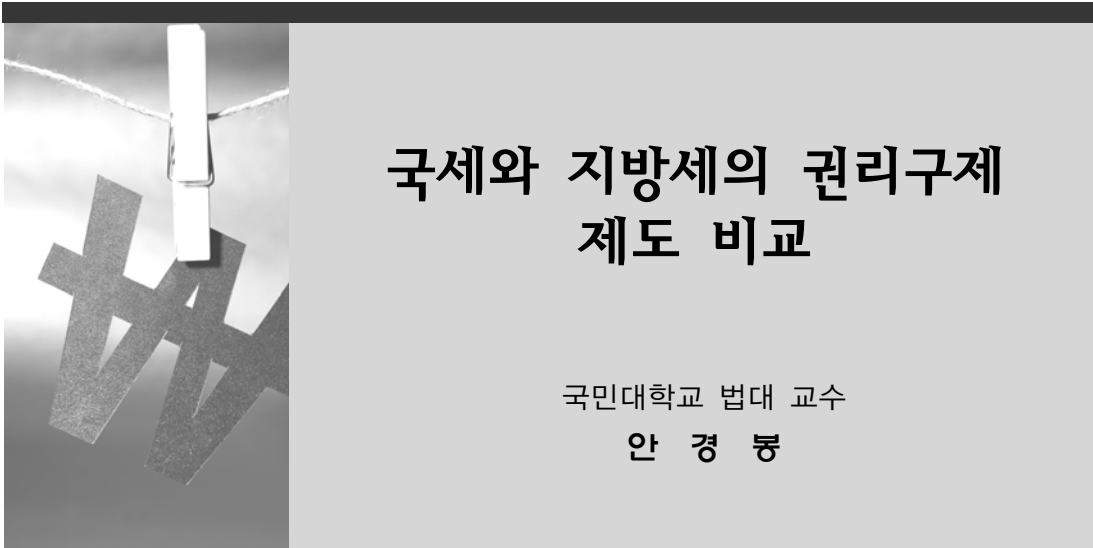




I. 서언

현행 조세구제제도에는 앞에서 보았듯이, 사전구제제도인 과세전적부심사제도 및 사후구제제도인 이의신청, 심사청구, 심판청구, 행정소송이 있다. 이를 세목을 중심으로 보면 다음과 같다. 국세는 필요적 행정심급 1단계(심사청구 또는 심판청구)와 사법심 3단계(필수적 전치주의)로 구성되어 있어서, 행정소송 제기 전에 반드시 심사청구 또는 심판청구 중 하나를 선택하여 제기하여야 한다(선택적 필수주의). 지방세는 원칙적으로 임의적 전치주의를 채택하고 있어서 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구 또는 심판청구를 거치지 않고서 직접 행정소송을 제기할 수 있다. 감사원 심사청구는 선택적이다. 감사원 심사청구를 한 처분에 대해서는 다른 심사청구 또는 심판청구를 하지 못한다. 국세의 경우 감사원 심사청구는 조세행정소송의 필요적 전심절차임에 반하여, 지방세의 경우 감사원법에 의한 심사청구는 임의적 전심절차로 되어 있다.

국세와 지방세의 권리구제절차의 비교결과 생기는 의문은 우선 국세와 지방세의 사전구제제도와 사후구제제도와는 별도로 감사원 심사청구가 존치할 필요가 있는가 하

는 것이다. 또한 국세이건 지방세이건 심사청구 또는 심판청구를 선택할 수 있도록 하고 있는 데, 행정심의 통일적 운영을 위하여 통합할 필요는 없는가 하는 점이다. 마지막으로 납세자로서는 국세이건 지방세이건 동일한 세금임에도 불구하고, 국세는 필수적 전치주의를, 지방세는 임의적 전치주의를 채택함으로써 굳이 달리 할 이유가 있는가 하는 것이다.

이하 제2장에서는 국세와 지방세의 권리구제제도의 현황을 먼저 살펴보고, 제3장에서는 감사원 심사청구제도의 존치문제, 제4장에서는 최종심으로서 심사청구와 심판청구의 문제를 중심으로 살펴보기로 한다.

Ⅱ. 국세와 지방세의 권리구제 제도 현황

1. 국세

가. 과세전적부심사

과세전적부심사란 세무관서가 세금고지서를 발부하기 전에 과세할 내용을 미리 해당 납세자에게 통지하고 그 내용에 이의가 있는 납세자는 과세전적부심사를 청구할 수 있도록 법제화한 보편적인 납세자 사전권리구제절차이다(국세기본법 81조의 12, 동법시행령 63조의9 참조). 동 제도는 납세자권리현장의 성실성을 추정받을 권리와 세무조사결과통지를 받을 권리의 보장을 뒷받침하는 장치이며, 조세행정절차에 있어서 과세권자와 납세자 간에 다툼의 소지가 있는 경우에 사전청문을 통해서 해결을 도모하여 납세자의 권익을 보호하는 제도이다. 청구대상은 세무조사결과의 서면통지 및 국세청·지방국세청의 업무감사결과에 따른 과세예고통지이며, 동 심사는 선택적으로 할 수 있는 임의적 절차로서 결정에 불복이 있으면 과세전적부심사 또는 이의신청이 없어도 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다. 납세자의 청구를 객관적으로 심사하기 위해서 과세전적부심사위원회를 설치하고 있으며, 결정전 통지를 받은 날로부터 30일 이내에 신청해야 하며, 당해 과세청은 과세적부심사 청구를 받은 날로부터 30일 이내에 결정해야 한다(동법 81조의 12).



나. 이의신청

이의신청이란 국세부과처분에 불복이 있으면 세무서장 또는 지방국세청장에게 이의신청을 선택적으로 할 수 있는 임의적 절차이다. 국세부과처분에 불복이 있으면 이의신청 없이도 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다. 이의신청은 처분이 있는 것을 안 날로부터 90일 이내에 청구하여야 하며, 이의신청을 받은 세무서장 또는 국세청장은 청구를 받은 날로부터 30일 이내에 결정하여야 한다(국세기본법 55조 3항, 66조 참조).

다. 심사청구

국세부과처분이 위법·부당하면 납세자는 처분을 한 관할세무서장을 거쳐서 국세청장에게 심사청구를 할 수 있다. 이의신청에 대한 결정에 불복이 있으면 국세청장에게 심사청구를 할 수 있으며, 심사청구는 행정소송을 제기하기 위한 필요적 전심절차로서 처분이 있는 것을 안 날 또는 이의신청에 대한 결정 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 하여야 하며, 심사청구를 받은 국세청장은 청구를 받은 날로부터 90일 이내에 결정하여야 한다(국세기본법 55조, 61조 이하 및 동법시행령 50조 이하 참조).

라. 심판청구

심판청구에 대한 결정을 위하여 국무총리 소속하에 조세심판원을 두고 있는 바, 국세기본법상 인정된 불복절차에 대한 심리결정기관이다. 조세심판원은 공정성과 신중성을 기하기 위하여 국세에 관한 처분청인 국세청과 분리독립된 제3의 기관이다. 심판청구는 행정소송을 제기하기 위한 필요적 전심절차로서 당해 처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)로부터 90일 이내에 청구하여야 한다. 이의신청을 거친 후 심판청구를 하고자 할 때에는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 조세심판원은 청구를 받은 90일 이내에 결정하게 되어 있으나 상당한 기간의 보정요구를 할 수 있으므로 처리기간이 엄격히 정해져 있지 않다(국세기본법 55조, 67조 이하 및 동법시행령 55조 이하 참조).

