

세무와회계저널
제8권 제4호 2007년 12월 pp.69~99
한국세무학회

국세불복절차의 선택 요인과 개선방안*

이광수** · 정규언***

<요 약>

본 연구에서는 국세불복의 현황과 실태를 조사하고, 납세자들이 국세불복절차 중 어떤 불복절차를 선택하는지, 조세불복절차의 선택에 어떤 요소가 영향을 미치는지, 현행 조세불복제도의 개선방안은 무엇인지 연구하였다. 연구는 2000년 이후의 국세에 대한 불복현황의 분석과 조세불복의 경험이 있는 98명의 세무대리인에 대한 설문조사 결과의 분석을 통하여 이루어졌다.

설문조사 결과의 분석을 통해 살펴본 조세불복절차 선택의 영향요인은 다음과 같다. 첫째, 편의성을 중시한 응답자는 과세관청에 심사청구를 많이 선택하였고, 공정성을 중시한 응답자는 국세심판원에 심판청구를 많이 선택한 것으로 나타났다. 둘째, 세액이 1000만원 이하인 경우에는 과세관청에 심사청구를 많이 선택하였으며, 세액이 1000만원 이상인 경우에는 심판청구를 많이 선택한 것으로 나타났다. 셋째, 심사청구와 심판청구 선택에 세목은 영향을 미치지 아니한 것으로 보인다.

국세불복제도의 개선방안은 다음과 같다. 첫째, 이의신청 제도를 폐지하자는 주장도 있지만, 이의신청 제도는 많은 납세자들이 이용하고 있고 인용률도 낮은 편이 아니므로 지속되어야 한다고 판단된다.

둘째, 과세전적부심사를 청구한 사건을 이의신청하는 경우에는 동일한 과세관청에 중복적으로 불복을 제기하는 결과를 초래하므로, 과세전적부심사를 신청한 경우에는 이의신청을 제기할 수 없도록 제한할 필요가 있다.

셋째, 조세심판 전치주의를 그대로 유지하되 사법심사를 받을 시기를 지연시키는 단점을 개선하는 방안은 납세자가 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구나 심판청구 중 하나만 거친 경우에도 행정소송을 제기할 수 있도록 변경하는 것이다.

넷째, 감사원은 직접 필요한 처분의 이행결정을 할 수 없으며, 전문성이 떨어지며, 인용률 및 인용률이 낮고, 처리기간이 많이 소요되므로 폐지하는 것이 바람직하다고 판단된다.

<주제어> 조세불복, 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구, 심판청구

* 본 논문은 이광수의 석사학위논문을 수정한 것임.

** 세무사, semusa@taxplan.co.kr, 031-242-1133, 제1저자

*** 고려대학교 경상대학 교수, jungkyu@korea.ac.kr, 011-9193-1121, 교신저자

논문접수일 2007년 7월

게재확정일 2007년 11월

I. 서 론

조세불복제도는 세법에 의한 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 경우에 법이 정한 절차에 따라 이를 시정 받을 수 있도록 하는 제도이다(국세기본법 55조①). 행정청에 제기하는 국세불복제도로는 과세전적부심사, 이의신청, 과세관청에 제기하는 심사청구, 감사원장에게 제기하는 심사청구, 국세심판원에 제기하는 심판청구가 있다. 행정불복절차를 거친 후에는 사법부에 행정소송을 제기할 수 있다.

조세불복의 신청은 그 자체가 납세자의 불만사항의 표현이라고 할 수 있다. 조세불복의 결과 납세자의 청구가 이유 있다고 인용되는 경우에는 과세관청이 위법·부당한 부과 또는 징수처분을 한 경우이며, 납세자의 청구를 기각하거나 각하하는 경우에도 납세자는 여전히 승복하지 못하고 불만을 가질 수 있다. 조세불복은 납세자의 중요한 의사표현의 수단이며, 불만 사항의 표출이라고 할 수 있다.

그러한 점에서 조세불복의 자료를 분석하여 납세자들이 어떠한 불만 사항을 가지고 있는지, 어떤 부분에 있어서 과세관청의 위법·부당한 부과·징수처분이 많이 발생하는지 분석하는 것은 큰 의미를 가진다고 할 수 있다. 또한 납세자가 조세불복을 통한 의사표현을 함에 있어서 불편 사항을 파악하고, 개선하는 것이 중요하다.

본 연구에서는 조세불복 중 지방세와 관세를 제외한 국세불복의 현황과 실태를 조사하고, 납세자들이 국세불복절차 중 어떤 불복절차를 선택하는지, 국세불복절차의 선택에 어떤 요소가 영향을 미치는지, 현행 국세불복제도의 문제점과 개선방안은 무엇인지 연구하였다.

II. 국세불복제도의 현황 및 선행연구의 검토

1. 국세의 불복제도의 개요

우리나라의 국세에 대한 불복제도 중 행정부내에서 이루어지는 불복제도는 사전 불복제도인 과세전적부심사제도와 사후 불복제도인 이의신청, 심사청구 또는 심판청구로 운영되고 있다. 과세전적부심사제도와 이의신청은 임의적인 절차로서 조세심판으로 인정되지 아니하며, 행정소송을 제기하기 위해서는 국세청 심사청구, 심판청구 또는 감사원 심사청구 중 하나를 거쳐야 한다.

〈그림 1〉 현행 국세 불복제도

행정 불복제도		사법 불복제도
사전 불복제도	사후 불복제도	
선택적 절차	필수적 절차	
과세전적부심사 ⇒	이의신청 ⇒ 국세청 심사청구 또는 심판청구	⇒ 행정소송
과세전적부심사 ⇒	국세청 심사청구 또는 심판청구	⇒ 행정소송
	이의신청 ⇒ 국세청 심사청구 또는 심판청구	⇒ 행정소송
	국세청 심사청구 또는 심판청구	⇒ 행정소송
과세전적부심사 ⇒	감사원 심사청구	⇒ 행정소송
	감사원 심사청구	⇒ 행정소송

2. 국세불복의 처리현황

조세불복의 처리현황은 현행의 조세불복제도에 대한 결과이다. 따라서 현행 조세불복제도의 문제점과 개선방안을 찾기 위해서는 조세불복 처리현황의 분석이 필요하다. 본 연구에서는 건수와 금액의 비중이 적은 지방세와 관세를 제외하고, 국세에 대한 조세불복의 처리현황에 대하여 분석하였다.

가. 과세전적부심사의 처리현황

국세의 과세전적부심사 처리현황은 <표 1>과 같다. 과세전적부심사 신청건수는 2000년에 1,965건에서 일시적으로 감소한 2002년을 제외하고는 2005년의 4,431건까지 꾸준히 증가하였다. 인용률(채택률)은 2000년의 54.3%에서 2003년의 35.7%까지 계속 감소하다, 2005년의 37.6%로 최근 4년간은 35-38%를 유지하고 있다.

과세전적부심사 처리건수에 대한 세목별 구성비를 보면 부가가치세가 34.7%로 가장 많고, 그 다음은 종합소득세 21.4%, 법인세 14.9%, 양도소득세 13.5%, 증여세 11.6% 순이다. 그러나 감세액은 법인세가 2,568억원으로 62.7%를 차지 하였으며, 부가가치세가 785억원으로 18.5%, 종합소득세가 261억원으로 6.4%를 차지하였다.

세목별 인용률은 종합소득세(45.1%), 법인세(43.0%)가 높은 편이었으며, 양도소득세(37.7%), 부가가치세(31.2%)는 상대적으로 낮은 편이었다.

〈표 1〉 국세의 과세전적부심사 처리현황

(단위 : 건, 백만원, %)

구 분		2000	2001	2002	2003	2004	2005	평균
처리대상건수	합계	2,423	2,387	2,042	2,887	4,094	4,911	3,124
	당년접수	1,965	2,176	1,813	2,671	3,653	4,431	2,784
처리건수	합계	2,212	2,159	1,825	2,446	3,614	4,242	2,749
	인용률	54.3	46.2	38.8	35.7	36.1	37.6	41.5
	감세액	373,044	175,400	253,446	348,392	345,683	409,519	317,580
이월건수	합계	211	228	216	441	480	669	374
	이월률	8.7	9.6	10.6	15.3	11.7	13.6	11.6
2005*	종합소득세	법인세	부가가치세	양도소득세	상속세	증여세	기타	계
처리건수	907	632	1,473	573	110	492	55	4,242
구성비	21.4	14.9	34.7	13.5	2.6	11.6	1.3	100.0
인용률	45.1	43.0	31.2	37.7	46.4	34.3	36.4	37.6
감세액	26,136	256,854	75,834	9,239	3,524	34,863	3,069	409,519
구성비	6.4	62.7	18.5	2.2	0.9	8.5	0.7	100.0
건당평균감세액	64	945	165	43	69	207	153	257

자료 : 「2005년도 국세통계연보」, 국세청, 2006

* 세목별 분석은 2005년의 자료만을 분석한 결과임.

나. 이의신청의 처리현황

국세의 이의신청 처리현황은 <표 2>와 같다. 이의신청 신청건수는 2000년에 3,559건에서 2004년의 8,806건까지 계속 증가하다가, 2005년에는 7,138건으로 약간 감소하였다. 인용률은 2000년의 46.5%에서 2003년의 37.1%까지 계속 감소하다, 2004년, 2005년에는 41.2%, 32.6%였다.

이의신청 처리건수에 대한 세목별 구성비를 보면 부가가치세가 30.5%로 가장 많고, 그 다음은 종합소득세 26.4%, 양도소득세 18.8%, 법인세 10.6% 순이다. 그러나 감세액은 법인세가 1,214억원으로 71.6%를 차지 하였으며, 종합소득세가 157억원으로 9.3%, 부가가치세가 128억원으로 7.5%를 차지하였다.

