

碩士學位論文

租稅行政處분에 대한 事前救濟制度에
관한 研究

指導教授 高 淙 權



濟州大學校 經營大學院

會計學科 會計學專攻

康 鍾 哲

1997

租稅行政處분에 대한 事前救濟制度에
관한 研究

指導教授 高 淙 權

이 論文을 會計學 碩士學位 論文으로 提出함.

1998年 6月 日

濟州大學校 經營大學院
會計學科 會計學專攻

康 鍾 哲



제주대학교 중앙도서관
JEJU NATIONAL UNIVERSITY LIBRARY

康鍾哲의 會計學 碩士學位 論文을 認准함.

1998年 6月 日

委員長 _____ (印)

委 員 _____ (印)

委 員 _____ (印)

目 次

第 1 章 序 論	1
第 1 節 研究의 目的	1
第 2 節 研究의 範圍와 方法	4
1. 研究의 範圍	4
2. 研究의 方法	5
3. 論文의 構成	5
第 2 章 租稅救濟制度의 理論的 根據와 先行研究	7
第 1 節 租稅救濟制度의 理論的 根據	7
1. 總 義	7
2. 理論的 根據	7
3. 租稅救濟制度의 必要性 및 機能	9
4. 租稅救濟制度의 構成	13
第 2 節 先行研究	18
1. 事前救濟制度	18
2. 事後救濟制度	20
3. 本 研究와의 比較	21
第 3 章 外國의 租稅救濟制度	22
第 1 節 美 國	22
1. 事前救濟制度	22
2. 事後救濟制度	25
3. 特 徵	26
第 2 節 英 國	26
1. 概 要	26

2. 行政的 救濟制度	27
3. 司法的 救濟制度	28
第 3 節 獨 逸	28
1. 事前救濟制度	29
2. 事後救濟制度	30
3. 租稅行政訴訟	31
4. 特 徵	32
第 4 節 日 本	32
1. 行政的 救濟制度	33
2. 租稅行政訴訟	35
3. 特 徵	35
第 4 章 現 行 租 稅 救 濟 制 度 及 運 營 實 態	38
第 1 節 事 前 救 濟 制 度 的 運 營 實 態	38
1. 內 國 稅	38
2. 地 方 稅	52
3. 地 價 公 示 及 土 地 等 的 評 價 에 關 한 法 律	59
第 2 節 事 後 救 濟 制 度 的 運 營 實 態	62
1. 國 稅 基 本 法 에 依 한 救 濟 制 度	62
2. 地 方 稅 法 에 依 한 救 濟 制 度	75
3. 監 查 院 法 에 依 한 審 查 請 求 制 度	78
4. 租 稅 司 法 救 濟 制 度	81
第 3 節 租 稅 救 濟 制 度 的 比 較	88
第 5 章 現 行 租 稅 救 濟 制 度 的 問 題 點 及 改 善 方 案	90
第 1 節 事 前 救 濟 制 度 的 問 題 點 及 改 善 方 案	90
1. 內 國 稅	90
2. 地 方 稅	98
3. 內 國 稅 及 地 方 稅 에 對 한 事 前 救 濟 制 度 的 比 較	100

4. 公示地價	103
第 2 節 事後救濟制度的 問題點과 改善方案	105
1. 租稅救濟機構의 改善	105
2. 不服請求節次改善	111
3. 權利救濟 代理人의 擴大方案	112
第 6 章 結 論	114
參 考 文 獻	118
Abstract	121



表 目 次

<표 1-1> 연도별 조세부담	1
<표 1-2> 연도별 심사청구 및 행정소송 처리대상건수(단위 : 건)	3
<표 3> 주요 각국의 조세구제절차 요약	37
<표 4-1> 세목별 과세적부심사 처리실적(단위 : 건, 백만원)	50
<표 4-2> '96연도분 지방국세청별 과세적부심사제처리실적(단위 : 건, 백만원)	51
<표 4-3> '97연도서울지방국세청과세적부심사청구처리상황표(단위:건수)	51
<표 4-4> '97연도서울지방국세청과세적부심사청구처리상황표(단위:백만원)	52
<표 4-5> 제주도의 지방세과세전적부심사처리실적(단위 : 건, 백 만원)	59
<표 4-6> 연도별이의신청처리현황(단위:건,%,백만원)	64
<표 4-7> 96연도 분 세목별 이의신청 처리현황(단위 : 건, 백만원)	65
<표 4-8> 연도별 심사청구 처리현황(단위 : 건, %, 백 만원)	67
<표 4-9> 96연도 분 세목별 심사청구 처리현황(단위 : 건, 백 만원)	68
<표 4-10> 이의신청과 심사청구의 신청건수 추이	69
<표 4-11> 이의신청과 심사청구 인용비율 추이	70
<표 4-12> 이의신청과 심사청구의 인용건수 추이	70
<표 4-13> 이의신청과 심사청구의 인용금액 추이	71
<표 4-14> 연도별 부과세액 대 불복청구로 인한 취소세액 비교표(단위 : 백 만원) 71	71
<표 4-15> 심판청구의처리현황 (단위 : 건, 백 만원)	74
<표 4-16> 심사청구와 심판청구 신청 건수 추이	74
<표 4-17> 심사결정(기각, 각하)건수와 심판청구건수 추이	75
<표 4-18> 감사원심사청구 및 처리상황(내국세분)(단위: 건, 백 만원 ,%)	80
<표 4-19> 심사·심판청구와 조세행정소송의 연도 별 발생상황	85
<표 4-20> 행정소송사건 중 조세사건건수 및 비율(단위 : 건, %)	86
<표 4-21> 연도별 조세소송사건 처리실적 (단위 : 건)	87
<표 4-22> 1996연도 세목별소송사건 (단위 : 건)	87
<표 4-23> 일본 소송사건의 발생 · 처리현황(단위 : 건, %)	88

<표 4-24> 각국의 조세구제제도	89
<표 5-1> 국세와 지방세의 사전 구제제도의 비교	103
<표 5-2> 일본 국세불복심판소 정원현황(1992년 기준, 단위 : 명)	108
<표 5-3> 일본 심판청구의 발생 · 처리상황 추이(단위 : 건, %)	108

그 립 목 차

<그림 1-1> 내국세 조세구제의 유형	4
<그림 1-2> 지방세 구제제도의 유형	4
<그림 2-1> 내국세의 과세적부심사청구절차	14
<그림 2-2> 지방세의 과세전적부심사청구절차	15
<그림 2-3> 내국세의 사후조세구제 절차	17
<그림 2-4> 지방세의 사후조세구제 절차	17



第 1 章 序 論

第 1 節 研究의 目的

정부의 정치활동을 위해 필요로 하는 재원의 확보수단은 다양하게 발달해 왔는데, 그 중에서 재정수입의 주가 되는 것은 조세이다. 이와 같이 현대국가는 조세 없이 기능수행이 불가능하게 되었기 때문에 현대국가를 “조세국가”라고도 한다¹⁾

조세란 국민 경제의 경제적·사회적 목적을 달성하기 위해 정부가 납세자에게 특정한 형태의 눈에 띄는 반대급부를 제공하지 않고 이미 결정된 기준에 근거하여 국민들이 소유하는 재원의 일부를 민간부문으로부터 정부부문에 일방적·강제적으로 징수하는 재정수입을 말한다.²⁾

<표 1-1> 연도별 조세부담

연도	단위	1992	1993	1994	1995	1996
1. 국민총생산	10억원	238,705	265,518	303,773	348,979	386,640
2. 조세총부담	백만원	44,680,535	50,286,672	60,492,839	72,090,508	82,354,907
가. 국세	"	35,218,429	39,260,605	47,261,748	56,774,545	64,960,218
(내국세)	"	(30,080,065)	(34,174,562)	(38,449,032)	(44,381,993)	(49,202,309)
나. 지방세	"	9,462,106	11,026,067	13,231,091	15,315,963	17,394,689
3. 내국세부담율	%	12.6	12.9	12.7	12.7	12.7
4. 조세총부담율	%	18.7	18.9	19.9	20.7	21.3
5. 인구	천명	43,748	44,195	44,642	45,093	45,545
6. GNP	천원	5,456	6,008	6,805	7,739	8,489
1인당 조세부담	천원	1,021	1,138	1,355	1,599	1,808

자료 : 국세청, 국세통계연보, 1997, p.36.

1) 이필우, 재정학개론, 법문사, 1986, p.260.

2) 김동건외 3인, 재정과 경제복지, 박영사, 1986, p.182.

이러한 조세는 국가 재정의 주요원천이므로 국가기능의 확대와 더불어 조세 부담의 증가현상을 나타내고 있는데, 우리나라의 경우도 <표 1-1>과 같이 매년 조세부담율의 증가현상을 보이고 있다.

이와 같이 경제가 성장함에 따라 기업이 대형화되고 그에 따라 납부하는 세금 규모가 커지고 조세부담이 증가되면서 납세자들도 스스로 조세에 관한 문제에 대하여 많은 관심을 가지게 되고, 과세행정의 집행과정에서 야기되는 사소한 절차도 중요시 되고 이러한 과정에서 발생하는 납세자와의 마찰은 세금에 대한 인식이 「납세의무」로서의 인식에서 벗어나 「조세에 대한 권리」로 인식되는 계기가 되었다.³⁾

이러한 관점에서 지금까지의 조세제도는 정부의 재원조달 측면을 강조한 나머지 징세 행정편의를 중요시하는 입장에서 제정 운영되므로써 납세자의 권익이 상대적으로 소홀히 취급되어 온 사실을 부인할 수 없으므로 세금을 부과 징수하는 과정에서 납세자의 권리가 부당하게 침해되지 않도록 하는 제도적 장치가 세법에 규정되어야 한다는 납세자권리에 관한 문제가 제기되기 시작했다.

그런데 정부의 입장에서는 정부의 기능을 수행하기 위하여 보다 많은 조세를 거두어들여야 하는데 반하여, 납세자들은 거의 예외 없이 조세의 부과 징수를 싫어하기 때문에 이들 조세를 회피하려 하고 따라서 세무당국과 국민간에 많은 조세마찰이 발생되고 있다.

더구나 정부는 매년 그 예산을 편성함에 있어서 양출제입의 원칙에 따라 먼저 지출할 예산총액을 편성한 다음 그에 대한 세입예산을 편성하고 있는데, 어떤 연도에 경기가 침체되어 조세수입이 당초의 목표를 달성할 수 없다고 예측 될 때에는 정부 즉, 과세관청에서 당초 세입예산의 목표달성을 위하여 무리한 과세처분을 하게 되고 이에 따라 납세자와 세무당국간에는 많은 조세마찰이 발생하고 있는 것이다.

3) 박종호, 취득세 및 등록세해설과 사례연구, 서울지방세무사회, 1997.

따라서 국민의 경제생활에 가장 많은 영향을 주는 행정작용은 단연 조세행정이라고 할 수 있으며, 국민의 권리·이익을 침해할 가능성이 가장 큰 분야 역시 조세행정이다.

그 결과 <표 1-2>와 같이 납세자들이 과세관청의 과세처분에 불복하는 사례가 해가 거듭될 수록 높아져 가고 있는데, 이런 조세쟁송의 관계를 능률적으로 적정하게 처리할 수 있는 조세권리구제제도의 제도적 정비와 운영상의 개선이 시급히 요청된다 할 것이다.

<표 1-2> 연도별 심사청구 및 행정소송 처리대상건수 (단위 : 건)

연도 구분	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
이의신청	2,001	1,621	1,912	2,217	2,686	2,752	4,377	3,469	4,408	4,344
심사청구	2,963	2,806	3,783	4,206	5,319	6,468	7,664	9,225	7,202	6,350
행정소송	2,845	2,388	2,360	2,519	2,930	3,836	3,871	3,997	4,039	4,244

자료 : 국세청, 국세통계연보, 각 연도

그런데 권리구제제도에는 사후구제제도만이 있는 것이 아니라 사전구제제도도 있는 것이며, 오히려 납세자의 입장에서는 사후구제보다도 사전구제를 받는 것이 시간적·경제적 등 여러 가지 측면에서 훨씬 유리할 것이라 사료된다. 그러나 이러한 조세권리구제제도에 대하여 지금까지 우리나라는 주로 사후구제제도에 치중한 것은 부인할 수 없는 사실이다.

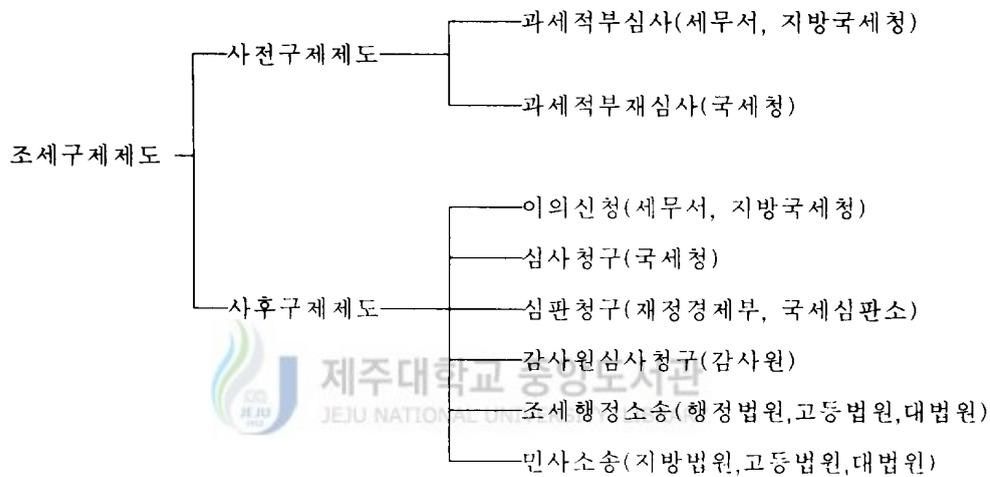
이에 따라 본 연구에서는 조세권리구제제도에 관하여 우리나라와 주요 외국 제도의 고찰을 통하여 현행 우리나라의 조세권리구제제도의 실태와 그 문제점을 분석, 검토한 다음 납세자의 정당한 권리를 신속·정확하게 구제하기 위한 합리적인 조세권리구제제도의 개선방안을 제시하고자 한다.

第 2 節 研究의 範圍와 方法

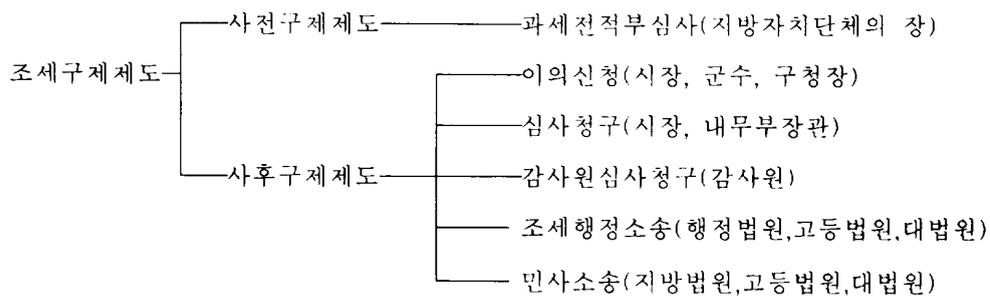
1. 研究의 範圍

본 연구의 범위는 국세 중 내국세에 관한 조세구제제도를 주된 연구대상으로 하되 지방세에 대한 조세구제제도에 대하여도 일부 언급한다. 내국세에 대한 조세구제 유형은 <그림 1-1> 과 같이 나누어지고, 지방세에 대한 조세구제 유형은 <그림 1-2> 와 같이 나누어진다.

<그림 1-1> 내국세 조세구제의 유형



<그림 1-2> 지방세 구제제도의 유형



조세구제제도는 조세부과처분시점, 즉 납세고지의 시점을 기준으로 부과처분시점 이전의 구제를 사전구제라 하고, 부과처분 이후의 구제를 사후구제라 한다. 본 연구는 내국세인 경우 국세청장 훈령사항으로 1996. 4. 15.부터 시행 중인 사전구제제도인 과세적부심사청구제도와 지방세인 경우 지방세법 제70조의 규정에 의한 사전구제제도인 과세전적부심사청구제도를 중심으로 고찰하고, 아울러 국세와 지방세의 사후적 구제제도를 비교하여 검토하기로 한다.

조세행정기관이 아닌 감사원에의 심사청구에 관하여는 제도적 측면만을 개관하고, 조세행정소송 및 민사소송은 사법부의 영역이므로 이의신청 등의 행정구제제도와 비교를 위한 운용실태의 검토에 그치기로 한다.

그러므로 이하에서의 조세구제제도는 내국세와 지방세의 사전·사후구제제도로써의 행정구제제도를 중심으로 살펴보기로 한다.

2. 研究의 方法

본 연구는 조세구제제도에 관한 일반사항과 법체계 및 규정 등을 면밀히 검토한 후 현행 제도의 운용실태를 분석하고, 외국제도의 고찰을 통해 우리나라 제도의 문제점을 찾아내고 그 개선방안을 제시하려 한다.

본 연구의 방법으로는 조세 및 조세불복에 관한 서적과 선행 연구 논문, 국세 관련 연구기관의 연구보고서, 국세청 등이 발간한 각종 통계자료, 조세법전 등을 참고자료로 활용한 문헌적 조사·연구방법을 이용하였다.

3. 論文의 構成

본 논문은 다음과 같이 구성하였다.

제1장에서 연구의 목적, 범위와 방법을 기술하고, 제2장에서 조세구제제도의 이론적 근거와 선행연구를 살펴본다.

제3장에서는 주요 외국의 조세구제제도의 특징을 검토하여 우리 나라 구제제도개선에 도움이 되도록 하였으며, 제4장에서는 우리나라의 조세구제제도

및 운영실태를 살펴보고, 제5장에서 현행 조세구제제도의 문제점과 그 개선 방안을 제시하고 있으며, 마지막으로 제6장에서는 본 연구를 끝맺는 결론을 기술하고 있다.

第 2 章 租稅救濟制度的 理論的 根據와 先行研究

第 1 節 租稅救濟制度的 理論的 根據

1. 意 義

행정은 그 본질이 법의 집행이며, 일정한 행정목적 실현을 위한 합목적적 행위이다. 따라서 행정은 법의 지배원칙에 따라야 하기 때문에 행정이 법에 위반되거나 행정 목적을 일탈하여 국민의 권리 또는 이익을 침해한 경우 이를 신속, 정확하게 구제할 수 있는 제도가 마련되어야 한다. 이러한 제도를 행정 구제제도 또는 행정쟁송제도라고 한다.

그런데 조세법률관계는 일반행정관계보다 더욱 엄격하게 법률에 의하여 규율되는 법률관계이며, 조세행정은 그 본질이 국민의 재산권에 대하여 침해적 성격을 띠고 있다.

그리하여 세법은 일반행정구제제도와는 별도로 위법·부당한 과세관청의 처분으로 권리 또는 이익의 침해를 받은 경우 그에 불복하여 구제를 받을 수 있는 특별절차를 마련하고 있는데, 이것이 조세구제제도 또는 조세쟁송제도이다. 즉, 일반행정관계에 있어서의 행정구제는 행정심판법에 의한 행정심판이 있으나, 조세의 부과·징수 기타 처분으로 발생하는 조세법률관계에 있어서의 행정구제는 행정심판법을 적용하지 아니하고 심사·심판의 특별행정심판절차를 국세기본법 및 지방세법에 마련하고 있는 것이다.⁴⁾

2. 理論的 根據

1) 확정절차상의 적법성 보장

조세법을 구성하고 있는 내용 중에서 조세행정의 운용에 가장 밀접한 관계를

4) 최명근, 세법학총론, 세경사, 1997, p.615.

갖고 있는 것은, 국가의 조세채권을 구체적으로 성립·확정·소멸시키는 조세절차법과 납세자의 권리·이익을 직접적으로 보호·신장하는 조세쟁송법이다.

이는 조세법의 내용을 구성하는 조세실체법, 조세징수법, 조세구제법, 조세범처벌법이 개별적인 것이 아니라 상호·보완적으로 잘 정비되어 있어야 한다는 것을 의미하는 바, 그 중에서도 국가의 채권·채무를 구체적으로 성립·확정·소멸시키는 조세절차법과 납세자의 권리를 보호하는 조세구제법이 밀접하게 관련되어 있어야 한다는 것을 의미한다.

즉, 행정소송을 포함한 넓은 의미의 조세쟁송제도는 조세행정의 적법성과 합목적성을 보장하는 바, 조세쟁송은 세무행정을 통해 일어나는 조세관계의 위법·부당한 처분의 결과를 조세확정 절차에 피드백(feedback) 시킴으로서 과세관청의 위법·부당한 과세처분을 감소시키는 역할을 할 수 있을 것이다.

그러므로 조세구제제도는 조세행정의 적법성과 합목적성을 보장하는데 있어서 가장 직접적인 효과를 갖는 것이며 그 절차를 통해 조세법의 해석과 적용상에 공평한 규범을 집적·형성하게 되는 것이다.⁵⁾

2) 조세행정구제제도의 기능발휘

일반행정관계에 있어서 행정구제는 두 가지의 공통되는 성격을 가진다. 즉 재판에 준 하는 작용으로서 사실을 인정하여 그에 대한 법을 해석·적용하는 판단작용으로서의 성격이고, 또 하나는 국가적인 행정의사의 발현으로서 행정행위로서의 성격이다.

따라서 행정심판은 정도의 차이는 있으나 모두 일정한 행정적 의욕의 발현으로서 분쟁 있는 행정법관계를 규율하고, 일정한 행정절차를 형성·유지·소멸시킴으로서 행정목적의 실현을 도모하는 행정작용임에 틀림없는 것이다.⁶⁾ 이들 두 가지의 성격이 어떠한 형태로 행정심판이 구체화되는가 하는 것은 국

5) 이철성, 조세제도와 세무행정, 한국세정신문사, 1985, p.600.

6) 이상규, 신행정쟁송법, 법문사, 1988, p.67.

가마다 다를 수 있다.

즉, 행정심판이 판단작용으로서의 성격이 강조되는 경우에는 재결청의 독립성·객관성이 강하게 보장되어 심리절차에 사법절차가 광범위하게 도입되는 데 반하여 행정작용으로서의 성격이 강조되는 경우에는 일반행정청이 재결청이 되는 예가 많고 약식절차가 지배하게 된다.

우리나라 헌법 제107조 제3항 후단은 행정심판의 절차는 법률로 정하되 사법절차가 준용되어야 한다고 명시함으로써 행정심판의 판단작용으로서의 성격을 부각시키고 있다.

조세의 부과·징수에 대한 행정심판도 원칙적으로는 일반행정심판이 적용될 것이나 조세사건의 특수성을 고려하여 국세기본법과 지방세법은 조세의 위법·부당한 부과와 처분에 대해서는 일반행정심판법 적용을 배제하여 특별규정(국세기본법 제56조 1항, 지방세법 제78조 제1항)을 두고 있다.

이러한 조세구제제도는 행정청의 직권에 의한 구제와 납세자의 쟁송에 의한 구제로 대분 되고, 직권에 의한 구제는 처분청의 위법·부당한 조세에 대한 행정처분에 대하여 처분청 자신이 이를 발견하여 취소·변경함으로써 납세자의 권리를 구제하는 제도⁷⁾로서 이는 처분청의 본질상 당연한 권한으로 보통 납세자의 소명에 의하여 오류가 발견되었을 때 과세관청 스스로 직권에 의해 그 잘못을 경정하거나, 행정처분전의 구제인 과세적부심사제도(종전의 고지전심사제도)와 행정처분후의 구제제도인 억울한 세금고충처리제도가 있다.

쟁송에 의한 구제는 심판기관에 따라 행정구제와 사법구제로 나누어지며, 조세에 관한 행정구제는 국세기본법, 관세법, 지방세법에 의한 구제와 감사원법에 의한 구제로 나눌 수 있다.

3. 租稅救濟制度의 必要性 및 機能

1) 필요성

7) 김두천, 세법학, 박영사, 1989, p.506.

(1) 조세법률주의의 실현

조세법률주의는 법률의 근거 없이 국가는 조세를 부과 징수할 수 없고 국민은 조세의 납부를 요구받지 않는다는 원칙을 의미한다.

조세행정은 본질적으로 국민의 재산권 보장과의 관계에 있어서 침해적 성격을 띠고 있고, 그 전문성·강행성으로 인하여 다른 일반행정분야 보다도 국민의 입장에서 권익을 침해받을 수 있는 소지가 많다. 그러나 현행 조세구제제도는 전반적으로 미비하고 체계화되어 있지 못하다고 본다.⁸⁾

현행 헌법은 제 103조 2항에서 “대법원에 행정, 조세, 노동, 군사 등을 전담하는 부를 둘 수 있다”는 규정을 창설하여 조세의 관한 쟁송절차를 개정 입법화할 헌법적 의지를 확실히 하고 있다. 따라서 우월적인 헌법적 의지의 실현과 국민의 권리구제의 실질적 보장을 통한 조세법률주의 실현을 위해서는 현행 조세 쟁송제도는 조속한 시기에 개선되어야 한다. 한편 법원조직법 개정으로 행정법원의 설치가 신설되었으나 조세법원으로서의 진전은 아직 미흡한 실정이다.

(2) 조세행정의 민주화

행정의 민주화란 정치과정의 민주화를 통하여 여론을 존중하고 반영시키는 행정, 소수의 이익이 아니라 국민전체의 자유·평등 그리고 복지를 위한 행정이며 국민에게 책임을 지는 행정을 의미한다. 이러한 행정의 민주성은 대외적으로 행정이 국민에게 책임을 지며 국민의 행정수요에 대하여 적절한 반응을 보이는 것을 의미한다. 특히 조세는 국가의 강제권에 의하여 행사되어지기 때문에 국민들의 의사에 불구하고 집행되는 경우가 많을 것인 바, 이때 국가와 다룰 수 있는 불복쟁송절차는 행정이 국민의 합의 즉 법률의 범위 내에서만 강제권을 행사토록 함으로서 국민의 의사에 따른 행정을 제도적으로 보장하는 역할을 한다.⁹⁾

(3) 조세정의의 실현

8) 최명근, 전거서, p.72.

9) 김강영, “조세구제제도에 관한 연구”, 호남대학교 대학원 석사논문, 1996, p.9.

조세법의 기본이념이라고 하는 조세공평주의 · 조세법률주의 · 신의성실의 원칙 등도 궁극적으로는 조세정의의 실현하자는 데 그 이념적 바탕을 두고 있다.¹⁰⁾ 이와 같은 조세정의의 실현은 반대급부 없는 재화의 강제징수라는 조세의 본질적 특성에 기초한 국가의 재정권 행사와 국민의 재산권 보장이라는 양면성이 대등한 입장에서 적절히 조화되어야만 비로소 가능한 것이다.

조세부과는 과세요건의 성립을 전제로 담세능력에 맞게 공평하게 부과되어야 할 것이고, 조세채권채무관계에 있어 실현절차는 신의성실로 이루어져야 할 것이며, 조세의 부과와 징수과정에서 위법 · 부당한 일을 당한 납세자에게는 신속하고 적절한 구제를 받을 수 있도록 제도적으로 실질적인 보장이 있어야만 조세정의가 실현될 것이다.

2) 기 능

조세쟁송은 일반행정쟁송의 한 분야로서 그 범주를 벗어난다고 볼 수 없으므로 행정쟁송의 일반이론이 대체로 적용되고 있다.

그런데 첫째, 조세쟁송관계는 다른 행정분야에서 보다 전문적 · 기술적 성격을 띠고 있다. 조세현상은 그 본질상 복합적 성격을 내포하고 있는 데다 날로 분화되어 가는 산업사회의 변동에 대처하기 위한 빈번한 세법개정을 감안해 볼 때 조세쟁송관계에 있어 국세기본법 · 관세법 · 지방세법 등에서 행정심판법을 배제하는 특례규정을 명문화하고 있음은 오히려 합당하다고 본다.

둘째, 다른 행정처분에 비해 과세처분은 동일 기간 내 대량적 · 반복적으로 행해지고 있어 그에 따른 처분청과 납세자간의 이해관계나 분쟁 역시 복잡다기 할 수밖에 없다.

이러한 조세관계 분쟁에 대해서 처음부터 바로 법원에 제소할 경우 현행 행정소송절차의 미비와 법원의 비전문화, 소송업무의 폭주 등으로 국민의 권리

10) 田中二郎, 租稅法(新版), 東京: 有斐閣, 1985, p.114, “조세정의의 조세법의 최고이념으로 삼는 것이 타당하다고 본다.”

구제는 소홀해지기 마련이다. 이러한 점에서 볼 때 조세행정청이 전문기관으로서 조세불복 심사업무를 다루고 있음은 다른 일반 행정쟁송에 대한 특성인 동시에 자율적 행정통제기능과 사법심의 보완적 기능을 함께 충족할 수 있어 합리적이 아닌가 생각한다.

(1) 자율적 행정통제기능

위법·부당한 부과 징수 기타 처분에 의하여 권리 또는 이익의 침해를 받음으로써 불복의 청구가 있을 경우에 과세관청이 스스로 자기반성에 의하여 국민의 권익을 구제함으로써 자기 오류의 자발적 시정을 할 수 있는 기회를 가지며, 시정기관이 상급관청일 때에는 구제절차를 통하여 하급관청의 업무를 감독할 수도 있다. 이러한 행정심판의 기능을 자기반성, 자기감독에 의한 자율적 행정통제기능이라고 한다.¹¹⁾

(2) 사법심의 보완적 기능

조세처분에 불복하는 납세자들이 모두 직접 법원에 소송을 제기하게 된다면 전문적인 능력과 기술이 부족하고 여타의 많은 재판 업무에 시달리는 재판관에게 무리한 짐을 떠맡기게 되므로 대량적·반복적으로 발생하는 세무분쟁을 가지고 불복청구를 신속하게 처리함으로써 사법심의 한계를 보완할 수 있다. 행정적 구제제도가 확립되지 아니하고 사법심에 만 의지할 경우에는 납세자의 권리 구제보다는 오히려 비용·시간·노력 등의 불이익을 가중시키게 될 것이다.

우리나라 대법원판례도 '행정처분의 위법성 또는 부당성에 대하여 행정청으로 하여금 다시 시정할 수 있는 기회를 줌으로써 행정권의 자율성을 존중하고 사법권의 행정권에 대하여 간섭할 수 있는 기회를 적게 하면서 가능한 한 권력분립의 원칙을 유지하며, 또한 행정청에게 시정의 기회를 줌으로써 소송사건의 복잡을 피하자는 등의 의미에서 인정된다.'고 하고 있다.¹²⁾

11) 최명근, 전제서, pp.616-617.

12) 이상규, 전제서, p.71.

4. 租稅救濟制度의 構成

행정구제는 그 구제의 시점에 따라 사전적 행정구제와 사후적 행정구제로 나누어진다. '사전적 행정구제'란 위법·부당한 행정작용 등으로 인한 구체적인 권익의 침해가 발생하기에 앞서 위법·부당한 행정작용을 사전에 예방하는 제도적 장치를 말하며, '사후적 행정구제'는 위법·부당한 행정작용 등으로 인한 권익의 침해가 있는 경우에 그 위법·부당한 행정작용을 시정하거나 손해를 보전하는 것을 말한다. 일반적으로 행정구제라고 할 때는 후자를 가리키는 것이 보통이다.¹³⁾

1) 사전구제제도

납세자권리구제에서의 사전적 구제는 납세자의 권리 또는 이익이 침해당하지 않도록 사전적으로 행하여지는 예방적 절차로서 구체적인 사안의 발생 이후가 아닌 그 이전에 권익의 침해가 있을 수 있다는 개연성에 바탕을 두는 것이다. 이는 그 동안에는 직권시정제와 고지전심사제 등의 유형으로 시행되어 왔다.

최근 들어 국세청은 납세자의 불편을 해소하고 조세저항을 줄이기 위하여 과세처분의 직권시정제를 적극 운영하고 있다. 즉 과세처분의 잘못이 명백함에도 일선세무서에서 이를 시정하지 않아 납세자의 조세구제가 계속되는 점을 감안하여 일정한 경우에는 즉시 직권시정 한다는 것이다.

직권시정의 대상¹⁴⁾으로는

- ① 세법에 명백히 위배된 처분
- ② 훈령·기본통칙에 위배된 처분
- ③ 과세자료·세액 등이 착오로 계산된 처분
- ④ 납세자가 정당한 증거를 제시한 경우
- ⑤ 처분 당시 명백히 사실판단을 그르친 경우 등이다.

13) 이상규, 신행정법론(상), 법문사, 1988, p.518.

