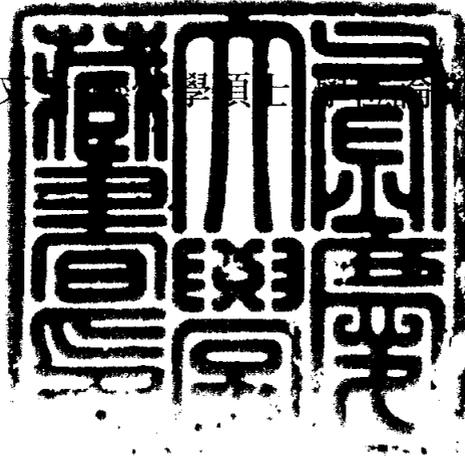


經營學碩士學位論文

納稅者權利保護制度에 관한 研究

指導教授 金 泰 容

이 論文은 經營學碩士學位論文으로 提出함



2004年 2月

釜慶大學校 經營大學院

經營學科 稅務管理專攻

趙 基 濟

趙基濟의 經營學碩士學位論文을 認准함

2003年 12月 13日

主	審	經營學博士	金 鎮 晁	
委	員	經營學博士	朴 泳 炳	
委	員	經營學博士	金 泰 容	

- 목 차 -

Abstract	iv
제 1장 서론	1
제 1절 연구의 배경과 목적	1
제 2절 연구의 방법과 구성	7
제 2장 납세자 권리보호에 대한 일반고찰	8
제 1절 조세법률주의	8
제 2절 납세자권리헌장	13
제 3절 조세구제제도	18
제 4절 조세행정절차의 적정화	22
제 3장 우리나라의 조세구제제도	25
제 1절 조세구제제도의 연혁과 범위	25
제 2절 조세구제제도의 종류와 절차	26
제 3절 조세구제제도에 관한 선행연구	50
제 4장 조세행정절차의 적정화	53
제 1절 적정절차의 의의	53
제 2절 선진국의 조세절차법	54
제 3절 우리나라 납세자권리헌장과 적정절차	58
제 4절 세부조사상의 적정절차	65

제 5장 우리나라 납세자권리제도의 문제점과 개선방향	69
제 1절 문제의 제기	69
제 2절 조세구제제도의 문제점과 개선방안	71
제 3절 규범적 측면에서의 문제점과 개선방안	78
제 6장 결론	89
제 1절 연구결과의 요약	89
제 2절 연구의 한계 및 향후과제	93
참고문헌	94

표 목 차

<표 1> 불복청구의 단계	26
<표 2> 과세전적부심사 처리실적	28
<표 3> 이의신청 처리실적	37
<표 4> 심사청구 처리실적	39
<표 5> 심판청구 처리실적	41

그림 목 차

[그림 1] 연구절차도	7
[그림 2] 조세법률주의 내용의 상호관계	12
[그림 3] 조세구제제도의 종류	20
[그림 4] 납세자 권리구제절차	27
[그림 5] 과세전적부심사 청구절차	30
[그림 6] 과세처분후 불복절차	36
[그림 7] 이의신청절차	38
[그림 8] 심사청구절차	40
[그림 9] 심판청구절차	43
[그림 10] 조세구제인용율 연도별추세 (1997~2001)	44
[그림 11] 조세구제제도 건당감세액 연도별추세 (1997~2001)	45

A Study on the Protection System of Taxpayers' Rights

Jo, Ki-Je

*Majoring in Taxation Management,
Department of Business Administration,
Graduate School of Business Administration,
Pukyong National University*

Abstract

Taxpayers right is that of being fully secured legally on the taxation process, the guarantee of Due Process of Taxation by law. Taxation itself is no other than the active tax burden based upon the taxpayers' consensus, the sovereign, to promote national public service. So it hopefully should be guaranteed the taxpayers right to the utmost extent of real and of procedural atmosphere. In these days worldwide taxation paragons stride forward to the protection of 'taxpayers privacy and their human right' from the conservative taxation legalism narrowly contain 'taxpayers property only.'

In practical sense, taxpayers are the only basis of national taxation source, but they are, on the other hand, the beneficiaries as end consumers of national public service. So it is clear that the taxpayers' sovereign right is the first proposition of taxation administration when it is considered on the national taxation value chain like the private

corporate does state their consumers ultimate value as high as they can do.

The objective of this paper is to seek some alternatives on taxation remedy system *status quo* in the country along with investigating overall meanings for taxpayers' right and their protection. The conclusion of this paper is summarized as follow :

First, the preliminary right remedy system as a pre-assessment review system has to be reinforced because it is effective to taxpayers protection. By extension of the pre-assessment review period, it may be able to play a prime role as buffer zone before other post-management or judicial remedial process.

Second, taxation remedy procedure is to be simplified to a single step of disobedient claiming system. The way to give taxpayers relief to their infringed rights via multiple step claiming system is too long and complex occurring the cost to choose proper one, so it should be integrated to fulfill fast claims recovery. The remedy system also be operated as an open appeal process accepting as many ways from taxpayers' whatever they present opinions.

Third, the cultivation of the status of National Tax Tribunal is needed to secure the independency from other powers of taxation bureau : ① reforming the institute to an affiliated organization to the Prime Minister, ② increasing professional human base, ③ guaranteeing the member's status by law, ④ widening review affair scope to both local and national taxes.

Fourth, the establishment of the Tax Court is necessary to protect the right of taxpayers. Judging the tax issues by nonprofessional administrative courts is very risky against taxpayers protection. To facilitate the tax appeal procedure effective, it is important to participate tax experts as proceeding agents, certified public accountants, licensed tax accountants, to help taxpayers enhance their right.

Fifth, the legalization of taxation due process containing the process of tax investigation is urgent. Any kinds of appeal system reformation is meaningless without legal warrant of taxpayers' protection on taxation due process. Futhermore, readjustment of the inclusive taxation law is necessary abrogating vague official instructions which is eroding the fundamental intention of taxation legalism.

제1장 서론

제1절 연구의 배경과 목적

1.1 납세자권리보호의 개념과 선진국 동향

납세자의 권리는 조세의 확정, 징수, 협력의무를 이행하는 절차에서 적정성을 보장받을 권리를(節次的 適正性保障) 말하며 넓게는 세금을 부과·징수·사용하는 것과 조세법의 정립을 통제하는 것을(實體的 適正性保障) 포함하는 권리를 의미한다.¹⁾ 납세의 의무는 주권자인 국민의 자발적인 동의를 기초로 하여 국가공동의 이익을 위해 부과된 의무이므로 실체법상으로는 물론 절차법상으로도 납세자의 정당한 권리가 최대한 보장되어야 한다.²⁾

오늘날 OECD 국가를 비롯한 선진국들은 조세정보의 제공, 사전확인제도를 강화하는 등 실천적으로 납세자권리를 보장하기 위해 선언적, 법적, 제도적 장치를 마련하고 있다. 또한 조세행정의 적정성과 합리성을 통해 납세자의 권익을 신장하기 위해 적극적으로 노력하고 있으며 이는 납세자의 재산권을 국가 권력의 침해로부터 보호하고자 하는 고전적 의미의 조세법률주의에서 한발 더 나아가 납세자의 프라이버시와 기본인권을 보호하는 차원으로 납세자권리보호의 개념이 확대발전하고 있는 것으로 파악된다.

선진국들이 납세자 권익보호에 적극적인 태에는 몇 가지 중요한 의미가 있

1 최병근, 세법학총론, 세경사, 2002, pp. 307~308.

저자는 헌행법의 체계로 볼 때 '실체적 적정성'의 보장은 수용하기 어렵다고 하며, 국세기본법 제7장 제2의 규정을 절차적 적정성에 관한 납세자의 권리로 본다.

2 임승순, 조세법, 박영사, 2003, p. 73. 저자는 과세권자가 납세자에 비해 우월적인 지위에 있기 때문에 과세권을 악용할 소지가 있으며, 과세권 남용에 대한 항쟁의 역사를 민주사회의 발전사와 같은 맥락에서 보고 있다.

다. 첫째, 납세자 의무를 강조하는 것 이상으로 납세자 권리제도를 개선하는 등 납세자의 기본권보호에 충실할수록 선진조세제도의 구현과 국가조세체계의 성공이 보장된다는 인식을 보여주는 점이다. 즉 복잡한 조세제도를 효율적으로 운용하기 위해서는 과세권과 납세자의 상호협력이 필요한데 이는 납세자의 기본권을 선언하고 이를 존중할 때만 실현 가능한 것이다. 따라서 조세시스템 전체를 생각할 때 부당한 과세권의 작용과 비효율적인 제도운영은 더 많은 조세비용을 수반한다는 것을 간파하는 것으로 볼 수 있다. 둘째, 납세자 보호를 위한 조세선진국의 적극적인 노력은 현대자본주의 경제의 복잡성으로 말미암아 적극적 행정이 강조되는 토대에서 조세의 근원이며 국가서비스의 최종소비자인 납세자들의 요구와 권익이 국가행정에 적극적으로 반영되고 있음을 실증적으로 보여준다는 점일 것이다.

1.2 우리나라의 납세자권리보호

우리나라의 조세제도와 조세행정은 징세목적 달성이라는 국가과세권의 개념에 집착하여 경제, 사회, 정책적 재원조달의 수단으로 조세를 활용하는데 치중하고 있다.³⁾ 이에 따라 납세자권익이 상대적으로 무시되고 납세자의 기본권 침해가 빈번히 발생하고 있다. 또한 조세에 관한 법치행정의 검정과 확인이 부족한 상태여서 조세절차와 행정에 관한 규정이 납세자의 권리보호 보다는 주로 납세자의 의무를 강조하거나 확인하는 수준에 머물러 있다.

이로써 우리나라는 아직 조세선진국과 같은 수준의 납세자보호 및 납세자 권리강화를 위한 적극적인 입법 및 행정활동은 빈약하고 납세자기본권보호에 대한 인식도 미흡한 실정이다. 따라서 과세권력과 납세자의 올바른 존재관계를 바탕으로 한 납세자기본권을 실질적으로 보장하는 내용의 조세민주주의에 대한 과제를 안고 있다.

3 정영헌, 납세자권리현장 제정의 필요성과 기본방향, 한국조세연구원 정책간담회 자료, 96-02, 1996, p. 1.

한편 우리나라 조세체계는 복잡하여 납세자들의 불편과 이행저항, 이에 따르는 행정력의 낭비 등으로 내재적인 조세비용이 높고 납세자에 대한 조세정보 제공이 빈약하다. 또한 정책적 목적에 의한 세무조사 등으로 납세자의 경제활동에 대한 예측가능성이 낮아 납세불만족 사례가 자주 발생한다. 이는 범사회적인 조세커뮤니케이션 비용이 매우 높다는 것을 의미하며 이러한 사실은 최근 우리나라 납세자 의식조사통계⁴⁾ 에서도 나타나고 있는바 일반적으로 조세의 원칙으로 강조하는 경제성과 명확성, 단순성의 입장에서 바라보더라도 한국조세제도의 합리성 제고에⁵⁾ 대한 요청이 시급하다고 진단할 수 있다.

1.3 과세권력과 납세자의 관계

조세는 비급부적이고 강제적이라는 속성과 과세권자가 우월한 지위에 있는 특질 때문에 조세권력의 상대방에 해당하는 납세자권리가 무시되기 쉽다. 오늘날 시민의 재산권 관련 양상은 과거와 비교할 수 없을 만큼 다양하게 나타나는 가운데 납세자를 세제와 세정의 부속적인 객체로만 파악하게 된다면 납세자의 권리를 인정하는 시민주의적 조세관⁶⁾ 과는 동떨어지게 된다. 따라서 국가조세체계가 성공적으로 작동하기 위해서는 조세체계의 구성원인 납세자의 지위, 납세자의 권리함양을 우선적으로 검토하는 것이 당연한 일이다.

조세는 국가의 재정확보를 위한 목적과 국가조직을 통한 공공재 조달에 대

4 유경분, “납세자의 의식구조 조사에 따른 세제·세정개혁의 기본방향에 관한 연구,” 한국재정·공공경제학회, 재정논집, 제17집, 제1호, 2002. 이에 따르면, ‘지난 십년간 억울하게 세금을 부담한 경험이 있는가?’에 대해 응답자의 50.9%가 ‘그렇다’고 대답했다. 그 원인으로서는 조세제도의 비합리성(38%), 세무행정의 오류(18.9%), 세법상의 부당성(16%), 세무공무원의 일방과세(13.8%)를 들었다.

5 ‘합리성’은 ‘예측가능성이 높고 일관성을 지닌다’는 의미로 사용했다. (백완기, 행정학, 박영사, 1997, pp. 131~142.)

6 최명근, 앞의 책, pp. 176~179. 저자는 ‘세법의 목적이 재정조달에 치우친 국고주의 세법관’에 대한 대응개념으로 시민주의적 조세관을 말하고 있다.

한 수요, 즉 국가조직이 제공하는 공공서비스에 대한 납세자의 요구가 합목적
으로 작용하는데서 정당성을 찾을 수 있다. 즉 '국민의 세금은 그에 상응하는
정부서비스의 제공과 교환'⁷⁾이라는 인식으로 바라본다면 비록 정당한 과세권
의 발동이라 할지라도 납세자의 권익이 최대한 존중받는 의식으로 발전될 필
요가 있다. 전통적으로 조세는 과세권(권리)—납세자(의무)의 관계로 파악되는
반면 헌법적 기본권의 바탕에서는 납세자기본권(권리)—국가의 보호(의무) 의
관계라고도 볼 수 있기 때문에 권리의무의 관계에 있어서 조세권과 납세자의
지위는 正·逆의 관계가 동시에 성립하는 것으로 곧 과세권과 납세자의 관계
는 일방적 관계가 아닌 상호관계로 파악하는 것이 적합한 것이다. 즉 조세채
권의 확보와 집행에 있어서 국가권력으로서 과세권이 존재하지만 반면 조세채
무를 부담하는 납세자는 국가의 구성원이자 주권자로서 권리를 존중받아야 하
는 것이다.

납세자는 국가의 구성원이고 헌법이 보장하는 기본권의 향유자이다. 납세자
는 조세의 근원임과 동시에 조세를 바탕으로 국가가 유지·성장함에 따라서
국가공공서비스의 수혜자며 능동적인 소비자가 된다. 따라서 납세자는 조세가
치사슬의⁸⁾ 최전방에 위치하는 국가행정의 최종적인 소비주체이다. 오늘날 일
반기업들이 그들의 가치사슬 상에서 고객의 가치를 최고로 강조함에 비취볼
때 납세자 역시 조세시스템에서 최고의 소비자주권을 가지고 있다는 점을 국
가행정의 중요한 전제로 파악해야 할 것이다.⁹⁾ 이러한 인식을 납세자에 대한
권익보호로 확대하여 납세자의 권리보호가 사후구제에만 치우치지 않고 조세
행정의 틀 속에서 사전적으로 보호되도록 해야 할 것이다. 즉 납세자를 조세

7 소병희, “납세자의 권리와 조세정의,” 국민경제연구, Vol. 23, No. 1, 2001.

8 조세가치사슬은 필자가 조세의 체계와 흐름을 기업의 가치사슬에 준해 표현한 것임.

9 최명근, 우리나라 조세행정의 발전적 개선방안, 한국조세연구원, 2002, p. 33, 주 10).

미국 상원재정위원회 「IRS 구조조정 및 개혁법안」에서는 '납세자들은 민간부분이 그들의
고객에게 제공하는 것과 같은 수준의 서비스를 받을 권리가 있다고 한다.

체계의 중요한 당사자이며 주체로 인식하고 납세서비스를 능동적으로 개선하는 것이 납세자권리보호와 관련한 조세행정의 시발점이라 할 수 있다.

1.4 행정절차상에서 납세자권리보호와 조세구제제도의 필요성

납세자는 조세의 근원이며 국가조세시스템의 구성원으로서 그들의 권리가 보호되어야 함은 당연하다. 그러나 조세는 그 본질이 국민에게 보장된 재산권과 상충되는 성격을 가질 수밖에 없다. 과세권과 납세자기본권은 발생학적으로 서로 상충할 수밖에 없는 관계라고 볼 수 있다. 따라서 원론적인 입장에서 본다면 납세자의 권리는 과세권에 대응하여 입법과 행정체계 속에서 예방적으로 보호되어야 할 것이지만 현실적으로 납세자의 권익침해가 발생하지 않는 완전한 조세시스템을 구축하는 것은 불가능한 일이다. 이러한 관점에서 본다면 납세자권리보장은 실로 이상적인 개념탐구에 있다가보다는 실천적, 현실적 관점에서의 접근이 바람직할 것이다.

이러한 취지에서 첫째, 만약 모든 조세부과가 법률에 엄격히 구속되는 절차에 의해서만 집행되고 둘째, 납세자의 권리가 침해된 사실이 발생했을 때 즉시 구제받을 수 있는 제도적 장치가 보장된다면 납세자의 권리는 실질적으로 보호된다고 할 것이다. 과세 권력이 위법·부당하게 남용되거나 적법한 절차를 준수하지 않는다면 납세자의 권익이 침해받을 수밖에 없게 된다. 납세자권리와 이익이 과세 권력에 의해 위법·부당하게 침해를 받았을 경우 그 침해 받은 권익을 구제받을 수 있는 법적 장치가 조세구제제도이다. 따라서 조세구제제도는 납세자권리의 보호에 있어서 핵심적인 역할을 담당하고 있다고 볼 수 있다.

납세자의 권리를 실질적으로 보장하는 것은 조세의 적법·적정한 절차의 준수하는 물론이고 납세자의 권익이 침해받은 사실에 대해서는 그것을 가장 간편

하고 적은 비용으로 구제하는 제도적 장치가 조세시스템 가까이에 마련되어야 하는데 있는 것이다.

1.5 연구의 목적

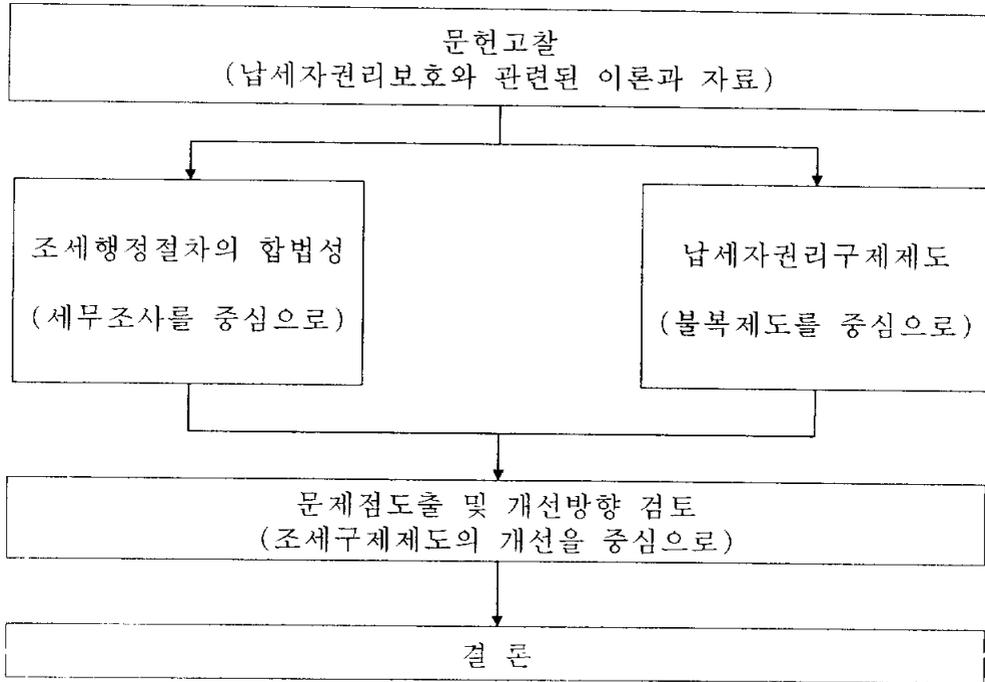
납세자의 경제활동에 중립적이며¹⁰⁾ 적합한 조세규모(稅制)와 적절한 징수절차(稅政)를 동시에 최적화한다는 것은 불가능한 역학관계에 놓여 있다고 볼 수 있다. 납세자의 권익이 완전히 보장되고 과세권에 대한 저항 없이 성실납세가 자율적으로 작동하는 조세시스템은 지극히 이상적인 수준의 논의가 될 것이기 때문이다. 그러나 조세민주주의가 추구하는 가치로서 국민의 재산권 보호와 국가의 발전·성장을 위한 조세행정의 목적달성이 비록 동시에 이루어지기 어려운 과제라 할지라도 민주주의의 발전의 근간이 절차적이고 점진적이며 상호합의에 의한 공동선의 증진을 바탕으로 한다는 전제에서 본다면, 조세의 민주화 역시 과세권과 납세자의 관계를 올바르게 정의하는 데서부터 출발하여 실질적인 납세자 보호를 위한 제도보장과 확충에까지 이를 수 있을 것이다.

따라서 본 연구는 첫째, 조세제도를 과세권력과 납세자의 상호작용적 체계로 이해하고 납세자를 국가서비스의 소비자, 기본권의 향유자로 전제하여 납세자 권리보호의 의미에 접근하고 둘째, 납세자권리보호를 위한 실질적 제도보장으로서 조세구제제도 특히 우리나라 조세행정상의 불복제도에 대한 개선방안과, 납세자권리의 절차적 적정성보장과 관련한 개선방안을 제안하는 것을 목적으로 한다.

10 납세자의 기타 경제활동에 미치는 영향이 적다는 의미이다. (이만우·노준하·정재연, 세법개론, 도서출판 흥, 2002, p. 9.)

제2절 연구의 방법과 구성

본 연구는 문헌과 자료를 중심으로 납세자권리보호와 제도개선을 연구한다. 본 연구의 절차는 [그림 1]과 같다.



[그림 1] 연구절차도

본 연구의 구성은 제2장에서 납세자 권리보호와 관련하여 조세법률주의, 납세자권리헌장, 조세구제제도, 행정절차의 적정성에 대해 개관하고, 제3장과 제4장에서 각각 조세구제제도 및 행정절차의 적정성에 대해 세부적으로 고찰한 다음, 제5장에서 납세자권리보호와 관련한 문제점과 개선대안을 탐색하고 제6장에서 본 연구의 결론을 도출한다.

제2장 납세자 권리보호에 대한 일반고찰

제1절 조세법률주의

1.1 기본정신

조세는 인류가 공동생활을 하면서 집단의 존립과 유지에 소요되는 재화와 용역을 구성원으로부터 징수한 것에서부터 시작되어 국가재정의 주요한 원천일 뿐만 아니라 정치, 경제, 사회, 문화 전체영역에서 국가정책의 실현수단으로서 그 중요성이 매우 크다. 오늘날 현대국가에서는 정부의 사회보장적 기능, 경제성장과 국민경제의 안정화를 도모해야하는 정부의 적극적인 기능과 역할이 매우 강조되고 있음을 볼 때,¹¹⁾ 국가정책의 달성을 위해서는 특히 충분한 조세의 징수가 이루어져야 한다. 하지만 조세권력의 발동이 강해질수록 다른 한편으로 이에 따르는 납세자의 권리는 위축 될 수밖에 없다.

조세는 "국가 또는 지방자치단체가 수입을 얻기 위하여 법률의 규정에 의해 직접적인 반대급부를 제공함이 없이 자연인이나 법인에게 부과하는 경제적 부담"으로 정의된다.¹²⁾ 이러한 정의에 의하면 조세는 직접적인 반대급부 없이 국민의 기본권을 제한하고 침해하는 강제적인 법률관계의 성격을 가지므로 조세의 성립과 부과에 있어서 그 요건과 절차가 엄격해야하는 것은 당연하다. 조세법률주의는 바로 이러한 당위성을 법의 원칙으로 선언한 것을 말한다. 곧 조세법률주의란 법률의 근거 없이 국가가 조세를 부과·징수할 수 없다는 헌법적 원칙을 일컬으며 국민의 대표기관인 의회가 제정한 법률에 의해서, 법률

11 박태원, 조세론, 법문사, 2000, pp. 40~58.

12 이만우·노준화·정재연, 앞의 책, p. 4. 독일기본법에도 이와 유사하게 기술되어 있으나 이를 조세의 재정학적 정의로 보는 견해가 있다. 필자는 세법상에 조세의 정의 규정은 사실상 불필요하다고 생각한다.

에 정해진 과세요건과 절차에 따라서만 조세채무가 성립되도록 함으로써 국민이 부담하는 조세의 규모와 절차, 범위와 한계를 법률로 명확하게 정해놓는 것을 말한다.

역사상으로 조세법률주의는 조세의 성립과 집행을 엄격한 법률의 통제아래 놓음으로써 납세자의 재산권이 침해당하는 것을 막고 납세자의 권익을 보호하고자 의회민주주의의 발전과정에서 확립한 중요한 원칙이다. 국민의 주권과 기본권보장에 대한 인식이 극도로 발달되어 있는 오늘날에도 조세법률주의의 기본정신은 여전히 과세권력의 자의적 발동으로부터 납세자의 재산권을 보호하고 납세자의 경제활동에 있어서 안정성과 예측가능성을 보장하는 중대한 법 지배의 원칙이다.¹³⁾

1.2 조세법률주의의 내용

헌법은 제38조에서 「모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의무를 진다」고 규정하여 국민의 대표기관인 국회의 법률제정이 없이는 납세의무가 발생하지 않는다는 원칙을 선언하였다. 또한 헌법은 제59조에서 「조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.」라고 규정하여 조세법률주의의 내용을 명백하게 표현하고 있다. 조세법률주의가 내포한 중요한 내용을 살펴보면 다음과 같다.

1) 과세요건 법정주의 원칙

과세요건의 법정주의란 과세요건과 과세절차가 헌법에 위배되지 않는 법률로 정해져야 한다는 원칙을 말한다. 즉 과세권의 행사는 국민의 재산권에 대한 침해이므로 납세의무에 대한 내용과 한계가 법률로서 사전에 명백하게 규정되어 있을 것을 요구하는 원칙이다. 이는 과세권자, 납세의무자, 과세물건,

13 임승순, 앞의 책, p. 29. 책에서 저자는 조세법률주의는 治者와 被治者간의 대립항쟁의 역사적 사명을 끝나고, 오늘날 국민의 재산권을 보호하기 위한 법적 안정성과 예측가능성의 보장에 의의가 있다고 한다.