세목별 인용률은 법인세(38.3%), 양도소득세(35.0%), 종합소득세(33.9%)는 30%대 이었으며, 부가가치세는 28.9%였다.

〈표 2〉 국세의 이의신청 처리현황

(단위 : 건, 백만원, %)

구 분		2000	2001	2002	2003	2004	2005	평균
처리대상건수	합계	3,979	7,261	8,685	9,060	9,805	7,980	7,795
	당년접수	3,559	6,864	7,952	8,083	8,806	7,138	7,067
처리건수	합계	3,582	6,528	7,708	8,061	8,963	7,488	7,055
	인용률	46.5	44.5	37.9	37.1	41.2	32.6	40.0
	감세액	112,741	111,156	94,169	116,600	144,246	169,562	124,745
이월건수	합계	397	733	977	999	842	492	740
	이월률	10.0	10.1	11.2	11.0	8.6	6.2	9.5
2005*	종합소득세	법인세	부가가치세	양도소득세	상속세	증여세	기타	계
처리건수	1,980	793	2,284	1,407	94	500	430	7,488
구성비	26.4	10.6	30.5	18.8	1.3	6.7	5.7	100.0
인용률	33.9	38.3	28.9	35.0	41.5	33.8	24.4	32.6
감세액	15,713	121,437	12,800	11,890	2,349	4,646	727	169,562
구성비	9.3	71.6	7.5	7.0	1.4	2.7	0.4	100.0
건당평균감세액	23	399	19	24	60	27	7	69

자료 : 「2005년도 국세통계연보」, 국세청, 2006

* 세목별 분석은 2005년의 자료만을 분석한 결과임.

다. 심사청구의 처리현황

국세의 심사청구 처리현황은 <표 3>과 같다. 2000년부터 2005년 사이의 심사청구 신청건수는 최저 1,421건에서 최고 1,735건으로 큰 변동이 없었다. 인용률은 2000년의 38.7%에서 2003년의 30.2%로 감소하다가, 2005년의 42.7%로 증가하였다.

심사청구 처리건수에 대한 세목별 구성비를 보면 부가가치세가 34.4%로 가장 많고, 그 다음은 종합소득세 22.0%, 양도소득세 15.8%, 법인세 11.2% 순이다. 그러나 감세액은 법인세가 210억원으로 45.6%를 차지 하였으며, 종합소득세가 109억원으로 23.6%, 부가가치세가 64억원으로 13.9%를 차지 하였다.

주요세목의 인용률은 부가가치세(50.4%), 종합소득세(41.7%), 법인세(39.8%), 양도소득세(35.4%)순이었다.

〈표 3〉 국세의 심사청구 처리현황

(단위 : 건, 백만원, %)

구 분		2000	2001	2002	2003	2004	2005	평균
처리대상건수	합계	2,287	1,968	2,073	2,186	1,889	1,834	2,039
	당년접수	1,489	1,735	1,700	1,539	1,421	1,478	1,560
처리건수	합계	2,054	1,595	1,426	1,718	1,533	1,538	1,644
	인용률	38.7	33.7	35.6	30.2	38.6	42.7	36.6
	감세액	175,459	81,758	67,632	75,300	56,755	46,014	83,819
이월건수	합계	233	373	647	468	356	296	395
	이월률	10.2	19.0	31.2	21.4	18.8	16.1	19.5
2005*	종합소득세	법인세	부가가치세	양도소득세	상속세	증여세	기타	계
처리건수	338	173	530	243	56	96	102	1,538
구성비	22.0	11.2	34.4	15.8	3.6	6.2	6.6	100.0
인용률	41.7	39.8	50.4	35.4	44.6	43.8	25.5	42.7
감세액	10,857	20,976	6,377	3,593	2,146	1,652	413	46,014
구성비	23.6	45.6	13.9	7.8	4.7	3.4	0.9	100.0
건당평균감세액	77	304	24	42	86	39	16	70

자료 : 「2005년도 국세통계연보」, 국세청, 2006

* 세목별 분석은 2005년의 자료만을 분석한 결과임.

라. 심판청구의 처리현황

국세의 심판청구 처리현황은 <표 4>와 같다. 심판청구 신청건수는 2000년 3,413건에서 2004년 5,029건으로 꾸준히 증가하다가 2005년, 2006년에는 4,700여건으로 약간의 감소를 보였다. 인용률은 2003년의 40.2%와 2006년의 27.3%를 제외하고는 31%에서 35% 사이로 계산되었다.

〈표 4〉 국세의 심판청구 처리현황

(단위 : 건, 백만원, %)

구 분		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	평균
처리대상건수	합계	4,509	4,896	5,117	5,647	6,506	7,439	6,980	5,870
	당년접수	3,413	3,547	3,961	4,100	5,029	4,709	4,757	4,216
처리건수	합계	3,160	3,592	3,366	4,027	3,592	4,961	5,104	3,971
	인용률	35.7	34.2	33.1	40.2	35.8	31.9	27.3	34.0
이월건수	합계	1,349	1,156	1,547	1,477	2,914	2,478	1,876	1,828
	이월률	29.9	23.6	30.2	26.2	44.8	33.3	26.9	30.7

자료 : 국세심판원 홈페이지(www.ntt.go.kr)

마. 감사원 심사청구의 처리현황

국세의 감사원 심사청구 처리현황은 <표 5>와 같다. 2000년부터 2006년 사이의 신청건수를 보면 최저 64건(2006년)에서 최고 130건(2003년)으로 매우 적다. 인용률은 최저 10.0%(2004년)에서 최고 27.4%(2002년)로 심판청구나 국세청 심사청구에 비하여 상대적으로 낮은 편이다.

〈표 5〉 국세의 감사원 심사청구 처리현황

(단위 : 건, 백만원, %)

구 분		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	평균
처리대상건수	합계	173	108	135	170	166	148	130	147
	당년접수	97	83	95	130	117	82	64	95
처리건수	합계	148	68	95	121	100	81	73	98
	인용률	14.9	10.3	27.4	19.8	10.0	14.8	16.4	16.2
	감세액	42,967	1,920	1,499	8,746	946	1,420	1,670	8,452
이월건수	합계	54	50	25	45	66	67	57	52
	이월률	14.5	37.0	29.6	28.8	39.8	45.3	43.8	34.1

자료 : 「2006년도 감사연보」, 감사원, 2007

바. 행정소송의 처리현황

국세의 행정소송 처리현황은 <표 6>과 같다. 신청건수는 2004년의 1,065건을 제외하고는 모두 1,200건대를 나타내어 큰 변동이 없었다. 납세자승소율은 2000년의 16.2%에서 약간 감소하다 2005년의 19.8%로 증가하는 추세를 보이기는 하지만, 전반적으로 행정불복제도에 비하여 낮게 나타났다.

행정소송 처리건수에 대한 세목별 구성비를 보면 부가가치세가 24.9%로 가장 많고, 그 다음은 종합소득세 21.1%, 양도소득세 18.5%, 법인세 12.4% 순이다.

주요세목의 납세자증소율은 법인세 22.7%, 부가가치세 19.3%, 양도소득세 19.1%, 종합소득세 15.6% 이었다.

〈표 6〉 국세의 행정소송 처리현황

(단위 : 건, 백만원, %)

구 분		2000	2001	2002	2003	2004	2005	평균	
처리대상 건수	합계	2,840	3,062	3,115	3,175	3,114	3,245	3,091	
	당년제기	1,214	1,232	1,210	1,260	1,065	1,297	1,213	
처리 건수	합계	1,010	1,157	1,200	1,126	1,166	1,259	1,153	
	소 취하	394	408	321	344	341	412	370	
	각하	21	33	26	29	34	36	29.8	
	납세자 패	495	597	729	636	633	643	622	
	납세자 승*	100	119	124	117	158	168	131	
	납세자증소율**	16.2	15.9	14.1	15.0	19.2	19.8	16.7	
	계류중	합계***	1,830	1,905	1,915	2,049	1,948	1,986	1,938
이월률		64.4	62.2	61.5	64.5	62.6	61.2	62.7	
2005****		종합소득세	법인세	부가가치세	양도소득세	상속세	증여세	기타	계
처리건수	266	156	313	233	55	132	104	1,259	
구성비	21.1	12.4	24.9	18.5	4.4	10.5	8.3	100.0	
납세자증소율**	15.6	22.7	19.3	19.1	27.3	28.7	12.7	19.8	

자료 : 「2005년도 국세통계연보」, 국세청, 2006

* 일부 승 포함

** (납세자 승+일부 승)/(합계-소 취하)로 계산하였음

*** 행정법원, 고등법원, 대법원에 계류중인 건수를 합한 수치임

**** 세목별 분석은 2005년의 자료만을 분석한 결과임.

사. 국세불복현황의 분석

국세에 대한 조세불복제도인 심사청구, 심판청구, 감사원 심사청구 중 선택비율을 보면 2000년 이후의 연간 평균 신청건수는 심판청구 4,757건, 국세청 심사청구 1,560건, 감사원 심사청구 95건으로 심판청구가 국세청 심사청구의 3배에 달하였으며, 감사원 심사청구는 100건 이하로 미미하였다.

2000년 이후의 연간 평균 과세전적부심사 신청건수는 2,784건이고, 이의신청 건수는 7,067건으로

선택적인 불복절차인 과세전적부심사와 이의신청의 이용률이 아주 높은 것으로 나타났다.

