

# 조세 불복 이전 단계의 권리구제 등 절차의 효율성 개선과 납세자 권익 보호 방안 연구

- 영세납세자 권리 보호를 중심으로 -

2025. 9.

박주철·정효림·이미현

## 연구진

### 연구책임자

박주철 부연구위원

### 공동연구원

정효림 특수전문직 3급

이미현 특수전문직 3급

# 목 차

I. 서론	1
1. 연구 배경 및 목적	1
2. 연구 방법 및 구성	2
II. 우리나라의 현행 제도 및 현황 분석	4
1. 조세 분쟁의 현황	4
가. 조세 분쟁의 개념과 특수성	4
나. 소액·영세납세자 조세 분쟁 제도별 현황	8
2. 처분 전 단계에서의 분쟁 해소 수단	19
가. 과세전적부심사청구	19
나. 과세사실판단자문제도	21
다. 납세자권리보호제도와 고충 민원 처리	24
3. 처분 후 분쟁 해소 수단	26
4. 소결	28
III. 해외사례	29
1. 미국	29
가. 과세처분 전 분쟁 해소 수단	30
나. 과세처분 후 분쟁 해소 수단	41
다. 소결	48
2. 영국	50

가. 과세처분 전 분쟁 해소 수단 .....	50
나. 과세처분 후 분쟁 해소 수단 .....	56
다. 소결 .....	62
3. 독일 .....	63
가. 과세처분 전 분쟁 해소 수단 .....	63
나. 과세처분 후 분쟁 해소 수단 .....	67
다. 소결 .....	71
4. 프랑스 .....	72
가. 과세처분 전 분쟁 해소 수단 .....	72
나. 과세처분 후 분쟁 해소 수단 .....	78
다. 소결 .....	84
5. 비교표 .....	85
IV. 시사점 .....	90
1. 과세 전 ADR 제도 도입의 당위성 및 타당성 검토 .....	90
2. ADR 제도의 도입 가능성 .....	93
3. ADR 제도의 도입 방안 .....	94
참고문헌 .....	98

## 표 목차

〈표 II-1〉 행정소송 전 국세 행정 불복 제도 .....	7
〈표 II-2〉 2024년도 사전·사후 권리구제제도 통합 표 .....	10
〈표 II-3〉 과세전적부심사청구 처리 현황 .....	11
〈표 II-4〉 과세전적부심사청구 금액별 처리 현황 .....	13
〈표 II-5〉 이의신청 처리 현황(2020~2024년) .....	14
〈표 II-6〉 심판청구 처리 현황(세액별 각하 비율) .....	18
〈표 II-7〉 과세전적부심사청구, 이의신청, 심사·심판청구, 행정소송 비교 .....	27
〈표 III-1〉 SB·SE(소기업·자영업)와 LB&I(대기업·국제기업) FTS 비교 .....	31
〈표 III-2〉 독일 국세 불복 처리 및 인용률 .....	70
〈표 III-3〉 주요국의 조세 분쟁 해소 수단 비교 .....	85
〈표 IV-1〉 해외 주요국의 ADR 제도 운용 현황 비교 .....	92

## 그림 목차

[그림 II-1] 국세 권리구제 절차의 종합적 흐름 .....	7
[그림 II-2] 과세전적부심사청구 금액별 당해 접수 건수 비율 .....	12
[그림 II-3] 조세 심사청구 연도 및 금액별 접수 비율 .....	16
[그림 II-4] 조세 심사청구 세액별 각하 비율 .....	17
[그림 III-1] 프랑스 세무조사 절차 및 단계별 협의제도 흐름 .....	83

# I. 서론

## 1. 연구 배경 및 목적

- 조세 행정상의 사실 관계나 법 해석의 이견으로 발생하는 분쟁에 대하여, 현행 사후적 권리구제 절차의 한계를 보완하고 과세 전 단계에서 영세납세자의 권리 보호와 행정 효율성 제고를 위한 개선 방안을 모색하고자 함
- 조세 행정 과정에서는 과세관청과 납세자 간의 사실 관계 판단, 「조세법」 해석, 적용 범위 등에 대한 이견으로 다양한 분쟁이 발생함
- 이를 해결하기 위해 우리나라는 과세전적부심사청구, 이의신청, 심사청구·심판청구, 행정소송 등 단계적 절차를 통해 납세자의 권리구제 수단을 법제화해 두고 있으나 이러한 제도들은 사후적 권리구제 중심으로 운영되고 있으며, 실질적인 접근성과 이용률 측면에서 다양한 한계가 지적되고 있음
- 특히 영세납세자나 소액 사건의 경우, 복잡한 절차와 형식 요건으로 인해 제도 이용에 대한 부담이 상대적으로 크며, 청구율이나 채택률이 낮게 나타나는 등 제도 실효성에 대한 우려가 존재함
- 이에 따라 분쟁 발생 요인을 선제적으로 점검하고, 행정적 부담을 완화함과 동시에 조세 분쟁의 조기 예방을 도모할 수 있는 정책적·제도적 개선 방안을 살피고자 함
- 이러한 문제의식하에 과세 전 단계에서 사전적으로 분쟁을 종결할 수 있는 새로운 방안 도입에 대한 제도적 틀을 살펴볼 필요가 있음
  - 특히 대체적 분쟁 해결 절차를 포함한 다양한 사전적 구제 제도와 사전적 판단 지원제도의 역할에 주목할 필요가 있음

- 본 연구는 이러한 문제의식에 따라 과세처분 전·후 단계의 권리구제 및 납세자 권익 보호 제도를 전체적으로 살펴 행정적 운용 현황을 분석하고, 제도의 효율성과 납세자 권익 보호 기능을 함께 강화할 방안을 검토하고자 함
- 본 연구는 조세 분쟁의 예방과 특히 영세납세자 권리 보호의 실효성을 제고하기 위한 조세 분쟁 해소 제도 개선 방향 탐색을 목적으로 함
  - 상대적으로 쟁송 제도 이용의 장벽이 높고 행정 대응 역량이 제한될 수 있는 영세한 소규모 납세자의 특성과 청구 금액이 소액인 점을 고려하여, 조정·중재 등 대체적 분쟁 해결 절차를 비롯한 다양한 사전적 권리구제 수단이 분쟁을 예방하고 조기에 해결할 수 있는 기능을 갖는지 검토함
  - 아울러 사전적 절차들이 국내의 기존 비쟁송적 권리 보호 제도나 사전적 판단 제도의 운용 경험과 구조를 보다 적극적으로 활용할 가능성을 분석하고, 이를 통해 실질적인 납세자 보호와 조세 행정의 효율성 강화를 동시에 달성할 수 있는 정책적 시사점을 도출하고자 함

## 2. 연구 방법 및 구성

- 본 연구는 국내 법령 및 제도의 구조적 분석, 통계자료를 기반으로 한 제도 활용 현황과 미국, 영국, 독일, 프랑스 등 주요국의 과세처분 전·후 권리구제 및 분쟁 예방 제도에 대한 비교법적 분석을 통해 제도적 개선 가능성과 정책적 타당성에 대한 논거를 제시함
  - 조사 대상 국가의 선정은 조세 행정의 안정성과 납세자 권익 보호 장치를 균형 있게 운영하며, 제도 설계에 있어 우리나라와의 비교를 통해 정책적 함의를 제공할 수 있는지를 기준으로 선정하였음

- 특히 미국과 영국은 조세 분야에서 분쟁 예방 및 신속한 해결을 위한 대체적 분쟁 해결 제도를 적극 활용하고 있는 국가로서 사전 분쟁 예방 제도가 잘 발달되어 있으며, 독일과 프랑스는 조세 행정 내 협의 절차와 이의 제기 시스템이 제도화되어 있어 조세법률주의와 절차적 정당성 확보라는 측면에서 중요한 시사점을 제공함
- 제Ⅱ장에서는 우리나라의 현행 과세 전·후 조세 분쟁 해결 제도와 운영 현황을 분석함
- 제Ⅲ장에서는 주요 해외 사례를 조세 행정상 ADR 및 유사 제도를 중심으로 비교·정리함
- 제Ⅳ장에서는 이상에서 살펴본 내용이 우리나라에 주는 시사점과 제도 개선의 가능성을 검토함

## II. 우리나라의 현행 제도 및 현황 분석

### 1. 조세 분쟁의 현황

#### 가. 조세 분쟁의 개념과 특수성

- 조세 분쟁은 조세의 부과·징수와 관련하여 납세자와 과세관청 간에 발생하는 사실관계나 법률관계(실체·절차)에 대한 이견으로 발생하는데, 이는 사실의 인식 차이와 조세법 해석·적용, 납세자 권리 보장 등 다양한 층위에서 발생할 수 있음
  - 쟁송의 대상이 되는 분쟁은 사실관계나 법률해석의 견해가 충돌하여 외부적으로 표출된 상태를 의미하며 특정한 권리·의무 또는 법률관계에 대해 법적으로 해결되어야 할 다툼이 존재함을 의미함
  - 조세 분쟁의 범위는 처분을 근거로 과세 여부, 과세표준 산정, 세율의 적용, 세액의 결정 및 징수 등 조세 행정의 전 과정에서 발생할 수 있으며 조세법률과 사실관계 판단과 「조세법」상 권리의 차이에서 비롯된 갈등을 의미함
- 조세 채무의 성립과 내용은 조세법률주의에 따라 「조세법」에 따라 결정되며 처분청은 법률이 정한 요건에 해당하는지 사실 관계를 확인해야 함
  - 조세 채무의 성립과 내용은 과세요건이 충족되는 일정 시점에 납세 의무가 성립하는 것을 전제로 하여, 조세 법규와 법률요건의 충족에 따라 성립됨<sup>1)</sup>

---

1) 「국세기본법」 제21조

- 또한 그에 부합하는 사실 관계를(소득, 재산, 행위의 존재 등) 근거로 판단하여야 하며 명칭이나 형식과 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용하여야 함<sup>2)</sup>
- (공법적 권력관계) 조세 분쟁은 과세관청이 국가의 공권력을 바탕으로 납세자에게 부과하여 일방적 법적 효과를 가지는 행정행위 및 필요한 처분을 받지 못한 부작위에 대해 납세자가 이에 불복하여 제기하는 구제 절차임<sup>3)</sup>
  - 과세처분과 조세 채무 관계는 조세 분쟁을 다른 법적 분쟁과 구분 짓는 핵심적 기준이 되며, 과세처분이 행정처분으로서의 성질을 가지는 한 이에 대해서는 행정심판, 행정소송 등 공법상의 불복절차를 통해 권리구제가 이루어짐<sup>4)</sup>
- 조세 분쟁 절차는 과세관청 내부의 자기 시정 단계부터 외부 독립기구의 행정적 판단(행정심판), 그리고 법원에 의한 사법적 구제(행정소송)까지 단계적으로 구성되어 있음
  - 조세 쟁송 구조는 과세전적부심사청구(임의) → 이의신청(임의) → 국세청 심사청구·감사원 심사청구·조세심판원 심판청구 중 하나 → 행정법원 → 고등법원 → 대법원까지 단계가 많고, 같은 단계에서도 여러 개의 절차가 중복됨<sup>5)</sup>
  - 소송 전 임의 절차인 ‘과세전적부심사’는 과세처분 전 과세관청에 소명하여 권리를 구제받을 수 있는 납세자의 권익 보호뿐만 아니라, 과세관청 스스로 오류 시정을 통해 납세자와의 분쟁을 조기 해소할 수 있는 자기 통제 장치로 이용되고 있음<sup>6)</sup>
  - 조세심판원에 의한 ‘심판청구’는 과세관청 외부에 설치된 독립적·전문적 기관에 의한 판단을 통해 보다 객관적인 외부 통제 기능을 받고자 도입됨
  - 행정법원 등 사법부에서의 ‘행정소송’은 「헌법」상 재판청구권에 따라 법률에 근거한 사법적 판단이 이루어지는 최종적 납세자의 권리구제 수단으로 작용함

2) 「국세기본법」 제14조

3) 「국세기본법」 제55조

4) 「국세기본법」 제55조

5) 김석환·이중교, 「납세자 권리구제제도의 현주소와 개선 정책토론회 - 조세불복 통합심판기구 설치 제안」, 『세무와 회계연구』, 2025, p. 20.

6) 김무열, 『국세행정 불복절차의 문제점과 개선방안』, 한국조세재정연구원, 2021, p. 83.

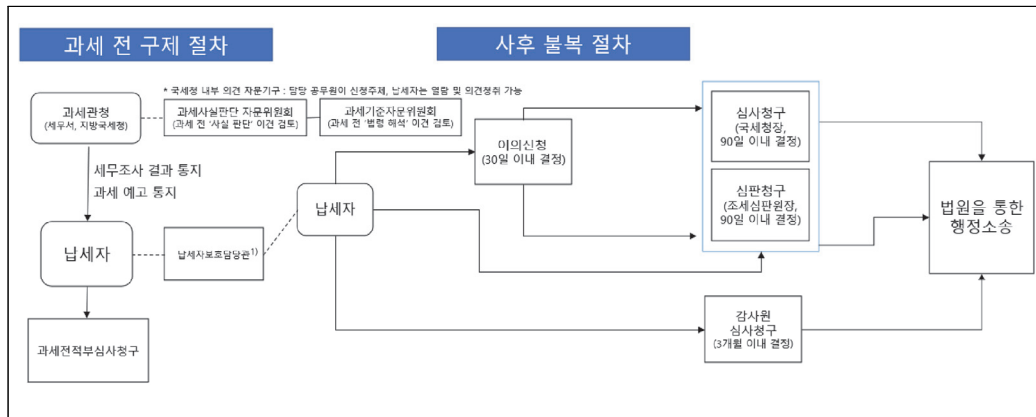
- (필요적 전치주의) 조세 소송 이전에 이루어지는 행정적 불복절차는 행정부 내 전문성을 갖춘 단계적 전심 제도로서, 과세처분의 적정성을 사전에 검토하고 사법절차에 앞서 분쟁을 해결하기 위한 절차적 기능을 수행함
  - 조세의 전문성과 특수성에 따라 필요적 전치주의가 적용되어 납세자는 반드시 행정심판(심사청구, 심판청구 등)을 거친 후에만 행정소송을 제기할 수 있음
  - 행정청의 처분, 부작위 이후 소송 이전 단계의 불복절차는 이의신청, 국세청 심사청구, 조세심판원 심판청구, 감사원 심사청구로 구분되며, 각각 「국세기본법」 및 「감사원법」에 근거하여 운영됨
  - 불복 대상은 권리 또는 이익을 침해한 위법 또는 부당한 처분 및 부작위이며, 각 청구·신청 기관이 다름
  - 행정적 전심 제도는 각 단심제이며 이의신청을 제외한 심사, 심판청구는 필요적 전치주의가 적용되어 사법적 구제에 앞서 행정적 심리를 거치게 되어 있음
  
- 조세 불복절차는 과세 전 단계의 임의적 구제 수단인 과세전적부심사청구를 시작으로, 과세처분 이후 이의신청과 심사·심판청구 등을 선택할 수 있는 행정적 구제 수단으로 구성되며, 각 절차는 분쟁의 성격과 납세자의 전략적 판단에 따라 선택적으로 활용됨
  - ‘과세전적부심사청구’는 임의적 절차로, 납세자의 전적인 판단에 따라 자율적으로 선택할 수 있는 사전 권리구제 절차로서 과세 예고 통지 단계, 세무조사 예고 단계에서 제기하여 선제 대응하고자 마련됨
  - ‘이의신청’은 과세처분 이후에 활용될 수 있으며, 간단한 사안의 조기 해결, 처분청의 자율 시정 유도, 향후 심사·심판 대비를 위한 전략적 절차로 활용됨
    - 즉 처분에 이의 있는 자가 신청할 수 있다는 요건을 두어 필요적 전심인 심사·심판 단계로 가는 전제조건이 되지 않음
  - 이의신청 후 납세자는 ‘심사청구(국세청)’, ‘심판청구(조세심판원)’, ‘심사청구(감사원)’ 중 하나를 선택할 수 있으며, 외부 기관인 조세심판원을 통한 전문적 판단이 가능한 점에서 상대적으로 심판청구를 택하는 비중이 높음

〈표 II-1〉 행정소송 전 국세 행정 불복 제도

구분	이의신청	국세 심사	조세심판	감사원 심사
근거 규정	「국세기본법」			「감사원법」
심급 체계	단심제			
청구 기간	처분이 있음을 안 날 또는 처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날부터 90일 이내			심사청구의 원인이 되는 행위가 있음을 안 날부터 90일, 그 행위가 있는 날부터 180일 이내
불복 대상	「국세기본법」 및 세법에 따른 처분으로서 위법·부당한 처분 또는 부작위			
재결 효력	-	-	기속력 있음	-
불복 기관 (심판기관)	국세심사위원회	국세심사위원회	조세심판원	감사원
재결청 소속 및 인사·조직 유형	지방 국세청, 세무서	국세청	국무총리	-
전치주의	임의적	필수적		

자료: 김무열, 『국세행정불복절차의 문제점과 개선방안』, 한국조세재정연구원, 2021, pp. 32~33. 저자 수정

[그림 II-1] 국세 권리구제 절차의 종합적 흐름



주: 1) 납세자보호담당관이란 세금의 부과·징수 또는 세무조사 과정에서 납세자의 고충·애로사항을 적극적으로 해결하는 국세 전문 민원조사관(옴부즈만)임. 현재 납세자의 권익 침해사항을 심의하는 납세자보호의원회를 국세청·지방청·세무서에 설치하여 운영 중임  
 자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

- (불복 제도의 구조와 행정부담) 이의신청을 포함한 분쟁에 따른 불복절차들은 대개 일방의 인용(승소)과 기각(패소)으로 귀결되며, 이에 따라 인용된 당사자에게는 이익이 되지만, 기각된 일방에게는 불이익이 됨<sup>7)</sup>
  - 승패 중심의 구조는 분쟁을 조정이나 합의보다 결정 중심으로 해결하여, 불복절차의 단계적·중복적 이용 및 쟁점 장기화를 초래할 수 있음
  - 특히 조세 불복 사건이 지속적으로 누적되면서 처리기관의 처리 지연 문제가 심화하고 있으며, 이에 따라 심사·심판 등 담당 기관의 행정부담 또한 구조적으로 증가함
  - 또한 납세자로서는 분쟁 장기화로 인해 권리구제의 지연과 법적 불확실성이 지속될 수 있으며, 이는 불복 제도의 정당성을 약화하여 조세 행정 전반에 대한 신뢰에도 부정적인 영향을 미치고 있음
  
- (반복성과 비효율성) 조세 분쟁은 기술적·전문적 영역으로 과세 행위가 대량적·정기적으로 발생한다는 구조적 특성으로 인해 유사한 쟁점이 반복적으로 발생하는 경향이 있음<sup>8)</sup>
  - 조세법률관계는 기술적이고 복잡하며, 대량의 사건이 주기적으로 반복<sup>9)</sup>되는 구조적 특성을 가짐
  - 특히 소득세, 부가가치세 등 대중적인 세목에서 분쟁이 집중되는 경향이 있으며, 이러한 반복적 분쟁의 누적은 행정력 낭비와 납세자 권익 침해로 이어질 수 있음

## 나. 소액·영세납세자 조세 분쟁 제도별 현황

- 「국세기본법」상 ‘영세납세자’에 대한 명문 규정은 존재하지 않으나, 실무적으로는 경제적 사정 등으로 인해 세무대리인을 선임하기 어려운 납세자를 지칭하며 국선대리인 지원제도 등 관련 제도 운영 시 다음과 같은 기준이 활용되고 있음

7) 최정희, 『세법상 조정제도의 도입에 관한 연구』, 2023, p. 137.

8) 강석규, 『조세법 쟁론』, 2024, p. 383.

9) 임재범, 『조세불복제도 전면 개편방안 - 납세자 권리구제와 자율적 행정통제 기능의 효율성 제고를 위해 -』, 2024. p. 111.

- (국선대리인 제도) 청구세액이 5천만원 이하인 경우 등 대통령령으로 정한 요건을 충족하는 납세자는 국선대리인 선임 지원을 신청할 수 있음<sup>10)</sup>
  - 개인의 경우 종합소득금액이 5천만원 이하이고, 소유 재산가액이 5억원 이하인 경우
  - 법인의 경우 수입금액이 3억원 이하이며, 자산가액이 5억원 이하인 비상장·비계열 내국법인에 한함
  - 상속세, 증여세, 종합부동산세가 아닌 세목에 대한 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구 또는 심판청구인 경우
- (장부 기준 및 부가가치세 적용 기준) 매출액 기준으로 분류되는 간편 장부 대상자 또는 「부가가치세법」상 간이과세자에 해당하는 경우, 일반적으로 영세납세자로 간주되어 지원 대상이 됨
- 영세중소법인의 기준(영세납세자지원단 적용) 수입금액 3억원 이하, 자산총액 5억원 이하, 자본금 5천만원 이하의 비상장 비계열 영리 내국법인을 대상으로 함
  - 단 소비성 서비스업, 부동산임대업 등 일부 업종은 제외됨
- (소액심판 사건) 심판청구에 대하여 조세심판관회의 심리를 거치는 것이 원칙이나 ‘대통령령으로 정하는 소액이거나 경미한 것’일 경우나 청구 기간이 지난 후 심판청구를 받을 시 심판관회의를 거치지 않고 주심 조세심판관 심리로 결정이 가능함<sup>11)</sup>
- 소액·경미한 것으로 분류된 심판청구의 경우 회의를 생략하고 심판관의 심리로 결정하여 처리하고 있으며 이에 적용되는 사유는 다음과 같음
  - 심판청구 금액이 5천만원(지방세는 2천만원) 미만인 사건 중, 법령 해석을 요하지 않거나 이미 동일·유사한 선례가 존재하는 경우
  - 과세표준 또는 세액의 결정 외 사건 중, 유사한 청구에 대해 이미 조세심판관회의가 의결한 사례가 있는 경우

10) 「국세기본법」 제59조의2

11) 「국세기본법」 제78조

- 과세처분 전·후 조세 분쟁 권리구제 제도는 단계별 성격에 따라 인용률과 접수 건수가 상이하게 나타나며, 특히 소액 사건이 전체에서 상당한 비중을 차지하는 것으로 확인됨
- 2024년도 조세 분쟁 권리구제 절차별 현황을 종합하면 사전적 권리구제 절차인 과세전적부심사는 상대적으로 높은 인용률을 보이며, 후 단계인 심사청구와 심판청구로 갈수록 인용률이 낮아지는 경향이 확인됨
- 전체 접수 건수에서는 심판청구가 가장 많고, 심사청구는 상대적으로 적은 규모에 그치고 있으며, 이는 납세자들이 직접 심판청구 절차를 선택하는 비중이 높음을 시사함
- 아울러 소액 사건 비중이 전체적으로 절반 이상을 차지하고 있으며, 특히 2024년도 심사청구 단계에서는 소액 사건 집중도가 두드러짐
- 이는 영세납세자의 권리구제 수요가 상당하다는 점을 보여주는 동시에, 제도 운영에서 이들 납세자에 대한 절차적 배려가 중요함을 의미함

〈표 II-2〉 2024년도 사전·사후 권리구제제도 통합 표

(단위: 건)

구분	과세전적부심사	이의신청	심사청구	심판청구
접수 건수	2,159	2,850	730	6,035
처리 건수	2,124	2,797	719	6,274
전체 인용률	19.9%	20.2%	14.7%	13.9%
5천만원 이하 소액 건수 비중 (1천만원 이하)	44.3% (19.7%)	55% (31.8%)	75.5% (63.6%)	53.4% (자료없음)

주: 본 자료는 보고서 작성 시점 가장 최근 통계 연도인 2024년 현황을 기초로 분석한 것으로, 최신 수치를 통해 현행 제도 운영 현황을 파악하는 데 목적을 둠

자료: 국세통계포털 Tasis, 2024년도 「과세전적부심사청구 처리 현황」; 「이의신청 처리 현황」; 「심사청구 처리 현황」; 국무총리 조세심판원, 「2024 조세심판통계연보」, 2025. 4. 3. 참고하여 저자 작성

1) 과세전적부심사청구

- 과세 전 권리구제 수단인 과세전적부심사청구는 세무조사 결과 통지 또는 과세예고통지 단계에서 납세자가 선택적으로 활용할 수 있는 절차로, 일정한 권리구제 기능을 수행하고 있음
- 2020년부터 2024년까지 과세전적부심사청구 건수는 연평균 약 2천건 수준이며, 전체 세무조사 결과 통지 및 과세 예고통지 대비 약 0.6% 내외의 청구 비율을 보이고 있음
- 채택률은 대체로 20% 내외에 머무르고 있으며, 과세전적부심사청구 단계에서의 결정에 법적 구속력이 없는 점 등을 고려할 때 절차적 실효성 측면에서 납세자의 기대에 부합하지 않는 부분도 있는 것으로 해석될 여지가 있음

〈표 II-3〉 과세전적부심사청구 처리 현황

(단위: 건, %)

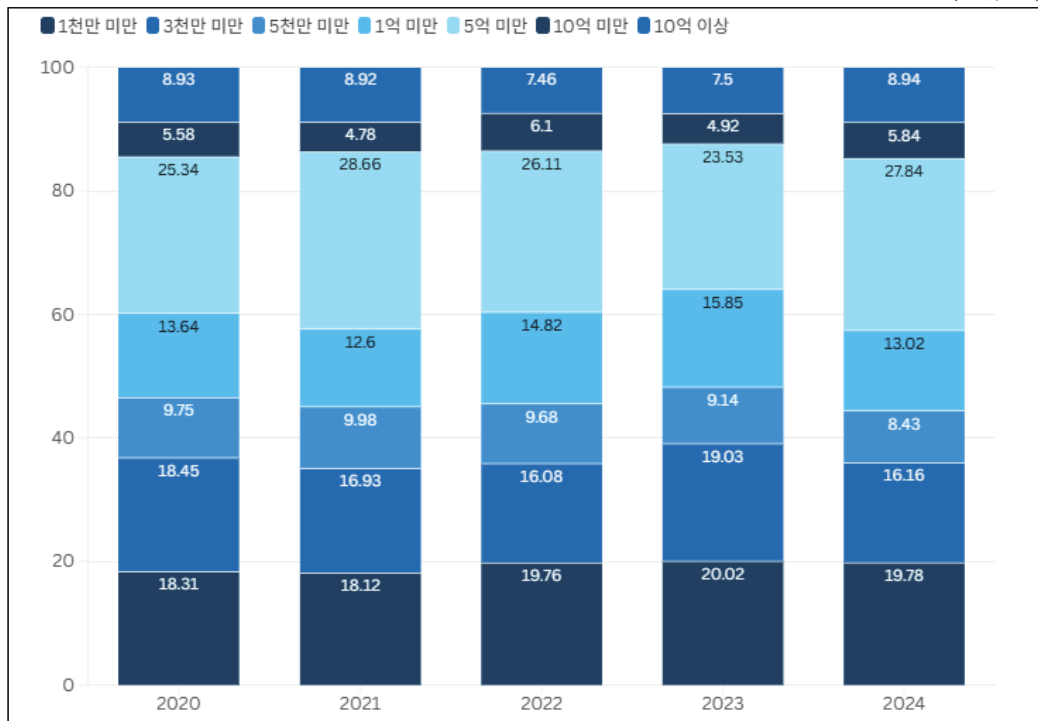
구분	세무조사 결과 및 과세 예고통지 건수	처리 대상 건수 <sup>1)</sup> (당해 접수)	통지 건수 대비 접수 비율	채택 건수 <sup>2)</sup>	채택률
2020년	277,235	2,206	0.8	498	22.9
2021년	310,171	2,174	0.7	490	21.9
2022년	335,061	1,984	0.6	431	21.2
2023년	350,674	2,133	0.6	438	20.5
2024년	335,366	2,159	0.6	423	19.9

주: 1) 처리 대상 건수: 국세청 국세심사위원회 심의 등을 거쳐 결정한 건수  
 2) 채택 건수: 납세자의 주장을 받아들여 인정한 건수(일부 채택, 재조사 포함)  
 자료 : 국세통계포털 TASIS, 「과세전적부심사청구 처리 현황 I, II」, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>, 검색일자: 2025. 5. 21.

