

<논 문>

## 우리나라 조세불복제도 개편방안 연구\*

— 통합조세심판소 설치 제안 —

이중교\*\* · 김석환\*\*\*

### ■ 목 차 ■

I. 들어가며 .....	7	IV. 논의 중인 조세불복제도의 대안 및 그 평가 ...	50
II. 우리나라 조세불복제도의 현황 및 문제점 ....	9	1. 조세 전문법원 설치	
1. 현 황		2. 통합행정심판기관(윤석열 정부 추진 방안)	
2. 문 제 점		3. 기타의 논의	
III. 주요 국가의 입법례 .....	21	4. 총평과 과제	
1. 미국 : 조세법원(U.S. Tax Court)을 중심으로		V. 통합조세심판소 설치 .....	60
2. 영국 : 통합행정심판소를 중심으로		1. 제도 개선의 원칙과 방향	
3. 독 일		2. 통합조세심판소의 구성과 기능	
4. 일 본		3. 실행과제	
5. 시 사 점		VI. 마무리하며 .....	80

\* 이 글은 저자들이 2024년 한국세무사회의 요청으로 수행한 용역(조세불복 통합심판기구 설치에 관한 연구)의 최종보고서를 수정·보완한 것이다. 저자들은 2025. 4. 7.자 국회정책토론회(납세자 권리구제제도의 현주소와 개선 정책토론회)에서 동 보고서의 요지를 발표한 바 있으며, 이 글은 당시 토론에 참여한 전문가들의 의견을 다수 반영하였다. 이에 감사드리며 그럼에도 이 글의 오류는 모두 저자들의 탓이다. 이 글의 내용은 한국세무사회의 입장과는 무관함을 밝힌다.

\*\* 공동저자 : 연세대학교 법학전문대학원 교수

\*\*\* 공동저자 : 강원대학교 법학전문대학원 교수

\*\*\*\* 투고일 : 2025. 6. 2. 1차수정일 : 2025. 9. 11. 게재확정일 : 2025. 11. 6.

**<국문초록>**

본 연구는 우리나라 현행 조세불복제도 전반에 대한 문제점을 파악하고 주요 국가의 제도 운영 실태를 살펴보고 오늘날 우리 실정에 적합한 조세불복제도의 설계 방안을 제시하고자 하는 데 그 목적이 있다. 이에 따라 이 글은 우선 우리나라 조세불복제도의 현황과 문제점을 짚어보고 미국·영국·독일·일본 등 주요 국가의 관련 제도를 살펴보고 우리나라 조세불복제도 개편의 시사점을 찾고자 하였다. 이를 기초로 그동안 제시된 여러 조세불복제도 개편 방안을 비판적으로 살펴본 다음 이 글의 중심적인 주장으로서 행정심의 필요적 전심절차와 사법심의 1심을 통합하는 일명 통합조세심판소 설치 방안을 제시하고자 한다.

우리나라 조세불복제도의 문제점은 매우 뚜렷하다. 다층적·중첩적 구조이면서 많은 기관들이 관여하고 있지만 주요 국가들의 제도 운영과 비교할 때 행정심은 행정심대로, 사법심은 사법심대로 그다지 효율적이지도, 납세자에게 친화적이지도 않다는 점이다. 물론 이러한 현행 제도는 납세자에게 다양한 권리구제 수단을 두텁게 제공한다는 등의 장점이 전혀 없는 것은 아니지만 그동안 우리나라가 성취한 경제적 성장과 산업구조의 고도화 등에 따른 조세불복 행정에 대한 국민적 요구수준에 적합하다고 평가하기는 어렵다. 여러 선진국들이 조세행정심 제도를 나름의 방식으로 행정의 자기통제와 사법심과의 조화를 추구해 가는 데 비해 우리의 제도는 이러한 흐름에 상당히 벗어나 있다. 보다 납세자 친화적이면서 효율적이고 우리나라의 경제적 위상에 걸맞는 수준의 조세불복제도 설계의 필요성이 매우 강하게 요구되는 시점이다.

연구의 결과로서, 조세 행정심판 기능과 법원의 1심 기능을 통합하여 통합조세심판소를 설치하고, 이를 전제로 법원의 사법심은 2심제로 다시 환원하는 방안을 제시하였다. 이러한 제도 개선을 통하여 조세불복의 심급 축소 및 다수 재결기관의 난립을 해소하면서 통합조세심판소에 법관의 참여 및 실질적 사법절차 준용을 통해 보다 효과적으로 납세자의 권리구제에 집중하는 선진형 조세불복제도로 개편을 기대할 수 있다.

▶ **주제어:** 납세자 권리구제, 조세불복제도, 행정심판, 조세소송, 통합조세심판소

## I. 들어가며

납세의무의 이행과 과세권 행사에서 세법 해석의 견해 차이로 인한 분쟁 발생은 불가피하다. 법정 과세요건 성립 시 반대급부 없는 재산권의 일방적 침해가 발생하므로 위법·부당한 과세권 행사에 대한 납세자의 권리구제 수단을 마련할 필요가 있다. 조세법령의 복잡성·전문성, 잦은 개정, 다양한 형태의 신종 거래 출현 등으로 조세불복 빈도는 증가 추세에 있다. 오늘날 조세제도는 납세자들의 성실한 신고납부를 그 기초로 삼고 있는데 납세자가 잘못 신고하거나 과세관청의 위법·부당한 과세를 바로 잡을 수 있는 적정하고 합리적인 조세불복제도의 설계·운용은 이러한 납세의무의 성실한 이행의 전제이자 그 토대가 될 수 있다.

미국, 영국, 독일, 프랑스, 일본 등의 경우 행정심을 사법심의 일부로 편입하거나(미국, 영국), 그렇지 않은 경우 행정심은 과세관청의 자기통제 기능에 집중하고 있다(독일, 프랑스, 일본). 이에 비해 우리나라 조세 행정심은 독일-프랑스-일본식 모델을 취하면서 과세관청 내외부에 별개의 심판조직을 운영하는 매우 독특한 구조이다. 우리나라 조세불복제도는 행정심과 사법심 간 상호 분리·독립적 체계를 취하면서 국세청 외에 복수의 심판기관을 별도로 운영하는 매우 이례적이며 독특한 구조로서 그동안 많은 문제점이 지적되어 왔다. 무엇보다 3단계 행정심(과세적부심 + 이의신청 + 심사·심판청구)과 3심제 사법심의 지나치게 다층적 불복구조로 시간적·경제적 비효율을 초래할 가능성이 크다.<sup>1)</sup> 또한 국세청, 감사원 및 조세심판원으로 행

1) 과세적부심과 이의신청은 임의절차이므로 납세자의 선택으로 생략할 수 있다는 점을 근거로 이러한 비판이 적절하지 않다는 심사의견이 있었다. 타당한 지적일 수도 있지만 현실적으로 과세적부심과 이의신청의 활용이 매우 활발하다는 점은 부인할

정심 재결기관이 난립하여 행정의 자기통제 기능이 미약하고 통일된 과세 기준 정립을 저해한다. 과세관청 외 기관(조세심판원 및 감사원) 재결의 지속력으로(= 과세관청 불복 불가) 사실상 단심제 법원으로 기능함에도 이에 상응하는 사법절차 준용 정도가 미흡하다. 사법심의 경우도 3심제 심급구조에도 불구하고 판결의 신뢰성 및 법관의 전문성 확보를 위한 조세 전문법원 설치에 미온적 태도를 보인다.

1998년 행정법원 설치 이후 행정심과 사법심의 통합 논의는 실종되었다. 그 후 조세불복제도에 관한 국내 선행연구는 행정심판 기구들의 통합이나 전문법원인 조세법원 설치에 관한 주장을 각각 별개의 논제로 전개하고 있다. 반면, 본 연구는 현행 조세불복제도의 여러 문제점을 근본적으로 해결하기 위한 방안으로 행정심과 사법심의 상호 융합을 제안하고 있다. 이를 통해 납세자 권리구제의 효율성 제고, 행정심판의 사법절차 준용의 실질적 구현, 과세 행정청의 자기통제 기능·역할 존중 등의 효과를 기대할 수 있으며 주요 국가들, 특히 영국의 행정심 제도 개선 성과를 적극 수용하는 결과를 기대할 수 있다.

이러한 문제의식을 바탕으로 이 글은 우리나라 조세불복제도의 현황과 문제점을 고찰해보고 주요 국가들의 제도를 통해 우리나라 제도의 개선 방향을 모색해 보기로 한다. 이를 바탕으로 그동안 제시된 여러 조세불복제도 개편 방안을 비판적으로 살펴본 다음 이 글의 중심적인 주장으로서 행정심의 필요적 전심절차와 사법심의 1심을 통합하는 일명 통합조세심판소 설치 방안을 제시하고자 한다.

## Ⅱ. 우리나라 조세불복제도의 현황 및 문제점

### 1. 현 황

#### 가. 임의적 불복절차

##### (1) 과세전 적부심사제도

과세전 적부심사제도는 향후 행해질 과세처분의 위법성을 미리 확인받아 과세처분이 행해지지 않도록 하는 제도이므로 납세자의 사전적 권리구제로서 의의가 있다. 과세처분이 행해지면 납세자는 압류 등 강제징수의 위험에 노출되고 세금을 납부하기 위하여 자금압박을 받을 수 있으므로 과세처분이 행해지기 이전의 과세전 적부심사 단계에서 권리구제를 받는 것이 납세자에게 가장 이상적이다. 과세전 적부심사제도는 과세처분이 행해지기 전에 납세자에게 의견제출의 기회를 보장한다는 점에서 청문절차와 유사한 점이 있으나, 납세자의 절차적 참여에 머무르지 않고 궁극적으로 과세처분이 행해지지 않도록 하는 것을 목표로 한다는 점에서 불복절차의 성격이 더 강하다.<sup>2)</sup> 다만 과세적부심 결정은 기속력이 없다.<sup>3)</sup>

##### (2) 이의신청

이의신청은 처분청인 세무서장이나 그 직근(直近) 상급기관인 지방국세청장에게 제기하는 불복절차이다. 동일한 처분에 대한 이의신청을 세무서장

---

2) 이종교, “과세전 적부심사제도의 운영현황 및 개선방안”, 『저스티스』 통권 제199호, 한국법학원, 2023, 281면.

3) 대법원 2010. 5. 13. 선고 2010두2555 판결(심리불속행 기각 사건).

과 지방국세청장에게 중복제기한 경우에는 상급기관인 지방국세청장에게 이의신청을 제기한 것으로 간주한다. 이의신청은 과세처분 등을 한 세무서장에게 자기시정의 기회를 부여하거나 그 직근(直近) 상급기관인 지방국세청장이 감독권을 행사하여 위법·부당한 과세처분 등을 시정할 수 있는 기회를 부여하기 위한 제도라는 점에서 의의가 있다. 국세기본법은 이의신청에 대한 결정의 기속력을 규정하고 있지 않으나, 처분청이 결정에 위배되는 처분을 하는 것은 상정하기 어려우므로 결정의 기속력이 인정된다.

## 나. 필요적 불복절차

### (1) 조세심판원 심판청구

조세심판원 심판청구는 국무총리 소속의 심판기관인 조세심판원에 제기하는 불복절차이다. 필요적 불복절차 중 국세청 심사청구와 비교하면 국세청 심사청구는 과세관청 내의 불복절차인 반면, 심판청구는 과세관청 밖에 설치된 기관에 의한 불복절차라는 점에서 차이가 있다.

심판 재결은 기속력을 갖는다. 기속력은 처분청이 결정의 취지에 따라야 하는 효력을 의미한다(국세기본법 제80조 제1항). 기속력은 인용결정에만 인정되는바, 기속력으로 인하여 처분청은 재결청의 인용결정에 대하여 불복할 수 없는 것으로 해석하고 있다. 기속력은 동일 내용의 재처분을 금지하는 소극적 효력과 결정에 따라 처분을 해야 하는 적극적 효력이 있다. ① 기속력의 소극적 효력에 따라 처분청은 결정에 어긋나는 처분을 하지 않을 의무가 있다. 조세심판결정에 의해 과세처분이 취소된 후 처분청이 동일한 과세처분을 반복한다면 납세자의 실질적인 권리구제를 도모할 수 없으므로 청구를 인용하는 결정이 내려진 경우 과세관청은 동일 사항에 관하여 특별한 사유 없이 다시 종전 처분을 되풀이할 수 없다.<sup>4)</sup> ② 기속력의 적극적 효력에 따라 처분청은 결정에 따라 필요한 처분을 할 의무가 있다. 당사자의 신

4) 대법원 2019. 1. 31. 선고 2017두75873 판결.

청을 거부하거나 부작위로 방치한 처분을 취소하는 결정이 있으면 처분청은 결정의 취지에 따라 필요한 처분을 하여야 한다. 거부처분을 취소하는 결정이 확정되더라도 그로 인하여 처분을 취소하고 이전의 신청이 있는 상태로 되돌려 놓을 뿐이어서 청구인으로서의 신청에 대한 중국적인 만족을 얻을 수 없으므로 신청인이 실질적인 권리구제를 받을 수 있도록 신청의 취지에 따른 처분을 하도록 규정한 것이다.

## (2) 국세청 심사청구

국세청 심사청구는 처분청의 상급기관인 국세청장에 제기하는 불복청구이다. 국세청장이 세무서장 등에 대한 감독기능을 발휘하여 위법·부당한 과세처분 등을 취소한다는 점에서 자기시정제도로서의 의의가 있다.

## (3) 감사원 심사청구

감사원 심사청구는 감사기관인 감사원에 제기하는 불복청구이다. 납세자가 과세처분 등으로 인하여 불이익을 받은 경우에 감사원에 심사청구를 하면 감사원이 과세관청에게 그 시정을 명함으로써 납세자는 권리구제를 받을 수 있다. 본래 감사원 심사청구는 행정소송의 전심절차가 아니지만 국세기본법이 감사원 심사청구에 대하여 전심절차의 효력을 부여함으로써 조세소송에 대하여는 전심절차의 자격을 취득한다(국세기본법 제55조 제5항).

## 다. 조세행정소송<sup>5)</sup>

행정소송은 행정법규의 적용과 관련하여 위법하게 권리를 침해당한 자가 제기한 소송에 대해 법원이 심리하고 판단하는 행정쟁송이다. 부과처분, 결정거부처분 등에 대한 취소를 구하는 소송은 행정소송의 일종이다. 행정소송은 국민의 권리나 이익을 구제하는 최후의 보루로서 행정권을 통제하여

5) 조세에 대한 소송은 조세행정소송 이외에 조세민사소송, 조세형사소송, 조세헌법소송 등이 있는바, 조세행정소송이 차지하는 비중이 가장 크다.

행정의 적법성을 확보하는 기능을 한다.

행정소송은 항고소송, 당사자소송, 민중소송, 기관소송으로 구분되고, 항고소송은 다시 취소소송, 무효등 확인소송, 부작위위법확인소송 등으로 구분된다. ① 취소소송은 행정청의 위법한 처분 등을 취소 또는 변경하는 소송이고(행정소송법 제4조 제1호), ② 무효등 확인소송은 처분 등의 효력유무 또는 존부확인을 구하는 소송이며(행정소송법 제4조 제2호), ③ 부작위위법확인소송은 행정청의 부작위가 위법함을 확인해달라는 소송이다(행정소송법 제4조 제3호). 국민의 권익구제를 강화하기 위하여 부작위위법확인소송 대신 의무이행소송을 제기해야 한다는 요구가 강하고, 실제 의무이행소송의 도입을 골자로 하는 행정소송법 개정안이 몇 차례 발의됐으나 아직 개정이 이루어지지 않고 있다. 항고소송 3가지 중에는 취소소송이 주류를 이루고, 무효등 확인소송이 가끔 제기된다.

처분 등을 취소하는 확정판결은 그 사건에 관하여 당사자인 행정청과 그 밖의 관계행정청을 기속한다(행정소송법 제30조 제1항). 기속력으로 인하여 처분청은 판결에 의해 과세처분이 취소된 후 동일한 과세처분을 반복할 수 없다. 경정거부처분 등과 같이 판결에 의하여 거부처분이 취소되는 경우에는 처분청은 판결의 취지에 따라 다시 이전의 신청에 대한 처분을 하여야 한다(행정소송법 제30조 제2항). 거부처분취소판결이 확정되었음에도 처분청이 판결의 취지에 따른 처분을 하지 아니하는 때에는 제1심법원은 당사자의 신청에 의하여 결정으로써 상당한 기간을 정하고 행정청이 그 기간 내에 이행하지 아니하는 때에는 그 지연기간에 따라 일정한 배상을 할 것을 명하거나 즉시 손해배상을 할 것을 명할 수 있다(행정소송법 제34조 제1항). 과세관청이 거부처분 취소판결의 취지에 따라 처분을 하지 아니하는 경우 처분청에 금전적 부담을 주어 판결의 이행을 간접적으로 강제하는 이른바 간접강제제도를 도입한 것이다.



## 라. 일반행정심판과 조세행정심판의 비교

국세기본법은 조세 관련 처분이 일반행정처분과 다른 여러 가지 특성을 지니고 있으므로 원칙적으로 행정심판법의 적용을 배제한다. 그러나 행정심판법 제15조(선정대표자), 제16조(청구인의 지위 승계), 제20조부터 제22조(심판참가), 제29조(청구의 변경), 제36조 제1항(증거조사), 제39조(직권심리), 제40조(심리의 방식), 제42조(심판청구의 취하) 및 제51조(행정심판 재청구의 금지)의 규정을 준용한다(국세기본법 제56조 제1항). 위 준용규정 이외의 나머지 사항에 대하여 일반행정심판과 조세행정심판은 상당한 차이가 있다.

행정심판법은 임의적 전치주의를 취하고 있으나, 국세기본법은 필요적 전치주의를 취하고 있다. 조세심판에 대하여 필요적 전치주의를 채택한 것은 재판청구권을 침해하므로 임의절차로 전환할 필요가 있다는 견해가 있으나,<sup>6)</sup> 조세심판 단계에서는 구제되는 납세자의 숫자가 상당히 있고, 법원의 사건경감에 기여하고 있으므로 필요적 전치주의를 유지하고 있다.<sup>7)</sup>

행정심판법은 심판의 종류를 취소심판, 무효등 확인심판, 의무이행심판으로 구분하고 있으나(행정심판법 제5조), 국세기본법은 처분의 취소·경정 또는 필요한 처분의 결정, 재조사결정으로 규정하고 있다(국세기본법 제65조 제1항 제3호). 국세기본법상 의무이행심판과 무효등 확인심판이 인정되는지에 대하여는 논란이 있다. 먼저 국세기본법상 의무이행심판 인정 여부에 대하여 국세기본법 제65조 제1항 제3호에서 “필요한 처분의 결정”을 규정하고 있는 점을 근거로 국세기본법에서도 의무이행심판이 인정된다고 해석하는 견해가 있지만<sup>8)</sup> 국세기본법에서 의무이행심판을 명시적으로 규정하고 있지 않으므로 부정적으로 해석하는 것이 일반적이다.<sup>9)</sup> 또한 국세기본법상 무효

6) 박상봉, “조세심판청구제도의 문제점에 관한 개선방안”, 『경영과 정보연구』 제35권 제2호, 대한경영정보학회, 2016, 79면.

7) 황창근, “행정심판법과 비교를 통한 조세불복절차의 문제점과 개선방안”, 『입법학연구』 제17집 제1호, 한국입법학회, 2020, 301면.

8) 황창근, 위의 논문, 298면.

등 확인심판 인정 여부에 대하여는 국세기본법상 처분의 취소 또는 변경 이외에 별도로 무효등의 확인을 구하는 내용을 규정하고 있지 않으므로 부정적으로 해석하는 것이 일반적이다. 따라서 납세자가 과세처분의 무효를 주장하는 심판청구를 하더라도 무효확인심판이 아니라 이른바 “무효선언적 의미의 취소심판”의 성격을 갖게 되므로 불복청구기간의 제한을 받는다.<sup>10)</sup>

## 2. 문 제 점

### 가. 다층적·복합적인 불복구조와 재결기관의 난립<sup>11)</sup>

1998년 행정소송이 종전의 2심제에서 3심제로 전환하여 조세사건의 불복구조는 “과세전 적부심 → 이의신청 → 국세청 심사청구, 감사원 심사청구, 조세심판원 심판청구 중 하나 → 1심 → 2심 → 3심 소송”에 이르기까지 단계가 많고, 같은 단계에서도 여러 개의 절차가 복합되어 있다. 다층적 불복구조는 여러 단계에 걸쳐 납세자에게 다양한 권리구제 수단을 제공하고, 복합적 불복구조는 납세자의 재결기관 선택권을 확대한다는 점에서 일부 긍정적 요소가 있다. 특히 과세전 적부심, 이의신청은 임의절차로서 반드시 거쳐야 하는 절차가 아니므로 다단계구조라고 하더라도 특별히 문제가 아니라는 시각도 있다. 그러나 다층적 불복구조하에서는 납세자가 이용한 단계에서 권리구제가 이루어지지 않으면 결과적으로 절차의 신속성을 저해하고 제도를 복잡하게 하는 점, 다층적 구조의 모든 단계를 거치게 되면 조세법률관계가 장기간 불확정 상태에 놓이게 되는 점, 다층적 불복구조를 유지

9) 양승미, “조세쟁송제도 개정방향에 대한 시론 : 행정소송법 개정(안)의 주요내용을 중심으로”, 『행정법연구』 제39권, 행정법이론실무학회, 2014, 132면.

10) 국심 2000. 7. 22.자 2000중326 결정 ; 국심 2005. 10. 28.자 2005서815 결정.

11) 김무열, 『국세행정불복절차의 문제점과 개선방안』 수시연구과제 2021-03, 한국조세재정연구원, 2021. 6., 82면 이하도 다단계 국세행정불복제도를 문제점으로 지적하고 있다.

하기 위하여 인력과 예산이 과다하게 소요되는 점 등에 비추어 보면, 일부 긍정적 요소에 불구하고 부정적 요소가 더 강하다고 볼 수 있다. 뒤에 살펴볼 외국의 사례를 보더라도 과세관청 외의 행정심판(조세심판원, 감사원)과 법원의 3심제를 동시에 시행하는 국가는 거의 없으므로 우리나라의 제도는 국제적 추세에 부합하지 않다. 행정소송이 2심제에서 3심제로 전환 후 기존의 국세청 심사청구와 조세심판원 심판청구를 모두 거치게 하던 제도에서 국세청 심사청구와 조세심판원 심판청구 중 하나를 선택하게 하는 제도로 바꾸어 필요적 전치절차를 한 단계 줄여줌으로써 다층적 구조를 일부 완화 하였으나, 필요적 전치절차의 재결기관이 국세청, 감사원, 조세심판원으로 다기화되어 있어 행정심 단계의 불복구조가 복잡하다. 국세청 심사청구, 감사원 심사청구, 조세심판원 심판청구의 사건 수를 비교하면 과세관청 외부에 설치된 조세심판원의 심판청구가 압도적인 다수를 차지하여 조세행정심판의 핵심기능을 수행하고 있는바, 이는 납세자들이 행정의 자기통제 기능보다 독립성 확보를 통한 재결의 공정성 확보를 중시하는 것으로 분석할 수 있다.<sup>12)</sup>

재결기관의 난립으로 인하여 재결기관 간 판단기준이 상이하고 인용률 경쟁 등으로 공평과세 저해에 대한 우려가 발생한다. 현행 필요적 전치절차에서는 국세청, 감사원, 조세심판원이 각각 납세자의 불복청구에 대하여 독자적으로 결정하므로 동일하거나 유사한 쟁점에 대하여 국세청, 감사원, 조세심판원의 판단기준이 불일치하는 경우가 발생한다. 재결기관별로 판단기준이 상이하면 과세 여부에 대한 납세자와 과세관청의 예측가능성을 저해하여 혼란을 초래하고 궁극적으로 과세에 대한 신뢰를 떨어뜨릴 수 있다. 소송에서도 하급심 단계에서 각 재판부별로 동일하거나 유사한 쟁점의 사건에 대하여 결론이 다른 경우가 생기지만 대법원에서 하나의 결론을 채택하여 제도적으로 법령의 통일적 해석이 보장된다. 국세청, 감사원, 조세심판

12) 행정의 자기통제는 과세전 적부심사, 이의신청 및 국세청 심사청구를 통해 일부 구현되고 있다.

