

최종보고서

조세불복 통합심판기구 설치에 관한 연구

2024. 8. 31.

김석환
이종교

사단법인 한국세법학회

<목 차>

I. 서론	1
1. 연구 배경과 목적	1
2. 연구의 범위, 방법 및 기대효과	4
II. 우리나라 조세불복 제도의 연혁, 현황 및 문제점	6
1. 연혁	6
가. 1998년 행정법원 신설 전	6
나. 1998년 행정법원 신설 후	8
2. 현황	9
가. 임의적 불복절차	9
나. 필요적 불복절차	19
다. 조세행정소송	31
라. 일반행정심판과 조세행정심판의 비교	36
3. 문제점	38
가. 다층적·복합적인 불복구조와 재결기관의 난립	38
나. 행정심판과 행정소송 간 유기적 협력체제 부재	40
다. 행정심의 사법절차 준용의 부족	41
라. 조세전문법원의 부재 및 법관의 세법 전문성 부족	46
III. 주요 국가의 입법례	47
1. 미국: 조세법원을 중심으로	47
가. 개관	47
나. 행정심	47
다. 3가지 소송유형	48

라. 조세법원의 발전과정	49
마. 평가와 시사점	56
2. 영국: 통합행정심판소를 중심으로	58
가. 개관	58
나. Franks 보고서 및 1958년 행정심판소 및 심문법	59
다. Leggatt 보고서 및 2007년 TCE 법	60
라. 평가와 시사점	64
3. 독일	65
4. 프랑스	69
5. 일본	72
6. 시사점	76
IV. 논의 중인 대안 및 그 평가	78
1. 조세 전문법원 설치	78
가. 주요 내용	78
나. 평가	80
2. 통합 행정심판기관(현 정부 추진 中)	81
가. 주요 내용	81
나. 평가	82
3. 기타의 논의	83
가. 국세청 심사청구와 조세심판원 심판청구의 통합	83
나. 이의신청 폐지	84
다. 감사원 심사 폐지 또는 임의절차화	84
4. 총평과 과제	85
V. 통합조세심판소 설치	87

- 1. 제도 개선의 원칙과 방향 87**
 - 가. 제도 개선의 원칙 87
 - 나. 대안의 모색: 행정심과 사법심의 조화와 통합의 방향 89
 - 다. 통합행정심판원(현 정부 추진 안) vs. 통합조세심판소 92
- 2. 통합조세심판소의 구성과 기능 93**
 - 가. 통합조세심판소의 소속: 행정부 vs. 사법부 93
 - 나. 관할 95
 - 다. 심판관의 자격과 심판부의 구성 95
 - 라. 심급 구조와 과세관청 불복권 97
 - 마. 심리의 충실화 및 소송과의 연계 강화 100
 - 바. 심판대리권 100
- 3. 실행 과제 101**
 - 가. 합헌성 심사 101
 - 나. 관련 기관들 간 합의 도출 103
 - 다. 일반 행정심판기관과의 관계 105
 - 라. 대리인 직역의 이해 조율 105
 - 마. 조세 전문법원 설치 필요 107

- VI. 결론 108**

표 목 차

<표1> 과세전적부심 연도별 처리현황	15
<표2> 이의신청 연도별 처리현황	19
<표3> 조세심판원 심판청구 연도별 처리현황	24
<표4> 조세심판원 합동회의 연도별 처리현황	25
<표5> 국세청 심사청구 연도별 처리현황	28
<표6> 감사원 심사청구 연도별 처리현황	31
<표7> 조세소송 1심 연도별 처리현황	35
<표8> 조세소송 2심 연도별 처리현황	35
<표9> 조세소송 3심 연도별 처리현황	36
<표10> 국내 파견기관별 파견 법관	103

I. 서론

1. 연구 배경과 목적

- 납세의무의 이행과 과세권 행사에 있어서 세법 해석의 견해 차이로 인한 분쟁 발생은 불가피함.
 - 법정 과세요건 성립 시 반대급부 없는 재산권의 일방적 침해가 발생하므로 위법·부당한 과세권 행사에 대한 납세자의 권리구제 수단을 마련할 필요가 있음.
 - 조세법령의 복잡성·전문성, 잦은 개정, 다양한 형태의 신종 거래 출현 등으로 조세불복 빈도는 증가 추세에 있음.
 - 오늘날 조세제도는 납세자들의 성실한 신고납부를 그 기초로 삼고 있음. 납세자가 잘못 신고하거나 과세관청의 위법·부당한 과세를 바로 잡을 수 있는 적정하고 합리적인 조세불복 제도의 설계·운용은 이러한 납세의무의 성실한 이행의 전제이자 그 토대라 할 수 있음.
 - 또한, 바람직한 조세불복 제도의 설계·운용은 법령에 따른 적정한 과세권의 행사와 납세자 권익보호를 통한 법치국가 실현에 필수적인 수단이고, 자유와 창의에 기반한 국민의 경제활동 영위와 재산 형성 및 적정한 재정 수요의 조달과 균형 있는 경제 발전을 위한 국가의 책무 수행에 필수적인 역할을 함.

- 우리나라 조세불복 제도는 1998년 행정법원 설치를 계기로 크게 행정심 단계와 법원의 소송 단계로 분리되어 각각 독자적 제도로 운용되고 있음. 이는 효율적인 납세자 권리구제 제도 마련을 위한 합리적 정책 논의의 결과라기보다 법원 및 각 재결기관의 이해관계를 절충한 결과로 볼 수 있음.
 - 행정심은 과세관청 내 과세전적부심사(처분 전)와 이의신청(처분 후)의 2단계 임의절차와 국세청 심사청구, 조세심판원 심판청구, 감사원 심사청구의 중 하나의 필요적 전치절차로 구성됨.
 - 법원의 소송은 오랫동안 고등법원 - 대법원의 2심제에서 1998년 행정법원 설치를 계기로 행정법원(또는 지방법원) - 고등법원 - 대법원의 3심제로 운용함.
 - 3단계 행정심(임의절차 2 + 필요절차 1)과 3심제 소송으로 지나치게 복잡하고

다단계 불복구조인 데다가 행정심에서 다수의 재결기관이 관여하는 구조임. 이는 납세자에게 다양한 선택권과 재판받을 권리를 충분히 부여하는 장점이 있으나 불복에 따르는 시간적·경제적 비용의 과다 발생, 다수의 재결기관 간 견해 차이 발생으로 과세 형평성 저해 가능성 등의 문제점이 있음.

- 법원의 경우 그 필요성이 큰데도 조세전문법원 부재로 판결 및 법관의 전문성 확보에 대한 관심이 부족함.

- 미국, 영국, 독일, 프랑스, 일본 등 주요 국가들의 경우 행정심을 사법심의 일부로 편입하거나(미국, 영국), 그렇지 않은 경우 행정심은 과세관청의 자기통제 기능에 집중함(독일, 프랑스, 일본).
 - 미국은 1924년 국세청 불복 심사 조직에서 분리한 조세불복위원회(Tax Board of Appeal), 1942년 조세법원(Tax Court of United States)으로 명칭 변경, 1969년 명칭 변경(U.S. Tax Court) 및 사법부로의 소속 변경 등을 거치면서 행정심의 사법심화 과정을 완료함.
 - 영국은 2007년 행정부(법무부) 내 통합행정심판소 설치를 계기로 행정심과 사법심의 공존 모델로 정착함.
 - 독일, 프랑스, 일본은 행정심과 사법심의 융합 없이 행정심의 경우 필요적 전심 절차로서 과세관청 내 자기통제 기능에 충실함.
 - 우리나라 조세 행정심은 독일-프랑스-일본식 모델을 취하면서 과세관청 내외부에 별개의 심판조직을 운영하는 매우 독특한 구조임.

- 우리나라 조세불복 제도는 행정심과 사법심 간 상호 분리·독립적 체계를 취하면서 국세청 외에 복수의 심판기관을 별도로 운영하는 매우 이례적이며 독특한 구조로서 그동안 많은 문제점이 지적되어 왔음.
 - 3단계 행정심(과세적부심 + 이의신청 + 심사·심판청구)과 3심제 사법심의 지나치게 다층적 불복구조로 시간적·경제적 비효율을 초래할 가능성이 큼.
 - 국세청, 감사원 및 조세심판원으로 행정심 재결기관이 난립하여 행정의 자기통제 기능이 미약하고 통일된 과세기준 정립을 저해함. 과세관청 외 기관(조세심판원 및 감사원) 재결의 기속력으로(= 과세관청 불복 불가) 사실상 단심제 법원으로 기능함.
 - 조세심판원 및 감사원의 경우 사실상 단심제 법원의 역할 수행에 상응하는 사

법절차 준용 정도가 미흡함.

- 다단계 행정심에도 불구하고 사법심으로 기록의 이송 등이 부재하여 3심제 사법심에서 반복 심리함.
- 사법심의 경우 3심제 심급구조에도 불구하고 판결의 신뢰성 및 법관의 전문성 확보를 위한 조세 전문법원 설치에 미온적 태도를 보임.

□ 통합조세심판소 설치 제안

- 제도 설계의 기본 원칙으로 행정심과 사법심의 기능적 융합을 통한 효율적인 납세자 권리구제, 사법절차 준용을 통한 불복 제도의 공정성 확보 및 행정심판의 자기통제 기능 보호 등을 구현함.
- 행정심의 필요적 전치절차와 사법심의 1심을 통합하는 통합조세심판소 설치가 필요함.
- 통합조세심판소는 행정부(국무총리실, 기획재정부, 법무부 등) 소속으로 하되 인사 및 조직운영에 있어서 심판관 임명을 위한 인사위원회 설치·운영 등 법원에 준하는 독립성을 부여함.
- 심판관 및 심판부는 현직 법관, 세법 분야 전문성 있는 고위공무원 및 민간 전문가(대학교수, 세무사, 회계사, 변호사 등)로 구성하고 사법절차를 실질적으로 준용함.
- 심판 결정에 기속력을 부여하고(과세관청의 불복 금지) 심판 결정에 대한 불복은 고등법원 → 대법원 2심제로 환원함.
- 임의절차로서 과세적부심 및 이의신청을 유지하고(국세청 심사 폐지), 행정의 자기통제 기능에 집중함.
- 심판 대리권은 변호사, 회계사, 세무사에게 부여함.

□ 통합조세심판소 설치를 위한 실행과제

- 헌법 제27조의 재판받을 권리, 제101조의 사법권의 독립 및 제107조 제3항에 따른 행정심판의 사법절차 준용 등의 헌법상 원칙과 조화를 이루어야 함.
- 조세심판원, 국세청, 감사원 등 현행 심판 재결기관들 및 법원 간의 이해관계 조율을 통한 합의가 필요함.
- 조세 이외의 임의적 또는 필요적 절차로 운용 중인 일반 행정심판과의 체계 정합성 확보가 필요함.

□ 조세 전문법원 설치 필요성

- 통합조세심판소 설치의 경우, 법원의 1심 기능을 수행하는 전문법원의 역할을 부분적으로 담당하게 되므로 그동안 조세 전문법원 설치 요구를 어느 정도 반영하는 제도 개선의 효과가 있음.
- 그럼에도 조세 전문성이 뛰어난 통합조세심판소 사건에 대한 항소심을 다시 일반 법원에서 심리함으로써 전문성이 약화될 가능성 있음.
- 따라서 중장기적 과제로서 통합조세심판소 설치에 이어 (현행 특허법원과 유사한 방식으로) 항소심 단계에서 조세 전문법원을 설치하여 조세사건에 대한 전문성을 보다 확대·심화하는 제도 개선을 고려할 필요 있음.

2. 연구의 범위, 방법 및 기대효과

□ 본 연구의 구성은 아래와 같음.

- [2장] 우리나라 조세불복 제도의 연혁, 현황 및 문제점
- [3장] 주요 국가의 입법례
- [4장] 논의 중인 대안 및 그 평가
- [5장] 통합조세심판소 설치
- [6장] 결론

□ 본 연구는 국내외 연구 논문, 각종 보고서, 데이터베이스 탐색 등을 통한 문헌연구 방법을 따랐음.

□ 본 연구의 기대효과로는,

- 1998년 행정법원 설치 이후 행정심과 사법심의 통합 논의는 실종되었음. 그 후 조세불복 제도에 관한 국내의 선행연구는 행정심판 기구들의 통합이나 전문법원으로서 조세법원 설치에 관한 주장을 각각 별개의 논제로 전개하고 있음.
- 반면, 본 연구는 현행 조세불복 제도의 여러 문제점을 근본적으로 해결하기 위한 방안으로 행정심과 사법심의 상호 융합을 제안하고 있음.
- 이를 통해 납세자 권리구제의 효율성 제고, 행정심판의 사법절차 준용의 실질적 구현, 국세청의 자기통제 기능·역할 존중 등의 효과를 기대할 수 있음. 또

한 주요 국가들, 특히 영국의 행정심 제도 개선 성과를 적극 수용하는 결과를 기대할 수 있음.

II. 우리나라 조세불복 제도의 현황 및 문제점

1. 연혁

가. 1998년 행정법원 신설 전

□ 1949년~1961년

- 세목별로 각 개별세법에서 심사청구를 규정하였음(1949. 7. 15. 제정 소득세법 제42조 이하, 1949. 11. 7. 제정 법인세법 제24조 이하, 1950. 3. 22. 제정 상속세법 제26조 이하 등).
- 심사청구에 대한 결정은 국세청의 전신인 사세청(司稅廳)에서 담당하였음.¹⁾ 심사청구에 대해 각 사세청에 설치된 소득심사위원회의 조사를 거쳐 결정함. 소득심사위원회는 회장 1인 및 위원 4인으로 구성하는바, 회장은 사세청 상급공무원 중에서 재무부장관이 임명하고, 위원은 세무공무원 중에서 2인, 조사위원 중에서 2인을 재무부장관이 임명하거나 위촉함.

□ 1962년~1974년

- 1961. 12. 2. 「국세심사청구법」을 제정하여 세목별로 규정되어 있던 불복방법을 통합하였음.
- 심사청구에 대한 결정은 국세청의 전신인 사세청(司稅廳)에서 담당하였음.²⁾ 심사청구에 대해 사세청장이 사세청에 설치된 사세청국세심사위원회의 의결을 거쳐 결정함. 사세청국세심사위원회는 위원장 1인, 부위원장 2인과 위원 6인으로 구성하는바, 위원장은 사세청장이 되고 부위원장 2인 중 1인은 사세청 총무국장이, 다른 1인은 위원의 호선에 의하여 선출된 민간인위원이 됨(국세심사청구법 제11조, 동 시행령 제7조).
- 납세자가 재심사를 청구한 때에는 재무부에 설치된 중앙국세심사위원회의 의결을 거쳐 결정함. 중앙국세심사위원회는 위원장 1인, 부위원장 2인과 위원 6인으

1) 사세청은 재무부의 산하기관으로서 처음에는 9개 사세청이 있었으나, 그 후 서울, 대전, 광주, 부산 등 4개 지역의 사세청만 존치시켰음.

2) 1966. 2. 28. 정부조직법 개정으로 사세청은 국세청으로 변경되었음.

로 구성하는바, 위원장은 재무부차관이 되고 부위원장 2인 중 1인은 사세국장 이, 다른 1인은 위원의 호선에 의하여 선출된 민간위원이 되며, 위원은 재무부 사세국의 감사과장과 세제과장, 재무부장관이 위촉하는 상공회의소의원 중 1인과 법률 또는 회계에 관한 지식과 경험이 풍부한 인사 4인이 됨(국세심사청구법 제11조, 동 시행령 제8조).

- 「국세심사청구법」상 심사청구와 별도로 1963. 3. 5. 제정된 감사원법은 심사청구를 규정하였음.

□ 1975년~1997년

- 1974. 12. 21. 국세기본법을 제정하여 불복청구를 이의신청, 심사청구, 심판청구 등 3개 제도로 구분하여 운영함. 이의신청에 대한 결정은 세무서나 지방국세청이 담당하고, 심사청구에 대한 결정은 국세청 또는 감사원이 담당하며, 심판청구에 대한 결정은 재무부장관 산하의 국세심판소가 담당함.
- 이의신청을 거칠 것인지 여부는 납세자의 선택에 맡겨져 있는 임의절차였으나, 심사청구와 심판청구는 행정소송 제기 전에 반드시 거쳐야 하는 필수절차로 운영하였음. 이에 따라 납세자는 ① 국세청 심사청구 → 국세심판소 심판청구를 거친 후에 행정소송을 제기하는 방법, ② 감사원 심사청구를 거친 후에 행정소송을 제기하는 방법 중 어느 한 가지를 선택할 수 있었음.
- 판례는 감사원법 제43조 제1항의 규정에 의한 심사청구는 감사원의 감사를 받을 자의 행정행위에 대하여 이해관계 있는 자로 하여금 감사원에 대하여 위 행정행위의 적법 여부 또는 그 타당성 여부에 대한 심사를 하도록 하여 감사원의 직무수행에 도움을 주고 행정운영의 개선향상을 기하고자 하는 취지에 불과하므로 위 심사청구에 관한 절차는 행정소송의 전심절차에 해당한다고 볼 수 없다는 입장이나,³⁾ 국세불복에 대하여는 국세기본법에서 감사원 심사청구를 한 경우 전심절차의 효력을 부여하였음(1998. 12. 8. 개정 전 국세기본법 제55조 제7항). 따라서 감사원 심사청구는 국세불복절차에서는 행정소송의 전심절차에 해당함.

3) 대법원 1988.11.22. 선고 88누1608 판결.

나. 1998년 행정법원 신설 후

□ 행정법원의 신설(1998. 3. 1.)

- 사법제도 개혁의 일환으로 국민의 권익구제를 강화하기 위해 1994. 7. 27. 법원조직법과 행정소송법을 개정하여 필요적 행정심판전치주의를 폐지하고⁴⁾ 행정소송을 종래의 고등법원 → 대법원의 2심제에서 행정법원 → 고등법원 → 대법원의 3심제로 변경하였음.⁵⁾ 행정사건에 대하여 국민들이 소송에서 다룰 수 있는 기회가 1단계 늘어나므로 필요적 행정심판전치주의를 임의적 행정심판전치주의로 변경한 것임. 그 후 일정한 준비기간을 거쳐 1998. 3. 1. 서울행정법원이 설치됨.⁶⁾
- 당초 대법원의 개정안에는 조세불복의 경우에도 행정심판을 임의적 전치주의로 변경하는 내용이었으나 조세관련 정부부처 및 한국세무사회 등의 의견을 받아들여 현행 행정소송법과 같이 행정심판을 원칙적으로 임의적 전치절차로 하되 다른 법률에 필요적 절차로 규정할 수 있다는 내용으로 결론내림. 이에 따라 1994년 말 개정된 국세기본법 제56조 제2항은 “... 행정소송은 행정소송법 제18조 제1항 본문·제2항 및 제3항의 규정에 불구하고 이 법에 의한 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 이를 제기할 수 없다”고 규정하여 조세소송에서는 행정심판전치주의가 종전과 같이 유지되었음.⁷⁾

□ 전심절차의 축소 및 과세전 적부심사제도의 도입(1999. 8. 31.)

- 행정소송이 2심제에서 3심제로 변경됨에 따라 국세전심절차의 단계를 줄여야 한다는 요구가 강하였으므로 1999. 8. 31. 국세기본법을 개정하여 국세청 심사청구와 국세심판원 심판청구 중 하나만 거치면 조세사건에 대한 행정소송을 제

4) 그 논거로는, 재결기관의 3자성 미흡·심리절차의 비공개·서면심리주의·당사자 자료요구권 불인정·심판청구절차 복잡·심판청구 인용을 낮은 점 등을 들고 있음. 사법제도발전위원회 연구실, 사법제도발전위원회 심의대상안건 검토자료, 1994. 110면 이하.

5) 2심제의 비판 논거로는, ①법의 지배, 평등원칙, 사법권의 법원귀속 원칙 위배(법 앞에서는 행정기관도 私인과 다를 바 없으므로 행정심판을 실질적 권리구제장치로서 1심으로 볼 수 없다는 점 등) 및 ②법원에의 접근 제한(오늘날 행정권의 확대에 따라 행정작용에 대한 법적 통제의 필요성이 급증, 지방자치체로 인한 사회 여건의 변화, 고등법원 5개소에 불과하여 행정소송에 관한 법원 접근 곤란 및 국민편의 외면, 법관들이 고등법원에 가서야 행정소송사건에 처음 접하게 되므로 전문지식의 육성 내지 업무의 숙련이 곤란 등). 사법제도발전위원회 연구실, 상계자료, 110면 이하.

6) 행정법원은 서울에만 설치되었고, 서울 이외의 지역에서는 지방법원 본원이 행정사건을 담당한다. 즉 지방법원 본원은 민사부, 형사부 이외에 행정부를 설치하여 운영하였음.

7) 당시 행정법원 설치에 따른 조세불복 제도 개선 논의에 대하여는, 백종한, “행정심판설치에 따른 현행 국세불복심급구조의 개선에 관한 연구”, 계간 세무사, 1994 참조.

기할 수 있도록 전심절차를 줄였음.⁸⁾ 이로 인해 납세자는 국세청 심사청구, 감사원 심사청구, 국세심판원 심판청구 중 어느 하나를 거치면 행정소송을 제기할 수 있는 이른바 ‘전치주의 행정심 선택제’가 시행되었음.

- 한편 1999. 8. 31. 국세기본법 개정 시 과세처분이 행해지기 이전의 사전적(事前的) 구제절차로서 과세전 적부심사제도를 규정하였음. 과세전 적부심사제도는 1996. 4. 15. 국세청 훈령인 과세전 적부심사사무처리규정에 근거하여 운영하다가 1999. 8. 31. 국세기본법에 법제화하였음(국세기본법 제81조의12).

□ 조세심판원 설치(2008. 2. 29.)

- 정부의 조직개편에 따라 종래 국세심판을 담당하던 국세심판원이 지방세 심사 업무를 담당하던 행정자치부 지방세심의위원회를 통합하면서 국무총리 소속의 조세심판원으로 확대개편되었음. 국세심판 업무는 기획재정부 소관이고, 지방세 심사 업무는 행정자치부 소관이어서 어느 한 부처가 이를 담당하기에는 적절하지 않으므로 양 부처의 상급기관인 국무총리 소속으로 둔 것임.
- 현재 이의신청은 임의절차이고 국세청 심사청구, 감사원 심사청구, 조세심판원 심판청구는 3가지 절차 중 어느 하나만 거쳐야 하는 필수절차이므로 납세자는 다음 4가지 방법 중 1가지를 선택할 수 있음.

- ① 이의신청 → 국세청 심사청구 또는 감사원 심사청구 → 행정소송
- ② 이의신청 → 조세심판원 심판청구 → 행정소송
- ③ 국세청 심사청구 또는 감사원 심사청구 → 행정소송
- ④ 조세심판원 심판청구 → 행정소송

2. 현황

가. 임의적 불복절차

1) 과세전 적부심사제도

8) 1999. 8. 31. 국세기본법 개정으로 국세심판소의 명칭이 국세심판원으로 바뀌었음.

□ 의의 및 절차적 중요성

- 과세전 적부심사제도는 향후 행해질 과세처분의 위법성을 미리 확인받아 과세처분이 행해지지 않도록 하는 제도이므로 납세자의 사전적 권리구제로서 의의가 있음.⁹⁾ 과세처분이 행해지면 납세자는 압류 등 강제징수의 위협에 노출되고 세금을 납부하기 위하여 자금압박을 받을 수 있으므로 과세처분이 행해지기 이전의 과세전 적부심사 단계에서 권리구제를 받는 것이 납세자에게 가장 이상적임.
- 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 강함.¹⁰⁾
- 대법원은 납세자의 과세전 적부심사제도를 이용할 수 있는 절차적 권리를 강하게 보장하는 일련의 판결을 선고하였음. ① 대법원은 과세관청이 과세예고통지 후 과세전적부심 청구나 그에 대한 결정이 있기 전에 과세처분을 한 경우 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자가 중대하고 명백하여 무효라고 판시하였음.¹¹⁾ 과세관청이 과세예고통지를 한 후에는 납세자에게 마땅히 과세전 적부심사를 이용할 기회를 보장해야 함에도 그러한 기회를 박탈한 것은 하자가 중대하고 명백하여 무효에 해당한다고 판시한 것임. ② 대법원은 과세예고통지를 할 의무가 있음에도 과세예고통지를 누락하고 과세처분을 한 경우 과세처분의 효력을 부정하는 방법으로 통제할 수밖에 없는 중대한 절차적 하자가 존재하므로 과세처분은 위법하다고 판시하였음.¹²⁾ 과세관청이 과세예고통지를 하지 아니하여 납세자가 과세전 적부심사제도를 이용할 기회를 박탈한 것은 과세처분의 위법성에 영향을 미친다고 판시한 것임.

□ 청구인 및 청구기간

- 세무조사결과통지 또는 과세예고통지를 받은 자는 그 수령일부터 30일 이내에 과세전 적부심사청구를 할 수 있음(국세기본법 제81조의15 제1항 제1호, 제2항).

9) 국세청이 운영하는 과세기준자문제도와 과세사실판단자문제도는 과세처분 전에 행해지나, 신청권자가 납세자가 아니라 과세관청인 점, 과세공무원의 판단의 적법성을 담보하기 위한 제도인 점 등에 비추어 불복절차라고 보기는 어려움.

10) 이종교, “과세전 적부심사제도의 운영현황 및 개선방안”, 저스티스 통권 제199호, 2023, 281면.

11) 대법원 2016. 12. 27. 선고 2016두49228 판결 ; 대법원 2020. 4. 9. 선고 2018두57490 판결.

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

과세관청은 다음의 경우에 과세예고통지를 하여야 함(국세기본법 제81조의15 제1항 제1호, 제2호, 제3호).

- ① 상급관청의 업무감사결과에 따라 과세관청이 과세하는 경우
- ② 세무조사에서 확인된 것으로 조사대상자 외의 자에 대한 과세자료 및 현지 확인조사에 따라 과세관청이 과세하는 경우
- ③ 납세고지하려는 세액이 100만 원 이상인 경우(다만 감사원법 제33조에 따른 시정요구에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 과세처분하는 경우로서 시정요구 전에 과세처분 대상자가 감사원의 지적사항에 대한 소명안내를 받은 경우는 제외)

□ 과세전 적부심사청구의 효력

- (과세처분 유보의무) 과세전 적부심사청구를 받은 과세관청은 과세전 적부심사결정을 할 때까지 과세처분을 유보하여야 함(국세기본법 시행령 제63조의15 제4항). 과세관청이 과세전 적부심사결정 전에 과세처분을 하면 과세전 적부심사제도의 실효성을 확보할 수 없기 때문임.
- (조기신청 결정의 특례) 세무조사결과통지를 받은 자나 과세예고통지를 받은 자는 과세전 적부심사청구를 할 의사가 없는 경우에는 과세관청에게 조기에 과세처분을 해달라고 신청할 수 있음. 이 경우 과세관청은 신청받은 내용대로 즉시 과세처분을 하여야 함(국세기본법 제81조의15 제7항).

□ 과세전 적부심사청구의 제한사유

- (납부기한 전 징수 사유나 수시부과 사유가 있는 경우) 납부기한 전 징수 사유¹³⁾가 있거나 수시부과 사유¹⁴⁾가 있는 경우에는 긴급하게 과세처분을 하여 세금을 징수할 필요성이 있으므로 납세자의 과세전 적부심사청구를 제한할 수 있음. 다만 과세전 적부심사청구를 할 당시에는 납부기한 전 징수 사유가 없어서

13) 납부기한 전 징수사유는 ①국세, 지방세 또는 공과금의 체납으로 강제징수 또는 체납처분이 시작된 경우, ②민사집행법에 따른 강제집행 및 담보권 실행 등을 위한 경매가 시작되거나 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 파산선고를 받은 경우, ③어음법 및 수표법에 따른 어음교환소에서 거래정지처분을 받은 경우, ④법인이 해산한 경우, ⑤국세를 포탈하려는 행위가 있다고 인정되는 경우, ⑥납세관리인을 정하지 아니하고 국내에 주소 또는 거소를 두지 아니하게 된 경우임(국세징수법 제9조 제1항).

