

獨逸의 稅務代理制度에 관한 研究

韓國稅務士會 附設

韓 國 租 稅 研 究 所

◇研究責任者◇

金 完 石 (本研究所 研究委員)
江南大 教授・法博

李 鍾 永 (Würzburg大 法博修了)

머 리 말

稅務行政의 圓滑과 納稅義務의 적정한 勵行을 기할 목적으로 稅務士制度가 마련된지 어언 30여년이 지났다. 稅收規模의 增加와 租稅法의 複雜化 및 專門化 現象은 필연적으로 세무대리인에 대한 需要의 增加로 나타나게 되었다. 즉 오늘날에 있어서 稅務士는 稅務諮問·記帳代理·稅務調整計算書의 作成 및 租稅審判請求의 代理 등을 통하여 納稅義務者의 納稅 및 租稅形成이나 課稅官廳의 稅務行政의 執行에 엄청난 영향을 미치고 있다. 이와 같이 國民의 경제생활 및 財產權의 保障이나 국가의 租稅行政에 지대한 영향을 미치고 있는 稅務士制度에 관심을 갖고 注目하는 것은 매우 바람직하며 유익한 일이다. 즉 稅務士制度에 관하여 研究하고 당해 제도를 改善·發展시키는 것은 國家의 租稅行政組織을 연구하고 확장·조직하는 것과 다를 바 없이 중요하고 투자가치가 있는 것이다.

稅務士는 租稅法의 保護者 및 稅務의 專門家로서 자기의 職業을 獨立的으로, 自己責任的으로, 良心的으로 行事하는 自由職業人이다. 이와 같은 稅務士의 法的地位를 전제로 稅務士法의 전반을 검토함과 아울러 그 地位에 상응하는 稅務士制度를 마련할 필요가 있는 것이다. 그런 의미에서 獨逸의 稅務士制度에 관한 研究는 매우 뜻있는 일이라고 생각한다. 獨逸의 現行 稅務士法(Steuerberatungsgesetz)은 우리나라가 稅務士法을 제정한 1961년에 제정되어 그동안 네번의 改正을 거쳤다. 특히 우리나라는 獨逸 및 日本의 稅務士制度和 거의 같은 稅務士制度를 유지하여 오고 있기 때문에 오랜 歷史를 통하여 개선·발전된 獨逸의 稅務士制度는 우리에게 많은 교훈과 시사를 주리라고 믿는다.

끝으로 이 研究에 진력한 本 研究所 研究委員이신 江南大 金完石 教授와 독일의 뉘른베르크 大學에 계시는 李鍾永씨에게 감사드린다.

아울러 本 研究를 수행하는 과정에 研究者에게 獨逸의 稅務士制度에 관하여 參考資料를 제공하고 그 運營實態에 관하여 친절한 설명과 안내를 하여주신 독일의 聯邦稅務士會(Bundessteuerberaterkammer)의 會長이신 Dr. Wilfried Dann, 사무국장이신 Dr. Gehre, 사무부국장인 Dr. Weiler에게도 감사를 표한다.

1994. 11.

韓國租稅研究所長 方 孝 宣

目 次

第1章 序 論	23
第2章 稅務士制度의 發達	26
第1節 稅務士制度의 沿革과 發達	26
1. 用語上 發達	26
2. 事實上의 稅務士職業의 發達	26
3. 法律의인 概念으로서의 稅務士職業의 發達	28
4. 自由業으로서의 稅務士職業의 生成과 發達	28
5. 稅務士法의 發展	29
가. 1961년 8월 23일의 稅務士法(제1차의 稅務士法)	29
나. 제2차 稅務士法의 改正	31
다. 제3차 稅務士法의 改正	31
라. 제4차 稅務士法의 改正	32
마. 제5차 稅務士法의 改正	32
바. 관련된 法律의 改正에 따른 稅務士法의 改正	33
사. 제6차 稅務士法의 改正試圖	33
第2節 稅務士業의 現況	33
1. 稅務援助者의 構成과 稅務士의 增加趨勢	33
2. 職業活動의 現況과 展望	34

第3章 稅務士의 業務領域	36
第1節 概 要	36
第2節 稅務士의 業務領域의 範圍	36
1. 稅務援助의 概念	36
2. 稅務援助行爲의 具體的 內容	38
가. 帳簿記入義務의 履行에 관한 援助行爲	39
나. 租稅刑事事件에 있어서의 代理	40
다. 經營相談	40
라. 法律相談	44
마. 租稅訴訟 등의 代理	49
3. 稅務士의 職業과 合致하는 活動의 範圍	58
가. 稅務士의 職業과 合致하는 活動	58
나. 稅務士의 職業과 合致하지 않는 活動	60
第3節 다른 職業從事者의 稅務援助行爲	62
1. 概 要	63
2. 無制限稅務援助者	63
가. 辯 護 士	63
나. 公認會計士	68
3. 制限稅務援助者	69
第4節 無資格者의 稅務援助의 禁止	70
1. 無資格者에 의한 稅務援助의 禁止	70

2. 無資格者の 稅務援助의 禁止의 例外	70
가. 學問的인 것에 基礎를 둔 意見書의 작성	70
나. 親戚에 의하여 行하여지는 無償의 稅務援助	71
다. 機械에 의한 作業	71
라. 帳簿記入補助者에 의하여 수행되는 單純한 記帳業務	71
3. 無資格者の 稅務援助行爲에 대한 制裁	71
가. 稅務援助의 中止處分	71
나. 無資格者 등에 대한 處罰	72
4. 稅務援助行爲의 禁止와 職業의 自由와의 關係	72
가. 職業의 自由에 대한 制限과 段階理論	72
나. 主觀的 事由에 의한 制限의 前提와 稅務士職業	74
 第4章 稅務士의 報酬	 78
第1節 報酬基準의 法定	78
第2節 稅務士 手數料命令의 內容	79
 第5章 稅務士의 職業上의 義務	 106
第1節 序 論	106
第2節 獨立的인 職業行使의 義務	107
1. 職業義務로서 獨立的인 職業行使	107
2. 獨立的인 職業行使義務의 內容	108

가. 納稅義務者인 顧客과의 關係	108
나. 職員과의 關係	114
다. 其他의 사람과의 關係	114
第3節 自己責任下에서의 職業行使義務	115
1. 職業義務로서 自己責任下에서의 職業行使	115
2. 自己責任의인 職業行使의 必要性	116
가. 自營의인 營業을 하는 稅務士의 責任	116
나. 非自營의인 行爲를 하는 稅務士의 責任	118
다. 自己責任下의 職業行使의 威脅	120
3. 自己責任下의 職業行使의 影響	121
가. 自己와 他人의 行爲에 대한 責任	121
나. 職業賠償責任保險制度	122
다. 責任의 限界	123
第4節 良心의인 職業의 行使	124
1. 職業義務로서의 良心의인 職業行使	124
2. 事務所의 組織	126
3. 業務의 受任	127
4. 業務의 遂行	127
5. 業務의 終了	129
第5節 默祕義務	129
1. 職業義務로서의 默祕義務	129
2. 默祕義務의 對象	131

3. 人的範圍	131
4. 默祕義務의 例外	132
5. 情報提供拒否權과 陳述拒否權	134
가. 稅務調査와 稅務監督節次에서의 情報提供拒否	134
나. 刑事節次에서 陳述拒否權	135
다. 押收로부터의 保護	136
라. 民事訴訟節次에서의 陳述拒否權	137
第6節 職業法에 違反하는 廣告宣傳의 禁止	137
1. 職業義務로서 職業法에 위반하는 宣傳의 禁止	138
2. 宣傳의 概念	138
3. 職業違反性	139
4. 宣傳의 具體的 事例	140
가. 通 知	140
나. 看 板	140
다. 事務用紙	141
라. 回 覽	141
마. 名 簿	142
5. 第三者에 의한 宣傳	142
第7節 品位維持義務	142
1. 概 說	142
2. 職業上の 行動	142
3. 職業 以外의 行動	143

4. 同僚間の 親睦	144
第8節 職業名稱의 使用義務	145
1. 職業名稱의 使用	146
2. 職業名稱의 附加的 表示	147
가. 許容되는 職業名稱	147
나. 許容되지 않는 職業名稱	148
第9節 會費納付義務	149
第6章 稅務士 등의 資格取得制度	150
第1節 概 要	150
第2節 稅務士의 資格取得制度	150
1. 試驗制度의 概觀	150
2. 試驗의 應試許可	151
가. 試驗의 應試條件	151
나. 試驗의 應試許可	162
3. 試驗의 實施와 合格의 決定	162
가. 試驗의 區分	162
나. 試驗의 實施와 合格의 決定	164
다. 再試驗	165
4. 試驗의 免除	165
5. 外國人稅務士의 認定	167

가. 稅務士市場의 開放	167
나. 外國租稅法에 관한 稅務援助行爲	169
다. 유럽에서의 稅務士의 業務	169
第3節 稅務士에 대한 免許의 發給과 消滅	172
1. 稅務士에 대한 免許의 發給	172
2. 免許의 消滅	173
가. 免許의 失效	173
나. 免許의 取消과 撤回	173
第4節 公認會計士의 資格取得制度	174
1. 試驗의 應試條件	174
2. 試驗委員會	175
3. 試驗科目	176
4. 試驗過程	177
가. 집에서 하는 課題	177
나. 筆記試驗	178
다. 口述試驗	178
라. 試驗點數	179
5. 稅務士에 대한 試驗科目의 免除	180
第5節 辯護士의 資格取得制度	180
1. 基本構造	180
2. 法科大學에서의 공부	181
가. 最小限의 學期數	181

나. 法科大學에서의 教育內容	181
다. 大學에서의 成績	184
3. 제1차 司法試驗	184
가. 試驗節次	184
나. 試驗의 種類	184
4. 研 修	185
5. 제2차 司法試驗	186

第7章 業務遂行의 形態와 稅務法人..... 187

第1節 業務遂行의 形態

1. 個人事務所	187
2. 共同事務所	187
3. 파트너關係	188
4. 被傭者로서의 關係	188
5. 稅務法人	188

第2節 稅務法人

1. 制度의 趣旨	188
2. 稅務法人의 形態	190
3. 稅務法人의 設立認可	191
가. 認可의 要件	191
나. 認可의 節次	192
4. 職業上의 權利와 義務	192

5. 稅務法人의 運營	193
가. 法人의 業務執行者	193
나. 社員會議	195
6. 稅務法人의 資本拘束	196
가. 資本拘束의 必要性	196
나. 社員과 持分所持者의 制限	197
7. 認可의 效力喪失	198
가. 認可의 消滅	198
나. 認可의 取消와 撤回	199

第8章 稅務士協會 201

第1節 國家와 稅務士協會 201

1. 稅務士協會의 發達	201
2. 自治行政과 稅務相談의 自由	201
3. 立法權者와 稅務士協會	203

第2節 稅務士協會의 現況과 그 會員 204

1. 稅務士協會의 現況	204
2. 稅務士協會의 會員	204
가. 會員의 加入強制	204
나. 會員의 資格	207
3. 關聯稅務士協會의 會員	209

第3節 稅務士協會의 任務 209

1. 概 要	209

2. 地域 稅務士協會의 任務	212
가. 職業上의 利益保全	212
나. 協會의 職業監督	217
3. 關聯稅務士協會의 任務	231
가. 多數見解의 確認	232
나. 稅務士準則의 確認	232
다. 福利厚生施設에 관한 準則의 制定	233
라. 法院 및 關係官廳에 대한 見解의 表明	233
마. 稅務士協會 全體의 代表	233
바. 意見書의 提出	233
사. 職業教育의 促進	234
아. 其他의 義務的 任務	234
第4節 稅務士協會의 機關	234
1. 概 要	234
2. 理 事 會	235
가. 法的인 地位와 任務	235
나. 選 舉	235
다. 被選舉權	236
라. 名 譽 職	236
第5節 稅務士協會의 定款	237
1. 概 要	237
2. 定款의 內容과 그 限界	237

3. 制定節次	238
가. 議 決	238
나. 許 可	238
다. 公 布	239
4. 地域稅務士協會의 定款	239
5. 聯邦稅務士協會의 定款	247
第6節 稅務士協會에 대한 國家의 監督	255
1. 國家監督의 必要性和 管轄	255
2. 國家監督의 對象과 範圍	255
3. 國家監督의 手段	256
4. 豫算執行에 관한 監督	256
5. 法院에 의한 統制	257
第9章 稅務士에 대한 職業裁判	258
第1節 職業裁判制度의 發展	258
第2節 職業裁判의 法的 根據	262
1. 1961年の 稅務士法	262
2. 1975年の 稅務士法	262
第3節 職業裁判의 課題와 前提	263
1. 職業義務違反에 대한 處罰	263
2. 職業義務違反에 대한 懲戒의 前提	264

가. 稅務士協會의 會員	264
나. 職業義務違反에 대한 責任	265
다. 訴追의 時效	268
3. 職業裁判節次와 다른 節次와의 區別	268
가. 問責節次	269
나. 刑事節次 또는 過怠料節次	270
다. 다른 職業法院上의 節次	271
第4節 職業裁判의 審級과 節次	272
1. 職業裁判의 審級	272
가. 第1審法院	272
나. 第2審法院	273
다. 第3審法院	273
2. 職業裁判의 節次	273
가. 職業裁判에서의 節次上의 原則	274
나. 第1審 職業裁判節次	276
다. 職業裁判節次에 있어서의 抗訴와 上告	286
라. 職業裁判節次上의 特別問題	288
第10章 要約 및 結論	292

表 目 次

〈表－1〉 稅務士 및 類似資格士 現況	35
〈表－2〉 年度別 試驗合格者 比率	164
〈表－3〉 稅務士協會別 所屬會員數	205
〈表－4〉 年度別 會員의 構成分布	210

略 語

Abs.....	Absatz
a. F.....	alte Fassung
AO.....	Abgabenordnung
Aufl.....	Auflage
BB.....	Der Betriebs-Berater
BFHE.....	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB.....	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH.....	Bundesgerichtshof
BGHZ.....	Ämtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BNotO.....	Bundesnotarordnung
BRAO.....	Bundesrechtsanwaltsordnung
BT-Drs.....	Bundestags-Durcksache
BVerfG.....	Bundesverfassungsgericht
BerfGE.....	Ämtliche Sammlung von Entscheidung des BVerfG
BVerwG.....	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE.....	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
DB.....	Der Betrieb
DStR.....	Deutsches Steuerrecht
DStZ.....	Deutsche Steuerzeitung
DVBl.....	Deutsche Verwaltungsblatt
DVStB.....	Durchführungsverordnungen zum Steuerberatungsgesetz
FG.....	Finanzgericht
FGO.....	Finanzgerichtsordnung
FR.....	Finanz-Rundschau
GG.....	Grundgesetz

GVBl.....	Gesetz- und Verordnungsblatt
GmbH.....	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Inf.....	Die Information über Steuer und Wirtschaft
MDR.....	Monatsschrift für Deutsches Recht
NJW.....	Neue Juristische Wochenschrift
NWB.....	Neue Wirtschaftsbriefe
RAO.....	Reichabgabenordnung
RichtlStB....	Richtlinien für die Berufsausübung der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten
StB.....	Der Steuerberater
StBerG.....	Steuerberatungsgesetz
Stbg.....	Die Steuerberatung
SteuerStud....	Steuer und Studium
StGB.....	Strafgesetzbuch
StPO.....	Strafprozeßordnung
StVj.....	Steuerliche Vierteljahresschrift
VwGO.....	Verwaltungsgerichtsordnung
Wpg.....	Die Wirtschaftsprüfung
WPO.....	Wirtschaftsprüfersordnung
ZIP.....	Zeitschrift für Wirtschaft und Insolvenzpraxis

제1장 序 論

“稅務行政의 圓滑과 納稅義務의 適正한 勵行을 期”할 目的으로 세무사제도를 마련한 지 어언 30여년이 지났다. 보잘 것 없던 그 當時의 稅收規模에 비하여 지금은 稅收規模가 絶對額에 있어서도 엄청나게 폭증¹⁾하였을 뿐만 아니라 國民總生産額에서 차지하는 比率 또한 거의 20%선에 육박하게 되었다. 아울러 조세가 세입 중에서 차지하는 비중도 높아져서 1992년에는 거의 87%²⁾에 이르고 있다.

이와 같은 사실은 租稅가 國民經濟에 미치는 영향이 엄청날 뿐만 아니라 租稅의 課徵으로 인하여 國民의 財産權이 侵害될 蓋然性이 높음을 단적으로 드러내는 것이다.

그리고 그 동안에 租稅法도 점차 複雜·難解하여 지고 專門化·技術化함으로써 專門職業人조차도 충분히 消化하기 어려울 정도가 되었다. 아울러 租稅의 確定方式도 종전의 賦課課稅制度에서 申告納稅制度로 전환되면서 납세의무자에게 스스로 자기의 과세표준과 세액을 산정하여 申告하도록 義務를 지워 놓고 있는 稅目이 점차 늘어나고 있다. 뿐만 아니라 經濟規模 또는 去來規模가 대형화함으로써 經營上 또는 經濟的인 意思決定을 함에 있어서 稅金效果의 測定은 가장 중요한 課題로 부상되고 있다.

이에 따라 納稅義務者의 稅務代理人에 대한 需要가 엄청나게 늘어남과 아울러 거의 모든 생활영역에 있어서 稅務代理人에의 依存度가 深化되고 있는 추세에 있다. 특히 작년에 電擊實施한 金融實名制와 1996년도부터 실시예정인 金融所得의 綜合課稅·綜合所得稅의 申告納稅制度에로의 轉換 등은 이와 같은 현상을 더욱 부채질할 것으로 보인다.

실제에 있어서도 稅務代理人은 납세의무자의 納稅義務의 履行, 달리 표현한다면 課稅官廳의 稅務行政의 執行에 엄청난 영향을 미치고 있다.

특히 세무사는 稅務諮問·記帳代理·稅務調整計算書의 作成 및 行政審判請求의 代

1 稅務士法이 제정된 1961년보다 훨씬 뒤인 1966년도의 內國稅의 稅收規模는 700 억원이었다. 이에 대하여 1992년도의 內國稅의 稅收規模는 약 458배인 무려 32조 원을 넘어서고 있다.

2 歲入 중에서 關稅를 포함한 國稅收入의 構成比는 95.3%이다.

理 등을 통하여 납세의무자의 納稅 및 租稅形成에 폭넓게 영향력을 미치고 있음을 否定하기 어렵다.³⁾

이와 같이 國民의 經濟生活 및 財產權의 保障이나 國家의 租稅行政에 지대한 영향력을 갖는 稅務士制度에 注目하고 關心을 갖는 것은 매우 바람직하며 동시에 充分히 價値있는 일임을 確信한다.

그럼에도 불구하고 우리의 現實은 그렇지 못하다. 30여년전의 것먹이때 지은 옷을 헤어질 때마다 臨時方便으로 한두번 기워서 어른이 된 지금에도 그대로 입고 있는 形狀이다. 稅務士制度를 改善하고 發展시키는 것은 國家의 租稅行政組織을 擴張·整備하는 것과 다를 바 없이 重要하고 충분한 投資價値가 있는 魅力的인 일이다.

지금까지 國家는 세무사를 課稅官廳의 受託者 내지 延長된 손(Treuhänder oder Verlängerter Arm der Finanzverwaltung)으로 인식하면서 세무사제도의 발전은 사실상 외면하여 왔다.

우선 稅務士의 法的地位 내지 役割에 관한 基本認識의 轉換이 필요하다. 稅務士는 租稅法の 保護者 및 稅務의 專門家로서 自己의 職業을 獨立的으로, 自己責任的으로, 良心的으로 行使하는 自由職業人인 것이다.

이와 같은 稅務士의 法的地位를 前提로 稅務士法の 全般을 검토함과 아울러 그 地位에 걸맞는 稅務士制度를 마련하여야 할 필요가 있는 것이다.

이와 같은 時期에 獨逸의 稅務士制度에 관한 研究는 매우 뜻있는 일이라고 생각한다. 獨逸의 現行 稅務士法(Steuerberatungsgesetz)은 우리나라가 稅務士法을 제정한 1961년에 制定되어 그 동안 네번의 改正을 거쳤다. 특히 우리나라는 獨逸 및 日本의 稅務士制度和 거의 유사한 稅務士制度를 維持하여 오고 있기 때문에 오랜 歷史를 통하여 施行錯誤의 結果를 現行制度에 반영하고 있는 獨逸의 稅務士制度는 우리에게 많은 시사를 주리라고 확신한다.

본 研究는 주로 文獻을 중심으로 하여 수행하였으며, 制度의 운영실태에 관하여

3 예를 들어 1992년 歸屬 綜合所得稅의 申告者 중 비교적 高所得者라고 할 수 있는 記帳申告者의 94.3%에 相當하는 29만여명이 稅務士 등의 稅務調整計算書를 첨부하여 書面調査決定을 申請하였다. 法人稅의 납세의무자의 상당수가 稅務士 등의 稅務調整計算書를 첨부하고 있다. 그 이외에도 相續稅·贈與稅·土地超過利得稅 및 讓渡所得稅 등의 申告代理도 상당량에 이르고 있다.

는 獨逸의 聯邦稅務士協會(Bundessteuerberaterkammer)를 중심으로 設問方法에 의하여 補充하였다.

제2장에서는 獨逸의 세무사제도의 發達過程, 특히 1919년의 라이히租稅基本法和 1933년의 “稅務士의許可에관한法律”을 거쳐 現行의 稅務士法이 제정된 과정에 관하여 살펴보고자 한다.

제3장에서는 稅務士의 業務領域에 관하여 論及하기로 한다. 특히 本章에서는 無制限稅務援助를 행할 수 있는 公認會計士 및 辯護士와의 관계, 無資格者의 稅務援助行爲의 禁止와 職業選擇의 自由와의 관계에 관하여도 고찰한다.

제4장에서는 稅務士의 報酬制度, 특히 獨逸의 “稅務士·稅務代理士및稅務法人의 手数料命令”에 관하여 살펴보기로 한다.

제5장에서는 稅務士의 職業上의 義務에 관하여, 제6장에서는 稅務士의 資格取得制度에 관하여 구체적으로 고찰하기로 한다. 특히 稅務士의 자격취득제도와 관련하여 公認會計士 및 辯護士의 資格取得制度도 아울러 소개하고자 한다.

제7장에서는 稅務士의 業務遂行의 形態와 稅務法人制度에 관하여 살펴보기로 한다.

제8장에서는 職業協會로서의 稅務士協會와 聯邦稅務士協會에 관하여 고찰한다.

제9장에서는 우리나라에서는 생소한 職業裁判制度, 즉 法院에 의한 稅務士의 懲戒制度에 관하여 고찰한다.

제2장 稅務士制度의 發達

제1절 稅務士制度의 沿革과 發達

1. 用語上의 發達

稅務業務를 담당하는 職業으로서 稅金代行者라는 用語는 완전한 권한이라는 의미를 지니고 있는 라틴어 "Plenipotentia"에서 淵源한다. 完全한 權限의 委任이란 權威의 委任(Übergabe von Autorität)을 의미하며, 따라서 法的인 意味에서는 代表나 處分權을 다른 사람에게 수여하는 것으로 이해하고 있다. 全權을 委任받은 者는 다른 사람을 위하여 契約을 체결하고, 任務를 遂行할 權限을 갖는다. 이와 같이 法律行爲的으로 委任된 權限은 職業적으로 는 우선 公證人이나 辯護士의 權限에서 찾아 볼 수 있다. 이와 같은 職業 들은 종래부터 업무로서 租稅問題를 취급하여 왔는데, 특히 1891년에 이르러 프로이센所得稅法에서 全權委任者에 관한 具體的인 規定을 두게 된 것이다.¹⁾ 그러므로 租稅法에서 全權委任者 또는 代理人(Bevollmächtigte)이라는 용어는 현재의 稅務士(Steuerberater)라는 용어보다 훨씬 이전부터 사용되었던 것이다.²⁾

2. 事實上의 稅務士職業의 發達

稅務業務에서 補助行爲를 하는 職業으로서의 稅金代行者와 稅務士라는 용어의 사용은 1891년의 Miquel의 租稅改革과 1919년에서 1920년사이의 Erzberger의 租稅改革에서이다. 稅金에 관한 相談行爲를 主된 職業으로 인정하게 된 계기로서는 租稅立法·租稅行政 및 租稅裁判의 분야에서 改革을 요구하는 法治國思想의 풍미와 産業革命의 파급 및 經營學, 특히 會計學의 발달을 들 수 있다.

租稅에 관한 專門的이고 技術的인 問題 들은 개인의 중요한 생활과제로 될 정

1 EstG v. 24. 6. 1891, Preuss. Ges. Slg., 175ff., § 29 Abs. 2.

2 Vgl. A. Pausch, Die Geschichte der steuerberatenden Berufe in deutschen Kaiserreich von 1871-1918, Stbg 1977, S. 179ff.

도로 의미가 있게 되었다. 그 결과 職業으로서의 稅務士는 책임을 지는 專門의 職業으로 발전하게 된다.³⁾

法律相談의 한 분야로서의 稅務相談은 변호사 중에서 극히 소수의 사람들만에 의하여 수행되었다. 즉 극히 적은 사람들에 의하여 主된 職業으로서의 税金代行者 또는 租稅公證人の 業務를 수행하였을 뿐이다. 대부분의 辯護士들은 商業的·會計的 또는 經營的인 經驗과 知識의 부족으로 사실상 租稅法에의 접근이 제한되고 있었던 것이다. 法律家들이 經營學이나 그 隣接科學에 관한 知識의 蓄積에 지나치게 소홀히 한 것에 기인하였다. 특히 새로이 발달된 會計學이라는 專門領域은 民法과 刑法의 專門家인 辯護士에게는 쉽게 접근할 수 없는 領域이었다. 따라서 경제의 발달은 租稅問題를 法律家로부터 분리하여 經濟的인 專門家에게로 넘겨 주는 계기가 되었던 것이다. 이와 같은 과도기적인 단계에서 辯護士와 法律顧問 이외에 우선 會計檢査人(Bücherrevisor)과 信託會社가 이 業務를 담당하여 왔다. 이와 같은 발전은 1919년의 라이히租稅基本法(Reichsabgabenordnung)에 의하여 결정적으로 수용되었다. 그 당시 立法者는 라이히租稅基本法 제88조의 許可規定에서 사용한 租稅全權委任者라는 용어를 州法인 個別租稅法(Einzelsteuergesetz)에서 규정하게 된 것이다. 그러나 그 당시의 實定租稅法上으로는 稅務士(Steuerberater)라는 용어를 발견할 수 없다. 그러나 稅務士(Steuerberater)라는 용어는 라이히租稅基本法の 제정 과정에서 政治家에 의하여 사용되었다. 즉 라이히租稅基本法 제88조를 위한 委員會의 報告書에서 언급되고 있다.⁴⁾ 그리고 라이히租稅基本法の 註釋書를 쓴 Enno Becker는 처음으로 그의 註釋書에서 稅務士(Steuerberater)와 稅務相談制度(Steuerberatungswesen)라는 용어를 사용하고 있다. 1919년 이후의 租稅法에 관한 著書에서는 이 職業에 관한 用語의 사용이 일치되고 있다. Fritz Koppe⁵⁾도 그의 著書 "Jahrbuch des Steuerrechts"에서 稅務士(Steuerberater)라는 용어를 사용하였다.

3 Vgl. R. Crusius/ M. Wilk. Plädoyer für den Beruf. Beilage zur Wochenzeitung: "Das Parlament" B 48/79. S. 3ff.

4 Vgl. E. Heintz, Die Rechtsanwaltschaft bei den Finanzgerichten, in: Festgabe für Otto Liebmann, Berlin 1920. S. 223f.

5 Fritz Koppe(Hrsg.), Jahrbuch des Steuerrechts. I. Jahrgang 1920. S. V.

3. 法律的인 概念으로서의 稅務士職業의 發達

1933년에 시행된 “稅務士의許可에관한法律”(Gesetz über die Zulassung von Steuerberater)에서 처음으로 法律的인 概念으로서의 稅務士라는 用語를 사용하고 있다. “法律相談領域에서의濫用防止를위한法律”(Gesetz zur Verhütung von Mißbrauchen auf den Gebiete der Rechtsberatung)은 稅務援助者(Helfer in Steuersachen)라는 용어를 도입하였다. 그리고 “라이히租稅基本法제107조의施行을 위한命令”에는 명백하게 稅務士(Steuerberater)와 稅務法人(Steuerberatungsgesellschaft)의 保護에 관한 규정을 두었다. 그 후 1961년의 “稅務士와稅務代理士의法的關係에관한法律”(Gesetz über Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigter)은 직업의 한 形態로서 稅務士(Steuerberater)를 받아들였고, 지금까지 사용하여 왔던 稅務援助者(Helfer in Steuersache)를 稅務代理士(Steuerbevollmächtigter)로 개칭하였다. 두개의 職群으로 분리되어 각자 固有한 職業協會를 가지고 있는 兩者의 職業은 이 法律上の 職業名稱과 일치하게 되었다. 職業名稱의 表示는 刑法的으로 보호되게 되었다. 1972년 “稅務士와稅務代理士의法的關係에관한法律”의 改正(제2차 세무사법의 개정)에서 兩者의 職業은 稅務士(Steuerberater)라는 名稱의 職業으로 통합되기에 이르렀다.

4. 自由業으로서의 稅務士職業의 生成과 發達

租稅專門家로서의 職業은 제1차世界大戰중에 처음으로 생겼다. 즉 1916년 1월 1일 Berlin에서 Wilhelm Otto Veerhoff라는 사람이 독자적인 稅務士事務所를 개업하였다.⁶⁾ 그는 우선 商號를 經濟問題와 租稅問題에 관한 法律顧問(Syndikus für Wirtschafts- und Steuerfragen)으로 정하였다. 그 무렵에 商學者와 직업적인 조세전문가 들은 아직 법률상으로 보호되지 않는 직업명칭인 “租稅代行者”라는 용어를 사용하려고 시도하였다. 독일제국의 말기 1918년경에 이미 主된 職業

6 Schreiben von Dr. Conrad Böttcher, Rechtsanwalt in Stuttgart, an den Verfasser von 30. 3. 1960 i. V. m. einer Stellungnahme von Paulzielke, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Bad Homburg v. d. H. vom 29. 3. 1960.

으로서 稅務問題에 종사하는 租稅專門家の 숫자는 약 500명 정도이었다.⁷⁾ 그러므로 1919년과 1920년에 Erzberger가 조세개혁을 행하기 훨씬 이전부터 이미 稅務士라는 독립된 직업형태가 생성되어 있었던 것이다. 그리고 Erzberger의 조세개혁을 통하여 조세업무에 관한 전문적인 특수직업의 발전이 더욱 현저하게 두드러지게 된 것이다.⁸⁾

원래 모든 보조 직업은 營業法과 결부되어 있다. 辯護士(Advokat)와 公證人(Notar)은 일찍부터 自由業의 地位를 획득하였다.⁹⁾ 조세문제에 관한 분야에서 이와 같은 자유업으로 발전하는데에 첨병역할을 한 것은 公認會計檢閱者(vereidigte Bücherrevisor)이었다.

학문적으로 자격을 인정받은 稅務士는 1934년의 조세개혁을 통하여 소득세법 제18조의 自由職業의 項目에 삽입되게 되었다.

이로써 세무사로서의 행위가 더 이상 영업행위가 아니라 자유업의 행사라는 것이 명백하여 졌다. 이와 연결되어 세금문제에서 종래에 영업에 적합한 相談에 적용된 영업자유원칙(Grundsatz der Gewerbefreiheit)이 許可強制(Zulassung-szwang)를 규정한 1936년의 라이히 租稅基本法 제107a에 의하여 대체되었다. 1936년의 營業稅法(Reichsgewerbsteuergesetz)은 自由業을 營業稅의 課稅對象에서 제외하였다.

5. 稅務士法の 發展

가. 1961년 8월 23일의 稅務士法(제1차의 稅務士法)

제2차 세계대전이후에 연합국에 의하여 점령된 독일은 점령국의 영향으로, 그 이후에는 연방국가에 의한 州의 獨立性이 인정됨에 따라 稅務士職業에 대한 法律은 각각 相異하게 발달되었다. 이로 말미암아 稅務士와 稅務援助者(Helfer in

7 A. Pausch. Die historische Dimension des steuerberatenden Berufs - Neue Forschungsergebnisse zur Kulturgeschichte des Steuerberaters-, StB 35, S. 136.

8 Vgl. A. Pausch. Die steuerberatenden Berufe in der Weimarer Republik von 1919 bis 1932, Stbg 1977, S. 268ff., 301ff.

9 Vgl. Pausch. Die steuerberatenden Berufe in der Weimarer Republik von 1919 bis 1932, Stbg 1977, S. 268ff.

Steuersachen)의 職業이 구별되어 발달되었다.

오랜 기간에 거쳐 難航을 거듭한 결과 드디어 1961년 8월 23일의 “稅務士와稅務代理士의 관계에 관한法律”이 制定되고 1961년 11월 1일부터 效力이 발생하기에 이르렀다. 이 法律에 의하여 稅務代理에 관한 法律은 統一되었다. 이 法律은 稅務援助者(Helfer in Steuersache)에 대신하여 稅務代理士(Steuerbevollmächtigter)라는 職業을 新設하였다. 그리고 이와 같은 稅務代理士의 權利를 擴張하였다. 특히 지역적인 活動範圍의 制限과 課稅官廳에 의하여 資格이 撤回될 수있는 가능성을 撤廢하였다. 세무대리사의 자격을 취득하기 위한 허가 및 시험에 관한 규정이 상세하게 규율되었다. 課稅官廳에의 依存性이 職業協會와 獨立된 職業裁判과 같은 직업적인 자치행정제도의 채택으로 소멸되었다. 그리고 세무사와 세무대리사는 自由業에 속하며, 營業행위를 영위하는 것이 아님을 명확하게 규정하기에 이르렀다.

稅務士와 稅務代理士라는 두가지의 職業集團으로의 區別은 비록 兩者의 職業이 그의 權利와 義務에서 전혀 차이가 없음에도 불구하고 그대로 維持되었다. 兩職業 사이에는 단지 試驗의 前提條件인 教育과 시험의 난이에 있어서만 차이가 있었을 뿐이며, 그 權利와 義務에 있어서는 사실상 아무런 차이가 없었던 것이다. 즉 稅務士가 원칙적으로 大學을 졸업하고 최소한 3년간의 실무를 하고난 이후에 시험을 치를 수 있었던 반면에 稅務代理士는 中等學校卒業資格의 取得·교육기간 및 4년간의 실무행위이후에 試驗에 대한 應試가 허용되었다. 그리고 세무사의 시험은 세무대리사의 시험수준보다 어려웠다.

원래 이 法律을 制定한 立法者의 目的은 兩者의 職業을 하나의 職業, 즉 稅務士라는 직업으로 통일하려고 하는 데에 있었다. 이러한 이유에서 稅務士協會와 稅務代理士協會는 稅務代理制度의 發展·직업교육 및 직업연수계획을 상호 일치시키기 위한 직업공동체, 세무사협회와 세무대리사협회의 협의회를 창설하였다. 그리고 입법권자는 증거거부권과 법원에서의 소송대리권 등에 있어서 稅務士와 稅務代理士의 權利와 義務의 계속적인 平準化를 圖謀하였다. 그러나 兩職業에 있어서의 現實的인 行態는 法律의 意圖와는 다른 방향으로 나아갔다. 稅務代理士(Steuerbevollmächtigter)가 稅務士에로의 移行을 추구한 반면¹⁰⁾에 稅務士는

10 Aus der Arbeit der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigte, DStR

이를 拒否함¹¹⁾과 동시에 오히려 公認會計士(Wirtschaftsprüfer)와의 統合을 위하여 노력하였다. ¹²⁾

나. 제2차 稅務士法の 改正

1972년 8월 11일의 2번째의 稅務士法の 改正法에 의하여 직업정책적인 논란은 중지부를 찍게 되었다. 세무사항의 원조에 관한 직업으로서 稅務士만을 존속시키게 되었다. 따라서 세무사가 되고자 하는 자는 대학교육을 받고 세무의 영역에서 수년간의 실무경험을 쌓은 후에야만 응시가 가능하게 되었다. 同法律의 改正으로 稅務代理士는 세미나의 過程을 거쳐서 稅務士로 될 수 있는 期限附의 可能性을 얻게 되었다. ¹³⁾

兩者の 職業協會는 1975년 1월 1일부터 결합되었다. 이러한 職業政策에 반대하여 憲法裁判所에 제기된 憲法訴願은 法院에 의하여 拒否되었다. ¹⁴⁾

다. 제3차 稅務士法の 改正

1975년 6월 24일의 제3차 稅務士法の 改正法律은 이 法律의 適用範圍를 크게 擴張하였다. 종래의 “稅務士와稅務代理士의 관계에 관한法律”은 연방변호사법이나 공인회계사법처럼 稅務士라는 資格者만을 규율하는 법률에 머무르고 있었다. 이에 대하여 제3차 改正法에서는 종래 租稅基本法 등에 포함되어 있던 稅務代理에 관한 規定을 削除하는 대신에 改正法律의 제1편에서 稅務援助行爲에 관한 總則的 規定을 신설하게 되었다. 제2편에서는 稅務士規則에 관한 事項을 규정하였다. 그리고 法律의 名稱도 稅務士法(Steuerberatungsgesetz¹⁵⁾)으로 변경하였다.

1964, S. 335.

11 Bundessteuerberaterkammer fordert unterschiedliche Gebühren für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, StB 1964, S. 90.

12 Wehler, Zur Reform des Steuerberatungsgesetzes, StB 1971, S. 1(3).

13 Zu der Entstehungsgeschichte und Grundzüge des Gesetzes: Tipke, StuW 1971, S. 215; Böttcher, Einheitsberuf Steuerberater verwirklicht, DStR 1972, S. 429; Völzke, Zweites Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, DB 1972, S. 1738; Gerhard, Der Befehl des Gesetzes, StB 1972, S. 165; Weiss, DStZ (A) 1972, S. 377.

14 BVerfGE 34, 252.

15 Steuerberatungsgesetz(StBerG)는 稅務相談法으로 번역된다. 다만, 獨逸의 稅務

따라서 개정된 稅務士法은 세무원조행위와 세무사자격제도의 양쪽 내용을 모두 포괄하는 종합적인 직업법의 모습을 갖추게 되었다.

라. 제4차 稅務士法の改正

1989년 6월 9일의 제4차 稅務士法の改正法律은 1980년 6월 18일¹⁶⁾과 1982년 1월 27일¹⁷⁾의 憲法裁判所 判決을 받아들였다. 憲法裁判所는 商業部門補助者試驗(Kaufmannsgehilfenprüfung)에 합격한 사람의 營業上 領收證 및 증빙서류에 의한 帳簿記帳行爲를 금지하는 稅務士法 제5조 제1문의 규정이 同法 제1조 제2항 제2호·제2조 내지 제4조·제6조 제3호의 규정과 관련하여 Bonn基本法(憲法) 제12조 제1항에 違背된다고 判示하였다. 立法者는 稅務士法 제6조 및 제8조의 새로운 규정을 마련함으로써 憲法裁判所의 判決에 일치시켰다. 즉 職業教育法에서 규정하고 있는 稅務相談 및 經營相談專門職業教育 또는 商業의 專門職業教育에 있어서 修了試驗에 합격한 者로서 최소한 3년이상 簿記業務의 領域에서 實務經驗을 쌓은 者에게 帳簿作成行爲를 허용하는 規定을 신설하게 된 것이다.¹⁸⁾

아울러 금융기관 등에 의하여 임명된 信託受託者 및 公的으로 임명된 保險數理鑑定人 등을 制限稅務援助者로 추가하였다. 그리고 稅務法人에 대하여 資本拘束에 관한 規定을 新設하였다.

마. 제5차 稅務士法の改正

1990년 12월 13일의 제5차 稅務士法の改正動機¹⁹⁾는 특히 최소한 3년의 職業教育을 이수한 대학졸업자의 인정과 관련한 1988년 12월 21일의 유럽共同體의 委員會의 指針이었다. 이 지침에 의하면 유럽공동체의 회원국은 원칙적으로 다른

相談法은 우리나라의 稅務士法에 해당하기 때문에 筆者는 Steuerberatungsgesetz (StBerG)를 稅務士法이라고 번역하기로 한다.

16 BVerfGE 54, 301.

17 BVerfGE 59, 302.

18 Mittelsteiner, Viertes Gesetz zur Änderung des

Steuerberatungsgesetzes, DStR 1989, S. 403; Meng, Das vierte Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, StB 1989, § 217;

Muss/Christmann, NWB Fach 32, S. 2431.

19 Vgl. Mittelsteiner, Fünftes Gesetz zur Änderung des

Steuerberatungsgesetzes, DStR 1991, S. 328.

공동체국가에서 발급된 대학졸업장과 직업행사의 권리가 부여된 能力證明을 당해 국가의 세무사로서의 직업행사를 위한 대학의 졸업장 및 자격의 所持者로 인정하는 것이었다. 다만 유럽공동체의 회원국의 세무사를 독일의 세무사로 인정하기 위한 방법으로 일정한 適合試驗을 거치도록 규정할 수 있다. 이와 같은 지침에서 요구하는 사항 등이 稅務士法 제36조 제3항과 제4항·제37b조 제2항 내지 제4항·제37c조에 규정되기에 이르렀다.

개정규정에 의하여 유럽공동체국가의 국민이 독일의 세무사가 되는 기회를 보장하되, 다만 반드시 適合試驗(Eignungsprüfung)을 거치도록 하였다.

바. 관련된 法律의 改正에 따른 稅務士法の 改正

稅務士法은 1992년의 租稅法の 改正²⁰⁾·1992년 12월의 聯邦財政法院法の 改正²¹⁾·消費稅와 內需市場法の 유럽공동체의 法律과 합치시키기 위한 改正²²⁾ 등과 같이 관련된 법률의 개정에 따라 여러차례에 걸쳐 改正되었다.

사. 제6차 稅務士法の 改正試圖

聯邦政府는 제6차 稅務士法の 改正案을 聯邦議會에 제출하였다. 改正案에서는 직업의 자치행정기관에 대한 직업규정의 委任根據의 마련·직업행사의 영역에서의 宣傳禁止의 緩和·舊東獨地域에 있어서의 세무상담소장의 자격완화 등이 주된 내용을 이루고 있다. 이 改正案은 1994년 후반기에 聯邦議會를 통과할 것으로 예상된다.

제2절 稅務士業의 現況

1. 稅務援助者の 構成과 稅務士의 增加趨勢

20 BGBl. I. 1992. S. 328: 聯邦과 州가 舊東獨地域에서 활동하던 自由職業者의 존속을 보장하기 위하여 존속을 위한 금전대부(Existenzgründungsdarlehen)·보조금지(Zuschüsse) 및 조세상 우대조치(steuerliche Vergünstigungen)를 취하였다.

21 BGBl. I. 1992. S. 2109.

22 BGBl. I. 1992. S. 2150.

稅務士·稅務代理士 및 稅務法人은 숫자적으로도 현저히 증가하였다. 1975년 1월 1일현재 모두 30,503명이었으나, 1985년 1월 1일에는 45,795명으로서 10년사이에 무려 15,292명이 증가하였다. 1993년 1월 1일현재의 세무사·세무대리사 및 세무법인의 현황은 모두 54,490명으로서 이 중에서 稅務士가 43,939명, 세무대리사가 6,012명, 그리고 稅務法人이 4,539개이다. 우리나라의 稅務士의 數와 비교하여 볼 때 엄청나게 많은 숫자이다.

한편, 1993. 1. 1현재 辯護士(Rechtsanwälte)의 數는 67,112명, 公認會計士·公認帳簿檢査士 및 公認會計士法人의 數가 12,816명(이 중에서 公認會計士는 7,313명이고 나머지는 공인장부검사사 및 공인회계사법인 등임)이었다. 물론 변호사 또는 공인회계사 중에는 동시에 稅務士의 免許를 소유하는 者가 있어서 이들은 稅務士의 數와 辯護士 또는 公認會計士의 數에 중복적으로 계상되고 있다. 특히 公認會計士의 경우에는 그 대부분이 稅務士의 면허 또는 辯護士의 면허를 갖고 있는 실정이다. 즉 1994. 1. 1현재 自營하고 있는 公認會計士 및 公認帳簿檢査士 8,899명(公認會計士法人 및 被傭人 등을 除外한 숫자임) 중에서 단순히 公認會計士 또는 公認帳簿檢査士인 者는 불과 561명(6.3%)이었고, 稅務士 또는 稅務代理士의 면허를 동시에 소유한 자가 7,457명(83.8%), 변호사의 면허를 동시에 소유한 자가 476명(5.3%), 稅務士와 辯護士의 면허까지 모두 갖춘 자가 405명(4.5%)이었다. 따라서 자영하고 있는 公認會計士 중 稅務士(稅務代理士를 포함한다)의 免許를 동시에 소유한 자는 모두 7,862명²³⁾으로서 그 比率은 무려 88.3%에 이르고 있는 것이다.

1983. 1. 1현재와 1993. 1. 1현재의 稅務士와 그 類似資格士의 現況은 <表-1>과 같다.

2. 職業活動의 現況과 展望

稅務士의 업무영역으로서는 稅務相談과 일정한 범위안의 法律相談·帳簿記入義務의 이행과 관련한 業務·會計監査業務·租稅刑事節次에서의 代理·經營相談 및 租稅訴訟에서의 代理 등을 들 수 있다. 이 중에서 현재 稅務士의 收入源의 대종을 이

23 稅務士인 者 7,457명과 稅務士이면서 辯護士인 者 405명을 합한 人員이다.

〈表-1〉 稅務士 및 類似資格士 現況

(단위: 명)

區 分	1983. 1. 1. 現在	1993. 1. 1. 現在
稅務士	25, 430	43, 939
稅務代理士	16, 768	6, 012
稅務法人	2, 096	4, 539
公認會計士	4, 265	7, 313
公認帳簿檢査士	122	4, 094
公認會計士法人	811	1, 409
辯護士	41, 489	67, 112

※자료:독일연방세무사협회 제공

루고 있는 업무영역은 장부기입의무의 이행 및 연말결산서의 작성과 관련한 업무이다. 이 점은 우리나라에서의 實情과 전혀 다를 바 없다.

다만, 獨逸의 聯邦稅務士協會(Bundessteuerberaterkammer)에 의하면 앞으로 稅務士 들이 가장 주력하여야 할 업무분야는 經營相談分野로서 이 분야의 활동이 稅務士의 主된 收入源이 될 것이라고 展望하였다. 세무사는 그 거래선인 중소기업과 자유직업자에 대하여 다른 경쟁관계에 있는 相談業者, 예를 들면 공인회계사나 변호사 등 보다 월등하게 유리한 위치를 차지하고 있다. 왜냐하면 장기간의 고객관계를 통하여 採得한 企業에 대한 폭넓은 情報 및 知識을 바탕으로 하여 종합적이고 전체적인 견지에서의 상담을 제공할 수 있기 때문이다. 聯邦稅務士協會는 회원인 稅務士에게 세미나 또는 研修教育을 통하여 經營相談分野에 관한 학문적 기초와 그 응용에 관한 지식의 보급에 주력하고 있었다.

한편, 세무사는 재정법원 또는 연방재정법원에서의 조세소송의 대리에 있어서도 刮目할 만한 활동을 하고 있었다. 1992년 聯邦財政法院에서 처리한 조세사건 3, 626건 중 1, 341건(약 37%)을 受任하여 訴訟을 수행하였다.

제3장 稅務士의 業務領域

제1절 概 要

稅務士는 稅務에 관한 援助(Hilfeleistung in Steuersachen)를 그 業務領域으로 하고 있다. 이와 같은 稅務士의 業務範圍는 法律과 實務에 의하여 정하여 진다. 稅務士法(Steuerberatungsgesetz)에 의하면 稅務士는 納稅者의 權利保護機關으로서 稅務事項에 관하여 납세자에게 相談을 하거나 납세자를 代理하며, 그 밖에 세무사항을 처리하거나 租稅法上的 義務를 履行함에 있어서 납세자에게 도움을 주는 활동의 수행을 그 본래의 업무영역으로 한다. 여기에는 조세질서의 위반으로 인한 租稅刑事事件과 過怠料事件에서의 援助行爲라든가 장부기재의무 이행시의 원조행위 및 租稅法에 근거한 稅務貸借對照表의 作成 등과 같은 업무가 포함된다. 나아가서 稅務士法은 稅務士職業에 포함되는 行爲의 目錄을 규율하고 있다. 즉 公認會計士 또는 公認帳簿檢查士로서의 行爲·相談을 포함한 타인의 이익의 실행을 대상으로 하는 자유직업행위·經營相談·意見書의 作成과 提出行爲·信託行爲·財務諸表와 決算報告書의 租稅法規 適合性與否에 관한 評價書 또는 證明書의 발급·대학교와 연구소에서의 교수행위·글을 게재하는 행위와 강연행위 등이 이에 해당한다.

영업행위(營利的인 活動)와 법률상 규정된 약간의 예외적인 경우를 제외하고 고용인으로서의 행위는 稅務士의 職業領域에 속하지 않는다.

그러므로 稅務에 관한 援助行爲의 원래적인 범위에는 세무상담·세무대리 및 기타의 세무사항에서의 원조행위가 포함되는 것이다.

제2절 稅務士의 業務領域의 範圍

1. 稅務援助의 概念

稅務士는 業務로서 稅務에 있어서의 援助, 즉 稅務援助(Hilfeleistung in Steuersachen)의 遂行을 主된 任務로 하는 유일한 직업이다. 그 이외의 사람이

나 직업단체에서는 稅務에 있어서의 원조행위가 다른 職業活動 外에 副次的으로 행사되거나 다른 職業行爲와 並列的으로 행사되는 임무에 해당하는 것이다. 稅務士法 제3조 제1항 제2호에 규정하고 있는 辯護士·公認會計士·公認會計士法人·公認帳簿檢查士·公認帳簿檢查士法人이 이에 해당한다. 이들은 固有의 業務領域인 법률상담 또는 회계감사이외에 세무상담이나 세무대리 등을 행하는 것이다. 그리고 이와 같은 辯護士·公認會計士·公認會計士法人·公認帳簿檢查士·公認帳簿檢查士法人 등은 그 고유의 업무영역(법률상담 및 소송대리, 회계감사 등)이외에 세무사에게 인정되고 있는 업무영역과 일치하는 세무원조업무행위를 할 수 있도록 허용하고 있는 것이다. 즉 세무원조업무에 있어서는 이들(辯護士·公認會計士·公認會計士法人·公認帳簿檢查士·公認帳簿檢查士法人)도 稅務士와 꼭 같이 아무런 영역의 제한없이 직업활동을 수행할 수 있는 無制限稅務援助者에 해당하는 것이다.

그리고 특정된 特殊領域만으로 한정된 세무원조를 행할 수 있는 職業群도 있다. 즉 제한된 稅務援助만을 행할 수 있는 경우이다. 稅務士法 제4조에 의한 公證人·辯理士·行政廳과 公法人·재산관리인·사업을 영위하는 사업주·협동조합의 감사협회와 본부조직 및 협동조합의 受託所·직업대표와 단체·農夫와 山林業者에 대한 원조업무를 행하는 직업대표와 단체·운송업자와 기타의 사업자·고용주·임금소득세원조협회 등이 이에 속한다. 이들을 制限稅務援助者라고 부르기도 한다.

한편, 稅務士의 임무인 稅務援助(Hilfeleistung in Steuersachen)의 의미를 명확히 하여 둘 필요가 있다. 이를 위하여 稅務(Steuersachen)의 範圍와 援助(Hilfeleistung)의 概念을 분리하여 설명하는 것이 필요하다.

먼저 稅務란 租稅(聯邦法 및 유럽共同體의 法에 규정된 租稅·物稅¹⁾ 및 州稅를 포함한다)와 그 還付金에 관한 事項·專賣事項 및 租稅에 관한 權利救濟에 관한 事項을 가리킨다²⁾. 위의 規定(稅務士法 제1조 제1항)에 포함되지 않은 稅目, 예를 들면 觀光稅(Fremdenverkehrsabgabe)³⁾ 등은 稅務의 범위에 포함되지 아니한다.

1 예를 들면 不動產稅 및 事業稅등이 이에 해당한다.

2 Vgl. § 1 Abs. 1 StBG.

3 BVerfG, NJW 1976, S. 1837.

그러나 外國의 稅法에 의한 租稅는 포함된다. 국제적인 경제거래의 증가에 따라서 稅務士는 국내의 문제를 넘어서는 세무상담을 하여야 하는 범위가 증가하고 있다. 이 경우에 외국의 조세법을 적용하여야 하는 것은 당연하다. 세무사법은 제12a조에서 "세무사·세무대리사·세무법인인 外國租稅法과 관련된 사항에서 영업상의 세무원조행위를 할 수 있는 권한이 있다. 다른 법규정에 근거한 제3자의 이에 일치한 권한은 침해되지 않는다"고 하는 명문의 規定을 두고 있다.

다음으로 援助란 제3자, 즉 그 援助를 행하는 者가 소속되어 있지 않는 다른 사람이나 단체에 대하여 행하는 援助만을 지칭한다. 그러므로 經理社員과 같이 근로자가 행하는 行爲는 원조행위에 포함되지 아니한다.

援助란 稅務의 處理 및 稅務에 관한 義務를 이행함에 있어서의 助言·代理와 기타의 支援行爲를 가리킨다. 원조행위는 개별적이고 구체적인 事例와 관련되어야 한다⁴⁾. 따라서 特定の 事實關係와 관련이 없는 一般的인 敘述 또는 說明은 강연활동 또는 교육활동으로서 援助의 範圍에 포함되지 않는 것이다.

相談(Beratung)은 구체적인 사례의 경우에 法律狀況과 취하여야 할 措置에 대하여 충고받기를 원하는 者, 즉 위탁자에게 설명을 하는 것을 말한다. 결국 이와 같은 행위는 충고를 받기를 원하는 자에 대해서만 행하게 된다. 相談은 충고를 받는 자에게 이미 제기된 특정한 사실 또는 상황과 관련된다. 이러한 점에서 相談은 구체적인 사실과는 관련이 없는 一般的인 說明, 즉 講演이나 敎育과 구별되는 것이다.

代理(Vertretung)는 行政節次(租稅基本法 제80조제1항), 租稅訴訟節次(財政法院法 제62조) 및 그 以外의 行政訴訟節次(行政法院法 제67조 제2항)에서 소송의무자를 代理하여 하는 行爲를 말한다.

其他의 援助行爲에는 會計帳簿의 作成·稅法上的 豫定申告와 納稅申告에 있어서의 援助·租稅決定을 위한 調査 및 現場調査時의 支援·조세형사사건과 과태료 사건에 있어서의 원조등이 포함된다.

2. 稅務援助行爲의 具體的 內容

4 Vgl. § 1 Abs. 2, § 33 StBG.

가. 帳簿記入義務의 履行에 관한 援助行爲

稅務士는 과세에 있어서 중요한 意味를 갖는 帳簿·記錄의 作成과 決算書作成에 있어서의 援助業務를 수행한다. 帳簿記入義務의 이행에 관한 援助行爲는 명백하게 稅務士의 業務領域을 이루고 있는 것이다. 왜냐 하면 稅務相談이라는 집합개념안에는 稅法領域의 法律相談으로서의 원래적인 稅務相談은 물론이고 장부기업의무의 이행에 관한 원조행위가 포함되는 것이다.⁵⁾ 물론 이와 같은 행위는 稅務相談 및 經營相談專門職業教育 또는 商業專門職業教育을 받고 修了試驗에 합격하거나 동등한 기초지식을 취득한 후 적어도 3년이상 부기업무의 영역에서 종사한 자(이하에서는 “장부기업보조자”라고 부르기로 한다)도 행할 수 있으나, 이는 오히려 세무사의 중요한 업무영역인 것이다.⁶⁾ 세무사는 장부기업보조자의 행위와는 달리 장부기업의무의 이행에 관하여 모든 영역에서 원조행위를 할 수 있는 것이다. 특히 帳簿記入과 決算準備作業을 포함한 決算書의 作成에 관한 援助가 중요한 比重을 차지하고 있는 것이다. 帳簿를 컴퓨터와 같은 機械를 이용하여 수행하는 것도 稅務相談에 관계가 있는 활동으로 본다. 그리고 세무사법에 의하여 재산목록과 손익계산서에 있어서 稅法規定을 준수하고 있다는 證明書を 발급할 수 있다.

獨逸 稅務士業界의 수입실태를 보면 帳簿記入義務의 이행과 관련한 記帳代理 및 決算代理로 인한 手数料가 그들의 收入源 중 가장 대표적인 收入源의 위치를 차지하고 있다. 우리나라의 稅務士業의 收入實態와 일치하는 현상이다.

한편, 稅務士는 會計監査를 수행한다. 稅務士는 任意監査(freiwillige Prüfung) 특히 強制監査(Pflichtprüfung)를 규정하고 있지 않는 人的會社와 有限會社에 대하여 決算監査를 수행한다. 여기에서 稅務士는 強制監査(義務監査)와 유사한 방법으로 장부기업·대차대조표 및 손익의 산정에 관하여 감사한다. 그리고 세무사법 제57조 제3항 제3호에 의하면 재산목록과 손익계산서에 대한 조세법규정의 준수에 대한 증명서를 발급할 수 있다. 나아가서 세무사는 法定監査를 실시할 수 있다. 예를 들면 세무사는 「不動産仲介人と建築受任者에 관한命令」(MaBV) 제16조에 의하여 당해 사업자에 대하여 法定監査(gesetzliche Prüfung)를 수행할 수

5 BVerfGE 54, 301(323).

6 Rose/Fuchs, DB 1985, S. 1, 59.

있는 권한이 있다. 그리고 株式法(AktG) 제 33조에 의한 設立監査와 株式法 제 142조이하의 규정에 의한 特別監査를 실시할 수 있으며, 이를 행하고 난 이후에 그 結果에 대한 認證을 할 수 있다.

나. 租稅刑事事件에 있어서의 代理

조세형사절차에서의 변호를 위한 節次法的인 規律은 조세기본법과 형사소송법에서 규정하고 있다. 형사소송법 제138조 제1문에 의하면 辯護人으로는 독일법원에서 허가된 변호사와 대학교수가 선임될 수 있다. 이와는 별개로 조세형사절차에서 세무사·세무대리사·공인회계사 및 공인장부검사사도 과세관청이 형사절차를 독자적으로 수행하는 범위안에서 조세기본법 제392조 제1항에 의하여 변호인으로 선임될 수 있다. 즉 稅務士는 과세관청이 독자적으로 租稅基本法 제392조 및 제410조에 의하여 租稅法違反에 대한 租稅罰科刑節次(Steuerstrafverfahren)와 過怠料課徵節次(Bußgeldverfahren)를 수행할 때에 변호인으로 선정될 수 있다. 그러나 略式命令(Strafbefehl)의 발급이 후에는 조세형사절차를 위한 관할이 檢事에게로 넘어간다. 이 때에 稅務士는 辯護士나 獨逸大學의 法學教授와 공동으로 변호를 할 수 있다.⁷⁾ 稅務士는 소송절차에서 변호사와 같은 공동변호인으로서 원칙적으로 동등한 권리를 갖는다. 다만, 不明確한 서로 相反되는 진술을 행한 경우에는 변호사의 진술이 優先權을 갖는다.⁸⁾ 조세형사절차에서의 전권 위임의 범위는 주된 재판절차와 관련된 일체의 행위·조세기본법에 의하여 허가된 모든 종류의 신청제기 및 소환장의 접수(Empfangnahme von Ladungen)에까지 미친다. 그 外에 재전권위임의 발급과 철회(Erteilung und Widerruf einer Untervollmacht)도 의미가 있을 수 있다.

다. 經營相談

(1). 經營相談의 必要性

現代의 企業은 경제적·사회적 및 기술적인 급격한 변화에 의하여, 증가하는 경쟁관계와 경영합리화의 압력에 의하여, 시장의 국제화에 의하여 지속적인 經

7 Pannick, StB 1982, S. 132.

8 Gehre, DStR 1968, S. 8; Bockelmann, Stbg 1974, S. 193; KG Berlin, NJW 1974, S. 916; OLG Hamburg, NJW 1981, S. 934.

營指導의 需要 또는 要請이 增大되고 있는 추세에 있다. 즉 위와 같은 要求로 인하여 많은 기업들은 經營意思決定에 따르는 問題들을 해결하기 위하여 점차적으로 보다 많은 外部的인 相談과 助言을 필요로 하고 있는 것이다. 특히 이러한 현상은 경영의사결정의 준비과정에 특별한 專門家와 參謀陣을 자체의 기업안에 두고 있지 않기 때문에 外部的인 조언자와 상담자의 정보·지식·경험과 평가에 의존할 수 밖에 없는 中小企業에 있어서 더욱 현저하게 나타난다. 그러므로 企業의 指導에서 經營相談의 重要性은 증가한다. 이러한 요청에 부합하여 經營相談의 市場이 증가하는 것은 시장경제질서를 바탕으로 하는 사회의 당연한 귀결이라고 할 수 있다. 이로 말미암아 해마다 경영에 관한 상담자·상담회사 및 상담을 직업으로 하는 자의 시장 진출이 현저하게 격증하고 있는 실정이다.

특히 독일의 연방세무사협회에서는 경영상담분야가 세무사의 업무영역 중에서 가장 전망있는 업무영역으로서 앞으로 稅務士들이 가장 주력하여야 할 收入源으로 꼽고 있었음을 지적하고자 한다.

(2). 稅務士의 業務로서의 經營相談

稅務援助의 범위를 벗어난 經營相談도 또한 稅務士의 業務인 동시에 그 職業行爲의 일부를 이루고 있다. 세무상담행위를 현대적인 의미로 이해할 때에 稅務相談과 결부된 經營相談은 결코 세무사의 직업영역의 밖에 있는 분야가 아니다. 왜냐하면 稅務助言은 경영면에서의 해결책에 대한 고려없이 불가능하기 때문이다. 兩者의 領域은 서로 분리할 수 없을 정도로 밀접하게 결부되어 있다. 왜냐하면 세무조언을 위하여 필요한 계산자료는 또한 경영조언을 위하여도 사용될 수 있기 때문이다. 아울러 경영상의 결정과정에 세무상의 영향은 중요한 고려사항이 되고 있음도 간과할 수 없다.

한편, 商事貸借對照表와 稅務貸借對照表사이에는 밀접한 관련이 있다. 그러므로 經營助言은 稅務相談의 범위안에서도 중요한 과제인 것이다. 경영상담은 관리 및 경영의 조직·회계사무의 조직·원가계산에 대한 견적서의 작성·금융 및 재무계획의 문제·자재조달과 재고관리·마케팅과 販賣에 대한 助言·現代的인 정보처리시설의 도입에 대한 助言을 포함한다.⁹⁾ 경영상담은 기업의 내부와 외부의

9 Vormbaum/Pick/Rick, Stbg 1982, s. 345; Knief, Wpg 1983, S. 300; Flaemig, DStZ(A) 1984, S. 263; Woehe: DStR 1985, S. 583(627).

경영비교·자금운영계산·유동성분석·수익성계산과 Cash-flow분석에 근거를 둔다. 경영상담은 세무에 관한 법규를 고려하여 모든 종류의 경제성계산, 즉 투자계획·자금조달의 선택·설비투자계획 또는 기업의 高齡者年金의 모델에까지 미친다.

(3). 經營相談의 專門家로서의 稅務士

稅務士가 우수한 경영상담자가 되기 위하여는 끊임없는 교육과 실무상 경험의 축적이 필요한 것이다. 獨逸의 聯邦稅務士會는 1985년에 경영상담자인 稅務士로 하여금 규범과 행위가능성의 경제적인 비중에 관한 경영상의 문제에서 판단력을 기르기 위하여, 그리고 특정된 상담과제의 해결을 위한 경제적인 방법과 절차의 합목적적인 적용을 터득하기 위하여 法的側面以外에 經營教育을 강조하였다. 이러한 관점에서 세무사의 시험에 응시하기 위한 事前教育科目에 法學科 또는 經濟學科의 졸업을 요청하고 있는 것이다. 이에 따라 理論的인 基本教育은 경영학·경제학·법학 및 재정학의 교과과목의 이수를 요청한다. 그리고 필수적으로 요청되는 實務課程에서 관련된 稅法과 經營學的인 知識과 實務를 배워야 한다.

稅務士는 稅法과 經營的인 領域에서의 지속적인 再教育에 의하여 새로이 요청되는 지식과 실무상 경험을 습득하게 된다. 聯邦稅務士會는 各地方の 稅務士會와 共同으로 이러한 교육의 필요성에 대한 요청에 응답하고 있다. 즉 연방세무사회는 稅務士에 대하여 投資計劃·財政計劃·費用算定·效果測定과 監査 등의 영역에 관하여 기본적인 세미나를 개최함과 아울러 會社設立相談 등에 관하여 특수 세미나를 개최하고 있는 것이다.¹⁰⁾

10 참고로 獨逸의 聯邦稅務士會가 1994년 1월 26일 함부르크, 2월 18일 하노버, 2월 19일 베르린에서 주최한 經營學에 대한 再教育의 題目은 「年末決算書의 제출에 관한 經營相談」인데, 그 內容으로서는 다음과 같은 항목이 포함되어 있다.

- ① 稅務士의 業務로서의 經營相談 -필수적인 목록자료의 창출과 준비·상담의 시작
- ② 投資相談 -자산구조의 분석·투자의 종류와 투자산정·투자계획
- ③ 財務相談 -재무구조의 분석·재무종류·재무계획
- ④ 清算課稅와 cash-flow -청산표시계산·working capital and cash-flow·현금출납의 최적화·은행과의 전산망·청산의 계획
- ⑤ 收益相談 -결과의 원천분석·수익분석·비용관리·결과계획

그리고 1994년 3월 25일 푸랑크프르트, 4월 11일 뮌헨, 5월 27일 쾰른, 6월 13일 하노버, 6월 27일의 할레에서 개최되는 세미나의 主題는 「中小企業의 財務

또한 세무사의 지원을 필요로 하는 委託者의 금융기관(은행 등)으로부터의 貸付의 準備를 위하여 聯邦稅務士會는 銀行의 立場에서 본 연말결산분석의 세미나를 실시하기도 한다.

세무사는 기업경영에 있어서의 모든 영역을 통달할 수는 없다. 특히 세무사는 기술적인 生産相談과 기술자에 대한 技術相談을 수행할 수는 없는 것이다.

稅務士에 의한 經營相談의 重點은 販賣商의 企業經營分野에 그 核心이 있다. 이에 속하는 것으로 비용감사·수익감사 및 청산감사, 투자정책·재정정책 및 이익 분배정책을 확정하는 것이다. 세무사의 고전적인 경영상담의 영역은 기업의 설립·법형식의 선택·위치선정·합병·기업분할 및 경영과제이다. 그리고 새로운 相談領域으로서 조직상담·전산상담·보조금에 대한 상담·특허상담 등이다.

稅務士의 經營相談의 主된 顧客은 中小企業과 自由業을 영위하는 자이다. 기업에 대한 상담의 영역에서 세무사는 다른 경쟁관계에 있는 상담업자보다 有利한 位置를 차지하고 있다. 세무사는 위탁자와 장기간의 고객관계를 통하여 인간적으로 좋은 관계를 유지하고 있는 것이 일반적이고, 위탁자인 기업의 경영상·재무상·인사상의 문제와 실태에 관하여 폭넓은 지식을 가지고 있다. 그러므로 稅務士의 경영상의 상담은 보통 단기적·일회적인 것이 아니고, 장기적·지속적인 효과를 가진다. 다른 經營相談者와의 차이로는 稅務士가 그의 고객에게 전체적·종합적인 상담을 제공할 수 있다는 점을 들 수 있다. 특히 經營上의 相談에서도 세무상의 관점은 포괄적으로 고려되지 않으면 안된다. 세무사의 과제영역의 밖에 있는 법률상 또는 사실상의 문제에 관한 상담에 있어서 세무사는 다른 전문상담자와 공동으로 과제를 수행하는 것이 바람직하다.

自由業으로서의 稅務士는 經營相談에서도 자기책임하에서 독립하여 행위하고, 오직 委託者의 利益을 보호할 의무를 지고 있다. 세무사가 업무과정에서 획득한

計劃,이고, 그 주된 內容에는 다음과 같은 항목이 포함되어 있다.

- ①재무산정의 기초 -상이한 재무화형식과 그의 영향에 대한 설명·인플레이션時の 기업유지의 문제·예금과 예금인출의 시간적인 변화에 대한 조치
- ②재무분석 -표시계산체계·도표계산과 관련된 자산흐름의 산정에 대한 구조
- ③相異한 問題의 제기시 財務計劃과 結果計劃 -목적설정과 동기·도표계산의 근거에 관한 收益의 기본계획·도표계산의 근거에 관한 대차대조표에 있어서의 재무계획·자산필요산정과 敏感分析이 있는 컴퓨터의 프로그램에 의한 통합적인 결과계획과 재무계획 등

情報에 관하여는 秘密保障의 義務를 지고 있다. 즉 업무의 수행과정에서 획득한 정보는 稅務士法 제57조 제1항에 의하여 오직 위탁자를 위하여만 사용하여야 한다. 그리고 세무사의 비밀보장의 의무는 위탁의 종료로 끝나는 것이 아니라, 위탁관계의 종료이후에도 지속된다. 위탁자를 위한 秘密保障의 義務는 稅務士 만이 아니라, 세무사의 일을 돕고 있는 從業員에게도 적용된다.

이러한 職業上의 義務를 위반한 경우에는 刑法 제203조에 의하여 최고 1년의 자유형이나 벌금형에 처하여 진다. 동시에 이와 같은 비밀보장의 의무위반에 대하여는 직업감독기관에 의하여 불이익한 조치가 취하여 질 수 있다. 그리고 위탁자를 보호하기 위하여 세무사는 최소한의 재산적인 손해를 배상할 責任保險에 들어야 한다. 아울러 세무사는 관할 稅務士協會에 의하여 전체적인 직업상의 감독을 받고 있다.

라. 法律相談

(1). 稅務相談과 法律相談과의 關係

稅務相談이란 法律相談(Rechtsberatung)의 일부분이다.¹¹⁾ 그러나 法律上으로는 稅務相談과 일반적인 法律相談사이에 엄격한 차이가 있는 것이다. 그러므로 법률상담을 행할 수 있는 許可가 바로 稅務士의 資格을 부여하는 행위는 아니며, 또한 稅務援助를 행할 수 있는 자격 또는 지위가 稅務에 관한 事項이외의 사항에 관한 法律上의 援助를 행할 수 있는 권한을 부여하는 행위는 아닌 것이다. 법률상담행위의 허가에 관한 사항을 직접적으로 규율하고 있는 法律은 法律相談法(Rechtsberatungsgesetz)이다. 이 법률은 권리를 찾는 자를 보호하고 동시에 불충분한 전문지식을 가진 代理人의 行爲에 의하여 행정사무가 어렵게되는 것을 방지하는 데에 그 제정목적이 있다.

법률상담법 제1조에 의하면 他人의 法律事項에 관한 원조행위는 관할 행정청, 즉 법무당국에 의하여 허가가 발급되는 사람에 의해서만 영업이 허용된다. 그러므로 이러한 허가를 받지 못한 자는 원칙적으로 법률상담 등을 행할 수 없는 것이다. 법률상담법의 제2조·제3조·제5조에서 7조까지에서는 특정된 직업의 행위에 대하여 부분적인 例外를 인정하고 있다. 즉 특정된 사람과 직업을 가진 사람

11 BGHZ 49, 244(246); 53, 103(105); BVerfGE 80, 269(280).

에 대하여는 법률상담법에 의한 허가없이 법률적인 영역에서 어느 정도까지의 원조행위를 허용하고 있다. 특히 법률상담법 제5조에서는 企業主·公認會計士·公認帳簿検査士 및 財産管理人에 대하여 그 활동과 직접 관련이 있는 범위안에서 法律相談을 허용하는 규정을 두고 있다.

세무사의 경우에는 법률상담을 허용하는 예외규정이 마련되어 있지 않다. 세무사에게는 이러한 예외규정이 더욱 더 요청된다. 왜냐 하면 회계감사업무는 대체로 법률영역과 명백한 거리가 있으나, 세무상담은 법률상담의 일부분을 이루고 있기 때문이다. 그러므로 세무사에게는 최소한 공인회계사와 공인장부검사사와 같은 정도로 明白하고 分명한 例外規定이 적용되어야 한다.

(2). 稅務士에 대한 法律相談의 許容必要性

租稅法은 전체적인 法의 일부분이기 때문에 세무사의 직업상 행위는 조세법 이외의 법률영역과도 밀접한 관련을 갖는다. 예를 들면 토지의 이전 등은 직접적으로는 民法의 規律에 基礎를 두고 있지만, 당해 법률행위로 인하여 얻은 경제적 이익은 소득세·법인세·증여세 등의 과세요건을 이루게 된다. 그리고 租稅法의 規律이나 그 해석에 있어서도 다른 法, 특히 民法 등의 法原則이나 規定들이 援用되거나 準用되는 경우가 많다.

기간의 계산 및 기한의 지정은 조세기본법 제108조 제1항에 따라 民法 제187조 내지 제193조까지의 규정을 準用하고, 조세기본법 제79조에 의한 自然人的 行爲能力에 대하여는 민법 제104조이하의 규정이 중요한 의미를 갖는다. 그리고 민법 제387조 이하의 相計(Aufrechnung)에 관한 규정은 조세기본법 제226조 제1항에 의한 相計에도 준용된다. 또한 조세기본법 제41조 제1항에 의한 法律行爲의 無效·同條 제2항에 의한 虛偽行爲(Scheingeschäft) 및 제42조에 의한 法的形成可能性의 濫用 등은 바로 민법상의 법률문제인 것이다.

이상과 같은 문제들이 내포된 稅務相談의 경우에는 법률상담과 세무상담과의 구획이 사실상 불가능하게 되고, 나아가서 법률상담법 제5조를 엄격하게 解釋·適用할 것을 주장하는 경우에는 사실상 세무사에 의한 稅務相談을 금지시키는 결과를 초래하게 되는 것이다.

조세법을 다른 법영역에서의 법개념이나 법제도와 유리하여, 그리고 다른 법영역에서의 일반법원리나 법기술적인 규정을 고려함이 없이 오로지 조세법령만에

의한 세무문제의 상담이란 불가능할 뿐만 아니라 설사 가능하다고 하더라도 그와 같은 상담에서 타당한 결론을 導出할 수 있으리라고는 기대할 수 없는 것이다. 즉 조세상의 문제는 私法上の 문제에 대한 고려없이 해결될 수는 없는 것이다.¹²⁾

한편, 세무사가 고객에게 조세법상의 상황을 보다 잘 이해시키고 보다 良質의 세무상담을 수행하기 위하여 다른 法領域의 法令이나 또는 그 法令과 租稅法과의 關係를 고객에게 설명하는 것이 세무상담의 범위를 일탈한 법률상담이라고 할 수는 없는 것이다. 세무사가 고객에게 상대적으로 조세부담이 적은 기업의 형태에 관하여 상담을 의뢰받은 경우에 세무사는 원칙적으로 여러가지 기업의 형태에 관한 私法上の 差異點을 설명하여야 한다. 이와 같은 경우에 私法과 租稅法사이에는 직접적인 관련이 있는 것이다. 왜냐하면 조세상의 결과 또는 조세부담의 크기는 企業의 相異한 形式에 의하여 달라지기 때문이다. 또한 여기에는 商行為法的 또는 會社法的인 문제에 관하여 고객에게 설명하여야 할 직접적인 필수성이 있으며, 경우에 따라서는 稅法上の 유리한 점과 稅法 이외의 法令에서의 불리한 점 또는 稅法上の 불리한 점과 세법 이외의 法令에서의 유리한 점에 관하여 衡量하여 응답하여야 할 직접적인 필수성이 있다.

또한 세무상담의 경우에는 租稅法에 관한 合憲性的 심사와 관련하여 憲法的인 선결문제를 고려하여야 할 경우도 있다. 세무사가 그의 상담행위에서 다른 法領域에 관한 선결문제가 발생한 경우에 相談行爲를 中斷하여야 한다면, 세무사의 직업행위는 중대한 障害 또는 侵害를 받게 된다. 개별적인 法領域을 정확하게 서로 서로 구분하여 稅務士에게는 본질상 고유한 영역인 조세법만으로 한정된 원조행위만을 하도록 제한할 수 있는 방법은 없는 것이다. 특히 法律相談法이 제정된 1935년 당시의 법적 상황과 현실의 법적 상황과는 엄청난 괴리가 발생하고 있다는 점도 간과하여서는 안된다.

(3). 判例의 態度

문제는 세무사에게 위탁된 업무의 영역에서 세무사는 어느 정도까지 법적인 사항에 관한 業務를 受託받을 수 있는나에 관한 것이다. 세무사가 행하는 법률상담은 그 업무행위와 직접적인 관련이 있는 경우에만 허용이 된다.¹³⁾ 즉 세무사는

12 Paulick, aaO., S. 107.

그들의 직업상의 행위와 직접적인 관련이 있는 한에서만 법률상담을 할 수 있는 권한을 가지고 있는 것이다.¹⁴⁾

구체적으로 어떤 경우에 이와 같은 직접적인 관련이 존재하는가에 대하여는 一般的인 原則이 존재하지 않는다. 중요한 行爲着手의 動機가 세무적인 관점이었는가, 아니면 비세무적인 관점이었는가는 직접적인 관련여부를 판정함에 있어서의 출발점이 될 수 있을 것이다.¹⁵⁾

아울러 稅務士에게 허용되는 法律援助는 당해 원조행위가 세무업무에 부수되는 행위인 경우만으로 한정된다.¹⁶⁾ 그러나 세무업무에 부수적인 행위라고 할지라도 세무상담이 법률원조없이도 의미있게 수행될 수 있다면, 여기에서 말하는 직접적인 관련성은 없는 것이다.¹⁷⁾

法律相談에서 법률사항에 관하여 납세의무자에게 설명을 하는 경우에는 원칙적으로 稅務相談과 직접적인 관련이 긍정되지 않으면 안된다. 세무사는 세무위탁자에게 세무상담과 관련하여 목적에 적합한 稅務形成에 대하여 설명할 수 있다.¹⁸⁾ 判例¹⁹⁾는 세무사가 그의 고객을 위하여 잠정적으로 酒店許可의 延期를 行政官廳에 申請한 경우에도 法律相談法에 위반하지 않는다고 판시하였다. 왜냐하면 이러한 세무사의 행위에는 그 쫓점이 經濟的인 目的에 있고, 다만 法的인 面은 부수상황에 지나지 않는다고 본 것이다. 法院은 위의 경우에는 세무상담 자체가 바로 법률상담이 된다고 판시한 것이다.

다만, 세무사의 상담이 一般的인 稅法上の 說明에 머무는 것이 아니라, 契約書를 作成하는 경우 등은 이러한 限界를 逸脫한 경우에 해당하는 것이다.²⁰⁾ 이와 같

13 OLG Karlsruhe, StB 1981, S. 101.

14 BVerfGE 75, 246(276); BGH, NJW 1963, S. 2027; BGHZ 70, 12(15); BVerwG, NJW 1968, S. 906(908); Paulick, StB 1978, S. 105(109); 1983, S. 1;

Hoffmann, DStR 1987, S. 250; BGH, DStR 1988, S. 397.

15 VerwGH Baden-Württemberg, BB 1971, S. 65.

16 BGHZ 37, 258(261); 70, 12(15).

17 BBGHZ 48, 12, 24 fuer WP.

18 Paulick, StB 1978, S. 105, 108ff.; Dumoulin, NJW 1966, S. 810, 312.

19 LG Koblenz v. 16. 8. 1961, BB 1961, S. 1101; Vgl. Kampmann, NJW 1968,

S. 140.

20 LG Düsseldorf, NJW 1963, S. 1500; BGH, NJW 1963, S. 2027; LG Tübingen, MDR 1978, S. 668; OLG Köln, StB 1981, S. 224; OLG Hamm, DB 1986, S. 32; Streck/Schwedhelm, Stbg 1989, S. 379.

은 사례에는 損害賠償請求權의 實行에 대한 相談²¹⁾이나 特定한 契約의 實行²²⁾도 포함된다. 이 밖에도 委託者를 위한 裁判外의 和解를 시도할 목적으로 하는 행위²³⁾·許可의 撤回로 인한 訴訟節次에서의 代理²⁴⁾·교통사고에 의한 손해배상²⁵⁾에 관한 相談도 허용되지 아니한다. 허용되지 않은 法律相談의 禁止違反에 대하여는 過怠料만을 부담하는 것이 아니라 委託契約의 無效를 결과하여 稅務士가 手数料의 請求權을 행사할 수 없게 된다. 또한 허용되지 않는 법률상담은 직업의무로 가입하는 보험의 보호를 받지 못한다.

(4). 法律相談法の 違憲論議

1935년에 法律相談法을 제정한 이래 세무사의 직업상의 지위 또는 관계가 사실상·법률상 변화하였다는 이유로 공인회계사와 공인장부검사사 등에게만 적용되는 법률상담법의 예외규정을 稅務士에게까지 확장하여야 한다는 취지의 憲法訴願을 제기할 필요성이 제기되고 있다.²⁶⁾

전술한 바와 같이 稅務士는 고객으로 부터 委託받은 세무사항과 직접적인 관련이 있는 한에서 법적인 업무를 위탁받을 수 있다. 만일 이러한 것이 세무사에게 거부되는 경우에는 세무사의 직업과제는 많은 분야에서 벽에 부딪치고 그 원활한 수행이 담보될 수 없는 것이다. 바로 이와 같은 관점에서 법률상담법의 지나친 축소해석은 헌법이 보호하는 職業의 自由를 침해할 수 있다.²⁷⁾ 헌법에서 보장하는 기본권으로서의 직업의 자유는 직업선택의 자유와 직업행사의 자유를 포함한다.

稅務士라는 직업의 행사가 직업행사를 위한 법률상의 규정과 관련이 없는 法律에 의하여 방해받게 된다면 그것은 그들의 헌법상의 職業行使의 自由가 침해받고 있음을 의미하는 것이다. 즉 직업행위에서 직업종사자를 방해하는 규정은 헌법상의 職業의 自由를 침해하게 되고, 그로써 당해 조항은 違憲으로 되는 것이

21 OLG Düsseldorf, StB 1985, S. 307.

22 OLG Köln, StB 1981, S. 197.

23 BGHZ 36, 321; OLG Hamm, StB 1989, S. 49.

24 OVG Lueneberg, AnwBl. 1961, S. 73.

25 LG Köln, AnwBl. 1963, S. 117.

26 Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO, Anm. 6 zu § 107a AO

a. F.; Paulick, StB 1978, S. 105.

27 Paulick, aaO., S. 107.

다. 28)

마. 租稅訴訟 등의 代理

稅務援助에 있어서 納稅者에 의한 전권위임은 租稅行政節次를 비롯하여 租稅訴訟節次·租稅罰科刑節次와 過怠料課徵節次에까지 미친다.

그러므로 세무원조의 일부를 이루고 있는 代理는 조세행정절차·조세소송절차·조세벌과형절차와 과태료과징절차에 있어서의 代理를 의미하는 것이다. 다만, 조세벌과형절차 등에서의 代理에 관하여는 이미 앞에서 다루었다.

(1) 租稅行政節次에서의 代理

稅務士·稅務代理士 및 稅務法人은 稅務士法 제1조 제1항에서 열거한 세무사항에 관한 원조행위를 할 수 있는 權限이 있다. 稅務援助는 세무사법 제33조에 의하여 세무사항에서 委託者의 代理를 포함한다. 이와 같은 행정절차에서의 대리예로서는 外部調査(Außenprüfung)過程 및 租稅確定節次에서의 代理·租稅監督節次에서의 대리·조세행정심판(異議와 訴願)의 대리 및 納稅申告의 代理 등을 들 수 있다. 조세행정절차에서의 代理에 관하여는 租稅基本法에서 규정하고 있다.

외부관계에서 대리에 대한 전권위임은 법률행위로 이루어 진다. 외부관계에서 대리인은 위탁자를 위하여 법률효과적인 행위를 행할 수 있게 된다. 이와 같은 의미에서의 위탁자는 租稅基本法 제78조에 규정하고 있는 關係者(Beteiligte)이다. 전권위임의 발급은 원칙적으로 특정된 형식을 필요로 하지 않는다. 그러나 이와 관련하여 주의하여야 할 것은 租稅基本法·財政法院法·民事訴訟法 및 刑事訴訟法에 있는 전권위임자와 보조자의 허용에 관한 개별적인 절차규정이다. 예를들면 稅額의 共同查定の 경우에 당해 과세처분과 관련된 전권위임은 부부 모두로부터 행하여져야 하는 것이다. 만일 전권위임이 문서상으로 행하여진 경우라면 그 위임장에는 夫婦 兩者의 署名을 필요로 한다. 세무대리인이 그에게 속한 대리권의 범위안에서 위탁자의 이름으로 발한 의사표시의 효력은 직접적으로 위탁자에게 속하게 된다. 29)

28 Maasen, Das Recht der Steuerberatung, Buchreihe "Finanz und Steuer"

Bd. 25, S. 5.