원의 결정 사이에는 우열이 없으므로 상이한 판단기준을 조정하거나 통일할 수 없는 제도적 한계가 존재한다. 필요적 전치절차가 선택적으로 규정되어 있으므로 국세청, 감사원, 조세심판원은 사건을 유치하기 위하여 서로 경쟁하는 관계에 있다고 볼 수 있다. 불복청구 건수가 적으면 불복업무를 담당하는 조직의 존립에 영향을 미칠 수 있고, 불복청구에 대한 인용률이 낮으면 납세자로부터 외면받을 수 있으므로 인용률을 높이기 위한 경쟁을 할 가능성이 있고 이는 결정을 왜곡하는 요인으로 작용할 수 있다. 더욱이 납세자가 자신에게 유리한 선례가 있는 재결기관을 선택하여 불복하는 경우 납세자 간 과세공평을 저해하는 문제가 생길 수 있다.

#### 나. 조세행정심판과 행정소송 간 유기적 협력체계 부족

국세기본법 제58조에 따르면 조세행정심판절차에서도 의견진술권이 보장되어 있으므로 당사자가 신청하면 구두변론은 가능하다. 그러나 당사자 진술과 서면 제출 이외의 증거조사가 제대로 실시되지 않으므로 전반적으로 사실심 기능이 미흡하다. 행정소송이 종전의 2심제에서 3심제로 전환하여 소송단계에서 2회의 심급에 걸쳐 사실심의 심리가 강화됨에 따라 조세행정심판의 사실심 기능은 과거보다 상대적으로 비중이 줄어든 측면이 있다.

행정심판과 행정소송이 밀접하게 연계되지 않고 각각 별개로 운용되므로 납세자가 행정심판을 경유하더라도 행정심의 기록을 사법심에 이송하는 등의 제도가 구비되어 있지 않으므로 행정심판 단계에서 심리된 내용이 행정소송에서 활용되지 못하여 비효율적이다.

행정소송은 항고소송을 취소소송, 무효등 확인소송, 부작위위법확인소송으로 구분하고 있으나, 조세행정심판의 경우에는 위와 같이 구분하지 않으므로 조세행정심판과 행정소송의 연계성이 부족하다.<sup>13)</sup>

13) 일반행정심판의 경우에는 행정심판을 취소심판, 무효등 확인심판, 의무이행심판으로 구분하여 행정소송의 구분과 유사한 체계로 규정하고 있다.

## 다. 행정심판의 사법절차 준용의 부족

### (1) 사법절차 준용의 헌법적 요구

헌법 제107조 제3항은 “재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있고, 행정심판의 절차에 대하여는 사법절차를 준용한다.”고 규정하여 행정심판절차에 대하여 사법절차를 준용할 것을 요구하고 있다. 행정심판의 준사법화를 위하여는 심판기관의 독립성과 공정성의 확보, 심리절차의 대심구조화(對審構造化), 당사자의 절차적 권리보장 등이 요구된다. 행정심판을 임의적 전심절차로 규정한 경우에는 행정심판을 거치지 아니하고 곧바로 행정소송을 제기할 수 있는 선택권이 보장되어 있으므로 사법절차를 준용하지 않는 다 하더라도 위헌이라고 할 수 없으나, 필요적 전심절차로 규정하면서도 그 절차에 사법절차가 준용되지 않는다면 헌법 제107조 제3항, 나아가 재판청구권을 보장하고 있는 헌법 제27조에 위반된다.<sup>14)</sup>

### (2) 미흡한 사법절차 준용의 모습

#### (가) 심판관(심사위원)의 구성

헌법 제107조 제3항에서 요구하는 사법절차의 요소인 판단기관의 독립성과 공정성을 위하여는 권리구제 여부의 판단주체가 객관적인 제3자 지위에 있을 것이 필요하다.<sup>15)</sup> 조세심판관회의는 공무원인 상임심판관과 공무원이 아닌 비상임심판관으로 구성되고, 국세심사위원회는 공무원 위원과 민간위원으로 구성된다.<sup>16)</sup> 조세심판관회의의 상임심판관은 조세사무에 일정 기간 이상 근무한 사람을 임명하고 국세심사위원회 공무원 위원은 국세청 공무원 중에서 임명한다. 조세심판관회의의 비상임심판관과 국세심사위원회 민간

14) 헌재 2000. 6. 1. 선고 98헌바8 결정 및 헌재 2001. 6. 28. 선고 2000헌바30 결정.

15) 헌재 2001. 6. 28. 선고 2000헌바30 결정.

16) 조세심판원의 비상임심판관과 국세심사위원회의의 민간위원은 형법 제127조 및 제129조부터 제132조까지의 규정을 적용할 때에는 공무원으로 간주한다(국세기본법 제67조 제9항).

위원은 조세·법률·회계분야에 관한 전문지식과 경험을 갖춘 사람을 위촉하게 되어 있다. 조세심판관회의 상임심판관은 법령에서 요구하는 최소한의 근무경력만 채웠을 뿐 전체적으로 조세사무의 근무경력이 길지 않은 공무원들을 임명하여 전문성이 부족한 경우가 가끔 있다. 조세심판관회의 비상임심판관의 경우 교수, 변호사, 전직 공무원 중에서 위촉하고 있고, 국세심사위원회 민간위원의 경우 교수, 변호사, 전직 공무원 외에 공인회계사, 세무사 중에서 위촉하고 있는바, 이들은 대개 다른 직업에 종사하고 있으므로 충분한 시간을 들여 사건을 검토하지 못하는 경우가 있다. 조세심판관회의 비상임심판관과 국세심사위원회 민간위원에 대하여는 형법 제127조 및 제129조부터 제132조까지의 규정을 적용할 때에는 공무원으로 간주하는 규정을 두고 있고(국세기본법 제66조의2 제3항, 제67조 제9항), 제척과 회피에 대한 규정도 두고 있으나(국세기본법 제66조의2 제4항, 제73조), 이러한 제도만으로 독립성과 공정성을 확보하기에는 부족한 부분이 있다.

#### (나) 폐쇄적인 심리구조

조세심판과 국세심사의 심리는 청구인과 처분청이 제출하는 서면과 증거를 중심으로 이루어지는 것이 아니라 이러한 자료를 기초로 담당사무관이 작성하는 사건조사서 중심으로 이루어지고 있다. 청구인은 심사와 심판에 관계되는 서류를 열람할 수 있고 처분청은 심판에 관계되는 서류를 열람할 수 있는바(국세기본법 제58조), 청구인과 처분청이 주로 열람하는 서류는 사건조사서이다. 소송의 경우 당사자가 제출한 서면과 증거서류를 상대방에게 송달해주나, 조세심판과 국세심사에서는 청구인이 제출한 청구서와 처분청이 제출한 답변서는 상대방에게 송달하지만 그 이후에 청구인과 처분청이 제출한 서류는 담당조사관이 사건조사서에 반영할 뿐 상대방에게 송달하지 않는다. 행정소송의 경우에는 당사자들이 제출한 서류와 증거들을 직접 보고 심증을 형성하나, 조세심판과 국세심사의 경우에는 비상임심판관과 민간위원들은 당사자들이 제출한 서류와 증거를 직접 보지 않고 심리

에 관여하므로 때로는 심증을 형성하기 어려운 경우가 생길 수 있다. 조세심판과 국세심사의 심리가 사건조사서를 중심으로 이루어지는 실무관행은 심판관과 심사위원의 상당수가 비상임으로 구성된 사실과 밀접하게 연관되어 있다.

조세심판관회의의 상임심판관과 국세심사위원회의 공무원 위원은 재결기관에서 근무하므로 그곳에 보관되어 있는 서류들을 직접 열람할 수 있으나, 비상임심판관과 민간위원은 재결기관에서 근무하지 않으므로 현실적으로 재결기관에 보관되어 있는 서류들을 직접 열람하기 어렵다. 또한 조세심판과 국세심사에서 비상임심판관과 민간위원은 결정서의 작성에 관여하지 않는다. 국세기본법에서는 결정서에는 주문과 이유를 적고 심리에 참석한 조세심판관의 성명을 밝혀야 한다고 규정하고 있다(국세기본법 제78조 제5항). 결정서는 해당 사건의 결론과 그에 이르는 이유를 기재하는 문서이므로 심리에 관여한 심판관이나 심사위원이 그 내용을 확인하지 아니한 채 결정서가 작성되는 것은 문제가 있다. 결정서에 기재된 법리는 선례로서 다른 사건에 영향을 미친다는 점을 고려할 때 더욱 그러하다.

### (3) 증거조사의 미흡

국세기본법 제76조에 의하면, 관계인 또는 참고인에 대한 질문, 장부, 서류, 물건의 검사 또는 감정기관에 대한 감정의뢰 등의 증거조사를 할 수 있도록 규정하고 있으나, 실무상 제대로 활용되고 있지 않다. 법원의 소송에서는 사실관계를 확정하기 위하여 당사자의 신청에 따라 증언, 검증, 감정 등 다양한 증거조사를 시행하나, 조세심판과 국세심사에서는 주로 청구인이나 처분청이 제출한 서면, 서류 등에 의존하여 심리를 할 뿐 그 밖의 증거조사는 활성화되어 있지 않다. 위 증거조사가 활용되지 않는 이유는 사건을 신속히 처리하기 위한 측면이 있으나, 위 증거조사를 활용하기 위한 세부절차나 지침이 마련되어 있지 않은 점에서 기인하는 바도 큰 것으로 보인다.

#### (4) 심판결정에 대한 과세관청의 불복금지

과세관청 외에 설치된 독립된 재결기관의 결정에 대하여 과세관청의 불복을 금지하는 것은 쟁송구조에 부합하지 않는 측면이 있다. 현재 국세기본법 제80조 제1항에 규정된 기속력에 따라 재결기관이 납세자의 청구를 인용하는 경우 과세관청의 불복을 금지하는 것으로 해석하고 있다. 재결기관이 과세관청 내에 설치된 경우에는 재결기관이 처분청에 대하여 지휘감독권을 행사하므로 과세관청의 불복을 금지하는 것이 자연스러우나, 재결기관이 과세관청 외에 설치되어 판단의 독립성이 보장되어 있는 경우에는 과세관청의 불복을 금지하는 논리가 약하다. 재결기관이 납세자의 청구를 기각하면 납세자가 소송을 제기할 수 있으나, 납세자의 청구를 인용하면 처분청이 소송을 제기할 수 없어 사실상 단심과 같은 역할을 하므로 재결기관은 인용 결정에 더 신중한 입장을 취하는 경향이 생긴다. 이는 행정심판의 인용률을 낮추거나 과세공평을 해하는 요인으로 작용할 수 있다.

#### 라. 조세 전문법원의 부재 및 법관의 세법 전문성 부족

우리나라는 조세 전문법원을 설치하여 운영하는 미국, 독일 등의 국가와 달리 조세 전문법원이 설치되어 있지 않고, 조세사건을 재판하는 법관의 전문성도 부족한 편이다. 사회가 발전할수록 사건이 복잡해지므로 재판의 전문성을 높이기 위하여 특허법원, 가정법원, 행정법원, 회생법원 등의 전문법원을 운영하고 있다(법원조직법 제3조). 이에 더하여 현재 노동법원 및 해사법원 등의 전문법원 설치 논의가 매우 구체적인 내용으로 진행 중이다. 이중 조세사건의 1심에 대하여는 행정법원에서 전담하고 있으나, 행정법원은 조세사건 외에 다양한 행정사건을 함께 재판하고 있고, 법원의 인사제도상 행정법원에 일정기간 근무하면 다른 법원으로 옮겨서 근무해야 하므로 조세사건에 대한 전문성을 높이는 데 한계가 있다. 전문분야의 법관연수, 학위과정 이수 등을 통하여 과거보다는 조세사건을 재판하는 법관의 전문성



이 향상되었으나, 계속적으로 조세사건을 재판하는 제도가 확립되어 있지 않으므로 조세사건을 재판하는 법관의 전문성은 개선의 여지가 있다. 이러한 문제를 해결하는 가장 효과적인 방법으로 조세 전문법원 설치를 고려할 수 있고, 조세사건의 전문성 정도 및 사건의 수 등을 고려할 때 특허법원, 회생법원은 물론 현재 논의 중인 해사법원, 노동법원에 비해 조세 전문법원의 도입 필요성은 매우 크다고 볼 수 있다.

### Ⅲ. 주요 국가의 입법례

#### 1. 미국 : 조세법원(U.S. Tax Court)을 중심으로

##### 가. 개 관

미국 조세불복제도의 핵심은 전문법원인 조세법원의 설치·운영이라 할 수 있으며, 조세법원의 기능과 역할에 대한 높은 신뢰도를 유지하고 있다. 미국 조세법원은 행정심 기구에서 출발하여 사법부 조직으로 발전한 매우 이례적인 사례이다. 소득세제 도입 초기인 1924년 행정심의 일종인 재무부 소속 조세불복위원회(Tax Board of Appeal)로 출발하여 1942년 조세법원(Tax Court of U.S.)으로 이름을 바꾸고, 1969년 미국 헌법 제1조에 따른 사법부 소속 법원(U.S. Tax Court)으로 변화하였다. 역사적으로 조직의 소속(행정부 v. 사법부)과 명칭, 심판관의 자격과 처우, 증명책임의 소재, 대리권 허여 범위(회계사 등 포함 여부) 등의 첨예한 논쟁에 대하여 매우 실용적 접근을 한 것으로 평가할 수 있다.

## 나. 행정심

1946년 행정절차법 제정 시 행정법 판사(Administrative Law Judges, 이하 “ALJ”라 한다) 제도 도입에 따라 행정심판은 필요적 전치절차로서 사실상 소송의 1심 기능을 담당한다. 행정법 판사(ALJ)는 미국 헌법 제3조(Judicial)에 따른 사법부 소속이 아니라 제1조(Legislative)에 따른 행정부 소속 판사이다. 제3조 판사에 적용되는 종신직, 급여체계, 해임 불가 등의 높은 수준의 신분보장은 없지만 직무 공정성 확보를 위한 법관의 지위를 보장받고 심리 진행, 증인 선서, 소환권, 법정모독죄 적용, 해임 사유 제한 등의 신분상 지위를 보장한다. 행정법 판사의 재결은 이해관계인 및 행정청 모두 그 관할에 따라 연방 또는 卅 지방법원에 불복할 수 있다.

조세 불복의 경우, 1924년 행정심에서 출발한 조세불복위원회(Tax Board of Appeals)가 1969년 사실상 사법심인 조세법원(Tax Court)으로 전환한 이후 과세 전 임의절차로서 국세청(IRS) 내 독립불복심사국(Independent Office of Appeals, 이하 “IOA”라 한다)을 운영하며 행정의 자기시정 기능에 집중하고 있다. 2019년 시행된 납세자우선법에 따라 IRS 내 기존의 불복심사국(Appeals Office)의 독립성을 강화하면서 그 명칭을 IOA로 변경하였다. 일반적으로 IRS에서 30-days letter<sup>17)</sup>를 받는 납세자는 IOA에 심사청구를 할 수 있다. 심사청구에 따라 IOA는 납세자 및 과세관청이 제출한 자료에 대한 검토 및 필요한 협의 절차를 거쳐 청구의 인용 여부를 결정한다. 2014~2017년 기간 동안 총 청구 건수는 346,038건(징수 처분 불복 비율 56%, 부과 처분 불복 비율 40%, 기타 14%)이며, 불복 처리기간은 유형별로 637일(대규모 부과처분 사건)~101일이 소요된다.<sup>18)</sup> 사건의 심리를 위한 별도의 위원회 또는 우리나라

17) 납세자가 IRS의 세무조사 결과에 동의하지 않는 경우 납세자에게 보내는 일종의 납세예고통지서를 말한다. 동 통지에도 30일 이내 답변이 없는 경우 90-days letter라는 납세고지서를 발송한다. 미국세법(Internal Revenue Code, 이하 “IRC”라 한다) §6212.

18) 2014~2017년 기간 동안 총 청구 건수는 346,038건(징수 처분 불복 비율 56%, 부과

의 국세청 국세심사위원회나 지방자치단체의 지방세심의위원회와 같은 별도의 심의 또는 합의제 기구는 두고 있지 않다.

### 다. 3가지 소송 유형

미국에서 조세관련 소송은 크게 부과처분의 취소, 납부세액의 환급, 부과 또는 징수 처분의 금지를 구하는 3가지 종류로 구분된다.<sup>19)</sup> 과세관청의 부과처분<sup>20)</sup>이 있는 경우, 납세자는 세금을 납부하지 않고서 조세법원에 소송을 제기하거나(sue-now, pay-later option), 먼저 세금을 납부한 다음 연방지방법원 또는 연방청구법원<sup>21)</sup>에 납부한 세금의 환급을 청구할 수 있다. 조세법원은 환급 청구에 대한 관할은 갖지 않으나 심리 결과 과다납부 세액이 있는 경우 환급을 주문할 수 있다. 조세법원 및 연방지방법원의 결정에 대한 항소는 각 지역별 연방 항소법원에 하며, 연방청구법원의 결정에 대한 항소는 D.C. 소재 「연방 순회 항소법원」<sup>22)</sup>에 한다. 납세자 및 과세관청 모두에게

처분 불복 비율 40%, 기타 14%)이며, 불복 처리기간은 유형별로 637일(대규모 부과처분 사건)~101일이 소요된다. US GAO(Government Accountability Office), “Tax Administration : Opportunities Exist to Improve Monitoring and Transparency of Appeal Resolution Timeliness”, Sep. 2018, p.28.

19) 그 밖에도 과세당국의 소환장 집행 소송, 과세정보 제공 또는 금지 청구, 압류재산 해제 청구, 하자있는 경매 취소 청구, 납세자 지위 확인 청구, 세무공무원의 과실에 대한 손해배상 청구, 탈세제보 포상금 청구 등이 있다. Bittker and Lokken, *Federal Taxation of Income, Estate and Gifts*(Vol. 6), WG&L, 2012, ¶115.1, 2.

20) 일명 90-days notice라 한다. IRC §6212.

21) 연방청구법원(Court of Federal Claims)은 수용, 국가 계약, 사회보장 지급, 군인 급여, 조세 등과 관련하여 연방정부를 상대로 한 금전 청구사건을 관할하는 미국 헌법 제1조(Legislative)에 따라 설립된 법원이다. 1855년에 최초 설립되어 현재 16명의 판사로 구성되었으며 판사는 상원의 승인을 얻어 대통령이 임명하며 임기는 15년. 원래 원심심판부 위에 상급심판부를 두고 있었으나 1982년 연방법원개선편 제정으로 상급심판부는 연방 순회를 위한 항소법원에 통합되었다. US Court of Federal Claims 홈페이지[<https://www.uscfc.uscourts.gov/history-of-the-court>](검색일 : 2025. 11. 18.)에서 인용.

22) 연방 순회 항소법원(Court of Appeals for the Federal Circuit)은 미국 헌법 제3조

항소권을 부여하고 있다. 항소법원의 결정은 대법원의 상고허가(writ of certiorari)가 없는 경우 최종적이다.

납세자가 조기 납부를 피할 수 있는 조세법원을 선택할지의 가장 큰 결정 요소는 자금 사정이라 할 수 있지만 그 밖의 주요 요소로는 : ① 각 법원별 세법 해석의 차이가 있다는 점<sup>23)</sup> ; ② 연방지방법원의 경우 배심원 제도가 가능하다는 점 ; ③ 조세법원 및 연방지방법원의 결정에 대한 항소는 연방 항소법원에, 연방청구법원의 결정에 대한 항소는 「연방 순회 항소법원(Court of Appeals for the Federal Circuit)」에 한다는 점 ; ④ 연방지방법원 및 연방청구법원의 환급 청구는 시효 중단효과가 없지만 부과처분에 대한 조세법원 청구는 시효 중단효과가 있어 부족세액이 과세관청이 주장한 금액보다 크다는 결정이 가능한 점<sup>24)</sup> ; ⑤ 연방지방법원 판사는 조세법 전문가가 아니지만 조세법원 판사는 조세법 전문가이며 연방청구법원 판사는 그 중간 정도인 점 ; ⑥ 기타 증거보전절차(discovery), 소송물, 소액사건의 특례 절차 차이 등이 있다.

세 갈래 소송 유형에도 불구하고 세금을 납부하지 않은 채 소송을 제기할 수 있는 조세법원 유형이 가장 널리 이용되고 있다.<sup>25)</sup> 3가지 소송 유형 중

---

(The Judiciary)에 따라 설치된 법원으로 1982년 연방법원개선법(Federal Courts Improvement Act) 제정으로 미국 관세 및 특허 항소법원과 연방 청구법원의 상급심 판부(appellate division of the US Court of Claims)를 통합한 법원으로 워싱턴 D.C.에 소재한다.

23) 대표적으로, 연방 지방법원 및 청구법원의 경우 성문법에 대한 해석 · 적용뿐만 아니라 형평법상 이론이 적용될 수 있다. Bittker and Lokken, *op. cit.*, ¶115.1, 2.

24) 따라서 탈루세액을 감추고자 하는 납세자는 일단 세금을 낸 다음 시효가 임박해서 연방지방법원 등에 환급소송을 제기하는 경우가 많다.

25) 2023년 기준 소장 접수 21,882건, 종결 31,585건이다. 접수 건 중 부과처분 취소 청구가 20,730건(94.73%), 징수처분(Lien/Levy) 취소 청구가 1,107건(5.06%)이고 기타(탈세제보, 납세의무 부존재 확인, 과세정보 제공 등) 청구가 45건(0.21%)으로 부과처분 취소 청구 건수가 대부분을 차지한다. 반면 연방지방법원의 경우, 2023년 기준 접수 건수는 532건이고(2022년과 동일), 연방청구법원의 경우, 2023년 기준 처리 건수는 총 76건, 연말 계류 중인 건수는 107건이다. 조세법원, 연방법원 및 연방 청구

조세법원의 기능과 역할이 절대적인 것으로 평가되므로 이하 미국에서 조세법원이 발전한 과정을 살펴보기로 한다.