14) 수시부과 사유는 ①신고를 하지 아니하고 본점등을 이전한 경우, ②사업부진 기타의 사유로 인하여 휴업 또는 폐업상태에 있는 경우, ③기타 조세를 포탈할 우려가 있다고 인정되는 상당한 이유가 있는 경우임(법인세법 시행령 제108조 제1항).

과세전 적부심사를 청구하였으나, 과세전 적부심사 도중 납부기한 전 징수사유가 발생한 경우에는 과세처분 유보의무가 소멸된 것이므로 과세처분을 할 수 있음.¹⁵⁾

- (조세범처벌법 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우) 조세범처벌법 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우에는 형사절차상 과세관청이 반드시 과세처분을 할 수밖에 없으므로 납세자의 과세전 적부심사청구를 제한할 수 있음. 다만 고발 또는 통고처분과 관련 없는 세목이나 세액에 대하여는 과세전적부심사청구를 제한할 수 없음.
- (부과제척기간 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우) 세무조사결과통지 및 과세예고통지를 하는 날부터 부과제척기간 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우에는 과세전 적부심사를 거치는 동안 부과제척기간이 만료하여 과세전 적부심사청구가 기각되더라도 과세처분을 할 수 없는 경우가 생길 수 있으므로 긴급한 과세처분의 필요가 있다고 보아 과세전 적부심사청구를 제한할 수 있음. 다만 과세관청이 과세자료를 통보받은 후 특별한 사유 없이 장기간 과세자료를 처리하지 않다가 부과제척기간 만료일이 임박한 경우에는 긴급한 과세처분의 필요성이 있다고 볼 수 없으므로 과세전적부심사를 제한할 수 없음.¹⁶⁾
- (조세조약을 체결한 상대국이 상호합의절차의 개시를 요청한 경우) 「국제조세조정에 관한 법률」에 따라 조세조약의 상대국이 상호합의절차의 개시를 요청한 경우에는 상호합의절차를 통하여 권리구제를 도모하는 것이 타당하므로 납세자의 과세전 적부심사청구를 제한할 수 있음.
- (감사원의 처분지시 또는 시정요구에 따라 고지하는 경우) 국세청 훈령인 과세전 적부심사사무처리규정 제5조는 감사원의 처분지시 또는 시정요구에 따라 고지하는 경우에 과세전 적부심사 청구를 제한할 수 있는 것으로 규정하고 있음. 그러나 판례는 과세관청이 감사원의 감사결과 처분지시 또는 시정요구에 따라 과세처분을 하는 경우라도 국가기관 간의 사정만으로는 납세자의 절차적 권리의 침해를 용인할 수 없고, 감사원의 처분지시나 시정요구가 납세자의 절차적 권리를 무시하면서까지 긴급히 과세처분을 하라는 취지도 아니므로 위 사유만으로 과세전 적부심사청구를 제한할 수 없다고 판시함.¹⁷⁾

15) 대법원 2012. 10. 11. 선고 2010두19713 판결.

16) 조심 2022. 9. 29.자 2022서1817 결정.

□ 심의기관

- (세무서장이나 지방국세청장에게 과세전 적부심사청구를 하는 경우) 세무서장이나 지방국세청장은 세무서나 지방국세청에 설치된 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정함(국세기본법 제81조의15 제2항). 과거에는 과세전 적부심사위원회와 국세심사위원회가 별도로 설치되어 과세전 적부심사위원회는 과세전 적부심사를 심의하고, 국세심사위원회는 이의신청이나 심사청구 등 불복청구를 심의하였으나, 2008. 12. 26. 국세기본법 개정 시 과세전 적부심사위원회를 국세심사위원회에 통합하여 국세심사위원회가 이의신청이나 심사청구 이외에 과세전 적부심사까지 심의함.
- (국세청장에게 과세전 적부심사청구를 하는 경우) 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 국세청에 설치된 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정함(국세기본법 제81조의15 제2항 단서, 국세기본법 시행령 제63조의15 제1항).
 - ① 법령과 관련하여 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우
 - ② 국세청장의 훈령·예규·고시 등과 관련하여 새로운 해석이 필요한 경우
 - ③ 세무서 또는 지방국세청에 대한 국세청장의 업무감사결과에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 과세예고통지를 한 경우
 - ④ 과세전 적부심사청구금액이 5억 원 이상인 경우

□ 행정조직

- (본청) 납세자보호관실 밑에 있는 심사1담당관실과 심사2담당관실에서 과세전 적부심사 업무를 담당함.
- (지방청) 납세자보호담당관실에서 과세전 적부심사 업무를 담당함.
- (세무서) 납세자보호담당관실에서 과세전 적부심사 업무를 담당함.

□ 과세전 적부심사에 대한 결정

- (불심사 결정) 과세전 적부심사의 청구기간이 지났거나 보정기간에 보정하지 아니한 경우에는 불복청구의 각하에 해당하는 불심사 결정을 함(국세기본법 제81

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

조의15 제5항 제3호).

- (불채택 결정) 과세전 적부심사청구가 이유 없다고 인정되는 경우에는 불복청구의 기각에 해당하는 불채택 결정을 함(국세기본법 제81조의15 제5항 제1호).
- (채택 결정) 과세전 적부심사청구가 이유 있다고 인정되는 경우에는 불복청구의 인용에 해당하는 채택이나 일부 채택 결정을 함(국세기본법 제81조의15 제5항 제2호). 다만 구체적인 채택의 범위를 정하기 위하여 사실관계 확인 등 추가조사가 필요한 경우에는 재조사결정을 할 수 있음.

□ 과세전 적부심사 결정의 기속력

- 과세전 적부심사 결정의 기속력에 대하여는 학설상 긍정설과 부정설의 대립이 있음. 긍정설은 과세전 적부심사가 비록 과세처분을 행하기 이전의 단계에서 이루어지는 것이지만, 그 결정은 불복청구의 재결과 유사한 절차를 거쳐 이루어지므로 기속력을 인정할 수 있다고 주장하고, 부정설은 과세전 적부심사는 과세처분절차의 일부일 뿐이어서 애초 쟁송대상이 아니므로 기속력 문제 자체가 성립하지 않거나 과세전 적부심사를 포함한 과세처분에 오류나 누락이 있다면 처분청은 언제든지 그 과세처분을 바로 잡아 경정할 수 있으므로 기속력을 인정할 수 없다고 주장함.¹⁸⁾
- 판례는 과세전 적부심사결정은 과세관청에 대하여 사실상의 구속력을 가질 수 있으나, 과세전 적부심사는 과세처분 이전 단계에서 위법한 과세처분을 사전에 방지하기 위한 제도이므로 법적 구속력은 없다고 판시하여 부정설을 취하고 있음.¹⁹⁾

18) 김완석, “과세전 적부심사제도의 문제점과 개선방안”, 조세와 법 제4권, 서울시립대 법학연구소, 2011, 12-13면.

19) 서울고등법원 2009. 12. 17. 선고 2006누16214 판결. 대법원 2010. 5. 13. 선고 2010두2555 판결 (심리불속행 기각).

□ 연도별 처리대상건수와 처리건수²⁰⁾

<표1> 과세전적부심 연도별 처리현황

(단위 : 건, %)

연도	처리대상건수			처리건수			채택률
	전년 이월	당년 접수	소계	채택	불채택	심사 제외	
2019	356	2,320	2,676	542	1,557	237	23.2
2020	340	2,206	2,546	498	1,459	218	22.9
2021	371	2,174	2,545	490	1,550	200	21.9
2022	305	1,984	2,289	431	1,411	193	21.2
2023	254	2,133	2,387	438	1,483	211	20.5

- 2019년부터 2023년까지 과세전 적부심사의 처리대상건수는 2,200건~2,700건의 수준을 보이고 있으며 채택률은 20%를 약간 상회하는 수준을 보이고 있음.
- 과거 2011년의 청구건수는 5,004건, 2012년의 청구건수는 4,892건으로 최근의 청구건수보다 훨씬 많았고, 채택률에 있어서도 2011년의 채택률은 33.0%, 2012년의 채택률은 32.2%로 최근의 채택률보다 높았음.

2) 이의신청

□ 의의 및 절차적 중요성

- 이의신청은 처분청인 세무서장이나 그 직근(直近)상급기관인 지방국세청장에게 제기하는 불복절차임. 동일한 처분에 대한 이의신청을 세무서장과 지방국세청장에게 중복제기한 경우에는 상급기관인 지방국세청장에게 이의신청을 제기한 것으로 간주함.
- 이의신청은 과세처분 등을 한 세무서장에게 자기시정의 기회를 부여하거나 그 직근(直近)상급기관인 지방국세청장이 감독권을 행사하여 위법·부당한

20) 국세통계포탈 사이트 참조
(<https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>)

과세처분 등을 시정할 수 있는 기회를 부여하기 위한 제도라는 점에서 의의가 있음.

□ 이의신청의 대상

- (처분) 처분은 “행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부, 그 밖에 이에 준하는 행정작용” 임(행정심판법 제2조 제1호). 이를 풀어서 설명하면 처분은 특정 사항에 대하여 법규에 의한 권리의 설정 또는 의무의 부담을 명하거나 기타 법률상 효과를 발생하게 하는 등 국민의 권리의무에 직접 관계가 있는 행위를 의미함.²¹⁾ 조세사건에서 처분의 대표적인 예로는 조세부과처분과 조세징수처분을 들 수 있음.
- (필요한 처분을 받지 못한 경우) 필요한 처분을 받지 못한 경우에는 거부처분과 부작위가 있음. ① 거부처분은 과세관청이 당사자의 신청이나 청구를 받아들이지 않겠다는 의사를 표현한 처분을 의미하고, ② 부작위는 납세자의 신청에 대하여 과세관청이 법률상 처분의무가 있음에도 불구하고 상당한 기간이 지나도록 아무런 처분을 하지 않는 것을 의미함. 조세사건에서 거부처분의 대표적인 예로는 국세기본법 제45조의2에 의한 경정청구에 대한 거부처분, 물납신청에 대한 거부처분 등을 들 수 있음.
- (이의신청이 제한되는 경우) 조세법 처벌절차법에 따른 통고처분, 감사원법에 따라 심사청구를 한 처분이나 그 심사청구에 대한 처분, 국세기본법 및 세법에 따른 과태료 부과처분에 대하여는 이의신청을 제기할 수 없음(국세기본법 제55조 제1항).

□ 이의신청인

- (권리나 이익을 침해당한 자) 권리나 이익을 침해당한 자는 처분이나 부작위의 직접 상대방을 의미함.
- (이해관계인) 이해관계인은 처분이나 부작위의 직접 상대방이 아니지만 처분이나 부작위로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자를 의미함. 예를

21) 대법원 1996. 3. 22. 선고 96누433 판결 ; 대법원 2002. 12. 27. 선고 2001두2799 판결.

들어, 제2차 납세의무자, 물적 납세의무자, 보증인 등이 이해관계인에 해당함.

□ 이의신청기간

- 이의신청은 해당 처분이 있음을 안 날 또는 해당 처분의 통지를 받은 때부터 90일 이내에 제기하여야 함(국세기본법 제66조 제1항, 제61조 제1항). 처분의 상대방이나 법령에 의하여 처분의 통지를 받도록 규정된 자는 해당 처분의 통지를 받은 때부터 90일 이내이고, 그 이외의 자는 해당 처분이 있음을 안 날부터 90일 이내임.²²⁾

□ 심의기관

- 이의신청은 관할 세무서장이나 관할 지방국세청장에게 하여야 함. 다만 지방국세청장의 조사에 따라 과세처분을 한 경우, 세무서장에게 과세전 적부심사청구를 한 경우에는 관할 지방국세청장에게 하여야 함(국세기본법 제66조 제1항).
- 이의신청을 받은 세무서장과 지방국세청장은 각각 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정하여야 함.
- (세무서에 두는 국세심사위원회) 위원장 1명을 포함하여 20명 이내의 위원으로 구성되며 위원장은 세무서장임. 국세심사위원회의 회의는 위원장과 위원장이 회의마다 지정하는 6명으로 구성하되, 민간위원이 과반수 포함되어야 함(국세기본법 시행령 제53조 제2항 제1호, 제3항 제1호, 제11항).
- (지방국세청에 두는 국세심사위원회) 위원장 1명을 포함하여 25명 이내의 위원으로 구성되며 위원장은 지방국세청장임. 국세심사위원회의 회의는 위원장과 위원장이 회의마다 지정하는 8명으로 구성하되, 민간위원이 과반수 포함되어야 함(국세기본법 시행령 제53조 제2항 제2호, 제3항 제2호, 제11항).

□ 행정조직

22) 대법원 1998. 3. 13. 선고 97누8236 판결.

- (지방청) 납세자보호담당관실에서 이의신청 업무를 담당함.
- (세무서) 납세자보호담당관실에서 이의신청 업무를 담당함.

□ 이의신청에 대한 결정

- 이의신청에 대하여는 원칙적으로 30일 이내에 결정하되, 이의신청인이 송부받은 의견서에 대하여 결정기간 내에 항변하는 경우에는 결정기간을 늘려서 60일 이내에 결정하여야 함(국세기본법 제66조 제7항).
- 이의신청이 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 본안심리를 하지 않고 각하 결정을 함(국세기본법 제66조 제6항, 제65조 제1항 제1호, 동 시행령 제52조의2).
 - ① 이의신청기간이 지난 후에 이의신청한 경우
 - ② 이의신청 후 보정기간에 필요한 보정을 하지 않은 경우
 - ③ 이의신청이 적법하지 않은 경우
 - ④ 이의신청의 대상이 되는 처분이 존재하지 않는 경우
 - ⑤ 이의신청의 대상이 되는 처분으로 권리나 이익을 침해당하지 않는 경우
 - ⑥ 대리인이 아닌 자가 대리인으로서 불복을 청구하는 경우
- 이의신청이 이유 없다고 인정되는 경우에는 기각 결정을 함(국세기본법 제66조 제6항, 제65조 제1항 제2호).
- 이의신청이 이유 있다고 인정되는 경우에는 취소, 경정 또는 필요한 처분의 결정을 함. 다만 취소·경정 또는 필요한 처분을 하기 위하여 사실관계 확인 등 추가적으로 조사가 필요한 경우에는 처분청으로 하여금 이를 재조사하여 그 결과에 따라 취소·경정하거나 필요한 처분을 하도록 하는 재조사 결정을 할 수 있음(국세기본법 제66조 제6항, 제65조 제1항 제2호, 제3호).

□ 이의신청에 대한 결정의 기속력

- 국세기본법은 이의신청에 대한 결정의 기속력을 규정하고 있지 않으나, 처분청이 결정에 위배되는 처분을 하는 것은 상정하기 어려우므로 결정의 기속력이 인정됨.

□ 연도별 처리대상건수와 처리건수²³⁾

<표2> 이의신청 연도별 처리현황

(단위 : 건, %)

연도	처리대상건수			처리건수			인용률
	전년 이월	당년 접수	소계	각하	기각	인용	
2019	372	3,307	3,679	457	2,192	617	18.9
2020	413	3,903	4,316	719	2,354	557	15.3
2021	686	3,558	4,244	490	2,013	580	18.8
2022	1,161	3,432	4,593	474	2,989	520	13.1
2023	610	2,668	3,278	472	1,974	466	16.0

- 2019년부터 2023년까지 처리대상건수는 3,200건~4,600건의 수준을 보이고 있으며 인용률은 20%를 하회하고 있음.

나. 필요적 불복절차

1) 조세심판원 심판청구

□ 의의 및 절차적 중요성

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

23) 국세통계포탈 사이트 참조
(<https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>)

□ 청구절차

- 심판청구인은 이의신청을 거치지 않고 심판청구를 하는 경우에는 해당 처분이 있음을 안 날 또는 해당 처분의 통지를 받은 때부터 90일 이내에 심판청구를 하여야 함(국세기본법 제68조 제1항). 이의신청을 거쳐 심판청구를 하는 경우에는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 심판청구를 하여야 함(국세기본법 제68조 제2항).
- 심판청구인은 심판청구서를 관할 세무서장이나 조세심판원장에게 제출하여야 함(국세기본법 제69조 제1항). 관할 세무서장이 심판청구서를 제출받은 경우에는 지체 없이 조세심판원장에게 송부하여야 하고, 조세심판원장이 심판청구서를 제출받은 경우에는 지체 없이 그 부분을 관할 세무서장에게 송부하여야 함.
- 심판청구서를 제출받거나 조세심판원장으로부터 심판청구서 부분을 받은 세무서장은 10일 이내에 심판청구서에 대한 답변서를 조세심판원장에게 제출하여야 함. 관할 세무서장의 답변서가 제출되면 조세심판원장은 지체 없이 답변서 부분을 심판청구인에게 송부하여야 함. 이러한 절차를 통하여 관할 세무서장은 심판청구의 내용을 확인하고, 심판청구인은 관할 세무서장의 답변내용을 확인하여 심리에 대비할 수 있음.

□ 심의기관

- (조세심판관회의) 조세심판에 대하여는 원칙적으로 조세심판관회의가 심리를 거쳐 결정함. 조세심판관회의는 주심조세심판관 1명과 배석조세심판관 2명 이상으로 구성하는바(국세기본법 제72조 제1항), 현재는 공무원인 상임심판관 2명과 민간인인 비상임심판관 2명 총 4명으로 구성되어 있음. 심사청구에 대한 결정의 주체가 국세심사위원회가 아니라 국세청장인 반면, 심판청구에 대한 결정의 주체는 조세심판원장이 아니라 조세심판관회의임. 과거 국세심판소장을 결정의 주체로 규정하였으나, 1999. 8. 31. 국세기본법 개정 시 국세심판관회의로 변경하였음.²⁴⁾ 조세심판관회의가 심판관 4명으로 구성되므로 인용의견과 기각의견이 2대 2가 될 경우에는 결정을 내리지 못하고 의결을 보류하여 장기간 지연되는 경우가 발생함.

24) 결정의 주체를 국세심판소장에서 조세심판관회의로 변경한 것은 국세심판소장 1인의 권한남용이나 판단의 오류를 배제하고 국세심판소장에게 업무가 집중되어 심판결정이 늦어지는 문제점을 해결하기 위한 취지임.

- (재심리 요청) 주심조세심판관은 조세심판관회의에서 심판청구사건에 대한 심리가 종료되었을 때에는 지체 없이 심리내용을 조세심판원장에게 통보해야 함(국세기본법 시행령 제62조의2 제3항). 조세심판원장은 주심조세심판관으로부터 조세심판관회의 의결내용을 통보받으면 행정실장에게 조세심판관회의 의결내용에 대하여 종합조정 검토, 선결정례와 대법원 판례와의 저촉 여부 등을 살피게 함(조세심판원 운영규정 제23조 제1항). 조세심판원장은 조세심판관회의의 심리내용이 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 심리내용을 통보받은 날부터 30일 이내에 주심조세심판관에게 재심리를 요청할 수 있음(국세기본법 시행령 제62조의2 제5항). 조세심판관회의의 심리내용 중 명백하게 잘못된 부분이 있는 경우에는 수정할 필요가 있으므로 재심리 요청제도를 두고 있음.
 - ① 중요한 사실관계를 누락했거나 사실관계의 판단이나 법령해석에 명백한 오류가 있는 경우
 - ② 심판청구의 대상이 되는 처분의 근거 법령이나 심리내용과 관련된 다른 법령에 대한 해석이 그와 동일하거나 유사한 법령에 대한 해석으로서 종전의 헌법재판소 결정, 대법원 판결, 국세예규심사위원회의 심의를 거친 기획재정부 장관의 질의회신이나 조세심판관합동회의의 결정에서 이루어진 해석과 다른 경우
 - ③ 심판청구의 대상이 되는 처분의 직접적인 근거 법령이나 사실관계에 관하여 종전의 법원 판결 또는 조세심판원 결정과 다른 해석을 하거나 사실관계를 달리 판단한 경우
- (조세심판관합동회의) 특별히 신중한 결정을 요하는 사건을 심리하는 경우에는 조세심판관회의보다 다수의 심판관으로 구성되는 조세심판관합동회의가 심리를 거쳐 결정함. 조세심판관합동회의는 대법원의 전원합의체(full bench)에 유사한 회의체로서 조세심판원장이 지정하는 12~20명 이내의 심판관으로 구성하며 비상임심판관은 상임심판관과 같은 수 이상이어야 함. 구체적으로 다음의 어느 하나에 해당하는 경우 조세심판관합동회의에서 결정함(국세기본법 제78조 제2항, 동 시행령 제62조의2 제2항).
 - ① 해당 심판청구사건에 관하여 세법의 해석이 쟁점이 되는 경우로서 이에 관하여 종전의 조세심판원 결정이 없는 경우

- ② 종전에 조세심판원에서 한 세법의 해석·적용을 변경하는 경우
- ③ 조세심판관회의 간에 결정의 일관성을 유지하기 위한 경우
- ④ 해당 심판청구사건에 대한 결정이 다수의 납세자에게 동일하게 적용되는 등 국세행정에 중대한 영향을 미칠 것으로 예상되어 국세청장이 조세심판원장에게 조세심판관합동회의에서 심리하여 줄 것을 요청하는 경우
- ⑤ 그 밖에 해당 심판청구사건에 대한 결정이 국세행정이나 납세자의 권리·의무에 중대한 영향을 미칠 것으로 예상되는 경우

□ 심리원칙

- (불고불리 원칙) 심판결정을 할 때 심판청구를 한 처분 이외의 처분에 대하여는 그 처분 또는 일부를 취소 또는 변경하거나 새로운 처분의 결정을 할 수 없음(국세기본법 제79조 제1항). 심판청구인에게 예기치 못한 불이익이 발생하는 것을 방지하기 위한 취지임.
- (불이익변경금지 원칙) 조세심판에 대하여 심판결정을 할 때 심판청구의 원인이 된 처분보다 심판청구인에게 불이익이 되는 결정을 하지 못함(국세기본법 제79조 제2항). 심판청구인이 불복을 하더라도 더 불이익한 처분을 받지 않도록 하여 불복권을 보장하기 위한 취지임.
- (자유심증주의) 조세심판관은 조세심판 청구사건에 심리를 할 때 자유심증주의에 의하여 사실을 판단함(국세기본법 제77조). 현대에는 사회생활이나 거래관계가 복잡해져서 모든 사안에 대해 증거법칙에 의하여 사실인정을 하는 것이 곤란하므로 심판관에 대한 신뢰를 바탕으로 심판관의 자유로운 판단에 의하여 사실인정을 하도록 하는 것임.

□ 행정조직

- 원장, 8심판부(내국세 및 관세 6, 지방세 2), 17조사관실 및 1행정실로 구성됨(국무조정실과 그 소속기관 직제 제15조부터 제19조).
- 조사관실은 심판청구 조사보고서 및 결정문 작성, 심판관회의운영 등의 업무를 수행함.
- 행정실은 심판결정에 대한 조정검토, 심판제도 개선, 일반행정 등의 업무

무를 수행함.

□ 심판청구에 대한 결정

- 심판청구에 대하여는 원칙적으로 90일 이내에 결정하여야 함(국세기본법 제80조의2, 제65조 제2항). 현실적으로 재결청이 처리할 사건이 많아서 결정기간을 지키지 못하는 경우가 많음. 다만 재결청이 90일 이내에 결정하지 못한 경우 납세자는 결정기간이 지난 날부터 행정소송을 제기할 수 있음(국세기본법 제56조 제3항 단서). 실무상 심판청구인이 인용을 기대하기 어렵다고 판단하면 심판청구일로부터 90일이 지나고 바로 행정소송을 제기하는 경우가 있음.
- 심판청구가 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 각하 결정을 함(국세기본법 제81조, 제65조 제1항 제1호, 동 시행령 제52조의2).
 - ① 심판청구기간이 지난 후에 심판청구한 경우
 - ② 심판청구 후 보정기간에 필요한 보정을 하지 않은 경우
 - ③ 심판청구가 적법하지 않은 경우
 - ④ 심판청구의 대상이 되는 처분이 존재하지 않는 경우
 - ⑤ 심판청구의 대상이 되는 처분으로 권리나 이익을 침해당하지 않는 경우
 - ⑥ 대리인이 아닌 자가 대리인으로서 불복을 청구하는 경우
- 심판청구가 이유 없다고 인정되는 경우에는 기각 결정을 함(국세기본법 제81조의2, 제65조 제1항 제2호).
- 심판청구가 이유 있다고 인정되는 경우에는 취소, 경정 또는 필요한 처분의 결정을 함. 다만 취소·경정 또는 필요한 처분을 하기 위하여 사실관계 확인 등 추가적으로 조사가 필요한 경우에는 처분청으로 하여금 이를 재조사하여 그 결과에 따라 취소·경정하거나 필요한 처분을 하도록 하는 재조사 결정을 할 수 있음(국세기본법 제81조, 제65조 제1항 제2호, 제3호).

□ 심판청구에 대한 결정의 기속력

- 기속력은 처분청이 결정의 취지에 따라야 하는 효력을 의미함(국세기본법 제80조 제1항). 기속력은 인용결정에만 인정되는바, 기속력으로 인하여 처분청은 재결청의 인용결정에 대하여 불복할 수 없는 것으로 해석

하고 있음.

- 기속력은 동일 내용의 재처분을 금지하는 소극적 효력과 결정에 따라 처분을 해야하는 적극적 효력이 있음. ① 기속력의 소극적 효력에 따라 처분청은 결정에 어긋나는 처분을 하지 않을 의무가 있음. 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 없음.²⁵⁾ ② 기속력의 적극적 효력에 따라 처분청은 결정에 따라 필요한 처분을 할 의무가 있음. 당사자의 신청을 거부하거나 부작위로 방치한 처분을 취소하는 결정이 있으면 처분청은 결정의 취지에 따라 필요한 처분을 하여야 함. 거부처분을 취소하는 결정이 확정되더라도 그로 인하여 처분을 취소하고 이전의 신청이 있는 상태로 되돌려 놓을 뿐이어서 청구인으로서는 신청에 대한 종국적인 만족을 얻을 수 없으므로 신청인이 실질적인 권리구제를 받을 수 있도록 신청의 취지에 따른 처분을 하도록 규정한 것임.

□ 연도별 처리대상건수와 처리건수²⁶⁾

<표3> 조세심판원 심판청구 연도별 처리현황

(단위 : 건, %)

25) 대법원 2019. 1. 31. 선고 2017두75873 판결.

26) 조세심판 통계연보 사이트 참조

(https://www.tt.go.kr/mUser/attach/nttPdsList.do?board_idx=report)

연도	처리대상건수			처리건수					인용률
	전년 이월	당년 접수	소계	취하	각하	기각	재조사	인용	
2018	1,600	9,083	10,683	121	412	5,592	438	1,075	15.2
2019	3,045	8,658	11,703	129	480	6,629	269	1,146	13.9
2020	3,050	12,795	15,845	481	3,540	4,417	431	3,413	30.0
2021	3,563	13,025	16,588	173	958	7,775	2,016	1,225	12.3
2022	4,441	10,373	14,814	225	2,329	7,383	305	1,323	12.0

- 2018년부터 2022년까지 처리대상건수는 10,000건을 상회하는 수준을 보이고 있으며 인용률은 대체로 15%를 하회함. 다만 2020년에는 30%로서 이례적으로 높은 인용률을 보임.
- 조세심판원 심판건수가 감사원 심사청구건수보다 많은 것은 조세불복처리에 대한 전문성이 높다는 기대가 있기 때문이고, 국세청 심사청구건수보다 많은 것은 과세관청 외의 조직으로서 독립적인 판단이 가능하다는 기대가 높기 때문임.

□ 연도별 조세심판관합동회의 운영현황²⁷⁾

<표4> 조세심판원 합동회의 연도별 처리현황

(단위 : 건, %)

연도	처리건수	기각	인용	재조사	인용률
2017	68	23	45		66.2
2018	15	5	10		66.7
2019	15	4	11		73.3
2020	13	2	11		84.6
2021	204	18	24	162	57.1 (재조사 제외)
2022	8	1	7		87.5

27) 조세심판 통계연보 사이트 참조

(https://www.tt.go.kr/mUser/attach/nttPdsList.do?board_idx=report)

- 조세심판관합동회의 처리건수가 연도별로 편차가 큰 것은 조세심판원장의 성향 차이가 반영된 것으로 보임. 조세심판원장은 조세심판관합동회의 부의 여부에 가장 큰 역할을 수행하기 때문으로 볼 수 있음. 조세심판원장이 조세심판관합동회의 상정을 최소화하려는 성향을 가진 경우에는 합동회의 처리건수가 적고, 반대의 경우에는 합동회의 처리건수가 많음.
- 조세심판관합동회의를 거친 경우 인용률이 높은 것은 주로 심판부에서 인용한 사건을 합동회의에 상정하기 때문임. 실제 심판부에서 기각한 사건을 합동회의에 상정하는 경우는 거의 드문 편임.

