

조세법의 기본원칙 측면에서 분석한 대만의 납세자권리보호법*

한 상 국**

〈국문초록〉

최근 조세에 대한 인식이 ‘의무’로만 보던 관점에서 ‘권리 및 의무’로 보는 관점으로 변화되면서 납세자권리보호제도가 점점 중요시되고 있다. 최근 선진국들은 납세자의 권리보장에 관한 절차적 규정을 보편적으로 도입하고, 납세자권리현장을 제정하는 등 조세행정절차를 적정화·투명화 해서 납세자권리를 보호하고 확립하는 데 많은 노력을 기울였음은 주지의 사실이다. 대만은 “납세자권리보호법(納稅者權利保護法)”을 독립된 법 형태(專法)로 제정 및 시행하면서 국제조류에 따라 납세자권리보호를 위한 여러 가지 제도를 도입하거나 정비하였다.

조세법의 기본원칙에는 조세법률주의, 조세공평주의, 신의성실의 원칙 등이 있다. 조세법률주의와 조세공평주의는 조세법의 성립을 가능하게 하는 핵심원리이며 헌법에 기초한 헌법적 효력을 가지는 원리이며, 조세법의 입법 및 해석·적용에 있어서 따라야 할 중요한 기본원칙이다.

납세자권리보호법은 납세자의 권리보호에 관한 중요사항을 상당히 넓게 포괄하는 특별법으로서 납세자의 세법상의 권리 및 지위를 강화하였으며, 또한 대만의 조세 법제를 합리화 한 측면에서 중요한 의미를 가진 법이라고 할 수 있다. 그러나 조세의 입법 및 해석·적용과정에서 납세자를 보호하기 위하여 조세법률주의와 조세공평주의적 측면에서 다양한 제도를 규정하고 있지만, 납세를 의무라는 관점에서 보다는 권리라는 관점에서 보면 아직 보완해야 할 부분이 다수 존재한다. 예를 들면, 불확실한 개념의 존재, 조세우대사항에 대한 명확한 규정 미비, 조세 관련 정보의 상세한 공개 및 제도의 미비점 보완 필요성 등이 우선적으로 보완해야 할 내용이다. 이러한 보완을 통해서 납세에 대한 권리라는 관점과 의무로서의 관점이 서로 균형을 이루어서 납세자권리보호가 한 층 더 강화 될 수 있을 것이다.

주제어 : 납세자권리, 조세법률주의, 조세공평주의, 실질과세, 조세회피, 조세우대

· 투고일 : 2020.04.09. / 심사일 : 2020.04.20. / 게재확정일 : 2020.04.21.

* 이 논문은 2014년도 전북대학교 연구교수 연구비 지원에 의하여 연구되었음.
** 전북대학교 법학전문대학교 교수, 전북대학교 동북아법연구소 연구원

I. 서론

조세란 국가재정에 충당할 목적으로 반대급부 없이 일반국민에게 강제적으로 부과하는 금전채무이므로 국민의 기본권 보장과의 관계에서 보면 침해적 속성을 가지고 있지만, 국민 자신이 수립한 국가의 재정을 능동적으로 뒷받침하는 기본권의 하나라고도 할 수 있다. 따라서 납세자는 법에 따라 납세의무를 이행하는 동시에 또한 국가로부터 공평한 대우를 받고 정당한 법률 절차를 보장받을 권리를 가진다.

최근에 들어와서 조세에 대한 인식도 변화되어 ‘납세의무’로서의 인식에서 ‘조세에 대한 권리 및 의무’로 인식되는 추세를 보이고 있다.¹⁾ 권리로써 인식하는 측면이 점점 강조되면서 납세자권리보호제도는 갈수록 중요시되고 있다. 근래에 들어와서 선진국들, 예를 들면 미국·프랑스·캐나다·영국 등은 납세자의 권리보장에 관한 절차적 규정을 체계적으로 도입한 바 있으며, 또한 납세자권리헌장을 제정해서 시행하는 등 조세행정절차를 강화하여 납세자권리를 보호하고 확립하는 데 많은 노력을 기울였다. 이로써 납세자권리 보호는 이미 보편적인 가치로 인식되는 단계에 이르렀다.

대만의 입법원(立法院)과 재정부(財政部)는 공동으로 2016년 12월 28일 납세자권리보호법(納稅者權利保護法)을 독립된 법 형태(專法)로 제정해서 2017년 12월 28일부터 시행하였다. 이로써 대만은 납세자권리보호에 대해서 상당히 체계화된 법제도를 갖추었으며, 동 법²⁾에서 납세자는 법률에 따라 ‘납세의 권리와 의무’가 있음을 규정하는 등 납세자권리보호를 위한 여러 가지 제도를 도입하거나 정비하였다. 동 법은 지금까지 축적된 대만의 연구성과 및 논의 등을 담고 공론화의 과정을 거쳐서 입법되었으며, 동 법의 입법 전 보다는 납세자의 권리를 보호하는 가운데 조세를 징수하도록 법제화 하고 있어서 납세자권리보호 측면에서 큰 진전을 보인 것으로 평가된다. 본 논문에서는 조세법률주의, 조세공평주의 등의 측면에서 최근에 제정된 납세자권리보호법을 분석하고자 한다.

1) 조세에 대한 인식의 변화에 대한 자세한 내용은 [한상국, “제3부 납세자권리보호제도의 변천”, 「한국지방세60년사, 제3권 지방세 운영」, 한국지방세연구원, 2017년 4월]을 참조하기 바람.

2) 納稅者權利保護法 第3條 第1項.

II. 대만 납세자권리보호법의 입법 연혁³⁾

1. 납세자권리보호의 의의

1789년 프랑스 인권선언(인간과 시민의 권리선언 ; 제13조) 및 1919년 독일 바이마르 헌법(제134조)에서 시민이 각자의 능력에 따라 공공부담을 공평하게 부담해야 한다고 선언한 이래, 조세는 국민동의의 산물로서 국가재정의 가장 중요한 수입원으로 자리를 잡았다.

조세가 비록 국민동의의 산물이지만, 국가재정에 충당할 목적으로 반대급부 없이 일반국민에게 강제적으로 부과하는 금전채무이므로, 국민의 기본권 보장과의 관계에서 보면 침해적 속성을 가지고 있다. 따라서 납세자의 권리를 보장함으로써 인간으로서의 존엄과 가치 그리고 행복추구권을 보장할 수 있게 된다.

최근 들어 프랑스(1975), 캐나다(1986), 영국(1986, 1991) 및 미국(1988) 등은 납세자의 기본권 보호를 위하여 세무행정절차의 적정화·투명화를 통하여 납세자의 권리를 보장하고 확립하는 노력의 일환으로 납세자권리헌장 내지 납세자보호규정을 제정해서 운영하고 있다. 이에 따라 납세자의 지위가 조세의 부과 및 징수라는 공권력 행사의 대상에서 이제는 독립적인 권리 및 의무의 주체로 인정되기에 이르렀다.

2. 대만 납세자권리보호법 입법 연혁

대만의 사회복지 및 사회운동 단체⁴⁾가 2005년 납세자 권리 보호 법률 제정을 처음 제안하고 입법건의를 하면서 납세자 권리 보호에 대한 논의가 본격화되면서 납세자들은 납세자의 권리를 새롭게 인지하는 계기가 되었다.⁵⁾

대만은 2009년 11월에 납세자 권리보호 입법 절차를 재개하여서 동년 12월에 입법을 완료하였는데, 세연계징법(稅捐稽徵法⁶⁾)에 1개의 장(제1장의1)을 추가하는 형식을 취하였다.⁷⁾ 처음으로 더 이상 납세를 국민의 의무로만 보지 않

3) 본 장은 [한상국, “대만의 납세자보호제도에 대한 연구 -적법절차의 원칙 측면에서의 분석-”, 『동북아법연구』, 제13권 제3호, 전북대학교 동북아법연구소, 2020.1. 238면~242면]의 내용을 요약·정리한 것임.

4) 公平正義聯盟(泛紫聯盟)으로도 불림

5) [葛克昌, 陳清秀, 郭介恒 等, 『納稅人權保障法可行性之研究』, 財政部2005年度委託研究計劃(計畫編號 94mof013), 台北, 2005. 10]을 참조하여서 정리하였다.

6) 우리나라의 국세기본법, 국세징수법 및 지방세기본법을 아우르는 성격을 가진 법이다.

