

납세자 권리보장제도의 시행현황 분석과 개선방안

나 성 길*

■ 목 차 ■

I. 서론	291	III. 납세자 권리보장관련 세제 및 세무행정측면에서의 시행현황	315
II. 납세자 권리보장과 연관된 주요 요소(要素)들	294	1. 세제(稅制) 측면에서의 시행현황	
1. 조세법률관계의 방향점		2. 세무행정측면에서의 시행현황	
2. 국세행정의 목적(가치)		IV. 납세자 권리보장제도 시행의 평가와 개선방안	345
3. 조세입법원칙과 헌법적 통제		1. 그간의 시행현황에 대한 평가와 시사점	
4. 조세법의 해석·적용원칙과 과세권 행사		2. 납세자권리 신장(伸張)을 위한 개선방안	
5. 조세행정에서의 절차적 보장		V. 결 론	352
6. 소 결			

* 세무사, 법학박사

** 투고일 : 2025. 10. 13. 1차수정일 : 2025. 10. 24. 게재확정일 : 2025. 11. 6.

<국문초록>

본 연구는 1996년 12월 국세기본법에 규율한 ‘납세자의 권리’ 규정의 제정이후부터 현재까지의 개정된 관련규정들의 변천과 국세행정에서의 집행상황 등을 통하여 납세자 권리보장제도의 시행현황을 분석하고 이를 통하여 개선방안을 제시하였다.

이를 위해 납세자 권리보장에 영향을 주는 주요 요소(要素)들, 즉 납세자와 과세관청간의 법률관계인 조세법률관계의 방향점, 국세행정의 목적, 조세입법원칙에 부합하는 조세법률의 제(개)정에 있어서 헌법적 통제, 조세법의 해석·적용원칙에 맞는 과세권 행사의 필요성, 조세행정절차에서의 절차적 보장의 중요성 등을 이론적으로 살펴보았다.

본 연구의 개선방안으로 세제(稅制)측면에서는, ① 현행 과세전적부심사제도가 단심제로 종료하는 방식에서 심사청구 등 불복처럼 상급기관(국세청) 또는 다른 독립기관(조세심판원)에서 재심의하는 방식으로 설계하는 방안, ② 국세청 훈령으로 규정된 고충민원과 권리보호요청제도의 적용대상을 국세기본법에 법제화 하는 방안을 제시하였다.

세무행정측면에서는, ① 납세자권리현장에 납세자와 과세관청간의 법적 지위가 ‘대등한 관계’임을 천명하는 방안, ② 납세자의 권리구제에 필요한 과세정보를 받을 권리의 차원에서 기획재정부가 발간하는 『간추린 개정세법』을 법해석·적용시 실질적인 도움이 될 수 있도록 입법취지와 개정배경 등을 상세히 담는 방안, ③ 국세부과권 제척기간에 임박하여 양도소득세 신고내용을 지연처리하는 문제는 납세자 권리에 심각한 결과를 초래하므로, 2018. 7. 10. 「양도소득세 사무처리규정」(국세청 훈령) 개정시 도입한 ‘신고내용 확인대상자’를 선정함에 있어 일정요건(예컨대 양도가액이 10억 이상 또는 양도차익이 5억원 이상)을 충족하는 경우 이를 포함하는 훈령개정 방안을 제시하였다.

국세청 통계에서도 보듯이, 조세법률의 복잡성과 빈번한 개정, 경제·사회현상의 다양성 등으로 여전히 과세전적부심사, 심사청구 등의 불복, 행정소송 등이 계속적으로 증가하고 있고 고충민원과 권리보호요청 사항도 매년 비슷한 수준에서 발생하고 있는 점을 볼 때, 절차규정의 보완과 보다 정교한 납세자 권리보호시스템으로 발전시켜 나가야 할 것으로 판단된다.

▶ **주제어:** 납세자 권리보장, 조세법률관계, 적법절차, 세무행정, 납세자권리현장

I. 서 론

1988년 9월 우리나라가 헌법재판소를 설립한 이후 각 법영역에서와 마찬가지로 개별세법에 대한 위헌(헌법불합치 포함) 결정이 다수 내려졌다.¹⁾ 이의 영향으로 조세법 영역에 대한 국민의 인식이 높아졌고, 헌법상의 입법원칙에 맞는 조세입법의 중요성이 강조되어 오늘날 세법의 민주화, 합리화 및 선진화에 크게 기여하였다고 평가할 수 있다.

이와 함께, 우리나라는 1996년 12월에 국세기본법에 납세자권리헌장의 제정과 교부를 통하여 납세자에게 이를 확인하게 함과 아울러, 세무조사와 관련한 납세자의 권리규정들을 입법함으로써 납세자의 권리가 법적으로 보장되는 제도적 기틀이 마련되었다. 이때의 납세자권리에 관한 입법내용들은 현재의 규정들에 비하면 낮은 수준으로 출발하였으나, 개별세법의 통칙법이면서 세법의 기본법에 해당하는 국세기본법에 명문화됨으로써, 세무조사 관련 조세절차법의 영역에 있어서 납세자의 권리가 크게 신장(伸張)되는 계기가 되었다 할 것이다.

조세법의 영역은 본질적으로 세금부과에 따른 국민의 재산권 침해성이 어느 법 영역보다 높고, 헌법 제38조에 규정하는 납세의무를 이행해야 하는

1) 1988년 9월부터 1998년 12월까지 조세법령에 대한 헌법재판소의 결정은 전 개별세법에 망라되어 건수기준으로 총 61개에 이르고 있으며, 이 중 위헌(헌법불합치 등 포함)으로 결정된 것만도 27개에 이르는 등 기존 세법규정에 대하여 헌법통제가 활발하였음을 알 수 있다(나성길, “조세입법론에 관한 연구 — 조세입법원칙과 그 적용을 중심으로 —”, 경희대 박사학위논문, 1999, 2면).

2000년 이후의 조세법령에 대한 위헌결정은 위 기간보다 크게 줄어 들었는데, 이는 헌법재판에 의한 조세입법의 통제로 ‘헌법합치성에 부합한 입법’에 미친 영향이 큰 결과이며, 아울러 헌법재판소도 입법부의 ‘입법재량(立法裁量)’을 존중하여 합헌으로 판시한 것에 기인하는 바가 높았던 것으로 보인다.

조세법률관계에서 국가(과세권자)는 항상 납세자인 국민보다 우월적인 지위에서 조세법률을 집행할 수밖에 없다. 이러한 과정에서 조세법률의 내용이 헌법상의 입법원칙(예컨대, 재산권 침해와 과잉금지의 원칙에 위배되는 법률규정 등)에 위반하여 제정되거나, 국가의 부과권과 징수권의 행사시에 적법절차 내지 비례의 원칙에 위반한 집행이 있을 경우 납세자의 재산권 침해와 함께 억울한 상황이 발생하게 된다.

이에 대한 대응원리로서 기능을 하는 「납세자 권리보장제도」는 국가유지에 필요한 재정확보를 임무로 하는 과세당국의 조세법 집행(공평과세를 위한 세무조사 등 부과권 행사와 확정된 조세의 징수과정에서의 징수처분 등) 과정에서 조세의 특성상 열위의 지위에 있는 납세자기본권²⁾을 보장하고 적법절차에 따른 법익침해의 방지, 침해된 권리에 대한 불복제도 등을 통해 중요한 역할을 한다고 할 것이다.

‘납세자의 권리’라는 개념은 통설적으로 정형화되어 있는 것은 아니지만, 크게 두가지 측면에서 바라볼 수 있다. 좁은 개념으로는 납세자의 조세절차법상의 권리로 이해하여 ‘납세자가 조세절차법상으로 절차적 적정성(節次的 適正性)을 보장 받을 권리’로 보는 시각이다. 이 관점에서는 납세자의 권리를 조세의 확정 내지 징수 및 협력의무를 이행하는 절차에서 적정성을 보장받을 권리로 이해하게 되는 것이다. 이에 비해 넓은 개념으로는 위와 같은 절차적 적정성을 보장받을 권리와 함께 ‘조세법의 내용을 구성하는 실체적 적정성(實體的 適正性)을 보장 받을 권리’를 포함하는 개념으로 파악하는 것이다.³⁾ 이 관점에서는 납세자가 조세절차상의 적정성을 보장받을 뿐만

2) 납세자기본권(納稅者基本權)은 협의로는 국민이 납세자로서 조세절차에서 구체적으로 구현되는 헌법상 기본권(human right)만을 의미하기도 하지만, 통상의 넓은 의미로는 “납세자로서 존중되고 보장되어야 하는 납세자로서의 권리를 말하는 ‘납세자 권리’(taxpayer’s right)와 같은 개념으로 사용되고 있다[구재이, “납세자기본권”, 사단법인 한국조세연구포럼 춘계학술대회(설린 최명근 선생 10주기 기념학술대회) 발표집, 2017, 2면].

3) 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2007, 310면.

아니라 납세자는 헌법에 기초하여 세금을 부과·징수하는 방법 및 실정세법의 내용의 적정성까지를 보장받을 권리로 이해하는 것이다.

본 연구는 ‘납세자 권리’의 개념을 넓은 관점에서 바라보고, 국세기본법에 규정된 납세자권리현장이 제정된 1996년 이후부터 현재까지 납세자 권리규정들을 중심으로 검토하였다. 이를 위해 II.에서는 납세자 권리보장과 연관된 주요 요소들(조세법률관계의 방향점, 국세행정의 목적, 조세입법원칙과 헌법적 통제, 조세법의 해석·적용원칙과 과세권 행사, 조세행정에서의 절차적 보장)을 통해 권리보장에 미치는 영향을 고찰하였다. 다음으로 III.에서는 납세자 권리보장 관련 세제측면과 세무행정측면에서의 시행현황을 살펴보았다. 세제측면에서는 1996년 납세자 권리보장 규정의 제정 당시 도입된 규정들과 그 이후 현재까지 이루어진 세무조사 관련 절차법적 규정들의 입법현황들을 살펴보고, 국세기본법상의 세액확정 과정과 납세의무자의 범위 설정 등의 실체법적 규정들의 개정연혁을 통해 조세입법의 발전된 모습을 살펴보았다. 세무행정 측면에서는 국세청이 도입한 납세자보호관계의 운영상황, 과세전적부심사제를 통한 사전적 권리구제의 확대 노력, 고충민원제도 및 권리보호제도의 이용상황을 분석하여 각 제도 시행상의 문제점 등을 살펴보았다.

위와 같은 연구를 통하여 IV.에서는 그간의 시행현황에 대한 평가와 시사점을 통해 납세자 권리보장의 나아갈 방향을 제시하고, 납세자권리 신장을 위한 몇 가지 개선방안을 제안하고자 한다.

Ⅱ. 납세자 권리보장과 연관된 주요 요소(要素)들

1. 조세법률관계의 방향점

납세자 권리보장에 영향을 미치는 요소들 중 조세법률관계를 어떻게 설정하고, 적용하는가는 매우 중요하다. 이에 대해서는 전통적으로 두 개의 주장이 있으며, ‘조세채무관계설’의 통설적 견해보다 넓은 관점에서의 ‘조세권리의무관계설’이 새로운 견해로서 주장되고 있다.

가. 이원적 구성(二元說)

본질적으로 국가 또는 지방자치단체는 세법상의 납세의무자에 대하여 조세를 부과하고 징수하며, 납세의무자는 조세라는 급부(給付)를 이행하는 지위에 있다. 이와 같이 국가 등의 과세관청과 납세자와의 관계를 조세법률관계라 한다.⁴⁾ 이는 사법상의 영역에서처럼 당사자 간의 계약에 의하여 성립하는 것이 아니고, 조세법이 규정하고 있는 과세요건(조세채권·채무의 성립요건)을 충족함으로써 성립하게 된다.

조세법률관계의 본질을 권력관계로 이해하려는 학설이 이른바 조세권력관계설이고, 채권·채무관계로 이해하려는 학설이 조세채무관계설이다. 이들 두 학설을 변천사적으로 보면, 조세권력관계설에 이어 이를 비판하는 조세채무관계설이 주장되었다. 이들 두 학설이 잉태된 것은 1919년 Reich 조세기본법(Reichsabgabenordnung)⁵⁾의 제정을 계기로 나타났지만, 이들이 서로

4) 최명근, 앞의 책, 305면.

5) 北野弘久, 『稅法學の基本問題』, 成文堂, 1984, 37면.

대립하는 양상으로 발전하게 된 결정적 계기는 1926년 3월 30일 뮌스터에서 열린 「독일국법학자대회」에서 ‘공법의 개념구성에 끼친 조세법의 영향’이라는 주제로 Ottomar Bühler가 조세권력관계설을, Albert Hensel이 조세채무관계설을 주장한 것에서 기인하였다고 한다.⁶⁾

조세권력관계설은 원래 Otto Mayer의 행정법학이론에 그 뿌리를 두고 있는 것으로서, 국가와 국민 사이의 법률관계를 지배자와 복종자의 관계, 즉 상하관계 내지 수직관계로 보는 기본관념을 전제로 하여 조세부과처분과 고지처분을 포함하여 재정하명(財政下命)으로 이해한다. 반면에 조세채무관계설은 전통적인 행정법학에서와는 달리, 조세법률관계의 기본적인 구조가 공법관계이기는 하지만, 민사법상의 채권·채무와 유사한 성질을 지니고 있는 법률관계, 즉 공법상의 채권·채무관계로 보자는 관점에서 출발한 것이다.⁷⁾ 이에 의하면 국가와 국민사이의 법률관계는 채권자와 채무자의 관계, 즉 대등관계 또는 수평관계로 보는 기본관념을 전제로 하여 조세부과처분을 과세요건의 충족으로 말미암아 이미 자동적으로 성립한 조세채무(납세의무)의 확인행위로 그리고 고지처분을 부과처분에 의하여 확정된 조세채무에 대한 이행청구로 이해한다.⁸⁾

예컨대 조세권력관계설에 입각한 조세법률관계는 조세실체관계의 존재를 거의 고려하지 않은 채로 조세절차관계(예컨대 징수절차, 처벌절차)만을 위주로 형성되는 법률관계로 이해하는 내용이다. 이와는 달리 조세채무관계설에 입각한 조세법률관계는 이를 조세실체관계와 조세절차관계를 명백히 구

Reich 조세기본법(Reichsabgabenordnung) 제81조는 다음과 같이 규정하고 있다.

“조세채무는 법률이 조세를 결합시키고 있는 요건이 충족된 때에 성립한다. 조세채무를 확정하기 위한 세액의 결정을 필요로 하는 것은 그 성립을 연기시키지 아니한다.”

6) 村井正, “租稅法律關係の構成”, 『租稅手續法の諸問題』(租稅法研究 第5號), 有斐閣, 1978, 6~7면.

7) 송쌍중, 『조세법론』, 법문사, 1991, 62면.

8) 최명근, 앞의 책, 308면.

분하고서, 후자에 관하여서는 과세권자의 우월적 지위를 인정하되 전자에 대하여는 과세권자의 의무창설적인 행위를 부인하고 오로지 법률의 규정에 따라서 조세실체관계가 형성된다고 이해하는 법률관계이다.

이상의 설명과 같이, 오늘날 납세자의 권익보호가 강조되는 현실에서 조세권력관계설을 가지고서는 조세법률관계를 제대로 파악할 수 없게 된다. 이러한 관계로 이 설을 주장하는 학자는 없는 실정이다. 따라서 조세실체관계를 조세채무관계설로, 조세절차관계를 조세권력관계설로 설명하는 ‘이원적 구성’의 입장에서 조세법률관계를 파악하고 있다.⁹⁾

나. 일원적 구성(一元說)

조세법률관계에 대한 이원적 구성전개를 일면 타당한 것으로 인정하면서도 법률관계의 본질은 권리의무관계이고 조세권력관계설과 조세채무관계설을 구별할 실익이 없다는 의미에서, 조세권력관계설과 조세채무관계설을 ‘조세권리의무관계설’로 통합하여 일원적으로 파악해 보는 이론이다.¹⁰⁾ 이 견해의 주요 논거는 조세실체관계에 관한 내용이건, 조세절차관계에 관한 내용이건 간에 이를 구분하지 않고 일반법이론에서의 논리근거인 권리의무관계로 통합하여 파악하는 견해로서, 조세채무관계설보다도 납세자의 권익 보호에 한층 충실하는 이론으로 파악된다.

조세권리의무관계설의 논거는 다음과 같다.¹¹⁾

첫째, 조세권력관계설로는 조세실체관계를 제대로 보지 못하며, 조세채무

9) 조세법률관계의 성질에 관하여 행정법학자들은 조세권력관계설을 주장하는 데에 일치하고 있으나, 조세법학자들은 조세채무관계설을 취하는 데 거의 이견이 없지만 조세법률관계는 기본적으로 조세채무관계설로만 파악할 수 없는 특수성이 있음을 인정하고 있다. 새로이 주장된 조세권리의무관계설도 조세법률관계를 합리적으로 설명하려는 시도에서 나온 견해로 파악된다.

10) 이 학설을 주장한 학자는 송쌍중 교수이다.

11) 송쌍중, 앞의 책, 64~72면.

관계설로는 조세절차관계를 제대로 설명해 주지 못하다는 측면에서 이를 통합할 필요가 있다는 것이다.

둘째, 설령 조세법상의 납세의무관계 중의 대부분이 특수한 채권채무관계로 설명될 수 있다 하여도 채권채무라는 개념으로는 조세법률관계를 제대로 설명할 수 없다는 것이다. 즉 조세법의 절차규정이 예컨대, 체납처분에 대한 과세관청의 자력집행권 행사 등의 제규정이 존재한다고 하여 그것이 반드시 권력관계로만 파악하여서는 아니되며 오히려 권리의무관계라는 점이며, 조세법률관계를 채권채무관계로 파악하는 조세채무관계설의 입장에서 조세법의 채권채무관계는 사적 채권채무인 민사채권채무와는 본질적으로 다른 공적 성질을 띠고 있는 채권채무라는 점을 무시할 수 없다는 것이다. 그리고 조세법의 처벌에 있어 징역형을 선고하는 처벌권은 채권이 라고 보기 어려우며, 또한 국가의 조세처벌을 받아들일 탈세자의 처벌수인 의무(處罰受忍義務)는 채무라고 보기가 곤란하다. 따라서 채권채무보다는 의미가 넓은 권리의무개념이 필요하다는 것이다. 이 점은 동시에 조세채무관계설¹²⁾을 가지고서는 일원적 구성론을 시도할 수 없다는 주요 이유가 된다는 것이다.

셋째, 그동안 조세법률관계를 논의하는 경우에 있어서 다분히 국가, 즉 과세관청은 항상 권리만을 가지는 주체이고 납세자인 국민은 의무만을 지는 주체라고 단정하여 버리는 일면양단식 사고는 잘못이라는 주장이다. 물론 납세자를 기준으로 볼 경우에는 권리보다는 의무가 큰 비중을 차지하지만, 실정법상 납세자의 권리구제를 위해 두고 있는 제도, 예컨대 조세쟁송·환급청구권·감액정정청구권 등은 납세자의 권리임과 동시에 과세관청은 의무자의 지위에 있는 것이다. 따라서 조세법에 있어서는 당사자들이 가지는 법률관계의 실체는 ‘권리와 의무의 집합체’(Der Inbegriff der Rechte und Pflichten)로 파악하는 것이 타당하므로 납세자는 항상 의무자여야 한다

12) 조세채무의 공공성 때문에 조세법 등에서 그 급부이행에 자력집행권과 처벌규정을 특별히 두었다고 볼 수 있다.

는 사고는 인정될 수 없는 것이다. 이렇게 보는 것이 오늘날 ‘권리의 의무성’만이 아니라 ‘의무의 권리성’도 있음을 받아들일 수 있는 논거가 되므로 조세법률관계를 권리의무의 한 체계내로 일원화하는 것이 타당하다는 주장이다.

