

# 미국연방세법상 조세소송제도에 관한 고찰

장 기 락\*

---

|| 목 차 ||

---

I. 시작하며 .....	183	IV. 우리나라 조세법원 설립 시 미국조세소송제도의 시사점 .....	212
II. 연방조세법원의 설립 .....	185	1. 조세법원 설립	
1. 연방지방법원의 설립		2. 조세법원의 전속관할	
2. 연방청구법원의 설립		3. 소송대리인의 대리권	
3. 연방소득세 도입과 전액납부원칙		V. 마 치 며 .....	223
4. 과세예고통지제도			
5. 연방조세법원의 설립			
III. 연방조세법원의 전속관할 및 소송대리인 .....	200		
1. 연방조세법원의 성격			
2. 연방조세법원 전속관할			
3. 연방조세법원 소송대리인			

---

---

\* 세무사·법학박사

\*\* 투고일 : 2025. 12. 30. 1차수정일 : 2026. 1. 20. 게재확정일 : 2026. 2. 5.

**<국문초록>**

이 글은 미국 연방세법상 조세소송제도의 구조와 운영방식을 체계적으로 분석하고, 이를 바탕으로 우리나라 조세불복제도의 개선 방향을 모색하는 것을 목적으로 한다. 우리나라에서는 행정심판전치주의 아래에서 조세심판원 및 국세청 심사청구 단계에 상당한 규모의 불복 사건이 제기되고 있으나, 그중 일부만이 사법심 단계로 이행하고 있어 사법심사의 실효성과 납세자 권리구제의 접근성에 관한 문제가 꾸준히 제기되고 있다. 이에 따라 조세전담기관의 설치, 행정심급 구조의 재편, 세무전문가에 대한 소송대리권 부여 여부 등 다양한 제도 개선 논의가 이루어져 왔다.

미국의 조세소송제도는 사법법원과 입법법원이 병존하는 이원적 구조를 기반으로, 연방조세법원(U.S. Tax Court)을 중심으로 조세사건을 전문적으로 심리하는 체계를 발전시켜 왔다. 특히 과세예고통지에 대한 불복을 전속적으로 심리하는 연방조세법원의 관할 구조, 그리고 비변호사인 공인소송대리인 제도의 성립과 운영 방식은 조세소송 전문성 확보라는 측면에서 중요한 비교법적 의미를 갖는다.

본 연구는 연방세법, 연방조세법원 규칙 및 주요 판례를 중심으로 미국의 조세소송 절차와 전속관할 구조를 분석하고, 공인소송대리인 제도가 확립된 배경과 그 자격요건을 검토하였다. 이를 토대로 우리나라 조세불복체계와 비교·분석하여 조세소송 전문기관의 조직 구성, 행정심에서 사법심으로의 연계 구조, 세무전문가에 대한 소송대리권 부여 방식 등에서 여러 시사점을 도출하였다.

결론적으로, 미국의 조세소송제도에 대한 비교법적 분석은 우리나라에서 조세법원 설치 여부 및 조세소송대리 제도 설계에 관한 논의를 심화하는 데 유용한 참고자료가 될 수 있다. 특히 조세소송의 전문성 강화, 심급구조의 재정비, 납세자 권리구제 절차의 실효성 제고 측면에서 미국 제도는 유의미한 비교 기준을 제시한다.

▶ **주제어** : 조세소송, 전속관할, 조세불복, 소송대리인, 세무전문가

## I. 시작하며

행정심판전치주의를 채택하고 있는 조세사건에서 행정심의 최종 심급인 조세심판원에 2024년 접수된 심판청구는 9,811건,<sup>1)</sup> 국세청 심사청구는 730건<sup>2)</sup>으로, 한 해 동안 총 10,541건의 조세불복 사건이 발생하였다. 반면, 행정심을 거쳐 행정법원(지방법원 포함)에 제기된 조세사건(본안사건 기준)은 1,961건에 불과하다.<sup>3)</sup> 조세소송은 특허사건(2024년 특허법원 본안접수 620건<sup>4)</sup>)에 비해 현저히 많은 건수가 발생하고 있음에도, 행정심 접수건수 대비 약 8,580건이 사법심사에 이르지 못한 채 소멸되고 있는 현실이다.

이와 같은 상황을 반영하여 우리나라에서는 조세불복사건을 전담할 기관의 설립 필요성,<sup>5)</sup> 과도하게 다단계화 된 행정심급체계의 정비,<sup>6)</sup> 세무전문가

- 
- 1) 국무총리 조세심판원, 『2024 조세심판통계연보』, 2025, 18면.
  - 2) 국세청, 『2024 국세통계연보』, 2025. ; 국세통계포털, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>(접속일 : 2025. 10. 10.).
  - 3) 항소심이 1,134건, 상고심이 552건으로 총 3,647건이다(법원행정처, 『2024 사법연감』, 2025, 785면).
  - 4) 상고심이 168건으로 총 788건이다(법원행정처, 위의 책, 788면).
  - 5) 이러한 논의로는 ①통합조세심판소 설립논의(이중교·김석환, “우리나라 조세불복제도 개편방안 연구 — 통합조세심판소 설치 제안 —”, 『세무와 회계 연구』 제14권 제4호, 한국조세연구소, 2025.), ②통합행정행정심판원 설립논의(신열 외 5인, “One-Stop 행정심판 서비스 구현을 위한 행정심판기관 통합방안 연구”, 국민권익위원회, 2022.), ③조세법원 설립논의(이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022. ; 김용태, “전문법원으로서 조세법원 설립 필요성에 관한 연구”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022. ; 김신연, “조세법원 설립 필요성과 소송대리권에 대한 고찰”, 『기간세무사』 2023년 여름호, 2023.) 등이 있다.
  - 6) 한상국·박훈, 『조세구제제도의 개선방안에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2005. ; 신희영, “소송 전 조세분쟁해결제도 개선방안 연구”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제2

에게 조세소송대리권을 부여하는 문제<sup>7)</sup> 등 다양한 제도개선 논의가 제기되어 왔다. 행정심판 단계에서 상당수의 조세분쟁이 사법심사로 이어지지 못하고 종결되는 현실에 비추어 보면, 사법심사의 실효성을 강화하고 납세자의 권리구제 접근성을 높이는 제도 설계는 중요한 정책적 과제로 평가된다.

이러한 점에서, 독립된 연방조세법원을 설치하여 조세소송을 전문적으로 처리하고, 일정한 요건을 갖춘 비변호사에게까지 소송대리권을 부여해 온 미국의 제도는 의미 있는 비교 대상이다. 미국의 조세소송제도는 조세행정의 공정성과 전문성을 동시에 달성하기 위한 다양한 시도를 제도화해 왔다. 그 과정에서 연방조세법원의 조직·권한 구조, 전속관할의 범위, 납세자 구제절차 및 비변호사 대리인제도 등은 모두 우리나라 조세불복제도의 개선 논의에 참고할 만한 시사점을 제시한다.

이 글은 미국 연방세법·연방조세법원 규칙 및 관련 판례를 중심으로 미국 연방세법상 조세소송제도의 구조와 운영방식을 체계적으로 검토하고, 이를 바탕으로 우리나라 조세소송제도에 적합한 비교법적 시사점을 도출하는 것을 목적으로 한다. 먼저, 미국 연방조세법원의 역사적 형성과정과 절차 구조를 분석하여 조세소송 전문기관으로서의 제도적 특징을 규명한다(Ⅱ). 다음으로, 연방조세법원에 전속하는 관할사무와 비변호사인 세무전문가(non-attorney practitioner)에게 소송대리권을 부여하게 된 배경 및 그 자격요건을 살펴본다(Ⅲ). 나아가 이러한 검토를 바탕으로 우리나라 조세불복체계와 미국 제도를 비교·분석하여 주요 시사점을 도출하고(Ⅳ), 끝으로 결론을 제시하기로 한다(Ⅴ).

---

호, 한국조세연구소, 2022.; 안창남 외 2인, “조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구”, 국회 입법조사처, 2023.

7) 이철송, “세무사의 조세소송대리자격성에 관한 연구”, 연구보고서 제20집, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 1997.

## II. 연방조세법원의 설립

### 1. 연방지방법원의 설립

1789년 헌법의 발효와 함께 연방지방법원(U.S. district courts)<sup>8)</sup>이 설립되었다. 당시에는 연방정부(United States)가 직접 세금을 징수하지 않고, 징세공무원(collector)이 세금을 징수하였다. 조세환급소송에 대한 명시적 절차 규정이 존재하지 않았기 때문에, 납세자는 일반 민사상의 부당이득반환청구(assumpsit for money had and received)의 형식을 취할 수밖에 없었다.<sup>9)</sup> 하지만, 주권면제(sovereign immunity)<sup>10)</sup>의 원칙에 따라 연방정부를 피고로 하는 소송은 원칙적으로 허용되지 않았다. 이에 따라 납세자는 관행적으로 징세공무원 개인을 상대로 한 민사소송을 제기하는 방식으로 구제를 시도하였다. 그 결과, 조세환급소송에서 핵심 쟁점은 납세자가 연방정부를 직접 피고로 삼을 수 있는지, 아니면 징세공무원을 상대로 소송을 제기해야 하는지에 관한

---

8) NATIONAL ARCHIVES, “Federal Judiciary Act(1789)”, 2022. 5. 10., [https://www.archives.gov/milestone-documents/federal-judiciary-act?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.archives.gov/milestone-documents/federal-judiciary-act?utm_source=chatgpt.com)(접수일 : 2025. 10. 10.).

9) Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *THE UNITED STATES TAX COURT — AN HISTORICAL ANALYSIS*(Second Edition Revised and Expanded) —, THE UNITED STATES TAX COURT, 2014, p.29.

10) 주권면제란 국가는 그 자체로 주권적 존재이므로 국가의 동의 없이 소송당하지 않는다는 원칙이다. the King can do no wrong이라는 영국법의 격언에서 유래하였다 [Collin D. Swan, GOVERNMENT CONTRACTS AND THE FEDERAL CIRCUIT : A HISTORY OF JUDICIAL REMEDIES AGAINST THE SOVEREIGN, *JOURNAL OF THE FEDERAL CIRCUIT HISTORICAL SOCIETY*(VOLUME 8), The Federal Circuit Historical Society, 2014, p.106].

문제로 귀결되었다.

1836년 Elliott 사건에서 연방대법원은, 징세공무원은 연방정부의 대리인으로서 세금을 징수하므로, 납세자가 해당 세금 납부시점에 그 적법성에 대하여 명시적으로 이의제기(protest)를 한 경우에는, 연방정부가 아닌 징세공무원을 상대로 부당이득반환소송을 제기할 수 있다고 판시하였다.<sup>11)</sup> 비록 징세공무원에 대한 피고적격을 인정한 판례였지만, 납세자가 이의제기를 하지 않는 경우에는 소송제기가 불가능하여 여전히 피고적격 문제는 남아 있었다.

## 2. 연방청구법원의 설립

한편, 전역군인의 연금분쟁·정부와의 계약분쟁·조세환급·토지보상 등 연방정부를 상대로 한 금전청구가 증가<sup>12)</sup>하자, 의회는 이러한 청구를 처리하기 위하여 청구위원회(Committee of Claims)를 설치하였다.<sup>13)</sup> 하지만, 청구가 급증<sup>14)</sup>하면서 정치적 부담이 커지자, 1855년 의회는 연방청구법원(Court of Claims)<sup>15)</sup>을 설립하였다.<sup>16)</sup>

---

11) Elliott v. Swartwout, 35 U.S. (10 Pet.) 137 (1836) ; Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *op. cit.*, p.29.

12) Dichio M, Strother L and Williams RJ, “To Render Prompt Justice” : The Origins and Construction of the U.S. Court of Claims, *Studies in American Political Development* 36, Cambridge University Press, 2022, p.120.

13) 청구사건의 처리를 의회가 담당하는 전통이 계승된 강력한 이론적 근거는 주권면제 원칙과 권력분립 원칙, 특히 ‘주권자는 잘못을 저지를 수 없다’는 주권면제 원칙이 미국 헌법 설계에 내재되어 있었기 때문이다(Dichio M, Strother L and Williams RJ, *Ibid.*, p.125).

14) 1838년 청구위원회가 제출한 록웰 보고서는 하원에 제출된 민간청원 사건 16,573건과 보고된 법안 3,436건 중 1,796건이 하원을 통과했으며, 그 가운데 양원을 모두 통과한 것은 고작 910건에 불과했다(Dichio M, Strother L and Williams RJ, *Ibid.*, p.127).

15) Act of Feb. 24, 1855, 10 Stat. 612. 청구법원(Court of Claims)은 1982년 Federal

연방청구법원 설립에도 불구하고 주권면제원칙은 유지되었다. 당시 연방청구법원의 판결은, 의회가 직접 수행하던 청구사건의 처리권한을 위임 받은 것에 불과했고, 판결 자체에 사법적 최종성(judicial finality)이 부여되지 않았다. 따라서 의회의 승인 없이는 효력을 갖지 않는 권고적(advisory)성질을 지니고 있었다.<sup>17)</sup>

이 문제를 해결하기 위해 의회는 1863년 연방청구법원법을 개정하여 연방청구법원에 최종적 판결 권한을 부여하였다.<sup>18)</sup> 하지만, 환급금 지급은 여전히 재무부가 편성한 예산과 의회의 승인이 필요했다.<sup>19)</sup> Gordon사건에서 연방대법원은, 연방청구법원의 판결은 언제든지 재무부나 의회가 변경할 수 있고, 사법적 최종성이 없는 단순한 권고에 불과하므로, 연방대법원이 이를 심사할 권한(appellate power)이 없다고 판단하였다.<sup>20)</sup> 이에 따라 의회는 1866년에 법을 개정하여 재무부의 예산 편성과 의회의 승인 조항을 삭제하고, 연방청구법원의 판결에 대해 연방대법원에 상소 기능을 명시함으로써 사법적 최종성을 확보하였다.<sup>21)</sup>

연방정부가 주권면제원칙을 사실상 포기한 법적 근거는 1887년 제정된 Tucker법에 있다.<sup>22)</sup> Tucker법은, 연방청구법원은 연방정부를 상대로 제기되

---

Courts Improvement Act 시행으로 미국청구법원(U.S. Court of Claims)으로 대체되었고, 같은 해에 항소심인 연방순회항소법원(U.S. Court of Appeals for the Federal Circuit)도 함께 신설되었다. 1992년에 미국청구법원은 연방청구법원(U.S. Court of Federal Claims)으로 개칭되었다(Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *op. cit.*, p.33, foot note 172). 이하에서 청구법원은 연방청구법원으로 인용한다.