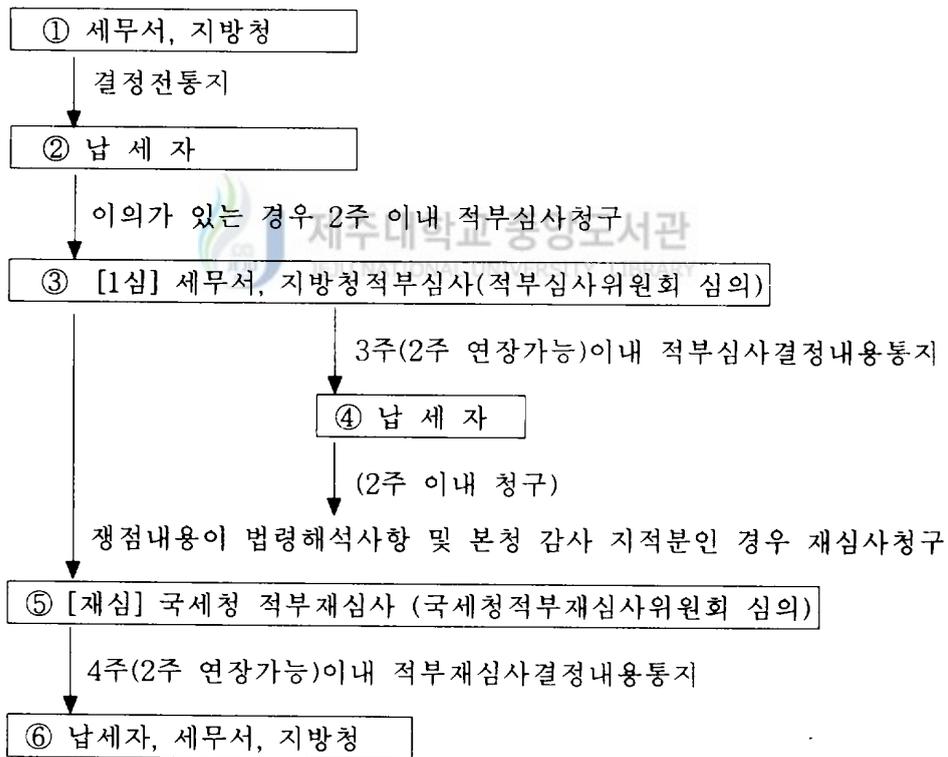
14) 국세심사사무처리규정(1997. 2. 12. 국세청훈령 제1268호) 제9조.

이는 납세자가 이의신청을 제기하고 있는 중이거나 불복신청 이전이라도 처분이 위법·부당한 것으로 드러날 경우에는 직권시정을 할 수 있는 것이다. 종전의 고지전심사제는 납세고지서를 보내기 전에 과세할 내용을 미리 통지하여 이에 대한 해명을 받아 정당한 경우는 이를 적극 받아들임으로써 불복청구를 사전에 예방하기 위한 제도로서 납세자가 고지전심사자료 제출 통지를 받은 때는 10일(신청이 있으면 5일 연장)이내에 해명 자료를 제출하거나 구두로 해명할 수 있었다.

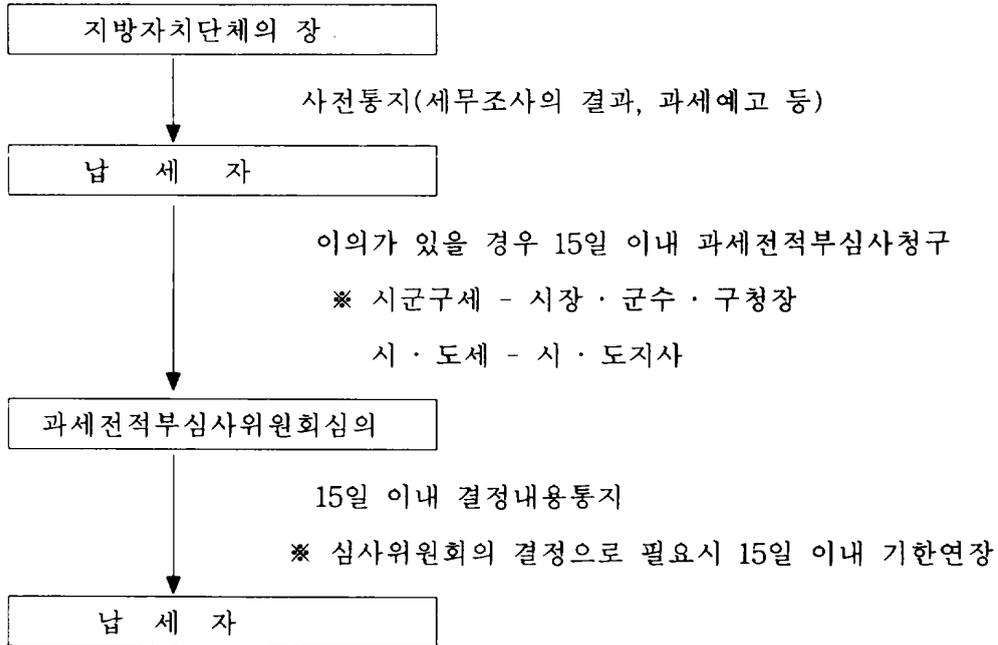
사전구제제도에는 그 동안 고지전심사제도가 시행되고 있었으나 1996. 4. 15부터 고지전심사제도가 과세적부심사청구제도로 바뀌어 시행되고 있다.

과세적부심사청구 및 심사절차는 다음<그림 2-1> 및 <그림 2-2>와 같다.

<그림 2-1> 내국세의 과세적부심사청구절차



<그림 2-2> 지방세의 과세전적부심사청구절차



※ 과세처분이후에는 이의신청 또는 심사청구절차로 구제

2) 사후구제제도

사후적 구제는 위법·부당한 조세처분 또는 부작위 처분으로 인하여 납세자의 권리나 이익의 침해가 이루어진 뒤에 이를 구제하여 원상을 회복코자 하는 것으로 행정절차와 사법절차에 의하여 마련되는 장치이다.

대개 조세불복구제라 함은 구체적인 조세처분이 있는 후 이에 불만을 가진 납세자의 청구에 의하여 출발한다는 개념을 가지므로 지금까지는 사전적 구제보다는 사후적 구제가 제도의 핵심을 이루어 왔다 하겠다.

불복 원인의 발생 자체를 예방하는 사전적 구제제도가 충분히 구비되어 있다면 경제적·시간적 낭비를 수반하는 사후적 구제보다도 납세자의 권리와 이익을 보호 또는 구제하는 조세불복제도의 근본취지를 보장할 수 있겠으나, 입법의 경직성 등의 이유로 인하여 사전적 구제의 신속적 운영이 어려운 현실

이다. 또한 어느 범위까지를 사전적 구제로 볼 것인가에 대한 구분이 힘들고 사전적 구제제도의 범주는 보기에 따라 한없이 확대될 수 있으므로 일반적으로 과세관청의 조세처분(부과·징수)을 기준으로 하여 그 처분전의 구제를 사전적 구제, 그 이후의 구제를 사후적 구제라고 한다.¹⁵⁾

국세기본법 제7장에서는 국세에 관한 사후적 행정구제의 유형으로 심사청구와 심판청구를 규정하고 있다. 그러나 납세자의 임의적 선택에 의하여 심사청구 이전에 이의신청을 제기할 수 있다. 그러므로 현행의 내국세에 대한 사후구제제도는 원칙적으로 2심제(심사청구-심판청구), 선택적으로 3심제(이의신청-심사청구-심판청구)로 구성되어 있다.

또한 지방세법 제1장 제13절에서는 지방세에 관한 사후적 행정구제의 유형으로 이의신청 등에 대하여 규정하고 있다. 지방세의 구제절차는 이의신청과 심사청구의 2가지가 있는데, 내국세의 경우와는 달리 과세전적부심사청구를 한 후의 과세처분에 대하여는 납세자의 선택에 따라 이의신청을 생략하고 바로 심사청구를 할 수도 있다. 그러므로 현행 지방세에 대한 사후구제제도는 원칙적으로 2심제(이의신청→심사청구), 선택적으로 1심제(심사청구, 단 과세전적부심사청구를 거친 경우에 한함)로 구성되어 있다.

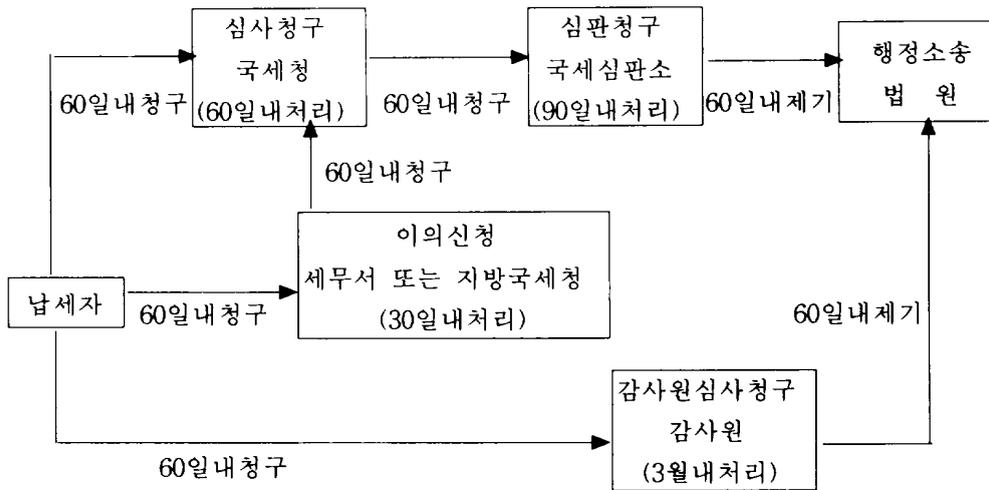
또한 이러한 절차를 모두 갈음하는 감사원법에 의한 심사청구를 제기할 수도 있다. 그러므로 행정심판전치주의에 의한 조세행정소송이전의 구제절차는 크게 국세기본법과 지방세법에 의한 이의신청, 심사청구 등의 행정심판제도와 감사원법에 의한 심사청구제도로 이원화되어 있는 것이다.

그리고 이들 사후불복절차를 거친 후에도 그 처리결과에 여전히 불만이 있는 납세자는 사법부에 행정소송을 제기하면 된다.

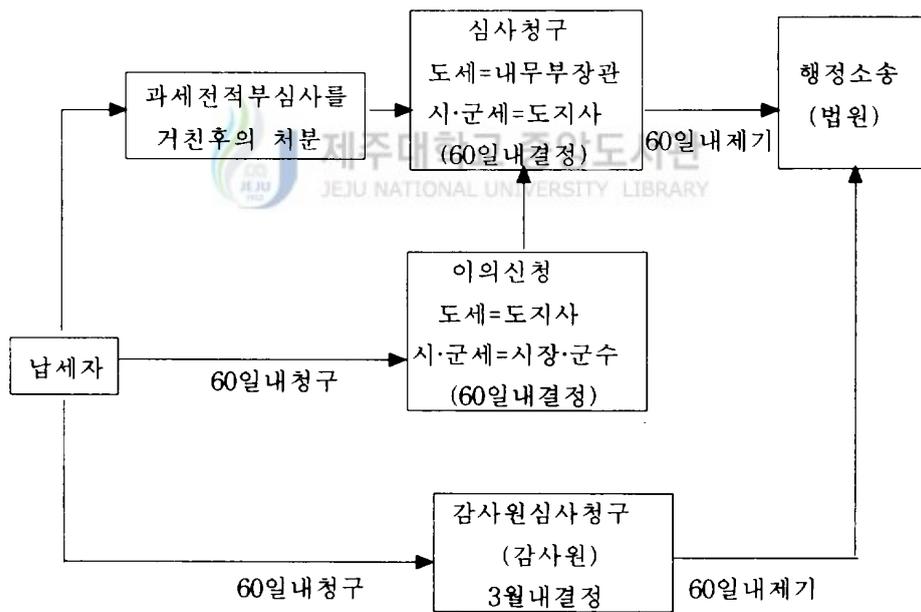
이러한 사후조세불복절차는 다음 <그림 2-3> 및 <그림 2-4>과 같다.

15) 대한상공회의소, “세제개편방향에 관한 의견”, 1986, p.245.

<그림 2-3> 내국세의 사후조세구제 절차



<그림 2-4> 지방세의 사후조세구제 절차



第 2 節 先行研究

1. 事前救濟制度

그 동안 우리나라의 세무조사 및 그 부과절차와 관련하여 사전구제제도로서는 내국세인 경우 불완전한 고지전 심사제도가 있었고, 지방세인 경우에는 종합토지세와 관련하여 과세자료의 공람 및 이의신청제도(지방세법 제234조의 22)가 있다.

고지전 심사제도는 고지서가 발부되기 전에 조사내용을 통지 받고 그 조사내용에 대하여 의견을 진술할 기회가 부여되었다는 점에서 불충분하기는 하지만 법의 적정절차의 실현에 한 걸음 다가선 것이라고 평가할 수 있었다. 그러나 고지전 심사청구제도는 다음과 같은 문제점을 내포하고 있어 이에 대한 개선논의가 체계적인 연구에 의해서가 아니고 실무계에서 계속 있었던 것도 사실이다. 그 문제점으로는

첫째, 1994. 12. 31 까지 시행된 토지초과이득세법상의 고지전심사청구제도는 법에 의하여 설정된 제도이기는 하지만 오로지 토지초과이득세에만 국한하여 적용되는 제도이고, 또한 고지전심사청구기간이 예정통지를 받은 날로부터 20일에 불과(예정통지기간 : 7. 1.부터 8. 10, 고지전심사청구기간 : 8. 31까지)하여 그 기간이 너무 단기이며, 또한 심사기관이 처분한 당사자(세무서장)의 범위를 벗어나지 못하고 있어서 그 객관성과 공정성의 보장이 부족한 것으로 평가되었다.

둘째, 토지초과이득세를 제외한 모든 세목에 대하여 적용되는 고지전심사제도는 다음과 같은 문제점을 가지고 있었다.

① 법에 의하여 설정된 제도가 아니고 국세청훈령에 의해 설정된 것이어서 사전구제제도로서는 매우 미흡하다.

② 고지전 심사의 청구대상을 “납세자의 불복이 예상되는 경우”로 제한하고 있는 바, 이는 전적으로 고지전 심사청구의 기회부여여부를 납세자의 의사결

정에 맡긴 것이 아니고 세무조사를 한 과세관청의 주관적 판단에 일임하는 것으로 되어 있다. 그 이유는 과세관청이 조사내용을 통지해 주지 아니하면 납세의무자는 고지전심사를 청구할 수 없기 때문이다.

③ 이를 사전구제절차로 이해하는 경우 청문관의 기능을 담당하여 조사공무원과 납세의무자간의 상치되는 의견에 대해 조정하는 기능을 맡은 심의기관을 조사자의 직속상관인 관리자로 하고 있어서 객관성과 공정성을 보장받기 어렵다고 평가된다.

④ 고지전 심사절차에 있어서 납세의무자는 그의 의견을 오로지 서증으로만 국한시키고 있어서 납세의무자 권익신장에 매우 미흡하다고 보게 된다.

⑤ 그리고 서면에 의한 의견제출 기간도 7일에 불과하여 너무 단기로 설정되어 있다.

⑥ 또한 의견진술의 기회부여 여부를 전적으로 과세관청의 재량적 판단에 맡기고 있다.

그리하여 위와 같은 문제점을 보완하기 위하여 국세청은 과세적부심사제도(1996.4.15. 국세청훈령 제1237호)를 신설하였으며, 동시에 1996.12.24.자로 국세청훈령 제1257호로 고지전심사청구제도와 세금고충처리제도를 개정 보완하여 시행하고 있다.

사전구제제도에 관한 연구로는 이홍식(1996.)의 “조세구제제도의 개선에 관한 연구”가 있는데, 그는 논문에서 납세자의 포괄적인 권리를 인정하는 전제위에서 효율적인 사전구제제도를 마련할 필요가 있다면서, 그 방안으로 ① 신고서, 신청서 등의 수령과 보정, ② 심사기준의 공표, 해명기회부여, 처분이유부기, ③ 세무조사전 통지제도, ④ 세무조사결과의 통지와 청문 등을 입법화해야 한다고 주장하고 있다.¹⁶⁾

한편 사전구제제도인 과세적부심사제도는 그 시행기간이 짧아 동 제도에 관한 연구는 최명근(1997.)의 “납세자 기본권”과 박헌근(1997.)의 “조세구제제도

16) 이홍식, 조세구제제도의 개선에 관한 연구, 경희대학교 경영대학원 석사논문, 1996. pp.9-11.

의 합리적 개선방안에 관한 연구”(성균관대 경영대학원, 1997. 5)가 있다.

최명근 과 박헌근은 똑같이 사전구제제도의 확충방안으로서 기본방향 및 과세적부심사제의 법률제도화와 그에 따른 사후구제제도의 심급 조정에 대하여 언급하고 있다.

그런데 박헌근은 위 논문에서 세금고충처리제도도 사전구제제도의 하나로 기술하고 있다. 그러나 세금고충처리제도는 세무대응능력이 부족한 저소득층 영세납세자의 세금 관련 고충을 세무관서 스스로 신속하게 해결해 주기 위하여 1988. 4. 29.부터 시행해 오고 있는 것으로서 주로 사후구제제도에 중점을 둔 것으로 보인다.

또한 전술한 최명근과 박헌근의 논문에는 내국세분야에 대한 사전구제제도로서의 과세적부심사제도에 대하여만 언급을 하고 있고 지방세에 대한 사전구제제도에 대하여는 전혀 언급이 없다.

따라서 내국세와 지방세에 대한 사전구제제도의 종합적인 비교 연구는 본 연구의 공헌이라 할 수 있다.

2. 事後救濟制度

그동안 우리나라의 조세구제제도에 관한 연구는 사후구제제도를 중심으로 전개되어 왔으며 이에 대한 주요한 연구로는 김완석(1986.)의 “조세심판제도에 관한 연구”, 이철송 외1인(1988.)의 “조세심판제도의 합리적 개선방안”과 이우택(1995.)의 “조세행정의 적정절차와 합리화에 관한 연구”, 그리고 최명근(한 1995.)의 “납세자의 권익보장 제고에 관한 연구”등이 있다.

김완석 과 이철송은 동 연구에서 조세심판소의 신설과 심판청구의 확대 · 강화를 주장하였으며,

이우택은 납세자의 권리장전의 제정과 조세행정의 과학화 · 합리화 방안을 제시하였고,

최명근 역시 납세자 권리현장의 제정과 조세법원의 설치를 강조하였다.

한편 논문으로는 이상석의 “세무소송상 조세심판전치주의의 문제점”(1993.)

과 박종식의 “조세불복청구제도의 합리화 방안에 관한 연구”(1993.), 그리고 이영섭의 “조세권리구제제도의 개선에 관한 연구-내국세 중심으로-”(1990.), 이홍식의 “조세구제제도의 개선에 관한 연구”(1996.)등이 있다.

3. 본 研究와의 比較

선행연구들은 조세구제제도 면에서 볼 때 주로 사후구제제도의 문제점과 그 개선방안을 언급하고 있고, 다만 최명근과 박헌근은 내국세의 사전구제제도의 문제점으로 과세적부심사제의 법률제도화와 심급 조정을 언급하고 있다.

그러나 본 연구는 조세의 사전 및 사후구제제도에 대한 전반적인 문제점을 파악하고 그 개선방안으로서 내국세뿐만 아니라 지방세에 대한 사전구제제도의 확충방안을 좀더 구체적으로 제시함으로써 사전구제제도의 활성화에 도움을 주고자 한다.



第 3 章 外國의 租稅救濟制度

세계 각국의 조세법은 각자 고유한 사회 문화적 배경의 산물이라 할 수 있다. 이러한 각국의 고유한 환경을 고려하면서 외국의 조세구제제도를 검토해봄으로써 그 특징적인 장·단점을 유출하여 우리나라 조세구제제도의 개선에 참고자료로 삼을 수 있을 것이다.

일반적으로 사법제도국가인 영미법계국가(미국, 영국 등)는 사법법원에서의 소송에 의한 구제방법이 발달하였고, 행정제도국가인 대륙법계국가(독일, 일본, 프랑스 등)에서는 행정심판소송 등 행정기관에 의한 구제방법이 발달하였다.

第 1 節 美國

1. 事前救濟制度

조세확정절차에서 적정성 보장(절차적 정의의 실현)을 위해 힘을 기울인 법제도로써 가장 선진적인 것으로는 미국의 30일 통지문 과 90일 통지문 제도를 들 수 있는데, 이를 요약하여 소개하면 다음과 같다.

1) 30일 통지문(예비통지, 30DAY LETTER : Preliminary notice)

① 세무조사가 끝나면 과세관청은 조사된 내용에 따른 세액과 신고된 세액과의 차액인 부족세액을 납세의무자에게 제시하고 그러한 과세에 승복한다는 의미인 동의서에의 서명을 요구한다. 동의서에 서명을 하면 바로 부과처분을 하게 된다.

② 납세의무자(피세무조사자)가 이 동의서에 서명하지 아니하면 과세관청은 30일 통지문을 발부한다.¹⁷⁾ 이 30일 통지문에는 조사관의 세무조사보고서의

17) 윤승영, 세무소송법, p.34이하 ; 松澤智, 租稅爭訟法, p.20.

사본이 첨부된다. 이를 수령하고 30일 내에 납세자가 동의하지 아니하고 불복 청구도 하지 아니하면 90일 통지문이 발부된다.

③ 납세의무자는 30일 통지문을 받고 다음과 같은 네 가지 방법을 선택할 수 있다. 즉,

첫째, 30일 통지문을 받은 후에 조사공무원이 제시하는 부족세액에 승복하는 동의서에 서명하고 부과처분을 받아 그 부족세액을 납부함으로써 조세법원에 재판을 청구하는 권리를 포기할 수 있고,

둘째, 그 부족세액의 일부만을 납부하여 이자세를 면하면서 잔액에 대하여는 불복을 할 수도 있으며,

셋째, 불복청구도 하지 아니하고 그 30일을 초과하면서 90일 통지문을 발부받을 수도 있고(이 경우에도 과세관청은 수시부과 요건이 충족되어 수시부과하지 아니하는 한 그 부족액의 부과처분을 할 수 없다),

넷째, 30일 내에 불복심판소에 심사청구를 제기할 수도 있다. 불복심사절차에서의 조정결과에 대하여 납세의무자가 동의를 하면 동의서에 서명하여 이를 제출하고 과세관청은 그 조사결과에 따라 부족세액의 과세처분을 하게 된다.¹⁸⁾

2) 90일 통지문(법정통지, 90DAY LETTER : Statutory Notice of Deficiency)

부족세액의 통지에 관하여 과세관청간의 분쟁이 해결되지 아니하면 90일 통지문을 발부하게 된다. 이는 납세자가 30일 통지문을 받고 이를 무시한 채 그 30일을 초과한 경우 또는 납세자가 불복청구를 했으나 불복심판소에서 협의·조정이 이루어지지 아니한 경우에 발부되는 것이다. 90일 통지문을 받은 납세의무자는 두 가지 방법 중 하나를 선택할 수 있다. 즉

① 과세 관청이 통지한 부족세액을 납부하고 환급청구를 한 다음 과세관청에 의하여 그 환급청구가 거부되는 경우 불복심판소에의 불복절차를 거쳐서

18) Garbis, Marvin J., *Tax procedure and Tax Fraud : Case and Materials*, (West Publishing, 1982), pp.135-138, : 최명근, 납세자기본권, 경제법률포, 1997, p.154.

청구법원¹⁹⁾이나 또는 지방법원에 소를 제기할 수 있다.

② 90일 내에 납세의무자는 조세법원에 소송을 제기할 수 있다.²⁰⁾

그리고 조세법원에 소를 제기하는 경우에도 납세의무자는 과세관청이 통지한 부족세액을 납부하지 않는 것이다. 즉, 선 제소 후 납부 선택의 원칙이 지켜지는 것이다. 만약 그 기간 내에 동의도 하지 아니하고 조세법원에 소송도 제기하지 아니하면 과세관청은 조사된 내용대로 부족세액을 과세한다.

3) 조세법원²¹⁾의 판결

조세법원의 판결이 나면 과세관청은 이 때에 비로소 그 판결된 내용에 따라 과세처분을 하게 된다.

납세자가 조세법원의 판결에 불복하는 경우에는 조세법원 판결 후 90일 내에 연방지방법원에 민사소송에 의하여 다툴 수 있다. 즉, 위에서 본 바와 같은 사전구제제도가 완비되었다고 하여 사후구제제도를 두지 않는 것은 아니다.

이러한 사전구제제도를 완비하고 있는 미국은, 우리나라와 같이 사후구제제도만에 의하여 조세확정절차의 적법성을 보장하고자 하는 것이 아니고, 사전구제절차(사전청문제도)에 의하여 납세의무자를 납득시킨 후 과세처분을 하는 방법으로 조세확정절차의 적정성을 보장하고 있음을 알 수 있다. 따라서 조세확정절차에서 사전구제에 충실하고 있는 미국의 경우 행정심급으로서의 사후구제제도는 아예 없다.

19) 田中英夫 編, 『英米法辭典』, (東京大學出版,1991), p.881

이는 구청구법원(Court of Claims)을 대체하여 1982년에 신설된 연방 제1심법원이다. 헌법·연방법·계약에 기한 청구, 연방범죄로 부당하게 유죄판결을 받은 자의 손해배상청구 등 미국을 피고로 하는 사건을 관할한다. 대통령이 임명하는 16명의 법관(임기 15년)으로 구성되어 있다.

20) Boris I. Bittker, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, vol.4,(Boston : W.G. & L., 1992), pp.112-21

21) Bittker(1992), p.115-9

미국 연방조세법원은 대통령이 상원의 인준을 받아 임기 15년으로 임명하는 판사 19명으로 구성되어 있다. 조세법원은 District of Columbia에 소재한다.

2. 事後救濟制度

그러나 30일의 기간이 경과하도록 납세자의 청구가 없거나 지방국세청과의 협의가 무산될 경우 다시 90일 내에 연방조세법원에 제소할 수 있다는 내용을 담은 90일 통지문(외국 거주 시에는 150일)을 발부하게 되는데, 이 경우 납세자는 다음의 두 가지 방법에 의한 제소를 할 수 있다.

1) 연방지방법원이나 연방청구법원에의 제소(선 납부시)

일단 통지된 부족세금을 납부한 후, 국세청에 대하여 환급신청을 하고 그 신청이 6개월이 지나도록 인용되지 아니할 경우 제소하는 방법으로서 배심제도로 운영되고 있다.

2) 연방조세법원에의 제소(미납부시)

연방조세법원은 행정부와는 완전히 독립된 기관으로서 조세사건만을 담당하는 행정법원의 일종이다.

조세법원에의 제소는 부족세금을 납부하지 않은 채 구제를 요청하는 방법으로서 납세자와 정부 공히 패소 시에는 부족세액과 함께 은행대출우대금리에 해당하는 연체이자를 상대방에게 지불하여야 한다. 세금을 납부하지 않은 채로 제소할 수 있다는 경제적 장점과 청문제도·구두변론·당사자주의를 채택하고 있어 납세자의 권리구제에 한층 유효하다.

단심에 의해 확정되는 소액사건에 대해서는 소송대상세액보다 더 많은 세금을 판결하지 못한다는 '불이익변경금지의 원칙'이 적용되지만, 소액사건이 아닌 경우에는 법원의 결정액이 소송대상금액보다 커질 수 있게 하여 국가의 재정권을 확보함과 동시에 공평과세와 조세정의의 실현을 도모하고 있다.

이상의 내용을 요약하면, 국세청과의 협의를 거치지 않거나, 세법의 해석이나 사실의 여부를 놓고 국세청과의 의견조정에 실패한 납세자는 연방지방법원, 연방청구법원, 연방조세법원 중 택일하여 제소할 수 있다.

납세자는 이러한 세 가지의 법원 중 자신에게 가장 유리할 것으로 판단되는 법원에 제소할 수 있다. 만일, 사안의 성격으로 보아 전문가가 아닌 배심원 등에게 호소하는 편이 나올 걸로 생각하면 배심재판을 받기 위하여 연방지방법원에 제소하면 되고, 추징금을 일단 납부하고 환급을 청구하는 경우에는 연방청구법원에, 추징금을 납부하지 않은 채로 흑백을 가리려 할 때는 연방조세법원에 제소하게 된다. 그리고 1심법원의 판결에 불복할 때는 90일 이내에 항소법원에 상소하게 되며 소송은 3심제로 운영된다.

3. 特 徴

앞에서 살펴 본 미국의 조세구제제도는 다음과 같은 특징이 있다.

첫째, 납세신고서의 교정서비스와 부족세액에 대한 협의과정 등을 통하여 납세자의 권익 침해를 사전에 충분히 예방해 준다.

둘째, 30일 통지와 행정소송과는 별개인 것이다. 즉, 조세소송에 앞서는 필수단계는 없다.

셋째, 일단 부족세액의 납부 후에는 과세관청의 환급여부에 관한 의결을 기다린 다음에 비로소 소송을 제기할 수 있다.

넷째, 과세 관청은 연방조세법원의 판결 확정 후에 부족세액을 과징할 수 있도록 한 반면, 부족세액을 납부하지 않은 채 제소할 수 있다는 점 등을 이용한 제도남용을 방지하기 위하여 제소의 경우에는 무거운 연체이자를 물도록 하고 있다.

다섯째, 사안의 성격에 따라 연방지방법원 · 연방청구법원 · 연방조세법원 등의 법원 중에서 제소할 수 있는 선택의 폭이 넓다.

第 2 節 英 國

1. 概 要

영국에는 미국이나 독일에서와 같은 조세법원 또는 프랑스에서와 같은 행정법원도 없고 고유한 조세소송제도도 없다. 조세쟁송에 있어서는 행정불복전치주의가 채택되어 국세청의 세무행정처분에 불복하는 납세자는 먼저 통상의 경우는 일반위원회 또는 특별위원회에, 특별사안에 대하여는 중재위원회 또는 행정심판소에 불복신청(이의신청)을 하여 심사결정을 받고 그 결정에도 불복하는 경우에 한하여 원칙적으로 일반법원의 재판을 받도록 되어 있다.

이러한 불복심사기관은 국세청으로부터 완전히 분리·독립된 준사법기관으로서 국세청과 납세자 사이에 분쟁을 해결하기 위한 준사법적 기능을 가진 심판기관이다. 행정심판소는 일반위원회, 특별위원회 및 중재위원회와 그 심리대상이 다른 관할권을 가진 특수한 의결기관이다.

조세분쟁의 사실관계는 행정불복심사결정의 단계에서 확정되며 일반 법원은 법률문제만을 심리의 대상으로 한다. 이 점에서 영국의 행정불복심사제도는 우리나라의 그것과 근본적으로 다르다.

2. 行政的 救濟制度

소득세, 법인세, 자본이득세, 및 상속세에 관한 조세심판은 국세청에서 완전히 독립된 제3자 기관인 일반위원회 및 특별위원회에서 담당한다. 일반위원회는 각 소득세구역마다 대법관에 의하여 임명되는 일반위원으로 구성되며, 특별위원회는 10년 이상 변호사 등 업무에 종사한 자로서 대법관에 의하여 임명되는 특별위원으로 구성된다. 그러나 일반위원회나 특별위원회는 2심급제로 설치된 것이 아니고 사건관할을 달리하는 동격의 심판기관이다.

조세관리법 및 개별세법에 그 관할에 관하여 특별한 규정을 두고 있는 경우 및 심판청구인이 선택권의 행사에 따라 특히 특별위원회에 조세심판을 제기하는 경우를 제외하고는 일반적으로 일반위원회에서 조세심판을 관할한다.

즉, 조세관리법 및 개별세법에 특별한 관할규정이 있는 경우를 제외하고는 심판청구인이 임의로 일반위원회 또는 특별위원회를 선택할 수 있다.

조세의 부과처분에 대하여 조세심판을 제기하고자 하는 자는 당해 부과처분의 통지일로부터 30일 이내에 부과처분의 통지를 한 조세검사관 또는 국세청 직원에게 심판청구서를 제출하여야 한다. 만일 위의 청구기간 내에 심판청구서를 제출하지 아니하면 당해 부과처분은 최종적인 것으로 확정되며 따라서 납부기한까지 부과된 세액을 납부하지 않으면 안 된다.

그러나 행정심판기관(위원회 및 행정심판소)의 결정에 불복할 경우에는 결정일로부터 30일 이내에 서면으로 법원에 제소할 수 있다.

3. 司法的 救濟制度

영국은 잉글랜드와 웨일즈, 스코틀랜드, 북아일랜드의 3국으로 구성되어 있는바, 3국은 각각 다른 재판제도를 가지고 있고, 상원이 이들 국가에 대한 최종 상소법원으로서 기능하고 있다. 상원하에 2심급의 법원이 있다.