이상과 같이 일원적 구성론인 조세권리의무관계설의 논거를 살펴보았는데, 이 이론은 이원적 구성론에서 사용해 온 ‘채권채무관계’를 범위가 넓은 개념인 ‘권리의무관계’라는 용어를 사용함으로써 납세자와 과세관청간의 관계를 한층 더 대등한 관계로 정립하였다는 점에서 조세법률관계를 보는 시각의 전환이라 평가해 볼 만하다.¹³⁾ 그러나 이에 만만찮게, 이 견해는 논리구조의 단순성이라는 측면에서 바람직한 시도이고, 특히 법인식론적 측면에서 지지받고 있지만 법실천적인 측면에서는 조세절차관계를 제대로 설명하지 못한다는 평가가 있다.¹⁴⁾

다. 납세자 권리보장에의 기여 — 조세권리의무관계설

종래 조세법의 목적을 재정수입확보에 둔 관계로 조세권력관계설 입장에서 납세자의 조세법상 지위는 국가의 과세권에 기속받는 관계였다. 그러나 오늘날 조세법의 목적은 재정수입을 위한 목적이 그 주요 이유이나 그 목적을 달성하는 범위내에서 국민의 재산권이 보장되도록 하여야 하므로 이를 실천하는 수단으로서는 실정 조세법에 대해 예컨대 ‘의심스러운 경우에는 납세자의 이익으로’ 라는 법언(法諺)처럼 해석하는 것도 조세법률주의상 일정한 한계가 있으므로, 입법을 통하여 납세자의 재산권이 부당히 침해받지 않도록 규정함과 동시에 과세관청과 대등한 지위를 가지도록 제도적 장치를 할 필요가 있는 것이다.

이러한 제도적 장치, 예컨대 국가의 부당한 과세권 행사에 대응하는 권리

13) 나성길, 앞의 논문, 47면.

14) 김두형, “조세법의 해석론에 관한 연구”, 경희대 박사학위논문, 1996, 19면.

구제제도(조세쟁송), 과다부과에 대한 환급청구권, 과다신고납부에 대한 감액경정청구권, 과세관청의 가산금 부과에 대응하여 납세자에게 환급시 지급하는 환급가산금 등은 납세자와 과세관청간의 대등성을 실천하는 데서 나온 규정들로 이해된다. 특히 1996년 우리나라 세제 당국이 ‘납세자의 권리’ 규정을 국세기본법에 입법화 한 것은 납세자의 권익을 보장하겠다는 것으로서, ‘납세자와 과세관청간의 대등(동등)성’을 선언한 발전적 입법으로 평가할 만하다.

앞서 본 바와 같이, 조세법률관계에서는 납세자와 과세관청간의 관계를 모든 경우에서처럼 대등한 관계로 정립할 수 없는 특성상의 한계가 있다. 다만, 이러한 주장은 현행 불평등한 조세법규정을 평등한 관계로 정립하여야 하는 당위성의 논거로서,¹⁵⁾ 그리고 새로운 입법에 있어서 조세입법에 임하는 입법자(행정부 포함)의 자세는 과세관청의 우위적 지위가 아니라 국가와 국민간의 법률관계를 대등한 관계로 인식하는 발상의 전환이 필요함을 강조하는 것이다.

따라서 실정 조세법의 해석·적용단계에서 뿐만 아니라 그 이전의 입법 단계에 까지 범위를 넓혀 조세법률관계를 파악할 필요가 있으며, 이 경우에 법률관계의 핵심인 과세관청과 납세자와의 관계는 대등한 지위에서 정립되어야 할 것이다. 이러한 사고의 이론적 근거는 조세권리의무관계설이 보다 포괄적으로 제공해 준다고 생각된다.¹⁶⁾

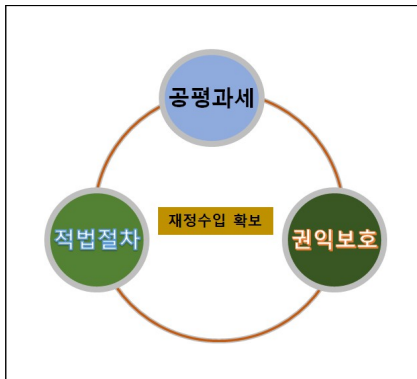
15) 최명근, “세금은 권리다 — 납세자주권은 존중되고 있는가 —”, 『한국조세의 제문제』, 조세통람사, 1988, 555면 이하 ; 이우택, “조세행정의 적정절차와 합리화에 관한 연구 — 납세자의 권익보호 및 세정의 현대화 방안 —”(연구보고서 제11집), 한국조세연구소, 1995, 100면.

16) 나성길, 앞의 논문, 47~48면.

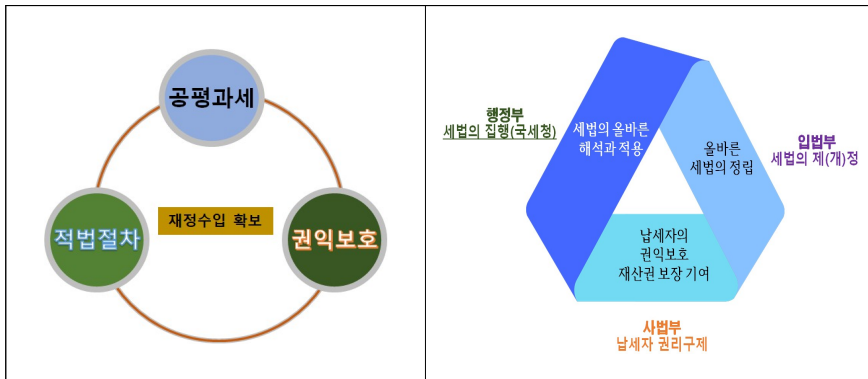
2. 국세행정의 목적(가치)

납세자의 권리보장과 관련 있는 요소로서 국세행정의 목표(가치)를 어디에 두는가이다. 아래 <그림 1>에서와 같이, 국세청 등 조세행정기관의 가장 중요한 역할은 재정수입 확보에 있지만, 이의 목표를 달성하는 과정에서 납세자간 소득에 따른 공평과세가 이루어지도록 하여야 하고, 조세법을 집행하는 과정에서 국세기본법 등이 규율하고 있는 ‘법에 규정된 절차’(적법절차)를 준수하여야 하며, 조세법의 해석 및 적용과정에서 납세자의 권리가 침해되지 않도록 권익보호에 충실하여야 한다. 국세청이 1966년 개청이후부터 이러한 목표(가치)는 표현만 다를 뿐 그 기조는 계속 지켜져 왔다. 국세청은 매년 상하반기별로 개최되는 「전국세무관서장회의」에서 ‘국세행정 운영방안’을 발표하고 있는데, 이러한 가치들이 여기에 담겨 있다.

<그림 1> 국세행정의 핵심적 가치



<그림 2> 납세자 권리와 각 영역



<그림 2>에서와 같이, 납세자 권리보장에 영향을 미치는 국가전체의 각 영역별 역할을 보면, 세법의 제(개)정시 조세입법원칙에 맞는 올바른 세법의 정립으로부터 시작하여 실정 세법을 집행하는 국세청의 과세권 행사가 적법하여야 하며, 그래도 권리가 침해되는 경우에는 마지막으로 사법부

의 역할에 기대해 볼 수밖에 없다. 따라서 어느 영역의 하나가 매우 중요하다, 덜 중요하다라고 평가할 수 없고 이들 각 영역이 동일한 중요성에서 유기적으로 상호 보완작용을 거쳐 중국적으로 납세자의 권리가 보호되는 것이 이상적일 것이다.

이상의 <그림 1> 및 <그림 2>를 종합해 볼 때, 국세행정의 영역에 있어서 납세자 권리보장에는 어느 한 축에서만 강조되어서는 아니되고, 상호 유기적으로 그 역할 수행이 이루어질 때 비로소 가능한 것이라고 평가할 수 있다. 예컨대, 국세행정의 핵심 가치의 하나로 강조되는 국세청의 ‘권익보호’ 기능이 제대로 작동될 때, ‘세법의 올바른 해석과 적용’이 가능할 것이고, 이는 중국적으로 사법부의 집행권 통제라는 역할을 감축하는 순기능을 하게 되어 납세자의 권리보장은 보다 돈독해 질 것이다.

3. 조세입법원칙과 헌법적 통제

가. 헌법규범하에서의 입법

납세자 권리보장에는 조세입법원칙에 맞는 법률의 제(개)정이 중요하다. 앞의 <그림 2>에서처럼, 납세자의 권리에 선제적으로 영향을 미치는 것은 입법부의 권능인 ‘올바른 세법의 정립’이다. ‘올바른 세법의 정립’은 모든 법영역에서와 같이 헌법의 규범에서 도출된다.

일반적으로 입법의 원칙은 “입법을 정의(正義)에 맞게 합리적으로 만들며 법으로서 정당화할 수 있게 하는 기준 내지 원칙”¹⁷⁾ 또는 “이상적인 내용의 법률을 제정하기 위하여 입법자가 입법에 있어서 반드시 준수하여야 할 일정(一定)의 원칙”¹⁸⁾으로, 그리고 그것은 “입법에 있어서 입법자가 입법목적

17) 최대권, 『헌법학 — 법사회학적 접근 —』, 박영사, 1989, 355면.

18) 김승환, “입법학에 관한 연구 — 입법의 주체 · 원칙 · 기술을 중심으로 —”, 고려대 박사학위논문, 1987, 83면.

을 확정하고 그 목적으로 부터 입법에 즈음하여 채용되는 구별의 징표 및 범위 등을 설정하는데 있어서 헌법에 합치된 입법목적에 합리적인 연관성을 가질 수 있도록 하는 하나의 기준”¹⁹⁾으로 정의되고 있다.

그러나 입법원칙은 그 본질에 있어서 매우 다양적이며, 불확정적인 것이므로 객관적 타당성을 지니는 입법의 원칙 내지 지도원리를 발견해 내는 것은 대단히 어려운 작업이라 할 것이다. 예컨대 그것은 각 법영역에 따라서 개별적으로 특정되어 적용될 수 있는 원칙이 존재할 수도 있고, 모든 법영역에서 공통적으로 적용되는 원칙도 존재할 수 있다.²⁰⁾ 그리하여 입법의 원칙으로서 조세평등주의는 조세법에서 주로 강조되는 원칙인가 하면, 비례의 원칙(과잉금지의 원칙)은 모든 법영역에서 적용되는 입법원칙이라 할 것이다.

나. 조세입법원칙의 기능

헌법적 원리에 부합되게 조세법을 제정하는 이론을 조세입법론(租稅立法論)이라면, 조세입법론이 추구하는 목표는 크게 납세자권리의 사전적 보장으로서 사후적 권리보장 제도의 보완적 기능과, 조세법의 민주적 정당성 확보, 그리고 조세법해석론의 보완으로 모아질 수 있다.²¹⁾

첫째, 조세입법론은 납세자권리의 사전적 보장으로 사후적 권리보장 제도의 보완적 기능을 한다. 현대의 급변하는 경제·사회구조 속에서 입법을 통하여 현실에 적응하는 제대로 된 법률을 만드는 것은 하나의 이상적인 목표일지라도, 권리침해를 받은 후 조세쟁송을 통한 권리구제는 사후적인 수단이며 그 구제에 한계가 있으므로 권리보장수단으로는 입법을 통한 권리

19) 박영도, 『입법이론연구(I) — 입법기초이론과 입법기술 —』, 한국법제연구원, 1991, 80면.

20) 이러한 시각에서 조세법상의 입법원칙을 크게 조세법에 독자적으로 적용되는 입법 원칙과 모든 법에 공통적으로 적용되는 입법원칙으로 구분하여 설명될 수 있다.

21) 나성길, 앞의 논문, 48~49면.

침해소지를 최대한 배제하는 것이 바람직하다. 이러한 의미에서 조세입법은 사후적 권리보장제도에서 나타나는 한계를 보장해 주는 수단이기도 하다.

둘째, 조세입법론은 조세법의 민주적 정당성을 확보해 주는 유일무이(唯一無二)의 수단이다. 조세법이 민주적 정당성을 갖추려면 그 내용이 헌법의 이념에 맞아야 하고, 객관적이며 합리적이어야 한다. 그런데, 그 내용이 조세평등을 위반하면서까지 재정수입에만 치우친 내용이라든지, 얻고자 하는 목적에 비추어 그 수단이 너무 과도한 경우 등의 입법은 민주적 정당성을 상실하는 것이 된다. 따라서 민주적 정당성을 갖춘 법률을 만드는데 기여하는 입법론은 입법을 어떻게 하느냐에 달린 문제인 것이다. 여기에 조세입법론이 추구하여야 하는 목표가 존재하는 것이다.

셋째, 조세입법론은 조세법해석론에서 오는 한계를 극복해 주는 수단으로서의 기능을 한다. 법규범의 추상성으로 인하여 아무리 잘된 입법이라 하더라도 다양한 경제·사회현상에 맞지 않는 경우가 존재하고 있으므로, 이를 입법으로 해결하기 전까지는 법 해석으로 해결할 수 밖에 없다. 그런데 법해석도 조세정의의 실현을 위해 확대 적용하는 경우, 조세법률주의의 이념이 파괴될 우려가 있으므로 법 해석론 또한 완전한 것이 못된다. 따라서 법 해석에서 도출되는 제반 문제들은 근원적으로 입법을 통하여 보완·발전시켜 나가는 것이 바람직하며, 이 경우에 어떠한 원리하에서 어떠한 방법으로 입법을 할 것인지는 결국 조세입법론에 맡길 수 밖에 없는 것이다.

다. 조세입법의 헌법적 통제

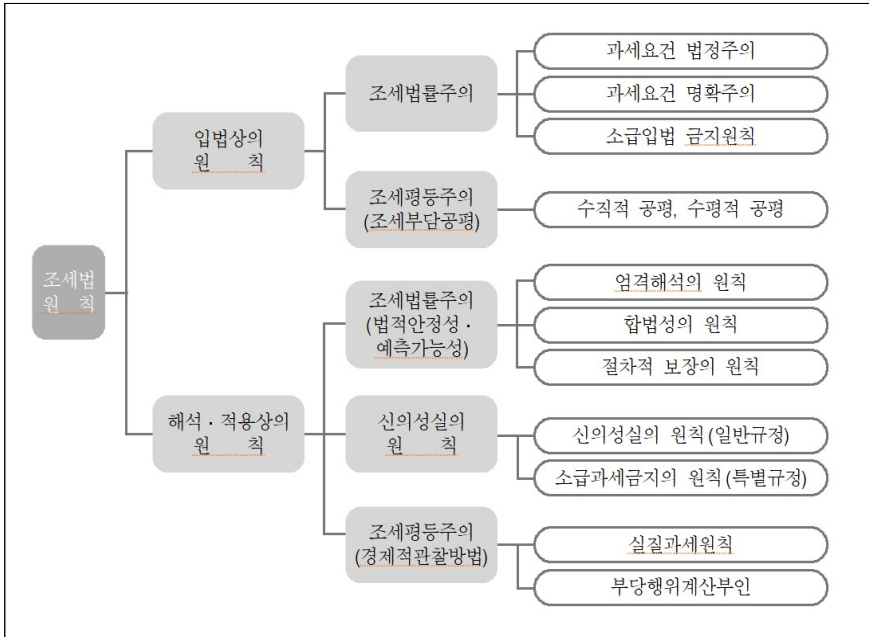
세법은 헌법의 하위 규범으로서 조세입법의 내용은 물론 과세권 행사의 적정성은 당연히 헌법과 사법부의 통제하에 있을 수 밖에 없다.

조세법의 원칙은 크게 다음 <그림 3>에서 보듯,²²⁾ 입법상의 원칙과 해

22) 국세공무원교육원, 『조세법총론』, 2021, 44면 ; 나성길, “사례를 통한 조세법의 해석과 적용”, 중부지방세무사회 회원희망교육과정 강의자료집, 2025, 13면.

석·적용상의 원칙으로 분류할 수 있으며, 이렇게 파악하는 것이 헌법과의 관계에서 종합적·체계적으로 설명할 수 있게 된다.

<그림 3> 조세법의 원칙(체계도)



입법상의 원칙은 조세법에 특히 강조되는 독자적 입법원칙과 일반적 입법원칙으로 나누어 설명할 수 있다. 이러한 입법원칙은 헌법재판소나 법원의 위헌심사시 고려되는 기준으로 역할을 하기도 한다. 조세법률주의와 조세평등주의는 조세법에만 적용될 수 있는 독자적 입법원칙이다. 조세법률주의는 크게 과세요건법정주의, 과세요건명확주의 및 소급입법금지 원칙을 그 내용으로 한다.

아울러, 조세법도 헌법의 한 체계내에 있기 때문에 모든 법률의 입법기준(일반적 입법원칙)으로 또는 위헌심사기준으로서 기능을 하는 과잉금지의 원칙(비례의 원칙), 죄형법정주의의 원칙 및 적법절차의 원칙은 조세법률의 입법시에도 적용된다. 이외에도 조세법은 규율내용의 다양성으로 인하여 조

세입법시에는 재산권 보장, 헌법상의 인간다운 생활을 할 권리, 직업의 자유,²³⁾ 혼인과 가족생활의 보장, 경제상의 자유와 창의를 규정²⁴⁾등도 조세입법의 기준으로 적용된다.²⁵⁾

한편, 헌법상의 위 원칙들은 입법되는 내용에 따라 독자적으로 고려되어야 할 부분이 있는가 하면, 상호유기적으로 연결되어 종합적으로 고려해야 하는 경우도 있게 된다. 따라서 조세법이 아무리 조세법률주의 원칙에 충실하게 국회에서 제정된다 하더라도 조세법은 헌법의 하위규범인 관계로 조세평등주의, 비례의 원칙, 재산권 보장 규정등 헌법상의 제 규정들에 저촉되어서는 아니되는 제한을 받게 되는 것이다.²⁶⁾

23) 1996. 12. 30. 관세법 제186조가 개정되면서, 관세법 제179조(밀수출입죄) 또는 제180조 제1항 제2호(부정수출입죄), 제3호 및 제2항에 해당하는 물품(이하 “밀수품”이라 한다)을 감정(鑑定)한 행위에 대해서도 형사처벌을 하도록 하자, 이 조항에 대한 헌법상의 직업의 자유 침해여부가 헌법재판소에 제기되었다. 이에 대해 헌법재판소는 “이 사건 법률조항은 밀수품에 대한 감정행위만을 금지하고 있을 뿐 정상적인 수출입품 및 이미 유통되고 있는 정상적인 물품에 대한 감정행위(鑑定行爲)를 허용하고 있으므로 종전보다 감정행위의 대상물품을 축소시키고 있을 뿐이므로, 청구인의 보석감정업을 더 이상 영위하는 것이 무의미할 정도로 그 직업활동의 영역을 축소시킬 것도 아니라 할 것이므로, 따라서 청구인의 좁은 의미의 직업선택의 자유를 제한하는 것이라고는 할 수 없다.”고 판시하였다(헌재 1998. 3. 26. 선고 97헌마194 결정).

24) 1999. 5. 27. 헌법재판소는 구 상속세법 제29조의 2 제4항 등에 대하여 합헌으로 선고한 바 있으나, 이 결정에서의 반대의견은 “증여세 신고기한인 6개월을 기준으로 증여계약 해제의 세법상 효과를 구별하고 있는 심판대상조항은 국민의 경제상의 자유를 침해하는 규정이다.”라고 언급하고 있다(헌재 1999. 5. 27. 선고 97헌바66 등 병합결정).

25) 이와 같은 규정들도 조세입법의 원칙이면서 동시에 헌법재판소나 법원의 위헌심사시 고려되는 기준이기도 하다. 왜냐하면 입법권도 당연히 헌법의 기속을 받는 관계로, 이러한 헌법상의 규정에 합치되지 않으면 위헌으로 결정되고 그 결정으로서 규범력을 상실하기 때문이다. 한편, 이러한 규정들에도 당연히 입법재량이 적용되는 것으로서, 조세정책을 수립하는 행정부에게 광범위한 입법형성권을 부여할 경우, 자칫 조세법에 대한 헌법통제의 기능을 약화시켜 납세자의 기본권 구제에 소홀할 수 있다. 여기에 위헌성심사를 너그럽게 해 주는 원인인 입법재량과의 적절한 관계정립이 필요한 것이다.

