

조세불복제도의 운용실태와 개선방안*

안숙찬**

— <요 약> —

우리나라는 조세의 부과·징수 과정에서 권리나 이익을 침해당한 납세자가 권리구제를 받을 수 있도록 다양한 절차의 조세불복제도를 운영하고 있다. 본 연구는 조세심판원, 국세청, 감사원이 공개하고 있는 2008년부터 2015년까지의 조세불복 통계를 이용하여 국세와 관련한 조세처분의 불복 현황을 분석하고, 이를 토대로 우리나라 조세불복제도를 개선할 수 있는 방안을 제시하였다.

조세불복 건수의 추세를 보면, 행정소송 및 행정심판전치주의에 따라 행정소송을 제기하기 이전에 필수적으로 거쳐야 하는 심판청구·심사청구·감사원 심사청구는 증가하고 있다. 그러나 임의 절차인 과세전적부심사청구와 이의신청 제기 건수는 크게 감소하고 있어 전체적인 불복건수는 감소추세를 보였다. 심판청구·심사청구·감사원 심사청구 중에서는 심판청구 쏠림 현상이 두드러지게 나타나고 있다.

조세불복에 대한 결정에서 인용률이 세목별로 차이가 있는지를 분석한 결과, 모든 불복절차에서 세목별로 유의한 차이가 있었으며 법인세와 상속세의 인용률이 높았다. 한편, 인용률이 청구세액 규모별로 차이가 있는지를 분석한 결과에서는 심판청구·심사청구와 행정소송에서 유의한 차이가 있었다. 특히, 심판청구와 행정소송에서는 청구세액 규모가 클수록 인용률도 높은 것으로 나타났다.

심판청구·심사청구·감사원 심사청구의 인용률이 차이가 있는지를 분석한 결과에서는 심판청구와 심사청구의 인용률은 차이가 없었으나, 감사원 심사청구의 인용률은 심판청구 및 심사청구의 인용률보다 낮았다. 한편, 세목별로 심판청구와 심사청구의 인용률을 비교한 분석에서는 유의한 차이가 없었으나 청구세액 규모별 분석에서는 고액사건의 경우 심판청구의 인용률이 심사청구 인용률보다 높았다.

본 연구는 각 재결정이 공개한 조세불복 통계를 이용하여 우리나라 조세불복제도의 전체 운용실태를 분석함으로써 납세자의 기본권을 보장하고 조세행정의 합목적성을 제고할 수 있는 불복제도를 구현하는데 기여할 수 있을 것으로 기대한다.

<주제어> 조세불복제도, 세목별 인용률, 청구세액 규모별 인용률

* 본 연구는 2016년도 덕성여자대학교 교내연구비 지원에 의해 이루어졌음.

** 덕성여자대학교 회계학과 교수, sookchan@duksung.ac.kr

I. 서 론

조세는 국가나 지방자치단체가 직접적이거나 개별적인 반대급부 없이 과세권에 따라 부과·징수하므로 법률에 따른 엄격한 절차에 따라 세법이 규정하고 있는 부담을 납세자에게 지워야 한다. 그러나 조세를 부과·징수하는 과정에서 과세요건을 구성하는 사실을 잘못 인정하거나 법의 해석이나 적용을 잘못하거나 적법한 절차를 준수하지 않거나 과세권을 남용하는 등의 사유로 과세관청의 위법 또는 부당한 부과·징수 처분이 일어날 수 있다(최명근 2002).

조세불복제도는 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못하여 권리나 이익을 침해당한 납세자가 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수 있는 제도이다. 납세자와 과세관청 사이에 발생하는 조세분쟁은 최종적으로는 법원에서 그 당부가 가려지게 된다. 그러나 조세분쟁은 대량으로 반복해서 발생하고 그 내용도 전문적·기술적 측면이 많기 때문에 대부분의 국가에서는 조세분쟁에 대하여 원칙적으로 행정심판전치주의를 채택하고 있다. 우리나라도 위법·부당한 조세처분에 대하여 행정소송을 제기하기 이전에 국세기본법이나 감사원법에 의한 행정심판을 거치도록 하고 있다¹⁾. 행정심판전치주의는 소송을 제기하기 이전에 행정심판에서 충분한 여과기능을 수행하여 납세자의 재산권을 충실히 보장하고 과세관청으로 하여금 스스로 재고·시정의 기회를 부여하는 데 그 취지가 있다.

납세자들의 권리의식이 향상되고 경제규모 확대에 의한 세수 및 납세자 수의 증가로 인하여 조세 불복 건수는 해마다 증가하고 있고, 경제 활동이 복잡해짐에 따라 불복의 내용 또한 복잡해지고 있다. 『2015 조세심판통계연보』에 따르면 2010년에는 5,224건의 심판청구(국세, 지방세, 관세 포함)가 접수되었으나 2015년에는 8,273건으로 58.37% 증가하였다. 이로 인해 특히 조세심판원의 경우, 국세기본법에 규정된 처리기간 90일을 넘기는 경우가 빈번하게 나타나는 등 조세불복제도 운영에 관한 납세자의 불만이 가중되고 있다.²⁾

본 연구는 조세심판원, 국세청, 감사원이 공개하고 있는 조세불복 통계를 이용하여 국세와 관련한 조세처분의 불복 현황을 분석하고, 이를 토대로 우리나라 조세불복제도를 개선할 수 있는 방안을 제시하고자 한다. 사전 권리구제제도인 과세전적부심사청구와 사후적 권리구제제도인 이의신청·심판청구·국세청 심사청구·감사원 심사청구, 그리고 행정소송까지 전체 불복절차의 추세를 개관하고, 각 조세불복절차의 처리 결과인 인용률이 세목별로 그리고 청구금액 규모별로 차이가 있는지를 분석하고자 한다. 또한, 행정소송 이전에 필수적으로 거쳐야 하는 심판청구·국세청 심사청구·감사원 심사청구의 인용률이 차이가 있는지를 분석하고자 한다.

1) 국세기본법 제56조 제2항.

지방세는 헌법재판소의 위헌결정에 따라 행정심판전치주의를 폐지하였기 때문에 국세와는 달리 행정심판 절차를 거치지 않고 직접 행정소송을 제기할 수 있다.

2) 조세일보(2015. 3. 6) ‘늘어나는 조세불복, 느려지는 처리시간 ... 심판원 ‘골치’’

헤럴드경제(2015. 9. 10) ‘조세심판 사건 70% 이상, 처리 기한 어겨’

조세의 본질적 특성으로 인해 납세자와 과세관청 사이에 조세분쟁이 발생하는 것은 불가피한 측면이 있다. 이러한 조세분쟁은 공정하고 신속하게 그리고 효율적으로 다루어져야 한다. 우리나라는 조세의 부과·징수과정에서 부당하게 권리를 침해당한 납세자의 권리구제를 위하여 다양한 조세불복제도를 마련하여 운용하고 있으며, 관련 통계를 공개하고 있다. 본 연구는 공개된 불복통계를 이용하여 제도의 운용실태를 분석함으로써 납세자의 기본권을 보장하고 조세행정의 합목적성을 제고할 수 있는 제도를 구현하는데 기여할 수 있을 것으로 기대한다.

II. 조세불복제도 및 선행연구 검토

1. 조세불복제도

우리나라의 조세불복제도는 납세고지 이전에 청구하는 과세전적부심사청구와 납세고지 이후에 청구하는 이의신청, 국세청 심사청구·심판청구·감사원 심사청구의 행정심판이 있으며 최종적으로 행정소송에 의해 사법부의 법적 판단을 받을 수 있다.

가. 과세전적부심사청구

과세전적부심사³⁾는 세무조사나 감사 결과 또는 과세자료 처리 이후 세무서장이나 지방국세청장으로 부터 ‘세무조사 결과통지’나 ‘과세예고통지’를 받은 납세자가 그 내용에 이의가 있는 경우 이에 대한 적법성 심사를 청구하는 제도이다. 이 제도는 고지처분 이전에 과세관청 스스로 자기 처분에 대하여 사전점검의 기회를 갖도록 함으로써 부실과세를 예방하고 납세자의 시간적·경제적 부담을 덜어주는 제도이며 임의적 절차이다. 납세자는 통지를 받은 날로부터 30일 이내에 과세전적부심사를 청구하여야 하며, 과세관청은 청구를 받은 날로부터 30일 이내에 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정·통지하여야 한다.

나. 이의신청

국세기본법 또는 세법에 의한 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못한 경우에는 이의신청, 심사청구, 심판청구 등을 할 수 있다. 이의신청⁴⁾은 조세처분 등에 불복이 있는 납세자가 세무서장 또는 지방국세청장에게 처분의 취소나 변경 또는 필요한 처분을 청구하는 임의적 절차이다. 이의신청은 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 청구하여야 하며, 이의신청을 받은 세무서장 또는 지방국세청

3) 국세기본법 제81조의15

4) 국세기본법 제55조 제1항 및 제66조

장은 그 신청을 받은 날부터 30일 이내에 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정하여야 한다.

다. 심판청구·국세청 심사청구·감사원 심사청구

조세처분 등에 불복이 있는 납세자가 조세심판원장⁵⁾에게 그 처분의 취소나 변경 또는 필요한 처분을 청구하는 절차를 심판청구⁶⁾라고 하고, 국세청장에게 청구하는 절차를 국세청 심사청구(이하 심사청구)⁷⁾라 한다. 한편, 감사원법⁸⁾은 감사원의 감사를 받는 행정기관의 잘못된 행위로 인하여 불이익을 받은 경우 이해관계 있는 자는 감사원에 그 행위에 대해 심사청구를 할 수 있다고 규정하고 있다. 국세청은 감사원의 감사를 받는 행정기관이며 조세의 부과·징수는 국세청의 직무에 관한 처분이므로 국세와 관련된 조세처분에 불복이 있는 납세자는 감사원법에 따라 심사청구를 할 수 있다.

조세처분 등에 불복이 있는 납세자는 행정소송을 제기하기 이전에 반드시 국세기본법에 따른 불복이나 감사원 심사청구의 행정심판을 거쳐야 하며, 동일한 처분에 대하여는 심판청구와 심사청구 또는 감사원 심사청구를 중복하여 제기할 수 없다. 심판청구·심사청구·감사원 심사청구는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하여야 하며, 이의신청을 거친 후 심판청구 또는 심사청구를 하는 경우에는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다.⁹⁾ 심판청구 또는 심사청구를 받은 조세심판원장 또는 국세청장은 그 청구를 받은 날부터 90일 이내에, 심사청구를 받은 감사원장은 3개월 이내에 결정하여야 한다.

