

세무와회계저널
제9권 제2호 2008년 6월 pp.9~42
한국세무학회

이용 만족도 분석을 통한 조세불복제도 개선방안 연구

조재천* · 홍정화** · 김완희*** · 김선구****

<요 약>

본 연구에서는 조세불복제도를 실무적으로 가장 많이 이용하는 조세전문가를 대상으로 이용 만족도를 실증분석하고, 이러한 실증분석 결과를 바탕으로 합리적인 개선방안을 제시하는데 있다. 현행 조세불복제도에 대한 조세전문가 집단의 인식정도를 바탕으로 개선방안을 도출하기 위하여 t-검증 및 F검증에 의한 분산분석(ANOVA), 사후검증 방법의 Tukey검증을 사용하여 분석하였다.

연구결과를 요약하면 다음과 같다.

첫째, 현행 심급구조 개선방안으로 연구대상자들은 “과세전적부심사-심판청구-행정소송”의 단계축소로 심급구조의 단순화 필요성을 인식하는 것으로 나타났다. 현행의 이의신청제도와 감사원 심사청구제도의 폐지, 심사청구와 심판청구를 통합하는 제도 개선안의 변경을 요구하고 있는 것으로 볼 수 있다. 둘째, 국세심판원의 독립성 확보를 위한 소속기관 변경안으로서 “별도의 독립기관” 설치로 제도개선의 필요성을 인식하는 것으로 나타났다. 추가분석으로 현재 재정경제부 소속의 국세심판원을 별도의 제3기관으로 변경하여 국세·지방세·관세를 모두 관장하는 “조세심판원 설치”의 제도개선 필요성을 인식하는 것으로 나타났다. 조세심판원의 설치 이유는 독립된 제3기관에 의한 심리에 의하여 독립성과 전문성, 공정성을 담보할 수 있고, 신속한 결정으로 납세자의 시간적·심리적 압박을 조기에 해소할 수 있을 것으로 판단된다.

이러한 결과로 볼 때, 조세전문가 집단 간에 현행 조세불복제도에 대한 인식도와 기존에 제시되었던 조세불복제도의 개선방안과 현저한 차이가 존재하고, 심급구조의 단계축소 및 국세심판원의 독립성 방안으로 별도의 독립기관 및 조세심판원의 설치를 요구하는 것으로 볼 수 있다.

본 연구는 조세불복제도를 실무적으로 가장 많이 이용하는 조세전문가의 인식정도와 개선안에 대한 방향을 실증적으로 제시해 주었다는데 큰 의의가 있다.

<주제어> 조세불복제도, 심급구조, 조세심판원 설치

* 한성세무법인 대표, 주저자

** 경원대학교 경영회계학부 교수, 공동저자

*** 경원대학교 경영회계학부 부교수, 교신저자

**** 한세대학교 경영학부 조교수, 공동저자

I. 서 론

납세자가 조세에 관하여 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 경우에는 그 권리의 보호를 구하는 것이 보장되어야 함은 당연하다. 조세 불복제도는 납세자의 권리보호라는 관점에서 조세법률주의 및 조세공평주의를 실현하기 위한 납세자의 자기방어적인 법적절차를 의미한다.

현행 조세불복제도의 행정적인 구제절차는 그 기능이 중복되는 경우가 많을 뿐만 아니라 충실한 심리가 이루어지지 못하고 있는 실정이다. 과세전적부심사에 불복하여 이의신청 건수가 증가하고, 평균 이월율이 높게 나타나는 것은 신속한 결정을 받지 못하므로 납세자에게 불리함이 지적되고 있다. 반면 각국은 조세 분쟁을 해결하기 위해 납세자의 권리구제에 철저하다는 것이다. 미국의 경우 과세이전 단계에서 사전적 협의를 통한 조정·중재제도 등을 통하여 매년 약 85%의 조세분쟁을 해결하고 있고, 영국은 처분청의 처분에 대하여 이의가 있는 경우 청구인은 비록 임의적 절차이기는 하지만 처분청(고충담당자)에 이의를 제기할 수 있도록 하고 있다. 독일의 경우에는 종결협의제도나 조사보고서에 의한 의견제출 제도, 일본은 과세이전 단계에서 납세자에게 스스로 수정신고를 유도함으로써 사후적인 조세분쟁을 해결하고 있는 등 과세이전 단계에서 조세쟁송을 줄일 수 있는 많은 제도를 시행하는 등 사전적 구제제도의 폭 넓게 활용하고 있다.

행정심의 심급 유형은 미국의 경우 임의적 절차로서의 심사청구제도, 영국은 기능을 분담하여 일반위원회 또는 특별위원회를 두고 있으며, 독일과 프랑스도 1단계의 행정불복 절차만을 두고 있다. 일본은 과세청과 국세청에 이의신청과 심사청구라는 2단계의 심급을 두고 있다. 이처럼 행정심의 심급을 비교적 단순하게 유지하는데 비하여, 우리나라 행정심판제도의 선택적 단심제도는 동일한 기능을 가지는 심사청구제도와 심판청구제도, 감사원 심사청구제도가 있어 그 기능이 중복될 뿐만 아니라, 임의적 절차로서 과세전적부 심사제도와 이의신청제도를 두고 있어 납세자에게 혼란을 초래할 수 있고, 동일하거나 유사한 사항에 대해서 상이한 결정이 내려진다면 행정의 신뢰를 해칠 가능성도 있다. 반면 각국은 행정심의 심급을 비교적 단순하게 유지하고 있다. 독일은 과세청 내에 있지만 이의신청에 대한 재결부서는 과세부서로부터 독립적으로 운영하고, 프랑스는 쟁송물의 가액에 따라 재결기관에 재량권을 부여하며, 일본의 국세불복심판소는 국세청의 특별기관 지위이고, 영국은 과세청으로부터 완전히 독립된 위원회체도로 운영함으로써 독립성을 부여하고 있다. 이는 우리나라 국세심판원의 독립성 부여와 차이를 보이고 있다.

조세불복제도에 대한 선행연구와 본 연구의 차이점은 다음과 같다. 이전 연구는 대부분이 주요 선진국의 조세불복제도와 비교를 통한 연구로서 외국의 조세불복제도 중에서 우리나라에 현실적으로 도입이 가능한 부분에 대하여 도입을 주장하거나, 우리나라에 있어서 여러 단계의 조세불복절차상의 운영 상황이나 처리현황을 분석하여 그 문제점을 도출하고 개선방안을 제시하는 문헌적인 연구가 주로 이루어짐으로써, 현행 조세불복제도의 구체적 개선방안에 대한 실증적 연구는 거의 이루어지지 못하였다. 따라서 본 연구는 이러한 배경아래 현행 조세불복제도의 합리적인 개선을 통하

여 납세자에 대한 실질적인 권리구제강화와 기본권 보장을 제고하기 위한 방안으로 불복심리의 신속한 결정을 위하고, 심리의 전문성과 공정성을 제고할 수 있는 심급구조의 개선, 행정심급으로서의 독립성을 제고하기 위한 국제심판원의 독립성 강화 방안에 대한 조세전문가의 이용 만족도에 대한 인식 정도를 분석하여 조세불복제도의 개선방안을 도출하는 연구를 시도한다.

본 연구는 현행 조세불복제도의 이용 만족도에 대한 조세전문가 집단의 인식 정도에 차이가 나타나는지를 실증적으로 검증하여, 차이를 분석하고 이를 바탕으로 보다 실질적이고 합리적인 조세불복제도가 될 수 있도록 그 개선방안을 모색하는데 목적이 있다. 이러한 실증적인 연구를 통하여 향후 조세불복제도의 개선에 있어서 많은 시사점을 제공할 수 있을 것이다.

II. 조세불복제도에 대한 이론적 고찰

1. 우리나라 조세불복제도의 처리현황

가. 과세전적부심사

과세전적부심사란 정식의 과세처분을 받기 전에 납세자의 청구에 의해 그 과세처분의 타당성을 미리 심사하는 제도로서 사전적 권리구제에 해당한다. 과세전적부심사청구제도는 고지이전 단계에서 납세자의 권리를 구제하기 위하여 1996년부터 도입하여 시행하다 2000년부터 법제화 된 제도이다. 우리나라의 과세전적부심사 처리현황은 <표 1>과 같다.

<표 1> 과세전적부심사 처리현황

구 분	2000	2001	2002	2003	2004	2005	누계
당 년 접 수	1,965	2,176	1,813	2,671	3,653	3,277	15,555
처 리 건 수	2,212	2,159	1,825	2,446	3,614	3,434	15,690
인 용 건 수	1,201	997	708	873	1,304	1,292	6,375
인 용 율(%)	54.3	46.2	38.8	35.7	36.1	37.6	40.6
이 월 건 수	211	228	216	441	480	323	1,899
이 월 율(%)	8.7	9.6	10.6	15.3	11.7	8.6	10.8

자료 : [http : //www.nts.go.kr](http://www.nts.go.kr)

과세전적부심사 청구건수는 2002년 이후 매년 증가추세에 있으며 2005년은 2002년 대비 180.7%로 대폭 증가하였다. 최근 6년 동안의 인용율은 평균 40.6%로 연도별로 35.7~54.3%의 높은 인용율을 유지하고 있어 납세자의 사전권리구제에 상당한 부분 그 몫을 한다고 해석할 수도 있다. 그럼에

도, 인용율의 기복을 보면 2000년의 54.3%에서 2005년에는 37.6%로 점차 감소추세에 있다. 이는 적법한 부과가 이루어진 것으로 해석될 수도 있으나, 2000년 이후 접수기준으로 이의신청이 급격하게 증가하고 있는 점과 심판청구가 지속적으로 증가한 점을 보면 행정심급과정의 합리성이 부분적으로 미흡했다고 판단할 수 있다. 과세전적부심사의 평균 이월율은 10.8%로 나타났다. 이월율이 높게 나타나는 것은 신속한 결정을 받아야 하는 납세자의 입장에서는 불리해진다고 할 수 있다.

나. 이의신청제도

이의신청이란 조세부과처분에 불복이 있는 경우 세무서장 또는 지방국세청장에게 이의신청할 수 있는 임의적 절차로서 이의신청 없이도 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다. 이의신청절차는 임의적 절차로서 원처분청(또는 지방국세청)이 재결기관이므로 시정에 대한 기대로 많은 납세자가 이 절차를 선택하고 있다. 이의신청 처리현황은 <표 2>와 같다.

<표 2> 이의신청 처리현황

구 분	2000	2001	2002	2003	2004	2005	누계
당 년 접 수	3,559	6,864	7,952	8,083	8,806	7,138	42,402
처 리 건 수	3,582	6,528	7,708	8,061	8,963	7,488	42,330
인 용 건 수	1,666	2,905	2,921	2,523	3,693	2,440	16,148
인 용 율(%)	46.5	44.5	37.9	31.3	41.2	32.5	38.1
이 월 건 수	397	733	977	999	842	492	4,440
이 월 율(%)	10.0	10.1	11.2	11.0	8.6	6.1	9.5

자료 : 국세청 『국세통계연보』, 1997~2005.

최근 6년 동안 연평균 7,067건(42,402/6년)이 접수되었으며, 접수건수의 변화추이는 2000년 이후 빠른 속도로 증가하고 있다. 이는 2000년부터 과세전적부심사제도가 법제화되면서 그 청구대상이 축소되자 비록 임의적 절차이기는 하지만, 심사 또는 심판청구에 앞서 이의신청 결과에 의해 원처분청(또는 지방국세청)의 입장을 확인하고자 하는 차원에서 많이 이용한 것으로 볼 수 있다. 이의신청 평균 인용율은 38.1%로 2000년의 46.5%에서 점차 감소하는 추세에 있다. 인용율의 전반적인 추이가 과세전적부 심사에 비하여 낮은 편이다. 또한 청구건수를 기준으로 하여 심사청구 및 심판청구와 연계해서 보면 심사청구 건수는 감소추세에 있으나 심판청구 건수는 증가추세에 있다.