예컨대, 헌법상의 재산권보장규정, 조세평등원칙 및 비례의 원칙 위반 등으로 1994. 7. 29. 헌법재판소가 선고한 「토지초과이득세법」 전부에 대한 헌법불합치 결정은 유래가 없는 사회적·경제적 파장을 몰고 왔으며 그 결과 국민의 조세관(租稅觀)에 새로운 인식의 전환을 가져왔고 이와 동시에 조세법의 헌법기속성(憲法羈束性)에 대해 재인식을 하게 하였던 사건으로 판단된다.²⁷⁾ 이와 같은 이유로 오늘날 국가의 과세권(입법권 및 집행권)의 행사에는 헌법상 일정한 한계가 존재하며, 헌법상의 재산권보장규정 등은 특정한 조세 법규의 위헌성 여부를 심사하는 헌법적 근거규범이 되는 것이다.

우리 헌법재판소도 일찍이 “조세행정에 있어서의 법치주의의 적용은 조세징수로부터 국민의 재산권을 보호하고 법적생활의 안정을 도모하려는 데에 그 목적이 있는 것으로서, 과세요건법정주의와 과세요건명확주의를 그 핵심적 내용으로 하는 것이지만 오늘날의 법치주의는 국민의 권리·의무에 관한 사항은 법률로써 정해야 한다는 형식적 법치주의에 그치는 것이 아니라 그 법률의 목적과 내용 또한 기본권 보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 법치주의를 의미하며 헌법 제38조, 제59조가 선언하는 조세법률주의도 이러한 실질적 법치주의를 뜻하는 것이므로 비록 과세요건이 법률로 명확히 정해진 것일지라도 그것만으로는 충분한 것이 아니고 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 제원칙에 합치되지 않으면 아니된다.”²⁸⁾라고 하여 조세법의 독자적 입법원칙 외에 재산권 보장 등 다양한 입법원칙이 함께 적용되고 있음을 설명해 주고 있다 할 것이다.

26) 우리 헌법재판소도 이 점을 강조하고 있다. 즉, “비록 과세요건이 법률로 명확히 정해진 것일지라도 그것만으로 충분한 것이 아니고 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 제원칙에 합치되지 아니하면 아니된다.”라고 판시하고 있다(헌재 1992. 2. 25. 선고 90헌가69 결정).

27) 나성길, 앞의 논문(조세입법론에 관한 연구), 53면.

28) 헌재 1992. 2. 25. 선고 90헌가5, 90헌바3(병합) 결정 ; 동 1994. 7. 29. 선고 92헌바49, 52(병합) 결정 ; 동 1995. 7. 21. 선고 92헌바27, 94헌바6, 47(병합) 결정.

4. 조세법의 해석·적용원칙과 과세권 행사

위 <그림 3>의 조세법의 원칙(체계도) 중 ‘해석·적용상의 원칙’ 들이 서로 충돌하는 경우 어느 원칙을 우선적으로 적용하느냐에 따라 납세자에게 미치는 영향은 매우 크다. 다음의 경우는 자주 일어나는 사례들이다.

첫째, 조세법률주의상의 ‘엄격해석의 원칙’과 조세평등주의상의 ‘실질과세의 원칙’의 충돌사례이다. 엄격해석의 원칙은 조세법률주의에 근거를 두고 있음에 비해, 실질과세의 원칙은 조세평등주의를 실현하는 원리이다. 개별세법의 내용들은 대부분 과세대상과 요건을 정하고 있으므로, 엄격해석의 원칙은 납세자 측에서 과세가 위법하다는 주장의 논리로서, 실질과세의 원칙은 과세관청에서 과세하는 논리로서 내세우는 법리이다.²⁹⁾ 따라서 양 원칙의 주장은 집행과정에서부터 상호 충돌하게 되고, 결국 집행과정에서는 힘의 우위에 있는 과세관청이 주장을 관철할 것이므로 납세자는 조세쟁송³⁰⁾에 가서야 겨우 권리구제를 받게 된다.

둘째, 비과세·감면의 규정을 적용할 때 ‘엄격해석의 원칙’과 ‘실질과세의 원칙’의 충돌사례이다. 이 경우에는 납세자와 과세관청의 입장은 완전히 바뀌게 된다. 납세자는 실질과세의 원칙을 내세워 비과세나 감면이 되어야 한다고 주장하는 반면에, 과세관청은 대법원이 금과옥조(金科玉條)처럼 주장하는 엄격해석의 원칙³¹⁾을 들어 비과세나 감면이 될 수 없다고 주장한다.

29) 소순무, “조세법률주의의 좌표”, 『현대 조세소송의 좌표』, 소순무 변호사 정년기념 논문집 간행위원회, 2017, 20면.

30) 조세심판과 조세소송을 합한 개념이다.

31) 조세법률주의의 원칙에서 파생되는 엄격해석의 원칙은 과세요건에 해당하는 경우에는 물론이고 비과세 및 조세감면요건에 해당하는 경우에도 적용되는 것으로서, 납세자에게 유리하다고 하여 비과세요건이나 조세감면요건을 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석 하는 것은 조세법의 기본이념인 조세공평주의에 반하는 결과를 초래하게 되므로 허용되어서는 아니 된다(대법원 2006. 5. 25. 선고 2005다 19163 판결 외).

여기에도 집행과정에서는 힘의 우위에 있는 과세관청이 주장을 관철할 것이므로 납세자는 조세쟁송과정에 가서야 겨우 권리구제를 받게 된다.

이상과 같이, 위 둘의 사례³²⁾에서 보듯 납세자는 집행과정에서는 대부분 권리가 침해될 수 밖에 없는 현실에서 납세자의 권리를 어떻게 보장할 것인가이다. 물론 납세자는 법이 보장하고 있는 조세쟁송 등 권리구제 방법을 통해 입증책임과 논리의 주장을 다하는 방법 밖에 없다. 이러한 현실에서 과세관청의 무리한 과세가 아닌 ‘올바른 세법해석·적용의 자세’야말로 납세자 권리보장에 큰 역할을 하게 될 것이다.

한편, 현행 국세기본법에 이러한 원칙들이 충돌하는 경우에 어느 원칙을 우선적으로 적용하라는 규정도 없어 결국 대법원의 판결 등에 의존할 수 밖에 없는 실정이다. 조세법의 해석·적용원칙들이 충돌하는 사례에 대한 대법원의 몇몇 판례들을 보면 우선순위를 명시적으로 정하고 판단하는 경우는 없어 보인다. 다만, 위 ‘각주 31번’(대법원 2006. 5. 25. 선고 2005다19163 판결 외)에서처럼 조세법률주의상의 파생원칙인 ‘엄격해석의 원칙’을 우선적으로 고려하고 있는 점, 그리고 신의성실원칙과 조세법률주의의 파생원칙인 ‘합법성의 원칙’³³⁾이 충돌하는 사안에서 조세법률주의를 우선 적용하는 점³⁴⁾ 등을 고려할 때, 앞서 제시한 사례들의 경우에도 조세법률주의의 원칙

32) 이 외에도 ‘신의성실의 원칙’과 ‘부당행위계산 부인규정’이 충돌하는 경우도 발생한다. 예컨대, 납세자의 저가양도신고로 인하여 과세관청이 부당행위계산 부인규정을 적용하여 양도세와 증여세를 과세한 사안에서 납세자는 실질이 증여이니 실질과세 원칙에 따라 증여세만 과세되어야 한다고 주장하는 반면, 과세관청은 납세자의 신의성실원칙 위배를 들어 다투는 사례이다.

33) 이는 과세관청은 임의로 조세의 감면을 할 수도 없고 조세를 징수하지 아니할 자유도 없으며 당사자와 합의에 의한 포기도 있을 수 없고 징수유예도 있을 수 없으며 합법적인 절차에 따라 이를 부과징수하지 아니하면 아니 될 의무와 권한을 가진다는 의미이다. 이 원칙은 조세법률주의의 한 내용으로서 해석·적용(집행)상의 원칙으로 분류된다.

34) “조세소송에서의 신의성실의 원칙의 적용은 조세소송 절차법과 관련한 적용 및 실체법과 관련한 적용으로 나누어 볼 수 있고 조세소송의 절차법과 관련한 적용은 민사소송에서의 그것과 특별히 구분된다 할 수 없을 것이지만, 조세법률주의에 의하

을 깨뜨리지 않는 범위에서만 조세평등의 원칙, 신의성실의 원칙들이 적용될 수 있다고 보아야 할 것이다.

5. 조세행정에서의 절차적 보장

가. 적법절차(適法節次)의 의의

조세행정에서는 조세법률주의의 집행(해석·적용)상의 원칙³⁵⁾으로 「절차적 보장의 원칙」이 강조되어 왔다. 위 <그림 3>의 조세법의 원칙(체계도)에서 보듯이, 일반적으로 조세법상에서 사용되는 절차적 보장의 원칙은, 조세의 부과징수는 공권력의 행사이므로 조세법률주의상의 합법성(合法性)의 원칙에 따라 이를 부과징수함에 있어서는 적정절차(due process)에 입각하여 하지 않으면 아니되고 이에 대한 쟁송 역시 적정절차에 의하여 해결하지 않으면 아니된다는 것을 의미한다.³⁶⁾ 이와 같은 정의는 절차적 적법절차(Procedural Due Process)만을 의미하는 것으로 보이나, 넓은 의미에서의 적법절차는 절차를 규율하는 법의 내용, 즉 법률의 실체(substance)가 헌법의 이념과 일치하여야 하는 것도 포함되는 것으로 보기 때문에 집행 및 입법상의 원칙으로

여 합법성의 원칙이 강하게 작용하는 조세 실체법과 관련한 적용은 사적자치의 원칙이 지배하는 사법에서보다는 제약을 받으며 합법성을 희생하여서라도 구체적 신뢰보호의 필요성이 인정되는 경우에 한하여 비로소 적용된다고 할 것이다. 더구나 납세의무자가 과세관청에 대하여 자기의 과거의 언동에 반하는 행위를 하였을 경우에는 세법상 조세감면 등 혜택의 박탈, 신고불성실·기장불성실·자료불제출가산세 등 가산세에 의한 제재, 각종 세법상의 벌칙 등 불이익처분을 받게 될 것이며, 과세관청은 실지조사권을 가지고 있는 등 세법상 우월한 지위에서 조세과징권을 행사하고 있고, 과세처분의 적법성에 대한 입증책임은 원칙적으로 과세관청에 있는 점 등을 고려한다면, 납세의무자에 대한 신의성실의 원칙의 적용은 극히 제한적으로 인정하여야 하고 이를 확대해석하여서는 안 된다.”(대법원 1997. 3. 20. 선고 95누 18383 전원합의체 판결).

35) 김두천, 『세법학』, 박영사, 1994, 119면 ; 김현재, 『현대세법의 기본문제(Ⅰ)』, 한국사법행정학회, 1986, 144면.

36) 김두천, 위의 책, 119면 ; 김현재, 위의 책, 144면.

강조되어야 할 원리로 이해해야 한다.³⁷⁾

그동안 조세행정에 있어서는 집행과정에서의 적법절차를 중시하여 온 관례로 그 절차규정의 기초가 되는 법률의 규정이 헌법에 위반되는지 여부, 즉 입법상의 문제에 대하여는 소홀하였다. 이러한 현상은 다른 분야의 영역에서도 마찬가지로의 현상이다. 그런데 조세법에 규정된 절차에 따라 집행하는 것도 더할 나위 없이 중요하지만, 만약 납세자의 권리가 침해되었을 경우 이를 보장해 주는 불복절차등이 적정한 절차형태로 마련되어 있지 않거나, 그 절차의 기초가 되는 법률의 실체(substance)가 위헌적인 요소를 가지고 있으면 권리보호는 요원하게 되어 결국 조세법률주의가 무의미하게 된다. 현행 국세기본법, 관세법 및 지방세기본법에서 위법한 조세의 부과처분에 대한 권리구제절차를 규정하고 있는 것도 적법절차의 실체적 내용을 입법적으로 해결한 것이다. 이러한 의미에서 볼 때 입법상 강조되는 적법절차의 원칙 내지 절차적 보장의 원칙은 납세자 권리보호에 기여하는 사전적 수단이 되는 것이다.

나. 절차적 보장 위배와 과세처분의 효력에 관한 판례

대법원이 ‘절차적 보장의 원칙’을 위배하였다고 선고한 사례들은 2010년 이후에 많이 나오고 있다. 조세행정에서의 절차적 보장은 조세법률주의의 핵심적인 요소³⁸⁾라는 점에서 집행 및 입법에 있어서 주는 시사점이 크다할

37) 나성길, 앞의 논문(조세입법론에 관한 연구), 140면 ; 우리 헌법재판소도 이와 같은 맥락에서, “.....현행 헌법상 규정된 적법절차의 원칙은.....형식적 절차뿐만 아니라 실체적 법률내용이 합리성과 정당성을 갖춘 것이어야 한다.”는 실질적 의미로 확대 해석하고 있으며, “이 원칙은 법률의 위헌여부에 관한 심사기준으로서 그 적용대상을 형사소송절차에 국한하지 않고 모든 국가작용 특히 입법작용 전반에 대하여 문제된 법률의 실체적 내용이 합리성과 정당성을 갖추고 있는지 여부를 판단하는 기준으로 적용된다.”고 판시하고 있다(헌재 1989. 9. 8. 선고 88헌가6 결정 ; 동 1990. 11. 19. 선고 90헌가48 결정).

38) 소순무, 앞의 논문, 24면.

것이다. 대표적인 판결을 정리하면 다음과 같다.

① 가산세 산출근거 기재 미비를 이유로 위법하다고 판단한 대법원 전원 합의체 판결이다.³⁹⁾ 대법원은, “가산세는 비록 본세의 세목으로 부과되기는 하지만(국세기본법 제47조 제2항 본문), 그 본질은 과세권의 행사와 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 세법에 규정된 의무를 정당한 이유 없이 위반한 납세의무자 등에게 부과하는 일종의 행정상 제재라는 점에서 적법 절차의 원칙은 더 강하게 관철되어야 한다. 더욱이 가산세는 본세의 세목별로 그 종류가 매우 다양할 뿐 아니라 부과기준 및 산출근거도 제각각이다. 이 사건에서 문제가 된 증여세의 경우에도 신고불성실가산세[구 상속세 및 증여세법(2006. 12. 30. 법률 제8139호로 개정되기 전의 것) 제78조 제1항], 납부불성실가산세(제2항), 보고서 미제출 가산세(제3항), 주식 등의 보유기준 초과 가산세(제4항) 등 여러 종류의 가산세가 있고, 소득세법이나 법인세법 등에 규정된 가산세는 그보다 훨씬 복잡하고 종류도 많다. …… 따라서 하나의 납세고지서에 의하여 본세와 가산세를 함께 부과할 때에는 납세고지서에 본세와 가산세 각각의 세액과 산출근거 등을 구분하여 기재해야 하는 것이고, 또 여러 종류의 가산세를 함께 부과하는 경우에는 그 가산세 상호 간에도 종류별로 세액과 산출근거 등을 구분하여 기재함으로써 납세의무자가 납세고지서 자체로 각 과세처분의 내용을 알 수 있도록 하는 것이 당연한 원칙이다.”라고 판시하여, 이 판결에 의하여 수십 년간 지속되어 온 가산세 고지에 대한 조세행정의 관행을 바꾸어 놓았다는 평가이다.

② 중복세무조사에 있어 그 허용의 범위를 위배한 경우에는 절차적 위법으로서 과세처분이 취소되어야 한다고 판시한 대법원 판결이다.⁴⁰⁾ 대법원은, “…… 세무공무원이 어느 세목의 특정 과세기간에 대하여 모든 항목에 걸쳐 세무조사를 한 경우는 물론 그 과세기간의 특정 항목에 대하여만 세무조사를 한 경우에도 다시 그 세목의 같은 과세기간에 대하여 세무조사를 하는

39) 대법원 2012. 10. 18. 선고 2010두12347 판결.

40) 대법원 2015. 2. 26. 선고 2014두12062 판결.

것은 구 국세기본법 제81조의4 제2항에서 금지하는 재조사에 해당하고, 세무공무원이 당초 세무조사를 한 특정 항목을 제외한 다른 항목에 대하여만 다시 세무조사를 함으로써 세무조사의 내용이 중첩되지 아니하였다고 하여 달리 볼 것은 아니다.” 라고 판시하였다. 이 판결 이후 국세청의 세무조사 관행에 일대 변화를 가져왔고, 국세기본법 상의 세무조사관련 절차규정에 대한 교육이 강화되기도 하였다.

③ 과세관청이 과세예고 통지를 하지 아니함으로써 납세자에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 한 경우, 과세처분이 위법하다는 대법원 판결이다.⁴¹⁾ 대법원은, “사전구제절차로서 과세예고 통지와 통지 내용의 적법성에 관한 심사(‘과세전적부심사’) 제도가 가지는 기능과 이를 통해 권리구제가 가능한 범위, 제도가 도입된 경위와 취지, 납세자의 절차적 권리 침해를 효율적으로 방지하기 위한 통제방법 등을 종합적으로 고려하면, 국세기본법 및 구 국세기본법 시행령(2015. 2. 3. 대통령령 제26066호로 개정되기 전의 것)이 과세예고 통지의 대상으로 삼고 있지 않다거나 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있는 예외사유로 정하고 있는 등의 특별한 사정이 없는 한, 과세관청이 과세처분에 앞서 필수적으로 행하여야 할 과세예고 통지를 하지 아니함으로써 납세자에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 하였다면, 이는 납세자의 절차적 권리를 침해한 것으로서 과세처분의 효력을 부정하는 방법으로 통제할 수밖에 없는 중대한 절차적 하자가 존재하는 경우에 해당하므로 과세처분은 위법하다.”라고 판시하였다. 이 판결을 통해 사전적 권리구제인 ‘과세전적부심사’제도에 대한 법령의 개정이 이루어졌고, 이와 같은 절차위반을 과세처분의 효력과 연계시키는 경향이 높아졌다.

④ 부정한 목적의 세무조사에 기초한 과세처분이 위법하다고 본 대법원 판결이다.⁴²⁾ 대법원은, “세무조사가 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확

41) 대법원 2016. 4. 15. 선고 2015두52326 판결.

42) 대법원 2016. 12. 15 선고 2016두47659 판결.

성 검증이라는 그 본연의 목적이 아니라 부정한 목적을 위하여 행하여진 것이라면 이는 세무조사에 중대한 위법사유가 있는 경우에 해당하고 이러한 세무조사에 의하여 수집된 과세자료를 기초로 한 과세처분 역시 위법하다.”라고 판시하였다. 이 사건에서는 세무조사 청탁에 의하여 타인명의의 탈세 제보와 세무조사가 이루어지고 그에 따른 부과처분이 이루어졌다. 대법원은 그 판시에서 국세기본법 제81조의 4 제1항⁴³⁾에서 규정한 세무조사의 원칙, 즉 i) 조사의 객관적 필요성, ii) 조사범위의 최소성, iii) 권한남용금지의 요건이 갖추어지지 않았다면 과세처분 자체가 위법하다고 보았다. 위 규정이 훈시적 규정이 아닌 구체적 법규적 효력을 갖는다고 판시한 것이다.⁴⁴⁾

⑤ 법령에 따른 부과처분으로 적법하지만, 국세기본법 제18조 제1항의 납세자간 과세형평을 침해한 부과처분은 위법하다는 대법원 판결이다.⁴⁵⁾ 대법원은, “종합부동산세는 국세로서 국세기본법이 우선하여 적용되는 이상, 종합부동산세의 과세표준과 세율 및 감면여부를 적용함에 있어서는 그 납세의무자들 사이에 과세의 형평이 이루어져야 한다.”라고 판시하여 과거에 없던 전향적인 판결을 선고하였다.⁴⁶⁾ 판결의 사안은, 쟁점 토지에 대하여 부산 강서구는 별도의 조세감면조례규정을 두고 있지 않아 법령에 따르는 경우에는 조세감면대상이 되지 않아 과세처분이 적법하지만, 문화재로 지정된 전국의 모든 토지는 부산 강서구에 존재하는 토지를 제외하고는 전부 중

43) 국세기본법 제81조의4 ① 세무공무원은 적정하고 공평한 과세의 실현을 위하여 필요한 최소한의 범위안에서 세무조사를 행하여야 하며, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용하여서는 아니된다. <신설 2002. 12. 18.>

44) 소순무, 앞의 논문, 25면.