## 라. 조세법원의 발전 과정<sup>26)</sup>

### (1) 1924년 조세불복위원회(Board of Tax Appeals, “BTA”)

미국은 1913년 16차 헌법 개정을 통해 비로소 소득세법을 제정하였다. 그 후 1차 세계대전 등으로 급격한 세율 인상 및 세수 증가로 인하여 조세 분쟁 사례가 급증하였다. 과세행정의 공평성과 납세자의 자발적 신고의식 제고 차원에서 조세불복 기관에 대한 적절한 행정적 대응 방안의 필요성이 대두하였다. 1919년 과세관청 내 처분 전 불복 심사 자문기구인 「Committee on Appeals and Review(“CAR”)」를 설치하였다. 하지만 CAR은 과세관청 내 심사기구로서 독립성이 부족하고 대심구조가 아니고 비공개이며, 새로운 증거 제출이 불허되고 전통적인 사법절차 기준이 적용되지 않는다는 비판이 제기되었다. 1924년 연방 의회의 요청으로 재무부 및 국세청 주도로 BTA 설치 법안을 통과시켰다. 당초 재무부 초안은 BTA를 국세청에서 떼어내어 재무부 산하 기관으로 두고 재무부 장관이 위원장 및 위원들을 임명하는 방안이었으나 의회 논의 과정에서 독립성 강화 목적으로 대통령이 임명키로 하였다. BTA 위원회의 구성은 7~28명으로 임기는 10년이고,<sup>27)</sup> ‘무능, 의무 해태 또는 직무상 부정행위’ 외에는 해임할 수 없었다. BTA 위원회의 자격은 변호사, 회계사 등의 특별한 직업적 제한 없이 세법에 전문성이 있는 자로 하였다. 최초 임명된 BTA 위원은 민간 출신 7명과 국세청 출신 5명의 12명으로 구성하였다. 이 중 회계사 1명 외에는 모두 변호사였다.<sup>28)</sup>

법원 홈페이지 참조.

26) 본항의 논의는 주로 Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *The U.S. Tax Court : An Historical Analysis*(2d ed.), United States Tax Court, 2014.를 참고한 것이다.

27) 임기의 교차(staggering)를 위해 최초 임명되는 위원은 2~5년 등으로 정하였다.

28) 당시 세법 실무는 대부분 회계사들이 수행하고 있었고 위원회의 전신인 CAR의 위

BTA의 관할 사건은 부과 처분 취소 및 감액 청구이며, 환급 청구는 제외되었다. BTA 결정에 대하여는 과세관청과 납세자 모두 연방법원에 소 제기를 할 수 있었다. 인용 결정의 경우 과세관청은 부과처분을 할 수 없고 연방지방법원에 부족세액 존부에 대한 판단을 구할 수 있었다. 기각 결정의 경우 납세자는 납부 후 연방지방법원 또는 연방청구법원에 환급 청구소송을 제기할 수 있었다. BTA 결정이 있더라도 최종 확정까지는 3심제 연방 법원의 사법심에서 다시 다투어지게 되었다. BTA의 사실 판단은 1심 법원에서 명백한(*prima facie*) 증거로 인정되지만 1심 법원의 판단대상은 BTA 결정 자체가 아니라 과세관청 처분의 적법 여부로서 처음부터 다시 다투어지게 되며(*de novo*) 그 과정에서 BTA 결정은 부수적 판단대상이 될 뿐이었다. 당초 재무부 안에 따른 심리 절차는 사법심과 같은 대심적 심리구조를 취하지 않는 비공개 방식이었으나 의회 논의 과정에서 사법절차, 특히 사실심 법원의 형식적 요건에 맞추도록 변경하였다. 사법절차를 따르는 데 있어서 중요한 논쟁으로서, 변호사 외의 직역, 특히 회계사에 대리권을 부여할지 문제가 대두되었다. 회계사 직역과 변호사 직역 간 치열한 대립과 논쟁이 전개되어 결국 양 진영 간 타협(*compromise*)으로 변호사 및 회계사 모두에게 대리권을 허용하는 방안으로 결론이 났다.

1924년 법률 개정에 따라 BTA가 설치된 후 1926년 법률 개정으로 BTA 결정에 대한 항소 사건 관할이 연방지방법원에서 연방항소법원으로 변경되었다. 1924년 법률에 따르면, 두 차례에 걸쳐 사실 심리를 수행한 다음(BTA 및 연방지방법원) 다시 두 차례에 걸쳐 법률 심리를 수행해야 하였다(연방항소법원 및 대법원). 납세자는 대법원 심리를 제외하더라도 3차례 소송을 해야만 최종 결과를 얻게 되어 과도하게 부담스럽다는 인식이 널리 퍼졌다. 또한 BTA 위원들은 조세 문제에 전문성이 있는 인물들인데 연방지방법원 판사는 법률 일반에는 이해가 높지만 조세 전문성은 떨어지는 인사들이므로

---

원은 변호사, 회계사, 기술자로 구성되어 있었다.

건전한 사법절차 원칙에 반한다는 지적이 제기되었다. 1926년 개정 법률은 이러한 비판을 수용하여 BTA 결정에 대한 항소를 연방지방법원이 아닌 연방항소법원에 하도록 변경하였고 오늘날까지 이어지고 있다.

## (2) 1942년 조세법원(Tax Court of U.S.)

1924년 설립된 BTA의 급속한 성장과 신뢰 구축에도 불구하고 행정부 내 독립기관에서 벗어나 미국 헌법 제3조에 따른 사법기관(법원)으로 바뀌어야 한다는 주장이 BTA 심판관들을 중심으로 지속적으로 제기되었다. 그 주된 논거로는, BTA가 국세청의 내부 조직이라는 일반인의 잘못된 인식이 널리 퍼져있다는 점, 법원화에 따른 역량 있는 심판관의 영입이 용이해지는 점, BTA의 전문성과 독립성이 증명되었음에도 BTA 결정에 대해 연방법원에서 다시 심리되는 것은 시간 및 경제적 낭비인 점, 법원화하는 경우 증인 소환이나 증거 제출 등의 집행상 부담을 완화하고 심리 절차를 촉진할 수 있는 점, 연방법원이 BTA 결정에 충분한 신뢰를 부여하지 않는 상황을 개선할 수 있는 점, BTA가 사실상 법원과 같은 기능을 수행하고 있는데 완전한 사법화를 통해 이를 인정할 필요가 있는 점 등이었다. 이러한 주장에 대하여는, 우선 의회가 전통적으로 연방 헌법 제3조에 따른 법원 및 법관을 늘리는 데 대하여 매우 적대적인 태도인 점<sup>29)</sup> 및 BTA를 사법기관화 하는 경우 BTA에서 인정되던 회계사의 대리 권한이 폐지될 수 있다는 회계사 직역의 우려와 반발이 큰 점, 법무부의 강력한 반대가 있는 점<sup>30)</sup> 등으로 BTA의 사

29) 이러한 의회의 인식 배경에는, 배심원 제도가 없는 점, 관할이 매우 전문화 되어 있으면서 법령에만 근거하고 있는 점, 분쟁의 한쪽 당사자가 항상 국세청이라는 점에서 일반적인 법원의 모습과는 거리가 있다고 보았으며, 1920년대 당시만 해도 소득세가 영원히 존속할 것이라는 기대가 적었던 점, 심판관들의 전문성이 세금 문제로 제한되어 있어 일반 관할의 법원에 적합하지 않은 점 등이 영향을 미쳤다고 본다. Dubroff and Hellwig, *op. cit.*, pp.180~185.

30) 법무부의 반대 이유는, BTA는 행정기관으로 잘 운용되고 있는데 사법기관으로 바꾸면 혼란을 초래하고 바람직한 유연성을 상실한다는 점, 변경에 필요한 공론화 과정이 없다는 점 및 무엇보다 그러한 변경이 있는 경우 소송에서 법무부가 정부 대

법기관화는 상당한 기간 동안 성공하지 못하였다.

1942년 개정 법은 이러한 적대적 환경을 끝내 극복하지 못한 채 BTA의 명칭만 바꾸는 개정에 만족해야 하였다. 이 개정에 따라 BTA의 명칭이 “법원(Tax Court of the United States)”<sup>31)</sup>으로, 그 위원에 대한 호칭이 “판사(judge)”로 바뀌는 중대한 변화를 맞게 되었다. 1942년 개정 법은 위와 같은 명칭 변경 외에도 “어떠한 자격 있는 자라도 어떠한 직업군의 일원이 아니라는 이유로 조세법원에서 대리행위를 하는 것을 부인하지 않는다.”라고 하는 일명 ‘open-practice provision’이 추가되었다(일명 “Dingell 수정 조항”).<sup>32)</sup> 그 배경에는 ‘법원’의 명칭을 사용하더라도 기존의 BTA에서 대리 행위 자격 있는 자들의 생계를 위협해서는 안 된다는 생각을 반영한 것인데 이 조항은 오늘날까지 그대로 이어지고 있다.<sup>33)</sup>

### (3) 1969년 조세법원(US Tax Court)

1942년 명칭 변경에도 불구하고 ‘행정기관’으로서 조세법원의 법률적 지위에는 변화가 없었다. 1969년 개정에 이르러 행정기관의 지위를 벗어나 미국 헌법 제1조(Legislative)에 따른 법원의 지위를 갖추게 되었고 그 명칭을 “United States Tax Court”로 변경하였다. 이러한 변화는 조세법원의 기능과 권한에 실질적 변화를 가져온 것은 아니고, 종신직을 비롯한 미국 헌법 제3조(Judiciary)에 따른 연방 법원의 판사에게만 적용되는 보호 장치가 조세법원 판사에게 적용되는 것은 아니었다. 그럼에도 불구하고 그 명칭과 헌법상

---

리인 역할을 떠안아야 한다는 점 등이다. Dubroff and Hellwig, *op. cit.*, p.190.

31) 법안 초안에는 “United States Tax Court”였으나 의회의 법안 심사 막바지 단계에서 당시 법률서적 시리즈를 출간하던 CCH(Commerce Clearing House)의 세법 책 이름인 “United States Tax Cases”와 유사하여 대중의 혼란을 야기할 수 있다는 지적에 따라 “Tax Court of the United States”로 변경되었다고 한다. Dubroff & Hellwig, *Ibid.*, p.195.

32) 이 규정은 1969년 개정에서도 변화 없이 오늘날까지 이어져 오고 있다. 현행 IRC §7452.

33) IRC §7452.



지위의 변경은 오랜 기간 동안 각계의 뜨거운 논쟁의 결과였다.

1967년 조세법원 주도로 연방 의회에 제출된 법률 개정안(일명 “Mills-Long bills”)은 조세법원을 연방 헌법 제3조 법원으로 변경하는 내용이었는데<sup>34)</sup> 의회의 논의 과정에서 다음과 같은 반론이 제기된 결과 행정기관에서는 제외시키되 연방 헌법 제1조(Legislative)에 따른 법원으로 변경하는 안으로 1969년 의회가 결의하였다. Mills-Long bills에 따르면 그동안 논란이 되었던 조세법원 소송에서 정부 대리기관은 법무부가 아닌 국세청의 법무국장(Chief Counsel)이 맡기로 하며, 납세자의 대리권한은 조세법원의 실무 규칙에서 정하되 기득권 유지 차원에서 기존에 대리권이 허용된 자는 계속 그 지위를 유지하도록 정하였다(status quo). 하지만 전통적으로 조세법원 소송에서 정부를 대리하던 재무부가 자신의 역할을 포기하는 것에 동의하지 않았고, 전통적으로 연방 법원 사건에서 정부를 대리하던 법무부 또한 개정안에 반대하였다. 조세법원이 연방 법원 소속이 되는 경우 연방지방법원과 관할 중복 문제가 발생하는데 심급 구조를 어떻게 할지의 문제가 생기고 연방지방법원에 관할을 집중하는 것이 보다 효율적이라는 반론이 제기되었다.

법무부와 재무부의 반발에 더해 개정안 발의자인 Long 상원의원까지 조세법원을 제3조 법원으로 변경하는 데 동의하지 않게 되었다. Long에 따르면 조세법원의 독립적 이미지를 제고할 필요가 있고 법원의 소재지를 국세청 본부에서 다른 곳으로 옮기는 것이 바람직하였다. 하지만 종신직 판사를 늘리는 데 회의적일 뿐만 아니라 소송에서 법무부가 정부를 대리해야 하는 문제와 변호사 외 직역을 배제하는 결과를 낳을 수 있다는 우려를 제기하였다. 제3조에 따른 법원으로의 변경에 대하여는 당시 대법원장(Earl Warren)을 비롯한 사법부 주요 인사들도 반대 기류가 형성되었다. 이들에 따르면, 조

34) 이 법안에 따르면 그 외에도, ① 조세법원에 증인출석을 명령하고 증거 제출을 강제할 권한을 부여, ② 연방민사소송 절차를 따르도록 하며, ③ 연방대법원장에게 연방지방법원 및 연방항소법원 판사에게 주어진 책무를 수행할 조세법원 판사를 지명할 권한을 부여, ④ 조세법원장이 요구하는 임무를 수행할 10명 이내의 책임자를 임명할 권한을 부여하는 등을 포함하고 있다.

세법원과 같은 전문적 관할의 심판부가 연방 헌법에 따른 완전한 법원으로 서의 지위를 갖는 것은 부적절하다고 보았다. 이들 사법부 인사들은 직접 입법권을 갖지는 못하지만 의회에 상당한 영향을 미쳤다.

이러한 반대에 부딪히자 1969년 여름, 조세법원을 연방 헌법 제3조가 아닌 제1조에 따른 법원으로 변경하는 내용의 수정안이 제출되어 같은 해 12월 말 결국 의회를 통과하였다. 개정 법률에 따르면, ① 조세법원의 명칭을 연방 법원이 취하는 일반적 형식에 따라 “United States Tax Court”로 변경하고, ② 조세법원이 더 이상 행정부 조직 내 독립적 기관이 아니게 되었으며, ③ 그 기능에 맞지 않는 행정절차법 상의 조건을 따를 필요가 없게 되었고, ④ 법정 모독죄로 벌금이나 징역의 처벌이 가능하게 되었고, ⑤ 그 권한을 수행하는 데 있어서 연방법원에 일반적으로 제공되는 지원을 받을 수 있게 되었고, ⑥ 조세법원 판사의 임기는 12년에서 15년으로 연장되고 임기 종료 시 자동 갱신은 되지 않지만 자동 갱신되지 않는 판사는 완전한 급여 지급으로 퇴직 가능하며, ⑦ 개정 법률은 미국 법률 title 26(Internal Revenue Code)에만 해당하고 title 28(Judiciary and Judicial Procedure)에는 아무런 개정이 없으므로 법무부가 정부 대리기관이 되는 문제가 해소되었으며, ⑧ 1942년 법에 도입된 Dingell 수정 조항<sup>35)</sup>의 개정이 없어 회계사들의 반발을 불러오지 않았다.

위와 같은 역사적 과정을 거쳐 오늘날 미국 조세법원은 조세분쟁의 해결에 가장 중추적인 역할을 수행하고 있다. 조세법원 판사는 상원의 동의를 얻어 대통령이 임명하는 19명으로 구성되며 이들의 급여는 연방지방법원 판사와 동일하고 정년은 70세이다.<sup>36)</sup> 조세법원장(chief Judge)은 확인적 판결 절차나 소액사건 절차 등을 처리하는 특별판사를 임명할 수 있으며 이들의 급여는 일반 판사의 90%이다.<sup>37)</sup> 또한 조세법원장은 퇴직하는 일반 판사 중

35) 현행 IRC §7452.

36) 현재는 13명이다. 이와 별개로 Senior Judge 12명, Special Trial Judge 6명으로 구성되었다[<https://www.ustaxcourt.gov>(검색일 : 2025. 11. 18.)].

일정한 조건을 갖춘 경우 선임 판사(Senior Judge)로 임명할 수 있다.<sup>38)</sup> 조세법원 판사는 무능력, 태만, 부정행위를 이유로 해서만 청문 절차를 거쳐 대통령이 해임할 수 있다.<sup>39)</sup> 조세법원의 관할은 소득세, 유산증여세, 민간단체 물품세에 대하여 IRS가 부과한 부족세액에 대한 납세자의 불복심사이다.<sup>40)</sup> 조세법원은 정당한 세액의 금액을 재결정할 수 있으며 당초 부족세액으로 통지한 금액보다 큰 금액으로 결정도 가능하다(불이익변경 허용).<sup>41)</sup> 조세법원의 관할 요건으로는, ① IRS에 의한 부족세액 결정이 있을 것, ② 부족세액의 통지가 있을 것 및 ③ 기한 내에 소 제기가 있을 것 등이다.<sup>42)</sup> 부족세액의 통지는 통상 ‘90-days letter’로 불리며, 소 제기는 이 통지에 따라 수령 후 90일 이내에 하여야 한다(국의 거주자의 경우 150일). 회계사를 포함하여 변호사 외의 자격 있는 자들도 조세법원 소송대리가 가능한데 다만 이들의 소송대리를 위해서는 2년마다 실시되는 소정의 자격시험을 통과하여야 하며, 비변호사(non-lawyer)인 자격시험 지원자는 2명 이상의 보증인의 보증 및 추천이 있어야 한다.<sup>43)</sup> 청구금액이 5만 달러 이하인 경우 납세자 선택으로 소액사건 절차로 진행할 수 있다. 소액사건 절차는 누구든지 대리인이 될 수 있고 사실 심리는 가능한 한 비공개로 진행되며 구두변론이나 준비서면을 요구하지 않고 판결은 간략히 요약된 이유만 부기한다. 또한 항소가 허용되지 않는다.

## 마. 평가와 시사점

미국 조세불복제도는 행정심의 사법화 역사로 평가할 수 있다. 1919년 과

---

37) IRC §7443A.

38) IRC §7447.

39) IRC §7443(f).

40) IRC §6213.

41) IRC §6214.

42) Bitter and Lokken, *op. cit.*, ¶115.2.2.

43) Tax Court Rule §200(c).

세관청 내 불복 심사 자문기구인 CAR에서 시작하여 1924년 행정부 내 독립 심판기구인 BTA로, 1942년 그 명칭을 조세법원(Tax Court of U.S.)으로 바꾼 후 1969년 행정부에서 완전 독립한 연방 조세법원(U.S. Tax Court)으로 발전하여 왔다. 명칭과 소속의 변화뿐만 아니라 심판관(판사)의 구성, 심급구조, 심리 진행 및 증거제출 방식, 증인 소환 및 법정모독죄 적용 등 그 운용 전반에 걸쳐 사법 절차 준용의 수준이 꾸준히 제고되었으며 현재는 완전 사법화된 단계로 평가할 수 있다. 조세법원의 사법화에 따른 과세행정의 자기 통제 기능 수행을 위한 IRS 내 독립심사국인 IOA를 설치·운영하고 있다.

정부기관 간 및 관련 직역 간 타협과 양보를 통한 실용적 접근 태도를 보인다. 초기 BTA의 소속을 과세관청과 재무부 중 어디에 둘지, 조세법원의 소속을 헌법 제3조(사법)에 따른 법원으로 할지 아니면 제1조(입법)에 따른 법원으로 할지, 조세법원으로 바뀐 후 과세관청 대리를 법무부와 재무부(또는 과세관청) 중 어디에 둘지 등의 치열한 논쟁에서 기득권을 존중하면서 양보와 타협을 통한 제도 개선을 추진하였다. 행정심의 사법화 과정에서 변호사 외 직역, 특히 회계사에 대한 대리권 부여를 둘러싼 직역 간 대립·갈등이 지속되었으나 새로운 제도로 변화하는 데 장애가 되지 않도록 법 논리적 접근보다 기득권 유지를 통한 양보와 타협의 실용적 해결을 도모한 것으로 평가할 수 있다.

과세행정의 일관된 집행과 납세자 권리구제의 효율성·경제성을 조화시키기 위한 노력을 평가할 만하다. 조세법원 발전의 배경에는 세금을 내지 않고 처분의 위법성을 다룰 수 있는 권리구제 방법을 마련할 필요에서 출발하였다. 세금을 납부한 경우의 환급 청구 소송은 일반적인 사법적 구제 절차(연방지방법원 또는 연방청구법원)를 병행한다. 조세법에 전문성 있는 심판관(판사)을 통한 납세자 권리구제의 수단을 제공하고 심급 구조의 단순화를 통해 신속하고 경제적인 권리구제 절차의 제공이라는 정책 취지를 반영한다.

조세불복제도의 개선 및 조세법원의 발전 과정에서 법원의 적극적 참여

및 조세법원 스스로의 노력은 평가할 만하다. 조세불복제도의 사법화 과정에서 행정심판 기관의 법원화, 심판관(판사)의 임명, 심급 구조, 심리 절차 등 제도 개혁 전반에 걸쳐 법원의 적극적인 참여 및 효율적인 납세자 권리 구제 방안 마련을 위한 의견을 제시하고 타협을 위하여 노력하였다. 무엇보다, BTA 및 1942년 변경된 조세법원 단계에서 심판관(판사)들을 비롯한 그 구성원들이 독립성과 전문성을 확보하기 위한 끊임없는 노력을 통해 납세 의무자, 정부기관, 의회, 법원, 대리인 시장(변호사 및 회계사 등) 등으로부터 큰 신뢰를 얻을 수 있었으며 이는 조세법원 탄생에 가장 큰 동력으로 작용하였다.<sup>44)</sup>

## 2. 영국 : 통합행정심판소를 중심으로<sup>45)</sup>

### 가. 개 관

영국에서 조세불복제도는 미국과 달리 그 특유의 전문화 과정 없이 일반 행정구제 절차의 일부로 취급되면서 발전되었다. 역사적으로 가장 중요한 변화의 계기가 되었던 것은 1957년 Franks 보고서에 기초한 1958년 「행정 심판소 및 심문법」 제정 및 2001년 Leggatt 보고서에 기초한 2007년 「행정 심판소, 법원 및 집행법(이하 “TCE법”）」의 제정이라 할 수 있다. 영국 조세불

44) 예를 들어, 1942년 조세법원을 행정부로부터 사법부로 옮기자는 논의가 진행되던 1946년 경 Leech 판사가 의회에 제출한 의견서에서 “지난 20여 년 이상 조세법원의 사법적 성격은 확고하게 확립되었으며 이러한 인식이 사실상 매우 일반적이라는 점을 증명하는 무수한 권위 있는 설명들이 널려 있다.”고 평가한 바 있다. Dubroff and Hellwig, *op. cit.*, p.199.

45) 이 절의 논의는 주로 H.W. Wade and C.F. Forsyth, *Administrative Law*(10th Ed.), Oxford, 2009.의 제23장(Statutory Tribunals, p.770 이하) 및 Peter Leyland and Cordon Anthony, *Textbook on Administrative Law*(6th Ed.), Oxford, 2009.의 제7장(Dispute resolution in the administrative state : tribunals and inquiries, p.157 이하)을 참고하였다.

복제도 발전의 가장 큰 특징은 행정심의 사법화 과정으로 평가할 수 있는데 그 정점에 이른 것이 2007년 TCE법 제정이라 할 수 있다. 이하에서는 조세 불복을 포함한 영국의 행정심판 제도 발전의 전개과정과 현행 제도의 근간이 되는 2007년 TCE법의 주요 내용을 살펴보기로 한다.