2) 국세청 심사청구

□ 의의 및 절차적 중요성

- 국세청 심사청구는 처분청의 상급기관인 국세청장에 제기하는 불복청구임. 국세청장이 세무서장 등에 대한 감독기능을 발휘하여 위법·부당한 과세처분을 취소한다는 점에서 자기시정제도로서의 의의가 있음.

□ 청구절차

- 심사청구인이 이의신청을 거치지 않고 심사청구를 하는 경우에는 해당 처분이 있음을 안 날 또는 해당 처분의 통지를 받은 때부터 90일 이내에 심사청구를 하여야 함(국세기본법 제61조 제1항). 이의신청을 거쳐 심사청구를 하는 경우에는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 심사청구를 하여야 함(국세기본법 제61조 제2항).
- 청구인은 원칙적으로 처분청을 경유하여 심사청구를 제기하여야 함(국세기본법 제62조 제1항). 청구인의 이익을 위하여 처분청으로 하여금 재도(再度)의 기회를 주기 위한 것이므로 청구인이 스스로 이를 포기하고 바로 국세청장에게 심사청구를 할 수도 있음.²⁸⁾ 심사청구서가 국세청장에게 제출된 경우 국세청장은 그 심사청구서를 처분청에게 송부하여야 함(국세기본법 시행령 제50조 제2항).
- 심사청구서를 제출받은 세무서장은 이를 받은 날부터 7일 이내에 의견서를 첨

28) 대법원 1985. 5. 28. 선고 83누435 판결.

부하여 국세청장에게 송부하여야 함. 의견서를 송부받은 국세청장은 지체 없이 해당 의견서를 심사청구인에게 송부하여야 함. 이러한 절차를 통하여 관할 세무서장은 심판청구의 내용을 확인하고, 심판청구인은 관할 세무서장의 답변내용을 확인하여 심리에 대비할 수 있음.

□ 심의기관

- (국세심사위원회) 국세청 심사청구에 대하여 국세청장은 원칙적으로 국세심사위원회의 의결에 따라 결정함(국세기본법 제64조 제1항). 종전에는 국세청장이 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정하도록 규정하였으나, 2019. 12. 31. 국세기본법을 개정하여 국세심사위원회의 의결에 따라 결정하도록 변경하였음. 국세심사위원회의 심의는 구속력이 없으나, 국세심사위원회의 의결은 구속력이 있는 차이가 있음. 국세심사위원회는 위원장 1명을 포함하여 41명 이내의 위원으로 구성되며 위원장은 국세청 차장임. 국세심사위원회의 회의는 위원장과 위원장이 회의마다 지정하는 10명으로 구성하되, 민간위원이 과반수 포함되어야 함(국세기본법 시행령 제53조 제2항 제3호, 제3항 제3호, 제11항).
- (재심의 요청) 국세청장은 국세심사위원회 의결이 법령에 명백히 위반된다고 판단하는 경우에는 구체적인 사유를 적어 서면으로 국세심사위원회로 하여금 재심을 요청할 수 있음(국세기본법 제64조 제2항). 다만 재심의 요청의 남용을 방지하기 위하여 재심의 요청은 1회에 한정함.

□ 행정조직

- 납세자보호관실 밑에 있는 심사1담당관실과 심사2담당관실에서 심사청구 업무를 담당함.

□ 심사청구에 대한 결정

- 심사청구에 대하여는 원칙적으로 90일 이내에 결정하여야 함(국세기본법 제65조 제2항). 다만 재결청이 90일 이내에 결정하지 못한 경우 납세자는 결정기간이 지난 날부터 행정소송을 제기할 수 있음(국세기본법 제56조 제3항 단서).
- 심사청구가 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 각하 결정을 함(국세기본법 제

65조 제1항 제1호, 동 시행령 제52조의2).

- ① 심판청구를 제기한 후 심사청구를 제기(같은 날 제기한 경우도 포함한다)한 경우
- ② 심사청구기간이 지난 후에 심사청구한 경우
- ③ 심사청구 후 보정기간에 필요한 보정을 하지 않은 경우
- ④ 심사청구가 적법하지 않은 경우
- ⑤ 심사청구의 대상이 되는 처분이 존재하지 않는 경우
- ⑥ 심사청구의 대상이 되는 처분으로 권리나 이익을 침해당하지 않는 경우
- ⑦ 대리인이 아닌 자가 대리인으로서 불복을 청구하는 경우
- 심사청구가 이유 없다고 인정되는 경우에는 기각 결정을 함(국세기본법 제65조 제1항 제2호).
- 심사청구가 이유 있다고 인정되는 경우에는 취소, 경정 또는 필요한 처분의 결정을 함. 다만 취소·경정 또는 필요한 처분을 하기 위하여 사실관계 확인 등 추가적으로 조사가 필요한 경우에는 처분청으로 하여금 이를 재조사하여 그 결과에 따라 취소·경정하거나 필요한 처분을 하도록 하는 재조사 결정을 할 수 있음(국세기본법 제65조 제1항 제2호, 제3호).

□ 연도별 처리대상건수와 처리건수²⁹⁾

<표5> 국세청 심사청구 연도별 처리현황

(단위 : 건, %)

연도	처리대상건수			처리건수			인용률
	전년 이월	당년 접수	소계	각하	기각	인용	
2019	163	420	583	47	295	86	20.1
2020	155	400	555	60	240	95	24.1
2021	160	370	530	66	259	76	19.0
2022	129	489	618	52	345	83	17.3
2023	138	396	534	65	279	122	26.2

29) 국세통계포털 사이트 참조
(<https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>)

- 2019년부터 2023년까지 처리대상건수는 500건을 하회하고 있으며 인용률은 17%~27% 수준을 보이고 있음.

3) 감사원 심사청구

□ 의의 및 절차적 중요성

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

□ 청구절차

- 감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분, 감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분 외의 행위 또는 부작위로서 상대방의 구체적 권리의무에 직접적인 변동을 초래하는 행위에 관하여 이해관계인은 심사청구서를 관계기관을 거쳐 제출하여야 함(감사원법 제43조 제1항, 감사원 심사규칙 제2조의2, 제3조 제2항). 세무서장이 부과처분, 경정거부처분 등을 한 경우 납세자는 세무서장을 거쳐 감사원에 심사청구서를 제출할 수 있음.
- 납세자는 심사청구의 원인이 되는 행위가 있음을 안 날부터 90일 이내에, 그 행위가 있는 날부터 180일 이내에 심사청구를 하여야 함(감사원법 제44조 제1항). 감사원 심사청구는 행위가 있는 날부터 180일의 제한을 받는다는 점에서 국세청 심사청구, 조세심판원 심판청구 등과 차이가 있음.
- 세무서장이 심사청구서를 접수한 때에는 접수일로부터 1개월 이내에 다음의 구분에 따라 처리하여야 함(감사원 심사규칙 제5조 제1항).
 - ① 심사청구가 이유있다고 인정할 때에는 시정조치를 취하고 심사청구서에 시정조치한 내용과 기타 의견서를 첨부하여 감사원에 송부하는 동시에 청구인에게 그 조치결과를 통지하여야 함.
 - ② 심사청구가 이유없다고 인정할 때에는 심사청구서에 청구에 대한 변명서와

관계 증거서류를 첨부하여 감사원에 송부하여야 함.

□ 심의기관

- 감사원 심사청구에 대하여는 원칙적으로 감사위원회에서 결정함(감사원법 제12조 제1항 제10호 본문). 감사원은 감사원장을 포함한 7명의 감사위원으로 구성하고, 감사위원회는 원장을 포함한 감사위원 전원으로 구성하며, 원장이 의장임(감사원법 제3조, 제11조 제1항).
- 심사청구사항 중 각하 및 취하에 관한 사항, 경미한 기각에 관한 사항은 감사원장이 처리할 수 있음(감사원법 제12조 제1항 제10호 단서, 감사원 운영규칙 제9조 제4호).

□ 행정조직

- 심사관리관실 밑에 있는 심사1담당관실과 심사2담당관실에서 심사청구 업무를 담당함.

□ 심사청구에 대한 결정

- 심사청구에 대하여는 원칙적으로 3개월 이내에 결정하여야 함(감사원법 제46조 제3항).
- 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 심사청구를 각하하는 결정을 함(감사원 심사규칙 제6조 제1항).
 - ① 감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분이나 심사청구의 대상 중 어디에도 해당하지 아니하는 경우
 - ② 이해관계인이 아닌 경우
 - ③ 청구기간이 경과한 경우
 - ④ 행정심판법의 규정에 의한 행정심판(다른 법률의 규정에 의한 행정심판절차를 포함한다)의 재결이 있는 사안인 경우. 다만, 각하재결이 있는 경우를 제외함.
 - ⑤ 소송이 제기된 사안인 경우(심사청구의 심리중에 소송이 제기된 경우를 포함한다)
 - ⑥ 기타 법 또는 이 규칙이 정하는 요건 및 절차를 갖추지 못한 경우

- 심사청구가 이유 있다고 인정하는 경우에는 관계기관의 장에게 시정이나 그 밖에 필요한 조치를 요구하고, 심사청구가 이유 없다고 인정하는 경우에는 기각함 (감사원법 제46조 제2항).

□ 연도별 처리대상건수와 처리건수³⁰⁾

<표6> 감사원 심사청구 연도별 처리현황

(단위 : 건, %)

연도	접수(이월분 포함)	처리건수				인용률
		취하	각하	기각	인용	
2019	355	15	20	119	23	13.0
2020	504	18	26	131	14	7.4
2021	936	12	26	111	6	3.9
2022	1,126	15	42	91	128	46.4

- 2019년부터 매년 접수건수가 증가하여 2022년에는 1,000건을 상회하였음. 인용률은 2020년과 2021년에는 10%를 하회하는 낮은 수준이었으나, 2022년에는 45%를 상회하는 높은 인용률을 보임. 2022년의 높은 인용률은 매우 이례적인 것으로서 일반화하기는 어려움.

다. 조세행정소송³¹⁾

□ 의의 및 절차적 중요성

- 행정소송은 행정법규의 적용과 관련하여 위법하게 권리를 침해당한 자가 제기한 소송에 대해 법원이 심리하고 판단하는 행정쟁송임. 부과처분, 경정거부처분 등에 대한 취소를 구하는 소송은 행정소송의 일종임. 행정소송은 국민의 권리나 이익을 구제하는 최후의 보루로서 행정권을 통제하여 행정의 적법성을 확보하는 기능을 함.

30) 감사연보 사이트 참조

(<https://www.bai.go.kr/bai/down/publication/annualReportList>)

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

- 행정소송은 항고소송, 당사자소송, 민중소송, 기관소송으로 구분되고, 항고소송은 다시 취소소송, 무효등 확인소송, 부작위위법확인소송 등으로 구분됨. 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 소송임(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 있음.
- 항고소송 3가지 중에는 취소소송이 주류를 이루고, 무효등 확인소송이 가끔 제기됨.

□ 취소소송의 절차

- 납세자는 과세처분 등의 취소를 구할 법률상 이익이 있는 관할 세무서장의 소재지를 관할하는 행정법원에 취소소송을 제기할 수 있음(법원조직법 제40조의 4). 현재 서울에만 행정법원이 설치되어 있고 다른 지역에서는 지방법원 본원이 행정사건을 관할함.
- 과세처분 등에 대한 취소소송은 처분 등이 있음을 안 날부터 90일 이내, 처분 등이 있는 날부터 1년 이내에 제기하여야 함(행정소송법 제20조 제1항, 제2항).

□ 행정심판전치주의

- 헌법 제107조 제3항은 “재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있고, 행정심판의 절차에 대하여는 사법절차를 준용한다.” 고 규정하고 있음. 일반행정사건의 경우에는 행정소송을 제기하기 전에 행정심판을 거칠 것인지 여부가 당사자의 선택에 맡겨져 있으나(임의적 전치주의), 조세사건의 경우에는 행정소송을 제기하려면 원칙적으로 행정심판을 거쳐야 함(필요적 전치주의, 국세기본법 제56조 제2항).
- 조세사건의 경우 과세관청의 전문적인 지식과 경험을 활용함으로써 남

소(濫訴)를 방지하고 상급청의 감독을 통하여 통일적인 조세행정을 기하기 위하여 전심절차를 필수적으로 요구함.³²⁾ 이를 ① 자율적 행정통제, ② 행정청의 전문지식 활용, ③ 간이·신속한 구제, ④ 법원의 부담경감 등 4가지로 요약할 수 있음.

- 행정심판전치주의는 과세처분에 대한 취소소송은 물론 과세처분의 당연무효를 선언하는 의미의 취소소송에도 적용되나,³³⁾ 무효확인소송에 대하여는 행정심판전치주의가 적용되지 않음(행정소송법 제38조 제1항).
- 행정심판전치주의는 행정행위의 특수성, 전문성 등에 비추어 행정청으로 하여금 스스로의 재고(再考), 시정의 기회를 부여하기 위한 것이므로 납세자로 하여금 전심절차를 거치게 하는 것이 가혹하다고 보이는 등 정당한 사유가 있는 때에는 전심절차를 거치지 않고 과세처분의 취소를 청구하는 행정소송을 제기할 수 있음.³⁴⁾ 판례는 다음과 같은 경우에 행정심판전치주의의 예외를 인정함.
 - ① 2개 이상 같은 목적의 행정처분이 단계적·발전적 과정에서 이루어진 경우³⁵⁾
 - ② 조세소송 계속 중 과세처분이 변경되었는데 위법사유가 공통된 경우³⁶⁾
 - ③ 동일한 처분에 의해 수인이 동일한 의무를 부담하는 경우³⁷⁾

□ 심리

- 조세사건에 대하여는 판사 3인으로 구성된 합의부에서 재판함. 다만 서울행정법원의 경우 양도소득세부과처분 취소사건에 대하여는 단독판사가 재판하도록 규정함(서울행정법원 재정단독판사제도의 운영과 관련된 사무처리지침 제2조).³⁸⁾ 다만 다음 사건에 대하여는 합의부가 재판할 수 있음.
 - ① 선례나 판례가 없는 사건 또는 선례나 판례가 서로 엇갈리는 사건
 - ② 사실관계나 쟁점이 복잡한 사건
 - ③ 사회에 미치는 영향이 중대한 사건

32) 대법원 2001. 11. 13. 선고 2000두536 판결.

33) 대법원 1987. 6. 9. 선고 87누219 판결.

34) 대법원 2014. 12. 11. 선고 2012두20618 판결.

35) 대법원 1986. 7. 22. 선고 85누297 판결.

36) 대법원 1992. 8. 14. 선고 91누13229 판결.

37) 대법원 1993. 5. 27. 선고 93누3387 판결 ; 대법원 1990. 1. 23. 선고 89누923 판결.

38) 합의부가 단독판사가 재판할 것으로 결정한 사건에 대하여는 단독판사가 재판할 수 있는바, 서울행정법원은 재정 단독결정을 할 사건을 내규로 정하고 있음.

- ④ 동일 유형의 사건이 여러 재판부에 흩어져 통일적이고 시범적인 처리가 필요한 사건
- ⑤ 전문지식이 필요한 사건
- ⑥ 그 밖에 사건의 성격상 합의체로 심판하는 것이 적절한 사건

□ 취소소송 제기에 대한 판결

- 소가 부적법한 경우에는 각하하는 판결을 하고, 원고의 청구가 이유 있다고 인정하는 경우에는 과세처분 등을 취소하는 판결을 하며, 원고의 청구가 이유 없다고 인정하는 경우에는 기각하는 판결을 함.

□ 취소소송 판결의 기속력

- 처분 등을 취소하는 확정판결은 그 사건에 관하여 당사자인 행정청과 그 밖의 관계행정청을 기속함(행정소송법 제30조 제1항). 기속력으로 인하여 처분청은 판결에 의해 과세처분이 취소된 후 동일한 과세처분을 반복할 수 없음.
- 경정거부처분 등과 같이 판결에 의하여 거부처분이 취소되는 경우에는 처분청은 판결의 취지에 따라 다시 이전의 신청에 대한 처분을 하여야 함(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 있음(행정소송법 제34조 제1항). 과세관청이 거부처분 취소판결의 취지에 따라 처분을 하지 아니하는 경우 처분청에 금전적 부담을 주어 판결의 이행을 간접적으로 강제하는 이른바 간접강제제도를 도입한 것임.

□ 연도별 처리대상건수와 처리건수(1심)³⁹⁾

<표7> 조세소송 1심 연도별 처리현황

(단위 : 건, %)

연도	접수	처리건수									인용률	항소
		각하명령	원고승	원고일부승	원고패	각하	소취하	이송	기타	계		
2019	2,098	13	222	94	988	66	388	19	99	1,889	16.7	919
2020	1,770	10	246	95	894	62	562	25	29	1,923	17.7	876
2021	1,791	8	246	92	816	55	355	36	41	1,649	20.5	801
2022	2,099	12	207	63	904	51	329	40	32	1,638	16.5	785

- 2019년부터 2022년까지 1심 법원의 접수건수는 1,700건~2,100건의 수준을 보이고 있으며 인용률은 대체로 20%를 하회하고 있음.

□ 연도별 처리대상건수와 처리건수(2심)⁴⁰⁾

<표8> 조세소송 2심 연도별 처리현황

(단위 : 건, %)

연도	접수	처리건수										항소기각률	상고
		각하명령	항소기각	원고승	원고일부승	원고패	각하	소취하	항소취하	기타	계		
2019	969	2	579	50	48	54	21	103	58	7	922	62.8	491
2020	926		547	51	47	47	11	128	33	5	869	62.9	481
2021	846	1	558	50	48	39	10	97	28	6	839	66.5	440
2022	811		551	39	41	32	8	105	28	9	811	67.9	424

- 2019년부터 2022년까지 2심 법원의 접수건수는 800건~1,000건의 수준을 보이고 있으며 항소기각률은 60%~70% 수준을 보이고 있음.

39) 사법연감(통계) 사이트 참조
<https://www.scourt.go.kr/portal/justicesta/JusticestaListAction.work?gubun=10>

40) 사법연감(통계) 사이트 참조
<https://www.scourt.go.kr/portal/justicesta/JusticestaListAction.work?gubun=10>

□ 연도별 처리대상건수와 처리건수(대법원)⁴¹⁾

<표9> 조세소송 3심 연도별 처리현황

(단위 : 건, %)

연도	접수	처리건수							상고기각률
		각하명령	상고기각	파기	소취하	상고취하	기타	계	
2019	521		473	44	26	2	1	546	86.7
2020	488		444	22	15	13	4	498	89.2
2021	448	1	433	28	8		4	474	91.4
2022	435		411	26	7	4	7	455	90.3

- 2019년부터 2022년까지 대법원의 접수건수는 400건~600건의 수준을 보이고 있으며 상고기각률은 2021년과 2022년에는 90%를 상회하고 있음.

라. 일반행정심판과 조세행정심판의 비교

- 국세기본법은 조세 관련 처분이 일반행정처분과 다른 여러 가지 특성을 지니고 있으므로 원칙적으로 행정심판법의 적용을 배제함. 그러나 행정심판법 제15조(선정대표자), 제16조(청구인의 지위승계), 제20조부터 제222조(심판참가), 제29조(청구의 변경), 제36조제1항(증거조사), 제39조(직권심리), 제40조(심리의 방식), 제42조(심판청구의 취하) 및 제51조(행정심판 재청구의 금지)의 규정을 준용함(국세기본법 제56조 제1항).

- 위 준용규정 이외의 나머지 사항에 대하여 일반행정심판과 조세행정심판은 상당한 차이가 있음.

- 행정심판법은 임의적 전치주의를 취하고 있으나, 국세기본법은 필요적 전치주의를 취하고 있음. 조세심판에 대하여 필요적 전치주의를 채택한 것은 재판청구권

41) 사법연감(통계) 사이트 참조
<https://www.scourt.go.kr/portal/justicesta/JusticestaListAction.work?gubun=10>

을 침해하므로 임의절차로 전환할 필요가 있다는 견해가 있으나,⁴²⁾ 조세심판 단계에서는 구제되는 납세자의 숫자가 상당히 있고, 법원의 사건경감에 기여하고 있으므로 필요적 전치주의를 유지하고 있음.⁴³⁾

- 행정심판법은 심판의 종류를 취소심판, 무효등 확인심판, 의무이행심판으로 구분하고 있으나(행정심판법 제5조), 국세기본법은 처분의 취소·경정 또는 필요한 처분의 결정, 재조사결정으로 규정하고 있음(국세기본법 제65조 제1항 제3호).
- 국세기본법상 의무이행심판과 무효등 확인심판이 인정되는지에 대하여는 논란이 있음. 먼저 국세기본법상 의무이행심판 인정여부에 대하여 국세기본법 제65조 제1항 제3호에서 “필요한 처분의 결정”을 규정하고 있는 점을 근거로 국세기본법에서도 의무이행심판이 인정된다고 해석하는 견해가 있지만⁴⁴⁾ 국세기본법에서 의무이행심판을 명시적으로 규정하고 있지 않으므로 부정적으로 해석하는 것이 일반적임.⁴⁵⁾ 또한 국세기본법상 무효등 확인심판 인정여부에 대하여는 국세기본법상 처분의 취소 또는 변경 이외에 별도로 무효등의 확인을 구하는 내용을 규정하고 있지 않으므로 부정적으로 해석하는 것이 일반적임. 따라서 납세자가 과세처분의 무효를 주장하는 심판청구를 하더라도 무효확인심판이 아니라 이른바 “무효선언적 의미의 취소심판”의 성격을 갖게 되므로 불복청구기간의 제한을 받음.⁴⁶⁾
- 행정심판법은 심판청구가 이유가 있다고 인정하는 경우에도 이를 인용하는 것이 공공복리에 크게 위배된다고 인정하면 심판청구를 기각하는 사정재결을 규정하고 있으나(행정심판법 제44조), 국세기본법은 사정재결을 규정하고 있지 않음. 따라서 조세행정심판에서는 심판청구가 이유가 있다고 인정하는 경우 공공복리에 위배된다는 이유로 기각할 수는 없음.

42) 박상봉, “조세심판청구제도의 문제점에 관한 개선방안”, 경영과 정보연구 제35권 제2호, 2016, 79면.

43) 황창근, “행정심판법과 비교를 통한 조세불복절차의 문제점과 개선방안”, 입법학연구 제17집 제1호, 2020, 301면.

44) 황창근, 앞의 논문(각주 43), 298면.

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

46) 국심 2000.7.22.자 2000중326 결정, 국심 2005.10.28.자 2005서815 결정.

- 행정심판법은 2010. 1. 25. 개정을 통하여 집행정지의 요건을 완화하여 “처분, 처분의 집행 또는 절차의 속행 때문에 중대한 손해가 생기는 것을 예방할 필요성이 긴급하다고 인정할 때” 로 규정하였고(행정심판법 제30조), 국세기본법은 2018. 12. 31. 개정을 통하여 행정심판법을 본받아 행정심판법과 같은 내용으로 집행정지요건을 규정하였음(국세기본법 제57조). 다만 조세행정심판의 경우 금전채무에 대하여는 집행정지를 인정하지 않는 경향이 있으므로 실무상 거의 활용되지 않고 있음.
- 행정심판법은 처분 또는 부작위가 위법·부당하다고 상당히 의심되는 경우로서 처분 또는 부작위 때문에 당사자가 받을 우려가 있는 중대한 불이익이나 당사자에게 생길 급박한 위험을 막기 위하여 임시지위를 정하는 임시처분제도를 두고 있으나(행정심판법 제31조), 국세기본법은 임시처분제도를 규정하고 있지 않음. 또한 행정심판법은 피청구인이 재결의 취지에 따른 처분을 하지 아니하면 배상을 명하는 간접강제제도를 두고 있으나(행정심판법 제50조의2), 국세기본법은 간접강제제도를 규정하고 있지 않음. 이에 따라 납세자가 물납거부처분에 대하여 인용결정을 받더라도 과세관청이 이를 이행하지 않으면 납세자의 권리구제의 실효성을 확보하기 어려운 경우가 생김.

3. 문제점

가. 다층적·복합적인 불복구조와 재결기관의 난립⁴⁷⁾

- 현재 사전적 구제절차로 세무서, 지방국세청 또는 국세청에 대한 과세전 적부심 제도가 있고, 사후적 구제절차 중 임의적 전치절차로 세무서 또는 지방국세청에 대한 이의신청제도, 필요적 전치절차로 국세청 심사청구, 감사원 심사청구, 조세심판원 심판청구가 있음. 그밖에 1998년 행정소송이 종전의 2심제에서 3심제로 전환하여 조세사건의 불복구조는 “과세전 적부심 → 이의신청 → 국세청 심사청

47) 김무열, 「국세행정불복절차의 문제점과 개선방안」, 한국조세재정연구원, 2021.6., 82면 이하도 다단계 국세행정불복제도를 문제점으로 지적하고 있음.

구, 감사원 심사청구, 조세심판원 심판청구 중 하나 → 1심 소송 → 2심 소송 → 3심 소송”에 이르기까지 단계가 많고, 같은 단계에서도 여러 개의 절차가 복합되어 있음.

- 다층적 불복구조는 여러 단계에 걸쳐 납세자에게 다양한 권리구제 수단을 제공하고, 복합적 불복구조는 납세자의 재결기관 선택권을 확대한다는 점에서 일부 긍정적 요소가 있음. 특히 과세전 적부심, 이의신청은 임의절차로서 반드시 거쳐야 하는 절차가 아니므로 다단계구조라고 하더라도 특별히 문제가 아니라는 시각도 있음. 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 유지하기 위하여 인력과 예산이 과다하게 소요되는 점 등에 비추어 보면, 일부 긍정적 요소에 불구하고 부정적 요소가 더 강하다고 볼 수 있음.
- (다음 장에서 살펴보겠지만) 외국의 사례를 보더라도 과세관청 외의 행정심판(조세심판원, 감사원)과 법원의 3심제를 동시에 시행하는 국가는 거의 없으므로 우리나라의 제도는 국제적 추세에 부합하지 않음.
- 행정소송이 2심제에서 3심제로 전환한 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 완화하였으나, 필요적 전치절차의 재결기관이 국세청, 감사원, 조세심판원으로 다기화되어 있어 행정심 단계의 불복구조가 복잡함. 국세청 심사청구, 감사원 심사청구, 조세심판원 심판청구의 사건수를 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 있음.⁴⁸⁾

48) 행정의 자기통제는 과세전 적부심사제도, 이의신청 및 국세청 심사청구를 통해 제한적으로 구현되고 있음.

- 재결기관의 난립으로 인하여 재결기관 간 판단기준이 상이하고 인용률 경쟁 등으로 공평과세 저해에 대한 우려가 발생함.
 - 현행 필요적 전치절차에서는 국세청, 감사원, 조세심판원이 각각 납세자의 불복청구에 대하여 독자적으로 결정하므로 동일하거나 유사한 쟁점에 대하여 국세청, 감사원, 조세심판원의 판단기준이 불일치하는 경우가 발생함. 재결기관별로 판단기준이 상이하면 과세 여부에 대한 납세자와 과세관청의 예측가능성을 저해하여 혼란을 초래하고 궁극적으로 과세에 대한 신뢰를 떨어뜨릴 수 있음. 예를 들어, 동일한 쟁점을 다룬 사건에 대하여 A재결기관은 인용하고, B재결기관은 기각하는 경우 A재결기관의 결정에 대하여 과세관청은 불복할 수 없으므로 인용으로 확정되고, 납세자가 B재결기관의 기각결정에 대하여 소송을 제기하였는데, 소송에서 납세자의 청구가 기각되면 재결기관에 따라 동일한 사건의 처리결과가 달라져서 과세공평을 저해하는 문제가 생김.
 - 소송에서도 하급심 단계에서 각 재판부별로 동일하거나 유사한 쟁점의 사건에 대하여 결론이 다른 경우가 생기지만 대법원에서 하나의 결론을 채택하여 제도적으로 법령의 통일적 해석이 보장됨. 국세청, 감사원, 조세심판원의 결정 사이에는 우열이 없으므로 상이한 판단기준을 조정하거나 통일할 수 없는 제도적 한계가 존재함.
 - 필요적 전치절차가 선택적으로 규정되어 있으므로 국세청, 감사원, 조세심판원은 사건을 유치하기 위하여 서로 경쟁하는 관계에 있다고 볼 수 있음. 불복청구건수가 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 있음. 더욱이 납세자가 자신에게 유리한 선례가 있는 재결기관을 선택하여 불복하는 경우 납세자 간 과세공평을 저해하는 문제가 생길 수 있음.

