

제 1 기 연구자문위원 활동 보고

2023. 6.

한 국 조 세 연 구 소
KOREA TAX RESEARCH INSTITUTE



한국세무사회

목 차

제1장 조세법원과 소송대리권

제1절 해외 조세법원 운영사례	7
제2절 국가별 조세소송 대리인 자격	33
제3절 조세전문법원의 도입 필요성과 과제	40
제4절 소액(조세)소송 대리권 확대 가능성	61

제2장 지방세 분야

제1절 지방자치단체 선정대리인 제도 활성화 방안	75
제2절 취득세 과세표준 사전검증제도	92

제3장 인공지능(챗GPT)을 활용한 불법 세무대리 행위와 대응

97

제4장 세무실무 분야

제1절 신탁수익권을 활용한 절세 방안(법인전환)에 대한 타당성 검토	133
제2절 양도소득세·부가가치세 예정신고의 확정력에 대한 검토	148
제3절 기타 세무실무 및 세법 등 개정사항	163

발 간 사



안녕하십니까?

한국세무사회 원경희 회장입니다.

한국세무사회는 부설 한국조세연구소의 연구범위 확대와 연구역량 강화를 위하여

2022. 3. 22. 한국지방세연구원을 시작으로,

2022. 4. 29. 한국법제연구원,

2022. 5. 13. 한국조세제정연구원과 각각 업무협약을 체결하였습니다.



이후 각 연구원으로부터 추천받은 선임 연구위원급 박사 6명과 세무사 회원 중에서 박사학위 소지자의 지원을 받아 엄선한 4명의 세무사를 2022년 7월부터 2023년 6월(1년간)까지 연구자문위원으로 위촉하였습니다. 연구자문위원에게는 매달 전문분야별로 과제가 주어졌으며 연구이사를 중심으로 분기별로 과제 내용을 토론하고 주요 사항은 세무포럼이나 계간세무사를 통해 공개하여 합리적인 발전 방안을 제시하였습니다.



1년간의 임기를 마무리하면서 그동안 연구자문위원들이 수행한 연구과제를 주제별로 정리하여 보고서 형태로 발간하게 되었습니다. 이 보고서의 주요 내용은 세무사의 업역 확대를 위한 기초 연구로써 조세전문법원의 설립 및 조세소송 대리권과 지방세 분야에서 지방자치단체 선정대리인 활용 확대방안 및 취득세 사전검증제도 도입과 관련된 연구입니다. 챗GPT 등 인공지능의 불법세무대리 행위에 대한 대응방안, 기타 세무실무에서 이슈 부분과 세법 개정안도 함께 다루었습니다. 삼점삼의 불법세무대리 대응 방안도 상당한 연구가 진행되었고, 2023년 3월에 발간된 외부용역 보고(비공개)와 검찰수사 자료로 제공되어 적절히 활용되었습니다. 다만, 검찰수사가 진행 중이므로 본 보고서 내용에는 포함되지 않았습니다.

제1기 연구자문위원의 시의성 있는 연구 성과가 입증되어 향후 이 제도가 지속될 수 있도록 관련 규정도 보완하였습니다. 차기 집행부에서도 연구자문위원 제도를 활용하여 세무 이론 및 실무 분야에서 한국조세연구소의 연구역량 강화에 도움을 주길 기대합니다.

2023. 6. 26.

한국조세연구소 소장 원 경 희

제1장 조세법원과 소송대리권

김신언 연구이사(한국세무사회)
박정흠 박사(한국조세재정연구원)
차현숙 박사(한국법제연구원)
한정미 박사(한국법제연구원)
홍병진 박사(한국조세재정연구원)

제1절 해외 조세법원 운영사례

I. 개관

- 2022년 기준 조세사건만을 전담하는 특별법원 성격의 조세법원을 운영하고 있는 국가는 미국, 독일, 캐나다, 이탈리아, 오스트리아, 인도네시아로 조사됨¹⁾
- 그밖에 주요국(중국, 일본, 인도, 영국, 프랑스, 러시아)은 특별법원 성격의 조세법원을 별도로 운영하고 있지는 않음
 - 중국의 경우 세무행정소송은 인민법원에서 담당함
 - 일본, 인도, 프랑스, 러시아의 경우 일반 행정법원에서 조세사건을 담당함
 - 영국의 경우 조세심판원이 국세청으로부터 독립된 준사법기관의 지위를 부여받아 조세법원의 역할을 담당함
- 관련 연구의 경우 미국, 캐나다, 이탈리아, 인도네시아는 대부분 최근 Journal Article 및 Research Article과 같은 형태의 연구 자료가 조사된 반면, 독일과 오스트리아는 다른 국가들에 비해 관련 연구 자료가 적은 편임
 - 캐나다는 Canadian tax journal(<https://www.ctf.ca/ctfweb/en>)에서 조사됨
 - 이탈리아는 이탈리아어 자료가 대부분이며, 온라인 간행물(Questione Giustizia 및 Wolters Kluwer)에서 조사됨
 - 인도네시아는 인도네시아어 자료가 대부분이며, 영문 자료는 ResearchGate (<https://www.researchgate.net/>)에서 조사됨
 - 독일은 독일어 자료가 대부분이며, 세법학회(<https://www.dstjg.de/>), jstor(<https://www.jstor.org/>), 뮌헨대 참고문헌 사이트(https://www.jura.uni-muenchen.de/personen/d/drueen_klaus_dieter/schriften/index.html#kommentierungen)에서 조사됨
 - 오스트리아는 독일어 자료가 대부분으로 독일어 자료는 lexology(<https://www.lexology.com/>)에서, 영문 자료는 THE LAWREVIEWS(<https://thelawreviews.co.uk/>)에서 조사됨

1) 조사대상국은 명목 GDP 기준 상위 10개국(IMF, 22. 10월)을 대상으로 하였으며, 인도네시아의 경우 조세법원에 관한 연구가 다수 존재하여 조사대상국에 추가하였음

- 한편, 나이지리아의 경우 조세법원 도입에 대한 논의가 있으며, 아프리카 법률 저널(Journal of African Law)에 조세법원 설립을 검토한 최근 연구논문(Research Paper)이 조사됨²⁾

Ⅱ. 각국의 조세법원 현황 및 학술자료

1. 미국³⁾

가. 개요

- 미국에서는 조세법원(U.S. Tax Court), 연방지방법원(U.S. District Court), 연방청구법원(U.S. Court of Federal Claims)의 3가지 법원이 조세소송을 담당하며, 납세자가 당해 사건에 있어서 가장 유리한 법원을 선택하여 소를 제기할 수 있음
- 조세소송 유형은 조세불복절차와 조세소송절차의 두 유형으로 구분 가능
- 납세자가 세금과 관련하여 국세청(Internal Revenue Service, IRS)의 처분에 불복하여 이의를 제기하는 경우에는 우선 국세청 내부의 불복 심사기관(Appeals Office)에 심사를 청구하거나 법원에 소를 제기할 수 있도록 함

나. 설립 배경 및 연혁

- 미국 조세법원은 연방헌법(U.S. Constitution) 제1조에 의거하여 의회가 설립하였으며, 1924년 연방정부(federal government)의 독립된 행정기관(executive branch)으로 설립된 조세심판소(U.S. Board of Tax Appeal, BTA)를 전신으로 함

[26 U.S. Code.(Internal Revenue Code) § 7441] There is hereby established, under article I of the Constitution of the United States, a court of record to be known as the United States Tax Court. The members of the Tax Court shall be the chief judge and the judges of the Tax Court. The Tax Court is not an agency of, and shall be independent of, the executive branch of the Government.

출처: 26 U.S.C. § 7441, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7441>, 검색일: 2022. 9. 15

2) 나이지리아의 경우 조세법원 설립 논의가 진행되어 왔으며, 이와 관련한 최근 연구를 추가하였음
3) 국회예산정책처, 「미국 조세법원에 관한 연구」, 2010. 12., 26~27면 참고

- 조세심판소는 세입법(Revenue Act)에 따라 납세자가 국세청에서 결정한 세금에 대해 이의를 제기할 수 있도록 설립되었으며, 정부 재정에서 연방소득세가 차지하는 중요성 증가 및 새로운 조세들로 인해 야기되는 분쟁을 처리할 행정적·사법적인 기관이 부재한 배경하에 설립되었음
- 1924년에 조세심판소(the Board of Tax Appeals) 창설에 대한 행정부의 제안 내용에 따르면, 조세심판소를 내국세청과 분리하여 재무성 내에 설치하고 그 절차는 실제적으로 신속한 결정을 내리기 위해 비공식적일 것을 요구하였음
- 그러나 의회의 심의 과정에서 조세심판소를 재무성에서 독립된 행정부의 한 기관으로 설치하며, 그 위원은 상원의 동의를 받아 대통령이 임명하고 위원들의 보수도 연방법원의 법관 수준으로 정하고, 심판 진행 절차도 사법적일 것을 골자로 하여 행정부의 제안을 대폭 수정함⁴⁾
- 조세심판소는 심판기능을 독립기관으로 훌륭히 수행하여왔고, 그 기능이 법원으로서 특성을 많이 가지고 있어 실질적으로 법원과 다름없었음
- 구체적으로 조세심판소의 결정은 항소법원에 직접 상소되고 항소법원으로부터 연방 대법원에 상소 될 수 있어 2심제 심급구조를 가지게 되었고, 상소가 없으면 조세심판소의 결정이 최종적인 것으로 되어 추가 제소 대상에서 제외되었기 때문임. 또한, 심판 진행 절차는 증거에 의한 사법적 기준을 따랐고, 절차상의 이유로 청구를 각하할 수 있으며, 이의신청에 따른 수수료 부과 권한도 가지고 있었음.
- 법원이 아닌 행정부의 독립기관으로 존치시킬 경우 납세자가 심판소가 행정기관처럼 기능한다고 오해하여 절차적 오류를 범하여 불이익을 받는 경우가 빈번하게 발생하였고, 조세심판소가 소환장을 집행하고 법정모욕을 처벌할 수 있는 사법적 권한이 없었으므로 연방 지역법원에 필요할 때마다 요청할 수밖에 없는 문제점이 있었음.
- 조세심판소 위원들의 역할이 실제 법관과 같았지만, 공무원에 불과하여 연방 법원의 법관이 누릴 수 있는 헌법상의 독립성 보장을 위해 필요한 종신제와 보수 보장이 되지 않아 부당한 압력을 받을 수 있고 유능한 인재를 유치하기 곤란하다는 현실적인 문제도 제기됨
- 그러던 중 연방대법원이 법원을 창설할 의회의 권한을 넓게 해석한 입법상 법원이론 (legislative Court Doctrine)이 확립되자 연방헌법 Article III, Section 1에 의한 법원과 Section 2에 의해 부여된 권한에 따라 설치된 법원은 ‘헌법상 법원’이라 하고, 연방헌법 Article I에 의하여 의회가 그 권한을 행사하는 일환으로 창설한 법원을 ‘입법상 법원’이라 함

4) 유일언, “미국 연방조세법원의 연혁에 관한 연구”, 『법학연구』 제5권 제1호, 충남대학교 법학연구소, 1994. 12, 165~166면.

- 1942년, 의회는 조세심판소의 이름을 “미국 조세법원(Tax Court of the United States)”으로 변경하고 위원을 법관(Judges)으로 수정하였으나, 헌법상 법원이 아닌 행정부의 독립기관으로 남아있었음
- 1967년, 조세법원을 연방 사법제도의 한 부분으로 승격시켜 달라는 조세법원의 요청에 의하여 조세법원을 헌법상의 법원으로 개정한다는 내용의 법안(Mills-Long)이 의회에 제출되었으나 의회에서 통과되지 못하였고, 조세법원을 연방헌법 Article I에 의한 입법상의 법원으로 설치할 것을 내용으로 하는 H.R.13494 법안이 제출되어 의회에서 통과됨⁵⁾
- 1969년, 조세개혁법(Tax Reform Act)을 통해 의회는 미국 조세법원을 설립하였으며, 연방헌법 제1조(입법조항)에 의해 헌법상 법원의 지위를 부여하고, 조세법원의 규칙 제정 및 각종 명령 권한을 행사함
- 조세법원은 연방 헌법상 입법권(의회)에 속하는 사항에 의해 설치되었다는 점에서 ‘입법상의 법원’으로 불리며, ‘연방헌법 제1조에 의거한 법원’이라고도 불림
- 연방헌법 제3조(사법조항)에 근거한 법원에 제소하는 행정소송의 당사자는 법무부, 조세법원에 제소하는 조세소송의 당사자는 국세청임
- 조세법원의 관할에는 양수인 책임 재결정, 이자 경감 명령, 행정 및 소송비용 부여, 근로자 분류를 재결정, 공동 신고서에 대한 공동 및 여러 책임의 면제 결정, 특정 징수 검토 등의 권한을 포함. 2006년 12월 20일 이후부터는 국세청장에게 정보를 제공한 내부고발자에 대한 보상제도가 시행됨⁶⁾

다. 관련 연구

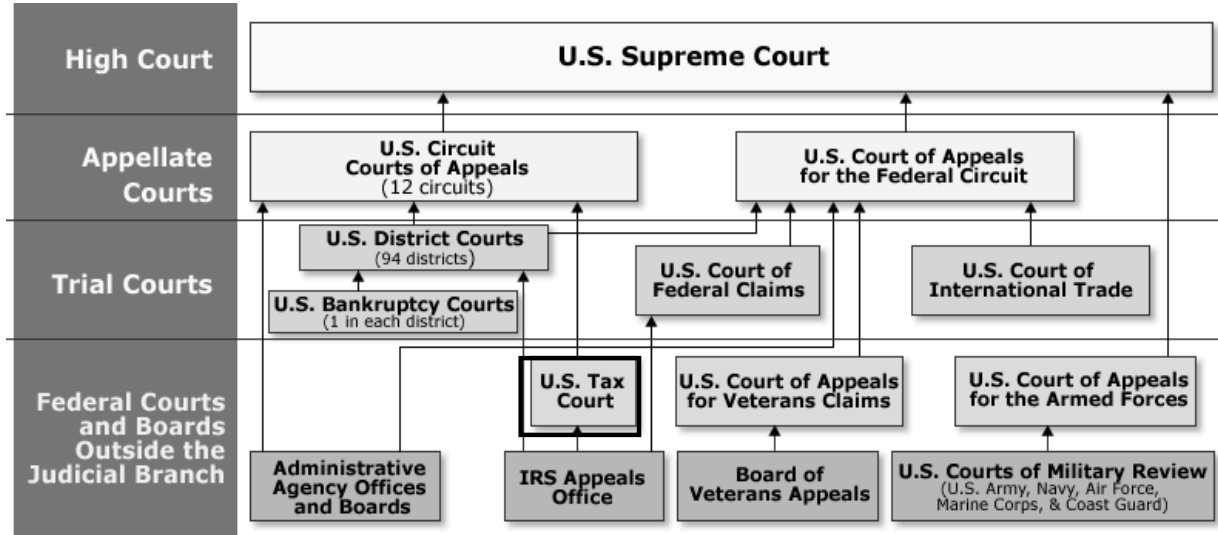
- (단행본) Sean Murphy Akins · Kandyce Lyndsey Korotky · David M Sams, Litigating a Case in Tax Court, 2021.
- (학술논문) Cole Barnett · Christopher Weeg, “Intervention in the Tax Court and the Appellate Review of Tax Court Procedural Decisions”, Florida Law Review, Vol 67, Issue 4, 2016. 3.
- (기고) Налоги и налогообложение, “Peculiarities of adjudication of tax disputes by the United States Tax Court”, 2022. 6. https://www.researchgate.net/publication/346995948_Peculiarities_of_adjudication_of_tax_disputes_by_the_United_States_Tax_Court (accessed October 17, 2022)

5) 유일언, 위의 논문, 176~177면, 20면.

6) Pritzker Legal Research Center, About the Tax Court, <https://library.law.northwestern.edu/tax/taxcourt> (검색일: 2023. 6. 11.)

라. 현황

□ 미국 법원의 체계 내 조세법원의 위치



출처: Ana Clarkson, The U.S. Court System, GONZAGA UNIVERSITY SCHOOL OF LAW RESEARCH GUIDES: LOCATING FEDERAL AND WASHINGTON CASE LAW MATERIALS (June 9, 2015), <http://libguides.law.gonzaga.edu/case-law>.

□ 역할

- Title 26 of the U.S. code(Internal Revenue Code)에 따르면 연방조세사건을 전속관할로 하여, 연방소득세, 상속세 및 증여세, 기타 일정한 소비세 관련 사건에 관한 확인판결을 할 수 있는 제한적인 관할권을 가짐
- 소득, 부동산, 증여, 특정 소비세 결손, 징수 적법 절차 사례, 공동 및 여러 책임의 배우자 면제 청구, 파트너십 절차, 선언적 판결, 이자 경감 조치, 국세청 내부 고발자 프로그램에 따른 재정 검토 및 여권과 관련된 국세청 인증 검토 등이 있음

□ 조직 및 구성

- Title 26 of the U.S. code(Internal Revenue Code) 법률에 따라, 조세법원의 판사(Judges)는 재판장(chief judge)을 포함하여 총 19명임
- 판사의 임기는 15년⁷⁾, 정년은 70세⁸⁾이며, 조세법률관계에 정통한 전문지식을 갖추어 조세법원의 업무를 수행하기 적합한 자를 대상으로 상원의 인준을 받아 대통령이 임명함⁹⁾

7) IRC § 7443(e)

8) IRC § 7447(b)(1)

9) IRC § 7443(a), IRC § 7443(b)

[26 U.S. Code.(Internal Revenue Code) § 7443]

(a) Number

The Tax Court shall be composed of 19 members.

(b) Appointment

Judges of the Tax Court shall be appointed by the President, by and with the advice and consent of the Senate, solely on the grounds of fitness to perform the duties of the office.

(e) Term of office

The term of office of any judge of the Tax Court shall expire 15 years after he takes office.

[26 U.S. Code.(Internal Revenue Code) § 7447]

(b) Retirement

(1) Any judge shall retire upon attaining the age of 70.

출처: 26 U.S.C. § 7443, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7443>, 검색일: 2022.09.16.

26 U.S.C. § 7447, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7447>, 검색일: 2022.09.16.

- 주된 사무소(워싱턴 D.C.)를 근거로 판사들이 60여 개 도시를 순회하며 재판을 하며, 통상 한 지역에서 2주일 정도를 머무름
- 연방지방법원의 법관은 법률에 관한 전반적인 지식이 있는 법률가이나, 조세법원의 법관은 조세법 전문 법률가로 구성됨
- 연방조세사건을 전속관할로 하여 연방소득세, 상속 및 증여세, 기타 일정한 소비세 관련 사건에 관한 확인판결(declaratory Judgement)을 할 수 있는 제한적인 관할권을 가짐
- 연방조세사건에 관한 관할권은 조세법원 이외에 연방지방법원 및 연방청구법원도 함께 가지며, 납세자는 이들 법원 중 자신에게 유리하다고 생각되는 하나의 법원을 선택(Choice of Forum)할 수 있음
- 2022년 9월 현재¹⁰⁾ 조세법원에는 일반법관(Judges)이 17명, 원로 판사(Senior Judges)¹¹⁾가 10명, 특별절차 담당 법관(Special Trial Judges)이 5명으로, 총 32명의 법관으로 구성되어 있음

☐ 순회법원

- 사무소는 1개소로 워싱턴 D.C.에 위치하나, 미국 전역의 47개주 약 73개의 도시를 순회하며 재판을 진행함

10) United States Tax Court, <https://www.ustaxcourt.gov/judges.html>, (검색일: 2022. 9. 16.)

11) 황진영(2010)에 따라, 원로 판사로 번역함. 미국에서 Senior Judge란 연방판사가 65세에 이르고 재직기간이 15년이 넘으면 자신의 선택에 의해 갖게 되는 신분을 가리키는 것으로, 법관으로서의 신분과 사무실, 봉급은 그대로 유지되나, 그 자리는 법률상 공석으로 취급하여 후임 판사를 새로 임명할 수 있는 특징이 있음.

□ 연도별 소송 건수(2017~2021)

<조세법원 소송 신청 및 종결 건수>

회계연도	소송 신청 건(수)	소송 종결 건(수)
2017	27,091	29,037
2018	25,422	26,259
2019	24,364	21,740
2020	16,988	19,568
2021	35,297	19,770

출처: United States Tax Court, Congressional Budget Justification Reports (United States Tax Court, Fiscal year 2023), 2022

□ 정부 지원예산¹²⁾

- 2023년 예산: \$61,284,000(전년대비 + \$2.2 million(3.8%))

마. 특징

- 조세법원은 ‘부족세액결정’에 관한 관할권을 갖고 있어, 유일하게 납세자가 먼저 분쟁 세금을 전액 납부하지 않고 소송을 제기할 수 있음
 - 조세쟁송을 담당하는 다른 2개(연방지방법원, 연방청구법원) 기관의 경우, ‘환급 청구’에 관하여 관할권을 갖고 있어 납세자가 세금을 먼저 지불한 이후 소송을 제기하여 지불된 분쟁 금액을 회수하도록 요구함
- 조세법원에 소송을 제기할 경우, 납세자는 워싱턴 D.C. 혹은 자신의 거주지 근접 장소 중 하나를 선택하여 재판받을 수 있음
 - 조세쟁송을 담당하는 다른 2개(연방지방법원, 연방청구법원) 기관의 경우, 납세자의 거주지를 중심으로 재판을 받아야 함
- 기관 고유의 규칙으로 소송절차를 규정하며, 이를 통해 사건 해결의 신속성과 효율성을 제고함
 - 다른 연방법원에 적용되는 연방 민사소송절차규칙상의 절차보다 간편하며, 조세법원은 정식절차에 의하는 것보다는 비공식적인 방법(당사자 간의 답변서, 협의 대화 등)에 의해서 쟁점을 집약시킴

12) United States Tax Court, Congressional Budget Justification Reports(United States Tax Court, Fiscal year 2023), 2022, https://www.ustaxcourt.gov/resources/budget_justification/FY_2023_Congressional_Budget_Justification.pdf (검색일: 2023. 6. 11.)

□ 미국 사법제도의 큰 특징 중 하나인 배심제도¹³⁾을 배제함

- 그 이유는 배심원들이 납세자의 입장에서 청구인인 납세자에게 유리하게 사실을 결정해 줄 여지가 있다고 분석하는 견해가 유력함

바. 동향 및 코로나19(COVID-19) 대응 정책

□ 2021 회계연도에 법원은 모든 재판을 원격으로 진행하였으며, 원격 재판이 청원자와 조세법원 근로자에게 긍정적인 측면이 있음을 고려하여 원격 방식을 제도화함

- 원격형태는 “납세자에게 가능한 한 불편과 비용을 최소화하면서” 재판을 진행해야 하는 법원의 법적요건¹⁴⁾을 충족하며, 오프라인 재판의 주 애로사항인 지역 제한 (예: 전염병 관련), 여행 일정, 날씨 등의 문제를 최소화함
- 또한, 대다수 법원 근로자가 재택 및 원격으로 근무하게 하여 현장 근무 근로자들의 안전을 보호하고, 유연한 근무제도로 유능한 인재를 유치 및 유지할 수 있었음
- 2021년 8월, 법원은 원격 절차 제도화를 위한 절차를 진행하였으며¹⁵⁾, 청원이 접수된 직후 발행되는 청원접수통지서를 통해 청원자가 원격 진행 여부를 선택할 수 있게 함
- 2021년 10월부터 점차적으로 대면 재판을 재개했으나, Omicron 변종으로 코로나19가 재확산되며 2022년 1~2월에 진행된 소송들은 원격으로 전환됨

□ 코로나19 기간 줄어든 국세청의 감사 및 통지서 발행 여파로, 2021회계연도에는 통지서 발행이 급증하여 조세법원에 접수된 소송 건수가 35,297건으로 증가¹⁶⁾하여 소송처리가 지연됨

- 이에 법원은 청원자에 대한 조기 평가와 집행 조치를 제한하기 위해 접수된 청원을 국세청에 고지함
- 코로나19 기간 국세청의 회계감사 및 집행방식은 다음과 같이 변경됨
 - (1) 공소시효가 거의 만료되지 않는 한 ‘Notice of Deficiency’ 및 기타 유사 조치를 발행하지 않음
 - (2) 새로운 자동 유치권 및 부과금을 중단함

13) 배심원이 법관과 독립하여 유무죄에 대한 판단을 하되 만장일치로 평결을 하도록 하고, 이러한 배심원의 평결에 법관이 구속되도록 하는 것

14) 26 U.S.C. § 7446.

15) 저소득 납세자 클리닉(LITC), 미국 변호사 협회 및 IRS 대표자들의 피드백을 고려한 후 이루어짐

16) 미국 조세법원의 통상적인 연평균 청원소송건수는 23,000~26,000건 수준임

- (3) 정부 이익을 보호할 필요가 있다고 판단되지 않는 한 새로운 감사를 개시하지 않음
- (4) “중대한 체납” 납세자 IR-2020-59에 대한 국무부의 새로운 여권 인증을 중단함(2020년 3월 25일)

- 비변호사를 위한 미국 조세법원 자체시험(United States Tax Court Practitioners, USTCP)은 2020년에는 연기되었지만, 2021년 11월 17일 최초로 원격으로 진행됨
 - 조세심판소 시절에는 변호사와 회계사 모두 조세법원의 소송업무에 참여할 수 있었으나, 1942년 조세법원으로 변경된 이후 비변호사가 소송업무에 참여하기 위해서는 조세법원 자체시험을 통과하여 자격을 얻어야 함¹⁷⁾
 - 2021년 원격시험에는 ExamSoft 플랫폼을 통해 160명 수험자가 응시했으며, 원격 형식은 워싱턴 D.C.에서 실시되는 오프라인 형식보다 수험자의 접근성을 높였고, 비용적인 면에서 효율적이었음

사. 조세법원과 연방지방법원 간 조세소송 처리 방법의 차이¹⁸⁾

1) 이론적 차이

- 조세법원은 연방의 조세 사건만을 심리하는 전담법원으로, 조세법원의 판사는 제너럴리스트가 아닌 세법 전문가이며 세법과 관련된 소상의 문제를 파악할 수 있는 전문적 역량을 갖추고 있음
 - 기관 차원에서 전문성을 갖추었기 때문에 기타 전문가, 행정기관, 선례에 대한 의존도가 낮고, 이념보다는 사실과 법 지식에 기반하여 의결함
 - 반면, 연방지방법원은 배심제를 유지하면서 형평법적 판단을 하였으므로 납세자의 선택에 의하여 유리한 방식을 결정할 수 있음
- 조세법원은 워싱턴 D.C.에 소재한 국립 법원이지만 그 관할권은 특정 지역으로 제한되지 않으며, 판사는 미국 전역을 돌며 미국의 모든 주요 도시에서 1년에 여러 번 조세 관련 사건을 심리할 수 있음

17) Nathan Richman, 「A Peek Behind the Curtain at the Tax Court Exam for Non-Attorneys」, TAX NOTES, 2015, <https://taxcourtexam.com/wp-content/uploads/PDFs/TAXNOTESARTICLE2015.pdf> (검색일: 2022. 10. 19.)