즉 잉글랜드와 웨일즈에는 고등법원과 그 항소심인 잉글랜드 항소원이 있고 스코틀랜드에는 내원과 외원의 2개부를 가진 소송원이 있으며 북아일랜드에는 고등법원과 그 항소심인 북아일랜드항소원이 있다.

그리하여 잉글랜드에서는 통상의 민사분쟁은 지역법원에서 재판하는 소액분쟁을 제외하고는 먼저 고등법원에 제소하고 이 판결에 불복하면 항소원에 항소하며 다시 이 판결에 불복하는 경우에는 상고허가를 받아 상원에 상고하여 재판하게 되는 3심급제를 채택하고 있다.

영국에는 조세소송으로서 고유한 재판제도가 없으며, 일반 소송제도에 의하고 있다.

第 3 節 獨 逸

대륙법계에 속하는 독일의 경우에는 사전구제제도가 미국처럼 발달되어 있지 않다. 그러나 1976년에 조세기본법을 전면 개정하면서 불완전하기는 하지

만 사전구제제도에 준하는 여러 가지 제도 마련에 노력을 기울였다. 그러나 아직도 납세의무자의 권익보장 장치로서는 사후구제제도가 주종을 이루고 있는데, 일본보다는 진일보하고 있는 것이다.²²⁾

독일은 1976년에 개정된 조세기본법(Abgaben ordnung. AO)에서 종전과 달리 다음과 같은 사전적 구제제도에 역점을 두었다.

첫째, 납세자의 권익을 침해하는 조세처분 시에는 그 처분에 앞서 이해관계인의 의견을 듣도록 한다.

둘째, 현장 세무조사의 결과 특히 다툼이 있는 사실이나 조사확인의 법적인 정서 납세자와의 종결협의를 가지며 세무조사인이 상부에 보고할 조사보고서에 대해 납세자의 의견을 듣도록 한다.

셋째, 행정적 구제의 처리 결과에 만족하지 못하는 납세자와 과세관청은 재정법원에 소를 제기할 수 있다.

1. 事前救濟制度

1) 청문제도

행정처분 결정에 필요한 중요한 사실에 의하여 불이익을 받는 자는 사안에 따라 자기의 의견을 표명할 수 있다. 특히 납세자에게 불이익을 줄 수 있는 중요한 사실관계와 납세신고서에 기재된 사실이 서로 다를 경우에는 관계인에게 의견표명의 기회를 준다.

‘1977 AO 실시통칙’은 다음과 같이 적고 있다.

첫째, 납세자는 납세신고 시 과세결정에 중요한 사실을 명백히 기재하며, 과세관청은 신고된 사실과 견해를 달리하는 경우 조세처분 전에 그 요지를 관계인에게 통보하여야 한다. 양자 견해의 차이에 의한 과세효과가 경미한 경우에는 그 상위를 조세결정서에 다 기술하면 된다.

둘째, 과세관청의 부주의로 청문이 행해지지 아니한 경우에는 조세결정을

22) 유시권외 7인, 국세행정개혁방안(1), 한국조세연구원, 1994.12. p.74.

통지한 후에도 보완이 가능하게 함으로써 조세결정의 하자는 치유될 수 있도록 한다.

셋째, 과세관청이 적절한 시기에 관계인에게 의견진술의 기회를 주지 아니함으로써 법정기간 내에 불복을 제기할 수 없었던 때에는 권리구제기간의 경과 후에도 구제신청을 할 수 있다.

2) 조사내용의 통지와 종결논의

실지조사의 결과에 대하여는 서면에 의하여 상관에게 보고한다. 조사보고서에는 사실상 및 법률상의 여러 가지 점에 대하여 과세 상 중요한 사항의 조사·확인 및 과세내용의 변경 등을 기술한다. 실지조사에 의하여 과세내용에 어떠한 변경이 발생했을 때에는 서면에 의하여 그 취지를 납세의무자에게 통지한다. 조사결과 과세내용에 변경이 발생하지 않은 경우에는 서면에 의해 그 취지를 납세의무자에게 통지하는 것으로 족하다. 이것이 조세내용의 통지이다.

과세관청은 납세의무자의 신청에 의하여 조사보고서를 과세 상 이용 전에 납세의무자에게 송부 하여 납세의무자로 하여금 상당기간 내에 이에 대한 의견을 개진할 기회를 부여하여야 한다.(AO 202). 이것이 종결논의이다. 다만, 세무조사의 결과 과세내용에 변경이 발생하지 아니한 경우 또는 납세의무자가 종결논의권을 포기한 경우에는 종결논의 절차를 밟지 아니한다.

이러한 종결논의에서는 특히 다툼이 있는 사실과 그 과세대상의 효과를 논의하는 것으로 한다(AO 201①). 조세법 상 납세의무자의 협조기관인 조세전문변호사·공인회계사 또는 세무사는 납세의무자의 위임을 받아 이러한 종결논의절차에서 그를 대리할 수 있다.

2. 事後救濟制度

행정소송에 앞서는 전심절차로서 불복신청대상인 행정행위의 종류에 따라 이의신청 또는 소원으로 나누어진다. 이러한 행정심판전치주의를 채택하고 있

으나 원처분청의 동의를 있거나 행정구제절차에서 심리결정이 안되었을 경우 직접 소를 제기할 수 있도록 하고 있다.

1) 이의신청

세액의 결정, 조세기준 결정 등의 실제적 행위에 대한 불복으로서 처분의 통지를 받은 날로부터 1월 이내에 세무서장을 상대로 신청한다.

동 이의가 받아들여지면 세무서장은 전체적으로 다시 조사하게 되는데, 재조사의 결과가 납세자에게 오히려 더 불리해 질 수도 있다. 이의신청을 제기 하더라도 집행부정지의 효력이 있으며 서면심리를 원칙으로 한다.

2) 행정심판(소원)

재량적 행정행위 등과 부작위처분에 대한 불복으로서, 이의신청의 경우와 같이 처분의 통지를 받은 날로부터 1월 이내에 신청하여야 하지만, 부작위처분에 대하여는 1년간을 그 기간으로 한다.

원처분청을 상대로 제기하되 여기서의 재결 결과에 만족하지 못할 경우에는 직상급의 행정청이 이를 다시 심리 의결한다. 소원의 제기 또한 집행부정지의 효력이 있으며 원칙적으로 서면에 의해 심리한다.

3. 租稅行政訴訟

행정적 구제단계에서 구제 받지 못하면 재정법원에 소송을 제기할 수 있다.

독일은 각 지방에 15개의 재정법원과 뮌헨에 연방재정법원을 두고 있는데, 이 재정법원과 연방재정법원은 행정부와는 독립된 특별행정법원이다. 재정법원의 1심을 거쳐 상고심인 연방재정법원으로 이어지는 2심제를 택하고 있는 행정소송제도는 1965년 '재정법원법(Finanzgericht ordnung, FO)'이 제정 · 공포된 이후로 시행되어 오고 있다.

재정재판이 일반행정 재판의 3심제와는 달리 2심제를 채택하게 된 이유는

각 주가 사실문제를 행정적 단계에서 대부분 해결하고, 법원에서는 주로 법률 문제를 다루게 하며 과세의 평등과 재판의 통일 및 소송경제상으로도 사건을 조기에 해결하는 것이 바람직하며 재정법관의 수도 적기 때문이다.²³⁾

재정재판이 이의신청이나 소원과 다른 점은 패소한 소송인 또는 상소수행자가 소송비용을 부담한다. 그리고 행정심판 절차에서의 불복 중 전부 또는 일부 인용율이 69%, 재정법원에서는 49%, 상고심인 연방재정법원에서는 15-20%정도라는 것은 납세자의 권익을 구제하는 기능이 효율적으로 수행되고 있음을 짐작하게 한다.²⁴⁾

4. 特 徵

독일의 조세불복제도는 다음과 같은 특징이 있다.

첫째, 납세자에게 의견표명의 기회를 부여하고 있으며, 세무조사인이 상부에 보고한 조사보고서의 사용 전에 납세자의 의견을 듣는 제도를 두고 있다.

둘째, 현장조사결과에 대한 상호간의 종결논의 과정이 있다.

셋째, 행정행위의 성격구분에 따라 이의신청과 행정심판(소원)으로 행정적구제의 유형이 나누어져 있다.

넷째, 행정구제기관이 처분청 또는 직상급청 이기 때문에 야기되는 공정성에 의문이 생길 수 있다.

다섯째, 행정적 구제에의 신청기간이 1개월로서 다소 짧다.

第 4 節 日 本

일본의 제도는 우리 나라의 그것과 유사하다. 일본은 내국세에 대하여 납세자가 자기의 과세표준과 세액을 신고함으로써 납세의무가 확정되는 신고납

23) 南博方, 租稅爭訟の 理論と 實際, 弘文堂, 1986. pp.135-136.

24) 박현근, 조세구제제도의 합리적 개선방안에 관한 연구, 성균관대학교 경영대학원, 1997, p.42.

세제도를 채택하고 있다.

원칙적으로 사전적 구제제도는 없으나 ‘이유부기제도’를 두고 있는데²⁵⁾ 이것은 세무서장이 소득세나 법인세의 청색신고서를 경정할 경우 그 이유를 부기하도록 하여 그 처분을 위한 사실판단내용과 근거 법규 등을 납세자에게 서면으로 통지해 주는 제도로서, 처분청 에게는 신중한 판단을 하게 하고 납세자에게는 처분이유를 알게 하여 조세불복절차를 용이하게 밟을 수 있도록 도와주는 효과가 있으며, 이유가 부기 되지 아니하였거나 그 내용이 부족한 경우 그 경정처분은 위법이 된다.²⁶⁾

입법례에서 보면 조세확정절차에서 ‘통지’ ‘청문제도’를 채택한 나라는 조세법상 이유부기제도를 두지 아니하고, 청문제도가 없는 나라에서는 이유부기제도를 두고 있는데 그 대표적인 나라가 일본이다.

납세자의 권리를 구하는 제도로는 행정심판전치주의를 택하여 이의신청 등을 거쳐 행정소송을 제기하도록 하고 있다. 행정구제에 대하여는 국세통칙법과 국세징수법 등에 이의신청·심사청구제도를 두고 있다. 행정소송은 처분청 소재지를 관할하는 지방법원에서 1심을 담당하고 3심제로 진행된다.(일행소법 제12조)



1. 行政的 救濟制度

1) 이의신청

불복의 원칙적 제1단계인 이의신청은 처분청에게 재고의 기회를 주기 위하여 원처분청을 상대로 신청한다.

불복의 주체가 될 수 있는 자격은 조세처분에 불복하고, 또 그 불복신청에 관하여 법률상 이익이 있는 사람만이 할 수 있으며(일국통법 제75조) 세리사, 변호사 등을 대리인으로 선임할 수 있고, 대리인은 불복신청에 관한 일체의 권한

25) 田中二郎, 租稅法, 有斐閣, 1985, p.196.

26) 新井隆一, 租稅法講義, 靑林書院新社, 1975, p.98.

을 가지지만 대리인의 선임과 취하에는 특별수권을 요한다(일국통법 제10조).

신청기간은 처분의 통지를 받은 경우에는 그 날로부터, 그렇지 않은 경우에는 그 처분이 있는 날로부터 2월 이내이며 원처분청에 일정사항을 기재한 서면으로 제출한다.

이의신청은 원칙적으로 그 대상이 경정처분 등의 효력이나 징수관계에 영향을 미치지 아니하지만, 압류물건의 환가처분은 특별한 이유가 없는 한 이를 집행할 수 없고, 이의신청인의 신청 또는 직권으로 징수유예를 하거나 이의신청인의 담보제공에 의한 압류해제의 길이 있다

심리는 비공개를 원칙으로 하며 먼저 이의신청의 절차요건이 불비하거나 보정불능인 경우는 이를 각하하며(일국통법 제83조), 적법한 경우에는 제출자료를 조사하여 원처분의 취소·경정 등의 인용결정을 하며 이유 없다고 판단될 경우에는 포기한다. 이러한 판단에 대한 이유는 결정서에 부기 하여야 한다. (일국통법 제84조 제4항).

2) 심사청구

심사청구는 제2단계 불복절차로서 이의신청의 결과에 만족하지 못하는 경우 국세불복심판소에 제기한다. 국세불복심판소는 국세청의 부속기관이지만 제3자적 기관으로서 동경에 있는 본부는 일정한 중요사건만을 담당하며, 납세자의 편의를 위하여 각 지방에 12개의 지부를 두어 원칙적으로 원처분청 소재지를 관할하는 지부에서 심리하게 되어 있다.

청구대상은 다음과 같다.(일국통법 제75조)

① 부동산 등에 관한 등록세에 대한 가격인상처분은 이의신청을 거치지 아니하고 직접 심사청구만 할 수 있다.

② 청색신고자가 세무서장(국세청 직원이 조사한 경우는 제외)이나 세관장으로부터 경정처분을 받은 경우

③ 세무서장 또는 세관장으로부터 이의신청의 교시를 받지 못한 경우

④ 이의신청을 거치지 않고 심사청구를 함에 정당한 이유가 있는 경우

청구기간은 이의신청을 거친 경우에는 그 결정을 받은 날로부터 1월내, 이의신청을 거치지 않고 직접 심사청구를 하는 경우에는 원처분 통지일 또는 처분을 안 날로부터 2월내이며(일국통법 제77조 제1,2항) 서면으로 제출한다. 심사청구를 하였어도 원처분의 집행이 정지되지 아니하지만 국세불복심판소장이 필요하다고 인정할 때에는 직권으로 또는 심사청구인의 신청에 의하여 징수권한이 있는 세무서장, 세관장 등의 의견을 들어 그 국세의 전부 또는 일부의 징수를 유예하거나 심판청구인의 담보제공에 의한 압류해제의 길이 있다(일국통법 제105조)

심리는 이의신청과 같이 각하·기각·취소·변경 등의 의결을 하되 ‘불이익변경금지의 원칙’이 적용된다.

2. 租稅行政訴訟

조세행정소송제도는 국세통칙법의 규정에 근거하고 있으며 이의신청, 심사청구 등의 행정심판을 거쳐야 하며 처분이나 재결이 있는 것을 안 날로부터 3월이내에 제기하여야 한다. 이 기간이 경과하면 취소소송을 제기할 수 없으며 제기하여도 부적법을 이유로 각하 당한다(일행소법 제14조 제1항).

또한 처분 또는 의결이 있었던 날로부터 1년이 경과한 때에는 정당한 이유가 없는 한 소송을 제기할 수 없으나(일행소법 제14조 제3항), 과세처분의 부존재 또는 무효확인소송에 있어서는 제척기간의 제한이 없으므로 언제든지 그 처분의 무효를 주장할 수 있다. 처분청 소재지관할 지방법원이 제1심을 담당하며 3심제로 진행된다.

3. 特徵

일본의 조세불복제도는 다음과 같은 특징이 있다.

첫째, 납세자의 권익을 보호하고 편의를 제공하기 위한 장치로서 경정통지

서 및 심판 의결서에의 이유부기 · 집행부정지효력의 완화규정 · 불이익변경금 지원칙의 채택 · 국세불복심판소의 지부설치 등이 있다.

둘째, 국세불복심판소의 위상이 국세청 소속이므로 심판의 공정성과 객관성 확보에 문제가 있다.

셋째, 행정심판전치주의 영향을 받지 않는 예외적 사항을 다수 규정하고 있다.

넷째, 국세심판관의 대부분이 판검사 · 공인회계사 · 대학교수 등 외부인사로 이루어지며, 재결과정에서 국세청장관의 통첩 등에 의하여 구속받지 아니하므로 실질적인 독립성이 상당히 보장되고 있다.

다섯째, 사안의 성격으로 보아 심사청구에 적합할 경우에는 처분청과 이의신청인의 합의로 이의신청을 거치지 아니하고 바로 국세불복심판소로 송달함으로써 보다 신속한 납세자의 권리구제가 가능하다.

지금까지 살펴본 각국의 조세구제제도를 요약하면 아래 <표 3>과 같다.



<표 3> 주요 각국의 조세구제절차 요약

구 분	미 국	영 국	독 일	일 본	
조세심 판 (행정심)	심급단계	임의적 【1심제】 ①조세심판소 *사전구제에 중점 (종결합의, 화해 제도로 상당부 분해결)	필수적 【2심제】 ①이의신청(일 반위원회) 또 는 심사청구 (특별위원회) *행정행위 종류에 따 라 다름 ○일반위원회 : 조세검사관 처분사항 ○특별위원회 : 국세청 직 원 처분사항 ②행정심판(행 정심판소)	선택적 【2심제】 (사실상 1심효 과) ①이의신청(처 분청) ②행정심판(행 정청 또는 직상급행정 청)	필수적 【2심제】 ①이의신청 (세무서장, 국 세국장 또는 국세청장) ②심사청구 (국세불복심판 소)
	최종행정 심 위치	【조세심판소】 -재무부장관소 속 법무실장이 관장 ○주요도시마다 단일심급의 조 세심판소설치	【행정심판소】 -국세청과 분리 독립	-국세청소속	【국세불복심 판소】 -국세청부속기 관이나 집행계 통은 완전분리 ·본부:1(동경) ·지부:전국12개
조세소 송 (사법심)	소송단계	【2심제 또는 3 심제】 ①연방조세법원, 연방지방법원 연방청구법원 ②연방항소법원 ③대법원 *1심을 연방청 구법원에 청구 하였다면 곧바로 대법원에 상고	【3심제】 ①고등법원 ②항소원 ③상원	【2심제】 ①재정법원 ②연방재정법 원	【3심제】 ①지방재판소 ②고등재판소 ③최고재판소

자료 : 법무부, 각국의 조세심판제도, 1993.12.에서 요약

第 4 章 現行 租稅救濟制度 및 運營實態

조세구제제도는 조세행정구제제도와 조세사법구제제도로 나눌 수 있고, 조세행정구제제도는 다시 사전구제제도와 사후구제제도로, 조세사법구제제도는 사후구제제도로써 행정소송에 의한 구제제도와 민사소송에 의한 구제제도로 나누어진다.

그런데, 과세관청의 조세행정처분에 대하여 우리나라에서는 그 동안 사후구제에 중점을 두어 왔다는 것은 부인할 수 없는 사실이다. 물론 내국세에서는 국세청훈령인 고지전 심사규정에 의하여 사전구제제도가 운영되어 왔고, 지방세의 경우 사전에 납세예정자에게 지방세과세예고통지서를 보냈던 것은 사실이지만 그 실효성에 대하여는 매우 회의적이었다.

그래서 최근 들어 조세행정처분에 대하여 사전구제제도를 확충해야 한다는 목소리가 점점 높아졌고, 이에 따라 정부에서는 1996. 1. 22. 국세행정선진화추진지침에서 세무관서를 납세자에게 편안함을 주는 서비스기관으로 혁신하기 위한 방안의 하나로 납세자의 사전권리구제를 강화하기 위한 일련의 조치로서 1996. 4. 15.에 과세적부심사제의 시행을 발표하였다.

그리고 지방세의 경우도 1997. 8. 30.에 지방세법을 개정하여 1997. 10. 1.부터 지방세과세전적부심사제도를 도입하였다.

그래서 조세행정처분에 대하여 과거와는 달리 사후구제제도보다 사전구제제도에 더 많은 관심을 기울이고 있다.

第 1 節 事前救濟制度의 運營實態

1. 內國稅

1) 고지전 심사제도

1975년도부터 국세기본법이 시행됨으로써 행정심판에서 최종적인 권리구제

는 국세청과는 독립된 국세심판소에서 담당하게 되었으므로 국세청에서는 위법·부당한 처분의 예방에 더 힘쓰게 되었다.

또한 신고납세제로 전환된 조세에 있어서도 경정처분에 대한 불복은 여전히 제기됨으로 조세에 관한 처분이 있기 전에 납세자에게 해명의 기회를 부여함으로써 불복청구의 소지를 가능한 한 제거하여야 할 필요가 있었다.

이에 따라 국세청은 1981. 9. 2. 훈령 제850호 「고지전 심사규정」에 의하여 사전청문제도라고 할 수 있는 고지전 심사제도를 제정하여 1981. 10. 2.부터 시행하였는데, 이는 세법에 규정한 정부조사권과 경정조사권에 의한 결정에 앞서 납세자에게 조사내용을 통지하여 해명의 기회를 부여하여 결정에 반영함으로써 조세마찰과 권익침해를 사전 예방하여 신뢰세정을 구현하고자 한 것이었다.

이 제도의 내용을 보면, 세무서장은 ① 부가가치세 면세사업자의 사업장별 수입금액조사, ② 소득세 실지조사, ③ 원천징수조사, ④ 법인세 경정조사, ⑤ 부가가치세 경정조사의 결과 불복청구가 예상되는 경우에는 조사를 완료한 때에 조사내용을 서면으로 통지하며, 납세자가 통지를 받은 날로부터 7일 이내에 해명자료를 제출할 수 있도록 안내하고 이에 따라 납세자가 제출한 해명자료를 담당주무자가 검토하여 이유가 있다고 인정할 때에는 결정에 반영하고, 이유가 없거나 해명자료의 제출이 없을 때에는 조사내용대로 결정하도록 하는 것이었다.

그러나 결정전 조사내용통지를 함으로써 조세권리의 확보가 어려워질 우려가 있는 경우에는 결정전 통지를 하지 않도록 하였으며, 양도소득세는 재산세 조사사무처리규정에 의하여 사전안내를 하고 있었기 때문에 사전통지대상에서 제외하였다.

1989. 2. 1. 에는 세정 여건의 변화에 따른 적법세정의 강력한 요구에 맞추어 납세절차에 있어서의 납세자 권리를 보강하고 그 대상을 전 세목으로 확대하면서 실질적인 운영의 묘를 기하고자 고지전 심사규정을 전면 개정 하였는

바, 주요 내용은 다음과 같다.²⁷⁾

첫째, 적용대상을 소득세결정·법인세결정·부가가치세결정에 있어서 불복이 예상되는 경우로 하였으나 그 이외의 양도소득세·상속·증여세 등 전 세목으로 확대함과 동시에 반드시 통지를 해야 할 경우, 선택적으로 할 경우, 통지대상에서 제외할 경우로 세분하여 대상을 구체적으로 명시하여 운영의 실효성을 기하고자 하였으며,

둘째, 고지전 통지시 조사종결보고서를 첨부 제시하여 조사내용을 고지전에 명확히 알도록 하였다.

셋째, 납세자가 제출하는 해명자료는 주무 외의 공평과세심의회 심의 또는 쟁점 세목의 국·과장의 협의를 거치도록 하여 해명자료 검토를 신중히 하도록 하고,

넷째, 해명자료 제출기간을 7일에서 10일 및 필요시 5일간을 더 연장하여 납세자의 자료준비 기간을 확대하였으며,

다섯째, 구술로써 해명자료를 제출할 수 있도록 하여 세무 대응 능력이 부족한 영세납세자를 보호하고,

여섯째, 해명자료 제출에 대한 세무대리인의 선임을 인정하여 납세자 편의를 도모하고자 하였다.

그러나 이 고지전 심사제도는 너무 불비·미흡하여 이를 폐지하고 후술하는 과세적부심사제도로 대체·확충하게 된 것이다.

2) 과세적부심사제도

(1) 의 의

과세적부심사제란 세무관서는 세금고지 전에 과세할 내용을 납세자에게 미리 알려주고 이에 이의가 있는 납세자는 과세적부심사를 청구하도록 하여 심사결과 납세자의 주장이 타당할 경우에는 고지 전에 시정하는 제도로서, 과세

27) 한국조세연감발간회, 한국조세연감, 한국조세연감발간회, 1998. pp.1043-1044.

에 다툼의 소지가 있는 경우 국고주의적·보수주의적인 과세를 하지 아니하도록 함으로써 세금고지 전에 납세자의 권익이 부당하게 침해되지 아니하도록 하는 한편, 민원을 축소하고 국세행정을 질적으로 향상시켜 세정에 대한 국민의 신뢰성을 높이려는 데 그 목적이 있다.²⁸⁾

(2) 추진경위

1996. 1. 22 국세행정선진화추진지침에서 세무관서를 납세자에게 편안함을 주는 서비스기관으로 혁신하기 위한 방안의 하나로 납세자의 사전권리구제를 강화하기 위한 과세적부심사제의 시행을 발표하고, 같은 해 3. 22 세정선진화기획위원회에서 과세적부심사제 시행방안을 심의하여, 같은 해 4. 1 과세적부심사사무처리규정(국세청훈령 제1237호)을 제정하고, 같은 해 4. 15부터 과세적부심사제를 시행해 오다가, 같은 해 12. 24 과세적부심사사무처리규정을 개정(국세청훈령 제1257호)하여 오늘에 이르고 있다.

한편, 1996년 정기국회에는 납세자권리현장제도를 도입하기 위하여 「납세자의 권리」라는 장을 독립시키는 국세기본법(제7장의2)을 개정했다.

그 내용은 국세청장이 납세자권리현장을 제정하여 고시하고 세무조사 등을 할 때 이를 납세자에게 교부(국기법81조의2)하도록 하면서 그 현장에 담아야 할 조세법상의 납세자기본권으로서 ① 중복조사의 금지, ② 세무조사에 있어서 대리인의 조력을 받을 권리, ③ 납세자의 성실성 추정, ④ 세무조사의 사전통지, ⑤ 세무조사의 결과통지, ⑥ 납세자의 사생활에 관련된 비밀의 유지 등을 보장받을 권리를 규정하고 있는 것이다.(국기법81조의3-81조의9)

조세행정상 적정 절차 보장의 핵심은 사전청문을 받을 권리이며, 그러한 보장이 없는 제도는 사실상 그 기능의 중요부문을 누락하고 있는 것과 같다. 사전청문을 받을 권리란 바로 사전구제제도를 의미하게 된다. 납세자권리현장의 내용이 되는 여러 가지 권리 중 조세구제와 관련되는 권리로서 중요한 것은 납세자가 조세쟁송절차에서 입증책임을 경감 받게 되는 성실성을 추정 받을

28) 과세적부심사사무편람, 국세청, 1997, p.7.

권리(국기법81조의5)와 납세자가 불복여부를 결심하는데 기초자료를 확보하게 해주는 세무조사 결과를 통지 받을 권리(국기법81조의7)라고 할 수 있다. 그런데 이러한 권리의 보장이 유감없이 실현되기 위하여는 그러한 납세자의 권리를 법에 규정하여 보장하는 것만으로는 부족하고 이러한 권리를 행사할 수 있는 구체적인 제도가 뒷받침되어야 한다. 그 구체적인 제도의 핵심이 사전청문을 받을 권리를 구체화하는 사전구제제도인 것이다. 이러한 장치가 없는 상태에서는 법제도상의 형식적 보장이 없는 허화 같은 제도로 전락할 우려가 크다.

물론 우리 나라는 국세기본법에 의하여 이의신청, 심사청구, 심판청구라고 하는 행정심급의 사후구제제도가 있고, 나아가 불복사건에 대하여 하급심에서 재판받을 권리를 보장하고 있다. 그러한 관점에서 보면 위의 성실성 추정 받을 권리와 세무조사의 결과를 통지 받을 권리는 사후구제제도와의 관련에서도 그 중요성이 있는 것은 부인할 수 없다.

그러나 위의 사후구제제도는 이미 조세부과처분을 받은 후에 구제 받을 수 단으로서 대부분의 경우 납세자가 이 제도를 활용하여 구제를 받은 때에는, 그 구제절차를 거치는 기간이 너무 길어서, 이미 사업상 중대한 손실이 현실화되고 그 손실은 다시 회복할 수 없게 되는 상태에 빠진 후가 된다. 사후구제제도만으로 만족할 수 없는 이유는 바로 여기에 있는 것이다.

위와 같은 이유 때문에 주요선진국들은 사후구제제도 외에도 납세자가 사전구제를 받을 수 있는 장치를 마련하여 납세자의 권리침해를 사전에 예방하는 노력을 경주하고 있는 것이다. 우리 나라가 내국세의 경우 국세청 훈령에 의해 과세적부심사제를 운용하고 있는 것도 바로 이러한 이유 때문이다. 그러나 납세자권리헌장을 제정하는 마당에서는 마땅히 사전구제제도를 법제화하여 성실성을 추정 받을 권리와 세무조사의 결과를 통지 받을 권리의 보장이 실효성 있도록 해야 하는 것이다.

(3) 내 용

가) 과세적부심사의 통칙

(가) 목 적

이 규정은 과세표준 및 세액 등의 결정전 통지와 그에 대한 과세적부심사에 관하여 규정함으로써 부당한 과세처분을 사전에 방지하고 과세의 공정을 도모하며 국민에게 신뢰를 주는 세무행정을 구현하는데 기여하고자 하는 것을 그 취지로 내세우고 있다.(과세적부심사규정 제1조)

(나) 결정전통지

세무관서장(국세청장·지방국세청장 또는 세무서장)이 세법의 규정에 의하여 납세자의 수입금액이나 과세표준 또는 세액을 조사하여 결정(경정을 포함한다)하는 경우에는 조사를 종료한 후 이를 결정하기 전에 결정할 내용을 납세자에게 통지한다. 세무관서장이 신고서나 증빙서류 등을 서면분석 하거나 서면조사 한 결과에 따라 납세자에게 수정신고를 안내하는 것은 결정전통지로 본다.(규정 제5조)

그런데 다음 중 하나에 해당하는 경우로서 결정할 수입금액이 과세특례기준 금액 이하이거나 고지할 세액이 100만원 이하인 경우에는 납세자의 불복청구가 예상되는 경우에 한하여 결정전통지를 할 수 있다.

- ㉠ 과세자료나 증빙서류의 확인에 의하여 결정하는 경우
- ㉡ 기장을 하지 아니한 사업자에 대하여 결정하는 경우

그러나 다음 중 하나에 해당하는 경우에는 결정전통지를 하지 아니할 수 있다.(규정 제6조)

- ㉢ 납세자에게 국세징수법에 의한 납기전 징수사유가 있거나 세법에 규정하는 수시부과의 사유가 있는 경우
- ㉣ 감사원 감사나 조세법칙사무처리규정에 의한 조세법칙조사에 의하여 결정하는 경우
- ㉤ 결정전통지를 하려는 날로부터 국세부과제척기간의 만료일 또는 국세징수권의 소멸시효의 완성일까지의 기간이 3월 이하인 경우

- ㉔ 전기 실적을 기준으로 중간예납세액 또는 예정납부세액을 고지하는 경우
- ㉕ 납세자가 제출한 과세표준신고서의 내용대로 결정하는 경우
- ㉖ 납세자가 세무관서에 제출한 과세표준신고서 또는 원천징수세액집계표에 기재한 납부세액을 납부하지 아니하였거나 미달하게 납부함에 따라 미납부한 세액을 고지하는 경우
- ㉗ 매월 원천징수납부세액이 동일한 원천징수의무자에 대하여 전월의 원천징수납부세액을 기준으로 하여 납부하지 아니하거나 또는 미달납부세액을 고지하는 경우

또한 납세자에게 ㉘ 휴·폐업 또는 기업의 도산, ㉙ 재산의 처분 또는 은닉 등을 할 우려가 있거나 상당기간 내에 있게 될 것으로 예상되는 경우로서 결정전 통지를 하게 되면 징수가 곤란하게 될 우려가 있어 수입금액이나 과세표준 또는 세액을 신속히 결정해야 한다고 세무관서장이 인정하는 경우에도 결정전 통지를 생략할 수 있다.

(다) 세액 등 결정의 유보(규정 제9조)

청구기간 내의 적부심사청구 또는 적부재심사청구에 대하여는 그 결정이 있을 때까지 그 청구한 부분에 대하여는 수입금액·과세표준 또는 세액의 결정이나 경정을 유보한다. 다만, 청구기간을 경과하여 청구한 경우에는 그러하지 아니하다. 그러나 다음 중 하나에 해당하는 경우에는 위의 결정 유보를 하지 아니한다.

- ㉚ 결정전통지를 한 내용 중 납세자가 이의를 제기한 부분을 제외하고 처분을 하는 경우
- ㉛ 결정전통지를 한 후에 납기전징수 사유·수시부과 사유·조세범칙조사 사유·부과제척기간 또는 징수권의 소멸시효기간의 만료일까지의 기간이 3월 미만으로 되는 사유 등에 해당하는 것이 발견되거나 발생한 경우
- ㉜ 납세자가 적부재심사청구를 하였으나 그 청구가 적부재심사청구사유에 해당되지 아니하는 경우

㉔ 결정전 조사결과 통지서를 받은 납세자가 통지내용에 대하여 동의한 경우 위와 같은 사유로 세액 등 결정의 유보를 하지 아니하는 경우 세무서장은 청구인에게 이를 통지하여야 한다.

(라) 적부심사청구 등으로의 변경(규정 11조)

납세자가 결정전통지에 대하여 적부심사청구기간 내에 이의신청·심사청구·심판청구(이하 “불복청구”라 한다)를 한 경우에는 이를 적부심사청구를 한 것으로 보고, 적부심사청구결정에 대하여 적부재심사청구기간 내에 불복청구를 한 경우로서 적부재심사청구의 사유를 갖춘 때에는 이를 적부재심사청구로 본다.

