

조세구제제도의 개선방안에 관한 연구

2005. 12

한 상 국
박 훈

 한국조세연구원

서 언

국민의 재산권 보장과 국민의 납세의무와의 관계는 동전의 앞뒷면과 같은 표리관계에 있다고 하지만, 조세는 국민의 재산권 보장과의 관계에서 중대한 예외임과 동시에 침해적 속성을 가지고 있다. 따라서 이러한 문제를 제도적으로 예방할 수 있어야 하며, 그것은 민주적이고 합리적인 절차를 거쳐서 이루어져야 한다.

오늘날 국가의 과세권 행사에는 입법상 일정한 한계가 존재하며, 특히 국민의 재산권보장규정은 특정 조세의 합헌성을 심사할 수 있는 헌법적 근거규범이라는 데 대해서 폭넓은 합의가 성립되어 있다. 우리나라의 현행 세법은 납세자 권익보호를 위해서 다양한 제도를 가지고 있으며, 그 제도 중의 하나로 조세구제제도가 있다.

조세구제제도란 조세의 부과와 징수에서 절차적 적정성을 보장하는 제도로서 국민의 재산권을 보장하는 장치이며, 또한 조세법률주의를 실질적으로 가능하게 해서 납세자의 권리보호를 담보한다. 국민은 법의 한계를 벗어나지 않는 범위 내에서 자기의 조세부담을 최소화할 권리를 가진다는 시각에서 보면, 조세구제제도는 그 심급(審級)이 행정심급이든 사법심급이든 다른 행정쟁송제도보다 더 중요한 의의를 가진다고 할 수 있다. 현행 조세구제절차로서는 사전구제제도인 과세전적부심사제도와 사후구제제도인 조세행정불복제도 및 행정소송제도가 마련되어 있다.

연구자는 이러한 배경 아래에서 한 나라의 조세구제제도는 그 나라의 납세자의 권리보호 실상과 비례한다는 측면에서 쟁송절차의 합리적 개선을 통하여 납세자의 권리구제 강화 내지는 기본권 보장을 제고한다는 입장에서 접근하고 있다.

본 보고서는 본 연구원의 한상국 박사와 서울시립대학교의 박 훈 교수에 의해 집필되었다. 저자들은 본 연구를 위해 도움을 준 많은 분들에게 감사하고 있다. 특히 본 보고서를 세밀히 읽고서 논평해준 익명의 논평자, 중간보고 및 최종보고서의 논평자 그리고 면담에 기꺼이 응해준 관련 학자 및 공무원들에 대해 감사하고 있다. 또 본 연구에 도움을 아끼지 않은 본원의 황진영 연구원 및 안상숙 연구조원에게도 감사하고 있다.

끝으로 본 보고서의 내용은 저자들의 개인적인 의견이며 본 연구원의 공식적인 견해가 아님을 밝혀둔다.

2005년 12월

한국조세연구원

원장 최 용 선

요약 및 정책시사점

조세구제제도에는 과세관청의 자기시정기능, 과세관청의 처분에 대한 권리구제기능이 요구되는데, 어느 것에 더 중점을 두는지에 따라 현행 조세구제제도의 평가와 개선방안이 달라질 수 있다.

과세관청의 자기시정기능이 강조된다면 행정소송 이전 단계에서 과세관청에 보다 많은 권한이 주어져야 할 것이고 사법심과는 다른 불복절차를 밟게 될 것이다. 과세관청의 처분에 대한 권리구제기능이 강조된다면 불복절차에 사법심과 동일하거나 유사한 절차의 도입이 강조되고 이를 위해 인적 구성에 있어서도 큰 변화를 필요로 할 것이다.

그런데 이러한 자기시정기능과 권리구제기능은 불복절차마다 강조하는 기능에 다소의 차이가 있을 뿐 각각의 불복절차마다 한 쪽의 기능을 배제할 수는 없다. 본 연구에서는 사법심처럼 권리구제기능을 강조하면서도 행정심으로서 자기시정기능도 확보하여야 한다는 측면에서 현행 불복제도를 점검하고 다음과 같은 개선방안을 도출했다. 아래와 같은 조세심급구조의 단순화 및 조세구제제도의 전문화를 통해서 경제적인 소송, 신속한 결정 및 철저한 권리구제를 도모할 수 있을 것이다.

첫째, 과세전적부심청구제도를 활성화할 필요가 있다.

그 활성화의 구체적인 방법으로 먼저 청구대상을 확대하여야 한다. 현행 국세의 경우 납세의무자에게 귀책사유가 있는 경우 그리고 예상고지세액이 일정 금액에 도달하지 못하는 경우 과세전적부심 이용을 제한하고 있다. 그러나 국세기본법 제81조의 10 제2항에서 규정한 것(납기전징수사유, 수시부과사유, 조세범칙사건 조

사 등) 이외에는 청구대상의 범위를 제한하는 것은 타당하지 않다. 이러한 과세전적부심사의 청구대상과 청구제외대상에 대한 논의는 국세뿐만 아니라 지방세와 관세의 경우도 적용되어야 한다. 따라서 지방세법, 관세법에서도 국세기본법과 통일되게 법령에 과세전적부심사에 관한 청구대상과 청구제외대상에 대해 규율하는 것이 필요하다.

그리고 국세·관세의 경우 20일, 지방세의 경우 30일로 되어 있는 청구기간을 60일로 연장하여야 할 필요가 있다. 과세전적부심사 위원회를 의결기관화하고, 외부위원의 수를 내부위원의 수보다 확대하며, 위원의 임기 및 신분보장 등에 관한 규정을 마련하여야 한다. 또한 이의신청제도는 폐지하는 것이 바람직하다고 판단된다.

둘째, 미국의 경우처럼 화해 또는 협의를 통한 분쟁해결을 모색할 필요는 있으나 현재는 시기상조이다. 조세법률주의가 엄격하게 지배하고 있는 현재의 조세법 체계 내에서는 협의나 화해 등을 통하여 분쟁을 해결할 수 없다는 한계가 있기 때문이다.

셋째, 국세청 심사청구와 국세심판원 심판청구를 통합하는 방안도 고려할 수는 있으나, 기존 행정조직을 대폭적으로 개편해야 한다는 점에서 신중을 기할 필요가 있다. 심사청구와 심판청구 양 제도를 그대로 유지하는 것이 현재로서는 바람직하다고 판단된다. 다만 심사청구는 과세관청의 자기시정기능을 확대하는 방향으로, 심판청구는 과세관청으로부터 독립성을 보다 확립하는 방향으로 현행 제도를 개선하는 것이 바람직하다고 판단된다. 국세심판원의 이러한 독립성 확보는 국세뿐만 아니라 지방세 및 관세를 아우르는 조세심판원의 설치라는 측면에서도 함께 고려될 수 있다.

넷째, 국세·지방세 및 관세를 모두 다루는 조세심판원의 설치가 중장기적으로는 필요하다. 단기적으로는 지방세에 대해 심판청구를 담당하는 지방세심판원을 설치하는 것이 현실적이다. 국세나 지방세는 과세주체가 다를 뿐 납세자의 입장에서는 조세채무라는 점

에서 차이가 없으므로, 그 구체절차에 있어서도 동일한 절차에 의하여 해결되어야 하기 때문이다.

조세심판원을 설치할 경우 고등법원 소재지 단위로 조세심판원의 지부를 설치하고 재정경제부나 행정자치부가 아닌 제3기관 소속 아래 설치하는 것이 타당하다.

마지막으로, 감사원 심사청구를 폐지하는 것이 타당하다. 감사원 심사청구가 폐지되더라도 감사원은 행정청의 감사기능을 통해 간접적으로 납세자의 권리를 구제하는 역할을 계속할 수 있다.

목 차

I. 서 론	15
II. 조세구제제도의 기본개념	17
1. 조세구제제도의 의의	17
2. 사전구제제도의 중요성	20
3. 사후구제제도의 중요성	22
III. 현행 조세구제제도의 현황	23
1. 국세	23
가. 개관	23
나. 과세전적부심사	25
다. 이의신청	25
라. 심사청구	26
마. 심판청구	26
2. 지방세	27
가. 개관	27
나. 과세전적부심사	29
다. 이의신청	29
라. 심사청구	31
3. 관세	32
가. 개관	32
나. 과세전적부심사	34
다. 이의신청	35

라. 심사청구	35
마. 심판청구	36
4. 감사원 심사청구제도	36
가. 개요	36
나. 감사원 심사청구의 방법 및 절차	37
5. 사법절차	38
6. 조세불복제도의 비교	39
IV. 현행 조세구제제도의 처리현황 및 문제점	42
1. 현행 사전구제제도의 처리현황	42
2. 현행 사후구제제도의 처리현황	45
가. 이의신청	45
나. 심사청구	47
다. 심판청구	52
라. 사법심	53
3. 현행 조세구제제도의 처리실적 분석	54
가. 사전구제제도	55
나. 사후구제제도	60
다. 한국과 일본의 비교	72
라. 소결	79
V. 주요 국가의 조세구제제도 개요 및 흐름	84
1. 미국	84
가. 개요	84
나. 연방세 구제제도	84
다. 주세(州稅) 구제제도	86
2. 영국	88
가. 개요	88

나. 행정적 구제제도	88
1) 이의신청	88
2) 심사청구	89
3) 심판청구	89
다. 사법적 구제제도	91
3. 일본	92
가. 개요	92
나. 행정적 구제제도	93
1) 이유부기제도	93
2) 이의신청	93
3) 심사청구	94
다. 사법적 구제제도	95
4. 독일	96
가. 개요	96
나. 행정적 구제제도	97
1) 종결협의제도 등	97
2) 이의신청	98
다. 사법적 구제제도	99
5. 프랑스	100
가. 개요	100
나. 행정적 구제제도	101
1) 이의신청	102
2) 조세감면 신청	102
3) 사법적 구제제도	104
6. 주요국의 시사점	105
VI. 조세구제제도의 개선방안	111
1. 기존의 논의	111

2. 구체적인 개선방안	112
가. 과세전적부심사청구의 활성화	112
1) 과세전적부심사청구의 활성화가 필요한 이유	112
2) 과세전적부심사청구제도의 구체적인 활성화 방안 ..	113
3) 과세전적부심사청구제도 활성화 방안의 한계	122
나. 화해 또는 협의를 통한 분쟁해결의 가능 여부	122
1) 긍정설	123
2) 부정설	123
3) 소결	124
다. 심사청구와 심판청구의 통합여부	124
1) 통합여부 검토의 필요성	124
2) 통합여부에 대한 찬반 견해	125
3) 소결	129
라. 조세심판원의 설치	130
1) 임의적 전심절차의 문제점	131
2) 필요적 전심절차의 도입	134
마. 감사원 심사청구의 존치 여부	140
1) 문제의 제기	140
2) 감사원 심사청구에 대한 입법례	141
3) 감사원 심사청구제도의 문제점 및 존치여부	141
 VII. 정책시사점	 144
 참고문헌	 146

표차례

<표 III-1> 조세불복제도 간의 비교(요약)	41
<표 IV-1> 과세전적부심사 처리실적(종합)	44
<표 IV-2> 이의신청 처리실적(종합)	46
<표 IV-3> 심사청구 처리실적(종합)	49
<표 IV-4> 감사원 심사청구 처리실적(종합)	51
<표 IV-5> 심판청구 처리실적(국세)	52
<표 IV-6> 행정사건 중 조세사건 처리결과(제1심 기준)	54
<표 IV-7> 조세구제 처리실적(종합)	74
<표 IV-8> 일본 조세불복 처리실적(종합)	75
<표 IV-9> 국세불복사건의 심급별 여과 상황	8
<표 VI-1> 과세전적부심사의 청구대상	115
<표 VI-2> 과세전적부심사의 청구기간 및 심사기간	120
<표 VI-3> 과세전적부심사위원회의 인적구성	121
<부표 1> 과세전적부심사제도의 비교	130
<부표 2> 이의신청제도의 비교	151
<부표 3> 심사청구제도의 비교(감사원 제외)	152
<부표 4> 심판청구제도의 비교	153
<부표 5> 감사원 심사청구	154
<부표 6> 사법절차	155

그림차례

[그림 III-1] 국세 구제절차 흐름도	24
[그림 III-2] 지방세 사전적 구제절차	28
[그림 III-3] 지방세 사후적 구제절차	28
[그림 III-4] 관세행정심판의 흐름도	33
[그림 IV-1] 과세전적부심사의 접수건수 추이	57
[그림 IV-2] 과세전적부심사의 인용률 추이	59
[그림 IV-3] 이의신청의 접수건수 추이	62
[그림 IV-4] 이의신청의 인용률 추이	62
[그림 IV-5] 심사청구의 인용률 추이	65
[그림 IV-6] 심사청구의 접수건수 추이	66

I. 서 론

조세법률주의에 의하여 재산권이 보장되고 있지만 조세법률관계의 확정절차는 강제적이다. 따라서 조세행정이 민주화되어도 국민의 재산권을 위법·부당하게 침해할 소지는 다른 법 분야보다 현저하며, 매년 반복적·대량적으로 발생하는 특징을 지니고 있다. 또한 현실적으로 법령에 위반하여 국세의 부과 또는 징수처분이 행하여지는 경우가 적지 않다¹⁾. 따라서 국민은 법의 한계를 벗어나지 않는 범위 내에서 자기의 조세부담을 최소화할 권리를 가진다는 시각에서 보면, 조세구제제도(조세불복제도)는 그 심급(審級)이 행정심급이든 사법심급이든 다른 행정쟁송제도보다 더 중요한 의미를 가진다고 할 수 있다. 한편 행정심급을 사법심의 전심절차라고 한다면 조세불복에 대한 행정심급의 재결은 국민의 재판청구권 보장과도 밀접한 관계를 가진다.

조세구제제도는 조세의 부과와 징수에서 절차적 적정성을 보장하는 제도로서 국민의 재산권을 보장하는 장치이며, 또한 조세법률주의를 실질적으로 가능하게 해서 납세자의 권리보호를 실질적으로 담보한다. 현행 세법에 의하면, 세법에 의한 위법 또는 부당한 처분과 필요한 처분을 받지 못해서 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 국세기본법에 의하여 행정청에 그 처분의 취소 또는 변경이나 필요한 처분을 청구할 수 있다. 과세처분에 대한 현행 조세구제절차로서는 사전구제제도인 과세전적부심사제도와 사후구제제도인 조세행정불복제도(이의신청, 심사청구, 심판청구) 및 행정소송제도가 마련되어 있다²⁾. 이러한 여러

1) 「조세일보」, 2005. 7. 26일자 등 참조.

2) 납세고지서의 발부시점을 기준으로 사전구제절차와 사후구제절차로 나눌 수 있다. 사후구제제도는 담당주체에 따라 행정구제제도와 사법구제

단계의 불복절차가 과연 타당한지에 대하여 학계 및 실무계 등에서 다양한 의견을 제시하고 있다.

비록 다양한 의견이 제시되고 있지만, 한 나라의 조세구제제도는 그 나라의 납세자의 권리보호 실상과 비례한다는 측면에서 보면, 쟁송절차의 합리적 개선을 통하여 납세자의 권리구제 강화 내지는 기본권 보장을 제고한다는 입장에서 접근함이 바람직한 방향이라고 판단된다. 따라서 경제적인 소송, 신속한 결정 및 철저한 권리구제를 구현할 수 있는 제도가 논의의 출발점이 되어야 한다. 또한 행정의 전문성을 제고하고 사법부의 재판부담을 덜어주는 것도 고려되어야 할 것이다. 한편 국회 재정경제위원회에서도 납세자 권리보호를 위해서 심사청구와 심판청구의 일원화 방안 및 과세전적부심사제도의 효율성 제고 방안, 그리고 국세와 지방세 불복심판을 통합하고 조세법원을 신설하는 방안 등을 언급하고 있는 실정이다³⁾.

본 보고서에서는 현행 사전구제제도 및 사후구제제도의 현황을 분석하고, 주요 국가의 조세구제제도 개관 및 흐름을 파악해서 심급체계를 개선하며, 지방세 및 관세까지 아우르는 조세심판원 및 조세법원의 설치 방안 등을 모색함으로써 경제적인 소송, 신속한 결정 및 철저한 권리구제를 구현할 수 있는 조세구제제도의 개선방향을 제시하고자 한다.

제도로 나눌 수 있다.

3) 국회 재정경제위원회, 『2004년도 국정감사결과보고서』, 2004. 12.

II. 조세구제제도의 기본개념

1. 조세구제제도의 의의

조세구제제도는 과세처분에 위법·부당한 처분이 있거나 있을 것으로 예정된 경우에 위법성 또는 부당성을 제거하는 일련의 제도라 할 수 있다. 이러한 조세구제제도는 행정청이 행하는 과세처분에 대한 것이라는 점에서 행정구제제도의 일종이라 할 수 있다. 한편 조세채권의 확정에 있어 부과주의가 아닌 신고주의에 의하는 경우 납세의무자가 자신의 신고행위가 위법·부당한 경우에 자기조정을 하는 것도 생각할 수 있다. 과세신고액의 과소신고의 경우 수정신고를 하거나 과세신고액을 과다신고하는 경우 감액경정청구를 하는 것이 그 예이다. 수정신고를 통해 가산세의 부담을 줄일 수 있게 되고 감액경정청구를 통해 내지 않아도 되는 조세채권을 줄인다는 점에서 수정신고나 감액경정청구를 납세의무자의 조세에 관련된 구제라고 볼 수 있는 것이다.

납세의무자의 자기조정기능으로서 조세구제제도도 중요한 것이기는 하지만, 본 연구에서는 과세관청의 자기조정기능과 그러한 조정기능의 역할을 다하지 못할 때 작동하는 사법적 보완기능을 중심으로 살펴본다. 사법적 구제절차로서는 과세관청의 처분의 위법성을 다투는 행정소송도 있지만, 민사소송 또는 헌법소송도 있다. 감액경정청구를 할 기간을 도과하면 행정소송으로는 구제받을 수 없으나 부당이득반환청구로서 민사소송으로 구제받을 여지가 있다. 과세처분의 근거가 된 법령의 위법에 대해 행정소송이 아닌 위헌법률심사 또는 헌법소원의 헌법소송으로 구제를 받을 수도 있을 것이다. 조세채권에 대한 민사상 부당이득반환청구의 인정, 조세법령에 대한 헌법소송의 운영상

개선 등도 사법적 조세구제절차로서 의미가 있지만, 여기에서의 사법적 구제절차는 행정소송에 한한다. 결국 본 연구에서 조세구제제도란 과세처분이 있기 직전이나 과세처분이 있는 이후 과세처분의 위법·부당함을 다루는 과세전적부심, 이의신청, 심사청구, 심판청구, 행정소송에 국한하기로 한다.

그런데 행정청의 처분에 대한 시정은 사법심사 이전의 자기조정기능이 중요한 역할을 한다. 이는 우리나라에 국한된 것은 아니다. 영미법계 국가와 대륙법계 국가 간 행정 및 행정구제제도에 대한 역사와 현행 운영에 차이가 있기는 하지만, 오늘날 대부분의 국가는 사법심의 전심절차로서 행정심급의 불복청구제도를 두는 것이 통례이다. 행정처분, 특히 과세처분을 중심으로 사법심의 전심절차가 인정되는 이유를 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 조세법률관계를 이해하는 데 고도의 전문성과 기술성이 요구된다. 조세법률관계를 규율하는 세법은 법률 자체뿐만 아니라 세무회계, 조세정책 등 다양한 학문적 배경의 토대가 있어서 과세처분의 타당성을 판단할 수 있다. 단순히 위법의 문제뿐만 아니라 부당의 문제를 다루는 데에는 법령의 이해라는 것 이상을 요구하는 것이다. 여기에 실제로 과세처분을 하는 과세관청의 구체적 사실관계에 따른 처분을 존중할 필요가 있는 것이다. 과세관청의 처분을 존중한다면 그 처분의 타당성이나 위법성이 문제되었을 때 시정의 기회를 타기관이 사법부에 맡기기보다는 과세관청에 맡기는 것이 더 타당한 것이다. 다만 이러한 전문성과 기술성을 토대로 한 과세관청에 대한 신뢰가 깨진다면 행정심급은 형식적으로 사법심사를 받기 위한 기회를 박탈하는 의미밖에 없어 필요적이지 아닌 선택적인 절차로 전환을 강요받게 되기도 한다. 최근의 지방세의 경우 국세와 달리 과세관청이 임의적 행정심판 절차로 전환된 것이 이와 무관하지 않을 것이다.

둘째, 조세법률관계는 대량적·반복적으로 발생하여 이와 관련된 다툼도 대량·반복적으로 발생하므로 장기간의 시간을 요하는 사법심

사로만 해결하는 데에는 한계가 있다. 소송의 목적으로 공정성의 확보도 있지만 신속하고 경제적인 분쟁해결도 한 축을 이루고 있고 조세사건의 특징상 대량·반복적인 소송이 이러한 후자의 목적을 해칠 수도 있다. 사법심사에서 다른 소송사건에 있어 후자의 목적을 달성하면서 조세사건 자체의 신속하고도 소송경제적인 해결을 위해서도 또 다른 전문집단에 판단을 맡기는 것이 타당할 수 있는 것이다. 조세사건에 대해 현재 행정불복이 인정되면서도 행정소송의 상당 부분을 차지하고 있는 것을 보더라도 조세법률관계의 대량·반복성을 엿볼 수 있다. 행정불복단계에서의 해결이 없다면 행정소송 등 사법부의 부담이 가중되는 것은 자명하다.

셋째, 행정기관과 사법부의 권력분립에 따른 상호존중이라는 측면에서 행정기관으로 하여금 자기시정의 기회를 주는 것이라 할 수 있다. 행정기관과 사법부의 관계에 대해서는 나라마다 동일하지는 않다. 독일 및 프랑스 등 대륙법계 국가에서는 전통적으로 왕의 권력이 강하여 행정기관과 국민의 관계(공법관계)에 대해 사인 간의 관계(사법관계)에 대한 민사법과는 다른 행정법이라는 영역을 구축하였고, 이러한 행정기관과 국민의 관계(공법관계)에 대한 적법 또는 부당의 문제를 사법부의 영향력보다는 행정기관 자체의 영향력 아래에 두고자 했다. 이에 반해 영국 및 미국 등 영미법계 국가에서는 역사적으로 시민에 의한 지배라는 민주주의의 전통이 강하여 행정기관과 국민의 관계라고 해서 특별한 혜택을 두는 것이 아니라 사법관계와 동일하게 처리하기를 원했고 대륙법계보다는 공법관계에 있어서 사법부의 개입을 강하게 인정하였다. 그런데 오늘날에 있어서 이러한 공법관계에 대한 대륙법계와 영미법계의 입장이 평행선을 긋고 있는 것은 아니다. 대륙법계에서도 행정법이라는 영역을 인정하면서 행정에 대한 심사를 사법권에 속하게 하는 경우도 있고, 사법권에 맡기지 않으면서도 행정청과 독립된 행정심판기관을 두기도 한다. 반면에 영미법계에서도 행정이 복잡·다양화되고 전문·기술화되어 사법부에 의한 행정의 통제를 자

제하여 행정부의 독자적인 판단을 존중하고 있다. 이처럼 대륙법계와 영미법계의 공법관계에 대한 입장이 접근되면서도 대륙법계에서는 전통적인 공법관계에 대한 행정부의 존중, 영미법계에서는 최근 행정부 판단의 존중이 바탕이 되어 과세처분에 대한 사법심사전의 과세관청의 자기시정을 충분히 보장해준다고 볼 수 있는 것이다.

그런데 위법·부당한 조세부과처분을 받은 납세자로 하여금 법이 정한 절차에 따라 이를 시정받을 수 있도록 함으로써 납세자 기본권을 보장하는 조세구제제도는, 조세의 부과와 징수에서 절차적 적정성을 보장하는 제도인 동시에 국민의 재산권을 보장하는 장치이다. 그러므로 이는 헌법이 조세관계에 있어서 재산권 보장을 보다 구체화하여 규정하고 있는 조세법률주의를 절차적으로 담보하는 중요한 제도이다. 조세법률관계는 일반적인 행정관계보다 더 엄격하게 법률에 구속되는 관계이며, 조세행정은 그 본질이 국민의 재산권에 대하여 침해적 성격의 업무를 집행하는 것이므로 엄격한 법의 구속이 요구되고 있다. 이를 위하여 국세기본법은 일반행정구제제도와는 다른 특별행정구제제도인 『심사·심판청구제도』를 사법심(司法審)의 전심절차(前審節次)로서 두고 있다. 우리나라는 행정심급(行政審級)으로 원칙적 1심급(심사청구 또는 심판청구), 선택적 3심급(과세전적부심사 → 이의신청 → 심사청구 또는 심판청구)을 두고 있으며([그림 III-1] 참조), 이에 행정심판법의 적용이 배제된다.

2. 사전구제제도의 중요성

본 연구에서 조세구제제도란 과세처분이 있기 직전이나 과세처분이 있는 이후 과세처분의 위법·부당함을 다투는 과세전적부심, 이의신청, 심사청구, 심판청구, 행정소송에 국한하기로 한다고 밝힌 바 있다. 이러한 조세구제제도도 실제로 과세처분이 있기 전과 있는 후의 구제로 나누어 볼 수 있고, 전자의 예로서 과세전적부심이 존재한다.

사법심사 이전 이의신청, 심사청구, 심판청구 등도 행정청의 자기조정기능을 하고는 있지만, 세무조사에 따른 결과통지 등으로 곧 과세처분이 있음을 알게 되는 경우에 과세처분을 기다리지 않고 그러한 과세처분의 타당성 여부를 물어 실제 그러한 과세처분이 일어나지 않도록 하는 과세전적부심은 이러한 자기조정기능의 가장 첫 시발이라 할 수 있을 것이다.

최근 국세청에서 납세자가 제기한 불복청구 중 과세가 취소된 사건 가운데 세금이 10억원이 넘는 54건에 대한 부실과세 여부를 분석한 결과, 세금을 부과한 직원에게 책임이 있는 것이 8건에 달했다고 하면서 과세를 담당했던 직원 8명을 징계위원회에 회부하고 해당 부서의 과장, 국장 등의 책임 조사를 한 바 있다⁴⁾. 과세하지 않아야 될 경우에 과세하는 경우에 대해 과세관청의 담당자를 문책하는 것도 경각심을 통해 위법·부당한 과세를 막는 방법이 될 수 있겠지만, 과세전적부심의 절차를 통해 납세의무자의 과세처분 이후의 불복을 미연에 방지하면서 위법·부당한 과세처분에 대해 재검토를 하는 것이 보다 근본적인 대책이 될 것이다.

이러한 과세처분 전 조세구제의 중요성을 생각한다면 이러한 조세구제가 제대로 기능할 수 있도록 과세관청이 책임감 있게 과세전적부심에 의한 과세처분 여부를 재검토하게 하고, 납세의무자로 하여금 사후불복절차에서 다투기 이전에 과세전적부심의 절차에서 다투도록 현행 과세전적부심제도의 개선방안을 살펴보아야 할 것이다. 이러한 과세전적부심의 개선을 통해 과세처분이라는 행정적 부담과 이를 시정하는 또다른 행정적 부담, 이를 다투는 과세관청과 납세의무자의 쟁송비용을 줄일 수 있을 것이다. 이러한 위법·부당한 과세처분을 걸러냄으로 인해 일단 행해진 과세처분에 대한 신뢰도를 높이는 부차적인 성과도 예상된다.

4) 국세청 보도자료, 「세금 잘못 매기면 문책받는다」, 2005. 7. 26자.

3. 사후구제제도의 중요성

지금까지는 과세처분이 이루어지기 전에 분쟁을 미연에 방지하는 것이 얼마나 중요한지에 대해 살펴보았다. 그러나 실제로 과세처분이 있기도 전에 앞으로 있을 과세처분에 대해 다투는 데에는 한계가 있다. 과세전적부심의 대상이 되는 경우가 세무조사 결과통지 등 과세처분이 어떻게 될지를 알고 있을 때에 국한되고 있는 것이다. 납세의무자로서는 일단 과세처분이 있고 난 다음에 불복을 할 수 있고 또 불복을 하려고 할 것이다. 사전구제제도가 중요하기는 하지만 사후적 구제제도를 제대로 작동하도록 하는 것 또한 중요한 이유가 바로 여기에 있다.

과세처분 전에 위법·부당한 처분이 있지 않도록 하는 것이 중요하겠지만 과세처분의 전문성·복잡성 그리고 대량성 때문에 실제로 흠 없는 과세처분을 하기란 불가능에 가깝다 할 것이다. 흠 없는 과세처분을 하지 않기 위한 노력도 중요하지만 흠 있는 과세처분을 할 수도 있다는 전제하에서 이를 시정할 절차를 마련하는 것 역시 필요한 것이다.

이러한 사후구제제도의 필요성에 대해서는 논란이 없을 것이다. 사후구제제도에 대해서는 그 필요성보다도 사후구제제도가 어떠한 모습을 갖추어야 올바른 구제제도가 될 것인가에 대해 논의가 집중된다고 할 수 있다. 크게는 행정심사 없이 사법심사에 모든 판단을 맡길 것인지, 그렇지 않고 사법심사 이전에 행정심사를 맡기는 경우 어떠한 행정심사를 할 것인지, 다시 말해 누가 행정심사를 하는 것이 타당한지 등에 관한 것이다. 본 연구도 이러한 부분을 다룬다.

Ⅲ. 현행 조세구제제도의 현황

1. 국세

가. 개관

현행 국세구제절차는 필요적 행정심급 1단계(심사청구 또는 심판청구)와 사법심 3단계의 구조로 되어 있다([그림 Ⅲ-1] 참조). 필요적 행정심급에는 심사청구와 심판청구가 있다. 이는 2000년 1월부터 선택적 필수주의로 전환되어서 동일한 처분에 대하여는 심사청구와 심판청구를 중복하여 제기하지 못한다. 선택적 행정심급으로 「과세전적부심사 → 이의신청 → 심사청구 또는 심판청구」의 3심급을 두고 있다. 사법심의 심급구조는 1심이 서울행정법원 또는 지방법원 본원에서, 제2심이 관할 고등법원에서, 제3심이 대법원에서 이루어진다. 이는 과세관청의 자기반성(과세전적부심사, 이의신청), 상급청의 감독적 판단과 시정(심사청구), 또는 제3자적 판단과 시정(국세심판)의 기회를 순차적으로 거치게 하려는 구상에 입각한 것이다.

과세전적부심사 및 이의신청 단계에서는 최일선의 집행과정에서 발생하는 세법의 해석과 운영상의 오류가 빠짐없이 시정되고, 심사 및 심판청구 단계에서는 과세관청에 의한 세법의 해석과 운영상의 통일을 기한다는 관점 및 앞의 과정을 거치면서도 발견되지 못한 오류를 시정한다는 관점에서 심사 및 시정이 이루어진다. 특히 심판청구 단계에서는 앞의 과정을 거치면서도 발견되지 못한 오류를 시정하는 동시에 시각을 바꾸어 권리구제적 관점에서 법률적 쟁점에 대한 판단을 내

나. 과세전적부심사

과세전적부심사(課稅前適否審査)란 세무관서가 세금고지서를 발부하기 전에 과세할 내용을 미리 해당 납세자에게 통지하고 그 내용에 이의가 있는 납세자는 과세전적부심사를 청구할 수 있도록 법제화한 보편적인 납세자 사전권리구제절차이다(국세기본법 제81조의 10, 동법 시행령 제63조의 8 참조)⁵⁾. 동 제도는 납세자권리현장상의 성실성을 추정받을 권리와 세무조사결과통지를 받을 권리의 보장을 뒷받침하는 장치이며, 조세행정절차에 있어서 과세권자와 납세자 간에 다툼의 소지가 있는 경우에 사전청문을 통해서 해결을 도모하여 납세자의 권익을 보호하는 제도이다. 청구대상은 세무조사결과의 서면통지 및 국세청·지방국세청의 업무감사결과에 따른 과세예고통지이며, 동 심사는 선택적으로 할 수 있는 임의적 절차로서 결정에 불복이 있으면 과세전적부심사 또는 이의신청 없이도 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다. 납세자의 청구를 객관적으로 심사하기 위해서 과세전적부심사위원회를 설치하고 있으며, 결정 전 통지를 받은 날로부터 20일 이내에 신청해야 하며, 당해 과세청은 과세적부심사 청구를 받은 날로부터 30일 이내에 결정해야 한다(동법 제81조의 10)⁶⁾.

다. 이의신청

이의신청(異議申請)이란 국세부과처분에 불복이 있으면 세무서장

5) 과세전적부심사제도는 1981년 9월에 고지전심사규정(국세청 훈령 제850호)이라는 이름으로 도입되어 운영되었다. 1996년 4월에 고지전심사규정을 폐지하면서 국세청 훈령 제1237호에 의해 과세전적부심사사무처리규정을 도입해서 운영하였다. 이처럼 훈령으로 운영되는 과세전적부심사제도는 국세기본법 제81조의 10에 과세전적부심사가 신설되면서 법제화되어 2000년 1월부터 시행됨에 따라 보편적인 납세자의 사전권리구제절차로서 자리를 잡았다.

6) 자세한 내용은 <부표 1>을 참조.

또는 지방국세청장에게 이의신청을 선택적으로 할 수 있는 임의적 절차이다. 국세부과처분에 불복이 있으면 이의신청 없이도 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다. 이의신청은 처분이 있는 것을 안 날로부터 90일 이내에 청구하여야 하며, 이의신청을 받은 세무서장 또는 국세청장은 청구를 받은 날로부터 30일 이내에 결정하여야 한다(국세기본법 제55조 제3항, 제66조 참조)⁷⁾.

라. 심사청구

국세부과처분이 위법·부당하면 납세자는 처분을 한 관할세무서장을 거쳐서 국세청장에게 심사청구(審査請求)를 할 수 있다. 이의신청에 대한 결정에 불복이 있으면 국세청장에게 심사청구를 할 수 있으며, 심사청구는 행정소송을 제기하기 위한 필요적 전심절차(前審節次)로서 처분이 있는 것을 안 날 또는 이의신청에 대한 결정 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 하여야 하며, 심사청구를 받은 국세청장은 청구를 받은 날로부터 60일 이내에 결정하여야 한다(국세기본법 제55조, 제61조 이하 및 동법 시행령 제50조 이하 참조)⁸⁾.

마. 심판청구

심판청구(審判請求)에 대한 결정을 위하여 재정부 소속하에 국세심판원을 두고 있는바, 국세기본법상 인정된 불복절차에 대한 심리결정 기관이다. 국세심판원은 공정성과 신중성을 기하기 위하여 국세에 관한 처분청인 국세청과 분리 독립된 제3의 기관이다. 심판청구는 행정소송을 제기하기 위한 필요적 전심절차로서 국세심사결정 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 청구하여야 한다. 국세심판원은 청구를 받은

7) 자세한 내용은 <부표 2>를 참조.

8) 자세한 내용은 <부표 3>을 참조.

날로부터 90일 이내에 결정하게 되어 있으나 상당한 기간의 보정요구를 할 수 있으므로 처리기간이 엄격히 정해져 있지 않다(국세기본법 제55조, 제67조 이하 및 동법 시행령 제55조 이하 참조)⁹⁾.

2. 지방세

가. 개관

지방세의 구제제도로는 과세처분 이전 단계의 과세전적부심사와 과세처분 이후 단계의 이의신청, 심사청구, 감사원 심사청구, 행정소송을 들 수 있다. 지방세 사후적 구제절차에는 현재 이의신청과 심사청구를 거치고 행정소송을 제기하는 방법과 이의신청과 심사청구를 거치지 않고 바로 행정소송을 제기하는 방법이 있다. 감사원 심사청구가 제기된 경우에는 이의신청과 심사청구를 거치지 않고 바로 행정소송을 제기하도록 되어 있다.

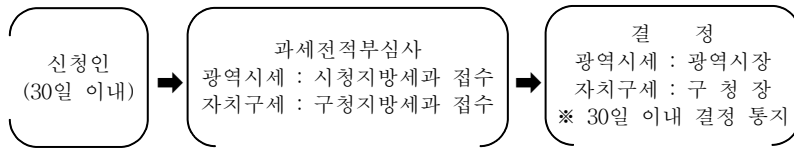
국세의 경우에는 행정소송의 제기에 앞서 반드시 국세청 심사청구, 국세심판원 심판청구 및 감사원 심사청구 중 하나를 선택하여 제기하여야 하지만, 지방세의 경우에는 심사청구나 감사원 심사청구를 거치지 않고 직접 행정소송을 제기할 수 있다. 이러한 임의적 전치주의는 국세와는 다른 지방세만의 문제이지만, 감사원 심사청구는 지방세뿐만 아니라 국세의 경우에도 공통적이다.

2001년 12월 29일 지방세법이 개정(법률 제6549호)되기 전에는 동법 제78조 제2항에 의해 이의신청 및 심사청구를 거치지 아니하고서는 지방세 부과처분에 대하여 행정소송을 제기할 수 없었다. 그러나 이러한 조항은 지방세 구제기관의 사법절차 준용 미비 등을 이유로 행정심판에 사법절차를 준용하도록 한 헌법 제107조 제3항 및 재판청구권을

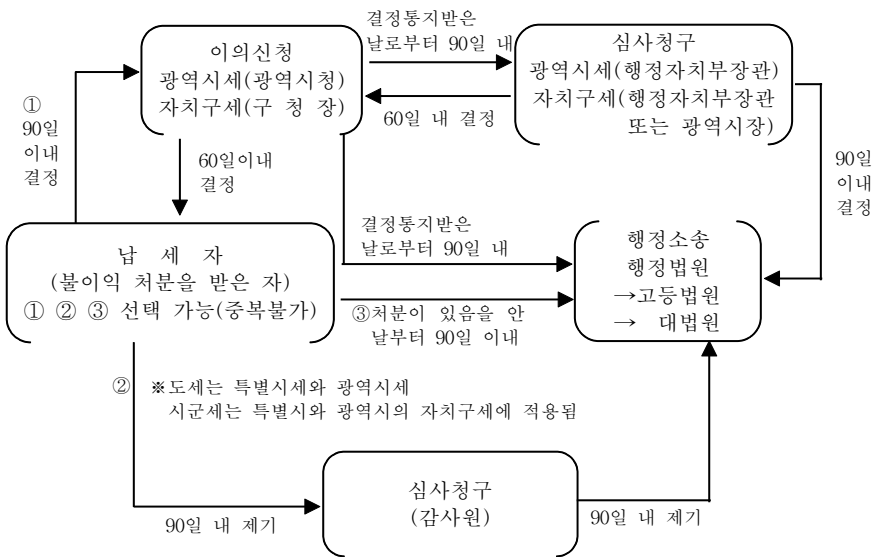
9) 자세한 내용은 <부표 4>를 참조.

보장하는 동법 제27조에 위반된다는 헌법재판소의 결정¹⁰⁾에 따라 삭제되어¹¹⁾ 현재와 같은 구제절차가 되었다. 현행 지방세 구제절차를 보면 [그림 III-2], [그림 III-3]과 같다.

[그림 III-2] 지방세 사전적 구제절차



[그림 III-3] 지방세 사후적 구제절차



10) 헌법재판소 2001. 6. 28. 선고 2000헌바30 결정.

11) 위 헌법재판소 결정으로 지방세법 제78조 제2항의 규정에 의한 필요적 행정심판전치를 전제로 한 동법 제81조에 대하여도 위헌선언을 하였 고, 동법 제78조 제2항과 함께 삭제되었다.

나. 과세전적부심사

지방세에 대한 과세전적부심은 조세마찰을 사전에 예방하기 위하여 1997년 8월 30일 법률 제5406호로 지방세법에 도입되었다(동법 제70조). 국세의 경우 과세전적부심은 1996년 4월 30일부터 국세청 훈령(제1237호)을 근거로 이미 시행되었지만 국세기본법에 명문화된 것은 지방세법보다 후인 1999년 8월 31일이었다(동법 제81조의 10).