#### 나. Franks 보고서 및 1958년 행정심판소 및 심문법

영국은 20세기 이후 연금, 보조금 등 사회복지 입법의 급속한 증가에 따라 적은 액수의 다량의 분쟁이 발생하였다. 법적 분쟁에 대한 배타적 권한을 가지는 법원보다는 ‘신속하고 저렴하며 접근 가능한 정의’의 제공을 위한 행정심판 제도의 필요성이 증대하여 다양한 행정심판소가 등장하였다. 법원은 소송 사건에 대한 최고 수준의 정의를 제공하는 제도인 데 반해 대량의 행정 민원의 신속하고 저비용의 해결을 위한 행정심판이 필요하다. 행정심판은 법원의 사무 부담을 완화하고 분쟁해결의 전문성 확보를 가능하게 한다. 2차 세계대전 이후 재정 확보를 위한 세법 및 사회복지 입법 증대로 다양한 종류의 행정심판소가 설립되었으나 심판소간 구성과 운영 및 불복 방법 등에서 통일성이 결여되었고 감독장치 미비에 대한 우려가 증가하였다. 1954년 Crichel Down 사건<sup>46)</sup>을 계기로 당시 상원의장이자 법무장관겸 대법원장 격인 Lord Chancellor<sup>47)</sup>는 행정심판 제도개선 연구를 위한 「행정심

46) 2차 세계대전 중인 1938년 폭격훈련장 목적으로 수용된 토지에 대하여 1941년 처칠 수상은 종전 시 원 소유자에게 환매를 약속하였으나 정부는 이를 지키지 않고 식량증산 목적으로 사용키로 결정하였다. 원소유자의 환매 캠페인과 함께 관련 공무원의 부패 스캔들이 맞물려 당시 농업장관이 사임하는 등 큰 사회적 파장을 불러왔고 해당 토지는 결국 원소유자에게 환매되었다. 이 사건을 계기로 장관의 막대한 권한에 관한 재검토 필요성이 대두하였다.

47) Lord Chancellor는 2005년 헌법개혁법(Constitutional Reform Act) 제정 시까지 수백년간 상원의장, 대법원장 및 법무부 장관을 겸임하는 최고위직이었다가 헌법개혁법 시행 이후 대법원장과 상원의장을 별도 임명하였고 Lord Chancellor는 법무장관직만 남게 된다. 그 외에도 국왕에 대한 자문 등을 수행하는 추밀원(Privy Council) 위원 역할도 겸임한다. 명목상으로는 수상(prime minister)보다 서열이 더 높다.

판소 및 심문위원회」를 설립하였고 1957년 전직 정부 고위 관료이자 동 위원회의 위원장인 Oliver Franks 이름을 따서 “Franks 보고서”를 발표하였다.

Franks 보고서는 행정심판을 행정구조의 일부가 아닌 의회가 제공하는 사법구조로 보는 것이 적합하며 의회의 의도는 행정심판을 행정기관으로부터 독립시키는 것이라고 보았다.<sup>48)</sup> 또한 행정심판소의 세 가지 근본적 목표로 공개성, 공평성, 중립성을 제시하면서 행정심판소 조직과 운영에 대한 감독을 수행할 「행정심판소 심의회」의 설립을 제안하였다. 심의회 구성은 법조인과 일반인으로 하되 일반인의 비중이 더 커야 한다고 보았다. 행정심판소의 심판관은 특별한 직역 제한 없이 관련 분야 전문가로 하되 심판소장은 법조인으로 구성하였다. 항소 행정심판소의 경우는 심판관도 법조인으로 구성하였다. 법률 문제뿐만 아니라 사실 문제도 1심 행정심판소의 결정에 대해 항소 행정심판소에 불복하는 것을 허용하였다.

Franks 보고서가 제출된 다음 해인 1958년 의회는 보고서 권고사항을 담은 「행정심판소 및 심문법」을 제정하였다. 하지만 그 법률 내용은 Franks 보고서의 내용보다 개혁성에서 많이 후퇴하였다. 행정심판소 심의회에 대하여 감독 기능을 부여하자던 Franks 보고서 권고를 완화하여 자문기관 역할을 부여하였으며 심판관 추천 기능, 행정심판절차 규칙의 제정권한도 심의회가 아닌 주무 장관에게 부여하였다. 심판관 임명에서 행정부처의 영향력 배제를 위한 패널 시스템을 도입하고, 대법관 또는 장관의 승인으로 심판관 패널 구성 후 행정심판소장이 각 사건별로 균형적 행정심판소(balanced tribunal)를 구성하였다. 행정심판소 결정에 대한 불복은 Franks 보고서 권고와 달리 통일된 방식을 정하지 않고 각 개별 법률에 따라 다양한 경로로 불복 방법을 정하였다.

48) 이와 같은 행정심판의 과도한 사법화 경향에 대한 비판으로, Leyland and Anthony, *op. cit.*, p.157.

#### 다. Leggatt 보고서 및 2007년 TCE법

1958년 제정법의 불완전으로 인해 각 개별법에 따른 행정심판소 난립 현상이 심화되어 행정심판제도 개혁 필요성이 증대하였다. 2000년 Lord Chancellor는 항소법원 판사 출신의 Andrew Leggatt를 위원장으로 하여 행정심판소 전반에 대한 연구·검토를 진행하였다. 2001년 『이용자를 위한 행정심판소 — 하나의 체계, 하나의 심판소(Tribunals for Users — One System, One Service)』 제목의 보고서(이하 “Leggatt 보고서”)를 제출하였다. 잉글랜드와 웨일즈에 70개의 행정심판소가 난립하였으나 연간 500건 이상 심리하는 심판소는 20개 정도에 불과하고 나머지는 활동이 거의 없는 실정이었다. 그때그때 필요에 따라 무계획적으로 설치되어 체계성과 심판소간 연계성이 없고 이용자의 편의보다는 행정부처의 필요를 충족시킨다고 진단하였다. 행정심판 제도 운영의 기본 원칙으로 독립성, 통일성 및 이용자 편의를 제시하면서 행정심판소가 실질적인 행정청의 시스템이 될 수 있도록 “단일의 중첩적 구조” 창설을 주장하였다. 종래 난립하던 행정심판소는 1심 행정심판소(first-tier tribunal)라는 하나의 행정심판소로 통합하고 1심 심판소의 결정에 대한 불복 심사를 다루는 2심 행정심판소(second-tier tribunal)를 설치하였다. 2심 행정심판소 결정에 대한 불복은 법률문제에 한하여 항소법원(Court of Appeal)에 하도록 권고하였다. 심판소의 독립과 행정지원 기관의 영향 배제를 위해 행정심판을 받는 장관과 심판소를 행정적으로 지원하는 장관 사이의 분리를 주장하였다. 1958년 제정법에서 제한된 자문기관 역할에 그쳤던 「행정심판소 심의회」가 실질적 감독·통제 기능을 수행할 수 있도록 행정청의 시스템을 관리·평가하며 행정법의 발전을 모니터링하고 개선점을 대법원장에게 권고하는 폭넓은 책무를 부여할 것을 주장하였다.

단일의 행정심판 체계를 만들자는 Leggatt 보고서의 내용은 2007년 TCE법에 대부분 수용되었다. 1심 및 상급 행정심판소를 설치하여 종래 다양한 행정 영역에서 난립하던 행정심판소를 통합하여 1심 행정심판소(1st-tier



Tribunal)로, 그 재결에 대한 불복 심판기관으로 상급 행정심판소(Upper Tribunal)로 구성하였다. 직제상으로는 법무부 산하 기관이고 심판소장은 법무장관(Lord Chancellor) 추천으로 국왕이 임명하며, 심판관은 일정한 법적 요건을 갖춘 자 중에서 심판소장이 임명하지만 사실상 법무부의 영향력은 완전히 배제되었다.

심판소장은 7년 임기의 법관 임용 적격 요건을 갖춘 자이어야 하며 법무장관은 심판소장 추천 전에 대법원장 등과 사전 협의를 거쳐야 한다. 이때 법무장관은 법관임용위원회에 후보 추천을 요청하여야 하며 동 위원회에서 추천하는 1인을 국왕에게 건의해야 한다. 1심 행정심판소 심판관(judge)은 5년 임기의 법관 임용 자격을 갖추었거나 심판소장의 의견에 따라 그와 유사한 ‘법률상 경력을 갖춘 자’ 중 임명한다. 즉 변호사 등 꼭 법조인 직역이 아니더라도 심판관 임명이 가능한데, 이때 “법률상 경력을 갖춘 자”의 의미는 “해당 기간 동안 법률과 관련된 활동에 종사한 자”를 말하며, 이에는 법원에서 사법기능을 수행하거나, 중재인으로 활동하거나, 관련 법을 교수 또는 연구하거나, 기타 심판소장이 볼 때 이러한 활동들과 넓게 유사한 성격의 활동을 말한다.<sup>49)</sup> 상급 행정심판소 심판관은 법무장관의 추천으로 국왕이 임명하며, 7년 임기의 법관 임용 자격을 갖추었거나 심판소장의 의견에 따라 그와 유사한 ‘법률상 경력을 갖춘’ 자 중 임명한다. 따라서 상급 행정심판소 심판관도 법조인 직역 외에서도 임용 가능하다.

각 행정심판소는 여러 개의 분과(chamber)로 나뉘는데, 1심 행정심판소의 경우 조세를 비롯하여 7개 분과로 구성하며 분과별로 분과장을 둔다. 상급 행정심판소는 tax & chancery chamber를 비롯하여 총 4개의 분과를 두고 있다. 다만 모든 행정심판소가 통합된 것은 아니며 대표적으로 고용 행정심판소, 성별 인식 패널 등이 이에 해당한다.

현재 1심 행정심판소의 조세분과 소속 심판관은 총 11명, 상급 행정심판

49) TCE Act 2007 §4 & §52.

소의 tax & chancery chamber 소속 심판관은 3명으로 구성되어 있다.<sup>50)</sup> 1심 행정심판소 재결에 대해서는 양 당사자(납세자 및 과세관청) 모두 상급 행정심판소에 불복 청구를 할 수 있다. 상급 행정심판소는 사실심 최고 판단기관의 지위에 있으며,<sup>51)</sup> 상급 행정심판소의 재결에 대해서는 양 당사자 모두 법률문제에 한해 항소법원에 불복 청구를 할 수 있다. 상급 행정심판소는 처분명령, 금지명령, 파기명령, 위법 또는 무효 확인명령, 가치분등을 내릴 수 있으며 상급 행정심판소의 결정은 1심 법원<sup>52)</sup>이 내리는 상응하는 구제조치와 같은 효력을 가진다. 상급 행정심판소는 일정한 법정 요건을 갖춘 청구 사건에 한하여 사법심사를 실시하며 요건을 충족하지 못한 사법심사 청구는 1심 법원으로 이송한다.

1심 및 상급 행정심판소 청구인(납세자)은 대리인을 선임할 수 있으며, 이 때 대리인은 반드시 법률대리인일 필요는 없다.<sup>53)</sup> 행정심판소에 대한 효율적 행정 지원을 위해 법무부 산하 집행기관으로 「심판소 지원실」을 설치하며, 효율적 행정서비스 제공, 자료와 시설의 효율적 이용, 직원의 잠재능력 개발을 통한 서비스 제공 능력 제고, 다른 사법기관과 연계를 통한 효율적 업무수행 등을 주된 내용으로 한다.<sup>54)</sup> 다만 2007년 TCE법에 따라 설치된 「심판소 지원실」은 2011년 법무부 내 「법원 지원실」과 통합하여 「법원 및

50) Courts and Tribunals Judiciary, “List of members of the tribunals judiciary, <https://www.judiciary.uk/about-the-judiciary/who-are-the-judiciary/list-of-members-of-the-tribunals-judiciary>(검색일 : 2025. 11. 18.).

51) TCE Act 2007 §3(5).

52) 영국 법원의 심급은 기본적으로 High Court of England & Wales → Court of Appeal → Supreme Court로 구성됨. 특수법원으로 형사사건을 주로 다루는 Crown Court 등 여러 법원이 있다[Courts and Tribunals Judiciary, “Structure of the Courts & Tribunals system”, <https://www.judiciary.uk/about-the-judiciary/our-justice-system/court-structure> (검색일 : 2025. 11. 18.)].

53) The Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules 2009, §11 및 The Tribunal Procedure (Upper Tribunal) Rules 2008, §11.

54) Paul Craig, *Administrative Law*(6th ed.), Thompson Reuters, 2008, p.279.

심판소 지원실(“CTS”)<sup>55)</sup>로 재출발하였는데 현재 직원 수는 16,265명이며, 연간(2020년) 예산은 20억 파운드에 달한다.<sup>55), 56)</sup>

또한 종전에 운영하던 행정심판소 심의회를 대신하는 「행정 정의 및 행정심판소 심의회(“AJTC”)<sup>57)</sup>를 설치하였다. 대법원장, 스코틀랜드/웨일즈 장관 등이 임명하는 10~15인의 위원과 의회 행정감독관으로 구성되어 법무부로부터 독립된 기관으로서 행정심판소에 대한 각종 감독 기능을 수행하였다.<sup>57)</sup> 하지만 2013년 예산 부족, AJTC 단독의 역할보다 법무부 내 CTS와의 긴밀한 업무 협력을 통해 효과적으로 행정 정의 시스템의 개선을 도모할 수 있다는 등을 이유로 법률 개정을 통해 AJTC는 폐지되었고 법무부 내 조직인 “Access to Justice Directorate”로 그 기능이 이관되었다.<sup>58)</sup>

## 라. 평가와 시사점

무엇보다, 뚜렷한 행정심의 사법화 경향을 보인 점이다. 미국과 달리 조세 불복을 다른 행정 영역에서 분리하여 접근하는 방식 대신 다른 행정 영역과 묶어 통일적으로 접근하는 방식을 취하였다. 20세기 초부터 법치주의 행정의 주요 수단으로 행정심판의 순기능에 주목하면서 다양한 행정영역에

55) 현재 직원 수는 16,265명이며, 연간(2019~2020) 예산은 20억 파운드에 달한다. 2011년 CTS로 재출범하기 전인 2006~2007년 심판소 지원실(Tribunals Service)의 직원은 2,934명이며 연간 예산은 314,520,000 파운드에 달한다. CTS 홈페이지(<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-courts-and-tribunals-service>)(검색일 : 2025. 11. 18.).

56) 2011년 CTS로 재출범하기 전인 2006~2007년 심판소 지원실(Tribunals Service)의 직원은 2,934명이며 연간 예산은 314,520,000 파운드에 달하였다. Leyland and Anthony, *op. cit.*, p.160.

57) 행정심판소에 대한 review 및 보고서 작성, 대법관 등이 심의회에 제출한 문제에 관한 보고서 작성, 행정심판소 관련 법률의 검토 및 의견 제시, 행정심판소 절차 규칙에 대한 자문 등의 기능을 수행한다. TCE Act 2007, Sch. 7.

58) AJTC 폐지 논란에 대해서는, <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubadm/1621/162107.htm>(검색일 : 2025. 11. 18.).

서 행정심판 기구를 설치하고, 그 결과, 행정심판 기구의 난립과 통일성 결여라는 비판이 제기되었다. 1958년 Franks 보고서 및 2001년 Leggatt 보고서를 통해 행정심판에 관한 통일적 규율 체계 구축 및 사법절차화의 과정을 거친다. 각부 장관의 영향력 하에 있던 행정심판 기능을 독립적인 재결기구로 변화시킨 후(1958년 법) 사법 절차의 일부로 발전시켜온 것으로 평가할 수 있다. 행정의 자기 통제, 국민의 권리구제 수단, 법원의 사무부담 경감 등 행정심판의 여러 기능 중 권리구제 수단의 역할에 집중한 결과로 볼 수 있다.

다음으로, 법원의 적극적인 참여를 통해 행정심판 제도를 발전시킨 점이다. 행정심판소 개혁 방향을 제시한 2001년 Leggatt 보고서는 사실상 법원이 주도한 행정심판 개혁안으로 평가할 수 있다. 행정심판소는 형식적으로는 법무부 소속 기관이지만 심판관의 임명에서 법원의 법관임용위원회 추천을 받는 등 사실상 법원 조직의 일부로 기능하고 있다. 심판관 구성에서 변호사 자격 등의 특별한 직업적 요건을 두고 있지 않아 법관(또는 변호사) 뿐만 아니라 관료, 교수 등 각 행정분야의 민간 전문가의 참여가 가능한 방식으로 설계하였다. 일종의 법관·행정관료·민간전문가의 협업체계를 구축한 것으로 평가할 수 있다.

1심 행정심판소와 상급 행정심판소의 중첩적 설계를 통해 사실심의 기능을 심판소 단계에서 마무리하고 항소법원과 대법원에서는 법률심만 수행하여 법원의 업무부담을 경감한다. 법관의 행정심판소 파견을 통한 전문성 제고 등의 효과를 거두고 있다. 행정심판의 성격이 있음을 고려하여 심판사건 대리에 변호사와 같은 특별한 자격 요건을 두고 있지 않는 점도 실용적 접근 태도로 평가할 수 있다. 미국과 마찬가지로 이러한 제도 개혁 과정에서 법원의 적극적 참여와 타협의 자세가 있었던 것으로 평가할 수 있다.

### 3. 독 일

#### 가. 개 관

독일은 대표적인 대륙법계 국가로서 행정과 사법의 분리를 원칙으로 한다. 행정행위의 위법성 심사를 위한 별도의 행정법원을 두고 있으며, 특히 조세부와 처분과 관련된 사법심사를 위해 사법부 체계 내에서 전문법원인 조세법원을 심급별로 별도로 두고 있다. 행정심의 경우 법원의 영향을 배제하며 행정부 내의 권리구제 및 자기통제 기능에 집중한다. 1977년 조세기본법(Abgabenordnung, 이하 “AO”라 한다) 제정으로 오늘날과 같은 조세행정 불복절차를 마련하였다. 법관 또는 민간 전문가가 참여하는 합의 또는 회의체 운영 없이 별도 불복 전담 조직에서 자체적으로 불복 사건을 처리한다(단심제, 일부 지방세의 경우 처분청 및 상급 재결청 2단계 행정심). 다만, 2심 구조의 사법심을 받기 위해서는 행정심을 반드시 거쳐야 하므로 행정심은 사실상 1심 법원의 역할을 수행한다.

#### 나. 행정심 : 원칙적 단심제(이의신청), 예외적 2심제(이의신청 → 심판청구)

독일의 세금은 연방세와 州(Länder)세, 자치단체(Gemeinden)세 등으로 구성된다. 과세관청은 세무조사 종결 시 납세자와 종결협의(Schlußbesprechung)를 진행하여야 한다.<sup>59)</sup> 이는 조사 시 불명확한 사실을 서로 협의하여 명확하게 하는 것으로서 과세요건을 충족하는 사실이 발견되는 경우에 이를 묵인하는 등의 협의는 할 수 없다. 납세자는 이러한 협의 권한을 포기할 수 있으나 이 경우에도 조사결과에 대한 납세자의 동의를 의미하지는 않는다. 즉 다툼의 대상인 사실관계와 그 법적 판단에 대하여 과세관청과 납세자가 협

59) 조세기본법 제201조.

의를 통해 세무조사 종결을 가능하게 하고 조기에 법적 평온을 도모하면서 권리분쟁절차를 최소화하는 기능을 한다.<sup>60)</sup> 종결합의와 별개로 세무조사 종결 후 납세자의 신청으로 세무조사 결과 조사보고서에 기술된 사실관계가 장래 어떻게 취급될 것인지에 대하여 과세관청의 확인의무를 부과하고 있는데 이를 구속적 확인(verbindlichen Zusage)이라 한다.<sup>61)</sup> 구속적 확인은 문서에 의하여야 하며, ① 기초 사실관계, ② 신청에 대한 결정 및 중요한 이유, ③ 어떤 세목과 기간에 대하여 구속적 확인이 효력을 발하는지에 관한 표시가 포함되어야 한다.<sup>62)</sup> 구속적 확인은 종결합의와는 달리 그 자체 원칙적으로 구속력이 인정되는 것이 특징이며(AO 제206조), 이때 구속력은 과세관청 스스로에 대해 미치는 구속력을 의미한다.<sup>63)</sup>

연방세 및 연방법에 의해 규율되고 연방 혹은 州의 재정행정기관에 의해 집행되는 州세(상속세, 부동산취득세 등) 및 자치단체세(영업세 및 부동산세 중 연방관할 영역)에 대해서는 필요적 절차로 과세처분청에 대한 이의신청(einspruch)을 거치도록 한다.<sup>64)</sup> 1996년 이전에는 통상적인 과세처분 이외의 조세행정처분에 대해서는 이의신청 후 기각 시 상급과세관청의 재결심사 절차(심사청구)로 넘어갔으나<sup>65)</sup> 1996년 이 규정이 삭제되어 현재는 모든 조세불복절차는 단심의 이의신청으로 통합되었다. 심사청구가 폐지된 이유는 절차가 복잡하고, 납세자 권리구제에 그다지 효과적이지 못하며, 이의신청 담당기관인 과세관청 권리구제 담당부서가 독립성을 갖고 충실하게 권리구제기능을 수행하고 있다는 점 등을 들고 있다.<sup>66)</sup> 예외적으로 일부 州세 및

60) 박중수, “독일 조세법상의 사전분쟁해결절차”, 한국조세연구포럼 제21차 학술발표대회 발표문, 한국조세연구포럼, 2005, 67면.

61) 조세기본법 제204조.

62) 조세기본법 제205조.

63) 조세기본법 제206조.

64) 조세기본법 제347조.

65) 구 조세기본법 제349조.

66) 이철송, “주요국의 조세쟁송제도 비교연구”, 국세청, 1998, 90면.

자치단체세의 경우 과세처분청에 대한 이의신청을 거친 후 상급 행정기관에 대한 행정심판(widerspruch) 절차를 거쳐야 한다. 일부 州의 상급행정기관은 재결기관으로 행정심판위원회를 두고 있다. 지방자치단체의 자치사무에 대한 행정심판은 지방자치권 보장을 위해 당해 지방자치단체가 재결청이 된다.

이의신청의 경우 처분청이 직접 사건을 처리하되 처분 담당부서가 아닌 이의신청 심사부서(권리구제과)에서 처리하며 기각 결정 시 그 이유를 명확히 부기하여 절차의 공정성을 확보한다. 통상의 이의신청에 대한 과세관청의 소 제기권은 없다. 일부 지방세에 대한 이의신청 후 행정심판 재결에 대해서는 과세관청(지방자치단체)의 소 제기를 허용한다. 행정심(이의신청 및 행정심판)의 독립성과 공정성에 관한 특별한 규정은 없다.