18) 본 원고는 HOWARD(2005)를 참고하여 작성하였음

- 사건이 심리되려면 납세자는 국세청이 통지서를 발송한 후 90일 이내에 법원에 분쟁 금액의 지급을 청구해야 하는데, 이를 "행정 절차 및 항소 절차"라고 함
- 납세자는 조세법원에 배심 재판을 요청할 수 없고, 사건이 심리되기 전에 분쟁이 발생한 건에 대한 납세 의무를 이행할 필요가 없음
- 납세 통지서가 발급되어 세금을 납부한 경우에도 조세법원에 검토를 요청할 수 있으나, 이에 관한 청원서를 90일 이내에 제출하지 않으면 제안된 세금이 부과되고 청구서가 발송되며 사건을 조세법원에 제기할 수 없게 됨¹⁹⁾
- 조세법원은 소득세, 증여세 또는 유산세, 민간 재단 및 재단 관리자의 특정 소비세의 결함 및 초과 납부를 재결정할 관할권이 있으며(IRC §6213(a).), 관할권에는 양수인 책임 재결정, 이자 경감 명령, 행정 및 소송비용 부여, 근로자 분류 재결정, 공동 신고서에 대한 공동 및 여러 책임의 면제 결정, 특정 징수 검토 등의 권한이 포함됨
- 2006년 12월 20일 이후부터는 국세청장에게 정보를 제공한 내부고발자에 대한 보상제도가 시행됨²⁰⁾

□ 조세법원의 의견 제시 방법

- 벤치 의견(Bench Opinion): 판사가 공판 기간 구두 의견을 제시하고 조세법원은 재판 후 몇 주 이내에 판사의 의견이 반영된 녹취록 사본을 납세자에게 발송하며, 벤치 의견은 선례로 간주 되지 않음
- 요약 의견: \$50,000 미만의 분쟁을 심리하는 조세법원의 소액사건 부서에서 심리된 사건에서 발행되며, 이 의견은 선례로 신뢰할 수 없으며 결정에 항소할 수 없음
- 조세법원 의견 또는 각서 의견
 - (1) 해당 의견이 조세법원 의견인지 각서 의견인지는 조세 법원장이 결정하며, 각서 의견은 법률이 확정되거나 사실에 근거한 일반적인 경우에 발행되고 법적 권한으로 인용될 수 있으며 결정에 항소할 수 있음
 - (2) 조세법원 의견은 조세법원이 충분히 중요한 법적 문제나 원칙이 관련되어 있다고 판단한 일반적인 경우에 발행되고 법적 권한으로 인용될 수 있으며 결정에 항소할 수 있음²¹⁾

19) https://www.timbertax.org/research/process/judicial/us_tax_court/

20) <https://library.law.northwestern.edu/tax/taxcourt>

21) <https://library.law.northwestern.edu/tax/taxcourt>

- 반면, 연방지방법원은 전문지식을 갖춘 국세청 전문가, 외부 변호사 혹은 선례, 항소법원의 결정에 대한 의존도가 높으며, 이념 및 해당 지역의 정치적·경제적 상황으로부터 영향을 더 많이 받음
 - 조세법원은 국가 차원이지만, 연방지방법원은 지역에 위치하며 판사들이 해당 주에서 지정되기 때문에 주별 정치적·경제적 상황으로부터 영향을 더 많이 받음
- 보수적일수록 조세피난처(tax-shelter)와 조세항의자(tax-protestor)들을 더 지지할 것이나, 조세법원의 이념적 여부는 관점에 따라 상이함
 - 조세법원의 판사들이 대통령에 의해 임명되며, 상원에 의해 확정되는 것을 고려할 때 조세법원은 연방지방법원에 비해 의사결정 시 보다 덜 이념적일 것임
 - 조세법원의 판사들은 복잡한 세금 정책에 관해 전문성을 갖추었기 때문에 외부(상위법원, 행정기관, 변호사들)에 의존하기보다는 판사 개인의 이념이 반영된 판결을 할 것이라고 주장함
- 조세법원은 이론과는 달리 헌법 제3조의 판사들과 거의 동등한 보호를 받기 때문에 독립적인 의사결정이 가능함
 - 헌법 제3조에 의해 설립된 법원에 비해 위상이나 독립성, 보수의 측면에서 낮기 때문에, 이러한 기관의 제약이 이론적으로 조세법원의 결정을 제한하거나 국세청에 유리한 편향으로 이어진다고 생각할 수 있음
 - 다만, 조세법원의 특별법관(special judges)은 대다수가 국세청 출신이기 때문에 행정 기관에 보다 호의적임
- 조세법원과 연방지방법원이 다루는 사건의 종류들이 상이함
 - 연방지방법원은 주로 법원 소송 당사자가 평가액을 지불하지 않아 잘못된 법원에 배치되었을 때, 그 관할권에 대한 문제와 근로자들에게 소득을 제대로 원천징수 했는지에 대한 쟁점들을 다룸
 - 조세법원은 배우자가 무고한지에 대한 이슈(서명한 건에 대하여 무지했다는 이유로 처벌과 이자에 대한 책임을 회피하려는 것)와 선물, 부동산, 신탁 등의 가치평가에 관한 사건들을 다룸

□ 인디애나주의 조세법원

- 인디애나주 헌법 제7조 제1항에서 사법권을 규정, “국가의 사법권은 하나의 대법원, 하나의 상소 법원, 순회 법원 및 총회가 설립할 수 있는 기타 법원에 부여된다.”라고 하였고, 이에 따라 총회는 1986년 7월 1일 조세법원을 설립함
- 조세법원은 인디애나주 세무국 또는 인디애나 조세검토위원회가 내린 최종 결정에 대한 인디애나 세법에 따라 발생하는 모든 사건에 대해 배타적 관할권을 가짐
- 조세법원은 지방정부의 재정 관련 특정 항소에 대한 관할권을 가짐
- 현재 조세법원이 관할하는 사건은 재산세 사건의 경우 재산 소재지 지역의 순회법원 또는 상급법원, 기타 사건의 경우 납세자의 거주지 또는 사업장 주소지에서 심리되었음²²⁾

2) 실증적 차이(데이터 분석 결과)

□ 1996년과 1997년 데이터를 활용해 전문지식과 이념에 초점을 두고 연방지방법원과 조세법원의 의결방식을 직접적으로 비교하였으며, 조세법원 케이스 631건과 연방지방법원 케이스 191건을 분석하였음

□ 변호인단을 포기하는 납세자 비율과 조세피난처 혹은 조세항의 사건의 비율이 조세법원에서 더 높았으며, 납세자 승소율은 연방지방법원에서 더 높았음

- 변호인단을 포기하는 납세자 비율은 조세법원 36%, 연방지방법원 10%이며, 조세피난처 혹은 조세항의 사건 비율은 조세법원 21%, 연방지방법원 10%임
- 납세자의 승소비율은 조세법원에서 20%, 연방지방법원에서 32%이며, 다른 연구에서도 조세법원에서의 승소율은 5%임. 반면 연방지방법원의 승소율은 20~30%로 확인되었음

□ 판사의 이념이 결정에 미치는 영향력은 조세법원에서 더 큼

- 조세법원 판사들은 전문성을 활용하여 의결 시 그들의 이념을 반영하기 때문에, 연방지방법원에 비해 이념이 결정에 미치는 영향력이 더 큼
- 단, 조세법원 내에서도 특별법관과 일반법관 간 의사결정이 상이했음

□ 연방지방법원이 조세법원보다 선례에 더 의존하며 소송자의 유형에 따라 민감하게 반응함(주로 기업, 신탁, 부동산을 지지하는 경향)

22) <https://www.in.gov/courts/tax/about/>

- 조세법원과 연방지방법원의 공통점은 사건 유형이 거의 동일하며, 판사들의 결정이 대체로 약간 보수적이고, 판사들의 이념적인 성향이 결정에 영향을 미친다는 점임
- 가장 빈번한 사건은 소득 및 공제에 관련되었으며, 사건 소송을 제기한 유형은 2/3 이상이 개인, 1/4이 회사임
- 판사가 진보적일수록 국세청을 더 지지했으며, 보수적일수록 납세자를 지지했음
- 진보적인 판사가 보수적인 판사보다 조세항의 혹은 조세사기(tax-fraud) 사건을 부정적으로 대응함

2. 캐나다²³⁾

가. 개요

- 캐나다 조세법원(Tax Court of Canada)은 국세청(Canada Revenue Agency) 및 다른 부서와 독립된 상급법원(Superior Court)의 하나로, 연방 조세와 관련된 법률에 대한 사건과 항소 사건을 심리함²⁴⁾
- 상급, 이중 언어, 이중법 및 순회 법원이며 국세청의 관할 구역 내 법률 해석을 제공하기 위한 자문을 들을 수 있음
- 조세법원법 제12절(Section)에 제시된 법에 대하여, 발생하는 문제에 대한 항소 및 법원에 회부된 건을 심리하고 결정하는 배타적인 관할권(original and exclusive jurisdiction)을 가짐²⁵⁾
- 이에 따라 미국의 경우와는 다르게 자신에게 유리하다고 생각되는 법원을 선택(Forum Shopping)할 가능성이 낮음
- 조세법원법 제12절에 따라 조세법원에서 다루는 주된 법률은 다음과 같음
 - (1) 소득세법 (Income Tax Act)
 - (2) 고용보험법 (Employment Insurance Act 또는 Unemployment Insurance Act)
 - (3) 소비세법에 따른 상품 및 서비스세 (Part IX of the Excise Tax Act (GST))

23) 캐나다 조세법원(Tax Court of Canada)은 ‘조세재판소’라고도 번역됨

24) 캐나다 조세법원, <https://www.tcc-cci.gc.ca/en/pages/about/the-court>, (검색일: 2022. 12. 31.)

25) 검색이 불가능한 침엽수재 수출품에 대한 부과법 (Softwood Lumber Products Export Charge Act, 2006), 캐나다 내전관련 수당법(Civilian War-related Benefits Act), 소득세법 해석법 (Income Tax Conventions Interpretation Act)을 제외하고 세계법제 정보센터(world.moleg.go.kr)의 번역된 용어를 사용함

- (4) 캐나다 연금계획법 (Canada Pension Plan Act)
- (5) 노년연금법 (Old Age Security Act)
- (6) 석유 및 가스 수입세(收入稅)법 (Petroleum and Gas Revenue Tax Act)
- (7) 문화재 수출입법 (Cultural Property Export and Import Act)
- (8) 관세법 (Customs Act (Part V.1))
- (9) 항공여행객들에 대한 보안료 부과에 관한 법 (Air Travellers Security Charge Act)
- (10) 소비세법 (Excise Act, 2001)
- (11) 침엽수재 수출품에 대한 부과법 (Softwood Lumber Products Export Charge Act, 2006)
- (12) 전쟁퇴직군인수당금법 (War Veterans Allowance Act)
- (13) 캐나다 내전관련 수당법 (Civilian War-related Benefits Act)
- (14) 퇴직군인 심리항고 위원회법 제33조 (section 33 of the Veterans Review and Appeal Board Act)
- (15) 증거법 (Canada Evidence Act)
- (16) 재정법률 해석법 (Interpretation Act)
- (17) 소득세법 해석법 (Income Tax Conventions Interpretation Act)
- (18) 판사법 (Judges Act)

□ 캐나다 조세법원법(Tax Court of Canada Act)에 따라 조세법원은 조세 법원장 (대법원장)과 부주임 판사, 그 외 23명 이하의 판사로 구성됨

- 법원의 판사는 의회에서 주지사에 의해 임명되며, 판사로 임명되기 위해서는 캐나다 상급법원의 판사이거나 판사였던 자, 변호사로서(각 지방 변호사 포함) 10년 이상 활동을 하였거나 하는 자, 지방의 변호사로 캐나다 또는 지역의 법률에 따라 사법적 업무를 수행하였던 자여야 함

□ 캐나다 조세법원에 출석하는 당사자는 대표 개인, 회계사, 개인 및 기업 변호사, 캐나다 국세청 및 기타 캐나다 정부 부서의 이익을 대변하는 법무부 변호사가 포함

□ 캐나다 조세법원에 항소를 하는 경우 일반 절차(General procedure)와 따로 신청할 수 있는 비공식 절차(Informal procedure)로 두 가지 항소 방법이 존재함

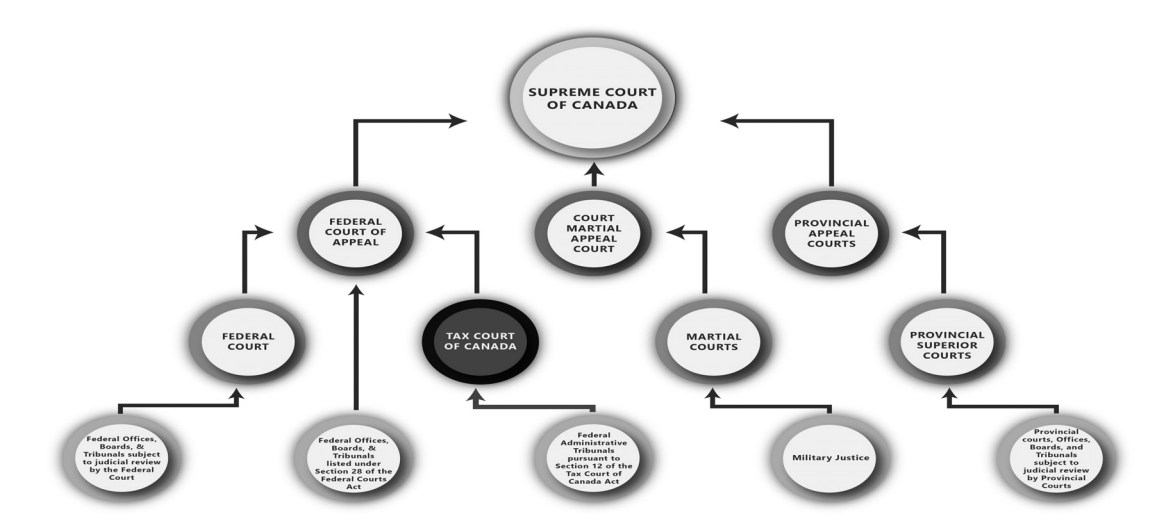
- 일반 절차의 경우 스스로 대리하거나 변호사를 통하여 대리할 수 있으며, 법인의 경우 변호사가 대리하여야 함

- 조세법원에서는 항소 전에 국세청에 이의신청을 거치며, 이에 대하여 이의가 있을 경우 90일 이내에 항소할 수 있음

□ 캐나다 조세법원의 모든 재판 및 판결은 조세법원 홈페이지(<https://www.tcc-cci.gc.ca/en/pages/find-a-court-file-or-a-decision>)에 공개가 되며, 특정 이유로 인하여 비밀 유지 명령이 내려지지 않는 한 누구나 이에 접근 가능함

- 비공개 청문회가 명령되지 않는 한 대중에게 공개되는 청문회에도 동일하게 적용됨²⁶⁾
- 일반적으로 소득세법, 상품 및 서비스세, 고용보험법 및 캐나다 연금계획법 순으로 소송 건수가 많으며, 특히 소득세법과 관련된 부분이 매년 80~85% 수준으로 큰 비중을 차지함²⁷⁾

<캐나다 법원의 체계>



출처: 캐나다 조세법원, <https://www.tcc-cci.gc.ca/en/pages/about/jurisdiction>, 검색일: 2022. 9. 6.

나. 설립 배경 및 연혁

□ 조세심사위원회(the Tax Review Board)의 연장선상에서 캐나다 조세법원법에 따라 1983년에 설립됨

- 이에 따라 캐나다 조세법원은 국세부(Department of National Revenue, 당시 국세청)에서 독립된 기관이 되었으나, 상급법원(Superior Court)의 법적 위치가 있지는 않았음²⁸⁾
- 2002년 법원행정서비스법(Courts Administration Service Act)의 제정에 따라

26) 캐나다 조세법원, <https://www.tcc-cci.gc.ca/en/pages/about/the-court> (검색일: 2022. 12. 31.)

27) 캐나다 조세법원, <https://www.tcc-cci.gc.ca/en/pages/about/reports-and-statistics> (검색일: 2022. 12. 31.)

28) 1999년 Department of National Revenue에서 Canada Customs and Revenue Agency로 명칭이 바뀌었으며, 2003년에 Canada Border Services Agency가 분리된 후에 지금의 명칭인 Canada Revenue Agency가 되었음

조세법원이 상급법원으로서의 법적 위치가 있으며, 캐나다 국세청 및 캐나다 정부의 다른 모든 부서로부터 독립적 지위를 가지고 이전의 항소에 대한 중립적인 심사관이 됨

다. 관련 연구

- ☐ **(Journal Article)** David jacyk, “The Dividing Line between the Jurisdictions of the Tax Court of Canada and Other Superior Courts”, Canadian tax journal, 2008.²⁹⁾
 - 캐나다 조세법원과 상급법원인 연방항소법원의 관할권
- ☐ **(Journal Article)** Boyle, P.J., “Canada – Access to Justice in the Tax Court of Canada”, Bulletin for International Taxation, 2021 (Volume 75), No. 9, 2021.³⁰⁾
 - 캐나다 조세법원이 조세분쟁 해결에 있어서 납세자를 위한 사법적 고려사항에 대한 접근을 통합하는 방법을 간략히 설명하고 이와 관련한 문제점을 살펴봄
- ☐ **(Journal Article)** Benjamin Alarie and Andrew J. Green, “Policy Preferences and Expertise in Canadian Tax Adjudication”, canadian tax journal, 2014.
 - 캐나다 조세불복 담당기관(조세법원) 및 조세불복 절차 소개
 - 캐나다 조세법원과 연방항소법원의 결정에 관한 판사의 정책적 선호와 사법적 영향을 살펴보고자 2000~2006년 기간 중 약 3,400건의 결정을 분석함

라. 특징

- ☐ 영어와 프랑스어의 2개 언어를 사용하는 고등법원으로 운영되고 있음
- ☐ 개인과 기업(법인)은 법원이 독점적인 관할권을 갖는 법률에 따라 발생하는 문제에 대해서 캐나다 정부를 대상으로 한 소송을 제기함
- ☐ 변호사에게 소송대리권을 주는 것으로 보이며, 조세 소송 전담법원의 사례로는 적절하나 소송대리 확대 사례로는 부적합함

29) HEINONLINE(<https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/cdntj56&div=35&id=&page=>)에서 유료 구매

30) IBFD(<https://www.ibfd.org/shop/journal/canada-access-justice-tax-court-canada>)에서 유료 구매

3. 독일³¹⁾

가. 개요

□ 독일의 조세 및 재정에 관한 재판관할권은 행정관청으로 독립된 특별 행정법원에 의하여 행사되는데, 재정재판관할권을 가진 법원에는 주 고등법원으로서의 조세법원과 연방차원의 연방조세법원이 있음

□ 독일 조세법원은 기본법(Grundgesetz) 제95조에 근거하여 설립되었으며, 조세소송에 대하여는 조세법원법에 규정되어 있음³²⁾

- 조세소송(Finanzrechtweg)은 연방과 각 주를 통하여 통일적인 조세재판권(Finanzgerichtbarkeit)을 가진 조세법원(Finanzgericht)과 그 상소심으로서 연방최고법원인 연방조세법원(Bundesfinanzhof)이 이를 관할하므로 2심제를 채택하고 있음
- 조세법원의 조직이나 심리절차에 관한 사항은 조세법원법(Finanzgerichtsordnung)에서 규정함
- 지방세 중 연방법이 아닌 주법이나 기초자치단체의 조례에 의해 규율되는 조세에 대한 행정소송은 조세법원법의 규율대상이 아니라 일반 행정소송법(Verwaltungsgerichtsordnung)이 적용되며, 이러한 경우 소송절차는 3심제로 운영됨

□ 조직 및 구성³³⁾

- 조세소송의 1심법원인 조세법원은 각 주에서 설치한 지방법원으로 현재 18개가 설치되어 있으며, 재판관은 약 600명에 달함
- 조세법원은 3인의 재판부로 구성되는데 그중 2인은 전문법관(der Berufsrichter), 1인은 명예직 법관(Der ehrenamtliche Richter)임
- 명예직 법관은 그 지역의 30세 이상의 주민 중 조세법원의 선발위원회를 통해 선발하며 임기는 4년이고, 선발 절차 등은 조세법원법에서 규정하고 있음

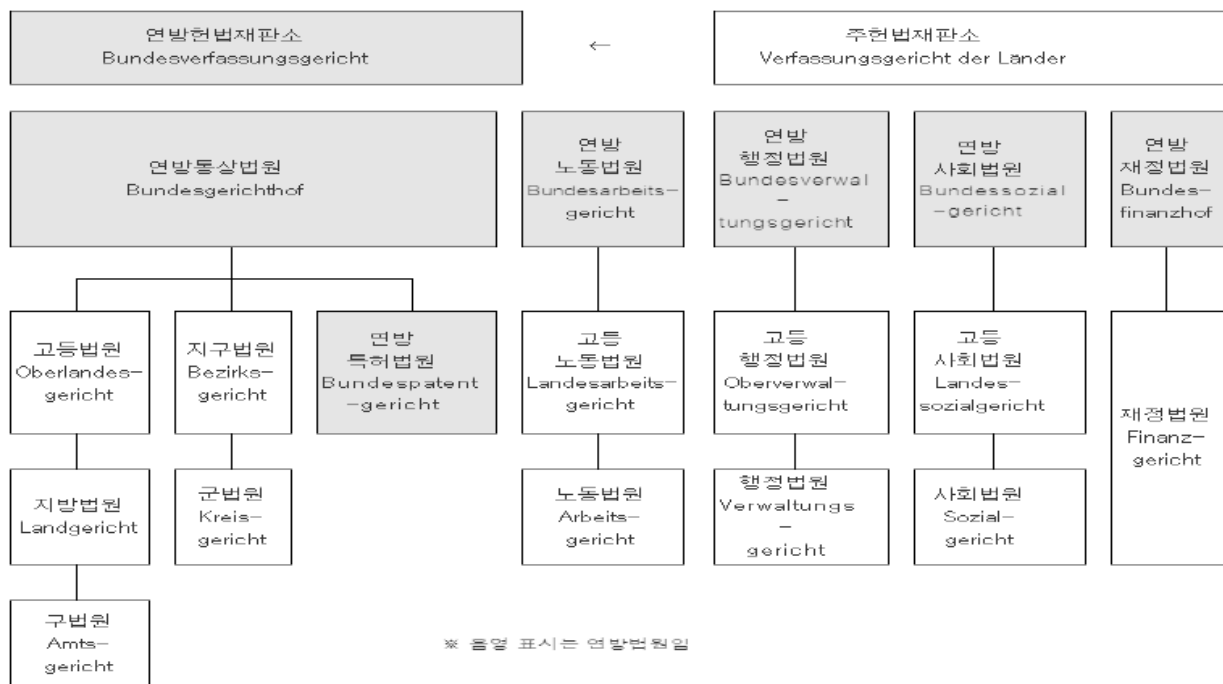
31) 독일 조세법원(Finanzgericht)은 ‘재정법원’이라고도 번역됨

32) 독일 연방조세법원(Bundesfinanzhof), <https://www.bundesfinanzhof.de/en/court/tasks/the-federal-fiscal-court-supreme-court-of-the-federation-for-tax-and-customs-matters/> (검색일: 2022. 12. 30.)

33) 독일 연방조세법원(Bundesfinanzhof), <https://www.bundesfinanzhof.de/de/gericht/rechtsprechung/finanzgerichtsbarkeit/> (검색일: 2022. 12. 30.)

- 조세소송의 최종심을 담당하는 연방조세법원은 뮌헨에 설치되어 있음
- 연방조세법원은 총 11개의 부(Senat)로 구성되고 각 부는 기본적으로 전담 조세 분야가 존재³⁴⁾하며, 이외에 전원합의체부(Großer Senat)도 존재함
- 연방재정법원에는 약 60명의 연방법관이 근무하며, 이들은 연방하원의 법관선거 위원회에서 종신으로 선출하고 연방대통령이 임명함

<독일 법원의 체계>



출처: 김성룡 · 송호영 · 안성포 · 이동식, 『독일법』, 2013. 86면

나. 관련 연구

- (Journal Article) K.-D. Drüen, “Verfassungskonforme Auslegung und Rechtsfortbildung durch die Finanzgerichte”, Steuer und Wirtschaft - StuW, 2012, pp.269~280³⁵⁾
 - 조세법원의 헌법 해석 및 법적 발전
- (단행본) Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Unternehmenssteuerrechts, in Drüen/Hey/ Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Otto Schmidt Verlag, Köln 2018, S. 1317-1348;³⁶⁾

34) 예를 들면, 제1부는 법인세, 국제조세, 이중과세방지조약사건, 제2부는 상속세, 부동산취득세, 부동산세를 전담함
 35) Degruyter(<https://www.degruyter.com/document/doi/10.9785/stuw-2012-890306/html>)에서 유료 구매

- 1918~2018년 독일의 조세관할권 100주년에 따른 조세관할권 개발 연혁, 오스트리아와 스위스 등 주변국의 관점, 다른 연방법원 및 연방헌법재판소의 관점, 실질적인 법적 문제 영역에 대한 기여 등

□ (웹페이지) Practical Law UK, “Tax litigation in Germany: overview”, [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)\)&firstPage=true](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transitionType=Default&contextData=(sc.Default))&firstPage=true) (accessed October 14, 2022)

- Practical Law UK에서 제공하는 조세소송에 관한 글로벌 가이드 독일편의 자료로 조세법원 개요 포함

4. 이탈리아

가. 개요

1) 조세법원의 구성

□ 이탈리아의 조세법원(Corti di Giustizia Tributaria)은 1급 조세법원과 2급 조세법원으로 구분되며, 재판 당사자가 제출한 항소의 결정을 담당하는 별도의 사법기관임³⁷⁾

□ 조세법원은 지역, 지방 및 시 세금, 이탈리아 국민 건강 서비스에 납부된 기부금, 부가세 및 추가 세금, 관련 제재 및 이자 수수료를 포함하여 모든 종류의 세금과 관련된 분쟁을 심리할 수 있는 관할권이 있음

□ 각 조세법원은 회장, 부회장 및 4명 이상의 판사로 구성된 하나 이상의 섹션(sezioni)으로 구성되며, 분과별 섹션은 3명의 판사에 의해 결정됨³⁸⁾

- 1급 조세법원은 모든 지방에 설치되어 있으며, 2심 판결을 위한 2급 조세법원은 각 지역의 수도에 사무소를 두고 있음

36) otto-schmidt (<https://www.otto-schmidt.de/100-jahre-steuerrechtsprechung-in-deutschland-1918-2018-9783504018886>)에서 유료 구매

37) 이탈리아 조세법원, <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/web/guest/commissioni-tributarie> (검색일: 2022. 12. 30.)

38) 이탈리아 조세법원, <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/web/guest/commissioni-tributarie> (검색일: 2022. 12. 30.)

- 이탈리아는 조세사법개혁(Riforma della giustizia tributaria)을 통해 2022년 9월 16일부터 “조세위원회”에서 “1급 및 2급 조세법원(Corti di giustizia tributaria di primo grado e di secondo grado)”으로 변경하였고, 이에 따라 시행되는 주요 규정은 아래와 같음³⁹⁾
 - 조세관할권은 1급 및 2급 조세법원에 임명된 특별조세판사(magistrati tributari speciali)와 세무판사(giudici tributari)가 행사하며 이는 공모를 통해 모집함
 - 특별세무사 직원(l'organico dei magistrati tributari speciali)은 1급 조세법원에 448명, 2급 조세법원에 128명으로 총 567명으로 구성됨
 - 새로운 섹션은 회장, 부회장, 및 2명의 특별조세판사 또는 세무판사로 구성됨
- 일반적으로 이탈리아 법률 시스템에서 민사 분쟁에 대한 관할권은 일반 법원에 있는데, 일반 법원은 개인의 권리 및 자격과 관련된 분쟁에 대해 특정 관할권을 갖기 때문임
 - 최고법원은 대법원(Suprema Corte di Cassazione)이며, 헌법재판에 대해서는 헌법재판소(Corte Costituzionale)임
- 일반 법원 시스템 외에 행정법원 시스템이 있는데, 행정법원은 공공기관 측에서 행사한 권한과 관련하여 이익 문제에 관한 분쟁, 그리고 법에 규정된 특정 영역에서 개인의 권리와 관련된 분쟁, 관련 조치, 행동, 계약 또는 수행과 관련하여 행정 권한의 행사 또는 행사 실패와 관련된 분쟁을 심리할 수 있는 관할권을 가짐
- 행정 관할권은 지역행정법원(Tribunali Amministrativi Regionali - TAR)과 국가 평의회(Consiglio di Stato)에서 행사함. 특별법원인 조세법원(tributario)은 재정 관할권에 관하여 두 개의 지방세 법원(Commissioni Tributarie Provinciali - CTP과 Commissioni Tributarie Regionali)에서 심판

2) 소송 및 재판상의 화해(제소 후 합의)

- 소송은 최종 사정 통지가 발행된 날로부터 60일 이내에 제기해야 함
 - 교섭에 의한 공판 전에 화해 절차가 서면으로 요청된 경우 또는 최종 사정 통지 발급 전에 요청되지 않은 경우, 지방 조세법원에 소장을 제출하는 것으로 90일 간의 유예가 인정됨

39) IPSOA, <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2022/09/06/riforma-justizia-tributaria-decorrono-novita> (검색일: 2022. 12. 31.)