과세전적부심이란 과세관청이 과세 전에 세무조사의 결과를 납세자에게 통지하고 그 내용에 이의가 있는 납세자는 이에 대한 적법성 심사를 청구하는 임의적 절차이다. 납세자는 ① 세무조사에 대한 서면통지 ② 과세예고통지 그리고 ③ 비과세 또는 감면의 신청을 반려하는 통지 중 하나에 해당하는 통지를 받은 때에는 당해 지방자치단체의 장에게 통지된 내용에 따른 과세가 적법한지의 여부에 관한 심사의 청구를 할 수 있다(지방세법 제70조).

이러한 과세전적부심사청구는 통지를 받은 날부터 30일 이내에 시·군세는 시장·군수에게, 도세는 도지사에게 제출하여야 한다. 한편 지방자치단체의 장은 청구서를 접수한 날부터 30일(위원회의 결정이 있는 경우에는 30일의 범위 내에서 1회에 한하여 연장할 수 있다) 이내에 위원회의 심사를 거쳐 채택하는 결정, 채택하지 아니하는 결정, 심사를 하지 아니한다는 결정 중 하나에 해당하는 결정을 하고 그 결과를 청구인에게 통지하여야 한다(지방세법 시행규칙 제36조의 3 제1항 및 제5항)¹²⁾.

다. 이의신청

지방세 구제제도는 1949년 12월 22일 지방세법이 법률 제84호로 제

12) 자세한 내용은 <부표 1>을 참조.

정되면서 제도화되었는데, 이때 이미 이의신청과 심사청구제도는 인정되었다. 지방세의 부과를 받은 자가 그 부과에 대하여 위법 또는 오류가 있다고 인정하는 때에는 도세에 있어서는 도지사에게, 시·읍·면세에 있어서는 시·읍·면장에게 각각 이의신청¹³⁾을 할 수 있었다. 도지사의 결정에 불복이 있는 경우에는 내무부장관과 재무부장관에게, 시·읍·면장의 결정에 불복이 있는 경우에는 도지사에게 심사청구¹⁴⁾를 할 수 있었다(동법 제55조).

지방세의 이의신청은 과세처분에 불복이 있는 납세자가 과세처분을 한 지방자치단체의 장에게 처분의 취소 또는 변경이나 필요한 처분을 청구하는 절차이다.

이의신청을 하고자 할 때에는 그 처분이 있는 것을 안 날부터 90일 이내에 불복의 사유를 구비하여 도세에 있어서는 도지사에게, 시·군세에 있어서는 시장·군수에게 이의신청을 하여야 한다. 다만, 과세전 적부심사를 거친 후에 과세된 처분에 대하여 이의가 있는 자는 이의신청을 거치지 아니하고 바로 심사청구를 할 수 있다. 이 경우 심사청구는 이의신청기간 내에 제출하여야 한다(지방세법 제73조)¹⁵⁾.

이러한 이의신청은 납세자의 권리구제적 기능보다는 처분청으로 하여금 원처분을 재고하여 위법·부당성을 시정하도록 함으로써, 행정의 적정한 운영을 확보하는 데 그 목적이 있다고 할 것이다¹⁶⁾.

13) 조문상으로는 “異議의 申立”이라고 하였다. 1961년 12월 8일 지방세법이 전면개정(법률 제827호)되면서 제58조에서는 “再調査의 請求”라고 표현을 달리하였다.

14) 조문상으로는 “다시 異議의 申立”이라고 하였다. 심사청구라는 용어를 쓰지 아니하고 “再異義申請”이라고 하기도 하였다. 1961년 12월 8일 지방세법이 전면개정(법률 제827호)되면서 “審査의 請求”라고 표현하고 있다. 이를 놓고 지방세심사청구제도는 1962년에 처음으로 도입되었다고 하는 문헌도 있다(라휘문, 「지방세 구제기능의 재정립」, 『지방세』 통권 71호, 2002, p. 28).

15) 자세한 내용은 <부표 2>를 참조.

16) 강인애, 『조세쟁송법』, 한일조세연구소, 2003, p. 425.

라. 심사청구

이의신청에서 본 바와 같이 심사청구도 1949년 12월 22일 지방세법이 제정되면서 제도화되었다. 1997년 8월 30일 지방세법 개정(법률 제 5406호)으로 심사기간을 단축하고 절차를 간소화하여 납세자의 편익을 도모하려는 취지로 시·군세에 대한 이의신청, 심사청구시의 불복 심사절차를 3심제도(처분청 → 도 → 내무부)에서 2심제도(처분청 → 도 또는 내무부)로 심급을 축소하였다(동법 제72조 내지 제74조). 이때 과세전적부심이 도입되었는데, 과세전적부심을 거친 후에 과세된 처분에 대해서는 이의신청을 거치지 않고 심사청구가 가능하게 되었다(동법 제73조 제2항).

심사청구를 하고자 할 때에는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 도지사의 결정에 대하여는 행정자치부장관에게, 시장·군수의 결정에 대하여는 도지사 또는 행정자치부장관에게 각각 심사청구를 하여야 한다. 다만, 결정기간 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 경과한 날부터 심사청구를 할 수 있다(지방세법 제74조)¹⁷⁾.

심사청구에 있어서는 재결정이 감독권에 기하여 위법·부당한 조세 행정을 시정함으로써 결과적으로 납세자의 권리를 구제하게 된다. 그리고 납세자의 권리구제적 기능의 면에서 볼 때, 심사청구는 이의신청에 비하여 상대적으로 실효적인 불복제도라고 할 것이다¹⁸⁾. 그러나 지방세법에 있어서 심사청구는 납세자의 권리구제기능보다는 상급관청의 감독권에 의한 처분의 시정기능에 중점을 두고 있다고 보아야 할 것이다. 재결정이 처분청 또는 부작위청의 상급행정청이기 때문에 편견 없는 공정한 심판이 행하여지리라고 기대하기는 어렵기 때문이다.

17) 자세한 내용은 <부표 3>을 참조.

18) 강인애, 앞의 책, p. 426.

3. 관세

가. 개관

관세행정심판제도란 세관의 위법한 행정처분이나 그 밖의 공권력의 행사·불행사로 인하여 권리 또는 이익을 침해당한 자가 법원에 행정소송을 제기하기 전에 보다 간편하고 신속한 절차를 이용하여 그 구제를 요구하는 제도를 말한다. 세관의 잘못된 처분에 대하여 개인이 법원의 소송을 통하여 구제를 받으려면 변호사 선임 등 많은 비용을 소요하게 되나, “이의신청”, “심사청구”, “심판청구”와 같은 관세행정심판제도를 이용함으로써 법원의 소송절차 없이 적은 비용으로 자신의 정당한 권리를 보호할 수 있게 되는 것이다¹⁹⁾.

세관의 처분에 불만이 있는 경우 세관장에게 이의신청을 하거나 관세청장에게 심사청구 또는 국세심판원장에게 심판청구를 할 수 있다. 즉 이의신청을 제기하였으나 청구인의 주장을 세관장이 받아들여 주지 않으면 다시 관세청장에게 심사청구를 하거나 또는 국세심판원장에게 심판청구를 할 수 있는 것이다. 또한 심사청구 또는 심판청구가 받아들여지지 않으면 법원에 소송을 제기할 수도 있다. 다만 심사청구와 심판청구는 중복하여 제기할 수 없다.

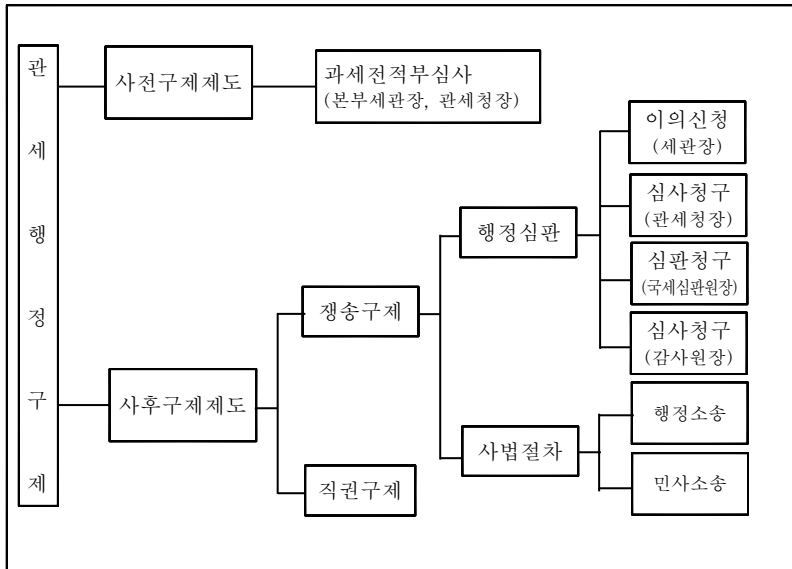
관세청에서는 관세행정심판제도와 별도로 “과세전적부심사제도”를 두어 세관의 경정·고지처분이 이루어지기 전에 통지된 내용에 대하여 사전에 부당한 처분을 방지할 수 있도록 하고 있다. 그리고 감사원에 직접 심사청구를 제기할 수도 있다. 감사원 심사청구제도는 행정심

19) 관세행정심판제도는 다음과 같은 이유로 매우 간편한 제도라 할 수 있다. 첫째, 행정소송에 비하여 절차가 매우 간단하고 수수료 등의 비용도 전혀 들지 않는다. 둘째, 변호사를 선임하지 않고 청구인 본인이 직접 청구서를 작성할 수 있다. 셋째, 일반 민원처리나 고충처리와는 달리 그 처리결과가 일선 세관을 기속하는 법적인 효과가 있고 법원의 판결보다 신속하게 결정이 내려진다.

관제도의 최종심이 되므로 감사원의 결정에 불복하는 경우에는 법원에 행정소송을 제기할 수 있다.

이상의 내용들을 정리하면 [그림 III-4]와 같다.

[그림 III-4] 관세행정심판의 흐름도



관세행정심판은 관세법 등에 의한 처분으로서 위법·부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 받은 자 또는 관세법 등에 의한 처분에 의하여 권리 또는 이익의 침해를 받게 될 제2차 납세의무자 등 이해관계인에게 청구인 적격이 인정된다.

이의신청·심사청구 또는 심판청구에 대한 처분²⁰⁾이나 관세법 제 311조에 의한 통고처분²¹⁾은 관세행정심판의 대상이 되지 않는다.

20) 이미 행정심판의 대상이 되어 한 번 처리된 사안은 다시 불복의 대상이 될 수 없기 때문이다. 다만, 청구가 각하되어 요건을 갖추어 재심사를 청구하는 경우는 예외적으로 이를 허용한다.

나. 과세전적부심사

과세전적부심사제도란 관세 등의 납부로 인하여 도산하는 기업의 발생을 막고 납세자의 권리보호를 한층 더 강화하기 위하여 납세자들이 세관의 추징고지서 발부 전에 그 적법성을 심사받을 수 있도록 하는 제도로써 2000년 1월 1일부터 시행되고 있다(관세법 제118조)²²⁾. 종래에는 납세자가 세관의 경정·고지에 대하여 납부고지를 받은 후에만 이에 불복하는 절차를 거쳐야 했으나, 이 제도의 도입으로 납세자는 관세납부 전에도 세관의 과세에 대한 적법성을 심사받을 수 있게 되었다.

본 제도의 도입으로 세관은 경정·고지를 하고자 하는 경우 고지서 발행 전에 납세자에게 그 내용을 통지하도록 하고, 다만 납세자의 동의가 있는 경우 등에는 통지를 생략하고 경정·고지하도록 함으로써 납세자 권리를 원천적으로 보호하고 있다. 특히 과세전적부심사를 위한 위원회는 민간위원도 참여하도록 하고 있으며, 심사의 결정도 30일 내에 이루어지도록 하여 납세자에게 공정하고 신속한 권리구제를 보장하고 있다.

납세자들은 과세전 통지에 대해 20일 이내에 납세의무자는 세관이 발송하는 「과세전 통지서」를 받은 날로부터 20일 이내에 「과세전적부심사 청구서」 2부를 작성하여 「과세전 통지서」를 발송한 세관에 제출함으로써 적부심사 청구를 할 수 있다. 이 청구에 대해 관세청장이나 본부세관장은 청구가 제기된 날로부터 30일 이내에 결정을 하도록 하고 있다(관세법 제118조, 동법 시행령 제142조~제144조 참조)²³⁾.

관세청장이나 본부세관장이 납세의무자의 주장을 채택하지 않더라도 납세의무자는 관세법에 규정된 이의신청, 심사청구, 심판청구 등 사

정식재판을 통하여 구제가 가능하다.

22) 내국세처럼 관세청 훈령(1998년 6월 12일)으로 운용하다가 1999년 12월 관세법을 개정하여 동법 제 118조로 법제화하여 보편적인 납세자의 사전권리구제절차로 자리를 잡았다.

23) 자세한 내용은 <부표 1>을 참조.

후적인 관세행정심판제도를 이용함으로써 다시 권리구제의 기회를 가질 수 있다.

다. 이의신청

이의신청제도란 세관장의 위법·부당한 과세처분에 대하여 그 세관장에게 이를 취소하거나 변경하도록 요구하는 것을 말하며, 이는 관세관련 행정구제제도에 있어서 제1단계이지만 임의적 절차에 불과하므로 관세청장에게 직접 심사청구를 하거나 국세심판원장에게 심판청구를 할 수 있다.

이의신청은 납세의무자가 고지서를 받은 날 또는 처분을 안 날로부터 90일 이내에 이의신청서를 제출하여야 하고, 이를 접수한 세관장은 접수한 날로부터 30일 이내에 이의신청에 대한 결정을 하여야 한다. 세관장이 30일 이내에 결정을 하지 않거나, 그 결정에 불복하는 경우에는 관세청장에게 심사청구 또는 국세심판원장에게 심판청구를 제기할 수 있도록 하고 있다(관세법 제121조, 제128조, 제132조 참조).

라. 심사청구

심사청구란 세관장의 위법·부당한 과세처분에 대하여 그 상급기관인 관세청장에게 과세처분의 취소 또는 변경을 요구하는 것으로서, 이 심사청구는 납세의무자가 고지서를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 하며, 청구인은 심사청구서 2부를 작성하여 과세처분을 한 세관장에게 제출하도록 하고 있다(관세법 제121조, 제119조).

납세의무자의 심사청구에 대하여 관세청장은 이를 심사하고 관세심사위원회의 심의를 거쳐 60일 이내에 결정을 하여야 한다. 또한 심사의 공정성과 전문성을 살리기 위해 관세심사위원회를 운영하고 있는데, 동 위원회는 공무원인 위원(5인)과 교수·변호사·관세사·시민

단체에서 추천한 자 등 민간위원(7인)으로 구성되어 있다²⁴⁾. 청구인은 원하는 경우 직접 위원회에 출석하여 진술할 수 있다(관세법 제128조, 제124조 및 동법 시행령 제147조 참조)²⁵⁾.

심사청구에 대해서는 기본적으로 각하, 기각, 인용의 세 가지 결정이 내려지고, 이외에도 경정결정 및 필요한 처분의 결정 등이 있다.

결정에 대해 불복을 원하는 경우에는 행정소송을 제기할 수 있는데, 이 경우에는 결정의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 하여야 한다. 또한, 결정기간 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정기간이 경과한 날부터 행정소송을 할 수 있다(관세법 제119조, 제120조).

마. 심판청구

이상의 불복절차를 통해 적당한 권리구제를 받지 못한 경우에는 국세심판원의 심판청구제도를 이용할 수 있다. 국세심판원은 국세불복에 대한 행정심판을 담당하고 있는 기관으로서, 세관장의 처분에 불복하는 자는 처분을 안 날로부터 90일 이내에 관세청에 심사청구를 하거나 또는 국세심판원에 심판청구를 제기할 수 있도록 하고 있다(선택적 청구)(관세법 제119조 및 제131조, 국세기본법 제67조 이하 참조).

4. 감사원 심사청구제도

가. 개요

이상에서는 조세구제제도로서 과세전적부심사, 이의신청, 해당기관에 대한 심사청구, 국세심판원에 대한 심판청구 등이 있음을 보았다.

24) 민간위원을 과반수 이상 포함시켜 관세심사청구의 객관성과 공정성을 확보하고 있다.

25) 자세한 내용은 <부표 3>을 참조.

이러한 제도는 약간의 차이는 있지만 그래도 대개 동일한 맥락에서 국세, 지방세, 관세 등의 각 분야에 걸쳐 조세구제제도로서의 기능을 하고 있다. 그런데 이와는 별개로 감사원에 의해서도 조세구제가 이루어지고 있는데, 이것이 바로 감사원 심사청구제도이다.

우리나라의 감사원은 국가의 예산집행에 대한 회계감사와 공무원의 직무감찰을 담당하는 대통령 직속기관이다(헌법 제97조)²⁶⁾. 감사원 심사청구는 이러한 감사원의 고유업무인 행정기관에 대한 회계감사 및 공무원 등에 대한 직무감찰 기능에 근거하여 행정기관 등의 잘못된 행위로 인하여 그 상대방이 불이익을 받은 경우에 정부로부터 직무상 독립된 지위에서 그 행위가 정당한지 또는 부당한지의 여부를 가려 부당한 행위임이 인정될 때에는 이를 시정하는 제도이다. 과세관청의 부과처분도 현행법상 감사원 심사청구의 대상²⁷⁾이 된다²⁸⁾. 즉 납세자가 국세·지방세·관세 등과 관련하여 위법·부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리나 이익의 침해를 당한 경우 감사원에 대해 제기하는 심사청구이다(감사원법 제43조~제48조).

이 제도의 경우 처리실적이 타 구제제도에 비해 비교적 미미하고 또한 감사원의 전문성 부족 등을 이유로 그 존재이유에 의문을 제기하는 견해도 있지만, 그래도 대통령 직속기관이자 독립성을 갖춘 감사원에서 조세구제의 일부를 담당하고 있다는 점에서 그 처리실적의 수치를 불문하고 나름대로의 의미를 가진다고 할 것이다.

나. 감사원 심사청구의 방법 및 절차

국세·지방세·관세에 관한 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을

26) 성낙인, 『헌법학』, 법문사, 2003, p. 874.
 27) 감사원의 심사청구의 적법요건에 대한 자세한 내용은 최재건, 「심사청구의 적법요건」, 『감사논집』 제5호, 감사원, 2000 참조.
 28) 감사원 중에서도 법무조정심사관 심사2담당관실에서 “국세 및 지방세에 관한 심사청구의 처리”를 담당하고 있다.

받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리·이익의 침해를 당한 자는 그 처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 경우에는 그 통지를 받은 날)부터 90일 이내에 심사를 청구하여야 한다(감사원법 제44조). 감사원은 심사청구에 대해 특별한 이유가 없는 한 3개월 이내에 심사결정을 하여야 하고, 감사원 심사청구를 한 처분에 대해서는 다른 심사청구 또는 심판청구를 하지 못하도록 하고 있다(국세기본법 제55조 5항 참조). 감사원이 그 심사청구를 이유 있다고 결정하여도 직접 당해처분을 취소·변경하거나 필요한 처분의 이행 결정을 할 수는 없고, 관계기관에 시정(是正)이나 기타 필요한 조치를 요구할 수 있고(감사원법 제33조 제1항), 관계기관의 장은 필요한 조치를 요구하는 결정의 통지를 받은 때에는 그 결정에 따른 조치를 취하여야 한다(감사원법 제47조)²⁹⁾.

감사원 심사청구에 대한 심리는 심사청구서 기타 관계기관이 제출한 문서에 의하여 행하며, 필요하다고 인정할 때에는 심사청구자나 관계자에 대하여 자료의 제출 또는 의견의 진술을 요구하거나 필요한 조사를 할 수 있다.

5. 사법절차

심사결정 또는 국세심판원의 심판결정에 불복하는 경우에는 청구인은 심사 또는 심판청구의 결정서를 받은 날로부터 90일 이내에 처분청을 당사자로 하여 관할 행정법원(서울 이외의 지역은 지방법원 행정부)에 행정소송을 제기할 수 있도록 하고 있다(국세기본법 제55조, 제56조)³⁰⁾. 앞에서 살펴본 제도들은 이른바 행정적 성격의 절차였지만 행정소송은 사법절차(司法節次)에 의한 것으로서 납세자는 이제 법원의 사법적 판단에 의해 그 권리를 보호받을 수 있게 되는 것이다.

29) 자세한 내용은 <부표 5>를 참조.

30) 자세한 내용은 <부표 6>을 참조.

행정소송의 경우 소송이 제기되어도 행정처분의 집행은 정지되지 않는 점을 유의하여야 한다. 다만 행정처분의 집행 등으로 인하여 생길 회복하기 어려운 손해를 예방하기 위하여 긴급한 필요가 있다고 인정될 때에는 직권 또는 당사자의 신청에 의하여 처분의 집행정지결정을 할 수 있다. 그러나 집행정지는 공공의 복리에 중대한 영향을 미칠 우려가 있을 때에는 허용되지 않는다.

6. 조세불복제도의 비교

현행 조세구제제도에는 앞에서 보았듯이, 사전구제제도인 과세전적부심사제도 및 사후구제제도인 이의신청, 심사청구, 심판청구, 행정소송이 있다. 관련 내용을 중심으로 비교하면 다음과 같다³¹⁾.

과세전적부심사제도를 보면, 현행 국세, 지방세 및 관세의 관련법에서 모두 임의적 절차로서 동 제도를 두고 있다. 청구대상은 과세권자이며, 신청기한은 3자간에 약간의 차이가 있다.

이의신청제도는 현행 국세, 지방세 및 관세의 관련법에서 모두 임의적 절차로서 동 제도를 두고 있다. 청구대상은 과세권자이며, 신청기한은 3자 모두가 90일 이내이다.

심사청구제도는 국세와 관세에서는 선택적 필수주의이고, 지방세에서는 임의적 절차이며, 감사원 심사청구도 선택적 절차이다. 청구대상이 국세는 국세청장, 지방세는 행자부장관 또는 도지사, 관세는 관세청장이다. 신청기한은 모두 이의신청에 대한 결정통지를 받은 날로부터 90일 이내이다.

심판청구는 국세와 관세에만 있으며, 선택적 필수주의를 채택하고 있다. 청구대상은 국세심판원이며, 통지받은 날로부터 90일 이내에 제기해야 한다.

31) <부표 1>~<부표 6>에 자세한 내용이 정리되어 있음.

사법심의 심급구조는 3개의 세목이 모두 공통적으로 1심은 서울행정법원 또는 지방법원 본원, 제2심은 관할 고등법원, 제3심은 대법원이다.

세목을 중심으로 보면 다음과 같다. 국세 및 관세는 필요적 행정심급 1단계(심사청구 또는 심판청구)와 사법심 3단계(필수적 전치주의)로 구성되어 있어서, 행정소송 제기 전에 반드시 심사청구 내지 심판청구 중 하나를 선택하여 제기하여야 한다(선택적 필수주의). 선택적 행정심급은 「과세전적부심사 → 이의신청 → 심사청구 또는 심판청구」로 구성된다. 심사청구에는 감사원법에 의한 심사청구도 포함된다.

지방세는 원칙적으로 임의적 전치주의를 채택하고 있어서 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구를 거치지 않고서 직접 행정소송을 제기할 수 있다. 즉 과세전적부심사(임의적 절차)를 거친 후에 과세된 처분에 대하여 이의가 있는 자는 이의신청을 거치지 아니하고 바로 심사청구를 할 수 있다. 또한 이의신청과 심사청구를 거쳐서 행정소송을 제기하는 방법과 이의신청과 심사청구를 거치지 않고 바로 행정소송을 제기하는 방법(감사원 심사청구가 제기된 경우)이 있다.

감사원 심사청구는 선택적이다. 감사원 심사청구를 한 처분에 대해서는 다른 심사청구 또는 심판청구를 하지 못한다. 감사원의 심사결정에 불복하는 청구인은 행정법원에 행정소송을 제기하여 권리구제를 도모할 수 있다.

사전구제제도 및 사후구제제도를 비교 및 정리한 것이 <표 III-1>이다.

<표 III-1> 조세불복제도 간의 비교(요약)

	국세	지방세	관세	
과세전 적부 심사	<ul style="list-style-type: none"> ○임의적 절차 ○대상:국세청·지방국세청 ○통지후 20일 이내에 신청 ○과세청은 30일 이내에 결정 	<ul style="list-style-type: none"> ○임의적 절차 ○대상:시장·군수/도지사 ○통지후 30일 이내에 신청 ○30일 이내에 결정¹⁾ 	<ul style="list-style-type: none"> ○임의적 절차 ○대상:본부세관장,관세청장 ○통지 받은 후 20일 이내에 제기 ○과세청은 30일 이내에 결정 	
이의 신청	<ul style="list-style-type: none"> ○임의적 절차 ○대상:세무서장 또는 지방국세청장 ○처분을 안 날로부터 90일 이내에 제기 ○과세청은 30일 이내에 결정 	<ul style="list-style-type: none"> ○임의적 절차 ○대상:시장·군수/도지사 ○처분을 안 날로부터 90일 이내에 제기 ○90일 이내에 결정 	<ul style="list-style-type: none"> ○임의적 절차 ○대상:세관장 ○고지를 받은 날 또는 처분을 안 날로부터 90일 이내에 제기 ○과세청은 30일 이내에 결정 	
행정심	심사 청구	<ul style="list-style-type: none"> ○선택적 필수주의 ○대상:관할세무서장을 거쳐 국세청장 ○처분을 안 날 또는 이의신청의 결정을 받은 날로부터 90일 이내에 제기 ○청구를 받은 날로부터 90일 이내에 결정 	<ul style="list-style-type: none"> ○임의적 절차 ○대상:행정부장관 또는 도지사 ○이의신청의 결정통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기 ○청구를 받은 날로부터 90일 이내에 결정 	<ul style="list-style-type: none"> ○선택적 필수주의 ○대상:관세청장 ○고지서를 받은 날로부터 90일 이내에 제기 ○관세청장이 심사하고 관세심사위원회의 심의를 거쳐 60일 이내에 결정
	심판 청구	<ul style="list-style-type: none"> ○선택적 필수주의 ○대상:국세심판원 ○통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기 ○청구를 받은 날로부터 90일 이내에 결정 	없음	<ul style="list-style-type: none"> ○선택적 필수주의 ○대상:국세심판원 ○처분을 안 날로부터 90일 이내에 청구 ○청구를 받은 날로부터 90일 이내에 결정
감사원 심사 청구	<ul style="list-style-type: none"> ○처분을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 통지를 받은 날)부터 90일, 처분행위가 있는 날로부터 90일 이내에 제기 ○감사원은 특별한 이유가 없는 한 3개월 이내에 결정을 하여야 함. 			
사법심	제1심	<ul style="list-style-type: none"> ○서울행정법원 또는 지방법원 본원 ○심사·심판결정서를 받은 날로부터 90일 이내에 행정소송 제기 가능 		
	제2심	고등법원		
	제3심	대법원		

주: 1. 음영부분은 사전구제제도를 의미함.

1) 단 위원회의 결정이 있는 경우에는 30일의 범위 내에서 1회에 한하여 연장가능.

자료: 각 기관 홈페이지 및 법제처 법령자료, 2005.

IV. 현행 조세구제제도의 처리현황 및 문제점

1. 현행 사전구제제도의 처리현황

국세 과세전적부심사는 최근 8년 동안 연평균 4,587건이 접수되었고, 연평균 4,532건을 처리했으며 평균인용률(平均認容率; 채택률)은 58.4%에 달하지만, 건수 기준 인용률은 감소하는 추세이다(<표 IV-1> 참조). 원처분청(또는 지방청)이 재결기관이므로 시정의 여지가 많을 것이라는 기대 속에서 상당수의 납세자들이 불복의 제1심절차로 선택하고 있다. 2000년을 기점으로 접수건수가 급격하게 감소하고 있는데, 이는 제도의 변화에서 그 원인을 찾을 수 있다. 첫째, 양도소득세가 2000년 1월 1일부터 신고납부제로 전환되면서 사전 면담 등을 함에 따라 마찰의 소지가 줄어들어 접수건수가 감소되었다. 둘째, 2000년 1월 1일부터 과세전적부심사제도가 법제화되면서 청구대상을 세무조사결과와 서면통지 및 국세청·지방국세청의 업무감사결과에 따른 과세에 고통지로 축소함에 따라 접수건수가 감소되었다. 연도별 인용(채택)에 따른 감세액의 절대규모는 증가 추세에 있으며, 건당 평균감세액도 증가 추세에 있으며, 2000년의 건당 평균감세액은 약 3억 1천만원이고, 2003년의 경우는 약 4억여원에 달했다. 이월건수는 연간 평균 460건이 이월되었는데, 2000년 이후 연간 200건 수준을 유지하다가 2003년 441건으로 급증하면서 이월률도 15.3%에 달했다.

지방세의 과세전적부심사는 최근 7년 동안 연평균 620건이 접수되었고, 연평균 620건을 처리했다. 평균인용률은 18.9%에 달하지만, 건수기준 인용률은 2002년 이래 감소하는 추세이다(<표 IV-1> 참조). 원

처분청이 재결기관이므로 시정의 여지가 많을 것이라는 기대 속에서 상당수의 납세자들이 불복의 초심절차로 선택하고 있다. 2002년을 기점으로 접수건수가 급격하게 감소하고 있는데, 이는 제도의 변화에서 그 원인을 찾아야 한다. 즉 2001년 6월 헌법재판소의 결정에 따라 지방세법이 개정되어 이의신청과 심사청구를 거쳐서 행정소송을 제기하는 방법과 이의신청과 심사청구를 거치지 않고 바로 행정소송을 제기하는 방법으로 변경되었기 때문이다.

지방세 과세전적부심사의 연도별 인용률의 변화에 따른 감세액의 절대규모는 증감을 거듭하고 있는 모습을 보였지만, 2002년부터는 급감한 모습을 보이고 있다. 2001년의 건당 평균감세액은 약 3억 2천만원이고, 2003년의 경우는 약 5,700여만원으로 급감했다. 이월건수는 연간 평균 16.7건이 이월되었으며, 이월률은 아주 미미한 수준인 2.7%이다.

관세 과세전적부심사는 최근 5년 동안 연평균 308건이 접수되었고, 연평균 295건을 처리했으며 평균인용률은 25.3%에 달하지만, 건수 기준 인용률은 2002년을 기점으로 증가하는 추세이다(<표 IV-1> 참조). 이월건수는 2001년에 168건으로 급증했다가 이후 감소하는 추세에 있으며, 이월률은 2002년에 61.8%로 급증했다가 이후 감소하는 모습을 보이고 있다. 연간 평균 92건이 이월되었으며, 평균이월률은 23.8%에 달했다.

<표 IV-1> 과세전적부심사 처리실적(종합)

(단위: 건, 백만원, %)

		1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	
요 처 리 건 수	합계	국 세	7,377	8,999	8,119	5,703	2,423	2,387	2,041	2,887
		지방세	-	63	959	887	850	745	361	592
		관 세	-	-	-	132	314	453	528	511
	당 년 접 수	국 세	7,377	8,194	7,468	5,033	1,965	2,176	1,813	2,671
		지방세	-	63	948	873	839	712	337	567
		관 세	-	-	-	123	262	417	360	380
처 리 건 수	합계	국 세	6,572	8,348	7,449	5,245	2,212	2,159	1,825	2,446
		지방세	-	52	943	875	842	721	336	569
		관 세	-	-	-	80	278	285	397	437
	인 용 률	국 세	69.6	66.7	58.8	54.9	54.3	46.2	38.8	35.7
		지방세	-	17.3	19.7	20.5	17.6	25.0	17.9	14.6
		관 세	-	-	-	31.3	36.0	15.8	23.7	24.9
이 월 건 수	합계	국 세	805	651	670	458	211	228	216	441
		지방세	-	11	14	12	8	24	25	23
		관 세	-	-	-	52	36	168	131	74
	이 월 률	국 세	10.9	7.2	8.3	8.0	8.7	9.6	10.6	15.3
		지방세	-	17.5	1.5	1.4	0.9	3.2	6.9	3.9
		관 세	-	-	-	3.8	16.6	7.9	61.8	25.6
감 세 액	국 세	150,735	240,337	251,926	277,263	373,044	175,400	253,446	348,392	
	지방세	-	2,680	61,735	30,760	18,217	58,107	2,686	4,764	
	관 세	-	-	-	-	-	-	-	-	

주: 1. 인용률 및 이월률의 단위는 %임.

2. 지방세의 경우 과세전적부심사는 1997년부터 도입되었음.

3. 관세의 경우 1999년 이후를 기준으로 하였고, 본청과 각 세관의 건수를 합한 것임.

4. 관세의 경우 감세액에 대한 공식적 통계자료가 없음.

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 1997~2004; 행정자치부, 『지방세정연감』, 1997~2004; 관세청 통계자료, 2005.

2. 현행 사후구제제도의 처리현황

가. 이의신청

국세 이의신청은 임의적 절차로서 납세자의 선택에 맡겨져 있다. 즉 납세자들이 불복의 초심절차로 이의신청을 선택할 수도 있고, 아니면 이의신청을 거치지 않고 심사 또는 심판을 직접 청구할 수도 있다. 이의신청은 원처분청(또는 지방청)이 재결기관이므로 시정의 여지가 많을 것이라는 기대 속에서 상당수의 납세자들이 불복의 초심절차로 이의신청을 선택하고 있다. 최근 8년 동안 연평균 5,479건이 접수되었고 연평균 5,379건을 처리했으며, 평균인용률은 39.7%에 달하지만(<표 IV-2> 참조), 이것은 과세전적부심사에 비해서 낮은 편이다. 건수 기준 인용률은 2000년의 46.5%를 정점으로 낮아지는 추세를 보여서 2003년에는 31.3%에 달했다. 연도별 인용에 따른 감세액의 절대규모와 건당 평균감세액도 증가 추세에 있으며, 2000년의 건당 평균감세액은 약 6,700만원이고, 2003년의 경우 건당 약 3,900여만원에 이른다. 이월건수는 연간 평균 558건이 이월되었으며, 2001년에 733건으로 급증한 이래 계속 증가하는 추세이고, 이월률도 계속적으로 증가하는 추세이다.

<표 IV-2> 이의신청 처리실적(종합)

(단위: 건, 백만원, %)

		1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	
요 처 리 건 수	합계	국 세	4,344	4,644	4,973	4,552	3,979	7,261	8,685	9,060
		지방세	1,239	1,889	3,916	1,962	1,534	46,477	1,226	5,926
		관 세	-	-	-	53	39	41	39	57
당 년 접 수	합계	국 세	4,143	4,375	4,681	4,172	3,559	6,864	7,952	8,083
		지방세	1,190	1,792	3,841	1,776	1,443	46,386	1,191	5,872
		관 세	-	-	-	52	36	41	36	54
처 리 건 수	합계	국 세	4,075	4,352	4,593	4,132	3,582	6,528	7,708	8,061
		지방세	1,142	1,814	3,730	1,874	1,457	46,442	1,172	5,870
		관 세	-	-	-	50	39	38	36	53
인 용 률	합계	국 세	29.9	43.6	45.8	38.2	46.5	44.5	37.9	31.3
		지방세	15.1	19.4	8.5	17.7	13.1	0.4	13.1	2.4
		관 세	-	-	-	14.0	7.7	18.4	16.7	9.4
이 월 건 수	합계	국 세	269	292	380	420	397	733	977	999
		지방세	97	75	186	88	77	35	54	56
		관 세	-	-	-	3	0	3	3	4
이 월 률	합계	국 세	6.2	6.3	7.6	9.2	10.0	10.1	11.2	11.0
		지방세	7.8	4.0	4.7	4.5	5.0	0.1	4.4	0.9
		관 세	-	-	-	5.7	0	7.3	7.7	7.0
감 세 액	합계	국 세	40,181	59,221	63,513	66,178	112,741	111,156	94,169	116,600
		지방세	7,097	30,779	12,655	23,091	13,139	11,269	3,025	12,771
		관 세	-	-	-	-	-	-	-	-

주: 1. 인용률 및 이월률의 단위는 %임.

2. 관세의 경우 1999년 이후를 기준으로 하였고, 본청과 각 세관의 건수를 합한 것임.

3. 관세의 경우 감세액에 대한 공식적 통계자료가 없음.

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 1997~2004; 행정자치부, 『지방세정연감』, 1997~2004; 관세청 통계자료, 2005.

지방세 이의신청은 임의적 절차로서 납세자의 선택에 맡겨져 있다. 2001년의 특수 상황³²⁾을 제외하고서 서술하는 것이 설득력이 있다고 판단된다. 2001년을 제외하고 최근 7년 동안 연평균 2,444건이 접수되

32) 배기량 기준 자동차세 부과에 대한 시민운동 차원의 불복이 있었다. 이 사건에 대한 자세한 경과로는 한국납세자연맹 홈페이지(<http://www.koreatax.org>) 참조

있고 연평균 2,437건을 처리했지만, 2003년에는 접수건수 및 처리건수가 급증해서 각각 5,872건 및 5,870건에 달했다(<표 IV-2> 참조). 이는 2002년 지방세법의 개정에 의해서 납세자들이 불복의 초심절차로서 이의신청을 선택할 수도 있고, 아니면 이의신청을 거치지 않고 행정소송을 직접 제기할 수도 있지만, 원처분기관인 지자체가 재결기관이므로 시정의 여지가 많을 것이라는 기대 속에서 상당수의 납세자들이 불복의 초심절차로 이의신청을 선택하고 있는 것으로 보인다. 평균인용률은 9.7%이지만 과세전적부심사에 비해서 낮은 편이다. 건수 기준 인용률은 기복을 보이고 있다. 연도별 인용에 따른 감세액의 절대규모는 증감을 거듭하는 모습을 보이고 있다. 건당 감세액이 2003년에는 9천 여만원이다. 이월건수는 연간 평균 84건이 이월되었으며, 1998년 186건을 정점으로 감소하다가 최근에 다시 증가하는 추세를 보인다. 이월률은 약간의 기복이 있지만, 낮은 수준이면서 감소하고 있다.

관세 이의신청은 임의적 절차로서 납세자의 선택에 맡겨져 있다. 최근 5년 동안 연평균 44건이 접수되었고 연평균 43건을 처리했으며, 평균인용률은 13.0%이지만 과세전적부심사에 비해서 낮은 편이다. 건수 기준 인용률은 2001년 이후 낮아지는 추세에 있다(<표 IV-2> 참조). 이월건수는 평균 2.6건으로 미미하며, 이월률은 6~7.7% 사이지만 요처리 건수가 적은 가운데 이월률을 논하는 것은 무의미한 측면이 있다고 판단된다.

나. 심사청구

국세 심사청구는 최근 8년 동안 연평균 3,490건이 접수되었고, 2000년 1월 1일부터 심사 및 심판의 선택적 필수주의를 채택함에 따라 2000년부터 접수건수가 대폭적으로 감소하는 모습을 보이고 있다. 연평균 3,497건을 처리했으며, 평균인용률은 25.2%이며 건수기준 인용률은 약간의 기복이 있지만 최근에 상승하는 추세에 있다(이하 <표 IV

-3> 참조). 국세 심사청구란 과세청이 자신의 행위에 대해 스스로 판단을 내리는 작업이므로 자기방어적 자세를 가지는 것이 불가피하여 본질적으로 균형을 상실할 소지가 있다. 심사결정에 대해서는 감사원의 감사를 받고 있지만 국세청의 부과를 위한 보수적 지침을 유지하는 방향에서 서류심사에 그치므로 한때는 인용률이 저조하다는 지적이 있었다. 연도별 인용에 따른 감세액의 절대규모는 증가 추세에 있으며, 건당 평균감세액은 감소 추세에 있어서 2000년의 건당 평균감세액이 약 2억 2천만원이었으나 2003년에는 약 1억 4,500만원에 이르렀다. 이월건수는 연평균 546건이며, 2000년의 233건을 저점으로 서서히 증가하다가 최근에 조금 하락하는 모습을 보이고 있다. 이월률도 2000년의 10.2%를 저점으로 서서히 증가하다가 최근에 조금 하락하는 모습을 보이고 있다.