나. 조세행정심판과 행정소송 간 유기적 협력체계 부족

- 국세기본법 제58조에 따르면 조세행정심판절차에서도 의견진술권이 보장

되어 있으므로 당사자가 신청하면 구두변론은 가능함. 그러나 당사자의 진술과 서면 제출 이외의 증거조사가 제대로 실시되지 않으므로 전반적으로 사실심 기능이 미흡함. 행정소송이 종전의 2심제에서 3심제로 전환하여 소송단계에서 2회의 심급에 걸쳐 사실심의 심리가 강화됨에 따라 조세행정심판의 사실심 기능은 과거보다 상대적으로 비중이 줄어든 측면이 있음.

- 행정심판과 행정소송이 밀접하게 연계되지 않고 각각 별개로 운용되므로 납세자가 행정심판을 경유하더라도 행정심의 기록을 사법심에 이송하는 등의 제도가 구비되어 있지 않으므로 행정심판 단계에서 심리된 내용이 행정소송 단계에서 활용되지 못하여 비효율적임.
- 행정소송은 항고소송을 취소소송, 무효등 확인소송, 부작위위법확인소송으로 구분하고 있으나, 조세행정심판의 경우에는 위와 같이 구분하지 않으므로 조세행정심판과 행정소송의 연계성이 부족함.⁴⁹⁾

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 있음.
- 행정심판의 준사법화를 위하여는 심판기관의 독립성과 공정성의 확보, 심리절차의 대심구조화(對審構造化), 당사자의 절차적 권리보장 등이 요구됨. 헌법재판소는 과거 지방세 부과처분에 대한 이의신청 및 심사청구의 심의의결기관인 지방세심의위원회의 심리절차에 사법절차적 요소가 미흡하고 당사자의 절차적 권리보장이 결여되어 있는 등 헌법 제107조 제3항이 요구하는 사법절차 준용의 요청을 외면하였다는 이유로 위헌이라고 결정하였음.⁵⁰⁾

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

- 행정심판을 임의적 전심절차로 규정한 경우에는 행정심판을 거치지 아니하고 곧바로 행정소송을 제기할 수 있는 선택권이 보장되어 있으므로 사법절차를 준용하지 않는다 하더라도 위헌이라고 할 수 없으나, 필요적 전심절차로 규정하면서도 그 절차에 사법절차가 준용되지 않는다면 헌법 제107조 제3항, 나아가 재판청구권을 보장하고 있는 헌법 제27조에 위반됨.⁵¹⁾

2) 미흡한 사법절차 준용의 모습

□ 조세심판관회의 또는 국세심사위원회의 구성

- 헌법 제107조 제3항에서 요구하는 사법절차의 요소인 판단기관의 독립성과 공정성을 위하여는 권리구제 여부의 판단주체가 객관적인 제3자 지위에 있을 것이 필요함.⁵²⁾
- 조세심판관회의는 공무원인 상임심판관과 공무원이 아닌 비상임심판관으로 구성되고, 국세심사위원회는 공무원 위원과 민간위원으로 구성됨.⁵³⁾ 조세심판관회의의 상임심판관은 조세사무에 일정 기간 이상 근무한 사람을 임명하고 국세심사위원회 공무원 위원은 국세청 공무원 중에서 임명함. 조세심판관회의의 비상임심판관과 국세심사위원회 민간위원은 조세·법률·회계분야에 관한 전문지식과 경험을 갖춘 사람을 위촉하게 되어 있음. 조세심판관에 대하여는 심신쇠약 등으로 장기간 직무를 수행할 수 없게 된 경우 등 법령에서 정한 경우를 제외하고는 그 의사에 반하여 임명을 철회하거나 해촉할 수 없도록 하여 신분보장 규정도 두고 있음(국세기본법 제67조 제7항).
- 국세심사위원회 공무원 위원은 국세청 공무원 중에서 임명하므로 조세사무의 전문성을 갖추고 있다고 볼 수 있으나, 조세심판관회의의 상임심판관은 법령에서 요구하는 최소한의 근무경력만 채웠을 뿐 전체적으로 조세사무의 근무경력이 길지 않은 공무원을 임명하여 전문성이 부족한 경우가 가끔 있음.⁵⁴⁾ 예

50) 헌재 2001. 6. 28. 선고 2000헌바30 결정.

51) 헌재 2000. 6. 1. 선고 98헌바8 결정.

52) 헌재 2001. 6. 28. 선고 2000헌바30 결정.

53) 조세심판원의 비상임심판관과 국세심사위원회의 민간위원은 형법 제127조 및 제129조부터 제132조까지의 규정을 적용할 때에는 공무원으로 간주함(국세기본법 제67조 제9항).

54) 조세심판관은 조세에 관한 사무에 4급 이상의 국가공무원·지방공무원 또는 고위공무원단에 속하는 일반직공무원으로서 3년 이상 근무한 사람 또는 5급 이상의 국가공무원·지방공무원으로서 5년 이상 근무한 사람이어야 함.

를 들어, 법령에서 요구하는 최소한의 근무기간인 3년만 근무한 공무원을 조세심판관으로 임명하는 식임.

- 조세심판관회의 비상임심판관의 경우 교수, 변호사, 전직 공무원 중에서 위촉하고 있고, 국세심사위원회 민간위원의 경우 교수, 변호사, 전직 공무원 외에 공인회계사, 세무사 중에서 위촉하고 있는바,⁵⁵⁾ 이들은 대개 다른 직업에 종사하고 있으므로 충분한 시간을 들여 사건을 검토하지 못하는 경우가 있음. 더욱이 조세심판관회의 비상임심판관과 국세심사위원회 민간위원이 사건 당사자와 접촉하는 것을 원천적으로 차단할 수 없으므로 사건 당사자로부터의 독립성과 공정성을 확보하기에 어려움이 있음. 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 있음.

□ 폐쇄적인 심리구조

- 조세심판과 국세심사의 심리는 청구인과 처분청이 제출하는 서면과 증거를 중심으로 이루어지는 것이 아니라 이러한 자료를 기초로 담당사무관이 작성하는 사건조사서 중심으로 이루어지고 있음. 청구인은 심사와 심판에 관계되는 서류를 열람할 수 있고 처분청은 심판에 관계되는 서류를 열람할 수 있는바(국세기본법 제58조), 청구인과 처분청이 주로 열람하는 서류는 사건조사서임. 사건조사서는 사실관계 및 처분내용, 청구주장 및 처분청 의견, 관련법령·판례 등 선결정례, 사실관계 조사내용, 심리담당 의견 등으로 구성되는데, 청구인과 처분청은 사건조사표 중 심리담당 의견을 제외한 나머지 부분을 열람할 수 있음(심사사무처리규정 제26조 제2항, 조세심판원 운영규정 제16조 제1항).
- 소송의 경우 당사자가 제출한 서면과 증거서류를 상대방에게 송달해주나, 조세심판과 국세심사에서는 청구인이 제출한 청구서와 처분청이 제출한 답변서는 상대방에게 송달하지만 그 이후에 청구인과 처분청이 제출한 서류는 담당 조사관이 사건조사서에 반영할뿐 상대방에게 송달하지 않음. 이와 관련하여 담

55) 조세심판관회의 비상임심판관의 경우 이해충돌을 우려하여 공인회계사, 세무사는 위촉하고 있지 않으나, 국세심사위원회 민간위원의 경우 전문성을 중시하여 공인회계사, 세무사를 위촉하고 있음.

당사무관이 청구인과 처분청이 제출한 서류의 내용을 사건조사서에 충실히 반영하면 사건조사서를 열람하여 상대방의 주장내용을 파악한 후 심사와 심판을 준비할 수 있으나, 사건조사서에 제대로 반영하지 않으면 심사와 심판을 준비하는 데 차질을 빚을 수밖에 없음. 또한 사건조사서는 청구인과 처분청이 제출한 서류를 요약하는 부분과 담당사무관이 조사하여 추가하는 부분으로 구성되는데, 작성자의 주관이 개입되어 조세심판 및 국세심사의 심리와 결정에 영향을 미칠 가능성이 있음. 행정소송의 경우에는 당사자들이 제출한 서류와 증거들을 직접 보고 심증을 형성하나, 조세심판과 국세심사의 경우에는 비상임심판관과 민간위원들은 당사자들이 제출한 서류와 증거를 직접 보지 않고 심리에 관여하므로 때로는 심증을 형성하기 어려운 경우가 생길 수 있음.

- 조세심판과 국세심사의 심리가 사건조사서를 중심으로 이루어지는 실무관행은 심판관과 심사위원의 상당수가 비상임으로 구성된 사실과 밀접하게 연관되어 있음. 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 어려움. 그렇다고 청구인과 처분청이 제출한 서류와 증거들을 모두 그대로 비상임심판관이나 민간위원에게 송달해주면 재결기관의 업무가 지나치게 많아지고 서류의 관리도 어려워지는 문제점이 있음.
- 조세심판과 국세심사에서 비상임심판관과 민간위원은 결정서의 작성에 관여하지 않음. 국세기본법에서는 결정서에는 주문과 이유를 적고 심리에 참석한 조세심판관의 성명을 밝혀야 한다고 규정하고 있음(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 있음. 결정서에 기재된 법리는 선례로서 다른 사건에 영향을 미친다는 점을 고려할 때 더욱 그러함.

3) 증거조사의 미흡

- 국세기본법 제76조에 의하면, 관계인 또는 참고인에 대한 질문, 장부, 서류, 물건의 검사 또는 감정기관에 대한 감정의뢰 등의 증거조사를 할 수 있도록 규정하

고 있으나, 실무상 제대로 활용되고 있지 않음.

- 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 않음.
- 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 보임.

4) 심판결정에 대한 과세관청의 불복금지

- 과세관청 외에 설치된 독립된 재결기관의 결정에 대하여 과세관청의 불복을 금지하는 것은 쟁송구조에 부합하지 않는 측면이 있음.
- 현재 국세기본법 제80조 제1항에 규정된 기속력에 따라 재결기관이 납세자의 청구를 인용하는 경우 과세관청의 불복을 금지하는 것으로 해석하고 있음. 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 약함.
- 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 생김. 이는 행정심판의 인용률을 낮추는 요인으로 작용할 수 있음.
- 동일한 쟁점을 다투는 사안에 대하여 납세자 A와 B가 시기를 달리하여 심판청구를 제기하였고, 조세심판원이 A에게는 기각 결정을 한 반면, B에게는 인용 결정을 하였는데, 처분청의 불복이 금지되어 B의 청구가 인용으로 확정된 사안에서 A가 소송을 제기하였으나 기각으로 확정된 경우 B의 잘못된 결정을 시정할 수 없게 됨. 이 경우 A와 B의 과세여부가 달라져서 과세공평을 해하는 결과를 초래함.

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 편임.
- 사회가 발전할수록 사건이 복잡해지므로 재판의 전문성을 높이기 위하여 특허법원, 가정법원, 행정법원, 회생법원 등의 전문법원을 운영하고 있음(법원조직법 제3조). 이에 더하여 현재 노동법원 및 해사법원 등의 전문법원 설치 논의가 매우 구체적인 내용으로 진행 중임. 이 중 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 있음.
- 전문분야의 법관연수, 학위과정 이수 등을 통하여 과거보다는 조세사건을 재판하는 법관의 전문성이 향상되었으나, 계속적으로 조세사건을 재판하는 제도가 확립되어 있지 않으므로 조세사건을 재판하는 법관의 전문성은 개선의 여지가 있음. 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 있음.

Ⅲ. 주요 국가의 입법례

1. 미국: 조세법원(U.S. Tax Court)을 중심으로

가. 개관

- 미국 조세불복 제도의 핵심은 전문법원인 조세법원의 설치·운영이라 할 수 있으며, 조세법원의 기능과 역할에 대한 높은 신뢰도를 유지하고 있음.
- 미국 조세법원은 행정심 기구에서 출발하여 사법부 조직으로 발전한 매우 이례적인 사례임.
- 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 변화하였음.
- 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 있음.

나. 행정심

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

- 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, “IOA”)을 운영하며 행정의 자기시정 기능에 집중함.
- 2019년 시행된 납세자우선법(The Taxpayer First Act)에 따라 IRS 내 기존의 불복심사국(Appeals Office)의 독립성을 강화하면서 그 명칭을 IOA로 변경함.
- 일반적으로 IRS에서 30-days letter⁵⁶⁾를 받는 납세자는 IOA에 심사청구를 할 수 있음.
- 심사청구에 따라 IOA는 납세자 및 과세관청이 제출한 자료에 대한 검토 및 필요한 협의 절차를 거쳐 청구의 인용 여부를 결정함. 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 소요됨.⁵⁷⁾
- IOA는 심사국장(Chief) 산하 4개의 집행분과(징수처분 분과, 부과처분 분과, 특수 영역 분과, 지원 분과)로 구성되어 있으며, 2017년 기준 1,345명의 직원이 근무하고 있음.⁵⁸⁾ 사건의 심리를 위한 별도의 위원회는 두고 있지 않음. 우리나라의 국세청 국세심사위원회나 지방자치단체의 지방세심의위원회와 같은 별도의 심의 또는 합의제 기구는 두고 있지 않음.
- IOA는 심사 결정과 별개로 비공식·비공개·자발적인 절차로서 조정 절차(mediation)를 운용하고 있음.

다. 3가지 소송 유형

- 미국에서 조세관련 소송은 크게 부과처분(deficiency notice)의 취소, 납부세액의 환급(refund), 부과 또는 징수 처분의 금지(injunction)를 구하는 3가지 종류로 구분됨.⁵⁹⁾

56) 납세자가 IRS의 세무조사 결과에 동의하지 않는 경우 납세자에게 보내는 일종의 납세예고통지서를 말함. 동 통지에도 30일 이내 답변이 없는 경우 90-days letter라는 납세고지서를 발송함. IRC §6212.

57) US GAO(Government Accountability Office), Tax Administration: Opportunities Exist to Improve Monitoring and Transparency of Appeal Resolution Timeliness, Sep. 2018, p. 28.

58) US GAO, *op. cit.*, p. 31.

59) 그 밖에도 과세당국의 소환장 집행 소송, 과세정보 제공 또는 금지 청구, 압류재산 해제 청구, 하자 있는 경매 취소 청구, 납세자 지위 확인 청구, 세무공무원의 과실에 대한 손해배상 청구, 탈세제보 포

- 과세관청의 부과처분(deficiency notice)⁶⁰⁾이 있는 경우, 납세자는 세금을 납부하지 않고서 조세법원에 소송을 제기하거나(sue-now, pay-later option), 먼저 세금을 납부한 다음 연방지방법원(Federal District Court) 또는 연방청구법원(Court of Federal Claims)⁶¹⁾에 납부한 세금의 환급을 청구할 수 있음. 조세법원은 환급 청구에 대한 관할은 갖지 않으나 심리 결과 과다납부 세액이 있는 경우 환급을 주문할 수 있음.
- 조세법원 및 연방지방법원의 결정에 대한 항소는 각 지역별 연방 항소법원(Court of Appeals)에 하며, 연방청구법원의 결정에 대한 항소는 D.C. 소재 『연방 순회 항소법원(Court of Appeals for the Federal Circuit)』⁶²⁾에 함. 납세자 및 과세관청 모두에게 항소권을 부여하고 있음. 항소법원의 결정은 대법원의 상고허가(writ of certiorari)가 없는 경우 최종적임.
- 납세자가 조기 납부를 피할 수 있는 조세법원을 선택할지의 가장 큰 결정 요소는 자금 사정이라 할 수 있지만 그 밖의 주요 요소로는: ①각 법원별 세법 해석의 차이가 있다는 점⁶³⁾; ②연방지방법원의 경우 배심원 제도가 가능하다는 점; ③조세법원 및 연방지방법원의 결정에 대한 항소는 연방항소법원에, 연방청구법원의 결정에 대한 항소는 『연방 순회 항소법원(Court of Appeals for the Federal Circuit)』에 한다는 점; ④연방지방법원 및 연방청구법원의 환급 청구는 시효 중단효과가 없지만 부과처분에 대한 조세법원 청구는 시효 중단효과가 있어 부족세액이 과세관청이 주장한 금액보다 크다는 결정이 가능한 점⁶⁴⁾; ⑤ 연방지방법원 판사는 조세법 전문가가 아니지만 조세법원 판사는 조세법 전문

상금 청구 등이 있음. Bittker & Lokken, Federal Taxation of Income, Estate and Gifts(Vol. 6), 2012, ¶115.1, 2.

60) 일명 90-days notice라 함. IRC §6212.

61) 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 법원. 1855년에 최초 설립되어 현재 16명의 판사로 구성되었으며 판사는 상원의 승인을 얻어 대통령이 임명하며 임기는 15년. 원래 원심심판부 위에 상급심판부(appellate division)를 두고 있었으나 1982년 연방법원개선법(Federal Courts Improvement Act) 제정으로 상급심판부는 연방 순회를 위한 항소법원(Court of Appeals for the Federal Circuit)에 통합되었음. US Court of Federal Claims 홈페이지(<https://www.uscfc.uscourts.gov/history-of-the-court>)에서 인용.

62) 연방 순회 항소법원(Court of Appeals for the Federal Circuit)은 미국 헌법 제3조(The Judiciary)에 따라 설치된 법원으로 1982년 연방법원개선법(Federal Courts Improvement Act) 제정으로 미국 관세 및 특허 항소법원과 연방 청구법원의 상급심판부(appellate division of the US Court of Claims)를 통합한 법원으로 워싱턴 D.C.에 소재함.

63) 대표적으로, 연방 지방법원 및 청구법원의 경우 성문법에 대한 해석·적용뿐만 아니라 형평법상 이론이 적용될 수 있음. Bittker & Lokken, op. cit., ¶115.1, 2.

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

가이며 연방청구법원 판사는 그 중간 정도인 점; ⑥기타 증거보전절차(discovery), 소송물, 소액사건의 특례 절차 등의 차이 등이 있음.

- 3갈래 소송 유형에도 불구하고 세금을 납부하지 않은 채 소송을 제기할 수 있는 조세법원 유형이 가장 널리 이용되고 있음.
- 2023년 기준 소장 접수 21,882건, 종결 31,585건임. 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 차지함.⁶⁵⁾
- 연방지방법원의 경우, 2023년 기준 접수 건수는 532건이고(2022년과 동일),⁶⁶⁾ 연방청구법원의 경우, 2023년 기준 처리 건수는 총 76건, 연말 계류 중인 건수는 107건임.⁶⁷⁾
- 3가지 소송 유형 중 조세법원의 기능과 역할이 절대적인 것으로 평가됨. 이하 미국에서 조세법원이 발전한 과정을 살펴보기로 함.

라. 조세법원의 발전 과정⁶⁸⁾

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

- 미국은 1913년 16차 헌법 개정을 통해 비로소 소득세법을 제정함. 그 후 1차 세계대전 등으로 급격한 세율 인상 및 세수 증가로 인하여 조세 분쟁 사례가 급증함. 과세행정의 공평성과 납세자의 자발적 신고의식 제고 차원에서 조세 불복 기관에 대한 적절한 행정적 대응 방안의 필요성이 대두함.
- 1919년 과세관청 내 처분 전 불복 심사 자문기구인 『Committee on Appeals and Review(“CAR”)』을 설치함. 하지만 동 CAR은 과세관청 내 심사기구로서 독립성이 부족하고 대심구조(adversarial)가 아니고 비공개이며, 새로운 증거 제출이 불허되고 전통적인 사법절차 기준이 적용되지 않는다는 비판이 제기됨.

65) US Tax Court, Congressional Budget Justification(Fiscal Year 2025), Mar. 4, 2024, p.17.

66) US Courts 홈페이지
(<https://www.uscourts.gov/statistics-reports/caseload-statistics-data-tables>) 참조.

67) US Court of Federal Claims 홈페이지 참조.

68) 본 라.항의 논의는 주로 Harold Dubroff & Brant J. Hellwig, The U.S. Tax Court: An Historical Analysis(2d ed. 2014)를 참고한 것임.

- 1924년 연방 의회의 요청으로 재무부 및 국세청 주도로 BTA 설치 법안을 통과 시킴. 당초 정부(재무부) 초안은 BTA를 국세청에서 떼어 내어 재무부 산하 기관으로 두고 재무부 장관이 위원장 및 위원들을 임명하는 방안이었으나 의회 논의 과정에서 독립성 강화 목적으로 대통령이 임명기로 함.
- BTA 위원의 구성은 7~28명으로 임기는 10년이고,⁶⁹⁾ ‘무능, 의무 해태 또는 직무상 부정행위’ 외에는 해임할 수 없음. BTA 위원의 자격은 변호사, 회계사 등의 특별한 직업적 제한 없이 세법에 전문성이 있는 자로 함. 최초 임명된 BTA 위원은 민간 출신 7명과 국세청 출신 5명의 12명으로 구성함. 이 중 회계사 1명 외에는 모두 변호사임.⁷⁰⁾
- BTA의 관할 사건은 부과 처분(deficiency notice)의 취소 및 부과 처분 예고 금액의 감액 청구이며, 환급 청구(refund claims)는 제외됨. BTA 결정에 대하여는 과세관청과 납세자 모두 연방법원에 소 제기를 할 수 있음. 인용 결정의 경우 과세관청은 부과처분을 할 수 없고 연방지방법원에 부족세액 존부에 대한 판단을 구할 수 있음. 기각 결정의 경우 납세자는 납부 후 연방지방법원 또는 연방 청구법원에 환급 청구소송을 제기할 수 있음. BTA 결정이 있더라도 최종 확정까지는 3심제 연방 법원의 사법심에서 다시 다투어지게 됨. BTA의 사실 판단은 1심 법원에서 명백한 증거(*prima facie* evidence)로 인정되지만 1심 법원의 판단 대상은 BTA 결정 자체가 아니라 과세관청 처분의 적법 여부로서 처음부터 다시 다투어지게 되며(de novo) 그 과정에서 BTA 결정은 부수적 판단대상이 될 뿐임.
- 당초 재무부 안에 따른 심리 절차는 사법심과 같은 대심적 심리구조를 취하지 않는 비공개 방식이었으나 의회 논의 과정에서 사법절차, 특히 사실심 법원의 형식적 요건에 맞추도록 변경함.
- 사법절차를 따르는 데 있어서 중요한 논쟁으로서, 변호사 외의 직역, 특히 회계사에 대리권을 부여할지 문제가 대두됨. 회계사 직역과 변호사 직역 간 치열한 대립과 논쟁이 전개되어 결국 양 진영 간 타협(compromise)으로 변호사 및 회계사 모두에게 대리권을 허용하는 방안으로 결론을 내림.

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

70) 당시 세법 실무는 대부분 회계사들이 수행하고 있었고 위원회의 전신인 Committee on Appeals and Review의 위원은 변호사, 회계사, 기술자로 구성되어 있었음.

- 1924년 법률 개정에 따라 BTA가 설치된 후 1926년 법률 개정으로 BTA 결정에 대한 항소 사건 관할이 연방지방법원에서 연방항소법원으로 변경됨.
- 1924년 법률에 따르면, 두 차례에 걸쳐 사실 심리를 수행한 다음(BTA 및 연방지방법원) 다시 두 차례에 걸쳐 법률 심리를 수행해야 함(연방항소법원 및 대법원). 납세자는 대법원 심리를 제외하더라도 3차례 소송을 해야만 최종 결과를 얻게 되어 과도하게 부담스럽다는 인식이 널리 퍼짐.
- 또한 BTA 위원들은 조세 문제에 전문성이 있는 인물들인데 연방지방법원 판사는 법률 일반에는 이해가 높지만 조세 전문성은 떨어지는 인사들이므로 건전한 사법절차 원칙에 반한다는 지적이 제기됨.
- 1926년 개정 법률은 이러한 비판을 수용하여 BTA 결정에 대한 항소를 연방지방법원이 아닌 연방항소법원에 하도록 변경하였고 오늘날까지 이어지고 있음.

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 제기됨.
- 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 등임.
- 이러한 주장에 대하여는, 우선 의회가 전통적으로 연방 헌법 제3조에 따른 법원 및 법관을 늘리는 데 대하여 매우 적대적인 태도인 점⁷¹⁾ 및 BTA를 사법기

71) 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 봄. Harold Dubroff & Hellwig, *op. cit.*, pp. 180~185.

관화 하는 경우 BTA에서 인정되던 회계사의 대리 권한이 폐지될 수 있다는 회계사 직역의 우려와 반발이 큰 점, 법무부의 강력한 반대가 있는 점⁷²⁾ 등으로 BTA의 사법기관화는 상당한 기간 동안 성공하지 못하였음.

- 1942년 개정 법은 이러한 적대적 환경을 끝내 극복하지 못한 채 BTA의 명칭만 바꾸는 개정에 만족해야 하였음.
- 이 개정에 따라 BTA의 명칭이 “법원(Tax Court of the United States)”⁷³⁾으로, 그 위원에 대한 호칭이 “판사(judge)”로 바뀌는 중대한 변화를 맞게 됨.
- 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 추가되었음 (‘Dingell 수정 조항’이라고도 함).⁷⁴⁾ 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 있음.⁷⁵⁾

3) 1969년 조세법원(US Tax Court)

- 1942년 명칭 변경에도 불구하고 ‘행정기관’으로서 조세법원의 법률적 지위에는 변화가 없었음. 1969년 개정에 이르러 행정기관의 지위를 벗어나 미국 헌법 제1조(Legislative)에 따른 법원의 지위를 갖추게 되었고 그 명칭을 “United States Tax Court”로 변경하였음.

72) 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 대리인 역할을 떠안아야 한다는 점 등임, Dubroff & Hellwig, *op. cit.*, p. 190.

73) 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 함. Dubroff & Hellwig, *op. cit.*, p. 195.

74) 이 규정은 1969년 개정에서도 변화 없이 오늘날까지 이어져 오고 있음. 현행 IRC §7452(The Secretary shall be represented by the Chief Counsel for the Internal Revenue Service or his delegate in the same manner before the Tax Court as he has heretofore been represented in proceedings before such Court. The taxpayer shall continue to be represented in accordance with the rules of practice prescribed by the Court. No qualified person shall be denied admission to practice before the Tax Court because of his failure to be a member of any profession or calling.)

75) IRC §7452.

- 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 아님.
 - 그럼에도 불구하고 그 명칭과 헌법상 지위의 변경은 오랜 기간 동안 조세법원 뿐만 아니라 의회, 재무부와 법무부, 조세 실무계의 뜨거운 논쟁의 결과였음.
- 1967년 조세법원 주도로 연방 의회에 제출된 법률 개정안(일명 “Mills-Long bills”)은 조세법원을 연방 헌법 제3조(Judiciary)에 따른 법원으로 변경하는 내용이었는데⁷⁶⁾ 의회의 논의 과정에서 다음과 같은 반론이 제기된 결과 행정기관에서는 제외시키되 연방 헌법 제1조(Legislative)에 따른 법원으로 변경하는 안으로 1969년 의회가 결의함.
- Mills-Long bills에 따르면 그동안 논란이 되었던 조세법원 소송에서 정부 대리 기관은 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 정하였음(Status Quo).
 - 하지만 전통적으로 조세법원 소송에서 정부를 대리하던 재무부가 자신의 역할을 포기하는 것에 동의하지 않았고, 전통적으로 연방 법원 사건에서 정부를 대리하던 법무부 또한 개정안에 반대함.
 - 조세법원이 연방 법원 소속이 되는 경우 연방지방법원과 관할 중복 문제가 발생하는데 심급 구조를 어떻게 할지의 문제가 생기고 연방지방법원에 관할을 집중하는 것이 보다 효율적이라는 반론이 제기됨.
 - 법무부와 재무부의 반발에 더해 개정안 발의자인 Long 상원의원까지 조세법원을 제3조 법원으로 변경하는 데 동의하지 않게 됨. Long에 따르면 조세법원의 독립적 이미지를 제고할 필요가 있고 법원의 소재지를 국세청 본부에서 다른 곳으로 옮기는 것이 바람직함. 하지만 종신직 판사를 늘리는 데 회의적일 뿐만 아니라 소송에서 법무부가 정부를 대리해야 하는 문제와 변호사 외 직역을 배제하는 결과를 낳을 수 있다는 우려를 제기함.
 - 제3조에 따른 법원으로서의 변경에 대하여는 당시 대법원장(Earl Warren)을 비롯

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

한 사법부 주요 인사들도 반대 기류가 형성됨. 이들에 따르면, 조세법원과 같은 전문적 관할의 심판부가 연방 헌법에 따른 완전한 법원으로서의 지위를 갖는 것은 부적절하다고 보았음. 이들 사법부 인사들은 직접 입법권을 갖지는 못하지만 의회에 상당한 영향을 미침.