- 소장 제출 이후라 할지라도 납세자 또는 세무당국은 여전히 부분적이거나 전체적으로 재판상 화해 절차 개시 신청을 할 수 있음
 - 지방 조세법원의 공판 전에 화해에 도달한 경우 벌금은 합의된 경정액의 40%로 감액되는데, 최근 법 개정에 따라 50%로 감액됨
- 소송은 세무당국에 의한 징세 자체를 금지하는 것이 아니며, 최종 사정 통지가 법적 강제력을 갖게 되는 180일 이후에는 세무당국은 가정수를 개시할 수 있음
- 어떠한 경우라도 납세자는 특정한 조건을 충족하는 경우 지방 조세법원에 대해 징수 금지 신청서를 제출할 수 있음
- 납세자가 조정절차를 포기하고 60일 이내에 지적된 금액을 지급함으로써 최종 사정 통지를 수용하는 경우, 벌금은 청구된 금액의 1/3로 감액됨

나. 관련 연구

- **(Research Article)** Enrico Mazzon, “Qualenifomaper la giustizia tributaria?”, *Questione Giustizia*, 2016 3⁴⁰⁾
- 조세 사법개혁을 목적으로 조세심판위원회와 조세사법심의회를 폐지하고 관련 자치 기능을 국세청으로 이관한 후 조세사법을 정규화하는 것을 기본원칙으로 하는 당시 법안(atti Camera n. 3734, XVII legislatura) 내용을 포함
- **(Research Article)** Gianfranco Gilardi, “La riforma della giustizia tributaria e l’ “unitarietà” della giurisdizione”, *Questione Giustizia*, 2016. 3.⁴¹⁾
- 조세 사법개혁에 따라 당시 조세법원의 역할을 하는 조세위원회가 기존의 역할과 근본적으로 다른 것이 아니라 단순히 개정에 그치는 것인지 등의 문제점을 언급함
 - 조세 사법개혁으로 조세위원회 폐지가 기존의 결점과 결점을 시정하기 위해 대안적 방법을 따를 가능성에 의문을 제기하지 않고, 급진적인 폐지를 강행하는 것과 같은 부정적인 의견이 있음

40) *Questione Giustizia*, https://www.questionegiustizia.it/rivista/articolo/quale-riforma-per-la-justizia-tributaria_379.php (검색일: 2022. 12. 31.)

41) *Questione Giustizia*, https://www.questionegiustizia.it/rivista/articolo/la-riforma-della-justizia-tributaria-e-l-unitarieta-della-giurisdizione_380.php (검색일: 2022. 12. 31.)

□ (기고) Maurizio Villani, “Le direttrici di fondo per la riforma della Giustizia tributaria”, 2020. 8. 18, <https://www.altalex.com/documents/news/2020/08/18/le-direttrici-di-fondo-per-la-riforma-della-giustizia-tributaria>(accessed October 13, 2022)

- 2020년 10월 조세 사법개혁에 대한 논의로 조세관할권과 조세사법부인 조세법원의 자율적인 역할의 확립을 제시함
- 조세관할권은 조세법원에 의해 자율적이고 독립적으로 행사되어야 하며, 조세사법부의 자율적인 역할을 확립해야 하는바, 세무판사는 공개경쟁을 통해 선발되어야 하며, 세무판사의 지원 자격 및 임기, 교육 및 징계 등을 다룸

□ (기고) Roberto Succio, “La riforma del processo tributario: i nuovi giudici tributari”, 2022. 9. 6, <https://www.altalex.com/documents/2022/09/06/riforma-processo-tributario-giudici-tributari> (accessed October 13, 2022)

- 조세 사법개혁에 따라 조세법원에서의 세무판사의 자율성과 독립성을 증가시켰다는 의견으로, 기존 조세위원회의 사법활동 기능을 감독하고 사법 직원에 대한 감사를 명령할 수 있는 규정이 개정되면서 감사실에 6명의 특별조세판사 또는 세무판사가 할당됨
- 이러한 규정은 조세위원회에서 수행되는 사법 활동에 대한 효과적인 감독을 보장하고, 감사실은 재정부 조세사법국과 합의한 후 조세위원회에서 각자의 능력을 검증하기 위한 공동 활동을 수행할 수 있음

5. 오스트리아

가. 개요⁴²⁾

□ 오스트리아의 연방조세법원(Bundesfinanzgericht, BFG)은 내국세 및 관세, 재정위반 등에 대해 세무당국 및 관세청, 부패방지국(Anti-Fraud Office)의 결정에 대한 항소를 결정함

- 오스트리아 조세법원의 판사는 연방정부의 제안에 따라 연방 대통령이 임명하며, 연방헌법 제134조 제3항에 따라 상원의 3인이 제안을 함

□ 연방조세법원은 대통령, 부통령 및 판사로 구성되는데, 이들은 연방정부의 추천으로 연방 대통령이 임명함

- 판사는 사법적 독립성을 강화하기 위한 목적으로 상원 3인의 지명을 받아야 함

42) 오스트리아 조세법원, <https://www.bfg.gv.at/verfahren.html>, (검색일: 2022. 12. 31.)

나. 관련 연구

- (간행물) bpv Hügel Rechtsanwälte GmbH, In review: the tax courts and tribunals in Austria⁴³⁾
- (간행물) David Pickstone, “The Tax Disputes and Litigation Review: Austria”, The Tax Disputes and Litigation Review – 10th Edition, (THE LAWREVIEWS), 2022. 2. 23⁴⁴⁾
 - 오스트리아가 조세분쟁 및 소송에 관하여 오랜 기간 잘 정비된 시스템과 관행을 갖추고 있음을 소개함(조세법원 항소 절차 등)
 - 전망 및 결론에서 향후 세무조사는 세계화에 따른 국제거래와 이전가격에 더욱 집중될 것이며, 이자 제한 규정이나 최근 코로나19 관련 법령과 같은 국제적 조치로 인한 조세 사건의 복잡성이 가중되어 조세소송이 증가하게 될 것임을 전망함
 - 또한, 오늘날의 추세는 오스트리아의 세무감사 결과가 조세소송으로 이어질 수 있을 뿐만 아니라 재정형사절차도 점점 더 많이 도입됨에 따라 납세자는 향후 조세분쟁 및 소송을 어떻게 피하고 대비할 것인지 고민해야 한다고 강조함

6. 인도네시아

가. 개요

- 인도네시아는 행정법원(Pengadilan Tata Usaha Negara)관할 하에 조세법원(Pengadilan Pajak)이 특별법원으로 설치되어 있음
 - 조세법원은 조세자문위원회(MPP)에서 출발하여 조세분쟁해결기구(BPSP)로 변경되었다가 2002년 특별법원 형태의 조세전문법원으로 발전함
 - 조세법원은 직제상 재경부 사무처 직속기구로 조세법원장은 국세청장과 동일한 직급(Eslon 1)의 세무공무원이 맡도록 하고 있으며, 조세법원의 판사는 관세나 내국세 분야에 15년 이상 근무한 경력을 가진 자 중, 일정요건에 해당하는 사람에 대하여 대법원장의 위임을 받아 판사로 재직하도록 하고 있음
 - 조세법원 사건에 대한 판결은 조세분야에서 최종심의 성격을 가지고, 비록 판결에 불복해 납세자나 과세관청이 대법원에 재심청구를 접수하더라도, 조세법원의 판결에 대한 효력을 중지 시키거나 중단시킬 수는 없음

43) LEXOLOGY (<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=639b81d2-3a2d-4f1f-8a29-f31010710f51>)에서 구입

44) THELAWREVIEWS (<https://thelawreviews.co.uk/title/the-tax-disputes-and-litigation-review/austria>)에서 구입

- 국세청의 이의신청에 대한 결정에 불복하는 납세자는 국세청 결정서를 받은 날로부터 3개월 이내에 조세법원에 일종의 행정소송인 Banding을 제기할 수 있음
 - 납세자는 소송을 제기하기 전 최초 고지세액의 최소 50%를 납부하여야 함
- 조세법원은 소송이 제기된 날로부터 12개월 이내에 해당 소송에 대한 판결을 내려야 함
 - 추가적으로 확인된 문제점이 있을 경우 법원은 납부세액을 추가하는 결정을 할 수 있으며, 이러한 결정이 있을 경우 해당 결정문이 발행된 날로부터 1개월 이내에 납부서를 이용하여 해당 세액을 자진납부하여야 함
 - 납세자는 조세법원에서 최종적으로 패소하게 되는 경우 기납부세액을 제외한 납부할 세액의 잔액에 60%의 벌금이 부과됨(2021년 국세기본법 개정)

나. 관련 연구

- **(Journal Article)** R Bravestha, “KEDUDUKAN PENGADILAN PAJAK DALAM SISTEM PERADILAN DI INDONESIA”, Mimbar Keadilan, Februari 2019.
 - 인도네시아 사법제도에서의 조세법원의 위치
- **(Journal Article)** TH Wahyudi, “KEBERADAAN DAN PERAN PENGADILAN PAJAK DALAM MEMBERIKAN KEADILAN SUBSTANTIF KEPADA WAJIB PAJAK”, SELISIK, Volume 6, Nomor 1, Juni 2020.
 - 납세자에게 실질적인 정의를 제공하기 위한 조세법원의 존재와 역할
- **(Journal Article)** I Wayan Sentana Gotama · Ida Ayu Putu Widiati dan I Putu Gede Seputra, “Eksistensi Pengadilan Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak”, Jurnal Analogi Hukum, Volume 2, Nomor 3, 2020.
 - 조세분쟁 해결을 위한 조세법원의 존재
- **(Journal Article)** Harlida Abdul Wahab, “Legal Reformation of Tax Court in Indonesia: Reforming Legal Culture, Institutional and Legislative Aspects”, International Journal of Criminology and Sociology, April 2021⁴⁵⁾

45) ResearchGate (https://www.researchgate.net/publication/351711803_Legal_Reformation_of_Tax_Court_in_Indonesia_Reforming_Legal_Culture_Institutional_and_Legislative_Aspects)

- 인도네시아 조세법원의 개혁 필요성과 조세법원에 관한 법 개정 방안을 논의함
- 연구결과 인도네시아 조세법원은 많은 약점을 갖고 있으며, 이는 입법적, 제도적, 법문화적(Legal Culture) 측면에서 이루어져야 함을 주장함

□ (Journal Article) R Afiyati, “Tax dispute settlement mediation arrangements in the future tax court”, International Journal of Criminology and Sociology, June 2022⁴⁶⁾

- 인도네시아 조세법원에서의 조세분쟁해결절차의 문제점과 향후 조세분쟁조정 개선방안을 제시함

7. 프랑스

가. 개요

□ 프랑스의 조세제도는 납세자는 선하다는 담론이 바탕이 된 세제임⁴⁷⁾

- 대부분의 경우 납세자에게 과세표준신고서 등의 제출 의무가 부여되며, 납세자가 불성실하다는 증거가 있는 경우를 제외하고는 성실(bonne foi)하다는 추정을 받음
- 납부세액은 납세자가 신고한 과세표준서 등의 신고내용이 불성실하다는 증거가 없는 한 정확한 것으로 추정(présomption d’exactitude)하여 거기에 따르고, 추후 과세관청의 과세처분에 의해 확정되는 방식임
- 이러한 방식은 부과제척기간의 계산, 조세쟁송에 관련된 입증책임의 분배 등 여러 측면에서 볼 때 납세자에게 매우 유리한 제도로, 납세자가 평가하여 신고한 경우 과세관청이 이를 부인하고자 할 때 입증책임을 지도록 규정하고 있음⁴⁸⁾

□ 프랑스의 경우 조세 불복과 관련하여 별도의 조세법원을 운영하고 있지 않음

- 프랑스 법원은 민사합의부 재판소와 행정법원으로 구분되는데, 민사합의부 재판소는 민·형사 사건을 담당하고 행정법원은 명칭 그대로 행정소송을 담당함
- 민사합의부 재판소와 행정법원은 각각 최고법원을 달리함

46) ResearchGate (https://www.researchgate.net/publication/361629530_Tax_dispute_settlement_mediation_arrangements_in_the_future_tax_court)

47) 안창남, 『주요국의 조세제도-프랑스편-』, 한국조세연구원, 2004, 305면.

48) 안창남, 앞의 책, 305면.

- 지방행정법원은 원칙적으로 직접세, 부가가치세 및 이와 유사한 조세의 1심 담당 법원이며, 행정소송을 담당하는 기준은 그 조세가 부과된 장소를 관할하는 법원이 됨
- 민사합의부 재판소는 등록세, 인지세, 토지세 등 조세범 처벌과 관련된 사항을 담당함⁴⁹⁾
- 지방행정법원에 제기하는 행정소송은 납세자뿐만 아니라 과세관청도 제기할 수 있음
- 이의신청과 지방행정법원 단계에서는 변호사 강제주의가 적용되지 않지만, 고등 법원 이상의 소송에서는 변호사 강제주의가 적용됨

나. 특징

- 조세소송과 관련하여 변호사에게 소송대리권을 주고 있는 것으로 보임
 - 고등법원 이상의 소송에서는 변호사 강제주의 적용, 입증책임은 과세관청이 짐

8. 기타(나이지리아)

- **(Research Article)** Jirinwayo Jude Odinkonigbo, “Constitutional Impediments to the Effective Review of Tax Cases in Nigeria by a Specialized Tax Court: Lessons from the United States and Canada”, *Journal of African Law*, Volume 65, Issue 1, February 2021, pp.111~136⁵⁰⁾
 - 1999년 헌법을 개정하여 상급법원으로 조세법원을 설립해야한다는 논의가 지속됨
 - 조세법원을 운영 중인 미국과 캐나다의 사례를 통해 나이지리아의 조세법원 설립을 검토함

49) 안창남, 앞의 책, 410면-415면

50) Cambridge Core (<https://www.cambridge.org/core/journals/journal-of-african-law/article/abs/constitutional-impediments-to-the-effective-review-of-tax-cases-in-nigeria-by-a-specialized-tax-court-lessons-from-the-united-states-and-canada/7A03A3BD572FCA468B144BD8B12E7375>)에서 유료 구매

제2절 국가별 조세소송 대리인 자격

I. 개요

- 국가별 조세소송에서 세무사 등 비변호사 전문직 업무 가능 범위는 다음과 같음
 - 미국: 조세소송 대리 자격을 인정하고 있으나 조세형사소송에서는 대리 업무를 인정하고 있지 않음
 - 캐나다: 조세소송 및 조세형사소송 대리 업무를 인정하고 있지 않음
 - 독일: 조세소송 및 조세형사소송 대리 업무를 제한 없이 인정함
 - 오스트리아: 조세소송 및 조세형사소송 대리 업무를 인정함
 - 이탈리아: 조세소송 대리 업무를 인정함
 - 영국: 조세소송 대리 업무를 인정하지 않으나 사무변호사(solicitor) 없이 바로 법정 변호사(barrister)에게 지시가 가능함
 - 일본: 변호사와 함께할 경우에만 조세소송 대리 업무를 인정함
 - 중국: 조세소송 대리 업무를 인정함

II. 각국의 조세 소송대리인

1. 미국

가. 개요

- 세무사의 조세소송 대리 자격을 인정하고 있으나, 조세형사소송에서는 대리 업무를 인정하지 않음⁵¹⁾

51) Treasury Department Circular No. 230 (Rev. 6-2014), IRS, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/pcir230.pdf> (검색일: 2023. 1. 20.)

- 기본적으로 미국의 경우 누구나 세무 서비스 제공이 가능하나, 조세소송과 상담에서 납세자를 대리하는 행위를 위해서는 등록대리인(Enrolled Agent), 변호사, 회계사만이 업무를 담당할 수 있음
- 변호사와 회계사는 각 주의 변호사협회 또는 각 주의 회계사협회가 인가 주체인 반면, 등록대리인은 재무부가 인가 주체임

나. 역사⁵²⁾

- 조세심판소 시절에는 변호사와 회계사 모두 조세법원의 소송업무에 참여할 수 있었음
 - 다만 회계사들은 변호사에 비해 상대적으로 사법절차의 규칙에 익숙하지 않았고, 때문에 조세심판소는 상당 부분 어려움을 겪었음
- 1942년 조세법원으로 변경 이후 보다 법원다움을 지향하기 위해 자격시험이 도입되었으며, 이에 따라 비변호사는 조세법원 자체시험(Tax Court Exam For Non-Attorneys)을 통과하여 자격을 얻어야 소송업무 참여가 가능해짐
 - Tax Court Rule 200(a)⁵³⁾에 따르면, 변호사는 특허법원의 소송업무를 허가받기 위해서 미국 조세법원의 Admission Clerk에게 변호사 자격증 등 서류를 제출하면 되지만, 비변호사의 경우 조세법원 자체시험을 통과하여 자격을 얻어야 함
 - 1942년에는 이전 법률에 의거하여 230명의 공인회계사들이 소송에 참가하도록 허가받았지만, 새로운 법률이 채택된 1943년에는 단 2명의 비변호사가 허가를 득함
 - 2004년~2012년 기간 동안, 단 37명의 비변호사가 소송허가를 받은 데 반해 변호사는 9,738명의 변호사가 소송허가를 득함
- Tax Court Rule 200(a)(1)에 따르면, 자격시험의 목적은 세무법원에서 사건의 준비와 재판에서 당사자들을 대표할 수 있는 능력을 시험하기 위함

52) Dubroff · Hellwig(2014), Richman(2015)를 참고하여 작성함

53) United States Tax Court, 「RULE 200. ADMISSION TO PRACTICE AND PERIODIC REGISTRATION FEE」, [https://www.ustaxcourt.gov/resources/ropp/Rule-200\(2nd-amended\).pdf](https://www.ustaxcourt.gov/resources/ropp/Rule-200(2nd-amended).pdf) (검색일: 2022. 12. 29.)

다. 자체시험 개요⁵⁴⁾

- 시험은 2년마다 실시되며 짝수 연도에 실시되었으나, 2020년의 경우 코로나19로 인해 연기되어 2021년에 개최되었으며, 다음 시험은 2023년으로 예정됨
- Tax Court bar의 2명의 구성원에게 후원을 받아야 시험에 응시 가능하며, 서면 시험 합격 시 후원자는 시험 합격자에 대한 추천서를 작성하여 Admissions Clerk에게 제출해야 함
- 시험 유형은 서술형과 단답형을 모두 포함하며, 시험 시간은 약 4시간임
- 시험은 4개의 파트 Tax Court Rules of Practice and Procedure(25%), Federal Rules of Evidence(25%), Federal taxation(40%), Legal ethics(10%)로 구성됨
- 각 파트별 70% 이상을 득점해야 합격하며, 2000년 이후 합격률은 5~19% 수준으로 난이도가 상당함

연도	응시자수(명)	합격자수(명)	합격률
2000	102	17	16.67%
2002	47	7	14.89%
2004	72	4	5.56%
2006	58	6	10.34%
2008	54	8	14.81%
2010	83	8	9.64%
2012	77	11	14.29%
2014	126	23	18.25%
2016	119	16	13.45%
2018	143	22	15.38%
2021*	161	19	11.80%

* 코로나 상황으로 2020년에는 연기되어, 2021년에 개최됨

출처: https://ustaxcourt.gov/resources/practitioner/NonAttorney_Exam_Statistics.pdf (검색일: 2022. 12. 29.)

- 시험은 서면으로 실시되며, 2021년 11월 17일 최초로 원격으로 진행됨
- 2021년 원격시험에는 ExamSoft 플랫폼을 통해 160명의 수험자가 시험에 응시했으며, 원격형식은 워싱턴 D.C.에서 실시되는 오프라인 형식보다 전국 수험자들의 접근성을 향상시켰고, 비용적인 측면에서 효율적이었음

54) United States Tax Court, Guidance for Practitioners, <https://www.ustaxcourt.gov/practitioners.html> (검색일: 2022. 12. 29.)

라. 조세소송대리인 제도 개선방향 관련 논의⁵⁵⁾

1) 전문직군(회계사, 세무사)의 조세소송 참여권한 확대 의견

* 현재는 변호사 혹은 Tax Court Exam에 합격한 Tax Court Practitioner만 참여 가능함

□ Smith(2012)는 조세소송이 회계, 조세, 법률, 경영서비스를 아우르는 다학제적 성격을 가지므로, 회계사(CPA)에게 Tax Court Exam 합격 의무를 면제하도록 법률 개정을 주장함

○ CPA 자격증 합격 요건이 조세소송에서 국민을 보호하기에 기술적으로, 윤리적으로 충분하기 때문에 CPA가 고객에게 보다 쉽게 통합적인 전문 서비스를 제공할 수 있도록 Tax Court Exam 합격 의무를 면제할 것을 주장함

□ Finnegan et al(2012)은 납세자의 권익 증진 및 절차 중복 방지 등을 근거로 회계사(CPA)와 세무사(Enrolled Agents)가 Tax Court Exam 통과 없이, 미국 조세법원의 작은 규모 소송들을 처리할 수 있게 하는 정책을 제안함

○ 회계사와 세무사는 납세자의 세금 관련 자료들을 준비하기 때문에 관련된 서류와 법률에 익숙하여 납세자들의 이익을 전문적으로 보호할 수 있으며, 납세자가 그들과 함께일 때 소송의 절차가 더 효율적이며, 결과가 더 좋다고 주장함

○ 2001~2009년 진행된 작은 규모 소송들의 평균 성공률은 6% 이하였지만, 납세자가 전문대리인을 가졌을 때는 13%로 성공률이 증가함

○ Tax Court Summary Opinion에 따르면 2001~2015년 진행된 작은 규모의 소송들 중 13.26%만 전문대리인이 존재하였음

○ 본 소송 전에 납세자와 국세청이 합의할 수 있도록 마련된 절차인 'Branerton Conference' 단계에서도, 회계사 혹은 세무사와 같은 전문대리인이 있을 경우 납세자에 더 유리한 방향으로 합의함

○ 회계사와 세무사는 이미 조세 지식을 평가하는 엄격한 시험을 통과했기 때문에, Tax Court Exam은 중복적인 절차이며 불필요함

55) 본 원고는 Smeal, Lucia Nasuti J.D. and Ransopher, Tad D. J.D. (2017)를 참고하여 작성하였음

2) 전문직군(회계사, 세무사)의 조세소송 참여권한 확대 반대 의견

- Smeal and Ransopher(2017)은 조세소송업무와 조세법원의 특성상 Tax Court Exam 면제는 어렵다고 주장함
 - 변호사의 관점에서, 조세소송 업무를 수행하기 위해서는 회계지식뿐만 아니라, Rules of evidence와 legal ethics에 대한 지식이 매우 중요하다고 판단함
 - Tax Court Exam에서는 해당 영역들이 각각 25%, 10%를 차지하고 있어, 시험에 통과한 사람들은 해당 분야에 대한 지식을 검증받을 수 있음
 - 조세법원 역시 법원이기 때문에 기타 연방법원과 같은 수준으로 rules of evidence를 적용하며, 변호사들이 운영하는 조세법원이 시험에 통과하지 못한 회계사와 세무사가 소송업무를 진행할 수 있도록 허가하는 것은 현실적으로 어려울 것임
- Starkman(2012)에 따르면, 작은 규모 소송을 회계사와 세무사가 진행할 수 있도록 하는 입법 시도들이 1980년~1990년대에 있었지만 모두 실패했으며, 조세법원에서는 시험 면제 옵션을 전혀 염두에 두지 않는 것으로 보임
 - 국회에 제출된 조세법원의 작은 규모 소송 대상 절차 변경 관련 입안들에서도 시험 면제에 관해서는 다루지 않고 있음

3) 기타사항 - Tax Court Exam 응시 보편화 관련

- Johnson(2013)은 소수의 비변호사-조세전문직들만이 Tax Court Exam에 응시하는 것을 주목하며, 회계학 전공자들이 다수가 해당 시험에 대해 모르고 있다고 추측했음
- Smeal and Ransopher(2017)는 대학에서 회계학 전공자들의 Tax Court Practitioner 진입을 촉진하여 납세자에게는 더 나은 결과를, 회계 전공자에게는 보다 포괄적인 서비스 제공을 가능하게 함이 바람직하다고 주장함
 - 교수들이 비변호사의 조세소송 업무에 대해서 설명하고, Tax Court 방문 등을 통해 학생들의 인지도를 제고하고, Tax Court Exam 대비 강좌 개설 및 Tax Court Exam 모의실험 실시 등을 통해 시험에 대비하고 합격률을 제고해야함

2. 기타 국가

□ (캐나다) 세무사의 조세소송 및 조세형사소송 대리 자격을 인정하고 있지 않음⁵⁶⁾

- 캐나다에는 세무사의 국가공인자격증제도가 존재하지 않음
- 조세소송의 경우 변호사만이 소송대리권이 있음
- 공인회계사, 공인일반회계사, 공인관리회계사의 경우 재판소에서 조세소송을 제기할 수 없고, 회계서류 작성 등 소송지원 업무만 가능함

□ (독일) 세무사의 조세소송과 조세형사소송 대리 권한을 제한 없이 허용함⁵⁷⁾

- 우리나라의 세무사에 해당하는 세무사 및 세무대리사가 존재하며, 1972년 이전에 세무대리사제도가 있었으나 1972년 8월 11일 세무사법 개정으로 해당 제도가 폐지됨
- 세무사 및 세무대리사의 조세형사소송절차 및 과태료절차 수행 시 변호인으로서 업무수행이 가능함

□ (오스트리아) 세무사의 조세소송과 조세형사소송 대리 권한을 제한 없이 허용하고 있음⁵⁸⁾

- 연방세, 주세, 지방세의 조세절차, 조세형사절차 및 보조금 사무와 관련하여 재무행정관청 기타 지역법인 및 독립행정위원회에서 대리 업무가 가능함

□ (이탈리아) 세무사의 조세소송 대리 자격만을 인정하며, 조세형사소송의 대리 자격을 부여하고 있지 않음

- 이탈리아에는 세무사제도와 유사하게 국가공인자격증제도가 존재하지 않으며, 우리나라와 같이 세무사와 회계사가 분리되어 있는 것이 아니라 회계사가 모든 관련 업무를 맡아서 함
- 세무 업무는 원칙적으로 누구나 가능하나 주로 공증인(Notai), 학위회계사(Dottore Commercialista), 회계사(Colleggiato), 변호사(Avvocati) 등에게 의뢰함
- 학위회계사, 회계사, 변호사의 경우 조세소송에서 대리 업무가 가능함⁵⁹⁾
- 조세형사소송 대리 업무는 변호사만 가능함⁶⁰⁾

56) Tax Court of Canada, <https://www.tcc-cci.gc.ca/en/pages/frequently-asked-questions> (검색일: 2023. 1. 21.)

57) Bundesfinanzhof, <https://www.bundesfinanzhof.de/en/plain-english/what-is-the-federal-fiscal-court/> (검색일: 2023. 1. 25.)

58) <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Overview-of-the-profession-in-Austria.pdf> (검색일: 2023. 1. 25.)

59) Italian Civil Code (Codice Civile) Article 2, (검색일: 2023. 2. 18.)

60) Italian Legal Profession Code (Codice della professione forense) (검색일: 2023. 2. 17.)