았으며, 나아가서는 납세자의 권리를 인정하고 이를 명문으로 규정하였는데, 이는 긍정할 가치가 있는 입법이었으며 진일보한 입법이라는 평가를 받았다.⁸⁾

지금까지 축적된 대만의 연구성과 및 논의 등을 담고 공론화의 과정을 거쳐서 종전의 세연계징법의 1개 장(專章)에서 분리된 특별법(專法;전문법) 형식으로 납세자권리보호법이 제정되어 2016년 12월 28일에 공포되고⁹⁾, 1년 후인 2017년 12월 28일부터 시행되었다.¹⁰⁾ 이와 동시에 세연계징법 제1장의1(5개 조문으로 구성됨)은 삭제되었다. 납세자권리보호법의 제정으로 납세자의 지위가 조세의 부과 및 징수라는 공권력 행사의 대상에서 이제는 독립적인 권리 및 의무의 주체로 인정되기에 이르렀다고 할 수 있다.

III. 조세법의 기본원칙 측면에서의 분석

대만의 납세자권리보호법을 조세법의 기본원칙 측면에서 분석하고자 하는데, 조세법을 입법하고 해석 및 적용할 때에 지켜야 할 기본적인 지침을 조세법의 기본원칙이라고 한다. 조세법률주의(租稅法定主義¹¹⁾)와 조세평등주의 등이 조세법의 기본원칙을 구성한다. 조세법률주의란 세법영역에 있어서의 법치주의를 말하며, 조세평등주의란 조세부담의 공평한 배분을 구체화 하는 것이다.

조세법률주의와 조세공평주의는 조세법의 성립을 가능하게 하는 핵심원리이며 헌법에 기초한 헌법적 효력을 가지는 원리이다. 조세 관련법이 없다면 법치국가에서는 조세를 부과 및 징수할 수 없을 것이며, 실질적 법치국가를 지향하는 현대국가에서 조세를 규정한 법률이 공평한 조세부담의 배분을 실현할 수 없다면 법률로서의 정당성을 상실하게 된다.¹²⁾

7) 稅捐稽徵法 第1章의1(납세자권리의 보호)은 第11條의3(조세법률주의), 第11條의4(조세우대에 대한 일몰원칙, 조세지출 평가 제출), 第11條의5(세무조사의 사전통지 등), 第11條의6(위법조사로 얻은 증거는 무효), 第11條의7(진정 및 과세당국의 답변 의무)로 구성되었다.

8) 陳清秀, “納稅者權利保護之回顧與展望”, 『月旦財經法雜誌』, 台北, 2010, 第21期, 116면
葛克昌, “納稅人權利保護立法及檢討--稅捐稽徵法第一章之一評析”, 『月旦財經法雜誌』, 台北, 2010, 第22期, 54면.

9) 總統華總一義字第10500161471號令

10) 納稅者權利保護法是 모두 23개의 조문으로 구성되어 있으며, 동 법 第22條에 바탕을 둔 納稅者權利保護法施行稅則이 2017년 9월에 제정되었으며, 모두 11개의 조문으로 구성되어 있다. 이외에도 納稅者權利保護法の 원활한 시행을 위하여 納稅者權利保護諮詢會設置辦法, 納稅者權利保護官辦理納稅者權利保護事項作業要點, 稅捐稽徵機關調查程序應注意事項 등을 제정하였다.

11) 대만 및 중국에서는 조세법률주의를 租稅法定主義로 표현한다.

조세법률주의란 세법영역에 있어서의 법치주의를 말하는데 대만 헌법은 인민의 기본의무의 일종으로 납세의무를 규정하고 있는데¹³⁾, 이는 조세법률주의를 규정하고 있는 헌법조문으로 이해되고 있다.¹⁴⁾ 다수의 사법원 대법관 해석(司法院 大法官 解釋)¹⁵⁾에서 조세법률주의를 재확인하고 있다. 조세법률주의는 형식적 측면에서는 조세부과의 근거는 국회에서 제정한 법률이 되어야 하며(즉 납세의무의 승인은 법률유보사항), 실질적 측면에서는 과세요건을 규정하는 법률의 내용은 헌법에 부합되어야 한다는 것이다.

조세법률주의는 입법 및 해석상의 원칙으로 과세요건 법정주의 및 과세요건 명확주의 등이 있으며, 집행상의 원칙으로 법의 적법절차 보장이 있다. 조세공평주의는 헌법적 원칙이며 그 법적 근거는 평등권을 규정하고 있는 대만 헌법이다¹⁶⁾. 조세의 부담이 국민들 사이에서 공평하게 배분되도록 세법을 입법하고(입법상의 공평), 조세법률관계의 각 당사자로서의 국민은 세법의 해석·적용에 있어서 평등하게 취급되어야 한다(세법의 해석·적용상의 공평). 이처럼 조세공평주의는 입법에 있어서도 중요한 기본원칙이 될 뿐 아니라 세법의 해석·적용에서도 중요한 기본원칙이 된다. 본 장에서는 대만의 납세자권리보호법 중에서 조세법의 기본원칙과 관련된 내용을 분석하고자 한다.

1. 헌법상 기본권이 보장하는 가치이념을 조세법 분야에서 구체화

납세자권리보호법의 제정목적(입법취지)은 헌법상 기본권이 보장하는 가치이념을 조세법 분야에서 구체화하는 것이다. 즉 헌법상의 생존권, 근로권(工作權), 재산권 및 기타 관련되는 기본권의 보장을 실현하고, 납세자¹⁷⁾의 권리를 확보하며, 공평과세 및 법의 적절 절차 보장을 실현하기 위하여 본 법을 특별히 제정하였다.¹⁸⁾ 본 법은 대만 헌법상의 생존권·근로권 및 재산권의 보장¹⁹⁾

12) 이동식, 「일반조세법(제6판)」, 준커뮤니케이션즈, 2018. 37면.

13) 憲法 第19條 참조.

14) 陳清秀, 「稅法總論」, 元照(臺灣), 2010. 40면.

15) 대만 司法院 大法官釋字第217(1987), 556(2003), 650(2008), 657(2009), 703(2012), 705(2012), 745(2017) 및 746(2017)号 解釋 등을 참조하기 바란다(<http://cons.judicial.gov.tw/jcc/zh-tw/jep03>).

16) 憲法 第7條 참조.

17) 본 법에서 말하는 납세자란 각 세법에서 규정하는 납세의무자, 扣繳義務人(원천징수의무자), 代徵人(대리징수인), 代繳人(대리납부인) 및 법에 의해서 세금 납부 의무를 지는 기타 사람을 말한다.(納稅者權利保護法施行稅則 제2조 제2항)

18) 納稅者權利保護法 第1條 第1項.

의 실현을 세법에서 명문화하였고, 또한 기타 관련되는 기본권 보장²⁰⁾의 실현을 명문화 하였다.

한편 납세자 권리의 보호에 관하여 본 법에 특별 규정이 있을 때에는 본 법의 규정을 우선 적용하도록 해서 본 법의 성격이 특별법임을 명확히 하고 있다.²¹⁾ 이에 따라 이 법은 다른 법률보다 우선 적용되어야 한다.

과거의 조세관련 다툼을 보면, 많은 경우가 관련 세법 및 그 하위 규정 등이 재산권을 침해하였는지 여부가 주요 심사 대상이 되었지만, 본 법이 제정됨에 따라 관련 세법 및 그 하위 규정 등에 대해서 헌법상 기본권이 보장하는 가치이념의 측면에서 폭넓게 접근할 수 있게 되면서 납세자의 권리를 더욱 넓은 범위에서 보호할 수 있게 되었다.

납세자권리보호법에 의하면, 납세자는 법률에 따라서 납세의 권리와 의무가 있음을 규정하고 있는데²²⁾, 어순에서도 납세자의 권리를 의무보다 앞에 두어서 납세자권리보장을 우선시하는 진일보된 구조로 되어 있다.

또한 조세주관기관인 재정부로 하여금 행정규칙과 해석함령(解釋函令, 稅捐解釋函令 ; Tax Ruling)²³⁾을 법률이 필요로 하는 바의 기술성 및 법의 집행에 필요한 세부적인 내용(細節性)만을 해석하도록 제한하고 있는데,²⁴⁾ 이는 조세법률주의 중 실질적 조세법률주의의 기초가 되어서 조세에 관한 법률의 내용이 헌법상 기본권 보장에 저촉되어서는 아니 됨을 밝히고 있다.