29 Ketter, Die Bedeutung der Vollmacht in Steuersachen, DStR 1989,

S. 309f.

한편, 租稅基本法 제80조 제1항 제1문에 의하여 관계자는 전권위임자를 선정하고 그로 하여금 대리하게 할 수 있다. 과세관청이 전권위임의 존재에 대하여 의심이 있는 경우에는 租稅基本法 제80조 제1항 제3문에 의하여 서면으로 전권위임사실을 증명할 것을 요청할 수 있다. 全權은 내용에 의하여 명백하게 드러나지 않는 이상 行政節次와 관련된 일체의 行爲를 위임받은 것으로 취급한다. 이와 같은 의미에서의 행정절차에는 조세확정절차·조세집행절차를 포함한 조세징수절차·외부조사와 法院 이외에서의 權利救濟節次를 포함하는 것이다. 과세관청은 전권위임이 조세확정절차와 조세징수절차의 양자중에서 어느 하나만으로 한정하고 있는 것이 명백한 경우에 한하여 조세확정절차에서의 전권위임과 조세징수절차에서의 전권위임을 구분할 필요가 있다. 만일 전권의 위임이 어떠한 제한을 포함하고 있지 않다면 그 전권위임은 행정청이 행하는 모든 절차를 포함하는 것이다.³⁰⁾ 나아가서 전권위임은 稅務士法 제1조의 적용범위에서 정하는 모든 다른 행정청에서의 대리도 포함한다. 여기에 속하는 行政廳에는 특히 對物稅를 관할하는 지방자치단체가 포함된다.

세무대리인에 의하여 실행되는 절차행위에는 모든 종류의 신고서의 제출과 그 수취를 포함한다. 그리고 주된 절차와 관련된 부수절차에서의 신청도 포함한다. 경우에 따라서는 再委任이 행하여 질 수도 있다. 그러나 위임의 범위가 법률이 규정하고 있는 범위를 벗어나면 효과를 상실하게 된다.³¹⁾

만일 조세행정의 절차에서 전권을 위임받은 자, 즉 代理人이 선임되면 課稅官廳은 租稅基本法 제80조에 의하여 그 代理人을 상대로 하여야 한다. 다만 關與者에게 협력의무가 지워져 있는 경우에는 관여자 자신을 상대로 할 수 있다. 이 경우에는 과세관청이 대리인에게 그 사실을 설명하여야 한다.

전권위임은 모든 절차에서의 조치권을 갖기 때문에 원칙적으로 행정행위에 대한 대항조치도 포함한다. 그러나 行政行委의 告知에 관하여는 租稅基本法 제122조에서 특별히 규정하고 있다. 租稅基本法 제122조 제1항 1문에 의하여 행정행

30 Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO, 8. Aufl., § 80 Anm. 49;

Dunke in Schwarz, Kommentar zur AO, § 80 Anm. 45; Tipke/Kruse,

Kommentar zur AO, 12. Aufl., § 80 Anm. 4.

31 E. Ketter, Die Bedeutung der Vollmacht in Steuersachen, DStR 1989,

S. 309ff. (310).

위는 원칙적으로 그 행정행위의 상대방 또는 관계자에게 고지하도록 하고 있다. 물론 代理人에게도 告知가 허용된다.

직접 납세자에게 행하는 행정행위의 고지는 전권을 위임받은 者에 의하여 대리될 수 있다는 것에 반하지 않는다.³²⁾ 聯邦財政法院은 租稅基本法 제122조가 특별규정이고, 이러한 범위안에서 租稅基本法 제80조 제3항에 의하여 과세관청에 부여된 선택재량은 침해받지 않는다는 것이다. 그러나 납세자에게 직접 고지된 행정행위는 만일 그 행정행위, 특히 과세처분에 대하여 전권을 위임받은 자의 전권위임을 증명하는 서면이 과세관청에 제출되어 있거나, 다른 방법으로 납세자가 행정행위의 고지를 자기의 대리인에게 하여 줄 것을 과세관청에 통보하였다면 裁量の 瑕疵일 수 있다. 그러므로 전권위임은 대리인에 대하여 고지할 것을 의도하는지의 여부와 경우에 따라서는 어떠한 행정행위에 대하여 代理人에게 告知하여 주기를 원하는지에 관하여 全權委任의 內容에서 명백히 하여야 한다.

(2). 租稅訴訟節次에서의 代理

(가). 代理人의 範圍

독일에서는 조세사건에 관한 訴訟을 租稅法院이라는 특별행정법원에서 관장하도록 하고 있다. 뿐만 아니라 租稅事件에 대하여는 財政法院 및 聯邦財政法院의 二審制를 채택하고 있다.

財政法院에서의 訴訟代理를 위한 절차에 관하여는 財政法院法(Finanzgericht-sordnung:FGO)에서 규율하고 있다. 財政法院法 제62조 제1항에서는 우선 누가 財政法院의 訴訟에서 訴訟行爲를 할 수 있는가를 규정하고 있다. 소송의 당사자가 전권위임자에게 소송을 대리하게 하는 것은 자유임을 분명히 하고 있다. 재정법원에서 대리하는 전권위임자의 범위에 관하여는 아무런 제한을 두고 있지 않다. 즉 書面 또는 口頭에 의한 합당한 진술을 할 수 있는 能力을 갖춘 者는 누구든지 代理人이 될 수 있는 것이다. 그러므로 財政法院은 서면 또는 구두에 의한 진술이 불가능한 자에 대하여 代理人으로서의 地位를 拒否할 수 있다. 다만, 세무사·세무대리사·공인회계사 및 공인장부검사사에 대하여는 財政法院에 의한 代理의 拒否可能性을 排除하고 있다.³³⁾

32 BFH-Ur. v. 30. 7. 1980, BStBl. 1981 II, 3.

33 Vgl. § 62 Abs. 2 FGO.

한편, 전권위임을 하는 경우에는 문서상의 전권위임이 소송의 전제를 이루고 있다. 관할법원은 소송의 제정 중 어느 때라도 직무상 소송전권위임의 존재에 대하여 심사할 수 있다. 전권위임을 입증하는 서면이 사후에 제출되더라도 소송의 전제가 충족될 수 있다.

한편, “聯邦財政法院의負擔減少에관한法律”은 연방재정법원에서의 모든 訴訟參加者를 代理人인 辯護士·稅務士 또는 公認會計士로 한정하고, 예외적으로 公法上の 法人과 行政廳에 대해서만 判事職의 資格을 가진 公務員에 의하여 代理를 허용하고 있을 뿐이다. 즉 聯邦財政法院에서의 訴訟遂行은 財政法院에서와는 달리 辯護士 등과 같은 特定 職業群에 의해서만 행하여지는 것이다. 즉 辯護士 등에 의한 訴訟代理가 強制되고 있는 것이다.

연방재정법원에서의 訴訟代理權者는 변호사·세무사 및 공인회계사이다. 세무원조를 행할 수 있는 권한이 있는 稅務代理士(Steuerbevollmächtigte)³⁴⁾·公認帳簿檢查士(vereidigte Buchprüfer)³⁵⁾·法律援助者(Rechtbeistände)³⁶⁾ 및 소송절차보조인(Prozeßagenten)³⁷⁾에게는 소송대리가 허용되지 않고 있다. 全權委任者는 대리권한을 가진 직업의 종사자로서 國內에서 任命된 자이어야 한다. 訴訟代理權限을 가진 者는 自然人만이다. 따라서 회사의 형태를 취한 稅務法人(Steuerberatungsgesellschaften)과 公認會計士法人(Wirtschaftsprüfungsgesellschaften)·임금원조단체(Lohnsteuerhilfvereine)·노동조합(Gewerkschaften)³⁸⁾과 그 연합체(Verbände)는 연방재정법원에서의 대리가 허용되지 않는다.

稅務法人이나 聯合體의 대표인 稅務士의 소송절차진행행위는 만일 그 세무사가 자기의 이름으로 소송을 진행하는 경우 또는 법인이나 연합체의 이름으로 소송을 진행하는 것이 아니라는 것이 명백한 경우에만 訴訟代理로서의 효력을 갖는

34 1978년 12월 31일 까지 과도기시기에는 세무대리사에게도 소송대리가 허용되었다; BFH v. 23. 3. 79, VI R 5/79, BStBl. II 1979, 296 = BFHE 127, 5 = StRK BFHEntIG R. 61; v. 24. 6. 86, IV B 82/86, BFH/NV 1988, 45; v. 14. 6. 91, VII R 30/91, BFH/NV 1991, 762.

35 BFH v. 23. 4. 85, VIII K 1-5/85, BFH/NV 1987, 179.

36 BFH v. 7. 3. 90, V B 8/90, BFH/NV 1991, 177.

37 BFH v. 22. 1. 86, II B 79/85, BFH/NV 1988, 177.

38 Gräber/Koch, Rz. 82; Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Rz. 6149/18; Offerhaus, Gesetz zur Entlastung des Bundesfinanzhofs, FR 1975, S. 409ff. (410).

다.

위에서 설명한 바와 같이 연방재정법원에서의 소송절차에서는 항상 자연인에 의하여 대리되어야 한다. 그러므로 공법상의 법인과 행정관청은 변호사·세무사 또는 공인회계사에게 소송대리를 위하여 위임할 수 있다. 또한 “연방재정법원의 부담감소에관한법률” 제1조 제1호 제3문은 獨逸法官法에서 규정하는 판사직의 자격을 가진 공무원에게 대리하게 하는 것을 허용하고 있다. 즉 만일 공법상의 법인이나 행정청이 조세채무자로서 소송에 임한다고 할지라도 이는 인정된다.³⁹⁾ 이와 같은 공무원인 소송참가자는 財政法院法 제62조의 의미에서 전권위임자로서가 아니라, 법률상의 대리자 내지 직무상 내부조직에 근거하여 대리권을 수여 받은 소송당사자인 단체 또는 행정청의 종사자이다.⁴⁰⁾ 관련된 공무원은 전권위임을 필요로 하지 않는다.⁴¹⁾ 오히려 이와 같은 공무원은 그의 단순한 직무상의 지위에 의하여 전권위임이 정당화된다.⁴²⁾ 소송대리를 할 수 있는 資格證明을 위하여 연방재정법원은 소송절차를 이행하는 公務員이 “聯邦財政法院負擔減少에관한法律” 제1조 제1호 제3문의 의미에서 소송대리자격을 갖고 있음을 설명하는 것으로 충분하다.⁴³⁾

다음으로 전권위임의 범위에 관하여 財政法院法 제62조에서는 명백한 규정을 두고 있지 않다. 재정법원법이 특별한 규정을 두고 있지 않는 한 재정법원법 제155조에 의하여 民事訴訟法の 규정을 類推適用하여야 할 것이다. 소송전권의 위임은 민사소송법 제81조에 의하여 권리분쟁과 관련된 모든 소송행위를 위임할 수 있다. 전권위임의 제한은 소송상대방에 대하여 이러한 제한이 조정·분쟁의 대상에 대한 포기라든가 소송상대방에 의하여 주장되는 청구의 인정에 의한 권리분쟁의 배제와 관련되는 범위안에서 법률적인 효과를 갖는다. 특히 권리분쟁과 관련된 소송행위에 속하는 것으로서는 다음과 같은 것을 열거할 수 있다.

- ① 소송·항고·이의와 같은 법원에 권리구제를 제기하는 것과 그 철회 및 이에 대한 재철회(Einlegung und Rücknahme von Rechtsbehelfen sowie der Recht

39 BFHE 131, 527.

40 BFHE 127, 3.

41 BVerwG v. 16. 3. 93, 4 B 253/92, DVBl. 1993, S. 884.

42 BFHE 142, 547.

43 BFHE 127, 3.

-sbehelfsverzicht)

②주된 사항이 완수된 것으로 선언하는 것(Erklärung der Hauptsache für erledigt)

③조정·포기 또는 인정에 의하여 권리분쟁을 종결하는 것(Beendigung des Rechtsstreits durch Vergleich, Verzicht oder Anerkenntnis)

④재전권위임의 발급과 철회(Erteilung und Widerruf von Untervollmacht)

재전권위임을 발급할 수 있는 권한은 특히 대리인이 오랜기간동안 부재하고, 그의 부재기간동안에 권리수단에 대한 제출이 요청되는 경우에 의미를 갖는다. 만일 다른 사람이 대리인으로서 소송장이나 항고장에 서명을 하면 서명을 한 자가 대리행위를 한 것이므로 그 자가 조세사건에 대하여 대리를 할 수 있는 권한이 있는 경우에만 효과적으로 訴狀 등을 제기한 것으로 보게 된다. 44)

(나). 聯邦財政法院에서의 訴訟代理強制

1). 原則

연방재정법원에서의 소송절차에도 원칙적으로 재정법원법 제62조와 제155조에 의하여 민사소송법 제80조이하의 규정이 적용된다. 재정법원의 소송절차와는 달리 연방재정법원에서는 소송절차를 위한 “聯邦財政法院負擔減少에대한法律” 제1조 제1호에 의하여 모든 소송당사자는 代理人인 辯護士·稅務士 또는 公認會計士에 의하여 소송대리를 하도록 하고 있다. 다만, 공법상의 법인과 행정청은 판사직의 자격을 가진 공무원에 의하여 대리하게 할 수 있을 뿐이다. 45)

2). 訴訟代理強制的 範圍

가). 人的인 範圍

연방재정법원에서의 소송절차에서 소송대리강제는 원칙적으로 재정법원법 제57조의 의미에서 모든 訴訟當事者에게 적용된다. 여기에는 소송에 참여하는 行政官廳⁴⁶⁾과 訴訟參加者⁴⁷⁾도 포함된다. 나아가서 證人이나 專門家도 연방재정법

44 BGH-Beschl. v. 5. 11. 1987, NJW 1988, S. 210 und Ur. FG Koeln v. 21. 9. 1988, EFG 1989, 68.

45 이 規定의 目的은 소송당사자가 법률상의 구제수단인 抗訴·上告에 관한 勝訴의 가능성에 관하여 예측하지 못하여 聯邦財政法院에서의 소송절차를 적합하게 진행하지 못하는 것을 排除하는 데에 있다.

46 Zum Behördenprivileg des Art. 1 Nr. 1 Satz 3 BFHEntlG s. u. Rz. 78.

47 BFH v. 15. 11. 88, IV B 116/88, BFH/NV 1990, 49.

원에서의 소송절차에서 訴訟參加者의 法的인 地位를 받아들인다면 대리권을 가진 전권위임자에 의하여 대리하게 하여야 한다.⁴⁸⁾

訴訟代理強制는 또한 법률가·경영학교수 또는 경제학과를 졸업한 소송참가자에 게도 미친다. 물론 소송대리강제는 그의 목적에 의하여 소송행위를 하고자 하는 당사자에게만 관련된다.

나). 物的인 範圍

訴訟代理強制는 財政法院法 제69조 제3항에 의한 잠정적인 권리보호장치와 같은 공소절차 이외의 연방재정법원에서의 모든 절차에서 존중되어야 한다. 즉 소송대리강제는 원칙적으로 모든 訴訟節次行爲에까지 미친다. “연방재정법원부담감소예관법률”⁴⁹⁾ 제1조 제1호 제2문에서의 명백한 규정에 의하여 抗告의 提起와 異議提起에도 적용된다. “연방재정법원부담감소예관법률” 제1조 제1호 제2문의 특별규정을 고려하면 민사소송법 제569조제2항과 제78조 제3항의 규정은 재정법원의 소송절차에 일치하여 적용될 수 없다. 소송대리강제는 특히 抗告의 不許可⁵⁰⁾·執行停止에 관한 申請의 巨富·잠정명령의 발급에 관한 신청의 거부⁵¹⁾ 및 소송비용원조의 거부⁵²⁾에 대해서도 준수되어야 한다. 또한, 소송대리강제는 연방재정법원에서의 다음과 같은 소송절차행위에도 적용된다

① 항고이유의 제출 (Vorlage der Revisionsbegründung)⁵³⁾

48 BFH v. 16. 1. 84, GrS 5/82, BStBl. II 1984, 439 = BFHE 140, 408 = StRK BFHEntIG R. 97; v. 19. 12. 85, IV B 118/85, BFH/NV 1987, 593; vgl. auch Ziemer/Haarmann/Lose/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Rz. 6143/1; a. A. Vorlagebeschluß v. 7. 10. 82, V B 9, 10, 12/82, BStBl. II, 732 = BFHE 136, 356 = StRK BFHEntIG R. 91; Tipke/Kruse, Rz. 2.

49 1975년 7월 8일의 “聯邦財政法院의負擔減少에관한法律”은 聯邦財政法院에서의 소송을 위하여는 잠정적인 訴訟代理強制(vorläufige Vertretungszwang)를 도입하였다. 원래 1980년 12월 31일까지 限時的인 效力을 갖던 이 法律은 그 시행기간을 연장하였다. 그리고 1991년 12월 20일의 “연방재정법원의부담감소예관법률의변경에관한법률”은 당해 법률의 시행기간을 1993년 12월 31일까지 延長하였고, 이는 다시 現在까지 延長되어 施行되고 있는 것이다.

50 BFGH 126, 270; 155, 23.

51 BFH . 1. 9. 87, VI B 83/87, BFH/NV 1988, 724.

52 BFHE 143, 528.

53 BFHE 136, 199.

- ② 항고이유기간의 연장신청 (Antrag auf Verlängerung der Revisionsbegründungsfrist)⁵⁴⁾
- ③ 以前狀態로의 회귀신청 (Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand)⁵⁵⁾
- ④ 법원의 결정에 대한 구술심문의 신청 (Antrag auf mündliche Verhandlung nach Gerichtsbescheid)⁵⁶⁾
- ⑤ 집행정지의 신청 (Antrag auf Aussetzung der Vollziehung)
- ⑥ 연방재정법원에 의한 구성요건의 권한에 관한 신청 (Antrag auf Tatbestandsberichtigung durch den BFH)⁵⁷⁾
- ⑦ 소송절차중지나 기한변경에 관한 신청 (Antrag auf Ruhe des Verfahren oder Terminsverlegung)
- ⑧ 구술심문의 포기 (Verzicht auf mündliche Verhandlung)⁵⁸⁾
- ⑨ 불공평한 배려로 인한 거부청구 (Ablehnungsgesuch wegen Besorgnis der Befangenheit)⁵⁹⁾
- ⑩ 연방재정법원에서의 거부된 재심절차에 관한 소송 (Wiederaufnahmeklage, wenn sie beim BFH zu erheben ist).

3). 訴訟代理强制의 例外

소송강제의 예외는 소송절차행위가 명백한 법률상의 규정에 의하여 또는 연방재정법원의 判例에 의하여 소송당사자 자신에 의하여 행하여 질 수 있는 경우이다.

가). 민사소송법 제78조 제2항과 관련된 제155조에 근거한 예외

소송비용의 원조에 대한 보장의 신청과 소송비용원조절차 (Antrag auf Gewährung von Prozeßkostenhilfe und Prozeßkostenhilfeverfahren)⁶⁰⁾· 변호사의 玆列申請 (Antrag auf Beiordnung eines Rechtsanwalts)⁶¹⁾· 사무소의 증서발급공무원

54 BFHE 136, 575.

55 BFHE 125, 248.

56 BFHE 122, 1.

57 BFH v. 18. 8. 88, IX S 5/88, BFH/NV 1990, 181.

58 BFHE 164, 114.

59 BFH v. 31. 1. 85, IV S 19/84, BFH/NV 1986, S. 751.

60 BVerwG v. 2. 9. 60, V C 102/60, V B 85/60, DVBl. 1960, S. 925.

61 BFHE 123, 433.

에 의한 비용확정에 대한 異議(Erinnerung gegen die Kostenfestsetzung durch den Urkundebeamten der Geschäftsstelle)·연방재정법원의 費用確定訴에 의한 비용산정에 대한 異議(Erinnerung gegen den Kostenansatz durch die Kostenstelle des BFH)⁶²⁾ 등에는 적용되지 않는다.

나). 判例에 의하여 허용된 例外

연방재정법원의 판례에서 소송대리강제에 대한 예외는 소송절차행위가 종결되거나 소송당사자의 다른 행위가 더 이상 요청되지 않는 경우 또는 소송절차행위가 우선 소송당사자의 보호와 節次의 迅速에 봉사하는 경우에 허용된다. 이와 같은 判例는 學界로부터 신랄한 비판을 받고 있다. 왜냐하면 “연방재정법원의부담감소에대한법률” 제1조 제1호의 法文과 이러한 判例는 일치하지 않기 때문이다.⁶³⁾ 判例에 의하면 소송대리는 항고의 결정시에 소송위탁자의 방치의 경우⁶⁴⁾·연방재정법원 대신에 관할 재정법원으로의 소송이전의 신청을 하는 경우⁶⁵⁾·재정청에 의하여 제기된 항고절차에서 의 소송의 취소⁶⁶⁾ 또는 항고의 취소의 경우⁶⁷⁾·전권위임자의 의사에 반하여 항고를 취소하는 경우⁶⁸⁾·주된 사항의 完了에 대한 宣言⁶⁹⁾ 및 財政法院法 제68조와 제123조 제2문에 의한 신청의 경우⁷⁰⁾에 例外로 인정되었다.

4). 訴訟代理强制的 不遵守의 法律效果

소송대리강제의 의미와 목적에 따라 專門的인 知識에 근거하여 判決의 勝訴를 예측할 수 있는 者가 聯邦財政法院에 法律上的 上告를 제기하게 하고 있다. “연방재정법원부담감소에관한법률” 제1조 제1호에 따른 대리권한의 자격은 직무상 심사되어야 하는 소송절차행위의 전제이다.⁷¹⁾ 소송대리강제를 준수하지 않은 訴

62 Tipke/Kruse, Kommentar zu AO und FGO, § 149 FGO Rz. 6.

63 Gräber/Koch, Rz. 89; tipke/Kruse, Rz. 2;

Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Rz. 6139.

64 BGHE 126, 506.

65 BFHE 127, 431.

66 BFHE 125, 149.

67 BFHE 119, 233.

68 BFHE 128, 327.

69 BFHE 136, 448.

70 BFHE 165, 322.

71 BFH v. 16. 8. 79, I R 95/76, BStBl. II 1980, 47 = BFHE 129, 1 =StRK

訟節次의 行爲는 效力이 없다. 72) “연방재정법원부담감소에관한법률” 제1조 제1호에 의한 代理를 할 수 없는 者에 의하여 제기된 法律上的 上告는 合法的으로 提起된 上告가 아니다. 이와 같은 上告는 허용되지 않고 却下되어야 한다. 소송대리를 할 수 없는 자에 의하여 제기된 訴狀이나 그 外의 訴訟節次行爲에 대하여는 聯邦財政法院의 실질적인 심사가 진행될 수 없다. 73) 구술심문에서 대리할 수 없는 자는 심문의 자격을 상실한다. 법원은 이와 같은 경우에는 소송당사자가 참여하지 않은 것으로 간주한다.

代理權이 없는 者에 의하여 進行된 訴訟行爲는 효과가 없는 소송절차행위로서 사후에 소송대리자격을 가진 자에 의해서도 이미 진행된 행위는 치유되지 못한다. 74)

(다). 訴訟代理現況

1992년 聯邦財政法院에서 처리한 租稅事件의 代理人의 類型別 訴訟代理現況을 보면 辯護士 1,667건, 稅務士 1,341건, 公認會計士 492건 과 其他 126건이었다⁷⁵⁾. 즉 稅務士는 辯護士와 거의 동등할 정도로 사건을 수입하여 租稅訴訟을 代理하고 있음을 볼 수 있다.

3. 稅務士의 職業과 合致하는 活動의 範圍

가. 稅務士의 職業과 合致하는 活動

營利事業活動 또는 被傭者로서의 活動이 아니면서 稅務士라는 職業의 品位를 損傷시키지 않는 活動은 모두 稅務士의 職業과 合致되는 活動으로 취급한다. 세무사법 제57조 제3항에서는 稅務士의 職業과 合致하는 活動을 非限定的으로 例示하고 있다. 이를 中心으로 하여 살펴 보고자 한다.

(1). 公認會計士 및 公認帳簿檢査士로서의 活動

공인회계사 및 공인장부검사사의 직업상의 임무는 세무사의 직업상의 임무와 대

BFHEnt1G R. 68.

72 BFHE 136, 199.

73 BVerwG v. 16. 2. 62, VII C 66/61, BVerwGE 14, 19.

74 BFH v. 7. 2. 77, IV B 62/76, BStBl. II 1977, 291 = BFHE 121, 171 = StRK BBFHEnt1G R. 2

75 Bundesfinanzhof Jahresbericht 1992, S 15.

부분 중복되고 있다. 兩者 모두 稅務援助 및 經營監査를 수행할 자격을 갖고 있다. 더욱이 公認會計士는 法定監査까지 수행한다. 따라서 세무사의 활동은 공인회계사 또는 공인장부검사사의 활동과 합치하는 것이다. 다만, 세무사이면서 공인회계사인 자는 세무사사무소와 공인회계사사무소를 각각 별개의 장소에서 영위할 수는 없다. 같은 職業上의 場所에서 영위될 것이 요구되고 있는 것이다.

(2). 自由職業으로서의 相談活動

자유직업적인 활동으로서 사건에 관한 상담을 포함한 타인의 이익에 관한 활동은 세무사의 직업과 합치하는 활동으로 본다. 辯護士의 活動은 相談을 포함하여 타인의 이익을 대표하는 활동으로서 自由職業에 해당하며, 따라서 稅務士의 活動과 合致되는 것으로 취급한다. 稅務相談은 法律相談의 一部를 이루고 있기 때문에 法律相談과 稅務相談을 업무영역으로 하는 辯護士와 稅務士의 活動은 相互 合致될 수 있는 것이다. 다만, 동시에 변호사와 세무사의 면허를 얻고 있는 자는 동일한 직업상의 장소에서 수행되어야 하며 辯護士와 稅務士의 事務所를 각각 다른 장소에서 운영하는 것은 허락되지 아니한다.

(3). 經營相談과 이와 類似한 活動

經營相談·전문적인 意見書나 信託에 관한 業務·財産目錄과 損益計算書가 稅法上의 規定을 준수하여 작성되고 있다는 證明書의 發行은 稅務士의 職業과 合致하는 活動으로 본다. 經營相談活動, 특히 經營上의 問題에 있어서의 去來先에 대한 相談은 稅務士業의 중요한 한 部分을 차지하고 있다.⁷⁶⁾ 經營相談에는 經營의 合理化와 컴퓨터에 의한 情報處理와 관련한 相談을 포함한다.⁷⁷⁾ 鑑定人 또는 意見書作成人(Gutachter)으로서의 활동도 稅務士의 職業上의 一部를 이루고 있다.

그리고 他人의 財産의 管理·信用保證의 相談·會社出資金의 管理·社員權의 所有·裁判 外에서의 和解의 實施·유언집행인·유산보호인·보호자 또는 後見人으로서의 職務·破産管財人·和議管財人·清算人의 활동은 受託人으로서의 活動에 포함된다.

財産目錄과 損益計算書가 세법상의 규정을 준수하고 있다는 內容의 證明書발행과 租稅法에 근거한 記帳義務를 이행함에 있어서의 援助는 稅務援助의 중요한 一部를 이루고 있는 것이다. 이 任務의 範圍는 稅法規定의 遵守與否만을 判斷·確認

76 Mittelsteiner, DStR 1966, S. 614; BGH, ZIP 1990, S. 266.

77 Böttcher, DStR 1974, S. 539.

하는데 그치는 것은 아니다. 세무사는 “仲介人 및 建築受注者에 관한法律” 제16조에 의한 확인서신용 목적을 위한 재산목록의 확인서 “제3차財産形成法” 제11조 제2항에 의한 收益配當의 確認書와 같은 기타의 결산증명서 및 감사증명서를 발급할 수 있다. 그리고 稅務士는 株式法 제33조에 의한 設立監査 및 제142조에 의한 特別監査를 실시할 수 있으며, 또한 그 結果를 確認할 수 있다.

(4). 大學 및 專門大學의 敎員

大學·專門大學 및 研究所에서의 敎員으로서의 活動은 세무사의 직업과 합치한다. 어떤 범위 또는 어떤 입장(敎授·非常勤講師 등)에서 행하여지는가는 문제가 되지 않는다.

(5). 著述 및 講演活動

자유로운 저술활동은 세무사의 직업과 합치한다. 그리고 자유로운, 즉 고용관계로서가 아닌 강연 및 교육활동은 세무사의 직업과 합치한다. 著述活動 및 講演活動이라 하더라도 객관적으로 稅務士의 品位를 손상하는 行爲 또는 職業法에 위배되는 廣告宣傳은 피하여야 한다.

나. 稅務士의 職業과 合致하지 않는 活動

(1). 營業活動

稅務士의 活動은 營業(Gewerbe)이 아니다 (§ 32 Abs. 2 StBerG). 그러므로 營業活動(gewerbliche Tätigkeit)은 稅務士의 職業과 합치되지 않는다. 세무사가 세무사업과 함께 영리사업활동을 행하는 것은 금지되어 있다. 이 規定이 國民의 職業選擇의 自由를 부당하게 제한하는 것은 아니다.⁷⁸⁾

營業活動이란 獨立하여 繼續적으로 利潤을 추구하는 營利經濟的인 活動을 가리킨다.⁷⁹⁾ 수수료를 받고 하는 보험·건축저축계약·금융 및 투자의 알선, 중개인으로서의 활동, 事務所機資材의 販賣 또는 그 販賣의 알선, 建築周旋人의 活動은 영리사업활동에 해당한다. 그러나 受託者로서의 活動은 營利事業活動의 禁止規定에 위배되지 아니한다.

營利事業에의 關與는 稅務士가 契約에 의하거나 事實關係로서 業務를 執行하거

78 BVerfGE 21, 173, 181.

79 BGH, StB 1976 S. 219.

나 類似한 活動을 하는 경우가 아닌 한 營業活動으로 보지 아니한다. 合名會社 또는 合資會社의 無限責任社員으로서의 活動은 원칙적으로 허용되지 아니한다. 세무사가 形式上으로는 有限責任社員의 地位에 있으나 실제로는 無限責任社員 또는 業務執行者로서 활동하는 경우도 마찬가지이다. 物的會社에의 關與는 대체로 허용된다.

(2). 被傭者로서의 活動

被傭者(Arbeitnehmer)로서의 活動은 稅務士法에서 특별히 허용하고 있는 경우가 아닌 한 稅務士의 職業과 合致하지 않는 것으로 본다. 즉 被傭者로서의 活動은 그 활동이 독립적으로 행하여지고 있는지의 여부에 관계없이 모두 금지된다. 그리고 被傭者로서의 활동이 時間的으로, 그리고 實際的으로 稅務士의 職業活動과 분리되어 행하여지고 있는지의 여부도 전혀 문제가 되지 않는다.⁸⁰⁾

위에서 被傭者란 他人에게 從屬되어 役務를 提供하고 그 對價로서 報酬를 받는 者이다. 어떤 分野(工業·商業·銀行·計算센터·經濟團體 등)·어떤 地位(회계책임자·세무책임자) 또는 어느 정도의 期間동안 활동하는가는 전혀 고려의 대상이 되지 않는다. 다만, 稅務士가 어떤 團體의 名譽職理事로서 감독기능만을 수행하거나 臨時的 業務執行者 또는 設立時的 業務執行者로서 이윤추구활동을 개시하기 전에 一時的으로 活動한 경우에는 被傭者로서의 活動에 포함하지 않는다.

被傭者로서 活動하는 경우에는 稅務士의 免許를 撤回한다 (§ 46 Abs. 2 StBerG).

다만, 稅務士는 다음에 제기하는 被傭者로서의 活動은 허용된다 (§ 58 StBerG).

1). 다른 稅務士 또는 稅務法人의 被傭者

稅務士는 다른 稅務士 또는 稅務法人의 被傭者가 될 수 있다. 세무사의 다른 세무사 아래에서의 雇傭關係는 주로 세무사의 훈련과정이나 파트너 또는 업무인계에의 前段階로서 이용되고 있다.

한편, 稅務法人은 商事會社이기 때문에 고용된 稅務士에게는 상법상의 대리형태가 적용된다. 즉 고용된 세무사는 署名權을 보유하고 있어야 하기 때문에 商事代理權 또는 業務代理權이 수여된다.⁸¹⁾

2). 辯護士·公認會計士·公認帳簿檢查士·公認會計士會社 및 公認帳簿檢查士法人

80 BFHE 122, 210; 150, 272; BVerfGE 21, 173, 184.

81 Mutze, StB 1975 S. 85f.

稅務士는 辯護士·公認會計士·公認帳簿檢查士·公認會計士會社 및 公認帳簿檢查士法人과 僱傭關係를 맺을 수 있다.兩者 모두 無制限的인 稅務援助者인 점이 중요하다. 그러나 반대로 辯護士 또는 公認會計士는 稅務士의 被傭者가 될 수 없도록 되어 있다. 82)

3). 협동조합인 감사협회·협동조합인 신탁사무소·公法人 및 施設에 대한 超地域的인 監查機關의 責任者 또는 被傭者

4). 임금세원조합회의 장부관리소 또는 상담소의 主宰者

5). 貸金稅援助協會의 장부관리소 또는 상담소의 主宰者가 稅務士인 경우의 그 帳簿管理所 또는 相談所의 被傭者

6). 協同組合 또는 人的結合의 被傭者

7). 稅務士協會의 被傭者

稅務士는 稅務士協會 또는 聯邦稅務士協會의 被傭者가 될 수 있다. 여기에서의 被傭者는 理事會 및 委員會와 같은 기관의 名譽職과는 구별된다.

(3). 稅務士의 職業과 합치하지 않는 其他의 活動

營利事業活動이나 被傭者로서의 活動 이외에도 稅務士의 品位를 손상할 우려가 있는 活動은 稅務士의 職業과 합치하지 않은 것으로 본다. 代表的인 몇가지 事例에 관하여 說明하기로 한다.

첫째, 農業은 營利事業은 아니다. 그러나 農業의 活動이 稅務士의 職業과 합치하는 활동이라고 보기는 어렵다. 즉 農業活動도 영리사업활동과 마찬가지로 稅務士의 職業과 합치하지 않는 活動으로 취급하는 것이다. 다만, 農業으로서의 活動이 收入源으로서가 아니고 단순히 趣味로서 영위되는 경우에만 稅務士의 職業과 合致되는 것으로 보고 있다.

둘째, 1회만의 報酬의 受領은 繼續的·反覆的 去來가 아니기 때문에 營利事業活動은 아니다. 그러나 제3자로부터 受領하는 모든 種類의 利益, 例를 들면 仲介活動에 대한 手数料를 受領하는 것은 職業法에 違反하는 것이다.

제3절 다른 職業從事者의 稅務援助行爲

82 EGH 13 S. 60 bzw § 43 Abs. 3 Nr. 2 WPO.

1. 概 要

稅務援助行爲는 稅務士 以外の 特定の 職業從事者에 의해서도 遂行될 수 있다. 다른 職業從事者에는 稅務士의 業務領域에 속하는 事項에 관하여 無制限적으로 稅務援助를 할 수 있는 無制限稅務援助者와 稅務士의 業務領域 중 特定の 部門의 稅務援助만을 制限적으로 할 수 있는 制限稅務援助者로 區分할 수 있다.

前者에는 辯護士·公認會計士·公認會計士法人·公認帳簿檢查士 및 公認帳簿檢查士法人이 있다. 그리고 後者에는 公證人·辨理士·官廳 및 公法人·財産管理人 등이 있다.

2. 無制限稅務援助者

無制限稅務援助를 행할 수 있는 者로서는 稅務士·稅務代理士 및 稅務法人 이외에 辯護士·公認會計士·公認會計士法人·公認帳簿檢查士 및 公認帳簿檢查士法人이 있다. 公認會計士와 公認帳簿檢查士의 자격이 統合되었기 때문에 稅務士가 아닌 者로서 無制限稅務援助를 할 수 있는 職業종사자는 크게 辯護士와 公認會計士라는 職業群으로 나눌 수 있다.

以下에서는 辯護士 및 公認會計士라는 職業을 稅務援助行爲라는 業務領域과 관련하여 살펴보기로 한다. 이들의 資格取得制度는 제6장의 “稅務士의 資格取得制度”에서 다루고자 한다.

가. 辯護士

(1) 辯護士의 稅務援助

辯護士(Rechtanwälte)는 法律事項에 관하여 독립적으로 相談하며 代理할 資格이 인정된 職業이다 (§ 3 Abs. 1 BRAO). 稅務相談(Steuerberatung)은 稅務에 관한 法律相談(Rechtsberatung in Steuersachen)에 해당하기 때문에 辯護士의 業務領域을 이루고 있는 것이다. 實際로는 經營學 또는 會計學分野에 관한 專門知識의 부족으로 말미암아 辯護士가 행할 수 있는 稅務援助의 領域은 그렇게 넓지 못하다. 租稅訴訟의 代理와 法律相談을 포함한 稅務相談이 그 주된 업무영역이다. 그러나 이

와 같은 영역의 稅務援助도 주로 뒤에서 설명할 稅法專門辯護士에 의하여 수행되고 있다.

변호사가 세무원조행위를 행하기 위하여는 변호사협회에 가입하는 이외에 다시 세무사협회에 가입한다든지 또는 기타의 특별한 절차를 거쳐야 하는 것은 아니다. 그러나 변호사가 세무원조를 행하는 경우에도 변호사 이외의 직업명칭, 예를 들면 세무사라는 직업명칭의 사용은 금지된다. 만일 변호사가 세무원조행위를 행하면서 稅務士라는 職業名稱을 사용하게 되는 경우에는 稅務士라는 職業의 免許를 받지 아니한 者가 職業名稱을 詐稱하는 것이 되어 刑法 제132a조 제1항 제2호에 의하여 處罰받게 된다.

한편, 어떤 者가 辯護士와 稅務士의 資格免許를 동시에 所有하고 있는 경우에는 변호사협회와 세무사협회에 모두 가입하여야 하고, 직업협회에 대한 會費 또한 변호사협회와 세무사협회에 각각 납부하여야 한다. 왜냐하면 獨逸에서의 資格士는 그 職業團體에의 加入이 強制되고 있기 때문이다. 이와 같은 者는 辯護士와 稅務士라는 직업명칭을 併記하게 된다.

한편, 稅務士이면서 동시에 辯護士인 者의 職業監督과 職業裁判은 의무위반행위가 대부분 세무사 또는 세무대리사로서의 직업활동의 수행과 관련하여 발생한 경우 또는 義務違反이 重大하기 때문에 職業裁判節次가 세무사면허의 剝脫을 목적으로 개시된 경우에만 세무사협회에 의한 직업감독이나 稅務士法에 의하여 職業裁判을 받아야 한다.

(2). 稅法專門辯護士

(가). 전문변호사제도의 沿革

변호사 중 전문변호사의 표시에 관한 논의는 이미 제1차세계대전 以後부터 시작되었다. 1929년 제29차 독일변호사대표회의와 1930년의 독일변호사단체위원회에서 제정한 專門辯護士에 대한 지침에 의하면 租稅法·著作法과 出版法·영업상의 권리보호·국가법과 행정법·외국인법과 노동법에 대한 전문변호사의 표시를 인정하였다. 1932년까지 허가된 150명의 專門辯護士 중에서 租稅法專門辯護士(Fachanwalt für Steuerrecht)는 64명이었다. 1935년부터 일시적으로 전문변호사의 칭호사용이 거부되었으나, 1938년부터 다시 租稅法專門辯護士의 稱號使用을 허가하도록 되었다.

租稅法專門辯護士의 칭호사용을 지속적으로 유지한 이유 중의 하나는 증가하는 세무사 및 공인회계사와의 경쟁에서 변호사에게 보다 유리한 행위영역을 확보하려는 것이었다.

연방변호사협회는 1981년 立法府에 專門辯護士 稱號의 使用을 立法的으로 해결하여 주도록 요청하였다. 그 論據로서는 다음과 같은 점을 들고 있다.

첫째, 法이 점차로 복잡화하고, 法院도 그 職能에 따라 오래 前부터 一般法院·行政法院·社會 및 勞動法院·財政法院으로 분리되어 있었다는 점이다. 이에 부응하여 전문화된 변호사가 필요하게 되었다는 점이다.

둘째, 시민 들이 쉽게 전문화된 특수변호사를 찾을 수 있게 하여야 한다는 요청이다. 그러므로 특수한 분야마다 고도로 전문화된 전문변호사를 칭호 등에 의하여 식별할 수 있게 할 필요가 있었던 것이다

셋째, 전문화의 표시는 전문변호사의 이익에도 부합한다는 점이다. 즉 특수한 분야에 전문지식을 가진 젊은 변호사는 이와 같은 제도에 의하여 확실하고 두터운 고객관계를 맺고 있는 老壯辯護士와의 競爭이 가능하게 되었던 것이다.

넷째, 專門辯護士는 上級審에서 전문지식을 가진 專門家를 필요로 하는 法院의 利益에 봉사한다는 점이다.

1985년에 개정된 辯護士職業法은 租稅法·行政法·勞動法 및 社會法의 專門辯護士의 表示를 규정하였다. 다만, 專門分野의 信賴性을 보호하기 위하여 동일한 辯護士가 동시에 두개의 專門辯護士의 칭호를 사용할 수 없도록 制限하였다.

(나). 租稅法專門辯護士의 條件

전문변호사의 칭호를 사용하고자 하는 者는 그 분야에 관하여 專門知識을 갖고 있음을 證明하여야 한다. 즉 변호사로서의 직업을 수행하기 위한 기본교육 이외에 전문분야에 관한 재교육과 실무상의 경험을 필요로 하는 것이다. 조세법전문변호사가 되기 위하여는 특히 다음과 같은 조세법분야에 대한 지식을 요구하고 있는 것이다.

가). 財務行政에 관한 節次法과 評價法을 포함한 一般的인 租稅法

나). 個別租稅法 (所得稅·法人稅·營業稅·財産稅·相續稅·贈與稅·土地稅·流通稅 및 消費稅 등에 대한 概觀)

다). 帳簿記入法과 年末決算法 등

라). 財政法院訴訟節次法

조세법전문변호사가 되려고 하는 자가 갖추어야 할 特殊한 知識이란 조세법분야에 관한 이론적 지식과 실무지식이다. 특히 이론적 지식은 원칙적으로 독일의 변호사협회가 개최하는 6주동안의 教育에 參加함으로써 인정받게 된다. 아주 드문 例外이기는 하나 租稅法에 관한 특별한 理論的 知識, 즉 조세법분야의 박사 학위를 갖고 있거나 조세법분야에 관한 저서를 발표한 경우에 의해서도 인정될 수 있다. 實務知識은 당해 변호사가 租稅法의 各領域에서 약 75건의 租稅事件(그 중에서 10분의 1은 訴訟事件)을 獨自的으로 處理함으로써 인정된다.

다음으로 租稅法專門辯護士의 칭호를 사용하고자 하는 者는 적어도 3년이상 辯護士로서의 實務經驗을 쌓은 者이어야 한다. 즉 조세법전문변호사의 칭호를 사용하고자 하는 辯護士는 원칙적으로 許可申請을 하기 前 3年, 그 中에서 바로 直前的 1년은 辯護士·公職 또는 獨逸大學의 教授로서 租稅法分野에서 活動을 하여야 하며, 그리고 나머지 2년도 辯護士로 活動을 한 經歷이 있어야 한다.

(다). 租稅法專門辯護士의 許可節次

조세법전문변호사의 칭호를 사용하고자 하는 변호사는 허가조건을 이루고 있는 전문지식을 증명하기 위하여 증명서·확인서 또는 이에 필요한 적합한 서류를 제출하여야 한다. 신청서류는 조세법분야의 위원회가 형성된 자기 지역의 변호사협회장에게 제출한다. 최소한 3명의 변호사로 구성되는 위원회는 변호사협회장의 결정에 앞서서 그 요건의 충족여부를 심리하고 그 결과를 의견으로 제시한다. 만일 위원회가 신청자의 서류만으로는 변호사협회장에게 의견을 제시할 수 없는 경우에는 신청자에게 전문지식에 관한 구술시험을 실시할 수 있다. 변호사협회장은 위원회가 제시한 의견에 따라 최종적인 결정을 하게 된다.

(라). 활동영역

租稅法專門辯護士는 폭넓은 法律知識을 바탕으로 하여 經營相談·法律相談 및 租稅訴訟의 領域에서 그 活動範圍를 확장하여 나가고 있다. 특히 租稅法專門辯護士는 의뢰인의 法律相談과 租稅形成이 겹치는 分野에 그 활동을 集中함으로써 綜合的인 相談者의 位置를 확보하고 있다. 租稅法專門辯護士가 注力하고 있는 重點的인 相談領域은 다음과 같다.

가). 節次法

대다수의 租稅法專門辯護士의 주된 활동분야는 租稅訴訟法分野이다. 특히 조세 기본법과 재정법원법에 있어서의 소송절차와 그와 관련한 지식은 세무사에 비하여 특별한 위치를 차지하고 있는 분야이다.

아울러 조세형사법도 조세법전문변호사에게 가장 적합한 활동분야이다.

나). 契約法·經濟法 및 會社法

오늘날 조세법과 밀접한 관련을 맺는 계약법·경제법 및 회사법은 조세법전문변호사에게 중요한 활동영역이다. 계약법 등에서의 법률행위 등은 필연적으로 조세효과를 수반하기 때문에 租稅法에 대한 知識없이는 法律相談이 아무런 의미가 없게 되는 것이다. 경영관리적인 측면에서 계약의 체결·회사법적인 전환·회사의 설립 또는 합병 등은 租稅節約戰略의 動機를 이루는 경우가 많다. 그리고 회사원의 고용과 해고·기업과 지분의 구입과 매가 등은 조세법과 대차대조표법에 관한 지식을 필수적으로 요청한다.

다). 相續法

相續法과 相續稅法은 밀접한 관련을 맺고 있다. 이 분야에 대한 전문적인 지식이 없으면 조세절약의 관점에서의 책임있는 법률상담을 기대할 수 없게 된다.

라). 國際租稅法

기업과 시장의 국제화의 경향은 술한 조세법적인 難題 들을 동반하고 있다. 세법전문변호사는 국제법에 관한 해박한 지식을 바탕으로 국제조세에 관한 어려운 문제 들을 쉽게 해결할 수 있다.

마). 賠償法

세무사의 잘못된 세무상담과 조세형성이나 공인회계사의 잘못된 세무원조행위로 말미암아 손해가 발생한 경우에는 손해배상소송이 제기될 수 있다. 조세법전문변호사는 잘못되거나 틀린 세무원조행위로 인하여 발생한 손해에 관하여 제기된 손해배상소송에서 일반적인 법률지식과 전문분야인 조세법의 지식을 활용하여 當該 소송을 훌륭하게 수행할 수 있을 것이다.

한편, 稅務士 또는 稅務代理士인 租稅法專門辯護士가 稅務援助行爲를 수행함에 있어서는 稅務士 또는 稅務代理士라는 직업명칭에 租稅法專門辯護士라는 呼稱을 부가적으로 표시할 수 없다. 이 경우에는 그냥 稅法專門辯護士라고 표시하거나 아니면 稅務士 또는 稅務代理士 및 辯護士라는 직업명칭을 사용하여야 한다.

나. 公認會計士

公認會計士(Wirtschaftsprüfer)는 經營監査(betriebswirtschaftliche Prüfungen), 특히 營利企業의 年度末 決算書類를 대상으로 하여 經營監査를 실시하고, 그 監査의 內容과 結果에 대하여 經營監査證明書を 提出하는 것을 業務領域으로 하고 있다. 또한 公認會計士는 去來先에 대하여 稅務事項에 관한 相談과 代理를 그 業務領域으로 하고 있다(\$2 Wirtschaftsprüferordnung: WPO).

公認會計士는 辯護士와 마찬가지로 制限없이 稅務援助行爲를 행할 수 있다. 公認會計士는 그 職業團體, 즉 公認會計士協會에 가입하여야 한다. 그리고 公認會計士가 稅務援助行爲를 행하더라도 稅務士協會에 加入할 義務가 없으며, 또한 加入할 資格도 없는 것이다. 따라서 公認會計士가 稅務援助行爲를 하더라도 公認會計士라는 名稱만을 사용하여야 하며, 稅務士라는 직업명칭을 사용할 수는 없다. 만일 稅務士라는 名稱을 사용하는 경우에는 稅務士 免許를 받지 않은 者가 稅務士라는 職業名稱을 사용한 경우에 해당하여 刑法 제132a조 제1항 제2호에 의하여 處罰을 받게 된다.

현재 獨逸의 경우에는 公認會計士의 면허를 갖고 있는 者의 대부분이 稅務士의 免許도 갖고 있다. 1994. 1. 1. 현재 自營하고 있는 公認會計士(公認帳簿檢査士는 포함하되, 被雇用人으로서의 公認會計士와 公認會計士法人 등은 제외한 것임) 8,899명 중 稅務士이면서 公認會計士인 者가 7,457명, 稅務士·公認會計士 및 辯護士인 者가 405명, 辯護士이면서 公認會計士인 者가 476명이었다.

위의 例에서 稅務士이면서 公認會計士인 者는 稅務士協會와 公認會計士協會에 다 함께 加入하여야 한다. 會費도 兩職業協會, 즉 세무사협회와 公인회계사협회에 다 같이 납부하여야 한다. 그리고 稅務士이면서 公認會計士인 者는 稅務士와 公認會計士라는 職業名稱을 함께 쓰게 된다.

稅務援助行爲를 함에 있어서 단순히 公認會計士인 者와 稅務士이면서 公認會計士인 者의 業務領域에 差異가 있는 것은 아니다. 단지 公認會計士만인 경우에는 稅務士라는 명칭을 사용할 수 없을 뿐이다. 그럼에도 불구하고 獨逸에서는 거의 대부분의 公認會計士가 稅務士의 免許를 얻고 있는 것은 일반 고객들이 단지 公認會計士인 者보다 稅務士이면서 公認會計士인 者에게 보다 높은 信賴를 부여하고 있다는 점이다. 그리고 兩資格試驗사이에 서로 科目免除를 인정하고 있고, 試

驗科目도 평소의 직무수행과 관련되는 科目 들이기 때문에 쉽게 다른 資格試驗에 應試하게 되는 것이다.

한편, 稅務士이면서 동시에 公認會計士인 者의 職業監督과 職業裁判은 의무위반 행위가 대부분 세무사 또는 세무대리사로서의 직업활동의 수행과 관련하여 발생한 경우 또는 의무위반이 중대하기 때문에 직업재판절차가 稅務士免許의 剝脫(資格에서의 排除)을 목적으로 개시된 경우에만 세무사협회에 의한 직업감독이나 稅務士法에 의하여 職業裁判을 받게 된다.

3. 制限稅務援助者

공증인·변리사·관청 및 공법인 등은 稅務士·公認會計士 및 辯護士 등과는 달리 제한적인 범위안에서 세무원조가 가능하다. 제한세무원조자가 그 권한을 유월하여 세무원조를 행한 경우에 그 세무원조는 허가되지 않은 세무원조에 해당한다. 또한 權限의 踰越이 행하여진 경우에는 援助業務의 禁止를 당하게 된다.

制限稅務援助者는 다음과 같다(\$ 4 StBerG). 制限的인 列舉規定임에 注意하여야 한다.

- 1). 公證人
- 2). 辨理士
- 3). 官廳 및 公法人
- 4). 財産管理人
- 5). 商業 등의 營業을 영위하는 事業主
- 6). 協同組合의 監查協會
- 7). 職域代表
- 8). 農業帳簿管理所
- 9). 運送業者 및 其他의 營業을 영위하는 者
- 10). 雇用主
- 11). 賃金稅援助組合
- 12). 信託受託者·營業組合 및 經濟組合
- 13). 保險數理鑑定人

제4절 無資格者の 稅務援助의 禁止

1. 無資格者에 의한 稅務援助의 禁止

業務로서의 稅務援助는 資格이 있는 者 및 團體만이 행할 수 있다. 이 규정은 本業·副業, 有償·無償의 活動의 區別없이 適用된다 (§ 2 StBerG). 즉 제3조에 계기하는 無制限稅務援助者와 제4조에 계기하는 制限稅務援助者이외의 자는 業務로서 稅務援助를 행할 수 없는 것이다. 특히 業務로서 稅務相談을 행하는 것은 許容되지 않는다. 위에서 “業務로서(geschäftsmäßig)”란 “營業의(gewerblichodergewerb-mäßig)” 또는 “職業上的(beruflich)”라고 하는 概念과 同義語는 아니다. 對價支拂의 有無·利益獲得의 意圖 등도 중요하지 않다. “業務로서”란 獨立的으로 同種의 行爲를 反復的·繼續적으로 實行하는 경우를 가리킨다고 해석하고 있다.⁸³⁾

2. 無資格者の 稅務援助의 禁止의 例外

가. 學問的인 것에 基礎를 둔 意見書의 작성

학문적인 것에 기초를 둔 의견서(Gutachten)의 작성은 면허를 필요로 하지 않는다. 위탁자가 결과에 중점을 두는 相談과는 달리 意見書에는 그 論據가 필요하다. “학문적인 것에 기초를 둔(wissenschaftlich begründete)”이란 어려운 문제를 학문상의 경험 또는 지식을 기초로 하여 해결하는 것을 의미한다.⁸⁴⁾ 意見書는 반드시 일반적인 사항을 대상으로 하여야 하는 것은 아니며, 특정한 개개의 문제를 대상으로 하더라도 관계가 없다. 그리고 의견서의 작성을 주된 업무로서 영위하는 자에 의하여 행하여 지더라도 관계가 없다. 그러나 의견서를 작성할 수 있는 자의 범위는 매우 좁을 수 밖에 없다. 세무사법 제3조 및 제4조에 계기하는 자를 제외하고는 대학 또는 전문단과대학의 교수·재무관청의 직원 및 특별한 영역의 전문가 등이 그 대부분을 차지한다.

83 RGSt 61 S. 47; BFH, HFR 1963 S. 36; OLG Düsseldorf, StB 1988 S. 236.

84 Lohmeyer, DStZ 1980 S. 167, 169.

나. 親戚에 의하여 行하여지는 無償의 稅務援助

친척(Angehörige)에 의하여 무보수로 행하여지는 세무원조는 허용되고 있다. 친척의 범위에는 약혼자·배우자·직계혈족 및 직계인척·형제자매 및 그의 子·형제자매의 배우자 및 배우자의 형제자매·양친의 형제자매 등이 포함된다 (§ 15 AO)

다. 機械에 의한 作業

과세를 위하여 중요한 의미를 갖는 장부 및 기록을 작성함에 있어서 기계(컴퓨터)에 의한 작업(mechanische Arbeitsgänge)의 수행은 無資格者가 행하더라도 관계가 없다. 그러나 이와 같은 기계에 의한 작업은 단지 데이터를 入力·評價하는 작업과정만을 수행할 權限이 부여되고 있을 뿐이다. 따라서 이와 같은 기계에 의한 작업에는 證據文書(領收證)에 의한 계정과목의 기입이라든지 記帳의 指示를 내리는 것은 포함되지 아니한다.

라. 帳簿記入補助者에 의하여 수행되는 單純한 記帳業務

세무상담 및 경영상담전문직업교육 또는 상업전문직업교육의 종료시험에 합격한 후 또는 동등한 기초지식을 취득한 후 最小限 3년이상 簿記業務의 領域에서 종사한 者(帳簿記入補助者)에 의하여 제공되는 日常의 業務에 관한 帳簿의 作成, 日常의 貨金計算 및 貨金稅申告書의 作成은 허용된다. 그러나 附加價値稅의 豫定申告書(USt-Voranmeldungen)의 작성은 허용되지 아니한다.⁸⁵⁾

3. 無資格者의 稅務援助行爲에 대한 制裁

가. 稅務援助의 中止處分

재무관청은 무자격자가 세무원조행위를 행하는 경우에는 그 업무의 중지를 命令할 수 있다.⁸⁶⁾ 무자격자의 세무원조행위에 대하여는 세무사법 제160조 제1항 제1호에 의하여 過料를 과할 수 있다. 그러나 그 무자격자의 세무원조행위가 세무사법 제160조 제1항 제1호의 과료의 과징요건을 충족하지 못한 경우에는 재무관청

85 BFHE 138, 129; KG Berlin Stbg 1989 S. 228.

86 § 7 Abs. 1 StBerG.

은 과료에 대신하여 중지처분을 발하게 된다. 또한 그 무자격자의 범법행위(세무원조행위)가 初犯에 해당하거나 경미한 위반에 해당하는 경우에도 과료대신에 발하여지기도 한다.

그러나 財務官廳은 무자격자의 세무원조행위가 과료의 과징요건을 충족하였다고 판단하는 경우에는 무자격자의 세무원조행위에 관한 혐의사실을 과료절차에 관하여 관할권을 갖는 기관에 통지할 수 있다.⁸⁷⁾

한편, 세무원조행위를 수행할 수 있는 免許를 所持한 者 및 團體, 그 職業協會는 不正競争防止法의 규정에 따라 無資格者인 경쟁상대방 또는 권한을 유월하여 활동하고 있는 경쟁상대방에 대하여 그 中止를 구하는 民事訴訟을 제기할 수 있다.⁸⁸⁾

나. 無資格者 등에 대한 處罰

(1). 無資格者의 稅務援助行爲

무자격자가 세무원조행위를 한 경우에는 질서위반으로 되어 10,000마르크까지의 過料를 과할 수 있다 (§ 160)

(2). 無資格者의 職業名稱의 詐稱

稅務士 아닌 者가 稅務士의 職業名稱을 사용한 경우에는 刑法 제132a조 제1항 제2호에 의하여 處罰한다.

4. 稅務援助行爲의 禁止와 職業의 自由와의 關係

가. 職業의 自由에 대한 制限과 段階理論

獨逸 基本法(憲法)은 제12조에서 職業의 自由(Berufsfreiheit)를 규정하고 있다. 職業의 自由에 職業選擇의 自由와 職業行使의 自由 등이 포함하고 있다. 基本法上 보장하고 있는 職業의 自由라고 하여 神聖不可侵의 自由는 아니다. 직업의 자유를 제한하는 것이 공동체의 이익을 위하여 불가피한 경우에는 법률에 의하여 制限할 수 있음은 물론이다. 다만, 현대 복지국가에 있어서의 직업의 자유는 個

87 § 5 Abs. 2 StBerG.

88 § 1. 13 UWG.

性伸張의 필수적인 前提條件이기 때문에 그 制限에 있어서 엄격한 요건이 충족되어야 한다. 이와 같은 직업의 자유의 제한과 관련하여 독일의 헌법재판소에서 정립된 理論이 직업의 자유에 관한 段階理論(Stufentheorie)이다.⁸⁹⁾ 立法權者는 過剩禁止의 原則에 의하여 우선 최소의 직업의 자유에 대한 제한방법(침해수단)에 의하여 목적달성을 추구하여 보고 그 방법에 의해서는 도저히 목적달성이 불가능한 경우에만 그 다음 단계의 제한방법을 사용하며, 그 두번째의 방법도 실효성이 없는 경우에 한하여 비로소 마지막 단계의 制限方法을 선택해야 한다는 것이다. 독일 헌법재판소의 견해에 따르면 職業의 自由의 제1단계의 제한은 職業行使의 自由의 제한이라는 수단에 의하여야 한다는 것이다. 직업행사를 제한하고 있는 규정 중에서 직업의 선택과 전혀 관련을 가지고 있지 않는 규정의 예로서는 稅務士의 宣傳禁止에 관한 규정을 들 수 있다. 여기에서 입법자는 가장 자유로운 입법 재량을 행사할 수 있다. 순수한 직업의 행사를 제한하는 법률규정은 공공복리를 위한 합리적인 이유로 직업행사의 제한을 정당화시키고, 그리고 법치국가의 원리인 比例의 原則(Verhältnismäßigkeitsprinzip) 내지 過剩禁止의 原則에 일치하는 한 헌법상 문제가 될 여지가 없다.

직업의 자유의 제2단계의 제한은 主觀的 事由에 의한 職業選擇의 自由의 제한이다. 직업선택의 자유에 관한 제한은 특정된 직업을 선택하기 위한 주관적인 허가전제(subjektive Zulassungsvoraussetzungen)와 객관적인 허가전제(objektive Zulassungsvoraussetzungen)로 구분되는데, 전자가 제2단계의 제한수단이고, 후자가 제3단계의 제한수단인 것이다.

제2단계의 제한수단으로서의 주관적 사유에 의한 직업선택의 자유의 제한은 직업선택의 자유를 그 직업이 요구하는 일정한 자격과 결부시키는 것이다. 즉 당해 직업이 전문성과 기술성을 요하기 때문에 그 직업의 정상적인 수행을 보장하기 위하여 특수한 교육과정의 이수나 시험의 합격 등과 같은 주관적 사유에 의하여 직업선택의 자유를 제한하는 것이다. 즉 특정한 직업에 종사하기를 원하는 기본권 주체의 意思와 일정한 수준의 知識·熟練 및 能力의 구비가 주관적인 직업허가

89 段階理論은 약국판결(Apotheken - Urteil : BVerfGE 7, 367 ff.)에서 비롯된 理論으로 지속적으로 獨逸의 判例에 영향을 미치고 있다. vgl. BVerfGE 64, 72 (82) ; 65, 104 (125) ; 68, 155 (171) ; 70, 1 (28) ; 75, 246 (267) ; 76, 171 (191) ; 77, 84 (105).

의 전제이다.

제3단계의 제한수단인 객관적 사유에 의한 직업선택의 자유의 제한은 기본권 주체의 개인적 능력 또는 자격과는 전혀 무관한 객관적 사유, 예를 들면 우리나라에서의 주유소의 거리제한 등과 같이 적정분포의 관점이나 동일업종의 수제한의 관점 등에서 직업선택의 자유를 제한하는 것이다. 이와 같은 규정에 의한 직업선택의 자유의 제한은 직업의 자유에 대한 가장 강력한 침해이므로 특별한 正當化事由를 필요로 한다. 이와 같은 전제에 의한 직업선택의 자유에 관한 제한은 특별히 重大한 共同體利益에 대하여 증명할 수 있을 뿐만 아니라 高度의 蓋然性을 가진 중대한 위험을 방지(Abwehr nachweisbarer oder höchstwahrscheinlichschwerer Gefahren für ein überragend wichtiges Gemeinschaftsgut)하기 위해서만 허용될 수 있다. 입법자가 객관적인 허가전제에 의하여 직업선택을 제한하는 경우에 입법재량의 폭은 가장 縮小되는 것이다.

稅務士職業과 관련되는 主觀的인 許可前提에 관한 입법시에 입법자는 직업행사에 관한 제한보다 강한 헌법적인 제약을 받으나, 客觀的인 許可前提의 입법시보다는 완화된 재량권을 갖는 것이다.

나. 主觀的 事由에 의한 制限의 前提와 稅務士職業

특정된 직업에의 종사를 위한 전제를 개인적인 소질·능력 또는 특정된 교육과정의 이수에 두는 경우가 주관적인 직업허가의 전제이다.⁹⁰⁾ 세무사를 비롯하여 변호사·공인회계사·의사·약사 등과 같은 직업의 職業法에서 당해 직업에 종사하기 위한 전제로서 국가시험합격과 연수의 이수를 요구하거나, 대학의 수료와 국가시험의 합격을 요구하는 것 등이 그 예이다. 직업종사에 관한 主觀的 前提의 規律은 어떤 職業像(Berufsbild)에 대한 法的인 規律의 일부분이다. 주관적인 전제에 관한 規律은 특정한 자격을 가진 자에게만 특정된 직업에의 종사를 허가한다. 이와 같은 規律은 헌법상 보장하고 있는 직업의 자유를 제한하는 規律로서 헌법이 허용하는 기본권의 제한으로서 正當性을 지니기 위해서는 개인의 자유에 우선하는 重大한 公共의 利益에 대한 보호의 목적이 있어야 한다. 重大한 共同體 利益에는 국민의 건강이나 생명과 같은 絶對的인 共同體 利益(absolute Gemeinschaftsgut

90 BVerfGE 9, 345.

-er), 즉 一般的으로 인정된 共同體 利益(allgemein anerkannte Gemeinschaftsgüter)뿐만 아니라 경제정책적·사회정책적인 특별한 고려에서 나오는 다른 공동체 이익, 즉 相對的인 共同體 利益(relative Gemeinschaftswerte)을 포함한다고 憲法裁判所는 手工業者의 역할에 관한 判例⁹¹⁾에서 인정한 바 있다.

主觀的인 前提에 의하여 직업선택의 자유를 제한하는 規律도 憲法에 合致하려면 결국은 比例의 原則을 充足하여야 한다. 즉 立法者가 설정한 主觀的인 前提는 그와 같은 직업행위에 의하여 달성하려고 하는 目的과 比例關係에 있어야 한다. 그러므로 특정된 직업의 수행에 필요한 최소한의 전제를 넘어서서 과잉적인 전제를 설정한 경우에 당해 職業法의 規定은 憲法에 違背되는 것이다. ⁹²⁾ 즉 立法者는 직업선택의 자유를 제한함으로써 추구하는 목적에 도달하기 위하여 선택할 수 있는 대안 중에서도 가장 弱한 手段을 선택하여야 하는 것이다. 만일 동일한 효력을 가지면서 보다 적은 基本權을 制限할 수 있는 手段이 있다면 立法者는 당연히 比例의 原則에 適合한 最弱手段을 선택하여야 할 기속을 받게 된다. ⁹³⁾

獨逸의 稅務士法은 세무사가 되기 위한 資格을 부여함과 아울러 稅務相談職業에 종사할 수 있는 者를 制限하여 놓고 있다. 稅務士가 되기 위한 전제는 직업선택의 자유를 제한하는 主觀的인 許可前提이다. 직업허가에 대한 稅務士法의 前提는 뒤에서 다루고 있는 것과 같이 大學이나 專門大學에서의 相關된 학과의 졸업·特定된 實務經驗 및 엄격한 國家試驗에의 合格을 규정하고 있다. 점차적으로 복잡하여져 가는 사회는 이에 일치하는 새로운 직업을 창출하고 있으며, 새로이 創出된 職業은 共同體의 利益과 직접적으로 관련을 가지고 있다. 입법권자는 직업행위가 시민의 건강이나 생명과 관련되거나 사회정책적 또는 경제정책적으로 중요한 의미가 있을 때에는 共同體의 利益을 보호하기 위하여 法的 裝置를 마련하여야 한다. 갈수록 점차 복잡·난해하여 갈 뿐만 아니라 전문화·기술화하여 가는 租稅法의

91 vgl. BVerfGE 13, 97(107).

92 立法者가 特定된 職業에 종사하기를 원하는 者에게 당해 직업에 종사하기 위하여 통상적으로 필요하다고 판단되는 전제보다 과잉적인 전제를 충족할 것을 요구한 경우에는 過剩禁止의 原則에 위반한다는 이유로 직업선택의 자유의 보장을 요청할 수 있다. 문제로 된 직업과 관련이 없는 시험과목을 규정하고 있는 경우 및 試驗問題를 지나치게 어렵게 出題하여 지원자의 過半數 以下만이 合格한 경우 등도 마찬가지이다.

93 BVerfGE 34, 78; vgl. BVerfGE 30, 316.

領域에서 國民의 稅法上の 權利를 보호하고 稅務秩序를 확립하기 위하여 無資格者에 의한 세무원조행위의 수행은 制限할 必要가 있는 것이다.

그러므로 세무원조행위를 수행하고자 하는 자는 당해 직업활동을 수행하기 위하여 필요한 최소한의 資格을 검증하는 稅務士試驗에 合格하여야 한다.

稅務援助行爲는 의뢰인인 納稅者의 財産權의 保障과 밀접한 관련을 맺는다. 전문화·복잡화한 租稅法과 關聯學問分野는 專門職業人 조차도 소화 또는 이해하기 어려운 부분이 많기 때문에 租稅法 및 關聯學問에 바탕을 둔 稅務援助行爲가 특정한 자격자에 의하여 수행되어야 함은 너무도 당연한 논리이다. 이와 같이 依賴人의 財産權에 밀접한 영향을 미치는 세무원조행위를 전문적인 지식과 능력을 갖춘 資格者로부터 제공받는 것은 세무원조행위의 依賴人(納稅者)의 消費者權利이기도 한 것이다. 아울러 세무원조행위는 거래선의 이익을 보호하기 위한 것이기는 하나, 동시에 과세관청이나 재정법원에 대하여도 신뢰관계를 유지하지 않으면 안된다.⁹⁴⁾ 더우기 세무원조행위는 國家의 課稅權의 行使와도 밀접한 관련을 갖고 있음을 부정하기도 어렵다.

이상에서 적시한 바와 같이 稅務士의 職業上の 行爲는 소위 重大한 共同體의 利益(wichtige Gemeinschaftsgüter)을 이루고 있으며, 그러므로 세무원조행위를 稅務士와 같은 특정한 자격을 가진 자에 의해서만 수행되도록 制限하는 稅務士法の 규정은 憲法과 合致한다.⁹⁵⁾ 다시 말하면 稅務士法에 의하여 세무사시험에 합격한 자만으로 세무사법상의 원조행위를 할 수 있도록 제한하는 것은 公共福利라고 하는 上位의 利益(übergeordnete Interessen des Gemeinwohls)을 위하여 인정되고 있기 때문에 憲法이 保障하고 있는 職業의 自由에 違反하지 않는다.⁹⁶⁾ 물론 시험에 관한 구체적인 사항이 比例의 原則과 平等의 原則에 합치하여야 함은 의문의 여지가 없다.

한편, 聯邦憲法裁判所는 1980. 6. 18의 判決에서 商業部門補助者試驗(kaufmännische Gehilfenprüfung)에 합격한 자가 業務로서 영수증의 장부기입(Kontieren von Belegen)을 행하는 것은 가능하다고 判示한 바 있다.⁹⁷⁾ 이와 같은 判決에 의

94 Horst Gehre, Steuerberatungsgesetz 2. Aufl., Verlag C. H. Beck, 1991, S. 10, 22.

95 W. Schick, Die Bedeutung der Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts zum Prüfung für die Steuerberaterprüfung, DStR 1992, S. 884 ff.

96 BVerfGE 21, 173(179); 54, 301(315); BFHE 60, 317; BGHZ 98, 330(335).

하여 제4차 稅務士法の 개정에서 직업교육법의 규정에 의하여 稅務相談·經營相談 專門教育 또는 商業의 職業專門教育의 修了試驗에 합격한 자로서 3년간의 實務經驗을 증명한 者(帳簿記入補助者)에게 帳簿의 記帳業務만을 제한적으로 할 수 있도록 허용하였다.⁹⁸⁾ 즉 장부기입보조자에 의한 장부의 기장업무는 단순한 거래의 기장만으로 한정된다.

위의 憲法裁判所의 判決은 우리에게 크게 두가지 側面에서 示唆點을 던져 주고 있다:

첫째, 無資格者는 단순한 帳簿의 記帳行爲도 業務로서 행할 수 없다는 點이다. 그러므로 獨逸에서 業務로서 帳簿의 記帳行爲를 할 수 있는 者는 稅務士와 같은 稅務援助者와 위에서 언급한 稅務相談·經營相談專門教育 또는 商業의 職業專門教育의 修了試驗에 합격한 자로서 3년간의 實務經驗을 증명한 者(帳簿記入補助者)로 한정되고 있는 것이다.

둘째, 위에서 언급한 稅務相談·經營相談專門教育 또는 商業의 職業專門教育의 修了試驗에 합격한 자로서 3년간의 實務經驗을 증명한 者(帳簿記入補助者)의 업무도 단순한 帳簿의 記帳行爲에 그친다는 점이다. 세무상담·경영상담 또는 조세소송 등의 대리는 물론이고 결산서류의 작성이나 납세신고서의 작성(賃金稅申告書의 작성은 除外) 등은 權限 外의 事項인 것이다. 만일 장부기입보조자가 장부의 기장행위라는 업무범위를 踰越하여 다른 세무원조행위를 행하는 경우에는 無資格者에 의한 稅務援助行爲에 해당하여 稅務士法 제160조에 의하여 處罰받게 된다.

97 BVerfGE 54, 301.

98 § 6 Nr. 4 StBerG.

제4장 稅務士의 報酬

제1절 報酬基準의 法定

聯邦財務部長官은 稅務士 등에 대한 報酬規程을 聯邦參議院(Bundesrat)의 同意를 얻어 法規命令으로 제정하여야 한다. 연방재무부장관은 1965년에 報酬規程에 관한 草案을 연방참의원에 제출하였으나, 연방참의원의 동의를 얻지 못하여 拘束力있는 報酬基準을 제정하지 못한 상태가 상당기간 지속되었다. 이 기간동안에 稅務士 등의 報酬는 당사자간에 자유로이 決定할 수 있었으며, 다만 成功報酬의 約定만은 稅務士法 제9조에 의하여 禁止되었다. 그러나 당사자간에 報酬에 관한 約定을 하지 않은 경우에는 1968년에 발행된 “會計監査·經營相談및稅務相談業을위한一般報酬規程”(Allgemeine Gebührenordnung für die wirtschaftsprüfenden sowie wirtschafts- und steuerberatenden Berufe: ALLGO)에 의하여 報酬를 算定하였다. 그러나 이 規程은 私的인 보수규정으로서 聯邦카르텔廳(Bundeskartellamt)에 의하여 秩序에 反하는 價格勸奨에 해당한다는 判定을 받았다. 그러나 연방카르텔청의 조치는 사적인 수수료규정의 擴張에 반대를 한 것이지 사적인 수수료규정의 利用에 대하여 반대한 것은 아니었기 때문에 대부분의 稅務士는 이 규정에 따라 수수료의 산정을 계속하였다. 그러나 여기에 다시 어려움이 加重되었다. 왜냐하면 1969년 카르텔청에 의한 禁止決定 이후에도 여전히 존재하고 있었던 사적인 수수료규정이 時代의 進展, 다시 말하면 物價上昇 및 社會全體의 전반적인 所得上昇의 要因을 反映하지 못한채 未改正의 상태로 방치되어 있었다. 이로 인하여 세무사 들은 위의 수수료규정에 의한 보수액에 그 동안의 物價上昇을 반영하는 追加手数料를 加算하여 報酬를 산정하였다. 追加手数料의 算定에 따른 세무사들간의 수수료의 현저한 차이는 상당한 문제점을 야기하고 이로 인하여 法的紛爭이 끊임없이 발생하였다.

이에 따라 聯邦財務部長官은 “稅務士·稅務代理士및稅務法人의手数料命令”(Gebührenverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften), 일명 “稅務士手数料命令”(Steuerberatungsgebührenverordnung: StBGebV)을 제정하여 1982. 4. 1부터 시행하기에 이르렀다.

세무사 등은 聯邦財務部長官이 聯邦參事院의 同意를 얻어서 制定한 法規命令인 “세무사수수료명령”에 拘束된다.

수수료의 산정기준에는 크게 價額基準手数料(Wertgebühr)·時間基準手数料(Zeitgebühr) 및 領域基準手数料(Rahmengebühren)의 세가지 유형이 있다. 세무원조행위의 대부분은 價額基準에 의하여 手数料를 산정한다.

時間基準手数料는 대상가액이 일반적으로 정하여 질 수 없는 원조행위 등에 적용한다. 시간기준수수료는 30분당 30마르크 내지 77.50마르크이다.

領域基準手数料(Rahmengebühren)는 세무사에게 의미가 적다. 영역기준수수료는 租稅刑事法的 또는 過怠料法的인 사항에 대한 相談과 賃金帳簿記入(Lohnbuchführung)과 같은 특정된 援助行爲에 한하여 적용된다.

제2절 稅務士 手数料命令의 內容

보수규정의 구체적인 내용에 관하여는 “稅務士手数料命令”의 全文을 소개함으로써 이에 같음하고자 한다.

1981. 12. 7에 제정된 “세무사수수료명령”은 1988. 6. 20과 1991. 6. 21 두차례에 걸쳐 改正이 이루어 졌다.

第1款 一般規定

제1조 - 適用範圍

- 1) 독자적으로 행사한 직업행사에 대한 稅務士의 受任料(Vergütung) (手数料(Gebühren)와 支出補償(Auslagenersatz))은 이 규정에 의하여 算定한다.
- 2) 稅務士의 受任料에 관한 규정은 稅務代理士와 稅務法人의 受任料에도 동일하게 적용된다.

제2조 - 命令의 의미에 적합한 適用

세무사의 직업행위에 대한 수수료에 관하여 이 命令에서 아무런 규정을 두고 있지 않는 경우에는 이 명령규정의 의미에 적합하게 적용하여 수수료를 산정하여야

한다.

제3조 - 最小限의 手数料, 支出

- 1) 最小限의 手数料額數는 15 마르크이다. 페니히-액수는 10페니히로 올림하여야 한다.
- 2) 일반적인 業務費用도 手数料속에 포함된다.
- 3) 受任料에 들어있는 販賣稅(Umsatzsteuer)의 지급에 대한 請求와 우편료·통신료(Fernmeldegebühren)·문방구비지출(Schreibauslagen) 및 旅行費에 대한 청구는 제15조에서 제20조에 의하여 정하여 진다.

제4조 - 受任料의 合意

- 1) 만일 顧客이 서면상으로 意思表示(Erklärung)를 하고 그와 다른 意思表示에 의하여 약정한 全權委任(Vollmacht)이나 견본서(Vordruck)가 없는 경우에만 稅務士는 合意에 의하여 手数料命令과 支出補償(Auslagenersatz)에 관한 법령상의 규정보다 높은 受任料를 요구할 수 있다. 만일 고객이 자의적으로, 그리고 유보없이 수입료를 지불하였다면 顧客은 의사표시가 위의 제1문에 일치하지 않음을 이유로 지불한 수입료에 대하여 반환을 청구할 수 없다.
- 2) 만일 합의된 수입료가 모든 상황을 고려하여도 부적합하게 높은 경우에 그 합의는 적절한 액수에 관한 法的紛爭에서 이 명령이 규정한 수입료의 액수까지 낮추어질 수 있다.

제5조 - 多數의 稅務士

만일 업무사항이 다수의 세무사에게 공동적인 업무완수를 위하여 맡겨진 경우에 각각의 稅務士는 그의 行爲에 대하여 完全한 受任料를 받는다.

제6조 - 多數의 顧客

- 1) 稅務士가 동일한 업무사항에 관하여 多數의 顧客을 위하여 행위하는 경우에 稅務士는 수수료를 한번만 받을 수 있다.
- 2) 만일 稅務士가 어떤 顧客의 課題業務만을 위하여 행위한 경우에 顧客은 稅務

士가 支拂한 手數料과 支出을 稅務士에게 지불하여야 한다. 그러나 세무사는 제 41조 제6항의 경우에 이 규정의 기준에 의하여 산정되는 제1항에 따른 手數料 以上을 要求할 수 없다. 稅務士는 支出을 단 한번만 요청할 수 있다.

제7조 - 滿期

稅務士의 受任料는 課題가 完了되거나 또는 事項이 끝난 때에 滿期(Fälligkeit)로 된다.

제8조 - 先受金

세무사는 고객으로 부터 발생한 수수료·예측되는 발생할 수수료 및 지출에 대하여 적절한 先受金을 요구할 수 있다.

제9조 - 算定

- 1) 稅務士에 의하여 표시되고 顧客에게 통보된 산정기준에 근거하여서만 受任料를 요구할 수 있다.
- 2) 算定額에는 개별적인 手數料과 支出額·先受金 및 적용되는 수수료규정이 기재되어야 하고, 對象價額도 價額基準手數料속에 기재되어야 한다. 동일한 시간을 기준으로 산정한 時間基準手數料는 같아야 한다. 우편비용과 통신비용은 전체적인 액수의 기재로 충분하다.
- 3) 顧客이 受任料算定書를 받지 않고 受任料를 지불한 경우에 세무사가 서류보관 의무를 지는 한 그 산정에 관한 통보를 요청할 수 있다.

第2款. 手數料算定

제10조 - 價額基準手數料

- 1) 價額基準手數料는 附表로서 수수료명령에 첨부된 目錄表 A에서 E까지에 따라서 산정한다. 價額基準手數料는 직업상의 행위대상의 價額에 따라 산정한다. 이 命令이 달리 규정하지 않는 한 利益價値는 중요한 基準이 된다.
- 2) 同一한 事項에서 다수의 對象價額은 같이 산정된다; 이는 제24조 내지 제27

조·제30조·제35조 및 제37조에 표시된 행위에는 적용되지 않는다.

제11조 - 領域上의 手数料

만일 手数料에 領域이 규정된 경우에 세무사는 구체적인 경우에 모든 狀況, 특히 事項의 意味·範圍 및 직업행위상의 어려움을 고려하여 개별적인 裁量에 따라 정한다.

제12조 - 手数料의 보상범위

- 1) 이 命令에서 달리 규정하고 있지 않는 한 수수료는 業務의 受任에서 完遂까지의 稅務士의 全體行爲에 대하여 지급한다.
- 2) 세무사는 동일한 사항에서는 한번만 수수료를 요구할 수 있다.
- 3) 對象의 部分에 대하여 여러가지의 수수료조항이 적용되는 경우에 세무사는 部分마다 다르게 算定된 手数料를 받는다. 그러나 價額部分의 全體的인 額數에 最高의 手数料條項에 따라 산정한 수수료를 초과하지 못한다.
- 4) 이 命令에서 달리 규정하고 있지 않는 한 事項이 일찍 完遂되거나 事項이 完遂되기 전에 終了한 경우에 이미 發生한 手数料에는 영향을 미치지 않는다.
- 5) 세무사가 어떤 사항에 관하여 행위를 한 이후에 동일한 사항에 관하여 계속하여 행위하도록 委任을 받은 경우에는 그가 以前에 이에 관하여 委任을 받았다면 받았을 手数料 以上을 받지 못한다.
- 6) 만일 세무사가 個別的인 行爲만을 委任받으면 동일한 행위에 대하여 全體的인 사항을 委任받은 세무사보다 더 많은 수수료를 받지 못한다.

제13조 - 時間手数料

시간수수료는 다음과 같은 경우에 산정한다.

1. 이 命令이 이에 관하여 규정하는 경우
2. 만일 대상가액의 평가를 위한 충분한 출발점이 존재하지 않는 경우; 이와 같은 것은 제23조에 따라서, 그리고 法院外的인 權利救濟節次에서의 代理(제40조 내지 제43조)·行政執行節次(제44조)·法院上 및 다른 節次(제45조, 제46조)에서의 代理에 대하여 적용된다.

시간수수료는 30분당 30에서 77.50 마르크이다.

제14조 - 綜合的인 受任料

1) 同一한 顧客에 대하여 지속적으로 수행하여야 하는 하나 또는 多數의 行爲에 대하여 세무사는 綜合的인 受任料를 合意할 수 있다. 合意는 書面上으로 하되, 그 기간은 最小限 1년으로 한다. 합의에서 세무사가 위탁받는 행위와 행할 時間은 구체적으로 指示되어야 한다.

2) 종합적인 受任料의 合意는 다음에 관하여는 排除된다

1. 最小限 1년을 단위로 반복되지 않는 納稅申告의 完遂

2. 서면상의 意見書(Gutachten)의 작성제출(제22조)

3. 제23조에 규정된 행위

4. 稅務調査에의 參加(제29조)

5. 法院外的인 權利救濟節次(제40조 내지 제43조)·行政執行節次(제44조)·法院上 및 다른 절차(제45조)에서의 相談과 代理.

3) 종합적인 수입료의 수수료부분은 稅務士의 援助給付와 적절한 관계에 있어야 한다.

第3款. 附加價值稅, 支出補償

제15조 - 附加價值稅

附加價值稅法 제12조에 의한 行爲에 속하는 행위에 대한 附加價值稅는 受任料에 가산되어야 한다. 만일 附加價值稅가 附加價值稅法 제19조 제1항에 의하여 징수되지 않는 경우에는 이를 적용하지 아니한다.

제16조 - 郵便料와 通信料

稅務士는 業務의 이행시에 발생한 郵便料와 通信料의 보상에 대하여 請求權을 갖는다. 세무사는 사실상 발생한 비용대신에 그의 선택에 따라서 이 명령에 의한 수수료의 100분의 15로 계산되는 종합액을 요청할 수 있다. 그러나 동일한 사항에서 최대한 40마르크, 刑事事件과 過怠料節次에서 최대한 30마르크를 요구할 수

있다.

제17조 - 文房具費支出

- 1) 문방구비는 顧客과의 合意에서 추가적으로 작성된 複寫와 寫眞複寫에 대하여만 請求할 수 있다. 행정청과 법원의 서류에 대한 사본과 사진복사에 대하여 특정 사항의 처리를 위하여 사본과 복사가 필요하는 한 그 문방구비지출에 대하여는 請求가 가능하다.
- 2) 동일한 事項과 동일한 審級에서의 法院節次에서 文房具費支出의 액수는 法院費用法속에 법원에서의 문방구지출을 위하여 확정된 액수를 할당한다.