- 과세전적부심사청구는 매년 3천만원 미만 청구세액 소액 구간 접수 비율이 전체 약 35% 정도로 가장 높은 비중을 보이며, 이 중에서도 ‘1천만원 미만’ 구간이 매년 전체 접수 건수의 약 18~20%를 꾸준히 유지하고 있음
- 과세전적부심사청구 전체 접수 대비 1천만원 미만 구간을 포함한 3천만원 미만 구간은 전체 청구세액 건수의 약 35~40% 수준으로, 다른 금액대보다 가장 높은 비중을 지속적으로 유지함
- 전체적으로 금액이 높을수록 비율이 낮고, 중하위 구간에 집중되고 있으며 과세전적부심사는 실제 불복보다는 간단한 절차를 통한 조정 여지가 있으므로, 실익이 비교적 작은 건에서 더 유효하게 인식됨

[그림 II-2] 과세전적부심사청구 금액별 당해 접수 건수 비율

(단위: %)



자료: TASIC 국제통계포털, 「과세전적부심사청구 처리 현황 I」, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/wobsquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>, 검색일자: 2025. 5. 23.

- 5천만원 미만 소액 사건은 과세전적부심사청구 처리 절차의 주요 대상이며, 이 중 특히 1천만원 미만 사건의 경우 채택률이 평균보다 일관되게 낮음을 확인할 수 있음
- 과세전적부심사청구 처리 건수에서 청구 세액 5천만원 미만은 전체 처리 건수의 절반 이상을 차지하는 주요 범주임에도 불구하고, 채택률은 상대적으로 저조한 수준을 지속하고 있음
- 특히 1천만원 미만 청구 사건의 채택률은 2020년 이후 매년 11~16% 수준에 머물러, 소액 사건 전체 평균보다도 일관되게 낮은 경향을 보임

〈표 II-4〉 과세전적부심사청구 금액별 처리 현황

(단위: 건, %)

청구세액 구간	2020년		2021년		2022년		2023년		2024년	
	처리 건수	채택률	처리 건수	채택률	처리 건수	채택률	처리 건수	채택률	처리 건수	채택률
1천만원 미만	386	16.3	418	15.6	434	11.9	424	13.9	400	11.3
1천~3천만원 미만	393	22.1	397	20.4	365	18.4	404	15.3	346	16.8
3천~5천만원 미만	213	23	223	22.9	217	22.9	194	17	194	16.5
5천~1억원 미만	306	24.5	275	21.8	333	22.8	315	19.4	305	22
1억~5억원 미만	574	25.4	621	22.2	597	24.9	497	21.7	594	17
5억~10억원 미만	114	28.9	111	24.3	135	27.4	114	25.4	114	30.7
10억원 이상	189	23.8	195	34.9	208	29.7	184	46.7	171	49.7
전체	2,175	22.9	2,240	21.9	2,035	21.2	2,132	20.5	2,124	19.9

자료: TASIIS 국세통계포털, 「과세전적부심사청구 처리 현황II」, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>, 검색일자: 2025. 5. 23.

## 2) 이의신청

- 이의신청은 전체 처리 건수가 감소 추세를 보이는 가운데, 1천만원 미만 소액 사건이 다수를 차지하나 채택률은 여전히 저조한 수준에 머물고 있음
  - 이의신청 처리 현황을 보면 전체 처리 건수는 2020년 3,630건에서 2024년 2,797건으로 점차 감소하는 추세임
  - 청구세액 구간별로는 1천만원 미만 사건이 가장 큰 비중을 차지하나, 채택률은 10% 내외로 낮은 수준을 보임
    - 다만 현행 통계는 낮은 채택률의 구체적 원인이나 분쟁의 성격(사실 판단·법리 판단)을 식별하기 어려운 한계를 보임

〈표 II-5〉 이의신청 처리 현황(2020~2024년)

(단위: 건, %)

청구세액 구간	2020년		2021년		2022년		2023년		2024년	
	처리 건수	채택률	처리 건수	채택률	처리 건수	채택률	처리 건수	채택률	처리 건수	채택률
1천만원 미만	1,569	7.2	1,544	9.7	1,475	8	925	7.9	891	14
3천만원 미만	498	19.5	682	23.1	736	11.8	450	17.1	411	25.1
5천만원 미만	248	23	348	22.5	319	12.5	285	16.8	237	24.5
1억원 미만	390	23.1	480	24.4	451	16.6	355	20.8	342	21.9
5억원 미만	656	23.6	850	25.4	750	18.4	649	23.3	632	23.1
10억원 미만	130	21.5	162	17.9	145	21.4	113	22.1	131	22.1
10억원 이상	139	12.2	178	15.3	107	29	135	13.3	153	18.3
전체	3,630	15.3	3,083	18.8	3,983	13.1	2,912	16	2,797	20.2

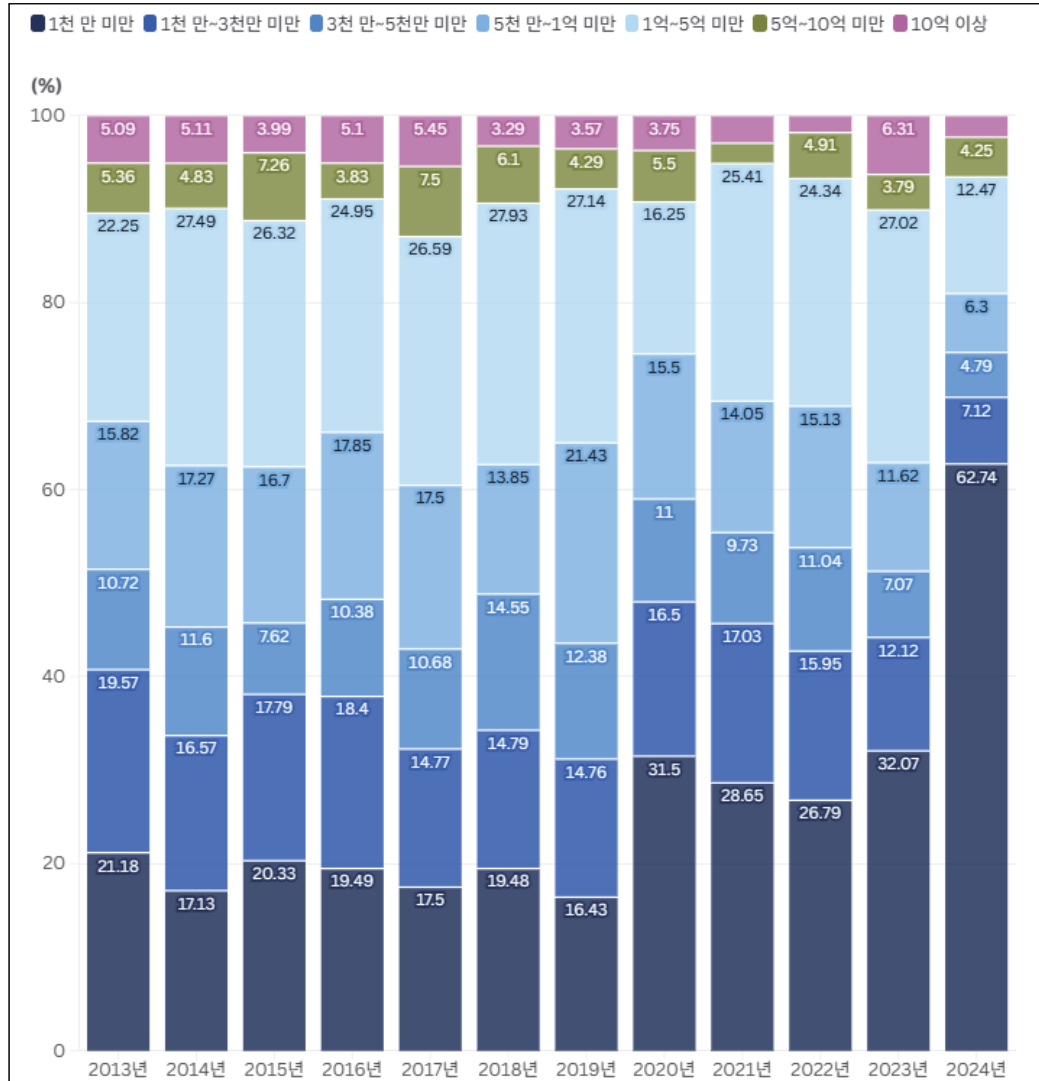
자료: TASIC 국세통계포털, 「이의신청 처리 현황II」, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>, 검색일자: 2025. 5. 20.

### 3) 심사청구

- 조세 심사청구의 '3천만원 미만' 접수 건수 비중은 2020년 이후 40% 이상을 차지하고 있으며, 2024년에는 총 730건 중 약 69%가 3천만원 미만을 차지하는 등 비교적 소액 중심 접수 경향이 뚜렷하게 나타남
  - 심사청구 접수 건수는 2013년(총 746건) 이후 전반적인 감소세를 보이다가, 2022년(총 489건)을 기점으로 다시 증가하는 추세임
    - 2024년에는 총 730건으로, 이는 2014년 이후 가장 높은 수치를 기록하여 납세자의 권리구제 수요가 높아지고 있음을 시사함
  - 세액별로는 '1천만원 미만' 및 '3천만원 미만' 구간이 지속적으로 가장 큰 비중을 차지하고 있음
    - 특히 2024년에는 '1천만원 미만'이 458건, '3천만원 미만'이 52건으로 전체 접수의 약 69%를 차지하여 소액 과세처분에 대한 납세자의 불복 및 행정적 대응이 집중되고 있음
  - 전체적으로 보면 심사청구는 소액 위주의 대량 접수와 고액 위주의 전략적 조세 대응이 공존하는 구조로 판단됨
    - 이에 따라 세액별 특성과 행정 부담을 고려한 심사 절차의 이원화 등 차등화 절차 설계가 필요함
- 심사청구에서 비교적 소액인 구간(특히 1천만원 미만 및 3천만원 미만)에 집중적으로 각하 비율이 높게 나타남
  - 이는 비교적 소액 분쟁에서 권리구제를 원하는 납세자가 조세 불복절차를 실질적으로 이용하는 데 형식 요건이 제도적 진입 장벽으로 작용함을 시사함
  - 다수의 건이 형식적 사유로 종결되는 점은 납세자의 권리 보장을 실질적으로 달성하기 위한 절차적 접근성 개선이 요구된다는 점을 암시함
  - 특히 청구세액이 적은 구간에 집중된 이러한 경향은 조세 쟁송이 고액 위주로만 작동하는 것이 아니라, 소액·소규모 납세자층에서도 권리구제 수요가 분명히 존재한다는 것을 보여줌

[그림 II-3] 조세 심사청구 연도 및 금액별 접수 비율

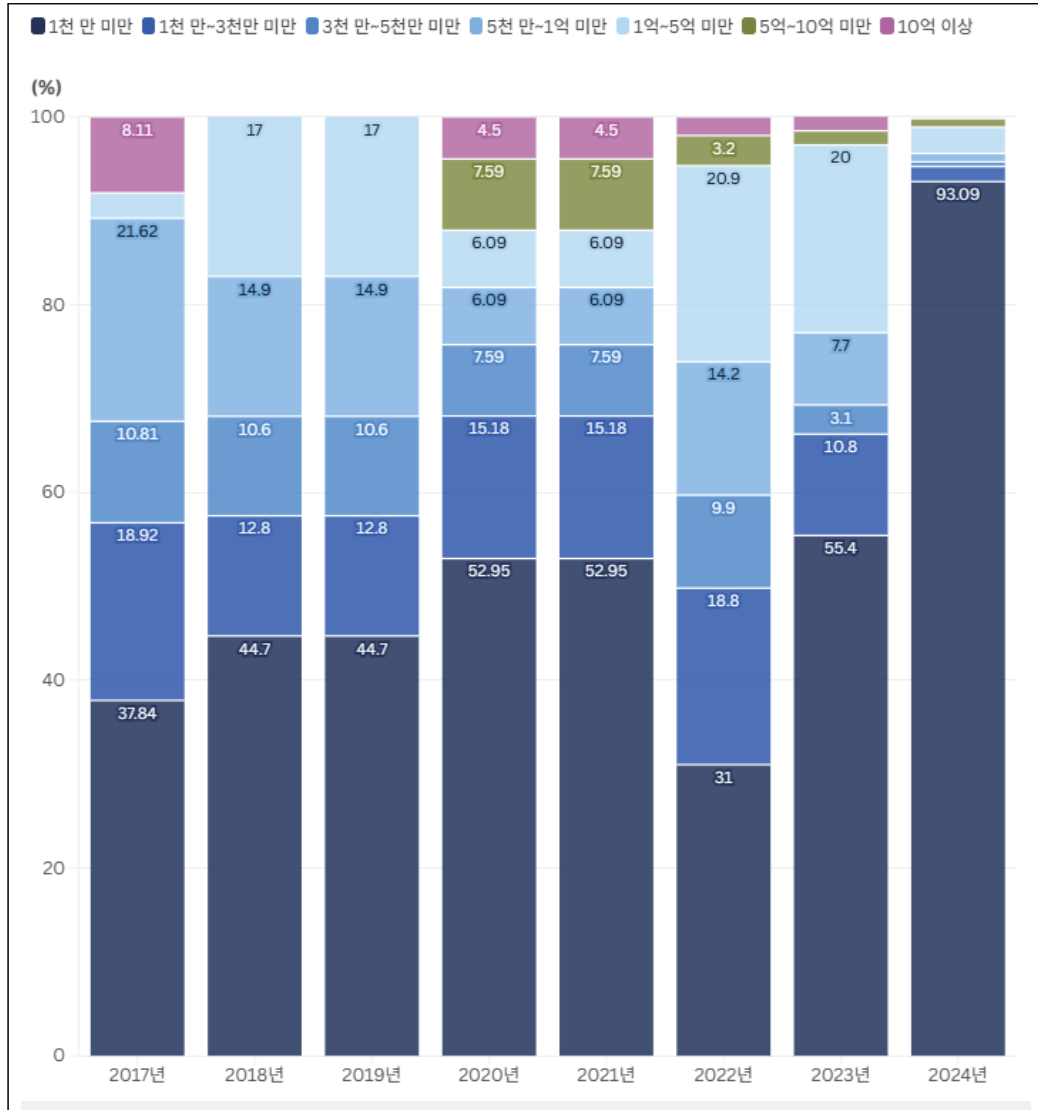
(단위: %, 청구 세액 범위별)



자료: TASIC 국세통계포털, 「심사청구 처리현황 I」, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>, 검색일자:2025. 5. 23.

[그림 II-4] 조세 심사청구 세액별 각하 비율

(단위: %)



자료: TASIS 국세통계포털, 「심사청구 처리 현황 I」, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>, 검색일자: 2025. 5. 26.

## 4) 심판청구

- 최근 5년간 심판청구에서 3천만원 이하 소액 사건 건수는 전체 처리 건수의 절반 이상을 차지하며, 각하 비율 또한 다른 구간에 비해 높은 수준을 보임
  - 최근 5개년 심판청구 통계에 따르면 청구 세액 3천만원 미만 소액 사건은 매년 전체 전체 처리 건수의 절반 가까이 차지하며, 2020년 64%, 2023년 62%, 2024년 46%를 기록함
  - 소액 사건은 전체 사건에서 높은 비중을 차지할 뿐 아니라 세액별 접수 건수 대비 각하 건수 또한 가장 큰 비율을 차지하였으며, 최근 5년간 3천만원 이상 청구건 대비 꾸준히 높은 수준을 보여줌

〈표 II-6〉 심판청구 처리 현황(세액별 각하 비율)

청구세액 구간	2020년	2021년	2022년	2023년	2024년
	각하 비율 (각하 건수/ 처리 건수)	각하 비율 (각하 건수/ 처리 건수)	각하 비율 (각하 건수/ 처리 건수)	각하 비율 (각하 건수/ 처리 건수)	각하 비율 (각하 건수/ 처리 건수)
3천만원 미만	49% (2,737/5,547)	14% (3,070/419)	38% (1,848/4,898)	22% (1,477/6,676)	12% (343/2,871)
1억원 미만	7% (68/955)	8% (76/1,006)	8% (151/1,809)	8% (135/1,721)	6% (73/1,152)
5억원 미만	4% (56/1,304)	5% (63/1,287)	7% (99/1,492)	5% (68/1,454)	7% (88/1,346)
10억원 미만	7% (20/293)	6% (22/354)	6% (22/374)	5% (18/361)	6% (20/332)
50억원 미만	5% (17/369)	5% (24/458)	6% (32/497)	5% (20/413)	7% (29/390)
50억원 이상	5% (7/142)	3% (5/159)	3% (4/131)	5% (8/168)	3% (6/183)
전체	34% (2,905/8,612)	10% (609/6,334)	23% (2,156/9,201)	16% (1,726/10,793)	9% (559/6,274)

자료: 국무총리 조세심판원, 「2024 조세심판통계연보」, 2025. 4. 3., PP. 40~44.

## 2. 처분 전 단계에서의 분쟁 해소 수단

### 가. 과세전적부심사청구

- 「국세기본법」에 근거한 ‘과세전적부심사제도’는 과세처분 전 단계인 과세 예고 및 세무조사 결과 통지 단계에서 이의가 있는 납세자의 신청으로 적부 판단을 요청하는 사전 구제 제도로 청구 사항을 심의 및 의결하기 위한 국세심사위원회를 두고 있으며 법적 구속력은 부재함<sup>12)</sup>
- (법령 근거) 「국세기본법」에 근거하여 과세예고통지를 받은 납세자가 과세 전 단계에서 과세의 적정성에 대해 심사를 요청할 수 있도록 규정하며, 국세심사위원회의 구성 및 운영에 관한 사항은 「국세기본법 시행령」에서 정하고 있음
- (신청 주체) 과세전적부심사청구는 과세예고통지 등을 받은 고충 또는 권리침해를 주장하는 납세자 본인의 신청이나 세무대리인을 통한 대리 신청이 가능함
- (신청 방식) 통지를 받은 납세자인 청구인은 예고통지를 한 세무서장, 지방국세청장에게 인적 사항과 심사청구 대상 통지를 받은 날짜, 청구세액, 청구 내용 및 이유를 적은 청구서를 제출하여 신청함<sup>13)</sup>
- (적용단계) 과세전적부심사청구는 납세자가 과세 예고통지를 받은 날부터 30일 이내에 그 적법성 여부에 대해 제기할 수 있는, 과세처분 전에 활용할 수 있는 사전 권리 구제 제도임<sup>14)</sup>
  - 즉 과세 전 단계에서의 구제 절차로서, 향후 행정 불복절차(이의신청·심사·심판) 이전의 사전적 행정 심사 단계에 해당함
- (대상범위) 과세 예고통지 또는 세무조사 결과 통지된 사안으로서, 그에 따른 납부 고지세액이 100만원 이상인 경우 청구 대상이 되나, 법령에서 정하는 다음의 일부 사안은 청구 대상에서 제외됨<sup>15)</sup>

12) 「국세기본법」 제81조의15

13) 「국세기본법 시행령」 제64조의15

14) 상동

- (제외 대상) 징수와 관련된 경우, 「조세범 처벌법」 위반으로 인한 고발이 있는 경우, 세무조사 결과 통지 및 과세 예고통지를 하는 날부터 국세 부과 제척기간의 만료일까지 기간이 3개월 이하인 경우, 조세조약에 따른 상호 합의 절차 개시 요청이 있는 경우 등이 과세전적부심사청구 제외 대상이 됨
- (위원회 구성) 국세심사위원회는 위원장 1인을 포함한 다음 각 기관별 구성 기준에 따라 구성됨<sup>16)</sup>
  - 세무서: 위원장(세무서장) 포함, 25명 이내
  - 지방국세청: 위원장(지방국세청장) 포함, 32명 이내
  - 국세청 본청: 위원장(국세청차장) 포함, 41명 이내
- 민간위원은 법률 또는 회계에 관한 학식과 경험이 풍부한 자로 위촉되며 최근 3년 내 국세청 근무자 등은 위촉할 수 없도록 하여 공정한 직무 수행을 위한 제한 요건을 둠
- 회의는 개최 시 세무서 6명, 지방국세청 8명, 국세청 10명으로 기관별 기준을 두고 있으며, 회의 참석자 수 중 과반수의 민간위원을 포함하여야 함
- 국세심사위원회의 심사를 거쳐 세무서장이 과세의 적정성 여부를 판단하고, 그 결과에 따라 과세 여부가 최종 결정됨<sup>17)</sup>
- 납세자가 의견 진술을 하고자 하는 경우 청구서에 의견 진술을 하겠다는 뜻을 기재하거나 국세심사위원회 회의 개최 전일까지 위원장에게 신청하면 의견 진술할 수 있음<sup>18)</sup>
- (결정 결과) 과세전적부심사는 채택, 불채택, 심사 제외로 결정<sup>19)</sup>
  - 채택 결정: 청구가 이유 있다고 인정되는 때(다만 일부가 인정될 경우는 일부 채택 결정)
  - 불채택 결정: 청구가 이유 없다고 인정되는 때
  - 심사 제외(거부) 결정: 청구 기간을 초과하였거나, 보완 요구 기간 내에 보완하지

15) 「국세기본법」 제81조의15

16) 「국세기본법」 시행령 제53조

17) 「국세기본법」 제66조의2

18) 「국세심사사무처리규정」 제27조

19) 김무열, 『국세행정불복절차의 문제점과 개선방안』, 한국조세재정연구원, 2021, p. 8.

아니한 때

- 재조사 결정: 구체적인 채택의 범위를 정하기 위해 사실 관계 확인 등 추가조사가 필요한 경우

- 불채택 결정을 통지받았을 때 이의신청, 심사청구 또는 심판청구, 불복 청구 가능함
- (법적 구속력 부재) 세무조사 결과 통지나 과세예고통지 이후 납세자는 과세전적부 심사청구를 통해 사전적으로 이의 제기할 수 있으나, 이는 법적 구속력이 없으며 권리 의무에 직접 영향을 미치지 않음<sup>20)</sup>
- 즉 과세전적부심사청구는 납세자가 과세처분 사전단계에서 의견을 제출하고 이를 바탕으로 과세관청이 재검토하는 절차로, 과세처분을 확정하기 전의 절차에 해당하며, 그 결정에 법적 구속력이 없음<sup>21)</sup>

## 나. 과세사실판단자문제도

- 운영 방식이 유사한 두 제도(과세기준자문제도 및 과세사실판단자문제도) 중 법리적 쟁점보다는 사실 관계 판단에 중점을 둔 과세사실판단자문제도에 한정하여 절차적·실무적 의미를 중심으로 분석함
  - ‘과세기준자문제도’는 조사 과정에서 납세자의 이견이나 법령 해석상 단독 판단이 곤란한 사항을 다루는 제도이나, 본 보고서는 법리적 쟁점보다는 사실 관계 판단에 중점을 둔 ‘과세사실판단자문제도’만 서술함
  - 두 제도는 위원회 운영 방식이 유사하나, 본 연구에서는 사실판단자문위원회가 가지는 절차적·행정적 의미에 초점을 둠
- 과세사실판단자문위원회(이하 과판위)는 법적 구속력은 없으나, 과세 실무상 중요한 사실 판단형 쟁점에 대해 조기 자문을 통한 분쟁 예방, 과세 품질 향상, 납세자 권리 보장 기능을 수행함

20) 「국세기본법」 제81조의15

21) 상동

- (법령 근거) 과판위는 국세청 훈령인 「과세사실판단지문사무처리규정」에 근거하여 국세 공무원이 세무조사 등 업무처리 과정에서 발생한 과세 쟁점 사실에 대해 납세자와 이견이 있을 때 심의회를 통해 내부 전문가의 객관적인 판단을 회신받는 절차로서 과세 품질을 높이고 국세행정의 합리성을 도모하기 위한 국세청 내부 자문제도임
- (신청 주체 및 방식) 세무조사, 환급 업무 등 과세 쟁점이 발생하는 대상 업무를 직접 담당하는 세무 공무원이 자문을 신청할 수 있으며<sup>22)</sup> 신청인이 소속된 납세자보호담당관에게 자문신청서를 제출하는 방식으로 이루어짐
  - 다만 ① 쟁점별 세액이 100억원 이상이면 지방국세청장(납세자보호담당관)에게 ② 국세청 본청 소속 공무원의 자문이나 동일 쟁점에 대한 다수 사례 관련 사항인 경우에는 국세청장(심사2담당관)에게 신청함
- 자문신청은 '과세사실판단지문신청서' 및 '자문신청대상 검토표'를 작성하여 관련 증빙서류와 함께 제출하여야 하며, 쟁점 사실에 관한 신청인의 의견은 사전에 납세자(또는 그 대리인)에게 서면으로 제공하고 의견 교환 절차를 거쳐 그 내용을 충분히 반영하여야 함
- (신청 대상) 자문 신청은 다음 열거된 업무처리를 포함한 업무 중 과세 쟁점이 발생하였을 때 신청 가능함
  - 신청 대상 업무는 세무조사, 과세자료 처리, 환급, 체납처분 관련 업무(압류, 제2차 납세의무자 지정 등), 경정청구, 수정신고, 무신고 등과 관련된 결정, 본청 또는 지방국세청 감사임
- (제외 대상) 과세전적부심사청구가 가능한 세무조사 결과 등의 통지 이후는 자문 신청 대상에서 제외되는바, 실질적으로 사실관계 판단에 대한 사전심의 성격을 가지며 다음의 구체적인 사안에 대해서는 제외 사항을 열거함<sup>23)</sup>
  - 사전답변을 받은 법령 해석 사안, 이전가격이나 자산 평가 등 별도의 전문 위원회에서 다루는 사항, 불복 청구가 진행 중인 사안, 단순 업무 진행에 대한 사안 등이 제외됨