전체적으로 볼 때 이 법은 헌법이 보장하는 인권의 가치 이념을 실현시킬 수 있는 법이며, 조세의 부과 및 징수 과정 전반에서 납세자보호라는 대명제를 실천할 것을 요구하는 의미 있는 법이라고 하겠다.

2. 조세법률주의의 재확인

19) 憲法 第15條.

20) 예를 들면, 憲法 第7條의 법률상 평등, 第10條의 거주와 이전의 자유, 第12條의 통신 비밀의 자유 등을 들 수 있다.

21) 納稅者權利保護法 第1條 第2項.

22) 納稅者權利保護法 第3條 第1項.

23) 조세주관기관인 財政部の 세법에 대한 해석이다. 이는 행정명령으로 반복적인 행정사무의 기준을 제시하거나 상급행정관청이 하급기관에 대하여 직무운영 등에 관한 세부적 사항을 구체적으로 통지하는 것이다(陳淸秀, “稅務令函之合理化的探討”, 「稅法之基本原理」, 三民書局(台北), 1997, 677면.). 한국 세법상의 행정명령인 국세청의 예규통첩 또는 국세의 기본통칙과 유사한 제도이다.

24) 納稅者權利保護法 第3條 第3項.

납세자권리보호법은 대만 헌법 및 사법원 대법관 해석을 계승해서 조세법률주의를 재확인하고 있다.²⁵⁾

대만 헌법 제19조는 조세법률주의를 규정하는 헌법조문으로 이해되고 있다. 사법원대법관회의 석자 제217호 해석문(司法院大法官會議 釋字第217号解釋文; 1987.7.17.)에서 조세법률주의란 “인민이 법률에서 규정하는 납세주체·세목·세율·납세방법 및 납세기간 등의 항목에 따라서 납세의 의무를 지는 것을 가리킨다.”고 실시해서 조세법률주의의 내용을 분명하게 말하고 있다.

조세법률주의는 통상적으로 형식적 조세법률주의와 실질적 조세법률주의로 나누어서 설명할 수 있다. 전자는 조세부과의 근거는 국회(立法院)에서 제정한 법률이 되어야 한다는 법률유보를 그 핵심내용으로 한다. 후자는 과세요건을 규정하는 법률의 내용이 헌법에 부합되어야 함을 내용으로 한다. 현대 국가에서는 전자보다는 후자가 더 중시되어서 조세에 관한 법률의 내용이 헌법에 저촉되지 않아야 하는 측면이 더 중요시 되고 있다.²⁶⁾

본 법 제3조는 형식적 조세법률주의와 실질적 조세법률주의를 재확인하고 있다. 즉 관련 납세의 권리 및 의무에는 법률유보원칙이 적용되어야 하며(제1항²⁷⁾ 참조), 관련 납세 권리 및 의무는 입법원에서 법률 형식으로 제정하거나 지방의회가 자치조례로 제정하도록 규정해서 조세 관련 입법권을 명확하게 규율하고 있는데(제2항²⁸⁾ 참조), 이는 전자의 입장에 서있다고 볼 수 있다. 법적 근거가 부족한 경우에 행정규칙 또는 해석함령을 통해서 임의적 또는 자의적으로 과세해서는 아니 되며 세법의 집행에 필요한 바의 기술성 및 법의 집행에 필요한 세부적인 내용만을 해석해야 하고, 특정인에게 조세우대를 하거나 또는 국민의 면세의 권리를 제한해서는 아니 된다고(제3항²⁹⁾ 참조) 규정함으

25) 納稅者權利保護法 第3條.

26) 陳清秀, 상거서, 39면~47면.

이동식, 전거서, 88면 참조.

27) 第1項에서 납세자는 법률에 따라 납세의 권리와 의무가 있음을 규정하고 있는데, 이는 인민의 기본의무의 일종으로 납세의무를 규정하고 있는 헌법 제19조의 조문에 ‘법에 따른 납세의 권리’를 덧붙여서 납세의무를 이행할 때에도 그에 상응하는 권리가 있음을 밝혔다. 즉 대만의 국민이 납세의무를 이행할 때, 이에 대응하는 권리를 향유함을 천명하였다. 어순의 배치에서도 권리를 의무보다 앞에 두어서 납세자의 권리를 강조하고 있는 모습을 보여주고 있다.

28) 第2項은 헌법 제19조 및 동 법 제3조 제1항에서 말하는 법률을 명확하게 정의해서 법률이란 직할시, 縣(市) 정부 및 鄉(鎮, 市) 公所의 자치조례를 포함함을 규정하고 있다.

29) 第3項은 稅捐稽徵法 제11조의3에서 재정부는 稅捐稽徵法 또는 관련 세법·명령·행정규칙에 의해서 납세의무자의 법정 납세의무를 증가시키거나 감면시킬 수 없다는 규정을 바탕으로 한 걸음 더 나가서 주관기관이 반포(공포)한 행정규칙 및 解釋函令은 법률의 원래

로써 후자의 입장에 서있다고 볼 수 있다. 이로써 조세관련 법률의 법적 안정성과 예측가능성을 유지할 수 있게 된다.

제3항에서 말하는 해석은 목적적 해석³⁰⁾ 및 합헌적 해석의 요구에 근거하고 있으므로, 법률 해석의 법리에 맞지 않게 임의적 또는 자의적으로 세금 감면을 할 수 없다는 것을 의미한다. 세법의 해석은 ① 반드시 헌법의 원칙을 견지해야 하며, ② 입법취지를 참작해야 하고, ③ 일반법률 해석방법을 준수해야 하는 요건에 부합되어야 함을 대만 사법원³¹⁾은 분명히 하였다. 따라서 행정규칙 또는 해석함령을 이용하여 임의적 또는 자의적으로 납세 의무를 증가시키는 것은 조세법률주의에 위배되고 조세부담을 자의적으로 배분함으로써 조세공평주의에도 위배되며, 나아가서는 국민의 재산권을 침해하여 위법 사항이 된다.

3. 생존권 및 인간존엄권 보장

납세자권리보호법은 헌법상 생존권 보장³²⁾ 및 인간으로서의 존엄권 보장³³⁾ 실현을 위하여 개인 및 가구의 기본생활에 소요되는 비용에 대해서 과세할 수 없도록 규정하고, 기본생활에 소요되는 비용의 산정 방법을 규정하고 있다.³⁴⁾ 소득을 최저생계비수준 이상으로 별면 소득세를 과세하고, 최저생계비수준 이하가 되면 사회적 부조를 한다는 점에서 보면, 이는 사회법적인 내용(사회권적 기본권), 즉 사회권(社會國原則)이 세법에 들어온 것이라고 할 수 있다.

인간의 존엄성에 상응하는 건강하고 문화적인 생활을 영위하기 위하여 필요한 최소한의 경비를 최저생계비라고 한다면, 대만의 사회구조법 및 소득세법 등에서 이미 이에 대해서 규정하고 있다. 사회구조법³⁵⁾에서는 최저생계비규

의 뜻과 규범 집행 법률이 필요로 하는 바의 기술성·법의 집행에 필요한 세부적인 내용 사항만을 해석해야 하며, 법률에서 명확하게 정하지 않은 바의 납세의무 또는 세금 감면을 늘려서는 아니 됨을 규정하였다.

30) 목적적 해석이란 법률 체계, 법률의 입법 취지 및 목적 등 입법의도를 고려하여 법해석을 하는 것을 말한다. 현재 거의 모든 세법의 해석은 목적적 해석이라고 할 만큼 세법의 해석에서 중요한 위치를 차지하고 있다.

31) 관련 세법의 해석 방법에 대해서 司法院大法官會議 釋字第703号解釋 理由書(2012.10.05.)에서 “주관기관이 법정 직권으로 관련 법령을 해석하는 경우, 헌법의 원칙 및 관련 법률의 입법취지를 당연히 견지하는 가운데 일반법률 해석방법을 준수하여야 한다”(本院釋字第620, 622, 640, 674, 692 号 해석 참조)라고 실시하였다.

32) 憲法 第15條

33) 憲法 第152條, 第153條 및 第155條~第157條 참조.

34) 納稅者權利保護法 第4條 참조.

35) 社會救助法은 저소득가구 및 중저소득가구 등의 자립지원을 위해서 제정되었다(第1條).

정³⁶⁾을 통해서, 그리고 소득세법은 각 종 면제액³⁷⁾ 및 공제액³⁸⁾을 통해서 납세자 및 그 부양 친속의 생존권을 보장하고 있다. 이처럼 납세자권리보호법은 기존의 관련 법률의 내용을 차용(원용)하고 있다.