다. 심사청구

심사청구는 처분을 한 관할 세무서장을 거쳐 국세청장에게 한다. 심사청구는 이의신청 절차를 거치지 아니하고 바로 심사청구를 할 수도 있고, 이의신청 절차를 거치는 경우에는 이의신청에 대한

결정이 만족스럽지 못한 때에 납세자가 관할 세무서장을 거쳐 국세청장에게 청구한다. 연도별 심사 청구 처리 현황은 <표 3>과 같다.

<표 3> 심사청구 처리현황

구 분	2000	2001	2002	2003	2004	2005	누계
당 년 접 수	1,489	1,735	1,700	1,539	1,421	1,478	9,362
처 리 건 수	2,054	1,595	1,426	1,718	1,533	1,538	9,864
인 용 건 수	795	538	508	519	592	656	3,608
인 용 율(%)	38.7	33.7	35.6	30.2	38.6	42.7	36.6
이 월 건 수	233	373	647	468	356	296	2,373
이 월 율(%)	10.2	19.0	31.2	21.4	18.8	16.1	19.4

자료 : 국세청 『국세통계연보』, 1997~2005.

심사청구는 최근 6년 동안 연평균 1,560건(9,362/6년)이 접수되었고, 2000년 1월 1일부터 심사 또는 심판의 선택적 필수주의를 채택함에 따라 2001년 이후 청구건수가 대폭 감소하고 있는 추세에 있다. 연평균 1,644건(9,864/6년)을 처리하였으며, 평균 인용율은 36.6%로 나타났다.

연평균 이의신청 건수가 7,067건, 연평균 심판청구 건수가 4,126건에 달하는 점 등에 비추어 볼 때 2000년부터 선택적 필수주의가 됨에 따라 납세자가 심사 또는 심판 중에서 선택적으로 청구할 수 있을 뿐만 아니라, 이의신청 단계 또는 과세전적부 심사단계에서 과세관청의 판단을 거친 경우 원처 분청(또는 지방국세청)의 입장을 확인한 납세자들이 심사청구보다는 심판청구를 더 선호하고 있다는 점에 그 원인이 있는 것으로 보인다. 한편 당해 연도 접수건수 기준으로 볼 때, 과세전적부 심사 청구 및 이의신청 접수건수에 비하여 심사청구 건수가 줄었다는 것은 이전단계의 여과작용이 어느 정도 작용한 것으로 볼 수 있다. 심사청구의 6년 동안 평균인용율은 36.6%이며, 연도별 인용율은 30.2~42.7%로 2003년 이후 증가추세에 있다.

라. 심판청구

국세심판청구는 제3자적 기관인 국세심판원에 행정불복의 재결기능을 맡김으로써 행정심의 권리 구제기능을 제고하고 법적쟁송의 재결기관으로서 전문성을 갖추었다고 할 수 있다. 연도별 심판청구 처리현황은 <표 4>와 같다.

〈표 4〉 심판청구 처리현황

구 분	2000	2001	2002	2003	2004	2005	누계
당 년 접 수	3,413	3,547	3,961	4,100	5,029	4,709	24,759
처 리 건 수	3,160	3,592	3,366	4,027	3,592	4,961	22,698
인 용 건 수	1,129	1,229	1,115	1,619	1,286	1,583	7,961
인 용 율	35.7	34.2	33.1	40.2	35.8	31.9	35.1
이 월 건 수	1,349	1,156	1,547	1,477	2,914	2,478	10,921
이 월 율	29.9	23.6	30.2	26.2	44.7	33.3	32.0

자료 : 재정경제부

심판청구는 최근 6년 동안 연평균 4,126건(24,759/6년)이 접수되고, 연평균 3,783건(22,698/6년)이 처리되었는데, 2000년 이후 접수건수가 계속 증가하고 있다. 평균인용율은 35.1%이며, 건수기준 인용율은 비교적 안정적인 추세를 유지하고 있다. 연도별 접수건수는 매년 계속하여 점차 증가하는 추세에 있다. 이는 2000년에 선택적 필수주의로 전환되면서 납세자가 심사청구 또는 심판청구 중에서 택일할 수 있도록 한 후, 이의신청 단계 또는 과세전적부 심사단계에서 과세관청의 판단을 거친 경우 원처분청(또는 지방국세청)의 입장을 확인한 납세자들이 심사청구보다는 심판청구를 더 선호하고 있기 때문으로 보인다.

전반적으로 볼 때 심판청구가 운영측면에서 안정성을 가지고 있는 것으로 보이며 또한 납세자의 권리구제에 적극적이라고 판단된다. 최근 6년간 평균이월율은 32.0%로 2004년의 경우 무려 44.7%로 나타났다. 이는 심판청구사건의 내용이 국제조세 및 구조조정 등 복잡한 사건의 비중이 증가한 측면이 있기는 하나 여전히 높은 것으로 판단된다. 이는 신속한 결정을 받아야 할 납세자의 입장에는 불리해진다고 할 수 있으며 높은 이월율은 불복쟁송기간이 늘어나는 결과¹⁾를 초래한다.

마. 감사원 심사청구

감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분 기타 행위에 관하여 이해관계가 있는 감사원에 그 행위에 대한 심사를 청구를 할 수 있다.

감사원 심사청구 처리현황은 최근 6년 동안 연평균 100건(604/6년)이 접수되었는데, 2003년 이후 계속 감소추세에 있다. 연도별 감사원 심사청구 현황은 <표 5>와 같다.

1) 2006년 6월 현재 법정처리기한(90일 이내)내 처리된 국세심판사건은 금액기준으로 1.3%에 불과한 것으로 나타나 국세심판 처리지연이 심각한 것으로 나타났다. 금년 6월 현재 국세심판사건의 평균처리기간은 235일로 법정처리기한(90일)의 2.6배에 달하고 있어 처리지연이 심각한 상황이다(한국세정신문 2006년 9월 26일)

〈표 5〉 감사원 심사청구 처리현황

구 분	2000	2001	2002	2003	2004	2005	누계
당 년 접 수	97	83	95	130	117	82	604
처 리 건 수	148	68	95	121	100	81	613
인 용 건 수	22	7	26	24	10	12	101
인 용 율(%)	14.9	10.3	27.4	19.8	10.0	14.8	16.5
이 월 건 수	25	40	40	49	66	67	287
이 월 율(%)	14.5	37.0	29.6	28.8	39.8	45.3	31.9

자료 : 감사원 『2006년도 감사연보』, 2006.3.

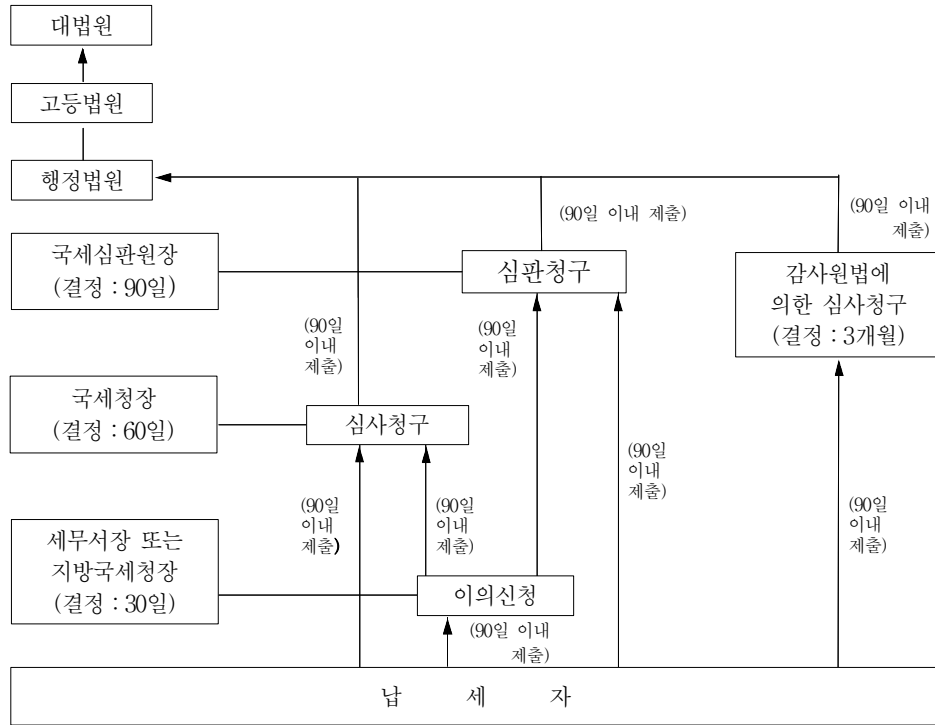
감사원 심사청구는 최근 6년 동안 연평균 102건(613/6년)이 처리되었다. 평균 인용율은 16.5%이며, 건수기준 인용율은 10.3%~27.4%로 큰 폭의 기복을 보이고 있다. 이월건수는 연평균 48건(287/6년)으로 2002년 이후 계속 증가추세에 있다.

감사원 심사청구는 <표 5>에서 보는 바와 같이 최근 6년 동안 연평균 100건이 접수되었으며, 평균 인용율은 16.5%로 심사청구나 심판청구 인용율에 훨씬 못 미치고 있다. 평균 이월율은 31.9%로 국세청 심사청구의 평균 이월율 19.4%보다 훨씬 높게 나타나고 있다. 이는 감사원 심사청구를 한 납세자는 국세청 심사청구를 제기한 납세자보다 신속한 결정을 받지 못하고 있다고 할 수 있다. 또한 연도별 이월율도 계속 증가하고 있을 뿐만 아니라 청구건수가 연평균 100건 정도에 머무르는 점 등에 비추어 이 제도는 납세자의 선택가능성도 매우 낮은 것으로 나타나고 있어 행정의 효율성 측면에서도 미흡해 보이는 것으로 판단된다.

바. 현행 조세불복제도간의 비교 흐름

이상에서 고찰한 우리나라의 행정심급으로 원칙적 1심급(심사청구 또는 심판청구), 선택적 3심급(과세전적부심사-이의신청-심사청구 또는 심판청구)으로 이루어지고 있으며, 이에는 행정심판법의 적용을 배제되어 있다. 그리고 사법심은 3심제로 운영되고 있는데, 이를 그림으로 표시하면 다음의 <그림 1>과 같다.

〈그림 1〉 조세 사후불복절차 흐름도



2. 각국의 조세불복제도

가. 미 국

미국의 내국세입법(Internal Revenue Code, IRC)에 의하여 규정되고 있는 내국세의 조세불복제도는 협의절차(Conference)²⁾인 행정구제절차와 사법적구제제도로 구분된다.

조세소송의 임의적 단계인 사전구제절차로서 과세관청과 납세자 사이의 협의절차(Conference)가 있다. 모든 납세자는 법정신고기한 내에 세액신고서(Tax Return)를 세무서장에게 제출(IRC 제6012조)하고, 세무서는 탈루세액이 있는 것으로 인정되는 경우에는 초기조사를 실시한다. 초기조사에서 조사관이 제시하는 탈루세액에 대하여 납세자가 시인하는 경우에는 동의서인 Form870에 서명함으로써 종결된다. 이 서명을 한 경우 납세자는 번복할 의사가 있더라도 조세법원에는 제소할 수 없으며,

2) 협의절차는 과세처분 전에 과세청과 납세자사이에 대화를 통하여 분쟁을 해결하려는데 목적이 있는 것으로 비록 임의절차이기는 하지만 납세자가 바로 법원에 소송을 제기하면 시간적, 금전적으로 큰 부담이 되므로 이러한 사전협의절차를 선택하는 것이 보통이고, 여기에서 매년 약 85%의 분쟁이 해결되고 있다 (김영조, 2005)

다만 세액을 납부한 후 연방지방법원 또는 연방청구법원에 제소할 수 있다. 그러나 납세자가 탈루세액에 대하여 인정하지 않을 경우 또는 조사결과 및 경정세액에 불복하는 경우에는 세무서장은 납세자에게 탈루세액에 대한 예비통지인 30일 통지서(30day letter)를 송달한다. 납세자가 예비통지서에 동의하지 아니하는 경우에는 30일내에 연방국세청 소속의 지역별 심사국(Appeals Office)에 심사청구³⁾를 할 수 있다. 이러한 심사청구의 단계에서 심사관과 납세자가 합의를 하면, 납세자가 동의서 양식인 ‘서식-870-AD’에 서명함으로써 종결된다.