22) 「과세사실판단지문사무처리규정」 제11조

23) 「과세사실판단지문사무처리규정」 제10조

- (운영 및 절차) 과판위는 세무서, 지방국세청, 국세청 본청에 각각 설치되어 있으며, 내부 국세 공무원이 신청서를 작성해 납세자보호담당관에게 제출하면 내부위원으로 구성된 위원회가 심의·결정함<sup>24)</sup>
- (위원회) 위원장을 포함한 과반수 출석으로 위원회를 개의하며, 간사의 사건 설명, 위원의 질의 및 토론을 거쳐 출석 위원 과반수 찬성으로 결정을 의결함<sup>25)</sup>
- 위원 및 위원장은 '상정안건에 대한 의견서'를 작성하여 결정안을 선택하고, 해당 결정을 선택한 사유를 명시해야 함
- 회의는 비공개를 원칙으로 하나, 위원장이 필요하다고 인정하는 경우 신청인, 납세자, 관계인을 출석시켜 의견을 청취할 수 있음
  - 이 경우 출석 희망자는 사전에 '의견진술신청서'를 제출해야 함
- 과판위 개최 5일 전까지 납세자와 세무대리인에게 심의자료(과세쟁점사실조사서)를 송부해 '사전 열람' 할 수 있음<sup>26)</sup>
- 또한 자문 결과를 납세자에게도 직접 통지하는 '자문결과통지제도'를 운영하여 알 권리를 보장함<sup>27)</sup>
- (위원회 심의 대상) 심의 대상은 세무조사, 과세자료 처리, 환급업무 등에서 발생한 과세 쟁점 사실임
  - 즉 국세 공무원의 업무처리 과정에서 발생하는 과세 쟁점 사실의 판단에 납세자와 의견이 있을 때, 과세사실판단지문위원회의 자문을 거쳐 과세 방침을 결정하는 방식임
- (법적 효력) 위원회는 과세 불가, 일부 과세, 과세, 기타(판단 유보) 등으로 결정하며, 결정은 내부적 참고 자료로 활용되고 법적 구속력은 없음<sup>28)</sup>

---

24) 「과세사실판단지문사무처리규정」 제1조  
 25) 「과세사실판단지문사무처리규정」 제19조  
 26) 「과세사실판단지문사무처리규정」 제16조의2  
 27) 「과세사실판단지문사무처리규정」 제22조  
 28) 「과세사실판단지문사무처리규정」 제20조

## 다. 납세자권리보호제도와 고충 민원 처리

- 「국세기본법」을 근거로 한 납세자권리보호제도는 조세 관련 납세자의 권리를<sup>29)</sup> 보호하기 위한 제도로서 납세자보호담당관 제도, 고충 민원 처리 제도, 납세자보호위원회 운영 등을 훈령으로 내용을 두고 있음
  - (법령 근거) 납세자의 권리 보호 및 고충 민원 제도는 「국세기본법」의 ‘납세자의 권리’ 및 「국세기본법 시행령」과 「납세자보호사무처리규정」 등을 통해 규정하고 있음
  - 특히 납세자보호담당관 및 납세자보호위원회 운영, 고충 민원의 처리 절차 및 신청 요건 등은 국세청 훈령을 통해 구체화함<sup>30)</sup>
  - (신청 주체 및 방식) 고충 또는 권리침해를 주장하는 납세자 본인의 신청, 또는 세무대리인을 통한 대리 신청이 가능함
  - 국세청 홈페이지 또는 관할 세무관서에 서면 또는 전자 방식으로 권리 보호 요청서, 고충 민원 신청서 등을 제출할 수 있음
  - 납세자보호담당관이 고충 민원 처리의 실무자로서 접수 업무를 총괄하고 처리를 전담함
  - (적용단계) 과세 전·후를 불문하고 모든 세무 행정 단계에서 신청 가능(예: 세무조사, 부과처분, 체납처분, 징수 등)
    - 특히 과세처분이 확정되기 전 단계에서 사전적 권리 보호 요청 및 조사 중지 요청이 실효성 있는 대응 수단으로 활용됨
    - 다만 국세 부과와 제척기간이 30일 미만이면 신청이 제한됨
  - (대상 범위) 세무 행정상 ‘고충 민원’이란 세무관서장으로부터 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못하여 납세자의 권리·이익이 침해된 사항에 관한 민원을 의미하며,<sup>31)</sup> 일반적 민원 수준의 행정 비효율 사례를 포함하여 신청할 수 있는 고충 민원의 열거된 내용은 다음과 같음
    - 절차 위반 또는 인권침해가 발생한 세무조사

29) 「국세기본법」 제7조의2

30) 소순무, 『조세소송』, 2022, p. 117.

31) 「납세자보호사무처리규정」 제2조

- 부당하거나 불합리한 과세 예고 또는 처분
- 청문 기회 미부여, 입증자료 미반영 등 납세자 권리 침해
- 세무 공무원의 부당한 언행, 조사 남용, 반복적 요구 등으로 인한 고충 사안
- (고충 민원 제외 대상) 과세전적부심사청구나 불복절차 등이 진행되어 중복되거나, 다음의 관련 법령상 고충 민원 처리에서 제외하도록 명시된 사안은 고충 민원 신청 대상에서 제외됨<sup>32)</sup>
  - 불복절차(「국세기본법」, 「감사원법」, 「행정소송법」 등)가 진행 중이거나 이미 결정된 사항
  - 과세전적부심사가 진행 중이거나 결정이 확정된 사항
  - 고소·고발 사건 및 「조세범 처벌절차법」에 따른 사건
  - 법령에 따라 쟁점 사실 관계가 확정되지 않은 소송 중인 사건
  - 조사 범위 확대 등 명백한 행정 판단 사안
- (운영 주체 및 위원회 구성) 고충 민원의 접수 및 실질적 처리는 납세자보호담당관이 총괄하며, 고충 내용에 따라 주무국·과장, 조사관서장 등 관련 부서와 연계하여 처리됨
- 필요 시 ‘납세자보호위원회’의 심의를 거치며, 이 위원회는 세무서, 지방국세청, 국세청 단위로 설치되어 있으며 내부 공무원과 외부 민간위원으로 구성됨<sup>33)</sup>
- (법적 효력) 납세자보호위원회의 심의 결과 인용 의결 또는 일부 인용 의결이 있으면 세무서장 또는 지방국세청장은 그 의결을 존중하여야 하고, 그 의결에 명백한 잘못이 있는 경우는 재심을 요청할 수 있음<sup>34)</sup>
- 한편 고충 민원 처리 결과는 「국세기본법」에서 규정하는 불복청구 대상이 되는 처분에 해당하지 않음<sup>35)</sup>
  - 즉 내부 행정절차로서 운영되는 권고적 제도로 고충민원인이 절차나 결정에 대해 직접 관여하거나 불복할 수 있는 법적 권한은 없음

32) 「납세자보호사무처리규정」 제13조

33) 「국세기본법」 제81조의18

34) 「납세자보호사무처리규정」 제39조

35) 「납세자보호사무처리규정」 제16조

### 3. 처분 후 분쟁 해소 수단

- (제도의 흐름) 조세쟁송 제도는 처분이 있고 난 뒤 또는 필요한 처분을 받지 못한 경우의 쟁송 절차로서,<sup>36)</sup> 이의신청(임의 절차) → 심사·심판청구(필요적 전치주의) → 행정소송의 흐름을 갖고 있음
  - 조세쟁송은 행정쟁송의 특정 분야이며 행정쟁송에 관하여 「행정심판법」, 「행정소송법」이 적용됨<sup>37)</sup>
  - 즉 조세 소송에 관하여 「국세기본법」이 일반적인 행정소송 절차와는 달리, 「행정소송법」의 일부 규정을 명시적으로 배제하고 있음
  - 특히 과세처분에 대한 불복절차로서 필요적 전치주의인 ‘전심절차’를 독자적으로 규율하고 있으므로, 일반 행정심판에 적용되는 「행정심판법」은 조세심판에 대하여 원칙적으로 적용되지 않음
  
- (사후적 권리 구제제도) 조세 불복제도란 과세관청의 처분에 대해 납세자가 법적 절차를 통해 시정을 요청할 수 있도록 마련된 제도적 장치를 의미하며 이의신청, 심사청구, 심판청구, 행정소송이 이에 해당함
  - 이의신청, 심사청구, 심판청구는 모두 과세처분 이후에 제기되는 사후적 권리 구제 절차로서, 납세자가 처분의 위법성이나 부당성을 다투고 시정을 요청할 수 있도록 보장된 조세 불복 제도임
  - 이들 모두는 납세자의 권리보장을 위한 공법적 불복 제도로 기능하며, 필요할 때 사법적 구제로 이어짐

36) 「국세기본법」 제55조

37) 소순무, 『조세소송』, 2022, p. 80.

〈표 II-7〉 과세전적부심사청구, 이의신청, 심사·심판청구, 행정소송 비교

항목	과세전 적부심사청구	이의신청	국세행정심판 (심사·심판청구)	행정소송(법원)
시점	과세처분 전	과세처분 후		심사·심판청구 후
성격	사전 권리구제 절차(선택)	사후적 권리구제 절차(입의, 선택)	사후적 불복절차 (필요적 전치주의)	사법적 권리구제
신청 주체	과세 예고 통지 등을 받은 납세자	처분·미처분 대상 납세자		처분에 이해관계를 갖는 납세자
위원회 구성	세무서, 지방국세청, 국세청 국세심사위원회(심판청구 제외)			-
주관기관	해당 세무관서 (세무서장 등)	처분청의 직속 상급 기관 (지방 국세청장 또는 국세청장)	심사: 국세청 심판: 조세심판원	행정법원
법적 근거	「국세기본법」			「행정소송법」
청구기간	조사결과통지일 부터 30일 이내	처분통지일로부터 90일 이내	과세처분일부터 90일 이내	심사·심판 결정일로부터 90일 이내
전치주의 여부	×(선택)	×(선택)	○ (소송 전 반드시 거쳐야 함)	-
주요 기능	과세 예고 단계에서 쟁점 조정 또는 경정 가능	국세청 내부 시정 기회 제공·처분 변경 또는 유지 판단	객관적 심리 및 판단·독립적 결정	법원의 법률판단을 통한 위법성 확정

자료: 「국세기본법」, 「행정소송법」 참고하여 저자 작성

#### 4. 소결

- 현행 과세처분 전 비쟁송적 권리구제 제도는 납세자의 권익 보호와 조세 분쟁 예방 기능을 일정 부분 수행하고 있으나, 실질적 참여 보장과 법적 효력의 한계로 인해 분쟁의 예방적 차원에서의 제도 보완이 필요함
  - 과세처분 전 분쟁에 대한 과세전적부심사청구, 과세사실판단자문제도, 납세자 권익 보호제도는 과세처분 이전 단계에서 발생할 수 있는 분쟁의 원인에 선제적으로 대응하고 행정의 자기 통제 기능을 강화함으로써 납세자의 권익을 실질적으로 보호하고 조세 행정의 신뢰성과 정당성을 제고하는 상호 보완적인 기능을 수행함
  - 그러나 대응 수단이 여러 가지임에도 불구하고, 실질적으로 납세자가 분쟁 원인에 능동적으로 참여하거나 쟁점을 조정할 기회는 제한적이며, 결정의 법적 효력 또한 없어서 조세 분쟁의 원인을 예방적 차원에서 근본적으로 해소하거나 갈등을 실질적으로 조율하는 데에는 한계가 존재함
  - 특히 법적 구속력의 부재는 과세관청의 임의적 수용 여부에 따라 실질적 분쟁 예방 및 해결 수단으로 기능하기 어려운 구조적 한계를 가짐
  - 실제 접수 통계 역시 3천만원 미만 소액, 중하위 구간에 집중되는 경향을 보여 실의 이 비교적 적은 사건에서 처분 이전의 구제 절차로써 활용되는 경향이 나타남
  
- 과세처분 후 납세자 구제를 위한 조세 분쟁 해결 제도는 제도의 복잡성, 낮은 인용률, 형식적 진입 장벽 등으로 납세자 권익을 위한 개선이 필요하며, 분쟁의 사전 예방 기능 강화, 절차 간소화, 접근성 제고를 통한 분쟁 해결의 실효성 확보가 필요함
  - 현행 과세처분 후 제도는 여러 절차로 복잡하게 구성되어 있으며, 영세·소규모 납세자에게 과도한 시간·비용을 부담하게 하여 지나친 진입 장벽으로 작용함
  - 즉 분쟁 발생 전 단계에서의 예방적 제도나 사안의 경중에 따른 차등 절차를 도입하는 등 제도적 유연성이 보완될 필요가 있음

### Ⅲ. 해외사례

#### 1. 미국

- 미국의 조세 분쟁 제도는 행정적 절차와 사법적 절차로 이원화되어 있으며, 납세자가 사건의 성격과 단계에 따라 다양한 방식으로 대응할 수 있도록 체계적인 절차가 마련되어 있음
  - 소송 전 단계에서는 IRS 독립 항소국(Independent Office of Appeals)을 통해 비사법적 절차에 의한 분쟁 조정이 가능하며, 신속분쟁해결절차(Fast Track Settlement, 이하 'FTS'라 함) 등 대체적 분쟁 해결 절차(Alternative Dispute Resolution, 이하 'ADR'이라 함)가 일부 활용됨
  - 과세가 확정된 이후에는 미국 세무법원(U.S. Tax Court), 연방지방법원, 연방청구법원 등 사법기관을 통한 권리구제 절차가 가능함
  
- 미국은 「내국세법(Internal Revenue Code)」 §7123조에 따라 국세청 항소국(Independent Office of Appeals)이 조정(mediation) 및 중재(arbitration)를 포함한 ADR을 운영할 수 있도록 규정함

## 가. 과세처분 전 분쟁 해소 수단

### 1) ADR 관련 제도

#### 가) FTS

##### (1) 법령 근거

- 미국은 IRC §7123(b)를 근거로 IRS 항소국이 조정·중재 등 ADR 프로그램을 운영할 수 있도록 규정하고 있으며, 대표적으로 FTS 제도를 시행함
  - 내국세법에 근거한 내부 행정 지침인 Internal Revenue Manual(IRM)을 통해 FTS의 구체적 운영 절차인 신청 대상 사건의 요건, 참여 절차, 조정관의 역할, 합의 도출 방식, 회의 운영 방식, 당사자 간 협의 절차 등을 규정함<sup>38)</sup>
    - 내부 행정 지침인 IRM은 법적 구속력은 없으나, 국세청 직원의 업무 기준으로 활용되며, FTS 프로그램의 일관된 집행과 공정성 확보를 위한 행정적 기반으로 기능함

##### (2) 신청 주체 및 방식<sup>39)</sup>

- FTS는 납세자 또는 국세청 감사 담당자(Examiner), 그룹 관리자(Group Manager)가 자발적으로 제안할 수 있으며, 단독 신청이 아닌 공동 동의를 받고 신청이 이루어짐
  - 납세자와 감사 담당자(Examiner), 그룹 관리자(Group Manager) 등 관계자의 공동 서명이 담긴 신청서인 Form 14017(Application for Fast Track Settlement)은 FTS 프로그램 관리자 또는 항소팀 매니저(Appeals Team Manager, ATM)에게 전달되어 이들이 적격성 심사 및 수락 여부를 결정함
  - FTS는 진행 중 언제든지 철회할 수 있으며, 종료 시까지 기존의 항소권은 유지됨

38) IRM Part 8. Appeals, 8.26 Alternative Dispute Resolution (ADR) Program

39) IRS, "Fast Track," <https://www.irs.gov/appeals/fast-track>, 검색일자: 2025. 4. 29.

- 소기업, 대기업, 정부 기관 그리고 징수 분쟁이 있는 납세자 등 납세자 그룹별로 신청 대상자, 분쟁 해결 기한, 행정 지침, 시스템 기록 등을 구분하여 적용함
- 대기업 및 국제사업 부문에서는 납세자, 이슈 관리자, 케이스 관리자, 관할 관리자 (Territory Manager) 등 복수의 관계자들이 협의하여 신청할 수 있으며, Form 14017을 항소국 프로그램 관리자(Appeals FTS Program Manager)와 항소팀 매니저(ATM)에게 제출하여 신청함
- 소기업 및 자영업 부문(SB/SE)에서는 납세자, 감사관(Examiner), 또는 그룹 관리자(Group Manager)가 신청할 수 있으며, 신청 역시 Form 14017을 사용하되, 그룹 관리자가 신청 적격 여부를 검토하여 항소팀 매니저(ATM)에게 회부함

〈표 III-1〉 SB·SE(소기업·자영업)와 LB&I(대기업·국제기업) FTS 비교

항목	SB·SE FTS(소기업·자영업)	LB&I FTS(대기업·국제사업)
IRM 규정	IRM 8.26.2 Small Business·Self-Employed FTS	IRM 8.26.1 Large Business & International FTS
절차 완료 목표 기간	Fast track 신청이 접수된 날로부터 60일 이내	Fast track 신청이 접수된 날로부터 120일 이내
운영 주체	항소국 정책 부서(Appeals Policy)+ SB·SE(소기업·자영업) 조사 본부	항소국 정책 부서(Appeals Policy)+ LB&I(대기업·국제기업) ADCCI SPG <sup>1)</sup>
신청 주체	납세자, 조사관, 그룹 관리자(Group Manager)	납세자, 이슈 관리자, 케이스 관리자, 관할 관리자 (Territory Manager) 협의
협의 (중재·합의)	FTS 공식 중재관(Appeals Officer)이 중립적으로 중재 및 합의 권한 행사	항소팀 사례 책임자(ATCL) 또는 팀 매니저(ATM)가 중재하며, Appeals settlement 권한 사용
시스템 및 기록	Appeals Centralized Database System (ACDS) <sup>2)</sup>	IMS(Issue Management System)
FTS 실패 시	Appeals로 이관	Appeals로 이관 동일 조정관 담당 금지

주: 1) 정책 및 거버넌스 사무소(SPG, The Strategy, Policy and Governance Office)의 준법 감시 통합 부국장(ADCCI, Assistant Deputy Commissioner Compliance Integration)  
 2) Appeals Centralized Database System (ACDS) 항소 중앙 데이터베이스 시스템  
 자료: IRS, "Fast Track," <https://www.irs.gov/appeals/fast-track>, 검색일자: 2025. 4. 21.

- (제출 서류) Form 14017(Application for FTS)을 제출하여 신청하며, 이에 과세 조정 통지서(Form 5701, Notice of Proposed Adjustment) 및 납세자의 서면 회신서(Written Response to Form 5701)가 반드시 첨부되어야 함<sup>40)</sup>
  - Form 5701(Notice of Proposed Adjustment)은 IRS가 세무조사 결과에 따라 납세자에게 과세 조정 관련 사항(예: 추징 등)을 공식적으로 통지하는 문서로, FTS는 해당 문서가 발부된 이후에만 신청할 수 있으므로 FTS 절차의 출발점 기능을 함
  - 납세자의 서면 답변(Written Response to Form 5701)은 납세자가 Form 5701에서 제시된 IRS 측 주장에 대해 이유를 설명하고 반박하는 문서로, FTS 절차는 단순한 견해 차이가 아닌 명확하게 드러난 쟁점을 조정하기 위한 것이므로 해당 서면 답변은 필수임
  - FTS 신청서(Form 14017, Application for FTS)는 양측이 FTS 참여에 동의했다는 사실을 명시함
  
- (참여 적격성 평가) FTS 프로그램 관리자는 제출된 자료를 검토하여 쟁점 수준을 평가하고, 필요시 추가 조정이나 다른 ADR 절차를 권고할 수 있음
  - FTS 프로그램 관리자는 제출된 자료를 바탕으로 쟁점이 충분히 성숙하였는지 평가하고 FTS 참여 가능 여부를 결정함
  - 부적격 등 사안이 아직 FTS에 적합하지 않다고 판단되면, 관리자 측은 필요한 사항을 안내하거나 다른 ADR 제도 사용을 권고할 수 있음
  
- FTS 절차에서 합의에 이르지 못한 경우, 납세자는 정규 이의신청 절차(Appeals) 또는 별도의 ADR(예: Post-Appeals Mediation, PAM) 신청이 가능함

### (3) 적용단계

- FTS는 세무조사 과정에서 쟁점이 충분히 성숙한 이후, 공식 항소 단계 이전에 조정을 통해 분쟁을 해결할 때 활용되는 절차임<sup>41)</sup>

<sup>40)</sup> IRM Initiating the FTS Process 8.26.2.7

- 일반적으로는 Form 5701(과세조정통지서)이 발급되고, 이에 대한 납세자의 서면 답변(written response)이 제출된 이후에 신청할 수 있음
- 신청 전에 쟁점이 충분히 성숙하였는지 여부가 필수 고려 사항임
- 신청 시점은 세무조사 중 쟁점이 충분히 검토된 이후부터 30일 통지서(30-day letter) 발송 전까지가 적절하며, 90일 통지서(Statutory Notice of Deficiency)가 발송되기 전까지는 반드시 신청이 이루어져야 함
- 납세자, 감사 담당자, IRS 부서 책임자는 이러한 조건이 충족되었을 경우 언제든지 FTS 절차를 제안하거나 개시할 수 있음
  - 한편 일부 사례에서는 징수(Collection) 단계나, 고용세(Employment Tax) 분야에도 적용될 수 있음

#### (4) 대상 범위

- FTS는 사실관계 및 법정 쟁점이 충분히 규명된 사안에 적용되며, 조정을 통해 사건 전체의 종결 가능성이 높은 사안이 주요 대상임
  - 사실과 법률이 얽힌 사안에서 중립적 조정자가 양측의 합의를 유도할 수 있는 사안이 주요 대상임
  - 또한 다수 쟁점 중 핵심 쟁점이 조정되면 나머지 쟁점도 연쇄적으로 해결될 수 있는 구조에 적합함
- (제외 대상) FTS는 절차적·법적 제약이 있는 다음의 경우에는 적용 대상에서 제외됨<sup>42)</sup>
  - ① 미성숙 쟁점
    - 사실관계가 불명확하거나 법적 쟁점 세부 검토가 미완성된 경우, 조정보다는 전통적 절차(항소 또는 조사 등)가 우선되어야 함
  - ② 계열사 간 상충 세무 처리(whipsaw issue)

41) Initiating FTS Process IRM 4.51.4.3

42) 8.26.2 Fast Track Settlement for Small Business/Self Employed (SB/SE) Taxpayers

- 제3자 참여 없이는 일관된 해결이 어렵기 때문에 적용 제외되어야 함
- ③ 제3자의 권리나 이해관계가 직접 얽힌 경우
  - 당해 제3자의 절차·법적 권리 보존을 위한 별도 공식 절차 필요
- ④ 이미 법원에 계류 중이거나, 국제적 과세권 조정을 위한 상호 합의 절차가 진행 중인 경우
- ⑤ 징수 관련 분쟁
  - 징수의 적법 절차 원칙(Collection Due Process) 등 징수(Collection) 영역의 특정 분쟁은 별도 ADR 프로그램(FTMC 등)에서 다루어지며 FTS 대상에서 제외됨

#### (5) 운영 주체 및 위원회 구성

- FTS는 위원회 기반이 아닌, 중립적 항소국 중재자가 주관하는 양자 조정 체계로 IRS 내부의 공식 위원회 없이 조정 회의 방식으로 분쟁을 해결하는 제도임<sup>43)</sup>
  - FTS는 미국 국제청(IRS) 소속 독립 항소국(Independent Office of Appeals)이 주관하여 절차를 주도하며, 각 IRS 담당자(예: 대기업 및 국제기업 부서, 중소기업 및 자영업 부서 등 해당 부서)와 협업하여 진행됨
    - 독립성과 중립성 확보를 위해 조정 역할을 담당하는 항소국 인력은 과세 부서와 조직이 분리되어 있음
  - 따라서 FTS는 조정 회의 방식으로 운영되며 명문화된 위원회나 별도 상설기구 없이 사건별 회의 중심임
- 대기업·국제사업 및 비영리 대상 FTS와 소기업·자영업자 대상 FTS의 운영 주체와 구성 및 역할이 다름
  - 대기업·국제사업 및 비영리 대상 FTS는 항소국(Appeals)과 대기업·국제사업부 통합 감독부 정책·전략·거버넌스 팀(Assistant Deputy Commissioner, Compliance Integration - Strategy, Policy & Governance)이 공동 운영하며, 복잡한 사안

43) IRM 4.51.4: LB&I/Appeals Fast Track Settlement Program (FTS)

에 대해서 다부서 협의 및 전문팀 구성이 필수임

- 소기업·자영업자 대상 FTS는 항소국(Appeals)과 국세청 내 소기업, 자영업 세무조사 본부(SB/SE Examination HQ)가 공동 운영하며, 소규모 부문에 맞춘 간소화된 조정 중심 구조로 설계되어 있음
  
- (참여 인력 및 역할) FTS의 운영에는 IRS 항소국 소속 조정자, 과세당국의 조사관 및 관리자, 납세자 또는 그 대리인이 참여하며, 다음과 같은 역할을 수행함<sup>44)</sup>
  - ① 중재자(FTS Appeals Official): IRS 독립 이의신청국(Independent Office of Appeals) 소속 인력으로, FTS 절차에서 중립적 중재자(mediator) 역할임
    - 회의를 주재하고, 양측의 주장과 사실관계를 조율하며, 상호 수용 가능한 해결안을 모색하도록 유도함
    - 다만 이들은 법적 결정 권한을 가지지 않으며, 강제력이 없는 조정 중심의 촉진자 역할에 한정됨
  - ② 과세당국 측(IRS 조사관 및 SB·SE 등 담당 부서 관리자): 실질적 조세 쟁점의 당사자로서, 조사 결과에 대한 설명, 사실관계의 확인, 법리 적용에 대한 입장을 명확히 하며, 납세자 측과의 협의를 통해 구체적인 합의 조건을 도출함
    - 합의에 이른 경우 Form 14000(FTS Agreement), Form 906(Closing Agreement) 등 관련 서식을 작성하고, 조정 내용을 공식화함
  - ③ 납세자 측(납세자 또는 세무대리인): 납세자는 자신 또는 세무 전문가의 조력을 통해 절차에 직접 참여하며, 조사 결과에 대한 이의 제기, 사실관계 수정, 법률적 주장 및 합의 조건에 대한 협상 등을 수행함
    - 회의 과정에서 실질적 의견을 개진하고, 필요시 법률대리인을 통한 전문적 대응이 가능함

---

44) IRS Internal Revenue Manual 8.26.1 Fast Track Settlement

## (6) 결정의 법적 효력

- FTS 결정 및 조정 과정과 조정자의 의견에는 법적 강제력은 없지만, 그 결과로 체결되는 합의서는 법적 효력을 보유함
  - FTS 절차를 통해 IRS와 납세자가 합의(settlement)에 도달하면 양측은 공식적인 합의서(settlement agreement)를 작성함
  - Form 14000(Fast Track Session Report)에 양측 서명 이후 Form 906 또는 866(Closing Agreement) 등 종결 문서 작성 시 법적 구속력을 갖게 되어 합의 자체의 법적 효력을 가짐<sup>45)</sup>
    - Form 906은 전체 세목이 아닌 특정 항목 또는 쟁점 중심의 합의로, 문서 내용에 대하여 국세청 및 납세자 모두 다시 이의를 제기하거나 소송을 제기할 수 없음