그리고 납세자가 이의신청·심사청구를 해야 할 처분에 대하여 신청기간 또는 청구기간 내에 적부심사청구를 한 경우에는 이의신청 또는 심사청구를 한 것으로 본다.

(마) 대리인 및 의견진술권 등

적부심사청구인 또는 적부재심사청구인은 변호사 또는 세무사를 대리인으로 선임할 수 있고, 그 청구에 관계되는 서류의 열람이나 서류의 등초를 서면 또는 구술로 요구할 수 있으며, 적부심사위원회 등에 출석하여 그 의견을 진술할 수 있다.

나) 세무서의 과세적부심사

(가) 청구기간(규정 제16조)

세무서장의 결정전통지에 대한 적부심사청구는 그 통지를 받은 날로부터 2주일 내에 그 통지를 한 세무서장에게 하여야 한다.

그런데 세무서장에게 적부심사청구를 함에 있어서 다음 중 하나에 해당하는 부분이 있는 경우에는 적부재심사청구를 하여 줄 것을 그 세무서장에게 요청할 수 있다

㉕ 법령과 관련하여 기존의 국세청장의 예규통첩을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우

㉔ 세법통칙 또는 국세청장의 훈령·고시·지시 등과 관련하여 새로운 해석이 필요한 경우

(나) 심리와 결정절차

과세적부심사청구를 받은 조사담당과장은 그 청구내용을 검토하여 결정전통지의 내용과 청구이유·쟁점 및 의견을 세무서장에게 보고하고, 세무서장은 과세적부심사위원회의 심의를 거쳐 적부심사청구를 받은 날로부터 3주일이내에 결정하여야 한다. (2주일의 범위 내에서 연장가능)

그런데 다음 중 하나에 해당하는 경우에는 관계문서에 의한 심사결정으로 적부심사위원회의 심의를 갈음할 수 있다.

㉕ 조사담당과장이 청구가 이유 있다고 의견을 제시한 것으로서 세무서장이 조사담당과장의 의견이 타당하다고 인정하는 경우

㉖ 청구의 대상이 된 내용과 쟁점 및 적용법령 사항이 이미 세무서 적부심사위원회 또는 국세청 적부재심사위원회의 심의를 거쳐 결정된 사항과 동일한 경우

㉗ 청구의 대상이 된 세액 또는 그 세액상당액이 500만원이하인 경우로서 청구와 관련된 사항에 대하여 세무관서의 일반적인 집행례가 확립되어 있는 경우

㉘ 청구에 대한 심리내용 중에 국세청보안업무처리규정에 의하여 대외비 이상으로 분류된 사항이 포함되어 있는 경우

㉙ 재산세사무처리규정에 의하여 공평과세위원회의 심의 또는 자문을 받은 사항의 경우

㉚ 청구가 청구기간을 경과하거나 보정기간 이내에 보정 하지 아니한 경우 적부심사청구에 대한 결정은 청구가 이유 없다고 인정되는 때에는 채택하지 아니하는 “불채택결정”과 청구가 이유 있다고 인정되는 경우의 “채택결정” 그리고 청구가 청구기간을 경과하거나 보정요구기간 이내에 보정 하지 아니한 경우의 “심사제외 결정” 등이 있다.

그러나 적부심사청구가 청구기간을 경과한 것이라도 결정통지를 한 사항에 대하여 처분을 하기 전이면 세무서장은 이를 직권으로 심사하여 청구가 이유 있는 사항에 대해 채택결정을 할 수 있도록 하고 있다.

적부심사결정은 결정서에 의하여 청구인에게 통지하여야 한다.

(다) 과세적부심사위원회

세무서에는 과세적부심사위원회를 두며, 위원장(세무서장)과 위원 6명(내부위원=총무과장, 조사담당과장 이외의 업무담당과장 중에서 세무서장이 임명하는 과장 2인 등 3인, 외부위원=변호사, 세무사, 공인회계사, 전문대학이상의 학교에서 법률학·경영학·회계학·기타 세무관련학과의 조교수이상의 직에 재직하는 자와 사업자단체의 대표자 또는 소속 임·직원 중에서 세무서장이 임기 1년으로 위촉하는 자 3인)으로 구성한다.

다) 지방국세청의 과세적부심사

지방국세청장의 결정통지에 대한 적부심사청구는 그 통지를 받은 날로부터 2주일 내에 그 통지를 한 지방국세청장에게 한다.

지방국세청에 적부심사위원회를 둔다. 이는 위원장(지방국세청장)과 위원 6명(징세조사국장, 조사담당국장이외의 국장 중에서 지방국세청장이 임명하는 자 2인, 변호사, 세무사, 공인회계사, 학계인사 중 지방국세청장이 임기 1년으로 위촉하는 자 3인)으로 구성한다.

나머지 사항은 모두 세무서 과세적부심사의 경우와 동일하다.

라) 국세청의 과세적부재심사

(가) 과세적부재심사의 청구기간 및 사유(규정 제25조)

국세청장에 대한 적부재심사는 다음 중 하나의 사유에 해당하는 경우에 청구한다.

- ㉠ 납세자가 세무서장 또는 지방국세청장으로부터 적부심사청구에 대한 결정통지를 받은 후에 국세청장에게 적부재심사청구를 하는 경우 (그 청구기간은 결정통지를 받은 날로부터 2주일 내이다. 적부재심사청구서는

세무서장 또는 지방국세청장에게 제출한다).

- ㉠ 법령과 관련하여 기존의 국세청장의 예규통첩을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우
- ㉡ 다수의 세무관서에 걸쳐 발생되고 있는 사항으로서 중요하고 시급하다고 판단되는 경우

(나) 의견조회(규정 제27조)

적부재심사청구를 받은 징세심사국장은 즉시 청구와 관련되는 업무담당 소관 실·국장에게 송부 하여 의견을 조회하여야 하고 소관 실·국장은 1주일 내에 의견을 회보 하여야 한다.

(다) 심리절차

국세청장은 적부재심사위원회의 심의를 거쳐 적부재심사청구에 대하여 결정한다.

그러나 다음 중 하나에 해당하는 경우에는 적부재심사위원회의 심의를 거치지 아니하고 결정할 수 있다.

- ㉠ 청구가 다음 중 하나에 해당되지 아니하거나 청구기간을 경과하여 제출된 경우
 - 법령과 관련하여 기존의 국세청장의 예규통첩을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우
 - 세법통칙 또는 국세청장의 훈령·고시·지시 등과 관련하여 새로운 해석이 필요한 경우
- ㉡ 청구와 관련된 사항에 대하여 재정경제부 또는 그 업무를 담당하는 중앙행정기관(국세청은 제외)의 유권해석이 있는 경우
- ㉢ 청구와 관련된 사항에 대하여 국세심판소 또는 법원의 처리례 또는 판결례가 있는 경우
- ㉣ 청구와 관련된 사항에 대하여 적부재심사청구에 대한 처리례가 있는 경우

㉔ 청구와 관련된 사항에 대하여 법령에서 명백히 규정된 경우

(라) 결정절차

적부재심사청구에 대한 결정은 국세청에 청구가 접수된 날로부터 4주일 내에 결정하여야 한다. (국세청장이 검토를 위하여 필요하다고 인정하는 경우에는 2주일의 범위 안에서 그 기간을 연장할 수 있다.)

국세청장은 적부재심사청구에 대한 결정을 과세적부재심사결정통지서에 의하여 청구인과 세무서장에게 통지하여야 한다.

(마) 적부재심사위원회

국세청에 적부재심사위원회를 둔다. 이 위원회는 위원장과 위원 8인으로 구성한다. 국세청차장이 위원장이 되고, 징세심사국장, 직세국장, 재산세국장(청구내용이 국제조세업무와 관련된 경우에는 국제조세국장), 간세국장과 변호사, 세무사, 공인회계사, 학계인사 중에서 국세청장이 임기 1년으로 위촉하는 4인이 위원이 된다.

3) 과세적부심사제도의 운영실태

전술한 바와 같이 과세적부심사제도는 1996. 4. 15.부터 시행되고 있다.

<표 4-1>에 의하면 1996연도에 과세적부심사청구가 7,377건이 접수됨으로써 시행 첫 연도임에도 불구하고 납세자의 호응도가 상당히 높은 것으로 나타나고 있다.

세목별 청구건수는 재산제세가 6,332건(양도소득세:5,643건, 상속세:115건, 증여세:574건)으로 가장 많고, 그밖에 종합소득세, 부가가치세, 법인세의 순이다.

채택비율은 69.6%(이 비율은 직권시정분이 포함된 것임)로서 처분청에서 적극적으로 심의·처리하고 있음을 나타내고 있다. 세목별로는 양도소득세의 채택비율이 72.5%로서 평균비율을 상회하고 있다.

(1997연도에는 당년 접수가 8,194건이고, 처리건수는 8,348건이며, 채택비율은 66.7%로 조사되었음, 국세청내부자료)

그리고 <표 4-3> 와 <표 4-4>는 서울지방국세청의 1997연도 세목별과세적부심사처리실적을 나타내는 표인데, <표 4-2>의 1996연도와 비교해보면 1996연도에 접수된 건수가 1,234건인데, 1997연도에 접수된 건수는 1,929건으로서 전년대비 56.3%의 증가율을 나타내고 있다.

그리고 1996연도의 채택건수가 712건으로서 처리건수대비 57.7%의 채택비율을 보이고 있는데, 1997연도의 채택건수는 935건으로서 처리건수대비 60.4%로서 1996연도보다 채택건수가 상승하였다.

또한 감세액도 1996연도에는 43,379백만원이었던 것이 1997연도에는 72,857백만원으로서 68%의 증가율을 보이고 있다.

<표 4-1> 세목별 과세적부심사 처리실적(단위 : 건, 백만원)

연도 세목	구분	요처리건수			처 리 건 수			감세액	이월 건수	
		계	전년 이월	당년 접수	계	채택	불채택 심의 제외			
1996		7,377	-	7,377	6,572	4,575	1,509	488	150,735	805
(소계)		7,377	-	7,377	6,572	4,575	1,509	488	150,735	805
종합소득세		430	-	430	398	282	91	25	7,457	32
양도소득세		5,643	-	5,643	4,992	3,620	981	391	88,644	651
법인세		206	-	206	200	96	87	17	21,922	6
상속세		115	-	115	100	57	35	8	14,223	15
증여세		574	-	574	505	340	140	25	13,721	69
부가가치세		369	-	369	338	158	161	19	4,745	31
기타		40	-	40	39	22	14	3	23	1

자료 : 국세청 통계연보, 1997. p.403

<표 4-2> '96연도분 지방국세청별 과세적부심사제처리실적(단위 : 건, 백만원)

구분 지방청	요처리건수			처 리 건 수				감세액	이월 건수
	계	전년 이월	당년 접수	계	채택	불채택	심의 제외		
합 계	7,377	-	7,377	6,572	4,575	1,509	488	150,725	805
서울	1,234	-	1,234	1,129	712	350	67	43,379	105
중부	1,492	-	1,492	1,367	1,099	211	57	31,256	125
경인	1,310	-	1,310	1,152	795	278	79	25,774	158
대전	694	-	694	632	418	173	41	8,822	62
광주	587	-	587	520	375	115	30	7,107	67
대구	584	-	584	471	354	94	23	7,286	113
부산	1,479	-	1,479	1,301	822	288	191	27,111	175

자료 : 국세청, 국세통계연보, 1997. p.404-405.

<표 4-3> 1997연도서울지방국세청과세적부심사청구처리상황표(단위:건수)

구분 세목	①결정 전통지	청 구 내 용				처 리 내 용					미처리	청구 비율 (②/ ①)	채택 비율 (④/ ③)
		이월	② 당기	취하	처리 대상	③ 소계	④ 채택	불채 택	심사 제외	직권 시정			
합 계	62,010	105	1,929	294	1,740	1,549	397	538	76	538	191	3.1	25.6
종소세	19,618	5	273	42	236	225	67	68	9	81	11	1.4	29.8
원천세	996	0	11	1	10	9	1	5	1	2	1	1.1	11.1
법인세	2,227	2	72	11	63	55	17	30	3	5	8	3.2	30.9
양도세	27,904	84	1,134	168	1,050	906	230	258	51	367	144	4.1	25.4
상속세	433	1	44	7	38	33	15	11	0	7	5	10.2	45.5
증여세	3,624	7	215	29	193	180	44	74	5	57	13	5.9	24.4
부가세	7,134	5	173	36	142	133	22	85	7	19	9	2.4	16.5
소비세	19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
기 타	55	1	7	0	8	8	1	7	0	0	0	12.7	12.5

자료 : 서울지방국세청내부자료

<표 4-4> 1997년도서울지방국세청과세적부심사청구처리상황표(단위:백만원)

구분 세목	청 구 내 용					처 리 내 용					미처 리	청구비 율 (②/①)	채택비 율 (④/③)
	①결정전 통지	이월	② 당기	취하	처리 대상	③ 소계	④ 채택	불채 택	심사 제외	직권 시정			
합 계	2,724,541	13,424	239,906	63,530	189,800	172,254	47,977	93,472	5,925	24,880	17,546	8.8	27.9
종소세	191,322	2,448	16,810	1,588	17,670	17,104	4,245	10,600	450	1,809	566	8.8	24.8
원천세	48,788	0	6,797	2	6,795	6,033	27	5,921	61	24	762	13.9	0.4
법인세	717,956	324	48,653	11,286	37,691	33,783	11,089	17,230	809	4,655	3,908	6.8	32.8
양도세	844,455	5,003	97,388	39,527	62,864	55,938	14,356	22,547	4,162	14,873	6,926	11.5	25.7
상속세	306,065	4,673	12,014	2,429	14,258	11,149	4,127	6,570	0	452	3,109	3.9	37.0
증여세	330,919	322	49,233	6,728	42,827	40,944	12,782	25,232	315	2,615	1,883	14.9	31.2
부가세	272,959	144	8,745	1,970	6,919	6,527	1,339	4,608	128	452	392	3.2	20.5
소비세	164	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
기 타	11,893	510	266	0	776	776	12	764	0	0	0	2.2	1.5

자료 : 서울지방국세청내부자료

2. 地方稅

1) 종합토지세에 대한 과세자료의 공람 및 이의신청

종래에 일반적으로 지방세의 부과징수에 이의가 있는 때는 지방세법 제1장 제13절의 규정에 의한 정식구제절차에 의하든 가 또는 법 제25조의 2의 규정에 의하여 과세권자가 직권으로 취소, 변경 결정할 수가 있는 방법이 있지만 지금까지의 세목에서는 이러한 행위가 대부분 사후적 사실행위이지 사전적 구제방법은 대체로 규정하지 않고 있다.

그러나 종합토지세의 과세는 전국의 과세대상 토지를 합산하여 과세하는 것이기에 때문에 어느 하나의 잘못이 있어 변경할 사유가 된다면 합산된 모든 토지에 대한 결정세액에도 세액변경조치를 하여야 함으로 이러한 문제를 사전에 해소 또는 최소화시키기 위해 타 세목에 없는 사전적 구제제도로서 이의신청 제도를 도입하였다고 하겠다.

(1) 과세자료의 공람

시장·군수는 관할구역 안의 종합토지세 과세대상 토지를 조사하여 매년 과세기준일로부터 15일간의 기간을 정하여 공람(법제234의22①)하도록 하고 있다.

그런데 지방세법에서 공람의 방법, 공람자료의 작성내용 등에 대하여 아무런 규정이 없이 다만 과세기준일로부터 15일간의 기간동안에 공람을 하여야 한다고만 규정하고 있으므로 시장·군수는 과세자료를 작성하여 게시판 등에 게시하는 것에 그칠 것이 아니라 통·반장을 통하여 회람을 시킨다든지 본인에게 통지를 하는 등 가급적 토지소유자 또는 납세관리인이 인지할 수 있도록 공람이 되어야 할 것이다.

(2) 이의신청

공람한 종합토지세 과세대상 토지에 대하여 이의가 있는 자는 불복의 사유를 갖추어 공람기간이 종료된 날로부터 10일 이내에 토지의 소재지를 관할하는 시장·군수에게 이의신청을 할 수 있다.(법제234의22②)

(3) 이의신청 심의·결정·통지

과세자료의 공람 결과에 대하여 이의신청을 받은 시장·군수는 이의신청을 받은 날로부터 15일 이내에 이를 심의하여 결정하고 이를 신청인에게 통지하여야 한다.

그런데 이러한 사전적 구제제도가 도입되었으나 지방세법 제72조의 규정에 의한 사후적 구제제도와 관련하여 보면 사전구제절차를 거친 사안에 대하여는 고지후의 사후구제절차를 거칠 수 없다는 등의 규제조항이 규정된 것도 아닐 뿐만 아니라 과세대상 토지의 공람절차, 사전구제(이의신청)제도는 과세편의를 위한 절차에 불과할 뿐 행정처분으로 구속되는 것이 아니므로 사전적 구제절차를 거쳤거나 그렇지 아니한 경우에도 과세처분이 있는 후의 사후적 구제절차의 적용에는 아무런 제한이 없다.²⁹⁾

2) 과세전적부심사제도

29) 권강웅, 지방세법, 조세통람사, 1994, p.917-918.

(1) 의 의

지방세의 납세자는 지방자치단체장의 세무조사결과에 대한 서면통지, 과세 예고 통지 등을 받은 경우, 지방자치단체장에게 통지된 내용에 따른 과세가 적법한지의 여부에 관한 심사의 청구를 할 수 있도록 규정(지방세법 제70조 ①)하고 있는 바, 이를 과세전적부심사청구라 한다.

이 과세전적부심사청구제도는 납세자에게 고지서가 발부된 후에 세법에 규정된 절차에 따라 이의신청, 심사청구 및 행정소송을 통한 사후적 구제를 받을 경우 시간적·경제적 손실이 크므로 고지서가 발부되기 전에 시정할 수 있는 기회를 부여하므로써 납세자가 실질적 권리를 보호받을 수 있는 사전적 구제제도의 일종이다.

납세자의 권리구제는 사후구제보다도 사전구제가 중요한 바, 1997. 10. 1. 시행 개정세법에서 도입된 매우 바람직한 조세구제제도이다.

이러한 과세전적부심사제도는 세금의 과세여부를 판단함에 있어서 과세권자의 재량에 따라 임의적으로 처리되는 것이 아니라 지방세법의 규정에 의하여 납세자의 이의가 있으면 과세의 적법성을 충분히 심사케 하므로써 세금이 고지되기 전에 납세자의 권익이 부당하게 침해되지 않도록 하고, 조세행정을 질적으로 향상시켜 세정에 대한 국민의 신뢰성을 높이도록 하는데 큰 의미가 있는 것이다.³⁰⁾

지방세법에서는 과세전적부심사를 거친 후 과세된 지방세에 대하여는 이의신청을 거치지 아니하고 바로 법제74조의 규정에 의한 심사청구를 할 수 있도록 하여 납세자의 선택에 따라 신속한 권리구제를 받을 수 있도록 하고 있다.(지방세법 제73조②)

(2) 과세전적부심사청구의 대상

납세자는 다음 각 호의 1에 해당하는 통지를 받은 때에는 당해 지방자치단

30) 지방세법 제70조의 규정에 의한 과세전적부심사처리지침(내무부장관, 세정 13430-489, 1997.10.18)에 있는 1. 업무개요의 내용임)

체의 장에게 통지된 내용에 따른 과세가 적법한지의 여부에 관한 심사의 청구를 할 수 있다.(지방세법 제70조①)

- ① 세무조사결과에 의한 서면통지
- ② 과세예고통지
- ③ 비과세 또는 감면의 신청을 반려하는 통지

그러나 농지등급결정 또는 수정사항에 대한 개별통지에 대하여는 별도의 심사청구를 거치게 되며(시행규칙 제85조의2), 과세전적부심사청구의 대상이 아니다.

(3) 청구적격자

과세처분이전 과세예고 등 통지된 사항에 대하여 이의가 있는 개인 또는 법인이나 그로부터 위임받은 변호사, 세무사 등이 청구적격자에 해당되는 것이며, 과세처분이후에는 과세전적부심사청구 적격자에서 제외된다.

그러나 지방세법 제66조의 규정에 의한 세무조사의 조력을 받을 수 있는 전문가 중 경영지도사는 청구적격자가 될 수 없다.

(4) 청구절차 및 심사방법(시행규칙 제36조의3)

- 가) 지방세과세예고통지 등을 받은 날로부터 15일 이내에 시·군세는 시장·군수에게, 도세는 도지사에게 제출해야 한다.
- 나) 지방자치단체의 장은 청구서를 접수한 날로부터 15일(위원회의 결정이 있는 경우에는 15일의 범위 안에서 1회에 한하여 연장할 수 있다) 이내에 위원회의 심사를 거쳐 다음의 결정을 하고 그 결과를 청구인에게 통지하여야 한다.

- ① 청구가 이유 있다고 인정되는 때에는 채택하는 결정
- ② 청구가 이유 없다고 인정되는 때에는 채택하지 아니하는 결정
- ③ 청구기간을 경과하여 청구한 경우 기타 심사를 하지 아니하는 때에는 심사하지 아니한다는 결정

(5) 과세전적부심사위원회의

- 가) 구성

과세전적부심사청구를 심사하기 위하여 각 지방자치단체에 과세전적부심사 위원회를 둔다.

위원회는 위원장 1인과 6인 이내의 위원으로 구성하며,

위원장은 시·군의 경우 부시장 또는 부군수, 도의 경우 지방세 사무를 담당하는 국장이 되고,

위원은 지방세에 관한 전문지식이 있는 지방자치단체의 공무원과 조례가 정하는 자격을 갖춘 외부인사를 동수로 하여 지방자치단체의 장이 지명 또는 위촉한다.

기타 위원회의 운영에 관하여 필요한 사항은 각 지방자치단체의 조례로 정하도록 하고 있는 바, 시·도세(시·군·구세) 조례 개정안 및 시·도세(시·군·구세)부과징수규칙 개정안의 내용을 살펴보면 다음과 같다.

(가) 위원의 자격(징수규칙 제95조의2②)

○. 내부위원은 지방세 관련 5급 이상의 공무원 중에서 시·도지사(시장·군수·구청장)가 지명한 자

○. 외부위원은 다음 각 호의 1에 해당하는 자격을 가진 자 중에서 시·도지사(시장·군수·구청장)가 위촉한다.

① 지방세에 관한 사무를 3년이상 담당한 경력이 있는 5급 이상의 전직공무원

② 판사·검사·군법무관 또는 변호사의 직에 3년 이상 종사한 자

③ 공인회계사·세무사·감정평가사·법무사의 직에 3년 이상 종사한 경력이 있는 자

④ 공인된 대학 또는 전문대학에서 법률학 기타 세무 관련 학과의 조교수 이상의 직에 재직하는 자

⑤ 사업자단체의 대표자 또는 임·직원

(나) 위원의 임기

위원장 및 위원의 임기는 2년으로 하되, 보궐로 지명 또는 위촉된 위원장 및 위원의 임기는 전임자의 잔임 기간으로 한다. 다만 당연직 위원은 그러하

지 아니하다.

나) 적부심사위원회의 운영(정수규칙 제95조의3)

- . 위원회는 재적위원 과반수의 출석으로 개의하고 출석위원 과반수의 찬성으로 의결한다. 다만, 가부동수인 경우에는 위원장이 결정하는 바에 따른다.
- . 위원은 자기 또는 친족이 관련되어 있는 지방세 과세전적부심사청구 결정에 관한 의사에 관여하지 못한다.
- . 과세전적부심사의 청구 내용이 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 행정자치부장관의 유권해석을 받아 처리할 수 있다.
 - ① 내무부장관의 지방세법기본통칙 또는 지방세법령에 관한 유권해석의 사례가 없어 해석이 필요한 경우
 - ② 지방세법령과 관련하여 기존의 내무부장관의 유권해석을 변경할 필요가 있는 경우

다) 위원의 해촉

시·도지사(시장·군수·구청장)는 위촉한 적부심사위원회의 위원이 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 이를 해촉할 수 있다.

- ① 관할구역내에 거주하지 아니하여 위원회의 회의에 참석할 수 없게 된 때
- ② 위촉당시의 신분을 상실한 때
- ③ 정당한 사유 없이 지방세를 체납한 때
- ④ 위원의 품위를 손상한 때
- ⑤ 질병 기타 사유로 회의에 정상적으로 참석할 수 없게 된 때

(6) 기대효과³¹⁾

가) 납세자에게 과세유보를 통한 기한의 이익 부여

과세전적부심사가 청구된 경우에는 지방자치단체에서는 과세할 수 있는 요건이 구비된 경우라도 과세전적부심사결정이 있기 전까지는 과세를 유보함으

31) 서울특별시, 지방세구제업무처리요령, 서울특별시, 1998, p.163.

로써 납세자에게 기한의 이익을 부여하고 있다. 다만, 과세전적부심사청구가 신청된 후 그 처리기간 내에 지방세부과 제척기간이 만료되면 과세전적부심사 제외 결정을 하거나 심사를 중단한 후 우선 과세처분을 하고 사후 불복절차를 거치도록 한다.

나) 지방세 불복절차의 일부 생략을 통한 신속한 권리구제(지방세법73②)
지방세법 제70조의 규정에 의한 과세전적부심사를 거친 후에 과세된 처분에 대하여 이의가 있는 자는 납세자의 선택에 따라 이의신청을 거치지 아니하고 바로 심사청구를 할 수 있다. 이 경우 심사청구는 이의신청 기간 내에 제출하여야 한다.

(7) 지방세과세전적부심사의 운영실태

지금까지 살펴본 지방세과세전적부심사청구제도에 관하여 그 기본 골격은 지방세법(제70조) 및 시행규칙(제36조의3)에 규정이 되어 있으나, 그 외에 위원회의 운영에 관하여 필요한 사항은 각 지방자치단체의 조례로 정하도록 되어있는 바, 광역자치단체인 제주도인 경우 도세에 대한 과세전적부심사제도를 운영하기 위하여 1997. 11. 1.자로 지방세과세전적부심사위원을 위촉하였고 실질적인 과세전적부심사청구제도를 운영하고 있으며, 기초자치단체인 4개시·군 중에는 1998. 5. 31.현재까지 지방세과세전적부심사위원회의 구성자체를 하지 아니한 경우도 있다.

그런데 지방세인 경우에 내국세에 비하여 부과건수는 많으나 1건당 부과금액은 일반적으로 그리 크지 않기 때문에 과세전적부심사를 청구하는 건수는 별로 없는 실정이다.

실질적으로 <표 4-5>에서 알 수 있는 바와 같이 광역자치단체인 제주도의 경우 도세(등록세, 취득세, 면허세, 경주마권세 등)에 대하여 과세전적부심사제도를 시행한 1997. 11. 1.부터 1998. 5. 31. 현재까지 약 7개월간에 청구된 건수는 불과 4건에 불과하고, 세목으로는 4건 모두 법인 소유의 비업무용토지 판정으로 인한 취득세의 중과세분(지방세과세예고통지처분)에 대한 것이다.

이들의 처리내용을 보면 채택이 1건이고, 불채택이 2건, 심사제외가 1건인 바, 그 실시기간이 일천하여 아직은 분석내용을 판단하기가 이르다고 본다.

<표 4-5> 제주도의 지방세과세전적부심사처리실적(단위 : 건, 백 만원)

구 분 기 간	청구건수	처 리 건 수			
		계	채 택	불채택	심사제외
97. 11. 1 부터 98. 5. 31 까지	4	4	1	2	1

자료 : 제주도 내부자료

그리고 시·군세의 경우에는 당해 시·군에 과세전적부심사청구를 제기하게 되는데, 1998. 5. 31 현재까지 제주도에 있는 4개 시·군에 대하여는 과세전적부심사청구가 제기된 사건이 단 1 건도 없는 실정이다.

3. 地價公示 및 土地 등의 評價에 관한 法律

1) 지가공시제도³²⁾

지가공시제도라 함은 지가억제 내지 지가안정이라는 토지정책의 일환으로서, 정부(건설교통부)가 토지이용상황이나 주변환경 기타 자연적·사회적 조건이 일반적으로 유사하다고 인정되는 일단의 토지 중에서 표준지를 선정하여 그 적정가격을 공시함으로써, 일반토지의 거래가격의 지표가 되도록 하고, 공공용지의 취득가격이나 손실보상액의 산정 및 감정평가업자가 개별적으로 토지를 감정평가 하는 경우에 그 기준이 되도록 하는 토지의 적정가격의 공시제도를 말한다. 정부는 1989년 지가공시 및 토지 등의 평가에 관한 법률(이하 '지가공시법'이라 약칭한다)을 제정하여 지가공시제도를 도입 시행하고 있는데, 건설교통부장관이 조사 평가하여 공시한 표준지의 단위면적 당 적정가격을

32) 고종권·강종철, "자산양도차익 결정방법에 관한 연구", 회계논총 제1권 제1호, 서울대학교 경영대학 회계학연구센터, 1997, p.243.

‘공시지가’라고 한다. 이 법률이 제정·사용됨으로써 종전의 다양하던 토지평가기준이 일원화되었다. 특히 개별공시지가는 최근 들어 당해 토지의 수용 등에 따른 보상가액의 산정기준이 될 뿐만 아니라 내국세 및 지방세에 대한 과세표준의 산정요소로서 대단히 중요한 의미를 갖는다.

2) 개별공시지가의 의의

공시지가는 표준지에 대한 지가이고 개별토지에 대한 지가는 아니기 때문에 조세부과 등의 목적을 위해서는 그 개별토지에 대한 지가(이하 ‘개별공시지가’라 함)를 알아야 한다.

개별공시지가라 함은 공시지가표준지가격에 건설교통부장관이 제공하는 지가형성요인에 관한 표준적 비교표(토지가격비준표)를 사용하여 국무총리 훈령인 “개별토지가격 합동조사지침”에 따라서 산정 한 개별필지에 대한 지가를 말한다. 이런 개별공시지가의 산정은 공시지가를 기준으로 하여 당해 토지와 유사한 이용가치를 지닌다고 인정되는 하나 또는 둘 이상의 표준지를 선정하여 산정 된다.

3) 조세부과와 공시지가

조세 부과시 과세표준 산정에 있어 종래에는 내무부 기준시가인 지방세과세시가표준액 또는 지방세과세시가표준액에 국세청장이 정하는 배율을 곱하여 계산한 국세청 기준시가가 적용되어 왔으나, 지가공시법의 제정 및 여러 세법들의 개정으로 공시지가가 직·간접으로 각종 조세에 대한 과세표준의 산정에 영향을 미치기 되었다. 지방세과세시가표준액이 실지가격의 30-40% 정도를 반영한 수준임에 비해 공시지가는 실지가격의 80-90%를 반영하는 것으로 보이는 바, 각종 토지 관련 과표가 커지고 따라서 세부담이 늘어나고 있는 실정이다. 그리고 공시지가로 인해 재산과세 과세표준에 영향을 주는 세목은 국세인 양도소득세를 비롯하여 상속세, 증여세, 법인세특별부가세, 토지초과이득세 등을 들 수 있으며, 지방세인 경우 종합토지세와 토지보유에 과세기초를 둔 도시계획세 등이 이의 대상이 되고 있다.

4) 지가의 공시와 이의신청

조세에 있어서 그 부담수준에 직접적으로 결정적인 영향을 미치는 것은 「과세표준」과 「세율」이다. 통상적으로 세율의 고저에는 관심을 기울이면 서 세율의 피승수가 되는 과세표준의 계산문제에는 입법과정에서 마저 소홀히 다루는 경향이 있다. 과세대상의 평가문제는 바로 이 과세표준의 크기를 결정하는 문제인 것이다.

전술한 바와 같이 토지에 대한 개별공시지가는 국세 및 지방세의 과세표준의 산정에 직·간접으로 상당한 영향을 미치고 있다. 즉, 개별공시지가를 적정하게 조사 평가하는 것이 적정한 조세부담을 하게 하는 것인 바, 공시지가를 여하히 실제거래가격에 근접시키는 가운데 지역간·필지간 균형을 유지할 것인가의 문제가 대두된다.

공시지가가 적정하게 조사 결정이 된 경우에는 별문제가 없겠지만 조사담당 공무원의 비전문성 등으로 인하여 현실적으로는 상당부분에 대한 토지의 개별공시지가가 현실과 동떨어진 가격을 나타내고 있는 실정이다.

이러한 공시지가의 확정고시시점과 그 공시지가에 의한 조세를 부과하는 시점과는 상당한 기간이 소요되고 있는 현실이라서 일반적으로 납세자들이 공시지가에 대하여 이의를 제기하는 시점은 공시지가가 확정되고 난 후 조세부과 시점에야 비로소 공시지가의 잘못을 주장하는 경우가 허다하다.