나. 영 국

영국의 행정적 불복은 임의적 절차로서 처분청의 고충담당자 및 처분청의 장(Director)에 대한 이의신청, 국세청과 독립된 심사인(Adjudicator)에 대한 심사청구제도가 있다. 사법적 불복의 경우 조세소송으로서 고유의 재판제도는 없으며, 일반 소송제도에 의하게 된다.

행정적 불복제도의 이의신청은 처분청별로 고충담당자를 두어 청구인의 불복에 대하여 협의를 통한 문제해결을 시도하고 있다. 이의신청 방식은 정하여져 있지 않으며 처분청의 고충담당자에 의한 처리가 어려운 경우에는 처분청의 장(Director)에게 이의를 제기할 수 있도록 하고 있다. 청구인의 불복에 상당한 이유가 있는 경우에 청구인은 불복으로 인하여 발생한 비용을 청구할 수 있다. 심사청구는 납세자가 영국 국세청(HM Revenue & Customs, HMRC)의 과오, 처리지연, 처분과 관련된 행동 및 태도, 재량권 행사의 문제 등을 이유로 국세청과 독립된 심사인(adjudicator)에게 심사청구를 할 수 있다. 심사청구는 국세청의 처분절차가 종결된 이후에 가능하다. 심사인 제도(한상국, 2002)는 실제 법에 대한 법률해석의 기능을 수행한다기보다는 처분청의 재량권 행사의 적정성, 절차의 정당성 등을 평가하고 이에 대한 문제를 해결하는 기능을 한다. 심판청구는 조세소송 이전에 반드시 거쳐야 하는 필요적 절차이며, 직접세와 간접세로 분리되어 있다. 직접세에 대한 심판청구는 일반위원회⁴⁾, 특별위원회⁵⁾에서 담당하고 있다. 간접세(부가가치세, 관세 및 소비세)에 대한 행정심판은 부가가치세법(Value Added Tax Act, 1994)의 규정에 의하여 부가가치세관세심판원(the VAT and Duties Tribunal)이 담당하고 있다.

다. 일 본

일본의 행정적 불복제도는 처분청에 대한 이의신청제도와 국세불복심판소장에 대한 심사청구제도로 구분되며, 조세소송을 제기하기 전에 반드시 거쳐야 하는 필요적 전심절차이다.

행정적 불복제도의 이유부기제도 우리나라의 과세전적부심사와 같은 사전적 구제절차는 없고, 다

3) 사건이 탁상조사에 그칠 사안이거나 납세자로부터 추가 징수할 세액이 2,500달러 미만인 경우에는 구술로도 청구할 수 있다.

4) 일반위원회는 각 관할구역마다 임명된다. 2004년 7월 현재 400개 관할구역에 2,200여명이 있다.

5) 특별위원회는 법률문제를 다루기 때문에 변호사 자격을 가지고 10년 이상의 실무경력을 요한다(조세관리법 제4조 제2항).

만 이유부기제도⁶⁾라 하여 청색신고자인 납세자에 대해 이를 경정하는 경우 그 이유를 부기(附記)하여 납세의무자에게 그 처분의 사실판단, 근거법규 등을 서면으로 통지하여 주는 제도이다. 이의신청은 처분의 통지를 받은 날로부터 2월 이내에 원처분청에 서면으로 제기하여야 한다(일본 국세통칙법 제77조 제1항). 이의신청을 심리하는 세무서장 등 처분청은 신청인의 주장에 관계없이 원처분과 관계되는 모든 사항을 경정할 수 있다(직권에 의한 서면심리). 일본의 경우 국세통칙법 관계에서 89.7%가 3개월 이내에 처리되고 이의신청에 대한 인용율(일부인용 포함)은 20.8%로 나타났다. 심사청구는 이의신청 다음의 두 번째 불복절차로 국세청 내에 특별기관으로 설치된 국세불복심판소장이 관장한다. 이 기관은 국세청의 부속기관이지만 한편으로는 특별기관으로서 독자적으로 조세불복사건에 대한 사무를 담당하고 있다. 현재 동경에 본부를 두고 각 지방에 12개의 지부를 가지고 있다. 심사청구에 대한 심리는 서면심리주의와 비공개·직권심리주의를 취하고 있다. 심사청구에 대한 인용율은 약 17.1%를 보이고 있다.

라. 독 일

독일의 조세불복제도는 사전분쟁조정절차로서 종결협의제도와 조사보고서에 대한 의견 제출제도 등이 있다. 사후불복절차로 재판외 불복절차는 조세기본법상의 이의신청제도만 있고 필수적 단심제로 운영되고 있다. 재판에 의한 불복절차는 조세법원법에 의해 연방과 각 주에 통일적인 조세재판권을 가진 조세법원과 그 상소심으로서 연방조세법원이 있다.

종결협의제도는 세무조사 결과에 대하여 종결협의에 의하여 다툼이 있는 사실 및 조사에서 확정된 사항에 대한 법적 판단과 그 과세상의 효과를 논의해야 한다(조세기본법 제201조 제1항). 세무조사 결과 확정된 사항의 법적 판단에 대하여 납세자와 논의하도록 한 것은 납세자에게 특별한 법적 청문을 보장해 주는 효과를 가진다. 또한 이러한 논의를 통해서 도출된 합의에 의해서 세무조사의 종결이 가능하게 됨에 따라 일찍 법적 분쟁을 종료시킬 수 있게 된다. 행정적 불복제도의 이의신청은 1996년 이전의 이의신청과 심사청구를 통합하여 이의신청제도로 운영하고 있다. 이는 이의신청과 심사청구로 나뉘어 있음에 따라 절차만 복잡할 뿐 납세자의 권리구제에는 별 도움이 되지 않았다는 점 그리고 이의신청의 재결기관이 과세관청으로부터 독립되어 있어 통합하더라도 납세자에게 크게 불리하게 작용하지 않을 것이라는 판단에서였다. 이의신청의 불복대상은 행정행위이며 과세처분의 통지를 받은 날부터 1개월 이내에만 제기할 수 있도록 하고 있어 불복기간이 비교적 단기간으로 제한되어 있다. 이 기간 내에 이의신청이 제기된 사항에 대해서는 처분청이 자기의 고유권한으로 심리, 재결한다. 독일의 이의신청의 처리실적을 보면 매년 330만 건 이상에 이르고 인용율도 연평균 65%이상으로 매우 높게 나타나고 있다.

6) 이유부기제도는 납세의무자의 조세불복을 어느 정도 사전에 여과할 수 있는 기능을 하고 있다.

마. 프랑스

프랑스의 조세쟁송제도는 엄격한 불복전치주의를 채택하고 있다. 그 종류에는 행정심급으로 이의신청과 조세감면 신청청구제도가 있고, 사법심급으로 조세와 관련된 행정소송이 있다.

행정적 불복제도는 이의신청과 조세감면신청이 있다. 이의신청은 납세자는 과세관청의 조세채무의 확정과 관련된 오류를 시정하거나 세법상 보장된 권리가 침해된 경우에는 과세관청의 과세처분에 대해 이의를 제기하여 시정을 요구할 수 있다. 납세자와 과세관청이 적법한 과세처분에 대해 협의를 하고, 이견이 좁혀지지 않은 경우에는 「도 직접세 및 간접세 위원회」가 개입하여 조정을 하게 된다. 납세자가 이 위원회의 조정을 거절할 경우에는 이의신청을 통해 그 시정을 요구할 수 있다. 조세감면신청제도는 적법한 절차에 의해 부과된 조세 중 전부 또는 일부의 감면을 납세자 또는 과세관청이 신청할 수 있는 제도이다. 조세감면 신청은 해당 조세에 대한 이의신청기간이 경과한 후에 가능하며 과세가 이루어진 세무서에 신청한다. 과세처분의 실익이 없는 경우, 납세자의 사망이나 지불능력이 없는 경우와 이미 고지된 세액의 징수유예나 고지된 세액의 일부 또는 전부의 경감한다.

바. 주요국 조세불복제도의 비교 및 시사점

위에서 고찰한 주요국의 조세불복제도를 비교하고, 우리나라에 주는 시사점을 정리하면 다음의 <표 6>과 같다.

<표 6> 주요국의 조세불복제도 비교 및 시사점 요약

조세불복제도	주요국의 비교	시사점
사전적 구제제도의 활용	과세관청이 과세처분이전의 단계에서 사후적인 조세쟁송을 예방하기 위하여 많은 사전적 구제제도를 도입하여 효율적으로 운영함으로써 납세자의 권리구제에 철저하다	우리나라의 과세전 적부 심사제도의 개선과 사전구제제도의 활성화 방안에 많은 시사점을 제공하고 있다
행정 불복전치주의의 채택	영국, 독일, 일본 및 프랑스 등이 엄격한 불복전치주의를 취하고 있으며 미국은 조세사건에 대해서 행정불복과 소송제기를 선택적으로 허용하고 있다	조세분쟁은 대량·반복적으로 발생하므로 신속한 처리가 요구된다는 점 고도의 전문성에 입각한 해결을 요하는 기술적 분쟁이라는 점 등이 시사점이 된다.
행정심의 심급	미국은 임의적 절차로서의 심사청구제도를, 영국의 경우 그 기능을 분담하여 일반위원회 또는 특별위원회를 두고 있으며, 독일과 프랑스도 1단계의 행정불복 절차만을 두고 있다. 일본은 과세청과 국세청에 이의신청과 심사청구라는 2단계의 심급을 두고 있다.	주요국의 단순한 절차는 우리나라 행정 심판제도의 선택적인 단심제도에 대하여 시사점을 준다.

〈표 6〉 주요국의 조세불복제도 비교 및 시사점 요약 (계속)

조세불복제도	주요국의 비교	시사점
행정심의 접근 편의성	영국의 일반위원회는 지역별로 존재하고 있고, 일본의 국세불복심판소도 전국에 산재하고 있어서 납세자가 쉽게 접근할 수 있다.	현행 우리나라의 조세불복제도의 개선에 있어서 납세자의 접근 편의성을 증진시켜야 한다는 측면에서 시사점을 제공한다.
행정심판기구의 독립성	독일은 과세청내에 있지만, 정부조직 규칙에 의해 이의신청에 대한 재결부서를 과세부서로부터 독립적으로 운영하고 있고, 프랑스에서는 재송물의 가액에 따라 단계적으로 재결기관에 재량권을 부여함으로써 재결기구의 독립성을 보장하고 있다. 일본의 국세불복심판소는 국세청의 특별기관 지위에 있으며, 영국에서는 과세청으로부터 완전히 독립된 위원회제도로 운영함으로써 독립성을 부여하고 있다.	주요국에서 행정심판기구의 독립성이 확보되어 있다는 점은 우리나라의 국세심판원의 독립성에 대하여 그 시사하는 바가 크다.
조세전문법원	미국은 납세자로 하여금 일반법원과 조세법원을 선택할 수 있게 하고 있다. 독일은 민사소송과 구별하여 행정법원을 두고 있으면서도 조세소송의 특성을 감안하여 별도의 조세법원(조세법원 및 연방조세법원)을 두고 있다.	미국은 경우 조세소송의 임의적인 단계로서의 협의절차 및 조세소송을 제기할 법원의 선택권이 주며, 독일은 행정심에서의 조정제도와 더불어 조세전문법원을 두고 있는 점은 우리나라의 사법심의 제도 개편에 시사점을 준다.
사법심제도	독일은 2개 심급을 두며, 기타 국가는 3개 심급을 두고 있다.	사법심급은 행정심의 독립성과 밀접한 관련이 있다.
세무대리인의 조세소송대리권	독일은 세무대리인이 완전한 조세소송대리를 할 수 있으며, 기타 국가는 제한적인 소송대리업무가 허용되고 있다.	우리나라의 세무대리인에 조세소송대리권 부여를 검토할 필요가 있다.