2. 지방세

가. 과세전적부심사

지방세에 대한 과세전적부심은 조세마찰을 사전에 예방하기 위하여 1997년 8월 30

일 법률 제5406호로 지방세법에 도입되었다(동법 70조). 국세의 경우 과세전적부심은 1996년 4월 30일부터 국세청 훈령(제1237호)을 근거로 이미 시행되었지만 국세기본법에 명문화된 것은 지방세법보다 후인 1999년 8월 31일이었다(동법 81조의 12).

과세전적부심이란 과세관청이 과세 전에 세무조사의 결과를 납세자에게 통지하고 그 내용에 이의가 없는 납세자는 이에 대한 적법성 심사를 청구하는 임의적 절차이다. 납세자는 ① 세무조사에 대한 서면통지, ② 과세예고통지 그리고 ③ 비과세 또는 감면의 신청을 반려하는 통지 중 하나에 해당하는 통지를 받은 때에는 당해 지방자치단체의 장에게 통지된 내용에 따른 과세가 적법한지의 여부에 관한 심사의 청구를 할 수 있다(지방세법 70조, 지방세법시행규칙 36조의2).

이러한 과세전적부심사청구는 통지를 받은 날로부터 30일 이내에 시·군세는 시장·군수에게, 도세는 도지사에게 제출하여야 한다. 한편 지방자치단체의 장은 청구서를 접수한 날로부터 30일(위원회의 결정이 있는 경우에는 30일의 범위 내에서 1회에 한하여 연장할 수 있다) 이내 위원회의 심사를 거쳐 채택하는 결정, 채택하지 아니하는 결정, 심사를 하지 아니한다는 결정 중 하나에 해당하는 결정을 하고 그 결과를 청구인에게 통지하여야 한다(지방세법 시행규칙 36조의3 1항 및 5항).

나. 이의신청

지방세 구제제도는 1949년 12월 22일 지방세법이 법률 84호로 제정되면서 제도화되었는데, 이 때 이미 이의신청과 심사청구제도는 인정되었다. 지방세의 부과 받은 자가 그 부과에 대하여 위법 또는 오류가 있다고 인정하는 때에는 도세에 있어서는 도지사에게, 시·읍·면세에 있어서는 시·읍·면장에게 각각 이의신청을 할 수 있었다. 도지사의 결정에 불복이 있는 경우에는 내무부장관과 재무부장관에게, 시·읍·면장의 결정에 불복이 있는 경우에는 도지사에게 심사청구를 할 수 있었다(동법 55조).

지방세의 이의신청은 과세처분에 불복이 있는 납세자가 과세처분을 한 지방자치단체의 장에게 처분의 취소 또는 변경이나 필요한 처분을 청구하는 절차이다.

이의신청을 하고자 할 때에는 그 처분이 있는 것을 안 날로부터 90일 이내에 불복의 사유를 구비하여 도세에 있어서는 도지사에게, 시·군세에 있어서는 시장·군수에게 이의신청을 하여야 한다. 다만, 과세전적부심사를 거친 후에 과세된 처분에 대하여 이의가 있는 자는 이의신청을 거치지 아니하고 바로 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다. 이 경우 심사청구 또는 심판청구는 이의신청기간내에 제출하여야 한다(지방세법 73조).



이러한 이의신청은 납세자의 권리구제적 기능보다는 처분청으로 하여금 원처분을 제고하여 위법·부당성을 시정하도록 함으로써, 행정의 적정한 운영을 확보하는 데 그 목적이 있다고 할 것이다.

다. 심사청구 및 심판청구

이의신청에서 본 바와 같이 심사청구도 1949년 12월 22일 지방세법이 제정되면서 제도화되었다. 1997년 8월 30일 지방세법 개정(법률 제406호)으로 심사기간을 단축하고 절차를 간소화하여 납세자의 편익을 도모하려는 취지로서 시·군세에 대한 이의신청, 심사청구시의 불복심사절차를 3심제도(처분청→도→내무부)에서 2심제도(처분청→도 또는 내무부)로 심급을 축소하였다(동법 72조 내지 74조). 이 때 과세전적부심이 도입되었는데, 과세전적부심을 거친 후에 과세된 처분에 대해서는 이의신청을 거치지 않고 심사청구가 가능하게 되었다(동법 73조 2항). 그러나 지방세법 73조 2항은 2005.12.31. 삭제되고, 이의신청을 거치지 아니하고 심사청구 또는 심판청구를 하려는 때에는 도지사의 결정에 대해서는 조세심판원장에게 심판청구를, 시장·군수의 결정에 대해서는 도지사에게 심사청구를 하거나 조세심판원장에게 심판청구를 하여야 한다(지방세법 74조 3항).

이의신청을 거친 후에 심사청구 또는 심판청구를 하고자 할 때에는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 도지사의 결정에 대하여는 조세심판원장에게 심판청구를, 시장·군수의 결정에 대하여는 도지사에게 심사청구를 하거나 조세심판원장에게 심판청구를 하여야 한다. 다만, 결정기간 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 경과한 날부터 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다(지방세법 74조 1항, 2항).

심사청구 또는 심판청구에 있어서는 재결청이 감독권에 기하여 위법·부당한 조세행정을 시정함으로써 결과적으로 납세자의 권리를 구제하게 된다. 그리고 납세자의 권리구제적 기능의 면에서 볼 때, 심사청구 또는 심판청구는 이의신청에 비하여 상대적으로 실효적인 불복제도라고 할 것이다. 그러나 지방세법에 있어서 심사청구는 납세자의 권리구제기능보다는 상급관청의 감독권에 의한 처분의 시정가능에 중점을 두고 있다고 보아야 할 것이다.

라. 요약

지방세의 불복절차는 <표-2>에서 보는 바와 같이 임의적 2심급(이의신청 및 심사

청구 또는 심판청구)으로 이루어져 있다. 즉, 시·군·구세에 대하여는 시장·군수·구청장에게, 도세(특별시세·광역시세)에 대하여는 도지사(특별시장·광역시장)에게 각 이의신청을 하고, 이의신청에 대한 결정에 불복이 있으면 시·군·구세는 도지사에게 심사청구를 하거나 조세심판원장에게 심판청구를, 도세는 조세심판원장에게 심판청구를 각각 하도록 되어 있다.

〈표-2〉 지방세의 불복절차

		재결청		행정소송과의 관 계
이의신청	시·군·구세	시장·군수·구청장	도지사(특별시장·광역시장)	임의적 전심
	도세(특별시세·광역시세)*	도지사(특별시장·광역시장)		
행정 심판	시·군세	심사청구	도지사(특별시장·광역시장)	임의적 전심
		심판청구	조세심판원장	임의적 전심
	도세(특별시세·광역시세)	심판청구	조세심판원장	임의적 전심

* 도세 중 공동시설세에 관한 것과 특별시세 및 광역시세 중 도시계획세와 공동시설세에 관한 것은 시장·군수·구청장이 재결기관이 됨.