과세표준, 세율 등 납세의무를 성립·변경·소멸시키는 실체법적 사항과 조세의 부과·징수절차에 관한 절차법적 사항 및 환급, 불복, 벌칙 등에 관한 모든 사항이 국민의 대표기관인 국회가 제정한 형식적 의미의 법률로 규정되어야 한다는 것을 말한다.

과세요건의 법정주의에 따르면 과세규모와 과세절차를 법으로 규정함에 있어서, 세법상 위임입법이 있을 경우 구체적이고 명확한 위임의 범위와 기준을 정하여 개별적·구체적으로 위임하는 것만 허용하고 포괄적 위임은 허용하지 않는다. 특히 조세법규는 일반적인 행정법규에 있어서보다 위임입법한계의 범리를 강하게 요청 받고 있어서 위임요건과 범위가 엄격하고 제한적으로 규정되어야 하는바, 이는 곧 조세에 관한 사항은 국민의 대표기관인 국회의 의결을 거치게 하여 행정권의 자의와 남용을 막고 납세자권리를 보장하고자 하는 조세법률주의의 근본적인 목적에 충실하고자 하는 의미다.

2) 과세요건 명확주의 원칙

과세요건의 명확주의 원칙이란 조세의 종목, 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 세율 등 과세요건과 조세채무의 변경·소멸에 관한 실체규정과 납세방법·시기·징수절차 등에 관한 절차규정은 과세요건 법정주의에 따라 법률로 정하되 규정의 내용은 가능한 상세하고 내용을 명확하게 함으로써 징세행정기관의 자의적 해석과 자유재량을 배제하고자 하는 원칙이다.¹⁴⁾ 과세요건이 명확하게 규정되면 조세에 관한 실체법적, 절차법적 사항의 해석과 적용에 있어 이견의 여지가 줄게 되고 만약 법규범이 추상적이거나 불명확하다면 그것을 해석하는 과정에서 과세관청의 재량의 범위가 커지고 자의적인 해석을 낳게 되어 납세자의 권익이 침해당할 수 있다. 따라서 과세요건 명확주의는 불명확한 개괄조항, 불확정개념, 자유재량 등도 배제하여 납세자로 하여금 과세의 요건과 과세효과를 정확하게 예측 가능하게 하여 납세자의 경제생활에서 법적

14 최명근, 앞의 책, p. 86.

안정성과 예측가능성을 법률상으로 보장받게 하려는 목적을 가지고 있다. 한편 과세요건 명확주의 원칙에 따르면 조세법규를 해석함에 있어서 법률 그 자체로 엄격하게 해석해야하며(엄격해석의 원칙) 유추해석이나 확대해석에 의해 납세의무를 확대하는 것을 허용하지 않는다.

3) 소급과세금지 원칙

모든 국민은 법률이 정하는 바에 따라서 납세의 의무를 지게 되므로 법률의 규정이 없었던 시기 즉 특정의 납세의무가 존재하지 않았던 과거로 소급하여 과세하는 것은 금지된다. 이것이 소급과세 금지의 원칙이다. 예외적으로 새로 정한 법이 과거의 조세를 경감시키는 것과 같이 납세자에게 유리한 소급입법은 허용된다.

과세불소급의 원칙은 헌법 제13조 제2항의 "모든 국민은 소급입법에 의하여 재산권을 박탈당하지 아니한다."라는 규정을 기본으로 하여 국세기본법 제18조 제2항은 "소득·수익·재산·행위 또는 거래에 대하여는 그 성립 후의 새로운 세법에 의하여 소급하여 과세하지 아니 한다"라는 규정에도 나타나 있다. 소급과세금지의 원칙은 납세자의 권익보호에 있어 법적 안정성을 분명히 한다는 점에서 과세요건 법정주의의 한 파생원리로 이해할 수 있다.

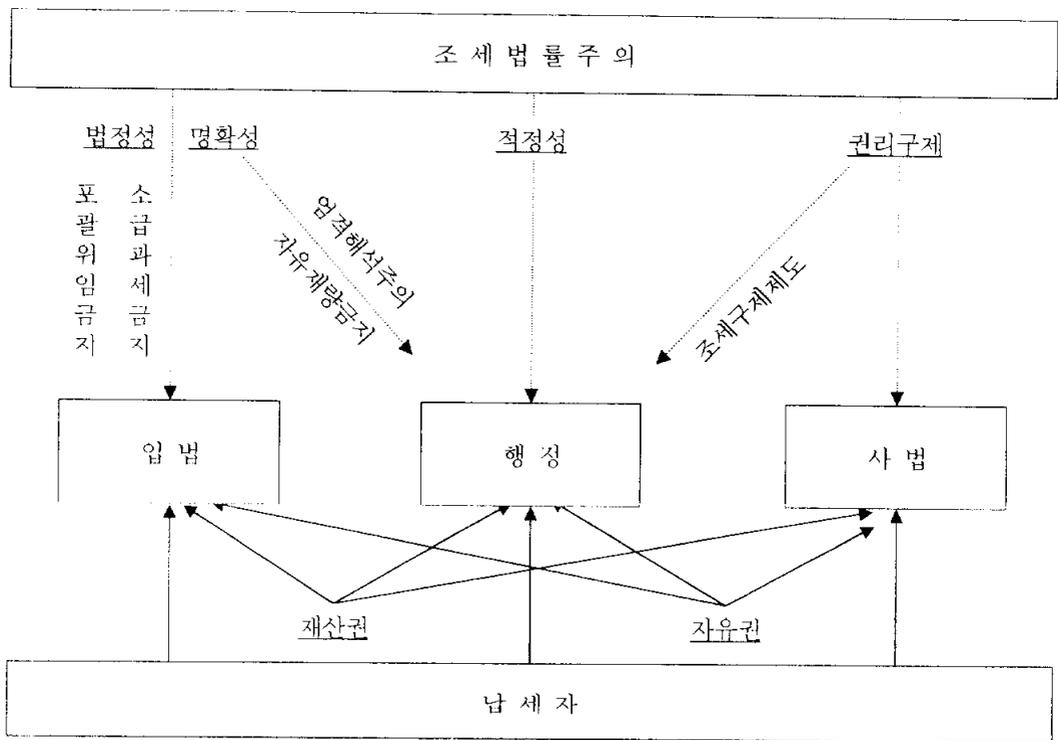
4) 적정절차보장 원칙¹⁵⁾

적정절차의 보장원칙이란 '납세자가 조세에 관한 모든 절차상에서 적정성을 보장받을 권리'를 말한다. 세무행정은 세법의 규정에 따라 조세목적 실현을 위하여 이루어지므로 합법성 즉 적정절차의 준수가 반드시 요구된다. 이와 더불어 조세절차와 관련하여 납세자의 권익이 침해되었을 경우에 이를 신속하게 구제받도록 제도를 보장하는 것도 헌법이 보장하고 있는 절차의 적정성에 대한 중요한 내용이다.

15 학자에 따라서는 합법성의 원칙(임승순), 집행상 원칙(최명근)이라 부르기도 한다.

조세법률주의는 조세를 법으로 규정하는 것뿐만 아니라 조세행정에 있어서도 절차가 적정하고 법규에 합치될 것을 요구하는 원칙이다. 따라서 적정절차의 보장은 국가공권력의 자의적인 남용으로부터 국민의 생명, 자유, 재산을 보장하는 헌법의 기본원리로서 세법의 확대·유추해석과 행정의 자유재량을 금지하고 세법의 엄격한 해석과 기속재량만 허용한다.¹⁶⁾

이상에서 살핀 조세법률주의의 중요한 내용을 도식화하면 [그림 2]와 같다.



[그림 2] 조세법률주의 내용의 상호관계

16 최명근, 앞의 책, p. 98.

1.3 조세법률주의와 납세자권리보호

조세법률주의는 그 이념적 형성과정에서 민주주의의 자유와 평등의 사상을 반영하고 있다. 조세의 부과·징수에 있어서 법의 지배의 원리를 채택함으로써 국민의 자유와 권익의 부당한 침해를 최소화하고, 절차의 정의로움을 보장할 것을 규정함으로써 민주주의의 자유와 평등의 사상에 대한 법률적 원칙을 실현한 것이기 때문이다. 조세법률주의는 조세의 근거와 절차에 대한 법의 지배를 명확히 선언하고 법에 의한, 법의, 납세자의 권리보장을 위한 것 (by the law, of the law, for taxpayers' right)으로 요약될 수 있다.

조세법률주의는 조세의 집행에 있어서 과세권의 남용을 방지함으로써 납세자의 권리를 상대적으로 보호하는 소극적 기능을 수행해 왔다. 그러나 현대국가에서 국민의 본질적 자유를 보장하면서도 국민의 인간다운 생존의 보장을 위한 국가기능이 확대되고 적극적인 행정이 요청됨으로써 행정부의 집행권의 우위가 강화됨으로 조세법률주의가 위기에 봉착했다고 볼 수 있다. 그러므로 현대국가에 있어서의 조세법률주의는 형식적 법률에 의한 통제를 통하여 국가권력의 집행권으로부터 납세자의 권리를 소극적으로 보장하는 기능뿐 아니라 적극적으로 납세자의 자유권적 권리보장 기능까지 수행하는 원리로 확대되어 실질적·적극적으로 납세자의 권리를 보장하는 기능을 수행하는 원리가 될 것이 요청된다.¹⁷⁾

제2절 납세자권리현장

2.1 납세자권리현장의 의의

17 유일연, "납세자의 권리보호와 세무조사제도의 관계에 관한 연구," 충남대학교 법학연구소, 2001, p. 2.

납세자권리현장은 조세와 관련한 절차상에서 납세자의 재산권과 인권을 보장받을 권리를 선언하는 것이다. 납세자의 권리는 조세절차상의 적정성을 보장받을 권리를 의미하는 것으로서 납세자권리보호는 곧 조세행정에 대한 법의 지배를 강화하여 납세자의 기본인권과 재산권이 보호받는 것으로 조세법률주의 원칙을 조세절차상에서 구현 받는 것을 말한다. 따라서 납세자의 권리 및 권리에 대한 보장은 단순한 선언적인 의미 이상으로 실질적·법적으로 보장되어야 하며 납세자의 권리현장은 납세자기본권에 대한 권리선언과 더불어 납세자권익보호에 있어서의 실천적인 규범성을 천명한 것이어야 한다. 궁극적으로 납세자권리현장의 핵심적인 개념은 적정절차의 보장을 내용으로 한다.¹⁸⁾

과세권력이 납세자에 대한 우월적 지위를 이용하여 납세자의 재산권을 존중하지 않거나 납세자에게 필요이상의 불편을 초래하는 것은 민주주의의 바람직한 모습이 아니다. 때문에 납세자 권리현장은 납세자의 권익을 보호하고 조세행정절차에 있어서 적정성을 보장하기 위한 것으로 과세당국이 세무행정집행에 있어서 준수하여야 할 의무이며 납세자 스스로 자신의 권익을 보호할 수 있는 근거가 되어야 한다는 점에서 그 의의가 있다.¹⁹⁾

일찍이 납세자의 권리에 관심을 기울인 서구 여러 나라들의 다양한 선언적 규정과 법적 장치를 두고 있다. 미국의 「납세자권리현장」, 영국의 「납세자현장」, 프랑스의 「세무조사에 관한 헌장」, 독일의 「세무기본법 상의 세무조사 및 기타 납세자 보호를 위한 각 조항」 등을 들 수 있다. OECD 국가들의 경우 납세자 권리는 입법으로 명시되어 있는 경우도 있고 행정규정이나 관행에 의해서도 보장받기도 한다.²⁰⁾

18 최명근, 앞의 책, pp. 98~99.

19 이태로·안경봉, 조세법강의, 박영사, 2002, p. 115.

20 조정흠, "납세자 권리에 관한 소고: OECD 국가를 중심으로," 건국대학교 논문집, Vol. 46, No. 1, 1998. 이에 의하면 OECD국가의 납세자권리현장의 공통내용은 납세에 관한 자료

2.2 권리현장의 중요한 내용

납세자권리현장은 납세자의 재산권과 인권을 보장받을 권리를 선언하는 것으로서 실천적 규범으로서 가치를 지녀야 한다. 우리나라는 국세기본법의 납세자의 권리의 장에서 납세자권리현장이 예정되어 있으나 실질적인 의의와 효력에 대해서는 의문이 있다. 납세자보호를 위해 권리현장에 포함되어야 할 바람직한 내용을 항목별로 살펴보면 아래와 같다.²¹⁾

1) 대등한 당사자로서의 법적 지위·정중한 대우

조세채권자와 조세채무자가 조세채권관계에서 서로 대등한 법적 지위를 가져야 한다는 것은 법리상 당연하지만 특히 세무조사절차에 관하여 납세자는 세무조사의 객체가 아니고 당사자로서 조사기관인 세무관서와 법적 지위가 대등한 관계임을 선언할 필요가 있다.

2) 성실성을 추정 받을 권리

불성실하다는 객관적인 증거가 없는 한 납세자의 성실함을 추정 받을 원리가 있음을 확인 할 필요가 있다. 납세자에 대한 성실성 추정의 원칙은 특히 과세요건 사실의 충족 여부가 의심스러운 경우에 세무관서로 하여금 과세요건의 충족사실을 입증하도록 하는 의미가 있다.

3) 적정절차를 보장받을 권리

세무조사와 관련하여 법의 적정절차를 보장받을 권리는 첫째, 세무조사를

및 정보제공, 납세자 프라이버시 및 비밀보호, 납세자에 대한 정중하고 배려있는 대응, 고충처리 및 조사결과에 불복제기권 보장, 공평한 대우와 공정한 조세 징수, 납세자 권리의 고지, 국세청 업무효율화와 조세징수 절차의 적정화, 납세자에게 세무상담 제공 등이며 납세자에 대한 적극적인 조세정보의 제공, 납세자 옴부즈맨(ombudsman)의 설치, 납세자 자보이용 및 비밀규정, 사전확인제도(advance rulings) 강화 등을 보장하려하고 있다.

21 최명근, 앞의 책, pp. 310~315.

할 때 사전통지를 받을 권리, 둘째, 세무조사를 마치고 부과처분을 하기 전에 조사된 결과를 통지 받을 권리, 셋째, 부과처분 전에 납세자가 이에 대해 의견진술 또는 항변할 기회를 보장받을 권리, 넷째, 납세자에게 불이익한 조세법상의 처분을 하는 과세관서에 그 처분의 법적 근거와 이유를 명시 받을 권리 등이다.

4) 정보공개를 받을 권리

조세제도를 운용하는 기관이 조세제도의 입안과정·조세제도의 집행과정에서 수집한 방대한 통계 등 모든 공적정보가 공개되고 공개된 정보를 기초로 하여 납세자나 국민이 제도를 비판하고 평가할 수 있어야 한다. 조세관련정보의 공개거부는 조세에 관한 국민의 알 권리와 조세에 대한 국민의 민주적 통제권을 침해하는 것이라고 할 수 있다.

특히 우리나라는 행정행위의 공정력을 인정하고 있어 과세당국의 납세자에 대한 우위가 두드러지고 사후구제가 어렵다. 따라서 사전적 절차를 충실히 적용하여 조세행정의 투명성을 높이고 납세자의 입장을 보완하는 장치가 절실하다.²²⁾

5) 사생활을 보장받을 권리

① 납세자의 개인정보가 부당하게 공개 또는 유용될 경우 개인의 사생활권은 심각한 침해를 당할 우려가 존재한다. 그러므로 납세자에 관한 개인 정보는 그 본래의 목적에 따라서만 사용되어야 하고 부당한 공개나 유용은 엄격하게 금지되어야 한다. ② 납세자는 자기 정보에 대해 알 권리가 보장되어야 한다. 이에 따라 납세자에게 자기정보 접근권과 자기정보 정정청구권이 주어져야 한다. ③ 세무와 관련되지 않은 개인생활의 사적정보제시를 요구받지 않을 권리가 포함되어야 한다.

22) 박장선, "납세자권리현장에 관한 연구," 서울시립대학교 경영대학원, 석사학위 청구논문, 1998, p. 72.

6) 절세권의 보장

'정당한 조세액 이상을 지급하지 않을 권리(the right to pay no more than the correct amount of tax)'로서 조세회피와 구별되는 절세를 위한 정당한 세부계획행위는 허용되어야 한다. 세법이 허용하는 각종 조세 감면과 공제를 위하여 세무당국의 조력을 받을 권리를 절세권이라고 하며 이 권리는 현실적인 납세자의 경제적 권익을 위해 포함되어야 한다.

7) 신속하고 공정한 구제를 받을 권리

과세관서의 위법·부당한 처분에 대하여 사후에 납세자가 행정심판 또는 재판을 청구할 수 있는 권리이다. 우리나라는 조세사건에 대하여 행정불복전치주의를 채택하면서 그 행정심판의 결정을 반드시 거칠 것을 요구하는 필요적 전심으로 하고 다시 사법심의 단계에서 3심을 거쳐야 하는 것으로 되어 있다. 이러한 사후 구제제도의 적정성을 확보하기 위해 세무관서가 정보를 제공하고 우선적으로 행정심을 공정하게 운용하는 것은 매우 중요하다. 이러한 운용을 요구할 수 있는 권리가 납세자의 권리로 보장되어야 함은 마땅하다. 납세자의 권리구제는 사후구제만으로는 불충분하고 특히 세무조사의 완료 후 부과처분 전에 납세자가 의견을 진술하거나 항의할 수 있는 제도인 사전구제제도를 더욱 확충해야 납세자의 권익보호가 실효성을 발휘할 수 있다.

8) 권리현장의 담보장치

비록 국세기본법에 규정되어 있는 납세자의 권리라고 하더라도 집행기관이 이를 준수하지 아니했고 그 위반이 부과처분 또는 징수 처분 상 하자에 대한 징계장치가 마련되지 않는다면 납세자의 권리에 관한 실효성은 사실상 없는 것이다. 그러므로 과세관청의 절차위반과 이에 따른 책임한계를 법으로 명확하게 해두는 것이 납세자권리현장에 실효성 보장에 있어 중요하다.

제3절 조세구제제도

3.1 조세구제제도의 의의

조세구제를 포함한 행정구제의 존재 이유는 위법·부당한 행정작용으로부터 국민의 권리를 보호하는데 그 목적이 있다. 그러므로 조세구제제도의 목적은 위법·부당한 과세관청의 부과처분에 대하여 납세자인 국민의 권리를 보장하고 조세행정의 적정을 기하며 조세질서를 유지하여 궁극적으로 조세정의를 실현하는데 있다. 따라서 헌법상 재산권보장 이념과 조세법률주의의 원칙을 실현하기 위해서는 납세자의 권리 또는 이익이 침해를 받는 경우에 신속하고 효율적으로 구제를 받을 수 있는 수단이 조세구제제도이다. 조세구제제도는 조세행정심판과 조세행정소송으로 나눌 수 있으며 납세자의 궁극적인 권리구제는 사법적인 절차인 조세소송에 의하여 달성된다.²³⁾

그러나 조세법률 관계를 규율하는 법률은 극히 전문적·기술적이고 복잡하여 이를 정확하게 이해하기 위해서는 전문적·기술적인 지식이 필요로 할 뿐만 아니라 조세법률 관계가 대량적·주기적으로 반복하여 성립되는 특징을 가지고 있어 다른 공법상의 법률관계와 구별되는 특성이 있다. 이에 따라 조세행정소송에서는 일반 행정소송과 달리 행정심판이 행정소송을 위한 필수적 사전절차로 남아 있다. 조세구제절차는 궁극적으로 소송절차를 통하여 이루어지지만 이러한 소송절차 이전의 소송의 구제절차가 갖는 기능과 의미는 소송절차 못지 않게 중요하다.

일반 행정관계의 구제제도는 행정심판에 의하여 규정하고 있는데 대해 조세관계의 권리구제제도는 국세기본법상 심사·심판 청구제도를 규정하고 있어 행정심판상의 특별행정심판절차를 두고 있다. 이러한 특별행정 구제제도를 두

23) 남두희, "조세소송과 소송물에 관한 연구," 영남대학교 대학원, 박사학위 청구논문, 2001, p. 2.

는 이유는 다음과 같다.²⁴⁾

첫째, 세법의 해석·적용에는 특히 전문성·기술성을 요하며, 세법의 내용이 복잡하기 때문에 조세분쟁사건을 심리·판단하기 위해서는 전문적·기술적 지식이 필요하다. 조세법의 취지해석을 위해서는 경제학 이론이 뒷받침되어 있는 조세정책까지 이해하여야 하며 조세법의 해석·적용에 법학의 일반이론은 물론 헌법·행정법·민사법·상사법 및 회계학 등의 지식이 필요하다.

둘째, 조세법률 관계는 특히 대량적·반복적으로 발생하기 때문에 이에 관한 분쟁도 대량적으로 발생한다. 조세의 주요 세목은 모두 과세기간이 있고 그 기간 종료 후 납세신고를 한 다음 과세관서가 이에 대해 조사하여 조세채무액을 구체적으로 확정하기 때문에 조세불복도 어느 특정된 시점에 집중적으로, 매년 반복적으로 발생하고 있다. 또한 납세자의 수가 많기 때문에 다른 행정쟁송사건이나 소송사건에 비해 그 발생 건수가 방대하다.

셋째, 조세처분에 의해 침해된 납세자의 권리 또는 이익은 적은 비용으로 신속하게 구제된다. 특히 국세심판결정에 대하여 사법심에 제소할 권리는 납세자인 심판청구인에게만 보장되고 처분청에서는 제소권이 없어 신속하고 적은 비용으로 납세자의 권리를 구제할 수 있는 것이다.

넷째, 조세행정기관으로 하여금 자기의 조세처분에 대한 자기반성의 기회를 부여하여 스스로 시정토록 하고 있다. 모든 조세분쟁을 사법심인 법원에서 심판하고자 한다면 전문성과 기술성의 결여, 재판업무의 폭주, 절차의 복잡성으로 인한 많은 비용과 권리구제의 지연 등이 초래될 수밖에 없기 때문에 대부분의 국가는 사법심의 전심절차로서 행정심급의 불복청구제도를 두고 있다.

24 홍성표, "납세자 권리보호를 위한 조세적정절차에 관한 연구," 대전대학교 법학과, 박사학위 청구논문, 2001, p. 10.

3.2 조세구제제도의 종류

조세구제제도는 우선 행정, 사법, 헌법적 영역에서 납세자의 권익구제에 따른 모든 제도보장을 의미하며 조세의 부과시기를 기준으로 하여 조세부과전의 사전적인 조세구제제도와 조세부과 후의 사후적으로 구제하는 제도로 나누어 볼 수 있다. 현행 우리나라의 사전적 구제제도는 과세적부심사청구제도가 있고 사후적 조세구제제도로는 행정심판에 해당하는 국세기본법상의 이의신청, 심사청구, 심판청구와 감사원법에 의한 감사원 심사청구, 행정절차와 사법심에 제소하는 행정소송이 있다. 이와 같은 내용을 그려보면 [그림 3] 과 같다.



[그림 3] 조세구제제도의 종류

3.3 조세구제제도와 납세자권리보호

납세자의 권리는 조세집행의 절차상에서 보장되어야 한다. 만약 납세자의 권익이 조세의 집행과 더불어 침해되었을 경우, 적법하고 신속한 절차를 거쳐 구제되어야 할 것이며 이 과정에서 납세자의 의견과 변명기회가 충분히 주어 져야 한다. 조세구제제도는 조세의 집행과정에서 배려되지 못한 납세자의 권 익이 불복제기를 통해 사후적으로 보장받는 장치이며, 조세법률주의의 제도적 보장이란 측면에서 의미가 크다.

조세법률주의에 의하면 조세에 성립과 집행에 관한 모든 사항은 엄격히 법 으로 정해져야 하지만, 과세요건은 법령에 엄격히 정해지는 반면 조세의 집행 에 관한 사항은 조세행정의 전문성, 경제사정의 변화 등으로 고시, 훈령, 통칙 및 예규, 통첩 등의 행정규칙에 의해 운용되고 있는 것이 공공연한 사실이다. 따라서 조세법률주의에 어긋나거나, 조세부과의 공정성 및 합목적성이 결여되 는 행정규칙을 근거로 조세가 부과, 징수되어 납세자의 권익이 침해된 경우 불복과정을 거쳐 위법·부당한 부과처분을 시정하게 된다. 조세구제제도는 조 세법률 관계에 있어서 국민의 권익이 침해를 받았을 때 사법적 구제에 앞서 필요적 전치절차를 통해 처분기관 또는 전문심판기관을 통해 행정처분의 위법 ·부당성을 스스로 시정할 수 있는 기회를 부여함으로써 행정권의 지위를 높 이고, 전문지식과 경험으로 국민의 권리구제를 신속하게 해결하고, 정기적이고 대량적으로 이루어지는 조세에 대한 불복사항을 전치절차를 거치게 하여 사법 업무의 폭주를 예방하는데 의의가 있다. 그러므로 조세구제제도는 납세자의 권익침해에 대한 권리구제의 성격, 조세행정의 합법성, 합목적성에 대한 감독 과 시정, 법원업무의 폭주를 예방하고 행정소송상 쟁점정리의 성격을 갖고 있 다.²⁵⁾

25 류신걸, "우리나라 조세구제제도의 개선방안에 관한 연구," 원광대학교 대학원, Vol. 20, No. 1, 1997. pp. 246~247.