라. 행정소송

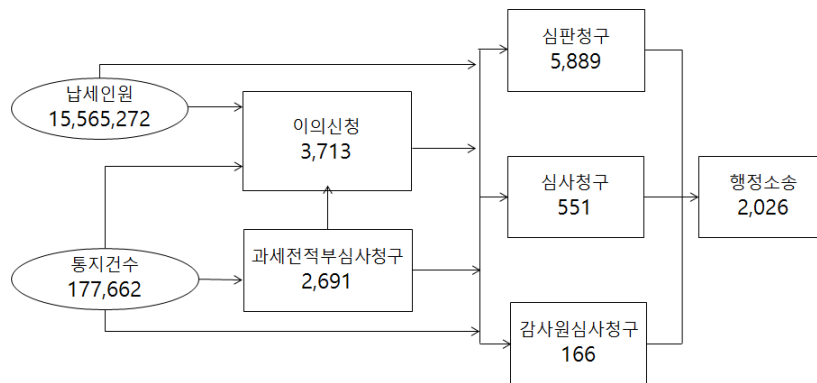
심판청구·심사청구·감사원 심사청구 결정에 불복하는 납세자는 결정의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 처분청 소재지 관할 행정법원에 행정소송¹⁰⁾을 제기할 수 있으며, 행정소송은

-
- 5) 심판청구를 담당하는 조세심판원은 국세청과 분리·독립된 기관으로 원장과 6심판부(내국세4, 내국세(소액)+관세1, 지방세1), 13조서관실 및 행정실로 구성되어 있다. 1975년 재정경제부장관 소속의 국세심판소로 발족하였으며 2000년 1월 조세심판원으로 명칭을 변경하였다. 2008년 2월 정부조직 개편에서 국무총리 소속기관인 조세심판원으로 확대·개편되어 기존에 담당하던 국세 및 관세의 심판청구 업무 외에 종전 행정자치부 지방세심의위원회가 담당하던 지방세 심사청구 업무를 담당하게 되었다.
- 6) 국세기본법 제55조 제1항 및 제68조
- 7) 국세기본법 제55조 제1항 및 제61조
- 8) 감사원법 제43조 제1항
- 9) 감사원 심사청구는 심사청구의 원인이 되는 행위가 있음을 안 날부터 90일 이내, 그 행위가 있는 날부터 180일 이내에 청구하여야 한다(감사원법 제44조 제1항). 이의신청을 거쳐 감사원 심사청구를 하는 경우에는 이의신청 결정일이 아니라 심사청구의 원인이 되는 행위일부부터 청구가능 기간을 기산한다.
- 10) 행정소송법 제18조 및 제20조, 국세기본법 제56조 제2항

행정법원, 고등법원, 대법원의 3심제로 운영된다. 국세에 대한 행정소송은 국세기본법에 따른 불복 또는 감사원 심사청구를 적법하게 거쳐야만 제기할 수 있으나 지방세는 심사청구나 심판청구를 하지 않고 직접 행정소송을 제기할 수 있다(주석1 참조).

2015년 접수된 조세불복 현황을 그림으로 나타내면 <그림 1>과 같다. 2015년 세무조사 결과 및 과세예고 통지건수는 177,662건이었으며, 이 중 1.51%인 2,691건이 과세전적부심사를 청구하였다. 한편, 납세인원 15.6백만명 및 세무조사 결과 및 과세예고 통지건수 177,662건 중에서 심판청구, 심사청구, 감사원 심사청구를 제기한 건수는 6,606건이었으며, 행정심판에서 인용되지 못한 사건 중에서 2,026건이 최종적으로 행정소송으로 이어졌다.¹¹⁾

<그림 1> 조세불복제도 운용 현황



2. 선행연구 검토

조세불복과 관련된 선행연구들은 우리나라의 조세불복제도를 검토하고 해외사례와 비교분석하는 연구(정지선·최천규 2012; 박종수 2012; 전형준·이광수 2014; 이영환 2016; 박상봉 2016), 세무대리인 등 조세전문가를 대상으로 설문조사를 실시한 연구(이광수·정규언 2007; 조재천 외 2008), 조세심판원의 심판결정례를 실증적으로 분석한 연구(김홍기·홍정화 2011; 배형남 외 2014; 배형남·김갑순 2015)로 구분할 수 있다.

정지선·최천규(2012)는 우리나라 조세심판원과 일본의 국세불복심판소를 비교하여 조세심판기구의 개편, 조세사건의 적체 해소와 처리기간 단축, 조세심판 재결의 공정성과 객관성 제고, 재조사결정제도의 개선으로 나누어 심판청구제도의 문제점과 개선방안을 제시하였다. 연구자들

11) 조세불복은 납세자에게 30~90일의 불복청구기간을 허용하고 결정기간도 상당기간 소요되기 때문에 과세전적부심사청구부터 행정소송까지 순차적으로 이루어지는 조세불복이 동일 연도에 발생하지 않을 수도 있다.

은 조세심판원을 국무총리실 소속에서 기획재정부의 외청으로 개편하고, 지방세 심판업무는 행정안전부로 환원시킬 것을 주장하였다. 심판사건의 적체 해소와 처리기간 단축을 위해 조세심판 기구를 확장·개편하고 인력의 적시 확보방안을 구축하여야 하며 조정업무의 범위를 제한하여 조정기간을 단축할 것을 주장하였다. 또한, 조세심판관의 신분보장을 법원에 준하여 보장하고 비상임심판관을 상임심판관으로 대체하며 심판관회의도 여러 번 개최하여 조세심판 재결의 공정성과 객관성을 확보할 필요가 있다고 보았다. 아울러 심리과정에서 직접주의 및 구술주의 확대, 심리자료 사전열람제도 법제화, 심판참가제도의 적극적 활용 등 준사법절차적 요소를 확충하고, 온라인 조세심판제도의 도입 및 집행정지제도 개선 등이 이루어져 한다고 주장하였다. 마지막으로 실무상 관행으로 널리 이루어지고 있는 재조사결정을 법적 제도로 수용할 필요가 있다는 점을 지적하였다. 박종수(2012)는 세무조사 및 조세불복제도를 중심으로 납세자 권익보호에 관한 현행 법제를 개관하고, 문제점과 개선방안을 제시하였다. 연구자는 과세전적부심사의 채택률을 높이고 심사기관의 중립성과 독립성을 제고하는 것이 필요하다고 주장하였다. 또한, 감사원 심사청구는 감사원의 시정요구로 인한 처분으로 대상을 제한하는 것이 감사원 심사청구의 기능을 살리면서도 다른 조세불복제도와의 기능중복을 완화할 수 있다고 주장하였다. 집행부정지 원칙과 불이익 변경금지 원칙의 적용을 확대 및 법제화하고, 실무에서 변형결정 형태로 활용되고 있는 재조사 결정에 대하여는 명확한 기준과 법적 근거를 명시할 필요가 있다고 주장하였다. 아울러 지방세에 대하여도 조세행정심판의 필요적 전치주의를 재도입하여 국세와 지방세 간의 불필요한 차이를 시정하는 것이 필요하다고 주장하였다.

전형준·이광수(2014)는 조세구제제도의 운영현황과 주요 선진국의 제도를 검토하여 우리나라 조세구제제도의 문제점과 그 개선방안을 제시하였다. 연구자들은 과세전적부심사제도는 청구금액에 따라 2심급이 가능하도록 조정하고, 조세불복 심급구조를 단순화하여 이의신청과 심사청구는 폐지하고 심판청구로 일원화할 것을 주장하였다. 조세심판원은 조직을 확대하고 신분적 독립성을 보장하며, 지방거주 납세자의 편의를 제고하기 위하여 지방지원을 설치할 것을 제안하였다. 또한, 조세법원을 신설하고 세무사에게도 조세소송 대리권을 인정할 것을 주장하였다. 이영환(2016)은 주요 선진국의 사례를 통해 과세전적부심사제도의 문제점을 검토하고 입법적 개선방안을 제시하였다. 연구자는 과세전적부심사의 운영을 2단계 심급으로 운영하도록 개선하고, 청구기간과 결정기간을 사후불복제도와 마찬가지로 90일 이내로 연장하고, 청구대상도 소액의 단순과세자료 처리분까지 확대하여야 한다고 주장하였다. 또한 국세심사위원회를 심의기관이 아닌 과세전적부심사의 의결기관으로 변경하고, 국세심사위원회 위원의 신분보장 및 제척과 회피·기피제도를 법에 규정할 것을 주장하였다. 양질의 법률서비스를 제공할 수 있도록 세무사에게 조세와 관련된 소송대리의 적격성을 인정하고, 조세법원을 신설할 것을 제안하였다. 박상봉(2016)은 심판청구제도의 구조적인 문제점을 분석하고 개선방안을 제시하였다. 연구자는 심판청구 폭주 현실을 감안하여 처분의 내용이 복잡하거나 개별 사건의 난이도 사유가 있는 경

우에는 결정기간을 연장하는 것이 필요하다고 주장하였다. 또한, 조세심판원장은 조세심판관회의의 의결내용을 거부할 권한이 없으므로 의결내용이 명백히 잘못된 경우에는 재심리를 권고할 수 있도록 별도의 근거 규정이 필요하다고 주장하였다. 조세심판원의 인사와 예산의 독립적 운용, 인력확충, 조세심판관의 신분상 독립성 보장, 외부 전문 인력의 상임조세심판관 영입 등으로 조세심판원을 개편할 것을 주장하였다. 영세납세자에 대한 권리구제를 강화하고 국선심판청구 대리인 제도의 홍보를 강화할 것을 주장하였다. 한편, 감사원의 심사청구는 불복대상을 제한하고, 필요적 전치절차로 되어 있는 심판청구와 국세청의 심사청구는 임의절차로 전환할 것을 제안하였다.

이광수·정규언(2007)은 조세불복 사건을 대리한 경험이 있는 세무대리인 98명을 대상으로 조세불복절차의 선택에 대한 설문조사를 실시하였다. 분석결과, 편의성을 중시하고 세액이 작은(1000만원 미만) 경우에는 심사청구를 선택하는 반면, 공정성을 중시하고 세액이 큰 경우에는 심판청구를 선택하는 경향을 보였다. 그러나 세목은 불복절차 선택에 유의한 영향을 미치지 않았다. 연구자들은 설문조사 결과 및 조세불복 현황 분석을 토대로 납세자들이 많이 이용하는 이의신청제도는 존치하고, 전문성이나 이용률·인용률이 낮은 감사원 심사청구는 폐지할 것을 주장하였다. 또한, 과세전적부심사를 청구한 사건은 이의신청을 제기할 수 없도록 제한할 필요가 있다고 지적하였다. 아울러 행정심판전치주의는 그대로 유지하되 사법심사를 받는 시기가 지나치게 지연되는 것을 막기 위하여 과세전적부심사·이의신청·심사청구·심판청구 중 하나만 거친 경우에도 행정소송을 제기할 수 있도록 변경할 것을 주장하였다. 조재천 외(2008)는 변호사, 세무대리인, 대학교수, 국세공무원, 기업의 세무담당자를 대상으로 현행 조세불복제도와 개선방안에 대한 만족도를 조사하였다. 분석결과, 현행 심급구조에 대한 조세전문가들의 전반적인 이용 만족도는 높지 않았으며, 이의신청과 감사원 심사청구를 폐지하고 국세청 심사청구와 심판청구를 통합하는 등 심급구조를 단순화하는 개선방안이 폭넓은 지지를 받았다. 또한, 2008년 개편 이전의 국세심판원의 독립성에 대한 인식은 높지 않았으며, 개선방안으로 국세심판원을 재정경제부 소속에서 별도의 독립기관으로 변경하고, 국세·지방세·관세를 모두 관장하여야 한다는 응답이 많았다. 한편, 조세전문가 집단 간에 현행 조세불복제도에 대한 인식이나 기존에 제시되었던 조세불복제도의 개선방안에 대한 인식에 현저한 차이가 있어, 조세전문가 집단 간에 이해관계가 충돌하고 있는 것으로 나타났다.