제18조 - 業務上の 旅行

- 1) 만일 세무사가 업무상의 여행시에 자기의 自動車를 사용한 경우에 세무사는 왕복거리의 1킬로미터 당 0.45 마르크를 받는다. 다른 교통수단을 이용한 경우에 실제의 비용을 받는다.
- 2) 日當으로 세무사는 업무상의 여행시에 4시간이하의 경우에는 25마르크, 4시간에서 8시간까지의 경우에는 50마르크, 8시간이상의 경우에는 95마르크를 받는다; 外國으로의 여행시에는 위의 額數에 100분의 50의 추가료를 加算할 수 있다. 이 외에 稅務士는 宿泊費에 대한 보상을 청구할 수 있다.

제19조 - 多數의 業務遂行을 위한 旅行

한번의 旅行이 多數의 業務의 수행에 봉사하면, 발생한 旅行費用과 日當은 개별적인 업무를 분리하여 수행하였을 때에 발생하였을 비용의 비율에 따라서 분배되어야 한다.

제20조 - 職業上の 事務所의 以前

직업상의 事務所를 다른 場所로 移轉한 세무사는 以前에 맡은 業務의 수행을 위하여 旅行費와 日當이 계상된 경우에 한하여 여행비와 일당을 요구할 수 있다.

第4款. 일반적인 租稅義務의 완수시에 相談과 援助行爲에 대한 手數料

제21조 - 忠告와 案内

- 1) 다른 수수료를 지불하여야 할 행위와 관련이 없는 구술상 또는 서면상의 忠告 또는 案内에 대하여 세무사는 目錄表 A(附表 1)에 따라서 완전한 수수료의 10分の 1에서 10分の 10까지의 액수의 수수료를 받는다. 만일 충고와 안내가 대상의 가액에 따라서는 산정될 수 없는 租稅刑事上·過怠料法上 또는 그 外의 사항만 관련이 있는 경우의 수수료는 25에서 335마르크이다. 이 수수료는 충고나 안내와 관련이 있는 그 외의 행위에 대하여 세무사가 받는 수수료에 계산되어야 한다.
- 2) 아직까지 그 사항에 관계하지 않았던 세무사가 公訴나 上告가 勝訴할 것인가에 대하여 심사를 위임받은 경우에 이 세무사는 만일 그가 公訴나 上告에 관하여 相談을 하였고 공소나 상고가 그에 의하여 제기되지 않은 경우에 目錄表 E(附表 5)에 따라서 手数料의 20分の 13을 받는다. 이와 같은 것은 제1항 제2분에 규정된 사항에는 적용하지 아니한다.

제22조 - 意見書

세무사는 자기의 特異한 理由說明있는 서면상의 意見書(Gutachten)를 작성하여 준 경우에 目錄表 A(附表 1)에 따라서 완전한 수수료의 10分の 10에서 10分の 30까지의 수수료를 받는다.

제23조 - 그 외의 個別的인 行爲

手数料는 目錄表 A(附表 1)에 따라서 완전한 수수료의 다음과 같은 비율로 정한다.

1. 納稅申告書의 報告(租稅基本法 제153조)..... 2/10에서 10/10까지
2. 支拂期間의 延期에 대한 申請..... 2/10에서 8/10까지
3. 豫定納稅의 적합한 申請..... 2/10에서 8/10까지
4. 개별적인 형평성을 이유로 하는 異常確定申請..... 2/10에서 8/10까지
5. 조세채무관계에서 발생한 請求權의 免除申請..... 2/10에서 8/10까지
6. 조세환급청구신청(租稅基本法 제37조 제2항)..... 2/10에서 8/10까지
7. 조세결정의 취소와 변경에 대한 신청 또는 납세신고의 취소.....
..... 2/10에서 10/10까지

8. 行政行爲의 완전한 또는 부분적인 取消 또는 撤回에 대한 신청..... 4/10에서 10/10까지
9. 權利救濟節次 以外の 이전상태로의 回復申請..... 4/10에서 10/10까지
10. 납세신고에 포함하여 제출하지 않는 그 외의 申請..... 2/10에서 10/10까지
- 제1호에서 제10호까지의 行爲가 동일한 對象과 관련이 되는 한 하나의 行爲만을 대상으로 한다. 다시 자세하게 말하면 위에서의 수수료영역에 최대한의 비중을 가진 행위를 대상으로 한다.

제24조 - 納稅申告

- 1) 세무사는 다음과 같은 行爲의 完遂時에 아래와 같은 비율의 수수료를 받는다.
1. 개별적인 收入에 대한 조사없는 所得稅申告는 目錄表 A(附表 1)에 따른 완전한 수수료의..... 1/10에서 6/10까지;
對象價額은 적극적인 收入의 總額이다. 그러나 최소한은 12,000마르크이다.
 2. 수입에 대한 조사없는 수입의 분리된 확정신고는 目錄表 A(附表 1)에 따라서 완전한 수수료의 1/10에서 5/10까지;
對象價額은 적극적인 수입의 총액이다. 그러나 최소한은 12,000마르크이다
 3. 法人稅法 제30조에 의하여 분류되어 충당가능한 自己資本의 增加가 없는 法人稅 申告는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 2/10에서 8/10까지;
대상가액은 손실공제 고려전의 수입이다. 그러나 최소한이 25,000 마르크이다
 4. 法人稅法 제30조에 따라서 분류되어 충당가능한 自己資本의 增加에 대한 法人稅 申告는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 1/10에서 6/10까지;
對象價額은 충당가능한 自己資本이다. 그러나 최소한이 25,000마르크이다.
 5. 營業稅(Gewerbesteuer)를 위한 申告
 - a) 營業上의 收益에 따른 營業稅申告에서는 목록표 A(부표 1)에 따라서 완전한 수수료의 1/10에서 6/10까지;
對象價額은 所得 중 免稅되는 金額과 영업손실의 考慮前의 營業收益이다. 그러나 최소한은 12,000마르크이다.
 - b) 營業資本에 따른 營業稅申告에서는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 1/20에서 12/20까지;

對象價額은 所得 중에서 免稅받는 금액의 考慮前의 營業資本이다. 그러나 최소한은 18,000마르크이다.

6. 營業稅分割申告(Gewerbesteuerzerlegungserklärung)에서는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 1/10에서 6/10까지:

對象價額은 분할기준으로서 설명된 賃金과 經營收入의 100분의 10이다. 그러나 최소한은 8,000마르크이다.

7. 附加價値稅의 豫定申告에서는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의 1/10에서 6/10까지:

對象價額은 自家使用額을 가산한 對價의 全體額數의 100분의 10이다. 그러나 최소한은 1,000마르크이다.

8. 附加價値稅의 연발신고에서는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의.... 1/10에서 6/10까지:

對象價額은 자가사용액을 가산한 對價의 全體額數의 100분의 10이다. 그러나 최소한은 12,000마르크이다.

9. 經營資産의 개별가치를 조사하기 위한 자산목록의 작성은 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 1/20에서 18/20까지:

對象價額은 經營資産價額이다. 그러나 최소한은 25,000마르크이다.

10. 財産稅申告나 또는 共同團體(Gemeinschaft)의 재산에 관한 분할된 확정을 위한 申告에서는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의... 1/20에서 18/20까지:

對象價額은 財産價額이다. 그러나 自然人에 대하여는 최소한이 25,000마르크이며,法人·社團 및 財團에서는 최소한이 50,000마르크이다.

11. 相續稅法 제5조에 따른 剩餘調整要請(Zugewinnausgleichsforderung)의 조사 없는 相續稅 申告에서는 목록표 A(부표 1)에 따라서 완전한 수수료의..... 2/10에서 10/10까지:

對象價額은 債務와 負擔의 공제전에 死亡으로 인하여 취득한 재산의 가액이다. 그러나 최소한은 25,000마르크이다.

12. 贈與稅申告에서는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 2/10에서 10/10까지:

對象價額은 贈與資産의 價額이다. 그러나 최소한은 25,000마르크이다.

13. 資本收益稅申告에서는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의.....
..... 1/20에서 6/20까지;
對象價額은 資本獲得의 總額이다. 그러나 최소한은 6,000마르크이다.
14. 賃金稅申告에서는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의.....
..... 1/20에서 6/20까지;
對象價額은 그 以外의 收入을 포함한 賃金의 100분의 20이다. 그러나 최소한은 2,000마르크이다.
15. 基本稅로 징수되는 關稅·輸入農產物稅(Abschöpfungen) 및 消費稅의 納稅申告에서는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 1/10에서 3/10까지;
對象價額은 최대한으로 고려되는 조세조항을 申告의 大商을 형성하는 物件에 적용할 때에 發生하는 額數이다. 그러나 최소한은 2,000마르크이다.
16. 基本稅로 징수되지 않는 消費稅 領域의 보고나 또는 신고에서는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 1/10에서 3/10까지;
對象價額은 納稅申告에서는 報告되어진 납세액수, 納稅申告에서는 확정된 액수이다. 그러나 최소한은 2,000마르크이다.
17. 個別法에 규정된 소비세보상이 매월마다의 납세신고나 납세보고에서 실행될 수 없는 한 消費稅受任料 또는 개별법에 규정된 소비세보상의 승락에 관한 신청에서 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 1/10에서 3/10까지;
對象價額은 신청된 受任料나 또는 보상액이다. 그러나 최소한은 2,000마르크이다.
18. 투자보조금의 보상에 관한 신청에서 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 1/10에서 6/10까지;
對象價額은 측정기초액(Bemessungsgrundlage)이다.
19. 베르린-진흥법에 의한 신청과 납세신고를 위하여 필요한 산정에 대하여는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 1/20에서 12/20까지;
對象價額은 진흥조치를 위한 측정기초액이다. 그러나 최소한은 25,000마르크이다.
20. 징수지역에 定住하지 않는 企業이 감액받을 수 있는 事前稅額(Vorsteuerbetrag)에 대한 受任料의 신청에서 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의....

..... 1/10에서 6/10까지;

對象價額은 신청된 受任料이다. 그러나 최소한은 2,000마르크이다.

2) 相續稅法 제5조에 따른 剩餘調整要請의 조사를 위하여 세무사는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의..... 5/10에서 15/10까지;

대상가액은 조사된 액수이다. 그러나 최소한은 25,000마르크이다.

3) 賃金稅-年末調整 또는 임금세경감에 대한 신청에서 세무사는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의 다음과 같은 부분을 받는다.

1. 賃金稅-年末調整

a) 광고비·특별지출 및 비일상적인 부담에 대한 조사없는 임금세-연말조정에 대한 신청에서..... 1/20에서 4/20까지

b) 광고비·특별지출 및 비일상적인 부담을 포함한 임금세-연말조정에 대한 신청에서 2/20에서 7/20까지;

對象價額은 年賃金額이다. 그러나 최소한은 9,000마르크이다.

2. 賃金稅輕減

免除되는 額數의 기재에 대한 신청..... 1/20에서 4/20까지;

對象價額은 예측되는 年賃金額이다. 그러나 최소한은 9,000마르크이다.

4) 稅務士는 時間手数料를 받는다

1. 土地所有 또는 鑛物質獲得權에 대한 통일적인 가액의 주된 확정(Hauptfeststellung)·계속기록(Fortschreibung) 또는 사후확정(Nachfeststellung)을 위한 신고의 완료에;

2. 所得稅法 제15a조에 의하여 잘못 집계한 손실의 확정을 위한 작업시에;

제25조 - 經營支出에 대한 經營收入의 過剩與否의 調査

1) 農業과 林業·營業經營 또는 自營業의 경영지출에 대한 經營收入의 과잉여부조사를 위한 手数料는 목록표 B(부표 2)에 따른 완전한 수수료의 10분의 5에서 10분의 20까지 받는다. 對象價額은 경영수입의 총액이나 또는 경영지출의 총액중 높은 額數이다. 그러나 최소한은 25,000마르크이다.

2) 일상적인 정도를 분명하게 넘어가는 事前作業에 대하여는 세무사는 시간기준 수수료를 받는다.

3) 만일 동일한 所得種類에서 받은 여러가지의 收入에서 過剩(Überschüsse)이 분리조사될 수 있다면 세무사는 각각의 過剩支出計算(Überschußrechnung)에 대하여 제1항에 따른 수수료를 받는다.

제26조 - 平均率에 따른 農業과 林業에서의 收益에 대한 조사

1) 平均率(Durchschnittssätzen)에 따른 이익조사를 위한 手数料는 목록표 B(부표 2)에 따른 완전한 수수료의 10분의 5에서 10분의 20까지이다. 對象價額은 所得稅法 제13a조 제4항에 의한 基準値이다.

2) 만일 동일한 고객의 농업상·임업상의 경영을 위하여 平均率에 따른 이익이 분리되어 조사되면 稅務士는 각각의 이익조사를 위하여 제1항에 따른 수수료를 받는다.

제27조 - 廣告費用에 대한 收入의 過剩支出調査

1) 非自營業·資本財産·建物賃貸 및 農地賃貸 또는 그 外의 所得에서 발생한 소득에서 광고비의 과잉지출에 관한 조사의 수수료는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의 20분의 1에서 20분의 12까지이다. 對象價額은 收入의 總額 또는 廣告費의 總額에서 발생한 각각의 높은 額數이다. 그러나 최소한은 12,000마르크이다.

2) 만일 건물의 임대나 토지의 임대에서 나온 수입이 다수의 토지 또는 그 外의 經濟財에 관련되고 廣告費에 대한 수입의 과잉지출이 각각 분리되어 조사되는 경우에 세무사는 각각의 과잉지출계산에 대하여 제1항에 따라서 수수료를 받는다.

3) 自己所有의 一世代住宅에서 자기가 이용하는 아파트 또는 자신에 의하여 이용되는 自己所有의 아파트에서 이용가치의 조사에서 세무사는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의 10분의 8에서 10분의 15까지를 받는다. 대상가액은 所得稅法 제21a조에 따른 基本額數이다.

제28조 - 租稅決定을 위한 稅務調査

조세결정을 위한 稅務調査(Prüfung)에서 세무사는 時間手数料를 받는다.

제29조 - 稅務調査에의 參與

세무사는

1. 세무조사에의 참여, 특히 終結協議(Schlußbesprechung)와 조사통지의 심사를 포함한 外部調査에의 參與(租稅基本法 제193조)·課稅根據의 調査에의 참여(租稅基本法 제208조) 또는 租稅監督措置에의 참여(租稅基本法 제209에서 제217조까지)시에 시간수수료를 받는다.
2. 조사통지에 대한 書面上의 異議提起에서 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의 10분의 5에서 10분의 10까지 받는다.

제30조 - 自己申告

목록기재의 보고·보충 또는 보강을 위한 조사를 포함한 自己申告의 節次(租稅基本法 제371조와 제378조 3항)에서의 행위에서 세무사는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의 10분의 10에서 10분의 30까지 받는다.

제31조 - 合意

조세기본법적인 사항에 行政廳이나 제3자와의 合意(Besprechung)에 대하여 세무사는 목록표 A(부표 1)에 따른 완전한 수수료의 10분의 5에서 10분의 10까지 받는다. 제42조 제2항도 마찬가지이다.

第5款. 租稅上の 帳簿記入 및 記錄義務의 수행에 따른 援助行爲에 대한 手數料

제32조 - 帳簿記入의 組織

帳簿記入組織의 원조행위에 대하여 세무사는 시간수수료를 받는다.

제33조 - 帳簿記入

- 1) 領收證의 帳簿記入을 포함한 帳簿記入時의 月手數料는 목록표 C(부표 3)에 따른 완전한 수수료의..... 2/10에서 12/10까지
- 2) 領收證의 帳簿記入時의 月手數料는 목록표 C(부표 3)에 따른 완전한 수수료의

- 1/10에서 6/10까지
- 3) 고객에 의하여 기입된 영수증이나 제출된 영수증서류에 따른 장부기입시의 月手數料는 목록표 C(부표 3)에 따른 완전한 수수료의..... 1/10에서 6/10까지
- 4) 고객에 의하여 제출된 내용목록소지자 또는 다른 내용목록작업을 위한 다른 기재수단에 따른 장부기입에서 세무사는 내용목록작업에 대한 수입료이외에 月手數料를 목록표 C(부표 3)에 따른 완전한 수수료의..... 1/20에서 10/20까지
- 5) 고객의 장부기입에 대한 지속적인 감독에 대한 月手數料는 목록표 C(부표 3)에 따른 완전한 수수료의..... 1/10에서 6/10까지
- 6) 對象價額은 年賣上額이다.
- 7) 장부기입과 관련된 그 외의 행위에서의 援助行爲에 대하여 세무사는 時間手數料를 받는다.
- 8) 제1항·제3항 및 제4항에 따른 手數料로서 附加價値稅의 豫定申告(Umsatzsteuer-ervoranmeldung)(제24조 1항 7번)에 대한 수수료는 보상된다.

제34조 - 賃金帳簿記入

- 1) 賃金表의 처음 작성과 기본목록의 작성시에 세무사는 각각의 勞動者로부터 5마르크에서 12마르크까지의 수수료를 받는다.
- 2) 賃金計定の 記載와 賃金控除의 완료시에 세무사는 각각의 노동자와 공제기간 별로 5마르크에서 20마르크까지 받는다.
- 3) 賃金計定の 記載와 고객에 의하여 제출된 장부정리서류에 따른 賃金控除의 완수시에 세무사는 노동자와 공제기간에 따라 2마르크에서 8마르크의 수수료를 받는다.
- 4) 賃金計定の 記載와 顧客에 의하여 제출된 事項目錄記載者 또는 목록기재작업을 위한 다른 기입수단에 따라 임금공제의 완수시에 세무사는 목록기재작업에 대한 수입료이외에 각각의 노동자와 공제기간에 1마르크에서 5마르크의 수수료를 받는다.
- 5) 임금세공제와 임금장부정리와 관련하여 그 외의 행위에서의 補助行爲에서 세무사는 시간기준수수료를 받는다.
- 6) 제2항 내지 제4항에 따른 수수료로서 賃金稅報告(제24조 1항 15번)를 위한 수

수료는 보상된다.

제35조 - 決算作業

1) 手数料는 목록표 B(부표 2)의 완전한 수수료의 다음의 비율로 받는다.

1. a) 年末決算의 作成(대차대조표와 이익·손실계산)..... 10/10에서 36/10까지
b) 附屬書類의 作成..... 2/10에서 12/10까지
c) 在庫報告의 作成..... 2/10에서 12/10까지
2. 中間決算의 作成 또는 잠정적인 決算作成(대차대조표와 이익·손실계산).....
..... 5/10에서 12/10까지
3. 상업대차대조표(Handelsbilanz)에서 세무대차대조표(Steuerbilanz)의 작성개
발 또는 상업대차대조표의 결과에서 세무상의 결과의 유도.....
..... 5/10에서 12/10까지
4. 개시대차대조표(Eröffnungsbilanz)의 작성..... 5/10에서 12/10까지
5. 분리대차대조표(Auseinandersetzungsbilanz)의 작성..... 5/10에서 20/10까지
6. 제1호에서 제5호까지에 따른 행위에 대한 서면상의 설명보고.....
..... 2/10에서 12/10까지
7. a) 年末決算作成時에 조언적인 협력(대차대조표와 손익계산서).....
..... 2/10에서 10/10까지
b) 부속서류의 작성시에 조언적인 협력 2/10에서 4/10까지
c) 재고보고의 작성시에 조언적인 협력..... 2/10에서 4/10까지
8. 제시받은 최종숫자(übergebenen Endzahlen)에 의한 연말결산의 작성.....
..... 2/10에서 6/10까지

2) 對象價額は

1. 제1항의 제1호에서 제3호까지, 제7호와 제8호의 경우에는 보고된 대차대조표의
總額과 經營上の 年實績(betrieblichen Jahresleistung)의 平均額;
2. 제1항의 제4호와 제5호의 경우에 보고된 대차대조표의 총액;
3. 제1항의 제6호의 경우에는 해명보고의 근거가 되는 결산작업에 중요한 對象
價額이다.

보고된 대차대조표의 총액은 출자금과 가액보고에 의한 사적인 出資金

(Privateinlagen)·資本增加(Kapitalerhöhungen)를 공제하고, 사적인 購買(Privatentnahmen)와 未拂의 支給(offener Ausschüttungen)을 추가한 대차대조표의 차변항목의 총액(Summe der Posten der Aktivseiten der Bilanz)에서 나온다. 經營上の 年實績은 매출액·그 외의 經營상의 수익· 참여에서 나온 수익· 다른 유가증권과 재정시설물자산에서 나온 수익· 그 외의 이자와 유사한 수익 및 異常的인 收益을 포함한다. 대상가액의 산정에서 소극적으로 보고된 대차대조표의 총액은 적극적으로 평가된다. 만일 經營상의 年實績이 보고된 대차대조표의 총액의 다섯 배를 초과할 경우에 초과한 액수는 대상가액의 산정에 고려하지 않는다. 만일 經營상의 年실적이 6,000마르크 이하일 경우에 대상가액은 보고된 대차대조표의 총액으로만 구성된다.

3) 財産目錄書類(Inventurunterlagen)의 작성 및 보고·장부에 맞추어진 잔고대차대조표(Abstimmte Saldenbilanz)까지의 그 외의 결산예비작업(Abschlußvoearbeiten)에 대하여 세무사는 시간기준수수료를 받는다.

제36조 - 세무상의 檢査制度

1) 세무사는 帳簿의 檢査·개별적인 은행구좌의 檢査 또는 세무상의 목적과 보고를 위한 殘額計算의 檢査에 대하여 시간기준수수료를 받는다.

2) 세무사는

1. 세무상의 목적을 위하여 대차대조표의 검사·이익과 손실의 계산·부속서류의 검사·재고보고의 검사 또는 그 외의 자산상의 계산에 대하여 시간기준수수료를 받는다.

2. 제1호에 따른 행위에 대한 보고에 대하여 목록표 B(부표 2)에 따른 완전한 수수료의 10분의 2에서 10분의 10까지 받는다. 對象價額은 제35조 제2항에 따라 측정된다.

제37조 - 稅務上の 目的을 위한 資産狀態· 財政狀態

수수료는 목록표 B(부표 2)에 따른 완전한 수수료의 다음과 같은 비율로 계산된다

1. 資産狀態 또는 財政狀態의 作成..... 5/10에서 15/10까지

2. 제시받은 최종숫자에서 자산상태 또는 재정상태의 작성(검사작업의 조치없이)..... 2/10에서 6/10까지
 3. 제1호에 따른 행위에 대한 서면상의 설명보고..... 1/10에서 6/10까지
- 對象價額은 자산상태의 작성에 대하여는 資産價額의 總額이고, 재정상태에 대하여는 財政價値의 總額이다.

제38조 - 證書의 發給

- 1) 세무사는 資産檢閲과 結果檢閲에서 세법상의 규정에 관한 업무에 관한 證書의 發給에 대하여 목록표 B(부표 2)에 따른 완전한 수수료의 10분의 1에서 10분의 6까지 받는다.
- 2) 세무사는 稅務證書의 발급의 協力에 대하여 시간기준수수료를 받는다.

제39조 - 農業과 林業經營에 대한 장부정리작업과 결산작업

- 1) 농업상·입업상의 경영과 관련한 사항에 대하여는 제32조·제33조·제35조 및 제36조와는 달리 다음의 제2항 내지 제7항을 적용한다.
- 2) 수수료는 목록표 D(부표 4)에 따른 완전한 수수료 중 다음의 비율에 의한 금액을 받는다
 1. 영수증의 장부기입을 포함한 지속적인 장부정리작업에 대하여 年間..... 3/10에서 20/10까지
 2. 고객에 의하여 장부에 기입된 영수증에 따른 장부정리 또는 작성된 장부정리 서류에 대하여 年間..... 3/20에서 20/20까지
 3. 고객에 의하여 작성된 목록작성자에 따르거나 목록작성에 대한 수입료이외에 목록작성을 위한 다른 기입수단의 장부정리에 대하여 年間..... 1/20에서 16/20까지
 4. 장부정리의 지속적인 감독에 대하여 年間..... 1/10에서 6/10까지

완전한 수수료는 목록표 D의 a부분과 목록표 D의 b부분에 따른 수수료의 총액이다.
- 3) 수수료는 다음에 대하여 목록표 D(부표 4)에 따른 완전한 수수료 중 다음의 비율에 의한 금액을 받는다.

1. 결산준비작업..... 1/10에서 5/10까지
 2. 결산작성..... 3/10에서 10/10까지
 3. 경영경제상의 결산과 상업대차대조표에서 세무상의 결산의 개발 또는 경영경제상의 결산결과 또는 상업대차대조표의 결과에서 세무상의 결과도출..... 3/20에서 10/20까지
 4. 결산작성시에 조연적인 협력..... 1/20에서 10/20까지
 5. 세무상의 목적을 위한 결산접사..... 1/10에서 8/10까지
 6. 결산을 위한 서면상의 설명보고..... 1/10에서 8/10까지
- 완전한 수수료는 목록표 D의 a부분과 목록표 D의 b부분에 따른 수수료의 총액이다.
- 4) 수수료는 다음에 대하여 목록표 D의 a부분(부표 4)에 따른 완전한 수수료 중 다음과 같은 비율에 의하여 산정한 금액이다
1. 장부정리조직에 관한 원조행위..... 1/10에서 6/10까지
 2. 장부정리시작시의 기초가액의 파악..... 3/10에서 15/10까지
- 5) 대상가액은 목록표 D의 a부분의 적용에 대하여 경영면적이다. 목록표 D의 b부분의 적용에 대한 대상가액은 사적인 출자금에 추가한 年賣出額이다. 그러나 최소한은 사적인 구매를 추가하여 지출액이다. 제3항의 경우에 200,000마르크를 초과한 액수는 半으로 줄인다.
- 6) 경영면적의 산출시(제5항)에 실제적으로 이용되는 면적은 다음과 같은 비율로 평가한다.
1. 年賣出額에서 헥타당 2,000까지 1 倍
 2. 年賣出額에서 헥타당 2,000이상..... 4 倍
- 4 배는 2,000마르크로 분리된 헥타당 年賣出額에서 나온다.
3. 임업상으로 이용된 면적에서 半
 4. 경제상의 연못이 있는 면적에서..... 半
 5. 임대로 이용되는 면적에서..... 4分の 1
- 7) 제2항 제1호·제2호 및 제3호에 따른 수수료로 부가가치세의 예정신고(제24조 1항 7번)에 대한 수수료는 보상된다.

第6款. 法院外的인 權利救濟節次에서와 行政執行節次에서 代理에 대한 手 數料

제40조 - 行政廳에서의 節次

行政廳에서의 權利救濟節次에서의 代理에 대하여 稅務士는 다음과 같은 수수료를 받는다.

1. 業務手數料(제41조),
2. 協議手數料(제42조),
3. 證據蒐集手數料(제43조).

제41조 - 業務手數料

- 1) 업무수수료는 목록표 E(부표 5)에 따른 완전한 수수료의 10분의 5에서 10분의 10이다.
- 2) 업무수수료에 의하여 권리구제의 정보·이의 또는 소송의 제기·이유설명을 포함한 업무경영은 보상된다.
- 3) 만일 세무사가 제40조에 따른 절차에 앞서는 행정소송절차에서 제28조에 따른 수수료를 받으면 업무수수료는 목록표 E(부표 5)에 따른 완전한 수수료의 10분의 3에서 10분의 8까지 減輕된다.
- 4) 만일 세무사가 제40조에 따른 절차와 관련하여 제24조에 따른 수수료를 받으면 업무수수료는 목록표 E(부표 5)에 따른 완전한 수수료의 10분의 1에서 10분의 3까지 減輕된다.
- 5) 만일 세무사가 제40조에 따른 절차에 앞선 행정소송절차에서 제23조에 따른 수수료를 받으면 이러한 수수료의 총액과 제1항에 따른 수수료는 목록표 E(부표 5)에 따른 완전한 수수료의 10분의 10을 초과하여서는 안된다.
- 6) 만일 세무사가 동일한 사항에 관하여 다수의 고객에게 행위하고 그 직업상 행위의 대상이 동일하면 업무비용은 각각의 고객에 의하여 10분의 3만큼, 제3항의 경우에는 10분의 2만큼, 그리고 제4항의 경우에는 10분의 1만큼 증가된다. 증가는 고객이 공동으로 참여하는 액수에 따라서 산정된다. 다수의 증가는 목록표 E(부표 5)에 따른 완전한 수수료의 10분의 20에 상당하는 금액, 제3항의 경우에는

10분의 16에 상당하는 금액, 그리고 제4항의 경우에는 10분의 6에 상당하는 금액을 초과하여서는 안된다.

제42조 - 協議手数料

- 1) 협의수수료는 목록표 E(부표 5)에 따른 완전한 수수료의 10분의 5에서 10분의 10까지이다.
- 2) 만일 세무사가 行政廳에 의하여 명하여지거나 고객과의 합의에서 행정청 또는 제3자와 수행되는 사실상 또는 법적인 문제에 대한 협의에 영향을 미치는 경우에 협의수수료는 발생한다. 세무사는 구술상 또는 전화상의 물음에 대하여는 수수료를 받지 않는다.
- 3) 만일 세무사가 제40조에 따른 절차에 앞선 행정절차에서 제31조에 따른 수수료를 받으면 이러한 수수료의 총액과 제1항에 따른 수수료는 목록표 E(부표 5)에 따른 완전한 수수료의 10분의 10을 초과하여서는 안된다.

제43조 - 證據蒐集手数料

- 1) 증거수집수수료는 목록표 E(부표 5)에 따른 완전한 수수료의 10분의 5에서 10분의 10까지이다.
- 2) 만일 세무사가 행정청에 의하여 명하여진 증거수집에 영향을 미치는 경우에 증거수집수수료는 발생한다.
- 3) 만일 증거수집이 고객이나 행정청의 手中에 있는 증서의 제출에 있는 경우에 세무사는 증거수집수수료를 받지 못한다.
- 4) 만일 서류와 증서가 수집된 경우로서 세무사는 서류 또는 증서가 인식할 수 있는 증거로서 받아 들여지거나 또는 증거로서 가치를 가지는 경우에만 증거수집수수료를 받는다.

제44조 - 行政執行節次·執行中止

- 1) 행정집행절차에서 세무사는 업무수수료·협의수수료 및 증거수집수수료로서 목록표 E(부표 5)에 따른 완전한 수수료의 각각의 10분의 3을 받는다.
- 2) 執行停止·猶豫效力 또는 中止效力의 제거를 위한 행정절차는 제1항과 제40조

에 언급된 절차와 관련한 사항이다.

第7款. 法院節次와 기타의 節次

제45조 - 法院上의 節次와 다른 節次에서의 受任料

財政法院 및 行政法院의 節次·刑事節次·職業法院節次·過怠料節次 및 赦免事項(Gnadensachen)에서 세무사의 수입료에 대하여는 辯護士의 手數料에 관한 聯邦法律의 규정에 합치하여 적용된다.

제46조 - 訴訟節次費用援助에서의 受任料

소송비용원조에서 병열된 세무사의 수입료에 대하여 변호사의 수수료에 관한 연방법률의 규정에 합치하여 적용된다.

第8款. 限時規定과 終結規定

제47조 - 適用

1) 이 수수료에 관한 命令은 다음 사항에 처음으로 적용된다.

1. 업무의 효력이 이 명령의 효력발생이후에 시작되는 사항.
2. 이 명령의 효력발생이후에 절차가 시작되는 행정청의 절차에서의 대리.

2) 만일 세무사가 이 명령의 발표전에 고객과 이 명령과 일치하지 않은 서면상의 합의를 한 경우에 한하여 이 명령은 늦어도 효력발생이후 2년이후에는 적용된다.

제47a조 - 이 命令의 改正에 대한 限時規定

만일 事項의 完遂를 위한 業務가 이 命令의 改正에 대한 효력발생전에 행하여졌다면 受任料는 지금까지의 法에 따라서 산정된다. 만일 세무사가 고객과 최소한 1년의 효력기간으로 이행하여야 할 행위에 대하여 서면상 합의하거나 제14조의 의미에서 종합적인 수입료에 합의하고 그 합의의 효력기간동안에 이 명령의 개정이 효력을 발생하면 수입료는 이 명령의 개정이 효력을 발생하는 해의 말까지 지금까지의 법에 따라서 산정한다. 만일 이 명령의 관련된 규정이 개정되더라

도 제1분과 제2분은 역시 적용된다.

제48조 - 베르린조항 - (廢止)

제49조 - 효력발생

이 命令은 1982년 4월 1일에 효력을 발생한다.

目録表 A—相談目録表

대상가액 마르크...까지	완전한 마르크	대상가액 마르크...까지	완전한 마르크
300	40	80,000	1,629
600	55	85,000	1,694
900	70	90,000	1,759
1,200	85	95,000	1,824
1,500	100	100,000	1,889
1,800	115	115,000	1,964
2,100	130	130,000	2,039
2,400	145	145,000	2,114
2,700	160	160,000	2,189
3,000	175	175,000	2,264
3,500	201	190,000	2,339
4,000	227	205,000	2,414
4,500	253	220,000	2,489
5,000	279	235,000	2,564
5,500	305	250,000	2,639
6,000	331	265,000	2,714
6,500	357	280,000	2,789
7,000	383	295,000	2,864
7,500	409	310,000	2,939
8,000	435	325,000	3,014
8,500	461	340,000	3,089
9,000	487	355,000	3,164
9,500	513	370,000	3,239
10,000	539	385,000	3,314
11,000	570	400,000	3,389
12,000	601	430,000	3,451
13,000	632	460,000	3,513
14,000	663	490,000	3,575
15,000	694	520,000	3,637
16,000	725	550,000	3,699
17,000	756	580,000	3,761
18,000	787	610,000	3,823
19,000	818	640,000	3,885
20,000	849	670,000	3,947
25,000	914	700,000	4,010
30,000	979	730,000	4,072
35,000	1,044	760,000	4,134
40,000	1,109	790,000	4,196
45,000	1,174	820,000	4,258
50,000	1,239	850,000	4,320
55,000	1,304	880,000	4,382
60,000	1,369	910,000	4,444
65,000	1,434	940,000	4,506
70,000	1,499	970,000	4,569
75,000	1,564	1,000,000	4,631
1,000,000부터 10,000,000마르크까지 각 50,000마르크당		120마르크	
10,000,000부터 50,000,000마르크까지 각 50,000마르크당		90마르크	
50,000,000이상에 대하여 각 50,000마르크당		70마르크	
1,000,000이상의 대상가치는 완전한 50,000마르크로 올림된다.			

目錄表 B- 決算目錄表

대상가액 마르크...까지	완전한 수수료(10/10) 마르크	대상가액 마르크...까지	완전한 수수료(10/10) 마르크
6,000	73	800,000	1,140
7,000	87	900,000	1,208
8,000	102	1,000,000	1,272
9,000	116	1,250,000	1,331
10,000	131	1,500,000	1,477
12,000	146	1,750,000	1,606
14,000	160	2,000,000	1,720
16,000	174	2,500,000	1,823
18,000	185	3,000,000	2,023
20,000	196	3,500,000	2,198
25,000	205	4,000,000	2,355
30,000	230	4,500,000	2,496
35,000	252	5,000,000	2,625
40,000	272	6,000,000	2,744
45,000	291	7,000,000	2,982
50,000	309	8,000,000	3,192
75,000	327	9,000,000	3,382
100,000	399	10,000,000	3,557
125,000	462	15,000,000	4,155
150,000	516	20,000,000	4,830
175,000	539	25,000,000	5,378
200,000	564	30,000,000	5,835
250,000	646	35,000,000	6,225
300,000	718	40,000,000	6,560
350,000	781	45,000,000	6,989
400,000	837	50,000,000	7,383
450,000	889	60,000,000	8,122
500,000	935	70,000,000	8,799
600,000	978	80,000,000	9,430
700,000	1,064	90,000,000	10,020
		100,000,000	10,578
100,000,000부터 250,000,000마르크 까지 각 10,000,000마르크 당		416마르크	
250,000,000부터 500,000,000마르크 까지 각 250,000,000마르크 당		728마르크	
500,000,000이상에 대하여 각 50,000,000마르크 당		1,040마르크	

目錄表 C- 帳簿記入目錄表

대상가액 마르크...까지	완전한 수수료(10/10) 마르크	대상가액 마르크...까지	완전한 수수료(10/10) 마르크
30,000	110	175,000	264
35,000	121	200,000	286
40,000	132	250,000	319
45,000	143	300,000	352
50,000	154	400,000	418
60,000	165	500,000	484
70,000	176	600,000	550
80,000	187	700,000	616
90,000	198	800,000	671
100,000	209	900,000	726
125,000	220	1,000,000	781
150,000	242		
1,000,000마르크이상에 대하여 각 100,000마르크 당		55마르크	

目錄表 D-農業 帳簿記入(a부분)

경영면적 헥타 ...까지	완전한 수수료(10/10) 마르크	경영면적 헥타 ...까지	완전한 수수료(10/10) 마르크
40	550	380	1,790
45	590	400	1,838
50	628	420	1,885
55	664	440	1,931
60	698	460	1,976
65	730	480	2,020
70	760	500	2,063
75	788	520	2,105
80	814	540	2,146
85	838	560	2,186
90	860	580	2,225
95	880	600	2,263
100	898	620	2,300
110	942	640	2,336
120	985	660	2,371
130	1,027	680	2,405
140	1,068	700	2,438
150	1,108	750	2,513
160	1,147	800	2,579
170	1,185	850	2,636
180	1,222	900	2,684
190	1,258	950	2,723
200	1,293	1,000	2,753
210	1,327		
220	1,360	계속	
230	1,392	2,000까지 각 헥타 당...2.52마르크 이상	
240	1,423	3,000까지 각 헥타 당...2.29마르크 이상	
250	1,453	4,000까지 각 헥타 당...2.06마르크 이상	
260	1,482	5,000까지 각 헥타 당...1.83마르크 이상	
270	1,510	6,000까지 각 헥타 당...1.60마르크 이상	
280	1,537	계속	
290	1,563		
300	1,588		
320	1,640		
340	1,691		
360	1,741		

目錄表 D-農業 帳簿記入(b부분)

제35조 5항의 의미에서 매출액 마르크...까지	완전한 마르크	제35조 5항의 의미에서 매출액 마르크...까지	완전한 마르크
80,000	586	480,000	2,595
85,000	615	490,000	2,640
90,000	644	500,000	2,684
95,000	673	510,000	2,728
100,000	702	520,000	2,772
110,000	759	530,000	2,815
120,000	815	540,000	2,858
130,000	871	550,000	2,901
140,000	926	560,000	2,943
150,000	981	570,000	2,985
160,000	1,035	580,000	3,026
170,000	1,089	590,000	3,067
180,000	1,142	600,000	3,107
190,000	1,195	610,000	3,147
200,000	1,247	620,000	3,186
210,000	1,299	630,000	3,225
220,000	1,350	640,000	3,263
230,000	1,401	650,000	3,301
240,000	1,452	660,000	3,338
250,000	1,502	670,000	3,375
260,000	1,552	680,000	3,411
270,000	1,602	690,000	3,447
280,000	1,652	700,000	3,482
290,000	1,701	710,000	3,517
300,000	1,750	720,000	3,551
310,000	1,799	730,000	3,585
320,000	1,848	740,000	3,618
330,000	1,896	750,000	3,651
340,000	1,944	760,000	3,673
350,000	1,992	770,000	3,715
360,000	2,040	780,000	3,746
370,000	2,088	790,000	3,777
380,000	2,135	800,000	3,807
390,000	2,182	820,000	3,867
400,000	2,229	840,000	3,926
410,000	2,276	860,000	3,984
420,000	2,322	880,000	4,041
430,000	2,368	900,000	4,097
440,000	2,414	920,000	4,152
450,000	2,460	940,000	4,205
460,000	2,505	960,000	4,256
470,000	2,550	980,000	4,305
		1,000,000	4,352
계속 각 100,000마르크까지		250마르크 이상	

目録表 E-權利救濟目録表

대상가액 마르크...까지	완전한 마르크	수수료(10/10)	대상가액 마르크...까지	완전한 마르크	수수료(10/10)
300		40	80,000		1,629
600		55	85,000		1,694
900		70	90,000		1,759
1,200		85	95,000		1,824
1,500		100	100,000		1,889
1,800		115	115,000		1,964
2,100		130	130,000		2,039
2,400		145	145,000		2,114
2,700		160	160,000		2,189
3,000		175	175,000		2,264
3,500		201	190,000		2,339
4,000		227	205,000		2,414
4,500		253	220,000		2,489
5,000		279	235,000		2,564
5,500		305	250,000		2,639
6,000		331	265,000		2,714
6,500		357	280,000		2,789
7,000		383	295,000		2,864
7,500		409	310,000		2,939
8,000		435	325,000		3,014
8,500		461	340,000		3,089
9,000		487	355,000		3,164
9,500		513	370,000		3,239
10,000		539	385,000		3,314
11,000		570	400,000		3,389
12,000		601	430,000		3,509
13,000		632	460,000		3,629
14,000		663	490,000		3,749
15,000		694	520,000		3,869
16,000		725	550,000		3,989
17,000		756	580,000		4,109
18,000		787	610,000		4,229
19,000		818	640,000		4,349
20,000		849	670,000		4,469
25,000		914	700,000		4,589
30,000		979	730,000		4,709
35,000		1,044	760,000		4,829
40,000		1,109	790,000		4,949
45,000		1,174	820,000		5,069
50,000		1,239	850,000		5,189
55,000		1,304	880,000		5,309
60,000		1,369	910,000		5,429
65,000		1,434	940,000		5,549
70,000		1,499	970,000		5,669
75,000		1,564	1,000,000		5,789
1,000,000마르크 이상의 액수에서 부터는 각 50,000마르크 당			150마르크		

제5장 稅務士의 職業上의 義務

제1절 序 論

稅務士라는 職業은 立法者가 義務라는 性格의 일반적인 行爲規範을 職業行使에 부여하고 있는 몇개의 職業群 중의 하나에 속한다. 1)

세무사직업에 있어서의 義務의 規範化는 세무상담을 비롯하여 세무원조를 요청하는 납세자가 세무원조를 직업으로하는 세무사로부터 責任있고²⁾ 專門的인 知識·情報 또는 助言의 供與를 받을 수 있다는 높은 期待와 信賴를 반영하는 것이다.

稅務士의 一般的인 職業義務는 稅務士法 제57조 제1항과 제2항에 규정되어있다. 이에 의하면 稅務士는 그의 職業을 獨立的으로, 自己의 責任으로, 良心的으로, 默秘義務를 遵守하면서, 그리고 職業의 品位에 반하는 宣傳을 행함이 없이 遂行하여야 한다. 그리고 稅務士라는 職業이나 職業上의 品位에 일치하지 않는 어떠한 職業活動도 하여서는 안되며, 또한 職業活動 以外에도 그 職業이 요구하는 信賴와 尊重(Vertrauen und Achtung)에 적합하게 행위하여야 한다.

많은 職業義務에 의하여 보충되는 이러한 包括的인 義務目錄을 고려하여 세무사는 그의 직업행사시에 特別한 정도의 注意를 기울이지 않으면 안된다. 3)

職業義務에 대한 세심한 注意에 대한 요청의 결과로써 稅務士의 瑕疵있는 行爲는 일반시민과 같이 民事上·刑事上의 責任을 결과할 뿐만 아니라 職業法上的 制裁도 수반하게 된다. 4)

職業義務의 履行與否는 직업감독권을 갖는 稅務士協會에 의하여 監督을 받는

1 법률상 일반적인 직업의무를 지고 있는 다른 직업으로서는 변호사법 제43조에 의한 辯護士·公認會計士法 제43조에 의한 公認會計士와 公認帳簿檢查士를 들 수 있다.

2 Späth, StB-Pflichten zugunsten des Mandanten nach

Schätzungsveranlagung, Stbg 1992, S. 245.

3 이와 관련하여 추가되는 職業義務로서는 職業名稱의 表示(Berufbezeichnung)·職業賠償責任保險加入(Berufshaftpflichtversicherung) 및 세무사협회에 대한 會費(Beiträge)의 納付義務가 있다.

4 D. Meng, Die unabhängige Berufsausübung des Steuerberaters, StB 1988, S. 333ff. (334).

다. 5) 직업의무에 대한 위반은 경미한 경우에는 문책으로, 중대한 경우에는 職業法院에 의하여 일정한 懲戒措置⁶⁾를 받게 되고, 特別히 重大한 직업의무위반에 대하여는 당해 직업으로부터의 排除(자격박탈)까지 豫定되어 있다.

제2절 獨立的인 職業行使의 義務

1. 職業義務로서 獨立的인 職業行使

稅務士法 제32조 제2항에 의하여 稅務士는 自由業으로서 職業을 行使한다. 7) 자유업의 직업행사의 본질적인 징표는 職業行使의 獨立性(Unabhängigkeit der Berufsausübung)이다. 그러므로 稅務士에게 職業을 獨立的으로 行使할 義務가 일반적인 義務의 頂上에 위치하는 것은 당연하다. 8)

독립적인 직업행사는 세무사가 자기가 알고 있는 認識 및 자기의 判斷으로, 그리고 拘束·外部的인 影響 또는 다른 것에 대한 考慮로부터 벗어나서 確定과 決定을 하는 경우를 가리킨다. 직업행사의 독립성은 직업상의 決定의 自由의 維持와 保全을 의미하는 것이다. 따라서 세무사는 직업상의 決定의 自由가 침해될 수 있는 어떠한 行爲도 하여서는 안된다. 9)

직업상의 결정의 자유의 유지를 위한 전제는 우선 세무사가 經濟적으로 몇몇한 關係에서 행위하여야 한다. 10) 재정적인 어려움에 대한 압박이나 그 외의 경제적 어려움아래에서 세무사는 그에게 요구되고 있는 職業義務와는 背馳되는 行爲에 대한 誘惑을 뿌리치기 어려운 것이다. 이와 같은 危險을 방지하기 위하여 세

5 D. Meng, Die Berufsaufsicht der Steuerbraterkammer, StB 1982, 269ff;

0. Hofferberth, Staat und Berufskammern, DStR 1964, S. 660.

6 Meng, Die Berufsgerichtsbarkeit der Steuerberater, StB 1986, S. 289.

7 D. Meng, StB 1988, S. 333; Gehre, Kommentar zum Steuerberatergesetz 2. Aufl., S. 185.

8 V. Denke, Zum Selbstverständnis der Freien Berufe, Stbg 1990, S. 237.

9 Vgl. LG Düsseldorf, Urteil v. 26. 3. 1984 - 45 StL 10/83.

10 Vgl. LG Stuttgart, Urteil v. 4. 3. 1976 - 45 StL 10/83-; 經驗적으로 볼 때 獨立的인 職業行使를 위한 중대한 威脅은 경제적 어려움 상황으로부터 비롯될 수 있기 때문에 稅務士試驗의 許可條件에도 정돈된 經濟關係를 요구하고 있는 것이다. 이와 같은 요청은 免許를 받은 稅務士에게도 마찬가지로 적용되는 것이다.

무사는 항상 그의 직업상의 基本前提로서의 健全한 經濟的인 關係의 維持에 최선을 다하여야 한다.

만일 세무사가 經濟的인 獨立性을 낮게 평가하여 지나친 債務로 말미암아 강제 집행을 받게 되는 경우에는 獨立的인 職業行使에 관한 職業義務를 위반한 것이 된다. 11) 세무사는 직업상의 독립성의 보장을 위하여 그의 직업상의 결정의 자유를 위협할 수 있는 어떤 拘束도 만들어서는 안된다. 12) 이와 같은 사항은 원칙적으로 個人事務所를 가지고 있는 稅務士뿐만이 아니라 雇傭稅務士에게도 적용된다. 稅務士法上으로 허용된 例外的인 경우를 제외하고 稅務士에게는 雇傭人으로서의 行爲가 금지된다. 왜냐하면 雇傭關係와 결부된 時間的·空間的인 拘束은 세무사의 직업의무인 獨立性의 義務에 반하기 때문이다. 13)

세무사는 어떤 方法으로든지 決定의 自由에 영향을 줄 수 있고 法律上 職業義務와 일치하지 않는 結果를 야기할 수 있는 可能性을 가진 行爲를 하여서는 안 되는 것이다. 다시 말하면 稅務士는 職業義務에 반하는 行爲에 대한 요청을 拒否할 수 있는 自由를 가져야 한다.

獨立的인 職業行使의 義務는 납세자인 고객과의 관계에서 뿐만 아니라 同僚稅務士와 그 外의 사람에게도 영향을 미친다.

2. 獨立的인 職業行使義務의 內容

가. 納稅義務者인 顧客과의 關係

獨立性(Unabhängigkeit)이란 公平하다는지 不偏不黨하다는 것(Unparteilichkeit)과 同義語가 아니다. 顧客과의 關係에서 세무사는 顧客의 利益代理者로서 법률상 허용되는 범위안에서 가능한 한 顧客에게 가장 有利한 結果를 가져다 줄 수 있도록 노력하여야 한다. 業務의 履行時에 세무사는 완전히 자유롭지 않고, 委託者인 顧客의 요청에 어느 정도 拘束을 받는다. 14) 고객과의 관계에서 나오는

11 Vgl. LG Köln, Urteil v. 8. 4. 1976 -66 StL 2/75- ; LG Hannover, Urteil v. 30. 5. 1983 - 44 StL 6/83.

12 Vgl. Nr. 2 der Richtlinien für die Berufsausübung der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten.

13 BFH, Urteil v. 4. 8. 1987 - VII R 169/85-, StB 1987, S. 398.

14 W. Späth, Beratungspflicht eines Steuerberaters bei Dauermandat und

이와 같은 요청에 대한 拘束(Weisungsgebundenheit)에도 불구하고 세무사는 그의 직업상의 決定의 自由(die berufliche Entscheidungsrecht)를 顧客으로부터 保全하여야 한다. 15) 顧客의 要求權의 限界¹⁶⁾는 세무사에게 職業義務에 반하는 作爲나 不作爲를 요청하는 데에 있다.

세무사의 독립적인 직업행사는 자기의 고객과의 관계에서 다양한 關係領域, 즉 고객과의 契約關係의 形成 및 財政的인 拘束에 의하여 위협받을 수 있다.

(1). 契約關係의 形成

고객과의 관계가 계약에 의하여 형성되는 경우에 法律上으로 許容되는 形成可能性 안에서 契約關係가 형성되는 한 세무사의 직업상 독립성의 침해는 문제가 될 수 없다. 세무사가 고객과의 계약관계를 형성함에 있어서 극히 자유로운 의사에 바탕을 두고 계약관계를 형성한 것이라면, 그 자유로운 意思에 기인하여 任意로 체결한 契約上の 義務는 원칙적으로 稅務士의 獨立性を 침해하는 것은 아닌 것이다. 長技의 契約를 체결함에 있어서 民法 제627조에 의한 예약통고권을 排除하거나 기한종료전에 활동을 종료한 경우의 契約違反에 대한 違約罰을 정한 경우라 하더라도 원칙적으로 독립적인 직업행사를 침해하는 것은 아니다. 그리고 특정한 顧客으로부터 직접 또는 간접적으로 받는 手数料가 세무사의 收入의 主된 部分을 이루고 있다고 하더라도 그것만으로는 不當한 從屬性이 존재하는 證據가 될 수는 없다. 17)

만일 契約上の 合意에 의하여 세무사의 決定의 自由 또는 範圍가 허용되지 않는 방식으로 制限한다면 상황은 달라지는 것이다. 18) 이와같은 制限은 세무사로 하여금 독립적인 직업행사를 함에 있어서 아주 협소한 自由領域만을 갖게하는 결과로 되어 雇傭人과 類似한 地位로 돌아가는 것(arbeitnehmerähnlichen Stellung)으로 될 소지가 있다. 이와 같은 狀況아래에서 세무사는 獨立的인 職業行使라는 직업의무를 준수하기보다는 顧客의 지나친 요청까지 따라야 할 危險性이 심각하게 나타나기 때문이다.

Einbeziehung in Bauplanung und -ausführung, DStR 1993, S. 778.

15 Vgl. OLG Schleswig, Urteil v. 3. 2. 1971 - 1 StO 1/70-.

16 Cochon/Späth, Bonner Handbuch der Steuerberatung, Bd. 4, R 36. 6.

17 Vgl. Egner, DB 1978, S. 1289.

18 W. Späth, aaO., S. 779.

(2). 財政關係(finanzielle Beziehungen)

세무사의 독립적인 직업행사는 세무사와 고객과의 재정적인 면에서 형성될 수 있는 交換關係(Wechselbeziehungen)에 의하여 특별하게 위협받을 수 있다. 즉 세무사가 고객과의 관계에 있어서 그의 직업상의 행위를 자기의 財政的인 利益 또는 고객의 財政的인 利益에 봉사 또는 복종하게 하는 경우에는 독립적인 직업행사의 의무를 위반하는 것으로 된다.¹⁹⁾ 만일 세무사가 그의 행위에 상응하여 經濟的인 結果를 配分받거나 고객을 위하여 仲介行爲를 하는 경우 또는 고객에게 經濟的으로 依存하게 경우에는 특히 직업의무에 위반되는 행위로 받아들여야 할 것이다.

(가). 結果分割

고객을 위한 직업행위의 재정적인 결과로부터 세무사가 分擔을 받는 行爲는 結果分割(Erfolgbeteiligung) 또는 成功報酬(Erfolgshonorar)와 일치할 수 있다. 결과분할의 例로서는 세무사의 행위에 대한 보답으로서 租稅節約額(Steuersparnis)의 一部分·租稅輕減額(Steuerermässigung)의 一部分 또는 租稅惠澤額(Steuervergünstigung)의 一部分이 약속되고, 그 結果의 實現에 의하여 세무사의 手数料收入(Honorareinnahme)이 증가하게 된다. 結果에 따라서 받는 手数料, 즉 成功報酬의 경우에 稅務士에 대한 報酬는 세무사의 직무행위가 어떤 결과에 도달함으로써 고객이 얻게 되는 경제적 이익의 크기에 따라서 확정되는 것이다. 이와 같은 結果分割約定은 세무사의 독립적인 직업행사에 대한 중대한 위협요소가 된다. 왜냐하면 세무사는 자기의 財政的인 利益을 위하여 필요한 結果를 실제로 존재하는 法的인 狀況이나 事實上的 狀況을 고려함이 없이 不正한 手段에 의해서라도 실현하려고 하는 誘惑을 받을 수 있기 때문이다. 이와 같은 종류의 商人的인 行爲는 세무사의 직업윤리와 일치하지 않는다. 그래서 稅務士法 제9조에서는 結果分割 또는 成功報酬에 대한 합의는 無效라고 규정하고 있다.

(나). 仲介行爲

고객과의 관계에서 보통 고객이 세무사에게 유리한 保險이나 가능한 범위 안에서 稅金을 절약하는 投資에 대하여 물을 수 있다. 顧客으로부터 전폭적인 信賴

19 P. Maxl, Verstoß gegen Berufspflichten bei Zusammenarbeit eines Steuerberaters mit einem Rechenzentrum in EKW-Abrechnungs und Buchführungssystem für Tankstellenbetriebe, DStR 1993, S. 145.

를 받고 있는 세무사는 가능한 한 고객의 물음에 대하여 情報를 제공하려고 할 것이다. 이 때에 단순한 推薦의 범위를 넘어서서 사실상의 仲介行爲를 하는 경우도 있을 수 있다. 이와 같은 행위는 세무사가 제3자로부터 받게 될 仲介行爲에 따른 反對給付가 크면 클수록 더욱 쉽게 일어날 수 있는 것이다. 이와 같은 종류의 仲介行爲는 고객의 신뢰를 저버리고 자기의 재정적인 이익의 달성을 위하여 고객에게 最善의 相談을 하여야 할 義務를 위반하는 결과를 가져오기 때문에 허용되지 않는다. 예를 들어 그의 고객에게 어떤 보험회사의 보험에 가입할 것인가의 決定에 관하여 助言을 하면서 그의 배우자가 대표자로 있는 보험회사의 보험에 가입하도록 仲介한다면 분명히 직업행사에 있어서 요청되는 獨立性과 合致하지 않게 된다.²⁰⁾ 한편, 세무사가 투자중개에 따라 대가를 수수하는 것은 직업의무에 위반한다. 왜냐하면 이로 인하여 稅務士의 相談의 客觀性(Objektivität)이 침해받기 때문이다.²¹⁾

稅務相談에 있어서 조세절약의 가능성은 상당히 넓은 여지를 가지고 있다. 세금을 절약하는 투자대상에 대한 고객의 상담시에 세무사는 위에서 언급된 위험을 회피하기 위하여 그의 고객에게 투자대상 자체와 계약상 동반되는 상황에 대하여 包括的이고 완전한 情報를 제공하여야 하는 것이다.

(다). 顧客을 위한 危險負擔

만일 고객이 재정적인 어려움에 처하여져 있으면 세무사는 고객관계를 유지하기 위하여 또는 기타의 이유로 고객에게 財政的인 도움을 줄 수 있는 방법을 강구할 수 있다. 상황에 따라서, 그리고 자기의 재정능력에 따라서 세무사는 고객에 대하여 保證을 서거나, 그의 債務를 넘겨 받거나 또는 기타의 방법으로 고객을 위하여 貸出을 보장하여 줄 수 있다.

이러한 종류의 危險負擔은 이것이 순수한 動機에서 나왔다고 하더라도 세무사의 독립성에 중대한 위협이 된다. 세무사의 財政的인 參與는 단순한 顧客關係以外에 顧客에 대한 債權者로서 자기의 이익을 추구하는 다른 관계로 발전하게 된다. 이러한 상황아래에서는 세무사는 자기의 財政的인 利益을 保全하기 위하여 고객의 이익에 대한 客觀的인 管理者로서 助言을 줄 수 없는 위치로 전락하

20 Vgl. OLG Celle, Urteil v. 12. 6. 1972 - StO 2/71-: Cichon/Späth, aaO.,

R 42. 3.

21 Vgl. LG Düsseldorf, Urteil v. 14. 11. 1980 -45 StL 10/80-.

게 된다. 이와 같은 상황으로 진행되는 것을 방지하기 위하여 세무사는 그의 고객과 고객관계를 넘어서는 경제적인 거래관계를 맺지 않도록 함으로써 세무사의 직업상 決定의 自由를 維持하여야 한다. 22)

(라). 顧客으로부터의 經濟的인 依存

稅務士는 顧客의 債權者가 될 수 있을 뿐만 아니라 넓은 의미에서의 債務者가 될 수도 있다. 顧客에 대한 債務者로서의 狀態는 세무사가 재정적인 이유에서 그의 職業上의 決定의 自由(Die berufliche Entscheidungsfreiheit)의 유지를 침해받거나 방해받게 되어 顧客에 대한 從屬關係(Abhängigkeitsverhältnis zum Mandaten)로 변화될 수 있다.

이와 같은 否定的인 結果를 초래하는 從屬關係의 例로서는 다음과 같은 경우를 들 수 있다.

- 稅務士가 顧客으로부터 借入한 債務를 변제할 수 없는 경우
- 稅務士가 顧客으로부터 받은 노후보장에 대한 確約 또는 특정한 動機로 인하여 고객관계를 解止하여야 함에도 불구하고 지속하게 되는 경우
- 稅務士가 특정한 고객과의 顧客關係가 종료되는 때에는 그의 직업상의 存在根據를 상실할 것이라는 두려움이 생기는 경우
- 稅務士가 顧客에 의하여 의뢰가 解止된 때에 自己 또는 家族의 經濟的인 利益을 고려하여야 하는 경우

이상에서와 같이 稅務士의 獨立的인 職業行使義務는 세무사가 고객과의 관계에 있어서 경제적인 종속성이 발생될 소지가 있는 행위의 금지를 의미하는 것이다.

(3). 利益의 衝突

세무사는 세무원조행위를 수행함에 있어서 當事者 사이나 稅務士와 顧客사이에 이익이 서로 충돌하는 상황에 빠질 수도 있다. 직업상의 獨立性을 보전하기 위하여 세무사는 이익충돌의 경우에도 자신이 한쪽 當事者를 위하여 偏狹的으로 행위하여서는 안된다. 23) 이와 같은 경우에는 必要에 따라서 相談을 拋棄하여야 한다. 24) 세무사가 兩當事者의 동의하에 仲裁者로서 相衝하는 利益을 조정하는 행

22 Vgl. LG Münster, Urteil v. 23. 3. 1970 - 8 StL 1/69.

23 Vgl. Nr. 3 Abs. 1 Richtlinien für Steuerberater.

24 D. Meng, Die unabhängige Berufsausübung des Steuerberaters, StB 1988, S. 336.

위는 허용된다. 25)

利益相衡의 例로서는 다음과 같은 경우를 들 수 있다.

(가). 會社와 會社關係者の 同時的인 相談

만일 세무사가 會社뿐만 아니라 會社의 關係者에 대하여도 동시에 세무상담을 한다면 이익충돌이 발생할 수 있다. 회사와 회사관계자가 동일한 세무사에 의한 그들의 利益의 同時的인 代理者로 合意하여 宣言하면 이러한 상황은 문제가 되지 않는다. 경우에 따라서는 상황이 회사와 회사관계자의 이익이 정면으로 충돌하는 경우로 돌변할 수도 있다. 이와 같은 이익충돌은 세무사로 하여금 그가 동시에 양쪽을 相談할 수 없는 상황으로 몰아가는 것이다. 또한 어떤 會社의 會社關係者 중 多數를 顧客으로 하고 있는 세무사는 고객 중의 한사람에게 세제상의 유리한 조치를 추천하고, 이러한 조치가 다른 회사관계자에게 불리한 영향을 미친다면 유사한 분쟁상황이 발생할 수 있다. 이와 같은 경우에 세무사는 職業上의 獨立性을 보전하기 위하여 더이상 고객관계를 유지하여서는 안된다.

(나). 租稅刑事節次 및 過怠料節次에서의 顧客의 辯護

만일 고객이 租稅逋脫(Steuerhinterziehung)이나 가벼운 租稅減縮(Steuerverkürzung)때문에 조세형사절차나 과태료절차를 받게 되면 고객은 이러한 경과에 대한 책임을 稅務士에게 轉嫁할 수 있다. 이와 같은 경우에 顧客의 辯護를 맡은 稅務士는 自己 自身이 訴追를 받지 않도록하기 위하여 顧客에게 責任을 돌리고 자신은 위험에서 벗어나려고 할 것이다. 세무사는 당해 사건의 辯護를 受任하기에 앞서 관계자에 대하여 상반하는 이익이 생길 수 있는지의 여부를 세심하게 검토하지 않으면 안된다. 26)

(다). 第3者에 의한 手數料의 支給

고객에 대한 相談의 對價가 그 顧客으로부터가 아니고 第3者로부터 지급되는 경우에 이익충돌이 발생할 수 있다. 이와 같은 事例는 企業相談會社(Unternehmensberatungsgesellschaft)가 그의 고객에 대하여 일정한 기간동안 稅務上의 相談을 포함하는 一切의 相談을 제공할 것을 약정한 경우에서 찾아 볼 수 있다. 이와 같은 경우의 稅務相談은 기업상담회사 자신에 의하여 행하여지는 것이 아

25 Vgl. Nr. 3. Abs. 2 Richtlinien für Steuerberater.

26 Vgl. Nr. 49 RichtlStB.

나라 顧客相談에 대한 手数料를 기업상담회사로부터 받는 稅務士에 의하여 행하여 진다. 聯邦法院²⁷⁾은 직업법상의 판결에서 이와 같은 경우에 대하여 세무사에게 기업상담회사와 그의 고객사이에 이익충돌이 발생할 위험이 있음을 인정하였다. 고객은 가능한 광범위하면서 상세한 상담을 원한다. 반면에 세무사는 만일 그의 상담행위가 너무 구체적이고 상세하여서 수수료의 액수가 높아지게 되면 가능한 한 낮은 手数料의 支給을 원하는 기업상담회사가 그에게 더 以上の 業務를 주지 않을 것임을 고려하게 된다. 이와 같은 경우에 세무사는 상담행위의 범위를 확정함에 있어서 상담자의 이익뿐만 아니라 상담회사의 이익도 파악하여야 하는 이익상충의 상황에 빠지게 되는 것이다.

그러므로 이와 같은 相談行爲는 獨立的이고 自己責任的인 職業行使에 대한 세무사의 직업의무와 합치하지 않는다.

나. 職員과의 關係

세무사는 職員에 대하여서도 事務所의 所有者로서 또는 雇用主로서 職業行使의 獨立性을 유지하여야 한다. 세무사는 그의 직원들이 그와 그의 職業行使에 대하여 어떤 방법에 의해서도 영향을 줄 수 없음을 확인시켜야 한다. 그리고 稅務士는 그의 職員들이 職業義務에 위반하는 행위에 참여하게 하여서는 안된다. 아울러 세무사는 직원들에게 經濟的으로 依存하여서도 아니된다. 따라서 세무사가 직원으로부터 자금을 차입하는 것은 원칙으로서 허용되지 아니한다.

다. 其他의 사람과의 關係

세무사직업의 독립적인 행사에 대한 위험은 고객이나 직원의 범위에 속하지 않는 사람에게서 연유할 수도 있다. 세무사의 직업행위에 허용되지 않는 영향의 가능성은 세무사직업과 관련이 없는 사람이 資本的 또는 그 外의 方法으로 稅務士事務所에 참여하는 경우에 발생할 수 있다.

세무사가 아닌 外部人이 세무사사무소에 자본적으로 참여하거나 세무사사무소를 임차하여 직업을 영위하는 것은 허용되지 않는다.²⁸⁾ 아울러 세무사도 外部人

27 Vgl. BGH, Urteil v. 9. 10. 1986 - IZR 16/85-, StB 1987, S. 44.

28 Vgl. Nr. 41 RichtlStB.

과 공동적인 직업의 행사를 위하여 聯合하거나 事務室共同體를 結成하는 것이 금지된다. 이와 같은 공동체의 결성은 세무사와 같이 동일한 직업의무를 이행하면서 職業協會로 부터 직업감독을 받는 다른 세무사·공인회계사 및 변호사와의 결성시에만 허용된다.²⁹⁾

세무사직업과 관련이 없는 사람이 허용되지 않는 방법으로 獨立的인 職業行使에 영향을 미칠 수있는 가능성은 稅務法人에서 현저하다. 立法者는 세무사에게 직업행사의 장치로서 세무법인을 설립할 수 있게 하였다. 그러나 이와 같은 세무법인은 세무사직업과 관련이 없는 자에 의하여 남용될 소지가 많다. 稅務法人의 지분의 대부분을 稅務士가 아닌 者가 사실상 소유함으로써 세무법인의 대표자로서 행위하는 세무사는 獨立性和 職業義務에 적합한 自由를 상실한 상태로 당해 직업을 행사하게 되는 것이다.³⁰⁾ 이와 같은 경우에도 稅務士는 허수아비로서가 아니라 指導的인 機能을 사실상 행사할 것이 요청되는 것이다.

제3절 自己責任下에서의 職業行使義務

1. 職業義務로서 自己責任下에서의 職業行使

稅務相談業務를 職業으로 하는 者는 職業에 일치하는 專門知識을 갖추어야 할 뿐만 아니라 顧客으로부터 수입한 業務를 適法하게 수행하여야 할 책임이 있다. 왜냐 하면 고객은 그가 세무사에게 위임한 업무에 관하여 세무사가 그의 利益의 專門管理者로서 자신을 위하여 활동할 것이라고 기대한다. 고객의 이익의 대리는 세무사에게 자기의 책임하에서 행사하도록 요청한다. 그러므로 獨逸의 稅務士法은 自己責任에 따른 職業의 行使를 稅務士의 職業義務로 규정하고 있는 것이다.³¹⁾

自己責任下에서의 직업행사에 대한 의무는 세무사가 스스로 自己의 判斷을 形成하고 스스로 自己의 決定을 내릴 것을 요청한다.³²⁾ 稅務士는 의무에 적합한

29 Vgl. Nr. 30 RichtlStB.

30 Vgl. Nr. 52 Abs. 2 RichtlStB.

31 P. Fissenewert, Zur verspätet abgegebenen Steuererklärung durch steuerliche Berater, DStR 1992, S. 443.

행위를 하는데 장애가 되는 指示에 拘束받아서 안된다. 이러한 원칙은 세무사가 자기 사무소를 가지고 자유업을 영위하든 그렇지 않든 적용된다. 稅務士가 業務를 수행함에 있어서 稅務士가 아닌, 즉 自己責任的인 職業行使의 義務를 지지 않는 職員을 고용한 경우에는 사무소의 조직에 의하여 고용된 직원이 자기책임적인 직업행사의 의무를 지킬 수 있도록 배려하여야 한다.

세무사는 자기책임적인 직업행사의 의무에 의하여 세무사 자신의 作爲와 不作爲뿐만 아니라 自己의 事務所에서 자기의 이름으로 제3자가 수행하는 모든 행위에 대하여도 완전한 책임을 져야하는 結果가 나온다.

2. 自己責任的인 職業行使의 必要性

가. 自營的인 營業을 하는 稅務士의 責任

(1). 判斷과 決定의 自由의 保全

자영적인 영업을 하는 세무사에게 요구되는 자기책임적인 직업행사의 의무는 세무사가 자기의 직업적인 행위를 위하여 필요한 判斷과 決定의 自由를 유지하는 것이다. 즉 세무사는 拘束 또는 外部의 影響에서 벗어나서 自己의 知識과 自己의 決斷아래 獨立하여 確定과 決定을 할 수 있어야 하는 것이다.³³⁾ 그러므로 세무사는 항상 의무에 적합한 행위를 할 수 있는 자유가 보장될 수 있도록 행하여야 한다. 세무사가 직업의무에 위반되는 행위를 한 사유 또는 원인이 자기의 고객의 요청에 기인하였다는 것만으로는 그 稅務士의 責任이 阻却되는 것은 아니다.³⁴⁾ 이와 같은 측면에서 自己責任的인 職業行使에 대한 要請은 동시에 직업을 獨立的으로 行使하는 요청에 일치한다.

고객이 세무사에게 세무사의 자기책임적인 職業行使의 義務에 반하는 作爲나 不作爲를 요청하더라도 그 세무사는 고객의 요청에 따른 作爲나 不作爲를 拒否

32 Vgl. Nr. 4 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinien für die Berufsausbildung des Steuerberater und sterbevollmächtigten.

33 現行의 法規에 의하여 스스로 사실관계를 심사하는 것이 직업행사의 自己責任性에 속하기 때문에 세무사는 고객의 중전의 상대방자였던 다른 세무사의 잘못된 업무행위를 근거로 고객에 대한 損害賠償을 거부할 수 없다.

vgl. OLG Nürnberg, Urteil v. 27. 1. 1964 -5 U 144/62-.

34 Vgl. Nr. 4 Abs. 4 RichtlStB.

하여야 한다. 35) 그럼에도 불구하고 고객이 자기의 지시의 관철을 고집하는 경우에 세무사는 그에게 財政的 또는 그 外의 不利益이 발생한다고 하더라도 그 고객의 業務를 拒否하여야 한다. 36)

자기책임하의 직업행사에 대한 직업의무는 세무사에게 주어진 업무의 영역안에 서만 效力을 가지며, 그 범위를 벗어나서까지 적용되지는 않는다.

과세관청이 고객에게 과다하게 稅額還付(Steuererstattung)을 하거나 고객에게 유리한 잘못된 課稅處分(Veranlagung)을 행하더라도 稅務士는 課稅官廳에 대하여 그 잘못을 지적할 의무는 없다. 어떠한 경우에도 세무사는 자기의 독자의 권한으로 과세관청에 대하여 보고할 자격을 갖고 있지는 않다.

(2). 統制에 적합한 事務所組織

자기책임하의 직업행사는 세무사로 하여금 모든 업무를 자신이 직접 처리할 것을 요청하는 것은 아니다. 세무사가 맡은 업무를 처리함에 있어서 당연히 직원의 손을 빌리게 된다. 직업의무의 이행에 있어서 자기책임하의 직업행사는 세무사 자신의 행위뿐만 아니라 사무소에서 발생하는 모든 行爲에까지 미친다. 그러므로 자기책임하에 직업을 행사하여야 할 의무안에는 内容에 適合한 事務所組織(Sachgerechte Praxisorganisation)을 갖추는 것까지도 포함하고 있는 것이다. 37)

내용에 적합한 사무소조직은 세무사가 職員의 採用時부터 세심한 주의를 기울일 것을 요청한다. 職員의 數는 직업사무소의 업무의 種類와 量을 고려하여 확정하여야 한다. 통상적으로 기장업무를 主業로 하고 있는 사무소의 경우에는 상담업무를 主業으로 하는 사무소보다 많은 人力을 필요로 한다.

사무소를 적합하게 조직하는 조치에 의하여 사무소소유자는 그의 직원들의 행위를 包括的으로, 그리고 空白없이 監督할 수 있는 보장을 받게 된다. 38) 業務의 分擔은 사무소에서 세무사가 모든 업무의 진행과정에 대하여 끊임없는 감독을 행할 수 있고, 그로써 자기책임하에 직업이 행사될 수 있도록 배분되어야 한다. 자기책임아래에서의 직업행사를 유지하기 위하여 稅務士가 직원의 업무결과에

35 Vgl. Cichon/Späth, aaO., R 36. 6.

36 Vgl. Streck, Der Steuerhinterzieher als Mandant, BB 1984, S. 2207.

37 Vgl. Gehre, aaO., S. 190.

38 Vgl. LG Düsseldorf, Urteil v. 4. 5. 1971 -45 StL 3/69-; OLG Celle, Urteil v. 28. 2. 1979 -StO 9/78; LG Berlin, Urteil v. 21. 1. 1986 - 1 StL 16/85.

대하여 비판적인 심사를 할 수 있어야 한다. 다시 말하면 自己責任性의 義務는 세무사 자신은 물론이고 전 직원의 업무영역에까지 확장되는 경우에만 충족되는 것으로 간주될 수 있다.³⁹⁾

내용적으로 적합한 사무실의 조직의 영역에서 세무사는 業務의 受任과 拒否와 같은 모든 중요한 決定과 署名과 같은 措置를 자신이 직접 행하도록 보장받아야 한다.

나. 非自營的인 行爲를 하는 稅務士의 責任

자기책임하의 직업행사에 대한 의무는 자영업으로 직업행위를 수행하는 세무사 뿐만 아니라 동일한 방식으로 稅務士法 제58조의 영역에서 被傭者로서의 關係에서 세무원조행위를 하는 세무사에게도 적용된다. 비자영역적인 세무사(Unselbstständig tätige Berufsangehörige)의 자기책임성의 보전은 고용주의 指示權限(Weisungsbefugnis)의 行使에 의해서도 세무사의 의무에 적합한 행위를 할 수 있는 自由와 稅務士라는 명칭을 사용할 수 있는 권리, 즉 表示權이 침해되어서는 안된다는 것을 그 主된 內容으로 하는 것이다.

(1). 義務에 적합한 행위를 할 수 있는 自由

비자영적으로 행위를 하는 세무사는 그의 직업을 독립적으로 행사할 수 없다. 왜냐하면 이러한 세무사는 경제적으로 그의 雇用主에 從屬되어 있고, 따라서 그의 指示權에 따라야 하기 때문이다.⁴⁰⁾ 이와 같은 제한에도 불구하고 立法者는 비자영적으로 행위를 하는 세무사에게도 그의 職業을 자기책임하에서 행사할 것을 요청한다. 그러므로 세무사는 고용주가 갖고 있는 지시권에도 불구하고 稅務士法 제57조에 규정된 직업의무에 적합한 행위를 할 수 있는 自由(Freiheit zu pflichtgemässen Handeln)를 빼앗기지 않는 방법으로 자기책임하의 직업행사의 의무를 따라야 한다. 그러므로 세무사는 의무에 반하거나 위법을 구성하는 행위를 요구하는 雇用主의 어떠한 지시에도 따라서는 안된다. 자영적인 영업을 하는

39 Longin, Personliche Verantwortung in den Freien Berufen -Der Einfluß von Spezialisierung und Rationalisierung aus der Sicht der wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Freien Berufe, DStR 1983, S. 668.

40 Gehre, aaO., S. 190.

세무사에게 요청되는 자기책임성을 보전하기 위하여 필요한 判斷餘地(Beurteilungsspielraum)와 決定餘地(Entscheidungsspielraum)의 확보는 비록 고용관계(Anstellungsverhältnis)에 의하여 행위의 범위에 제한을 받고 있는 비자영적인 세무사라 할지라도 동일하게 요청되는 것이다. 즉 자기책임하의 직업행사에 대한 의무는 비자영적인 행위를 하는 稅務士에 대하여 雇用主로부터의 指示拘束性(Weisungsgebundenheit)을 제한하는 결과를 가져온다.

(2). 表示權

고용관계에서 세무원조행위를 하는 稅務士에게 그가 雇用主의 指示拘束性에도 불구하고 자기책임하에서 그의 직업의무를 준수한다는 것이 외부적으로 認識될 수 있어야 한다. 그러므로 입법자는 이와 같은 세무사의 자기책임성의 전제로서 表示權(Zeichnungsrecht) 또는 署名權을 부여하고 있는 것이다.⁴¹⁾ 이와 같은 表示權은 아울러 義務이기도 하다. 이에 관하여는 뒤의 職業名稱의 使用義務에서 상세히 다루고자 한다.

그러므로 고용관계를 맺고 있는 稅務士라 할지라도 表示權을 행사할 수 있는 권리가 부여되지 않으면 안되는 것이다. 表示權의 範圍와 表示의 形式은 法律에 규정되어 있지 않다. 구체적으로 고용된 稅務士는 원칙적으로 고용주의 사무실에서 작성하는 모든 文書(Korrespondenz), 納稅申告書(Steuererklärung) 등에 署名을 할 수 있음을 合意할 수 있다.

고용세무사가 사무소소유자 또는 다른 전권위임자와 같이 서명하는 경우에는 表示權에 대한 요청에 일치한다.

항상 고용된 稅務士는 雇用主와의 合意가 실제와 달리 서류에서만 기술되어 있는 것이 되지 않도록 주의하여야 한다. 고용된 세무사가 고용계약서에서만 상징적으로 표시권을 가질 뿐 실제상으로 고용주의 사무실에서 단순한 사무원이나 학문상의 보조자와 같은 완전히 종속적인 지위에 서게 되는 경우에는 自己責任性의 保全에 위배되는 것이다.⁴²⁾

41 Vgl. § 60 Abs. 1 StBG: 自營稅務士에게도 자기책임성을 유지하기 위하여 그가 어떤 稅務士의 代理者로서 행위하는 경우에도 表示權을 부여하고 있다.

42 Meilicke, Der Begriff der Eigenverantwortlichkeit des Steuerberaters, StB 1963, S. 162.

다. 自己責任下의 職業行使의 威脅

지금까지의 논술에서와 같이 세무사의 자기책임하의 직업행사는 여러가지의 상황에 의하여 위협받고 있다. 이하에서는 세무사가 자기의 직업을 자영으로 영위 하느냐 아니냐에 관련 없이 자기책임성이 특별하게 위협을 받는 두가지의 경우에 관하여 언급하고자 한다. 이와 같은 위협은 稅務士가 여러가지의 역할을 수행하면서 동시에 직업행사를 하는 것에서 비롯된다.

(1). 複合的인 役割

세무사는 雇傭人으로서 일을 함과 아울러 고용주의 허락하에 자기의 事務所에서 자기의 고객을 위하여 稅務援助行爲를 할 수 있다. 자기의 사무소를 갖고 있는 세무사는 동시에 고용된 업무운영자로서 세무법인 또는 다른 세무사의 외부상당소 또는 다른 세무상당소의 지소를 운영할 수 있다. 同時に 행사되는 役割의 複合性(Mehrfachfunktionen)은 세무사가 위임받은 업무의 과중으로 인하여 업무를 감독할 수 없게 되거나 龐大한 量의 業務를 다만 피상적으로 행하게 되어 자기 책임성의 의무에 위배될 소지가 크다. 자기책임하에서 행위하는 세무사는 허용된 복합적인 역할의 행사시에 직업의무에 위배되지 않도록 보장받아야 한다.⁴³⁾ 이와 같은 경우에 어느 정도로 한계를 확정할 것인가는 개개인 스스로가 자기책임하에서 결정하여야 한다. 만일 역할이 地域的으로, 그리고 組織的으로 連結되어 있지 않다면 더욱 세심한 주의를 기울여야 한다.

(2). 허수아비役割

同時に 行使되는 役割의 複合性은 특정한 경우에는 外部的으로 特定 職業法上의 요청을 만족시키기 위한 장식으로 惡用될 수도 있다. 例를 들어 자기의 외부상당소의 운영이 직업법상 허용되지 않는 세무사가 다른 同僚稅務士의 명의로 外部相談所를 설치·운영하는 경우가 있을 수 있다. 이와 같은 경우에는 외견상 그 동료세무사가 운영자로 보이게 된다.⁴⁴⁾ 또한 稅務法人의 참여자인 稅務士 아닌 者가 실제로는 자기가 세무원조행위를 행하면서 外部的인 標榜者로서 稅務士를 採用하는 경우이다.

이와 같은 세무사의 허수아비역할은 명백하게 자기책임하의 직업행사의 의무에

43 Vgl. Nr. 3 RichtlStB.

44 Nr. 29 RichtlStB.

위반하는 것이다.

3. 自己責任下의 職業行使의 影響

가. 自己와 他人의 行爲에 대한 責任

自己의 責任下에서 職業을 行使하여야 하는 세무사는 그가 職業行爲로서 행하였거나 또는 不作爲한 모든 것에 대하여 責任을 져야한다. 45)

세무사가 自己의 作爲와 不作爲에 대하여 完全한 責任을 져야 한다는 것은 自己責任下의 職業行使의 義務로부터 도출되는 당연한 것이다. 세무사가 자기의 업무수행을 위하여 職員을 採用한 경우에 세무사는 업무수행의 보조자인 職員의 行爲에 대해서도 책임을 져야 한다. 46) 稅務士의 責任은 民事上·租稅法上 및 刑事上의 責任으로 나누어지게 된다. 47) 그러므로 稅務士는 그의 職業行爲에서 발생하는 責任의 危險에 대하여 適合한 保險에 加入하여야 한다. 48) 이에 관하여는 다음 項에서 별도로 설명하고자 한다.

稅務士가 瑕疵있는 行爲에 대한 경제적인 결과책임을 져야하는 것은 자기와 타인의 채무에 대한 책임에서 비롯된다. 49) 自己責任下의 職業行使에 대한 이러한 결과는 稅務士가 그의 顧客과 責任의 排除 또는 制限에 관한 合意에 의하여 排除되거나 制限될 수 있다. 세무사에게 이와 같은 種類의 合意가 직업법상 허용되는지의 여부가 문제된다. 이에 관한 견해로서는 책임의 배제 또는 제한에 관한 합의를 전혀 허용하지 않는 견해에서부터 重大한 過失일 경우까지도 責任의 排除 또는 制限을 허용하여야 한다는 견해까지 다양하다. 50) 이에 대한 判例도 일치되어 있지 않다.

한편, 稅務士와 依頼者와의 사이의 契約關係에 의하여 발생하는 損害賠償에 관

45 D. Meng, StB 1989, S. 109.

46 Vgl. § 278 BGB.

47 Gräfe/Lenzen/Rainer, Steuerberaterhaftung -Grenzen und Risiken steuerlicher Beratung, 2. Aufl.; Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, 3. Aufl..

48 Vgl. § 67 StBerG.

49 D. meng, Die eigenverantwortliche Berufsausübung des Steuerberaters, StB 1989, S. 105ff. (109).

50 Späth, aaO., S. 515.

한 依頼者の請求權의 消滅時效期間은 당해 청구권이 발생한 시점으로부터 3년으로 한다. 세무사법 제68조 및 민법 제638조에 근거한 消滅時效期間의 短縮에 관한 約定은 특별한 예외적인 경우에만 허용된다.

나. 職業賠償責任保險制度

(1). 制度의 趣旨

稅務士는 엄청난 賠償責任의 危險아래에 놓여져 있다. 손해배상청구권은 특이한 情報의 提供이나 委任받은 業務의 處理時期의 逸失(예를 들어 異議 또는 訴訟의 제기기간의 경과)과 같은 의뢰자에 대한 契約義務違反에 기인하여 발생하게 된다. 稅務士法은 적절한 職業賠償責任保險(Berufshaftpflichtversicherung)의 계약체결에 관하여 규정하고 있고 (§ 67 StBerG), 이와 같은 制度에 의하여 被害者의 賠償請求는 어떤 경우에도 만족을 얻을 수 있게 되었다. 賠償請求에 대하여 履行이 不可能하게 되는 경우에는 職業의 品位를 손상시키게 되며, 그러므로 모든 稅務士에게 賠償責任保險에의 加入義務를 부과하고 있는 것이다.

(2). 保險義務의 內容

모든 稅務士는 無條件 保險義務를 진다. 職業에 從事하는 者, 즉 稅務士가 충분한 자기재산을 소유하고 있고, 이와 같은 財産에 의하여 손해배상청구에 응할 수 있음을 주장한다고 하더라도 保險加入義務를 免할 수는 없는 것이다. 적절한 職業賠償責任保險의 加入義務에 대한 違反은 免許의 撤回事由가 된다.⁵¹⁾보험가입의 무는 稅務士의 免許發給과 함께 시작된다. 아직 職業上의 事務所를 설치하지 않고 있어도 적용된다. 아울러 보험가입의무는 稅務法人에도 적용된다.