지방세 심사청구는 최근 8년 동안 연평균 949건이 접수되었고, 연평균 953건을 처리했다. 전반적으로 접수건수가 감소하는 추세인데, 2001년을 기점으로 접수건수 및 처리건수는 급감해서 계속 감소하고 있다. 최근 8년 동안의 평균인용률은 17.7%에 달하며, 건수 기준 인용률은 큰 폭의 기복을 보이고 있다. 연도별 인용에 따른 감세액의 절대규모는 2000년을 정점으로 감소하는 추세에 있지만, 건당 평균감세액은 기복을 가지고 변하고 있으며, 2003년은 약 1억 6천만원에 이른다. 이월건수는 연간 평균 54건이며, 전체적으로 이월건수는 미미한 가운데 1998년의 130건을 정점으로 감소하는 추세에 있어서 2003년에는 13건을 기록하였으며, 이월률도 미미해서 2003년에는 3.7%를 기록하였다.

관세 심사청구는 최근 5년 동안 연평균 120건이 접수되었고, 연평균 105건을 처리했다. 전반적으로 접수건수가 최근에 증가하는 추세이다. 최근 5년 동안의 평균인용률은 31.9%에 달하며, 최근 들어 인용비율의 증가가 뚜렷하다. 건수 기준 인용률은 2002년부터 큰 폭으로 증가해서 2003년에는 47.8%에 달했다. 이월건수는 연간 평균 42건이 이월되었

으며, 전체적으로 보아 이월건수가 미미한 가운데 증가추세를 보여서 2003년에는 79건에 달했다. 이월률은 2001년에 41.5%로 급증했다가 이후 감소해서 2003년에는 33.2%를 기록했다.

<표 IV-3> 심사청구 처리실적(종합)

(단위: 건, 백만원, %)

		1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	
요 처 리 건 수	합계	국 세	6,350	5,592	6,132	5,749	2,287	1,968	2,073	2,186
		지방세	847	874	2,474	898	1,142	767	734	352
		관 세	-	-	-	127	99	94	178	238
당 년 접 수	합계	국 세	5,477	5,104	5,561	4,953	1,489	1,735	1,700	1,539
		지방세	778	837	2,423	768	1,051	700	702	331
		관 세	-	-	-	122	79	81	139	180
처 리 건 수	합계	국 세	5,862	5,021	5,336	4,960	2,054	1,595	1,426	1,718
		지방세	770	823	2,344	838	1,077	716	713	339
		관 세	-	-	-	107	86	55	120	159
인 용 률	합계	국 세	13.2	21.0	26.0	30.0	38.7	33.7	35.6	30.2
		지방세	18.7	16.7	8.5	23.3	28.8	25.6	13.0	26.3
		관 세	-	-	-	18.7	20.9	20.0	35.8	47.8
이 월 건 수	합계	국 세	488	571	796	789	233	373	647	468
		지방세	37	51	130	60	65	51	21	13
		관 세	-	-	-	20	13	39	58	79
이 월 률	합계	국 세	7.7	10.2	13.0	13.7	10.2	19.0	31.2	21.4
		지방세	4.4	5.8	5.3	6.7	5.7	6.6	2.9	3.7
		관 세	-	-	-	15.7	13.1	41.5	32.6	33.2
감 세 액	합계	국 세	42,939	47,534	97,078	296,821	175,459	81,758	67,632	75,300
		지방세	30,096	13,756	29,309	22,113	52,119	29,075	20,526	14,283
		관 세	-	-	-	-	-	-	-	-

주: 1. 인용률 및 이월률의 단위는 %임.

2. 관세의 경우 1999년 이후를 기준으로 하였고, 본청과 각 세관의 건수를 합한 것임.

3. 관세의 경우 감세액에 대한 공식적 통계자료가 없음.

4. 지방세의 경우 시·도별 실적과 행정자치부 실적을 합친 것임.

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 1997~2004; 행정자치부, 『지방세정연감』, 1997~2004; 관세청 통계자료, 2005.

감사원 심사청구의 현황을 국세, 지방세 및 관세로 나누어서 보자.

국세는 최근 8년 동안 연평균 156건이 접수되었는데, 접수건수가 2000년에 97건으로 급감했다가 2003년에는 130건으로 증가했다. 최근 8년 동안 연평균 160건이 처리되었는데, 처리건수가 2001년에 68건으로 급감했다가 2003년에는 121건으로 증가했다. 최근 8년 동안의 평균 인용률은 18.1%이며, 건수기준 인용률은 큰 폭의 기복을 보이고 있는데, 2003년에는 19.8%를 기록했다. 감세액의 절대규모는 감소 추세를 보이다가 2000년에 큰 폭으로 증가한 모습을 보였으며, 다시 2003년에도 2000년만큼은 아니지만 큰 폭으로 증가하는 모습을 보이고 있다. 이월건수는 연간 평균 67건이며, 이월건수는 전반적으로 감소하는 모습을 보이고 있으며, 이월률은 2000년의 14.5%를 저점으로 증가하다가 감소하는 모습을 보이고 있다(<표 IV-4> 참조).

지방세는 최근 8년 동안 연평균 219건이 접수되었는데, 접수건수가 1999년에 796건으로 급증했다가 이후 감소해서 2003년에는 80건을 기록했다. 최근 8년 동안 연평균 222건이 처리되었는데, 처리건수도 1999년에 758건으로 급증했다가 이후 감소해서 2003년에는 60건을 기록했다. 최근 8년 동안의 평균인용률은 11.5%이며, 건수기준 인용률은 큰 폭의 기복을 보이고 있는 가운데 1999년에 4.4%를 저점으로 점차 증가해서 2003년에는 28.3%를 기록했다. 감세액의 절대규모는 2001년의 대폭적인 증가 이후 감소 추세를 보이고 있다. 이월건수는 연간 평균 82건을 이월하였으나, 이월건수는 전반적으로 감소하는 모습을 보이고 있으며, 이월률도 감소하는 모습을 보이다가 2003년의 42.9%로 증가하였다(<표 IV-4> 참조).

관세는 최근 8년 동안 연평균 4.6건이 접수되었으며, 처리건수도 연평균 4.6건이었다. 최근 8년 동안의 접수건수 및 처리건수가 미미했고, 1997년과 2002년, 2003년을 제외한 나머지 연도에는 인용건수도 없어서 의미를 가진다고 하기 어렵다. 감세액은 최근 8년 동안 1997년에 1억 3,700만원이, 2003년에는 156억원이 발생했다. 이월건수는 연간 평

균 1.8건이었으나, 이월건수는 한 자릿수로 발생하기도 하고 없기도 하며, 이월이 발생한 연도의 이월률은 1996년에 80%, 2001년 50% 등 높게 나타나고 있다(<표 IV-4> 참조).

<표 IV-4> 감사원 심사청구 처리실적(종합)

(단위: 건, 백만원, %)

		1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	
요 처 리 건 수	합계	국 세	294	316	339	277	173	108	135	170
		지방세	229	278	306	927	270	185	133	105
		관 세	10	16	5	2	2	2	7	7
	당 년 접 수	국 세	219	204	236	186	97	83	95	130
		지방세	163	197	202	796	101	131	83	80
		관 세	10	8	1	1	2	2	6	7
처 리 건 수	합계	국 세	182	213	248	201	148	68	95	121
		지방세	148	174	175	758	217	135	108	60
		관 세	2	12	4	2	2	1	7	7
	인 용 률	국 세	22.0	13.1	19.8	17.4	14.9	10.3	27.4	19.8
		지방세	16.2	6.9	10.3	4.4	8.8	27.4	27.8	28.3
		관 세	0	33.3	0	0	0	0	71.4	28.6
이 월 건 수	합계	국 세	112	103	91	76	25	40	40	49
		지방세	81	104	131	169	54	50	25	45
		관 세	8	4	1	-	-	1	-	-
	이 월 률	국 세	38.1	32.6	26.8	27.4	14.5	37.0	29.6	28.8
		지방세	35.4	37.4	42.8	18.2	20.0	27.0	18.8	42.9
		관 세	80.0	25.0	20.0	0	0	50.0	0	0
감 세 액	국 세	9,843	6,980	4,063	3,954	42,767	1,920	1,499	8,746	
	지방세	3,067	1,159	3,641	9,420	9,568	25,094	1,124	1,058	
	관 세	-	137	-	-	-	-	15,630	121	

주: 인용률 및 이월률의 단위는 %임.

자료: 감사원, 『2004년도 감사연보』, 2005.

다. 심판청구

국세 심판청구는 제3자적 기관인 국세심판원에 행정불복의 재결기능(심판청구)을 맡김으로써 행정심의 권리구제기능을 제고하고, 법적 쟁송의 재결기관으로서 전문성을 갖출 수 있게 되었다. 최근 8년 동안 연평균 3,664건이 접수되었고, 연평균 1,356건을 처리하였는데, 2000년에 접수건수가 급증한 것은 제도 변경의 영향으로 판단된다. 평균인용률은 34.2%이며, 건수기준 인용률은 비교적 일정한 추세를 유지하고 있다(<표 IV-5> 참조). 연도별 인용에 따른 감세액의 절대규모는 증가 추세에 있으며, 건당 평균감세액도 증가 추세에 있으며, 2000년의 건당 평균감세액은 약 2억 1천만원이고, 2001년은 약 4억 9천만원이다. 최근 8년 동안 연평균 이월건수는 1,356건이며, 추세는 약간의 진폭을 가지고 움직이며 2003년에는 1,477건을 기록하였다. 이월률의 추세도 약간의 진폭을 가지고 움직이고 있다.

<표 IV-5> 심판청구 처리실적(국세)

(단위: 건, 백만원, %)

		1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
요처리 건 수	합 계	7,193	4,726	4,446	4,120	4,509	4,896	5,117	5,647
	당 년 접 수	4,174	3,250	3,129	2,693	3,413	3,547	3,961	4,100
처 리 건 수	합 계	5,717	3,409	3,019	3,024	3,160	3,592	3,366	4,027
	인용률	41.7	30.9	23.5	32.4	35.7	34.2	33.1	40.2
이 월 건 수	합 계	1,476	1,317	1,427	1,096	1,349	1,156	1,547	1,477
	이월률	20.5	27.9	32.1	26.6	29.9	23.6	30.2	26.2
감 세 액		-	128,700	195,300	172,100	236,400	605,400	312,700	445,900

주: 인용률 및 이월률의 단위는 %임.
 자료: 국세청, 『국세통계연보』, 1997~2004.

2000년 이후 국세심판청구 처리건수 중에서 관세사건의 비율은 3~6.5%를 차지하고 있으며, 미미한 수준에서 점진적인 증가 추세를 보이고 있다.

라. 사법심

서울행정법원이 1998년 3월 1일에 개원하여 전문법원 시대가 시작되었다. 이로써 행정사건(일반행정소송사건, 조세소송사건, 노동·산재소송사건 등)을 전문적으로 처리함으로써 재판의 효율성 및 균등성 보장에도 일대 전기를 마련하였다.

법원의 제1심 행정소송사건 중에서 조세사건은 최근 8년 동안 연평균 1,734건이 접수되었고, 연평균 1,183건을 처리했으며, '납세자 승소율'의 평균은 26.7%이며, '납세자 일부승'의 평균은 14.5%인데, 양자를 합한 납세자 승소율 평균은 41.2%이다. 연도별 납세자 승소율은 감소하는 추세를 보이다가 2003년에 약간 증가했다. 연도별 납세자 일부승소율은 증가하다가 2003년에 약간 감소했다. 납세자 일부승을 포함하는 납세자승소율은 감소하는 추세를 보이다가 2003년에 약간 증가했다(<표 IV-6> 참조).

<표 IV-6> 행정사건 중 조세사건 처리결과(제1심 기준)

(단위: 건, %)

연도	구분 접수 건수	처 리				
		합계	납세자 승	납세자 일부승	납세자 패	납세자 승소율 ¹⁾
1996	2,189	1,515	521	375	619	59.1
1997	1,927	1,894	528	369	997	47.4
1998 ²⁾	1,190	238	80	29	129	45.8
1999	1,697	943	290	84	569	39.7
2000	1,751	1,129	299	110	720	36.2
2001	1,777	1,239	282	125	832	32.8
2002	1,745	1,403	265	172	966	31.4
2003	1,598	1,106	262	105	739	33.2

주: 1) '납세자 일부승'까지도 포함.

2) 1997년까지는 고등법원이 제1심이었고, 1998년 이후부터는 행정법원(지방법원)이 제1심임.

자료: 법원행정처, 『사법연감』, 1997~2004.

3. 현행 조세구제제도의 처리실적 분석

심급단계별 조세불복사건의 발생 현황에 대한 분석을 통해서, 과세청의 입장에서는 조세행정의 적법성 내지 합리성을 측정할 척도로 사용할 수가 있을 것이며, 납세자의 입장에서는 경제적인 소송, 신속한 결정 및 철저한 권리구제를 측정할 척도로 사용할 수가 있을 것이다. 또한 사전구제절차 및 사후구제절차의 각 단계에서 처리된 결과는 조세에 관한 행정심급의 기능을 전체적으로 평가할 척도가 될 수 있다. 특히 각 단계별 불복현황 및 인용비율을 통해서 조세에 관한 행정심급의 기능을 전체적으로 평가할 수 있을 것이다. 이를 위해서 우선 과세 전적부심사신청·이의신청·심사청구 및 심판청구의 현황(연도별 신

청 건수 등)을 파악하고, 각 행정심급에서 결정 내지 재결한 실적을 분석한다. 또한 그 재결에 불복하여 다시 사법심을 제기한 건수 및 그에 대한 사법심의 실적을 분석한다. 이러한 분석을 바탕으로 조세행정의 적법성 내지 합리성 여부를 추정하고, 경제적인 소송, 신속한 결정 및 철저한 권리구제 여부를 추정하고자 한다.

단, 조세불복사건에 대한 행정심급의 인용비율의 해석에는 양면성이 있으므로 주의를 요한다. 즉 인용비율이 낮다는 것은 조세의 부과와 징수 과정이 적법하고 합리적이기 때문이라고 해석이 가능한 면이 있고, 반대로 행정심급 과정이 미흡했기 때문이라고도 해석이 가능하다³³⁾. 본고는 현행 행정심급제도의 인적구성상의 문제³⁴⁾, 업무량의 과다³⁵⁾ 및 심리절차에 준사법절차 준용 미흡(심사 등) 등을 이유로 후자의 관점에서 통계를 해석하고자 한다³⁶⁾.

가. 사전구제제도

국세의 과세전적부심사는 최근 8년 동안 연평균 4,587건을 접수했지만, 2000년을 기점으로 접수건수가 급격하게 감소하고 있다([그림 IV-1] 참조). 이는 양도소득세가 신고납부제로 전환되고 과세전적부심사 제도가 법제화되면서 청구대상이 축소되는 등 제도의 변화에서 그 원인을 찾을 수 있다. 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 보

33) 한편 인용비율이 높다는 것은 조세의 부과와 징수 과정이 적법하지 못했고 합리성이 결여되었지만 행정심급 과정에서 많이 구제되었다고 해석할 수 있다.

34) 행정심급 관련 위원회의 구성을 보면, 세무공무원 등 관련 공무원이 약 절반에 해당되어 제도운영의 공정성을 확보하기가 어려운 점이 있다(부표의 관련 부분 참조).

35) 기본적으로 업무량이 과다하며, 일본과 비교하여도 이러한 점을 분명히 알 수 있다(뒤의 한국과 일본과의 비교 참조). 또한 조세구제제도 간의 업무량에도 차이가 있다. 이처럼 업무가 과중하여 공정하고 타당한 재결을 기대하기가 어려운 실정이다.

36) 최명근(1999, pp. 52~53)에서도 이와 같은 입장을 볼 수 있다.

면 -61~47% 사이에서 움직이고 있어서 제도의 법제화가 이루어지기 전이나 후에 상당히 큰 폭으로 기복을 나타내고 있어서 조세행정이 운영 측면³⁷⁾에서 안정성 및 합리성이 미흡함을 나타낸다고 판단된다³⁸⁾.

8년 동안의 평균인용률은 58.4%에 달하지만 35~70% 사이에서 움직여서 상당한 기복을 보이고 있다([그림 IV-2] 참조). 인용률은 기복을 보이는 가운데 지속적으로 낮아져서 1996년의 69.6%에서 2003년에는 35.7%에 이르렀다. 이는 조세의 부과와 징수 과정이 적법하고 합리적이었다고 해석할 수도 있겠지만, 2000년 이후 접수기준으로 이의신청이 급격하게 증가한 점 및 심판청구가 지속적으로 증가한 점과 연계해서 보면, 행정심급 과정의 합리성이 부분적으로 미흡했다는 점을 간접적으로 나타낸다고 할 수 있다. 특히 접수기준으로 볼 때, 심사청구건수는 감소추세에 있으나, 오히려 심판청구건수는 증가 추세에 있는데, 이는 상당수의 납세자들이 원처분청(또는 지방청)이 재결기관이므로 시정의 여지가 많을 것이라는 기대 속에서 불복의 초심절차로 과세전적부심을 선택했다가 채택이 되지 않자 원처분청이 아닌 국세심판원에 심판청구를 하는 점이 이를 간접적으로 나타낸다고 하겠다. 또한 과세전적부심사위원회의 구성이 세무공무원인 위원장을 포함해서 세무공무원이 과반수가 되어서 제도운영의 공정성 확보에 어려움이 있다고 보인다.

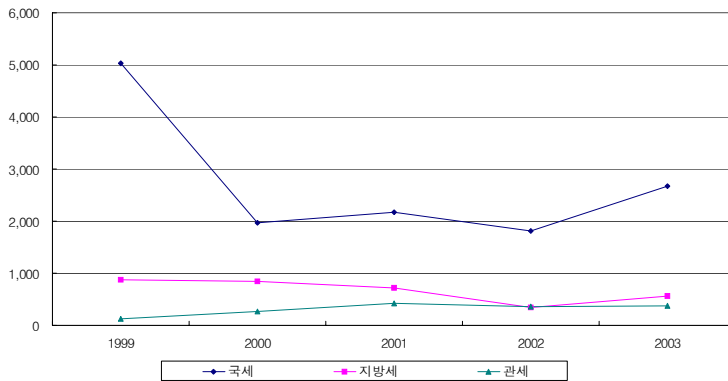
한편 과세전적부심사의 평균이월률은 9.2%이다. 이월률은 지속적으로 높아지는 추세를 나타내더니, 2003년에는 평균이월률보다 높은 15.3%가 이월되고 있다. 납세자의 입장에서는 경제적인 소송을 위해서 신속한 결정이 요구되지만, 이처럼 과세전적부심사의 처리가 갈수록 지연됨에 따라 신속한 결정을 받아야 하는 납세자의 입장은 불리

37) 현행 국세기본법은 과세전적부심사의 심리절차와 결정의 효력에 관한 규정을 두고 있지 않아서 운영상 부분적으로 문제가 되고 있다.

38) 전년대비 증가율이 1997년 11.1%, 1998년 -8.9%, 1999년 -32.6%, 2000년 -61.0%, 2001년 10.7%, 2002년 -16.7%, 2003년 47.3%일 정도로 큰 폭으로 변하고 있다.

해진다고 할 수 있으며, 또한 갈수록 이월률이 높아져서 불복쟁송기간이 늘어남에 따라 경제적인 소송을 수행하는 것보다도 거리가 멀다고 하겠다.

[그림 IV-1] 과세전적부심사의 접수건수 추이



지방세의 과세전적부심사는 최근 7년 동안 연평균 620건을 접수했지만, 2002년을 기점으로 접수건수가 급격하게 감소했다가 2003년에 다시 증가하고 있다([그림 IV-1] 참조)³⁹⁾. 이는 2001년 6월 헌법재판소의 결정에 따라 지방세법이 개정됨에 따른 제도의 변화에 기인한다. 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 보면 -53~1,405% 사이에서 움직일 정도로 큰 폭으로 기복을 나타내고 있어서 조세행정이 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 미흡함을 나타낸다고 판단된다.

7년 동안의 지방세 과세전적부심사의 평균인용률은 18.9%에 달하지만, 14~25% 사이에서 움직여서 상당한 기복을 보이고 있다([그림 IV-2] 참조). 이는 조세행정이 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 미

39) 전년대비 증가율이 1998년 1404.8%, 1999년 -7.9%, 2000년 -3.9%, 2001년 -15.1%, 2002년 -52.7%, 2003년 68.2%일 정도로 큰 폭으로 변하고 있다.

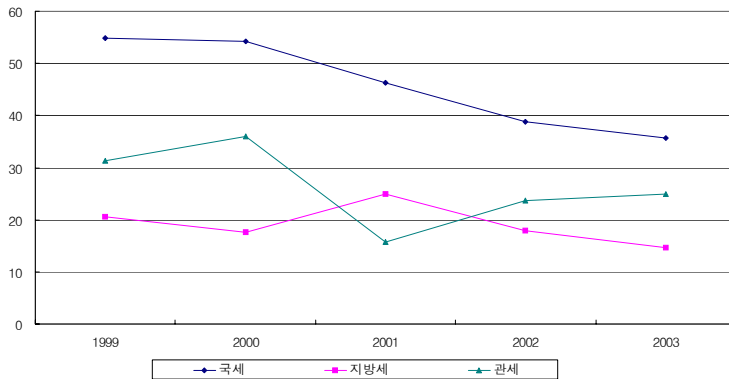
흡함을 나타낸다고 판단된다. 한편 7년 동안의 인용률이 14~25% 사이에서 움직이되 감소추세에 있는 것을 보면, 조세의 부과와 징수 과정이 적법하고 합리적이었다고 해석할 수도 있겠지만, 접수기준으로 이의신청이 더 많았고, 특히 2003년에는 더욱 증가한 점과 연계해서 보면, 과세전적부심사 심급 과정의 합리성이 부분적으로 미흡했음을 유추할 수 있다. 또한 과세전적부심사위원회의 구성상 세무공무원이 과반수를 차지하고 있는 것도 제도의 공정한 운영에 영향을 미쳤을 것으로 판단된다.

한편 지방세 과세전적부심사의 평균이월률은 2.6%이다. 이월률은 기복을 가지고 움직이고 있지만 2002년 제도 변경 이후 낮아져서 평균 이월률보다 약간 높은 3.9%가 이월되고 있다. 이와 같이 낮은 이월률은 경제적인 소송을 위해서 신속한 결정이 요구되는 납세자의 입장에 비교적 잘 부합된다고 할 수 있다. 즉 납세자의 입장에서는 신속한 결정을 통한 경제적인 소송이 가능하다고 하겠다.

관세 과세전적부심사는 최근 5년 동안 연평균 308건을 접수했으며, 2002년에 일시적으로 하락했다가 증가하는 추세를 보이고 있다([그림 IV-1] 참조)⁴⁰⁾. 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 보면 -13~113% 사이에서 움직일 정도로 기복을 나타내고 있어서 관세 행정의 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 미흡함을 나타낸다고 판단된다.

40) 전년대비 증가율이 2000년 113.0%, 2001년 59.2%, 2002년 -13.7%, 2003년 5.6%일 정도로 큰 폭으로 변하고 있다.

[그림 IV-2] 과세전적부심사의 인용률 추이



5년 동안의 관세 과세전적부심사의 평균인용률은 25.3%에 달하지
 만, 인용률이 2000년의 36%에서 2001년에는 15.8%로 급격하게 감소
 했다가 서서히 증가하는 추세에 있는데([그림 IV-2] 참조), 이처럼 상
 당한 기복을 보이고 있음에 따라 동 제도는 운영 측면에서 안정성이
 미흡함을 나타낸다고 판단된다.

한편 관세 과세전적부심사의 5년 동안의 평균이월률은 23.8%이다.
 이월률은 큰 폭으로 변동하고 있는데, 1999년의 3.8%에서 2000년에는
 16.6%로, 2001년의 7.9%에서 2002년에는 61.8%를 기록할 정도로 큰
 폭으로 변동하고 있다. 요처리건수가 많지 않은 가운데 이와 같은 큰
 폭의 변동은 제도 운영 측면에서의 안정성이 미흡하다는 점을 나타낼
 뿐 아니라, 불복의 다음 단계로 들어감에 따라 불복쟁송기간이 늘어난
 다. 이는 곧 경제적인 소송과 신속한 결정이라고 하기에다 미흡한 측
 면이 있다고 할 수 있다. 또한 납세자의 입장에서는 권리구제도 미흡
 했다고 할 수 있다.

나. 사후구제제도

국세 이의신청은 최근 8년 동안 연평균 5,479건이 접수되고 있으며, 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 보면 -15~93% 사이에서 움직이고 있다. 당해연도 접수건수를 보면 1998년 4,681건을 기록한 이후 감소하는 모습을 보이다가 2001년부터 아주 빠른 속도로 증가하는 모습을 보이고 있는데, 2003년에는 전년 대비 92.9% 증가한 8,083건을 기록했다([그림 IV-3] 참조)⁴¹⁾. 이는 2000년부터 과세전적부심사제도가 법제화되면서 청구대상이 축소되자, 비록 임의적인 절차에 불과하지만 심사 또는 심판을 청구하기에 앞서서 이의신청을 통해서 우선 원처분청(또는 지방청)의 입장을 확인하고자 하는 차원에서 많이 이용한 것으로 볼 수 있다. 그러나 제도의 변경이 있었던 2000년 이후에 전년대비 증가율이 감소하는 것은 이의신청을 통해서 우선 원처분청(또는 지방청)의 입장을 확인하고자 했던 청구인들이 인용률이 지속적으로 감소하자 이의신청보다는 다른 불복절차를 선택했다고 판단된다.

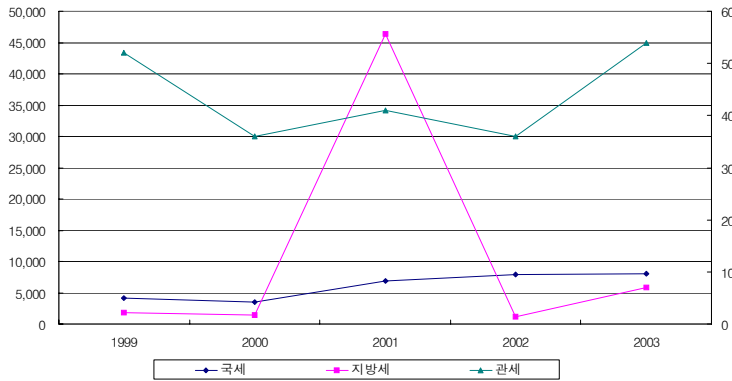
평균인용률이 39.7%에 달하며, 인용률이 2000년 이전에는 30~46.5% 사이에서 움직일 정도로 상당한 진폭의 기복을 보이다가 2000년의 46.5%를 정점으로 감소해서 2003년에는 31.1%에 이르렀다([그림 IV-4] 참조). 즉 전반적으로 이의신청제도의 운영 측면에서 안정성이 미흡하다고 판단되며, 또한 이의신청심의위원회의 구성상 세무공무원이 과반수를 차지하고 있는 것도 제도의 공정한 운영에 영향을 미쳤을 것으로 판단된다. 인용률의 전반적인 추세가 과세전적부심사에 비해서 낮은 편인데(<표 IV-1> 및 <표 IV-2> 참조), 이는 원처분청(또는 지방청)이 재결기관이므로 시정의 여지가 많을 것이라는 기대 속에서

41) 전년대비 증가율이 1997년 5.6%, 1998년 7.0%, 1999년 -10.9%, 2000년 -14.7%, 2001년 92.9%, 2002년 15.9%, 2003년 1.6%의 기복을 보이고 있다.

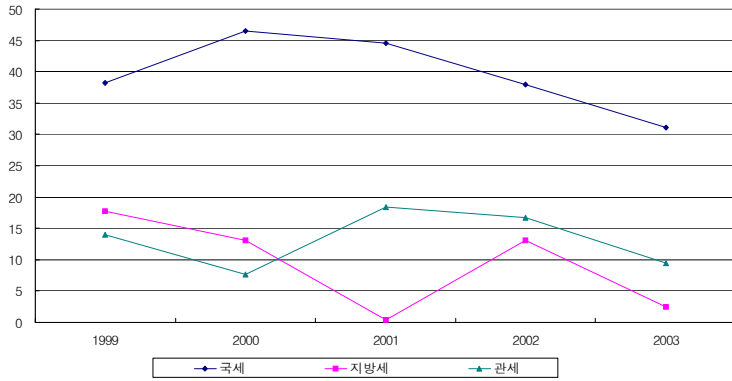
상당수의 납세자들이 불복절차로서 이의신청을 했지만, 과세전적부심사제도와는 다른 운영상의 판단기준 등으로 인해서 인용률이 낮다고 할 수 있다. 또한 심사 및 심판청구건수와 연계해서 보면(접수기준), 심사청구건수는 감소추세에 있으나, 심판청구건수는 증가추세에 있다. 이는 상당수의 납세자들이 원처분청(또는 지방청)이 재결기관이므로 시정의 여지가 많을 것이라는 기대 속에서 불복의 초심절차로 이의신청을 선택했다가 채택이 되지 않자 원처분청이 아닌 국세심판원에 심판청구를 하는 것으로 판단된다. 이처럼 평균인용률이 낮음에 따라 원처분청(또는 지방청)의 입장을 확인한 납세자들이 심사보다는 심판청구를 더 선호하고 있음(즉 접수건수가 더 많음)을 볼 수 있다(<표 IV-3> 및 <표 IV-5> 참조). 이와 같은 관점에서 보면, 이의신청의 존치여부에 대해서 재고가 필요하다고 생각된다. 한편 이의신청에서 기각되는 경우, 다시 동일한 쟁점으로 심사 또는 심판청구를 신청하는바, 이는 경제적으로 낭비이고 비효율적이며, 또한 동일한 쟁점이 이미 과세전적부심사를 거쳤을 수도 있으므로 납세자에게는 시간과 노력의 낭비이며, 재결기관에는 행정력의 낭비이므로 존치여부에 대한 재고가 필요하다.

한편 국세 이의신청의 평균이월률은 9.4%이다. 납세자의 입장에서는 경제적인 소송을 위해서 신속한 결정이 요구되지만, 이의신청의 이월건수가 2001년 이후에 점점 증가해서 2001년에는 요처리건수의 10.1%, 2003년에는 11.0%가 이월되고 있어서 처리가 갈수록 지연됨에 따라 신속한 결정을 받아야 하는 납세자의 입장이 불리해진다고 할 수 있다. 또한 갈수록 이월률이 높아져서 불복쟁송기간이 늘어남에 따라 경제적인 소송을 수행하는 것보다 거리가 멀다고 하겠다.

[그림 IV-3] 이의신청의 접수건수 추이



[그림 IV-4] 이의신청의 인용률 추이



지방세 이의신청은 2001년의 특수 상황을 제외하고서 서술하는 것이 설득력이 있다고 판단된다. 2001년을 제외하고 최근 7년 동안 연평균 2,444건이 접수되었다⁴²⁾. 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준

42) 전년대비 증가율이 1997년 50.6%, 1998년 114.3%, 1999년 -53.8%, 2000년 -18.8%, 2001년 3,114.6%, 2002년 -97.4%, 2003년 393.0%의 기록을 보이고 있다.

으로 보면 -97~393% 사이에서 움직임 정도로 상당히 큰 기복을 나타내고 있어서 조세행정이 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 미흡함을 나타낸다고 판단된다. 2000년 이전에도 큰 폭으로 변했지만, 지방세법 개정 후인 2002년에도 급감했다가 2003년에는 다시 큰 폭으로 증가하는 모습을 보이고 있다(그림 IV-3] 참조). 이는 제도의 변화에도 원인이 있지만 전반적으로 조세행정의 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 부족했다는 점도 원인이라고 판단된다. 다만 심사의 당해연도 접수건수와 연계해서 보면, 여과작용은 어느 정도 했다고 볼 수 있다. 한편 지난 8년 동안의 평균인용률이 11.2%이고 인용률이 0.4~19% 사이에서 움직였다는 것은 그리 높지 않은 수준이며, 이는 조세의 부과와 징수 과정이 적법하고 합리적이었다고 해석할 수도 있겠지만, 2001년의 인용률 0.4%에서 2002년에 13.1%로 급증했다가 다시 2003년은 2.4%로 감소한 것을 보면 전반적으로 동 제도의 운영 측면에서 안정성이 부족했다고 할 수 있다(그림 IV-4] 참조).

한편 지방세 이의신청의 평균이월률은 3.6%이다. 이월률은 약간의 기복을 보이고 있으나, 2000년의 5.0%를 정점으로 이후 감소하는 추세를 보이고 있다. 이월건수가 요처리건수에서 차지하는 비중이 7년(2001년 제외) 평균 3.6%에 불과해서 납세자의 입장에서는 신속한 결정을 통한 경제적인 소송이 가능하다고 하겠다.

관세 이의신청은 최근 5년 동안 연평균 44건이 접수되었는데, 당해연도 접수건수를 보면 증감을 되풀이하고 있다(그림 IV-3] 참조)⁴³⁾. 연도별 접수건수를 전년대비 증감을 기준으로 보면 -31~50% 사이에서 움직임 정도로 기복을 나타내고 있어서 이는 관세행정이 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 미흡함을 나타낸다고 판단된다. 평균인용률은 13.0%이며, 5년 동안의 인용률은 7~18% 사이에서 움직이고 있으며, 2001년의 18.4%를 정점으로 감소해서 2004년에는 9.1%에 이르렀

43) 전년대비 증가율이 2000년 -30.8%, 2001년 13.9%, 2002년 -12.2%, 2003년 50.0%의 기복을 보이고 있다.

다([그림 IV-4] 참조). 이는 관세의 부과 및 징수 과정이 적법하고 합리적이었다고 해석할 수도 있겠지만, 관세의 연도별 심사 및 심판청구 건수⁴⁴⁾가 이의신청건수보다 많다는 점과 연결지어서 보면 제도 운영 자체에 문제점을 내포하고 있다고 볼 수 있다(<표 IV-3> 참조). 즉 원 처분청의 입장을 확인한 납세자들이 이의신청보다는 심사 및 심판청구를 더 선호하고 있음(즉 접수건수가 더 많음)을 볼 수 있다. 이는 비록 이의신청이 임의적 절차이지만 여과작용이 부족함을 나타내는 것이며, 이와 같은 관점에서 보면 이의신청의 존치 여부에 대해서는 재고의 여지가 있다고 생각된다.

한편 관세 이의신청의 5년 동안의 평균이월률은 5.7%이고 연평균 2.6건이 이월되고 있다. <표 IV-2>에서 보듯이 요처리건수가 적은 가운데 이월률에 따른 신속한 결정 및 경제적 소송 여부 등을 논하는 것은 적절하지 않다고 판단된다.

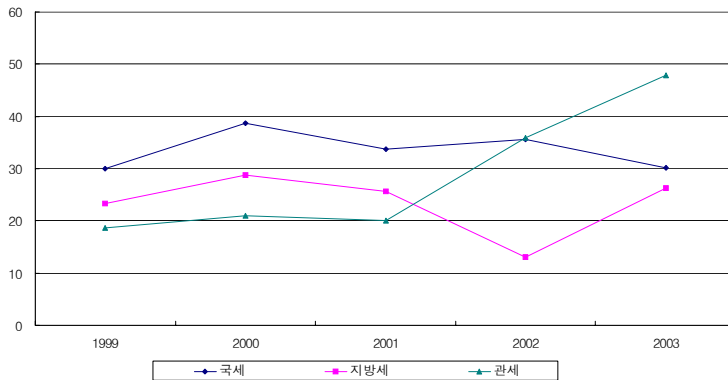
국세 심사청구는 최근 8년 동안 연평균 3,490건이 접수되었으며, 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 보면 -70~11% 사이에서 움직일 정도로 기복을 나타내고 있어서 이는 조세행정이 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 부분적으로 미흡함을 나타낸다고 판단된다. 당해연도 접수건수는 전반적으로 감소하는 모습을 보이고 있다. 즉 2000년부터 아주 빠른 속도로 감소해서 2003년에는 1,539건을 기록했다([그림 IV-5] 참조)⁴⁵⁾. 이는 2000년부터 선택적 필수주의가 됨에 따라 납세자가 심사 또는 심판신청 중에서 양자택일할 수 있음에 따라 나타난 결과이다. 제도 변경 전후의 양상이 조금 다른데, 심사청구의 당해연도 접수건수가 1996년부터 선택적 필수주의가 도입되기 전인 1999

44) 국세심판사건 중에서 관세사건이 차지하는 건수는 2000년 94건(3.1%), 2001년 125건(3.5%), 2002년 116건(3.5%), 2003년 259건(6.4%), 2004년 153건(4.3%)이다.

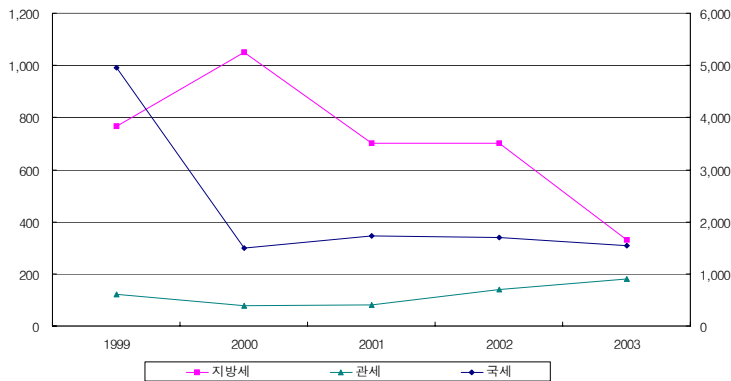
45) 전년대비 증가율이 1997년 -6.8%, 1998년 9.0%, 1999년 -10.9%, 2000년 -69.9%, 2001년 16.5%, 2002년 -2.0%, 2003년 -9.5%의 기복을 보이고 있다.

년까지 연평균 5,274건이 접수되었다. 선택적 필수주의가 도입된 2000년부터 2003년까지는 연평균 1,616건이 접수되었다. 심판청구 접수건수 및 전년대비 증가율과 비교해 보면, 심사청구 접수건수 및 전년대비 증가율이 심판청구에 비해서 적은 것은 과거에 인용률이 심판청구보다 낮았던 점 및 원처분청(또는 지방청)의 입장을 확인한 납세자들이 심사보다는 심판청구를 더 선호하고 있다는 점 등에 기인한다고 할 수 있다. 한편 당해연도 접수건수 기준으로 볼 때, 과세전적부심사 및 이의신청 접수건수에 비해서 심사청구 접수건수가 줄었다는 것은 단계별 여과작용이 어느 정도 있다고 볼 수 있다.

[그림 IV-5] 심사청구의 인용률 추이



[그림 IV-6] 심사청구의 접수건수 추이



국세 심사청구의 8년 동안의 평균인용률은 25.2%이며, 연도별 인용률은 13~36% 사이에서 움직이고 있는데, 기복이 있다([그림 IV-6] 참조). 비록 국세 심사청구란 과세청이 자신의 행위에 대해 스스로 판단을 내리는 작업이므로 자기 방어적 자세를 가지는 것이 불가피하여 본질적으로 균형을 상실할 소지를 가지고 있다고 하더라도 연도별 인용률에 기복이 있다는 것은 동 제도의 안정성이 부족함을 나타낸다고 판단된다. 또한 국세심사위원회의 구성상 세무공무원이 과반수를 차지하고 있는 점 그리고 동 위원회는 심의기관에 불과해서 국세청장의 결정에 구속력을 미칠 수 없다는 점 및 동 위원회 위원의 신분이 보장되지 않는다는 점 등도 안정적이면서도 공정한 제도의 운영에 영향을 미쳤을 것으로 판단된다.

납세자의 불복신청을 받아들여서 권리를 구제한 건수(인용건수)가 선택적 필수주의를 도입하기 전 4년간 연평균은 1,176건(평균인용률은 22.5%)이고, 도입 후에는 연평균 589건(평균인용률은 34.5%)이다. 도입 후에 인용률이 높아진 것은 심판청구와 경쟁적 관계에 있기 때문에 나타난 결과로 보인다. 그러나 도입 전 4년간의 연평균 인용률은 22.5%이고 도입 후 4년간의 연평균인용률은 34.5%에 이르고 있는데,

설령 경쟁적인 관계에 있음을 이해하더라도 이와 같이 급격하게 변하는 것은 제도 운영이 안정적이며 합리적으로 이루어지고 있다고 보기는 어렵다.

