당하다고 인정하는 경우를 제외하고 국세불복심판소장과 공동으로 당해 의견에 대해서 국세심의회에 자문해야 한다(동법 동조 제2항).⁴⁷⁾ 이는 국세불복심판소장이 반드시 국세청장이 발한 통달에 언급된 법령해석을 하여 재결을 해야 한다는 것은 아니라 할 수 있는 것이며, 그 절차는 [그림 III-4]와 같이 이해할 수 있다.⁴⁸⁾

[그림 III-4] 국세청장의 통달에 따른 재결 절차



자료: 日本 国税庁, 『国税不服審判所の提要等』, 2017, p. 2., <https://www.nta.go.jp/about/council/sinsabunkakai/170314/shiryo/pdf/01.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17, 바탕으로 저자 재작성

47) 공동자문제도 절차는 2014년 6월 개정까지 인정되고 있던 국세청장의 지시권 대신에 국세청장과 국세불복심판소장의 공동자문제도를 채택한 것이며, 국세불복심판소의 독립성을 강화한 것이다(金子宏, 『租税法』 第23版, 弘文堂, 2019, p. 1095.). 즉 국세청장이 국세불복심판소장의 의견을 상당하다고 인정하지 않는 경우 등에 있어서 국세불복심판소장과 국세청장이 공동으로 제3자기관인 국세심의회에 자문하는 것이다(日本 国税不服審判所, 『国税不服審判所の50年等』, 2020, p. 54., <https://www.kfs.go.jp/50th/pdf/history.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17.)

48) 日本 国税庁, 『国税不服審判所の提要等』, 2017, p. 2., <https://www.nta.go.jp/about/council/sinsabunkakai/170314/shiryo/pdf/01.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17.

국세심의회는 이 경우에 국세청장의 판단이 자의적으로 행해지거나 국세불복심판소장의 독립성을 해하지 않도록 국세청에 있는 합의체 기관으로 재무대신이 지정하는 위원으로 조직된다(「재무성설치법」 제21조).

심사재결은 국세불복심판소장이 심사청구인에게 심사재결서의 등본을 송달하여 행한다(「국세통칙법」 제101조 제1항; 제3항). 재결은 재결서 등본이 심사청구인에게 송달된 때에 효력이 발생한다(동법 동조 제3항). 이 경우에 원처분청 및 참가인에게도 심사재결서의 등본을 송부해야 한다(동법 동조 제4항). 심사재결서에는 재결의 이유를 기재해야 하며(동법 제101조 제1항 제4호), 심사재결이 원처분의 전부 또는 일부를 유지하는 것인 때에는 그 이유의 기재에 있어서 원처분을 정당하게 하는 이유가 분명해야 한다(동법 동조 제2항; 제84조 제8항). 그 취지는 재조사결정의 경우와 동일하다. 이 경우도 원처분 또는 재조사결정의 이유 기재에 관한 위법은 심사재결서에 충분한 이유를 기재해도 치유되지 않는다고 해석할 것이다(最判(최고재판소)昭和47(1972) 年12月5日(民集26卷10号1795頁) 판결; 最判(최고재판소)昭和49(1974) 年7月19日(民集28卷5号759頁) 판결).

심사재결은 심사청구인 및 참가인을 구속할 뿐만 아니라 관계행정청(원처분청 및 기타 관계행정청)을 구속한다(「국세통칙법」 제102조 제1항). 이를 재결의 구속력이라 한다. 구속력은 재결의 주문과 불가분의 이유에 대해 발생하고, 관계 행정청은 당해 과세사안에 반하는 처분을 할 수 없다. 예컨대 심사청구인이 작성한 문서가 인지세의 과세문서가 아니라는 이유로 과태세(過怠税)의 부과결정을 취소하는 재결이 행해진 경우, 원처분청은 재차 그 문서에 대해 심사청구인에게 과태세를 부과할 수 없다. 또한 관계행정청은 재결의 취지에 따른 사후조치를 취해야 한다. 즉 ① 신청 혹은 청구에 기초하여 행한 처분이 절차의 위법 혹은 부당을 이유로 재결로 취소되거나 신청 혹은 청구를 각하하거나 기각한 처분이 재결로 취소된 때는 그 처분에 관한 행정기관의 장은 재결의 취지에 따라 사전에 신청 또는 청구에 대한 처분을 해야 한다(동법 동조 제2항). ② 국세에 관한 법률에 기초하여 공시된 처분이 재결로 취소되거나 변경된 때는 그 처분에 관한 행정기관의 장은 그 처분이 취소되거나 변경된 취지를 공시해야 한다(동법 동조 제3항). ③ 국세에 관한 법률에 기초하여 처분의 상대방 이외의 이해관계인에게 통지된 처분이 재결로 취소되거나 변경된 때는 그 처분에 관한 행정기관의 장은 그 통지를 받은 자에게

그 처분이 취소되거나 변경된 취지를 통지해야 한다(동법 동조 제4항).

국세불복심판소장은 재결한 때는 제출된 증거서류 등의 물건을 그것을 제출한 자에게 조속히 반환해야 한다(「국세통칙법」 제103조). 또한 심사청구에 대한 재결의 지연은 재결의 취소사유에 해당하지 않는다고 해석해야 할 것이다(東京(도쿄)地判平成4(1992)年5月11日(判時1435号39頁) 판결. 지연에 대한 대상(代償) 조치로서 동법 제115조 제1항 제1호 참조).

또한 2014년 6월 개정으로 재결은 ① 주문 ② 사안의 개요 ③ 심리관계인 주장의 요지 ④ 이유를 기재하여 국세불복심판소장이 기명날인한 재결서에 따라 행해야 한다(「국세통칙법」 제101조 제1항). 또한 전술한 것처럼 재결로 처분의 전부 또는 일부를 유지하는 경우에 있어서 재결이유에 대해서는 유지되는 처분을 정당하게 하는 이유가 분명히 되어 있어야 한다(동법 동조 제2항; 제84조 제8항). 이러한 규정들로부터 개정법은 재결서에 대해 기본적으로 재판의 판결서와 같은 형태를 요구하고 있다고 볼 수 있다.⁴⁹⁾

사. 전치주의

조세에 관한 법률에 기초한 처분(주류의 제조면허·판매면허에 관한 처분에 대한 불복신청은 「행정불복심사법」이 정하는 바에 따름)으로 불복신청을 할 수 있는 경우에 대해서는 심사재결을 거친 후가 아니면 제소할 수 없다(「국세통칙법」 제115조 제1항 본문 등). 따라서 세무서장의 처분에 대해서는 재조사결정과 심사재결 양자를 거친 후에 제소할 수 있으며, 혹은 직접 심사청구를 하여 그 재결을 거친 후에 제소할 수 있다. 도부현(道府県) 민세 부과결정처분과 시정촌(市町村) 민세 부과결정은 독립된 처분이므로 1통의 납세통지서로 함께 부과결정이 행해진 경우도 이러한 처분들의 취소를 요구하며 제소하기 위해서는 각각에 대해서 불복신청의 절차를 거쳐야 한다(広島(히로시마)地判平成3(1991)年1月30日(行裁例集42卷1号184頁) 판결).

불복신청이 부적법하여 각하의 결정 또는 재결이 행해진 경우는 전치주의를 거쳤다고 볼 수 없다(最判(최고재판소)昭和30(1955)年1月28日(民集9卷1号60頁) 판결).

49) 金子宏, 『租税法』 第23版, 弘文堂, 2019, p. 1095.

이에 반해 적법한 불복신청을 잘못하여 각하시킨 경우는 불복신청전치의 요건을 충족한 것으로 해석해야 할 것이다(最判(최고재판소)昭和36(1961)年7月21日(民集15卷7号1966頁) 판결).

불복신청전치주의의 예외로서 다음의 경우에는 결정 또는 재결을 거치지 않고 바로 법원에 제소할 수 있다.

〈표 III-6〉 불복신청전치주의의 예외에 관한 일본 「국세통칙법」 제115조 제1항

- ① 국세불복심판소장 또는 국세청장에게 심사청구가 행해진 날의 다음 날부터 기산하여 3개월을 경과해도 재결이 없는 때
- ② 경정결정 등(그 의의에 대해서는 「국세통칙법」 제90조 제1항 참조)의 취소를 구하는 소를 제기한 자가 그 소송이 계속되고 있는 동안에 그 경정결정 등에 관한 국세의 과세표준 등 또는 세액 등에 대해서 이루어진 다른 경정결정 등의 취소를 구하고자 하는 때
- ③ 심사재결을 거침에 따라 발생하는 현저한 손해를 피하기 위해 긴급한 필요가 있는 때, 기타 그 결정 또는 재결을 거치지 않은 것에 대해 정당한 이유가 있는 때

자료: 세계법제정보센터, 「국세통칙법(国税通則法)」 제115조 제1항, https://world.moleg.go.kr/web/wli/lgsInfoReadPage.do?1=1&AST_SEQ=2601&CTS_SEQ=45928&ETC=0, 검색일자: 2021. 5. 15. 기초로 저자 번역

특히 ②의 경우는 경정의 취소를 구하는 소송계속 중에 재경정이 행해진 경우가 그 예이다. 경정과 재경정은 동일한 납세의무의 내용을 확인하는 행위이며, 상호 밀접한 관계를 가지므로 그 일방에 대해 소송이 계속되고 있는 경우는 타방에 대해서도 제소를 인정하여 분쟁을 동시에 모순 없이 해결하는 것이 유익하다는 고려로부터 인정된 조치이다. 두 개의 소송은 관련 청구로서 병합되는 경우가 많을 것이다(「행정사건소송법」 제13조 제6호; 제19조).

우선 불복신청을 거침에 따라 발생하는 ‘현저한 손해를 피하기 위해 긴급한 필요가 있는 때’라고 하면 압류부동산의 공매절차가 이미 개시된 경우를 예로 들 수 있다(大分(오이타)地判昭和40(1965)年12月10日(行裁例集16卷12号1909頁) 판결; 東京(도쿄)地判昭和34(1959)年5月28日(行裁例集10卷5号958頁) 판결).

다음으로 불복신청을 거치지 않은 것에 대해 ‘정당한 이유가 있는 때’라고 하는 것은 가산세의 부과결정의 취소를 구하는 경우에 본세인 원천징수소득세의 징수처분에 대해 이미 불복신청을 거친 경우(東京(도쿄)地判昭和33(1958)年7月3日(行裁例集9卷7号1350頁) 판결), 또는 본세의 경정처분에 대해 이미 불복신청을 거친 경우(東京(도쿄)地判昭和50(1975)年1月31日(行裁例集26卷1号108頁) 판결), 가산세의 부과결정의 취소를 구하는 경우에 본세에 관한 경정청구에 대한 거부처분에 대해

불복신청을 거친 경우(福岡(후쿠오카)高判昭和59(1984)年9月5日(行裁例集35卷9号1341頁) 판결), 경정과 재경정이 행해지고 그 일방의 취소를 구하고자 하는 경우에 있어서 타방에 대해서 이미 불복신청을 거친 경우, 불복신청이 행해진 경정결정 등에 대해서는 재결이 행해졌지만 이와 함께 심리(「국세통칙법」 제104조 제2항 이하)된 경정결정 등에 대해서 재결이 행해지지 않은 경우, 경정청구·증액경정처분·경정청구에 이유가 없다는 취지의 통지처분이 순차 행해지고 이어서 증액경정처분의 취소를 구하는 소가 제기된 경우에 통지처분에 대해 이미 불복신청을 거친 경우(東京(도쿄)高判平成19(2007)年10月25日(月報54卷10号2419頁) 판결), 경정처분에 대한 재조사결정에 이어 재경정처분이 행해지고 이어서 재조사결정에 대한 심사청구의 심리에 있어서 재경정처분과 함께 심리가 행해지고 양 처분의 각 일부가 취소된 경우에 재경정처분의 취소소송이 제기된 경우(東京(도쿄)高判平成23(2011)年2月16日(미공간) 판결) 등이다.