현재 지가공시법에는 공시지가에 대한 이의신청(법8조)과 개별공시지가에 대한 이의신청(10조의3)을 규정하고 있는 바, 공시지가 또는 개별공시지가에 대하여 이의가 있는 자는 그 결정·공시일로부터 30일 이내에 서면으로 시장·군수에게 이의신청을 할 수 있도록 규정하고 있다.

이와 같이 공시지가에 대하여 이의를 신청하게 하는 것은 공시지가가 확정된 후에 이를 근거로 하여 조세를 부과하는 시점에서 다툼의 소지를 사전에 예방하고자 함에 있다고 보여진다.

따라서 공시지가에 대한 고시제도와 그에 대한 이의신청 규정들은 사실상

조세 부과처분 이전에 이루어지는 것이기 때문에 사전구제제도의 일종이라고 할 수 있다.

第 2 節 事後救濟制度의 運營實態

1. 國稅基本法에 의한 救濟制度

우리나라의 경우 국세에 관한 종래의 조세권리구제제도는 각 세법에 산만하게 규정되고, 조세구제절차의 통일성이 결여되어 있을 뿐 아니라 입법기술 면에 있어서도 조잡함을 면치 못하였지만 점차 국민의 권리의식신장과 경제성장에 따른 조세규모의 증대에 따라 발전하여 왔다.

건국초기에는 단심제의 행정심판제도 이었으나 1961년 12월에는 각 세법에 산발적으로 규정되어 있던 심사청구조항을 통합하여 조세권리에 관한 하나의 독립된 절차법으로 법률 제782호(61.12.2제정)인 “국세심사청구법”이 공포되었다. 이때 구제절차는 제1심으로 세무서장에게 “재조사청구”를 하고 제2심으로 국세청장에게 “심사청구”를 하고 제3심으로 재무부장관에게 “재심사청구”를 할 수 있는 3심급의 행정심판제도였다.

그러나 이와 같은 국세심사청구제도는 동일사항을 동일계통에서 3회씩이나 반복 심의하고 또한 모든 세법에 공통적으로 적용되는 통칙적인 단일법전이 결여되어 있어 조세적용과정에서 여러 가지 불편과 문제점이 노정 됨에 따라 이의 시정이 요구되어 이러한 문제점을 보완하여 국세심사청구법을 폐지하고 1974년 12월 1일 법률 제2679호로 국세기본법이 제정 공포되었다.

국세기본법은 각 세법에 공통되는 실체적 요건을 규정하는 외에 절차규정에 공통되는 절차적 요건을 한 곳에 묶어 정비한 데에 그 의의가 있고 제1심으로 국세청장에게 “심사청구”를 할 수 있고, 최종심인 제2심은 집행기관인 국세청과는 독립하여 설치된 국세심판소에 “심판청구”를 할 수 있도록 하였다. 다만 심사청구를 하기에 앞서 납세자가 처분한 세무서장에게 먼저 “이의신청”을 제

기할 수 있도록 함으로써 원칙적으로 2심급 이지만 납세자의 선택에 따라서는 3심급을 거칠 수 있도록 선택적 3심제를 채택하고 있다.

그러므로 국세에 관한 불복은 행정심판의 일반적인 행정심판법의 적용이 배제되고 국세기본법이 적용되고 있으므로 특별심판절차의 성격을 가지고 있다.(행정심판법 제43조)

1) 이의신청

세법상의 위법·부당한 처분으로 인하여 권리 또는 이익을 침해받은 자와 그 처분에 대한 제2차 납세의무자 등 이해관계인은 그 처분이 국세청장이 조사·결정 또는 처리하였어야 할 것인 경우를 제외하고는 국세청장에게 심사청구를 제기함에 앞서 세무서장 또는 지방국세청장에게 이의신청을 할 수 있다(국기법 제55조 제3항)

그러나 다음과 같은 사항은 이의신청이 배제되며 심사청구만을 하여야 한다.

- (ㄱ) 국세청장의 과세표준 조사·결정에 의한 처분
- (ㄴ) 국세청의 감사결과에 따른 시정지시에 의한 처분
- (ㄷ) 국세청의 세무사찰 결과에 따른 처분
- (ㄹ) 기타 국세청장의 특별지시에 의한 처분
- (ㄹ) 세법에 의하여 국세청장이 하여야 할 처분

이의신청은 대상처분이 있는 것을 안 날로부터 60일 이내에, 그 처분의 통지를 받은 때에는 그 통지를 받은 날부터 60일 이내(외국에 주소를 둔 경우에는 90일 이내)에 제기해야 한다.

그리고 이의신청의 재결정은 이의신청서가 처분청에 접수된 날로부터 30일 이내에 청구인에게 결정통지를 하여야 하고, 청구기간이 경과한 후의 청구이거나 보정에 불응하였거나 기타 청구요건이 불비한 때에는 '각하결정'을, 청구의 내용에 이유가 없을 때에는 '기각결정'을, 청구내용에 이유가 있을 때에는 처분의 취소·경정 또는 필요한 처분의 결정 등 '인용결정'을 한다

세무서장에게 접수된 이의신청에 대한 결정은 세무서공평과세위원회³³⁾(국세기본법 제61조 제1항)의 심의를 거쳐서 결정하고, 지방국세청장에게 접수된 이의신청은 지방국세청장을 위원장으로 하고 위원은 국장 3인과 지방국세청장이 위촉하는 민간인 4인으로 구성된 이의신청심의 협의회(단, 재산세국장 직위가 있는 지방국세청장은 8인)에서 심의 결정한다.

이의신청은 처분청 자신에게 재검토를 청구하는 절차이므로 그 결정범위는 다른 불복청구보다도 넓은 것으로 심사청구나 심판청구의 경우에 있어서와 같은 불고 불리 및 불이익변경금지의 원칙이 엄격히 적용되지 않는다고 본다.

한편 연도별 이의신청 및 그 처리상황은 <표 4-6>과 같다.

<표 4-6> 연도별이의신청처리현황 (단위 : 건, %, 백만원)

구분 연도	청 구		처 리 현 황				
	건 수	지수 (1981=100)	처리계	인 용 건 수	인 용 비 율	인 용 금 액	인용건당 금액
1981	5,467	100.0	5,011	1,326	26.5	4,838	3.6
1982	7,766	142.0	7,899	1,895	24.0	14,906	7.8
1983	4,995	91.4	5,166	981	19.0	5,335	5.4
1984	3,924	71.8	3,923	505	12.9	5,665	11.2
1985	3,905	71.4	3,985	348	8.7	3,275	9.4
1986	3,455	63.2	3,474	209	6.0	1,992	9.5
1987	1,808	33.1	1,961	108	5.5	2,607	24.1
1988	1,581	28.9	1,551	115	7.4	2,042	17.7
1989	1,842	33.7	1,854	182	9.8	3,711	20.3
1990	2,159	39.5	2,132	194	9.1	3,408	17.6
1991	2,601	47.6	2,347	201	8.6	4,172	20.8
1992	2,413	44.1	2,652	199	7.5	4,369	22.0
1993	4,277	78.2	3,721	296	8.0	9,638	32.6
1994	2,813	51.5	3,369	396	11.8	14,150	35.7
1995	4,308	78.8	4,207	841	20.0	41,242	49.0
1996	4,143	75.8	4,075	1,218	29.8	40,181	33.0
1997	4,375	80.0	4,352	1,898	43.6	-	-

자료 : 국세청, 국세통계연보, 각 연도 (단 1997연도 분은 국세청 내부자료임)

33) 공평과세위원회 설치운영규정(78. 4. 4. 개정, 국세청훈령 제658호)에 의거 세무서장을 위원장으로 하고 재산세세담당과장과 5인의 위원으로 구성된다.

<표 4-7> 96연도 분 세목별 이의신청 처리현황(단위 : 건, 백만원)

구 분 세 목	요 처 리 건 수			처 리 건 수				감세액	이월 건수
	계	전년 이월	당년 접수	계	각하	기각	경정		
합 계	4,344	201	4,143	4,075	732	2,125	1,218	40,181	269
종합소득세	468	18	450	447	66	222	159	4,375	21
양도소득세	2,650	124	2,526	2,456	480	1,270	706	22,022	194
법 인 세	128	7	121	123	13	80	30	1,761	5
상 속 세	166	9	157	156	15	73	68	4,349	10
증 여 세	379	16	363	364	70	178	116	5,073	15
토지초과이득세	5	0	5	5	1	1	3	22	0
부가가치세	427	16	411	413	59	249	105	1,452	14
특별소비세	2	0	2	2	0	1	1	2	0
주 세	2	0	2	2	0	1	1	0	0
기 타	117	11	106	107	28	50	29	1,125	10

자료 : 국세청, 국세통계연보, 1997, p.397.

<표 4-6>에서 나타나는 바와 같이 이의신청 건수가 1987년부터 급격히 낮아지는 이유는 1987년부터 납세자의 억울한 처분이나 불공평한 과세처분에 대하여 과세관청 스스로가 적극적으로 직권처리 함으로써 직권구제에 해당하는 세금고충처리제도가 실효를 거두고 있는 것으로 판단되며, 인용건수와 인용비율이 최근 3년간의 경우 현저히 높아지는 이유는 과세관청이 고액 건도 소신 있게 처리한 것으로 분석된다. 그리고 1993연도에 이의신청건수가 급격히 증가(전년대비 177%)된 것은 새로 도입된 토지초과이득세의 과세에 따른 납세자들의 새로운 세제에 대한 조세저항으로 분석된다.

한편 <표 4-7>의 1996연도의 세목별 이의신청 처리현황을 살펴보면 청구건수 기준으로는 양도소득세가 전체청구건수의 61%를 차지하고 있고, 양도소득세를 비롯한 상속세 및 증여세 등 재산세 관련 청구건수는 전체 청구건수의 73.5%를 차지하고 있다. 그리고 인용건수비율도 양도소득세가 28.7%를 차지하고 있고, 재산세 관련 인용비율은 29.9%를 차지하고 있어 이의신청건수의 1/3 정도가 당초의 과세처분이 잘못된 과세처분으로 판명 나고 있다. 이는 일반인

들의 조세저항의식수준이 날로 높아져 가고 있고, 또 과세관청도 납세자들의 조세저항에 대하여 이를 긍정적으로 받아들이는 태도로 바뀌어져 가고 있는 것으로 분석된다.

2) 심사청구

심사청구는 세법에 의한 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익을 침해받은 자가 국세청장에게 취소 또는 변경이나 필요한 처분을 요구하는 불복절차이다.

심사청구는 실질적으로는 행정상 불복청구의 제1심급이며, 이의신청을 거쳤을 경우에는 제2심급으로 처리되고 있으며, 이의신청을 거치지 아니한 경우에는 처분이 있는 것을 안 날(처분을 통지 받은 때에는 그 받은 날)로부터 60일 이내(외국에 주소를 둔 경우에는 90일 이내)에 하여야 하고, 이의신청을 거친 경우에는 이의신청에 대한 결정통지를 받은 날로부터 60일 이내에 청구하도록 하고 있으며, 다만 이의신청에 대한 결정통지를 30일 내에 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 경과한 날부터 60일 내에 심사청구를 할 수 있다.(국세기본법 제61조 제1항 및 제2항).

그리고 국세청장은 심사청구일로부터 60일 이내에 국세심사위원회(위원장 : 국세청 차장)의 심의를 거쳐 결정을 하여 청구인에게 통지해 주어야 한다.

이러한 심사청구는 국세기본법 상 필요적 절차로서 청구인들은 선택의 여지가 없이 이 과정을 거쳐야만 한다.

청구에 대한 심리방법은 요건심리와 본안심리가 있고, 서면심리주의와 직권심리주의의 구조를 취하며, 청구인에 대한 제한적인 의견진술기회가 부여되고, 또한 각하결정, 기각결정, 인용결정 등 심사결정의 유형도 이의신청과 동일하다.

심사청구의 결정은 국세청장이 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정하게 되어 있으나, 국세심사위원회의 기능은 국세심판관회의에 비해 재결의 영향력이 크게 약화되어 있으므로 재결이 주로 국세청장의 판단에 의해 이루어지고 있

는 실정이다. 더욱이 국세청내부에서도 징세심사국(심사과)에서 심사청구사건을 처리하게 되어 있는데, 징세심사국(심사과)은 한편으로 내국세 수입의 추산, 결산, 내국세수입의 징수 등의 사무를 관장한다. 이와 같이 서로 상반된 성격의 사무를 동시에 관장하는 과정에서 심사결정 사무가 국고주의 적으로 처리되기 쉽다는 것이 자연스런 추측이다.

따라서 심사청구는 납세자에게는 권리구제 기회로서 크게 기대할 것이 못된다고 본다.

한편 연도별 심사청구의 처리현황을 보면 다음과 같다.

<표 4-8> 연도별 심사청구 처리현황(단위 : 건, %, 백 만원)

구분 연도	요 처리 건 수				처 리 현 황					인용 금액	인용 건당 금액	이월 건수
	계	전년 이월	당년 접수	지수(19 81=100)	처리 계	각하	기각	인용 건수	인용 비율			
1981	3,625	371	3,254	100.0	2,892	321	1,711	860	3.0	6,018	7.0	733
1982	5,839	733	5,106	156.9	5,085	517	3,188	1,380	27.1	18,343	13.3	754
1983	4,817	754	4,063	124.9	4,478	438	3,306	734	16.4	8,423	11.5	339
1984	3,403	339	3,064	94.2	3,074	362	2,370	342	11.1	6,920	20.2	329
1985	3,555	329	3,226	99.1	3,266	398	2,607	261	8.0	12,266	47.0	289
1986	3,714	289	3,425	105.3	3,307	361	2,749	197	6.0	1,813	9.2	407
1987	2,963	407	2,556	78.5	2,743	269	2,288	186	6.8	2,268	12.2	220
1988	2,806	220	2,586	79.5	2,386	178	1,978	230	9.6	8,797	38.2	420
1989	3,783	420	3,363	103.3	3,462	291	2,832	339	9.8	12,090	35.7	321
1990	4,206	321	3,885	119.4	3,780	285	3,203	292	7.7	11,841	40.6	426
1991	5,319	426	4,893	150.3	3,980	352	3,355	273	6.8	12,379	45.3	1,339
1992	6,468	1,339	5,129	157.6	5,908	410	5,056	442	7.5	14,482	32.8	560
1993	7,664	560	7,104	218.3	5,316	562	4,312	442	8.3	15,513	35.1	2,348
1994	9,225	2,348	6,877	211.3	8,527	485	7,012	1,030	12.1	35,912	34.9	698
1995	7,202	698	6,504	199.9	6,329	426	5,205	698	11.0	19,184	27.5	873
1996	6,350	873	5,477	168.3	5,862	398	4,685	779	13.3	42,939	55.1	488
1997	5,592	488	5,104	156.9	5,021	3968		1,053	21.0	-	-	-

자료 : 국세청, 국세통계연보, 각 연도(다만, 1997연도 분은 내부자료임)

<표 4-9> 96년도 분 세목별 심사청구 처리현황(단위 : 건, 백 만원)

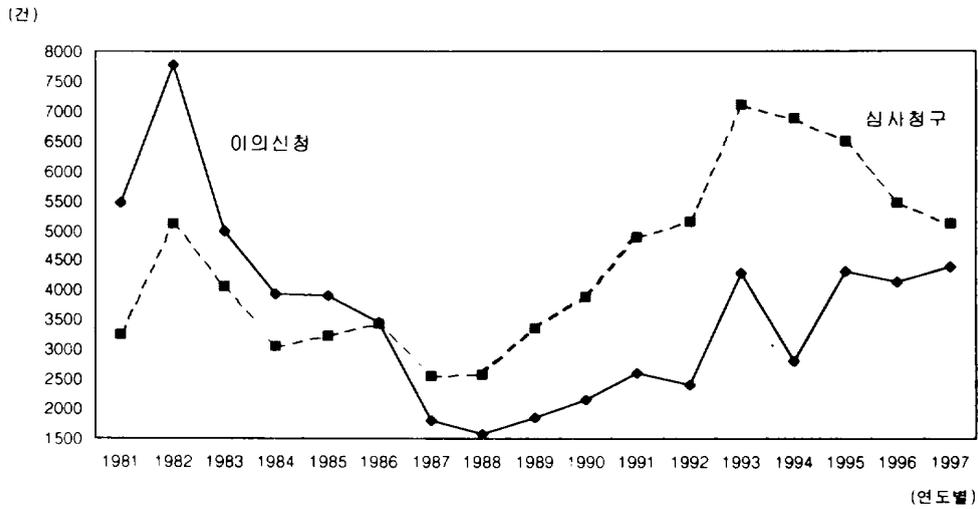
구분 세목	요 처 리 건 수			처 리 건 수				감세액	이월 건수
	계	전년 이월	당년 접수	계	각하	기각	경정		
합 계	6,350	873	5,477	5,862	398	4,685	779	42,939	488
종합소득세	601	67	534	559	33	437	89	2,596	42
양도소득세	3,006	378	2,628	2,753	175	2,239	339	12,083	253
법 인 세	347	38	309	314	13	263	38	7,956	33
상 속 세	398	63	335	378	17	290	71	11,441	20
증 여 세	738	101	637	682	36	573	73	1,931	56
토지초과이득세	104	87	17	104	31	3	70	411	0
부가가치세	837	95	742	763	33	652	78	5,804	74
특별소비세	3	0	3	2	0	2	0	0	1
기 타	316	44	272	307	60	226	21	717	9

자료: 국세청, 국세통계연보, 1997, p.398.

이의신청 및 심사청구의 불복청구건수에 대하여 연도별 추이를 분석하여 보면 1975년부터 1978년까지는 종합소득세·양도소득세·부가가치세 실시로 납세자는 세법에 대한 인식부족과 이해부족으로, 처분청은 새로운 법을 시행함에 있어 법령의 연구와 충분한 홍보 없이 실시하였기 때문에 조세저항이나 시행착오로 인한 불복건수가 급격히 증가하였다가 정치·사회변혁의 영향으로 감소하다가 <표 4-10>과 같이 80년부터 82년까지 다소 증가하는 현상은 5공화국 출범 후 각종 조사권 발동으로 불복건수가 증가되었음을 나타내 주고 있다.

특히 87년부터 심사청구가 이의신청건수를 상회하는 것은 하급기관의 심의를 불신함은 물론 이의신청은 선택적 불복제도이기 때문에 행정심판의 제1심인 심사청구로 바로 신청하는 결과로 보인다.

<표 4-10> 이의신청과 심사청구의 신청건수 추이



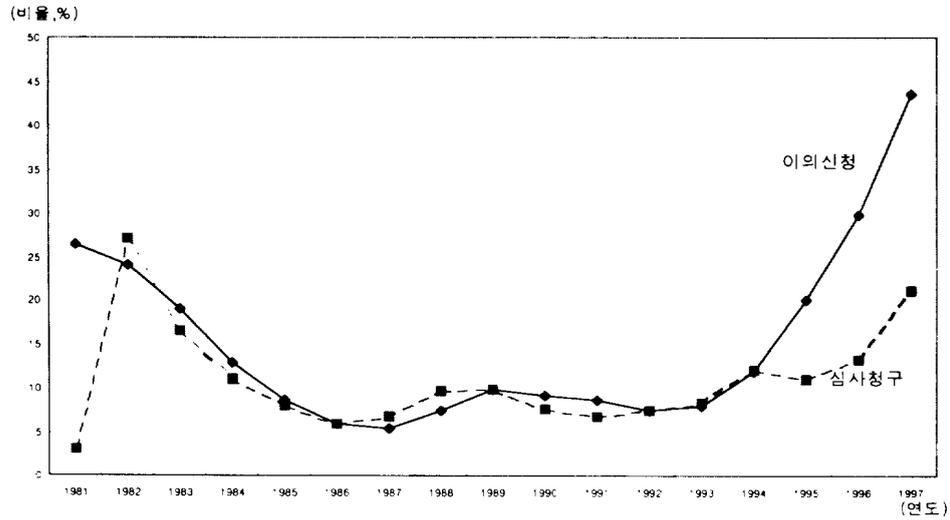
또한 이의신청과 심사청구에서 불복사항에 대하여 처분청 스스로 처리함에 있어 인용비율, 인용건수, 인용금액을 <표 4-11>, <표 4-12>, <표 4-13>에서 비교 분석하여 본 바, 불복청구건수와 비례함을 알 수 있다.

그러나 인용비율에 있어서 75년부터 82년까지 25%~35% 높게 나타났었는데, 이는 불복신청의 대상이 된 처분이 잘못되었음을 처분청 스스로 시인하는 결과를 말해주고 있으며, <표 4-11>에서와 같이 93연도까지의 인용비율은 10%수준으로 낮아지다가 1994연도이후 1997연도까지 다시 인용건수와 인용금액이 급상승하고 있음을 나타내주고 있다. 이는 김영삼 문민정부가 들어서면서 부동산을 많이 보유한 자에게 고통을 주겠다는 차원의 정부시책에 따라 <표 4-14>와 같이 양도소득세와 상속세 등 소위 재산세에 대하여 무리하게 부과(92연도보다 96연도인 경우 양도소득세 부과액의 증가비율은 102.9%이고, 상속세부과액의 증가비율은 121.2%임) 된 것에 대한 이의신청 등 조세저항의 결과로 보인다. (92연도보다 96연도인 경우 이의신청 및 심사청구 등으로 인한 취소세액의 증가비율은 양도소득세인 경우 346.4%이고, 상속세의 경우 459.7%임) 보인다.

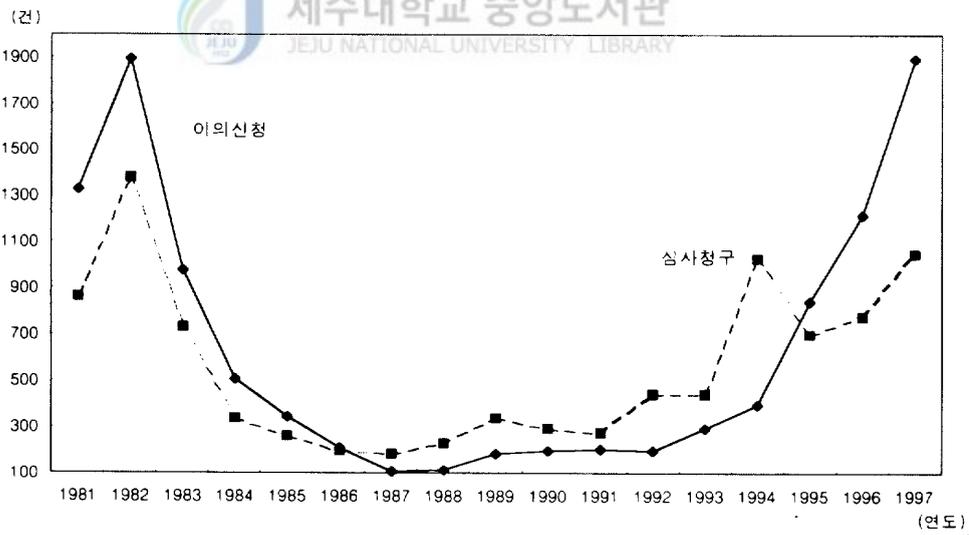
또한 1988년부터는 건당 이의신청 인용금액보다 건당 심사청구 인용금액이

약 2배정도 증가하였는 바, 이는 고액불복청구는 이의신청을 거치지 아니하고 직접 심사청구로 옮겨가고 있는 것을 <표 4-13>에서 알 수 있다.

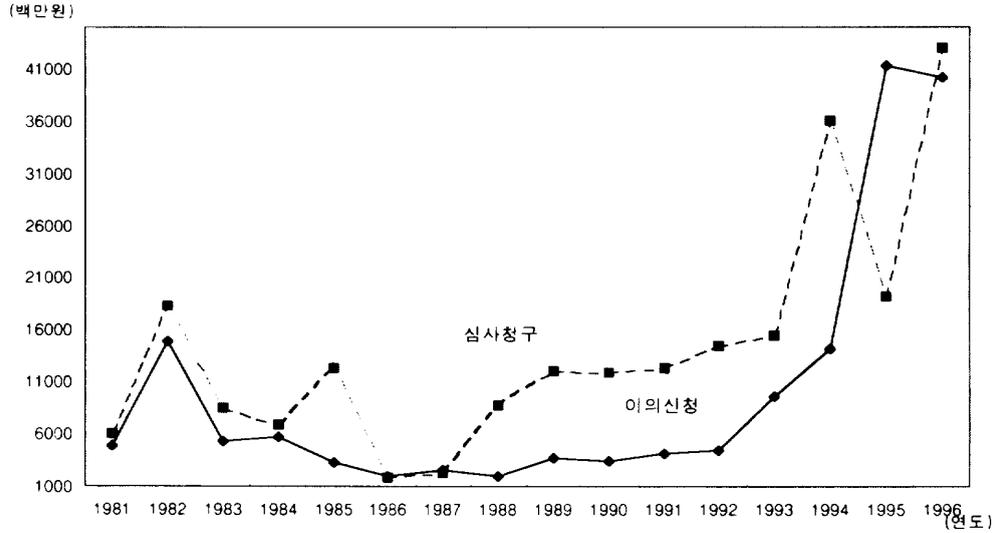
<표 4-11> 이의신청과 심사청구 인용비율 추이



<표 4-12> 이의신청과 심사청구의 인용건수 추이



<표 4-13> 이의신청과 심사청구의 인용금액 추이



<표 4-14> 연도별 부과세액 대 불복청구로 인한 취소세액 비교표(단위 : 백 만원)

구분 연도	부과세액 (총결정세액)				취소감세액							
	양도소득세		상속세		양도소득세				상속세			
	금액	비율	금액	비율	이의 신청	심사 청구	합계		이의 신청	심사 청구	합계	
							금액	비율			금액	비율
1992	1,509,516	100.0	325,624	100.0	1,474	6,166	7,640	100.0	479	2,342	2,821	100.0
1993	1,851,266	122.7	676,050	207.6	2,477	3,836	6,313	82.6	1,113	2,632	3,745	132.8
1994	2,129,813	140.1	783,725	240.7	3,389	9,991	13,380	175.1	2,864	4,963	7,827	277.5
1995	2,762,954	183.0	880,967	270.5	10,573	6,485	17,058	223.3	2,887	3,216	6,103	216.5
1996	3,062,807	102.9	720,296	221.2	22,022	12,083	34,105	446.4	4,349	11,441	15,790	559.7

자료 : 국세청, 국세통계연보, 각 연도

3) 심판청구

(1) 개요

심사청구를 한 자가 그 청구에 대한 결정에 이의가 있는 경우에는 다시 국세심판소장에게 불복을 제기하게 되는데, 심판청구는 원칙적인 제2단계의 불

복절차로서 조세행정소송의 필요적인 전심절차로서 행정심에 있어서 최종심이 되고 일선세무행정의 지침이 될 수 있기 때문에 공정성과 신중성이 요구되며 이에 따라 이의신청·심사청구의 경우와는 다른 불고불리의 원칙, 불이익변경 금지의 원칙, 자유심증주의 등 여러 가지 제도적 장치를 마련하고 있는 것이 특징이다. 이러한 심판청구는 심사청구에 대한 결정의 통지를 받은 날로부터 60일 이내에 국세심판소장에게 하여야 한다.

이 경우 국세청장은 의견서를 제출해야 하는 데, 그 의견서는 대부분 국세심사 결정문으로 대체시키고 있기 때문에 실질적으로 아무런 의미가 없다고 본다.

(2) 심판결정기관

심판청구에 대한 결정을 하기 위하여 재정경제부장관 소속하에 국세심판소를 두고 있는데(국기법 제67조 제 1항), 국세심판소는 국세불복에 관한 최종 행정심을 담당하는 기관으로 중립성 보장을 위해 집행기관인 국세청과 분리하여 제3기관으로 설치된 기관이다.

국세심판관은 국세·법률·회계분야에 관하여 전문지식과 경험을 갖춘 자로서 대통령령이 정하는 자격요건을 가진 자이어야 하며, 임기는 3년으로 하되 연임할 수 있다('97.6현재 상임 6명, 비상임 11명)

그러나 상임심판관의 인사와 비상임심판관의 위촉은 재정경제부장관이 하고 있으며 심판소장에 대한 신분보장 규정이 적용되지 않으므로 국가기관으로부터 독립된 것은 아니다.

국세심판관회의는 의결기관으로써 국세심판소장의 심판결정은 국세심판관회의의 의결에 따르도록 하고 있다. 따라서 심사청구에 대한 심의기관인 국세심사위원회가 국세청장의 심사결정에 대하여 구속력을 갖지 못하는 것과 대조적이다.

국세심판관이 청구사건과의 관계에 있어서 공정을 기하지 못할 사유가 있을 경우에는 국세심판관이 당해 사건에 관여하지 못하도록 제척·회피·기피제

도를 두고 있다(국기법제73조, 제74조)

(3) 결 정

가) 결정절차

국세심판소장은 국세심판회의의 의결에 따라 심판청구에 대하여 결정한다(국기법 제78조 제1항). 국세심판회의는 담당국세심판관 2/3이상의 출석으로 개의하고, 출석 국세심판관 과반수의 찬성으로 의결하며, 국세심판회의는 비공개를 원칙으로 하되 국세심판소장이 무방하다고 인정할 때는 공개할 수 있다.

국세심판소장은 국세심판회의의 의결이 공정하지 못하다고 인정하는 때에는 재적국세심판관 전원으로 구성하는 국세심판관 합동회의의 재의에 붙여야 한다.

나) 결 정

심판청구에 대한 결정은 그 결정된 내용에 따라 각하, 기각, 취소경정, 필요한 처분의 결정 등으로서 심사청구의 예와 같다. 심판청구인은 심판청구에 대한 결정서의 송달을 받은 날로부터 60일 이내에 그 결정에 불복하는 행정소송을 제기할 수 있다.

심판청구에 대한 결정은 관계행정청을 기속 하며, 국세심판소장으로부터 심판결정의 통지를 받은 관계행정기관은 통지를 받은 날로부터 14일 이내에 그 처리결과를 국세심판소장에게 보고하여야 한다.

다) 결정기간

국세심판소장은 심판청구서가 처분청에 접수된 날로부터 90일 이내에 그 심판청구에 대하여 결정을 하여야 한다.

(4) 연도별 심판청구의 처리현황

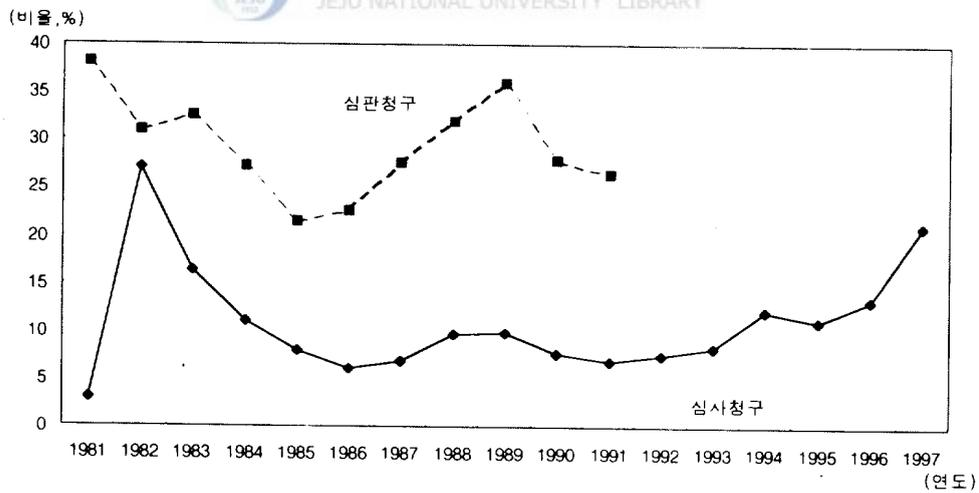
<표 4-15>에서와 같이 심사청구건수 보다 심판청구건수에 있어서 현저히 줄어들고 있음을 알 수 있으나 <표 4-16>에서 심사청구 결정에 기각·각하로 결정된 사건에 대한 심판청구로 불복한 건수비율이 70% 수준을 상회하고 있는데 그 원인은 심사결정에 대한 강한 불만을 나타내고 있는 것으로 분석된다.