16) Winston Bowman, A Brief History of the Courts of Claims, *THE FEDERAL LAWYER*, Federal Bar Association, 2016, p.47.

17) Dichio M, Strother L and Williams RJ, *op. cit.*, p.131.

18) Act of March 3, 1863, 12 Stat. 765.

19) Dichio M, Strother L and Williams RJ, *Ibid.*, p.134.

20) Gordon v. United States, 117 U.S. 697, (1864) ; Dichio M, Strother L and Williams RJ, *Ibid.*, pp.134~135.

21) Act of March 17, 1866, 114 Stat. 9.

22) Act of Mar. 3, 1887, ch. 359, 24 Stat. 505, <https://www.govinfo.gov/content/pkg/>

는 청구 가운데, 헌법·법률·행정규칙 또는 정부와의 명시적·묵시적 계약에 근거한 청구와, 불법행위에 기초하지 아니한 확정적·비확정적 손해 배상 청구를 판결할 관할권을 가진다고 규정하였다.<sup>23)</sup> 또한 연방지방법원이 청구금액 1천 달러 이하의 사건에 대하여, 그리고 순회법원(Circuit Courts)<sup>24)</sup>이 1천 달러를 초과하나 1만 달러를 초과하지 않는 사건에 대하여 연방청구법원과 동시관할권(concurrent jurisdiction)을 갖도록 규정하였다.<sup>25)</sup> 이러한 Tucker법의 제정으로 주권면제원칙은 사실상 폐지되었으며, 연방정부를 상대로 한 조세환급소송도 명시적인 법적 근거를 마련하게 되었다.

그 후 1911년 사법법(Judicial Code of 1911)의 시행에 따라 순회법원이 폐지되면서, 1심 관할은 연방지방법원으로 이관되었다. 그러나 Tucker법 시행 이후에도 조세환급소송이 연방지방법원의 동시관할에 포함되는지에 관하여는 여전히 불명확한 부분이 존재하였다. 이에 따라 1921년 세입법 개정을 통해, 납세자가 일정한 요건 하에서 연방지방법원에 조세환급소송을 제기할 수 있음을 명문화하였다.<sup>26)</sup>

1948년에는 Tucker법이 연방사법제도법으로 재편성되면서 현행 체계로 계승되었다.<sup>27)</sup> 이에 따라 조세환급소송은 금액에 관계없이 연방지방법원과 연방청구법원이 동시관할권을 가지게 되었다.<sup>28)</sup> 또한, 헌법·법률·행정규

---

STATUTE-24/pdf/STATUTE-24-Pg505.pdf#page=1(접속일 : 2025. 10. 10.).

23) Act of Mar. 3, 1887, ch. 359, §1, 24 Stat. 505.

24) 순회법원(circuit courts)은 1789년 사법법(Judiciary Act)에 의해 헌법 제3조상의 법원으로서 연방지방법원과 함께 설립되었다. 당시의 순회법원은 1심과 항소심 기능을 겸한 법원이었으나, 1891년 Evarts Act 제정으로 항소심 기능은 신설된 연방지역 순회항소법원(U.S. Courts of Appeals)으로 이관되었다.

25) Act of Mar. 3, 1887, ch. 359, §2, 24 Stat. 505.

26) Revenue Act of 1921, §1310(c), [https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-42/pdf/STATUTE-42-Pg227.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-42/pdf/STATUTE-42-Pg227.pdf?utm_source=chatgpt.com)(접속일 : 2025. 10. 10.).

27) Judiciary and Judicial Procedure Act of 1948, 62 Stat. 869. 현행 U.S. Code : Title 28 — JUDICIARY AND JUDICIAL PROCEDURE. 이하 인용은 28 U.S.C.로 한다.

28) 28 U.S.C. §1346(a)(1).

칙 또는 계약 등에 근거한 조세 이외의 일반 금전청구에 대해서는 1만 달러 초과 사건은 연방청구법원의 전속관할로,<sup>29)</sup> 1만 달러 이하의 소액 사건은 연방지방법원의 관할<sup>30)</sup>로 규정하였다.

### 3. 연방소득세 도입과 전액납부원칙

1861년 남북전쟁(1861~1865)이 발발하자 관세수입만으로는 전비조달에 한계를 실감한 링컨행정부는 1862년 연방소득세를 도입하였다.<sup>31)</sup> 이는 연방정부가 부과한 직접세로서 2단계 초과누진세율 구조를 취한 소득세였지만,<sup>32)</sup> 1872년에 폐지되었다. 같은 해 재무부 산하에 국세청(Office of Commissioner of Internal Revenue)<sup>33)</sup>이 신설되어 세무행정이 체계화되었다.

연방소득세 도입과 국세청의 설립으로 연방정부와 납세자 사이에 조세환급 분쟁이 증가하였다. 이 과정에서 연방대법원은 전액납부원칙(full payment rule)의 기초를 형성하였다. Cheatham 사건에서 연방대법원은, 연방정부의 과세결정에 이의(protest)가 있으면, 해당 세금을 납부한 후에 법원에서 그 적법성을 다툴 수 있다고 판시하였다.<sup>34)</sup> 비록 이 판결은 전액납부원칙을 정면으로 다룬 판례는 아니었지만, 먼저 세금을 납부하고 나중에 다투라(pay first, litigate later)는 원칙을 제시함으로써 전액납부원칙의 논리적 토대를 마

29) 28 U.S.C. §1491., 이른바 Big Tucker Act.

30) 28 U.S.C. §1346(a)(2)., 이른바 Little Tucker Act.

31) 1789년 헌법 발효 후 미국은 남북전쟁 이전까지 주로 관세(tariffs)에 의존하였고 1862년 연방소득세가 도입되기 전까지 내국세(internal taxation)는 1791년부터 1802년까지, 그리고 1813년부터 1817년까지의 두 짧은 기간에 한해 시행되었다(Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *op. cit.*, p.13).

32) 600달러 이하의 소득은 면제, 600달러 초과 1만 달러 이하는 3%, 1만 달러 초과분은 5%의 세율로 과세하였다(Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *Ibid.*, pp.3~4).

33) 1917년 Bureau of Internal Revenue로 개칭, 1953년 이후 Internal Revenue Service 명칭을 사용하고 있다.

34) Cheatham v. United States, 92 U.S. 85 (1875).

련하였다. 이 후 이 견해는 연방대법원의 주류적 견해로 발전하게 되었다.

1894년에 클리블랜드행정부는 부유층을 대상으로 4천 달러를 초과하는 금액에 2% 단일세율(flat tax)을 적용하는 연방소득세를 신설하였다.<sup>35)</sup> 그러나 1895년 Pollock사건에서 연방대법원은, 해당 법안에 규정된 연방소득세가 직접세(direct tax)에 해당함에도 불구하고, 인구비례배분원칙<sup>36)</sup>을 충족하지 못하였다는 이유로 위헌 결정을 내렸다.<sup>37)</sup> 이에 따라 연방정부 차원의 소득세 부과는 사실상 중단되었다.

1913년에 제정된 제16차 수정헌법은 “소득세는 인구비례 배분 없이 부과·징수할 수 있다”<sup>38)</sup>고 규정하여 인구비례배분원칙의 적용을 배제하였다. 이에 따라 연방정부의 소득세 부과에 대한 헌법상 제약이 제거되어 현대적 연방소득세<sup>39)</sup>가 부활하였고, 연방정부의 과세권 행사는 법적으로 확고한 근거를 갖추게 되었다.

Tucker법을 통해 연방정부를 상대로 한 조세환급소송이 제도적으로 가능해졌지만, 법원은 전액납부원칙을 관행적으로 요구하였다. 이는 연방정부가 주권면제의 예외로서 조세환급소송을 허용하되, 그 전제조건으로 세금의

---

35) 법안 명칭은 Wilson - Gorman Tariff Act of 1894이다(Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *op. cit.*, p.4).

36) Representatives and direct Taxes shall be apportioned among the several States which may be included within this Union, according to their respective Numbers(……)[U.S. Const. art. I, §2, cl.3 (1787)].

37) Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co., 157 U.S. 429 (1895) ; Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *Ibid.*, p.5.

38) The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration(U.S. Const. amend. XVI).

39) 미국의 법인세는 1909년에 처음으로 도입되었으나, 연방헌법상 직접세 부과에 대한 제약으로 당시의 명칭은 법인소비세법(Corporation Excise Tax Act of 1909)이었다. 이후 1913년 제16차 수정헌법이 제정되었고, 같은 해 제정된 세입법(Revenue Act of 1913)을 통해 연방소득세가 부활하면서 개인소득세와 법인소득세가 본격적으로 제도화되었다. 이하의 서술에서 연방소득세는 개인소득세와 법인소득세를 말한다.

‘전액납부’를 요구한 것으로 볼 수 있다. 이러한 법원의 태도는 연방소득세가 부활된 이후에도 지속되었다. Flora사건에서 연방대법원은, 조세환급소송을 제기하기 위해서는 부분 납부 상태에서는 소송이 불가하며 해당 부족세액 전액이 납부되어야 한다고 명시<sup>40)</sup>함으로써 현대적 의미의 전액납부원칙을 확립하였다.

이와 같이 전액납부원칙은 Tucker법 제정 이후 조세환급소송의 제도적 틀이 마련되면서, 1913년 연방소득세 제도의 부활과 함께 조세환급 소송체계에서 불문법적 전제조건으로 자리 잡게 되었다. 하지만 이 원칙은 납세자가 세액전부를 납부하지 않으면, 법원의 판단을 구할 수 없도록 함으로써, 실질적으로 납세자에게 부담을 주었다. 납세자로서는 사후적 구제(post-payment remedy)절차만을 이용할 수밖에 없었고, 과세처분의 사전적 구제장치로서의 소송제도는 사실상 기능하기 어려웠다. 결과적으로 납세자 권리 보호의 불균형 문제가 발생하였다.

#### 4. 과세예고통지제도

##### 가. 과세예고통지제도 신설(1921년)

1913년 연방소득세가 부활하였으나, 당시 국세청의 세무행정은 급증하는 신고서를 처리하기 위한 인력과 조직을 충분히 갖추지 못하였다. 납세자의 연방소득세 신고에 따른 세무감사,<sup>41)</sup> 세액산정 및 부과와 징수 등의 업무는

40) Flora v. United States, 357 U.S. 63 (1958) ; Flora v. United States, 362 U.S. 145 (1960) ; Steve R. Johnson, Reforming Federal Tax Litigation : An Agenda, *Florida State University Law Review*(Vol.41), Florida State University College of Law, 2013, pp. 219~222 ; William H. Baker, Procedural and Jurisdictional Aspects of Seeking a Tax Refund, *Tulsa Law Review*(Vol.10), University of Tulsa College of Law, 1975, p.374.

41) tax audit은 국세청이 납세자의 세무신고의 정확성, 세액의 적정성, 세무신고서 기재 내용의 타당성을 검증하기 위해 수행하는 민사적 절차를 말하며 이를 tax examination이라고도 한다(26 U.S. C. §7602). 반면, Tax Investigation은 조세범죄행

국세청 산하 소득세국(Income Tax Unit)이 담당하였다.<sup>42)</sup> 하지만, 방대한 신고건수와 세무감사 업무를 감당하기에는 세무공무원의 수 및 전문성 측면에서 모두 한계를 드러내었다. 그 결과 신고건수의 급증과 세무감사 적체로 인한 과중한 업무 부담은 담당세무공무원의 이직과 행정 비효율로 이어졌다.<sup>43)</sup>

세무신고서를 모두 감사할 수 없었던 국세청은 회계장부나 증빙을 면밀히 검토하지 못한 채, 표면적인 오류나 명백한 누락만을 적출하는 약식감사(abbreviated audit)를 실시하였다. 이러한 감사를 통해 추정된 과세표준과 세액은 납세자에 대한 사전통지나 이의제기가 없는 약식부과(summary assessment)의 형태로 확정·부과되었다. 납세자가 이에 불복하는 경우 세액을 납부하기 전에 납부유예청구(claim in abatement)<sup>44)</sup>를 제기하거나, 납부 후 환급청구소송(refund suit)을 통해 구제받을 수 있었다. 그러나 다수의 납세자가 세금을 납부하지 않은 채 납부유예청구를 남용하였고, 국세청은 이로 인해 동일 사건에 대한 감사를 반복해야 하는 비효율적인 상황에 직면하였다.<sup>45)</sup>

---

위에 대한 형사적 조사를 말한다(26 U.S.C. §7608).

42) 국세청 소득세국은 연방소득세와 관련하여 ①관련 법률의 집행을 위한 규정제정, ②세무신고서의 접수 및 세무감사와 검증, ③부과와 징수, ④통계 작성, ⑤납부유예청구 및 환급청구의 처리, ⑥세무신고서 검증을 담당하는 현장조사 인력의 지휘 및 운영 등의 사무를 담당한다(Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *op. cit.*, p.16).

43) 1919년 1천명의 세무감사관(auditors)이 신규로 채용되었지만, 1920년 이전 년도의 약 40%에 해당하는 단순한 신고서만 세무감사가 완료되었고 1921년에는 1917년 신고서의 25%, 1918년 신고서의 50%가 여전히 감사가 완료되지 않은 채로 남아 있었다. 국세청 공무원 중에는 수백만 건의 신고서의 정확성을 검토하기에 필요한 법률·회계 및 공학 분야의 전문적 지식을 갖춘 인원은 거의 없었다. 또한 1920년 연방소득세 업무를 담당했던 소득세국 인력의 50%가 사직하거나 퇴직하였다(Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *Ibid.*, pp.15~17).