#### 다. 사법심 : 원칙적 2심제(재정법원 → 연방재정대법원), 예외적 3심제

연방세 및 연방법에 의해 규율되고 연방 혹은 州의 재정행정기관에 의해 진행되는 조세사건은 단심제 행정심(이의신청) 이후 재정법원(19개소<sup>67)</sup>) → 연방재정대법원의 2심제 사법심을 두고 있다. 행정심인 이의신청을 거친 경우에만 조세소송이 가능한 행정심판 전치주의를 채택한다. 그 취지는 일반적으로 권리보호의 허용, 행정의 자기통제, 법원의 부담 경감 등을 들고 있다.<sup>68)</sup>

재정법원의 재판권을 일반 행정법원의 재판권과 달리 2심제로 한 이유는 사실문제는 행정심 단계에서 거의 해결되고, 법원에서 다투는 것은 주로 법률문제이며, 과세의 공평, 재판의 통일 및 소송경제상의 견지에서 보더라도 사건의 조기해결이 바람직하고, 또한 재정법원의 법관의 적격자를 구하기가 어렵다는 점 등이다.<sup>69)</sup> 각 州에 설치된 재정법원의 법관은 州 정부가 임

67) 각 州별 1개. 단, 바이에른주 2개, 노르트라인-베스트팔렌주 3개다.

68) Tipke/Kruse, AO-FGO(Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung), ottoschmidt, 2024, pp.10~13.

69) 이철송, 앞의 보고서(각주 66), 92면.

명하고, 연방 재정대법원의 법관은 연방 법무부의 추천으로 대통령이 임명한다. 독일의 법관은 종신직의 직업 법관과 비상근 및 5년 임기의 명예 법관으로 구분하여 변론과 판결에서 동일한 권한을 가진다.<sup>70)</sup> 재판부에 비직업적 법관의 참여가 가능한 일종의 참심제이다. 지방자치단체 조례에 따라 부과징수되는 지방자치단체세 및 영업세와 부동산세 중 지방자치단체 조례에 따라 결정된 부분에 대한 사건은 일반 행정법원 → 고등 행정법원 → 연방 행정대법원의 3심제다. 기타 국가배상 사건, 조세법 사건, 조세와 관련한 사법적 분쟁 등은 일반 민사 및 형사와 마찬가지로 일반법원 관할이다(3심제).

#### 라. 평가와 시사점

독일의 주요 세목인 연방세에 국한하여 평가하면 사법과 행정의 엄격한 분리 원칙하에 행정심은 이의신청의 단심제로, 사법심은 재정법원 → 연방 재정대법원의 2심제로 행정심 및 사법심 모두 매우 단순한 구조로 설계하고 있다고 평가할 수 있다. 행정심인 이의신청의 인용률이 매우 높고 공정성에 관한 시비가 거의 없는 점 등을 고려할 때<sup>71)</sup> 과세관청 외의 별도 재결기관을 두지 않고서도 과세관청의 별도 불복심사조직을 통해 공정성과 객관성을 확보하고 있는 좋은 사례이다. 즉 행정심 재결의 공정성은 그 재결기관을 어디에 설치하는가에 좌우되는 것이 아니라 그 운영에 있어서 얼마나 직무상 독립을 보장해 주는가에 있는 점에 있다는 것을 보여준다.

사법심의 경우 2심제를 취하면서 2심 모두 전문법원으로서 재정법원을 운용하여 조세쟁송 해결의 전문성, 신속성, 효율성을 확보하는 데 주안점을 두고 있는 것으로 평가할 수 있다. 우리나라는 매우 복잡하고 다단계의 행정심과 조세 전문법원 없이 일반 법원 판사들에 의한 3심제 소송구조를 취하고 있는데 독일의 사례는 이와 극명하게 대비되는 구조로 볼 수 있다.

70) 재정법원법 제16조.

71) 김영조, “독일의 조세불복제도”, 『사회과학연구』 제21권, 상명대학교 사회과학연구소, 2005, 23면. 이에 따르면 이의신청의 인용률은 60% 정도라고 한다.



## 4. 일 본

### 가. 개 관

미국과 영국처럼 사법심과 행정심의 통합보다는 독일·프랑스와 유사하게 사법과 행정의 엄격한 분리 원칙을 취하고 있다. 행정심의 경우 국세청 내 독립 재결기관인 국세불복심판소에 대한 심사청구를 필요적 전치절차로, 과세관청에 대한 재조사 청구를 임의절차로 정한다. 사법심은 지방법원 → 고등법원 → 최고법원의 3심제를 취한다.

### 나. 행정심

필요적 전심절차로서 국세청 내 국세불복심판소(이하 “심판소”라 한다)에 대한 심사청구를, 심사청구 전 임의 절차로 과세관청에 대한 재조사 청구의 2심제 행정심 구조를 취한다. 2016년 이전까지는 과세관청에 대한 재조사 청구도 필요적 절차였으나 권리구제의 신속성을 제고하고 심사기관의 부담 경감 등의 취지에서 2016년부터 재조사 청구를 임의 절차로 변경되었다. 심판소는 국세에 관하여 법률에 근거한 행정청의 처분에 대한 심사청구 재결 기관으로 1970년에 설치하였다. 그 전에는 납세자 이의제기를 담당하는 협의단 제도로 시행하였다. 특별심판소와 같은 국세청에서 독립한 제3기관 설립에 대한 논의가 있었으나 조세만을 위한 특별심판소 설치가 헌법상 허용되지 않는다는 점, 과세당국에서 완전히 독립한 제3기관의 마련이 적당하지 않은 점, 제3기관과 세무당국 간 법령 해석에 차이가 생기는 경우 ‘행정기관에 의한 구제의 방식과 행정의 통일적 운용’ 측면에서 적당하지 않은 점 등을 이유로 국세청 소속 기관으로 독립적 재결 권한을 가진 국세불복심판을 설치키로 하였다.<sup>72)</sup>

72) 租税訴訟学会, 『租税訴訟 — 国税不服審判所制度の改革』 No. 6., 2012. 12., 22

심판소는 국세청 소속 특별기관으로서 소속은 국세청이나 업무상 분리된 특별기관이다. 심판소장은 재무대신의 승인을 얻어 국세청장이 임명하나<sup>73)</sup> 판사 출신을 임명함으로써 운영의 독립성을 도모한다. 재결은 심판소장이 하며, 심의 의결은 담당심판관 및 참여심판관의 합의체가 담당한다. 심판소장은 국세청 통달과 다른 해석으로 재결을 하는 때 또는 다른 국세와 관련된 처분을 할 때에 법령 해석의 중요한 선례가 된다고 인정되는 재결을 하는 때에는 미리 그 의견을 국세청장관에게 통지하여야 하며, 국세청장관은 전항의 통지가 있는 경우 심판소장의 의견이 심사청구인의 주장을 인용하는 것이고 국세청장관이 당해 의견을 타당하다고 인정하는 경우를 제외하고는 심판소장과 공동으로 당해 의견에 관하여 국세심의회에 자문하여야 한다. 이 경우 심판소장은 국세심의회의 의결에 기하여 재결을 하여야 한다.<sup>74)</sup> 국세심의회의 회장 및 위원은 비상근으로 주로 대학교수로 구성되며 재무대신이 임명한다.<sup>75)</sup>

국세불복심판소의 재결로부터 6개월 이내 또는 심사청구 후 3개월 경과에도 재결이 없는 경우 지방법원에 원처분의 취소소송을 제기할 수 있다. 재조사 청구의 결정은 세무서장이 하며, 청구사건에 대한 심리는 원처분 담당자 이외 직원이 담당한다. 별도의 의결기구 없다. 재조사 청구를 한 날의 다음 날부터 3개월 경과에도 재조사 결정이 없는 경우 심사청구를 할 수 있다.

#### 다. 사법심

심사청구를 거친 사건에 한하여 1심(지방법원) → 2심(고등법원) → 3심(최고법원)의 3심제 소송 구조를 취한다. 우리나라와 같은 별도의 행정법원이나

---

~24頁.

73) 国税通則法第78条.

74) 国税通則法第99条.

75) 財務省設置法第21条.

미국·독일과 같은 별도의 조세 전문법원을 설치하고 있지는 않다. 조세소송은 國稅通則法에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 行政事件訴訟法이 적용된다. 行政事件訴訟法에 따르면 조세 행정소송은 우리나라와 유사하게 항고소송과 당사자소송으로 구분되며, 항고소송은 행정청의 공권력 행사 자체에 대한 불복 소송으로, 취소소송, 무효등확인소송, 부작위위법확인소송 등으로 나뉜다.<sup>76)</sup> 이 중 취소소송에 대하여는 행정심판전치주의를 적용한다. 당사자소송은 과세청의 처분 기타 법률원인에 기한 현재의 공법상 법률관계를 다투는 소송으로 과오납금반환(부당이득반환)청구소송, 조세채무부존재확인소송 등이 해당한다.<sup>77)</sup> 한편, 일본은 2001년 법률 개정을 통해 세무사(税理士)의 세법 전문성을 고려하여 소송에서 ‘보좌인으로서 진술권’을 인정한 바 있다.<sup>78)</sup>

## 라. 평가 및 시사점

행정심판전치주의 및 3심제 사법심 구조를 취하고 있는데 역사적으로나 기본 체계상으로도 현행 우리나라 조세불복제도와 매우 유사한 형태로 볼 수 있다. 또한 단일의 행정심과 전문법원 없는 3심제 사법심을 취하고 있어 프랑스의 제도 설계와 공통점이 많다. 다만 국세의 경우 행정심을 국세청 소속 행정불복심판소의 심사청구로 단일화하고 있어 과세관청 및 과세관청 외의 별도의 재결기관이 난립하고 있는 우리나라와 차이가 있으며, 조세 또는 행정사건 재판을 위한 별도의 전문법원도 설치하고 있지 않다. 행정심의 단일한 재결기관인 국세불복심판소의 경우 비록 국세청 소속이기는 하지만 그 운영상의 공정성과 독립성에 관한 특별한 문제제기는 없는 편이다. 그럼에도 행정심판전치주의에 더하여 일반 법원의 3심제를 유지하는 것은 납세

76) 行政事件訴訟法第3條.

77) 行政事件訴訟法第4條.

78) 税理士法第二条の二.

자의 재판받을 권리를 두텁게 보호하는 긍정적 측면과 함께 권리구제의 신속성, 전문성, 효율성 측면에서 한계가 있을 수 있다. 또한 일본의 경우 위낙 조세불복 사건 수가 적어 제도 개선에 대한 논의의 필요성이 매우 적은 상황임을 고려할 필요가 있다. 한편, 우리나라의 경우 이미 국세청에서 독립한 재결기관으로서 조세심판원이 대부분의 행정심판 사건을 담당하고 있는 현실에서 일본의 방식으로 되돌리는 것은 비현실적이라 할 수 있다.

## 5. 시 사 점

우선, 행정심판의 사법심화 경향에 대한 뚜렷한 태도 차이를 들 수 있다. 미국·영국의 경우 별다른 저항 없이 행정심판의 사법심화를 지속적으로 확대 추진한 반면, 독일·일본의 경우 행정심판을 행정부 내의 행정작용의 한 절차로 이해하면서 사법심화를 강화하기보다 행정의 자기통제 기능에 집중하는 경향을 뚜렷하게 보여 왔다. 미국 조세법원의 경우 당초 행정심 기능에서 출발하였으나 오랜 기간에 걸쳐 사법절차의 준용을 꾸준히 강화함으로써 오늘날은 완전히 사법절차의 일부로 자리매김한 것으로 볼 수 있으며, 영국 통합행정심판소의 경우 형식적으로는 행정심의 성격을 유지하고 있으나 실질적으로는 사실문제의 최종심으로서 1심 법원의 역할과 기능을 수행하는 사법기관의 성격이 매우 짙다. 독일·일본 행정심판의 경우 현직 법관의 참여 없이 행정의 자기통제 역할에 충실하고 있으며 행정심판 전치주의를 통해 보다 효율적인 방법으로 납세자의 권리구제를 도모하면서 법원의 사건 처리 부담 경감을 함께 도모하는 전통적인 행정심판의 순기능 제고에 집중하는 것으로 평가된다.

주요 국가들의 다양한 접근방식에도 불구하고 각 나라마다 각자의 방식에 대한 별다른 문제의식 없이 독립적이고 공정한 제도 운영을 하고 있는 것으로 평가되며 어느 나라의 방식이 논리적으로 더 우수하다고 판단하기는 어렵다. 각 나라마다의 3권 분립에 대한 헌법적 가치의 차이, 행정심판

의 독립성·공정성에 대한 인식의 차이, 행정기관(특히 과세관청) 및 공권력 행사에 대한 국민의 신뢰도 차이, (가장 중요한 점으로) 각 제도가 형성·발전하여 온 역사적 과정의 차이 등에 따라 각 나라의 상황에 적합한 방식으로 귀결된 것으로 볼 수 있다. 우리나라의 경우 1980년 개정 헌법에서 행정심판의 사법절차 준용을 규정한 이래<sup>79)</sup> 행정심판의 사법심화가 지속적으로 강화되는 추세를 보여 왔으며, 각 처분청 외의 재결기관인 중앙행정심판위원회 또는 국무총리 소속 조세심판원을 오랫동안 설치·운영하는 등으로 행정심판의 사법화의 길로 나아가고 있다고 볼 수 있다. 이러한 사정을 고려할 때 오늘날 우리나라가 행정심판 제도를 행정의 자기통제 기능만을 수행하는 방식으로 다시 되돌리는 것은 현실적이지 못하다.<sup>80)</sup>

다음으로, 조세 분쟁에 대한 접근방식의 차이를 들 수 있다. 행정심판 및 소송 단계에서 조세 전문 재결기관 또는 조세 전문법원 설치에 관해서도 미국·독일의 경우 조세 전문법원을 설치하는 방식으로, 영국·일본의 경우 일반법원에서 다루는 차이를 보인다. 이 또한 각 나라마다의 상황에 따른 대응 결과로 볼 수 있다. 다만 각 나라마다 그 방식은 다르지만 조세분쟁의 전문성이나 기술적 성격에 대한 고려를 충분히 부여하고 있으며, 조세 전문법원이 없는 영국의 경우 통합행정심판소(1심 및 상급) 내 조세 전문 분과(tax chamber)를 별도 운영하고 있다. 일본의 경우 조세불복 사건 수가 워낙 적어 조세 전문법원 또는 재결기관 설치 논의 자체가 거의 없는 실정이다.

79) 1980년 개정 헌법 제108조 제3항(현행 헌법 제107조 제3항과 동일). 동 규정의 역사적 의미에 대하여 “이 규정은 애당초 訴願제도의 위헌성 문제를 해결하여 소원제도를 존치시키기 위함이었지만, 1987년 민주화 이후에도 계속 살아남아 행정심판을 사법절차에 준하는 제도로 변화시키는 계기가 되었고, 앞으로 우리나라에 고유한 행정심판제도를 발전시킬 수 있는 소중한 헌법적 근거로 작용하고 있다.”는 평가가 있다. 박정훈, “행정심판제도의 발전방향 : 사법절차 준용의 강화”, 『행정법학』 제2호, 한국행정법학회, 2012, 9면.

80) 특히 2008년 행정심판법 개정으로 국민권익위원회 설치 및 처분청 외 기관인 행정심판위원회에 재결 권한을 부여함으로써 행정심판이 본격적으로 ‘타자통제’에 의한 ‘쟁송절차’로 변화하였다는 평가로서, 박정훈, 위의 논문, 11면.

우리나라의 경우 서울행정법원의 일부 재판부가 다른 행정사건과 함께 조세사건을 담당하는 정도로서 법원 차원에서 조세소송의 전문성 확보에는 미흡한 수준이며, 행정심 단계의 경우 오랫동안 조세심판원(그 전신을 포함)이 전문 재결기관의 역할을 수행 중이다. 향후 제도 개선 논의 시 이와 같은 제도적 한계와 성과를 충분히 활용할 필요가 있다.

## Ⅳ. 논의 중인 조세불복제도의 대안 및 그 평가

### 1. 조세 전문법원 설치

#### 가. 주요 내용<sup>81)</sup>

##### (1) 필요성

조세사건을 담당하는 법관은 세법 이외에 민법, 상법, 행정법 등 관련 법률에 대한 종합적 이해가 필요하며 회계지식도 어느 정도 갖추어야 하는 점, 조세사건에 대한 전문성이 부족한 법관이 재판을 하면 적절하지 않은 결론을 낼 가능성이 존재하고, 이로 인한 위험은 국가와 납세자들의 몫이 되므로 이를 해결할 필요가 있는 점 등에 비추어 조세 전문법원의 도입이 필요하다. 또한 조세사건은 대량성, 반복성, 전문성, 기술성, 복잡성 등 일반 행정사건과 구분되는 특성을 가지고 있으므로 조세사건을 효율적이고 공정하게 처리하기 위해서는 조세 전문법원의 도입이 필요하다.

---

81) 김용태, “전문법원으로서 조세법원 설립 필요성에 관한 연구”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022, 45~81면; 안창남 외 2인, “조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구”, 국회입법조사처, 2023, 119~131면; 이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022, 5~43면.

## (2) 조세 전문법원 설치·운용의 법적 근거

조세법원에 배심제나 참심제를 도입하는 것이 아닌 한, 조세법원의 설치를 위해 헌법을 개정할 필요는 없고 법원조직법을 개정하면 된다. 대표적인 전문법원 중 하나인 특허법원은 1994. 7. 27. 법원조직법 개정으로 1998. 3. 1. 개원하였다.

## (3) 조세 전문법원의 심급

조세 전문법원의 심급에 대하여는 2심제로 하는 것이 타당하다는 견해와 3심제로 하는 것이 타당하다는 견해가 대립한다. 2심제를 제안하는 견해는 국민의 재판받을 권리를 제약하는 단점이 있지만, 행정심판의 제도개선을 통해 행정심판을 실질적으로 1심처럼 운영한다면 납세자나 과세관청의 불확정한 법률관계를 신속하게 확정할 수 있는 장점이 있다고 주장한다.<sup>82)</sup> 반면 3심제를 제안하는 견해는 이론적으로 2심제로 운영하는 것이 적절한 측면이 있지만 현실적으로 3심제로 운영하던 조세소송을 다시 2심제로 운영하는 것은 납세자의 재판받을 권리를 제약하는 것으로 보일 수 있으므로 3심제로 운영하는 것이 현실적인 방안이라고 주장한다.<sup>83)</sup>

전국 여러 곳에 조세법원을 설치할 것인지 또는 1개의 조세법원을 설치할 것인지에 대하여는 특허법원처럼 후자가 현실적이라는 주장이 있다. 다만 현재는 조세사건에 대하여 지방법원 본원이 조세사건을 관할하고 있는데, 전국에 1개의 조세법원을 설치하면 조세법원이 설치된 지역 이외의 납세자들은 지리적 불편함을 감수하여야 한다. 따라서 사건의 수를 고려하여 주요 지역별 본원의 설치를 고려할 수 있다.

## (4) 조세 전문법원의 관할

선행연구에 따르면, 조세행정사건 외에 조세민사사건, 조세형사사건도 조

82) 안창남 외 2인, 앞의 보고서(각주 81), 127면.

83) 이동식, 앞의 논문(각주 81), 36면.

세법원의 관할로 정하는 것을 제안하고 있다.<sup>84)</sup> 조세 민사사건, 조세 형사사건의 경우에도 그 판단과정에서 조세법 전문지식이 필요하기 때문에 이해된다. 다만 조세 민사·형사사건의 경우 조세법에 관한 전문성 외에 일반 민사·형사법상의 법리가 필요하다는 점 및 법원 내 일반법원과 전문법원 간 사무분담에 미치는 영향이 크므로 이를 고려한 현실적 대안을 마련할 필요가 있다.

#### (5) 조세법원의 법관 등 인력구성 방안

기존 법관 중 조세사건에 전문성이 있는 법관을 선발하여 조세법원에 근무하게 하는 방식의 인력재배치를 통해 인력을 조달한다. 조세사건에 전문성이 있는 법관들은 가능한 한 조세사건 관련 재판부에서 근무할 수 있도록 인사조치를 하는 것이 요구된다. 효율적인 사건처리를 위해 법관 이외에 전문인력을 일부 보강할 필요가 있다. 국세청이나 기획재정부 근무 경력의 공무원 혹은 변호사, 회계사, 세무사 등 전문인력 중 일정한 경력이 충족된 자들을 채용할 필요가 있다.

#### (6) 조세사건의 소송대리 문제

조세법원 설치와 조세사건의 대리권 문제는 맞물려 논의될 수밖에 없는 주제이므로 세무사, 회계사에게 조세사건의 소송대리 자격을 부여하는 문제를 논의할 필요가 있다. 참고적으로, 특허사건의 경우 특허법원 사건 중 심결사건에 대해서 변리사에게 소송대리권을 인정하고 있다.<sup>85)</sup>

### 나. 평 가

전문성이 있고 대량으로 행해지는 조세사건을 효율적이고 공정하게 처리하여 납세자의 권리구제를 강화하기 위해서는 조세 전문법원의 도입은 필

84) 김용태, 앞의 논문(각주 81), 70면.

85) 헌재 2012. 8. 23. 선고 2010헌마740 결정.



요하다. 다만 조세 행정심판이 다층적이고 중첩적 구조를 가지고 있으므로 조세 전문법원을 도입하기 위하여는 조세 행정심판 제도의 정비가 선행되거나 적어도 조세 행정심판 제도의 정비가 같이 이루어져야 한다. 조세 전문법원을 도입한다고 하여 조세 행정심판 제도의 정비가 불필요해지는 것은 아니므로 조세 전문법원의 도입과 별개로(또는 그 선행 제도개선으로) 조세 행정심판 제도의 정비방안을 강구하는 것이 필요하다.

조세 행정사건 외에 조세 민사사건을 조세 전문법원의 관할로 하는 것은 합리적이지만, 조세 형사사건은 조세법적 쟁점 이외에 일반 형사법적 쟁점도 혼재되어 있는 경우가 있는 점, 조세 형사사건은 단순히 납세의무가 있는지에 더하여 양형 등의 요소가 중요한 점 등을 고려할 때 형사법원에서 다루는 것이 타당할 수도 있다. 다만 대부분의 조세 형사사건의 경우 과세요건 성립 여부가 범죄 구성요건의 핵심인 점을 고려한다면 조세 전문법원에서 통일적으로 처리하는 방법도 고려할 수 있다. 앞서 살펴보았듯이, 조세 민사·형사사건의 성격과 일반법원과 조세 전문법원 간 합리적인 사무분담 방안 등 현실적 고려가 필요하다.

## 2. 통합행정심판기관(윤석열 정부 추진 방안)

### 가. 주요 내용<sup>86)</sup>

#### (1) 통합행정심판기구의 설치

국민의 편의증진과 효율적 권리구제 실현을 위하여 여러 곳에 흩어져 있는 행정심판 18개 기관들(중앙행정심판위원회, 조세심판원, 소청심사위원회 등)을 하나의 기관으로 통합하여 국민에게 원스톱 법률서비스를 제공하기 위한 대안으로 제시되었다. 통합행정심판원장은 장관급이고, 3명의 차관을 두

86) 신열 외 5인, “One-Stop 행정심판 서비스 구현을 위한 행정심판기관 통합방안 연구”, 국민권익위원회, 2022.

며, 그 밑에 조세심판원, 국세심사위원회, 관세심사위원회 등 18개 기관을 일반행정분과, 의료분과, 노동분과, 조세분과, 소청분과, 국토분과 등 6개 분과를 설치하고 분과의 위원장은 차관급으로 임명한다.