이러한 경우에 정당한 이유가 인정되는 것은 두 개의 처분은 상호 밀접한 관련을 가지며 또한 그 실체적 요건이 실질적으로 공통되므로, 일방에 대해 불복신청을 거치면 타방에 대한 불복신청에서도 같은 판단이 나올 가능성이 크기 때문에 굳이 불복신청의 전치를 요구할 필요성과 합리성이 적기 때문이다. 청색신고 승인의 취소처분과 그것을 전제로 하는 경정처분은 목적과 효과를 달리하는 별개·독립된 처분이므로 통상은 일방에 대해서 불복신청을 거쳐도 타방에 대해서 불복신청을 거치지 않는 것에 대해 정당한 이유가 있다고 할 수 없지만, 이 두 개의 처분은 상호 밀접하게 관련되어 있으므로 만약 두 개의 처분 이유가 실질적으로 동일한 경우에는 그 일방에 대해서 불복신청을 거쳤다면, 타방에 대해서 불복신청을 거치지 않는 것에 대해 정당한 이유가 있다고 해석할 수 있을 것이다(반대로서 最判(최고재판소)昭和57(1982)年12月21日(民集36卷12号2409頁) 판결 참조). 또한 법인의 특정 사업연도의 결손금을 감액하는 경정처분과 그것을 전제로 하는 결손금의 소급(繰戻)에 의한 환급청구를 일부 이유가 없다고 하는 통지처분은 원인·결과의 관계에 있으며 후자는 전자에 연동되어 있으므로, 전자에 대해서 불복신청을 거친 경우에는 후자에 대해서는 불복신청을 거치지 않는 것에 대해 정당한 이유가 있다고 해석해야 할 것이다(반대로서 最判(최고재판소)昭和59(1984)年6月28日(民集38卷8号1029頁) 판결).⁵⁰⁾

50)金子宏,『租税法』第23版,弘文堂,2019,p. 1103.

나아가 결손금의 이월에 의한 결손신고에 대해 결손금의 이월을 부정하는 경정(제1차 처분)이 행해졌기 때문에 이후 사업연도로의 결손금 이월이 차차 부인된 경우에 있어서 이후 사업연도에 관한 경정(제2차 처분)에 대한 소의 쟁점이 오로지 최초의 결손금의 이월부인의 적법 여부에 있는 경우에는 제1차 처분에 대해 불복신청을 거쳤다면, 제2차 처분에 대해서는 불복신청을 거치지 않은 것에 대해 정당한 이유가 있다고 해석할 것이다(大阪(오사카)高判平成2(1990)年12月19日(月報37卷8号1482頁) 판결). 또한 제3자가 소의 제기자의 주장과 동일한 이유에 기초하여 불복신청을 한 것은 소의 제기자와 제3자가 당해 처분에 대해 일체적인 이해관계를 가지며, 실질적으로 보면 제3자가 행한 불복신청이 동시에 소의 제기자의 불복신청으로도 볼 수 있는 것과 같은 특별한 사정이 없는 한은 소의 제기자가 불복신청을 거치지 않은 것의 정당한 이유를 구성하지 않는다고 해석할 것이다(最判(최고재판소)昭和61(1986)年6月10日(判時1210号51頁) 판결).

아. 국세불복심판소의 재조사 및 심사청구 현황

앞에서도 언급한 바와 같이 일본은 재조사청구를 선택적으로 할 수 있지만, 심사청구는 반드시 거쳐야 하는 필요적 전심절차에 해당한다. 재조사청구의 경우에 2014년 2,755건, 2015년 3,191건, 2016년 1,674건, 2017년 1,814건, 2018년 2,043건이 신규로 발생했으며, 해마다 발생하는 미결건수와 합쳐서 2014년 2,745건, 2015년 3,200건, 2016년 1,805건, 2017년 1,726건, 2018년 2,150건이 처리되었다. 그중에서 기각률은 2014년 65.6%, 2015년 67.2%, 2016년 66.4%, 2017년 64.0%, 2018년 72.0%를 차지한다. 인용에 해당하는 전부취소와 일부취소를 합친 비중은 2014년 9.3%, 2015년 8.4%, 2016년 6.9%, 2017년 12.3%, 2018년 12.3%로 상당히 낮다고 할 수 있다(〈표 Ⅲ-7〉 참조).

그리고 심사청구의 경우에 전년도 이월된 건수와 합쳐서 2014년 총 4,600건이 처리할 대상이지만, 그중에서 2,980건이 처리되었다. 2015년에는 총 3,718건 중에서 2,311건, 2016년에는 총 3,895건 중에서 1,959건, 2017년에는 총 4,889건 중에서 2,475건, 2018년에는 총 5,518건 중에서 2,923건이 처리되었다. 기각률은 2014년 80.1%, 2015년 69.9%, 2016년 64.2%, 2017년 74.3%, 2018년 79.0%를 차지하고 있다. 인용에 해당하는 전부취소와 일부취소의 비중은 2014년 8.1%, 2015년 8.0%, 2016년 12.3%, 2017년 8.2%, 2018년 7.4%를 차지하고 있다(〈표 Ⅲ-8〉 참조).

〈표 III -7〉 일본의 재조사청구 처리 실적(2014~2018년)

(단위: 건, %)

구분	2014			2015			2016			2017			2018		
	건수	비중		건수	비중		건수	비중		건수	비중		건수	비중	
처리할 대상	소계	3,395	100	3,841	100		2,315	100		2,324	100		2,641	100	
	전년도 이월	640	18.9	650	16.9		641	27.7		510	21.9		598	22.6	
	당해 연도 청구 (전년 대비 추이)	2,755 (16.8)	81.1	3,191 (15.8)	83.1		1,674 (-47.5)	72.3		1,814 (8.7)	78.1		2,043 (12.6)	77.4	
처리된 대상	소계 (전년 대비 추이)	2,745 (8.3)	100	3,200 (16.6)	100		1,805 (-43.6)	100		1,726 (-4.4)	100		2,150 (24.6)	100	
	취하 ¹⁾	378	13.8	320	10.0		255	14.1		204	11.8		179	8.3	
	각하	263	9.6	375	11.7		208	11.5		200	11.6		149	6.9	
	기각	1,802	65.6	2,150	67.2		1,199	66.4		1,105	64.0		1,549	72.0	
	전부취소	67	2.4	58	1.8		23	1.4		40	2.3		27	1.3	
	일부취소	189	6.9	212	6.6		100	5.5		173	10.0		237	11.0	
	기타 ²⁾	46	1.7	85	2.7		20	1.1		4	0.3		9	0.5	
	이월건수 (전년 대비 추이)	650 (1.7)	-	641 (-1.4)	-		510 (-20.4)	-		598 (17.3)	-		491 (-17.9)	-	

주: 1) 취하된 것으로 간주되는 경우도 포함됨

2) 심사청구가 제기된 것으로 간주되는 경우가 포함됨

자료: 日本 国税庁, 『国税庁統計年報』, 2018, pp. 336~337, <https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/h30/h30.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17. 기조로 저자 수정 및 보완

〈표 III-8〉 일본의 심사청구 처리 실적(2014~2018년)

(단위: 건, %)

구분	2014			2015			2016			2017			2018		
	건수	비중		건수	비중		건수	비중		건수	비중		건수	비중	
처리할 대상	소계	4,600	100	3,718	100		3,895	100		4,889	100		5,518	100	
	전년도 이월	2,570	55.9	1,620	43.6		1,407	36.1		1,936	39.6		2,414	43.7	
	당해 연도 청구 (전년 대비 추이)	2,030 (-28.9)	44.1	2,098 (3.3)	56.4		2,488 (18.6)	63.9		2,953 (18.7)	60.4		3,104 (5.1)	56.3	
	소계 (전년 대비 추이)	2,980 (-3.0)	100	2,311 (-22.4)	100		1,959 (-15.2)	100		2,475 (26.3)	100		2,923 (18.1)	100	
처리된 대상	취하 ¹⁾	188	6.3	223	9.6		269	13.7		247	10.0		261	8.9	
	각하	165	5.5	289	12.5		191	9.8		186	7.5		136	4.7	
	기각	2,388	80.1	1,615	69.9		1,258	64.2		1,840	74.3		2,310	79.0	
	전부취소	117	4.0	37	1.6		49	2.5		54	2.2		77	2.6	
	일부취소	122	4.1	147	6.4		192	9.8		148	6.0		139	4.8	
	기타 ²⁾	0	0.0	0	0.0		0	0.0		0	0.0		0	0.0	
이월건수 (전년 대비 추이)		1,620 (-37)	-	1,407 (-13.1)	-		1,936 (37.6)	-		2,414 (24.7)	-		2,595 (7.5)	-	

주: 1) 취하된 것으로 간주되는 경우도 포함됨

2) 심사청구가 제기된 것으로 간주되는 경우도 포함됨

자료: 日本 国税庁, 『国税庁統計年報』, 2018, pp. 338~339, <https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/h30/h30.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17, 기초로 저자 수정 및 보완

2. 독일⁵¹⁾

가. 개괄

독일도 우리나라와 마찬가지로 조세법은 대량적(Massenfallrecht)이다. 이러한 이유로 개별 사안에 대해서 과세관청은 법원과 같이 철두철미하게 집중적으로 심사할 수 없는 측면이 있다. 그래서 부당한 결정 비중도 상대적으로 높은 편이다.⁵²⁾ 독일의 이의신청은 납세자의 권리구제라는 기능뿐만 아니라 행정의 자기통제, 조세법원의 부담경감이라는 기능을 갖고 있다. 또한 조세소송으로 나아가기 전에 필수적인 전심절차로서 「행정법원법(Verwaltungsgerichtsordnung)」의 심판절차에 대한 특별법으로서 독일 「조세기본법」 제347조부터 제367조에 조세사건에 대한 비사법적 권리구제절차(이의신청, 단심제 행정심)가 규정되어 있다. 행정의 자기통제기능과 관련하여 과세관청은 조세사건에 대해 전반적으로 새롭게 심의하고, 심지어 이의신청 청구권자에게 불리한 처분을 내릴 수도 있다(독일 「조세기본법」 제367조 제2항).⁵³⁾ 또한 조세법원의 부담경감과 관련하여 통계상 2015년 기준으로 약 345만건의 이의신청 중에서 약 1.6%가 소송으로 나갔다는 점에서 이의신청의 필터 기능이 잘 작동하고 있음을 알 수 있다.⁵⁴⁾ 다만 소송으로 진행된 건수가 2016년부터 2018년까지 1.8%, 2019년 2.0%로 다소 증가하는 경향이 있다. 독일에서 이의신청이 필터 기능으로 잘 작동한다는 것은 이의신청단계에서 인용률이 2015~2019년 평균 64.4%를 차지한다는 점에서도 추론할 수 있다.⁵⁵⁾ 독일은 이의신청의 일관성과 질적 수준을 담보하기 위하여 세무서 내에 권리구제를 담당해야 하는 권리구제국(Rechtsbehelfsstelle, RBST)이 설치되어 있다.⁵⁶⁾

51) 박훈서보국전병욱, 『조세불복제도의 합리적 개선방안』, 한국세무학회, 2018, pp. 98~105.를 토대로 수정 및 보완하여 작성함.