□ 이러한 반대에 부딪히자 1969년 여름, 조세법원을 연방 헌법 제3조가 아닌 제1조에 따른 법원으로 변경하는 내용의 수정안이 제출되어 같은 해 12월 말 결국 의회를 통과함.

○ 개정 법률에 따르면, ①조세법원의 명칭을 연방 법원이 취하는 일반적 형식에 따라 “United States Tax Court” 로 변경하고, ②조세법원이 더 이상 행정부 조직 내 독립적 기관이 아니게 되었으며, ③그 기능에 맞지 않는 행정절차법상의 조건을 따를 필요가 없게 되었고, ④법정 모독죄(contempt)로 벌금이나 징역의 처벌이 가능하게 되었고, ⑤그 권한을 수행하는 데 있어서 연방법원에 일반적으로 제공되는 지원을 받을 수 있게 되었고, ⑥조세법원 판사의 임기는 12년에서 15년으로 연장되고 임기 종료 시 자동 갱신은 되지 않지만 자동 갱신되지 않는 판사는 완전한 급여 지급(full pay)으로 퇴직 가능하며, ⑦개정 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, ⑧1942년 법에 도입된 Dingell 수정 조항⁷⁷⁾에 개정이 없어 회계사들의 반발을 불러오지 않았음.

□ 위와 같은 역사적 과정을 거쳐 오늘날 미국 조세법원은 조세분쟁의 해결에 가장 중추적인 역할을 수행하고 있음.

○ 조세법원 판사는 상원의 동의를 얻어 대통령이 임명하는 19명으로 구성되며 이들의 급여는 연방지방법원 판사와 동일하고 정년은 70세임.⁷⁸⁾ 조세법원장(chief Judge)은 확인적 판결 절차(declaratory judgment proceeding)나 소액사건 절차 등을 처리하는 특별판사(special trial judge)를 임명할 수 있으며 이들의 급여는 일반 판사의 90%임.⁷⁹⁾ 또한 조세법원장은 퇴직하는 일반 판사 중 일정한 조건

77) 현행 IRC §7452(앞의 각주 74).

78) 현재는 13명임. 이와 별개로 Senior Judge 12명, Special Trial Judge 6명으로 구성됨 (<https://www.ustaxcourt.gov>).

79) IRC §7443A.

을 갖춘 경우 선임 판사(Senior Judge)로 임명할 수 있음.⁸⁰⁾ 조세법원 판사는 무능력, 태만, 부정행위를 이유로 해서만 청문 절차를 거쳐 대통령이 해임할 수 있음.⁸¹⁾

- 조세법원의 관할은 소득세, 유산증여세, 민간단체물품세에 대하여 IRS가 부과한 부족세액에 대한 납세자의 불복심사임.⁸²⁾ 조세법원은 정당한 세액의 금액을 재결정할 수 있으며 당초 부족세액으로 통지한 금액보다 큰 금액으로 결정도 가능함(불이익변경 허용).⁸³⁾
- 조세법원의 관할 요건으로는, ①IRS에 의한 부족세액 결정이 있을 것, ②부족세액의 통지가 있을 것 및 ③기한 내에 소 제기가 있을 것 등임.⁸⁴⁾ 부족세액의 통지는 통상 ‘90-days letter’ 로 불리며, 소 제기는 이 통지에 따라 수령 후 90일 이내에 하여야 함(국외 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 함.⁸⁵⁾
- 청구금액이 5만 달러 이하인 경우 납세자 선택으로 소액사건 절차로 진행할 수 있음. 소액사건 절차는 누구든지 대리인이 될 수 있고 사실심리는 가능한 한 비공개로 진행되며 구두변론이나 준비서면을 요구하지 않고 판결은 간략히 요약된 이유만 부기함. 또한 항소가 허용되지 않고 다른 사건의 선례가 되지 않음.

마. 평가와 시사점

□ 행정심의 사법화 역사로 평가할 수 있음.

- 1919년 과세관청 내 불복 심사 자문기구인 CAR(Committee on Appeals and Review)에서 시작하여 1924년 행정부 내 독립 심판기구인 BTA(Board of Tax Appeals)로, 1942년 그 명칭을 조세법원(Tax Court of U.S.)으로 바꾼 후 1969년

80) IRC §7447.

81) IRC §7443(f).

82) IRC §6213.

83) IRC §6214.

84) Bitter & Lokken, *op. cit.*, ¶115.2.2.

85) Tax Court Rule §200(c).

행정부에서 완전 독립한 연방 조세법원(U.S. Tax Court)으로 발전하여 왔음.

- 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 있음.
- 조세법원의 사법화에 따른 과세행정의 자기통제 기능 수행을 위한 IRS 내 독립 심사국인 IOA를 설치·운영함.

□ 정부기관간 및 관련 직역간 타협과 양보를 통한 실용적 접근 태도를 보임.

- 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 추진함.
- 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 유지(status quo)를 통한 양보와 타협의 실용적 해결을 도모한 것으로 평가할 수 있음.

□ 과세행정의 일관된 집행과 납세자 권리구제의 효율성·경제성을 조화시키기 위하여 노력함.

- 조세법원 발전의 배경에는 세금을 내지 않고 처분의 위법성을 다룰 수 있는 권리구제 방법을 마련할 필요에서 출발함. 세금을 납부한 경우의 환급 청구 소송은 일반적인 사법적 구제 절차(연방지방법원 또는 연방청구법원)를 병행함.
- 조세법에 전문성 있는 심판관(판사)을 통한 납세자 권리구제의 수단을 제공하고 심급 구조의 단순화를 통해 신속하고 경제적인 권리구제 절차의 제공이라는 정책 취지를 반영함.

□ 조세불복 제도의 개선 및 조세법원의 발전 과정에서 법원의 적극적 참여 및 조세법원 스스로 노력함.

- 조세불복 제도의 사법화 과정에서 행정심판 기관의 법원화, 심판관(판사)의 임명, 심급 구조, 심리 절차 등 제도 개혁 전반에 걸쳐 법원의 적극적인 참여 및 효율적인 납세자 권리구제 방안 마련을 위한 의견을 제시하고 타협을 위하여 노력함.
- 무엇보다, BTA 및 1942년 변경된 조세법원 단계에서 심판관(판사)들을 비롯한 그 구성원들이 독립성과 전문성을 확보하기 위한 끊임 없는 노력을 통해 납세의무자, 정부기관, 의회, 법원, 대리인 시장(변호사 및 회계사 등) 등으로부터 큰 신뢰를 얻을 수 있었으며 이는 조세법원 탄생에 가장 큰 동력으로 작용함.⁸⁶⁾

2. 영국: 통합행정심판소를 중심으로⁸⁷⁾

가. 개관

- 영국에서 조세불복 제도는 미국과 달리 그 특유의 전문화 과정 없이 일반 행정구제 절차의 일부로 취급되면서 발전되었음. 역사적으로 가장 중요한 변화의 계기가 되었던 것은 1957년 Franks 보고서에 기초한 1958년 『행정심판소 및 심문법(Tribunals and Inquiries Act)』 제정 및 2001년 Leggatt 보고서에 기초한 2007년 『행정심판소, 법원 및 집행법(The Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007, 이하 “TCE법”』의 제정이라 할 수 있음.
- 영국 조세불복 제도 발전의 가장 큰 특징은 행정심의 사법화 과정으로 평가할 수 있는데 그 정점에 이른 것이 2007년 TCE법 제정이라 할 수 있음.
- 이하에서는 조세불복을 포함한 영국의 행정심판 제도 발전의 전개과정과 현행 제도의 근간이 되는 2007년 TCE법의 주요 내용을 살펴보기로 함.

86) 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 있음. Dubroff & Hellwig, *op. cit.*, p. 199.

87) 이 절의 논의는 주로 H.W. Wade & C.F. Forsyth, *Administrative Law*(10th Ed.), Oxford, 2009의 23장(Statutory Tribunals, p. 770 이하) 및 Peter Leyland & Cordon Anthony, *Textbook on Administrative Law*(6th Ed.), Oxford, 2009의 7장(Dispute resolution in the administrative state: tribunals and inquiries, p. 157 이하)을 참고하였음.

나. Franks 보고서 및 1958년 행정심판소 및 심문법(Tribunals and Inquiries Act)

- 영국은 20세기 이후 연금, 보조금 등 사회복지 입법의 급속한 증가에 따라 적은 액수의 다량의 분쟁이 발생함. 법적 분쟁에 대한 배타적 권한을 가지는 법원보다는 ‘신속하고 저렴하며 접근 가능한 정의’의 제공을 위한 행정심판 제도의 필요성이 증대하여 다양한 행정심판소가 등장함.
- 법원은 소송 사건에 대한 최고 수준의 정의를 제공하는 제도인데 반해 대량의 행정 민원의 신속하고 저비용의 해결을 위한 행정심판이 필요함. 행정심판은 법원의 사무 부담을 완화하고 분쟁해결의 전문성 확보를 가능하게 함.

- 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 증가함. 1954년 Crichel Down 사건⁸⁸⁾을 계기로 당시 상원의장이자 법무장관겸 대법원장 격인 Lord Chancellor⁸⁹⁾는 행정심판 제도개선 연구를 위한 『행정심판소 및 심문위원회(Committee on Administrative Tribunals and Inquiries)』를 설립하였고 1957년 전직 정부 고위 관료이자 동 위원회의 위원장인 Oliver Franks 이름을 따서 “Franks 보고서”를 발표함.
- Franks 보고서는 행정심판을 행정구조의 일부가 아닌 의회가 제공하는 사법구조로 보는 것이 적합하며 의회의 의도는 행정심판을 행정기관으로부터 독립시키는 것이라고 봄.⁹⁰⁾
- 행정심판소의 세 가지 근본적 목표로 공개성(openness), 공평성(fairness), 중립성(impartiality)을 제시함.

88) 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 결정. 원소유자의 환매 캠페인과 함께 관련 공무원의 부패 스캔들이 맞물려 당시 농업장관이 사임하는 등 큰 사회적 파장을 불러왔고 해당 토지는 결국 원소유자에게 환매되었음. 이 사건을 계기로 장관의 막대한 권한에 관한 재검토 필요성이 대두함.

89) 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 됨. 그 외에도 국왕에 대한 자문 등을 수행하는 추밀원(Privy Council) 위원 역할도 겸임. 명목상으로는 수상(prime minister)보다 서열이 더 높음.

90) 이와 같은 행정심판의 과도한 사법화 경향에 대한 비판으로, Leeyland & Anthony, *op. cit.*, p. 157.

- 행정심판소 조직과 운영에 대한 감독을 수행할 『행정심판소 심의회(Council on Tribunal)』의 설립을 제안함. 심의회 구성은 법조인과 일반인으로 하되 일반인의 비중이 더 커야 함.
 - 행정심판소의 심판관은 특별한 직역 제한 없이 관련 분야 전문가로 하되 심판소장은 법조인으로 구성함. 항소 행정심판소의 경우는 심판관도 법조인으로 구성함.
 - 법률 문제뿐만 아니라 사실 문제도 1심 행정심판소의 결정에 대해 항소 행정심판소에 불복하는 것을 허용함.
- Franks 보고서가 제출된 다음 해인 1958년 의회는 보고서 권고사항을 담은 『행정심판소 및 심문법(Tribunals and Inquiries Act)』을 제정함. 하지만 그 법률 내용은 Franks 보고서의 내용보다 개혁성에서 많이 후퇴하였음.
- 행정심판소 심의회에 대하여 감독 기능을 부여하자던 Franks 보고서 권고를 완화하여 자문기관 역할을 부여함. 심판관 추천 기능, 행정심판절차 규칙의 제정 권한도 심의회가 아닌 주무 장관에게 부여함.
 - 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 구성함.
 - 행정심판소 결정에 대한 불복은 Franks 보고서 권고와 달리 통일된 방식을 정하지 않고 각 개별 법률에 따라 다양한 경로로 불복 방법을 정하였음.

다. Leggatt 보고서 및 2007년 TCE법

- 1958년 제정법의 불완전으로 인해 각 개별법에 따른 행정심판소 난립 현상이 심화되어 행정심판제도 개혁 필요성이 증대하였음. 2000년 Lord Chancellor는 항소 법원 판사 출신의 Andrew Leggatt를 위원장으로 하여 행정심판소 전반에 대한 연구 검토를 진행함. 2001년 『이용자를 위한 행정심판소 - 하나의 체계, 하나의 심판소(Tribunals for User - One System, One Service)』 제목의 보고서(이하 “Leggatt 보고서”)를 제출함.
- 잉글랜드와 웨일즈에 70개의 행정심판소가 난립하여 연간 100만개 사건이 접수

됨. 연간 500건 이상 심리하는 심판소는 20개 정도에 불과하고, 나머지는 활동이 거의 없는 실정이었음. 그때그때 필요에 따라 무계획적으로 설치되어 체계성과 심판소간 연계성이 없고 이용자의 편의보다는 행정부처의 필요를 충족시킨다고 진단함.

- 행정심판 제도 운영의 기본 원칙으로 독립성(independent), 통일성(coherent) 및 이용자 편의(user friendly)를 제시함.
- 행정심판소가 실질적인 행정청의 시스템이 될 수 있도록 “단일의 중첩적 구조(a single, overarching structure)” 창설을 주장함. 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 설치함. 2심 행정심판소 결정에 대한 불복은 법률문제에 한하여 항소법원(Court of Appeal)에 하도록 권고함.
- 심판소의 독립과 행정지원 기관의 영향 배제를 위해 행정심판을 받는 장관과 심판소를 행정적으로 지원하는 장관 사이의 분리를 주장함.
- 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 주장함.

□ 단일의 행정심판 체계를 만들자는 Leggatt 보고서의 내용은 2007년 TCE법에 대부분 수용되었음.

- 1심 및 상급 행정심판소를 설치하여 종래 다양한 행정 영역에서 난립하던 행정심판소를 통합하여 1심 행정심판소(First-tier Tribunal)로, 그 재결에 대한 불복 심판기관으로 상급 행정심판소(Upper Tribunal)로 구성함. 직제상으로는 법무부 산하 기관이고 심판소장(Senior President)은 법무장관(Lord Chancellor) 추천으로 국왕이 임명하며, 심판관은 일정한 법적 요건을 갖춘 자 중에서 심판소장이 임명하지만 사실상 법무부의 영향력은 완전히 배제됨.
- 심판소장은 7년 임기의 법관 임용 적격 요건을 갖춘 자이어야 하며 법무장관은 심판소장 추천 전에 대법원장 등과 사전 협의를 거쳐야 함. 이때 법무장관은 법관임용위원회(Judicial Appointments Commission)에 후보 추천을 요청하여야

하며 동 위원회에서 추천하는 1인을 국왕에게 건의해야 함.

- 1심 행정심판소 심판관(judge)은 5년 임기의 법관 임용 자격을 갖추었거나 심판소장의 의견에 따라 그와 유사한 ‘법률상 경력을 갖춘’ 자 중 임명함. 즉 변호사 등 꼭 법조인 직역이 아니더라도 심판관 임명이 가능한데, 이때 “법률상 경력을 갖춘 자(gain experience in law)”의 의미는 “해당 기간 동안 법률과 관련된 활동에 종사한 자”를 말하며, 이에 법원에서 사법기능을 수행하거나, 중재인으로 활동하거나, 관련 법을 교수 또는 연구하거나, 기타 심판소장이 볼 때 이러한 활동들과 넓게 유사한 성격의 활동을 말함.⁹¹⁾
- 상급 행정심판소 심판관은 법무장관의 추천으로 국왕이 임명하며, 7년 임기의 법관 임용 자격을 갖추었거나 심판소장의 의견에 따라 그와 유사한 ‘법률상 경력을 갖춘’ 자 중 임명함. 따라서 상급 행정심판소 심판관도 법조인 직역 외에서도 임용 가능함.
- 각 행정심판소는 여러 개의 분과(chamber)로 나뉘는데, 1심 행정심판소의 경우 tax chamber를 비롯하여 7개 분과로 구성함. 각 chamber별로 분과장(president)을 둬. 1심 행정심판소는 tax chamber를 비롯하여 총 7개의 분과를 두고 있고, 상급 행정심판소는 tax & chancery chamber를 비롯하여 총 4개의 분과를 두고 있음. 다만 모든 행정심판소가 통합된 것은 아니며 대표적으로 고용 행정심판소(employment tribunals), 성별 인식 패널(Gender Recognition Panel) 등이 이에 해당함.
- 현재 1심 행정심판소의 tax chamber 소속 심판관은 총 11명, 상급 행정심판소의 tax & chancery chamber 소속 심판관은 3명으로 구성되어 있음.⁹²⁾
- 1심 행정심판소 재결에 대해서는 양 당사자(납세자 및 과세관청) 모두 상급 행정심판소에 불복 청구를 할 수 있음. 상급 행정심판소는 사실심 최고 판단기관(superior court of record)의 지위에 있으며,⁹³⁾ 상급 행정심판소의 재결에 대해서는 양 당사자 모두 법률문제에 한해 항소법원(Court of Appeal)에 불복 청구를 할 수 있음.
- 상급 행정심판소는 처분명령(mandatory order), 금지명령(prohibiting order), 파기명령(quashing order), 위법 또는 무효 확인명령(declaration), 가처분(injunction)

91) TCE Act 2007 §4 & §52.

92) <https://www.judiciary.uk/about-the-judiciary/who-are-the-judiciary/list-of-members-of-the-tribunals-judiciary/>

93) TCE Act 2007 §3(5).

등을 내릴 수 있으며 상급 행정심판소의 결정은 1심 법원(High Court)⁹⁴⁾이 내리는 상응하는 구제조치와 같은 효력을 가짐. 상급 행정심판소는 일정한 법정 요건을 갖춘 청구 사건에 한하여 사법심사를 실시하며 요건을 충족하지 못한 사법심사 청구는 1심 법원으로 이송함.

- 1심 및 상급 행정심판소 청구인(납세자)은 대리인(representative)을 선임할 수 있으며, 이때 대리인은 반드시 법률대리인(legal representative)일 필요는 없음.⁹⁵⁾
- TCE법은 조정(mediation)에 관해 명문의 규정을 두고 있음. 즉 당사자의 동의가 있는 경우에만 개시될 수 있고, 조정절차가 개시되지 못하거나 조정에 실패한 경우 행정심판 절차 진행에 영향을 미치지 않음.⁹⁶⁾ 심판관도 조정인으로 활동할 수 있지만 그 심판관은 당사자 동의가 있는 경우에만 재결에 참여할 수 있음.⁹⁷⁾
- 행정심판소에 대한 효율적 행정 지원을 위해 법무부 산하 집행기관으로 『심판소 지원실(Tribunals Service)』을 설치함. 행정심판소의 효율적 행정서비스 제공, 자료와 시설의 효율적 이용, 직원의 잠재능력 개발을 통한 서비스 제공 능력 제고, 다른 사법기관과 연계를 통한 효율적 업무수행 등을 주된 내용으로 함.⁹⁸⁾
 - ☞ 2007년 TCE법에 따라 설치된 『심판소 지원실(Tribunals Service)』은 2011년 법무부 내 『법원 지원실(Courts Service)』과 통합하여 『법원 및 심판소 지원실(Courts & Tribunals Service, “CTS”)』로 재출발함. 현재 직원 수는 16,265명이며, 연간(2019~2020) 예산은 20억 파운드에 달함.⁹⁹⁾ 2011년 CTS로 재출발하기 전인 2006~2007년 심판소 지원실(Tribunals Service)의 직원은 2,934명이며 연간 예산은 314,520,000 파운드에 달하였음.¹⁰⁰⁾
- 종전에 운영하던 행정심판소 심의회를 대신하는 『행정 정의 및 행정심판소 심

94) 영국 법원의 심급은 기본적으로 High Court of England & Wales → Court of Appeal → Supreme Court로 구성됨. 특수법원으로 형사사건을 주로 다루는 Crown Court 등 여러 법원이 있음. <https://www.judiciary.uk/about-the-judiciary/our-justice-system/court-structure/>

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

96) TCE Act 2007 §24(1).

97) TCE Act 2007 §24(3)&(4).

98) Paul Craig, Administrative Law(6th ed.), 2008, p. 279.

99) CTS 홈페이지(<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-courts-and-tribunals-service>).

100) Leyland & Anthony, *op. cit.*, p. 160.

의회(Administrative Justice and Tribunals Council, “AJTC”)』를 설치함. 대법원장, 스코틀랜드/웨일즈 장관 등이 임명하는 10~15인의 위원과 의회 행정감독관(Parliamentary Commissioner for Administration)으로 구성되어 법무부로부터 독립된 기관으로서 행정심판소에 대한 각종 감독 기능을 수행함.¹⁰¹⁾

☞ 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 이관됨.¹⁰²⁾

라. 평가와 시사점

□ 뚜렷한 행정심의 사법화 경향을 보임.

- 미국과 달리 조세 불복을 다른 행정 영역에서 분리하여 접근하는 방식 대신 다른 행정 영역과 묶어 통일적으로 접근하는 방식을 취함.
- 20세기 초부터 법치주의 행정의 주요 수단으로 행정심판의 순기능에 주목하면서 다양한 행정영역에서 행정심판 기구를 설치하고, 그 결과, 행정심판 기구의 난립과 통일성 결여라는 비판이 제기됨.
- 1958년 Franks 보고서 및 2001년 Leggatt 보고서를 통해 행정심판에 관한 통일적 규율 체계 구축 및 사법절차화의 과정을 거침. 각부 장관의 영향력 하에 있던 행정심판 기능을 독립적인 재결기구로 변화시킨 후(1958년 법) 사법 절차의 일부로 발전시켜온 것으로 평가함(2007년 TCE법).
- 행정의 자기 통제, 국민의 권리구제 수단, 법원의 사무부담 경감 등 행정심판의 여러 기능 중 권리구제 수단의 역할에 집중한 결과로 볼 수 있음.

□ 법원의 적극적인 참여를 통해 행정심판 제도를 발전시킴.

- 행정심판소 개혁 방향을 제시한 2001년 Leggatt 보고서는 사실상 법원이 주도한 행정심판 개혁안으로 평가할 수 있음.

101) 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 수행함. TCE Act 2007, Sch. 7.

102) AJTC 폐지 논란에 대해서는, <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmsselect/cmpubadm/1621/162107.htm>

- 행정심판소는 형식적으로는 법무부 소속 기관이지만 심판관의 임명에서 법원의 법관임용위원회 추천을 받는 등 사실상 법원 조직의 일부로 기능함.
- 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 설계함. 일종의 법관·행정관료·민간전문가의 협업체계를 구축한 것으로 평가할 수 있음.
- 1심 행정심판소와 상급 행정심판소의 중첩적 설계를 통해 사실심의 기능을 심판소 단계에서 마무리하고 항소법원과 대법원에서는 법률심만 수행하여 법원의 업무부담을 경감함. 법관의 행정심판소 파견을 통한 전문성 제고 등의 효과를 거둠.
- 행정심판의 성격이 있음을 고려하여 심판사건 대리에 변호사와 같은 특별한 자격 요건을 두고 있지 않는 점도 실용적 접근 태도로 평가할 수 있음.
- 미국과 마찬가지로 이러한 제도 개혁 과정에서 법원의 적극적 참여와 타협의 자세가 있었던 것으로 평가할 수 있음.

3. 독일

□ 개관: 행정과 사법의 엄격한 분리

- 독일은 대표적인 대륙법계 국가로서 행정과 사법의 분리를 원칙으로 함. 행정행위의 위법성 심사를 위한 별도의 행정법원을 두고 있으며, 특히 조세부과 처분과 관련된 사법심사를 위해 사법부 체계 내에서 전문법원인 조세법원을 심급별로 별도로 두고 있음.
- 행정심의 경우 법원의 영향을 배제하며 행정부 내의 권리구제 및 자기통제 기능에 집중함. 1977년 조세기본법(Abgabenordnung) 제정으로 오늘날과 같은 조세행정 불복절차를 마련함. 법관 또는 민간 전문가가 참여하는 합의 또는 회의체 운영 없이 별도 불복 전담 조직에서 자체적으로 불복 사건을 처리함(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 수행함.

- 사법심의 경우 1965년 연방재정법원법(Finanzgerichtsordnung)을 제정하여 행정부로부터 독립하여 사법부에 속하는 재정법원을 설치함.¹⁰³⁾ 재정법원(Finanzgerichte) → 연방재정대법원(Bundesfinanzhof)의 2심제로서 행정심판 전치주의를 채택함. 단, 일부 지방세의 경우 재정법원이 아닌 일반 행정법원 → 고등 행정법원 → 연방행정대법원의 3심제 구조임.

□ 행정심: 원칙적 단심제(이의신청), 예외적 2심제(이의신청 → 심판청구)

- 독일의 세금은 연방세와 州(Länder)세, 자치단체(Gemeinden)세 등으로 구성됨.
- 우리나라의 과세전적부심과 같은 처분 전 사전구제절차를 마련해 두지는 않음. 다만, 과세관청은 세무조사 종결 시 납세자와 종결협의(Schlussbesprechung)를 진행하여야 함.¹⁰⁴⁾ 이는 조사 시 불명확한 사실을 서로 협의하여 명확하게 하는 것으로서 과세요건을 충족하는 사실이 발견되는 경우에 이를 묵인하는 등의 협의는 할 수 없음. 납세자는 이러한 협의 권한을 포기할 수 있으나 이 경우에도 조사결과에 대한 납세자의 동의를 의미하지는 않음. 즉 다툼의 대상인 사실관계와 그 법적 판단에 대하여 과세관청과 납세자가 협의를 통해 세무조사 종결을 가능하게 하고 조기에 법적 평온을 도모하면서 권리분쟁절차를 최소화하는 기능을 함.¹⁰⁵⁾
- 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 함.¹⁰⁶⁾ 구속적 확인은 문서에 의하여 하여야 하며, ①그에 기초되어 있는 사실관계, ② 신청에 대한 결정 및 이에 중요한 이유, ③어떤 세목에 대하여 어떤 기간에 대하여 구속적 확인이 효력을 발하는지에 관한 표시가 포함되어야 함.¹⁰⁷⁾ 구속적 확인은 종결합의와는 달리 그 자체 원칙적으로 구속력이 인정되는 것이 특징이

103) '재정법원'을 '조세법원'으로 부르기도 하지만 조세 이외의 재정사건을 함께 다루므로 '재정법원'이 보다 정확한 표현임.

104) 조세기본법 제201조.

105) 박종수, "독일 조세법상의 사전분쟁해결절차", 한국조세연구포럼 제21차 학술발표대회 발표문, 한국조세연구포럼,

2005.7, 67면.

106) 조세기본법 제204조.

107) 조세기본법 제205조.