44) Revenue Act of 1918, Pub. L. No. 65-254, ch. 18, §214(a)(12), 40 Stat. 1057 (1919). 이 제도는 납세자가 과세연도에 실질적 손실 발생이 예상되는 경우 손실공제를 청구함으로써, 손실에 해당하는 세액의 납부를 공제청구 결정 시까지 유예하는 제도이다. 공제청구 시에는 청구세액의 두 배에 해당하는 담보 제공이 요구되었으며, 청구가 기각될 경우 해당 세액과 함께 이자를 납부해야 했다(<https://ia801304.us.archive.org/8/items/cu31924018724116/cu31924018724116.pdf>(접속일 : 2025. 10. 10)).

이 상황을 해소하기 위해 1921년에 의회는 과세예고통지(notice of deficiency)<sup>45)</sup> 제도를 도입하였다. 당시의 세입법에 따르면 ①제출된 신고서를 검토한 결과 과소납부세액이 발견된 경우 국세청장은 납세자에게 세액을 부과하기 전에 통지를 하고, ②납세자가 통지 후 30일 이내에 이의제기를 하면, ③국세청장은 이를 검토한 후 세액을 확정·부과하되, ④납부지연으로 인해 징수가 지체될 우려가 있는 경우 예외적으로 수시부과 할 수 있도록 하였다.<sup>47)</sup>

이러한 개정은 종전의 전액납부원칙을 완화하여 납세자가 세액을 납부하지 않고도 불복절차를 밟을 수 있도록 한 것으로, 세입법상 처음으로 납세자에게 부과처분 전 사전적 권리보장 절차를 마련하였다는 점에서 의의가 있다. 다만, 이 절차는 국세청 내부의 심리절차에 불과하여, 부과처분을 국세청이 스스로 심리한다는 구조적 한계를 지니고 있었다.

#### 나. 과세예고통지제도 개정(1924년)

과세예고통지 절차가 세입법에 마련되었지만, 1920년대 전시경제에서 평시경제로의 전환기에 접어들면서, 전시경제기의 과소 신고에 대한 납세자의 불안감과 경기침체로 인한 납세자의 재정난이 겹쳤다.<sup>48)</sup> 또한, 이 시기에 국세청이 징수 확보를 이유로 과세예고통지를 생략하고 예외적 수시부과를 남용함으로써, 납세자에게 심각한 재정적 파탄(financial ruin)을 초래하는 사례가 빈번하였다.<sup>49)</sup>

45) Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *op. cit.*, pp.21~23.

46) 결손세액통지 또는 부족세액통지 등으로 번역이 가능하나, 이하에서는 과세예고통지로 인용한다.

47) Revenue Act of 1921, ch. 136, §250(d), 42 Stat. 265, [https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-42/pdf/STATUTE-42-Pg227.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-42/pdf/STATUTE-42-Pg227.pdf?utm_source=chatgpt.com)(접수일 : 2025. 10. 10.).

48) Bolon B. Turner, *The Tax Court of the United States, Its Origin and Functions*, *William & Mary Annual Tax Conference*, William & Mary Law School, 1955, p.33.

49) Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *Ibid.*, pp.21~24.

이에 따라 1924년 의회는, 1921년 과세예고통지 규정을 대폭 개정하여 납세자의 권리보장을 한층 더 강화하였다. 즉, ①국세청장이 과소납부세액이 있다고 판단하는 경우 납세자에게 해당세액을 통지하여야 하며, ②납세자는 통지를 받은 후 60일 이내에, ③조세심판원에 불복청구를 제기할 수 있도록 하였다.<sup>50)</sup> 과소납부세액(deficiency)이란, 납세자가 신고서에 기재한 세액보다 세입법에 따라 부과된 세액이 더 큰 경우 그 차액을 말한다.<sup>51)</sup>

1924년의 이와 같은 세입법 개정은 과세예고통지 절차와 그에 수반된 조세심판원의 불복절차를 제도적으로 확립한 것으로, 과세 전 납세자의 방어권을 실질적으로 보장하는 절차적 틀을 마련하였다는 데 의의가 있다.

## 5. 연방조세법원의 설립

### 가. 조세심판원 설립(1924년)

1924년 세입법 개정 이전에는, 납세자가 소득세국(ITU)의 과세 결정에 불복할 경우 국세청장에게 이의신청(appeal)을 하는 것이 유일한 수단이었다. 이의신청에 대한 심의는 세무자문위원회(Advisory Tax Board)와 불복심사위원회(Committee on Appeals and Review)가 담당하였다.<sup>52)</sup> 그러나 이러한 심의 기구는 국세청 내부기관에 불과하여 공정성이 결여되었다는 비판이 제기되었다. 특히 납세자가 승소한 경우 국세청은 법원에서 이를 다룰 수 없었기 때문에, 불확실한 쟁점은 국세청에 유리한 방향으로 결론이 내려지는 경향이 있었다.<sup>53)</sup>

---

50) Revenue Act of 1924, ch. 234, §274(a) and §308, 43 Stat. 297, [https://govtrack.us3.amazonaws.com/legislink/pdf/stat/43/STATUTE-43-Pg253b.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://govtrack.us3.amazonaws.com/legislink/pdf/stat/43/STATUTE-43-Pg253b.pdf?utm_source=chatgpt.com) (접속일 : 2025. 10. 10.).

51) *Ibid.*, §273.

52) 1919년 10월 이전에는 세무자문위원회가, 이후에는 불복심사위원회가 담당하였다.

53) Charles H. Hamel, Board of Tax Appeals, *Journal of Accountancy* (Vol.38),

이러한 상황에서 과세예고통지제도를 뒷받침하는 새로운 심판기구의 필요성이 제기되었다. 그 결과 조세심판원(Board of Tax Appeals)<sup>54)</sup>의 설립논의가 1923년부터 본격화 되었다. 당시 재무부는 납세자의 이의신청을 심의하던 불복심사위원회의 기능을 대체할 기관으로서, 국세청으로부터 독립한 조세심판원을 재무부에 설립할 것을 의회에 권고하였다.<sup>55)</sup> 그러나 의회는, 1924년 세입법을 통해 조세심판원을 재무부와 국세청 모두로부터 독립한 행정부 내의 독립기관(independent agency)<sup>56)</sup>으로 설립하였다.<sup>57)</sup>

조세심판원은 설립과 함께 연방소득세 및 상속세와 관련한 과세예고통지·납부유예청구에 대한 불복사건을 전속관할로 심리하고 판단하도록 규정하였다.<sup>58)</sup> 조세심판원의 공정한 운영을 위해, 대통령이 상원의 인준을 거친 심판관(member)의 임명과 해임제한,<sup>59)</sup> 퇴직 후 취업제한,<sup>60)</sup> 심판관 중에서 심판원장(chairman)선출,<sup>61)</sup> 심판조직의 소위원회(divisions)운영<sup>62)</sup> 등이 마련되었다. 심판원 자체 내규에 따른 심판절차의 진행·청구당사자에 대한 통지와 의견진술 기회부여·심리의 공개·결정문과 증거의 공개 및 공공기록(public records)으로서의 보존<sup>63)</sup> 등 공정성과 투명성을 보장하는 절차를 마련하였다. 조세심판원 관할사무의 효율적 수행을 위해, 심판관에게는 선서집

American Institute of Certified Public Accountants(AICPA), 1924, pp.328~329.

54) 조세항소위원회 등으로 번역이 가능하지만, 이하에서는 조세심판원으로 인용한다.

55) Bolon B. Turner, *op. cit.*, p.33.

56) Walter W. Hammond, United States Board of Tax Appeals, *Marquette Law Review*(Vol.11), Marquette University Law School, 1926, p.2.

57) Revenue Act of 1924, ch. 234, §900(a), 43 Stat. 336, [https://govtrackus.s3.amazonaws.com/legislink/pdf/stat/43/STATUTE-43-Pg253b.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://govtrackus.s3.amazonaws.com/legislink/pdf/stat/43/STATUTE-43-Pg253b.pdf?utm_source=chatgpt.com)(접속일 : 2025. 10. 10.).

58) *Ibid.*, §900(e).

59) *Ibid.*, §900(b).

60) *Ibid.*, §900(c).

61) *Ibid.*, §900(d).

62) *Ibid.*, §900(f).

63) *Ibid.*, §900(h).

행과 증인심문권·소환장(subpoena)을 통한 증인 출석요구권 및 심리에 필요한 증거자료 제출 요구권이 부여되었다.<sup>64)</sup>

또한, 법원의 소송절차에서 조세심판원의 사실인정이 그 내용에 관하여 일응의 증거(prima facie evidence)로 인정되었다.<sup>65)</sup> 이는 조세심판원의 사실인정(finding of fact)에 대하여 추가적인 입증이 없이도 그 증거능력을 인정한 규정이었다. 그러나 조세심판원의 결정은 법원단계에서 일정한 증거능력을 갖더라도, 직접적인 법원심리(judicial review)의 대상은 되지 못하는 한계를 지니고 있었다.

#### 나. 조세심판원 결정에 대한 항소권 명문화(1926년)

1926년 의회는 세입법을 개정하여, 조세심판원의 결정에 불복하는 당사가 결정일로부터 6월 이내에 항소청구서(petition for review)를 연방지역순회항소법원<sup>66)</sup>에 제출하여 법원심리를 받을 수 있도록 하였다.<sup>67)</sup> 이에 따라 종전에는 납세자가 조세심판원의 결정에 불복할 경우 일단 세금을 납부한 후, 연방지방법원이나 연방청구법원에 환급청구소송을 제기해야 했으나, 개정 이후에는 곧바로 연방지역순회항소법원에서 다룰 수 있게 되었다. 이러한 세입법의 개정으로 조세심판원의 결정은 단순히 ‘일응의 증거’에 그치지 않고, 법원의 판결에 의하여 확인되거나 변경될 수 있는 사법적 효력(judicial

---

64) Revenue Act of 1924, ch. 234, *op. cit.*, §900(i).

65) *Ibid.*, §900(g).

66) 1926년 당시에는 순회항소법원과 컬럼비아특별구항소법원을 말한다. 이하에서는 명칭의 혼란을 피하기 위해 연도에 관계없이 연방지역순회항소법원으로 인용한다. 한편, 항소심 법원은 1982년 Federal Courts Improvement Act의 제정으로 현재는 12개 연방지역순회항소법원(United States Courts of Appeals)과 1개의 연방순회항소법원(U.S. Court of Appeals for the Federal Circuit)체계가 확립되었다.

67) Revenue Act of 1926, ch. 27, §1001(a), 44 Stat. 109(1926), [https://govtrackus.s3.amazonaws.com/legislink/pdf/stat/44/STATUTE-44-Pg9a.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://govtrackus.s3.amazonaws.com/legislink/pdf/stat/44/STATUTE-44-Pg9a.pdf?utm_source=chatgpt.com) (접속일 : 2025. 10. 10.).

finality)<sup>68)</sup>을 부여받게 되었다. 이는 조세심판원이 행정부 내 독립심판기관에서 준사법적 재판기관(quasi-judicial tribunal)으로 이행하는 중요한 전환점이었다.

#### 다. 조세심판원의 미국조세법원 명칭변경(1942년)

1942년 세입법 개정에 따라, 조세심판원은 미국조세법원(Tax Court of the United States)으로 명칭이 변경되었다.<sup>69)</sup> 이에 따라 심판원장과 심판관의 명칭도 각각 미국조세법원의 법원장(the presiding judge)과 판사(the judges)로 변경되었다.<sup>70)</sup> 또한 미국조세법원의 관할권·법원장과 판사의 권한·직무·임명 절차·면책·임기 등 조세심판원 시절의 모든 권한과 지위는 그대로 유지되었다.<sup>71)</sup> 한편, 기존 법률·규칙·명령 등에서 조세심판원 또는 그 구성원을 지칭하는 모든 표현은 자동적으로 미국조세법원과 해당 판사를 의미하는 것으로 간주되도록 규정함으로써, 명칭 변경과 관련된 혼동을 방지하였다.<sup>72)</sup> 이와 같은 명칭 변경으로 미국조세법원은 독립적 재판기능을 수행하는 준 사법기관으로 인정받는 계기가 되었다. 하지만 법원은 여전히 재무부 산하 행정기관<sup>73)</sup>으로서의 성격을 지닌 것으로 간주되었다.

68) Charles H. Hamel, *op. cit.*, pp.332~333.

69) Tax Court of the United States와 후술하는 United States Tax Court의 명칭 혼란을 피하기 위하여 이하의 서술에서 전자를 미국조세법원으로, 후자를 연방조세법원으로 구별하여 인용한다.

70) Revenue Act of 1942, Pub. L. No. 77-753, §504(a), 56 Stat. 957(1942), [https://govtrackus.s3.amazonaws.com/legislink/pdf/stat/56/STATUTE-56-Pg798.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://govtrackus.s3.amazonaws.com/legislink/pdf/stat/56/STATUTE-56-Pg798.pdf?utm_source=chatgpt.com)(접속일 : 2025. 10. 10.).

71) *Ibid.*, §504(b).

72) *Ibid.*, §504(c).

73) Barry J. McMillion, U.S. Tax Court : A Brief Introduction, *Cong. Research Serv., CRS In Focus* (Dec. 2, 2015). p.1, [https://www.congress.gov/crs\\_external\\_products/IF/PDF/IF10331/IF10331.2.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.congress.gov/crs_external_products/IF/PDF/IF10331/IF10331.2.pdf?utm_source=chatgpt.com)(접속일 : 2025. 10. 10.).

## 라. 연방조세법원으로 명칭변경과 입법법원 명문화(1969년)

1954년 기존의 세입법(Revenue Act)이 연방세법(Internal Revenue Code)으로 전면 재편성<sup>74)</sup> 된 이후, 1969년 의회는 조세개혁법<sup>75)</sup>을 제정하여, 법원명칭을 Tax Court of the United States에서 United States Tax Court로 변경하여 연방조세법원을 미국헌법 제1조에 근거한 법원임을 명시함과 아울러 기록법원으로 규정하였다.<sup>76)</sup> 기록법원(court of record)이란 법원의 행위와 사법적 절차가 영구적인 기록으로 작성되어 보존되고, 그 기록은 증거로서의 효력을 가지는 법원을 말한다.<sup>77)</sup> 판사의 임명과 임기,<sup>78)</sup> 청구서(petition)에 의한 불복절차의 개시,<sup>79)</sup> 법원의 판단을 법원의 결정(decision of the Court)으로 명시<sup>80)</sup>함으로써, 연방조세법원의 결정이 단순한 행정적 처분이 아니라 법적 구속력을 가지는 사법적 판단으로 기능하도록 하였다. 아울러, 연방조세법원의 결정은 연방지역순회항소법원으로 항소할 수 있도록 하여, 결정 및 항소체계가 제도화되었다.<sup>81)</sup> 이러한 1969년의 개정은, 연방조세법원이 헌법

---

74) 1939년에 세입법(Revenue Acts)을 통합하여 Internal Revenue Code of 1939가 제정된 후, 1954년에 Internal Revenue Code of 1954로 전면 개정(re-codification)됨으로써 연방세법이 U.S. Code : Title 26 — INTERNAL REVENUE CODE로 체계화되었다. 이하 인용은 26 U.S.C.로 한다.