제4절 조세행정절차의 적정화

4.1 적정절차의 의의

행정의 본질은 법의 집행이며 모든 법의 집행은 적정한 절차에 따라서 이루어져야 하며 적정한 절차를 통한 법의 집행 결과만이 국민이 신뢰할 수 있는 행정의 근간이 된다. 특히 조세행정은 그 법체계가 복잡하고 훈령, 시행규칙 등 절차규정이 산만할 뿐만 아니라 그 법의 집행 결과가 국민의 재산권을 직접 침해한다는 특징을 가지고 있다. 때문에 조세행정의 잘못은 국민의 권리뿐만 아니라 재산상의 이익에도 직접적인 영향을 미칠 수 있어 적정한 절차에 따른 법의 집행이 절대적으로 선행되어야 한다.

그러나 우리나라의 경우 최근까지도 경제개발정책위주의 성장이론이 국가전반의 기초를 이루었고 여기에 조세의 문제는 과세권을 집행하는 국가의 입장만 강조되어 접근되었을 뿐 실제 조세를 부담하는 납세자의 입장은 도외시됨으로써 상대적으로 납세자의 권익 문제는 국익 우선주의에 가려져 왔다. 즉 국가 경제의 효율적 측면이 지나치게 강조됨으로써 헌법이 보장하는 국민의 기본권인 납세자의 권익은 방치되어 온 것이 사실이다. 납세자의 권익은 조세제도와 함께 조세행정에서 동시에 구현되어야 한다. 조세제도는 일반적이고 전체적인 조세의 구조나 조직에 관한 틀이기 때문에 그 자체가 납세자의 권익 문제를 직접 침해하는 측면은 적다. 이에 반하여 조세제도를 실제로 집행하는 행정단계에서 개별 납세자들의 권익은 더욱 은밀하고 다양하게 침해해 왔다. 따라서 조세행정의 적정절차는 법규의 적정한 해석에서부터 직접 조세업무를 담당하는 세무공무원이 적정한 절차집행을 통하여 적정한 결과를 도출해 내어야 하는 것이다.²⁶⁾

26) 이우택, "조세행정의 적정절차에 관한 연구," 산업경영연구, 제6권, 1994, pp. 213~214.

4.2 적정절차 보장의 내용

조세법률주의에 있어서 적정절차의 보장은 국가 공권력의 자의적인 남용으로부터 국민의 생명, 자유 그리고 재산상 즉, 국민의 기본권을 보장하는 법의 기본원리이다. 조세평등주의나 조세법률주의와 같은 기본원칙이 확립되어 있어도 실제로는 불평등한 조세의 부과와 징수가 가능할 수 있는 조세법이 제정되기도 하고 또 조세법의 규정에 위반하여 납세자의 정당한 권리, 이익을 침해하는 조세의 부과, 징수가 현실적으로 이루어진 경우에 그 제정된 조세법의 효력을 부정하고 또 침해된 권리, 이익을 구제하기 위한 구체적인 수단, 방법이 제도적으로 확립되어 있지 않으면 조세평등주의나 조세법률주의도 단순한 이름의 표상에 불과하게 되고 실효성 없는 기본원칙이 될 것이다. 따라서 조세평등주의나 조세법률주의를 실효성 있는 기본원칙으로 하기 위해서는 이들 원칙을 담보하는 구체적인 방법, 절차가 바로 조세에 있어서의 법의적정절차의 보장이다.

적정절차는 다시 절차적인 적정과 실제적인 적정으로 구분되는데 전자는 재산 등에 대하여 공권력에 의한 침해적인 처분을 하기 전에 정부가 그 처분의 당사자에 대하여 반드시 통지하고 청문의 기회를 제공하는 절차에 관한 문제이고 후자는 법규집행에 있어서 형식적 절차를 보장하고 있더라도 법규자체가 헌법에 위반되면 안 된다는 원리로서 법규의 내용으로부터 국민을 보호하는데 목적이 있다. 조세에 있어서 법의 적정절차의 보장은 대부분의 나라에 있어서 일반 행정에서 확립된 법의 적정절차의 원리와 별개로 확립된 것이 아니라 그 연장성상에서 조세의 특수성을 반영하여 확립된 것이다. 그 내용은 과세처분 전에 그 내용을 사전에 통지하고 불복하는 경우 협의하는 사전청문제도가 그것이다. 미국의 적정절차는 세무조사서 납세자의 권리고지, 세액 및 경정 등의 통지와 이유기재, 세무조사 녹음권, 대리인 의뢰권, 소송비용의 보상 등이 있고 프랑스는 조사의 사전 통지, 제조사의 금지 등이 있으며 독일은 연방조세

기본법에서 조사의 사전통지, 조사공무원기피청구, 조사종결을 위한 협의 등이 있다. 우리나라에서는 행정절차법이 있으나 조세와 관련해서는 적용될 여지가 거의 없으며 이는 국세기본법과 국세징수법에 절차적인 규정이 적용되기 때문이다.²⁷⁾

4.3 적정절차와 납세자권리보호

적정절차의 보장은 조세법률주의에 있어서 조세행정의 합법성준수를 의미한다. 곧 구체적인 조세의 집행절차와 관련하여 절차의 민주성을 의미한다. 적정절차보장의 중요한 내용은 각국의 권리현장에 수록되어있는 것이 대부분이다. 우리나라도 1996년 국세기본법에 「납세자의 권리」라는 장을 신설하여 조세절차상 납세자가 당연히 누려야 할 권리를 구체적으로 명시한 납세자권리현장을 규정하고 있다. 적정절차의 보장은 첫째, 조세의 납부와 징수과정에서 납세자와 과세관청간의 권리·의무관계가 일방적이 아니라 형평을 이루는 관계임을 밝히는 것 둘째, 과세관청의 재량권 행사로 인한 피해를 사전에 줄이기 위해서는 재량권 행사를 규제하는 내용이 것이 포함되어야 하며 조세불복절차의 선행절차로서 과세관청의 재량권에 대항하는 납세자의 권리보장절차로 이용되어야 한다.

조세행정은 특히 대량적이고 반복적이어서 국민의 권익을 침해할 소지가 다른 행정 분야 보다 많고 행정처분은 공권력을 갖고 있기 때문에 납세자가 국가와 대등한 위치에서 다룰 수가 없다. 행정기관이 국민의 재산권에 불이익을 주는 처분을 하거나 규칙을 제정하는 경우 사전에 그 불이익을 받는 사람에게 의견 진술의 기회를 부여하는 청문절차를 거치도록 하여 납세자의 지위향상에 기여할 수 있도록 발전해야 한다.

27. 제갈경배, "납세자권리의 주요 문제점과 개선방안에 관한 연구." 국방대학원 국방관리전공, 석사학위 청구논문, 2002, pp. 8~10.

제3장 우리나라의 조세구제제도

제1절 조세구제제도의 연혁과 범위

우리나라는 1961년 12월2일 법률 제782호로 내국세에 대한 불복절차의 규정으로 (구)국세심사청구법을 제정한 이래 원칙적 2심제, 선택적 3심제의 사후구제절차를 채택, 시행하였으나, 1998년 3월 행정법원이 설치되고 이후 국세에 대하여 원칙적 1심제, 선택적 2심제를 채택하게 되었다. 또한 1996년 4월 15일 국세청 훈령 제1237호로 처음으로 도입·운영되기 시작한 과세전적부심사 사무처리심사규정은 2000년 1월부터 국세기본법 제81조 10에 필수적인 과세절차의 하나로 법제화 되었다. 지방세법에서는 이보다 먼저 1997년 8월 과세전적부심사제도를 법률상의 제도로 도입하였다.

국세기본법의 규정에 의하면 세법에 의하여 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 받은 자는 첫째, 국세청장에게 심사청구를 제기하여 취소나 변경을 구하고, 국세청장의 심사결정에 의하여 구제를 받지 못한 자는 사법심에 행정소송을 제기할 수도 있으며 둘째, 심사청구를 거치지 아니하고 바로 국세심판원상에게 심판청구를 제기하여 그 취소나 변경을 구하고 심판결정에 의하여 구제를 받지 못한 자는 법원에 행정소송을 제기할 수도 있다. 한편 심사청구나 심판청구에 앞서서 처분청이나 지방 국세청장에게 이의신청을 하고 그 이의신청에 대한 처분청이나 지방 국세청장의 결정에 만족하지 못하면 다음으로 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있도록 하는 제도를 마련하고 있다. 그러나 이의신청을 거칠 것인가의 여부는 납세자에게 달려있으므로 이를 행정심급에 있어서의 선택적 2급이라고 한다.

심사결정 또는 심판결정에 의한 권리구제를 받지 못한 불복 자는 법원에 행정소송을 제기해야 한다. 즉 행정법원(제소), 고등법원(항소), 대법원(상고)에

차례로 소송을 제기하여 각각 재판을 받을 수 있다. 행정소송을 제기하려면 반드시 심사청구 또는 심판청구를 거쳐야 되며 이를 행정심판전치주의라고 한다. 행정심판전치단계로서 불복청구의 과정을 요약하면 <표 1>과 같다.

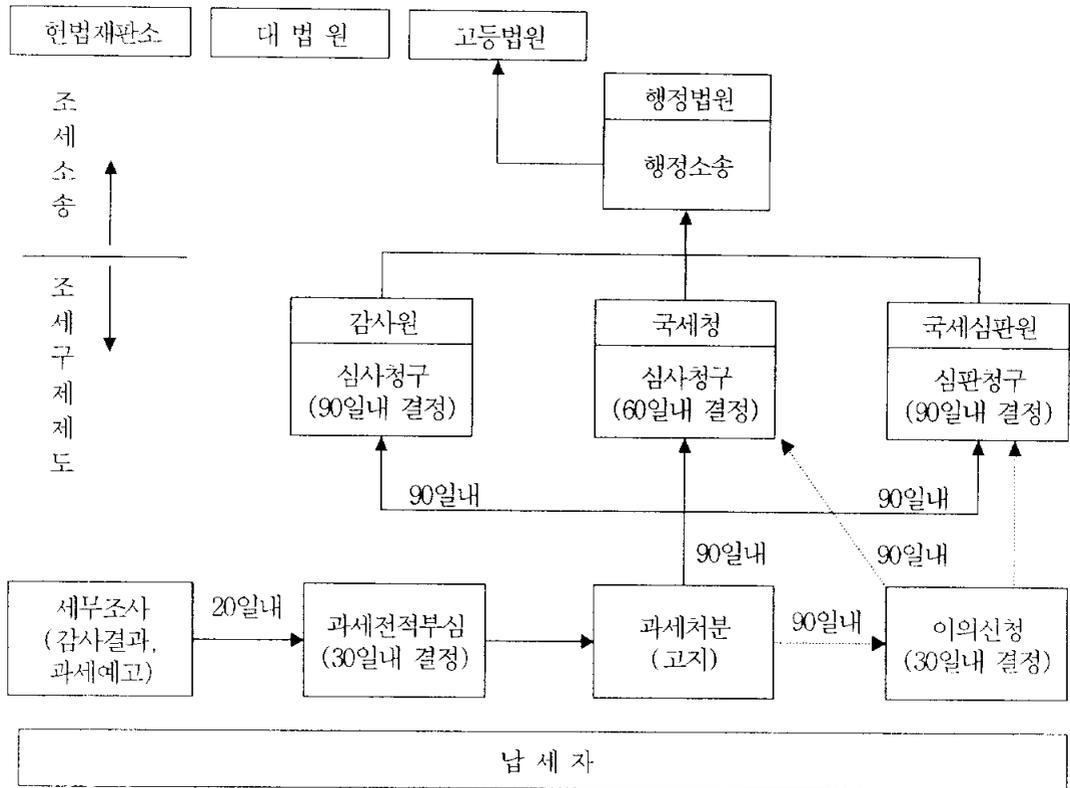
<표 1> 불복청구의 단계

종 류	단 계 절 차			비고 (전심신청)
심 판		청구	제소	국세심판원장
	이의신청	청구	제소	처분청
심 사		청구	제소	감사원
		청구	제소	국세청장
	이의신청	청구	제소	처분청

제2절 권리구제제도의 종류와 절차

조세구제제도는 납세자가 자신이 부당하게 권익침해를 받은 사실에 대해 조세소송의 단계 이전에 과세관청에 직접 이의를 제기하여 부당한 과세에 대해서는 행정관청이 스스로 판단 및 시정하게 함으로써 납세자의 권리구제가 신속, 효율적으로 이루어지게 하는 사법전치의 제도적 장치이다. 부당하게 과세된 세금에 대한 권리구제제도는 크게 세 가지가 있다. 첫째, 세금고지 전에 납세자가 과세당한 내용과 세액에 대해 이의를 제기할 수 있는 과세전적부심사 둘째, 고지된 세금에 대한 이의신청, 심사청구, 심판청구 등을 제기할 수 있는 과세처분 후 불복청구 셋째, 불복청구 기간이 지난 잘못된 세금에 대해 세금고충처리를 통해 이의를 제기할 수 있는 제도가 그것이다. 만약 납세자가 불복청구에 만족하지 못한다면 법원에 소송을 제기할 수 있고 또한 최종적으로 헌법재판소를 통해 권리구제에 이를 수 있다.²⁸⁾

이상 납세자권리구제의 종합적인 절차를 그려보면 [그림 4]와 같다.



[그림 4] 납세자 권리구제절차

2.1 과세전적부심사청구

1) 개요

과세전적부심사란 납세자의 청구에 의하여 결정전 통지의 내용에 대한 적법

28 단. 헌법재판소에 대한 위헌법률심사청구나 헌법소원 등의 방법으로 권리구제가 마련되어
 절수 있으나, 헌법재판소가 법률에 대한 위헌결정을 하여도 장래 효의 원칙에 의해 당해
 사안의 권리구제를 받을 수 없는 문제가 있으므로 이것을 실질적인 권리구제로 보는 데는
 이견이 있을 수 있다. (납두회, 앞의 논문, pp. 4~6. 참조.)

여부를 부과처분 전에 심사하는 것을 말한다. 다시 말해 과세표준 및 세액 등 결정전 통지와 그에 대한 과세적부심사에 관하여 규정함으로써 부당한 과세처분을 사전에 방지하고 과세의 공평을 도모하는 것에 목적을 두고 있다. 조세절차상에서 사전적으로 적법성보장이 구현되는 데 가장 핵심적 역할을 하도록 마련된 이 제도는 미리 위법·부당한 과세관청의 처분을 막는 조세절차법상의 사전청문제도에 해당한다.²⁹⁾ 최근 우리나라의 5년간 과세적부심사 처리현황은 <표 2>와 같다.

<표 2> 과세적부심사 처리실적

(단위: 건, 백만원, %)

구 분 (년도)	요 청 건 수			처 리 건 수		감세액 ⑤	당 년 접수율 ①/②	인용율 ③/④	건 당 감세액 ⑥/③
	전년 이월	당년 ①	계 ②	채택 ③	계 ④				
1997	8,194	805	8,999	5,568	8,348	240,337	8.9	66.7	43.2
1998	7,468	651	8,119	4,379	7,449	251,926	8.0	58.8	57.5
1999	5,033	670	5,703	2,881	5,245	277,263	11.7	54.9	96.2
2000	1,965	458	2,423	1,201	2,212	373,044	18.9	54.3	310.6
2001	2,176	211	2,387	998	2,159	175,400	8.8	46.2	175.8
합계	24,836	2,795	27,631	15,027	25,413	1,317,970	10.1	59.1	87.7

자료: 국세청, 「국세통계연보」, 1997~2001.

최근 5년 동안의 연도별 과세적부심사 처리실적은 <표 2>에서 보는 바와 같이 1997~2001년 사이에 총처리건수 25,413건 중 채택건수 15,027건으로 인용(채택) 평균비율이 59.1%로서 인용율은 매년 감소하나 건당감세액은 증가하는 것으로 나타나고 있다. 또한 지난 5년간 누계요청건수가 27,631건으로 상당수의 납세자가 불복의 초심 절차로 과세적부심사를 선택하였으며, 2000년부터 과세적부심사가 범제화되면서 청구대상의 축소와 함께 접수건수가 감소했다. 그러나 인용비율이 높고 건당 감세액이 증가하는 것은 당초 과

29 최명근, 앞의 책, p. 99.

세척분에 있어서 사실확인부족, 법령적용 오류 등 과세관청의 국고주의에 따른 무리한 과세와 위법·부당한 납세자권리 침해로 분석된다.

2) 적부심사청구대상자

과세전적부심사청구의 대상이 되는 사람은 세무조사결과통지서를 받은 사람, 감사지적사항에 대한 과세예고통지지를 받은 사람이다. 적부심사 청구대상에서 제외되는 경우는 체납·파산·경매·해산 등 납기 전 징수사유가 있거나, 무신고, 장기 휴·폐업 등 수시부과 사유가 있는 경우에는 제외된다. 또한 조세범칙사건을 조사한 경우와 국세부과제척 기간 만료일까지의 기간이 3월 이내인 경우에도 제외된다.

3) 적부심사 청구기관

세무조사를 하고 그 결과를 통지한 세무서장에게 직접 청구하며 지방청 조사국에서 조사한 것과 지방청의 감사지적사항에 대하여는 국세청장에 청구한다. 법령에 관한 유권해석사항이나 국세청의 감사지적사항에 대하여는 국세청장에게 청구한다.

4) 청구기간

세무조사결과통지서 또한 감사결과 과세예고통지서를 받은 날로부터 20일 이내에 당해 세무서 또한 지방청에 청구하며 국세청장에게 청구하는 것은 당해 세무서 또는 지방청을 경유하거나 국세청에 직접 청구하여야 한다.

5) 적부심사 결정절차

적부심사 청구를 받은 세무서장은 납세자보호담당관으로 하여금 사실관계 확인 증거서류 등을 정밀하게 심리토록 하고 그 내용을 관서별로 설치된 과세전적부심사위원회에 상정한다. 이때 당해 세무조사담당과장에게는 과세의 법적 근거와 청구인 주장에 대한 의견서를 제출토록 한다. 청구일로부터 30일 이내에 심사위원회의 심의를 거쳐 결과를 청구인에게 통지하여야 한다.

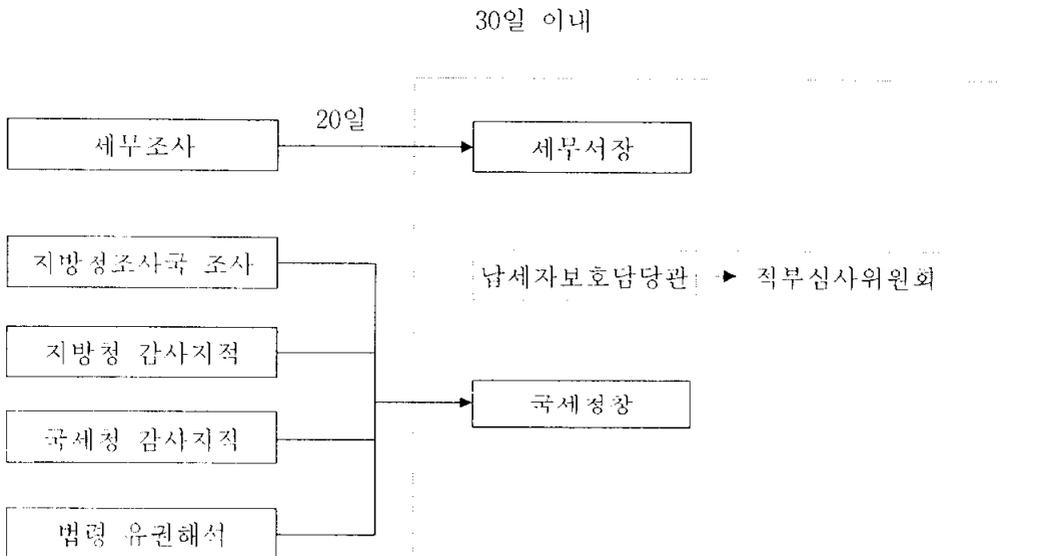
6) 과세전적부심사위원회의 구성

과세전적부심사위원회는 각 세무서, 지방국세청 및 국세청에 두며 위원은 세무서 및 지방국세청은 7인, 국세청은 9인으로 구성되고 위원장은 세무서장·지방국세청장·국세청장이 된다. 또한 민간위원회(임기 2년)는 변호사·공인회계사·세무사·대학교수·경제사회 및 시민단체임직원 중에서 세법과 회계에 관한 학식과 경험이 풍부한 인사를 위촉한다.

7) 적부심사결정의 효력

세무조사결과 통지내용 등에 대한 위원회 심의 결과 「채택결정」된 경우 과세할 수 없다. 과세전적부심사청구가 있는 경우에는 결정이 있을 때까지 과세처분이 유예되며 청구인은 당해 관서에 관계서류 열람 및 의견 진술을 신청할 수 있고 변호사 또는 세무사를 청구 대리인으로 선임할 수 있다.

이상 과세전적부심사 청구절차를 도해하면 [그림 5]와 같다.



[그림 5] 과세전적부심사 청구절차

2.2 과세처분후 불복청구

1) 불복청구의 개요³⁰⁾

국세기본법 또는 다른 세법에 의한 처분으로 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 납세자는 국세기본법에 의한 불복청구를 제기할 수 있다.(국세기본법55) 이러한 행정청에 제기하는 불복절차는 조세행정소송을 위한 전제조건으로서 이를 거치지 않고는 행정소송을 직접 제기할 수 없는 것을 원칙으로 하는데 이를 ‘조세심판전치주의’라 한다. 조세심판전치주의는 행정심판전치주의를 세법관계에 적용시킨 것이다. 조세심판전치주의는 조세행정기관의 자기통제 또는 자기시정을 위한 기회를 부여하는 동시에 사법부의 과도한 소송사건처리의 부담을 덜어주는 데 그 목적을 두고 있다.

여기서 지방 국세청장에게 제기하는 이의신청은 납세자가 선택적으로 제기할 수 있고, 이의신청을 거치지 않고 직접 국세청장에게 심사청구를 하거나 국세심판위원장에게 심판청구를 할 수도 있다. 따라서 납세자가 이의신청을 선택하여 이를 거치는 경우는 행정 불복절차는 2심 제도로, 그렇지 아니하는 경우는 국세청장에 대한 심사청구 또는 국세심판위원장에 대한 심판청구 중 한 가지만 선택하는 1심 제도로 구성된다. 따라서 동일한 처분에 대해 심사청구와 심판청구를 중복하여 제기할 수 없다.

2) 불복청구의 대상자

불복청구의 대상은 국세기본법 및 세법에 의한 처분과 거부처분 그리고 부작위(소급처분)이다. 불복대상을 이처럼 포괄적으로 규정한 것은 광범위하게 행정구제의 길을 열어놓고 있어 보다 많은 납세자들에게 불복의 기회를 제공하고 있다. 불복대상에서 제외되는 처분은 다음과 같다.

30 이만우·노준화·정재연, 앞의 책, pp. 117~129.

- ① 이의신청·심사청구 또는 심판청구에 대한 처분에 대하여는 불복할 수 없다.
- ② 조세범처벌절차법에 의한 통고처분
- ③ 감사원법에 의하여 심사청구를 한 처분과 그 심판청구에 대한 처분

3) 불복청구의 종류

국세불복절차는 원칙적으로 국세청장에 대한 심사청구와 국세심판원장에 대한 심판청구중 하나를 선택하는 단일 심급으로 되어 있다. 동일한 처분에 대하여는 심사청구와 심판청구를 중복하여 제기할 수 없다.

그러나 당해 처분이 국세청장이 조사·결정 또는 처리하거나 하였어야 할 것이 아닌 한 심사청구 또는 심판청구에 앞서 이의신청을 할 수 있다. 불복청구인은 당해 세무서장에게 또는 당해 세무서장을 거쳐 관할 지방국세청장에게 이의신청을 할 수 있다. 즉 이의신청은 선택적 심급으로 이의신청을 거치는 경우에는 2심급이 된다.

4) 불복청구인

불복청구인이란 위법·부당한 처분으로 인하여 또는 필요한 처분을 받지 못함으로 권리 또는 이익의 침해를 당한 자를 말한다. 처분의 상대방은 물론 제3자라도 권리 또는 이익의 침해를 입은 한 불복할 수 있다. 제3자란 연대처분에 의하여 압류된 재산상에 질권·저당권을 갖고 있는 자와 같이 법률상의 권리 또는 이익이 침해된 자를 말한다. 불복청구인은 변호사·세무사·공인 회계사 등 전문가를 대리인으로 선임하여 불복청구에 관한 일체의 행위를 위임할 수 있다.(국세기본법 제59조)

5) 청구기간

이의신청·심사청구 또는 심판청구는 당해 처분이 있는 것을 안 날, 즉 처분의 통지를 받은 때는 그 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 한다.(국세기본법 61-1,66-6,68-1) 이의신청을 거친 후의 심사청구 또는 심판

청구는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 다만 결정기간 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 경과한 날로부터 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다.(국세기본법61-2,68-2)

6) 심리와 결정

① 요건심리

이는 청구의 형식적 적법성에 대한 심리이다. 즉 청구가 법이 요구하는 형식적 요건, 처분의 존재, 청구자 적격, 청구기간의 준수, 전심절차 이행 등의 요건을 충족하고 있는가를 심사한다. 재결청은 청구의 내용이나 절차가 적합하지 않으나 보정할 수 있다고 인정하는 때에는 20일 이내의 기간을 정하여 보정할 것을 요구할 수 있다. 다만 보정할 사항이 경미한 경우에는 직권으로 보정할 수 있다. 이 보정기간은 청구기간 및 결정기간에 산입하지 않는다.

② 본안심리

불복청구가 적법하게 제기된 경우에는 이를 수리하여 본안에 대해 심리하여야 한다. 심리는 직권탐지주의에 의하므로 결정기관은 청구인이 주장하지 않은 사실에 관하여도 심리할 수 있고 청구인이 제출하지 않는 증거에 대해서도 조사할 수 있다. 심리는 서면심리주의에 의하는 것이 원칙이다. 다만 청구인의 신청에 의한 의견 진술이 허용되므로 구술심리주의적인 운용이 가능하다.

③ 결정의 종류

가) 각하 : 요건심리의 결과 청구가 형식적으로 부적합한 경우 본안심리를 하지 않고 청구자체를 배척하는 결정이다. 그 사유로는 첫째, 처분의 부존재, 청구부자격자의 청구, 청구기간의 경과, 전심절차를 거치지 않은 경우 등과 같이 그 흠결을 보정할 수 없는 경우, 둘째, 보정기간 내에 보정을 이행하지 않는 경우 등이다.