<표 4-15> 심판청구의 처리현황 (단위 : 건, 백 만원)

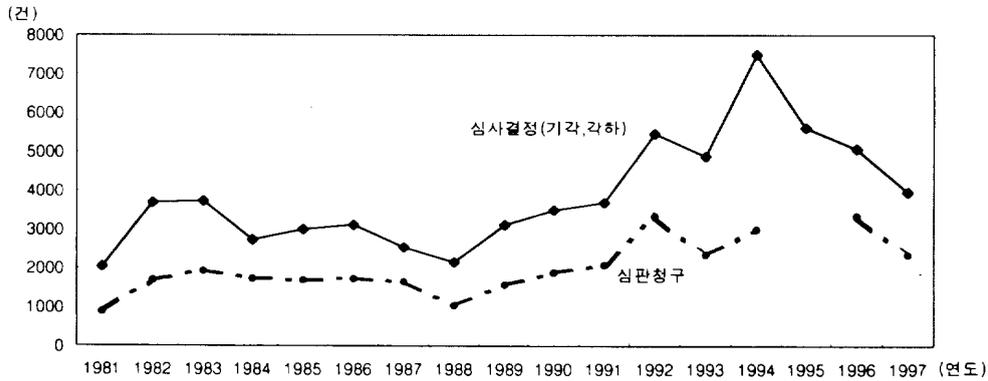
구분 연도	청 구		처 리						인용비율	
	건수	세 액	인 용		기 각 등		합 계		건수	금액
			건수	금 액	건수	금 액	건수	금 액		
1981	1,775	100,608	555	16,272	897	66,209	1,452	82,301	38.2	19.8
1982	2,943	152,388	759	31,681	1,688	89,856	2,447	121,717	31.0	26.2
1983	3,422	251,839	932	40,604	1,938	123,017	2,870	163,621	32.5	24.8
1984	2,766	311,170	646	29,300	1,721	219,755	2,367	249,055	27.3	11.8
1985	2,566	222,302	466	15,844	1,705	157,782	2,171	173,626	21.5	9.1
1986	2,692	152,175	504	11,627	1,733	118,232	2,237	129,859	22.5	8.9
1987	2,583	174,528	631	26,667	1,652	114,759	2,283	141,426	27.6	18.9
1988	2,014	202,537	490	33,862	1,045	122,332	1,535	156,194	31.9	21.7
1989	2,877	333,934	885	56,605	1,570	221,277	2,455	277,882	36.0	20.4
1990	3,167	382,660	730	65,621	1,884	242,027	2,614	307,148	27.9	21.3
1991	3,344	520,357	744	84,859	2,063	292,788	2,807	377,647	26.5	22.5
1992	-	-	965	-	3,338	-	4,303	-	-	-
1993	-	-	824	-	2,328	-	3,152	-	-	-
1994	-	-	1,136	-	3,007	-	4,143	-	-	-
1995	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1996	4,174	-	2,385	-	3,332	-	5,717	-	-	-
1997	3,250	-	1,055	-	2,354	-	3,409	-	-	-

- * 1. 81-91연도까지의 자료는 주홍열(1993.)
- 2. 92-94연도까지의 자료는 박헌근(1997.)
- 3. 96-97연도의 자료는 국세청 내부자료임

<표 4-16> 심사청구와 심판청구 신청 건수 추이



<표 4-17> 심사결정(기각, 각하)건수와 심판청구건수 추이



이상에서 살펴본 바와 같이 국세에 관한 불복절차는 국세기본법상 이의신청·심사청구·심판청구가 있으며, 감사원법에 의한 심사청구를 통한 행정구제절차가 있다. 이러한 행정심판 단계에서 권리구제를 받지 못한 납세자는 결정통지를 받은 날로부터 60일 내에 행정법원에 행정소송을 제기하여 사법적 구제방법에 의존할 수가 있다

2. 地方稅法에 의한 救濟制度

1) 개 설

지방세의 부과·징수는 지방세법 및 관계법령 등에서 정한 바에 따라 적정하게 이루어져야 하지만, 현실적으로는 법령의 규정대로 실현되지 않는 경우가 있다. 이러한 경우에 납세자의 권익을 보호하고 잘못된 조세과징 질서를 바로 잡기 위해 처분청에 구제를 청구하는 이의신청제도와 이의신청에 대한 결정에 대해서 불복하는 경우에 상급 감독관청에 구제를 청구하는 심사청구제도가 있다. 그리고 이러한 지방세법에 의한 구제절차를 다 거쳐도 다시 불복이 있는 때에는 행정소송법의 규정에 의한 행정소송을 제기할 수 있다.

지방세법 제72조 내지 제74조의 규정에 의한 이의신청과 심사청구의 양 제도는 행정소송 제기의 필요적 전심절차이며 광의의 행정심판이긴 하나, 행정

심판법을 적용하지 않으므로 행정심판법에 의한 특별법적 지위에 있다고 할 수 있다.

2) 이의신청

(1) 의 의

지방세의 부과징수에 관한 위법·부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 받은 경우에 시·군·구세에 있어서는 시장·군수·구청장에게, 도세(특별시세, 광역시세)에 있어서는 도지사(특별시장, 광역시장)에게 그 취소·변경을 신청하는 구제절차를 말한다.

(2) 성 격

이의신청은 제1심적 구제절차인 동시에 상급기관에 하는 심사청구의 필요적 전심절차이다. 다만 과세전적부심사청구를 거쳐 바로 심사청구 하는 경우와 감사원 심사청구를 하는 경우에는 예외이다.

(3) 신청대상

지방세의 부과징수에 관한 위법·부당한 처분이나 과세권자가 납세의무자의 각종 신고를 수리하지 아니하거나 필요한 처분을 하지 아니함(부작위)으로써 발생하는 권리 또는 이익의 침해를 받는 경우가 신청대상이 된다.

(4) 신청서 제출기관

시·군·구세는 시장, 군수·구청장에게 제출하고, 도세인 경우에는 도지사에게 제출하여야 한다.

(5) 기 타

신청권자나 신청기간, 결정(결정기간은 60일) 등은 국세의 경우와 대동소이하다.

3) 심사청구

(1) 의 의

이의신청의 결정에 대하여 불복할 경우 또는 이의신청에 대한 결정기간 내에 결정통지가 없는 경우에 이의신청에 대한 결정기관의 상급감독청에 구제를 청구하는 것을 말한다.

(2) 성격

심사청구는 제2심적 구제절차인 동시에 행정소송제기의 필요적 전심절차이고, 제1심에서의 결정이 적법 또는 정당하게 결정 되었는지의 여부를 재검토하는 성격을 가진다.

(3) 결정기관

시·군세는 도지사가 결정하고, 구세는 서울특별시장·광역시장이, 도세와 특별시세·광역시세는 내무부장관이 결정한다.

(4) 기타

나머지 사항에 관하여는 이의신청의 경우와 대동소이하다.

4) 직권구제(법25조의2)

(1) 일선행정업무의 취약성³⁴⁾

지방세부과징수 업무량의 급격한 증가와 지방자치실시에 따른 재정수요의 충족을 위해 무리한 채용조달에의 집착력은 증가하나 지방세업무 담당공무원들의 빈번한 교체에 기인한 비전문성, 지방세전산화의 미흡에 따른 과세자료의 부정확 등 복합적인 요인에 의해 잘못 부과된 납세고지서의 발부로 납세자의 권익보호가 미흡한 실정이며, 특히 자동차세와 주민세의 잘못된 부과징수 사례가 많은 것으로 지적되고 있다. 이와 같이 잘못 부과 징수된 금액외 정확한 환부조치 등 실질적인 납세구제는 직권구제에 기대하는 바가 크다.

(2) 직권에 의한 구제의 중요성

① 위법 부당한 조세행정처분에 대하여는 처분청 자신이 이를 발견하여 취소함으로써 납세자의 권리는 구제될 수 있다. 이러한 권리는 그 처분청의 본

34) 제주도, 지방세해설, 제주도, 1998. pp.694-695.

질로부터 당연히 처분청 자신에게 부여된 권한이자 의무이다.

② 위법 부당한 처분임을 발견하게 되는 데에는 처분청 자신이 업무수행과정 중 스스로 발견되는 경우도 있으나, 통상은 납세자 기타 이해관계인의 진정서·탄원서 등 위법 부당한 처분임을 알 수 있도록 촉구하여 그 시정을 구하는 서면의 제출로 인하여 발견되는 경우가 많다.

③ 이와 같은 직권에 의한 구제방법은 그 시정요구서의 제출기간이나 취소결정기간의 제한이 없고, 청구절차가 불필요하므로 처분청 자신이 위법 부당한 것으로 인정하여 취소·변경하면 간단하게 구제되는 것이다. 그러므로 위법 부당한 처분임이 명백한 경우나 법정쟁송절차에 의한 구제방법이 없는 경우에 이용되는 경우가 많다.

④ 따라서 제도적인 구제절차를 거친 경우는 물론 제도적인 구제절차가 진행중인 경우라도 처분 자체가 위법·부당함이 명백히 확인된 경우에는 처분청은 그 처분을 지체없이 취소·변경하여 적극적으로 구제하는 자세가 중요하다고 하겠다.

3. 監査院法에 의한 審査請求制度

1) 감사원 심사청구제도의 법적 성격

감사원법상 심사청구제도는 조세쟁송사건에만 허용되는 것이 아니라 감사원의 감사를 받는 모든 국가기관의 행정행위의 적법성·타당성을 심사하기 위한 제도이고 궁극적으로 감사원의 직무수행에 도움을 주고 행정운영의 개선을 기하고자 하는 취지를 갖고 있기 때문에 관세법, 국세기본법상의 불복제도나 지방세법상의 불복제도와 그 성격을 달리한다.

따라서 감사원의 심사청구제도는 조세 고유의 구제제도라 할 수 없고 행정심판법에 의한 구제와 아울러 일반행정구제제도라 할 수 있다.³⁵⁾

35) 김홍기, 조세의 행정구제제도에 관한 연구, 서울대학교 행정대학원 석사학위논문, 1985, p16.

2) 청구대상

감사원법 제43조에 의하면 “감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분 기타 행위”가 심사청구의 대상이 된다. 따라서 감사원의 감사를 받는 모든 국가기관, 지방자치단체와 기타 일정한 법인단체의 처분이 심사의 대상이 되며 과세관청은 국세행정기관으로 당연히 이에 포함되므로 과세처분·기타 조세행정처분은 감사원심사청구의 대상이 되는 것이다.

3) 불복청구기간

감사원법상의 불복청구기간은 일반사례의 경우 심사청구의 원인이 되는 행위가 있는 것을 안 날로부터 6월, 그 행위가 있는 날로부터 1년 이내로 되어 있으나(감사원법 제44조), 내국세에 대한 청구기간은 그 처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그날)로부터 60일(납세자가 국외에 주소를 둔 경우는 90일)내에 하여야 하며 이 기간은 불변기간이다.(감사원심사규정 제9조 1항)

4) 결정기간

감사원은 심사청구를 접수한 날로부터 3월 이내에 심리·결정하여야 한다(동법 제46조 3항). 이 심리기간은 훈시규정에 불과하므로 이 기간 경과 후에 결정하였다 하더라도 그 결정의 효력에는 아무런 영향을 미치지 않는다.³⁶⁾ 따라서 이 결정기간 내 결정의 통지가 없는 때에는 심사청구가 기각된 것으로 보지 않는다.

5) 감사원 심사청구의 처리실태

<표 4-18>에서 알 수 있는 바와 같이 감사원 심사청구 및 처리상황은 1986년 이후 인용비율이 급격히 감소하고 있고, 1988년부터 다소 인용비율이 증가

36) 김홍기, 전계논문, pp65-66.

되고 있으나 약15% 수준에 머물고 있어 권리구제 기능자체에 대한 회의적인 견해가 대두되고 있다.

청구인의 주장을 인용하는 것이 능사는 아니나 원처분의 부당성을 인정하면 서도 종래의 무사 안일한 관성에 젖어 될 수 있으면 기각결정 하고자 하는 사례가 있어서는 안될 것인 바, 행정심판 업무 담당 공직자들이 이른 바 『기각주의』에 길들여져 있어 행정심판제도 본래의 취지를 잃어버리고 소송수행 등으로 인한 국민의 부담을 가중시키는 한편 행정의 낭비를 초래하고 있는 경향이 있어 왔음은 부인할 수 없는 일이라 할 것이다.

특히 감사직 공무원들은 실지감사시의 관심이 국민의 권익보호보다는 상대적으로 정부의 이익을 지키려는 데 쏠려 있어 기각주의에 순치 되어 있지 않나 생각된다.

<표 4-18> 감사원심사청구 및 처리상황(내국세분) (단위: 건, 백 만원, %)

연도	구분 국세심판 청구건수 (A)	감사원 심사청구		감사원 심사청구의 처리			
		청구건수 (B)	비교비율 (B/A)	처리 (C)	인용 (D)	인용금액	인용비율 (D/C)
1981	1,355	25	1.8	31	6	150	19.4
1982	2,451	47	1.9	40	17	562	42.5
1983	2,688	52	1.9	48	13	8,558	27.1
1984	2,094	62	3.0	52	18	1,840	34.6
1985	2,105	81	3.8	83	19	2,071	22.9
1986	2,262	92	4.1	91	3	1,212	2.2
1987	2,093	61	2.9	72	2	139	2.8
1988	1,693	95	5.6	74	7	454	9.5
1989	2,378	112	4.7	114	16	2,988	14.0
1990	2,681	111	4.1	126	21	6,553	16.7
1991	2,718	104	3.8	76	11	24,705	14.5
1992	4,342	174	4.0	174	24	8,628	13.8
1993	3,280	198	6.0	140	22	5,088	15.7

자료 : 감사원, 감사연보(1989-1994)

지금까지 제시한 통계에서 보는 바와 같이 국세심판청구는 처분청에의 이의 신청 및 국세청 심사청구 결과 기각된 사안에 대하여 재심리하는 것인데도 비

교적 높은 인용율을 보이고 있으나 감사원심사청구는 독립적인 제3자적 기관이 재결청이 되는 불복절차임에도 상대적으로 낮은 인용율을 보이고 있음을 알 수 있다.

생각컨데, 회계감사에 임하는 자세가 국가의 세입보전에 있다면 행정심판에 임하는 자세는 국민의 권리구제에 있어야 할 것인 바, 일단 심사청구업무를 담당하게 되는 감사원직원들은 종전의 「감사마인드」를 신속히 「심사마인드」로 전환시키려는 노력이 필요하다 하겠다.³⁷⁾

4. 租稅司法救濟制度

행정소송을 포함한 넓은 의미의 조세쟁송제도는 세무행정의 적법성과 합목적성을 보장하게 된다. 조세쟁송은 세무행정을 통해 일어나는 조세관계의 위법·부당한 처분에 대해 조세채무자가 법이 정하는 바에 따라 그 권익을 다투는 것으로 세무행정의 적법성과 합목적성을 보장하는데 있어서 가장 직접적인 효과를 갖는 것이다. 그리고 조세쟁송은 그 절차를 통해 조세법의 해석과 적용상 공평한 규범을 집적·형성하게 된다.

그러므로 이 기능은 세무행정의 발전을 위해서도 높게 평가되어야 할 것이다.

따라서 본 절에서는 사법구제에 있어서 조세에 관련된 행정소송절차를 중심으로 그 실태 및 쟁송절차의 합리화 방안에 관하여 살펴보고자 한다.

1) 세무소송의 개념

조세의 부과·징수 처분에 대하여 행정구제에 의하여 해결되지 못한 쟁송 사건은 사법구제에 의하게 된다.

세무소송이라 함은 조세법률관계에 있어서 세무행정청과 납세자와의 사이에 분쟁이 생긴 경우에 납세자가 소송을 제기함으로써 국가기관인 사법법원이 그

37) 주홍열, 감사원결정례총람, 삼일회계법인, 1993, pp.138-139.

쟁송을 심리·판단하는 재판절차로서 사법구제절차에 속한다.

2) 조세행정소송의 분류

조세행정소송은 그 형식에 따라 다음과 같이 분류된다.

첫째, 취소청구소송은 조세행정청의 주류를 이루고 있는 데 조세행정청의 부과·징수처분의 위법임을 이유로 그 처분의 취소·변경을 구하는 소송이다. 이 소송의 특징은 직접 법원에 제소할 수 없고 반드시 전심절차인 행정심판을 거친 후에만 법원에 제소할 수 있는 것이다.(행정소송법 제2조, 국세기본법 제55조 제5항, 제56조)

둘째, 조세처분의 무효확인소송은 조세행정청의 부과·징수에 관한 처분의 하자가 중대하고 명백하여 그 처분이 당연무효인 경우 그 무효의 확인을 구하는 소송인 데, 현행 행정소송법은 이에 대하여 명문규정을 두고 있지 않으나 학설·판례 모두 이를 인정하고 있다. 이 소송은 취소소송과는 달리 전심절차를 거칠 필요는 없으나 그 처분의 하자가 중대하고 명백하여 당연무효라는 주장과 입증책임은 원고인 납세자 측에 있다고 본다.³⁸⁾

셋째, 조세처분의 부작위소송은 행정청의 부작위가 위법하다는 것을 확인하는 소송(행정소송법 제4조 3항)으로서 이는 법령상 행정행위를 할 의무가 있는 행정청이 그 행정행위를 하지 아니함으로써 국민의 권리나 이익이 침해당한 경우 이를 구제 받기 위한 소송이다. 예컨대, 세무서장에게 징수유예를 신청하였으나 상당한 기간 내에 아무런 처분도 하지 아니한 경우에 그 부작위의 위법확인을 구하는 소송과 같다.³⁹⁾

넷째, 기타 조세의 부과처분에 의하여 납부한 세금에 과오납이 있는 경우 그 처분이 당연무효 이면 그 과오납금이 부당이득임을 이유로 반환청구를 할 수 있다.⁴⁰⁾

38) 윤승영, 전제서, pp.207-209.

39) 강인애, 조세쟁송법, 한국세정신문사, 1988, p.337.

40) 대법 63 누 122, 1963. 10. 22 선고

또 조세행정청을 구성하는 공무원이 조세의 부과·징수에 관한 처분을 집행함에 있어서 고의 또는 과실로 제3자에게 손해를 입힌 경우에는 국가가 다른 공무원의 직무집행중의 손해와 같이 그 손해배상을 하여야 할 것이므로 피해자는 국가배상청구소송을 제기할 수 있다.⁴¹⁾

3) 소송요건

소송요건이란 세무소송에 관한 본안 판결을 받기 위해 납세자 측인 원고의 입장에서는 소송상의 청구(소송물)에 대한 심판의 요구를 법원이 받아들이는데 필요한 사항이고 법원의 입장에서는 소송상의 청구에 대하여 본안 판결을 하는데 구비하여야 할 사항이다.

따라서 소송요건이 구비되지 않은 소는 법원의 본안심리전 종국판결로서 각하판결을 하게 된다.⁴²⁾

과세처분의 취소를 구하는 소송을 제기하려면,

첫째, 그 처분이 취소소송의 대상이 되는 처분인가?(처분의 적정성)

둘째, 소송대상처분에 대하여 법률상 보호되는 권리·이익에 구체적으로 침해 받은 자인가?(원고적격, 소의 이익)

셋째, 당해 처분청을 피고로 하여 제소하는 것이 적당한가?(피고적격)

넷째, 제소기간을 경과하지 않았는가?(제소기간)

다섯째, 전심절차인 행정심판 절차를 법정기간내 적법하게 경유하였는가?(전심절차의 이행)에 관한 요건을 갖추어야만 본안심리에 들어갈 수 있다. 즉 위 소송요건을 구비하지 못하면 소를 각하 당하게 된다.

4) 조세불복전치주의

조세불복전치주의라 함은 세무행정처분의 취소·변경을 구하는 세무소송을

41) 대법원 79 다 262, 1979. 4. 10 선고

42) 강인애, 전계서, p.384.

제기하기 위해서는 심사청구 와 심판청구 등 전심절차를 필연적으로 거쳐야 하는 제도를 말하는 바, 이 절차에 관하여는 전장에서 상론하였으므로 인정하는 근거 및 적용범위에 대하여 검토하여 보고자 한다.

종래부터 조세불복 전치주의는 적기에 법관에 의하여 재판을 받을 수 있는 국민의 헌법상 보장되는 재판청구권을 침해하는 것이 아닌가 하는 점에 관하여 논의가 있었으나 현행 헌법 제107조 제3항에는 '재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다'고 규정함으로써 조세불복 전치주의의 헌법적 근거를 마련하고 있으며, 행정소송법 제18조 제1항은 '취소소송은 법령의 규정에 의하여 당해 처분에 대한 행정심판을 제기할 수 있는 경우에는 이에 대한 재결을 거치지 아니하면 이를 제기할 수 없다'고 하여 행정심판 전치주의를 명문화하였고 그 규정을 부작위위법확인소송에 준용하고 있다.(행정소송법 제38조 제2항)

5) 우리나라의 행정소송현황

(1) 심사·심판청구와 행정소송의 연도별 발생현황 비교

세무행정소송의 발생 원인은 여러 측면에서 생각해 볼 수 있다. 행정소송에 앞서 전심절차인 행정구제제도의 심사청구 기각결정에 대하여 불복하고 심판청구한 비율이 <표 4-19>에서 나타난 것과 같이 1987년에 88%, 1990년에 76.9%, 1993년에 67.3%로서, 70-80% 정도 불복하고 있으며, 같은 기간의 심판청구 기각결정에 대하여 이를 불신하고 행정소송을 제기한 비율은 1987년에 75%와 1988년에 81%에 이르고 있으나 1993년 이후에는 50%대로 낮아져 심사청구기각 결정에 대한 불신이 점차 해소되어 가고 있는 것으로 분석된다.

그러나 아직도 소송제기비율이 60% 수준에 이르고 있는 것을 볼 때 전심절차인 행정심판과정에서 보다 공정하게 결정하여 납세자가 충분히 납득할 수 있도록 함으로써 행정심판에 대한 신뢰를 회복하여 행정소송의 발생을 최소화하는 노력이 필요하다 하겠다.

조세에 대한 쟁송에 대해서는 선진국에서는 대부분 행정절차 또는 행정쟁송

에서 처리가 되어 행정소송으로 가는 사건이 별로 없다. 일본은 연간 약 200건, 영국은 50건 정도 행정소송이 제기되는데 비해 우리나라는 2,000건을 상회할 뿐만 아니라 행정소송에서 많이 인용되고 있다는 것은 행정심의 비민주성을 증명하고 있는 것이다.⁴³⁾

(2) 조세행정소송사건비율 비교

제1심의 행정소송사건 중 조세가 차지하는 비율을 연도별로 비교하여 본바 <표 4-20>에서와 같이 1985년부터 1991년까지 7년 평균으로 54.4%를 점유하고 있는데, 이는 행정소송에서 조세의 중요성을 증명하여 주고 있는 것이다.

특히 조세의 특수성을 감안하여 볼 때 조세소송이 점차 증가 추세에 있는 실정으로 조세전문법원의 설치도 연구검토 되어야 할 것이다.

<표 4-19> 심사·심판청구와 조세행정소송의 연도 별 발생상황

구분 연도	심사청구			심판청구			조세행정소송		
	접수	인용	기각A	접수B	비율B/A	인용	기각C	소송D	비율D/C
	45,357	6,102	38,237	28,023	73.3	7,729	20,011	11,321	56.6
1981	3,254	860	2,032	1,335	66.7	500	807	465	57.6
1982	5,106	1,380	3,705	2,451	66.2	689	1,580	525	33.2
1983	4,063	734	3,744	2,688	71.8	813	1,868	898	48.1
1984	3,064	342	2,732	2,094	76.6	579	1,613	860	53.3
1985	3,226	261	3,005	2,105	70.0	456	1,649	1,056	64.0
1986	3,425	197	3,110	2,262	70.0	501	1,699	1,054	66.9
1987	2,556	186	2,557	2,093	88.3	623	1,627	1,213	74.6
1988	2,586	230	2,156	1,693	71.8	477	1,032	826	80.6
1989	3,363	339	3,123	2,378	76.1	881	1,559	945	60.6
1990	3,885	292	3,488	2,681	76.9	696	1,844	1,157	62.7
1991	4,893	273	3,707	2,718	73.3	724	2,020	1,213	60.0
1992	5,129	442	5,466	4,342	79.4	965	3,338	1,807	54.1
1993	7,104	442	4,874	3,280	67.3	704	2,448	1,457	59.5
1994	6,877	1,030	7,497	-	-	-	-	1,853	-
1995	6,504	698	5,631	-	-	-	-	1,576	-
1996	5,477	779	5,083	-	-	-	-	1,763	-

자료: 국세청, 국세통계연보, 각 연도.(공란은 자료를 구하지 못했음)

43) 정은선, 조세쟁송제도 개선을 위한 제언, 계간 세무사, 98년 봄호, p.41.

<표 4-20> 행정소송사건 중 조세사건건수 및 비율(단위 : 건, %)

구분 종류	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	평균
합계(A)	1,913	2,118	2,106	1,732	2,362	3,116	3,944	2,470
조세(B)	1,295	1,350	1,333	956	1,134	1,398	1,494	8,960
비율 A/B	67.6	63.7	63.1	55.6	48.0	44.9	37.9	54.4

자료 : 법원행정처, 사법연감, 1992.

(3) 조세행정소송 처리 현황

조세행정소송 사건 중 국가 패소율 추이를 <표 4-21>에서와 같이 분석하여 본 바 평균 패소율이 47%수준이고 국가 승소율이 1990년 이후 60%수준을 상회하고 있는 것으로 보아 법원에 의한 권리구제가 감소하고 전심절차인 행정심에서 적극적으로 구제되고 있는 것으로 분석된다. 그리고 <표 4-22>에 의하면 1996연도 종결건수에 대하여 세목별로 분석하여본 바, 재산관련조세인 양도소득세와 상속세 및 증여세, 토지초과이득세 등에 있어서 납세자의 승소비율이 평균을 상회하고 있다.

그렇지만 이웃 국가인 일본과 비교해 볼 때 일본인 경우 <표 4-23>에서 알 수 있는 바와 같이 납세자의 승소비율이 불과 5%에도 미치지 못하고 있는데 반하여 우리나라는 일본의 10배 정도에 해당하는 납세자승소비율을 나타내고 있다. 이것은 아직도 우리나라가 전심절차인 이의신청, 심사청구, 심판청구 등 행정심판청구단계에서 국고주의적인 관점에서 기각주의를 고수하고 있다는 추측이 가능하다.

<표 4-21> 연도별 조세소송사건 처리실적 (단위 : 건)

구분 연도	처리대상건수			당년도종결건수				계류건수			
	계	전년도 이월	당년도 제기	계	국가승소		국가패소		계류 건수	고등 법원	대법원
					건수	비율	건수	비율			
1981	859	394	465	265	161	60.8	104	39.2	594	-	-
1982	1,119	594	525	346	199	57.5	147	42.5	773	-	-
1983	1,671	773	898	625	360	57.6	265	42.4	1,046	-	-
1984	1,906	1,046	860	804	443	55.1	361	44.9	1,102	-	-
1985	2,157	1,101	1,056	876	404	46.1	472	53.9	1,281	874	407
1986	2,335	1,281	1,054	703	334	47.5	369	52.5	1,632	1,060	572
1987	2,845	1,632	1,213	1,283	556	43.3	727	56.7	1,562	1,032	530
1988	2,388	1,562	826	973	442	45.4	531	54.6	1,415	707	708
1989	2,360	1,415	945	998	514	51.7	484	48.3	1,362	990	372
1990	2,519	1,362	1,157	802	490	61.1	312	38.9	1,717	1,369	348
1991	2,930	1,717	1,213	901	563	62.5	338	37.5	2,029	1,552	477
1992	3,836	2,029	1,807	1,422	872	61.3	550	38.7	2,414	1,826	588
1993	3,871	2,414	1,457	1,727	1,085	62.8	642	37.2	2,144	1,448	696
1994	3,997	2,144	1,853	1,534	896	58.4	638	41.6	2,463	1,965	498
1995	4,039	2,436	1,576	1,558	1,032	66.2	526	33.8	2,481	1,976	505
1996	4,244	2,481	1,763	1,923	1,249	65.0	674	35.0	2,321	1,853	468

자료 : 국세청, 국세통계연보, 각 연도

<표 4-22> 1996연도 세목별소송사건 (단위 : 건)

구분 세목	처리대상건수			당년도종결건수				계류건수			
	계	전년도 이월	당년도 제기	계	국가승소		국가패소		계	고등법 원	대법원
					건수	비율	건수	비율			
합 계	4,244	2,481	1,763	1,923	1,249	65.0	674	35.0	2,321	1,853	468
종합소득세	337	195	142	129	96	74.4	33	25.6	208	171	37
양도소득세	1,398	657	741	550	344	62.5	206	37.5	848	683	165
법인세	346	223	123	123	79	64.2	44	35.8	223	157	66
상속세	318	188	130	111	77	69.4	34	30.6	207	173	34
증여세	550	354	196	253	137	54.2	116	45.8	297	236	61
부가가치세	526	286	240	314	249	79.3	65	20.7	212	172	40
토초세	573	469	104	342	193	56.4	149	43.6	231	188	43
기타	196	109	87	101	74	73.3	27	26.7	95	73	22

자료 : 국세청, 국세통계연보, 1997, p.401.

<표 4-23> 일본 소송사건의 발생·처리현황(단위 : 건, %)

연 도	이 월	발 생	합 계	처 리	국 패	패소율
1985	842	309	1,151	381	5	1.3
1986	760	314	1,074	325	4	1.2
1987	749	287	1,036	335	6	1.8
1991	701	262	963	334	14	4.2
1992	629	317	946	338	15	4.4

자료 : 출장조사보고서(국세심판소)

第 3 節 租稅救濟制度의 比較

지금까지 제4장에서는 현행 우리나라의 조세구제제도 및 그 운영실태에 대하여 살펴보았다.

한편 제3장에서는 주요 외국의 조세구제제도로써 영미법계 국가의 대표적인 나라인 미국과 영국의 조세구제제도를 살펴보았고, 또한 그에 대비되는 대륙법계 국가의 대표적인 나라인 독일과 일본의 조세구제제도를 살펴보았다.

그 중 사전구제제도의 채택은 각기 나라에 따라 다른데, 미국은 예비통지와 법정통지제도를 두어 납세의무자가 청문을 받을 권리를 완벽하게 보장함으로써 행정심급에 해당하는 구제제도가 필요하지 않도록 하고 있고, 영국은 아예 사전구제제도를 도입하고 있지 아니하다. 그런데 독일은 사전구제제도로써 세무조사 결과의 통지와 및 종결협의제도가 있는데, 미국에 비하면 불완전하기는 하지만 상당히 적정성 보장에 앞장섰다고 할 수 있고, 일본의 경우에는 이 유부기제도가 있다. 그 반면 우리나라는 1996년도부터 사전구제제도에 대하여 더욱 적극적으로 도입하여 운영하고 있는데, 이는 미국보다는 못한 제도이지만 일본보다는 앞선 제도라 할 수 있다.

한편 사후구제제도로써 미국의 경우는 전술한 바와 같이 행정구제로서의 사후구제제도는 없고 사법구제만이 존재한다. 그 반면 영국과 독일 및 일본 등은 같이 행정구제와 사법구제가 각각 2심제 또는 3심제로 우리나라와 비슷하게 운영되고 있다.

이하 이들 주요 국가의 조세구제제도와 우리나라의 조세구제제도를 요약하여 비교해 보면 다음 <표 4-24>와 같다.

<표 4-24> 각국의 조세구제제도

구 분	미 국	영 국	독 일	일 본	우 리 나 라	
					내 국 세	지 방 세
사전구제 단 계	(협의절차) 예비통지 90일통지 조세심판소	없 음	조사내용의 통지와 종결 논의 청문제도	이유부기제 도	○과세적 부심사 ○과세적 부재심사	과세전적 부심사
사후 구제 단계	행정 구제 없 음	【2심제】 ○일반위 원회 또는 특별위원 회 ○중재위 원회 또는 행정심판 소	【2심제】 ①이의신청 →②소원	【2심제】 ①이의신청 →②심사청 구	【2심또는 3심제】 3심제 (이의신청: 선택적)→ 심사청구 →심판청 구	【1심또는 2심제】 2심제 이의신청(과세전적 부심사를 거친경우 에는 생략 가능)→심 사청구
	사법 구제	【2심또는3심제】 ①연방지방법원 연방청구법원 연방조세법원 ②연방항소법원 ③연방최고법원 *연방청구법원선 택시 바로 최고 법원에 상고	【3심제】 ①일반법 원 (고등법원 →②항소 원→③상 원)	【2심제】 ①재정법원 →②연방재 정법원	【3심제】 ①지방재판 소→②고등 재판소→③ 최고재판소	【3심제】 ①행정법원→②고등법 원→③대법원

第 5 章 現行 租稅救濟制度의 問題點과 改善方案

이의신청·심사청구·심판청구 등의 조세구제제도는 위법·부당한 과세처분 또는 부작위처분으로 인하여 권익의 침해를 당한 납세자의 권리를 구제한다는 1차적 존재목적 이외에 행정기관의 자기시정과 하급관청에 대한 감독 등의 취지를 살리고자 설치·운영되는 제도이다. 그러나 앞에서 본 바와 같이 현행의 조세구제제도는 매우 낮은 납세자 권리구제비율을 보임으로써 제도자체의 존재가치에 대한 의구심을 일으킨다.