III. 선행연구의 검토

1. 선행연구의 요약

김완석(1989)은 조세심판 다단계의 심급구조의 문제점으로 국민의 신속한 재판을 받을 권리를 침해할 뿐만 아니라 국민에게 불필요한 절차를 강요하는 결과를 초래한다고 보아 심사청구제도의 폐지를 주장하였고, 또한 국세심판원의 독립성 강화방안으로 현행의 심급구조를 단순화하여 내국세·관세·지방세에 관한 조세심판을 심리·재결하기 위하여 국무총리 소속하에 제3기관(편의상 “조세심판소(가칭)”)을 설치할 필요성을 제기 하였다.

김동복(2000)은 필요적 조세행정 불복전치주의는 납세자의 자유로운 선택을 막고 헌법상의 신속한 재판을 받을 권리를 침해할 수 있어 이를 임의적 조세행정 불복전치주의로의 전환을 제기하였다.

한상국(2002)은 현행의 심급구조(원칙적 1심급, 선택적 3심급)가 다단계 구조로 인해 납세자에게 절차적 부담을 주고 권리구제를 지연시키는 부작용을 야기한다고 제기하였다.

서희열(2004)은 국세심판청구에 대한 재결실태와 업무량 실태분석을 일본의 경우와 비교를 통하여 국세심판제도의 효율적 개선방안으로 인용율 제고와 제도개혁에 의한 납세자의 권리신장을 위하여 국세심판원에 대하여 준사법적 기능을 부여할 것과 국세심판관직의 일반 행정직으로부터의 분리·독립과 국세심판원 지방지원의 설치필요성, 국세심판원의 심판청구와 지방세 2차 심사청구를 조세심판청구로 통합한 국무총리 소속의 조세심판원으로의 통합 개편을 제기하였다.

한상국·박 훈(2005)은 현행 조세구제제도의 처리현황에 분석하여 문제점을 도출하고 이에 대한 개선방안으로 이의신청제도의 폐지, 심사청구와 심판청구의 통합과 국세·지방세 및 관세를 모두 다루는 조세심판원의 설치와 이의 지부의 설치, 감사원 심사청구의 폐지를 제기하였다.

김영조·이재교·김재광(2005)은 주요 선진국의 조세불복제도의 연구를 통하여 우리나라의 현행 행정 불복절차가 매우 복잡하게 되어 있음을 지적하였다. 심급구조의 단순화를 위하여 이의신청제도 및 감사원 심사청구제도의 폐지, 심사청구 및 심판청구제도의 통합을 제기하였다.

2. 선행연구와 본 연구의 차이점

이상에서 검토한 선행연구와 비교하여 본 연구는 다음과 같은 차이점을 가진다.

첫째, 선행연구들의 대부분은 주요 선진국의 조세불복제도와 비교하여 우리나라 실정에 적용 가능한 제도들에 대하여 그 도입을 주장하거나, 현행 조세불복제도의 변경 또는 수정을 요구하는 연구들이었다. 그러나 본 연구는 현행 조세불복제도에 대한 조세전문가의 인식에 대하여 실증분석을 통하여 현행 조세불복제도가 효율성과 납세자권리구제 측면에서 그 충분성을 지니고 있는지에 대하여 검증하고자 하는 연구이다.

둘째, 선행연구들은 현행 조세불복제도에 대한 처리현황 및 실태분석을 통하여 그 문제점을 도출하고 그 분석을 바탕으로 하여 관련제도의 개선방안을 제시하고 있다. 그러나 본 연구는 현행 조세불복제도에 대한 조세전문가의 직업군별에 따른 인식의 차이를 분석함과 동시에 그 동안 선행연구들에서 제시되었던 개선방안에 대하여서도 그들의 인식차이를 분석하여 그 인식의 차이에 대한 공통의 접근방안을 모색하고자 한다는 점에서도 차이가 있다.

IV. 연구의 설계

1. 연구가설의 설정

조세불복제도와 관련하여 심급구조는 매우 중요한 의미를 갖고 있다. 심급구조가 많을수록 납세자는 신중한 결정을 받을 수 있다 할 것이나 오히려 신속한 결정을 받을 수 없게 되는 문제점이 있다. 현행의 심급구조는 필요적 행정심급이 1단계이고 사법심이 3단계이지만 임의적 행정심급을 포함하면 6단계여서 납세자에게 절차적 부담을 주고 있어 권리구제가 지연될 개연성이 매우 높다.

이의신청 평균 인용율은 점차 감소하는 추세이고, 과세전적부심사에 비하여 낮은 편이다. 또한 심사청구 건수는 감소추세에 있으나, 심판청구 건수는 증가추세에 있다. 이러한 추세에 대하여 한상국(2002)은 상당수의 납세자가 불복의 초심절차로 이의신청을 선택하였다가 채택이 되지 않자 원처분청이 아닌 국세심판원에 심판청구를 하는 것으로 판단한 결과와 일치한다. 이는 이의신청의 존치여부에 대한 재고의 필요성이 있다 하겠다. 다른 한편으로는 이의신청의 청구인 주장이 채택되지 않는 경우 다시 동일한 쟁점으로 심사청구나 심판청구를 신청하게 되는데, 이는 경제적으로 낭비일 뿐만 아니라 비효율적이며 동일한 사안에 대하여 과세전적부심사를 거쳤을 수도 있으므로, 납세자에게는 시간과 노력의 낭비이며 재결기관으로는 행정력의 낭비라 할 수 있다. 따라서 이의신청제도는 과세전적부심사제도와 일면 중복의 성격이 있고, 다른 한편으로는 심사제도나 심판제도가 이를 대신할 수 있을 것으로 판단된다.

심판청구의 최근 6년간 평균 이월율은 32.0%로 2004년의 경우 무려 44.7%로 나타났다. 이는 신속한 결정을 받아야 할 납세자의 입장에는 불리해진다고 할 수 있으며 높은 이월율은 불복쟁송기간이 늘어나는 결과를 초래한다. 강인애(2003)은 심판청구 역시 이의신청이나 심사청구와 비교하여 볼 때 납세자의 권리구제기능에 보다 중점을 두고 있는 것은 사실이나 행정청 스스로 처분의 위법·부당성을 시정함으로써 궁극적으로 조세행정의 적절한 운영을 확보하려는 행정심판제도의 본질을 벗어날 수는 없다고 지적하고 있다. 김완석(1989)은 조세심판에 있어서 다단계 심급구조의 문제점을 비판하고 심급구조의 단순화를 주장하였으며, 한상국(2002)도 현행 심급구조를 비판하고 장기적으로는 심사청구와 심판청구를 발전적으로 승계하는 조세법원의 신설을 주장하였다.

이러한 현행 심급구조의 문제제기에 의한 개선방안을 도출하기 위하여, 그 동안의 실무적인 경험

과 이론을 검토하고 있는 조세전문가들에 대하여 현행 심급구조의 이용 만족도에 대한 인식정도를 바탕으로 단계축소의 개선방안을 검증하기 위하여 다음과 같이 가설을 설정한다.

<가설 1> 조세전문가 집단별 현행 심급구조에 대한 인식정도는 차이가 없다.

<가설 1-1> 조세전문가 집단별 현행 심급구조의 이용 만족도에 대한 인식정도는 차이가 없다.

<가설 1-2> 조세전문가 집단별 현행 심급구조의 단계축소 개선방안에 대한 인식정도는 차이가 없다.

국세심판원의 독립성과 관련하여, 한상국(2005)는 현행 국세심판원은 계선조직으로 인한 독립성 부족 등 그 조직구조에 내재하는 한계로 인하여 제3자적 기관으로서의 독립성 확보에 한계가 있으며, 사안에 따라서는 정부의 과세정책을 방어해 주는 측면도 있는 것으로 지적하고 있다. 이러한 문제점으로 국세심판원의 폐지를 주장하는 의견으로 독립선 결여로 인해 서희열(2004)은 국세심판원의 결정이 과세관청과 납세자 사이에서 중립적으로 심판할 수 있는가의 문제를 지적하고 있다.

국세심판원의 독립성 확보에 대한 개선방안으로 김완석(1989)은 내국세·관세·지방세에 관한 조세심판을 심리·재결하기 위해 국무총리 소속하의 제3기관 설치 필요성을 제시 하였다. (사)한국조세연구포럼(2005)은 현행 과세전적부 심사청구·이의신청·심사청구·심판청구제도를 모두 폐지하고, 국세청 내에 조정업무를 전담할 별도의 기구를 설치하는 방안을 제시하였다. 한상국·박훈(2005)은 심사청구와 심판청구의 통합과 국세·관세·지방세를 모두 다루는 조세심판원의 설치를 제시하였다. 이러한 국세심판원의 독립성과 관련한 문제제기에 의한 개선방안을 도출하기 위하여, 그 동안의 실무적인 경험과 이론을 검토하고 있는 조세전문가들에 대한 국세심판원의 독립성에 대한 인식정도를 바탕으로 독립방법의 개선방안을 검증하기 위해 다음과 같은 가설을 설정한다.

<가설 2> 조세전문가 집단별 현행 국세심판원의 이용 만족도에 대한 인식정도는 차이가 없다.

<가설 2-1> 조세전문가 집단별 현행 국세심판원의 독립성에 대한 인식정도는 차이가 없다.

<가설 2-2> 조세전문가 집단별 현행 국세심판원의 별도 독립기관 설치에 대한 인식정도는 차이가 없다.

2. 표본의 선정

현행 조세불복제도의 이용 만족도에 대한 조세전문가의 인식정도 차이를 분석하기 위하여, 조세 관련 전문가인 변호사, 세무대리인(세무사와 공인회계사), 대학교수(조세관련 전공교수), 국세공무원, 기업체 세무담당책임자 등 754명에게 설문지를 송부하여 370개의 회답을 받았으며, 설문 항목의 일부 응답의 누락 및 일관성 결여로 연구목적에 부적합하다고 판단된 10부를 제외하고 360개의 표본을 분석대상으로 하였다.

〈표 7〉 설문지 배부 및 표본현황

구 분	배포된 설문지	회수된 설문지(표본)	회수율
조사전문기관 의뢰	64부	64부	100%
인터넷 설문	660부	271부	41.1%
직 접 방 문	30부	25부	83.3%
합 계	754부	360부	47.7%

본 연구대상을 조세전문가로 한정된 것은 조세불복제도에 대하여 많은 지식과 경험을 갖고 있으며, 또한 조세불복제도에 대하여 가장 잘 이해할 수 있을 것으로 판단하였다. 이들을 제외한 일반 납세자들은 조세불복제도에 대한 이해의 정도가 낮다고 보아 본 연구와 관련하여 그 결과에 왜곡을 초래할 가능성이 높은 것으로 판단하여 연구대상에서 제외한다. 본 분석에 이용된 표본의 집단별 분류는 <표 8>과 같다.