- (영국) 세무사의 조세소송 및 조세형사소송 대리 자격을 인정하고 있지 않음⁶¹⁾
- 영국에는 세무대리 업무를 위한 국가공인자격증제도가 존재하지 않으며, 공인회계사, 사무변호사(solicitor)⁶²⁾, 조세검사관 퇴직자 등이 조세전문가로서 활동함
 - 세무사 자격증을 부여하는 기관으로는 조세전문가협회(Association of Taxation Technicians)와 공인조세협회(Chartered Institute of Taxation)가 있음
 - 조세소송의 경우 직접 법정변호사(barrister)에게 지시를 전달할 수 있음⁶³⁾
- (일본) 세무사의 조세소송 대리 자격을 일부 인정하나 조세형사소송 대리 자격은 없음⁶⁴⁾
- 우리나라의 세무사제도와 유사하게 세리사 국가공인자격증제도가 존재하며, 학력 및 경력 등 일정한 요건이 있었으나 응시 자격 요건을 최근 삭제함⁶⁵⁾
 - 조세소송에서 대리 업무가 가능하며⁶⁶⁾, 조세에 관한 사항에 대해 보좌인으로서 소송대리인(변호사)과 함께 출두하여 진술할 수 있음
- (중국) 세무사의 조세소송 및 조세형사소송 대리 자격을 인정하고 있지 않음
- 우리나라의 세무사제도와 유사하게 주책세무사 국가공인자격증제도가 존재하며, 학력 및 경력 등 일정한 요건을 충족해야 시험응시가 가능함
 - 공인회계사, 변호사 등의 세무사 자격 자동부여 또는 시험면제 규정은 없음
 - 주책세무사는 물론 모든 자연인과 법인은 민사소송대리 업무가 가능함⁶⁷⁾
 - 형사소송 대리 업무는 변호사만 가능함⁶⁸⁾

61) Association of Taxation Technicians, <https://www.att.org.uk/sites/default/files/PRPG%20%28Update%201.1.2021%29%20-%20Final.pdf> (검색일: 2023. 2. 13.)

62) 소송준비 작업을 전반적으로 맡는 변호사이며, 의뢰인의 사건 설명을 법정변호사(barrister, 법정에서 변론을 담당하는 변호사)에게 전달하는 역할을 함

63) Chartered Institute of Taxation, <https://ciotmktgprodeun.azureedge.net/barristers-instruction-from-members> (검색일: 2023. 2. 13.)

64) 세리사법 제2조 및 제3조

65) 세무사 신문, <https://webzine.kacpta.or.kr/news/articleView.html?idxno=12290>, (검색일: 2023. 2. 16.)

66) 외국인을 위한 알기 쉬운 일본의 세금과 세리사제도, https://www.tokyozeirishikai.or.jp/common/pdf/f_han.pdf (검색일: 2023. 2. 16.)

67) 민사소송법(中華人民共和國民事訴訟法) 제58조, https://world.moleg.go.kr/web/wli/lgsInfoReadPage.do?1=1&searchPageRowCnt=10&A=A&AST_SEQ=1086&searchOnlyPrior=Y&CTS_SEQ=31110&searchType=all&pageIndex=1&ETC=8 (검색일: 2023. 2. 16.)

68) 형사소송법(中華人民共和國刑事訴訟法) 제33조, https://world.moleg.go.kr/web/wli/lgsInfoReadPage.do?A=A&searchType=all&searchText=%25ED%2598%2595%25EC%2582%25AC%25EC%2586%258C%25EC%2586%25A1%25EB%25B2%2595&searchPageRowCnt=10&searchNtnlCls=1&searchNtnl=CN&pageIndex=1&CTS_SEQ=8133&AST_SEQ=1086 (검색일: 2023. 2. 16.)

제3절 조세전문법원 도입 필요성과 과제

I. 개요

- 법원조직법 제7조(심판권의 행사) 제2항에서 “대법원장은 필요하다고 인정하는 경우에 특정한 부로 하여금 행정·조세·노동·군사·특허 등의 사건을 전담하여 심판하게 할 수 있다.”라고 규정하고 있고, 우리나라의 전문법원은 특허법원, 가정법원, 행정법원, 회생법원으로 구분됨
 - 전담하여 심판하게 할 수 있는 구분 기준으로는 조세, 노동, 군사 역시 포함되어 있으나 현재는 이를 분리하지 않고 행정법원에서 함께 심판하고 있으며, 행정법원에는 행정사건 중 조세를 포함하여 노동, 산재, 토지수용, 도시 정비, 보건, 주민 등 7개 분야로 세분화해 11개의 합의재판부와 12개의 단독재판부가 운영되고 있음⁶⁹⁾
 - 즉, 우리나라에서는 조세 분야 전문소송의 경우에도 행정소송의 하나로 분류하여 운영하고 있음
- 최근 조세전문법원의 도입 필요성에 대해 적극적인 논의가 있음
 - 조세법원의 설립을 요구한 가장 최초의 문헌은 1969. 1. 31. 중앙일보 기사임
 - 2005년 국세청도 조세법원을 포함한 조세불복체계 전반에 대한 용역보고서⁷⁰⁾를 발간하였고, 한국조세재정연구원은 2012년 조세소송법 제정과 관련한 연구용역 보고서⁷¹⁾를 발간함
 - 학계에서는 2018년 한국조세정책학회 세미나에서 김용민 연세대학교 교수가 조세법원의 도입과 더불어 세무사, 공인회계사에게도 조세소송권을 확대하여야 한다는 연구결과를 발표한 적이 있으며, 한국세무사회가 2022년 주관한 제19회 세무포럼에서 이동식 교수가, 2023년 제31회 세무포럼에서 차현숙 한국법제연구원 선임연구위원이 조세전문 법원의 도입 필요성을 주장함

69) 조세일보, “전문법원 20년 성과, 국민 권리구제 역량 강화할 것”, 2020. 6. 9.자 기사, <https://m.joseilbo.com/news/view.htm?newsid=399801>(검색일: 2022. 11. 29.)

70) 김영조·이재교·김재광, 『주요 선진국의 조세불복제도 연구』, 국세청, 2005

71) 박종수, 『조세소송법 제정방안 연구』, 한국조세연구원, 2012

- 이동식 교수에 따르면 “우리나라의 조세소송은 조세사건에 대한 이러한 전문성을 충분히 갖추지 못한 법관들이 단순히 민사, 형사사건을 처리하다가 어느 정도의 연배가 되어 행정부로 배정돼 행정사건을 처리하게 되면서 그 행정사건의 일종으로 조세사건을 처리하는 경우가 적지 않다.”라고 지적함⁷²⁾
- 국회 입법조사처도 2023년 상반기 조세 분야 연구용역을 조세전문법원의 설립 여부를 포함한 조세불복 통합 개편방안으로 선정하여 발주하였음⁷³⁾

□ 조세전문법원 제도를 도입하기 위해서는 보다 폭넓은 전문가의 의견, 공감의 필요할 것이며, 사회적인 필요성 인식도 수반되어야 할 것임

- 조세전문법원 제도 도입에 앞서 국세청과 감사원, 조세심판원이 운영 중인 조세 불복 절차를 조세심판원으로 단일화해야 한다는 의견이 제시됨
- 국세와 지방세에 대한 납세자의 권익을 보호하는 사후적·행정적 구제 절차는 조세심판원의 심판청구, 국세청의 심사청구, 감사원의 심사청구 등이 있음
- 국세의 경우 심사청구 또는 심판청구를 반드시 거치도록 하는 필요적 행정심판 전치주의 규정을 준용하고 있으므로, 이러한 절차를 살펴보고 조세분야의 행정 절차, 심판 과정에서 개선할 부분과 연계하여 함께 다루어야 함

II. 국내 전문법원과 심판원 사례 검토

1. 법원에 관한 대한민국헌법 규정

□ 우리 헌법은 법원에 관하여 제5장에서 별도로 규정하고 있음

제101조 ① 사법권은 법관으로 구성된 법원에 속한다.

② 법원은 최고법원인 대법원과 각급법원으로 조직된다.

③ 법관의 자격은 법률로 정한다.

제102조 ① 대법원에 부를 둘 수 있다.

② 대법원에 대법관을 둔다. 다만, 법률이 정하는 바에 의하여 대법관이 아닌 법관을 둘 수 있다.

72) 세정일보, “조세법 전문적 연구 법관이 사건 담당하는 ‘조세전문법원’ 도입해 전문성 높여야”, 2022. 4. 22.자 기사, <https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=37291> (검색일: 2023. 6. 12.)

73) 국세신문, “조세전문법원 도입, 조세불복제도 통합 추진되나?”, 2023. 3. 21.자 기사, <https://www.intn.co.kr/news/articleView.html?idxno=2027862> (검색일: 2023. 6. 11.)

③ 대법원과 각급법원의 조직은 법률로 정한다.

제103조 법관은 헌법과 법률에 의하여 그 양심에 따라 독립하여 심판한다.

제104조 ① 대법원장은 국회의 동의를 얻어 대통령이 임명한다.

② 대법관은 대법원장의 제청으로 국회의 동의를 얻어 대통령이 임명한다.

③ 대법원장과 대법관이 아닌 법관은 대법관회의의 동의를 얻어 대법원장이 임명한다.

제105조 ① 대법원장의 임기는 6년으로 하며, 중임할 수 없다.

② 대법관의 임기는 6년으로 하며, 법률이 정하는 바에 의하여 연임할 수 있다.

③ 대법원장과 대법관이 아닌 법관의 임기는 10년으로 하며, 법률이 정하는 바에 의하여 연임할 수 있다.

④ 법관의 정년은 법률로 정한다.

제106조 ① 법관은 탄핵 또는 금고 이상의 형의 선고에 의하지 아니하고는 파면되지 아니하며, 징계 처분에 의하지 아니하고는 정직·감봉 기타 불리한 처분을 받지 아니한다.

② 법관이 중대한 심신상의 장애로 직무를 수행할 수 없을 때에는 법률이 정하는 바에 의하여 퇴직하게 할 수 있다.

제107조 ① 법률이 헌법에 위반되는 여부가 재판의 전제가 된 경우에는 법원은 헌법재판소에 제청하여 그 심판에 의하여 재판한다.

② 명령·규칙 또는 처분이 헌법이나 법률에 위반되는 여부가 재판의 전제가 된 경우에는 대법원은 이를 최종적으로 심사할 권한을 가진다.

③ 재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다. 행정심판의 절차는 법률로 정하되, 사법절차가 준용되어야 한다.

제108조 대법원은 법률에 저촉되지 아니하는 범위안에서 소송에 관한 절차, 법원의 내부규율과 사무처리에 관한 규칙을 제정할 수 있다.

제109조 재판의 심리와 판결은 공개한다. 다만, 심리는 국가의 안전보장 또는 안녕질서를 방해하거나 선량한 풍속을 해할 염려가 있을 때에는 법원의 결정으로 공개하지 아니할 수 있다.

제110조 ① 군사재판을 관할하기 위하여 특별법원으로서 군사법원을 둘 수 있다.

② 군사법원의 상고심은 대법원에서 관할한다.

③ 군사법원의 조직·권한 및 재판관의 자격은 법률로 정한다.

④ 비상계엄하의 군사재판은 군인·군무원의 범죄나 군사에 관한 간첩죄의 경우와 초병·초소·유독 음식물공급·포로에 관한 죄중 법률이 정한 경우에 한하여 단심으로 할 수 있다. 다만, 사형을 선고한 경우에는 그러하지 아니하다.

□ 우리 헌법이 이처럼 법원에 대하여 별도의 장에서 규율하고 있는 것은 삼권분립의 원칙에서 기인한 것임

- 삼권분립의 원칙은 국가권력의 작용을 입법·행정·사법의 셋으로 나누어, 각각 별개의 기관에 이것을 분담시켜 상호 간 견제·균형을 유지 시킴으로 국가권력의 집중과 남용을 방지하려는 통치조직 원리임

□ 삼권분립 이론의 핵심은 자유주의적 요청에 따라 국가권력으로부터 국민의 자유를 지키려는데 그 진가(眞價)가 있음

- 적극적으로 국가권력의 능률향상을 위한 제도가 아니라 소극적으로 국가권력의 집중과 전횡을 막으려는 것이며, 국가권력과 그것을 행사하는 인간에 대한 회의적이고 비판적인 인간관에 근거하고 있음. 이 원칙은 기술적인 것이며, 정치적으로는 중립적인 성격을 띠고 있음
- 삼권분립주의는 국민주권주의와는 달리, 법치주의의 한 제도로서 다른 조직원리인 군주제나 공화제와도 결합할 수 있음. 또 삼권분립은 자유주의적 요소이므로 민주주의와 반드시 결부되는 것은 아님. 그러나 삼권분립의 원칙은 오늘날 전제 정부에 대한 입헌정부의 특징으로서 파악되고 있음

□ 우리나라의 경우에는 제헌헌법부터 제3공화국 헌법까지는 권력분립에 입각한 헌법이었으나, 어느 기관이 우월하였는지 한마디로 말할 수 없음

- 개괄적으로 제1공화국은 행정부 우위의 형태를 취하였고, 제2공화국은 균형 제도를, 제3공화국은 미국식 완전권력분립제라 할 수 없으나 그에 가까운 제도였고, 실질적으로는 행정부 우위의 제도였다고 봄. 제4공화국은 전통적인 삼권분립이 아니라 국가원수(대통령)에게 권력의 집중·융화현상이 두드러졌다고 할 수 있음

□ 대통령은 국가원수로서 막강한 국가긴급권을 가졌고 그 권한 행사를 견제할 수 있는 어떠한 제도적 장치도 없었으므로, 대통령은 국회·법원에 대하여 우월한 지위에서 3권을 조정하였음

- 이와 같은 권력집중제에 많은 비판이 가해졌고, 권력분립제로의 복귀가 요청되었으므로, 제5공화국 헌법은 권력분산적 대통령제를 채택하였음. 따라서 대통령은 국가원수이나 행정권의 수반으로서 입법권·사법권과 대등한 입장에서 견제·균형을 취하도록 하였음. 그러나 현행 헌법상으로도 전통적인 대통령제에서 인정되지 않는 권한을 가져, 아직도 대통령이 입법부·사법부에 대하여 우월한 경향이 있음

□ 이러한 삼권분립의 원칙에 따라 법원에 대하여는 그 조직 및 운영 역시 법원(사법부)의 몫으로 남겨져 있다고 할 것임. 이와 같은 우리 헌법상의 원칙 및 규율에 따라 법원(사법부)은 법원조직법을 제정하여 구체화하고 있음

2. 법원조직법의 주요내용

가. 현행 법원조직법의 주요내용

□ 헌법에 따라 사법권을 행사하는 법원의 조직을 정함을 목적으로 함

- 법원은 법률상의 쟁송을 심판하고 법률에 따라서 법원에 속하는 권한을 가지며, 법원은 등기·호적·공탁·집행관·법무사에 관한 사무를 관장 또는 감독함
- 법원은 대법원, 고등법원, 특허법원, 지방법원, 가정법원, 행정법원, 회생법원으로 하고, 지방법원 및 가정법원의 관할구역 안에 지원과 가정지원, 시·군법원 및 등기소를 둘 수 있음
- 대법원에 대법관을 두며, 대법관은 대법원장을 포함하여 14인으로 하고, 고등법원·특허법원·지방법원·가정법원·행정법원 및 회생법원에 판사를 두며, 각급 법원의 조직과 관할에 대하여는 각각 개별적인 규정을 둠

□ 대법원은 최고법원으로 대법원의 심판권은 대법관 전원의 3분의 2 이상의 합의체에서 행함. 다만, 일정한 사건을 제외하고는 대법관 3인 이상으로 구성된 부에서 의견이 일치한 때에 한하여 재판할 수 있으며, 대법원장은 특정한 부로 하여금 행정·조세·노동·군사·특허 등의 사건을 전담하여 심판하게 할 수 있음

- 고등법원·특허법원 및 행정법원의 심판권은 판사 3인으로 구성된 합의부에서 행사하고, 지방법원·가정법원·회생법원과 지방법원 및 가정법원의 지원, 가정지원 및 시·군법원의 심판권은 단독판사가 행사하며, 합의심판을 하여야 하는 경우에는 판사 3인으로 구성된 합의부에서 행사함
- 시·군법원의 심판권은 단독판사가 행사하고, 상급법원의 재판 판단은 당해 사건에 관하여 하급심을 기속함. 대법원에 법원행정처, 사법연수원, 사법정책연구원, 법원공무원교육원과 법원도서관을 두고 재판연구관, 법관인사위원회와 법관징계위원회를 두며, 사법정책자문위원회를 둘 수 있음

□ 대법원장은 국회의 동의를 얻어 대통령이 임명하고, 대법관은 대법원장의 제청으로 국회의 동의를 얻어 대통령이 임명하며, 판사는 대법관회의의 동의를 얻어 대법원장이 임명함

- 대법원장의 임기는 6년으로 하며, 중임할 수 없고, 대법관의 임기는 6년, 판사의 임기는 10년으로 각각 연임할 수 있음. 대법원장과 대법관의 정년은 70세, 판사의 정년은 65세로 하며 법관의 신분은 보장되고, 법관은 재직 중 겸직이나 정치 운동을 하지 못함.

□ 재판의 심리와 판결은 공개하고, 심리는 국가의 안전보장·안녕질서 또는 선량한 풍속을 해할 우려가 있는 때에는 결정으로 공개하지 않을 수 있으며 심판의 합의는 공개하지 않음. 합의심판은 다른 규정이 없으면 과반수로 결정함.

□ 전체 구성은 9편 82조와 부칙으로 구성되어 있음

<현행 법원조직법의 체계>

제 1 편 총칙

제1조(목적)
제2조(법원의 권한)
제3조(법원의 종류)
제4조(대법관)
제5조(판사)
제6조(직무대리)
제7조(심판권의 행사)
제8조(상급심 재판의 기속력)
제9조(사법행정사무)
제9조의2(판사회의)
제10조(각급 법원 등의 사무국)

제 2 편 대법원

제11조(최고법원)
제12조(소재지)
제13조(대법원장)
제14조(심판권)
제15조(대법관의 의사표시)
제16조(대법관회의의 구성과 의결방법)
제17조(대법관회의의 의결사항)
제18조(위임사항)
제19조(법원행정처)
제20조(사법연수원)
제20조의2(사법정책연구원)
제21조(법원공무원교육원)
제22조(법원도서관)
제23조(대법원장비서실 등)
제24조(재판연구원)
제25조(사법정책자문위원회)
제25조의2(법관인사위원회)

제 3 편 각급 법원

제 1 장 고등법원
제26조(고등법원장)

제27조(부)
제28조(심판권)

제 2 장 특허법원

제28조의2(특허법원장)
제28조의3(부)
제28조의4(심판권)

제 3 장 지방법원

제29조(지방법원장)
제30조(부)
제31조(지원)
제31조의2(가정지원의 관할)
제32조(합의부의 심판권)
제33조(시·군법원)
제34조(시·군법원의 관할)
제35조(즉결심판에 대한 정식재판의 청구)
제36조(등기소)

제 4 장 가정법원

제37조(가정법원장)
제38조(부)
제39조(지원)
제40조(합의부의 심판권)

제 5 장 행정법원

제40조의2(행정법원장)
제40조의3(부)
제40조의4(심판권)

제 6 장 회생법원

제40조의5(회생법원장)
제40조의6(부)
제40조의7(합의부의 심판권)

제 4 편 법관

제41조(법관의 임명)
제41조의2(대법관후보추천위원회)
제42조(임용자격)
제42조의2 <삭제>
제42조의3(직무권한의 제한)
제42조의4 <삭제>
제43조(결격사유)
제44조(보직)
제44조의2(근무성적 등의 평정)
제45조(임기·연임·정년)
제45조의2(판사의 연임)
제46조(법관의 신분보장)
제47조(심신상의 장애로 인한 퇴직)
제48조(징계)
제49조(금지사항)
제50조(파견근무)
제50조의2(법관의 파견 금지 등)
제51조(휴직)
제52조(겸임 등)

제 5 편 법원직원

제53조(법원직원)
제53조의2(재판연구원)
제54조(사법보좌관)
제54조의2(기술심리관)
제54조의3(조서관)
제55조(집행관)
제55조의2(법원보안관리대)

제 6 편 재판

제 1 장 법정

제56조(개정의 장소)
제57조(재판의 공개)
제58조(법정의 질서유지)
제59조(녹화 등의 금지)
제60조(경찰공무원의 파견 요구)
제61조(감치 등)
제62조(법정의 용어)
제62조의2(외국어 변론 및 전담재판부의 설치)
제63조(준용규정)
제64조(법원경위)

제 2 장 합의

제65조(합의의 비공개)
제66조(합의의 방법)

제 7 편 대법원의 기관

제 1 장 법원행정처

제67조(법원행정처장 등)

제68조(임명)
제69조(국회출석권 등)
제70조(행정소송의 피고)
제71조(조직)
제71조의2(윤리감사관)

제 2 장 사법연수원

제72조(사법연수생)
제72조의2(사법연수생 수습의 목적)
제73조(조직)
제74조(사법연수원장 등)
제74조의2(교수의 지위 등)
제74조의3(초빙교수)
제74조의4(교수요원의 파견)
제74조의5(사법연수원운영위원회)
제75조(사무국)
제76조(위임사항)

제 3 장 사법정책연구원

제76조의2(조직)
제76조의3(사법정책연구원장 등)
제76조의4(비법관 연구위원등 지위 등)
제76조의5(초빙연구위원)
제76조의6(사법정책연구원운영위원회)
제76조의7(보고서 발간 및 국회 보고)
제76조의8(준용규정)
제76조의9(위임사항)

제 4 장 법원공무원교육원

제77조(조직)
제78조(원장 등)
제79조(준용규정)
제80조(위임사항)

제 5 장 법원도서관

제81조(조직)

제 8 편 양형위원회

제81조의2(양형위원회의 설치)
제81조의3(위원회의 구성)
제81조의4(위원장의 직무)
제81조의5(위원회의 회의)
제81조의6(양형기준의 설정 등)
제81조의7(양형기준의 효력 등)
제81조의8(관계 기관의 협조 등)
제81조의9(사무기구)
제81조의10(보고서 발간)
제81조의11(비밀준수 의무 등)
제81조의12(위임규정)

제 9 편 법원의 경비

제82조(법원의 경비)

□ 현행 법원조직법은 헌법에 의하여 사법권을 행하는 법원의 조직을 정함을 목적으로 제정되었음. 이와 같은 사법권을 행사하는 법원의 종류를 법원조직법 제3조에서 다음과 같이 규정하고 있음.

1. 대법원
2. 고등법원
3. 특허법원
4. 지방법원
5. 가정법원
6. 행정법원
7. 회생법원

③ 고등법원·특허법원·지방법원·가정법원·행정법원·회생법원과 지방법원 및 가정법원의 지원, 가정지원, 시·군법원의 설치·폐지 및 관할구역은 따로 법률로 정하고, 등기소의 설치·폐지 및 관할구역은 대법원규칙으로 정한다.

1) 특허법원

```

graph TD
    D[대법원]
    T[특허법원]
    G[고등법원]
    TS[특허심판원]
    Z[지방법원]
    S[심결취소소송]
    K[특허권 등 침해소송]

    S --> TS
    TS --> T
    K --> Z
    Z --> G
    T --> D
    G --> D
    Z --> T
  
```

대법원

특허법원

고등법원

특허심판원

- 거절결정불복심판
- 무효심판
- 권리범위확인심판

지방법원

- 민사 본안(금지, 손해)
- 민사 가처분
- 형사

심결취소소송

특허권 등 침해소송

심결취소

민사본안

가처분 항고, 형사 항소

- 1990년대 초반 특허법원 도입에 대한 논의 시작, 1994. 7. 27. 법원조직법을 개정하여 1998년 특허법원을 개원함
 - 종전에는 특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권 등을 둘러싼 분쟁에 관하여 특허청에서 2단계 행정심판을 거친 후 여기에 불복이 있는 경우 바로 대법원에 상고하도록 하였음
 - 사법제도 개혁 일환으로 1998년 3월 고등법원급으로 창설된 특허법원은 특허심판원의 심결에 대한 불복소송을 1심으로 관장하고 그 판결에 불복이 있는 경우 대법원에 상고할 수 있도록 하면서, 행정소송에 해당하는 특허심판원의 심결에 대한 불복소송은 2심제로 운영함

- 민사소송은 다루지 못하고 있다가 법원조직법 개정으로 2016년 1월부터 특허권 등 침해사건의 항소심 사건을 특허법원이 관장하게 됨. 따라서 지방법원 합의부(서울중앙, 부산, 대구, 광주, 대전지방법원)에서 1심을, 특허법원에서 2심을 관장하고, 불복하는 경우 대법원에 상고할 수 있어 3심제로 운영함
 - 이를 관할집중제도라고 하는데, 지적재산권(특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권, 품종보호권)의 침해사건의 민사본안 소송에만 적용됨

- 형사소송은 관할집중제도에서 제외되었으나, 최근 전문성 부족, 재판 지연, 법원간 판결의 형평성 문제가 제기되어 특허청, 국가지식재산위원회, 특허법원, 검찰, 국회에서 제도개선을 추진 중. 국회는 관할집중제도 도입을 논의하기 위한 형사소위가 출범함

- 특허법원에는 자연과학이나 공학을 전공한 기술심리관(개원 시부터), 법원기술조사관(2016년이후부터)을 전문 기술 분야별로 배치하여 특허, 실용신안 사건의 기술적인 사항에 관해 재판부의 이해와 판단을 보조하도록 운영하고 있음

- 특허법원의 조직은 재판부, 사무국, 국제지식재산권법연구센터, 자문위원회로 구성됨

2) 행정법원

- 행정법원은 1998년 3월 서울에 처음 설치되었으며, 행정법원이 설치되지 않은 지역의 행정사건은 행정법원이 설치될 때까지 해당 지방법원 본원이 이를 관할함
 - 서울행정법원은 조세, 토지수용, 근로, 일반행정 등 사건을 심판함
 - 과거에는 행정적 구제 절차를 모두 거쳐야 법원에 행정소송을 제기할 수 있었으나, 행정법원 설립에 따라 법에 달리 규정되어 있지 않은 한 행정심판을 거치지 않고 곧바로 행정소송을 제기할 수 있음

3) 회생법원

- 2017년 3월 우리나라 최초의 회생·파산 전문법원인 서울회생법원이 설치되어, 재판에 대한 국민의 신뢰를 증진하고 구조조정과 개인 채무 조정절차에서 실질적인 법치주의를 구현하는 데 큰 기여를 할 것으로 기대됨
 - 회생법원이 설치되지 않은 지역의 도산사건은 회생법원이 설치될 때까지 해당 지방법원 본원이 관할함
 - 다만, 예외적으로 춘천지방법원 강릉지원의 경우 개인회생 및 개인파산사건에 대한 관할권(강릉시·동해시·삼척시·속초시·양양군·고성군)을 가짐
 - 회생법원은 법인회생·법인파산·일반회생·개인회생·개인파산·국제도산사건과 그 관련 사건을 관장함

Ⅲ. 대표적 필수적 전심절차와 현행 조세불복 제도 문제점

1. 필수적 전심절차 기관

가. 조세심판원⁷⁴⁾

74) 조세심판원 홈페이지, <https://www.tt.go.kr/mUser/guide/systemList.do> (검색일: 2023. 6. 11.)

- 국세기본법상 불복 절차의 하나인 심판청구를 심리하고 결정하는 기관으로, 납세자의 권리 구제에 공정성과 신중성을 기하기 위하여 국세 처분청인 국세청이나 관세청과 분리한 독립된 제3의 기관임
 - 1974년 납세자의 권익보호를 강화하고 국세청의 심사청구제도와 별도로 과세 관청으로부터 독립된 국세심판소를 설립하기 위하여 국세심판소의 설립과 기능에 관한 규정을 두는 국세기본법을 제정·공포하였음
 - 지속적인 심판청구사건의 증가에 따라 1991년, 1994년, 1998년, 2008년, 2019년, 2020년 심판부 또는 조사관실이 증설되었으며, 현재 8개 심판부, 15개 조사실로 운영되고 있음
- 심판청구는 당해 처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 하며, 이의신청을 거친 후 심판청구를 할 때에는 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 함
 - 다만, 이의신청 결정기간인 30일(지방세 90일)내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 그 결정기간이 경과한 날부터 심판청구를 할 수 있음
- 이의신청, 심사청구와는 달리 심판 결정에는 "심판관의 독립성 보장", "준사법적 심판 절차" 등 납세자의 권리 구제를 위하여 여러 가지 제도적 장치를 마련하고 있는 것이 특징임

나. 특허심판원⁷⁵⁾

- 산업재산권(특허·실용신안·디자인·상표)의 발생·변경·소멸 및 그 권리범위에 관한 분쟁을 해결하기 위한 특별행정심판을 말하며, 특허심판(거절결정 불복심판, 무효심판, 권리 범위 확인 심판 등)은 전문적인 기술지식과 경험이 필요하기 때문에 특허청 소속 특허심판원에서 담당함
 - 특허 관련 소송 중 산업재산권의 발생, 소멸 및 그 효력 범위에 관한 분쟁인 특허심판을 담당함
 - 특허심판원의 심결(결정)에 불복하여 고등법원급 전문법원인 특허법원에 소를 제기할 수 있고, 대법원에 상고할 수도 있으므로 특허심판은 사실상 1심 법원의 역할을 수행함

75) 특허심판원 홈페이지, <https://www.kipo.go.kr/ip/iptContentView.do?menuCd=SCD0400062> (검색일: 2023. 6. 11.)