한편 심사청구의 평균이월률은 13.5%이다. 이월률은 지속적으로 높아지는 추세를 나타내더니 2002년에는 평균이월률보다 높은 31.2%에 달했다. 2000년 이후에는 인용률도 높아졌지만, 이월률도 높아졌다. 납세자의 입장에서는 경제적인 소송을 위해서 신속한 결정이 요구되고 있지만, 심사청구의 처리가 갈수록 지연됨에 따라 신속한 결정을 받아야 하는 납세자의 입장은 불리해진다고 할 수 있으며, 또한 갈수록 이월률이 높아져서 불복쟁송기간이 늘어남에 따라 경제적인 소송을 수행하는 것보다 거리가 멀다고 하겠다.

지방세 심사청구는 최근 7년 동안 연평균 949건이 접수되었으며, 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 보면 -68~190% 사이에서 움직일 정도로 기복을 나타내고 있어서 이는 조세행정이 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 미흡함을 나타낸다고 판단된다. 당해연도 접수건수는 상당한 기복을 보이는 가운데 전반적으로 감소하는 추세를 보여서 2003년에는 331건을 기록했다([그림 IV-6] 참조)⁴⁶⁾. 이는 2001년 지방세법이 개정되어 이의신청과 심사청구를 거쳐서 행정소송을 제기하는 방법과 이의신청과 심사청구를 거치지 않고 바로 행정소송을 제기하는 방법으로 변경된 데서 원인을 찾을 수 있다.

지방세 심사청구의 7년 동안의 평균인용률은 17.7%이며, 연도별 인용률은 8~29% 사이에서 움직이고 있는데, 기복이 있다([그림 IV-6] 참조). 특히 2001년의 세법개정으로 2002년에는 13%로 급감했다가 2003년에 다시 26.3%로 급증했다. 이는 동 제도가 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 미흡하다고 할 수 있다.

46) 전년대비 증가율이 1997년 7.6%, 1998년 189.5%, 1999년 -68.3%, 2000년 36.8%, 2001년 -33.4%, 2002년 0.3%, 2003년 -52.8%의 기복을 보이고 있다.

지방세 심사청구의 7년 동안의 평균이월률은 5.2%이다. 이월률은 2001년의 세법개정 전까지는 증가하는 추세를 보이다가, 세법 개정 후에는 감소했다가 최근에 소폭 증가하는 모습을 보이고 있다. 비교적 낮은 평균이월률 및 평균이월률보다도 더 낮은 최근의 이월률을 보면, 신속한 결정을 원하는 납세자의 입장에서는 비교적 바람직한 측면이 있다고 할 수 있다. 이는 또한 불복쟁송기간이 짧음에 따라 경제적인 소송의 수행이 가능하다고 할 수 있다.

관세 심사청구는 최근 5년 동안 연평균 120건이 접수되었으며, 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 보면 -35~72% 사이에서 움직일 정도로 기복을 나타내고 있어서 이는 관세행정이 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 미흡함을 나타낸다고 판단된다. 당해연도 접수건수는 상당한 기복을 보이는 가운데 전반적으로 증가하는 추세를 보여서 2003년에는 180건을 기록했다(그림 IV-5] 참조)⁴⁷⁾. 과세전적부심사의 접수건수에 비해서 그 접수량이 줄었다는 것은 단계별 여과작용이 어느 정도 있다고 볼 수 있다. 그러나 전반적으로 기복이 있다는 것은 관세행정이 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 부분적으로 미흡함을 나타낸다고 할 수 있다.

최근 5년 동안의 관세 심사청구의 평균인용률은 31.9%이지만, 인용률이 1999년의 18.7%에서 2003년에 47.8%에 이르고 있어서 전반적으로 기복이 있었다(그림 IV-5] 참조). 이처럼 인용률이 기복을 보이는 것은 동 제도가 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 미흡함을 나타낸다고 판단된다.

한편 최근 5년 동안의 관세의 평균이월률은 28.4%이다. 이월률은 2000년의 13.1%에서 2001년에는 41.5%로 급증했다가 2003년 조금 감소해서 33.2%를 기록하고 있다. 납세자의 입장에서는 경제적인 소송을 위해서 신속한 결정이 요구되고 있지만, 심사청구의 처리가 갈

47) 전년대비 증가율이 2000년 -35.2%, 2001년 2.5%, 2002년 71.6%, 2003년 29.5%의 기복을 보이고 있다.

수록 지연됨에 따라 신속한 결정을 받아야 하는 납세자의 입장은 불리해진다고 할 수 있으며, 또한 갈수록 이월률이 높아져서 불복쟁송 기간이 늘어남에 따라 경제적인 소송을 수행하는 것보다 거리가 멀다고 하겠다.

감사원 심사청구를 보자. 국세는 최근 8년 동안 연평균 156건이 접수되었으며, 당년도 접수건수는 전년대비 증감률 기준으로 -48~37% 사이에 있어서 기복을 보이고 있다. 지방세는 최근 8년 동안 연평균 219건이 접수되었으며, 당해연도 접수건수는 전년대비 증감률 기준으로 -87~294% 사이에 있어서 심한 기복을 보이고 있다. 관세는 최근 8년 동안 연평균 4.6건이 접수되었으며(관세심사청구가 감사원 심사청구 전체에서 차지하는 비율이 2.5~2.6%임), 당해연도 접수건수는 아주 소수지만 전년대비 증감률 기준으로 -87~200% 사이에 있어서 심한 기복을 보이고 있다(<표 IV-4> 참조)⁴⁸⁾. 전반적으로 당년 접수건수는 많지 않지만 기복이 심한 증감을 보이고 있어서 심사청구 행정의 운영 측면에서 안정성이 미흡하다고 할 수 있다.

평균인용률이 감사원 국세심사청구는 18.1%, 감사원 지방세심사청구는 11.5%로서⁴⁹⁾, 감사원 국세심사청구의 평균인용률은 국세청 국세심사청구(25.2%)보다 낮고, 감사원 지방세심사청구의 평균인용률은 지자체장 또는 행자부장관 지방세심사청구(17.7%)보다 낮다.

감사원 심사청구의 평균이월률은 국세가 29.6%, 지방세가 30.4%로서 각각 국세청 국세심사청구(13.5%), 지자체장 또는 행자부장관 지방세심사청구(5.2%)보다 높다. 곧 감사원 심사청구를 납세자들은 국

48) 전년대비 증가율이 국세는 1997년 -6.8%, 1998년 15.7%, 1999년 -21.2%, 2000년 -47.8%, 2001년 -14.4%, 2002년 14.5%, 2003년 36.8%이다. 지방세는 1997년 20.9%, 1998년 2.5%, 1999년 294.1%, 2000년 -87.3%, 2001년 29.7%, 2002년 -36.6%, 2003년 -3.6%이다. 관세는 1997년 -20.0%, 1998년 -87.5%, 1999년 0.0%, 2000년 100%, 2001년 0.0%, 2002년 200%, 2003년 16.7%이다.

49) 관세심사청구가 감사원 심사청구 전체에서 차지하는 비율이 너무 미미해서 인용률 자체는 별 의미가 없다고 판단되어 이하 논의에서 제외한다.

세청 국세심사청구자 및 지자체장 또는 행자부장관 지방세심사청구자들에 비해서 경제적인 소송을 위한 신속한 결정을 받고 있지 못함에 따라 납세자의 입장이 불리해진다고 할 수 있다. 또한 연도별 이월률도 상당 폭의 기복을 보임에 따라 동 제도는 운영 측면에서도 안정성이 미흡하다고 볼 수 있다.

국세 심판청구는 최근 8년 동안 연평균 3,664건이 접수되었으며, 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 보면 -2~27% 사이에서 움직이고 있어서 조세행정이 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 어느 정도 유지된다고 판단된다. 당해연도 접수건수는 2000년 이전에는 감소하는 추세를 보이다가 2000년에 선택적 필수주의가 시행되면서 납세자가 심사 또는 심판신청 중에서 양자택일할 수 있음에도 불구하고 꾸준히 증가해서 2003년에는 4,100건을 기록했다(<표 IV-5> 참조)⁵⁰⁾. 특히 2000년 이전의 4년간 심사청구의 연평균 접수건수가 3,312건임에 비해서 2000년 이후의 5년간 심사청구의 연평균 접수건수는 4,010건에 이르고 있다. 이처럼 심판청구의 접수건수가 늘어나고, 또한 심사청구보다 심판청구의 접수건수가 많은 것은 원처분청(또는 지방청)의 입장을 확정한 납세자들이 심사보다는 심판청구를 더 선호하고 있다는 점 및 과거의 인용률이 심사청구보다 높았던 점 등에 기인한다고 할 수 있다. 한편 납세자들이 심사보다는 심판청구를 더 선호한다는 점 및 과거의 인용률이 심사청구보다 높았던 점 등은 곧 납세자의 권리구체에 다른 심급보다 좀 더 철저했다는 점을 간접적으로 나타낸다고 볼 수 있다.

최근 8년 동안의 국세 심판청구의 평균인용률은 34.2%이다. 선택적 필수주의가 시행되기 전 4년간의 연평균인용률은 32.1%이고 도입 후 4년간의 연평균인용률은 34.2%로서 선택적 필수주의 시행 이후의 인용률이 전반적으로 높으며, 증가추세를 보여 2003년에는 40.2%에 달

50) 전년대비 증가율이 1997년 -22.1%, 1998년 -3.7%, 1999년 -13.9%, 2000년 26.7%, 2001년 3.9%, 2002년 11.7%, 2003년 3.5%의 기복을 보이고 있다.

했다(<표 IV-5> 참조). 이는 선택적 필수주의의 시행으로 심사와 심판 청구 사이에 경쟁관계가 형성되면서 양자의 인용률이 높아져서 4년간 평균 각각 34.6%, 35.8%를 나타냈는데, 심판청구가 조금 더 높은 모습을 보이고 있다. 전반적으로 볼 때 심판청구가 운영 측면에서 안정성을 가지고 있다고 판단되며, 또한 침해받은 납세자의 권리구제에 적극적이라고 판단된다.

한편 최근 5년 동안 국세심판의 평균이월률은 26.7%이다. 이월률은 1998년의 32.1%를 정점으로 증가와 감소를 되풀이하는 추세 속에서 전반적으로 감소해서 2003년에는 26.2%를 기록하였다. 납세자의 입장에서는 경제적인 소송을 위해서 신속한 결정이 요구되고 있지만, 심판 청구 사건의 내용이 국제조세 및 구조조정 등 복잡난해한 사건의 비중이 증가하면서⁵¹⁾ 비록 이월률이 감소추세에 있지만 다른 세목 내지는 심급단계에 비해서 높은 모습을 보이고 있다. 이처럼 이월률이 감소는 하고 있지만, 여전히 비교적 높은 수준을 유지함에 따라 신속한 결정을 받아야 하는 납세자의 입장은 불리해진다고 할 수 있으며, 또한 높은 이월률로 말미암아 불복쟁송기간이 늘어남에 따라 경제적인 소송을 수행하는 것보다 거리가 멀다고 하겠다.

관세 심판청구의 건수는 2000년 94건, 2001년 125건, 2002년 116건, 2003년 259건, 2004년 153건을 기록하고 있다⁵²⁾. 증감을 거듭하는 가운데 조금씩 증가하고 있다고 할 수 있다. 인용률에 대한 통계는 별도로 없다.

사법심의 제1심으로서 조세사건은 최근 8년 동안 연평균 1,734건이 접수되었으며, 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 보면 -38~43% 사이에서 움직이고 있어서 행정의 운영 측면에서 안정성

51) 예를 들면, 2003년 당해연도 접수사건은 4,100건인데, 이 중에서 약 63%에 해당하는 2,563건이 국제조세 및 구조조정 등에 관한 복잡하고 난해한 사건이었다(국세심판원, 2004년 1월 13일 보도자료).

52) 2005년 국세심판원 홈페이지에 의한 것이며, 요처리건수 기준인지, 당년도 접수건수 기준인지 구분이 없다.

및 합리성이 어느 정도 유지된다고 판단된다. 납세자 승소율 평균이 26.7%인데, 심사 및 심판의 인용률과 비교해 보자. 국세심사청구의 평균 인용률(25.2%)과는 비슷하며, 지방세심사청구의 평균인용률(17.7%)보다는 높으며, 관세심사청구의 평균인용률(31.9%)보다는 낮고, 국세심판의 평균인용률(34.2%)보다는 많이 낮다. 접수건수가 많은 국세심사청구 및 국세심판청구의 처리과정에서 쟁점사항에 대한 사실 정리가 어느 정도 이루어졌고, 양자를 통해서 어느 정도 청구사건이 여과되었기 때문에 사법심의 제1심에서 납세자의 승소율 평균이 국세심사청구의 평균인용률과는 비슷하거나 국세심판의 평균인용률보다는 낮은 수준을 보인다고 판단된다. 또는 법원이 비교적 보수적이며 엄격한 자세를 취하고 있어서 평균승소율이 낮다고도 볼 수 있다.

다. 한국과 일본의 비교

국내의 행정심급 및 사법심급만 가지고는 권리구제에 얼마나 철저했는지, 얼마나 신속하게 처리되었는지를 파악하는 데 한계가 있다. 이러한 한계는 국제 간의 비교를 통해서 어느 정도 해결할 수 있는데, 일본의 국세 이의신청, 심사청구 및 사법심의 제1심의 통계와의 비교를 통해서 파악하고자 한다. 비록 국세에 한정되어 있지만, 그래도 이를 통하여 최소한의 정보는 얻을 수 있을 것이다.

우선 행정심의 제1심 절차로서 일본에는 이의신청이 있고, 우리나라에는 과세전적부심사와 이의신청이 있다. 당해연도 접수건수(국세기준)를 보면, 일본의 이의신청은 최근 8년 동안 연평균 5,554건이 접수되었고(<표 IV-8> 참조), 한국은 최근 8년 동안 과세전적부심은 연평균 4,587건이 그리고 이의신청은 연평균 5,479건이 접수되었다(<표 IV-7> 참조). 한국의 경우 과세전적부심과 이의신청은 임의적 절차이므로 양자를 동일한 행정심의 제1심 절차로 본다면, 제1심 절차로서의 불복신청은 한국이 좀 더 많다. 연도별 접수건수를 전년대비 증감률

기준으로 보면 일본⁵³⁾은 -14~9% 사이에서 움직이는 데 비해 한국의 과세전적부심사는 -61~47% 사이에서 움직이고, 이의신청은 -15~93% 사이에서 움직이고 있다. 즉 일본의 연도별 접수건수는 우리나라에 비해서 큰 기복이 없고 안정적이므로 일본의 조세행정이 우리나라에 비해서 안정적이라고 판단된다.

평균인용률을 보면 일본의 이의신청은 9~16.5% 사이에서 움직이고 있으며, 최근 8년간의 평균이 12.7%인 데 비하여(<표 IV-8> 참조), 한국의 과세전적부심은 35~70% 사이에서 움직이고 있으며 최근 8년간의 평균이 58.4%이다. 이의신청은 31~41% 사이에서 움직이고 있으며, 최근 8년간의 평균이 39.7%이다(<표 IV-7> 참조). 우리나라의 제1심 절차가 납세자의 권리구제에 적극적이라고 볼 수도 있겠지만, 재결청의 결정이라는 점에서 그리고 제3의 기관의 재결인 심판청구가 증가하는 것을 보면 우리나라의 조세행정이 일본 조세행정에 비해서 적법성 내지 합리성을 가지고 있다고 보기가 어렵다고 할 수 있다. 특히 일본의 인용률이 9~16%라는 비교적 좁은 범위 내에서 움직인다는 것은 제도가 그만큼 안정적으로 운영되고 있음을 나타낸다고 할 수 있다. 그러나 일본도 재결청의 결정이어서 속성상 인용률이 낮을 수밖에 없는 한계를 가지고 있다.

53) 전년대비 증가율이 1997년 -5.1%, 1998년 0.7%, 1999년 -1.9%, 2000년 -1.9%, 2001년 -14.0%, 2002년 5.3%, 2003년 8.9%의 기복을 보이고 있다.

<표 IV-7> 조세구제 처리실적(종합)

(단위: 건, %)

		연 평균 접수건수	연 평균 처리건수	평 균 인용률	평 균 이월률
과 세 전 적부심사	국 세	4,587	4,532	58.4	9.2
	지방세	620	620	18.9	2.6
	관 세	308	295	25.3	23.8
이의신청	국 세	5,479	5,379	39.7	9.4
	지방세	2,444	2,437	9.7	3.6
	관 세	44	43	13.0	5.7
심사청구	국 세	3,490	3,497	25.2	13.5
	지방세	949	953	17.7	5.2
	관 세	120	105	31.9	28.4
심판청구	국 세	3,664	1,356	34.2	26.3
	관 세	-	-	-	-
사법심		1,734	1,183	26.7(41.2)	-

주: 1. 관세심판청구는 건수가 미미해서 통계에서 제외함.
2. ()안은 일부승을 포함한 비율임.

<표 IV-8> 일본 조세불복 처리실적(종합)

(단위: 건, %)

		1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	
요 처 리 건 수	합계	이의신청	7,661	7,357	7,170	7,341	7,286	6,272	6,320	7,084
		심사청구	6,835	6,811	6,849	6,641	7,043	6,882	6,411	6,455
		사법 1심	-	235	289	277	247	245	216	316
	당 년 접 수	이의신청	6,051	5,744	5,785	5,674	5,650	4,860	5,119	5,573
		심사청구	2,974	3,210	3,108	3,068	3,405	2,910	2,823	3,447
		사법 1심	-	238	229	232	215	259	253	297
처 리 건 수	합계	이의신청	6,023	5,911	5,460	5,679	5,799	5,017	4,706	5,540
		심사청구	3,034	3,070	3,276	3,003	3,071	3,294	3,403	3,721
		사법 1심	-	145	203	193	176	162	151	249
	인 용 률	이의신청	10.4	9.1	10.4	10.9	12.9	15.1	16.5	14.8
		심사청구	9.9	11.9	15.7	14.4	15.2	13.9	14.7	22.0
		사법 1심	-	40.0	32.9	34.3	32.4	38.4	36.6	28.2
이 월 건 수	합계	이의신청	1,613	1,385	1,667	1,636	1,412	1,201	1,511	-
		심사청구	3,601	3,741	3,573	3,638	3,972	3,588	3,008	-
		사법 1심	-	486	426	381	349	363	400	381
	이 월 률	이의신청	21.1	18.8	23.2	22.3	19.4	19.1	23.9	-
		심사청구	52.7	54.9	52.2	54.8	56.4	52.1	46.9	-
		사법 1심	-	41.9	59.6	57.9	58.6	59.7	64.9	54.7

주: 1. 인용률 및 이월률의 단위는 %임.

2. 이의신청과 심사청구의 인용률은 취소(인용)와 일부취소(일부인용)를 합한 것임.

3. 심사청구의 경우 심사청구로 간주된 사건도 포함함.

4. 사법심의 제1심의 인용률은 처리건수의 합계에서 국가가 승소(일부승 포함)한 건수를 뺀 나머지의 비율임.

5. 사법심의 제1심의 요처리건수 합계는 전년도 이월건수와 금년도 접수건수의 합에 금년 미결건수를 제외한 수치임.

자료: 일본 국세청 홈페이지 통계정보(<http://www.nta.go.jp>)

조세불복의 신속한 결정이라는 측면에서 보면, 일본의 평균이월률이 18.5%이고, 이월건수가 당해연도 요처리건수에서 차지하는 비율이 18~24% 사이에서 움직이고 있다(<표 IV-8> 참조). 이에 비해서 한국의 과세전적부심사의 평균이월률이 9.2%이며, 연도별로는 7~15% 사이에서 움직이고 있다. 그리고 이의신청의 평균이월률이 9.4%이며, 연도별로는 6~11% 사이에서 움직이고 있다. 따라서 철저히 심리를 하는지의 여부를 논외로 한다면, 납세자의 권리구제 측면에는 한국이 좀 더 신속하다고 하겠다. 그러나 한국의 과세전적부심사 및 이의신청의 이월률이 갈수록 증가하고 있어서 신속한 결정을 받아야 하는 납세자의 입장이 갈수록 불리해지는 상황이다.

다음 단계로 일본에는 심사청구가 있고, 한국에는 심사청구 또는 심판청구가 있다. 일본의 심사청구 당해연도 접수건수는 연평균 3,118건이 접수되고 있으며, 전반적으로 감소하는 추세에 있다가 2003년 3,447건으로 조금 증가했다(<표 IV-8> 참조). 한국의 심사청구 당해연도 접수건수는 연평균 3,490건이 접수되었으며, 최근 4년 동안 약간 증가하다가 최근에 1,539건을 기록하면서 감소세를 보이고 있다. 심판청구의 당해연도 접수건수는 연평균 3,664건이 접수되었으며, 최근 5년 동안 증가추세를 보이며 2004년에 5,029건이 접수되었다. 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 보면 일본⁵⁴⁾은 -15~22% 사이에서 움직임에 비해 한국의 심사는 -70~11% 사이에서 움직이고, 심판신청은 -2~27% 사이에서 움직이고 있어서 일본의 연도별 접수건수는 우리나라의 심사청구에 비해서는 큰 기복이 없고 안정적이므로 조세행정 측면에서 일본이 동 제도를 안정적으로 운영하고 있는 것으로 판단된다. 우리나라의 심판청구가 움직이는 범위는 일본보다 좁아서 일본에 비해서 조세행정이 안정적으로 운용되고 있다고 볼 수 있으며, 우리나라의 심사

54) 전년대비 증가율이 1997년 7.9%, 1998년 -3.2%, 1999년 -1.3%, 2000년 11.0%, 2001년 -14.5%, 2002년 -3.0%, 2003년 22.1%의 기복을 보이고 있다.

청구제도보다도 안정적으로 운용되고 있다고 볼 수 있다.

한편 접수건수 기준으로 보면, 일본의 행정불복제도는 단계가 진행되면서 접수건수가 감소하고 있어서 우리나라에 비해서 여과기능이 높다고 할 수 있다.

평균인용률을 보면 일본 심사청구의 최근 8년간의 평균이 13.8%⁵⁵⁾이고 9.9~22% 사이에서 움직이는 데 비하여(<표 IV-8> 참조), 한국의 심사청구는 최근 8년간의 평균이 25.2%이고 13~36% 사이에서 움직이고 있으며, 심판청구는 최근 8년간의 평균이 34.2%이며 -2~27% 사이에서 움직이고 있다. 일본의 연도별 인용률이 기복이 작으므로, 일본이 동 제도를 안정적으로 운용하고 있다고 할 수 있다. 이처럼 일본의 인용률이 낮고 기복이 작은 것은 심사 및 심판청구에 관여하는 양국 간의 인원, 전문성 및 처리건수 등에서 차이가 나기 때문이다. 우선 일본의 국세불복심판소의 인원은 2004년 기준으로 심판관이 178명⁵⁶⁾, 부심판관이 87명, 심사관이 174명으로 총 439명이다. 이에 비하여 한국의 국세심판원 인원은 원장 1인, 상임심판관(2·3급) 4명, 비상임심판관 10명, 행정실장(4급) 1명, 조사관(4급) 10명, 서기관(4급) 5명, 사무관(5급) 38명, 일반직원(6~7급) 9명으로서 총 78명이며, 비상임심판관을 제외하면 68명이다. 심판을 직접적으로 담당하는 인원이 한국은 비상임심판관 및 원장을 포함해도 15인에 불과한 데 비하여 일본은 심판관이 178명이 있어서 심도 있는 검토가 이루어지고 전단계에서 상당수 사실관계가 확인되고 여과되었기 때문에 인용률이 낮다고 판단된다. 또한 심판관 1인당 연간 처리 기준으로 보면(2003년 기준) 한국⁵⁷⁾이 287.6건임에 비해서 일본⁵⁸⁾은 20.9건에 불과해서 심도 있는 검토가

55) 인용평균이 4.4%, 일부인용 평균은 9.4%이다.

56) 통상적으로 심판은 담당심판관 1명과 참가심판관 2명 이상에 의한 합의제(일반적으로 3명)를 채용하고 있으며(이는 한국과 동일함), 담당재판관은 독자적인 질문검사권을 가지고 있다.

57) 2003년의 처리건수 합계 4,027건을 상임심판관 4명과 비상임심판관 10인을 합한 수로 나누었다.

이루어질 수 있음에 따른 영향이라고 판단된다. 이처럼 국세심판원 심판관의 업무가 과중하고 지원인력이 부족함에 따라 공정하고 타당한 재결을 기대하기가 어려운 실정이다. 특히 사법심으로 가는 건수가 200여건에 불과하다는 것은 그만큼 심도 있게 그리고 적법하게 심리가 이루어지고 있다고 볼 수 있다. 그러나 한편으로는 일본 국세불복심판소의 심판관 중 다수가 국세청의 정기인사이동에 의하여 국세불복심판소에 배속되었고, 일정기간 근무 후에는 과세현장으로 돌아갈 것으로 예정된 국세청 직원으로 구성되고 있기 때문에, 심리가 엄격하고 자기 방어적인 자세로 인해서 인용률이 낮다는 견해도 있다⁵⁹⁾.

조세불복의 신속한 결정이라는 측면에서 보면, 일본의 심사청구 평균이월률은 46.6%이며, 연도별 이월률은 47~56% 사이에서 움직이고 있으며(<표 IV-8> 참조), 한국의 심사청구 평균이월률은 13.5%이고 연도별 이월률은 7~14% 사이에서 움직이고 있다. 심판청구의 평균이월률은 26.3%이고 연도별 이월률은 26~45% 사이에서 움직이고 있다. 납세자의 권리구제에는 한국이 조금 더 신속하다고 하겠다. 그러나 한국의 심사 및 심판의 이월률이 최근에 들어와서 증가추세에 있어서 신속한 처리가 갈수록 지연되고 있다고 할 수 있다.

일본의 사법적 구제절차로서 제1심은 지방재판소에서 이루어진다. 일본의 사법심으로 제1심의 당해연도 접수건수는 연평균 246건이 접수되고 있으며, 전년대비 증감률은 -7~17.5% 사이에서 움직이며 200건대를 유지하고 있다. 한국의 제1심은 서울행정법원 또는 지방법원에서 이루어지며, 제1심의 당해연도 접수건수는 연평균 1,734건이 접수되고 있으며, 전년대비 증감률을 보면 -38~48% 사이에서 움직이는데, 상당히 큰 폭으로 움직이고 있다. 제도의 운영 측면에서 안정성이 일본에 비해서 부족하다고 할 수 있다. 납세자 승소율(인용률)을 보면, 양국 모두 납세자 일부승을 포함한 비율로서 일본은 28~40% 사이에

58) 2003년의 처리건수 합계 3,721건을 심판관 178명으로 나누었다.

59) 駒宮史博, 「稅務爭訟制度 改革試案」.

서 움직이고 한국은 31~59% 사이에서 움직인다. 움직이는 폭이 커서 제도의 안정적인 운용 면에서는 한국이 뒤진다고 할 수 있지만, 납세자 권리구제 면에서는 한국이 앞선다고 할 수 있다.

라. 소결

원처분청 내지는 지자체가 재결기관이므로 시정의 여지가 많을 것이라는 기대 속에서 상당수의 납세자들이 불복의 제1심절차로서 국세·지방세 및 관세의 과세전적부심사 또는 이의신청을 선택하고 있다. 그러나 원처분청 또는 지자체가 자신의 행위에 대해 스스로 판단을 내리는 작업이어서 자기 방어적 자세를 가지는 것이 불가피하여 본질적으로 균형을 상실할 소지를 가지고 있다. 각 과세전적부심사 또는 이의신청은 연도별 접수건수의 전년대비 증감률을 통해서 볼 때, 그 증감률이 상당히 폭넓은 범위에서 움직여서 공통적으로 조세행정 측면에서 안정성이 미흡하다고 할 수 있다. 특히 일본 이의신청의 연도별 접수건수의 전년대비 증감률이 큰 기복 없이 안정적으로 움직인다는 점을 보면, 우리나라 조세행정의 안정성이 미흡하다고 할 수 있다.

우리나라의 과세전적부심사 또는 이의신청의 평균인용률이 국세, 지방세 및 관세 사이에서 많은 차이가 난다. 즉 국세(과세전적부심사)가 58.4%인 데 비하여 가장 낮은 지방세(이의신청)는 9.7%에 불과해서 제도별 불공평이 발생하고 있다. 이와 같은 불공평은 곧 납세자의 세부담 수준에 영향을 미치게 되므로, 제도의 개선이 필요하다고 판단된다. 일본의 이의신청 인용률이 9~16%라는 비교적 좁은 범위 내에서 움직이고 있어서 제도가 안정적으로 운용되고 있다고 할 수 있다.

조세불복의 신속한 결정이라는 측면에서는 우리나라의 과세전적부심사 또는 이의신청이 일본의 이의신청보다 이월률이 낮아서, 철저히 심리하는지의 여부를 논외로 한다면, 납세자의 권리구제 측면에서는 한국이 좀 더 신속해서 경제적인 소송이 이루어진다고 하겠다. 한편

우리나라의 과세전적부심사 또는 이의신청의 평균이용률이 국세, 지방세 및 관세 사이에서 많은 차이가 나서 제도별 불공평이 발생하고 있으며, 이는 곧 경제적인 소송을 위해서 신속한 결정을 원하는 납세자에게 영향을 미치게 되므로 제도의 개선이 필요하다고 판단된다.

심사청구는 과세청 또는 지자체가 자신의 행위에 대해 스스로 판단을 내리는 작업이므로 자기 방어적 자세를 가지는 것이 불가피하여 본질적으로 균형을 상실할 소지를 가지고 있다. 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 볼 때, 국세, 지방세 및 관세 모두 기복이 많아서 조세행정의 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 부족하다고 할 수 있다. 일본에 비해서도 안정성 및 합리성이 떨어진다. 평균이용률이 국세, 지방세 및 관세 사이에서 많은 차이가 난다. 즉 관세가 31.9%인 데 비하여 지방세는 17.7%에 불과해서 제도별 불공평이 발생하고 있으며, 이와 같은 불공평은 곧 납세자의 세부담 수준에 영향을 미치므로, 제도의 개선이 필요하다고 판단된다.

심판청구는 연도별 접수건수를 전년대비 증감률 기준으로 보면 -2~27% 사이에서 움직이고 있고, 일본의 경우 -4~21% 사이에서 움직이고 있는 것을 보면, 우리나라의 심판청구행정이 운영 측면에서 안정성 및 합리성이 어느 정도 유지된다고 할 수 있으며, 납세자의 권리 구제에 다른 심급보다 좀 더 철저했다는 점을 간접적으로 나타낸다고 볼 수 있다.

최근 8년 동안의 국세심판청구의 평균이용률은 34.2%이다. 선택적 필수주의가 시행되기 전 4년간의 연평균이용률은 32.1%이고 도입 후 4년간의 연평균이용률은 34.2%로서 선택적 필수주의 시행 이후의 이용률이 전반적으로 높으며, 증가추세를 보여 2003년에는 40.2%에 달했다(<표 IV-5> 참조). 이는 선택적 필수주의의 시행으로 심사와 심판청구 사이에 경쟁관계가 형성되면서 양자의 이용률이 높아져서 4년간 평균이 각각 34.6%, 35.8%를 나타냈는데, 심판청구가 조금 더 높은 것으로 나타났다. 전반적으로 볼 때 심판청구가 운영 측면에서 안정성을

가지고 있다고 판단되며, 또한 침해받은 납세자의 권리구제에 적극적이라고 판단된다.

최근 5년 동안의 국세심판의 평균이월률은 26.7%인데, 이는 다른 세목 내지는 심급단계에 비해서 높다. 비록 심판청구 사건의 내용이 국제조세 및 구조조정 등 복잡·난해한 사건의 비중이 증가해서 평균이월률이 높다지만, 납세자의 입장에서는 경제적인 소송을 위해서 신속한 결정을 받을 수 없어서 납세자의 입장은 불리해진다고 할 수 있으며, 또한 높은 이월률로 말미암아 불복쟁송기간이 늘어남에 따라 경제적인 소송을 수행하는 것보다 거리가 멀다고 하겠다.

심급단계가 진행되면서 사건수가 감소하는 것을 보면 행정심급이 어느 정도의 여과기능을 하고 있다고 볼 수 있다(이하 <표 IV-9> 참조). 1999년까지의 4년 동안 심사청구한 사건의 약 62.8%가 심판청구를 제기함에 따라 여과율은 약 37.2%로서 심사청구의 여과 기능이 미약했다고 하겠다. 1999년까지의 4년 동안 심판청구한 사건의 약 58.9%가 행정소송을 제기함에 따라 여과율은 약 41.1%로서 심판청구의 여과 기능이 심사청구에 비해서 양호하다고 하겠다. 2000년 1월 1일부터 심사 및 심판의 선택적 필수주의를 채택함에 따라 종전처럼 양자의 개별여과율을 구할 수는 없지만, 심사 및 심판청구를 합한 사건에서 행정소송을 제기한 비율을 통해서 여과율을 구하면 68%이다. 즉 사법심의 전심절차인 행정심급의 조세불복청구제도의 여과 기능을 통해서 소송사건의 폭주를 어느 정도 막을 수 있다는 점에서 조세불복청구제도의 필요성이 인정된다고 하겠다. 특히 심사 및 심판의 선택적 필수주의를 채택한 이후 제도 변경 전에 비해서 여과율이 높아진 것도 고무적이라 할 수 있다(<표 IV-3> 및 <표 IV-5> 참조).

<표 IV-9> 국세불복사건의 심급별 여과상황

(단위: 건, %)

	심사청구		심 판 청 구		행정소송
	접수(A)	여과율 (1-B/A)	접수(B)	여과율 (1-C/B)	제기(C)
1996	5,477	23.8	4,174	47.6	2,189
1997	5,104	36.3	3,250	40.7	1,927
1998	5,561	43.8	3,129	62.0	1,190
1999	4,953	41.4	2,693	37.0	1,697
4년 평균	5,274	36.3	3,312	46.8	1,751
2000	1,498	-	3,413	-	1,751
2001	1,735	-	3,547	-	1,777
2002	1,700	-	3,961	-	1,745
2003	1,539	-	4,100	-	1,598
4년 평균	1,618	-	3,755	-	1,718

주: 1. 여과율이란 1에서 (B/A 또는 C/B)를 차감한 수치로서, 심사 또는 심판 청구 단계에서 조세불복사건이 해결된 비율을 말함(2000년 이전에 해당).

2. 2000년 1월 1일부터 심사 및 심판의 선택적 필수주의를 채택함에 따라 종전처럼 양자의 개별여과율을 구할 수는 없음.

3. 2000년 1월 1일 이후부터는 심사 및 심판청구를 합한 사건에서 행정소송을 제기한 비율(1-C/(A+B))을 통해서 여과율을 구할 수 있음.

자료: 국세심판원, 국세청 및 법원행정처의 자료를 이용해서 산정.

행정소송 접수건수는 비록 중간에 약간의 기복이 있었으나 미미한 수준이지만 조금씩 하락하는 모습을 보이고 있다. 그러나 납세자 승소율을 보면, 2003년에 조금 상승했지만 지속적으로 하락하는 추세에 있다(<표 IV-6> 참조). 이는 곧 행정심급이 비교적 철저히 이루어진 결과라고 할 수 있다.

전체적으로 볼 때, 행정심급이 어느 정도의 여과기능을 하고 있다고

볼 수 있지만, 우선 제도의 안정적이고 합리적인 운영을 위해서 관련 세법에 미비된 규정(예를 들면, 과세전적부심사의 심리절차와 결정의 효력에 관한 규정 등)을 보완하고 내부규정으로 운영되고 있는 것을 본법으로 제정하는 등의 조치가 필요하다. 일부 행정심급은 원처분청 또는 지자체가 자신의 행위에 대해 스스로 판단을 내리는 작업이어서 자기방어적 자세를 가지는 것이 불가피하여 본질적으로 균형을 상실할 소지를 가지고 있으므로, 이를 방지하고 전문화하기 위해서 행정심급 관련 위원회의 인적구성을 세무공무원보다는 민간전문가 중심으로 할 필요가 있으며 그 숫자도 민간 쪽이 많도록 해서 제도 운영의 공정성 및 전문성을 확보해야 할 것이다.

한편 이의신청에서 기각되는 경우, 다시 동일한 쟁점으로 심사 또는 심판청구를 신청하는바, 이는 경제적으로 낭비이고 비효율적이며, 또한 동일한 쟁점이 이미 과세전적부심사를 거쳤을 수도 있으므로 납세자에게는 시간과 노력의 낭비이며, 재결기관에는 행정력의 낭비이므로 존치여부에 대한 재고가 필요하다. 우리나라의 일부 행정심급의 평균 인용률 및 평균이월률이 국세, 지방세 및 관세 사이에서 차이가 남으로써 제도별 불공평이 발생하고 있다. 이와 같은 불공평은 곧 납세자의 세부담 수준에 영향을 미치게 되므로, 제도의 개선이 필요하다고 판단된다.

V. 주요 국가의 조세구제제도 개요 및 흐름

1. 미국

가. 개요

미국의 조세구제제도는 연방세와 주세에 따라 조세구제제도가 다르며, 주세도 주별로 세부 내용이 다르다.

연방세의 경우 조세소송의 임의적인 단계로서 과세처분 전의 사전 구제절차인 과세관청과 납세자 사이의 협의절차가 있다. 조세소송은 미국조세법원(United States Tax Court), 미국지방법원(United States District Court) 및 연방행정법원(United States Claims Court) 중에서 선택해서 제소할 수 있도록 해서 납세자에게 조세소송을 제기할 법원의 선택권이 폭넓게 주어진다. 세액을 납부하지 않고 미국조세법원에 제소할 수 있다.

납세자보호관(Taxpayer Advocate)제도를 2000년에 신설해서 납세자의 납세문제 해결을 도모하고 있다.

나. 연방세 구제제도

미국 연방세의 경우 우리나라와 같은 과세전적부심제도는 없지만, 불복절차에 들어가기 전에 협의절차에 의해 구제받을 수 있다. 또한 미연방 국세청(Internal Revenue Service, IRS) 소속의 지역별 심사국(Appeal Office)에 심사청구하는 행정불복절차는 있지만, 우리나라의

경우와는 달리 소송을 하기 전에 반드시 이를 거쳐야 하는 것은 아니다. 미국의 경우에는 행정법원은 두지 않으면서도 조세법원은 별도로 두고 있다. 우리나라의 경우 조세법원은 따로 두지 않고 행정법원만을 따로 둔 것과 대조적이다. 납세자로 하여금 일반법원과 조세법원을 선택할 수 있도록 하고 있다. 이처럼 우리나라와 차이점을 보이는 미국의 연방세 구제제도를 개관하면 다음과 같다⁶⁰⁾.

납세자는 세법이 정하는 기일 내에 신고서를 세무서장에게 제출하여야 한다. 세무서의 조사관이 납세자의 신고서를 조사하여 탈루세액이 있는 것으로 인정할 때에는 납세자에게 탈루세액에 관한 통지서를 발송한다⁶¹⁾. 납세자는 이의가 없는 경우에는 소위 서식 870(Form 870)에 서명을 하게 되고, 이 경우 연방국세청은 탈루세액에 대해 징수권을 갖게 된다. 이후에는 납세자는 번복할 의사가 있더라도 미국조세법원에 제소할 수 없고, 세액을 납부하고 미국지방법원 또는 연방행정법원에 제소할 수 있다.

납세자가 조사결과 및 경정세액에 불복하는 경우에는 세무조사관과 협의(Conference)를 하게 된다⁶²⁾. 여기서 합의에 이르지 못하는 경우에는 세무조사관이 일방적으로 예비통지서인 30일통지서(30day letter)를 송달한다.