생존권 및 인간존엄성 보장을 위한 규정을 구체적으로 보면 첫째, 납세자가 자기 및 부양 친속이 인간 존엄에 부합하는 기본 생활을 유지하는 데에 필요한 비용(최저생계비)에 대해서는 과세를 금지함을 명문화 하고 있다.³⁹⁾ 즉 최저생계비에 대한 국가과세권을 제한해서 국민의 권리가 과도하게 침해되는 것을 방지하고 있다.

둘째, 납세자의 기본생활 유지에 필요한 비용, 즉 최저생계비 산정 방법에 대해서 규정하고 있다. 즉 재정부분(財政部)이 행정원 주계총처(行政院 主計總處 ; 中央主計機關)에서 공포한 최근 1년 전국 개인가처분소득(可支配所得)의 중위수의 60%를 참고해서 최저생계비를 정하며, 매 2년마다 정기적으로 검토하도록 하였다.⁴⁰⁾ 즉 기본 생활을 유지하는 데 필요한 비용에 대해서 수량화를 통해서 한정했다. 납세자의 기본생활 유지에 필요한 비용은 국가의 경제발전 정도에 따라 변동한다는 점, 사회복지에 대한 요구 수준, 그리고 국가의 재정능력 또한 당시 국가 경제 여건에 따라 변동한다는 점 등을 고려해서 산정해야 한다. 따라서 기본생활비에 과세하지 않는 구체적인 실천 방식은 경제 상황에 따른 국가재정능력과 인민의 조세 부담 능력을 함께 고려해서 결정해야 한다. 현행법에 의하면, 기본생활 유지에 필요한 최저생계비는 면세액, 표준공제액 및 임금소득 특별공제액의 합계금액을 비교 기초로 삼는다.⁴¹⁾

36) 중앙 및 직할시 주관기관은 中央主計機關(行政院 主計總處)에서 공포한 최근 1년간 해당 지역 개인 가처분소득(可支配所得)의 중위수의 60%를 최저생계비(最低生活費) 기준으로 공표하고 있으며, 개인 가처분소득이 최저생계비에 미달하면 사회구조법의 구조대상이 된다(第4條 참조). 여기서 말하는 사회구조란 생활부조, 의료보조 등으로 나누어진다(第2條)

37) 所得稅法 第17條에 의하면, 본인·배우자 및 규정에 부합하는 부양가족에 대한 소정의 면제제도를 두고 있으며, 소비자물가상승지수에 계산 및 조정하고 있다. 공제액은 일반공제액과 특별공제액이 있으며, 납세자는 일반공제액(표준공제액, 열거공제액으로 구성됨) 중의 표준공제액 또는 열거공제액 중에서 하나를 선택하여 공제하고 동시에 특별공제(재산거래손실, 임금소득 특별공제액, 장애특별공제 등)를 공제할 수 있다.(한상국, 상게서, 81면~86면)

38) 所得稅法상의 공제액은 일반공제액과 특별공제액이 있으며, 납세자는 일반공제액(표준공제액, 열거공제액으로 구성됨) 중의 표준공제액 또는 열거공제액 중에서 하나를 선택하여 공제하고 동시에 특별공제(재산거래손실, 임금소득 특별공제액, 장애특별공제 등)를 공제할 수 있다.(한상국, 상게서, 81면~86면 참조)

39) 納稅者權利保護法 第1項.

40) 納稅者權利保護法 第4條 第2項.

41) 納稅者權利保護法實施細則 第3條 第1項.

셋째, 재정부에서 기본생활에 필요한 비용을 공고할 때, 그 결정기준 및 판단자료를 함께 공고하도록 규정하고 있다.⁴²⁾ 재정부는 매년 12월 말 전에 당해 연도 개인 기본 생활에 소요되는 비용을 공고해야 한다⁴³⁾. 즉 개인 기본 생활에 소요되는 비용을 공고하되, 그 결정 기준 및 판단자료를 함께 공고하도록 해서 생존권 및 인간존엄성 보장을 위한 제도적 장치에 대한 투명성과 공정성을 높이고 있다.

4. 응능부담의 원칙(量能平等負擔原則)의 명시

응능부담(ability-to-pay)의 원칙 또는 응능과세의 원칙이란 각종 과세에 있어서 소득, 소비 및 재산 등과 같은 객관적 척도에 의해서 측정된 납세자의 부담능력(담세력)에 상응하게 조세를 동일하게 또는 많게 또는 적게 부담하도록 해야 한다는 원칙을 말하며, 조세평등 내지는 조세정의를 실현하기 위하여 모든 조세에 요구되는 원칙이다. 1789년 프랑스인권선언 제13조에서 ‘공공의 무력을 유지하고 행정비용에 소요되는 공통의 부담은 모든 시민이 각자 능력에 따라 공평하게 부담해야 한다’라고 선언한 이래 오늘날의 납세자들이 대체적으로 받아들이는 공평(평등)의 개념(수직적 공평, 수평적 공평)이다.⁴⁴⁾

납세자권리보호법에서 납세자는 실질부담 능력에 따라서 조세를 부담해야 함을 규정해서 응능부담의 원칙(응능과세의 원칙)을 명시하고 있다.⁴⁵⁾ 다만 헌법 제19조에 납세의 의무가 규정되어 있지만, 응능부담의 원칙은 명시적으로 규정되어 있지 않다. 이에 따라 사법원 대법관회의 석자 제745호 해석 이유서(司法院 大法官會議 釋字第745号 解釋 理由書 ; 2017.02.08.)⁴⁶⁾에서 응능부담 원칙의 헌법적 근거는 평등원칙을 규정한 헌법 제7조임을 밝힘에 따라 응능부

42) 納稅者權利保護法 第4條 第3項.

43) 納稅者保護法實施細則 第3條 第2項.

44) 이창희, 「세법강의(제7판)」, 박영사, 2008. 43면.

45) 納稅者權利保護法 第5條 前段.

46) 司法院大法官會議 釋字第745号 解釋 理由書(2017.02.08.) : ‘개인별 종합소득순액(綜合所得淨額)을 산정하기 위하여, 납세자는 각 종 과세대상(소득원) 및 그 과세대상의 성격 차이를 고려하여, 과세대상의 원가 및 필요비용을 차감하고, 상이한 내용을 가진 면세액 및 공제액 등의 규정을 구분해서 정해야 한다(所得稅法 第4조, 제14조 및 제17조 등 규정 참조). 이와 같은 분류 및 차별은 … 정당한 목적이 있어야 하며, 그 분류 및 차별과 목적의 달성 사이에는 합리적인 연관성이 있어야 하며, 응능과세 요구의 객관적인 순가치원칙(淨值原則)에 부합하여 헌법 제7조의 평등권 보장의 취지에 위반되지 아니하여야 한다. … 응능과세원칙에 의하여, 소득과세는 소득의 총액(母額)이 아닌 소득에서 원가 및 필요비용을 차감한 후의 객관적인 순가치를 과세기초(tax base)로 삼아야 한다.’

담의 원칙은 헌법적 근거를 가진 평등권의 표현에 속하게 되었다.

납세자권리보호법은 납세자는 합리성이 없는 정책 목적에 따라서 차별대우를 받지 않음을 규정하고 있다.⁴⁷⁾ 즉 합리적인 정책목적이 없으면 납세자에게 차별대우를 할 수 없도록 규정하고 있어서 세법의 입법상의 공평 및 세법의 해석 및 적용상의 공평을 도모하고 있다. 세법이란 조세정의의 요구에 부합되게 제정 및 정비되어야 하고, 세법 전체가 정의의 법적 본질을 가져서 세법으로 하여금 법치국가 질서의 한 부분을 이루도록 해야 한다⁴⁸⁾는 점을 분명히 한 것이다.

5. 실질과세 및 조세회피 책임

납세자권리보호법 제7조는 세법해석의 원칙(조세법률주의와 실질과세의 원칙), 구성요건사실의 인정(확인)원칙, 조세회피의 개념, 조세징수기관의 입증책임, 납세자의 협력의무, 조세징수기관의 조정권, 체납금 및 이자의 가산, 납세자의 은닉 및 허위진술의 처벌, 사전질의제도 그리고 경과규정 등 모두 10개 사항을 명문화하여 규정하고 있다. 본 조는 세연계징법 제12조의1을 기본으로 조세회피의 개념 및 그와 관련되는 사항들을 도입하는 등 확장된 내용을 담고 있어서 진일보된 측면을 보이고 있다.