2000년 이후의 평균 인용률(채택률, 납세자승소율)을 비교해 보면, 과세전적부심사 41.5%, 이의신청 40%, 국세청 심사청구 36.6%, 심판청구 34.0%, 감사원 심사청구 16.2%, 행정소송 16.7%로 계산되었다. 선택적 불복절차이고 전심단계가 거의 없는(일부 이의신청은 과세전적부심사를 거쳤음) 과세전적부심사와 이의신청은 상대적으로 인용률이 높았으며, 국세청 심사청구와 심판청구는 과세전적부심사·이의신청에 비하여 인용률이 약간 낮았다. 감사원 심사청구의 인용률이 심판청구·국세청 심사청구에 비하여 낮은 것은 의외의 결과로 논리적인 이유를 찾기가 어렵다. 행정소송의 납세자승소율이 심사청구·심판청구 등 행정불복의 인용률보다 상당히 낮게 나타난 것은, 행정소송은 조세심판전치주의에 의하여 행정불복을 통해 구제되지 못하는 경우에만 제기할 수 있기 때문으로 보인다.

이월률은 처리대상 중 당해연도에 처리하지 못하고 다음해로 이월시킨 비율을 말하므로 이월률이 높다는 것은 결정시까지 소요되는 기간이 길다는 것을 의미한다. 2000년 이후의 연간 평균 이월률은 과세전적부심사 11.6%, 이의신청 9.5%, 국세청 심사청구 19.5%, 심판청구 30.7%, 감사원 심사청구 34.1%, 행정소송 62.7%로 계산되었다. 즉, 평균 소요기간은 행정소송이 가장 오래 걸리고, 그 다음으로 감사원 심사청구와 심판청구가, 그 다음으로 국세청 심사청구가 오래 걸리며, 과세전적부심사와 이의신청은 가장 짧게 걸리는 것으로 나타났다. 이러한 결정시까지 소요기간은 <표 7>과 같이 법정 처리기간에 비례하는 것을 알 수 있다. 그러나 국세청 심사청구는 심판청구·감사원 심사청구에 비하여 법정 처리기간이 동일함에도 불구하고 상대적으로 평균 소요기간은 짧은 것으로 나타났다.

〈표 7〉 법정 결정기간과 평균 이월률

	과세전 적부심사	이의신청	국세청 심사청구	심판청구	감사원 심사청구	행정소송
이월률*	11.6	9.5	19.5	30.7	34.1	62.7
법정 결정기간	30일	30일	90일	90일	3월	없음

* 2000년부터 2005년(또는 2006년)까지의 평균 이월률임

조세불복의 제기건수를 세목별로 살펴보면 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구, 조세소송 모두에서 부가가치세가 제일 많으며, 그 다음으로는 종합소득세가 많은 것으로 나타났다. 반면에 감세액의 규모에서는 법인세가 제일 많은 것으로 나타났다. 즉, 법인세는 조세불복의 제기 건수는 적지만 금액으로는 제일 큰 비중을 차지하였다.

3. 선행연구의 검토

국세불복제도에 대한 선행연구로는 조세분쟁에 조정제도 도입을 제시한 이전오(2007)의 연구, 국세심판제도의 문제점을 분석하고 개선방안을 제시한 서희열(2004, 2005)의 연구, 조세구제제도의 전반적인 문제점을 검토하고 개선안을 제시한 한상국·박훈(2005), 안숙찬(2003), 한상국(2002), 김두형(1999)의 연구 등을 들 수 있다.

김두형(1999)에서는 조세행정불복절차로 2심 또는 3심¹⁾이 있고, 조세소송절차로 3심이 있으므로 모두 다섯 또는 여섯 단계의 불필요한 다단계가 납세자에게 시간적 금전적 부담을 준다는 점을 지적하고 개선을 것을 주장하고 있다.

한상국(2002)에서는 현행 조세구제제도상의 문제점으로 각급 행정심급의 권리구제기능이 미흡하다는 점, 국세심판원과 국세심사위원회의 업무량이 과중해서 심판업무의 정밀성에 영향을 미치고 점, 여러 단계의 행정심급과 사법심급은 납세자에게 부담이 되고 있다는 점, 행정심급 단계에서는 서면심리를 위주로 하고 있는 등 준사법절차가 미흡하다는 점 등을 들고 있다. 이러한 문제점에 대한 개선방안으로 사전구제제도인 과세전적부심사제도를 활성화하고 필수화하면서 장기적으로는 심사청구 및 심판청구제도를 발전적으로 승계하는 조세법원을 도입하는 것을 제안하고 있다.

안숙찬(2003)에서는 조세구제제도의 문제점으로 행정심의 권리구제 미흡, 권리구제의 지연, 심사청구와 심판청구 결정의 불일치 가능성, 행정심판기관의 독립성 부족과 과중한 업무부담 등을 들고 있다. 이에 대한 개선방안으로는 행정심의 단순화, 과세전적부심사제도의 활성화, 심사청구와 심판청구의 통합, 집행정지의 효가 적용되는 범위를 확대하는 방안 등을 제시하고 있다.

서희열(2004, 2005)에서는 국세심판제도의 운영에 대한 개선방안으로는 납세자권리의 신장, 업무량을 고려한 국세심판관과 조사관의 대폭적인 증원, 국세심판관의 독립성 보장을 위하여 임기를 5년으로 연장, 국세심판관직의 일반 행정직으로부터 분리·독립, 국세심판원 지방지원 설치, 국세심판제도의 준사법적 절차의 강화를 통해 현행 행정법원·항소법원·상고법원의 3심급인 사법심급의 단순화를 모색, 현행 국세심판원 심판청구와 지방세 2차 심사청구를 조세심판청구로 통합하여 국무총리 소속의 조세심판원으로 통합 개편하는 안 등을 제시하고 있다.

한상국·박훈(2005)에서는 조세구제제도의 개선방안으로 과세전적부심사의 활성화, 국세·지방세·관세를 모두 다루는 조세심판원의 설치, 감사원 심사청구의 폐지 등을 제안하고 있다. 국세청 심사청구와 국세심판원 심판청구의 통합에 대해서는 신중론을 제기하면서 심사청구는 과세관청의 자기시정기능의 확대 방향으로, 심판청구는 독립성을 보다 확립하는 방향으로 개선할 것을 제안하였다. 미국과 같이 협의나 화해를 통해 조세분쟁을 해결하는 방안을 도입하는 것에 대해서는 조세법률주의가 엄격하게 시행되고 있는 현행의 조세법 체계에서는 시기상조로 보았다.

이전오(2007)에서는 현재의 조세구제제도가 납세자·과세권자·재결정·법원 등 관계자 모두에

1) 현재는 심사청구와 심판청구가 선택으로 변경되었고 과세전적부심사가 있으므로, 조세행정불복절차는 1심부터 3심까지 모두 가능하다.

게 시간과 비용의 낭비를 초래하고 있으므로, 협상 내지 타협에 의하여 조세분쟁을 신속히 해결하는 조정제도를 도입할 것을 제안하고 있다. 동 연구에서 제안하는 구체적인 도입방안은 1단계로 현행 사후적 조세불복제도의 근간을 그대로 두고, 사전적 권리구제 제도로 기존의 과세전적부심 이외에 과세조정제도를 추가로 신설한다. 2단계로 과세조정제도가 성공적이라고 판단되면 과세전적부심 기능도 과세조정제도에 흡수시키는 것이 좋다. 3단계로 조정제도의 운영결과가 만족스러울 뿐만 아니라 국세청 내에 충분한 인적·제도적 준비가 갖추어지면, 소송을 제외한 현행 행정불복제도는 모두 과세조정제도에서 흡수하여, 조세구제제도는 조정제도와 소송제도 등 크게 두 가지로 단순화시키는 것이 가장 바람직하다.

조세불복제도에 대한 선행연구는 모두 문헌연구에 의존하고 있어 납세자의 불편·불만 사항을 모두 담아내는 데는 한계가 있었다고 생각한다. 따라서 본 연구에서는 납세자의 입장에서 조세불복제도의 문제점을 찾아보고 개선점을 제시하고자 한다.

그러기 위해서 납세자와 납세자를 대리하는 세무대리인에 대하여 설문조사를 통하여 조세불복을 한 경험이 있는 경우에는 조세불복 과정에서 겪었던 문제점을 찾아보고, 불만이 있었으나 조세불복을 하지 않은 납세자의 경우에는 왜 조세불복을 하지 않았는지 그 원인을 알아보고자 한다. 또한 조세불복과정에서 다양한 조세불복절차 중 어떤 불복절차를 선택했는지, 그 이유는 무엇인지 살펴보고자 한다.

Ⅲ. 조세불복제도에 대한 설문조사의 결과와 관련 개선방안

1. 조사의 대상과 방법

본 연구의 목적은 납세자 및 그 세무대리인에 대한 설문조사를 통하여 조세불복의 구체적인 이유, 어떤 세목에서 조세불복이 발생했는지, 다양한 조세불복절차 중 어떤 불복절차를 선택했는지, 특정 불복절차를 선택한 이유는 무엇인지, 납세자가 조세불복절차에 대하여 느끼는 불편사항과 문제점은 무엇인지 등에 대하여 조사하는 것이다.

이를 위해 작성된 설문지를 세무사로 등록되어 있는 세무사 및 공인회계사와 세무학회 회원 중 공인회계사, 세무사, 변호사 중에서 이메일이 파악되는 2,390명에게 이메일로 발송하였다. 설문은 메일을 열면 온라인상에서 바로 응답할 수 있도록 하였으며, 응답자의 응답은 바로 연구자의 컴퓨터 서버로 저장되도록 설계하였다. 설문의 응답은 2006년 11월 7일부터 2006년 11월 16일 사이에 이루어졌다.

2. 응답자의 특성

설문에 대한 응답자는 모두 118명 이었으며, 그중 조세불복의 경험이 없는 응답자가 20명 이었고, 조세불복의 경험이 있는 응답자가 98명이었다. 이들 응답자 중 납세자는 없고 모두 세무대리인이었으며, 이중 82명은 세무사, 11명은 공인회계사, 3명은 변호사, 2명은 기타조세전문가로 응답하였다. 응답자 중 62명은 국세청 근무 경험이 있었으며, 2명은 재정경제부 근무경험이 있었고, 감사원 근무 경험이 있는 사람은 없었다.