납세자가 예비통지서에 동의하지 아니하는 경우에는 ① 30일 내에 연방국세청 소속의 지역별 심사국(Appeal Office)에 심사청구를 하거나, ② 30일 내에 심사청구를 하지 않고 세액도 납부하지 않아 법정통지서인 90일통지서(90day letter)를 받은 후 90일 내에 탈루세액을 납부하지 않고 미국조세법원에 제소할 수도 있고, ③ 일단 탈루세액을

60) Leandra Lederman & Stephen W. Mazza, *Tax Controversies : Practice and Procedure*(2nd. ed.), LexisNexis (2002), pp. 11~14 참조.

61) 미연방세법 제6212조.

62) 협의를 통하여 약 85%의 사건이 해결된다고 한다(김영조 등, 「주요 선진국의 조세불복제도 연구」, 『국세월보』, 2005. 11).

납부한 후 미국지방법원 또는 미국행정법원에 제소할 수 있다.

한편 이와 같은 구제절차와는 별도로 납세자의 권리를 보호하기 위하여 2000년에 연방 국세청 산하에 독립적인 기관으로 납세자보호관 제도를 신설하였다. 납세자보호관은 납세자와 과세당국 간에 발생한 문제의 해결을 돕고, 과세당국에 대하여 문제발생의 예방에 필요한 제안을 한다.

다. 주세(州稅) 구제제도

미국의 주정부가 과세하고 있는 주세⁶³⁾구제제도는 주별로 세부적인 내용이 다르지만, 주세의 다툼을 담당하는 기관의 유형에 따라 크게 세 가지로 나누어 볼 수 있다⁶⁴⁾. 사법기관의 일종으로 주세의 불복청구를 전적으로 심리하는 “법원형”, 주정부의 기관으로서 주세의 불복을 전담하지만 세무행정은 담당하지 않는 “독립기관형”, 주세의 세무행정을 담당하면서 불복청구를 심사하는 기능도 담당하는 “과세기관형”을 들 수 있다.

독립기관형에는 다시 조세행정법원, 조세심판원, 독립위원회형으로 나누어 볼 수 있는데, 그 중 독립위원회형이 우리나라 지방세심의위원회와 가장 유사하다고 할 수 있다. 이하에서는 캘리포니아주의 소득세와 사업세의 행정불복기관으로서 캘리포니아주 형평위원회(Board of Equalization)⁶⁵⁾를 중심으로 살펴본다⁶⁶⁾.

63) 미국은 우리나라와 달리 연방제 국가이기 때문에 州稅 자체를 우리나라의 지방세라 하기 어려운 점은 있으나, 연방세 이외의 세금에 대한 구제제도를 살펴본다는 점에서 주세의 구제제도를 살펴보기로 한다. 연방정부에 대비하여 지방정부라고 하는 경우 여기에는 주정부뿐만 아니라 시정부도 포함될 것이지만, 여기서는 주정부를 중심으로 살펴본다.

64) 류금렬, 「미국의 주세 구제제도 개관」, 『지방세』 통권 57호, 한국지방재정공제회, 2000. 2, pp. 147~168 참조.

65) 캘리포니아 형평위원회의 연혁과 기능에 대해서는 <http://www.boe.ca.gov/info/about.htm> [2005. 7. 19 방문] 참조.

납세자는 사업세국(Franchise Tax Board)으로부터 부족분 과세고지 후 60일 이내에 이의신청을 할 수 있다⁶⁷⁾. 심의관(hearing officer)은 비공식 청문을 거쳐 이를 결정한다. 이 결정에 대해서는 30일 이내에 형평위원회에 심사청구를 할 수 있다⁶⁸⁾. 이때 사업세국에 이의신청을 하지 않고서는 형평위원회에 심사청구를 할 수 없다. 형평위원회는 소득세와 사업세에 대해서는 독립위원회로서 그 이의신청을 담당한다. 5명의 위원으로 구성되고 4명은 선출직이고 1명은 정부공무원이다.

형평위원회의 결정에 대해서는 제1심법원(Superior Court)에 90일 이내에 제소할 수 있다. 제소하기 전에 납세자는 반드시 세금을 납부하여야 한다. 제1심법원의 판결에 불복하는 경우에는 제2심법원(Court of Appeal)에 사안에 따라 60일 또는 180일 이내에 항소할 수 있다. 제2심법원의 판결에 대해서는 10일 이내에 대법원(California Supreme Court)에 상고할 수 있다.

납세자가 부족분 과세고지를 받고 이의신청을 하지 않은 경우 세액이 확정된다⁶⁹⁾. 납세자가 세액이 확정되고 이를 납부한 경우 납부일로부터 1년 이내, 신고일로부터 4년 이내에 환급청구를 할 수 있다. 환급청구가 거절되면 납세자는 90일 이내에 형평위원회에 이의신청을 할 수 있다⁷⁰⁾.

66) Alois V. Gross, 34 Cal. Jur. 3d Franchise and in Lieu Taxes § 25; California State Board Of Equalization, "Franchise and Personal Income Tax Appeals" (December 2001) 참조 [원문은 <http://www.boe.ca.gov/info/taprograms.htm>에서 입수가능].

67) Rev & Tax C § 19041.

68) Rev & Tax C § 19045.

69) People v. Richardson(1940), 37 Cal.App.2d 275, 99 P.2d 366.

70) Rev & Tax C § 19384.

2. 영국

가. 개요

영국의 조세구제제도는 행정적 구제와 사법적 구제로 크게 나누어 볼 수 있다. 행정적 구제는 처분청의 고충담당자(Complaints Manager) 및 처분청의 장(Director)에 대한 이의신청, 국세청과 독립된 심사인(Adjudicator)에 대한 심사청구라는 임의적 절차와, 헌법부에 소속된 일반위원회, 특별위원회, 부가가치세관세심판원, 703조심판원이라는 필요적 절차가 있다.

사법적 구제의 경우 영국에는 조세소송으로서 고유의 재판제도는 없어 일반의 소송제도에 의하게 된다. 고등법원, 항소법원, 상원의 3심에 의한다.

나. 행정적 구제제도

1) 이의신청⁷¹⁾

납세자는 처분청의 처분에 대하여 처분청의 고충담당자(Customer Relations or Complaints Manager)에게 이의를 제기할 수 있다. 처분청별로 고충담당자를 두어 청구인의 불복에 대하여 협의를 통한 문제 해결을 시도하고 있다. 이의신청 방식은 정해져 있지 않다. 처분청의 고충담당자에 의한 처리가 어려운 경우에는 처분청의 장(Director)에게 이의를 제기할 수 있다.

청구인과 처분청은 협의를 통하여 문제 해결을 시도한다. 청구인의 불복에 상당한 이유가 있는 경우, 청구인은 불복으로 인하여 발생한

71) 국세심판원 내부자료(2004) 참조.

비용을 청구할 수 있다. 처분청의 고충담당자 또는 장에 대한 이의신청은 임의적 절차이다.

2) 심사청구⁷²⁾

납세자는 영국 국세청(HM Revenue & Customs, HMRC)⁷³⁾의 과오, 처리지연, 처분과 관련된 행동 및 태도, 재량권 행사의 문제 등을 이유로 심사인(Adjudicator)에게 심사청구를 할 수 있다⁷⁴⁾. 이 역시 임의적 절차이다.

이러한 심사인제도는 1993년에 신설되었고, 심사인은 국세청으로부터 독립되어 있다. 심사청구는 국세청의 처분절차가 종결된 이후에 가능하다. 조정(mediation) 및 권고안 제시(recommendation letter from the Adjudicator)를 통하여 문제를 해결한다.

심사인제도는 실체법에 대한 법률해석의 기능을 수행한다기보다는 처분청의 재량권 행사의 적정성, 절차의 정당성 등을 평가하고 이에 대한 문제를 해결하는 기능을 가진다.

3) 심판청구

2005년 4월 18일 직접세를 담당하는 국세청(Inland Revenue)과 간접세를 담당하는 관세소비세청(HM Customs and Excise Departments)이 국세청(HM Revenue & Customs, HMRC)으로 통합되었지만, 심판

72) <http://www.hmrc.gov.uk/pdfs/aol.htm>와 <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/default.html> 참조

73) 2005년 4월 18일에 종전의 국세청(Inland Revenue)과 관세소비세청(HM Customs and Excise Departments)을 통합하여 위와 같이 명칭을 바꾸었다. <http://www.hmrc.gov.uk/menus/aboutl.menu.htm> 참조.

74) 영국 평가원(Valuation Office Agency), 공공지도소(Public Guardianship Office), 파산관리청(The Insolvency Service)의 경우에도 국세청과 마찬가지로 심사인의 심사대상이 된다.

청구는 여전히 직접세와 간접세마다 분리되어 있다. 이러한 심판청구는 세무소송 이전에 반드시 거쳐야 하는 필요적 절차이다.

직접세에 대한 심판청구는 일반위원회(the General Commissioners of Income Tax), 특별위원회(the Special Commissioners of Income Tax)에서 담당하고, 조세관리법(Tax Management Act 1970, TMA) 제5편에 규정되어 있다. 이 두 위원회는 국세청이 아닌 헌법부(Department for Constitutional Affairs, DCA)⁷⁵⁾에 속해 있다. 일반위원회는 사실문제만을 다루고, 특별위원회는 법률문제만을 다룬다. 일반위원회는 사실문제를 다루기 때문에 법률이나 세무에 관한 지식이나 자격을 요구하지 아니한다. 영국의 전통적인 배심제도의 산물이라 할 수 있다. 일반위원은 각 관할구역(division)마다 임명된다. 2004년 7월 현재 400개 관할구역에 2,200여명이 있다⁷⁶⁾. 일반위원은 명예직의 색채가 강하고, 교통비 등 실비만 변상받을 뿐 보수를 따로 받지 아니한다(조세관리법 제2조 제5항).

이에 반해 특별위원회는 법률문제를 다루기 때문에 변호사 자격을 가지고 10년 이상의 실무경력을 요한다(조세관리법 제4조 제2항). 특별위원회의 위원은 상임위원과 비상임위원으로 구성된다. 상임위원은 임명되면 헌법부의 직원이 되고, 부가가치세관세심판원의 심판관을 겸임한다. 비상임위원은 사안이 있는 경우에만 위원회를 방문하여 이에 따른 보수를 받는다(조세관리법 제4A조 6항). 사안을 담당함에 있어서는 상임위원과 비상임위원의 차이는 없다.

양 위원회는 구두주의를 채용하고 있고(조세관리법 제51조, 제52

75) 전신은 대법관부(The Lord Chancellor's Department)이다. 2003년 토니 블레어 총리의 대법원 개혁의 한 내용으로 대법관(Lord Chancellor)의 권한 축소 또는 폐지가 논의되면서 2003년 6월 12일 종전 대법관부의 일부 기능인 사법행정과 관련한 업무를 맡게 되었다. 종전 영국의 대법관은 각료이자 상원의장이면서 각종 판사의 임명제청권을 가졌고, 항소법원의 당연직 구성원이면서 고등법원의 형평법부장이었다.

76) DCA, "Transforming Public Services: Complaints, Redress and Tribunals", July 2004, p. 46 참조.

조), 불이익 변경이 허용된다(조세관리법 제50조 제6항, 7항). 위원회가 결정을 하기 전에 국세청과 납세자 간 서면 내지 기타 방법으로 합의에 도달하는 경우에는 소를 취하할 수 있다(조세관리법 제54조 제1항). 납세자가 심리를 행하고 있는 경우에는 다툼이 되는 세액을 지급할 필요가 없다(조세관리법 제55조 제2항).

간접세(부가가치세, 관세 및 소비세)에 대한 행정심판은 부가가치세관세심판원(the VAT and Duties Tribunal)이 담당하고, 부가가치세법(Value Added Tax Act, 1994)에서 규정하고 있다. 이외에도 1988년 소득세및법인세법의 일정한 규정과 관련된 사건을 맡는 703조 심판원(the Section 703 Tribunal)이 있다. 이처럼 영국의 경우 조세에 관한 한 국세청과 분리된 4개의 심판원으로 이루어져 있다⁷⁷⁾.

다. 사법적 구제제도

영국에는 조세소송으로서 고유의 재판제도는 없고, 일반의 소송제도에 의한다. 일반위원회 또는 특별위원회의 결정에 불복이 있는 경우 제1심인 고등법원(the High Court)에 제소한다. 고등법원의 판결에 대한 상소는 항소법원(the Court of Appeal)에, 다시 상고의 허가를 받아 상원(the House of Lords)⁷⁸⁾에 상고를 할 수 있다. 그러나 스코틀랜드 항소법원(The Court of Session) 및 북아일랜드 항소법원(the Court of Appeal in Northern Ireland)의 각 판결에 대한 상고는 허가 없이 상원에 상고할 수 있다.

77) 이를 통합하여 운영하기 위한 논의가 현재 계속되고 있다. Tax Appeals Stakeholder Group, "Paper 1: Tax Appeals in the Tribunals Service," 2005년 6월 4일 참조.

78) 영국의 경우 2005년 헌법개혁법(Constitutional Reform Act 2005)의 제정으로 2008년 10월까지 상원이 담당해온 최고법원의 지위를 폐지하고 새로운 최고사법기관인 대법원(Supreme Court)이 창설될 예정이다. 대법원 창설의 배경에 대해서는 <http://www.dca.gov.uk/consult/supremecourt> 참조.

위 고등법원, 항소법원, 상원은 법률문제에 한하여 심리를 한다. 고등법원의 경우 단독판사, 항소법원은 3명의 판사, 상원은 5명의 판사가 심리를 담당한다. 고등법원에서는 직접세에 관한 사건은 대법관부(Chancery Division), 간접세에 관한 사건은 여왕부(Queen's Bench Division)에서 각각 담당하다.

법률상 다툼이 있는 한 위원회에서 심리시 주장되지 않았던 새로운 논점의 주장도 일반적으로 가능하다. 다만 이를 인정할지 여부는 판사의 재량에 크게 좌우된다. 심판청구와는 달리 소송에 있어서는 집행부 정지 원칙이 적용된다(조세관리법 제56조 제9항).

3. 일본

가. 개요

일본의 조세구제제도는 크게 사법적 구제제도와 행정적 구제제도로 나뉜다. 사법적 구제제도는 「지방재판소 → 고등재판소 → 최고재판소」로 구성되는 3심제를 취하고 있고, 조세구제절차를 위해서는 반드시 행정구제절차를 거쳐야 하는 행정심판전치주의를 취하고 있는 점에서 우리나라와 유사하다. 행정구제제도는 이의신청제도와 심사청구제도가 마련되어 있고, 우리나라의 과세전적부심사와 같은 사전적 구제제도는 없다. 다만 이와 유사하게 理由附記制度를 두고 있다. 일본의 경우 이의신청제도는 세무서장 등과 같은 처분청에 제기하도록 하고 있고, 심사청구는 이의신청에 불복하는 경우 국세불복심판소에 제기하도록 하고 있다. 아래에서는 이러한 기본적인 사항들을 중심으로 일본의 조세구제제도를 살펴보기로 한다.

나. 행정적 구제제도

1) 이유부기제도

위에서 본 바대로 일본에는 우리나라의 과세전적부심사와 같은 사전적 구제절차는 없다. 다만 이유부기제도라 하여 청색신고자인 납세의무자에 대해 이를 경정하는 경우 그 이유를 부기(附記)하여 납세의무자에게 그 처분의 사실판단, 근거법규 등을 서면으로 통지하여 주는 제도가 있을 뿐이다. 이와 같은 이유부기제도는 납세의무자의 조세불복을 어느 정도 사전 여과할 수 있는 기능을 하고 있다고 볼 수 있다. 또한 이러한 제도가 있음으로 인해 과세당국도 그 처분에 있어 신중을 기할 수 있는 부수효과도 있게 되는 것이다. 처분청의 경정처분에 대한 서면통지에 이유가 부기되어 있지 않거나 그 내용이 부족할 경우에는 그 경정처분은 위법한 것이 된다.

2) 이의신청

이의신청제도는 (경정)처분을 한 처분청에 대해 납세자가 불복하는 절차 중 하나로서, 처분의 통지를 받은 경우에는 그 날로부터 그렇지 않은 경우에는 그 처분이 있는 날로부터 2월 이내에 원처분청에 서면으로 제기하여야 한다(일본 국세통칙법 제77조 제1항). 이는 그 처분을 행한 처분청에게 다시 한 번 검토의 기회를 주기 위한 것이나 오히려 자신의 처분을 스스로 심리·결정하는 것이 되어 권리구제의 측면에서는 다소 미흡한 부분이 없지 않다. 신청의 대상은 열거주의가 아닌 개괄주의를 택하고 있고, 신청을 할 수 있는 자는 그 처분에 불복하고 또한 불복하는 것에 대해 법률상 이해관계가 있으면 가능하다(같은 법 제75조). 이 신청은 처분일로부터 1년을 경과한 때에는 할 수 없으나, 정당한 이유가 있다고 인정되는 경우에는 그 신청이 가능하다(같은

은 법 제77조 제4항).

이의신청의 심리는 비공개를 원칙으로 하고, 그 신청이 적법하고 제출자료의 조사결과 이유 있음이 인정될 경우에는 원처분의 전부 또는 일부에 대해 취소나 변경 등의 결정을 내리게 되며, 이유 없다고 인정될 경우에는 기각하게 된다. 이의신청을 심리하는 세무서장 등 처분청은 신청인의 주장에 관계없이 원처분과 관계되는 모든 사항을 경정할 수 있다(직권에 의한 서면심리). 그리고 이의신청에는 불이익변경금지의 원칙이 적용되므로 원처분보다 불이익한 처분이 예상될 경우에는 신청은 기각될 것이나, 심리중 새로 발견된 사항을 이유로 별도의 재경정 처분을 하는 것은 가능하다고 한다.

3) 심사청구

일본의 심사청구는 대체로 우리나라의 심판청구와 대비하여 볼 수 있다⁷⁹⁾. 심사청구에 대한 심리·재결은 일본 국세청 내에 특별기관으로 설치된 국세불복심판소장이 관장하는바, 동 심판소는 대개 우리나라의 구 국세심판소(현재의 국세심판원)에 대비할 수 있는 것이다. 심사청구는 이의신청 다음의 두 번째 불복절차로서 이의신청에 대해 불복하는 경우 국세심판소에 다시 불복을 제기하게 되는 것이다. 심사청구의 청구기간은 이의신청을 거친 경우에는 그 결정을 받은 날로부터 1월 이내이고, 이의신청을 거치지 않고 바로 청구하는 경우에는 원처분의 통지일 또는 그 처분이 있음을 안 날로부터 2월 이내에 서면으로 제출하면 된다(국세통칙법 제77조 제1항·제2항).

심사청구를 담당하는 기관은 국세심판소인데, 이 기관은 국세청의 부속기관이지만 한편으로는 특별기관으로서 독자적으로 조세불복사건에 대한 사무를 담당하고 있다. 현재 동경에 본부를 두고 각 지방에

79) 최명근, 『조세구제제도의 개선과 국세심판업무의 효율화 방안』, 재정경제부 국세심판소, 1999, p. 43.

12개의 지부를 가지고 있으며, 심사청구에 대한 심리는 원칙적으로 12개 지방 심판소에서 행하지만 일정한 주요사건들에 대해서는 본부 심판소가 관장하고 있다⁸⁰⁾.

심사청구는 원칙적으로 국세불복심판소에 제출하지만, 처분청을 경유하여 제출하는 것도 가능하다. 이 경우 처분청은 즉시 심사청구서의 정본을 국세불복심판소에 송부하여야 한다(국세통칙법 제88조 참조). 심사청구에 대한 심리도 이의신청과 유사하게 서면심리주의에 의하고 비공개·직권심리주의를 취하고 있다. 다만 여기에 당사자주의가 가미되며, 그 심리범위는 이론상으로는 총액주의에 의하나 실제로는 쟁점주의에 입각하여 운용되고 있다고 한다. 그리고 심사청구에 대한 결정에도 이의신청과 마찬가지로 불이익변경금지의 원칙이 적용되며, 집행부정지의 원칙도 적용된다. 다만 국세불복심판소장이 필요하다고 인정할 경우에는 직권 또는 신청에 의해 징수권한이 있는 세무서장, 세관장 등의 의견을 들어 국세의 전부 또는 일부에 대해 그 징수를 유예하거나 조건부로 압류를 해제하는 것도 가능하다(같은 법 제105조).

다. 사법적 구제제도

일본도 우리나라와 마찬가지로 행정심판전치주의를 취하고 있다. 따라서 조세불복과 관련된 사법적 구제절차에 있어서도 기본적으로 이의신청이나 심사청구 등의 행정적 구제절차를 거치지 않으면 사법적 구제절차를 밟을 수가 없도록 되어 있다. 조세불복에 대한 사법적 구제절차인 조세소송은 당해 처분이나 재결이 있는 것을 안 날로부터 3월 이내에 제기하여야 하며, 이 기간이 경과될 경우 소 제기가 불가능하게 된다(일본 행정소송법 제14조 제1항). 또한 당해 처분 또는 재결이 있었던 날로부터 1년이 경과한 때에는 정당한 이유가 없는 한 소를

80) 일본의 국세심판소에 대해서는 최명근, 앞의 책, pp. 45~47 참조.

제기할 수 없으나, 과세처분의 부존재 또는 무효확인소송에 있어서는 이러한 기간제한이 없으므로 언제든지 당해 처분의 무효를 주장할 수 있다. 이와 같은 사법적 구제절차는 당해 처분을 행한 처분청 소재지 관할 지방재판소가 제1심이 되며, 고등재판소·최고재판소를 거치는 3심제를 취하고 있다.

4. 독일

가. 개요

독일의 조세구제제도는 크게 행정적 구제제도와 사법적 구제제도로 나눌 수 있고, 「조세법원법」(Finanzgerichtsordnung, FGO)과 「조세기본법」(Abgabenordnung, AO) 등에 관련 규정이 있다.

먼저 행정적 구제제도로서 우리나라의 과세전적부심사제도와 같은 사전구제제도는 없지만, 종결협의제도 및 조사보고서에 대한 의견 제출제도 등이 사전적 구제기능을 담당하고 있다⁸¹⁾. 사후구제제도로는 행정심판전치주의에 따라 행정불복 전심절차로서 납세자들이 행정명령에 대해 이의신청을 하는 행정적 구제절차가 마련되어 있다(단심제). 한편 사법적 구제절차는 1966년 1월 1일부터 시행된 조세법원법(FGO)에 의해 연방과 각 주에 통일적인 조세재판권을 가진 조세법원과 그 상소심으로서 연방조세법원이 구제절차를 담당하고 있다(2심제).

아래에서는 독일의 조세구제제도를 행정적 구제제도와 사법적 구제제도로 나누어 살펴보기로 한다.

81) 조세기본법 제204조에서 규정하고 있는 구속적 확언이 조세분쟁이 발생하는 것을 사전에 방지하는 기능이 있지만, 사전구제제도와 성격이 다르다고 보아서 본절에서는 제외했다.

나. 행정적 구제제도⁸²⁾

1) 종결협의제도 등

독일의 경우 세무조사의 결과에 대해서는 종결협의를 열려야 하고, 종결협의에서는 특히 다툼이 있는 사실 및 조사에서 확정된 사항에 대한 법적 판단과 그 과세상의 효과를 논의해야 한다(조세기본법 제201조 제1항). 세무조사상 확정된 사항의 법적 판단에 대하여 납세자와 논의하도록 한 것은 납세자에게 특별한 법적 청문을 보장해 주는 효과를 가진다. 또한 이러한 논의를 통해서 도출된 합의에 의해서 세무조사의 종결이 가능하게 됨에 따라 일찍 법적 분쟁을 종료시킬 수 있게 된다⁸³⁾.

세무조사의 결과에 대해서는 문서에 의한 보고서를 작성하도록 하고, 이러한 조사보고서에는 과세를 위해 중요한 조사확정사항에 대한 사실적 및 법적 관점에서의 설명 및 과세표준과 세액의 변경을 기술하여야 한다(조세기본법 제202조 제1항). 과세관청은 납세의무자의 신청에 의하여 조사보고서를 납세의무자에게 송부하여야 하며 적절한 기간 내에 의견을 진술할 기회를 주어야 한다(조세기본법 제202조 제2항). 이와 같이 세무조사 결과에 대하여 조사보고서를 작성하고, 그 내용을 납세의무자에게 송부해서 의견을 진술할 기회를 주는 것은 납세자에게 법적 청문 기회를 보장하기 위함이다. 이러한 청문기회의 보장을 통해서 과세관청은 사전에 조세분쟁을 예방하는 효과를 가질 수 있다.

82) 이에 대한 자세한 것은 김유찬, 『주요국의 조세제도 - 독일편』, 한국조세연구원, 2004, p. 54 이하 참조.

83) 박종수, 『독일 조세법상의 사전분쟁 해결절차』, 한국조세연구포럼 제21차 학술발표대회 발표문, 한국조세연구포럼, 2005. 7. p. 67.

2) 이의신청

1996년 이전 행정적 구제절차는 이의신청(Einspruch)과 행정청원(Beschwerde)의 두 가지가 있었다. 양자는 불복의 대상과 재결기관을 달리하는 같은 심급의 구제절차였다. 그러나 구제제도가 이의신청과 행정청원으로 나뉘어 있음에 따라 절차만 복잡할 뿐 납세의 권리구제에는 별 도움이 되지 않았다는 점이 주요한 이유가 되어 행정청원절차는 1996년 1월 1일부터 폐지되었다. 현재는 이의신청의 한 가지 제도로 통합되어 있다. 이 제도는 1977년의 조세기본법 제7편 제347조 내지 제367조에서 규정하고 있다.

이의신청의 대상에 대해서는 조세기본법 제347조에서 규정하고 있다. 첫째, 수수료와 분담금은 이의신청의 대상이 아니다. 조세가 아니기 때문이다. 둘째, 영업세와 토지세가 연방법이나 주법에 의해 규정되지 않고 기초지방자치단체에 의해 관리되는 경우에는 조세기본법의 적용을 받지 않는다. 셋째, 하나의 고지서에 여러 개의 행정행위가 관련될 경우 각각의 행정행위에 대하여 그에 해당하는 이의신청이 허용된다. 이 경우 당사자는 개별적이지만 모든 행정행위에 대하여 이의를 제기할 수 있다. 넷째, 이의신청은 행정행위나 그 부작위로 인하여 곤란에 처한 자만이 할 수 있다. 또 세무당국의 재량권의 행사와 관련하여 재량권이 전혀 행사되지 않거나(재량권 불행사), 재량권을 한계를 벗어나도록 사용하거나(재량권 초과) 또는 재량권이 권한의 취지에 따라 행사되지 않는다면(재량권 남용) 이의신청이 가능하다.

이의신청은 과세처분의 통지를 받은 날부터 1개월 이내에만 가능한데, 불복기간이 비교적 단기간으로 제한되어 있다. 이 기간은 무조건적인데, 위법적 행정행위라도 1개월이 경과하면 유효한 것으로 간주되기 때문이다. 다만 조세기본법 제347조 1항 2호에 규정된 강제집행에 대한 이의신청의 경우에는 이와 같은 제한을 두지 않는다(조세기본법 제355조 2항). 이 기간 내에 이의신청이 제기된 사항에 대해서는 과세당

국의 행정행위를 한 부서가 이를 결정한다(조세기본법 제367조 제1항). 이때 해당부서에서는 문제를 처음부터 다시 검토할 의무가 있고(조세기본법 제367조 2항), 이의제기된 사항에 대하여 과세당국은 납세의무자에게 불리하게 행정행위를 변경할 수 있다. 다만 이와 같은 경우에는 납세자에게 불이익변경에 대한 개연성을 사전에 주지시켜 준 적이 있어야 하며, 납세자에게 이에 대하여 의견개진의 기회를 준 적이 있어야 한다(조세기본법 제367조 2항).

이의신청에 대한 심리·재결기관은 처분청(과세관청)이다. 처분청은 자기의 고유권한으로서 심리·결정한다. 심리·결정을 위해서 처분청 내에 전담부서인 권리구제담당부서(Rechtsbehelfestelle)를 두고 있다. 이처럼 처분청 내에 권리구제담당부서를 두어서 독립성 및 공정성이 보장되지 않는 듯 보이지만, 실제로는 정부조직규칙에 의하여 권리구제담당부서를 과세부서로부터 독립적으로 운영하고 있다.

독일 조세기본법은 이의신청에도 불구하고 과세당국이 행정행위를 중단하지 않고 계속적으로 수행할 수 있도록 하고 있다(집행부정지의 원칙). 그러나 과세당국이 행정행위를 자발적으로 중단할 수 있는 재량권도 함께 부여하고 있다(조세기본법 제361조 2항). 또한 행정행위의 적법성에 대하여 심각한 우려가 있는 경우에는 과세당국은 이에 대한 신청이 있는 경우 행정행위의 수행을 중지하여야 한다(조세기본법 제361조 2항). 이의신청에 대해서는 그 철회가 가능하도록 하고 있다(조세기본법 제362조).

다. 사법적 구제제도

위에서 살펴본 바대로 독일의 사법적 조세구제제도는 조세법원법에 관련 규정을 두고 있고, 조세법원이 조세소송을 관할하고 있다. 조세법원은 행정기관과는 엄연히 독립된 특별한 행정법원으로서, 제1심의 경우에는 각 주에 있는 조세법원이 관할권을 가지며 상소심은 연방조세

법원이 관할권을 가지고 있다. 그리고 조세소송의 경우에는 일반 행정 사건이 3심제를 취하고 있는 것과는 다르게 각 주의 조세법원이 고등 법원에 해당되는 2심제를 취하고 있음은 위에서 본 바와 같다(각 주 조세법원 → 연방조세법원). 이와 같이 조세소송의 경우 2심제를 취하고 있는 이유는 행정심판전치주의에 따라 행해지는 행정적 구제절차의 단계에서 대개의 사실관계가 정리되고 법원에서는 주로 법률관계만이 남게 되는 특성을 고려한 것이다.

주 조세법원은 참심제를 채택하여 종신법관과 함께 명예직인 임기 5년의 명예판사가 재판부를 구성해서 재판에 참여한다.

각 조세법원에는 취소소송, 의무이행소송, 기타 이행소송, 확인소송의 4가지 종류의 조세소송이 있으며, 사안의 심리(審理)에 있어서는 직권조사주의에 따르며, 이와 별도로 구술변론도 병행가능하며 경우에 따라서는 증거조사도 이루어진다. 또한 불이익변경금지의 원칙에 따라 소(訴)로 청구된 범위를 넘어서는 재판을 할 수 없도록 하고 있다.

5. 프랑스⁸⁴⁾

가. 개요

프랑스 조세쟁송제도(Jurisdiction Contentieuse)는 엄격한 불복전치주의를 채택하고 있다. 그 종류에는 행정심급으로 「이의신청(réclamation)」 및 「조세감면 신청청구제도(Jurisdiction Gracieuse)」가 있고⁸⁵⁾, 사법

84) 안창남(2004, pp. 72~82) 및 국세심판원 내부자료(2004)를 토대로 재구성하였음.

85) 'jurisdiction gracieuse'를 직역하면 「은혜스러운 쟁송」이 되지만, 이 내용을 보면 조세법 규정에 따라 합법적으로 부과된 조세채무에 대해 납세자가 이를 과세당국에 전액 또는 부분적인 감면을 요구하거나 과세당국이 납세자의 법률적·경제적인 형편을 감안하여 스스로 전액 또는 부분적인 감면을 하는 제도이므로, 본 보고서에서는 이를 보다 의역하

심급으로 조세와 관련된 「행정소송」이 있다. 사법심급의 구조는 제1심이 지방행정법원(Tribunal Administratif) 또는 민사합의부 재판소에서, 제2심이 행정고등법원과 고등법원(Cour d'Appel)에서, 제3심이 국사원 및 파기원에서 이루어진다.

납세자는 과세관청의 조세채무의 확정과 관련된 오류를 시정하거나 세법상 보장된 권리가 침해된 경우에는 먼저 과세관청에 이의신청을 제기하여야 하며, 과세관청은 이의신청을 받은 날로부터 6개월 이내에 결정을 하여야 한다. 과세관청의 결정에 이의가 있는 경우나 이의신청 제기 후 6개월이 경과한 후에는 해당 법원에 행정소송을 제기할 수 있다. 행정소송 담당 재판은 직접세 및 간접세의 경우에는 지방행정법원에, 등록세 등의 경우에는 민사합의부 재판소에 소를 제기할 수 있다.

조세감면 신청청구제도는 원칙적으로 직접세에 한하며, 납세자의 신청에 의해 조세채무나 과태료의 전부 또는 일부에 대해 감면을 할 수 있고, 과세관청도 납세자의 경제적, 재정적, 법률적인 사정을 감안하여 조세채무나 과태료의 전부 또는 일부의 감면을 요청할 수 있다.

프랑스 조세쟁송제도의 특징으로는 이의신청이 단심이라는 점⁸⁶⁾과 정당한 부과처분에 대해서도, 납세자의 형편을 고려하여 해당 조세의 전부 또는 일부의 감면을 요구하는 조세감면 신청청구제도를 들 수 있다.

나. 행정적 구제제도

프랑스의 행정적 구제제도에는 이의신청과 조세감면신청이 있다.

여 「조세감면신청 청구제도」라고 하기로 한다(안창남, 2004).

86) 이와 같은 단심제도는 우리나라 행정심판제도의 선택적인 단심제도가 과연 필요한지 또한 국세심판원이 조세심판원으로 개칭되어 국세와 지방세를 아우르는 심판원으로 변경되어야 하는지에 대한 타당성을 시사해 줄 수 있을 것이다(안창남, 2004).

1) 이의신청

납세자는 과세관청의 조세채무의 확정과 관련된 오류를 시정하거나 세법상 보장된 권리가 침해된 경우에는 과세관청의 과세처분에 대해 이의를 제기하고 이의 시정을 요구할 수 있다.

조세감면신청제도가 있어서 적법한 과세처분이라 할지라도 납세자의 형편을 감안하여 세액을 탕감하거나 또는 감면을 요구할 수 있다. 아울러 대심적(對審的) 경정절차를 통해서 납세자와 과세관청이 협의를 하고, 그래도 이견이 좁혀지지 않은 경우에는 「도 직접세 및 간접세 위원회」가 개입하는데, 납세자가 이 위원회의 제안을 거절할 경우에는 이의신청을 통해 그 시정을 요구할 수 있다.

반면 위원회의 결정이 법률적인 효과가 있는 경우에는 이의신청의 대상이 되는 것이 아니고 바로 행정소송의 대상이 된다.

이의신청은 조세가 부과된 장소를 관할하는 세무서에 제출하여야 한다. 그러나 등록세, 유증세, 자본등록세 등의 경우에는 관련 재화의 등록된 장소를 관할하는 세무서가 해당된다.

모든 조세는 관련 세액을 납부했거나, 납부통지서를 받은 경우에는 2번째 되는 해의 12월 31일까지 이의신청을 하여야 한다. 단, 직접세에 부수되어 부과되는 지방세는 관련세액을 납부했을 경우 납부한 날이 속하는 해의 다음해 12월 31일까지이다.

모든 이의신청 청구는 문서로 작성되어 제출되어야 한다.

불복청구를 받은 세무서는 불복청구를 받은 날로부터 6개월 이내에 결정해야 한다. 만일 정해진 기간 내에 과세관청으로부터 통지를 받지 못한다면 납세자는 해당 행정법원에 행정소송을 제기할 수 있다.

2) 조세감면 신청

조세감면신청제도는 적법한 절차에 의해 부과된 조세 중 전부 또는

일부의 감면을 납세자 또는 과세관청이 신청할 수 있는 제도이다.

조세감면 신청은 해당 조세에 대한 이의신청기간이 경과한 후에 가능하며, 과세가 이루어진 세무서에 신청을 하여야 한다.

대상 세목은 직접세에 해당되는 조세이다. 따라서 등록세, 토지세, 인지세 및 부가가치세 등은 청구대상 세목이 되지 아니한다.

납세자는 모든 조세의 가산세와 과태료에 대해 청구를 할 수 있다. 다만 직접세의 경우는 무재산 등의 사유로 「국고국」에 관련 세금을 납부할 수 없을 경우에 관련 조세채권의 면세 또는 경감을 요구할 수 있다. 이 경우 납세자의 범위에는 제2차 납세자를 포함한다.

과세관청은 직접세에 대해서 청구할 수 있다. 즉 과세처분의 실익이 없는 경우로서 납세자의 사망이나 지불능력이 없는 경우와 이미 고지된 세액의 징수유예나 고지된 세액의 일부 또는 전부의 경감 등이다. 직접세의 경우, 납세자는 개인의 어려움 등을 이유로 해당 조세의 경감 또는 탕감 요구를 할 수 있다. 이러한 경우 납세자는 세금을 납부하기가 어려운 이유를 스스로 입증하여야 한다.

위와 같은 청구에 대해 과세권자는 상호합의(transaction), 경감(remise) 또는 완화(moderation)의 결정을 한다.

가) 상호합의의 경우

상호합의는 신고불성실 가산세 또는 무신고 가산세, 고의 누락 신고분에 대한 가산세, 법의 남용(abus de droit) 또는 탈세에 대한 가산세, 과세액의 평가액 누락에 대한 가산세 등이 이에 해당된다.

반면, 미납 또는 지연납부에 대한 가산금은 상호합의 대상에서 제외된다. 한편 확정된 과태료도 상호합의 대상에서 제외되지만, 확정되지 아니한 과태료는 상호합의 대상이 된다.

나) 경감 또는 완화 방법

경감 또는 완화의 대상은 직접세만 해당된다. 이 신청은 납세자의 재정 형편 등으로 인해 조세채무를 이행하지 못할 경우에 청구할 수 있다.

3) 사법적 구제제도

프랑스 법원은 민사합의부 재판소와 행정법원으로 구분된다. 민사 합의부 재판소는 민·형사 사건을 담당하고 행정법원은 행정소송을 담당한다. 민사합의부 재판소의 최상급 법원으로는 파기원⁸⁷⁾이 있고 행정법원의 최상급 법원에는 국사원⁸⁸⁾이 있다.

민사합의부 재판소와 행정법원은 모두 조세 관련 소송을 다룬다. 즉 지방행정법원은 제1심 담당 법원으로서 원칙적으로 직접세·부가가치세 및 이와 유사한 조세소송을 다룬다. 반면 민사합의부 재판소는 등록세·인지세·토지세 등과 조세범 처벌과 관련된 사항을 담당한다.

지방행정법원에 제기하는 행정소송은 납세자뿐만 아니라 과세관청도 제기할 수 있다. 납세자는 이의신청에 대한 과세관청의 결정에 불복하거나 또는 이의신청을 제기한 이후 6개월 이내에 과세관청의 결정이 없을 경우에는 행정소송을 제기할 수 있다.

과세관청이 행정소송을 제기하는 것은 과세관청이 6개월 이내에 결정을 내려야 함에도 결정을 내리지 못하여서 납세자가 행정소송의 제기를 못할 우려가 있는 경우이다. 이 제도는 과세관청의 지연 결정으로 인해 납세자가 선의의 피해를 입는 것을 방지하기 위한 것으로서,

87) 대법원(Cour de Cassation), 최고재판소, 항소심에 대한 최종법률심, 판사 16명의 합의제.

88) 국사원(Conseil d'Etat), 프랑스 고유의 행정법률기구로서 18세기 왕의 행정자문 및 각 행정부서 간의 법률적 조정기구로 출현. 이 기구는 총리의 자문 및 행정법률상의 최고판결기구로서의 위상을 가지며, 사법부와는 완전독립되어 행정적 법률제정 및 중재역할을 한다.

프랑스 조세행정제도가 기본적으로 납세자의 권리를 지켜주는 데 목적이 있음을 보여주는 사례 중의 하나라고 여겨진다.

납세자는 이의신청에 대한 결정을 받은 날로부터 2개월 이내에 행정소송을 제기하여야 한다. 만일 이의신청을 담당하는 세무관서에서 6개월 이내에 결정을 하지 아니하였을 경우, 행정소송 불복청구기간은 그 날로부터 시작된다.