첫째, 조세법의 해석은 조세법률주의에 입각하되, 각 세법의 입법목적에 따른 경제적 의의 및 실질과세의 원칙에 따라야 함을 규정해서⁴⁹⁾ 본 법 제7조 전체의 방향을 제시하고 있다.

둘째, 납세자가 조세회피를 도모하는 상황에서 조세징수기관은 실질적인 경제이익에 상당하는 법률형식에 근거해서 조세상 청구권을 성립시키고 또한 체납금 및 이자를 부과함을 명확히 하였다.⁵⁰⁾ 이는 독일 조세통칙법 (Abgabenordnung 1977) 제42조 제1항의 법적 형성 가능성을 남용한 조세회피에 대한 과세 규정을 참고한 것이다⁵¹⁾. 법의 적용은 원칙적으로 형식이 아니라 실질에 따라 이루어져야 하는데, 조세법의 영역에서도 형식과 실질이 불일치할 때 경제적 의의 또는 실질에 따라 조세법을 해석·적용하고 과세요건사

47) 納稅者權利保護法 第5條 후단.

48) 黃茂榮, 「稅法總論(第一冊 增訂2版)」, 台灣植根法學叢書編輯室, 2006, 129면~130면.

49) 第7條 第1項.

50) 第7條 第3項 후단.

51) 陳敏 譯著, 德國租稅通則, 中華民國 司法院, 2014. p.65.

실을 인정해야 한다는 원칙을 실질과세원칙이라고 한다. 본 조 제3항 후단은 이러한 실질과세원칙을 명문화하고 있다. 형식에 의한 과세가 아니라 실질에 의한 과세가 되어야 조세의 분배가 공평해지므로, 실질과세원칙은 조세공평의 원칙과 밀접한 관계가 있으며, 조세법률주의와도 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다. 실질과세원칙은 독일의 ‘경제적 관찰방법(Die wirtschaftliche Betrachtungsweise)’에서 유래한다. 경제적 관찰방법은 단순히 법규정에 사용된 문구에만 국한하지 않고 그 규정의 취지·목적 등을 고려하여 세법을 적용해야 한다는 것을 말한다⁵²⁾. 조세 회피는 성격상 법의 미비점 내지는 허점을 이용하는 행위이기 때문에, 세법 규정에 위배되는 행위가 아니고 그 행위 자체는 아직 위법이 아니다⁵³⁾. 그러나 과세의 공평을 유지하기 위하여 세법은 실질과세원칙에 기초하여 비록 형식상 아직 법정 과세 요건 사실을 충족하지는 못하고 있지만 법률 형식을 남용하는 경우에는 실제적인 경제적 사실관계 및 실질적인 경제적 이익의 귀속 및 향유하는 주체에게(담세력이 있는 곳에) 과세하도록 규정하고 있다⁵⁴⁾. 아울러 조세회피 및 과세요건사실(조세징수의 구성요건 사실)의 확인은 조세징수기관이 그 사실을 입증할 책임이 있다⁵⁵⁾. 또 조세징수기관이 조세회피사실이 있음을 조사해서 밝힌 경우, 납세액을 정확히 산정하기 위해서 거래관행이나 조사에 의해서 획득한 자료에 의해서 각 세법 규정에 따라 조정하도록 하는 조세징수기관에게 조정권을 주고 있다⁵⁶⁾.

셋째, 단순한 조세 회피 행위를 조세 탈루 행위로 인정하여, 탈세 질서벌 또는 탈세 형벌로 처리하지 않고 체납금 및 납부지연이자를 부과하도록 하고 있다⁵⁷⁾. 이는 기존의 연구 성과를 반영한 것이다⁵⁸⁾.

넷째, 조세회피 여부 및 과세요건사실의 확인 등을 위하여 납세자는 특정 거래 행위를 하기 전에 관련 증명 문건을 제공해서 세무기관에 자문을 신청하고 세무기관은 6개월 내에 답변하도록 하고 있다.⁵⁹⁾ 한국의 세법해석질의제

52) 陳淸秀, 「稅法總論」, 元照, 2010. 198면~200면.

이동식, 「일반조세법(제6판)」, 준커뮤니케이션즈, 2018. 207면~210면.

53) 즉 선택된 법률행위가 사법상 유효하지만, 조세의 부담을 부당히 감소시키는 결과에 이른 것이다.

54) 본 법 第2項.

55) 본 법 第4項.

56) 본 법 第6項.

57) 본 법 第8項 및 第10項.

58) 黃茂榮, 「稅法總論(第3冊 增訂2版)」, 台灣植根法學叢書編輯室, 2006, 762면~767면.

葛克昌, 「行政程序與納稅人基本權」, 台灣翰芦圖書出版有限公司 2005年增訂版, 333면.

李惠宗, “使用稅務人頭的罪與罰”, 「法令月刊」, 2010年 第7期.

59) 본 법 第9項.

도⁶⁰⁾와 유사한 제도이다.

6. 납세자권리보호 메커니즘 강화

납세자권리보호법은 납세자의 권리 보호를 위해서 본 법을 제정한다고 그 입법목적을 밝히고 있는데,⁶¹⁾ 납세자의 권리 보호를 실제적으로 도모하기 위해서 본 법은 여러 가지 제도를 두고 있다.

첫째, 납세자권리보호법은 민간(사회공정인사·학자·전문가 등) 및 정부의 관련 분야의 전문가들로 소원심의위원회(訴愿審議委員會)를 구성해서 조세 전반을 주관하는 중앙기관(財政部)에 설치해서 납세자의 소원을 심리하도록 규정하고 있다.⁶²⁾ 납세자권리보호법상의 소원심의위원회는 소원법(訴愿法)⁶³⁾을 원용하고 있어서 소원법상의 소원심의위원회의 인사 구성 방법과 유사하게 외부인사와 정부측 인원으로 구성하고 있지만, 외부인사의 구성 방법은 조세법의 특성을 감안해서 법제 및 재세(財稅) 또는 회계에 대한 전문지식(專長)을 갖추어야 함을 요구해서 조세 관련 소원 결정의 전문성, 공정성 그리고 객관성을 높였다. 또한 납세자권리보호법은 조세 관련 소원의 처리 과정에서 조세징수기관의 영향력을 축소해서 소원 처리 과정의 중립성 내지는 공정성을 높이기 위해서 소원심의위원회의 외부인사의 구성 비율을 소원법의 1/2에서 2/3로 높였다.

둘째, 조세수입은 정부 재정수입의 가장 중요한 창구일 뿐만 아니라 소비와 저축 등 일반 국민의 경제 활동에도 직접적인 영향을 미치고 있지만 조세제도 그 자체는 복잡하고 또한 고도의 전문성을 필요로 하는 측면이 있어서 일반인들이 접근이 쉽지 않는 영역이다. 따라서 납세자권리보호법에서는 조세 전반을 주관하는 중앙기관인 재정부에 납세자권리보호자문위원회(納稅者權利保護諮詢會)를 설치해서 납세자 권리 보호 관련 기본 정책 수립 등에 대한 자문 의견을 구하도록 규정하고 있다.⁶⁴⁾ 납세자권리보호자문위원회는 재정부의 수장이 주임위원이 되고 관련 정부부문의 대표·동조합(公會)·단체 또는 학자 및 전문가로 구성되며, 그 중 관련 정부부문 대표의 비율이 1/3을 초과하지 않도록 규정해서 각계의 의견을 가능하면 널리 수용할 수 있는 구조로 되어 있다.

60) 세법해석질의제도 : 국세청 홈페이지(https://www.nts.go.kr/info/info_01_01_01.asp) 참조

61) 納稅者權利保護法 第1條.

62) 納稅者權利保護法 第17條.

63) 訴愿法 第52條.

64) 納稅者權利保護法 第19條.