한편, 保險加入義務는 면허의 소멸(Erlöschen)과 함께 終了하게 된다.

직업배상책임보험에 있어서의 最低保險金은 500,000마르크이다 (§ 52 DVStB). 500,000마르크보다 高額의 保險金을 선택할 것인가는 個個의 事務所의 賠償責任의 危險性을 고려하여 결정하여야 할 것이다. 決定에 있어서 고려하여야 할 要素로서는 依頼의 性質·範圍과 數·職業의 數와 資格·事務所의 組織(예를 들면 相談·監査 및 記帳行爲 등)·經營相談의 性質 및 範圍 등이다. 사무소를 개설한지 얼마 되지 않은 소규모의 세무사사무소에서의 배상책임의 위험은 오래된 大規模의 事

51 Horst Gehre, a. a. O., S. 240.

事務所보다도 오히려 클 수 있다.

(3) 保險契約

세무사 및 세무법인이 계약하는 재산상의 손해배상보험은 私的인 賠償責任保險이고, 保險契約法(Versicherungsvertragsgesetz) 제149조 내지 제158a조의 규정이 적용된다. 被害者는 保險業者에 대하여 直接 保險金을 請求할 權利를 갖고 있지는 않다. 보험업자는 보험계약자로부터의 통지와 보험금의 청구에 의하여 보험금을 피해자에게 지급하게 되는 것이다. 보험계약의 체결에 관하여는 법률상의 의무가 있기 때문에 보험계약법 제158b조에 의하여 強制保險에 관한 규정이 적용된다. 稅務士協會는 보험계약법 제158c조 제2항에 의하여 관할권을 갖는 機關으로 정하여져 있다. 보험관계의 不存續이나 終了는 제3자의 利益을 考慮하여 不存續 또는 終了의 事由가 발생한 날로부터 1개월이 경과하고 보험업자가 그 사실을 稅務士協會에 통지한 후에야 비로소 效力을 발생한다.

다. 責任의 限界

(1). 責任의 排除

職業法上の 규정에 의하여 職業上의 過失에 基한 稅務士의 責任排除에 관한 合意는 특별히 例外的인 경우에만 허용된다. 즉 特히 過大하거나 豫期할 수 없는 危險性이 있는 경우만으로 국한된다. 예를 들면 顧客이 필요한 基礎資料를 정하여진 期限까지 제공하지 않았거나 不完全하게 제공한 경우 또는 세무사가 期限이 急迫하기 때문에 短期間안에 고객이 맡긴 包括的인 業務를 完遂하여야 하는 경우이다.⁵²⁾ 責任排除에 관한 合意는 반드시 文書로 하여야 한다.

한편, 口頭 또는 電話에 의한 照會(Ausküfte)에 관하여는 그 責任의 排除가 허용될 수 있다.

(2). 責任의 制限

직업법상으로 責任을 契約에 의하여 制限하는 것도 原則적으로 허용되지 않는다. 다만, 金額에 의한 責任義務의 制限은 個個의 事件에 있어서 補償金額이 500,000마르크를 超過하는 경우에 한하여 許容된다.⁵³⁾

52 Vgl. Nr. 20 Abs. 1 RichtlStB.

53 § 20 Abs. 2 Richtlinien für die Berufsausübung.

그러나 故意的으로 끼친 損害에 대하여는 責任이 제한되지 아니한다. 54) 그리고 責任制限에 관한 契約이 체결된 경우로서 그 責任이 過失있는 行爲에 기인하는 때에도 判例는 그 책임제한에 관한 契約의 效力을 否定하는 경우가 있다. 55) 특히 重大한 過失이 있는 義務違反에 대하여 행하여진 責任制限에 관한 契約은 문제가 있다. 왜냐 하면 이와 같은 契約은 稅務士의 職業行使에 있어서의 職業上의 地位와 信賴에 반하기 때문이다. 그 外에도 責任限界와 관련하여 重大한 過失과 그렇지 않은 過失, 즉 重過失과 輕過失 사이의 境界設定이 용이하지 않기 때문에 구체적인 사안에 있어서 重過失과 輕過失사이에 의문이 있는 경우에 法院은 稅務士에게 不利하게 重過失이 있는 것으로 받아 들이는 경향이 있다. 56)

책임제한에 관한 계약도 책임배제와 마찬가지로 고객과 書面에 의하여 個別的으로 合意하여야 한다. 57)

이와 같은 難点 들은 세무사를 非常的인 경우에만 契約上의 責任制限의 可能性을 行使할 수 있게 한다. 세무사는 직업을 수행하면서 많은 위험성을 내포하고 있는 責任의 排除 또는 制限의 合意에 注力할 것이 아니라 예상하지 못한 責任危險에도 대처할 수 있도록 職業保險의 額數를 높이는 것에 주력하는 것이 오히려 바람직할 것이다.

제4절 良心的인 職業의 行使

1. 職業義務로서의 良心的인 職業行使

良心的인 職業行使와 自己責任下의 職業行使에 대한 義務는 서로 겹치게 된다.

54 Vgl. § 276 Abs. 2 BGB.

55 Vgl. Hartmann, Der Steuerberatervertrag -Verwendung von allgemeinen Auftragsbedingungen, in: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 1986, S. 1267.

56 Fissenewert, Die Risiko des Steuerberaters hinsicht des Vertretens eigener (abweichender) Rechtsansichten bei der Abgabe von Steuererklärungen, DStR 1992, S. 1488.

57 Bunte, Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und das AGB-Gesetz, BB 1981, S. 1064.

自己 責任下의 職業行使의 重點이 세무사 자신이 스스로 判斷을 形成하고 스스로 決定을 하는 것임에 반하여 良心的인 職業行使의 義務에 대한 요청은 이와 같은 判斷 또는 決定을 어떻게 形成하고 행할 것인가, 특히 受任한 業務를 어떤 방법으로 實行할 것인가에 있는 것이다. 세무사는 業務의 受任 및 그 履行時에 關係 法規 및 諸規定을 준수하여야 함과 아울러 그의 良心에 따라서, 즉 그의 行爲가 자신이 스스로 살펴 보아 양심에 부끄러움이 없게 수행되어야 한다. 즉 職業의 良心的인 行使란 업무를 수임하거나 이행함에 있어서 위탁자의 이익을 세심하게 배려하여야 할 뿐만 아니라 그 업무의 수행이 租稅法 및 職業法의 規定에 適合하여야 할 것을 의미한다.⁵⁸⁾ 이와 같은 원칙은 稅務士가 세법상 권리 보호기관이라는 地位에서 도출된다. 그러므로 “良心的인 것”(Gewissenhaftigkeit)의 의미는 民法 제276조 제1항의 ‘去來에 통상적으로 필요한 注意’와 同一視할 수는 없는 것이다.⁵⁹⁾ 稅務士法에서 말하는 良心的인 職業行使는 民法上の 注意義務와 이에 추가하여 세무사가 그의 고객에 대하여 의무를 질 뿐만 아니라 고객에 대한 義務보다 優先한다고 생각되는 上位의 職業法上の 義務까지 포함한 것이다.⁶⁰⁾

職業上 瑕疵있는 行爲가 모두 良心的인 職業行使의 義務에 위반하는 것은 아니다. 오히려 民法上の 責任과 職業法上の 責任은 서로 구별하여야 한다. 세무상담계약에서 위탁받은 업무에 대한 경미한 과실로 인한 義務의 違反, 예를 들어 顧客에게 유리한 세제상의 規定이나 判例의 看過는 세무사에게 손해배상책임이 발생하게 한다. 그러나 이와 같은 輕過失로 인한 行爲가 일반적으로 職業法上の 비난대상이 될 수는 없다. 양심적인 직업행사의 의무에 대한 위반은 하자있는 行爲가 故意 또는 重大한 責任이나 職業義務에 대한 전반적으로 무관심한 태도에 기인한 경우에만 존재하는 것이다. 양심적인 직업행사에 대한 의무의 위반은 특히 사무소의 조직(Büroorganisation)이나 業務의 受任(Auftragsannahme)·業務의 遂行(Auftragserfüllung) 및 業務의 終了(Auftragsbeendigung)이후에 나타날 수 있다.

58 BT-Drs. 3/128, S. 32.

59 W. Zommermann, Der Steuerberater als Betreuer, DStR 1994, S. 26.

60 LG Aachen, DStR 1984, S. 242.

2. 事務所의 組織

稅務士는 免許를 받은 날로부터 6月以内に 職業上の 事務所를 設置하여야 한다. 즉 稅務士로서의 職業을 行使할 수 있는 常住施設을 設置하여야 하는 것이다. 사무소는 위탁받은 업무를 법령의 규정에 적합하게 수행하는 것이 가능하도록 필요한 人的 및 物的要件을 갖추어야 한다.⁶¹⁾ 幽靈 職業事務所の 設置는 職業의 品位에 違反된다.

稅務士事務所는 통상의 근무시간 또는 公表된 時間에는 업무를 수행하지 않으면 안된다. 질병 등으로 장애가 발생한 경우에 세무사는 사무소를 법령의 규정에 적합하게 계속적으로 운영할 수 있도록 배려하여야 한다. 장기적인 장애시에는 稅務士法 제69조에 의하여 代理人(Vertreter)을 임명하여야 한다.

稅務士는 職員의 選拔과 監督에는 특별히 세심한 注意를 기울여야 한다. 어떤 경우에도 직원은 세무사의 직업의무에 의하여 금지되는 사항을 행하여서는 안된다.⁶²⁾ 양심적으로 직업을 행사하기 위해서는 직원에게 구체적으로 고객으로부터 수입한 업무의 처리를 지시하고 그 처리과정을 감독하여야 한다.

아무리 경미하고 단순한 업무에 해당한다고 하더라도 철저한 감독이 뒤 따라야 한다. 특히 新規職員이 수행하는 업무 및 업무의 수행 중에 交替된 職員이 수행한 업무의 경우에는 더욱 세심한 주의가 필요하다고 하겠다.

稅務士는 서류와 신고서에 대한 署名과 銀行計座의 委任事務는 자기가 스스로 수행할 필요가 있다. 稅務士法 제60조 제1항 제2호에 의한 署名權을 가지고 있지 않는 직원에게 사무소의 職印을 사용할 수 있게 맡겨서도 안된다.

양심적인 직업행사의 의무는 단순한 助言이나 案内의 범위를 넘어서는 업무사항에 관하여 서류철로 만들어 보관할 것을 요청한다. 세무사는 권한이 없는 자가 업무의 진행중과 종료후에 顧客의 書類에 대하여 閱覽할 수 없도록 조치를 취하여야 한다. 또한 세무사는 그의 死亡時에 대비하여 미리 적절한 配慮를 하고 있어야 한다.

61 LG Hannover, StB 1982, S. 312.

62 A. Voss, Die Pflicht zur Verschwiegenheit des Arbeitnehmers

-insbesonder der Angestellten des Steuerberaters, Inf 1989, S. 181.

3. 業務의 受任

세무사는 그가 受任하려고 하는 業務가 직업의무의 위반 또는 부정한 행위로 이용될 소지가 있는 경우에는 業務의 受任을 拒否하여야 한다. 이와 동일하게 세무사는 세무사가 법률상 委任받을 수 없는 業務에 대하여도 그 受任을 拒否하여야 한다. 나아가서 양심적인 직업행사는 세무사가 수입업무를 수행하기 어려운 것으로 판단되면, 즉 특별한 전문적인 지식과 경험이 필요한 분야의 업무로서 그와 같은 지식 등을 습득할 시간이 없는 경우에는 業務를 수입하여서는 아니된다. 이와 같은 경우에 業務를 적합하게 완수할 수 있다고 顧客을 欺瞞하는 것은 직업의무에 위반한다. 業務가 주어진 期間안에 적합하게 이행될 수 없는 것을 알고 受任한 경우에도 良心的인 職業行使의 義務에 위반한다.

4. 業務의 遂行

업무는 職業義務에 따른 職務遂行의 原則에 의하여 이행되어야 한다. 만일 업무의 수행이 이와 같은 原則에 따라서는 불가능한 경우에는 委託契約을 취소하여야 한다. 세무사가 監査를 실시하는 경우에 監査의 範圍·監査行爲 및 監査結果의 報告에 관하여는 이에 適用되는 原則을 준수하여야 한다.

세무사가 위탁받은 業務를 전혀 遂行하지 않으면 職業法에 위반하게 된다. 세무사가 아무 것도 돌보지 않고 무관심한 경우, 예를 들면 지정된 기한보다 지체되었음에도 불구하고 빈번하게 旅行을 하거나 長期間 旅行을 하는 경우 또는 업무를 정상적으로 계속할 생각은 하지 않고 오로지 주택의 신축과 같은 私的인 일에 熱中하는 경우에는 역시 職業法에 違反하는 것이다. 稅務士가 장기간의 장애에도 불구하고 稅務士法에 의한 代理人을 임명하지 않는 경우도 마찬가지이다. 고객이 필요한 서류를 세무사에게 교부하지 않았다는 사실이 稅務士의 不作為를 正當化할 수는 없는 것이다. 이와 같은 경우에 良心的인 稅務士는 委任契約을 解約하든지, 아니면 顧客에게 지체결과를 명백하게 설명하고 期限을 연장하여 다시 約定하여야 한다.⁶³⁾ 또한 세무사는 특정한 고객이 수수료를 제 때에 지급

63 LG Düsseldorf, StB 1982, S. 40.

하지 않는다는 이유로, 또는 그 고객보다 高額의 手數料을 지급하는 다른 고객의 업무를 우선적으로 처리하여야 한다는 이유로 그 특정한 고객의 업무를 뒤로 미루는 것도 명백히 직업의무에 위반한다. 만일 세무사가 불성실하거나 보수의 지급에 태만한 고객에 대하여, 더 이상의 원조행위를 제공할 의사가 없으면 즉시 위탁관계의 해약을 통지하고 고객이 적합한 시기에 다른 수입자를 선택할 수 있는 기회를 보장하여 주는 것이 타당한 것이다. 위에서의 설명은 업무의 이행이 遲滯된 경우에도 적용된다. 특히 납세신고서의 제출기한의 도과는 직업의무의 위반이다. 시간의 부족은 업무이행의 지체에 관하여 변호이유가 되지 못한다. 세무사는 수입한 업무를 정한 기간안에 적합하게 이행할 수 없고, 그리고 기간 연장이 불가능한 경우에는 고객에게 그 사실을 알리고 업무를 다른 세무사에게 위탁하여 처리할 수 있도록 배려하여야 한다. 세무사는 顧客이 延滯加算金(Verspätungszuschlägen)을 불지 않도록 보장하여야 한다.

세무사는 업무의 수행시에 그의 고객에게 가장 有利한 法的·事實的인 解決方法의 모색을 위하여 노력하여야 하고, 다양한 法令解釋의 可能性 중에서는 고객에게 가장 有益한 可能性을 주장하고 관철하여야 한다.⁶⁴⁾ 다른 한편 세무사는 고객이 의뢰한 업무를 처리함에 있어서 그 의뢰한 서류 중 모든 항목들에 관하여 주의깊게 審査함이 없이 처리하는 경우에는 양심적인 직업을 행사하였다고 할 수 없다. 오히려 세무사는 고객의 영업범위에 대한 그의 지식에 근거하거나 다른 기업과의 비교를 통하여 또는 그 외의 명백한 출발점에서 근거하여 그에게 제출된 서류가 정확하지 않다는 의심이 생기거나 생길 수 있으면 당해 서류의 진실 또는 타당성여부에 관하여 스스로 심사를 하여야 한다.

故意的인 義務違反, 예를 들어 租稅遁脫 또는 顧客의 詐欺에 협력하는 행위는 항상 양심적인 직업행사의 의무에 위반된다.⁶⁵⁾

세무사는 그에게 위탁된 타인의 財産(Vermögenswerte)의 취급에 대하여 특별한 注意義務를 진다. 타인의 재산은 자기의 재산과 분리하여 관리하지 않으면 안 된다. 타인의 돈이나 유가증권은 지체없이 受領權者에게 넘겨줘야 한다. 만일 이것이 不可能한 경우 또는 돈이나 유가증권을 장기간 관리하여야 하는 경우에

64 OLG Nürnberg, Wpg 1964, S. 243.

65 LG Köln, StB 1989, S. 264.

는 그 돈이나 유가증권은 다른 銀行口座나 다른 保管所에서 管理되어야 한다. 背任과 横領만이 직업의무의 위반으로 간주되는 것이 아니라 부당하게 타인의 재산을 인도하지 않거나 그 인도를 지체하는 행위도 직업의무에 위반하는 것이다.

5. 業務의 終了

세무사는 고객과의 依賴關係가 終了하는 때에는 고객의 權利의 侵害를 방지하기 위하여 적절한 조치를 취하여야 한다. 그러므로 權利救濟期間이나 법률상의 異議提起期間의 직전에 기간을 준수하기 위하여 필요한 조치를 취함이 없이 고객과의 관계를 解除하는 것은 職業義務에 위반된다. 만일 업무가 고객에 의하여 해제되는 경우에 세무사는 급박한 期限에 대하여 알릴 義務가 있다.

고객의 영업장부와 그 외의 증거서류는 청구에 의하여 늦어도 의뢰관계의 終了時까지 돌려주어야 한다.

제5절 默秘義務

1. 職業義務로서의 默秘義務

고객은 稅務士에게 그의 資産關係와 所得關係를 밝혀야 한다. 辯護士·公證人 및 醫師는 일반적으로 고객의 특정된 범위의 專門分野 또는 生活領域에 관한 事項에 대해서만 들어서 알고 있을 뿐이다. 이에 대하여 稅務士에게는 顧客의 거의 모든 人的·經濟的인 事項이 알려지고 委託되는 것이다. 즉 주어진 업무를 적합하고 타당하게 수행하기 위해서는 고객의 업무와 관련된 모든 인적·경영적인 정보를 알 필요가 있는 것이다.⁶⁶⁾ 이와 같이 고객에 대하여 광범위하게 알게 된 사항을 機密로 취급하여야 한다는 의식은 稅務士가 相談契約을 통하여 顧客과의 사이에 形成하게 되는 委託關係의 바탕을 이루게 된다. 즉 세무사의 고객과의

66 K-H. Mittelsteiner, Verschwiegenheitspflicht, Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrechte der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, DStR 1976, S. 340.

業務關係는 바로 세무사가 업무상 지득한 비밀을 지킨다는 信賴關係인 것이다. 특정한 고객을 위하여 장기간 업무를 수행하는 경우에 세무사는 그 고객의 경쟁자나 소송상대편과 같은 第三者가 이에 관한 사실을 알게되면 고객에게 엄청난 불이익을 주게 될 인적 또는 경영상 비밀을 지득하게 된다. 67) 만일 세무사가 默秘義務를 지고 있지 않다면 租稅秘密(Steuergeheimnis)은 많은 범위에서 그 價値를 상실하게 된다. 그러므로 默秘義務의 保全(Die Wahrung der Verschwiegenheit)은 稅務士에 있어서 特別히 重要な 職業義務이다. 68)

세무사는 묵비의무를 침해할 우려가 있는 모든 행위를 회피하여야 한다. 세무사가 이러한 사실을 전파한다는 사실을 第三者가 믿게 될 정도가 된다면 이것은 세무사의 직업상의 품위를 손상하게 된다. 69) 묵비의무에 대한 침해는 세무사직업과 관련이 없는 사람과 전화가 공동으로 연결되어 있는 경우에도 나타날 수 있다. 70)

묵비의무에 대한 故意的인 違反은 직업법상 처벌을 받게 됨은 당연하다.

한편, 수입한 업무와 관련하여 보관하고 있는 서류와 문서에 대한 부주의한 사용에서 발생하는 과실에 의한 默秘義務의 違反可能性도 回避되어야 한다. 그러므로 세무사는 업무의 수행 중은 물론이고 업무의 종료이후에도 권한이 없는 자가 고객의 서류를 열람하지 못하게 세심한 주의를 기울여야 한다. 만일 세무사가 직업행사의 영역에서 知得한 事實을 그 자신의 이익을 위하여 사용한다면 세무사는 顧客의 信賴를 濫用하는 것이 된다. 71)

묵비의무의 違反은 職業法上으로 非難을 받을 뿐만 아니라 告訴에 의하여 刑事上의 訴追도 받게 된다. 그 外에도 默秘義務에 대한 違反은 고객에게 손해가 발생한 경우에는 民事上의 損害賠償責任을 져야 한다. 민사상으로 默秘義務는 고

67 制限되거나 一回의인 業務에 있어서도 稅務士는 종래에 있었던 조정절차와 파산절차·공장의 비밀·부부의 별거생활 및 이와 유사한 사항에 대하여도 알게 된다.

68 W. Späth, Neues zur Verschwiegenheitspflicht der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, DStZ 1994, S. 78.

69 Mittelsteiner, DStR 1976, S. 340ff. (341).

70 LG Münster, StB 1983, S. 37.

71 H-G. Gilgan, Die Verschwiegenheitspflicht des steuerberatenden Berufs, Stbg 1989, S. 75.

객과 체결한 業務管理契約(Geschäftsbesorgungsvertrag)의 從된 義務로서 발생 하는 것이다.

2. 默秘義務의 對象

묵비의무는 직업의 행사 중 또는 직업활동을 함에 있어서 위탁되었거나 알게 된⁷²⁾ 사항으로서 顧客에게 關係⁷³⁾가 있는 모든 것을 그 대상으로 한다. 묵비의무의 대상은 法律의 目的에 의하여 아주 넓게 파악되어야 한다.⁷⁴⁾ 직업과 관련된 행위에 의하여 세무사가 알게된 事實⁷⁵⁾ 및 직업행위와 전혀 직접적인 관계가 없는 사실, 예를 들면 세무사의 고객과의 우연한 이야기 중에 알게된 사실 및 私的인 領域과 관련된 事實도 默秘義務의 대상에 포함된다.⁷⁶⁾ 그러나 직업과 일치한다고 할지라도 監督委員會의 委員으로서의 행위와 같이 獨立的인 稅務士로서의 행위가 아닌 경우에는 例外이다.⁷⁷⁾

묵비의무는 顧客關係의 終了로 끝나는 것이 아니고 業務關係의 終了以後에도 지속한다. 이와같은 義務는 顧客의 死亡으로도, 그리고 稅務士가 稅務士職業을 그만 둔 경우에도 持續的으로 維持하여야 하는 義務이다. 업무의 종료는 課稅官廳에 통보될 수 있다. 그러나 고객의 동의없이 第三者에게 경영과 관계되는 서류를 주는 것은 허용되지 않는다.⁷⁸⁾

3. 人的範圍

默秘義務는 稅務士를 포함한 모든 自然人과 法人, 즉 모든 사람을 그 대상으로 한다.

72 BGH, MDR 1984, S. 48.

73 OLG Hamm, BB 1969, S. 860.

74 OLG Schleswig, StB 1982, S. 163; OLG Stuttgart, NJW 1983, S. 1744.

75 OLG Nürnberg, BB 1964, S. 827.

76 Gehre, aaO., S. 197f.

77 OLG Celle, NJW 1983, S. 1573.

78 W. Späth, Berufliche Verschwiegenheitspflicht des steuerberaters nach § 57 Abs. 1 StBerG und die Abtretbarkeit von Honorarforderungen, Stbg 1992, S. 203.

만일 고객이 會社인 경우에 업무수행결과의 報告書는 代表權을 가지고 있는 機關 또는 무한책임사원에게 교부하여야 한다. 79)

세무사는 그가 고용하고 있는 직원에 대하여도 그 직원이 업무를 수행하기 위하여 알아야 하는 경우가 아닌 한 그 職員에 대하여도 默秘義務를 지켜야 한다. 고객의 업무를 수행하기 위하여 職員이 경영상의 비밀 등을 사용하는 것을 顧客도 충분히 알 수 있는 경우에는 고객에 의하여 默示的인 同意가 있는 것으로 볼 수 있다. 동료인 다른 세무사 또는 세무사가 장기적인 업무의 장애로 인하여 代理人를 세워야 하는 경우에 그 代理人에게도 동일하게 적용된다. 즉 代理人이 고객의 업무를 계속 수행하기 위하여는 稅務士로 부터 고객에 대한 資産關係와 經濟關係에 대한 정보를 알아야 하므로 이러한 경우에는 고객의 묵시적인 동의가 있는 것으로 보게 된다. 그러나 세무사가 同僚稅務士나 職員에게 알려야 할 사항은 업무를 수행하기 위하여 필수적인 사항만으로 제한된다. 고객은 세무사 사무소의 모든 종업원이 자기의 사항을 알게 되는 것에 同意하지 않는다. 80) 그러므로 세무사가 고객의 업무를 수행하는 데에 必須的으로 요청되지 않은 職員에게까지 합당한 이유없이 고객에 관한 사항을 알리게 되면 職業義務의 違反을 구성하게 된다. 그리고 세무사가 고객도 모르게 다른 동료세무사에게 업무를 再委託하고 이와 함께 필요한 서류를 사용하게 하는 것은 허용되지 아니한다. 이를 위하여는 事前에 顧客의 同意를 얻어야 한다. 사무소를 다른 세무사에게 넘기는 경우에도 동일하게 적용된다. 顧客의 同意없이 사무실을 넘겨받은 세무사에게 顧客의 書類와 文書를 넘겨 주어서는 안되는 것이다.

4. 默秘義務의 例外

默秘義務는 고객에 관한 사항의 公開가 세무사 자신의 正當한 利益의 保全을 위하여 부득이하거나 또는 세무사가 顧客의 同意에 의하여 묵비의무로부터 解

79 K. Reiche, Mandanten- und Mitarbeiter-Controlling mit Hilfer der Deckungsbetragsrechnung und der Prozeßkostenrechnung für Steuerberater, DStR 1993, S. 1193.

80 Wissmann/A. Voss, Urlaubs- und Krankheitsvertretung in der Steuerberatungskanzlei, Inf 1989, S. 84.

除된 경우에는 존재할 여지가 없다.

默秘義務에서 解除할 權限은 원칙적으로 세무사의 묵비의무에 의하여 보호를 받는 사람, 즉 顧客이 갖고 있다. 만일 고객이 법인이라면 업무수행과 대표권을 가지고 있는 기관이 세무사를 묵비의무에서 벗어나게 할 권한을 갖는다. 파산절차개시(Konkurseröffnung)이후의 민사소송에서 세무사를 묵비의무로부터 解除할 權限은 破産者 또는 그 法定代理人으로부터 破産管理人(Konkursverwalter)에게로 이양된다.⁸¹⁾ 그러나 파산회사의 대표이사에 대한 刑事節次에서 稅務士가 默秘義務에서 벗어나기 위하여는 破産管理人에 의한 同意로서는 충분하지 못하다.⁸²⁾ 고객의 상속인은 직접 재산법적인 관계에 한정하여 세무사를 묵비의무에서 벗어나게 할 수 있다. 遺産保護人(Nachlasspfleger)에게도 동일하게 적용된다.⁸³⁾ 일신전속적인 사항에 대하여는 相續人 또는 기타의 者에게도 默秘義務로부터의 해제할 수 있는 권한이 이양되지 않는다. 一身專屬의인 範圍와 관련된 사항에 관하여 세무사는 자신이 의무에 적합한 재량에 의하여 사망한 고객의 추측되는 의사를 존중하여 그가 묵비의무에서 계속 拘束될 것인가 아닌가를 決定한다.⁸⁴⁾

고객에 대한 사항의 공개가 세무사 자신의 정당한 이익의 보전을 위하여 이바지하는 것인지의 여부를 판단함에는 獨逸 刑法 제34조에 규정된 嚴格한 尺度에 따라야 한다. 이와 같은 前提는 원칙적으로 稅務士가 자기의 納稅義務를 이행하여야 하거나 또는 刑事法上의 非難에 대하여 방어를 하여야 하는 경우에 充足된다고 하겠다.⁸⁵⁾ 고객과 공동으로 조세포탈을 하고 自首(Selbstanzeige)를 한 경우에 그 自首를 한 사항은 默秘義務의 例外을 이룬다고 하겠다. 顧客과의 法的인 紛爭時에 세무사가 자기의 권리를 방어하기 위하여 또는 자기의 권리를 찾기 위하여 필요한 경우에는 묵비의무가 적용되지 않는다.⁸⁶⁾ 手数料에 대한 訴訟⁸⁷⁾· 자기의 물건에 대한 손해배상청구소송⁸⁸⁾· 경쟁소송절차⁸⁹⁾에서 판결에 중요한 의

81 Henckel, ZIP 1983, S. 712; OLG Schleswig, ZIP 1983, S. 968.

82 OLG Schleswig, NJW 1981, S. 294.

83 M. Streck, Der Steuerberater als Testamentsvollstrecker und Vermögensverwalter, DStR 1991, S. 592.

84 OLG Stuttgart, NJW 1983, S. 1070.

85 BGHSt 1, 366.

86 D. Bihr, Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters, Inf 1988, S. 359.

87 OLG Düsseldorf, DNotZ 1972, S. 443.

88 LG München, DStR 1982, S. 179.

미를 갖는 사실을 표명하여야 하는 것에 대하여는 하등의 의심이 있을 수 없다. 배상책임보험업자의 보고에도 동일하게 적용된다.⁹⁰⁾ 세무사의 第三者에 대한 訴訟에서, 예를 들면 세무사의 직원에 대한 노동재판소송에서 고객의 조세상의 사항을 언급하는 것은 허용되지 않는다. 여기에서는 단순히 이름을 거명하는 정도를 넘어서는 한 顧客의 同意를 얻어야 하는 것이다.⁹¹⁾

5. 情報提供拒否權과 陳述拒否權

가. 稅務調査와 稅務監督節次에서의 情報提供拒否

세무조사와 세무감독의 영역에서 과세와 관련되는 사실을 탐지하여야 하는 과세관청의 권한에 대립되는 것이 稅務士의 默秘義務이다. 세무사법이 효력을 가지기까지 세무사와 세무대리사는 租稅基本法 제199조의 檢査의 原則에 의하여 과세관청으로부터 檢査를 받아 왔다. 즉 그 당시에는 租稅基本法上으로 세무사와 세무대리사에게 情報提供拒否權(Auskunftsverweigerungsrecht)이 인정되지 않았던 것이다.⁹²⁾

1961년 11월 1일 부터 租稅基本法에 의한 정보제공거부권은 稅務士와 稅務代理士에게도 적용되기에 이르렀다. 그러나 여기에서의 정보제공거부권은 세무사가 세무사항에 대하여 相談이나 代理를 하는 중에 알게 된 사항에 대하여 과세관청이 질문을 하는 경우로서 그 질문에 대한 답변이 고객에게 刑事訴追의 위험에 놓이게 되지 않는 한 인정되지 않았다. 이와 같은 규정은 稅務士와 顧客과의 특별한 信賴關係에 적합하지 않는 것이었다.

그러므로 立法者は 1977년에 租稅基本法을 개정하면서 관련조항을 개정하기에 이르렀다. 이에 의하여 稅務士에게도 세무사항에 관하여 제한된 정보제공거부권이 보장되었다. 즉 그의 직업상 알게되었거나 알려지게된 것에 대하여 情報提供을 拒否할 수 있다. 이러한 정보제공거부권은 이러한 직업을 수행하고 있는 補

89 BAG, StB 1989, S. 195.

90 Messmer/Späth, DStR 1965, S. 671.

91 LAG München, DB 1987, S. 1444.

92 H. Schmitz, Die Sorgfaltspflicht des steuerlichen Beraters, RWP 1991, S. 179.

助者에게도 적용된다.

과세관청에 대한 정보제공거부권은 정보제공거부에 대하여 권리를 가지고 있는 사람이 黙秘義務에서 解除되면 존재하지 않게 된다. 원칙적으로 세무사의 黙秘義務로부터의 解除는 고객만이 할 수 있다.

財政法院法 제84조 제1항에 의하여 이와 관련된 租稅基本法 제102조는 財政訴訟節次에도 적용된다. 아울러 行政訴訟節次에서도 적용되는 것이다.

情報提供拒否에 대한 權利는 원칙적으로 稅務士가 보관하고 있는 顧客에 관한 書類의 提出에까지 미친다.

나. 刑事節次에서 陳述拒否權

刑事訴訟法 제48조 내지 제71조에서는 刑事訴訟節次에서 證人으로 채택된 者の義務(Pflicht der als im Strafprozeß geladenen Personen)·證據拒否權과 情報提供拒否權(Zeugnis- und Auskunftsverweigerungsrechte)·宣誓(Vereidigung) 및 權限없이 행하는 陳述拒否에 대한 조치를 규정하고 있다.

진척에 대한 진술거부권 이외에 형사소송법 제53조와 제53a조에는 소위 職業上의 秘密所持者(Berufsgeheimnisträger)를 위한 拒否權을 규정하고 있다. 이러한 범위에 속하는 사람안에는 稅務士가 포함된다. 즉 세무사는 그의 직업상 알게 되었거나 알려지게 된 것에 대하여 證據를 拒否할 權利가 있다. 진술거부권은 稅務士뿐만 아니라 職業上의 補助者에게도 적용된다.

진술거부권의 행사가 항상 稅務士의 義務인 것은 아니다. 세무사는 그의 正當한 利益을 保全하기 위하여 陳述拒否權을 拋棄할 수 있다. 위와 같은 경우로서는 세무사가 다른 방법으로는 자기의 刑事上의 嫌疑를 반박할 수 없는 경우이다.⁹³⁾ 세무사는 顧客의 利益과 自己의 利益을 衡量함에 있어서 법률상의 의무와 유효한 學說과 判例를 고려하여야 한다. 만일 세무사가 陳述拒否에 대한 權利를 濫用하는 경우에는 職業法上과 刑事法上으로 訴追를 받을 수 있다.

만일 증인이 관련자에 의하여 묵비의무에서 벗어나면 陳述은 拒否될 수 없다. 여기에서 이러한 묵비의무의 解除가 效力을 갖는가에 대하여 주의 깊게 심사되어야 한다.

93 Biedermann, DStZ(A) 1966, S. 109.

만일 세무사가 陳述拒否權을 행사하면 法官은 그가 그와 같은 權利를 갖고 있는가에 대하여 審査를 하여야 한다. 형사소송절차에서 證人으로 채택된 稅務士가 우선 法院에 出頭하여야 함은 이에서 緣由하는 것이다.

다. 押收로부터의 保護

押收(Beschlagnahme)에 대한 法律上的 禁止는 형사소송법 제53조와 제53a조에 의한 陳述拒否權의 당연한 歸結이다.⁹⁴⁾ 그렇지 않으면 경찰이나 검찰이 고객의 서류와 문서에 관한 압수에 의하여 책임자에 대한 중요한 자료를 입수하게 된다. 이와 같은 경우에 稅務士의 陳述拒否權은 의미가 없게 된다.

押收될 수 없는 문서에는 被疑者와 세무사사이의 書信·진술거부권이 미칠 수 있는 稅務士가 被疑者에 의하여 전달받은 通報나 다른 상황에 대한 그림文書(Aufzeichnungen) 및 진술거부권이 미치는 일체의 사항이 포함된다.

이에 대한 전제로서는 진술거부에 대하여 권리를 가지는 자가 경찰이나 검찰이 압수하려고 하는 대상물건을 소지하고 있는 것이다. 만일 압수대상이 세무사의 사무실 이외의 장소에 있는 경우, 예를 들면 집에 가지고 있는 경우에도 陳述拒否權이 있는 자의 보관아래에 있는 것이 된다.⁹⁵⁾ 그러나 被疑者가 보관하고 있는 押收對象은 押收로부터 保護를 받지 못한다.

그러나 만일 陳述拒否權을 갖는 者가 共犯(Teilnahme)이거나 犯人의 援助者(Be-günstigung)·犯人隱匿(Strafvereitelung) 또는 贓物罪(Hehlerei)의 혐의를 받고 있는 경우에는 刑事訴訟法 제97조 제2항 제3문에 의하여 押收가 허용된다.⁹⁶⁾ 押收를 한 후에 압수가 허용되지 않는 것으로 판명된 경우에는 그 押收物은 더 이상 證據能力을 갖지 못한다.⁹⁷⁾

만일 세무사가 고객으로부터 묵비의무를 免除받은 것이 명백한 경우에는 세무사로부터 書類와 그림文書 등을 押收할 수 있다.

論難이 되는 문제로서는 장부정리를 위하여 세무사에게 인수한 장부정리서류와

94 Späth, Nochmals: Die Beschlagnahme von Buchführungsunterlagen des Mandanten im Gewahrsam des Steuerberaters, Stbg 1988, S. 393.

95 Vogelbruch, DStR(A) 1978, S. 340.

96 Späth, aaO., S. 395.

97 BGHSt. 18, 227.

세무사에 의하여 정리된 장부 및 연말결산서류도 押收의 對象이 되는가에 관한 것이다. 즉 刑事訴訟法 제97조 제1항 제3호의 前提를 충족하는가의 문제이다. 이에 대하여 判例와 學說은 서로 對立하고 있다.⁹⁸⁾ 불명확한 경우에 稅務士는 押收와 搜索에 대하여 異議를 제기하여야 한다. 세무사는 묵비의무를 유지하기 위하여 자기가 지니고 있는 모든 권한을 행사하여야 할 義務가 있는 것이다.⁹⁹⁾

라. 民事訴訟節次에서의 陳述拒否權

民事訴訟節次에서의 陳述拒否權은 民事訴訟法 제383조 제1항 제6호에서 규정하고 있다. 당해 條項에 의하여 陳述拒否權 등이 認定되고 있는 者안에는 그의 公職·職位 및 營業에 의한 거부 의무와 관련하여 秘密維持에 관한 命令에 拘束되는 사람이 포함되는 것이다. 세무사도 그 직업상의 특성에 의하여 이와 같은 範圍안에 포함된다.

이와 같은 陳述拒否權의 例外로서는 手数料에 관한 소송절차나 손해배상소송절차에서와 같이 稅務士가 自己의 利益을 保全하기 위한 경우를 들 수 있다.¹⁰⁰⁾ 民事訴訟法 제386조에 의하여 陳述拒否를 원하는 證人은 정하여진 訊問期日前에 書面으로 그가 拒否하는 理由에 대한 사실을 기입하여 법원의 사무국에 제출하여야 한다. 형사소송절차와는 달리 證인이 증거거부에 관한 이유등을 서면으로 설명한다면 정하여진 期日에 法院에 出頭할 필요가 없다. 證據拒否의 合法性에 관하여는 法院이 當事者の 聽聞을 거친 후에 결정하며, 이 결정에 대하여 불복이 있는 경우에는 異議를 提起할 수 있다.

民事訴訟에서도 證人이 묵비의무에서 해제되면 진술거부가 허용되지 아니한다.¹⁰¹⁾

제6절 職業法에 違反하는 廣告宣傳의 禁止

98 贊成하는 見解: LG Hanau, StB 1985, S. 52; Voltz, DStR 1989, S. 338.

이에 反對하는 見解: LG München, NJW 1984, S. 1191; Pestke, Stbg 1986, S. 39; Bandisch, NJW 1987, S. 2200.

99 Gehre, aaO., S. 201.

100 Messmer/Späth, DStR 1960, S. 671.

101 K-H. Mittelsteiner, DStR 1976, S. 343.

1. 職業義務로서 職業法에 위반하는 宣傳의 禁止

職業法에 違反되는 宣傳의 禁止는 職業의 行使에 대한 規制이기 때문에 이와 같은 義務規定은 憲法上 職業行使의 自由의 制限에 관한 法律의 留保아래에 있다.¹⁰²⁾ 自由로운 職業수행과정에서 대한 干涉 내지 介入은 법률상 무한하게 허용될 수 있는 것은 아니며, 따라서 職業行使의 自由는 적합하고 합리적인 公共福利目的의 範圍안에서만 制限이 可能한 것이다.¹⁰³⁾ 職業法에 위반하는 선전의 금지지는 이와 같은 規律範圍안에 있다. 아울러 이 규정은 稅務相談의 領域에서의 광고선전행위를 美風良俗(gute Sitten)의 維持라는 테두리안에서만 許容함으로써¹⁰⁴⁾ 영리획득을 위한 경제활동에서 흔히 볼 수 있는 것과 같은 廣告의 濫發로 인하여 초래될 수 있는 당해 직업에 대한 信賴의 失墜를 防止하려고 한다.¹⁰⁵⁾ 辯護士에 관한 職業法과는 반대로 稅務士法은 직업에 반하는 선전의 금지에 대하여 직접적인 법적인 근거를 두고 있기 때문에 辯護士의 宣傳禁止에 관한 憲法判例¹⁰⁶⁾와 關聯시킬 필요성은 없다.¹⁰⁷⁾

2. 宣傳의 概念

宣傳(Werbung)이란 業務로서 稅務援助行爲를 하는 者가 그 業務의 受任을 誘引하기 위하여 他人에게 향하여 행하는 業務에 관한 勸獎行爲를 가리킨다. 이와 같은 선전은 개별적 또는 공개적으로 호소하는 것만으로 해석하여야 할 것은 아니고, 호의적인 평가를 행함으로써 직접적 또는 간접적으로 관심을 끌게 하거나 의뢰를 권유하는 것이라고 해석될 수 있는 모든 행위가 포함된다. 즉 고객을 모으기 위한 直接的·間接的인 권유라고 생각되는 행위를 스스로 행하는 것 또는 타인이 행하는 것을 허용하는 것은 모두 職業의 品位에 違反되는 宣傳으로 본다. 宣傳을 타인에 대하여 행하는 一體의 業務에 관한 稱讚이라고 이해하는 不正競

102 BVerfGE 40, 371(382).

103 BVerfGE 30, 292(316); 76, 196(207).

104 BVerfGE 32, 311(316).

105 BVerfGE 33, 125(170); 76, 162(172).

106 BVerfGE 76, 171(196).

107 Scharfer, StB 1988, S. 301; Kornblum, StB 1988, S. 189.

爭防止法上の定義는 稅務士法上の 宣傳의 範圍와 그 맥락을 같이 하고있다. 108)

職業上の 活動(berufliche Tätigkeit) 自體는 결코 禁止되는 의미에서의 宣傳이 아니다. 특정된 職業을 행사하는 자, 예를 들면 감사인·재산의 수탁자 또는 組織의 顧問(Beiratsmitglied)으로서 활동하고 있는 세무사는 職業표시를 하거나 영업보고서 등에서 職業의 명칭을 명기하더라도 職業법에 위반하는 선전으로 보지 않는다.

私的인 領域에서의 行爲도 宣傳으로 간주될 수 없다. 개인소식란 또는 회원목록에 職業명칭을 표시하는 行爲는 私的領域에서의 行爲이기 때문에 職業법에 위반하는 宣傳으로 보지 않는 것이다. 109)

宣傳의 禁止規定이 稅務士의 政治的인 活動까지 制限하는 것은 아니다. 그러므로 選舉에서 立候補者는 세무사라는 職業명칭의 표시를 할 수있다. 그러나 입후보자가 特別한 租稅部門에서의 專門家로 표시하는 것과 같은 行爲는 禁止되는 宣傳에 해당한다고 보아야 한다.

3. 職業違反性

稅務士法은 일반적인 宣傳禁止를 규정하고 있는것이 아니고, 職業에 違反하는 宣傳을 禁止하고 있는 것이다. 세무사법 제57조 제1항의 규정은 공인회계사법 제52조의 규정과는 대조적이다. 공인회계사법에서는 모든 宣傳을 금지하되, 다만 알림(Kundmachung)만은 인정하고 있다. 110)

그러나 세무사법의 職業에 반하지 않은 선전과 공인회계사법에서의 알림은 서로 同一한 概念으로 이해하여야 할 것이다. 111)

108 U. Kornblau, Aktuelle Fragen des Werbeverbots für die steuerberatende Freien Berufe, StVj 1991, S. 271.

109 J. Wust, Wettbewerbsklauseln in der Steuerberatung, DStR 1992, S. XX.

110 H. Ohnewald, Das Verbot der berufswidrigen Werbung für die steuerberatenden Berufe heute und seine Entwicklung in der Europäischen Gemeinschaft ab 1993, Stbg 1993, S. 102.

111 M. Wissmann, Wettbewerbsverbot bei Ausscheiden aus einer Steuerberater-, Wirtschafts- oder Rechtsanwaltskanzlei, Inf 1991, S. III.

宣傳이 어떤 경우에 職業에 違反하고, 따라서 許容되지 않는 것인지는 法律에 자세하게 규정하고 있지 않다. 그러므로 特定한 宣傳이 구체적으로 職業에 違反하는지의 여부는 宣傳을 금지하고 있는 稅務士法の 입법취지를 참고로 하여 판단하여야 한다.¹¹²⁾ 여기에서 중요한 것은 稅務士職業觀이다. 경제활동영역에서 흔히 행하여지고 있는 宣傳方法은 稅務士가 지니고 있는 一般的인 職業觀에 반한다. 한편, 職業觀은 憲法判例나 自由的인 世界觀 등에 의하여 變化한다.¹¹³⁾

4. 宣傳의 具體的 事例

가. 通知

日間紙에 의한 通知(Anzeige)는 객관적인 理由가 있고, 그리고 通知를 할 사유로 정하여진 要件의 範圍 안에서 행하여지는 한 許容된다. 아울러 通知는 誇張하거나 남의 눈을 끄는 形態로 행하여서는 안되며, 職業의 品位에 反할 우려가 있는 廣告는 피하지 않으면 안된다. 通知가 許容되는 경우를 例示하면 아래와 같다.

①職業上の 事務所의 開設 또는 再開設

②事務所의 移轉

③파트너關係의 締結과 變更

④從된 事務所의 設置

⑤其他의 職業資格, 예를 들면 공인회계사 또는 변호사자격의 취득. 다만, 이와 같은 通知는 稅務士協會의 同意를 얻어 당해 사유가 발생한 날로부터 3개월 이내에 각 신문에 3회이내에 한하여 掲載할 수 있다.

⑥求人 또는 求職의 廣告

나. 看板

稅務士事務所가 간판에 의하여 알려지게 되는 것은 宣傳이 아니고, 公衆의 案內에 봉사하는 것이다.¹¹⁴⁾ 看板에 필수적인 사항, 즉 이름·직업명칭의 표시·상

112 BVerfGE 76, 196(202); vgl. Jarass, NJW 1982, S. 833(836).

113 Gehre, aaO., S. 202.

114 BGHSt 24, 235(236).

답시간의 표시·전화번호 및 큰 건물안에서의 사무소의 위치만을 적은 경우에 當該看板은 職業에 반하는 宣傳이 아니고, 公共에 대한 客觀的인 事實의 告知로 본다. 그러나 이와 같은 간판이라 할지라도 形式에 있어서 지나치게 화려한 색깔을 사용한다든지 또는 常識을 벗어나는 大型看板 등과 같이 經濟活動의 領域에서 흔히 찾아 볼 수 있는 廣告板과 비교되거나 객관적으로 事後審査될 수 없는 自己稱讚(Selbstanpreisungen)을 기재한 간판의 경우에는 직업에 반하는 선전에 해당하게 된다. 115)

특별한 전문영역 또는 전문업무의 표시, 예를 들면 컴퓨터情報處理의 表示는 원칙으로서 허용되지 아니한다. 급여소득세상당에 관한 표시도 마찬가지이다.

다. 事務用紙

稅務士事務所名이 明記된 事務用紙(Geschäftspapiere)는 宣傳이 아니고, 受取人을 위하여 특정의 객관적인 내용을 기재한 것이다. 이와 같은 관점에서 사무용지는 형식과 내용에 있어서 일정한 제한을 받는다.

形式에 관하여 사무용지는 인쇄 및 제본 등의 과정에서 직업에 적합한 한계를 벗어나서는 안된다. 지나치게 선전적인 사무용지, 예를 들면 형식·재료·색채·기호·상표 등의 인쇄에 있어서 과도한 인쇄기술을 이용하는 것은 허용되지 아니한다. 內容에 관하여 사무용지는 모든 자기칭찬을 줄여야 하고 객관적인 정보만을 제공하는 것이어야 한다. 116) 즉 주소·전화번호·우편사서함·면답시간 및 자택의 주소 등과 같은 客觀的인 情報의 기재만이 허용되는 것이다.

라. 回覽

세무사는 去來先에 回覽(Rundschreiben oder Runderlaß)을 송부하는 것이 通例이다. 그 중에서 租稅法規의 改正內容·중요한 財政法院의 判例 등과 적절한 租稅形成에 관한 情報 등을 담은 回覽은 서비스의 제공에 해당하며, 따라서 직업에 관한 선전이라고는 볼 수 없는 것이다. 다만, 거래선 이외의 제3자에게 송부하게 되면 職業法에 反하는 宣傳에 해당하게 된다.

115 H.-J. Weniger, Grenzen zulässiger Informationswerbung, DStR 1992, S. 1829.

116 Vgl. OLG Karlsruhe, NJW 1990, S. 3093.

한편, 거래선에 대한 회람이라 할지라도 형식 및 내용에 관하여 일정한 제한을 받는다. 이에 관하여는 앞의 事務用紙에서 설명하였다.

다. 名簿

독립하여 활동하고 있는 稅務士의 所在地는 公的인 電話番號簿에의 掲載에 의하여 外部에 알려지게 된다. 모든 세무사가 기재되어 있는 직업별 전화번호부라 할지라도 고딕체로써 두드러지게 기재하는 것은 허용되지 아니한다. 그리고 특별한 전문영역이나 자격을 표방하는 것도 허용되지 않는다. 그리고 한정된 수의 세무사만이 게재된 名簿, 그것도 有料로 게재시킨 非公式的인 住所錄·業務카렌다·雜誌 또는 유사 출판물의 배포도 금지된다.

5. 第三者에 의한 宣傳

세무사는 제3자에게 자신을 선전하도록 動機를 부여함으로써 그 제3자가 他人에게 宣傳을 하게 하여서도 안된다. 즉 稅務士가 제3자에 의한 廣告를 유도하거나 묵인하는 것은 職業法에 反하는 것으로 된다.

제7절 品位維持義務

1. 概說

세무사는 그 職業 또는 그 職業의 品位와 일치하지 않는 어떤 活動도 하여서는 아니된다. 아울러 그 직업활동 이외의 領域에서도 信賴와 당해 직업에서 요구되는 尊敬에 걸맞게 行動하지 않으면 안되는 것이다. 그리고 品位維持義務에는 同僚間 結束에 관한 義務도 포함된다고 하겠다.

2. 職業上の 行動

세무사는 受託한 業務에 관한 利益을 公正하고 適切한 手段에 의하여 주장하지

않으면 안된다. 세무사의 品位維持義務에 의하여 自由로운 見解表明의 權利는 제한 받게 된다. 117)세무사는 法院 또는 課稅官廳에 대하여 독립한 대등한 권리를 갖는 租稅法制上的 機關으로서의 身分과 職責에 어울리는 適合한 行動을 하지 않으면 안된다. 부적절한 수단으로 결정을 좌우하거나 法官 또는 公務員을 부적절한 방법으로 公然하게 批判하는 것 등은 모두 품위유지의무에 반하는 것이다. 서면이나 구두로 의견을 진술하거나 토의를 하는 경우에도 사실에 입각하지 않은 의견을 주장하거나 또는 지나치게 모욕적인 言辭를 驅使하여서는 안된다.

職業上の 公的 書面的 簡易送達에 있어서 송달된 서면을 수취하고 수령일을 기재한 수령통지를 지체없이 송부하는 것은 직업상의 의무이다.

한편, 세무사는 위탁자로부터 수임한 업무에 대한 보수를 산정함에 있어서도 정확하게 처리하여야 하고, 특히 적정보수액을 超過하거나 下廻하는 金額으로 報酬를 결정하여서는 안된다. 成功報酬의 約定이 禁止됨은 이미 前述하였다.

職業의 品位는 직무수행과 관계가 있는 일체의 활동에 대하여 유지되지 않으면 안된다.

3. 職業 以外の 行動

職業行使와 職業 이외의 行動사이에 분명하게 경계선이 그어져 있는 것은 아니다. 職業 以外の 行動이란 일반적으로 그것이 私人的 行動이라고 보여지는 경우만을 지칭한 것이다. 職業 以外の 잘못된 職業의 品位를 손상하는 것이기 때문에 직업종사자가 특히 職業活動의 遂行이나 職業의 品位에 있어서 重大하게 尊敬과 信賴를 손상시킨 경우에는 문책되거나 職業法院에 의하여 處罰된다. 有罪로 되는 犯罪行爲를 저질렀거나 그 義務를 이행하지 않은 세무사는 자신의 品位 또는 外觀만을 손상시킨 것이 아니고 당해 職業 全體의 信賴를 손상시킨 것이다. 세무사라는 직업에 필요한 信賴와 尊敬이 特定 稅務士의 可罰的인 非行에 의하여 손상되었음은 달리 立證할 필요가 없다. 그리고 處罰하여야 할 非行은 職業義務의 違反을 구성하는 경우가 일반적이다. 公的인 意見을 발표함에 있어서도 세무사에게 公正과 自制가 요구된다. 아울러 특히 저술활동·기타의 출판물 및 강연활동에 있

117 BGHSt 21, 206.

어서도 같은 정도의 品位維持義務가 요청되는 것이다.

직업의 품위와 관련하여 세무사는 자기의 財務에 관한 事務에 있어서도 실수없이 처리할 필요가 있다. 高額의 個人支出이나 投機行爲에 의하여 辨濟不能狀態의 債務를 負擔하는 것은 직업법에 위반한다. 일반인 들은 세무사가 그 자신의 문제로써 強制執行을 당하는 위기에 봉착하지는 않을 것이라고 기대하고 있다.

4. 同僚間の 親睦

稅務士法에서는 同僚로서 行動할 義務에 관하여 명확한 規定을 두고 있지 않다. 그러나 이와 같은 同僚間の 親睦(Kollegialität)의 유지는 職業의 品位와 합치하지 않는 行爲를 하여서는 안될 義務로부터 도출되는 당연한 의무인 것이다. 직업 종사자간에 서로가 서로를 尊敬하지 않는 職業集團이라면 그와 같은 職業集團에 속하는 직업종사자를 존경할 사람은 아무도 없다. 동료간의 친목을 유지하기 위해서는 同僚나 職業의 品位를 해치는 행위, 특히 同僚에 대하여 口頭 또는 書面으로 부적절한 攻撃을 하거나 경솔하게 告發하는 행위를 禁止하고 있다.

동료간의 친목을 유지하기 위하여 다음과 같이 행동할 것을 요구하고 있다.

첫째, 동료간의 친목에는 同僚間に 意思疏通(Verständigung)을 할 義務가 포함되어 있다. 稅務士 상호간에 다툼이 있는 경우에는 合意에 의하여 원만하게 해결하도록 하되, 필요한 경우에는 稅務士協會의 仲介를 신청할 의무가 있다. 마찬가지로 세무사가 法院 또는 課稅官廳을 통하여 동료에 대한 對抗措置를 기도할 경우, 예를 들면 訴訟을 제기하거나 告發하고자 하는 경우에는 그와 같은 조치를 취하기 전에 먼저 稅務士協會에서 당해 사건을 調停하여 줄 것을 신청하여야 한다. 이와 같이 먼저 裁判外的 和解에 의하여 사건을 해결하려고 하지 않고 직접 재판상의 수단에 의하여 해결하는 것은 원칙적으로 허용되지 않는다. 稅務士協會의 調停이 실패한 경우에는 더 이상 制限을 받지 않는다.

둘째, 不當한 內容 또는 不適切한 形態로 어떤 동료의 품위를 침해하는 행위는 어떤 경우에도 非親睦의인 行爲에 해당한다. 그리고 동료에 대한 비열한 中傷은 허용되지 아니한다.

셋째, 去來先이 어떤 稅務士로부터 다른 稅務士에게로 위탁관계를 옮기려고 할

때에 종종 同僚間에 紛爭이 일어나게 된다. 다른 稅務士를 어떤 委任契約에서 排除시키려고 하는 조치는 職業의 品位를 해치는 것이 된다. 제3자의 지위를 이용하여 행하는 경우도 마찬가지이다. 다른 세무사가 관여하고 있는 위임자의 업무를 수임하고자 하는 세무사는 그 委任을 受諾하기 전에 먼저 종래의 委任關係에 관한 情報를 확인할 의무가 있다. 同一 事案에 대한 委任은 종래의 委任關係를 解約하거나 이미 그 위임관계가 존재하지 않을 경우에만 受諾할 수 있다. 다만, 委任者가 동시에 複數의 助言者의 活動을 요청한 경우에는 例外로 한다. 새로 업무를 의뢰받은 세무사는 지금까지 수탁하고 있던 동료세무사에게 통지할 의무를 진다. 그러나 새로 業務를 受任할 당시에 종전의 의뢰관계가 이미 終了하여 버린 경우에는 以前의 受任稅務士에게 따로 通知할 義務는 없다.

死亡한 同僚가 수탁하고 있던 업무를 承繼함에 있어서는 특히 신중하여야 한다. 業務를 승계하려고 하는 稅務士는 그 업무를 승계하기 전에 稅務士協會와 연락을 취하여야 한다.

넷째, 事務所를 讓渡함에 있어서도 同僚間의 親睦을 고려하여 特定한 行動을 必要로 하는가가 문제된다. 事務所의 有償讓渡(Übertragung)는 원칙적으로 허용된다¹¹⁸⁾. 讓渡의 條件은 適正하여야 한다. 讓受人은 讓渡契約이 성립하기 以前에 稅務士協會에 계약서를 提出할 의무가 있다.

사무소의 양도와 동시에 개개의 수임관계도 양도되는 것은 아니다. 양수인은 양도인이 얻고 있었던 거래선으로부터의 신뢰를 자신이라고 하는 인간에게도 당연히 주어야 할 것이라고 주장할 수 있는 機會를 얻음에 불과한 것이다. 去來先이 事務所讓渡의 機會에 의뢰관계를 다른 세무사에게로 변경하더라도 그 讓受人은 이에 대하여 어떤 請求權도 行使할 수 없다.

다섯째, 職業義務, 특히 同僚間의 관계에 관한 義務는 相互性이 保證되고 있는 범위안에서 기타의 직업의 직업종사자에 대한 關係에도 準用된다. 辯護士에 대한 관계가 그 典型的인 例이다.

제8절 職業名稱의 使用義務

118 BGH, NJW 1958 S. 950; 1965 S. 580; DB 1958 S. 496; OLG Celle, JR 1960 S. 302; Tiefenbacher, BB 1959 S. 473; Reinberg, Stbg 1983, S. 239; 1987 S. 72.

1. 職業名稱의 使用

稅務士 또는 稅務代理士는 免許를 취득함으로써 職業名稱을 사용할 수 있는 權利를 얻을 뿐만 아니라 아울러 職業行爲에 있어서 職業名稱을 사용할 義務도 부담한다. 직업의 명칭을 사용함에 있어서는 稅務士(Steuerberater) 또는 稅務代理士(Steuerbevollmächtigter)¹¹⁹⁾란 完全한 名稱을 사용하여야 한다. 즉 略稱, 例를 들어 StB 또는 StBv 등과 같은 略稱의 使用은 허용되지 아니한다.

직업명칭을 사용할 義務는 免許의 授與, 즉 직업증명서의 교부와 함께 발생하고 면허의 失效·取消 또는 撤回과 함께 종료한다. 면허의 실효·취소 또는 철회 이후에는 세무사 또는 세무대리사의 직업명칭은 물론이고 전에 자격을 소지하고 있었다는 취지를 附加하더라도, 예를 들어 “前 稅務士”와 같은 직업명칭을 사용할 수 없다. 다만, 면허관청은 고령 또는 육체적 장애를 이유로 면허로부터 발생하는 권리를 포기한 세무사 또는 세무대리사에 대하여 세무사협회의 청문을 거쳐 그 세무사 또는 세무대리사라는 직업명칭을 계속하여 사용할 수 있도록 허가할 수 있다.

직업명칭은 職業行爲, 즉 업무로서의 세무원조행위는 물론이고 세무사법 제57조 제3항의 세무사직업과 합치하는 활동을 수행함에 있어서도 당해 활동이 직업행위와 관계가 있는 경우(예를 들면 업무집행과 관계가 있는 著作 등)에는 직업명칭을 사용할 의무가 있다.

職業의 名稱은 특히 사무소명 및 업무용 서류·업무용 스탬프·명함·주소록 및 전화번호부의 기재에 있어서 사용된다.

다음으로 多數의 資格을 소지하고 있는 者의 직업명칭의 사용문제이다. 예를 들면 稅務士이면서 公認會計士인 자의 경우에는 稅務士 및 公認會計士(Steuerberater und Wirtschaftsprüfer)와 같이 兩者의 職業名稱을 동시에 사용하여야 한다.

그러나 稅務士의 資格이 없는 辯護士 또는 公認會計士가 세무사법 제3조 제2호

119 女性인 稅務士 또는 稅務代理士의 경우에는 女性名詞, 즉 女性稅務士(Steuerberaterin) 또는 女性稅務代理士(Steuerbevollmächtigte)라는 名稱을 사용할 수 있다.

에 의하여 稅務援助行爲를 수행하는 경우에는 稅務士 또는 稅務代理士라는 명칭은 사용할 수 없다. 이들은 세무원조행위를 하는 경우에도 辯護士 또는 公認會計士의 名稱만을 사용하여야 한다. 만일 이들이 세무사 또는 세무대리사라는 직업명칭을 사용하는 경우에는 職業名稱의 詐稱에 해당하여 刑法 제132a조에 의하여 처벌받게 된다. 왜냐하면 이들에게는 無制限 稅務援助行爲를 할 수 있는 權限만을 부여한 것이지 稅務士 또는 稅務代理士라는 資格을 부여한 것은 아니기 때문이다. 이 點 辯護士 또는 公認會計士의 자격만으로 辯護士와 稅務士 또는 公認會計士와 稅務士라는 명칭을 동시에 사용할 수 있는 우리나라의 辯護士 또는 公認會計士와는 차이가 있다.

稅法專門辯護士(Fachanwalt für Steuerrecht)라는 名稱에 관하여는 제6장 세무사의 자격취득제도에서 상세히 다루고자 한다.

2. 職業名稱의 附加的 表示

가. 許容되는 職業名稱

직업상 거래에 있어서 세무사 또는 세무대리사는 그 직업명칭 외에 관청에 의하여 수여된 직업의 명칭·학위 또는 국가에 의하여 수여된 칭호만을 附加的으로 사용할 수 있다. 여러가지 직업명칭의 사용이 광고선전과 연결되는 것을 방지하기 위한 조치이다.

(1). 官廳이 수여한 職業의 名稱

관청에 의하여 수여된 직업의 명칭은 세무사 또는 세무대리사라는 직업명칭에 부가적으로 표시할 수 있다. 먼저 직업의 명칭은 반드시 “官廳”이 수여한 것이어야 한다. 官廳에 의한 名稱의 授與는 法律에 의하여 그 수여의 권한이 관청에게 부여되고 있는 경우에 한한다. 다음으로 “職業의 名稱”이어야 한다. 직업이 아닌 일시적인 활동의 名稱은 직업의 명칭이 아니다. 教授라고 하는 表示는 직업의 명칭에 해당하나, 非常勤時間講師는 職業이 아니기 때문에 그 명칭은 職業의 名稱에 해당하지 아니한다.

官廳에 의하여 수여한 직업의 명칭의 典型的인 例로서 辯護士·공인회계사·공인장부검사사·공증인 등을 들 수 있다. 이들의 명칭은 관청에서 부여한 직업명칭이

기 때문에 세무사 또는 세무대리사라는 직업명칭에 부가적으로 표시할 수 있다. 그러나 稅法專門辯護士라는 명칭은 관청에서 부여한 것이 아니기 때문에 稅務士 또는 稅務代理士라는 직업명칭에 부가적으로 표시할 수 없다.

(2).學位 및 稱號

職業의 名稱 이외에 學位의 附加的 表示는 허용된다. 學位(Akademischer Grad)란 法律의 授權에 근거하여 大學·單科大學 및 동등의 教育機關이 수여한다. 博士學位와 商學士·法學士·공학士·상학사·농학사·사회정치학사·사회학사·경제학사·국민경제공학사·경영공학사 및 경제공학사의 표시는 허가되고 있다. 그리고 租稅專門學士 및 帳簿監査學士의 표시도 學位로서 인정되고 있다.¹²⁰⁾ 試補(Assessor)라는 칭호를 사용하는 것은 허용된다.

國家가 수여한 稱號(staatliche Graduierung)를 부가적으로 사용하는 것은 허용된다. 이에 해당하는 것으로서는 專門單科大學에 의하여 수여된 學位, 예를 들어 경영학사·경제공학사·조세경제학사·공학사 등이다.

나.許容되지 않는 職業名稱

직업행위에 있어서 앞의 “가”에서 열거한 職業名稱이나 學位 이외의 직업명칭과 前職 公務員으로서의 身分을 나타내는 表現은 稅務士 또는 稅務代理士라는 직업명칭에 附加的으로 表示하여서는 안된다.

첫째, 前職 公務員의 身分을 나타내는 표현, 예를 들면 “前 稅務署長”등과 같은 칭호는 다른 세무사 또는 세무대리사에 대하여 부당하게 競爭上의 優位를 나타내는 것이기 때문에 허용되지 아니한다. 그 밖의 前의 活動을 나타내는 표현, 예를 들어 “前 稅法顧問”이나 “前 銀行長”등과 같은 칭호도 사용하여서는 안된다.

둘째, 講演 또는 教授活動을 알리면서, 예를 들어 稅務法人의 業務執行者(Geschäftsführer)와 같이 직업상의 지위를 나타내는 부가적 표시는 허용되지 아니한다. 다만, 세무법인을 위한 활동을 함에 있어서는 職業名稱과 함께 會社內의 職위를 나타내는 업무집행자 또는 업무대리인과 같은 칭호를 사용할 수 있다.

셋째, 看板 또는 業務用書類에서 職業名稱 外의 특정한 경제부문이나 세금의 종류에 있어서의 전문지식을 나타내거나 전문영역을 나타내는 칭호를 사용할 수

120 Horn. StB 1977 S. 107.

없다.

제9절 會費納付義務

모든 會員은 會費를 納付할 義務를 진다. 이와 같은 會費의 성격은 租稅公課이다. 회비납부의무는 公法人으로서의 稅務士協會의 회원자격에 그 根據를 두고 있다.

회비납부의무를 빈번히 違反하거나 거듭하여 違反하는 경우에는 職業法院에 의하여 職業으로부터의 排除(資格剝脫)措置까지 가능하다.

회비의 결정기준이 되는 會費規則은 會員總會에서 議決한다. 세무사협회의 定款과 마찬가지로 감독관청의 인가를 필요로 한다. 이 會費規則에서는 會費納付義務者·會費納付時機·회비의 징수·독촉 및 猶豫 등에 관하여 규정하고 있다.

세무사협회는 매년 작성하는 예산안에 준거하여 회비의 총액을 결정하여야 한다. 매년의 회비총액은 세무사협회의 會員總會에서 議決한다.

회비의 납부의무는 세무사협회의 회원자격취득과 동시에 발생하고 회원자격의 상실과 동시에 종료한다. 複數의 資格에 의거하여 複數의 職業協會에 所屬하고 있는 者, 예를 들면 稅務士이면서 公認會計士인 者가 세무사협회와 공인회계사협회에 동시에 소속하고 있는 경우에는 모든 職業協會에 會費를 納付할 義務가 있다. 121)

회비는 全會員에 대하여 같은 金額의 會費를 산정하는 경우와 경제적 금부능력에 따라서 산정하는 경우로 나눌 수 있다. 滯納된 會費의 強制執行은 행정강제절차에 관한 州法の 規定에 따른다.

121 BVerwG. STB 1973 S. 224.

제6장 稅務士 등의 資格取得制度

제1절 概 要

다른 自由業과 마찬가지로 稅務士의 職業을 영위하기 위해서는 資格試驗에 合格하여야 한다. 다만, 特定한 要件을 충족한 者에 대하여는 시험없이 資格의 取得이 가능하다. 稅務士로서의 職業行使를 세무사시험에 합격한 자로 制限하는 것은 基本法上的의 職業選擇의 自由에 위배되지 않는다.

稅務士가 되기 위한 전제는 직업선택의 자유를 제한하는 主觀的인 許可前提를 이루고 있다. 즉 세무사가 되기 위해서는 大學이나 專門大學에서의 관련된 학과의 졸업·特定된 實務經驗 및 엄격한 國家試驗에의 合格이라는 전제를 충족하여야 하는 것이다. 이와 같이 稅務士法에 의하여 세무사시험에 합격한 자만으로 세무사법상의 원조행위를 할 수 있도록 제한하고 있는 현행 세무사법의 규정은 公共福利라고 하는 上位의 利益(übergeordnete Interessen des Gemeinwohls)을 위하여 인정되고 있기 때문에 基本法이 保障하고 있는 職業選擇의 自由를 침해하는 것은 아닌 것이다.¹⁾

이하에서는 稅務士의 資格取得制度和 稅務士 免許의 附與·失效·取消 및 撤回에 관하여 구체적으로 고찰하고자 한다. 아울러 稅務士와 유사한 職群인 公認會計士 및 辯護士의 자격취득제도에 관하여도 간략하게 살펴보고자 한다.

제2절 稅務士의 資格取得制度

1. 試驗制度의 概觀

稅務士試驗에 응시할 수 있는 方法은 크게 세가지로 구별할 수 있다. 이 중에서 첫째 方法이 가장 일반적으로 이용되고 있는 方法이다.

첫째는 正規大學을 졸업하고 3년간의 실무경험을 쌓은 경우이다.

둘째는 專門大學을 졸업하고 4년간의 실무경험을 쌓은 경우이다.

1 BVerfGE 21, 173(179); 54, 301(315); BFHE 60, 317; BGHZ 98, 330(335).

세책은 일정한 실무경험을 쌓은 자에 대한 특례규정이다. 세무상담·경제상담전문직업교육 또는 상업의 전문직업교육의 수료시험에 합격한 자로서 10년간 주된 직업으로서 실무경험을 쌓은 자와 국세청의 특정공무원으로서 7년간의 실무경험을 쌓은 자이다.

現行 稅務士法은 세무사시험에 응시할 수 있는 자격과 관련하여 전문대학의 졸업을 일반 정규대학에서의 졸업과 다를 바 없다고 생각하는 것 같다. 물론 정규대학의 졸업과 전문대학의 졸업과의 차이는 필수적으로 요청되는 실무경험의 履修期間의 차이에서 찾아볼 수 있다.²⁾ 兩者의 大學課程을 동일하게 취급하게 되면 兩 大學間의 법정교육과정의 期間의 長短에 비추어 보아 결국은 정규대학의 졸업자를 전문대학의 졸업자에 비하여 불이익되게 취급하는 결과를 초래하기 때문이다.³⁾

이상과 같은 要件을 갖춘 者는 먼저 試驗의 應試許可를 받아야 한다. 응시허가는 州의 最高官廳에 설치된 許可委員會에서 행한다. 응시허가를 받은 자는 필기시험과 구술시험을 통과하여야 한다. 시험은 州의 最高官廳에 설치된 試驗委員會에서 관장한다.

稅務士試驗은 두번을 超過하여 應試할 수 없다.

2. 試驗의 應試許可

가. 試驗의 應試條件

試驗의 응시자는 稅務士의 職業을 영위하기 위하여 필요한 最小限의 條件을 充足하여야 한다. 稅務士의 試驗에 응시하기 위한 條件은 稅務士法 제36조·제37조 및 제39조에 자세하게 규정되어 있다. 形式的인 條件은 「稅務士·稅務代理士 및 稅務士會社에 관한 規定을 執行하기 위한 命令」속에 규정되어 있다.⁴⁾ 稅務士의 試

2 理論과 實務에서 획득한 知識만으로 세무사시험에 합격하기에는 충분하지 않다. 왜냐하면 평균응시자의 50%만이 시험에 합격하기 때문이다. 그러므로 응시자는 試驗에 應試하기 전에 集中的으로 시험준비를 행하게 된다.

3 세무사시험의 응시자가 세무사시험에 합격하게 되는 年齡은 거의 비슷하게 된다. 大學卒業者와 專門大學의 卒業者間에 실무이수기간에 차이를 두고 있는 것도 여기에 論據를 두고 있다. 獨逸에서 大學을 卒業한 者가 세무사시험에 응시하게 되는 연령은 대체로 25세에서 30세사이이다.

驗條件은 일반적인 人的許可條件과 시험의 응시자가 개별적인 경우에 충족하여야 하는 특별한 事前教育條件으로 구별할 수 있다.

(1). 特別한 事前教育條件

(가). 正規大學의 졸업자의 應試條件

1). 正規大學에서의 공부

가). 正規大學의 卒業

稅務士法이 인정하고 있는 가장 理想的인 事前教育過程으로 이곳에서 배우는 과목 들은 거의가 세무사의 직업영역과 관련이 있다. 여기에서의 正規大學이란 大學 중에서 經濟學과 法學을 專攻하는 경우만으로 한정된다. 이와 같이 專攻을 經濟學과 法學만으로 한정하고 있는 세무사법 제36조는 憲法에 위반하지 않는다.⁵⁾

經濟學에 대한 공부는 경제학의 대학 또는 경제학전공부문을 갖는 다른 대학에서 최소한 8학기의 정규과정을 수료하여야 한다. 法學에 대한 공부는 일정한 법정인수기간을 法定하고 있지 않다. 왜냐하면 일반적으로 독일에서의 法學의 공부는 正規大學에서만 履修가 가능하기 때문이다. 獨逸에서의 大學은 원칙적으로 경제학과 경영학의 분야에서는 상업학사학위시험·경제학사학위시험·경영학사학위시험 및 상업교사학사시험의 合格으로 卒業하게 된다.

法學에서의 大學卒業은 제1차 國家試驗에 合格하는 것으로 있게 된다.

正規大學에서의 공부는 원칙적으로 外國의 大學에서 졸업하여도 인정된다. 그러나 외국에서의 대학졸업은 독일의 대학의 교과과정과 일치하여야 한다. 경제학의 경우에는 위의 요건을 충족하면 정규대학에서의 공부요건을 충족한 것으로 본다. 그러나 외국에서의 법학의 공부는 상이한 국가의 법질서를 고려하여 볼 때 극히 例外的인 경우에만 인정될 수 있다. 예를 들어 시험의 응시자가 外國에서의 法學工夫가 獨逸의 法學工夫의 중요한 과목을 포함한다는 것을 증명하는 경우이다. 이와 같은 경우란 사실상 있을 수 없다.

나). 正規大學에서의 教育和 理論的인 基本教育

4 Halaczinsky, Inf. 1991, S. 385; Meng, StB 1991, S. 353.

5 BFHE 82, 398; 批判的인 見解로서는 Targen, Die Voraussetzung des Wissenschaftlichen Hochschulstudiums in § 36 Abs. 1

Steuerberatungsgesetz, StB 1984, S. 33.

세무사의 업무는 납세의무자의 납세의무의 이행을 지원하는 것이다. 그러므로 세무사는 국민경제의 영역에서 중요한 기능을 수행한다. 그리고 稅務士의 행위영역에는 추가적으로 經營上의 相談이 포함된다. 아울러 會計監査를 실시하고 법적인 권한의 범위안에서 증명서를 발급한다.

한편, 세무상담은 법률적인 지식을 전제로 한다. 즉 세무상담을 위해서는 전체 조세법은 물론이고 민법·상법·경제법분야에도 기본적인 확실한 지식을 지니고 있어야 한다. 아울러 이와 같은 법령에 대한 판례와 행정해석의 입장도 매우 중요하다. 법률적·경제적인 상담은 상호 밀접하게 결합되어 있는 것이다.

세무사의 직업수행상 요청되는 지식에는 이상과 같은 법률학적인 知識뿐만 아니라 경영학적인 지식이 포함된다. 이와 같이 직업상 요청되는 경영학적인 문제에 관한 상담을 수행하기 위해서는 교육과정은 물론이고 세무사의 시험과정을 통해서도 검증될 필요성이 있다.

한편, 이와 같은 職業上의 專門知識은 이론적·실무적인 교육을 포함한다. 兩者는 상반되는 것이 아니고, 상호 보충적이다. 실무행위는 이론적인 기본지식의 뒷받침이 없이는 아무런 의미가 없으며, 또한 이론적인 교육은 실무상의 경험없이 장기적으로 保全될 수 없는 것이다.

세무사의 시험을 위한 理論的인 基本教育에는 다음과 같은 科目들이 포함되어야 할 것이다.

A). 法學(Rechtswissenschaft)

①一般法

a) 民法

민법일반이론: 권리주체 · 법률행위 · 기한 · 기간 · 시효

채권법: 채권법일반과 특별채권법

물권법: 점유 · 소유 · 저당 · 그 외의 사용권

가족법: 부부재산권 · 부양권 · 후견 · 보호

상속법: 상속자 · 상속책임 · 유서 · 상속계약 · 유증 · 유류분(Pflichtteil) · 상속의 포기 · 유서의 집행

b) 商行為法 및 어음수표법

상행위법: 상인 · 업무대리권 · 상행위의 대리 · 회사법 · 회계규정

어음법: 위임받은 어음과 원래의 어음의 구성부분 · 배서 · 상환청구

수표법: 구성부분 · 양도 · 대체수표 · 상환청구

c) 會社法

민법상 및 상법상의 회사법: 회사의 설립과 참여 · 매각 · 합병 · 분할과 청산 · 회사와 기업결합의 회계상의 규정

d) 강제집행법 · 파산법과 화해법

강제집행법: 동산의 강제집행, 토지의 강제경매와 강제관리

파산법: 경매의 원인 · 항고 · 분리와 별채권 · 선채권 · 평가 · 회계 · 강제화해

화해법: 화해의 이유 · 자산의 통찰 · 정산능력의 확정 · 화해충족의 감독 · 회계 · 연계파산

② 租稅法

a) 租稅法一般

조세절차법 (Verfahrensrecht) · 조세기본법 (Abgabenordnung) · 재정법원법 (Finanzgerichtsordnung)

b) 所得稅法 (Ertragsteuerrecht)

소득세법 · 법인세법 · 영업세법

c) 物稅法 (Substanzsteuerrecht)

평가법 (Bewertungsrecht) · 토지세법 · 재산세법 · 상속세법

d) 流通稅法 (Verkehrssteuerrecht)

부가가치세법 · 토지취득세법 · 자본거래세법

e) 관세법과 소비세의 개론

f) 외국인세법의 개론과 국제조세법의 체계

③ 租稅刑法과 租稅秩序違反法 (Steuerstrafrecht und Recht der Steuerordnungswidrigkeiten)

④ 稅務士의 職業法 (Berufsrecht der Steuerberater)

B). 經營學

① 一般經營學

a) 정보경제-상행위대차대조표·비용계산·단기적인 결산과정 및 계획산정

b) 물품조달·생산·감가상각·조직·인사제도·사업기획의 개론

- c) 사업평가(Unternehmensbewertung)
- d) 이론과 실무에서 전체경영과 조세목적
- e) 일반적인 조세효과학과 조세형성학(Allgemeine Steuerwirkungs-und Gestaltungslehre)
- f) 사업기획의 절차와 절차의 최적화
- g) 정보관리(Datenverarbeitung)
- ② 회계제도와 과세
 - a) 회계제도의 기능과 방법적인 토대
 - b) 決算
 - c) 評價
 - d) 조세상의 이익추구의 특수문제
 - e) 소비와 소득의 조세상의 판단
 - f) 決算政策(Bilanzpolitik)
- ③ 국내적 및 국제적인 면에서의 경영결정과 과세와의 관계
 - a) 위치선정
 - b) 법률형식의 선택
 - c) 투자계획
 - d) 재정계획 등에 대한 과세의 영향

2). 實務行爲

가). 일정기간의 실무행위의 履修

大學에서의 공부이후에 實務行爲를 거쳐야 한다. 그러므로 大學을 卒業하기 전이나 大學에서 공부하기 전에 實務에 종사한 기간은 세무사의 응시조건과 아무런 관련이 없다. 왜냐하면 세무사시험에 응시하기 위한 전제로서 실무경험을 요구하는 것은 대학의 공부에서 배운 理論的인 知識을 實務에 適用하여야 하기 때문이다.

實務行爲란 聯邦과 州의 稅務官廳에 의하여 관리되는 稅務의 領域에서 主된 職業으로서 행하는 行爲를 의미한다. 제5차 세무사법의 개정법률에 의하여 실무행위에는 나중의 세무사로서의 직업행위의 핵심적인 영역과 관련되는 사항을 포함할 것을 규정하였다.

실무행위는 만일 세무사의 직업에 응시하는 자가 독일의 세무관청에 의하여 관리되는 세무의 영역에서 행위한 경우이면 설사 그 실무행위가 행하여진 장소가 외국이더라도 관계가 없다. 예를 들면 독일의 세법에 관하여 외국의 위탁자에 대한 상담에 종사한 경우이다. 물론 여기에는 二重課稅에 관한 國際條約도 포함한다.

실무행위는 主된 職業의 行爲로서 행하여야 한다. 즉 일반적으로 다른 직업에서 요청되고 있는 평균노동시간을 실무행위에 종사할 것을 요구하고 있는 것이다. 실무행위는 응시자의 원래의 종사부문이 稅法 以外の 領域이라고 할지라도 업무의 내용이 세법과 관련이 있고 원칙적으로 세무사항에 관한 종사가 필수적인 것이라면 主된 職業으로서의 行爲로 인정된다. 종사한 職業의 遂行形態는 중요하지 않다. 그러므로 주된 직업의 행위를 피용인으로서 행하거나, 아니면 자영업으로서 행하거나 전혀 關係가 없는 것이다. 그러나 주된 직업에의 종사기간은 시험에의 응시자가 그의 권한내에서 행위한 경우, 즉 세무사법에 위반하지 않고 행사한 경우에만 인정된다.⁶⁾

세무사법에서 요청하는 실무행위는 대학에서 배운 理論的인 知識을 적용하는 訓練過程이다.⁷⁾ 그러나 실무행위가 교육행위와 같이 세무원조행위와 동일한 것이 아닌 경우에도 실무행위로 취급한다.⁸⁾

실무경험의 기간이 3년을 경과하였는지의 여부는 필기시험의 시작시기를 기준으로 판단한다. 예를 들어 허가위원회의 결정시점까지 3년간의 실무경험을 이수하지 못하였다고 하더라도 늦어도 필기시험의 시작시까지 3년간의 실무경험에 관한 요건의 충족이 가능한 경우에는 그 실무경험의 이수를 條件으로 하여 應試를 許可할 수 있다. 장기간의 疾病이나 兵役義務의 수행에 따라 실무행위를 中斷한 경우에 그 기간은 실무경험의 기간에 산입하지 아니한다.⁹⁾

나). 實務行爲에서의 基本教育

세무사가 되기 위한 중요한 과정으로서 最小限 3년(정규대학에서의 공부과정을 이수하지 않은 자의 경우에는 4년·7년 또는 10년)동안 세무사항에 관한 영역에

6 BFHE 132, 177.

7 BFHE 124, 474.

8 BFHE 114, 310; 124, 474.

9 FG Stuttgart, EFG 1965, S. 203.

서 주된 직업으로 실무행위를 하여야 한다. 세무사로서의 직업을 가지기를 원하는 자는 이러한 실무상의 기본교육 기간 동안에 이론적인 기본교육에서 얻은 지식과 숙련성을 실무에 적용하는 것을 배운다. 이와 같은 실무상의 기본교육의 목적은 우선 직업의 숙련성에 있다. 이러한 직업의 숙련성이 요청되는 분야는 관련된 稅法·法律 및 經營學의 領域에서의 확고한 전문지식과 이것을 실무에 적용할 수 있는 能力, 각각의 사태에 따라 선택할 수 있는 代案의 開發能力, 위탁자에게 자문과 충고를 설득력있고 자세하게 행할 수 있는 能力이다.

세무사가 되고자 하는 자는 實務行爲를 통하여 이와 같은 能力 들을 가장 잘 습득할 수 있게 되는 것이다.

여기에서 세무사시험의 지원자는 목적에 가장 적합한 업무방식을 습득하여야 한다. 세무사시험의 지원자는 실무교육을 마친후에는 설사 그가 교육받지 않은 전문영역이라 할지라도 당해 업무를 수행할 수 있어야 한다.

實務期間 동안에 배워야 할 사항 들을 구체적으로 열거하면 다음과 같다.