현행 제도의 문제점을 개선하는 구체적인 방안을 강구하기 이전에 먼저 제도자체에 대한 가치관을 재정립함이 절실히 요구된다.

조세불복이라 함은 과세처분에 의한 권익의 침해를 주장하는 납세자의 의사표현으로부터 출발하는 것이므로 당연히 제도로서의 인식을 납세자구제에 중점을 두어야 하겠으나 과세관청은 자기방어 적이고 행정편의 적인 자세 등으로 인하여 제도의 취지를 충분히 살리지 못하고 있다.

이 장에서는 앞에서 살펴 본 현행제도의 운영현황분석과 외국제도의 검토에 의하여 현행제도의 결함을 찾아보고 그 개선방안을 모색하고자 한다.

第 1 節 事前救濟制度의 問題點과 改善方案

1. 內國稅

1) 국세기본법상의 제도결여(과세적부심사제의 법률제도화)

조세부과처분을 하기 위한 세무조사절차에서 조세채권자가 행사하는 질문검사권에 대하여는 조세범처벌법에서 형벌에 의해 납세자의 수인의무와 협력의무를 간접 강제하는 장치를 두어 이를 담보하고 있다. 따라서 세무공무원의 질문검사권은 강력한 국가권력의 행사이며 그 실효성은 그 행사방해에 대한

형벌제재에 의하여 보장되고 있는 것이다.

조세법률관계를 채권채무로 이해한다면 납세자에게도 이에 상응하는 방어권을 법률로 보장해야 조세채권자와 조세채무자간의 법률상 지위가 서로 균형이 맞을 것이다. 그 균형을 맞추는 제도의 하나로서 사전청문의 기회를 보장하는 것이 매우 중요하다.

우리나라의 경우 세무조사와 그 부과절차에는 국세청 훈령에 의하여 운용되는 사전구제제도인 과세적부심사제도가 있다. 그러나 이는 법률에 의하여 보장된 납세자의 권리는 아니다. 아직도 그 중요한 사전에 청문을 받을 납세자의 권리를 세무행정기관이 시혜적으로 베푸는 제도에 머물고 있는 것이다. 반면 납세의무자에게는 조세채무의 크기에 중대한 영향을 미치는 조사·확인된 사실관계 및 내용을 알 기회를 세무조사의 결과를 통지 받을 권리로 보장받게 하고 있다(국기법81의7). 사전청문의 기회를 보장하지 않을 경우 사실상 세무조사의 결과를 통지 받을 권리와 납세자가 성실성을 추정 받을 권리는 그 기능의 태반이 상실되는 것이다.

그러함에도 불구하고 납세자권리헌장을 제정하고 국세기본법을 개정하여 「납세자의 권리」라고 하는 장(국기법 제7장의2)을 신설하면서도, 조세절차의 적정성을 보장하는데 가장 핵심이 되는 과제인 사전에 청문을 받을 권리에 대한 보장장치는 전혀 마련하고 있지 않다. 이는 납세자의 권리를 제대로 보장하는 것이 못되는 것이다. 다시 말하면 납세자의 권리 내지 납세자권리헌장에는 아주 중요한 알맹이가 빠진 것이다.

이는 우리나라의 납세자 권리보장에서 아직 남아 있는 가장 큰 문제점으로 지적되어야 한다.⁴⁴⁾

즉, 과세적부심사제는 법에 의하여 설정된 제도가 아니고 국세청훈령에 의해 설정된 것이어서 사전구제제도로서는 아직 미흡하다고 할 수 있다. 특히 훈령으로 설정된 제도는 행정관청을 법의 효력에 의하여 구속하는 힘이 없기

44) 최명근, 납세자기본권, 경제법률회사, 1997, pp.158-159.

때문에 과세행정의 최고책임자로 누구 가 취임하느냐에 따라 그 운용실태가 크게 달라질 수 있다는 것은 우리의 경험이 말해주고 있다. 환언하면 과세적부심사제 그 자체에 신뢰성과 안정성이 결여되어 있다는 말이다.

따라서 그 개선방안으로는 과세적부심사제의 법률제도화가 시급하다. 현재 국세청 훈령에 의하여 실시하고 있는 과세적부심사제의 내용을 그대로 국세기본법에 규정하여 법률제도화 한다면 크게 부족할 것이 없다. 오히려 전술한 바와 같이 독일의 종결논의제도보다 한 걸음 앞서게 될 것이다. 다만, 적부심사기관과 그 심사담당관(청문관)을 어떻게 조직하고 임명하여 불완전하나마 독립성과 신분을 보장할 것인가 하는 문제 그리고 심리방법의 조사공무원과 납세자의 대좌와 상호심문의 문제 정도만 남는다.

그러면 과세적부심사제를 법률제도화 할 때 국세행정이 이를 수용할 경험과 능력이 있는 것인가? 국세청이 훈령(고지전심사규정)에 의하여 사전구제제도인 고지전 심사제도를 처음 도입한 것은 1981. 9. 2.의 일이다. 물론 그 동안 이 제도의 운용은 납세자의 사전청분권을 보장한다고 하는 그러한 차원이 아니라, 세무행정이 납세자에게 큰 은전을 베푸는 것 같은 자세로 일관했었기 때문에 그 경험이 미흡했을 수 있다.

이에 반해 과세적부심사제는 그 고지전 심사제도를 확충·개선한 제도이므로 설사 그렇다고 하더라도 국세행정기관은 이미 사전구제제도의 운용경험을 16년 가까이 가지고 있으므로 이는 과세적부심사제를 국세기본법상의 사전구제제도로 승격시킨다고 하더라도 별 문제가 없음을 의미하는 것이 될 것이다.

이와 같은 취지에 따라 지방세법에는 과세전적부심사청구제도를 법률로 규정을 해놓고 있는 바, 이는 시사하는 바가 크다고 하겠다.

미국의 경우 사전구제제도는 앞에서 본 바와 같이 과세관청의 세무조사에 대하여 그 결과를 납세의무자가 승복하지 아니하는 경우, 그 납세의무자가 조세법원에 소를 제기하는 절차를 선택하면 과세관청은 조세법원의 판결이 있을 때까지 부족세액(세무조사에 의하여 적출한 세액)의 부과처분을 할 수 없는

구조로 되어 있다.

따라서 사전구제제도에서 납세의무자가 청문을 받을 권리를 완벽하게 보장하고, 행정심급에 해당하는 사전구제제도가 필요하지 않도록 그 적정성 보장이 거의 완벽한 바람직한 제도라고 할 수 있다. 그러나 이는 너무 선진적인 제도이므로 우리나라의 납세현실과 법문화에 비추어 볼 때 그러한 제도는 너무 선진적이어서 아직은 채택하기 어렵다고 할 것이다.

반면 독일의 사전구제제도는 세무조사 결과의 통지 및 종결협의이다. 과세관청과 납세의무자간에 세무조사의 결과에 대한 분쟁이 이러한 절차에 의하여 조정되지 아니한 경우에도 과세관청은 조사결과에 따라 부과처분을 할 수 있고, 납세의무자 측은 반증·의견제시의 기회와 조세원조기관인 조세전문인의 조력을 받을 권리를 보장받고 있다. 비록 미국의 30일 통지문과 90일 통지문의 절차에 비하면 불완전하기는 하지만 1976년 조세기본법의 전면개정을 계기로 상당히 조세절차의 적정성 보장에 다가섰다고 할 수 있다.

우리 나라의 경우 납세현실에 비추어 만약 미국의 사전구제제도와 같은 것을 도입한다고 하면 과세권의 행사에 상당한 제약을 가하여 세수확보 등에 지장을 초래할 것으로 판단된다. 그러므로 최소한도의 수준에서 납세의무자가 세무조사된 사실과 조세채무의 크기에 미치는 효과를 미리 예측할 수 있고 그에 대한 의견을 제시할 수 있는 기회를 부여하는 정도의 절차보장으로 만족할 수밖에 없는 것이 현실이라고 할 것이다.

그러므로 내국세에 대하여도 이미 세무행정에서 자리를 잡아가고 있는 과세적부심사제도를 법률제도로 승격시키는 방향으로 접근하는 것이 보다 실현가능성이 있다고 할 것이다.

2) 심급구조의 조정(행정구제 단계의 축소)

현행 심급구조하에서는 납세자가 부과처분을 하기 전에 과세적부심사와 과세적부재심사를 거친 사안에 대하여 다시 국세기본법에 의한 이의신청·심사

청구·심판청구를 해야 하는 구조로 되어 있다. 즉, 세무행정행위와 그 처분에 대하여 이제는 행정구제에서 만도 납세자의 선택에 따라 ①과세적부심사청구→②과세적부재심사청구→③이의신청(선택적)→④심사청구→⑤심판청구의 5 단계를 밟을 수가 있도록 되어 있어 부과처분 전의 과세적부심사와 부과처분 후의 이의신청·심사청구는 결과적으로 옥상옥이 되고 있는 것이다. 이는 이의신청 또는 심사청구가 적부심사청구에 대한 심리결과에 비추어 보아 기각될 것이 뻔하게 예상됨에도 불구하고 무용한 절차를 반복하도록 강요하여 시간·경비·노력을 낭비시키는 모순이 있고, 청구에 대한 재결기관은 무용한 행정력을 낭비하는 결과를 초래한다. 그리고 납세자에게 이는 큰 부담인 동시에 고통인 것이다.

따라서 그 개선방안으로서 과세적부심사제를 국세기본법상의 법률제도로 승격·규정한다고 하면 먼저 행정심급에서의 이러한 무용한 행정력 낭비와 납세자의 부담·고통을 제거하도록 구상해야 할 것이다. 이러한 시각에서 개편 방안은 사후구제제도로서의 행정심급 제1심인 국세청에 대한 심사청구(세무서장 또는 지방국세청장에 대한 이의신청 포함)제도를 폐지한다. 이는 지나친 행정심급의 다단계절차를 제거하는 것이다. 그리고 국세청장은 국세기본법상의 제도인 과세적부심사제만을 총괄·지휘·결정하는 업무를 담당하도록 한다. 즉, 과세적부심사제를 활성화함으로써 행정의 자기반성기능을 다하도록 하는 것이다.

따라서 과세적부심사제가 제대로 작동되고 납세자들이 이 제도의 내용을 충분히 이해할 정도로 홍보하면 이의신청·심사청구절차에 의하여 불복해야 했던 납세자들 대부분이 과세적부심사제에 의해 보장된 사전구제청구권을 행사하게 될 것이다.

이러한 제도의 도입이 과세권을 행사함에 있어서 행정의 능률측면에서 보면 상당히 거추장스러울 수 있을 것은 충분히 예측된다. 그러나 이러한 절차적 보장이 조세행정의 민주화를 크게 진전시킬 뿐만 아니라 조세부과에 있어서

과세요건의 충족사실 인정에 도움을 주어 조세행정의 질을 향상시키는 데는 크게 도움이 된다고 본다.

그리고 이 정도의 사전구제절차는 미국과 독일 제도의 중간단계정도에 머무는 것에 불과한 것이고, 사전구제제도를 밟는 경우 이를 사후구제절차의 일부를 대치하는 것에 불과하다고 본다면 조세행정기관의 업무량 과중도 상당히 피할 수 있을 것이다.

이와 같이 볼 때 사전구제제도인 과세적부심사제도를 국세기본법상의 법률 제도로 승격시키고 아울러 사후구제제도인 행정심급을 단심제로 개선하는 것은 국민의 기본권 신장에 이바지하면서 자원의 낭비도 줄일 수 있기 때문에 매우 바람직하다고 본다.⁴⁵⁾

이와 같은 취지에 따라 지방세법 제73조 제2항에서는 과세전적부심사청구를 거친 후의 과세처분에 대하여는 이의신청을 생략하고 곧바로 행정구제의 최종 심인 심사청구를 제기할 수 있도록 규정하고 있는 것으로 보인다.

3) 전업 적부심사관제의 도입과 의결방법의 변경

과세적부심사제를 사전구제절차로 이해하는 경우 청문관의 기능을 담당하여 조사공무원과 납세의무자간의 상치되는 의견에 대해 조정하는 기능을 맡은 심의기관이 객관성과 공정성을 보장받기 어렵다고 본다. 그 이유는 세무서 과세적부심사위원회가 위원장(세무서장)과 위원6명으로 구성되는데 그 중 과세관련 공무원 4인은 물론 민간인 위촉자 3인 모두가 전업으로 과세의 적부를 심의하는 것을 그 직책으로 하는 사람이 아니다. 자문에 응하는 민간인들이 웬만큼 성실한 사람이 아니면 사실상 상정되는 안건에 대하여 성의 있게 그 내용을 파악하고 관계법령이나 판례 등을 조사해서 판단하지 못하는 것이 일반적이다. 그러면 결과적으로 세무행정 관련자 4인의 의견대로 당초 조사한 내용이 정당하다는 즉 과세관청의 의도하는 대로 결론을 얻는 경우가 허다하게

45) 최명근, 전게서, pp163-165.

된다. 위원회는 재적위원 과반수의 참석으로 개의하도록 하고 있으며, 따라서 특단의 사정이 없는 한 세무서 내부위원 3인은 전원이 참석할 것이고 외부위원 3인 중 1인만이 참석을 해도 개회가 가능하도록 되어 있다. 그리고 출석위원 과반수의 찬성으로 의결하도록 되어 있는데, 전술한 바와 같이 내부위원이 전원 참석한 상태에서 내부위원들의 소신이 없는 한 납세자에게 유리하게 의결될 가능성은 희박하다고 생각된다. 더구나 그 단서에서는 가부동수인 경우에는 세무서장인 위원장의 결정에 따르도록 하고 있는데, 일반적으로 우리나라의 현재 세무행정의 실정을 볼 때 세무관서장들은 국고주의적인 관점을 탈피하지 못할 것이기 때문에 가부동수인 경우에는 납세자에게 유리하게 결정될 가능성은 거의 없다고 보아도 과언이 아닐 것이다. 따라서 이 조항을 개정하여 위원장은 세무서장이나 내부위원이 아닌 순수한 외부위원 중에서 호선에 의하여 정하도록 하거나 아니면 가부동수인 경우에는 납세자에게 유리하게 의결될 수 있도록 하는 것이 바람직하다.

한편 적부심사의 심의를 담당하는 기관이 중립적이지 못하고 객관성을 보장해 가지 못하면 그 기능이 제대로 작동하지 못한다는 것을 의미하는 것이다. 이러한 점을 고려할 때 지방국세청 단위로 이 사무를 담당하는 부서를 두고 상당기간의 임기보장이 된 독립된 지위의 전업 적부심사관을 적격자로 임명하는 제도의 개발이 필요하다고 본다.

국세청에도 과세적부재심사위원회를 둘 것이 아니고 전업으로 이 사무를 담당하는 부서를 두고 상당기간의 임기보장이 된 독립된 지위의 전업 적부 재심사관을 적격자로 임명하는 등 장치를 두어야 함은 마찬가지이다.⁴⁶⁾

4) 일정금액 이하에 대한 제한적 결정권 통지(규정 제5조 제4항)

과세적부심사사무처리규정 제5조 제4항에 의하면 「다음 각 호의 1에 해당하는 경우로서 결정할 수입금액이 과세특례기준금액이하이거나 고지할 세액이

46) 최명근, 전계서, pp160-161.

100만원이하인 경우에는 제1항의 규정에 불구하고 납세자의 불복청구가 예상되는 경우에 한하여 결정전통지를 할 수 있다. 1. 과세자료나 증빙서류의 확인에 의하여 결정하는 경우, 2. 기장을 하지 아니한 사업자에 대하여 결정하는 경우」를 규정하고 있다.

이는 고지예상세액이 소액인 경우 행정처리의 번잡을 이유로 납세자의 불복청구가 예상되는 경우에 한하여 제한적으로 결정전 통지를 하도록 하고 있는 것으로 보인다.

그러나 결정할 수입금액이 “과세특례기준이하”인 경우는 보통 영세납세자를 의미하는 것으로 보이는 바, 이런 영세납세자들에 대하여는 불복이 예상되는 경우에 한하여만 결정전 통지를 보낼 것이 아니라 오히려 영세납세자의 보호 측면에서 과세적부심사청구서식을 결정전 통지와 함께 보내주는 등 좀더 자세하게 안내하는 것이 바람직하다고 본다.

그리고 가사 “과세특례기준이하”라 하더라도 부동산임대업자인 경우는 표준소득율이 상당히 높기 때문에 추정소득금액 높고 따라서 그에 대한 소득세액이 몇 백 만원 이상이 되는 경우도 나타날 수가 있다.

그렇기 때문에 “과세특례기준이하”로 제한할 것이 아니라 추정소득금액을 기준으로 제한하는 것이 오히려 바람직하다고 본다.

또한 이에 대하여 불복이 예상되는 경우에 한하여 결정전통지를 하도록 함으로써 과세관청의 자의적 해석에 의하여 결정전 통지의 여부를 판단하도록 하고 있다. 그런데 이런 과세관청의 자의적인 해석에 따라서 결정전통지를 하게 하는 것은 과세권자의 우월적 지위를 나타내는 조항으로서 타당하지 아니하다고 본다.

5) 과세적부재심사청구의 제한

규정 제8조 제2항에 의하면 적부심사청구결정에 대하여 이의가 있는 납세자로서 그 이의의 내용이 1. 법령과 관련하여 기존의 국세청장의 예규통첩을 변

경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우, 2. 세법통칙 또는 국세청장의 훈령·고시·지시 등과 관련하여 새로운 해석이 필요한 경우, 3. 국세청장의 업무감사결과 시정지시 기타 국세청장의 당해 납세자에 대한 개별적·구체적인 업무지시에 의하여 결정전 통지를 하는 경우에 한하여 국세청장에게 과세적부재심사청구를 할 수 있도록 제한하고 있다.

그러나 이와 같이 과세적부재심사청구를 제한적으로 열거하는 것은 납세자의 정당한 권리를 주장하는 기회를 박탈하는 것으로 될 우려가 있기 때문에 납세자가 과세적부심사결정을 받고 그에 불복을 하는 경우에는 어떠한 경우에도 납세자의 선택에 따라 과세적부재심사청구를 할 수 있도록 규정하는 것이 바람직하다고 본다. 만일 그렇지 않다면 차라리 과세적부재심사청구제도를 없애버리고 과세적부심사청구를 국세청장이 직접 담당하도록 하는 것도 고려해 볼만하다.

6) 과세적부심사청구기간

세무서장 또는 지방국세청장의 결정전통지에 대한 적부심사청구는 그 통지를 받은 날로부터 2주일이내에 그 통지를 한 세무서장 또는 지방국세청장에게 하여야 하도록 규정하고 있다(규정 제16조, 제22조).

그러나 현재 과세관청의 결정전통지는 대부분 일반우편에 의하여 송달되고 있는데 이런 경우 그 송달일이 불분명하다. 그리고 과세적부심사 청구기간 2주일은 너무 짧아 그 기간 동안에 납세자가 결정전통지에 대한 불복여부를 결정할 수가 없어 청구주장 내용이 허술한 것으로 보여진다.

따라서 과세적부심사청구의 기간을 이의신청이나 심사청구의 기간인 60일까지는 부여하지 아니하더라도 최소한 30일 이상은 부여되어야 할 것이다.

2. 地方稅

지방세에 대한 사전구제제도로서의 과세전적부심사제도는 국세보다 1년여

정도 뒤늦게 출발했기 때문에 국세에서의 문제점인 법률제도화와 심급조정의 문제는 입법적으로 어느 정도 해결이 되었다고 본다.

한편 국세에서 지적한 바 있는 전업 적부심사관제와 과세전적부심사청구기간의 문제는 지방세의 경우도 국세의 경우와 동일한 문제점으로 대두되기 때문에 여기서는 언급을 생략한다.

따라서 여기서는 지방세에 고유한 문제점 부분만을 고찰해본다.

현재 지방세에 대한 사전구제제도를 원활하게 하기 위하여는 각 지방자치단체에 과세전적부심사위원회를 구성하도록 하고 있다.

그리고 지방자치단체에는 광역자치단체와 기초자치단체로 구분되어 있으며, 지방세도 광역자치단체의 귀속 지방세와 기초지방자치단체의 귀속 지방세로 나누어진다.

그런데 지방세 중에서 과세전적부심사청구의 대상으로는 ① 세무조사결과에 대한 서면통지, ② 과세예고 통지, ③ 비과세 또는 감면을 반려하는 통지 등 3가지가 있는 바, 이들 3가지의 유형은 주로 취득세 등 광역자치단체에 속하는 지방세가 대종을 이룰 것이고 기초자치단체에 속하는 지방세는 별로 나타나지 아니할 것으로 생각된다. 물론 별장등 사치성재산에 대한 재산세 중과세의 경우도 없는 것은 아니다.

이런 관점에서 볼 때 지방세에 대한 과세전적부심사제도 중에서 기초자치단체에 대한 과세전적부심사위원회는 유명무실한 위원회로 존속될 우려가 있다.

이를 더욱 뒷받침하는 것이 전술한 바와 같이 제주도의 경우 1997. 11. 1부터 1998. 5. 31. 현재까지 약 7개월간에 제기된 지방세과세전적부심사청구 건수는 도세인 경우에는 4건에 머무르고 있고, 시·군세인 경우에는 아직까지도 단 한 건도 없는 실정이다.

따라서 기초자치단체에 대한 과세전적부심사위원회는 이를 폐지하고 광역자치단체에 대한 과세전적부심사위원회만 존속시켜서 여기서 기초자치단체에 귀속되는 지방세에 대한 과세전적부심사청구도 심리하도록 하는 것이 행정의 효율

성 측면에서도 바람직하다고 본다. 이는 기초자치단체에 대한 과세인 시·군세에 대하여 이의가 있는 경우에는 그 자치단체의 감독관청인 도지사에게 심사청구를 할 수 있도록 하고 있기 때문에 광역자치단체에 대한 과세적부심사위원회가 그 산하 자치단체인 기초자치단체의 세금에 대하여 과세의 적부를 심리하는 것이 전혀 근거가 없는 것이 아니기 때문이다.

3. 內國稅와 地方稅에 대한 事前救濟制度의 比較

현재 내국세와 지방세에 대하여 사전구제제도를 제정하여 운영하고 있지만 그 근거법규가 다르고 또 사용하는 명칭과 구체적인 내용중 일부가 서로 상이하여 납세자에게 혼란을 야기 시키고 있는 바, 이들 내용을 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

1) 용어의 상이

현재 국세에 대한 사전구제제도는 “과세적부심사제도”라는 명칭으로 사용하고 있고, 지방세의 경우에는 “과세전적부심사제도”라는 명칭으로 사용되고 있다. 그런데 이러한 사전구제제도는 조세가 납세자에게 과세되기 이전 단계에서 사전에 예고 내지 통지를 해 주는 것이기 때문에 즉, 과세를 하기 전에 불복이 있으면 불복을 제기하라는 취지에서 통지해 주는 것이기 때문에 그 사용하는 용어는 지방세에서의 “과세전적부심사제도”가 더욱 합당하다고 사료된다.

따라서 국세의 경우에도 그 명칭을 “과세전적부심사제도”로 바꾸는 것이 타당하다.

2) 근거법규의 차이

국세의 경우에는 국세청훈령으로 제정하여 운영함으로써 법적 효력이 없기 때문에 과세관청이 이를 어기더라도 납세자가 구체적으로 불복을 제기할 수가 없다. 그러나 지방세의 경우에는 지방세법 제70조에 과세전적부심사 규정을

마련하여 사전구제제도의 법적 효력을 인정하고 있기 때문에 과세관청은 반드시 이를 이행해야 만이 적법한 행정행위로 되는 것이다.

따라서 국세의 경우에도 지방세의 경우와 마찬가지로 국세청훈령으로 운영하지 말고 국세기본법에 규정하여 사전구제제도의 법적 효력을 인정해서 납세자의 권리구제에 만전을 기해야 할 것이다.

3) 기간규정의 상이

세법상 기간을 정함에 있어서는 '일'단위로 정하는 경우와 '주'단위로 정하는 경우 또는 '월'단위로 정하는 경우 등이 있다.

그러나 동일한 사안에 대한 기간을 정함에 있어서는 동일하게 규정하는 것이 납세자의 편의를 도모하는 것이 된다.

그런데 동일한 사전구제제도에 대하여 납세자의 과세적부심사청구기간과 과세관청의 결정기간 또는 기간연장기간을 정함에 있어서 국세는 2주 또는 3주 등 '주'단위로 규정하고 있고, 지방세는 15일 등 '일'단위로 규정되어 있어 자칫하면 기간경과로 인하여 납세자가 불이익을 당할 우려가 있다.

따라서 국세의 경우도 지방세의 경우와 마찬가지로 기간을 정함에 있어서 '일'단위로 정하는 것이 합당하다고 사료된다. 왜냐하면 사후구제제도인 이의신청, 심사청구 등에 대하여는 국세에서도 그 기간을 정함에 있어서 '주'단위로 정하지 아니하고 '일'단위로 정하고 있기 때문에 이들과의 형평에도 맞기 때문이다.

4) 과세적부심사위원회(외부위원)

(1) 자 격

국세의 경우에는 세무사 등 공인된 자격이 있으면 되는데, 지방세의 경우에는 당해 자격을 가지고 3년 이상 그 직에 종사한자로 하도록 엄격하게 규정하고 있는데, 지방세의 외부위원도 국세의 경우와 마찬가지로 당해 공인된 자격이 있으면 당해 자격에서의 일정기간에 해당하는 요건을 갖추지 아니하더라도

외부위원이 될 수 있도록 하는 것이 바람직하다.

(2) 임 기

외부위원의 임기가 국세의 경우는 1년으로, 지방세의 경우는 2년으로 정하고 있는데, 국세의 경우에도 업무의 계속성을 위하여 그 임기를 2년 이상으로 연장하는 것이 바람직하다.

(3) 위원의 해촉

지방세의 위원인 경우 정당한 사유 없이 지방세를 체납한 경우에는 위원직을 해촉 하도록 하고 있는데, 국세의 경우에는 이런 규정이 구체적으로 없는 바, 국세의 경우에도 지방세와 마찬가지로 이를 명문화하는 것도 바람직하다.

(4) 재심사청구제도

현재 국세의 경우에는 국세청장에게의 재심사청구제도가 있는데, 지방세의 경우에는 재심사청구제도가 없다.

그런데 국세에 대한 재심사청구는 1996. 4. 15부터 같은 해 12. 23. 까지 접수된 것이 겨우 65건이고 이중 심의제외가 38건이며 19건의 처리 중 13건의 채택으로서 68.4%의 채택비율을 나타내고 있으나 그 건수가 미미하여 제도가 과연 필요한지 의문이 남는다.

따라서 전술한 바와 같이 과세적부심사청구와 과세적부재심사청구의 2개 중 1개만 존속시키는 것이 타당하다고 생각된다.

(5) 전심절차와의 관련성

지방세의 경우에는 과세적부심사청구에 대한 결정통지에 대하여 이의가 있는 경우 그 과세처분이 있으면 납세자의 선택에 의하여 이의신청을 거치지 아니하고 바로 심사청구를 할 수 있는데, 국세의 경우에는 아직 그런 제도가 없다. 이는 국세에 대한 과세적부심사제도가 법에 규정을 하지 아니하고 국세청훈령으로 운영되고 있기 때문인 것으로 사료되는 데, 본법에 규정을 할 때에는 반드시 고려해야 할 사안이라 사료된다.

이상에서 국세와 지방세의 사전구제제도를 비교해 보았는 바, 그 내용을 요

약해 보면 <표 5-1>과 같다.

<표 5-1> 국세와 지방세의 사전 구제제도의 비교

종 류		국 세	지 방 세	비 고 (논자주장안)
구 분				
1. 명 칭		과세적부심사	과세전적부심사	과세전적부심사
2. 청 구 기 간		2 주일	15 일	30일이상
3. 결 정 기 간		3 주일	15 일	30일이상
4. 기 간 연 장		2 주일	15 일	30일
5. 위 원 회	1.자격	세무사 등 자격사	3년 이상 종사자(엄격)	세무사 등 자격사
	2.임기	1년	2년	2년이상
	3.위원 해촉	국세체납시 해촉제도가 없음	지방세체납시 해촉가능	조세체납시 해촉가능
6. 제 출 처	세무서, 지방국세청	자치단체의 장	현행과 동일	
7. 재심사청구	국세청장에게	없 음	삭제	
8. 심 급 구 조 관 련	제도없음	이의신청생략가능	납세자에게 선택하도록	

4. 公示地價

1) 지가의 공시 및 이의신청

지가공시법 제4조(지가의 공시) 제1항에 의하면 건설교통부장관은 표준지에 대하여 매년 공시기준일(1.1) 현재의 적정가격을 조사·평가하고 중앙토지평가위원회의 심의를 거쳐 이를 공시하도록 규정하고 있고, 법 제7조(공시지가의 열람 등)에는 건설부장관은 지가를 공시한 때에는 시장·군수·구청장에게 송부 하여 일반으로 하여금 열람하게 하고 있고, 법 제8조(공시지가에 대한 이의신청)에는 공시지가에 대하여 이의가 있는 자는 공시지가의 고시일부

터 30일 이내에 서면으로 건설교통부장관에게 이의를 신청할 수 있도록 규정하고 있다.

한편 지가공시법 시행령 제12조의5(토지소유자 등의 의견청취) 제1항에는 시장·군수 등이 산정한 개별토지의 가격에 대하여 토지소유자 등의 의견을 듣고자 하는 경우에는 20일 이상의 지가열람기간을 정하여 이해관계인이 지가를 열람할 수 있도록 하고 있고, 그 제2항에는 열람한 개별토지가격에 대하여 이의가 있는 토지소유자 등은 의견제출 기간 내에 당해 시장·군수 등에게 의견을 제출할 수 있도록 하고 있고, 제3항에는 의견을 제출 받은 시장·군수 등은 의견제출이 완료된 날로부터 30일 이내에 이를 심사하여 그 결과를 의견제출인에게 통지하여야 하도록 하고 있다

또한 법 제10조의2(개별공시지가의 결정·공시 등)에는 시장·군수 또는 구청장은 매년 공시지가기준일 현재 관할구역 안의 개별공시지가를 결정·공시하도록 하고 있고, 제10조의3(개별공시지가에 대한 이의신청)에는 개별공시지가에 대하여 이의가 있는 자는 개별공시지가의 결정·공시일로부터 30일 이내에 서면으로 시장·군수 또는 구청장에게 이의를 신청하도록 규정하고 있다.

이와 같이 공시지가 등에 대하여 개별공시지가의 공시 전에 개별공시지가에 대한 의견청취를 하는 것과 공시 후에 이의신청을 인정하는 것은 개별공시지가를 기준으로 하여 과세되는 경우 조세부과와 관련하여 구체적인 과세처분을 하기 전단계에서 세액산정의 주된 요소에 대한 사전구제제도를 인정하고 있는 것으로 볼 수 있다.

2) 지가공시법에 의한 이의신청기간의 연장

그러나 당해 토지에 대한 개별공시지가에 대하여 일반적으로 토지소유자 등이 관심을 가지는 시점은 그 개별공시지가를 고시한 시점이 아니라 이에 의하여 구체적으로 과세처분이 이루어진 다음이다. 즉, 그 공시지가의 고시시점에는 과세관청에서 아직 구체적인 과세처분이 없는 상태이기 때문에 납세자들은

개별공시지가의 중요성을 인식하지 못하고 있어 지가공시법에 의한 의견제출이나 이의신청을 제기하는 경우가 그리 많지 않다.

또한 당해 토지의 소유자가 개별공시지가를 공시할 당시에 국내에 거주하지 아니하는 경우에는 본인 소유 토지에 대한 개별공시지가를 알 수도 없는 실정이다.

따라서 개별공시지가에 대한 이의신청을 공시일로부터 30일 이내로 제한할 것이 아니라 그 개별공시지가에 의하여 과세예고가 되었거나 또는 구체적으로 과세처분을 당한 사실을 안 날로부터 일정기간(30일 또는 60일 등)이내에도 개별공시지가에 대한 이의신청을 할 수 있도록 규정하는 것이 타당하다고 생각된다.

第 2 節 事後救濟制度的 問題點과 改善方案

1. 租稅救濟機構의 改善

1) 심급구조의 개선과 조세심판소의 설치

(1) 심급구조의 개선

내국세의 경우 심급구조는 원칙적 2심제(심사청구→심판청구), 선택적 3심제(이의신청→심사청구→심판청구)로 구성되어 있는 반면, 지방세는 이의신청→심사청구(지방세과세전적부심사청구를 거친 경우에는 바로 심사청구를 할 수 있음)의 2심제를 채택하고 있어 국세와 지방세간에 심급구조가 상이하여 납세자에게 혼란을 초래하고 있다.

따라서 현재의 조세행정구제제도의 심급단계를 재조정할 필요가 있다.