45) 대법원 2016. 12. 29. 선고 2010두3138 판결. 이 판결은 “세법을 해석·적용할 때에는 과세의 형평에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다.”는 국세기본법 제18조 제1항(‘세법해석의 기준’)의 재판규범성을 인정한 최초의 판결로서 의미가 있다.

46) 그동안 대법원은 ‘과세의 형평’을 과세처분의 위법성 판단근거로 전제하고 판단해 왔는데, 대부분의 사안에서는 이를 받아들이지 않았다(유철형, “과세의 형평을 이유로 과세처분을 취소할 수 있나?”, 『유철형의 判稅 6』, 세정일보, 2022, 383면).

합부동산세가 감면되므로, 쟁점 토지에 종합부동산세를 과세하는 것은 과세형평에 어긋나 위법하다는 것이다. 납세자의 권리보장에 크게 기여할 판례로 생각된다.

이상의 판례를 보면, 조세부과에 있어서의 ‘절차적 보장의 원칙’에 대한 사법적 통제가 강화되고 있음을 알 수 있다.

6. 소 결

이상과 같이, 납세자 권리보장과 연관된 주요 요소들에 대하여 살펴보았다. 즉, 조세법률관계의 방향점을 어디로 정할 것인지, 국세행정의 목표와 가치를 어디에 두고 펼쳐 나갈 것인지, 조세입법원칙에 맞는 세법의 제(개)정과 헌법적 통제가 얼마나 중요한지, 과세관청의 조세법 해석과 적용과정에서 납세자의 권리보장을 어떻게 인식하고 이행해 나갈 것인지, 그리고 날로 중요성이 더해져 가는 조세행정에서의 절차적 보장 규정들을 어떻게 적용할 것인가 하는 문제들이 그것이다.

생각건대, ‘납세자기본권’으로서의 납세자의 권리보장은 가급적 납세자와 과세관청간의 법률관계를 대등한 관계에서 바라보는 것이 이상적이다.

이와 함께, 납세자 권리보장은 입법을 통해 완결적으로 규정되어야 하고,⁴⁷⁾ 집행과정에서는 세법의 절차규정의 취지와 내용에 따라 제대로 지켜져야 하고, 사법부에서는 행정부(국세청)의 과세처분의 정당성과 절차위반에 대한 통제 강화 등으로 ‘입법-행정-사법’이 상호 제 기능이 작동될 때 가능하다 할 것이다. 특히, 납세자의 권리보장은 조세법의 집행과 조세쟁송의 측면에서만 보아서는 아니 되고, 앞 <그림 2>의 ‘납세자 권리와 각 영역’에서처럼, 조세입법의 역할이 납세자 권리보장에 선제적 역할을 하기 때문에 ‘좋은 세법’의 입법이 없이는 올바른 세법집행과 사법적 통제에는 한계

47) 예컨대, 2015년부터 경정청구권을 5년으로 연장함으로써 과세관청의 부과권 행사시의 제척기간 5년(단기)과 일치시킨 것은 입법의 영역에 해당한다.

가 있을 수 밖에 없다는 점을 인식할 필요가 있다 할 것이다.

Ⅲ. 납세자 권리보장관련 세제 및 세무행정측면에서의 시행현황

1. 세제(稅制) 측면에서의 시행현황

가. 「납세자권리헌장」의 도입

우리나라는 1996년 12월 30일 국세기본법 개정을 통하여 제7장의2(납세자의 권리)를 신설하였다. 1996년 우리나라가 OECD에 가입하면서 OECD의 「납세자권리보호규범」(Taxpayers' Rights and Obligations)을 수용하기 위한 절차의 일환으로 이를 신설하게 되었다.⁴⁸⁾ 신설내용은 크게 두 가지로 나뉜다.

첫째, 납세자권리헌장의 제정과 교부(제81조의2)에 관한 규정인데, 제1항은 “국세청장은 제81조의3 내지 제81조의9에 규정한 사항 기타 납세자의 권리보호에 관한 사항을 포함하는 납세자권리헌장을 제정하여 고시하여야 한다는 규정”이고, 제2항은 “세무공무원은 다음의 1에 해당하는 경우에는 제1항의 규정에 의한 납세자권리헌장의 내용이 수록된 문서를 납세자에게 교부하여야 한다.”는 규정이다.⁴⁹⁾

- ① 조세범처벌절차법의 규정에 의한 범칙사건에 대한 조사를 하는 경우
- ② 법인세의 결정 또는 경정을 위한 조사등 부과처분을 위한 실지조사를 하는 경우

48) 이천오, “세무조사의 독립성 확보 조항의 도입방안에 관한 연구”, 『세무와 회계 연구』 제10권 제3호, 한국조세연구소, 2021, 82면.

49) 제2항의 시행시기는 납세자권리헌장의 제정과 교부 준비기간을 고려하여 1997. 7. 1. 부터이다.

- ③ 사업자등록증을 교부하는 경우
- ④ 기타 대통령령이 정하는 경우

둘째, 납세자권리현장에 담길 내용으로는 중복조사의 금지(제81조의3), 세무조사에 있어서 조력을 받을 권리(제81조의4), 납세자의 성실성 추정등(제81조의5), 세무조사의 사전통지와 연기신청(제81조의6), 세무조사에 있어서의 결과통지(제81조의7), 비밀유지(제81조의8), 정보의 제공(제81조의9) 등 7개 내용이다.

이와 같이, 국세기본법에 ‘납세자의 권리’ 규정을 제정함으로써 세무조사 실시 등의 경우 국세청장이 제정한 납세자권리현장을 교부하도록 하였고, 중복조사의 금지 등 세무조사에 대한 절차적 규정들이 제정되어 납세자의 권리가 한층 강화되었다. 생각건대, 1996년에 도입된 납세자의 권리규정은 우리나라 조세행정의 민주화와 합리화에 크게 기여하였다고 평가할 수 있다.

1996년 이후, 납세자권리현장에 담기는 내용도 다음의 연혁과 같이 변화를 거쳐 오늘에 이르고 있다.

<표 1> 납세자권리현장에 담긴 내용에 대한 연혁

개정연혁	납세자권리현장에 담긴 내용
1996. 12. 30.	- 납세자권리현장에 담을 내용으로 아래의 세무조사관련 규정을 둠 ①중복조사의 금지(제81조의3), ②세무조사에 있어서 조력을 받을 권리(제81조의4), ③납세자의 성실성 추정등(제81조의5), ④세무조사의 사전통지와 연기신청(제81조의6), ⑤세무조사에 있어서의 결과통지(제81조의7), ⑥비밀유지(제81조의8), ⑦정보의 제공(제81조의9)
2006. 12. 30.	- 세무조사 관련 규정의 조문순서를 조정하고, 세무조사 대상자 선정기준, 세무조사 기간 및 과세전적부심사규정을 담도록 함 ①납세자의 성실성 추정(제81조의3), ②세무조사의 남용금지(제81조의4), ③세무조사에 있어서 조력을 받을 권리(제81조의5), ④세무조사 대상자 선정(제81조의6), ⑤세무조사의 사전통

개정연혁	납세자권리현장에 담긴 내용
	지와 연기신청(제81조의7), ⑥세무조사 기간(제81조의8), ⑦세무조사에 있어서의 결과통지(제81조의9), ⑧비밀유지(제81조의10), ⑨정보의 제공(제81조의11), ⑩과세전적부심사(제81조의12)
2010. 1. 1.	<p>－ 국세기본법의 전문개정과 함께 장부·서류 보관 금지, 통합조사의 원칙, 국세청장의 납세자 권리보호 의무를 보장함. 특히 국세청장으로 하여금 납세자권리 보호의무를 부여하고 이를 실천할 납세자보호관제도를 도입하였음</p> <p>①납세자의 성실성 추정(제81조의3), ②세무조사권 남용금지(제81조의4), ③세무조사시 조력을 받을 권리(제81조의5), ④세무조사 대상자 선정(제81조의6), ⑤세무조사의 사전통지와 연기신청(제81조의7), ⑥세무조사 기간(제81조의8), ⑦세무조사 범위 확대의 제한(제81조의9), ⑧장부·서류 보관 금지(제81조의10), ⑨통합조사의 원칙(제81조의11), ⑩세무조사의 결과통지(제81조의12), ⑪비밀 유지(제81조의13), ⑫정보 제공(제81조의14), ⑬과세전적부심사(제81조의15), ⑭국세청장의 납세자 권리보호(제81조의16)⁵⁰⁾</p>
2017. 12. 19.	<p>－ 납세자 권리보호에 관한 사항을 심의하기 위한 납세자보호위원회(제81조의18), 납세자보호위원회에 대한 납세자의 심의 요청 및 결과통지 등(제81조의19)을 추가함</p>

50) 제81조의16(국세청장의 납세자 권리보호)

- ① 국세청장은 직무를 수행함에 있어 납세자의 권리가 보호되고 실현될 수 있도록 성실하게 노력하여야 한다.
- ② 납세자의 권리보호를 위하여 국세청에 납세자 권리보호업무를 총괄하는 납세자보호관을 두고, 세무서 및 지방국세청에 납세자 권리보호업무를 수행하는 담당관을 각각 1인을 둔다.
- ③ 국세청장은 제2항에 따른 납세자보호관을 개방형직위로 운영하고 납세자보호관 및 담당관이 업무를 수행함에 있어 독립성이 보장될 수 있도록 하여야 한다.
- ④ 납세자보호관 및 담당관의 자격·직무·권한 등 납세자보호관 제도의 운영에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

[본조신설 2010. 1. 1.]

특히, 2010. 1. 1. 국세기본법 제81조의2(납세자권리현장의 제정 및 교부)의 전문개정시, 제3항에 “세무공무원은 세무조사를 시작할 때 조사원증을 납세자 또는 관련인에게 제시한 후 납세자권리현장을 교부하고 그 요지를 직접 낭독해 주어야 하며, 조사사유, 조사기간, 권리구제 절차 등을 설명하여야 한다.”고 규정하여 납세자 권리보호를 위한 절차규정을 강화하였다.

국세청 고시로 발령된 납세자권리현장은 현재까지 3차례 개정을 거쳐왔다. 아래 <표 2>는 최초의 현장이고, 2007. 3. 2.의 개정과 2018. 2. 1. 개정을 거쳐 <표 3>과 같이 오늘에 이르고 있다. 위 <표 1>에서의 개정사항을 반영하여 현장에 담을 내용을 추가하는 등으로 현장이 개정된 것이고, 큰 틀에서의 변함없이 문언의 체계와 납세자의 권리를 보다 존중하는 표현 등을 사용하고 있음이 그 특징이다.

<표 2> 1997. 7. 1. 시행 「최초의 납세자권리현장」

납세자로서 귀하의 권리는 헌법과 법률이 정하는 바에 의하여 존중되고 보장되어야 합니다. 이를 위하여 국세공무원은 귀하가 신성한 납세의무를 신의에 따라 성실하게 이행할 수 있도록 필요한 정보와 편의를 최대한 제공해야 하며, 귀하의 권리가 보호되고 실현될 수 있도록 최선을 다하여 협력하여야 할 의무가 있습니다.

이 현장은 귀하에게 납세자로서 보장받을 수 있는 권리를 구체적으로 알려드리기 위한 것입니다.

1. 귀하는 기장·신고 등 납세 협력 의무를 이행하지 않았거나 구체적인 조세탈루혐의 등이 없는 한 성실한 납세자이며 귀하가 제출한 세무자료는 진실한 것으로 추정됩니다.
2. 귀하는 법령이 정하는 경우를 제외하고는 세무조사의 사전 통지와 조사 결과의 통지를 받을 권리가 있고, 불가피한 사유가 있는 경우에는 조사의 연기를 신청할 권리가 있습니다.
3. 귀하는 세무조사시 조세전문가의 조력을 받을 권리가 있고, 법령이 정하는 특별한 사유가 없는 한 중복조사를 받지 않을 권리가 있습니다.
4. 귀하는 자신의 과세정보에 대한 비밀을 보호받을 권리가 있습니다.

5. 귀하는 권리의 행사에 필요한 정보를 신속하게 제공받을 권리가 있습니다.
6. 귀하는 위법적인 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익을 침해당한 경우에 적법하고 신속하게 구제받을 권리가 있습니다.
7. 귀하는 국세공무원으로부터 언제나 공정한 대우를 받을 권리가 있습니다.

<표 3> 2018. 2. 1. 시행 「현행 납세자권리현장」

납세자의 권리는 헌법과 법률에 따라 존중되고 보장됩니다.

납세자는 신고 등의 협력의무를 이행하지 않았거나 구체적인 조세탈루 혐의가 없는 한 성실하다고 추정되고 법령에 의해서만 세무조사 대상으로 선정되며, 공정한 과세에 필요한 최소한의 기간과 범위에서 조사받을 권리가 있습니다.

납세자는 증거인멸의 우려 등이 없는 한 세무조사 기간과 사유를 사전에 통지받으며, 사업의 어려움으로 불가피한 때에는 조사의 연기를 요구하여 그 결과를 통지받을 권리가 있습니다.

납세자는 세무대리인의 조력을 받을 수 있고 명백한 조세탈루혐의 등이 없는 한 중복조사를 받지 아니하며, 장부·서류는 탈루혐의가 있는 경우로서 납세자의 동의가 있어야 세무관서에 일시 보관될 수 있습니다.

납세자는 세무조사 기간이 연장 또는 중지되거나 조사범위가 확대될 때, 그리고 조사가 끝났을 때 그 사유와 결과를 서면으로 통지받을 권리가 있습니다.

납세자는 위법·부당한 처분 또는 절차로 권익을 침해당하거나 침해당할 우려가 있을 때 그 처분의 적법성에 대하여 불복을 제기하여 구제받을 수 있으며, 납세자보호담당관과 보호위원회를 통하여 정당한 권익을 보호받을 수 있습니다.

납세자는 자신의 과세정보에 대해 비밀을 보호받고 권리행사에 필요한 정보를 신속하게 제공받을 수 있으며, 국세공무원으로부터 언제나 공정한 대우를 받을 권리가 있습니다.

나. 납세자권리헌장에 담긴 주요 절차법의 내용

다음의 절차규정들은 특히 중요하고 법해석과 관련하여 대법원 판례들이 다수 나오고 있어 간략히 살펴본다.

(1) 납세자의 성실성 추정

국세기본법 제81조의6 제3항 각 호의 성실성 추정배제 사유에 해당하지 아니하면 납세자가 성실하며 납세자가 제출한 신고서 등이 진실한 것으로 추정된다(국기법 제81조의3). 그 사유는 ① 납세자가 세법에서 정하는 신고, 성실신고확인서의 제출, 세금계산서 또는 계산서의 작성·교부·제출, 지급명세서의 작성·제출 등의 납세협력의무를 이행하지 아니한 경우, ② 무자료거래, 위장·가공거래 등 거래 내용이 사실과 다른 혐의가 있는 경우, ③ 납세자에 대한 구체적인 탈세 제보가 있는 경우, ④ 신고 내용에 탈루나 오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우, ⑤ 납세자가 세무공무원에게 직무와 관련하여 금품을 제공하거나 금품제공을 알선한 경우이다. 이를 적용함에 있어서는 과세관청이 성실성 추정을 배제하는 사유를 제시하고 이를 입증하여야 할 것으로 해석된다.

(2) 조사권 남용과 중복조사의 금지

세무조사(조세법칙조사 포함)는 적정하고 공평한 과세를 실현하기 위하여 필요한 최소한의 범위에서 이루어져야 하며, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용해서는 아니 된다(국기법 제81조의4 제1항).

다만 ① 조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우,⁵¹⁾ ② 거래상대방에 대한 조사가 필요한 경우, ③ 2개 이상의 과세기간과 관련하

51) “‘조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우’라 함은 조세의 탈루사실이 확인될 상당한 정도의 개연성이 객관성과 합리성이 뒷받침되는 자료에 의하여 인정되는 경우로 엄격히 제한되어야 한다. 따라서 객관성과 합리성이 뒷받침되지 않는 한 탈세제보가 구체적이라는 사정만으로는 여기에 해당한다고 보기 어렵다.” (대법원 2010. 12. 23. 선고 2008두10461 판결).

여 잘못이 있는 경우, ④ 재조사 결정(결정서 주문에 기재된 범위의 조사에 한 정)에 따라 조사를 하는 경우, ⑤ 납세자가 세무공무원에게 직무와 관련하여 금품을 제공하거나 금품제공을 알선한 경우, ⑥ 부분조사를 실시한 후 해당 조사에 포함되지 아니한 부분에 대하여 조사하는 경우,⁵²⁾ ⑦ 위의 사유와 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우⁵³⁾에는 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 재조사를 할 수 있다(국기법 제81조의4 제2항).

52) 아래의 내용으로 대법원이 판시하자, 2017. 12. 19. 국세기본법에 “부분조사를 실시한 후 해당 조사에 포함되지 아니한 부분에 대하여 조사하는 경우”를 추가하는 개정이 이루어졌다.

“구 국세기본법(2013. 1. 1. 법률 제11604호로 개정되기 전의 것) 제81조의4 제2항, 제81조의7 제1항, 제81조의9 제1항, 제81조의11의 문언과 체계, 같은 세목 및 과세기간에 대한 거듭된 세무조사는 납세자의 영업의 자유나 법적 안정성 등을 심각하게 침해할 뿐만 아니라 세무조사권의 남용으로 이어질 우려가 있으므로 조세공평의 원칙에 현저히 반하는 예외적인 경우를 제외하고는 금지될 필요가 있는 점, 재조사를 금지하는 입법 취지에는 세무조사기술의 선진화도 포함되어 있는 점 등을 종합하여 보면, 세무공무원이 어느 세목의 특정 과세기간에 대하여 모든 항목에 걸쳐 세무조사를 한 경우는 물론 그 과세기간의 특정 항목에 대하여만 세무조사를 한 경우에도 다시 그 세목의 같은 과세기간에 대하여 세무조사를 하는 것은 구 국세기본법 제81조의4 제2항에서 금지하는 재조사에 해당하고, 세무공무원이 당초 세무조사를 한 특정 항목을 제외한 다른 항목에 대하여만 다시 세무조사를 함으로써 세무조사의 내용이 중첩되지 아니하였다고 하여 달리 볼 것은 아니다.”(대법원 2015. 2. 26. 선고 2014두12062 판결).

53) 국세기본법 시행령 제63조의2(세무조사를 다시 할 수 있는 경우)

1. 부동산투기, 매점매석, 무자료거래 등 경제질서 교란 등을 통한 세금탈루 혐의가 있는 자에 대하여 일제조사를 하는 경우
2. 과세관청 외의 기관이 직무상 목적을 위해 작성하거나 취득해 과세관청에 제공한 자료의 처리를 위해 조사하는 경우
3. 국제환급금의 결정을 위한 확인조사를 하는 경우
4. 「조세범 처벌절차법」 제2조 제1호에 따른 조세범칙행위의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우. 다만, 해당 자료에 대하여 「조세범 처벌절차법」 제5조 제1항 제1호에 따라 조세범칙조사심의위원회가 조세범칙조사의 실시에 관한 심의를 한 결과 조세범칙행위의 혐의가 없다고 의결한 경우에는 조세범칙행위의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료로 인정하지 아니한다.