- ① 사실관계의 설명과 조세문제의 파악
- ② 納稅申告書의 作成
- ③ 과세절차에서 代理(조세의 확정과 징세절차)
 - 특히 - 취하여진 행정행위의 심사
 - 결정의 변경과 경정에 대한 신청
 - 지불기간의 연기·발급·중지 등
 - 조세법의 규정에 의한 증명서의 발급
- ④ 조세문제에 대한 상담·정보와 의견서의 발급
 - 특히 - 회사의 설립과 관련하여
 - 회사의 참여와 관련하여
 - 賣却·合併·變更
 - 분할과 청산
- ⑤ 행정관청과 법원에의 출입을 포함한 司法的 그리고 司法外的인 法律補助에 대한 업무
 - 특히 - 이의신청과 소원제기
 - 소송제기와 항고

⑥ 행정청의 조사, 특히 외부조사사의 대리

⑦ 조세형사절차와 과태료절차에서의 대리

- 특히 - 자기기재에 의한 납세신고의 정정시에
- 질서위반절차에서
- 형사절차에서

⑧ 경영회계방식의 조직·실행 및 통제

⑨ 비용계산을 포함한 회계방식의 평가시의 경영상담

- 특히 - 회계상의 판단
- 회계분석
- 소비와 소득의 판단
- 단기적인 결과회계

⑩ 經營上の企業相談

- 특히 - 존재설정
- 참여
- 수출촉진
- 합리화
- 전산처리시설의 사용
- 정리
- 매각

⑩① 조세영향산정과 조세계획산정하의 경영결정에의 상담

- 위치선정
- 법률형식선정
- 투자계획
- 재정계획

⑩② 기업과 기업 일부분의 평가시에 상담과 의견서의 작성

⑩③ 보고서를 포함한 法定 또는 任意監査의 실행

- 특히 - 결산감사
- 특별감사(설립감사·보증감사·횡령감사)

⑩④ 계산방식과 세법의 모든 영역에서의 전문가로서의 활동

- 신탁행위성(후견인·보호자·유언서의 집행자로서)
- 행정상의 활동(파산관리인·화해관리인·청산관리인으로서)

앞으로 세무사의 활동은 포괄적인 기업상담의 영역에서 변화하는 상담의 필요성에 적합하여야 한다. 質적으로 優秀한 稅務相談은 세무사가 관련된 세법·법을 및 경영상의 영역에서 지속적으로 自己開發 및 發展을 통해서만 가능하기 때문이다.

(나) 專門大學卒業者の 應試條件

1). 專門大學에서의 공부

專門大學(Fachhochschulstudium)에서 경제학이나 경영학을 전공하는 것¹⁰⁾이 세무사시험에 응시하기 위한 필수적인 요건이다. ¹¹⁾ 세무상담은 법률상담의 일부분이기 때문에 법학공부도 적절한 대학공부의 조건으로 받아 들여진다. 그러나 獨逸의 稅務士法이 전문대학에서의 법학의 전공을 세무사의 응시요건으로 규정하고 있지 않은 것은 독일 대학의 특수성, 즉 원칙적으로 法學은 正規大學에서만 이수될 수 있는 점을 고려한 것이다.

위에서의 專門大學이란 公共 또는 國家가 인정하는 獨逸의 專門大學을 말한다. 공무원의 교육을 담당하는 專門大學, 예를 들면 州의 稅務專門大學도 이러한 의미에서의 專門大學에 속한다. ¹²⁾

2). 實務行爲

세무사시험에 응시하는 자는 전문대학에서 공부를 마친 후에 4년간의 연방이나 주의 세무관청에 의하여 관리되는 稅務領域에서 實務行爲를 主된 職業으로서 행하여야 한다.

(다) 實務와 관련된 教育課程

독일의 세무사법은 稅務士라는 직업을 원칙적으로 大學卒業者에게만 열어 놓고 있는 것이다. 그러나 세무사에 대한 경영상·법률상의 상담의 증가현상을 고려하여 大學을 卒業하지 않은 자에 대해서도 이와 같은 職業으로 진출할 수 있는 길을 열어 놓고 있는 것이다. ¹³⁾ 그러나 職業의 特殊性때문에 大學을 졸업하지

10 Vgl. Hess. FG v. 14. 9. 1989 = Stbg 1989, S. 157.

11 Vgl. § 36 Abs. 1 Nr. 2 StBerG.

12 Halaczinsky, aaO., S. 244.

13 憲法的인 觀點에서 이러한 法律의 規定에 대하여 批判的인 見解: Schick.

않은 者가 대학의 졸업자와 마찬가지로의 기간안에 세무사의 직업을 취득하는 것은 적합하지 못하다. 그러므로 이와 같은 방법에 의하여 稅務士試驗에 응시할 수 있는 전제는 관련된 교육과목의 이수과 聯邦이나 州의 稅務官廳에 의하여 관리되는 稅務의 領域에서 주된 직업으로서 장기간 종사할 것을 요구하고 있는 것이다.

1). 帳簿記入補助者

세무상담·경제상담전문직업교육 또는 상업의 전문직업교육을 받고 그 수료시험에 합격한 자로서 그 試驗以後에 연방 또는 주의 세무관청에 의하여 관리되는 세무의 영역에서 주된 직업으로서 10년이상 실무행위를 하였다면 세무사의 시험 자격이 인정된다.

2). 稅務當局의 職員

세무당국의 상급직의 공무원 또는 직원이거나 이었던 者로서 최소한 연방이나 주의 세무관청에 의하여 관리되는 세무의 영역에서 7년을 담당관 또는 이에 준하는 지위에서 종사하였다면 세무사의 시험에 응시할 수 있다. 물론 이 규정은 정규대학이나 전문대학을 졸업하지 않은 稅務職公務員에게 실질적인 의미가 있다.

(2). 其他의 一般的인 條件

(가). 試驗許可의 條件

시험응시자의 개별적인 상황에 따라서 요청되는 특별한 사전교육조건에 관하여는 이미 위에서 言及하였다. 여기에서는 稅務士法 제37조에 의한 一般的인 條件만을 언급하기로 한다.

1). 住所地の 制限

시험의 응시자는 독일이나 유럽공동체국가내에 住所를 가지고 있어야 한다. 주소란 항상 居住하는 場所로서 직업생활의 중심지가 아니라 全體生活의 중심지를 의미한다. 그러므로 住所는 직업이 영위되는 장소와는 구별된다. 시험의 응시자가 독일 또는 유럽공동체국가내에 주소가 없는 경우에는 시험의 응시가 불가능하다. 따라서 시험의 지원자가 그의 주소를 독일이나 유럽공동체국가내에 가지고 있지는 않으나, 그의 직업이 영위되는 장소를 독일이나 유럽공동체국가

내에 설립하려는 의도를 가지고 있다고 하더라도 세무사시험에는 응시할 수 없는 것이다.

2). 整頓된 經濟關係

세무사직업의 행사를 위한 당연한 전제로서 정돈된 경제관계(geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen)가 요청된다. 문란한 재산상태에 의해서는 의뢰인에 대한 信賴가 파괴될 위험성이 있다. 만일 응시자가 債務를 지고 있다고 하더라도 당해 채무를 정하여진 기간안에 변제할 수 있다면 원칙적으로 이와 같은 조건을 충족한 것으로 된다. 문제는 시험의 응시자가 破産으로 인하여 그의 財産의 처분에 제한을 받아 채무관계를 등록하여야 할 경우이다. 이와 같은 요구는 양심적인 직업의 행사를 위하여 요청되는 전제조건인 것이다.

3). 公職任用에의 適合性

범죄로 인하여 최소한 1년의 自由刑을 선고받은 자는 獨逸의 刑法上 5년간 公職에 任用될 자격이 없다. 그러므로 그러므로 범죄로 최소한 1년의 自由刑을 宣告받은 경우에는 그로부터 5년동안 試驗에의 應試가 거부되는 것이다.

4). 肉體的 · 精神的인 健康

만일 시험의 응시자가 육체적인 결함과 정신적인 박약의 결과 세무사로서의 직업을 행사할 수 없을 경우에는 당연히 試驗應試의 許可가 거부된다. 만일 시험의 응시자가 하루의 절반 程度를 직업활동에 종사할 수 있는 경우라면 지속적인 직업행사의 無能力이 아니다. 그러므로 이와 같은 時間에는 최소한 稅務士로서의 職業을 정상적으로 행사할 수 있어야 하는 것이다.¹⁴⁾ 의심이 있는 경우에는 醫師의 診斷書를 첨부하여야 한다.

5). 職業義務의 不履行에 대한 우려의 解消

시험응시자의 以前의 行爲 등으로 미루어 보아 직업의무를 불이행할 것이라는 不安(Besorgnis)이 없어야 한다. 응시자의 행위로써 그 응시자가 신분상의 품위와 일치하는 사고방식을 소유하고 있음을 보여야 한다. 즉 시험응시자가 장래에 직업의무를 이행하지 않을 것이라는 불안을 해소시킬 수 있도록 증명될 필요가 있는 것이다.

6). 外國人 試驗應試者

14 Vgl. BFH, BStBl. II 1979, S. 788.

독일인 및 유럽공동체국가의 국민을 제외한 外國人은 國家間에 相互 國際條約 또는 協定에 의하여 인정하는 경우에만 독일의 세무사시험에 응시가 허용된다. 그 허용여부는 외무부의 증명서에 의하여 확정된다. 그러나 실사 국제조약 등에 의하여 응시가 허용되는 국가의 국민에 해당된다고 하더라도 시험에 응시하기 위한 諸般 條件들을 充足한 경우에만 응시가 허용된다. 예를 들면 연방이나 주의 재무청에 의하여 관리되는 세무영역에서 실무를 이수하여야 하고 獨逸語에도 능숙하여야 하는 것이다.

나. 試驗의 應試許可

시험의 응시허가는 州의 最高財務行政廳에 설치된 許可委員會(Zulassungsausschuß)가 행한다. 이 委員會는 委員長으로서 1명의 財務行政廳의 上級公務員과 2명의 稅務士로 구성된다. 委員會의 위원은 州의 最高官廳에 의하여 任命되고 任期는 3년이다. 各 州의 세무사협회는 허가위원회의 직업대표로서의 위원, 즉 稅務士로서의 委員의 추천인명부를 작성하여 제출한다. 허가위원회의 위원은 중대한 사유가 있을 때에 한하여 해임될 수 있다. 해임되는 위원이 세무사로서의 위원인 경우에는 세무사협회의 의견을 청취하여야 한다.

응시자는 지정된 기일까지 申請 當時 主된 職業을 수행하고 있는 場所(주된 직업활동이 없는 경우에는 住所)를 관할하는 州의 最高官廳에 대하여 시험허가의 신청을 하여야 한다. 허가위원회는 신청자가 제출한 신청서와 신청서에 기재된 사항에 근거하여 결정한다. 허가위원회는 다수결로써 결정한다. 결정에 관하여는 書面에 의하여 신청자에게 通知하여야 한다. 시험에 대한 응시신청이 허가위원회에 의하여 거부된 경우로서 신청자가 그 결정에 불복하는 경우에는 전심절차를 거침이 없이 직접 財政法院에 訴訟을 제기할 수 있다.

3. 試驗의 實施와 合格의 決定

가. 試驗의 區分

세무사시험은 筆記試驗과 口述試驗으로 나누어 진다.

(1). 筆記試驗

稅務士法 제37a조의 제3항에 의한 稅務士의 시험범위는 다음과 같다.

- ①租稅節次法(Steuerliches Verfahrensrecht)
- ②收得稅(Ertragssteuern)
- ③所有稅(Besitzsteuern)
- ④消費稅와 流通稅(Verbrauch- und Verkehrsteuern)
- ⑤民法과 經濟法의 概論(Grundzüge des Bürgerlichen Rechts und des Wirtschaftsrechts)
- ⑥經營學과 會計學(Betriebswirtschaft und Rechnungswesen)
- ⑦經濟學(Volkswirtschaft)
- ⑧職業法(Berufsrecht)

筆記試驗은 감독관의 감독아래 3科目으로 나누어 3일동안 연결된 평일에 치루어진다. 試驗科目 중 2科目은 租稅節次法·收得稅·所有稅·消費稅와 流通稅 중에서 출제되고, 나머지 한科目은 簿記 및 貸借對照表制度 중에서 출제된다. 시험의 범위를 확대할 수도 있다. 시험문제는 州의 最高官廳에 의하여 출제된다. 시험시간은 각각의 문제에 대하여 최소한 4시간, 그리고 최대한 6시간이다. 주의 최고관청은 시험의 응시자에게 늦어도 첫번째의 필기시험날짜의 1달前까지 등기우편에 의하여 필기시험에 응할 것을 通知하여야 한다. 시험에 대한 평가는 모든 시험에서 시험위원회에서 최소한 2명의 시험위원에 의하여 평가된다. 筆記試驗의 합계점수가 4.5를 초과하는 경우에는 불합격으로 처리되어 구술시험에 응시할 수 없게 된다.

(2). 口述試驗

州의 최고관청은 口述試驗에 응시하는 지원자에게 등기우편으로 늦어도 試驗日 2주전에 通報하여야 한다. 시험위원회의 위원장이 구술시험을 지휘한다. 구술시험은 시험범위에 포함되는 대상과목 중에서 간단한 主題發表로 시작된다. 주제발표를 위한 제목은 시험시작 30분전에 선정한다. 시험응시자 한사람에게 주어지는 時間은 최대한 90分이다.

口述試驗은 主題發表와 試驗段階에서의 성적이 분리되어서 평가된다. 점수는 시험위원회에 의하여 평가된다. 口述試驗이 主題發表와 6개의 試驗分野로 되어 있기 때문에 결국 口述試驗에서는 7개의 개별적인 성적이 산정되는 것이다. 이

를 합산하여 口述試驗에 대한 綜合點數를 확정하게 된다.

나. 試驗의 實施와 合格의 決定

試驗에 대한 決定은 州의 最高官廳에 설치된 시험위원회(Prüfungsausschuß)에서 행한다. 시험위원회의 구성은 3인의 財務行政廳의 上級公務員(그 중에서 1명은 委員長), 1명의 경제를 관할하는 주의 최상급행정청이 추천하는 경제계대표와 2명의 稅務士로 구성된다. 시험위원회의 위원은 3년의 임기로 州의 最高官廳에 의하여 任命된다. 여기에서 各 州의 稅務士協會는 시험위원회의 위원에 관한 추천인명부를 작성하여 주의 최고관청에게 제출하여야 할 義務가 있다.

시험의 응시자는 시험위원회의 시험에 관한 不合格決定에 異議가 있으면 직접 財政法院에 訴訟을 제기할 수 있다. 전심절차를 거치지 않고 직접 출소할 수 있는 것이다. 提訴期間은 시험의 결정에 대한 구술상의 통보와 함께 起算된다.

시험에 대한 合格이나 不合格에 대한 決定은 司法的인 審査를 박탈하는 일신전속적인 가치판단이다. 그러므로 법원은 일반적으로 타당한 평가기준을 무시하였는지의 여부·시험평가가 부적절한 사실에 바탕을 둔 것이었는지의 여부 및 시험의 중요한 절차규정이 유지되었는지의 여부만을 심사할 수 있을 뿐이다.¹⁵⁾

한편, 독일의 세무사시험의 합격자는 매년 1,000명에서 1,800명 정도이다. 응시자에 대한 합격자의 比率은 약 45%에서 50%수준에 머문다. 年度別 응시자에 대한 시험합격자의 비율은 <表-2>와 같다.

<表-2> 年度別 試驗合格者 比率

(단위: 명, %)

年 度	應試許可者數	合 格 者 數	比 率
1987	2,359	962	40.7
1988	2,760	1,192	43.1
1989	2,967	1,243	41.8
1990	3,815	1,520	39.8
1991	4,358	1,800	41.3

※자료:독일연방세무사협회 제공

15 Vgl. BFHE 127, 290; 144, 323.

다. 再試驗

시험은 두번까지만 應試할 수 있다. 어떤 경우에도 더 이상의 試驗에의 應試는 허용되지 아니한다.

지난 번의 不合格한 試驗에서 얻은 試驗成績은 다음의 再試驗에서는 고려하지 아니한다. 16)

4. 試驗의 免除

稅務士法은 제38조에서 일정한 요건이 충족된 자에 대한 試驗의 免除(Befreiung von der Prüfung)에 관하여 규정하고 있다. 제38조는 强行規定으로서 同條에 규정된 要件을 충족하는 경우에는 누구든지 세무사시험을 면제한다. 17) 그러나 제37조의 세무사시험에 응시하기 위한 일반적인 인적전제는 시험의 면제시에도 충족되어야 한다. 이 규정에 의하여 試驗이 免除될 수 있는 者は 다음과 같다.

(1). 教授

獨逸의 大學이나 專門大學에서 최소한 10년이상 세무영역에서 강의를 한 教授만에 대하여는 세무사의 시험을 면제한다. 大學教授에는 정규교수(ordentliche Professoren)·비정규교수(außerordentliche Professoren)·전문대학교수(Fachhochschulprofessoren)와 명예교수(Honorarprofessoren)로 제한된다. 그러므로 행정학교·경제학교·국민대학 등에서 강의를 하는 교수는 비록 그의 강의내용상으로는 이러한 전제가 충족되었다고 하더라도 시험이 면제되지 않는다. 세무영역에는 租稅法이 포함된다. 대학의 교수가 민법과 상법만을 대학에서 강의하였거나 또는 경영학에 대한 기본적인 과목만을 강의 하였을 경우에는 세무영역에서 강의행위를 한 것으로 보기는 어렵다. 教授가 稅務士의 免許를 취득한 경우에도 당해 教授는 계속하여 教授의 업무와 稅務士의 업무를 兼할 수 있다.

(2). 財政法院의 判事

財政法院의 判事로서 10년이상 세무문제의 영역에서 종사한 者は 稅務士의 시

16 BFHE 126, 502.

17 R. Hasselmann, Die Zulassung ehemaliger Beamter der Steuerverwaltung als Steuerberater, in: Steuer und Studium 1987, S. 130ff. (132).

험없이 세무사의 면허를 취득할 수 있다. 세무사의 허가신청시에는 재정법원의 판사직을 그만 두어야 한다. 財政法院의 判事로서의 10년간의 업무행위에는 반드시 判事로서의 경력만을 요구하는 것은 아니다. 以前의 租稅行政에서의 行爲도 포함하여 算定한다.

(3). 國稅廳의 高位職의 公務員

시험이 면제되는 公務員은 제한적으로 最小限 10년이상 세무문제에 관한 專門領域의 責任者로서 또는 최소한 동등한 비중을 가지는 地位에 종사한 者이어야 한다. 이 규정은 제2차 稅務士法の 개정으로 종사기간이 5년에서 10년으로 연장되었다. 이 규정에 의하여 세무사의 면허를 취득하고자 하는자는 公職을 그만 두어야 한다. 세무사의 시험으로부터 면제 받을 수 있는 條件으로서의 10년은 지속된 10년만을 의미하지는 않는다. 즉 通算하여 10년이면 허용된다.

(4). 기타 試驗의 免除를 받는 者

1). 聯邦이나 州의 입법부·감사원 및 다른 최고행정청의 고위공무원

연방이나 주의 입법부감사원 및 다른 최고행정청의 고위공무원으로서 최소한 10년이상 세무영역에 종사하여야 한다. 제2차 稅務士法の 개정시에 받아 들여진 規定으로서 제3차 세무사법의 개정을 통하여 다시 시험의 면제를 받는 대상자의 범위가 확장되었다. 연방과 주의 입법부는 연방의회와 주의 의회를 말한다. 다른 최고행정청의 고위공무원은 聯邦과 州의 長官을 말한다.

2). 國稅廳의 中間職 公務員

국세청에서 중간직 공무원으로서 最小限 15년이상 세무영역에 종사하였거나 또는 동등한 직위에서 업무를 행한 者는 신청에 의하여 세무사시험을 면제받게 된다.

3). 聯邦이나 州의 입법부·법원·감사원 및 다른 최상급의 행정청의 中間職 公務員

聯邦이나 州의 입법부·법원·감사원 및 다른 최상급의 행정청의 중간직 공무원은 최소한 15년동안 연방이나 주에서 관할하는 세무영역에서 전문가 또는 최소한 동등한 지위에서 업무를 행한 경우이어야 한다.

(5). 公認會計士와 公認帳簿檢查者의 部分免除

세무사법 제37b에 의하여 간단한 형태로 세무사시험을 치를 수 있다. 즉 공인회

제사 등은 세무사의 시험범위 중에서 民法과 經濟法の 概觀・經營學 등에 대한 시험을 면제하고, 조세절차법・收得稅・所有稅・소비세 및 유통세에 관해서만 치루게 된다.

部分免除를 받고 있는 공인회계사와 공인장부검사사는 필기시험에서 최소한 4 등급 이상의 성적을 얻어야 한다. 즉 口述試驗에 응시하기 위해서는 필기시험에서 최소한 제4등급인 평균치에 부합하는 성적을 얻어야 한다. 口述試驗에 응시하게 되는 공인회계사 또는 공인장부검사사에 대한 주제발표와 구술시험의 출제 범위는 租稅節次法・收得稅・所有稅・消費稅과 流通稅・經濟學과 職業法이다.¹⁸⁾

5. 外國人稅務士의 認定

가. 稅務士市場의 開放

(1). 유럽공동體國家의 國民에 대한 試驗制度

1988년 12월 21일 3년간의 직업교육을 마친 대학졸업자의 인정에 관한 유럽공동體 委員會의 指針(EWG-Richtlinie)이 마련되었다.¹⁹⁾ 이 指針은 모든 유럽공동체 회원국가에게 立法行爲에 의하여 유럽공동체내의 다른 국가에서 취득한 대학 졸업장과 그 나라에서 직업행사를 할 수 있다고 인정한 직업행사능력증명서를 충분한 資格證明書(Befähigungsnachweise)로 인정하고, 이와 같은 대학졸업장 및 證明書의 소지자에게 직업행사를 인정할 것을 규정하였다.²⁰⁾ 이에 따라 유럽 稅務士協會는 行政委員會會議에서 대학졸업지침에 관하여 다음과 같이 合意하였다.

“유럽세무사협회는 1988년 12월 21일의 유럽공동체의 위원회의 指針인 最小限 3년의 직업교육을 이수한 대학졸업자의 인정에 관한 일반적인 규율을 환영한다. 능력이 부족한 사람에 의한 稅務相談으로부터 시민을 보호하기 위하여 세무사직업을 일정한 자격을 보유한 자에 의하여 영위되는 職業으로 형성할 것을 요청한

18 D. Meng, Änderungen bei der Steuerberaterprüfung, Steuer und Studium 1992, S. 127ff. (130).

19 ABI. EG Nr. L 19, 1989, S. 16.

20 L. Fischer, Europäischer Gemeinschaftsrecht und Steuerberatung in Deutschland, DStR 1993, S. 1928.

다. 이와 같은 형성은 國家的인 法規範에 의하거나 稅務相談의 촉진과 수준의 보전을 목적으로 하는 國家的으로 인정된 組織에 의하여 수행될 수 있다. 유럽 稅務士協會의 會員組織은 이에 부응하는 조치를 위하여 간여할 것을 요청받고 있다. 稅務士職業의 규정시에 유럽 稅務士協會에 의하여 만들어진 職業原則의 概要에 注意할 것을 권장한다. 행정위원회는 유럽세무사협회의 회원조직이 1988년 12월 21일의 指針 제9조의 會議과 委員會의 宣言에서 언급된 결정절차에의 參與에 찬성한다”

한편, 위의 指針을 受諾하는 國家(Aufnahmestaat)는 稅務士職業의 行使가 그 나라의 法律에 대한 정확한 知識을 요청하는 경우와 그와 같은 知識이 職業行使에 重要하고 日常的인 存在部分인 경우에 한하여 適應教育(Anpassungslehrgang)이나 適合試驗(Eignungsprüfung)을 거치도록 규정할 수 있음을 규정하고 있다. 21) 그리고 이에 必要한 立法的인 措置는 늦어도 1991년까지 完了하도록 되어 있었다.

獨逸은 이와 같은 유럽공동체국가의 稅務士들에게 獨逸 안에서의 職業行使를 許容하기로 하되, 그 外國稅務士들이 獨逸안에서 職業활동을 영위하기 위한 前提로서 반드시 獨逸의 適合試驗을 거치도록 稅務士法에 규정하였다. 그 理由로서는 현재에 유럽공동체국가 중의 어떤 나라도 獨逸의 稅務士職業과 同一한 自由業을 인정하고 있는 나라가 없기 때문에 유럽공동체 위원회의 指針에 의하여 獨逸에서 稅務士가 되고자 하는 者는 추가적으로 適合試驗을 거치게 한 것이다. 22) 適合試驗은 독일의 세무사시험이 요청하는 범위 안에서 세무사직업의 행사를 위하여 필요한 法的인 知識을 포함하도록 하고 있다. 유럽공동체국가의 국민에 대한 適合試驗도 筆記試驗과 口述試驗으로 구분된다. 筆記試驗은 租稅節次法·收得稅·所有稅·消費稅와 流通稅에 관하여 감독관의 감독 아래 2科目으로 나누어 실시한다. 그리고 口述試驗은 租稅節次法·收得稅·所有稅·消費稅와 流通稅·민법개론·경제법개론 및 직업법개론의 범위 안에서 主題發表를 하게 하고, 또한 應試者에게 質問한다. 23) 適合試驗에 합격한 자는 獨逸의 稅務士로서의 모든 權利와

21 Art. 4. Abs. 1 der Richtlinien.

22 D. Lutz/M. App, Moderne Organisationsformen für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit von Steuerberatern in der EG, Inf 1992, S. 419.

23 Vgl. § 26 Abs. 5 DVStB.

義務를 갖는다.

(2). 外國人에 대한 試驗制度

유럽공동체국가의 국민을 제외한 其他의 外國人에 대해서는 원칙적으로 獨逸의 세무사시험에 관한 應試資格을 부여하고 있지 않다.

그러나 獨逸의 國籍을 가지고 있지 않고 유럽共同體國家의 國民이 아닌 外國人인 경우에도 相互間의 國際條約이나 協定에 의하여 응시자격을 인정하고 있는 경우에는 세무사시험에의 응시가 허용된다. 실무상으로 特定 外國人에게 응시자격을 인정하고 있는지의 여부는 외무부의 증명서에 의하여 확정된다.

증명서에 의하여 응시가 가능한 外國人도 세무사시험에 응시하기 위한 전제조건 들을 모두 충족하여야 한다. 예를 들면 聯邦의 財務廳이나 州의 財務廳에 의하여 관리되는 세무영역에서 일정기간의 실무를 이행하여야 할 뿐만 아니라 獨逸語에도 능숙하여야 한다. 아울러 外國에서의 大學卒業은 그 外國의 大學이 독일의 대학과정과 일치하는 경우에만 세무사시험에서의 자격요건인 正規大學에서의 공부의 要件을 充足한 것으로 인정한다.

나. 外國租稅法에 관한 稅務援助行爲

國際間的 經濟的인 紐帶의 結果에 따라서 세무사는 국내의 문제를 넘어서는 세무상담행위를 하여야 하는 범위가 증가하고 있다. 이와 같은 상담의 내용에 외국의 조세법이 포함되게 됨은 당연한 이치이다.

이와 같은 현실적인 추세에 발맞추어 세무원조행위의 범위에 외국조세법에 관련된 사항을 포함하도록 세무사법을 개정하기에 이르렀다. 즉 새로이 보충된 세무사법 제12a조에서 “세무사·세무대리사·세무법인은 외국조세법과 관련된 사항에서 업무로서 세무원조행위를 할 수 있는 권한이 있다. -----”라고 규정하게 된 것이다.

다. 유럽에서의 稅務士의 業務

(1). 業務의 概觀

유럽국가에서의 稅務士 또는 類似職業은 다음과 같은 行爲를 수행한다:

- 세무사항의 相談(Beratung in Steuerangelegenheiten)

- 納稅申告의 사전준비 (Vorbereitung von Steuererklärungen)
- 세무행정청에 대한 代理 (Vertretung gegenüber Steuerbehörden)
- 財政法院에서의 訴訟代理 (Vertretung vor den Finanzgerichten)
- 租稅犯罪에 관한 辯護 (Verteidigung bei Steuervergehen)
- 帳簿整理에 있어서의 協力 (Mitwirkung bei der laufenden Buchführung)
- 年末決算書의 작성·貸借對照表·損益計算書
- 경영상의 意見書의 작성을 포함한 經營問題의 相談

이와 같은 業務는 유럽공동체국가내에서도 國家에 따라 서로 相異하게 규정하고 있다.

(2). 個別國家에서의 業務

유럽세무사협회는 特定된 稅務援助行爲에 대하여 어떤 職業이 그 행사권을 갖고 있는가에 관하여 조사를 수행하였다. 이 調査에 참여한 國家는 오스트리아·벨기에·스위스·독일·프랑스·영국·덴마크·이탈리·에이레·룩셈부르크 및 네델란드이다. 유럽공동체회원국가 중에서 稅務士職業에 관하여 전혀 組織을 가지고 있지 않은 그리스와 폴투갈은 除外되었다. 이에 반하여 유럽공동체의 회원국가는 아니지만 스위스와 오스트리아가 유럽세무사협회의 회원국가에 속하여 이에 참여하였다. 調査의 結果는 다음과 같다(重複을 피하기 위하여 獨逸에 대하여는 구체적인 설명을 省略하기로 한다).

(가). 稅務事項에서의 一般的인 相談

稅務事項에서의 일반적인 相談은 3개의 국가에서는 특정된 직업에 명백하게 유보되어 있었다. 즉 오스트리아에는 공인회계사와 세무사(beeidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater)·공인장부검사사와 세무사(beeidete Buchprüfer und Steuerberater)·세무사(Steuerberater), 룩셈부르크에는 財政相談者(Conseil)·辯護士(Avocat), 獨逸의 稅務士 등이다. 그 外의 다른 國家에서는 稅務士에 관한 규정이 없다. 이러한 국가에서는 세무사항에 대한 相談은 다음과 같은 직업이 행사한다.

벨기에: Consei fiscal/Belastungconsulent

덴마크: Registeret Revisor; Statsautoriseret Revisor

프랑스: Conseil juridique et fiscal; Conseil fiscal

영국: tax consultant; taxation practitioner

에이레: tax consultant; taxation practitioner

이테리: consuleti fiscal; tributaristi

네델란드: Belastingconsulent; Belastingadviseur

스페인: Asesor fiscal

스위스: dipl. Steuerexperte

(나) 納稅申告書の作成

납세신고의 작성에 협력하고 있는 특정된 직업을 인정한 國家는 獨逸과 오스트리아뿐이다.

(다) 財政行政廳에서의 代理

재정행정청에 대한 代理는 오스트리아에서는 위의 가)에서 언급된 직업과 변호사가 할 수 있으며, 룩셈부르크는 가)에서 언급된 職業에게 허용되고 있다. 그러나 그 외의 국가에서는 이와 같은 임무를 수행하는 특정된 직업이 없다.

(라) 財政法院에서의 訴訟代理

재정법원에서의 소송의 대리는 상이하게 규정되어 있다. 또한 審級에 따른 차이도 있다. 獨逸은 이를 許容하고 있다.

1심에서 전혀 규정을 두고 있지 않은 국가로서 덴마크·스페인·영국 및 네델란드를 들 수 있다. 벨기에와 룩셈부르크에는 직접세에 관하여는 전혀 규정을 두고 있지 않다. 오스트리아는 財政法院은 없고, 1심과 2심의 行政節次가 있다. 대리권한을 가진 자는 가)에서 언급된 직업이다. 그 외의 소송절차에서, 즉 행정법원과 헌법재판소에서의 소송대리는 가)에 언급된 직업에게는 인정되지 않는다.

네델란드에서는 문서상의 절차에서는 가)에서 언급된 직업의 종사자가 代理할 수 있다. 그러나 구술절차에서는 代理가 허용되지 않는다.

(마) 租稅犯罪에 관한 辯護

財政行政廳에서의 租稅刑事節次에서 벨기에·독일·영국·에이레·네델란드 및 덴마크에서는 가)에서 언급한 직업종사자가 納稅者를 代理할 수 있다. 그러나 法院에서의 조세범죄소송절차에는 원칙적으로 辯護士만이 代理權을 갖고 있다. 다만, 獨逸과 다란가지로 오스트리아에서는 가)에서 언급된 직업의 종사자가

辯護人으로 選任될 수 있다.

(바) 帳簿記入에 있어서의 協力

帳簿記入에 있어서의 協력은 오스트리아·독일·프랑스 및 벨기에만이 규정하고 있다. 오스트리아에서는 가)에서 언급된 직업의 종사자에게, 프랑스에서는 Experts Comptable에게 이러한 業務를 수행할 수 있는 權限이 부여되어 있다.

(사) 年末決算

연말결산서의 작성과 이에 관한 協력은 오스트리아·독일·프랑스 및 벨기에에서 장부기입에 있어서의 協力者에게만 인정하고 있다.

(아) 經營相談

경영문제에 대한 相談과 意見書의 作成은 독일을 제외하고는 원칙적으로 특정된 직업에 유보되어 있지 않다. 이와 같은 행위는 사실상 세무사에 의하여 많이 수행되고 있다. 그러나 규정되지 않은 직업의 종사자에 의해서도 행사될 수 있다.

제3절 稅務士에 대한 免許의 發給과 消滅

1. 稅務士에 대한 免許의 發給

免許(Bestellung)는 證書, 즉 職業證書(Berufsurkunde)의 교부에 의하여 행하여 지는 行政行爲이다. 이와 같은 면허에 의하여 세무사로서의 직업상의 권리 및 의무가 발생하게 된다. 稅務士의 免許는 稅務士試驗에 합격하였거나 면제된 자로서 신청을 한 경우에 한하여 發給된다. 세무사시험의 합격은 免許의 實施에 관한 法律上的 請求權만을 발생시킬 뿐이다. 그리고 세무사시험에 합격하였다고 하여 면허관청이 職權에 의하여 稅務士의 免許를 발급하는 것도 아니다. 세무사의 免許는 반드시 합격자 또는 면제자의 申請을 전제로 하여 발급되는 것이다. 세무사의 면허관청은 財務行政을 관할하는 州의 最高官廳(州의 財務部)이다.

면허관청은 면허의 발급전에 당해 신청자가 시험허가의 일반적인 인적요건(稅務士法 제37조)을 충족하고 있는지의 여부를 審査할 수 있다. 免許官廳은 면허를 행함에 있어서 申請者에 대한 시험응시의 허가에 관하여 拒否·取消 또는 撤回되

지 않으면 안될 사실이 있음을 알게 된 경우 또는 신청자가 職業과 一致하지 않은 活動을 행하는 경우에는 면허발급을 거부하여야 한다. 이와 같은 경우에는 면허발급을 거부하기 전에 미리 申請者의 意見을 聽取하여야 한다. 면허를 거부할 때에는 그 拒否決定事實을 書面에 의하여 통지하여야 한다.

免許의 效力으로서 免許에 의하여 業務로서 稅務援助를 행할 資格을 취득한다. 그리고 직업명칭을 사용할 권리와 의무· 6개월 이내에 직업상의 사무소를 설치할 의무·직업상의 의무 등이 발생하고 세무사협회의 會員資格을 취득하게 된다.

2. 免許의 消滅

가. 免許의 失效

세무사 또는 세무대리사의 면허는 死亡·면허관청에 대하여 행한 拋棄 및 확정력을 갖는 직업에서의 배제(자격의 박탈)조치에 의하여 失效한다. 면허관청의 행정행위를 매개로 하지 않고 당해 사실이 있으면 당연히 免許의 效力이 상실되는 것이다. 면허의 失效(Erlöschen)와 함께 당해 면허와 결부된 일체의 권리와 의무는 소멸한다. 다만, 세무사 또는 세무대리사의 자격으로서가 아니고 기왕의 직업활동의 결과로서 발생하는 刑法 제203조에 의한 묵비의무와 刑事訴訟法 제53조에 의한 진술거부권과 같은 권리·의무는 존속한다. 면허가 실효한 경우에는 職業證書를 면허관청에 반환하여야 한다.

나. 免許의 取消와 撤回

免許의 取消와 撤回은 免許의 效力을 소멸시키는 면허관청의 행정처분이다. 면허를 취소하거나 철회하기 전에 반드시 직업종사자와 세무사협회의 청문을 거쳐야 한다. 면허의 취소 또는 철회에 대하여는 재정법원에 그 취소를 청구하는 소송을 제기할 수 있다. 면허관청이 면허를 취소하거나 철회한 때에는 稅務士協會에 통지하도록 되어 있다. 이하에서는 면허의 폐지사유를 크게 免許의 取消事由·絶對的인 撤回事由 및 相對的인 撤回事由로 나누어 간략하게 살펴보고자 한다.

(1). 免許의 取消事由

면허의 취소요건으로서는 시험의 허가·시험의 면제 또는 면허가 부정하게 행하여진 경우를 들 수 있다. 즉 시험의 허가·시험의 면제 또는 免許의 發給이 不正手段, 예를들어 詐欺·脅迫 및 贈賂에 의하거나 중요한 표시에 있어서 不正 또는 不完全한 記載事項에 의하여 달성된 경우에는 당해 면허를 취소하여야 한다. 24)

(2). 絶對的인 撤回事由

일정한 사유에 해당하게 되면 철회가 강제되는 경우이다. 유럽공동체국가가 아닌 外國에로의 住所의 移轉·허용되지 않는 被傭者로서의 活動 및 公職任用의 不適格事由의 발생의 경우(刑法 제45조에 의하여 최소한 1년의 自由刑이 선고된 경우)직업배상책임보험에 가입하지 아니한 경우·法院의 命令에 의하여 재산처분권이 제한되고 있는 경우·資力喪失이 勸告된 경우 및 職業上의 事務所를 外國(독일의 國內에 送達代理人을 두고 유럽공동체국가로 직업상의 사무소를 이전한 경우에는 그 유럽공동체국가는 제외한다)으로 이전한 경우에는 撤回가 강제된다. 25)

(3). 相對的인 撤回事由

면허를 받은 후 6월이내에 직업상의 사무소를 설치하지 않은 경우 및 신체적 결함 또는 정신적 능력의 장애로 인하여 계속하여 그 직업을 정규적으로 수행할 능력이 없게 된 경우에는 면허를 철회할 수 있다. 26)면허의 결정은 免許官廳의 裁量에 맡겨져 있다. 高齡의 직업종사자의 경우에는 조세제도가 위협되는 경우에만 聯邦辯護士法 제14조를 準用하여 免許를 撤回한다.

제4절 公認會計士의 資格取得制度

1. 試驗의 應試條件

공인회계사법 제8조와 제9조에 의하면 大學에서 經營學·經濟學·法學·工學 또는 農學을 공부하고 6년이상 實務行爲, 특히 그 중에서 最小限 4년은 會計監査業務에 종사하여야 試驗에 應試할 수 있다. 그러나 大學에서의 工夫는 응시자가 최

24 § 46 Abs. 1 StBerG.

25 § 46 Abs. 2 StBerG.

26 § 46 Abs. 3 StBerG.

소한 10년이상 公認會計士·公認會計士法人·조합적인 監査團體 또는 公共團體를 위한 초지역적인 감사시설의 보조자로서 종사하였거나 응시자가 최소한 5년이상 공인장부검사사 또는 세무사로서의 직업을 행사하였고 이 기간 동안 다른 企業에 대하여 會計監査를 하였다면 면제될 수 있다.

공인회계사의 시험응시자 중 대다수는 大學을卒業한 者이다. 그 중에서 1/2以上은 經營學을 공부한 자이고 아울러 상당수는 稅務專門家이다. 그리고 그 1/4정도가 經濟學을 공부한 자이고, 1/6 정도는 法學을 공부한 자이다. 그 나머지는 工學 또는 農學을 공부한 자와 순수한 실무자 들인 것이다. 시험의 응시자는 대학을 졸업한 이후에 최소한 4년에서 6년동안 公認會計士試驗을 준비한다. 이 기간은 대학에서 배운 지식을 바탕으로 하여 실무적인 직업경험을 배우게 된다.

大學에서 배우는 科目의 분야 중에서 會計監査와 經營相談은 경영학의 일분야이다. 公認會計士가 필요로 하는 전문지식 중에서 1/4 내지 1/3만이 經營學分野의 知識이다. 經營學 以外에도 경제법과 세법· 회계감사기술 및 그 부속영역으로서 경제학과 직업법이다. 사실 경영학적인 지식이 중앙에 있고 여기에 두배 내지 세배의 다른 지식이 추가되어야 하는 것이다.

2. 試驗委員會

공인회계사의 시험은 경제에 관하여 관할권을 갖는 州의 最高行政廳에 설치된 試驗委員會가 관장한다. 시험위원회의 위원장은 州의 最高行政廳의 代表가 담당하되, 그 위원에는 經營學 教授 1명·判事 1명·財務行政廳의 代表 1명·經濟界 代表 1명 및 公認會計士 3명(이 中에서 1명은 조합감사제도에 경험이 있는 자)이 포함되어야 한다.

위원회는 多數決로서 결정한다. 만일 可否同數일 경우에는 위원장이 결정한다. 위원회의 위원장은 위원회의 운영에 대하여 감독하고 위원회의 어떤 위원이 출제에 참여할 것인가를 결정한다. 그리고 필기시험의 과제를 정하며, 시험결과에 대하여 증서를 발급한다.

시험위원회의 委員은 州의 最高行政廳이 임명하되, 그 임기는 원칙적으로 3년으로 한다. 재정행정청의 대표는 재정을 담당하는 주의 최고행정청에 의하여 추천

된다. 경제계의 대표는 주의 최고행정청이 위치하는 지역의 상공협회에 의하여 공인회계사는 공인회계사협회가 추천하되, 특히 조합감사제도에 경험이 있거나 행위하는 공인회계사는 조합단체(Genossenschaft)의 자유위원회(Frei Ausschuß)의 동의를 얻어서 추천한다.

3. 試驗科目

1). 會計監査制度·經營學 및 經濟學

가). 會計監査制度(Wirtschaftliche Prüfungswesen)

① 監査(Prüfung)· 監査原則(Prüfungsgrundsätze)²⁷⁾· 組合의 監査를 포함한 법률상 규정된 監査의 특별한 고려하에서의 監査技術(Prüfungstechnik unter besonderer Berücksichtigung der gesetzlich vorgeschriebenen Prüfung)

② 企業聯合決算(Konzernabschluß)과 이와 같은 專門領域에 대한 法을 포함한 帳簿記入과 年末決算

③ 公認會計士의 職業法

나). 經營學(Betriebswirtschaft)

① 一般的인 經營學(Allgemeine Betriebswirtschaftslehre)

② 費用算定(Kostenrechnung)· 結果算定(Erfolgsrechnung)· 統計(Statistik)와 計劃(Planung)

③ 재정문제와 신용대출문제(Finanzierungs- und Kreditfragen)

④ 자본유통과 지급유통(Kapital- und Zahlungsverkehr)

⑤ 經營指導(Betriebsführung)· 經營組織(Betriebsorganisation) 및 計算制度의 形成(Gestaltung des Rechnungswesens)

다). 經濟學(Volkswirtschaft)

2). 經濟法

가). 民法概觀, 특히 債務關係法和 物權法

나). 人的商會社法에 중점을 둔 商行爲法

²⁷⁾ 監査原則은 공인회계사와 공인장부검사사의 직업행사를 위한 指針으로서 公認會計士協會에 의하여 1964년 7월 9일에 確定되었다.

다). 資本會社法과 企業聯合法(Recht der Kapitalgesellschaften und Konzern-recht)

라). 組合法(Genossenschaftsrecht)

마). 어음법과 수표법

바). 프리미엄法·割引法 및 카르텔法을 포함한 競爭法概觀

사). 破産法(Konkursrecht)과 和解法(Vergleichsrecht)

아). 強制執行法을 포함한 民事訴訟法概觀

자). 勞動法·보험법·사회보험법 및 價格形成法의 概觀

3). 租稅法

가). 租稅基本法과 附屬法律

나). 評價法(Reichsbewertungsgesetz)

다). 個別租稅法

① 所得稅法과 法人稅法

② 營業稅法

③ 財産稅와 土地稅法

④ 流通稅와 資本流通稅法

⑤ 相續稅와 土地取得稅法의 概觀

4. 試驗過程

가. 집에서 하는 課題

집에서의 課題는 8週동안에 完遂하여야 한다. 응시자는 이 課題를 통하여 公認會計士의 전문영역에서 나오는 어려운 문제를 취급할 수 있는 能力을 證明하여야 한다. 試驗委員會는 두개의 題目을 선정하게 한다. 課題는 학문적인 수준·구성의 체계적인 엄격성·개념적인 예리함에 대한 요청을 충족하여야 한다. 分量은 最大限 60쪽 정도 이내이다. 과제물을 처리함에 있어서 광범위한 專門書籍을 참고하여야 한다. 차례와 문체와 같은 形式的인 側面도 취급하는 문제에 관한 실질적인 내용이라든지 확실한 견해와 같은 정도로 重要性을 갖는다.

시험위원회는 같은 年度 中에는 시험의 응시자에게 동일한 제목을 부여하는 것

이 일반적이다. 이것이 試驗委員會의 입장에서는 간단하기 때문이다. 서로 알고 있는 응시자사이에는 제시된 題目에 관하여 토론을 하고, 그 결과를 반영하여 답안을 작성하는 경우도 많다.

시험의 응시자는 제목의 선정과 관련하여 자기의 고유한 경험영역에서 특정한 제목을 선정할 수 있게 許可를 申請할 수 있다. 이와 같은 許可申請에 대하여 試驗委員會가 신청된 題目이 적절하고 관심이 있는 사항으로 판단하면 그 신청대로 許可한다. 碩士學位와 博士學位를 쓴 試驗의 應試者는 대부분 순수한 理論的인 題目에 대하여 취급할 수 있는 能力이 이미 證明되었기 때문에 실무상의 감사경험과 관련된 항목에서 제목을 선정하는 것이 바람직하다고 하겠다.

나. 筆記試驗

3개의 筆記試驗이 감독관 아래에서 치루어진다. 會計監査制度와 經營學 등의 領域·經濟法領域 및 租稅法の 領域이 그 것이다. 일반적으로 租稅法에 관한 分野가 공인회계사시험에서 가장 어려운 분야이다. 筆記試驗에서는 원칙적으로 케이스問題가 나온다.

모든 筆記試驗은 시험위원회의 2명의 위원에 의하여 평가된다. 그 외의 위원은 제출한 답안을 확인할 수 있는 權利가 있다. 답안에 대한 평가가 위원사이에 서로 다른 경우에는 平均하여 산정한다.

다. 口述試驗

口述試驗은 시험의 응시자가 공인회계사업무의 범위에서 시험위원회가 시험시작 30분전에 선정한 3개의 題目에 관하여 짧은 發表를 함으로써 시작한다. 이어 시험의 범위내에서 공인회계사의 업무와 관련된 문제가 제시된다. 구술시험에서 시험의 응시자는 혼자 또는 최대한 3명이 8명의 口述試驗出題者로부터 質問을 받는다. 1명의 시험응시자에게 90분동안 시험이 치루어진다. 각각의 試驗出題者에게 10분이상의 시간이 주어지지 않는다. 그러므로 試驗의 水準은 실무에서 전문서적 또는 주석서를 이용하여야 할 정도로 높아야 한다. 口述試驗에서 시험의 응시자는 그가 실무적인 과제를 대부분 이해하였는가에 관하여 질문을 받는 것이 아니다. 왜냐하면 이러한 것이 시험의 과제가 아니기 때문이다. 오히

려 시험의 응시자는 하나의 특정된 사실관계에서 原則과 概念을 도출하여야 하고, 짧은 시간안에 시험에서 요구하는 결론을 도출하여 설명할 수 있어야 한다. 구술시험은 이해시험이기 때문에 많은 개별적인 사항보다는 관련성의 파악이 중요하다.

口述試驗의 과정은 公開하지 아니한다. 연방경제성의 대표자와 주의 최고행정청은 구술시험을 참관할 수 있는 권리가 있다.

口述試驗의 評價는 主題發表와 다음의 영역에 관하여 행하여 진다.

- ① 會計監査制度
- ② 經營學과 經濟學
- ③ 經濟法
- ④ 租稅法

組合監査制度(Genossenschaftliche Prüfungswesen)의 영역을 시험받기를 원하는 者에 대한 시험응시자에 대한 평가는 이러한 영역에서 성적을 위하여 특별한 점수가 확정되어야 한다. 구술시험의 점수는 시험위원회중에서 시험출제자의 제안에 따라서 확정된다. 구술시험에서 종합점수가 형성된다.

라. 試驗點數

試驗의 종합적인 점수는 筆記試驗의 종합점수와 口述試驗의 종합점수를 평균하여 산정한다. 試驗의 點數比率은 다음과 같다.

가) 집에서 하는 과제..... 12.5%

나) 필기시험

1차 필기시험(監査制度和 經營學)..... 12.5%

2차 필기시험(經濟法)..... 12.5%

3차 필기시험(租稅法)..... 12.5%

다) 口述試驗

主題發表..... 10%

會計監査制度..... 10%

經營學과 經濟學..... 10%

經濟法..... 10%

租稅法 10%

5. 稅務士에 대한 試驗科目의 免除

稅務士가 公認會計士의 試驗에 응시할 경우에 원칙적으로 租稅法에 관하여는 시험이 免除된다. 이 경우의 점수의 산정은 아래와 같이 하게 된다.

가) 집에서 하는 과제..... 16 2/3 %

나) 필기시험

1차 필기시험 (감사제도와 경영학)..... 16 2/3 %

2차 필기시험 (경제법)..... 16 2/3 %

다) 구술시험

주제발표..... 12.5 %

회계감사..... 12.5 %

경영학과 경제학..... 12.5 %

경제법..... 12.5 %

제5절 辯護士의 資格取得制度

1. 基本構造

獨逸의 法官法²⁸⁾은 제5조 제1항에서는 법관이 될 수 있는 資格에 관하여 규정하고 있다. 法官이 되기 위하여는 大學에서 法學을 공부하고 제1차 사법시험의 합격· 法官研修過程(Vorbereitungsdienst)의 履修 및 제2차 사법시험의 합격이라는 일련의 과정을 거쳐야 한다. 그리고 독일에서는 法官의 資格을 가진 者만이 변호사가 될 수있기 때문에 변호사가 되기 위한 前提는 법과대학에서의 공부· 제1차 사법시험의 합격· 연수· 제2차 사법시험의 합격인 것이다. 여기에서 大學에서의 공부는 제1차 사법시험을 위한 전제이면서 준비하는 과정이고, 研修

28 BGBl. I, S. 995.

는 제2차 사법시험의 전제이면서 준비단계이다.

獨逸의 “法官法”에서는 법률가교육에 관하여 기본적으로 연방통일적으로 필요한 최소한의 범위안에서 규율하고 있다. 연방법적인 범위내에서 州가 “法律家教育에 관한法律”(Juristenausbildungsgesetz)에서 교육과정을 규정한다. 州의 “法律家教育에 관한法律”에서 정하지 아니한 사항에 관하여는 州의 행정부의 法規命令에 의하여 보다 자세한 규정을 정할 수 있게 委任하고 있다. 이 命令은 각 州에 따라서 “法律家教育에 관한法規命令”(Juristenausbildungsordnung) 또는 “法律家교육과試驗에 관한法規命令”(Juristenausbildungs- und Prüfungsordnung)의 형태로 제정되어 있다.²⁹⁾

2. 法科大學에서의 공부

가. 最小限의 學期數

獨逸의 法律家教育은 순수한 학문적인 교육도 아니고 단순한 직업실무적인 교육도 아니다. 대학에서의 공부와 실무상의 연수를 요청하는 양자의 교육단계는 각자의 고유한 의미와 비중이 있다. 대학에서의 공부는 학문적이어야 한다. 즉 대학에서의 공부는 단순한 주입식이 아니라 법규범의 사회적인 관계속에서 법규범에 대한 원칙적이고 비판적인 사고를 배양하여야 한다.

法官法 제5a조 제1항에 의하면 大學에서 3년 6개월이상 공부한 후, 즉 7學期를 마친후에 제1차 司法試驗에 응시할 수 있게 규정하고 있다.

나. 法科大學에서의 教育內容

法官法 제5a조 제2항은 대학에서 이수하여야 할 과목을 필수과목과 선택과목으로 분류하고 있다. 필수과목은 법질서의 전반적인 통찰을 위하여, 선택과목은 분야별의 깊이를 위하여 교육된다.

(1). 專攻科目

聯邦法律은 必須科目에 관하여 규정하지 않고 있다. 다만, 核心科目으로 民法·刑法·公法·節次法과 法學方法論만을 정하고 있다. 이와 같은 필수과목의 자세

29 Rinken, Einfuehrung in das juristische Studium, § 2, § 3.

한 분류는 州가 정하게 하고 있다.

各 州의 必須科目은 원칙적으로 일치하고 있다. 여기에서는 代表的으로 Hessen 州가 정하고 있는 必須科目에 관하여 살펴본다.

가). 法一般理論(allgemeine Rechtslehre):

법학방법론(Methodenlehre der Rechtswissenschaft)

법이론(Rechtstheorie)과 법철학의 개관

法史學과 憲法史의 概觀

나). 國家法과 行政法

국가법(Staatsrecht)·헌법

국제법(Völkerrecht) 및 유럽공동체법(Europarecht)

행정절차법(Verwaltungsverfahrenrecht)과 일반행정법(allgemeines Verwaltungsrecht)

特別行政法(besonderes Verwaltungsrecht): 警察法과 秩序法(polizei- und Ordnungsrecht)·건축계획법(Bauleitplangsrecht)을 포함한 건축법개관·지방자치법(Kommunalrecht) 및 사회복지법(Sozialhilferecht)

다). 私法(Zivilrecht)

민법개론·채권법·민법전 이외의 特別法을 포함한 物權法

가족법과 상속법의 개관

국제사법

상행위법(handelsrecht)과 유가증권법(Wertpapierrecht)·人的會社法(Recht des Personengesellschaften)과 資本會社法의 概觀(Grundzüge des Rechts der Kapitalgesellschaften)

라). 勞動法(Arbeitsrecht)

노동관계법(Recht des Arbeitsverhältnisses)과 집단노동법의 개관(Grundzüge des kollektiven Arbeitsrechts)

마). 刑法(Strafrecht)

형법전의 일반론과 각론

바). 節次法(Prozeßrecht)

민사소송법·형사소송법·행정소송법·헌법소송법·비송사건절차법(Freiwillige

Gerichtsbarkeit)·노동법원절차법·법원조직법·민사소송법과 파산법(Insolvenzrecht)에서의 강제집행법의 概觀

(2). 選擇科目

선택과목에서는 여러 洲에서 약간의 차이만이 있는 일종의 모범적인 목록이 만들어 질 수 있다. 다음은 Berlin의 선택과목이다.

가). 法哲學과 法理論·法社會學

나). 法制史(Rechtsgeschichte)와 헌법사(Verfassungsgeschichte)

다). 가족법과 상속법·비송사건·가족절차법개관(Grundzüge des Familienverfahrensrecht)

라). 회사법(Gesellschaftsrecht)·조세법과 대차대조표법의 개관(Grundzüge des Steuerrechts und Bilanzrechts)

마). 경쟁법(Wettbewerbsrecht)과 기업연합법(Kartellrecht)·영업상의 권리보호와 저작권법(gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht)

바). 집단노동법(kollektives Arbeitsrecht)·경영조직(Betriebsverfassungsrecht)·공동결정법(Mitbestimmungsrecht)과 인적 대표법(Personalvertretungsrecht)

사). 국제사법(internationales Privatsrecht)과 비교법(Rechtsvergleichung)

아). 범죄론(Kriminologie)·형사집행(Strafvollzug)·청소년범죄법(Jugendstrafrecht)

자). 行政學(Verwaltungslehre)·건축법·경제행정법개관·환경법개관·도로법개관 및 공무원법개관

차). 사회법 일반론(allgemeine Lehre des Sozialrechts)·사회보험법(Sozialversicherung)·노동진흥법(Recht der Arbeitsförderung)·사회법원절차법(sozialrechtliche Verfahren)의 개관과 사보험법(Privatversicherung)의 개관

카). 국제법·유럽공동체법(Europarecht)

(3). 法科大學 在學 中の 實習

법관법 제5a조 제3항에 의하여 강의가 없는 방학기간 동안에 최소한 3개월은 종합적으로 實習을 하여야 한다. 이와 같은 방식으로 법과대학생은 일찍부터 法

律家로서의 職業世界에 접근할 수 있다.

다. 大學에서의 成績

州의 法律에 의하여 대학에서의 공부기간 동안에 1차 사법시험에 응시하기 위하여는 일정한 成績을 얻어야 한다. 법학적인 전공분야는 원칙적으로 事例演習(Übung)으로 法科大學의 成績이 평가된다. 의무적으로 이수하여야 하는 과목은 民法·刑法 및 公法에서의 각각의 초보적인 사례연습(Anfängerübung)과 고급적인 사례연습(Fortgeschrittenenübung)이다. 그러므로 1차 시험에 응시하기 위하여 大學에서 취득하여야 할 필수적인 合格證(Schein)은 모두 6개이다. 演習에 대한 合格證은 최소한 집에서 하는 하나의 과제와 감독하에서 시행되는 하나의 筆記試驗에 합격한 경우에 발급된다. 합격을 위한 최소한 점수는 平均以下(ausreichend)로 評點 4-6이다. 그 외에 대학에서 추가적으로 이수하여야 할 과목에는 세미나 또는 동일한 정도의 講座에 참여하여 취득하는 合格證이다. 여기에서는 법의 철학적·역사적 및 사회학적인 기본근거와 법적용의 방법론을 배우게 된다.

3. 제1차 司法試驗

가. 試驗節次

시험응시를 위해서는 州의 管轄 司法試驗廳(Landesjustizprüfungsamt)에 신청하여야 한다. 신청시에 대학에서의 졸업증명서·이력서·대학에서의 과목이수표(Studienbuch)·성적증명서 및 몇가지의 신고서를 제출하여야 한다. 우편에 의한 서류의 제출도 가능하다.

시험 중 집에서 하여야 하는 課題가 있는 경우(Berlin, Hamburg, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein)에는 원하는 필수과목과 선택과목을 신청서에 기재하여야 한다.

나. 試驗의 種類

시험은 법관법 제5d조 제1항 제1문에 의하여 筆記試驗과 口述試驗으로 나누어진다. 필기시험은 北獨逸에서는 집에서 하여야 하는 課題와 시험감독하에서 행하

여지는 筆記試驗으로 되어있다. 집에서 하는 課題는 필수과목 또는 선택과목 중에서 한 科目에 대하여, 감독하에서 행하여지는 시험은 필수과목에서 3개 또는 4개과목에 대하여 試驗이 시행된다. 이에 반하여 Bayern, Baden-Württemberg, Rheinland-Pfalz, Saarland에서는 9개 과목까지 試驗監督 아래에서 시행된다.

口述試驗은 일부는 大學에서, 일부는 地域의 司法試驗廳에서 진행된다. 여러명의 응시자(대부분 5명)가 대학교수와 실무가로 구성된 여러명의 試驗官(대부분 4명)에 의하여 약 5시간동안 口述試驗이 행하여 진다. 주로 1명의 응시자에게 2개에서 4개의 문제가 제시된다. 구술시험에서의 시험방식은 法律事例에 관한 것이다. 전체적인 口述試驗이 끝날 때에 試驗委員長은 결과를 발표한다. 시험종료 이후에 원칙적으로 사법시험청에서 시험채점에 관한 서류의 열람이 가능하다.

4. 研修

제1차 사법시험에 합격한 자는 정하여진 기간동안에 연수과정을 이수하여야 한다. 연수를 관할하는 관청은 州의 最高法院의 長이다. 연수기간 중에 의무적으로 이수하여야 할 과정은 다음과 같다.

가). 民事法院(ordentliche Gericht in Zivilsachen)· 州法에 의하여 일부의 州는 勞動法院(Gericht der Arbeitsgerichtsbarkeit)

나). 刑事法院(Gericht in Strafsachen) 또는 檢察廳(Staatsanwaltschaft)

다). 行政官廳(Verwaltungsbehörde) 또는 州法에 의하여 일부는 行政法院·財政法院 또는 社會法院(Gericht der Sozialgerichtsbarkeit)

라). 辯護士事務所

연수기간동안에 최소한 6개월은 선택하여 研修를 받을 수 있다. 연수자에 의하여 선택할 수있는 연수장소는 다음과 같다

가). 민사법원· 형사법원· 검찰청· 행정청· 변호사사무실

나). 연방 또는 주의 입법부(gesetzgeberische Körperschaft des Bundes oder Landes)

다). 공증인 사무소(Notar)

라). 행정법원· 재정법원· 노동법원· 사회법원

- 마). 노동조합(Gewerkschaft)·고용주 단체(Arbeitsgeberverband) 또는 경제적·사회적·직업적인 자치행정단체(Körperschaft wirtschaftlicher, sozialer oder beruflicher Selbstverwaltung)
- 바). 기업체(Wirtschaftsunternehmen)
- 사). 국제단체(überstaatliche, zwischenstaatliche oder ausländische Station) 또는 외국의 변호사사무실
- 아). 事項에 적합한 교육을 보장받을 수 있는 그 外의 場所

5. 제2차 司法試驗

제2차 사법시험도 筆記試驗과 口述試驗으로 되어있다. 各 州의 시험방법은 제1차 사법시험과 동일하다. Bayern州를 제외한 모든 州에서는 구술시험 직전에 필기시험의 결과를 발표한다. 筆記試驗은 한편으로 의무적으로 연수를 받은 교육과 다른 한편으로 중점적으로 받은 교육과 관련이 되어야 하고, 口述試驗은 전체적인 연수과정과 관련이 되어야 한다. 1차 사법시험에 전제가 된 지식에 추가하여 제2차 사법시험에는 가족법과 상속법·여러가지의 訴訟法에 관하여 깊이 알아야 한다. 不合格하는 경우에는 再試驗이 可能하다.

제7장 業務遂行의 形態와 稅務法人

제1절 業務遂行의 形態

稅務士가 업무를 수행하는 形態로서는 個人事務所·共同事務所·파트너關係·被傭者로서의 關係 및 稅務法人으로 나누어 볼 수 있다. 이하에서 業務遂行의 形態에 관하여 簡略하게 살펴보기로 한다.

1. 個人事務所

個人事務所(Einzelpraxis)는 가장 일반적으로 行하여 지고 있는 業務遂行의 形態로서 單獨으로 事務所를 개설한 경우이다. 1) 事務所에서 종사하고 있는 職員의 活動에 대하여는 稅務士 또는 稅務代理士가 직업법상의 책임을 진다. 個人事務所는 有償으로 讓渡할 수 있다. 2)

2. 共同事務所

共同事務所(Bürogemeinschaft)는 民法上の 組合의 한 形態이기는 하나, 對外的으로는 名稱을 표방할 수 없다. 단지 임차료·인건비·전화료 등의 經費를 分擔함으로써 經費節減을 목적으로 결성된 純粹한 内部的 組合(Innengesellschaft)에 불과한 것이다. 그러므로 共同的 業務用 書類 및 事務所名을 使用할 수 없다. 疾病이나 休暇 등의 경우에 업무를 서로 代理한다는 約定은 허용된다. 共同事務所의 파트너로서는 세무사 또는 세무대리사 이외에 변호사·공인회계사·공인장부검사사 등도 가능하다. 그러나 其他의 職業, 예를 들어 營利事業活動을 營爲하는 자와의 共同事務所는 원칙적으로 稅務士法에 위반된다.

1 Koch, DStR 1976, S. 511.

2 BGH, NJW 1958, S. 950; 1965 S. 580; DB 1958 S. 496.

3. 파트너關係

파트너關係(Sozietät)는 共同으로 業務를 수행하는 形態이다. 特別한 合意가 없는 한 民法上的 組合(Gesellschaft des bürgerlichen Rechts)에 해당한다.³⁾ 파트너關係의 目的은 당해 직업에 共同으로 종사하고 約定된 分配率에 의하여 所得을 각 파트너에게 分配하는 데에 있다. 파트너관계에서는 對外的으로 그 파트너들의 이름으로 행위를 하는데, 모든 파트너들이 連帶責任을 지게 된다. 共同의 業務遂行은 파트너관계의 구성원들이 共同의 직업상의 本據地를 갖는 것을 前提로 한다.

파트너관계는 같은 稅務士가 아니더라도 職業協會에 소속하고 있는 稅務相談業·法律相談業 및 會計監査業에 종사하는 者, 즉 변호사·공인회계사 및 공인장부검사사와의 사이에도 成立될 수 있다.

4. 被傭者로서의 關係

세무사 또는 세무대리사는 다른 세무사·세무대리사·稅務法人 및 한정된 機關의 被傭者로서의 당해 직업에 종사할 수 있다. 위의 경우를 제외한 被傭者로서의 關係(Anstellungsverhältnis)는 稅務士의 職業과 合致하지 아니한다.

5. 稅務法人

이에 관하여는 節을 달리하여 살펴 보고자 한다.

제2절 稅務法人

1. 制度의 趣旨

3 BGH, DB 1960 S. 720.

稅務士法은 공인회계사법과 마찬가지로 稅務士와 稅務代理士의 공동적인 직업 행사를 위한 裝置(Instrument)로서 稅務法人(Steuerberatungsgesellschaften⁴⁾)을 인정하고 있다. 고도로 一身專屬의인 性格을 띠고 있는 稅務士라는 資格 또는 職業에 비추어 볼 때 稅務法人은 매우 異例의으로 허용하고 있는 職業遂行의 形態이다. 그럼에도 불구하고 稅務士와 稅務代理士에 의한 稅務法人의 설립⁵⁾을 허용하는 동기는 세무사의 직업과 결부되어 있는 손해배상책임을 제한하기 위해서이다. 그 이외에도 稅務法人이라는 이름에 결부된 觀念的인 價値는 직업종사자가 사망하더라도 중단됨이 없이 그 相續人에 의하여 法人이 유지될 수 있고, 또한 다른 職業從事者에게 移行하는 것에 의하여 個人事務所나 파트너關係(Sozietäet)보다 노후보장이 확실하다는 점을 들 수 있다.⁶⁾

세무사법에 관한 政府의 草案⁷⁾에는 稅務法人의 形態로서 有限會社만을 인정하고, 그 법인의 운영도 稅務士만에 의하여 운영되도록 提案되었다. 그러나 이와 같은 政府의 草案은 연방의회의 경제위원회 및 재정위원회에서의 심의과정에서 변경되었다. 연방의회의 兩委員會의 주장은 세무법인의 설립을 稅務士들의 結合만으로 제한하여서는 안된다는 것이었다. 세무법인은 세무사가 법인의 대표로서 자기책임하에서 세무상담행위를 행사하는 것으로 충분하다는 견해였다. 또한 세무법인의 법률상의 형태를 유한회사만으로 제한하는 것 보다는 株式會社·株式合資會社·合資會社 및 合名會社의 形態도 인정하자는 것이었다. 이와 같은 聯邦議會의 委員會의 修正提案이 받아들여진 것이다.

稅務法人은 稅務士에 의하여 責任的으로 운영되어야 한다. 이러한 원칙은 人的인 면에서는 稅務士法 제50조 제1항 내지 제4항에 의하여, 그리고 會社의 資本拘束의 면에서는 제50a조에 의하여 보장되고 있다. 그러므로 세무법인의 운영자와 임원진은 稅務士의 權利이면서 義務인 獨立性과 自己責任의 原則을 준수하여야 한다. 이와 같은 전제하에서 세무법인은 自由業인 稅務士와 동일한 독립성을

4 Steuerberatungsgesellschaften은 “稅務相談會社”로 번역하는 것이 타당할 것이다. 다만 本稿에서는 “稅務法人”이라는 용어로 번역하여 사용하고자 한다.

5 D. Bühr, Gruendung von Steuerberatungsgesellschaften durch Berufsverband, Inf 1989, S. 407.

6 M. Eckert, Partner einer freiberuflichen Sozietäet als “arbeitnehmerähnliche Person?”, DStR 1993, S. 1531.

7 BT-Drs. 128/2859, S. 4.

확보할 수 있을 뿐만 아니라 外部的인 指示로부터도 자유로울 수 있는 것이다.⁸⁾

稅務士法 제32조 제3항 제1문에 의하여 稅務法人은 認可(Anerkennung)를 필요로 한다. 그러므로 認可前에는 稅務士法상의 業務를 행하여서는 안된다. 세무법인의 구성원이 모두 세무사의 자격을 가지고 있는 경우에도 세무법인으로 인가받기 전에는 稅務法人의 이름으로 職業行使를 할 수 없다. 이에 違反한 경우에는 處罰한다.

2. 稅務法人의 形態

稅務士法 제49조 제1항에 의하여 稅務法人이 선택할 수 있는 법인의 형태에는 株式會社(Aktiengesellschaft)·株式合資會社(Kommanditgesellschaft auf Aktie-n)·有限會社(Gesellschaft mit beschränkter Haftung)·合名會社(Offene Handelsgesellschaft) 및 合資會社(Kommanditgesellschaft)가 포함된다. 그러므로 위에서 언급한 形態 이외의 會社나 人的團體(Personenvereinigung), 즉 등록된 社團이나 등록되지 않은 社團·民法상의 會社(Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) 또는 組合(Genossenschaft)은 稅務法人으로 認可될 수 없다.

주식회사 또는 주식합자회사의 형태로 稅務法人을 설립하는 경우에는 記名株式의 發行만이 허용된다. 그리고 제50조 제5항 제1문과 제2문에 의하여 株式을 讓渡하고자 하는 경우에는 會社의 同意를 얻어야 한다.

유한회사의 형태로 운영되는 세무법인의 持分の 讓渡도 제 50조 제5항 제3문에 의하여 會社의 同意를 얻어야 한다.

合名會社와 合資會社は 신탁업무에 관하여 商事會社로서 商業登記簿에 등록하여야 한다. 이를 규정한 제50조 제2항의 규정은 공인회계사법 제27조 제2항과 일치한다. 상법 제105조와 161조에 의하여 합명회사와 합자회사의 목적은 사업의 경영에 있기 때문에 상업등기부예의 등록은 필수적이다. 상업으로 간주될 수 있는 신탁업무는 제57조 제3항 제3호에 의하여 稅務相談行爲와 결합될 수 있다.

세무법인을 自然人이나 法人과 결합하여 匿名組合(Stille Gesellschaft)으로 하는 것도 허용된다. 왜냐하면 匿名組合으로 하더라도 稅務法人의 形態는 변화

8 BFHE 133, 322; 153, 272.

하지 않기 때문이다. 그러나 匿名組合은 세무상담행위를 할 수 없다. 왜냐하면 익명조합은 외부로 표출되지 않기 때문이다.⁹⁾

3. 稅務法人의 設立認可

가. 認可의 要件

1). 稅務法人의 形態가 주식회사·주식합자회사·유한회사·합명회사 및 합자회사 일 것

이에 관하여는 이미 앞의 項(稅務法人의 形態)에서 설명하였다.

2). 稅務士의 責任아래 運營할 것

임원·업무집행자 및 무한책임사원이 세무사이고, 적어도 임원·업무집행자 및 무한책임사원 중 1인이 그 住所를 法人의 所在地 또는 그 隣近地域에 두고 있어야 한다. 그리고 세무사가 아닌 辯護士·公認會計士·公認帳簿檢査士 및 稅務代理士도 세무법인의 임원·업무집행자 및 무한책임사원이 될 수 있다. 그러나 이들의 數는 稅務士의 數를 超過할 수 없다. 이에 관하여는 다음 項에서 별도로 다루기로 한다.

3). 定款上的 目的이 稅務士와 稅務代理士의 職業上的 業務課題에 合致할 것

세무법인으로서의 認可條件은 세무사법 제49조와 제50조에서만 규정하고 있는 것은 아니다. 稅務法人은 세무사나 세무대리사의 직업과 일치하지 않는 활동을 하여서는 안된다. 그러므로 세무사와 세무대리사의 직업상의 業務課題만을 法人의 定款이나 內規上的 目的事業으로 규정하여야 하고, 또한 상업등기부상의 目的事業으로 登錄하여야 하는 것이다. 그러므로 法人이 定款이나 內規上的 회사설립의 目的을 세무사 등의 業務領域을 벗어나서 營業行爲 등으로 기재한 경우에는 세무법인으로 인가될 수 없다.

4). 法人의 商號에 稅務法人이라는 名稱을 사용할 것

稅務士法 제53조에 의하여 稅務法人은 商號에 반드시 “稅務法人”(Steuerberatungsgesellschaft)이라는 名稱을 사용되어야 한다. 그리고 稅務法人이라는 名稱의 표시는 생략함이 없이 完全하게 商號 중에서 사용되지 않으면 안된다. 이와

9 Vgl. BGH, NJW 1980, S. 638.

같은 商號는 法人의 定款에 기재하고 아울러 商業登記簿에도 登載하여야 한다. 그리고 업무용서류에도 이와 같은 商號를 사용할 義務가 있는 것이다.

5). 資本拘束의 要件을 充足할 것

이에 관하여는 뒤의 “稅務法人의 資本拘束”에서 구체적으로 설명하고자 한다.

6). 職業賠償責任保險의 加入申請에 관한 잠정적인 保證의 確約이 있을 것

나. 認可의 節次

稅務法人의 設立認可를 관장하는 管轄官廳은 당해 법인의 정관에서 정하고 있는 法人所在地를 관할하는 州의 最高官廳이다.

세무법인을 설립하고자 하는 자는 법인설립인가신청서에 정관의 정본 또는 공정증서의 등본을 첨부하여 州의 最高官廳에 제출하여야 한다. 이 경우에는 회사 운영에 책임을 지는 자의 성명과 주소를 기재하여 함께 제출하여야 한다. 州의 最高官廳은 稅務法人의 인가신청에 대하여 결정을 행하기 전에 먼저 稅務士協會의 意見을 聽取하여야 한다. 州의 最高官廳이 稅務士協會의 意見과는 다르게 認可를 결정한 경우에 稅務士協會는 재정법원에 대하여 당해 인가결정의 취소청구 소송을 제기할 수 있다.

州의 最高官廳은 설립인가의 요건을 충족한 認可申請에 대하여 稅務法人의 설립을 인가하고 認可證을 교부하여야 한다. 이 경우에는 稅務士協會에도 인가사실을 통지하여야 한다.

申請을 拒否한 때에는 書面에 의하여 通知하여야 한다. 이에 관하여는 직접 政法院에 대하여 소송을 제기할 수 있다.

4. 職業上の 權利와 義務

稅務士法은 稅務法人에게 허용되는 行爲에 관하여 명백하게 규정하지 않고 있다. 稅務士法 제72조는 세무사의 일반적인 직업의무와 행위목록을 규정한 제57조를 준수할 것을 규정하고 있다. 그 결과로 稅務法人은 원칙적으로 세무사나 세무대리사와 동일한 權利·義務를 갖는다. 세무법인은 업무로서 세무원조행위를 행할 수 있고, 세무사나 세무대리사의 직업과 일치하는 행위를 할 수 있는 것이

다.

한편, 稅務士 아닌 세무법인의 임원·사무관리자 및 무한책임사원에게도 일정한 직업의무가 적용된다. 그리고 稅務法人의 社員·監査 또는 顧問은 세무사 또는 세무대리사의 신분에 있지 않더라도 關係가 없다. 그러나 이 들은 그 지위로 인하여 고객의 생활상태에 관한 사실을 知得할 수 있기 때문에 默秘義務를 지워놓고 있다. 그러나 이 들이 세무사 또는 세무대리사가 아닌 경우에는 譴責이나 職業裁判上의 措置를 취할 수는 없다. 이와 같은 자의 默秘義務의 위반에 대하여는 刑法 제203조 제1항 제3호를 적용하거나 民法 제823조 제2항의 규정을 적용하여야 할 것이다.

5. 稅務法人의 運營

가. 法人의 業務執行者

稅務法人의 운영에 있어서의 실제적인 어려움은 稅務士法 제32조 제3항 제2문과 제50조 제1항 내지 제4항까지의 규정을 준수하는 것이다. 稅務士法은 “責任 있는 運營”(verantwortlich fuehren)이라는 개념을 사용하고 있다. 그런데 흔히 내부적인 관계와 외부적인 관계에서 제기되는 문제는 회사의 業務執行과 代表에 관한 것이다.¹⁰⁾

(1). 業務執行者

稅務士法 제50조 제1항은 세무사만이 법인의 業務執行者, 즉 임원·업무집행자 및 무한책임사원(이하에서는 “業務執行者”라고 부르기로 한다)이 된다는 것에서 출발하고 있다. 그러나 제50조 제2항은 稅務士 以外에 辯護士·公認會計士·公認帳簿檢查士 및 稅務代理士도 법인의 업무집행자로 임명될 수 있도록 규정하고 있다. 이들은 모두 무제한세무원조자로서 특별한 전문지식을 갖고 있기 때문에 개별적으로 특별한 承認을 필요로 하지 않는다. 그리고 직업신분상의 監視 및 裁判權 아래 놓여져 있기 때문에 그 개인적인 신뢰성을 별도로 조사할 필요가 없기 때문이다.

10 Ch. Ossola-Haring, Der Geschaeftsfuehrer -Vertrag in einer Steuerberatungs-GmbH, Inf 1989, S. 156.

세무사 이외의 공인회계사 등이 업무집행자로 되는 경우로는 稅務法人과 公認會計士法人의 兩面的인 法人에서 나타난다. 이와 같은 종류의 양면적인 법인은 세무법인의 인가를 위한 전제일뿐만 아니라 공인회계사법인의 인가를 위한 전제도 아울러 충족하여야 한다. 물론 이와 같은 경우에는 임원·업무집행자 또는 무한책임을 지는 사원이 稅務士와 公認會計士의 兩者의 資格을 가지고 있는 사람인 경우에 가능하다.

또한 제50조 제3항은 稅務士 이외에 변호사·공인회계사·공인장부검사사 및 세무대리사와 같은 전문분야에 관한 資格을 가지고 있지 않는 다른 分野의 專門家도 稅務士協會의 聽聞을 거쳐 州의 最高官廳에 의하여 세무법인의 업무집행자로 選任될 수 있음을 규정하고 있다.¹¹⁾ 즉 州의 最高官廳은 다른 영역에 있어서 專門敎育을 받은 특별히 有能한 者가 세무법인의 업무집행자로 선임되는 것을 인가할 수 있다. 그 認可는 특별한 전문지식이 없거나 인격적인 신뢰성에 흠결이 있는 경우에만 拒否할 수 있다. 여기에서의 認可에는 州의 最高官廳에게 裁量의 餘地를 거의 認定하지 않고 있다.¹²⁾

위에서의 다른 領域에는 제한이 없다. 전문교육과정을 갖는 모든 職業이라고 이해한다.

稅務法人의 업무집행자의 任命時에 또 다른 制限은 세무사법 제50조 제4항에서 찾아볼 수 있다. 이에 의하면 제50조 제2항과 제3항에 속하는 業務執行者(稅務士 아닌 業務執行者)의 數는 업무집행자인 稅務士의 數를 초과하여서는 안된다. 法人의 定款에 업무집행자는 세무사만으로 임명한다고 확정하는 경우에는 아예 문제가 되지 않는다.

여러 사람의 業務執行者가 임명되고, 稅務士 이외의 다른 사람도 業務執行者로 임명될 수 있으면, 定款에 회사운영의 責任은 稅務士에게 있음을 확정하여야 한다.¹³⁾ 세무사와 세무사 이외의 다른 자가 같이 업무집행자로서 업무집행과 관계 있는 意思를 決定하는 때에도 代表權을 갖는 稅務士의 意見에 反하여 決議할 수는 없다. 세무사는 업무집행의 모든 수단에 관하여 拒否權을 갖고 있는 것이다. 요컨대 稅務士는 稅務援助業務를 수행할 때에는 말할 것도 없고 全體의 組織의

11 BT-Drs. III/201, S. 52.

12 BFH BStBl. 1976 2 S. 243.

13 Vgl. § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG.

운영에 있어서도 일정한 영향을 미치는 것이 필요한 것이다. 세무사가 아닌 업무집행자에 의하여 회사의 정책, 즉 사무실의 매매·고객의 수입 또는 종업원의 고용등이 결정되고 세무사는 다만 세무원조행위만을 수행함으로써 세무사의 業務執行者로서의 권한이 空洞化되는 경우에는 稅務士法에 위반하게 된다. 그러므로 세무사는 稅務士法상의 직업의무인 獨立性과 自己責任性을 法人에 대해서 뿐만 아니라, 業務執行에 참여하는 다른 사람으로부터도 보장받을 필요가 있는 것이다.

(2). 代表

稅務法人은 稅務士에 의하여 代表되어야 한다. 즉 稅務士가 단독대표권을 갖는 경우·여러 사람의 稅務士가 공동대표권을 갖는 경우 또는 세무사와 세무사 아닌 업무집행자(변호사 또는 공인회계사인 업무집행자 등)가 공동대표권을 갖는 경우와 같이 어떤 경우에도 稅務士가 法人의 代表로 있어야 한다. 따라서 稅務士 이외의 者는 어떤 경우에도 單獨으로 稅務法人의 代表가 될 수 없는 것이다.

한편, 업무집행자인 세무사 중 최소한 1명은 세무사법 제50조 제1항 제2문에 의하여 그의 주소를 법인의 소재지 또는 그 인근지역에 갖고 있어야 한다. 業務執行者와 稅務法人이 서로 다른 住所 또는 所在地를 가짐으로써 서로 相異한 職業監督을 받을 뿐만 아니라 이로 말미암아 발생하는 認可節次와 職業監督에서의 非效率性을 제거하기 위한 法的 裝置이다.

나. 社員會議

社員會議는 有限會社の 最上級 議決機關이다. 사원회의는 모든 포괄적인 권한을 갖고 있다. 定款에서의 權利와 義務에 관한 규정은 반드시 필요한 것이 아니다. 왜냐하면 有限會社法 제46조는 사원회의의 의결사항이 무엇인가에 관하여 最小限의 目錄을 確定하고 있기 때문이다. 定款에서 社員會議의 權利와 義務에 관한 사항을 자세하게 규정하고 있지 않는 경우에 社員會議는 법인의 업무집행과 대표의 권능을 행사하는 것으로 이해하여서는 안된다. 社員會議의 권리와 의무에 관하여는 稅務士法이 제한을 가하고 있기 때문에 그 범위에서 제한을 받는 것이다. 즉 사원회의의 권한행사가 稅務士法 제60조 제1항 제2호에 의한 업무집행자의 직업의무를 이행하기 위한 자유를 침해하여서는 안되기 때문이다. 그렇지

않은 경우에 업무집행자는 세무사법 제57조 제1항의 의미에서 더 이상 자기책임적으로 活動할 수 없고, 法人은 세무사에 의하여 책임있게 운영될 수 없다. 14) 일반적으로 업무집행자와 사원회의의 분쟁을 없애기 위하여 定款에서 다음과 같이 규정하고 있는 것이 通例이다. 즉 “사원회의의 결정으로 세무사법 제60조 제1항 제2문과 제57조 제1항에 의한 의무상의 행위를 하는 독립성과 자유를 침해할 수 없다”고 하는 條項이 그 것이다. 15)

有限會社法 제53조에 의하면 회사의 定款의 改正은 社員會議의 決定으로 행한다. 그리고 세무법인이 定款을 改正한 때에는 稅務士法 제49조 제4항 제2문에 의하여 지체없이 州의 最高官廳에 通報할 義務를 지고 있다. 개정된 정관의 내용이 세무법인의 인가요건을 위반한 때에는 관할 행정청이 세무법인의 認可를 撤回¹⁶⁾하여야 하기 때문에 이 規定은 의미를 갖는다. 17)

6. 稅務法人의 資本拘束

가. 資本拘束의 必要性

稅務士가 아닌 者에 의하여 稅務法人이 支配되는 것은 稅務士法 제32조 제3항의 요청인 “稅務士에 의한 責任있는 會社의 運營”과 稅務法人을 세무사의 職業行使의 手段으로 이해함에 적합하지 못하다. 18) 稅務法人이 명백하게 營利獲得을 목적으로 하는 企業聯合의 일부분으로서 이와 같은 목적의 실현을 위하여 설립되는 경우에는 문제가 된다. 19) 이와 같은 경우에 세무법인은 세무사직업과 관련이 없는 者에 의하여 支配됨으로써 세무사의 행위가 독립성을 상실할 위험이 발생하기 때문이다. 이와 같은 위험은 특히 近年에 이르러 稅務士등 이외의 出資者, 예를들어 手工業者協會(Handwerkskammer)와 個人病院計算所(Privatärztliche Verrechnungsstelle) 등에 의하여 稅務法人이 設立됨으로써 증가하고 있다. 20)

14 § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG.

15 Vgl. Nr. 52 Abs. 2 RichtlStB.

16 § 55 Abs. 2 StBerG.

17 Wilke, aaO., S. 97.

18 M. Wissmann, Neuregelungen fuer Steuerberatungsgesellschaften, Inf 1988, S. III.

19 BFHE 133, 322.

資本拘束에 관한 규정은 이와 같은 危險性을 제거하기 위한 裝置인 것이다.

공인회계사법인을 위한 “貸借對照表指針에 관한法律” (Bilanzrichtliniengesetz)²¹⁾ 제6조에서의 자본구속에 관한 규정의 도입에 관한 法政策的 根據는 稅務法人에게도 그대로 타당하다. 물론 세무사법 제50a조와 공인회계사법 제28조 제4항의 구성요건에 있어서 다소의 차이는 있다.