만일 지방행정법원의 판결에 불복하는 경우에는 통지를 받은 날로부터 2개월 이내에 납세자는 고등행정법원에 상소하고, 고등법원에서도 불복하는 경우에는 납세자는 판결문을 받은 후 2개월 이내에 국사원에 상고하여야 한다.

민사합의부 재판소에 제기한 소송은 다른 행정소송과는 달리, 납세자와 과세관청을 기속하는 별도의 특별한 규정에 따른다. 이 규정의 특징은 소송이 간단하다는 점과 행정소송비용이 저렴하다는 점을 들 수 있다. 이 소송절차는 서면주의와 당사자 심문주의를 채택하고 있다.

6. 주요국의 시사점

●조세불복제도의 공통적 흐름

각국 조세불복제도의 공통적 흐름은 납세자권리의 철저한 구제를 도모하고 있다는 것이다. 영국은 1993년에 과세청으로부터 독립된 심사인제도를 신설해서 제3자적 입장에서 조세불복청구를 처리하고 있고, 프랑스는 조세감면 신청청구제도를 통해서 납세자의 경제적 및 법률적 사정을 감안하여 조세채무나 과태료의 전부 또는 일부의 감면을 요청할 수 있도록 하는 등 전반적으로 납세자 권리의 철저한 구제를 도모하고 있다. 또한 스웨덴에서 시작된 옴부즈만제도가 1980년대 후반의 미국, 프랑스 등 각국의 개혁입법에 의해 점차 보편화되는 등 납세자의 불복절차의 민주화를 통해 납세자의 편익을 도모한다는 차원에서도 조세불복제도가 개선되고 있는 추세이다. 미국의

경우 납세자보호관을 2000년에 신설해서 납세자의 납세문제 해결을 도모하고 있다.

● 행정불복전치주의의 채택

조세분쟁은 대량·반복적으로 발생하므로 신속한 처리가 요구된다는 점, 고도의 전문성에 입각한 해결을 요하는 기술적 분쟁이라는 점 등을 이유로 대부분의 나라들이 원칙적으로 행정불복전치주의를 채택하고 있다. 행정불복전치주의는 대륙법계 국가들의 전통으로 독일, 프랑스 및 일본 등이 엄격한 불복전치주의를 취하고 있으며, 영국은 조세쟁송에 관해서 엄격한 행정불복전치주의를 취하고 있고, 미국은 조세사건에 대해서 행정불복과 소송제기를 선택적으로 허용하고 있다.

조사대상 국가들은 우리나라와 같은 과세전적부심사제도와 동일하지는 않지만 조세불복 이전에 나름대로 구제를 받는 절차를 갖고 있다. 일본의 경우는 理由附記制度를 두어 납세의무자의 조세불복을 사전에 어느 정도 여과하고 있다. 미국에서는 납세자가 조사결과 및 경정세액에 불복하는 경우에는 불복절차에 들어가기 전에 조세소송의 임의적인 단계로서 세무조사관과 협의절차에 의해 구제받을 수 있다. 동 절차는 폭 넓게 활용되고 있는 것으로 알려져 있다. 영국의 경우에도 처분청의 처분에 대하여 이의가 있는 경우, 청구인은 비록 임의적 절차이기는 하지만 처분청(고충담당자)에 이의를 제기할 수 있고, 청구인과 처분청은 협의를 통하여 문제 해결을 시도하는 절차가 있다. 독일에서는 종결협의제도 및 조사보고서에 대한 의견제출제도 등이 사전적 구제기능을 담당하고 있다.

이처럼 미국과 영국은 처분청의 처분에 대하여 이의가 있는 경우에는 비록 임의적 절차이기는 하지만 위와 같은 협의절차를 통하여 권리를 구제받을 수 있고, 독일도 사전적 구제기능을 담당하는 제도를 두고 있다. 동 제도는 비록 사전구제절차는 아니지만 폭 넓게 활용됨으로써 시간 절약과 경제적 비용의 절감 효과가 있으므로, 우리나라의

과세전적부심사의 개선시에 시사하는 바가 있다고 판단된다.

한편 영국의 경우 청구인과 처분청 사이에 협의가 이루어지지 아니하는 경우에는 과세청으로부터 독립성을 확보하고 있는 심사인에게 불복청구를 할 수 있다. 심사인은 처분청의 재량권 행사의 적정성, 절차의 정당성 등을 평가하고 조정 및 권고안 제시를 통하여 문제의 해결을 도모한다. 따라서 일종의 구조공단과 같은 기능을 수행하고 있다고 할 수 있는데, 동 제도도 우리나라의 과세전적부심사의 개선시에 시사하는 바가 있다고 판단된다.

● 행정심의 심급

행정불복전치주의를 취할 경우 행정심의 심급을 몇 단계로 하고, 그리고 어떠한 위치에 둘 것인지는 핵심적인 정책 고려 사항이다. 주요 국가의 유형을 보면, 행정심을 1단계로 구성하는 국가 및 2단계로 구성하는 국가가 있다. 프랑스와 독일은 과세청 혹은 감독청에 1단계의 불복절차만을 두고 있다. 미국은 국세청에 1단계의 심사국(Appeal Office)을 두고 있으나, 그 전 단계로서 조사관과 협의할 수 있는 기회가 있으므로 엄격히 보면 단심제라 하기 어렵다. 일본은 과세청과 국세청에 이의신청과 심사청구라는 2단계의 심급을 두고 있다. 영국은 이의신청, 심사청구라는 임의적 절차는 별론으로 하고, 일반위원회·특별위원회를 사실문제와 법률문제에 따라 그 기능을 분담시키고 있다. 이처럼 행정심의 심급을 비교적 단순하게 유지하고 있음을 볼 수 있는데, 이와 같은 단순한 절차는 우리나라 행정심판제도의 선택적인 단심제도가 과연 필요한지에 대한 타당성을 시사해 준다고 판단된다⁸⁹⁾.

특히 동일한 기능을 가지는 제도가 양립함에 따라 납세자에게 혼란을 초래할 수 있고, 동일하거나 유사한 사항에 대해서 상이한 결정이

89) 안창남(2004), p. 74.

내려진다면 행정의 신뢰를 해칠 가능성도 있다는 점을 고려하면 재고가 필요하다고 생각된다. 또한 행정심의 심급을 단순하게 유지하기 위해서 이의신청제도와 감사원에 대한 심사청구제도를 계속 유지해야 할지도 재고해야 한다고 판단된다.

●행정심의 접근 편의성

영국의 일반위원회는 지역별로 존재하고 있고, 일본의 국세불복심판소도 전국에 산재하고 있어서 납세자가 쉽게 접근할 수 있다는 특징이 있다. 따라서 현행 우리나라의 조세구제제도의 개편시에 납세자의 접근 편의성을 증진시켜야 한다는 면에서 시사하는 바가 있다.

●행정심판기구의 독립성

대부분의 나라에서 이의신청에 대한 재결기구가 과세청에 설치되어 있다. 즉 기구면에서는 과세청으로부터 독립되어 있지 못하다(미국, 일본, 독일, 프랑스 등). 그러나 독일은 과세청 내에 있지만, 정부조직규칙에 의해 이의신청에 대한 재결부서를 과세부서로부터 독립적으로 운영하고 있다. 프랑스에서는 쟁송물의 가액에 따라 단계적으로 재결기관에 재량권을 부여함으로써 재결기구의 독립성을 보장하고 있다. 영국에서는 과세청으로부터 완전히 독립된 위원회제도로 운영함으로써 독립성을 부여하고 있다. 이처럼 행정심판기구의 독립성이 확보되어 있다는 점 등은 우리나라 제도개편에 시사하는 바가 많다.

●재결기구의 구성

조세사건은 대부분 복잡한 사실관계를 안고 있고, 대부분 복잡한 경제거래에서 유발되므로 경제에 관한 전문성이 요구된다. 한편 어떤 측면에서는 납세자의 안목에서 사건을 심리할 필요도 있다. 독일 재결기구의 구성을 보면, 행정심에서는 별다른 고려를 하고 있지 않지만, 조세소송에서는 법원 소재지의 일반주민을 명예판사라 하여 재판에 참

여시키고 있다. 영국의 일반위원회는 전원 그 지역의 민간인들로 구성하고, 특별위원회는 전문성을 고려하여 변호사와 내국세공무원으로 위원을 구성하고 있다. 프랑스는 원칙적으로 일반세무공무원으로 재결기구를 구성하지만, 사건의 종류에 따라서는 위원회(과세청 고위직원과 민간인들로 구성)의 재결을 거치게 하고 있다. 미국은 심리기구에 민간인을 참여시키는 일이 없고, 전부 법률전문가 또는 회계전문가로 충원하고 있다.

● 조세전문법원

조세사건은 대체로 민사분쟁에 비해 고도의 전문성이 있어서 조세 사건을 전담하는 특수법원으로 조세전문법원을 두고 있는 예가 많다. 대륙법계의 국가는 대체로 행정사건을 전담하는 행정법원을 두고 있으며, 조세사건을 일반행정사건과 구별하지 않고 행정법원의 관할로 하고 있다(프랑스). 독일은 민사소송과 구별하여 행정법원을 두고 있으면서도 일반행정사건에 대한 조세소송의 특성을 감안하여 별도의 조세법원(조세법원 및 연방조세법원)을 두고 있다. 영국은 전통적으로 행정법원을 인정하지 않고 있으며, 조세사건도 일반법원의 관할하에 두고 있다. 일본도 조세사건을 일반법원의 관할하에 두고 있다. 미국은 행정법원을 두고 있지 않지만 조세사건만은 그 전문성을 인정하여 조세법원을 별도로 두고 있다. 단 미국은 조세법원에 배타적인 관할을 인정하는 것이 아니고, 납세자로 하여금 일반법원과 조세법원을 선택할 수 있게 하고 있다. 미국은 조세소송의 임의적인 단계로서의 협의 절차 및 조세소송을 제기할 법원의 선택권이 폭넓게 주어진다든 점 등은 우리나라 제도 개편에 많은 시사점을 준다.

● 항소심제도

항소심제도를 보면, 일본과 영국(스코틀랜드 및 웨일스 제외)은 지방법원, 고등법원, 대법원이라는 3개 심급을 두고 있다(영국의 경우는

명칭이 다소 다름). 미국은 조세법원(지방법원, 연방청구법원), 연방항소법원, 연방최고법원이라는 3개 심급을 두고 있다. 프랑스는 지방행정법원(민사합의부 재판소), 행정고등법원(고등법원), 국사원(과기원)이라는 3개 심급을 두고 있다. 독일은 조세법원, 연방조세법원이라는 2개 심급을 두고 있다.

●프랑스 조세쟁송제도의 특징

정당한 부과처분에 대해서도 납세자의 형편을 고려하여 해당 조세의 전부 또는 일부의 감면을 요구하는 조세감면 신청청구제도를 프랑스 조세쟁송제도의 특징이라고 할 수 있는데, 동 제도도 우리나라 제도 개편에 시사하는 바가 많다. 또한 프랑스에서는 조세일반총국에서 국세와 지방세를 모두 부과징수하고 국세와 지방세의 조세불복도 동 기관에서 심사하고 있어서, 국세심판원이 조세심판원으로 개칭되어 국세와 지방세를 아우르는 심판원으로 변경되어야 하는지에 대한 타당성을 시사해주고 있다.

VI. 조세구제제도의 개선방안

1. 기존의 논의

조세구제제도에 대해서는 여러 연구성과가 존재한다. 김완석(1989)의 『조세심판에 관한 연구』에서는 조세구제제도 전반에 대하여 논하고 있다. 이철송(1994)의 『국세통칙법의 개정방향에 관한 연구』에서는 국세기본법과 국세징수법 개정의 한 내용으로 조세구제제도에 대해 살펴보고 있다. 최명근(1999)의 『조세구제제도의 개선과 국세심판업무의 효율화 방안』은 국세심판업무의 효율화 측면에서 조세구제제도의 개선을 논하고 있다. 안숙찬(2003)의 『조세불복제도의 개선에 관한 연구』는 우리나라 조세불복제도의 운용현황 및 외국의 조세불복제도를 통해서 우리나라 조세불복제도를 평가하고 개선방안을 제시하고 있다. 서희열(2004)의 『실태분석을 통한 국세심판제도의 효율적 개선방안』은 국세심판청구에 대한 재결 실태와 업무량 분석 및 국제비교를 통하여 국세심판제도의 효율적인 개선방안을 제시하고 있다. 박훈·정지선(2005)의 『현행 지방세 구제제도의 문제점과 개선방안』은 입법례를 중심으로 지방세 구제제도의 문제점과 개선방안을 제시하고 있다.

최근의 연구성과인 김영조·이재교·김재광의 『주요선진국의 조세불복연구』(2005)에서는 행정불복절차의 단순화, 심사청구와 심판청구의 통합방안으로 재결기관을 과세관청에 설치하는 방안 제시, 조세법원 설치의 장기적인 검토 등에 대해 논하고 있다. 이전오·안창남·박종수·나성길(2005)의 『조세분쟁의 사전·사후 조정제도의 도입방안에 관한 연구』에서는 조정제도를 각 조세불복절차에서 도입하는 구체

적인 방안을 제시하고 있다.

2. 구체적인 개선방안

구체적인 개선방안을 논하기에 앞서 기본적인 개선의 방안은 다음과 같다.

- 경제적인 소송, 신속한 결정 및 철저한 권리구제의 구현
- 현행 사전구제제도 및 사후구제제도 간의 바람직한 관계 및 역할 분담 설정

이러한 관점에서 주요한 구제제도의 개선방안을 살펴본다.

가. 과세전적부심사청구의 활성화

1) 과세전적부심사청구의 활성화가 필요한 이유

과세전적부심사청구는 과세처분이 있기 전에 납세의무자의 부당 또는 위법한 권리침해가 있는지를 미리 과세관청이 검토하는 것이다. 과세처분이 있게 되면 나중에 권리침해를 구제받겠다고 하여도 쟁송비용을 비롯한 각종 금전적 피해를 모두 보상받겠다는 보장이 없다. 권리침해의 사안이 아닌 경우로 판정이 나는 경우에는 그마저도 보상을 못 받게 된다. 이러한 과세처분 이전의 권리구제의 문제점을 일부 해결할 수 있다는 점에 과세전적부심사청구의 장점이 있다. 과세전적부심사청구를 활성화하면 납세자의 입장에서는 소송비용을 절약할 수 있는 것이다.

과세전적부심사청구의 장점은 납세의무자의 측면에만 있는 것이 아니다. 과세관청의 입장에서는 무용한 과세처분을 피할 수 있다. 또한 처분청이 당해 사건을 심리하면서 과세의 문제점을 파악하고 이를 과

세실무에 반영함으로써 과세의 질을 높일 수 있다. 당해 사건의 사실 관계를 가장 정확히 파악하고 있는 것은 당해 처분청이므로 과세전적부심사를 통하여 구체적으로 가장 타당성 있는 결론을 낼 수 있을 것이기 때문이다.

그런데 과세전적부심의 운영 측면에 있어 국세, 지방세, 관세의 경우 안정성이 미흡하다고 판단된다. 국세의 경우는 과세전적부심제도가 인 용률에 있어서는 1996년의 69.61%에서 지속적으로 낮아져서 2003년에는 35.65%에 이른 점을 볼 때 기복이 있다고 보기는 어렵지만, 2000년 1월 1일 법제화되기 전이나 법제화된 후 그 이용건수에 있어 상당히 큰 폭의 기복이 나타난다. 지방세의 경우 1997년부터 2003년까지 7년 동안의 평균인용률은 18.9%에 달하지만, 14~25% 사이에서 움직여 상당한 기복을 보이고 있다. 관세의 경우는 인용률이 2000년의 36%에서 2001년에는 15.8%로 급격하게 감소했다가 서서히 증가하는 추세이다.

또한 납세자의 권리보호 측면에 있어서도 국세, 지방세 및 관세 모두 인용률에 있어 다른 권리구제보다 더 높지 않음을 보여주고 있다. 국세의 경우 1996년 이후 지속적으로 낮아지고 있고, 2003년에는 35.7%의 인용률로 심판청구의 40.2%보다 낮아지고 있다. 지방세의 경우 2001년 이후 인용률이 25%에서 계속 하락하여 2003년에는 14.6%로 하락하여 심사청구의 28.3%보다 낮다. 관세의 경우 2000년의 36%에서 2001년에는 15.8%로 급격하게 감소했다가 서서히 증가하고는 있지만, 2003년도의 경우를 보면 과세전적부심의 경우는 24.9%인 데 반해 심사청구의 경우 47.8%인 것을 보면 권리보호 측면이 그리 높지 않음을 알 수 있다.

2) 과세전적부심사청구제도의 구체적인 활성화 방안

과세전적부심사청구제도가 활성화의 필요가 있음에도 실제로는 운영의 안정성 측면과 납세자의 권리보호 측면에서 큰 역할을 못하고 있

다. 이러한 상황에서 과세전적부심사청구제도를 납세의무자가 보다 손쉬운 권리구제방법으로 사용하도록 하기 위해서는 청구대상, 청구적격자, 청구절차 및 심사방법, 과세전적부심사위원회의 구성, 결과통지 등의 세부적인 측면에서 현행 제도의 개선방안을 모색해 볼 수 있다.

가) 청구대상의 확대방안

청구대상의 경우 그 확대를 생각해 볼 수 있다. 활성화라면 이용이 많이 되는 것이겠고, 이용이 많이 되도록 하려면 가장 쉽게 생각해 볼 수 있는 것이 청구대상의 확대일 것이다. 한편 청구대상의 확대에 따라 권리구제를 받기에 적당하지 않은 경우까지 청구가 되는 경우에는 행정력의 집중이 떨어질 수 있는 문제가 있다는 점에서 무조건 그 범위를 확대할 것도 아니다. 과세전적부심이 1996년 4월부터 국세청훈령으로 시행될 당시에는 청구대상에 거의 제한이 없었으나, 1999년 8월 31 일 국세기본법(법률 제5993호)이 개정될 때 법령화되면서 청구대상이 축소되었다. 그 이유로 고지결정 모두를 적부심사대상으로 하기에는 그 당시 행정력이 감당할 수 있는 능력의 한계가 있었고, 필요 이상으로 행정력을 낭비하는 결과를 초래할 수 있었기 때문이었다⁹⁰⁾.

청구대상의 범위를 어느 정도로 할 것인지에 대한 전제로 먼저 국세, 지방세 및 관세의 경우 현행 과세전적부심사의 청구대상을 살펴본다.

90) 국회 재정경제위원회, 『국세기본법중 개정법률안 심사보고서』, 1999. 8, p. 8.

<표 VI-1> 과세전적부심사의 청구대상

세목 포함여부	국세	지방세	관세
청구대상 포함	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세무서장 또는 지방국세청장에 게 청구(국기법 81조의10 1항) - 세무조사결과에 대한 서면통 지(동항 1호) - 지방국세청장 또는 국세청장 의 업무감사결과(현지 시정 조치 포함)에 따라 행하는 세무서장 또는 지방국세청 장의 과세예고통지(동법시 행령 63조의8 2항 1호) - 실지조사에서 확인된 당해 납세자 외의 자에 대한 과 세자료 및 현지확인조사에 따른 세무서장 또는 지방국 세청장의 과세예고통지(동 법시행령 63조의8 2항 2호) - 과세자료(무납부 당연경정고 지 등 제외)중 예상 총 고지 세액이 500만원 이상인 과세 예고통지(과세전적부심사사 무처리규정 7조 1항 4호) ○ 국세청장에게 청구(국기법 81 조의10 1항 단서, 동법시행령 63조의8 1항) - 법령과 관련한 국세청장의 유권해석의 변경 또는 새로 운 해석의 필요(동항 1호) - 훈령·예규·고시 등과 관련 한 새로운 해석의 필요(동 항 2호) - 국세청장의 업무감사결과(현 지 시정조치 제외)에 따라 행하는 세무서장 또는 지방 국세청장의 과세예고통지 (동항 3호) - 청구금액이 10억원 이상 (동항 4호) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세무조사결과에 대한 서면통지 (지방세법 70조 1항 1호) ○ 과세예고통지(지 방세법 70조 1항 2호) ○ 비과세 또는 감면 의 신청을 반려하 는 통지(동법시행 규칙 36조의2) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세관장에게 청구(관세법 118 조 1항 본문) - 세액부족 금액 징수전 서면 통지(신고납부한 세액, 납세 신고한 세액 또는 경정청구 한 세액을 심사한 결과 과 부족이 있는 것을 안 때, 과 세표준, 세율, 관세의 감면 등에 관한 규정의 적용착오 기타 사유로 이미 징수한 금액에 부족이 있는 것을 안 때) ○ 관세청장에게 청구(관세법 118조 2항 단서, 동법시행령 143조) - 관세청장의 훈령·예규·고 시 등과 관련하여 새로운 해석이 필요한 경우(1호) - 관세청장의 업무감사결과 또 는 업무지시에 따라 세액을 경정하거나 부족한 세액을 징수하는 경우(2호) - 관세평가분류원의 품목분류 및 유권해석에 따라 수출입 물품에 적용할 세율이나 물 품분류의 세번이 변경되어 세액을 경정하거나 부족한 세액을 징수하는 경우(3호) - 동일 납세의무자가 동일한 시안에 대하여 과세전적부 심사를 청구하고자 하는 세 관장이 2 이상인 경우(4호)

<표 VI-1>의 계속

세목 포함여부	국세	지방세	관세
청구대상 포함	<ul style="list-style-type: none"> ○납기전 징수의 사유(국기법 81조의10 2항 1호) ○수시부과의 사유 (국기법 81조의10 2항 1호) ○조세법칙사건의 조사 (국기법 81조의10 2항 2호) ○세무조사결과통지를 하는 날 부터 국세부과 제척기간의 만료일까지 3월 이하(국기법 81조의10 2항 3호) ○상대국의 상호합의절차 개시 요청(국기법 81조의10 2항 4호, 동법시행령 63조의8 3항) ○과세예고통지세액이 500만원 이상인 경우라도 무납부 당 연경정고지 등의 경우(과세 전적부심사사무처리규정 7조 1항 4호) ○단순과세자료 중 과세예고통지세액이 500만원 미만인 경우(과세 전적부심사사무처리 규정 7조 1항 4호 반대해석) 		<ul style="list-style-type: none"> ○통지하고자 하는 날부터 3월 이내에 관세부과의 제척기간이 만료되는 경우(관세법 118조 1항 1호) ○납세의무자가 확정가격의 신고를 한 경우(동항 2호) ○수입신고수리 전에 세액심사를 하는 경우로서 그 결과에 따라 부족세액을 징수하는 경우(동항 3호) ○감면된 관세를 징수하는 경우(동항 4호) ○관세포탈죄로 고발되어 포탈세액을 징수하는 경우(동항 5호) ○기타 관세의 징수가 곤란하게 되는 등 사전통지가 부적당한 경우로서 대통령령이 정하는 경우(동항 6호) -납부세액의 계산착오 등 명백한 오류에 의하여 부족하게 된 세액을 징수하는 경우(동법시행령 142조 1호) -감사원의 시정요구에 따라 징수하는 경우(동조 2호) -납세의무자가 부도·휴업·폐업 또는 파산한 경우(동조 3호) -관세품목분류위원회의 의결에 따라 결정한 품목분류에 의하여 수출입물품에 적용할 세율이나 품목분류의 세번이 변경되어 부족한 세액을 징수하는 경우(동조 4호)

국세의 경우 2005년 9월 1일 국세청 과세전적부심사사무처리규정의 개정⁹¹⁾으로 납세자에게 귀책사유가 없는 매출·매입세금계산서, 종합

91) 원문은 <http://www.nts.go.kr>에서 확인 가능[2005. 12. 5 방문].

소득합산표 등의 입력오류 등의 전산불부합자료 등 예상고지세액이 500만원 이상인 단순 과세자료에 대한 과세예고통지까지도 확대하였다(동 규정 제7조 1항 4호). 종전에는 세무조사(과생자료 포함) 결과에 따른 과세예고통지, 감사원 또는 상급기관 감사결과에 따른 과세예고통지로 제한되어 있었다. 다만 납세자가 신고의무는 이행했지만 관련세금을 내지 않은 경우 국세청의 무납부 당연경정고지 등 납세자 귀책사유에 따른 과세예고통지에 대해서는 과세전적부심사를 청구할 수 없다. 단순과세자료 중 과세예고통지세액이 500만원 미만인 경우에도 과세전적부심사를 청구할 수 없다.

지방세의 경우에는 비과세 또는 감면의 신청을 반려하는 통지가 과세전적부심의 청구대상에 들어간 것이 특징이다. 그리고 지방세법 제70조 제1항 2호에서는 “과세예고통지”라고만 되어 있어 국세기본법상 “대통령령이 정하는 과세예고통지”에 비교하였을 때 어떠한 경우에 과세예고통지를 하는지가 불분명하다.

관세의 경우에는 신고납부한 세액, 납세신고한 세액 또는 경정청구한 세액을 심사한 결과 과부족이 있는 것을 안 때, 과세표준, 세율, 관세의 감면 등에 관한 규정의 적용착오 기타 사유로 이미 징수한 금액에 부족이 있는 것을 안 때 그 세액부족 금액을 징수하기 전에 서면통지를 하도록 하면서 이러한 경우에 과세전적부심으로 구제받는 장치를 두고 있다. 세무조사에 따른 결과통지일 것을 요구하고 있지는 않다.

청구대상의 규율방식에 있어서 지방세·관세와 비교하였을 때 국세는 국세기본법, 동법 시행령뿐만 아니라 과세전적부심사사무처리규정에 세밀히 규정하고 있고 과세전적부심사사무처리규정을 보아야 청구대상 여부에 대한 기준을 명확히 알 수 있다는 점에서 법령 차원에서의 청구대상을 명확히 하는 것이 필요하다. 과세처분이 있기 전 어떠한 통지라는 계기가 있었을 단계에서부터 납세의무자가 권리구제를 받기 위한 조치를 취할 수 있도록 하는 것이 과세전적부심이라고 한다면 국세, 지방세, 관세에서 통일적이면서 법령만으로도 대상 여부

를 명확하게 알 수 있도록 할 필요가 있다.

현행 국세의 경우 납세의무자의 귀책사유가 있는지 여부, 예상고지세액이 얼마인지 여부에 따라 과세전적부심 이용을 결정하고 있는데, 과세관청의 집중적인 관리나 불필요한 청구를 미연에 방지한다는 점에서는 타당성을 갖는다. 그러나 이러한 제한으로 얻는 것보다는 납세의무자가 과세처분 이전에 권리구제를 받기 위한 구제제도를 제한받는다는 것이 더 큰 문제로 지적될 수 있다. 불필요한 청구와 같은 것은 국세기본법 제81조의10 제2항의 것으로도 충분한 것으로 판단된다.

미국의 연방세 구제제도에서는 우리나라와 같은 과세전적부심은 없지만 협의절차를 통해 사전구제로서의 역할을 하고 있다. 납세자가 조사결과 및 경정세액에 불복하는 경우에는 세무조사관과 협의하도록 되어 있다. 협의대상의 제한에 대해 따로 규정을 두고 있지는 않다. 일본의 경우를 보면 과세전적부심사와 같은 사전적 구제절차는 없지만, 이유부기제도가 하여 청색신고자인 납세의무자에 대해 이를 경정하는 경우 그 이유를 부기(附記)하여 납세의무자에게 그 처분의 사실판단, 근거법규 등을 서면으로 통지하여 주는 제도를 두고 있다. 이유부기제도의 이용이 청색신고자에 한한다는 점에서 제도 이용에 제한을 하고 있다. 납세신고에 있어 신뢰를 쌓은 자에 대해 혜택을 주는 것이다.

이러한 미국, 일본의 경우 우리나라와 같은 과세전적부심사제도를 채택하고 있지 않아 청구대상의 범위와 구율방식에 직접적으로 도움을 주지는 않는다. 다만 일본의 이유부기제도의 경우 행정부담이 되는 제도의 이용을 납세신고에 신뢰를 쌓은 자만을 대상으로 한다는 점에서 납세자에게 귀책사유가 있는 무납부 당연경정고지는 과세전적부심을 허용하지 않는 국세의 현행 제도운영이 가능함을 간접적으로 시사 받을 수 있다.

결국 과세전적부심사 청구대상과 관련해서 서면통지, 과세예고통지의 경우 원칙적으로 제한 없이 넓게 허용하고, 납세의무자의 귀책사유가 있는지 여부, 예상고지세액이 얼마인지 여부에 따라 과세전적부심

이용을 제한하는 것은 타당하지 않다. 제한이 타당하다고 하더라도 과세전적부심사사무처리규정에서 청구제외대상을 상위법령에서 규정한 것 이외의 것을 규율하는 방식 자체도 옳지 않다.

그러나 서면통지, 과세예고통지하는 모든 경우에 다 허용하는 것을 주장하는 것은 아니다. 현행 국세기본법 제81의2 제2항에서와 같이 납기전징수사유, 수시부과사유, 조세범칙사건 조사 등의 경우에는 허용하지 않는 것이 타당하다.

이러한 과세전적부심사의 청구대상과 청구제외대상에 대한 논의는 국세뿐만 아니라 지방세와 관세의 경우도 적용되어야 한다. 따라서 지방세법, 관세법에서도 국세기본법과 통일되게 법령에 과세전적부심사에 관한 청구대상과 청구제외대상에 대해 규율하는 것이 필요하다.

나) 청구기간의 연장방안

다음으로 청구기간의 연장을 생각해 볼 수 있다. 사후적 권리구제제도인 이의신청이나 심사청구의 경우에는 90일로 되어 있는 데 비하여 과세전적부심사청구의 기간이 20일(국세⁹²⁾, 관세), 30일(지방세)로 너무 단기이므로 권리구제의 기능을 충분히 수행하지 못한다고 볼 수 있다.

92) 국세의 경우 2005년 12월 현재 20일에서 30일로 연장하는 국세기본법 개정안이 국회에 상정되어 있다.

<표 VI-2> 과세전적부심사의 청구기간 및 심사기간

세목 기간구분	국세	지방세	관세
청구기간	통지를 받은 날부터 20일 이내(국기법 81조의10 1항)	통지를 받은 날부터 30일 이내(지방세법시행규칙 36조의3 1항)	통지를 받은 날부터 20일 이내(관세법 118조 2항)
심사기간	청구를 받은 날부터 30일 이내(국기법 81조의10 3항)	접수한 날부터 30일 이내(위원회의 결정이 있는 경우에는 30일의 범위 내에서 1회에 한하여 연장할 수 있다)	청구를 받은 날부터 30일 이내(관세법 118조 3항)

짧은 청구기간은 신속한 권리구제에 유용하기는 하지만 납세자가 자력 또는 세무대리인의 조력을 받아 자신의 권리와 이익을 보호할 수 있는 증거자료를 수집하고 관련법 조항을 충분히 검토하기에는 다소 부족한 기간이다⁹³⁾. 국세, 관세, 지방세의 통일을 기한다는 측면에서도 국세, 관세의 청구기간을 늘릴 필요가 있다. 그리고 충분한 시간 확보라는 측면에서 과세전적부심사청구기간을 연장하는 것이 바람직하고, 그 기간은 불복에서 이용되는 30일⁹⁴⁾, 60일, 90일 중 중간단계인 60일 정도가 타당한 것으로 생각된다. 지나친 장기간의 청구기간 인정은 통지 이후 과세처분이 있고 과세처분에 대한 불복과 중복될 여지가 있기 때문에 바람직하지 않은 측면도 있기 때문이다.

다) 과세전적부심사위원회 구성의 개선방안

다음으로는 과세전적부심사위원회의 구성을 개선하는 방안이다. 먼

93) 안숙찬, 『사회과학연구』 제9권, 덕성여자대학교 사회과학연구소, 2003, p. 84.

94) 국세의 경우 20일에서 30일로 연장하는 것에 찬성하는 견해로는 이한규, 『국세기본법 일부개정법률안(정부제출) 검토보고』, 2005. 11, pp. 10~11 참조.

저 과세전적부심사위원회의 기능을 강화한다는 측면에서 의결기관으로 하는 것을 고려해 볼 수 있다.

다음으로 외부위원의 수를 공무원인 내부위원의 수보다 늘릴 필요가 있다. 현재의 과세전적부심사위원회의 인적구성은 다음과 같다.

<표 VI-3> 과세전적부심사위원회의 인적구성

	세무서	지방국세청	국세청
위원장	세무서장	지방국세청장	국세청 차장
내부위원	3인(세무서장 임명)	3인(지방국세청장 임명)	4인(국세청장 임명)
외부위원	4인(세무서장 위촉)	4인(지방국세청장 위촉)	5인(국세청장 위촉)
합계	8인	8인	10인

과세전적부심사위원회의 위원은 내·외부위원이 동수로 구성되어 있다(국세기본법시행령 제63조의9 3항 내지 5항). 그리고 과세전적부심사위원회의 회의는 위원장을 포함한 재적위원 과반수의 출석으로 개의하고, 출석위원 과반수의 찬성으로 의결한다(국세기본법시행령 제63조의9 9항, 제53조 9항). 과세전적부심사위원회 의결시 가부동수인 경우 과세전적부심사위원회의 의사를 확정하지 못하는 점에서 불 때 숫자를 늘려야 할 것으로 보이며 그 늘리는 위원은 외부인원으로 하여 전체적으로 외부인원이 내부인원보다 많게 하는 것이 바람직하다.

과세전적부심사위원회 위원의 임기·신분보장 등에 관한 규정을 마련하여야 할 것이다. 또한 과세전적부심사제도의 심리 및 재결 절차를 개선함으로써 그 심리·재결에 객관성 및 공정성을 확보할 필요가 있다⁹⁵⁾.

95) 同旨; 김완석, 「지방세구제제도의 개선방안」, 『지방세』 통권 71호, 한국지방재정공제회, 2002, p. 11.

3) 과세전적부심사청구제도 활성화 방안의 한계

과세전적부심사청구제도의 이용을 확대하는 경우에는 타 구제절차와의 중복 여부가 문제될 수 있다. 구제제도가 다양할수록 좋은 측면도 있지만, 복잡한 구제제도의 운영에 따른 효율적이고도 집중적인 권리구제 운영의 어려움이라는 좋지 않은 측면도 있을 수 있다.

따라서 이의신청제도와와의 관계정립이 필요하다. 과세전적부심사청구와 이의신청제도는 그 불복주체가 동일한데, 청구내용 및 인용률 등 납세자의 권리구제기능 측면에서 과세전적부심사청구제도가 실효성이 더 크므로 과세전적부심사청구제도의 활성화와 더불어 이의신청제도는 폐지하여야 한다. 즉 지방세의 행정불복절차⁹⁶⁾에 있어서 이의신청을 선택적으로 허용하는 것은 처분청의 과세처분 전에 납세자에게 과세전적부심사라는 사전불복절차를 마련하고 있으므로 처분청에 대한 이의신청은 중복적인 불복절차로서 별로 효과가 없는 무용의 절차이며⁹⁷⁾, 처분청 자신의 재고를 요구하는 것으로 이에 대한 결정은 재처분의 성격을 지니는 것으로서 조세불복이라고 보기 어렵기 때문에⁹⁸⁾ 이의신청제도는 폐지하여야 한다.

나. 화해 또는 협의를 통한 분쟁해결의 가능 여부

과세관청과 납세자 사이에 조세문제를 둘러싼 분쟁을 협의 또는 화해를 통하여 문제를 해결할 수 있는지가 문제이다⁹⁹⁾. 협의나 화해를 통하여 문제를 해결할 수 있는지에 대하여는 긍정설과 부정설의 대립

96) 이는 국세의 경우에도 동일하다.

97) 同旨; 강인애, 『조세쟁송법』, 한일조세연구소, 2003, p. 212; 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2004, p. 188.

98) 이태로·안경봉, 『조세쟁송법』, 박영사, 2001, p. 831.

99) 이 문제는 비단 지방세법상의 문제에만 해당하는 것이 아니라, 국세의 경우에도 동일한 문제라 할 것이다.

이 있다.

1) 긍정설

납세자의 권리구제에 있어서 신속을 기할 수 있고 세무행정의 신뢰성 회복에 도움이 되며 세무행정청이나 납세자에게 재송에 따른 불필요한 노력과 비용을 부담시키지 않는 등의 장점이 있으므로 협의나 화해 등을 통한 조세문제의 해결이 가능하다는 입장이다¹⁰⁰⁾.

미국의 조세쟁송절차는 일반적으로 조세행정구제절차와 조세소송절차로 구분할 수 있는데, 이 경우 납세자는 조세에 관하여 국세청의 행정처분에 대하여 불복 또는 이의를 제기하는 경우에는 국세청 내부의 불복심사부에 심사청구를 하든지 법원에 소송을 제기할 수 있다. 납세자가 불복심사부에 심사청구를 하는 경우에는 심사관과 납세자가 조세분쟁사건의 해결을 위한 합의에 이르기 위하여 협의하는 절차를 두고 있으므로 이러한 미국의 조세행정구제절차를 지방세에 도입하여 화해 등을 통한 조세문제의 해결이 가능하다는 입장이다¹⁰¹⁾.

2) 부정설

과세관청과 납세자 사이에 조세문제를 둘러싼 분쟁에 관하여 협의를 하거나 화해를 통하여 문제를 해결하는 것은 불가능하다고 보는 입장이다. 이는 조세를 부과·징수하는 과세관청이 임의로 조세를 감면할 수 없고, 납세자의 합의에 의한 조세채권의 포기나 징수유예도 있을 수 없다는 원칙, 즉 조세법률주의의 내용을 이루고 있는 합법성의 원칙 때문이라고 본다¹⁰²⁾.

100) 김두형, 「미국의 조세쟁송제도에 관한 고찰」, 『연세법학연구』 제6집 제1권, 1999. p. 138.

101) 이는 국세에 있어서도 동일하다.

3) 소결

다음과 같은 이유로 협의나 화해 등을 통하여 분쟁을 해결할 수 없다고 보아야 할 것이다.

첫째, 조세법률주의는 일반적으로 과세요건과 조세의 부과 및 징수 절차를 모두 국민의 대표기관인 의회가 제정하는 법률로 규정해야 한다는 원칙을 말한다. 이 경우 조세의 부과·징수절차란 신고·납부·환급·조사결정·징수·불복심사·벌칙 등 세법상 국민의 권리와 의무에 직접적인 영향을 주는 일체의 사항을 뜻하는 것으로 보아야 한다. 즉 조세법률주의가 엄격하게 지배하고 있는 현재의 조세법 체계 내에서는 협의나 화해 등을 통하여 분쟁을 해결할 수 없다.

둘째, 당사자 간의 화해를 통한 조세관계의 종결은 세무공무원의 자의와 정실이 개입되어 부정부패의 우려가 존재하기 때문에 협의나 화해를 통한 분쟁의 해결은 바람직하지 않다.

다. 심사청구와 심판청구의 통합 여부

1) 통합여부 검토의 필요성

국세의 경우 조세불복절차로서 소송 이전에 국세청 심사청구, 감사원 심사청구 및 심판청구라는 행정불복절차 중 하나를 반드시 거치도록 되어 있다. 조세불복절차로서 과세전적부심, 이의신청, 국세청 심사청구, 감사원 심사청구, 심판원 심판청구 등 다양한 불복절차가 있다는 점은 납세자의 입장에서 보았을 때 자신에게 가장 유리한 절차를 선택적으로 취할 수 있다는 측면에서는 장점으로 꼽을 수 있다. 이에 반하여 실질적으로 각각의 구제수단이 납세자의 권리구제를 하지 못하면

102) 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2004, p. 81.

서 구제절차만 여러 개 존재함으로 인해 신속한 권리구제를 오히려 막는다는 단점으로 생각할 수도 있다. 조세불복절차 간의 입장차이에 따른 과세행정의 혼란이라는 측면도 무시할 수는 없다.