셋째, 납세자권리보호법은 각급 조세징수기관은 납세자권리보호관을 두어서 납세자를 보호하도록 규정하고 있다.⁶⁵⁾ 납세자권리보호관은 소비자보호법의 소비자보호관 규정(동 법 제39조⁶⁶⁾, 제41조⁶⁷⁾, 제45조⁶⁸⁾, 제53조⁶⁹⁾) 및 미국의 납세자 보호관 제도⁷⁰⁾ 그리고 일본의 납세자지원조정관 제도⁷¹⁾ 등을 참작해서 조세징수기관으로 하여금 전문가를 지정해서 납세자권리보호관으로 삼도록 했다. 납세자권리보호관의 임무는 납세자가 조세행정쟁의를 진행할 때의 소통과 협조, 신소(申訴⁷²⁾ ; Appeal) 또는 진정(陳情 ; petition)의 수리, 필요한 자문 및 협조의 제공, 그리고 매년 납세자 권리 보호를 위한 업무 성과 보고서를 제출하는 것 등이다. 실제적으로 광범위한 납세자 권리 보호 업무를 일선 현장에서 직접 담당한다고 하겠다. 납세자는 공식적인 권리 구제 절차와는 별도로 납세자권리보호관에게 신소 또는 진정을 제기할 수 있으며, 그 처리는 ‘비공식적인 권리 구제’ 경로에 해당한다. 이 경우 납세자권리보호관은 조세사건의 신소(陳情)안건을 전적으로 책임지고 처리하는 처리기관과 유사하다. 납세자권리보호관의 사건 접수는 이미 과세처분이 확정된 사건에 한정되지 않으며, 아직 확정되지 않았지만 불공정하거나 위법한 일이 있으면 납세자권리보호관에게 진정 및 신소를 제기하고 조세징수기관에 개선 처리를 요청할 수 있다. 그러나 납세자권리보호관은 납세자의 신소 또는 진정을 접수하더라도 ‘공정한 중재자’의 역할에 머물러 있기 때문에 한계가 있다. 한편 납세자권리보호관은 조세징수기관에 위법 · 부당한 처분의 철회 또는 변경 또는 손해보상을 건의하거나 세무행정 또는 법령의 부재에 대한 미래의 개선 및 건의를 제출한다.⁷³⁾ 조세징수기관은 납세자권리보호관의 직권행사를 존중하여 집행에 현저히 지장이

65) 納稅者權利保護法 第20條.

66) 消費者保護官 설치의무 규정

67) 消費者保護官이 처리하는 업무 규정

68) 消費爭議調解委員會 설치 및 消費爭議調解委員의 구성 방법 규정

69) 消費者保護官 또는 消費者保護團體의 爭訟제기권에 대해 규정

70) 미국 내입세법(IRC) 제7803조(Commissioner of Internal Revenue; other officials) 참조.
<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7803>.

71) 일본 財務省組織規則 제466조의2 제2항(납세자지원조정관의 업무) 참조
https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=413M60000040001

72) 申訴(申請再審)는 자연인, 법인 또는 기타조직이 특정 문제의 처리결과가 위법 · 부당하다고 생각해서, 국가의 관련 기관(原처분기관 또는 상급기관)에 이유를 진술하고 재처리해 줄 것을 청구하는 행위를 말한다. 국민들이 자신의 권리를 보호 할 수 있는 방법이며, 법적 효력이 있다.

73) 納稅者權利保護法 第20條 第1項 第2號 등 참조.

있는 경우를 제외하고는 가능한 한 그 개선 건의를 받아들여야 하지만, 그 역할에는 한계가 있다고 하겠다.⁷⁴⁾

7. 조세전문법정의 설치

최고행정법원(最高行政法院) 및 고등행정법원(高等行政法院)에 조세전문법정(稅務專業法庭)을 설치하고 조세전문법정은 조세사건 전문 법관으로 구성하도록 납세자권리보호법은 규정하고 있다.⁷⁵⁾

조세 관련 사건은 분야가 다양하고(다양성), 매년 발생되며(반복성), 발생되는 안건의 수가 많고(대량성), 전문성이 요구되는 점을 감안한 것이다. 조세 관련 사건의 이러한 특성을 감안하여 조세전문법정을 설치해서 납세자가 제기한 조세 사건을 심리하되, 조세전문법정은 사법원의 심사를 통해서 발급받은 조세 사건 전문 법관 증명서를 취득한 전문 법관으로 조직하도록 하고 있다. 법관의 전문성 유지 및 고도화를 위해서 매년 일정 시간 조세 관련 전문 훈련 내지는 직업연수(在職研習)를 받아야 한다.

조세 관련 사건이 행정구제절차에서 구제받지 못한 경우, 최종적으로 법원에서 다투게 된다. 따라서 공정한 심리 및 재판을 위해서 조세법원 설립 전 단계로 최고행정법원 및 고등행정법원에 별도의 조세전문법정을 설치하고, 담당할 법관도 전문성을 갖춘 법관으로 그 자격조건을 제한하고 나아가서는 법관이 전문성을 유지할 수 있도록 매년 전문 훈련 내지는 직업연수를 받도록 하는 제도를 구축했다.⁷⁶⁾

8. 소결

조세법의 기본원칙에는 조세법률주의, 조세평등주의(조세공평주의) 등이 있

74) 납세자권리보호관은 공무원 중에서 임명되고, 임기가 종료되면 해당 부서로 복귀하기 때문에 납세자권리보호에 관한 사항을 중립적으로 수행하는 데는 한계가 있다고 할 수 있다.

75) 納稅者權利保護法 第18條.

76) 우리나라는 서울에 있는 행정법원(개정 행정소송법과 법원조직법에 따라 1998.3.1.부터 행정법원이 행정소송의 제1심을 관할하는 법원으로 서울에 처음 설치됨)에서 조세사건을 관할하고, 서울이외의 지역에서는 해당 지역의 지방법원 본원이 관할한다. 비록 행정법원의 설치로 조세사건이 종전의 2심급제에서 3심급제로 되었지만, 대만은 行政法院 및 高等行政法院에 별도의 조세전문법정을 설치해서 조세사건을 심리함에 따라 우리나라에 비해서 더 전문화 되어있다고 할 수 있다.

다. 이 중에서 조세법률주의와 조세평등주의는 헌법에 바탕을 두는 헌법적 효력을 가지는 원리로서 조세법의 성립을 가능하게 하는 핵심원리이다. 조세법률주의와 조세평등주의는 조세법영역에 있어서의 법치주의를 말하며 세법의 입법 및 해석·적용에서 중요한 기본원칙이 된다.

납세자권리보호법은 헌법이 보장하는 기본권의 가치이념을 조세법 분야에서 구체인 실현을 도모 하고 있으며, 조세법의 기본원칙의 하나인 조세법률주의를 재확인하고 있으며, 헌법상의 생존권 및 인간존엄성 보장을 위해서 납세자의 기본생활 유지에 필요한 최저생계비에 과세할 수 없도록 규정하고 있으며, 응능부담의 원칙(응능과세의 원칙)을 규정해서 헌법상의 평등권에 부합하게 되었다. 조세평등주의의 주요한 내용을 이루는 실질과세의 원칙을 명문화 하였고, 이와 더불어 조세회피 정의를 명문화 하였고, 소원심의위원회의 설치 및 최고행정법원·고등행정법원에의 조세전문법정(稅務專業法院) 설치 등을 명문화 해서 납세자권리보호 메커니즘을 더욱 강화하였다.

이처럼 납세자권리보호법 중의 조세법의 기본원칙과 관련된 내용을 분석하였는데, 시사하는 바를 정리하면 다음과 같다.

1) 세연계징법에 조세법률주의 규정을 둘 필요

납세자권리보호법은 대만 헌법 및 사법원 대법관 해석을 계승해서 조세법률주의를 재확인하고 있다⁷⁷⁾. 대만 헌법 제19조는 납세의무를 규정하고 있지만, 학자들은 이를 조세법률주의를 규정하는 헌법 조문으로 이해하고 있어서 선언적 의미를 가지는 수준에 머물러 있다. 납세자권리보호법상의 조세법률주의의 구체적인 내용은 세연계징법 제11조의3의 조세법률주의의 관련 내용을 확대해서 규정한 것인데, 그 내용을 보면 재정부는 세연계징법 또는 관련 세법·명령·행정규칙에 의해서 납세의무자의 법정 납세의무를 증가시키거나 감면시킬 수 없도록 해서 조세법률주의를 간접적으로 규정하고 있다. 따라서 납세자권리보호법 제3조에서 조세법률주의를 규정한 것은 선언적 의미라고 하겠다.

조세법률주의가 조세법의 기본원칙이라는 측면에서 본다면, 납세자권리보호법에 선언적 의미로 존치시킬 것이 아니라 세연계징법에 실질적인 내용으로 두어서 모든 조세를 부과하고 징수하는 단계에서 그리고 조세불복과정에서 적용될 수 있도록 함이 바람직하다고 판단된다.⁷⁸⁾

77) 納稅者權利保護法 第3條.