김흥기·홍정화(2011)는 2008년부터 2009년까지 조세심판원에서 처리한 2,326건의 심판청구 사건을 대상으로 심판사건·심판절차·조세심판관회의의 특성과 처리기간이 인용률에 미치는 영향을 분석하였다. 교차분석 및 χ^2 검정 결과, 심판청구사건의 청구금액이 크고 쟁점의 수가 많을수록 그리고 사실판단 사건인 경우 인용률이 높게 나타났다. 또한, 대리인을 선임하여 심판청구하는 경우에는 인용률이 높았으나 전심절차 경우 여부는 인용률과 유의한 관련이 없었다. 한편, 조세심판관회의가 개최되는 횟수가 많고 청구인이 회의에서 의견을 진술하는 경우 그리고

심판청구사건의 처리기간이 길수록 인용률이 높은 것으로 나타났다. 연구자들은 분석결과를 토대로 과세관청의 사실행위 내지 세무공무원의 행정지도 등에 의하여 권리를 침해받은 자도 심판청구를 제기할 수 있도록 심판청구 기회를 확대하고, 조세심판관회의의 의결절차를 개선하여 여러 차례의 심리회의 등을 거쳐 의결하는 것이 필요하다고 주장하였다. 또한, 금액 기준이 아니라 사건의 난이도에 따라 심판청구의 처리방법을 달리하고, 심판청구사건을 먼저 유형별로 분류한 후 각 유형별 전문 심판부에 배정함으로써 심판업무의 효율성을 높일 것을 제안하였다. 심판청구 대응능력이 취약한 심판청구인에 대한 직권구제를 유도하기 위하여 청구인이 일부 과세처분에 대하여 불복하는 경우에도 청구인이 주장하지 아니한 나머지 부분을 포함하여 전체 과세처분의 정당성 여부를 심리하여 실시하도록 심판결정서 작성방법을 개선할 필요성을 주장하였다. 아울러 청구인의 부주의 내지는 날짜 계산의 착오로 인한 불복기간의 도과를 방지하기 위하여 고지서나 결정서에 90일이 되는 날을 명확하게 표시할 것을 주장하는 등 구체적인 개선방안을 제시하였다. 배형남 외(2014)는 1989년부터 2014년까지 비상장주식에 대한 1,206개의 조세심판 결정문을 대상으로 심판청구 금액과 쟁점사항, 조세심판원의 조직개편이 심판결정의 처리기간에 미치는 영향을 분석하였다. 분석결과, 심판청구금액이 클수록 그리고 쟁점사항이 물납과 관련된 심판청구 사건의 경우 처리기간이 늘어나는 것으로 나타났다. 한편, 독립성 강화 차원에서 조세심판원을 2008년 기획재정부 산하기관에서 국무총리실 직속 기관으로 개편함에 따라서 심판결정 처리기간이 단축된 것으로 나타났다. 배형남·김갑순(2015)은 배형남 외(2014)에서 사용된 조세심판 결정례 1,206개를 대상으로 심판청구사건의 특성과 조세심판제도의 특성, 정부세입과 경제상황이 조세심판 결정에 미치는 영향을 분석하였다. 로지스틱회귀분석 결과, 동일 심판청구 사건의 청구인이 2인 이상인 경우 인용 가능성이 높은 반면 심판청구금액이 크고 쟁점사항이 비상장주식의 명의신탁과 물납인 경우 인용 가능성이 낮은 것으로 나타났다. 또한, 2008년 조세심판원의 조직개편 이후 그리고 조세심판제도의 운용 기간이 늘어날수록 인용 결정이 상대적으로 적어졌다. 한편, 직전연도 세수 진도가 높을수록 조세심판원이 납세자에게 유리한 인용 결정을 할 가능성이 높은 반면 경기상황이 상승기인 경우에는 인용가능성이 낮은 것으로 나타났다.

본 연구에서 검토한 선행연구의 개선방안 중에서 현재 법령 등에 반영되어 제도화된 것은 조세심판원 개편과 재조사결정에 대한 개선방안이다. 조재천 외(2008)는 국세심판원을 재정경제부 소속에서 별도의 독립기관으로 변경하고, 국세·지방세·관세를 모두 관장하여야 한다는 개선방안을 제시하였다. 국세심판원은 2008년 2월 정부조직 개편에서 국무총리 소속기관인 조세심판원으로 확대·개편되었으며, 국세 및 관세의 심판청구 업무 외에 지방세 심사청구 업무도 모두 담당하게 되었다. 또한 정지선·최천규(2012)와 박종수(2012)는 실무에서 변형결정 형태로 활용되고 있는 재조사 결정을 법적 제도로 수용할 것을 주장하였으며, 2016년 12월 20일 세법개정으로 재조사결정이 국세기본법에 명시되었다.¹²⁾

12) 국세기본법 제65조 제1항 제3호

III. 통계 자료 및 분석방법

조세불복제도의 운용실태를 분석하기 위하여 조세심판원이 발간한 「조세심판통계연보」, 국세청의 「국세통계연보」 및 감사원의 「감사연보」에 제시된 조세불복 관련 통계를 이용하였다. 분석 대상기간은 조세심판 통계가 이용 가능한 2008년¹³⁾부터 국세통계가 이용 가능한 2015년까지로 하였다. 조세심판원과 국세청은 세목별·청구세액 규모별 조세불복 통계를 공개하고 있으나 감사원은 관련 조세불복 통계를 공개하고 있지 않다. 한편, 국세청은 2013년부터 과세전적부심사 청구, 이의신청, 심사청구의 청구세액 규모별 불복 통계를 공개하고 있다.

조세심판원과 국세청은 세목을 동일하게 구분하여 세목별 불복 통계를 공개하고 있다. 즉, 소득세(양도소득세 제외), 법인세, 부가가치세, 양도소득세, 상속세, 증여세, 기타국세의 7가지로 세목을 구분하여 불복 통계를 공개하고 있다. 그러나 청구세액 규모는 조세심판원과 국세청이 다르게 구분되어 있으며, 국세청의 통계에서도 행정소송의 청구세액 구분 기준은 다른 조세불복제도의 청구세액 구분 기준과 차이가 있다. 본 연구에서는 심판청구와 심사청구의 비교를 위하여 청구세액 규모의 구분 기준을 조정하였으며, 다른 불복제도에 대하여는 제시된 구분 기준을 그대로 이용하였다(주석18 참조).

조세불복에 대한 결정의 유형은 크게 각하·기각·인용 결정으로 구분할 수 있다. 각하는 요건을 심리한 결과 청구가 형식적으로 부적법하다고 판단하여 본안심리를 하지 않고 청구 자체를 물리치는 결정이고, 기각은 본안을 심리한 결과 청구가 이유 없다고 판단하여 청구인의 주장을 거부하는 결정이다. 인용은 본안심리 결과 청구가 이유 있다고 판단하여 청구인의 주장을 받아들이는 결정으로 청구의 대상이 된 처분의 취소·경정 결정과 필요한 처분의 결정을 하는 것이며, 재조사 결정을 포함한다. 인용 결정으로 납세자의 권리가 구제될 수 있으므로 본 연구에서는 각 재결정이 처리한 조세불복 사건 중에서 인용된 비율(인용률)을 중심으로 분석하고자 한다. 인용이란 과세전적부심사청구에서는 채택, 심판청구·이의신청·국세청 심사청구·감사원 심사청구에서는 인용¹⁴⁾, 행정소송에서는 국가패소와 국가 일부패소를 포괄한다.

본 연구에서는 각 조세불복제도의 인용률이 세목별로 그리고 청구세액 규모별로 차이가 있는지 분석하기 위하여 분산분석과 비모수분석방법인 크루스칼-월리스 순위 검정(Kruskal-Wallis rank test)을 이용하고자 한다. 또한 심판청구와 심사청구의 인용률을 비교하기 위하여 t검정과 비모수분석방법인 윌콕슨 순위합 검정(Wilcoxon rank-sum test, Mann-Whitney test)을 이용하고

13) 조세심판원의 「조세심판통계연보」는 2015년 6월 최초로 발간되었으며, 국무총리 소속의 조세심판원으로 확대·개편된 2008년부터의 자료가 제시되어 있다.

14) 「조세심판통계연보」는 2014년부터 재조사 결정을 인용 결정과 구분하여 통계를 공개하고 있으나 본 연구에서는 시계열 통계의 일관성을 위하여 재조사 결정을 인용 결정에 포함하였다. 「국세통계연보」와 「감사연보」는 재조사결정을 별도로 구분하고 있지 않다.

자 한다. 본 연구는 8개년 또는 3개년의 통계자료를 이용하여 분석하기 때문에 분산분석 또는 t검정의 전제조건이 충족되지 않을 가능성을 배제하기 어려워 비모수분석도 병행하여 분석하였다.

IV. 통계 분석 결과

1. 조세불복제도의 운용실태

2008~2015년의 납세인원 및 조세불복 신규 접수 현황을 제시한 <표 1>을 보면, 납세인원은 2008년 12.8백만명에서 2015년 15.6백만명으로 21.69% 증가하였으나 과세전적부심사청구를 포함한 전체 조세불복 제기 건수는 동 기간중에 9.20% 감소하였다. 조세불복 건수는 2012년 18,207건으로 최고치를 보였으나 이후 지속적으로 감소하여 2015년에는 15,036건으로 감소하였다. 이에 따라 납세인원 대비 조세불복 제기 건수의 비율도 최고 0.14%에서 0.10%로 감소하였다. 전체 조세불복 건수의 감소는 주로 과세전적부심사청구와 이의신청 제기 건수의 감소로 인한 것이다. 그러나 행정소송이나 행정심판(심판청구·심사청구·감사원 심사청구) 제기 건수는 지속적으로 증가세를 보이고 있어 조세불복이 실질적으로 감소하고 있다고 보기는 어렵다. 행정소송은 2009년 1,258건이었으나 2015년에는 2,026건으로 큰 폭으로 증가하였으며, 행정소송 이전에 필수적으로 거쳐야 하는 행정심판도 대체적으로 증가추세를 보이고 있다.

<표 1> 조세불복 현황

연도	납세인원*	조세불복 접수 건수					비율(%)
		과세전적부심 사청구	이의신청	심판·심사· 감사원심사청구	행정소송	합계	
2008	12,791,176	5,077	4,625	5,183	1,674	16,559	0.13
2009	12,668,330	6,237	4,681	5,277	1,258	17,453	0.14
2010	13,124,742	6,225	5,053	5,142	1,385	17,805	0.14
2011	13,590,725	5,004	4,979	6,191	1,697	17,871	0.13
2012	13,792,461	4,892	5,193	6,443	1,679	18,207	0.13
2013	14,223,703	5,182	4,649	5,957	1,881	17,669	0.12
2014	14,657,969	3,749	4,803	6,710	1,957	17,219	0.12
2015	15,565,272	2,691	3,713	6,606	2,026	15,036	0.10

* 납세인원은 종합소득세, 양도소득세, 법인세, 상속세, 증여세, 종합부동산세, 원천세, 부가가치세, 개별소비세, 주세, 증권거래세 납세인원을 합산한 수치임(『국세통계연보』 참조).

가. 과세전적부심사청구

과세전적부심사청구 현황이 제시된 <표 2>를 보면, 과세전적부심사청구 당년 접수 건수는 2009년 6,237건을 기록하였으나 이후 지속적으로 감소하여 2015년에는 2,691건으로 급감하였다. 이러한 추세는 세무조사 결과 및 과세예고 통지 건수가 2014년까지 꾸준히 증가한 것과는 상반된 추세로서 이에 따라 통지 건수 대비 과세전적부심사청구 건수의 비율은 2008년 3.51%에서 2014년에는 1.08%로 하락하였다.¹⁵⁾

<표 2> 과세전적부심사청구 현황

연도	세무조사 결과 및 과세예고 통지 건수	과세전적부심사청구		
		접수 건수	비율(%)	인용률
2008	144,827	5,077	3.51	0.3406
2009	196,646	6,237	3.17	0.3517
2010	188,545	6,225	3.30	0.3449
2011	181,192	5,004	2.76	0.3296
2012	189,342	4,892	2.58	0.3222
2013	243,498	5,182	2.13	0.2203
2014	346,537	3,749	1.08	0.2492
2015	177,662	2,691	1.51	0.3711

과세전적부심사청구의 연도별 인용률을 보면 2013년과 2014년을 제외하고는 30%를 상회하고 있어 다른 조세불복제도보다 인용률이 높다. 그럼에도 불구하고 과세전적부심사를 청구한 건수는 지속적으로 감소하였는데, 이러한 결과는 납세자가 법원의 판단을 신속하게 구하기 위하여 과세전적부심사를 생략하였기 때문이거나 불복사건을 심사하는 곳이 대부분 처분청이어서 납세자들이 과세전적부심사를 불신한 결과일 수 있다. 과세전적부심사청구 건수가 감소한 또 다른 원인으로는 과세관청 입장에서 세무조사의 절차적 엄격성이 제고됨에 따라 나타난 결과일 수 있다. 대법원은 과세관청의 세무조사 실시에 있어 절차적 적법성을 엄격하게 준수할 것을 요구하는 취지의 판결을 계속해오고 있고, 과세관청도 중복조사나 기간연장, 범위확대 등 세무조사의 주요 절차가 엄격하게 준수될 수 있도록 제도를 정비하고 국세법령시스템의 구축 및 과세기준(사실판단)자문제도¹⁶⁾ 활성화 등 과세자료 처리와 세무조사 과정에서부터 과세관청과 납세자

15) 세무조사 결과 및 과세예고 통지는 소득세(33.35%)와 부가가치세(26.34%), 양도소득세(26.18%) 분야에서 높게 나타났으며, 통지 건수 대비 과세전적부심사청구 접수 비율은 증여세(4.96%), 법인세(2.98%), 양도소득세(2.78%), 상속세(2.74%) 순으로 나타나고 있다.