며(AO 제206조), 이때의 구속력은 과세관청 스스로에 대해 미치는 구속력을 의미함.¹⁰⁸⁾

- 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 함.¹⁰⁹⁾ 1996년 이전에는 통상적인 과세처분 이외의 조세행정처분(처분청의 재량행위 또는 부작위 등)에 대해서는 이의신청 후 기각 시 상급과세관청의 재결심사 절차(심사청구)로 넘어갔으나¹¹⁰⁾ 1996년 이 규정이 삭제되어 현재는 모든 조세불복절차는 단심의 이의신청으로 통합되었음. 심사청구가 폐지된 이유는 절차가 복잡하고, 납세자 권리구제에 그다지 실효적이지 못하며, 이의신청 담당기관인 과세관청 권리구제 담당부서가 독립성을 갖고 충실하게 권리구제기능을 수행하고 있다는 점 등을 들고 있음.¹¹¹⁾
- 예외적으로 일부 州세 및 자치단체세의 경우 과세처분청에 대한 이의신청을 거친 후 상급 행정기관에 대한 행정심판(widerspruch) 절차를 거쳐야 함. 일부 州의 상급행정기관은 재결기관으로 행정심판위원회를 두고 있음. 지방자치단체의 자치사무에 대한 행정심판은 지방자치권 보장을 위해 당해 지방자치단체가 재결청이 됨.
- 이의신청의 경우 과세처분청이 직접 사건을 처리하되 처분 담당부서가 아닌 이의신청 심사부서(권리구제과)에서 처리하며 기각 결정 시 그 이유를 명확히 부기하여 절차의 공정성을 확보함.
- 통상의 이의신청에 대한 과세관청의 소 제기권은 없음. 일부 지방세에 대한 이의신청 후 행정심판 재결에 대해서는 과세관청(지방자치단체)의 소 제기를 허용함.
- 행정심(이의신청 및 행정심판)의 독립성과 공정성에 관한 특별한 규정은 없음.

□ 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(19개소¹¹²⁾) → 연방재

108) 조세기본법 제206조.

109) 조세기본법 제347조.

110) 구 조세기본법 제349조.

111) 이철송, 「주요국의 조세쟁송제도 비교연구」, 국세청, 1998, 90면.

정대법원의 2심제 사법심을 유지함.

- 행정심인 이의신청을 거친 경우에만 조세소송이 가능한 행정심판 전치주의를 채택함. 그 취지는 일반적으로 권리보호의 허용(Rechtsschutzgeährung), 행정의 자기통제((Selbstkontrolle der Verwaltung), 법원의 부담 경감(Entlastung der Finanzgerichte) 등을 들고 있음.¹¹³⁾
- 재정법원의 재판권을 일반 행정법원의 재판권과 달리 2심제로 한 이유는 사실 문제는 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 등임.¹¹⁴⁾
- 전심인 이의신청 후 조세소송을 제기하는 경우 소송물이 과세관청의 원처분인지 아니면 이의신청 결정인지의 문제에 대하여 우리나라와 같이 원처분주의를 취하고 있음.¹¹⁵⁾
- 각 州에 설치된 재정법원의 법관은 州 정부가 임명하고, 연방 재정대법원의 법관은 연방 법무부의 추천으로 대통령이 임명함. 독일의 법관은 종신직의 직업 법관과 비상근 및 5년 임기의 명예 법관으로 구분하여 변론과 판결에서 동일한 권한을 가짐.¹¹⁶⁾ 재판부에 비직업적 법관의 참여가 가능한 일종의 참심제(參審制)임.
- 지방자치단체 조례에 따라 부과징수되는 지방자치단체세 및 영업세와 부동산세 중 지방자치단체 조례에 따라 결정된 부분에 대한 사건은 일반 행정법원 → 고등 행정법원 → 연방 행정대법원의 3심제임.
- 기타 국가배상 사건, 조세범 사건, 조세와 관련한 사법적 분쟁 등은 일반 민사 및 형사와 마찬가지로 일반법원 관할임(3심제).

□ 평가와 시사점

- 독일의 주요 세목인 연방세에 국한하여 평가하면 사법과 행정의 엄격한 분리 원칙하에 행정심은 이의신청의 단심제로, 사법심은 재정법원 → 연방 재정대법

112) 각 州별 1개. 단, 바이에른주 2개, 노르드라인-베스트팔렌주 3개임.

113) Tipke/ Kruse, a.a.O., Tz. 10-13 Vor §347.

114) 이철송, 앞의 보고서(각주 111), 92면.

115) 재정법원법 제44조 제2항.

116) 재정법원법 제16조.

원의 2심제로 행정심 및 사법심 모두 매우 단순한 구조로 설계하고 있다고 평가할 수 있음.

- 행정심인 이의신청의 인용율이 매우 높고 공정성에 관한 시비가 거의 없는 점 등을 고려할 때¹¹⁷⁾ 과세관청 외의 별도 재결기관을 두지 않고서도 과세관청의 별도 불복심사조직을 통해 공정성과 객관성을 확보하고 있는 좋은 사례임. 즉 행정심 재결의 공정성은 그 재결기관을 어디에 설치하는가에 좌우되는 것이 아니라 그 운영에 있어서 얼마나 직무상 독립을 보장해 주는가 하는 점에 있다는 것을 보여줌.
- 사법심의 경우 2심제를 취하면서 2심 모두 전문법원으로서 재정법원을 운용하여 조세쟁송 해결의 전문성, 신속성, 효율성을 확보하는 데 주안점을 두고 있는 것으로 평가할 수 있음.
- 우리나라는 매우 복잡하고 다단계의 행정심과 조세 전문법원 없이 일반 법원 판사들에 의한 3심제 소송구조를 취하고 있는데 독일의 사례는 이와 극명하게 대비되는 구조로 볼 수 있음.

4. 프랑스¹¹⁸⁾

□ 개관: 독일과 마찬가지로 행정과 사법의 엄격한 분리

- 조세부과처분 등 행정행위의 위법성은 행정부 소속 행정법원에서 사법심사를 담당함.
- 행정법원의 사법심사 전 행정심판 전치주의를 채택함.
- 따라서 프랑스의 경우도 조세불복은 크게 행정심과 사법심으로 대별됨.

□ 행정심

- 행정청 단계의 불복은 상호 대심적 경정 절차 또는 일방적 재부과 절차의 수행으로부터 시작함. 이 절차의 결과 납세자에게 조세부과 통지가 이루어지며 납

117) 김영조, “독일의 조세불복제도”, 사회과학연구 제21권, 상명대학교 사회과학연구소, 2005, 23면. 이에 따르면 이의신청의 인용율은 60% 정도라고 함.

118) 프랑스의 조세불복 제도에 관한 내용은 주로, 안창남, 「주요국의 조세제도 - 프랑스편」, 한국조세연구원, 2009; 안창남·양수영·김상술, 「조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구」, 국회입법조사처, 2023 및 Google 검색자료 등을 참조하였음.

세자는 재부과 취소를 청구할 수 있음. 과세관청이 세무조사 후 신고 세액의 부족, 누락 또는 은닉 등이 있다고 판단하면 납세자에게 조세 재부과 통지를 보내서 경정 절차를 개시함. 동 재부과 통지는 재부과 세액, 산출 근거, 그러한 재부과에 따른 세법상 효과 등을 설명하여야 함.

- 납세자가 이러한 재부과를 수락하거나 답변을 하지 않으면 그 재부과를 다투는 것은 금지되지 않지만 증명책임이 과세관청으로부터 납세자에게로 이전됨. 만일 납세자가 재부과를 거절하는 답변을 제출하면 과세관청은 납세자의 의견에 대한 답변을 통해 재부과를 중단·승인 또는 수정할 수 있음. 이와 관련 과세관청은 원칙적으로 60일 이내에 납세자의 의견에 답변할 의무가 있으며 기한 내 답변이 없는 경우 납세자 의견을 수락한 것으로 간주됨. 과세관청의 답변 통지 후 납세자는 행정 불복을 제기할 수 있음.
- 과세관청 및 납세자 모두 30일 이내에 일정한 조건에 따라 『직접세 및 판매세 위원회(Commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires)』 또는 『중앙조정위원회(Commission Départementale de conciliation)』에 의견을 구할 수 있으며 이 위원회들은 사실문제에 한해 비구속적¹¹⁹⁾ 의견을 제시함. 이러한 위원회에 대한 청구가 없는 경우 과세관청은 최종 통지 후 납세자에게 부족 세액 납부를 요구하는 조세부과 통지를 발급할 수 있음.
- 납세자가 기한 내 신고를 하지 않는 등의 경우 과세관청은 납세자의 소득을 일방적으로 재산정할 수도 있음.¹²⁰⁾
- 이러한 절차를 통해 구제받지 못한 납세자는 과세처분을 한 기관에 이의신청(réclamation)을 할 수 있음. 행정심판은 이의신청 단심으로 진행되며 별도의 심의 또는 협의체 위원회 없이 처분청의 심사과에서 담당함. 이의신청의 청구 기한은 조세부과 통지 접수하거나 세금을 납부한 날이 속하는 해의 다음 해 말까지임.
- 과세관청은 그 청구를 검토하고 재부과의 법적 근거를 변경할 수 있으며 재부과를 감액하거나 취소할 수 있음. 해당 청구에 대한 과세관청의 답변에 따라서만 해당 사건은 법원의 사법심사 대상이 되며(행정심판 전치주의) 과세관청은 청구일부부터 6개월 이내에 결정해야 하며, 그때까지 과세관청의 답변이 없으면 납세자는 법원에 소송 제기가 가능함.

119) 지방세 중 협의과세(forfait)의 경우 구속력이 있으며 위원회 결정에 행정소송의 대상이 됨.

120) Articles L. 67 & L. 68 of the FBTP(프랑스 조세절차법).

□ 사법심

- 프랑스의 법원 조직은 민·형사 사건을 다루는 일반 사법법원과 행정사건을 다루는 행정법원이 엄격히 구분됨. 전자는 1심 법원(tribunaux d'instance, 307개소) → 항소법원(36개소) → 최고법원인 파헤원(Cour de Cassation)으로, 후자는 행정법원(tribunaux administratifs, 42개소) → 행정항소법원(cours administratives d'appel, 8개소) → 국사원(Conseil d'État)으로 구분함.
- 대부분의 세금 즉, 직접세, 부가가치세 및 이와 유사한 조세의 1심 소송은 행정법원 관할로 3심제이며, 등록세, 인지세 등 일부 지방세와 조세형사 사건의 경우 일반 사법법원의 관할임.
- 납세자는 과세관청의 이의신청 결정일(또는 이의신청 후 6개월 도과 후)부터 2개월 내에 행정소송을 제기해야 함. 이의신청을 거치지 않은 행정소송은 각하대상임.
- 지방행정법원에 제기하는 행정소송은 납세자뿐만 아니라 과세관청도 제기할 수 있는데,¹²¹⁾ 이는 인용 재결에 대한 과세관청의 불복을 허용하는 것이 아니라 6개월 이내에 재결이 나오지 않는 경우 납세자가 기한을 도과하여 행정소송을 제기하지 못할 우려가 있기 때문임.¹²²⁾ 즉 과세관청의 지연 결정으로 인해 납세자가 선의의 피해를 입는 것을 방지하기 위한 제도임.
- 지방행정법원 판결에 불복하는 경우 판결문 송달일부터 2개월 내에 고등행정법원에 항소하고, 고등행정법원 판결에도 불복하는 경우 판결문 송달일부터 2개월 내에 행정대법원인 국사원(Conseil d'État)에 상고할 수 있음. 고등행정법원 및 국사원의 소송에서는 변호사 강제주의를 적용함.
- 등록세, 인지세, 토지세 등 일부 세목의 경우 일반 사법법원의 민사부 관할이며, 그 판결에 대한 상소는 항소법원 → 대법원(Cour de Cassation)임.

□ 평가와 시사점

- 프랑스는 사법과 행정의 구분이 엄격한 점, 행정심판 전치주의를 취하고 있는 점, 행정심에서 별도의 재결기관을 두고 있지 않은 점, 분쟁 발생 가능성을 줄이기 위해 협의과세 등을 적극 활용하고 있는 점 등 큰 틀에서는 독일과 유사

121) Articles R. 199-1 of the FBTP.

122) 13-O-7528 of the DB(기본통칙).

한 제도를 설계하고 있음.

- 하지만 독일에서와 같이 조세 전문법원 설치를 하고 있지 않은 점 및 행정심판 전치주의를 취하면서 사법심에서 3심제를 그대로 유지하고 있는 점 등에서 독일과 다른 태도를 취함. 행정대법원 격인 Conseil d 'État 및 그 하급 법원들이 형식상으로는 행정부 소속이지만 그 직무수행에 있어서는 사실상 행정조직으로부터 완전히 독립된 사법기관의 역할을 하고 있다는 점에서 전문성, 신속성, 효율성에서 다소 부족한 점이 있겠으나 납세자의 재판받을 권리를 두텁게 보호한다는 측면에서는 긍정적 요소도 있음.

5. 일본

□ 개관: 미국과 영국처럼 사법심과 행정심의 통합보다는 독일·프랑스와 유사하게 사법과 행정의 엄격한 분리 원칙을 취하고 있음.

- 행정심의 경우 국세청 내 독립 재결기관인 국세불복심판소에 대한 심사청구를 필요적 전치절차로, 과세관청에 대한 재조사 청구를 임의절차로 정함.
- 사법심은 지방법원 → 고등법원 → 최고법원의 3심제를 취함.

□ 행정심

- 필요적 전심절차로서 국세청 내 국세불복심판소에 대한 심사청구를, 심사청구 전 임의 절차로 과세관청에 대한 재조사 청구의 2심제 행정심 구조를 취함.
- 2016년 이전까지는 과세관청에 대한 재조사 청구도 필요적 절차였으나 권리구제의 신속성을 제고하고 심사기관의 부담 경감 등의 취지에서 2016년부터 재조사 청구를 임의 절차로 변경함. 단, 등록면허세에 대하여 등기관이 행한 처분, 자동차 중량세에 대해서 국토교통장관 등이 행한 처분은 재조사 청구 없이 곧바로 심사청구해야 함.¹²³⁾
- 국세불복심판소는 국세에 관하여 법률에 근거한 행정청의 처분에 대한 심사청구 재결기관으로 1970년에 설치함. 그 전에는 납세자 이의제기를 담당하는 협의단 제도로 시행함. 동 협의단은 심사청(국세국장) 이외의 기관이 심리결정에

123) 국세불복심판소 홈페이지 內(<https://www.kfs.go.jp/system/diagram.html>).

참가하는 것을 인정하는 등 패전 후 일본의 행정불복심사제도로서는 전향적인 요소도 있었으나¹²⁴⁾ 국세청 내 소속으로 과세담당 부서의 영향력에서 자유롭지 못한 점과 심리기간의 장기화 등의 문제점이 제기됨.

- 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, 제3 기관과 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 국세불복심판소를 설치키로 함.¹²⁵⁾
- 국세불복심판소(이하 “심판소”라 함)는 국세청 소속 특별기관으로서 소속은 국세청이나 업무상 분리된 특별기관임.
 - 본부 외 전국 12개 지부 및 7개 지소
 - 심판소장은 재무대신의 승인을 얻어 국세청장이 임명하나¹²⁶⁾ 판사 출신을 임명함으로써 운영의 독립성을 도모함. 심판소는 과세관청과 심사청구인 사이에서 제3자로서 공정하게 사건을 조사·심리·결정하는 기구임.
 - 심판소는 심판관 및 부심판관을 두며, 심판관은 접수된 심사청구 사건을 조사·심리하며, 부심판관은 심판관의 명에 따라 사무를 처리함. 심판관은 변호사, 세리사, 공인회계사, 대학교수 등에서 임용하며 임기는 3년임. 부심판관 중 심판소장이 지명하는 자는 심판관의 직무를 행할 수 있음. 단, 담당심판관의 직무는 행할 수 없음(참여심판관은 가능).¹²⁷⁾
 - 재결은 심판소장이 하며, 심의 의결은 담당심판관 및 참여심판관의 합의체가 담당함.
 - 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 함. 이

124) 김재광, “일본의 조세불복제도에 관한 고찰”, 조세연구 제5집, 조세연구포럼, 2005, 180면.

125) 租稅訴訟 - 國稅不服審判所制度の改革-, 租稅訴訟學會, No. 6., 2012. 12., 22~24頁.

126) 國稅通則法第78條.

127) 國稅通則法第79條.

경우 심판소장은 국세심의회의 의결에 기하여 재결을 하여야 함.¹²⁸⁾ 국세심의회의 회장 및 위원은 비상근으로 주로 대학교수로 구성되며 재무대신이 임명함.¹²⁹⁾

- 청구 사건의 조사 심리는 담당 심판관 및 통상 2명의 참가 심판관으로 구성된 합의체에서 진행하며, 심리절차 종결 시 심판관 과반으로 의결. 심판관 중 최소 1명은 민간 전문가 출신을 포함함. 심판소장은 합의체가 행한 의결에 따라 원처분의 전부 또는 일부를 취소 또는 변경하거나 기각 또는 각하의 재결을 실시함(불이익 변경 금지).
 - 심사청구 대리인 선임은 임의사항임. 대리인 자격도 특별한 제한 없으며 청구인이 적당하다고 인정하는 자를 선임할 수 있음.
 - 국세불복심판소의 재결로부터 6개월 이내 또는 심사청구 후 3개월 경과에도 재결이 없는 경우 지방법원에 원처분의 취소소송을 제기할 수 있음.
- 재조사 청구의 결정은 세무서장이 하며, 청구사건에 대한 심리는 원처분 담당자 이외 직원이 담당함. 별도의 의결기구 없음. 재조사 청구를 한 날의 다음 날부터 3개월 경과에도 재조사 결정이 없는 경우 심사청구를 할 수 있음.

□ 사법심

- 심사청구를 거친 사건에 한하여 1심(지방법원) → 2심(고등법원) → 3심(최고법원)의 3심제 소송 구조를 취함. 우리나라와 같은 별도의 행정법원이나 미국·독일과 같은 별도의 조세 전문법원을 설치하고 있지는 않음.
- 조세소송은 國稅通則法에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 行政事件訴訟法이 적용됨. 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 나뉨.¹³⁰⁾ 이 중 취소소송에 대하여는 행정심판전치주의를 적용함. 당사자소송은 과세청의 처분 기타 법률원인에 기한 현재의 공법상 법률관계를 다투는 소송으로 과오납금반환(부당이득반환)청구소송, 조세채무부존재확인소송 등이 해당함.¹³¹⁾

128) 國稅通則法第99條.

129) 財務省設置法第21條.

130) 行政事件訴訟法第3條.

131) 行政事件訴訟法第4條.

- 취소소송은 처분 또는 재결이 있음을 안 날부터 3개월 이내에 제기해야 하며, 심사청구와 마찬가지로 집행부정지 원칙이 적용됨.¹³²⁾ 다만 체납처분의 경우 체납처분절차의 조속한 안정을 위해 몇 가지 특례가 있음.¹³³⁾
- 한편, 일본은 2001년 법률 개정을 통해 세무사(稅理士)의 세법 전문성을 고려하여 소송에서 ‘보좌인으로서 진술권’을 인정한 바 있음.¹³⁴⁾

□ 평가 및 시사점

- 행정심판전치주의 및 3심제 사법심 구조를 취하고 있는데 역사적으로나 기본 체계상으로도 현행 우리나라 조세불복제도와 매우 유사한 형태로 볼 수 있음. 또한 단일의 행정심과 전문법원 없는 3심제 사법심을 취하고 있어 프랑스의 제도 설계와 공통점이 많음.
- 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 않음.
- 행정심의 단일한 재결기관인 국세불복심판소의 경우 비록 국세청 소속이기는 하지만 그 운영상의 공정성과 독립성에 관한 특별한 문제제기는 없는 편임. 그럼에도 프랑스 제도의 경우와 마찬가지로 행정심판전치주의에 더하여 일반 법원의 3심제를 유지하는 것은 납세자의 재판받을 권리를 두텁게 보호하는 긍정적 측면과 함께 권리구제의 신속성, 전문성, 효율성 측면에서 한계가 있을 수 있음. 또한 일본의 경우 워낙 조세불복 사건 수가 적어 제도 개선에 대한 논의의 필요성이 매우 적은 상황임을 고려할 필요가 있음.
- 한편, 우리나라의 경우 이미 국세청에서 독립한 재결기관으로서 조세심판원이 대부분의 행정심판 사건을 담당하고 있는 현실에서 일본의 방식으로 되돌리는 것은 비현실적이라 할 수 있음.

132) 行政事件訴訟法第25條.

133) 國稅徵收法第171條. 예를 들어, 압류처분에 대해서는 공매기일 이내에 제기해야 함.

134) 稅理士法第二條之二 세무사는 조세에 관한 사항에 관하여 법원에서 보좌인으로서 변호사인 소송대리인과 함께 출두하여 진술할 수 있다.

2 전항의 진술은 당사자 또는 소송대리인이 직접 한 것으로 본다. 다만, 당사자 또는 소송대리인이 같은 항의 진술을 즉시 취소하거나 경정한 때에는 그러하지 아니하다.

6. 시사점

□ 행정심판의 사법심화 경향에 대한 뚜렷한 태도 차이

- 미국·영국의 경우 별다른 저항 없이 행정심판의 사법심화를 지속적으로 확대 추진한 반면, 독일·프랑스·일본의 경우 행정심판을 행정부 내의 행정작용의 한 절차로 이해하면서 사법심화를 강화하기 보다 행정의 자기통제 기능에 집중하는 경향을 뚜렷하게 보여 왔음.
- 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 짙음.
- 독일·프랑스·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 평가됨.
- 주요 국가들의 다양한 접근방식에도 불구하고 각 나라마다 각자의 방식에 대한 별다른 문제의식 없이 독립적·공정한 제도 운영을 하고 있는 것으로 평가되며 어느 나라의 방식이 논리적으로 더 우수하다고 판단하기는 어려움. 각 나라마다의 3권 분립에 대한 헌법적 가치의 차이, 행정심판의 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 있음.
- 우리나라의 경우 1980년 개정 헌법에서 행정심판의 사법절차 준용을 규정한 이래¹³⁵⁾ 행정심판의 사법심화가 지속적으로 강화되는 추세를 보여 왔으며, 각 처분청 외의 재결기관인 중앙행정심판위원회 또는 국무총리 소속 조세심판원을

135) 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 있음. 박정훈, “행정심판제도의 발전방향: 사법절차 준용의 강화”, 행정법학 제2호, 한국행정법학회, 2012, 9면.

오랫동안 설치·운영하는 등으로 행정심판의 사법화의 길로 나아가고 있다고 볼 수 있음. 이러한 사정을 고려할 때 오늘날 우리나라가 행정심판 제도를 행정의 자기통제 기능만을 수행하는 방식으로 다시 되돌리는 것은 현실적이지 못함.¹³⁶⁾

□ 조세 분쟁에 대한 접근방식의 차이

- 행정심판 및 소송 단계에서 조세 전문 재결기관 또는 조세 전문법원 설치에 관해서도 미국·독일의 경우 조세 전문법원을 설치하는 방식으로, 영국·프랑스·일본의 경우 일반법원에서 다루는 차이를 보임. 이 또한 각 나라마다의 상황에 따른 대응 결과로 볼 수 있음.
- 다만 각 나라마다 그 방식은 다르지만 조세분쟁의 전문성이나 기술적 성격에 대한 고려를 충분히 부여하고 있으며, 조세 전문법원이 없는 영국의 경우 통합 행정심판소(1심 및 상급) 내 조세 전문 분과(tax chamber)를 별도 운영하고 있음. 일본의 경우 조세불복 사건 수가 워낙 적어 조세 전문법원 또는 재결기관 설치 논의 자체가 거의 없는 실정임.
- 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)을 통한 전문 재결기관의 역할을 수행 중임. 향후 제도 개선 논의 시 이와 같은 제도적 한계와 성과를 충분히 활용할 필요가 있음.

136) 특히 2008년 행정심판법 개정으로 국민권익위원회 설치 및 처분청 외 기관인 행정심판위원회에 재결 권한을 부여함으로써 행정심판이 본격적으로 '타자통제'에 의한 '쟁송절차'로 변화하였다는 평가로서, 박정훈, 앞의 논문(각주 135), 11면.

IV. 논의 중인 대안 및 그 평가

1. 조세 전문법원 설치

가. 주요 내용¹³⁷⁾

□ 조세 전문법원의 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 필요함.
- 조세사건은 대량성, 반복성, 전문성, 기술성, 복잡성 등 일반 행정사건과 구분되는 특성을 가지고 있으므로 조세사건을 효율적이고 공정하게 처리하기 위해서는 조세 전문법원의 도입이 필요함.

□ 조세 전문법원 설치·운용의 법적 근거

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

□ 조세 전문법원의 심급

- 조세 전문법원의 심급에 대하여는 2심제로 하는 것이 타당하다는 견해와 3심제로 하는 것이 타당하다는 견해가 대립함. 2심제를 제안하는 견해는 국민의 재판받을 권리를 제약하는 단점이 있지만, 행정심판의 제도개선을 통해 행정심판을 실질적으로 1심처럼 운영한다면 납세자나 과세관청의 불확정한 법률관계를

137) 김용태, “전문법원으로서 조세법원 설립 필요성에 관한 연구”, 세무와회계연구 제11권 제3호, 2022, 45-81면, 안창남·양수영·김상술, 앞의 보고서(각주 118), 119-131면, 이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 세무와회계연구 제11권 제3호, 2022, 5-43면.

신속하게 확정할 수 있는 장점이 있다고 주장함.¹³⁸⁾ 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 주장함.¹³⁹⁾

- 전국에 여러 곳의 조세법원을 설치할 것인지 또는 1개의 조세법원을 설치할 것인지에 대하여는 후자가 현실적이라는 이유로 전국에 1개의 조세법원을 설치하는 것을 제안함. 전문법원 중 하나인 특허법원도 전국에 1개의 법원을 설치한 것을 참고할 필요가 있음. 다만 현재는 조세사건에 대하여 지방법원 본원이 조세사건을 관할하고 있는데, 전국에 1개의 조세법원을 설치하면 조세법원이 설치된 지역 이외의 납세자들은 지리적 불편함을 감수하여야 함. 따라서 사건의 수를 고려하여 주요 지역별 법원의 설치를 고려할 수 있음.

□ 조세 전문법원의 관할

- 선행연구에 따르면, 조세행정사건 외에 조세민사사건, 조세형사사건도 조세법원의 관할로 정하는 것을 제안하고 있음. 조세 민사사건, 조세 형사사건의 경우에도 그 판단과정에서 조세법 전문지식이 필요하기 때문으로 이해됨. 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 있음.

□ 조세법원의 법관 등 인력구성 방안

- 기존 법관 중 조세사건에 전문성이 있는 법관을 선발하여 조세법원에 근무하게 하는 방식의 인력재배치를 통해 인력을 조달함. 조세사건에 전문성이 있는 법관들은 가능한 한 조세사건 관련 재판부에서 근무할 수 있도록 인사조치를 하는 것이 요구됨.
- 효율적인 사건처리를 위해 법관 이외에 전문인력을 일부 보강할 필요가 있음. 국세청이나 기획재정부 근무 경력의 공무원 혹은 변호사, 회계사, 세무사 등 전

138) 안창남·양수영·김상술, 앞의 보고서(각주 118), 127면.

139) 이동식, 앞의 논문(각주 137), 36면.

문인력 중 일정한 경력이 충족된 자들을 채용할 필요가 있음.

□ 조세사건의 소송대리 문제

- 조세법원 설치와 조세사건의 대리권 문제는 맞물려 논의될 수밖에 없는 주제이므로 세무사, 회계사에게 조세사건의 소송대리 자격을 부여하는 문제를 논의할 필요가 있음.
- 참고적으로, 특허사건의 경우 특허법원 사건 중 심결사건에 대해서 변리사에게 소송대리권을 인정하고 있음.¹⁴⁰⁾

나. 평가

□ 전문성이 있고 대량으로 행해지는 조세사건을 효율적이고 공정하게 처리하여 납세자의 권리구제를 강화하기 위해서는 조세 전문법원의 도입이 필요함. 다만 조세 행정심판이 다층적이고 복잡한 구조를 가지고 있으므로 조세 전문법원을 도입하기 위하여는 조세 행정심판 제도의 정비가 선행되거나 적어도 조세 행정심판 제도의 정비가 같이 이루어져야 함.

- 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 필요함. 또한 본 연구가 제안하는 방식인 조세 행정심판과 소송의 1심 기능을 통합하는 통합조세심판소를 설치하더라도 그 다음 단계로서 특허법원과 같이 항소심 단계의 조세 전문법원 설치를 통하여 법원 내 조세사건 처리의 전문성을 더욱 강화할 필요가 있음.

□ 조세 행정사건 외에 조세 민사사건을 조세 전문법원의 관할로 하는 것은 합리적으로 보이지만, 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 있겠으나 대부분의 조세 형사사건의 경우 과세요건 성립여부가 범죄 구성요건의 핵심인 점을 고려한다면 조세 전문법원에서 통일적으로 처리하는 방법

140) 헌재 2012. 8. 23. 선고 2010헌마740 결정.