資本拘束에 관한 稅務士法 제50a조가 效力을 발생할 당시에 이미 3,600개의 稅務法人이 설립되었고, 그 중에서 많은 數가 새로운 規定인 제50a조에 違背되고 있었다. 그러나 稅務士法 제155조 제4항에 의하여 改正法律이 시행되기 전에 認可하였거나 州의 最高官廳이 商業登記簿에 登錄時까지 認可를 위한 모든 要件을 충족하였다는 사실을 確定한 法人의 경우에는 계속하여 認可한 것으로 보되, 다만 1990년 12월 31일 이후에 社員權을 讓渡하는 경우에는 資本拘束의 原則이 준수되도록 일정한 措置를 마련하여 놓고 있다.

나. 社員과 持分所持者の 制限

주식회사 또는 주식합자회사의 주주, 유한회사·합자회사 및 합명회사의 社員은 原則적으로 稅務士法 제3조에 규정된 自然人이어야 한다. 이와 같은 사람이 반드시 法人에서 활동하여야 하는 것은 아니다. 이들은 資本投資場所만으로서 稅務法人에 참여할 수 있는 것이다.²²⁾

稅務士法 제50조 제3항의 전제를 충족하고 관할관청으로부터 필요한 허가를 얻은 사람은 稅務士法 제3조에 규정된 사람과 동일하다. 이들은 稅務法人에서 任員·業務執行者 또는 無限責任을 지는 社員으로 활동할 수 있다.

稅務法人에 참여하는 者は 持分을 제3자의 計算으로 보관하여서는 안된다. 즉 제3자를 위한 持分の 信託인 維持는 허용되지 않는 것이다.

株式會社 또는 주식합자회사의 주주, 유한책임회사 또는 합자회사의 사원의 投票權의 多數는 제50a조 제1항 제5호에 의하여 세무사·변호사·공인회계사·공인장부검사사 또는 세무대리사에게 속하여야 한다. 이 규정에 의하여 제50조 제3항

20 BFHE 153, 272, Lieser, KFR 1988, S. 295.

21 BGBl. I, S. 2355.

22 Wissmann, Kapitalbindung bei Steuerberatungsgesellschaften, Inf 1989, S. 335.

에 규정된 사람이 稅務法人을 지배하는 것이 排除된다. 그리고 法人의 定款에는 세무사·변호사·공인장부검사사 또는 세무대리사인 社員만이 法人의 權利의 行使를 위하여 代理할 수 있도록 규정되어야 한다. 이 규정에 의하여 제3자가 社員會議(Gesellschafterversammlung)에 참여하는 것이 排除된다.

7. 認可의 效力喪失

가. 認可의 消滅

(1). 意義

稅務士法 제54조에서는 세무법인의 인가가 행정행위없이 법률의 규정에 의하여 효력을 상실하는 構成要件에 관하여 규정하고 있다. 認可의 消滅로 업무로서 조세원조행위를 할 수있는 권한과 세무사협회의 회원의 자격은 소멸하게 된다.

州의 最高官廳은 인가의 소멸을 관할 稅務士協會에 통보하여야 한다.²³⁾ 법률상의 代表權을 가진 機關이나 代表權을 가진 社員에게도 통보의무가 있다.²⁴⁾

인가가 효력을 상실한 稅務法人은 登記簿에서 삭제된다.²⁵⁾ 이와 같은 삭제는 稅務士協會에 의하여 관할 등기소에 통보되어야 한다.²⁶⁾ 이로써 稅務法人의 名稱을 가진 권한없는 운영이 방지될 수 있다. 세무법인의 소멸사유에는 會社의 解散과 認可의 拋棄가 있다.

(2). 會社의 解散

주식회사·주식합자회사·유한회사·합명회사 또는 합자회사의 解散(Auflösung)은 그 解散만으로 終了하는 것이 아니다. 解散은 清算段階(Abwicklung:Liquidation)로 들어가게 된다. 해산은 대표자총회의 또는 사원회의의 파산절차의 개척으로 시작된다.

주식회사·유한회사·주식합자회사와 같은 物的會社 間의 會社形態의 轉換 또는 합명회사·합자회사인 人的會社 間의 會社形態의 轉換은 解散과 동시에 진행될 수 없다. 물적회사에서 인적회사로의 전환과 인적회사에서 물적회사로의 전환은

23 § 42 DVStB.

24 § 48 Abs. 2 Nr. 2 DVStB.

25 § 47 Abs. 1 Nr. 2 DVStB.

26 § 45 Abs. 2 Satz 2 DVStB.

새로운 인가를 필요로 하는 法的인 關係의 變更에 해당하게 된다.

(3). 認可의 拋棄

認可의 拋棄는 會社의 法的인 存續과는 關聯이 없다. 會社의 目的인 稅務援助 行爲에서 그와 결부된 다른 領域으로 變更하는 경우에 會社를 해산함이 없이 단지 세무법인의 인가만의 拋棄가 고려된다.

拋棄는 州의 最高官廳에 申告되어야 한다. 認可의 拋棄는 單獨行爲로서 到達로 서 效力을 발생한다. 拋棄申告도 모든 다른 意思表示와 마찬가지로 民法 제119. 와 제123의 前提下에서 抗告될 수 있다.

나. 認可의 取消과 撤回

(1). 認可의 取消

認可를 한 以後에 認可가 拒否되어야만 했던 사실이 나타나는 경우에는 稅務士 法 제55조 제1항에 의하여 取消하여야 한다. 認可廳은 認可의 要件에 反하는 사태를 인가를 행할 당시에 몰랐어야 한다.²⁷⁾ 認可廳이 認可를 拒否하였어야 할 特定된 事實을 알지 못한 경우로서는 會社의 欺瞞에 기인한 경우이거나 認可廳의 不注意로 인한 사실파악의 불충분의 경우이다.

認可의 取消(Rücknahme)는 인가를 위한 요건이 取消處分을 행할 時點까지도 充足되지 않은 경우에 허용될 수 있다고 하겠다. 이에 관하여는 法律上 명확한 規定을 두고 있지 않으나, 원래부터 존재하던 결함이 제거되고 난 이후에까지 구태여 認可를 取消하여야 할 설득력있는 이유를 찾기 어려운 데에 그 論據를 두고 있는 것 같다.

(2). 認可의 撤回

認可를 위한 要件이 認可를 행한 이후에 흠결된 경우에는 제55조 제2항에 의하여 當該 認可를 撤回하여야 한다. 稅務法人이 제49조에 규정된 會社의 形態와는 다른 形態로 전환한 경우, 업무집행자·임원 또는 무한책임을 지는 사원 중의 1 명이 그의 주소를 회사의 소재지에 두고 있지 않은 경우, 제50조 제1항 내지 제3항에 속하지 않는 사람이 업무집행자·임원 또는 무한책임을 지는 사원으로 임명된 경우, 제50조 제5항에 위반한 경우, 定款이나 內規가 稅務法人에게 요구하

27 Vgl. § 49, 50, 50a StBerG.

고 있는 事項을 충족하지 못하는 경우 또는 제50a조에 규정된 要件에 違背되는 경우에는 撤回을 고려하여야 한다.

撤回(Widerruf)를 행하기 전에 州의 最高官廳은 적절한 期間을 정하여 당해 요건을 충족하도록 催告하여야 한다. 催告書에 지정된 기간까지 法律에서 요구하는 要件을 充足하지 못한 때에는 그 認可를 撤回하게 된다. 적절한 기간은 구체적인 상황에 따라서 달라지게 되는데, 특히 法律에 적합한 상태로 회복하는 데에 필요한 시간에 따라 결정된다. 제50a조의 要件이 相續으로 인하여 결함이 생긴 경우에 關聯者에게 경제적인 불이익을 회피할 수 있도록 하기 위하여 최소한 5년의 猶豫期間을 허용하고 있다. 지분 및 투표권이 정하여진 유예기간안에 제50a조 제1항에서 정하는 자에게 넘겨져야 하는 것이다. 제50a조의 요건이 위의 理由 以外の 다른 理由로 흠결된 경우, 예를 들면 持分 및 投票權을 취득할 권한이 없는 자에게 양도된 경우에는 위의 5년의 유예기간이 적용되지 아니한다.

주의 최고관청은 認可의 取消 또는 撤回의 要件이 충족된 경우에는 그 稅務法人과 稅務士協會에 대하여 聽聞을 거친 후에 認可를 취소하거나 철회하여야 한다. 주의 최고관청은 이에 관하여 裁量의 餘地가 없다.

認可의 取消 또는 撤回에 대하여는 직접 財政法院에 提訴할 수 있다.²⁸⁾

28 § 349 Abs. 3 Nr. 1 AO; § 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO.

제8장 稅務士協會

제1절 國家와 稅務士協會

1. 稅務士協會의 發達

獨逸에서의 職業上의 自治行政은 오랜 法的인 傳統을 가지고 있다. 이와 같은 전통은 19세기에 조직된 經濟上의 自治行政機關인 商工會議所가 그 模範이었다. 이와 같은協會의 모델에 따라 19세기 후반에 自由業에서 처음으로 辯護士協會와 醫師協會가 직업상의 組織形態로 나타났다. 1945년이후 경제적·직업적인 自治行政에 관한 法律들이 완전히 정비되었다.¹⁾

다른 自由業에서와 마찬가지로 稅務士 및 稅務代理士도 직업상의 자치행정영역에서 특정의 업무과제를 담당하는 職業協會(Berufskammer), 즉 稅務士協會에 가입하도록 되어있다.

세무사의 직업영역에서는 職業協會의 출현이 비교적 늦었다. 1945년까지 獨逸에는 稅務士協會가 없었다. 그리고 1945년과 1961년사이에는 職業協會에 관한 統一된 法律을 마련하지 못하였다. 따라서 이 당시에 결성된 稅務士協會는 지역에 따라 相異한 업무과제와 서로 다른 會員의 構成을 가지고 있었던 것이다. 1961년 稅務士法の 制定에 의하여 비로소 職業協會에 관한 통일적인 규율이 마련되었다. 처음에는 稅務士協會와 稅務代理士協會가 분리되어 발족되었다. 1975년 1월 1일부터 효력을 발생한 제2차 稅務士法の 改正에 의하여 세무사협회와 세무대리사협회는 하나의 통일적인 職業協會, 즉 稅務士協會로 통합되었다. 獨逸 統一以來로 舊東獨地域에도 세무사협회가 생겨나게 되었다.

2. 自治行政과 稅務相談의 自由

國家는 公的인 課題를 수행하기 위하여 關聯者와 聯合할 수 있다. 職業協會는

1 聯邦法律에 의하여 稅務士協會에게 自治行政權이 넘겨지고, 州法(Architektengesetz vom 5. 12. 1955, GBl., 265; NW Architektengesetz vom 4. 12. 1969, GVBl., 888)에 의하여 建築士協會에게 自治行政權을 인정하였다.

전문적인 직업과 관련된 行政을 수행한다. 自治行政을 집행하는 職業協會의 임원은 협회의 회원과 동일직업에 종사함으로써 그 회원의 문제에 대하여 특별히 정확한 정보를 가지고 있다. 국가는 특정된 직업을 감독하기 위하여 특별한 行政廳을 설립할 필요가 없고, 직업감독을 위하여 財政을 지출할 필요도 없다. 왜냐하면 職業協會는 그의 費用을 會員의 會費(Beitrag)에 의하여 충당하고 있기 때문이다.²⁾ 그러나 직업협회가 국가의 재정적인 부담감소를 위한 技術的인 手段만은 아니다. 職業協會의 회원에 의하여 선출되고 그들로부터 신뢰를 받는 직업종사자에 의하여 國家의 業務課題가 실행됨으로써 국가적인 樣相에서와는 달리 自主的이고 活力있는 힘이 펼쳐진다.³⁾ 여기에 自治行政의 目的과 價値가 있다. 職業協會는 그의 자치행정사항을 법률에 의하여 주어진 재량의 범위안에서 자기의 책임하에서 수행하는 것이다.

協會의 會員은 職業協會를 설립함으로써 특별한 權威를 가진 그들의 組織(職業協會)을 통하여 그들의 利益을 代表하게 할 수 있다. 다른 한편 회원은 國家로부터 職業監督을 받는 대신에 職業協會로부터 지속적인 직업감독을 받게 되는 것이다. 직업협회는 활동의 강도에 따라서 직업협회의 업무과제의 중점이 利益代表에 있는지, 아니면 職業監督에 있는지가 결정된다. 경제협회는 회원의 경제적인 촉진과 회원이익의 대표에 중점을 두는 반면에, 職業協會에서는 직업상의 監督을 우선적으로 고려한다.⁴⁾

公法上的 職業協會는 특정된 직업의 종사자만이 회원이 될 수 있는 단체로서 넓은 의미에서 회원의 직업상의 이익을 촉진함과 아울러 공공이익의 보호를 위하여 합법적인 직업행사를 보장하는 데에 그 목적이 있다.

稅務士法은 다른 자유업과 마찬가지로 세무사에게도 직업상의 自治行政權을 부여하고 있다. 세무사의 재정관청으로부터의 독립은 국가로부터 독립되고 법적으로 독자적이며 세무사의 의사에 의하여 운영되는 稅務士協會가 국가적인 行政權限을 移讓받음으로써 달성된다.⁵⁾ 모든 공법상의 단체와 마찬가지로 稅務士協會

2 Vgl. Luther, Die Aufgaben der Steuerberaterkammern und der Bundessteuerberaterkammer, DStR 1974, S. 332.

3 Vgl. Dahn, Deutsches Recht, 2. Aufl., S. 321.

4 Brohn, Strukturen der Wirtschaftsverwaltung, S. 58ff.

5 O. Hofferbergh, Der Staat und die Berufskammern, DStR 1964, S. 660ff.

는 세무사회원으로 조직된 公法上的 權利能力 있는 團體이다. 그러므로 세무사회회는 국가의 감독하에서 국가적인 업무과제인 직업상의 이익의 보장과 증진·세무사의 직업행위에 대한 감독을 高權的인 手段에 의하여 실행한다.⁶⁾ 세무사회회는 법률에 의하여 설립되었으므로 그 해체도 법률에 의해서만 가능하고, 회원의 자유로운 결정에 의하여 해체될 수는 없다. 稅務士協會는 관할권을 갖는 州의 最高官廳의 監督을 받는다.

3. 立法權者와 稅務士協會

獨逸의 基本法(憲法)은 직업협회에 대하여 自治行政에 있어서의 主觀的인 權利를 부여하지 않고 있다. 그러므로 稅務士協會는 헌법상으로 그 존재를 보장받지 못하고 있는 것이다. 독일은 자치행정에 관하여 헌법 제28조에서 지방자치단체만의 자치행정을 제도적으로 보장하고 있을 뿐이다. 그러나 입법자는 법률에 의하여 職業協會라는 組織을 결성하게 함으로써 공법상의 지위를 부여함과 아울러 자치행정권을 수여하고 있는 것이다. 憲法裁判所도 그의 判決에서 立法者가 공법상의 업무과제를 행정청에 의하여 직접 수행하게 하거나 또는 간접적으로 공법상의 단체에 의하여 수행하게 하는 것은 立法者의 自由裁量이라고 하고 있다.⁷⁾ 이와 아울러 입법자가 국가의 권한을 어느 범위안에서 稅務士協會에게 넘겨줄 것인지도 立法者의 裁量에 속한다. 또한 입법자는 어떤 직업상의 지위와 관련된 행정권한의 전부를 직업협회에게 부여할 필요는 없다. 그리고 立法者는 어떤 직업협회에 국가의 권한을 委任함에 있어서 다른 직업협회에 대하여 부여하고 있는 권한과 동일하게 부여할 기속을 받는 것도 아니다. 즉 立法者가 세무사회회에 다른 자유업의 직업협회, 예를 들어 변호사협회나 공인회계사협회에 대하여 부여하고 있는 특정 권한을 부여하지 않았다고 하더라도 平等의 原則에 위반하는 것은 아니다. 입법자는 職業協會에게 資格試驗에 관한 權限을 넘겨줄 수도 있고, 그리고 다른 業務課題를 行政廳에 의하여 직접 실행하게 할 수도 있다. 한 社會에서의 직업상의 機能은 상이하다. 그러므로 입법자는 職業法과 職業協

6 Vgl. Fosthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 5. Aufl., S. 383.

7 NJW 1959, S. 1675; BerfG, Beschluß v. 19. 12. 1962. NJW 1963, S. 195.

會法の 제정시에 폭 넓은 形成의 自由를 갖는다. 입법자는 세무사직업의 영역에서 연방세무사협회에게 세무사협회와는 다른 권한을 부여할 수 있다.

입법자가 직업협회의 권리를 형성함에 있어서 憲法이 설정한 限界를 지켰는지에 대해서만 法的으로 문제가 될 뿐이다.⁸⁾

제2절 稅務士協會의 現況과 그 會員

1. 稅務士協會의 現況

稅務士 및 稅務代理士 등은 上級財政廳(Oberfinanzdirektion)의 관할마다 그 職業協會로서 稅務士協會를 결성하여야 한다. 세무사협회가 관할하는 지역에 직업사무소를 둔 세무사 및 세무대리사 등은 세무사협회에의 가입이 강제된다. 즉 加入強制制를 채택하고 있는 것이다. 1994. 1. 1 현재의 稅務士協會의 數는 21개이다. 稅務士協會別 所屬會員數(1992. 12. 31現在)는 <表-3> 과 같다.

한편, 稅務士의 聯邦單位의 職業協會로서 聯邦稅務士協會(Bundessteuerberaterkammer)가 조직되어 있다. 聯邦稅務士協會의 회원은 稅務士協會이다. 연방세무사협회의 회원도 그 加入이 強制되고 있다. 연방세무사협회는 현재 본(Bonn)에 所在地를 두고 있다.

2. 稅務士協會의 會員

가. 會員의 加入強制

세무사 또는 세무대리사는 세무사협회가 소재하는 지역에서 직업사무소를 開設함에 의해서 稅務士協會의 회원이 된다. 會員의 資格은 法律의 規定에 의하여 당연히 발생하고 申請이나 加入申告 등을 필요로 하지 않는다. 즉 회원의 자격은 회원이 직업등록부에 등록되었는지의 여부와 관계없이 발생한다. 종된 사무소를 개설하는 경우에는 회원자격이 발생하지 아니한다.⁹⁾

8 Vgl. BVerfG, NJW 1959, S. 1027.

9 BVerwG, StB 1973 S. 228.

〈表-3〉 稅務士協會別 所屬會員數

(1992. 12. 31. 현재, 단위: 명)

協 會 名	稅務士	稅務代理士	稅務法人	其 他	合 計
Berlin	1, 785.	255	339	17	2, 396
Brandenburg	129	154	21	0	304
Bremen	526	53	57	5	641
Hamburg	1, 933	189	290	38	2, 450
Hessen	3, 945	604	424	48	5, 021
Mecklenburg-Vorpommern	104	195	21	1	321
München	5, 340	457	587	41	6, 425
Niedersachsen	3, 706	471	343	21	4, 541
Nordbaden	1, 617	119	163	17	1, 916
Nürnberg	2, 434	165	222	18	2, 839
Rheinland-Pfalz	2, 066	241	161	14	2, 482
Saarland	626	43	78	9	756
Sachsen	387	706	68	0	1, 161
Sachsen-Anhalt	120	401	26	0	547
Schleswig-Holstein	1, 342	195	179	8	1, 724
Stuttgart	3, 753	242	282	20	4, 297
Südbaden	1, 322	78	135	4	1, 539
Thüringen	174	395	33	2	604
Westfalen-Lippe	4, 483	409	424	25	5, 341
Köln	3, 281	275	329	25	3, 910
Düsseldorb	4, 866	365	357	33	5, 621
合 計	43, 939	6, 012	4, 539	346	54, 836

* 其他는 稅務士가 아닌 者 (예: 公認會計士, 辯護士)로서 稅務法人의 任員 등임

資料: 독일연방세무사협회 제공

독일내에 직업사무소를 가지고 있지 않는 세무사는 그 세무사가 세무사의 免許를 부여받은 地域의 세무사협회의 회원이 된다. 그러므로 稅務士는 세무사의 면허를 부여받은 때로부터 면허가 상실될 때까지 세무사협회의 회원이 된다. 세무사협회의 회원자격은 免許의 效力에 달려있기 때문에 稅務士協會는 免許의 無效를 確認할 權限을 갖고 있다. 10)

會員은 법률에 의하여 세무사의 자격이 상실됨으로써 終結된다. 세무사협회에 소속된 회원은 직업종사자(세무사 또는 세무대리사 등)의 自由로운 意思에 의하여 세무사협회의 가입이 결정되는 것이 아니다. 즉 회원은 세무사협회에서 자유로이 탈퇴할 수도 없고, 또한 직업사무소를 이전함이 없이 임의로 다른 稅務士協會, 예를 들어 Berlin稅務士協會에서 Saarland稅務士協會로 옮기는 것도 허용되지 아니한다.

세무사협회의 회원은 직업사무소의 이전으로 종전의 세무사협회의 회원의 자격을 상실하게 된다. 동시에 새로이 이전한 사무실이 있는 지역의 세무사협회의 회원으로 되는 것이다. 11)

세무사협회의 회원은 稅務士法 제32조에 의하여 가입이 강제되는 義務的인 會員이다. 이와 같은 義務的인 會員制에 대하여 憲法裁判所는 아무런 헌법적인 문제가 없음을, 즉 合憲임을 宣言하였다. 즉 會員의 加入強制制度는 基本法(憲法) 제9조의 結社의 自由(Vereinigungsfreiheit)에 反하지 않는다고 判示하였다. 12) 왜냐 하면 義務會員制를 취하는 公法上的 團體가 회원의 공통된 사항인 正當한 公法上的 業務課題를 이행하기 위하여 설립되기 때문이다. 또한 基本法 제12조의 職業의 自由도 침해하지 않는다고 판시하였다. 憲法裁判所에 의하면 國家로부터 移讓된 국가의 업무과제를 적합하게 수행하기 위하여 세무사협회를 의무회원제의 원칙하에 조직을 하는 것은 의미있고 필수적이라고 說示하였다. 만일 稅務士協會의 加入을 稅務士들의 自由에 맡겨 두게 되면 여러가지 副作用이 나타나게 된다. 이 경우에 稅務士協會는 會員의 가입을 독려하기 위하여 그 가입을 권유 또는 선전하여야 하고, 회원은 稅務士協會에의 가입 또는 탈퇴를 빌미로

10 BFHE 100, 288.

11 FG Hamburg, EFG 1975, S. 42.

12 BVerfGE 10, 89(102); 10, 354(361); 15, 235(239).

부당한 압력을 행사하거나 특별한 이익 또는 특별한 주장을 강요할 수 있게 된다. 아울러 이로 인하여 稅務士協會의 신뢰실추를 초래하게 되고, 또한 稅務士協會의 중립적이고 객관성있는 업무집행도 어렵게 되는 것이다. 또한 직업종사자의 세무사협회에의 未加入이나 脫退로 말미암아 세무사협회는 세무사의 직업행위에 대한 감독이 불가능하게 되거나 상당한 어려움을 겪게 된다.

한편, 立法者는 의무회원제의 도입함으로써 직업종사자의 자유를 지나치게 제한하는 결과를 초래하여서도 아니된다. 立法者는 基本法 제2조 제1항에서 규정하고 있는 시민의 자유권에 대한 국가적인 침해의 한계를 일탈하여서는 안되는 것이다.

나. 會員의 資格

세무사협회의 회원에 대하여는 稅務士法 제74조에서 규정하고 있다. 稅務士協會의 회원은 上級財務廳 管內에 그 직업상의 사무소를 두고 있는 稅務士와 稅務代理士, 上級財務廳 管內에 그의 주소를 두고 있는 稅務法人, 獨逸 안에 직업상의 사무소를 두고 있지 않는 세무사와 세무대리사, 세무사와 세무대리사가 아닐지라도 세무법인의 임원·업무집행자 또는 대표권을 갖는 무한책임사원이다.

1). 稅務法人은 그 관할지역내에 주소를 두고 있는 稅務士協會의 會員이 된다. 이와 같은 稅務法人에는 합명회사(Offene handelsgesellschaft)와 합자회사(Kommanditgesellschaft)의 형태를 취하고 있는 稅務法人까지 포함한다. 二重의 住所를 가진 법인은 최초로 設立된 주소를 관할하는 稅務士協會의 회원으로 된다. 동시에 2개지역의 세무사협회의 회원이 될 수는 없다. 왜냐하면 동시에 2개의 직업감독을 받을 수는 없기 때문이다. 동시에 2개의 지역에 주소를 가진 회사는 주된 경영관리가 이루어지는 주소지의 세무사협회의 회원이 된다. 세무법인의 회원으로서의 자격은 회사가 세무법인으로 인가되는 때(특히 法人의 경우에는 상업등기부에 등록한 때)에 취득하며, 會社에 대한 認可의 消滅·認可의 撤回과 取消으로써 終了한다.

株式會社·有限會社 및 株式合資會社의 형태로 설립된 세무법인으로서 그 설립 목적이 세무상담의 범위를 넘어서는 경우에는 商工會議所의 會員도 된다.¹³⁾

13 BverwG, NJW 1978, S. 904.

2). 稅務士의 免許를 받은 후 6월이내에 직업사무소를 개설하여야 한다. 그렇지 않은 경우에는 免許가 撤回된다. 세무사가 직업사무소를 개설할 때까지 어떠한 세무사협회에도 소속하지 않고, 따라서 職業監督도 받지 않는 것을 방지하기 위하여 세무사법 제74조 제1항 제2문에 의하여 國內에 직업사무소를 개설하지 않은 세무사도 그가 免許를 받은 地域의 세무사협회의 회원이 되게하고 있다. 免許官廳의 管轄權은 세무사가 되고자 하는 者가 豫定한 직업사무소의 소재지에 따라서 결정된다.

세무사법 제36조 제3항의 適合試驗(Eignungsprüfung)에 의하여 세무사의 자격을 획득한 유럽공동체국가의 국민도 독일 세무사협회의 회원이 된다. 그러므로 국내에서 활동하는 稅務士 및 稅務代理士는 누구든지 어느 하나의 세무사협회의 회원으로 소속되어 職業監督을 받음과 동시에 會費納付義務를 부담한다.

獨逸의 稅務士法이 규정하고 있지 않은 것은 稅務士가 다른 세무사협회의 관할 지역에 새로운 사무소를 설치함이 없이 기존의 사무소를 포기하는 경우이다. 이것은 稅務士免許를 포기함이 없이 단순히 職業行使를 拋棄하는 경우이다. 그리고 외국으로 직업사무소를 이전하는 경우도 생각하여 볼 수 있다. 稅務士法上 세무사 및 세무대리사는 누구든지 稅務士協會의 會員으로 있어야 하기 때문에 이러한 경우에도 현재 소속하고 있는 세무사협회의 회원으로 남아 있는 것으로 해석하여야 할 것이다.¹⁴⁾

직업사무소를 독일에서 유럽공동체국가로 이전하는 경우에는 稅務士免許의 撤回事由가 아님을 세무사법 제56조에서 명백하게 규정하고 있다.

3). 세무사법 제50조 제2항에서의 세무사와 세무대리사 이외의 변호사·공인회계사·공인장부검사사와 제50조 제3항에서의 다른 분야의 전문교육을 받은 특별히 유능한 자로서 세무법인의 임원·업무집행자 또는 無限責任사원인 자도 세무사협회의 회원이 될 수 있다. 이와 같은 사람은 稅務士法上の 의미에서의 職業事務所를 가지고 있지 않다. 그러므로 이와 같은 사람 들은 세무법인의 주소지를 그들의 통상의 직업사무소로 간주하게 된다. 즉 위에서 언급한 변호사·공인회계사·공인장부검사사 및 다른 분야의 전문교육을 받은 특별히 유능한 자로서 세무법인의 임원·업무집행자 또는 무한책임을 지는 사원은 세무사법 제34조 제1항

14 BGHSt 33, 225(228).

제1문에 의하여 주된 직업활동을 행하는 지역의 세무사협회의 회원이 된다. 위에서 언급한 자들은 세무사협회에서 세무사 및 세무대리사와 동일한 권리와 의무를 가지게 된다. 특히 이들도 세무사협회의 임원선출에 관하여 選舉權을 물론이고 동시에 被選舉權도 갖는다.¹⁵⁾

한편, 변호사·공인회계사·공인장부검사사는 그 외에 변호사협회 또는 공인회계사협회의 회원이다. 稅務士協會에 의한 職業監督은 그의 職業活動이 稅務法人의 운영과 관련이 있는 범위안에서만 행하여 지게 된다. 그리고 이들에 대한 稅務士法上の 職業裁判은 그들의 名譽裁判 또는 職業裁判과 競合이 발생할 가능성이 있다. 그러나 세무법인의 임원·업무책임자 또는 무한책임사원의 자격으로서 직업의무를 위반한 경우에는 통상적으로 稅務士法에 의한 職業裁判이 優先하게 된다. 세무사법에 의한 직업재판에 있어서 이들이 資格剝脫의 要件에 해당하는 경우에는 당해 세무법인의 任員 등의 地位를 剝脫하는 措置로 갈음한다.

1961년부터 1992년까지의 稅務士協會의 會員構成分布는 아래의 <表-4>와 같다.

3. 聯邦稅務士協會의 會員

연방세무사협회의 會員은 稅務士協會만이다. 세무사협회의 회원인 세무사·세무대리사 등은 간접적으로, 즉 각자가 소속하고 있는 세무사협회를 매개로 하여 연방세무사협회에 소속하고 있는 것이다. 세무사협회는 강제적으로 연방세무사협회의 구성원이 된다. 세무사협회는 연방세무사협회에 대하여 會員數에 따라 最大限 3명까지의 派遣委員(Delegierte)을 선임하며, 그 파견위원은 당해 세무사협회를 代表하게 된다.

제3절 稅務士協會의 任務

1. 概要

15 BverwG. NJW 1969 1969. S. 152.

〈表-4〉 年度別 會員의 構成分布

(단위: 명)

年 度	稅 務 士	稅務代理士	稅務法人	其 他	合 計
1961	4,761	—	190	—	4,951
1965	4,420	19,984	205	68	24,677
1970	4,769	20,796	317	115	25,997
1975	13,785	16,718	591	158	31,252
1976	15,919	15,810	685	146	32,560
1977	16,680	16,309	790	158	33,937
1978	17,968	16,118	929	179	35,194
1979	19,551	16,073	1,092	186	36,902
1980	21,030	16,175	1,319	197	38,721
1981	22,349	16,603	1,599	219	40,770
1982	23,909	17,500	1,895	251	43,555
1983	25,430	16,768	2,096	255	44,549
1984	27,001	15,646	2,369	265	45,281
1985	28,822	14,373	2,600	274	46,069
1986	30,825	12,785	2,842	295	46,747
1987	35,409	8,917	3,324	301	47,951
1988	37,557	7,079	3,593	300	48,529
1989	39,997	5,145	3,901	312	49,355
1990	40,927	4,696	4,059	316	49,998
1991	42,631	6,208	4,359	337	53,534
1992	43,399	6,012	4,539	346	54,836

※ 資料: 독일연방세무사협회 제공

세무사협회의 임무의 범위는 단지 法律에 의하여 성문화된 任務만으로 限定되고 있는 것은 아니다. 그 임무의 범위는 法人의 目的에서 비추어 보아 타당하다고 인정되는 활동범위의 영역에까지 미치는 것이다. 세무사법 제76조 제1항에서 稅務士協會의 目的에 관하여 포괄적으로 규정하고 있기 때문에 稅務士協會의 任務는 위의 제1항의 一般條項에서 도출할 수 있는 것이다.

세무사협회의 임무는 地域的 및 人的 限界를 갖고 있다. 세무사협회의 임무는 地域的 限界에 의하여 제한을 받는다. 이들의 경계선은 비교적 간단하게 그을 수 있다. 세무사협회는 상급 재무국의 관할구역에 맞추어 조직되어 있다. 그러므로 세무사협회는 그 세무사협회가 관할하는 구역의 재무관청과 관련을 맺게 되는 것이다. 1個州에 복수의 세무사협회가 존재하는 경우에는 미리 조정을 할 필요가 있다.

聯邦의 財務行政廳과 관련된 업무는 오로지 聯邦稅務士協會만이 그 임무를 담당한다.

다음으로 세무사협회의 활동은 세무사협회의 회원만을 대상으로 한다. 세무사협회의 회원이 아닌 자는 세무사협회로부터 보고나 청문을 요청받지 아니한다. 權限의 踰越, 예를들면 세무사협회의 회원이 아닌 자를 문책하는 것은 無效이다. 16)

세무사협회의 사항적 임무는 稅務士法 제76조 제1항에서 규정하고 있는 바와 같이 크게 두가지로 나누어 설명할 수 있다. 즉 内部的으로는 회원에 대한 職業의 監督, 外部的으로는 직업상의 全體利益의 代表와 職業의 促進을 그 任務로 하고 있는 것이다. 17)

세무사법 제76조에서의 임무는 법률이 세무사협회에게 부여한 권한만으로 이해되어서는 아니되며, 權限인 동시에 세무사협회가 실행하여야 할 行爲領域으로 이해함이 마땅하다. 즉 세무사협회의 義務的인 任務이기도 한 것이다. 이와 같은 法理는 직업의무의 감독과 문책권의 행사에도 적용된다.

그러므로 세무사협회가 이와 같은 임무를 실행하지 않을 경우에는 세무사법 제88조 제3항에 의하여 國家가 介入하게 된다.

16 BGHZ 20, 119, 126.

17 Vgl. Tettinger, Zum Tätigkeitsfeld der BRAK, 1984, Schriftenreihe der BRAK, S. 65ff.

세무사법 제76조 제1항에 규정하고 있는 一般的인 任務, 특히 職業利益의 保全에 관하여는 稅務士協會가 보다 넓은 裁量領域을 지니고 있다. 이와 같은 一般條項에 포함된 임무중에서 어떠한 것을 구체적인 경우에 실행할 것인가는 이사회와 협회장이 자기의 책임하에서 결정할 수 있다.

이하에서는 稅務士協會의 임무를 地域 稅務士協會의 任務와 聯邦稅務士協會의 任務로 나누어서 살펴보기로 한다.

2. 地域 稅務士協會의 任務

가. 職業上의 利益保全

稅務士法은 세무사협회에게 職業上의 利益保全(Wahrung der beruflichen Belange)을 업무과제로서 설정하고 있다. 여기서의 직업상의 이익보전은 단순한 現在狀態의 防禦 내지 維持만이 아니라, 現在狀態의 擴張과 增進을 포함한다.¹⁸⁾

직업상의 이익에는 세무사직업의 유지와 확장을 위한 모든 노력이 포함된다. 즉 세무사의 직업행위와 직접적 또는 간접적으로 관련성을 갖는 모든 문제가 포함되는 것이다. 직업상의 이익보전의 부수적인 효과로서는 경제적인 이익의 보전¹⁹⁾과 직업정책적인 관심사의 추구²⁰⁾를 들 수 있다. 물론 순수한 경제적인 이익의 대표는 세무사협회에게 허용되지 않고 있다.²¹⁾

職業上의 利益은 職業業務·身分의 利益 및 社會的 利益과 관련이 있다.²²⁾

직업업무의 촉진에는 문헌의 제공·저서에 대한 평가·전문지의 출판과 합본의 발행·강연과 교육세미나의 개최등과 같이 세무사의 업무와 관련하여 세무사를 지원하는 데에 적합한 모든 행위가 포함된다.²³⁾ 직업업무의 촉진으로는 稅務士

18 Luter, aaO., S. 337; Tettinger, aaO., S. 58; Bockelmann, Kammern und Verbände im System der Berufsbildung, NJW 1974, S. 1105ff. (1107);

vgl. dagegen Ladda, Wirtschaftspolitische Tätigkeit von Rechtsanwältkammern, NJW 1974, S. 1692.

19 Weber, Die Kammern der Heilberufe und Grundgesetz, DÖV 1952, S. 705ff. (708).

20 Scharf, Kein Aufnahmewang für Hamburgischen Anwaltverein, NJW 1980, S. 1844; OLG München, StB 1980, S. 311.

21 BGHZ 35, 292.

22 Luther, aaO., S. 331.

의 이름을 明記하지 않은 共同廣告, 특히 임금세의 상담영역에서의 공동광고 등이 고려될 수 있다.²⁴⁾

身分的 利益의 保全에는 세무사협회가 職能身分에 관련된 모든 문제에서 관할 행정청에 대하여 의견을 제시하고 제안을 하는 것이 포함된다.²⁵⁾ 세무사법의 개별적인 규정에 포함된 규율은 이러한 행위영역에서 나오는 단순한 單片에 불과하다. 신분적 이익의 보전에는 不法한 稅務援助行爲의 追放, 예를 들면 無資格者에 의한 세무원조행위의 추방을 위한 鬭爭도 포함된다.

社會的 領域에서 세무사협회는 의무회원제에 의한 稅務士의 扶養施設을 설립할 수 있는 資格이 부여되어 있지 않다.²⁶⁾ 그러나 세무사협회는 稅務士老後保險所와 같은 부양시설을 州法에 의하여 설치하도록 介入할 수는 있다.²⁷⁾ 현재 Saarland州에는 稅務士法 제166조 제2항에 의하여 州政府의 命令으로 설립한 부양시설이 있다.²⁸⁾

한편, 醫療保險, 특히 질병시에 日日保險과 病院入院費保險에 대한 집단보험계약을 체결할 수 있다. 왜냐하면 세무사가 질병 등으로 대리인의 임명에 의하여 사무실을 계속 운영하기 위한 재정적인 수단이 없는 경우에는 그의 직업상 이익이 침해될 수 있기 때문이다.

세무사협회는 나아가서 稅務士가 事務所를 讓渡할 때, 특히 직업종사자의 상속자의 이익을 위하여 도움을 제공할 수 있다.

이상에서 살펴본 職業上의 利益保全을 위한 稅務士協會의 行爲는 모두 會員全體의 利益을 위하여 행하여져야 한다. 전체적인 이익은 개별적인 이익의 파악이 후에 그의 衡量과 衡平을 전제로 한다.²⁹⁾ 여기에서 다른 직업협회에도 소속한 변호사·공인회계사 및 공인장부검사사의 이익을 輕視하여서는 안된다. 特殊利益의 追求의 禁止는 세무사협회가 의무회원제를 채택하고 있는 사실로부터 당연히

23 BVerwGE 64, 115; vgl. Bockelmann, aaO., S. 1105.

24 BGHZ 90, 232.

25 Vgl. Fröhler-Oberndorfer, Körperschaften des öffentlichen Rechts und Interessenvertretung.

26 Bühring, DStZ(A) 1963, S. 282.

27 OVG Münster, WPK-Mitteilungen 132/88, S. 13.

28 Amtsblatt des Saarlandes, S. 648.

29 Frenzels-Jäkel-Junge, Industrie- und Handelskammergesetz, 4. Aufl., S. 21.

推論된다. 30)

全體로서의 직업상태와 관련된 사항은 聯邦稅務士協會의 관할에 속한다.

이와 같은 원칙하에서 稅務士法에서는 會員에 대한 助言과 指導·회원간의 중재·회원과 납세자사이의 중재·명예직 판사에 대한 추천인명부의 작성·복리후생 시설의 설치·의견서의 보충·직업교육영역에서의 임무·허가위원회와 시험위원회의 위원에 대한 추천인명부의 작성·직업등록부의 관리와 기타 법률상의 의무로 되어 있는 임무를 세무사협회의 직업상의 이익보전을 위한 任務로 규정하여 놓고 있다.

(1). 會員에 대한 助言과 指導

회원은 직업상의 의무와 관련하여 세무사협회로 부터 助言(Beratung)과 案内(Auskunft)를 받을 권리가 있다. 이와 같은 조언에 따라서 행동한 회원은 직업 재판소의 소송절차와 형사절차에 있어서 그 助言을 援用할 수 있고, 설사 법원이 세무사협회의 견해와 다르다고 할지라도 조언에 따른 행위는 주관적으로 비난될 수 없는 결과를 가져온다. 세무사협회는 직업상의 권리와 관련한 회원의 조희에 대하여 안내할 의무를 진다.

助言은 원칙적으로 미래의 형성에 대한 안내를 원하는 회원으로부터 나오는 반면에 指導(Belehrung)는 일반적으로 과거에 있었던 행위에 근거하여 세무사협회가 자발적으로 행한다

(2). 會員間の 仲裁

세무사협회의 회원사이의 중재는 同僚間 親睦義務의 違反, 예를 들어 고객 빼돌리기(Abwerbung von Mandanten) 등으로 인한 紛爭時에 행하게 된다. 세무사협회의 회원은 회원간의 모든 분쟁에 대하여 세무사협회에 대하여 중재를 신청할 의무가 있다. 세무사 또는 세무대리사가 다른 동료에 대하여 사법적 또는 행정적인 조치를 취하려고 하는 경우에도 당해 조치를 취하기 전에 먼저 稅務士協會의 仲裁를 요청하여야 한다.

한편, 세무사협회는 兩當事者의 신청에 의하여 중재를 시도할 의무를 진다. 당사자 중 一方만이 仲裁를 신청한 경우에 중재신청을 하지 않은 회원은 세무사협회의 仲裁에 協力할 義務가 있다.

30 BVerfGE 10, 89(102).

만일 當事者가 여러 職業協會에 소속되어 있는 경우, 즉 稅務士인 동시에 辯護士·公認會計士 또는 公認帳簿檢查士에 해당하는 경우에도 세무사협회가 중재의무를 지는지에 관하여는 明文의 規定이 없다. 다만 이와 같은 경우에도 稅務士協會가 稅務士法 제76조 제2항 제2호를 준용하여 當事者사이에서 仲裁를 하는 것이 타당할 것이다.

(3). 會員과 委任者間의 仲裁

會員과 委任者間에는 위임자가 맡긴 작업의 遂行과 精算過程에서 紛爭이 발생할 수 있다. 특히 報酬額·委任의 종료 이후의 서류의 반환 및 손해배상청구에 있어서 분쟁이 발생할 소지가 많다.

세무사협회는 當事者雙方이 함께 중재신청을 하거나 중재에 동의할 때에는 중재를 시도할 의무를 진다. 회원과 위임자간의 분쟁에 있어서 委任者는 稅務士協會에 대하여 仲裁를 신청할 의무를 지지 않는다.

회원이 중재를 신청하였으나 위임자가 仲裁에 同意하지 않는 경우에 세무사협회는 중재에 나설 수 없다. 왜냐하면 세무사협회는 회원이 아닌 委任者에게 중재에 참여하도록 강요할 수 없기 때문이다. 그러나 반대로 위임자가 중재를 신청하면 회원은 중재에 참가하여야 한다.

직업의무위반이 문제되고 있는 세무사가 소속하는 세무사협회가 중재의무의 지역상의 관할권을 갖는다. 관할권을 가진 세무사협회만이 관련된 직업종사자를 중재에 참여하도록 강요할 수 있는 것이다.

(4). 名譽職 判事に 대한 推薦人名簿의 作成

稅務士와 稅務代理士事件에 관한 地方法院(Landesgericht)·上級法院(Oberlandesgericht)의 合議部(Kammer)와 聯邦法院(Bundesgericht)의 合議部(Senat)의 構成員인 名譽職 陪席判事は 협회의 임원이 州의 법무청에 제출한 추천서목록에 의하여 임명된다. 그 이전에 州의 法務廳은 당해 세무사협회의 聽聞을 거쳐 필요한 名譽職 陪席判事の 數를 결정한다.

稅務士協會의 任員인 자 또는 本業이나 副業으로 稅務士協會에서 활동하고 있는 자는 추천의 대상이 될 수 없다.

한 사람의 직업종사자는 한 法院만을 위하여 推薦하여야 한다. 그러므로 세무사협회는 동일한 인물을 동시에 지방법원의 배석판사와 상급법원의 배석판사로

추천하여서는 안되는 것이다.

(5). 福利厚生施設의 設置

복지후생시설(Fürsorgeeinrichtung)의 설치는 세무사협회의 義務的인 業務에 속한다. 세무사법 제76조 제2항의 규정은 聯邦公證人法 제67조보다 한층 강화된 것이다. 즉 공증인협회가 복지후생시설을 설치할 수 있는 권한을 부여받은 것에 비하여, 세무사협회는 이러한 시설의 설치가 법률에 의하여 부여된 義務인 것이다.

복지후생시설은 궁핍한 회원과 회원의 유족을 지원하는 데에 이용된다. 복지후생시설은 세무사협회가 설치에 대하여 권한을 가지고 있지 않는 의무회원제를 가진 扶養施設(Versorgungseinrichtung)과는 구별된다. 복지후생시설을 기획하는 경우에 세무사협회는 연방세무사협회가 정한 지침에 구속된다. 이에 필요한 비용은 會費와 寄附金에 의하여 충당된다.

(6). 意見書의 작성

세무사협회에 의하여 작성되어야 하는 意見書는 그 의견서를 쓴 자의 견해로만 그치지 않고 직업대표의 견해를 반영하고 있는 것에 의미가 있다. 여기에서의 意見書는 어떤 문제의 판정에 관하여 직업대표 및 민사소송법 제402조 이하에 규정하는 專門家の 意見書이다.

세무사협회는 州의 모든 法院(일반법원·재정법원·행정법원·사회법원·노동법원)으로 부터, 모든 재정청과 행정청으로 부터, 공법상의 임무를 수행하는 공법상의 법인 및 영조물로부터 의견서의 작성을 의뢰받게 된다. 연방법원에 대한 의견서는 연방세무사협회가 관할한다. 의견서는 세무사협회의 일반적인 업무와 관련하여 職業法, 특히 직업의무와 수수료문제가 주된 대상이 된다. 세무사협회는 일반적인 세법상의 의견서를 작성할 의무까지 부담하는 것은 아니다. 의견서의 제출시에 세무사협회의 모든 임원이 이에 참여하여야 하는 것은 아니다. 임원중의 한명이 의견서를 준비하고 세무사협회의 이름으로 제출하면 충분하다.

(7). 職業教育領域에서의 任務

세무사협회는 세무상담과 경영상담에 관한 援助者の 직업교육을 관장하는 所管機關이다. 세무사협회는 세무사에게 직업교육을 실시하는 경우에 직업교육관계의 기록부를 비치하여 직업교육의 실시를 감독하고, 시험위원회를 설치하여야

한다.

(8). 許可委員會와 試驗委員會의 委員에 대한 推薦人名簿의 作成

세무사시험을 위한 허가위원회와 시험위원회에는 2명의 세무사가 포함된다. 이 위원회의 위원은 州의 最上級行政廳에 의하여 임명된다. 이에 관하여는 이미 세무사의 자격취득제도에서 자세하게 언급하였다.

(9). 職業登錄簿의 管理

職業登錄簿(Berufsregister)에는 모든 세무사·세무대리사·세무법인·중원 사무소 및 농업경제장부관리소를 登載하여야 한다. 직업등록부에 대한 열람은 正當한 利益이 있는 사람이면 누구에게나 허가된다.³¹⁾ 正當한 利益에는 經濟的인 利益도 포함될 수 있다. 관련자의 보호가치가 있는 이익을 침해하지 않는 한에서 서류의 송달이나 사본의 전송 등도 허용된다.

(10). 其他 法律上的 義務인 任務

稅務士 免許의 취소와 철회전의 聽聞³²⁾, 세무사나 세무대리사를 임명하는 면허의 발급전의 聽聞, 다른 분야의 전문교육을 받고 특별히 유능하다고 인정된 자를 세무법인의 임원³³⁾·업무집행자 또는 무한책임사원으로 인가하기 전의 청문³⁴⁾, 代理人의 任命³⁵⁾, 사무소 청산자의 임명³⁶⁾, 사무소 신탁자의 임명³⁷⁾, 세무사에 대한 과태료의 부과전의 청문³⁸⁾, 손해배상채무의 결정전의 청문³⁹⁾ 등이 세무사법 제76조 이외에서 부과된 稅務士協會의 任務이다.

나. 協會의 職業監督

(1). 任務로서의 職業監督

세무사협회는 국가로 부터 직업종사자의 이익의 대표라는 임무 이외에 직업종사자에 대한 감독이라는 임무도 아울러 부여받고 있다.

31 Rohweder, DStR 1979, S. 714.

32 Vgl. § 46 Abs. 4 Satz 5 StBG.

33 Vgl. § 47 Abs. 2 StBG.

34 Vgl. § 50 Abs. 3 Satz 1 StBG.

35 Vgl. § 69 Abs. 1, 145 Abs. 1 StBG.

36 Vgl. § 70 StBG.

37 Vgl. § 71 StBG.

38 Vgl. § 411 AO.

39 Vgl. § 191 Abs. 2 AO.

직업감독은 직업종사자가 직업의무를 준수하고 있는지에 대한 감독과 직업의무 위반에 대한 확정과 이에 대한 징계이다. 세무사협회에게 직업감독의 위임은 세무사직업의 직업자치행정의 근거가 된다. 세무사법이 제정되기 이전까지는 재정관청이 직업감독을 수행하였다. 직업감독의 세무사협회에로의 위임은 직업종사자의 재정관청으로부터의 獨立을 公式的으로 認定하는 表示이다.⁴⁰⁾

직업감독은 세무사협회에 소속된 직업종사자에 대하여 행하여 진다. 그러므로 세무사직업과 관련이 없는 사람은 아무런 관계가 없다. 직업감독이 세무사협회와 직업종사자와의 관계에서 행하여져야 하는 임무이기 때문에 協會内部的인 任務라고 부르기도 한다.

세무사법상 직업감독에 관한 규정으로서는 제80조의 정보제공의무와 출두의무, 제81조와 제82조의 문책절차, 제89조이하의 직업재판절차가 있다.

(2). 職業監督의 前提

(가). 稅務士協會의 會員

세무사협회로 부터 감독을 받는 회원에는 그 지역에 직업사무소를 둔 세무사와 세무대리사, 그 지역에 직업사무소를 가지고 있지는 않으나 당해 지역에서 면허를 받은 세무사와 세무대리사, 세무사나 세무대리사가 아니면서 그 지역에 소재지를 둔 세무법인의 임원·업무집행자 또는 무한책임사원인 者이다.

세무사나 세무대리사가 그 면허를 포기함에 따라 회원자격이 박탈된 경우에는 세무사협회로부터 직업감독을 받지 아니한다. 이와 같은 경우에는 이미 진행된 감독절차를 중단하여야 한다. 직업종사자가 세무사의 면허를 포기하였으나 세무사법 제47조 제2항에 의하여 세무사 또는 세무대리사라는 직업명칭을 사용할 수 있도록 허가받은 경우⁴¹⁾에도 직업감독절차는 中斷된다. 세무사 또는 세무대리사가 그 免許를 拋棄한 경우에는 自動的으로 세무사협회의 회원자격도 소멸하기 때문이다.

직업감독절차를 받고 있는 직업종사자가 자기의 사무소를 다른 세무사협회의

40 Vgl. BFHE 58, 301; 86, 294.

41 稅務士法 제47조 제2항에 의하면 稅務士의 免許官廳은 세무사협회의 聽聞을 거쳐 고령 또는 신체상의 불편으로 인하여 그 면허를 포기한 세무사나 세무대리사에 대하여 사실상은 직업행위를 하지 않을지라도 계속하여 세무사나 세무대리사라는 職業名稱을 使用할 수 있도록 許可할 수 있다.

관할지역으로 이전하는 경우에는 종전의 세무사협회는 직업감독절차를 續行할 수 없다. 세무사협회의 관할이 달라지기 때문이다. 이와 같은 경우에는 이전한 새로운 사무소를 관할하는 세무사협회의 감독절차에 응하여야 한다. 새로이 管轄權을 갖게 된 稅務士協會는 종전의 세무사협회로부터 진행중이던 감독절차를 인계받아 이를 續行하게 된다.

(나). 職業義務의 不履行

세무사협회는 회원이 직업상의 의무를 이행하지 않았을 때에만 직업감독을 행할 수 있다. 세무사의 직업의무가 무엇인가는 세무사법 제57조와 관련하여 이해하여야 한다. 제57조 제1항에서 세무사와 세무대리사는 그의 직업을 독립적, 자기책임하에, 양심적으로, 묵비적으로 그리고 직업에 반하는 선전을 함이 없이 행사하여야 한다. 同條 제2항에서 세무사와 세무대리사는 그 직업이나 職業의 品位와 일치하지 않는 어떤 활동도 禁止하고 있다. 이에 따르면 원래의 직업행사 이외의 위법한 행위도 직업감독의 대상이 되는 것이다. 職業 外的인 行爲로 인하여 직업감독을 받게 되는 추가적인 사유로서는 구체적인 경우에 위법행위가 직업행위의 행사를 위하여 또는 직업상의 품위에 있어서 一般人으로부터의 信賴가 重大하게 손상받은 경우이어야 한다. 언제 세무사협회가 이와 같은 추가적인 사유로 감독절차를 개시하느냐 하는 문제는 구체적인 사안에 따라서 달라진다. 그러나 분명한 것은 모든 형법상의 범죄행위에 대하여 직업감독조치가 발동되어야 한다는 점이다. 그리고 특히 경솔한 행위 또는 특별히 중대한 결과로 인하여 세상의 이목이 집중되거나 일반시민을 분개하게 하는 경우, 동일한 잘못의 반복이 있는 경우에도 세무사협회는 개입하게 된다.⁴²⁾

제57조에 규정된 일반적인 직업의무 이외에 세무사법은 일반적으로 직업표시를 하여야 할 의무, 직업행위에서 발생하는 손해배상위험에 대하여 적합한 보험에 가입할 의무와 같은 特別義務를 규정하고 있다. 稅務士法上の 職業義務 이외에 稅務士法の 執行命令에 포함되어 있는 직업의무의 불이행시에도 세무사협회는 감독권을 행사하게 된다. 여기에 속하는 것으로서는 특히 세무사협회의 직업등록부의 관리와 관련된 通報義務(Mitteilungspflicht)와 告知義務(Anzeigepflicht)

42 Pfeleiderer, Das materielle Berufsrecht der steuerberatenden Berufe.

DStR 1969, S. 480.

-t)의 違反이다. 43)

세무사협회는 회원이 직업의무를 위반하였다는 사실을 인지하면 관련된 회원에 대하여 직무상 직업감독절차를 진행하여야 한다. 감독절차의 영역에서 세무사협회는 관련된 회원의 청문·정보의 수집 등에 의하여 가능한 한 전체적이고 공백 없는 심사를 하여야 한다. 세무사협회는 회원의 행위를 主觀的 및 客觀的인 見地에서 包括的으로 조사한다. 사실관계에 관한 조사는 사실관계의 심사와 연결되어 있다. 세무사협회는 심사한 사실관계에 근거하여 회원의 행위에 의심이 있는지의 여부 및 위반이 있는 경우에 어떠한 직업감독조치를 취할 것인가를 결정하여야 한다.

직업의무의 위반이 없는 경우에는 職業監督節次를 中斷하여야 한다. 그러나 회원의 직업의무위반사실이 확인되는 경우에 세무사협회는 직업의무위반의 비중과 책임에 대한 비난가능성의 정도를 고려하여 직업감독조치의 종류를 결정하여야 한다. 이와 같은 경우의 직업감독절차는 稅務士協會의 決定으로 終結된다.

(3). 職業監督節次

(가). 職業監督節次的 開始

세무사협회가 특정한 회원에 대하여 지득하거나 통보받은 직업의무의 위반사실이 직업감독절차의 진행의 시발점이 된다. 세무사협회는 신고 등을 전제로 하지 않고 職權에 의하여 職業監督節次를 개시한다. 세무사협회는 스스로 지득한 직업의무위반사건을 조사하여 처리할 수 있는 權限이 있음과 동시에 그와 같은 義務를 負擔한다.

세무사협회는 제3자로부터 어떤 행위가 직업법위반의 혐의가 있음을 지적 또는 통보받은 후에 그 정보를 근거로 하여 활동을 개시하는 것이 일반적이다. 세무사협회에 대한 직업법위반의 통보는 여러가지 경로에 의하여 다양한 방법으로 이루어지고 있다. 그 代表的인 경우를 例示하여 보기로 한다.

① 의뢰인 또는 그 대리인이 세무사의 업무방식·제공한 서류의 반환거부·수입한 업무의 불이행 또는 지나치게 높은 수수료를 청구한 것에 대하여 抗議한 경우

43 Vgl. Meng, Die beruflichen Mitteilungspflichten des Steuerberaters.
StB 1982, S. 85ff.

② 의뢰인이 稅務士를 변경할 때에 書類의 返還을 거부하는 前任 稅務士에 대하여 新任 稅務士가 항의하는 경우

③ 財政官廳이 세무사법 제10조에 의하여 직업의무를 위반한 會員의 非行을 通報한 경우

④ 보험회사가 회원에 의하여 체결된 직업의무보험계약이 계약의 해제나 보험료의 미납으로 인하여 종료된 事實을 通報하여 온 경우

⑤ 檢察이 진행하고 있는 형사재판이나 과태료과징사건에 관하여 통보하여 온 경우

(나). 事實關係의 調査

稅務士協會에 제공된 情報은 세심하게 심사되어야 한다. 많은 경우에 사실관계를 정확하게 파악하기 위하여 몇번이고 심사하는 것이 필요하다. 이로써 직업감독절차의 두번째 節次인 사실관계의 조사가 진행된다.

세무사협회는 사실관계의 조사에서 제3자로부터 필요한 정보를 얻기 위하여 證人의 出頭와 陳述의 強制와 같은 강제수단을 사용할 수는 없다. 그러므로 세무사협회는 주로 회원의 협조에 의존하게 된다. 세무사협회의 사실관계의 조사를 위하여 입법자는 회원에게 出頭義務(Erscheinungspflicht)·情報提供義務(Auskunftspflicht) 및 書類의 提出義務(Vorlagepflicht)를 규정하였다. 그러나 세무사협회는 회원의 출두의무 등의 위반에 대하여 연방변호사법 제56조에서와 같은 強制金(Zwangsgeld)에 의하여 그 준수를 강제할 수는 없다. 다만, 이와 같은 出頭義務 등의 위반에 대하여는 問責節次 또는 職業裁判節次에 의하여 制裁를 가할 수 있다.

1). 出頭義務

세무사협회의 회원은 세무사협회가 청문을 위하여 출두를 요청하는 경우에는 세무사협회의 理事會나 그 정관에 의하여 규정된 機關, 이사회 또는 기관으로부터 위임을 받은 理事會 또는 機關의 構成員에게 출두하여야 한다.

세무사협회에 출두하여야 할 의무의 전제는 회원에 대한 법령에 적합한 출두요청이다. 出頭の 要請은 書信에 의하여야 한다.⁴⁴⁾ 출두를 요청받은 회원은 세무

44 Vgl. Meggendorfer, Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 80 StBG B 1173.

사협회에 직접 출두하여야 한다. 그러므로 사무실에 고용된 직원이나 동료에 의한 代理 出頭는 허용되지 아니한다. 원칙적으로 회원은 직업감독절차에서도 자기의 권리를 옹호하기 위하여 변호사나 다른 세무사를 동반할 수 있다. 회원이 특정 조건을 내세워서 출두하는 것은 허용되지 않는다. 그러므로 出頭를 요청받은 會員은 세무사협회에 出頭하기 전에 미리 세무사협회에 제출된 서류의 열람을 요청하거나 출두에 소요되는 여행비의 보상을 조건으로 제시할 수 없다.⁴⁵⁾

2). 情報提供義務와 書類提出義務

세무사협회의 회원은 직업감독절차의 續行中에 세무사협회의 이사회 또는 그 정관에 의하여 규정된 기관, 이사회 또는 기관으로부터 위임받은 이사회나 기관의 구성원(이하 “사실관계의 조사자”라고 한다)으로부터 정보제공의 요청을 받은 경우에는 이를 제출할 의무를 진다. 정보제출에 관한 요구는 聽聞중에도 가능하다. 사실관계의 조사자는 회원에게 書面으로 情報를 제공할 것을 요청할 수 있다.

정보제공의무는 사실관계의 조사를 가능하게 하여 직업감독조치를 취할 것인지의 여부를 판단하는 데에 필요한 모든 사실과 상황에 영향을 미친다. 會員은 관련된 질문에 完全하고 眞實하게 答辯할 의무가 있다.⁴⁶⁾

情報提供義務는 稅務士法 제80조 제2분에 의한 서류의 제출의무에 의하여 보충된다. 여기에서의 書類는 세무사가 직업상의 행위에서 고객으로 부터 또는 고객을 위하여 받은 모든 書面을 말한다. 여기에는 회원과 고객사이 또는 회원과 다른 사람사이에 교환한 편지도 포함된다. 會員은 완전한 서류를 제출하여야 한다. 즉 關聯書類 중 그 一部分만을 선택하여 제출하는 것은 許容되지 않는다.

일정한 要件을 充足하는 경우에는 정보제공의무와 서류제출의무가 면제될 수 있다. 稅務士法 제57조 제1항에 규정된 上位義務로서의 默秘義務(Verpflichtung zur Verschwiegenheit)가 정보제공의무 또는 서면제출의무에 의하여 침해되는 경우이다. 默秘義務는 세무사가 직업의 행사나 직업행위의 기회에 알게 된 모든 事項에 미친다. 그러나 의뢰인이 그 제공 또는 제출을 허용하는 경우에는 묵비 의무를 이유로 정보제공 또는 서류제출을 거부할 수 없다. 會員에 의한 違法한

45 Vgl. Meng, aaO., 272f.

46 Vgl. Meng, aaO., S. 273.

業務의 遂行에 대한 의뢰인의 이익제기는 默秘義務에 대한 解除로 간주될 수 있다.⁴⁷⁾ 묵비의무는 서류의 공개 등이 刑法이나 職業義務의 違反主張에 대한 방어와 같이 세무사의 원래의 정당한 이익을 보전하는 데에 기여한다면 免除된다.

한편, 회원이 정보제공으로 말미암아 犯罪·秩序違反 또는 職業義務違反으로 訴追될 위험에 놓이게 될 경우에는 그와 같은 심문에 관계되는 정보제공을 거부할 권리가 있다.⁴⁸⁾ 이와 같은 경우에 情報提供拒否權은 관련자가 명백하게 이에 근거한다고 지적하는 경우에만 용인된다. 稅務士協會는 회원에게 정보제공거부권에 대하여 注意를 환기할 義務가 있다.⁴⁹⁾

3). 事實關係의 評價

사실관계의 평가(Sachverhaltswürdigung)의 단계에서 세무사협회는 확정된 사실관계를 問責決定 前에 세심하고 편견없이 심사하여야 한다. 세무사협회는 관련된 회원의 직업에 위반하는 행위의 전체에 관하여 심사한다.

세무사협회는 職業法에도 적용되는 適合性의 原則에 따라 裁量의 範圍 내에서 구체적으로 세무사협회의 개입여부, 개입할 경우에는 어떤 조치를 취할 것인가를 자유로운 선택에 의하여 결정할 수 있다. 물론 이와 같은 決定의 自由가 恣意的(Willkür)이어서는 안된다.⁵⁰⁾

稅務士協會는 會員에 의한 情報提供拒否權의 行使로 말미암아 사실관계를 명확하게 밝힐 수 없고, 그러면서도 여전히 직업의무위반의 혐의가 상존하는 경우에는 檢察에 대하여 職業裁判節次의 開始를 신청하여야 한다. 직업의무위반에 대한 혐의가 증명되지 않는 경우에는 직업감독절차를 中斷하여야 한다.⁵¹⁾

포괄적이고 충분한 사실관계의 조사를 마친 경우에는 두가지의 선택가능성이

47 Mittelsteiner, Verschwiegenheitspflicht, Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrechte der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, DStR 1976, S. 343.

48 BGHSt, 27, 374, 376ff.

49 會員이 職業義務違反嫌疑로 訴追를 받을 위험에 놓이는 것을 두려워 하면 情報提供拒否權을 허용하여야 한다. 세무사협회는 세무사법 제153조와 형사소송법 제136조에 의하여 회원에게 이와 같은 權利를 告知하여야 한다. 물론 정보제공거부권으로 말미암아 사실관계의 파악에 어려움은 따르게 된다.

50 Vgl. Meng, Die Berufsaufsicht der Steuerberaterkammer, StB 1982, S. 274.

51 D. Meng, a. a. O., S. 269ff. (274).

존재한다. 하나는 사실관계를 조사한 결과 직업의무위반행위에 관한 端緒가 들어나지 않은 경우로서 이 경우에는 職業監督節次를 中斷한다.

다음으로 사실관계를 조사한 결과 직업의무위반이 확정되는 경우이다. 이 경우에 稅務士協會는 여러가지 사항, 특히 직업위무위반과 비난책임의 비중을 고려하여 어떠한 職業監督措置를 취할 것인가를 결정하여야 한다.⁵²⁾

(4). 職業監督措置

회원의 직무이행을 감독하는 것은 세무사협회의 가장 중요한 임무의 하나이다. 세무사협회는 회원의 職務義務의 違反에 관하여 敎示·職業裁判節次の 開始申請 또는 問責 중에서 어느 한 措置를 선택할 수 있다.

(가). 敎示

세무사협회가 사실관계를 평가한 결과 구체적인 職業義務의 違反은 있으나 責任이 없거나 그 非難可能性이 경미한 경우가 있을 수 있다. 일반적으로 會員의 경미한 책임이나 비난가능성에 대하여는 問責으로 종결하게 된다. 그러나 문책 조치가 책임의 소재 또는 사실관계에 비추어 보아 지나친 것으로 인정되거나 비합목적적인 것으로 판단되는 경우가 있을 수 있다. 이와 같은 경우에 稅務士協會는 稅務士法 제76조 제2항 제1호에 의하여 敎示(Belehrung)를 행하게 된다. 즉 세무사협회는 문책은 필요하지 않으나 앞으로의 職業義務의 履行에 관하여 注意를 喚起할 필요성이 있는 경우⁵³⁾에 한하여 교시를 행하는 것이다.

聯邦憲法裁判所に 의하면 잘못된 敎示에 대하여는 재판상 그 取消를 請求할 수 있다고 判示하였다.⁵⁴⁾

(나). 問責

稅務士協會長은 직업감독에 따른 조치로서 問責(Rüge)을 발할 수 있다. 稅務士法 제81조 제1항은 회원의 責任이 輕微하고 직업재판절차의 개시를 신청할 필요가 없는 경우에는 稅務士協會가 직업의무를 위반한 회원에 대하여 問責을 발할

52 例外的으로 民事法的인 紛爭의 結果가 先決問題인 경우에 직업감독절차를 중단하는 것이 필요하다. 이로 인하여 세무사협회의 결정, 즉 中斷할 것인지 또는 職業監督措置를 취할 것이지에 관한 결정이 시간적으로 지체될 수 있다.

53 Vgl. Dittmar, Zur Mißbilligungsbefugnis der Rechtsanwaltskammer nach BRAO, AnwBl. 1980, S. 175f.

54 Vgl. Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 8. 11. 78, NJW 1979, S. 1159ff.

수 있도록 규정하고 있다. 問責은 刑罰이 아니며 직업감독상의 懲戒措置에 불과하다. 問責은 稅務士協會에서 작성한 人事과일에 의하여 5년간 保管된다. 問責決定을 받은 회원이 다른 직업의무위반을 이유로 職業裁判을 받는 경우에는 당해 문책결정으로 말미암아 직업재판상의 措置가 加重되는 경우가 있다.

問責節次는 獨立된 節次이어서 職業裁判節次와 직접 결부되는 것은 아니다. 그러나 檢事가 룹보받은 問責決定을 계기로 하여 職業裁判節次를 개시하는 경우와 같이 문책절차가 직업재판절차로 발전하는 경우도 있을 수 있다.

1). 問責의 要件

가). 實質的 要件

①職業義務의 違反

問責을 행하기 위한 要件은 會員에 의한 職業法違反, 특히 세무사법 제57조 이하의 職業義務의 違反事實의 존재이다. 만일 회원의 職業外的인 行爲에 의하여 職業義務의 違反⁵⁵⁾이 발생한 경우에는 그 행위가 직업의 행사 또는 직업상의 품위에 중요한 의미가 있을 정도로 존경과 신뢰를 침해한 경우에 해당하여야 한다. ⁵⁶⁾ 의무위반사실은 직업감독절차 중 사실관계의 조사절차에 의하여 확정된다. 회원의 聽聞過程을 통해서도 추가적으로 인지할 수 있다.

②輕微한 責任

問責을 행하기 위해서는 직업의무에 위반한 회원의 책임이 경미한 것임을 필요로 한다. 職業義務에 위반한 행위가 용서할 수 있을 정도의 것인 경우에는 前述한 바와 같이 敎示를 행하게 된다. 반면에 직업의무에 위반한 회원의 책임이 경미한 것이 아닌 경우에는 職業裁判節次의 開始를 申請하여야 한다. 輕微한 責任(geringe Schuld)에 해당하는지의 여부를 판단함에 있어서는 刑事訴訟法 제153조 및 제153a조에서 규정하고 있는 기준이 準用될 수 있다. 즉 회원의 책임이 형사절차법에서 규정되고 있는 基準에 의하여 어떤 責任이 동일한 종류의 職業法違反과 비교하여 현저히 平均을 下回하고 있을 때에는 輕微한 것으로 간주된다. 問責의 대상이 될 수 있는 職業法違反 類型으로서는 잘못된 事務用紙의 使用·

55 同時에 다른 職業協會에 소속되어 있는 關聯者에 대한 세무사협회의 문책권은 稅務士法 제110조 제1항을 유추하여 위반한 직업의무가 두드러지게 세무사나 세무대리사의 직업행사와 관련되는 경우에만 행사할 수 있다.

56 Vgl. § 81 Satz 2 i. v. m. § 89 Abs. 2 StBG.

宣傳禁止에 대한 경미한 위반·잘못된 職業看板의 사용·職業監督節次에서의 通報要請이나 出頭義務에 대한 不履行 등을 들 수 있다.

③職業裁判節次の 不要

問責을 행하기 위하여는 職業法違反行爲가 직업재판절차의 開始를 신청할 필요가 없다고 인정되는 경우이다. 이 要件을 해석함에 있어서는 刑事訴訟法 제376조에서의 “公益”(öffentliches Interesse)概念의 해석에 관한 원칙을 援用할 수 있다. 그러므로 會員의 책임이 경미하여도 직업법위반이 세상의 주목을 받거나 재판절차에서 해명하도록 告訴가 제기되어 있는 경우에는 직업재판절차의 開始申請을 고려하여야 한다. 세무사협회의 이사회는 직업재판절차의 개시를 신청할 것인지에 관하여 自己의 權限으로서 심사한다. 한편, 檢事は 문책이 행하여진 후에도 직업재판절차를 開始할 權利를 갖고 있다.

나). 形式的 要件

職業裁判節次는 항상 問責節次보다 優先한다. 그러므로 이미 직업재판절차가 개시되어 續行 중에 있는 경우에는 問責을 행할 수 없다. 회원이 직업재판절차에서 有罪 또는 無罪로 확정된 경우에는 동일한 사실관계에 관하여 問責을 행할 수 없다. 그러나 직업재판절차가 中止된 경우에는 직업감독절차를 開始하거나 續行할 수 있다.

한편, 義務違反行爲가 있는 날로부터 3년이 경과한 경우에는 問責을 행할 수 없다. 기간계산을 함에 있어서 기준이 되는 시기는 問責을 행하는 시점이다. 세무사협회의 조치에 의해서도 위의 기간은 연장되지 아니한다. 즉 위의 기간은 中斷이나 停止를 인정하고 있지 않으며, 따라서 職業監督節次の 續行 중에도 進行된다.

稅務士의 非行에 대하여 법원 또는 행정청이 형벌·징계조치·名譽法院上の措置·그 外의 職業裁判上の措置 또는 秩序維持措置가 과하여진 경우에는 問責節次를 밟을 수 없다. 다만, 會員으로 하여금 의무를 이행하게 하고 직업의 품위를 유지하기 위하여 問責을 추가할 필요가 있는 경우에는 例外로 한다.

職業監督權 및 問責權은 항상 직업종사자가 會員으로서 소속하고 있는 地域의 稅務士協會가 행사한다. 問責節次가 개시된 후에 職業事務所를 이전함으로써 稅務士協會의 管掌이 달라지게 되는 경우에는 移轉에 의하여 새로이 管轄權을 갖

는 稅務士協會가 문책절차를 속행한다.

한편, 會員이 동시에 辯護士 또는 公認會計士 등의 면허를 받아 복수의 직업협회에 소속되어 있는 경우에는 稅務士法 제110조(기타의 직업재판절차와 당해 직업재판절차와의 관계)의 규정을 準用한다.

2). 問責節次의 實行

가). 問責節次의 開始

問責節次의 실행을 위한 要件이 充足되면 稅務士協會의 理事會의 決定에 의하여 직업의무를 위반한 회원에 대한 문책절차를 개시한다. 세무사협회의 이사회는 문제가 된 회원의 전체적인 행위를 대상으로 하여 문책절차의 개시여부를 결정하여야 한다. 그리고 문책절차의 개시를 결정한 경우에는 회원에게 혐의를 받고 있는 행위와 그 근거가 되는 직업법의 규정을 적시하여 서면으로 통보하여야 한다. 이와 같은 決定에 대한 通報는 늦어도 그 會員이 聽聞에 出頭하기 前까지는 받아볼 수 있도록 행하여져야 한다.

나). 會員의 聽聞

會員은 稅務士法 제81조 제3항에 의하여 問責을 받기 전에 聽聞節次에 임하여야 한다. 회원은 청문절차에서 그에게 가하여진 비난에 대하여 事實 또는 法的인 見地에서 의견을 개진할 수 있다. 會員에 대한 聽聞은 형사절차의 대상이었던 事案에 근거하여 問責을 행하는 경우에도 필요하다. 직업재판절차에 적용되는 稅務士法 제109조 제3항의 규정은 문책절차에서는 효력이 없다. 그러므로 稅務士協會의 理事會는 사실관계의 판단시에 행정청이 행한 사실인정으로부터 벗어날 수 있으며, 따라서 회원에게 자기의 의사를 표명할 수 있는 가능성을 부여하여야 한다.

聽聞은 문책절차에 있어서의 會員의 權利이다. 그러므로 이와 같은 聽聞權을 행사할 것인지의 여부는 그 권리자인 會員이 決定한다. 세무사협회로부터 聽聞에 직접 출두하거나 서면상으로 意見表明을 요청받은 會員이 그와 같은 요청에 따르지 않았다 하더라도 그에게는 職業法上 아무런 不利益을 받지 않는다. 이와 같은 점은 사실관계의 조사과정에서의 出頭義務과의 차이점이다.

會員은 세무사협회로부터 원칙적으로 書面에 의하여 意思表明을 할 것을 요청받게 된다. 회원이 사실관계의 조사과정에서 이미 사실관계에 관하여 의사를 표

명하였다면 문책절차에서의 청문에서는 종전의 실명에 대하여 書面上 또는 口頭上으로 補充할 수 있다. 회원이 구두상의 청문을 원하는 경우에는 세무사협회의 이사회 또는 세무사협회의 정관 등에서 규정하고 있는 위원회에 의하여 聽聞이 실시된다. 聽聞은 理事會의 모든 理事 앞에서 진행되어야 할 필요는 없으며, 理事 個個人 앞에서 이루어지더라도 관계가 없다. 57)

다). 問責決定

問責決定은 稅務士協會의 理事會에서 행한다. 문책결정권을 다른 기관이나 이사의회의 위원회에 移讓하는 것은 허용되지 않는다.

세무사협회의 이사회가 회원에 대한 청문을 거친 경우에도 아직 문책할 수 있는 요건이 충족되지 않은 경우에는 그 문책절차를 中止⁵⁸⁾하거나 延期⁵⁹⁾하여야 한다. 문책할 수 있는 요건이 확인되면 그 때에 회원을 문책한다. 問責決定에는 理由를 附記하여 그 문책받은 회원에게 통지하여야 한다. 문책결정서에는 다음과 같은 사항을 기재하여야 한다.

- ① 理事會가 결정한 問責의 通報
- ② 문책받은 회원이 위반한 직업의무와 그 關聯 法規
- ③ 決定의 根據가 된 사실관계의 서술
- ④ 회원이 행한 意見의 評價
- ⑤ 권리구제절차에 대한 敎示

問責決定書에는 세무사협회의 정관에 의하여 대표권을 갖는 세무사협회의 장이 署名한다. 문책절차와 문책결정의 과정에 참여한 모든 理事가 問責決定書에 署名할 필요는 없다. 60)

3). 問責決定에 대한 法的인 救濟

57 Felix, Zum Verfahren bei der Rügeerteilung durch die Vorstände der Berufskammern, FR 1962, S. 416.

58 문책절차의 中止는 事件終了와 同一한 의미가 아니다. 理事會는 사안의 심의에 있어서 會員의 答辯拒否로 인하여 절차를 속행할 수 없는 경우에는 問責節次를 中斷하고 직업재판절차의 개시의 신청을 한다.

59 동시에 다른 法院에 裁判이 계류 중인 경우에는 問責節次의 延期를 고려하여 볼 수 있다.

60 Felix (Zum Verfahren bei der Rügeerteilung durch die Vorstände der Berufskammern, Finanzrundschau 1962, S. 416)는 問責決定書에는 決定에 참여한 稅務士協會의 理事가 署名하여야 한다고 주장한다.

가). 異議의提起

會員은 문책결정서를 받은 날로부터 1월내에 稅務士協會의 理事會에 異議(Einspruch)를 제기할 수 있다. 異議의提起는 제기시점에 관한 다름을 피하기 위하여 書面으로 하여야 한다.⁶¹⁾ 이의제기에는 明文의 規定은 없지만 문책결정이 타당하지 않은 사실상의 이유 또는 법률상의 이유를 제시할 것이 요구된다.⁶²⁾

期間안에 제기된 異議에 대하여는 이사회가 회원이 제시한 이유를 중심으로 하여 問責의 적법타당성을 심사하고, 이에 대하여 決定하여야 한다. 會員에 대한 再次的 聽聞은 필요로 하지 않는다. 그러나 만일 理事會가 상황에 근거하여 다시 한번 事實關係의 調査를 행하게 되면 理事會는 會員에 대하여 異議의 決定前에 다시 聽聞을 개최하여야 한다.

이사회가 제기된 異議를 理由있는 것으로 판단한 경우에는 당해 問責을 取消하여야 한다. 그렇지 않은 경우에는 이사회는 문책결정에 대한 이의를 이유없는 것으로 棄却하여야 한다. 이의의 제기요건을 갖추지 못한 경우에는 却下한다. 문책결정과 마찬가지로 이의결정에도 理由를 附記하여 會員에게 통지하여야 한다.

나). 職業法院에 대한 判決申請

稅務士協會로부터 이의에 대하여 기각 또는 각하결정을 받은 회원은 이의결정서를 받은 날로부터 1월이내에 州의 地方法院에 決定을 신청할 수 있다. 申請은 書面에 의하여 州의 地方法院에 제출하여야 하고, 당해 법원은 신청서의 사본을 소송절차에 참여하지 않은 檢察에 통보하여야 한다.

여기에서의 소송의 당사자는 세무사협회이다. 당해 사건은 地方法院의 세무사 및 세무대리사사건을 전담하는 合議部에서 관할한다. 구두변론은 소송을 제기한 세무사협회의 회원이 신청하거나 法院이 필요하다고 인정하는 때에만 행한다. 재판부는 세무사협회의 이사회·세무사협회의 회원 및 그변호인에게 구두변론의 시간과 장소를 통지하여야 한다. 증거조사의 방법과 범위에 관하여는 地方法院이 결정한다. 職權에 의한 證據調査는 진실을 탐구하기 위하여 당해 결정과 관련이 있는 일체의 사실과 증거물건을 그 대상으로 한다.

61 이에 대하여 법률상 明文의 規定은 없다. 그러나 이는 共通된 意見이다:

Pfleiderer, Das berufsgerichtliche Verfahren nach dem

Steuerberatungsgesetz, DStR 1970, S. 35.

62 Pfleiderer, a. a. O., S. 35.

法院이 내릴 수 있는 判決의 類型에는 다음과 같은 것이 포함된다.

- ① 申請期間의 徒過 또는 서면상의 제출이 아닌 경우와 같이 그 申請이 不適法한 경우에 당해 신청을 却下한다.
- ② 문책결정이 직업의무위반에 대하여 정당하게 행하여진 경우에는 당해 신청은 理由가 없는 것이므로 棄却한다. 法院은 회원의 책임이 경미한지의 여부 또는 직업재판절차의 개시가 필요한지의 여부에 대하여는 심사할 수 없다.
- ③ 문책결정을 위한 실질적 또는 형식적 요건이 충족되지 않았거나 문책결정이 행하여진 이후에 비로소 문책발동을 배제하는 세무사법 제92조 또는 제109조 제2항의 요건이 충족된 경우에는 문책결정을 取消한다. 63) 세무사법 제91조 제2항의 요건을 충족한 경우에는 당해 문책이 無效인 것을 확인한다.

法院은 理由를 附記한⁶⁴⁾ 판결문을 세무사협회의 회원 및 변호사·세무사협회의 이사회와 검찰에 통보하여야 한다. 법원으로부터 판결문을 받은 회원은 더 以上 다룰 수 없게 된다. 65)

檢察이 법원의 판결신청에 대한 판결 이전에 문책의 대상이 된 동일한 행위에 대하여 직업재판절차를 개시하면 法院은 節次를 中止한다. 66)

(다). 職業裁判節次의 開始의 申請

稅務士協會는 직업감독절차에서 모든 會員에 대하여 敎示 또는 問責을 발할 수 있다. 직업감독에 대한 조치로서 일정한 요건을 충족하게 되면 檢察에 직업재판절차의 開始를 申請하는 결정을 할 수 있다. 稅務士協會는 다음과 같은 경우에는 반드시 職業裁判節次의 開始의 申請을 결정하여야 한다.

- ① 會員이 요청받은 通報를 이행하지 않거나 聽聞에 出頭하지 않은 경우 또는 출두할 수 없는 증인이 청문에 참여함으로써 사태관계의 파악이 불가능하거나 부분적으로만 가능한 경우
- ② 非難可能性 또는 責任의 정도가 크기 때문에 職業法院上의 措置가 필요한 경우 또는 회원의 責任能力에 대하여 의문이 있는 경우
- ③ 회원이 혐의가 있는 행위를 中止하지 않음으로써 輕微한 잘못이 중대한 義務

63 Vgl. § 82 Abs. 3 Satz 2 StBG.

64 Vgl. § 82 Abs. 3 Satz 3 StBG.

65 Vgl. § 82 Abs. 3 Satz 4 StBG.

66 Vgl. § 82 Abs. 5 Satz 1 StBG.

의 違反으로 되는 경우

④ 職業에 致命的인 職業義務의 違反인 경우

예를 들어 職業上的 危險에 대하여 직업배상책임보험에 가입하지 않음으로써 고객을 보호하지 않은 세무사·세무상 불법행위를 범한 세무사 또는 세무사항과 관련하여 형사처벌을 받게 된 세무사 등은 직업재판절차에서도 책임을 져야 한다. 67)

⑤ 稅務士法の 해석시에 準則(Richtlinien)의 개별적인 규정의 해석과 그 속성을 고려하여 법적인 의문이 생기는 경우⁶⁸⁾

標準準則(Standesrichtlinien)⁶⁹⁾은 法律에 규정된 職業義務를 해석하고 설명하는 임무를 지니고 있다. 70) 準則에는 주장의 내용이 명백하여야 한다. 그럼으로써 직업종사자에 의하여 지켜질 수 있는 것이다. 標準準則은 聯邦稅務士協會의 協會總會(Bundeskammerversammlung der Bundessteuerberaterkammer)에 의하여 多數決로 확정된 것이다.

다만, 세무사협회의 이사회가 準則의 합법성에 관하여 의문을 품게 되면 법원에 대하여 그 합법성의 심사를 요청할 수 있다. 職業法院은 위법인 標準準則을 취소할 수 있다. 71)

3. 聯邦稅務士協會의 任務

聯邦稅務士協會(이하 이 項에서는 “聯邦協會”라고 지칭하기로 한다)의 任務에 관하여는 稅務士法 제86조에서 규정하고 있다. 그러나 聯邦協會의 임무는 稅務士法 제86조에서 열거되어 있는 임무만으로 한정되는 것은 아니다. 따라서 聯邦協

67 Vgl. Pfeleiderer, Die Abgrenzung der Rügeverfahrens zum berufsgerichtlichen Verfahren, DStR 1971, S. 560.

68 Pfeleiderer, a. a. O., S. 560.

69 Standesrichtlinien(標準準則)은 Richtlinien für die Berufsausübung der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten(稅務士 및 稅務代理士의 職業執行에 관한 準則:稅務士準則)의 略稱으로서 RichtlStB라고도 지칭한다.

70 Mittelsteiner, Die Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, DStR 1977, S. 308.

71 Vgl. BHG, Urteil v. 27. April 1981 - StBStR 5/80, StB 1981, S. 195.

會의 任務는 연방협회의 目的을 고려하여 그 範圍를 확정함이 마땅한 것이다.