52) Tipke and Lang, *Steuerrecht*, Otto schmidt, 2018, p. 1423.

53) 특히 이 부분은 우리나라 불이익변경금지원칙(「국세기본법」 제65조의3 제2항 및 제79조 제2항)과 상반됨(이창희, 『세법강의』, 박영사, 2018, p. 215, 각주 54))

54) Tipke and Lang, *Steuerrecht*, Otto schmidt, 2018, p. 1424.

55) Bundesministerium der Finanzen, *Analysen und Berichte-Statistik über die Einspruchsbearbeitung in den Finanzämtern*, Monatsbericht des BMF, 2020. 11., p. 48. 상세한 통계는 뒤에서 기술하는 '3. 독일 아. 이의신청 현황'에서 확인할 수 있다.

56) Otto-Gerd Lippross, *Allgemeines Steuerrecht*, Alpmann Schmidt Verlag, 2014, p. 258.

〈표 III-9〉 독일의 조세소송 건수

(단위: 건, %)

구분	2015	2016	2017	2018	2019
처리된 이의신청	3,766,445	3,428,875	3,345,773	3,253,785	3,184,130
소송건수	59,830	61,018	60,132	58,985	64,925
전년 대비 추이	-3.4	2.0	-1.5	-1.9	10.1
처리된 이의신청 중 소송 비중	1.6	1.8	1.8	1.8	2.0

자료: Bundesministerium der Finanzen, *Analysen und Berichte - Statistik über Einspruchsbearbeitung in dem Finanzaemtern*, Monatsbericht des BMF, 2020. 11., p. 48; p. 50. 기초로 저자 수정 및 보완

예외적으로 지방자치단체의 관할 사항에 해당하는 지방세 처분내용에 대해 불복할 경우에 행정처분에 대한 ‘이의신청 및 행정심판(Widerspruch) 절차(2심제 행정심)’에 따라 처리한다. 통상적으로 행정처분에 대한 행정심은 이의신청과 행정심판이 결합된 형태로서 이의신청에 대한 인용결정(Abhilfe) 이외에는 재결청에서 다시 심사하며, 직근상급행정기관이 통상의 재결청이지만 독일의 일부 주(함부르크, 헤센, 라인란트-팔츠, 잘란트)에서는 재결청으로서 지방자치단체별 행정심판위원회(군 또는 도시별)가 다시 심사한다.

〈표 III-10〉 독일의 조세불복제도 개괄

권리구제수단		기간		상대방, 당사자	청구대상	법적근거
		기산일	기간			
행정 불복 제도	이의 신청	행정행위(VA)의 도달, 고지 (Bekanntgabe)	1개월	행정행위를 행사 또는 거부한 과세관청	「조세기본법」 제347조 제1항에 열거된 행정행위	「조세기본법」 제347조, 제355조, 제356조, 제357조 제2항
		행정행위 신청	기간 없음	부작위하고 있는 과세관청	행정행위의 신청을 받은 후 적절한 기한 내에 충분한 이유 없는 과세관청의 부작위	「조세기본법」 제347조 제1항 제2문, 제355조 제2항
사법 불복 제도	원상 회복 청구	법정기간을 준수하는 데 방해되는 것을 제거하거나 연장된 기간을 종료하는 데 방해되는 것을 제거하는 것	1년	관할 과세관청	법정기간의 부당한 미준수	「조세기본법」 제110조

〈표 III-10〉의 계속

권리구제수단		기간		상대방, 당사자	청구대상	법적근거
		기산일	기간			
사법 불복 제도	취소 소송	비사법적 불복결정의 고지, 기타 행정행위의 고지	1개월. 권리구제 청구가 부작위에 있거나 무효였던 경우	원행정행위를 거부하거나 고지한 과세관청에 대해서는 관할 조세법원. 원행정행위를 거부했거나 고지했던 과세관청. 소송이 제기된 과세관청에 대한 관할 조세법원 (「조세법원법」 제47조 제2항)	과세관청의 행정행위(이의신청 의 결정)의 취소, 변경	「조세법원법」 제47조 제1항, 제55조 제2항
	의무 이행 소송	신청된 행정행위의 거부, 비사법적 불복결정의 고지			불복청을 통해 거부되거나 부작위에 놓여 있는 행정행위의 행사	
	직접소송 (Sprungklage) ¹⁾	취소된 행정행위의 고지 또는 신청된 행정행위의 거부	1개월	행정행위를 거부했거나 고지했던 과세관청에 대한 관할 조세법원	「조세기본법」 제348조에 규정된 행정행위 (예: 납세고지서)와 그 거부	「조세법원법」 제45조, 제47조 제1항
	부작위 소송	비사법적 불복제기; 행정행위 신청	지난 6개월간 부작위	관할 조세법원	충분한 이유를 고지하지 않고 비사법적 불복결정에 대한 적절한 기한 내에 결정을 하지 않은 경우	「조세법원법」 제46조
	상고	판결문의 도달 또는 상고허가에 대한 확인이 도달 (「조세법원법」 제115조 제5항)	1개월	관할 조세법원	연방법에 의한 침해에서 조세법원의 판결, 예외 「조세법원법」 제33조 제1항 제4호의 사안, 주법에 마찬가지임	「조세법원법」 제120조 제1항 제1문

주: 1) 원칙적으로 조세소송은 전심절차를 거쳐야 하지만, 일정한 경우(예: 사실관계에 대한 다툼이 없고, 순수하게 법적 쟁점만 있는 경우)에 소장이 접수된 날로부터 1개월 이내에 행정청의 동의하에 전심절차를 거치지 않고 소송을 제기할 수 있다. 이러한 경우를 독일에서는 전심절차를 건너뛰다(Sprung)는 의미에서 Sprungklage라고 부르고 있다. 따라서 이 글에서 'Sprungklage'는 전심절차 없이 바로 소송으로 나아갈 수 있는 소송을 말한다는 점에서 '직접소송'이라고 번역한다. 우리나라의 경우, 「국세기본법」 제56조 제2항 및 같은 법 제65조 제1항 제3호 단서에 따라 취소·경정 또는 필요한 처분을 하기 위하여 사실관계 확인 등 추가적으로 조사가 필요한 경우에는 처분청으로 하여금 이를 재조사하여 그 결과에 따라 취소·경정하거나 필요한 처분을 하도록 하는 재조사결정을 할 수 있으며, 이러한 재조사의 결정에 따른 처분청의 처분에 대한 행정소송은 전심절차를 거치지 않을 수 있다.

자료: Die Online Ressource zur Betriebswirtschaft, "Übersicht über Rechtsbehelfe im Steuerrecht," <https://www.bwl24.net/blog/2002/01/01/ubersicht-uber-rechtsbehelfe-im-steuerrecht/>, 검색일자: 2021. 4. 19. 바탕으로 저자 번역 후 재정리

나. 심급체계

독일의 조세는 연방세와 주세, 게마인데(Gemeinde)세로 나뉘어 있으며, 이에 대한 행정불복과 소송은 이원적으로 구분되어 처리되고 있다. 통상적으로 단심의 행정심(이의신청)과 2심의 사법심(조세소송)으로 나뉘며, 세목에 따라 심급체계가 다르다. 통상의 행정심은 독일 「조세기본법」 제347조 이하의 규정에 따라 과세관청에 제기되는 ‘이의신청(Einspruch)’을 통해 이루어진다. 이에 대한 세목으로는 연방세(공동세), 연방법에 따라 규율되는 상속세, 부동산취득세, 영업세, 부동산세 등이 있다.

2심의 행정심(이의신청 및 행정심판)과 3심의 사법심(행정소송)을 거치도록 되어 있는 조세는 게마인데세인 지방세와 지방의회의 조례로 정하고 있는 영업세와 부동산세의 징수율에 대한 부분 및 지방자치단체에서 발령하고 있는 과세처분이다. 이에 대한 행정불복은 「행정법원법(VwGO)」 제58조 이하에 규정된 ‘이의신청 및 행정심판(Widerspruch)’을 통해 이루어진다.

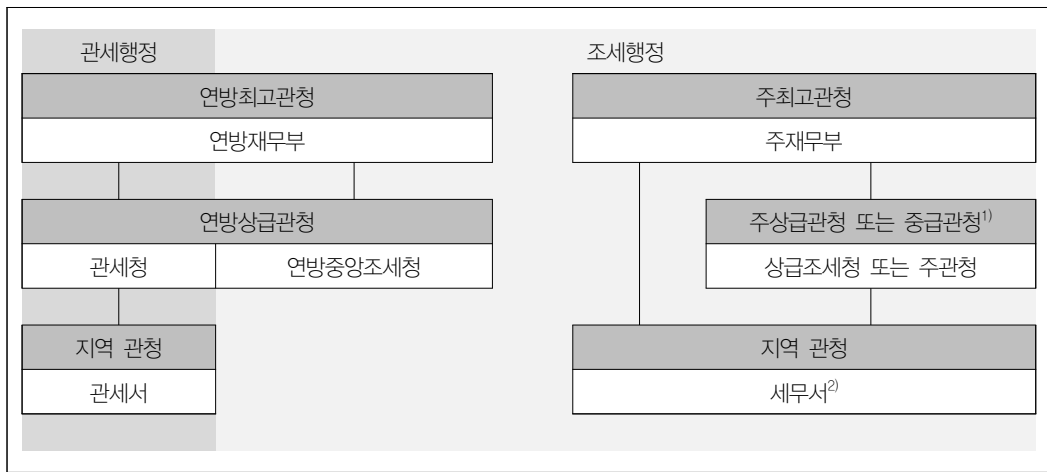
다. 인사 및 조직 현황

행정불복제도의 재결청은 「조세기본법」 제367조 제1항에 따라 행정행위(Verwaltungsakt)를 발한 과세관청(Finanzbehörde)이 된다. 처분청이 재결청이 된다는 점이다. 이는 행정심판에서 행정의 자기통제기능을 확보하기 위한 방책으로 보인다. 재정관청의 조직과 사무 등에 대해서는 「재무행정조직법(Gesetz über die Finanzverwaltung, FVG)」에 규정되어 있다. 여기에는 우리나라의 국세청, 지방국세청, 세무서, 기획재정부의 조직에 상응하는 독일의 과세관청 등에 대해 포괄적으로 규정하고 있다. 독일은 연방국가라는 점에서 연방과 주의 세무행정사무가 구분된다. 일반적으로 부과 및 징수에 대한 대부분의 세세한 세무행정은 주의 관할에 속한다. 따라서 주가 조세행정의 조직, 인사, 예산에 대한 권한을 가지며, 연방은 직접적인 영향을 행사할 수 없다.⁵⁷⁾ 세무행정과 관련하여, 연방은 관세와 연방법에서 규정된 소비세, 자동차세, 보험세, 화재보험세 등을 전적으로 관할하고, 나머지는 주가 관할한다. 물론 일부 조세는 기초자치단체가 관할한다.

57) Bundesministerium der Finanzen, *Die Steuerverwaltung in Deutschland*, 2018, p. 7.