75) Tax Reform Act of 1969, Pub. L. No. 91-172, 83 Stat. 487(1969), Subtitle D (United States Tax Court); 현행 26 U.S.C. §§7441 이하로 편입되었다.

76) There is hereby established, under article I of the Constitution of the United States, a court of record to be known as the United States Tax Court(26 U.S.C. §7441).

77) K.Sivananda Kumar, Supreme Court to Be a Court of Record, SSRN(2019), p.2.

78) 26 U.S.C., §7443(b),(e).

79) 26 U.S.C., §6213.

80) 26 U.S.C., §7459.

81) 26 U.S.C., §7482. 1926년 세입법 §1001의 규정과 비교하면, 1926년의 규정은 조세 심판원 결정에 대해 Circuit Court of Appeals 또는 D.C. Court of Appeals에 항소할 수 있도록 규정하여 단순히 항소권과 항소법원만 지정하는 수준이었다. 반면, §7482는 미국조세법원 결정에 대해 연방지역순회항소법원이 독점적으로 심리하도록 하고, 배심 없는 민사재판과 동일한 절차로 심사하며, 연방대법원의 상고심사(28

제1조에 근거한 입법법원(legislative court)으로서 사법적 판단기능을 수행하는 독립된 전문법원으로 자리 잡게 된 제도적 틀을 마련한 개정이었다.

#### 마. 연방조세법원의 독립성 명문화(2015년)

1969년 연방조세법원이 헌법 제1조상의 법원으로 재편됨으로써 기존 행정부 내의 독립기관의 지위에서 법원으로서의 성격이 부여되었다. 당시 의회는 연방조세법원이 행정부의 일원으로서 다른 행정부 기관의 결정을 심리하는 것이 부적절하다고 보고, 이를 헌법 제1조상의 법원으로 전환함으로써 독립성을 확보하려 했다.<sup>82)</sup> 그러나 법문 규정상 행정부로부터 독립에 관한 표현이 없었기에 연방조세법원의 헌법적 성격에 대해서는 논란이 계속되었다. 1991년 Freytag사건에서 연방대법원은, 연방조세법원이 행정부 기관이 아니라 독립된 헌법 제1조 법원임을 강조하며, 연방조세법원이 사법적 권한(judicial power)을 행사한다고 판시하였다.<sup>83)</sup> 반면 2014년 Kuretski사건에서 연방D.C.지역순회항소법원은 연방조세법원이 헌법 제1조 법원이지만 여전히 행정부의 일부로서 행정권(executive power)을 행사한다고 보았다.<sup>84)</sup> 이러한 판결은 연방조세법원의 독립성에 대한 의문을 불러일으켰고, 입법적 대응의 필요성을 촉발하였다. 이에 따라 2015년에 관련 법령<sup>85)</sup>을 개정하여 연방조세법원이 행정부의 기관이 아닌 독립된 법원임을 명시적으로 규정하였다.<sup>86)</sup> 이는 1969년 개정이 암묵적으로 행정부로부터 분리된 개정이었다

---

U.S.C. §1254)까지 가능하도록 규정함으로써 결정의 사법적 지위와 절차적 안정성을 명확히 하였다.

82) Brant J. Hellwig, *The Constitutional Nature of the United States Tax Court*, *Virginia Tax Review*(Vol.35), Washington and Lee University School of Law, 2016, p.278.

83) Freytag v. Commissioner, 501 U.S. 868 (1991) ; Brant J. Hellwig, *Ibid.*, p.280.

84) Kuretski v. Commissioner, 755 F.3d 929 (D.C. Cir. 2014) ; Brant J. Hellwig, *Ibid.*, p.292.

85) Protecting Americans from Tax Hikes Act of 2015 (Pub. L. No. 114-113, Div. Q, Title IV, §441, 129 Stat. 3126).

86) The Tax Court is not an agency of, and shall be independent of, the executive branch

면, 2015년 개정은 연방조세법원의 헌법적 지위를 둘러싼 오랜 논란을 입법적으로 정리한 연방조세법원의 독립성을 확인한 개정이었다. 이러한 개정은 연방조세법원이 납세자와 연방정부 간의 분쟁을 공정하게 심리하는 법원으로서 기능하기 위한 조치였으며, 헌법 구조 내에서 연방조세법원의 위치를 보다 안정적으로 자리매김하게 한 계기가 되었다.

이와 같이 연방조세법원이 설립됨으로써 미국의 조세소송체계는, 사전적 구제를 전담하는 연방조세법원과, 납세자가 세금을 먼저 납부한 후 소송을 제기하는 연방지방법원 및 연방청구법원의 사후적 구제가 병존하는 이원적 구조로 정비되어 오늘날에 이르고 있다.

### Ⅲ. 연방조세법원의 전속관할 및 소송대리인

#### 1. 연방조세법원의 성격

1969년 행정부로부터 독립한 연방조세법원은 미국 헌법<sup>87)</sup> 제1조에 근거하여 의회가 법률로 설립한 법원(Article I Court, 이하 ‘입법법원’)으로서,<sup>88)</sup> 헌법 제3조의 법원(Article III Court, 이하 ‘사법법원’)<sup>89)</sup>과는 그 헌법적 성격을 달

---

of the Government(26 U.S.C. §7441).

87) National Archives, “The Constitution of the United States: A Transcription”, <https://www.archives.gov/founding-docs/constitution-transcript>(접속일 : 2025. 10. 10.).

88) Congress shall have Power(…) To constitute Tribunals inferior to the Supreme Court(U.S. Const. art. I, §8, cl.9)(의회는 연방대법원에 종속하는 하급법원을 설치할 권한을 가진다.).

89) The judicial Power of the United States, shall be vested in one supreme Court, and in such inferior Courts as the Congress may from time to time ordain and establish(U.S. Const. art. III, §1.)(미국의 사법권은 하나의 연방대법원과 의회가 수시로 설치하는 하급법원에 귀속된다.).

리한다. 사법법원이 존재함에도 불구하고, 입법법원의 설립 근거는 1828년 연방대법원이 헌법 제1조의 ‘필요하고 적절한 조항(necessary and proper clause)’에 근거하여, 의회가 미국의 각 영토에 법원을 설치할 권한이 있음을 인정한 판례에 그 기원을 둔다.<sup>90)</sup>

이에 따라 연방대법원은, 의회가 입법법원을 설치할 수 있는 권한을 ①미국의 속령과 영토, ②군사사건, ③개인과 연방정부 간의 민사분쟁, ④입법법원이 사법법원의 보조기관으로서 기능하는 기타 영역의 네 가지로 제한해 왔다. 연방조세법원은 이 가운데 세 번째 범주에 속하며, 개인(납세자)과 연방정부(국세청) 간의 민사적 조세분쟁을 해결하는 역할을 한다.<sup>91)</sup> 이러한 양 법원의 차이는 크게 네 가지로 요약할 수 있다.

첫째, 판사의 독립성이다. 사법법원<sup>92)</sup>의 판사는 상원의 인준을 거쳐 대통령이 임명하며, 비위가 없는 한 신분이 보장되는 종신임기제(during good Behaviour)를 통해 정치적 간섭으로부터 독립성을 확보한다.<sup>93)</sup> 반면, 입법법원<sup>94)</sup>인 연방조세법원의 판사 역시 상원의 인준을 거쳐 대통령이 임명하지만, 그 임기는 15년으로 제한되며 임기 만료 후 재임이 가능하다.<sup>95)</sup> 이로 인해 임명권자인 대통령이나 의회의 정치적 영향력이 일정 부분 작용할 여지가 있다.

90) Am. Ins. Co. v. Canter, 26 U.S. 511, 542 (1828) ; provides that Congress may enact laws that are necessary and proper for the execution of its enumerated powers(U.S. Const. art. I, §8, cl.18) ; Stephen C. Gara, Challenging the Finality of Tax Court Judgments : When Is Final Not Really Final?, *Akron Tax Journal*(Vol.20), University of Akron School of Law, 2005, p.37.

91) Stephen C. Gara, *Ibid.*, p.38.

92) 연방지방법원, 연방지역순회항소법원 및 연방대법원을 말한다.

93) U.S. Const. art. III, §1. 아울러 판사의 보수도 재임기간 중 삭감이 금지된다.

94) 연방청구법원(U.S. Court of Federal Claims), 연방국제무역법원(U.S. Court of International Trade), 연방파산법원(U.S. Bankruptcy Courts), 연방군사항소법원 (U.S. Court of Appeals for the Armed Forces), 연방재향군인청구항소법원 (U.S. Court of Appeals for Veterans Claims) 등도 이에 해당한다.

95) 26 U.S.C. §7443. 또한 판사의 임기 중 보수 삭감 금지규정도 없다.

둘째, 판결의 최종성이다. 사법법원의 판결은 헌법이 부여한 사법권의 행사로서 기판력(res judicata)과 법적구속력을 가지며, 행정부나 의회에 의해 변경될 수 없다.<sup>96)</sup> 이에 반해, 입법법원의 결정은 의회가 정한 절차에 따라 사법법원의 심사를 받을 수 있다. 예컨대 연방조세법원의 결정은 상급법원인 연방지역순회항소법원과 연방대법원의 판단을 거쳐야 비로소 최종적 효력을 가진다.<sup>97)</sup> 결국, 사법법원에서의 상급법원 상소는 헌법상 사법부 내부에서 이루어지는 사법적 최종성(judicial finality)을 확보하기 위한 절차인 반면, 연방조세법원의 상소는 의회가 법률로 정한 입법적 최종성(legislative finality)에 근거한 것으로,<sup>98)</sup> 헌법상의 사법권 행사와는 구별된다.

셋째, 전속관할의 차이이다. 사법법원의 관할권은 헌법·연방법률 및 조약 등이 정한 모든 사건과 분쟁(cases and controversies)에 대해 일반적 사법권을 행사할 수 있다.<sup>99)</sup> 따라서 민사·형사 사건을 포함한 포괄적 관할권(general jurisdiction)을 가진다. 반면, 입법법원의 관할권은 반드시 의회가 법률로 위임한 특정 분야의 한정된 사안에 대해서만 인정된다.<sup>100)</sup> 즉, 연방조세법원은 연방세법이 정한 납세자와 국세청 간의 조세분쟁사건에 관해서만 전속관할권(exclusive jurisdiction)을 가진다.<sup>101)</sup>

마지막으로, 절차와 용어체계의 차이이다. 연방조세법원은 입법법원으로서, 세액확정 이전 단계에서 세액의 존부를 확정하는 준사법적 기관으로, 이미 확정된 세액을 취소하거나 변경하는 기관이 아니라, 미확정 상태인 과소납부세액을 처음으로 확정하는 역할을 수행한다.<sup>102)</sup> 이러한 제도적 성격

---

96) U.S. Const. art. III, §1.

97) 26 U.S.C. §7482(a) ; 28 U.S.C. §1254.

98) Stephen C. Gara, *op. cit.*, p.45.

99) U.S. Const. art. III, §2.

100) Stephen C. Gara, *Ibid.*, p.36.

101) The Tax Court and its divisions shall have such jurisdiction as is conferred on them by this title(26 U.S.C. §7442).

102) 국세청장이 과소납부세액을 결정(determines)하여 과세예고통지서를 발송하면[26

은 절차 체계에도 반영되어, 사법법원은 사실의 인정을 배심원이 결정하고 판사는 법률 해석과 최종 판결을 담당하는 배심제(jury trial)<sup>103)</sup>를 운영한다. 반면, 연방조세법원은 배심제를 도입하지 않고(bench trial), 판사가 단독으로 사건을 심리하고 결정을 내린다.<sup>104)</sup> 이는 세액을 최초로 확정하는 준사법적 성격 때문에 배심원이 개입할 필요가 없다는 점을 보여준다. 한편, 연방조세법원에서는 소송(suit)·소장(complaint)·원고(plaintiff)·피고(defendant)·판결(judgment)과 같은 전통적 사법용어를 사용하지 않는다. 연방조세법원 절차(proceeding)는 소송(suit)이 아니라, 납세자와 연방정부 간의 분쟁을 해결하는 준사법적 절차로서 납세자의 청구(petition)에 의해 개시되고 당사자는 청구인(petitioner)과 피청구인(respondent)으로 구분된다.<sup>105)</sup> 또한 연방조세법원의 판단은 민사소송상의 판결(judgment)이 아니라 세액을 확정하는 결정(decision)으로 규정한다.<sup>106)</sup> 이와 같은 절차적·용어적 구조는 연방조세법원이 사법법원인 연방지방법원과 기능적으로 구별되는 지위를 갖는다는 점을 명확히 보여준다.

## 2. 연방조세법원 전속관할

입법법원인 연방조세법원은 연방세법이 명시적으로 부여한 사항에 한하여 관할권을 가진다. 이는 사법법원이 일반적 사법권을 가지는 것과 달리,

---

U.S.C. §6212(a)], 납세자는 이에 불복하여 재결정(redetermine)을 청구하는 청구서를 제출할 수 있다[26 U.S.C. §6213(a)]. 이에 따라 연방조세법원은 과소납부세액의 정확한 금액을 재결정(redetermine)할 관할권을 가진다[26 U.S.C. §6214(a)]. 따라서 국세청의 결정은 관할권을 발생시키는 예비적 결정에 그치며, 연방조세법원의 재결정은 과소납부세액의 존부와 금액을 최초로 본안에서 확정하는 준사법적 결정이라고 할 수 있다.