3. 감사원 심사청구제도

국세·지방세에 관한 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리·이익의 침해를 당한 자는 그 처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 경우에는 그 통지를 받은 날)부터 90일 이내에 심사를 청구하여야 한다(감사원법 44조). 감사원은 심사청구에 대해 특별한 이유가 없는 한 3개월 이내에 심사결정을 하여야 하고, 감사원 심사청구를 한 처분에 대해서는 다른 심사청구 또는 심판청구를 하지 못하도록 하고 있다(국세기본법 55조 5항 참조). 감사원이 그 심사청구를 이유 있다고 결정하여도 직접 당해 처분을 취소·변경하거나 필요한 처분의 이행 결정을 할 수는 없고, 관계기관의 시정이나 기타 필요한 조치를 요구하는 결정의 통지를 받은 때에는 그 결정에 따른 조치를 취하여야 한다(감사원법 47조).



감사원 심사청구에 대한 심리는 심사청구서 기타 관계기관이 제출한 문서에 의하여 행하며, 필요하다고 인정할 때에는 심사청구자나 관계자에 대하여 자료의 제출 또는 의견의 진술을 요구하거나 필요한 조사를 할 수 있다.

4. 사법절차

심사결정 또는 국세심판원의 심판결정에 불복하는 경우에는 청구인은 심사 또는 심판청구의 결정서를 받은 날로부터 90일 이내에 처분청을 당사자로 하여 관할 행정법원(서울 이외의 지역은 지방법원 행정부)에 행정소송을 제기할 수 있도록 하고 있다(국세기본법 55조, 56조). 앞에서 살펴본 제도들은 이른바 행정적 성격의 절차였지만 행정소송은 사법절차에 의한 것으로서 납세자는 이제 사법적 판단에 의해 그 권리를 보호받을 수 있게 되는 것이다.

행정소송의 경우 소송이 제기되어도 행정처분의 집행은 정지되지 않는 점을 유의하여야 한다. 다만 행정처분의 집행 등으로 인하여 생길 회복하기 어려운 손해를 예방하기 위하여 긴급한 필요가 있다고 인정될 때에는 직권 또는 당사자의 신청에 의하여 처분의 집행정지결정을 할 수 있다. 그러나 집행정지는 공공의 복리에 중대한 영향을 미칠 우려가 있을 때에는 허용되지 않는다.

5. 조세불복제도의 현황 비교

현행 조세구제제도에는 앞에서 보았듯이, 사전구제제도인 과세전적부심사제도 및 사후구제제도인 이의신청, 심사청구, 심판청구, 행정소송이 있다. 관련 내용을 중심으로 비교하면 다음과 같다.

과세전적부심사제도를 보면, 현행 국세, 지방세의 관련법에서 모두 임의적 절차로서 동 제도를 두고 있다. 청구대상은 과세권자이다.

이의신청제도는 현행 국세, 지방세 관련법에서 모두 임의적 절차로서 동 제도를 두고 있다. 청구대상은 과세권자이며, 신청기한은 양자 모두 90일 이내이다.

심사청구제도는 국세에서는 선택적 필수절차이고, 지방세에서는 임의적 절차이며, 감사원 심사청구도 선택적 절차이다. 청구대상이 국세는 국세청장, 지방세는 도지사이다. 신청기한은 모두 이의신청에 대한 결정통지를 받은 날로부터 90일 이내이다.

심판청구는 국세에서는 선택적 필수절차이고, 지방세에서는 임의적 절차이다. 청구 대상은 조세심판원이며, 통지받은 날로부터 90일 이내에 제기해야 한다.

사법심 심급구조는 국세, 지방세 모두 공통적으로 1심은 서울행정법원 또는 지방법원 본원, 제2심은 관할 고등법원, 제3심은 대법원이다.

세목을 중심으로 보면 다음과 같다. 국세는 필요적 행정심급 1단계(심사청구 또는 심판청구)와 사법심 3단계(필수적 전치주의)로 구성되어 있어서, 행정소송 제기 전에 반드시 심사청구 또는 심판청구 중 하나를 선택하여 제기하여야 한다(선택적 필수주의). 선택적 행정심급은 「과세전 적부심사→이의신청→심사청구 또는 심판청구」로 구성된다. 심사청구에는 감사원법에 의한 심사청구도 포함된다.

지방세는 원칙적으로 임의적 전치주의를 채택하고 있어서 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구 또는 심판청구를 거치지 않고서 직접 행정소송을 제기할 수 있다. 즉 과세전적부심사(임의적 절차)를 거친 후에 과세된 처분에 대하여 이의가 있는 자는 이의신청을 거치지 아니하고 바로 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다. 또한 이의신청과 심사청구 또는 심판청구를 거쳐서 행정소송을 제기하는 방법과 이의신청과 심사청구 또는 심판청구를 거치지 아니하고 바로 행정소송을 제기하는 방법(감사원 심사청구가 제기된 경우)이 있다.

감사원 심사청구는 선택적이다. 감사원 심사청구를 한 처분에 대해서는 다른 심사청구 또는 심판청구를 하지 못한다. 감사원의 심사결정에 불복하는 청구인은 행정법원에 행정소송을 제기하여 권리구제를 도모할 수 있다.

Ⅲ. 감사원 심사청구의 존치 문제

1. 문제점

국세기본법, 관세법 및 지방세법상의 불복절차와는 별개로 감사원법에 의하여 감사원에 심사청구를 제기할 수 있게 되어 있다(감사원법 43조). 감사원법상의 심사청구는 단심으로서 국세 및 관세의 이의신청, 심사청구 또는 심판청구 그리고 지방세의 이의신청, 심사청구 등 전심급에 갈음한다. 감사원 심사청구는 감사원에서 각각 결정

하고, 감사원은 심사청구를 이유있다고 결정하여도 시정이나 기타 필요한 조치를 요구하는 수준의 결정을 할 수 있을 뿐이다.

감사원법에 의한 심사청구는 <표-2>에서 보는 바와 같이 2008년의 경우 내국세, 관세, 지방세 모두 포함하여 총 492건에 불과하여 처리실적이 타 구제제도에 적다는 것을 알 수 있고, 인용율 또한 2005년 - 2008년 4년간의 평균인용율이 10%내외에 불과하여 전반적으로 낮다.

<표-2> 감사원 심사청구사건 처리실적

(단위: 件, %)

년도	처리실적				
	계	내국세	관세	지방세	기타
1998	507	248 (48.91)	4 (0.79)	175 (34.52)	80 (15.78)
1999	1,013	201 (19.84)	2 (0.18)	758 (74.83)	52 (5.13)
2000	410	148 (36.10)	2 (0.49)	217 (52.93)	43 (10.49)
2001	277	68 (24.55)	1 (0.36)	135 (48.74)	73 (26.35)
2002	294	95 (32.31)	7 (2.38)	108 (36.73)	84 (28.57)
2003	274	121 (44.16)	7 (2.55)	60 (21.90)	86 (31.39)
2004	276	100 (36.23)	2 (0.72)	88 (31.88)	86 (31.16)
2005	267	81 (30.3)	8 (3)	86 (32.2)	92 (34.5)
2006	314	73 (23.2)	4 (1.3)	81 (25.8)	156 (49.7)
2007	306	66 (21.6)	3 (1)	80 (26.1)	157 (51.3)
2008	492	136 (27.6)	2 (0.4)	150 (30.5)	204 (41.5)

주: () 안은 비율을 나타냄.