聯邦協會는 지역세무사협회(이하 이 項에서 “地域協會”라고 부르기로 한다)의 法定 上部組織이기는 하나, 지역협회에 대하여 指示權이나 監督權을 갖는 것은 아니다. 연방협회는 단지 지역협회의 連鎖(Bindeglied)에 지나지 않으며, 따라서 聯邦協會가 地域協會의 自治에 개입하는 것은 허용되지 아니한다.⁷²⁾ 한편, 지역협회는 연방협회에 대하여 충실한 태도를 취하지 않으면 안된다. 다만, 지역협회는 협회의 전체와 관련된 사항으로서 다수결에 의하여 확인된 見解 또는 準則(稅務士法 제86조 제2항 제1호 및 제2호에 개기하는 사항)을 遵守할 의무가 있다.

以下에서는 聯邦協會의 任務를 稅務士法 제86조 제2항을 중심으로 하여 살펴보기로 한다.

가. 多數見解의 確認

전술한 바와 같이 聯邦協會는 地域協會에 대하여 指示權 및 監督權이 없다. 그러므로 지역협회간에 意見의 差異가 있는 경우에도 연방협회가 자기의 固有 權限에 의하여 스스로 意見을 決定할 수는 없다. 이 경우에 연방협회는 개개의 지역협회의 견해를 조사하고 공동토의를 통하여, 통상적으로는 聯邦協會總會를 통하여 共通의 見解 내지 多數見解를 확인하여야 한다. 다수의 견해를 확인한 후에도 연방협회는 지역협회에 대하여 다수의 견해에 따르도록 강제할 수는 없다. 다만, 地域協會는 聯邦協會가 확인한 多數意見에 反하는 행동을 하여서는 안되며, 聯邦協會에 대하여 忠實하게 行動하여야 하는 것이다.

나. 稅務士準則의 確認

稅務士職業의 行使에서 제기되는 문제와 관련하여 普遍的인 見解를 準則으로 確認하는 것은 聯邦協會의 가장 중요한 任務 중의 하나이다. 특히 1977년 1월 24/25일에 확인한 稅務士準則(Richtlinien für die Berufsausübung der StB und StBv: Standersrichtlinien: RichtlStB)은 地域協會 및 稅務士 등의 직업수행에 있어서의 重要한 基準이 되고 있다.

72 Luther, DStR 1974 S. 331, 338.

다. 福利厚生施設에 관한 準則의 制定

세무사협회는 援助를 필요로 하는 稅務士協會의 會員 또는 그 遺族이 이용할 수 있는 福利厚生施設을 설치할 義務가 있다. 그런데 이와 같은 복리후생시설의 설치에 관하여는 聯邦單位의 調整 내지 基準設定이 필요하다. 복리후생시설의 설치에 있어서 聯邦單位의 統一性의 確保를 위하여 연방협회는 복리후생시설에 관한 準則을 제정하여야 한다. 이에 따라 연방협회는 1977년 11월 7/8일의 결정으로 準則을 제정하였으며, 附錄에 수록하고 있다.

이 準則에서는 지역협회가 설치하여야 할 복리후생시설에 관한 規格을 제시하고 있기는 하나, 이에 의하여 地域協會에 대하여 복리후생시설을 擴張하게 하거나 資金을 融通할 義務를 지우는 것은 아니다.

라. 法院 및 關係官廳에 대한 見解의 表明

연방협회가 法院 및 關係官廳에 대하여 자기의 見解를 주장하는 것은 일반적인 職業團體의 利益代表의 범위에 포함되는 것이다. 견해표명의 대상은 稅務士協會全體와 관계가 있는 特定事項이다. 그리고 세무사협회 전체와 관계가 있는 사항이란 세무사협회 자체의 이익과 관련된 사항이 아니고 세무사협회에 소속하는 職業從事者의 利益과 관련된 사항을 의미한다. 왜냐하면 會員의 職業上의 利益을 수호하는 것이 세무사협회의 임무이기 때문이다. 연방협회의 의견이란 반드시 세무사협회의 다수의견과 일치하여야 하는 것은 아니다.

마. 稅務士協會 全體의 代表

연방협회는 모든 官廳 및 組織에 대하여 稅務士協會를 代表한다. 여기에서의 代表(Vertretung)란 法律行爲를 행할 수 있는 代表의 의미가 아니고 일반적인 利益代表로서의 代表의 意味로 해석하여야 할 것이다. 연방협회는 특히 입법에 관여하는 관청 및 조직으로부터 세무사의 職業上의 利益을 지키며, 또는 이를 적극적으로 伸張시킬 義務가 있는 것이다.

바. 意見書의 提出

연방협회는 立法에 관여하는 聯邦의 官廳·團體(聯邦의 各部·聯邦政府·聯邦議

會·聯邦參事院 및 聯邦大統領 등) 또는 聯邦法院의 요청에 응하여 意見書를 작성·제출하는 것을 그 임무로 한다.

사. 職業教育의 促進

세무사 및 세무대리사의 職業教育(beruflichen Fortbildung)을 촉진하는 것은 연방협회의 의무적인 임무의 하나이다. 職業教育은 주로 地域協會와 共同主催로 조세법·경영상담 및 기타의 업무분야와 관련한 강연회 또는 세미나를 개최한다. 또는 연방협회는 직업교육과 관련하여 獨逸稅法學會와도 긴밀하게 협력하고 있다. 專門誌(Fachzeitschrift)의 發行에 협력하는 것도 직업교육의 촉진과 관련된다.

아. 其他의 義務的 任務

연방협회는 聯邦一般法院(BGH)의 稅務士 및 稅務代理士事件에 관한 裁判部の 명예직 판사의 추천인명부를 작성할 임무가 있다. 이 이외에도 聯邦協會는 手數料規程 및 稅務士法施行令의 發布前의 聽聞에의 參與任務 등이 있다.

제4절 稅務士協會의 機關

1. 概要

稅務士協會와 聯邦稅務士協會는 公法人이다. 稅務士法은 公法人인 地域稅務士協會⁷³⁾와 聯邦稅務士協會의 機關으로서 會員總會와 理事會를 규정하고 있다. 稅務士法 제77조에서는 稅務士協會의 이사회와 선거와 피선거권에 관하여, 제85조 제3항에서는 聯邦稅務士協會의 이사회와 구성에 관한 규정을 두고 있다. 그리고 제79조에서 會員의 會費는 協會總會에 의하여, 聯邦稅務士協會의 會費는 聯邦協會總會에 의하여 결정된다고 하여 협회의 기관으로서 協會總會를 예정하고 있다. 其他의 機關의 구성은 協會의 定款에 의하여 정하여지고 있다. 以下에서는

73 聯邦稅務士協會와의 혼동을 피하기 위하여 경우에 따라서는 地域稅務士協會라고 부르기로 한다.

理事會 만을 다루기로 한다. 其他의 機關의 構成 및 任務 등에 관하여는 各 協會의 定款에서 상세히 규정하고 있기 때문에 다음 節에서 定款의 全文을 소개하는 것으로써 갈음하고자 한다.

2. 理事會

가. 法的인 地位와 任務

稅務士法 제77조는 세무사협회의 이사회의 選舉權과 被選舉權에 관하여 규정하고 있으므로 세무사협회는 이사회의 구성을 당연한 전제로 하고 있다. 理事會는 稅務士協會의 機關이다. 따라서 理事會는 세무사협회를 代表하고 業務를 執行한다. 권한의 범위안에서 행한 이사회의 결정은 세무사협회의 결정으로서 효력을 갖는다. 稅務士協會는 理事會의 잘못으로 인하여 발생한 損害에 대하여 私法的 및 公法的인 責任을 부담한다.

理事會는 세무사협회의 임무 중에서 法律과 稅務士協會의 定款에 의하여 다른 기관으로 위임한 임무를 제외한 모든 위임에 관하여 권한을 갖는다. 理事會는 稅務士法 제76조 제2항 제1호에서 제3호까지의 稅務士協會의 任務를 理事會의 구성원인 個個의 理事에게 위임할 수 있다. 세무사법은 이사회의 임무를 전체 이사회에서 수행하는 것을 원칙으로 하고 있다. 이와 같은 사실은 특히 문책권의 발동·問責에 대한 異議의 決定·명예직 배석법관의 추천인명부의 작성과 起訴強制節次의 實施申請의 決定에서 두드러지게 나타난다.

理事會의 구성원(理事)의 數와 任期, 理事長의 任命 및 세무사협회의 대표와 같은 구체적인 문제는 세무사협회의 定款으로 정한다.

나. 選舉

理事會는 會員總會(Kammerversammlung)에서 會員에 의하여 선출된다. 選舉權은 회원의 가장 중요한 권리중의 하나이다. 稅務士法에서 이사회를 회원의 直接選舉에 의하여 구성하도록 규정하고 있기 때문에 선거방법을 세무사협회의 定款에 의하여 變更할 수는 없다.

稅務士協會의 모든 會員은 選舉權을 갖는다. 세무사나 세무대리사는 물론이고

세무사 또는 세무대리사가 아닌 회원까지도 선거권을 갖는다. 稅務士協會의 定款에서 설사 선거권을 세무사와 세무대리사만으로 제한한다고 하더라도 당해 定款의 規定은 效力이 없다.⁷⁴⁾ 그러나 세무법인의 선거권은 배제할 수 있다. 왜냐하면 稅務法人의 代表權을 갖는 機關이 選舉權을 가진 會員이기 때문이다.

選舉는 반드시 無記名 秘密投票로 행하여야 하는 것은 아니다.⁷⁵⁾ 選舉權은 개인에 의하여 직접 행사하는 것을 원칙으로 하지만, 定款의 규정에 따라 代理도 가능하다.

한편, 聯邦稅務士協會의 理事會는 聯邦稅務士協會의 協會總會에서 선출한다.

다. 被選舉權

원칙적으로 稅務士協會의 個人會員(persönlichen Mitglieder), 즉 세무사·세무대리사 및 세무사법 제74조 제2항에 개기하는 者는 누구든지 被選舉權을 갖는다. 그러므로 세무사협회의 회원이 아닌 자는 세무사협회의 理事로 선출될 수 없다.

세무사 또는 세무대리사가 아닌 個人會員의 被選舉權을 세무사협회의 定款으로 제한할 수는 없다. 그러나 正當化될 수 있는 重大한 理由로 내용상의 제한을 가할 필요가 있는 경우에는 정관에서 추가적인 피선거권의 요건을 규정할 수 있다. 이와 같은 種類의 積極的인 要件, 예를 들면 最小限의 職業行使의 期間을 要件으로 추가할 수 있다. 왜냐하면 이사회 의 임무, 특히 직업감독은 직업행사를 통하여 어느 정도의 경험을 쌓은 자에 의하여 遂行될 필요가 있기 때문이다. 定款에는 직업의 품위유지를 위하여 또는 효과적인 직업감독을 위하여 소극적인 요건을 규정할 수도 있다. 理事는 명예직의 배석판사를 겸할 수 없다. 그러나 명예직의 배석판사에게 被選舉權을 排除하는 것은 아니다. 명예직의 배석판사가 稅務士協會의 理事로 선출된 경우에는 어떤 職位를 행사할 것인지를 選擇하여야 한다.

라. 名譽職

74 BverwG, NJW 1969, S. 152.

75 BGHZ 52, 297.

稅務士法은 이사회가 名譽職(Ehrenamtlichkeit)으로 行使되어야 한다는 것을 명백하게 정하고 있지 않다. 그러나 이사회가 명예직이라는 것은 理事會職의 性質로부터 당연히 도출된다. 이에 일치하여 세무사협회는 정관에서 이사회가 명예직으로 행사되어야 함을 규정하였다. 名譽職이란 理事會에서의 행위에 대하여 전혀 報酬를 받지 않는 것이다. 그러나 旅行費用과 그 外의 支出에 대하여는 實費가 支給된다.

時間의 消費(損失)에 대한 손실보상을 허용할 것인가에 대하여는 논란이 있다. 하나의 견해⁷⁶⁾는 시간소비에 대한 보상의 지급은 報酬(Honorierung)의 지급이므로 명예직의 활동과 일치하지 않는다는 것이다. 다른 견해⁷⁷⁾는 시간의 소모에 대한 적절한 보상은 허용되며, 이와 같은 보상은 명예직의 활동에 모순되지 않는다는 것이다. 後說이 多數說이다.

제5절 稅務士協會의 定款

1. 概要

稅務士法은 辯護士法과는 달리 協會의 組織에 관하여 불과 몇개의 條項만을 두고 있다. 稅務士法 제78조에서는 稅務士協會가 公法上的 團體로서의 地位에서 나오는 權利에 의하여 定款(Satzung)을 작성할 수 있음을 규정하고 있다. 定款의 制定은 法規制定行爲로서 이 행위에 의하여 세무사협회의 組織的인 構成과 會員의 權利 및 義務가 자세하게 確定된다.

定款의 制定에 관한 일반적인 授權은 憲法에 의하여 허용된다.⁷⁸⁾

2. 定款의 內容과 그 限界

稅務士法은 세무사협회의 性格·表示·位置·任務·任員과 選舉·會費(Beiträgen) 등의 支給義務에 관하여만 규정하여 놓고 있다. 稅務士法에 의하여 정하여진 이

76 Isele, BRAO, S. 1089.

77 BFHE 84, 361; 104, 419.

78 BVerfGE 12, 319(325); 19, 253(267); 21, 54(62).

와 같은 내용은 定款에 의하여 變更될 수 없다. 稅務士法이 세무사협회의 조직에 관하여 몇가지의 문제만을 규율하고 있는 경우에 당해 규정 들은 强行法(zwingendes Recht)이다.

그 外의 事項에 있어서는 세무사협회가 자유롭게 定款의 內容을 形成한다. 따라서 定款에서 理事의 數를 정하거나 會員總會와 理事會 以外에 다른 機關을 설치할 수 있고, 또한 選舉의 實施·피선거권에 있어서는 最低職業從事期間의 設定 또는 機關内部에서 任務의 分割 등을 정할 수 있다. 물론 권리와 의무의 확정시에 憲法的인 限界, 특히 平等의 原則이 존중되어야 한다. 회원 중 特定한 集團에 대한 投票權의 排除는 인정되지 않는다. 79)

3. 制定節次

가. 議決

稅務士法은 세무사협회의 定款이 세무사협회의 어떠한 機關에 의하여 制定되며, 變更되는가에 관하여 명백하게 규정하고 있지 않다. 그러나 세무사협회의 定款制定權에 관하여는 會員이 排他的인 權利를 갖고 있고, 따라서 會員이 定款制定權을 다른 機關에 委任할 수 없다고 하는 것은 당연한 것으로 전제되고 있다. 定款의 議決은 稅務士協會의 會員總會에서 행하여 진다. 80) 정관의 제정 및 변경에 관한 議決은 표결참여자의 2/3이상의 多數에 의한다. 定款의 제정과정에 의문이 있는 會員은 法院에서 다룰 수 있다. 81)

나. 許可

定款은 監督官廳의 許可를 필요로 한다. 감독관청의 심사의 범위는 法的인 統制만으로 국한된다. 그러므로 감독관청은 정관의 合目的性的 審査 또는 衡量에 의하여 허가여부를 결정하여서는 안된다. 정관의 허가에 의하여 정관안에 내재하는 法的인 흠결이 치유되는 것은 아니다. 法院은 監督官廳의 許可에도 불구하고 定款이 法律上的 規定에 反하는지의 여부에 대하여 審査할 수 있다.

79 BVerwG, NJW 1969, S. 152.

80 BGHZ 64, 301.

81 BVerwG, NJW 1969, S. 152.

감독관청의 許可는 撤回될 수 없다. 定款이 法律의 規定에 違反한 것이 許可以後에 발견된 경우에 監督官廳은 定款의 改正에 영향을 미칠 수 있다. 定款은 許可에 의하여 비로소 效力을 갖는다. 그러므로 정관에서 확정된 회원의 권리와 의무는 허가에 의하여 비로소 발생한다.

다. 公布

定款은 客觀的인 法을 創出하는 것이므로 法治國家的인 要請에 일치하는 方式으로 公布되어야 한다. 그러므로 公布는 원칙적으로 특정된 공포용 인쇄물에 掲載되어야 할 필요성이 있다. 세무사협회의 정관은 세무사라는 직업, 즉 한정된 인적 범위에 관하여 객관적인 법을 창설하는 것이기 때문에 公布의 有效性에 관하여는, 예를 들면 지방자치단체의 조례만큼 엄격한 요건을 요구하고 있지 않다. 따라서 定款이 세무사협회의 모든 회원에게 송부된 通知에 의하여 알려지면 公布로서의 效力을 발생한다고 새긴다.

4. 地域稅務士協會의 定款

聯邦稅務士協會 以外에 地域稅務士協會는 稅務士法 제78조에 의하여 각자의 定款을 가지고 있다. 전술한 바와 같이 현재의 地域稅務士協會의 數는 21개이다. 지역 세무사협회마다 定款의 內容에 조금씩 차이가 있다. 여기에서는 代表的으로 Nürnberg稅務士協會의 定款을 소개하기로 한다.

定款

제1조 名稱·形態 및 位置

- 1) Nürnberg상급재정청에 직업사무소를 가지고있는 세무사와 세무대리사는 세무사법 제73조에 의하여 職業協會(이하 “協會”라 한다)를 設立한다.
- 2) 협회는 公法上的 團體이고 Nürnberg세무사협회라고 칭한다. 이 세무사협회는 Nürnberg에 위치한다.
- 3) 협회는 1972년의 세무사법(BGIG I. S. 1401) 제118조 제1항에 의하여 Nürnberg

세무사협회와 Nürnberg세무대리사협회의 後繼(Nachfolgerin)이다.

제2조 會員

- 1) 상급재정청에 직업사무소를 가지고 있는 세무사와 세무대리사
세무사법 제58조에 의해서만 행위하는 세무사와 세무대리사의 합법적인 직업수행의 장소는 직업사무소로 간주한다.
- 2) 세무사나 세무대리사는 아니나, Nürnberg상급재정청에 사무소를 가진 稅務法人의 임원·업무집행자 또는 무한책임을 지는 사원
- 3) Nürnberg상급재정청에 사무소를 가진 稅務法人이다.

제3조 任務

- 협회는 法律과 定款에 의하여 委任받은 任務의 領域에서 행위한다.
- a) 職業行使를 하는 會員全體의 利益을 促進하고
 - b) 職業義務의 문제에 관하여 相談하거나 敎示를 하며
 - c) 회원상호간의 紛爭을 仲裁하고
 - d) 회원에 의한 職業義務의 履行에 관하여 監督하고 問責하며
 - e) 주의 직업법원에 名譽職 判事의 추천인명부를 제출하고
 - f) 법원·주의 재정청 또는 다른 행정청이 요청하는 意見書(Gutachten)를 작성하거나 또는 意見書 作成者를 任命하고
 - g) 職業敎育의 영역에서 법률에 의하여 부여받은 임무를 이행하며
 - h) 세무사직업에 대한 許可委員會와 試驗委員會의 委員을 추천하며
 - i) 職業登錄簿를 작성·관리하고
 - j) 세무사법 제157조에 의한 세미나를 진행하고 세미나 운영위원회의 위원을 추천하고
 - k) 세무사·세무대리사와 그 遺家族을 위한 福利厚生施設을 설치할 의무를 진다.

제4조 機關

協會의 機關에는 協會總會(Kammerversammlung)·理事會(Vorstand)·會長團(Präsidium)이 있다.

제5조 協會總會

- 1)協會總會는 협회의 會員으로 구성된다.
- 2)협회총회의 관할
 - a)定款의 개정에 관한 의결
 - b)선거규정·회비규정의 제정 및 그 개정에 관한 의결
 - c)理事의 選舉와 免職
 - d)會計監査者(Rechnungsprüfer)과 그의 代理者의 選舉: 이사는 회계감사자로 선정될 수 없다.
 - e)州의 法務廳(Landesjustizverwaltung)에 추천할 직업법원의 명예직 판사와 그의 대리자의 선거
 - f)이사회·회장단 및 회계감사자의 行爲報告에 대한 受領
 - g)年末決算의 承認
 - h)이사회와 회장단의 免責에 관한 議決
 - i)豫算(Haushaltplan)에 관한 議決
 - j)會費(Beiträge)와 手数料(Gebühren)의 확정
 - k)세무사법 제75조에 의한 합동세무사협회의 구성
- 1)세무사법 제84조에 의하여 權利能力을 갖고 있지 않는 協議會의 設立

제6조 協會總會의 召集

- 1)協會總會는 1년에 한번 소집된다(定期 協會總會).
- 2)정기 협회총회 이외에 협회총회는 이사회가 결의하거나 또는 전체회원의 10분의 1이상의 회원이 審議할 案件을 기재한 서면에 의하여 이사회에 대하여 소집을 신청한 경우에는 지체없이 소집되어야 한다(臨時 協會總會)
- 3)협회총회는 서면으로 장소·시간 및 의사일정을 기재하여 의장에 의하여, 장애 시에는 대리자에 의하여 소집된다. 회의의 발송일과 협회총회와의 사이에는 최소한 4주의 기간을 요한다. 緊急한 경우 -예외적인 選舉의 경우-에 이 期間은 2주일까지 단축될 수 있다.
- 4)회원의 신청에 의한 소집시에 審議案件은 협회총회의 의사일정속에 포함되어야 한다. 의사일정의 보충에 대한 신청은 최소한 소집시점 2주일전까지 서면상으

로 협회에 도달되어야 하고, 이에 대한 이유설명이 있어야 한다. 의사일정의 보충은 최소한 회의개최 1주일전까지 모든 회원에게 서면으로 통지되어야 한다.

제7조 協會總會의 進行·記錄의 作成

- 1) 협회총회는 會長이, 장애시에는 그의 代理者가 진행한다.
- 2) 협회총회는 公開하지 아니한다. 外部人의 參加許可에 관하여는 이사회가 결정한다.
- 3) 모든 협회총회에 있어서의 제출된 신청·결의내용·투표와 선거의 결과에 관하여는 記錄을 作成하여야 한다. 기록은 협회총회의 진행자와 그에 의하여 지정된 기록작성자에 의하여 署名되어야 한다. 選舉의 結果와 議決은 회원에게 알려져야 한다. 회원은 협회의 사무실에서 기록서류를 열람할 권리를 갖는다.

제8조 協會總會에서의 投票權과 議決權

- 1) 협회총회에 참석한 모든 會員은 投票權을 갖는다. 세무법인의 투표권은 세무법인의 임원·집행책임자 또는 무한책임사원에 의해서만 행사될 수 있다. 그의 個人的인 投票權은 이에 의하여 영향을 받지 않는다. 투표권의 移讓은 허용되지 아니한다.
- 2) 협회총회는 有效한 投票의 多數決에 의하여 議決한다. 可否同數인 경우에는 否決된 것으로 한다. 정관 및 선거규정의 개정·임원의 면직·세무사법 제75조에 의한 합동세무사협회의 설립 및 세무사법 제84조에 의한 권리능력을 갖고 있지 않은 협의회의 설립에 관하여는 有效한 投票의 3분의 2의 多數가 필요하다. 棄權(Stimmenthaltungen)은 投票되지 않은 것으로 한다.
- 3) 協會總會는 참석한 會員의 數와 관계없이 議決能力을 갖는다.

제9조 理事會와 會長團

- 1) 理事會(제4조 제2호)은 22명의 理事로 구성된다. 협회총회는 理事陣을 다음과 같은 순서에 따라서 분리된 선거과정을 통하여 선거한다.

- ① 會長(Präsident)
- ② 代理會長(Stellvertretenden Präsident)

③ 그 외의 20인의 理事

④ 9인의 豫備의인 交替理事(Ersatzmitglieder des vorstandes)

會長團(제4조 제3호)은 會長·代理會長 및 그 외의 2인의 會長團(副會長:Vizepräsidenten)으로 구성된다. 副會長은 분리되어 진행되는 선거과정을 통하여 理事陣 중에서 理事會에 의하여 선출된다.

2)選舉日 現在 最小限 3年以上 지속적으로 세무사나 또는 세무대리사로서의 직업을 행사한 자 또는 세무법인의 임원·업무책임자 또는 무한책임사원으로서 종사한 자만이 회장·대리회장·부회장 또는 그 외의 이사로서 선출될 수 있다.

3)任員은 協會總會에 의하여 4년마다 각각 선출된다.任員의 任期는 다음의 정기적인 선거를 개최한 協會總會의 閉會로 終了한다.再選出은 許容된다.

4)協會總會에 의하여 免職되는 경우·協會의 會員으로서의 資格이 終了한 경우·辭任하는 경우 또는 定款 제15조 제3항에 의하여 任員이 任員職에서 排除되는 경우에 그 任員의 職은 임기전에 종료한다.

5)회장 또는 대리회장이 공석인 경우에 협회총회는 3월 이내에 전임자의 잔여임기에 대한 보궐선거를 위하여 소집되지 않으면 안된다. 부의장의 공석시에 理事會는 理事陣 중에서 다른 이사를 부회장으로 선출한다. 회장단에 속하지 않는 이사가 공석인 경우에 이사회는 대체이사(제1항 제4호:Ersatzmitglieder) 중에서 理事를 선출한다.

6)이사회의 이사 모두가 임기전에 직이 종료하는 경우에는 지체없이 새로운 선거를 시행하기 위한 협회총회가 소집되어야 한다. 새로운 선거가 종료할 때까지 이사회는 그의 직을 관리하여야 한다.

7)회장은 司法上 그리고 非司法上 協會를 대표한다. 회장은 협회총회를 주재하고 이사회의 의장직을 수행한다. 그의 장애시에는 대리회장이, 대리회장도 장애시에는 두 부회장중의 한사람이, 두 副會長 들도 장애시에는 이사회에 의하여 특정된 이사가 행한다.

제10조 理事會와 會長團의 任務

1)제5조 제2항에 留保되어 있지 않은 모든 任務가 理事會와 會長團에게 부여된다. 특히

a)회원의 직업상의 행위에 대한 감독·문책,회원의 직업재판에의 상정 및 그 신청에 대한 결정

b)회원 에 대한 직업의무상의 문제에 관한 상담과 교육

c)회원과 관련된 분쟁 또는 회원상호간의 분쟁시의 신청에 의한 仲裁

d)법원·洲의 재정청 또는 洲의 다른 행정청이 요청하는 의견서의 작성과 의견 작성자의 임명

e)직업교육의 영역에서 법률에 의하여 협회에 부여된 임무의 실행

f)허가위원회와 시험위원회의 위원에 대한 추천인명부의 작성과 제출

g)세무사법 제157조에 의한 세미나의 실행과 세미나 운영위원회의 위원의 추천.

2)위에 언급된 임무는 理事會가 실행하지 않는 한 稅務士法 제76조의 영역에서 會長團에 의하여 실행된다. 회장단이 協會를 運營한다.

제11조 理事會

1)이사회는 會長, 장애시에는 代理會長에 의하여 소집된다. 소집시에는 서면으로 장소·시간 및 의사일정 등을 통지하여야 한다. 소집에 대한 통보는 최소한 2주일 전까지 이사들에게 도달되어야 한다. 이사의 3분의 1이상이 심의대상을 기재한 서면에 의하여 이사회 의 소집을 요구하는 경우에도 이사회는 소집되어야 한다.

2)理事會는 회장 또는 대리회장 및 이사의 3분의 1이상이 참석하면 議決能力을 갖는다. 이사회는 참석한 理事의 多數決에 의하여 議決한다. 可否同數인 경우에는 회장의 투표가, 장애시에는 대리회장의 투표가 결정한다. 투표권의 移讓은 허용되지 아니한다.

3)만일 이사의 전부가 서면상의 투표에 의한 결정방식에 동의하는 경우에 이사회 의 의결은 -제10조 1)의 a)에 의한 의결을 제외하고 - 서면상의 투표에 의할 수 있다. 이 경우에 제2항이 적용된다.

4)모든 이사회 의 회의에서는 최소한 의결을 포함하는 기록서가 작성되어야 한다. 서면상의 결정에 의하여 행하여진 경우에도 적용된다. 모든 이사들에게 기록서가 전달되어야 한다.

제12조 委員會

- 1)協會總會 또는 理事會는 委員會를 설립할 수 있고, 그 위원회의 권한과 존속 기간을 정할 수 있다.
- 2)委員會의 운영규정은 理事會가 정한다.

제13조 職業教育委員會·試驗委員會

- 1)협회는 職業教育法(Berufsbildungsgesetz) 제89조에 의한 관할을 갖는 委員會로서 직업교육위원회(Berufsbildungsausschub)와 직업교육법제 58조 제1항과 제 36조의 기준에 의한 하나 또는 다수의 시험위원회(Prüfungsausschüsse)를 설립할 수 있다.
- 2)직업교육위원회와 시험위원회에는 직업교육법이 달리 규정하고 있지 않는 한 협회의 위원회에게 적용되는 정관의 규정을 적용한다.

제14조 名譽職的인 活動에 관한 義務

회원은 협회에서 명예직적인 활동을 할 의무를 진다.會員은 重大한 理由가 있는 경우에는 그에게 부여한 名譽職을 拒否할 수 있다.

제15조 理事會와 委員會에서의 名譽職

- 1)이사회와 위원회에서의 활동은 名譽職으로 한다. 명예직으로 활동하는 회원은 旅行費(Reisekosten)와 支出費用(Auslagen)에 대한 보상과 經費損失補償(Aufwand-sentschädigung)에 대한 請求權을 갖는다.
- 2)다음과 같은 사람은 任員과 委員會의 會員으로 선출될 수 없다.
 - a)司法上の 命令에 의하여 財産의 處分이 制限받고 있는 자
 - b)직업재판절차를 받고 있는 자(세무사법 제118조 제1항)
 - c)公職에 임용될 수 없는 刑事的인 行爲로 인하여 공적인 소송을 받고있는 자
 - d)職業裁判節次에서 지난 5년동안 譴責 또는 過怠料의 處分을 받은 者
- 3)職責을 갖고 있는 기간 중에 제2항의 구성요건에 해당하게 되는 會員으로서 제2항의 a)와 d)의 경우에는 그 직책에서 排除된다. b)와 c)의 경우로서 절차의 진행 중에는 그 직책에서 停止된다. 만일 임원이나 위원회의 회원으로 선출될 수

없다는 것을 사후에 이사회가 알게되는 경우에는 직위에서의 배제를 결정하여야 한다.

제16조 職業地位上의 行爲와 그 以外의 名譽職 行爲

1) 제15조 제2항에 언급된 구성요건 중의 어느 하나에 해당하는 협회의 회원은 職業法院의 陪席判事, 허가위원회·시험위원회 또는 세미나運營委員會의 委員으로 추천받을 수 없다.

2) 任員은 동시에 職業法院의 陪席判事가 될 수 없다.

3) 협회의 회원이나 기타의 자로서 협회의 위임을 받고 명예직으로 그 임무를 수행하는 경우에는 제15조 제1항 제2문이 적용된다.

제17조 業務執行

1) 협회의 업무집행은 會長에 의하여 임용되고 會長의 指示에 拘束을 받는 業務執行者에 의하여 집행된다. 업무집행자는 그에게 지시된 명령의 범위안에서 대리권을 갖는다.

2) 業務執行者는 협회의 기관이 달리 결정하지 않는 한 協會의 機關會議 및 委員會會議에 忠告性 投票權을 가진 者로서 참석한다.

3) 제1항과 제2항이 적용되는 자 이외의 업무집행자의 임용도 허용된다. 이와 같은 경우에 각자의 임무는 會長이 분할한다.

제18조 默秘義務

1) 임원과 위원회의 위원·제16조 제3항에 의하여 협회를 위하여 활동하는 회원은 세무사법 제83조에 의하여 默秘義務를 진다.

2) 협회의 다른 고용인도 默秘義務를 진다.

제19조 業務年度·豫算 및 會計報告

1) 協會의 業務年度(Geschäftsjahr)는 1曆年(Kalenderjahr)이다.

2) 業務年度마다 豫算을 議決하여야 한다.

3) 年末決算은 2명의 會計監査者에 의하여 심사되어야 한다. 심사의 결과는 협회

총회에 보고되어야 한다. 연말결산서는 협회총회에서 승인을 받기 위하여 제출되어야 한다.

제20조 會費

協會는 그 임무의 수행을 위하여 協會總會에서 의결한 會費規程에 근거하여 회비를 받는다.

제21조 手数料規程

협회는 특별한 기구나 행위의 요청을 위하여 수수료규정에 의하여 수수료를 받는다.

제22조 公報

協會의 公報는 Nürnberg세무사협회의 협회지로 알려야 한다.

제23조 定款과 豫算의 許可

定款과 이의 改正·年間豫算은 세무사법 제78조 제2문에 의하여 그의 효력발생을 위하여 감독관청의 허가를 필요로 한다. 회장단은 허가절차에서 필요한 정관의 편집상의 변경 및 예산의 편집상의 변경을 의결할 수 있다.

5. 聯邦稅務士協會의 定款

稅務士法 제88조 제2항에 의하여 聯邦財務部長官에 의하여 許可된 聯邦稅務士協會의 定款(Satzung der Bundessteuerberaterkammer)은 다음과 같다.

定款

제1절: 一般規定

제1조 名稱·位置 및 形態

- 1) 稅務士協會는 聯邦稅務士協會를 조직한다.
- 2) 연방세무사협회는 公法上的 團體이다.
- 3) 연방세무사협회는 본(Bonn)에 위치한다.

제2조 任務

- 1) 연방세무사협회는 法律에 의하여 그에게 指定된 任務를 이행하여야 한다.
- 2) 聯邦稅務士協會는 특히
 - a) 어떠한 것이 세무사협회의 全體에 관련이 되는가 하는 문제에서 개별 세무사협회의 의견을 조사하고, 공동적인 의견개진의 방식으로 多數의 意見을 확정하는 것
 - b) 세무사직업의 행사의 문제에 대한 一般的인 意見을 準則으로 확정하는 것
 - c) 세무사협회의 福利厚生施設을 위한 指針(稅務士法 제76조 제2항 제6호)을 마련하는 것
 - d) 세무사협회의 全體와 관련되는 모든 事項에서 연방세무사협회의 주장을 管轄 法院과 行政廳에 대하여 실행하는 것
 - e) 세무사협회의 全體를 行政廳과 組織에 대하여 代表하는 것
 - f) 立法에 참여하는 행정청·연방단체 또는 연방법원이 요청하는 意見書를作成하는 것
 - g) 세무상담직업에 필요한 職業上的 教育을 촉진하는 것을 의무적으로 행한다.

제3조 會員

- 1) 연방세무사협회의 會員은 稅務士協會이다.
- 2) 稅務士協會의 會員은 1975년 1월 1일에 시작하고, 合同稅務士協會의 會員(세무사법 제75조)은 설립일로부터 시작한다.
- 3) 세무사협회의 회원은 合同稅務士協會의 設立으로 終了한다. 合同稅務士協會의 會員은 개별적인 세무사협회의 회원(세무사법 제73조 제1항)에게도 동시에 효력을 미치는 解體의 決定으로 終了한다.

제4조 會員의 權利와 義務

1) 세무사협회는 연방세무사협회의 임무영역에 있는 사항의 범위안에서 助言과 支援에 대한 請求權을 갖는다.

2) 세무사협회는 그의 임무를 수행 중에 있는 연방세무사협회를 지원한다.

제2절: 聯邦稅務士協會의 組織

제5조 機關

연방세무사협회의 기관은

① 聯邦協會總會(bundeskammerversammlung)

② 理事會(Präsidium: Vorstand)

---A. 聯邦協會總會---

제6조 聯邦協會總會的 任務

1) 聯邦協會總會는 세무사협회의 總會로서 연방세무사협회의 最上級 機關이다.
2) 연방협회총회는 理事會의 지정된 임무를 제외한 모든 任務를 이행하여야 한다. 특히

- a) 定款·會費規程과 選舉規程에 관한 議決과 이들의 改正
- b) 理事會의 選舉와 免職
- c) 이사회 活動報告의 受領
- d) 연말결산의 受領· 회계감사자의 보고의 受領 및 연말결산의 承認
- e) 理事會의 免責
- f) 豫算의 確定과 會費에 대한 決定
- g) 2명의 독립적인 회계감사자와 그들의 代表의 選舉
- h) 협회에 명예직으로 종사하는 사람을 위한 消耗補償과 旅行費用支給에 대한 결정

- i) 相談 또는 決定을 위한 특정된 사항을 協會代表會議에 委託
- j) 委員會의 設置: 위원회 회원의 선거와 면직

k) 稅務士職業의 집행문제에 대한 일반적인 의견의 準則으로의 確定

1) 다른 聯邦協會·연방영역에서의 職業協會와 職業團體·國際的인 團體 및 結社와의 협조에 대한 결정

3) 연방협회총회는 그 외의 다른 사항도 그의 管轄로 할 수 있다.

제7조 代表와 投票

1) 모든 稅務士協會는 연방세무사협회에 대하여 최대한 3명의 派遣委員에 의하여 代表한다. 파견위원은 그 協會의 理事이어야 하며, 연방세무사협회의 회장단의 구성원이어서는 안된다.

2) 派遣委員의 동행자로서 최대한 2명의 理事나 協會長의 파견이 허용된다. 이들은 忠告性 投票權을 갖는다.

3) 모든 稅務士協會는 最小限 2개의 投票權을 갖는다. 2,000명 이상의 회원을 가진 세무사협회는 3개의 投票權을 갖는다. 세무사협회의 투표는 균등하게 행하되, 各 派遣委員에 의해서만 投票될 수 있다. 투표권은 위임될 수 없다.

4) 정관·회비규정 및 선거규정의 개정, 임원의 면직, 직업행사를 위한 지침의 제정과 그 개정은 有效한 投票의 3분의 2의 多數를 필요로 한다.

5) 進行 中에 있는 해의 1월 1일 현재의 會員數에 의하여 세무사협회의 투표수를 정한다.

제8조 聯邦協會總會의 召集

1) 聯邦協會總會는 필요에 따라 최소한 1년에 두번씩 개최된다. 5개 이상의 세무사협회가 이유를 제시하여 書面으로 召集을 申請하는 경우에는 연방협회총회를 소집하여야 한다. 이와 같은 연방협회총회는 지체없이, 늦어도 6주내에 개최되어야 한다.

2) 연방협회총회는 會長이, 장애시에는 그의 代理者가 議事日程(Tagesordnung)의 통보로써 소집한다. 연방협회총회의 시간과 장소는 이사회가 정한다.

3) 召集은 書面으로 최소한 4주의 기간을 가지고 의사일정의 통보로 행하여진다. 급박한 경우에는 소집기간이 1주로 단축될 수 있다. 소집의 발송일과 회의일은 이에 산입되지 않는다.

4) 세무사협회의 신청으로 소집되는 聯邦協會總會의 議事日程은 補充될 수 있다. 의사일정에 대한 보충의 신청은 늦어도 연방협회총회전 2주까지는 사무소에 도달하여야 하고, 동시에 신청한 세무사협회에 의하여 모든 세무사협회에 사본이 송달되어야 한다. 급박한 경우에 회장은 소집되는 연방협회총회의 의사일정을 세무사협회의 신청없이도 보충할 수 있다. 의사일정의 보충은 세무사협회에 늦어도 연방협회총회의 개최전 1주까지 서면으로 통지되어야 한다.

제9조 聯邦協會總會의 開催

- 1) 연방협회총회는 회장이, 그의 장애시에는 그의 대리자가 開催한다. 연방협회총회가 規程에 適合하게 召集된 경우에는 議決能力을 갖는다.
- 2) 議事日程이나 그의 附錄에 登載되지 않은 議題로서 연방협회총회가 일치하여 決定한 경우에는 議題로 다룰 수 있다.

---B. 理事會---

제10조 理事會의 地位

- 1) 任員은 稅務士法上の 理事會이다. 任員은 會長·제1부회장·제2부회장 및 5명의 理事로 구성된다.
- 2) 연방세무사협회는 司法的 및 司法外的으로 會長이, 일시적인 장애시에는 제1부회장 또는 제2부회장이, 이들도 장애시에는 이사회의 특정된 임원에 의하여 代表한다.
- 3) 理事會는 運營規則을 制定한다.

제11조 理事陣의 選舉

- 1) 연방협회총회는 한번의 선거로 理事陣을 選舉한다. 다른 선거에서 연방협회회의는 理事陣의 범위안에서 會長, 제1부회장과 제2부회장을 선거한다.
- 2) 任員은 각각 4년의 任期로 선출된다. 任期는 선거행위의 종료로서 시작하고 종료한다.
- 3) 理事會의 理事의 직은 연방협회총회에 의하여 免職되거나, 理事會의 理事가

자기가 소속하고 있는 세무사협회의 대표파견위원이 아니거나 사직하면 임기전이라도 종료한다. 다음의 연방협회총회에서 선거기간의 나머지를 위하여 補欠選舉가 행하여져야 한다.

4) 연방세무사협회의 理事會의 理事는 세무사협회의 代表派遣委員만이 선출될 수 있다.

5) 理事會의 理事로서 선출될 수 없는 자는

a) 法院의 命令에 의하여 財産의 處分이 制限받는 者

b) 職業裁判을 받고 있는 자

c) 公職에 취임할 수 없는 결과를 가져올 수 있는 刑事犯으로 인하여 公訴를 提起받은 者

d) 지난 5년안에 직업재판절차에서 譴責 또는 過怠料를 받은 者 등이다.

6) 만일 제5항의 구성요건 중의 하나가 이사의 임기중에 발생하면 a)문과 d)문의 경우에는 職位에서 排除된다; b)문과 c)문의 경우에는 절차의 진행중에는 職位가 停止된다.

7) 전체의 임원의 직이 임기전에 종료하는 경우에는 지체없이 연방협회총회를 소집하고, 새로운 선거를 실시하여야 한다. 새로운 선거가 끝날 때까지 기존의 임원진은 그의 직을 관리하여야 한다.

8) 獨逸의 統一以後 첫번째의 選舉會期에는 2명의 統一協定 제3조에 규정된 지역에 위치한 세무사협회의 임원이 연방세무사협회의 임원으로 選出되어야 한다.

제12조 任員陣의 任務

1) 연방세무사협회는 任員陣이 管理한다. 연방협회총회에 유보되어 있거나 또는 연방협회총회에 의하여 관할범위가 정하여지지 않는 한 임원진은 일반적인 결정과 조치에 관하여 관할한다.

2) 임원진은 특히 다음과 같은 임무를 이행하여야 한다:

a) 聯邦協會總會의 決定에 대한 實行

b) 제2조 제2항 f문에 의한 意見書의 作成과 見解의 提出

c) 연방협회총회에 의한 豫算의 計劃을 위한 豫算案의 作成

d) 제6조제2항 d)문에 의하여 연방협회총회에 지난 會計年度의 모든 收入과

支出에 관한 決算의 提出

- e) 業務를 집행하는 職員의 採用과 解雇
 - f) 助言을 요하는 사항의 협회대표자회의에의 제출
 - g) 위원회의 구성; 委員會委員의 選出과 解任
 - h) 聯邦財政法院의 세무사와 세무대리사사건에 관한 合議部의 名譽職 陪席判事의 임명을 위한 추천인명부서 연방법무청에 제출
- 3) 연방협회총회의 議決에 의하여 임원진에게는 위에서 열거한 사항 이외의 임무가 주어질 수 있다.
- 4) 具體的인 任務에 관하여 任員陣은 각각의 稅務士協會와 合意하여 세무사협회의 회원이나 동료직원에게 임무를 맡길 수 있다. 다른 사람을 참여하게 하여야 할 경우에는 각각의 세무사협회에 알려야 한다.

제13조 理事會

이사회는 協會의 會長에 의하여, 장애시에는 그의 代理者에 의하여 소집된다. 召集時期는 通報日로부터 2週日後로 한다. 理事會의 의장은 會長, 장애시에는 그의 代理者로 한다. 이사회는 원칙적으로 多數決에 의하여 決定한다. 可否同數일 경우에는 會長, 장애시에는 그의 代理者의 投票에 의하여 결정한다. 最小限 5명의 理事, 그 중에 회장 또는 부회장이 참석한 경우에 理事會는 議決能力을 갖는다. 이사회의 이사 중에 반대하는 자가 없는 경우에는 예외적으로 결정은 서면이나 전송으로 할 수 있다.

제14조 理事의 會議參加權

理事會의 理事는 연방협회총회·협회대표자회의와 위원회회의에 投票權없이 참석할 권리가 있다.

---C. 業務執行---

제15조 業務執行

- 1) 연방세무사협회의 常任執行者는 理事會에 의하여 업무를 위임받고 協會의

會長の 지시에 구속되는 1명 또는 다수의 主된 業務執行者(事務總長)로 한다. 필요시에는 業務執行者를 임명할 수 있다. 主된 업무집행자는 행정의 집행에 있어서 協會를 代理할 權利를 가지며, 이사회에 대하여 業務執行의 責任을 진다. 주된 업무집행자와 다른 업무집행자의 대리권은 이사회에 의하여 확정된다. 주된 업무집행자와 업무집행자는 기관이 구체적인 경우에 달리 결정하지 않는 한 연방협회의 위원회의 회의와 기관의 회의에 발언권을 갖고 참석할 수 있다. 회의에서 주된 업무집행자와 업무집행자의 신상에 관한 사항이 다루어지는 경우에는 參加가 排除된다.

2) 연방세무사협회의 주된 업무집행자·업무집행자 및 다른 종사자는 默秘義務를 준수하여야 한다.

제3절 그 外의 規定

제16조 協會代表者會議

1) 연방협회총회와 임원은 결정의 준비를 위하여 협회대표자회의에 特定한 事項에 관하여 助言을 구할 수 있다. 예외적인 경우에 연방협회총회는 협회대표자회의에 특정된 사항에 관한 決定을 委任할 수 있다; 이러한 경우에 제7조 제3항이 적용된다.

2) 모든 稅務士協會는 협회대표자회의에 代表者를 派遣할 수 있다.

3) 협회대표자회의는 協會의 會長에 의하여, 장애시에는 회장의 代理者에 의하여 최소한 2주의 기간이 있는 의사일정의 고지하에서 소집된다. 급박한 경우에 소집기간은 1주로 단축될 수 있다. 소집통보의 발송일과 회의일은 여기에 기산되지 않는다.

제17조 委員會

1) 委員會는 제6조 제2항 j문에 의한 연방협회총회에 의하여 또는 제12조 제2항 g문에 의한 協會의 會長에 의하여 構成된다.

2) 投票에는 제13조 제4항과 제5항이 적용된다.

3) 연방협회총회나 협회의 회장이 달리 결정하지 않는 한 委員會의 任期는 會

長의 任期와 같이 終了한다.

4) 任命된 委員은 委員會의 長을 選出한다.

제6절 稅務士協會에 대한 國家의 監督

1. 國家監督의 必要性和 管轄

모든 公法上의 團體와 마찬가지로 연방세무사협회와 지역 세무사협회는 國家의 監督을 받는다. 國家의 監督은 公法上 團體의 特性에서 나오는 必然의 結果이다. 그러므로 법률에 의하여 명백한 규정이 없다고 하더라도 국가의 감독은 행하여지는 것이다. 國家의 監督은 단체를 공법상 협회로서 인정하여 부여한 特權에 대응하는 것이다.⁸²⁾

國家의 監督은 服務上의 監督이나 專門性 監督이 아니며, 또한 後見도 아니다. 따라서 국가의 감독은 세무사협회에 대해서만 행할 수 있을 뿐이고 會員個人에 대해서는 행할 수 없다.

연방세무사협회에 대한 감독관청은 聯邦財務部長官이며, 지역세무사협회에 대한 감독관청은 州의 財務官廳이다. 합동세무사협회의 경우에는 합동세무사협회의 주소가 있는 州의 財務官廳이다.

2. 國家監督의 對象과 範圍

국가 감독이 공법상 단체로서의協會의 特性에서 나오는 것이기 때문에 그 범위는 國家로부터 委任받은 任務의 實行에만 미친다. 그러므로 國家의 監督은協會의 高權的인 行政行委만을 대상으로 하며, 私法的인 領域에까지 그 權限이 미치는 것은 아니다. 즉 國家는協會의 私法上 契約의 遵守與否까지 감독할 수 없는 것이다. 私法的인 領域에 대해서는 그 地域의 法院이 관할권을 갖는다.

高權的인 行爲의 영역에서 國家監督의 範圍는 세무사법 제88조 제3항에서 규정

82 Fröhler, Die Staatsaufsicht über die Handwerkskammer, S. 14;
Hofferberth, DStR 1964, S. 660ff.

하고 있는 바와 같이 法律과 定款의 준수여부, 특히 協會에 委任된 任務의 履行與否에 대해서만 미친다. 國家監督의 範圍로서의 法律과 定款의 준수여부는 바로 國家監督의 範圍가 法的統制의 範圍만으로 한정됨을 의미하는 것이다. 그러므로 임무영역안에서 협회가 행한 合目的性에 대한 衡量은 어떤 경우에도 국가의 감독대상이 될 수 없는 것이다. 그러나 法的인 統制는 積極的인 側面은 물론이고 消極的인 側面까지도 그 권한이 미친다. 그러므로 감독관청은 협회가 法律과 定款에 의하여 정하여진 임무범위를 逸脫한 것에 대하여 비난할 수 있음은 물론이고 법률상의 임무를 이행하지 않았거나 중지한 것에 대해서도 비난할 수 있는 것이다. 감독관청은 責任있는 違反行爲에만 干與하는 것이 아니다. 국가의 감독이 定款의 遵守와도 관련이 있기 때문에 협회의 機關의 違法한 措置, 즉 權限踰越에 대하여도 干與할 수 있다.

3. 國家監督의 手段

국가의 감독활동을 위한 첫번째의 基礎는 감독관청에 대한 報告이다. 감독관청은 협회에 대하여 包括的인 情報權(Informationsrecht)을 갖고 있다. 감독관청은 협회의 활동에 대하여 구술상 또는 서면상의 보고를 요청할 수 있다. 감독관청은 서류나 의사록과 같은 특정된 사건의 진행에 관한 서류의 제출을 요청할 수 있다. 情報權은 書類閱覽權을 포함한다. 이러한 범위안에서 세무사법 제83조에 의한 任員의 默秘義務는 제한된다.

국가감독의 두번째의 基礎, 소위 是正機能은 원칙적으로 一連의 國家的인 監督措置인 抗議(Beanstandung)·負擔金(Auflage)·代執行(Ersatzvornahme)·機關의 解散과 免職(Auflösung und Abberufung von Organen) 등에 의하여 강구될 수도 있다. 抗議 이외의 다른 조치는 명백한 法律上的 規定을 필요로 한다. 이와 같은 種類의 權限은 州法에 규정되어 있다.

감독관청의 조치에 대하여 協會는 法院에 그 取消을 請求할 수 있다. 이에 대한 管轄은 行政法院이다.

4. 豫算執行에 관한 監督

세무사협회의 會員은 協會가 定款에 의하여 징수하는 會費(Beiträge)의 납부의무를 진다. 그러나 協會에 의한 會費의 確定은 協會의 무제한적인 裁量에 의하여 결정되는 것이 아니다. 會費가 납득할 수 없을 정도로 높아서는 안되며, 또한 會員의 經濟的인 活動의 自由를 제한할 정도가 되어서도 안된다. 다른 한편 會員의 給付能力에 따라 會費를 징수하는 것, 즉 경제적으로 약한 회원에게는 기본적인 회비만을 징수하는 것은 전혀 논란의 여지가 없다. 만일 협회가 특별한 동기에서 分割金(Umlage)을 징수하는 것도 이와 같은 原則에 반하지 않는다. 왜냐하면 분할금은 일시적인 회비에 비하여 상대적으로 의무를 완화하는 성격을 지니고 있기 때문이다.⁸³⁾

세무사협회는 모든 공법상의 협회와 마찬가지로 豫算을 編成하여야 한다. 이때에 當該 年度의 會費와 割當金을 확정하여야 한다.

예산안과 회원의 회비 및 할당금의 확정에는 관할 행정청의 허가를 필요로 한다. 그리고 聯邦監査院과 州의 監査院은 세무사협회의 예산 및 경제집행에 관하여 檢査한다.

5. 法院에 의한 統制

협회가 私法上的 法律關係를 형성하는 경우에 그 행위는 民法의 규정에 의하여, 분쟁의 발생시에는 民事法院의 통제하에 놓이게 된다. 協會가 會員에 대하여 高權的인 權限을 행사하는 경우에 관련자는 財政法院에 訴訟을 제기할 수 있다.

83 Hofferberth, aaO., S. 662f.

제9장 稅務士에 대한 職業裁判

제1절 職業裁判制度의 發展

自由業에 대한 職業監督은 職業의 純粹性을 유지하고 職業의 品位을 해치는 職業義務의 違反에 대한 懲戒을 위하여 特別한 意味를 지니고 있다. 職業監督의 類型으로서는 國家官廳(最上級行政廳이나 그 아래의 行政廳)에 의하는 경우·職業上의 自治行政機關(職業協會)에 의하는 경우 또는 職業法院(名譽法院)에 의하는 경우로 大別하여 볼 수 있다.

세무사직업은 稅務士法에 의하여 職業協會에게 自治權으로서의 職業監督權을 부여하고 있을 뿐만 아니라 고유한 職業裁判制度를 인정하고 있는 職業群에 속한다.¹⁾

沿革的으로 볼 때 세무사직업에 대한 감독은 國家官廳에 의한 직업감독에서 현재와 같은 稅務士協會에 의한 직업감독 및 職業法院에 의한 직업재판으로 바뀌게 된 것이다.

業務로서의 稅務援助行爲를 하는 職業에 대하여 통일적인 職業名稱이 없었고²⁾ 職業上 허용될 수 있는 行爲에 대하여 職業法上 아무런 規定도 없었던 時代에는 오늘날과 같은 職業監督은 없었으며 대신에 舊營業法(GewO) 제35조 제2항에 의한 職業警察上의 監督만이 있었다.³⁾

이와 같은 狀況은 稅務士職業에 대한 고유한 職業法이 형성되기 시작한 1933년부터 비로소 달라지게 되었다. 이와 같은 變化의 出發點은 직업명칭으로서의 “稅務士”라는 용어의 使用⁴⁾, 稅務援助者(Helfer in Steuersachen)의 직업상 지

1 獨逸에서의 職業法院·名譽法院 및 懲戒法院에 대한 聯邦統一의인 規定稅務士 이외에 公認會計士(vgl. § 67ff. WPO)·辯護士(vgl. § 92ff. BRAO) 및 公證人(vgl. 92ff. BNotG)에게만 있다. 醫師·수의사·치과의사·藥師 및 건축설계사를 위한 職業法院은 州法에서 정하고 있는 것이다.

2 稅務士와 稅務代理士의 직업명칭표시의 역사적인 발전에 관하여는 Pausch, Die Herkunft der Berufsbezeichnungen “Steuerberater” und

“Steuerbevollmächtigter”, DStR 1978, S. 313ff.를 참조하기 바란다.

3 Gmelch, Das Berufsrecht der steuerberatenden Berufe, S. 7.

4 職業名稱으로 稅務士(Steuerberater)는 Runderlass des Reichsministers der

위의 부여⁵⁾, 稅務士와 稅務援助者の 許可要件의 確定⁶⁾과 特定된 義務의 규정이었다.⁷⁾

특히 1935년 12월 12일의 “法律相談의領域에서의濫用防止에관한法律”은 직업감독을 도입한 法律이라는 의미에서 중요한 의의를 갖고 있다.⁸⁾ 이 법률에 의하여 업무로서의 세무원조행위는 허가를 필요로 하는 행위로 되었다. 이에 대한 관할은 稅務士의 허가에 대하여는 州의 財政廳(Finanzverwaltung des Landes)이, 稅務援助者에 대한 許可는 라이히租稅基本法の 규정에 의하여 聯邦財務廳이 결정하였다. 이로써 세무사와 세무원조자에 대한 직업감독의 관할이 확정되었다. 세무사에 대하여 상급재정청장은 1938년의 법률에 근거하여 단계화된 징계조치로서 警告(Warnung)·譴責(Verweis: 허가취소의 위협) 및 許可取消(Entziehung der Zulassung)을 할 수 있었다.⁹⁾ 견책과 허가취소조치를 하는 때에는 상급재정청에 세무사로 구성된 보조위원회가 자문적 발언(Beratende Stimme)에 의하여 영향을 미치었다. 이와같은 특정된 懲戒措置의 확정시에 세무사의 직업의무의 위

Finazen vom 6. April 1933 (RStBl., S. 414)에서 公務上으로 처음으로 使用되었다. 그리고 同年에 Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern vom 6. Mai 1933(RStBl., S. 413)에서 法律上의 用語로 사용되었다.

5 Gesetz zur Verhütung von Mißbräuchen auf Gebiete der Rechtsberatung vom 12. Dezember 1935 (RGBl. I, S. 1478)에 의하여 라이히 租稅基本法 제 107a조로 삽입되었다. 이 규정에 의하면 財政廳은 稅務事項에 관하여 영업상으로 적합하게 보조행위를 하는 사람에게 허가를 발급할 수 있다. 이와 같은 사람에 대하여 직업명칭으로 稅務援助者(Helfer in Steuersachen)라는 용어를 사용하였다.

6 Vgl. 稅務士에 관하여는 VO zur Durchführung des § 107 RAO vom 18. Februar 1937 (RGBl. I, S. 245), den Runderlass des Reichsministers der Finanzen vom 18. Februar 1937 (RStBl., S. 314) sowie Erlass des Reichsministers der Finanzen vom 18. Februar 1941 (RStBl., S. 143ff.); 稅務援助者에 관하여는 Verordnung zur Durchführung des § 107a RAO vom 11. Januar 1936 (RGBl. I, S. 11).

7 Vgl. 직업명칭인 稅務士와 稅務援助者에 관하여는 Erlass der Reichsministers der Finanzen vom 16. November 1937(RStBl., S. 1174);職業義務에 반하는 宣傳의 禁止에 관하여는 Runderlass vom 8. Oktober 1936 (RStBl., S. 983) und vom 28. April 1939 (RStBl., S. 652ff.)

8 이 法律 제1조 제1항에 의하여 영업으로서 타인의 법률문제의 관리는 관할행정청에 의하여 許可를 받은 사람에 의해서만 영위될 수 있게 되었다.

9 Vgl. Runderlass des Reichsministers der Finanzen 14. Januar 1938(RStBl., S. 42).

반이 있었는지에 대한 의견을 표명하는 것이 직업대표자권한의 출발점이었다¹⁰⁾

1943년에 재무부장관의 명령(Verordnung des Reichsministers der Finanzen)¹¹⁾에 의하여 세무사와 세무법인 이외에 세무원조자(Helfer in Steuersachen)도 회원으로 하는 세무사협회(Reichskammer der Steuerberater)가 설립되었다. 세무사협회는 재정청이 세무사에 대하여 징계권을 행사할 때에 자문적인 발언에 의하여 영향을 미치는 임무가 부여되었다. 그 당시의 재정청이 세무사 등에게 행한 감독은 매우 광범위하고 밀도가 있었기 때문에¹²⁾ 職業監督(Berufsaufsicht)이라기 보다는 業務監督(Dienstaufsicht)이라고 말할 수 있다. 이와 같은 감독 실행은 國家社會主義的인 見解가 반영된 것이다. 이 견해에 의하면 세무사는 顧客의 利益代辯者(Interessenvertreter des Mandanten)라기 보다는 오히려 權利保全者(Rechtswahrer)로서, 그리고 일종의 財政廳의 受託管理者(Treuhänder der Finanzverwaltung)로서 또는 財政廳의 “연장된 손(verlängerter Arm)”¹³⁾으로 간주되었다. 이와 같은 상황하에서 세무사와 세무원조자에 대한 직업법원은 필요하지도 않았고 또한 존재하지도 않았다.

1945년의 제2차세계 대전의 패망이후에 직업감독에 대한 통일성은 세무사와 세무보조사의 직업영역에서 법적인 통일과 함께 상실하였다. 이 자리에 점령한 연합군의 국가에 따라서 서로 다른 제도들이 생겨나게 되었다.¹⁴⁾

英國의 점령지역¹⁵⁾에서는 새로이 설립된 세무사협회가 재정청의 業務監督을 받았다.¹⁶⁾ 그러나 세무사에 대한 직업재판은 인정되지 않았다.

미국의 점령지역¹⁷⁾에서는 세무사 등의 직업의무위반에 대한 징계를 위하여 징

10 Vgl. Abs. 3 des Runderlasses Reichsministers der Finanz vom 14. Januar 1938.

11 Vgl. Verordnung ueber die Reichskammer der Steuerberater vom 12. Juni 1943 (RStBl., S. 513).

12 Pausch, Die Reichskammer der Steuerberater in der Hitlerzeit, Stbg 1978, S. 212.

13 Späth, Der steuerliche Berater im Spannungsfeld zwischen Finanzverwaltung und Steuerbürger einst und jetzt, Stbg 1975, S. 258.

14 Vgl. Mittelsteiner/Pausch/Kumpf, illustrierte Geschichte des steuerberatenden Berufs, S. 300ff.

15 1946년부터 영국군의 점령지역에 속하는 지역으로는 Niedersachsen, Nordehein-Westfalen, Schleswig-Holstein, Bremen 그리고 Hamburg이다.

16 Vgl. § 4 der Verordnung ueber die Hauptkammer der Steuerberater und der Helfer in Steuersachen vom 31. März 1948, aaO.

계위원회(Disziplinarausschuß)를 설립하였다.¹⁸⁾ 이 위원회는 경제부 및 재무부의 대표, 경제계대표, 공인회계사·공인장부검사사 및 세무사 대표로 구성되었다. 징계위원회에 의하여 제안된 세무사에 관한 조치는 경제장관과 재무부장관의 협의하에 취하여졌다. 미국의 점령지역에서도 역시 세무사에 대한 직업재판은 없었다.

프랑스 점령지역¹⁹⁾에서 공인회계사·공인장부검사사·세무사 및 세무원조자의 직업은 새로이 설립된 경제전문가와 조세전문가의 협회에 공동으로 속하게 되었다.²⁰⁾ 그리고 名譽法院法(Ehrengerichtsordnung)을 제정²¹⁾하여 직업의무를 위반한 직업종사자 등에 대하여는 명예재판상의 형사처벌을 받았다. 명예법원의 형벌의 종류에는 警告·譴責·罰金 또는 職業에 대한 人的 適合性의 缺乏決定이 있었다.²²⁾ 명예법원의 결정에 대하여는 명예위원회(Ehrensensat)에 抗告를 허용하였다.²³⁾

1961년 8월 23일에 제정된 “稅務士와稅務代理士의關係에관한法律”에 의하여 세무사 등의 직업은 직업상의 자치행정뿐만 아니라 고유한 직업법원을 갖게 되었

17 미국의 점령지역에 속하는 주는 Bayern, Wuerttemberg-Baden und Hessen 그리고 원래는 영국점령지역에 속하였으나 1947년 부터 Bremen도 미국의 점령지역으로 되었다.

18 Vgl. § 30, 34 der Ersten Durchführungsverordnung zum Gesetz über Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater vom 3. Mai 1950, GVBl. für das Land Hessen 1950, S. 73.

19 프랑스점령지역에 속하는 지역은 Baden, Wuerttemberg-Hohenzollern 그리고 Rheinland-Pfalz이다.

20 Vgl. Rechtsanordnung über die Bildung der Kammer der Wirtschafts- und Steuersachverständigen im Land Württemberg-Hohenzollern vom 8. März 1946, Amtsblatt des Staatssekretariats für die Französische Zone Württemberg-Hohenzollern 1946, S. 19.

21 Vgl. § 7 der Rechtsanordnung über die Bildung der Kammer der Wirtschafts- und Steuersachenverständigen im Land Württemberg-Hohenzollern, aaO., S. 20.

22 Vgl. § 1 der Ehrengerichtsordnung der Kammer der Wirtschafts- und Steuersachverständigen für Württemberg-Hohenzollern, Körperschaft des öffentlichen Rechts, i. d. F. vom 6. 6. 1958.

23 行政法院에 관한 새로운 法律의 效力發生以後에 名譽法院의 判決에 대한 異議는 行政法院에서 抗告訴訟의 형태로 可能하였다.

다. 이로 인하여 1945年以後 몇個의 州에 부분적으로 존재하고 있던 財政廳의 稅務士와 稅務代理士에 대한 職業監督權은 끝을 맺게 되었다.

제2절 職業裁判의 法的 根據

1. 1961년의 稅務士法

세무사직업에 있어서의 직업재판에 관하여는 1961년 稅務士法 제46조 내지 제 107조에서 규정하고 있다. 이에 의하면 職業法院은 직업의무를 위반한 세무사와 세무대리사에 대하여 警告·譴責·最高 3,000마르크 까지의 罰金 또는 職業에서의 排除조치를 취할 수 있게 되었다.

2. 1975년의 稅務士法

1975년 6월 24일의 제3차 稅務士法の 改正²⁴⁾에 의하여 직업재판절차의 상당한 부분이 바뀌게 되었다.²⁵⁾이 改正은 세무사법의 직업재판절차를 주로 聯邦辯護士法(Bundesanwaltsordnung)이나 公認會計士法(Wirtschaftsprüfersordnung)과 같은 다른 職業法上的의 관련규정과 일치시키기 위하여 행하여 졌다. 아울러 직업재판절차에서 직업종사자의 지위를 강화하고 재판절차의 실행자체를 非犯罪化(Entkriminalisierung)하기 위하여 실행되었다. 이와 관련하여 필수적인 변호법위의 확장·변호인의 권리의 확장·公訴時效(Verfolgungsverjährung)의 導入 등과 같은 사항들이 새로 규정되었으며, 특히 非犯罪化의 일환으로 被疑者(Beschuldigter)라는 표현을 세무사 또는 세무대리사로 대체함과 아울러 직업재판상의 刑

24 BGBl. I, S. 1509.

25 Vgl. Böttcher, Änderungen des Steuerberatungsrechts durch das Dritte Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, NWB Fach 30, S. 449; Gerhard, Das Dritte Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, StB 1975, S. 109; Mittelsteiner, Das Steuerberatungsgesetz in der Fassung des Dritten Änderungsgesetzes vom 24. 6. 1975, DStR 1975, S. 447; Völzke, Drittes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, DB 1975, S. 1283.

罰(berufsgerichtliche Strafen)이라는 用語도 職業法院上的 措置(berufsgerrichtliche Maßnahmen)로 변경하였다.

제3절 職業裁判의 課題와 前提

1. 職業義務違反에 대한 處罰

前述한 바와 같이 세무사와 세무대리사에 대한 고유한 職業法의 生成은 세무사 직업의 발달과 결부되어 있다. 이와 같은 職業法은 職業人이 되는 것과 職業行爲의 범위만을 규정한 것은 아니다. 직업법의 본질적인 구성부분은 직업종사자가 그의 顧客에 대하여, 동료인 직업종사자에 대하여, 職業協會에 대하여, 法院에 대하여 지켜야 할 職業上的 義務와 行爲方式을 규정한 것이다. 아울러 職業法은 이 규정에 違反하는 行爲의 可能性에 대하여도 규정하여야 한다. 이와 같은 사항이 稅務士法이라고 하여 고려되지 않을 이유는 없다. 세무사와 세무대리사의 직업의무의 위반은 民事法院에서 판단할 民事事件도 아니고, 刑事法院이 판결을 하여야 할 형사상으로 중요한 사안도 아니다. 여기에서는 오히려 일차적으로 職業上的 地位와 관련되고 그 직업상의 행위가 일반에게 미칠 수 있는 직업상의 특수한 사태의 판단이 문제되는 것이다. 다른 자유직업에서와 마찬가지로 직업의무위반에 대한 처벌을 위하여 특별한 裁判節次方式(gerichtliche Verfahrensweise)·특별한 法院審級(Gerichtinstanzen) 및 特別한 懲戒手段을 가진 고유한 職業法院을 만드는 것은 직업상의 발전의 결과와 일치한다.

職業法院의 課題는 직업의무의 위반에 대한 징계에 의하여 직업내부적으로 질서·통일성 및 능력이 보전되도록 배려하는 것과 외부적으로, 즉 公共에 대하여 직업의 높은 품위를 유지하도록 배려하는 것이다. 이러한 목적을 달성하기 위하여 직업법원은 그의 조치를 단계화하고, 특별히 중대한 경우에는 職業에서의 排除(資格剝脫)라는 嚴重한 處罰措置까지 취할 수 있다. 범죄에 대한 처벌과는 달리 직업종사자를 형벌로 응징하지 아니한다. 여기에서는 오히려 教育的인 措置가 目的이다. 이와 같은 교육적인 조치에 의하여 직업종사자는 그의 행위의 부정함을 깨닫게 되고, 앞으로는 올바르게 직업의무를 준수하여야 함을 배우게 된

다. 그러므로 職業裁判節次는 刑事節次가 아니며²⁶⁾, 원래의 意味 또는 넓은 意味에서의 教育節次(Erziehungsverfahren) 내지 改善節次(Besserungsverfahren)인 것이다.²⁷⁾

2. 職業義務違反에 대한 懲戒의 前提

稅務士法 제89조 이하의 규정에 따른 職業裁判上の 節次の 實行은 특정한 前提와 연결된다. 이와 같은 前提는 세무사법 제89조 제1항에서 도출할 수 있다. 이에 의하면 직업의무위반에 책임이 있는 세무사나 세무대리사에 대하여 직업재판상의 조치가 취하여 질 수 있다. 즉 직업재판상의 절차에 따른 직업의무의 위반에 대한 懲戒의 前提로서는 다음과 같은 사항을 들 수 있다.

첫째, 직업재판절차에 관련되는 者は 세무사 또는 세무대리사의 免許를 받은 자이다. 세무사와 세무대리사가 아니더라도 세무사협회의 會員인 者は 직업재판을 받게된다.

둘째, 職業義務의 違反이 있어야 한다.

셋째, 訴追의 時效가 完成하지 않아야 한다.

이하에서는 이와 같은 懲戒의 前提에 관하여 구체적으로 살펴보고자 한다.

가. 稅務士協會의 會員

직업의무위반에 대하여 직업재판상으로 비난할 수 있기 위해서는 관련된 자가 職業裁判을 받아야 하는 者に 해당하여야 한다. 職業裁判을 받는 者は 원칙적으로 稅務士法에 의하여 職業義務를 수행하고 있는 모든 自然人이다.²⁸⁾ 여기에는 免許를 받은 稅務士와 稅務代理士가 포함된다.²⁹⁾ 이 외에도 職業裁判을 받게되

26 이와 같은 목적설정에 근거하여 一事不再理의 原則(ne bis in idem)이 적용되지 않는다. 그러므로 형사적으로 이미 판결을 받은 직업종사자의 행위에 대하여 다시 직업재판의 대상으로 삼더라도 違憲은 아니다.

27 Vgl. BGH, DB 1961, S. 1098.

28 稅務法人은 法人으로서 稅務士法 제74조 제1항에 의하여 세무사협회의 會員이다. 그러나 직업법상의 瑕疵있는 行爲에 대하여는 會社の 代表權이 있는 自然人이 책임을 진다.

29 Vgl. § 50 Abs. 2 StBerG.

는 者³⁰⁾에는 稅務士協會의 任員, 稅務法人의 任員·업무집행자 및 무한책임사원인 변호사·공인회계사·공인장부검사사 및 다른 분야에서 전문교육을 받은 특별히 유능한 자이다.³¹⁾ 稅務士法の 職業義務는 이와 같은 범위의 사람에게도 적용된다.³²⁾

직업재판절차의 전제로서의 세무사협회의 회원이란 職業義務의 違反時, 즉 行爲時의 세무사협회의 회원을 가리킨다. 그러므로 세무사나 세무대리사의 免許를 받기 以前 또는 稅務士協會의 會員이 되기 以前에 범한 직업의무위반행위에 대하여는 직업재판상으로 비난을 받지 아니한다.³³⁾ 또한 직업재판절차의 전제로서의 세무사협회의 회원은 職業裁判의 判決時까지도 稅務士協會의 會員으로 머무르고 있는 者를 가리킨다. 그러므로 세무사나 세무대리사가 직업재판절차의 속행 중에 이미 免許를 拋棄하였다면 직업재판상의 절차는 中斷된다. 그러므로 이와 같은 자는 직업재판에 의하여 비난을 받지않게 된다.³⁴⁾ 직업재판상의 조치가 징계조치인 점을 고려하여 볼 때 당연한 論理의 歸結인 것이다. 後日 再免許를 받은 경우에는 다시 職業裁判節次를 개시한다.

나. 職業義務違反에 대한 責任

(1). 職業義務의 違反

직업재판의 진행을 위한 다른 전제는 職業義務違反에 대하여 責任이 있어야 한다. 그러므로 직업의무위반은 故意나 過失에 의하여 행하여져야 한다. 여기에서의 職業義務의 違反이란 稅務士法에서의 직무의무의 위반을 가리키는 것이다.

세무사법에서의 직무의무로서는 우선 세무사법 제57조의 一般條項을 들 수 있다. 제1항에서는 稅務士와 稅務代理士는 그의 義務를 독립적, 자기책임적, 양심적, 묵비적 및 직업에 반하는 宣傳없이 행사하여야 한다고 규정하고 있다. 그리고 제2항에서는 나아가서 직업종사자는 세무사의 직업과 직업의 品位에 일치하지 않는 어떤 행위도 하여서는 안된다고 규정하고 있다. 이에 따르는 경우에는

30 Vgl. § 50 Abs. 3 StBerG.

31 Vgl. § 94 Abs. 1 StBerG.

32 Vgl. § 72 Abs. 1 StBerG.

33 Vgl. § 89 Abs. 3 StBerG.

34 事後에 稅務士로서 再免許를 받은 때에는 다시 직업재판의 절차를 진행할 수 있다: vgl. § 125 Abs. 3 Nr. 1 StBerG.

원칙적으로 固有한 職業行爲 以外の 잘못에 대하여도 職業裁判上의 訴迫를 받을 수 있게 된다.

稅務士法은 제57조에서의 일반적인 의무 이외에 일련의 특별한 직업의무, 즉 직업상의 거래에서 항상 직업명칭을 표시하여야 할 의무³⁵⁾ 또는 직업활동과 동시에 발생하는 손해배상책임에 대하여 責任保險에 加入할 義務³⁶⁾등을 규정하고 있다.

세무사법에 규정된 職業義務 以外³⁷⁾에 세무사와 세무대리사는 “稅務士法の執行에 관한 命令”³⁸⁾에서 규정하고 있는 職業義務도 이행하여야 한다. 그 代表的인 유형으로서는 職業登錄簿의 管理와 관련하여 이행하여야 할 通報義務(Mitteilungspflicht)³⁹⁾와 告知義務(Anzeigepflicht)를 들 수 있다.⁴⁰⁾

직업의무를 위반한 직업종사자에 대하여 法院이나 行政廳이 이미 형벌·징계조치·名譽法院上의 措置·다른 職業法院上의 措置 또는 질서조치를 취한 경우에는 직업종사자로 하여금 그의 의무를 이행하게 할 필요가 있거나 당해 직업의 품위를 유지하기 위하여 추가적인 직업재판상의 조치가 필요한 경우를 제외하고는 직업재판상의 징계절차를 中斷하여야 한다.⁴¹⁾

직업재판상으로 비난받을 잘못의 존재여부에 관하여는 구체적인 사례에 있어서의 잘못의 종류와 비중·부정의 내용·책임의 정도·世上의 注目 및 職業의 品位에

35 Vgl. § 43 StGerB.

36 Vgl. § 67 StGerB.

37 稅務士法上의 직업의무의 해석에는 標準準則(Standesrichtlinien)이 중요한 基準이 되고 있다. 標準準則은 세무사법 제86조 제2항 제2호에 근거하여 1977년 1월 24일과 25일에 연방세무사협회의 聯邦協會總會(bundeskammerversammlung)에 의하여 제정되었다.

38 Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatersgesellschaften (DVStB)

v. 12. November 1979 (BGBl. I, S. 1922); Vgl. Meng, Die neue

Durchführungsverordnung zum Steuerberatungsgesetz, StB 1979, S. 237ff.

39 Vgl. Meng, Die berufsrechtlichen Mitteilungspflichten des Steuerberaters, StB 1982, S. 82ff.

40 1979년 11월 12일의 세무사·세무대리사 및 세무법인에 관한 규정의 집행을 위한 命令(BGBl. I, S. 1922); vgl. Meng, Die neue Durchführungsverordnung zum Steuerberatungsgesetz, StB 1979, S. 237ff.

41 Vgl. § 92 StBerG.

대한 손상의 정도 등에 따라서 종합적·통일적으로 衡量되어야 한다.⁴²⁾ 형사법원에서의 판결 이후에 직업재판상의 추가되는 비난은 전체적인 상황이 직업행사를 위하여 또는 직업의 품위를 위하여 중요한 정도로 존중과 신뢰가 침해되는 경우에만 취하여 짐은 전술하였다.⁴³⁾ 이와 같은 경우로는 형법상의 財産犯罪⁴⁴⁾·文書偽造⁴⁵⁾·文書損壞⁴⁶⁾ 등을 들 수 있다. 追加되는 직업재판상의 조치는 직업종사자의 租稅法違反事案에도 필요하다.⁴⁷⁾

다음으로 稅務士의 品位維持義務로부터 固有한 職業活動 以外の 잘못에 대하여도 訴追를 받을 수 있게 된다. 職業行爲 以外の 行爲로 인하여 직업재판상 비난을 받게 되는 경우란 당해 행위가 구체적인 상황에 따라서 職業活動의 遂行이나 職業의 品位에 현저하게 尊敬과 信賴를 損傷시킨 경우이다. 이와 같은 法律上的 制限下에서 구체적인 경우에 職業活動 以外の 行爲가 직업재판의 대상이 되는 행위에 해당하는지의 여부에 관하여 심사되지 않으면 안된다. 刑法上的 犯罪行爲를 저질은 경우, 특별히 경솔한 행위를 하거나 중대한 결과를 야기하여 世上의 注目을 받거나 指彈을 불러 일으키는 행위를 한 경우, 동일한 종류의 違法한 行爲가 再發되는 경우⁴⁸⁾에도 직업재판을 받게 된다.

(2)責任性

직업재판상의 징계는 有責한 職業義務違反을 前提로 한다. 有責한 職業義務違反이란 故意 또는 過失에 기인한 모든 職業義務의 違反을 가리킨다. 이 경우에는 刑法의 原則(刑法 제16조 내지 제21조)이 援用된다. 책임능력을 결여한 경우에는 직업재판상 징계의 대상으로 되지 않는다. 직업재판상의 措置를 선택함에 있어서 그 有責의 形態가 刑法에서와 같은 정도로 중요한 것은 아니다.

42 Vgl. Urteil des OLG München v. 22. 8. 1974 - StO 2/74-.

43 LG Münster, Urteil v. 27. 5. 1974 - 7a StL 2/74-.

44 Vgl. KG Berlin, Urteil v. 9. 12. 1983 - StO 7/83-; Cichon/Späth, Bonner Handbuch der Steuerberatung, Stollfuß Verlag, S. R 727. 19.

45 Vgl. Düsseldorf, Urteil v. 31. 8. 1979 - 45 StL 3/79-.

46 Vgl. LG München, Urteil v. 30. 7. 1975 - StL 3/75-.

47 Vgl. LG Hannover, Urteil v. 29. 9. 1977 - 44 StL 3/77-; LG Düsseldorf, Urteil v. 1. 6. 1979 - 45 StL 1/79-.

48 Pfeleiderer, Das materielle Berufsrecht der steuerberatenden Berufe, DStR 1969, S. 480.

다. 訴追의 時效

消滅時效가 犯罪行爲의 訴追를 배제한다는 刑法上的 原則⁴⁹⁾은 직업재판절차에도 적용된다. 그러므로 직업의무위반에 대한 직업재판상의 비난은 의무위반에 대한 소추가 아직 시효기간이 도래하지 않을 것을 전제로 한다. 모든 직업의무의 위반에 대한 訴追의 時效期間은 5년이다.⁵⁰⁾ 소멸시효기간의 기산은 의무위반의 종료시부터이다.⁵¹⁾ 前提를 이루고 있는 多數의 行爲가 共存할 경우의 時效는 마지막의 부분행위가 종료하는 때로부터 기산한다.⁵²⁾

特定한 要件을 充足하는 경우에는 소멸시효가 停止되거나 中斷되는 효력이 발생하게 된다. 법률의 규정에 의하여 직업재판상의 징계를 개시 또는 속행할 수 없는 기간은 시효의 진행이 정지된다. 예를 들면 刑事裁判節次에 있어서의 起訴와 같이 강행규정이 직업재판절차의 개시 또는 속행을 방해하는 경우가 이에 해당한다.

時效는 刑法 제78c조 제1항에 개기하고 있는 法律要件이 충족된 경우에 中斷된다. 고발의 제기과 직업재판의 개시결정, 직업재판절차의 개시에 대한 통보 또는 관련자에 대한 첫번째의 審問등⁵³⁾에 의한 消滅時效의 中斷은 시효기간이 새로이 시작되게 하는 원인이다.⁵⁴⁾

그러나 消滅時效의 中斷이 있더라도 법률상의 시효기간의 두배의 期間이 지난 이후, 즉 10년이 경과하게 되면 職業義務의 違反에 대한 訴追는 消滅時效에 걸리게 되는 것이다.⁵⁵⁾

3. 職業裁判節次와 다른 節次와의 區別

세무사법에 의한 직업의무위반의 구성요건을 충족한 직업종사자의 행위는 동시에 다른 法規範, 예를 들면 刑法規程이나 다른 職業法에 의해서도 비난받아야

49 Vgl. § 78 Abs. 1 StGerB.

50 Vgl. § 93 StBerG.

51 Vgl. § 93 Satz 2 StBerG, 78a Satz 1 StGerB.

52 Meng, StB 1986, S. 295.

53 Vgl. Pfeleiderer, Bonner Handbuch der Steuerberatung, aaO., § 93 StBerG B 1293.

54 Vgl. § 93 Satz 2 StBG, 78c Abs. 3 StGerB.

55 Vgl. § 78c Abs. Satz 2 StGerB.

할 경우가 있다. 이와 같은 例로서는 세무사와 세무대리사가 동시에 세무사의 직업과 같은 特別한 職業裁判制度를 채택하고 있는 職業을 동시에 갖고 있는 경우이다. 56)

가. 問責節次

稅務士法 제81조 제1항에서 稅務士協會가 회원의 잘못이 경미하고 職業裁判節次の 開始를 申請할 필요가 없다고 판단한 경우에는 그 會員을 問責할 수 있다.

57) 問責節次(Rügeverfahren)는 직업재판절차와는 완전히 獨立的인 別個의 節次로서 직업재판을 위한 事前節次가 아니다. 58) 만일 세무사협회가 問責을 발하고 난 이후에 그 會員의 問責받은 行爲가 직업재판상의 절차에 따라서 비난받아야 한다는 결론에 이르게 되면 세무사협회는 問責을 발한 것과 관계없이 다시 직업재판상의 절차의 개시를 신청할 수 있다. 59) 만일 1審 職業法院이 그 사이에 직업의무의 위반에 잘못이 없다는 이유로 問責決定을 취소하였다면 60), 동일한 행위에 대하여 지금까지 직업법원에게 알려지지 않았던 새로운 사실이나 증거물이 제시되는 경우에만 직업재판절차가 개시될 수 있다. 61)

동일한 행위로 인하여 개최된 직업재판상의 절차의 판결이 법적인 효력을 가지는 경우에 세무사협회가 회원에게 취한 問責은 효력을 상실한다. 62) 이러한 법적인 결과는 직업의무위반에 대한 책임이 확정되지 않았기 때문에 主된 節次の 始作(Eröffnung des Hauptverfahrens)이 법률상으로 거부된 경우에도 발생한다. 63)

56 D. Burhoff, Mandatsbedingungen der Steuerberater und AGB-Gesetz, NWB 1992, S. 717.

57 Vgl. Meng, Die Berufsaufsicht der Steuerberatungskammer - Verfahren und Maßnahmen, StB 1982, S. 269ff.

58 Vgl. § 91 StBG; 직업재판절차와 연결될 수 있는 경우로는 檢事가 세무사협회의 문책관련서류에 의하여 問責받은 협회의 會員에 대한 직업재판절차를 개시할 필요가 있다고 판단한 경우이다.

59 Vgl. § 91 Abs. 1 Satz 1 StBerG.

60 Vgl. § 82 StBerG.

61 Vgl. § 91 Abs. 11 Satz 2 StBerG.

62 Vgl. § 91 Abs. 2 Satz 1 StBerG.

63 Vgl. § 91 Abs. 2 Satz 2 StBerG.

나. 刑事節次 또는 過怠料節次

형사절차는 직업재판상의 절차보다 優先한다.⁶⁴⁾ 직업재판상의 조치를 취할것인가는 刑事節次가 終結되고 난 이후에 심사될 수 있기 때문에 이와 같은 優先順位가 결정된 것이다.⁶⁵⁾ 직업상의 의무위반에 책임이 있는 직업종사자가 동일한 행위로 인하여 형사재판절차에서 소추를 당하면 그에 대한 직업재판상의 절차가 개시될 수 있다. 그러나 직업재판상의 절차는 형사재판절차가 종결⁶⁶⁾될 때까지 中止되어야 한다.⁶⁷⁾ 직업재판절차의 개시되고 난 다음에 형사재판절차가 개시되더라도 진행중인 직업재판절차를 中止하여야 한다.⁶⁸⁾ 늦게 종결된 형사절차에서의 판결이 직업재판상의 판결과 반하지 않는다는 확실한 상황설명이 보장되는 경우에 한하여 中止命令은 적용되지 않는다.⁶⁹⁾ 그리고 형사절차에서 직업종사자의 개인적인 이유로 審問될 수 없는 경우에 직업재판에 대한 中止命令은 적용되지 않는다.⁷⁰⁾

刑事節次와 반대로 過怠料節次는 職業裁判에 優先하지 못한다. 그러나 과태료절차와 형사절차에서의 사실의 확정이나 무죄판결은 직업재판상의 절차에 영향을 준다. 이와 같은 法的인 結果面에서 형사절차와 과태료절차는 동등한 지위에 있는 것이다.⁷¹⁾ 직업법원은 그의 決定時에 형사절차나 과태료절차에서의 判決의 事實上的 確定에 羈束된다.⁷²⁾ 만일 직업법원의 구성원의 다수가 관련된 확정의 합당성에 의심을 가지는 경우에만 직업법원은 형사절차나 과태료절차에서 취하

64 H. Dörn, Straf- oder bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit des steuerlichen Beraters, DStZ 1992, S. 330.