2017년 기준으로 연방재무부에는 1,970명의 직원이 근무하고, 그중에서 세무부 문에는 189명이 근무한다. 2016년 기준으로 주재무부에 소속된 직원(상임)은 10만 6,603명이다. 여기에 세무서 소속직원으로 9만 9,100명이 있으며, 세무행정자동화 (Automaion) 소속직원으로 3,564명, 세무교육기관 소속직원으로 854명, 기타 소속으로 3,084명이 있다.⁵⁸⁾

[그림 III-5] 독일 재무관청 조직도



주: 1) 주상급관청을 포함하여 3단계 구조로 된 주는 전체 16개주 중에서 8개주(바덴-뷔르템베르크, 바이에른, 헤센, 니더작센, 노르트라인-베스트팔렌, 라인란트-팔츠, 작센, 튀링겐)가 있음(2017. 12. 31 기준)

2) 2016년 기준으로 독일 전체에 535개가 있음

자료: Bundesministerium der Finanzen, *Die Steuerverwaltung in Deutschland*, 2018, p. 9. 바탕으로 저자 번역하여 재작성

세무서는 기능적으로 운영과, 사정과, 권리구제과, 납부유예 및 면제과, 평가과, 심사과, 회계과, 강제집행과, 징수와 등으로 구분된다. 다만 세무행정을 기능적으로 구분하여 과를 설치하고 사무를 분장하지만, 주마다 달리 정할 수 있다. <표 III-11>은 일반적인 세무서 분과와 사무를 나타내고 있다.

58) Bundesministerium der Finanzen, *Die Steuerverwaltung in Deutschland*, 2018, p. 15. 다만 기능적으로 구분된 과, 특히 권리구제과의 인원을 파악하는 데 한계가 있었다.

〈표 III-11〉 독일 세무서의 분과와 사무

분과	사무
운영과	세무서의 조직, 인사, 예산 담당
사정·부과과(Veranlagungsstelle)	사정 및 부과 확정, 과세표준의 확정
부가가치세 신고과	부가가치세 신고업무
권리구제과	이의신청, 소송, 상고 업무
유예 및 면제과	세금유예 또는 납부면제 신청 업무
근로소득세-사용자과	근로소득세 신고업무와 기타 사용자 관련 세무 업무
부동산취득세과	부동산취득세의 확정
상속세과	상속세 및 증여세의 확정
평가과	부동산 평가, 특히 부동산세 부과를 위한 평가
조사과	세무조사, 특히 사업자와 자유직업군에 대한 세무조사
근로소득세에 대한 조사	사용자에 대한 근로소득세 조사
부가가치세 특별조사	기업에 대한 부가가치세 특별조사
탈세과	탈세사건
과태료 및 조세형사과	과태료 사건과 조세형사사건(탈세사건 제외)
수납과(Finanzkasse)	세금 수납 등
강제집행과	채납세액의 독촉
징수과	회계과, 강제집행과, 유예 및 면제과와 협업

자료: Bundesministerium der Finanzen, *Die Steuerverwaltung in Deutschland*, 2018, p. 17, 바탕으로 저자 번역하여 재정리

라. 심의의결기구 구분

우리나라와 달리 국세심사위원회나 조세심판원과 같은 합의제 기관은 원칙적으로 존재하지 않는다. 통상의 조세에 대해 이의신청이 있게 되면 과세처분청이 결정하며, 상급기관이나 별도의 조세심판기관이 담당하지 않는다. 납세자의 권리보호에 대한 신속한 처리와 과세관청의 자기통제 및 조세법원의 부담 경감을 목적으로 과세처분청이 직접 이의신청을 담당하며 구제되지 않는 경우 자동으로 재결심사절차로 넘어가는 이심효(Devolutiv Effekt)는 없다. 그러나 과세관청 내의 처분담당부서가 아닌 권리구제과(Rechtsbehelfsstelle)에서 처리하며 기각결정(Einspruchsentscheidung) 시 그 이유를 명확히 부기하여 불복절차에 대한 공정성을 담보한다. 특히 자기통제 측면에서 처분청이 직접 자신의 과세결정에 대해서 심사하는 것은 당연한 것으로 보이지만, 권리구제과의 객관성과 공정성을 담보하기 위해 다른 과세관청(과, 국)과 조직적·인적으로 분리되어 있어야 한다.⁵⁹⁾

독일의 경우 독립성과 공정성에 대한 특별한 규정이 없다. 연방정부 차원에서도 마찬가지이며, 정권의 변동과는 상관없는 독립적 인사가 이루어지기 때문이다. 헌법기관 또는 최고연방기관장의 경우, 예를 들어 연방회계검사원(우리의 감사원에 해당)의 경우에도 의원내각제 국가이기에 연방의회에서 선출하여 임명되며, 임명 당시의 여당과는 상관없는 인물이 임명된다. 임기 또한 정권교체와 상관없이 보장되는 특징이 있다.

공무원의 경우에도 예외는 물론 존재하지만, 내부 인사문제에 대한 권한을 부서장급 자의 평가나 기관장에게 독과점되어 있지 않으며, 정기적 인사평가는 상급자가 상세한 근거를 적시하여 평가하게 되어 있다. 그리고 최종적으로 인사위원회가 결정할 때 그 근거에 대한 평가를 다시 하게 된다. 따라서 이의신청(Einspruch)에 대한 담당부서인 권리구제과(Rechtsbehelfsstelle)의 독립성과 공정성에 대해 납세자의 불만이 표출되지 않고 있다.

절차비용과 관련하여 무료로 진행되나 소송으로 진행하여 재판에서 인용결정을 받을 경우 행정심 비용까지 상환받는다라는 특징이 있다. 이의신청과는 달리 ‘이의신청 및 행정심판(Widerspruch)’에 대해서는 재결청에서 납세자 또는 처분청에 비용부담결정을 내리며 납세자 또는 처분청이 부담한다.

예외적으로 지방세의 일부에 대한 재결기구로서 사법위원회(Rechtsausschuss)가 있다. 예를 들어 라인란트-팔츠주의 경우 「행정소송법집행법(Landesgesetz zur Ausführung der Verwaltungsgerichtsordnung (AGVwGO) in der Fassung vom 5. Dezember 1977)」 제6조 이하에서 사법위원회(행정심판위원회)를 규정하고 있다.

라인란트-팔츠주 소속 도시인 트리어(Trier)의 경우 ‘이의신청 및 행정심판(Widerspruch)’을 처리하는 트리어 시행정심판위원회(Stadtrechtsausschuss Trier)가 구성되어 있으며, 회기별 3인으로 구성되어 있다. 결정에 필요한 위원정족수는 위원장과 2명의 위원이다. 위원장과 위원은 동등한 결정권을 가진다. 위원장은 통상 시장이나 군수인 자치단체장이 맡게 되어 있으나 법조자격이 인정되는 공무원(Beamten mit der Befähigung zum Richteramt) 또는 고위공무원(Beamten mit der höheren Verwaltungsdienst)에게 위임이 가능하다. 위원의 경우 비상임이며 최소 6명 이상을 두어야 한다.

59) Tipke and Lang, *Steuerrecht*, Otto Schmidt, 2018, p. 1424.

위원은 시·군의회에서 선출되며 「지방선거법」상 피선거권을 가진 자 중에서 선출하도록 규정되어 있다. 통상 정치인, 법조인, 교육행정가, 전직 행정관료 중에서 선출되고 있다.

마. 전치주의

독일은 과세처분 모두에 대해서 원칙적으로 행정전심절차를 필수적으로 거치도록 되어 있다. 「조세법원법(FGO)」 제44조 및 「행정법원법(VwGO)」 제68조에 취소소송과 의무이행소송의 제기 전에 행정전심을 거치도록 규정되어 있다.

바. 심판대상

독일에서 이의신청의 대상은 과세관청이 행정행위를 거부한 경우와 부작위한 경우가 그 대상이 된다(「조세기본법」 제350조).

행정행위의 개념은 독일 「조세기본법」 제118조 제1문에 규정되어 있다.⁶⁰⁾ 이는 「행정절차법」 제35조 제1문의 행정행위 개념을 그대로 가져온 것이다.⁶¹⁾ 따라서 조세법 영역에서 과세관청(Finanzbehörde)의 고권적 처분(Ma ßnahme)을 조세행정행위(Steuerverwaltungsakt)라고 한다.⁶²⁾ 특히 독일 「조세기본법」 제2장은 행정행위에 관한 장으로, 행정행위의 형식, 부관, 이유, 효력발생요건, 무효, 취소, 치유, 철회 등을 규정하고 있다. 독일 세법은 조세법률관계에서 발생하는 청구권을 별도로 독일 「조세기본법」 제37조에 규정하고 있지만, 이러한 청구권은 행정행위를 통해서 구체화된다는 의미가 있다.⁶³⁾

사. 청구 및 처리기간 등

청구기간은 처분발령 이후 한 달로 제한하고 있으나(「조세기본법」 제355조 제1항), 처리기간에 대한 규정은 없다. 다만 부작위청구에 대해서는 기한의 정함이 없다(「조세기본법」 제347조 제1항 제2문).

60) 독일에서 행정행위(Verwaltungsakt)는 행정청이 공법상 개별 사안을 규율하기 위하여 발하고 외부에 직접적인 법적 효과가 미치는 모든 처분, 결정 또는 기타 고권적 조치를 말한다. 이는 우리나라 행정법에서 ‘처분’의 개념과 유사하다고 할 수 있다.

61) Tipke and Lang, *Steuerrecht*, Otto schmidt, 2018, p. 1281.

62) Tipke and Lang, *Steuerrecht*, Otto schmidt, 2018, p. 1281.

63) Tipke and Lang, *Steuerrecht*, Otto schmidt, 2018, p. 1280.

아. 이의신청 현황

독일 연방재무부는 이의신청에 대한 통계를 정기적으로 홈페이지에 공개하고 있다. 그에 따르면 2015년부터 2019년까지 이의신청이 청구된 건은 평균 약 338만건으로서 2015년부터 2017년까지는 감소 추세였으나 2018년부터 다시 증가 추세로 전환되면서 2019년에 약 345만건이 청구되었다. 인용률은 2015년 64.5%, 2016년 63.5%, 2017년 64.0%, 2018년 64.4%, 2019년 65.6%를 차지하고 있으며, 평균 인용률은 64.4%가 된다. 기각률은 전부기각과 일부기각을 포함하여 2015년 12.7%, 2016년 13.7%, 2017년 13.5%, 2018년 13.8%, 2019년 14.0%의 비중을 차지하고 있으며, 평균 기각률은 약 13.5%에 이른다(〈표 III-12〉 참조).

〈표 III-12〉 독일의 이의신청(Einspruch) 처리 실적(2015~2019년)

(단위: 건, %)

구분	2015			2016			2017			2018			2019		
	건수	비중		건수	비중		건수	비중		건수	비중		건수	비중	
처리할 대상	소계	6,339,438	100	5,873,411	100	5,643,695	100	5,662,081	100	5,811,924	100	5,811,924	100	100	
	전년도 이월	2,883,112	45.5	2,551,162	43.4	2,397,750	42.5	2,272,125	40.1	2,357,392	40.1	2,357,392	40.6	40.6	
	당해 연도 청구	3,456,326	54.5	3,322,249	56.6	3,245,945	57.5	3,389,956	59.9	3,454,532	59.9	3,454,532	59.4	59.4	
	전년 대비 추이	-0.3	-	-3.9	-	-2.3	-	4.4	-	1.9	-	1.9	-	-	
처리된 대상	소계	3,766,445	100	3,428,875	100	3,345,773	100	3,253,785	100	3,184,130	100	3,184,130	100	100	
	전년 대비 추이	-11	-	-9	-	-2.4	-	-2.7	-	-2.1	-	-2.1	-	-	
	취하(Rücknahme)	844,730	22.4	769,897	22.5	740,490	22.1	691,571	21.3	632,073	21.3	632,073	19.8	19.8	
	인용(Abhilfe)	2,430,520	64.5	2,175,785	63.5	2,142,166	64.0	2,094,126	64.4	2,087,974	64.4	2,087,974	65.6	65.6	
	전부기각 ¹⁾	454,247	12.1	452,238	13.2	433,640	13.0	430,173	13.2	423,141	13.2	423,141	13.3	13.3	
	일부기각 ²⁾	23,732	0.6	18,671	0.5	15,092	0.5	19,578	0.6	21,248	0.6	21,248	0.7	0.7	
	기타	13,216	0.4	12,284	0.4	14,385	0.4	18,317	0.6	19,694	0.6	19,694	0.6	0.6	
	이월건수	2,551,162	-	2,397,750	-	2,272,125	-	2,357,392	-	2,465,231	-	2,465,231	-	-	
전년 대비 추이		-11.5	-	-6.0	-	-5.2	-	3.8	-	4.6	-	4.6	-	-	

주: 1) Einspruchsentscheidung

2) Teil-Einspruchsentscheidung

자료: Bundesministerium der Finanzen, *Analysen und Berichte - Statistik ueber Einspruchsbearbeitung in dem Finanzaemtern*, Monatsbericht des BMF, 2020, 11., p. 48, 기초로 저자 수정 및 보완.