### 나) FTM(Fast Track Mediation) 및 FTMC(Fast Track Mediation-Collection)

- (법령 근거) Fast Track Mediation(이하 FTM라 함)과 Fast Track Mediation-Collection(이하 FTMC라 함) 모두 내국세법(IRC) §7123에 근거하여 IRS 항소국이 대체적 분쟁 해결 절차(ADR)를 운영할 수 있도록 규정하고 있음
- (신청 주체 및 방식) FTM 및 FTMC는 모두 납세자와 IRS 실무 담당자 간 합의로 시작되며, Form 13369(Agreement to Mediate)를 통해 신청함
  - FTM의 경우 소기업 및 자영업자(SB·SE) 또는 대기업 및 국제기업(LB&I)의 감사 담당자와 납세자가 쟁점에 대한 충분한 논의 후, 조정을 원할 경우 신청 가능함
  - FTMC의 경우 징수 담당자(Collection Officer) 또는 납세자가 조정 가능성에 동의할 경우 신청하며, 징수 절차상 재정적 어려움으로 인한 납부액 조정 제도인 조세 채무 조정 제안(Offer in Compromise, OIC) 또는 신탁세 회수 벌과금(Trust Fund Recovery Penalty, TFRP) 처리와 연계되어 있음

45) IRC §7121 - Closing agreements

- (적용단계) FTM은 항소국(Appeals)으로 정식 회부되기 전 단계인 세무조사 단계에서 발생한 사실 및 법률의 혼합 쟁점에 대한 중재 절차로 활용됨
  - FTMC는 징수(Collection) 단계에서 IRS와 납세자 간 합의가 어려운 상황에서 적용되며, 징수 단계 사전 합의(Pre-Appeals) 성격을 가짐
  
- (대상 범위) FTM은 비용 공제, 수입 인식, 사실관계 해석 등 조사 단계에서 발생하는 사실·법률 복합 쟁점 전반에 적용할 수 있음
  - FTMC는 분납, 압류 해제 등 납세자의 납부 능력, 자산 평가, 납세 의지 등과 관련된 징수 분야의 분쟁을 대상으로 함
  - 일반 세법 해석 사안, 아직 개발되지 않은 쟁점, 소송 지정 쟁점, 형사 조사 중인 사건, 과도한 사기 또는 악의적인 납세자 불성실이 있는 경우 등은 제외됨
  
- (운영 주체 또는 위원회 구성) FTM과 FTMC 모두 IRS 항소국이 주관하며, 별도의 위원회 없이 개별 사건별 중재자 방식으로 중립적 조정자(IRS Appeals Mediator)가 진행을 담당함
  - FTM은 감사 부서(Exam function)와 항소국이 공동으로 사건을 관리하며, 항소국은 공식 항소 업무가 아닌 중재자로만 관여함
  - FTMC는 소기업·자영업자 부서의 징수 업무 담당과 항소국이 공동 주체가 되며, 특히 징수 절차에 대한 전문성을 갖춘 징수 분야 조정관이 배정됨
  
- (ADR 결정의 법적 효력) FTM과 FTMC 모두 비구속형 조정 절차로, 중재 결과에 법적 강제력은 없으며, 조정에 실패할 경우 납세자는 기존의 항소 또는 소송 절차를 그대로 이용할 수 있음
  - 단 조정이 성공한 경우 양측은 합의서에 서명(Form 13369 기반 합의서)함으로써 사실상 구속력 있는 해결이 이루어짐
  - 양 제도 모두 조정 중 철회가 가능하며, 납세자의 절차상 권리는 유지됨

#### 다) 조기 회부 절차(Early Referral)<sup>46)</sup>

- (법령 근거) 조기 회부 절차(Early Referral to Appeals)는 IRC §7123를 근거로 IRS가 납세자 또는 조사, 징수 부서 요청이 있는 경우 완전히 성숙하였으나 합의되지 않은 사건을 조기에 항소국에 회부할 수 있는 제도이며, 행정 지침을 통한 세부 규정, 내부 운영 매뉴얼을 통해 운영 중임
  - Revenue Procedure 99-28은 관련 행정 지침으로 조기 회부 절차의 세부 규정 (신청 요건, 제출 서류, 처리 절차 등)을 규정함
  - Internal Revenue Manual(IRM) 8.26.4를 통해 회부 절차, 권한 위임 및 책임 구조를 내부 운영 매뉴얼로 규정함
  
- (신청 주체 및 방식) 납세자 또는 감사(Exam)·징수(Collection) 담당자가 신청 주체가 되며, 서면 요청서를 조사관 또는 팀 관리자에게 제출하여 신청함
  - Early Referral은 정해진 양식 없이 납세자 또는 조사·징수팀이 자체 작성한 서면을 제출하는 방식으로 운영됨
  - 단 신청서는 다음의 내용을 포함하여야 함
    - ① 납세자(및 관련자) 식별 정보
    - ② 쟁점 대상 과세기간 및 이슈 요약
    - ③ 납세자 주장 요지 및 관련 사실·법적 쟁점
    - ④ 위증 처벌하의 진술서(Perjury Statement)
  
- (적용단계) Early Referral은 조사 또는 징수 단계 중, 30일 통지서(30-day letter)가 발송되기 전에 신청되어야 하며 30일 통지서 발행 이후에는 절차가 제한됨<sup>47)</sup>
  - 조사 단계에서 국세청 측 세액 조정을 담은 Form 5701(Notice of Proposed Adjustment) 발행 후 납세자에게 사실관계나 세법 적용에 대한 의견제출 기회를

46) IRS, "Early Referral Procedures," [https://www.irs.gov/irm/part8/irm\\_08-026-004](https://www.irs.gov/irm/part8/irm_08-026-004), 검색일자: 2025. 4. 11.

47) Rev. Proc. 99-28, §2.03(1)

주며 30일 통지서(30-day letter) 발행 이전에 납세자는 Early Referral 신청이 가능함

- 즉 이의신청서를 제출 대상이 되는 30일 통지서(30-day letter)가 이미 발행된 쟁점은 회부 대상에서 제외됨

□ (적격 쟁점) Early Referral 신청이 가능한 사안의 조건은 다음과 같으며 모두 충족하여야 함

- ① 조기 해결 가능성이 있을 것
  - 해당 쟁점 해결이 사건 전체의 신속한 종결에 기여할 수 있어야 함
- ② 납세자와 IRS가 회부에 모두 동의할 것
- ③ 충분히 성숙한 쟁점으로 사실관계와 법적 적용이 조사된 상태의 것
- ④ Early Referral 대상 외의 나머지 쟁점은 항소국보다 늦게 종결될 것으로 예상될 것

□ (쟁점 유형) 적용할 수 있는 쟁점 유형은 회계 방법 변경(Method of Accounting), 고용세(Employment Tax), 징수(Collection) 쟁점 등이 있음

□ (부적격 쟁점) Early Referral 신청이 불가능한 사안은 다음과 같음<sup>48)</sup>

- 30일 통지서(30-day letter)가 이미 발행된 경우
- 사실 조사 미비 등으로 쟁점이 아직 충분히 성숙하지 않은 경우
- 남은 쟁점이 먼저 종결될 예정인 경우
- 국세청 법무실(Office of Chief Counsel)이 지정한 소송 대상인 경우
- 조세 조약상 권한 당국(Competent Authority)의 요청이 있는 국제 조세 조정 절차 대상인 경우
- 이중 손실(Whipsaw)의 위험이 있는 경우

---

48) 8.26.4.5 (10-26-2007) Issues Excluded from Early Referral

- 당사자 간 상반된 세무상 주장으로 인해 동일 거래에 대해 국세청이 이중 손실을 볼 수 있는 구조적 위험이 존재하는 경우
- 퇴직연금, 면세기관 관련 일부 쟁점
- (운영 주체 및 위원회 구성) Early Referral 절차는 위원회 구성 방식으로 운영되지 않으나 대신, 항소국 주관으로 항소국 내 담당자(Appeals Officer) 또는 항소팀 관리자(Appeals Team Manager, ATM)가 개별 쟁점에 대해 사건을 담당함
- 사건별로 항소국 내 담당자 또는 항소팀 관리자가 배정되어 조기 회부된 쟁점에 대한 협의 및 합의 절차를 주도함
- 복잡한 사건이나 팀 기반 처리가 필요한 경우, 항소팀 사건 책임자(Appeals Team Case Leader, ATCL)가 사건을 총괄함
- 사건은 IRS 감사 또는 징수 부서로부터 송부된 Early Referral 패키지가 검토되며, 항소국은 해당 쟁점에 대해 단독으로 관할권을 행사함
- 즉 Early Referral은 공식적인 위원회 심의 없이 사건 담당자 단위의 절차 중심으로 운영되는 구조임
- (결정의 법적 효력) Early Referral은 항소국과 조사 부서 간 관할을 분리하여 쟁점을 병렬적으로 처리하고, 합의 시 Form 906을 통해 법적 구속력을 갖는 최종 합의를 하며, 불합의 시에는 후속 항소·조정이나 소송절차로 이어짐
- Form 906(Closing Agreement)이 체결되면 해당 쟁점에 대해 법적 구속력이 있는 최종 합의가 성립됨
  - 이 합의는 IRC §7121에 따라 효력을 가지며, 사기, 부정행위(malfeasance) 또는 중요 사실오인(misrepresentation of material fact)이 입증되지 않는 한 무효화될 수 없음
- Early Referral 쟁점은 항소국(Appeals)이 단독 관할하며, 나머지 쟁점은 감사(Exam) 또는 징수(Collection) 부서가 계속 관할함<sup>49)</sup>

---

49) IRM 8.26.4.2 (Overview of the ER Program)

- 이는 사건을 병렬적으로 처리하여 조기 해결을 도모하는 구조임
- 만약 Early Referral 절차에서 합의에 이르지 못한 경우, 해당 쟁점은 다시 감사·징수 부서로 환원되며, 납세자는 이후 통상적인 항소 절차를 거치거나 조정(Mediation)을 요청할 수 있음
- 또한 Early Referral에서 해결되지 않은 쟁점에 대해서는 IRS가 30일 또는 90일 기한의 통지서를 발부하게 되며, 이에 따라 납세자는 세무 법원 등 법적 구제 절차로 진입할 수 있음

## 나. 과세처분 후 분쟁 해소 수단

### 1) ADR 관련 제도

#### 가) 항소 후 조정(Post-Appeals Mediation, PAM)<sup>50)</sup>

- (법령 근거) 항소 후 중재(Post-Appeals Mediation, 이하 PAM이라 함) 제도는 IRC §7123(b)에 근거한 항소 이후의 대체적 분쟁 해결 절차임
  - IRS는 Rev. Proc. 2002-44 및 이후 보완 문서(예: Announcement 2011-5 등)를 통해 절차와 신청 요건을 제도화함
  - PAM은 국세청 항소국(IRS Appeals Office)의 공식 ADR 옵션 중 하나임
- (신청 주체 및 방식) PAM은 IRS 항소 절차(Appeals)에서 일부 쟁점에 대해 합의가 이루어지지 않은 경우, 납세자 또는 항소 담당자 양측이 공동으로 신청할 수 있음
  - 신청은 서면 양식을 통해 이루어지며, 일반적으로 항소국과 협의하여 PAM 신청서(PAM Request Form)를 공동 작성함
    - PAM은 단독 신청이 불가능하며 양측 모두 동의해야만 절차 개시가 가능함

50) IRS, "Post-appeals mediation," <https://www.irs.gov/appeals/post-appeals-mediation>, 검색일자: 2025. 4. 23.

- 신청 시 해당 사건의 요약, 이견의 내용, 합의 시도 경과, 사실 및 법률 쟁점의 기재가 요구되며, 각 당사자는 중립 조정자 참여에 동의해야 함
- (적용단계) PAM은 항소국 심리 중 또는 이후에 신청할 수 있음<sup>51)</sup>
  - IRS 독립 항소국(Independent Office of Appeals)에서 기존 항소 절차를 통해 합의에 실패한 후 신청 가능
  - PAM은 항소국에서 일부 쟁점이 조정되지 않은 상태에서 항소 절차가 거의 완료된 시점에서 적용됨
  - 일반적으로 Form 870(합의 문서)를 통한 일부 종결 이후, 남은 쟁점에 대해 PAM을 통해 최종 조정을 시도함
  - Statutory Notice of Deficiency(90일 통지서) 발행 전이어야 하며 소송에 진입한 사안에는 적용되지 않음
- (대상범위) 신청에 금액 제한은 없으나 정해진 고액의 환급이 발생 시 공동위원회 검토 대상이 됨
  - PAM 참여 자체에는 금액 제한이 없음
    - 단 개인은 200만달러<sup>52)</sup> 이상, 법인은 500만달러<sup>53)</sup> 이상의 환급이 발생할 경우, 합의 후 의회 공동위원회(Joint Committee) 검토 대상이 됨<sup>54)</sup>
- (배제 대상) PAM은 납세자와 국세청 간 항소 절차에서 합의되지 않은 쟁점을 조정하는 제도로 조정이 부적절하거나 행정상 타당하지 않은 다음의 특정 유형의 사건에는 신청이 제한됨
  - ① 소송 지정 사안: IRS 항소국이 공식적으로 소송 대상으로 지정한 쟁점
  - ② 법원에 계류 중인 사건

---

51) 상동

52) 2025년 6월 11일 환율 기준 27억 4,660만원

53) 2025년 6월 11일 환율 기준 68억 6,650만원

54) IRS, "Joint Committee (JC) Procedures 8.26.5.4.2," [https://www.irs.gov/irm/part8/irm\\_08-026-005](https://www.irs.gov/irm/part8/irm_08-026-005), 검색일자: 2024. 4. 20.

- ③ 징수(Collection) 관련 사건
    - 단 특정한 조세타협제도(Offer-in-Compromise, OIC) 및 신탁세 납부 책임자 제재금(Trust Fund Recovery Penalty, TFRP) 사건은 예외로 인정됨
  - ④ 세무 행정의 질서에 부합하지 않는 사안
    - 예: 종결 합의(closing agreement), 대법원 판례로 이미 결론이 난 사건 등
  - ⑤ 무의미한 쟁점, 사소한 쟁점, 남용적 쟁점(frivolous issues)
  - ⑥ 이중 손실(Whipsaw) 문제 또는 다자간 불일치 가능성이 있는 사안
    - 예: 공동 신고에서 배우자 중 한 명이 조정제에 동의하지 않거나, 한쪽이 무과실 배우자(innocent spouse) 구제를 요청하는 경우 등<sup>55)</sup>
  - ⑦ 납세자가 조정 과정에서 성실하게 협의하지 않은 사건
    - 예: 자료 제출 지연, 조정 제안 무시, 항소국이 제시한 법적 근거에 대한 응답 거부 등
  - ⑧ 이미 다른 ADR 프로그램을 통해 조정이 시도된 사건
    - 예: FTS 또는 FTM을 거친 경우
  - ⑨ 이외 IRS가 별도 지침으로 배제한 사안 등
- (운영 주체 및 위원회 구성) PAM은 미국 국세청 항소국 소속의 대체분쟁해결 프로그램으로, 해당 조직이 제도의 운영을 총괄함<sup>56)</sup>
- 항소국의 정책·계획·품질분석부(PPQ&A) 산하 항소 정책(Appeals Policy) 부서가 제도의 정책적 운영 주체로서 내부 절차 및 기준을 마련함<sup>57)</sup>
  - 사건 실무는 사건 팀장(Appeals Team Case Leader, ATCL)이나 이의 심사관(Appeals Officer, AO)이 담당하며, 이들의 판단은 사건 관리관(Appeals Team Manager, ATM)의 승인하에 진행됨

55) 조정안에 한쪽 당사자가 무과실을 요구하면, 다른 쪽 당사자는 필연적으로 과실을 예정하게 되므로 조정의 어려움을 낳게 됨

56) IRS, "Section 5. Post Appeals Mediation (PAM) Procedures for Non-Collection Cases," [https://www.irs.gov/irm/part8/irm\\_08-026-005](https://www.irs.gov/irm/part8/irm_08-026-005), 검색일자: 2025. 5. 14.

57) IRM 8.26.5.1

- (법적 효력) PAM은 법적 구속력이 없는 절차지만 합의 시 기존 종결 절차에 따라 법적 효력이 발생함<sup>58)</sup>
  - 합의 시 IRS는 Form 906(Closing Agreement) 등 기존 절차에 따라 사건을 종결하며, 이는 납세자와 IRS 간의 구속력 있는 합의로 기능함
- 합의에 실패한 쟁점은 재심사 없이 기존 절차에 따라 종결되며 향후 항소 또는 소송이 가능함<sup>59)</sup>
- 또한 IRS 이의심사국(Appeals)의 중재 요청 거부 결정은 사법적 구제 대상이 아님<sup>60)</sup>
  - 다만 납세자는 ATM과의 면담(conference)을 요청하여 거부 사유에 대해 설명을 들을 수 있음

#### 나) 신속 항소 절차(Rapid Appeals Process, RAP)

- (법령 근거) IRS는 항소 단계에서 신속한 분쟁 해결을 도모하기 위해 신속 항소 절차(Rapid Appeals Process, 이하 RAP라 함) 제도를 운용하고 있음
  - RAP는 항소국에 사건이 회부된 이후, 쟁점이 충분히 개발되어 더 이상의 사실 조사 없이 납세자와 국세청 감사 부서 간 실질적 합의만 남은 경우 항소관이 직접 주재하는 회의를 통해 신속한 협상을 유도하는 절차임
    - 본 제도는 기존 항소 절차의 형식적 과정을 단축하고, 실질적 협상 중심의 회의 기반으로 사건을 종결시키는 대체적 분쟁 해결(ADR) 수단임
- (신청 주체 및 방식) RAP 신청은 납세자 또는 IRS 감사 부서가 제안할 수 있으며, 쌍방의 동의와 항소국의 사전 승인이 있을 경우 RAP 방식으로 사건 처리가 전환됨<sup>61)</sup>

---

58) IRM 8.26.5.5.3.1

59) IRM 8.26.5.5.16

60) IRM 8.26.5.5.15

61) IRM 8.26.11

- 신청 양식은 별도로 존재하지 않으며 항소국 담당자와 협의를 통해 RAP 참여 동의서를 작성함
  - RAP 적용은 강제적 절차가 아닌 선택적·합의 기반 절차이며 자율적으로 철회할 수 있음
- (적용단계) RAP는 납세자가 사건을 항소국에 제기한 이후, 즉 조사 단계 이후 항소 단계 중 조기 해결이 가능한 사건에 적용됨<sup>62)</sup>
- (대상 범위) RAP 대상 범위는 납세자의 항소 후 항소국(Appeals) 관할 아래에 있는 대기업 및 국제조세국(Large Business and International Division, LB&I) 소속 사건 중 국제 개인 납세자 준수(International Individual Compliance, IIC) 사건을 제외한 사건과 소기업 및 자영업자 부서(Small Business/Self-Employed Division, SB·SE)의 상속세 및 증여세(Estate and Gift Tax) 사건임<sup>63)</sup>
- RAP는 특히 대기업 및 국제조세국 납세자 사건을 중심으로 설계되어 대기업 및 국제조세국의 모든 사건(단 국제 개인 납세자 준수 사건은 제외)에 대해 이용 가능하며 다음의 쟁점이 포함된 사건도 포함됨
    - 항소국 조정 쟁점(Appeals Coordinated Issues, ACI)
    - 감사국 조정 쟁점(Compliance Coordinated Issues, CCI)
    - 실무 분야별 쟁점(Practice Areas), 실무 네트워크(Practice Networks) 또는 국세청 캠페인 관련 쟁점
    - 지정된 거래(Listed transactions)
  - 또한 소기업 및 자영업자 부서의 상속세 및 증여세 관련 사건에 적용 가능함
  - 단 다음의 사항은 제외됨
    - 헌법적 쟁점이 포함된 사건
    - 소송이 지정되었거나 이미 법원에 계류 중인 사건
    - 소송 지정 여부를 내부 검토 중인 사건

62) IRM 8.26.11.1

63) IRM 8.26.11.2

- 납세자가 「Rev. Proc. 2015-40」 제6항의 ‘동시 심판(Simultaneous Appeals)·상호 합의’ 절차를 요청한 사건
  - 국제 개인 납세자 준수(IIC) 프로그램에 해당하는 사건
  - 이중 손실(Whipsaw) 거래, 즉 하나의 거래로 인해 상반된 세무 결과가 서로 다른 납세자에게 발생할 위험이 있는 거래에 포함된 쟁점
  - 국제청 법률 고문실이 RAP 적용 제외 대상으로 사전에 지정한 쟁점
  - RAP 적용이 건전한 세무 행정에 부합하지 않는 쟁점
- (운영 주체 및 위원회 구성) 항소국이 주관하며 별도 위원회는 구성하지 않고 항소관에 단독 또는 팀 단위로 RAP 회의를 주재함<sup>64)</sup>
- RAP 회의는 항소관, 납세자, IRS 감사부서 간의 대면 회의나 원격 회의로 진행되며 실질적인 쟁점 협상을 목표로 함
- 필요시 다수의 항소 실무진이나 기술 담당관이 참여할 수 있음
- (결정의 법적 효력) RAP는 중재나 재판과 달리 구속력 없는 협상 절차로 양측이 합의에 도달할 경우 양 당사자가 양해각서(Memoranda of Understanding)에 서명함으로써 합의로 기능함<sup>65)</sup>
- 합의가 이루어지면, IRS는 조정 내역서(Schedule of Adjustments)에 합의 근거를 명기하고 양 당사자가 서명함으로써 결과를 확정함
- RAP에서 합의가 실패할 경우 사건은 기존 항소 절차로 즉시 전환되며 납세자의 항소권 및 향후 소송권은 전적으로 보장됨

---

64) IRM 8.26.12.4

65) IRM 8.26.11.11.2

## 2) ADR 외 제도

### 가) 이의신청(Appeals)<sup>66)</sup>

- (법적 근거) IRC §7803(e)는 독립 항소국(Independent Office of Appeals)의 설치와 기능을 규정하고 있으며, 항소업무의 독립성 유지 및 공정한 조세분쟁 해결을 명시함
  - 「납세자 권리 장전(Taxpayer Bill of Rights)」에 따라 납세자는 IRS의 조세 결정에 대해 공정하고 중립적인 항소 기회를 보장받으며, IRS 독립 항소국(Independent Office of Appeals) 등 독립된 포럼(independent forum)에 이의 제기할 권리를 가짐<sup>67)</sup>
  
- (신청 주체 및 방식) 납세자는 IRS가 발송한 통지서에 따라 정해진 기한 내에 간이 항소(Small Case Request) 또는 정식 항의서(Formal Written Protest)를 제출함으로써 항소를 개시할 수 있음
  - 분쟁 금액이 2만 5천달러<sup>68)</sup> 이하인 경우, 간략한 서면 진술 또는 Form 12203 제출을 통해 간이 이의신청이 가능함
  - 분쟁 금액이 2만 5천달러<sup>69)</sup> 초과이거나 퇴직연금제도, 비영리조직, 파트너십 등은 반드시 정식 항의서를 제출해야 하며, 다음 요소를 포함해야 함
    - 항소 의사 진술
    - 이의가 있는 항목과 사유
    - 사실관계 및 법적 근거
    - 위증 처벌하의 사실 진술서
    - 본인 또는 대리인의 서명

66) IRS, "Part 8. Appeals," [https://www.irs.gov/irm/part8/irm\\_08-001-001](https://www.irs.gov/irm/part8/irm_08-001-001), 검색일자: 2025. 6. 2.

67) IRS, "All taxpayers have the right to appeal an IRS decision in an independent forum," <https://www.irs.gov/newsroom/all-taxpayers-have-the-right-to-appeal-an-irs-decision-in-an-independent-forum>, 검색일자: 2025. 5. 14.