나) 기각 : 본안 심리의 결과 청구가 이유 없다고 판단하여 청구인의 주장을 배척하는 결정이다.

다) 인용 : 본안 심리의 결과 청구가 이의 있다고 인정되는 결정이다. 이는 두 가지로 구분된다. 첫째, 취소 또는 경정결정은 처분이 위법 또는 부당하다는 청구인의 주장의 전부 또는 일부를 취소하거나 처분을 변경하는 결정이다.

둘째, 필요한 처분의 결정은 처분청의 거부처분 또는 부작위가 위법 또는 부당하다는 청구인의 주장이 이유 있다고 인정하는 경우 필요한 처분의 결정을 내리는 것이다.

④ 불이익변경의 금지

불복청구에 있어서는 청구를 한 처분보다 청구인에게 불이익이 되는 결정을 하지 못한다. 이는 권리구제제도의 성질상 명문규정 이전에 당연히 시인되어야 할 원칙이다. 그러므로 국세기본법은 이를 심판청구에 관하여만 명문으로 규정하고 있으나 이의 신청이나 심사청구에 있어서도 적용된다고 봐야 할 것이다.

⑤ 결정의 통지

재결관청은 결정기간 내에 그 이유를 기재한 결정서에 의하여 청구인에게 통지하여야 한다. 결정서에는 그 결정서를 받은 날로부터 법정 청구기간 내에 이의신청은 심사청구를, 심사청구인은 심판청구를, 심판청구인은 행정소송을 제기할 수도 있다는 뜻을 부기하여야 한다.

⑥ 결정의 효력

결정은 그 자체가 일종의 행정행위이므로 다음과 같은 행정행위일반의 효력을 갖는다.

가) 불가변력 : 결정은 일반 행위와는 달리 재결정에 의하여 행해진 판단 행위는 스스로 결정을 철회하거나 변경하는 것이 허용되지 않는다. 일단 결정이 외부에 표현된 이상 자유로운 변경을 인정하는 것은 법적 안정성을 해치기 때문이다. 이처럼 결정이 그 결정을 한 재결청 자신을 구속하는 효력을 불가변력 이라고 한다. 이러한 불가변력은 형식적 확정을 기다릴 필요 없이 즉시 그 효력이 생긴다.

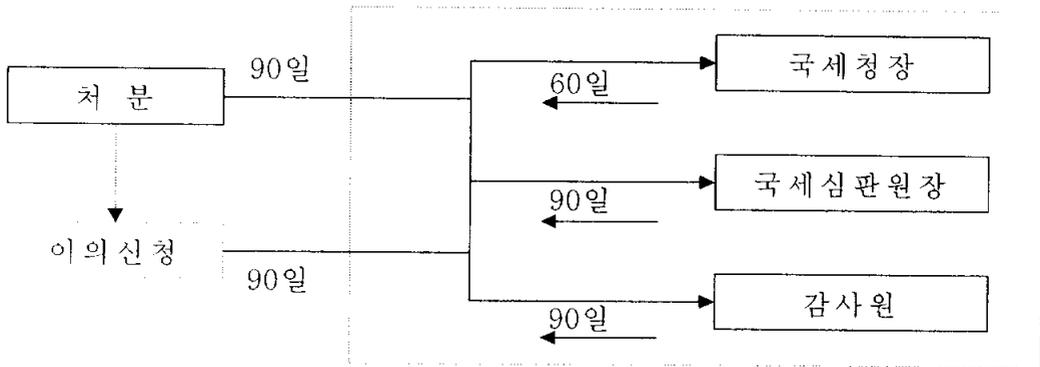
나) 불가쟁력 : 결정에 대하여 당사자가 일정한 청구기간 내에 다음 심급에 불복청구를 하지 않거나 일정한 제소기간 내에 행정소송을 제기하지 않는 경우에는 그 결정은 형식적으로 확인된다. 결국 당연 무효가 아닌 한 더 이상 그 결정의 내용을 재결청에 의하여 다툴 수 없게 되는 효력이 생기는데 이를 형식적 확정력 또는 불가쟁력 이라고 한다. 이렇게 재결이 형식적으로 확정됨으로써 비로소 그 재결의 내용에 따른 구속력이 발생한다.

다) 기속력(구속력) : 처분을 취소하는 결정은 같은 사정에서 동일한 내용의 처분을 다시 하지 못하게 하며 필요한 처분의 결정은 그 처분의 이행을 강제한다. 이처럼 인용결정이 당사자와 관계행정청에 대하여 그 결정의 취지에 따르도록 구속하는 효력을 기속력이라고 한다. 이 기속력은 인용결정에 대한 것이며 각하나 기각결정에 대해서는 인정되지 않는다. 각하나 기각결정은 관계행정청에 원 처분을 유지하여야 할 의무를 부과하는 것이 아니라 청구인의 주장을 배척하는데 그치는 것이기 때문이다. 따라서 각하나 기각 결정이 있는 뒤에도 정당한 사유가 있으면 처분청의 직권에 의한 취소나 변경 또는 철회가 가능한 것이다.

라) 형성력 : 결정이 새로운 법률관계의 발생이나 기존의 법률관계의 변경, 소멸을 낳는 효력이다. 각하나 기각의 결정에 이러한 효력이 인정될 수 없음은 당연하다. 그런데 종래의 통설 판례는 취소 또는 변경의 결정에 관해서도

그 결정이 처분을 직접취소 또는 효력이 있는 것이 아니라 처분청이 그에 따른 처분을 함으로써 비로소 원 처분이 취소 또는 변경된다고 하여 형성력을 부인해 왔다. 그러나 구제의 신속과 확실을 위해서는 취소, 변경의 결정에 형성력을 인정하는 것이 바람직하다고 인정된다.

이상 과세처분후 불복절차를 도해하면 [그림 6]과 같다.



[그림 6] 과세처분후 불복절차

2.2.1 이의신청

1) 개요

이의신청은 세법에 의한 처분에 있어서 납세자가 위법·부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 납세자의 권리 또는 이익의 침해를 받은 경우에 당해 처분을 하거나 하였어야 할 세무서장 혹은 당해 지방 국세청장에게 그 처분의 취소 또는 변경, 필요한 처분을 청구하는 절차이다. 현행 조세구제제도의 체계에서 이의신청은 필요적 전심절차가 아니므로 이의신청을 생략하고 심판청구 또는 심사청구를 직접 청구하여도 된다.

최근 우리나라의 5년간 이의신청 처리현황은 <표 3>과 같다.

<표 3> 이의신청 처리실적

(단위: 건, 백만원, %)

구 분 (년도)	요 청 건 수			처 리 건 수		감세액 ⑤	당 년 접수율 ①/②	인용율 ③/④	건 당 감세액 ⑥/③
	전년 이월	당년 ①	계 ②	채택 ③	계 ④				
1997	269	4,375	4,644	1,898	4,352	59,221	94.2	43.6	31.2
1998	292	4,681	4,973	2,104	4,593	63,513	94.1	45.8	30.2
1999	380	4,172	4,552	1,580	4,132	66,178	91.7	38.2	41.9
2000	420	3,559	3,979	1,666	3,582	112,741	89.4	46.5	67.7
2001	397	6,864	7,261	2,906	6,528	111,156	94.5	44.5	38.3
합계	1,758	23,651	25,409	10,154	23,187	412,809	93.1	43.8	40.7

자료: 국세청, 「국세통계연보」, 1997~2001.

최근 5년 동안의 연도별 이의신청 처리실적은 <표 3>에서 보는 바와 같이 1997~2001년 사이에 총처리건수 23,187건 중 채택건수 10,154건으로 이의 신청에서도 상당히 높은 인용비율이 나타나고 있다. 이는 과세전적부심사에 비해 인용율이 약간 낮은 수준이나, 5년간 누계요청건수 25,409건으로 상당수의 납세자가 과세전적부심사와 마찬가지로 불복의 초심절차로 선택하고 있다.

한편 이의신청에 있어 인용율이 높고 감세액의 규모가 증가추세에 있는 것을 두고 볼 때, 처분청과 재결청이 같은 것을 감안하면 과세관청의 과세편의주의에 따른 무리한 과세와 위법·부당한 납세자권리침해가 빈번하다고 분석된다. 세무조사과정에서 관련 증빙이 있거나 사실 확인이 가능한데 이를 무시하고 과세하는 경우는 없을 것이나 납세서비스와 연계하여 생각할 때 이의신청과 인용율을 감소시키기 위해서는 조사공무원의 자질향상과 과세관청의 입증책임문제 및 제도방법개선이 필요할 것으로 보인다.

2) 신청절차

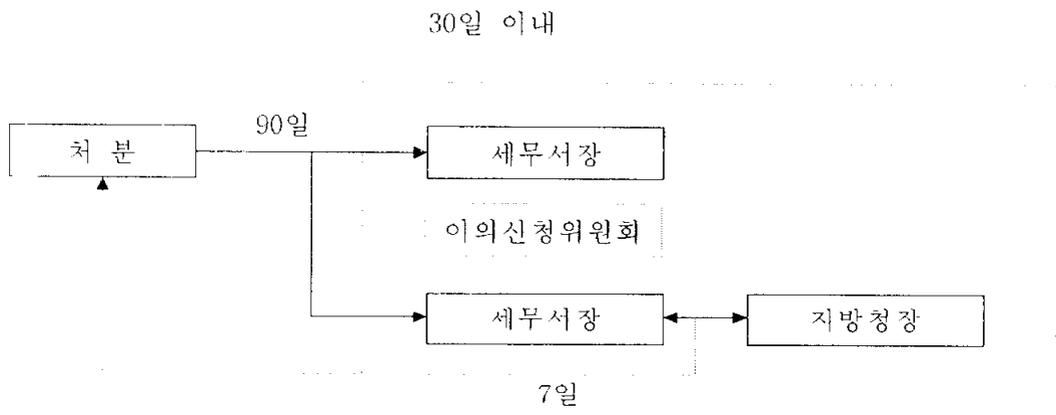
이의신청은 당해 처분을 하거나 하였어야 할 세무서장에게 하거나 당해 세

무서장을 거쳐 소관 지방국세청장에게 하여야 한다. 이의 신청인지의 여부는 실질에 의해 판단한다. 세무서장은 이의신청의 대상이 된 처분이 지방국세청장이 조사·결정 또는 처리하거나 하였어야 할 것인 경우에는 이의 신청을 받은 날로부터 7일 이내에 당해 신청서에 의견서를 첨부하여 당해 지방국세청장에게 송부하고 그 뜻을 이의 신청인에게 통지하여야 한다.

3) 결 정

이의신청은 납세고지서 등 결정을 통지 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 이 기간을 ‘이의신청기간’이라고 하며 이 기간을 경과하면 이의를 제기할 수 없으며 청구기간이 경과한 후의 이의신청은 각하된다. 이의신청에 대한 결정은 세무서장이나 소관 지방국세청장이 심의·결정한다. 이의신청에 대한 심의를 위하여 세무서장을 위원장으로 하는 이의신청심사위원회가 구성되어 있다. 이의신청은 이의신청이 있는 날로부터 30일(결정기간) 이내에 결정하여야 한다.

이상 이의신청절차를 도해하면 [그림 7]과 같다.



[그림 7] 이의신청절차

2.2.2 심사청구

1) 개요

세법에 의한 처분으로서 위법·부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리 또는 이익의 침해를 받은 자가 국세청장에게 그 처분의 취소 또는 변경이나 필요한 처분을 청구하는 절차가 심사청구이다. 따라서 심사청구는 국세의 행정심에 있어 원칙적으로 1심급이다. 최근 우리나라의 5년간 심사청구처리현황은 <표 4>에서 보는 바와 같다.

<표 4> 심사청구 처리실적

(단위: 건, 백만원, %)

구분 (년도)	요청건수			처리건수		감세액 ⑤	당년 접수율 ①/②	인용율 ③/④	건당 감세액 ⑥/③
	전년 이월	당년 ①	계 ②	경정 ③	계 ④				
1997	488	5,104	5,592	1,053	5,021	47,534	91.3	21.0	45.1
1998	571	5,561	6,132	1,385	5,336	97,078	90.7	26.0	70.1
1999	796	4,953	5,749	1,486	4,960	296,821	86.2	30.0	199.7
2000	789	1,498	2,287	794	2,054	175,459	65.5	38.7	221.0
2001	233	1,735	1,968	537	1,595	81,758	88.2	33.7	152.2
합계	2,877	18,851	21,728	5,255	18,966	698,650	86.8	27.7	132.9

자료: 국세청, 「국세통계연보」, 1997~2001.

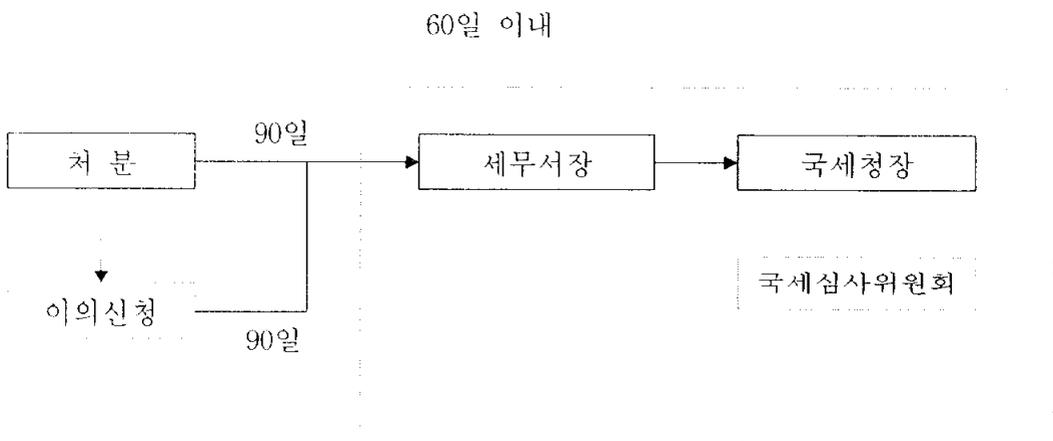
최근 5년 동안의 연도별 심사청구 처리실적은 <표 4>에서 보는 바와 같이 1997~2001년 사이에 총 처리건수 18,966건중 인용(경정) 평균비율이 27.7%로 과세적부심사 및 이의신청에 비해 인용율이 낮은 편이나 연도별 증가하고 있는 추세다.

특히 심사청구와 심판청구가 선택적 청구제도로 바뀐 2000년 전후에 인용비율과 건당 감세액이 증가하고 있다. 이러한 증가요인은 1999년 세무관서 기구개편 이후 납세자서비스확대와 불만해소를 적극 수용한 경향에서 찾을 수

있고 조세심판전치주의의 최종심급으로써 책임과 의무에서도 찾을 수 있다. 그러나 불필요한 심사청구 및 인용비율을 감소시키기 위해서는 당초 관세관청에서부터 자기시정의 기회를 적극 활용하고, 납세자서비스를 확대하는 합리적 세정이 필요할 것이다.

2) 청구절차

심사청구는 요식 행위로서 문서(심사청구서)에 의하여야 하며 관계증거서류나 증거물이 있는 때에는 이를 첨부하여 소관세무서장을 거쳐 국세청장에게 제기하여야 한다. 이 경우 심사청구서가 소관세무서장 이외의 세무서장·지방국세청장·국세청장에게 제출된 때에는 당해 심사청구서를 소관 세무서장에게 지체 없이 송부하고 그 뜻을 당해 청구인에게 통지하여야 한다. 심사청구서는 고지서의 발부 등 처분을 한 세무서에 접수하며 심사청구서를 받은 서무세장은 이를 받은 날로부터 7일 이내에 그 청구서에 의견서를 첨부하여 국세청장에게 송부하여야 한다. 국세청장은 심사청구를 한 날로부터 60일 이내에 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정하여야 한다. ([그림 8] 참조)



[그림 8] 심사청구절차

3) 결정

심사청구는 국세심사위원회의 심의를 거쳐 국세청장이 결정하되 심사청구기간이 경과된 후에 제기된 심사청구는 대통령령이 정하는 사유에 해당하는 경우 국세심사위원회의 심의절차를 생각할 수 있다. 국세청장은 심사청구를 한 날로부터 60일 이내에 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정한 후 결정서를 결정기간 내에 청구인에게 통지하여야 한다.

2.2.3 심판청구

1) 개요

세법에 의한 처분으로 위법·부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못하여 권리 또는 이익의 침해를 받은 자가 국세심판원장에게 그 처분의 취소 또는 변경이나 필요한 처분을 청구하는 절차를 심판청구라고 한다. 심판청구는 국세에 관한 불복을 재결하는 행정심의 제1급이다. 최근 5년간 심판청구 처리현황은 <표 5>와 같다.

<표 5> 심판청구 처리실적

(단위: 건, 백만원, %)

구 분 (년도)	요 청 건 수			처 리 건 수		감세액 ③	당 년 접수율 ①/②	인용율 ④/⑤	건 당 감세액 ⑥/⑦
	전년 이월	당년 ①	계 ②	채택 ④	계 ⑤				
1997	1,476	3,250	4,726	1,055	3,409	128,700	68.8	30.9	122.0
1998	1,317	3,129	4,446	708	3,019	195,300	70.4	23.5	275.8
1999	1,427	2,693	4,120	979	3,024	172,100	65.4	32.4	175.8
2000	1,096	3,413	4,509	1,073	3,007	236,400	75.7	35.7	220.3
2001	1,349	3,547	4,896	1,228	3,592	605,400	72.4	34.0	493.0
합계	6,665	16,032	22,697	5,043	16,051	1,337,900	70.6	31.6	261.7

자료출처 : 국세심판원 홈페이지 <http://www.ntt.go.kr/>.

최근 5년 동안에 연도별 심판청구의 접수·처리현황은 <표 5>에서와 같이 1997~2001년 사이에 총처리건수 16,051건 중 인용평균비율이 31.6%로서 높게 나타나며 건당 감세액은 2001년 4억9천만 원으로 급격한 증가가 나타난다. 이는 국세심판원이 전문성을 갖춘 법적 쟁송의 재결기관으로서 행정구제 제도의 최종임을 감안한다면 당초 처분청에서 법집행의 무리로 위법·부당한 납세자권리 침해가 빈번하다고 분석된다.

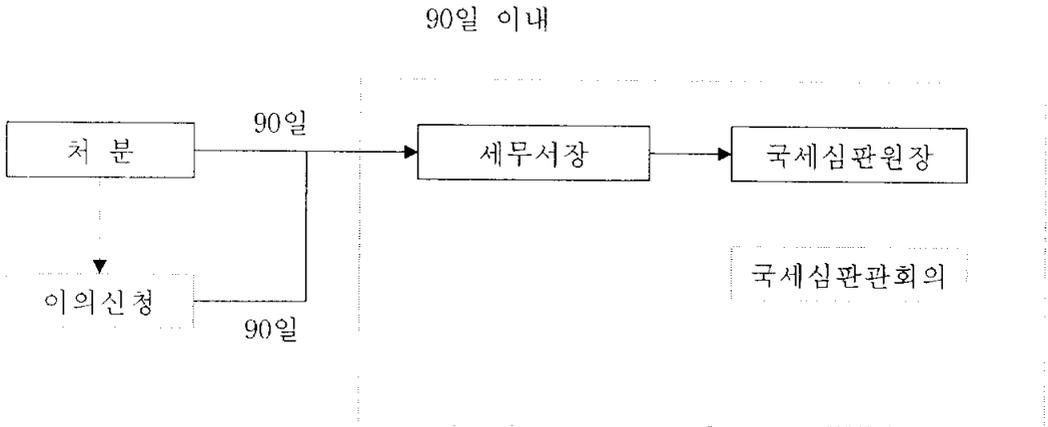
따라서 납세자권리를 구제하기 위해서는 심판청구에서 인용될 사항은 과세적부심사, 의의신청, 심사청구 단계에서 과감하게 인용하고 납세자로부터 과세관청이라는 심리한계를 벗어나게 하여 납세자에게 신뢰를 주고 비용, 시간, 경제적 손실은 줄여야 할 것이다. 또한 납세자의 지위는 과세관청에 대하여 상대적으로 열세에 놓여있는 것이 현실이므로 과세관청의 위법·부당한 권리 침해로부터 보호하여 과세불복을 축소해야 할 것으로 보인다.

2) 청구절차

심판청구는 심판청구에서 관계 증거서류나 증거물 등을 첨부하여 세무서장을 거쳐 국세심판원장에게 제기한다. 청구서를 받은 세무서장은 받은 날로부터 7일 이내에 그 청구서에 답변서를 첨부하여 국세심판원장에게 송부하여야 한다. 이의신청 절차를 거치지 않고 바로 심판청구를 할 수도 있고, 이의신청 절차를 기치는 경우에는 이의신청에 대한 결정이 만족스럽지 못한 때에 납세자가 심판청구 할 수 있다. 고지서 등 처분의 결정통지를 받은 날로부터 90일 이내 또는 이의 신청에 대한 결정통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 이 기간이 경과한 후에 심판청구를 하면 각하하게 된다. ([그림 9] 참조)

3) 결정기간

심판청구에 대한 결정은 심판청구가 있는 날로부터 90일 이내에 국세심판관회의의 의결에 의하여 국세심판원장이 행한다.



[그림 9] 심판청구절차

4) 결정기관

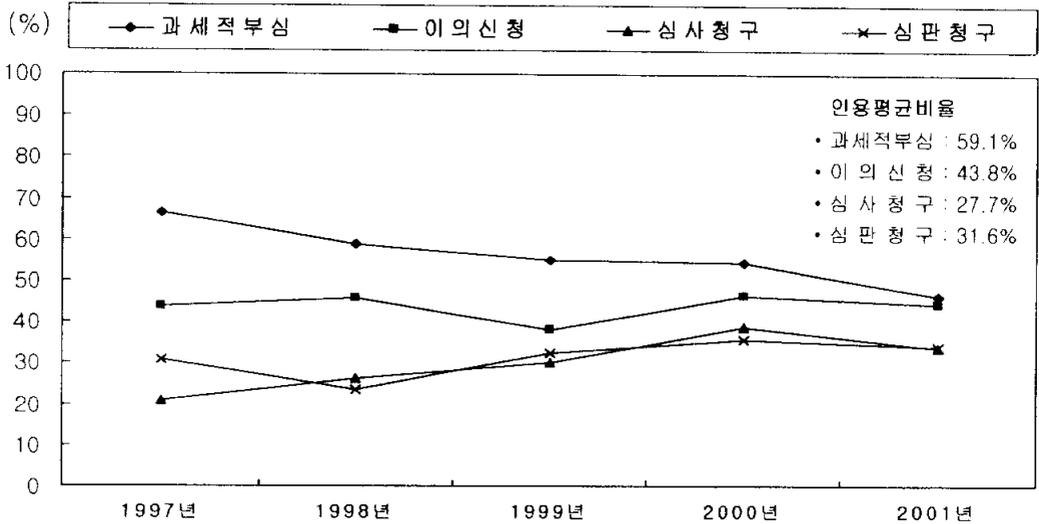
심판청구에 대한 결정은 재정경제부장관 산하 국세심판원에서 한다. 국세심판원의 국세심판관은 임기 3년(2차에 한하여 연임 가능)이며 상임국세심판관과 비상임국세심판관으로 구성된다. 국세심판관회의는 개별 심판청구에 대한 조사와 심리를 담당하기 위하여 국세심판관회의가 구성되며 주심국세심판관 1인과 배석국세심판관 2인으로 모든 회의는 비공개를 원칙으로 한다.

5) 사실판단

국세심판관은 심판청구를 관한 조사 및 심리의 결과와 과세의 형평을 참작하여 자유심증으로 사실을 판단한다. 이는 심판관의 준사법적 지위를 감안하여 소송절차에 있어서의 자유심증주의에 관한 규정에 대응하여 둔 선언적 규정이라 할 것이다.

2.2.4 조세구제 인용율의 연도별 추세

우리나라 조세구제제도 인용율의 연도별 추세는 [그림 10]과 같다.

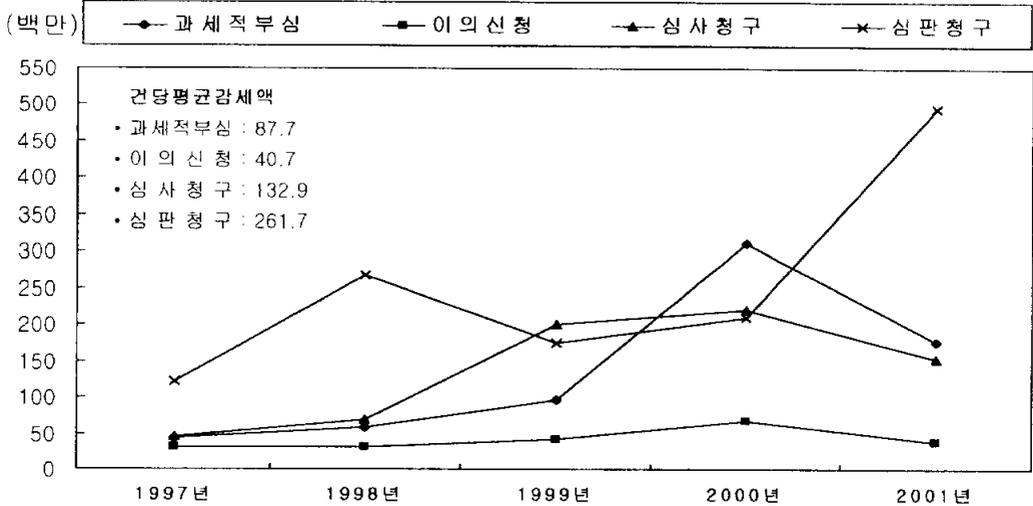


[그림 10] 조세구제인용율 연도별 추세 (1997~2001)

우리나라 조세구제제도의 인용평균비율은 과세적부심 59.1%, 이의신청 43.8%, 심사청구 27.7%, 심판청구 31.6%로 권리구제절차의 상급단계로 갈수록 인용평균비율은 감소하는 형태이다. 2000년 이후 인용율의 감소요인으로 는 세무조사시 무리한 과세의 축소로 점차 적정과세가 현실화된 점으로 생각 된다. 또한 초심절차인 과세전적부심사, 이의신청에서 인용율이 높아 구제제도의 여과율을 높이는 것도 제도운영상 정상적인 모습이라고 볼 수 있다.