다양한 조세불복절차에 대한 각기 다른 평가에 대해 그 강조점에 따라 현행대로 유지하자는 견해와 통합하여 개정하여야 한다는 견해로 크게 나뉠 수 있다. 현행 제도를 개정하여 심사청구와 심판청구를 어떠한 형태로 존치시킬지에 대한 판단은 어느 한 기관의 존속 여부에 대한 것이므로 신중을 기할 필요가 있다. 여기에서는 국세청에 대한 심사청구와 국세심판원에 대한 심판청구에 국한하여 현재 논의되고 있는 것을 중심으로 정리하고자 한다.

2) 통합여부에 대한 찬반 견해

가) 선택적 절차로서 현행 제도를 유지하자는 견해

현행 국세청 심사청구와 국세심판원 심판청구가 선택적으로 대등한 행정불복절차가 된 것은 1999년 8월 31일 국세기본법 개정(법률 제 5993호)에 의한 것이다. 그 이전에는 국세심판원 심판청구는 국세청 심사청구의 상급 심급절차였다. 국민의 권리구제에 신속을 기하고, 필요 이상으로 행정력이 낭비되지 않도록 한다는 취지¹⁰³⁾에서 이러한 개정이 이루어졌다.

이러한 법개정을 하기 이전에 심급의 단순화라는 목표하에 제1안으로 처분청을 단심의 재결기구로 하는 안, 제2안으로 국세심사청구를 단일심급으로 하는 안, 제3안으로 국세심판소¹⁰⁴⁾만 두는 방안, 제4안으로 국세심판과 심사(또는 이의신청)의 선택심, 제5안으로 조세법원

103) 국회 재정경제위원회, 『국세기본법중 개정법률안 심사보고서』, 1999. 8, p. 10 참조.

104) 위 국세기본법이 개정되면서 국세심판소가 국세심판원으로 개칭되었다.

의 설치 등 5가지 구체적인 제안이 제시된 바 있다¹⁰⁵⁾. 위 국세기본법 개정은 제4안에 따른 것이라 할 수 있다.

제5안은 앞의 4가지 안과 양립이 가능한 대안이므로 심사청구와 심판청구의 통합논의에서 제외한다. 그러면 제1안, 제2안, 제3안이 선택되지 아니하고 제4안이 채택된 이유는 다른 제안이 가져올 관련기관 간의 갈등 없이 심급을 절약함으로써 권리구제를 위한 기간을 단축하면서도 종전 심사청구와 심판청구를 거치는 것과 동일한 효과를 얻을 수 있다는 점¹⁰⁶⁾을 들 수 있다.

제1안 또는 제2안은 국세심판소의 폐지를 의미하는데, 국세심판소는 상당기간에 걸쳐 확고한 조직이 형성되어 이의 폐지가 쉽지 않다는 점이 지적되었다¹⁰⁷⁾. 제3안은 국세행정기관의 자주성 침해라는 문제가 제기되어 국세청의 반발이 예상된다는 점이 지적되었다¹⁰⁸⁾.

어느 한 기관으로 통합된다면 폐지되는 기관의 반발이라는 현실적인 문제는 여전히 남아 있다. 이를 강조한다면 현재 심사청구와 심판청구의 선택적 필요적 구제절차가 그대로 유지될 수 있을 것이다.

나) 심사청구와 심판청구를 통합하자는 견해

폐지되는 대상 기관의 반발이라는 현실적인 문제 때문에 통합론이 갖는 장점을 무시할 수는 없다. 통합론이 제도적으로 우수하다면 특정 기관의 반발이 현실적인 제도화의 완급을 조절하는 하나의 요소는 될 수 있지만, 궁극적인 제도 변화의 모습을 결정지을 수는 없는 것이다. 2000년에 제도 변화가 있는 지 5년여가 지난 시점에서 현행 제도를 변경할 필요성이 있는지 검토하고자 한다.

105) 이철송, 『주요국의 조세쟁송제도 비교연구』, 국세청, 1998, pp. 205~215.

106) 이철송, 위의 논문, p. 210, p. 212.

107) 이철송, 위의 논문, p. 210.

108) 이철송, 위의 논문, p. 210.

통합론에 대한 논의는 선택적으로 심사청구와 심판청구가 양립하는 현행 제도의 비판에서 시작할 수 있다. 원래 선택적으로 위 두 구제제도가 존립하게 된 것이 현실적으로 국세청과 재정경제부 기관 간의 반발을 예상한 타협이라는 지적이 있기는 하지만¹⁰⁹⁾, 이러한 점만을 지적하여 통합론을 주장할 수는 없을 것이다.

현행 제도가 기능적으로 추구했던 바가 달성되었는지, 달성되지 않았다면 현행 제도의 틀을 바꾸는 것을 생각해 볼 수 있다. 현행 제도는 심급구조의 단순화라는 큰 정책적 방향에도 불구하고 심급구조의 단일화 혹은 통일화가 아닌 모습을 갖추게 되었다. 현행 제도의 기능적 장점으로는 심사청구는 법집행상의 실무적 오류에 대해 구제하고, 심판청구는 법해석상의 의문이나 과세정책적으로 반복되는 오류에 대해 구제하는 제도로 정착시킨다는 측면에서 각 구제기관의 전문화를 들 수 있다¹¹⁰⁾.

이러한 기능적 장점이 달성되고 있는지를 검증하기 위해 심사청구와 심판청구의 접수건수와 전년대비 증가율 등 이용실적을 살펴보면 다음과 같다. 심사청구의 당해연도 접수건수가 1996년부터 선택적 필수주의가 도입되기 전인 1999년까지 연평균 5,274건이 접수되었고, 선택적 필수주의가 도입된 2000년부터 2003년까지는 연평균 1,616건이 접수되었다. 이에 반해 심판청구의 당해연도 접수건수가 1996년부터 1999년까지 연평균 3,312건이 접수되었고, 2000년 이후의 5년간 심판청구의 연평균 접수건수는 4,010건에 이르고 있다. 심사청구 접수건수 및 전년대비 증가율은 심판청구 접수건수 및 전년대비 증가율과 비교해 보면 심판청구에 비해서 적다.

이를 놓고 과거에 인용률이 심판청구보다 낮았던 점 및 원처분청(또는 지방청)의 입장을 확인한 납세자들이 심사보다는 심판청구를

109) 김영조·이재교·김재광, 『주요 선진국의 조세불복제도 연구』, 2005. 7, p. 251.

110) 이철송, 앞의 논문, p. 212.

더 선호하고 있다고 생각해 볼 수 있다. 그러나 이러한 분석 역시 심사청구와 심판청구가 납세자에게 선택적으로 각기 다른 영역에서 권리구제를 해주는 것을 보여주는 것은 아니다. 위의 통계만을 가지고 납세자가 기관마다 권리구제기관으로 어떠한 차별성을 갖고 있다는 것을 인식하지만 그러한 차별성이 원래 의도한 대로 전문성의 차이에 기인한 것이라 단언하기 어렵다. 현재 공간(公刊)된 통계자료를 통해 심사청구와 심판청구의 전문성 차별을 결론내리기 어렵다. 기관마다의 전문성 차이가 인정된다고 하더라도 심사청구와 심판청구의 선택적 존재가 완전히 정당화되는 것도 아니다. 전문성 차이는 납세자가 불복의 대상을 잘못 정하여 구제의 기회를 놓치는 경우가 생길 수 있어 납세자의 권리구제에 불이익을 가져올 수도 있다¹¹¹⁾. 불복사건 자체가 사실인정상의 쟁점과 법률적 쟁점을 함께 가지는 경우가 많을 텐데 이러한 경우에는 각 전문성에 차이가 있더라도 결국 한 기관이 양자를 다 해결하여야 할 것이다¹¹²⁾.

납세자에게 선택권이 주어진 경우 어느 한 쪽 기관으로 납세자가 몰린다면 납세자에게 유리한 권리구제기능을 하는 것으로 짐작할 수 있다. 어떠한 기관이 권리구제를 더 잘 해주는가로 통합의 주관기관을 결정한다고 하면 기관의 존립을 위해 기관 간 인용률의 경쟁이 일어날 수도 있다. 선택적 필수주의가 시행되기 전 4년간의 연평균 인용률의 경우 심사청구는 22.5%, 심판청구는 32.1%에서, 도입 후 4년간의 연평균인용률이 심사청구는 34.6%, 심판청구는 35.8%로 양자의 인용률이 높아졌다. 이는 선택적 필수주의의 시행으로 심사와 심판청구 사이에 경쟁관계가 형성되었다고 볼 수 있는 점이다. 그러나 납세자의 인용률을 높이기 위한 경쟁은 조세법률주의의 원칙과 공정한 심판원칙을 해할 우려가 있다는 점¹¹³⁾을 간과할 수 없다.

111) 이철송, 앞의 논문, p. 213.

112) 이철송, 위의 논문, p. 214.

113) 김영조·이재교·김재광, 앞의 논문, p. 251; 안숙찬, 앞의 논문, p. 84.

통합의 방법을 놓고 국세청 심사청구를 국세심판원에 흡수통합하자는 견해¹¹⁴⁾, 국세청에 심사청구와 심판청구를 통합한 재결기관을 두자는 견해¹¹⁵⁾ 등 서로 상반된 입장 대립이 있다. 현실적으로 심판절차가 납세자의 기본권 보장을 위한 절차 등이 보다 잘 규정되어 있고 납세자들의 선호도 높다는 점¹¹⁶⁾, 국세심판원의 설립취지와 전문성 등이 국세심판원이 통합의 주체가 되는 근거가 되고 있다. 이에 반해 재결기관과 집행기관의 괴리를 방지하여 세정의 통일성·책임성을 확보할 수 있는 점, 과세관청의 자기반성의 기회 부여를 통한 적법성을 제고할 수 있는 점 등¹¹⁷⁾이 국세청 심사청구제도 쪽으로 행정심을 통합시키는 근거가 되고 있다.

3) 소결

전문성을 확보하면서도 납세자에게 권리구제기관의 선택권이 주어질 수 있다는 것이 현행 제도의 제도적 장점이라 할 수 있다. 그러나 위 통계에서 살펴본 바와 같이 국세청 심사청구와 국세심판원 심판청구가 서로 다른 전문성을 확보하였는지 불투명하다. 그리고 확보가 가능하더라도 그것이 납세자에게 오히려 불리한 경우도 있을 수 있다.

그렇다면 현행 제도를 그대로 유지하는 것이 아니라 국세청 심사청구와 국세심판원 심판청구 중 한 구제제도만 존치시키는 제도적 변화를 꾀하는 것이 타당한 것 아닌가 생각해 볼 수 있다. 심급구조의 단순화가 이러한 주장을 뒷받침해준다. 심급구조의 단순화는 납세자의 입장에서는 신속한 권리구제를 달성할 수 있고, 국가의 세정에 대한 통

114) 안숙찬, 앞의 논문, p. 84; 소순무, 『조세소송』(개정2판), 조세통람사, p. 123; 서희열, 「국세심판제도의 평가와 장단기 개편방안」, 『세무학연구』 제22권 제3호, 2005. 9, p. 27.

115) 김영조·이재교·김재광, 앞의 논문, p. 255.

116) 안숙찬, 위의 논문, p. 84.

117) 김영조·이재교·김재광, 위의 논문, p. 255.

일된 국가기관의 입장을 보일 수 있고 불필요한 중복된 기구를 축소한다는 장점을 가지기 때문이다. 심급구조의 단순화는 결국 국세청 심사청구의 폐지 또는 국세심판원 심판청구의 폐지라는 두 갈래 길의 선택을 하도록 하게 한다. 그러나 두 갈래 길의 선택에 있어 국민의 권리구제를 더 많이 해 주지 않는 쪽을 폐지하는 것으로 결론짓는다면 기관의 존립을 위해 각 기관이 무분별한 인용을 함으로써 공정한 심판원칙을 해할 우려가 있다.

위에서 국세청의 심사청구와 국세심판원의 기능통합을 주장하면서 서로 다른 근거를 살펴보았지만 소송 전 행정심의 통합의 무게중심을 국세청의 심사청구 쪽으로 둘 것인지 국세심판원의 심판청구 쪽으로 둘 것인지 판단하기가 쉽지 않다. 과세관청에 보다 가깝게 통합된 행정심을 두면 과세관청의 자기시정기능을 높일 수 있겠지만, 행정심 자체의 과세관청으로부터의 독립성 확보가 더욱 어려워져 국민의 권리구제에 소홀해질 수 있는 점을 무시하기 어렵다.

이러한 상황에서 어느 조직을 폐지하는 극단적인 처방보다는 현행 국세청 심사청구와 국세심판원 심판청구를 그대로 두고서, 전자는 과세관청의 자기시정기능을 높이는 쪽으로, 후자는 과세관청으로부터 독립성을 보다 확보시키는 쪽으로 제도를 개선하는 것이 더 바람직할 것으로 보인다. 국세심판원의 이러한 독립성 확보는 국세뿐만 아니라 지방세, 관세를 아우르는 조세심판원의 설치라는 측면에서도 함께 고려될 수 있다.

라. 조세심판원의 설치

국세, 지방세, 관세를 아우르는 조세심판원의 설치를 생각해 볼 수 있다. 이러한 조세심판원의 설치는 현재 기관별로 차별화되어 있는 불복절차를 변경하는 것이고 이는 기관 간 이해관계가 첨예하게 대립될 수 있는 부분이다. 국세심판원의 기능과 유사한 지방세 차원의 심판원

을 별도로 설립하는 것이 타당한지 아니면 국세심판원에서 이러한 지방세 분야의 심판기능도 아우르는 것이 타당한지, 만약 그러한 경우 현재 재경부 산하로 그대로 두는 것이 나은지 행정심판위원회와 마찬가지로 국무총리 산하로 이전을 시키는 것이 나은지 여러 가지 논란이 있을 수 있다.

이러한 쟁점에 대한 논의는 현행 임의적 전심절차를 택하고 있는 지방세 불복절차의 개선과 밀접한 관련을 갖고 있다. 지방세 불복절차의 개선이라는 측면에서 본 조세심판원 설치의 논의에 앞서 지방세 불복절차의 개선방안에 대한 전체적인 논의를 정리하면 다음과 같다.

1) 임의적 전심절차의 문제점

2001년 12월 29일 지방세법 개정 전에는 지방세법 제78조 제2항에 따라 이의신청 및 심사청구라는 이중의 행정심판을 거치지 아니하고서는 행정소송을 제기하지 못하도록 하고 있었다. 그러나 2001년 6월 28일 헌법재판소에서 위의 지방세법 조항이 위헌임을 결정하였고, 이에 따라 2001년 12월 29일 지방세법의 개정으로 이의신청 및 심사청구를 거치지 아니하고서도 행정소송을 제기할 수 있게 되었다. 현행 지방세법상 임의적 전심절차에 대해서는 그 타당성에 대하여 찬반의 견해 대립이 있다.

찬성하는 견해는 납세자의 권리구제는 사법적 구제를 원칙으로 하여야 하고¹¹⁸⁾, 행정청의 자기시정에는 스스로 한계가 있으며, 사법심사를 받을 시기를 지연시키는 단점¹¹⁹⁾이 있으므로 조세불복절차는 행정소송의 임의적 전심절차로 하여야 한다는 것이다. 그러나 조세소송의 경우에는 일반 행정소송의 경우와는 달리 다음과 같은 이유가 있으므로 임의적 전심절차(任意的 前審節次)를 채택하는 것은 타당하지

118) 이창희, 앞의 책, pp. 187~188.

119) 이태로·안경봉, 앞의 책, p. 810.

않다.

첫째, 현행 소송 전 조세구제제도는 세목 간 통일성이 없다. 국세에 관한 불복절차는 필요적 전심절차로 규정되어 있고, 지방세에 관한 불복절차는 임의적 전심절차로 규정되어 있기 때문이다. 국세와 지방세의 경우 과세주체가 다르고 세목의 특수성이 있어 불복절차가 반드시 같아야 되는 것인가에 대해 다툼이 있을 수 있지만, 납세의무자의 입장에서 보았을 때 같은 조세에 다른 구제절차를 이해하기 쉽지 않다. 납세의무자의 이러한 구제제도에 대한 이해 부족은 현재 존재하는 구제방법을 제대로 이용하지 못하거나 잘못 이용할 위험으로 나타나게 된다. 다만 이러한 국세와 지방세의 통일적인 조세구제제도는 국세에 관한 불복절차를 지방세에 관한 임의적인 불복절차에 맞추어도 달성될 수 있기 때문에 지방세의 임의적 전심절차를 필요적으로 바꾸어야 한다는 근거는 이하에서 제시한다.

둘째, 사법심으로 바로 가기보다는 행정심을 거치도록 하는 경우 조세처분에 의해 침해된 납세자의 권리 또는 이익을 적은 비용으로 그리고 시간적으로 신속하게 구제할 수 있고¹²⁰⁾, 조세행정기관으로 하여금 자기의 조세처분에 대하여 자기반성의 기회를 부여하여 스스로 시정할 수 있게 한다¹²¹⁾. 다만 행정심이 자기시정기능을 제대로 하지 못하는 경우 오히려 신속한 권리구제를 해할 수도 있다.

셋째, 지방세의 조세불복절차의 경우에 있어서 임의적인 전치제도를 통해서는 전국의 지방세 업무의 통일적인 심의 및 운영이 불가능하게 되는 부작용을 초래할 수 있다¹²²⁾.

120) 국세기본법이나 지방세법에서 과세관청이 그 상급심에 불복할 수 있는 수단을 부여하고 있지 않는 것도 권리구제의 신속성을 보장하기 위한 것이다(최명근, 『법학총론』, 세경사, 2004, p. 684).

121) 최명근, 『세무학의 이해』, 세학사, 2001, p. 221; 임승순, 『조세법』, 박영사, 2004, p. 268.

122) 라문휘, 「지방세 구제기능의 재정립」, 『지방세』 통권 71호, 한국지방재정공제회, 2002.

넷째, 조세법률관계를 규율하는 법률은 전문적·기술적¹²³⁾이고 또한 복잡하므로 행정청의 지식·경험을 활용하여 소송에 이르기 전에 분쟁의 해결을 도모하고, 소송으로 이행하더라도 사실을 명확하게 하여 쟁점을 정리할 필요가 있다¹²⁴⁾. 사법심의 경우 소송구조상 사실심으로 두 단계를 두고 있어 이러한 쟁점 정리는 사법심에서도 가능할 수는 있지만, 행정청의 자기시정기능과 감독기능을 하는 단계에서 쟁점정리의 전문성이 더 높다고 할 수 있다.

다섯째, 조세법률관계에 관한 분쟁은 복잡한 과세표준의 인정 등과 같은 사실인정을 내용으로 하는 것이 대부분이다. 사실인정이 문제라면 사법심에서 잘잘못을 따지기보다는 행정청에서 시정할 수 있는 기회를 주는 것이 바람직하다.

여섯째, 2001년 위헌판결 이후인 2002년에도 행정자치부에 대한 심사청구의 건수는 그 이전에 비하여 현저히 감소하지 않고 있다. 즉 지방세의 불복절차에 있어서 납세의무자들은 직접 행정소송을 통하여 권리를 구제받지 아니하고, 여전히 이의신청 또는 심사청구를 거친 이후에 행정소송을 제기하는 것을 볼 수 있다. 지방세 구제제도로서 이의신청 또는 심사청구라는 절차를 소송 전에 이용할지 여부를 납세의무자가 필요에 따라 선택할 수 있다는 점에서는 임의적 절차의 장점이 있지만, 행정심 없이 바로 사법심으로 가는 것은 과세관청의 자기시정의 기회가 없다는 점에서 바람직한 제도라고 단언하기는 어렵다. 자기시정기능을 강조하여 행정심으로 가더라도 현재의 행정심 이용실적을 보았을 때 납세의무자의 구제방법 선택에 따른 현재의 제도상 유리한 점이 없어지는 정도가 크지 않을 것으로 보인다.

123) 행정심판전치주의를 채택하는 사유로서 조세사건의 전문성과 기술적 성격은 거의 모든 행정사건에 인정될 수 있는 특수한 성격이므로 설득력이 약하다는 견해가 있지만(김성수, 『세법』, 법문사, 2003, p. 310), 조세사건의 경우에는 다른 행정사건에 비하여 그 전문성과 기술적 성격이 특히 강하다고 보이므로 이는 타당하지 않다.

124) 同旨; 강인애, 앞의 책, p. 117 및 p. 207.

일곱째, 우리나라와 가장 유사한 입법구조를 취하고 있는 일본의 경우에도 국세와 마찬가지로 지방세의 구제제도 역시 행정심판 전치주의를 취하여 납세의무자의 권리구제뿐만 아니라 행정관청의 자기시정에 충실하고 있다. 일본의 경우 필요적 전심절차를 취한다고 하여 우리나라에서 그대로 따라야 하는 것은 아니지만, 지방세의 경우 필요적으로 하는 하나의 입법례는 될 수 있을 것이다.

여덟째, 대법원도 “행정소송을 제기함에 있어서 행정심판을 먼저 거치도록 한 것은 행정관청으로 하여금 그 행정처분을 다시 검토케 하여 시정할 수 있는 기회를 줌으로써 행정권의 자주성을 존중하고 아울러 소송사건의 폭주를 피함으로써 법원의 부담을 줄이고자 하는데 그 취지가 있다”¹²⁵⁾고 판시하여 행정심판전치주의의 필요성을 인정하고 있다.

2) 필요적 전심절차의 도입

가) 개선방안에 관한 종전의 견해

지방세 행정심판절차도 재결기관과 심리절차 등에 있어서 위헌적인 요소를 제거하여 조세행정소송의 필요적 전심절차로 시급히 바꾸어야 할 것이다. 현행과 같은 임의적 전심절차를 개선하기 위한 여러 개선안이 제시되고 있다. 그러한 개선안을 살펴보면 다음과 같다.

(1) 종전의 전심절차를 보완하는 방법

헌법재판소의 위헌결정 취지¹²⁶⁾에 맞추어 지방세법령을 개정하여 위헌요소를 제거함으로써 지방세법상의 행정심판제도는 필요적 전심절차로 전환하자는 제안이다. 즉, 헌법재판소의 위헌판결의 이유는 첫

125) 대법원 1988. 2. 23. 선고 87누704 판결.

126) 헌법재판소 2001. 6. 28. 선고 2000헌바30 결정.

제, 판단기관의 독립성·중립성이 충분하지 않고, 둘째, 심리절차에 있어서 사법절차적 요소가 매우 미흡하며, 셋째, 특히 당사자의 절차적 참여권이라는 본질적 요소가 흠결되었다는 이유로 위헌판결을 내렸으므로, 이러한 점을 보완하여 필요적 전심절차로 전환하지는 제안인 것이다.

개정조항은 행정심판법의 일부 조항을 준용함으로써 준사법적 절차를 도입하고, 이어 시행령 제55조의2(관계서류의 열람신청), 제55조의3(의견진술) 및 시행규칙 제38조의2(의견진술) 내지 5(운영세칙)가 신설되었다. 또한 행정심판법 중 심의절차에 준용되는 조항은 제11조(선정대표자), 제12조(청구인의 지위승계), 제16조(심판참가), 제20조(청구의 변경), 제26조(심리의 방식)이다. 또한 지방세법 제74조의2가 신설되어 이의신청인 및 심사청구인에게 불복과 관련되는 서류를 열람하게 하거나 당해 지방자치단체의 장 또는 행정자치부 장관에게 의견을 진술할 수 있는 기회가 부여되었다.

그리고 행정심판법 제26조가 준용됨에 따라 심리에 있어 심사위원회는 필요하다고 인정할 때에는 당사자가 주장하지 아니한 사실에 대하여도 심리할 수 있고, 심리는 구술심리와 서면심리로 하되 당사자가 구술심리를 신청한 때에는 서면심리만으로 결정할 수 있다고 인정되는 경우 외에는 구술심리를 하여야 하며, 구술심리를 하는 때에는 기일을 정하여 당사자와 관계인을 소환하여야 한다. 위 구술심리와 관련된 의견진술에 관하여는 국세기본법 시행령 제55조의3에서 의견진술 신청의 방식, 의견진술의 기회를 부여하여야 하는 경우 및 의견진술이 필요없다고 인정되는 경우의 통지의무, 의견진술에 갈음하는 의견을 기록한 문서의 제출 등에 관하여 상세히 규정하고 있다.

즉, 종래 지방세심사위원회의 심의절차규정에 관하여 헌법재판소로부터 이는 행정심판에 있어 사법절차가 준용되어야 한다는 헌법 제107조 제3항에 위배되어 지방세법 제78조 제2항 및 제81조가 위헌이라는 결정이 내려지자 2002. 12. 30 지방세법 제78조 제1항이 그 취지를 받

영하여 개정되었는바, 종전보다는 심의절차가 객관화·공정화될 것으로 기대되므로 필요적 전심절차로의 전환이 가능하다는 입장이다¹²⁷⁾.

그러나 집행부정지의 원칙에 있어서는 이의신청 및 심사청구를 하더라도 당초의 처분은 그 효력이 유지된다. 다만, 압류한 재산에 관하여는 공매처분을 유보할 수 있는데, 이 경우 공매처분을 유보할 수 있는 기간은 이의신청 또는 심사청구의 결정처분이 있는 날로부터 30일까지이다. 납세자가 불복하더라도 당초의 처분이 계속 유효하기 때문에 체납된 경우에는 가산금이 가산되고, 독촉기한까지 체납된 지방세를 납부하지 않는 경우에는 체납처분을 계속하되 다만 공매처분에 한하여 일시 유보할 수 있는 것이다. 이 점은 국세의 경우 불복신청이 계속중인 경우 재량적 집행정지가 인정되고, 특히 공매처분은 집행부정지의 예외로서 기간정지가 되는 데 비하여 불리하게 규정되어 있어 입법론적인 재고를 요한다고 한다¹²⁸⁾.

(2) 지방세심판원을 설치하는 방법

국세와 지방세의 불복절차에 대하여 일관성을 마련하기 위하여 지방세 부과처분에 대한 전심절차로서 국세심판원과 같은 지방세심판원의 신설을 고려하여야 한다는 입장이다¹²⁹⁾. 현행 지방세법상 불복구제절차인 이의신청 또는 심사청구제도는 임의적 행정심판전치주의에 해당하고, 국세기본법상 불복구제절차인 심사청구 또는 심판청구는 필요적 행정심판전치주의를 취함으로써 상당한 차이점이 존재하게 된다. 그러나 국세나 지방세는 과세주체가 다를 뿐 납세자의 입장에서는 조세채무라는 점에서 차이가 없으므로, 그 구제절차에 있어서도 동일한 절차에 의하여 해결되어야 한다는 것이다. 국세와 지방세의 구제절차

127) 소순무, 앞의 책, pp. 171~172.

128) 소순무, 위의 책, p. 170.

129) 윤현석, 「2001년 지방세법 판례회고」, 『조세법연구 VIII-1』, 세경사, 2002, pp. 348~349.

를 동일하게 하는 경우에는 지방세심판원의 설치는 기본적으로 국세 기본법의 내용을 참조하여야 할 것이다.

다만, 지방세심판원을 설치하는 방법은 예산의 부족 및 지방세사건에 대한 전문인력의 부족 등을 지적할 수 있다.

(3) 조세심판원을 설치하는 방법

국세 심판청구의 재결기관인 국세심판원을 현재 소속된 재정경제부에서 제3기관으로 이전하고, 그 명칭을 조세심판원으로 개칭하여 국세 및 지방세의 심판청구를 모두 관장하도록 개편하는 방안이 있을 수 있다.

이에 따르면 지방세의 경우에도 국세와 같이 원칙적으로 심판청구의 단심제로 하고, 그 재결기관을 조세심판원으로 하며, 그 재결기관이 준사법적 절차에 따라 심리 및 재결을 하도록 한다. 다만, 납세자의 임의적 선택에 따라 심판청구 전에 심사청구를 할 수 있도록 한다¹³⁰⁾.

더 나아가 현재 국세기본법·관세법 및 지방세법에 산재하고 있는 조세심판에 관한 근거법령을 하나의 법령으로 통합하는 방안을 제시하는 견해도 있다. 통합방안으로는 내국세·관세 및 지방세에 관한 심판제도를 별도의 단행법, 즉 조세심판법이라는 하나의 법률로 제정할 필요가 있다는 것이다. 조세심판에 관한 근거법령을 하나의 법령으로 통합함과 아울러 재결청도 단일화하여야 한다는 입장이다. 즉, 현행 지방세에 관한 심판의 재결청은 처분청 또는 상급행정청이기 때문에 재결청의 독립성이 확보되지 못하고 있으며, 따라서 공정하고 중립적인 재결을 기대하기 어려운 실정이며, 국세 및 관세에 관한 심판의 최종 심인 심판청구의 재결청인 국세심판원은 독립성이 확보되어 있지만, 그 독립성에 관하여도 여러 가지 문제점이 존재하므로 내국세·관세 및 지방세에 관한 심판기관을 재경부 장관 또는 행정자치부 장관으로

130) 강인에, 앞의 책, p. 449; 김두형, 앞의 논문, p. 136.

부터 완전히 독립시켜 중립적인 제3자기관으로 설치하는 방안이다¹³¹⁾.

그러나 조세심판원 또는 조세심판법을 설치하는 경우에는 다음과 같은 여러 가지 문제점이 발생할 수 있다¹³²⁾.

첫째, 제3자기관에 의한 지나치게 엄격한 사법절차화는 사건의 간이·신속한 처리를 어렵게 한다.

둘째, 조세심판원이 그 집행기관 및 감독관청과는 전혀 별개의 제3자기관이므로 집행기관이 행정책임을 회피하려고 한다.

셋째, 조세심판원이 국세 및 지방세의 집행기관과의 인사교류가 제한 또는 차단됨으로써 전문적 지식을 갖춘 심판관의 확보에 어려움이 예상된다.

넷째, 처분청이 조세심판원의 재결에 대하여 이의가 있는 경우 이에 대하여 다룰 수 있는 길을 허용할 것인가가 문제된다.

나) 소결

(1) 현행 지방세법의 틀을 그대로 유지하면서 지방세법을 개정하여 필요적 전심절차를 전환하는 방법은 헌법재판소에서 지적한 위헌의 소지를 완전히 해소하지 않고서는 도입하기 어렵다.

헌법재판소의 판결에서 위헌으로 실시하고 있는 것 중 가장 중요한 것이 심의·의결기관인 지방세심의위원회는 그 구성과 운영에 있어서 심의·의결의 독립성과 공정성을 객관적으로 신뢰할 수 있는 토대를 충분히 갖추고 있다고 보기 어렵다는 점인데, 현행 지방세법의 틀을 그대로 유지하는 한 위헌의 소지를 제거하는 것이 어렵다.

131) 김완석, 「조세심판에 관한 연구」, 중앙대학교 대학원 박사학위논문, 1989, p. 117.

132) 김완석, 「지방세 구제제도의 개선방안」, 『지방세』 통권 71호, 한국지방재정공제회, 2002, p. 12.

이는 현재 국세의 경우도 동일한 문제점을 안고 있다. 국세기본법상의 불복제도에서 심사청구를 필요적 전치주의로 하고 있는데, 이는 위헌의 소지를 안고 있다고 보는 것이 일반적인 견해이다. 즉, 심사청구를 조세행정소송의 필요적 전심절차로 하는 것은, 재결기관의 독립성이 없어 재결의 공정성을 보장할 수 없을 뿐만 아니라 그 심리절차가 사법절차에 준용되지 않기 때문에 행정심판에 사법절차의 준용을 요구하는 헌법 제107조 제3항 및 국민에게 신속한 재판을 받을 권리를 보장하는 동법 제27조의 규정에 위반되는 위헌의 요소가 있다¹³³⁾.

(2) 조세심판원을 설치하는 방안은 앞에서 살펴보았듯이 조세구제 제도가 조세처분에 의해 침해된 납세자의 권리 또는 이익을 적은 비용으로 그리고 시간적으로 신속하게 구제할 수 있어야 하며, 조세행정기관으로 하여금 자기의 조세처분에 대하여 자기반성의 기회를 부여하여 스스로 시정하도록 함에 있다고 볼 때 조세심판원의 설치는 이러한 조세구제제도의 취지에 비추어 타당하다고 할 수 없다.

(3) 지방세 불복제도에 있어서 조세심판원을 설치하는 경우에는 여러 가지 문제점이 발생하므로 단기적으로는 국세의 경우와 같이 지방세심판원을 설치하여 불복제도에 있어서 독립성과 공정성을 보장하는 형태로 개정하여 필요적 전심절차를 채택하여야 할 것이며, 문제점을 보완하여 중장기적으로는 조세심판원을 설치하여 조세의 불복제도를 관장하게 하여야 할 것이다. 다만, 납세자의 선택에 의하여 조세심판원에 대한 불복 이전에 심사청구를 가능하게 하여야 할 것이다.

이와 같이 중장기적으로 조세심판원을 설치하는 경우에는 조세심판원의 조직규모를 대폭 확대하여야 할 것이고, 납세자의 소송경제 측면

133) 同旨; 강인애, 앞의 책, p. 213.

에서 고등법원 소재지 단위로 조세심판원의 지부를 설치하여야 할 것이다. 또한 조세심판원은 심판청구의 재결기관으로서 조세심판관회의는 조세행정의 집행기관으로부터 완전히 분리 독립된 제3자적 지위에서 준수법적 절차에 따라 납세자의 행정구제적 기능을 수행하여야 할 것이다. 이런 점을 감안할 때 조세심판원은 재정경제부나 행정자치부가 아닌 제3기관 아래 설치하는 것이 바람직할 것이다.

마. 감사원 심사청구의 존치 여부

1) 문제의 제기

감사원 심사청구는 1978년 12월 6일 감사원에 대한 심사청구조항을 신설하여 심사청구를 제도화하였고 감사원 심사청구에 관하여도 행정심판전치주의의 성격을 부여하였다.

우리나라의 경우 감사원은 국가의 예산집행에 대한 회계감사와 공무원의 직무감찰을 담당하는 대통령 직속기관이다(헌법 제97조)¹³⁴⁾. 감사원 심사청구는 이러한 감사원의 고유업무인 행정기관에 대한 회계감사 및 공무원 등에 대한 직무감찰 기능에 근거하여 행정기관 등의 잘못된 행위로 인하여 그 상대방이 불이익을 받은 경우에 정부에 대하여 직무상으로 독립된 지위에서 그 행위가 정당한지 부당한지 여부를 가려 부당한 행위임이 인정될 때에는 이를 시정하는 제도이다. 과세관청의 부과처분도 현행법상 감사원 심사청구의 대상¹³⁵⁾이 된다(지방세법 제80조, 감사원법 제43조 제1항)¹³⁶⁾.

국세의 경우에는 행정소송의 제기에 앞서 반드시 국세청 심사청구,

134) 성낙인, 『헌법학』, 법문사, 2003, p. 874.

135) 감사원 심사청구의 적법요건에 대해서는 최재건, 「심사청구의 적법요건」, 『감사논집』 제5호, 감사원, 2000 참조.

136) 감사원 중에서도 법무조정심사관 심사2담당관에서 “국세 및 지방세에 관한 심사청구의 처리”를 담당하고 있다.

국세심판원 심판청구 및 감사원 심사청구 중 하나를 선택하여 제기하여야 하지만, 지방세의 경우에는 심사청구나 심판청구를 하지 않고 직접 행정소송을 제기할 수 있다. 이러한 임의적 전치주의에 대해서는 국세와는 다른 지방세만의 문제이지만, 감사원 심사청구는 지방세뿐만 아니라 국세의 경우에도 공통적으로 존재 여부에 대한 논란이 있다.

2) 감사원 심사청구에 대한 입법례

OECD 주요국의 경우 우리나라처럼 감사원에서 과세처분에 대한 부당 내지 위법 여부를 판단하는지 살펴본다¹³⁷⁾. 실질적으로 의회소속기관으로 운영되고 있는 미국 감사원(General Accounting Office)의 경우 과세처분의 부당 내지 위법 여부를 직접 판단하지는 않는다. 독립기관인 독일 감사원의 경우도 마찬가지이다.

이와 달리 일본 회계감사원¹³⁸⁾은 1988년 소비세제 도입을 계기로 1993년부터 소비세 감사를 시작하였다. 이탈리아 감사원의 경우 조세환급에 대해 심사할 수 있다¹³⁹⁾. 이러한 국가들을 살펴볼 때 우리나라 감사원 심사청구는 적어도 지방세 부과처분에 대해 감사원 심사청구 제도를 인정한다는 점에서 입법례상 독특함을 알 수 있다.

3) 감사원 심사청구제도의 문제점 및 존치여부

현행 지방세법은 지방세법상의 불복절차와 병행하여 감사원법에 의한 심사청구를 두고 있는데, 감사원 심사청구제도는 다음과 같은 문제점이 존재한다.

137) 감사원 국제협력담당관실, 『바람직한 감사원상과 OECD국가의 감사원』, 2003 참조.

138) 입법, 사법 및 내각으로부터 완전 독립된 외부감사기관이다(일본 헌법 제90조, 일본 회계감사원법 제1조).

139) 이탈리아 감사원법(Royal Decree No. 1234 of 1934) 제13조.

첫째, 감사원은 본안심리의 결과 청구가 이유 있을 때는 관계기관의 장에 대한 시정, 기타 필요한 조치를 요구하는 결정을 한다¹⁴⁰⁾. 즉, 감사원은 심사청구가 이유 있다고 인정되는 경우에도 관계기관의 장에게 시정요구의 결정을 할 수 있을 뿐, 직접 당해 처분의 취소나 변경 또는 필요한 처분의 이행결정을 할 수 없는 것이다.

둘째, 지방세법상의 불복절차와 감사원법에 의한 심사청구를 두는 현행 이원적인 지방세 불복절차는 조세제도를 복잡하게만 할 뿐 국세의 국세심판원에 대한 심판청구와 지방세의 행정자치부에 대한 심사청구와 비교하여 그 건수가 상대적으로 미미할 뿐 아니라 인용률도 낮은 등 권리구제의 실익이 거의 없다고 할 것이다.

셋째, 현행법상 국세의 경우 감사원 심사청구는 조세행정소송의 필요적 전심절차임에 반하여, 지방세의 경우 감사원법에 의한 심사청구는 임의적 전심절차로 되어 있다. 즉 동일한 제도를 두고 세목에 따라 그 취급을 달리하는 것은 불합리하다.

넷째, 감사원 심사청구의 규정은 심리 및 재결절차가 불비되어 있어 공정하고 객관적인 심판을 기대하기 어렵고, 조세심판의 재결청을 감사원장으로 하는 것은 조세심판의 목적 또는 조세심판전치주의의 이론적 근거에도 합치하지 않는다¹⁴¹⁾.

다섯째, 행정자치부 장관의 심사결정, 국세청장의 심사결정 및 국세심판원의 심판결과와 내용저촉의 문제가 야기될 수 있다¹⁴²⁾.

여섯째, 권리구제기능을 위주로 하는 행정심판절차를 감독적 심리 재결로 대치하고 있으며, 조세분쟁사건의 심리 결정에는 전문적·기술적 지식이 필요한데, 감사원의 심사기구는 그 전문성이 현격히 떨어진 다¹⁴³⁾.

140) 감사원법 제46조 제2항.

141) 김완석, 앞의 논문, pp. 118~119.

142) 소순무, 앞의 책, p. 175.

143) 안숙찬, 앞의 논문 p. 82.

마지막으로, 다른 나라의 입법례를 살펴보다라도 감사원에 의한 심사청구의 입법례를 찾아보기 힘들다. 다만, 일본의 경우에는 앞에서 살펴본 바와 같이 1988년 소비세제 도입을 계기로 1993년부터 소비세 감사를 시작하였으며, 이탈리아 감사원의 경우 조세환급에 대해 심사할 수 있을 뿐 지방세나 국세의 부과처분에 대한 감사원의 심사청구는 존재하지 아니한다.

위에서 살펴본 바와 같이 감사원법상의 심사청구제도는 납세자의 권리구제적인 측면보다는 행정감독적 기능의 측면이 강조되는 등 여러 가지 문제점이 존재하므로 결과적으로 폐지하여야 한다.