16) 과세기준자문제도는 국세공무원이 국세의 부과·징수과정에서 납세자와 이견이 있거나 단독으로 판단

의 이견을 해소할 수 있도록 함으로써 세무조사 결과 등의 통지가 불복으로 이어지지 않게 한 결과일수도 있다.

<표 3>의 과세전적부심사청구 인용률 분석 결과를 보면, 2008~2015년의 평균 인용률은 30.32% 이나 세목별로 또는 청구세액 규모별로 차이를 보이고 있다.

〈표 3〉 과세전적부심사청구 인용률 분석

A. 세목별 인용률 분석						
세목	표본수	연평균 처리 건수	평균	표준편차	분산분석	크러스칼-월리스 순위 검정
전체	8	4,895	0.3032	0.0502	$F=9.85$ ($p=0.0000$) 기타국세 제외시 $F=6.13$ ($p=0.0002$)	$\chi^2=29.023$ ($p=0.0001$) 기타국세 제외시 $\chi^2=19.727$ ($p=0.0014$)
소득세	8	785	0.3314	0.0709		
법인세	8	417	0.3896	0.0460		
부가가치세	8	1,265	0.2877	0.0541		
양도소득세	8	1,568	0.2852	0.0525		
상속세	8	140	0.3859	0.0718		
증여세	8	648	0.2825	0.0433		
기타국세	8	72	0.1749	0.1047		
B. 청구세액 규모별 인용률 분석						
청구세액규모	표본수*	연평균 처리 건수	평균	표준편차	분산분석	크러스칼-월리스 순위 검정
1천만원 미만	3	1,154	0.2849	0.1351	$F=0.39$ ($p=0.8741$)	$\chi^2=29.023$ ($p=0.0001$)
3천만원 미만	3	837	0.2204	0.0159		
5천만원 미만	3	390	0.2844	0.0072		
1억원 미만	3	538	0.2675	0.0087		
5억원 미만	3	790	0.3047	0.0093		
10억원 미만	3	154	0.2930	0.0190		
10억원 이상	3	216	0.3247	0.0186		

* 청구세액 규모별 불복 통계는 2013년부터 공개되어 표본수는 3개이다.

하기 곤란한 세법해석 사항에 대하여 자문을 받는 제도이고, 과세사실판단자문제도는 국세공무원이 국세의 부과·징수·환급 등의 업무를 처리하는 과정에서 발생하는 과세쟁점 사실의 판단에 대하여 자문을 받는 제도이다. 과세자문제도는 국세공무원의 자의적 판단에 따른 부실과세를 방지하고 과세품질을 향상하는데 그 의의가 있다. 또한, 2010년부터는 국세기본법에 납세자보호관과 납세자보호담당관의 독립성 보장, 자격, 직무, 권한 등이 법제화되었다.

패널A의 세목별 과세전적부심사청구 처리결과를 보면, 양도소득세와 부가가치세 분야의 불복이 57.88%로 과반이 넘고 있다. 세목별로 과세전적부심사청구의 인용률이 차이가 있는지를 분산분석 및 크러스칼-월리스 순위 검정한 결과, 유의수준 1%에서 세목별 인용률이 유의하게 차이가 있는 것으로 나타났으며, 이러한 결과는 기타국세를 제외한 분석에서도 마찬가지로 나타났다.¹⁷⁾ 인용률은 법인세와 상속세 분야에서 38.96% 및 38.59%로 높았다. 이들 세목은 통지 건수 대비 과세전적부심사청구 비율도 높은 세목으로 납세자가 적극적으로 대응하고 있고 그 결과 권리구제도 잘 이루어지고 있는 것으로 보인다.

청구세액 규모별 과세전적부심사청구 통계는 2013년부터 공개되어 패널B의 청구세액 규모별 인용률 분석에서는 3개연도 표본에 대한 분석결과가 제시되어 있다. 청구세액이 3천만원 미만인 소액사건의 비중이 전체 과세전적부심사청구 처리 건수의 48.81%를 차지하고 있으며, 10억원 이상인 불복사건의 비중은 5.30%이다. 청구세액 규모별로 인용률이 차이가 있는지를 분산분석 및 크러스칼-월리스 순위 검정한 결과 통계적으로 유의한 차이는 없는 것으로 나타났다. 다만, 청구세액이 1억원 이상인 불복사건의 인용률은 30% 전후로 소액사건에 비하여 높았다.

나. 이의신청

이의신청 현황이 제시된 앞의 <표 1>을 보면, 이의신청 당년 접수 건수는 2012년까지는 증가세를 보였으나 2012년을 정점으로 감소하고 있다. 2012년에는 5,193건의 이의신청이 신규 접수되었으나 2015년에는 3,713건으로 28.5% 감소하였다. 이로 인해 납세인원 대비 이의신청 제기 건수의 비율도 4%에서 2015년 2%로 하락하고 있다. 이의신청은 임의절차로서 이의신청 건수의 하락은 납세자들이 신속하게 심판청구 등을 진행하고자 하는 의도가 반영되었기 때문일 수 있다. 또한, 이의신청은 처분이 이루어진 세무서장 또는 지방국세청장이 결정하기 때문에 납세자는 이의신청을 통해 권리구제를 받을 가능성이 낮다고 인지하고 있을 가능성도 있다.

<표 4>의 이의신청 인용률 분석 결과를 보면, 2008~2015년의 평균 인용률은 26.07%로서 과세전적부심사청구의 인용률보다는 낮으나 심사·심판청구 인용률(<표 8> 참조) 보다는 높다. 패널A의 세목별 이의신청 처리결과를 보면, 과세전적부심사청구와 마찬가지로 양도소득세와 부가가치세 분야의 불복이 전체 불복사건의 52.75%로 과반을 넘고 있다. 이의신청 인용률이 세목별로 차이가 있는지를 분산분석 및 크러스칼-월리스 순위 검정한 결과, 유의수준 1%에서 유의하게 차이가 있는 것으로 나타났으며, 이러한 결과는 기타국세를 제외한 분석에서도 마찬가지로 나타났다. 법인세와 상속세의 인용률이 각각 36.71% 및 32.94%로 높았는데 이는 과세전적부심사청구의 처리 결과와 유사하다. 한편, 증여세나 기타국세의 인용률은 낮았다.

17) 기타국세는 소득세 등 다른 세목에 속하지 않은 나머지 세목을 분류한 것으로 성격이 명확하지 않고 인용률도 다른 세목에 비해 상당히 낮은 수준이다. 본 연구에서는 세목별 인용률 분석에서 기타국세를 제외한 분석 결과를 추가로 제시하였다.

청구세액 규모별 이의신청 통계는 2013년부터 공개되어 패널B의 청구세액 규모별 인용률 분석에서는 3개연도 표본에 대한 분석결과가 제시되어 있다. 청구세액이 3천만원 미만인 소액사건이 전체 이의신청 처리 건수의 49.50%를 차지하고 있으며, 10억원 이상 불복사건의 비중은 3.94%로 다른 불복절차에 비하여 상대적으로 소액사건의 비중이 높다. 청구세액 규모별로 인용률이 차이가 있는지를 분산분석한 결과 유의수준 10%에서 유의한 차이가 있었으나 크러스칼-윌리스 순위 검정한 결과에서는 통계적으로 유의한 차이가 없었다. 청구세액 규모별 인용률을 보면 1천만원 미만 불복사건의 인용률은 20% 수준으로 가장 낮았는데 이는 청구인들이 전문가의 조력 없이 이의신청을 진행함에 따라 형식적 요건을 구비하지 못하여 각하되거나 부적절하게 대응하기 때문으로 추정된다.

〈표 4〉 이의신청 인용률 분석

A. 세목별 인용률 분석						
세목	표본수	연평균 처리 건수	평균	표준편차	분산분석	크러스칼-윌리스 순위 검정
전체	8	4,728	0.2607	0.0196	기타국세 제외시 $F=27.64$ ($p=0.0000$) $F=16.13$ ($p=0.0000$)	$\chi^2=41.829$ ($p=0.0001$) 기타국세 제외시 $\chi^2=30.429$ ($p=0.0001$)
소득세	8	943	0.2840	0.0240		
법인세	8	340	0.3671	0.0377		
부가가치세	8	1,160	0.2554	0.0351		
양도소득세	8	1,334	0.2594	0.0356		
상속세	8	99	0.3294	0.0362		
증여세	8	392	0.2355	0.0412		
기타국세	8	460	0.1667	0.0324		
B. 청구세액 규모별 인용률 분석						
청구세액 규모	표본수*	연평균 처리 건수	평균	표준편차	분산분석	크러스칼-윌리스 순위 검정
1천만원 미만	3	1,422	0.2046	0.0238	$F=2.26$ ($p=0.0975$)	$\chi^2=10.320$ ($p=0.1118$)
3천만원 미만	3	774	0.2665	0.0243		
5천만원 미만	3	395	0.2585	0.0104		
1억원 미만	3	603	0.2642	0.0286		
5억원 미만	3	891	0.2963	0.0149		
10억원 미만	3	176	0.2563	0.0546		
10억원 이상	3	175	0.2342	0.0479		

* 청구세액 규모별 불복 통계는 2013년부터 공개되어 표본수는 3개이다.

다. 심판청구·심사청구·감사원 심사청구

심판청구·심사청구·감사원 심사청구 현황이 제시된 <표 5>를 보면, 2008~2015년에 접수된 불복건수의 83.69%에 달하는 사건이 조세심판원에 접수되고 있으며 그 비율은 해마다 증가하는 추세이다. 국세청에는 기간 중 평균 13.63%의 불복이 접수되고 있으나 2010년 이후 그 비율은 점차 감소하여 2015년에는 국세청에 접수되는 불복사건의 비율이 10% 미만으로 하락하였다. 감사원에 접수되는 불복건수의 비율은 1.27~3.60%로 상대적으로 매우 소수의 조세불복사건만이 감사원에 접수되고 있다. 대부분의 납세자가 심판청구를 선택한 것은 조세심판원이 상대적으로 독립적이고 공정하게 불복사건을 심리할 것으로 기대하기 때문으로 보인다. 조세심판원은 납세자 권리구제를 위해 설립된 기관으로 과세관청과 분리·독립적인 위치에 있으며, 심리의 공정성 확보를 위하여 조세심판관의 신분보장이나 불이익 변경금지원칙 등 준사법적 절차를 적용하고 있다. 이러한 제도적 장치로 인하여 공정성을 중시하는 납세자들이 심판청구를 선택하는 것으로 보인다(이광수·정규연 2007).