2. 현행 조세불복제도의 문제점

가. 단계별 조세불복제도 운영의 실효성

- 우리나라의 조세불복제도로 운영되고 있는 국세청 심사청구제도, 감사원 심사청구제도, 조세심판원 심판제도 등 다양한 조세불복 절차는 납세자에게 불복청구 기관을 선택할 수 있는 권리를 준다는 점에서 타당하다고 할 것이나, 현실적으로 조세심판청구가 대부분인 점을 고려한다면, 다양한 조세불복 절차를 운영하고 있는 제도 취지가 무색하다고 할 것임
 - 납세자의 권리구제를 위한 절차라는 점에서 감사원의 인용률⁷⁶⁾은 다른 절차(20~27%)에 비해 매우 낮고, 2015년부터 2019년까지 평균 처리율을 보면, 국세심사 77.98%, 조세심판 76.70%, 감사원 59.36%로 감사원이 가장 낮은 처리율을 보여주고 있다는 점에서 실효성에 대한 의문이 제기되고 있음⁷⁷⁾
 - 다만, 감사원의 인용률은 다른 절차에 비해 낮은 이유가 감사원을 통한 조세불복이 다른 방식을 활용하는 것과 비교하여 다른 특성을 가질 수 있기 때문일 수 있으며, 단순히 인용률의 차이로 실효성에 낮다고 주장하기에는 어려움이 있을 수 있다는 반론도 가능함
 - 처리율의 경우에도 국세심사와 조세심판에 비하여 감사원에 제출된 조세불복이 보다 복잡한 구조를 가진 경우라면 평균적으로 처리율이 낮을 가능성이 있기 때문에 이에 대한 검토 이후에 실효성에 대한 논의가 필요함
- 심사청구와 심판청구는 실질적으로 동일한 업무를 각기 다른 기관에서 중복 수행하는 것으로서 조세 행정에 있어서 비경제성 또는 비효율성의 문제가 발생함
 - 앞서 언급한 바와 같이 유사한 사안에 대하여 서로 다른 결정으로 인해 납세의무자에게 혼란을 초래할 수 있으며 행정의 신뢰도 저하가 우려되며, 서로 간의 경쟁으로 국세청과 조세심판원이 인위적으로 인용률을 높이기 위해 졸속 판단을 한다면 납세의무자의 공정한 심판받을 권리에 심각한 침해가 될 수 있음⁷⁸⁾
 - 미국에서도 Choice of Forum의 자유를 두어 납세자의 권익을 제고할 수 있는 측면도 있으므로 득실을 따져볼 필요가 있다는 반론이 있음

76) 감사원의 인용률은 2015년 11.7%, 2016년 17.1%, 2017년 4.6%, 2018년 1.7%, 2019년 14.2%이다.

김무열, 『국세행정 불복절차의 문제점과 개선방안』, 한국조세재정연구원, 2021, 각주 71)

77) 김무열, 위의 보고서, 82면.

78) 길용원, “조세불복제도의 개선에 관한 연구”, 『서강법률논총』 제3권제2호, 서강대학교 법학연구소, 2014, 18면.

나. 사전적 제도로서의 과세전적부심사 운영과 심사의 중복성 여부

- 과세전적부심사를 수행하는 재결기관의 중립성과 독립성을 재고할 필요가 있다는 논의가 있음
 - 원칙적으로 처분청이 재결기관이 된다는 점에서 재결 자체의 객관성과 공정성이 침해될 수 있으므로 독립된 재결기관을 두는 것을 검토할 필요가 있다는 의견이 제기되어 왔음⁷⁹⁾
 - 반면에 과세전적부심사제도는 과세처분 이전에 사전적으로 자기 시정의 차원에서 중요한 의미가 있기 때문에 다른 사후 구제절차와는 결이 다른 측면이 있다는 점에서 과세전적부심사제도의 유지가 필요하다는 의견도 있음
 - 다만, 과세처분이 있는 후에 이루어지는 이의신청, 심사청구, 심판청구가 있으며, 이 절차와 과세전적부심사제도 간의 조화를 검토할 필요가 있음.⁸⁰⁾ 특히 동일한 사안에 대해서 동일한 재결청이 심사를 한다는 것은 중복성으로 인해 절차의 복잡성만 야기할 수 있는 측면이 있으므로.⁸¹⁾ 과세전적부심사제도와 이의신청제도⁸²⁾의 적절한 조정을 검토할 필요가 있음

다. 처리기한의 현실화 문제

- 국세청 심사청구, 감사원 심사청구, 조세심판원 심판청구의 처리기한은 모두 90일 또는 3개월 이내에 처리하되 이를 초과할 경우 그 사유를 적시하여 통보하도록 하고 있으나, 현재까지 과세전적부심사를 제외하고는 90일 기한이 지켜진 사례는 없었음
 - 각 제도의 처리기한 90일(또는 3개월)을 영국의 사례⁸³⁾와 같이 단순사안과 보통 또는 복잡한 사안으로 구분하여 사안별로 처리기한을 달리 적용하거나, 현실적인 처리기한을 참고하여 6개월로 개정 혹은 현재의 90일을 그대로 두고 45일 정도의 기간이 경과하면 1차적으로 중간 진행 경과를 통보하고 90일이 경과하면 소송을 진행할 수 있도록 통보하는 등 방안을 강구할 필요가 있음⁸⁴⁾

79) 박종수, “현행 조세법상 납세자이익보호 및 권리구제제도에 관한 연구”, 『세무학연구』 제29권 제2호, 한국세법학회, 2012, 96면. 김무열, 앞의 책에서 재인용.

80) 김무열, 앞의 보고서, 90면.

81) 길용원, 위의 논문, 16면.

82) 이의신청제도는 임의적 절차로서 과세전적부심사와 결정기관이 동일하며, 과세전적부심사를 통하여 사전에 같은 내용의 판단을 하여 과세관청은 자기반성의 기회가 부여되었음에도 불구하고 중복적으로 인정할 필요가 있는지 문제가 된다. 길용원, 앞의 글, 16면.

83) 백혜영·강선아, “납세자 권익보호를 위한 조세불복제도의 개선방안 연구”, 『경영경제연구』 제40권 제2호, 충남대학교 경영경제연구소 2018, 122면에 따르면, “조세심판원에 청구된 사건은 분류작업을 통해 단순사안은 1개월, 보통 또는 복잡한 사안에 대하여는 2개월의 처리기한을 두고 있다.”라고 한다.

84) 백혜영·강선아, 앞의 논문, 128면.

라. 심판원의 재심 문제

- 조세심판원에서 심판관들이 결정한 사항을 심판원 행정실에서 뒤집는 일들이 심심치 않게 벌어지고 있어 논란이 되고 있음
 - ‘재심’에 대한 사유를 국세기본법 시행령을 통해 제한적으로 정해 뒀지만, 이 같은 법령이 아무렇지 않게 무시되고 있다는 지적임. 재심은 조세심판원장의 결재가 필요하지만, 말 그대로 심판원장은 결재 권한만 있을 뿐 구체적인 실무는 주로 행정실 조정팀에서 이루어지는 것으로 알려졌다
- 국세기본법 시행령 제62조의2 제5항에서 규정하고 있는 재심 사유는 ① 중요한 사실관계를 누락했거나 사실관계의 판단이나 법령해석에 명백한 오류가 있는 경우, ② 심판청구의 대상이 되는 처분의 근거 법령이나 심리내용과 관련된 다른 법령에 대한 해석이 그와 동일하거나 유사한 법령에 대한 해석으로서 종전의 헌법재판소 결정, 대법원판결, 국세예규심사위원회의 심의를 거친 기획재정부장관의 질의회신이나 조세심판관합동회의의 결정에서 이루어진 해석과 다른 경우, ③ 심판청구의 대상이 되는 처분의 직접적인 근거 법령이나 사실관계에 관하여 종전의 법원 판결 또는 조세심판원 결정과 다른 해석을 하거나 사실관계를 달리 판단한 경우임
- 조세심판통계연보에 따르면 재심 건수는 2014년 473건, 2015년 390건, 2016년 221건, 2017년 209건, 2018년 211건, 2019년 116건으로 감소 추세에 있지만, 장기 미결사건 현황은 2018년 1.7%에서 2019년 2.5%, 2020년 2.4%, 2021년 4.2%로 증가하고 있는 것으로 집계됐음.⁸⁵⁾ 이와 같은 행정실의 재심의로 억울한 납세자의 권익보호를 저해할 수 있는 문제가 발생할 수 있음

Ⅲ. 향후 과제

1. 조세전문법원의 도입

- 조세불복제도는 국가의 재정권에 대한 국민의 권익을 보호할 뿐만 아니라 조세

85) 조세일보, “납세자 괴롭히기?...심판관 결정 뒤집는 심판원”, 2022. 5. 31.자 기사, <http://www.joseilbo.com/news/htmls/2022/05/20220531456411.html> (검색일: 2023. 4. 23.)

행정의 권리남용을 방지하고 위법 부당한 과세처분에 대하여 국민의 권리와 이익을 구제하며 나아가 조세법 질서의 유지와 조세정의를 기하는 데 의의가 있음⁸⁶⁾

- 앞서 살펴본 바와 같이 조세불복제도 운영상 발생하고 있는 다양한 문제점을 해소하기 위해서 전문법원으로서 조세법원의 설치를 적극적으로 검토할 필요가 있음
- 물론 조세법원의 설립으로 인해 현행 조세불복제도의 문제점을 모두 해결할 수는 없을 것이나, 2005년 국세청의 연구용역이나 2023년 국회입법조사처에서 발주한 연구용역의 취지와 같이 현행 행정소송의 필수적 전심절차로서의 조세불복제도는 조세법원의 설립과 연계해서 그 장기적 발전 방향을 연구해야 할 필요가 있음

□ 특히 전문법원의 설치는 관련 사건의 유형이 매우 전문적이거나 기술적인 특성이 있어서 관련 분야의 오랜 경력과 전문성을 갖춘 사람들의 지식이 사안을 판단하는 데 중요한 영향을 줌으로 국민 권익보호를 위해서도 전문법원의 설치가 도움이 됨⁸⁷⁾

- 일반 행정사건과 구별되는 조세사건의 특수성 때문인데, 전문성, 기술성, 복잡성에 더하여 특허소송과는 달리 모든 국민을 대상으로 하는 대량성, 반복성 때문임⁸⁸⁾

□ 조세 분쟁이 최근 폭발적인 증가세에 있고 향후 디지털세 등으로 인하여 보다 많아질 것으로 예상되며, 금융기술 성장, 디지털화, 산업의 통합 등으로 인하여 조세 제도가 복잡해지고 법적 분쟁이 증가하는 상황에서 조세 분야의 전문성을 확보하기 위하여 우리나라도 반드시 조세 전문법원의 설치가 필요하다고 할 것임⁸⁹⁾

□ 한편, 국내 학계나 실무계에서 조세전문법원의 설립을 반대하는 주요 근거는 연간 조세소송 건수가 적다는 지적 때문임⁹⁰⁾

- 2020년 조세소송처리 건수는 3,851건인데 반해 2020년 특허소송은 877건으로 23%에 불과함. 따라서 전문법원 설립에 필요한 상대적 최소 사건 수는 이미 충족되었다고 보아야 함⁹¹⁾

86) 백혜영·강선아, 앞의 논문, 128면.

87) 황진영, “재정조세 전문법원 설치를 위한 입법적 검토”, 『재정학연구』, 한국재정학회, 2009. 7면.

88) 김용태, “전문법원으로서 조세법원 설립 필요성에 관한 연구”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022, 65면.

89) 황진영, 앞의 책, 2010, 45면. 황진영은 재정·조세전문법원의 설치를 주장하였다.

90) 박상민, “조세전문법원의 도입가능성 검토 토론문”, 『제19회 한국세무포럼 자료집』, 한국세무사회, 2022, 40면.

91) 김신언, “조세법원의 도입 필요성과 과제”, 『2023 공동 춘계학술대회 자료집』, 한국조세법학회, 2023, 30면.

<연도별 조세소송 처리 현황>

(단위: 건, %)

구분		2016년	2017년	2018년	2019년	2020년
처리대상건수		4,491	4,011	2,712	3,877	3,851
처리건수	합계	1,946	1,842	1,469	1,421	1,309
	취하	745	691	507	506	434
	각하	85	81	60	51	54
	국가승소	893	860	732	701	693
	국가일부패소	82	74	60	62	48
	국가패소	141	136	110	101	80

출처: 연도별 국세통계연보, 국세청

- 또한, 처리대상 건수 대비 연간 처리건수는 40%에 불과하고, 행정소송 중에서 1심의 조세사건의 비율이 작은 반면, 항소심과 상고심에서는 급격히 비중이 증가하고 있다는 점에서 현행 행정법원이 1심으로서 전문성이 부족하다는 반증은⁹²⁾ 이미 제기된 바 있음

□ 미국의 경우에는 조세소송을 관할하는 법원으로 조세법원(Tax Court), 연방지방법원(District Court), 연방청구법원(Court of Claims)의 3가지 종류가 있음.

- 미국의 조세소송은 3가지의 법원 중 선택할 권한을 납세자에게 부여하고 있는 것이며,⁹³⁾ 이와 같이 우리나라도 현행 행정소송 절차와 더불어 조세법원이 그 기능을 완전히 독립하기 이전 또는 그 이후라도 병행해서 처리할 필요가 있을지는 선택의 문제임

□ 헌법상 보장된 재판청구권을 실질적으로 행사하기 위해서도, 납세의무자의 제대로 된 조세상의 권리구제의 실현을 담보하기 위하여 전문성을 가진 법관의 올바른 판단이 필수적임

- 헌법이 보장한 재판받을 권리와 구제의 강화를 위하여 조세사건과 관련하여 조세 전문판사가 심리하는 독자적인 법원조직으로서의 조세법원의 설치를 긍정적으로 검토하여야 할 것임
- 그러나 조세법원의 설치를 위해서는 필연적으로 사법부의 조직·구성이 변경되어야 하므로 조속한 설치를 위해서는 조세법원의 설립 필요성에 대한 국민적 공감대를 마련해야 할 필요가 있음

92) 박종수, 『조세소송법 제정방안 연구』, 한국조세연구원, 2012, 225면.

93) 김용원, 앞의 논문, 29면 및 각주 48.

2. 조세법원 설치 및 운영의 법적 근거와 소송대상 범위 및 심급구조

가. 법적근거

- 헌법 제101조 제1항은 “사법권은 법관으로 구성된 법원에 속한다.”, 같은 조 제2항은 “법원은 최고법원인 대법원과 각급법원으로 조직된다.”라고 규정하고 있어 대법원을 최고법원으로 하는 특별법원의 형태로 설치하는 것이 전문분야를 강조하면서 동시에 국민의 관련 전문분야의 권리구제의 범위를 넓히고 실효성을 확보한다는 측면에서 타당성을 가질 수 있음.
 - 전문법원으로 조세법원을 설치한다면, 현행 법원조직법 제3조의 개정을 통해서 추진만으로 가능할 것임(이동식)
- 조세법원의 운용과 관련해서는 행정소송법을 적용하는 방안이 있을 수 있고, 별도의 가칭 ‘조세소송법’과 같은 법률을 제정하는 방안도 검토해 볼 수 있음
 - 조세법원 도입 초기에는 특허법원 등 다른 전문법원의 도입 사례를 감안하여 현행 행정소송법을 적용하는 방안⁹⁴⁾이 먼저 제시되었음
 - 한편, 별도의 조세소송법 또는 조세법원법의 제정이 필요하다는 견해⁹⁵⁾에 따르면, 현행 행정소송법만으로는 각양각색으로 변하는 경제 사실 관계한 조세소송의 특성을 반영하기에 다소 부족한 점이 있고, 국민의 일정한 행위를 규정하거나 허용하는 것이 아닌 일정한 공법상 금전급부 의무를 부과하고 징수하는 작용에 대한 재판이라는 점, 조세는 국가와 국민 간 금전채권채무 관계를 만들어 공권력 주체로서 우월한 지위를 누리는 과세관청에 비하여 열악한 지위에 있는 국민의 법률관계를 규율하는 영역이므로 일반 민사관계에서의 법률관계가 그대로 적용될 수 없는 한계를 갖고 있기 때문임
 - 또한, 조세법원의 창설을 전제로 하여 조세법원법을 새로 제정하게 되면 소송 절차만의 규율뿐만 아니라 조세사건을 관장할 법원의 조직과 관할을 포괄적으로 규정할 수 있게 되어 조세 문제에 관한 권리구제와 관련하여 종합적으로 제도 개선을 이룰 수 있는 장점이 있음

94) 이동식, 앞의 발표문, 34면.

95) 박중수, 앞의 보고서, 124면, 126면.

나. 조세소송 대상의 범위

□ 조세소송의 종류는 행정소송, 민사소송, 형사소송으로 나눌 수 있음

<조세소송 종류>

행정소송 (주관적 소송)	항고소송	취소소송	위법한 처분 등의 취소나 변경을 구하는 소송
		무효 등 확인 소송	위법한 처분 등의 효력 유무 또는 존재 여부의 확인을 구하는 소송
		의무이행소송	과세관청의 위법한 거부행위나 부작위에 대하여 일정한 처분의 발급을 구하는 소송
민사소송	당사자 소송 (조세법률 관계에 관한 소송)	조세채무 부존재 확인, 환급청구권 존재 확인 소송	주관적 소송의 일종으로 부과 처분의 무효를 전제로 함
		환급금 청구 소송	국가나 지방자치단체가 정당하게 보유한 권원이 없는 납부세액의 환급을 구하는 소송
		국가 배상 청구 소송	공무원의 불법행위에 대한 손해배상을 구하는 소송
형사소송	-	조세 형사범 처벌 소송	「조세범처벌법」상 조세형사범 처벌 여부 심리 과정에서 납세의무 성립 여부 선행 판단 필요

출처: 박종수(2012), 135~136면; 오택영(2015), 11면; 이동식(2022), 18~22면 정리

□ 행정소송은 국민의 권리 또는 이익을 보호하고 공법상의 권리관계에 관한 분쟁을 해결하기 위한 항고소송과 당사자소송, 그리고 순수한 행정작용의 적법성 확보를 위한 민중소송과 기관소송으로 나누어짐

- 취소소송은 항고소송 중 가장 대표적인 소송으로 행정청의 위법한 처분 등을 취소 또는 변경하는 소송(행정소송법 제4조 제1호)이며 행정처분의 공정력을 배제하여 실효시키기 위한 소송으로 대부분의 조세관련 소송은 취소소송에 해당함
- 반면, 당사자소송은 행정청의 처분 등을 원인으로 하는 법률관계에 관한 소송으로서 그 법률관계의 한쪽 당사자를 피고로 하는 소송임. 당사자소송에서는 행정청의 처분 등을 원인으로 하더라도 처분 등의 효력 자체가 소송의 대상이 아니라 그로 인한 법률관계 자체가 소송의 대상이 되고, 또한 처분청이 아닌 법률관계의 귀속 주체인 한쪽 당사자를 피고로 하는 점에서 항고소송과 차이가 있음. 또한, 항고소송에서는 행정청을 피고로 하는 반면 당사자소송에 있어서는 국가나 지방자치단체 또는 그 공공단체가 그 피고가 된다는 점에서도 차이가 있음⁹⁶⁾

- 국세기본법은 환급세액이 있을 때 과세관청으로 하여금 국세환급금을 결정하도록 하고 환급이나 충당을 하도록 규정하고 있음. 환급금 결정 행위를 처분으로 본다면 필요한 환급을 해주지 않는 것에 대해 의무이행소송으로 다룰 수 있음
 - 하지만 대법원은 환급금 결정 행위는 과세관청이 대외적으로 발령하는 행정처분이 아니라고 보고 있어 항고소송의 대상이 될 수 없고, 따라서 환급은 항고소송이 아닌 당사자소송을 통해 국가로부터 부당이득을 반환 청구하는 민사소송 형태가 필요함.⁹⁷⁾ 이때 항고소송의 피고는 과세관청이 되고, 당사자소송의 피고는 국가가 되며, 부가가치세 환급소송은 다른 국세 환급소송과 달리 당사자소송으로 봄 (대법원 2013.3.21.선고 2011다95564판결)
- 조세사건과 관련한 형사소송이 진행되기 위해서는 조세범처벌법⁹⁸⁾에 따른 범칙 조사 절차를 통하여 납세자의 법 위반행위를 적발하면 통고처분을 하거나 고발을 하여야 함
 - 이러한 고발에 기초하여 검사가 법원에 기소하면 「형사소송법」에 따른 조세 형사소송절차가 진행되고, 조세형사범은 국가의 조세부과권을 침해하는 범죄 행위이므로 납세의무자의 납세의무를 전제로 세법이 정한 과세요건이 충족하지 않으면 조세포탈에 따른 형사처벌 문제도 성립하지 않는다는 것이 대법원의 일관된 입장임(대법원 1989.9.29.선고 89도1356판결; 대법원 2005.6.10.선고 2003도5631판결)

다. 심급구조

- 조세법원이 설립된다면 심급구조는 두 가지 견해로 나뉨
 - 먼저 국내 특허법원 또는 독일의 연방조세법원과 같이 유일한 사실심으로 하여 고등법원으로 설치하자는 견해⁹⁹⁾와 현실적으로 기존에 조세소송이 3심제로 운영이 되던 것을 다시 2심제로 운영하는 것은 납세자의 재판받을 권리를 제약하는 측면으로 보여질 수 있으므로 미국의 조세소송과 같이 3심제로 운영하기 위한 지방법원급으로 도입하자는 의견¹⁰⁰⁾

96) 오택영, 『지방세 불복절차 개선방안: 지방세 소송을 중심으로』(기획과제 2015-06), 지방세연구원, 2015, 15면.

97) 박종수, 앞의 보고서, 135면; 오택영, 위의 보고서, 16~17면.

98) 조세범처벌법 제21조(고발) 이 법에 따른 범칙행위에 대해서는 국세청장, 지방국세청장 또는 세무서장의 고발이 없으면 검사는 공소를 제기할 수 없다.

99) 박상민, 앞의 토론문, 40면.

100) 이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 『제19회 한국세무포럼 자료집』, 한국세무사회, 2022, 34면.

- 3심제로 운영하기 위해 법원의 관할은 행정법원과 같이 전국의 사건을 하나의 조세법원에서 다루어야 함
- 한편, 우리나라는 행정심판이 필수적 전치주의라는 점에서 3심제보다는 분쟁의 신속한 종료라는 취지에 부합하기 위해 행정소송의 2심제로 하는 것이 더 타당함
- 이미 국내에서 시행 중인 특허법원의 사례에 맞추어 조세심판원 등 전심절차의 결정을 거치게 하여 고등법원급으로 조세법원의 역할을 하는 것임. 조세심판원의 기능이 보다 강화되고 미국의 조세심판소와 같이 사실상 법원의 기능을 할 수 있도록 심판관이나 조직 등에서 합리적인 보완을 할 수 있을 것임.

□ 민사소송과 형사소송에 있어 본안소송은 특허법원과 같이 고등법원의 역할을 하도록 함

- 다만, 형사소송은 조세전문성 외에 인신의 구속과 관련된 것으로 피고인의 인권 보호를 위해 형사사건의 전문성 있는 법관이 다루는 것이 타당하므로 조세법원이 다룰 수 없다는 견해¹⁰¹⁾가 있음
- 그러나 형사소추를 위한 과세관청의 고발행위가 연간 체납액을 기준으로 하므로 납세의무의 성립, 사실관계 및 과세처분 절차에 있어서 적법한 행위가 있었는지 판단할 수 있는 기능이 요구되므로 역시 조세법의 전문성이 확보된 조세법원이 이를 적절히 판단할 수 있어야 할 것임

3. 조세소송권

□ 조세전문법원을 도입하고자 하는 근본 취지는 전문성과 특수성이 필요한 조세 사건을 합리적으로 해결하기 위한 구체적 방안으로서 조세법의 전문지식을 갖춘 전문 법관이 심리하게 한다는 것

- 조세법원의 설립과 동시에 조세사건에 대한 전문성 있는 법관을 도입할 수 있는지가 조세법원 성패를 결정한다고 할 수 있어, 특허법원과 같이 국세경력공무원, 세무사 등 조세전문 인력을 채용하여 법원의 결정을 보완할 필요가 있다는 연구결과가 제시되었음¹⁰²⁾

□ 조세전문법관의 인력구성이 조세법원의 설립에 있어 가장 중요한 축이 되지만, 한편에선 납세자의 권리보호를 위해 이를 조력하는 세무대리인의 조세소송권도 함께 논의되어야 함

- 사실 국내에서 소송을 할 수 있는 직역은 변호사로 제한되나, 조세법에 대한

101) 곽상민, 앞의 토론문, 41면.

102) 이동식, 앞의 논문, 37면.

수업을 받거나 시험과목으로 선택하지 않은 변호사가 단순히 소송절차에 대한 지식과 경험이 있다는 이유로 전문영역인 조세소송에 있어 소송대리권을 독식하고 있다는 비판은 이미 여러 차례 지적된바, 이는 전문직 간 이기주의에서 근거하여 진전이 없다고 보아야 할 것임

- 그러나 납세자 권익 보호 측면에서 보다 전문적이고 다양한 계층의 소송대리인을 납세자가 선택할 권리를 주도록 제도개선을 하는 것이 정부와 법원의 역할이라고 할 것임

□ 미국의 경우 회계사, 세무사 등 조세 관련 전문직 종사자가 조세법원 시험을 통과하여 조세소송 대리인 자격을 획득할 수 있는 제도가 있는데, 관련하여 우리나라의 조세소송 대리인 자격에 관한 논의 또한 조세심판 도입 관련 논의에 있어서 중요한 쟁점 중 하나로 다루는 것을 고려해볼 수 있음.

- 변호사의 경우 조세소송을 위해 조세법의 실무와 이론을 어느 정도 갖추게 의무화하고 법정 교육을 이수하게 하는 등 강제적인 조치를 통해 변호사의 전문성을 제고하고 납세자의 권익을 보호할 필요가 있음

제4절 소액(조세)소송 대리권 확대 가능성

I. 검토의 배경

- 민사소송에서는 소송대리의 특칙을 두고 있음. 이와 유사하게 세무사 등 관련 분야 자격을 갖춘 자가 변호사 자격 없이 조세소송에서도 소송을 대리할 수 있도록 할 수 있는지 알아보고자 함

II. 민사 소액사건재판 개관

1. 민사 소액사건재판¹⁰³⁾

- “소액사건재판”이란 민사사건 중 “소송목적의 값”이 3,000만원 이하인 사건(소액사건심판법 제2조제1항, 소액사건심판규칙 제1조의2)인 경우 다른 민사사건에 대한 소송보다 간편하게 소를 제기하고 소송을 수행할 수 있는 제도를 말함.
 - 다만, 1) 소의 변경으로 소액사건에 해당하지 않게 된 사건, 2) 당사자참가, 중간확인의 소 또는 반소의 제기 및 변론의 병합으로 인해 소액사건에 해당하지 않는 사건과 병합심리한 사건은 소액사건에서 제외(소액사건심판규칙 제1조의2 단서)
- “소송목적의 값”이란 원고가 소송을 통해 달성하려는 목적이 갖는 경제적 이익을 화폐단위로 평가한 금액임. 민사소송법 제26조 제1항에서 “소로서 주장하는 이익”이 이에 해당함.
 - 소송목적의 값 산정에 대한 구체적인 기준은 「민사소송 등 인지규칙」에서 자세히 정하고 있으며(「민사소송 등 인지규칙」 제9조부터 제24조까지), 소송목적의 값의 산정을 위한 자료가 부족하거나 그 밖의 사유에 따라 소송목적의 값을 산정하기 어려운 때에는 재판장이 소송목적의 값을 인정하게 됨(「민사소송 등 인지법」 제2조제3항 및 「민사소송 등 인지규칙」 제3조 본문)

103) 법제처, 찾기 쉬운 생활법령정보. <https://www.easylaw.go.kr/CSP/CnpClsMain.laf?csmSeq=239&ccfNo=1&cciNo=1&cnpClsNo=1> (검색일: 2023 .5 .29.)