68) 2025년 6월 25일 환율 기준 3,407만원

69) 상동

- 항소는 IRS에서 발송한 과세예고통지(예: 30-day letter) 수령 후 일정 기한(일반적으로 30일) 내에 제기되어야 하며, 항소서를 해당 IRS 주소로 송부함
- (적용단계) 이의신청은 IRS 감사나 부과결정 직후에 적용되며, 소송 이전 단계의 행정 내 분쟁 해결 수단으로 작동하고 FTS, Early Referral 등 신속 조정 절차와도 연계되어 활용 가능함
- (대상 범위) 대상은 소득세·증여세·상속세 등을 포함한 포괄적 범위에 적용되며 탈세 혐의 등 형사사건 등이 제외됨
- (운영 주체 및 위원회 구성) IRS 항소국은 감사부서와 분리된 독립 조직으로, IRS 청장 직속의 국장이 총괄함
- (결정의 법적 효력) 항소국 합의는 IRS의 최종 행정 결정으로, 이행 시 분쟁이 종료되며 항소국 결정에 불복방법으로 세무 법원(U.S. Tax Court)에 제소할 수 있음

#### 다. 소결

- 미국은 조세 분쟁 해결을 위한 행정적 절차와 사법적 절차를 이원적으로 운영하고 있으며, 분쟁의 성격과 발생 시점에 따라 납세자가 다양한 제도를 선택할 수 있도록 다층적 권리구제 수단을 마련하고 있음
- 과세 전 단계에서는 IRS 산하 독립 항소국 중심으로 FTS, FTM, Early Referral 등 신속하고 비구속적인 ADR 수단이 마련되어 있어, 과세관청과 납세자 간의 분쟁을 소송 이전에 조율할 수 있는 절차적 기반이 튼튼함
- 특히 FTS 제도는 소기업(SB·SE)부터 대기업(LB&I)에 이르기까지 조세 분쟁의 조기 종결을 유도하는 중립적 조정 절차로 설계되어 있으며, 조사 단계에서 충분히 성숙한 쟁점에 대해 항소 이전에 합의를 도출할 수 있게 설계됨

- FTM 및 FTMC 제도는 각각 세무조사 및 징수 단계에서 중립적 조정자를 통한 협상이 가능한 절차로, 세부 영역별(조사·징수)로 특화된 조정 체계를 보유함
  - Early Referral 제도는 쟁점의 일부를 항소국에 조기 회부하여 분쟁 해소를 병렬적으로 진행할 수 있는 유연한 구조이며, 전체 과세처분 전 단계에서 분쟁 예방 및 구제 기능을 수행하고 있음
- 과세처분 후에는 PAM과 RAP 같은 항소단계 조정절차를 통해 기존 항소 제도의 효율성과 실효성을 보완하고 있음
- PAM은 항소 과정에서 조정되지 않은 쟁점에 대해 중립적 조정관을 통한 협의 기회를 제공함으로써 항소 종결 전 자율적 해결을 촉진함
  - RAP는 항소 초기 단계에서 사실관계가 충분히 성숙한 사안에 대해 간소화된 회의 중심 협상을 통해 신속히 종결할 수 있는 구조임
  - 이 외에도 IRS의 정식 항소제도(Appeals)는 독립되어 공정성과 중립성을 갖춘 구조를 유지하며, 대부분의 과세처분에 대한 사법절차 이전의 필수적 행정절차로 기능함
- 미국의 세무행정상 분쟁 제도는 납세자 권익 보호를 실질화하기 위한 다양한 사전 절차가 정교하게 설계되어 있으며, 특히 조사 단계 및 항소 단계에서의 ADR 절차를 통해 과세관청 내부의 자기 통제 기능을 제도화하고 있음
- 개별 절차는 자발성·중립성·비구속성의 특징을 가지며, 사건 성격에 따른 맞춤형 ADR 제도의 선택, 기관 간 역할 분화를 통한 전문성 확보, 행정 내부와 납세자 간 쟁점 협의 절차의 효율화를 기하고 있다는 점에서 시사점을 제공함
- 소규모 또는 영세납세자에 대해서도 일정한 분쟁 예방 및 해결 절차를 마련하여 세무행정의 형평성을 기하고 접근성을 높이고 있는 것으로 판단됨
- FTS는 SB·SE를 포함한 소규모 납세자를 대상으로도 활용이 가능하며, 조사 단계에서 발생한 간단한 쟁점에 대해 중립적 조정관을 통한 신속 합의를 유도함

- PAM 및 RAP 역시 소규모 자영업자 사건에 적용이 가능하도록 설계되어 있어 간소화된 협의 절차를 통해 납세자의 부담을 경감하고 신속한 종결을 유도함
- IRS는 납세자 권리보호담당관 제도(Taxpayer Advocate Service, TAS)를 통해 과세 전·후 단계에서 행정절차의 지연, 절차상의 오류, 비례성 결여 등을 최소화하여 납세자의 권리를 실질적으로 보호하고 있으며, 필요한 경우 Form 911을 통해 긴급 개입을 요청할 수 있는 구조를 마련하고 있음
- 또한 이의신청 절차(Appeals)의 비용 부담과 형식 요건을 완화하기 위하여 분쟁 금액이 2만 5천달러 이하인 경우는 간이 이의신청(Small Case Request)을 통해 복잡한 항의서 없이 간략한 진술서나 Form 12203만으로 항소를 개시할 수 있도록 제도를 운용하고 있음
- 이러한 제도들은 소규모, 영세납세자가 과세처분에 실질적으로 대응할 수 있도록 보장함으로써 조세 정의와 행정절차의 형평성을 실현하는 기능을 수행하고 있음

## 2. 영국

### 가. 과세처분 전 분쟁 해소 수단

#### 1) ADR 제도

##### 가) 영국 국세청(HMRC)의 ADR(Alternative dispute resolution)

- (법령 근거) 영국의 조세 분야 ADR 제도는 민사소송법(Civil Procedure Rules)과 HMRC 내부의 분쟁해결전략(Litigation and Settlement Strategy, 이하 LSS라 함)을 기반으로, 사법 및 행정 양 영역에서 조정·중재를 제도화하고 있음<sup>70)</sup>

70) 영국 정부, “Code of Governance for Resolving Tax Disputes,” <https://www.gov.uk/government/publications/resolving-tax-disputes/code-of-governance-for-resolving-tax-disp>

- 영국의 조세 분야에서 대체적 분쟁 해결(ADR) 제도는 민사 영역의 일반 ADR 법제 및 국세청(HMRC)의 내부 정책 지침을 통해 제도화되어 있음<sup>71)</sup>
    - 대표적 근거로는 민사소송법(Civil Procedure Rules, CPR)이 있으며, 이 법은 ADR을 통한 분쟁 해결을 사법제도의 공식적 일환으로 인정하고 있음
  - 또한 HMRC는 ADR 적용을 행정절차의 전면에 두는 전략 문서인 LSS를 통해 세무 조사 단계에서의 조정·중재 사용을 제도화함
- (신청 주체 및 방식) 납세자 또는 담당 세무 공무원 누구나 신청할 수 있으며 중립적 중재자의 개입하에 당사자 간의 자발적인 사전 합의를 통한 분쟁 해결을 목표로 하는 절차로, 신청은 온라인으로 이루어지며 국세청 내부 검토를 거쳐 조정 여부가 결정됨
- 납세자는 ADR 신청서를 온라인으로 제출할 수 있으며 세무대리인도 이를 대리하여 신청할 수 있음
  - 신청 후 30일 이내에 적격성 판단이 이루어지고, ADR이 승인될 경우 중립적 내부 조정자(Internal Facilitator)가 배정됨
  - ADR 절차는 일반적으로 ① 온라인 신청 → ② 적격성 심사 → ③ 중재자 배정 → ④ 화상 또는 대면 회의 진행(최대 90일 이내)의 순서로 진행되며, 협의가 성립되지 않으면 기존 불복절차 또는 법정 소송절차로 이행됨
  - 조정자는 세무조사팀과 독립된 국세청(HMRC) 내부 인력으로, 중립성과 절차 통제를 보장하며 ADR 원칙 위반 시 조정 절차를 중단시킬 수 있는 권한을 가짐<sup>72)</sup>
  - 고액 또는 고위험 사안에 대해서는 내부 ADR 거버넌스 패널 또는 고위급 심의 기구의 사전 검토를 통해 정당성이 확보되며, 중립성 및 적정 절차가 유지되도록 통제됨
- (적용단계) ADR은 과세처분(Assessment 또는 Closure Notice) 전, 조사 단계에서 사실 관계 또는 법률해석에 대한 쟁점이 명확히 드러났을 때 신청이 가능함<sup>73)</sup>

utes, 검색일자: 2025. 5. 23.

71) 안창남·양수영·김상술, 『조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구』, 국회입법조사처, 2023. p. 72.

72) 영국 정부, “Alternative Dispute Resolution Guidance,” <https://www.gov.uk/hmrc-international-manuals/alternative-dispute-resolution-guidance/adrg01300>, 검색일자: 2025. 5. 3.

73) 영국 정부, “Annual Report and Accounts 2023 to 2024,” HM Revenue&customs, 2024.

- 대부분의 ADR 신청은 납부세액에 관한 결정 이후 납세자의 이의 제기가 있는 경우 접수되지만, 규정 준수 확인 중에도 언제든지 ADR을 고려하여 신청할 수 있음
- (적용 대상) ADR 제도는 사실 관계나 법률해석의 쟁점을 중심으로 조세 분쟁을 비송적으로 해결하기 위한 절차로서, 형사사건, 자동 부과 벌금, 세금 크레딧, 연금 해지, 몰수 등 본질적으로 사전 조정이 불가능하거나 법령상 확정된 사안에는 적용이 배제됨
  - ADR은 소득세, 법인세, 상속세, 부가가치세 등 직접·간접세 전 세목에 적용되며<sup>74)</sup> 조사 과정에서 진전이 없는 경우, 사실 관계에 대한 분쟁이 있는 경우, 의사소통 오류, 문서 누락 등 비교적 비법률적 분쟁이 적용 대상이 됨
  - 국세청의 정보 활용 지연이나 잘못된 안내에 대한 민원 또는 불만 제기는 별도의 민원 절차로 규정하여 제외되며, 형사 사건, 신고 지연 등 법정 요건 미충족 시 부여되는 자동 부과 패널티(Automatic Penalties), 강제 징수 절차에 해당하는 채권 회수(Enforcement or Debt Collection), 민사적 회피(Civil evasion)에 대한 민사적 처벌 등은 ADR 적용 대상에서 명시적으로 제외됨
- (운영 주체 및 위원회 구성) ADR은 국세청(HMRC) 소속 중립적 조정자(Internal Facilitator)가 주도하며, 일반적인 사안에 대해 별도의 위원회는 구성되지 않으나 고액·고위험 세무 분쟁의 경우 국세청 세무 분쟁 해결 위원회(Tax Disputes Resolution Board, TDRB)를 통한 내부 사전심의를 거쳐야 함
  - 조정자는 조사 담당 부서로부터 독립된 HMRC의 ADR 전담 인력으로, 당사자 간 협의를 촉진하되 결정 권한은 없고 절차적 중립성 유지가 원칙임
  - 또한 국세청(HMRC)은 엄격한 내부 거버넌스 절차에 따라 독립적인 세무 전문가 패널의 검토와 승인을 거쳐 ADR 신청의 타당성을 판단하며, ADR 기각 시 신청자에게 사유를 통지함으로써 절차적 정당성을 확보하고 있음<sup>75)</sup>

---

7., p. 118.

74) 영국 정부, "Use alternative dispute resolution to settle a tax dispute," [https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr?utm\\_source=.com](https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr?utm_source=.com), 검색일자: 2025. 5. 3.

75) 영국 정부, "Use alternative dispute resolution to settle a tax dispute," <https://www.gov.uk/>

- ADR 개시 이후에도 해당 사건의 조정 적합성에 대한 의문이 있는 경우 또는 분쟁의 규모나 복잡성이 높은 경우에는 내부 ADR 거버넌스 패널에 회부되어 추가 검토가 이루어질 수 있음<sup>76)</sup>
- 또한 고액·고위험 사안인 경우 내부 ADR 거버넌스 패널에 회부되어 추가 검토를 받게 됨
  - 고액·고위험 세무 분쟁(예: 대기업 외 500만파운드<sup>77)</sup> 초과, 대기업 관련 분쟁세액 1,500만파운드<sup>78)</sup> 초과)은 반드시 세무 분쟁 해결 위원회(Tax Disputes Resolution Board, TDRB)에 넘겨져 사전심의를 거쳐야 함<sup>79)</sup>
- (결정의 법적 효력) 과세처분 전 단계의 ADR은 비구속적 절차로 국세청과 납세자 모두 조정 결과를 수용하지 않을 권리를 보유하며, 합의에 도달한 경우 ADR 결과를 기록하고 국세청은 이를 내부적으로 승인하여 이후 과세 결정에 고려함<sup>80)</sup>
- ADR 합의에 실패하면 납세자는 통상적인 사법 심사(Statutory Review) 절차나 행정심판(First-tier Tribunal) 절차를 진행할 수 있으며, ADR 참여는 항소권 또는 이의신청권을 제한하지 않음

---

guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr#what-happens-next, 검색일자 : 2025. 5. 14.

76) 상동

77) 2025년 6월 19일 환율 기준 92억 4,550만원

78) 2025년 6월 19일 환율 기준 277억 4,445만원

79) 영국 정부, HM Revenue&customs, “Annual Report and Accounts 2023 to 2024,” 2024. 7., p. 114

80) 영국 정부, “Alternative dispute resolution — CC/FS21,” <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-alternative-dispute-resolution-ccfs21/compliance-checks-alternative-dispute-resolution-ccfs21#what-happens-after-adr>, 검색일자: 2025. 5. 11.

## 2) ADR 외 제도

### 가) 협력 이행 프로그램(Cooperative Compliance/Business Risk Review)<sup>81)</sup>

- 협력적 준수 프로그램(Cooperative Compliance)은 대형 법인을 대상으로 세무 리스크를 사전에 관리하는 제도로, 이하에서는 과세 전 조정을 통한 행정 자원의 전략적 운용이라는 측면에서 시사점이 있다고 판단되어 검토함
  - 협력적 준수 프로그램은 주로 대형 법인을 대상으로 세무 리스크를 사전에 식별·관리하는 제도로, 영세 납세자에게 일반적으로 적용 가능한 제도라고 보기는 어려움
  - 다만 특정 집단을 별도로 분류·관리하는 협력적 준수 프로그램(Cooperative Compliance)은 사전적 조율과 행정 자원의 전략적 배분이라는 측면에서, 납세자 유형별 대응 체계 구축이나 간이 조정제도 설계에 유의미한 시사점을 제공할 것으로 판단됨
  
- (법령 근거) 협력적 준수 프로그램(Cooperative Compliance)은 법령이 아닌 행정 규범 형태로 내부 지침에 근거하여 공식적인 불복절차나 ADR 이전 단계에서 운영되며, 조세 리스크를 상시 관리하여 조사·분쟁 발생을 최소화하는 것을 목적으로 함
  - 협력 이행 프로그램은 과세처분 이전 고위험 납세자에 대한 사전 조율 및 리스크 관리 체계를 통해 미연에 분쟁을 방지하는 조세 행정적 수단임
    - HMRC는 기업과의 지속적 신뢰 관계(trusted relationship)를 바탕으로 세무위험을 사전 진단·등급화하고 조기 개입을 통해 과세처분 없이 쟁점을 해소하는 방향을 지향함
  
- (신청 주체 및 방식) 과세당국은 대상 기업을 선별하여(invitational basis) 운영함
  - 대기업은 초청 수락 후, 지정된 고객관리책임자(Customer Compliance Manager, CCM)와 상시적 소통을 통해 위험 검토 절차에 참여함

81) 영국 정부, "HMRC's compliance approach for large businesses," <https://www.gov.uk/guidance/hm-revenue-and-customs-large-business?>, 검색일자: 2025. 4. 29.

- 정기적인 경영 위험 심사 플러스(Business Risk Review Plus, BRR+) 회의를 통해 납세자가 스스로 위험 요소를 공개하고, 과세당국은 협의 결과에 따라 위험률(Risk Rating)을 재조정함
- (적용단계) 적용 시점은 과세처분 전, 즉 조사개시 여부가 검토되는 단계 이전임
  - 고객관리책임자(CCM)와 기업 간 연례 회의나 특정 세무 이슈 보고 과정에서 사전적 위험 진단 및 조정이 이루어지며, 조사로 이어질 가능성이 있는 사안은 사전에 조율되어 과세 행정의 일환으로 실시간 활용됨
- (대상범위) 협력 이행 프로그램의 적용 대상은 연 매출 2억파운드<sup>82)</sup> 이상 또는 복잡한 조직 구조와 높은 세무 리스크를 가진 법인(다국적 그룹 등)이 해당함
  - 모든 세목(소득세, 법인세, 부가가치세 등)에 적용이 가능하며, 특히 이전가격, 기업 구조 재편, 법인 금융 등 고난도 영역에 집중됨
  - 국세청은 납세자의 투명성, 세무 조직, 내부 통제 시스템 등을 종합적으로 평가하여 협력 등급을 부여함
- (운영주체 및 위원회 구성) HMRC 대기업 감독관(Large Business Directorate) 산하의 고객관리책임자(CCM)가 운영함
  - CCM은 각 기업에 전담 배정되며, 기업과의 모든 세무 소통과 리스크 평가·보고를 총괄함
  - 별도의 위원회는 없으나 고위험 사건은 HMRC 내부 위험 통제 패널(Risk Governance Panel)에 회부되어 검토될 수 있음
- (결정의 법적 효력) 협력 이행 프로그램 자체는 법적 구속력이 없으나 상호 합의를 통해 도출된 리스크 해소 결과는 HMRC의 과세 방침 및 평가 방식에 직접 반영될 수 있음

---

82) 2025년 6월 24일 기준 환율 약 3,705억 6,200만원

- 이는 후속 세무조사의 면제 또는 축소, 불복 분쟁 사전 예방 등 사실상 실질적 효과를 발생시킴
- 만약 합의에 도달하지 못할 경우 기업은 이후 ADR 신청, 공식 조사 또는 사법 심사(Statutory Review)로 전환 가능함

## 나. 과세처분 후 분쟁 해소 수단

### 1) ADR 제도

#### 가) HMRC ADR(post-decision)

- (법령 근거) 과세처분 후 ADR은 HMRC의 분쟁 해결 전략(Litigation and Settlement Strategy, LSS) 및 내부 실무지침에 따라 운영됨
  - 국세청은 이 제도를 정부의 Dispute Resolution Commitment(2011) 및 민사소송 규칙(Civil Procedure Rules)에 따라 조세 분쟁의 효율적 해결 수단으로 도입하였음
- (신청 주체) ADR 신청은 납세자 또는 국세청이 제안할 수 있으며, 일반적으로는 납세자 주도형으로 운영됨
  - 납세자는 ADR 신청서를 통해 HMRC Dispute Resolution Unit(DRU)에 신청하거나 담당 공무원(CRM 또는 caseworker)에게 직접 요청 가능함
  - HMRC 내부에서는 관련 부서 협의를 거쳐 ADR Panel의 승인을 통해 참여 여부를 결정함
- (적용단계) ADR은 과세처분 이후(post-decision), 즉 국세청(HMRC)이 세액을 확정하거나 Closure Notice를 발송한 이후 단계에 적용되며, 행정심판(First-tier Tribunal)에 회부되기 전 또는 회부된 이후에도 진행이 가능함
  - 단 소송절차 병행 시에는 일정한 조정 및 ADR 절차와의 병행이 요구됨

- (대상 범위) ADR은 법인세, 부가가치세, 이전가격 등 모든 세목에 적용이 가능하며, 주로 사실관계나 법률해석에 대한 쟁점이 있는 사안에 적합함
  - 반면 다음과 같은 사안은 ADR 부적합으로 간주됨
    - 기관력 있는 사건
    - 무의미하거나 악의적인 주장
    - 단순한 법률 쟁점
    - 탈세 등 범죄 혐의가 있는 사안
  
- (운영 주체 및 위원회 구성) ADR은 국세청 내 분쟁해결부서(Dispute Resolution Unit, DRU)의 총괄로 진행되며 국세청 내부 인력인 중재자(mediator)는 각 사건의 적합 여부를 결정하고 일부 특수한 경우에는 심의 위원회에서 ADR 결정 여부를 결정함
  - ADR은 중재 기술과 기법에 대한 교육을 받은 사건 담당자 외의 중재자(Mediator)로 중립적 조력자(Facilitator) 역할을 함
  - 일부 특수한 경우, 중재 중 제안된 내용에 대한 수용 여부의 최종 결론은 내부 거버넌스에 따라 분쟁 심의 위원회(Dispute Resolution Board)나 유사한 위원회에서 결론을 내려야 함<sup>83)</sup>
  
- (결정의 법적 효력) ADR 절차를 통해 양 당사자가 합의에 이른 경우, 해당 합의는 결과 기록서(Record of Outcome)나 정식 계약서(settlement agreement)의 형태로 서면화되며, 민사상 계약으로서 구속력을 가짐
  - 합의가 이행되지 않을 경우, 납세자 또는 과세관청은 조세심판소에 동의 명령(Tomlin Order) 방식으로 집행을 신청할 수 있음
  - 합의가 성립되지 않을 경우, 사건은 원래의 심판 절차로 복귀되며 ADR 과정에서 제출된 자료와 논의 내용은 원칙적으로 권리 미포기(without prejudice) 원칙으로 본안에 영향을 미치지 않음

83) 영국 정부, "Alternative Dispute Resolution Guidance," <https://www.gov.uk/hmrc-international-manuals/alternative-dispute-resolution-guidance/adrg02500>, 검색일자: 2025. 5. 12.

- 정당한 사유 없이 ADR에 불응하거나 성실하게 임하지 않은 경우, 조세심판소는 당사자에게 비용상 부담 제재(cost sanctions)를 부과할 수 있음

#### 나) 재판 전 조정(Tribunal ADR/Practice Direction ADR)<sup>84)</sup>

- (법령 근거) 영국의 조세심판소의 대체적 분쟁해결(Tribunal ADR)은 조세 사건 전용 절차법 및 조세심판소의 실무지침(Practice Direction: Part 5)을 근거로 하여 재판 전 조정 절차를 제도화하고 있음<sup>85)</sup>
  - 영국의 조세심판소(Tribunal) ADR은 Civil Procedure Rules, 조세심판소가 자체적으로 제정한 실무지침(Practice Direction: Part 5)에 근거하여 운영되고 있음
  - 해당 지침은 조정 절차의 개시, 운영 방식, 중재자(Facilitator)의 지위 등을 규율하며, 당사자 동의와 심판소의 재량에 따라 사건 심리 전 조정이 가능하도록 규정함
- (신청 주체 및 방식) 당사자 일방 또는 쌍방(과세당국 또는 납세자)이나 심판소 자체 판단에 따라 사건이 조세심판소(First-tier Tax Tribunal)에 계류된 이후 조정 절차(ADR)가 개시될 수 있음
  - 양 당사자나 심판소가 ADR을 직접 제안하거나 수락할 수 있으며, 이에 따라 조정 개시 여부 및 방식이 결정됨
  - ADR이 개시되는 경우, 조세심판소는 절차의 효율적 진행을 위하여 ADR 활용을 촉진할 수 있으며, 필요한 경우 심리 절차를 일정 기간 정지할 수 있음
  - 조정은 HMRC가 지정한 중립적 분쟁조정 전문관이 주도하고, 당사자와 HMRC의 합의가 있는 경우 외부 전문 중재인을 공동 조정자로 참여시킬 수 있음
- (적용단계) 심판소의 ADR은 사건이 조세심판소(First-tier Tax Tribunal)에 회부된 이후 정식 법정 심리 개시 전 단계에서 적용됨

84) 영국 사법부, "Alternative Dispute Resolution: Practice Statement for First Tier Tribunal Tax Chamber," <https://www.judiciary.uk/guidance-and-resources/alternative-dispute-resolution-practice-statement-for-first-tier-tribunal-tax-chamber>, 검색일자: 2025. 5. 11.

85) Tribunal Procedure (First-tier) (Tax Chamber) Rules 2009 (SI 2009/273)

- ADR 개시는 심판소(Tribunal)의 재량에 따라 이루어지나 양 당사자의 동의가 필요하며, 이 과정은 본안 판단에 앞서 사전적으로 분쟁을 해결하기 위한 조정 절차의 성격을 가진
  - 즉 사건이 심판소에 계류 중이나 본안 심리가 열리기 전의 조정 절차로, 일종의 심판상 조정(pre-hearing mediation)임
  
- (대상 범위) 법인세, 부가가치세, 상속세, 개인소득세 등 대부분의 직접세·간접세 사건에 적용이 가능하며 적용 예외 사항이 있음
- 다음의 사안은 ADR 부적합한 분쟁유형으로 적용 제외됨<sup>86)</sup>
  - 단순 법률 쟁점만 존재하여 사실관계 조정의 여지가 없는 사건
  - 법령상 심판소(Tribunal)가 관할하지 않거나 이미 고등법원에 회부한 사건
  - 악의적 청구, 무의미한 주장(Frivolous claims)
  - 국세청 형사 수사관이 처리 중인 사건
  - 1심 심판소(First-tier Tribunal)가 ‘서면 사건(paper)’ 또는 ‘기본 사건(basic)’으로 분류한 사건<sup>87)</sup>
  - 채무 추징 또는 납부 문제
  - 세액 공제(tax credits) 관련 분쟁
  - 체납 가산금, 자동 납부 연체 또는 신고 지연에 대한 가산세
  - 그 외 연금 고지서와 관련된 내용, 국제 최저임금 관련 분쟁 등
  
- (운영 주체 및 위원회 구성) 심판소 ADR은 세금 관련 1심 재판을 담당하는 조세심판소(First-tier Tribunal: Tax Chamber) 산하에서 운영되며, ADR 과정은 심판소에서 지정하거나 위촉한 중립적 중재자에 의해 주도됨
- 조정자(Facilitator)는 사건의 재판관이 아니며, 영국 국세청(HMRC) 소속이 아닌 독립된 인력으로, 분쟁 당사자 간 중재나 조정 촉진 역할만 수행함

86) 영국 정부, “Alternative Dispute Resolution Guidance,” <https://www.gov.uk/hmrc-international-manuals/alternative-dispute-resolution-guidance/adrg02900>, 검색일자: 2025. 5. 24.

87) 두 사건 모두 조정 필요성이 없는 간단한 사건들임

- 즉 당사자의 입장을 공정하게 경청하고 합의 도출을 돕는 역할에 국한되며 사법적 판단 권한은 없음
- 조정자(Facilitator)는 복수 사건에도 개입이 가능하며, ADR 개시 및 조정 일정은 당사자 간 협의를 통해 조율됨
- (결정의 법적 효력) ADR 결과 양 당사자가 합의에 이르면 그 내용은 심의 결과서(Record of Outcome)나 화해계약서(settlement agreement)의 형태로 서면화되며, 이는 계약적 구속력을 가짐
  - 약정이 이행되지 않을 경우, 심판소에 집행을 신청할 수 있음
  - 한편 ADR에서 합의에 이르지 못한 경우, 사건은 본안 재판(Tribunal) 절차로 이행되며, 이때 ADR 과정에서 제출된 자료는 원칙적으로 본안 심리에 직접적인 영향을 미치지 않음
  - ADR 참여를 정당한 사유 없이 거부하거나 불성실하게 응한 경우, 조세심판소는 향후 본안 소송에서 소송비용(cost order)을 불리하게 명령할 수 있으며, 이는 실질적인 비용상 제재로 작용할 수 있음<sup>88)</sup>

## 2) ADR 외 제도

### 가) 사법 심사(Statutory Review)<sup>89)</sup>

- (법령 근거) 상속세법(Inheritance Tax Act, ITA) 등 개별 세목별 법령에 명시된 해당 규정은 국세청의 결정에 대해 납세자가 조세심판소에 항소하기 전에 요청할 수 있는 법적 권리를 보장함
- (신청 주체 및 방식) 신청 주체는 납세자 본인 또는 대리인이며, HMRC의 공식 결정

88) 영국 정부, "RESOLVING TAX DISPUTES," <https://www.taxnetworks.co.uk/files/adr-HMRC%20guidance-final.pdf>, 검색일자: 2025. 5. 24.

89) 영국 정부, "Statutory Review process," <https://www.gov.uk/government/publications/statutory-review-process>, 검색일자: 2025. 6. 3.