<표 5> 심판청구, 심사청구, 감사원 심사청구 현황

연도	합계	심판청구		심사청구		감사원 심사청구	
	건수	건수	비율(%)	건수	비율(%)	건수	비율(%)
2008	5,183	4,111	79.32	876	16.90	96	1.85
2009	5,277	4,330	82.05	880	16.68	67	1.27
2010	5,142	4,081	79.37	927	18.03	134	2.61
2011	6,191	5,191	83.85	807	13.04	193	3.12
2012	6,443	5,393	83.70	818	12.70	232	3.60
2013	5,957	5,035	84.52	746	12.52	176	2.95
2014	6,710	5,873	87.53	724	10.79	113	1.68
2015	6,606	5,889	89.15	551	8.34	166	2.51
합계	47,509	39,903	83.69	6,329	13.63	1,177	2.45

(1) 심판청구

<표 6>의 심판청구 인용률 분석 결과를 보면 2008~2015년의 평균 인용률은 24.95%로 임의적 조세불복절차인 이의신청에 비하여는 낮으나 심사청구 등에 비하여는 높은 수준을 보였다. 패널A의 세목별 심판청구 처리결과를 보면 부가가치세와 양도소득세 분야의 불복이 전체 불복사건의 50.30%를 차지하고 있다. 세목별로 심판청구의 인용률이 차이가 있는지를 분산분석 및 크루스칼-월리스 순위 검정한 결과, 유의수준 1%에서 세목별 인용률이 유의한 차이가 있는 것

으로 나타났으며, 기타국세를 제외한 분석에서도 동일하였다. 법인세와 상속세의 인용률이 각각 39.60%, 32.89%로 높은 수준을 보였으나 기타국세의 인용률은 9.68%를 보이고 있다.

〈표 6〉 심판청구 인용률 분석

A. 세목별 인용률 분석						
세목	표본수	연평균 처리건수	평균	표준편차	분산분석	크러스칼-윌리스 순위 검정
전체	8	5,010	0.2495	0.0286	$F=17.72$ ($p=0.0000$)	$\chi^2=35.445$ ($p=0.0001$)
소득세	8	690	0.2669	0.0147		
법인세	8	604	0.3960	0.0158	기타국세 제외시 $F=6.97$ ($p=0.0001$)	기타국세 제외시 $\chi^2=21.847$ ($p=0.0006$)
부가가치세	8	1,344	0.2362	0.0380		
양도소득세	8	1,176	0.2341	0.0242		
상속세	8	126	0.3289	0.0157		
증여세	8	652	0.2969	0.0239		
기타국세	8	418	0.0968	0.0113		
B. 청구세액 규모별 인용률 분석						
청구세액 규모	표본수	연평균 처리건수	평균	표준편차	분산분석	크러스칼-윌리스 순위 검정
3천만원 미만	8	1,861	0.1955	0.0331	$F=11.94$ ($p=0.0000$)	$\chi^2=24.660$ ($p=0.0001$)
1억원 미만	8	1,129	0.2377	0.0094		
5억원 미만	8	1,212	0.2795	0.0158		
10억원 미만	8	301	0.3106	0.0151		
10억원 이상	8	507	0.3820	0.0213		

패널B의 청구세액 규모별¹⁸⁾ 불복처리 결과를 보면, 3천만원 미만의 소액사건 비중이 37.15%로 가장 많기는 하지만 10억원 이상의 고액사건도 10.12%를 차지하고 있어 행정심판 중에서 고액사건의 비중이 가장 높다. 이러한 현상은 이광수·정규언(2007)에서 세액이 큰 불복사건의 경우 심사청구보다는 심판청구를 선택하는 것으로 나타난 결과와 일치된 결과이다. 청구세액 규모별로 인용률이 차이가 있는지를 분산분석 및 크러스칼-윌리스 순위 검정한 결과를 보면, 유의

18) 심사청구는 세액규모를 1천만원, 3천만원, 5천만원, 1억원, 5억원, 10억원으로 구분하여 통계를 공개하고 있으나 심판청구는 3천만원, 1억원, 5억원, 10억원, 50억원, 100억원, 200억원, 500억원, 1,000억원, 5,000억원으로 구분하고 있다. 본 연구에서는 두 불복절차를 비교분석하기 위하여 청구세액 규모를 3천만원 미만, 1억원 미만, 5억원 미만, 10억원 미만, 10억원 이상의 5개 구간으로 나누어 분석하였다.

수준 1%에서 청구세액 규모별로 유의한 차이가 있는 것으로 나타났다. 인용률은 청구세액 규모가 커질수록 증가하여 청구세액이 3천만원 미만인 경우에는 19.55%의 인용률을 보였으나 10억원 이상의 불복사건 인용률은 38.20%에 달하고 있다.

(2) 심사청구

<표 7>의 심사청구 인용률 분석 결과를 보면 2008~2015년의 평균 인용률은 23.57%로 심판 청구 인용률보다 약간 낮다. 패널A의 세목별 심사청구 처리결과를 보면, 양도소득세와 부가가치세 분야의 불복이 53.92%로 과반을 넘고 있다. 심사청구 인용률이 세목별로 차이가 있는지를 분산분석 및 크루스칼-월리스 순위 검정한 결과, 유의수준 1%에서 유의하게 차이가 있는 것으로 나타났으며 기타국세를 제외한 분석에서도 그 결과는 동일하였다. 심판청구와 마찬가지로 법인세와 상속세의 인용률이 각각 35.16%, 34.16%로 높았으나 기타국세의 인용률은 13.25%에 그치고 있다.

〈표 7〉 심사청구 인용률 분석

A. 세목별 인용률 분석						
세목	표본수	연평균 처리건수	평균	표준편차	분산분석	크러스칼-윌리스 순위 검정
전체	8	803	0.2357	0.0302	$F=7.82$ ($p=0.0000$) 기타국세 제외시 $F=4.56$ ($p=0.0021$)	$\chi^2=24.246$ ($p=0.0005$) 기타국세 제외시 $\chi^2=12.946$ ($p=0.0239$)
소득세	8	132	0.2664	0.0236		
법인세	8	62	0.3516	0.0338		
부가가치세	8	179	0.2166	0.0138		
양도소득세	8	254	0.2230	0.0071		
상속세	8	24	0.3416	0.0440		
증여세	8	88	0.2489	0.0253		
기타국세	8	64	0.1325	0.0251		
B. 청구세액 규모별 인용률 분석						
청구세액 규모	표본수*	연평균 처리건수	평균	표준편차	분산분석	크러스칼-윌리스 순위 검정
3천만원 미만	3	252	0.1952	0.0093	$F=3.50$ ($p=0.0492$)	$\chi^2=8.767$ ($p=0.0672$)
1억원 미만	3	191	0.2433	0.0089		
5억원 미만	3	171	0.2391	0.0043		
10억원 미만	3	39	0.1874	0.0133		
10억원 이상	3	33	0.2617	0.0336		

* 청구세액 규모별 불복 통계는 2013년부터 공개되어 표본수는 3개이다.

청구세액 규모별 심사청구 통계는 2013년부터 공개되어 패널B의 청구세액 규모별 인용률 분석에서는 3개연도 표본에 대한 분석결과가 제시되어 있다. 청구세액 3천만원 미만의 소액사건의 비중은 36.73%로 심판청구와 유사한 수준이나 10억원 이상인 고액사건의 비중은 심판청구에 비하여 낮은 4.81%를 보여 고액사건은 일반적으로 국세청보다는 조세심판원에 불복을 청구하는 경우가 많은 것으로 보인다. 청구세액 규모별로 인용률이 차이가 있는지를 분산분석한 결과에서는 유의수준 5%에서 그리고 크루스칼-월리스 순위 검정에서는 유의수준 10%에서 유의한 차이가 있는 것으로 나타났다. 심사청구 인용률은 청구세액 규모별로 뚜렷한 추세를 보이고 있지는 않으나 3천만원 미만의 불복사건 인용률이 대체로 낮고, 10억원 이상인 고액사건의 인용률이 가장 높았다.

(3) 심판청구·심사청구·감사원 심사청구 비교 분석

납세자는 행정소송을 제기하기 전에 심판청구·심사청구·감사원 심사청구 중에서 하나를 선택하여 불복을 제기하여야 한다. 본 연구에서는 선택가능한 이들 조세불복제도 사이에 인용률의 차이가 있는지를 분석하였다. 청구사건에 대한 인용률이 심판청구·심사청구·감사원 심사청구별로 차이가 있는지를 분석한 결과는 <표 8>과 같다. 2008~2015년 동안 조세불복사건의 인용률은 평균 21.36%이다. 심판청구나 심사청구의 인용률은 큰 차이가 없었으나 감사원 심사청구의 인용률은 15.57%로 상대적으로 낮은 수준을 보였다. 심판청구·심사청구·감사원 심사청구의 인용률이 차이가 있는지를 분산분석 및 크루스칼-월리스 순위 검정한 결과, 각각 유의수준 1%와 10%에서 유의한 차이가 있는 것으로 나타났다.

<표 8> 심판청구, 심사청구, 감사원 심사청구의 인용률 분석

A. 인용률 분석					
집 단	표본수	평균	표준편차	분산분석	크루스칼-윌리스 순위 검정
심판청구	8	0.2495	0.0286	$F=7.04$ ($p=0.0046$)	$\chi^2=5.580$ ($p=0.0614$)
심사청구	8	0.2357	0.0302		
감사원심사청구	8	0.1557	0.0837		
전체	24	0.2136	0.0666	—	
B. 두 집단 분석					
집 단	bonferroni 검정			윌콕슨 순위합 검정	
심판청구, 심사청구	$t = -0.0138$ ($p=1.000$)			$z = 1.260$ ($p=0.2076$)	
심사청구, 감사원 심사청구	$t = -0.0799$ ($p=0.022$)			$z = 1.890$ ($p=0.0587$)	
심판청구, 감사원 심사청구	$t = -0.0938$ ($p=0.007$)			$z = 1.890$ ($p=0.0587$)	

한편, 분산분석이나 크루스칼-월리스 순위 검정은 각 집단의 평균 또는 분포가 동일한지 여부만 판단할 수 있다. 각 집단의 평균이나 분포가 구체적으로 어떻게 다른지를 보기 위한 bonferroni분석과 월콕슨 순위합 검정 결과를 보면, 심판청구와 심사청구의 인용률은 유의한 차이가 없으나 감사원 심사청구의 인용률은 심판청구 또는 국세청 심사청구와 유의수준 5% 및 10%에서 각각 유의한 차이가 있는 것으로 나타났다. 감사원 심사청구의 인용률이 유의하게 낮은 것은 동 제도의 목적이 납세자의 권리구제에 있지 않고 심리과정에서의 전문성도 떨어지기 때문으로 보인다. 심판청구와 심사청구는 국세기본법에 따라 납세자의 권리구제를 위해 마련된 제도이나 감사원 심사청구는 행정기관의 사무와 공무원의 직무를 감찰하는 차원에서 이루어지기 때문에 과세관청의 처분을 취소·경정 결정하기가 상대적으로 어려울 수 있다. 또한 감사원의 업무 특성상 조세분야의 전문성이 결여될 수 있어 조세불복사건에 대하여 조세심판원이나 국세청과 같은 전문적인 심리가 이루어지고 있다고 보기도 어렵다(이수진·김보례 2014).