3. 미국⁶⁴⁾

미국은 2019년 「납세자 우선법(The Taxpayer First Act)」을 제정하여 동법 제1001조에 따라 IRC 제7803e조를 개정하여 독립심판국을 신설하였다.⁶⁵⁾ 이에 따라 조세법원에 제소하기 전에 납세자의 선택에 따라 IRS의 독립심판국에 심사청구를 할 수 있다. 이는 조세분쟁을 소송 외의 방법으로 해결함으로써 납세자의 권리를 보호하고 IRS의 신뢰를 제고시키는 기능을 갖고 있다. 기존의 연구⁶⁶⁾에 따르면 조세행정불복제도와 관련하여 미국은 임의적 절차인 심사청구(appeal system) 외에 별도의 행정심 제도는 없었다는 점에서 본 보고서에서 2019년에 도입된 독립심판국에 관한 제도를 간략하게 소개하고자 한다.

미국 연방정부는 1927년에 재무부 산하에 조세불복을 위한 내부기구로 SAC(Special Advisory Committee)를 설치했으며, 이는 조세심판기관인 BTA(Board of Tax Appeals)로 가기 위한 전치절차였다. BTA가 이후에 조세법원으로 변경되어 조세사건을 관장하면서 행정부 내의 BTA의 기능을 대신할 기구를 신설하지 않아서 미국의 조세불복제도에서 전통적 의미의 행정심판제도는 존재하지 않게 되었다.⁶⁷⁾

그러나 2019년 7월 1일에 「납세자 우선법」이 제정되면서 「1998년 IRS 구조 조정 및 개혁법」 이후 IRS 세무행정절차에 대한 가장 중요한 변화가 나타났다. 가장 중요한 변화는 IRS 내에 독립심판국(Independent Office of Appeals)을 설립한 것이다. 「1998년 IRS 구조 조정 및 개혁법」은 특정 상황에서 심판국(Office of Appeals)에 청문권(right of hearings)을 제공했다. 그러나 이는 행정심판권을 일반적으로 제공하는 것은 아니었다는 점에서 이번에 도입된 독립행정심판기구는 의미가 있다고 볼 수 있다.

앞에서도 언급했듯이 「납세자 우선법」은 ‘납세자 우선’을 목표로 2019년 7월 1

64) 박훈서보국전병욱, 『조세불복제도의 합리적 개선방안』, 한국세무학회, 2018.; Kim Marie Boylan, Brian Gleicher, Nicholas Wilkins, "Taxpayer First Act and the Independent Office of Appeals," *WHITE&CASE*, 2019.; Steven Toscher-Jonathan Kalinski-Gary Markarian, "The New Independent Office of Appeals Must Be Independent to Survive," *Journal of Tax Practice & Procedure*, Vol. 22, Issue 2(Summer 2020), 2020.을 참고하여 번역 및 재정리함

65) Kim Marie Boylan, Brian Gleicher, Nicholas Wilkins, "Taxpayer First Act and the Independent Office of Appeals," *WHITE&CASE*, 2019.

66) 박훈서보국전병욱, 『조세불복제도의 합리적 개선방안』, 한국세무학회, 2018, p. 92.

67) 박훈서보국전병욱, 『조세불복제도의 합리적 개선방안』, 한국세무학회, 2018, p. 95.

일에 제정되었으며, 이 법률을 근거로 IRC 제7803e조를 개정하여 ‘국세청 독립심판국’이 처음으로 설립되었다. 이 심판청구권은 한때 국세청 은혜의 창조물이었지만, 이제는 「내국세법」에 의해 생성된 권리이다. 이 법은 이전 IRS 심판국의 오랜 목적과 의무를 성문화했다. 새로 이름이 바뀐 ‘독립심판국’은 소송 없이 연방 조세 다툼을 다음과 같이 해결하고자 한다. (A) 정부와 납세자 양자에게 공평하고 공정한 (B) 연방세법에 대한 일관된 적용과 해석, 그리고 자발적인 준수를 촉진한다. (C) 국세청의 청렴성과 효율성 안에서 공신력을 제고한다.⁶⁸⁾

4. 주요 국가별 비교

가. 심급체계

우리나라의 경우에 과세처분 전에 이루어지는 과세전적부심사제도를 포함하여 이의신청, 심사 및 심판청구 등 행정상 불복은 경우에 따라 세 번까지 가능하다. 일본과 독일의 경우에 과세전적부심사제도를 두고 있지 않다. 일본은 재심사청구와 심사청구로 양분되지만 재심사청구는 임의적 절차이고 심사청구가 필수적 절차에 해당하며, 최대 두 번까지 행정상 불복이 가능하다. 독일은 이의신청이라는 필수적 절차로 단심제로 운영되고 있다. 특히 우리나라 국세행정불복절차의 심급체계를 단순화하는 것을 고려한다면 독일의 경우를 살펴보는 것도 의미가 있다. 독일은 과세처분청 내, 즉 일선 세무서에 권리구제과에서 이의신청을 관할한다는 점에서 행정불복의 기능인 행정의 자기통제와 사법부의 부담경감에 가장 충실하다는 점을 들 수 있다. 나아가서 납세자의 관할 과세관청에서 직접 불복사건을 다룬다는 점에서도 의미가 있다고 본다.

나. 전치주의

우리나라, 독일, 일본 모두 조세사건에 있어서 행정상 불복제도는 필요적 전치주의를 취하고 있기 때문에 사법적 구제절차를 밟기 위해서는 반드시 행정상 불복제

(68) Steven Toscher; Jonathan Kalinski; Gary Markarian, “The New Independent Office of Appeals Must Be Independent to Survive,” *Journal of Tax Practice & Procedure*, Vol. 22 Issue 2(Summer 2020), 2020, p. 60.

도를 거쳐야 한다. 즉 우리나라는 국세청 또는 감사원심사 및 조세심판원 심판청구이며, 일본은 국세불복심판소의 심사청구, 독일은 세무서의 권리구제과에서 이루어지는 이의신청 절차를 반드시 거쳐야 한다. 행정의 자기통제, 사법의 부담 경감이라는 전치주의의 기능을 고려한다면 우리나라에서도 그대로 유지하는 것을 생각해 볼 수 있다. 다만 심급체계와 함께 고려하여 단일 기관으로 통합하여 운영하는 것을 고려할 필요가 있다.

다. 세법상 처분개념

우리나라와 일본은 세법상 별도의 처분개념은 두고 있지 않다. 이로 인해 우리나라에서는 세법에서 처분성 문제가 가끔 문제되기도 한다. 대표적인 예로 소득금액변동통지의 처분성을 들 수 있다. 현재는 처분성이 있는 것으로 대법원의 판결⁶⁹⁾이 있었지만, 과거에는 지속적으로 처분성이 없다는 이유로 법원에서 소송을 받아주지 않는 문제가 있었다. 이는 처분의 개념과 그 기준은 행정법상의 처분개념을 적용할 수밖에 없었기 때문인 것으로 보인다. 독일은 「조세기본법」 제118조 이하에 행정행위라는 명칭으로 과세관청의 처분개념을 규정하고 있으며, 세법 전반에 걸쳐서 일반적으로 조세행정행위라고 불려진다. 이는 행정법상 행정행위 개념과 다르지 않다.

라. 청구기간 등

우리나라와 일본은 심사 및 심판청구에서 청구기간을 90일 또는 3개월로 삼고 있으며, 독일은 1개월이라는 상대적으로 짧게 설정되어 있다. 이러한 점은 우리나라와 일본의 경우에 독일보다는 좀 더 납세자권리구제 측면에서 충분한 청구기간을 두고 있다.

69) 대법원 2006. 4. 20. 선고 2002두1878 전원합의체 판결.

〈표 III-13〉 국세행정불복에 대한 국가별 비교

쟁점	대한민국	일본	독일
심급체계	선택적 단심제 (이의신청+단심제)	선택적 단심제	단심제 예외: 2심(지방세)
전치주의 여부	필수적	필수적	필수적
과세전적부심	있음	없음	없음
심의 및 의결 기구	위원회 + 재결청(납세자 보호과(국)), 독립된 조세심판원, 감사원	별도의 국세불복심판소	처분청(권리구제과), 예외적 사법위원회
위원회 구성	내·외부위원	없음, 국세심의회	없음, 예외: 3인
위원자격 및 신분 등 (내·외부 위원 구분)	상임(내부), 비상임(외부)	상임(내부), 임기제(외부)	없음 비상임
세법상 처분개념	없음	없음	있음
청구기간 등	30일 또는 90일	3개월	1개월, 무제한
조세법원 도입 여부	행정법원(3심제)	재판소(3심제)	조세법원(2심제)

자료: 박훈 외(2018), p. 119, 〈표 3-5〉 바탕으로 저자 수정

IV. 우리나라 국세행정불복제도의 문제점과 개선방안

1. 다단계 국세행정불복제도에 대한 검토

국세심사제도, 감사원 심사제도, 조세심판원 심판제도 등 다양한 국세행정불복 절차는 납세자에게 불복청구기관을 선택할 수 있는 권리를 준다는 점에서 일응 타당하다고 볼 수 있다. 그러나 현재 조세심판청구가 대부분인 상황(82%)⁷⁰⁾인 점을 고려하면 다양한 선택권을 둔 의미를 무색하게 만든다. 그리고 납세자의 권리구제를 위한 절차라는 점에서 감사원의 인용률⁷¹⁾은 다른 절차(20~27%)에 비해 매우 낮다. 또한 빠른 권리구제를 바라는 납세자의 입장에서 필수적 절차인 심사 및 심판절차의 처리기간은 매우 중요하다고 할 수 있다. 그런데 감사원의 연도별 처리 대상 건수 대비 처리건수를 보여주는 처리율을 살펴보면, 2015년 62.8%, 2016년 75.6%, 2017년 29.5%, 2018년 79%, 2019년 49.9%였다. 물론 다른 절차도 처리율이 그리 높지는 않지만, 2015년부터 2019년까지 평균처리율을 보면, 국세심사 77.98%, 조세심판 76.70%, 감사원 59.36%로 감사원이 가장 낮은 처리율을 보여주고 있다. 나아가서 “감사원은 행정기관에 대한 직무감찰의 차원에서 행해지는 것이 원칙이므로 과세관청의 위법·부당한 처분 등으로 인한 권리구제와는 존재의 이유를 달리 하는 측면이 있다. 또한 감사원이 조세문제에 대한 전문성을 갖추고 있는지”⁷²⁾에 대해서도 상당히 의문이 든다. 따라서 심판 및 심사 통계상 사건처리율, 인용률,⁷³⁾ 선택건수,⁷⁴⁾ 감사원의 기능 등을 고려하면 감사원 심사청구가 과연 실효적인지 의문이다.