(Notice of Assessment 또는 Penalty 등)을 통지받은 날로부터 30일 이내에 서면으로 신청해야 함

- (적용단계) 사법심사(Statutory Review)는 HMRC의 과세처분 결정 이후 조세심판소(First-tier Tribunal) 제소 전 단계에서 활용됨
  - 납세자는 해당 절차를 거치지 않고 바로 심판소(Tribunal)에 항소할 수도 있으나 국세청(HMRC)은 해당 절차를 통해 조기 분쟁 해결을 유도함
  
- (대상 범위) 사법심사(Statutory Review)는 상속세, 소득세, 법인세, 부가가치세 등 직접세 및 간접세 전반에 걸쳐 적용이 가능함
  - 주요 대상 세목은 상속세(Inheritance Tax), 소득세(Income Tax), 법인세(Corporation Tax), 부가가치세(VAT), 기타 원천징수세(PAYE), 자진신고세(Self Assessment), 소비세(Excise) 등임
    - 단 일부 세목이나 통지 유형(예: 고지서가 아닌 일반 질의서 등)은 신청 대상이 아님
  
- (운영 주체 및 위원회 구성) 국세청 내부의 독립된 심사관(Review Officer)에 의해 수행되며, 해당 심사관은 원(原)결정을 내린 조사관이나 담당자로부터 독립된 조직에 소속되어야 함
  - 대체로 HMRC 법무국(Solicitor's Office) 또는 분쟁해결부서(DRU) 소속 인력이 담당하며, 사실관계 및 법률해석을 재평가하는 기능을 수행함
  
- (결정의 법적 효력) 심사 결과는 양 당사자에게 서면 통지되며, 납세자는 이에 대해 30일 이내 조세심판소(First-tier Tribunal)에 항소가 가능함
  - 납세자가 기간 내에 항소하지 않으면 해당 심사(Review) 결과나 HMRC의 원결정이 최종 확정됨
  - 결과에 따라 합의에 이른 경우 이는 법적 구속력 있는 결론으로 간주되며, 이후 ADR 또는 소송으로 이어지지 않음

## 다. 소결

- 영국의 세무행정상 분쟁 해결 제도는 소규모·영세 납세자도 활용이 가능한 구조를 갖추고 있으나, 제도 설계상 범용성과 자기 책임적 참여를 전제로 운영됨
- HMRC의 ADR 제도는 신청 방식이 비교적 간단하고 중립적 조정자를 통한 조정이 가능하도록 설계되어 있어, 소규모 사업자나 개인 납세자도 법률대리인 없이 활용이 가능한 구조를 갖추고 있음
  - 특히 조사 단계에서 사실관계나 법률해석 쟁점이 명확한 경우에는 ADR을 통해 과세 전 단계에서 비소송적 해결이 가능함
- 또한 행정심판소 ADR 및 사법심사(Statutory Review) 제도는 형식적 절차를 간소화하고 신청 요건과 진행 방식에 일정한 유연성을 보유하고 있어, 과세처분 후 단계에서도 다양한 납세자가 접근할 수 있도록 기회를 제공함
- 다만 이러한 제도들은 모든 납세자가 동일하게 접근할 수 있는 구조인데, 활용 과정에서 일정 수준의 사실관계 정리 및 「조세법」 해석에 대한 대응 역량이 요구되어 전문가의 조력이 없이는 영세납세자에게 부담이 발생할 수 있음
- 이에 따라 영국은 ADR이나 사법심사(Statutory Review) 제도를 포함한 다양한 사전·사후 분쟁해결절차를 통해 모든 납세자의 권리 보호를 위한 구조를 갖추고 있으며, 특히 ADR 제도는 사건의 규모나 법률적 복잡성과 상관없이 적용될 수 있도록 제도 접근의 중립성과 절차적 탄력성을 보유하고 있음
- 이러한 제도 설계는 소규모 또는 영세납세자에게 실질적 분쟁 대응 수단으로 이용할 수 있는 기반이 되며, 납세자 스스로 쟁점을 명확화하고 자발적으로 참여할 수 있는 구조적 환경을 보장함

### 3. 독일

#### 가. 과세처분 전 분쟁 해소 수단

##### 1) ADR 제도

□ 독일의 ADR 제도는 주로 민사·상사 분야를 중심으로 발전해 왔으며, 조세 관련 행정 절차에서는 민사 분야와 같은 공식적인 조정 절차는 확인되지 않음<sup>90)</sup>

##### 2) ADR 외 제도

###### (1) 종결협의제도(Schlussbesprechung)

□ (법령 근거) 독일은 「조세기본법(Abgabenordnung, AO)」 제201조에 따라 과세관청이 세무조사 결과 과세 조정이 필요한 사항이 있는 경우, 납세자에게 이를 통지하고 ‘종결협의(Schlussbesprechung)’를 실시해야 함<sup>91)</sup>

□ (신청 주체 및 방식) 해당 절차는 원칙적으로 과세관청이 실시해야 하며, 납세자가 명시적으로 ‘포기(verzichtet)’한 경우에만 생략할 수 있는 의무적 절차임<sup>92)</sup>

○ 세무조사 결과 과세표준에 변동이 있는 경우, 종결협이는 납세자의 요청 여부와 관계없이 반드시 실시되어야 하며, 단지 납세자가 명시적으로 협의를 포기한 경우에만 예외적으로 생략 가능함

- 과세당국은 세무조사 종료 후 1개월 이내에 협의 일정을 조율해야 하며, 일정의 협이가 이루어지지 않을 경우 서면으로 출석을 통보하고, 정당한 이유 없는 불참 시 포기로 간주함<sup>93)</sup>

90) 안창남·양수영·김상술, 『조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구』, 국회입법조사처, 2023.

91) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 §201

92) 상동

93) 독일 AEAO(Abgabenordnung 적용지침) zu §201 - Schlussbesprechung: 제3항

- 다시 말해 종결협의 실시는 과세관청의 재량사항이 아니며, 납세의무자와 종결협의 실시의 신청에 대한 거부는 이의신청 및 행정소송의 대상이 되는 처분에 해당함<sup>94)</sup>
  - 종결협의 미실시는 과세처분 자체를 위법하게 만들지는 않지만, 납세자의 절차적 권리가 침해된 경우에는 절차적 하자의 소지가 있음<sup>95)</sup>
- (적용단계) 종결협의는 세무조사 절차의 일환으로, 세무조사 결과에 대한 과세처분이 이루어지기 전에 실시되는 협의 절차임<sup>96)</sup>
- (대상 범위) 세무조사 과정에서 쟁점이 되는 사실관계와 그에 대한 법적 판단,<sup>97)</sup> 세법 해석 및 적용의 근거가 되는 사실관계 전반이 협의 대상에 포함되나, 해당 사실관계에 대해 이미 납세자의 신청에 따라 구속적 확인이 이루어진 부분은 종결협의의 논의 대상에서 제외됨<sup>98)</sup>
  - 구속적 확인이 이루어진 부분은 법적 구속력을 가지므로 종결협의의 논의 대상에서 제외됨
- (운영 주체 및 위원회 구성) 종결협의는 별도의 위원회 구성없이 세무당국 내부의 협의 구조로 운영되는데, 일반적으로 단독 조사관과 담당 과장 등 최소 2인의 체계로 이루어지는 것으로 확인됨<sup>99)</sup>
  - 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」에는 종결협의의 운영 주체나 위원회 구성에 대한 명시적 규정은 존재하지 않음
  - 다만 실무적으로 조사 담당자(Betriebsprüfer) 외에 관할 세무서의 과장(Sachg

94) 권성오·김미정·노영예, 『주요 교역국의 통관제도 - 독일편』, 한국조세재정연구원, 2018. 12.

95) 독일 AEO(Abgabenordnung 적용지침) zu §201 - Schlussbesprechung: 제4항

96) 김태훈, 『국세기본법상 납세자권리보호제도의 개선방안에 관한 연구』, 조선대학교, 석사학위논문, 2022.

97) 권성오·김미정·노영예, 『주요 교역국의 통관제도-독일편』, 한국조세재정연구원, 2018. 12.

98) 안창남·양수영·김상술, 『조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구』, 국회입법조사처, 2023.

99) HAUFE, "Betriebsprüfung: Soforthelfer / 11.4 Was Sie bei einer Umsatzsteuerprüfung beachten müssen," <https://www.haufe.de/id/beitrag/betriebspruefung-soforthelfer-114-was-sie-bei-einer-umsatzsteuerpruefung-beachten-muessen-HI2007530.html>, 검색일자: 2025. 6. 4.

ebietsleiter)이 반드시 동석해야 하며, 이들은 법적 효력이 있는 판단이나 합의 권한을 행사하는 핵심 운영 주체로 역할을 함

- 따라서 조사관 단독으로는 법적 구속력을 갖는 종결 합의를 진행할 수 없는 것으로 확인됨
- (협정의 법적 효력) 종결협정은 가능한 조기에 분쟁 해결을 도모한다는 목적에도 불구하고 협의 시 의사표현은 원칙적으로 구속력이 인정되지 않음<sup>100)</sup>
  - 비록 일정한 의견 교환이 이루어졌더라도 과세당국은 이후 법률적 오류를 발견할 경우 자유롭게 정정할 수 있는바, 해당 협의는 법적 구속력이 없음<sup>101)</sup>

(2) 구속적 확인(Verbindlichen Zusage)<sup>102)</sup>

- (법령 근거) 독일은 「조세기본법(Abgabenordnung, AO)」 제204조에 따라 납세자는 세무조사 실시 전, 세무조사 결과 통지를 받고 난 후 이에 대해 구속적 확인을 요구할 수 있음<sup>103)</sup>
  - 구속적 확인이란 과세관청이 세무조사와 관련하여 자기 구속의 의사로 해당 사실관계에 관한 세무행정상 취급에 대해 납세자에게 발령하는 행정행위를 의미함<sup>104)</sup>
- (신청 주체 및 방식) 납세자의 신청에 의하여 이루어지며, 과세관청은 이에 대한 판단 권한을 가짐
  - 해당 판단은 세무조사 결과를 평가하는 관할 세무관서가 담당함<sup>105)</sup>

---

100) 김영조, 「독일의 조세불복제도」, 『사회과학 연구』, 제21권, 2005, p. 3.  
 101) 독일 AEAO(Abgabenordnung 적용지침) zu §201 - Schlussbesprechung: 1항  
 102) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 §204  
 103) 안창남·양수영·김상술, 『조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구』, 국회입법조사처, 2023.  
 104) 상동  
 105) 독일 AEAO(Abgabenordnung 적용지침) zu §204 - Voraussetzung der verbindlichen Zusage: 제1항, 제2항

- (적용단계) 구속적 확인은 세무조사 전·후 모두 신청 가능하며, 일정 요건을 충족하면 세무조사 완료 전에도 예외적으로 허용됨<sup>106)</sup>
  - 당해 사실관계의 향후 과세처리가 납세자의 사업 결정에 중대한 영향을 미치고, 납세자가 조기 확인의 필요성을 구체적으로 소명한 경우, 예외적으로 조기 신청이 가능함<sup>107)</sup>
  
- (대상 범위) 구속적 확인은 과거에 이미 실현된 사실관계 중, 향후 과세에 적용될 법률 해석과 밀접히 관련된 사안에 대해 과세당국이 사전에 입장을 표명하는 제도로, 단순한 사실상 합의(tatsächliche Verständigung)와는 구별됨<sup>108)</sup>
  - 불확실한 시장 상황 등으로 인해 법적 확인이 적합하지 않은 경우(예: 이전가격 관련 불확실성 등) 신청이 거부될 수 있음
  - 또한 종결협의 이후에 신청되고 광범위한 조사행위가 필요한 경우, 일반적으로 구속적 확인은 허용되지 않음
  
- (운영 주체 및 위원회 구성) 이에 대한 명시적 법령 규정은 없으나 별도의 위원회 구성 없이 관할 세무관서가 단독으로 판단하는 것으로 파악됨
  
- (법적 효력) 구속적 확인은 과세당국이 납세자에게 발령하는 구속력 있는 행정행위로서, 과세당국은 이를 임의로 철회하거나 변경할 수 없음<sup>109)</sup>
  - 다만 구속적 확인의 근거가 되는 세법이 사후에 개정된 경우, 해당 구속적 확인의 효력은 상실함

---

106) 상동

107) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 §204 Abs. 2

108) 독일 AEAO(Abgabenordnung 적용지침) zu §204 - Voraussetzung der verbindlichen Zusage: 제1항, 제2항

109) 안창남·양수영·김상술, 『조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구』, 국회입법조사처, 2023.

## 나. 과세처분 후 분쟁 해소 수단

### 1) ADR 제도

- 독일의 과세처분 후 단계에서는 이의신청이나 조세소송(재정법원)을 통해 불복이 가능하나, 민사 분야와 달리 독립적이고 공식적인 조정(ADR) 절차는 마련되어 있지 않음
- 조세소송에서 「행정법원법」 제106조에 따라 재판상 화해(Vergleich)가 허용되나, 이는 전통적 소송절차 내에 일부 ADR적 요소가 반영된 것에 불과함<sup>110)</sup>

### 2) ADR 외 제도

#### (1) 이의신청 제도

- 독일의 행정심판절차는 이의신청(Einspruch) 제도를 중심으로 운영되며, 이는 행정소송(재정법원 제기)에 앞서 납세자가 과세처분에 불복할 수 있는 단일하고 공식적인 권리구제 절차로 기능함<sup>111)</sup>
- (법령 근거) 이의신청 제도는 독일의 「조세기본법(Abgabenordnung, AO)」의 ‘비송적 불복절차(Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren)’를 규정하는 제347조부터 제367조에 근거하여 규율됨<sup>112)</sup>
- 해당 조문들은 이의신청의 허용 요건, 방식, 심리 범위, 결정 방법 등을 규정하고 있음
- (신청 주체 및 방식) 「조세기본법」 제347조 및 제357조에 따라 이의신청은 행정처분의 상대방만 제기할 수 있으며, 해당 처분이 당사자에게 통지된 날로부터 1개월 이내

110) 상동

111) 박원규, 「독일의 소송 외 권리구제제도에 관한 연구 「행정기본법」상 이의신청제도에 대한 함의를 중심으로」, 『공법학연구』, 제25권 제4호, pp. 237~268.

112) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 Siebenter Teil: Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

- 에 제기해야 함<sup>113)</sup>
- 권리보호의 직접성 원칙에 따라 단순한 이해관계자(제3자)는 이의신청 권한이 없는 것으로 확인됨
  - 신청 방식은 서면, 전자적 방식 또는 세무서 내 구두 진술 후 서면 작성 방식으로 가능함<sup>114)</sup>
- (적용단계) 과세처분 등 행정행위(Abgabenangelegenheiten)에 대한 사후 불복절차로 제기 가능함<sup>115)</sup>
- (대상 범위) 「조세기본법(Abgabenordnung, AO)」이 적용되는 조세 사건 및 기타 관련 사건에서 연방세무관청 또는 주세무관청이 행한 행정행위에 대해 이의신청을 제기할 수 있음<sup>116)</sup>
- 과세당국은 신청된 쟁점 외에도 전체 처분을 재검토할 수 있으며, 이로 인해 불복제기와 직접 관련이 없는 사항도 심리 대상에 포함될 수 있음<sup>117)</sup>
- (운영 주체 및 위원회 구성) 독일은 조세심판원과 같은 외부의 합의제 독립 불복기관은 존재하지 않으며, 이의신청은 과세처분을 내린 세무서 내부에서 심리 및 결정됨<sup>118)119)</sup>
- 구체적으로 국세에 대한 이의신청은 세무서 내 권리구제과(Rechtsbehelfsstelle)에서 처리되며, 해당 부서는 초기 처분 부서와 기능적으로 분리되어 운영됨<sup>120)</sup>
    - 권리구제과 담당 공무원에 대한 인사권은 부서장이나 기관장에게 독점되지 않음
    - 정기적 인사평가는 상급자의 구체적인 평가 사유의 명시와 인사위원회의 재검토

113) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 §355

114) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 §357 Abs. 1

115) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 §347

116) 임재범, 『조세불복제도 개편방안-납세자 권리구제와 자율적 행정통제 기능의 효율성 제고를 위해-』, 국회입법조사처, 2024.

117) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 §367

118) 상동

119) 독일 AEAO(Abgabenordnung 적용지침) zu §367 Entscheidung über den Einspruch: 제1항

120) 김무열, 『국세행정불복절차의 문제점과 개선방안』, 한국조세재정연구원, 2021.

절차를 거쳐 이루어지므로, 조직 내부의 독립성과 절차적 공정성이 제도적으로 확보되어 있음

- 이로 인해 납세자들 사이에서 조직의 편향성이나 불공정성에 대한 불만은 거의 제기되지 않는 것으로 평가됨

○ 우리나라의 조세심판원처럼 외부 합의제 독립기관은 존재하지 않음

□ (법적 효력) 처분청은 이의신청을 심리·결정하는 데에 신청 기한의 준수 여부 등 요건을 먼저 검토하며 ① 요건을 충족하지 않을 경우 각하 ② 이의신청에 이유가 없으면 기각 ③ 이유가 있으면 인용하는 방식으로 결정함<sup>121)</sup>

○ 결정에 불복하는 경우 납세자는 재정법원(Finanzgericht)에 행정소송을 제기할 수 있음

□ (인용률) 이의신청의 인용률은 최근 5년 평균 81.5%로 높은 비율의 이의신청이 인용되고 있는 것으로 나타남<sup>122)</sup>

○ 이는 국세 부과처분 등 조세 관련 분쟁의 상당 부분이 행정 불복의 1단계인 이의신청 절차에서 실질적으로 해결되고 있음을 보여줌

○ 이의신청 취하율도 최근 5년 평균 약 19%로 높은 수준을 보이는데, 이는 이의신청 과정에서 납세자가 과세처분의 정당성을 납득했거나, 세무당국이 납세자의 주장을 수용하여 처분을 일부 경정함에 따라 절차상 불복의 필요성이 해소된 경우가 많았던 것으로 해석할 수 있음

121) 임재범, 『조세불복제도 개편방안-납세자 권리구제와 자율적 행정통제 기능의 효율성 제고를 위해-』, 국회입법조사처, 2024.

122) 상동

〈표 III-2〉 독일 국세 불복 처리 및 인용률

(단위: 건, %)

구분		2023년	2022년	2021년	2020년	2019년	
이의 신청	처리 현황	당년접수 건수	9,932,766 <sup>1)</sup>	2,978,644	3,047,803	3,336,237	3,454,549
		전년이월 건수	2,301,492	2,613,348	2,596,433	2,476,778	2,358,716
		처리 건수	3,675,126	3,256,951	2,982,359	3,152,647	3,184,123
		처리율 <sup>2)</sup>	30	58.2	52.8	54.2	54.8
	인용 현황	인용 건수	2,528,109	2,094,363	1,904,384	2,097,209	2,109,203
		취하 건수	679,983 (18.5)	564,294 (17.3)	591,158 (19.8)	628,524 (19.9)	632,073 (19.8)
인용률 <sup>3)</sup>		84.4	77.8	79.6	83.1	82.7	

주: 1) 2023년 이의신청 접수건수가 993만건, 전년 대비 233% 증가한 이유는 독일 전역의 재산세(Grundsteuer) 개편에 따른 집단적 이의신청 때문으로, 불복 이의신청이 대량으로 제기됨에 따라 처리율이 급감한 것임

2) 처리율=처리 건수/(당년접수 건수+전년이월 건수)

3) 인용률=인용 건수(일부기간 포함)/(처리 건수-취하 건수)

자료: 입재법, 『조세불복제도 개편방안-납세자 권리구제와 자율적 행정통제 기능의 효율성 제고를 위해-』, 국회입법조사처, 2024.; 독일재무부, “Statistik über die Einspruchsbearbeitung in den Finanzämtern im Jahr 2019,” 검색일자: 2025. 6. 5.; 독일재무부, “Statistik über die Einspruchsbearbeitung in den Finanzämtern im Jahr 2023,” 검색일자: 2025. 6. 5.

- (조정요소) 독일의 이의신청 절차에는 민사 분야의 ADR처럼 공식적인 외부 중재기관이나 조정인은 존재하지 않지만, 「조세기본법」 제364a조에 근거한 구두 협의(Erörterung) 제도가 명시되어 있으며, 이는 쟁점 해결을 위한 공식적 참여 절차로 기능함<sup>123)</sup>
- 이는 세무당국이 신청인과 함께 사실적·법적 쟁점을 직접 협의하는 공식적 절차로, 납세자는 이를 청구할 권리가 있고 과세당국은 원칙적으로 이에 응할 법적 의무가 있음<sup>124)</sup>
- 이러한 협의는 조세쟁송의 조기 해결 가능성을 높이는 절차적 수단으로, 공식 ADR과는 구분되나 당사자 간 의견 교환을 통해 사전 해결을 도모하는 기능적 조정 장치로 평가될 수 있음
- 즉 「조세기본법」 제364a조에 따른 구두 협의는 납세자가 신청할 수 있는 법적 절

123) 박원규, 「독일의 소송 외 권리구제제도에 관한 연구: 「행정기본법」상 이의신청제도에 대한 함의를 중심으로」, 『공법학연구』, 제25권 제4호, pp. 237~268.

124) 독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」 §364a

차로, 세무당국은 이를 원칙적으로 수용해야 하나, 해당 협의 과정에서 교환된 의견이나 형성된 잠정적 합의는 법적 구속력을 가지지 않음

#### 다. 소결

- 독일은 조세 분야에서 공식 ADR 제도는 없지만, 과세 전·후 단계에서 실질적인 협의 및 자율조정 기능을 수행하는 절차들을 통해 분쟁 예방 및 조기 해결을 유도하는 구조임
- 과세 전 단계에서는 세무조사 종료 시 실시되는 종결협의 및 세무상 판단에 대한 구속적 확인 제도가 존재하며, 이는 법적 구속력 또는 절차상 권리보장 협의 절차로서 실질적 조정 기능을 수행함
  - 종결협회는 과세조정이 필요한 경우 과세당국이 원칙적으로 실시하는 절차로, 납세자가 명시적으로 포기하지 않는 한 생략할 수 없음
  - 구속적 확인은 납세자의 질의에 따라 과세당국이 발령하는 법적 구속력이 있는 행정행위로, 행정청이 임의로 철회하거나 변경할 수 없음
- 과세 후 단계에서는 단일하고 공식적인 권리구제 수단인 이의신청 절차가 마련되어 있으며, 이의신청 결과에 불복할 경우 재정법원에 소송을 제기하는 2단계 권리구제 구조가 작동함
  - 이의신청 절차 내에서 「조세기본법」 제364a조에 따라 양 당사자는 사실관계 및 법적 쟁점에 대한 협의(Erörterung)를 할 수 있으며, 이는 법적으로 보장된 공식 절차임

## 4. 프랑스

### 가. 과세처분 전 분쟁 해소 수단

#### 1) ADR 제도

- 프랑스 조세행정은 제3의 독립기관이 개입하는 형식적·제도화된 ADR 제도는 존재하지 않지만, 과세 예정통지에 따른 의견제출 절차와 국세청 내 납세조정관 제도 등은 실질적인 분쟁 예방 및 해결 기능을 수행하고 있음

#### 2) ADR 외 제도

##### (1) 계층적 이의제기 절차(Recours hiérarchiques)<sup>125)</sup>

- (법령 근거) 프랑스 국세청(DGFiP)은 「조세절차법」에 명시적인 규정 없이 내부 행정 지침에 따라 세무조사 중이나, 이후에 납세자가 세무조사관의 상급자 및 도(구역) 단위의 내부 행정 담당자에게 순차적으로 이의를 제기할 수 있는 절차를 운영하고 있음
  - 이 절차상의 내부 행정 담당자는 납세자 조정관 또는 옴부즈만 제도와는 구별되며, 국세청 내부 지침에 따라 운용됨
- (신청 주체 및 방식) 해당 절차는 납세자가 세무조사나 과세 과정에서 불복 사항이 있을 때 담당 세무조사관의 상급자에게 먼저 이의를 제기함으로써 시작되며, 구두 또는 서면(문서, 이메일 등) 방식으로 신청할 수 있음
  - 별도의 형식 요건 없이 상급자에게 의견을 전달하는 방식으로 개시되며, 이는 공식적인 불복절차가 아닌 비공식적인 내부 의견 개진의 형태로 간주됨

125) 프랑스 재정공공총국(DGFiP), “Les recours lors d'un contrôle,” <https://www.impots.gouv.fr/professionnel/les-recours-lors-dun-contrrole>, 검색일자: 2025. 6. 10.

- (적용단계) 본 절차는 세무조사 개시 이후 다양한 단계에서 운영이 가능하며, 세무조사 진행 중, 조세부과예정통지 직후, 과세처분 직후 등의 시점에서 활용됨
  - 공식적인 불복절차에 앞서, 사전 의견 조율과 내부 검토의 기능을 수행하는 행정상 절차로 운영됨
- (대상 범위) 세무조사 중 발생하는 과세 내용, 절차 진행, 가산세 부과 등에 대한 의견 제기 또는 설명 요청을 중심으로 활용되며, 조정관과의 면담은 일반적으로 상급자 면담의 후행 절차로 이루어질 수 있음
- (운영 주체 및 위원회 구성) 조정관은 관할 세무청 또는 지역청에서 지정된 세무 공무원으로, 납세자의 요청에 따라 내부 검토 및 실무자 협의를 통해 조정 역할을 수행함
  - 외부 위원회 또는 제3의 독립기구는 개입하지 않으며, 1단계 상급자 면담 → 2단계 조정관 면담의 구조로 안내되고 있음
  - 조정관 검토 후에도 이견이 지속되는 경우, 경제재정부 산하 옴부즈만(Médiateur des ministères économiques et financiers) 제도를 통해 추가 대응이 가능함<sup>126)</sup>
    - 옴부즈만 제도는 본 절차와 별개로 운영되며, 본 연구에서는 별도로 다룸
- (법적 구속력) 해당 절차는 법적 구속력을 갖지는 않지만, 국세청 내부 행정지침에 따라 제도적으로 운영되며, 소송 이전 단계에서의 의견 조정 수단으로 기능함

**(2) 양자조정절차(procédure contradictoire)<sup>127)</sup>**

- (법령 근거) 프랑스는 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」에 따라 과세관청이 과세 조정이 필요한 경우 납세자에게 그 사유를 명확히 적시한 조세부과 예정통지서(proposition de rectification)를 송달해야 하며, 납세자는 이에 대해 의

126) 임재혁, 「조세쟁송절차에서의 조정 및 화해제도 도입 방안」, 『인권과 정의』, 제517호, 2023, pp. 108~129.

127) 대신적 경정 절차로 번역되기도 하며, 납세자 의견서와 국세청 답변서를 통한 의견조율 절차임

- 견을 제출하거나 수락 여부를 표시할 수 있음<sup>128)</sup>
- 당해 규정은 과세 절차의 일방성을 방지하고, 납세자에게 의견제출 기회를 부여함으로써 실질적인 쌍방 절차를 보장하려는 취지로 해석됨
- (신청 주체 및 방식) 절차는 과세관청의 직권에 의해 개시되며, 조세부과예정통지서의 송달을 통해 시작됨<sup>129)</sup>
- 납세자는 통지서 수령 후 30일 이내에 서면으로 의견을 제출할 수 있고 과세관청은 이에 이유를 명시한 서면 답변을 제공해야 함
  - 납세자는 의견제출 또는 협의 과정에서 자신의 선택에 따라 조세 전문가, 회계사, 변호사 등의 대리인을 지정하여 도움을 받을 수 있음<sup>130)</sup>
- (적용단계) 본 절차는 과세처분 이전 단계에서 시행되는 사전 협의 절차로, 세무조사나 과세 조정이 필요하다고 판단되는 경우 적용됨<sup>131)</sup>
- 세무조사 종료 후 납세자의 세무신고가 불충분하거나 부정확한 경우, 과세관청은 조세부과예정통지서를 통해 세액 경정 의사를 미리 통지해야 하며, 이를 통해 사전적 분쟁 조정 및 자발적 합의를 유도할 수 있음<sup>132)</sup>
  - 해당 절차는 이후 이의신청이나 조세소송으로 이어질 수 있는 사안에 대해 사전적 분쟁 조정 기회를 제공하며, 납세자와 과세관청 간 의견 교환을 통해 과세표준 및 세액이 조정 또는 확정될 수 있음
- (대상 범위) 양자조정절차는 「조세절차법」 제 L.57조에 따라 과세관청이 세무조사 또는 회계검증 결과 과세표준을 조정하고자 할 때 납세자에게 사전 통지하고 의견제출 기회를 부여하는 경우에 적용됨<sup>133)</sup>

128) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L57

129) 상동

130) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L54 B

131) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L57

132) 안창남, 『주요국의 조세제도-프랑스편』, 한국조세연구원, 2004, pp. 41~42.

133) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L57

- 조문에서는 적용 대상을 특정 납세자 유형으로 한정하지 않고, ‘납세자(le contribuable)’ 일반을 대상으로 규정하고 있음
  - 따라서 법문상 명시된 바에 따라 세무조사 또는 회계검증 결과 조세부과예정통지서가 송달되는 모든 경우에 적용되며, 조정절차의 대상 범위는 과세관청의 직권으로 개시된 수정 절차 전반임
  - 예외적으로 「조세절차법」 제57조 단서에 따라 납세자가 절차의 적용을 명시적으로 포기한 경우에는 생략 가능함
- (운영 주체 및 위원회 구성) 조문상 별도의 위원회나 합의제 기구에 대한 언급은 없으며, 절차의 전 과정이 과세관청 내부에서 진행되도록 규정되어 있어 사실상 관할 과세당국이 단독으로 수행하는 절차로 판단됨<sup>134)</sup>
- 의견 수렴, 수정 제안 및 응답 등은 과세관청의 내부 부서가 담당하며, 외부 중립기구나 조정자가 직접 개입하는 구조는 아닌 것으로 확인됨
  - 다만 납세자가 요청할 경우, 이견이 지속되는 복잡한 사안에 대해서는 「프랑스 일반세법(Code général des impôts)」 제1651조 이하에 따라 구성된 제3자 자문기구(예: 도 직접세 및 간접세위원회, 국가세무위원회, 항공세위원회, 권리남용방지위원회 등)의 의견을 청취하는 절차가 개시될 수 있음<sup>135)</sup>
- (법적 구속력) 양자조정절차에서 과세관청의 판단이나 납세자와의 합의는 과세표준을 확정하는 법적 구속력이 없으며, 절차 자체는 강행 규정으로 위반 시 과세처분은 절차상 하자로 무효가 될 수 있음
- 「조세절차법」은 납세자의 의견제출 등 절차적 보장에 관한 규정은 명확히 두고 있으나, 조정 결과 자체에 과세표준을 확정하거나 향후 과세를 제한하는 효력이 있다는 조항은 존재하지 않음
  - 따라서 의견 교환이나 합의가 이루어졌더라도 새로운 사실이나 법적 판단에 따라 향후 과세 내용이 변경될 수 있음

134) 상동

135) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L59

- 다만 과세관청은 수정 제안 시 세액 및 가산세 등을 서면으로 명확히 제시해야 하며, 이 절차를 위반할 경우 그 처분은 무효로 판단될 수 있음<sup>136)</sup>

### (3) 조세거래(transaction fiscale)

- (법령 근거) 프랑스는 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 제L.247조에 따라 납세자의 요청이 있는 경우, 과세관청이 아직 확정되지 않은 가산세 또는 세금과 관련된 제재에 대해 조세거래 방식으로 감면을 허용할 수 있음<sup>137)</sup>
- (신청 주체 및 방식) 해당 절차는 납세자의 명시적인 신청으로 개시되며, 과세관청은 이를 바탕으로 조세거래의 형태로 감경 또는 면제를 결정할 수 있음<sup>138)</sup>
  - 이는 과세관청의 재량에 따른 절차로, 납세자의 신청 없이 직권으로는 개시될 수 없음
  - 과세관청은 신청을 검토한 후 조세거래 제안서를 등기우편으로 통지하며, 납세자는 수령일로부터 30일 이내에 수락 또는 거부 의사를 서면으로 회신해야 함<sup>139)</sup>
- (적용단계) 「조세절차법」 제L.247조, 제L.251조는 조세거래가 제재가 확정되지 않은 단계에서 가능하다고 규정하고 있으며, 실무에서는 과세 전후 여러 단계에서 활용 사례가 보고됨<sup>140)</sup>
  - 실무상 조세거래는 단순 서면심사(contrôle sur pièces), 세무조사(vérification de comptabilité), 회계검토(examen de comptabilité), 개인 과세상황 대심조사(examen contradictoire de situation fiscale personnelle) 등 모든 형태의 세무조사 종료 후 신청이 가능한 것으로 판단됨<sup>141)</sup>

136) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L48

137) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L247

138) 상동

139) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article R\*247-3

140) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L247, L251

141) Avocats Picovschi, “La transaction fiscale : le pour et le contre à bien mesurer,” <https://www.avocats-picovschi.com/la-transaction-fiscale-le-pour-et-le-contre-a-bien-mesurer>

- 다만 법적으로 확정된 세금에 대해 납세자가 불복 없이 이미 납부한 경우, 원칙적으로 조세거래를 통한 감면이 허용되지 않음
  - 이는 조세거래가 미확정 세금 및 제재에 한정하여 적용된다는 법령의 취지에 기반함
  
- (대상 범위) 조세거래는 모든 조세에 적용되는 것이 아닌바, 직접세 및 확정되지 않은 가산세·증액세에 한정되며, 납세자의 경제적 곤란 또는 제재 확정 이전 단계에서 감면을 위한 제한된 목적으로 운영됨<sup>142)</sup>
  - 조세거래는 제재(가산세 또는 증액세)가 확정되지 않은 경우 납세자와 과세관청 간의 합의를 통해 감면이 가능하며, 이는 행정적·사법적 절차 진행 중이거나 과세 제재가 아직 확정되지 않은 경우에 한정됨
  - 확정된 직접세 또는 확정된 제재(가산세 등)에 대해서는 납세자가 경제적 곤란에 처해 있는 경우, 납세자의 청구에 따라 과세관청이 재량으로 전부 또는 일부 감면을 허용할 수 있음
  - 반면 부가가치세, 등록세, 인지세, 간접기여금 등은 법령에 따라 조세거래의 적용 대상에서 명시적으로 제외되며, 이에 관하여 어떠한 공적 기관도 감면을 허용할 수 없음
  
- (운영 주체 및 위원회 구성) 프랑스 「조세절차법」의 조세거래 절차에 외부 위원회나 심의기구가 관여한다는 명시적 규정은 존재하지 않으며, 조세거래는 과세관청 내부 절차로 운영되는 것으로 보임
  - 관련 법령(LPF 제L.247조, 제L.251조)에는 과세관청이 납세자의 신청을 바탕으로 조세거래를 개시하고 결정할 수 있다는 내용만 규정되어 있으며, 외부 위원회나 제3자 기구의 심의 또는 승인을 요구한다는 근거는 명시되어 있지 않음
  - 실무에서는 세무조사관, 징수담당자 등 과세관청 내부 책임자와 납세자 간의 직접 협의 및 서면 계약을 통해 조세거래가 체결되며, 행정조치로 단독 결정되는 방식으로 운영되고 있음

---

rer\_article\_1992.html, 검색일자: 2025. 6. 10.  
 142) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L247

- 조세거래는 세무조사관 또는 징수부서 등 과세관청 내부 담당자와 납세자 간의 서면 계약으로 체결되며, 별도의 위원회 심의 없이 처리되는 것으로 확인됨<sup>143)</sup>
- (법적 구속력) 조세거래는 확정될 경우 법적 구속력을 가지며, 그 이후에는 관련 세액 및 가산세에 대해 쟁송이 제한됨
- 조세거래는 납세자가 약정된 의무를 모두 이행하고 권한 있는 과세당국의 승인을 통해 확정된 경우, 법적인 구속력을 가지며, 이때 거래의 대상이 된 세액 및 가산세에 대해서는 이의제기나 행정·사법적 쟁송을 제기할 수 없음<sup>144)</sup>

## 나. 과세처분 후 분쟁 해소 수단

### 1) ADR 제도

- 프랑스의 과세처분 후 단계에서 이의신청이나 옴부즈만 제도를 통한 행정부 내부의 불복 및 조정 절차가 운영되나, 민사 및 행정 전반에서의 공식적인 조정제도 도입과는 달리 조세 분야에서는 독립된 제3자가 개입하는 전통적 의미의 조정(ADR) 절차는 별도로 마련되지 않음
- 프랑스 「행정소송법」(L213-1 이하) 및 시행령(R213-1 이하)은 일반 행정 분쟁에 대해 조정(la médiation)을 제도화하고 있으나, 세무 관련 분쟁의 경우에는 행정부 내부에서 운영되는 옴부즈만 제도를 통해 비공식적·비구속적 조정이 이루어지는 데 그침<sup>145)</sup>
- 이의신청 단계에서 일부 세목에 대해 납세자 또는 과세관청의 요청에 따라 세무위원회(Commission des impôts)의 의견을 청취할 수 있는 절차가 존재하나, 법적

143) Avocats Picovschi, "La transaction fiscale : le pour et le contre à bien mesurer," [https://www.avocats-picovschi.com/la-transaction-fiscale-le-pour-et-le-contre-a-bien-mesurer\\_article\\_1992.html](https://www.avocats-picovschi.com/la-transaction-fiscale-le-pour-et-le-contre-a-bien-mesurer_article_1992.html), 검색일자: 2025. 6 .10.

144) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L251

145) 임재혁, 「조세쟁송절차에서의 조정 및 화해제도 도입 방안」, 『인권과 정의』, 제517호, 2023, p. 108~129.

구속력이 없고 중립적 제3자에 의한 조정과는 구조적으로 차이가 있는 제도로 판단됨

## 2) ADR 외 제도

### (1) 옴부즈만 제도(Médiateur des ministères économiques et financiers)<sup>146)</sup>

- (법령 근거) 프랑스 경제·재정부 산하의 옴부즈만은 세무·관세 관련 민원에 대해 행정부 내부에서 조정을 담당하는 절차로, 별도의 법률 규정 없이 정부 운영지침에 따라 설치·운영됨
  - 해당 제도는 과세관청 내부 절차로 해결되지 않은 민원에 대해 조정 경로를 제공하며, 사법기관이나 외부 위원회 개입은 명시되어 있지 않음
- (신청 주체 및 방식) 이 절차는 납세자의 신청으로 개시되며, FranceConnect 플랫폼 또는 démarches-simplifiées.fr 시스템을 통해 온라인으로 접수하거나,<sup>147)</sup> 우편을 통해 Médiateur 사무국에 서면 제출할 수 있음<sup>148)</sup>
  - 신청 시에는 분쟁의 개요, 관련 부처 및 이전 대응 경과 등을 포함한 자료의 제출이 요구됨
  - 전자 접수 방식이 처리 속도 측면에서 권장되며, 우편 접수 시에는 담당 세무기관의 정확한 명칭과 주소를 기재해야 함
- (적용단계) 옴부즈만은 기존 이의신청이나 조정 절차를 거쳤음에도 분쟁이 미해결된 경우에 한하여 접근이 가능함<sup>149)</sup>
  - 특히 과세 신고, 계산, 납부와 관련된 쟁점에 대해서는 반드시 관할 조정관(conciliateur

146) 프랑스 정부, "Ombudsman for Economic and Financial Ministries," <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F22257?lang=en>, 검색일자: 2025. 6. 19.

147) 프랑스 정부, "Demander une médiation au Médiateur des ministères économiques et financiers," <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/R14962?>, 검색일자: 2025. 6. 20.

148) 프랑스 경제·재정부, "Je sais le Médiateur," <https://www.economie.gouv.fr/mediateur/je-sais-le-mediateur>, 검색일자: 2025. 6. 20.

149) 상동

- fiscal départemental)을 먼저 거친 후 옴부즈만에 신청할 수 있음
- 옴부즈만 제도는 일반적으로 관할 행정청의 결정이 내려진 후, 즉 과세처분 이후 단계에서 활용되는 경우가 많으며, 필요시 행정소송과 병행하여 신청할 수도 있음<sup>150)</sup>
  - (대상 범위) 과세 내용에 대한 이의, 세무행정 처리 지연, 행정 서비스 관련 의사소통 문제 등 경제·재정 부처와 관련된 민원이 대상이 될 수 있음
    - 옴부즈만은 신청된 사안에 대해 관계 부처와의 의견 교환 및 권고 형태의 조정 절차를 진행함
  - (운영 주체 및 위원회 구성) 경제·재정부 소속 독립적인 내부 옴부즈만이 단독으로 운영되며, 외부 위원회나 심의기구는 별도로 참여하지 않음
  - (법적 구속력) 옴부즈만의 조정 결과는 법적 구속력을 가지지 않으며, 관련 기관은 해당 권고를 수용할 의무는 없음
    - 수용 여부와 관계없이 납세자는 정식 행정 불복절차나 소송을 제기할 수 있음

## (2) 이의신청 제도

- 프랑스는 행정심판 전치주의를 채택하고 있으며, 이의신청은 과세관청이 직접 심리하는 단일 심급 절차로 운영되며, 독립적인 심판기관 없이 처분청 내부에서 직급별로 전결 범위를 달리해 불복을 처리함<sup>151)</sup>
- (법령 근거) 프랑스의 이의신청 제도는 「일반세법(Code général des impôts)」 및 시행령, 그리고 「조세절차법(Livre des procédures fiscales)」에 근거함
  - 불복절차의 기본 틀은 「조세절차법」 제R\*190-1조 이하에 규정되어 있음<sup>152)</sup>

150) 프랑스 경제·재정부, “Un différend avec un service de l’État ? Pensez à la médiation,” <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/litige-recouvrement-impot-recours-mediation>, 검색일자: 2025. 6. 20.

151) 안창남·양수영·김상술, 『조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구』, 국회입법조사처, 2023.

- (신청 주체 및 방식) 납세자가 과세처분에 불복하는 경우, 해당 처분을 한 관할 세무서에 이의신청서를 제출함<sup>153)</sup>
  - 제출 기한은 과세처분이 이루어진 연도의 다음 해 12월 31일까지임
  
- (적용단계) 과세처분 후 단계에서 적용되며, 이는 프랑스의 행정심판 전치주의에 따라 행정소송에 앞서 반드시 거쳐야 하는 절차임<sup>154)</sup>
  - 이의신청 제기 후 6개월 이내에 세무서는 결정을 내려야 하며, 기한 내 결정이 없을 경우 소 제기가 가능함<sup>155)</sup>
  
- (대상 범위) 프랑스의 이의신청은 과세관청이 발부한 납세고지서나 경정통보서에 대한 불복절차로, 과세처분의 적법성 판단뿐 아니라 경제적 곤란에 따른 감면이나 절차상 이견의 시정을 위해 신청할 수 있음<sup>156)</sup>
  - (조세감면청구) 적법한 과세처분이라 하더라도 납세자의 형편을 고려한 세액 감면 요청이 가능하며, 이 역시 이의신청의 범위 내에 포함됨
  - (양자조정절차 후 이견 지속 시) 과세관청과의 협의가 실패하고, 세무위원회의 의견이 제시된 경우, 그 의견이 자문을 위한 것이라면 납세자는 이의신청을 통해 계속 다룰 수 있음
  - 세무위원회의 판단이 법적 구속력이 있는 사안(예: 일부 지방세의 forfait 과세 등)인 경우, 이의신청은 적용되지 않고 곧바로 행정소송 제기가 가능함
  
- (운영 주체 및 위원회 구성) 이의신청은 별도의 독립기관이 아닌, 처분한 관할 세무서의 관련 부서에서 담당함<sup>157)</sup>
  - 우리나라의 조세심판원과 같은 제3의 행정심판기관은 존재하지 않음

152) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article R\*190-1

153) 안창남, 『주요국의 조세제도-프랑스편』, 한국조세연구원, 2004, p. 74.

154) 상동

155) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article R\*198-10

156) 상동

157) 안창남, 『주요국의 조세제도-프랑스편』, 한국조세연구원, 2004, p. 74.

- (법적 효력) 세무서의 결정에 따라 전부 인용, 일부 인용, 기각이 가능함<sup>158)</sup>
  - 세무서 결정에 불복할 경우, 납세자는 관할 행정법원(또는 일부 세목의 경우 사법법원)에 소송을 제기할 수 있음<sup>159)</sup>
  
- (조정요소) 프랑스의 이의신청 절차에는 독립적인 조정기구나 외부 중재인은 개입하지 않으나, 세무위원회 의견청취 제도(Avis des commissions fiscales)가 일부 세목에 대해 보완적 자문 절차로 병행될 수 있음<sup>160)</sup>
  - 과세관청의 직권 또는 납세자의 신청으로 개시되며, 비구속적 자문을 통해 과세관청의 결정을 위한 참고 자료로 제공함
  - 적용 대상은 주로 법인세, 부가가치세 등 회계 쟁점이 포함된 세목임
  - 위원회 구성은 행정법원 관할 단위로 설치되며, 위원장 1인, 납세자 대표 3인, 과세당국 대표 2인으로 구성되는데, 특정 사안 사안에서는 공인회계사가 납세자 대표로 포함됨<sup>161)</sup>
    - 위원장은 행정법원장 또는 그가 지명한 법관이며, 의결권(결정권)을 보유함
    - 법인세, 부가가치세, 일정 매출 이상 법인 등 회계 분쟁 관련 사안에서는 납세자 대표 중 공인회계사가 필수적으로 포함됨<sup>162)</sup>

158) 프랑스 정부, “OLes suites de la réclamation,” <https://www.impots.gouv.fr/professionnel/les-suites-de-la-reclamation>, 검색일자: 2025. 6. 19.

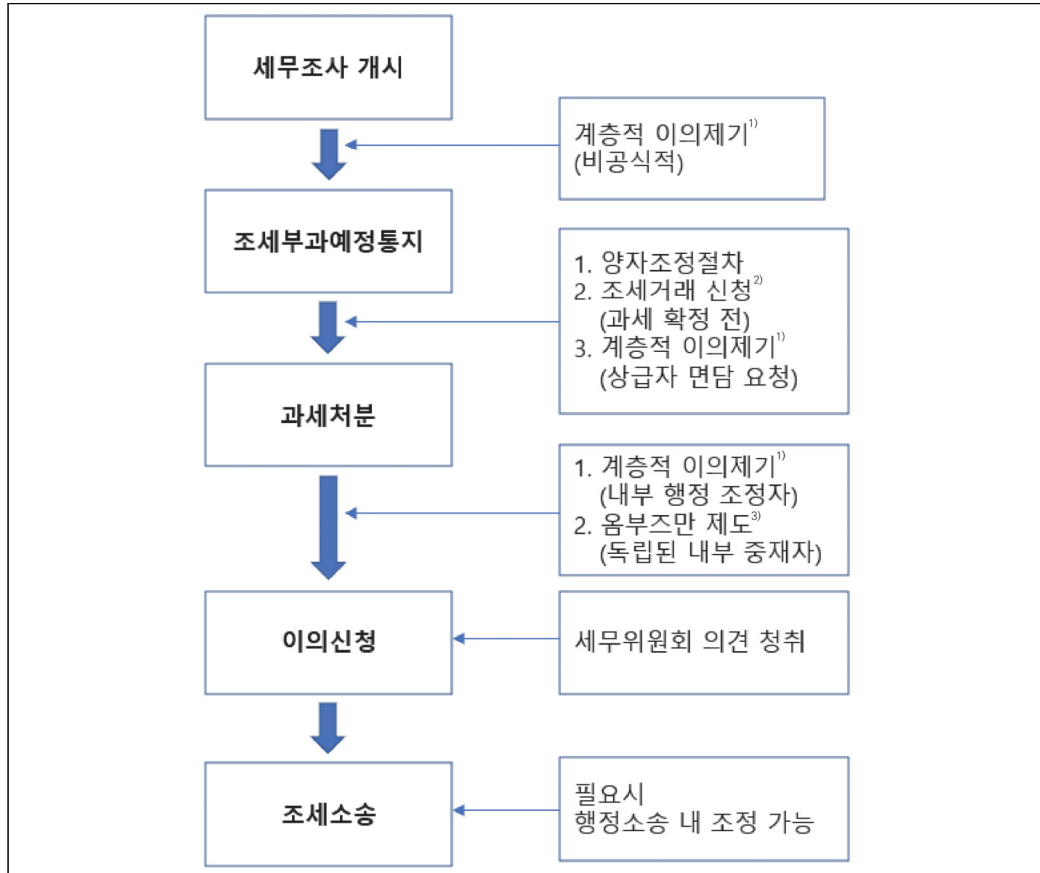
159) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L199

160) 프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」 Article L59

161) 프랑스 「일반세법(Code général des impôts, CGI)」 Article 1651

162) 프랑스 「일반세법(Code général des impôts, CGI)」 Article 1651 A 및 1651 B

[그림 III-1] 프랑스 세무조사 절차 및 단계별 협의제도 흐름



주: 1) 계층적 이의제기는 세무조사 개시 이후 전 단계에서 활용 가능하며, DGFIP 지침에 따르면 세무조사 중, 조세부과예정통지 직후 또는 과세처분 직후 등의 시점에서 활용 사례가 안내되어 있음  
 2) 조세거래는 조세부과예정통지 이후부터 과세확정 전까지 신청을 통해 활용 가능하며, 실무상 조세부과예정통지 직후에 주로 체결되는 경향이 있음  
 3) 옴부즈만 제도는 세무조사 개시 이후 전 단계에서 신청 가능하나, 실무상 과세처분 이후 또는 조세소송 전 단계에서 주로 활용되는 것으로 나타남  
 자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

## 다. 소결

- 프랑스는 조세 분야에서 제3의 독립된 기관이 개입하는 공식적인 ADR 제도는 마련되어 있지 않으나, 과세 전·후 단계에서 다양한 행정절차를 통해 분쟁의 사전 예방과 조기 해결을 도모하고 있음
- 과세 전 단계에서는 세무조사 과정에서의 단계별 이의제기 절차 및 과세관청과 납세자 간 의견 조율을 위한 양자조정절차 등이 존재하며, 이는 실질적인 협의 구조로 기능함
  - 계층적 이의제기는 세무조사관의 상급자 및 관할 조정관과의 면담을 통해 행정 내부적으로 이견을 해소하는 절차이며, 공식적인 불복절차 이전 단계에서 운영됨
  - 양자조정절차는 과세관청이 조세부과예정통지서를 송달한 이후 납세자가 의견서를 제출하고 과세관청이 서면으로 회신하는 쌍방적 구조를 가지며, 조세 부과 전 납세자의 절차적 권리를 보장하는 기능을 수행함
  - 또한 일정 요건하에 납세자의 신청으로 가산세 등의 제재를 감면하는 조세거래가 가능한바, 조세거래는 과세 전 단계에서 체결될 경우 법적 구속력을 가져 이후 행정쟁송이 제한됨
- 과세 후 단계에서는 단일 심급의 이의신청 절차가 마련되어 있으며, 이는 납세자가 과세관청의 결정에 불복할 경우 필수적 전치 절차로 기능함
  - 이의신청은 관할 세무서의 심사과에서 내부적으로 심리되며, 제3의 독립 심판기관은 존재하지 않음
  - 이의신청 단계에서 일부 세목에 대해서는 세무위원회의 자문적 의견을 청취할 수 있으나, 해당 절차는 비구속적인 내부 자문 절차일 뿐임

### 5. 비교표

〈표 III-3〉 주요국의 조세 분쟁 해소 수단 비교

		한국		미국		영국		독일		프랑스		
과세 처분 전 분쟁 해소 수단	법령근거	신청 주체 및 방식	내국세법	내국세법	국내청 내부 정책 지침	국내청 내부 정책 지침	국내청 내부 정책 지침	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	
		적용단계	납세자 및 국내청 담당자	납세자 및 국내청 담당자	납세자 및 국내청 담당자	납세자 및 국내청 담당자	납세자 및 국내청 담당자					납세자 및 국내청 담당자
		ADR 제도	대상범위	항소단계 이전, 조사단계	항소단계 이전, 조사단계	과세처분 전 조사단계	과세처분 전 조사단계					과세처분 전 조사단계
	ADR 제도	신청 주체 및 방식	대상범위	금액 제한은 없으며 적격 쟁점 및 제외 대상을 규정함	금액 제한은 없으며 적격 쟁점 및 제외 대상을 규정함	일반 민원, 행사 사건 등을 제외한 모든 세목의	일반 민원, 행사 사건 등을 제외한 모든 세목의	일반 민원, 행사 사건 등을 제외한 모든 세목의	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음
			운영 주체 및 위원회 구성	항소국 증재	항소국 증재	국내청 소속 중립적 조정자/고액 고위험 사안의 경우 내부 위원회 사전심의 필요	국내청 소속 중립적 조정자/고액 고위험 사안의 경우 내부 위원회 사전심의 필요	국내청 소속 중립적 조정자/고액 고위험 사안의 경우 내부 위원회 사전심의 필요				
			법적 효력	합의서에는 효력을 부여함	합의서에는 효력을 부여함	비구속적	비구속적	비구속적				
	ADR 의 제도	법령근거	ADR 의 제도	「국세기본법」	「국세기본법」	「국세기본법」	「국세기본법」	「국세기본법」	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음
			신청 주체 및 방식	과세전 적부 심사청구	과세전 적부 심사청구	과세전 적부 심사청구	과세전 적부 심사청구	과세전 적부 심사청구				
			ADR 의 제도	세무조사결과 통지·과세예고 통지를 받은 납세자	세무조사결과 통지·과세예고 통지를 받은 납세자	HMRC가 행정지침	HMRC가 행정지침	HMRC가 행정지침				
	ADR 의 제도	신청 주체 및 방식	ADR 의 제도	-	-	협력적 준수 프로그램	협력적 준수 프로그램	협력적 준수 프로그램	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음
신청 주체 및 방식			-	-	HMRC가 기업을 선정·초청하며, 수락 시 전달 관리자와 위원 검토·정기 심사에 참여	HMRC가 기업을 선정·초청하며, 수락 시 전달 관리자와 위원 검토·정기 심사에 참여	HMRC가 기업을 선정·초청하며, 수락 시 전달 관리자와 위원 검토·정기 심사에 참여					
ADR 의 제도			중결 협의 제도	중결 협의 제도	중결 협의 제도	중결 협의 제도	중결 협의 제도					
ADR 의 제도	신청 주체 및 방식	ADR 의 제도	「조세기본법」	「조세기본법」	「조세기본법」	「조세기본법」	「조세기본법」	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음	
		신청 주체 및 방식	의무절차 (과세관청이 실시)	의무절차 (과세관청이 실시)	의무절차 (과세관청이 실시)	의무절차 (과세관청이 실시)	의무절차 (과세관청이 실시)					
		ADR 의 제도	DGFIP 내부 지침	DGFIP 내부 지침	DGFIP 내부 지침	DGFIP 내부 지침	DGFIP 내부 지침					