조세분과는 조세심판원, 국세심사위원회, 관세심사위원회가 통합된 구조로 조직된다. 별도 사무처 조직이 설치된 조세심판원은 통합행정심판원장 밑에 조세분과위원회로 설치되고, 통합 전 조세심판원이 결정하던 사건을 관할한다. 조세분과위원회는 위원장 1인과 상임심판관 8인, 비상임심판관 24인 등 총 33명으로 구성된다. 위원장 1인, 상임심판관 8인, 위원장이 지명하는 비상임심판관 8인 등 17인으로 구성하는 조세심판관합동회의에서 회의를 진행하며, 위원장의 직급은 현행 1급에서 차관급으로 상향 조정한다. 조세분과는 조세심판원 외에 국세심사위원회와 관세심사위원회가 포함되나, 조세심판원이 가장 큰 비중을 차지하므로 기존 조세심판원의 조직구조를 기본으로 하여 일부 국세심사위원회와 관세심사위원회의 인력을 포함하여 운영하는 형태로 설계된다.

## (2) 통합심판 법령개정안 마련

특별행정심판을 하나의 기관으로 통합하기 위하여 행정심판법 제6조 제1항의 중앙행정심판위원회를 행정심판원으로 확대·개편하고, 이를 행정심판법에 반영한다.

## (3) 행정심판위원의 신분 보장

행정심판의 공정성을 확보하기 위해서 판단 주체가 법관과 같은 독립적인 제3자 지위에서 독립적으로 판단할 수 있도록 행정심판위원의 신분을 법관에 준하는 수준으로 보장한다. 이를 위해 면직 또는 해촉될 수 있는 사유는 ‘장기간 심신장애로 인하여 직무를 수행할 수 없게 된 경우’등 법령으로 정한다.

#### (4) 행정심판 조정대상의 확대

당사자에게 조정신청권을 부여하고, 위원회가 조정 여부를 결정할 수 있도록 하며, 조정을 활성화하기 위해 조정절차에서 당사자의 의견진술과 자료 제출 등 절차 참여 규정을 명시한다.

#### 나. 평 가

통합행정심판원의 설치에 대하여는 다양하고 복잡한 심판기관의 분리로 인한 국민의 불편함과 행정의 낭비를 막기 위하여 특별행정심판의 경우에도 통합행정심판원에 편입시켜야 한다는 견해<sup>87)</sup>와 조세사건을 규율하는 조세법령은 기술적으로 복잡하여 전문지식이 필요하므로 통합에 대해 신중하게 접근하여야 한다는 견해<sup>88)</sup>가 대립한다. 통합행정심판원은 여러 곳에 산재해 있는 행정심판기구를 하나의 기관으로 통합하는 데 중점을 두고 있으므로 조세 행정심판의 특수성을 고려하는 데에는 한계가 있다. 통합행정심판기구의 설립은 각 법령에 흩어져 있어 찾기 어려운 행정심판을 한 기관에 모아 찾기 쉽도록 한다는 점에서는 나름대로 의의가 있으나, 특별행정심판의 특수성을 충분히 고려하지 않는다면 여러 기관들을 물리적으로 모아놓은 형식적인 통합에 그칠 가능성이 크다. 위원장이 현행 1급에서 차관급으로 높아지나 그 위에 장관이 있으므로 독립성이라는 기준이 강화되었다고 평가하기 어려운 측면도 있다. 만약 통합행정심판원에 조세심판원, 국세심사위원회 등 조세 행정심판을 포함시킨다면, 일반 행정사건과 동일하게 취급하지 말고 조세사건의 특수성을 충분히 고려하여 취급할 필요가 있다.<sup>89)</sup>

87) 정훈, “행정심판제도에 대한 재조명과 규범통제의 필요성에 대한 시론”, 『공법연구』 제47권 제2호, 한국공법학회, 2018, 46면.

88) 황창근, 앞의 논문(각주 7), 291면.

89) 황창근, 위의 논문(각주 7), 291면.

### 3. 기타의 논의

#### 가. 국세청 심사청구와 조세심판원 심판청구의 통합

심사청구와 심판청구의 통합에 대하여는 기존 행정조직을 대폭 개편해야 한다는 점에서 신중을 기할 필요가 있다는 견해가 있으나,<sup>90)</sup> 심사청구와 심판청구의 중복으로 인하여 비효율적 운영과 인력 및 예산의 낭비가 있으므로 양 절차를 통합할 필요가 있다는 견해가 다수이다. 심사청구와 심판청구를 통합할 필요가 있다는 견해는 대부분 조세심판원 심판청구로 통합해야 한다고 주장한다.<sup>91)</sup> 심판청구는 심사청구보다 청구건수가 압도적으로 많고 심사청구는 과세관청 내의 재결기관이지만 심판청구는 과세관청 밖의 독립된 심판기관이므로 더 공정하고 독립적인 판단이 가능하다는 기대가 있기 때문이라고 판단된다.

과거 문재인 정부 시절 설치되어 활동하였던 대통령 직속 정책기획위원회 산하 재정개혁특별위원회도 2019년 조세심판원을 법원에 준하는 기구로 개혁하는 것을 조건으로 하여 조세심판원의 심판청구만 필요적 전치제도로 유지하는 안을 권고하였다.<sup>92)</sup> 법원에 준하는 기구의 개혁에는 심판부 구성·운영에 사법절차를 준용하는 내용과 비상임심판관 제도를 폐지하고 상임

90) 한상국·박훈, 『조세구제제도의 개선방안에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2005, 129~130면. 심사청구와 심판청구를 그대로 유지하는 경우 심사청구는 과세관청의 자기시정 기능을 확대하는 방향으로 개선하고, 심판청구는 독립성을 확대하는 방향으로 개선하는 것이 바람직하다고 한다.

91) 신호영, “소송 전 조세분쟁해결제도 개선방안 연구”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제2호, 한국조세연구소, 2022, 186~187면; 안창남 외 2인, 앞의 보고서(각주 81), 102~103면; 전형준·이광수, “현행 조세구제제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『국제회계연구』 제56집, 한국국제회계학회, 2014, 168면; 황창근, 앞의 논문(각주 7), 288~290면.

92) 재정개혁특별위원회, “재정개혁보고서”, 2019. 2. 보도자료, 12면.

심판관을 확대하는 내용 등이 포함되었다.

#### 나. 이의신청의 폐지

이의신청의 폐지에 대하여는 찬반 양론이 존재한다. 이의신청의 존치를 주장하는 견해는 이의신청 제도가 과세관청의 과세처분에 대하여 자기반성 내지 자기통제적 관점에서 재검토하는 의미가 있으므로 폐지할 것은 아니라고 주장한다.<sup>93)</sup> 이에 비해 이의신청의 폐지를 주장하는 견해는 이의신청의 결정기관이 과세전 적부심 결정기관과 중복되므로 과세전 적부심사제도를 활성화하고 이의신청을 폐지하는 것이 바람직하다고 한다.<sup>94)</sup> 이의신청은 신속한 분쟁해결, 처분청의 자기시정 기회부여 등의 장점이 있지만 동일한 처분청인 세무서장이나 지방국세청장에 의하여 과세전 적부심의 심리 및 결정을 거친 사안에 대하여 이의신청을 통해 중복적으로 심리 및 재결을 하는 것은 비효율적이라고 한다. 필요적 절차인 심사청구나 심판청구제도가 있음에도 임의적 절차인 이의신청 제도를 굳이 존치하는 것은 무용한 중복적 절차로 보이는 측면이 있다고 한다.<sup>95)</sup>

#### 다. 감사원 심사 폐지 또는 임의절차화

감사원 심사청구는 다른 조세 행정심판보다 전문성이 부족하므로 폐지하거나 임의절차로 변경하자는 견해가 다수 제기된다.<sup>96)</sup> 감사원 심사제도는 납세자의 권리구제 기능보다는 행정감독적 기능을 위주로 하는 것이므로

93) 황창근, 앞의 논문(각주 7), 291면.

94) 김용원, “조세불복제도의 개선에 관한 연구”, 『서강법률논총』 제3권 제2호, 서강대학교 법학연구소, 2014, 24면 ; 신호영, 앞의 논문(각주 91), 188~189면 ; 전형준 · 이광수, 앞의 논문(각주 91), 168면.

95) 안창남 외 2인, 앞의 보고서(각주 81), 101면.

96) 김용원, 위의 논문(각주 94), 26면 ; 안창남 외 2인, 위의 보고서(각주 81), 105~106면 ; 한상국 · 박훈, 앞의 보고서(각주 90), 141~143면.

그 성격상 국세청 심사청구 또는 조세심판원 심판청구와 비교할 때 불복청구로 보기에는 적합하지 않은 면이 있다. 과세처분은 전문성과 기술성 등의 특성을 지니고 있으므로 전문성 있는 기관에 의한 판단이 요구되는데, 감사원은 조세사건에 대한 전문성이 부족하고 국세청 심사결정이나 심판결정과 모순을 초래하여 납세의무자의 혼란을 초래할 우려가 있다.

감사원 심사청구에 대하여는 국세청 심사청구 또는 조세심판원 심판청구와 달리 청구인이 결정기간 내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 결정기간이 경과한 날로부터 행정소송을 제기할 수 있다는 규정이 없어 납세의무자의 실효적인 권리구제에 공백이 생길 수 있다. 감사원 심사청구가 폐지되더라도 감사원의 과세판청 감사기능을 통하여 납세자는 간접적으로 권리구제를 받을 수 있다.

#### 4. 총평과 과제

##### 가. 새로운 제도 설계의 모색 필요성

우리나라 현행 조세불복제도 중 행정심의 경우 처분청 내부 및 외부의 다수의 재결기관에 의한 다층적·중첩적 행정심 운용, 사법절차 준용의 미흡, 행정심과 사법심의 연계 부족 등으로 인하여 행정심판을 통한 효율적 권리구제 및 행정의 자기통제 기능 등의 본연의 기능 수행에 한계가 뚜렷하다. 법원에 의한 소송의 경우, 비교법적으로 유례를 찾기 힘들 정도로 복잡한 행정심판 제도의 운영에도 불구하고 다시금 행정심판과 아무런 연계도 없는 3심제 사법심을 유지함으로써 행정심판에 의한 법원의 사무부담 경감의 효과를 충분히 살리지 못하고 3심제 운용에도 불구하고 조세 전문법관 양성에 뚜렷한 한계를 노정하고 있다.

미국·영국·독일·일본 등 주요 국가들의 제도와 비교하더라도 각종 조세불복제도 운영에 많은 행정력을 투입함에도 불구하고 효율성 및 공정성

· 전문성 측면에서 이 국가들보다 더 우수하다고 평가하기 어렵다. 우리나라의 현행 조세불복제도는 재판받을 권리를 포함하여 납세자들의 권리구제를 위한 절차상의 권리를 두텁게 보장한다는 긍정적 측면이 있다. 하지만 신속하고 경제적인 방식의 분쟁해결을 희생하면서 법원은 물론 각 재결 행정기관들과 변호사·세무사 등 대리인 직역의 이해를 두텁게 보호하는 제도 설계라는 비판이 가능하다.

#### 나. 대안의 제시와 논의 필요성

이와 같은 문제들을 해결하기 위한 방안으로서 前 정부가 제시한 통합행정심판원은 현재 중앙행정심판위원회 외에 흩어져 있는 특별 행정심판기구를 통합 운영한다는 긍정적 측면이 있지만 앞서 살펴본 현행 조세불복제도의 여러 문제점들에 대한 적절한 해결방안으로 볼 수 없고 오히려 조세불복의 전문성·특수성에 대한 고려를 후퇴시키는 부정적 효과에 대한 우려도 있다. 따라서 조세불복제도의 경우 前 정부가 제시한 방안과 달리 앞서 살펴본 여러 문제점을 해결할 수 있는 새로운 방향으로 재설계하는 것이 필요하다. 그 방안의 하나로서, 이하에서는 현행 조세 행정심판 기능과 법원의 1심 기능을 통합하여 새로운 ‘통합조세심판소’를 설치하는 방안을 제시하고자 한다. 장을 바꾸어 그 자세한 내용을 살펴보기로 한다.

## V. 통합조세심판소 설치

### 1. 제도 개선의 원칙과 방향

#### 가. 제도개선의 원칙

##### (1) 효과적인 납세자 권리구제 측면

조세불복제도의 가장 중요한 원칙은 효과적인 납세자 권리구제에 있다고 볼 수 있다. 현행 우리나라 조세불복제도는 지나치게 다층적이고 다수의 행정심 재결기관이 난립하는 데다가 사법심은 행정심과 아무런 연계 기능 없이 3심제를 유지하고 있어 효과적인 납세자 권리구제에 충실하다고 평가하기 어렵다. 다양한 불복 재결기관과 다층적인 불복구조가 납세자로 하여금 선택의 폭을 넓히고 재판받을 권리를 두텁게 보호한다는 긍정적 측면이 있다. 하지만 장기간의 불복기간 소요로 인한 시간적·경제적 비효율이 크고 다수의 재결 행정기관과 법원의 3심제 운용으로 행정력의 지나친 낭비 초래 등의 부정적 효과가 크다.

비교법적으로 우리나라와 같은 복잡한 조세불복제도를 설계하고 있는 사례를 찾기 어렵다. 미국, 일본의 경우 3심제의 사법심을 채택하고 있지만 행정심 단계에서는 과세관청 내 이의신청 또는 심사청구의 매우 단순한 구조를 갖는다. 영국의 경우 통합행정심판소 내의 2단계 행정심과 2심제 사법심으로, 독일의 경우 과세관청 내의 단심제 이의신청과 2심제의 사법심으로 구성된다. 효과적인 납세자 권리구제를 위해서 행정심 및 사법심의 전체적인 심급 구조를 보다 축소하는 것이 바람직하다.



## (2) 불복 업무의 공정성 확보 측면

공정성 확보를 위한 심판기관의 독립성·중립성·전문성 확립은 조세불복제도의 또 다른 기본원칙이라 할 수 있다. ‘사법절차 준용’의 헌법 규정에도 불구하고 현행 우리나라 행정심은 대심적 심리구조의 미비, 증거의 채택·조사, 결정문의 작성·검토 등 심리과정 전체에 걸쳐 심판관(또는 심사위원)의 적극적 참여가 매우 제한적이며 공개적인 심리 절차 외에 개별적인 당사자 접촉의 우려가 있는 점 등 사법절차 준용의 정도가 높다고 평가하기 어렵다. 이는 재결의 객관성·공정성을 저해하는 요소로 작용한다. 또한 앞서 살펴보았듯이, 현행 행정심 제도는 기관 간 판단기준의 상이로 인한 과세형평성의 침해 우려가 있다.

사법심의 경우 조세사건의 비중이 매우 높은데도 불구하고<sup>97)</sup> 사법부 내에서 조세전문법원 설치 논의조차 없는 실정이며 법원은 조세 전문성 확보 노력이 부족하고 조세 전문법관 양성에 소극적이다. 또한 조세 판결의 신뢰도 제고의 인식이 충분하다고 보기 어렵다. 행정심의 통합 및 사법심의 조세 전문성 강화 방안을 마련할 필요가 있다.

## (3) 행정의 자기 통제기능의 측면

현행 제도의 행정심 단계에서 중심적 역할을 하는 조세심판원 심판청구의 경우 과세관청 외 기관인데도 그 재결에 기속력을 부여함으로써 인용 결정 시 과세관청의 소송을 통한 불복이 불가능한 구조이다. 법원의 최종 판단도 아닌 행정의 자기통제와 무관한 전문 재결기관의 결정에 대하여 과세관청이 더 이상 다룰 수 없도록 하는 것이 행정심판의 본질적 기능에 부합하는지는 매우 의문이다. 비교법적으로도 이와 같은 구조를 취하는 나라를

97) 2022년 본안사건 기준, 조세사건 소송 접수 건수는 총 3,345건이다(1심 2,099건, 항소심 811건, 상고심 435건). 이는 서울회생법원(모두 본안 외 사건임)의 514건 및 특허법원(항소심) 704건보다 월등히 많은 규모이다. 법원행정처, 『2023 사법연감』, 2023. 9.

찾기 어렵다. 행정심에서 출발한 미국의 조세법원은 이미 법원화가 완료된 상황이며 영국의 통합행정심판소도 사실상 행정심과 사법심의 융합된 형태이지만 두 나라 모두 과세관청의 항소를 허용하고 있다. 독일, 일본의 경우 과세관청의 소 제기를 불허하고 있지만 이 나라들의 행정심판은 과세관청 내의 자기통제 기능의 일부로 작동하고 있으므로 과세관청의 소 제기 불허는 논리적으로 당연한 귀결이다.

과세관청 외의 또 다른 행정기관의 재결에 구속력을 부여하여 과세관청의 소 제기를 불허하는 것은 행정심판 본연의 모습과 괴리되어 있다. 제3기 관의 재결에 구속력을 부여하기 위해서는 법관이 참여하는 사실상 사법심에 해당하면서 실질적으로 사법절차 준용의 원칙이 적용되는 경우에만 허용하는 것이 바람직하다.

## 나. 대안의 모색 : 행정심과 사법심의 조화와 통합의 방향

### (1) 대안의 상정

일반적으로 행정심판의 주요 긍정적 기능으로는 私人의 권리보호(권리보호 기능), 행정의 자기 통제(통제적 기능), 법원의 업무부담 경감(소송경제적 기능)을 들고 있다.<sup>98)</sup> 그 외에도 해당 분야의 식견과 경험 있는 전문가의 활용 가능, 분쟁의 신속한 해결 등이 거론된다.<sup>99)</sup> 행정심판에 대한 주요 국가들의 제도 설계는 크게 사법절차와 독립적으로 행정부, 특히 과세관청 내의 불복 절차로 운용하는 방식(독일, 일본 등)과 행정심을 법원에 의한 분쟁해결 절차의 일부로 인식하여 아예 사법절차의 1심으로 취급하거나(미국) 조직과 운영의 측면에서 행정심과 사법심을 통합하여 운영하는 방식(영국)으로 구분된다. 이러한 방식 중 어느 방식이 논리필연적으로 우위에 있다고 평가하기

98) 홍정선, 『행정법원론(상)』(제30판), 박영사, 2022, 950~951면.

99) 박정훈, “행정심판법의 구조와 기능”, 『행정법연구』 제12호, 행정법이론실무학회, 2004, 245면.

는 어려우며, 각 나라마다 권력 분립에 대한 헌법적 가치의 차이, 행정청의 처분에 대한 사법심사 기준의 차이 및 행정 공권력 행사에 대한 국민의 신뢰 정도 등에 따라 다른 제도 설계를 하고 있는 것으로 평가할 수 있다. 독일, 일본과 같이 과세관청 내에 행정심을 두더라도 심리와 재결의 독립성과 공정성에 관한 별다른 문제제기가 없다는 점은 시사하는 바가 크다.

우리나라에서 국세의 경우 오랫동안 2단계 행정심(심사청구 → 심판청구) + 2심제 사법심의 구조를 취하다가 1998년 행정법원 설치를 계기로 3심제 사법심으로 바뀌었음에도 1단계 임의절차(이의신청)에 더하여 이른바 과세관청 내외의 복수의 재결기관을 통한 ‘전치주의 행정심 선택제’를 취하여 주요 국가들의 제도 설계와 뚜렷한 차이를 보이고 있다. 즉 사법심이 3심제로 바뀌었는데도 기존의 행정심은 모두 그대로 유지하면서 행정심 간 심급 구조만 바꾸는 방식으로 현재까지 운용하고 있다. 오히려 국세청 예규로 운영하던 과세전적부심사청구 제도를 국세기본법상 불복절차의 하나로 격상시켜 중첩적 구조를 더욱 심화시켰다. 이러한 제도 변화의 결과로서 우리나라 조세불복제도는 앞서 살펴본 바와 같이 많은 문제점을 노정하고 있으며, 특히 행정심의 핵심적 역할을 담당하는 조세심판원 심판청구의 경우 과세관청 밖의 재결기관이며 사법절차 준용의 정도가 충분하지 못함에도 과세관청의 소재기는 불허하고 있는 기형적 모습을 보인다.

이러한 문제를 해결하기 위해서는 ① 행정심판의 사법절차 준용의 수준을 더욱 강화하여 행정심과 사법심의 융합 형태로 운용하는 방안(미국과 영국의 방식)과 ② 사법절차와 별개로 행정의 자기통제 기능에 충실하도록 운용하는 방식(독일, 일본의 방식) 중 하나로 과감한 전환을 고려할 수 있다.

## (2) 대안의 평가

위 두 가지 방식 중 두 번째 방식의 경우, 다음과 같은 이유로 우리나라의 현실에서는 취하기 어려울 것으로 판단된다.

우선 앞서 살펴본 행정심판에 대한 여러 긍정적 기능 중 오늘날 가장 중

요한 역할로 인식되는 것은 위법·부당한 처분에 대한 신속하고 효과적인 권리구제 수단을 제공하는 것이다. 즉 행정의 자기통제보다 납세자의 효과적인 권리구제가 보다 중요한 기능으로 인식되고 있는데 이러한 기능을 수행하는 데는 과세관청으로부터 독립된 재결기관에서 행정심판을 수행하는 것이 바람직하다. 즉 우리나라에서 조세관련 행정심판의 경우 기재부 소속 국세심판소 → 국세심판원 → 국무총리실 소속 조세심판원으로 오랫동안 과세관청 외 재결기관에 의한 행정심 운용이 지속되어 행정심의 중추적 역할을 하고 있는 역사적 현실을 고려할 때 행정심판 기능을 다시 과세관청 내로 옮기는 것은 현실적이지 못하며 두 번째 방식을 취하기에는 이미 너무 먼 길을 가버린 것으로 볼 수 있다.<sup>100)</sup> 또한 국세청을 비롯한 과세관청의 국민 신뢰도가 과거보다 개선되었다고는 하지만 과세관청 내 행정심판 재결기관만으로 운용하는 데 따르는 독립성·중립성에 대한 우려와 비판적 시각을 극복하기 어려운 현실을 고려할 필요도 있다.

다음의 사정을 고려할 때 첫 번째 방식이 바람직하며, 그중 영국의 경우와 같이 행정심과 사법심의 1심 기능을 통합하여 ‘통합조세심판소’를 설치하는 방식이 현실적으로 취할 수 있는 최선의 대안으로 판단된다. 단, 영국과 달리, 통합조세심판소의 운영에서 사법절차 준용의 수준을 획기적으로 개선하는 것을 조건으로 과세관청에 대한 재결의 기속력을 인정(= 과세관청의 소 제기 불허)하는 방식이 바람직하다.

헌법 제107조 제3항에 따르면 행정심판 절차에 사법절차를 준용하도록 정하고 있으며, 특히 헌법재판소는 행정심판이 필요적 전심절차인 경우 사법절차 준용을 당연한 전제로 선언하고 있는바,<sup>101)</sup> 행정심과 사법심의 융합

100) 우리나라 행정심판 일반에 대하여 박정훈 교수는, “우리나라의 행정심판제도는 ‘사법절차의 준용’이라는 헌법적 요청에 따라, 감독적 통제 내지 자기통제를 위한 행정절차적 성격을 거의 대부분 탈색하고, 준사법적 성격을 갖는 쟁송절차로 나아가는, 이미 돌아갈 수 없는 다리를 건넜다’고 평가한다. 박정훈, 앞의 논문(각주 79), 8면.