그러나 아직까지 상급단계의 청구건수 및 인용율이 높은 것은 당초과세에 있어서 부당한 처분이 빈번하다는 것을 나타낸다. 따라서 하급불복단계에서 인용율을 높이고, 납세서비스의 개선, 조사공무원의 자질향상과 과세관청의 입증책임문제 및 제도개선이 필요할 것이다.

우리나라 조세구제제도 건당감세액의 연도별 추세는 [그림 11]과 같다.



[그림 11] 조세구제제도 건당감세액 연도별 추세 (1997~2001)

건당 평균 감세액은 과세적부심사 87.7백만 원, 이의신청 40.7백만 원, 심사청구 132.9백만 원, 심판청구 261.7백만 원으로 구제절차의 상급단계에서 대체로 크게 나타난다. 다만 상급심으로 갈수록 건당 감세액이 높은 것은 행정단계의 심사숙고로 이해되지만, 최종심인 심판청구의 청구건수 인용비율, 건당 감세액이 모두 높아 부당과세의 가능성이 높고 과세처분에 있어서 사실확인부족, 법령적용 오류 등 과세관청의 편의주의, 국고주의에 따른 무리한 과세와 위법·부당한 납세자권리 침해로 분석된다. 한편 1999년 전후 감세액의 증가사유로는 대대적인 음성탈루조사 실적위주의 무리한 국고주의 과세가 원인으로 생각된다.

따라서 과세관청의 위법·부당한 권리 침해로부터 납세자를 보호하고 과세불복을 축소하기 위해서는 관세관청에서부터 자기시정의 기회를 적극 활용하고, 납세자서비스를 확대하는 합리적 세정이 필요할 것이다.

2.3 불복 청구기간이 지난 부당한 세금에 관한 구제

2.3.1 직권구제제도

1) 개요

직권구제제도는 통상적인 조세불복절차에 의하지 아니하고 과세관청이 적극적으로 처분의 오류를 시정하는 것으로 조세불복의 증가를 억제하고 신속하게 구제가 됨으로써 조세의 형평과 정의를 실현하고자하는 효율적인 제도이다. 조세법률주의의 원칙에 의하면 조세의 부과·징수는 반드시 조세법률에 의할 것을 요구하고 조세법에 위배되는 경우에 그 처분은 위법한 것으로 허용되지 아니한다. 과세관청의 부과·징수처분 등이 부당 또한 위법한 경우에 납세자 등에게 불복청구권, 나아가 행정소송을 제기할 수 있는 권리구제장치를 마련하고 있으나 그 구제방법에는 불복청구요건, 불복기간 등의 절차상 한계로 인하여 구제청구를 상실한 납세자는 불이익을 당하게 된다. 그렇다고 하여 과세관청이 당해 처분의 부당 위법사실을 알게 된 경우에도 이를 시정하지 않으면 헌법상의 재산권보장의 이념에 어긋나며 조세채무가 없는 자가 조세를 부담하게 되어 조세정의에도 어긋나는 결과를 초래한다. 이런 경우 과세관청의 직권 시정명령은 필수적이다. 직권에 의한 구제방법은 처분청이 자신에게 부여된 권한으로 기간이나 절차 등에 제한 없이 할 수 있기 때문에 매우 간단하고 편리한 구제제도이다.

2) 내용

국세기본법에는 직권구제제도에 대한 명문규정이 따로 없다. 그러나 지방세법 제25조의2는 「지방자치단체의 장은 지방세의 부과징수가 위법 또는 부당한 것임을 확인한 때에는 즉시 그 처분을 취소하거나 변경하여야 한다.」고 명문규정을 두고 있다. 국세의 경우 조세법률주의 원칙에 따라 과세관청은 당연히 직권구제의 의무가 있는 것으로 간주할 수 있다. 직권구제는 이해관계자

인 납세자 등의 신청에 의하여 구제절차가 개시되므로 직권구제 규정을 명문화하고 그 절차를 마련하여 실효성을 증대시킬 필요성이 있다.

2.3.2 납세자보호담당관

1) 개요

1999년 9월1일 도입되어 시행되고 있는 납세자보호담당관제는 납세자보호담당관으로 하여금 고충민원처리·세무 상담·납세자권리헌장 규정의 준수 및 이행여부심사, 불합리한 국세행정관련 개선의견표명 징수의 전 과정에서 행정처분에 대한 징수 과정에서 발생하는 불만과 고충 등의 납세자 권익보호업무를 수행함으로써 납세자의 권리를 보호하는데 그 목적이 있다.

세무행정은 그 규모의 방대함과 조세법체계의 복잡·난해성으로 인하여 일반국민이 쉽게 이해 할 수 없고 국민의 재산권을 제한하는 대표적 강제행정의 하나이므로 조세의 부과·징수 과정에서 불만과 고충의 발생은 필연적이다. 세무행정조직이 세목별조직에서 기능별 조직으로 전환되고 지역담당제가 완전히 폐지됨에 따라 국민과 납세자의 세무관련 민원을 효과적으로 해결해 줄 전담기구의 필요성이 커졌다. 또한 세무행정 개혁의 대전제가 납세자 중심의 서비스기관으로의 전환으로 납세자의 불만을 적극적으로 해결해 주고 국민의 다양한 조세관련 요구를 적극 수용할 여과장치가 필요하게 되어 전국의 일선 세무서에 납세자보호담당관을 두어 납세자 입장에 서서 적극적인 권리구제활동을 수행토록 하고 있다.

2) 구성 및 업무

납세자 보호 담당관은 국세청에 2인, 지방국세청에 1인, 세무서에 1인씩 두고, 세무서 지서에는 납세자보호담당관을 보좌하는 납세자보호담당을 두어 그 지휘 하에 업무를 처리토록 하고 있다. 납세자보호담당관은 ① 진정·호소 등

세금관련 각종 고충민원의 처리에 관한 사항, ② 세무상담에 관한 사항, ③ 납세자권리헌장에 관한 사항, ④ 과세전적부심사, 이의 신청에 관한 사항, ⑤ 심사청구·심판청구·행정소송 등의 총괄에 관한 사항, ⑥ 위의 업무수행과정에서 불합리한 국세행정관련제도 및 운영의 개선이 필요하다고 판단되는 경우에 대한 의견표명에 관한 업무를 수행한다. 한편, 납세자보호담당관 및 납세자보호담당에 대하여 근무성적평점, 승진 등 인사상 우대하도록 하고 이들의 고충민원 처리실적 등 납세자의 권익보호 실적을 정기적으로 평가하여 그 실적이 우수한 자를 승진 우대하도록 하고 그 추천과 선발에서 세무서장으로 부터 독립적인 위치에 있도록 하여 납세자의 권리를 보호함이 있어서 소신을 가지고 활동할 수 있도록 하고 있다.

3) 근거

세무서의 납세자보호담당관은 그 업무를 수행함에 있어서 ① 위법·부당한 과세처분 또는 절차상 흠결이 있는 처분이 예상되는 경우에 과세처분중지명령권, ② 위법·부당한 세무조사에 대한 세무조사중지명령권, ③ 위법·부당한 과세처분 또는 절차상 흠결 있는 처분에 대한 시정요구권, ④ 근거가 불명확한 처분에 대한 소명요구권, ⑤ 과세자료 열람·제출요구권 및 질문·조사권, ⑥ 납세자권리헌장규정의 준수 및 그 이행여부 심사권을 갖는다. 납세자보호담당관의 과세처분 중지, 세무조사의 중지, 처분의 시정, 처분의 소명을 요구받는 해당 실·국·과장 등은 과세처분의 중지 등을 요구받는 날로부터 3일 이내에 응해야 한다.

2.3.3 세무고충처리제도

1) 개요

고충민원이라 함은 민원사항 중 행정기관의 위법·부당하거나 소극적인 처분 및 불합리한 행정제도로 인하여 국민의 권리를 침해하거나 국민에게 불편

· 부당을 주는 사항에 관한 민원을 말한다. 국민고충처리위원회는 고충민원의 신청이 있으면 이를 조사하여 상당한 이유가 있는 때에는 행정기관에 시정조치를 권고하고 기타 제도나 정책에 관한 합리적인 개선을 권고하거나 의견을 표명할 수가 있다.

2) 내용

국세행정집행과정에서 고충처리의 대상이 되는 것은 ① 객관적으로 명백한 위법·부당한 처분, 처리, 요구가 예상되는 사항, ② 당초의 처분, 처리, 요구내용이 객관적으로 명백하게 위법·부당하여 즉시 시정이 요구되는 사항, ③ 당초의 처분, 처리 내용이 현저하게 형평을 잃어 재검토가 필요한 사항, ④ 당초의 사실조사나 확인이 미진하여 재조사가 필요하다고 판단되는 사항, ⑤ 당초의 처분이나 처리시 지침, 기준 등에 의하여 획일적으로 집행함으로써 개별적인 사실조사나 확인을 하지 아니하였거나 기준 적용을 위한 기초 자료의 확인이 미진하여 재조사 처리가 요구되는 사항, ⑥ 부작위, 소극적 행위 등으로 권리 또는 이익의 침해를 받은 사항, ⑦ 기타 국세행정 집행과정에서 발생되어 시정과 도움이 필요한 모든 애로 및 고충사항 등이 있다.(납세자 보호사무처리규정(2000.11.9. 국세청훈령 제1442호) 제13조)

이상의 사유에 해당하는 고충민원이 있는 경우에는 이를 접수한 날로부터 14일 이내에 처리하도록 하고 사실 확인, 세무관서간 의견조화, 법령자문에 상당한 시간이 필요로 하는 등 부득이한 사유로 처리기간 내에 처리가 불가능할 경우 1회에 한하여 연기할 수 있도록 하고 있다.(납세자보호사무처리규정 제17조 제1항) 그러나 ① 국세기본법, 감사원법, 행정소송법 등에 의한 불복절차가 진행 중이거나 결정이 완료되어 확정된 사항, ② 국세기본법에 의한 과세전적부심사가 진행 중이거나 결정이 완료된 사항, ③ 감사원장, 국세청장, 지방국세청장의 감사결과에 따른 시정지시에 의하여 처분하였거나 처분할 사항, ④ 탈세제보, 외화 도피 신고, 세금계산서 미발행 등 세금관련 고소·고

발, ⑤ 조세범처벌절차법에 의한 통고처분의 경우에는 고충민원의 대상이 되지 않는다.(납세자보호사무처리규정 제14조 제1항)

3) 한계

고충민원에 대한 처리결과는 국세기본법 제55조의 조세불복신청의 대상이 되는 처분에 해당하지 않는다.(납세자보호사무처리규정 제20조)고 하여 고충처리위원회의 권고조치가 강제성을 갖는 것이 아니므로 직접적인 권리구제 절차로서의 실효성이 적다. 더구나 계속적·반복적·대량적인 조세법률 관계에 있어서 고충민원으로 처리 될 영역은 더욱 좁은 실정이다. 그러므로 사전에 세무조사에 있어서 납세자의 권리보호를 위한 절차적 적정성 보장을 위한 법률 차원의 제도 마련이 필요하다.³¹⁾

제3절 조세구제제도에 관한 선행연구

우리나라의 조세구제제도와 관련하여 국내외 많은 논문과 저널에서 제도상·운영상 문제점을 지적하고 있다.

류신결(1997)은 "우리나라 조세구제제도의 개선방안에 관한 연구"에서 조세구제제도의 취지를 국민의 권리 또는 이익의 침해를 받았을 때 사법적 구제에 앞서 전치절차를 통하여 처분행정기관 또는 전문심판기관으로 하여금 행정처분의 위법, 부당성을 자주적으로 시정할 수 있는 기회로 보고 재결기관의 독립성과 심급의 간소화, 과세전적부심제도를 법제화하여 이의신청이나 심사청구에 갈음하도록 제안했다.

한상국(2002)은 "조세구제제도의 개선방향"에서 단계별 행정심리의 권리구제기능이 미흡한 점, 국세심판원, 국세심사위원회의 업무량 과중하여 심판업무

31 홍성표, 앞의 논문, pp. 37~38.

의 정밀성이 저해 받고 있는 점, 다단계 행정·사법심이 납세자에게 부담스러운 점, 심리구조상 준사법절차가 미흡한 점을 들어 우리나라의 불복제도 여과율을 높이는 대안으로서 다단계심급구조의 축소, 행정전문성으로 사법부의 재판부담 완화하고 이를 위해 사전구제제도(과세전적부심)활성화 및 필수화 할 것과 또한 조세법원의 독립신설이나 현행 행정법원에서 조세법원 분리설치 가능성을 언급했다.

전정문(1999)은 "조세소송을 통해본 세무분쟁요인과 조세구제제도에 관한 연구"에서 다양한 심급으로 인해 세무분쟁요인 많으며, 세무당국의 국고주의에 의한 무리한 과세로 납세자불만이 폭주하고, 복잡하고 어려운 세법규정에 대한 해석의 통일이 필요함을 지적했다. 또한 심판청구를 담당하는 국세심판소의 독립성과 국세심판관의 신분보장의 문제를 지적했다. 이의 대안으로 과세전적부심사 청구기간을 납세자가 결정전통지서를 받은 후 30일 이내에 청구하도록 기간을 연장하고 처리기간은 60일 로 연장하는 것, 사후구제제도를 단심급으로 운영, 조세소송의 심판청구단계에서 지연의 방지를 위해 "상당기간" 으로 규정하고 있는 조항을 "30일내의 기간"으로 확정 개정할 것을 제시하였다. 또한 조세구제제도의 평가에 대해서는 납세자의 권리보장을 위한 것, 신속하고 효율적이며 시스템적일 것, 충분한 실효성이 있어야한다고 지적하고 특히 조세구제제도의 문제점에 대해서 이의신청 등과 같이 사문화된 것이 있고, 감사원심사청구 등 불필요한 것 등 제도의 복잡, 절차에 따른 구제기간 소요, 복잡성 등으로 납세자의 대기비용이 크며, 사전구제제도의 기능이 미흡함을 지적했다. 권리구제시스템은 납세자를 위한 것이어야 함을 강조하고 세무분쟁요인 발생시 복잡한 구제절차의 강요보다 행정심판을 거치지 않고 세무소송을 통해 권리구제를 조기에 처리하는 방안을 제시했다.

홍성표(2001)는 "납세자 권리보호를 위한 조세적정절차에 관한 연구"에서 우리나라의 현행제도와 선진국의 조세제도를 비교 검토하여 우리나라 납세자

의 권리보호상의 취약점과 사후불복절차에서 납세자의 권리구제를 위한 심급제도 변경, 조세전문가의 조력을 받을 권리확대 등을 제시했다.

이장훈(2000)은 "조세권리 구제제도에 관한 연구"에서 납세자의 침해된 권리의 신속한 구제를 위해 불복구조와 구제절차의 개선으로 조세심판법의 제정과 심리과정에서의 사법적 절차의 준용되도록 하고, 국세심판원을 국무총리소속의 조세심판소로 확대 개편할 것, 잘못된 조세행정처분을 과감히 직권에 의해 시정하며 납세자보호담당관제도, 고충처리제도를 적극 활용하여 사전에 납세자의 민원을 해결하고, 조세소송은 조세심판법이나 조세소송법을 제정하여 적용하는 등 조건없는 조세권리구제를 하여야 함을 주장하였다.

이한우(1998)는 "한국의 납세자권리구제제도의 법률과제와 행정에 관한 연구"에서 납세자의 신속한 권리구제를 위해 전문적인 조세법원의 신설을 제안하였으며 판례 및 심사결정예시 등을 정비 전산화하여 부당한 처분이 반복되지 않도록 하며 세무조사시 과대부과에 대한 문책을 강화하여 사전에 적절한 과세가 이루어지도록 하여야 한다고 주장하였다.

이영구(2000)는 "조세구제제도의 개선방안에 관한 연구"에서 일반조세불복청구와 감사원심사청구를 분리 시행토록 하고 국세심판원의 독립성강화, 조세구제제도의 납세자 편의를 위해 공인회계사, 세무사 등 조세소송대리인의 확대를 주장했다.

김인섭(1999)은 "현행 조세불복제도의 문제점과 개선방안"에서 조세부과처분을 받은 후에 이루어지는 사후구제제도는 복잡하고 그 기간이 너무 길어 납세자에게 치명적인 손해를 입히는 수도 있으므로 과세전적부심사제를 확대 운용하여 사전에 구제 받을 수 있는 장치들을 마련하는 것이 중요하다고 하였다.

제4장 조세 행정절차의 적정화

제1절 적정절차의 의의

법의 적정절차 보장은 국가공권력의 자의적인 남용으로부터 국민의 생명, 자유 그리고 재산을 보장하는 법의 기본 원리이다. 이에 행정절차상 행정기관은 국민의 재산권에 불이익을 주는 처분을 하거나 규칙을 제정하는 경우 사전에 그 불이익을 받는 사람에게 의견 진술의 기회를 부여하는 청문절차를 거쳐야 하는 법 원리로 발전하게 되었다.

조세행정은 대량적, 반복적 특성을 가지고 있어 국민의 권익을 침해할 소지가 다른 행정 분야 보다 많고 현행 신고납세제도하에서 행정처분은 공권력을 갖고 있기 때문에 납세자가 국가와 대등한 위치에서 다룰 수가 없는 상황이다. 이에 국세기본법은 과세전적부심사제를 채택, 과세처분 하기 전에 과세할 내용을 미리 통지, 소명의 기회를 주고 적법 심사를 청구할 수 있도록 하여 납세자의 지위향상에 기여하고 있다.

특히 조세행정은 국민의 재산권과 밀접하게 연계된 것으로 적법한 적정절차가 다른 어떤 행정보다 중요하다. 경제 행위 및 사회생활이 복잡해지고 변화의 속도가 한층 빨라져 이에 대처하기 위해서 과세관청이 전문적인 재량권을 행사하는 것이 일반화되어 있으나 이로 인한 피해를 사전에 줄이기 위해서는 재량권 행사를 적정절차로 규제하는 것이 훨씬 효율적이다. 특히 압류와 같은 행정행위가 발동되면 사후적인 구제제도가 존재하더라도 완전한 구제가 불가능하거나 구제를 받는데 많은 시간과 노력과 비용이 소모되므로 납세자의 권리보호를 위해 행정처분의 발동과정에서부터 적법한 절차가 적용되어야 한다. 즉 사후정비보다 사전절차 즉 행정의 공정성 보장을 위한 절차적 규정의 중요성 부각되면서 절차적 규정의 가장 유리한 행정절차법이 1996년 12월 31일

법률 제5241호로 제정되었다. 그리고 이 행정절차법에 제외된 가장 중요한 부분인 조세행정에 있어서 사전청문제도라고 할 수 있는 과세전적부심제도는 2000년 법률로 규정, 시행되고 있어 조세불복절차의 선행절차로서 과세관청의 재량권에 대항하는 납세자의 권리보장절차로 이용되고 있다.

제2절 선진국의 조세절차법

2.1 미국의 조세절차법³²⁾

미국은 1946년 제정된 「연방행정절차법」을 시작으로 세무조사를 포함한 연방세무행정에 관련된 모든 절차가 입국세입법(Internal Revenue Code)에 상세히 규정되어 있다. 또한 1988년에 연방의회는 「포괄적 납세자권리보장법」을, 1998년 제정된 RRA(IRS Restructuring and Reform Act of 1988)를 제정하였으며 이 법률은 납세자의 권리를 강화하면서 절차상의 적정성을 보장하는데 그 목적을 두고 있다. 미국의 조세절차법에서 납세자기본권 확대의 내용을 살펴보면 다음과 같다.

1) 직위의 평가기준 개정

할당량, 목표량, 통계수치를 기초로 세무공무원의 공로금이나 보너스를 지급하는 것을 금지하고 세무공무원이 납세자에게 공정하고 정당한 대우를 했는지의 여부로 근무성과를 평가한다.

2) 정당하지 못한 징수 행정으로 입은 손해의 배상

납세자는 내국세입청 공무원의 고의 혹은 미필적 고의로 내국세입법의 규정이나 재무부규칙을 위반함으로써 발생하는 민사적 손해에 대해 연방지방법원에 소송을 제기할 수 있으며 배상청구 한도액을 10만 달러에서 100만 달러로

32) 최명근, "우리나라 조세행정의 발전적 개선방안," 한국조세연구원, 2002. pp. 71~100.발체.

상향조정하였다.

3) 재무상태에 의한 세무조사의 제한

재무상태 조사기법은 내국세입청이 미신고 소득의 징후를 포착한 경우에만 사용하도록 제한하고 신고되지 않은 소득의 존재가능성에 대해 재무상태세무 조사와 실체조사를 못하게 규정했다.

4) 납세자에게 통지 없는 제3자의 조사금지

납세자 이외의 제3자에게까지 세무조사를 확대하고자 할 때에는 먼저 조사 대상 납세자에게 이를 통지하여야 하며 그러한 통지 없이는 제3자를 조사하는 것을 금지하고 있다.

5) 고위직의 세무조사에 대한 영향력 행사 금지

대통령, 부통령 및 그 부속실에 고용된 자, 국무위원(법무장관 제외)가 내국세입청 공무원으로 하여금 세무조사 또는 특정납세자에 대한 기타조사를 하도록 하거나 종결하도록 요구하는 것은 금지된다.

6) 쟁송권의 포기요구 금지

연방정부의 공무원이 납세자로 하여금 연방세법과 관련된 연방정부 또는 그에 소속된 공무원에 대한 민사소송 제소권을 포기하도록 요구할 수 없다.

7) 비법조인 세무대리인의 비밀유지특권 확장

비형사적 사건에 대하여 납세자와 변호사, 공인회계사 등 세무대리인 간의 조세에 관한 조언과 의사소통에는 비밀유지특권이 적용된다.

8) 조세전문인의 조력을 받을 권리 확대

납세자는 내국세입청이 면접세무조사시 법적 자격을 갖춘 대리인으로 하여

금 대리하게 할 수 있는 점, 대리인을 선임한 후에는 납세자 동의 없이 대리인을 배제한 면접조사가 불가능한 점을 납세자권리현장에 기술토록 하였다.

9) 위법행위 직원에 대한 면직

내국세입청장은 세무공무원이 공무수행에서 법정유형의 비행을 행한 경우 면직권을 가지며 공무원의 위법행위에 대한 행정적, 사법적 결정이 확정된 경우에는 반드시 그 공무원을 면직시키도록 했다.

10) 불법조세저항자 지명금지

내국세입청은 납세자를 불법조세저항자 혹은 이와 유사한 어떤 지명도 해서는 안 되며, 내국세입청이 지정한 미신고 자에 대해서도 2년간 납세신고서를 제출하고 신고서의 세액을 납부한 경우에는 미신고 파일을 반드시 제거해야 한다.

2.2 프랑스의 조세절차법³³⁾

프랑스는 1980년에 「조세절차법」을 제정하였다. 이 법은 총 4편으로 구성되어 있으며 이 중 2편이 세무조사에 관한 규정으로 절차법상의 납세자의 권리는 납세자권리현장에 구체화되어 있으며 세무조사에 앞서 조사를 받는 납세자의 권리와 의무에 관한 현장을 교부하여야 한다고 규정하고 있다. 세무행정청은 회계장부의 조사나 개인의 종합적 재무상황에 대한 조사를 실시하는 경우 피조사자인 납세자에게 사전통지서를 교부하여야 한다. 그리고 세무조사의 통지서가 교부된 후 상당기간이 경과된 후에 세무조사를 실시하도록 규정하고 있다. 사전통지서에는 첫째, 납세자의 대리인 선임과 입회권에 대한 안내, 둘째, 조사대상 및 기간, 셋째, 피조사자의 성명 및 주소, 넷째, 조사개시 일자와 시간, 다섯째, 조사관의 성명이 반드시 기재되어야 한다. 프랑스 조세절차법상

33 최명근, 앞의 논문, pp. 101~112. 발췌.

에 나타난 납세자기본권존중의 주요내용은 다음과 같다.

- 1) 세무조사를 할 때는 사전에 납세자의 권리와 의무에 대한 현장을 납세자에게 교부한다.
- 2) 개인의 종합적인 재무상태에 대한 조사는 1년 이내, 소규모 기업에 대한 조사는 3개월 이내에 종료하는 것을 원칙으로 하는 세무조사의 기간을 제한하고 있다.
- 3) 조사결과에 대해서는 납세자에게 신고내용을 인정하는 시인통지서를 교부하거나 경정이유를 부기한 경정통지서를 교부하여야 한다.
- 4) 일단 조사가 완료된 경우 동일한 과세기간 또는 동일한 세목에 대하여서 원칙적으로 중복조사가 금지된다.

2.3 독일의 조세절차법³⁴⁾

독일은 1977년에 「일반행정절차법」을 제정하였으나 세무행정에 관한 절차적인 규정은 연방의 「조세기본법」에서 규정하고 있다. 「기본법」에서는 세무조사와 관련하여 납세자의 비밀보호, 대리인, 세무공무원에 대한 기피, 조사의 원칙 증거방법, 현장조사의 한계, 납세의무자의 협력의무, 조사종결, 그리고 조사보고의 내용 및 협의에 관해 규정하고 있다.

독일의 경우 세무조사시 납세자에 대한 조사명령서를 교부하는 형식을 통해 그 효력이 발생 되도록 하는 적정절차가 수행되고 있다. 사전통지는 대기업의 경우 4주 전, 중소기업에 대해서는 2주 전에 이루어지는데 조사할 세목, 조사대상, 조사기간, 조사의 법적 근거, 조사개시 일자, 조사담당자의 성명, 납세자

34) 홍성표, 앞의 논문, pp. 75~78.