도 고려할 수 있겠음. 앞서 살펴보았듯이, 조세 민사·형사사건의 성격과 일반법원과 조세 전문법원 간 합리적인 사무분담 방안 등 현실적 고려가 필요.

2. 통합 행정심판기관(현 정부 추진 중)

가. 주요 내용¹⁴¹⁾

□ 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 제공함. 통합행정심판원장은 장관급이고, 3명의 차관을 두며, 그 밑에 조세심판원, 국세심사위원회, 관세심사위원회 등 18개 기관을 일반행정분과, 의료분과, 노동분과, 조세분과, 소청분과, 국토분과 등 6개 분과를 설치하고 분과의 위원장은 차관급으로 임명함.
- 조세분과는 조세심판원, 국세심사위원회, 관세심사위원회가 통합된 구조로 조직됨. 별도 사무처 조직이 설치된 조세심판원은 통합행정심판원장 밑에 조세분과위원회로 설치되고, 통합 전 조세심판원이 결정하던 사건을 관할함. 조세분과위원회는 위원장 1인과 상임심판관 8인, 비상임심판관 24인 등 총 33명으로 구성됨. 위원장 1인, 상임심판관 8인, 위원장이 지명하는 비상임심판관 8인 등 17인으로 구성하는 조세심판관합동회의에서 회의를 진행하며, 위원장의 직급은 현행 1급에서 차관급으로 상향조정함.
- 조세분과는 조세심판원 외에 국세심사위원회와 관세심사위원회가 포함되나, 조세심판원이 가장 큰 비중을 차지하므로 기존 조세심판원의 조직구조를 기본으로 하여 일부 국세심사위원회와 관세심사위원회의 인력을 포함하여 운영하는 형태로 설계됨.

141) 신열 외 5인, 「One-Stop 행정심판 서비스 구현을 위한 행정심판기관 통합방안 연구」, 국민권익위원회, 2022.

□ 통합심판 법령개정안 마련

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

□ 행정심판위원의 신분 보장

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

□ 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 명시함.

나. 평가

- 통합행정심판원의 설치에 대하여는 다양하고 복잡한 심판기관의 분리로 인한 국민의 불편함과 행정의 낭비를 막기 위하여 특별행정심판의 경우에도 통합행정심판원에 편입시켜야 한다는 견해¹⁴²⁾와 조세사건을 규율하는 조세법령은 기술적으로 복잡하여 전문지식이 필요하므로 통합에 대해 신중하게 접근하여야 한다는 견해¹⁴³⁾가 대립함.

- 통합행정심판원은 여러 곳에 산재해 있는 행정심판기구를 하나의 기관으로 통합하는 데 중점을 두고 있으므로 조세 행정심판의 특수성을 고려하는 데에는 한계가 있음.

- 통합행정심판기구의 설립은 각 법령에 흩어져 있어 찾기 어려운 행정심판을 한

142) 정훈, “행정심판제도에 대한 재조명과 규범통제의 필요성에 대한 시론”, 공법연구 제47권 제2호, 2018, 46면.

143) 황창근, 앞의 논문(각주 43), 291면.

기관에 모아 찾기 쉽도록 한다는 점에서는 나름대로 의의가 있으나, 특별행정 심판의 특수성을 충분히 고려하지 않는다면 여러 기관들을 물리적으로 모아놓은 형식적인 통합에 그칠 가능성이 있음.

- 위원장이 현행 1급에서 차관급으로 높아지나 그 위에 장관이 있으므로 독립성이라는 기준이 강화되었다고 평가하기 어려운 측면이 있음.

- 만약 통합행정심판원에 조세심판원, 국세심사위원회 등 조세 행정심판을 포함시킨다면, 일반 행정사건과 동일하게 취급하지 말고 조세사건의 특수성을 충분히 고려하여 취급할 필요가 있음.¹⁴⁴⁾

3. 기타의 논의

가. 국세청 심사청구와 조세심판원 심판청구의 통합

- 심사청구와 심판청구의 통합에 대하여는 기존 행정조직을 대폭적으로 개편해야 한다는 점에서 신중을 기할 필요가 있다는 견해가 있으나,¹⁴⁵⁾ 심사청구와 심판청구의 중복으로 인하여 비효율적 운영과 인력 및 예산의 낭비가 있으므로 양 절차를 통합할 필요가 있다는 견해가 다수임.
- 심사청구와 심판청구를 통합할 필요가 있다는 견해는 대부분 조세심판원 심판청구로 통합해야 한다고 주장함.¹⁴⁶⁾
 - 심판청구는 심사청구보다 청구건수가 압도적으로 많고 심사청구는 과세관청 내의 재결기관이지만 심판청구는 과세관청 밖의 독립된 심판기관이므로 더 공정하고 독립적인 판단이 가능하다는 기대가 있기 때문이라고 판단됨.

144) 황창근, 앞의 논문(각주 43), 291면.

145) 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 함.

146) 신호영, “소송 전 조세분쟁해결제도 개선방안 연구”, 세무와회계연구 제11권 제2호, 2022, 186-187면, 안창남·양수영·김상술, 앞의 보고서(각주 118), 102-103면, 전형준·이광수, “현행 조세구제제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 국제회계연구 제56집, 2014, 168면, 황창근, 앞의 논문(각주 43), 288-290면.

- 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 권고 하였음.¹⁴⁷⁾
- 법원에 준하는 기구의 개혁에는 심판부 구성·운영에 사법절차를 준용하는 내용과 비상임심판관 제도를 폐지하고 상임심판관을 확대하는 내용 등이 포함됨.

나. 이의신청의 폐지

- 이의신청의 폐지에 대하여는 찬반 양론이 존재함. 이의신청의 존치를 주장하는 견해는 이의신청 제도가 과세관청의 과세처분에 대하여 자기반성 내지 자기통제적 관점에서 재검토하는 의미가 있으므로 폐지할 것은 아니라고 주장함.¹⁴⁸⁾
- 이에 비해 이의신청의 폐지를 주장하는 견해는 이의신청의 결정기관이 과세전 적부심 결정기관과 중복되므로 과세전 적부심사제도를 활성화하고 이의신청을 폐지하는 것이 바람직하다고 주장함.¹⁴⁹⁾
- 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 함.
- 필요적 절차인 심사청구나 심판청구제도가 있음에도 임의적 절차인 이의신청 제도를 굳이 존치하는 것은 무용한 중복적 절차로 보이는 측면이 있다고 함.¹⁵⁰⁾

다. 감사원 심사 폐지 또는 임의절차화

147) 재정개혁특별위원회, 재정개혁보고서 보도자료, 2019.2., 12면.

148) 황창근, 앞의 논문(각주 43), 291면.

149) 김용원, “조세불복제도의 개선에 관한 연구”, 서강법률논총 제3권 제2호, 2014, 24면, 신호영, 앞의 논문(각주 146), 188-189면, 전형준·이광수, 앞의 논문(각주 146), 168면.

150) 안창남·양수영·김상술, 앞의 보고서(각주 118), 101면.

- 감사원 심사청구는 다른 조세 행정심판보다 전문성이 부족하므로 폐지하거나 임의절차로 변경하자는 견해가 다수 제기됨.¹⁵¹⁾
 - 감사원 심사제도는 납세자의 권리구제 기능보다는 행정감독적 기능을 위주로 하는 것이므로 그 성격상 국세청 심사청구 또는 조세심판원 심판청구와 비교할 때 불복청구로 보기에는 적합하지 않은 면이 있음.
 - 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 있음.
 - 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 있음.
 - 감사원 심사청구가 폐지되더라도 감사원의 과세관청 감사기능을 통하여 납세자는 간접적으로 권리구제를 받을 수 있음.

4. 총평과 과제

- 새로운 제도 설계의 모색 필요성
 - 우리나라 현행 조세 불복제도 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 뚜렷함.
 - 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 있음.

151) 길용원, 앞의 논문(각주 149), 26면, 안창남·양수영·김상술, 앞의 보고서(각주 118), 105-106면, 한상국·박훈, 앞의 보고서(각주 145), 141-143면.

- 미국·영국·독일·프랑스·일본 등 주요 국가들의 제도와 비교하더라도 각종 조세 불복제도 운영에 많은 행정력을 투입함에도 불구하고 효율성 및 공정성·전문성 측면에서 이 국가들보다 더 우수하다고 평가하기 어려움.
- 우리나라의 현행 조세불복 제도는 재판받을 권리를 포함하여 납세자들의 권리 구제를 위한 절차상의 권리를 두텁게 보장한다는 긍정적 측면이 있음. 하지만 신속·경제적인 방식의 분쟁해결을 희생하면서 법원은 물론 각 재결 행정기관 들과 변호사·세무사 등 대리인 직역의 이해를 두텁게 보호하는 제도 설계라는 비판이 가능함.

□ 대안의 제시와 논의 필요성

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

V. 통합조세심판소 설치

1. 제도 개선의 원칙과 방향

가. 제도개선의 원칙

□ 효과적인 납세자 권리구제 측면

- 조세불복 제도의 가장 중요한 원칙은 효과적인 납세자 권리구제에 있다고 볼 수 있음. 현행 우리나라 조세불복 제도는 지나치게 다층적이고 다수의 행정심재결기관이 난립하는 데다가 사법심은 행정심과 아무런 연계 기능 없이 3심제를 유지하고 있어 효과적인 납세자 권리구제에 충실하다고 평가하기 어려움.
- 다양한 불복 재결기관과 다층적인 불복구조가 납세자로 하여금 선택의 폭을 넓히고 재판받을 권리를 두텁게 보호한다는 긍정적 측면이 있음. 하지만 장기간의 불복기간 소요로 인한 시간적·경제적 비효율이 크고 다수의 재결 행정기관과 법원의 3심제 운용으로 행정력의 지나친 낭비 초래 등의 부정적 효과가 큼.
- 비교법적으로 우리나라와 같은 복잡한 조세불복 제도를 설계하고 있는 사례를 찾기 어려움. 미국, 프랑스, 일본의 경우 3심제의 사법심을 채택하고 있지만 행정심 단계에서는 과세관청 내 이의신청 또는 심사청구의 매우 단순한 구조를 갖춘. 영국의 경우 통합행정심판소 내의 2단계 행정심과 2심제 사법심으로, 독일의 경우 과세관청 내의 단심제 이의신청과 2심제의 사법심으로 구성됨.
- 효과적인 납세자 권리구제를 위해서 행정심 및 사법심의 전체적인 심급 구조를 보다 축소하는 것이 바람직함.

□ 불복 업무의 공정성 확보 측면

- 공정성 확보를 위한 심판기관의 독립성·중립성·전문성 확립은 조세불복 제도의 또 다른 기본원칙이라 할 수 있음.
- ‘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 사실상 배제되며 공개적인 심리절차 외에 개별적인 당사자 접촉의 우려가 있는 점 등 사법절차 준용의 정도가

높다고 평가하기 어려움. 이는 재결의 객관성·공정성을 저해하는 요소로 작용함.

- 또한 앞서 살펴보았듯이, 현행 행정심 제도는 기관 간 판단기준의 상이로 인한 과세형평성의 침해 우려가 있음.
- 사법심의 경우 조세사건의 비중이 매우 높은데도 불구하고¹⁵²⁾ 사법부 내에서 조세전문법원 설치 논의조차 없는 실정임. 법원은 조세 전문성 확보 노력이 부족하고 조세 전문법관 양성에 소극적임. 또한 조세 판결의 신뢰도 제고의 인식이 부족함.
- 행정심의 통합 및 사법심의 조세 전문성 강화 방안을 마련할 필요가 있음.

□ 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 구조임. 법원의 최종 판단도 아닌 행정의 자기통제와 무관한 전문 재결기관의 결정에 대하여 과세관청이 더 이상 다룰 수 없도록 하는 것이 행정심판의 본질적 기능에 부합하는지는 매우 의문임.
- 비교법적으로도 이와 같은 구조를 취하는 나라를 찾기 어려움. 행정심에서 출발한 미국의 조세법원은 이미 법원화가 완료된 상황이며 영국의 통합행정심판소도 사실상 행정심과 사법심의 융합된 형태이지만 두 나라 모두 과세관청의 항소를 허용하고 있음. 독일, 프랑스, 일본의 경우 과세관청의 소 제기를 불허하고 있지만¹⁵³⁾ 이 나라들의 행정심판은 과세관청 내의 자기통제 기능의 일부로 작동하고 있으므로 과세관청의 소 제기 불허는 논리적으로 당연한 귀결임.
- 과세관청 외의 또 다른 행정기관의 재결에 기속력을 부여하여 과세관청의 소 제기를 불허하는 것은 행정심판 본연의 모습과 괴리되어 있음. 제3 기관의 재결에 기속력을 부여하기 위해서는 법관이 참여하는 사실상 사법심에 해당하면서 실질적으로 사법절차 준용의 원칙이 적용되는 경우에만 허용하는 것이 바람직함.

152) 2022년 본안사건 기준, 조세사건 소송 접수 건수는 총 3,345건임(1심 2,099건, 항소심 811건, 상고심 435건). 이는 서울회생법원(모두 본안 외 사건임)의 514건 및 특허법원(항소심) 704건보다 월등히 많은 규모임. 법원행정처, 「2023 사법연감」, 2023. 9.

153) 앞서 살펴보았듯이, 프랑스의 경우 과세관청의 소 제기가 가능하지만 이는 행정심의 인용 결정에 대한 것이 아니라 기간 도과에 따른 납세자의 불이익을 방지하기 위한 것으로서 사실상 기속력을 부여하고 있음.

나. 대안의 모색: 행정심과 사법심의 조화와 통합의 방향

□ 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 있고,¹⁵⁴⁾ 그 외에도 해당 분야의 식견과 경험 있는 전문가의 활용 가능, 분쟁의 신속한 해결 등을 들고 있음.¹⁵⁵⁾
- 행정심판에 대한 주요 국가들의 제도 설계는 크게 사법절차와 독립적으로 행정부, 특히 과세관청 내의 불복절차로 운용하는 방식(프랑스, 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 구분됨.
- 이러한 방식 중 어느 방식이 논리필연적으로 우위에 있다고 평가하기는 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 있음. 프랑스, 독일, 일본과 같이 과세관청 내에 행정심을 두더라도 심리와 재결의 독립성과 공정성에 관한 별다른 문제제기가 없다는 점은 시사하는 바가 큼.
- 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 있음. 즉 사법심이 3심제로 바뀌었는데도 기존의 행정심은 모두 그대로 유지하면서 행정심 간 심급구조만 바꾸는 방식으로 현재까지 운용하고 있음. 오히려 국세청 예규로 운영하던 과세전적부심사청구 제도를 국세기본법상 불복절차의 하나로 격상시켜 중첩적 구조를 더욱 심화시켰음.
- 이러한 제도 변화의 결과로서 우리나라 조세불복 제도는 앞서 살펴본 바와 같

154) 홍정선, 「행정법원론(상)(제30판)」, 박영사, 2022, 950~951면.

155) 박정훈, “행정심판법의 구조와 기능”, 행정법연구 제12호, 행정법이론실무학회, 2004, 245면.

이 많은 문제점을 노정하고 있으며, 특히 행정심의 핵심적 역할을 담당하는 조세심판원 심판청구의 경우 과세관청 밖의 재결기관이며 사법절차 준용의 정도가 충분하지 못함에도 과세관청의 소재지는 불허하고 있는 기형적 모습을 보임.

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

□ 대안의 평가

- 위 두 가지 방식 중 두 번째 방식의 경우, 다음과 같은 이유로 우리나라의 현실에서는 취하기 어려울 것으로 판단됨.
 - 앞서 살펴본 행정심판에 대한 여러 긍정적 기능 중 오늘날 가장 중요한 역할로 인식되는 것은 위법·부당한 처분에 대한 신속하고 효과적인 권리구제 수단을 제공하는 데 있음. 즉 행정의 자기통제보다 납세자의 효과적인 권리구제가 보다 중요한 기능으로 인식되고 있는데 이러한 기능을 수행하는 데는 과세관청으로부터 독립된 재결기관에서 행정심판을 수행하는 것이 바람직함.
 - 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 있음.¹⁵⁶⁾
 - 국세청을 비롯한 과세관청의 국민 신뢰도가 과거보다 개선되었다고는 하지만 과세관청 내 행정심판 재결기관만으로 운용하는 데 따르는 독립성·중립성에 대한 우려와 비판적 시각을 극복하기 어려움.

- 다음의 사정을 고려할 때 첫 번째 방식이 바람직하며, 그중 영국의 경우와 같

156) 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 평가함. 박정훈, 앞의 논문(각주 135), 8면.

이 행정심과 사법심의 1심 기능을 통합하여 ‘통합조세심판소’를 설치하는 방식이 현실적으로 취할 수 있는 최선의 대안으로 판단됨. 단, 영국과 달리, 통합조세심판소의 운영에서 사법절차 준용의 수준을 획기적으로 개선하는 것을 조건으로 과세관청에 대한 재결의 기속력을 인정(= 과세관청의 소 제기 불허)하는 방식이 바람직함.

- 헌법 제107조 제3항에 따르면 행정심판 절차에 사법절차를 준용하도록 정하고 있으며, 특히 헌법재판소는 행정심판이 필요적 전심절차인 경우 사법절차 준용을 당연한 전제로 선언하고 있는바,¹⁵⁷⁾ 행정심과 사법심의 융합은 헌법 원칙에 부합함.¹⁵⁸⁾
- 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 있음.¹⁵⁹⁾
- 통합조세심판소는 법관, 조세전문 행정관료 및 민간 조세전문가의 협업 체제 구축과 실질적 사법절차 준용을 핵심 내용으로 함. 이를 통해 행정기관으로서 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 있음.
- 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 있음.

157) 헌재 2000. 6. 1. 선고 98헌바8 결정.

158) 헌법 제107조 제3항의 의미에 관하여 박정훈 교수는 “행정심판의 수단(방법)의 양 측에 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 평가함. 박정훈, 앞의 논문(각주 135), 7면.

159) 1998년 고등법원급인 특허법원 설치 전까지는 특허청 소속 심판소(1심) → 항고심판소(2심)를 거쳐 곧바로 대법원에 상고하는 단심제를 취하고 있었음. 단심제 소송구조와 관련 법원에 의한 재판받을 권리의 침해 등을 이유로 위헌 시비가 지속되었고 1998년 특허법원 및 특허심판원 설치로 이어졌음. **특허법원 도입에 대한 내용은 박동현, “국가경쟁력 강화를 위한 특허법원의 운영체제”, 과학기술정책 제99호, 과학기술정책연구원, 1997을 참조하고, 특허심판과 특허소송의 운영현황은 보고서 말미에 첨부한 특허심판과 특허소송의 내용을 참고하면 됨.**

- 납세자 입장에서 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 낭비를 줄일 수 있음.
- 미국의 조세법원 모델은 행정심을 완전히 사법절차로 전환하는 방식으로서 더 이상 행정심판 기능으로 보기 어렵고¹⁶⁰⁾ 사법부 内の 조세 전문법원 설치의 모델일 뿐 우리나라의 행정심 단계의 복잡한 불복구조의 문제를 해결할 수 있는 대안으로 삼기는 어려움.

다. 통합행정심판원(현 정부 추진 안) vs. 통합조세심판소

□ 통합행정심판원 설치 방안의 문제점

- 앞서 살펴보았듯이, 현 정부가 추진 중인 통합행정심판원은 행정의 각 분야별로 흩어져 있는 행정심판 기구들을 한 곳에 모아 통일된 절차에 따라 운영하기 위한 개선방안으로 볼 수 있음.
- 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 조세 불복제도의 문제점을 극복하는 데 그 한계가 뚜렷함.
- 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 때¹⁶¹⁾ 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 권리구제에 비효율을 초래할 가능성이 큼.

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

161) 박종수, 「조세소송법 제정방안 연구」, 한국조세연구원, 2012, 20면 이하.

- 일반 행정처분의 경우 행정심판이 임의적 불복 절차임에 비해¹⁶²⁾ 조세부과처분에 대하여는 행정심판(심사청구 또는 심판청구)이 필요적 전치 절차로 규정하고 있음.¹⁶³⁾ 앞서 살펴본 바와 같이 조세 불복의 전문성·특수성을 고려할 때 필요적 전치 제도를 폐지하는 것은 현실적으로 어려움. 따라서 하나의 재결기관(통합행정심판원) 내에 임의절차(일반 행정심판)와 필요적 전치절차(조세 행정심판)의 병행 운용이 불가피함. 그 결과 앞서 살펴본 현행 조세 불복제도의 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 결과임.
- 또한 헌법재판소가 실시하였듯이,¹⁶⁴⁾ 행정심판이 필요절차인지 임의절차인지 여부에 따라 사법절차 준용의 정도와 수준에 차이가 발생하는데 두 절차를 하나의 통합된 규정으로 규율하는 데 따르는 한계와 문제점이 발생할 수도 있음.
- 현행 조세 불복제도의 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 바람직함.

□ 이하에서 통합조세심판소의 구체적 방안을 제시해 보고자 함.

2. 통합조세심판소의 구성과 기능

가. 통합조세심판소의 소속: 사법부 vs. 행정부

□ 사법부 vs. 행정부

- 다음의 사정을 고려할 때 통합조세심판소는 행정부 소속으로 두는 것이 바람직

162) 행정소송법 제18조 제1항.

163) 국세기본법 제56조 제2항.

164) 헌재 2000. 6. 1. 선고 98헌바8 결정.

함.

- 사실상 사법심의 1심 기능을 수행한다고 하더라도 그 본질적 기능은 행정심판이므로 미국의 조세법원과 같은 완전 사법화에는 한계가 있음. 행정부 소속으로 설치하되 법원의 법관 파견 방식으로 심리와 재결에서 사법절차 준용을 실질적으로 강화하는 방식이 보다 현실적이며 합리적임.
- ‘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 없음.
- 여러 선진국의 사례에서 볼 수 있듯이 심판소가 그 본연의 기능을 수행하기 위해서는 그 소속을 사법부에 둘지 행정부에 둘지 여부가 아니라 그 구성과 운영에 있어서 실질적으로 독립성과 공정성을 확보할 수 있는가에 달려 있음.

□ 행정부 내 소속

- 통합조세심판소의 구성과 운영의 독립성·공정성을 충분히 확보한다면 그 소속을 어디에 둘지는 본질적이고 중요한 쟁점은 아님.
- 일반적인 정부조직 편제상 그 관할에 따라 판단하는 방법을 고려할 수 있겠음. 즉 국세와 관세를 관할 범위로 삼는 경우에는 기획재정부 소속으로 둘 수 있고 여기에 지방세까지 포함한다면 현행 조세심판원과 같이 국무총리실 소속을 고려할 수 있음. 다만 행정심판 재결기구의 통일적 운용을 도모하고자 한다면 중앙행정심판위원회와 마찬가지로 국민권익위원회 소속으로 두는 방안도 고려할 수 있겠으며, 법관의 참여 및 심리와 재결의 독립성·공정성 확보를 도모하고자 한다면 법무부 소속으로 두는 방안도 고려할 수 있음.
- 소속을 어디에 두더라도 과세관청(국세청, 관세청, 지방자치단체 등)이나 세제정책기관(기획재정부, 행정안전부 등)으로부터 독립성을 확보하고 법원과의 긴밀한 협의를 통하여 실질적으로 사법절차 준용을 실현한다는 정책취지를 달성할 수 있어야 함. 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

있음.

나. 관할

□ 사물관할

- 원칙적으로 국세, 관세, 지방세를 통합하여 다루는 것이 권리구제의 효율과 행정력 낭비를 줄이고자 하는 통합조세심판소 설치 취지에 부합함. 관세와 지방세의 경우 특별 심판부 방식으로 운용 가능. 현행 조세심판원도 이와 같은 방식을 취하는데 이러한 통합된 방식에서 벗어나는 것은 제도 개선의 취지에 역행하는 결과임.
- 과세관청에 의한 처분(거부처분을 포함)의 취소심판을 당연히 포함하되 무효확인심판, 의무이행심판 등의 경우 현행 조세심판원 심판청구의 범위를 그대로 유지하는 방식이 현실적임.
- 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 있음. 조세 헌법사건도 마찬가지임. 다만 조세 민사·형사사건의 경우, 법원의 사무분담에 미치는 영향이 적지 않으므로 입법 단계에서 법원과 충분한 협의를 거치는 것이 필요함.

□ 토지관할

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

다. 심판관의 자격과 심판부의 구성

□ 심판소장

- 관련 행정부처로부터 독립성과 공정성을 확보하고 실질적으로 사법절차 준용을 실현할 수 있는 경륜과 식견을 갖춘 인물. 전직 대법관 중 조세전문성을 갖춘 인사가 우선적으로 고려될 수 있음. 대법관, 헌법재판관, 검찰총장 등과 같이 객관성과 공정성을 갖춘 후보추천위원회 구성을 통해 선정된 후보들 중 소속 부처 장관의 추천으로 대통령이 임명하는 방식이 바람직함. 영국의 경우 법관 인사추천 절차에 따라 선임하는 방식을 참고할 필요가 있음.
- 심판소장의 임기는 독립성·중립성을 보장하는 취지에서 5~6년 정도의 장기간이 바람직함.

□ 심판관 및 심판부

- 심판소의 독립성과 중립성을 보장하기 위해서는 조세관련 지식과 경험이 풍부하고 일정한 자격 있는 자로서 후보추천위원회에서 추천한 후보 중 심판소장이 임명하는 것이 타당함. 특히 실질적인 사법절차 준용을 통해 사실상 법원의 1심 기능을 수행해야 하는 점을 고려할 때 상당수 현직 법관의 과견을 통한 심판관 임명이 이루어져야 하며, 이를 통해 법관, 조세전문 행정 관료 및 민간 전문가의 심판부 구성이 가능함.
- 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 구성함. 각 심판부는 현직 법관, 행정관료, 대학교수 등 민간전문가 등이 비슷한 비율로 구성되도록 하는 것이 바람직함. 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 필요함.
- 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 있음.

- 심판관의 임기는 직무의 독립성과 중립성을 보장하는 데 필요한 최소한의 기간으로 3년 이상으로 정하는 것이 바람직하며, 중임 허용을 고려할 수 있음.

□ 사무국의 운영

- 각 심판부의 사건 심리 및 재결에 필요한 조사, 증거수집, 심리자료 준비 등에 필요한 업무와 통합조세심판소의 전체적인 운영에 필요한 업무를 수행할 사무국을 설치하여 운영함.
- 사무국의 조직구성, 사무분담 및 인원 편제, 각 조직단위의 역할과 기능 등은 현행 조세심판원 및 국민권익위원회 등의 사례를 참고하여 설계할 수 있음. 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 있음. 또한 통합조세심판소의 독립성을 강화하는 차원에서 그동안 조세심판원에서 시행하던 국세청 등의 과세관청과의 인사교류는 축소 또는 폐지하는 것이 바람직하며, 세무사, 회계사, 세법전문성이 인정되는 변호사 등 조세 전문 자격증 소지자를 적극 활용할 필요가 있음.

라. 심급구조와 과세관청 불복권

□ 상급심판소 별도 설치 여부

- 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 있음. 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 있겠음.

- 하지만 심판소 내 별도의 상급심판소를 상설기관으로 설치·운영하는 경우 별도의 소송을 통한 불복 절차가 마련되어 있음에도 사실상 2심제 행정심판으로 운영될 가능성이 큼. 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 ‘확대 심판관회의’에서 심의·의결하는 방안이 보다 현실적이며 타당할 수도 있음.
- ‘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 바람직함.
- 한편, 영국의 경우 상급행정심판소는 사실심의 최종 판단기관이며 항소법원은 법률심만을 다루는 반면, 우리나라의 경우 고등법원이 사실심의 최종 판단기관인 점을 고려할 필요가 있음. 즉 영국과 달리 우리나라의 경우 소송 단계에서 한 번 더 사실판단 사항을 다룰 수 있으므로 별도의 상급 심판소의 필요성이 영국만큼 크지는 않음.