103) 28 U.S.C. §1861 ; Federal Rules of Civil Procedure, Rule §38, §39.

104) John A. Townsend, *Federal Tax Procedure*, 2025, p.382.

105) 26 U.S.C. §7453 ; Tax Court Rule §60.

106) 26 U.S.C. §7459, §7481.

의회의 입법권에 근거하여 설립된 연방조세법원은 그 권한의 범위에서만 관할권을 행사할 수 있음을 의미한다. 따라서 연방조세법원의 관할은 포괄적이거나 본질적으로 사법적 권한에서 유래한 것이 아니라, 연방세법의 개별 조항에 근거하여 특정 사건유형에 한정적으로 부여된다. 결국 연방조세법원의 전속관할은 연방세법이 정하는 바에 따라 개별적·한정적으로 성립하며, 그 권한은 의회가 부여한 법률상의 근거에 의해 비로소 존재한다. 이러한 점에서 연방조세법원의 관할권은 헌법상 사법권의 연장선상에 있는 것이 아니라, 연방세법상 납세자 구제절차로 이해하여야 할 것이다. 현재 연방세법은 연방조세법원에 대하여 사건유형별로 연방세법의 각 조항에서 전속관할을 명문으로 규정하고 있다. 이하에서는 이를 고유 전속관할과 특별 전속관할로 구별하여 살펴보기로 한다.

#### 가. 고유 전속관할(Deficiency Jurisdiction)

##### (1) 과세예고통지 불복청구(Statutory Notice of Deficiency Proceeding)

연방조세법원이 가장 전형적으로 관할하는 사건인 과세예고통지에 대한 불복청구(deficiency proceeding)는 납세자가 국세청의 과소납부세액 결정에 이의가 있는 경우 해당세액을 미리 납부하지 않은 상태에서 과세의 적법성을 다투는 청구절차이다. 납세자는 국세청으로부터 과세예고통지서(Statutory Notice of Deficiency, SNOD)를 송달받은 날로부터 90일 이내에 연방조세법원에 불복청구를 제기할 수 있다.<sup>107)</sup> 즉, 과세예고통지서는 국세청이 납세자에게 과소납부세액 및 그 산정 근거를 납세자에게 고지하는 문서로서, 납세자가 이 통지에 대응하지 않을 경우, 해당 세액을 부과할 것임을 알리는 역할을 한다.

이 통지는 종종 민사소송의 소장(complaint)처럼 일반적으로 문제된 과소납부세액을 특정하고, 이후 연방조세법원 절차에서 다투어질 쟁점을 형성

---

107) 26 U.S.C. §6213(a).

하는 미완성 소장(inchoate complaint)으로 기능한다.<sup>108)</sup> 이후 납세자가 연방조세법원에 청구를 제기하면, 국세청은 반드시 답변서(answer)를 제출하여야 하며,<sup>109)</sup> 이 과정에서 구체적 쟁점이 확정된다. 결국, 국세청이 납세자에게 과세예고통지를 송달함으로써 조세분쟁을 개시하지만, 실제로 조세소송을 제기하는 주체는 청구서를 제출하는 납세자이다. 다만, 납세자가 조세소송을 개시하는 주체라 할지라도, 실질적으로는 국세청이 주장하는 과소납부세액에 대하여 방어하는 지위에 놓이게 된다.<sup>110)</sup> 이러한 절차적 구조를 고려할 때, 과세예고통지는 납세자에게는 연방조세법원으로 향하는 티켓(ticket to the Tax Court)<sup>111)</sup>으로 기능한다고 평가할 수 있다.

과세예고통지 불복청구의 범주에는 과소납부세액 불복의 심리 과정에서 해당 과세연도와 관련된 과납이 문제되는 경우, 연방조세법원은 그 범위 내에서 과납환급 결정을 내릴 수 있다.<sup>112)</sup> 또한 과소납부세액에 부과되는 가산세·부과금 등도 통상 과소납부세액과 연계되는 한도에서 연방조세법원의 관할에 포함된다.<sup>113)</sup> 따라서 넓은 의미의 과세예고통지 불복청구는 과소납부세액 자체뿐 아니라 그에 수반되는 가산세·부과금 등 부수적 항목에 대한 판단을 포괄한다.

## (2) 소액사건 불복청구(Small Tax Case Procedure)

과세예고통지 불복청구 가운데 과소납부세액이 5만 달러 이하인 사건은 납세자의 선택과 법원의 지정에 따라 소액사건 절차에 회부된다.<sup>114)</sup> 이러

108) Lederman Leandra, 'Civil'izing Tax Procedure : Applying General Federal Learning to Statutory Notices of Deficiency, *U. C. Davis Law Review*(Vol.30 No.1), UC Davis School of Law, 1996, p.193.

109) Tax Court Rule §36(a).

110) Lederman Leandra, *Ibid.*, p.192.

111) Lederman Leandra, *Ibid.*, p.195.

112) 26 U.S.C. §6512(b).

113) 26 U.S.C. §6665(b).

114) 26 U.S.C. §7463.

한 소액사건은 연방조세법원의 법원장이 임명하는 특별판사(Special Trial Judge)<sup>115)</sup>가 담당하는 간이절차로 진행된다. 일반적인 과소납부세액 사건의 경우 특별판사는 심리를 담당하되 최종결정은 정규의 판사(Judge)가 내리지만,<sup>116)</sup> 소액사건에 한하여 특별판사가 법원의 결정을 직접 내릴 수 있도록 법률상 권한이 부여되어 있다.<sup>117)</sup> 소액사건의 결정은 정식의견이 아닌 요약의견(summary opinion)의 형식으로 내려지며, 그 결정은 최종적 효력을 가지나 항소나 재심의 대상이 되지 않는다는 점<sup>118)</sup>에서 일반적인 정규의 과세에 고통지 불복사건과 구별된다. 이 제도는 소액사건을 신속하고 경제적으로 해결하는 동시에 법원의 부담을 경감하는 기능을 수행한다.

#### 나. 특별 전속관할(Non-deficiency Jurisdiction)

##### (1) 징수 불복청구(Collection Due Process)

납세자가 납세담보권설정통지<sup>119)</sup> 또는 재산압류통지<sup>120)</sup>를 받은 후 국세청의 징수결정에 불복청구 하는 절차이다. 국세청이 징수가 위태롭다고 판단하여 사전 통지 없이 즉시 압류한 경우,<sup>121)</sup> 납세자는 사후적으로 연방조세법원에 불복청구를 제기할 수 있다. 이러한 불복청구는 과소납부세액이 확정되거나 실제로 징수되기 이전 단계에서, 납세자가 징수행위의 위법성 또는 체납처분의 적법성을 다투기 위한 청구절차이다.

---

115) 26 U.S.C. §7443A(a).

116) 26 U.S.C. §7459(a).

117) 26 U.S.C. §7443A(c).

118) 26 U.S.C. §7463(b).

119) 26 U.S.C. §6320.

120) 26 U.S.C. §6330.

121) 26 U.S.C. §§6331(a).

**(2) 근로자자격결정 불복청구(Employment Classification Cases)**

국세청이 근로자를 독립계약자로 오인하는 등 고용주와 피고용인 관계를 잘못 분류하여 세금을 부과한 경우 납세자는 연방조세법원에 근로자 자격 및 고용세액의 적정성을 다툴 수 있다.<sup>122)</sup>

**(3) 상속세·증여세 재산평가 불복청구(Valuation Disputes in Estate and Gift Tax)**

상속세·증여세의 재산평가불복은 납세자가 국세청의 상속재산의 평가,<sup>123)</sup> 또는 증여재산의 평가<sup>124)</sup>에 불복하여 그 적정성을 다투는 불복청구 절차이다.<sup>125)</sup> 주로 재산의 시가 및 평가방법의 적정성이 주된 쟁점사항이다.

**(4) Partnership 관련 불복청구(Partnership and Pass-Through Entity Proceedings)**

Partnership소득조정,<sup>126)</sup> S법인<sup>127)</sup>에 대한 세무조정·소득배분 결정에 불복 청구 하는 절차이다. 이들은 개별 구성원이 아니라 단체 자체가 청구인으로서 이익을 제기하며, 연방조세법원은 단체 차원의 세무조정을 전속적으로 심리한다.

**(5) 적격확인 불복청구(Declaratory Proceedings for Status or Qualification)**

납세자 또는 단체의 세법상 특정지위나 제도의 적격성을 미리 확인받기 위한 불복청구로서, 선언적 판결(declaratory judgment)의 성격을 가진다. 연방

---

122) 26 U.S.C. §7436.

123) 26 U.S.C. §2031.

124) 26 U.S.C. §2512.

125) 26 U.S.C. §§6213.

126) 26 U.S.C. §6226.

127) 26 U.S.C. §1366.

조세법원은 ①적격면세단체확인,<sup>128)</sup> ②적격퇴직연금확인,<sup>129)</sup> ③적격면세채권 발행확인,<sup>130)</sup> ④상속세분할납부확인,<sup>131)</sup> ⑤증여재산평가확인<sup>132)</sup> 등의 불복청구를 전속관할로 규정하고 있다.

### (6) 기타의 불복청구

부부가 공동으로 세무신고를 한 경우 부부공동신고 책임면제 불복청구,<sup>133)</sup> 국세청의 내부정보제보부서의 보상결정에 불복하는 내부정보공개보상 불복청구,<sup>134)</sup> 납세자 정보공개 관련 불복청구,<sup>135)</sup> 체납자 여권발급 관련 불복청구,<sup>136)</sup> 행정비용회수 불복청구<sup>137)</sup> 등에 대하여도 연방조세법원이 전속으로 관할권을 행사한다.

한편, 연방조세법원은 연방세법이 명시적으로 부여한 전속관할 권한에 관한 위임규정<sup>138)</sup>에 따라, 불복절차 및 관할권 행사에 관한 구체적인 사항을 연방조세법원 규칙(Tax Court Rules of Practice and Procedure)을 통해 정하고 있다. 이 연방조세법원 규칙은 총칙·청구 및 답변·증거개시 및 심리·결정 및 항소절차 등 조세소송 전반의 세부사항을 규율하며, 연방조세법원이 입법법원으로서의 한정된 관할권을 체계적으로 운영하고 실효성 있게 구현하기 위한 제도적 장치로 기능한다.

---

128) 26 U.S.C. §7428.

129) 26 U.S.C. §7476.

130) 26 U.S.C. §7478.

131) 26 U.S.C. §7479.

132) 26 U.S.C. §7477.

133) 26 U.S.C. §6015(e).

134) 26 U.S.C. §7623(b)(4).

135) 26 U.S.C. §6110.

136) 26 U.S.C. §7345(e).

137) 26 U.S.C. §7430.

138) 26 U.S.C. §7453.

### 3. 연방조세법원 소송대리인

#### 가. 조세심판원 청구대리인

조세심판원이 설립되기 이전 납세자의 대리인 자격에 관한 세입법상의 명문규정은 존재하지 않았다. 당시 대리인 제도는 재무부 내규인 재무부훈령<sup>139)</sup>이 규정한 바에 따라 운영되었다. 이 훈령은 납세자를 대리하여 재무부를 상대로 대리행위를 할 수 있는 자를, 변호사·회계사 및 세무사 등 세법 또는 재무부 관할사무에 관한 학식과 능력을 갖춘 자<sup>140)</sup>로 규정하였다.<sup>141)</sup> 또한 이들에 대해서는 변호사는 attorney, 그 이외의 자는 agent로 재무부에 등록의무를 부여하였다.<sup>142)</sup> 이에 따라 국세청 불복심사위원회에 제기되는 이의신청 사건에 대하여 이들 대리인이 납세자를 대리하여 불복사무를 수행하였다.

1924년 세입법 개정으로 재무부로부터 독립기관으로 설립된 조세심판원은 그 절차를 본질적으로 사법적 성격으로 운영하도록 설계되었다. 아울러

139) Treasury Department, Department Circular No. 230 (Aug. 15, 1923). 정식명칭은 Laws and Regulations Governing the Recognition of Attorneys, Agents, and Other Persons Representing Claimants and Others Before the Treasury Department and Offices Thereof이다[<https://hdl.handle.net/2027/pst.000056639308>(접속일 : 2025. 10. 10.)].

140) 재무부훈령 정식명칭 자체가 attorneys, agents, and other persons를 포괄하고 있으며, 이는 1884년 Horse Act(Act of July 7, 1884)가 “재무부장관은 청구인을 대리하는 대리인(agents)·변호사(attorneys) 또는 기타 사람(other persons)을 인정하기 위한 규칙을 제정할 수 있다”고 규정한 데에서 유래한다. 현재의 세무사(Enrolled Agent ; 이하 ‘EA’라 한다)라는 명칭은 1966년 Circular 230 개정에서 비로소 공식화된 것으로, 그 전 시기에는 agent로 통칭되면서 오늘날 EA가 담당하는 기능을 수행하였다. 이러한 배경에서 ‘학식과 능력을 갖춘 자’에는 세무사가 당연히 포함된다.

141) Treasury Department, Department Circular No. 230 (Aug. 15, 1923), §1.

142) *Ibid.*, §2.

조세심판원에 대하여 심판절차에 관한 규칙제정권한(rule-making power)<sup>143)</sup>을 부여하였다.<sup>144)</sup> 조세심판원이 사법적 절차로 운영됨에 따라, 그에 따른 대리인 자격요건과 관련하여, 기존 재무부훈령에 따라 등록된 대리인 모두에게 대리의 문호를 계속 개방할 것인지, 아니면 변호사에게만 대리자격을 한정해야 하는지에 관한 상반된 주장이 제기되었다.<sup>145)</sup>

이러한 양 주장에 대한 타협안으로 조세심판원은 심판절차규칙에서 정한 도덕성과 대리 적격성에 대한 검증요건을 거친 변호사 및 회계사에게만 조세심판원에서의 대리인 자격을 인정하였다.<sup>146)</sup> 이는 기존의 재무부훈령 체제를 그대로 유지할 경우, 독립기관인 조세심판원이 대리인 자격에 관한 세부기준을 직접 제정하고 이를 관리해야 한다는 점과, 변호사 및 회계사로 대리 범위를 제한할 경우에는 공인면허기관으로부터 해당 자격 취득 여부만 확인하면 간단하게 운영할 수 있다는 점이 함께 반영된 결과였다.<sup>147)</sup>

1926년 세입법 개정으로 조세심판원의 결정이 연방지역순회항소법원에 직접 항소될 수 있게 되면서,<sup>148)</sup> 회계사에게 대리인 자격을 부여하는 것이 타당한지에 대해 의문이 제기되었다.<sup>149)</sup> 연방지역순회항소법원에서는 오직 변호사만이 소송대리를 할 수 있었으므로,<sup>150)</sup> 조세심판원에서 회계사의 대

---

143) Revenue Act of 1924, ch. 234, §900(h), 43 Stat. 336(1924).