〈표 8〉 표본의 인구 집단별 분류

구 분		빈도수			비율(%)	
조세전문가 집단별	변 호 사	64			17.8	
	세무대리인	76			21.1	
	대 학 교 수	60			16.7	
	국세공무원	86			23.9	
	세무담당자	74			20.5	
	계	360			100.0	
사업장 또는 근무소재지별		특별시	광역시	일반시	기타	계
	변 호 사	63	1			64
	세무대리인	63	3	9	1	76
	대 학 교 수	14	16	27	3	60
	국세공무원	81	1	4		86
	세무담당자	51	2	21		74
	계	272(75.3)	23(6.4)	61(16.9)	4(1.1)	360(100)

<표 8>은 본 연구의 표본으로 조세전문가 집단별 분류는 변호사 64명 17.8%, 세무대리인 76명 21.1%, 대학교수 60명 16.7%, 국세공무원 86명 23.9%, 세무담당자 74명 20.5%의 360명이 표본으로 선정되었다. 표본 대상자의 사업장 또는 근무소재지의 분포별 분류는 서울특별시가 272명인 75.3%

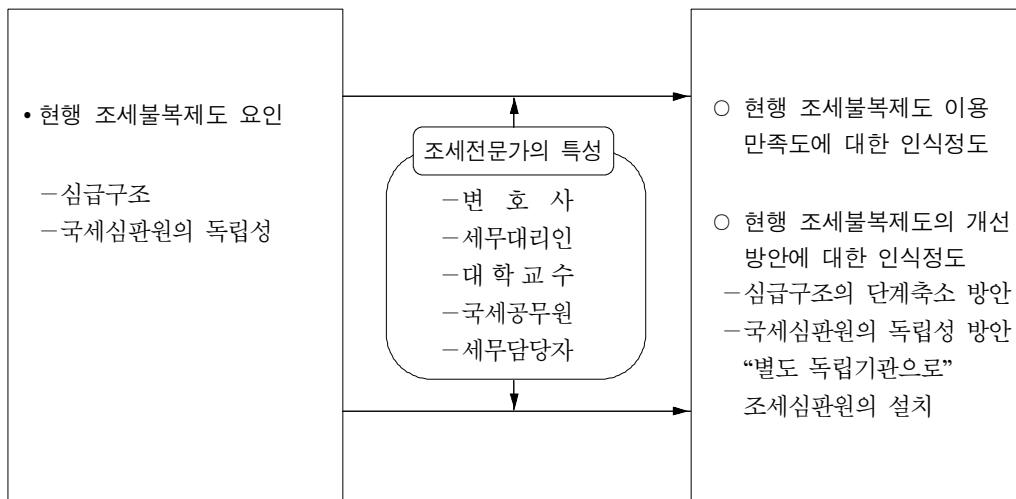
로 가장 많았으며, 광역시 23명으로 6.4%, 일반시 61명으로 16.9%, 기타 4명으로 1.1%로 나타났다.

3. 연구모형 및 연구방법

가. 연구모형

조세불복제도는 보통의 경우 일반 납세자가 깊이 있게 알지 못하는 것이 현실이다. 따라서 이 제도에 대하여 실무적으로 경험할 뿐만 아니라 이해가능성이 높은 조세전문가 집단을 대상으로 실증 연구를 하는 것은 매우 의미 있는 연구로서 현실적 접근방법이라 할 것이다. 본 연구의 목적을 달성하기 위하여 <그림 2>와 같이 연구모형을 설정한다.

<그림 2> 연구 모형



나. 연구방법

조세불복제도의 이용 만족도에 대한 조세전문가의 인식도에 관한 연구로 설문지를 이용한 조사 연구방법을 택하였다. 행동연구에서 중요한 지침중의 하나인 현실감을 강조하기 위하여 현실에서 생각할 수 있는 변수들을 사용한 설문지를 인터넷을 통하여 배포하고 회답을 받는 형식으로 수행하였다.

본 연구는 현행 조세불복제도에 대한 조세전문가 집단의 이용 만족도를 바탕으로 합리적인 개선 방안을 도출하는데 있다. 이에 따라 조세전문가들을 대상으로 현행 조세불복제도의 행정적절차인 심급구조 및 국세심판원의 독립성에 관한 인식정도를 분석하고, 개선방안에 대한 인식도를 검증하는 것이다. 조세불복제도의 다단계 심급구조 및 국세심판원의 독립성에 관한 설문지는 5점 리커드

척도를 기준으로 작성하여 연구 자료를 수집하였다. 본 연구에서 가설검증을 위해서 t-검증과 분산 분석(ANOVA)을 이용하였으며, 사후검증 방법으로는 Tukey검증을 하였다.

V. 연구 결과의 분석

1. 기술통계량

설문지에 의해 응답한 표본의 기술통계량은 <표 9>에 제시되어 있다.

<표 9> 기술통계량 분석

panl 1. 현행 심급구조에 대한 인식정도								
구 분	집단 1	집단 2	집단 3	집단 4	집단 5	계	비율(%)	누적비율
매우 만족한다	5		1	3		9	2.5	2.5
만족한다	27	33	27	39	5	131	36.4	38.9
보통이다	20	27	19	37	52	155	43.1	82.0
불만족한다	12	12	11	6	17	58	16.1	98.1
매우 불만족한다		4	2	1		7	1.9	100
계	64	76	60	86	74	360	100	
panl 2. 국제심판원 독립성에 대한 인식정도								
구 분	집단 1	집단 2	집단 3	집단 4	집단 5	계	비율(%)	누적비율
매우 독립적이다	1	2		9		12	3.3	3.3
독립적이다	2	15	18	40	8	83	23.1	26.4
보통이다	21	36	25	28	49	159	44.1	70.5
비독립적이다	18	19	16	9	17	79	22.0	92.5
매우 비독립적이다	22	4	1			27	7.5	100
계	64	76	60	86	74	360	100	

주) 집단 1 : 변호사, 집단 2 : 세무대리인, 집단 3 : 대학교수, 집단 4 : 국제공무원, 집단 5 : 세무담당자

<표 9>의 panl 1에 의하면, 현행 심급구조에 대하여 조세전문가 집단의 인식정도는 “보통이다” 155명 43.1%, “만족한다” 131명 36.4%, “불만족한다” 58명 16.1%, “매우 만족한다” 9명 2.5%, “매우 불만족한다” 7명 1.9%의 순으로 나타났다. 조세전문가 집단별로 세무담당자를 제외한 모든 집단에서 “만족한다” 이상이 “불만족한다”에 비해 높게 나타났으나, 표본 전체의 38.9% 만이 “만족한다”

이상 인식하고 있는 것으로 나타났다. 이는 현행 다단계의 심급구조에 대하여 그 개선을 요구한다고 볼 수 있다.

panl 2를 보면, 국세심판원의 독립성에 대한 조세전문가 집단의 인식정도는 “보통이다” 159명 44.1%로 가장 높게 나타났다. 다음으로 “독립적이다” 83명 23.1%, “비독립적이다” 79명 22.0%, “매우 비독립적이다” 27명 7.5%, “매우 독립적이다” 12명 3.3%의 순으로 나타났다. 표본 전체의 “독립적이다” 이상이 26.4%로 “비독립적이다” 이상 29.5%에 비해 낮은 것으로 나타났다. 조세전문가의 국세 공무원과 대학교수 집단은 “독립적이다” 이상이 49명 56.97%, 18명 30%로 “비독립적이다” 9명 10.46%, 17명 28.33%에 비해 높게 인식하고 있는 것으로 나타났다. 반면, 변호사(62.5%), 세무대리인 (30.26%), 세무담당자(22.97%)는 “독립적이다” 이상의 4.68%, 22.36%, 10.81%에 비해 “비독립적이다”가 높게 나타나 조세전문가의 직업별로 극명한 차이를 보이고 있다. 이는 조세전문가의 직업별 업무의 특성에 따라 이용 만족도에 있어서 차이를 보이는 것으로 볼 수 있다.

2. 가설 검증

가. 심급구조 이용 만족도에 대한 분석 결과

현행 다단계 심급구조의 이용 만족도에 대한 연구대상자 집단의 인식정도를 t-검증과 분산분석을 통해 분석하였다.

연구대상자 중 조세불복제도의 이의신청, 심사청구, 심판청구를 실무적으로 가장 많이 이용하고, 기술통계 분석결과 집단 간 뚜렷한 차이를 보인 변호사와 세무대리인 집단 간의 인식정도에 대한 t-검증 결과를 <표 10>에 제시하였다.

<표 10> 심급구조의 이용 만족에 대한 인식정도 t-검증 분석결과

집단별	표본 수	평 균	표준편차	t	p
집단 1	64	2.6094	0.88402	1.463	0.146
집단 2	76	2.8289	0.88526		

주) 1. 평균값은 매우 만족 “1점”, 만족 “2점”, 보통 “3점”, 불만족 “4점”, 매우 불만족 “5점”로 계산된 수치이다.

2. 집단은 <표 9>와 같다.

<표 10>을 보면, 현행 심급구조의 이용 만족도에 대해 집단 1과 집단 2의 인식정도에 차이가 나타나지 않았다. 조세불복제도를 실무적으로 가장 많이 이용하는 집단 1의 평균은 2.6074, 집단 2의 평균은 2.8289로 모두 “만족” 정도로 인식하고 있으나, 통계적으로 유의적인 차이는 발견되지 않았다.

추가분석으로 연구대상자 모든 집단의 인식정도를 검증하기 위하여 분산분석(ANOVA)을 실시한 결과를 <표 11>에 제시하였다.

<표 11> 심급구조의 이용 만족에 대한 집단별 인식정도 분산분석 결과

집단별	표본수	평균	표준편차	F	p	Tukey검증 결과				
						집단 1	집단 2	집단 3	집단 4	집단 5
집단 1	64	2.6094	0.88402	6.721	0.000					*
집단 2	76	2.8289	0.88526							
집단 3	60	2.7667	0.88999							*
집단 4	86	2.5698	0.72826							*
집단 5	74	3.1622	0.52413			*		*	*	
합 계	360	2.7861	0.81170							

- 주) 1. 평균값은 매우 만족 “1점”, 만족 “2점”, 보통 “3점”, 불만족 “4점”, 매우 불만족 “5점”로 계산된 수치이다.
 2. 집단은 <표 9>와 같다.
 3. Tukey검증 결과에 의할 경우 *는 유의수준 5%에서 통계적으로 유의적이다.

<표 11>을 보면, 연구대상자 각 집단별로 현행 심급구조에 대하여 표본전체의 평균이 2.7861로 “만족” 정도로 인식하고 있는 것으로 나타났다. 집단별 인식정도는 집단 5를 제외하고 모든 집단은 “만족”으로 인식하고 있고, 집단 5는 “보통”으로 나타나, 조세전문가 집단 간 인식차이를 보이고 있다. 분석결과 F값이 6.721, 유의확률 0.000로 통계적으로 유의수준 1%에서 <가설 1-1>의 “조세전문가 집단별 현행 심급구조의 이용 만족에 대한 인식정도는 차이가 없다”를 기각한다. 따라서 조세전문가 집단의 현행 심급구조에 대한 이용 만족도는 그리 높지 않으나 집단간에는 만족도 차이를 보이고 있다.

집단 간 차이를 분석한 사후검증 방법의 Tukey검증 분석결과, 집단 5는 집단 1, 집단 3, 집단 4와 통계적으로 유의수준 1%에서 유의한 차이를 보이고 있다. 이 같은 결과는 기술통계분석에서 “만족한다” 이상이 집단 1 50%, 집단 3 36.84%, 집단 4 48.84%에 비해 집단 5는 0.67%로 낮게 나타난 결과와 일치하는 것으로 볼 수 있다.