(3) 세무조사 대상자 선정

세무조사는 신고의 적정성을 검증하기 위하여 국세기본법 제81조의6 제2항 및 제3항에 따라 정기선정 및 수시선정 사유에 맞게 조사대상자를 선정하여 이루어져야 한다. 이 경우 세무공무원은 객관적 기준에 따라 공정하게 그 대상을 선정하여야 한다.

한편, 대법원은 “…… 구 국세기본법 제81조의5⁵⁴⁾가 정한 세무조사대상 선정사유가 없음에도 세무조사대상으로 선정하여 과세자료를 수집하고 그에 기하여 과세처분을 하는 것은 적법절차의 원칙을 어기고 구 국세기본법 제81조의5와 제81조의3 제1항을 위반한 것으로서 특별한 사정이 없는 한 과세처분은 위법하다.”라고 판시하여 세무조사 대상자 선정절차의 하자가 과세처분의 효력에 직접적인 영향을 준다는 점에서 조사대상자 선정절차는 매우 중요하다.

(4) 세무조사 범위 확대의 제한⁵⁵⁾

당초에 정한 세무조사의 범위를 확대할 수 없다. 다만, 구체적인 세금탈루 혐의가 여러 과세기간 또는 다른 세목까지 관련되는 것으로 확인되는 경우 등 대통령령으로 정하는 경우⁵⁶⁾에는 가능하다. 세무조사의 범위를 확대하는 경우에는 세무공무원은 그 사유와 범위를 납세자에게 문서로 통지하

54) 현재는 81조의6으로 조문이 이동되었다.

55) 세무조사 범위 확대의 원칙적 제한(제81조의9), 장부·서류 보관 금지(제81조의10), 통합조사의 원칙(제81조의11) 등의 규정을 2010년 신설하여 세무조사와 관련하여 납세자의 권리가 부당히 침해되지 아니하도록 보완하였다(국세공무원교육원, 『조세법총론』, 2017, 483면).

56) 국세기본법 시행령 제63조의10 : ① 다른 과세기간·세목 또는 항목에 대한 구체적인 세금탈루 증거자료가 확인되어 다른 과세기간·세목 또는 항목에 대한 조사가 필요한 경우, ② 명백한 세금탈루 혐의 또는 세법 적용의 착오 등이 있는 조사대상 과세기간의 특정 항목이 다른 과세기간에도 있어 동일하거나 유사한 세금탈루 혐의 또는 세법 적용 착오 등이 있을 것으로 의심되어 다른 과세기간의 그 항목에 대한 조사가 필요한 경우.

여야 한다(국기법 제81조의9).

(5) 통합조사의 원칙

세무조사는 납세자의 사업과 관련하여 세법에 따라 신고·납부의무가 있는 세목을 통합하여 실시하는 것을 원칙으로 한다. 다만 세목의 특성, 납세자의 신고유형, 사업규모 또는 세금탈루 혐의 등을 고려하여 특정 세목만을 조사할 필요가 있는 경우 등에는 특정한 세목만을 조사할 수 있다(국기법 제81조의11 제1항 및 제2항).

한편, 위의 경우에도 불구하고 거래상대방에 대한 세무조사 중에 거래 일부의 확인이 필요한 경우 등에는 필요한 부분에 한정하여 조사(부분조사)를 실시할 수 있다(국기법 제81조의11 제3항).

(6) 세무조사의 결과통지

세무조사가 완료되면 세무공무원은 그 조사를 마친 날부터 20일 이내에 ① 세무조사 내용, ② 결정 또는 경정할 과세표준, 세액 및 산출근거, ③ 세무조사 대상 세목 및 과세기간, ④ 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하는 경우 그 사유(근거 법령 및 조항, 과세표준 및 세액 계산의 기초가 되는 구체적 사실관계 등을 포함한다), ⑤ 가산세의 종류, 금액 및 그 산출근거, ⑥ 관할세무서장이 해당 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 통지하기 전까지 법 제45조에 따른 수정신고가 가능하다는 사실, ⑦ 법 제81조의15에 따른 과세전적부심사를 청구할 수 있다는 사실 등이 포함된 조사결과를 납세자에게 설명하고, 이를 서면으로 통지하여야 한다(국기법 제81조의12 제1항 및 국기령 제63조의13 제1항).

위와 같은 세무조사 결과통지 사항은 납세자로 하여금 승복여부를 판단하는데 근거가 되며, 특히 승복하지 않을 경우 불복청구의 사유로 주장하게 되므로 권리구제에 있어서 매우 중요한 역할을 한다.

(7) 비밀 유지

세무공무원은 납세자가 세법에서 정한 납세의무를 이행하기 위하여 제출한 자료나 국세의 부과·징수를 위하여 업무상 취득한 자료 등(이하 “과세정보”⁵⁷⁾)을 타인에게 제공 또는 누설하거나 목적 외의 용도로 사용해서는 아니 된다. 다만, 법원의 제출명령 또는 법관이 발부한 영장에 의하여 과세정보를 요구하는 경우 등 9개 사유에 해당하는 경우에는 그 사용 목적에 맞는 범위에서 납세자의 과세정보를 제공할 수 있다(국기법 제81조의13 제1항).

(8) 납세자 권리행사에 필요한 정보의 제공

납세자 본인의 권리 행사에 필요한 정보를 납세자(세무사 등 납세자로부터 세무업무를 위임받은 자를 포함)가 요구하는 경우 세무공무원은 신속하게 정보를 제공하여야 한다(국기법 제81의14 제1항).

만약, 세무공무원이 이를 제공하지 아니하는 경우에는 우선, 국세청 훈령인 「납세자보호사무처리규정」 제70조(권리보호요청 대상) 제3항 제3호에 따라 세무서 등에 두는 납세자보호위원회에 심의요청을 하여 권리보호를 받을 수 있다.

(9) 소결 : 절차규정의 평가와 문제점

이상과 같이, 국세기본법상의 ‘납세자의 권리’에 담겨진 세무조사 관련 규정들은 대부분이 과세관청이 세무조사시 준수하여야 할 절차법상의 규정들이다.

1996년 「납세자권리헌장」의 제정으로 그 납세자권리헌장에 담겨야 할 내

57) “과세정보라 함은 단순히 납세자로부터 제출받은 자료나 납세자 등으로부터 취득한 자료만을 의미하는 것이 아니라 세무공무원이 세무 업무를 수행하면서 취득한 개별 납세자에 관한 자료 일체를 의미한다 할 것이므로, 납세자로부터 제출받은 자료뿐만 아니라 이러한 서류를 토대로 자신이 스스로 작성·생산한 서류도 모두 포함하는 것이다.”(서울행정법원 2010. 1. 13. 선고 2009구합25576 판결 ; 서울고등법원 2003. 12. 2. 선고 2002누19086 판결).

용도 <표 1>의 입법연혁에서 보듯이 7개(1996. 12. 30.) → 10개(2006. 12. 30.) → 14(2010. 1. 1.) → 16(2017. 12. 19.)로 점차 늘어나는 등 납세자 권리보장이 한층 강화되었다. 특히 이들 규정 중 ‘세무조사의 남용금지’, ‘세무조사 대상자 선정’, ‘과세전적부심사’ 규정 등에 대한 해석과 관련하여 대법원의 다수 판례가 생성되어 절차규정들도 개정되는 등 보완이 있었으며, 대법원의 적법절차에 대한 엄격한 해석이 과세권 행사의 적정성 보장에 크게 영향을 미쳤다고 평가할 수 있다.

우리나라는 대부분의 OECD 국가들처럼, 그리고 OECD의 보고서(1990)인 「납세자권리보호규범(Tax-payers' Rights and Obligation)」의 내용처럼, 납세자 권리를 보장하는 수단으로 「납세자권리헌장」을 제정하여 세무조사시 등에 교부하도록 하고, 그 헌장에 납세자의 권리를 보호하는 절차법적 규정들을 담아 집행시에 이를 준수하도록 하고 있다. 다만 현재의 납세자권리헌장도 제정시보다 발전하였지만, 비록 주의적·선언적이라 하더라도 납세자권리 헌장에 납세자와 과세관청간의 법적 지위가 ‘대등한 관계’임을 천명하는 문언을 표시하는 것이 바람직하다 하겠다.⁵⁸⁾ 왜냐하면, 과세관청에서 실시하는 세무조사시 국세기본법에서 규정하는 16가지의 법령 내용들을 준수하면 그만이라는 생각과 세무행정의 지향점을 상호 ‘대등한 관계’라는 인식에서 이를 집행하는 것과는 납세자의 권리보장 정도가 달라질 수 있기 때문이다.

58) 최명근, 앞의 책, 312면. 후술할 납세자의 권리인 경정청구권 행사를 과거 1년에서 출발하여 2년 → 3년 → 5년으로 확대한 현행 규정처럼 과세관청의 세액확정권한인 국세부와 제척기간의 단기 5년과 일치된 것의 예에서 보듯이, 조세법률관계에서 ‘대등관계’로 정립하거나 집행할 영역이 존재하기 때문이다.

다. 조세실체법상의 납세자 권리신장 사례

(1) 경정청구기간과 부과권 제척기간과의 균형

(가) 경정청구의 취지 및 도입당시 1년의 문제점

납세자의 세무신고에 오류(법령의 해석 및 적용상의 오류, 계산상의 오류등)가 있어서 신고·납부하여야 할 세액보다 과다하게 신고·납부한 때에는 이를 감액·환급하는 절차가 정비되어 있지 않으면 아니된다. 만약 이와 같은 제도가 조세법에 마련되어 있지 않다면 법치주의의 원리에 배치될 뿐만 아니라 실제적으로 존재하지도 않는 납세의무를 그 과다신고자에게 부담시키는 결과가 되어 조세평등의 척도인 응능부담(應能負擔)의 원칙에도 위배하게 된다.

국세기본법은 1994. 12. 22. 법개정시 이와 같은 이념을 반영하여 법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출한 납세자는 법에 정한 사유에 해당하는 사항이 있는 경우 법정신고기한 경과후 1년 내에 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액 등의 결정 또는 경정을 관할 세무서장에게 청구할 수 있도록 하고, 이러한 결정 또는 경정의 청구를 받은 세무서장은 그 청구를 받은 날로부터 2월 이내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 경정청구권자에게 통지하도록 하였다.⁵⁹⁾ 이의 내용이 ‘일반적 경정청구제도’이다.

경정청구제도의 본질은 첫째, 과세관청에게 주어진 부과권에 대응하여 납세자에게도 이에 상응하는 권리를 제도적으로 마련함으로써 조세입법론의 본질에서 기인하는 과세관청과 납세자간의 법률관계가 균형을 유지하도록 하는 점에 그 중요성이 있다. 그러나 조세법상 과세관청은 납세자의 신고내용에 오류·탈루가 있는 경우, 국세기본법 제26조의2 부과권의 제척기간내에서는 횡수의 제한을 받음이 없이 이를 경정할 수 있는 경정결정권을

59) 국세기본법 제45조의2 제1항 및 제3항.

행사하는 데 반해, 납세자에게는 그 행사기간을 1년 내에 국한하고 있다는 점에서 납세자의 지위가 과세관청의 법적 지위에 비하여 상당히 열위인 상태에 있음을 부인할 수 없다. 둘째, 상속세 및 증여세, 종합부동산세를 제외하고는 신고납세방식으로 세액을 확정하고 있는바, 그 방식은 일차적으로 납세자에게 그 확정권한을 부여하면서 납세자의 신고(확정)내용이 잘못된 경우 과세관청은 결정·경정 등의 부과권 행사를 통하여 납세의무를 최종적으로 확정하는 관계에 있다. 그런데, 신고납세방식에서는 납세자의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 관계로,⁶⁰⁾ 만약 납세자가 과다하게 신고하였거나 환급세액을 과소하게 신고한 경우 또는 법정신고기간 경과 후 후발적 사유의 발생으로 최초의 신고가 납세자에게 불이익한 결과를 초래한 때에 납세자로 하여금 경정청구를 통하여 이를 변경·시정토록 하고, 만약 경정청구를 받은 과세관청이 경정청구에 이유가 없다고 하여 이를 거부하거나 경정결정 기한 내에 통지가 없는 경우에는 심사청구 등의 조세심판과 행정소송을 통하여 환급을 받을 수 있도록 할 필요가 있는 것이다.⁶¹⁾ 여기에 경정청구제도의 중요성이 있는 것이다.

60) 따라서 신고납세방식의 경우 세무서장의 ‘처분’이 없기 때문에 국세기본법 제55조에 의한 불복을 청구할 수 없게 된다.

61) 이러한 주장은 아래의 판례를 통하여 보면 이해할 수 있다.

즉, 국세기본법이 1994. 12. 22 경정청구제도(제45조의2)를 도입하기 전의 동법 제51조(국세환급금의 총당과 환급)에 대해, 대법원은 “이 규정은 정의와 공평의 견지에서 국가는 이미 부당이득으로서 그 존재와 범위가 확정되어 있는 과오납부금액이나 세법에 의하여 환급하여야 할 환급세액이 있는 때는 납세의무자의 환급신청을 기다릴 것 없이 이를 즉시 납세의무자에게 반환해야 한다는 법리를 선언하고 있는 것일 뿐 과세관청에 대하여 과오납부금액이나 환급세액의 존부 및 범위자체를 조사결정할 의무, 즉 납세의무자의 권리 내지 법적 이익에 영향을 주는 행정행위를 할 의무가 있음을 규정하고 있는 것은 아니므로 위의 규정은 신고납세방식의 조세의 납세의무자에게 과세관청에 대한 과오납부금액 및 환급세액에 대한 환급결정신청권을 인정하는 근거규정이 될 수 없다고 하였다. 그러면서도 다만, 국세기본법이나 개별세법의 규정에 감액경정신청을 하여 환급받는 방법이 있으면 이 방법에 의하여 경정청구를 하고 과세관청이 이를 거부하면 거부처분으로 보아 항고소송을 제기할 수 있다.”고 판시하고 있다(대법원 1988. 2. 23. 선고, 87누 438 판결).

(나) 부과권 제척기간과의 일치로 균형유지

2015. 1. 1. 이후에는 경정청구기간이 5년으로 확대되어 어느 정도 과세관청과의 균형을 맞추고 있다. 그 이전에는 과세관청의 부과권 행사는 신고기한의 다음 날부터 최소 5년간⁶²⁾ 행사할 수 있음에 비해, 신고납세세목으로서 과다신고납부한 납세자는 감액을 청구할 수 있는 권리가 매우 짧아 권리구제에 매우 제한적이었다. 1년 또는 3년의 경정청구기간을 경과한 납세자들은 권리구제를 아예 포기하거나 국세청이 운영하는 고충민원제도에 의존할 수 밖에 없었다. 불완전한 권리상태가 장기간 방치되었다고 할 수 있다.

아래 <표 4>의 경정청구기간의 변천과정을 보면, 5년으로 확대되기 까지는 기나긴 입법과정을 거쳤다. 여하튼 바람직한 균형점이 맞추어졌다.

<표 4> 국세기본법상 경정청구기간의 변천

'95.1.1. ~	'01.1.1. ~	'05.7.13. ~	'15.1.1. 이후
1년 * 경정청구제도의 신설	2년	3년	5년

(2) 제2차 납세의무자의 책임범위 제한

(가) 종전규정의 내용

국세기본법에서는 제2차 납세의무를 규정하고 있는 바, 청산인 등의 제2차 납세의무(제38조), 출자자의 제2차 납세의무(제39조), 법인의 제2차 납세의무(제40조), 사업양수인의 제2차 납세의무(제41조)가 그것이다. 이들 제도들은 모두 같은 원리가 적용되는 제도들이다. 예컨대, 아래 <표 5>의 출자자의 제2차 납세의무 범위에 대하여 입법연혁을 보면, 헌법재판소의 위헌 결정으로 1998.12.28. 국세기본법 개정시 제2차 납세의무의 범위가 축소되

62) 국세의 경우 부과권 제척기간이 사유별로 세목별로 다양하다. 법인세 등은 단기 5년, 무신고시 7년, 부정한 신고의 경우 10년이다. 상속세 및 증여세는 단기 10년, 무신고 또는 부정한 신고의 경우 15년이다.

있음을 알 수 있다. 즉, 개정 전에는 주된 납세자가 지는 납세의무 전체에서 과점주주의 소유주식수 또는 출자액이 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 비율만큼 지는 구조로 책임범위가 감소되는 법의 개정이 있었던 것이다. 이러한 책임한도의 조정은 국민의 재산권 보장 등 납세자 권리보장에 맞게 이루어진 입법내용이라 할 것이다.

(나) 제2차 납세의무의 법적 성질

제2차 납세의무는 본래의 납세의무와의 관계에서 부종성(附從性)과 보충성을 가진다. 따라서 제2차 납세의무는 본래의 납세의무자의 재산이 징수할 국세 등의 금액에 부족한 경우에 성립한다.

대법원은 “제2차 납세의무는 조세징수의 확보를 위하여 원래의 납세의무자의 재산에 대하여 체납처분을 하여도 징수하여야 할 조세에 부족이 있다고 인정되는 경우에 그 원래의 납세의무자와 특수관계에 있는 제3자에 대하여 원래의 납세의무자로부터 징수할 수 없는 액을 한도로 하여 보충적으로 납세의무를 부담케 하는 제도로서, 형식적으로 제3자에 귀속되어 있는 경우라고 하더라도 실질적으로는 원래의 납세의무자에게 그 재산이 귀속되어 있는 것으로 보아도 공평을 잃지 않는 경우 등 형식적 권리의 귀속을 부인하여 사법질서를 어지럽히는 것을 피하면서 그 권리귀속자에게 보충적으로 납세의무를 부담케 하여 징수절차의 합리화를 아울러 도모하려는 제도”⁶³⁾라고 하였다.

헌법재판소도 국세기본법(1993. 12. 31. 법률 제4672호로 개정되기 전의 것) 제39조(출자자의 제2차 납세의무)에 대한 결정에서, “납세의무의 확장의 하나로서의 과점주주의 제2차 납세의무는 국세부과 및 세법적용상의 원칙으로서의 실질과세의 원칙을 구현하려는 것으로서, 형식적으로는 제3자에게 재산이 귀속되어 있으나 실질적으로는 주된 납세의무자와 동일한 책임을 인정하더라도 공평을 잃지 않을 특별한 관계에 있는 제3자를 제2차 납세의무자

63) 대법원 1982. 12. 14. 선고 82누192 판결.

로 하여 보충적인 납세의무를 지게 하여 그 재산의 형식적인 권리 귀속을 부인함으로써 그 내용상의 합리성과 타당성 내지 조세형평을 기하는 한편 조세징수의 확보라는 공익을 달성하기 위한 제도이므로, 그 제도의 취지 자체는 실질적 조세법률주의에 위반되지 않는다.”고 하였다. 다만 “이 당시의 국세기본법 제39조는 과점주주의 주식의 소유 정도 및 과점주주 소유의 주식에 대한 실질적인 권리의 행사 여부와 법인의 경영에 대한 사실상의 지배 여부 등 제2차 납세의무의 부과를 정당화시키는 실질적인 요소에 대하여는 고려함이 없이, 소정 과점주주 전원에 대하여 일률적으로 법인의 체납액 전부에 대한 무제한의 납세의무를 인정함으로써, 과점주주에 대한 조세형평이나 재산권 보장은 도외시한 채 조세징수의 확보만을 지나치게 강조하여 실질적 조세법률주의에 위반되고 재산권을 과도하게 침해하며 또 과점주주들 간에 불합리한 차별을 하여 평등의 원칙과 그 조세분야에서의 실현형태인 조세평등주의에도 위반된다.”고 결정하였다.⁶⁴⁾

(다) 제2차 납세의무자의 책임범위 합리화

이와 같은 헌법재판소의 위헌결정을 받아들여 1998. 12. 28. 국세기본법 개정시 제39조의 출자자의 제2차 납세의무 책임범위가 다음과 같이 조정되었다.⁶⁵⁾ 개정된 연혁은 다음과 같다.

64) 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합) 전원재판부 결정.