〈표 III-3〉의 계속

		한국		미국		영국		독일		프랑스	
적용단계	대상범위	세무조사 결과 및 과세처분 이첩	-	과세처분 전 단계에서 실시간 위험 진단과 사전 조정으로 분쟁 예방	세무조사 결과 처분 전	과세예고 통지 전후, 세무조사 도중, 세무조사 종료 후	쟁점 사안의 사실관계 및 법적 판단 등 (구속적 확인 부분 제외)	구속력 ×	조세 거래	구속력 ×	「조세절차법」
		과세예고 통지를 받은 경우, 세무조사 또는 감사 후 예정된 부과세액	-	연 매출 £2 억 이상 또는 고위험·복잡 구조의 대형 법인	별도 위원회 존재 × (단독 조사관과 과장 등 소 2인 체제)	위원회 × (1:1 또는 내부 협의에 의한 행정적 조정 절차)					
운영 주체 및 위원회 구성	법적 효력	세무서장 또는 지방국세청장 처리, 국세 심사위원회 개최	-	HMRC 고객 관리 책임자 (CCM)가 운영하며, 고위험 사안은 내부 위험통제팀 검토 가능	구속력 ×	구속력 ×	구속력 ×	구속력 ×	조세 거래	구속력 ×	「조세절차법」
		과세사실 판단자문 제도	-	-	구속력 ×	구속력 ×					
2	법령근거	과세사실 자문사무 처리규정 (국세청 훈령)	-	-	-	구속적 확인	구속력 ×	구속력 ×	조세 거래	구속력 ×	「조세절차법」

〈표 III-3〉의 계속

한국		미국	영국	독일	프랑스
신청 주체 및 방식	담당 공무원			납세자의 신청	납세자의 신청
	과세 전 단계			세무조사 전후 (후는 예외적 인정)	추로 조세 부과 예정 통지 직후 (이미 납부한 세액은 제외→ 미확정 세액에 한정)
적용단계	법령 해석상 의문이 있거나 적용이 명확하지 않은 사실관계에 대한 과세 여부 또는 세무처리 방법			과거에 이미 실현된 사실 관계 중 향후 과세에 적용될 법률해석과 밀접히 관련된 사안	직접세 및 일부 가산세 한정 적용 (경제적 곤란 또는 미확정 세액에 대한 감면 목적의 제한적 적용)
	내부 국제공무원으로 구성된 자문 위원회○			명시적 규정 × (관할 세무서 단독)	명시적 규정 × (과세관청 내부에서 단독)
대상범위	구속력 없음			구속력 ○	구속력 ○
법령근거	「국제기본법」				「조세 절차법」
	납세자				의무질차 (과세관청이 실시)
신청 주체 및 방식	납세자보 호담당관				세무조사 결과 처분 전
	조세행정 전 단계 (세무조사 또는 행정처분 전후)			-	양자 조정 절차
적용단계	납세자 권익 침해 사항 전만				조세부과예정 통지에 관한 수정 절차 전만
3					

〈표 III-3〉의 계속

		한국		미국	영국	독일	프랑스
과제 처분 후 분쟁 해소 수단	ADR 제도	운영 주체 및 위원회 구성	납세자보호담당 관실, 납세자 보호위원회				별도 위원회 존재 x (납세자 요청 시, 제3자분기구 의 의견청취 절차 개시 가능)
		법적 효력	권고적 효력	내국세법 및 내부 지침	국세청 내부 실무지침		구속력 x
		법령 근거		PAM: 납세자 또는 항소 담당자 RAP: 항소국 승인 필요	납세자 또는 국세청		
		신청 주체 및 방식		PAM: 항소국 심리 중 또는 이후 RAP: 항소단계 중	과세처분 이후, 심판청구 회부 전 후에도 진행 가능함		
		적용 단계		PAM: 금액 제한은 없음. 벌원 계류 대상 등 배제 대상 열거함 RAP: 대기임 부서는 모든 사건 가능, 소기임 및 자영업자 부서는 상증세 사건	단순 법률 쟁점 등을 제외 한 소득세, 법인세, 상속세 등 결정이 내려진 모든 세목 적용		
		대상 범위	공식적 조정 절차 존재하지 않음	국세청 내 독립적 이의심사국	국세청 내부 위원회 (Tribunal ADR은 x)	공식적 조정 절차 존재하지 않음	공식적 조정 절차 존재하지 않음
		운영 주체 및 위원회 구성		PAM: 합의 시 구속력 O RAP: 구속력 x			
		법적 효력			계약적 구속 가능		

〈표 III-3〉의 계속

		한국	미국	영국	독일	프랑스
ADR 의 제 도	법령 근거	「국세기본법」	내국세법	일반세법	「조세기본법」	일반세법, 「조세절차법」
	신청 주체 및 방식	납세자 신청	납세자 신청	납세자 신청	납세자 신청	납세자가 신청
	적용단계	과세처분 이후, 심판청구 전	과세처분 이후	과세처분 이후 세무재판소 제소 이전	과세처분 이후	과세처분 이후
	대상범위	처분 대상	행사 사건 등을 제외한 포괄적 범위	일반 통지우행용 제외한 모든 제목의 과세처분	조세사건 전반	과세처분 처분성+ 절차상 이견 조정 등
	운영 주체 및 위원회 구성	각 처분청의 직속 상급 기관, 국세심사위원회	항소국	국세청 내부 독립된 검토관	협의체 x (내부 독립조직)	처분 관할청
	법적 효력	자기 시정적 구속력 ○	구속력 ○	구속력 ○	구속력 ○	구속력 ○
	조정요소	x	ADR 제도와 연계 가능	x	구두협의 제도 존재	세무위원회 의견청취 가능 (위원회 구성됨: 납세자 대표 포함)
	법령근거					DGFIP 내부 지침
	신청 주체 및 방식					납세자의 신청
	적용단계					주로 과세처분 이후 또는 조세 소송 전단계
대상범위					과세내용, 세무행정서비스 민원 등	
운영 주체 및 위원회 구성					위원회 x (내부 독립기관)	
법적 효력					구속력 x	

자료: 본문의 내용을 바탕으로 저자 작성

## IV. 시사점

### 1. 과세 전 ADR 제도 도입의 당위성 및 타당성 검토

- 우리나라는 조세 분쟁 해결을 위하여 과세 전 단계에서 납세자를 위한 일부 권리구제 장치를 운영하고 있으나 납세자가 적극적으로 활용하고 있지는 않은 것으로 확인되는 바, 과세 전 분쟁 해결을 위한 정책 보완이 필요하다고 판단됨
  - 과세전적부심사청구, 고충민원 제도는 과세 전 단계의 정책 수단이나, 다수의 납세자가 현실적 제약으로 제도 자체를 인지하지 못하거나 인지하더라도 제도에 대한 접근성이 떨어지는 것으로 확인됨
  - 납세자가 이미 도입된 제도를 활용하기 위해서는 일정 수준의 세무·회계 지식이 필요하나, 납세자에게 관련 전문 지식이 없는 경우가 많고 경제적 어려움을 비롯한 다양한 요인으로 대리인 선임 또한 제한되는 것으로 판단됨
  - 과세관청이 도입된 제도를 충실히 이행하고 있음에도 불구하고 납세자가 과세처분 이후에야 비로소 사건을 인지하고 불복절차를 준비하는 사례가 빈번한바, 현장에서 현행 제도의 운용상 한계가 드러남
  - 이러한 현실은 제도의 본래 취지인 '사전적 분쟁 예방'이라는 기능이 납세자에게 실효적으로 구현되지 못하고 있음을 보여줌
  
- 통계적 수치를 보면 과세전적부심사·이의신청·심사청구 등 개별 단계마다 5천만원 이하 소액 사건이 절반을 넘으나, 각하 비율이 높고 인용률 또한 낮아, 특별히 현행 제도가 영세납세자에게 실효적이지 못한 것으로 확인됨

- 소액 사건 구간별 접수 건수를 보면 전체 건수 대비 높은 비율을 차지하고 있으나 많은 사건이 형식 요건 미비로 각하되고 있으며, 본안 판단에 이른 사건도 인용률이 낮은 수준임이 확인됨
- 권리구제 절차가 양적으로 활발히 이용되는 것처럼 보이지만 납세자가 체감하는 실효적 구제는 매우 제한적으로 나타남
  - 결국 현행 제도는 궁극적 분쟁 해결을 위한 기능보다 전체 분쟁 해결 절차의 부분적 기능을 제공하는 데에 불과한바, 단계별 제도적 도입 목적과 실효성 사이에 상당한 괴리가 존재함을 확인할 수 있음
- 사전적 권리구제 절차로 ADR은 납세자에게 접근이 가능한 조기 대응 수단을 제공함으로써 불필요한 분쟁의 연장을 방지하고 행정기관과 신뢰를 회복하는 효과를 기대할 수 있음
  - 사전적 해결 절차는 불필요한 분쟁을 차단할 수 있으므로 행정기관·사법기관은 분쟁 건수의 감소에 따른 행정 자원이나 사법 자원의 낭비를 막을 수 있고, 납세자는 분쟁 비용을 절감할 수 있음
    - 당사자 사이의 이견을 신속하게 협의·조정할 수 있으므로 행정·사법 자원의 소모를 줄이고 신속한 분쟁 해결을 가능하게 할 것임
  - ADR은 당사자 간 상호 합의를 전제하므로, 행정기관은 납세자로부터 신뢰를 얻을 수 있고 협력적 조세순응을 유도할 수 있을 것임
- 현행 분쟁 해결 제도는 과세 이후에 집중되는 구조로 행정부담 증가와 납세자 권익 보호 측면에서 개선 여지가 있는바, 과세 전 분쟁 해결 중심의 제도 보완 방안을 검토할 필요가 있다고 판단됨
  - 처분 이후 단계에서 진행되는 이의신청, 심사·심판청구, 행정소송은 납세자와 과세관청 양 당사자에게 시간과 비용 부담을 키우고, 조세 분쟁이 장기화를 예정함
    - 간단한 사실 관계의 오인이나 당사자 사이의 소통 부족이 쟁송절차로 이어질 수 있어, 사전단계에서 이견을 조정하고 분쟁을 예방할 수 있는 제도적 보완이 필요함

- 제도 보완을 통해 과세관청이 과세 전 단계에서 오류 가능성을 사전에 점검·보완할 수 있다면 전체적인 조세 행정의 신뢰성과 효율성을 제고할 수 있을 것임
- 해외 주요국은 과세처분 이전 단계에서 대체적 분쟁 해결 제도나 이에 준하는 유사한 행정절차를 도입·운영하여 조세 분쟁의 사전 예방과 조기 분쟁 해결을 통한 행정력 낭비 방지에 기여하고 있음
  - 미국은 과세처분 전, 납세자가 세무조사 중이거나 과세 예고 전 단계에서 FTS, FTM, FTMC, Early Referral to Appeals 등을 통해 쟁점에 대한 의견을 제시할 수 있도록 하여, 국세청과 협의를 통한 분쟁 해결 제도를 운용함
  - 영국은 국세청이 과세처분 전 단계에서 비구속적 조정 방식인 ADR을 운영하고 있으며, 세무조사나 과세 전 통지 후에도 분쟁 발생 가능성이 있는 사건에 대해 중립적 조정관을 통해 당사자 간 분쟁 해결을 도모함
  - 독일은 명시적인 ADR 제도는 없지만 세무조사 종료 전 ‘종결협의’나 과세 전 ‘구속적 확인’, 이의신청 단계의 ‘구두협의’ 등 제도가 실질적 분쟁 예방과 당사자 사이의 조정 기능을 수행하고 있음
  - 프랑스는 제3의 독립기구가 개입하는 전통적 의미의 공식 ADR 제도는 없으나 세무위원회 의견청취 절차, 양자조정절차, 음부즈만 제도, 지방조정관 제도 등을 통해 과세 전·후 단계에서 실질적 분쟁 조정 기능을 수행하고 있음

〈표 IV-1〉 해외 주요국의 ADR 제도 운용 현황 비교

구분	미국	영국	독일	프랑스
존부	○	○	△	△
내용	FTS, FTM, FTMC, Early Referral 등 다양한 사전 분쟁 조정 제도 운영	비구속적 ADR 제도 운영, 중립 조정관 통한 사전 분쟁 조정	종결협의, 구속적 확인 등 유사 제도 운용	공식 ADR 제도는 없으나, 세무위원회·양자조정절차·음부즈만 제도 등을 통한 실질적 분쟁조정 기능 운용

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

## 2. ADR 제도의 도입 가능성

- 조세 분야에 ADR 제도를 도입하고자 할 경우, 납세자 권리 보호를 위한 법리적 측면에서 절차적 검토가 선행되어야 할 것임
  - ADR 절차가 과세관청 내부나 관계기관 소속 인력을 중심으로 운영될 경우, 납세자 측에서 공정성에 대한 우려가 제기될 수 있음
    - 조정 결과에 대한 신뢰성과 실효성을 담보하려면 중립적인 제3의 기관이나 독립된 조정 기구의 설치를 고려할 수 있다고 봄
  - ADR이 임의적 절차로 운영되더라도 요건, 절차 등 전반에 대한 과잉금지원칙과 법치행정의 「헌법」 원리에 부합해야 할 것임
    - 만일 납세자에게 진입 장벽이 과도하거나 절차가 자의적으로 이루어지도록 설계된다면 위헌성이 문제가 될 수 있으며, 제도의 실효성 확보도 장담하기 어려움
  - 특히 ADR 절차가 기존의 제도(이의신청, 심사청구 등 불복절차)와 병용이 되도록 설계되는지 대체가 되도록 설계되는지에 따라, 납세자의 선택권 보장 방안이나 사후 권리구제 제한 가능성에 대한 추가 검토가 필요할 것임
  - ADR 참여 사실을 근거로 불복절차를 배제하거나 불이익 판단의 근거로 삼는 경우 「헌법」상 재판청구권 침해 소지가 존재할 수 있음
  - 만일 ADR 제도를 납세자의 선택 사항으로 한다면 분쟁 해결 실패 시 다른 제도를 보장받게 되므로 「헌법」상 재판청구권을 침해하지 않을 것임
- ADR 결과가 과세처분에 영향을 미치게 된다면 조세법률주의에 따른 법제 정비 및 「행정절차법」상 ‘처분 전 의견진술권’ 사이의 관계 정립이 필요함
  - ADR을 통해 도출된 사실 관계나 합의의 내용이 과세처분의 기초자료로 활용이 된다면 해당 조정 결과의 법적 구속력 범위에 대한 명확한 법적 근거의 정비가 필요할 것임
    - 납세자의 명시적 의사표시 없이 조정 결과가 처분의 기초로 활용될 경우 처분의 적법성에 다툼이 발생하여 납세자의 권익이 침해될 수 있음

- 조정이 사실상 과세의 귀속 효과를 가진다면 「헌법」상 보장된 ‘처분 전 의견제출권 (『행정절차법』 제22조)’과 관계에서 절차적 위헌성 논란이 제기될 수 있음
  - 의견진술 기회 없이 ADR 결과만으로 과세가 이루어질 경우 조세법률주의 위반 및 납세자 방어권 침해 문제가 발생할 수 있음
- ADR은 과세권 발동과 직접적 관련성이 없도록 제도적 경계를 명확화하고 조정 절차가 사전적 분쟁 예방 기능에 집중될 수 있도록 정비할 필요가 있음
  - ADR 절차를 통해 도출된 결과는 당사자 간 의견 조율 자료로 기능은 하되, 과세 판단 절차와 명확히 분리되어야 할 것임

### 3. ADR 제도의 도입 방안

- 국세청은 조세 분쟁 해결을 위한 과세 전 ADR 제도의 도입·운영을 위한 조직과 행정적 역량을 상당 부분 마련하고 있는 것으로 평가됨
  - 현재 국세청은 이의신청, 심사청구, 세무조사 등 다양한 절차에서 사실 관계를 확정하고 법률 쟁점 사항을 검토하는 전문 인력을 확보하고 있는바, 이를 토대로 ADR에 필요한 조정 역할을 충분히 수행할 수 있다고 판단됨
  - 아울러 ADR 제도 도입 시 조정 담당 인력을 지정하거나 조정 역량 강화 교육을 통해 전문 조정관을 양성할 수 있는 충분한 인적 자원이 정비되어 있다고 판단됨
  - 국세청은 중앙 및 지방 단위의 체계적 조직을 갖추고 있어 사건 유형별로 선택적·시범적 도입을 통한 제도 검증이 충분히 가능하다고 봄
- 통계자료에 따르면 소액 분쟁 사건에서 신속한 비송적 분쟁 해결 수요가 존재하는 것으로 판단되며, 이와 같은 수요를 충족할 수 있는 실효적이고 비용 절감적인 대체적 분쟁 해결 제도의 보완 장치가 필요함
  - 신속하고 비송적 해결 수단에 대한 수요가 명확히 존재하는바, 수요자 요구에 부합

하고 비용·시간 부담을 최소화할 수 있는 실효적 정책이 필요함

- 다만 대체적 분쟁 해결 제도는 비강제적 절차인 만큼 조정 결과의 법적 효력, 후속 절차와의 관계(이의제기 가능성 등)에 대한 충분한 제도적 안내와 인식 제고 노력이 병행되어야 할 것임

- 조세 분쟁의 복잡한 절차와 높은 비용으로 인하여 일부 납세자가 권리구제에 어려움을 겪는 점을 고려할 때, 과세 전 단계에서 분쟁 당사자 간의 쟁점을 조기에 조율하는 예방 수단으로 ADR 제도를 도입하는 것이 가능할 것으로 판단함
  - 일부 납세자는 세무 전문성, 재정 여력, 정보 접근성의 측면에서 상대적으로 취약하여, 이의신청이나 행정심판, 행정소송 등 사후적 불복절차를 실효적으로 활용하기 어려운 구조적 제약이 있음
  - 특히 과세처분이 확정된 후에는 불복절차의 장기화, 심리적 부담, 법률대리인 선임 비용의 과다 등의 이유로 정당한 주장조차 포기하는 납세자 권리 보호의 사각지대가 있는 것으로 확인됨
  - 따라서 과세 전 단계에서 대체적 분쟁 해결과 같은 중립적 조정 절차를 통해 당사자 간 입장을 조기에 조율함으로써, 사후 불복절차로의 이행을 최소화하고 영세납세자의 실질적 권리구제 가능성을 제고할 필요가 있다고 판단됨
  - 예방적 차원의 제도 활용은 과세 전 단계에서 사실 관계와 해석의 차이를 정리함으로써, 과세처분 자체의 필요성을 줄이거나 분쟁 가능성을 사전에 제거하는 효과를 기대할 수 있을 것임
    - 이는 조세 행정의 신속성과 합리성을 제고할 뿐만 아니라 장기적·반복적 불복과 소송으로의 이행을 차단하는 데 기여할 수 있을 것임
  - 이러한 점에서 대체적 분쟁 해결 절차는 사후 구제 방식보다는 과세전적부심사 청구나 그 이전 단계와 연계하는 방식이 더 적절하다고 봄
    - 특히 세무 공무원과 납세자 간의 실질적 쟁점이 처음 발생하는 시점에 대체적 분쟁 해결을 활용할 경우 사후적 절차보다 합의 가능성이 높아질 수 있을 것임
  - 구체적인 제도 설계로 대체적 분쟁 해결 절차를 과세 전 의견제출 절차 내에 병합

을 하거나, 별도의 선택형 절차로 독립 운영하여 일정 요건 충족 시 납세자가 신청할 수 있도록 하는 이원적 구조를 고려할 수 있음

- 이러한 방식은 납세자의 절차 선택권을 보장함과 동시에 과세관청의 행정 운영 부담을 최소화하는 방안이 될 것으로 판단됨

- 이러한 방식의 제도 설계는 현행 과세 전 의견제출 절차의 한계를 보완하고 과세관청이 납세자와의 초기 소통을 통해 판단의 자의성을 점검하여 오류를 조기에 시정할 수 있도록 함으로써 내부 통제 수단으로도 기능할 수 있을 것임

□ ADR 제도의 도입은 현행 납세자의 권리구제 절차와 연계를 하되, 운영 방식, 신청 요건, 조정 결과의 법적 효과 등 주요한 사항은 반드시 법률에 근거 규정을 마련하여야 할 것임

- 이것은 조세 행정의 영역에서 「헌법」상 법률유보 원칙과 법치행정 원리에 따른 것으로, 납세자의 권리 제한이나 권리구제 방식의 선택에 실질적 영향을 미치는 제도는 단순한 행정규칙(예: 훈령, 지침)으로 정할 수 없기 때문임
- 조세 분야 ADR 제도의 도입은 「국세기본법」 등 상위법에 명시적 근거를 두어 제도의 법적 정당성을 확보하는 것이 바람직함
- 특히 조정 결과가 과세에 영향을 미치거나 조정 절차가 불복절차와 연계되는 경우, 납세자의 재판청구권, 절차 선택권 보호를 위해 반드시 입법적 정비가 필요함

□ 조세 영역에서 ADR 도입을 위해서는 「국세기본법」 내 근거 규정의 신설을 통한 독립된 조정 기구의 설치, 조정의 방식과 법적 효과 등에 대한 체계적 설계가 필요하며 이러한 설계는 조세 행정의 예측 가능성과 분쟁 예방 기능을 동시에 강화할 수 있는 정책이 될 것으로 생각함

- ADR은 중립적 주체의 중재나 합의를 통한 분쟁 조정을 전제하므로, 납세자와 과세 당국 양 당사자의 동의에 기반한 임의적 절차로 운용될 필요가 있으며, 일방에게 주도권을 주는 방식은 부적절하다고 봄
- 대상은 일정한 사실 관계나 세법 해석에 대한 다툼이 존재하는 경우로 한정하되, 단순한 민원성 주장, 반복 청구, 소송 중 사건 등은 제외함이 바람직함

- ADR 절차는 기존 권리구제 절차(이의신청, 심사·심판청구)를 대체하지 않고 병용  
이 가능한 보완적 수단으로 운영될 필요가 있으며 조정 실패 시 기존 절차로의 이  
행을 보장함으로써 납세자의 권익 보호를 보완할 수 있을 것임
- 지금까지 과세처분 전 ADR 제도의 도입 가능성을 해외 주요국의 사례를 비교법적으  
로 고찰하고 우리나라 제도 도입의 가능성을 제언하였는바, 본 연구는 주요국 제도  
조사에 중점을 두어 다음의 한계가 존재함을 밝힘
  - 본 연구는 ADR 제도의 실증적 효과 분석을 제시하지 못하고 있어 향후 경제학 등  
다른 사회과학 분야의 제도 효율성에 대한 검증이 필요함
  - 본 연구는 제도 도입의 가능성 측면에서 고려가 가능한 정책 방향을 제시하고 있으  
나 규범 설계의 구체성은 부족함
    - 특히 소액 사건 당사자(영세사업자)를 위한 구체적 제도 설계에 방안 제시(소액  
사건 대상자 범위, 조정 사항·절차·효과 등)가 부족한바, 이는 향후 연구과제로 남  
기고자 함

# 참고문헌

## 1. 문헌자료

- 강석규, 『조세법 쟁론』, 2023.
- 국무총리 조세심판원, 『2024 조세심판통계연보』, 2025.
- 권성오·김미정·노영예, 『주요 교역국의 통관제도 - 독일편』, 한국조세재정연구원, 2018. 12.
- 김무열, 『국세행정불복절차의 문제점과 개선방안』, 한국조세재정연구원, 2021.
- 김석환·이중교, 「납세자 권리구제제도의 현주소와 개선 정책토론회 -조세불복 통합심판기구 설치 제안-」, 『세무와 회계연구』, 제14권 제4호, 2025, pp. 5~85.
- 김영조, 「독일의 조세불복제도」, 『사회과학연구』, 제21권, 상명대학교 사회과학연구소, 2005. pp. 1~25.
- 김태훈, 『국세기본법상 납세자권리보호제도의 개선방안에 관한 연구』, 조선대학교, 석사학위논문, 2022.
- 박원규, 「독일의 소송 외 권리구제제도에 관한 연구: 「행정기본법」상 이의신청제도에 대한 함의를 중심으로」, 『공법학연구』, 제25권 제4호, 2023. pp. 237~268.
- 소순무, 『조세소송』, 2022.
- 안창남, 『주요국의 조세제도-프랑스편』, 한국조세연구원, 2004.
- 안창남·양수영·김상술, 『조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구』, 국회입법조사처, 2023.
- 임재범, 『조세불복제도 개편방안-납세자 권리구제와 자율적 행정통제 기능의 효율성 제고를 위해-』, 국회입법조사처, 2024.
- 임재혁, 「조세쟁송절차에서의 조정 및 화해제도 도입 방안」, 『인권과 정의』, 제517호, 2023. pp. 108~129.

최정희, 『세법상 조정제도의 도입에 관한 연구』, 2023.

## 2. 법령

「국세기본법」

「국세기본법 시행령」

「국세심사사무처리규정」

「과세사실판단지문사무처리규정」

「납세자보호사무처리규정」

「행정소송법」

독일 「AEAO(Abgabenordnung) 적용지침」

독일 「조세기본법(Abgabenordnung)」

미국 「내국세법(Internal Revenue Code)」

영국 「Litigation and Settlement Strategy(LSS)」

프랑스 「일반세법(Code général des impôts, CGI)」

프랑스 「조세절차법(Livre des procédures fiscales, LPF)」

## 3. 웹사이트

국세통계포털 TISIS, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>

독일재무부, <https://www.bundesfinanzministerium.de/HAUFE>, <https://www.haufe.de/id/beitrag/betriebspruefung-soforthelfer-114-was-sie-bei-einer-umsatzsteuerpruefung-beachten-muessen-HI2007530.html>

미국 국세청, <https://www.irs.gov>

영국 사법부, <https://www.judiciary.uk>

영국 정부, <https://www.gov.uk>

프랑스 경제·재정부, <https://www.economie.gouv.fr>

프랑스 정부, <https://entreprendre.service-public.fr/avocats-picovschi>, [https://www.avocats-picovschi.com/la-transaction-fiscale-le-pour-et-le-contre-a-bien-mesurer\\_article\\_1992.html](https://www.avocats-picovschi.com/la-transaction-fiscale-le-pour-et-le-contre-a-bien-mesurer_article_1992.html)

프랑스 재정공공총국(DGFIP), <https://www.impots.gouv.fr/accueil>

Avocats Picovschi, [https://www.avocats-picovschi.com/la-transaction-fiscale-le-pour-et-le-contre-a-bien-mesurer\\_article\\_1992.html](https://www.avocats-picovschi.com/la-transaction-fiscale-le-pour-et-le-contre-a-bien-mesurer_article_1992.html)

HAUFE, <https://www.haufe.de/id/beitrag/betriebspruefung-soforthelfer-114-was-sie-bei-einer-umsatzsteuerpruefung-beachten-muessen-HI2007530.html>

세정연구 25-03

**조세 불복 이전 단계의 권리구제 등 절차의  
효율성 개선과 납세자 권익 보호 방안 연구**

---

발 행 2025년 9월 30일

저 자 박주철·정효림·이미현

발행인 이 영

발행처 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호

조 판 및  
인 쇄 (주)세일포커스

© 한국조세재정연구원 2025

ISBN 979-11-6655-378-3

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.