의 권리와 의무 등이 기재된 서면에 의한다. 조사공무원의 공평한 집행에 대한 편견이 우려되는 경우 기피신청을 청구할 수 있으며 조사의 연기신청도 가능하다. 조사결과에 대하여는 조사종결을 위한 협의를 하도록 하고 있어 협의하기 전에 세무조사에서 도출한 문제점과 조사종결의 협의기일을 납세자에게 통지하여야 한다. 또한 조사종결 후 작성되는 서면 보고서에 대해 납세자가 의견을 진술할 기회도 부여되고 있다.

제3절 우리나라 납세자권리현장과 적정절차

민주주의의 발달과 함께 국가의 일방적인 조세권에 대항하여 납세자권리의 권리를 되찾기 위한 노력은 끊임없이 전개되어 왔다. 그 노력의 산물인 납세자권리현장은 납세자의 권리를 보다 적극적으로 보장하는 내용과 그 방법들을 실어 놓은 것이다. 우리나라의 경우 특히 세무조사와 관련하여 중복조사를 받지 않을 권리, 세무조사에 있어서 조력을 받을 권리, 세무조사에 대한 사전통지를 받을 권리 및 세무조사에 있어서의 결과 통지를 받을 권리 등은 세무조사에 있어서의 납세자의 권리보호를 목적으로 하고 있다는 점에서 그 의의가 크다고 볼 수 있으나 아직 국세 기본법상의 납세자의 권리를 구체적으로 구현하기 위한 조세절차법의 정비가 미미한 실정이다.

1997년 국세기본법 제7장의 2「납세자의 권리」를 신설하여 납세자권리현장의 시대를 열었다. 이는 조세절차의 적정성을 보장을 향한 역사적 큰 걸음의 출발이다. 그러나 이 제도의 도입이 곧 납세자의 조세절차상 기본권보장을 성공적으로 완결하는 것을 의미하는 것은 아니다. 조세행정절차 전반에 걸쳐 납세자의 기본권을 정착시키는 것이 남겨진 과제다. 그리고 납세자의 권리로 규정된 내용은 아직 불충분하다. 납세자의 권리의 장애는 절세권, 자기정보접근권, 자기정보 정정요구권과 이를 받쳐주는 절차, 납세자에게 경제적 불이익을 주는 처분에 있어서의 이유부기제, 납세자 ombuds맨 또는 납세자 보호관

제도의 미비 등 중요한 내용이 아직 규정되지 않은 점, 납세자의 권리보장절차를 위반한 처분에 대해 제재하는 담보장치가 결여되어 있다는 점에서도 그러하다. 또한 납세자의 권리 중 중요한 사항에 대한 예외를 국회의 심의를 거치지 아니하는 하위법규인 대통령령에 너무 과다하게 위임한 것이 그러하다. 그러나 이를 출발점으로 하여 세무행정기관과 납세자인 국민이 함께 조세절차의 민주화를 위해 꾸준한 노력을 경주하고 점차적인 보완작업을 병행해 나가야 할 것이다.³⁵⁾ 조세민주화를 통한 조세의 공정성과 함께 납세자의 적극적인 권리보호를 법률화 하려는 시대의 흐름과 세계적 조류에 발맞춘 우리나라 납세자의 권리의 장애 수록되어 있는 내용을 살펴보면 다음과 같다.

1) 납세자 권리헌장의 내용이 수록된 문서를 교부받을 권리(국세기본법 81의2)

국세청장은 납세자권리헌장을 제정하여 고시하여야 하며 세무공무원은 다음의 경우에 납세자 권리헌장이 수록된 문서를 납세자에게 교부할 의무가 있으며 납세자는 이러한 문서를 교부받을 권리가 있다. ① 조세범처벌절차법의 규정에 의한 범칙사건에 대한 조사를 하는 경우, ② 법인세의 결정 또는 경정을 위한 조사 등 부과처분을 위한 실지조사를 하는 경우, ③ 사업자등록증을 교부하는 경우, ④ 기타 대통령령이 정하는 경우에 반드시 교부하여야 한다.

2) 중복조사를 받지 아니할 권리 (국세기본법 81의 3)

납세자는 대통령령이 정하는 경우를 제외하고는 같은 세목과 같은 과세기간에 대하여 재경정·재조사 할 수 없다. 만약 중복조사 금지규정의 적용이 배제되는 조사를 실시할 경우 그 조사사유를 명백히 하여 이를 세무조사 사전통지서 등에 정확히 기재하고 조사의 범위를 엄격히 준수해야 하며 당해 조사가 중복조사에 해당되지 않음을 납세자에게 충분히 설명해 주어야 한다.

35 최명근, 앞의 책, p.316.

중복조사의 무제한적인 허용은 납세가 보장받아야 할 법적 안정성을 크게 침해하는 동시에 일단 과세하고 나중에 조사하는 무책임한 행정관행을 초래할 수 있기 때문에 중복조사의 금지는 납세자의 권리보호와 조사권의 남용 방지를 위해 필요한 중요 사항이다.

3) 세무조사에 있어서 조력을 받을 권리(국세기본법 81의 4)

납세자는 범칙 사건의 조사, 소득세·법인세·부가가치세의 결정 또는 경정을 위한 조사 및 상속세 또는 증여세에 대한 조사를 받는 경우에 변호사·공인회계사·세무사 또는 조세에 관하여 전문지식을 갖춘 자를 조사에 입회하게 하거나 의견을 진술하게 할 수 있는 권리를 갖는다.

조세법의 내용은 복잡하고 어려워 조세법의 전문가가 아닌 일반 납세자가 조세법의 내용을 이해하기가 쉽지 않아 세무조사시 세무공무원의 질문에 적절하게 답변하는 것은 거의 불가능하다. 또한 세무조사는 행정조사의 일종으로 그 자체가 법적 효력을 발생시키는 것은 아니지만 세무조사에 의해서 수집된 정보나 답변은 납세자의 과세표준과 세액을 산출하는 기초가 되기 때문에 세무조사시의 적절한 답변과 정확한 자료의 제출은 중요하다. 때문에 납세자는 전문가의 적절한 조력을 받아 적극적인 자신의 권익을 보호하도록 마련한 장치가 바로 세무조사에서 조력을 받을 권리이다.

4) 납세자의 성실성을 추정 받을 권리(국세기본법 81의 5)

모든 납세자는 일정한 경우를 제외하고는 납세자가 제출한 신고서 등이 성실한 것으로 추정하여야 한다.(국세기본법 81의5, 국세기본법훈령 63의 4)

이는 납세자의 권익보호, 세정의 신뢰성을 확보하기 위한 것으로 특별한 반증자료가 없는 한 불필요한 세무조사를 하지 못하도록 하는 규정이다.

일정한 경우란 다음 항목 사항에 해당된다.

(1) 납세자가 세법이 정하는 신고 등의 납세협력의무를 이행하지 아니하는 경우

- ② 납세자에 대한 구체적인 탈세제보가 있는 경우
- ③ 신고내용에 탈루나 오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우
- ④ 납세자의 신고내용이 국세청장이 정한 기준과 비교하여 불성실하다고 인정되는 경우의 항목에 해당할 때의 신고는 성실성추정에서 배제된다.

그런데 납세자의 성실성추정은 ① 세무공무원이 납세자가 제출한 신고서 등의 내용에 관하여 질문하거나, ② 무작위추출방식에 의한 표본세무조사, ③ 최근 3과세 기간동안 동일세목의 세무조사를 받지 아니한 납세자에 대하여 신고내용의 적정성 여부를 검증하기 위한 세무조사, ④ 정부의 조사결정에 의해 과세표준과 세액이 확정되는 세목에 있어서 과세표준과 세액을 결정하기 위하여 행하는 세무조사를 제한하지 않는다고 규정함으로써 장기간 세무조사를 받지 않은 납세자에 대한 정기조사까지 제한되어야 한다는 문제를 방지하기 위한 것으로 이해될 수 있다. 그러나 위에 열거된 예외규정 경우들을 보면 성실성추정의 규정은 납세자의 권리보호를 위해 큰 의의가 있다고 보기는 어렵다고 본다. 결국 모든 경우에 세무조사를 할 수 있다는 것이나 마찬가지이기 때문에 성실성추정의 규정은 납세자의 권리를 보호한다는 선언적 의미만 가진 것으로 이해된다.³⁶⁾

현행법은 납세의무자의 의무이행은 물론 세무공무원의 직무수행 즉 조세의 부과·징수의 업무수행도 신의성실의 원칙에 따를 것을 요한다. 따라서 납세자가 그 의무이행에 있어서 신의성실의 원칙에 따른다는 것은 탈법행위나 세법이 예정하지 않는 변칙적 행위를 하지 않고 제반 세법규정을 성실히 따른다는 것을 말하며 신의성실의 원칙에 대한 위반행위가 있는 경우에는 조세감면 혜택의 박탈, 가산세에 의한 제재, 벌칙 등 강제수단에 의하여 불이익 처분을 면치 못한다.

36 유일언, 앞의 논문, p. 5.

5) 세무조사의 사전통지를 받을 권리와 연기신청의 권리(국세기본법 81의6)

세무공무원은 국세에 관한 조사를 위해 당해 장부, 서류 기타물건을 조사하는 경우에는 조사를 받을 납세자 또는 납세관리인에게 조사개시 7일전에 조사대상 세목 및 조사사유 등을 기재한 세무조사사전통지서를 통지하여야 한다. 다만 범칙사건에 대한 조사 또는 사전통지의 경우 증거인멸 등으로 조사목적 달성이 불가능하다고 인정하는 경우에는 그러지 아니한다.(국세기본법 81의 6) 이때 사전통지를 받은 납세자가 천재, 지변, 화재, 기타 재해로 사업상 어려움이 있을 때, 납세자 또는 납세관리인의 질병, 장기 출장 등으로 세무조사가 곤란하다고 인정되는 때, 권한 있는 기관에 장부, 증빙서류가 압수 또는 영치된 때에는 관할세무관서의 장에게 '세무조사연기신청서'를 제출하여 조사를 연기할 수 있다.

세무조사는 본질적으로 납세자의 부정행위를 적발하기 위한 조사가 아니라 납세자의 경제행위, 사실 또는 소득이 조세법이 정하고 있는 과세요건을 충족하여 조세채무가 발생하였는가에 필요한 자료나 정보를 수집하는 행위이기 때문에 납세자가 사전에 준비를 충분히 하여 효율적인 세무조사가 이루어지는 한편 충분한 준비로 납세자에게 불리한 일이 없도록 하기 위한 것이기 때문에 사전통지는 세무조사에서 꼭 필요한 것이다.

6) 세무조사의 결과통지를 받을 권리

납세자는 범칙사건의 조사, 소득세·법인세·부가가치세의 결정 또는 경정조사, 상속세 및 증여세의 조사를 받은 경우에는 납세자의 폐업 등 특별한 경우를 제외하고는 그 조사 내용을 서면으로 통지받을 권리를 갖는다. 세무조사의 결과는 납세자의 과세표준과 세액 산출의 근거가 됨으로 납세자는 자신의 권리보호를 위해 그 결과를 통보받을 권리가 있으며, 결과의 통지는 조세 행정절차에서 법의 적정절차를 보장하는 중요한 절차라고 볼 수 있다. 따라서 결과통보의 내용에는 사실인정근거 또는 산출근거 등이 포함되어야 한다.

국세기본법에 세무조사결과의 통지에 이유를 부기해야 한다는 명문규정은 없으나 납세자가 조사 결과를 숙지하고 자기 자신의 권리를 보호하는데 활용할 수 있어야 한다는 것으로 이해할 수 있기 때문에 세무조사결과에 대한 이유부기는 당연하게 포함되어야 할 사항이라고 볼 수 있다. 이는 납세자가 납세자의 권리의 행사에 필요한 정보의 공개를 요구하는 경우 세무공무원은 신속하게 이를 제공하여야 한다는 국세기본법81조9에 합치되는 것이다.

7) 과세정보에 대하여 비밀유지를 받을 권리

세무공무원은 납세자가 세법이 정한 납세의 의무를 이행하기 위해서 제출한 자료나 국세의 부과 또는 징수를 목적으로 취득한 자료 등 납세자의 과세정보를 타인에게 제공하거나 목적 이외의 용도로 사용하여서는 아니 된다. 이는 과세 당국이 업무상 취득한 과세정보를 부당하게 공개하거나 유용하는 것을 금지하여 납세자의 사적비밀을 보호해 줌으로써 납세자의 사생활을 보장하기 위함이다.

그러나 세무공무원은 사용목적에 맞는 경우에는 납세자의 과세정보를 제공할 수 있는데 ① 지방자치단체 등이 법률이 정하는 조세의 부과 또는 징수의 목적 등에 사용하기 위하여 과세정보를 요하는 경우, ② 국가기관이 조세쟁송 또는 조세법의 소추 목적을 위하여 요구하는 경우, ③ 법원의 제출 명령 또는 법관이 발부한 영장에 의하여 과세정보를 요구하는 경우, ④ 세무공무원 상호간에 국세의 부과·징수 또는 질문·검사상의 필요에 의하여 과세정보를 요구하는 경우 및 ⑤ 다른 법률에 따라 과세정보를 요구하는 경우 등이다.

위의 경우에 과세정보를 요구하는 자는 문서에 의해서 해당 세무관서의 장에게 요구하여야 하며 규정에 위반된 과세정보의 요구에 대하여서는 이를 거부하여야 한다. 또한 과세정보를 알게 된 자는 이를 타인에게 제공 또는 누설하거나 그 목적 외의 용도로 사용하여서는 아니 된다. 더욱이 공무원이 아닌

자도 이를 누설할 경우 형법 기타 법률에 의한 벌칙의 적용에 있어서는 이를 공무원으로 보게 되며 비밀유지의무의 위반한 경우에는 공무원의 징계사유가 될 뿐만 아니라 형사처벌의 대상이 된다.

8) 정보를 제공받을 권리

납세자는 납세자의 권리행사에 필요한 정보를 요구하는 경우 신속하게 제공받을 권리를 갖는다. 납세자가 이의신청·심사청구·심판청구 등의 불복청구를 하는 경우 관계서류열람권을 가지고 있는 것은 사후권리구제에 필요한 정보를 제공받는 것이다. 그러나 국세기본법 제7장2에 규정되어 있는 정보를 제공받을 권리는 사후권리구제를 위한 것이라기보다 사전권리보호를 위한 장치인 것이다.

왜냐하면 국세기본법 제7조2는 납세자의 권리에 관한 조항을 열거하고 있으며 각각의 권리는 납세의무가 확정되기 전의 세무조사와 관련이 있으며 납세자가 세무조사의 결과를 통지 받으면 통지내용에 대한 위법성 여부를 심사받을 수 있으므로 세무조사와 관련한 정보를 제공받을 수 있도록 하였다. 세무조사의 결과통지는 과세당국에 의한 납세의무의 확정 이전에 이루어짐으로써 납세자는 조사결과에 대한 법적 다툼을 통하여 사전에 권리를 보호받을 수 있게 되는 것이다.

납세자의 권리행사의 범위는 불복청구권, 경청청구권, 기타 세법에 의하여 납세자가 갖는 권리이며 필요한 정보는 납세자가 제출한 제세신고서 및 동부속서류, 제세결정 결의서 및 조사서, 과세표준 및 세액 산출 내역, 기타 납세자가 제출한 확인서, 과세자료 등 과세의 근거가 되는 서류 등이다.

9) 과세전적부심사를 청구할 수 있는 권리

납세자는 국세조사결과에 대한 서면통지가 있는 경우와 과세예고통지가 있

는 경우에 당해 세무서장 또는 지방국세청장에게 통지내용에 대한 위법성 여부
에 관하여 심사를 청구할 수 있는데 이를 과세전적부심사라 한다. 이는 세
무관서가 과세에 대한 결정을 내리기 전에 결정의 적법성과 타당성을 확보하
여 납세자에게 불이익이 가지 않도록 하기 위한 사전권리보호제도이다.

그러나 ① 국세징수법 제14조에 규정하는 납기 전 징수의 사유가 있거나
세법에 규정하는 수시부과의 사유가 있는 경우, ② 조세범칙사건을 조사하는
경우, ③ 세무조사통지를 하는 날부터 국세부과제척기간의 만료일까지의 기간
이 3월 이하인 경우, ④ 국제조세조정에 관한 법률에 따라 조세조약을 체결한
상대국이 상호절차의 개시를 요청한 경우 등에는 과세전적부심사를 청구할 수
없다.

제4절 세무조사상의 적정절차

4.1 세무조사의 개념

오늘날 대부분의 국가는 조세제도 및 세무행정 운용에 있어서 「세무조사
권」을 납세자의 성실한 납세의무의 이행을 담보하는 중요한 수단으로 사용하
고 있다. 이러한 국가 또는 지방자치단체 등 징수권자가 갖는 세무조사의 권
한은 조세가 가지는 강제징수의 성격으로 볼 때 정당한 것으로 인식되고 있
다. 즉 세무조사란 징수권자가 납세자의 거래·행위 등이 과세요건에 해당하
는지 여부를 가리기 위한 절차로서 과세요건 사실을 인정하고 그에 기초하여
세법규정을 적용하여 세액을 확정짓는 과정을 말한다.

그러나 세무조사가 납세자의 성실한 납세의무 이행을 확인하고 이를 유도하
기 위한 수단으로 활용되는데 그쳐야 하나 고유의 목적보다는 오히려 부족한

세수를 충당하기 위하여 이를 남용하거나 국가 등 정책당국이 필요로 하는 다른 정책목표를 달성하기 위하여 오용되고 있는 실정이다. 아무리 정당한 목적을 가진 세무조사라 하더라도 조사과정에서 국민의 재산권을 부당히 침해하거나 납세자가 가져야 할 권리도 무시되어서는 아니 된다. 따라서 조세제도 및 세무행정 적정절차에 있어서의 세무조사가 차지하는 비중은 자대하며 많은 납세자들은 세무조사의 객관성에 의구심을 가지고 조세당국은 징세권자가 가지는 제한 없는 권리로만 오용하는 것이 현실이다.

이리하여 세무조사가 가지는 고유의 기능을 되살리고 징세권자와 납세자가 가져야 하는 정당한 권리를 회복하기 위하여 많은 연구가 있었다. 공통의 연구 결과는 세무행정 차원에서 다뤄져왔던 세무조사에 관한 세부 항목과 절차를 법률로써 그 의의·원칙·절차·한계 등을 명확히 규정하는 것이 필요하며 이를 통하여 징세권자의 세무조사권 남용을 방지하고 헌법이 보장하는 납세자의 기본권과 재산권을 보호할 수 있는 세무조사의 공정성과 객관성이 확보해야 할 것이라는 결론에 도달하였다. 이것은 세무조사권의 적정한 행사를 가능토록 함으로써 행정절차에 있어 「법의 적정절차에 의하지 아니하고는 누구도 재산을 박탈당하지 아니 한다」는 법의 적정절차보장의 원리(Due Process of Law)를 제대로 실현하기 위한 것이다.

우리나라 세법체계에서 세무조사라는 용어가 사용된 것은 1994년 12월22일 국세기본법의 개정으로 제 8장 보칙에 서무조사의 사전통지가 삽입된 것이 처음이다. 이외에는 각 개별세법에 세무공무원의 질문·검사(조사)권의 행사등으로 포괄적으로 규정하고 있다. 구체적으로는 현 세무조사관련 규정들이 부가가치세법상의 경정 및 질문·조사, 소득세법상의 질문·조사, 법인세법상의 질문·조사, 상속세법상의 질문·검사권 등으로 개별규정 되어 있을 뿐이다. 한편 현행 「세무조사운영준칙」에 의하면 세무조사의 유형이 일반조사와 특별조사, 그리고 추적조사와 기준조사로 구분되어 있다.

4.2 세무조사의 내용

1) 일반조사

일반조사는 납세자의 세원종합관리상황과 신고내용을 사업규모, 납세성실도, 업종의 특성, 과거 납세실적 등을 종합적으로 검토하여 조사대상자를 선정하고 조사대상의 과세기간은 납세 보전상 필요한 최소 범위 안에서 정하도록 되어 있다. 일반조사는 통합조사를 원칙으로 하고 있으며 소득세와 법인세 조사의 경우 당해 납세자가 납부하는 세목 중 조사대상으로 선정된 모든 세목과 원천세를 그리고 부가가치세 조사의 경우 당해 납세자가 납부하는 특별소비세, 주세, 및 원천세를 조사대상으로 규정하고 있다.

조사기간은 원칙적으로 소득세조사의 경우 지방청조사는 20일, 세무서조사는 10일, 법인세조사의 경우 지방청조사는 40일, 세무서조사는 20일, 부가가치세조사는 지방청 15일, 세무서 10일로 되어 있다.

2) 특별조사

특별조사는 ① 부동산투기, 전문적인 사채놀이, 변칙적인 상속·증여 행위를 하는 자, ② 기업재산을 부당하게 유출하여 기업을 부실화시키거나 개인 재산 증식에 사용하는 자, ③ 매점매석, 폭리, 유통질서 교란 등 물가안정을 저해하는 행위를 하는 자, ④ 소득신고 상황에 비추어 지나친 소비 생활을 하거나 과도한 재산을 보유하고 있는 자, ⑤ 국제거래를 통하여 세금을 탈루하거나 기업자금을 해외로 유출시키는 자, ⑥ 기타 사회경제질서에 반하는 행위로 세금을 탈루하거나 그로 인하여 사회적 지탄의 대상이 되는 자 중, 탈세정보 또는 간접조사에 의하여 세금을 탈루한 행위가 명백하게 포착된 자를 조사대상자로 선정한다.

조사대상 과세기간은 최근 5개과세기간의 범위 안에서 정하도록하고 있고 조사기간도 국세청 조사는 60일, 지방청 조사는 60일, 세무서 조사는 30일로 되어 있다.

3) 추적조사

추적조사는 무자료·변칙거래가 성행하는 품목 또는 이중가격 형성, 매점매석 등 경제 질서를 어지럽히는 품목을 주로 취급하는 사업자 중 위장가공거래 혐의자, 기타 탈세정보자료 등에 의한 위장가공거래혐의자에 해당하는 자를 조사대상자로 선정한다. 조사대상 과세기간은 최근 4개 과세기간의 범위 안에서 조사계획을 수립할 때 정하도록 규정되어 있고 조사대상 세목은 부가가치세이며 조사기간은 지방청 조사 30일, 세무서 조사 20일로 되어 있다. 이와 같은 유통과정 추적조사는 특별조사의 특수유형으로 분류할 수 있을 것이다.

4) 기준조사

기준조사는 기장·신고내용이 성실하고 당해 업종의 보편적인 기준치를 선정하는데 적합하다고 인정되는 납세자 중에서 지역별·규모별로 고르게 선정한다. 예를 들면 소득표준율조사, 신고기준율조사, 생산수율조사, 입회조사, 부동산기준시가 조사 등이 이에 해당된다. 장기적으로는 신고 납부제도가 정착되고 각종 표준율에 의한 행정이 지양될 경우 기본조사에 의한 세무조사 역시 일반조사와 마찬가지로 형식을 취하게 될 것이다.

제5장 우리나라 납세자권리보호의 문제점과 개선방향

제1절 문제의 제기

납세자권리보호의 대원칙으로서 조세법률주의는 조세의 성립과 집행에 있어서 법의 지배를 명확히 하고 법정성, 명확성, 합법성의 원칙에 따라 국가조세시스템이 운영되기를 선언하고 있다. 이와 더불어 근대 이후 바람직한 조세의 원칙으로 확립된 효율성과 공평성의 사상도 조세에 관한 합리적인 틀을 형성하는데 중요한 직관이 될 수 있다. 납세자권리보호와 관련한 조세제도의 문제점도 이의 선상에서 크게 벗어나지 않으므로, 조세구제제도 및 행정절차의 적정성과 관련하여 우리나라 납세자보호의 산재한 문제점을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 제도적 측면에서의 문제점이다. 조세구제제도는 조세행정에 의해 납세자의 권익이 침해받은 경우에 그에 불복하여 구제를 받을 수 있는 특별절차이다. 현행 우리나라의 조세권리구제제도는 원칙적 1심, 선택적 2심제, 감사원 심사제 등의 다양한 행정구제제도 제도를 갖추고 있으나 심급단계가 복잡한 점, 실효성 없는 제도운영 등 아직까지 제도상, 운영상 문제점을 안고 있다.

조세는 구체적인 반대급부가 없는 경제적 부담인 점, 조세와 관련된 처분은 주로 납세자의 재산권에 대한 침해로 내용으로 하고 있다는 점, 공권력에 의한 재산침해는 사후구제수단에 의해서도 회복이 어렵다는 점 때문에 조세 구제제도는 일반 행정제도와 구별된다. 따라서 이러한 점들을 감안하여 현행 조세구제제도를 납세자의 권익구제에 실질적인 역할을 다할 수 있는 방향으로 제도와 운영이 개선되어야 할 것이다. 다시 말해 국가는 세수보존에만 충실하거나, 직접적인 반대급부 없이 강제징수 할 것이 아니라 조세의 부과징수권의 행사를 법의 원칙에 충실하게 해야 하며 법의 테두리를 벗어나 잘못된 부과징

수에 대해서는 신속 적절히 구제해 줄 수 있는 제도적 장치를 정비해야 할 의무도 갖는다.³⁷⁾

둘째, 규범적 측면에서의 문제점이다. 조세법률주의는 조세에 관하여 법의 지배를 선언한 것으로서 조세의 성립과 집행은 규범성의 테두리 안에서 이루어져야한다. 먼저 조세의 성립과 관련하여 세제를 명확하고 일관성 있게 정비함으로써 납세자의 경제생활에 대한 예측가능성을 최대한 보장해야할 것이다. 다음으로 조세의 집행과정에 있어서 조세행정이 조세규범을 준수함으로써 즉 적정절차의 보장을 통해 납세자의 기본권과 인권이 보호되어야할 것이다. 그러나 우리나라의 경우 조세법이 산만하게 분산되어있고, 적정절차를 보장할 규범체계 즉 절차법이 불비한 실정이다.