144) 1926년 Goldsmith사건에서 연방대법원은 조세심판원이 대리인의 자격을 제정할 권한을 갖는다고 판시하였다[Goldsmith v. United States Board of Tax Appeals, 270 U.S. 117 (1926), [https://tile.loc.gov/storage-services/service/l1/usrep/usrep270/usrep270117/usrep270117.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://tile.loc.gov/storage-services/service/l1/usrep/usrep270/usrep270117/usrep270117.pdf?utm_source=chatgpt.com)(접속일 : 2025. 10. 10.)].

145) Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *op. cit.*, p.96.

146) U.S. Board of Tax Appeals, Rules of Practice, Rule §2 (July 1924) ; Clarence A. Miller, DEPARTMENT OF PROFESSIONAL TECHNIQUE : The United States Board of Tax Appeals : Its Jurisdiction and Practice, *American Bar Association Journal*(Vol.11 No.3), American Bar Association, 1925, p.171.

147) Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *Ibid.*, p.97.

148) Revenue Act of 1926, ch. 27, §§1001~1005, 44 Stat. 109(1926).

149) Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *Ibid.*, p.161.

150) 28 U.S.C. §394(1926) ; 현행 28 U.S.C. §1654.

리를 받은 납세자는 사건이 항소될 경우 변호사를 새로 선임해야만 했다. 더욱이 1924년 세입법과는 달리, 항소심 절차는 새롭게 심리하는 재심리(*de novo*)방식이 아니었기 때문에, 조세심판원에서 작성된 기록과 법률적 판단이 항소심의 결론에 결정적인 영향을 미치게 되었다. 그럼에도 불구하고, 회계사단체의 영향력 행사로 회계사에게 조세심판원에서의 대리 자격을 인정하는 심판절차규칙은 아무런 개정이 이루어지지 않았다.<sup>151)</sup>

#### 나. 미국조세법원 소송대리인

1942년 조세심판원의 명칭이 미국조세법원으로 변경되었다. 명칭변경과 함께 세입법상의 규정이 아니라 조세심판원 심판절차규칙으로 인정되는 대리권의 불확실성 문제를 해소하기 위해 세입법은, 미국조세법원에서 납세자를 대리할 대리인에 관한 규정을 명확히 하였다. 즉, ‘어떠한 전문직이나 직업분야의 구성원이 아니라는 이유만으로 자격을 갖춘 자(qualified person)에게 미국조세법원에서의 대리업무를 거부하여서는 안 된다’고 규정하였다.<sup>152)</sup> 이러한 조항이 세입법에 신설됨으로써, 변호사 외에도 세무사 및 회계사가 적어도 세입법상으로는 미국조세법원에서 납세자를 대리할 수 있는 자격을 인정받는 법적근거를 마련하게 되었다.<sup>153)</sup>

그러나 이 개정의 실제 효과는 실무상 오히려 미국조세법원에서의 대리

151) Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *op. cit.*, p.162.

152) No qualified person shall be denied admission to practice before such Court because of his failure to be a member of any profession or calling[Revenue Act of 1942, Pub. L. No. 77-753, §504(b), 56 Stat. 957(1942)].

153) 1942년 법안은 세무사(qualified tax practitioners)가 전문직 자격이 없다는 이유만으로 미국조세법원에서의 대리권 행사에 제한을 해서는 안 된다는 입장을 견지한 하원의 John Dingell의원이 발의한 법안이다. Dingell의원의 발의 안에 대해 당시 법무부가 강력히 반대하였다. 최종적으로 의회를 통과한 법안은 법원 명칭을 당초 United States Tax Court로 변경하기로 하였으나, Tax Court of the United States라는 명칭을 채택하였고, 해당법원에서의 대리인 자격과 관련해서는 원안대로 수정 없이 채택되었다(Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *Ibid.*, pp.193~195).

활동을 변호사에게만 한정시키는 결과를 가져왔다. 왜냐하면 당시 미국조세법원이 곧바로 세무사 및 회계사 등을 포함한 비변호사(non-attorney)에게 자격시험(qualification examination)의 합격을 요구하는 미국조세법원 규칙<sup>154)</sup>을 채택했기 때문이다. 그 결과, 대리인에 관한 세입법의 규정은, 행정규칙에 의한 대리권을 법률상의 대리권으로 격상시킨 전환점이 되었고, 대리인의 자격에 관한 법적근거가 처음으로 명문화 되었음에도 불구하고, 오늘날의 연방세법<sup>155)</sup>에 이르기까지 그 실무상의 적용은 여전히 연방조세법원 규칙<sup>156)</sup>으로 운영되는 구조가 유지되고 있다.<sup>157)</sup>

#### IV. 우리나라 조세법원 설립 시 미국조세소송제도의 시사점

지금까지 미국의 조세소송제도가 조세환급소송(refund suit)과 과세예고통

---

154) Rules of Practice Before the Tax Court of the United States, Rule §2(1942), <https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=hvd.hl0jmu&seq=14>(접속일 : 2025. 10. 10.).

155) 26 U.S.C. §7452.

156) UNITED STATES TAX COURT, “UNITED STATES TAX COURT RULES OF PRACTICE AND PROCEDURE”, 2024. 8., <https://ustaxcourt.gov/files/documents/Complete-Rules-of-Practice-and-Procedure.pdf>(접속일 : 2025. 10. 10.).

157) 1942년에는 이전 규정에 따라 230명의 회계사가 조세심판원 대리인으로 등록할 수 있었지만, 1943년 새 규칙이 시행된 이후에는 비변호사 합격자가 단 2명에 불과하였고 2004년부터 2012년까지 연방조세법원에 등록된 비변호사 대리인은 37명에 불과한 반면, 같은 기간 변호사 등록자는 9,738명에 이르고 있다(Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, op. cit., p.97, footnote 237). 한편, 2000년 이후 2023년까지 비변호사 대리인은 151명(2004~2012년 37명 포함)이다[UNITED STATES TAX COURT, “STATISTICAL INFORMATION NONATTORNEY EXAMINATION”, [https://ustaxcourt.gov/files/documents/NonAttorney\\_Exam\\_Statistics.pdf](https://ustaxcourt.gov/files/documents/NonAttorney_Exam_Statistics.pdf)(접속일 : 2025. 10. 10.)].

지 불복청구(deficiency proceeding)로 이원화되는 구조적 배경, 그리고 그 심리기관이 조세심판원에서 연방조세법원으로 발전해 온 과정을 살펴보았다. 아울러 연방조세법원이 배타적으로 관할하는 전속관할사무와, 그 절차에서 활동하는 소송대리인 제도를 개괄하였다. 이러한 논의를 바탕으로, 이하에서는 미국의 조세심판원이 연방조세법원으로 조직을 재편한 경우처럼, 우리나라에 조세법원이 도입되는 경우를 상정하여, 조세법원의 설립·전속관할 구성 및 소송대리인제도 설계와 관련된 쟁점을 중심으로, 미국 연방세법상의 조세소송제도와 현행 우리나라 제도를 비교하면서 참고하여야 할 시사점을 살펴보기로 한다.

## 1. 조세법원 설립

### 가. 조세법원의 근거법률 체계

우리나라에 조세법원이 도입된다고 가정할 경우, 우선 그 조직구조 및 절차를 어떠한 법률에서 규율할 것인지가 문제된다. 미국의 사법체계는 앞서 본 바와 같이 사법법원과 입법법원으로 구분된다. 사법법원의 조직과 절차는 연방사법제도법(28 U.S.C.)이 규율하는 반면, 입법법원인 연방조세법원의 조직구조와 운영절차는 연방세법(26 U.S.C.)에 규정되어 있다. 이는 미국헌법 제1조가 의회에 특정 목적의 법원을 설치할 권한을 부여한 데서 비롯되는 제도적 구조이며, 이러한 입법법원의 존재는 미국 사법제도의 고유한 특징이다.

이에 비하여 우리 헌법은 사법권을 대법원과 각급법원에 귀속시키고,<sup>158)</sup> 법원조직법을 통하여 법원의 종류,<sup>159)</sup> 대법관 및 판사의 수,<sup>160)</sup> 법관의 임명

158) 헌법 제101조.

159) 대법원·고등법원·특허법원·지방법원·가정법원·행정법원 및 회생법원의 7가지 종류의 법원을 규정하고 있다(법원조직법 제3조).

160) 법원조직법 제4조 및 제5조.

과 임기,<sup>161)</sup> 대법원<sup>162)</sup> 및 각급법원<sup>163)</sup>의 조직 및 재판절차의 기본구조 등을 규정하고 있다. 우리 헌법은 미국과 달리 입법기관이 사법권을 행사하는 별도의 법원을 설치하는 제도를 인정하지 않는다.<sup>164)</sup> 예컨대, 특허사건의 경우 특허법이 특허취소결정 또는 심결에 대한 소 등을 특허법원의 전속관할<sup>165)</sup>로 규정하고, 법원조직법은 특허법원의 조직·절차<sup>166)</sup> 및 그 전속관할<sup>167)</sup>을 정하는 방식으로 두 법률이 기능을 분담하고 있다.

현행 조세사건의 경우 국세기본법 또는 세법 및 지방세기본법 또는 지방세관계법에 따른 처분에 대한 소송은 행정소송으로 제기하도록 하고 있다.<sup>168)</sup> 법원조직법은 행정법원의 조직과 절차<sup>169)</sup> 및 전속관할<sup>170)</sup>을 규정하고, 행정소송법은 소송유형<sup>171)</sup> 및 항고소송 유형<sup>172)</sup>을 규정하고 있다. 이러한 사법체계를 전제로 조세법원의 도입을 상정해 보면, 국세기본법과 지방세기본법에 조세소송의 근거규정을 두고, 법원조직법에서 조세법원의 조직·절차 및 전속관할을 정하는 방안을 고려할 수 있다. 특히 일반 행정사건이 이

161) 법원조직법 제4편.

162) 법원조직법 제2편.

163) 법원조직법 제3편.

164) 법원 중 특허법원·가정법원·행정법원 및 회생법원은 지방법원 또는 고등법원과 달리 특정사건만을 전문으로 심리하므로 미국의 입법법원에 상응한다고 볼 수 있다. 우리나라에서는 이러한 법원을 강학상 전문법원 또는 특수법원이라 한다. 한편, 군사법원은 헌법에서 특별법원으로 규정하고 있다(헌법 제110조).

165) 특허법 제186조 제1항. 실용신안사건, 디자인보호사건 및 상표사건의 경우에도 해당 법률에서 특허법원의 전속관할로 규정하고 있다(실용신안법 제33조, 디자인보호법 제166조 제1항 및 상표법 제162조).

166) 법원조직법 제3편 제2장 특허법원.

167) 법원조직법 제28조의4.

168) 국세기본법 제56조 제3항 ; 지방세기본법 제98조 제4항.

169) 법원조직법 제3편 제5장 행정법원.

170) 법원조직법 제40조의4.

171) 항고소송·당사자소송·민중소송 및 기관소송으로 구분하고 있다(행정소송법 제3조).

172) 취소소송·무효 등 확인소송 및 부작위위법확인소송으로 구분하고 있다(행정소송법 제4조).

미 행정법원에 전속된 점을 감안하여, 특허법원 사례와 마찬가지로 법원조직법에 국세기본법 또는 세법 및 지방세기본법 또는 지방세관계법에서 정하는 조세사건(처분)을 조세법원의 전속관할로 규정하는 방식이 합리적인 입법구조라 할 것이다.

#### 나. 조세불복 심급체계

조세불복의 심급구조와 관련하여, 앞서 미국의 연방조세법원 설립 과정에서 살펴본 바와 같이 1924년 조세심판원이 설립되었지만, 당시 국세청 소득세국(ITU)이 담당하던 과세예고통지에 대한 불복심사 권한은 그대로 존속되었다. 이후 조직 개편을 거쳐 현재는 국세청 내부의 독립불복심사국(Independent Office of Appeals)이 그 기능을 수행하고 있다.<sup>173)</sup> 이는 독립불복심사국이 소송에 의하지 않고 연방세법 관련 분쟁을 해결<sup>174)</sup>하도록 설계된 행정적 합의·조정기관이며, 연방조세법원이 세액을 처음으로 확정하는 독립적 준사법기관이라는 점에서 양자의 기능과 성격이 상이함을 보여준다. 따라서 미국의 조세불복체계는 행정적 구제절차와 사법적 구제절차가 병존하는 구조로 운영된다.

납세자는 세무조사 종료 후 국세청으로부터 불복통지안내문(30-day letter)을 수령하며, 이 단계에서 독립불복심사국에 심사청구서를 제출할지 여부를 선택할 수 있다. 사건이 독립불복심사국으로 회부되면, 독립불복심사국은 소송위험(hazards of litigation)을 고려하여 합의(settlement)가능성을 검토한다.<sup>175)</sup> 그러나 납세자가 심사청구서를 제출하지 않으면 국세청은 과세예고통지서(SNOD, 90-day letter)를 발부한다.<sup>176)</sup> 납세자는 과세예고통지서를 받은 날로부터 90일 이내에 연방조세법원에 청구서를 제출할 수 있다.<sup>177)</sup> 연방조

173) 26 U.S.C. §7803(e)(1).

174) 26 U.S.C. §7803(e)(3).

175) John A. Townsend, *op. cit.*, p.348.

176) 26 U.S.C. §6212(a).