현행의 단계별 절차의 규정목적은 각각 ① 이의신청은 자기반성에 의한 자기시정의 기회부여, ② 심사청구는 상급청의 하급청에 대한 행정감독과 자기시정의 기회부여, ③ 심판청구는 과세행정청으로부터 독립된 입장에서의 판단이라는 취지로 설정되어 있다고 할 수 있다.

현실적으로 이 모든 제도의 목적이 만족스러이 운영되고 있다면 ① 이의신청 단계에서는 실무적인 오류가 바로 잡히지고, ② 심사청구단계에서는 세법의 해석과 통일적 운영을 기하게 되며, ③ 심판청구에서는 전 두 단계에서 걸러지지 않은 오류를 바로 잡고 법률적 판단을 기대할 수 있는 이상적인 제도가 될 것이다.

그러나 이들 단계를 거치며 불복에 필요한 여러 가지 증거서류를 중복적으로 준비하느라 생기는 금전적 부담과 이의신청부터 심판청구까지의 행정심급을 모두 거치려면 최단 160일에서 최장 330일이 소요되는 등의 시간적 부담이 크다는 것은 이상적인 제도운영에 걸림돌이 되고 있다.

국세부과처분에 대한 행정심급에의 불복청구는 조세심판소에 제기하는 심판청구만을 둔다. 또한 심판청구는 과세적부심사의 경유 유무를 불문하고 할 수 있도록 한다. 즉, 부과처분 전에 적부심사 등을 거친 경우는 물론이고, 부과처분 전에 그러한 사전구제절차를 경유하지 아니한 경우에도 바로 심판청구를 할 수 있게 하는 것이다. 그리하면 사후구제제도의 행정심급은 심판청구에 대한 조세심판소의 결정 단심이 될 것이다. 실효성 없이 행정심급을 다단계로 두는 것은 오히려 국민의 재판을 받을 권리의 행사만을 지연시켜서 법의 적정 절차 보장의 기본정신에도 어긋나는 것이다.

만약 과세적부심사제도가 공정하고도 객관적인 기준에 따라 적정성 있게 운용된다면 국세심판소에 제기하는 심판청구의 건수는 그렇게 폭주하지 않을 것으로 추측된다.

그리고 심판청구의 건수가 설사 폭주한다 하더라도 그 청구의 접수처를 처분청으로 하고, 이렇게 접수된 심판청구서를 국세심판소로 보내는 과정에서 그 내용을 처분청이 다시 검토하여 청구자의 불복에 이유가 있는 경우 처분청이 직권 시정하도록 하는 장치를 마련하여 이를 극복할 수 있다고 본다. 특히 적부심사를 거치지 아니한 사건에 대하여도 처분청에 자기반성의 기회를 보장한다는 점에서 이러한 직권시정제도는 필요한 것이다.

이러한 제도의 장점은 첫째, 납세자에게 무용한 시간·노력·경비의 부담을 강요하는 폐단을 제거하고 둘째, 현재 과세적부심사를 거친 후에 다시 원칙적으로 2심의 행정심급을 경유해야 재판청구권을 행사할 수 있는 것보다 크게 합리적인 것이다. 단시일 내에 납세자가 재판청구를 할 수 있게 되어 국민의 재판을 받을 권리를 신속하게 보장하는 것이 되기 때문이다. 셋째는 무용한 행정력의 낭비를 없앨 수 있는 것이다.

(2) 조세구제기구의 복잡성

현재는 내국세와 관세(국세)의 불복에 대하여는 국세심판소장이, 지방세의 불복에 대하여는 행정자치부장관이, 과세와 불가분의 관계에 있는 공시지가에 대한 불복은 건설교통부장관이 각각 행정심급의 최고심으로서 재결하도록 되어 있다.

그런데 각각 그 불복기관이 상이하야 국민들은 청구기간의 경과로 인해 불복청구권을 뜻하지 않게 상실 당하는 경우가 많다. 또한 재결기관을 납세자가 제대로 식별하지 못하는 혼란에 빠지는 경우도 있다. 그러므로 그 전심절차로서 재결하는 기관과 청구기관 및 절차를 통일시켜 납세자의 편익이 재고되어야 한다는 문제는 민간 측에 의하여 계속 제기되고 있는 것이다.

(3) 조세심판소 및 지소의 설치운영

이에 대한 개선방안으로서는 내국세와 관세에 대한 불복사건 뿐만 아니라 지방세에 대한 불복사건 그리고 조세부과처분과 관련되는 개별공시지가의 평가에 대한 불복사건까지 관할하는 재결심급으로 국무총리 산하에 [조세심판소]를 설치하는 것이 바람직하며, 심판절차는 사법절차가 준용되도록 해야 한다. 그리고 내국세의 지방청 단위 또는 도청소재지마다 조세심판소 지소를 설치하여 심판청구자와 심판기관간의 거리를 단축함으로써 납세자의 편익을 도모해야 한다.

사건의 관할은 각 지방지소로 하여금 일정금액(불복청구세액 기준)이하의 사건과 순수한 사실판단에 속하는 사건을 담당하도록 하고, 조세심판소 본소

는 일정금액 이상의 대형청구사건과 순수한 법률해석에 관한 사건을 판단하도록 할 수 있을 것이다.

소액사건과 조세심판소의 선결정예가 있는 청구사건에 대하여는 국세심판관 단독으로 결정하도록 하고, 소액사건 이상에서 국세심판소 본소 관할액에 미달하는 그 중간액의 사건에 대하여는 정례적으로 본소 소속 심판관이 순회 결정하는 방법을 강구할 수도 있을 것이다.

<표 5-2> 일본 국세불복심판소 정원현황(1992년 기준, 단위 : 명)

구 분	소장차장	수차석 심판관	부장 심판관	심판관	심사관	계
본 부	2		1	9	1	13
동 경 지 부		2	4	50	47	103
관 동 신 월 지 부		1	2	17	13	33
대 판 지 부		2	3	46	34	85
예 광 지 부		1	1	7	4	13
선 일 지 부		1	1	10	3	15
명 고 옥 지 부		2	2	22	14	40
금 택 지 부		1	1	6	3	11
황 도 지 부		1	1	13	11	26
고 송 지 부		1	1	5	2	9
북 강 지 부		1	1	8	4	15
능 본 지 부		1	1	8	3	13
오 까 나 와 지 부		1	1	4	1	6
합 계		15	19	206	140	382

자료 : 출장조사보고서 (국세심판소)

<표 5-3> 일본 심판청구의 발생·처리상황 추이(단위 : 건, %)

연 도	발 생	처 리	인 용	인용비율
1980	10,725	11,826	635	5.4
1985	7,980	10,792	453	4.2
1986	6,176	9,005	419	4.7
1987	5,486	6,533	315	5.0
1991	7,433	3,516	402	11.4
1992	7,281	3,141	603	19.2

자료 : 출장조사보고서 (국세심판소)

일본의 경우 조세행정심판은 처분청에 대한 이의신청과 심판청구의 2심제로서 국세불복심판소를 국세청장 산하에 두고 있으며, 심판청구의 대부분은 12개의 심판소 지부에서 재결함에도 독립성이 보장되고 공정한 재결을 함으로 그 재결결과에 불복하여 행정소송을 제기하는 것은 불과 3-4%정도이고 국가패소비율은 5-6%에 불과한 것으로 우리의 국고주의적 견지에서 조세정책적 입장과는 매우 대조적이다.⁴⁷⁾

3) 기관평가제도와 재결의 책임소재

이의신청의 심리 및 재결은 세무서장 또는 지방국세청장이 담당하며, 심사청구의 경우는 국세청장이 담당한다. 그러나 이들 과세관청에 대한 인사고과 또는 능력평가 시에는 납세자에 의해 제기된 불복건수의 인용비율이 높을 경우 이들은 불이익을 받게 된다. 즉, ① 일선세무서는 본청·지방청의 눈치를 보느라고 세금부과의 잘못이 확인되는 데도 시정을 회피하는 경향이 있다.

또한 세무서 등 국가기관은 소송시 일반인들과 달리 ② 인지대를 부담하지 않으므로 소송비용이 안 들며, ③ 담당직원이 상고 포기시 문책인사를 우려하여 이미 대법원 판례가 확립돼 뻔히 패소할 것을 알면서도 상고를 남발하기도 한다. 이로 인하여 대법관의 업무가 가중되고 있다.

이러한 문제점은 기관평가를 함에 있어서 반대로 인용비율이 높은 기관 또는 기관장에게 높은 점수 등의 혜택을 주고 명백히 잘못된 과세임에도 이의신청단계에서 직권시정을 하지 않고 두 번째 구제절차인 심사청구단계까지 끌고가 처리된 경우 관계공무원에게 인사상 불이익을 주도록 하는 등의 평가제도를 개선함이 필요하다.

또한 이의신청의 재결기관인 세무서장이나 지방국세청장은 상급기관 또는

47) 이영섭, 조세권리구제제도의 개선에 관한연구, 건국대학교 행정대학원, 석사논문 1990, p.86.

감사원으로부터 재결결과에 대한 감사를 받고 있어 불복심리과정에서 감사의 부담을 안아 소신 있고 적극적인 심리를 수행하지 못하고 있는 실정이다. 그러므로 조세불복의 재결결과에 대해 상급기관이나 감사원이 감독·감사를 하지 말고 사법심과 같은 독립성을 부여한다면 납세자의 권익은 훨씬 보호받을 수 있을 것이다.⁴⁸⁾

4) 조세법원의 설치운영

점점 다양하고 복잡해지는 사회와 경제현상에 부응하여 조세를 둘러싼 여러 가지 분쟁의 효율적 해결을 위하여 조세는 물론 회계학·경제학·법학 등에 전문적 지식을 갖춘 법관으로 구성되는 조세전문법원의 설치가 그 동안 꾸준히 요구된 결과 지난 1996. 12. 12자로 법원조직법이 개정되어 1998. 3. 1부터 우리나라에도 조세소송을 비롯한 제반 행정소송을 다룰 행정법원제도가 도입하게 되었다.

그런데 행정법원은 서울에만 설치하고 기타 지방에는 지방법원내에 행정부를 따로 두고 운영하고 있는데, 이는 기존 민사소송업무를 담당하던 법관들에 의하여 행정소송(조세에 관한 소송 포함)재판을 전담시키고 있어 전문성이 결여된 상태에서 운영되고 있는 실정이다.

그러나 행정법원 또는 민사법원의 행정부에서는 조세뿐만 아니라 기타 일반 행정처분의 사건도 관장을 함으로써 국민에 대한 권리침해의 가능성이 제일 농후한 조세사건에 대하여 전문성과 기술성을 발휘할 수가 없다고 여겨진다.

대륙법계인 독일의 예를 보면 독립된 행정소송제도가 정비되어 있지만 그것과는 별도로 조세사건만을 전문적으로 재판하는 “조세법원”을 특별히 설치 운용하는 것과, 영미법계인 미국에서도 조세소송의 특수성과 전문성을 인정하여 “조세법원”을 설치 운용하고 있는 것은 좋은 참고가 될 것이다.

납세자 본위로 생각할 때 한 평생에 한번 있을까 말까 하는 이혼사건을 전

48) 박헌근, 전계논문, pp.60-61.

담하는 가정법원은 설치하면서도 일생에 무수히 반복해서 봉착할지도 모를 조세에 관한 소송사건을 전담할 조세법원을 독립해서 설치 운용해서 안될 이유는 찾아보기 어려울 것이다.

이러한 조세법원은 현재의 고등법원 소재지마다 조세법원(본원)을 두고 지방법원(본원) 소재지마다 조세법원 지원을 두는 것이 바람직하다. 49)

그리고 행정법원제도가 도입됨으로써 아래와 같이 사후의 조세구제단계가 6단계로 너무 많아져 납세자에게 시간과 경제적 낭비를 초래하게 될 것이므로 조세구제의 특성을 감안하여 행정심급단계의 축소가 요구된다.

(현 행) 이의신청→심사청구→심판청구→고등법원 →대법원(5단계)

(‘98.3월) 이의신청→심사청구→심판청구→행정법원→고등법원→대법원(6단계)

앞에서 강조한 바와 같이 과세관청인 국세청에서의 이의신청과 심사청구를 폐지하여 국세청은 사전구제제도인 과세적부심사제도와 과세적부재심사제도를 국세기본법에 법률화하여 갖도록 하고 사후구제단계는 국세심판청구제도만 존재시켜 조세행정구제는 과세적부심사·과세적부재심사와 심판청구의 3단계를 갖는 것이 타당하다고 생각한다(과세적부재심사제도의 폐지도 가능).

2. 不服請求節次 改善

1) 불복청구기간의 기산점

법원의 불복청구기간을 경과하는 경우에 그 불복은 각하의 결정을 받게 된다. 그러나 현행 규정은 이러한 기간계산에 있어서 다음과 같이 기산점이 명확히 규정되어 있지 않고 있는 문제가 있다.

첫째, 국세기본법 제61조에서는 ‘당해 처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)’이라 함은 당해 처분이 있는 것을 안 날을 원칙적인 기산점으로 하고 ‘처분의 통지를 받은 날’의 의미는 처분이 있었음을 모르고 있던 납세자에게는 기간의 기산점이 처분의 통지를 받은 날로 잘못 알게

49) 전정구, 한국조세법의 제문제, 조세통람사, 1989, p.355.

할 수 있는 소지가 있다.

그러나 대법원은 ‘처분이 있는 것을 안 날’은 처분의 상대방이나 법령에 의하여 통지를 받도록 되어 있는 자 이외의 자가 불복할 경우 적용되는 것이고, 처분의 상대방에 대하여는 처분의 통지를 받은 날을 기산점으로 삼아야 한다고 판결하고 있다.⁵⁰⁾

둘째, 경정처분의 기산점에서도 국세심판소의 심판결과와 대법원판례에 의하면 불복청구의 기산점으로 감액경정의 경우에는 원 처분의 통지를 받은 날을, 증액경정의 경우에는 경정처분의 통지를 받은 날로 하고 있는데⁵¹⁾, 감액경정의 경우에도 납세자의 편의를 위하여 그 경정처분의 통지를 받은 날을 기산점으로 보는 것도 바람직하다.

2) 불복청구 형식

납세자가 불복청구를 하려면 일정서식을 작성하여 제출하여야 하는데 전문지식이 부족한 일반인들은 청구대리인을 유상 고용하거나 청구대상 금액이 적은 경우에 불복자체를 포기하기도 한다. 또한 조세심판의 단계를 밟을 때마다 심리에 필요한 증거서류를 다시 작성, 제출하여야 하는 불편이 있다.

이런 문제점을 개선하기 위해서는 청구대상 금액의 기준을 정하여 그 이하인 사안에 대하여는 구두로도 청구할 수 있도록 하고, 한번 작성하여 제출한 서류 등은 심급단계별 에서 통용되도록 함이 바람직하다고 본다.

3. 權利救濟 代理人의 擴大方案

현재 조세의 부과처분에 대하여 행정구제를 제기하는 경우에는 세무사를 불복청구대리인으로 선임할 수 있도록 하고 있으면서도 행정소송을 제기하는 경우에는 오직 변호사만을 대리인으로 선임하도록 하고 있다.

50) 대판, 1987. 7. 21. 판결, 87누7호

51) 대판, 1987. 4. 28. 선고 판결, 87누36호, 국심, 1986. 7. 26. 결정, 86중32호

그러나 조세행정처분은 고도의 전문성과 기술성을 요구하고 있는 실정이다. 그런데 현재 일부의 조세전문변호사로 명성을 떨치고 있는 극소수의 변호사를 제외하고 과연 변호사들이 조세에 관한 법률용어나 세액의 계산방법 등에 대하여 어느 정도 알고 있는지 의문을 제기하고 싶다. 그래서 조세사건을 수임한 대부분의 변호사들은 실제로 세무사의 도움을 받으면서 세무소송을 진행하고 있는 실정이다.

따라서 조세소송에 관한 대리인의 범위도 변호사로만 한정할 것이 아니라 자타가 공인하는 조세의 전문가인 세무사도 조세소송대리인으로 선임할 수 있도록 함으로써 납세자의 권리구제에 소홀함이 없도록 해야 할 것이다.

세무사를 소송대리인으로 선임하는 방법에는 ① 세무사가 단독으로 선임하는 방법과, ② 변호사와 공동으로 선임하는 방법, 그리고 ③ 당사자와 함께 법원에 출두하여 진술할 수 있는 기회를 부여하는 방안 등 중에서 선택할 수 있을 것이다.⁵²⁾

현재 변리사의 경우에는 특허소송에 관한 심판대리 이외에 소송대리까지 허용하고 있다(변리사법 제2조). 이와 같이 변리사와 대비하여 조세전문가인 세무사에게 어느 정도 소송에 직접 관여할 수 있도록 해야 할 것이다.

독일의 경우 세무사는 납세의무자로부터 대리권을 부여받아 행정절차상의 행위, 조세법원 면전에서 소송절차상의 행위 및 기타 쟁송절차상의 행위를 할 수 있다. 이러한 행위와 관련하여 독일 세무행정청이나 조세법원은 세무사의 세무대리행위를 불허할 수 없다.

독일의 조세기본법 제392조, 410조에 의하면 세무당국이 독자적으로 형사사건을 소추하는 경우에는 조세형사사건과 조세법칙금사건에 있어서 세무사가 변호인으로 선임될 수 있다. 법원단계에서 형사사건의 변호활동을 하는 경우에는 세무사는 공동변호인으로서 변호사와 동일한 권리의무를 가진다.

52) 강종철, 현행조세권리구제제도에 관한 연구, 건국대학교 행정대학원 추계학술세미나발표자료, 1993, pp.53-54

第 6 章 結 論

현대국가는 조세 없이 그 기능수행이 불가능하기 때문에 현대국가를 '조세 국가'라고 하기도 한다.

정부가 국민에게 조세를 부과하는 조세행정처분은 정부가 강력한 공권력에 의하여 일방적·강제적으로 국민에게 급부 의무를 부여하는 침해적 행정행위이기 때문에 조세저항이 크게 마련이다.

우리나라의 경우에도 유희토지에 대하여 부과하는 토지초과이득세를 도입하였다가 헌법재판소에서 이 법 대부분의 내용이 헌법에 불합치 한다는 결정이 내려지는 등 엄청난 조세조항을 불러 일으켰다는 것은 주지의 사실이다.

따라서 국민들의 조세에 대한 불신과 조세저항을 최소화하고 납세자의 권익을 최대한 보장할 수 있는 제도적 정비와 운영상의 개선이 시급히 요청된다 할 것이나 아직까지 위법 부당한 조세의 부과처분으로 인한 납세자의 권리구제 면에서는 다소 소홀했던 것이 사실이다.

우리나라 헌법은 제38조와 제59조에서 각각 국민의 납세의무와 조세법률주의를 규정하고 있다. 이는 국가의 재정수요충족을 위한 과세권과, 국민이 국가 경영활동수행에 필요한 비용을 부담하여야 한다는 것 외에도 국민의 기본권인 재산권을 보호하는 취지도 설정해 놓은 것이다.

따라서 본 연구에서는 국가의 조세행정처분의 결과 납세자의 침해된 권리를 보다 신속·정확하게 구제할 수 있는 방법을 모색하였다.

현행 조세구제제도의 문제점은 크게 사전·사후구제제도의 문제점으로 구분하였다. 사전구제제도는 내국세의 과세적부심사제도, 지방세의 기초자치단체에 대한 과세전적부심사제도, 지가공시법에 의한 이의신청기간 등이며, 사후구제제도는 조세구제기구, 불복청구절차, 권리구제대리인의 문제점 등이다.

위와 같은 문제점에 대한 개선방안은 다음과 같다.

우선 사전구제제도에 대한 개선방안으로서는,

첫째, 내국세에 대한 사전구제제도인 과세적부심사제도는 1996. 4. 15부터 시행중인 바, 이 제도는 이미 세무행정에서 자리를 잡아가고 있으므로 지방세에서와 마찬가지로 과세적부심사제도를 법률제도로 승격시키는 방향으로 접근하는 것이 보다 실현가능성이 있다고 할 것이다. 심급구조는 과세적부심사제도를 법률화하는 경우 그 조정으로 국세청의 이의신청, 심사청구제도를 폐지하고 행정심급의 국세심판에로의 단순화를 제시하였으며, 전업적부심사관제를 도입하여 실질적인 심리가 가능하도록 하였으며, 과세특례기준금액이하 등의 일정금액 이하에 대하여는 결정전통지를 하지 아니할 수 있도록 하였으나 이 경우 영세납세자들이 대부분이기 때문에 오히려 관련서식까지 동봉하여 보내주는 등 납세서비스를 강화해야 할 것이고, 과세적부심사청구기간을 30일 이상으로 연장해야 한다.

둘째, 지방세에 대한 과세전적부심사제도에 대하여 기초지방자치단체에 대한 과세전적부심사청구제도는 실질적인 운영 면에서 볼 때 거의 실익이 없어 보이기 때문에 광역단위의 과세전적부심사청구제도에 포함시키는 것이 합당하다.

셋째, 내국세와 지방세에 대한 사전구제제도에 대하여 그 방법이나 운영 면에서는 거의 비슷하지만 용어나 근거법규상의 차이점 등이 나타나고 있어 이를 통일시키는 것이 합리적이다.

넷째, 지가공시법에 의한 이의신청기간이 공시한 날로부터 30일 이내로 제한되어 있어 토지소유자 등에게 불리하게 작용하고 있기 때문에 그 개별공시지가를 근거로 하여 과세처분이 예정고지 되거나 또는 과세처분이 이루어진 경우에도 그때부터 일정기간 내에도 공시지가에 대한 불복청구를 할 수 있도록 하는 것이 합리적이다.

사후구제제도의 문제점에 대한 개선방안으로서는,

첫째, 조세구제기구의 개선인데, ① 현재의 다단계적인 행정구제제도는 이의

신청이나 심사청구를 선별하여 폐지하거나 아니면 동시에 폐지함으로써 합리화를 제시하고 아울러 조세구제기구의 복잡성을 해소하기 위한 대처방안으로서 내국세와 관세에 대한 불복사건 뿐만 아니라 지방세에 대한 불복사건과 조세부과처분과 관련되는 개별공시지가의 평가에 대한 불복사건까지 관할하는 재결 심급으로 국무총리 산하에 조세심판소를 설치하고 심판절차는 사법절차가 준용되도록 해야 한다. 그리고 ② 기관평가와 책임소재의 문제점은 기관평가를 함에 있어서 반대로 인용비율이 높은 기관 또는 기관장에게 높은 점수 등의 혜택을 주고 명백히 잘못된 과세임에도 이의신청단계에서 직권시정을 하지 않고 두 번째 구제절차인 심사청구단계까지 끌고 가 처리된 경우 관계공무원에게 인사 상 불이익을 주도록 하는 등의 평가제도를 개선함을 강조하였다. ③ 1998. 3. 1부터 행정법원제도가 도입되었으나 이는 현재 서울에만 설치하고 기타 지방에는 지방법원내에 행정부를 두어 운영하고 있는데 조세행정처분은 기타 다른 행정처분보다도 더욱 국민의 재산을 침해하는 성격이 강하기 때문에 조세법원을 별도로 설치 운영하는 것이 바람직하다.

둘째, 불복청구절차의 개선방안은 ① 불복청구의 기산점을 감액경정처분시에도 증액경정처분시와 마찬가지로 납세자의 편의를 위하여 경정처분의 통지를 받은 날로 할 수도 있도록 하고, ② 청구대상금액의 기준을 정하여 그 이하인 사안에 대하여는 민사소액사건과 마찬가지로 구두로도 진술할 수 있게 하고, 한번 작성하여 제출한 서류는 심급단계별로 에서 통용되도록 해야 한다.

셋째, 권리구제대리인의 확대방안으로 일정한 범위 안에서 세무사가 납세자의 소송업무를 보좌할 수 있도록 해야 한다.

마지막으로 본 논문의 한계는 다음과 같다.

첫째, 이 논문은 조세구제제도에 대하여 사전구제제도와 사후구제제도를 비교하고 또한 외국의 제도를 비교 검토함으로써 사전구제제도의 활성화 방안을 마련하고자 하였으나, 사전구제제도에 대한 외국의 구체적인 운영실태의 자료를 구할 수가 없어 외국과의 수치 비교가 되지 아니하였다.

둘째, 내국세에 대한 과세적부심사제도가 시행된 지 얼마 되지 아니하여 최근 수 년의 자료만을 이용하여 분석하였으므로 결과를 일반화하는데는 한계가 있는 것으로 보인다.

셋째, 지방세에 대하여는 시간적인 한계로 인하여 전국적인 자료를 이용하지 못하고 제주지역의 자료만을 제시하는데 그치고 있다.

따라서 향후 조세구제제도에 대한 사전구제제도를 활성화하기 위해서는 주요 외국에 대한 구체적인 운영실태 자료를 입수하여 이를 토대로 비교해야 하고, 또 지방세에 대하여는 특정지역의 자료에만 의존할 것이 아니라 전국적인 자료를 수집하여 이를 토대로 분석함이 타당하다고 사료된다.



參 考 文 獻

1. 國內文獻

(1) 단행본

- 강인애, 조세쟁송법, 한국세정신문사, 1988
- 김동건외 3인 공저, 재정과 경제복지, 박영사, 1986.
- 김두천, 세법학, 박영사, 1992.
- 권강웅, 축조해설 지방세법, 조세통람사, 1994.
- 박종호, 취득세 및 등록세해설과 사례연구, 서울지방세무사회, 1997.
- 서울특별시, 지방세구제업무처리요령, 서울특별시, 1998.
- 유시권외 7인, 국세행정개혁방안(1), 한국조세연구원, 1994, p.74.
- 윤승영, 세무소송법, 록원, 1993.
- 이상규, 신행정법론(상), 법문사, 1988.
- 이상규, 신행정쟁송법, 법문사, 1988.
- 이철성, 조세제도와 세무행정, 한국세정신문사, 1985.
- 이필우, 재정책개론, 법문사, 1984
- 전정구, 한국조세법의 제문제, 조세통람사, 1989
- 제주도, 지방세해설, 제주도, 1998.
- 주홍열, 현행국민권리구제제도해설 및 감사원심사결정례총람, 삼일회계법인, 1993.
- 최명근, 세법학총론, 세경사, 1997
- 최명근, 납세자 기본권, 경제법륜사, 1997.
- 최명근, 한국조세의 제문제, 조세통람사, 1988
- 한국조세연구원, 주요국의 조세제도, 한국조세연구원, 1996.

(2) 論 文

- 강종철, 현행 조세권리구제제도에 관한 연구, 건국대학교 행정대학원 '93 추계학술세미나자료, 1993.
- 고종권·강종철, 자산양도차익결정방법에 관한 연구, 회계논총 제1권 제1호, 서울대학교 경영대학 회계학연구센터, 1997.
- 김강영, 조세구제제도에 관한 연구, 호남대학교 대학원, 석사학위논문, 1996.
- 김완석, 조세심판에 관한 연구, 중앙대학교 대학원, 1989.
- 김흥기, 조세의 행정구제제도 개선에 관한 연구, (국세심판제도를 중심으로) 서울대학교 행정대학원, 석사학위논문, 1985.
- 박헌근, 조세구제제도의 합리적 개선방안에 관한 연구, 성균관대학교 경영대학원, 석사학위논문, 1997.
- 이영섭, 조세권리구제제도의 개선에 관한 연구, 건국대학교 행정대학원, 석사학위논문 1991
- 이우택, 조세행정의 적정절차와 합리화에 관한 연구, 연구보고서 제11집, 한국조세연구소, 1995.3.
- 이철송·김완석, 조세심판제도의 합리적 개선방안, 연구보고서 제5집 한국조세연구소, 1988.
- 이흥식, 조세구제제도의 개선에 관한 연구, 경희대학교 경영대학원, 석사학위논문, 1996.
- 전정구, 우리나라 조세구제절차의 통합정리방안, 한국경제연구원, 연구서 7, 1982.
- 정은선, 조세쟁송제도 개선을 위한 제언, 계간 세무사, 98년 봄호.
- 최명근, 납세자의 권익보장 제고에 관한 연구, 연구보고서 제14집, 한국조세연구소, 1996.2.
- 최명근, 조세제재법제의 제정비 연구보고서 제12집, 한국조세연구소, 1995.

(3) 其他

- 감사원, 감사원심사결정례집(제4권,1996), 1997.
국세청, 국세통계연보, 1997.
국세청, 과세적부심사사무편람, 1997.1.
국세청, 과세적부심사사무처리규정, 1997.1.
국세청, 세금고충처리제운영지침, 국세청, 1988
대한상공회의소, 세계개편방향에 관한 의견, 1986.
한국세무사회, 세법편람, 1998.
한국조세연감발간회, 한국조세연감, 1998.
한국조세연구원, 조세관련통계자료집, 1997.
한국조세연구원, 한국조세정책 50년(제2권, 총괄자료집), 1997.
한국지방세연구회, '98 개정신판 지방세법편람, 1998.
행정자치부, 지방세법 제70조의 규정에 의한 과세전적부심사처리지침

2. 外國文獻

- 南博方, 租稅爭訟의 理論と 實際, 弘文堂, 1986.
松澤智, 租稅爭訟法, 東京, 中央經濟社, 1980.
新井隆一, 租稅法講義 吉林書院新社, 1975.
田中二郎, 租稅法, 東京, 有斐閣, 1985.
田中英夫 編, 英米法辭典, 東京大學出版部, 1991.
租稅法學會, 租稅行政의 諸問題, 租稅法研究 第14號 東京, 有斐閣, 1986.
Boris I. Bittker, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Vol.4,
Boston Warren Gorham & Lamint, 1992.
Garbis, Marvin J., Tax procedure and Tax Fraud : Case and Materials,
(West Publishing), 1982.

Abstract

A study on pre-tax safeguard system of taxation practice.

Jong Cheol Kang

*Department of Accounting
Graduate School of Business Administration
Cheju National University
Supervised by Professor: Jong-Kwon Ko*

Modern countries cannot do without tax revenue, so they are often called Tax based Countries. Taxation is the powerful, one-sided and forceful action on its people from the government, which brings about inevitable resistance among taxpayers in the process of executing. And this kind of resistance calls for immediate actions from the government side to continue the better relationship with its taxpayers. That is, government should be able to minimize the distrust and tax resistance of taxpayers and at the same time, set up the institutional safeguard to make sure the things are done in the maximum interests of taxpayers and also improve the institutional taxing process.

Therefore, on this study, I seek the ways to get back the taxpayers' infringed rights more effectively as a result of administrative taxing practices.

As for present problems of tax safeguard systems, I divide the problems into pre and after-tax safeguard systems. Pre-tax one includes judging process of internal tax and local tax of local governing body, and the appeal period of land price public notification law. After-one includes tax safeguarding institutions, tax avoidance appeal process and tax safeguarding by proxy.

Here are improvements for the above problems.

As for pre-tax safeguard system,

First, I think it's more practical to make judging process of internal tax system a higher law and it shouldn't be administered just by commissioner of NTA (National Tax Administration), and as a result Tax Appeal System will be simplified as the level of international appeal system and in case of special scheme taxations, it should be preferential law services for the taxpayers with low-income by informing them of regarding tax laws and also the request period of the above judging process of internal tax system should be extended to more than 30 days.

Second, as for judging process of local tax of local governing body, there's not much of benefit to have the judging process for the basic local governing body so it's better to make it the part of bigger judging process systems.

Third, there isn't much of difference between the internal local taxations in operating and administrating when it comes to

pre-tax safeguarding system but in fact, there are some differences in related terms being used and regarding regulations, so I believe it's better to apply as one.

Fourth, the appeal period of land price public notification law is limited to 30 days and it's acting as a disadvantage for the land-owners, so it's reasonable to have them notified beforehand and even if the case of taxing without the prior notice, there should be the set legal period for appeal process.

As for after-tax safeguard system,

First, there should be improvement of tax safeguarding institutions, I'd like to talk about this in three aspects.

Those are, 1) Present taxation-related administrative safeguard system should deal with not only internal tax and tariffs appeal cases but also the local tax appeal cases and the appeal cases for over-taxing on the each specific land prices and for the purpose, there should be tax court dealing with all the above. 2) There should be an emphasis on the improvement of assessment systems for the taxing authorities by grading the institutions and the heads of the institutions. 3) From March, 1 1998, we have the tax-court systems but as there are more implications attached to taxation as an infringement of people's properties, there should be separate tax court as an active authority.

Second, as for the improvement of tax avoidance appeal process, 1) For the conveniences of taxpayers, in case of tax

reduction decisions as well as increased tax decisions, the appeal should be requested on the date of notifications from the authorities. 2) There should be set amount being requested and if there are cases under the amount, it should be allowed for them to express themselves verbally and once the related papers are submitted, they should be used accordingly to their levels of appeal processes. 3) As for tax safeguarding by proxy, the circle of proxy should be extended to tax agents and the tax-related suing process should be assisted.