- 일반적인 민사소송절차보다 간편한 소액사건심판법을 적용받기 위해 금전 기타 대체물이나 유가증권의 일정한 수량의 지급을 목적으로 하는 청구에 있어서 채권자는 소액사건심판법의 적용을 받을 목적으로 청구를 분할하여 그 일부만을 청구할 수 없음(소액사건심판법 제5조의2 제1항)

2. 민사 소액사건재판의 특징

- 소액사건의 신속한 처리를 위하여 소장이 접수되면 즉시 변론기일을 지정하여 1회의 변론기일로 심리를 마치고 즉시 선고할 수 있도록 하고 있음.
 - 다만, 법원이 이행권고결정을 하는 경우에는 즉시 변론기일을 지정하지 않고, 일단 피고에게 이행권고결정등본을 송달(送達)한 후 이의가 있을 경우에만 변론기일을 즉시 지정하여 재판을 진행하게 됨
- 당사자의 배우자, 직계혈족, 형제자매는 법원의 허가 없이도 소송대리인이 될 수 있으며, 친족관계가 없는 사람은 담당재판부로부터 허가를 받아 소송대리를 할 수 있음.
 - 이 경우 신분관계를 증명할 수 있는 가족관계기록사항에 관한 증명서 또는 주민등록 등본 등으로 신분 관계를 증명하고, 소송위임장으로 수권(授權) 관계를 증명해야 함

3. 민사 소액사건 제도 관련 개선 논의¹⁰⁴⁾

- 소액의 민사사건을 간이하고 신속하게 처리하기 위하여 민사소송법에 대한 특례를 두고 있는데, 이는 당사자의 재판청구권에 일정한 제약을 가하는 면이 있음.
 - 소액사건의 범위가 타 입법례에 비하여 넓게 규정되어 있으며, 법률이 아닌 규칙으로 규정하고 있는 점에 대한 문제 제기도 있음. 즉 국민의 권리보호에 빈틈이 발생할 수 있다는 지적이 있음.
 - 소액사건은 이유를 기재하지 않거나 상고 제한으로 국민의 상급심 법원에 대한 접근을 오히려 제약할 수 있고, 외국에 비해 우리나라의 소액사건 범위가 넓은 점 등을 들어 그 확대에 부정적 시각임

104) 박준모, 소액사건 제도의 운영 현황과 개선 과제, 『이슈와 논점』 제1857호, 국회입법조사처, 2021, 3~4면

- 현행처럼 “금액”에 따라 “일률적”으로 소액사건의 범위를 정한다면 이는 법률로 정하는 것이 합리적이며 그 범위는 축소하는 것이 바람직하고, 기준이 되는 금액을 나누어 일정 금액 이하 소액사건은 일률적으로 소액사건심판법 적용 대상으로 하고 이를 초과하는 소액사건의 경우 당사자의 의사에 따라 민사소송법 또는 소액사건심판법 중 선택하게 하는 방안을 제시하는 견해가 있음¹⁰⁵⁾

Ⅲ. 행정소송에 소액소송 도입 가능성 검토

1. 행정소송이란

- 행정소송은 공법상 법률관계에 관한 분쟁에 대하여 하는 재판절차임. 행정청의 위법한 처분 그 밖의 공권력의 행사, 불행사 등으로 인한 국민의 권리 또는 이익의 침해를 구제하고 공법상 권리관계 또는 법 적용에 관한 분쟁을 해결하는 재판절차를 말함
- 행정소송의 경우 행정사건의 특수성을 고려하여 재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다고 규정하고 있음(헌법 제107조 제3항)
- 헌법 및 법원조직법 제3조 제6호 및 「각급법원의 설치와 관할구역에 관한 법률」에 따라 서울행정법원이 설치·운영되고 있음

2. 행정소송에서의 소송대리¹⁰⁶⁾

- 행정사건은 원칙적으로 판사 3인으로 구성된 합의부에서 재판하여야 하는 합의 사건임(법원조직법 제7조 제3항)
- 행정소송은 합의 사건이므로 당사자 본인이 직접 소송을 행하거나 변호사 또는 지배인 등 법률상 인정된 대리인에 의해서만 소송이 가능함
- 다만, 재정단독사건(합의부가 단독판사가 재판할 것으로 결정한 사건)에 대하여는 법원의 허가를 얻어 소송대리가 가능함(법원조직법 제7조 제3항단서¹⁰⁷⁾)

105) 김도훈, “소액사건 범위 확대와 이에 대응한 변화에 관한 소고”, 『동아법학』 제78호, 동아대학교 법학연구소, 2018, 267-268면

106) 대한민국법원 전자민원센터, https://help.scourt.go.kr/nm/min_7/min_7_4/index.html (검색일: 2023. 6. 13.)

- 서울행정법원의 재정단독사건(단독판사가 재판): 자동차운전면허관련사건, 조세 사건 중 양도소득세사건, 산업재해 등으로 인한 공무상요양불승인, 추가상병 불승인(피고는 근로복지공단, 공무원연금관리공단인 경우만 해당)사건, 단 유족 보상청구소송은 합의사건임

3. 직역의 구분

- 현행법상 자격제도가 다양한 직역에 도입됨에 따라 각 자격사의 근거 법률에서 아래와 같이 해당 자격의 직무 범위를 구체적으로 열거하여 제한하고 있음

세무사법 제2조(세무사의 직무) 세무사는 납세자 등의 위임을 받아 다음 각 호의 행위 또는 업무(이하 “세무대리”라 한다)를 수행하는 것을 그 직무로 한다.

1. 조세에 관한 신고·신청·청구(과세전적부심사청구, 이의신청, 심사청구 및 심판청구를 포함한다) 등의 대리(「개발이익환수에 관한 법률」에 따른 개발부담금에 대한 행정심판청구의 대리를 포함한다)
2. 세무조정계산서와 그 밖의 세무 관련 서류의 작성
3. 조세에 관한 신고를 위한 장부 작성의 대행
4. 조세에 관한 상담 또는 자문
5. 세무관서의 조사 또는 처분 등과 관련된 납세자 의견진술의 대리
6. 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따른 개별공시지가 및 단독주택가격·공동주택가격의 공시에 관한 이의신청의 대리
7. 해당 세무사가 작성한 조세에 관한 신고서류의 확인. 다만, 신고서류를 납세자가 직접 작성하였거나 신고서류를 작성한 세무사가 휴업하거나 폐업하여 이를 확인할 수 없으면 그 납세자의 세무 조정이나 장부 작성의 대행 또는 자문 업무를 수행하고 있는 세무사가 확인할 수 있다.
8. 「소득세법」 또는 「법인세법」에 따른 성실신고에 관한 확인
9. 그 밖에 제1호부터 제8호까지의 행위 또는 업무에 딸린 업무

변호사법 제3조(변호사의 직무) 변호사는 당사자와 그 밖의 관계인의 위임이나 국가·지방자치단체와 그 밖의 공공기관(이하 “공공기관”이라 한다)의 위촉 등에 의하여 소송에 관한 행위 및 행정처분의 청구에 관한 대리행위와 일반 법률 사무를 하는 것을 그 직무로 한다.

- 변리사를 제외한 법조 분야 자격의 업무 범위는 행정심판 단계까지로 한정되어 있으며, 민사소송은 당사자주의를 기초로 하고 있어 변호사의 소송대리 원칙을 취하고 있음
- 세무사의 예를 보면, 납세자가 행정소송을 하기 전에 조세불복 절차 중에서 이의 신청이나 심사청구, 심판청구 등을 진행할 수 있고 이 단계들에 세무사가 세무 대리인으로서 납세자를 대리하는 업무가 가능함
- 이러한 엄격한 구분에 따라 자격을 갖추지 않고 대리 업무를 수행하는 것은 금지되고 있으며, 위반 시 처벌됨

107) 법원조직법 제7조제3항: 고등법원·특허법원 및 행정법원의 심판권은 판사 3명으로 구성된 합의부에서 행사한다. 다만, 행정법원의 경우 단독판사가 심판할 것으로 행정법원 합의부가 결정한 사건의 심판권은 단독판사가 행사한다.

<세무사법 위반[대법원 2020. 5. 28., 선고, 2015도8490, 판결]>

세무사법에서 ‘세무대리’를 할 수 있는 자격을 엄격히 제한한 취지 / 세무사법 제22조 제1항 제1호가 적용되는 ‘세무사 자격이 없으면서 조세에 관한 신고 등의 세무대리를 한 경우’의 의미 / 납세자가 소속된 단체에서 세무대리를 할 자격이 없음에도 납세자의 편의를 도모한다는 명목으로 납세자의 과세자료를 수집하여 세무회계 프로그램을 통해 신고서를 작성한 후 대여받은 세무사 명의로 신고를 한 경우, 이에 관여한 자가 세무사법 제22조 제1항 제1호에 따라 처벌되는지 여부 (원칙적 적극)

【판결요지】

세무사법 제22조 제1항 제1호(이하 ‘처벌규정’이라고 한다)는 세무사 자격이 없는 자가 ‘세무대리’를 하면 3년 이하의 징역 또는 3천만 원 이하의 벌금에 처하도록 규정하고 있다. 여기서 ‘세무대리’란 세무사가 납세자 등의 위임을 받아 세무사법 제2조 각호의 행위 또는 업무를 수행하는 것을 말하는데, 이러한 ‘세무대리’에는 조세에 관한 신고·신청·청구 등의 대리가 포함된다(세무사법 제2조 제1호). 이들 규정의 입법 취지는 세무대리를 할 수 있는 사람을 세무사 등 일정한 자격을 가진 사람으로 엄격히 제한함으로써 건전한 세무질서를 확립하고 납세자의 정당한 권익을 보호하며 세무대리행위의 적정성과 공정성을 확보하고자 하는 데 있다.

이와 같은 처벌규정과 관련 규정의 문언과 체계, 세무사법이 세무대리를 할 수 있는 자격을 엄격히 제한한 취지 등에 비추어 볼 때, 처벌규정이 적용되는 세무사 자격이 없으면서 조세에 관한 신고 등의 ‘세무대리’를 한 경우란 세무사 자격이 없는 자가 세무사 자격이 있는 자의 지휘·감독 없이 납세자를 대리하거나, 대리의 형식을 취하지 아니하더라도 납세자를 대신하거나 사실상 신고를 주도하면서 외부적인 형식만 납세자가 직접 하는 것처럼 하는 등으로 세무지식의 이용이 필요한 신고 등을 한 경우를 의미한다. 따라서 납세자가 소속된 단체에서 세무대리를 할 자격이 없음에도 납세자의 편의를 도모한다는 명목으로 납세자의 과세자료를 수집하여 세무회계 프로그램을 통해 신고서를 작성한 후 대여받은 세무사 명의로 신고를 한 경우 그 세무사의 지휘·감독이 있었다는 등의 특별한 사정이 없는 한 이에 관여한 자는 처벌규정에 따라 처벌된다.

가. 직역의 구분 관련 현재의 결정과 개정

- 최근 세무사법 개정에서는 헌법재판소의 헌법불합치결정 취지를 반영하여 2003년 12월 31일부터 2017년 12월 31일까지 변호사 자격을 취득하여 세무사 자격이 있는 변호사는 1개월 이상의 실무교육을 이수한 후 변호사 세무대리업무등록부에 등록하여 세무대리 업무(장부작성 대행 및 성실신고확인 업무 제외)를 할 수 있도록 함¹⁰⁸⁾

<세무사법 제3조 등 위헌확인 [전원재판부 2018헌마279, 2021. 7. 15.]>

【판시사항】

가. 변호사의 자격이 있는 자에게 더 이상 세무사 자격을 부여하지 않는 구 세무사법 제3조(이하 ‘이 사건 법률조항’이라 한다)가 시행일 이후 변호사 자격을 취득한 청구인들의 직업선택의 자유를 침해하는지 여부(소극)

나. 이 사건 법률조항의 시행일과 시행일 당시 종전 규정에 따라 세무사의 자격이 있던 변호사는 개정 규정에도 불구하고 세무사 자격이 있는 것으로 변호사의 세무사 자격에 관한 경과조치를 정하고 있는 세무사법 부칙(2017. 12. 26. 법률 제15288호) 제1조 중 세무사법 제3조에 관한 부분 및 제2조

108) 세무사법 [시행 2022. 11. 24.] [법률 제18521호, 2021. 11. 23., 일부개정]

(이하 ‘이 사건 부칙조항’이라 한다)가 신뢰보호원칙에 반하여 청구인들의 직업선택의 자유를 침해하는지 여부(소극)

다. 이 사건 부칙조항이 청구인들의 평등권을 침해하는지 여부(소극)

【결정요지】

가. 이 사건 법률조항은 세무사 자격시험에 합격한 사람 이외에 변호사 자격 소지자에 대하여 세무사 자격을 인정(이하 ‘세무사 자격 자동부여’라 한다)하는 것과 관련된 특혜시비를 없애고 세무사시험에 응시하는 일반 국민과의 형평을 도모함과 동시에 세무분야의 전문성을 제고하여 소비자에게 고품질의 세무서비스를 제공하고자 마련된 조항이다. 이와 같은 입법목적은 정당하고, 변호사에 대한 세무사 자격 자동부여 제도의 폐지는 입법 목적을 달성하기 위한 적합한 수단이다.

변호사가 세무나 회계 등과 관련한 법률사무를 처리할 수 있다고 하여 변호사에게 반드시 세무사의 자격이 부여되어야 하는 것은 아니고 변호사에 대하여 세무사 자격을 부여할 것인지 여부는 국가가 입법 정책적으로 결정할 사안이라는 점, 세무사법은 세무사 제도가 정착되고 세무대리시장의 수급이 안정됨에 따라 세무사 자격 자동부여 대상을 점차 축소하는 방향으로 개정되어 왔다는 점, 변호사에게 세무사의 자격을 부여하면서도 현행법상 실무교육에 더하여 세무대리업무에 특화된 추가교육을 이수하도록 하는 등의 대안을 통해서는 세무사 자격 자동부여와 관련된 특혜시비를 없애고 일반 국민과의 형평을 도모한다는 입법 목적을 달성할 수 없는 점, 변호사의 자격을 가진 사람은 세무사 자격이 없더라도 세무사법 제2조 각호에 열거되어 있는 세무사의 직무 중 변호사의 직무로서 할 수 있는 세무대리를 수행할 수 있고 현행법상 조세소송대리는 변호사만이 독점적으로 수행할 수 있는 점 등을 고려하면, 이 사건 법률조항이 피해의 최소성 원칙에 반한다고 보기 어렵다.

나아가, 청구인들은 이 사건 법률조항으로 인하여 변호사의 직무로서 세무대리를 하는 것 외에는 세무대리를 할 수 없게 되어 업무의 범위가 축소되는 불이익을 입었으나, 이러한 불이익이 위 조항으로 달성하고자 하는 공익보다 크다고 볼 수 없다.

따라서 이 사건 법률조항은 과잉금지원칙에 반하여 청구인들의 직업선택의 자유를 침해한다고 볼 수 없다.

【반대의견】 재판관 이선애, 재판관 이은애, 재판관 이종석, 재판관 이영진

이 사건 법률조항은 표면적으로 제시된 입법목적과 달리, 세무사 자격시험 합격자가 세무서비스 시장에서 가지는 지배력을 강화하고 나아가 법학전문대학원 교육이념의 취지에 부합하는 법조인을 양성하기 위한 국가의 협력의무 이행을 저해하는 것으로서, 정당한 입법 목적을 추구하는 것이라고 보기 힘들다. 설령 입법 목적을 ‘세무분야의 전문성 제고’라고 파악하여 그 정당성을 인정하더라도, 변호사에게는 세무사로서 수행할 수 있는 세무대리업무 전반에 관해 전문성이 인정되므로 수단의 적합성을 인정할 수 없다.

자격제도의 속성상 이미 전문성을 갖추고 있는 사람뿐만 아니라 어느 정도의 교육만 받으면 실제 업무 수행이 가능하다고 판단되는 사람을 포함하여, 실질적으로 당해 직업의 업무를 원활히 수행하는 데 필요한 능력과 지식 등을 갖춘 것으로 인정되는 사람이라면 모두에게 자격을 부여하여야 함이 원칙이다. 이러한 점에서 변호사에게 세무사 자격은 부여하되 추가 교육 이수 등의 대안을 마련함으로써, 입법 목적을 동일한 정도로 달성할 수 있다. 그럼에도 변호사에게 세무사 자격 자체를 부여하지 않는 이 사건 법률조항은, 피해의 최소성 원칙을 충족하지 못한다.

이 사건 법률조항으로 인해 청구인들은 세무대리업무에 관한 능력이나 전문성을 갖춘 경우라고 하더라도 세무사로서 세무대리업무를 일체 할 수 없게 되므로, 제한받는 사익은 중대하다. 반면, 소비자의 세무 서비스 선택 폭이 좁아지고 특히 기장업무부터 행정소송까지 일관된 서비스를 윈스톱으로 제공받을 가능성이 봉쇄되는바, 이 사건 법률조항으로 세무분야의 전문성 제고라는 공익이 얼마나 달성될 수 있을지는 의문이다. 따라서 이 사건 법률조항은 법익의 균형성 원칙도 충족하지 못한다.

이 사건 법률조항은 과잉금지원칙에 반하여 직업선택의 자유를 침해한다.

- 위와 같이 현재에서는 변호사 자격을 갖춘 경우 세무사 업무를 할 수 있도록 한 규정을 폐지한 점에 대하여 직업선택의 자유를 제한하는 것인지와 평등의 원칙을 위배하였는지를 기준으로 판단하였고 다수의견으로는 ‘소극’으로 결정하였으나, 반대의견 역시 존재하였음
- 일부 반대의견이 있었으나 현재의 결정에 따라 개정 전 세무사법에서는 변호사 자격을 취득하여 세무사 자격에 따른 업무를 허용하였던 것을 최근 법 개정을 통해 변호사가 세무사 자격을 자동적으로 취득할 수 있도록 하였던 제도를 폐지하여 아래와 같은 규정 개정이 있었음

세무사법 제6조(등록) ① 제5조의 세무사 자격시험에 합격하여 세무사 자격이 있는 사람이 세무대리를 시작하려면 기획재정부에 비치하는 세무사등록부에 성명, 사무소명 및 해당 사무소 소재지, 「국세기본법」 제2조제17호에 따른 세무공무원으로 근무하다가 퇴직한 사람(이하 “공직퇴임세무사”라 한다) 인지 여부, 자격증번호 등 대통령령으로 정하는 사항을 등록하여야 한다.

세무사법 제20조(업무의 제한 등) ① 제6조에 따른 등록을 한 사람이 아니면 세무대리를 할 수 없다. 다만, 「변호사법」 제3조에 따라 변호사의 직무로서 행하는 경우와 제20조의2제1항에 따라 등록한 경우에는 그러하지 아니하다.

② 제6조에 따라 등록을 한 자 외에는 세무사나 이와 비슷한 명칭을 사용할 수 없다.

③ 제1항에 따라 세무대리를 할 수 없는 자는 세무대리 업무를 취급한다는 뜻을 표시하거나 광고를 하여서는 아니 된다. 다만, 다른 법률에서 정한 자의 업무범위에 포함된 경우에는 그러하지 아니하다.

나. 변리사법의 검토

- 엄격한 직무의 구분에도 불구하고 「변리사법」의 경우에는 소송대리인이 될 자격에 대하여 별도의 규정을 두고 있음

변리사법 제8조(소송대리인이 될 자격) 변리사는 특허, 실용신안, 디자인 또는 상표에 관한 사항의 소송대리인이 될 수 있다.

- 소송에 있어 당사자주의에 따른 변호사 업무 규정에도 불구하고 변리사법에서 위와 같이 규정하고 있는 점에 대하여 이미 2012년에 현재의 결정례가 있었음
- 변리사법의 경우에도 판단의 기준은 평등권을 침해하였는지, 직업의 자유를 침해하였는지에 관한 것이었으며, ‘소극’ 결정이 있었음

<변리사법 제8조 등 위헌확인 [전원재판부 2010헌마740, 2012. 8. 23.]>

【판시사항】

가. 청구기간의 도과를 이유로 일부 청구인의 심판청구를 각하한 사례

나. 특허, 실용신안, 디자인 또는 상표의 침해로 인한 손해배상, 침해금지 등의 민사소송(이하 ‘특허침해

소송'이라 한다)에서 변리사에게 소송대리를 허용하지 않고 있는 구 변리사법(2004. 12. 31. 법률 제7289호로 개정되고, 2011. 5. 24. 법률 제10706호로 개정되기 전의 것) 제8조(이하 '이 사건 법률조항'이라 한다)가 청구인들의 직업의 자유를 침해하는지 여부(소극)
다. 이 사건 법률조항이 변호사와 변리사를 차별하는 것으로서 청구인들의 평등권을 침해하는지 여부(소극)

【결정요지】

다. 이 사건 법률조항이 심결취소소송에서는 변호사 외에도 변리사에게 소송대리를 허용하되, 특허침해소송에서는 변호사에게만 소송대리를 허용한 것은 합리적, 합목적적인 차이에 따른 것으로서 정당하며, 달리 입법자가 형성권을 자의적으로 행사하여 변호사와 비교하여 청구인들을 포함한 변리사를 부당하게 차별한 것이라고 할 수 없으므로, 청구인들의 평등권을 침해하지 아니한다.

【보충의견】 재판관 이동흡

특허침해소송은 특허권 등의 침해 여부를 쟁점으로 하는 소송으로 그 대상물의 발명·고안의 구성요건, 그 신규성이나 진보성 등의 판단 및 침단기술의 실체과약 없이는 사안의 정확한 판단이 불가능한 전문성이 있는 사건이다. 따라서 입법자로서는 특허침해소송에서 변리사의 법률전문성을 강화하기 위하여 신뢰성이 높은 능력담보조치를 강구한 후에 변호사와 변리사의 공동소송대리를 허용함으로써 소송의 신속화 및 전문화를 도모하고 소송당사자의 권익을 충분히 보호할 수 있도록 입법적 조치를 취하는 방안을 검토하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

□ 변리사법 제8조(소송대리인이 될 자격)에서 “변리사는 특허, 실용신안, 디자인 또는 상표에 관한 사항의 소송대리인이 될 수 있다.”라고 규정하고 있으나, 민사소송법 제87조(소송대리인의 자격)에서는 “법률에 따라 재판상 행위를 할 수 있는 대리인 외에는 변호사가 아니면 소송대리인이 될 수 없다.”라고 규정하고 있어 두 법 간의 적용상의 문제에 대한 검토가 있었던 것으로 보임

□ 결과적으로 현재 결정례에서 “특허침해소송에서는 변호사에게만 소송대리를 허용한 것은 합리적, 합목적적인 차이에 따른 것으로서 정당하며, 달리 입법자가 형성권을 자의적으로 행사하여 변호사와 비교하여 청구인들을 포함한 변리사를 부당하게 차별한 것이라 할 수 없으므로, 청구인들의 평등권을 침해하지 아니한다.”라고 규정하여 여전히 민사소송에서 민사소송법의 규정을 적용한 것으로 보임

4. 행정소송에 소액소송 도입 여부

- 행정소송에 있어서 금액을 기준으로 한 소액소송의 도입이 필요한지를 살펴보자면, 현실적으로 필요성이 크다고 보기 어려움
 - 행정소송은 공법상 법률관계에 관한 분쟁을 해결하기 위한 재판절차이므로 금액의 다소를 기준으로 구분할 실익이 없다고 할 것임.

- 공법상 법률관계에 관한 분쟁에 있어서 금액의 다소가 기준이 된다면 분쟁의 본질에서 벗어나게 될 수 있기 때문임
- 검토의 배경 상의 쟁점에 따라 세무사가 세무 관련 소송을 대리하기 위해서는 변리사법과 같이 단순히 해당 자격 근거 법률에서 업무를 확대하여 규정하는 방식이 1차원적인 방안이 될 수 있을 것임
- 그러나 이와 같이 규정하는 방식이 실제로는 앞의 현재 결정례에서 검토하였던 쟁점 즉, “평등권을 침해하였는지, 직업의 자유를 침해하였는지 여부”에 대한 이론적 검토가 필요할 것이며, 다른 자격의 본질적인 제도의 취지를 침해하는 사항이 아닌지에 대한 반대 논리를 개발할 필요가 있음

참 고 문 헌

- 곽상민, "조세전문법원의 도입가능성 검토 토론문", 『제19회 한국세무포럼 자료집』, 한국세무사회, 2022
- 길용원, "조세불복제도의 개선에 관한 연구", 『서강법률논총』 제3권 제2호, 서강대학교 법학연구소, 2014
- 김도훈, "소액사건 범위 확대와 이에 대응한 변화에 관한 소고", 『동아법학』 제78호, 동아대학교 법학연구소, 2018
- 김무열, 『국세행정불복절차의 문제점과 개선방안』, 한국조세재정연구원, 2021
- 김신언, "조세법원의 도입 필요성과 과제", 『춘계학술대회 자료집』, 한국조세법학회, 2023
- 김용민, "현행 조세불복제도, 어떻게 개선되어야 하나? -행정심판제도 개선과 조세법원 도입을 중심으로-", 『한국조세정책학회 창립 1주년 기념 조세정책세미나 자료집』, 한국조세정책학회, 2018
- 김용태, "전문법원으로서 조세법원 설립 필요성에 관한 연구", 『세무와 회계연구』 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022
- 김영조·이재교·김재광, 『주요 선진국의 조세불복제도 연구』, 국세청, 2005
- 박종수, 『조세소송법 제정방안 연구』, 한국조세재정연구원, 2012
- 박종수, "현행 조세법상 납세자이익보호 및 권리구제제도에 관한 연구", 『세무학연구』 제29권 제2호, 한국세법학회, 2012
- 박준모, 소액사건 제도의 운영 현황과 개선 과제, 『이슈와 논점』 제1857호, 국회입법조사처, 2021
- 백해영·강선아, "납세자 권익보호를 위한 조세불복제도의 개선방안 연구", 『경영경제연구』 제40권 제2호, 충남대학교 경영경제연구소 2018
- 오택영, 『지방세 불복절차 개선방안: 지방세 소송을 중심으로』(기획과제 2015-06), 지방세연구원, 2015
- 이동식, "조세전문법원의 도입가능성 검토", 『세무와 회계연구』 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022
- 이동식, "조세전문법원의 도입가능성 검토", 『제19회 한국세무포럼 자료집』, 한국세무사회, 2022
- 차현숙, "조세법원의 설립 필요성과 향후 과제", 『제31회 한국세무포럼 자료집』, 한국세무사회, 2023
- 황진영, 『미국조세법원에 관한 연구-입법적 시사점을 중심으로-』, 국회예산정책처, 2010
- 황진영, "재정조세 전문법원 설치를 위한 입법적 검토", 『재정학연구』, 한국재정학회, 2009
- 홍병진, "조세법원의 설립 필요성과 향후 과제 토론문", 『제31회 한국세무포럼 자료집』, 한국세무사회, 2023

Ana Clarkson, The U.S. Court System, GONZAGA UNIVERSITY SCHOOL OF LAW RESEARCH GUIDES: 「LOCATING FEDERAL AND WASHINGTON CASE LAW MATERIALS (June 9, 2015)」, <http://libguides.law.gonzaga.edu/case-law>

CRS, U.S. Tax Court: A Brief Introduction, IN FOCUS, 2015

Dubroff, Harold, and Brant J. Hellwig., The United States Tax Court: An Historical Analysis, Government Printing Office, 2014.