적정절차의 보장은 국가공권력의 자의적인 남용으로부터 국민의 생명, 자유 그리고 재산을 보장하는 법의 기본원리이다. 적정절차란 조세법률주의 입각하여 법률이 정한 적정한 절차에 의하지 않고는 납세자의 권리나 이익을 침해할 수 없다는 것이 주된 내용이다. 그러나 법으로 규정된 절차법이 없이 각종 시행규칙에 산재되어있는 절차규정으로는 적극적인 납세자보호는 요원하다고 하겠다. 이러한 문제점들을 해결하기 위해서는 조세 권력으로부터 실질적인 법치주의의 구현과 과세절차의 공정성 투명성을 확보하기 위해 조세영역에서의 적정절차법의 제정이 시급히 요구되고 있다.³⁸⁾

37 이한우, "한국의 납세자권리 구제제도의 법률과제와 행정에 관한 연구," 한양대학교 행정대학원, 석사학위 청구논문, 1998, p. 2.

38 김종을, "헌법상 납세자의 절차적 권리보장에 관한 연구," 서울대학교 대학원 법학과, 석사학위 청구논문, 1997, p. 69.

제2절 조세구제제도의 문제점과 개선방안

2.1 조세구제제도의 문제점

2.1.1 제도상의 문제점

1) 과세전적부심의 위상에 관한 문제

현재 시행되고 있는 사전적 구제절차인 과세전적부심제도가 조세법의 법원성이 인정되지 않는 국세청 훈령에 의하여 운영된다는 점이다. 과세전적부심제도는 국가의 부당한 과세권 행사로부터 경제적 부담없이 가장 신속하게 그 권리를 보호받을 수 있는 절차이다. 그러나 현행과세 적부심사제도는 과세행정청의 내부규정인 과세적부심사사무처리규정(국세청 훈령 제1237호)에 의하여 운영되고 있어 납세자권리보호를 위한 법적장치의 흠결이다.

2) 과도한 다단계심급

현행 조세전심절차는 원칙적 1심 선택적 2심의 행정심급으로 너무 많은 단계의 행정심급과 사법심급이 납세자들에게 부담이 되고 있다. 필요적 행정심급이 1단계, 임의적 행정심급이 2단계, 여기에 사법심이 3단계로 모두 6단계의 심급을 거치다보면 권리구제는 지연될 수밖에 없다.

3) 감사원 심사청구의 문제점

감사원법에 의하여 감사원에 심사청구를 청구 할 수 있는 감사원 심사청구는 단심으로서 내국세 및 관세의 이의신청, 심사청구 및 심판청구 의 전심에 해당된다. 과세관청에 대한 불복절차 외에 감사원에서의 별도 권리구제 절차가 갖는 문제점은 다음과 같다.

① 감사원은 전문성면에서 과세 관청이나 국세심판원에 미치지 못하여 권리구제에 철저하지 못하다. ② 감사원의 심사청구절차는 준사법적 성격이 약하

므로 공정하고 객관적인 심판을 기대하기 어렵다. ③ 감사원의 심사청구제도는 행정의 자기반성이라는 행정심판의 목적 또는 행정심판 전치주의의 이론적 근거에도 합치하지 않는다. ④ 동일한 성질의 두개 사안이 각기 다른 불복절차를 택함으로써 엇갈리는 판결을 받게 될 가능성이 있다.³⁹⁾

2.1.2 운영상의 문제점

1) 행정심급의 권리구제기능 미흡

과세전적부심사 및 이의신청제보는 간단, 신속한 절차에 의한 국민의 정당한 권리의익의 구제를 도모하면서 행정의 적정한 운용을 확보하는 것이 목적이다. 이중 이의신청에 대한 인용률이 최근 5년 동안 평균 40%정도로 미흡한 실정이다.

2) 국세심판원의 기능의 현실화문제

국세심판원은 독립성부족으로 인해 스스로의 한계를 드러내고 있어 납세자의 권리구제에 적극적이지 못하다. 또한 증거채택에 있어 제출된 객관적 자료에 의지하여 판단하게 되어 재판에서 인용될 수 있는 것이 많이 기각되어 행정심판의 한계를 보이고 있다.

3) 국세심판원들의 업무량에 과다

국세심판원들의 업무량에 비해 심판관의 수가 절대적으로 부족해 업무의 과중으로 심판업무의 정밀성이 떨어지고 있다.

4) 심리구조상 준사법절차화의 미흡

2000년 1월부터 국세심판절차에 심판참가제도, 선정대표자제도, 구술심리제

39 이영구, "조세구제제도의 개선방안에 관한 연구," 건국대학교 행정대학원, 석사학위 청구논문, 2000, pp. 60~61.

도 및 심판청구의 변경제도를 실시하고 있지만 행정심급단계에서는 아직 서면 심리 위주이며 조사원의 전문화수준도 아직 시작 단계에 불과하다.

2.1.3 심판청구제도에 대한 평가 문제

1) 국세심판원의 독립성 부족

국세청에 설치된 국세심판위원회는 통칙·예규에 관한 조사권도 없는 심의 기관으로 위원회의 심의는 필수적으로 거쳐야 함에도 의결기구가 아님으로 국세청장은 위원회의 결정에 구속받지 않는 등 형식적으로 운영되고 있어 재결기관의 독립성은 납세자의 권리구체에 필수적인 요소이다.⁴⁰⁾ 재결기관의 독립성이란 조세행정의 집행기관으로부터의 독립성을 뜻한다. 국세기본법은 재정경제부장관 소속하게 국세심판원 두어 국세청으로부터 독립된 기관으로 심판결정의 중립성을 보장하고 있다.

그러나 국세심판소가 국세청과는 분리되어 있다고 하나 재정경제부 산하에 같이 있으며 상호간에 인사교류가 이루어지고 있어 독립성과 공정성을 저해하고 있다.

2) 국세심판관에 대한 신분보장 미비

국세기본법은 국세심판원의 원장이 국세심판관은 그 임기(3년)와 면직으로부터의 보장을 규정하고 있다. 그러나 상임심판관의 경우 잦은 인사이동으로 임기를 채우지 못하는 경우가 많아 신분보장이 제대로 되지 않고 있다.

3) 국세심판관회의의 의결의 중립성 문제

국세심판원장은 심판청구를 받은 때에 국세심판관회의의 의결에 따라 결정하여야 한다고 규정함으로써 신분보장을 받지 않는 원장이 심판업무에 직접 관여하는 것을 배제하고 있다.

40) 이장훈, "조세권리 구제제도에 관한 연구," 건국대학교 행정대학원, 석사학위 청구논문, 2000, p. 73.

그러나 현행법상 원장이 국세심판관회의의 구성과 사건의 배정권한을 갖고 국세심판관회의의 의결이 공정하지 못하다고 인정하는 때에는 국세심판관합동 회의에 재의를 붙일 수 있으며, 소액심판에 대하여 국세심판관회의의 결의에 갈음하여 주심국세심판관의 의견을 들어 이를 결정할 수 있는 권한을 부여하고 있다. 따라서 원장은 사실상 심판결정에 강력한 영향력을 행사할 수 있어 재결의 중립성 보장이 제대로 이루어지지 못하고 있다.

2.2 조세구제제도의 개선방안

2.2.1 과세전적부심제도의 강화

사전구제제도인 과세전적부심이 국세청 훈령에서 국세기본법상의 법률로 제정되면 사후구제제도보다 납세자 기본권 보장에 충실하며, 조세부과에 있어서 과세요건의 충족사실 인정에 도움을 주어 부당과세를 사전에 막을 수 있는 가장 강력한 권리구제제도가 될 것이다. 또한 당해 처분청은 사실관계를 정확히 파악하고 있어서 과세전적부심의 심리에 많은 시간을 소비할 필요가 없으므로 신속히 쟁송을 종결시킬 수 이 있을 것이다. 나아가서는 처분청이 당해 사건을 심리하면서 과세의 문제점을 파악하고 이를 과세실무에 반영함으로써 과세의 질을 높일 수 있을 것이다.⁴¹⁾

그리고 2000.1.1일부터 법률상으로 운영되는 과세전적부심사에서 청구기간(20일) 및 처리기간(30일)이 너무 짧아 효율적인 운영에 제약요인이 되고 있어 충분한 처리기간을 연장할 필요가 있다. 세무조사나 자료처리 후 부과처분을 해야 하는 점을 고려할 때 과세전적부심은 될수록 빨리 처리하여야 한다는 고충이 있지만 청구기간은 결정전통지서를 받은 후 30일 내외, 처리기간은 60일 내외로 연장하여 충분한 심의가 이루어지도록 운영되어야 할 것이다.

41 한상국, "조세구제제도의 개선방향," 재정포럼, 6월호, 2002, p. 20.

2.2.2 행정심급의 정리 및 단순화

현행 국세구제절차는 과세관청의 자기반성, 상급청의 감독적 판단과 시정 또는 제3자적 판단과 시정의 기회를 순차적으로 거치게 하려는 구상에 입각한 것이다. 그러나 현재의 심급구조가 이와 같은 구상대로 운영되고 있다고 보기는 어렵다. 오히려 다단계구조로 인해 납세자에게 절차의 부담을 주고 권리구제를 지연시키는 부작용을 야기하고 있다.

그러므로 이의신청, 심사청구, 심판청구 등 불필요한 행정심급을 국세심판원의 국세심판으로 통일하여 불복절차에 대한 납세자의 혼란도 방지하고 조기에 전심단계를 확정하여 사법심을 거칠 수 있도록 운영되어야 한다.

2.2.3 조세심판기구의 개편

현재 국세심판원은 재정경제부장관에 소속되어 있어서 독립성을 보장받고 있지 못하므로 재정경제부장관 산하에서 국무총리실 소속으로 변경하는 것이 심판청구 심의의 공정성을 확보할 수 있을 것이다. 또한 국세심판원의 구성원이자 실질적으로 심리와 결정을 담당하는 국세심판원의 인력은 일반 행정직인 재정경제부 소속하에 있으므로 국세심판소와 국세청 사이에 잦은 인사가 이루어져 국세심판관의 신분의 독립성이 보장받지 못하고 있다.

그러므로 국세심판원이 국무총리실 산하 독립적 기관이 되면 소속 심판관은 상당한 수준의 조세지식·법률지식·회계나 경영학 지식 등 일정한 자격요건을 갖춘 사람으로 심판 업무를 담당하며, 상임국세심판관의 경우 신분보장의 기간은 최소한 10년 이상 보장해주는 것이 바람직하다. 또한 심판관의 인원을 대폭 확충하여 심판청구에 대한 심의가 제대로 이루어지게 해야 한다.

2.2.4 심리절차의 준사법화

우리나라 헌법 제107조 3항은 「재판전심절차로서 행정심판을 할 수 있다. 행정심판의 절차는 법률로 정하되 사법절차가 준용되어야 한다.」고 규정하고 있다. 사법절차에서 가장 중요한 것은 재판공개 원칙, 당사자 주의, 자유심증주의라고 할 것이다. 따라서 국세심판에 관한 심리절차를 준사법절차화 하는 개선은 이러한 관점에서 생각할 수 있다.⁴²⁾

첫째, 행정심판법은 서면심판주의를 원칙으로 하면서도 예외적으로 구술심리주의를 가미하고 있다. 그러나 조세법률 관계의 특성상 서면심리만으로는 청구인의 충분한 의견개진이 어려워 구술심리주의를 폭넓게 인정하는 것이 필요하다.⁴³⁾

둘째, 조세전심절차에서 다수의 청구인이 심판청구를 할 때 공동의 이익을 대표할 수 있는 선정대표자제도를 도입하여 불복청구인과 재결기관의 시간과 노력을 줄일 수 있다.

셋째, 조세법상 다른 사람의 납세의무에 대하여 제2차 납세의무자 또는 물적 납부의무를 지게 되는 지위에 있는 자, 납세보증인, 납세담보를 제공한 제3자, 국세보다 후순위권에 있는 담보권자 등에게 심판참가를 허용하는 것이 불복사건을 능률적으로 처리하는 것이 납세자와 이해관계인의 권익보호에도 바람직하다.

넷째, 국세기본법은 심판관이 사실을 판단함에 있어 자유심증주의를 인정하

42 김인섭, "현행 조세제도의 문제점과 개선방안," 충남대학교 대학원, 석사학위 청구논문, 1999, pp. 65~66.

43 조창득, "현행 국세심판제도에 관한 연구," 건국대학교 행정대학원, 석사학위 청구논문, 2000, p. 68.

고 있다. 이 자유심증주의가 제 기능을 하기 위해서는 증거조사에 관한 절차가 제대로 이행되어야 한다.

다섯째, 국세심판청구의 재결기관은 국세심판원장으로 할 것이 아니라 심판관 회의로 하는 것이 바람직하다. 현행제도 하에서 청구사건에 대한 실질적 심리·의결은 심판관회의에서 하고, 다만 재결의 통지를 원장의 명의로 할 뿐이다. 그러므로 원장도 심판관으로 보하며 심판관회의의 의결이 공정하지 못한 경우 이를 합동심판관회의에 재의를 부치면서 주심심판이 되어 회의를 주재하면 될 것이다.

2.2.5 조세법원의 설치

국민의 기본권을 보장한다는 헌법정신에 비추어 조세사건을 심리·판결하기 위하여 조세법원을 설치하는 방안은 가장 이상적인 방법이라고 할 수 있다. 조세문제는 전문성과 기술성을 요구하는 특징 때문에 조세법에 대한 지식이 부족하거나 세법의 부차적 목적으로 채택하고 있는 정책적 취지를 정확한 이해가 부족한 일반법원에서 조세사건을 다루게 되면 그 결과를 국민에게 납득시키기 어려울 수도 있다.

따라서 조세사건의 판결에 전문성을 부여하기 위하여 조세법원의 설치가 꼭 필요하다. 조세법원은 순수한 사법기관도 아니고 순수한 행정기관도 아닌 중간형의 형태가 이상적이며 국세심판원을 확대 개편하면서 전문 인력을 배치해 준사법적 기능을 수행할 수 있게 한 다음 이를 조세법원으로 순차적으로 발전시키는 방법이 가장 바람직할 것이다.

제3절 규범적 측면에서의 문제점과 개선방안

3.1 문제점

3.1.1 조세절차법의 미비

조세행정에 있어서 적정절차는 납세자의 권익보호를 위해 당연히 조세법에 규정되어야 하는데 이에 대한 제도적 보장이 미흡하다. 또한 사전통지 기간이 짧아 그에 따른 준비 부족으로 납세자들의 불이익을 초래하고 조사의 범위가 애매하여 조사자가 조사권을 임의로 남용하는 권익피해, 조사결과에 대한 내용을 충분히 알려주지 않아 자기의 변명기회를 박탈당하는데 따른 피해, 전문 지식을 가진 제3자의 도움을 충분히 갖지 못하여 각종의 방어권을 행사할 수 없는 문제, 사전 및 사후적인 권리구제절차의 미비 등이 제도적으로 충분히 확보되지 못하고 있다.

3.1.2 국세청 훈령 등의 법제화 결여

현재 세무당국이 세무조사를 실시함에 있어 질문검사권을 발동하는데 이때 조사공무원 뿐만 아니라 납세자를 규율하는 세무조사의 대상·조사기간, 조사 대상자의 선정기준 방법, 조사절차와 세무공무원의 재량 등 세무조사와 관련된 대부분의 내용은 행정규칙인 국세청 훈령에 의하고 있으며 이들 훈령은 일반적으로 법규성이 부인되어 강제력이 없고 납세자들에게 공표되지 않아 잘 지켜지지 못하고 있는 실정이다.⁴⁴⁾

3.1.3 법규의 불명확성과 복잡성

44 홍성표, 앞의 논문, p. 157.

우리나라에서 현재 적용되고 있는 조세절차법은 내국세를 기준으로 보면 국세기본법의 일부규정이 조세절차법에 해당되며 국세징수법은 조세징수에 관한 일반절차법이고, 각 개별 세법규정 중 조세실체법적 규정(과세요건에 관한 규정)을 제외한 많은 규정(신고절차, 결정 또는 경정절차, 자진신고 납부절차, 각종 협력의무 규정)들이 조세절차법에 해당되는 것이다. 우리나라의 세법에는 조세범처벌절차법과 같은 절차법적인 형태의 법률이 존재하지만 대부분 실체법 속에 절차규정이 포함되어 있다. 때문에 각 실체법 속에 여러 가지 형태로 산재하는 절차규정들은 실체법이 개정되면 운용방식의 변경에 불과해 법률 불소급의 원칙도 적용받지 않는 현실이다.

이와 같이 우리나라의 조세절차규정은 여러 개의 세법에 산재하고 있어 많은 문제점을 야기하고 있다. 개별세법마다 절차법을 규정하고 있는 절차법 체계의 혼란성은 같은 내용의 절차규정을 중복적으로 규정해서 세법조문의 방대화를 초래하고 있다. 뿐만 아니라 거의 같은 절차를 이 법 저 법에 혼재시켜 여러 번 규정하면서 법문의 표현도 통일시키지 못하여 해석상 납세자에게 혼란을 가중시키고 있다. 이러한 절차상 혼란은 납세자의 자발적 납세에 대한 이해를 막고 납세자는 사소한 절차의 위반으로 경제의 불이익을 받거나 제재를 받을 수 있다.

3.1.4 세무조사와 관련한 문제점

세법상 납세자는 원칙적으로 자기책임 아래 적정한 세무신고를 하고 적당한 기간에 세액을 자진 납부하는 것이 우리나라 조세의 부과·징수구조의 기본으로 되어 있다. 그러나 이 과정에서 고의 또는 과실로 세금의 징수가 제대로 이루어지지 않음으로 탈세자와 성실 납세자간의 형평성 문제 국가의 올바른 세수 확보를 위해 세무조사가 필요한 것이다.¹⁵⁾

15 김삼목, "납세자 권리보장에 관한 연구," 동아대학교 경영대학원, 석사학위 청구논문, 1996, p. 72.

세무조사는 납세자의 재산권을 비롯한 권익을 침해할 가능성이 크기 때문에 납세자의 권익보장 및 적정절차와 관련하여 가장 중요한 부분이다. 우리나라의 경우 아직까지 선진국과 같은 세목별통합조사가 이루어지지 못하고 있으며 세목별로, 특히 소득세·법인세와 부가가치세가 각각 분리되어 조사하는 것이 보통이다. 따라서 세무조사와 관련하여 선진국의 납세자권리의 관련규정을 그대로 적용하는 것은 적절치 않는 부분도 있다.

납세자에 대한 세무조사를 실시하는 경우에 세무공무원은 국세에 관한 조사를 위해 당해 장부, 서류 기타물건을 조사하는 경우에는 조사를 받을 납세자 또는 납세관리인에게 조사 개시 7일전에 조사대상 세목 및 조사사유 등을 기재한 세무조사사전통지서를 통지하여야 한다. 다만 범칙사건에 대한 조사 또는 사전통지의 경우 증거인멸 등으로 조사목적 달성을 수 없다고 인정하는 경우에는 그러지 아니한다.(국세기본법 81의 6)

이 때 사전통지를 받은 납세자가 천재, 지변, 화재, 기타 재해로 사업상 어려움이 있을 때, 납세자 또는 납세관리인의 질병, 장기 출장 등으로 세무조사가 곤란하다고 인정되는 때, 권한 있는 기관에 장부, 증빙서류가 압수 또는 영치된 때에는 관할세무관서의 장에게 '세무조사연기신청서'를 제출하여 조사를 연기할 수 있다. 그러나 이 경우도 세무조사서의 사전통지, 조사이유 등을 부기한 조사통지서의 송달 없는 갑작스런 세무조사로 인한 관청과 납세자와의 분쟁이 적지 않다.

과세당국이 의사결정에 필요한 자료나 정보를 수집하기 위해 행정절차에서 행정조사 즉 질문권을 사용하는 것은 필수불가결한 일이다. 그러나 이 과정에서 납세자의 권익침해가 자행되는 것이 현실이다. 즉 대부분의 납세자들은 과세처분 그 자체보다는 과세처분에 선행되는 질문 검사권의 행사에서부터 권리침해를 당하게 되며 그 산물로 과세처분에 영향을 미치게 되는 것이다. 일단 과세처분이 결정된 후에는 그 처분의 위법·부당하다는 것을 입증하기 위해서

사후권리구제를 거쳐 조세쟁송에까지 납세자는 시간·노력·경비를 부담하게 된다. 따라서 질문검사권이 적법하게 이루어지면 과세처분이 적법 타당하게 이루어지는 것이 가장 이상적인 세무조사가 될 것이다. 아무리 사후권리구제 제도가 잘 정립되어 있다 하더라도 사전에 납세자의 권리침해를 방지하는 것이 더욱 중요하다. 현행의 세무조사가 납세자의 권리보호와 관련하여 많은 문제점을 가지고 있음을 지적하여 아래와 같이 세무조사에서의 적절한 절차의 구현 방법까지 생각하는 것이 필요하다.⁴⁶⁾

1) 세무조사에 대한 법규 결여

현행세법은 세무조사에 대한 구체적인 법규정을 두고 있지 않다는 큰 문제점을 안고 있다. 현행 세법에서는 개별세법에 질문검사권에 대한 규정을 두어 과세권자에게 세무조사의 권한이 있음을 선언하였을 뿐 세무조사의 절차나 한계 등에 관하여 구체적인 내용을 두고 있지 않다. 과세권자의 질문 검사권에 대응하는 납세자의 권리는 국세기본법 제7장의 2조 「납세자의 권리」라는 장에 규정하고 있을 뿐이다.

그런데 과세당국이 질문검사권을 발동함에 있어 필요한 세무조사의 대상, 조사기간, 조사대상자의 선정 기준, 조사절차와 세무공무원의 재량 등 세무조사와 관련된 대부분의 내용이 행정규칙인 국세청 훈령에 의하고 있다는 것이다. 이들 훈령은 행정조직 내에서 직무와 관련한 명령으로서 일반적으로 법규성이 부인되고 강제력이 없을 뿐만 아니라 납세자들에게 공표되지 않은 것이어서 납세자의 권리보호에 도움이 되지 못한다. 행정규칙 같은 행정입법으로는 법률을 대신할 수 없기 때문에 세무조사의 절차나 한계를 법령으로 규정하지 아니하고 국세청 훈령으로 규정한다는 것은 법치행정에 반할 뿐만 아니라 과세당국의 행정편의나 권리남용을 초래하여 납세자의 권익을 침해 할 가능성이 높은 것이다.

46 유일언, 앞의 논문, p. 8.

2) 세무조사대상자 선정기준의 결여

세무조사는 조세부담의 공정성과 기업경영의 투명성을 높일 수 있는 목적으로 사용되는 것이 마땅하며 보복이나 차별의 수단으로 악용되어서는 안되고 정치적 고려 등에 의해 다른 목적으로 사용되지 않는 것이 원칙이다. 그러므로 세무조사 대상자 선정도 객관성, 투명성, 공정성을 갖춘 선정기준의 확립이 무엇보다도 필요하다. 세무조사 대상자 선정 기준의 결여는 강력한 세무조사를 통해 탈세방지를 추진하여도 납세자들의 성실납부를 유도하는데 한계가 있으며 오히려 납세자의 권리를 부당하게 침해할 가능성이 크다. 그렇기 때문에 질문감사권의 행사와 이에 따라 예상되는 납세자의 희생과의 관계를 구체적으로 어떻게 합리적으로 조정할 것인가는 납세자의 권리 보장과 관련하여 매우 중요하다.⁴⁷⁾

과세당국은 세무조사 대상자에 있어서 공정성과 객관성 그리고 투명성을 기하기 위하여 조사사무처리규정에 의해 전산시스템에 의한 납세신고 성실도 또는 세무정보, 세원관리상황 및 신고 내용 등을 종합심리 분석하여 선전하는 것을 원칙으로 하고 있다. 그러나 과세당국이 전산분석에 의한 조사대상자 선정방식 이외에 수동분석에 의한 개별선정방식을 보충적으로 사용하고 있다. 또한 조사사무처리규정이 법령에 명시되어 있지 않고 국세청훈령으로 규정되어 있어 공정성과 타당성을 기하기가 어려운 것이 문제점이다.

또한 세무조사 대상자로 선정된 납세자에 대한 세무조사 통지서에는 조사사유 란에 일반조사, 정기조사, 특별조사, 추적조사 등 조사의 유형만 기재되었을 뿐 조사사유를 구체적으로 명시하고 있지 않아 납세자가 어떤 이유로 자신이 세무조사를 받게 되는지 모른다는 문제점을 안고 있다. 아울러 이러한 조사사유가 부당하다고 여겨지는 경우 납세자가 이의신청을 하여 시정 받을 수 있는 제도적 장치가 마련되어 있지 않다. 납세자의 권리보호를 위해서는

47 김종식, "세무조사대상자 선정의 공정성 제고방안," 한국납세자연합회, 2001, pp. 3~5.

조사사유를 구체적으로 명시하고 이에 대한 납세자의 이의신청을 인정하는 방향으로의 제도적 장치 마련이 있어야 할 것이다.

3) 사전통지기간 및 통지내용의 부적정

효율적인 세무조사가 이루어지고 세무조사에 있어서 납세자의 권리가 보호되기 위해서는 납세자가 세무조사에 대한 자료를 충분히 마련할 수 있는 기회가 주어져야 한다. 이를 위해 세무조사사유가 구체적으로 명시된 사전통지서가 발부되어야 하고 충분한 기간이 주어져야 한다.

그런데 현행법은 「조사 개시 7일전에 세무조사의 통지를 하여야 한다.」라고 국세기본법81조6에서 규정하고 있을 뿐이다. 통상의 경우 사전조사의 통지는 문서로 하여야 하기 때문에 납세자에게 직접 교부하는 대신 대부분 우편으로 이루어지고 있어 7일은 납세자가 근거자료를 준비하기에는 충분치 못하다. 납세자가 자료를 충분히 준비하지 못할 경우, 근거과세를 하려는 세무조사의 효율성을 저하시키고 납세자도 불이익처분을 받게 될 가능성이 커지므로 사전통지 기간의 연장조치는 필수불가결한 현실이므로 선진국들 경우처럼 최소한 14일 정도로 두는 것이 바람직하다고 생각된다.