78) 한국은 헌법 제38조 및 제59조에서 조세법률주의를 선언하고 있으며, 헌법재판소의 판례에 의하여 종목과 세율뿐 아니라 조세와 관련하여 일정한 범위의 중요한 사항은 반드시

2) 납세자권리보호법상의 최저생계비와 소득세법상의 면제액·공제액과의 조화

납세자권리보호법 헌법상의 생존권을 보장하고, 인간으로서의 존엄권 보장을 실현하기 위하여 제4조에서 개인 및 가구의 최저생계비에 대해서 과세할 수 없도록 국가의 과세권을 제한하고 있다. 한편 대만 소득세법에서 종합소득세의 면제액은 6萬NT\$(2019.12.31. 기준)이고 소비자물가지수의 변동에 따라서 면제액을 조정하고 있으며⁷⁹⁾, 각종 공제액제도를 두고 있어서⁸⁰⁾ 기본생활에 소요되는 비용을 면제 내지 감면하고 있다. 소득세법상의 면제액 및 각종 공제액은 납세자권리보호법에서 규정하는 기본생활비에 대한 비과세와 유사한 규정으로 약간은 중복적인 측면이 있다고 할 수 있다. 비록 납세자권리보호법 시행세칙⁸¹⁾에서 최저생계비와 소득세법상의 면제액 및 각종 공제액과의 관계를 간략하게 규정하고 있는데, 비록 두 개의 법률이 세법의 영역에 속하지만 각각 도모하는 정책목적이 다르기 때문에 이들을 어떻게 조화시킬지는 풀어야 할 과제이다.⁸²⁾

3) 불확실한 개념의 존재

첫째, 납세자권리보호법 제4조에서는 인간으로서 존엄권 보장 실현을 위해서 기본생활에 소요되는 비용(개인 및 가구의 최저생계비)에 대해서 과세할 수 없도록 규정하고 있다. 중앙주계기관에서 발표하는 해당지역 최근 1년간 개인 가처분소득의 중위수의 60%를 최저생계비로 공표하고 있지만, 현단계에서 인간의 존엄권 보장 실현을 위한 기본생활이 어떠한 것인지 정의해야 할 것이다. 복잡한 현대 사회에서 어느 소득 분배 구간을 기준으로 기본생활 수준을 정할 것인지(경제적 측면), 사회적·복지적 및 문화적 측면에서 기본생활이 어느 정도의 수준을 의미하는지 그리고 소득세법 등에서 규정하고 있는 면세

법률로 정하도록 해서 납세자의 예측가능성과 법적 안정성을 도모하고 있지만(헌재 1992.12.24.90헌바21 ; 헌재 1995.11.30.93헌바32 ; 헌재 2006.11.30.2006헌바 36등 참조), 조세법률주의 내용을 국세기본법 등에 구체적으로 둘 필요가 있다는 점에서 대만과 비슷한 여건에 있다고 하겠다.

79) 所得稅法 第5條 第1項.

80) 所得稅法 第17條 第1項.

81) 納稅者權利保護法實施細則 第3條 第1項.

82) 비록 納稅者權利保護法상의 최저생계비와 所得稅法상의 면제액·공제액과의 사이에 조화가 필요하지만, 면제액·공제액제도 등만을 소득세법에 두고 있는 한국보다는 헌법상 기본권이 보장하는 가치이념을 조세법 분야에 더욱 구체화하기 위해서 최저생계비에 대한 국가의 과세권을 제약하고 있는 측면에서 보면 한국보다 앞선 제도라고 할 수 있다.

액 및 각 종 공제액과 어떻게 연계시켜서 운용할지 등에 자세한 내용이 필요하다.

둘째, 납세자권리보호법 제7조에서 규정하는 실질이 구체적 사례에서 무엇이 실질적인 경제적 이익인지가 분명하지 않다. 형식에 의한 과세가 아니라 실질에 의한 과세가 되어야 조세의 분배가 공평해지므로, 실질적인 경제적 이익이 불분명한 것은 실질과세원칙과 조세공평의 원칙에 위배된다. 따라서 경제적 이익이 누구에게 사실상 귀속되는지, 소득·수익 및 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 과세할 수 있도록 실질의 개념을 명확히 해야 할 것이다.⁸³⁾

조세법률주의란 세법영역에서의 법치주의를 말하며, 과세요건은 법으로 정해야 한다는 과세요건 법정주의 및 과세요건은 법으로 정하되 명확해야 한다는 과세요건 명확주의의 측면에서 볼 때는 이러한 불확실한 내용들을 법으로 명확히 정해야 할 것이다.

4) 조세우대사항을 정확히 규정할 필요

조세공평주의는 헌법상의 평등의 원칙에 근거를 두는 원칙으로서 국가는 조세법을 입법할 때 조세의 부담이 국민들에게 공평하게 배분되도록 입법해야 할 뿐 아니라 조세법을 해석하고 적용할 때에도 모든 국민을 평등하게 취급하여야 한다는 것이다. 조세란 국가재정에 소요되는 재원을 반대급부 없이 일반 국민에게 강제적으로 부과하는 금전채무라는 사실을 우리는 받아들일 수밖에 없고, 다만 그 세금이 납세자에게 일정한 기준에 따라 공평하게 배분된다면 그 세금의 정당성은 높아질 것이다. 따라서 합리적 이유 없이 특정 납세자를 과세상 불리하게 차별하거나 우대하여서는 아니 되며, 개인의 경제적 금부능력에 상응하게 공정하고 평등하게 조세부담이 배분되어야 한다.

그런데 조세우대란 담세력 및 기타 상황 등이 동일한 여건에 있음에도 불구하고 특정 정책목적의 달성을 위하여 법에서 정하는 특정 요건을 충족하는 경우에 조세를 경감하거나(조세우대조치) 면제하거나 또는 무겁게 부과하는(조세중과조치) 정책적 차별을 말한다. 조세공평주의를 부분적으로 침해하는 성격이

83) 한국의 국세기본법 제14조(실질과세)는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속은 사실상 귀속되는 자에게 과세하며(제1항), 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속은 실질내용에 따라 과세하며(제2항) 그리고 간접적인 방법 또는 다단계를 이용한 거래는 직접거래 또는 연속된 하나의 거래로 보아 대한 과세한다(제3항)는 점에서는 실질의 내용이 명확하게 규정되어 있으므로 대만이 참고할 필요가 있을 것이다.

있지만 여러 나라에서 국가의 특정정책 목적 달성을 위하여 세법에 규정하고 있다. 대만의 촉진산업승급조례(促進產業升級條例)⁸⁴⁾는 조세우대조치를 광범위하게 규정하고 있다. 납세자권리보호법은 특정정책을 위한 조세우대는 실시 연한을 명확히 하고, 합리적인 정책목적 달성을 위한 것으로 한정되어 있지만⁸⁵⁾, 특정정책이란 무엇인지, 합리적인 정책목적이 무엇인지, 일몰법적인 내용을 가지고 있는데 그 연한을 얼마로 할지 그리고 이미 조세우대에 대해서 광범위하게 규정하고 있는 촉진산업승급조례가 존재하는데, 과연 이 조례와 어떻게 조화를 이룰지 등에 대해서 규정하고 있지 않다. 따라서 특정정책, 합리적인 정책목적 및 일몰기간 등에 대한 최소한 정의가 있어야 할 것이며, 이러한 조세우대에 대한 사후 통제 조치에 대한 상세한 규정도 필요하다고 판단된다. 이는 조세법률주의의 중요한 구성 부분인 과세요건 법정주의 및 과세요건 명확주의에 부합하게 되는 것이다.⁸⁶⁾

한편 조세우대에 대한 이러한 상세한 내용을 납세자권리보호법에 규정하기에는 그 내용이 많고 복잡하므로 오히려 납세자권리보호법과 촉진산업승급조례 사이의 관계를 적절히 설정하는 것도 이러한 문제를 해결하는 방법이 될 것으로 판단된다. 조세우대조치를 입안 할 때 공청회를 거치도록 한 것을 바람직한 입법이다.

5) 조세 관련 정보의 상세한 공개 필요

납세자권리보호법에서 조세 관련 정보를 자발적으로 인터넷에 공개해서 납세자들이 검색하고 다운로드하고 이용하도록 규정하고 있다.⁸⁷⁾ 동 법에서는 국민의 소득분배 구간 및 그에 상응하는 조세부담률, 국민의 보유 자산 중에서 비중이 가장 큰 부동산 필지수 및 조세지출 상황 등을 공개하도록 하고 있다. 조세법률주의 및 조세공평주의적 관점에서 보면, 과거에 비해서 많은 진전이 이루어졌다. 그러나 소득구간별 조세부담률 및 자산보유구간별 조세부담률이 얼마나 공평하게 배분되었는지, 과거에 비하여 그 부담률이 어떻게 변화되었는지, 변화되었다면 그 원인까지를 알 수 있을 정도로 상세하게 자료가 공개되어

84) 모두 8개 장 72개의 조문으로 구성되어 있으며, 제2장에서 조세감면을 집중적으로 규정하고 있다.