Nathan Richman, 「A Peek Behind the Curtain at the Tax Court Exam for Non-Attorneys」, TAX NOTES, 2015, <https://taxcourtexam.com/wp-content/uploads/PDFs/TAXNOTESARTICLE.2015.pdf>

Finnegan, T. R., Molloy, K. H., & Sternburg, T. J. (2012). A comprehensive analysis of cases litigated in the Small Case Division of the US Tax Court. The ATA Journal of Legal Tax Research, 10(1), 16-42.

Jay Starkman, (1996, last modified July 31, 2012). The Tax Court exam. <http://www.starkman.com/taxcourt/TaxCourtExam.shtml>

Johnson, D. (2013). Exam a gateway to Tax Court practice. Albuquerque Journal

Smeal JD, L. N., & Ransopher JD, T. D. (2017). Bringing the US Tax Court Exam Out of Obscurity. The Contemporary Tax Journal, 6(2), 3.

Smith, A. J. (2012). Unauthorized Practice of Law and CPAs: A Law of the Lawyers, by the Lawyers, for the Lawyers. U. Fla. JL & Pub. Pol'y, 23, 373.

United States Tax Court, Congressional Budget Justification Reports(United States Tax Court, Fiscal year 2023), 2022

United States Tax Court, Congressional Budget Justification Reports(United States Tax Court, Fiscal year 2023), 2022, https://www.ustaxcourt.gov/resources/budget_justification/FY_2023_Congressional_Budget_Justification.pdf

United States Tax Court, About the court_Judges,<https://www.ustaxcourt.gov/judges.html>

United States Tax Court, Guidance for Practitioners, <https://www.ustaxcourt.gov/practitioners.html>

United States Tax Court,, 「RULE 200. ADMISSION TO PRACTICE AND PERIODIC REGISTRATION FEE」, [https://www.ustaxcourt.gov/resources/ropp/Rule-200\(2nd-amended\).pdf](https://www.ustaxcourt.gov/resources/ropp/Rule-200(2nd-amended).pdf)

Title 26 of the U.S. code(Internal Revenue Code) <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7443>

제2장 지방세 분야

김 수 박사(한국지방세연구원)
박상수 박사(한국지방세연구원)

제1절 지방자치단체 선정대리인 제도 활성화 방안

I. 개 관

1. 제도의 개요

- ☐ 지방자치단체 선정대리인 제도는 2002년 3월부터 시행되었음
 - 지방세 불복청구 시 영세납세자를 지원하기 위한 제도로 도입되었음
 - 국세의 경우 2015년 국선대리인 제도를 도입한 바 있음
- ☐ 다만 도입 이후 2년 이후 특별한 성과를 보이지 못하고 있음
 - 아직 시행 초기이나, 현재 지방자치단체별 운영실적은 도입 이후 평균 5건에 미치지 못하는 등 대체로 미진함
 - 청구에 대하여 단 1건을 제외하고는 모두 불채택 또는 기각·각하된 것으로 확인됨
- ☐ 따라서 선정대리인 제도 도입의 취지를 살릴 수 있는 제도 활성화 방안을 모색해야 하는 시점임
- ☐ 본 자문서는 본격적인 연구과제 진행에 앞서, 향후 연구 진행 시 필요한 내용 및 쟁점을 개략적으로 제시하여 연구 쟁점을 명확화하고 추가 연구사항을 발굴하는 것을 목적으로 함

2. 제도의 현황에 대한 검토사항

가. 제도의 정당성 관련 검토사항

- ☐ 선정대리인 제도 도입의 의미를 재검토해야 함
 - 영세납세자의 권익보호 취지를 중심으로 함

- 이미 국선대리인제도를 도입한 국세체계와의 형평성, 불복 시 준사법적 절차를 보장하여 납세자 권리를 보호하고 있는 현행 과세체계 등을 주된 논거로 할 수 있을 것임

□ 추가적으로, 세무대리인 측면에서 해당 제도 도입을 통해 얻을 수 있는 긍정적 효과가 검토되어야 함

- 전문 직역으로서의 대국민 봉사의식, 세무대리인에 대한 납세자 인식 제고, 잠재적 서비스영역 확장 등 세무대리인 측면에서의 인센티브가 충분히 검토되어야 제도의 안착을 보장할 수 있음

나. 제도의 도입 및 운영 측면 검토사항

□ 제도 도입의 배경 및 연혁을 검토해야 함

□ 기존 유사제도와 비교·검토 필요함

- 국선대리인 및 마을세무사 제도와 비교

□ 마을세무사 제도 개요

- 2012. 3. 9. 행정안전부와 마을기업 지원을 위한 재능 나눔 협약을 체결한 이래 2016. 2. 22. 한국세무사회를 주축으로 행정안전부 - 전국시도지사 협의회 - 전국시군구 협의회와 공동으로 업무협약을 체결함
- 마을세무사의 임명은 한국세무사회에서 추천을 받아 각 시군구에서 임명하며, 마을세무사 수는 2022년 4월 30일 현재 1,435명으로 같은 시기 한국세무사회에 등록된 세무사 회원 14,095명의 10%를 초과하고 있음
 - 한국지방세연구원에서 2022년에 대전광역시로부터 의뢰받아 연구를 수행한 “마을세무사 활성화 방안”에 따르면, 지방자치단체별 민원봉사실을 상설하여 공간확보 및 무료 대면 상담시간 확보가 도움이 될 것으로 조사됨

☐ 지방자치단체별 관련 규정 및 운영실적을 검토해야 함

- 조례 내 선정대리인 관련 규정에 대한 세부적 검토가 필요함
- 각 지방자치체 제도 도입 이후의 위촉 현황 및 운영실적에 대한 검토 및 평가

☐ 선정대리인의 지원 요건을 검토해야 함

- 인적 요건, 소득, 재산, 청구 세목 등의 적극 요건과 소극 요건을 모두 재검토해야 함
- 특히 소득요건에서의 배우자 포함 여부 등은 재검토할 필요가 있음

☐ 선정대리인의 자격요건 및 의무, 인센티브 측면

- 각 지자체별 선정대리인의 자격요건의 상이점 비교하여 합리적인 기준안 검토
- 원칙적으로 무료이나 실비변상적 수당을 지급하는 현행 인센티브 체계에 대한 재고가 필요함

☐ 기존 세무대리업무와의 경합가능성 여부

- 지원 요건 완화는 제도활성화에는 긍정적인 효과를 줄 수 있으나 영세납세자의 범위를 과다히 확장하면 기존 세무대리 업무(유료)와 경합이 될 수 있음
- 정당한 대가를 지불하는 세무대리 서비스에 대한 잠식 가능성 및 서비스 이용자 간 형평성 문제 검토 필요

3. 제도 활성화 방안 검토사항

☐ 업무협약 관련 검토사항

- 마을세무사 제도와 같이 지방자치단체와 업무협약을 맺는 것은 제도의 실효성을 제고할 수 있음
- 이미 규정(지방세기본법 및 동법 시행령)에 명문화되어 있음에도 세무사조차도 모르고 있고 납세자에게 홍보가 되지 않아 활성화되지 못한 점도 있으므로 지방자치단체와 한국세무사회와의 협력을 통해 보완이 가능할 것으로 기대됨

□ 제도 활성화를 위한 지원요건 완화 관련 검토사항

- 현행 인적 요건에서의 확장 가능성 추가 검토
- 소득요건 완화 등 재검토
- 세액 제한액의 상향 가능성 검토
- 선정대리인의 업무범위를 심판청구까지 확장 여부 검토

□ 제도운영 관련 검토사항

- 납세자보호관 및 마을세무사 제도와 의 유기적 연계 가능성 검토(마을세무사의 세무 상담에서 선정대리인 선정까지 일원화된 절차 등)
- 신청 및 지원절차 간소화 방안 마련
- 제도운영 통계작성 및 지방자치단체별 성과 공유방안 마련

□ 선정대리인 관련 검토사항

- 지자체별 선정대리인의 자격 요건의 상이점 비교하여 합리적인 표준안 제시
- 수당 및 여비에 대한 인센티브 강화 필요
- 책임성 강화 측면에서 임기만료 전 지정사건 계속 의무 명문화
- 관련 전문가 및 과세관청, 현행 선정대리인과의 현황 인터뷰를 통한 추가연구가 필요함

□ 제도 인식 제고 측면 검토사항

- 위택스와 지방자치단체 홈페이지 홍보 강화
- 납부고지 시 선정대리인 제도 홍보 병행 방법 등을 검토
- 지자체로 하여금 운영성과를 공유할 수 있는 방안 마련

II. 법령체계 및 현황

1. 지방자치단체 선정대리인 제도의 법령체계

□ 지방자치단체 선정대리인 제도는 지방세기본법 제93조의2에 그 내용이 규정되어 있음

○ 법률 제16854호 2019. 12. 31. 개정을 통해 도입되었음

○ 개정이유서를 통해 영세한 납세자가 비용부담 없이 이의신청 등 지방세 관련 불복절차에서 세무대리인의 도움을 받을 수 있도록 지방자치단체가 대리인을 선정하여 지원하는 제도임을 밝히고 있음¹⁰⁹⁾

지방세기본법(법률 제16854호, 2019. 12. 31. 일부개정)

제93조의2(지방자치단체 선정 대리인) ① 과세전적부심사 청구인 또는 이의신청인(이하 이 조에서 “이의신청인등”이라 한다)은 지방자치단체의 장에게 다음 각 호의 요건을 모두 갖추어 대통령령으로 정하는 바에 따라 변호사, 세무사 또는 「세무사법」 제20조의제1항에 따라 등록된 공인회계사를 대리인으로 선정하여 줄 것을 신청할 수 있다.

1. 이의신청인등의 「소득세법」 제14조제2항에 따른 종합소득금액과 소유 재산의 가액이 각각 대통령령으로 정하는 금액 이하일 것
 2. 이의신청인등이 법인이 아닐 것
 3. 대통령령으로 정하는 고액·상습 체납자 등이 아닐 것
 4. 대통령령으로 정하는 금액 이하인 청구 또는 신청일 것
 5. 담배소비세, 지방소비세 및 레저세가 아닌 세목에 대한 청구 또는 신청일 것
- ② 지방자치단체의 장은 제1항에 따른 신청이 제1항 각 호의 요건을 모두 충족하는 경우 지체 없이 대리인을 선정하고, 신청을 받은 날부터 7일 이내에 그 결과를 이의신청인등과 대리인에게 각각 통지하여야 한다.
- ③ 제1항에 따른 대리인의 권한에 관하여는 제93조제4항을 준용한다.
- ④ 제1항에 따른 대리인의 선정, 관리 등 그 운영에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

출처: 국가법령정보센터

□ 운영에 관한 사항은 대통령령으로 정하게 하는 위임입법 형식을 택하고 있음

지방세기본법 시행령(대통령령 제30317호, 2019. 12. 31., 일부개정)

제62조의2(지방자치단체 선정 대리인) ① 법 제93조의2제1항에 따라 대리인의 선정을 신청하려는 자는 다음 각 호의 사항을 적은 문서를 지방자치단체의 장에게 제출해야 한다.

1. 과세전적부심사 청구인 또는 이의신청인(이하 이 조에서 “이의신청인등”이라 한다)의 성명과 주소 또는 거소
 2. 이의신청인등이 법 제93조의2제1항 각 호의 요건을 충족한다는 사실
 3. 지방자치단체의 장이 이의신청인등의 법 제93조의2제1항 각 호의 요건 충족 여부를 확인할 수 있다는 것에 대한 동의에 관한 사항
- ② 법 제93조의2제1항제1호에서 “대통령령으로 정하는 금액”이란 다음 각 호의 구분에 따른 금액을 말한다.
1. 종합소득금액의 경우: 5천만원(배우자의 종합소득금액을 포함한다). 이 경우 「소득세법」 제70조에 따른 신고기한 이전에 대리인의 선정을 신청하는 경우 그 신청일이 속하는 과세기간의 전전 과세기간의 종합소득금액을 대상으로 하고, 그 신고기한이 지난 후 신청하는 경우 그 신청일이 속하는 과세기간의 직전 과세기간의 종합소득금액을 대상으로 한다.
 2. 소유 재산의 가액의 경우: 다음 각 목에 따른 재산(배우자 소유 재산의 가액을 포함한다)의 평가 가액 합계액이 5억원. 다만, 지역 실정을 고려하여 필요한 경우에는 5억원을 초과하지 않는 범위에서 조례로 달리 정할 수 있다.
 - 가. 「지방세법」 제6조제2호에 따른 부동산
 - 나. 「지방세법」 제6조제14호부터 제18호까지의 회원권
 - 다. 「지방세법 시행령」 제123조제1호 및 제2호에 따른 승용자동차

109) 법률 제16854호, 2019. 12. 31. 개정이유

- ③ 법 제93조의2제1항제3호에서 “대통령령으로 정하는 고액·상습채납자 등”이란 「지방세징수법」 제8조에 따른 출국금지 대상자 및 같은 법 제11조에 따른 명단공개 대상자를 말한다.
- ④ 법 제93조의2제1항제4호에서 “대통령령으로 정하는 금액”이란 1천만원을 말한다.
- ⑤ 특별시장·광역시장·특별자치시장·도지사 또는 특별자치도지사는 대리인을 선정하는 경우 미리 위촉한 사람 중에서 선정하고, 시장·군수·구청장은 특별시장·광역시장·도지사가 위촉한 사람 중에서 선정할 수 있다.
- ⑥ 제1항부터 제5항까지에서 규정한 사항 외에 소유 재산의 평가 방법, 대리인의 임기·위촉, 대리인 선정을 위한 신청 방법·절차 등 지방자치단체 선정 대리인 제도의 운영에 필요한 사항은 해당 지방자치단체의 조례로 정한다.

출처: 국가법령정보센터

□ 또한 소유 재산의 평가 방법, 대리인의 임기·위촉, 대리인 선정을 위한 신청 방법·절차 등 지방자치단체 선정 대리인 제도의 운영에 필요한 사항은 지방자치단체의 조례로 정하도록 하고 있음.¹¹⁰⁾

□ 현재 모든 지방자치단체가 선정대리인에 관한 규정을 두고 있으나, 지자체별로 그 형태가 다소 상이함

- 17개 광역자치단체와 226개 기초자치단체 모두 지방세 선정 대리인에 관한 규정을 조례에 두고 있음
- 대부분의 지자체는 기본조례에 선정대리인에 관한 규정을 두고 있음
- 다만 일부 지자체의 경우, 납세자보호에 관한 사무처리 조례에 선정대리인 규정을 두고 있으며, 경기도 양주의 경우에는 선정대리인 제도 운영에 관한 조례를 별도로 두고 있음

<기본조례 외의 형식으로 선정대리인 규정을 두고 있는 조례>

구 분			내 용
광역	인천		인천광역시 납세자보호에 관한 사무처리 조례
	경북		경상북도 납세자보호에 관한 사무처리 조례
기초	경기	양주시	양주시 선정 세무대리인 제도의 운영에 관한 조례
	전북	군산시	군산시 납세자보호에 관한 사무처리 조례
	전남	영광군	영광군 납세자보호에 관한 사무처리 조례
	경북	경산시	경산시 납세자보호에 관한 사무처리 조례
		김천시	김천시 납세자보호관 배치 및 운영에 관한 조례
		영천시	영천시 납세자보호에 관한 사무처리 조례
		포항시	포항시 납세자보호관 사무처리에 관한 조례

출처: 오승규, “지방세 납세자를 위한 지방자치단체 선정대리인 제도 활성화 방안”, 한국지방세연구원, 2022, 4면

110) 지방세기본법 시행령 제562조의2 제6항

2. 제도 도입 추진과정¹¹¹⁾

□ 국선대리인과 유사한 제도의 신설 추진

- 당초 지방세 불복청구에 대한 무료 세무대리인을 도입하는 방안은 이미 도입되어 있던 마을세무사와 납세자보호관을 연계하여 영세납세자를 지원하는 방안으로 검토되었음
- 그러나 국세 분야에 무료 세무대리인 지원 제도가 시행되고 있었으므로 영세 납세자의 범위, 대리인 위촉 및 신청절차 등을 마련해 지방세기본법에 국선대리인과 유사한 제도를 신설하는 것으로 결정됨¹¹²⁾

□ 지방세 특성을 고려한 제도 검토

- 지방자치단체 선정대리인 제도의 도입방안은 이미 시행하고 있던 국선대리인 제도를 모델로 검토하면서, 국세와 지방세가 가지는 특성과 여건 등을 고려함
- 행정안전부는 지방자치단체에서 신청인의 재산·소득 등 자격요건을 검토하는 방법과 기준, 선정대리인을 위촉하여 관리할 지방자치단체, 국세와 신청세액을 달리할지와 달리할 때의 금액 기준, 신청 및 업무처리 절차 등 주요 항목별로 심도있는 검토를 진행
- 선정대리인 제도를 운영할 지방자치단체의 의견을 수렴하여 최종 도입방안을 마련함

□ 제도의 도입

- 위의 논의과정을 거쳐 선정대리인의 자격, 지원요건, 선정결과 통지 등의 내용을 규정한 지방세기본법 개정안을 마련 (2019년 7월 말)
- 입법예고(8.14.~9.10.), 법제처 심사(9월), 차관·국무회의(9.19./9.24.) 등 정부입법 절차를 거쳐 9월 27일 국회에 제출
- 국회 상임위 논의 후 본회의에서 의결(12.31.) 및 2020년 3월 2일 시행
- 한편, 선정대리인 선정신청, 소유재산 및 소득금액 등의 세부기준, 청구세액, 대리인 위촉 방법, 조례 위임사항 등을 규정한 지방세기본법 시행령 개정안은 10월에 마련된 후, 입법예고(11.1.~12.11.), 법제처 심사(12월), 차관·국무회의를 거쳐 공포(2019.12.31.)되어 2020년 3월 2일 시행

111) 위형원, “지방자치단체 선정 대리인 제도 시행”, 『지방세포럼』 제50권, 한국지방세연구원, 2020, 81면 이하 부분을 정리함

III. 국선대리인 제도와의 비교

- 경제적인 어려움으로 소액 불복청구의 인용률이 낮아지는 상황에서 국세청은 2014년 3월 3일 국세청 내부 지침을 통해 "국선 세무대리인 제도"를 도입하여 영세납세자의 권리보호를 강화함
 - 국선 세무대리인 제도는 2014년 12월 23일에 국세기본법 제59조의2로 신설됨
 - 국선 세무대리인 제도는 안전행정부(현 행정안전부)가 선정한 '정부 3.0' 사업 중 하나로 평가받음
 - 이를 바탕으로 서울특별시는 마을세무사 제도를 도입하였고, 조세심판원은 국선 심판청구 대리인 제도를 도입하여 각각 민간과 공공이 협력하는 행정서비스 사례로 인정받음
 - 지방세 분야에서도 어려운 세금 문제를 해결하기 위해 다양한 권리구제제도가 도입되었으나 지금은 지방세 불복청구 대리 제도가 부재하여 국세와의 형평성 문제가 대두됨
 - 마을세무사 제도 도입(2016)
 - 지방세 납세자보호관의 의무배치(2018)

<국세 국선대리인 관련 법령>

국세기본법 제59조의2(국선대리인)

- ① 이의신청인, 심사청구인, 심판청구인 및 과세전적부심사 청구인(이하 이 조에서 "이의신청인등"이라 한다)은 재결청(제81조의15에 따른 과세전적부심사의 경우에는 같은 조 제2항 각 호에 따른 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장을 말한다. 이하 이 조에서 같다)에 다음 각 호의 요건을 모두 갖추어 대통령령으로 정하는 바에 따라 변호사, 세무사 또는 「세무사법」에 따른 세무사등록부 또는 공인회계사 세무대리업무 등록부에 등록된 공인회계사를 대리인(이하 "국선대리인"이라 한다)으로 선정하여 줄 것을 신청할 수 있다.
 1. 이의신청인등의 「소득세법」 제14조제2항에 따른 종합소득금액과 소유 재산의 가액이 각각 대통령령으로 정하는 금액 이하일 것
 2. 이의신청인등이 법인이 아닐 것
 3. 대통령령으로 정하는 금액 이하인 신청 또는 청구일 것
 4. 상속세, 증여세 및 종합부동산세가 아닌 세목에 대한 신청 또는 청구일 것
- ② 재결청은 제1항에 따른 신청이 제1항 각 호의 요건을 모두 충족하는 경우 지체 없이 국선대리인을 선정하고, 신청을 받은 날부터 5일 이내에 그 결과를 이의신청인등과 국선대리인에게 각각 통지하여야 한다.
- ③ 국선대리인의 권한에 관하여는 대리인에 관한 제59조제4항을 준용한다.
- ④ 국선대리인의 자격, 관리 등 국선대리인 제도의 운영에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

국세기본법 시행령 제48조의2(국선대리인)

- ① 법 제59조의2제1항에 따라 국선대리인의 선정을 신청하려는 자는 다음 각 호의 사항을 적은 문서를 재결청(법 제81조의15에 따른 과세전적부심사의 경우에는 같은 조 제2항 각 호에 따른 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장을 말한다. 이하 이 조에서 같다)에 제출해야 한다.

1. 이의신청인, 심사청구인, 심판청구인 및 과세전적부심사 청구인(이하 이 조에서 “이의신청인등”이라 한다)의 성명과 주소 또는 거소
2. 법 제59조의2제1항 각 호의 요건을 충족한다는 사실
3. 재결청이 법 제59조의2제1항 각 호의 요건 충족여부를 확인할 수 있다는 것에 대한 동의에 관한 사항
- ② 법 제59조의2제1항제1호에서 “대통령령으로 정하는 금액”이란 다음 각 호의 구분에 따른 금액을 말한다.
 1. 종합소득금액의 경우: 5천만원. 이 경우 「소득세법」 제70조에 따른 신고기한 이전에 국선대리인의 선정을 신청하는 경우 그 신청일이 속하는 과세기간의 전전 과세기간의 종합소득금액을 대상으로 하고, 그 신고기한 이후에 신청하는 경우 그 신청일이 속하는 과세기간의 직전 과세기간의 종합소득금액을 대상으로 한다.
 2. 소유 재산의 가액의 경우: 다음 각 목에 따른 재산의 평가 가액 합계액이 5억원
 - 가. 「소득세법」 제94조제1항제1호에 따른 토지와 건물
 - 나. 「지방세법 시행령」 제123조제1호 및 제2호에 따른 승용자동차
 - 다. 전세금(임차보증금을 포함한다)
 - 라. 골프회원권 및 콘도미니엄회원권
 - 마. 주식 또는 출자지분
- ③ 법 제59조의2제1항제3호에서 “대통령령으로 정하는 금액”이란 3천만원을 말한다.
- ④ 조세심판원장은 심판청구인이 국선대리인의 선정을 신청한 경우 국세청장에게 법 제59조의2제1항 각 호의 요건을 충족하는지 여부를 확인하여 줄 것을 요청할 수 있다.
- ⑤ 제1항부터 제4항까지에서 규정한 사항 외에 이의신청인등이 소유한 재산의 평가 방법, 국선대리인의 임기·위촉, 국선대리인 선정 신청의 방법·절차 등 국선대리인 제도 운영에 필요한 사항은 이의신청, 심사청구 및 과세전적부심사 청구의 경우에는 국세청장이, 심판청구의 경우에는 조세심판원장이 각각 정한다.

국세기본법 시행규칙 제21조의2(국선대리인의 선정신청) 영 제48조의2제1항에 따른 국선대리인 선정의 신청은 별지 제28호의2서식의 국선대리인 선정 신청서에 따른다.

국세심사사무처리규정 제75조(국선대리인의 위촉 및 해촉)

- ① 재결청은 변호사, 세무사, 공인회계사에 해당하는 직에 3년 이상 재직한 자로서 법률이나 회계에 관한 학식과 경험이 풍부한 사람 중에서 적정인원을 국선대리인으로 위촉하여야 한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사람은 위촉을 배제하여야 한다.
 1. 「금품제공 납세자 특별관리 규정」 제5조제4항 및 제5항에 따라 금품제공납세자로 확정된 날부터 5년이 지나지 않은 사람
 2. 「세무사법」 제17조에 따른 징계처분을 받은 날부터 5년이 지나지 않은 사람
 3. <삭제>
 4. 그 밖에 제1호부터 제2호까지에 준하는 사유가 있는 경우
- ② 국선대리인으로 위촉된 사람은 국선대리인 위촉 동의서(별지 제23호 서식) 및 서약서(별지 31호 서식)를 제출하여야 한다.
- ③ 국선대리인의 임기는 2년으로 한다. 다만, 국선대리인이 성실히 직무를 수행한 경우에는 1회에 한하여 연임할 수 있다.
- ④ 재결청은 국선대리인이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 때에는 임기 중이라도 해촉하여야 한다.
 1. 「금품제공 납세자 특별관리 규정」 제5조제4항 및 제5항에 따라 금품제공납세자로 확정된 경우
 2. 「세무사법」 제17조에 따른 징계처분을 받은 경우
 3. 이해관계인으로부터 금품·향응을 제공받거나 청탁 또는 부당한 영향력 행사를 하는 등 그 직무수행에 지장이 있다고 인정되는 경우
 4. 그 밖에 제1호부터 제3호까지에 준하는 사유가 있는 경우
- ⑥ 재결청은 국선대리인이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 때에는 임기 중이라도 해촉할 수 있다.
 1. 심신장애로 직무수행이 불가능하거나 현저히 곤란하다고 인정될 때
 2. 직무 태만, 품위 손상, 그 밖의 사유로 인하여 대리인으로서 직무를 수행하기 적당하지 아니하다고 인정될 때
 3. 국선대리 수행과정에서 알게 된 납세자에 관한 정보를 타인에게 제공 또는 누설하거나 목적 외의 용도로 사용한 것으로 인정될 때
 4. 그 밖에 제1호부터 제3호까지에 준하는 사유가 있는 경우
- ⑦ 재결청은 금품제공납세자 해당여부와 「세무사법」 제17조에 따른 징계처분 여부를 제34조제6항, 제36조

제6항, 제65조제6항을 준용하여 확인하여야 한다.

⑧ 재결청은 이미 위촉되어 활동 중인 국선대리인이 해촉 사유에 해당하는지 제6항의 방법에 따라 반기별로 사후관리 하여야 한다.

⑨ 국선대리인은 영세납세자 불복 대리과정에서 알게 된 납세자에 관한 정보를 타인에게 제공 또는 누설하거나 그 목적 외의 용도로 사용해서는 안 된다.

⑩ 재결청은 국선대리인으로 위촉된 사람을 국세청 대내포털시스템에 전산으로 입력하여 관리하여야 한다.

국세심사사무처리규정 제76조(국선대리인 지원대상 판정)

① 국선대리인 지원대상은 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 이의신청인 또는 심사청구인(이하 "이의신청인등"이라 한다)으로 한다.

1. 「소득세법」 제14조제2항에 따른 종합소득금액 : 5천만원 이하
2. 소유재산가액 : 5억원 이하
3. 이의신청인등이 법인이 아닐 것
4. 청구세액 : 3천만원 이하
5. 상속세, 증여세 및 종합부동산세가 아닌 세목에 대한 신청 또는 청구일 것

② 제1항제1호의 "종합소득금액"은 다음 각 호에 따라 확인된 금액을 말한다.

1. 「소득세법」 제70조에 따른 신고기한 이전에 국선대리인의 선정을 신청하는 경우 그 신청일이 속하는 과세기간의 전전 과세기간의 종합소득금액
2. 「소득세법」 제70조에 따른 신고기한 이후에 국선대리인의 선정을 신청하는 경우 그 신청일이 속하는 과세기간의 직전 과세기간의 종합소득금액
3. 「소득세법」 제70조에 따른 신고기한이 경과하였음에도 이의신청인등이 국선대리인 선정을 신청할 때까지 종합소득세 확정신고나 기한 후 신고를 아니한 경우에는 재결청이 이의신청인등에게 기한후 과세표준신고서를 3일 이내에 제출할 것을 요구하여야 하고, 이에 따라 제출된 기한 후 신고서를 이의신청인등의 주소지 관할 세무서장이 결정하여 확정된 종합소득금액
4. 제3호의 경우 재결청의 요구에도 불구하고 기한후과세표준신고서를 3일 이내제출하지 아니한 이의신청인등에게는 재결청이 국선대리인을 선정해 주지 않을 수 있다.