자료: 감사원, 감사연보, 2008.

감사원이란 기관의 성격상 그 심사청구에 대한 심리·재결은 납세자의 권리구제적 기능보다는 행정감독적 기능을 위주로 할 것인 데, 권리구제기능을 위주로 하는 심판 절차까지 감독적 심리·재결로 대치한다는 문제점이 있다. 현실적으로 감사원의 재결 기구가 심판절차에 대신할 만한 전문성을 구비할 수 있느냐는 의문도 있을 수 있다.

납세자가 행정소송의 전심절차로서 똑같은 효력을 갖는 세 개의 절차 중 자유로이 선택할 수 있는 데, 동일 심급의 행정심이 각기 다른 3개 기관(국세청, 조세심판원, 감사원)에서 이루어지고 있고 이들 기관의 결정을 최종적으로 조정하는 공식시스템도 없기 때문에 유사한 사건에 대해 서로 다른 결정이 내려진 상태에서 사법적 심사를 받게 될 가능성이 있다. 예컨대 주택사업공제조합이 대한주택보증(주)로 전환되는 과정에서 자본금의 74%가 잠식되어 26% 상당액만 당초 공제조합에 출자한 조합원(법인 등)에게 대한주택보증(주)의 주식으로 배정한 사건에서, 대법원¹⁾은 공제조합과 대한주택보증(주)는 그 조직변경 전후로 동일성이 유지되므로 쟁점 차액은 ‘자산의 평가차손’에 불과하여 손금산입대상이 되지 않는다고 판결하였음에 반하여, 국세심판원은 조직변경이 아닌 현물출자에 해당한다고 판단함으로써 차액은 ‘투자자산처분손실’로서 손금에 해당한다고 판시하였다. 이 사건에서 국세심판원을 선택한 납세자는 인용결정을 받은 반면, 감사원을 선택한 납세자는 기각결정을 받음으로써 서로 다른 결정이 내려진 상태에서 사법적 심사를 받게 된 것이다. 이와 같은 상황은 행정조직 원리상으로도 문제가 있을 뿐만 아니라 납세자가 불복을 함에 있어서 도박성이 개재될 수 있다는 문제점마저 있다.

뿐만 아니라 현행법상 국세의 경우 감사원 심사청구는 조세행정소송의 필요적 전심절차임에 반하여, 지방세의 경우 감사원법에 의한 심사청구는 임의적 전심절차로 되어 있다. 즉 감사원 심사청구라 하더라도 세목에 따라 취급을 달리하는 셈이다.

2. 개선방안

보다 근본적으로는 감사원의 심사청구가 전심절차제도의 기본목적·취지와 관련하여 행정소송의 전심절차인가 하는 의문이 있다. 대법원²⁾도 일반 행정소송의 경우 행정심판대신 감사원에 심사청구한 것을 행정소송의 전심절차로 볼 수 없다고 판시하면서 설시이유로 “감사원법 제43조 제1항의 규정에 의한 심사청구는 감사원의 감사를 받

1) 대법원 2004.5.28. 선고, 2004두2745 판결.

2) 대법원 1988.11.22. 선고 88누1608 판결(공1989,32); 동 1990.10.26. 선고 90누5528 판결(공1990,2443); 동 1991.10.22. 선고, 91누5259 판결(공1991,2848); 동 1993.3.9. 선고 92누5294 판결.



는 자의 행정행위에 이해관계가 있는 자로 하여금 감사원에 대하여 행정행위가 적법한 것인지 여부나 타당성이 있는 것인지 여부에 대한 심사를 하도록 하여 감사원의 직무수행에 도움을 주고 행정운영의 개선을 기하고자 하는 취지에 불과한 것으로서 위 심사청구에 관한 절차는 행정소송의 전심절차에 해당한다고 볼 수 없다.” 고 하고 있는 데 이를 감안하면 유독 조세부과처분만 감사원 심사청구를 행정소송의 전심절차로 보아야 할 합리적인 근거가 없어 보인다.

감사원의 심사청구는 전술한 문제점이 있으므로 개선되어야 옳다. 개선방안의 하나로 감사원의 심사청구를 국세심사 또는 심판의 전단계 심급으로 하여 이의신청에 갈음하게 하자는 견해(1안)도 있을 수 있으나, 헌법기관인 감사원의 위치로 보아 불가능한 견해이다.

다음으로 원칙적으로 조세불복청구는 일반 조세불복청구만을 하도록 하고 감사원심사청구는 극히 제한된 경우에 한하여 제기하도록 하자는 견해(2안)도 있다. 즉 감사원법에 의한 심사청구는 조세행정감독의 측면에서 감사원법에 의한 감사원장의 시정요구에 의한 처분에 대하여 불복하는 경우에 한하여 허용하자고 한다.

마지막으로 국세기본법, 관세법 및 지방세법상의 불복절차와 병행하여 감사원법에 의한 심사청구제도를 두는 현행 2원적 조세불복절차는 제도적으로 복잡할 뿐 아니라, 감사원법에 의한 심사청구는 납세자의 권리구제절차로서 그 기능을 다하지 못하고 있으므로 폐지하는 것이 타당하다는 견해(3안)도 있으나 반대 또한 만치 않다. 존치한다고 납세자에게 불리할 것이 없을 뿐만 아니라 감사원 심사청구는 단심절차이므로 쟁송을 신속히 종결시킬 수 있다는 이점(利點)이 있다는 것이 반대론의 주된 이유이다.

전술한 바와 같이 감사원에 제기하는 심사청구의 건수는 연간 300여건에 미달하고, 인용율도 높지 않으므로 굳이 존치시켜야 하는가 하는 의문이 든다.

IV. 최종심으로서 심사청구 또는 심판청구의 문제

1. 지방세 심사청구와 심판청구의 통합 조정문제

(1) 제도의 연혁

지방세 구제제도는 1949년 12월 22일 지방세법이 법률 84호로 제정되면서 제도화되었는데, 이 때 이미 이의신청과 심사청구제도는 인정되었다. 지방세의 부과를 받은

자가 그 부과에 대하여 위법 또는 오류가 있다고 인정하는 때에는 도세에 있어서는 도지사에게, 시·읍·면세에 있어서는 시·읍·면장에게 각각 이의신청을 할 수 있었다. 도지사의 결정에 불복이 있는 경우에는 내무부장관과 재무부장관에게, 시·읍·면장의 결정에 불복이 있는 경우에는 도지사에게 심사청구를 할 수 있었다(동법 55조).

1997년 8월 30일 지방세법 개정(법률 제406호)으로 심사기간을 단축하고 절차를 간소화하여 납세자의 편익을 도모하려는 취지로서 시·군세에 대한 이의신청, 심사청구시의 불복심사절차를 3심제도(처분청→도→내무부)에서 2심제도(처분청→도 또는 내무부)로 심급을 축소하였다(동법 72조 내지 74조). 이 때 과세전적부심이 도입되었는데, 과세전적부심을 거친 후에 과세된 처분에 대해서는 이의신청을 거치지 않고 심사청구가 가능하게 되었다(동법 73조 2항). 그러나 지방세법 73조 2항은 2005.12.31. 삭제되고, 종전 심사청구를 하려면 반드시 이의신청을 거쳐야 했던 것을, 납세자가 원하는 경우 선택적으로 심사청구 할 수 있도록 개선하였다가, 2008.2.29 지방세법 개정을 통해 심사청구 혹은 심판청구 할 수 있도록 개선하여 선택적 2심제가 되었다(지방세법 74조). 이의신청을 거치지 아니하고 심사청구 또는 심판청구를 하려는 때에는 도지사의 결정에 대해서는 조세심판원장에게 심판청구를, 시장·군수의 결정에 대해서는 도지사에게 심사청구를 하거나 조세심판원장에게 심판청구를 하여야 한다(지방세법 74조 3항).