65) 1974. 12. 21. 제정된 사업양수인의 제2차 납세의무 규정(……사업의 양수인은 그 부속에 대하여 제2차 납세의무를 진다)에 대하여도 헌법재판소가 위헌결정(1997. 11. 27. 선고 95헌바38 전원재판부 결정)을 하기 전인 1993. 12. 31. 제41조를 개정(……사업의 양수인은 그 부속액에 대하여 양수한 재산의 가액을 한도로 제2차 납세의무를 진다)하였지만, 처분의 대상이 개정 전의 규정에 대한 것 등으로 헌법재판소가 위헌여부를 판단하였다. 헌법재판소는 이 판결에서도 앞서 본 출자자의 제2차 납세의무처럼, 제도의 정당성을 인정하되 제2차 납세의무의 범위가 그 입법목적을 달성하기 위하여 상당한 정도를 넘는 부분, 즉 양수한 재산의 가액의 초과하는 부분에 대해서 그 위헌성을 인정하였다.

<표 5> 출자자의 제2차 납세의무(제39조) 범위 조정

1974. 12. 21.(제정)	1998. 12. 28.(개정)	개정배경
<p>법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 다음 각호의 1에 해당하는 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.</p> <p>(이하) 생략</p>	<p>① 법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 다음 각호의 1에 해당하는 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다. <u>다만, 제2호의 규정에 의한 과점주주의 경우에는 그 부족액을 그 법인의 발행주식총수(의결권이 없는 주식을 제외한다. 이하 이 조에서 같다) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식수(의결권이 없는 주식을 제외한다) 또는 출자액(제2호 가목 및 나목의 과점주주의 경우에는 당해 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식수 또는 출자액)을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다.</u></p> <p>(이하) 생략</p>	<p>1997. 6. 26. 93헌바 49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합) 전원재판부</p> <p>1998. 5. 28. 97헌가 13 전원재판부</p>

2. 세무행정측면에서의 시행현황

가. 「납세자권리헌장」의 제정 및 운영

앞서 살펴본 바와 같이, 국세기본법 제81조의2(납세자권리헌장의 제정 및 교부)의 규정이 신설됨에 따라 국세청은 1997년 1월 24일 차장을 위원장으로 하는 ‘납세자권리헌장제정위원회’를 설치하고 재정경제부, 한국조세연구원, 대한상공회의소 등의 의견과 외국의 사례를 참고하여 납세자권리헌장

을 제정하였고, 1997년 6월 30일 이를 공포하였다. 이어 1997년 7월 1일 국세청을 비롯한 전국 세무관서에서 일제히 선포식을 갖고 기존 납세자 310여만 명에게 권리헌장을 교부하는 등 선진국형 세정으로 발돋움하는 계기를 마련하였다.⁶⁶⁾

나. 납세자보호(담당)관제의 운영과 개선

국세청은 국세의 부과징수 및 세무조사와 같은 국세행정 집행과정에서 획일적인 법집행 등으로 억울한 납세자가 발생함을 고려하여, 납세자의 다양한 요구를 듣고 세무행정에 반영해 민원발생을 사전에 예방하고 불만을 해소하기 위해 납세자 권익보호 제도가 필요했다.

이에 따라 1999년 9월 1일 기능별 조직개편(가칭 ‘제2의 개청’)을 통해 납세자의 고충 및 애로사항에 대해 상시적으로 상담하고 해결할 납세자보호담당관을 전국 99개 세무서에 최초로 신설했다. 납세자보호담당관은 독립적인 지위에서 납세자의 고충민원, 권익보호 업무 등을 담당하면서 세무조사 및 체납처분 등으로 발생한 민원을 해당부서에서 직접 처리하는 과정에서 충분히 보장하지 못했던 납세자 권익을 보장하고 강화하는 계기를 마련했다.⁶⁷⁾

이와 같은 납세자보호담당관의 독립적인 지위를 보장함과 아울러 납세자 보호업무 집행에 대한 세부적인 근거마련을 위해 2000년 11월 「납세자보호 사무처리규정」(국세청 훈령)을 제정했다. 훈령에는 납세자보호담당관의 자격, 역할, 권한 등을 명시하고 고충민원 업무의 처리와 절차를 구체화해 객관적이고 투명하게 처리하도록 하였다.

2003년 7월에는 납세자보호담당관의 위상과 역할을 제고하기 위해 직위를 과장(사무관)으로 승격하고 민원봉사실 사무와 모범납세자 관련 업무를 관장하도록 했다. 2005년 9월에는 지방청에도 납세자보호담당관실을 설치

66) 국세청, 『국세청 50년사』, 2016, 176면.

67) 국세청, 위의 책, 647면.

하고, 세무조사 등 집행부서 견제를 위한 조사상담관 업무를 부여했다. 2009년 8월 국세청 본청에 국장급 직위로 납세자보호관을 신설하고 2009년 9월 24일 외부인사를 납세자보호관으로 임명하였다.

2010년 1월 1일 부터는 그동안 훈령으로 운영하던 것을 국세기본법 제81조의16(국세청장의 납세자 권리보호)을 신설하여 국세청장의 ‘납세자의 권리 보호 노력의무’를 부여함과 동시에 납세자보호관과 납세자보호담당관의 독립성 보장·자격·직무·권한 등을 법제화함으로써 직무수행의 독립성이 한층 더 강화되었다.

한편, 2000년 11월 「납세자보호사무처리규정」(국세청 훈령)이 제정된 이후, 2008년 10월 납세자보호위원회 심의안건에 세무조사기간 연장 및 조사범위를 확대하는 업무에 대한 개정이 있었고, 2009년 10월 개정시에는 권리보호요청제도의 도입 및 납세자권리헌장을 추가했다. 2010년 4월 개정시에는 국세기본법상 세무조사기간 연장에 대한 승인권자 법제화에 따른 승인절차를 개선하였으며 영세납세자의 세금문제를 해결해 주는 ‘영세납세자지원단’ 업무를 규정에 반영했다. 2013년 4월 직권시정이 가능함에도 민원부서에서 시정하지 않는 경우 납세자보호담당관이 부서장에게 시정을 요구할 수 있는 ‘시정요구권’을 명문화했고, 2014년 5월에는 국세기본법으로 법제화된 ‘납세자보호위원회’ 등 법령개정사항을 반영하였다.

다. 납세자보호위원회의 설치 운영

그동안 국세청 훈령(납세자보호사무처리규정)에 규정되어 있던 ‘납세자보호위원회’⁶⁸⁾가 2014년 1월 1일 국세기본법 제81조의18에 법제화 되었다. 납세자의 권리보호에 관한 사항을 심의하기 위하여 세무서, 지방국세청 및 국세청에 납세자보호위원회를 두도록 하였다.

68) 국세기본법에 법제화되기 전에는 동 위원회의 명칭은 공평과세위원회 → 고충처리위원회 → 납세자보호위원회 → 납세자권익준중위원회 명칭으로 사용되었다.

세무서 및 지방국세청에 두는 납세자보호위원회는, ① 중소기업납세자⁶⁹⁾ 외의 납세자에 대한 세무조사기간의 연장, ② 중소기업납세자 이외의 납세자에 대한 세무조사 범위의 확대, ③ 세무조사 기간 연장 및 세무조사 범위 확대에 대한 중소기업납세자의 세무조사 일시중지 및 중지 요청, ④ 위법·부당한 세무조사 및 세무조사 중 세무공무원의 위법·부당한 행위에 대한 납세자의 세무조사 일시중지 및 중지 요청, ⑤ 장부등의 일시 보관 기간 연장, ⑥ 그 밖에 납세자의 권리보호를 위하여 납세자보호담당관이 심의가 필요하다고 인정하는 안건 등을 심의한다(국기법 제81조의18 제2항).

국세청에 두는 납세자보호위원회는, i) 위 제2항 ①~④호까지의 사항에 대하여 세무서 또는 지방국세청 납세자보호위원회의 심의를 거친 세무서장 또는 지방국세청장의 결정에 대한 납세자의 취소 또는 변경 요청, ii) 그 밖에 납세자의 권리보호를 위한 국세행정의 제도 및 절차 개선 등으로서 납세자보호위원회의 위원장 또는 납세자보호관이 심의가 필요하다고 인정하는 사항 등을 심의한다(국기법 제81조의18 제3항).

국세청 납세자보호관은 전국 납세자보호위원회의 의결사항에 대한 이행 여부 등을 감독하도록 하여 납세자 권리보호의 운영상황을 강화하고 있다.

라. 과세전적부심사제를 통한 사전적 권리구제의 확대

(1) 현행 과세전적부심사제도의 내용⁷⁰⁾

세무조사 결과에 대한 서면통지 또는 과세예고 통지를 받은 납세자가 통

69) 세무조사의 대상이 되는 과세기간 중 연간 수입금액 또는 양도가액이 가장 큰 과세기간의 연간 수입금액 또는 양도가액이 100억원 미만(부가가치세에 대한 세무조사의 경우 1과세기간 공급금액의 합계액이 50억원 미만)인 납세자를 말한다(국기법 제81조의18 제2항 제1호).

70) 이 제도는 1981년부터 국세청 훈령에 의하여 '고지전심사제도'로 시행되다가, 1996년 4월 '과세전적부심사제도'로 시행되었고, 1999. 8. 31. 국세기본법 제81조의10에 법제화되어 2000. 1. 1.부터 시행하고 있다.

지를 받은 날부터 30일 이내에 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 통지 내용의 적법성(適法性)에 관한 심사를 청구할 수 있는바, 이 제도를 과세전적부심사제도라 한다.

이 제도는 행정의 적정절차를 보장하는 제도로서, 1996. 12. 31. 행정절차법에 도입된 ‘사전청문제도(事前聽聞制度)’와 맥을 같이 한다고 할 수 있다. 즉, 사전청문제도란 행정기관이 국민의 재산권에 불이익을 주는 처분을 하는 경우 사전에 그 처분의 내용을 그 불이익을 받게 되는 사람에게 통지하여 그러한 처분을 받는 사람으로 하여금 의견진술 내지 반증제시의 기회를 보장하는 절차이다.⁷¹⁾

고지서 발부 이전인 세액확정단계에서 납세자에게 이러한 기회를 제공함으로써 납세자는 가산세 등의 불이익이 없이 권리를 구제받을 수 있다는 점에서 국세행정에서 ‘사전적 권리구제’ 수단으로 중요한 역할을 하고 있다. 이의신청, 심사청구 및 심판청구 등의 ‘사후적 권리구제’ 수단은 납세자에게 시간적·경제적 부담을 주게 되고 신속한 권리구제가 이루어질 수 없는 문제점이 있으므로, 권리구제 수단으로서 과세전적부심사제도의 효용성이 매우 높다고 할 것이다.

이 제도는 ① 국세징수법에 따른 납기전 징수의 사유가 있거나 수시부과의 사유가 있는 경우, ② 조세범처벌법 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우(고발 등과 관계없는 세목 또는 세액은 제외), ③ 세무조사 결과 등의 통지를 하는 날부터 국세부와 제척기간의 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우, ④ 재조사 결정에 따라 조사를 하는 경우 등에는 청구할 수 없다(국기법 제81조의15 제3항).

한편, 법령과 관련하여 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우 등 대통령령으로 정하는 사항에 대해서는 국세청장에게 청구할 수 있다(국기법 제81조의15 제2항). 과세전적부심사 청구를 받은

71) 최명근, 『납세자기본권』, 경제법륜사, 1997, 61면.

세무서장, 지방국세청장 또는 국세청장은 각각 국세심사위원회의 심사를 거쳐 결정을 하고 그 결과를 청구를 받은 날부터 30일 이내에 청구인에게 통지하여야 하고, 국세심사위원회에서는 ‘채택(일부 채택)’, ‘불채택’, ‘재조사’ 형태로 결정을 하게 된다. 과세전적부심사 청구를 받은 세무서장·지방국세청장 또는 국세청장은 그 청구부분에 대한 결정이 있을 때까지 과세표준 및 세액의 결정이나 경정결정을 유보하여야 한다(국기령 제63조의15 제4항 본문). ‘불채택’의 결정이 내려진 경우에 비로소 관할 세무서장은 납세자에게 납부고지서를 발부하게 된다.

한편, <표 6>에서 보는 바와 같이, 2017년부터 2024년까지의 과세전적부심사청구에서 납세자의 주장이 받아들여진 것은 평균 21.5%에 이르러 사후적 구제수단인 심사청구 등의 인용비율과 비슷하다. 참고로 여기에서는 제시하지 않았지만, 국세청 통계에 따르면 과세전적부심사 청구금액 기준으로 2024년의 경우 10억원 이상에서 49.7%, 5억원에서 10억원 미만에서는 30.7%로 채택(인용)비율이 나오는 것으로 보아 청구금액이 클수록 인용비율이 높아 본 제도의 실효성이 크다고 할 것이다.

<표 6> 과세전적부심사청구 처리 현황⁷²⁾

연 도	처리대상 건수			처리 건수				채택비율 (%)
	소 계	전년이월	당년접수	소 계	채택	불채택	심사제외	
2024	2,414	255	2,159	2,124	423	1,479	222	19.9
2023	2,387	254	2,133	2,132	438	1,483	211	20.5
2022	2,289	305	1,984	2,035	431	1,411	193	21.2
2021	2,545	371	2,174	2,240	490	1,550	200	21.9
2020	2,546	340	2,206	2,175	498	1,459	218	22.9
2019	2,676	356	2,320	2,336	542	1,557	237	23.2
2018	2,989	368	2,621	2,633	499	1,862	272	19.0

72) 국세청, “국세통계포털”, 각 연도.

연 도	처리대상 건수			처리 건수				채택비율 (%)
	소 계	전년이월	당년접수	소 계	채택	불채택	심사제외	
2017	2,909	327	2,582	2,541	611	1,683	247	24.0
평 균	2,594	322	2,272	2,277	491	1561	225	21.5

* (참고) 위 통계는 세무서, 지방청 및 국세청의 실적을 모두 포함한 것임.

(2) 과세전적부심사 관련 판례·심판결정례 동향

국세기본법에 법제화된 이후에도 동 제도와 관련하여 15회 이상의 개정이 이루어졌다. 그 과정에서 법령에 대한 대법원의 판결이 수차례 내려져 왔는데, 대표적인 것은 다음과 같다.

대법원은 2016. 12. 27. 과세예고 통지 후 과세전적부심사 청구나 그에 대한 결정이 있기 전에 한 과세처분에 대하여, “…… 국세기본법 및 국세기본법 시행령이 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있거나 과세전적부심사에 대한 결정이 있기 전이라도 과세처분을 할 수 있는 예외사유로 정하고 있다는 등의 특별한 사정이 없는 한, 과세예고 통지 후 과세전적부심사 청구나 그에 대한 결정이 있기도 전에 과세처분을 하는 것은 원칙적으로 과세전적부심사 이후에 이루어져야 하는 과세처분을 그 보다 앞서 함으로써 과세전적부심사 제도 자체를 형해화시킬 뿐만 아니라 과세전적부심사 결정과 과세처분 사이의 관계 및 그 불복절차를 불분명하게 할 우려가 있으므로, 그와 같은 과세처분은 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효라고 할 것이다.”라고 판시⁷³⁾하는 등 동일한 취지의 판례들이 선고되었다.

또한 대법원은 지방세기본법에 대한 최근의 선고에서도, “지방세기본법 제88조 제3항 각호는 긴급한 과세처분의 필요가 있는 등의 일정한 사유가 있는 경우 과세전적부심사를 거치지 않아도 된다고 규정하면서, 이러한 예외사유 가운데 하나로 ‘과세예고통지를 하는 날부터 지방세 부과제척기간

73) 대법원 2016. 12. 27. 선고 2016두49228 판결.

의 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우’(제3호)를 들고 있다. 그러나 과세관청이 스스로 정당한 사유 없이 과세행정을 장기간 해태하여 부과제척기간 만료에 임박한 시점에야 뒤늦게 과세예고통지를 함으로써 납세자로부터 과세전적부심사의 기회를 박탈하기에 이른 경우에는, 과세관청이 납세자에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 할 수 있는 예외사유에 해당한다고 할 수 없다. 과세예고통지가 부과제척기간 만료일부터 3개월이 남지 않은 시점에 이루어지기만 하면 아무런 제한 없이 과세전적부심사를 생략할 수 있다고 볼 경우, 과세관청이 임의로 부과제척기간 만료일이 임박한 시점에 과세예고통지를 함으로써 과세전적부심사를 회피할 수 있을 뿐 아니라, 과세전적부심사에 관한 납세자의 절차적 권리가 과세관청의 선택에 의하여 좌우되는 부당한 결과를 초래하기 때문이다. 따라서 과세관청이 지방세기본법 제88조 제3항 제3호의 사유를 들어 납세자에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분으로 나아간 것이 절차상 정당성을 갖추었다고 보기 위해서는, 과세관청의 귀책사유 없이 부득이한 사정으로 부과제척기간의 만료일이 임박하게 되었고 이로 인하여 부과제척기간의 만료 전까지 과세전적부심사를 거칠 시간적 여유가 없게 되었다는 등의 정당한 사유가 추가로 인정되어야 하고, 이에 관하여는 과세관청이 증명하여야 한다.”라고 판시하였다.^{74), 75)}

한편, 조세심판원 결정례에서는 장기간 과세처리를 하지 않다가 국세부와 제척기간이 임박한 시점에서 한 과세예고통지 등에 대하여, “…… 이는 처분청이 정당한 이유 없이 장기간 과세권을 행사하지 아니함으로써 납세자로 하여금 사전적인 권리구제인 과세전적부심사청구권을 행사할 수 있는 절차상의 중대한 권리를 침해한 것으로 봄이 상당하므로 처분청이 청구인에게 한 이 건 양도소득세 부과처분은 잘못이 있는 것으로 판단된다.”고 결정하였으며,⁷⁶⁾ 이와 유사한 사례에서 동일한 취지로 결정해 왔다.⁷⁷⁾

74) 대법원 2025. 6. 12. 선고 2025두31960 판결.

75) 같은 취지 : 대법원 2025. 2. 13. 선고 2023두41659 판결 등.

마. 고충민원제도

국세청은 불복청구의 보완적 기능을 수행하면서도 세무관서장의 법적인 권한 범위내에서 신속하고 융통성 있게 영세납세자의 권리구제를 보장해 주기 위해 1988년 4월부터 「납세자보호사무처리규정」(국세청 훈령) 제4장에서 고충민원처리제도를 운영하고 있다.

한편, 고충민원처리제도의 안정적 정착을 위해 1999년 9월 신설한 납세자보호담당관이 억울한 납세자를 찾아가 부당한 행정으로 인한 권익침해 여부를 확인하는 등 고충민원을 직접 전담하여 처리하도록 하였다.⁷⁶⁾

‘고충민원’은 세무관서장으로부터 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못하여 납세자의 권리·이익이 침해된 사항에 관한 민원을 말하며, 고충민원이 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 대상에서 제외된다. 다만, 다음의 ① 및 ②의 경우 본안 심리를 거치지 않은 각하 결정된 사항 또는 국세기본법에 따른 불복청구 및 과세전적부심사로 결정이 완료되어 확정된 것으로서 불복청구 등의 주된 이유와 고충민원의 주된 이유가 확연히 구분되고 정당한 사유가 있는 사항 등은 고충민원의 대상에 포함된다(훈령 제13조).

- ① 「국세기본법」, 「감사원법」, 「행정소송법」 등에 따른 불복절차가 진행 중이거나 결정이 완료되어 확정된 사항
- ② 「국세기본법」에 따른 과세전적부심사가 진행 중이거나 결정이 완료된 사항
- ③ 국세청장, 지방국세청장, 감사원장의 감사결과에 따른 시정지시에 의하여 처분하였거나 처분할 사항
- ④ 탈세제보, 외화도피 신고, 세금계산서 미발행 등 세금 관련 고소·고발
- ⑤ 「조세범처벌절차법」 제15조에 따른 통고처분 및 제17조에 따른 고발
- ⑥ 「국세기본법」 등에 따른 경정청구, 불복 및 과세전적부심사 청구 기한이 지

76) 조심 2023서7901 결정(2023. 10. 20.).