세법원의 결정에 불복하는 경우에는 연방지역순회항소법원에 항소할 수 있고,<sup>178)</sup> 최종적으로 연방대법원에 상고할 수 있다.<sup>179)</sup>

미국의 조세불복체계는 크게 두 경로로 나뉜다. 첫째, 사전적 구제절차로서 납세자가 독립불복심사국에 심사청구를 거친 후 연방조세법원에 청구하는 경우이다. 이 경우 독립불복심사국 → 연방조세법원 → 연방지역순회항소법원 → 연방대법원으로 이어지는 선택적 4단계 구제절차가 형성된다. 다만, 납세자가 독립불복심사국 절차를 생략하고 곧바로 과세예고통지서를 받은 후 연방조세법원에 청구하는 경우에는 연방조세법원 → 연방지역순회항소법원 → 연방대법원의 필수적 3심제 구조가 적용된다.

둘째, 사후적 구제절차로서 이미 과세처분이 확정된 이후 납세자가 부과된 세금을 전액 납부한 후 그 세액의 반환을 구하는 환급소송이 있다. 환급소송은 독립불복심사국을 반드시 거칠 필요가 없으며, 납세자는 국세청에 환급청구(Claim for Refund)를 하고, 국세청이 이를 거부하면 곧바로 법원에 소송을 제기할 수 있다.<sup>180)</sup> 이 경우 환급소송은 납세자의 선택에 따라, 연방지방법원<sup>181)</sup> → 연방지역순회항소법원 → 연방대법원, 또는 연방청구법원<sup>182)</sup> → 연방순회항소법원(U.S. Court of Appeals for the Federal Circuit)<sup>183)</sup> → 연방대법원으로 이어지는 3심 구조를 취한다.

우리나라의 현행 조세불복체계는 처분청 단계의 과세전적부심사청구와 사후 구제제도인 이의신청·심사청구 제도가 중첩적으로 존재하며, 감사원의 심사청구제도도 역시 별도로 마련되어 있다. 사후적 구제제도만을 기준

177) 26 U.S.C. §6213(a).

178) 28 U.S.C. §1291.

179) 28 U.S.C. §1254. 다만, 대법원 상고는 상고허가(certiorari)를 받아야 한다.

180) 환급청구(Claim for Refund)는 반드시 국세청에 사전에 해야 하며, 이 요건을 충족하지 않으면 법원에 소송을 제기할 수 없다[26 U.S.C. §7422(a)].

181) 28 U.S.C. §1346(a)(1).

182) 28 U.S.C. §1491(a)(1).

183) 28 U.S.C. §1295(a)(3).

으로 하더라도, 이의신청을 경유하는 경우에는 임의적 5단계(이의신청 → 심사청구 또는 심판청구 → 행정법원 → 고등법원 → 대법원), 이를 생략하는 경우에는 필수적 4단계(심사청구 또는 심판청구 → 행정법원 → 고등법원 → 대법원)의 심급구조로 운영되고 있다.

이러한 점을 고려하면, 미국과 같이 조세심판원 대신 조세법원을 설치하고 심급구조를 단순화하는 방안을 검토할 수 있다. 처분청 단계의 이의신청제도와 감사원심사청구제도를 폐지하고, 행정법원에서 조세사건을 분리할 경우 4단계(심사청구 → 조세법원 → 고등법원 → 대법원)의 심급체계가 구축된다. 나아가 처분청에 사전적 권리구제 기능만을 부여할 경우, 사후적 불복 체계는 3단계(조세법원 → 고등법원 → 대법원)로의 전환도 가능할 것이다.

#### 다. 특별판사

미국의 연방조세법원은 전문성을 확보하고 재판 효율성을 제고하기 위한 제도적 장치로서 특별판사(Special Trial Judge, STJ)제도를 운영하고 있다. 특별판사는 연방조세법원 법원장(Chief Judge)이 임명하는 재판관으로서,<sup>184)</sup> 판사(Judge)와는 지위와 권한이 구별되는 보조적·전문적 기능을 수행한다. 특별판사는 법원장이 지정한 범위 안에서 소액사건, 적법징수절차사건, 근로자자격결정사건, 내부정보공개보상사건 등 특정한 영역의 사건을 심리한다.<sup>185)</sup>

특별판사의 권한은 사건 유형에 따라 이원적으로 구성된다. 첫째, 소액사건 등 관련 규정이 명시한 경우에는 특별판사가 법원의 최종결정(decision)을 직접 선고할 수 있다.<sup>186)</sup> 둘째, 일반사건에서는 특별판사가 사실인정 및 법

184) The chief judge may, from time to time, appoint special trial judges who shall proceed under such rules and regulations as may be promulgated by the Tax Court[26 U.S.C. §7443A(a)].

185) 26 U.S.C. §7443A(b).

186) 연방조세법원은 특별판사가 법원의 결정을 내릴 수 있도록 승인할 수 있다[26

률적 결론을 포함한 권고보고서(report)를 작성하여 제출한다.<sup>187)</sup> 사건을 배당 받은 판사(Judge)는 특별판사의 권고보고서를 채택·수정 또는 기각할 수 있다.<sup>188)</sup> 이러한 제도는 연방조세법원이 전문적·기술적 쟁점을 효율적으로 처리하는 데 실질적으로 기여하고 있다.

우리나라의 조세소송은 현재 행정법원이 담당하고 있으나, 조세분야의 전문성을 확보하기 위한 재판부 구성 및 사건배당 방식은 여전히 구조적 제약이 존재한다. 복잡한 세법 규정, 사실관계의 난해함, 세무회계·재산평가·사업구조 분석 등 고도의 전문성이 필요한 영역을 고려할 때, 재판부의 전문화를 강화할 필요성이 있다. 미국의 특별판사제도는 이러한 전문성을 제도적으로 확보하는 대표적 사례로서, 우리나라에 조세법원을 설립하는 경우, 일정한 전문성을 갖춘 조세전문가를 심리전문관으로 임명하여 소액 사건·반복적 사건 또는 고도의 전문분야 사건 등을 우선적으로 담당하게 하는 방안도 고려될 수 있다.<sup>189)</sup>

## 2. 조세법원의 전속관할

앞서 살펴본 바와 같이, 입법법원인 연방조세법원은 연방세법이 개별 조항에서 명시적으로 부여한 사건유형에 한하여 관할권을 가진다. 즉, 과세에

---

U.S.C. §7443A(c)]. 특히, 소액사건의 결정은 항소를 인정하지 않고 연방조세법원의 최종 결정(Finality of decisions)으로 확정된다[26 U.S.C. §7463(c)].

187) Tax Court Rule §182(c).

188) Tax Court Rule §183(d).

189) 특허사건의 경우 특허법원에 기술심리관을 두고, 법원이 필요하다고 인정하는 경우, 결정으로 소송의 심리에 참여하게 할 수 있고, 기술심리관은 재판장의 허가를 받아 기술적인 사항에 관하여 소송관계인에게 질문을 할 수 있고, 재판의 합의에서 의견을 진술할 수 있다(법원조직법 제54조의2). 기술심리관은 특허청 공무원, 기술사, 과학기술분야 학사학위를 소지한 변호사 또는 변리사, 과학기술분야 석사 또는 박사학위자 중에서 임명하며 기계, 전기, 화공 등 기술 분야 별로 두고 있다(대법원기술심리관규칙).

고통지 불복사건을 비롯한 각 사건유형별로 연방세법이 전속관할을 조문 단위로 열거하는 구조를 취하고 있다.

우리나라의 경우에는 미국과 법체계가 다르지만, 국세기본법과 지방세기본법이 정한 전속관할 범위는 미국보다 오히려 더 광범위하다고 평가할 수 있다. 이는 불복의 대상을 “국세기본법 또는 세법 및 지방세기본법 또는 지방세관계법에 따른 처분”으로 규정<sup>190)</sup>하는 포괄적 방식 때문이며, 미국처럼 조문별로 사건을 열거하는 제한적 방식과는 대비된다.

특히 ‘세법’의 범위를 각 개별세법뿐 아니라 국세징수법·조세특례제한법·국제조세조정에 관한 법률·조세범처벌법 및 조세범처벌절차법으로 폭넓게 설정하고 있다.<sup>191)</sup> 따라서 적법징수절차와 관련된 징수처분뿐 아니라, 현재 불복대상에서 제외되어 있는 조세범칙사건에 대한 통고처분이나 국세기본법 또는 세법 및 지방세기본법 또는 지방세관계법에 따른 과태료 부과처분<sup>192)</sup>도 조세법원의 신설을 전제로 입법적 논의를 통해 조세법원의 관할로 할 수 있을 것이다.<sup>193)</sup> 또한 납세자뿐 아니라 제2차 납세의무자 및 물적 납세의무자로서 납부고지를 받은 자, 보증인 등 이해관계인의 불복청

190) 국세기본법 제55조 제1항 ; 지방세기본법 제89조 제1항.

191) 국세기본법 제2조 제2호 ; 한편, 지방세관계법은 지방세징수법, 지방세법, 지방세특례제한법, 조세특례제한법 및 제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법을 말한다(지방세기본법 제2조 제4호).

192) 국세기본법 제55조 제1항 제1호 및 제3호 ; 지방세기본법 제89조 제2항 제2호 및 제5호.

193) 지방국세청장 또는 세무서장이 조세범칙사건에 대해 일정금액의 납부를 통고하고 납세자가 이를 이행하면 이후 형사절차를 종결시키는 통고처분이나 행정질서벌의 하나로서 세법상의 제재처분인 과태료부과처분은 행정처분임에도, 통고처분은 형사절차로의 이행 여부를 선택하게 하는 예비적·절차적 처분(준형사적 행정처분)으로서 처분성이 부인되고, 과태료부과처분은 행정처분이지만 구제절차를 소송절차가 아닌 비송절차로 규정하고 있기 때문에 불복의 대상에서 제외하고 있다. 이 글에서 조세법원의 관할에 포함될 가능성에 대한 언급은 현행 법령상 처분성의 인정 범위를 확장하거나 해석하려는 취지가 아니라, 조세법원 신설을 전제로 입법적 재구성을 통해 이러한 통고처분이나 과태료부과처분 사건을 조세법원 관할로 편입할 수 있는 입법정책적 가능성을 지적하는 것에 불과하다.

구도 모두 전속관할의 범위 안에 포함된다.<sup>194)</sup> 따라서 국세기본법 또는 세법 및 지방세기본법 또는 지방세관계법에 따른 처분이 위법하거나 부당하여 권리 또는 이익의 침해가 발생한 모든 경우가 조세법원의 심리대상이 된다.

한편, 미국에서는 사건유형에 따라 소송구조가 이원화되어 있다. 연방세법상 과소납부(deficiency)에 대한 다툼은 사전적 구제절차로서 연방조세법원의 전속관할에 속하며, 반대로 이미 과세가 확정된 이후 세금을 납부한 뒤 이를 환급받고자 하는 과다납부(refund) 분쟁은 연방지방법원 또는 연방청구법원에 제기할 수 있다. 이와 같은 이원적 구조와 달리, 우리나라에서는 당초 과소납부에 따른 추가납부세액의 불복뿐 아니라, 경정청구의 배타성<sup>195)</sup> 원칙에 따라 당초 과다납부로 인한 경정청구 거부처분에 대한 환급소송까지 모두 조세법원의 전속관할로 귀속된다.

따라서 조세심판원을 대체하여 조세법원을 설립하는 경우, 전속관할의 근거는 국세기본법과 지방세기본법이 이미 마련하고 있으므로, 법원조직법에서 이를 조세법원의 전속관할로 명시하는 입법적 구성도 충분히 가능하다고 할 것이다.

### 3. 소송대리인의 대리권

1942년 세입법에서는 미국조세법원에서의 소송대리인 자격과 관련하여 비변호사(non-attorney)에게 납세자의 대리인으로 활동할 수 있는 길을 열었다. 그러나 이 규정은 비변호사에 대하여 자동적·무조건적으로 대리권을 부여하는 조항이 아니라, 단지 직업상의 신분만을 근거로 한 차별을 금지하면서, 미국조세법원이 비변호사를 위한 자격시험을 규칙으로 정할 수 있는

194) 국세기본법 제55조 제2항 ; 지방세기본법 제89조 제3항.

195) 이태로·한만수, 『조세법강의』(신정11판), 박영사, 2015, 86면 ; 이창희, 『세법강의』(제4판), 박영사, 2005, 200~201면 ; 占部裕典, 『租稅債務確定手續』, 信山社, 1998, 44~47頁.

권한을 인정한 것이라 해석하는 것이 타당하다. 즉, 1942년 세입법은 비변호사를 위한 자격문턱을 완화하였지만, 그 구체적 대리권의 부여 여부와 범위는 법원이 제정한 규칙(rule) 안에서 정하도록 한 것이었다.

오늘날까지 이어지는 공인소송대리인(Tax Court Practitioner)<sup>196)</sup> 제도는 조세소송에 참여할 전문 인력을 확보하기 위한 실무적 장치로 기능해 왔다. 미국의 세무사(EA)는 세법중심,<sup>197)</sup> 회계사(CPA)는 회계중심<sup>198)</sup>의 검증에 한정되어 있는 데 반해, 연방조세법원의 공인소송대리인 제도는 조세소송을 수행하는 데 필요한 법률적 역량을 별도로 검증<sup>199)</sup>하는 구조를 갖추고 있다. 이러한 구분은 특정 직역의 진입을 제한하려는 목적이 아니라, 조세소송의 전문성과 절차적 적정성을 제고하기 위한 제도적 설계로 이해하여야 한다.

우리나라의 경우 변리사는 이미 행정소송인 특허심결 취소소송에서 소송대리를 수행하고 있다.<sup>200)</sup> 반면, 민사소송인 특허침해소송에 대한 소송대리권은 현행법상 인정되지 않아 이를 허용하려는 입법 논의가 지속되어 왔다. 이러한 과정에서 일본 변리사 제도를 참조하여, 변리사 자격시험 합격 후 실무연수<sup>201)</sup>를 거치고 추가로 특허침해소송대리시험<sup>202)</sup>에 합격한 자만 대리

196) 공인소송대리인 자격시험 제도의 내용과 운영 실태는 Tax Court Rules of Practice and Procedure, Rule §200, <https://www.ustaxcourt.gov/practitioners/>(접속일 : 2026. 1. 19.) 참조.