〈표 8〉 응답자의 특성

구 분		응답자 수(비율)	비 고
조세불복 무경험자		20(17%)	
조세불복 경험자		98(83%)	
총 응답자		118(100%)	
조세불복 경험자	세무사	82(84%)	국세청 근무경험 54명 재경부 근무경험 1명
	공인회계사	11(11%)	국세청 근무경험 8명 재경부 근무경험 1명
	변호사	3(3%)	
	기타조세전문가	2(2%)	
	계	98(100%)	

3. 설문의 내용과 응답의 분석과 관련 개선방안

가. 이의신청 관련 설문 응답의 분석

조세불복 경험자 98명에 대하여 조세불복에 대한 추가적인 설문을 진행하였다. 조세불복의 첫 번째 단계인 이의신청은 제기 여부가 납세자의 선택으로 되어 있다. 선택적 절차인 이의신청을 제기 했는지 여부에 대한 질문에는 84명(86%)은 이의신청을 했다고 응답하였으며, 14명(14%)은 이의신청을 하지 않았다고 응답하여, 대부분의 조세불복이 이의신청을 거치는 것으로 나타났다.

국세청 근무경험과 이의신청 여부와 관련성을 분석해 보니, 이의신청을 한 응답자 중 국세청 근무 경험자 비율은 64%(=54/84)로 이의신청을 하지 아니한 응답자 중 국세청 근무 경험자 비율 57%(=8/14) 보다 높게 나타났다. 그러나 두 비율의 차이의 통계적 유의성에 대하여 카이제곱 검증을 한 결과 통계적 유의성은 없었다($\chi^2=0.26$, $p>0.1$).

〈표 9〉 이의신청의 여부

이의신청의 여부	응답자 수(비율)	비 고
이의신청을 했음	84(86%)	국세청 근무경험 유 54명(64%) 국세청 근무경험 무 30명(36%)
이의신청을 하지 않았음	14(14%)	국세청 근무경험 유 8명(57%) 국세청 근무경험 무 6명(43%)
계	98(100%)	

〈표 10〉 이의신청을 한 이유

이의신청을 한 이유	응답자 수(비율)	비고
불복의 내용을 가장 잘 이해할 것 같아서	28(33%)	국세청 근무경험 유 19명(68%) 국세청 근무경험 무 9명(32%)
편리하게 인용을 받을 수 있을 것 같아서	27(32%)	국세청 근무경험 유 19명(70%) 국세청 근무경험 무 8명(30%)
모든 불복절차를 다 하기 위하여	20(24%)	국세청 근무경험 유 10명(50%) 국세청 근무경험 무 10명(50%)
불복 청구서를 접수하는 기관이라서	4(5%)	국세청 근무경험 유 2명(50%) 국세청 근무경험 무 2명(50%)
기타	5(6%)	국세청 근무경험 유 4명(75%) 국세청 근무경험 무 1명(25%)
계	84(100%)	

이의신청을 한 84명을 대상으로 선택적 절차인 이의신청을 한 이유에 대하여 질문한 결과는 <표 10>과 같다. 33%(28/84)는 이의신청 대상 기관이 “불복의 내용을 가장 잘 이해할 것 같아서”라고 응답하였으며, 32%(27/84)는 “편리하게 인용을 받을 수 있을 것 같아서”라고 응답하였고, 24%(20/84)는 “모든 불복절차를 다하기 위하여”에 응답하였다. 5%(4/84)는 “불복 청구서를 접수하는 기관이라서”라고 응답하였으며, 기타 이의신청의 이유로 “쟁점을 파악하기 위하여”, “좀 더 명쾌한 반대논리를 찾기 위해서”, “폐소할 경우 그 이유를 좀 더 정확히 알 수 있을 것 같아서” 등이 있었다.

이의신청 이유와 국세청 근무경험 유무의 관련성을 분석해보니, 과세관청에 대하여 긍정적인 응답(“불복의 내용을 가장 잘 이해할 것 같아서” 및 “편리하게 인용을 받을 수 있을 것 같아서”)을 한 응답자 중 국세청 근무경험자 비율은 68%, 70%로 그 외의 응답자(“모든 불복절차를 다하기 위하여” 및 “불복 청구서를 접수하는 기관이라서”) 중 국세청 근무경험자 비율 50% 보다 높게 나타났다. 그러나 이러한 비율의 차이에 대한 통계적 유의성은 적은 표본수로 인하여 발견하지 못했다.

이의신청을 하지 아니한 14명에 대하여 그 이유를 질문한 결과, 72%(10/14)의 응답자는 “처분을

한 담당기관(또는 직 상급기관)이므로 인용의 가능성이 낮을 것 같아서”로 응답하였으며, 21%(3/14)의 응답자는 “조세불복의 기간을 단축하기 위하여”로 응답하였고, 1명(7%)은 “담당자에게 비공식적으로 이의제기를 하였으나 고쳐지지 않았으므로”로 응답하였다.

〈표 11〉 이의신청을 하지 아니한 이유

이의신청을 하지 아니한 이유	응답자 수(비율)	비 고
처분을 한 담당기관(또는 직 상급기관)이므로 인용의 가능성이 낮을 것 같아서	10(72%)	국세청 근무경험 유 7명(70%) 국세청 근무경험 무 3명(30%)
담당자에게 비공식적으로 이의제기를 하였으나 고쳐지지 않았으므로	1(7%)	국세청 근무경험 유 0명(0%) 국세청 근무경험 무 1명(100%)
조세불복의 기간을 단축하기 위하여	3(21%)	국세청 근무경험 유 1명(33%) 국세청 근무경험 무 2명(67%)
계	14(100%)	

나. 조세심판의 선택에 관한 설문 응답의 분석

(1) 조세심판 중 선택한 절차

행정부 내에서 이루어지는 조세심판 중 납세자가 선택할 수 있는 절차는 과세관청에 청구하는 심사청구, 국세심판원에 청구하는 심판청구, 감사원에 청구하는 심사청구가 있다.²⁾ 이들 절차 중 응답자가 선택한 절차는 <표 12>와 같다. 응답자 중 68%(=63/93)는 심판청구를 선택하였으며, 30%(=28/93)는 과세관청에 심사청구를 선택하였고, 감사원 심사청구를 선택한 비율은 2%에 불과하였다.

〈표 12〉 조세심판 중 선택한 절차

구 분	응답자 수(비율)	비고
국세청 등 과세관청에 심사청구	28(30%)	국세청 근무경험 유 17명(61%) 국세청 근무경험 무 11명(39%)
심판청구	63(68%)	국세청 근무경험 유 39명(62%) 국세청 근무경험 무 24명(38%)
감사원 심사청구	2(2%)	국세청 근무경험 유 2명(100%) 국세청 근무경험 무 0명(0%)
계	93(100%)*	

* 무응답 5명이 제외된 수치임

2) 행정불복절차 중 과세전적부심사와 이의신청은 임의적인 절차로서 국세행정소송을 제기하기 위해 필요한 조세심판에 포함되지 않는다. 즉, 과세전적부심사나 이의신청 만 제기한 후에 심사청구나 심판청구를 제기하지 않고 행정소송을 제기하는 것은 불가능 하다.

(2) 특정 불복절차를 선택한 이유

과세관청에 심사청구, 심판청구, 감사원 심사청구 중 특정 절차를 선택한 이유에 대한 응답은 <표 13>과 같다. 과세관청에 심사청구를 한 응답자는 제시된 항목에 비슷하게 응답하였으나, “더 편리할 것으로 생각되어”, “더 빨리 진행될 것으로 생각되어”라고 응답한 비율이 각각 21%(=6/28)로 다른 응답에 비하여 약간 높게 나타났다. 반면에 심판청구를 선택한 응답자는 “더 공정한 것으로 생각되어”에 70%(=44/63), “인용률이 더 높을 것으로 생각되어”에 19%(=12/63)가 응답하였다. 감사원 심사청구를 선택한 응답자 2명은 모두 “인용률이 더 높을 것으로 생각되어”라고 응답하였다.

<표 13> 특정 불복절차를 선택한 이유

구 분		응답자 수(비율)
과세관청에 심사청구	인용률이 더 높을 것으로 생각되어	5(18%)
	더 공정한 것으로 생각되어	5(18%)
	더 편리할 것으로 생각되어	6(21%)
	더 빨리 진행될 것으로 생각되어	6(21%)
	불복의 내용을 가장 잘 이해할 것 같아서	4(14%)
	기타 또는 무응답	2(7%)
	계	28(100%)
심판청구	인용률이 더 높을 것으로 생각되어	12(19%)
	더 공정한 것으로 생각되어	44(70%)
	더 편리할 것으로 생각되어	0(0%)
	더 빨리 진행될 것으로 생각되어	2(3%)
	불복의 내용을 가장 잘 이해할 것 같아서	4(6%)
	기타 또는 무응답	1(2%)
	계	63(100%)
감사원 심사청구	인용률이 더 높을 것으로 생각되어	2(100%)
	더 공정한 것으로 생각되어	0(0%)
	더 편리할 것으로 생각되어	0(0%)
	더 빨리 진행될 것으로 생각되어	0(0%)
	불복의 내용을 가장 잘 이해할 것 같아서	0(0%)
	기타 또는 무응답	0(0%)
	계	2(100%)
계		93

즉, 편의성을 중시한 응답자는 과세관청에 심사청구를 많이 하였고, 공정성을 중시한 응답자는 국세심판원에 심판청구를 많이 했다고 볼 수 있다.

그 이유는 국세심판의 경우에는 국세심판관의 신분보장, 국세심판관의 제척과 회피제도, 담당국세심판관의 기피 제도를 두고 있다는 점, 국세심판원장이 아니라 국세심판관회의에서 최종결정을 한다는 점, 국세심판원은 과세당국인 국세청과 독립되어 재정경제부장관 소속하에 있다는 점 등으로 인하여 국세심판이 상대적으로 공정하다고 느끼기 때문으로 보인다.