70) 2018년 청구건수를 보면 조세심판원 5,090건, 국세청 426건, 감사원 719건(다만, 615건이 동일쟁점 사건으로 이를 제외하면 105건임).

71) 2015년 11.7%, 2016년 17.1%, 2017년 4.6%, 2018년 1.7%, 2019년 14.2%였다.

72) 박종수, 「현행 조세법상 납세자이익보호 및 권리구제제도에 관한 연구」, 『세무학연구』, 제29권 제2호, 2012, p. 99.

73) 물론 단순히 인용률의 높고 낮음만으로 제도의 효과를 판단하는 것은 적절하지 않을 수 있다. 형사사건에서 무죄를 받는 비율이 2% 정도라고 해서 형사재판 제도 전체가 잘못되었다고 비판하는 것은 적절하지 않기 때문이다.

74) 감사원, 조세심판원, 국세심사 중 하나를 선택하는 건수를 말한다.

현재 국세 사건에 대한 행정상 불복제도로 과세전적부심사제도, 이의신청, 심사 및 심판청구로 나뉘어 있다. 복잡한 다단계 구조로 이루어진 국세행정불복제도를 단순화하자는 취지에서 다양한 개선방안이 모색되고 있다.⁷⁵⁾

사전적·임의적 절차인 과세전적부심사제도는 납세자와 과세관청의 입장에서 장점이 있다. 우선 납세자는 납세고지 전에 과세관청에 이의를 제기하여 문제가 되는 부분을 소명하여 권리를 구제할 수 있을 뿐만 아니라 소송비용이나 시간 등을 절약할 수 있다. 또한 과세처분이 있기 전이므로 사후처분과 달리 가산세를 염두에 두고 세금을 사전에 납부하고 다들지를 고민하지 않아도 된다는 점에서 장점이 있을 수 있다. 과세관청의 입장에서는 자신의 오류를 수정할 수 있는 계기가 되며 이와 더불어 행정 및 예산 낭비를 줄일 수 있는 이점이 있다.

그러나 과세전적부심사제도를 거친 국세사건이 사후에 이의신청을 통해 권리구제가 가능하다는 점에서 동일한 사건에 대해 동일한 재결청이 판단하므로 중복성이 매우 강하여 납세자와 과세관청에 소모적일 수 있다. 또한 과세관청 입장에서는 다른 결정을 내리는 것도 쉽지 않다.

이상의 논거로 과세전적부심사제도를 유지하고 이의신청을 폐지하는 방안을 제시할 수 있다. 다만 이와 같은 경우에 과세전적부심사를 수행하는 재결기관의 중립성과 독립성을 재고할 필요가 있다. 원칙적으로 처분청이 재결기관이 된다는 점에서 재결 자체의 객관성과 공정성이 침해될 수 있으므로 독립된 재결기관을 두는 것을 검토할 필요가 있다.⁷⁶⁾ 이에 대해서 국세청장을 과세전적부심사의 재결기관으로 둘 것을 주장하는 경우도 있다.⁷⁷⁾ 그러나 과세관청도 국세청 산하기관이므로 기관의 중복성과 결정의 객관성 문제에서 자유로울 수는 없을 것으로 보인다. 그렇지만 자기 시정의 기회를 강조하고 사전적 구제라는 점에서 과세관청을 과세전적부심사의 심사기관으로 하는 것은 적절하다고 보여진다. 이에 대해서는 상급행정기관인 국세청이나 특별심판기관인 조세심판원에서 다룰 수 있는 여지가 있다는 점도 고려할 필요가 있을 것이다. 특히 국세청을 과세전적부심사의 재결청으로 한

75) 여러 경우의 수를 생각해 볼 수 있지만, 가장 많이 거론되는 두 가지를 중심으로 살펴보고자 한다. 상세한 사항은 박훈서보국전병욱, 『조세불복제도의 합리적 개선방안』, 한국세무학회, 2018, pp. 162 이하를 참고수정하였다.

76) 박종수, 「현행 조세법상 납세자의 이익보호 및 권리구제제도에 관한 연구」, 『세무학연구』, 제29권 제2호, 2012, p. 96.

77) 김완석, 『과세전적부심사제도의 문제점과 개선방안』, 조세와법, 2011, p. 20.

다면 국세청의 중복성에 대한 문제도 제기될 소지가 있다.

이의신청을 폐지하고 과세전적부심사를 활성화한다는 측면에서 현재 과세전적부심사의 청구대상을 이의신청의 청구대상으로 확대하는 것도 고려해 볼 수 있다. 그러나 이의신청은 과세처분이 있는 후에 이루어지는 사후적 권리구제수단이라는 점, 과세전적부심사제도는 과세처분이 아직 이루어지기 전이며 모든 과세처분에 대해서 사전적으로 과세예고통지가 이루어지지 않는다는 점에서 마냥 청구대상을 확대할 수도 없는 노릇이다.

또한 과세전적부심은 「형사소송절차법」상의 구속적부심을 벤치마킹하여 과세관청의 자기시정조치의 일환으로 도입되었으며, 권리구제제도로 출발한 제도가 아니라는 점에서 효율성 측면만을 강조하여 통합하는 것은 적절하지 않다는 견해가 있다.⁷⁸⁾ 특히 과세전적부심사제도는 과세처분 이전에 사전적으로 자기시정의 차원에서 중요한 의미를 갖고 있기 때문에 다른 사후 구제절차와는 결이 다른 측면이 있다. 그런 측면에서 과세전적부심사제도를 존치할 필요도 있다고 본다. 이러한 논리라면 오히려 과세전적부심사제도를 유지하면서 좀 더 활성화시키는 방안이 타당할 수 있을 것이다.

2. 국세심사제도와 조세심판제도의 필수적 전치절차에 대한 검토

현재 일반행정심판은 「행정소송법」 제18조 제1항에 따라 원칙적으로 임의적 전치절차를 취하고 있다. 그리고 필수적 전치절차라 하더라도 동법 제18조 제1항 단서 및 동법 제18조 제2항, 제3항의 경우에는 행정심판을 거치지 않고 취소소송으로 나아갈 수 있도록 하고 있다. 그러나 국세심사제도와 조세심판제도는 「국세기본법」 제56조 제2항에 따라 필수적 전치주의를 원칙으로 하면서, 「국세기본법」 제65조 제1항 제3호 단서(제81조에서 준용하는 경우를 포함한다)의 재조사결정에 따른 처분청의 처분에 대한 행정소송은 예외를 인정하고 있다. 특히 「국세기본법」과 세법상 모든 처분에 대해 필수적 전치주의를 취해야 할 필요성이 있는지 의문이다.

조세 관련 처분 중에서도 일반행정심판의 경우와 동일하게 다루어도 될 만한 사안

78) 박훈서보국전병욱, 『조세불복제도의 합리적 개선방안』, 한국세무학회, 2018, p. 125.

은 행정심판을 거치지 않아도 소송으로 바로 나아갈 수 있도록 하여 납세자의 권리를 좀 더 보장할 수 있을 것으로 보인다. 독일의 경우에도 '직접소송(Sprungklage)'이라고 하여 일부 사안에 대해서 전심절차를 거치지 않고 바로 소송을 제기할 수 있도록 하고 있다.

특히 「주세법」상 주류 제조·판매 면허 등 주류 행정 관련 규정을 「주세법」이라는 단일법 체계 내에서 세율, 과세표준, 부과·징수 등 주세 부과 규정과 함께 규정하고 있었지만, 2020년 12월 29일 「주세법」을 전부개정하면서 주류 행정 관련 규정을 별도 법률인 「주류 면허 등에 관한 법률」로 이관하였다. 이와 함께 일반 행정법적 성격이 강한 주류 면허 등에 대한 불복 방법도 임의적 전치절차를 밟을 수 있을 것으로 보인다. 그러나 「주류 면허 등에 관한 법률」 제30조 제2항은 “이 법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자는 「국세기본법」 제7장의 규정에 따라 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수 있다”라고 규정하여 결국 「국세기본법」에 따른 필수적 전치절차, 즉 심사 및 심판청구를 거쳐야 소송으로 나아갈 수 있다.

오래전부터 학계에서 논의된 바와 같이 주류제조면허 등의 행정처분에 대해서는 일반행정심판을 다루는 기관에서 그 적절성을 심사하는 것이 더 바람직할 뿐만 아니라⁷⁹⁾ 필수적 전치절차를 거치도록 한 것은 과도한 규제에 지나지 않는다고 할 것이다.

아울러서 <표 II-2>의 불복유형별 조세사건 접수 및 기각(불채택) 현황(2015~2019년)에서도 살펴보았듯이 심사 및 심판청구 이후에 행정법원에 접수되는 소송 건수를 보았을 때 법원의 부담 경감이라는 조세심판전치주의의 기능이 유지되고 있는 상황임을 추정할 수 있다. 따라서 원칙적으로 조세심판전치주의는 유지하되, 일반 행정처분의 성격에 해당하는 일부 처분에 대해서는 임의주의로 전환하는 것이 타당할 것으로 판단된다.

79) 안경봉·이동식, 「조세심판제도의 개선방안」, 『2014 세정전문가 네트워크』, 한국조세재정연구원, 2014, pp. 203~204.

3. 처분개념의 도입에 대한 검토

현재 「국세기본법」에는 처분의 개념에 대해서 규정하고 있지 않다. 다만 「국세기본법」 제55조 제1항은 심판청구의 대상으로 「국세기본법」 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못한 경우로 삼고 있다. 여기서 말하는 처분의 개념은 「행정절차법」, 「행정심판법」, 「행정소송법」에 규정된 처분의 개념과 동일하게 이해할 수 있다. 나아가서 이와 유사한 처분개념을 규정하는 것이 해석과 적용에 있어서 명확성을 더할 수 있을 것으로 판단된다. 다만 「행정소송법」의 처분개념은 재결을 추가하여 ‘처분 등’이라고 규정하고 있다는 점에서 향후 「국세기본법」에서 처분개념을 도입한다면 「행정소송법」상의 처분개념을 적용하는 것이 바람직하다는 주장이 있다.⁸⁰⁾ 왜냐하면 이의신청에 대한 재결에 대해서도 심사 및 심판청구가 가능하기 때문이다.⁸¹⁾ 한편 이창희 교수는 심사청구나 심판청구의 대상이 되는 ‘처분’은 항고소송의 대상인 처분보다는 넓게 해석하는 것이 실무이고, 그렇게 해석할 필요가 있다고 주장한다.⁸²⁾

국세행정불복제도에서 ‘처분’의 개념을 신설한다면, 우선 이의신청이 존속한다는 전제에서 이의신청에 대한 재결에 대해서도 심사 및 심판청구가 가능하도록 하여야 한다. 다음으로 행정심판은 행정소송과 달리 위법성과 부당성도 함께 심판할 수 있다는 점에서 행정소송에서의 처분개념을 그대로 차용하는 것은 적절하지 않아 보인다. 물론 조세사건에서 부당성 여부를 심판할 사건이 얼마나 있을지는 좀 더 고민할 필요가 있다. 대표적으로 과태료를 산정함에 있어서 부당성을 심판할 수 있지만, 「국세기본법」 및 세법에 따른 과태료 부과처분은 「국세기본법」 제55조 제1항에 따라 불복대상에서 처음부터 제외되고 있기 때문이다.

80) 안경봉·이동식, 「조세심판제도의 개선방안」, 『2014 세정전문가 네트워크』, 한국조세재정연구원, 2014, p. 202.