85) 納稅者權利保護法 第6條 第1項.

86) 한국의 경우, 조세특례제한법에서 조세의 감면 또는 중과 등 조세특례와 이의 제한에 관한 사항을 규정하여 과세의 공평을 기하고 조세정책의 효율적인 수행을 도모하고 있다. (동 법 제1조)

87) 納稅者權利保護法 第8條.

야 한다. 특히 조세지출 상황을 공개하도록 규정하고 있는데⁸⁸⁾, 조세지출예산 제도에 따라 조세지출의 세부내역과 규모를 기능별·세목별로 분류하여 공표함으로써 재정 운용의 투명성 제고를 도모하고 나아가서는 기득권화된 조세지출을 효과적으로 통제할 수 있을 것이다.⁸⁹⁾ 즉 조세지출예산제도를 통해서 조세우대를 효과적으로 통제할 수 있을 것이다.

IV. 결론

본 논문에서는 우리와 유사한 경제체제, 국민의식 및 조세제도 등을 가진 대만에서 제정한 납세자권리보호법을 조세법률주의, 조세공평주의 등의 측면에서 분석했다. 최근에 제정된 대만의 납세자권리보호법은 세계적인 조류에 부합하고, 국내외적으로 축적된 연구성과 등을 바탕으로 하는 가운데 대만 사회에서 공론화의 과정을 거쳐서 입법되어서 현실적인 적합성을 가지고 있고, 조세의 부과 및 징수 과정 전반에서 납세자보호라는 대명제의 실천을 요구하고 있다. 또한 납세자권리보호라는 영역에서 볼 때, 가장 최근의 흐름을 담아서 제정된 법이라는 특징도 가지고 있다. 독립된 법 형태(專法)로 납세자권리보호법이 제정 및 시행됨으로서 납세자의 지위가 조세의 부과 및 징수라는 공권력 행사의 대상에서 이제는 독립적인 권리 및 의무의 주체로 인정되기에 이르렀다.

납세자권리보호법은 납세자의 권리보호에 관한 중요사항을 상당히 넓게 포괄하는 특별법으로서 납세자의 세법상의 권리 및 지위를 강화하였으며, 또한 대만의 조세 법제를 합리화 한 측면에서 중요한 의의를 가진 법이라고 할 수 있다. 특히 헌법상 기본권이 보장하는 가치이념(생존권, 근로권 및 재산권 등의 보장)을 동 법에서 명문화하였고, 생존권 및 인간존엄성 보장을 위해서 최저생계비에 대해서 국가의 과세권을 제한하고, 최저생계비를 구체적으로 산정하는 방식도 명문화 한 것은 우리나라에 시사하는 바가 크다고 하겠다. 그러나 조세의 입법 및 해석·적용과정에서 납세자를 보호하기 위하여 조세법률주의와 조세공평주의적 측면 등에서 앞에서 본 바와 같은 다양한 제도를 규정하고 있지만, 납세를 의무라는 관점에서 보다는 권리라는 관점에서 보면 아직 보완

88) 이는 조세지출예산제도(稅式支出 ; tax expenditure budget)를 말하며, 조세지출의 세부내역과 규모를 기능별·세목별로 분류하여 공표하는 제도이다.

89) 임주영, 「조세지출예산제도의 도입에 관한 연구」, 한국조세연구원, 1997. pp.18~23.

해야 할 부분이 다수 존재한다. 따라서 다양한 사례연구를 연구하고 외국 법제와의 비교법적 연구 등을 통해서 보완해야 할 것이다. 이러한 과정을 통해서 납세에 대한 권리라는 관점과 의무로서의 관점이 서로 균형을 이루어서 납세자권리보호제도가 한 층 더 업그레이드 될 수 있을 것이다.

[참고문헌]

- 이동식, 「일반조세법(제6판)」, 준커뮤니케이션즈, 2018.
- 이창희, 「세법강의(제7판)」, 박영사, 2008.
- 한상국, 「주요국의 조세제도-대만 편-」, 한국조세연구원, 2011.
- 한상국, “제3부 납세자권리보호제도의 변천”, 「한국지방세60년사, 제3권 지방세 운영」, 한국지방세연구원, 2017.
- 한상국, “대만의 납세자보호제도에 대한 연구 -적법절차의 원칙 측면에서의 분석-”, 「동북아법연구」, 제13권 제3호, 전북대학교 동북아법연구소, 2020.1.
- 葛克昌, 「行政程序与納稅人基本權」, 台湾翰芦圖書出版有限公司 2005年增訂版.
- 葛克昌, “納稅人權利保護立法及檢討--稅捐稽征法第一章之一評析”, 「月旦財經法雜誌」, 台北, 2010, 第22期.
- 葛克昌, 「稅捐行政法--納稅人基本權視野下之稅捐稽征法」, 厦門大學出版社(中國), 2016.
- 葛克昌, 陳清秀, 郭介恒 等, 「納稅人權利保障法可行性之研究」, 財政部2005年度委托研究計劃(計畫編號 94mof013), 台北, 2005. 10.
- 陳敏 譯著, 「德國租稅通則」, 司法院(台灣), 2014.
- 陳志華, 「中華民國憲法概要(修訂4版)」, 三民書局(台北), 2010.
- 陳清秀, “稅務令函之合理化的探討”, 「稅法之基本原理」, 三民書局(台北), 1997.
- 陳清秀, 「稅法總論」, 元照(臺灣), 2010.
- 陳清秀, “納稅者權利保護之回顧与展望”, 「月旦財經法雜誌」, 台北, 2010, 第21期.
- 黃茂榮, 「稅法總論(第一冊 增訂2版)」, 台湾植根法學叢書編輯室, 2006.
- 黃茂榮, 「稅法總論(第3冊 增訂2版)」, 台湾植根法學叢書編輯室, 2006.
- 李惠宗, “使用稅務人頭的罪与罰”, 「法令月刊」, 2010 年 第7期.
- 한국 대법원 <https://glaw.scourt.go.kr>
- 한국 국세청 <https://www.nts.go.kr>
- 總統華總一義字第10500161471號令
- 全國法規資料庫 <https://law.moj.gov.tw>
- 司法院大法官解釋進階查詢 <http://cons.judicial.gov.tw/jcc/zh-tw>
- 미국 내입세법(IRC) 제7803조 <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7803>
- 일본 財務省組織規則 제466조의2 제2항(납세자지원조정관의 업무)https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=413M60000040001

[Abstract]

Taiwan's Taxpayer Right Protection Act Analyzed
from the Basic Principle of Tax Law

Han, Sang-Kook*

Taiwan's recently enacted Taxpayers' Rights Protection Act is in line with the global trend and has a realistic fitness. In the area of taxpayer rights protection, the law also enacts the latest trends. The enactment and enforcement of the Taxpayers' Rights Protection Act in the form of an independent law has made Taiwan taxpayers' status now recognized as subjects of independent rights and obligations in the object of the exercise of public authority of the imposition and collection of taxes.

The Taxpayers' Rights Protection Act is a special law that broadly encompasses important matters relating to the protection of taxpayers' rights and strengthens taxpayers' rights and status. The law also has important implications in rationalizing Taiwan's tax legislation. In particular, the Act stipulated the value ideology guaranteed by the fundamental rights of the Constitution. In order to guarantee the right to livelihood and human dignity, the Act restricted the right of taxation of the state to the minimum cost of living and stipulated how to calculate the minimum cost of living in detail. This suggests much to our country. In order to protect taxpayers in the process of legislation, interpretation and application of taxation, various systems are prescribed, as seen above, in principle of no taxation without law and principle of tax fairness. However, there are still many areas that need to be supplemented from the perspective of rights rather than from the perspective of obligation. Therefore, various case studies should be studied and compared to foreign legislation should be supplemented. Through this process, the taxpayer rights protection system can be upgraded by balancing the view of taxation rights and the view of duty.

* Professor, Jeonbuk National University Law School

Keywords : Taxpayer right, Principle of no taxation without law, Equality of tax burden principle, Principle of substantial taxation, Tax avoidance, Tax incentive measure