101) 헌재 2000. 6. 1. 선고 98헌바8 결정.

은 헌법 원칙에 부합한다.<sup>102)</sup> 통합조세심판소의 운영에 실질적으로 사법절차를 준용하는 경우 2심제 사법심을 취하더라도 국민의 재판받을 권리를 침해한다고 보기 어렵고, 특히 1998년 행정법원 설치 전까지 2심제 사법심을 시행한 바 있으며 현재도 특허 사건 중 심결 취소 사건의 경우 특허법원 → 대법원의 2심제를 시행하고 있다.<sup>103)</sup>

통합조세심판소는 법관, 조세전문 행정관료 및 민간 조세전문가의 협업 체제 구축과 실질적 사법절차 준용을 핵심 내용으로 한다. 이를 통해 행정기관으로서의 재결의 신뢰도 제고를 통해 그 기속력에 대한 과세관청의 수용성을 높일 수 있으며, 문서제출명령 등의 증거조사 강화를 통해 소송 전 또는 조사 단계에서 증거 확보 및 납세자의 성실성을 제고할 수 있다. 사법부로서도 사실상 1심 기능을 수행하는 통합조세심판소와 사법심의 연계 효과를 통해 법원의 사무부담을 획기적으로 줄이면서 통합조세심판소에 다수 법관의 파견을 통해 조세 전문법관 양성을 크게 확대하는 기회를 제공할 수 있다.

납세자 입장에서도 행정심 단계에서 재결기관 간 유불리를 고려할 필요가 없게 되고 실질적 사법절차 준용과 사법심과의 연계성 제고를 통해 권리구제의 효율을 높일 수 있으며 사법심의 심급 축소로 시간적·경제적 낭비

102) 헌법 제107조 제3항의 의미에 관하여 박정훈 교수는 “행정심판의 수단(방법)의 양축에 해당하는 감독적 통제와 중립적 쟁송절차 가운데 우리 헌법은 후자를 선택하고 있는 것이다. 이러한 헌법 규정을 감안하면, 결국 우리나라의 행정심판제도를 이해하고 디자인함에 있어서는 행정심판의 ‘감독적 성격’과 ‘준사법적 성격’을 대비하여, 후자를 지향하여야 한다는 결론에 이르게 된다.”고 평가한다. 박정훈, 앞의 논문(각주 79), 7면.

103) 1998년 고등법원급인 특허법원 설치 전까지는 특허청 소속 심판소(1심) → 항고심판소(2심)를 거쳐 곧바로 대법원에 상고하는 단심제를 취하고 있었다. 단심제 소송구조와 관련 법관에 의한 재판받을 권리의 침해 등을 이유로 위헌 시비가 지속되었고 1998년 특허법원 및 특허심판원 설치로 이어졌다. 특허법원 도입에 대한 내용은 박동현, “국가경쟁력 강화를 위한 특허법원의 운영체제”, 『과학기술정책』 제 99호, 과학기술정책연구원, 1997.을 참조.

를 줄일 수 있다. 미국의 조세법원 모델은 행정심을 완전히 사법절차로 전환하는 방식으로 더 이상 행정심판 기능으로 보기 어렵고<sup>104)</sup> 사법부 内の 조세 전문법원 설치의 모델일 뿐 우리나라의 행정심 단계의 복잡한 불복구조의 문제를 해결할 수 있는 대안으로 삼기는 어렵다.

#### 다. 통합행정심판원(前 정부 추진 안) vs. 통합조세심판소

앞서 살펴보았듯이, 前 정부가 추진한 통합행정심판원은 행정의 각 분야 별로 흩어져 있는 행정심판 기구들을 한 곳에 모아 통일된 절차에 따라 운영하기 위한 개선방안으로 볼 수 있다. 이러한 제도 개선방안은 행정심판 제도의 통일적 운용을 도모할 수 있다는 점에서 긍정적 요소도 있으나 앞서 살펴본 바와 같이 조세 행정심판의 특수성을 고려하는 데에는 한계가 있으며, 더 나아가 사법심과의 융합을 전혀 고려하지 않은 채 행정심 단계만의 조직 통합을 추진하는 것으로서 현행 조세불복제도의 문제점을 극복하는데 그 한계가 뚜렷하다.

조세 부과처분에 대한 불복은 일반 행정처분의 경우와 비교할 때, 세법 분야의 전문적·기술적 특수성에 대한 이해가 필요한 점, 세법령의 잦은 변경과 조세법률주의 원칙에 따른 법령해석 방법의 복잡성과 전문성, 쟁송 대상(소송물)의 범위와 증명책임의 소재 등에서 일반 행정분야와 다른 특수한 법리가 적용되는 점 등을 고려할 때<sup>105)</sup> 조세 분야에 대한 행정심판 기능을 일반 행정분야와 통합하더라도 이로 인한 효율 증대는 기대하기 어렵고 오히려 조세 불복의 특수성·전문성에 대한 이해 부족 또는 행정기관별 인력 안배의 결과로서 조세 비전문가의 참여 가능성이 커지는 등 납세자의 권리 구제에 비효율을 초래할 가능성이 크다.

또한 일반 행정처분의 경우 행정심판이 임의적 불복 절차임에 비해<sup>106)</sup> 조

104) 헌법 제101조 제1항(사법권은 법관으로 구성된 법원에 속한다).

105) 박종수, 『조세소송법 제정방안 연구』, 한국조세연구원, 2012, 20면 이하.

세부과처분에 대하여는 행정심판(심사청구 또는 심판청구)이 필요적 전치 절차이다.<sup>107)</sup> 앞서 살펴본 바와 같이 조세 불복의 전문성·특수성을 고려할 때 필요적 전치 제도를 폐지하는 것은 현실적으로 어렵다. 따라서 하나의 재결 기관(통합행정심판원) 내에 임의절차(일반 행정심판)와 필요적 전치절차(조세 행정심판)의 병행 운용이 불가피하다. 그 결과 앞서 살펴본 현행 조세불복제도의 가장 큰 문제점 중 하나인 지나치게 다층적인 불복절차(3단계 행정심 + 3심제 사법심)의 문제점은 그대로 유지한 채 조세 불복의 전문성·특수성에 대한 고려는 오히려 후퇴하는 것이다. 또한 헌법재판소가 실시하였듯이,<sup>108)</sup> 행정심판이 필요절차인지 임의절차인지 여부에 따라 사법절차 준용의 정도와 수준에 차이가 발생하는데 두 절차를 하나의 통합된 규정으로 규율하는 데 따르는 한계와 문제점이 발생할 수도 있다.

현행 조세불복제도의 문제점들을 해결하기 위해서는 그 성격이 상이한 다양한 행정분야의 행정심판 기관을 기계적·형식적으로 통합하는 방식이 아니라 각 분야의 전문성을 최대한 살리면서 행정심판뿐만 아니라 사법심의 심급구조까지 함께 개선함으로써 실질적으로 납세자의 권익구제에 효과적인 제도로 개선하는 것이 바람직하다.

이하에서 통합조세심판소의 구체적 방안을 제시해 보고자 한다.

## 2. 통합조세심판소의 구성과 기능

### 가. 통합조세심판소의 소속 : 사법부 vs. 행정부

다음의 사정을 고려할 때 통합조세심판소는 행정부 소속으로 두는 것이 바람직하다. 우선, 사실상 사법심의 1심 기능을 수행한다고 하더라도 그 본

106) 행정소송법 제18조 제1항.

107) 국세기본법 제56조 제2항.

108) 헌재 2000. 6. 1. 선고 98헌바8 결정.

질적 기능은 행정심판이므로 미국의 조세법원과 같은 완전 사법화에는 한계가 있다. 행정부 소속으로 설치하되 법원의 법관 파견 방식으로 심리와 재결에서 사법절차 준용을 실질적으로 강화하는 방식이 보다 현실적이며 합리적이다. ‘사법권은 법관으로 구성된 법원에 속한다’고 정한 헌법 제101조 제1항에 따라 통합조세심판소를 사법부 소속으로 둘 경우 법관 자격 없는 조세 전문성 있는 관료 및 민간 전문가의 심판관 참여가 불가능하여 통합조세심판소의 정책 취지를 살릴 수 없다. 여러 선진국의 사례에서 볼 수 있듯이 심판소가 그 본연의 기능을 수행하는 데에는 그 소속을 사법부에 둘지 행정부에 둘지 여부가 아니라 그 구성과 운영에 있어서 실질적으로 독립성과 공정성을 확보할 수 있는가에 달려 있다.

통합조세심판소의 구성과 운영의 독립성·공정성을 충분히 확보한다면 그 소속을 행정부 내의 어디에 둘지는 본질적이고 중요한 쟁점은 아니다. 일반적인 정부조직 편제상 그 관할에 따라 판단하는 방법을 고려할 수 있다. 즉, 국세와 관세를 관할 범위로 삼는 경우에는 기획재정부 소속으로 둘 수 있고 여기에 지방세까지 포함한다면 현행 조세심판원과 같이 국무총리실 소속을 고려할 수 있다. 다만 행정심판 재결기구의 통일적 운용을 도모하고자 한다면 중앙행정심판위원회와 마찬가지로 국민권익위원회 소속으로 두는 방안도 고려할 수 있으며, 법관의 참여 및 심리와 재결의 독립성·공정성 확보를 도모하고자 한다면 법무부 소속으로 두는 방안도 고려할 수 있다. 소속을 어디에 두더라도 과세관청(국세청, 관세청, 지방자치단체 등)이나 세제 정책기관(기획재정부, 행정안전부 등)으로부터 독립성을 확보하고 법원과의 긴밀한 협의를 통하여 실질적으로 사법절차 준용을 실현한다는 정책 취지를 달성할 수 있어야 한다. 이를 위해 심판소장을 비롯한 심판관 임명권 등에 대해서는 대법관, 검찰총장 등의 임명에 준하는 공정성·독립성 확보가 필요하고 조직 운영에 있어서 소속 부처 장관을 비롯한 행정기관의 영향력을 배제할 필요가 있다.



## 나. 관할과 사무소

원칙적으로 국세, 관세, 지방세를 통합하여 다루는 것이 권리구제의 효율과 행정력 낭비를 줄이고자 하는 통합조세심판소 설치 취지에 부합한다. 현행 조세심판원도 이와 같은 방식을 취하는데 이러한 통합된 방식에서 벗어나는 것은 제도 개선의 취지에 역행하는 결과이다. 과세관청에 의한 처분(거부처분을 포함)의 취소심판을 당연히 포함하되 무효확인심판, 의무이행심판 등의 경우 현행 조세심판원 심판청구의 범위를 그대로 유지하는 방식이 현실적이다. 조세민사 및 조세형사 사건의 경우 앞서 조세 전문법원 논의에서 살펴본 바와 같이 조세민사 사건의 경우 부당이득에 근거한 환급소송이 대부분이며 조세 실체법 및 절차법의 해석·적용이 주요 쟁점이므로 통합조세심판소의 관할 범위에 넣는 것이 보다 효과적이며, 조세 형사사건의 경우 세법 특유의 법리와 함께 형법상 구성요건 해당 여부 및 양형에 대한 다양한 고려요소가 있음을 고려할 때 통합조세심판소의 관할에서 제외하는 것을 고려할 수 있다. 조세 헌법사건도 마찬가지이다. 다만 조세 민사·형사사건의 경우, 법원의 사무분담에 미치는 영향이 적지 않으므로 입법 단계에서 법원과 충분한 협의를 거치는 것이 필요하다.

전국을 총괄하는 1개의 심판소를 설치하고 주요 광역시에 3~4개의 지부를 운영하는 방식이 현실적이면서 바람직하다. 각 지부에 사무국을 상설하고 심리 진행은 심판관들이 각 지부를 순회하면서 운영하는 방식을 고려할 수 있다. 심판소 및 각 지부의 소재는 각 과세관청에서 물리적으로 분리된 장소가 바람직하다.

## 다. 심판관의 자격과 심판부의 구성

심판소장은 관련 행정부처로부터 독립성과 공정성을 확보하고 실질적으로 사법절차 준용을 실현할 수 있는 경륜과 식견을 갖춘 인물로서 전직 대법관 중 조세전문성을 갖춘 인사가 우선적으로 고려될 수 있다. 대법관, 헌

법재판관, 검찰총장 등과 같이 객관성과 공정성을 갖춘 후보추천위원회 구성을 통해 선정된 후보들 중 소속 부처 장관의 추천으로 대통령이 임명하는 방식이 바람직하다. 영국의 경우 법관 인사추천 절차에 따라 선임하는 방식을 참고할 필요가 있다. 심판소장의 임기는 독립성·중립성을 보장하는 취지에서 5~6년 정도의 장기간이 바람직하다.

심판관은 심판소의 독립성과 중립성을 보장하기 위해서는 조세관련 지식과 경험이 풍부하고 일정한 자격 있는 자로서 후보추천위원회에서 추천한 후보 중 심판소장이 임명하는 것이 타당하다. 특히 실질적인 사법절차 준용을 통해 사실상 법원의 1심 기능을 수행해야 하는 점을 고려할 때 상당수 현직 법관의 파견을 통한 심판관 임명이 이루어져야 하며, 이를 통해 법관, 조세전문 행정 관료 및 민간 전문가의 심판부 구성이 가능하다. 심판관의 임기는 직무의 독립성과 중립성을 보장하는 데 필요한 최소한의 기간으로 3년 이상으로 정하는 것이 바람직하며, 중임 허용을 고려할 수 있다.

심판부는 조세심판원 심판청구 사건, 국세청 심사청구 사건 및 서울행정법원 및 전국 각 1심 법원의 사건 수를 포함하여 현행 제도에 따른 전체적인 사건 수를 고려하여 사건 처리에 적절한 수로 구성한다. 각 심판부는 현직 법관, 행정 관료, 대학교수 등 민간전문가 등이 비슷한 비율로 구성되도록 하는 것이 바람직하다. 다만, 조세 전문성이 필요한 행정심의 역할이 주된 기능임을 고려할 때 법률가(법관, 변호사, 법학교수 등) 일변도의 구성보다는 세무회계 전문가(세무사, 회계사, 관련 학과 교수 등)와 균형 있는 심판부 구성이 필요하다. 한편, 비상임심판관 제도는 심판관의 책임성이 부족하고 실질적인 사법절차 준용을 실현하는 데 제약 요소가 많으므로 폐지하는 것이 바람직하며, 그 결과 상임심판관만으로 심판부를 구성할 경우 사건의 경중에 따라 3~4인 합의제 방식과 1인 단독심 방식(소액사건 또는 조정사건 등)의 병행을 고려할 수 있다.

각 심판부의 사건 심리 및 재결에 필요한 조사, 증거수집, 심리자료 준비 등에 필요한 업무와 통합조세심판소의 전체적인 운영에 필요한 업무를 수

행할 사무국을 설치하여 운영하여야 한다. 사무국의 조직구성, 사무분담 및 인원 편제, 각 조직단위의 역할과 기능 등은 현행 조세심판원 및 국민권익위원회 등의 사례를 참고하여 설계할 수 있다. 사무국에는 법원 또는 각 행정기관에서 국세, 관세, 지방세 관련 업무수행 경력 있는 공무원은 물론 세무사, 회계사, 변호사 등 세법 전문성이 인정되는 민간 전문가들을 널리 모집하여 활용할 수 있겠으며, 통합조세심판소가 독립된 준사법기관으로 독립성·공정성을 확보할 수 있도록 사무국의 조직과 운영에서 심판소장의 폭넓은 재량권을 부여할 필요가 있다. 또한 통합조세심판소의 독립성을 강화하는 차원에서 그동안 조세심판원에서 시행하던 국세청 등의 과세관청과의 인사교류는 축소 또는 폐지하는 것이 바람직하며, 세무사, 회계사, 세법 전문성이 인정되는 변호사 등 조세 전문 자격증 소지자를 적극 활용할 필요가 있다.

#### 라. 심급구조

각 심판부에 의한 단심제 운영의 경우 행정심 단계의 재결의 심리 미진 또는 판단 오류를 바로잡을 수 있는 보완장치가 없어 결과의 공정성과 객관성을 떨어뜨리는 요인이 될 수 있으며 당사자들로 하여금 재결의 수용성을 저하시키는 요인으로 작용할 수 있다. 특히 재결에 대하여 과세관청을 기속하는 효과를 부여하는 경우 과세관청으로서는 소 제기를 통해 더 이상 다룰 수 있는 기회가 사라지므로 재결에 신중을 기하자는 취지에서 영국의 사례와 같이 일정한 요건을 갖춘 1심 재결에 대하여 행정심 단계에서 한 번 더 다룰 수 있도록 심판소 내에 상급심판소를 별도로 설치하여 운용하는 방안을 고려할 수 있다.

하지만 심판소 내 별도의 상급심판소를 상설기관으로 설치·운용하는 경우 별도의 소송을 통한 불복 절차가 마련되어 있음에도 사실상 2심제 행정심판으로 운영될 가능성이 크다. 그 결과 시간적·경제적 비용이 발생하여

권리구제의 효율이 저하됨은 물론 상당한 행정력과 예산의 투입이 불가피하므로 위와 같은 상설의 상급심판소를 설치하는 대신 ‘중요 사건’을 대상으로 대법원의 전원합의체 또는 헌 조세심판원의 심판관합동회의 등과 유사한 형태의 일명 ‘확대심판관회의’에서 심의·의결하는 방안이 보다 현실적이며 타당할 수도 있다. ‘중요 사건’의 범위는 대법원 전원합의체 및 조세심판원 심판관합동회의 등을 고려하여 법령에 정하고 재결의 공정성·객관성을 확보하기 위하여 그 심리 및 재결 절차 등의 자세한 사항에 대해서도 법령에 그 요건을 상세히 정하는 것이 바람직하다. 한편, 영국의 경우 상급 행정심판소는 사실심의 최종 판단기관이며 항소법원은 법률심만을 다루는 반면, 우리나라의 경우 고등법원이 사실심의 최종 판단기관인 점을 고려할 필요가 있다. 즉 영국과 달리 우리나라의 경우 소송 단계에서 한 번 더 사실판단 사항을 다룰 수 있으므로 별도의 상급 심판소의 필요성이 영국만큼 크지는 않다.

#### 마. 과세관청 불복권

다음의 사정을 고려할 때, 통합조세심판소의 재결에 대하여 과세관청의 불복권을 인정하지 않는 것이 타당하다. 원래 행정심판은 행정작용의 일부로서 행정의 자기통제 기능에서 비롯되었는바, 자신의 결정으로 처분을 취소하는 재결을 하였다면 당연히 과세관청을 기속하고 과세관청의 소 제기권을 허용하지 않는 것이 타당하다. 하지만 재결기관이 처분의 주체가 아닌 제3 행정기관인 경우에도 처분을 내린 행정기관의 소 제기권을 불허하는 것은 행정의 자기통제의 논리적 귀결로 보기는 어렵다. 이 경우에는 행정의 자기통제 기능과 무관하게 처분기관의 의사에 반하더라도 법원의 재판 절차 없이 私人的 권리구제를 신속히 확정할 필요가 있는지 여부에 따라 기속력 부여 여부를 판단해야 한다. 헌법상 국민의 재판받을 권리는 국가기관에 적용된다고 볼 수는 없다. 결국 행정심판의 가장 큰 장점인 신속하고 효

율적인 권리구제의 실현을 위해서는 실질적인 사법절차 준용을 전제로 재결의 기속력을 인정하여 과세관청의 소 제기를 불허할 필요가 있다.

한편 현행 행정심판법에 따르면 처분청 소속 행정심판위원회와 별도로 그 밖의 행정청의 처분 또는 부작위에 대한 심판청구는 국무총리 소속 국민권익위원회 산하 중앙행정심판위원회에 하도록 정하고 있으며<sup>109)</sup> 동 위원회는 처분청 소속이 아님에도 불구하고 그 재결의 기속력을 인정하고 있으며<sup>110)</sup> 앞서 살펴본 바와 같이 현행 조세심판원도 마찬가지로 고려할 필요가 있다. 한편 일본의 사례에서 살펴본 바와 같이 국세청 해석기준과 다르게 재결하는 경우 국세청장에게 통지하고 국세심의회와 같은 별도의 회의체의 의견을 구하는 등의 절차는 통합조세심판소가 일본과 달리 과세관청으로부터 독립한 준사법기관임을 고려할 때 타당하지 않다. 앞서 살펴본 바와 같이 별도의 상급심판소 또는 확대심판관회의 등을 통해 신중한 재결 절차를 거치는 방식이 바람직하다.

#### 바. 감사원 심사청구, 과세전 적부심 및 이의신청의 존속 여부

현재 국세기본법상 필요적 전치절차의 하나로 인정되는 감사원 심사청구는 폐지하고 통합조세심판소에 통합하거나 최소한 필요적 절차에서 임의 절차로 변경하는 것이 바람직하다. 앞서 살펴본 바와 같이 감사원 심사청구는 감사원의 감사를 받을 자의 행정행위의 적법 여부 또는 그 타당성 여부에 대한 심사를 하도록 하여 감사원의 직무수행에 도움을 주고 행정운영의 개선을 기하고자 하는 취지이므로 통합행정심판소가 이러한 기능을 보다 충분히 수행할 수 있다면 굳이 감사원에 별도의 조직을 두어 행정력의 중복을 방지할 필요는 없다. 다만 행정기관의 적법한 직무수행 감독 기능을 수행하는 감사원 본연의 업무로서 감사원 심사청구의 통합 또는 그 폐지가 어

109) 행정심판법 제6조.

110) 행정심판법 제49조 제1항.

렵다면 감사원 심사청구는 존속하되 필요적 절차에서 임의 절차로 전환이 필요하다. 앞서 살펴본 바와 같이 대법원 또한 필요절차로 규정한 현행 국세기본법 개정(제55조 제7항) 전 판례에서 행정소송의 전심절차에 해당하지 않는다고 한 바 있다.<sup>111)</sup>

과세전적부심사청구 및 이의신청은 과세관청 내에서 행정의 자기통제 기능을 수행하는 데 필요한 절차들이므로 현행과 같이 필요적 전치절차가 아닌 임의절차로 운용하는 한 굳이 폐지할 이유는 없다.

#### 사. 심리의 충실화 및 소송과의 연계 강화

법원의 소송절차에서는 소장과 답변서 등 당사자들이 제출하는 서면과 증거서류를 상대방에게 송달하나, 조세심판과 국세심사 등 조세행정심에서는 청구서와 답변서를 제외한 서면과 증거서류의 송달절차가 미비하여 당사자들이 변론을 충실히 준비하는 데 장애요인이 되고 있으므로 법원의 소송절차에 준하여 당사자들이 제출한 서면과 증거서류를 당사자에게 송달할 필요가 있다. 또한 법원의 소송절차에서는 사실관계를 확정하기 위하여 증인신문, 검증, 감정 등의 증거조사가 활성화되어 있으나, 조세심판과 국세심사 등 조세행정심에서는 청구인의 진술 이외에 나머지 증거조사는 제대로 시행되고 있지 않으므로 증인신문, 검증, 감정 등의 증거조사를 강화할 필요가 있다. 통합조세심판소의 심리를 충실화하는 한편 변론조서, 증인신문조서, 검증조서 등 심판기록을 작성하고 조세행정심과 소송과의 연계를 강화하기 위하여 청구인이 소송을 제기하는 경우 조세행정심 기록을 법원에 이송하는 제도를 신설할 필요가 있다.