81) 「국세기본법」 제55조 제3항.

82) 이창희, 『세법강의』 제16판, 박영사, 2018, p. 213.

〈표 IV-1〉 처분의 개념에 대한 비교

「행정절차법」 제2조 제2호 ‘처분’	「행정심판법」 제2조 제1호 ‘처분’	「행정소송법」 제2조 제1호 ‘처분 등’
행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법 집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 그 밖에 이에 준하는 행정작용(行政作用)	행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부, 그 밖에 이에 준하는 행정작용	행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 그 밖에 이에 준하는 행정작용(이하 “處分”이라 한다) 및 행정심판에 대한 재결

자료: 국가법령정보센터, 「행정절차법」 제2조 제2호; 「행정심판법」 제2조 제1호, 「행정소송법」 제2조 제1호를 바탕으로 저자 정리

4. 심판청구기간과 관련하여

현재 일반 행정심판(취소심판에 한함)과 달리 「국세기본법」 제61조 제1항 및 제 68조 제1항에 따른 심사 및 심판의 청구기간은 ‘해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내’이다. 즉 그 기간 내에 심사 및 심판청구를 해야 한다. 그리고 「국세기본법」은 무효등확인심판과 의무이행심판과 같은 심판유형을 명시적으로 규정하고 있지 않을 뿐만 아니라 그에 대한 청구기간도 규정하고 있지 않아서 납세자들에게 혼란을 초래할 수 있다.

무효등확인심판은 이론상으로는 언제든지 제기할 수 있다고 하지만, 「행정심판법」 제27조 제7항과 같이 명확하게 규정하여 납세자들의 편의를 도모할 필요가 있다고 본다. 특히 「국세기본법」 제56조 제1항에서 「행정심판법」의 적용을 원칙적으로 배제하고 있다는 점과 예외적으로 「행정심판법」의 일부를 준용하고 있는 규정에도 「행정심판법」 제27조에 대해서는 규정하고 있지 않다는 점에서 무효등확인심판과 의무이행심판에 대한 청구기간도 「국세기본법」에 명시적으로 규정함이 타당하다. 청구기간에 대한 명확성은 헌법재판소도 동일한 입장을 취한 적이 있다. 즉 “불변기간은 늘릴 수도 줄일 수도 없는 기간이며, 국민의 기본권의 하나인 재판을 받을 권리행사와 직접 관련되기 때문에 그 기간계산에 있어서 나무랄 수 없는 법의 오해로 재판을 받을 권리를 상실하는 일이 없도록 쉽게 이해되게, 그리고 명확하게 규정되어야 한다”라고 판단하였다.⁸³⁾

83) 현재 1992. 7. 23. 90헌바2 등, 판례집 4, p. 506.; 안경봉·이동식, 「조세심판제도의 개선방안」, 『2014 세정전문가 네트워크』, 한국조세재정연구원, 2014, p. 197.

〈표 IV-2〉 「국세기본법」과 「행정심판법」상 심사 및 심판청구기간 비교

「국세기본법」 제61조 ① 및 제68조 ①	「행정심판법」 제27조 ①, ③, ⑦
심판청구는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하여야 한다.	① 행정심판은 처분이 있음을 알게 된 날부터 90일 이내에 청구하여야 한다. ③ 행정심판은 처분이 있었던 날부터 180일이 지나면 청구하지 못한다. ⑦ 제1항부터 제6항까지의 규정은 무효등확인심판청구와 부작위에 대한 의무이행심판청구에는 적용하지 아니한다.

자료: 국가법령정보센터, 「국세기본법」 제61조 및 제68조; 「행정심판법」 제27조를 바탕으로 저자 정리

추가적으로 심판청구기간은 심판의 종류와도 관련이 있다. 상기에서 언급한 바와 같이 무효등확인심판청구나 부작위에 대한 의무이행심판청구의 경우에는 사실상 청구기간의 제한이 없다고 볼 수 있다. 현재 「국세기본법」 제55조 제1항을 해석하면 처분의 취소 또는 변경을 청구할 수 있다는 점에서 ‘취소심판’은 인정되며, 필요한 처분을 받지 못한 경우에 필요한 처분을 청구할 수 있다는 점에서 부작위에 대한 ‘의무이행심판’이 가능한 것으로 해석할 수 있다. 그리고 무효등확인심판은 인정되지 않는 것으로 해석할 수 있다. 현재 조세심판결정례를 보더라도 인용되는 경우에 결정 유형은 취소 또는 경정만 있다는 점에서 무효결정은 없는 것으로 볼 수 있다. 그러나 과거 심판례를 보면 “이 건 압류처분은 무효임을 확인하는 뜻에서 취소함이 마땅하다”라는 취지로 취소결정을 한 사례,⁸⁴⁾ ‘국세부과제척기간’을 경과한 후 이루어진 처분’을 무효로 보면서 취소결정한 사례⁸⁵⁾도 있다. 또한 대법원은 “과세관청이 과세처분에 앞서 필수적으로 행하여야 할 과세예고통지를 하지 아니함으로써 납세자에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 하였다면, 이는 납세자의 절차적 권리를 침해한 것으로서 과세처분의 효력을 부정하는 방법으로 통제할 수밖에 없는 중대한 절차적 하자가 존재하는 경우에 해당하므로 그 과세처분은 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효”라고 판단하였다.⁸⁶⁾ 이는 무효등확인심판이 있었다면, 심판 및 심사단계에서 해결되었어야 할 사안으로 해석할 수도 있다.

84) 국심 1993서2353, 1993. 12. 8.

85) 조심 2019서0554, 2019. 6. 21.

86) 대법원 2016. 12. 27. 선고 2016두49228 판결.

무효등확인심판의 가장 큰 장점은 청구기간의 제한을 받지 않고 언제든지 청구할 수 있다는 점이다. 이와 같이 무효에 해당하는 사례에서 청구기간이 도과된 경우에 무효결정을 할 수 없다면 심판청구단계에서 더 이상 구제받을 수 없다는 결론에 이를 수 있다. 또한 어차피 무효라면 비용이 발생할 여지가 없는 심판단계에서 무효결정을 받는 것이 납세자에게 득이 될 수 있는 것이 아닌가 생각이 든다. 따라서 「행정심판법」 제5조와 같이 심판의 종류를 명확하게 규정하는 것이 필요하다고 본다. 아울러서 앞에서 언급한 바와 같이 해당 심판의 종류에 대한 청구기간도 명확하게 규정할 필요가 있다.

〈표 IV-3〉 「국세기본법」과 「행정심판법」상 불복 유형

「국세기본법」 제55조 제1항	「행정심판법」 제5조
① 이 법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자는 이 장의 규정에 따라 그 처분의 취소 또는 변경을 청구 하거나 필요한 처분을 청구 할 수 있다.	1. 취소심판: 행정청의 위법 또는 부당한 처분을 취소하거나 변경 하는 행정심판 2. 무효등확인심판: 행정청의 처분의 효력 유무 또는 존재 여부를 확인하는 행정심판 3. 의무이행심판: 당사자의 신청에 대한 행정청의 위법 또는 부당한 거부처분이나 부작위에 대하여 일정한 처분을 하도록 하는 행정심판

자료: 국가법령정보센터, 「국세기본법」 제55조 제1항; 「행정심판법」 제5조를 바탕으로 저자 정리

V. 결론

국세행정불복제도는 「국세기본법」 또는 세법상 처분에 대한 과세관청의 자기 시정, 법원의 부담 경감과 납세자의 권리보호라는 기능에 역점을 두고 있다. 특히 「국세기본법」 제55조는 불복이라는 제목하에 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해 당한 자는 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수 있다고 하여 납세자의 권리보호에 중점이 있음을 알 수 있다. 이는 이의신청, 심사청구, 심판청구와 관련이 있는 부분이고, 과세전적부심사제도는 「국세기본법」 제81조의15에 규정되어 있으며, ‘제7장의2 납세자의 권리’에 관한 부분에 규정되어 있다는 점에서 과세처분에 대한 불복과는 거리가 멀다고 할 수 있다. 그러나 과세전적부심사제도가 과세처분이 있기 전에 사전적으로 납세자의 권리를 보호하기 위한 절차라는 점에서 나름대로 의미가 있다고 할 수 있다. 특히 구체적인 과세처분 전에 과세관청이 스스로 자기 시정의 기회를 가질 수 있다는 점에서도 상당한 의미가 있다고 판단된다. 그러한 점에서 과세전적부심사제도는 해외 주요국에서도 존재하지 않는 우리나라 세무행정의 특징이자 납세자 권리보호를 위한 주요 제도라고 할 수 있다. 이러한 점에서 과세전적부심사제도는 존치하는 것이 적절하다고 보여진다.

과세처분이 있는 후에 이루어지는 이의신청, 심사청구, 심판청구가 있으며, 이 절차와 과세전적부심사제도도 조화를 이루어야 할 것이다. 특히 동일한 사안에 대해서 동일한 재결청이 심사를 한다는 것은 중복성으로 인해 절차의 복잡성만 야기할 수 있는 측면이 있다. 그러한 점에서 과세전적부심사제도와 이의신청을 적절하게 조정할 필요가 있다고 본다.

필요적 전치주의와 관련하여 「국세기본법」 및 세법에 따른 처분에 대해서 반드시 조세행정심판의 단계를 거치도록 하는 것이 과연 타당한 것인지 의문이 든다. 이미 「국세기본법」상 일부 처분에 대해서는 배제대상을 열거하고 있지만, 이에 덧붙여서 일부 처분(예: 압류처분)에 대해서는 임의적 절차로 하는 것도 고려해 볼 수 있다. 독일의 경우에도 사실관계에 대한 다툼이 없고, 오로지 법적 쟁점만 문

제가 되는 경우에 행정청의 동의하에 바로 소송으로 나아갈 수 있는 ‘직접소송(Spurungsklage) 제도’가 있다는 점에서 이를 참고할 수 있을 것으로 보인다.

장기적으로 행정상 불복제도는 사전적 구제제도와 사후적 구제제도로 이원화하되, 사전적 구제제도는 직접 처분을 할 처분청(국세청)이 담당하고 사후적 구제제도는 독립기관인 조세심판원이 담당하는 방안을 고려해 볼 필요가 있다. 단기적으로는 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구, 심판청구에 대한 수요가 적지 않다는 점에서 납세자에게 다양한 불복방법을 제공한다는 측면에서 유지하는 것도 가능하다고 본다. 다만 감사원에 대한 심사청구의 폐지는 좀 더 적극적으로 고민해 볼 필요가 있을 것 같다.

처분의 개념은 불복대상을 명확하게 한다는 점에서 나름대로 의미가 있을 것으로 보인다. 「행정절차법」, 「행정심판법」, 「행정소송법」 등 일반행정법에서 규정하고 있는 처분의 개념이 국세행정불복절차에서 그대로 타당하지는 않을 것이다. 그렇다면 납세자에게 국세행정에서 불복의 대상이 무엇인지에 대한 개념을 명확히 하는 것이 필요하다고 본다.

또한 심판청구기간과 심판의 종류와 관련하여 현재 「국세기본법」 제61조 및 제68조에 따르면 현재 우리 국세행정불복절차는 취소심판만 가능한 것으로 해석될 수 있다. 그러나 「국세기본법」 제55조 제1항 본문을 따르면 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수 있다고 하여 취소심판과 의무이행심판이 가능한 것으로 해석될 수 있다. 그러나 실제로 심판 및 심사 결정제와 법원의 판결 등을 보면 무효에 대한 사례가 있어 왔음을 알 수 있다. 무효등확인심판의 가장 큰 장점은 청구기간의 제한을 받지 않고 언제든지 청구할 수 있다는 점이다. 따라서 「행정심판법」 제5조와 같이 심판의 종류와 그에 따른 청구기간을 명확하게 규정하는 것도 필요하다고 본다.