심판청구와 심사청구의 전체 인용률은 유의한 차이가 없었으나 세목별 또는 청구세액 규모별로 차이가 있을 수 있어 추가 분석을 하였다. 세목별로 심판청구와 심사청구의 인용률이 차이가 있는지를 t검정 및 월콕슨 순위합 검정한 결과가 제시된 <표 9>를 보면, t검정에서는 세목별로 심판청구와 심사청구의 인용률이 유의한 차이가 없으나 월콕슨 순위합 검정에서는 법인세와 기타국세 분야에서 심판청구와 심사청구의 인용률이 유의수준 10%에서 유의한 차이가 있는 것으로 나타났다.

<표 9> 세목별·청구세액규모별 심판청구와 심사청구의 인용률 분석

A. 세목별 심판청구와 심사청구의 인용률 분석			
세목	표본수	t검정	월콕슨 순위합 검정
소득세	16	$t=0.0176$ (p=0.9863)	$z=0.210$ (p=0.8336)
법인세	16	$t=1.1895$ (p=0.2620)	$z=1.680$ (p=0.0929)
부가가치세	16	$t=0.4863$ (p=0.6386)	$z=0.525$ (p=0.5995)
양도소득세	16	$t=0.4416$ (p=0.6702)	$z=-0.105$ (p=0.9164)
상속세	16	$t=-0.2729$ (p=0.7912)	$z=0.525$ (p=0.5992)
증여세	16	$t=1.3801$ (p=0.1893)	$z=1.365$ (p=0.1722)
기타국세	16	$t=-1.2993$ (p=0.2238)	$z=-1.785$ (p=0.0742)
B. 청구세액 규모별 심판청구와 심사청구의 인용률 분석			
청구세액 규모	표본수*	t검정	월콕슨 순위합 검정
3천만원 미만	11	$t=0.0073$ (p=0.9944)	$z=-0.612$ (p=0.5403)
1억원 미만	11	$t=-0.4306$ (p=0.6806)	$z=-0.408$ (p=0.6831)
5억원 미만	11	$t=2.4703$ (p=0.0390)	$z=2.041$ (p=0.0412)
10억원 미만	11	$t=6.1123$ (p=0.0005)	$z=2.449$ (p=0.0143)
10억원 이상	11	$t=3.0214$ (p=0.0424)	$z=2.041$ (p=0.0412)

* 심사청구의 청구세액 규모별 불복 통계는 2013년부터 공개되어 표본수는 3개로서 총 표본수는 11개이다.

패널B의 청구세액 규모별로 심판청구와 심사청구의 인용률이 차이가 있는지를 t검정 및 윌콕슨 순위합 검정한 결과를 보면, 1억원 미만의 불복사건은 심판청구와 심사청구의 인용률이 유의한 차이가 없었으나 1억원 이상의 불복사건은 심판청구의 인용률이 심사청구보다 유의수준 5%에서 유의하게 높은 것으로 나타났다. 심판청구와 심사청구의 고액사건 인용률이 유의한 차이를 보이는 것은 각 재결청의 입장이 차이가 있기 때문으로 보인다. 세수목표를 달성하여야 하는 과세관청은 국고주의적 입장을 견지하기 때문에 과세관청에 소속되어 있는 국세심사위원회도 세수에 큰 손상이 가는 고액사건을 인용하는 것이 쉽지 않을 수 있다. 그러나 조세심판원은 국무총리실 소속으로 과세관청과 독립적인 위치에 있고 조세심판관의 신분보장이나 불이익 변경금지원칙 등 준사법적 절차를 적용하기 때문에 고액사건에 대하여 과세관청 보다는 공정하고 객관적인 판단을 내리는 것으로 보인다. 이러한 이유로 세무대리인들도 고액사건의 경우 심판청구를 선택하는 경향을 보였다(이광수·정규언 2007). 청구세액 규모별 심사청구 통계는 2013년부터 공개되어 규모별 인용률 분석에서 사용된 표본수는 11개이다.

라. 행정소송

우리나라는 행정심판전치주의에 따라 조세처분에 대한 행정소송을 제기하기 위해서는 그 이전에 행정심판을 거쳐야 한다(주석1 참조). <표 10>은 심판청구·심사청구·감사원 심사청구에서 기각 또는 각하된 청구 건수와 소송제기 건수를 제시하고 있다.

<표 10> 행정소송 현황

연도	심판청구·심사청구·감사원 심사청구			소송 접수 건수	비율(%)
	기각	각하	합계		
2008	3,650	475	4,125	1,674	40.58
2009	3,529	408	3,937	1,258	31.95
2010	3,508	432	3,940	1,385	35.15
2011	4,382	401	4,783	1,697	35.48
2012	4,040	440	4,480	1,679	37.48
2013	3,559	434	3,993	1,881	47.11
2014	5,159	460	5,619	1,957	34.83
2015	4,489	612	5,101	2,026	39.72

소송제기 건수는 최근 들어 급격한 증가추세를 보이고 있으며 2015년 처음으로 2,000건을 넘어섰다. 행정심판에서 기각 또는 각하 결정을 받은 청구건수 대비 소송제기 건수의 비율은

31.95~47.11%로서 인용되지 않은 불복사건 중 상당한 비율의 불복청구가 법원까지 이어지고 있다. 행정소송에 대처하기 위해서는 상당한 비용과 노력을 부담하여야 함에도 불구하고 행정심판에서 원하는 결과를 얻지 못한 납세자의 상당수가 법원으로 가는 것은 납세자의 권리 의식이 높아진 데에도 그 원인이 있을 수 있으나 한편으로는 납세자들이 행정심판이 납세자의 권리구제에 미흡하다고 느끼고 있기 때문일 수도 있다.

<표 11>의 행정소송 인용률 분석 결과를 보면, 2008~2015년의 평균 인용률은 11.92%로 행정심 불복절차의 인용률에 비하여 상대적으로 낮은 수준이다. 이는 행정심판에서 권리구제가 상당 부분 이루어짐에 따라 법원에서 구제받는 것이 상대적으로 어렵기 때문으로 보인다.

〈표 11〉 행정소송 인용률 분석

A. 세목별 인용률 분석						
세목	표본수	연평균 처리 건수	평균	표준편차	분산분석	크러스칼-윌리스 순위 검정
전체	8	1,586	0.1192	0.0123	$F=14.20$ ($p=0.0000$) 기타국세 제외시 $F=18.23$ ($p=0.0000$)	$\chi^2=24.246$ ($p=0.0005$) 기타국세 제외시 $\chi^2=12.946$ ($p=0.0239$)
소득세	8	220	0.1226	0.0283		
법인세	8	160	0.2178	0.0343		
부가가치세	8	375	0.1135	0.0147		
양도소득세	8	483	0.0769	0.0306		
상속세	8	40	0.1699	0.0510		
증여세	8	158	0.1711	0.0313		
기타국세	8	150	0.1102	0.0486		
B. 청구세액 규모별 인용률 분석						
청구세액 규모	표본수	연평균 처리 건수	평균	표준편차	분산분석	크러스칼-윌리스 순위 검정
2천만원 미만	8	260	0.0648	0.0152	$F=40.07$ ($p=0.0000$)	$\chi^2=54.935$ ($p=0.0001$)
5천만원 미만	8	244	0.0718	0.0170		
1억원 미만	8	257	0.0827	0.0228		
3억원 미만	8	371	0.1035	0.0190		
10억원 미만	8	257	0.1537	0.0328		
30억원 미만	8	116	0.2456	0.0467		
50억원 미만	8	33	0.2728	0.0904		
50억원 이상	8	47	0.3948	0.0996		

패널A의 세목별 행정소송 판결 결과를 보면, 행정심판의 경우와 마찬가지로 양도소득세와 부가가치세 분야의 조세불복이 전체 행정소송의 54.10%를 차지하고 있다. 행정소송 인용률이 세목별로 차이가 있는지를 알아보기 위하여 분산분석 및 크루스칼-월리스 순위 검정한 결과, 유의수준 1%에서 유의한 차이가 있는 것으로 나타났다. 인용률은 법인세에서 21.78%로 가장 높았고 상속세와 증여세 분야의 인용률도 높았다. 그러나 양도소득세의 인용률은 7.7%로 가장 낮았다. 행정소송에서는 심판청구에서와 마찬가지로 증여세 인용률이 높는데 이는 다른 조세불복 절차의 처리 결과와 다른 점이다. 행정소송에서 증여세 인용률이 높은 것은 증여세 과세대상에 대한 과세관청과 법원의 이견이 크기 때문으로 보인다. 국세청은 완전포괄주의 증여개념에 따른 실질과세를 계속해 왔으나, 법원은 증여세 과세대상을 매우 제한적으로 보고 있다(대법원 2015. 10. 15. 선고 2013두13266 판결 참조). 조세심판원도 법원의 판례에 따라 결정하고 있으나 국세청은 기존의 과세 기조를 불복 심사에서도 그대로 유지하고 있는 것으로 보인다.

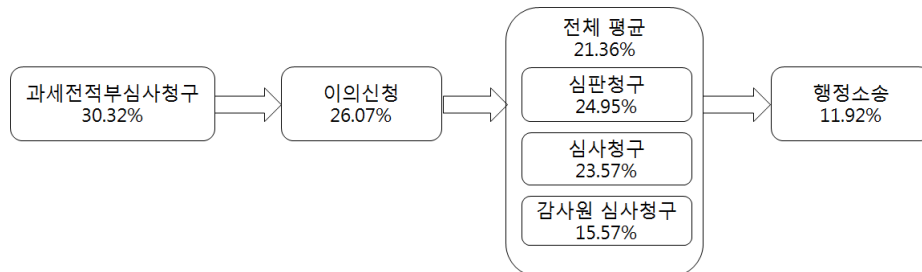
청구세액 규모별 행정소송 판결 결과가 제시된 패널B를 보면, 10억원 이상인 불복사건의 비중은 12.37%로 행정심판보다 다소 높아진 반면 2천만원 미만의 불복사건은 16.40%로 그 비중이 크지 않다. 이는 청구세액이 소액인 납세자들이 통상 2~3년이 소요되는 행정소송에 들어가는 비용과 노력에 부담을 느껴 행정소송까지 진행하지 않는 경우가 많다는 것으로 보여준다. 청구세액 규모별로 행정소송 인용률이 차이가 있는 지를 분산분석 및 크루스칼-월리스 순위 검정한 결과, 유의수준 1%에서 유의한 차이가 있는 것으로 나타났다. 청구세액 규모가 증가할수록 인용률도 증가하여 2천만원 미만의 불복사건 인용률은 6.48%에 불과했으나 50억원 이상의 고액 불복사건의 인용률은 39.48%로 6배 이상의 차이를 보이고 있다.

2. 분석 결과 요약

2008~2015년에 신규 접수된 조세불복 건수는 전체적으로는 감소하고 있는데 이러한 감소 추세는 과세전적부심사청구와 이의신청 접수 건수의 하락에 기인한 것이다. 그러나 심판청구·심사청구·감사원 심사청구와 행정소송 제기 건수는 증가하고 있어 조세분쟁 자체가 감소하고 있다고 보기는 어렵다. 전체 조세불복 추세를 보면 납세자들이 법원의 결정을 선호하고 있으며, 이를 신속하게 받기 위하여 임의절차를 생략하는 경향이 있는 것으로 보인다. 한편, 행정심판 중에서는 심판청구는 지속적으로 증가하고 있으나 국세청 심사청구는 감소하고 있어 조세불복이 조세심판원에 지나치게 편중되는 현상이 나타나고 있다.

<그림 2>는 2008~2015년 조세불복제도의 인용률을 제시하고 있다. 인용률은 불복단계를 진행할수록 감소하고 있어 과세전적부심사청구에서 가장 높고 행정소송에서 가장 낮다. 이는 상대적으로 명확하게 부당한 과세처분은 앞 단계에서 인용되고 이후에는 납세자와 과세관청이 다툰 여지가 점차 커지기 때문으로 보인다.