(2) 심사청구 또는 심판청구의 선택적 단일심급제의 문제점³⁾

첫째, 심사청구와 심판청구는 동일한 기능을 가지는 데, 양 제도를 양립시킴으로써 납세자에게 공연한 혼란을 초래하고 동일하거나 유사한 사안에 대하여 상이한 결정이 내려짐으로써 행정의 신뢰를 해칠 가능성이 있다.

둘째, 심사청구와 심판청구 양 제도를 모두 존치시킴으로써 이중의 지방세불복제도를 두는 것은 심판행정의 효율성 내지 경제성에 비추어 문제가 있다.

셋째, 심사청구와 심판청구를 각 담당하는 도지사(특별시장·광역시장)와 조세심판원이 경쟁적으로 인용율을 높일 가능성이 없지 않으며, 이는 공정한 불복제도 운영을 크게 해치는 결과를 가져오게 된다.

(다) 심사청구와 심판청구의 통합 조정

현행 심급제도를 간소화하는 차원에서 심사청구와 심판청구를 통합하자는 의견이 있을 수 있다. 그렇다면 그 재결기관을 어디에 두는 것이 좋은가 하는 문제가 남는데

3) 김영조 외 2인, 주요선진국의 조세불복제도 연구, 2005, 251쪽 이하 참조.



아래에 심사청구와 심판청구의 통합에 관한 몇 가지 견해를 살펴본다.

1) 심사청구를 단일 심급으로 하자는 견해⁴⁾(1안)

심사청구와 심판청구를 통합하여 재결기관을 처분청 또는 행정안전부에 두자는 견해이다. 그 근거는 다음과 같다. 우선 이와 같이 묶으로써 간이하고 신속한 구제, 행정청의 자기반성기회의 부여, 법원의 부담경감이라는 행정심판의 본질 내지 기능에 부합한다는 것이다. 둘째, 재결기관을 처분청에 두지 아니하고 국무총리소속으로 두는 경우에는 그 재결내용이 세제 또는 세정에 즉시 반영되지 못하는 문제점이 있다는 것이다. 셋째, 재결기관을 국무총리 소속으로 두는 경우 재결기관의 인용결정에 대하여 처분청이 이의제기를 할 수 있는 절차가 마련되어 있지 아니한 데, 최종적인 법률 해석권이 대법원에 있다는 법리와 모순되는 중대한 문제를 초래하게 된다는 것이다. 전통적으로 독일, 프랑스, 일본과 같은 대륙법계 국가의 경우에는 전통적으로 행정소송의 원고적격을 처부의 위법성을 다투는 개인에게만 인정하고 있기 때문에 예외적으로 조세소송의 경우에만 처분청에게 원고적격을 인정하는 것은 매우 어려우므로 이러한 문제를 근원적으로 해결하기 위해 재결기관을 처분청에 두는 것이 타당하다는 것이다. 넷째, 재결기관의 독립성과 공정성을 중시하여 재결기관을 처분청으로 독립된 제3의 기관으로 하는 방안을 선호하지만, 재결의 공정성은 어느 기관의 소속인가 하는 문제보다는 심판관의 신분상 보장과 직무상 독립이 어느 정도 보장되는 것인가가 더욱 중요한 문제라는 것이다.

2) 심사청구를 폐지하고 심판청구만으로 이루어지는 단심제로 하자는 견해(2안)

이 견해에 의하면 처분청은 사전구제기능인 과세전적부심사제도를 최대한 활용하여 납세자의 실질적인 권리를 보호하도록 하고, 처분청과 독립기관인 제3의 기관이라고 할 수 있는 조세심판원은 사후구제기능인 심판청구제도를 전담하는 것이 바람직하다는 것이다. 이 방안의 최대 장점은 이의신청이나 심사청구에서 구제되는 사건들은 이 두 가지 불복절차가 없다 하더라도 제3의 기관인 조세심판원에서 구제될 수 있다는 가정을 한다면 현재 행정심이 수행하는 구제기능을 모두 수행하면서도, 불필요한 재결기구의 존재로 인한 낭비를 제거할 수 있다는 것이다.

3) 심사청구와 심판청구를 선택적으로 운영하는 방안(3안)

4) 국세에 관한 견해이긴 하지만 김영조 외 2인, 전제 보고서, 2005, 252쪽 이하 참조.

지금처럼 단순히 납세자로 하여금 선택하게 하는 것은 전술한 바와 같이 동일하거나 유사한 사안에 대하여 상이한 결정이 내려질 가능성이 있고, 심판행정의 효율성 내지 경제성에 비추어 문제가 있으므로 양심급이 특화된 성격을 갖게 해야 한다는 것이다. 예컨대 처분청은 과세실무를 담당하고 있는 만큼, 사실심의 기능을 위주로 하고, 독립된 제3의 기관인 조세심판원은 법률전문가를 보완하여 법률적 쟁송을 주로 다루게 하는 것이 바람직하다는 것이다.

이 견해에 의하더라도 여전히 심사심판기구의 중첩으로 인한 인력 및 예산낭비를 초래할 가능성이 있으며, 사실인정의 문제와 법률문제를 구분하기란 쉽지 않으므로 문제는 여전히 남는다.

4) 소결

행정불복절차의 본질을 권리구제절차로 본다면 불복제도는 국민의 권리구제를 신속하고도 경제적으로 도모하는 데 역점을 두어야 할 것이다. 이 경우 재결기관의 객관성·독립성이 특히 강조되므로 재결기관을 집행기관으로부터 분리하여 제3자적 기관으로 독립시켜야 하고 그 절차도 공정성을 확보하기 위하여 사법절차에 준하는 내용을 갖추는 것이 타당하다. 그런 점에서 국무총리 소속으로 변호사, 회계학 및 법학교수 등 다양한 분야의 외부전문가를 비상임심판관으로 위촉하는 등 독립성을 어느 정도 갖추었을 뿐 아니라 심리 및 결정에 있어서 심판관에 대한 제척·회피·기피(국세기본법 73조, 74조), 자유심증주의(77조), 질문검사신청권(76조), 구술심리주의(56조), 불고불리 및 불이익변경금지원칙(79조)을 채택하고 있는 등 준사법적 절차를 갖추었다는 점에서 심판청구만을 단심제로 하는 2안이 바람직하다고 할 것이다. 물론 이에 대해서는 반론도 적지 않다. 이의신청 및 심사청구제도는 조세처분에 의하여 침해된 납세자의 권리 또는 이익을 적은 비용으로 신속하게 구제할 수 있는 장점을 갖고 있으므로, 2001년 위헌판결 이후에도 납세자들은 직접 행정소송을 통하여 권리를 구제받지 아니하고, 여전히 이의신청⁵⁾ 또는 심사청구⁶⁾를 거친 이후에 행정소송을 제기하는 것으로 보인다. 물론 이 때 후술하는 바와 같이 이의신청 및 심사청구제도를 임의적 전심절차로 할 것인지, 필요적 전심절차로 할 것인지 하는 문제는 남는다.