111) 대법원 1988. 11. 22. 선고 88누1608 판결.

### 아. 심판대리권

위와 같이 법관의 참여를 포함하여 실질적 사법절차를 준용하면서 사법심의 1심 기능을 대신하는 방식으로 통합조세심판소를 설계하더라도 그 본질적 기능은 행정심판에 해당하므로 심판청구의 대리인 자격을 변호사 등 특정 직역으로 제한하는 것은 타당하지 않다. 현행 국세기본법상 심사청구 또는 심판청구의 경우와 마찬가지로 변호사, 세무사 또는 세무사 등록한 공인회계사에게 대리권을 허용하는 것이 바람직하다. 다만 이러한 방식에 대해서는 통합조세심판소가 사법심의 1심 기능을 대신하는 결과이므로 그동안 행정소송의 1심에서 독점적 지위를 가졌던 변호사 직역의 반발이 있을 수 있으며 그 정도와 양상은 현재로서는 정확히 예측하기 어렵다.

앞서 살펴본 미국의 사례에서 알 수 있듯이 대리권 문제는 각 직역의 이해관계가 걸린 문제로서 제도 개혁의 가장 큰 장애물로 작용할 수도 있다. 다만, 미국의 사례에서도 결국 조세법원 단계에서는 기득권 보호(status quo) 차원에서 변호사 외 직역(회계사)의 대리권을 인정하는 현실적 선택을 한 바 있으며, 가까운 일본의 경우에도 2001년 법률 개정을 통해 세무사(税理士)의 세법 전문성을 고려하여 소송에서 ‘보좌인으로서 진술권’을 인정한 바 있는 점 등을 고려할 때 행정심판 단계인 통합조세심판소에서 직역에 따른 대리권 제한은 합리적이지도 현실적이지도 않다.

## 3. 실행과제

### 가. 합헌성 심사

우선, 헌법 제107조 제3항은 “재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다. 행정심판의 절차는 법률로 정하되, 사법절차가 준용되어야 한다.”라고 하여 행정심판전치주의를 규정하고 있다. 재판의 전심절차로서 통합조세심판소를 행정부 소속으로 설치하면 조세심판은 행정심판의 일종으로서의 성

격을 갖게 된다. 헌법 제107조 제3항 제1문에서 규정하고 있는“재판의 전심 절차”라 함은 행정심판을 종심절차로 규정하여 정식재판의 기회를 배제하는 것을 허용하지 않는다는 의미이다.<sup>112)</sup> 따라서 납세자가 통합조세심판소에 심판청구를 제기한 후 기각된 경우에는 조세소송을 제기할 기회를 보장해야 한다. 이에 비해 납세자의 심판청구가 인용되는 경우 과세관청의 불복권을 인정하지 않는 것이 “재판의 전심절차”라는 헌법적 요구에 반하는 것이 아닌가 의문이 제기될 수 있으나, 행정심판은 납세자의 권리구제에 주안점이 있으므로 과세관청의 불복권을 인정하지 않는다 하더라도 위헌이라고 보기는 어렵다. 헌법 제107조 제1항 제2문은 “행정심판의 절차는 법률로 정하되, 사법절차가 준용되어야 한다.”라고 규정하고 있으므로 통합조세심판소가 헌법적 정당성을 확보하기 위하여는 사법절차의 준용이 필수적이다. 이 규정이 신설될 당시에는 필요적 행정심판전치주의가 채택되어 있었고 행정소송은 고등법원과 대법원의 2심제로 운영되고 있어 행정심판이 사실상 행정소송의 1심 기능을 수행하고 있었던 점을 고려하여 사법절차에 준하여 운영할 것을 요구한 것이다.<sup>113)</sup> 일반행정심판절차는 임의적 전치주의로 전환하였으나, 조세행정심판은 여전히 필수적 전치주의를 유지하고 있으므로 일반행정심판절차보다 사법절차 준용의 필요성이 더 크다. 사법절차 준용의 정도를 강화하기 위하여는 법원의 재판에 준하여 대심적 변론주의를 강화하고 증거조사를 강화하는 것이 필요하다.

다음으로, 헌법 제101조 제1항은“사법권은 법관으로 구성된 법원에 속한다.”라고 하여 사법권의 독립을 규정하고 있다. 사법권의 독립은 국가권력의 작용을 입법권, 행정권, 사법권 등 3가지로 나누어 각각 별개의 기관에 분담시키는 권력분립 원칙의 일환으로서 궁극적으로 국민의 자유와 권리를 보장하는 것을 목적으로 한다. 현직 법관을 국회, 행정기관 등 다른 국가기관에 파견하여 그 국가기관의 업무를 수행하도록 하는 것은 입법부, 행정부

112) 헌재 2000. 6. 1. 선고 98헌바8 결정.

113) 이동식, 앞의 논문(각주 81), 9면.



의 법률적 전문성을 보완하여 국가기관의 기능을 효율화하기 위한 사법부, 입법부, 행정부 간 인사교류의 일환이기 때문에 권력분립 원칙에 위반된다고 볼 수 없다. 다만 법관은 사법부의 재판업무를 담당하는 것이 기본적인 임무이므로 재판업무에 지장을 초래할 정도로 지나치게 장기간 국회나 행정기관에 파견하는 것은 바람직하지 않다. 법관인사규칙 제24조 제1항은 “판사를 다른 국가기관, 국제기구, 외국의 정부 또는 국내외 연구기관에 파견할 경우에 그 기간은 1년 이내로 하되, 필요한 경우에는 연장할 수 있다.”라고 규정하여 법관의 파견에 대한 근거를 두고 있다.<sup>114)</sup> 특히 현직 법관을 통합조세심판소에 파견하여 심판관으로 임명하면 행정심과 사법심의 융합을 통해 헌법 제107조 제1항 제2문이 요구하는 사법절차 준용의 정도를 대폭 강화할 수 있다.

마지막으로, 헌법 제27조 제1항은 “모든 국민은 헌법과 법률이 정한 법관에 의하여 법률에 의한 재판을 받을 권리를 가진다.”라고 하여 재판받을 권리를 규정하고 있다. 통합조세심판소는 행정부에 설치되는 것이고, 통합조세심판소의 결정에 불복하는 경우에는 법원에 소송을 제기할 수 있으므로 통합조세심판소의 설치가 헌법 제27조 제1항의 재판받을 권리를 침해하지 않는다.

#### 나. 관련 기관들 간 합의 도출

현직 법관을 통합조세심판소에 파견하는 것이 삼권분립의 원칙에 위반되지 않고 현직 법관 파견을 위한 근거규정이 있더라도 이를 실행하기 위해서는 관련 기관들 간의 합의를 도출하여야 한다. 통합조세심판소의 심판부를 3~4인 합의부와 1인 단독(소액사건 등)으로 구성하고 3~4인 합의부의 심판관 중 1명을 파견 법관으로 임명하는 것이 필요해 보이므로 심판부 숫자만

114) 이 규칙에 근거하여 2023년 기준 10명의 법관이 국회, 행정기관 등 다른 국가기관에 파견되어 업무를 수행하고 있다.

크의 법관을 법원으로부터 파견받으면 될 것으로 보인다. 통합조세심판소도 법원의 조세소송 업무에 도움을 주기 위하여 일정한 숫자의 직원을 법원에 파견하는 방안을 고려할 수 있다.

관련 기관들 간 합의를 도출하기 위하여는 실제 합의를 이끌어내기 전에 관련 규정을 정비하는 것이 필요하다. 예를 들어, 법관인사규칙 제24조 제1항은 판사를 다른 국가기관에 파견할 수 있는 근거규정으로서 파견기관을 1년 이내로 하되, 필요한 경우에는 연장할 수 있도록 규정하고 있다. 판사는 기본적으로 재판업무를 담당하므로 법원의 재판업무에 지장이 없도록 파견기관을 단기로 규정하는 것으로 보인다. 그러나 통합조세심판소의 심판관이 수행하는 업무는 재판업무의 연장선상에 있고 현행 국제기본법상 조세심판원 심판관의 임기가 3년인 점을 고려할 때, 법관의 파견기간은 3년으로 정함이 타당하다. 따라서 법관인사규칙 제24조 제1항을 개정하여 통합조세심판소의 파견에 대한 직접적인 근거규정을 명시하고, 통합조세심판소의 파견기간은 다른 국가기관과 차별화하여 3년으로 규정할 필요가 있다. 1년의 기간으로는 조세전문 법관 양성에 필요한 충분한 기간으로 보기 어렵다. 법관의 파견기간을 1회 연장하여 6년(3년 + 3년)으로 해야 하는지 논란이 될 수 있다. 법관이 6년 동안 법원을 비우는 것에 대한 비판적 시각이 존재할 수 있으나, 통합조세심판소는 법원의 1심 기능을 어느 정도 수행한다고 볼 수 있는 점, 통합조세심판소 근무로 인하여 조세사건에 대한 전문성을 높일 수 있는 점, 국제기본법상 조세심판원 심판관의 임기가 3년으로 되어 있으면서 1회 중임 또는 연임할 수 있게 되어 있는 점 등을 고려할 때, 파견기간을 1회 연장할 수 있도록 하는 것이 타당하다. 그 절충적 대안으로 중임 또는 연임 시 기간을 2년으로 하는 방안을 고려할 수도 있다(총 5년). 파견법관에 대한 급여, 승진, 재임용, 징계 등의 인사권 소재(원칙적으로 법원에 두는 방안) 및 관련 사항에 대한 사전 세밀한 설계가 필요하다.

### 다. 대리인 직역의 이해 조율

위에서 제시한 바에 따라 통합조세심판소가 설치되는 경우 현행 3개의 행정심판 재결 절차 및 1심 행정소송이 하나의 불복 절차로 통합되는 매우 획기적인 제도 개선이며 당연히 변호사 및 세무사(세무사 등록 회계사 포함) 직역의 이해관계에 지대한 영향을 미칠 수 있다. 다만 이와 같은 제도 개선은 효율적인 납세자 권리구제라는 조세불복제도 본연의 기능을 제고하는 것이 가장 중요한 정책 취지이므로 대리인 직역 간 이해충돌로 인해 제도개선 취지가 왜곡되는 점을 경계할 필요가 있다.

세무사 직역의 경우, 기존 제도에서 가능하였던 재결기관 간 선택권이 없어지는 점, 통합조세심판소의 실질적 사법절차 준용 강화로 인해 변호사에 비해 그 대응역량이 취약할 것이라는 우려 등이 부정적 요소로 작용할 수도 있겠다. 하지만 사실상 사법심의 1심 기능을 수행하는 통합조세심판소의 재결 과정에서 대리인으로 참여가 가능하므로 소송대리권의 부분적 허용의 효과가 생긴다는 점에서 오히려 세무사 직역의 업무영역이 확대되고 조세쟁송절차의 전문성을 강화할 수 있으며, 통합조세심판소 재결의 기속력을 유지한다면 인용 재결을 통해 신속한 납세자의 권리구제를 확정할 수 있으므로 기존 제도상의 기득권을 그대로 유지할 수 있다는 점 등의 긍정적 요소가 더 크다고 볼 수 있다. 또한 통합조세심판소의 본질적 기능이 행정심판에 있으므로 심판부 구성에 있어서 일반법률 분야의 전문성뿐만 아니라 조세 분야의 전문성을 강화할 필요가 있으며, 이 경우 조세 분야 전문 직역인 세무사의 역할과 기능은 더욱 강조될 수 있다. 나아가 1심 기능을 수행하는 통합조세심판소에서 세무사의 기능과 역할이 충분히 입증되는 경우 항소심 이후 단계에서 특허법원과 마찬가지로<sup>115)</sup> 일부 소송 유형(예를 들어, 취소소송)에서 소송대리권 허용의 필요성이 커질 수 있다.

115) 특허소송의 경우 심결취소 소송에 한해 변리사의 대리권이 인정되고 있다(변리사법 제8조).

변호사 직역의 경우, 기존의 제도하에서 3심제 사법심의 대리권을 독점하였으나 새로운 제도하에서 사실상 1심 기능을 수행하는 통합조세심판소 단계에서 세무사 직역과 경쟁해야 한다는 점이 부정적 요소로 작용할 수 있다. 하지만 통합조세심판소 단계에서 사법절차 준용의 실질을 대폭 강화함으로써 소송에 준하는 심리 진행과 세법 외의 법률 분야의 폭넓은 법리 적용 등을 통해 사건 대응력에서 경쟁력을 확보할 수 있다는 점 및 조세불복 과정에서 직역 간 경계를 허물고 세법 전문가인 세무사와 경쟁을 통해 세법에 대한 전문성과 조세불복의 대응력을 제고할 수 있는 기회를 제공할 수 있다는 점 등의 긍정적 요소가 더 크다고 볼 수 있다.

궁극적으로는 이러한 직역 간 경쟁이 보다 신속하고 경제적인 방식으로 납세자의 권리구제에 기여할 수 있다는 점 등을 함께 고려할 때 각 직역 간의 사소한 유불리는 설득과 타협을 통해 충분히 극복할 수 있으며 새로운 제도 설계에 큰 장애로 작용할 것으로 볼 수 없다.

## Ⅵ. 마무리하며

현행 조세불복제도는 행정심판전치주의에도 불구하고 다층적 불복구조와 다수 재결기관의 난립, 행정심과 사법심의 연계기능 및 행정심의 사법절차 준용 미흡 등으로 효율적인 납세자 권리구제는 물론 행정의 자기통제 기능이나 법관의 조세사건 전문성 확보에 취약한 구조이다. 물론 이러한 현행 제도의 장점이 전혀 없는 것은 아니지만 그동안 우리나라가 성취한 경제적 성장과 산업구조의 고도화 등에 따른 조세불복 행정에 대한 국민적 요구수준에 적합하다고 평가하기는 어렵다. 이러한 문제점은 미국·영국·독일 등 주요 국가들의 조세불복제도와 비교할 때 더욱 두드러진다. 미국·영국과 같이 행정심의 사법심화를 통해 납세자의 권리구제에 집중하는 것도, 독

일·일본과 같이 행정의 자기시정 기능에 집중하는 것도 아니면서 두 가지 정책 목표 모두에 한계를 노출하고 있다. 1998년 행정법원 설치 및 사법심의 심급 변경(2심제 → 3심제)을 계기로 이러한 문제점은 더욱 심화된 것으로 볼 수 있으며, 前 정부에서 추진한 통합 행정심판 기구 설치 논의를 계기로 바람직한 조세불복제도의 재설계를 논의할 적절한 기회로 볼 수 있다. 보다 납세자 친화적이면서 효율적이고 우리나라의 경제적 위상에 걸맞는 수준의 조세불복제도 설계의 필요성이 매우 강하게 요구되는 시점이다.

前 정부가 추진한 통합 행정심판 기구에 현행 조세 심판기구를 통합하는 방안은 사법심과의 통합을 배제한 채 행정심 단계에서 특별행정심판을 일반행정심판의 일부로 편입하는 방안이다. 이는 지나치게 다층적이고 다양한 불복 구조 및 행정심의 사법절차 준용 정도의 미흡 등과 같은 현행 조세 불복제도의 근본적인 문제를 극복하는 데 한계가 있고 조세불복제도의 전문성·특수성에 대한 고려 없이 일반 행정심판과의 형식적·기계적 통합을 추진하는 것으로서 오히려 효과적인 납세자 권리구제에 부정적으로 작용할 우려가 있다. 올바른 제도 개선의 방향은 행정심과 사법심의 융합을 통해 심급구조를 보다 단순화하면서 행정심에서 사법절차 준용을 실질적으로 강화하는 한편, 조세불복의 전문성·특수성을 충분히 보장하는 방안으로 전환하는 것이다. 이러한 제도 개선을 설계하는 데 있어서 주요 국가들의 사례를 충분히 참고할 필요가 있다.

본 연구는 이러한 고려에 따른 대안으로 조세 행정심판 기능과 법원의 1심 기능을 통합하여 통합조세심판소를 설치하고, 이를 전제로 법원의 사법심은 2심제로 다시 환원하는 방안을 제시하였다. 이러한 제도 개선을 통하여 조세불복의 심급 축소 및 다수 재결기관의 난립을 해소하면서 통합조세심판소에 법관의 참여 및 실질적 사법절차 준용을 통해 보다 효과적으로 납세자의 권리구제에 집중하는 선진형 조세불복제도 개편을 기대할 수 있다.

새로운 제도가 아무리 훌륭하게 설계되었더라도 이를 제도적으로 수용하는 데는 기존 제도에 익숙한 다양한 이해관계자들의 부정적 인식과 기득권

상실의 우려에 따른 거부감이 따를 수 있다. 따라서 제도 설계 단계에서 법원을 포함한 정부 각 관련 기관의 이해는 물론 변호사·세무사 등의 관련 직역의 이해를 조정함으로써 새로운 제도의 수용성을 제고할 필요가 있다. 새로운 제도는 조세소송의 심급 축소를 핵심 내용으로 하므로 법원의 이해와 수용이 가장 큰 관건으로 작용할 것으로 예상된다. 하지만 심급 축소에도 불구하고 그동안 1심 법원에서 조세사건 담당 법관 인력의 통합조세심판소 파견을 통해 법관의 정원 축소를 최소화하면서 행정심의 사법절차 준용의 헌법적 요청에 부응할 수 있고, 통합조세심판소가 사실상 조세 전문법원의 기능을 수행함으로써 조세전문 법관 양성의 효과를 기대할 수 있는 등의 긍정적 요소가 크므로 법원의 대승적 결단이 가능할 것으로 기대할 수 있다. 무엇보다, 각 기관 및 대리인 직역의 이해와 유불리를 따지기보다 새로운 제도와 정책의 최종 수요자인 납세자의 효율적 권리구제에 충실한 선진형 조세불복제도의 마련에 지혜를 모을 수 있기를 기대한다.

## 參 考 文 獻

### 1. 국내 문헌

#### <단행본>

홍정선, 『행정법원론(상)』(제30판), 박영사, 2022.

#### <보고서>

김무열, 『국세행정불복절차의 문제점과 개선방안』 수시연구과제 2021-03, 한국조세재정연구원, 2021. 6.

박종수, 『조세소송법 제정방안 연구』, 한국조세연구원, 2012.

법원행정처, 『2023 사법연감』, 2023. 9.

신 열 · 이익현 · 김창화 · 서재권 · 장혜윤 · 홍성준, “One-Stop 행정심판 서비스 구현을 위한 행정심판기관 통합방안 연구”, 국민권익위원회, 2022.

안창남 · 양수영 · 김상술, “조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구”, 국회입법조사처, 2023.

한상국 · 박 훈, 『조세구제제도의 개선방안에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2005.

#### <연구논문>

길용원, “조세불복제도의 개선에 관한 연구”, 『서강법률논총』 제3권 제2호, 서강대학교 법학연구소, 2014.

김영조, “독일의 조세불복제도”, 『사회과학연구』 제21권, 상명대학교 사회과학연구소, 2005.

김용태, “전문법원으로서 조세법원 설립 필요성에 관한 연구”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022.

박동현, “국가경쟁력 강화를 위한 특허법원의 운영체제”, 『과학기술정책』 제99호, 과학기술정책연구원, 1997.

박상봉, “조세심판청구제도의 문제점에 관한 개선방안”, 『경영과 정보연구』 제35권 제2호, 대한경영정보학회, 2016.

박정훈, “행정심판법의 구조와 기능”, 『행정법연구』 제12호, 행정법이론실무학회, 2004.

- \_\_\_\_\_, “행정심판제도의 발전방향 : 사법절차 준용의 강화”, 『행정법학』 제2호, 한국행정법학회, 2012.
- 박종수, “독일 조세법상의 사전분쟁해결절차”, 한국조세연구포럼 제21차 학술발표대회 발표문, 한국조세연구포럼, 2005.
- 신호영, “소송 전 조세분쟁해결제도 개선방안 연구”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제2호, 한국조세연구소, 2022.
- 양승미, “조세쟁송제도 개정방향에 대한 시론 : 행정소송법 개정(안)의 주요내용을 중심으로”, 『행정법연구』 제39권, 행정법이론실무학회, 2014..
- 이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022.
- 이중교, “과세전 적부심사제도의 운영현황 및 개선방안”, 『저스티스』 통권 제199호, 한국법학원, 2023.
- 이철송, “주요국의 조세쟁송제도 비교연구”, 국세청, 1998.
- 전형준 · 이광수, “현행 조세구제제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『국제회계연구』 제56집, 한국국제회계학회, 2014.
- 정 훈, “행정심판제도에 대한 재조명과 규범통제의 필요성에 대한 시론”, 『공법연구』 제47권 제2호, 한국공법학회, 2018.
- 황창근, “행정심판법과 비교를 통한 조세불복절차의 문제점과 개선방안”, 『입법학연구』 제17집 제1호, 한국입법학회, 2020.

## 2. 국외 문헌

- Bittker and Lokken, *Federal Taxation of Income, Estate and Gifts*(Vol. 6), WG&L, 2012.
- Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *The U.S. Tax Court : An Historical Analysis* (2d ed.), The United States Tax Court, 2014.
- H.W. Wade and C.F. Forsyth, *Administrative Law*(10th Ed.), Oxford, 2009.
- Peter Leyland and Cordon Anthony, *Textbook on Administrative Law*(6th ed.), Oxford, 2009.
- Tipke/Kruse, AO-FGO(Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung), ottoschmidt, 2024.
- US GAO(Government Accountability Office), “Tax Administration : Opportunities Exist to Improve Monitoring and Transparency of Appeal Resolution Timeliness”, Sep. 2018.
- US Tax Court, Congressional Budget Justification(Fiscal Year 2025), Mar. 4, 2024.



<Abstract>

**A Study on Reformation for Korean Tax Appeal System  
— A Proposal for Establishing Integrated Tax Tribunal —**

Lee, Joongkyo\* & Kim, Seokhwan\*\*

This study aims to review the current status and problems of Korea's tax appeal system and foreign legislations, and propose a plan to reform the advanced tax appeal system suitable for the situation in Korea. This article critically examines various tax appeal system reform plans that have been proposed so far, and as the central argument of this article, authors suggest a plan to establish an integrated tax tribunal that integrates the necessary administrative trials and the first trial for judicial review. For reference, we first examined the history, current status, and problems of Korea's tax appeal system, and then examined the legislation of major countries in a historical context to find implications for improving Korea's system.

As a result of the study, an integrated tax tribunal would be established by integrating the tax administrative trial function and the court's first trial function, and on the premise of this, a plan was proposed to return the court's judicial trial to the second trial system. Through such system reformation, it can be expected to be reorganized into an advanced tax appeal system that more effectively focuses on relieving taxpayers' rights through the participation of judges in the integrated tax tribunal and the application of practical judicial procedures while reducing the level of tax complaints and resolving the turmoil of multiple decision-making agencies.

▶ **Key Words** : taxpayer rights relief, tax appeal system, administrative trial, tax litigation, integrated tax tribunal

---

\* Co-Author : Yonsei University Law School Professor

\*\* Co-Author : Kangwon National University Law School Professor