또한 사전통지는 문서로 하되 납세자 또는 납세관리인의 성명과 주소 또는 거소, 조사기간, 조사대상 세목 및 조사사유, 조사공무원의 인적사항 및 기타 필요한 사항을 기재하도록 되어 있다. 문제는 조사이유를 구체적으로 명시하지 않고 있다는 것이다. 조사이유가 구체적으로 명시되지 않으면 납세자는 어떤 이유로 조사를 받게 되는지 그리고 무엇을 어떻게 준비해야 되는지 알 수 없다. 이로 인해 납세자의 불이익이 발생될 소지가 크므로 통지의 내용은 되도록 자세하게 수록되어야 하는 것이다.

4) 납세자의 성실성추정 규정의 무력화

납세자가 세법이 정하는 신고 등의 납세협력의무를 이행하지 아니하거나 납

세자에 대한 구체적인 탈세제보가 있는 경우 등 대통령령이 정하는 경우를 제외하고는 납세자가 성실하며 납세자가 제출한 신고서 등은 성실한 것을 추정된다는 국세기본법 81조 5의 1항은 과세당국이 납세자가 제출한 신고서에 대한 반증이 있으면 납세자의 성실성은 반복된다는 것을 의미한다.

그런데 국세기본법 제81조5 제2항은 세무공무원이 납세자가 제출한 신고서 등의 내용에 관하여 질문하거나 무작위추출방식에 의한 표본세무조사 등 대통령령이 정하는 세무조사를 하는 것을 제한하지 아니한다고 규정하고 있다. 이 조항은 성실성추정에 대한 예외조항으로 구체적 반증이 없어도 납세자가 제출한 신고서의 내용을 진실한 것으로 받아들일 수 없다는 일방적인 법해석이 이루어질 수 있는 내용이다. 더욱이 대통령령으로 납세자의 성실성추정 등의 배제사유로 신고내용에 탈루나 오류 등의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우, 납세자의 신고내용이 국세청장이 정한 기준과 비교하여 불성실하다고 인정되는 경우를 별도로 배제사유로 추가하여 규정하고 있으며 납세자의 성실성의 추정이 배제되는 세무조사의 범위도 최근 3과세기간 이상 동일세목의 세무조사를 받지 아니한 납세자에 대해서도 일상적인 세무조사에까지 확대하고 있다.

법률상 성실성추정의 예외 범위가 너무 큰데다가 대통령령으로 예외의 범위를 확대하여 과세당국의 일방적인 입장만을 과세의 기준으로 삼고 있다는 것이 문제다. 납세자가 불성실하다는 구체적인 반증도 없이 과세당국의 일방적인 재량에 의해 납세자의 성실성이 배제될 수 있는 소지를 남겨놓고 있는 현재의 규정은 납세자권리의 보호라는 취지와 크게 어긋난다. 때문에 납세자의 성실성 배제사유나 성실성추정이 배제되는 세무조사의 범위를 축소하는 납세당국의 보다 근본적인 납세자권리보호 장치가 요구된다.⁴⁸⁾

48 유일언, 앞의 논문, p. 9.

5) 위법한 질문조사권 행사에 대한 제재조치 필요

세무조사시 조사절차를 위배함으로써 과세처분의 위법을 초래한 경우 과세자료가 과세관청의 일방적이고 억압적인 강요로 작성자의 자유로운 의사에 반하여 작성되었고 별다른 합리적이고 타당한 근거 없이 작성된 경우에 그에 기초한 과세 처분은 무효로 본다는 것이다. 위와 같이 과세자료가 증명하는 대상이 과세요건의 전부 혹은 주요부분을 이루고 있는 경우에 그 과세 처분은 위법하게 되고 그 위법의 정도가 납세자가 용인 할 수 없을 정도로 중대하여 납세자의 권리구제가 취소소송절차 밖에 없다면 그 처분은 무효가 되어야 하며 납세자의 권리는 보호되어야 할 것이다.⁴⁹⁾

3.2 개선방안

3.2.1 포괄적 조세입법

법체계의 통일을 기하고 납세자들이 이해하기 쉽게 하기 위해서는 국세에 일반적·공통적으로 적용되는 공통조세절차법을 제정하면서 각 개별법에 혼재해 있는 절차에 관한 규정들을 대폭 삭제할 필요가 있다. 각 개별법에는 그에 개만 특수하게 적용되는 절차만을 최소한으로 규정하는 것이 바람직하다. 다시 말하면 국세기본법을 확대하여 여기에 조세기본원칙, 조세에 관한 공통절차, 조세징수절차 및 행정심급의 불복절차 등을 포괄하도록 함으로써 이를 명실상부한 국세에 관한 기본법적 지위를 부여하는 것으로 입법할 수도 있고, 또는 조세채부의 신고, 세무조사와 그 종결, 그리고 사전청문의 절차만을 구체적으로 규정하는 국세절차법을 새로이 제정할 수도 있을 것이다. 이러한 법제정에 반드시 들어가야 할 사항은 다음과 같다.⁵⁰⁾

첫째, 세무조사의 개념규정이 반드시 삽입되어야 한다. 현재 세무조사란 용어는 실무상의 용어로 세법상에서는 조세와 관련된 공무원의 질문·검사(조

49 임승순, 앞의 책, pp. 78~79.

50 정영현·박정수, 납세자권리현장의 제정방안, 한국조세연구원, 1996, p. 54.

사)권의 행사 등으로 포괄적으로 규정되어 있는 바, 이를 명확하게 정의하고 세분화·유형화해야 한다.

둘째, 세무조사의 사전통지 규정이 명시되어야 한다. 세무조사의 결과는 납세자의 재산권과 밀접한 관련이 있는 사안이기 때문에 잘못된 과세로 고지서가 발부되면 이의 신청 등 복잡한 구제절차와 비용을 납세자가 부담해야 한다. 때문에 세무조사에 대한 자세한 내용을 사전에 통지받아 충분한 시간을 갖고 충분한 대비를 할 수 있게 하여야 한다.⁵¹⁾

셋째, 납세자는 자신의 권리에 대해 충분하고 정확한 정보를 제공받을 수 있으며 납세자의 요구에 의해 정보를 공개하여야 할 의무가 국세청에 있음을 의무화 할 필요가 있다. 그리고 납세자가 세무조사 과정에서 변호사·공인회계사·세무사 등 전문가와 상담할 권리 및 그들을 대리인으로 선임하여 조사를 받게 할 수 있는 권리가 보장되어야 한다.

또한 자신의 잘못된 정보에 대한 자기 정보정정권이 주어져 잘못된 정보로 인한 납세자에 대한 피해를 사전에 방지 할 수 있어야 한다.⁵²⁾

넷째, 납세자의 신고서 등 과세자료에 포함된 사업상의 기밀이 경쟁자에게 노출되지 아니하고 과세목적 외에는 사용되지 않는다는 신뢰관계가 형성되어야만 납세자로부터 성실하고 자발적인 납세협력을 얻어 낼 수 있다. 따라서 과세 관청에 제출된 개인 납세정보 등은 법률에서 인정된 목적에 한하여 제한적으로 사용토록 하는 정보의 자기통제권이 보장되어야 한다.

다섯째, 중복조사 금지의 원칙을 법제화해야 한다. 따라서 과세관청의 조세탈루의 혐의가 명백한 경우를 제외하고는 동일세목 및 동일과세기간에 대해 중복조사를 할 수 없도록 하여 납세자의 권익과 안정적인 사업 활동을 보장하여야 한다.

또한 중복조사의 예외규정으로 거래상대방에 대한 조사가 필요한 경우는 본래의 납세자에 대한 조세탈루혐의가 있는 경우로 한정 해석해야 할 것이다.⁵³⁾

51 이우택, 앞의 논문, p. 241.

52 정재윤, "세무조사에 있어서의 납세자권리에 관한 연구," 서울시립대학교 도시과학대학원 석사학위 청구논문, 1999. p. 79.

여섯째, 세무조사 종료 시 그 결과를 납세자에게 서면으로 통보하도록 하여야 한다. 최근에 제정된 「과세적부심사 사전처리규정」(국세청훈령 제1237호)에는 결정전 통지조항이 삽입되었는데 이는 세무조사 종료 후 납세고지 전에 납세자에게 조사내용에 대한 검토·설명의 기회를 보장함으로써 납세자의 권익을 사전에 구제하려는 제도이다. 그러나 이를 국세청 훈령수준으로 유지하기보다는 법제화하려는 노력이 필요하다.

3.2.2 조세절차법의 제정

따라서 우리의 조세절차법에는 납세자가 나라의 주인이라는 납세자기본권 보장이 미흡하다. 우리나라의 경우 헌법 제12조에 의하여 법률과 적법한 절차에 따라 행정처분을 받을 권리가 보장되어 있음에도 불구하고 아직 행정절차법이 제정되지 못하고 있는 실정이다. 그러나 조세에 관련된 행정처분은 국민의 재산권과 직접 연결되어 있으므로 우선적으로 조세와 관련된 적정절차의 제정이 시급한 실정이다. 조세절차법이나 납세자권리기본법과 같은 성격의 법률은 헌법적인 개념을 지닌 매우 중요한 법규로서 이를 제정하기 위해서는 장기적인 계획을 통한 행정절차법과의 관계, 정보공개 및 사생활보호법과의 관계를 정립하고 각 세법에 분산 규정되어 있는 절차적 규정들을 통합하는 일이 우선되어야 할 것이다.⁵⁴⁾

또한 조세의 영역은 국가권력의 작용 중 국민의 재산권을 직접 제약하고 침해하는 전형적인 행정작용이므로 납세자의 절차상 기본권 존중과 법치주의의 구현⁵⁵⁾은 조세절차법을 정립함에 있어서 가장 중요한 철학이며 입법취지가 되어야 한다. 조세절차법이 세무행정 측면에서 조세채권을 실현하는데 편의적

53 백운영, "세무조사절차상 납세자 권리보장에 관한 연구," 경희대학교 국제법무대학원, 석사학위 청구논문, 2003, p. 65.

54 최명근, 앞의 논문, p. 113.

55 김종률, 앞의 논문, p. 69.

이면서 조세행정의 비용이 최소화되는 것이어야 하지만 납세자의 측면에서는 그 절차가 간소하여 납세하기 편할 뿐만 아니라 납세순응 비용이 최소화되는 것이어야 한다. 또한 강력한 국가의 과세 권력을 행사하는 기준을 정하는 것이 조세절차법이기에 때문에 납세자 기본권을 존중하는 철학이 그 절차법 규정에 담기지 않으면 국민의 기본인권이 유린될 가능성이 크다.

제6장 결 론

제1절 연구결과의 요약

헌법은 조세법률주의의 이름으로 조세의 내용과 절차가 민주적일 것을 요구함으로써 납세자의 기본권리를 보장하고 민주주의의 지배가치인 자유와 평등의 사상에 충실할 것을 강조한다. 이에 따라 본 연구에서는 먼저 조세법률주의를 통해 조세의 성립과 집행에 있어서 지켜져야 할 기본원칙들을 살펴보았다. 조세법률주의는 과세의 요건과 절차가 명확하게 법으로 정해질 것과 조세의 집행이 합법적인 절차에 구속받을 것을 내용으로 하는 납세자권리보장의 기본적인 원리이다. 즉 조세법률주의는 조세의 내용과 절차상에 있어서 법의 지배를 선언하고, 법에 의한, 법의, 납세자권리보장의 원칙을 표방한다(by the law, of the law, for taxpayers' right). 이런 원칙 아래에서 조세행정은 곧 세법의 규정에 따라 조세를 실현하는 절차이므로 합법성을 준수해야 하는 것은 물론이고 조세의 집행과정과 권리구제의 모든 절차에 있어서 납세자의 기본권이 최대한 존중되도록 노력해야 한다. 납세자의 권리는 바로 조세법률주의가 안내하는 '조세절차상에서 적정성을 보장받을 권리'에 다름 아니기 때문이다.

납세자의 권리는 좁게는 조세절차법상의 권리이며 넓게는 조세의 실체적인 구성과 통제에 참여하는 조세참정권을 포함하는 권리다. 오늘날 국민의 주권과 기본권보장에 대한 권리의식이 극도로 발전한 상황을 생각할 때 납세에 관한 국민들의 관심이 높아지는 것은 당연한 귀결이다. 국민들은 납세와 관련하여 보다 민주적인 절차, 보다 합리적인 과세근거, 공공적 조세의 사용에 대한 참여의식이 증대되고 있는 추세이다. 그러나 지금껏 국내의 조세제도와 조세행정은 납세자의 권리보다는 국가의 징세권에 더 큰 비중을 주고 제정·운용되어 왔으므로 납세자의 권익이 상대적으로 무시되고 기본권침해가 빈번히 발

생하여 왔다. 현대국가의 복지행정입법의 발로를 감안하더라도 아직까지 법규상, 절차상 비민주적인 장치들이 산재해 있어 납세자들이 제 권리를 되찾는 방법은 요원한 것이 현실이다.

선진국의 사례에서 납세자권리보호의 시발점은 납세자의 주권을 선언하는 권리장전의 제정이었다. 그러나 우리의 현실상황을 돌아볼 때 실질적으로 강력한 법적 효력을 가진 납세자권리헌장의 수립은 아직도 지체되고 있다. 조세행정의 모든 절차법상에서 납세자와 과세권자의 법적 지위가 대등한 관계임을 천명하고, 적정절차 준수에 대한 효력을 명시한 실천적 규범으로서 납세자권리헌장의 수립이 필요한 상황이다. 특히 납세자의 재산상 이해관계와 직접적인 관련이 있는 세무조사의 경우 더욱 철저한 절차보장이 요구된다. 세무조사 대상선정의 객관성과 합리성 확보, 세무조사의 사전통지를 받을 권리, 세무조사원의 질문검사에서 전문가의 조력을 받을 권리, 세무조사 후에 그 결과를 서면으로 통지받을 권리 등 세무조사와 그에 따르는 전후절차에 있어서 적정, 투명, 공정한 절차확립을 통해 납세자의 권리가 원천적으로 보호되어야 한다.

조세는 엄격한 법규와 민주적인 절차에 따라서 납세자의 기본권이 최대한 보장받도록 행사되어야 함이 조세법률주의의 기본이념이다. 그렇지만 조세제도의 운영에 있어서 효율적·시스템적인 사고가 결핍되면, 국민의 기본권에 대한 최소한의 침해를 목적으로 하는 조세법률주의의 근원적 사상에 오히려 모순을 안게 된다. 합리적인 조세란 국민의 경제활동에 대해 중립적이고 경제적이며 명확 공정하게 집행되어함이 당연한 일이다. 이는 곧 효율과 공정의 재정학적 조세원칙에서 볼 때 '가장 효율적인 것이 최소의 침해, 즉 최대의 기본권 보장'을 의미할 수도 있기 때문이다.

이에 비추면 우리나라의 조세구제제도는 그 난맥상이 심히 비효율적이고 비합리적인 것이라 볼 수 있다. 우선 실효성 없는 구제절차로서 이의신청, 감사

원 심사청구 등을 제도화하여 마치 납세자로 하여금 사다리 타기에 이끌어 넣는 듯한 불확정적인 제도를 운영하고 있다. 조세구제제도는 그 의의상 신속한 권리구제, 사전적인 권리구제를 목적으로 전문행정이 자기보정의 기회를 갖게끔 하는 것임에도 과도한 다단계 심급, 절차의 선택에 따라 귀속되는 구제결과(예측가능성의 저하)등의 문제점으로 볼 때 제도에 대한 시스템적인 사고와 접근이 요망된다. 따라서 행정전치심판에 대해서도 '선택과 집중'의 경영적 원리를 도입하여 우리나라의 조세제도의 틀을 '1단계의 단순심급, 1개의 전문적 심사'로 재편하는 것이 필요하다. 그리고 사전적부심사를 강화하여 납세자와 과세청의 초기 상황인식을 확대함으로써 납세자의 구제절차상 대기비용을 최소화하고, 사후구제에 걸친 불합리한 비용을 사전에 걸러내는 일이 중요하다.

조세제도의 개선은 절차의 정의로움(공평)과 시스템적 접근(효율)의 결합이 있어야 현대국가의 세제, 세정의 개혁으로서 의미가 있을 것이다. 즉 조세구제제도는 효율성을 바탕으로 제도의 생산성을 높임으로써 불필요한 납세자 권익 침해를 최소화함과 동시에 제도로서의 존립의미를 가질 수 있는 것이다. 이러한 조세구제제도의 제반사항은 납세자권리의 보호라는 공통의 명제를 가지고 제정, 집행되어야 함은 자명하다.

납세자 권리보호의 실질은 납세자의 헌법상 권리를 최대한 실현하는 것을 말한다. 즉 조세의 부과, 처분, 징수, 구제의 모든 절차상에 있어서 납세자의 기본권이 실질적으로 보장되는 것을 의미한다. 이는 무엇보다도 조세의 집행 절차가 합법적일 것과, 납세자의 권익이 침해되었을 경우 법이 보장한 신속한 절차에 의해서 구제받을 수 있는 제도를 수립하는 것을 핵심으로 한다. 헌법은 제59조에서 「조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.」라고 규정하여 법률로 납세자를 보호하고 있다. 그러나 납세자권리를 실질적으로 증진하기 위해서는 효과적, 현실적인 구제장치의 마련과 운용이 필수적임에도 우리나라의 조세구제제도는 여러 가지 문제점을 안고 있으며, 이와 관련하여 본 연구에서 살핀 내용을 요약하면 다음과 같다.

첫째, 사전청문절차에 해당하는 과세전적부심사의 심사기간을 확대하고 납세자의 의견을 충분히 수렴하여 실질적으로 심사함으로써 과세불만족을 사전에 걸러낼 수 있는 제도적 완충지대로 강화시켜야 한다는 것이다.

둘째, 여러 단계에 걸친 불복절차를 단심제로 통합 운영하는 것이 바람직하다. 현행제도상 납세자가 불복종류 및 절차를 스스로 선택하고 서류를 작성하는 등 복잡하고 전문적인 권리구제 절차를 적절히 대응하기는 어려운 실정이다. 때문에 단심제의 불복절차를 운영하면서 납세자가 서면 이외에 구술로도의 의견을 제기할 수 있는 상호적, 개방적인 제도로 재편하는 것이 바람직하다.

셋째, 국세심판소의 위상을 재고해야 한다. 현재 재정경제부 소속의 국세심판원은 과세청과의 독립성이 부족하여 납세자의 이익보다는 과세권의 이익을 대변하는 구조로 되어있다. 조세법원이 없는 현 상황에서 국세심판원의 역할이 매우 중대함을 감안해, ① 국무총리실 직속기구로 독립 ② 전문 인력의 대폭충원 ③ 심판원들의 신분을 법적으로 보장 ④ 국세와 지방세의 심판을 모두 담당하게 하여 실질적인 위상을 격상시킬 필요성이 있다.

넷째, 향후 국세심판원의 기능까지 담당할 수 있는 조세법원을 설립해야 한다. 조세심판은 그 복잡성과 전문성으로 인해 조세에 대한 전문지식이 없는 일반법원이 이를 다룬다는 것은 납세자권리보호 측면에 있어 많은 위험성을 내포하고 있다. 따라서 현행 행정소송체계로는 납세자의 권리구제에 둔감할 수밖에 없다. 이와 더불어 조세불복절차와 소송에 있어 대리인의 자격에는 일정이상의 전문적인 조세소송교육을 필한 전문세무사와 회계사를 참여시켜 전문가의 조력을 받을 권리를 확대시켜야 한다.

국민들의 납세주권의식 증대와 선진국의 동향 등 일련의 세계화 흐름에 부응하여 과세청도 법률과 제도개선을 통해 납세자보호의 대안 마련에 서두르고

있다. 하지만 무엇보다도 조세법률주의가 역사적 과정에서 확립한 것과 같이 과세권력의 입안에는 납세자의 참여와 합의가 매우 중요하다. 그러므로 먼저 조세법률주의의 기본원칙인 법정성, 명확성의 차원에서 조세절차법의 불비를 해소하고 각종 법률과 과세청의 훈령에 의지하여 조세법률주의의 사상을 침식하고 있는 현실의 불명확, 불확정한 세제를 포괄적인 조세입법으로 개선해야 할 것이다. 여기에 더하여 세제, 세정의 개혁에는 납세자권리보장의 시원인 사전청문에 입각하여 '납세자를 당사자로, 대화의 테이블로' 이끌어 내는 참여적 논리가 필요하다.

제2절 연구의 한계 및 향후과제

본 연구는 납세자 권리보호와 관련하여 조세법률주의에 근거하여 '원칙에 충실한 것이 가장 민주적인 납세자권리보호를 창출한다는 것'과 '조세제도를 시스템론적 차원에서 접근하는 것'을 기본골격으로 유지하려고 하였다. 그러나 조세권리제도의 평가에 사용할 평가모델과 선행연구 등의 부족으로 조세구제제도의 분석에 있어 시스템적인 접근은 부족했다. 이를 아쉬움으로 남기고 조세의 형평과세를 통한 이상적인 조세정책에 관한 연구를 미래의 과제로 생각해본다.

참 고 문 헌

1. 단행본

- 곽태원, 조세론, 법문사, 2000.
국세청, 「국세통계연보」, 1996~2003.
백완기, 행정학, 박영사, 1997.
이만우·노준화·정재연, 세법개론, 도서출판 흥, 2002.
이태로·안경봉, 조세법강의, 박영사, 2002.
임승순, 조세법, 박영사, 2003.
정영현·박정수, 납세자권리현장의 제정방안, 한국조세연구원, 1996.
최명근, 세법학총론, 세경사, 2002.
최명근, 우리나라 조세행정의 발전적 개선방안, 한국조세연구원, 2002.

2. 논 문

- 김삼목, “납세자 권리보장에 관한 연구,” 동아대학교 경영대학원, 석사학위 청구논문, 1996.
김인섭, “현행 조세불복제도의 문제점과 개선방안,” 충남대학교 대학원 법학과, 석사학위 청구논문, 1999.
김종률, “헌법상 납세자의 절차적 권리보장에 관한 연구,” 서울대학교 대학원 법학과, 석사학위 청구논문, 1997.
김종식, “세무조사대상자 선정의 공정성 제고방안,” 한국납세자 연합회, 2001.
남두희, “조세소송과 소송물에 관한 연구,” 영남대학교 대학원, 박사학위 청구논문, 2001.
류신걸, “우리나라 조세구제제도의 개선방안에 관한 연구,” 원광대학교 대학원, Vol. 20, No.1, 1997.
박장선, “납세자권리현장에 관한 연구,” 서울시립대학교 경영대학원, 석사학위 청구논문, 1998.

- 백운영, “세무조사 절차상 납세자 권리보장에 관한 연구,” 경희대학교 국제법무대학원, 석사학위 청구논문, 2003.
- 소병희, “납세자의 권리와 조세정의,” 국민경제연구, Vol. 23, No. 1, 2001.
- 유경문, “납세자 의식구조 조사에 따른 세제·세정개혁의 기본방향에 관한 연구,” 한국재정·공공경제학회, 재정논집, 제17집, 제1호, 2002.
- 유일언, “납세자의 권리보호와 세무조사제도의 관계에 관한 연구,” 충남대학교 법학연구소, 2001.
- 이영구, “조세구제제도의 개선방안에 관한 연구,” 건국대학교대학원, 석사학위 청구논문, 2000.
- 이우택, “조세행정의 적정절차에 관한 연구,” 산업경영연구, 제6권, 1994.
- 이장훈, “조세권리 구제제도에 관한 연구,” 건국대학교 행정대학원, 석사학위 청구논문, 2000.
- 이한우, “한국의 납세자권리구제제도의 법률과제와 행정에 관한 연구,” 한양대학교 행정대학원, 석사학위 청구논문, 1998.
- 전정문, “조세소송을 통해본 세무분쟁요인과 조세구제제도에 관한 연구,” 충남대학교 경영대학원, 석사학위 청구논문, 1999.
- 정재윤, “세무조사에 있어서의 납세자권리에 관한 연구,” 서울시립대학교 도시과학대학원, 석사학위 청구논문, 1999.
- 제갈경배, “납세자권리의 주요 문제점과 개선방안에 관한 연구,” 국방대학원, 국방관리진공, 석사학위 청구논문, 2002.
- 조정흠, “납세자권리에 관한 소고: OECD국가를 중심으로,” 건국대학교대학원, 논문집, 제46집, 제1호, 1998.
- 조창득, “현행 국세심판제도에 관한 연구,” 건국대학교 행정대학원, 석사학위 청구논문, 2000.
- 한상국, “조세구제제도의 개선방향,” 재정포럼, 6월호, 2002.
- 홍성표, “납세자 권리보호를 위한 조세적절차에 관한 연구,” 대전대학교 법학과, 박사학위 청구논문, 2001.

3. 정책자료 기타

국세심판원, <http://www.ntt.go.kr/>.

정영현, 「납세자권현장 제정의 필요성과 기본방향」, 한국조세연구원 정책간담회 자료, 96-02, 1996.

한국납세자연맹, <http://www.koreatax.org/newtax/>.

한국납세자연협회,

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

감 사 의 글

이 작은 논문이 나오기까지 도움을 주신 주위의 고마운 여러분과, 함께 수
학한 원우들에게 머리 숙여 감사를 드리며,

2년 동안 지도해주시고 교정 및 심사를 하시느라 고생하신 김태용 교수님,
박영병 교수님, 김진황 교수님께 다시 한번 감사를 드린다.

논문작성 기간 중에 사례연구 자료를 수집하고 원고를 처음부터 끝까지
정리한 동생 경제 내외에게도 진심으로 감사하며, 항상 무언의 기도로서 격
려해주신 어머님과 가족에게도 감사의 마음을 전한다.

너무 늦은 나이에 학위논문을 완성하면서 좀더 일찍 기회를 가지지 못한
아쉬움이 남지만 전 직장에서의 국세공무원과 현업인 세무사업을 통하여 작
은 실무경험을 이 논문에 담아 납세자권리보호제도에 대한 관심과 발전에
조그만 보탬이 되기를 기대해 본다.

2004년 1월

조 기 제