(3) 세목과 조세심판의 선택

조세불복의 대상이 되었던 세목은 96명의 응답자 중 법인세가 23명(24%), 종합소득세가 21명(22%), 양도소득세와 부가가치세가 각각 19명(20%), 증여세가 7명(7%), 상속세가 4명(4%), 지방세가 3명(3%) 순으로 나타났다(<표 14> 참조).

<표 14> 조세불복의 대상이 되었던 세목과 조세심판의 선택

세목	응답자 수*(비율)	선택한 조세심판의 종류	응답자 수(비율)
종합소득세	21(22%)	과세관청에 심사청구	5(26%)
		심판청구	14(74%)
		무응답	2
양도소득세	19(20%)	과세관청에 심사청구	7(39%)
		심판청구	11(61%)
		무응답	1
상속세	4(4%)	심판청구	4(100%)
증여세	7(7%)	심판청구	7(100%)
부가가치세	19(20%)	과세관청에 심사청구	4(22%)
		심판청구	14(78%)
		감사원 심사청구	1
법인세	23(24%)	과세관청에 심사청구	8(36%)
		심판청구	13(59%)
		감사원 심사청구	1(5%)
		무응답	1
지방세	3(3%)	과세관청에 심사청구	3(100%)
계	96(100%)		

* 무응답 2명이 제외된 수치임

세목의 종류에 따라 조세심판의 선택에 차이가 있는지 알기 위하여 세목별로 추가분석 하였다. 종합소득세의 경우 심판청구가 74%, 과세관청에 심사청구가 26%였으며, 양도소득세의 경우 심판청구가 61%, 과세관청에 심사청구가 39%였고, 부가가치세는 심판청구가 78%, 과세관청에 심사청구가 22%였고, 법인세는 심판청구가 59%, 과세관청에 심사청구가 36%였다.

주요 세목인 법인세, 소득세, 부가가치세에 대하여 심사청구와 심판청구 선택의 차이가 통계적으로 유의한지 χ^2 검정으로 분석한 결과 유의한 차이는 없는 것으로 나타났다($\chi^2=1.154$ $p>0.1$).

조세불복의 대상이 되었던 세액의 크기에 대하여 조사한 결과 100만원 이하는 없었으며, 100만원 초과 1000만원 이하는 14%, 1000만원 초과 1억원 이하는 48%, 1억원 초과 10억원 이하는 37%, 10억원 초과는 1%로 나타나, 1000만원초과 10억원 이하가 대부분(85%)이었다.

〈표 15〉 세목과 조세심판 선택의 차이에 대한 χ^2 검정

세 목	선택한 조세심판의 종류	응답자 수(비율)	차이에 대한 χ^2 검정
소득세	과세관청에 심사청구	12(32%)	$\chi^2=1.154$ ($p>0.1$)
	심판청구	25(68%)	
부가가치세	과세관청에 심사청구	4(22%)	
	심판청구	14(78%)	
법인세	과세관청에 심사청구	8(38%)	
	심판청구	13(62%)	

(4) 세액의 크기와 조세심판의 선택

불복 대상 세액의 크기가 조세심판의 선택에 영향을 미치는지를 알아보기 위하여 세액의 크기별로 선택한 조세심판을 분석하였다. 세액의 크기가 1000만원 이하인 경우에는 과세관청에 심사청구를 선택한 비율이 73%이었으나, 1000만원 초과 1억원 이하, 1억원 초과 10억원 이하, 10억원 초과에서는 심판청구를 선택한 비율이 각각 76%, 73%, 100%로 나타났다. 즉, 세액이 작은 경우에는 과세관청에 심사청구를 많이 선택하였으며, 세액이 큰 경우에는 심판청구를 많이 선택한 것으로 나타났다.

〈표 16〉 조세불복의 대상이 되었던 세액의 크기와 조세심판의 선택

세액의 크기	응답자 수*(비율)	선택한 조세심판의 종류	응답자 수(비율)
100만원 초과 1000만원 이하	13(14%)	과세관청에 심사청구	8(73%)
		심판청구	3(27%)
		무응답	2
1000만원 초과 1억원 이하	46(48%)	과세관청에 심사청구	11(24%)
		심판청구	35(76%)
1억원 초과 10억원 이하	35(37%)	과세관청에 심사청구	7(21%)
		심판청구	24(73%)
		감사원 심사청구	2(6%)
		무응답	2
10억원 초과	1(1%)	심판청구	1(100%)
계	95(100%)		

* 무응답 3명이 제외된 수치임

세액의 크기에 따른 조세심판 선택의 차이가 통계적으로 유의한지를 χ^2 검정으로 분석한 결과는 <표 17>와 같다. 세액의 크기를 1000만원 이하와 1000만원 이상으로 양분하여 선택한 조세심판의 종류를 보면, 1000만원 이하에서는 응답자의 73%가 과세관청의 심사청구를 선택하였으며, 1000만원 이상에서는 과세관청의 심사청구와 심판청구 중 심판청구를 선택한 비율이 77%였다. 이러한 차이의 통계적 유의성을 카이제곱 검정을 실시한 결과 $\chi^2=16.587$ 로 1% 수준에서 유의한 것으로 나타났다. 즉, 세액이 작은 경우에는 과세관청 심사청구를 더 많이 선택하였고, 세액이 큰 경우에는 심판청구를 많이 선택하였다.

〈표 17〉 세액의 크기와 조세심판 선택의 차이에 대한 χ^2 검정

세액의 크기	선택한 조세심판의 종류	응답자 수(비율)	차이에 대한 χ^2 검정
100만원 초과 1000만원 이하	과세관청에 심사청구	8(73%)	$\chi^2=16.587$ (p<0.001)
	심판청구	3(27%)	
1000만원 초과	과세관청에 심사청구	18(23%)	
	심판청구	60(77%)	
계		89	

(5) 특정 불복절차 선택의 결정

응답자의 90%(=83/92)는 불복절차의 선택을 세무대리인이 결정하였으며, 응답자의 10%(=9/92)만이 납세자가 결정하였다. 과세관청에 심사청구를 선택한 경우에는 81%(=22/27)가 세무대리인이 결정하였고, 19%(=5/27)는 납세자가 선택하였다. 그러나 심판청구를 선택한 경우에는 94%(=59/63)가 세무대리인이 선택하였고, 6%(=4/63)만 납세자가 선택하였다.

〈표 18〉 특정 불복절차의 선택을 결정한 사람

구 분		응답자 수*(비율)
과세관청에 심사청구	납세자	5(19%)
	세무대리인	22(81%)
심판청구	납세자	4(6%)
	세무대리인	59(94%)
감사원 심사청구	납세자	0(0%)
	세무대리인	2(100%)
전체	납세자	9(10%)
	세무대리인	83(90%)
	계	92(100%)

* 무응답 1명이 제외된 수치임

(6) 각 불복절차의 소요 기간

각 불복절차에서 응답자가 결과를 얻기 위해 소요된 기간의 평균은 과세관청에 심사청구를 한 경우에는 2.7개월, 심판청구를 한 경우에는 4.8개월, 감사원 심사청구를 한 경우에는 11개월로 계산되었다.³⁾ 즉, 감사원 심사청구가 가장 오래 걸렸으며, 그 다음으로 심판청구가 오래 걸렸고, 과세관청의 심사청구가 가장 적게 걸린 것으로 나타났다. 2장의 이월률을 이용한 분석에서도 처리기간은 국세청 심사청구, 심판청구, 감사원 심사청구 순으로 나타났다.

〈표 19〉 각 불복절차에서 최종결과를 얻기 위해 소요된 기간

구 분	소요기간(월)	응답자 수
과세관청에 심사청구	2.758	24
심판청구	4.805	59
감사원 심사청구	11.000	2
평균	6.19	85

3) 각 조세불복절차의 신청기간부터 결정기간까지 소요된 기간은 객관적인 실제자료가 있으면 좀 더 정확한 분석이 가능할 것이다. 그러나 본 연구에서는 실제자료를 구할 수 없어 설문을 이용하였다.

다. 행정소송 제기여부 및 전심절차와 관련된 설문 응답의 분석

조세행정소송을 했는지 여부에 대한 설문 응답은 <표 20>과 같다. 90명의 응답자 중 21%(=19/90)는 행정소송을 제기하였으며, 79%(=71/90)는 행정소송을 제기하지 않았다.

전심절차로 거친 조세심판의 종류에 따라 행정소송의 제기여부가 차이 있는지를 알아보기 위하여 조세심판의 종류에 따라 행정소송 여부를 구분하여 살펴보았다. 심사청구를 거친 후에 행정소송을 제기한 비율은 27명의 응답자 중 2명으로 8%에 불과하였지만, 심판청구를 제기한 후에 행정소송을 제기한 비율은 응답자 61명 중 16명으로 25%에 해당하였다.⁴⁾ 이러한 차이의 통계적 유의성을 카이제곱 검정을 실시한 결과 $\chi^2=4.075$ 로 5% 수준에서 유의한 것으로 나타났다. 즉, 심사청구를 거친 경우보다 심판청구를 거친 경우에 행정소송을 제기한 비율이 더 높은 것으로 볼 수 있다. 그 이유 중의 하나는 <표 17>에서 알 수 있듯이 불복하는 세액의 크기가 큰 경우에는 심판청구를 많이 제기하였고, 불복하는 세액의 크기가 큰 경우 행정소송으로 이어지는 경우가 많기 때문으로 판단된다.