197) ①Part1 — Individuals, ②Part2 — Businesses, ③Part3 — Representation, Practices and Procedures

198) 필수과목 ①Auditing and Attestation(AUD), ②Financial Accounting and Reporting (FAR), ③Regulation(REG) ; 선택과목(택1)①Business Analysis and Reporting(BAR), ②Information Systems and Controls(ISC) ③Tax Compliance and Planning(TCP).

199) ①Federal Taxation, ②Tax Court Rules of Practice and Procedure, ③Federal Rules of Evidence, ④Legal Ethics.

200) 특허심결 취소소송의 소송대리는 변리사법이 제정된 1961년부터 변리사가 수행하고 있다.

201) 일본변리사법 시행규칙 제13조.

202) 민법, 민사소송법, 특허침해소송법령실무가 시험과목이다(일본변리사법 시행규칙 제15조).

권을 부여하는 방안을 제시한 입법안도 한때 존재하였다.<sup>203)</sup> 그러나 이 법안은 우리나라와 일본의 변리사시험 체계가 본질적으로 다르다는 점을 충분히 고려하지 못한 채, 일본식 모델을 그대로 원용한 한계가 있었다.<sup>204)</sup> 이후 일본의 변리사 자격체계와 특허침해소송 대리구조가 우리 제도와 근본적으로 다르다는 점이 확인되면서, 변리사제 역시 추가시험 방식보다는 소송실무교육 이수 등 우리 제도에 부합하는 대안을 모색하는 방향으로 논의를 조정하게 되었다.<sup>205)</sup>

이와 같이 미국의 공인소송대리인 제도는 세무사나 회계사 자격시험에서 다루지 않는 법률과목에 대한 전문성 검증을 별도의 시험을 통해 확보하고, 그에 기초하여 대리권을 부여하는 구조를 취한다는 점에서 제도적 합리성을 가진다. 그러나 이러한 구조를 우리나라에 그대로 원용할 필요는 없다. 이미 우리의 세무사 자격시험에서는 행정소송법 등 조세소송과 직접 관련된 법률과목을 검증하고 있다.<sup>206)</sup> 만약 소송대리인의 전문성을 보다 강화할 필요가 있다면 현재의 시험체계 — 예컨대 현재 1차 시험에서 선택과목인 상법과 민법을 필수과목으로 검증하는 방식과 행정소송법의 검증을 주관식 중심의 2차 시험에서 보다 심층적으로 평가하는 방식 그리고 법률과목의 필수과목화에 따른 세법과목의 조정 — 안에서 상당 부분 보완할 수 있다.

따라서 일본 변리사 시험제도를 오해하여 별도의 소송대리시험을 추가

---

203) 변리사법 개정안 의안번호 175272(2006. 11. 6.).

204) 우리나라 변리사시험에는 1차에 민법개론, 2차에 민사소송법의 검증을 하고 있다 [변리사법 시행령 제3조 제1항(별표1)]. 반면, 일본 변리사시험에는 2차에서 선택과목으로 민법만이 포함되어 있다(일본변리사법 제10조). 이러한 법률과목 검증에서 오는 차이로 일본 변리사법은 변리사의 특허침해소송 허용과 관련하여 사전 실무연수와 특허침해소송대리시험을 추가로 요구한 것이다.

205) 변리사법 개정안 의안번호 1905871(2013. 7. 3.) ; 의안번호 2001977(2016. 8. 31.) ; 의안번호 2105075(2020. 11. 6.) ; 의안번호 2202604(2024. 8. 7.).

206) 2005년부터 기존의 상법(회사법)에 이어 행정소송법(민사소송법 준용규정 포함), 민법(총칙)을 선택과목으로 하여 검증을 하고 있다(2002. 12. 30., 대통령령 제17834호로 일부개정 된 세무사법 시행령 부칙 제2항).

도입하려 했던 과거 논의처럼,<sup>207)</sup> 불필요한 이중 시험구조를 만드는 것은 특정 직역의 진입을 제한하는 효과만 초래할 뿐 조세소송의 전문성 강화와는 무관하다. 우리 제도에서는 이미 마련된 법률과목 검증체계를 충실히 활용하는 것이 오히려 조세소송 대리인의 전문성을 확보하는 데 적합한 방향이라 할 것이다.

## V. 마 치 며

이상에서 미국 조세소송제도의 구조적 특징을 검토하면서, 연방지방법원 또는 연방청구법원이 담당하는 환급청구소송과 연방조세법원이 담당하는 과세예고통지 불복청구가 이원화된 관할 체계를 형성하고 있음을 확인하였다. 특히 조세심판원에서 연방조세법원으로의 제도적 전환 과정을 분석함으로써, 향후 우리나라가 조세법원을 신설하는 경우 고려해야 할 절차적·제도적 시사점을 도출하였다.

이러한 비교법적 검토를 통해, 우리나라에서는 조세법원을 행정법원으로 부터 분리하여 설치하는 것을 전제로, 그 전속관할 사무를 국세기본법과 지방세기본법에 규정하고, 조세법원의 조직과 운영에 관한 사항을 법원조직법에서 규율하는 입법 구조가 합리적이라는 점을 제안하였다. 또한 현행 조세불복제도의 단계적 구조를 고려할 때, 조세심판원을 조세법원으로 개편하는 방안은 심사·심판·행정소송으로 이어지는 현재의 임의적 5단계 또는 필수적 4단계의 불복절차를 최대 3단계로 단순화할 수 있는 제도적 장점을 가진다. 아울러 미국 연방조세법원의 특별판사제도를 참고할 때, 우리나라에서도 전문성을 갖춘 조세전문가를 불복심리전문관으로 임명하여 조세법원 판사를 보좌함으로써 재판의 전문성을 제고할 가능성을 확인하였

207) 세무사법 개정안 의안번호 2016246(2018. 11. 1.).

다. 나아가 국세기본법과 지방세기본법은 이미 조세법원의 전속관할 사무를 포괄적으로 규정하고 있으므로, 법원조직법에서 이를 조세법원의 전속관할로 명시하는 방식의 입법 구성도 가능함을 살펴보았다.

조세소송대리인 제도와 관련해서는, 세무사에 대해 별도의 소송대리시험을 추가하도록 요구하는 방식은 일본 변리사제도의 오해에 기초한 접근임을 지적하였다. 우리나라의 세무사 자격시험은 이미 행정소송법을 포함하여 법률과목에 대한 검증을 실시하고 있으므로, 조세소송대리의 전문성 확보는 기존 제도의 심층적 평가만으로도 충분히 달성될 수 있다. 따라서 미국의 공인소송대리인 제도와 같이 별도의 검증절차를 두는 방식은 우리의 제도적 환경과 반드시 부합한다고 보기 어렵다.

미국의 조세심판원이 약 반세기(1924~1969)에 걸친 논의를 거쳐 연방조세법원으로 전환되었음에도, 조세환급소송의 이원적 동시관할 구조의 타당성 문제와 입법법원인 연방조세법원을 사법법원으로 전환할 필요성은 여전히 논쟁의 대상이 되고 있다. 이와 유사하게, 우리나라에서 조세법원을 독립적으로 설립하기 위해서는 조세법원과 행정법원의 관계 설정, 불복심급 체계의 재편 등 핵심적 문제에 대한 충분한 사회적 합의와 법제적 검토가 선행되어야 한다. 이러한 난제들은 단기간에 해결되기 어렵지만, 조세법원의 설립 가능성과 제도적 정합성에 대한 논의는 지금부터 본격적으로 축적해 나가야 한다.

결국 조세법원의 설립과 소송대리인 제도의 설계는 특정 직역의 직무확대나 경쟁을 조정하는 차원을 넘어, 조세분쟁 해결의 전문성·공정성·효율성이라는 본질적 목적에 비추어 평가되어야 한다. 이 글에서는 미국 연방조세법원 조세소송제도와 소송대리권 부여방식을 비교법적으로 검토함으로써, 우리나라가 향후 관련 제도를 도입하거나 개편할 때 고려해야 할 기준과 방향을 제시하였다. 향후에는 조세분쟁의 증가, 조세행정의 복잡화, 납세자 권리보장의 중요성 등을 종합적으로 고려한 정교한 입법 논의가 지속될 필요가 있다.

## 參 考 文 獻

### 1. 국내 문헌

이창희, 『세법강의』(제4판), 박영사, 2005.

이태로·한만수, 『조세법강의』(신정11판), 박영사, 2015.

김신언, “조세법원 설립 필요성과 소송대리권에 대한 고찰”, 『계간세무사』 2023년 여름호, 2023.

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

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

신호영, “소송 전 조세분쟁해결제도 개선방안 연구”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제2호, 한국조세연구소, 2022.

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

이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022.

이중교·김석환, “우리나라 조세불복제도 개편방안 연구 — 통합조세심판소 설치 제안 —”, 『세무와 회계 연구』 제14권 제4호, 한국조세연구소, 2025.

이철송, “세무사의 조세소송대리적격성에 관한 연구”, 연구보고서 제20집, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 1997.

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

국무총리 조세심판원, 『2024 조세심판통계연보』, 2025.

국세청, 『2024 국세통계연보』, 2025.

법원행정처, 『2024 사법연감』, 2025.

## 2. 국외 문헌

- Barry J. McMillion, U.S. Tax Court : A Brief Introduction, *Cong. Research Serv., CRS In Focus*, 2015.
- Bolon B. Turner, The Tax Court of the United States, Its Origin and Functions, *William & Mary Annual Tax Conference*, William & Mary Law School, 1955.
- Brant J. Hellwig, The Constitutional Nature of the United States Tax Court, *Virginia Tax Review*(Vol.35), Washington and Lee University School of Law, 2016.
- Charles H. Hamel, Board of Tax Appeals, *Journal of Accountancy*(Vol.38), American Institute of Certified Public Accountants(AICPA), 1924.
- Clarence A. Miller, DEPARTMENT OF PROFESSIONAL TECHNIQUE : The United States Board of Tax Appeals : Its Jurisdiction and Practice, *American Bar Association Journal*(Vol.11 No.3), American Bar Association, 1925.
- Collin D. Swan, GOVERNMENT CONTRACTS AND THE FEDERAL CIRCUIT : A HISTORY OF JUDICIAL REMEDIES AGAINST THE SOVEREIGN, *JOURNAL OF THE FEDERAL CIRCUIT HISTORICAL SOCIETY*(VOLUME 8), The Federal Circuit Historical Society, 2014.
- Dichio M, Strother L and Williams RJ, “To Render Prompt Justice” : The Origins and Construction of the U.S. Court of Claims, *Studies in American Political Development* 36, Cambridge University Press, 2022.
- Harold Dubroff and Brant J. Hellwig, *THE UNITED STATES TAX COURT — AN HISTORICAL ANALYSIS*(Second Edition Revised and Expanded) —, THE UNITED STATES TAX COURT, 2014.
- John A. Townsend, *Federal Tax Procedure*, 2025.
- K. Sivananda Kumar, Supreme Court to Be a Court of Record, SSRN, 2019.
- Lederman Leandra, ‘Civil’izing Tax Procedure : Applying General Federal Learning to Statutory Notices of Deficiency, *U. C. Davis Law Review*(Vol.30 No.1), UC Davis School of Law, 1996.
- Stephen C. Gara, Challenging the Finality of Tax Court Judgments: When Is Final Not Really Final?, *Akron Tax Journal*(Vol.20), University of Akron School of Law, 2005.
- Steve R. Johnson, Reforming Federal Tax Litigation : An Agenda, *Florida State*

*University Law Review*(Vol.41), Florida State University College of Law, 2013.

Walter W. Hammond, United States Board of Tax Appeals, *Marquette Law Review*(Vol.11), Marquette University Law School, 1926.

William H. Baker, Procedural and Jurisdictional Aspects of Seeking a Tax Refund, *Tulsa Law Review*(Vol.10), University of Tulsa College of Law, 1975.

Winston Bowman, A Brief History of the Courts of Claims, *THE FEDERAL LAWYER*, Federal Bar Association, 2016.

占部裕典, 『租稅債務確定手續』, 信山社, 1998.

<Abstract>

**A Study on the Federal Tax Litigation System under  
the U.S. Internal Revenue Code**

Jang, Ki Rak\*

This study aims to systematically analyze the structure and operation of the federal tax litigation system under U.S. tax law and, based on this analysis, to explore directions for improving Korea's tax dispute resolution system. In Korea, under the administrative litigation preclusion principle, a substantial number of tax objections are filed at the Tax Tribunal and the National Tax Service's review stages ; however, only a portion of these cases proceed to the judicial review stage, giving rise to persistent concerns regarding the effectiveness of judicial review and taxpayers' access to remedies. Accordingly, various institutional reform discussions have been conducted, including the establishment of specialized tax adjudication bodies, the reorganization of administrative review structures, and the question of granting litigation representation rights to tax professionals.

The U.S. tax litigation system has developed a framework for the specialized adjudication of tax cases centered on the United States Tax Court, based on a dual structure in which judicial courts and legislative courts coexist. In particular, the exclusive jurisdiction of the Tax Court over petitions for redetermination of deficiency notices, as well as the establishment and operation of the non-attorney Tax Court Practitioner system, holds significant comparative law implications in terms of ensuring the expertise of tax litigation.

This study analyzed the procedures and exclusive jurisdiction structure of U.S. tax litigation, focusing on the Internal Revenue Code, the United States Tax Court Rules, and key judicial precedents, and examined the background and qualification requirements for the establishment of the Tax Court Practitioner system. Based on this analysis, comparative insights were drawn for the Korean

---

\* Certified Tax Attorney, Ph. D. in Law

tax dispute system, particularly regarding the organization of specialized tax litigation institutions, the linkage between administrative and judicial review, and the method of granting representation rights to tax professionals.

In conclusion, a comparative legal analysis of the U.S. tax litigation system provides valuable reference for deepening discussions on the establishment of a tax court and the design of tax litigation representation systems in Korea. In particular, the U.S. system offers meaningful comparative benchmarks for enhancing the specialization of tax litigation, restructuring the appellate system, and ensuring the effectiveness of taxpayer remedies.

▶ **Key Words** : tax litigation, exclusive jurisdiction, tax appeals,  
litigation representative, tax practitioner