나. 심급구조 단계 개선안에 대한 인식도 분석

현행의 심급구조 단계 개선안에 대한 연구대상자의 인식도 분석 결과를 <표 12>에 제시하였다.

〈표 12〉 심급구조 단계 개선안에 대한 인식도 분석

심급구조	a	b	c	d	e	계
집단 1	17	8	30(46.9)	6	3	64
집단 2	27	8	39(51.3)		2	76
집단 3	15	16	19(31.7)	2	8	60
집단 4	29	15	39(45.3)	1	2	66
집단 5	8	8	55(74.3)	2	1	74
계	96(26.7)	55(15.2)	182(50.6)	11(3.1)	16(4.4)	360(100)

주) 1. 심급구조 단계

a : 과세전적부심사-심사청구-심판청구-행정소송,

b : 과세전적부심사-심사청구-행정소송, c : 과세전적부심사-심판청구-행정소송

d : 과세전적부심사-행정소송,

e : 과세전적부심사-이의신청-행정소송

2. 집단은 <표 9>와 같다.

현행의 심급구조에 개선방안으로 연구대상자들은 “과세전적부심사-심판청구-행정소송”의 단계 축소라고 응답한 자가 표본전체의 182명 50.6%로서 가장 많은 것으로 나타났다. 다음으로는 “과세전적부심사-심사청구-심판청구-행정소송”의 응답으로 96명 26.7%를 차지하고 있다. “과세전적부심사-심판청구-행정소송”의 단계축소라고 응답한 182명의 집단별 분포는 집단 5 74.3%, 집단 2 51.3%, 집단 1 46.9%, 집단 4 45.3%, 집단 3 31.7%의 순으로 나타났다. 분석결과 현행의 심급구조를 “과세전적부심사-심판청구-행정소송”으로 단계축소를 요구하는 것으로 나타나 <가설 1-2>의 “조세전문가 집단별 현행 심급구조의 단계축소 개선방안에 대한 인식정도는 차이가 없다”는 기각되지 않는다. 이 같은 결과는 조세전문가 집단 모두 현행 심급구조에 대하여 그리 만족도는 높지 않아 그것의 단계를 축소하는 개선안을 요구하는 것으로 볼 수 있다.

추가분석으로 현행 심급구조의 단계축소 개선방안에 대하여 연구대상자 중 조세불복제도를 실무적으로 가장 많이 이용하는 변호사 집단과 세무대리인 간의 인식정도에 대한 t-검증 결과를 <표 13>에 제시하였다.

〈표 13〉 심급구조 단계 개선안에 대한 인식정도 t-검증 분석결과

집단별	표본 수	평균	표준편차	t	p
집단 1	64	3.9688	0.16056	-2.190	0.030
집단 2	76	4.3553	0.77810		

주) 1. 평균값은 <표 11>의 응답순위에 대한 가중치로 환산한 측정치이다.

(c : 5점, a : 4점, b : 3점, e : 2점, d : 1점 부여)

2. 집단은 <표 9>와 같다.

<표 13>을 보면, 현행 심급구조의 단계축소 개선안에 대하여 집단 1의 평균 3.9688, 집단 2의 평균 4.3553로 두 집단 간 인식정도에 차이가 나타났다. 집단 간 평균차이 분석결과 t값이 2.190, 유의확률 0.030로 통계적으로 유의수준 5%에서 <가설 1-2>의 “조세전문가 집단별 현행 심급구조의 단계축소 개선방안에 대한 인식정도는 차이가 없다”를 기각한다. 이는 현행 심급구조 단계를 축소하는 개선안에 대하여 조세불복제도를 실무적으로 가장 많이 이용하는 두 집단 간의 인식정도에 차이를 보이고 있다.

다음은 전체 5개 직업군으로 구분하여 분산분석(ANOVA)을 이용하여 검증한 결과 <표 14>에서 보는 바와 같이 조세전문가의 직업군에 따라 차이가 있는 것으로 나타났으며, 통계적으로 유의적인 결과를 보여준다(F-값 7.118, P-값 0.000). 사후검증인 Tukey검증 결과는 집단 1과 집단 5 간에, 집단 2와 집단 3 간에 그리고 집단 3과 집단 4 간에 차이가 있는 것으로 나타났다.

<표 14> 심급구조 단계 개선안에 대한 집단별 인식정도 분산분석 결과

집단별	표본수	평균	표준편차	F	P	Tukey검증 결과*				
						집단 1	집단 2	집단 3	집단 4	집단 5
집단 1	64	2.6094	0.88402	7.118	0.000					*
집단 2	76	2.8289	0.88526					*		
집단 3	60	2.7667	0.88999				*		*	*
집단 4	86	2.5698	0.72826					*		
집단 5	74	3.1622	0.52413			*		*		
합계	360	2.7874	0.781932							

주) 1. 평균값은 매우 만족 “1점”, 만족 “2점”, 보통 “3점”, 불만족 “4점”, 매우 불만족 “5점”로 계산된 수치이다.

2. 집단은 <표 9>와 같다.

3. Tukey검증 결과에 의할 경우 *는 유의수준 5%에서 통계적으로 유의적이다.

이러한 결과를 볼 때, 현행의 심급구조는 단순화할 필요성이 있는 것으로 판단된다. 심급구조의 단계축소 방안으로 첫째, 이의신청제도 및 감사원 심사청구제도 폐지이다. 이의신청제도는 과세전적부심사제도와 그 불복의 주체가 동일할 뿐만 아니라 이미 동일한 불복사항에 대하여 과세전적부심사위원회의 의결을 거칠 수도 있다. 현재까지 운영되어 온 실태분석에서도 과세전적부심사제도가 이의신청제도보다 납세자의 권리구제 측면에서 그 실효성이 더 크게 나타나고 있다. 감사원 심사청구제도는 최근 6년 동안 연평균 접수건수가 약 100건에 불과하여 운영측면에서 그 효율성이 미흡할 뿐만 아니라, 납세자의 선택 가능성도 매우 낮은 것으로 나타나고 있다. 둘째, 심사청구와 심판청구의 통합이다. 납세자는 조세소송이전의 단계에서 국세청 심사청구나 감사원 심사청구 또는 국세심판원의 심판청구 중 반드시 하나를 경유한 경우가 아니면 조세소송을 제기할 수 없다. 이와 같이 현행의 심급구조는 선택적 전심절차를 두고 있어 납세자에게 선택의 폭이 넓어 장점으로 볼 수도 있

을 것이다. 그러나 각각의 구제수단이 실질적으로 권리구제를 위한 제 기능을 하지 못한다면 여러 갈래의 구제절차는 신속한 구제를 오히려 저해할 뿐만 아니라 재결기관 결정의 일관성을 유지하기도 힘든 측면이 있다.

이 결과는 김완석(1989)의 조세심판원의 다단계인 십급구조의 문제점 해결방안으로 심사청구제도의 폐지, 한상국(2002)의 현행의 선택적 3심급의 다단계 구조로 인해 납세자의 권리구제를 지연시키는 부작용을 야기한다고 평가하고 단계축소, 김영조의 2(2005)의 주요 선진국 제도와 비교를 통한 연구에서 이의신청제도와 감사원 심사청구제도 폐지, 심사청구와 심판청구제도의 통합을 보고한 내용과 일치하게 나타났다.

다. 국세심판원의 독립성에 대한 인식정도 분석결과

현행 국세심판원의 독립성에 대한 연구대상자 집단 간의 인식정도를 t-검증과 분산분석을 통해 분석하였다.

연구대상자 중 조세불복제도를 실무적으로 가장 많이 이용하는 변호사와 세무대리인 집단 간의 인식정도에 대한 t-검증 결과를 <표 15>에 제시하였다. 이들 집단에 대한 인식도 파악은 국세심판원 독립성 확보에 대한 개선방안 도출에 기여할 것이다.

<표 15> 국세심판원의 독립성에 대한 인식정도 t-검증 분석결과

집단별	표본 수	평균	표준편차	t	p
집단 1	64	3.9063	0.97131	11.074	0.000
집단 2	76	3.1053	0.87299		

주) 1. 평균값은 매우 독립적이다 “1점”, 독립적이다 “2점”, 보통이다 “3점”, 비독립적이다 “4점”, 매우 비독립적이다 “5점”로 계산된 수치이다.

2. 집단은 <표 9>와 같다.

<표 15>를 보면, 현행 국세심판원의 독립성에 대해 연구대상자 모두 “보통이다”로 인식하는 것으로 나타났다. 조세불복제도를 실무적으로 가장 많이 이용하는 집단 1은 평균 3.9063로 “비독립적이다” 정도로 인식하고 있으나, 집단 2는 평균 3.1053로 “보통이다” 정도로 인식하는 것으로 나타나 집단 간에 통계적으로 유의적인 차이를 보이고 있다.

추가적으로 국세심판원의 독립성에 대한 연구대상자 집단별 인식도에 대한 ANOVA 분석 결과를 <표 16>에 제시하였다.

〈표 16〉 국세심판원의 독립성에 대한 집단별 인식정도 분산분석 결과

집단별	표본수	평 균	표준편차	F	p	Tukey검증 결과				
						집단 1	집단 2	집단 3	집단 4	집단 5
집단 1	64	3.9063	0.97131	30.342	0.000		*	*	*	*
집단 2	76	3.1053	0.87299			*			*	
집단 3	60	3.0000	0.80254			*			*	
집단 4	86	2.4302	0.81948			*	*	*		*
집단 5	74	3.1216	0.57225			*			*	
합 계	360	3.1126	0.86576							

- 주) 1. 평균값은 매우 독립적이다 “1점”, 독립적이다 “2점”, 보통이다 “3점”, 비독립적이다 “4점”, 매우 비독립적이다 “5점”로 계산된 수치이다.
 2. 집단은 <표 9>와 같다.
 3. Tukey검증 결과에 의한 경우 *는 유의수준 5%에서 통계적으로 유의적임.

<표 16>을 보면, 현행 국세심판원의 독립성에 대한 연구대상자 집단 간의 인식정도는 유의적인 차이를 보이고 있다. 연구대상자 표본전체의 평균이 3.1126로 “보통이다”로 인식하고 있는 것으로 나타났다. 집단별 인식정도는 집단 4는 “독립적이다”으로 인식하고 있으나, 다른 모든 집단은 “보통이다”로 나타나 집단 간 인식차이를 보이고 있다. 분석결과 F값이 30.342, 유의확률 0.000로 통계적으로 유의수준 1%에서 <가설 2-1>의 “조세전문가 집단별 국세심판원의 독립성에 대한 인식정도는 차이가 없다”를 기각한다. 따라서 조세전문가집단의 국세심판원 독립성에 대한 인식도는 그리 높지 않으며, 조세전문가 집단별 국세심판원의 독립성에 대한 인식도도 일치하지 않는 것으로 정리할 수 있다.

라. 현행 국세심판원의 별도 독립기관 설치에 대한 인식정도 분석결과

국세심판원의 독립성 확보를 위한 소속기관 변경과 조세심판원의 설치에 대한 연구대상자의 인식정도를 분석하였다.

현행 국세심판원의 독립성 확보를 위한 개선방안으로 소속기관 변경에 관한 연구대상자의 인식정도에 대한 분석결과를 <표 17>에 제시하였다.

〈표 17〉 국세심판원의 소속기관 변경안의 인식도 분석

구 분	현행유지 재경부소속	국무총리실 소속	별도 독립기관	국세청 소속	국회 소속	계
집단 1	5	5	35(54.7)	7	12	64
집단 2	5	15	53(69.7)	3		76
집단 3	10	6	35(58.3)	6	3	60
집단 4	30(34.9)	4	31(36.0)	21		86
집단 5	3	3	61(82.4)	5	2	74
계	53(14.7)	33(9.2)	215(59.7)	42(11.7)	17(4.7)	360(100)

주) 1. 단위 : 인원수, ()는 비율이다.