〈그림 2〉 조세불복제도의 인용률



조세불복제도의 처리 결과를 세목별로 분석한 결과를 보면, 가장 빈도가 높은 세목은 양도소득세와 부가가치세이다. 부가가치세는 전체 납세인원의 40% 정도를 차지할 만큼 납세자의 수가 절대적으로 많고 사실과 다른 세금계산서 등 반복적으로 발생하는 과세쟁점이 많기 때문에 불복 건수도 많은 것으로 보인다. 한편, 양도소득세는 전체 납세인원의 4%로 법인세보다 납세인원이 조금 큰 정도에 불과하나 과세대상 거래들이 비정형화된 거래들로서 사실관계 판단 등에 대해 납세자와 과세관청 사이에 분쟁이 발생할 소지가 많은 것으로 보인다.

인용률이 세목별로 차이가 있는지를 분석한 결과, 과세전적부심사청구부터 행정소송까지 모든 불복절차에서 세목별로 인용률이 유의한 차이가 있는 것으로 나타났으며 기타국세를 제외하고 분석한 경우에도 마찬가지로 나타났다. 이는 세목에 따라 과세쟁점이나 납세자의 대응능력이 다르기 때문으로 보인다. 인용률이 높은 세목은 법인세와 상속세로 나타났다. 법인세 분야는 경제 환경이 복잡해짐에 따라 새로운 과세쟁점이 다수 발생하게 되고 이로 인해 과세관청과 청구인이 대립하는 경우가 많다. 납세자인 법인은 내외부 전문가의 조력 등을 통해 불복사건에 대하여 효과적으로 대응할 수 있기 때문에 상대적으로 인용률이 높은 것으로 보인다. 김흥기·홍정화(2011)에 따르면 대리인이 있는 사건의 인용률이 높은 것으로 나타났는데, 대기업의 경우에는 대형로펌이나 회계·세무법인을 대리인으로 선임하고 있는 것도 인용률을 높인 것으로 보인다.¹⁹⁾ 한편, 상속세는 고액의 상속이 이루어지는 경우에 납부하게 되는 세목으로 청구인들이 개인이기는 하나 대재산가로서 전문가의 조력을 충분히 받을 수 있기 때문에 인용률이 높게 나타난 것으로 보인다. 한편, 증여세는 행정소송에서는 인용률이 높았으나 국세청의 조세불복 결과에서는 상대적으로 낮은 인용률을 보였다.

조세불복제도의 처리 결과를 청구세액 규모별로 분석한 결과를 보면, 청구세액이 3,000만원 미만인 소액사건의 비중이 행정심판에서는 약 40~50% 비율을 차지하였으나 행정소송 단계에서는 낮아지는 것으로 나타났다. 소액사건은 행정심판에서의 인용률이 높지 않으며, 행정소송까

19) 2008~2015년 조세심판통계를 이용하여 대리인이 선임된 불복사건과 대리인이 선임되지 않은 불복사건의 인용률이 동일한지를 t 검정한 결과 $t=6.9072(p=0.0000)$ 이었으며, 윌콕슨 순위합 검정한 결과 $z=-3.361(p=0.0008)$ 로 유의수준 1%에서 유의한 차이가 있는 것으로 나타났다.

지 가는 경우도 많지 않기 때문에 고액사건에 비하여 상대적으로 권리구제를 받기 어려운 것으로 보인다. 한편, 고액사건은 행정심판에서 심판청구를 선택하는 경향이 높은 것으로 나타났다.

인용률이 청구세액 규모별로 차이가 있는지를 분석한 결과에서는 심판청구, 심사청구, 행정소송의 인용률이 청구세액 규모별로 유의한 차이가 있었다. 그러나 과세전적부심사청구와 이의신청의 인용률은 유의한 차이가 없었다. 특히, 심판청구와 행정소송에서는 청구세액 규모가 클수록 인용률이 높아지는 현상이 뚜렷하게 나타나고 있다. 고액사건은 사실관계가 복잡하고 법령해석에 대한 새로운 쟁점이 많아 납세자와 관세관청이 첨예하게 대립하는 경우가 상당수 있으며, 대기업이나 대재산가 등 고액사건 제기자는 대형 로펌 등의 적극적인 조력을 받아 공격적으로 조세불복, 특히 행정소송을 제기하는 경우가 많아 인용률이 높은 것으로 보인다.

한편, 행정소송을 제기하기 이전에 필수적으로 거쳐야 하는 심판청구와 심사청구, 감사원 심사청구의 인용률을 분석한 결과, 심판청구와 심사청구의 인용률은 유사하였으나 감사원 심사청구의 인용률은 유의하게 낮았다. 심판청구와 심사청구의 처리결과를 비교하면, 세목별로 심판청구와 심사청구의 인용률은 차이가 없었으나 청구세액 규모별로는 유의한 차이가 있었다. 심판청구의 인용률은 청구세액이 1억원 이상인 불복사건에서 유의하게 높게 나타났다.

V. 조세불복제도의 개선방안

조세불복제도는 조세분쟁을 독립적이고 신속하게 그리고 공정하게 해결하는 것이 중요하다. 본 연구에서는 우리나라 조세불복제도의 운용실태를 분석한 결과를 토대로 다음과 같은 개선방안을 제시하고자 한다.

첫째, 과세전적부심사제도의 실효성을 제고할 수 있는 방안을 마련하여야 한다. 사후 권리구제제도는 원처분의 집행이 정지되지 않아 불복의 대상이 되는 세금을 납부하고 불복을 제기하여야 하나 과세전적부심사청구는 고지처분 이전에 불복을 하는 것으로 납세고지 이후에 이루어지는 다른 불복제도보다 납세자의 경제적 부담을 경감시킬 수 있다. 그러나 운용실태를 보면, 과세전적부심사의 청구 건수가 최근 3년간 48.07%나 감소하고 있어 제도의 운영에 심각한 문제가 있는 것으로 판단되며, 제도의 실효성을 제고할 수 있는 방안이 필요하다. 과세전적부심사청구는 현재 국세심사위원회에서 심사청구 또는 이의신청과 통합되어 심리되고 있으며, 심리과정에서도 납세자가 처분이후 심판청구나 심사청구 등 정식 불복절차를 밟아 권리구제를 받을 수 있을 것으로 보아 쉽게 인용 결정을 하지 못하는 경향을 보인다(박종수 2012). 과세전적부심사제도를 활성화하기 위하여 청구 건수가 급감하는 원인을 체계적으로 분석하여 대책을 마련하고 아울러 과세전적부심사청구의 심리를 이의신청 등의 심리와 구분하여 별도의 심리기구에서 독립적이고 투명하게 심리하는 것이 필요하다고 판단된다(박종수 2012).

둘째, 감사원 심사청구의 대상을 축소하는 것이 필요하다. 국세 사건은 선택적·필수적 전치주의로 조세처분에 불복이 있는 납세자는 국세기본법의 심판청구 및 심사청구 이외에 감사원 심사청구 중에서 선택하여 불복을 제기할 수 있다. 그러나 운용실태를 보면, 감사원에 심사를 청구하는 납세자는 지난 8년간 2.45%에 불과하였으며, 인용률도 15.57%로 다른 두 불복절차에 비하여 유의하게 낮았다. 감사원 심사청구로 인해 우리나라 조세불복제도의 복잡성은 가중되었으나 동 제도가 납세자의 권리를 효과적으로 구제하고 있다고 보기 어렵다. 감사원 심사청구는 행정기관의 사무와 공무원의 직무를 감찰하는 차원에서 이루어지는 것으로 납세자의 권리구제를 위해 마련된 다른 불복제도와의 차이가 있으며, 감사원의 업무 특성상 조세심판원이나 국세청과 같은 정도의 전문적인 심리가 이루어지고 있다고 보기도 어렵다. 감사원 심사청구의 대상을 현재와 같이 제한 없이 허용하기 보다는 감사원의 감사 지적사항에 따른 처분 등으로 범위를 제한하거나 폐지하는 것이 필요하다고 판단된다(이광수·정규언 2007 ; 조재천 외 2008 ; 박종수 2012 ; 박상봉 2016).

셋째, 국세청 심사청구에 대한 조정이 필요하다. 조세불복 운용실태 분석을 보면, 2008~2015년까지 행정심판이 제기된 조세불복의 83.69%가 조세심판을 청구하였으며, 13.63%만이 국세청 심사청구를 제기하였다. 이러한 심판청구 쏠림 현상은 최근 들어 특히 심하게 나타나 2015년에는 8.34%의 불복만이 심사청구를 하고 있어 국세청 심사청구의 실효성에 대한 검토가 필요하다. 현재 국세청은 과세전적부심사청구, 이의신청, 심사청구로 이어지는 일련의 조세불복제도를 담당하고 있으나 이들 불복절차의 신규 접수 건수는 모두 지속적으로 하락하고 있다. 과세판청내에 재결청을 두는 것이 조세분쟁 해결에 효과적인 수단으로 여겨지고 있기는 하나 현재와 같은 납세자의 외면이 지속된다면 제도 자체의 존립 의의는 낮아질 수밖에 없을 것이다. 심사청구는 심판청구와 통합하고(조재천 외 2008 ; 전형준·이광수 2014) 국세청은 사전적 권리구제제도인 과세전적부심사청구와 사후적 권리구제제도의 첫 단계인 이의신청을 담당하는 것으로 조정하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

넷째, 심판청구의 효율성을 제고하는 방안을 마련하는 것이 필요하다. 조세심판 청구 건수는 2008년 5,244건(관세 및 지방세 포함)에서 2015년 8,273건으로 58.37% 증가하였으나 조세심판원의 인원은 2008년 108명에서 2015년 107명으로 큰 변화가 없다. 이로 인해 조세심판관 1인이 담당하는 사건의 수는 2008년 886건에서 2015년 1,363건으로 53.84% 증가하였으며, 사건보고서를 직접 작성하는 서기관·사무관 1인당 처리건수도 2008년 97건에서 2015년 143건으로 급증하였다. 대부분의 행정심판 조세불복이 조세심판원으로 집중되고 있으나 인적·물적 자원이 제대로 지원되지 않고 있어 심판청구사건의 심리과정이 내실있게 이루어지기 어려운 것으로 보인다. 특히, 대기업 및 다국적 기업의 국제적인 조세회피 거래 등 새로운 쟁점의 고액 사건이 지속적으로 증가하는 상황에서 현재의 부족한 인원으로는 높은 전문성을 유지하면서 불복사건을 신속하고 효과적으로 처리하기에는 역부족일 것이다. 따라서 조세심판원의 인원과 조직을 대폭 확

충하고(정지선·최천규 2012; 박상봉 2016), 점차 복잡해지는 과세쟁점에 대처하기 위하여 구성원의 전문성과 역량을 개발할 수 있는 집중적인 교육 및 세미나 등이 주기적으로 이루어져 할 것이다.

다섯째, 행정심에서 소액사건을 배려할 수 있는 방안을 마련하여야 한다. 운용실태를 보면, 3천만원 미만의 불복사건은 과세전적부심사청구와 이의신청의 약 50%, 심판청구와 심사청구의 약 40% 수준을 보이고 있으나 행정소송에서는 2천만원 미만 불복사건의 비율이 16.40%에 그치고 있다. 또한 소액사건은 대체로 고액사건에 비하여 인용률이 낮은 것으로 나타나고 있는데 특히 심판청구와 행정소송에서 이러한 결과가 뚜렷하게 나타나고 있다. 심판청구의 경우 청구금액 3천만원 미만의 소액사건 인용률은 9.55%이나 10억원 이상 불복사건의 인용률은 38.20%로 소액사건 인용률의 4배를 보이고 있으며, 행정소송의 경우 2천만원 미만의 불복사건 인용률은 6.48%인데 비해 50억원 이상 불복사건의 인용률은 39.48%로 소액사건 인용률의 6배 이상 높게 나타나고 있다. 소액사건의 인용률이 높지 않은 것은 과세쟁점이나 사실관계 자체가 부적절하여 인용되지 않은 경우도 있을 수 있으나 한편으로는 상대적으로 납세자의 대응능력이 부족하여 청구주장을 뒷받침하는 구체적이고 객관적인 증빙을 제출하지 못하거나 논리적인 설명이 충분하지 못해 나타난 결과일 수 있다. 즉, 소액사건 불복 납세자는 조세에 대한 지식이 일천하고 경제적 부담으로 인하여 대리인을 선임하기도 어렵기 때문에 효과적으로 과세처분의 적법여부를 다투기 어렵다. 이러한 소액 불복사건에 대하여 고액사건과 같은 판단기준을 적용하는 경우에는 영세 납세자의 권리구제가 제대로 이루어지지 않을 가능성이 있다.