<표 20> 조세행정소송의 여부

구 분		응답자 수*(비율)	차이에 대한 χ^2 검정
과세관청에 심사청구	했음	2(8%)	$\chi^2=4.075$ (p<0.05)
	안했음	25(92%)	
심판청구	했음	16(25%)	
	안했음	45(75%)	
감사원 심사청구	했음	1(50%)	
	안했음	1(50%)	
전체	했음	19(21%)	
	안했음	71(79%)	
	계	90(100%)	

* 무응답 3명을 제외한 수치임

행정소송을 제기하지 아니한 경우에 그 이유를 질문하였는데, 63명의 응답자 중 26명(41%)는 ‘승소의 가능성이 없다고 판단하여’로 응답하였으며, 22명(35%)은 ‘비용이 많이 들어서’로 응답하였다. 기타의 응답으로는 ‘인용결정을 받았기 때문에’, ‘의뢰인의 결정’, ‘세무대리인의 업무영역 밖이므로’ 등의 응답이 있었다.

4) 감사원 심사청구의 경우 응답자가 2명에 불과하여 추가분석에서 제외하였다.

〈표 21〉 행정소송을 하지 아니한 경우 그 이유

구 분	응답자 수(비율)
비용이 많이 들어서	22(35%)
승소의 가능성이 없다고 판단하여	26(41%)
기타	15(24%)
계	63(100%)

라. 조세불복의 인용률에 대한 분석

조세불복의 인용률은 <표 22>와 같다. 응답자 86명 중 33명(38%)은 부분인용을 받았다고 응답하였으며, 25명(29%)은 전부인용을 받았다고 응답하였고, 27명(32%)은 기각을 당했다고 응답하였다. 이러한 응답자의 인용률 67%는 앞서 2장에서 살펴본 전체의 평균 인용률보다 높다. 2000년 이후의 국세청 심사청구의 평균 인용률은 36.6%였으며, 심판청구의 평균 인용률은 34.0%였다. 설문응답자의 인용률이 실제 통계자료의 평균 인용률보다 높게 나타난 이유는 설문응답이 응답자가 했던 조세불복 중 1건을 임의로 선택하여 응답하도록 했는데, 주로 인용을 받은 사례를 이용하여 응답하였기 때문으로 보인다.

〈표 22〉 조세불복의 결과

구 분		응답자 수*(비율)	재 분류	차이에 대한 χ^2 검정	
과세관청에 심사청구	전부 인용	9(37%)	전부 · 부분인용 19(79%)	$\chi^2=2.362$ (p>0.1)	
	부분 인용	10(42%)			
	기각	5(21%)	기각 5(21%)		
	계	24(100%)	24(100%)		
심판청구	전부 인용	15(25%)	전부 · 부분인용 37(62%)		
	부분 인용	22(37%)			
	기각	22(37%)	기각 · 각하 23(38%)		
	각하	1(1%)			
	계	60(100%)	60(100%)		
감사원 심사청구	전부 인용	1(50%)			
	부분 인용	1(50%)			
	계	2(100%)			

〈표 22〉 조세불복의 결과 (계속)

구 분		응답자 수*(비율)	재 분류	차이에 대한 χ^2 검정
전체	전부 인용	25(29%)		
	부분 인용	33(38%)		
	기각	27(32%)		
	각하	1(1%)		
	계	86(100%)		

* 7명의 무응답이 제외된 수치임

조세심판의 종류에 따라서 인용률에 차이가 있는지를 추가로 분석하였다. 과세관청에 심사청구를 한 경우에는 24명 중 10명(42%)이 부분인용을 받았다고 응답하였으며, 9명(37%)이 전부인용을 받았다고 응답하였다. 심판청구를 한 경우에는 60명 중 22명(37%)이 부분인용을 받았다고 응답하였고, 15명(25%)이 전부인용을 받았다고 응답하였다. 과세관청에 심사청구를 한 경우가 심판청구의 경우보다 인용률이 약간 높게 나타났으나, 차이에 대한 통계적 유의성은 없었다($\chi^2=2.362$, $p>0.1$).

마. 조세심판 전치주의에 대한 설문 응답의 분석

조세에 대한 행정소송이 아닌 일반적인 행정소송의 경우에는 행정심판을 거치지 않고도 행정소송을 제기할 수 있도록 행정소송법에서 규정하고 있다. 그러나 다른 법률에서 행정심판을 거치지 아니하면 행정소송을 제기할 수 없다는 규정이 있으면 그 규정이 우선한다는 단서 조항을 두고 있다(행정소송법 18조). 이에 따라 국세기본법에서 행정심판의 일종인 조세심판을 거치지 않고는 행정소송을 제기할 수 없도록 규정하고 있다(국세기본법 56조).

따라서 국세의 경우 조세불복의 수단으로 행정소송을 바로 제기할 수 없다. 조세심판 전치주의에 따라 행정부 내에서 이루어지는 국세청 심사청구, 국세심판원 심판청구, 감사원 심사청구 중 하나를 거쳐야만 행정소송을 제기할 수 있다. 조세심판 전치주의는 국세에 대해서만 적용된다. 지방세의 경우에는 행정부 내에서 이루어지는 조세심판을 거치지 않고 바로 행정소송을 제기할 수 있다.

국세에 대해서만 남아있는 조세심판 전치주의는 불필요하며 폐지해야한다는 일부 의견이 있다. 이러한 조세심판 전치주의의 필요성에 대한 의견을 조세불복을 경험한 세무대리인을 대상으로 조사하였다. 조세심판 전치주의의 필요성에 대한 설문 응답을 보면 응답자의 88%(=85명/97명)가 필요하다고 응답하였다. 이 결과는 납세자가 아니라 조세심판 대리업무를 하는 세무사·공인회계사 등의 세무대리인 대상으로 한 설문의 결과이므로 주의하여 해석해야 할 것이다.

〈표 23〉 조세심판 전치주의의 필요성에 대한 의견

필요성에 대한 의견	응답자 수(비율)	응답자 유형	응답자 수(비율)
조세심판 전치주의가 필요하다	85(88%)	세무사	70(82%)
		공인회계사	11(13%)
		변호사	3(4%)
		기타 조세전문가	1(1%)
단기적으로는 필요하지만 장기적으로는 없애야한다	7(7%)	세무사	6(86%)
		기타 조세전문가	1(14%)
빠른 시간 내에 없애는 것이 좋다	5(5%)	세무사	5(100%)
계	97(100%)		

조세심판 전치주의를 폐지해야 한다는 주장의 주된 이유는 납세자의 권리구제는 사법적 구제가 원칙으로 하여야 하고(이창희 2004), 행정청의 자기시정에는 한계가 있으며, 사법심사를 받을 시기를 지연시키는 단점이 있기 때문이다(이태로·안경봉 2001).

반면에 조세심판 전치주의를 유지해야 한다는 주장의 이유는 첫째, 적은 비용으로 신속하게 조세구제를 할 수 있고(최명근 2004, 한상국·박 훈 2005), 둘째, 조세행정기관에 스스로 시정할 수 있는 기회를 부여하며(최명근 2001, 임승순 2004), 소송사건의 폭주를 피함으로써 법원의 부담을 줄일 수 있고(대법원 1988.2.23 선고 87누704, 한상국·박 훈 2005), 셋째, 조세법은 전문적·기술적이고 복잡하므로 소송에 이르기 전에 행정청의 지식·경험을 활용하여 분쟁의 해결을 도모하고, 소송으로 이행하더라도 쟁점을 정리할 필요성이 있기 때문이다(강인에 2003). 그러나 적은 비용으로 신속하게 조세구제를 할 수 있다는 주장은 임의적 전심절차로 하는 경우에도 납세자의 선택에 의하여 행정구제제도를 이용할 수 있으므로 조세심판 전치주의를 해야 하는 이유로서는 적합하지 않다.

조세심판 전치주의가 사법심사를 받을 시기를 지연시키는 단점을 가진 것도 분명하다. 또한 소송사건의 폭주를 막고 조세행정기관에 스스로 시정할 수 있는 기회를 부여하거나, 행정청의 지식·경험을 분쟁 해결에 활용하기 위해 조세심판 전치주의를 둘 필요성도 인정된다. 따라서 조세심판 전치주의를 그대로 유지하되 사법심사를 받을 시기를 지연시키는 단점을 개선하는 방안은 현재 조세심판으로 인정되지 아니하는 과세전적부심사와 이의신청에 대해서도 조세심판으로 인정하는 것이다. 즉, 납세자가 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구나 심판청구 중 하나만 거친 경우에도 행정소송을 제기할 수 있도록 변경하는 것이다.

〈그림 2〉 조세심판 전치주의의 개선방안

현행규정	과세전적부심사 ⇒ 이의신청 ⇒ 국세청 심사청구 또는 심판청구 ⇒ 행정소송
	과세전적부심사 ⇒ 국세청 심사청구 또는 심판청구 ⇒ 행정소송
	이의신청 ⇒ 국세청 심사청구 또는 심판청구 ⇒ 행정소송
	국세청 심사청구 또는 심판청구 ⇒ 행정소송
개선방안 (현행규정+추가)	과세전적부심사 ⇒ 감사원 심사청구 ⇒ 행정소송
	이의신청 ⇒ 감사원 심사청구 ⇒ 행정소송

바. 이의신청 제도에 대한 설문 응답의 분석

이의신청은 담당 세무서장에게 하거나 또는 담당 세무서장을 거쳐 소관 지방국세청장에게 제기하는 선택적인 조세불복제도이다. 이의신청을 거치지 않고 심사청구나 심판청구를 제기할 수 있으며, 이의신청을 거친 경우에도 바로 행정소송을 제기할 수 없고 심사청구나 심판청구를 다시 거쳐야 행정소송을 제기할 수 있다. 즉, 이의신청은 조세심판 전치주의에서 조세심판으로 인정되지 않는다.