심판청구만을 단심제로 하게 되면 권리구제라는 측면에서 심판절차의 준사법적 운

5) 지방세 이의신청은 법개정전인 2000년까지 5년 동안 매년 평균 2,003건을 처리했으며, 법개정 후인 2002년 및 2003년에는 매년 평균 3,531건을 처리해서 증가하는 모습을 보이고 있다.

6) 세법 개정 전인 2001년까지 6년 동안 연평균 1,095 건을 처리했으며, 평균인용율은 20.2%이다. 세법 개정 후인 2002년 및 2003년 2년 동안 연평균 526건을 처리했는데, 전반적으로 접수건수가 감소하면서 처리 건수도 감소했다.

영원칙을 더욱 강화하여야 한다. 국세기본법에 의하면 청구인의 의견진술권(국세기본법 제58조)을 인정하고, 심판관의 질문검사권(국세기본법 제76조)을 규정하고 있으므로 현행법을 근거로 직접주의·구술주의에 의한 운영이 가능하나 심리시간에 쫓겨 모든 사건에 적용하고 있지 못하다. 청구인과 처분청이 대립적인 지위에서 변론하거나 상대증거의 증거력을 탄핵하는 절차 등은 보장되어 있지 않으므로 이 점 보완할 필요가 있다. 또한 심판관이 증거조사와 사실인정을 주도하는 것이 아니라 조사관이 증거조사를 전담하여 사실관계를 확정하고 심판관은 이를 토대로 재결내용을 결정하는 실정이므로 심판관의 증거조사 강화도 심판절차의 준사법화와 관련하여 반드시 보완되어야 할 사항이다.

2. 지방세 구제제도의 필요적 전심절차로서의 당위성

(1) 문제점

국세기본법상 국세심판절차를 준사법절차화하기 위하여 마련되어 있는 각종 규정(청구인의 항변, 사건의 병합·분리, 자유심증주의, 불고불리, 불이익변경금지의 원칙 등)이 미비되어 있었던 관계로 2001.12.29. 개정전 구지방세법 제78조 제2항이 위헌이라는 헌법재판소 결정의 취지를 반영하여 개정되었으나⁷⁾, 지방세법상 불복절차인 이의신청 및 심사청구는 임의적 전치절차에 불과하여, 이의신청 및 심사청구를 거치지 아니하고서도 행정소송을 제기할 수 있게 되었다.

그러다가 2008.2.29. 지방세법 개정으로 시·군세의 경우 도지사에 대한 심사청구와 조세심판원장에 대한 심판청구, 도세의 경우 조세심판원장에 대한 심판청구가 가능하게 되었음에도 불구하고, 심사청구와 심판청구 모두 여전히 임의적 전치절차에 불과하다.

특히 심판청구의 경우 국세와 지방세의 최종심으로서 동일하게 조세심판원의 관할임에도 불구하고, 국세의 경우 선택적 필수절차임에 반하여, 지방세의 경우는 선택적인 임의절차에 불과하여 납세자에게 혼란을 초래하고 있다. 그렇다면 지방세 구제제도는 임의적 전심절차로 존재하는 것이 타당한가?

7) 행정심판법 제11조(선정당사자), 제12조(청구인의 지위승계), 제16조(심판참가), 제20조(청구의 변경), 제26조(심리의 방식)의 규정은 이의신청 또는 심사청구에 대하여 준용하도록 규정하였다.

(2) 지방세 심사청구 또는 심판청구의 필요적 전심절차로서의 당위성

가. 임의적 전심절차화에 따른 위험성

임의적 전심절차는 조세가 가지고 있는 특수성에 따른 위험성도 동시에 가지고 있다는 사실도 경계해야 한다. 우선 임의적 전심절차를 통해서는 전국의 지방세 업무를 통일적으로 심의·운영하기 어렵다. 다음으로 국가적 측면에서 소송의 남소(濫訴)로 인한 폐단이 있을 수 있다. 조세소송의 남소현상은 국가재정조달의 근간인 조세행정에 큰 부담을 주고 나아가서는 국민의 납세의식을 저하시킬 수도 있다. 또한 법원도 조세소송의 폭주로 말미암아 큰 부담을 안게 되고, 동일유형의 조세소송에서 담당 재판부에 따라 의견을 달리 한다면 법원의 신뢰성은 접어두더라도 적기에 화폐적 가치로 국고수입을 실현시켜야 하는 조세행정은 애로에 봉착하게 될 것이다. 국민의 편의라는 측면에서 보더라도 소송의 장기화와 경제적 부담의 증가를 가져올 뿐 아니라 행정의 자기반성의 결과로 조세심판에서 구제된 동일유형의 사건이 사법심에서는 처분청의 항소로 인하여 소송이 계속되는 불이익을 감수하게 될 것이다.

외국의 제도에서도 조세심판을 임의적 전심절차로 선택한 나라는 거의 없다. 조세심판을 필요적 전심절차로 두는 이유는 조세가 갖는 특수성 — 국가재정의 조달과 조세행정의 특수성(동시·반복·다발적) 때문이다. 우리나라와 가장 유사한 입법구조를 취하고 있는 일본의 경우에도 국세와 마찬가지로 지방세의 구제제도 역시 행정심판 전심주의를 취하여 납세의무자의 권리구제 뿐만 아니라 행정관청의 자기시정에 충실하고 있다. 따라서 심판절차의 필요적 전심주의는 조세사건에 있어서도 채택할 필요가 있을 것이다.

나. 지방세 심판청구

헌법재판소는 ‘헌법재판소 전원재판부 2001.6.28. 선고, 2000헌바30 결정’에서 필요적 조세심판전치주의의 근거가 되는 규정인 제78조 제2항(제74조 제1항이 아님)만을 위헌으로 결정함으로써 지방세 부과처분에 대하여 불복이 있는 자는 임의적 조세심판을 거치거나, 곧바로 행정소송을 청구할 수 있다고 하고 있다. 헌법재판소는 필요적 조세심판전치주의(심사청구, 심판청구)를 취하고 있는 국세기본법이 헌법에서 요구하는 사법적 절차를 준용하고 있는 합헌성을 주지시키면서 “지방세심의위원회의 구성과 운영”, “심리절차의 사법절차 준용상의 문제점”, “불필요한 경우에까지 예외사유 없는 절차의 강요” 등의 위헌적 요소를 가진 상태에서 지방세법이 필요적 조세심판전치주의를 가지는 것은 위헌이라고 하고 있을 뿐이다. 따라서 헌법재판소는



조세심판전치주의 또는 필요적 조세심판전치주의에 대하여는 위헌을 선언한 것이 아니며, 헌법 제107조 제3항에서 행정심판전치주의에 대하여 구체적 입법형성은 입법자에게 맡기면서 “전심절차로서의 행정심판”과 “사법절차의 준용”만을 그 입법적 형성의 한계로 한다고 하는 것이라고 이해할 수 있다.