65 Vgl. § 92 StBerG.

66 獨逸의 형사소송법상 刑事節次는 判決(Urteil: § 260 StPO)·停止(Einstellung: § 153, 153a, 206a, 206b StPO) 또는 主된 節次의 開始의 拒否(Ablehnung der Eröffnung des Hauptverfahrens: § 204 StPO)에 의하여 終結된다.

67 Vgl. § 109 Abs. 1 Satz 1 StBerG.

68 Vgl. § 109 Abs. 1 Satz 2 StBerG.

69 H-G. Gilgan, Steuerstrafrechtlich sanktionierte Pflichten des Steuerberaters, Stbg 1989, S. 429.

70 Vgl. § 109 Abs. 1 Satz StBerG.

71 H. Doern, Fragen des Steuerstrf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts bei Berufstragung eines Steuerberaters, DStZ 1993, S. 478.

72 Vgl. § 109 Abs. 3 Satz 1 StGerB.

여진 확정을 다시 한번 심사할 수 있다. 이러한 재심사의 이유는 직업법원의 결정에서 명백하게 표현되어야 한다.⁷³⁾

한편, 재판절차에서 직업종사자가 형법상의 범죄행위나 질서위반(Ordnungswidrigkeiten)⁷⁴⁾에 대하여 무죄판결을 받은 경우에 그 직업종사자의 행위가 명백히 직업의무위반의 구성요건에 해당하는 경우에만 직업재판절차를 개시할 수 있다.⁷⁵⁾

다. 다른 職業法院上的 節次

세무사와 세무대리사는 동시에 공인회계사·공인장부검사사·변호사 및 공증인으로 활동할 수 있기 때문에 하나의 職業義務의 違反時에 相異한 職業裁判·名譽裁判 및 懲戒裁判사이의 競爭이 발생할 수 있다. 소송절차의 경제적인 이유에서 직업의무의 위반으로 동시에 여러가지로 양립하는 소송절차의 진행은 沮止됨이 마땅하다.

그러므로 法律은 직업종사자를 위하여 적용되는 직업재판상의 절차를 고려하여 同時에 다른 職業의 懲戒裁判·名譽裁判 또는 職業裁判을 받는 세무사와 세무대리사에 대하여 직업재판상의 절차에서 다음과 같은 경우에만 判決할 수 있도록 制限하였다.

- ① 義務違反이 두드러지게 세무사나 세무대리사의 직업과 관련이 되는 경우
- ② 義務違反의 重大性때문에 직업재판상의 절차가 職業에서의 排除, 여기에서는 稅務士 또는 稅務代理士의 資格剝脫을 목적으로 개시되어야 하는 경우이다.⁷⁶⁾

여러 방면의 자격을 가진 직업종사자의 직업의무위반시에 擔當 檢事は 職業裁判의 진행전에 각각의 다른 직업재판·명예재판 또는 징계재판을 관할하는 檢事에게 통보하여야 할 義務를 진다. 그러므로 소송을 제기하는 行政廳(Einleitung-sbehörde)은 결국 相互報告의 義務를 지게 된다. 이러한 相互報告는 관할에 대한 合意에 봉사한다.⁷⁷⁾ 만일 이에 관하여 어떤 합의에 도달하지 못하게 되면 처

73 Vgl. § 109 Abs. 3 Satz 2 StBerG.

74 Vgl. § 67 ff. Gesetz über Ordnungswidrigkeiten.

75 Vgl. § 109 Abs. 2 StBerG.

76 Vgl. § 110 Abs. 1 StBerG.

77 Vgl. § 110 Abs. 2 StBerG.

음으로 관할한 직업재판·명예재판 또는 징계재판의 法院의 決定이 중요하다. 78) 이와 같은 決定에 다른 法院은 拘束된다.

제4절 職業裁判의 審級과 節次

1. 職業裁判의 審級

직업재판은 特別法院이 아니라 모든 職業法院에 직업의 대표자가 名譽職의 陪席判事(Beisitzer)로서 영향을 미치는 특수성을 가지는 正規的인 法院의 合議裁判部(Spruchkörper)이다. 이에 관하여 稅務士法에서는 아무런 규정을 두고 있지 않기 때문에 法院組織法(Gerichtsverfassungsgesetz)이 적용된다. 79)

가. 第1審法院

직업재판의 절차상 제1심은 직업종사자가 직업재판절차의 개시당시에 속하는 세무사협회의 소재지를 관할하는 지방법원의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部가 결정을 한다. 80)

公判과 구두변론에 있어서 지방법원의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部는 主審法官으로서의 직업판사 1명과 陪席判事로서 名譽職判事인 2명의 세무사나 세무대리사로 구성된다. 81) 피의자의 직업소속에 따라서 陪席法官은 세무사나 세무대리사로 결정된다. 82) 세무사협회의 의무회원인 세무사나 세무대리사에 대한 소송절차에서 법원의 합의부의 구성은 세무사문제에서와 동일하다. 83)

名譽職 陪席法官은 세무사협회에 의하여 제출된 추천인명부(Vorschlaglisten) 84)에 따라서 法務廳이 세무사와 세무대리사 중에서 4년의 임기로 임명한다. 85)

78 Vgl. § 110 Abs. 3 StBerG.

79 Vgl. § 153 StBerG.

80 Vgl. § 95 Abs. 1 StBerG.

81 Vgl. § 95 Abs. 4 StBerG.

82 Vgl. § 103 StBerG.

83 Vgl. § 94 Abs. 3 StBerG.

84 Vgl. § 76 Abs. 2 Ziffer 5 StBerG.

85 Vgl. § 99 Abs. 2 StBerG.

公判節次(Hauptverhandlung) 以外, 例를들면 主된 節次의 개시에 관한 결정시⁸⁶⁾의 세무사와 세무대리사문제에 관한 법원의 合議部는 3명의 職業法官으로 구성된다.⁸⁷⁾

나. 第2審法院

제2심에서는 抗告審(Beschwerdeinstanz)과 抗訴審(Berufungsinstanz)⁸⁸⁾으로서 州의 上級法院(Oberlandesgericht)의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部(Senat)가 결정한다. 公判節次에서 合議部는 主審法官으로서 1명의 職業法官·陪席判事로서 2명의 職業法官과 명예직인 배석판사로서 2명의 세무사와 세무대리사로서 구성된다.⁸⁹⁾ 公判節次 以外에서 合議部는 3명의 직업법관으로 구성된다.

제2심에서 檢事의 任務는 州의 上級法院에 있는 檢事(Staatsanwaltschaft bei dem Oberlandesgericht)에 의하여 실행된다.⁹⁰⁾

다. 第3審法院

직업재판상의 제3심은 聯邦法院(Bundesgerichtshof)의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部가 州의 上級法院의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部の 판결에 대한 上告와 稅務士法 제141조에 의한 抗告의 제기에 대하여 판결한다. 이 合議部도 主審判事로서 1명의 職業法官, 陪席判事로서 2명의 職業法官 및 名譽職인 陪席判事로서 2명의 세무사나 세무대리사로 구성된다.

公判節次 以外에는 3명의 職業法官으로 재판부를 구성한다.⁹¹⁾

聯邦法院에서의 檢事의 任務는 연방검찰청에 소속된 檢事に 의하여 수행된다.⁹²⁾

2. 職業裁判의 節次

86 Vgl. § 118 StBerG.

87 Vgl. § 95 Abs. 4 StBerG.

88 Vgl. § 126, 127 StBerG.

89 Vgl. § 96 Abs. 4 StBerG.

90 Vgl. § 128 StBerG.

91 Vgl. § 97 StBerG.

92 Vgl. § 131 StBerG.

가. 職業裁判에서의 節次上の 原則

직업재판절차의 실행을 위하여 세무사법에서 직업재판절차의 특수성에 관하여 달리 규정하고 있지 않은 한 刑事節次에 있어서의 訴訟節次規定⁹³⁾이 적용된다. 세무사법에서의 특례규정 들은 형사절차와 직업재판절차가 상이한 목적에 봉사하여야 하기 때문에 필요하다. 위에서 이미 언급하였듯이 직업재판절차는 형사 재판절차와는 달리 관련된 직업종사자의 직업의무의 이행의 促求·訓戒·教育 및 改善에 봉사하는 懲戒節次로 이해되어야 한다. 이와 같은 관점에서 刑事節次에서 효력을 갖는 原則과는 本質적으로 相異한 몇가지의 職業裁判節次上の 原則이 이해될 수 있다.

(1). 關聯者에 대한 物理的 强制의 禁止

세무사법은 직업재판절차를 위하여 被疑者를 逮捕하고 법원에 强制로 出頭하게 하는 刑事節次를 위한 제도를 명백하게 排除하였다.⁹⁴⁾ 직업재판절차에서는 關聯者를 一時的이라도 逮捕하거나 拘禁 또는 引致하여서는 안된다. 또한 관련자인 직업종사자의 정신적인 상태의 檢査를 위하여 그 직업종사자를 本人의 意思에 반하여 精神病院에 송치할 수도 없다.

직업재판절차에 있어서는 關聯者의 人格에 대한 强制를 排除하기 위하여 단지 職業裁判節次의 특별한 特性만 고려하고 있는 것이 아니고 公判節次에서 까지 關聯된 직업종사자가 職業法院에 출두함이 없이 실행될 수 있도록 조치하고 있다.⁹⁵⁾

(2). 公判節次에의 出頭の 自由

刑事節次에서는 法廷에 出頭하지 않은 被告에 대한 公判節次(Hauptverhandlung)는 진행되지 않음에 반하여⁹⁶⁾ 직업재판과 관련된 세무사나 세무대리사는 公判節次에 출석하여야 할 義務도 없고⁹⁷⁾, 또한 出頭를 위하여 强制手段을 사용할 수도 없다. 직업재판절차에서의 公判節次는 재판관련자에게 法律에 따라서 法廷

93 여기에 속하는 것으로서는 法院組織法 (Gerichtsverfassung)·刑事訴訟法 (Strafprozeßordnung) 및 法院費用法 (Gerichtskostengesetz)이 있다 (§ 153 StBerG).

94 Vgl. § 106 StBerG.

95 Vgl. § 121 StBerG.

96 Vgl. § 230 Abs. 1 StPO.

97 Vgl. § 121 StBerG.

에 出頭하도록 통보되었고, 만일 출두하지 않더라도 審問은 진행될 수 있다고 통보되었다면 직업종사자의 出席없이도 진행될 수 있다.

(3). 公判節次의 非公開性

刑事節次⁹⁸⁾와는 달리 직업재판절차에서의 公判節次는 원칙적으로 公開되지 않는다.⁹⁹⁾ 그러나 직업재판절차에서는 형사재판절차에서의 公開性原則(öffentlichkeitsgrundsatz)¹⁰⁰⁾과는 달리 非公開를 원칙으로 하는 것이다. 그러나 직업종사자가 재판절차의 公開를 신청하는 경우에는 公開를 許容하여야 하고, 또한 檢事가 신청하는 경우에도 公開될 수 있다.¹⁰¹⁾

그러나 公判節次에 대한 非公開性은 制限을 받는다.¹⁰²⁾ 왜냐하면 州(Land)의 법무청의 대리자·州의 상급법원의 장이나 그의 대리자·檢事·연방재무부장관의 대리자·州의 최상급재정청 및 세무사협회의 대리자가 심문절차에서 傍聽이 허용되기 때문이다. 그 외에 세무사문제에서는 세무사가, 세무대리사의 문제에서는 세무대리사의 傍聽이 허용된다.

(4). 直接性の 原則의 制限

刑事節次에서 적용되는 증거조사의 直接性の 原則(Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme)¹⁰³⁾은 직업재판절차에서 一律적으로 적용되는 것이 아니다. 형사절차에서는 公判節次에서의 증거조사를 위한 직접성의 원칙과 이와 같은 調査에 바탕을 둔 判決의 發見(Urteilsfindung)은 중추적인 의미를 갖는다.

그러나 직업재판절차에서는 증거조사의 직접성의 원칙에 관한 장점을 얻을 수 없다. 여기에서 法院은 그의 判決의 發見을 위하여 원칙적으로 이전에 있었던 형사절차나 과태료절차에서의 判決이나 決定에서의 事實關係의 確定에 拘束된다.¹⁰⁴⁾ 직업재판절차에서의 證人에 대한 審問은 이와 일치하는 文書의 講讀에

98 Vgl. § 169, 173 GVG.

99 Vgl. § 122 Abs. 1 Satz 1 StBerG.

100 Vgl. Schüchter, Das Strafverfahren, S. 441.

101 Vgl. § 122 Abs. 1 Satz 2 StBerG; 공개성에 대하여는 법원조직법의 규정

(§ 169ff. GVG)이 적용된다.

102 Vgl. § 122 Abs. 2 StBerG.

103 Vgl. § 250, 261 StPO.

104 Vgl. § 109 Abs. 3 StBerG.

의하여 代替될 수 있다. 105)

증거조사의 직접성의 원칙은 직업재판에서 전혀 적용되지 않는 것이 아니라, 法院이나 訴訟當事者에 의하여 요청받는 정도에서만 적용된다. 106)

나. 第1審 職業裁判節次

(1). 節次の 開始

州의 上級法院에 있는 檢事가 公訴를 제기함으로써 비로소 지방법원의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部에서의 재판절차가 개시된다. 檢事は 직업의무 위반에 대하여 認知한 경우에는 公訴를 제기하여야 한다. 107) 檢事は 稅務士協會나 財政廳의 告發¹⁰⁸⁾에 의하여, 問責節次以後¹⁰⁹⁾에 또는 顧客과 같은 제3자¹¹⁰⁾에 의하여 稅務士協會의 會員의 직업의무위반사실을 認知하게 된다. 또한 檢事は 세무사협회의 理事會가 特定 會員에 대한 직업재판절차의 개시를 신청하거나¹¹¹⁾, 직업종사자가 직업재판의 방식으로 자신의 직업의무위반에 대한 혐의를 벗어나기 위하여 자기자신에 대한 직업재판절차를 신청하는 경우에도 公訴를 提起하여야 한다. 112)

105 Vgl. § 123, 124 StBerG.

106 Vgl. § 109 Abs. 3 StBerG: 職業法院은 세무사협회의 會員에 관하여 이미 刑事節次나 過怠料節次에서 확정된 판결 등에서의 사실관계 등에 대하여 의심이 있는 경우에는 多數決에 의하여 다시 한번 審査를 행할 수 있다.

107 Vgl. § 113 StBG.

108 Vgl. § 10 StBerG.

109 Vgl. § 81 Abs. 4 Satz 3 StBerG: 檢사는 문책결정의 사본을 주의 상급법원에 전달하여야 한다.

110 刑事節次에서는 刑事訴訟法 제172조에서 告訴狀強制節次를 규정하고 있다. 그러나 직업재판절차에서는 직업종사자의 義務違反으로 손해를 입은 者, 즉 顧客을 위하여 檢事로 하여금 公訴를 提起하도록 強制하는 規定을 두고 있지 않다.

111 Vgl. § 115 Abs. StBerG: 檢事が 직업재판의 개시를 신청하지 않거나 節次를 中斷하면 협회의 임원은 檢事の 決定에 대하여 州의 上級法院에 직업재판절차의 진행을 목적으로 법원의 결정을 신청할 수 있다. 세무사협회의 신청에 대하여 州의 上級法院의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部가 행한 결정은 最終的이다. 그러므로 이에 대한 異議提起는 허용되지 않는다. (§ 304 Abs. 4 StPO)

112 Vgl. § 116 Abs. 1 StBerG: 檢事が 직업종사자의 申請을 받아들이지 않거나 또는 裁判節次를 中斷하면 직업종사자는 檢事の 決定에 대하여 州의 上級法院

檢事は 직업의무위반에 대한 認知以後에 우선 事實關係를 파악하여야 한다. 113) 만일 檢事が 사실관계의 파악을 통하여 특정 회원의 직업의무위반사실이 직업재판절차로써 訴追됨이 마땅하다는 結論에 도달하게 되면 114) 재판절차의 개시 당시의 그 會員이 소속하는 稅務士協會의 소재지를 관할 115)하는 地方法院에 告訴狀(Anschuldigungsschrift)을 제출하여야 한다. 告訴狀에는 지방법원에 있는 세무사와 세무대리사문제에 관한 합의부에서 主된 節次를 시작한다는 申請·피의자가 속하는 세무사협회의 주소와 명칭·의무위반의 장소와 시간·의무위반의 사항과 이를 뒷받침하는 事實이 기재되어야 한다. 116)

證據는 公判節次에서 제출되어야 하며, 證據物은 告訴狀의 항목에 기재되어야 한다. 檢事に 의한 告訴狀의 제기와 함께 직업재판절차는 개시된다. 117)

(2). 公判節次의 開始

직업재판절차의 개시신청이 있으면 法院의 長은 직업종사자에게 고소장이 제출되었음을 통보함과 아울러 직업종사자가 公判節次(Hauptverfahren)의 開始決定을 하기前에 개별적인 증거제시를 할 것인지의 여부에 관하여 답변을 요청할 수 있다. 118) 그 이후에 法院은 公判節次의 개시를 요청한 檢事の 申請에 대하여 決定하게 된다.

직업법원은 告訴狀과 檢事が 행한 사실관계의 조사자료 등과 같은 직업의무위반자료에서 직업종사자의 직업의무위반에 관하여 충분한 혐의가 드러나면 決定(Beschluß) 119)에 의하여 公判節次로 이행시키게 된다. 즉 刑事節次와 마찬가지로 法院의 決定에 의하여 公判節次가 시작되는 것이다. 120) 이와 같은 법원의 公

에 審査를 요청할 수 있다.

113 Vgl. § 160ff. StPO.

114 檢事は 경미한 직업의무의 위반에 대하여는 職業法院의 同意를 얻어서 재판절차를 中斷하거나 (§ 153, 153a StPO) 세무사협회에게 관련된 직업종사자를 問責하도록 關係書類를 돌려보낼 수 있다.

115 Vgl. § 112 StBG.

116 Vgl. § 117 StBerG.

117 Vgl. § 117 StBerG.

118 Vgl. § 201 StBerG.

119 Vgl. § 95 Abs. 4 Satz StBerG: 이와같은 決定은 地方法院에 있는 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部가 主審法官을 포함한 3명의 職業法官으로 구성된 會議에서 행한다.

120 Vgl. § 118 Abs. 1 StBerG.

判節次の 개시에 대한 決定文은 직업종사자에게 公判에 출석할 것을 요청하는 通知書와 함께 送達된다. 121) 法院의 개시결정에 대하여 직업종사자는 抗告할 수 없다. 122)

職業法院이 檢事の 사실관계의 調査書類에서 직업의무위반에 대한 충분한 혐의를 발견하지 못한 경우에는 公判節次の 開始를 拒否하는 決定을 내린다. 123) 理由가 記載된 직업법원의 결정에 대하여 檢事は 즉시 抗告할 수 있다. 124) 이와 같은 抗告에 대하여 州의 上級法院에 있는 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部가 最終적으로 결정하게 된다. 125)

(3). 主된 審問

地方法院에 있는 稅務士와 稅務代理士問題를 위한 合議部는 주된 심문을 위한 기간을 정하고 주된 심문에 필요한 召喚을 명한다. 126) 被疑者 이외에 그의 辯護人¹²⁷⁾이 召喚된다. 128)

公判節次는 원칙적으로 非公開이다. 공판절차는 檢事の 申請에 의하여 公開될 수 있다. 특히 직업종사자가 신청하는 경우에는 공개하여야 한다. 129) 그 외에 세무사법 제122조 제2항에서 규정하고 있는 範圍의 사람¹³⁰⁾에게는 公判節次에의 傍聽이 허가된다.

공판절차에는 1명의 職業法官이 主審으로, 그리고 2명의 稅務士나 2명의 稅務

121 Vgl. § 120 StBerG.

122 Vgl. § 118 Abs. 2 StBerG.

123 法院은 직업종사자가 장기간 不在이거나 다른 장애가 있는 경우에 한하여 公判節次の 開始 또는 그 拒否 以外에 형사소송법 제205에 의하여 절차를 잠정적으로 中止할 할 것을 決定할 수 있다.

124 Vgl. § 118 Abs. 3 StBerG.

125 Vgl. § 126 StBerG.

126 Vgl. § 213ff. StPO.

127 직업종사자는 刑事訴訟法 제234조에 의하여 공판절차에서 그에게 속하는 모든 權利를 實行할 全權委任狀을 가진 辯護人에 의하여 代理하게 할 수 있다.

128 Vgl. § 218 StPO.

129 Vgl. § 122 Abs. 1 StBerG; 만일 재판절차가 공개되면, 세무상담법 제122조 제1항에 의하여 법원조직법이 적용된다. 그 결과 법원은 법원조직법 제172조에 의하여 만일 소송당사자의 인격상의 생활영역에서 나오는 사항이나 공개로 인하여 중요한 보호가치가 있는 이익이 침해되는 중요한 조세비밀이 발하여 지면 재판의 공개를 배제할 수 있다.

130 Vgl. § 122 Abs. 2 StBG.

代理士가 名譽職判事, 즉 陪席判事로서 참가한다. 직업재판에 의하여 관련된 직업종사자는 공판절차에 출석할 것인지를 스스로 自由로 決定할 수 있다. 公判節次는 法律의 規定에 따라 被疑者를 召喚하였고, 그 召喚狀에 그가 不參하더라도 公判을 개최한다는 뜻을 전달하였을 경우에는 被疑者없이도 進行된다. 131)

裁判長은 공판절차에서 재판시작결정에 대하여 독회를 한 이후에 지금까지의 절차에 대한 經過를 報告한다. 그 이후에 직업종사자에 대한 審問과 證人審問 또는 專門家の 審問 및 調書の 朗讀¹³²⁾으로 증거조사가 실행된다. 이와 관련하여 檢事와 被疑者는 이에 대한 논고나 진술을 한다.

공판절차는 法院이 행하는 判決의 宣言으로 종결된다. 133) 判決은 無罪判決·有罪判決 및 節次의 中止로 구분된다. 134)

(4). 職業裁判上の 判決

(가). 無罪判決

職業法院은 被疑者の 직업의무위반사실에 대하여 증거가 없다고 인정하거나 인정된 행위가 직업의무에 위반한 것이 아니라고 판단한 경우에는 직업종사자에게 無罪를 宣言하여야 한다. 135) 판결은 전체적으로 판결되어진 사실관계와 관련되기 때문에 無罪의 宣言은 전체적으로만 가능하다.

(나). 有罪判決

직업종사자에 대한 判決에서 職業裁判上の 措置중의 하나가 宣告된다. 判決의 理由에는 직업의무위반으로 확정된 事實¹³⁶⁾과 적용한 法律의 條項을 明記하고, 직업재판상의 措置의 選擇에 영향을 미친 중요상황을 기재하여야 한다. 137)

職業法院이 직업재판상의 조치를 확정함에 있어서는 직업종사자의 행위를 全體性에서 평가하여야 한다. 138) 多數의 직업의무위반을 충족하는 하나의 事實關係

131 Vgl. § 121 StBerG.

132 Vgl. § 124 StBerG.

133 Vgl. § 125 Abs. 1 StBerG.

134 Vgl. § 125 Abs. 2 StBerG.

135 Vgl. § 267 Abs. 5 Satz 1 StPO.

136 Vgl. § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO.

137 Vgl. § 267 Abs. 3 Satz 1 StPO.

138 Vgl. BGH, Urteil v. 19. 2. 1970 -StbStR 2/69-; 동시에 많은 직업재판절차가 직업종사자에게 실행될 수 없다는 것은 행위의 전체적인 판단의 원칙에서 나온다.

에 대하여는 統一的으로 判決할 것이 요청된다. 형사절차에서는 개별적인 행위로 평가되는 것과는 달리 직업재판절차에서는 다만 하나의 전체적인 조치만이 취하여진다. 여기에서의 全體的인 措置는 단순한 多數의 個別的인 措置 들의 合算이어서는 안된다.

직업재판상의 조치를 확정함에 있어서 고려하여야 할 尺度로서는 다음과 같은 사항 들을 들 수 있다.

① 어떤 직업재판상의 措置를 취할 것인가를 審査함에 있어서 직업종사자의 個別的인 責任¹³⁹⁾보다는 職業品位의 損傷을 우선적으로 고려하여야 한다. ¹⁴⁰⁾ 非難의 尺度로서 우선 직업의무위반의 範圍와 輕重, 그로 인하여 발생한 職業品位의 損傷을 고려하여야 한다. ¹⁴¹⁾

② 職業裁判上の 措置를 선택함에 있어서 고려하여야 할 또 다른 尺度로서는 責任의 程度를 들 수 있다. 例를 들면 意識的 또는 惡意的인 직업의무의 위반은 重한 직업재판상의 措置를 취하게 하는 동기가 될 수 있다. ¹⁴²⁾

③ 직업재판상의 조치의 확정시에 重한 措置 또는 弱한 措置를 선택하는 데에 영향을 줄 수 있는 모든 상황이 고려되어야 한다. 직업종사자가 이미 이전에 직업재판상의 조치를 받은 前歴이 있는 경우에는 重한 措置를 취하게 하는 상황으로 작용된다. 직업종사자가 지금까지 전혀 직업의무위반행위를 하지 않았거나 자신에 대하여 직업재판절차를 신청한 경우¹⁴³⁾ 또는 再犯의 危險(Wiederholungs-gefahr)이 전혀 없는 경우에는 弱한 措置를 발하게 하는 要因이 될 수 있다.

직업재판상의 措置¹⁴⁴⁾에는 義務違反의 輕重과 意味에 따라서 段階化된 4가지의 懲戒措置가 있다. ¹⁴⁵⁾

139 Vgl. OLG Düsseldorf, Urteil v. 14. 10. 1976 -StO 1/76-.

140 Vgl. BGH, Urteil v. 15. 5. 1968 -StbStR 2/68-.

141 Vgl. OLG Celle, Urteil v. 28. 2. 1979 -StO 9/78-.

142 Vgl. OLG Saarbrücken, Urteil v. 29. 9. 1966 -StO 1/66-.

143 Vgl. OLG Nürnberg, Urteil v. 24. 11. 1964 -StO 1/64-.

144 Vgl. § 90 StBerG.

145 Vgl. 90 StBG; 公認會計士の 職業裁判節次에서도 동일한 措置를 규정하고 있다 (§ 68 WPO). 辯護士에게 적용되는 名譽裁判上の 措置目錄에는 위에서 언급된 措置 以外에 추가적인 措置로서 특정된 법의 영역에서 1년에서 5년의 기간동안 代理人이나 辯護人으로서의 行爲禁止가 포함된다 (§ 114 BRAO). 公證人の 징계절차에서는 懲戒措置로서 견책·벌과금 및 자격의 박탈이 적용된다(vgl. § 97 BNotO).

경미한 직업의무의 위반시에 가장 가벼운 措置인 警告가 취하여 질 수 있다. 그 다음으로 무거운 조치는 譴責이다. 이와 같은 譴責은 3번째의 직업재판소의 징계조치에 속하는 罰科金과 결합할 수 있다.¹⁴⁶⁾ 가장 重한 職業法院의 措置는 職業에서의 排除이다.

1). 警告

직업재판절차사의 가장 가벼운 징계조치는 警告이다. 警告는 경미한 직업의무의 위반에 대한 비난이다. 직업의무에 반하는 책임있는 행위가 있으나 이와 같은 行爲를 명백하게 비난하여야 할 動機가 없는 경우에 경고조치가 취하여진다.¹⁴⁷⁾

2). 譴責

譴責措置는 중간정도에 속하는 직업재판절차상의 懲戒措置이다. 원래 견책(Verweis)은 다시 잘못을 저지르는 경우에는 稅務士로서의 免許가 박탈될 수 있다는 威脅이다.¹⁴⁸⁾ 오늘날에도 譴責은 이와 같은 意味 以上을 가지고 있지 않다. 譴責은 견책 다음으로 重한 懲戒措置인 罰科金과 병과될 수 있다.¹⁴⁹⁾

譴責과 罰科金を 동시에 취하는 직업재판소의 懲戒措置는 특별히 중한 직업의무위반시에만 고려된다.¹⁵⁰⁾ 예를 들면 期間을 遲滯하여 納稅申告書を 제출한 경우¹⁵¹⁾, 廣告紙의 配付에 의하여 허용되지 않은 宣傳을 행한 경우¹⁵²⁾, 추가적으로 허용되지 않는 職業表示의 使用¹⁵³⁾, 租稅의 未納(Nichtabführung von Steuern)¹⁵⁴⁾ 또는 職業保險에 加入하지 않은 경우¹⁵⁵⁾가 이에 해당한다.

3). 罰科金

譴責보다 重한 직업재판상의 조치로서 罰科金(Geldbuße)이 있다. 벌과금은 2만 마르크까지 確定될 수 있다. 罰科金은 이미 언급하였듯이 譴責과 결부될 수 있

146 Vgl. § 90 Abs. 2 StBerG.

147 OLG Celle, Urteil v. 25. 4. 1980 -StO 2/80-.

148 Vgl. Runderlass des Reichsministers der Finanzen v. 14. Januar 1938 (RStBl., S. 42).

149 Vgl. § 90 Abs. 2 StBerG.

150 Vgl. OLG Celle, Urteil v. 6. 8. 1980 -StP 4/80-.

151 Vgl. OLG München, Urteil v. 16. 11. 1973 -StO 2/73-.

152 Vgl. OLG München, Urteil v. 12. 12. 1975 -StO 1/75-.

153 Vgl. OLG Karlsruhe, Urteil v. 24. 11. 1974 -StO 1/77-.

154 Vgl. LG München I, Urteil v. 16. 8. 1976 -StL 9/76-.

155 Vgl. OLG Celle, Urteil v. 26. 4. 1976 -StO 3/76-.

고, 중한 직업의무위반에 대한 비난시에 적용된다. 罰科金の 量刑時에 직업종사자의 경제적인 이익이 고려되어야 한다. 직업종사자가 경제적으로 좋지 않은 상태에 있다는 사실이 벌과금의 조치를 취하지 않게 하거나 낮은 직업재판상의 조치를 취하게 하는 要因은 아니다. 156)

4). 職業에서의 排除

職業에서의 排除는 직업재판절차에 관련된 자에게는 가장 嚴重한 職業裁判上の措置이다. 資格剝脫이라고도 한다. 職業에서의 排除措置에 의하여 종전의 직업종사자는 원칙적으로 평생동안 다시 稅務士 또는 稅務代理士의 免許를 받을 수 없게 된다. 157) 객관적으로 重大한 잘못된 行爲를 범하거나 意識的 또는 惡意的으로 직업의무에 위반하는 행위를 한 경우 158)에 의하여 지는 조치이다. 159)

직업종사자는 다음과 같은 경우에는 더 이상 職業을 遂行할 수 없게 된다. 즉 다음과 같은 경우에 해당하면 職業에서의 排除判決을 행하게 된다.

① 客觀的인 觀點에서 세무사나 세무대리사에 대한 尊重과 信賴의 토대가 파괴된 경우 160)

② 세무사나 세무대리사에게 부여한 임무를 被疑者가 더 이상 이행할 수 없고 161), 권리를 찾고자 하는 시민에게 重大한 危險이 되는 경우 162)

③ 직업종사자가 故意로 범죄행위를 행한 경우, 특히 財産犯罪를 故意로 犯한 경우 163)

④ 직업종사자의 지금까지의 잘못 또는 직업종사자의 人格性에 근거하여 볼 때 앞으로도 계속하여 義務違反이 豫想되는 경우 164)

156 Vgl. OLG Celle, Urteil v. 23. 2. 1976 -StO 1/76-.

157 稅務士法 제48조 제1항 제2호에 의하면 職業에서의 排除判決에 의하여 더 이상 職業을 영위할 수 없는 종전의 稅務士나 稅務代理士이었던 者는 赦免의 방법으로서 職業에서의 排除判決이 解除될 수 있다. 이에 대한 申請은 州의 最高官廳이나 聯邦財務部長官에게 행하게 된다.

158 Vgl. OLG Saarbrücken, Urteil v. 29. 9. 1966 -StO-.

159 Vgl. OLG München, Urteil v. 17. 5. 1974 -StO 5/73; OLG Düsseldorf, Urteil v. 24. 7. 1975 -StO 1/75-.

160 Vgl. LG Hannover, Urteil v. 11. 3. 1964 -36 StL 2/64-.

161 Vgl. Hanseatisches OLG Bremen, Urteil v. 21. 6. 1977 -StO 1/76-.

162 Vgl. OLG Düsseldorf, Urteil v. 24. 7. 1975 -StO 2/75-.

163 Vgl. OLG Düsseldorf, Urteil v. 24. 7. 1975 -1 StO 1/75-.

164 Vgl. KG Berlin, Urteil v. 18. 2. 1980 -StO 3/79-.

職業法院의 判例에 의하면 顧客의 돈의 착복(Veruntreuung von Mandantengelde-rn)¹⁶⁵⁾, 고객에 대한 사기행위¹⁶⁶⁾, 대차대조표의 欺瞞(Bilanzbetrug)¹⁶⁷⁾, 文書 僞造¹⁶⁸⁾, 押留(Pfändung), 公示宣誓의 強制를 위한 逮捕命令(Haftbefehl zur Erzwingung des Offenbarungseides)과 같은 強制執行措置¹⁶⁹⁾, 고객의 서류를 1 년이상 돌려 주지 않는 경우¹⁷⁰⁾ 및 瑕疵있는 직업상의 責任保險加入¹⁷¹⁾에 대하여 職業에서의 排除措置를 취하였다. 이와 같은 法院의 判決은 赦免의 方法으로 取消될 수 있다.¹⁷²⁾

(다). 節次의 中斷

無罪判決 또는 有罪判決 以外の 직업재판절차상의 判決類型으로서는 節次의 中斷이 있을 수 있다.¹⁷³⁾ 절차의 진행에 방해가 있는 경우에는 항상 절차의 중단이 결정된다. 행위시의 직업종사자가 직업재판을 받을 전제를 충족하지 못한 경우¹⁷⁴⁾ 또는 의무위반에 대한 소추가 소멸시효에 달한 경우에는 節次의 障礙가 있다. 직업의무의 위반에 대한 비난은 직업종사자가 판결시까지 그 직업에 종사하는 것을 전제로 하기 때문에 세무사나 세무대리사에 대한 면허가 無效로 되거나 取消 또는 撤回된 경우¹⁷⁵⁾에는 재판절차를 결정에 의하여 中斷하여야 한다. 그리고 직업재판절차는 직업의무의 위반에 대하여 다른 재판절차 등에 의하여 이미 처벌되었고, 추가적인 직업재판상의 조치가 不必要한 경우에도 中斷되어야 한다.¹⁷⁶⁾

165 Vgl. BGH, Urteil v. 23. 10. 1970 -StbStR 1/70-; KG Berlin, Urteil v. 9. 12. 1983 -StO 7/83-.

166 Vgl. LG Frankfurt, Urteil v. 15. 11. 1963 -StV 2/62-.

167 Vgl. LG Hannover, Urteil v. 1. 3. 1972 -44 StL 6/69-.

168 Vgl. LG Düsseldorf, Urteil v. 5. 5. 1978 -45 StL 11/77-.

169 Vgl. OLG Saarbrücken, Beschluß v. 25. 2. 1965 -StO 1/65-.

170 Vgl. BGH, Urteil v. 22. 4. 1966 -StbStR 3/65-.

171 職業賠償責任保險의 가입은 직업행사를 위한 必須的인 前提이다(vgl. OLG Celle, Urteil v. 26. 7. 1976). 그러므로 직업상의 主된 責任保險에의 加入을 강력히 拒否하는 것은 職業에서의 排除를 正當化한다(BGH, Urteil v. 27. 4. 1981 -StbStR 4/80-; LG Karlsruhe, Urteil v. 15. 3. 1983 -StL 7/82-).

172 Vgl. § 48 Abs. 1 Nr. 2 StBerG.

173 Vgl. § 125 Abs. 2 StBerG.

174 Vgl. § 260 Abs. 3 StPO.

175 Vgl. OLG Karlsruhe, Beschluß v. 14. 11. 1977 -3 StO 2/77-; BGHSt 28, 389.

176 Vgl. § 125 Abs. 3 Ziffer 2 StBerG.

(5). 職業禁止와 代理禁止

직업재판상의 가장 중한 措置인 職業에서의 排除는 職業位相의 純粹性の 保全에만 기여하는 것이 아니라 相談을 구하는 一般 納稅者의 保護에도 봉사한다. 직업재판의 개시와 職業에서의 排除判決사이에는 많은 시간적인 間隔이 있다. 이와 같은 시간적인 간격동안에 직업종사자는 또 다른 非行이나 禍를 惹起할 수 있다. 이와 같은 위험을 방지하기 위하여 法律은 다른 職業法院의 例¹⁷⁷⁾에 따라서 관련된 직업종사자에게 특정한 前提下에 職業禁止나 代理禁止를 부과할 수 있다.

職業禁止(Berufsverbot)는 직업종사자에게 모든 職業上の 行爲를 禁止시키는 것이다. ¹⁷⁸⁾ 代理禁止(Vertretungsverbot)는 직업종사자에 대하여 法院이나 行政廳에의 職業上 出頭の 禁止, 全權委任에 관한 受任의 禁止, 法院·行政廳·職業從事者 및 다른 代理人과의 세무사항에 관한 書類上の 往來의 禁止와 같은 法的效果를 발생한다. ¹⁷⁹⁾ 대리금지의 결정을 받은 경우에도 稅務相談·결산서의 작성을 포함한 記帳義務의 履行에 따른 稅務援助 및 납세신고서를 작성함에 있어서의 稅務援助 등까지 금지되는 것은 아니다.

직업금지와 대리금지는 職業法院의 暫定的인 措置이다. 직업재판절차의 시작전에는 檢事의 申請¹⁸⁰⁾에 의하여, 裁判의 進行 중에는 法院의 決定에 의하여 취하여 진다. 그러나 이와 같은 조치를 취하기 위해서는 직업종사자에 대한 직업에서의 배제를 알려야 할 급박한 이유가 있어야 한다. ¹⁸¹⁾

기본적인 사실관계에 관한 심사가 보장되도록 하기 위하여 직업금지나 대리금지를 명하는 결정을 구두심문에 근거하여 취할 수 있다. ¹⁸²⁾ 법원의 구성·소환 및 구두심문에는 주된 심문에서 적용되는 중요한 규정과 동일한 규정이 적용되어야 한다. ¹⁸³⁾ 직업종사자가 구두심문에 참가할 것인지의 여부는 직업종사자가

177 Vgl. § 150 BRAO(Berufs-oder Vertretungsverbot); § 11 WPO(Berufsverbot).

178 Vgl. 139 Abs. 2 StBerG: 職業禁止에도 불구하고 세무사 또는 세무대리사의 職業과 合致하고 세무사 또는 세무대리사의 免許없이도 행할 수 있는 學問的인 意見書의 作成·경영상담활동·자유업적인 著作活動과 講演 또는 教育活動은 허용된다.

179 Vgl. § 139 Abs. 3 StBerG.

180 Vgl. § 134 Abs. 2 StBerG: 이에 대한 신청은 公判節次의 開始를 결정하는 職業法院에 제출되어야 한다.

181 Vgl. § 134 Abs. 1 StBerG.

182 Vgl. § 135 Abs. 1 StBerG.

스스로 결정할 수 있어야 한다. 184) 소환장에는 직업종사자의 職業義務違反에 관한 혐의사실과 증거물이 기재되어야 한다. 185)

직업금지와 대리금지의 決定은 職業法院에서 3분의 2의 多數에 의하여 결정된다. 186) 이유가 기재된 직업법원의 결정서는 직업종사자가 심문에 참여하였다고 할지라도 본인에게 전달하여야 한다. 187) 결정서의 공증된 사본은 세무사에게 면허를 부여한 財務官廳과 稅務士協會의 長에게 통보되어야 한다. 188)

그러나 재판을 받게 되거나 받고 있는 稅務士에게 아직 完了하지 못한 業務가 있는 경우에는 그 직업종사자가 소속한 세무사협회가 다른 代理者를 임명할 수 있다. 189) 직업금지와 대리금지는 세무사와 세무대리사문제에 관한 합의부에서 직업재판상의 공판절차의 개시를 拒否하거나 직업재판상의 절차에서 직업에서의 배제로 판결이 나지 않은 경우에는 법률에 의하여 효력을 상실한다. 190) 위의 경우에는 직업금지나 대리금지를 지속시켜야 할 正當한 理由가 없기 때문이다.

직업금지나 대리금지는 이를 위한 전제가 더 이상 존재하지 않으면 법원의 決定으로써 取消한다. 191) 당사자는 직업법원에 대하여 직업금지 또는 대리금지의 取消을 신청할 수 있다. 직업재판절차를 진행중인 법원이 금지의 취소를 결정한다. 직업금지나 대리금지의 取消나 법률상의 效力喪失에 대한 決定은 財務官廳과 稅務士協會에 통보되어야 한다. 192)

183 Vgl. § 121 StBerG.

184 Vgl. § 121 StBerG.

185 Vgl. § 135 Abs. 3 StBerG.

186 Vgl. § 136 StBerG.

187 Vgl. § 138 StBerG.

188 Vgl. § 144 StBerG: 이와 같은 규정은 獨逸 辯護士法 제160조 제1항을 모델로 하여 規定되었다. 이에 의하면 사본의 수령자는 稅務士協會가 아니라 稅務士協會의 長이 된다.

189 Vgl. § 145 StBerG: 이와 같은 경우의 代理者는 관련된 稅務士의 提案에 의하여 任命될 수도 있다. 그러나 代理者는 당연히 세무사나 세무대리사이어야 한다. 代理者는 위임한 者의 지시에 구속받지 않고 自己의 責任下에서 義務를 수행한다. 代理者의 申請에 의하여 稅務士協會가 謝禮費를 確定할 수 있다.

190 Vgl. § 142 StBerG.

191 Vgl. § 143 StBerG.

192 Vgl. § 144 Abs. 2 StBerG.

다. 職業裁判節次에 있어서의 抗訴와 上告

직업재판절차상의 法律的인 手段으로서는 抗告·抗訴 및 上告(Revision)가 허용된다.

(1). 抗告

세무사와 세무대리사문제에 관한 地方法院合議部の 모든 決定(Beschluß)과 合議部の 主審判事(Vorsitzende der Kammer)나 受託判事(ersucher Richter)¹⁹³⁾의 모든 處分(Verfügung)에 대하여 抗告(Beschwerde)가 허용된다.¹⁹⁴⁾ 그러나 公判節次의 開始¹⁹⁵⁾ 또는 직업금지나 대리금지에 대한 취소를 위한 申請의 拒否¹⁹⁶⁾에 대한 法院의 決定(Beschluß)에 대하여는 抗告를 제기할 수 없다.

上級法院에서의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部(Senat)의 決定과 處分에 대해서는 원칙적으로 抗告가 排除된다.¹⁹⁷⁾ 이에 대한 例外로서는 上告의 不許(Nichtzulassung der Revision)¹⁹⁸⁾에 대한 抗告와 직업금지나 대리금지¹⁹⁹⁾에 대한 抗告이다. 연방법원의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部(Senat)의 決定과 處分에 대해서도 마찬가지이다.²⁰⁰⁾

抗告는 抗告의 대상이되는 결정을 한 法院에 書面上으로 제기하여야 한다.²⁰¹⁾ 긴급한 경우에 抗告는 또한 직접 抗告法院에 제기될 수 있다.²⁰²⁾ 지방법원의 세무사와 세무대리사에 관한 合議部(Kammer)의 決定이나 合議部の 主審判事の 處分에 대한 抗告를 결정하는 法院은 上級法院의 세무사와 세무대리사에 관한 合議部(Senat)이다.²⁰³⁾ 上級法院의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部の 決定에 대한 抗告는 聯邦法院이 결정한다.²⁰⁴⁾

193 Vgl. § 123 StBerG.

194 Vgl. § 304 Abs. 1 StPO.

195 Vgl. § 118 Abs. 2 StBG.

196 Vgl. § 143 Abs. 3 Satz 3 StBerG.

197 Vgl. § 304 Abs. 4 Satz 2 StPO.

198 Vgl. § 129 Abs. 3 StBG.

199 Vgl. § 141 Abs. 1 StBG.

200 Vgl. § 304 Abs. 4 Satz 1 StPO.

201 Vgl. § 306 Abs. 1 StPO.

202 Vgl. § 306 Abs. 1 Satz 2 StPO.

203 Vgl. § 126 StBerG: 수탁판사의 처분에 대하여는 상급법원에 항고가 제기되어야 한다.

204 Vgl. § 129 Abs. 5 Satz 1. 141 Abs. 3 StBerG.

抗告의 제기에 의하여 抗告받은 결정이 방해받지는 않는다. 그러나 抗告받은 決定의 執行은 中止될 수 있다. 205)

(2). 抗訴

地方法院의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部(Kammer)의 判決(Urteil)에 대하여는 법률상의 수단으로서 다툼이 되는 判決을 事實上 및 法律上으로 심사하는 上級法院의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部(Senat)에 抗訴(Berufung)의 제기가 허용된다. 206) 抗訴節次에는 抗訴에 관한 형사소송법상의 규정 이외에 제1심의 公判節次에 관한 規定이 적용된다. 207)

抗訴는 判決이 言渡된 이후 1주일 내에 또는 판결이 직업종사자의 闕席狀態에서 행하여진 경우에는 判決의 전달이후 1주일 내에 서면으로 지방법원의 세무사와 세무대리사문제에 관한 합의부에 제기되어야 한다. 208) 抗訴의 제기에 대한 이유설명도 서면상으로 행하여져야 한다. 209)

抗訴를 期間안에 제기함으로써 다툼이 되는 판결의 법적인 效力은 중지된다. 210)

(3). 上告

상급법원의 세무사와 세무대리사문제에 관한 합의부의 판결에 대하여는 특정된 경우에만 聯邦法院에의 上告(Revision)가 허용된다. 211) 이와 같은 경우에 연방법원은 法的인 側面만을 심사하고 事實的인 側面은 심사하지 않는다. 上告가 許容되는 경우를 열거하면 다음과 같다.

① 職業에서의 排除가 判決된 경우

② 上級法院의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部(Senat)가 검사의 신청에 반하여 職業에서의 排除를 判決하지 않은 경우

③ 上級法院의 세무사와 세무대리사문제에 관한 合議部(Senat)가 기본적으로 중요한 法的인 問題나 職業義務의 문제에 대하여 決定을 하였기 때문에 上級法院의 合議部가 判決에서 上告를 허용한 경우 212)

205 Vgl. § 307 StPO.

206 Vgl. § 127 Abs. 1 StBerG.

207 Vgl. § 127 Abs. 4 StBerG.

208 Vgl. § 127 Abs. 2 StBerG.

209 Vgl. § 127 Abs. 3 StBerG.

210 Vgl. § 316 StPO.

211 Vgl. § 129 Abs. 1 StBerG.

212 Vgl. § 129 Abs. 1 StBerG.

위에서 언급한 경우 以外의 上告可能性은 없다. 상급법원의 세무사와 세무대리사문제에 관한 합의부가 上告를 허가하지 않은 경우에는 특별한 抗告節次에 의하여 다투어질 수 있다. 213) 聯邦法院의 절차에서는 上告에 관한 형사소송법의 규정과 公判節次의 中止에 관한 規定 등이 적용된다.

上告는 一週日 內에 州의 上級法院에 제기되어야 한다. 期間은 判決의 言渡로부터 진행한다. 판결시에 직업종사자가 참석하지 않은 경우에는 判決의 到達時로부터 期間은 진행한다. 214) 상고신청서와 이에 대한 이유설명은 서면으로만 가능하다. 215) 上告의 신청과 이유설명은 늦어도 上告의 제기를 위한 期間의 도과 이후 1월내에 상급법원에 도달되어야 한다. 216)

上告가 기간안에 到達됨으로써 다툼의 대상이 되는 判決의 法的인 效力은 中止된다. 217)

라. 職業裁判節次上的 特別問題

(1). 措置의 執行과 記錄의 말살

警告와 譴責과 같은 職業法院의 조치는 판결로서의 효력을 가지기 때문에 집행된다. 218) 罰科金은 司法徵收法(Justizbeitreibungsordnung)²¹⁹⁾에 따라 법무부에 의하여 집행된다. 220) 罰科金의 執行은 직업종사자가 직업재판의 판결에 의하여 직업에서 배제되었다고 방해받지 않는다. 221) 확정된 罰科金을 납부하지 않은 직

213 上告의 不許(Nichtzulassung der Revision)는 稅務士法 제129조 제3항에 의하여 上告의 不許 自體에 대하여 抗告(Beschwerde)에 의하여 다투어질 수 있다. 이에 대한 抗告는 판결의 송달이후 1월내에 上級法院에 제기되어야 한다. 抗告書에는 원칙적인 法律問題가 명백하게 표시되어야 한다. 抗告가 받아들여지지 않은 경우에는 聯邦法院이 決定(Beschluß)에 의하여 裁判을 행한다 (§ 129 Abs. 5 StBG).

214 Vgl. § 130 Abs. 1 StBerG.

215 Vgl. § 130 Abs. 2 StBerG.

216 Vgl. § 345 StPO.

217 Vgl. § 343 Abs. 1 StPO.

218 Vgl. § 151 Abs. 2 StBerG.

219 Vgl. 司法徵收法(Justizbeitreibungsordnung vom 11. März 1937: RGBI. I, S. 298)은 訴訟費用補助에 관한 法律(Gesetz über die Prozeßkostenhilfe vom 13. Juni 1980: BGBl. I, S. 677)에 의하여 改正되었다.

220 Vgl. § 459 StPO.

221 Vgl. § 151 Abs. 3 StBerG.

업종사자는 새로운 職業義務違反을 犯하게 된다. 222) 職業에서의 排除는 既判力(Rechtskraft des Urteils)과 함께 效力을 갖는다. 223) 刑事罰과는 달리 직업재판상의 措置를 위해서는 當該 措置를 기록하는 登錄簿(Register)가 없다. 그러므로 직업재판상의 조치에는 세무사협회와 세무사를 면허한 財務官廳이 관리하는 書類(Akten)에 기재된다.

한편, 직업종사자의 人的書類(Personalakten)에 기재된 問責과 직업재판에서 받은 조치에 관한 기록은 일정한 기간의 도과이후에 抹消하여야 한다. 224) 警告나 問責에 관한 기록은 5년이후에, 譴責이나 罰科金은 10년이후에 말소하여야 한다. 職業에서의 排除에 관한 기록은 서류에 남아 있게 된다. 期間은 問責이나 직업재판상의 조치가 더 이상 다투어질 수 없는 날로부터 기산한다. 225) 기간이 도과한 기록은 서류에서 삭제되고 말소되어야 한다. 말소기간의 도과이후에는 말소된 조치가 다음의 직업재판상의 조치에 고려되어서는 안된다. 226)

(2). 職業裁判節次の 費用과 그 執行

직업재판절차에 대하여는 手数料(Gebuehren)가 아니라 法院費用法(Gerichtskosten-gesetz)²²⁷⁾의 규정에 의하여 支出費用(Auslagen)만이 徵收된다. 228) 여기에 속하는 것으로 서류작성지출비·우편송료·증인과 전문가에 대한 손해배상비·여행비 등이다. 이와 같은 비용은 관련된 직업종사자나 세무사협회가 부담한다. 누가 지출비용을 부담하는가에 관한 결정은 직업재판상의 결정이나 판결 또는 비용확정에 관한 결정에서 행하여 진다.

다음의 경우에는 직업재판절차와 관련된 직업종사자가 지출비용의 전부 또는 일부를 부담하여야 한다.

① 직업재판에서 有罪判決을 받은 경우²²⁹⁾

222 Vgl. LG Hannover, Urteil v. 8. 10. 1979 -44 StL 6/79-.

223 Vgl. § 151 Abs. 1 StBerG.

224 Vgl. § 152 StBerG.

225 Vgl. § 152 Abs. 2 StBerG.

226 언급하였듯이 이미 취하여진 직업재판상의 措置는 새로운 節次에서 경우에 따라서는 被疑者에게 不利하게 영향을 줄 수 있다.

227 Vgl. Gerichtskosten-gesetz i. d. F. der Bekanntmachung vom 15. Dezember 1975 (BGBl. I. S. 3047).

228 이것은 稅務士法 제146조에 의하여 問責에 대한 직업재판상의 決定을 신청한 재판절차에도 적용된다.

- ② 직업재판절차에서 法律上的 手段(Rechtsmittel)의 取消 또는 敗訴²³⁰⁾의 경우
- ③ 既判力으로 종결된 절차의 再開를 위한 申請²³¹⁾이 받아들여지지 않은 경우²³²⁾
- ④ 免許의 取消로 인하여 직업재판절차가 中止된 경우²³³⁾
- ⑤ 직업종사자 自身에 대한 職業裁判節次의 開始의 申請이 받아들여 질 수 없다는 檢事의 決定에 대하여 法院이 決定하여 줄 것을 申請한 이후에 다시 직업종사자가 이를 取下한 경우²³⁴⁾
- ⑥ 세무사협회의 問責決定²³⁵⁾에 대하여 職業法院의 결정을 신청한 경우에 법원이 이에 대한 理由가 없다는 理由로 棄却한 경우²³⁶⁾
- ⑦ 問責에 대한 法院의 決定을 신청한 이후에 申請이 許可되지 않는다는 理由로 取下한 경우²³⁷⁾

절차에 관련된 직업종사자 이외에 재판지출비용의 負擔者로서 稅務士協會가 문제된다.²³⁸⁾ 관련된 직업종사자나 제3자²³⁹⁾에게 부과할 수 없는 전체적인 비용은 직업종사자가 속하는 세무사협회가 부담한다.²⁴⁰⁾ 그 외에 세무사협회는 재정적인 능력의 부족으로 비용을 납부하지 못하는 직업종사자를 위하여도 비용을 부담한다.

229 Vgl. § 148 Abs. 1 Satz 1 StBerG.

230 Vgl. § 148 Abs. 2 StBerG: 만일 재판절차에서 一部 勝訴하면 費用의 全額이 아니고 部分的인 金額만을 직업종사자에게 부담시키게 된다.

231 Vgl. § 359ff. StPO.

232 Vgl. § 148 Abs. 3 StBerG.

233 Vgl. § 148 Abs. 1 Satz 2 StBerG: 다른 이유에서 절차가 중단되는 경우에는 刑事訴訟法 제467조 제1항에 의하여 세무사협회가 비용을 부담하여야 한다.

234 Vgl. § 147 Abs. 1 StBerG.

235 Vgl. § 82 StBerG.

236 Vgl. § 149 Abs. 1 Satz StBerG: 이와 같은 節次에서 발생한 費用은 직업종사자에게 전부 또는 일부가 부담될 수 있다. 地方法院이 직업재판상의 措置로 問責의 효력이 상실되도록 확정하는 경우와 問責決定을 取消하는 경우로서 비용을 직업종사자에게 부담시키는 것이 적합하다고 판단되면 직업종사자의 負擔으로 결정할 수 있다 (§ 149 Abs. 1 Satz 2 StBerG).

237 Vgl. § 149 Abs. 2 StBerG.

238 직업재판절차에서 발생한 費用支出이 國家의 財政에서 부담될 수는 없다 (OLG Düsseldorf, Beschluß v. 16. 11. 1979 -5 StO 8/79-, StB 1980, S. 37).

239 여기에 속하는 경우로는 證人の 闕席으로 인하여 發生하는 費用을 들 수 있다.

240 Vgl. § 150 StBerG.

직업재판절차의 費用은 司法徵收法(Justizbeitreibungsordnung)에 의하여 집행된다. 費用이 罰科金과 같이 집행되어야 하면 벌과금집행에 관한 규정은 訴訟費用에도 적용된다.²⁴¹⁾ 직업종사자가 재판에 의하여 職業에서 排除되는 것으로 訴訟費用이 免除되지 않는다.²⁴²⁾

241 Vgl. § 151 Abs. 3 Satz 2 StBerG.

242 Vgl. § 151 Abs. 3 Satz 1 StBerG.

제10장 要約 및 結論

위에서 獨逸의 稅務士制度 및 그 運營에 관하여 살펴 보았다. 現行 獨逸의 稅務士制度를 아주 간략하게 要約하여 보면 아래와 같다.

첫째, 稅務士의 業務領域이 매우 넓다는 점이다. 우리나라의 稅務士의 업무영역이라고 할 수 있는 記帳 및 決算代理·신고서의 작성 및 대리·稅務相談 및 諮問·行政審判節次에서의 代理는 물론이고 公認會計士의 업무영역이라고 할 수 있는 經營相談 및 일정한 會計監查業務와 辯護士의 업무영역이라고 할 수 있는 財政法院에서의 訴訟代理와 租稅刑事件에서의 辯護까지 그 업무영역을 확대하고 있다는 점이다. 특히 經營相談은 앞으로 세무사가 가장 주력할 만한 업무분야로 손꼽고 있을 정도로 展望이 좋을 뿐만 아니라 他職種에 비하여 競爭上의 優位를 확보하고 있었다. 그리고 聯邦財政法院에서 처리한 租稅事件 중 무려 37%(辯護士의 경우에는 46%)정도를 稅務士가 受任하여 訴訟을 代理함으로써 租稅訴訟의 분야에서도刮目한 活動을 하고 있었다.

둘째, 稅務士의 직업상의 의무를 상세히 규정함과 아울러 세무사협회에 의한 철저한 職業監督을 통하여 社會一般으로부터 稅務士라는 職業에 대하여 高度의 品位와 信賴와 尊敬을 維持하여 나가고 있다는 점이다. 職業義務로서 獨立的인 職業行使·自己責任아래에서의 職業行使·良心的인 職業行使·默秘義務·직업법에 반하는 廣告의 禁止·品位維持義務·職業賠償責任保險의 가입의무·職業名稱의 사용의무·會費納付義務 등을 규정하고 있다.

셋째, 獨逸의 稅務士의 報酬는 法規命令인 “稅務士·稅務代理士 및 稅務法人의 手数料命令”에 의하여 산정하도록 하고 있다. 이 규정에 의하면 수수료를 價額基準·時間基準 또는 領域基準을 적절하게 혼합하여 산정하도록 하고 있다. 그리고 手数料의 算定基準이 매우 具體的인 일 뿐만 아니라 詳細한 점이 특이하다. 특히 業務領域을 細分하여 그 業務單位마다 手数料를 算定하는 體制를 채택하고 있다.

다만, 結果分割 또는 成功報酬의 약정은 禁止되며, 실사 約定한 경우에도 그 契約은 無效이다.

넷째, 獨逸은 엄격한 選拔課程을 통하여 人格과 專門知識을 갖춘 인재를 稅務士로 흡수하고 있다는 점이다. 우선 正規大學에서의 교육과 상당한 기간의 實務教

育을 거친 者만으로 應試資格을 制限하고 있는 점이 특이하다. 그리고 누구든지 응시할 수 있는 것이 아니고 위의 요건 및 일정한 인적요건을 구비한 자만이 시험에 응시할 수 있도록 試驗許可制를 채택하고 있으며, 平生에 두번을 초과하여 應試할 수 없도록 試驗回數를 제한하고 있다. 그리고 시험도 筆記試驗 및 口述試驗으로 구분하여 전문적 지식과 세무사로서의 직업수행능력을 충분히 검증하고 있으며, 매년 약 1,000명에서 1,800명 정도의 합격자를 배출하고 있다. 시험의 허가와 시험의 시행을 관장하는 委員會에 각각 2명씩의 稅務士가 직업대표로서 참가함으로써 行政官廳의 일방적인 시험제도의 운영을 견제하고 있다.

다섯째, 稅務士가 업무를 수행하는 形態로서는 個人事務所·共同事務所·파트너關係·被傭者로서의 關係 및 稅務法人으로 나눌 수 있다. 이 중에서 個人事務所의 形態가 압도적으로 선호되고 있다.

한편, 稅務法人의 增加趨勢는 현저하여 1961년의 190개에서 1980년의 1,319개로, 그리고 1993년 현재에는 4,539개로 每年 激增하고 있는 實情이다. 稅務法人의 法的形態도 다양하여 株式會社·株式合資會社·有限會社·合資會社 및 합명회사의 다섯가지 유형을 허용하고 있다.

여섯째, 獨逸은 自治行政의 原則에 따라 직업단체인 稅務士協會에게 거의 全權을 委任하여 놓고 있는 실정이다. 따라서 管轄官廳이 稅務士를 直接監督하는 경우란 도대체 있을 수 없다. 단지 財務官廳이 세무사의 職務義務違反事實을 알게 된 때에는 관할 세무사협회와 직업재판절차를 관장하는 소관부서에 통지할 의무만을 지고 있을 뿐이다. 稅務士協會는 한편으로는 세무사라는 職業上의 利益을 保全하면서 다른 한편으로는 그 會員인 稅務士에 대한 職業監督을 수행하고 있다. 세무사협회는 회원의 직무의무의 위반에 대하여는 문책하거나 직업재판절차의 개시를 신청하게 된다. 현재 獨逸에는 21개의 稅務士協會가 결성되어 있으며, 聯邦單位로 聯邦稅務士協會가 결성되어 있다. 聯邦稅務士協會의 會員은 稅務士協會인 점이 특색이 있다.

일곱째, 獨逸에 있어서 稅務士의 懲戒는 行政관청으로부터 독립된 法院에서 職業裁判節次를 거쳐서 행하게 된다. 職業裁判은 3審級으로서 一般法院의 세무사 및 세무대리사사건에 관한 合議部에서 관장한다. 徹底하게 刑事裁判에서의 原則과 節次의 適用 또는 그 制限을 통하여 嫌疑를 받고 있는 직업종사자의 權益이

침해되지 않도록 배려하고 있다. 직업재판상의 조치에는 警告·譴責·罰科金 및 職業에서의 排除(資格剝脫)의 네 가지 類型을 인정하고 있다.

한편, 우리나라에서는 稅務士制度의 重要性에도 불구하고 이 領域에 관한 學問的인 研究가 거의 없었음을 指摘하지 않을 수 없다. 獨逸의 경우에는 稅務士法에 관한 註釋書(Kommentar)는 물론이고 이 分野에 관한 論文도 엄청나게 많이 發表되고 있다.¹⁾

이 研究가 앞으로의 稅務士制度의 研究에 작은 貢獻들이 되길 祈願한다.

1 뒤의 參考文獻에서의 收錄文獻은 그 中の 一部에 不過하다.

□ 参 考 文 献 □

- Bandisch, Günter, Mandant und Patient, schutzlos bei Durchführung von Kanzlei und Praxis, NJW 1987.
- Barske, K. Nachreichung der Prozeßvollmacht, DB 1970.
- Bihr, D., Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters, Inf 1988.
- Ders., Gründung von Steuerberatungsgesellschaften durch Berufsverband, Inf 1989.
- Bockelmann, Paul, Kammern und Verbände im System der Berufsbildung, NJW 1974.
- Ders., Angehörige der steuerberatenden Berufe als Verteidiger in Steuerstraßverfahren, Stbg 1974.
- Böttcher, H-G, Einheitsberuf Steuerberater verwirklicht, DStR 1972.
- Bornemann, Prozeßvertretung durch Hochschullehrer und das Rechtsberatungsgesetz, MDR 1985.
- Bunte, H-J, Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und das AGB-Gesetz, BB 1981.
- Burhoff, Detlef, Mandatsbedingungen der Steuerberater und AGB-Gesetz, NWB 1992.
- Cichon/Späth, Bonner Handbuch der Steuerberatung, STV.
- Dann, Wilfried, Zukunftsperspektiven der Steuerberatung in Europa, DStR 1983.
- Deneke, Volrad, Zum Selbstverständnis der Freien Berufe, Stbg 1990.
- Dörn, Harald, Straf- oder bussgeldrechtliche Verantwortlichkeit des steuerlichen Beraters, DStZ 1992.
- Dumoulin, F-J, Rechtsberatung und Rechtsbesorgung der Steuer- und wirtschaftsberatenden Berufe, NJW 1966.
- Eckert, Michad, Partner einer freiberuflichen Sozietät als "arbeitnehmerähnliche Person?", DStR 1993.

- Egner, H./Heister, M./Moegelin, G., Die "Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer" von 1. 12. 1977., DB 1978.
- Felix, Günther, Zum Verfahren bei der Rügeerteilung durch die Vorstände der Berufskammern, FR 1962.
- Ders., Verdeckte Gewinnausschüttung und Wettbewerbsverbot, BB 1984.
- Fischer, Lutz, Europäischer Gemeinschaftsrecht und Steuerberatung in Deutschland, DSTR 1993.
- Fissenewert, Peter, Zur verspätet abgegebenen Steuererklärung durch steuerliche Berater, DStR 1992.
- Ders., Das Risiko des Steuerberaters hinsichtlich des Vertretens eigener (abweichender) Rechtsansichten bei der Abgabe von Steuererklärungen, DStR 1992.
- Fothoff, Ernst, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 10. Aufl.
- Frentzel/Jäkel/Junge, Industrie- und Handelskammergesetz, 4. Aufl.
- Fröhler, Ludiwig, Die Staatsaufsicht über die Handwerkskammer.
- Fröhler/Oberndorfer, Körperschaften des öffentlichen Rechts und Interessenvertretung.
- Ganske, Joachim, Berufsrelevante Regelungen für Wirtschaftsprüfer in neuen Umwandlungsrecht, WPg 1994.
- Gehre, Horst, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 2. Aufl., Verlag C. H. Beck.
- Ders., Gemeinsame Verteidigung durch Rechtsanwälte und Steuerbevollmächtigte im Steuerstraßverfahren, DStR 1968.
- Gerhard, K-H, Der Befehl des Gesetzes, StB 1972.
- Gilgan, Hans-Guenther, Steuerstrafrechtlich sanktionierte Pflichten des Steuerberaters, Stbg 1989.
- Ders., Die Verschweigenheitspflicht des steuerberatenden Berufs, Stbg 1989.

- Gräber, Fritz, Das Gesetz zur Entlastung des Bundesfinanzhofs (BFHEntIG), DStR 1978.
- Gräfe/Lenzen/Rainer, Steuerberatungshaftung - Grenzen und Risiken steuerlicher Beratung, 2. Aufl.
- Grosskreutz, Marlene, Fiskalvertreter, Stbg 1994.
- Haarmann, Vertretung vor dem Bundesfinanzhof, DStZ 1975.
- Ders., Entlastungsgesetze für Finanzgerichtbarkeit, DStZ 1978.
- Halaczinsky, Raymond, Die Zulassung zur Steuerberaterprüfung, SteuerStud 1992.
- Ders., Änderung der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatungsgesellschaften, Inf. 1991. Ders., Sechstes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes- Stand der parlamentarischen Beratungen-, Stbg 1994.
- Hasselmann, Rolf, Die Zulassung ehemaliger Beamter der Steuerverwaltung als Steuerberater, SteuerStu 1987.
- Heinrich, H, Führung und Vertretung von Steuerberatungsgesellschaften, StB 1982.
- Heintz, E, Die Rechtsanwaltschaft bei den Finanzgerichten, Festgabe für Otto Liebmann.
- Hofferberth, Otto, Der Staat und Berufskammern, DStR 1964.
- Hoffmann, Steuerberatung - Rechtsberatung: Abgrenzung aufgrund der Rechtsprechung, DStR 1987.
- Horn Wilhelm, Die Steuerberatungsgesellschaft als Prozeßbevollmächtigte im Klageverfahren, BB 1986.
- Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO Und FGO, Verlag Dr. Otto Schmidt KG.
- Ketter, Edith, Die Bedeutung der Vollmacht in Steuersachen, DStR 1989.
- Kirschbaum, Günter, Der Steuerberater als Gründungs-Berater, DStR 1991.

- Klein, F/Probst, U, Abschied vom Werbeverbot, DB 1993.
- Klos, Joachim, Der Fachanwalt für Steuerrecht, SteuerStud 1989.
- Knief, Peter, Die Bestätigung von Finanzplanungen als Aufgabe der wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufe, Wpg 1983.
- Ders., Unternehmensberatung - eine Existenzfrage für den steuerberatenden Beruf?, Stbg 1990.
- Koppe, Fritz, Jahrbuch des Steuerrechts, I. Jahrgang.
- Kornblau, Udo, Aktuelle Fragen des Werbeverbots für die steuerberatender Freien Berufe, StVj 1991.
- Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts Band 1, Verlag C. H. Beck.
- Ladda, Wirtschaftspolitische Tätigkeit von Rechtsanwaltskammern, NJW 1874.
- Lohse, Christian, Einflüsse der Vorschriften zur Entlastung der Finanzgerichtsbarkeit auf die Prozeßführung des Klägers, DStR 1978.
- Lougin, Franz, Persönlichen Verantwortung in den Freien Berufen -Der Einfluß von Spezialisierung und Rationalisierung aus der Sicht der wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Freien Berufen, DStR 1983.
- Luther, Siegfried, Die Aufgaben der Steuerberaterkammern und der Bundessteuerberaterkammer -zu der am 1.1.1975 in Kraft tretenden Neuregelung der berufsständischen Selbstverwaltung-, DStR 1974.
- Lutz, D./App, M., Moderne Organisationsformen für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit von Steuerberatern in der EG., Inf 1992.
- Maunz/Dürig/Herzog, Kommentar zum GG.
- Maxl, Peter, Verstoß gegen Berufspflichten bei zusammenarbeit eines Steuerberaters mit einem Rechenzentrum im EKW- Abrechnungs- und Buchführungssystem für Tankstellenbetriebe, DStR 1993.
- Mayer-Ladewig, Jens, Entlastung der Gerichte in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit, NJW 1978.
- Meilicke, Heinz, Der Begriff der Eigenverantwortlichkeit des

Steuerberaters, StB 1963.

- Meine, Hans-Gerd, Die Ahndung von Pflichtverletzungen der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten in der Rechtsprechung des BGH, DStR 1992.
- Mellwig, Winfried, Betriebswirtschaftliche Beratung mittelständischen Unternehmen, DB 1990.
- Meng, Dietrich, Die Berufsaufsicht der Steuerberaterkammer -Verfahren und Maßnahmen-, StB 1982.
- Ders., Die Berufsgerichtsbarkeit der Steuerberater, StB 1986.
- Ders., Die gewissenhafte Berufsausbildung des Steuerberaters, StB 1990.
- Ders., Die eigenverantwortliche Berufsausübung des Steuerberaters, StB 1989.
- Ders., Die unabhängige Berufsausübung des Steuerberaters, StB 1988.
- Ders., Änderungen bei der Steuerberaterprüfung, SteuerStud 1992.
- Ders., Das vierte Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, StB 1989.
- Ders., Verordnung zur Änderung der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften, StB 1991.
- Ders., Die beruflichen Mitteilungspflichten des Steuerberaters, StB 1982.
- Ders., Die Berufsaufsicht der Steuerberaterkammer, StB 1982.
- Ders., Der steuerberatenden Beruf -seine geschichtliche berufsrechtliche und organisatorische Entwicklung in Überblick, in: Peter/Charlier, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz.
- Ders., Die neue Durchführungsverordnung zum Steuerberatungsgesetz, StB 1979.
- Mittelbach, Rolf, Probleme mit der Vollmacht bei Verfahren vor den Finanzgerichten, DStR 1980.
- Mittelsteiner, K-H, Verschwiegenheitspflicht, Auskunfts- und

- Zeugnisverweigerungsrechte der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, DStR 1976.
- Ders., Die Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, DStR 1977.
 - Ders., Viertes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, DStR 1989.
 - Ders., Fünftes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, DStR 1991.
 - Ders., Handbuch Management der Steuerberatungspraxis
 - Ders., Steuerberatungsgesetz in der Fassung der Dritten Änderungsgesetzes von 24. 6. 1975, DStR 1975.
 - Nickel, Hans, Prüfung von Finanzprodukten - Eine herausforderung für den Steuerberater? , Inf 1994.
 - Noack, Können juristische Personen und Behörden Prozeßbevollmächtigte im Verwaltungsprozeß sein?, DVBl 1962.
 - Offerhaus, Klaus, Gesetz zur Entlastung des Bundesfinanzhofs, FR 1975.
 - Ohnewald, Helmut, Das Verbot der berufswidrigen Werbung für die steuerberatenden Berufe heute und seine Entwicklung in der Europäischen Gemeinschaft ab 1993, StB 1993.
 - Ossola-Haring, C., Der Geschäftsführer - Vertrag in einer Steuerberatungs - GmbH, Inf 1989.
 - Pannick, Heinz, Über die Notwendigkeit von Auslagen für Rechtsanwalt und Steuerberater bei gemeinschaftlicher Verteidigung im gerichtlichen Steuerstraß- und Steuerordnungs- widrigkeitenverfahren, StB 1982.
 - Ders., Rechtsberatung und Steuerberatung, StB 1978.
 - Pausch, Alfons, Die historische Dimension des steuerberatenden Berufs -Neue Forschungsergebnisse zur Kulturgeschichte der Steuerberatung-, StB 1984.
 - Ders., Die Herkunft der Berufsbezeichnungen "Steuerberater" und

- "Steuerbevollmächtigter", DStR 1978.
- Ders., Die Geschichte der Steuerberatenden Berufe in deutschen Kaiserreich von 1871-1918, Stbg 1977.
 - Ders., Die steuerberatenden Berufe in der Weimarer Republik von 1919 bis 1932, Stbg 1977.
 - Ders., Historische Vorläufer der Steuerberaters, StB 1971.
 - Ders., Vom Finanzanwalt zum Finanzminister, StB 1977.
 - Pestke, Axel, Die Beschlagnahme von Buchhaltungsunterlagen beim Steuerberater, Stbg 1986.
 - Pfeleiderer, Rolf, Das materielle Berufsrecht der steuerberatenden Berufe, DStR 1969.
 - Ders., Das Berufsrechtliche Verfahren nach dem Steuerberatungsgesetz, DStR 1970.
 - Ders., Die Abgrenzung der Rügeverfahrens zum berufs- gerichtlichen Verfahren, DStR 1971.
 - Pinne, Jürgen F, Unternehmenssicherung - Aufgabe des Steuerberates heute und morgen, Stbg 1994.
 - Pump, Hermann, Die Bedeutung der Vollmacht im finanzgerichtlichen Verfahren, Inf 1992.
 - Quick, Reiner, Die Haftung des handelsrechtlichen Abschlußprüfers, BB 1992.
 - Rawald, Ernst, Zum Rügerecht des Kammervorstands, DStR 1964.
 - Rederker, Konrad, Bundeseinheitliches Kammerrecht, NJW 1972.
 - Reiche, Klaus, Mandanten- und Mitarbeiter- Controlling mit Hilfer der Deckungsbetragsrechnung und der Prozeßkostenrechnung für Steuerberater, DStR 1993.
 - Rohweder, Timm, Wie werde ich Steuerberater?, 7. Aufl.
 - Rose/Fuchs, Der Steuerberater als "Buchführungshelfer", DB 1985.
 - Rudolf, J./Meyer-Kessel, U., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder

- Rechtsanwälte als Geschäftsführer von Vorratsgesellschaften, NWB 1990.
- Rüggeberg, Jörg, Behörden und juristische Person als Prozeßbevollmächtigte, NJW 1970.
 - Runge, Peter, Entstehung und Minimierung von Konflikten in der Steuerberatungspraxis, Stbg 1991.
 - Schall, Herbert, Zum Ausschluß der Steuerberatungsgesellschaften von der Vertretung vor dem Bundesfinanzhof, BB 1993.
 - Scharf, Ulrich, Kein Aufnahmezwang für Hamburischen Anwaltverein, NJW 1980.
 - Scharfer, Herbert, Verfrühter Abschied von Werbevot steuer- beratender Berufe, StB 1988.
 - Schmieszek, Änderungen im finanzgerichtlichen Verfahren zum 1.1.1993, DB 1993.
 - Schmitz Herbert, Die Sorgfaltspflicht des steuerlichen Beraters, RWP 1991.
 - Schuhmann, Helmut, Zur Vollmacht im außergerichtlichen Vorverfahren und im Verfahren vor den Finanzgerichten, DB 1971.
 - Schweinitz, Rechtsberatung durch Juristen und Nichtjuristen, insbesondere Wirtschaftsprüfer, 1975.
 - Schick, W., Die Bedeutung der Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts zum Prüfungsrecht für Steuerberaterprüfung, DStR 1992.
 - Scheuner, Voraussetzungen und Form der Errichtung öffentlicher Körperschaften, Gedächtnisschrift Hans Peters.
 - Streck, M/ Mack, A., Sanktionen und Verfahrenswege des Berufsrechts für Steuerberater, Stbg 1990.
 - Späth, Wolfgang, Zur Entwicklung des steuerberatenden Berufs, Stbg 1975.
 - Ders., Neues zur Verschwiegenheitspflicht der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, DStZ 1994.
 - Ders., Beratungspflicht eines Steuerberaters bei Dauermandat und

Einbeziehung in Bauplanung und -ausführung, DStR 1993.

- Ders., Berufliche Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters nach § 57 Abs. 1. StBerG und die Abtretbarkeit von Honorarforderungen, Stbg 1992.
- Ders., StB-Pflichten zugunsten des Mandanten nach Schätzungsveranlagung, Stbg 1992.
- Ders., Nochmals: Die Beschlagnahme von Buchführungsunterlagen des Mandanten im Gewahrsam des Steuerberaters, Stbg 1988.
- Streck, M/ Schwedhelm, Unerlaubte Rechtsberatung durch steuerberater und ihre Folgen, Stbg 1989.
- Streck, M., Der Steuerberater als Testamentsvollstrecker und Vermögensverwalter, DStR 1991.
- Stuhr, D./Stuhr, H-J., Redepflicht von Angehörigen der steuer-, wirtschafts- und rechtsberatenden Berufe über ihnen bekannte unternehmensegefährdende Tatsachen (analog § 161 Abs. 2 AktG ?), DStR 1983.
- Tettinger, Zum Tätigkeitsfeld der Bundesrechtsanwaltskammer, 1984.
- Tiemann, Susanne, Der Steuerberater in Kreis der Freien Berufe in Europa, DStZ 1989.
- Tipke/Lang, Steuerrecht. 13. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt KG.
- Tipke/Kruse, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Verlag Dr. Otto Schmidt KG.
- Uwe, Kai, Steuerberatung durch Hochschulprofessoren ?, DStR 1989.
- Völke, Zweites Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, DB 1972.
- Ders., Drittes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, DB 1975.
- Volk, Klaus, Durchführung und Beschlagnahme von Geschäftsunterlagen beim Steuerberater, DStR 1989.
- Volkelt, L., Beratung und Prüfung mittelgrosser und grosser GmbHs, Inf 1991.
- Vormbaum/Pick/Rick, Unternehmensberatung durch Steuerberaterberuf, DStR 1985.

- Voss, A., Die Pflicht zur Verschwiegenheit des Arbeitsnehmers - insbesondere der Angestellten des Steuerberaters, Inf 1989.
- Weber, Die Kammern der Heilberufe und Grundgesetz, DÖV 1952.
- Wehler, Edmund, Zur Reform des Steuerberatungswesens, StB 1971.
- Weniger, Hans-Jörg, Grenzen zulässiger Informationswerbung, DStR 1992.
- Wilke, Kay-Michael, Typische Fehler bei der Abfassung eines Gesellschaftsvertrages zur Gründung einer Steuerberatungsgesellschaft, DStR 1982.
- Wissmann, M., Wettbewerbsverbot bei Ausscheiden aus einer Steuerberater-, Wirtschafts- oder Rechtsanwaltskanzlei, Inf 1991.
- Ders., Neuregelungen für Steuerberatungsgesellschaften, Inf 1988.
- Ders., Kapitalbindung bei Steuerberatungsgesellschaften, Inf 1989.
- Ders./Voss, A., Urlaubs- und Krankheitsvertretung in der Steuerberatungskanzlei, Inf 1989.
- Wittmann, Peter, Kennzahlen für Unternehmen von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten, DStR 1991.
- Wöhe, G., Der Standort des steuerberatenden Berufs nach Inkrafttreten des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, DStR 1987.
- Ders., Betriebswirtschaftliche Beratung mittelständischer Unternehmen, DStR 1985.
- Wollny, P., Zur Entscheidung im Verfahren des vollmachtlosen Vertreters, FR 1972.
- Wust, Joachim, Wettbewerbsklauseln in der Steuerberatung, DStR 1992.
- Zimmermann, Walter, Der Steuerberater als Betreuer, DStR 1994.

韓國租稅研究所 研究委員 名單

職 位	姓 名	略 歷
所 長	方 孝 宣	韓國稅務士會 會長
研 究 委 員	郭 泰 元	西江大 教授·經博
"	金 東 建	서울大 教授·經博
"	宋 雙 鍾	서울市立大 教授·法博
"	吳 載 善	稅務大學 教授·經博
"	尹 建 永	延世大 教授·經博
"	尹 桂 燮	서울大 教授·經營博
"	李 愚 澤	漢陽大 教授·經營博
"	李 哲 松	漢陽大 教授·法博
"	李 泰 魯	서울大 教授·法博
"	鄭 泰 仁	江陵大 教授·經營博
"	崔 洸	韓國外國語大 教授·經博
"	崔 明 根	서울市立大 教授·法博
"	黃 厦 周	前 國稅審判所長
"	權 海 浩	稅務士·法博
"	金 冕 圭	稅務士
"	金 完 石	江南大 教授·法博
"	明 炯 植	稅務士·圓光大 教授·法博
"	徐 順 鍾	稅務士·法博
"	李 元 錫	稅務士
"	李 承 文	稅務士
"	李 澤 龍	稅務士·明知專門大 教授·經營博
"	張 珩 鍾	稅務士
"	趙 暎 來	稅務士·經營博
"	洪 學 杓	稅務士·建國大 教授·行政博

■ 研究叢書案內

1 資本市場 育成을 위한 租稅政策方向

宣 炳 完 1987. 3

李 愚 澤

2 特別消費稅制의 合理的 改善方向

金 完 淳 1987. 3

金 完 石

3 租稅確定의 適正節次 保障에 관한 研究

崔 明 根 1988. 2

金 冕 圭

李 承 文

4 附加價值稅의 政策課題와 改善方向

崔 洸 1988. 3

李 愚 澤

5 租稅審判制度의 合理的 改善方案

李 哲 松 1988. 4

金 完 石

6 韓國稅制의 合理化에 관한 研究

金 東 建 外 1988. 7

7 稅務士制度의 發展方向

申 東 雲 外 1988. 10

8 附加價值稅 納付稅額計算과

課稅特例制度의 改善에 관한 研究

崔 明 根 外 1991. 11

9 土地稅制의 長期的 改編方案에 관한 研究

金 東 建 外 1993. 8

10 相續課稅의 制度改善에 관한 研究

李 鎭 淳 1994. 10

李 哲 松

■ 研究調査資料案内

1 西獨의 稅務士法에 관한 研究

李 承 文 1987. 2

2 主要國의 法人所得課稅制度

吳 赫 柱 1987. 3
李 愚 澤
李 哲 松
權 海 浩

3 主要國의 個人所得課稅制度

吳 赫 柱 1988. 3
崔 炳 哲
李 哲 松
權 海 浩

4 主要國의 相續課稅制度

崔 炳 哲 1989. 3
李 哲 松
權 海 浩
吳 赫 柱

研究調査資料案内 ■

5 主要國의 消費課稅制度

金	文	守	1993. 4
崔	炳	哲	
李	哲	松	
權	海	浩	

6 獨逸의 稅務代理制度에 관한 研究

金	完	石	1994. 10
李	鍾	永	

調 査 報 告 書

第 6 輯 (1994. 11)

獨逸의 稅務代理制度에 관한 研究

1994年 11月 25日 印刷

1994年 11月 30日 發行

著 者 金 完 石 · 李 鍾 永

發行人 方 孝 宣

發行處 韓 國 稅 務 士 會

137-070 서울 서초구 서초동 1497-16

電話(代) 587-6021

登錄：1988年 11月 11日(바 1184)

〈非賣品〉