그리고 이의신청은 과세전적부심사와 중복적인 절차로서 별로 효과가 없는 절차라는 주장(한상국·박 훈 2005 p.122, 강인애 2003 p.212, 이창희 2004 p.188)과, 처분청 자신의 재고를 요구하는 것으로 이에 대한 결정은 재처분의 성격을 지니는 것으로서 조세불복이라고 보기 어렵기 때문에 폐지해야 한다는 주장이 제기되어 왔다(이태로·안경봉 2001 p.831, 한상국·박 훈 2005 p.122).

따라서 이의신청제도의 폐지 여부에 대한 설문을 하였으며, 그 결과는 <표 22>와 같다. 98명의 응답자 중 70명(71%)은 이의신청제도를 그대로 두는 것이 좋다고 응답하였으며, 28명(29%)은 없애는 것이 좋다고 응답하였다.

〈표 24〉 이의신청 제도의 필요성에 대한 의견

존속여부에 대한 의견	응답자 수(비율)	응답자 유형	응답자 수(비율)
그대로 두는 것이 좋다	70(71%)	세무사	59(84%)
		공인회계사	9(13%)
		기타 조세전문가	2(3%)
없애는 것이 좋다	28(29%)	세무사	23(82%)
		공인회계사	2(7%)
		변호사	3(11%)
계	98(100%)		

이의신청 절차를 그대로 두는 것이 좋다고 응답한 사람에게는 그 이유를 질문하였는데, 44%(=30명/69명)의 응답자는 ‘선택적 절차이므로 그대로 두는 것이 납세자의 선택 폭이 넓다’라고 응답하였으며, 33%(=23명/69명)의 응답자는 ‘처분을 한 담당기관이므로 불복의 내용을 잘 이해할 것이다’라고 응답하였다. 20%(=14명/69명)는 ‘과세전적부심사절차에서 다루지 못한 부분을 다룰 수 있다’라고 응답하였다. 기타의 의견으로는 ‘처분청의 주장사실을 제대로 이해하기 위해서’, ‘신속하기 때문에’ 등의 의견이 있었다.

〈표 25〉 이의신청 제도를 그대로 두는 것이 좋은 이유

존속 이유	응답자 수(비율)	응답자 유형	응답자 수(비율)
과세전적부심사절차에서 다루지 못한 부분을 다룰 수 있다	14(20%)	세무사	12(86%)
		공인회계사	2(14%)
처분을 한 담당기관이므로 불복의 내용을 잘 이해할 것이다	23(33%)	세무사	20(87%)
		공인회계사	2(9%)
		기타 조세전문가	1(4%)
선택적 절차이므로 그대로 두는 것이 납세자의 선택 폭이 넓다	30(44%)	세무사	25(83%)
		공인회계사	4(13%)
		기타 조세전문가	1(4%)
기타	2(3%)	세무사	1(50%)
		공인회계사	1(50%)
계	69(100%)	세무사	58(82%)
		공인회계사	9(7%)
		기타 조세전문가	2(11%)

이의신청 제도를 없애는 것이 좋다고 응답한 사람에게는 그 이유는 질문하였는데, 68%(=17명/25명)는 ‘처분을 한 담당기관이므로 인용의 가능성이 낮기 때문에’로 응답하였으며, 24%(=6명/25명)는 ‘상당부분 과세전적부심사절차와 중복되기 때문에’로 응답하였다.

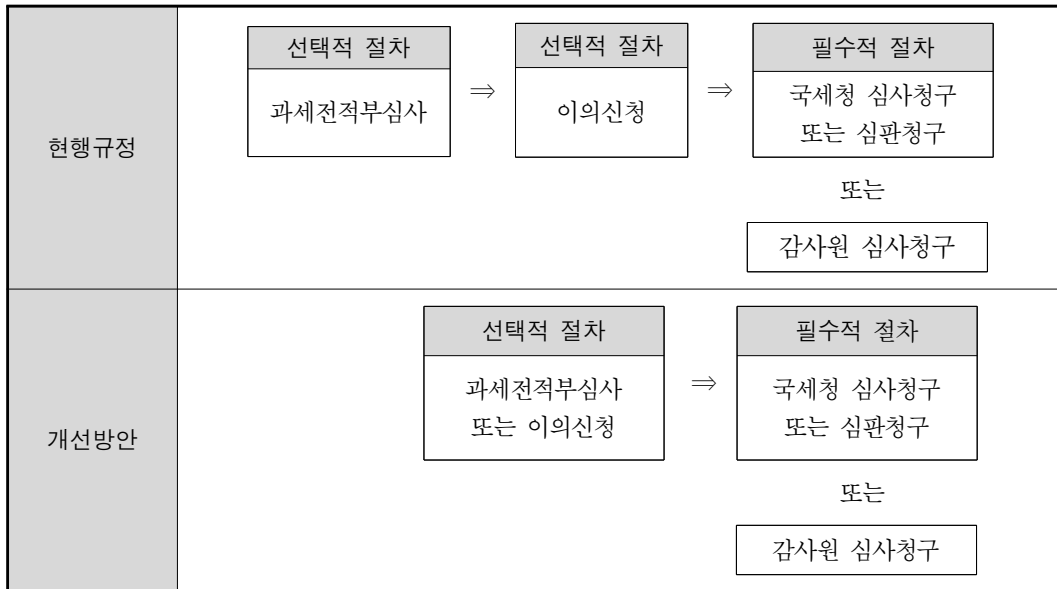
〈표 26〉 이의신청 제도를 없애는 것이 좋은 이유

폐지 이유	응답자 수(비율)	응답자 유형	응답자 수(비율)
상당부분 과세전적부심사절차와 중복된다	6(24%)	세무사	5(83%)
		공인회계사	1(17%)
처분을 한 담당기관이므로 인용의 가능성이 낮다	17(68%)	세무사	13(76%)
		공인회계사	1(6%)
		변호사	3(18%)
조세불복절차의 단계가 너무 많다	1(4%)	세무사	1(100%)
조세구제의 지연을 조래한다	1(4%)	세무사	1(100%)
계	25(100%)	세무사	20(80%)
		공인회계사	2(8%)
		변호사	3(12%)

이의신청 제도를 폐지하자는 주장도 있지만, 이의신청 제도는 많은 납세자들이 이용하고 있고 인용률도 낮은 편이 아니므로 지속되어야 한다고 판단된다. 이의신청은 연간 약 7,000건 정도가 제기되고 있어, 과세전적부심사 약 2,800건, 심판청구 약 4,200건, 심사청구 약 1,600건과 비교할 때 가장 많이 이용되고 있는 조세불복제도이다. 또한 이의신청의 인용률도 평균 40%로 과세전적부심사 41.5%, 심사청구 36.6%, 심판청구 34%와 비교할 때 결코 낮은 인용률이 아니다. 설문응답에서도 70%가 넘는 응답자가 이의신청 제도를 그대로 두는 것이 좋다고 응답하였다. 따라서 이의신청제도는 폐지하지 말고 계속 유지되어야 한다.

그러나 과세전적부심사를 청구한 사건을 이의신청하는 경우에는 동일한 과세관청에 중복적으로 불복을 제기하는 결과를 초래한다. 따라서 과세전적부심사를 신청한 경우에는 이의신청을 제기할 수 없도록 제한할 필요가 있다. 물론 이러한 제한을 하는 경우 현재 납세자가 가지고 있는 조세불복의 선택권이 줄어든다는 문제점이 있기는 하지만, 그럼에도 불구하고 제한하는 것이 타당하다고 판단된다. 이러한 제한을 하는 경우 선택적 3심제인 현행의 행정불복절차가 선택적 2심으로 줄어들게 된다.

〈그림 3〉 과세전적부심사와 이의신청의 중복 조정방안



사. 감사원 심사청구의 폐지에 대한 논의

선행연구에서는 다음과 같은 이유로 조세에 대한 감사원 심사청구를 폐지해야 한다고 주장하고 있다. 첫째, 감사원은 심사청구가 이유 있다고 인정되는 경우에도 관계기관의 장에게 시정요구의 결정을 할 수 있을 뿐, 직접 필요한 처분의 이행결정을 할 수 없다(한상국·박 훈 2005). 둘째, 감사원의 심사기구 전문성이 떨어진다는(안숙찬 2003). 셋째, 이용률도 낮고 인용률도 낮다(한상국·박 훈 2005). 실제로 2000년 이후의 연간 평균 신청건수를 보면 과세전적부심사 2,784건, 이의신청 7,067건, 심판청구 4,216건, 국세청 심사청구 1,560건에 비하여 감사원 심사청구는 95건으로 아주 미미한 수준이며, 2000년 이후의 평균 인용률을 보면 과세전적부심사 41.5%, 이의신청 40%, 국세청 심사청구 36.6%, 심판청구 34.0%에 비하여 감사원 심사청구는 16.2%로 크게 낮게 나타나고 있다. 넷째, 감사원 심사청구는 처리기간이 길다. 설문조사에서도 결과를 얻기 위해 소요된 기간의 평균이 과세관청에 심사청구를 한 경우에는 2.7개월, 심판청구를 한 경우에는 4.8개월, 감사원 심사청구를 한 경우에는 11개월로 조사되었다. 국세불복에 대한 실제 처리결과 분석에서도 평균 이월률이 과세전적부심사 11.6%, 이의신청 9.5%, 국세청 심사청구 19.5%, 심판청구 30.7%, 감사원 심사청구 34.1%로 계산되어 감사원 심사청구가 가장 오래 걸리는 것으로 나타났다. 이러한 불복처리의 지연은 납세자의 권리구제 지연을 초래한다. 따라서 감사원 심사청구 제도는 폐지하는 것이 바람직하다고 판단된다.