지방세의 경우 구 지방세법 제78조 제2항이 위헌으로 무효가 됨에 따라 임의적 전치주의가 되었으나 헌법재판소는 필요적 조세심판전치주의 자체를 위헌으로 보는 것이 아니라 현행 지방세법상 제도내부에 존재하는 위헌적 요소에 의하여 제도 자체를 존속시킬 수 없기에 개정을 통한 입법형성권이 없이 다만 위헌여부만을 판단하는 헌법재판소는 이에 대한 위헌결정만을 한 것이다. 따라서 지방세법상 제도 전반에 있어 위헌적 요소를 제거한다면 필요적 조세심판전치제도의 존속은 가능한 것이라고 할 수 있다.

즉 지방세법에서 그 판단기관의 독립성·중립성이 충분하지 않고, 심리절차에 있어서 사법 절차적 요소가 매우 미흡하다는 점에서 위헌의 소지를 가지고 있다면 이에 관해 지방세법상 국세기본법상의 조세심판원 관련 법령을 준용토록 하거나, 독립성과 공정성이 보장되는 “조세심판원”과 택일하여 심판청구를 할 수 있도록 하는 방안을 고려하여 볼 수 있다. 이러한 관점에서 현행 지방세법은 동법 제77조 제5항에서 “제72조 제1항에 따른 심판청구에 관하여 이 법에서 규정한 것을 제외하고는 「국세기본법」 제7장 제3절의 규정을 준용 한다”고 규정하고, 독립성과 중립성이 일정 부분 보장되는 국무총리 소속의 조세심판원장에게 심판청구를 하도록 함으로써 심판청구에 관한 한 어느 정도 위헌의 소지를 제거하였다고 할 수 있으므로 지방세 심판청구에 관하여 필요적 전심절차화가 가능하다고 할 수 있다.

지방세 심판청구에 있어서 필요적 심판전치주의를 채택하게 되면 여러 가지 장점이 있다. 우선 간편한 구제제도로서 시간과 비용면에서 국민에게 월등하게 유리하므로 국민의 편익을 보장할 수 있다. 뿐만 아니라 결과가 확정(취소 또는 경정의 경우)되어 남소(濫訴)를 방지하는 여과(濾過)효과가 있고, 전문적인 심판처리과정에서 적어도 쟁점이나 증거를 정리함으로써 법원의 부담을 경감하는 부수적 효과를 가져 올 수 있다. 행정의 자기통제(Selbstkontrolle der Verwaltung) 및 반성의 자료를 제공하는 등 국민·행정·사법 모두에게 유익한 결과를 가져올 수 있다.

다. 지방세 심사청구

지방세 심판청구에 대해 필요적 심판전치주의의 채택이 가능하다고 하면 남아 있는 문제는 시·군·구세의 경우 도지사(특별시장·광역시장)에 대한 심사청구의 임의적 전

심절차 문제이다. 조세심판원에 대한 심판청구와 마찬가지로 지방법상 위헌적 요소를 제거한다면 지방세 심사청구의 경우에도 필요적 전심절차로의 존속을 위한 개정은 가능한 것이라고 할 수 있다. 그리하여 지방세법 개정시에 관계서류 열람권, 의견진술권(지방세법 74조의2), 대표자 선정 및 해임, 신청인 등 지위승계, 이해관계자 지방세심의위원회 참석(지방세법 78조 1항) 등이 도입되었으나, 헌법 제107조 제3항에서 요구하는 사법절차의 준용이라는 관점에서 보면 여전히 미흡하다.

시·군·구세에 관한 심사청구의 경우 특별시장·광역시장·도지사가 재결기관이 되지만 심의·의결기관으로는 각 재결기관에 소속되어 제기된 지방세 불복신청을 심리·의결하는 지방세심의위원회가 있다(지방세법 77조 1항). 심사청구의 재결청은 심의·의결기관인 위원회의 의결에 따라 결정하도록 되어 있으므로 헌법 제107조 제3항에서 요구하는 사법절차성의 요소인 판단기관의 독립성과 공정성을 위해서는 지방세심의위원회의 구성과 운영에 있어 독립성과 공정성을 제도적으로 보장하는 것이 중요하다.

그런데 지방세심의위원회의 구성의 독립성 문제를 우선 지적하지 않을 수 없다. 위원회의 조직과 운영에 관한 기본적 사항조차 법률에서 직접 규정하지 않고 시행령, 나아가 시행규칙에 위임되어 있고, 위원회의 위원을 재결기관인 지방자치단체의 장이 지명 또는 위촉하게 되어 있고, 위원회의 구성에 있어서 외부전문가가 일정 비율 포함되어 있을 것이 보장되어 있지 않다⁸⁾. 심지어 서울시의 경우 심의업무는 지방세의 부과 및 징수업무를 담당하는 집행기관인 재무국 세제과에서 담당하고 있다. 이에 따르면 부과 및 징수업무를 관장하는 부서에서 권리구제까지 하게 되는 모양이 되어서 2001년 헌법재판소 결정에서 지적한 지방세심의위원회의 구성에 있어서 독립성과 중립성이 여전히 결여되어 있다⁹⁾.

지방세심의위원회의 전문성 확보 등도 지적되는 문제 중 하나이다. 지방자치단체에 따라서는 퇴직공무원에 대한 예우차원에서 전직공무원을 위촉하거나 위원회 여성위원 할당비율 때문에 자격을 덜 갖추어진 여성을 위원으로 위촉하는 사례도 적지 아니하고, 무자격자를 위원으로 위촉하는 사례도 없지 아니하다.

또한 지방세심의위원회 운영과 관련된 문제도 적지 않은 데, 심의시간이 부족하다든가, 심의담당공무원이 부족하다든가, 심의위원의 제척과 회피, 불고불리와 불이익 변경금지의 원칙, 사건의 병합과 분리 등이 지방세법에 명문으로 규정되어 있지 않은

8) 김완석, 지방세 구제제도의 개선방안, 「지방세」 통권 71호(2002), 9쪽. 서울시 지방세심의위원회는 지방세법을 근거로 조례에 의하여 위원회는 15인 이하의 위원으로 구성하고 있는 데, 구체적으로는 내부위원 1명과 외부위원 11명으로 구성되어 있다.

9) 박훈, 최천규, 서울시 지방세심의위원회제도의 구성과 운영 개선에 관한 소고, 「조세와 법」 제1권 제1호(2008.6), 228쪽.



등 납세자권리보호절차가 미흡한 상태이다¹⁰⁾.

따라서 지금 당장 이와 같은 지방세심의위원회의 구성과 운영과 관련된 미비점들을 개선하지 않는 한 지방세 심사청구를 필요적 전심절차화하기는 어렵다고 보인다. 그런데 위와 같이 해석하게 되면 지방세 구제절차라 하더라도 지방세 심판청구는 필요적 전심절차가 되는 반면, 지방세 심사청구는 임의적 전심절차가 되어 납세자로서는 더욱 혼란스럽게 될 가능성이 없지 않다. 장기적으로는 지방세의 경우 원칙적으로 심판청구의 단심제로 하고, 납세자의 임의선택에 따라 심판청구 전에 이의신청이 가능하도록 하되, 심판청구는 현행과 같이 조세심판원에서 관장하게 하고 필요적 전심절차로 하게 되면 자연스럽게 문제는 해결될 것 같다. 단기적으로는 지방세 심사청구에 있어서 지방세심의위원회의 구성과 운영과 관련된 미비점들을 개선하여 필요적 전심절차화하는 것이 오히려 바람직스러운 것으로 보인다.