□ 과세관청 불복권

- 다음의 사정을 고려할 때, 통합조세심판소의 재결에 대하여 과세관청의 불복권을 인정하지 않는 것이 타당함.
 - 원래 행정심판은 행정작용의 일부로서 행정의 자기통제 기능에서 비롯되었는 바, 자신의 결정으로 처분을 취소하는 재결을 하였다면 당연히 과세관청을 기속하고 과세관청의 소 제기권을 허용하지 않는 것이 타당함.
 - 하지만 재결기관이 처분의 주체가 아닌 제3 행정기관인 경우에도 처분을 내린 행정기관의 소제기권을 불허하는 것은 행정의 자기통제의 논리적 귀결로 보기는 어려움. 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 함. 헌법상 국민의 재판받을 권리는 국가기관에 적용된다고 볼 수는 없음.
 - 결국 행정심판의 가장 큰 장점인 신속하고 효율적인 권리구제의 실현을 위해

서는 실질적인 사법절차 준용을 전제로 재결의 기속력을 인정하여 과세관청의 소 제기를 불허할 필요가 있음.

- 한편 현행 행정심판법에 따르면 처분청 소속 행정심판위원회와 별도로 그 밖의 행정청의 처분 또는 부작위에 대한 심판청구는 국무총리 소속 국민권익위원회 산하 중앙행정심판위원회에 하도록 정하고 있으며¹⁶⁵⁾ 동 위원회는 처분청 소속이 아님에도 불구하고 그 재결의 기속력을 인정하고 있으며¹⁶⁶⁾ 앞서 살펴본 바와 같이 현행 조세심판원도 마찬가지로 고려할 필요가 있음.

- 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 준 사법기관임을 고려할 때 타당하지 않음. 앞서 살펴본 바와 같이 별도의 상급심판소 또는 확대심판관회의 등을 통해 신중한 재결 절차를 거치는 방식이 바람직함.

□ 감사원 심사청구의 존속 여부

- 현재 국세기본법상 필요적 전치절차의 하나로 인정되는 감사원 심사청구는 폐지하고 통합조세심판소에 통합하거나 최소한 필요적 절차에서 임의적 절차로 변경이 바람직함.
- 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 개선향상을 기하고자 하는 취지이므로 통합 행정심판소가 이러한 기능을 보다 충분히 수행할 수 있다면 굳이 감사원에 별도의 조직을 두어 행정력의 중복을 방지할 필요는 없음. 다만 행정기관의 적법한 직무수행 감독 기능을 수행하는 감사원 본연의 업무로서 감사원 심사청구의 통합 또는 그 폐지가 어렵다면 감사원 심사청구는 존속하되 필요적 절차에서 임의적 절차로 전환은 불가피함. 앞서 살펴본 바와 같이 대법원 또한 필요절차로 규정한 현행 국세기본법 개정(제55조 제7항) 전 판례에서 행정소송의 전심절차에 해당한다고 볼 수 없다고 한 바 있음.¹⁶⁷⁾

165) 행정심판법 제6조.

166) 행정심판법 제49조 제1항.

167) 대법원 1988.11.22. 선고 88누1608 판결.

□ 과세전적부심사청구 및 이의신청의 존속 여부

- 이들 제도는 과세관청 내에서 행정의 자기통제 기능을 수행하는 데 필요한 절차들이므로 현행과 같이 필요적 전치절차가 아닌 임의절차로 운용하는 한 굳이 폐지할 이유는 없음.

마. 심리의 충실화 및 소송과의 연계 강화

□ 당사자들이 제출한 서면과 증거서류의 송달

- 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 있음.

□ 증거조사의 강화

- 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 있음.

□ 조세행정심 기록의 법원 이송

- 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 있음.

바. 심판대리권

□ 청구 대리의 자격

- 위와 같이 법관의 참여를 포함하여 실질적 사법절차 준용하는 방식이며 사법심의 1심 기능을 대신하는 방식으로 통합조세심판소를 설계하더라도 그 본질적 기능은 행정심판에 해당하므로 심판청구의 대리인 자격을 변호사 등 특정 직역으로 제한하는 것은 타당하지 않음.
- 현행 국세기본법상 심사청구 또는 심판청구의 경우와 마찬가지로 변호사, 세무사 또는 세무사 등록된 공인회계사에게 대리권을 허용하는 것이 바람직함.
- 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 어려움.
- 앞서 살펴본 미국의 사례에서 알 수 있듯이 대리권 문제는 각 직역의 이해관계가 걸린 문제로서 제도 개혁의 가장 큰 장애물로 작용할 수도 있음. 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 합리적이기도 현실적이지도 않음.

3. 실행과제

가. 합헌성 심사

□ 헌법 제107조 제3항과의 조화

- 헌법 제107조 제3항은 “재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다. 행정심판의 절차는 법률로 정하되, 사법절차가 준용되어야 한다.” 라고 하여 행정심판전치주의를 규정하고 있음.
- 재판의 전심절차로서 통합조세심판소를 행정부 소속으로 설치하면 조세심판은 행정심판의 일종으로서의 성격을 갖게 됨. 헌법 제107조 제3항 제1문에서 규정하고 있는 “재판의 전심절차” 라 함은 행정심판을 중심절차로 규정하여 정식재

판의 기회를 배제하는 것을 허용하지 않는다는 의미임.¹⁶⁸⁾ 따라서 납세자가 통합조세심판소에 심판청구를 제기한 후 기각된 경우에는 조세소송을 제기할 기회를 보장해야 함. 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 어려움.

- 헌법 제107조 제1항 제2문은 “행정심판의 절차는 법률로 정하되, 사법절차가 준용되어야 한다.” 라고 규정하고 있으므로 통합조세심판소가 헌법적 정당성을 확보하기 위하여는 사법절차의 준용이 필수적임. 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 것임.¹⁶⁹⁾ 일반행정심판절차는 임의적 전치주의로 전환하였으나, 조세행정심판은 여전히 필수적 전치주의를 유지하고 있으므로 일반행정심판절차보다 사법절차 준용의 필요성이 큼.
- 사법절차 준용의 정도를 강화하기 위하여는 법원의 재판에 준하여 대심적 변론주의를 강화하고 증거조사를 강화하는 것이 필요함.

□ 헌법 제101조 제1항과의 조화

- 헌법 제101조 제1항은 “사법권은 법관으로 구성된 법원에 속한다.” 라고 하여 사법권의 독립을 규정하고 있음.
- 사법권의 독립은 국가권력의 작용을 입법권, 행정권, 사법권 등 3가지로 나누어 각각 별개의 기관에 분담시키는 권력분립 원칙의 일환으로서 궁극적으로 국민의 자유와 권리를 보장하는 것을 목적으로 함.
- 현직 법관을 국회, 행정기관 등 다른 국가기관에 파견하여 그 국가기관의 업무를 수행하도록 하는 것은 입법부, 행정부의 법률적 전문성을 보완하여 국가기관의 기능을 효율화하기 위한 사법부, 입법부, 행정부 간 인사교류의 일환이기 때문에 권력분립 원칙에 위반된다고 볼 수 없음. 다만 법관은 사법부의 재판업

168) 헌재 2000. 6. 1. 선고 98헌바8 결정.

169) 이동식, 앞의 논문(각주 137), 9면.

무를 담당하는 것이 기본적 임무이므로 재판업무에 지장을 초래할 정도로 지나치게 장기간 국회나 행정기관에 파견하는 것은 바람직하지 않음.

- 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 있음. 이 규칙에 근거하여 2023년 기준 10명의 법관이 국회, 행정기관 등 다른 국가기관에 파견되어 업무를 수행하고 있음.

<표10> 국내 파견기관별 파견 법관¹⁷⁰⁾

파견기관	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
국회	1	1	1	1	1	1	1	1	1
통일부	1	2	1	1					
외교부	2	2	3	3	2				
감사원		1	1	1	1	1	1	1	
헌법재판소	12	12	12	12	9	9	9	9	9
합계	16	18	18	18	13	11	11	11	10

- 특히 현직 법관을 통합조세심판소에 파견하여 심판관으로 임명하면 행정심과 사법심의 융합을 통해 헌법 제107조 제1항 제2문이 요구하는 사법절차 준용의 정도를 대폭 강화할 수 있음.

□ 헌법 제27조 제1항과의 조화

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

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 기관

170) 법률신문 2023. 4. 3.자 기사.

들 간의 합의를 도출하여야 함.

- 통합조세심판소의 심판부를 3~4인 합의부와 1인 단독(소액사건 등)으로 구성하고 3~4인 합의부의 심판관 중 1명을 파견 법관으로 임명하는 것이 필요해 보이므로 심판부 숫자만큼의 법관을 법원으로부터 파견받으면 될 것으로 보임.
- 통합조세심판소도 법원의 조세소송 업무에 도움을 주기 위하여 일정한 숫자의 직원을 법원에 파견하는 방안을 고려할 수 있을 것임. 현재 국세청이 직원을 법원에 파견하고 있으나, 소송의 한쪽 당사자인 국세청 직원을 파견하면 재판의 공정성에 영향을 미칠 수 있다는 비판적 의견이 존재하므로 조세사건에 대한 전문성이 있는 통합조세심판소 직원을 국세청 직원 대신 법원에 파견하는 것이 더 바람직함.

□ 관련 기관들 간 합의를 도출하기 위하여는 실제 합의를 이끌어내기 전에 관련 규정을 정비하는 것이 필요함.

- 법관인사규칙 제24조 제1항은 판사를 다른 국가기관에 파견할 수 있는 근거규정으로서 파견기관을 1년 이내로 하되, 필요한 경우에는 연장할 수 있도록 규정하고 있음. 판사는 기본적으로 재판업무를 담당하므로 법원의 재판업무에 지장이 없도록 파견기관을 단기로 규정하는 것으로 보임.
- 그러나 통합조세심판소의 심판관이 수행하는 업무는 재판업무의 연장선상에 있고 현행 국세기본법상 조세심판원 심판관의 임기가 3년인 점을 고려할 때, 법관의 파견기간은 3년으로 정함이 타당함. 따라서 법관인사규칙 제24조 제1항을 개정하여 통합조세심판소의 파견에 대한 직접적인 근거규정을 명시하고, 통합조세심판소의 파견기간은 다른 국가기관과 차별화하여 3년으로 규정할 필요가 있음. 1년의 기간으로는 조세전문 법관 양성에 필요한 충분한 기간으로 보기 어려움.
- 법관의 파견기간을 1회 연장하여 6년(3년 + 3년)으로 해야 하는지 논란이 될 수 있음. 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, 국세기본법상 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 타당함. 그 절충적 대안으로 중임 또는 연임 시 기간을 2년으로 하는 방안을 고려할 수도 있음(총 5년).

- 파견법관에 대한 급여, 승진, 재임용, 징계 등의 인사권 소재(원칙적으로 법원에 두는 방안) 및 관련 사항에 대한 사전 세밀한 설계의 필요.

다. 일반 행정심판 기관과의 관계

□ 현재 정부가 추진하고 있는 통합행정심판기구(중양행정심판위원회, 조세심판원, 소청심사위원회 등)를 하나의 기관으로 통합하는 것이나, 앞서 살펴보았듯이 조세 행정심판의 특수성을 충분히 고려하지 아니하여 한계가 있음.

- 조세 부과처분은 전문성·기술성이 강하여 일반 행정처분과 차이가 있을 뿐 아니라 일반 행정처분에 대한 불복은 행정심판이 임의적 불복 절차인 반면 조세 부과처분에 대한 불복은 필요적 전치 절차인 차이가 있으므로(따라서 헌법상 요건인 사법절차 준용의 정도가 상이함) 조세 행정심판을 일반 행정심판과 같은 틀에서 통합행정심판기구로 묶기에는 적절하지 않음.

□ 따라서 정부가 추진하는 통합행정심판기구는 조세심판을 제외한 일반 행정심판 기관으로 자리매김하고, 통합조세심판소는 일반 행정심판 기관과는 별도로 규율하는 것이 타당함.

- 현재 국세기본법에서 조세심판, 국세심사 등 조세불복에 대하여 규정하고 있으므로 국세기본법을 개정하여 통합조세심판소의 조직, 기능 등을 규정하면 될 것으로 보임.
- 국세기본법에서 통합조세심판소를 규정하면 통합조세심판소와 일반 행정심판 기관은 특별행정심판과 일반행정심판의 관계에 있게 됨. 일반행정심판의 내용 중 조세심판에 대하여도 적용되는 내용은 국세기본법에서 준용규정으로 처리하면 될 것으로 보임.

라. 대리인 직역의 이해 조율

□ 기득권 존중을 바탕으로 설득과 타협의 노력 필요

- 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 있음.
- 다만 이와 같은 제도 개선은 효율적인 납세자 권리구제라는 조세불복 제도 본연의 기능을 제고하는 것이 가장 중요한 정책 취지이므로 대리인 직역 간 이해충돌로 인해 제도개선 취지가 왜곡되는 점을 경계할 필요가 있음.
- 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 있겠음. 하지만 사실상 사법심의 1심 기능을 수행하는 통합조세심판소의 재결 과정에서 대리인으로 참여가 가능하므로 소송대리권의 부분적 허용의 효과가 생긴다는 점에서 오히려 세무사 직역의 업무영역이 확대되고 조세 쟁송절차의 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 있음. 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 있음. 나아가 1심 기능을 수행하는 통합조세심판소에서 세무사의 기능과 역할이 충분히 입증되는 경우 항소심 이후 단계에서 특허법원과 마찬가지로¹⁷¹⁾ 일부 소송 유형(예를 들어, 취소소송)에서 소송대리권 허용의 필요성이 커질 수 있음.
- 변호사 직역의 경우, 기존의 제도 하에서 3심제 사법심의 대리권을 독점하였으나 새로운 제도 하에서 사실상 1심 기능을 수행하는 통합조세심판소 단계에서 세무사 직역과 경쟁해야 한다는 점이 부정적 요소로 작용할 수 있음. 하지만 통합조세심판소 단계에서 사법절차 준용의 실질을 대폭 강화함으로써 소송에 준하는 심리 진행과 세법 외의 법률 분야의 폭넓은 법리 적용 등을 통해 사건

171) 항소심인 특허법원의 경우 심결취소 소송에 한해 변리사의 대리권이 인정되고 있음.

대응력에서 경쟁력을 확보할 수 있다는 점 및 조세불복 과정에서 직역간 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 있음.

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

마. 조세 전문법원 설치 필요

- 앞서 IV장(1절)에서 살펴본 바와 같이 조세 전문법원 설치에 따른 순기능이 적지 않고, 항소심 단계에서도 통합조세심판소의 전문성을 보다 확대·심화할 필요가 있다는 점 등을 고려할 때 특허법원과 같이 항소심 단계의 조세 전문법원 설치 필요성은 여전하다고 볼 수 있음. 따라서 통합조세심판소 설치와 별개로 (또는 그 다음 단계의 제도 개선 방안으로) 중장기적으로 항소심 단계의 조세 전문법원 설치를 고려할 수 있음.
- 조세 전문법원의 관할 범위, 구성, 심리 등 세부적인 내용은 향후 추가 연구가 필요함.

VI. 결론

□ 현행 조세불복 제도의 재설계 필요성

- 현행 조세불복 제도는 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 구조임.
- 이러한 문제점은 미국·영국·독일 등 주요 국가들의 조세불복 제도와 비교할 때 더욱 두드러짐. 미국·영국과 같이 행정심의 사법심화를 통해 납세자의 권리구제에 집중하는 것도, 독일·프랑스·일본과 같이 행정의 자기시정 기능에 집중하는 것도 아니면서 두 가지 정책 목표 모두에 한계를 노출하고 있음.
- 1998년 행정법원 설치 및 사법심의 심급 변경(2심제 → 3심제)을 계기로 이러한 문제점은 더욱 심화된 것으로 볼 수 있으며, 현 정부에서 추진 중인 통합 행정심판 기구 설치 논의를 계기로 바람직한 조세불복 제도의 재설계를 논의할 적절한 기회로 볼 수 있음.

□ 사법심과 행정심의 통합을 통한 통합조세심판소 설치

- 현 정부가 추진 중인 통합 행정심판 기구에 현행 조세 심판기구를 통합하는 방안은 사법심과의 통합을 배제한 채 행정심 단계에서 특별행정심판을 일반행정심판의 일부로 편입하는 방안임. 이는 지나치게 다층적이고 다양한 불복 구조 및 행정심의 사법절차 준용 정도의 미흡 등과 같은 현행 조세불복 제도의 근본적인 문제를 극복하는 데 한계가 있고 조세불복 제도의 전문성·특수성에 대한 고려 없이 일반 행정심판과의 형식적·기계적 통합을 추진하는 것으로서 오히려 효과적인 납세자 권리구제에 부정적으로 작용할 우려가 있음.
- 올바른 제도 개선의 방향은 행정심과 사법심의 융합을 통해 심급구조를 보다 단순화하면서 행정심에서 사법절차 준용을 실질적으로 강화하는 한편, 조세불복의 전문성·특수성을 충분히 보장하는 방안으로 전환하는 것임. 이러한 제도 개선을 설계하는 데 있어서 주요 국가들의 사례를 충분히 참고할 필요가 있음.
- 본 연구는 이러한 고려에 따른 대안으로 조세 행정심판 기능과 법원의 1심 기능을 통합하여 통합조세심판소를 설치하고, 이를 전제로 법원의 사법심은 2심

제로 다시 환원하는 방안을 제시하였음.

- 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 조세불복 제도로 개편을 기대할 수 있음.

□ 새로운 제도 설계를 위한 실천과제

- 새로운 제도가 아무리 훌륭하게 설계되었다고 이를 제도적으로 수용하는 데는 기존 제도에 익숙한 다양한 이해관계자들의 부정적 인식과 기득권 상실의 우려에 따른 거부감이 따를 수 있음. 따라서 제도 설계 단계에서 법원을 포함한 정부 각 관련 기관의 이해는 물론 변호사·세무사 등의 관련 직역의 이해를 조정함으로써 새로운 제도의 수용성을 제고할 필요가 있음.
- 새로운 제도는 조세소송의 심급 축소를 핵심 내용으로 하므로 법원의 이해와 수용이 가장 큰 관건으로 작용할 것으로 예상됨. 하지만 심급 축소에도 불구하고 그동안 1심 법원에서 조세사건 담당 법관 인력의 통합조세심판소 파견을 통해 법관의 정원 축소를 최소화하면서¹⁷²⁾ 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 있음.
- 무엇보다, 각 기관 및 대리인 직역의 이해와 유불리를 따지기보다 새로운 제도와 정책의 최종 수요자인 납세자의 효율적 권리구제에 충실한 선진형 조세불복 제도의 마련에 지혜를 모을 수 있기를 기대함.
- 본 연구가 새로운 제도 설계를 위한 논의의 출발점이 되기를 기대함.

172) 정원 축소 여부는 파견 법관의 수와 현행 1심에서 조세사건 법관 인력 수에 따라 결정될 것임. 현재 1심 조세사건 담당 법관 대부분이 조세 외의 일반 행정 또는 민·형사 사건과 함께 사무분담을 하고 있으므로 조세사건의 정확한 전담 인력 수를 파악하기는 어려움.

<참고> 특허심판과 특허소송의 내용

1. 특허심판¹⁷³⁾

□ 특허심판의 의의

- 특허심판은 산업재산권(특허, 실용신안, 디자인, 상표)의 발생, 변경, 소멸 및 그 권리범위에 관한 분쟁을 해결하기 위한 특별행정심판을 말함.
- 특허심판(거절결정 불복심판, 무효심판, 권리범위 확인심판 등)은 전문적인 기술 지식과 경험이 필요하기 때문에 특허청 소속 특허심판원에서 담당하며, 별도로 특허침해소송(침해금지청구, 손해배상, 신용회복 등)은 일반법원(서울중앙, 대전, 대구, 부산, 광주 등 전국 5개 지방법원이 1심 담당, 다만 서울중앙지방법원의 중복관할 인정)에서 담당함.
- 특허심판원의 심결에 불복하는 경우에 고등법원급 전문법원인 특허법원에 소를 제기할 수 있고, 대법원에 상고할 수도 있으므로 특허심판은 사실상 제1심 법원의 역할을 수행하고 있음.

(특허심판원)
특허심판

(특허법원)
심결취소소송

(대법원)
상고심

□ 특허심판의 종류

- 특허심판은 결정계심판과 당사자계 심판으로 구분됨.
- 결정계 심판은 특허출원에 대한 거절결정과 같은 심사관의 처분에 불복하여 청구하는 심판으로 청구인만이 존재하는 심판이며, 당사자계 심판은 이미 설정된 권리에 관련한 당사자의 분쟁에 대한 심판으로 청구인과 피청구인이 존재하여 당사자 대립구조를 취하는 심판을 말함.

□ 심판의 청구

- 심판을 청구하는 자는 심판청구서를 특허심판원장에게 제출해야 함(특허법 제 140조 제1항).
- 심판은 심리가 성숙된 청구순서로 처리하는 것이 원칙이나, 긴급히 처리하여야

173) 특허심판원 홈페이지 참조 <https://www.kipo.go.kr/ipt/>

할 필요가 있다고 인정되는 경우에는 다른 사건에 우선하여 심판할 수 있음.

□ 심판부의 구성

- 심판은 3인 또는 5인의 심판관의 합의체가 행하며, 합의는 심판관 중 과반수에 의하여 결정함(특허법 제146조). 특허심판원장은 심판관 중 1인을 심판장으로 지정하여 사무를 총괄하게 함(특허법 제145조).

□ 심리

- 심판은 구술심리 또는 서면심리로 하며, 당사자가 구술심리를 신청한 때에는 서면심리만으로 결정할 수 있다고 인정되는 경우 외에는 구술심리를 함(특허법 제154조 제1항).
- 심판은 직권진행주의가 적용되므로 당사자 및 관계인의 기간준수 또는 출석여부에 구애받지 않고 심판장이 직권으로 진행할 수 있음. 당사자 또는 참가인이 법정기간 또는 지정기간 내에 절차를 밟지 않거나 구술심리기일에 출석하지 않더라도 심판을 진행할 수 있음(특허법 제158조).

□ 심결

- 심결은 심판사건을 해결하기 위하여 심판관 합의체가 행하는 종국적인 판단이며, 결정각하, 심결각하, 기각심결, 인용심결 등이 있음.
- 당사자가 심결에 대하여 불복하는 경우에는 특허법원에 심결취소의 소를 제기할 수 있음(특허법 제186조).

2. 특허소송¹⁷⁴⁾

□ 심급

- 특허소송은 2심제로 운영되고 있음. 과거에는 특허청의 심판과 항고심판을 거친 후 바로 대법원에 상고할 수 있어 법원에서의 사실심에 관한 재판이 생략된 단심제로 운영되었지만 지식재산전문법원인 고등법원급의 특허법원(Intellectual Property High Court)이 설치되어 특허심판원 등의 심결 등에 대한 불복의 소를

174) 특허심판원 홈페이지 <https://www.kipo.go.kr/ipt/iptContentView.do?menuCd=SCD0400066> ; 특허법원 홈페이지 <https://patent.scourt.go.kr/main/new/Main.work>

전속적으로 관할하고 있음.

- 특허법원의 판결에 불복이 있는 경우에는 대법원에 상고할 수 있으므로 특허심판원의 심결 등에 대한 특허소송은 특허법원에서 대법원으로 이어지는 2심제로 운영되고 있음.
- 특허법원은 특허심판원 등의 심결에 대한 취소소송 이외에 특허권 등에 관한 민사소송의 항소사건을 관할함.

□ 심결취소소송의 의의

- 특허심판원의 심결 또는 심판청구서나 재심청구서의 각하결정을 받은 자가 불복하는 경우 심결 또는 결정의 등본을 송달받은 날부터 30일 이내에 특허법원에 심결취소소송을 제기할 수 있음(특허법 제186조).

□ 심결취소소송의 소송대리

- 심결취소소송의 경우 변호사 이외에도 변리사가 소송대리를 할 수 있음.

□ 심결취소소송의 심리

- 특허소송에 대해서 3인의 판사가 재판부를 구성하는 합의부가 재판하고, 민사소송과 같이 서면공방과 집중심리절차를 거침. 특허법원에는 기계, 화학, 약품, 전기, 건설, 통신, 농림, 물리 등의 전문 기술분야별 기술심리관이 근무하고 있고, 이들은 재판부의 기술심리관 지정 결정에 따라 구체적 사건의 심리에 참여함으로써 과학기술에 관한 재판부의 전문성을 높이는 역할을 함.

□ 심결취소소송의 판결

- 특허법원의 심결취소 판결이 확정되면 특허심판원은 그 사건을 다시 심리하여 심결 또는 결정을 하여야 함(특허법 제189조제2항). 이 경우 판결에 있어서 취소의 기본이 된 이유는 그 사건에 대해 특허심판원을 기속함(특허법 제189조제3항).

참고문헌

【국내문헌】

- 길용원, “조세불복제도의 개선에 관한 연구”, 서강법률논총 제3권 제2호, 2014.
- 김무열, 「국세행정불복절차의 문제점과 개선방안」, 한국조세재정연구원, 2021.6.
- 김완석, “과세전 적부심사제도의 문제점과 개선방안”, 조세와 법 제4권, 서울시립대 법학연구소, 2011.
- 김영조, “독일의 조세불복제도”, 사회과학연구 제21권, 상명대학교 사회과학연구소, 2005.
- 김용태, “전문법원으로서 조세법원 설립 필요성에 관한 연구”, 세무와회계연구 제11권 제3호, 2022.
- 김재광, “일본의 조세불복제도에 관한 고찰”, 조세연구 제5집, 조세연구포럼, 2005.
- 박동현, “국가경쟁력 강화를 위한 특허법원의 운영체제”, 과학기술정책 제99호, 과학기술정책연구원, 1997.
- 박상봉, “조세심판청구제도의 문제점에 관한 개선방안”, 경영과 정보연구 제35권 제2호, 2016.
- 박정훈, “행정심판법의 구조와 기능”, 행정법연구 제12호, 행정법이론실무학회, 2004.
- 박정훈, “행정심판제도의 발전방향: 사법절차 준용의 강화”, 행정법학 제2호, 한국행정법학회, 2012.8.
- 박종수, “독일 조세법상의 사전분쟁해결절차”, 한국조세연구포럼 제21차 학술발표대회 발표문, 한국조세연구포럼,
- 박종수, 「조세소송법 제정방안 연구」, 한국조세연구원, 2012.
- 백종한, 행정심판설치에 따른 현행 국세불복심급구조의 개선에 관한 연구, 계간 세무사, 1994
- 법원행정처, 「2023 사법연감」, 2023.9.
- 사법제도발전위원회 연구실, 사법제도발전위원회 심의대상안건 검토자료, 1994.
- 신열 외 5인, 「One-Stop 행정심판 서비스 구현을 위한 행정심판기관 통합방안 연구」, 국민권익위원회, 2022.
- 신호영, “소송 전 조세분쟁해결제도 개선방안 연구”, 세무와회계연구 제11권 제2호, 2022.
- 안창남, 「주요국의 조세제도 - 프랑스편」, 한국조세연구원, 2009.
- 안창남·양수영·김상술, 「조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구」, 국회입법조사처, 2023.
- 양승미, “조세쟁송제도 개정방향에 대한 시론: 행정소송법 개정(안)의 주요내용을

- 중심으로” , 행정법연구 제39권, 2014.
- 이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토” , 세무와회계연구 제11권 제3호, 2022.
- 이종교, “과세전 적부심사제도의 운영현황 및 개선방안” 저스티스 통권 제199호, 2023.
- 이철송, 「주요국의 조세쟁송제도 비교연구」, 1998, 국세청,
- 전형준·이광수, “현행 조세구제제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구” , 국제회계연구 제56집, 2014.
- 정훈, “행정심판제도에 대한 재조명과 규범통제의 필요성에 대한 시론” , 공법연구 제47권 제2호, 2018.
- 한상국·박훈, 「조세구제제도의 개선방안에 관한 연구」, 한국조세연구원, 2005
- 홍정선, 「행정법원론(상)(제30판)」, 박영사, 2022.
- 황창근, “행정심판법과 비교를 통한 조세불복절차의 문제점과 개선방안” , 입법학연구 제17집 제1호, 2020.

【외국문헌】

- Bittker & Lokken, Federal Taxation of Income, Estate and Gifts(Vol. 6), 2012.
- Harold Dubroff & Brant J. Hellwig, The U.S. Tax Court: An Historical Analysis(2d ed), 2014.
- H.W. Wade & C.F. Forsyth, Administrative Law(10th Ed.), Oxford, 2009.
- Leeyland & Anthony, Administrative Law(6th ed.), 2009.
- Tipke/ Kruse, a.a.O., Tz. 10-13 Vor.
- 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.