2. 집단은 <표 9>와 같다.

<표 17>을 보면, 국세심판원의 독립성 확보를 위한 소속기관 변경 안에 대한 연구대상자의 표본전체 59.7%가 “별도의 독립기관으로” 인식하고 있는 것으로 나타났다. 별도의 독립기관으로 소속을 변경하여야 한다고 응답한 집단 중 집단 5는 61명 82.4%로 가장 높게 나타났으며, 집단 2는 53명 69.7%, 집단 3은 35명 58.3%, 집단 1은 35명 54.7%의 순으로 응답자의 50%이상 높게 인식하는 것으로 나타났다. 반면, 집단 4는 36.0%로 “현행유지” 34.9%와 비슷하게 인식하는 것으로 나타났다. 이는 직업 특성상 국세공무원의 신분유지와 관련이 있는 것으로 판단된다. 연구대상자 집단 모두 별도 독립기관으로 설치하는데 인식 차이가 없으므로, <가설 2-2>의 “조세전문가 집단별 현행 국세심판원의 별도 독립기관 설치에 대한 인식정도는 차이가 없다”는 지지된다. 이는 김완석(1989)의 국무총리 소속으로 변경, 서희열(2004)의 국세심판원을 폐지하고 조세법원의 신설과 일치하지 않은 결과이다.

이 같은 결과는 현행 국세심판원의 독립성에 대한 조세전문가의 인식은 <표 14>에서 보듯이 그리 독립적이지 못하다는 것이어서 별도의 독립기관으로 할 것을 요구하고 있다고 볼 수 있다. 즉, 현행 국세심판원의 독립성에 대하여 조세전문가들은 강한 의문을 갖고 있음을 알 수 있다. 따라서 현행의 심판청구제도를 어떠한 형태로든 그 독립성을 강화할 수 있는 방안으로 국세심판원의 소속기관을 변경하는 것이 바람직하다고 본다. 국세심판원의 소속기관 변경에 의한 국세심판관 인사제도의 독립성, 사법부에 준하는 신분보장, 납세자의 접근 편의성을 고려한 지방지원의 설치 등을 고려하여 검토하여야 할 것이다. 국세심판원의 존립근거가 납세자에 대한 권리구제에 있다고 볼 때 실질적인 납세자에 대한 권리구제를 위하여 그 독립성과 전문성 그리고 공정성을 담보할 수 있도록 하여야 할 것이다.

현행 국세심판원의 독립성 확보를 위한 개선방안으로 조세심판원 설치에 대한 연구대상자의 인식정도를 <표 18>에 제시하였다.

〈표 18〉 조세심판원 신설에 대한 인식도 분석

구분	매우 찬성한다	찬성한다	판단유보	반대한다	매우 반대한다	계
집단 1	18	25(39.1)	19	2	0	64
집단 2	33(43.4)	34(44.7)	5	4	0	76
집단 3	15	34(56.7)	8	3	0	60
집단 4	10	30(34.8)	31(34.9)	11	4	86
집단 5	41(55.4)	28(37.8)	4	1	0	74
계	117(32.5)	151(41.9)	67(18.7)	21(5.8)	4(1.1)	360(100)

- 주) 1. 단위 : 인원수, ()는 비율이다.
2. 집단은 <표 9>와 같다.

<표 18>은 조세심판원의 설치와 관련한 연구대상자의 표본전체 268명 74.4%가 “찬성한다” 이상 인식하는 것으로 나타났다. 국세, 지방세 및 관세를 모두 다루는 조세심판원의 설치에 대한 설문 응답결과 “매우 찬성한다” 117명 32.5%, “찬성한다” 151명 41.9%로 나타나, 대부분의 조세전문가들이 조세심판원의 설치에 대하여 찬성하는 것으로 볼 수 있다. 반면, “판단유보”는 67명 18.7%로 집단 1과 집단 4에서 다른 집단에 비해 높게 나타났다. “찬성한다” 이상 응답자의 비율을 집단별로 보면 집단 5의 93.2%, 집단 2의 88.2%, 집단 3의 81.7%, 집단 1의 67.2%, 집단 4의 46.5%의 순서로 나타났다. 이러한 결과는 표본전체에서 높은 찬성율을 보이면서도 그 직업별로 차이가 존재함을 알 수 있다.

추가분석으로 국세심판원의 독립성 재고를 위한 개선방안의 조세심판원 신설에 대하여 조세불복 제도를 실무적으로 가장 많이 이용하는 변호사와 세무대리인 집단 간의 인식정도 분석결과를 <표 19>에 제시하였다.

〈표 19〉 조세심판원의 설치에 대한 인식정도 t-검증 분석결과

구분	표본 수	평균	표준편차	t	p
집단 1	64	2.0781	0.84148	26.252	0.000
집단 2	76	1.7368	0.80612		

- 주) 1. 평균치는 매우 찬성 “1”, 찬성 “2”, 보통 “3”, 반대 “4”, 매우 반대 “5”로 측정된 수치이다.
2. 집단은 <표 9>와 같다.

<표 19>를 보면, 현행 국세심판원의 독립성에 대한 개선방안으로 조세심판원의 설치에 대해 집단 1과 집단 2의 인식정도에 차이를 보이고 있다. 집단 1의 평균 2.0781로 집단 2의 1.7368에 비해 높게 나타났다. 분석결과, F값 26.252로 통계적으로 유의수준 1%에서 유의적인 차이를 보이고 있다. 이 결과는 <표 18>의 조세심판원 신설에 대한 인식도 분석결과와 집단 2의 “매우-찬성한다” 이상

77명 88.1%로 집단 1의 43명 67%(매우찬성 18, 찬성 25)에 비해 높게 나타난 결과와 일치한다.

연구대상자 집단별 차이를 분석하기 위하여 표본전체 집단별 분산분석(ANOVA) 결과를 <표 20>에 제시하였다.

<표 20> 조세심판원의 설치에 대한 집단별 인식도 분산분석 결과

구 분	표본수	평 균	표준편차	F	p	Tukey검증 결과				
						집단 1	집단 2	집단 3	집단 4	집단 5
집단 1	64	2.0781	0.84148	20.641	0.000				*	*
집단 2	76	1.7368	0.80612						*	
집단 3	60	1.9833	0.77002						*	*
집단 4	86	2.6395	1.00484			*	*	*		*
집단 5	74	1.5270	0.66668			*		*	*	
합 계	360	2.0111	0.92015							

주) 1. 평균치는 매우 찬성 “1”, 찬성 “2”, 보통 “3”, 반대 “4”, 매우 반대 “5”로 측정된 수치이다.

2. 집단은 <표 9>와 같다.

3. Tukey검증 결과에 의할 경우 *는 유의수준 5%에서 통계적으로 유의적임.

<표 20>을 보면, 국세심판원의 독립성 확보를 위한 개선방안으로 조세심판원 설치에 대한 연구 대상자의 표본전체 평균이 2.0111, “찬성”으로 인식하는 것으로 나타났다. 집단별로 집단 2, 집단 3, 집단 5는 “매우 찬성”으로 나타나고, 집단 1과 집단 4는 “찬성”으로 인식하고 있다. 분석결과, F값 20.641로 통계적으로 유의수준 1%에서 유의적인 차이를 보이는 것으로 나타났다. 집단 간 차이분석을 위하여 사후검증인 Tukey검증 결과, 집단 1은 집단 4와 집단 5, 집단 2는 집단 4, 집단 3은 집단 4와 집단 5, 집단 4는 모든 집단, 집단 5는 집단 2를 제외한 모든 집단과 통계적으로 유의적인 차이가 존재한다. 연구대상자 집단 간 인식차이를 보이고 있으나, 모든 집단에서 대부분 조세심판원의 설치를 요구하는 것으로 볼 수 있다. 이는 한상국·박 훈(2005)의 현행 조세구제제도의 개선방안으로 보고된 국세·지방세 및 관세를 모두 다루는 조세심판원 설치의 개선방안과 일치하는 것으로 볼 수 있다.

이러한 결과는 국세심판청구의 재결기관인 국세심판원을 현재 소속된 재정경제부에서 별도의 제3기관으로 하고, 그 명칭을 조세심판원으로 개칭하여 국세·지방세·관세를 모두 관장하는 방안을 강구하여야 할 것이다. 이를 위하여 현행 국세·지방세·관세에 대한 심판제도를 별도의 단행법 즉, 조세심판법이라는 하나의 단일법으로 제정할 필요가 있다. 조세심판원의 설치를 주장하는 이유는 제3기관에 의한 심리로 인하여 그 집행기관으로 하여금 과세의 신중을 기할 수 있도록 유도하여 행정책임성을 강화함으로써 납세자의 권리구제에 한층 다가갈 수 있고, 조세전문가에 의한 신속한 결정으로 납세자의 시간적·심리적 압박을 조기에 해소할 수 있을 것으로 판단된다. 조세심판원이 설치

될 경우 이 또한 준사법기관임을 고려하여 조정기능을 반드시 갖추는 필요가 있다고 본다. 이를 위하여 외부인사로 구성된 별도의 조정위원회를 설치하여 세법이 미처 따라가지 못하는 세금분쟁 등에 대하여 과세관청과 납세자 간에 원활한 합의를 이끌 수 있도록 하여야 한다.

VI. 결 론

본 연구는 현행 조세불복제도에 대하여 조세전문가들의 이용 만족도를 조사하여 이를 실증분석하고, 이러한 실증분석을 바탕으로 합리적인 조세불복제도의 개선방안을 제시할 목적으로 수행되었다. 분석방법은 조세전문가 중 조세불복제도를 실무적으로 가장 많이 이용하는 변호사와 세무대리인 집단 간의 인식정도를 분석하고, 연구대상자 모든 집단 간의 인식정도를 추가 분석하였다.

분석결과를 요약하면 다음과 같다.

첫째, 심급구조 개선방안으로 연구대상자들은 “과세전적부심사-심판청구-행정소송”의 단계 축소로 심급구조의 단순화를 요구하는 것으로 나타났다. 현행의 이의신청제도와 감사원 심사청구제도의 폐지 또는 심사청구와 심판청구를 통합하는 제도개선의 필요성을 요구하고 있다. 이의신청제도는 사전구제제도인 과세전적부심사 청구제도와 그 불복의 주체와 불복사항이 동일하여 행정의 중복이며 납세자의 권리구제를 지연하는 결과를 초래할 뿐이다. 이는 현재까지 운영되어 온 실태분석에서도 과세전적부심사제도가 이의신청제도보다 납세자의 권리구제 측면에서 그 실효성이 더 크게 나타나고 있다. 감사원 심사청구제도는 그 청구건수가 미미하고 납세자의 선택 가능성도 매우 낮은 것으로 나타나, 실질적으로 권리구제의 역할에 미흡하며 이를 심사하기 위한 행정적 낭비 또한 무시할 수 없기 때문이다. 심사청구와 심판청구의 통합은 납세자는 조세소송이전의 단계에서 국세청 심사청구나 감사원 심사청구 또는 국세심판원의 심판청구 중 반드시 하나를 경유한 경우에 조세소송을 제기할 수 있도록 제도화하고 있다. 이는 선택적 전심절차를 두고 있어 납세자에게 선택의 폭이 넓어 장점으로 볼 수 있으나, 각각의 구제수단이 실질적으로 권리구제를 위한 제 기능을 하지 못한다면 신속한 구제를 오히려 저해할 뿐만 아니라 재결기관 결정의 일관성을 유지하기도 힘든 측면이 있다.