라. 지방세 심판청구의 필요적 전심절차화에 따른 항변 가능성

지방세 심판청구를 필요적 전심절차로 하게 되면 지방세 심판청구 결정에 대해 처분청이 이의를 제기하는 장치가 없어 지방세 심판 인용결정이 대법원 최종판결과 같은 효력을 갖게 되므로 처분청이 조세심판원의 재결에 대하여 이의가 있는 경우에 이에 대하여 다룰 수 있는 길을 허용할 것인가가 문제된다.

지방자치단체 및 조세심판원의 세법해석 차이를 법원판결을 통해 조정하여 법령해석의 통일성과 과세형평성을 확보할 수 있도록 심판인용 결정에 대하여 처분청이 법원에 불복을 제기할 수 있는 항변권을 부여하는 것이 타당할 것으로 보인다¹¹⁾. 그런데 전통적으로 대륙법계 국가의 경우에는 전통적으로 행정소송의 원고적격을 처분의 위법성을 다투는 개인에게만 인정하고 있기 때문에 예외적으로 조세소송의 경우에만 과세관청에게 원고적격을 인정하는 것은 매우 어렵다. 따라서 처분청에 항변권을 인정하는 경우 어떤 형태의 소송에 의할 것인가에 관해서는 원고를 처분청, 피고를 조세심판원으로 하는 재결취소의 소를 기관소송의 형태로서 제기할 수 있도록 하여야 한다는 견해(기관소송설), 원고를 처분청, 피고를 조세심판원으로 하는 재결취소의 소를 항고소송의 형태로 제기하여야 한다는 견해(항고소송설)가 있을 수 있다. 조세심판기관으로서 제3자기관인 일반 위원회 및 특별위원회를 두고 있는 영국에서는 당해 위원회의 재결에 대하여 조세감사관이나 국세청이 조세소송을 제기할 수 있도록 하고 있다.

10) 박훈, 최천규, 전계논문, 229~232쪽.

11) 동지: 김영조 외 2인, 전계 보고서, 2005, 238쪽.

V. 결어

국세와 지방세의 권리구제제도를 비교하여 볼 때 아래와 같이 몇 가지 점에 관해 개선의견을 제시하여 볼 수 있다.

국세와 지방세의 사전구제제도와 사후구제제도와는 별도로 감사원법에 의한 심사청구제도를 두는 현행 2원적 조세불복절차는 제도적으로 복잡할 뿐 아니라, 감사원법에 의한 심사청구는 납세자의 권리구제절차로서 그 기능을 다하지 못하고 있으므로 폐지하는 것이 타당하다.

국세이건 지방세이건 심사청구 또는 심판청구를 선택할 수 있도록 하고 있는 데, 행정심의 통일적 운영을 위하여 통합할 필요가 있다. 행정불복절차의 본질을 권리구제절차로 본다면 불복제도는 국민의 권리구제를 신속하고도 경제적으로 도모하는 데 역점을 두어야 할 것이다. 이 경우 재결기관의 객관성·독립성이 특히 강조되므로 재결기관을 집행기관으로부터 분리하여 제3자적 기관으로 독립시켜야 하고 그 절차도 공정성을 확보하기 위하여 사법절차에 준하는 내용을 갖추는 것이 타당하다. 그런 점에서는 조세심판원장에 대한 심판청구만을 단심제로 하는 것이 바람직하다. 심판청구만을 단심제로 하게 되면 권리구제라는 측면에서 심판절차의 준사법적 운영원칙을 더욱 강화하여야 한다. 청구인과 처분청이 대립적인 지위에서 변론하거나 상대증거의 증거력을 탄핵하는 절차 등은 보장되어 있지 않으므로 이 점 보완할 필요가 있다. 또한 심판관이 증거조사와 사실인정을 주도하는 것이 아니라 조사관이 증거조사를 전담하여 사실관계를 확정하고 심판관은 이를 토대로 재결내용을 결정하는 실정이므로 심판관의 증거조사 강화도 심판절차의 준사법화와 관련하여 반드시 보완되어야 할 사항이다.

납세자로서는 국세이건 지방세이건 동일한 세금임에도 불구하고, 국세는 필수적 전치주의를, 지방세는 임의적 전치주의를 채택하는 등 굳이 달리 할 이유가 없다. 지방세 심판청구에 관하여는 현행 지방세법이 동법 제77조 제5항에서 “제72조 제1항에 따른 심판청구에 관하여 이 법에서 규정한 것을 제외하고는 「국세기본법」 제7장 제3절의 규정을 준용 한다” 고 규정하고, 독립성과 중립성이 일정 부분 보장되는 국무총리 소속의 조세심판원장에게 심판청구를 하도록 함으로써 심판청구에 관한 한 어느 정도 위헌의 소지를 제거하였다고 할 수 있으므로 필요적 전심절차화가 가능하다. 반면 지방세 심사청구를 지방세심의위원회의 구성과 운영과 관련된 미비점들을 개선하지 않는 한 필요적 전심절차화하기는 어렵다고 보인다. 장기적으로는 지방세의 경우 원칙적으로 심판청구의 단심제로 하고, 납세자의 임의선택에 따라 심판청구 전에 이

의신청이 가능하도록 하되, 심판청구는 현행과 같이 조세심판원에서 관장하게 하고 필요적 전심절차로 하게 되면 자연스럽게 문제는 해결될 것 같다. 지방세 심판청구를 필요적 전심절차로 하게 되면 지방세 심판 인용결정이 대법원 최종판결과 같은 효력을 갖게 되므로 심판인용 결정에 대하여 처분청이 법원에 불복을 제기할 수 있는 항변권을 부여하는 것이 타당할 것이다. 단기적으로는 지방세 심사청구에 있어서 지방세심의위원회의 구성과 운영과 관련된 미비점들을 개선하여 필요적 전심절차화하는 것이 오히려 바람직스러운 것으로 보인다.

참 고 문 헌

- 김완석, 지방세구제제도의 개선방안, 「지방세」 통권 71호(2002).
- 감사원, 감사연보, 2008.
- 김영조 외 2인, 주요국의 조세불복제도 연구, 2005.
- 라문휘, 지방세 구제기능의 재정립, 「지방세」 통권 71호(2002).
- 박훈, 정지선, 현행 지방세 구제제도의 문제점과 개선방안, 「조세학술논문집」 제21집 제1호(2005).
- 박훈, 최천규, 서울시 지방세심의위원회제도의 구성과 운영 개선에 관한 소고, 「조세와 법」 제1권 제1호(2008.6).
- 서울시립대학교 지방세연구소, 지방세법상 권리구제제도의 개선방안 연구, 2006.10.
- 서희열, 국세심판제도의 평가와 장단기 개편방안, 「세무학연구」 제22권 제3호(2005.9).
- 제주특별자치도 세무과, 지방세 권리구제제도의 개선방안, 「지방세와 지방재정」
- 한상국, 박훈, 조세구제제도의 개선방안에 관한 연구, 한국조세연구원, 2005.12. 