현실적으로 소액사건 불복 납세자가 행정소송을 제기하기도 힘든 상황임을 감안할 때, 소송 이전 단계에서 소액사건을 전담하는 별도의 절차를 마련할 필요가 있다. 현재, 조세심판원에는 소액사건을 전담하는 심판부가 별도로 마련되어 있으나 <표 6>에서 보듯 소액 심판청구사건의 인용률은 고액사건의 인용률보다 현저하게 낮고 소액 심사청구사건의 인용률과도 큰 차이가 없다. 조세심판원에 소액사건 전담 심판부가 있음에도 불구하고 소액 심판청구사건의 인용률이 낮은 것은 소액사건 결정이라 하더라도 동 조세심판 결정례가 이후 유사 쟁점의 사건을 심리할 때 준거가 될 수 있어 소액사건의 특성을 충분히 반영하여 의사결정을 내리기 어렵기 때문으로 보인다. 따라서 현재와 같이 재결청에 소액사건 전담부서를 두기보다는 소액불복사건을 담당하는 별도의 기관을 마련하는 것이 더 효과적일 것으로 판단된다. 예를 들어, 현재 임의절차로 운영 중인 이의신청의 청구대상을 소액사건으로만 제한하여 집중적으로 심리하는 방안을 고려할 수 있다. 국선대리인 제도²⁰⁾가 마련되어 있기는 하나 소수만이 이러한 혜택을 볼 수 있기 때문에 소액사건의 특성을 인지하고 심리단계에서 배려하는 것이 필요하다. 아울러 효과적인 납세자 권리구제를 위해 이의신청 심리담당 공무원이나 담당부서의 독립성을 강화하는 것이 필요하다.

20) 영세납세자를 위해 조세심판원은 2015년 4월부터 국선심판청구대리인제도를 시행하고 있으며, 국세청은 2014년부터 국선세무대리인제도를 시행하고 있다.

VI. 요약 및 결론

조세의 부과·징수 과정에서 권리나 이익을 침해당한 납세자는 조세불복제도를 통하여 권리를 구제받을 수 있다. 본 연구는 조세심판원, 국세청, 감사원이 공개하고 있는 2008년부터 2015년까지의 조세불복 통계를 이용하여 국세와 관련한 조세처분의 불복 현황을 분석하고, 이를 토대로 우리나라 조세불복제도를 개선할 수 있는 방안을 제시하였다. 연구결과를 요약하면 다음과 같다.

첫째, 조세불복 건수의 추세를 보면 행정소송과 심판청구·심사청구·감사원 심사청구는 증가하고 있으나 과세전적부심사청구와 이의신청 제기 건수는 감소하고 있어 전체적인 불복건수는 감소추세를 보였다. 심판청구·심사청구·감사원 심사청구 중에서는 심판청구 쏠림 현상이 두드러지게 나타나고 있다. 둘째, 조세불복에 대한 결정에서 인용률이 세목별로 차이가 있는지를 분석한 결과, 모든 불복절차에서 세목별로 유의한 차이가 있었으며 법인세와 상속세의 인용률이 높았다. 인용률이 청구세액 규모별로 차이가 있는지를 분석한 결과에서는 심판청구·심사청구와 행정소송의 불복절차에서 유의한 차이가 있었다. 특히, 심판청구와 행정소송에서는 청구세액 규모가 클수록 인용률도 높은 것으로 나타났다. 셋째, 심판청구·심사청구·감사원 심사청구의 인용률이 차이가 있는지를 분석한 결과에서는 심판청구와 심사청구의 인용률은 차이가 없었으나, 감사원 심사청구의 인용률은 심판청구 및 심사청구의 인용률보다 낮았다. 한편, 세목별로 심판청구와 심사청구의 인용률을 비교한 분석에서는 유의한 차이가 없었으나 청구세액 규모별 분석에서는 고액사건의 경우 심판청구의 인용률이 심사청구 인용률보다 높았다.

본 연구에서는 이러한 분석 결과를 토대로 조세불복제도의 체계를 개편하여 감사원 심사청구는 폐지하거나 청구 대상을 대폭 제한하여 운용하고, 국세청 심사청구는 심판청구로 통합하는 방안을 제시하였다. 국세청은 현재와 같이 심사청구, 이의신청, 과세전적부심사청구를 모두 담당하기 보다는 사전 구제제도인 과세전적부심사청구와 사후 구제제도의 첫 단계인 이의신청을 전담하는 것이 납세자 권리구제에 효율적일 것으로 판단된다. 아울러 현재 불복제기 건수가 급격히 감소하고 있는 과세전적부심사청구의 실효성을 제고할 수 있는 방안을 마련하여야 하며, 업무 폭주에 시달리는 조세심판원의 효율성을 제고하기 위한 인적·물적 자원의 확충 방안이 필요하다. 한편, 소액사건 청구의 특성을 고려하여 영세납세자의 권리구제가 효과적으로 이루어질 수 있도록 행정심에서 소액사건을 배려할 수 있는 방안이 마련되어야 할 것이다.

본 연구는 각 재결청이 공개한 조세불복 통계를 이용하여 우리나라 조세불복제도의 전체 운용실태를 분석함으로써 납세자의 기본권을 보장하고 조세행정의 합목적성을 제고할 수 있는 불복제도를 구현하는데 기여할 수 있을 것으로 기대한다. 그러나 본 연구는 국세와 관련한 조세처분의 불복제도를 분석대상으로 하였기 때문에 고충민원제도나 납세자보호관·납세자보호담당관 등의 납세자 권익보호제도에 대하여는 검토하지 못하였으며, 지방세나 관세의 불복제도에 대

해서도 분석하지 못하였다.²¹⁾ 한편, 감사원이나 국세청의 통계는 조세심판원 통계에 비하여 그 내용이 매우 제한적이다. 국세청의 청구세액 규모별 불복통계는 공개된 지 3년에 불과하였고 감사원의 불복통계는 세목이나 청구세액 규모에 대한 통계를 공개하고 있지 않다. 가능한 범위에서 상세한 통계를 지속적으로 공개한다면 좀 더 심도 있는 분석이 가능할 것이다.

21) 납세자 권익보호제도 전반에 대한 내용은 국회입법조사처가 발간한 현장조사보고서인 이수진·김보례 (2014)를 참조할 수 있다. 동 보고서는 현장조사를 통해 일선 세무서와 지방청 담당자, 납세자단체의 의견을 청취하여 포괄적인 납세자 권익보호제도의 문제점을 제기하고 제도 및 행정 측면, 세제 측면에서의 개선방안을 제시하였다.

참고문헌

- 감사원. 2016. 『감사연보』.
- 국세청. 각연도. 『국세통계연보』.
- 김홍기·홍정화. 2011. “효율적인 납세자권리구제 방안 연구 - 조세심판사례 분석을 중심으로 -”. 세무학연구 제28권 제4호 : 177-212
- 민인식·최필선. 2008. 『STATA 기초통계와 회귀분석』. 한국STATA학회.
- 박상봉. 2016. “조세심판청구제도의 문제점에 관한 개선방안”. 경영과 정보연구 제35권 제2호 : 67-81.
- 박종수. 2012. “현행 조세법상 납세자이익보호 및 권리구제제도에 관한 연구”. 세무학연구 제29권 제2호 : 69-105.
- 배형남·김갑순. 2015. “조세심판청구의 특성요인이 심판결정에 미치는 영향”. 세무와회계저널 제16권 제6호 : 205-237.
- 배형남·김갑순·윤성만. 2014. “조세심판청구의 금액, 쟁점사항 및 조세심판원의 조직개편이 심판결정의 처리기간에 미치는 영향 - 조세심판원의 비상장주식 관련 심판결정례를 중심으로 -”. 세무와회계저널 제15권 제5호 : 345-372.
- 이광수·정규언. 2007. “국세불복절차의 선택 요인과 개선방안”. 세무와회계저널 제8권 제4호 : 69-99.
- 이수진·김보례. 2014. 『납세자 권익보호 제도 현황과 개선과제』. 국회입법조사처 현장조사보고서.
- 이영환. 2016. “조세구제제도 개선을 위한 입법적 과제 - 과세전적부심사제도를 중심으로 -”. 의정논총 제11권 제1호 : 263-288.
- 전형준·이광수. 2014. “현행 조세구제제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”. 국제회계연구 제56집 : 150-173.
- 정지선·최천규. 2012. “납세자의 권리구제를 위한 심판청구제도의 합리적 개선방안”. 중앙법학 제14권 제2호 : 199-243
- 조세심판원. 2015, 2016. 『조세심판통계연보』.
- 조재천·홍정화·김완희·김신구. 2008. “이용 만족도 분석을 통한 조세불복제도 개선방안 연구”. 세무와회계저널 제9권 제2호 : 9-42.
- 최명근. 2002. 『세법학총론』. 세경사.

The Operating State and the Reform Measures for the Tax Appeal System*

Sook Chan An**

—〈Abstract〉—

Any taxpayer whose rights or interests have been infringed on may request the cancellation or modification of the disposition or request other necessary disposition. This study investigates the operating state of the current tax appeal system using the statistical data of the Tax Tribunal(TT), the National Tax service(NTS), and the Board of Audit and Inspection of Korea(BAI) from 2008 to 2015, and suggests some reform measures for the system. The results are as follows.

First, the cases of the lawsuit and the administrative trials(the request for adjudgment by the TT, the appeal for review by the NTS, and the request of examination by the BAI) have increased consistently. However, total number of requested cases has diminished because cases of the pre-assessment review and the reconsideration appeal by the NTS have decreased considerably. In addition, most taxpayers seriously prefer the request for adjudgment among the administrative trials.

Second, in the settlement of tax appeals, the acceptance rates are significantly different among the types of tax in all appeal procedures, and the rates of acceptance of corporate income tax and inheritance tax are higher than other taxes. The result of examining the acceptance rate by the size of tax amount requested shows that there is a significant difference of the acceptance rate among the size of amount in the only three procedures ; the request for adjudgment, the appeal for review, and the lawsuit. The acceptance rate of large cases is higher than small cases.

Third, there is no significant difference between the acceptance rate of the request for adjudgment and the acceptance rate of the appeal for review. However, the acceptance rate of the request of examination by the BAI is lower than other two appeal procedures. The result of comparing the request for adjudgment with the appeal for review by the type of tax and by the size of amount shows that the acceptance rates by the type of tax of two procedures are similar. But the rates of acceptance of large cases are higher in the request for adjudgment than in the appeal for review.

The findings of this study may be useful for implementing the tax appeal system to protect tax payers'rights and to enhance the rationality of the tax administration.

〈Key words〉 tax appeal system, acceptance rate, type of tax, size of tax amount requested

* This research was supported by the Duksung Women's University Research Grants 2016.

** Professor, Department of Accounting, Duksung Women's University. sookchan@duksung.ac.kr