둘째, 국세심판원의 독립성 확보를 위한 소속기관 변경 안으로 별도의 독립기관 설치로의 개선을 요구하고 있다. 조세전문가들은 현행 국세심판원의 독립성에 강한 의문을 갖고 있는 것으로 나타나, 국세심판원의 독립성을 강화할 수 있는 방안으로 소속기관의 변경을 요구하는 것으로 볼 수 있다. 국세심판원의 소속기관 변경에 따른 국세심판관 인사제도의 독립성, 사법부에 준하는 신분보장, 납세자의 접근 편의성을 고려한 지방지원의 설치 등을 고려하여야 할 것이다. 이러한 독립성 확보를 위한 소속기관 변경으로 국세심판원의 존립근거가 실질적인 납세자에 대한 권리구제를 위하여 그 독립성과 전문성 그리고 공정성을 담보할 수 있도록 하여야 할 것이다.

추가분석으로 현재 재정경제부 소속의 국세심판원을 별도의 제3기관으로 변경하여 국세·지방

세·관세를 모두 관장하는 조세심판원 설치로의 개선을 요구하고 있다. 조세심판원의 설치 이유는 독립된 제3기관에 의한 심리로 인하여 과세의 신중을 기할 수 있도록 유도하여 독립성과 전문성, 공정성을 담보할 수 있고, 신속한 결정으로 납세자의 시간적·심리적 압박을 조기에 해소할 수 있을 것으로 판단된다. 조세심판원이 설치될 경우 이 또한 준사법기관임을 고려하여 조정기능을 반드시 갖출 필요가 있다고 본다. 이를 위하여 외부인사로 구성된 별도의 조정위원회를 설치하여 세법이 미처 따라가지 못하는 세금분쟁 등에 대하여 과세관청과 납세자 간에 원활한 합의를 이끌 수 있을 것이다.

연구결과를 종합하면, 조세전문가 집단 간에 현행 조세불복제도에 대한 인식과 기존에 제시되었던 조세불복제도의 개선방안에 대한 인식에 현저한 차이가 존재하는 것으로 나타났다. 이러한 결과는 조세불복제도의 개선에 있어서 조세전문가 집단 간의 이해관계가 서로 충돌하고 있음을 나타낸다고 볼 수 있다. 이와 같이 본 연구는 이들 조세전문가 집단 간의 이러한 인식의 차이의 정도를 알 수 있었을 뿐만 아니라 이들의 인식을 바탕으로 현행 조세불복제도의 개선방안에 대하여 많은 시사점을 발견할 수 있었다.

이상과 같은 본 연구의 결과는 향후 조세불복제도의 입법과정이나 조세불복제도의 개선에 많은 시사점을 제공할 것으로 본다.

첫째, 조세불복제도의 개선은 납세자의 권리구제의 극대화라는 측면과 행정적 비용 등 부담의 최소화라는 관계 속에 놓여 있다. 그럼에도 본 연구는 납세자의 권리구제라는 측면을 강조한 나머지 행정적 부담에 대한 계량화 등에 대하여 실증적으로 분석하지 못한 측면이 있다. 조세심판원의 설치 문제는 관련 법령의 개정은 물론 많은 예산이 투입되어야 하는 문제임에도 이에 대한 비용과 효익의 분석이 이루어 지지 않았다. 둘째, 실증분석을 위한 설문에 있어서 조세전문가 집단 간의 이해관계가 서로 충돌하는 설문 내용을 포함하고 있다. 이에 대하여 응답자는 자기가 속한 집단의 이해관계를 떠나서 사회적 효익의 극대화라는 진정성을 갖고 답변하였는지에 대한 설문조사의 한계가 있다. 셋째, 조세불복제도의 개선은 각 이해집단의 조정 내지 합의를 통하고 나아가 국민들과의 사회적 공감대가 전제되어야 함에도 본 연구에서는 이러한 이해집단 간의 갈등의 조정 내지 국민들과의 사회적 합의의 도출방안을 제시하지 못하였다.

이상과 같은 한계점에도 불구하고, 본 연구에서는 현행 조세불복제도를 이용하는 조세전문가들의 인식정도를 바탕으로 개선방안을 제시하였다는데 의의가 있다, 이러한 연구결과는 현행의 조세불복제도의 개선방향을 제공해 줄 수 있다.

참고문헌

- 감사원, 『감사연보』, 각 연도.
- 강인애, 「조세쟁송법」, 한일조세연구소, 2003.
- _____, 「미국의 조세쟁송제도」, 한일조세연구소보 제2호, 1999.
- _____, 「영국의 조세쟁송제도」, 한일조세연구소보 제3호, 1999.
- _____, 「독일의 조세쟁송제도」, 한일조세연구소보 제4호, 2000.
- 국세심판원, 「미국의 조세불복제도」, 2001.
- 국세청, 『국세통계연보』, 2005.
- 국중호, 주요국의 조세제도 : 일본, 2004.
- 김동복, 「필요적 조세행정불복전치주의에 관한 소고」, 『한국동북아논총』 제17집, 한국동북아학회, 2000.
pp.207 - 230.
- 김영조 · 이재교 · 김재광, “주요 선진국의 조세불복제도 연구”, 『국세월보』, 국세청, 2005.11. pp.8 - 23
- 김완석, “조세심판에 관한 연구”, 중앙대학교 대학원 박사학위논문, 1989.
- (사)한국조세연구포럼, “조세분쟁의 사전 · 사후 조정제도의 도입방안에 관한 연구”, 국세월보, 2005.12.
pp.10 - 25.
- 서희열, “실태분석을 통한 국세심판제도의 효율적 개선방안”, 『세무학연구』 제21권 제3호, 한국세무학회,
2004.9. pp.117 - 123.
- 이전오, “조세구제제도의 개선방안”, 한국법제연구원, 2004.6.
- _____, “대체적 조세분쟁절차의 도입에 관한 연구” 세무학연구, 제24권 제1호, 한국세무학회, 2007.3
pp.175 - 194.
- 한상국, “조세구제제도의 개선방향”, 『재정포럼』, 한국조세연구원, 2002.6. p.6
- 한상국 · 박 훈, “조세구제제도의 개선방안에 관한 연구”, 한국조세연구원, 2005.12.
- [http : //www.nts.go.kr](http://www.nts.go.kr)

A Study on the Improvement of the Current Tax Appeal System through User's Satisfaction Analysis

Cho, Jae Cheon* · Hong, Jung Hwa** · Kim, Wan Hee*** · Kim, Sun Gu****

〈Abstract〉

The purpose of this study is to improve the tax appeal system, which is a procedural remedy for violation of private rights in taxation, so that the system may be operated rationally and efficiently in a way of guaranteeing tax payers' rights to the maximum.

The subjects of this study were tax specialists (attorneys, certified public accountants, certified tax accountants, professors, tax experts at universities, national tax officials and accountants at companies) who were expected to have clear understanding of the tax appeal system based on theoretical knowledge and rich experiences. For this study, we distributed 754 questionnaires, and among recovered ones 360 questionnaires that were valid for the purpose of our study were used in statistical analysis. Hypotheses were tested through analyzing correlations among variables. In addition, t test and ANOVA were used, and Tukey test was used as a post test method.

The results of this study are summarized as follows :

First, as one of improvements in the current instance structure, we considered the unification of application for review and appeal to the Tax Tribunal. As a method of the unification, we suggested the installation of the Tax Tribunal and the simplification of administrative instances and judicial instances.

Second, we studied on how to reinforce the independence of the National Tax Tribunal. For this, we suggested the independence of the highest hearing institution of the administrative instance, and raised problems in the installation of the Tax Tribunal and suggested how to install the tribunal.

<Key words> Tax Appeal System, Administrative Instance Structure, Installation of the Tax Tribunal

* President, Hansung Tax Firm

** Professor, Kyungwon University

*** Associate Professor, Kyungwon University

**** Assistant Professor, Hansei University

<부록> 설문지

I. 응답자의 특성에 관련한 설문

다음사항은 인구 통계적 특성에 관련한 설문입니다.
해당되는 란에 체크 '√' 하여 주십시오.

[I -1] 귀하는 다음 중 어느 직업군에 해당하십니까?

① 변호사	
② 세무사, 공인회계사	
③ 교수, 학계전문가	
④ 국세공무원	
⑤ 기업경리책임자	

[I -2] 현재의 직업에 종사한 경력은 얼마나 되십니까?

① 5년 이하	
② 5년 이상 10년 이하	
③ 10년 이상 15년 이하	
④ 15년 이상 20년 이하	
⑤ 20년 이상	

[I -3] 귀하는 다음 중 어느 연령에 해당하십니까?

① 30세 미만	
② 30세 이상 40세 미만	
③ 40세 이상 50세 미만	
④ 50세 이상 60세 이하	
⑤ 60세 이상	

[I -4] 귀하의 현재 사업장(근무소재지)은 다음 중 어디에 해당하십니까?

① 특별시	
② 광역시	
③ 일반시	
④ 군소재지	
⑤ 기타지역	

[I -5] 귀하의 학력은 다음 중 어디에 해당하십니까?

① 대학원 이상	
② 대학교 졸업	
③ 고등학교 졸업	
④ 중학교 졸업	
⑤ 기타	

II. 심급구조와 관련한 설문

현행 국세불복에 대한 심급구조는 다음과 같습니다. ()는 임의적 절차임.

가. (과세전적부심사) - (이의신청) - 심사청구 - 행정소송

나. (과세전적부심사) - (이의신청) - 심판청구 - 행정소송

따라서 다단계구조로 인한 납세자의 절차적 부담과 권리구제를 지연시키는 부작용이 있다고 판단됩니다.

[II -1] 현행 심급구조에 대하여 귀하의 만족도는 다음 중 어디에 해당하십니까?

- ① 매우 만족 ② 대체로 만족 ③ 보통이다
④ 불만족스럽다 ⑤ 매우 불만족스럽다

[II -2] 귀하께서 생각하시는 심급구조의 개선방안은 다음 중 어느 것입니까?

- ① 과세전적부심사 - 심사청구 - 심판청구 - 행정소송 ()
② 과세전적부심사 - 심사청구 - 행정소송 ()
③ 과세전적부심사 - 심판청구 - 행정소송 ()
④ 과세전적부심사 - 행정소송 ()
⑤ 과세전적부심사 - 이의신청 - 행정소송 ()

Ⅲ. 현행 국세심판원의 독립성과 관련한 설문

현재 국세심판원은 재정경제부의 소속 하에 있습니다.

따라서 국세심판원의 독립성을 보다 제고할 수 있는 방안에 대하여 많은 주장이 제기되고 있는 실정입니다.

[Ⅲ-1] 현행 국세심판원의 독립성에 대하여 귀하께서 인식하시는 정도는 다음 중 어디에 해당하십니까?

- | | | |
|------------|-------------|--------|
| ① 매우 독립적이다 | ② 독립적이다 | ③ 보통이다 |
| ④ 비독립적이다 | ⑤ 매우 비독립적이다 | |

[Ⅲ-2] 국세심판원의 독립성을 보장하는 하나의 방법으로 그 소속기관을 변경한다면 귀하께서 생각하시는 방안은 다음 중 어디에 해당하십니까?

- | | |
|------------------|-----|
| ① 현행유지(재정경제부소속) | () |
| ② 국무총리실 소속으로 | () |
| ③ 별도의 독립기관으로 | () |
| ④ 국세청 소속의 독립기관으로 | () |
| ⑤ 국회 소속으로 | () |

[Ⅲ-3] 국세, 지방세, 관세를 모두 다루는 조세심판원의 설치에 대하여 귀하의 생각은 다음 중 어디에 해당하십니까?

- | | | |
|-----------|-----------|--------|
| ① 매우 찬성한다 | ② 찬성한다 | ③ 판단유보 |
| ④ 반대한다 | ⑤ 매우 반대한다 | |