마지막으로 국세행정불복절차와 관련하여 가장 큰 문제점은 복잡하고 다단계라는 점이다. 이는 국세청, 조세심판원, 감사원, 법원의 조직과 인사에 대한 사항과 밀접한 연관이 있다. 물론 각 부처는 행정의 자기통제 기능, 법원의 부담 경감, 납세자 권리보호, 투명성 및 객관성 담보 등을 이유로 서로가 국세행정불복절차를 담당해야 할 이유를 언급할 수 있다. 그만큼 민감한 문제라는 점에서 이 보고서에서 조직개편과 인사문제까지 언급하지 못한 점이 상당히 아쉽다. 다만 납세자 입

장에서는 절차를 단순화하고 제도의 명확성을 제고하여 권리보장이 한층 더 높아질 수 있기를 희망한다는 점에서 다양한 개선방안을 모색할 필요가 있다.

참고문헌

- 감사원, 『감사연보』, 2019.
- 국세청, 『국세통계연보』, 2020.
- 김완석, 『과세전적부심사제도의 문제점과 개선방안』, 조세와법, 2011.
- 박종수, 「현행 조세법상 납세자이익보호 및 권리구제제도에 관한 연구」, 『세무학연구』, 제29권 제2호, 2012, pp. 69~105.
- 박훈·서보국·전병욱, 『조세불복제도의 합리적 개선방안』, 한국세무학회, 2018.
- 법원행정처, 『사법연감』, 2016~2020.
- 소순무, 『조세소송』 개정7판, (주)영화조세통람, 2014.
- 안경봉·이동식, 「조세심판제도의 개선방안」, 『2014 세정전문가 네트워크』, 한국조세재정연구원, 2014.
- 이동식, 『일반조세법』 제6판, 준커뮤니케이션즈, 2018.
- 이창희, 『세법강의』 제16판, 박영사, 2018.
- 재정개혁특별위원회, 『재정개혁보고서』, 2019.
- 조세심판원, 『2020 조세심판통계연보』, 2021.
- 한국조세재정연구원 세정연구센터, 『주요국의 소득세제도』 제1편, 한국조세재정연구원, 2019.
- 헌재 1992. 7. 23. 90헌바2 등, 판례집 제4권, pp. 293~507.
- 헌재 2001. 6. 28. 2000헌바30, 판례집 제13권 제1집 pp. 1326~1345.
- 岡村忠生·酒井貴子·田中晶国, 『租税法』, 有斐閣, 2017.
- 金子宏, 『租税法』 第23版, 弘文堂, 2019.
- 日本 国税不服審判所, 『国税不服審判所の50年』, 2020, <https://www.kfs.go.jp/50th/pdf/history.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17.
- _____, 「再調査の請求との関係」, <https://www.kfs.go.jp/system/relation.html>, 검색일자:

2021. 2. 17.

日本 国税庁, 『国税不服申立制度の改正の概要』, 2016, <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/koho/03.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17.

_____, 『国税不服審判所の提要等』, 2017, <https://www.nta.go.jp/about/council/sinsabunkakai/170314/shiryo/pdf/01.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17.

_____, 『国税庁統計年報書』, 2018, <https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeic ho/h30/h30.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17.

_____, 『税法入門』, 税務大学校, 2020, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/nyuumon/pdf/all.pdf>, 검색일자: 2021. 2. 17.

Bundesministerium der Finanzen, *Analysen und Berichte – Statistik ueber Einspruchbearbeitung in dem Finanzaemtern*, Monatsbericht des BMF, 2020. 11.

_____, *Die Steuerverwaltung in Deutschland*, 2018.

Kim Marie Boylan, Brian Gleicher, Nicholas Wilkins, “Taxpayer First Act and the Independent Office of Appeals,” *WHITE & CASE*, 2019.

Otto-Gerd Lippross, *Allgemeines Steuerrecht*, Alpmann Schmidt Verlag, 2014.

Steven Toscher, Jonathan Kalinski and Gary Markarian, “The New Independent Office of Appeals Must Be Independent to Survive,” *Journal of Tax Practice & Procedure*, Vol. 22 Issue 2(Summer 2020), 2020, pp. 59~62.

Tipke and Lang, *Steuerrecht*, Ottos chmidt, 2018.

국가법령정보센터, <http://www.law.go.kr>

세계법제정보센터, <https://world.moleg.go.kr>

Bloomberg Tax, “Sec. 7803. Commissioner Of Internal Revenue; Other Officials,” https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_7803, 검색일자: 2021. 4. 19.

Die Online Ressource zur Betriebswirtschaft, “Übersicht über Rechtsbehelfe im Steuerrecht,” <https://www.bwl24.net/blog/2002/01/01/ubersicht-uber-rechtsbehelfe-im-steuerrecht/>, 검색일자: 2021. 4. 19.

부록: 미국 독립심판국 관련 규정

I.R.C. § 7803(e) Independent Office Of Appeals

I.R.C. § 7803(e)(1) Establishment — There is established in the Internal Revenue Service an office to be known as the “Internal Revenue Service Independent Office of Appeals”.

I.R.C. § 7803(e)(2) Chief Of Appeals

I.R.C. § 7803(e)(2)(A) In General — The Internal Revenue Service Independent Office of Appeals shall be under the supervision and direction of an official to be known as the ‘Chief of Appeals’. The Chief of Appeals shall report directly to the Commissioner of Internal Revenue and shall be entitled to compensation at the same rate as the highest rate of basic pay established for the Senior Executive Service under section 5382 of title 5, United States Code.

I.R.C. § 7803(e)(2)(B) Appointment — The Chief of Appeals shall be appointed by the Commissioner of Internal Revenue without regard to the provisions of title 5, United States Code, relating to appointments in the competitive service or the Senior Executive Service.

I.R.C. § 7803(e)(2)(C) Qualifications — An individual appointed under subparagraph (B) shall have experience and expertise in—

I.R.C. § 7803(e)(2)(C)(i) — administration of, and compliance with, Federal tax laws;

I.R.C. § 7803(e)(2)(C)(ii) — a broad range of compliance cases; and

I.R.C. § 7803(e)(2)(C)(iii) — management of large service organizations.

I.R.C. § 7803(e)(3) Purposes And Duties Of Office — It shall be the function of the Internal Revenue Service Independent Office of Appeals to resolve Federal tax controversies without litigation on a basis which—

I.R.C. § 7803(e)(3)(A) — is fair and impartial to both the Government and the taxpayer;

I.R.C. § 7803(e)(3)(B) — promotes a consistent application and interpretation of, and voluntary compliance with, the Federal tax laws; and

I.R.C. § 7803(e)(3)(C) — enhances public confidence in the integrity and efficiency of the Internal Revenue Service.

I.R.C. § 7803(e)(4) Right Of Appeal — The resolution process described in paragraph (3) shall be generally available to all taxpayers.

I.R.C. § 7803(e)(5) Limitation On Designation Of Cases As Not Eligible For Referral To Independent Office Of Appeals.

I.R.C. § 7803(e)(5)(A) In General — If any taxpayer which is in receipt of a notice of deficiency authorized under section 6212 requests referral to the Internal Revenue Service Independent Office of Appeals and such request is denied, the Commissioner of Internal Revenue shall provide such taxpayer a written notice which—

I.R.C. § 7803(e)(5)(A)(i) — provides a detailed description of the facts involved, the basis for the decision to deny the request, and a detailed explanation of how the basis of such decision applies to such facts; and

I.R.C. § 7803(e)(5)(A)(ii) — describes the procedures prescribed under subparagraph (C) for protesting the decision to deny the request.

I.R.C. § 7803(e)(5)(B) Report To Congress — The Commissioner of Internal Revenue shall submit a written report to Congress on an annual basis which includes the number of requests described in subparagraph (A) which were denied and the reasons (described by category) that such requests were denied.

I.R.C. § 7803(e)(5)(C) Procedures For Protesting Denial Of Request — The Commissioner of Internal Revenue shall prescribe procedures for protesting to the Commissioner of Internal Revenue a denial of a request described in subparagraph (A).

I.R.C. § 7803(e)(5)(D) Not Applicable To Frivolous Positions — This paragraph shall not apply to a request for referral to the Internal Revenue Service Independent Office of Appeals which is denied on the basis that the issue involved is a frivolous position (within the meaning of section 6702(c)).

I.R.C. § 7803(e)(6) Staff

I.R.C. § 7803(e)(6)(A) In General — All personnel in the Internal Revenue Service Independent Office of Appeals shall report to the Chief of Appeals.

I.R.C. § 7803(e)(6)(B) Access To Staff Of Office Of The Chief Counsel — The Chief of Appeals shall have authority to obtain legal assistance and advice from the staff of the Office of the Chief Counsel. The Chief Counsel shall ensure, to the extent practicable, that such assistance and advice is provided by staff of the Office of the Chief Counsel who were not involved in the case with respect to which such assistance and advice is sought and who are not involved in preparing such case for litigation.

I.R.C. § 7803(e)(7) Access To Case Files

I.R.C. § 7803(e)(7)(A) In General — In any case in which a conference with the Internal Revenue Service Independent Office of Appeals has been scheduled upon request of a specified taxpayer, the Chief of Appeals shall ensure that such taxpayer is provided access to the nonprivileged portions of the case file on record regarding the disputed issues (other than documents provided by the taxpayer to the Internal Revenue Service) not later than 10 days before the date of such conference.

I.R.C. § 7803(e)(7)(B) Taxpayer Election To Expedite Conference — If the taxpayer so elects, subparagraph (A) shall be applied by substituting ‘the date of such conference’ for ‘10 days before the date of such conference’.

I.R.C. § 7803(e)(7)(C) Specified Taxpayer — For purposes of this paragraph—

I.R.C. § 7803(e)(7)(C)(i) In General — The term ‘specified taxpayer’ means—

I.R.C. § 7803(e)(7)(C)(i)(I) — in the case of any taxpayer who is a natural person, a taxpayer whose adjusted gross income does not exceed \$400,000 for the taxable year to which the dispute relates; and

I.R.C. § 7803(e)(7)(C)(i)(II) — in the case of any other taxpayer, a taxpayer whose gross receipts do not exceed \$5,000,000 for the taxable year to which the dispute relates.

I.R.C. § 7803(e)(7)(C)(ii) Aggregation Rule — Rules similar to the rules of section 448(c)(2) shall apply for purposes of clause (i)(II).

자료: Bloomberg Tax, “Sec. 7803. Commissioner Of Internal Revenue; Other Officials,” https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_7803, 검색일자: 2021. 4. 19.

■ 저자약력

김무열

경북대학교 법학부 졸업

독일 Ruhr-Universität Bochum, LL.M.

독일 Universität Potsdam, Dr. iur.

전, 한국조세재정연구원 초빙연구위원

현, 한국세법학회 회원

국세행정불복절차의 문제점과 개선방안

2021년 6월 25일 인쇄

2021년 6월 30일 발행

발행인 김재진

발행처 한국조세재정연구원

세종특별자치시 시청대로 336

TEL: (044)414-2114(대) www.kipf.re.kr

등록 1993. 7. 15. 제2014-24호

조판 및
인쇄 (주)다원기획 (044)865-8115

I S B N 979-11-6655-065-2

© 한국조세재정연구원 2021

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

국세행정불복절차의 문제점과 개선방안