VII. 정책시사점

지금까지 조세구제제도의 현황, 외국의 입법례, 문제점과 개선방안에 대해 살펴보았다. 조세구제제도는 과세관청의 자기시정기능, 과세관청의 처분에 대한 권리구제기능이 요구되는데, 어느 것에 더 중점을 두는지에 따라 현행 조세구제제도의 평가와 개선방안이 달라질 수 있다.

과세관청의 자기시정기능이 강조된다면 행정소송 이전 단계에서 과세관청에 보다 많은 권한이 주어져야 할 것이고 사법심과는 다른 불복절차를 밟게 될 것이다. 과세관청의 처분에 대한 권리구제기능이 강조된다면 불복절차에 사법심과 동일하거나 유사한 절차의 도입이 강조되고 이를 위해 인적구성에 있어서도 큰 변화를 필요로 할 것이다.

그런데 이러한 자기시정기능과 권리구제기능은 불복절차마다 다소의 강조하는 기능에 차이가 있을 뿐 각각의 불복절차마다 한쪽의 기능을 배제할 수는 없다. 사법심과 마찬가지로의 권리구제기능을 강조하면서도 행정심으로서 자기시정기능도 확보하여야 한다는 측면에서 현행 불복제도를 점검하고 이의 개선방안을 제시한 것으로는 다음과 같다.

첫째, 과세전적부심청구제도를 활성화할 필요가 있다.

그 활성화의 구체적인 방법으로 먼저 청구대상을 확대하여야 한다. 현행 국세의 경우 납세의무자의 귀책사유가 있는지 여부, 예상고지세액이 얼마인지 여부에 따라 과세전적부심 이용을 결정하기보다는, 국세기본법 제81조 제2항에서 규정한 것 이외에는 제도 자체의 이용을 허용하는 것이 타당하다. 그리고 국세, 관세의 경우 20일, 지방세의 경우 30일로 되어 있는 청구기간을 60일로 연장하여야 할 필요가 있다. 과세전적부심사위원회는 의결기관화하고, 외부위원의 수를 내부위원

의 수보다 확대하며, 위원의 임기 및 신분보장 등에 관한 규정을 마련하여야 한다. 또한 이의신청제도는 폐지하여야 한다.

둘째, 미국의 경우처럼 화해 또는 협의를 통한 분쟁해결을 모색할 필요는 있으나, 현재는 시기상조이다.

셋째, 국세청 심사청구와 국세심판원 심판청구를 통합하는 방안도 고려할 수는 있으나, 기존 행정조직의 개편이 따른다는 점에서 신중을 기할 필요가 있다. 전자는 과세관청의 자기시정기능을 확대하는 방향으로, 후자는 과세관청으로부터 독립성을 보다 확립하는 방향으로 현행 제도를 개선하는 것이 타당하다.

넷째, 조세심판원의 설치가 중장기적으로 필요하다. 단기적으로는 지방세에 대해 국세의 경우와 같이 지방세심판원을 설치하여야 한다. 조세심판원을 설치한 경우 고등법원 소재지 단위로 조세심판원의 지부를 설치하고 재정경제부나 행정자치부가 아닌 제3기관 소속 아래 설치하는 것이 타당하다.

다섯째, 감사원 심사청구를 폐지하는 것이 타당하다. 감사원은 행정청의 감사기능을 하는 범위 내에서 간접적으로만 조세구제제도의 역할을 할 뿐이다.

참고문헌

- 강인애, 『조세쟁송법』, 한일조세연구소, 2003.
- _____, 「미국의 조세쟁송제도」, 한일조세연구소보 제2호, 1999.
- _____, 「영국의 조세쟁송제도」, 한일조세연구소보 제3호, 1999.
- _____, 「독일의 조세쟁송제도」, 한일조세연구소보 제4호, 2000.
- 감사원 국제협력담당관실, 『바람직한 감사원상과 OECD국가의 감사원』, 2003.
- 국세심판원, 『미국의 조세불복제도』, 2001.
- 국세청, 『국세기본법』, 2004.
- _____, 『국세통계연보』, 각 연도.
- 국중호, 『주요국의 조세제도 : 일본』, 한국조세연구원, 2004.
- 국회 재정경제위원회, 『국세기본법중 개정법률안 심사보고서』, 1999. 8.
- _____, 『2004년도 국정감사결과보고서』, 2004. 12.
- 김두형, 「미국의 조세쟁송제도에 관한 고찰」, 『연세법학연구』 제6집 제1권, 1999.
- 김성수, 『세법』, 법문사, 2003.
- 김영조·이재교·김재광, 『주요 선진국의 조세불복제도 연구』, 국세청 연구용역보고서, 2005. 7.
- 김완석, 「조세심판에 관한 연구」, 중앙대학교 대학원 박사학위논문, 1989.
- _____, 「지방세구제제도의 개선방안」, 『지방세』 통권 71호, 한국지방재정공제회, 2002.
- 김유찬, 『주요국의 조세제도 : 독일』, 한국조세연구원, 2004.

- 라문휘, 「지방세 구제기능의 재정립」, 『지방세』 통권 71호, 한국지방재정공제회, 2002.
- 류금렬, 「미국의 주세 구제제도 개관」, 『지방세』 통권 57호, 한국지방재정공제회, 2000. 2.
- 박정수, 『주요국의 조세제도 : 영국』, 한국조세연구원, 2004.
- 박종수, 「독일 조세법상의 사전분쟁해결절차」, 한국조세연구포럼 제21차 학술발표대회 발표문, 한국조세연구포럼, 2005. 7.
- 박 훈·정지선, 「현행 지방세 구제제도의 문제점과 개선방안」, 『조세학술논집』 제21집 제1호, 2005. 2.
- 백종인, 「영국의 행정심판소 제도」, 『법학연구』 제18집.
- 법무부, 『각국의 조세심판제도』, 1994.
- 법원행정처, 『사법연감』, 각 연도.
- 서희열, 「국세심판제도의 평가와 장단기 개편방안」, 『세무학연구』 제22권 제3호, 2005. 9.
- 성낙인, 『헌법학』, 법문사, 2003.
- 소순무, 『조세소송』(개정2판), 조세통람사, 2004.
- 송선옥, 「미국 관세심사제도에 관한 연구」, 『관세학회지』 제4권 제3호, 2003.
- 송쌍중, 「조세구제의 법리에 관한 고찰」, 『계간 세무사』 가을호, 2000.
- 안숙찬, 「조세불복제도의 개선에 관한 연구」, 『사회과학연구』 제9권, 덕성여자대학교 사회과학연구소, 2003.
- 안창남, 「주요국의 조세제도 : 프랑스」, 한국조세연구원, 2004.
- 유일언, 「미국의 연방조세법원 제도에 관한 연구」, 한양대학교 박사학위논문, 1995.
- 윤현석, 「2001년 지방세법 판례회고」, 『조세법연구』 제8권 제1호, 세경사, 2002.
- 이종영, 「독일의 행정심판제도」, 『중양법학』 제4집 제3호.

- 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2004.
- 이철송, 『주요국의 조세쟁송제도 비교연구』, 국세청, 1998.
- 이태로·안경봉, 『조세법강의』, 박영사, 2001.
- 이한규, 「국세기본법 일부개정법률안(정부제출) 검토보고」, 2005.
11.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2004.
- 장근호, 『주요국의 조세제도 : 미국』, 한국조세연구원, 2004.
- 장덕렬, 『미국세무의 이론과 실제』, 조세통람사, 1993.
- 정재완, 「관세행정구제제도의 운영현황과 발전방안」, 『관세학회지』 제4권 제3호, 2003.
- 조한석, 「지방세법상의 과세전적부심사제도에 관한 연구」, 『산업경제연구』 제13권 제1호, 2000. 1.
- 최명근, 『납세자 기본권』, 경제법률회사, 1997.
- _____, 『세무학의 이해』, 세학사, 2001.
- _____, 『세법학총론』, 세경사, 2004.
- _____, 『조세구제제도의 개선과 국세심판업무의 효율화 방안』, 재정경제부 국세심판소, 1999.
- 최재건, 「심사청구의 적법요건」, 『감사논집』 제5호, 감사원, 2000.
- 한명락, 「국세불복제도」, 『월간조세』, 1998. 10.
- 한상국, 「조세구제제도의 개선방향」, □□재정포럼』, 한국조세연구원, 2002. 6.
- 騶宮 史博, 「稅法學硏究會稅務爭訟制度改革試案」, 有斐閣, 2004.
- 金子宏 編著, 『ケースブック租稅法』, 弘文堂, 2004. 8.
- 福家 俊朗, 「行政爭訟制度硏究:租稅事件訴訟を素材にした諸課題(上, 下)行政領域法と救濟法の法理の觀點から見た覺書」, 行財政總合硏究所, 2004.
- 佐野 明治, 「租稅不服申立における理由開示」, 『稅法學』, 2001. 5.

増田英敏, 「納稅者の權利保護の法理」, 成文堂, 1997.

Alois V. Gross, 34 Cal. Jur. 3d Franchise and in Lieu Taxes § 25;
California State Board Of Equalization, “Franchise and
Personal Income Tax Appeals”, December, 2001.

DCA, “Transforming Public Services : Complaints, Redress and
Tribunals”, July, 2004.

DCA, Tax Appeal; A guide to appealing against decisions of the
Inland Revenue on tax and other matters.

IRS, Examination of Return, Appeal Right, and claims for refund

IRS, Your Appeal Right and How to prepare a protest if you
don't agree.

IRS, Your Right as a taxpayer.

Leandra Lederman & Stephen W. Mazza, Tax Controversies :
Practice and Procedure(2nd. ed.), LexisNexis, 2002.

Tax Appeals Stakeholder Group, “Paper 1 : Tax Appeals in the
Tribunals Service”, 2005. 6. 4.

United State Tax Court

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

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

<http://www.koreatax.org>

<http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/default.html>

<http://www.boe.ca.gov/info/about.htm>

<http://www.dca.gov.uk/consult/supremecourt>

[http://www.hmrc.gov.uk/menus/about menu.htm](http://www.hmrc.gov.uk/menus/about_menu.htm)

<부표 1> 과세전적부심사제도의 비교

	국세	지방세	관세
개요	세무관서가 세금고지 전에 과세할 내용을 납세자에게 미리 알려 주고 이에 이의가 있는 납세자는 그 적부의 심사를 청구하도록 하여 심사 결과 납세자의 주장이 타당한 경우에는 고지 전에 시정되는 제도	과세관청인 지방자치단체가 과세 전에 세무조사의 결과를 납세자에게 통지하고 그 내용에 이의가 있는 납세자는 이에 대한 적법성 심사를 청구하는 제도	관세 등의 납부로 인하여 도산하는 기업의 발생을 막고 납세자의 권리보호를 한층 더 강화하기 위하여 납세자들이 세관의 추정고지서 발부 전에 그 적법성을 심사받을 수 있도록 하는 제도(2000. 1. 1.부터 시행)
근거법령	국세기본법 제81조의 10, 국세기본법시행령 제63조의 8	지방세법 제70조	관세법 제118조, 관세법 시행령 제142조~144조, 관세 불복청구 및 처리에 관한 고시 제31조~37조
담당기관	과세전적부심사위원회 ¹⁾	각 지방자치단체의 과세전적부심사위원회 ²⁾	과세전적부심사위원회 ³⁾
절차	<ul style="list-style-type: none"> ○과세예고통지를 한 세무서장 또는 지방국세청장에게 그 통지를 받은 날로부터 20일 이내에 청구(경우에 따라서는 국세청장에게도 청구가 가능)(국세기본법 제81조의10 ①) ○청구를 받은 세무서장·지방국세청장 또는 국세청장은 청구받은 날로부터 30일 이내에 결정하여야 하고, 그 결과를 청구인에게 통지하여야 함(국세기본법 제81조의10 ③). ○결정의 유형은 ① 채택하지 아니하는 결정, ② 전부 채택하는 결정, ③ 일부 채택하는 결정, ④ 심사하지 아니하는 결정(국세기본법 제 81조의10 ④) 	<ul style="list-style-type: none"> ○납세자는 세무조사에 대한 서면통지, 과세예고통지, 비과세 또는 감면의 신청을 반려하는 통지 중 하나의 통지를 받은 때에 당해 지자체의 장에게 그 적부의 심사를 청구할 수 있다(지방세법 제70조, 동법 시행규칙 제36조의2). ○지자체의 장은 청구서를 접수한 날부터 30일(위원회의 결정이 있는 경우에는 30일의 범위 내에서 1회에 한하여 연장 가능) 이내에 위원회의 심사를 거쳐 이를 결정하고 그 결과를 청구인에게 통지하여야 한다(동법 시행규칙 제 36조의3 ①, ③) ○지방세의 경우 과세전적부 심사를 거친 납세의무자는 이의신청을 거치지 않고 이의신청의 기간 내에 곧바로 심사청구가 가능한 점에 주의(지방세법 제73조 ②) 	<ul style="list-style-type: none"> ○납세자는 관세의 통지⁴⁾를 받은 날부터 20일 이내에 재정경제부령이 정하는 세관장에게 통지내용에 대한 적법성 여부에 관한 심사를 청구할 수 있다. 다만, 일정한 경우 관세청장에게 이를 청구할 수 있다(관세법 제118조 ②). ○청구를 받은 세관장 또는 관세청장은 청구를 받은 날부터 30일 이내에 과세전적부심사위원회의 심사를 거쳐 결정을 하고 그 결과를 청구인에게 통지하여야 한다. 다만 2005. 7. 「관세 불복청구 및 처리에 관한 고시」의 개정으로 일정한 사유로 기간 내에 결정이 불가능할 때에는 청구인에게 그 사유를 즉시 통지하도록 함⁵⁾.
기타	임의적 절차		

자료: 각 기관 홈페이지 및 법제처 법령자료, 2005.

<부표 2> 이의신청제도의 비교

	국세	지방세	관세
개 요	납세자가 그 권리 또는 이익의 침해를 당한 경우 심판청구 또는 심사청구를 제기하기 전에 당해처분을 하거나 하였어야 할 세무서장이나 소관 지방국세청장에게 이의를 신청을 할 수 있도록 한 제도	납세자가 과세처분에 불복을 하고자 하는 경우 그 과세처분을 한 지방자치단체의 장에게 그 처분의 취소·변경 또는 필요한 처분을 구하는 제도	세관장의 위법·부당한 과세처분에 대하여 그 세관장에게 이를 취소하거나 변경하도록 요구하는 제도
근거 법령	국세기본법 제55조 제3항, 제66조	지방세법 제73조	관세법 제132조, 동법 시행령 제153조의2·제154조 등
담당 기관	이의신청심의위원회 ⁶⁾	지방세심의위원회 ⁷⁾	이의신청심의위원회 ⁸⁾
절 차	<ul style="list-style-type: none"> ○이의신청은 대통령령이 정하는 바에 의하여 불복의 사유를 갖추어 당해 처분을 하거나 하였어야 할 세무서장에게 하거나 당해 세무서장을 거쳐 소관 지방국세청장에게 하여야 한다(국세기본법 제66조 ①). ○이의신청을 받은 세무서장과 지방국세청장은 이의신청심의위원회의 심의를 거쳐 이를 결정하여야 한다(국세기본법 제66조 ④). ○이의신청을 받은 세무서장 또는 지방국세청장은 이의신청을 받은 날부터 30일 이내에 결정하여야 함(국세기본법 제66조 ⑥, 제65조 ②). 	<ul style="list-style-type: none"> ○이의신청을 원하는 납세자는 그 과세처분이 있는 것을 안 날로부터 90일 이내에 불복의 사유를 구비하여 도세에 있어서는 도지사에게, 시·군세에 있어서는 시장·군수에게 이의신청을 하여야 한다. 다만 과세전적부심사를 거친 후에 과세된 처분에 대하여 이의가 있는 자는 이의신청을 거치지 아니하고 바로 심사청구를 할 수 있다. 이 경우 심사청구는 이의신청기간 내에 제출하여야 한다(지방세법 제73조). ○이의신청을 받은 지방자치단체의 장 또는 행정자치부장관은 그 신청·청구를 받은 날부터 90일 이내에 지방세심의위원회의 의결에 따라 이를 결정하고 신청인 또는 청구인에게 이유를 함께 기재한 결정서를 송달하여야 한다(지방세법 제77조 ①). 	<ul style="list-style-type: none"> ○불복의 사유를 갖추어 당해 처분을 하거나 하였어야 할 세관장에게 당해 처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 통지를 받은 날을 말한다)부터 90일 이내에 제기하여야 한다(관세법 제132조 ①·④, 제121조 ①). ○이의신청을 거친 후 심사청구를 하고자 하는 때에는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 하여야 한다(관세법 제132조 ④, 제121조 ②)⁹⁾. ○이의신청에 대한 결정은 심사청구를 받은 날부터 30일 이내에 하여야 한다. 다만, 부득이한 사유가 있는 때에는 그러하지 아니하다(관세법 제132조 ④, 제128조 ②).
기 타	<ul style="list-style-type: none"> ○입의적 절차 -즉 납세자가 심판청구 또는 심사청구를 제기하기 전에 선택적으로 할 수 있으며, 이를 거치지 아니하고 바로 심판청구나 심사청구도 가능함. 		

자료: 각 기관 홈페이지 및 법제처 법령자료, 2005.

<부표 3> 심사청구제도의 비교(감사원 제외)

	국세	지방세	관세
개요	권리 또는 이익의 침해를 당한 납세자가 정세기관인 국세청에 제기하는 불복절차	권리 또는 이익의 침해를 당한 납세자가 정세기관인 각 지방자치단체에 제기하는 불복절차	세관장의 위법·부당한 과세처분에 대하여 그 상급기관인 관세청장에게 과세처분의 취소 또는 변경을 요구하는 제도
근거 법령	국세기본법 제55조, 제61조 이하, 동법 시행령 제50조 이하 등	지방세법 제74조	관세법 제119조
담당 기관	국세심사위원회 ¹⁰⁾ 의 심의를 거쳐 국세청장이 결정 ¹¹⁾	지방세심의위원회 ¹²⁾	관세심사위원회 ¹³⁾
절차	<ul style="list-style-type: none"> ○ 당해처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하며(국세기본법 제61조 ①), 이의신청을 거친 후 심사청구를 할 때에는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날(이의신청 결정기간인 30일 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 그 결정기간이 경과한 날)로부터 90일 이내에 심사청구를 할 수 있음(동법 제61조 ②). ○ 심사청구는 대통령령이 정하는 바에 의하여 불복의 사유를 갖추어 당해 처분을 하거나 하였어야 할 세무서장을 거쳐 국세청장에게 하여야 한다(국세기본법 제62조 ①). ○ 심사청구를 받은 국세청장은 심사청구를 받은 날부터 90일 이내에 결정하여야 함(국세기본법 제65조 ②). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 심사청구를 원하는 납세자는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 도지사의 결정에 대해서는 행정자치부장관에게, 시장·군수의 결정에 대해서는 도지사 또는 행정자치부장관에게 각각 심사청구를 하여야 한다. 다만 결정기간 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 경과한 날부터 심사청구를 할 수 있다(지방세법 제74조). ○ 심사청구를 받은 지방자치단체의 장 또는 행정자치부장관은 그 신청·청구를 받은 날부터 90일 이내에 지방세심의위원회의 의결에 따라 이를 결정하고 신청인 또는 청구인에게 이유를 함께 기재한 결정서를 송달하여야 한다(지방세법 제77조 ①). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 심사청구는 당해 처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 통지를 받은 날을 말한다)부터 90일 이내에 제기하여야 한다(관세법 제121조 ①). ○ 이의신청을 거친 후 심사청구를 하고자 하는 때에는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 하여야 한다. 다만, 동법 소정의 결정기간(30일)내에 결정의 통지를 받지 못하는 때에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 경과한 날부터 심사청구를 할 수 있다(관세법 제121조 ②). ○ 심사청구에 대해 관세청장은 이를 심사하고 관세심사위원회의 심의를 거쳐 60일 이내에 결정을 하여야 한다. 다만 부득이한 경우 그러하지 아니하다(관세법 제128조 ②).
기타	<ul style="list-style-type: none"> ○ 선택적 필수주의 - 따라서 심사청구를 제기한 납세자는 심판청구 또는 감사원 심사청구를 제기할 수 없음. 	임의적 절차	선택적 필수주의

자료: 각 기관 홈페이지 및 법제처 법령자료, 2005.

<부표 4> 심판청구제도의 비교

	국세	지방세	관세
개 요	부당한 세금을 고지받은 경우 국세심판원에 심판청구를 제기하여 이를 바로잡을 수 있는 제도	심판청구제도가 없음	부당한 세금을 고지받은 경우 국세심판원에 심판청구를 제기하여 이를 바로 잡을 수 있는 제도
근거 법령	국세기본법 제55조, 제67조 이하, 동법 시행령 제55조 이하 등	-	관세법 제119조·제131조, 국세기본법 제67조 이하
담당 기관	국세심판원 ¹⁴⁾ (국세심판관회의) ¹⁵⁾	-	국세심판원 ¹⁶⁾ (국세심판관회의) ¹⁷⁾
절 차	<ul style="list-style-type: none"> ○과세처분에 의하여 권리 또는 이익의 침해를 받게 될 이해관계인은 위법 또는 부당한 처분을 받은 자의 처분에 대하여 심판청구를 하여 그 처분의 취소 또는 변경이나 기타 필요한 처분을 청구할 수 있다(국세기본법 제55조 ②). ○심판청구는 당해 과세처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하여야 한다(국세기본법 제68조 ①). ○이의신청을 거친 후 심판청구를 할 때에는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 하고, 다만 이의신청 결정기간인 30일 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 그 결정기간이 경과한 날부터 심판청구를 할 수 있음(국세기본법 제68조 ②, 제61조 ②). ○세무서장은 청구받은 날부터 7일 이내에 그 청구서에 답변서를 첨부하여 국세심판원장에게 송부하여야 한다(국세기본법 제69조 ③). ○국세심판원장은 심판청구를 받은 날로부터 90일 이내에 결정하여야 한다(국세기본법 제81조, 제65조). 	-	<ul style="list-style-type: none"> ○국세의 경우와 동일 -다만 이 경우 “세무서장”은 “세관장”으로, “국세청장”은 “관세청장”으로 본다(관세법 제131조).
기 타	선택적 필수주의	-	선택적 필수주의

자료: 각 기관 홈페이지 및 법제처 법령자료, 2005.

<부표 5> 감사원 심사청구

	국세	지방세	관세
개요	감사원의 감사를 받는 자(피감사기관)의 직무에 관한 처분이나 기타 행위에 관하여 이해관계 있는 자는 감사원에 대하여 그 처분이나 행위에 대한 심사청구를 할 수 있고, 국세청은 감사원의 피감사기관에 해당되기 때문에 국세청의 처분이 위법하거나 부당한 경우에는 감사원법 규정에 의하여 심사청구를 할 수 있는 것임.		
근거 법령	감사원법 제43조~제48조		
	국세기본법 제55조 제5항	지방세법 제80조	관세법 제119조 제2항
담당 기관	감사원(법무조정심사관 심사2담당관)		
절차	<ul style="list-style-type: none"> ○ 감사원 피감사기관의 직무에 관한 처분 기타 행위에 관하여 이해관계 있는 자는 감사원에 그 행위에 대해 심사를 청구할 수 있다. 즉 심사청구의 원인이 되는 행위가 있는 것을 안 날부터 90일, 그 행위가 있는 날부터 180일 이내에 심사의 청구를 하여야 한다(감사원법 제44조). ○ 지방세법에 의한 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자가 감사원법에 의한 심사청구를 할 경우에는 그 처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 통지를 받은 날)부터 90일 이내에 하여야 한다(지방세법 제80조). ○ 감사원은 그 심사청구에 이유가 있다고 인정되면 관계기관의 장에게 시정 기타 필요한 조치를 요구하는 결정을 할 수 있고, 관계기관의 장은 그 결정에 따른 조치를 하여야 함(감사원법 제33조 제1항). ○ 감사원의 심사청구를 거친 사건에 대하여는 국세심판원의 심판청구 또는 국세청의 심사청구를 거치지 아니하고 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 행정소송을 제기할 수 있음(감사원법 제46조의2 참조). 		
기타	임의적 절차		

자료: 각 기관 홈페이지 및 법제처 법령자료, 2005.

<부표 6> 사법절차

	국세	지방세*	관세
개 요	○ 권리 또는 이익을 침해당한 납세자가 사법기관의 법적 판단을 통해 그 권리 또는 이익을 구제받는 제도로서, 행정소송은 항고소송·당사자소송·민중소송 및 기관소송으로, 항고소송은 취소소송·무효 등 확인소송·不作爲違法 확인소송으로 분류함 ¹⁸⁾ .		
담당 기관	○ 취소소송의 제1심 관할법원은 피고인 처분청의 소재지를 관할하는 행정법원이며, 고등법원이 제2심이 되고 대법원이 제3심으로서 최종심이 됨(3심제).		
절 차	○ 조세행정소송은 원고인 납세자가 심판결정 또는 심사결정에 불복하는 경우 결정의 통지를 받은 날(결정기간 내에 통지를 받지 못한 경우에는 심사·심판 결정기간인 90일이 경과한 날)부터 90일 이내에 처분청(피고) 소재지 관할 행정법원에 소장을 제기하여야 함(국세기본법 제56조). ○ 법원에서는 심판결정 등 행정심판과는 달리 공개심리주의와 구술변론주의를 채택하고 있음.		
기타	불 복 청 구 대 상	○ 조세행정소송의 대상이 되는 행정처분은 행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 이에 준하는 행정작용임. ○ 상대방에게 구체적 법률상의 변동이나 효과를 발생하지 않는 행정청 내부의 행위나 권유, 사실상의 통지와 중구적 처분의 중간과정에서 이루어지는 절차에 관한 처분은 독립하여 행정소송의 대상이 되지 않는다고 봄.	
	당사자 적 격	○ 취소소송의 원고적격자는 “처분 등의 취소를 구할 법률상 이익이 있는 자”임. 대법원(1993. 7. 27, 93누1381)은 “행정소송은 행정청의 당해 행정처분이 취소됨으로 인하여 법률상 직접적이고 구체적 이익을 가지게 되는 사람만이 제기할 이익이 있고 사실상이며 간접적인 관계를 가지는데 지나지 않는 사람은 이를 제기할 이익이 없다”고 판시하여 행정처분과 사실상이며 간접적인 관계에 있는 데 그치는 경우에는 소의 이익을 인정하지 않음. ○ 제3자라도 당해 처분 등의 취소·변경에 대하여 법률상 이익을 가진 경우에는 원고적격을 가지나(대법 1982. 7. 27, 81누271), 반대로 당해 처분 등의 직접 상대방이라 하더라도 자기의 법률상 이익에 관계없는 자는 원고적격이 없음(대법 1993. 4. 24, 92누17099). ○ 조세취소소송의 피고는 당해 처분을 한 행정청(세무서장)임.	

* 국세의 경우에는 행정소송의 제기 전에 반드시 심사청구(감사원 포함)나 심판청구 중 하나를 선택하여 제기하여야 하지만(국세기본법 제56조 제2항), 지방세의 경우에는 심사청구(감사원 포함)를 거치지 않고 직접 행정소송을 제기할 수 있다는 점에 차이가 있다(참고로 지방세의 경우에는 심판청구제도가 없다).

자료: 각 기관 홈페이지 및 법제처 법령자료, 2005.

- 1) 세무서에 두는 동 위원회의 위원장은 세무서장이 되고 위원은 공무원 4인(위원장 포함)·민간인 4인으로 구성되며, 지방국세청의 경우 위원장은 지방국세청장이 되고 위원은 위와 같다. 국세청의 경우는 국세청 차장이 위원장이 되고 위원은 공무원 4인·민간인 5인으로 구성된다. 이에 대한 상세한 내용은 국세기본법 시행령 제63조의9 제5항~제7항 참조.
- 2) 동 위원회는 위원장 1인을 포함하여 10인 이하의 위원으로 구성하며, 위원장은 시·군의 경우 부시장 또는 부군수, 도의 경우 지방세 사무를 담당하는 국장으로 하고, 위원은 지방세에 관한 전문지식이 있는 지방자치단체의 공무원과 조례가 정하는 자격을 갖춘 외부인사로 하여 지방자치단체의 장이 지명 또는 위촉한다. 위원회의 회의는 위원장과 위원장이 매 회의마다 지정하는 6인의 위원으로 구성하되, 외부인사가 4인 이상 포함되어야 한다. 이에 대한 상세한 내용은 지방세법 시행규칙 제36조의3 참조.
- 3) 동 위원회는 관세청과 서울세관·인천공항세관·부산세관·인천세관·대구세관 및 광주세관에 둔다. 관세청에 두는 과세전적부심사위원회의 위원장은 관세청차장이 되고 위원은 공무원 5인(위원장 포함) 이내, 민간인 7인 이내로 구성된다. 각 세관에 두는 과세전적부심사위원회의 위원장은 세관장이 되고, 위원은 공무원 3인 이내, 민간인 4인 이내로 구성된다. 이에 대한 상세한 내용은 관세법 시행령 제144조 참조.
- 4) 종전에는 통관지 세관장(담당과장 또는 출장소장)이 납세의무자에게 과세전 통지를 하였으나, 2005. 7. 「관세 불복청구 및 처리에 관한 고시」의 개정으로 현재에는 경정·고지를 하고자 하는 세관장(담당과장 또는 출장소장)이 납세의무자에게 과세전 통지를 하도록 하고 있다(동 고시 제31조 제1항 참조). 또한 과세전적부심사청구가 제기된 건의 전부 또는 일부에 대하여 그 결정이 있기 전에 경정·고지를 하는 경우에는 고지서를 받은 날로부터 90일 이내에 이의신청, 심사·심판청구 또는 감사원 심사청구를 제기할 수 있다는 뜻을 청구인에게 문서로 통지하여야 한다는 규정도 신설되었다(동 고시 제32조 제3항).
- 5) 즉 동 고시 제35조의2에 의하면 품목분류 및 법령해석에 관하여 관련기관에 의견 조회중인 경우, 종전의 결정사례를 변경하여야 할 경우, 기타 관세행정에 중대한 영향을 미칠 경우 등의 사유로 그 기간 내에 결정할 수 없는 때에는 청구인에게 그 사유를 즉시 통지하도록 함.
- 6) 세무서에 두는 이의신청심의회위원회의 위원장은 세무서장이 되고, 위원은 공무원 3인(위원장 포함), 민간인 3인으로 구성된다. 지방국세청에 두는 동 위원회의 위원장은 지방국세청장이 되고, 위원은 공무원 4인(위원장 포함), 민간인 4인으로 구성된다. 이에 대한 상세는 국세기본법 시행령 제54조의2 참조.
- 7) 동 위원회는 위원장 1인을 포함하여 15인 이하의 위원으로 구성한다. 각 지방자치단체에 두는 동 위원회의 위원장은 위원회에서 호선하고, 위원은 지방세사무를 담당하는 과장과 소정의 자격을 갖춘 자 중에서 지방자치단체의 장이 지명 또는 위촉하는 자가 된다. 행정자치부에 두는 동 위원회의 위원장은 위원회에서 호선하고, 위원은 지방세제관과 소정의 자격을 갖춘 자 중에서 행정자치부장관이 지명 또는 위촉하는 자가 된다. 이에 대한 상세한 내용은 지방세법 시행령 제58조, 지방세법 시행규칙 제39조 참조.
- 8) 동 위원회의 위원장은 세관장이 되고, 위원은 공무원 중에서 4인 이내(위원장

- 포함), 민간인 4인 이내로 한다. 이에 대한 상세는 관세법 시행령 제153조의2 참조.
- 9) 다만, 제132조 제4항 단서의 규정에 의한 결정기간(30일) 내에 결정의 통지를 받지 못하는 때에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 경과한 날부터 심사청구를 할 수 있다(국세기본법 제121조 제2항).
 - 10) 국세심사위원회는 위원장과 위원 10인으로 구성한다. 위원장은 국세청차장이 되고 위원은 공무원 5인(위원장 포함), 민간인 6인으로 구성된다. 이에 대한 상세는 국세기본법 시행령 제53조 참조.
 - 11) 심사청구기간이 경과된 후에 제기된 심사청구 등 대통령령이 정하는 사유에 해당하는 경우에는 동 위원회의 심의를 생략할 수 있다(국세기본법 제64조 제1항, 동법 시행령 제53조 제11항).
 - 12) 이에 대해서는 '<부표 2> 의의신청제도의 비교' 중 '지방세심의위원회' 부분을 참조(서로 동일한 기관임).
 - 13) 동 위원회의 위원장은 관세청차장이 되며, 위원은 공무원 5인 이내(위원장 포함), 민간인 7인 이내로 구성된다. 이에 대한 상세는 관세법 제124조, 동법 시행령 147조 참조.
 - 14) 심판청구에 대한 결정을 하기 위하여 재정경제부장관 소속하에 국세심판원을 둔다(이와 관련된 내용들의 자세한 사항은 국세기본법 제67조 참조). 국세심판원에는 원장과 국세심판관을 두되, 원장은 1급 일반직 국가공무원 또는 1급 상당 별정직 국가공무원으로, 원장이 아닌 상임국세심판관은 2급 또는 3급의 일반직 국가공무원 또는 별정직 국가공무원으로 보하고, 비상임국세심판관은 대통령령이 정하는 바에 의하여 위촉한다(이에 대한 상세한 내용은 국세기본법 시행령 제55조의2 참조).
 - 15) 국세심판원장은 심판청구를 받은 때에는 이에 관한 조사와 심리를 담당하게 하기 위하여 주심국세심판관 1인과 배석국세심판관 2인 이상을 지정하여 국세심판관회의를 구성하게 한다. 국세심판관회의는 주심국세심판관이 의장이 되며, 의장은 그 심판사건에 관한 사무를 총괄한다. 다만, 주심국세심판관이 부득이한 사유로 직무를 수행할 수 없는 때에는 국세심판원장이 배석국세심판관 중에서 그 직무를 대행할 자를 지정한다. 이에 대한 상세한 내용은 국세기본법 제72조, 동법 시행령 제58조 참조.
 - 16) 미주 14) 참조.
 - 17) 미주 15) 참조.
 - 18) 항고소송중 취소소송은 조세행정청의 위법한 처분의 취소 또는 변경을 구하는 소송으로 대표적인 조세행정소송이라고 한다(국세심판원 홈페이지 [<http://www.ntt.go.kr/>]).

<국문요약>

조세구제제도의 개선방안에 관한 연구

한 상 국·박 훈

조세구제제도에는 과세관청의 자기시정기능, 과세관청의 처분에 대한 권리구제기능이 요구된다. 본 연구에서는 사법심처럼 권리구제기능을 강조하면서도 행정심으로서의 자기시정기능도 확보하여야 한다는 측면에서 현행 불복제도를 점검하고 다음과 같은 개선방안을 도출하였다. 아래와 같은 조세심급구조의 단순화 및 조세구제제도의 전문화를 통해서 경제적인 소송, 신속한 결정 및 철저한 권리구제를 도모할 수 있을 것이다.

첫째, 과세전적부심청구제도를 활성화할 필요가 있다.

그 활성화의 구체적인 방법으로 먼저 청구대상을 확대하여야 한다. 현행 국세의 경우 납세의무자의 귀책사유가 있는 경우 그리고 예상고지세액이 일정 금액에 도달하지 못하는 경우 과세전적부심 이용을 제한하고 있다. 그러나 국세기본법 제81조의 10 제2항에서 규정한 것 이외에는 청구대상의 범위를 제한하는 것은 타당하지 않다. 그리고 국세, 관세의 경우 20일, 지방세의 경우 30일로 되어 있는 청구기간을 60일로 연장하여야 할 필요가 있다. 과세전적부심사위원회를 의결기관화하고, 외부위원의 수를 내부위원의 수보다 확대하며, 위원의 임기 및 신분보장 등에 관한 규정을 마련하여야 한다. 또한 이의신청제도는 폐지하는 것이 바람직하다고 판단된다.

둘째, 미국의 경우처럼 화해 또는 협의를 통한 분쟁해결을 모

색할 필요는 있으나, 현재는 시기상조이다.

셋째, 국세청 심사청구와 국세심판원 심판청구를 통합하는 방안도 고려할 수는 있으나, 기존 행정조직을 대폭적으로 개편해야 한다는 점에서 신중을 기할 필요가 있다. 심사청구와 심판청구 양 제도를 그대로 유지하는 것이 현재로서는 더 바람직하다. 다만 심사청구는 과세관청의 자기시정기능을 확대하는 방향으로, 심판청구는 과세관청으로부터 독립성을 보다 확립하는 방향으로 현행 제도를 부분적으로 개선하여야 할 것이다.

넷째, 국세·지방세 및 관세를 모두 다루는 조세심판원의 설치가 중장기적으로는 필요하다. 단기적으로는 지방세에 대해 심판청구를 담당하는 지방세심판원을 설치하는 것이 현실적이다. 조세심판원을 설치한 경우 고등법원 소재지 단위로 조세심판원의 지부를 설치하고 재정경제부나 행정자치부가 아닌 제3기관 소속 아래 설치하는 것이 타당하다.

마지막으로, 감사원 심사청구를 폐지하는 것이 타당하다. 감사원 심사청구가 폐지되더라도 감사원은 행정청의 감사기능을 통해 간접적으로 납세자의 권리를 구제하는 역할을 계속할 수 있기 때문이다.

<Abstract>

A Study on the Tax Remedy in Korea

Sangkook Han · Hun Park

The Tax Remedy System serves two functions: to correct the errors of tax administration and to correct any infringements of rights which might have occurred as a result of the decision by the tax administration. In this regard, this study reviews the current system of appeal of dissatisfaction and suggests some possible measures for improvement as follows. The measures aim to enable more efficient procedures, quick decisions and a relief of rights by way of simplifying tax remedy structure and specializing the tax relief system.

First, it needs to activate the procedure of the judgment on propriety before tax levying. For this, it is necessary to enlarge the scope of subject to request. In case of the current national tax, requesting the judgement on propriety before tax levying is limited if the taxpayer takes some responsibility or if anticipating tax amount is less than certain amount of money. It is not appropriate to limit the scope of the subject to request except that the case is specified in Article 81, clause 2 of Framework Act on National Taxes. It needs to extend the period of request up to sixty (60) days, which is currently varied as twenty (20) days in case of national tax and customs, and thirty (30) days in case of local tax. The committee

which judges the propriety before tax levying needs to become a decision-making one. It is necessary that members from outside outnumber members from inside, and that regulation securing the term of office of the members is made. The system for raising an objection should be repealed.

Second, it is necessary to consider settling a dispute by reconciliation or mutual consent, however, it is premature to carry out the plan under the current tax law.

Third, although the integration of the request system for examination by the National Tax Service and the adjudgment system by the National Tax Tribunal have some reasonable grounds, it will cause the sharp change of present organizations. It is better that the current selective appeal system of the request for examination or the adjudgment continues, although there are some points to be changed.

Fourth, it would be necessary to establish Tax Tribunal covering national tax, local tax and customs in the long term, and it needs to establish the Local Tax Tribunal covering only local tax for the time being. When Tax Tribunal is established, the branches of it should be located in the every district where the High Courts are. It should be organized not under the Ministry of Finance and Economy or Ministry of Government Administration and Home Affairs but under other organization.

Last, the system of the request for examination by the Board of Audit and Inspection should be abolished. Although it would be abolished, the Board of Audit and Inspection could have a role in supporting for taxpayers' rights with the function of inspection for tax authorities.

〈著 者 略 歷〉

한 상 국

대만 국립정치대학 법학 박사
중국인민대학 재정금융학원 초빙교수(Visiting Professor)
현, 한국조세연구원 연구위원

박 훈

서울대학교 대학원 법학 박사
현, 서울시립대학교 세무학부 교수

政策報告書 05-04

조세구제제도의 개선방안에 관한 연구

2005년 12월 22일 인쇄
2005년 12월 29일 발행

저 자 한상국·박 훈
발행인 최용선
발행처 한국조세연구원

□□□□□□-□□□□□□ 서울특별시 송파구 가락동 79-6
전화 : 2186-2114(대), www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인 쇄 상 일 인 쇄

© 한국조세연구원 2005

ISBN 89-8191-306-4

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 7,000원