〈그림 4〉 조세행정불복제도의 개선방안 종합

현행규정	과세전적부심사 ⇒	이의신청 ⇒	국세청 심사청구 또는 심판청구 ⇒	행정소송
	과세전적부심사 ⇒		국세청 심사청구 또는 심판청구 ⇒	행정소송
		이의신청 ⇒	국세청 심사청구 또는 심판청구 ⇒	행정소송
			국세청 심사청구 또는 심판청구 ⇒	행정소송
	과세전적부심사 ⇒		감사원 심사청구 ⇒	행정소송
개선방안			감사원 심사청구 ⇒	행정소송
	과세전적부심사 ⇒		국세청 심사청구 또는 심판청구 ⇒	행정소송
		이의신청 ⇒	국세청 심사청구 또는 심판청구 ⇒	행정소송
			국세청 심사청구 또는 심판청구 ⇒	행정소송
	과세전적부심사 ⇒			행정소송
		이의신청 ⇒		행정소송

IV. 결 론

본 연구에서는 국세불복의 현황과 실태를 조사하고, 납세자들이 조세불복절차 중 어떤 불복절차를 선택하는지, 조세불복절차의 선택에 어떤 요소가 영향을 미치는지, 현행 조세불복제도의 개선방안은 무엇인지 연구하였다. 연구는 2000년 이후의 국세에 대한 불복현황의 분석과 조세불복의 경향이 있는 98명의 세무대리인에 대한 설문조사 결과의 분석을 통하여 이루어졌다.

설문조사 결과의 분석을 통해 살펴본 조세불복절차 선택의 영향요인은 다음과 같다. 첫째, 편의성을 중시한 응답자는 과세관청에 심사청구를 많이 선택하였고, 공정성을 중시한 응답자는 국세심판원에 심판청구를 많이 선택한 것으로 나타났다. 둘째, 세액의 크기가 1000만원 이하인 경우에는 과세관청에 심사청구를 선택한 비율이 많았으나, 세액의 크기가 1000만원 초과하는 경우에는 심판청구를 선택한 비율이 많았다. 즉, 세액이 작은 경우에는 과세관청에 심사청구를 많이 선택하였으며, 세액이 큰 경우에는 심판청구를 많이 선택한 것으로 나타났다. 셋째, 심사청구와 심판청구 선택에 세목은 영향을 미치지 아니한 것으로 보인다.

국세불복제도의 개선방안에 대한 결론은 다음과 같다. 첫째, 이의신청 제도를 폐지하자는 주장도 있지만, 이의신청 제도는 많은 납세자들이 이용하고 있고 인용률도 낮은 편이 아니므로 지속되어야 한다고 판단된다. 이의신청은 연간 약 7,000건 정도가 제기되고 있어, 심판청구 약 4,200건, 심사청구 약 1,600건, 과세전적부심사 약 2,800건과 비교할 때 가장 많이 이용되고 있는 조세불복제도이다. 또한 이의신청의 인용률도 평균 40%로 과세전적부심사 41.5%, 심사청구 36.6%, 심판청구 34%와 비교할 때 결코 낮은 인용률이 아니다. 설문응답에서도 70%가 넘는 응답자가 이의신청 제도를 그대로

두는 것이 좋다고 응답하였다. 따라서 이의신청제도는 폐지하지 말고 계속 유지되어야 한다.

둘째, 과세전적부심사를 청구한 사건을 이의신청하는 경우에는 동일한 과세관청에 중복적으로 불복을 제기하는 결과를 초래하므로, 과세전적부심사를 신청한 경우에는 이의신청을 제기할 수 없도록 제한할 필요가 있다. 이러한 제한을 하는 경우 선택적 3심제인 현행의 행정불복절차가 선택적 2심으로 줄어들게 된다.

셋째, 조세심판 전치주의는 그대로 유지하는 것도 필요하지만 개선할 부분이 있다. 조세심판 전치주의가 사법심사를 받을 시기를 지연시키는 단점을 가진 것도 분명하다. 또한 소송사건의 폭주를 막고 조세행정기관에 스스로 시정할 수 있는 기회를 부여하거나, 행정청의 지식·경험을 분쟁 해결에 활용하기 위해 조세심판 전치주의를 둘 필요성도 인정된다. 따라서 조세심판 전치주의를 그대로 유지하되 사법심사를 받을 시기를 지연시키는 단점을 개선하는 방안은 현재 조세심판으로 인정되지 아니하는 과세전적부심사와 이의신청에 대해서도 조세심판으로 인정하는 것이다. 즉, 납세자가 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구나 심판청구 중 하나만 거친 경우에도 행정소송을 제기할 수 있도록 변경하는 것이다.

넷째, 감사원 심사청구의 폐지 여부에 대한 결론은, 감사원은 직접 필요한 처분의 이행결정을 할 수 없으며(한상국·박 훈 2005), 전문성이 떨어지며(안숙찬 2003), 이용률 및 인용률이 낮고(한상국·박 훈 2005), 처리기간이 많이 소요되므로 폐지하는 것이 바람직하다고 판단된다. 2000년 이후의 연간 평균 신청건수를 보면 과세전적부심사 2,784건, 이의신청 7,067건, 심판청구 4,216건, 국세청 심사청구 1,560건에 비하여 감사원 심사청구는 95건으로 아주 미미한 수준이며, 2000년 이후의 평균 인용률을 보면 과세전적부심사 41.5%, 이의신청 40%, 국세청 심사청구 36.6%, 심판청구 34.0%에 비하여 감사원 심사청구는 16.2%로 크게 낮게 나타나고 있다. 그리고 감사원 심사청구는 처리기간이 길다. 설문조사에서도 결과를 얻기 위해 소요된 기간의 평균이 과세관청에 심사청구를 한 경우에는 2.7개월, 심판청구를 한 경우에는 4.8개월, 감사원 심사청구를 한 경우에는 11개월로 조사되었다. 국세불복에 대한 실제 처리결과와 분석에서도 평균 이월률이 과세전적부심사 11.6%, 이의신청 9.5%, 국세청 심사청구 19.5%, 심판청구 30.7%, 감사원 심사청구 34.1%로 계산되어 감사원 심사청구가 가장 오래 걸리는 것으로 나타났다. 이러한 불복처리의 지연은 납세자의 권리구제 지연을 초래한다. 따라서 감사원 심사청구 제도는 폐지하는 것이 바람직하다고 판단된다.

본 연구의 한계점은 첫째, 설문 응답율이 5% 정도로 낮고, 유효한 응답도 98건에 불과해 응답 결과의 일반화에 한계를 가진다는 점이다. 둘째, 응답자의 조세불복 경험 중 대표적인 한건에 대하여 설문에 응답해 달라고 요구하였는데, 이로 인하여 승소한 불복을 선정하여 응답하는 경향 등의 편이가 있을 수 있다. 셋째, 납세자의 응답이 아니라 세무대리인의 응답을 분석한 결과이므로 그로 인한 편이가 있을 수 있다. 이러한 문제점은 향후의 연구에서 개선되리라고 기대한다.

참고문헌

- 강인애. 2003. 「조세쟁송법」. 한일조세연구소.
- 김두형. 1999. “미국의 조세쟁송제도에 관한 고찰 : 우리나라 조세쟁송제도의 개선방안과 관련하여”. 연세법학연구 제6집 제1권 : 123-140.
- 서희열. 2004. “실태분석을 통한 국세심판제도의 효율적 개선방안”. 세무학연구 제21권 제3호 : 97-128.
- _____. 2005. “국세심판제도의 평가와 장단기 개편방안”. 세무학연구 제22권 제3호 : 9-32.
- 안숙찬. 2003. “조세불복제도의 개선에 관한 연구”. 사회과학연구 9권. 덕성여자대학교 : 65-87.
- 이전오. 2007. “대체적 조세분쟁해결절차의 도입에 관한 연구 : 조정을 중심으로”. 세무학연구 제24권 제1호 : 175-195.
- 이창희. 2004. 「세법강의」. 박영사.
- 이태로 · 안경봉. 2001. 조세쟁송법 . 박영사.
- 임승순. 2004. 「조세법」. 박영사.
- 최명근. 2001. 「세무학의 이해」. 세학사.
- _____. 2004. 「세법학총론」. 세경사.
- 한상국. 2002. “조세구제제도의 개선방향”, 「재정포럼」 6월호 : 6-20.
- _____. 박 훈. 2005. 「조세구제제도의 개선방안에 관한 연구」. 한국조세연구원 정책보고서.

The Choice of National Tax Appeal Procedures and Reform Proposals of National Tax Appeal System

Kwang Soo Lee* · Kyu Eon Jung**

〈Abstract〉

This study investigates the actual state of national tax appeals, the choice of national tax appeal procedures and the factors affecting the choice, and suggests some possible measures for improvement.

The factors affecting the choice of national tax appeal procedures are as follows. First, those who attached importance to convenience chose the appeal to the National Tax Service, and those who attached importance to fairness chose the appeal to the National Tax Tribunal. Second, those who appealed small amount of tax chose the appeal to the National Tax Service, and those who appealed large amount of tax chose the appeal to the National Tax Tribunal. Third, tax items did not affect the choice of tax appeal procedures.

We suggest following plans for improvement. First, some previous researches insisted that appeals to the head of regional or district tax office should be abolished, but we argue that the appeal system should be maintained because a lot of taxpayers use the appeal system and winning rate of taxpayers is not low.

Second, if a taxpayer requests the pre-assessment review and appeals to the head of regional tax office, he or she makes double appeal at the same institution. So the appeal to the head of regional tax office should be prohibited for the case after the pre-assessment review.

Third, the doctrine of exhaustion of administrative remedies should be maintained, but in order to shorten the tax remedy period, taxpayers must be able to raise litigation after the pre-assessment review or appeal to the head of tax office.

Fourth, the system of appeal to the Board of Audit and Inspection should be abolished.

<Key words> tax relief, tax appeal, appeal to the Board of Audit and Inspection, appeal to the National Tax Service, appeal to the National Tax Tribunal, the pre-assessment review

* Certified Public Tax Accountant

** Professor, Korea University College of Business and Economics