77) 조심 2023인10306 결정(2024. 1. 24.) 등.

78) 국세청, 앞의 책, 650면.

나지 아니한 사항

- ⑦ 「민사소송법」 등 법률에 따른 소송 등이 진행 중인 사항으로 쟁점에 대한 사실관계를 확정할 수 없는 경우
- ⑧ 「조세특례제한법 시행령」 제2조에 따른 중소기업에 속하지 않는 법인이 신청하는 경우
- ⑨ 「국세징수법」 제106조에 따라 국세채납정리위원회를 둔 세무관서의 경우 국세채납정리위원회의 심의 대상에 해당하는 사항
- ⑩ 「청원법」에 따른 청원이 접수되어 처리 중이거나 결정이 완료된 사항

결국 고충민원제도는 위 열거된 불복 등의 절차나 다른 수단에 의해서 권리구제가 가능한 경우를 제외하고 있으므로, 고충민원의 대상은 매우 좁다고 할 것이다. 고충민원에 대한 처리결과는 국세기본법 제55조에서 규정하는 불복의 대상이 되는 ‘처분’에 해당되지 아니한다.

다음 <표 7>에서 보는 바와 같이, 2017년부터 2024년까지 납세자가 고충민원제도를 통해 권리구제를 받은 이용 상황을 보면, 인용률이 평균 70%에 이를 정도로 국세행정에서의 권리구제 수단으로 기여도가 크다 할 것이다.

<표 7> 고충민원 이용 상황⁷⁹⁾

연 도	처리 건수			인용률	감세액 (백만원)
	소 계	인 용	인용 불가		
2024	903	528	375	58.5	18,056
2023	901	550	351	61.0	16,878
2022	1,073	657	416	61.2	18,990
2021	3,264	2,808	456	86.0	18,471
2020	1,312	773	539	58.9	32,239
2019	1,365	967	398	70.8	17,695
2018	1,070	687	383	64.2	10,157

79) 국세청, “국세통계포털”, 각 연도.

연 도	처리 건수			인용률	감세액 (백만원)
	소 계	인 용	인용 불가		
2017	1,451	1,042	409	71.8	7,672
평 균	11,339	8,012	3,327	70.6	140,158

바. 권리보호요청제도

권리보호요청제도는 세무조사, 세원관리 및 강제징수 등 처분이나 집행 과정에서 또는 집행이 예정된 때에 세무공무원의 부당한 행위로 납세자의 권리가 침해되고 있거나 침해가 현저히 예상되는 경우 납세자 또는 그 세무대리인이 납세자보호관 또는 납세자보호담당관에게 권리의 구제를 요청하는 제도이다.

이는 행정절차가 진행중인 과정에서 효력을 발휘할 수 있는 사전적 권리 구제에 초점을 둔 제도로서 납세자보호관 신설에 맞추어 2009년 10월 26일에 처음 시행하였다. 이를 통해 세무조사 등 국세행정의 집행 또는 준비과정에서 납세자의 권리가 부당하게 침해되고 있거나 권리침해가 현저히 예상되는 경우, 납세자 또는 세무대리인이 납세자보호담당관에게 권리의 구제를 요청함으로써 신속한 구제가 가능하게 되었다. 이 제도는 세무조사 실시과정에서 조사의 위법 부당성에 대한 심의를 요청할 수 있어 다른 권리보장 수단에 비해 보다 근본적인 권리구제 방안이 될 수 있다.⁸⁰⁾

이 제도는 「납세자보호사무처리규정」(국세청 훈령) 제6장에 규정하고 있으며, ① 처분이나 집행 과정에서 또는 집행이 예정된 때에 세무공무원의 부당한 행위로 납세자의 권리가 침해되고 있거나 침해가 현저히 예상되는 경우에 제출되는 민원과, ② 처분 또는 집행이 완료된 사항으로서 경정감·압류해제 등 세무관서장의 후속처분이 필요한 고충민원에 대하여 신속한

80) 안숙찬, “세무조사 운용실태와 개선방안”, 『세무와 회계 연구』 제9권 제3호, 한국조세연구회, 2020, 233면.

후속처분이 이루어지지 않아 납세자에게 회복할 수 없는 손실이 예상되어 긴급히 구제를 요청하는 경우를 권리보호요청으로 분류하여 처리하도록 하고 있다(훈령 제69조).

권리보호요청 대상으로 훈령 제70조는 크게 세 가지로 규정하고 있다.

첫째, 세무조사와 관련한 권리보호요청은 납세자의 권리가 부당하게 침해되고 있거나 침해가 현저히 예상되는 경우로서 다음의 어느 하나⁸¹⁾에 해당하는 세무조사 또는 세무조사 중인 세무공무원의 행위 등을 대상으로 한다.

둘째, 일반 국세행정 분야에서 권리보호요청은 세원관리, 강제징수 등 국세행정 집행과정에서 납세자의 권리가 부당하게 침해되고 있거나 침해가 예상되는 경우로서 다음의 어느 하나⁸²⁾에 해당하는 세무공무원의 행위를 대

-
- 81) 1. 법령에 명백히 위반되는 조사(「국세기본법」 제81조의18 제2항 제4호에 따른 위법·부당한 세무조사를 포함하며, 이하 ‘세법 등에 위반된 조사’라 한다)
2. 조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우 등 법령이 정하는 구체적인 사유 없이 같은 세목 및 같은 과세기간에 대한 재조사(이하 ‘중복조사’라 한다)
3. 「국세기본법」 제81조의18 제2항 제3호에 따라 중소규모 납세자가 세무조사 기간 연장 및 범위확대에 대해 세무조사 일시중지 및 중지를 요청하는 경우
4. 다음 각 목에 해당하는 세무조사 중인 세무공무원의 위법·부당한 행위
- 가. 조사 대상 세목 및 과세기간의 과세표준·세액 계산과 관련 없는 장부 등의 제출을 요구하는 행위
 - 나. 적법한 절차를 거치지 아니하고 조사대상 과세기간·세목 등 조사범위를 벗어나 조사하거나 조사기간을 임의로 연장 또는 중지하는 행위
 - 다. 납세자 또는 권한 있는 자로부터 동의를 받지 않거나 적법한 절차를 거치지 아니하고 임의로 장부·서류·증빙 등을 열람·복사하거나 일시보관하는 행위
 - 라. 납세자 또는 세무대리인에게 금품·향응 또는 업무집행과 직접 관련 없는 사적편의 제공을 요구하는 행위
 - 마. 납세자가 제출한 자료나 업무상 취득한 자료를 관련 법령에 의하지 않고 타인에게 제공 또는 누설하거나, 사적인 용도로 사용하는 행위
 - 바. 조사중지 기간 중 납세자에 대하여 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 위한 질문을 하거나 장부 등의 검사·조사 또는 제출을 요구하는 행위
 - 사. 그 밖에 가목부터 바목까지에 준하는 세무조사 중인 세무공무원의 위법·부당한 행위
5. 기타 제1호부터 제4호까지에 준하는 사유로서 납세자의 권리가 부당하게 침해되고 있거나 침해가 현저히 예상되는 경우

상으로 한다. 국세행정의 전 영역에서 발생할 수 있는 세무공무원의 위반행위를 대상으로 규율하고 있어 권리보호의 범위가 넓다.

셋째, 납세자가 국세기본법 제81조의18 제3항의 규정에 따라 지방국세청장 또는 세무서장이 납세자보호위원회 심의를 거쳐 결정한 사항에 대해 국세청장에게 취소 또는 변경을 요청하는 경우에도 이를 제1항에 따른 권리보호요청 대상으로 본다. 특히 이 경우에는 2회 이상 요청하는 경우에도 권리보호요청 신청이 가능하다(훈령 제70조 제2항 및 제4항).⁸³⁾

한편, 위의 사유로 납세자의 권리보호 요청이 있을 경우 납세자보호(담당)

-
- 82) 1. 소명자료 제출·고충민원·불복청구·체납세액 완납 등의 절차가 완료되었으나 그에 필요한 결정취소·환급·압류해제 등 후속처분을 지연하는 행위
 2. 사전예고(독촉) 없이 재산을 압류하거나 소명안내 없이 과세자료에 의한 고지처분을 진행하는 행위(관련 법령 또는 규정에 의한 경우 제외)
 3. 납세자가 권리구제 등의 필요에 의해 본인의 과세정보에 대해 열람 또는 제공요구를 한 경우에 특별한 사유 없이 이를 거부하거나 제공을 지연하는 행위
 4. 납세자 또는 세무대리인에게 금품·향응 또는 업무집행과 직접 관련 없는 사적 편의 제공을 요구하는 행위
 5. 납세자가 제출한 자료나 업무상 취득한 자료를 관련 법령에 의하지 않고 타인에게 제공 또는 누설하거나 사적인 용도로 사용하는 행위
 6. 과세자료 처리 등에 있어 세금의 부과·징수와 관련 없는 자료 또는 소명을 과도하게 요구하거나 납세자가 이미 제출 또는 소명한 자료 등을 반복적으로 요구하는 행위
 7. 과세자료 처리 시 납세자가 해명자료를 제출하였음에도 정당한 사유 없이 처리를 지연하는 행위
 8. 신고내용 확인에 대한 적법 절차를 미준수하여 납세자의 권리를 부당하게 침해하는 행위
 9. 현장확인 시 출장 목적과 관련 없이 무리하게 장부·서류 등 제출을 요구하거나 사실관계를 확인하는 행위
 10. 제1호부터 제9호까지의 규정에 준하는 사유로 납세자 권리가 부당하게 침해되고 있거나 침해가 현저히 예상되는 경우
- 83) 세무서장 또는 지방국세청장에게 제기한 세무조사관련 권리보호요청도 불복처럼 상급기관인 국세청장에게 그 결정의 취소 또는 변경을 요청할 수 있도록 하고 있음은 납세자 권리보장에 국세청이 큰 의지를 보이는 것으로 평가되며, 권리구제 수단 의 큰 진전이다.

관은 ‘시정요구권’, ‘집행일시중지권’, ‘세무조사 일시중지권’, ‘조사반 교체’ 등의 권한을 통해 기관장으로부터 독립성을 유지한 상태에서 납세자 권리를 보호하는 역할을 수행함으로써 집행부서를 실질적으로 견제하는 효과를 거두고 있다고 평가할 수 있다.⁸⁴⁾

다음 <표 8>에서 보는 바와 같이 2017년부터 2024년까지의 권리보호 이용상황 중, 전체 건수기준으로는 87%가 시정되었다. 세부적으로 보면 세무조사 분야 권리보호요청은 시정률이 32%인데 비해, 징수 등 일반행정 분야의 시정률은 93%로 나타나 양 분야의 시정률에서는 극명한 대조를 보이고 있다. 앞으로 세무조사 분야에서 권리보호가 강화되어야 할 것으로 보인다.

<표 8> 권리보호요청 이용 상황⁸⁵⁾

(단위 : 건수)

연 도	합 계			권리보호요청(세무조사)			권리보호요청(일반행정)		
	계	시정	시정불가	소계	시정	시정불가	소계	시정	시정불가
2024	1,600	1,455	145	86	26	60	1,514	1,429	85
2023	1,647	1,516	131	98	26	72	1,549	1,490	59
2022	1,712	1,485	227	118	32	86	1,594	1,453	141
2021	1,498	1,272	226	148	43	105	1,350	1,229	121
2020	1,246	986	260	225	55	170	1,021	931	90
2019	1,810	1,586	224	237	107	130	1,573	1,479	94
2018	2,160	1,682	478	350	105	245	1,810	1,577	233
2017	1,817	1,716	101	123	54	69	1,694	1,662	32
평 균	1,686	1,462 (87%)	224	173	56 (32%)	117	1,513	1,406 (93%)	107

84) 국세청, 앞의 책, 651면.
85) 국세청, “국세통계포털”, 각 연도.

IV. 납세자 권리보장제도 시행의 평가와 개선방안

1. 그간의 시행현황에 대한 평가와 시사점

국세기본법 등에는 과세관청의 권한(역할)에 대응되는 납세자의 권리를 규율하고 있다. 앞서 살펴본 바와 같이 납세자권리현장에 담긴 세무조사관련 납세자 권리(납세자의 성실성 추정, 세무조사권 남용금지, 조사범위 확대의 제한, 세무조사의 결과통지, 통합조사의 원칙, 비밀유지 등)와 사전적 권리구제 제도로서의 과세전적부심사제도, 납세의무 이행에 따른 권리(수정신고, 경정청구),⁸⁶⁾ 사후적 권리구제제도(이의신청, 심사청구 및 심판청구), 행정청이 운영중인 권리보호시스템(납세자보호관, 납세자보호위원회, 고충민원, 권리보호요청) 등이 납세자의 권리보장과 관련된 주요 제도들이다.

그동안, 조세법과 조세행정의 영역에서 납세자 권리보장을 위한 조세법률의 개정 및 보완과, 조세행정을 운영하는 과세당국(국세청 등)의 납세자 권리신장을 위한 권리보호시스템의 도입과 노력으로 납세자 권리가 한층 높아졌다고 평가할 수 있다. 여기에는 조세입법과 집행에 대한 사법기관(법원, 헌법재판소)의 법 해석과 통제, 조세법에 대한 국민들의 높은 관심과 의견제시가 조세법률의 헌법적 정당성과 조세행정의 선진화·민주화에 크게 기여하였다고 할 것이다.

그러나, 조세법률의 복잡성과 빈번한 개정, 경제·사회현상의 다양성 등으로 과세전적부심사, 심사청구 등의 불복, 행정소송 등이 계속적으로 증가하고 있는 현실에서 보면 아직도 입법, 행정의 영역에서 개선되어야 할 부

86) 김웅희, “납세자 기본권에 대한 헌법적 연구”, 『세무와 회계 연구』 제1권 제1호, 한국조세연구소, 2012, 102면.

분이 많음을 알 수 있다.

앞서 살펴본 바와 같이, 납세자 권리보장관련 세무조사 분야에서의 절차적 규정들이 대폭 신설되는 등으로 입법적 개선이 있었다. 이와 아울러, 세무행정 측면에서도 납세자보호위원회를 통한 고충민원의 해결과 권리보호 요청제도의 적극적 운용으로 세무조사 등의 과정에서의 납세자 권리보장이 두텁게 보호되고 있다고 평가할 수 있다. 앞에서 살펴본 국세청 통계에서 보듯이, 고충민원과 권리보호요청 건수들이 매년 거의 같은 수준에서 제기되고 있음은 무엇을 의미하는 가이다.

근본적으로는 합리적이면서 정당한 조세법률의 제정과, 조세법률관계를 바라보는 세무공무원의 세법관(稅法觀)의 자세, 그리고 국세행정의 올바른 세법집행과 운용 측면에서 개선방향을 찾아야 할 것이다.

2. 납세자권리 신장(伸張)을 위한 개선방안

가. 세제(稅制)측면에서의 개선방안

첫째, 사전청문제도로서의 기능을 하는 ‘과세전적부심사’는 납세자의 권리보장으로는 가장 이상적인 수단이라 할 수 있다. 사후적 권리구제 수단인 심사청구 등에서는 납세자의 주장이 받아들여진다고 하여도 납세자가 조세를 부과받은 상태에서 신속한 권리구제도 이루어지지 않아 납세자의 경제적 부담이 매우 클 수밖에 없다. 이러한 점을 고려해 보면, 과세전적부심사제도는 과세당국이 향후 주안점을 두어야 할 권리보장 수단이 되어야 할 것이다.

미국 등 선진국은 납세자가 과세관청의 결정에 동의하지 않는 경우 법원의 심사가 끝날 때까지는 조세를 결정고지할 수 없도록 하여 조세의 부과에 있어서 과세관청과 납세자의 지위를 동등하게 취급하는 등 사전적 권리구제제도를 보다 두텁게 보장하고 있다.⁸⁷⁾ 미국과 같은 제도를 도입하는 것은

87) 구재이, 앞의 논문, 33면.

우리의 과세체계상 현실적으로 어렵겠지만, 납세자 권리보장을 강화하는 측면에서 현재 세무서, 지방청 또는 국세청에서 각각 단심제로 심사를 종료하는 방식에서⁸⁸⁾ 세무서 또는 지방청에서의 과세전적부심사 결정에 이의가 있는 납세자는 국세청에, 그리고 국세청의 결정에 이의가 있는 납세자는 보다 독립적인 지위에 있는 국무총리실 조세심판원에 한번 더 과세전적부심사청구를 할 수 있게 하는 방안이다.⁸⁹⁾ 즉, 심사청구 등 불복처럼 상급기관(국세청) 또는 다른 독립기관(조세심판원)에서 과세전적부심사를 다시 받을 수 있도록 2심제로 운영하는 방안이다. 이렇게 되면 납세자는 국세청 또는 조세심판원 결정이 이루어질 때까지 가산세 등 부담 없이 신속한 권리구제가 가능하고, 과세전적부심사제도의 활성화로 납세자 권리보장이 더욱 강화될 것으로 판단된다.

둘째, 국세청 훈령인 「납세자보호사무처리규정」에는 납세자보호관 및 납세자보호담당관의 직무, 납세자보호위원회의 설치 및 운영, 고충민원 및 권리보호요청의 처리, 세무조사 절차의 승인, 납세자관리현장 준수, 제도개선, 영세납세자지원단 설치 및 운영, 민생지원소통추진단 설치 및 운영에 관한 사항이 규정되어 있고, 이 훈령은 납세자의 권익을 효과적으로 보호하는데 이바지함을 그 목적으로 한다고 하고 있다. 이 훈령에 담고 있는 납세자보호관 및 납세자보호담당관의 직무, 납세자보호위원회의 설치 및 운영, 납세

88) 현행 단심제로 운영되는 방식에서의 인용률 통계를 보면 8년간 평균 21.5%로서 매우 낮은 수준이다. 한편, 국세청에 하는 과세전적부심사청구는 청구금액이 종전 10억원에서 5억원으로 그 범위가 확대됨으로써 세무서 또는 지방청보다는 국세청에 청구할 가능성이 높아졌다. 이러한 이유로 국세청의 ‘불채택 결정’에 대해 다시 심사를 할 필요성은 높아진다고 할 것이다.

89) 국세청의 과세전적부심사 결정에 대해 조세심판원에 청구를 하는 방안은 심판청구와의 중복문제, 조세심판전치주의 위배 여부 등을 고려할 때 신중하게 접근하여야 한다. 이 방안을 제시하는 것은 납세자에게 부담 없는 사전적 권리구제를 강화한다는 측면에 있으므로, 조세심판원에 과세전적부심사청구한 경우는 심판청구를 거친 것으로 인정하는 방법으로 설계하면 앞서 언급한 도입시의 문제점을 어느 정도 해결할 수 있을 것이다.

자권리헌장 준수 등은 상위 법령에도 규정되어 있다.

고충민원 및 권리보호요청에 관한 사항은 법령의 사각지대에 있는 납세자의 권리보호에 중차대한 역할을 수행함에도 실제 납세자 권리보호의 영역에서는 비중이 덜한 느낌이 있다. 그러나, 날로 정교해 지는 국세행정의 집행과정에서 그 역할은 매우 크다. 앞서 살펴본 바와 같이, 운영현황에 대한 국세청 통계가 이를 반증해 주고 있다.

따라서 납세자 권리보장의 한 수단으로 역할을 하는 이들 제도의 경우, 납세자의 이용가능성을 높이고 법규성을 강화하는 취지에서, 훈령 제13조(고충민원대상) 및 제70조(권리보호요청대상)에서 담고 있는 적용대상을 국세기본법 제81조의16(국세청장의 납세자 권리보호)에 규율하는 것이 타당하다.

나. 세무행정측면에서의 개선방안

첫째, 현행의 납세자권리헌장도 제정시보다 발전하였지만, 비록 주의적·선언적이라 하더라도 납세자권리헌장에 납세자와 과세관청 간의 법적 지위가 ‘대등한 관계’임을 천명하여야 한다. 왜냐하면, 본질적으로 과세관청은 납세자에 대하여 강력한 과세권 행사 외에 세무조사, 세금의 추징, 조세포탈범에 대한 고발, 가산세·과태료·이행강제금⁹⁰⁾의 부과 등을 통해 행정의 목적을 달성할 수 있음에 비해 납세자는 이러한 행정처분에 대해 수동적으로 받아들여야 하는 상황에 놓여 있기 때문이다.

따라서 이러한 행정처분 등에 대하여 적법성을 다툼에 있어서는 대등한 관계에서 대응하는 조세채무관계설(나아가 조세권리의무관계설)의 입장에서 서야 한다. 예컨대, 세무조사시의 절차적 권리규정으로써 국세기본법에서 규정하는 16가지의 법령 내용들을 과세관청이 준수하면 그만이라는 생각과

90) 국세기본법 제85조의7(이행강제금) ① 관할 지방국세청장은 납세자가 세무조사 과정에서 세법상 장부등의 제출 의무를 정당한 사유 없이 이행하지 아니하는 경우 해당 납세자에 대하여 제85조의8에 따른 이행강제금심의위원회의 심의를 거쳐 이행강제금을 부과할 수 있다.[신설 2025. 3. 14.]

세무행정의 지향점을 상호 ‘대등한 관계’라는 인식에서 이를 집행하는 것과는 납세자의 권리보장 정도가 달라질 수 있기 때문이다. 이처럼 모든 세무조사 절차에 있어 납세자와 과세관청이 대등한 지위에 있음을 선언하게 되면 세무행정의 다른 영역인 신고안내, 부과·징수 및 체납처분 등의 모든 조세절차에 걸쳐서 납세자의 권리가 한층 신장될 것이다.

둘째, 세법적용 및 불복 등의 단계에서 처분의 근거가 되는 세법 개정규정에 대한 입법취지를 확인하여야 할 경우가 있다. 매년 방대하게 개정되는 세법의 대부분은 정부발의 법안인데, 정작 개정된 규정의 내용을 외부로 발표하는 수단은 기획재정부의 『○○년 간추린 개정세법』이 전부이다. 문제는 개정취지가 너무나 짧게 기술되어 있고, 개정조문과 연결되어 있지 않아 개정조문이 추후 불복 등의 대상으로 법의 해석시에 어려움이 많고, 납세자의 세법준수 및 납세순응도가 떨어지는 문제가 있다. 물론 개정세법의 입법 예고시에 일부 개정취지를 알리고 있지만 그 대상이 아주 일부이고, 그 내용도 간결하다. 따라서 납세자의 권리구제 및 과세정보를 받을 권리의 차원에서⁹¹⁾ 기획재정부가 발간하여 공개되는 『○○년 간추린 개정세법』을 실질적으로 도움이 될 수 있도록 입법취지와 개정배경 등을 상세히 담을 필요가 있다.

셋째, 부과권 제척기간에 임박하여 신고사항을 처리하는 과세행정의 지연처리 문제이다. 앞서 살펴본 판례·심판결정례에서와 같이 특히 양도소득세의 세목에서 빈번이 일어나고 있다. 부과권 제척기간 5년이 임박한 시점에서 과세관청은 “세무조사 결과 등의 통지를 하는 날부터 국세부과 제척기간의 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우”(국기법 제81조의15 제3항)

91) 조세제도를 운용하는 기관이 조세제도의 입안과정, 조세제도의 집행과정에서 수집한 방대한 통계 등 세무정보의 공개를 기피하는 것이 일반적이다. 특히 그러한 정보를 공개하는 것이 당국에 불리한 경우에는 이를 더욱 더 공개하지 않는다. 조세에 관한 정보공개에 대하여 OECD 보고서에서는 “납세자는 조세제도의 운용에 관한 최신의 정보를 얻을 권리가 있다.”고 하고 있다[최명근, 앞의 책(세법학총론), 314~315면 ; OECD, Tax-payers' Rights and Obligation, 1990, p.12].

에는 과세전적부심사제도를 청구할 수 없는 점을 들어 과세예고통지를 생략하고 과세전적부심사청구의 기회를 제공하지 않아 납세자의 사전적 권리보장의 기회를 일실하게 하는 경우이다. 이와 더불어 제척기간 임박으로 과세전적부심사 결정 전에 고지서를 발부하는 일들도 마찬가지로의 경우이다. 이러한 현상들이 왜 일어나는가? 양도가액이 크거나 사안이 복잡하여 처리에 어려움이 있거나 업무량의 과다 등의 이유로 계속 미루어 처리한 결과에 기인한다.

신고납세세목의 경우 ‘신고’에 1차적으로 납세자에게 세액확정권이 부여되지만, 신고이후 5년 또는 그 이상의 기간이 경과한 시점에서 과세관청이 증액경정처분을 하게 되면 납세자는 추징세액은 물론이고 ‘가산세 폭탄’을 맞게 된다. 더군다나 납세자가 과세관청의 과세예고 내지 처분에 입증을 하려고 하여도 장기간의 시간경과로 자료제출이 어려워지는 등의 문제로 불복 등의 절차에서 입증책임을 다할 수도 없다. 이러한 현상은 2020년 이후 국정감사 등에서도 지적되어 오고 있는 실정이다.⁹²⁾

정부가 부과결정하는 상속세와 증여세의 경우 신고기한의 다음 날부터 9개월(6개월)내에 결정하는 규정이 있어 위와 같은 문제가 없다고 할 수 있다.

92) ① “지난해 부과제척기간이 임박해 과세한 사례가 4,412건으로 관련 납부지연가산세만 362억원에 달하는 것으로 나타났다. 이 중에는 납세자가 과세하기 전 심사를 요청할 시간적 여유도 주지 않은 위법과세도 있었다는 지적이다. 김주영 더불어민주당 의원은 10일 국회 기획재정위원회 국세청 국정감사에서 “국세청이 5년 전, 10년 전 사건에 과세하는 이유는 부과제척 기간 때문이다. 이 기간이 지나면 국세 부과 기간이 사라지니까 부랴부랴 고지한다.”며……[고승주, “[2023 국감] 10년 전 날벼락 과세에 가산세 덩어기…지난해에만 362억원”, 조세금융신문, 2023. 10. 10.].

② “「대법원 “적부심 결정 전 부과제척기간 임박 이유로 부과…납세자 권리 침해하는 것”, 「국세청, “과세전적부심 진행중 부과제척기간 임박 부과처분 철저관리” 각 일선에 주문」 최근 대법원이 제척기간 임박 중 부과처분을 내리는 것은 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것이라며 무효라고 판결을 최종 내리면서 국세청은 내부적으로 과세전적부심 진행 중 부과제척기간 임박으로 심사 결정 전 부과처분 내리는 사건에 대해 철저하게 관리 해 줄 것을 각 일선에 지시했다.”[유일지, “포스코 vs 국세청 ‘적부심 결정전 부과 논쟁’…대법, 포스코 손을들었다”, 세정일보, 2020. 5. 22.].

다행히, 2018. 7. 10. 국세청은 「양도소득세 사무처리규정(훈령)」을 개정하면서, 개정 전에 수정신고나 기한후 신고에만 처리기한을 신고일부터 2~3개월 내에 처리하도록 하던 것을 ‘최초의 신고’에 대하여도 ‘신고내용 확인’⁹³⁾ 제도를 두어 확인대상자 확정일부터 2개월 내에 검토하여 종결하도록 하였다. 세부적으로 보면, 국세청장 또는 지방국세청장은 종사인력·업무의 중요도·대상자 수 등을 고려하여 신고내용 확인계획을 수립하고 확인대상자를 선정한 후 일선 세무서장에게 이를 시달하고, 세무서 확인 담당자는 확인대상자 확정일부터 2개월 이내에 종결하도록 하고 있다. 다만, 납세자가 해명 등의 자료제출을 받고 제출기한 내에 제출하지 아니하면 1회에 한하여 1개월 연장할 수 있다. 이 제도의 도입으로 신속한 조기결정이 가능하여 부과권 제척기간이 임박한 시점에서 처리되는 경우가 대폭 줄어들 것으로 예상되지만, 현재에도 앞서 본 현상들이 나타나고 있다.

이를 어떻게 해결할 것인가? 과세관청 입장에서는 당연히 신고내용의 적정성을 검토하여 과세함으로써 세법의 내용을 집행하게 되는 것이고, 이것이 공평과세의 이념을 실천하게 되기 때문에 부과권 제척기간에 임박하여 과세하더라도 문제가 없다고 할 수 있다. 이를 해결하기 위한 대안으로, ‘신고내용 확인대상자’를 선정함에 있어 일정요건(예컨대 양도가액이 10억원 이상 또는 양도차익이 5억원 이상)을 충족하는 경우에는 이를 포함되도록 훈령 개정을 검토할 필요가 있다. 이는 납세자도 위하고 재정확보와 공평과세의 실현 차원에서도 바람직하다.

93) “신고내용 확인”이란 양도소득세 신고내용(무신고 포함) 중 특정항목(유형)의 오류 또는 누락 여부에 대해 서면으로 해명 및 수정(기한후)신고를 안내하여 신고내용의 적정 여부를 확인하는 것을 말한다(국세청 훈령 제2조 제5호).

V. 결 론

우리나라의 조세법률이 헌법상의 입법원칙에 맞게 제(개)정되어 민주적 정당성을 가지게 된 계기는 1988년 9월 설립된 헌법재판소의 조세입법에 대한 통제의 영향이라고 할 수 있다. 아울러, 국세행정의 민주화, 합리화 및 선진화로 납세자 권리보장에 기여하게 된 것도 1996년 12월 국세기본법에 담긴 ‘납세자의 권리’ 규정의 제정에서 였다고 해도 지나치지 않는다 할 것이다.

납세자의 권익침해 가능성이 높은 세무조사분야에 한정하여 납세자의 권리(납세자권리현장의 교부, 납세자의 성실성 추정, 세무조사권 남용금지, 조사범위 확대의 제한, 세무조사의 결과통지, 통합조사의 원칙, 비밀유지 등)를 명시하고 있지만, 지난 20여년간의 조세제도 및 행정의 발전과정을 보았듯이 지속적인 법령의 보완과 국세청 등 과세당국의 노력(납세자보호관계의 운영, 납세자보호 위원회를 통한 권익침해의 방지, 고충민원 및 권리보호요청 등의 적극적 운영 등)으로 국세행정의 전반에 납세자 권리가 신장되는 결과를 가져왔다고 평가할 수 있다.

그러나, 조세법률의 복잡성과 빈번한 개정, 경제·사회현상의 다양성 등으로 과세전적부심사, 심사청구 등의 불복, 행정소송 등이 계속적으로 증가하고 있고 고충민원과 권리보호요청 사항도 매년 비슷한 수준에서 발생하고 있는 현실에서 보면 아직도 입법, 행정의 영역에서 개선되어야 할 부분이 많음을 알 수 있다.

본 연구에서는 납세자 권리보장과 연관되는 주요 요소(要素)들, 즉 납세자와 과세관청간의 법률관계인 조세법률관계의 방향점, 국세행정의 목적 내지 가치, 조세입법원칙에 부합하는 조세법률의 제(개)정에 있어서 헌법적

통제, 조세법의 해석·적용원칙에 맞는 과세권 행사의 필요성, 조세행정절차에서의 절차적 보장의 중요성 등을 이론적으로 살펴보았다. 이러한 요소들이 종합적으로 고려되고, 조세입법과 집행과정에서 지속적으로 권리보장에 중점을 둘 때에 비로소 해결될 문제라고 할 것이다.

본 연구에서 제시된 납세자 권리보장의 개선방안은 크게 세제측면과 세무행정측면에서 검토하였고, 개선할 내용은 다음과 같다.

세제(稅制)측면에서는 첫째, 사전청문제도로서의 기능을 하는 ‘과세전적부심사’는 납세자의 권리보장으로는 가장 이상적인 수단이므로, 현재 세무서·지방청 또는 국세청에서 각각 단심제로 종료하는 방식에서 심사청구 등 불복처럼 상급기관(국세청) 또는 다른 독립기관(조세심판원)에서 과세전적부심사를 다시 받을 수 있도록 2심제로 운영하는 방안을 고려해 볼 수 있다. 둘째, 납세자 권리보장의 한 수단으로 규정하고 있는 국세청 훈령(납세자보호사무처리규정)상의 제13조(고충민원대상), 제70조(권리보호요청대상)의 내용은 납세자의 권리보호의 대상으로 매우 중요함으로 국세기본법 제81조의 16(국세청장의 납세자 권리보호)에 법제화 하는 것이 타당하다.

세무행정측면에서는, 첫째, 현행의 「납세자권리헌장」도 1996년 제정시보다 발전하였지만, 납세자권리헌장에 납세자와 과세관청 간의 법적 지위가 ‘대등한 관계’임을 천명하여야 한다. 둘째, 납세자의 권리구제 및 과세정보를 받을 권리의 차원에서 기획재정부가 발간하여 공개되는 『간추린 개정세법』을 세법해석·적용시 실질적인 도움이 될 수 있도록 입법취지와 개정배경 등을 상세히 담을 필요가 있다. 셋째, 국세부과권 제척기간에 임박하여 납세자가 신고한 내용을 지연처리하는 문제는 납세자 권리에 심각한 결과를 초래하므로, 2018. 7. 10. 「양도소득세 사무처리규정」(국세청 훈령) 개정시 도입한 ‘신고내용 확인대상자’를 선정함에 있어 일정요건(예컨대 양도가액이 10억 이상 또는 양도차익이 5억원 이상)을 충족하는 경우에는 이를 포함하도록 훈령개정을 검토할 필요가 있다.

끝으로 납세자 권리보장은 날로 그 중요성이 커지고 있다. 절차적 규정

위배에 대한 대법원의 판례동향에서 보았듯이, 재산권 침해가능성이 높은 국세행정에서 적법절차의 준수는 국세행정이 나아갈 방향이기도 하다. 지금까지의 본 연구가 납세자의 권리신장에 도움을 줄 수 있는 입법의 이론적 근거로서, 세무공무원의 세법 집행과정에서의 절차적 규정 준수의 중요성을 재인식하는데 하나의 자료로서 기여할 수 있기를 바란다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

- 구재이, “납세자기본권”, 사단법인 한국조세연구포럼 춘계학술대회(설린 최명근 선생 10주기 기념학술대회) 발표집, 2017.
- 국세공무원교육원, 『조세법총론』, 2017.
- _____, 『조세법총론』, 2021.
- 김두천, 『세법학』, 박영사, 1994.
- 김두형, “조세법의 해석론에 관한 연구”, 경희대 박사학위논문, 1996.
- 김승환, “입법학에 관한 연구 — 입법의 주체 · 원칙 · 기술을 중심으로 —”, 고려대 박사학위논문, 1987.
- 김응희, “납세자 기본권에 대한 헌법적 연구”, 『세무와 회계 연구』 제1권 제1호, 한국조세연구소, 2012.
- 김현채, 『현대세법의 기본문제(Ⅰ)』, 한국사법행정학회, 1986.
- 나성길, “조세입법론에 관한 연구 — 조세입법원칙과 그 적용을 중심으로 —”, 경희대 박사학위논문, 1999.
- _____, “사례를 통한 조세법의 해석과 적용”, 중부지방세무사회 회원희망교육과정 강의자료집, 2025.
- 박영도, 『입법이론연구(Ⅰ) — 입법기초이론과 입법기술 —』, 한국법제연구원, 1991.
- 소순무, “조세법률주의의 좌표”, 『현대 조세소송의 좌표』, 소순무 변호사 정년기념논문집 간행위원회, 2017.
- 송쌍중, 『조세법론』, 법문사, 1991.
- 안숙찬, “세무조사 운용실태와 개선방안”, 『세무와 회계 연구』 제9권 제3호, 한국조세연구소, 2020.
- 유철형, “과세의 형평을 이유로 과세처분을 취소할 수 있나?”, 『유철형의 判稅 6』, 세정일보, 2022.
- 이우택, “조세행정의 적정절차와 합리화에 관한 연구 — 납세자의 권익보호 및 세정의 현대화 방안 —”(연구보고서 제11집), 한국조세연구소, 1995.
- 이전오, “세무조사의 독립성 확보 조항의 도입방안에 관한 연구”, 『세무와 회계

연구』 제10권 제3호, 한국조세연구소, 2021.

최대권, 『헌법학 — 법사회학적 접근 —』, 박영사, 1989.

최명근, “세금은 권리다 — 납세자주권은 존중되고 있는가 —”, 『한국조세의 제문제』, 조세통람사, 1988.

_____, 『납세자기본권』, 경제법률평사, 1997.

_____, 『세법학총론』, 세경사, 2007.

2. 국외 문헌

北野弘久, 『稅法學の基本問題』, 成文堂, 1984.

村井正, “租稅法律關係の構成”, 『租稅手續法の諸問題』(租稅法研究 第5號), 有斐閣, 1978.

OECD, Tax-payers' Rights and Obligation, 1990.

3. 인터넷 자료

고승주, “[2023 국감] 10년 전 날벼락 과세에 가산세 덤터기…지난해에만 362억 원”, 조세금융신문, 2023. 10. 10.

국세청, “국세통계포털”, 각 연도.

유일지, “포스코 vs 국세청 ‘적부심 결정전 부과 논쟁’…대법, 포스코 손을들었다”, 세정일보, 2020. 5. 22.

<Abstract>

**A Study on the Status and Improvement Measures of
the Taxpayer Rights Protection System in Korea**

Nah, Sung-Gil*

This study analyzes the current status of the taxpayer rights protection system by examining the evolution of related regulations since the enactment of the 'Taxpayer's Rights' provision in the Framework Act on National Taxes (FANTA) in December 1996, and the implementation status within national tax administration. Based on this analysis, the study proposes measures for improvement.

To achieve this, the study first reviewed the main factors influencing taxpayer rights protection, specifically : the directional focus of the tax legal relationship (the legal relationship between the taxpayer and the tax authority), the objective of national tax administration, constitutional control in the enactment or amendment of tax laws to align with tax legislative principles, the necessity of exercising the right to tax in accordance with the principles of interpreting and applying tax law, and the importance of procedural guarantees in tax administrative processes.

The proposed improvements regarding the tax system (taxation aspect) include :

- ① A plan to redesign the current system for Review of Pre-Assessment Notice (tax assessment prior to formal notice), which currently ends in a single review, to allow for a second review by a higher authority (National Tax Service) or another independent body (Tax Tribunal), similar to appeals like Requests for Examination.
- ② A proposal to codify the scope of the grievance petition and the request for rights protection systems, which are currently regulated by National Tax Service instructions, into the Framework Act on National Taxes.

The proposed improvements regarding tax administration include :

* Certified Tax Accountant, Ph.D. in Law

- ① A measure to declare the legal status between the taxpayer and the tax authority as an ‘equal relationship’ in the Taxpayer Bill of Rights.
- ② From the perspective of the taxpayer's right to receive necessary tax information for rights relief, a plan to ensure the “Summarized Amended Tax Law” published by the Ministry of Finance and Economy includes detailed legislative intent and background to be of practical help when interpreting and applying the law.
- ③ Since delayed processing of Capital Gains Tax declarations when close to the statutory limitation period for tax assessment causes serious consequences for taxpayer rights, a measure is proposed to include taxpayers who meet certain criteria (e.g., transfer price of 1 billion KRW or more, or capital gains of 500 million KRW or more) when selecting the ‘Subjects for Review of Declared Contents’—a system introduced with the amendment of the Regulations on the Processing of Capital Gains Tax (National Tax Service Instruction) on July 10, 2018.

As shown in National Tax Service statistics, the complexity and frequent amendment of tax laws, and the diversity of economic and social phenomena, continue to lead to a persistent increase in appeals such as the Review of Pre-Assessment Notice, Requests for Examination, and administrative litigation. Given that grievance petitions and requests for rights protection are also occurring at a similar level each year, it is deemed necessary to supplement procedural regulations and develop a more sophisticated taxpayer rights protection system.

▶ **Key Words** : taxpayer rights protection, tax legal relationship,
due process, tax administration, taxpayer bill of rights.