③ 제1항제2호의 "소유재산가액"이란 이의신청인등이 신청일 현재 보유한 다음 각 호의 재산의 가액을 모두 합한 금액을 말한다.

1. 「소득세법」 제94조제1항제1호에 따른 토지와 건물
2. 「지방세법 시행령」 제123조제1호 및 제2호에 따른 승용자동차
3. 전세금(임차보증금을 포함한다)
4. 골프회원권 및 콘도미니엄회원권
5. 주식 또는 출자지분

④ 제3항의 소유재산가액은 다음 각 호에 따라 산정한다.

1. 「소득세법」 제94조제1항제1호에 따른 토지와 건물: 「소득세법」 제99조제1항 제1호에 따른 기준시가
2. 「지방세법 시행령」 제123조제1호 및 제2호에 따른 승용자동차: 「지방세법」 제4조제2항및 「지방세법 시행령」 제4조제1항제3호에 따른시가표준액
3. 전세금(임차보증금을 포함한다): 「조세특례제한법 시행령」 제100조의4제8항 제2호의2에서 정하는 "간주 전세금". 다만, 이의신청인등이 임대차계약서 사본을 제출하고, 그에 따른 전세금이 간주 전세금보다 작은 경우 임대차계약서 사본에 따른 전세금으로 하되, 이의신청인등과 그 배우자의 직계존비속(그 배우자를 포함한다)으로부터 주택을 임차한 경우에는 간주 전세금으로 한다.
4. 골프회원권 및 콘도미니엄회원권: 「소득세법 시행령」 제165조제8항제3호에따라 평가한 가액
5. 주식 또는 출자지분: 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 주권상장법인은 신청일 전일의 한국거래소 최종시세가액으로 하고, 신청일 전일의 최종시세가액이 없는 경우 직전 거래일의 최종시세가액으로 한다. 다만, 주권상장법인 외의 주식 및 출자지분은 액면가액으로 한다.

국세심사사무처리규정 제77조(국선대리인의 선정 신청)

① 재결청은 이의신청서·심사청구서가 재결청에 접수되는 즉시 세무대리인이 선임되지 않은 청구세액 3천만 원 이하의 이의신청·심사청구 사건을 분류하고, 이의신청인등에게 국선대리인 제도 안내(별지 제

25호 서식)와 국선대리인 선정 신청서(시행규칙 별지 제28호의2 서식)를 지체 없이 발송하여야 한다. 다만, 법 제59조의2제1항 각 호의 요건을 충족하지 않는 것으로 확인되는 경우에는 이의신청인등에게 국선대리인 제도 안내(별지 제25호 서식)와 국선대리인 선정 신청서(시행규칙 별지 제28호의2 서식) 발송을 생략할 수 있다.

② 이의신청인등이 재결청에 국선대리인 선정을 신청할 때에는 국선대리인 선정 신청서(시행규칙 별지 제28호의2 서식)를 작성하여 제출하여야 한다.

국세심사사무처리규정 제77조의1(불복청구 전 국선대리인 선정 신청)

① 영세납세자는 불복청구서를 제출하기 전이라도 재결청에 국선대리인 선정 신청을 할 수 있고, 재결청은 불복청구 전 국선대리인 신청을 받았거나, 불복청구관련 상담과정에서 국선대리인 지원이 필요하다고 인정되는 경우에는 불복청구 전 국선대리인 제도 안내(별지 제25호의2 서식)와 불복청구 전 국선대리인 선정 신청서(별지 제25호의3 서식)를 교부하여야 한다.

② 영세납세자가 불복청구 전 국선대리인 선정을 신청할 때에는 불복청구 전 국선대리인 선정신청서(별지 제25호의3 서식)를 작성하여 제출하도록 하고, 제출받은 관서는 관련 서류를 국세청 대내포털시스템에 수록한 후 제76조의 요건 충족 시 제78조, 제79조에 따라 국선대리인을 지정하고 영세납세자가 국선대리인의 조력을 받아 불복청구서를 작성·제출할 수 있도록 적극 지원하여야 한다. 다만, 접수관서가 재결청이 아닌 경우에는 지체 없이 해당 재결청에 송부하여야 한다.

③ 불복청구 전에 국선대리인 선정 신청을 하여 지정통지를 받은 이후에는 청구인이 불복청구서를 당초 신청관서가 아닌 지방국세청(세무서)에 이의신청서를 접수하거나 국세청에 심사청구서를 접수하더라도 당초 지정된 국선대리인이 해당 사건 종결 시까지 계속해서 업무를 수행한다. 다만, 영세납세자가 해당 재결청의 국선대리인으로 변경을 요청하는 경우에는 그러하지 아니한다.

국세심사사무처리규정 제78조(국선대리인 지정 통지)

① 재결청은 법 제59조의2제2항에 따라 국선대리인 선정 신청을 받은 날로부터 5일 이내에 국선대리인 선정 결과 통지(별지 제26호 서식)를 이의신청인등과 국선대리인에게 각각 통지하여야 한다.

② 재결청은 제1항에 따라 국선대리인 지정내용을 통지하기 전에 이의신청인등과 국선대리인에게 전화·문자서비스·팩스 등으로 국선대리인 지정내용을 미리 안내하여야 한다.

③ 재결청의 국선대리인 지정순서는 특별한 사정이 없는 한 국세청 대내포털시스템의 국선대리인 목록순으로 한다.

④ 국선대리인 지정 후 이의신청인등이 국선대리인 지원대상에 해당되지 않은 사실이 확인된 경우 지정을 취소할 수 있다.

⑤ 국선대리인은 임기가 종료하더라도 임기만료 전에 지정된 사건에 대한 국선대리 업무를 계속 수행하여야 한다.

⑥ 국선대리인으로 지정된 후 제75조제4항 및 제5항 각 호의 사유에 해당되어 해촉되는 경우에는 동 재결청 내에 다른 국선대리인이 불복대리 업무를 계속 수행한다. 다만, 동 재결청 내에 다른 국선대리인이 없는 경우에는 상급 재결청의 국선대리인이 그 업무를 수행할 수 있다.

국세심사사무처리규정 제79조(국선대리인 지정 사건 관리)

① 재결청은 국선대리인을 지정한 경우에는 지원대상 영세납세자의 불복청구서 등 관련 서류를 신속하게 국선대리인에게 전달하고 권리구제에 필요한 사항을 협조하여야 한다.

② 재결청이 국선대리인을 지정한 경우에는 국선대리인 지정사건 명세(별지 제27호 서식)에 청구일자·불복청구인·국선대리인 지정일자·결정내용 등을 기록·관리하여야 한다.

③ 재결청은 국선대리인 지정 사건을 국세청 대내포털시스템에 전산으로 입력하여 관리하여야 한다.

국세심사사무처리규정 제80조(국선대리인에 대한 우대)

① 재결청은 해당 관서의 국선대리인 명단을 소속 기관의 홈페이지에 게시하여야 한다.

② 재결청은 국선대리인 활동이 우수한 사람에게 표창을 하거나 각종 위원회 위원 위촉 시 우대할 수 있다. 다만, 제75조제1항의 각 호의 위촉 배제 사유에 해당하는 경우는 그러하지 아니하다.

③ 재결청은 예산의 범위에서 국선대리인에게 실비변상적 수당을 지급할 수 있다.

자료: 국가법령정보센터

- 국세 국선대리인 제도는 영세납세자들 중에서 세무대리인을 고용하기 어려우며 세법 지식이 부족한 사람들에게 무료로 세무대리인을 지원하는 제도임¹¹³⁾
- 국세 국선대리인 제도에 신청할 수 있는 자격은 「국세기본법」 제59조의2제1항에서 명시된 요건을 충족하는 납세자임
 - 요건으로는 ① 인적 요건, ② 종합소득금액, ③ 소유 재산 가액, ④ 청구·신청세액, ⑤ 세목 등이 있음
 - 국선대리인 자격요건으로는 「국세기본법」에서 변호사, 세무사, 공인회계사를 규정하고 있으며, 그 외 대리인 선정과 관련된 사항은 대통령령에 위임되어 있음 (제59조의2제2항, 제4항)
 - 국세기본법 시행령은 국선대리인 신청인이 소유한 재산의 평가 방법, 국선대리인의 임기·위촉, 선정 신청방법 및 절차 등 제도 운영에 필요한 사항을 국세청장(이의신청, 심사청구, 과세전적부심의 경우) 및 조세심판원장(심판청구의 경우)에게 위임하고 있음(시행령 제48조의2)
 - 국세청은 2016년 3월부터 실비변상 성격의 수당으로 건당 15만원을 지급하고 있으며, 최근 3년간(2020~2022) 국선대리인 제도 운영사업을 위해 5,600만원의 예산을 할당하고 있음¹¹⁴⁾¹¹⁵⁾

<2022년도 납세자권익보호 및 성실납세지원 사업 예산안>

(단위: 백만원, %)

세부사업명 (내역사업명)	2021년 예산		2022년 예산안(B)	증감 (B-A)	(B-A)/A
	본예산	추경(A)			
납세자권익보호 및 성실납세지원	920	920	1,500	580	63.0
- 납세자보호위원회 운영	660	660	515	△145	△30.0
- 성실납세 지원	126	126	126	-	-
- 모범납세자 우대제도 운영	70	70	70	-	-
- 국선대리인제도 운영	56	56	56	-	-
- 납세자보호관 제도의 효율적 운영	8	8	8	-	-
- 납세협력비용 측정	-	-	683	683	순증
- 납세협력비용 측정 모형 개발	-	-	42	42	순증

출처: 2022년도 예산안, 의안번호 2112417, 기획재정위원회 예비심사검토보고서, 393면.

113) 오승규, “지방세 납세자를 위한 지방자치단체 선정대리인 제도 활성화 방안”, 한국지방세연구원, 2022, 요약함
 114) 2020년도 예산안, 의안번호 2022304, 기획재정위원회 예비심사검토보고서, 237면.
 115) 2020년도 예산안, 의안번호 2022304, 기획재정위원회 예비심사검토보고서, 236면, 2021년도 예산안, 의안번호 2103473, 기획재정위원회 예비심사검토보고서 275면, 2022년도 예산안, 의안번호 2112417, 기획재정위원회 예비심사검토보고서, 393면.

- 국세 국선대리인의 경우 실비변상적 수당 지급에 관한 내용을 국세심사사무처리규정 (국세청훈령 제2474호)에서 규정하고 있음
- 국세심사사무처리규정 제80조는 국선대리인에 대한 우대를 규정하면서 제3항에서 재결청은 예산의 범위에서 국선대리인에게 실비변상적 수당을 지급할 수 있다고 규정하고 있음

<지방세 선정 대리인 제도와 국세 국선대리인 제도 주요내용 비교>

구 분		국선대리인	선정대리인
제도 도입 시기		2014. 3	2020. 3
위촉 대상		세무사, 공인회계사, 변호사	세무사, 공인회계사, 변호사
신청 대상 불복청구		과세전적부심사, 이의신청, 심사청구, 심판청구	과세전적부심사, 이의신청
신청자		개인(법인 제외)	개인(법인 제외) 출국금지대상 및 고액·상습체납자 신청불가
청구·신청세액		3천만원 이하	1천만원 이하
적용 제외 세목		상속세, 증여세, 종합부동산세	담배소비세, 지방소비세, 레저세
보유 재산 범위	종합소득금액	5천만원 이하	5천만원 이하(배우자 포함)
	소유재산가액	5억원 이하	5억원 이하
보유재산범위		부동산, 승용자동차, 골프·콘도미니엄회원권, 전세금(임차보증금 포함), 주식·출자지분	부동산, 회원권, 승용자동차
수당지급여부		실비변상적 수당 지급(건당 15만원)	수당(실비변상적 수당 포함) 및 여비 지급 가능

출처: 오승규(2022) 및 국가법령정보센터

□ 2022년에 출범한 제5기 국선대리인은 총 294명임

<제5기 국선대리인 현황>

(단위: 명)

구 분	합 계	본청 및 지방청	세무서
합 계	294	44	250
본 청	12	12	-
서울청	88	5	83
중부청	55	6	49
인천청	34	4	30
대전청	27	3	24
광주청	24	3	21
대구청	18	3	15
부산청	36	8	28

출처: 국세청 보도참고자료, 영세납세자의 권리구제, 국선대리인이 도와드립니다. 22. 3. 7.. 14면.

IV. 선정대리인 운영 현황

1. 광역자치단체별 선정대리인 위촉 현황 및 운영실적

□ 광역자치단체별 선정대리인 위촉 현황을 보면 지자체별로 구성인원이 상이함

- 서울(20명)이 가장 많은 선정대리인을 위촉하고 있음
- 선정대리인 구성은 대부분 변호사, 세무사, 회계사로 이루어지나, 변호사와 세무사, 세무사와 회계사만으로 구성된 지자체도 있음

<광역자치단체별 선정 대리인 위촉 현황>

지역	인원	구성	지역	인원	구성
서울	20명	세무사 10명 회계사 10명	강원	8명	-
부산	9명	변호사 3명 세무사 3명 회계사 3명	충북	3명	변호사 2명 세무사 1명
대구	3명	변호사 1명 세무사 1명 회계사 1명	충남	9명	변호사 3명 세무사 3명 회계사 3명
인천	7명	변호사 1명 세무사 3명 회계사 3명	전북	8명	변호사 3명 세무사 3명 회계사 2명
광주	3명	변호사 1명 세무사 2명	전남	6명	변호사 1명 세무사 5명
대전	3명	세무사 2명 회계사 1명	경북	13명	세무사 12명 회계사 1명
울산	3명	변호사 1명 세무사 1명 회계사 1명	경남	14명	변호사 4명 세무사 7명 회계사 3명
세종	1명	세무사 1명	제주	5명	세무사 4명 회계사 1명
경기	14명	변호사 4명 세무사 6명 회계사 4명			

출처: 광역자치단체별 내부자료

□ 17개 자치단체 중 선정대리인 운영실적이 있는 곳은 총 7개로 부산, 인천, 울산, 경기, 전북, 경북, 경남, 제주임

- 구체적으로 부산 2건, 인천 1건, 울산 1건, 경기 4건, 전북 3건, 경북 15건, 경남 8건, 제주 1건이며, 그 외 자치단체는 운영실적이 전무한 상황임

□ 운영실적이 있는 7개 광역자치단체의 사례를 구체적으로 살펴보면 과세전적부심사 청구신청 채택 사례 1건을 제외하고는 모두 불채택(과세전적부심사) 또는 기각·각하(이의신청)되었고, 인용된 사례가 없음

- (부산) 20년 1건, 21년 1건 이의신청 대리가 있었으나 모두 기각
- (인천) 21년 1건 이의신청 대리가 있었으나 각하
- (울산) 22년 6월까지 1건의 이의신청 대리가 있었으나 취소
- (경기) 22년 4건에 선정대리인이 지정됨
- (전북) 22년 5건의 지원대상 중 총 3건에 선정대리인이 지정됨
- (경북) 22년 10건의 과세전적부심사 청구에 선정대리인이 지정되었으나, 모두 불채택되었고, 2건의 이의신청에 선정대리인이 지정되었으나, 1건은 기각(각하) 되었으며 1건은 현재 진행중
- (경남) 20년 3건의 과세전적부심사 청구에 선정대리인이 지정되었고, 1건은 채택 2건은 불채택되었음. 21년 5건의 과세전적부심사 청구에 선정대리인이 지정되었으며 4건이 불채택되고 1건은 대리인 설명 후 취하함
- (제주) 22. 7. 28. 기준 선정대리인 신청 건수 1건임

<광역자치단체별 선정대리인 운영실적>

구 분	실적	사건구분	청구세액(원)	결정내용
부산	20년 1건	이의신청	8,976,380	기각
	21년 1건	이의신청	5,050,330	기각
인천	21년 1건	이의신청	4,899,540	각하
울산	21년 1건	이의신청	-	취소
경기	22년 4건	선정대리인 지정		
전북	22년 3건	선정대리인 지정		
경북	22년 12건	과세전적부심사	-	불채택
		이의신청	-	1건 기각(각하), 1건 진행중
경남	20년 3건	과세전적부심사	2,577,580	1건 채택
			1,226,660, 5,895,490	2건 불채택
	21년 5건	과세전적부심사	1,057,820 ~ 8,129,490	4건 불채택
			949,590	1건 취하
제주	22. 7. 28. 기준 선정대리인 지정 신청 건수 1건			

자료: 광역자치단체별 내부자료

V. 제도 활성화 방안

□ 지자체와의 업무협약 강화

- 마을세무사를 벤치마킹하여 행정안전부와 전국 시도지사협의회 전국시군구협의회, 한국세무사회, 각 지방세무사회가 해당지역 지방자치단체와 업무협약을 맺는 것은 제도의 실효성을 제고할 수 있는 장점이 있음
- 지자체에서 세무대리인의 적극적인 관심과 참여를 원하고 있으며 업무협약을 통한 관심 환기와 상호 교류는 선정대리인 중 세무사 직군의 참여를 더욱 적극적으로 유도할 수 있을 것으로 기대됨

□ 지원요건 완화

- 소득요건 완화를 통해 영세납세자뿐만 일반 납세자까지도 제도의 이용 대상으로 포섭할 필요가 있으나, 이는 유료 세무대리와의 충돌 문제가 있어 그 범위에 대해서는 신중한 논의가 필요함
- 현행 세액 제한액은 지나치게 제도의 적용범위를 좁히는 효과를 내고 있으므로 이를 상향하는 것이 바람직함
- 또한 현재 과세전적부심 또는 이의신청에 한정된 선정대리인의 업무 범위를 심판 청구까지 확장하는 것을 검토할 수 있음

□ 제도운영

- 납세자보호관 및 마을세무사 제도와의 유기적 연계 가능성을 재검토
- 신청 및 지원절차를 간소화할 필요가 있음
- 현재 제도운영의 현황은 내부자료로만 제한적으로 보존되는바, 이에 대한 통계 작성 및 성과 공유를 통해 제도 활성화에 기여할 수 있도록 하여야 함
- 관련 전문가 및 과세관청, 현행 선정대리인과의 지속적인 정보공유 및 논의 플랫폼이 마련되어야 함

□ 선정대리인

- 각 지자체별 선정대리인의 자격요건이 현재 상이함에 따른 합리적인 표준안이 제시될 필요 있음
- 수당 및 여비에 있어 현재 실비보상 수준을 넘지 못하여 제도에 참여할 유인이 적으므로, 이에 대한 인센티브 강화 측면에서 그 액수를 상향할 필요가 있음
- 책임성 강화 측면에서 임기 만료 전 지정사건 계속 의무를 명문화할 필요가 있음

□ 제도 인식 제고

- wetax 및 각 지자체별 홈페이지 등을 통한 홍보 강화
- 납부고지 시 선정대리인 제도를 병행하여 홍보하도록 함

제2절 취득세 과세표준 사전검증제도

※ 취득세 과세표준 사전검증제에 관한 연구용역보고서에 대한 실무적 검토 의견임

- 제 목 : 취득세 과세표준 사전검증제도 도입에 관한 연구
- 연구기관 : 한국지방세학회
- 연구진 : 박 훈 교수(서울시립대, 연구책임자)
허 원 교수(고려사이버대), 강상원 세무사(세무법인 다솔)
- 연구기간 : 2020. 8. 28. ~ 2021. 2. 27.

1. 주요 내용

□ 연구에서는 취득세 과세표준금액의 정확성을 확인하고 납세의무자의 취득세 성실 신고를 유인하기 위한 방법으로 성실신고확인제도와 외부조정제도를 제언함

- 이 제도들은 취득세 중 사실상의 취득가액 계산을 법인의 장부에 의해서 계산 하여야 하는 원시취득과 간주취득의 경우 법인 장부에 대한 신뢰성을 확보하고, 취득세 과세표준 산정과정의 전문성을 제고하도록 하는 방안임

□ 적용대상자

- 성실신고확인인 경우 ① 외부감사를 받지 않는 법인 또는 개인 중 ② 취득에 일정기간 다수의 거래가 수반되는 원시취득 또는 지목변경의 간주취득에 대한 취득세 납세의무자로서 ③ 취득세 과세표준 등이 지방세법이 정하는 일정요건(예: 과세표준 50억원 이상 등)에 해당하는 자
- 외부조정인 경우 ① 취득에 일정기간 다수의 거래가 수반되는 원시취득 또는 지목변경의 간주취득에 대한 취득세 납세의무자로서 ② 취득세 과세표준 등이 지방세법이 정하는 일정요건(예: 과세표준 50억원 이상 등)에 해당하는 자

□ 성실신고확인인 원가의 집계 및 증빙 확인, 간접비 배분 등 기본적인 자료취합과 관련된 것이므로 외부감사대상자에게는 강제될 필요가 없으나, 외부조정제도는 외부감사 대상 여부와 무관하게 의무화

- 외부조정제도 대상자 중 외부감사 대상이 아닌 경우에는 성실신고확인을 통해 검증받은 조정계산서를 기초로 외부조정을 받게 됨

□ 도입방안

- 지방세법상 취득세 신고 및 납부에 관한 규정에 취득세 성실신고확인제도와 외부조정제도의 의무화 조항을 신설하고, 동법 시행령에 성실신고확인 및 외부조정 대상자의 요건을 규정
- 성실신고확인 및 외부조정 이행자에 대한 혜택을 부여하기 위하여 신고와 납부 규정을 분리하고, 신고납부기한에 대한 납세의무자의 혼란을 줄이기 위하여 기산일에 관한 일부 표현을 수정하고, 성실신고확인 및 외부조정 대상자에게는 성실신고확인서 등의 제출로서 취득세 영수필 통지서와 확인서 제출을 갈음할 수 있도록 개정
 - 취득세 신고와 동시에 납부를 하도록 강제하는 효과가 있는 지방세법 시행령과 시행규칙의 관련 규정을 개정
- 성실신고확인 및 외부조정제도 이행시 세액공제의 혜택과 세액공제액 추징에 관한 규정을 신설
- 성실신고확인 및 외부조정제도를 미이행하는 경우는 취득세 과세표준금액으로 결정된 금액의 5%를 성실신고확인서 미제출 가산세로 부과하는 규정을 신설
- 「세무사법」 개정사항으로서 세무사 직무에 지방세법상 성실신고확인서와 취득가액 조정명세서의 작성을 추가하고, 성실신고확인서나 취득가액 조정명세서를 불성실하게 작성한 세무대리인에 대한 책임을 묻기 위해 세무대리인에 대한 징계를 요구할 수 있는 자의 범위에 행정안전부 장관을 추가하는 것을 건의함

□ 기대효과

- 납세의무자는 자기검증의 기회를 얻음으로써 성실한 신고를 유도할 수 있음.
 - 고가의 원시취득 등에 대해서 외부전문가가 조정계산서를 작성함으로써 회계 처리 및 지방세법상 착오에 의한 계산을 사전에 방지할 수 있고, 과소납부액의 추징이나 이에 따른 가산세, 실지조사를 받아야 하는 부담 등도 해소할 수 있음
 - 외부전문가의 책임으로 확인·조정을 받는 절차를 통해 가산세 부담 등의 사후 위험을 조정자에게 분산할 수 있는 보험효과를 기대할 수 있으며, 나아가 부당한 가산세 부담으로부터 납세자 권익을 보호하는 기능도 있음
- 과세관청인 지방자치단체의 경우 성실신고확인서나 취득가액 조정명세서를 통하여 취득세 신고의 성실성 여부를 판단하여 과세 행정의 효율성을 제고시킴

- 제출된 서류 내용의 검토로 성실 여부를 확인하고 그 내용이 지극히 의심스러운 경우에만 실지 세무조사를 함으로써 ‘사실상의 취득금액 확인’을 위한 세무조사와 관련된 행정부담과 비용을 대폭 줄일 수 있음
- 이러한 변화는 납세의무자의 자율성을 보장하고 세무조사 건수를 줄이더라도 취득세 세수를 안정적으로 확보할 수 있음
- 세무사 등 외부전문가에게는 일정 금액 이상의 사실상의 취득금액 확인 업무가 고유업무로 추가됨으로써 지방세 중 취득세 업무 수행을 통한 업무확장의 기회
- 불성실한 조정이나 확인을 하게 되는 경우 납세의무자에게는 가산세 손해배상 책임을, 지방자치단체에는 세무사법상의 성실의무 위반에 따른 징계를 부담하여 취득세 업무에 대한 전문성 확보

2. 검토 의견

가. 사전검증제도 도입의 필요성 관련

- 취득세 사전검증제도는 과세표준 금액의 정확성을 확인하고 납세의무자의 취득세 성실신고율 유인하려는 방법으로서 성실신고확인제도와 외부조정제도의 도입의 필요성은 타당함
- 사실상의 취득가액 계산을 법인의 장부에 의해서 계산하여야 하는 원시취득과 간주취득의 경우 법인 장부에 대한 신뢰성을 확보하고, 취득세 과세표준 산정 과정의 전문성을 제고하도록 하는 방안으로 납세의무자와 과세관청의 입장에서 사전검증제도 도입으로 인한 이익과 손해를 설득력이 있게 제시할 필요가 있음

나. 성실신고확인서 작성 대상자 관련

- 성실신고확인서 작성 대상자 중 지방세법이 정하는 일정 요건에 대해 하나의 기준(50억원)이 아닌 다양한 선택지를 주는 방안을 모색할 필요가 있음
- 원시취득과 간주취득에 대해 과세표준 분포 분석 필요
 - 성실신고확인서 작성 대상자를 가늠하기 위해 원시취득에 대한 취득세 과세표준 50억원 이상 건수와 취득세 과세표준 설정(10~100억원) 기준에 따라 성실신고확인서 작성 대상자 변화에 대한 제시 필요(2020년 기준 원시취득 건수: 37만 5,069건, 세액: 4.13조원)

<부동산 취득원인별 과세현황(2020년)>

(단위: 건, 조원)

구분	합계	상속	유상	무상	원시	기타
건수	3,406,561	263,596	2,490,220	244,766	375,069	32,910
세액	24.04	0.61	18.05	1.24	4.13	0.01

출처: 행정안전부, 「지방세통계연감」

다. 성실신고확인제도 인센티브 관련

- 성실신고확인제도가 안착한 이후 성실신고 확인 시 혜택을 주고, 성실신고 확인을 받지 않는 경우 가산세 등의 불이익을 주는 것이 타당함
 - 성실신고확인제도 도입 초기에는 성실신고확인을 받는 경우에는 혜택만을 부여함으로써 원활한 정착을 유도할 필요가 있음
 - 도입 초기부터 성실신고확인을 받지 않는 경우 가산세 등의 불이익을 주는 것은 제고 관련 우호적 여론을 형성하는 데 도움이 되지 않을 것임
- 세무사 징계에 대한 행정안전부 장관 권한
 - 현재 기획재정부에서 가진 세무대리 관련 징계 외에 행정안전부에 별도로 세무사 직무와 관련한 징계 권한을 위임하는 것은 세무사의 공정성 확보에 장점이 있을 수 있으나, 회원의 이익을 대변하는 한국세무사회와의 위상과 회원들의 자율성에 걸림돌이 될 수 있으므로 신중할 필요가 있음

라. 성실신고확인제도와 외부조정제도의 비교 분석

- “성실신고확인제도”와 “외부조정제도”의 두 가지 방안에 대한 비교 분석 필요
 - 구체적으로 도입 취지, 도입 대상, 도입 효과 등에 있어서 동일한 것인지, 차이가 있는 것인지에 관한 기술과 이러한 비교 분석을 통하여 취득세 과세표준 금액의 정확성을 확인하기 위해 두 가지 제도가 다 필요한 것인지, 납세자 부담 완화 등을 위해 둘 중 하나를 선택해야 한다면 어떠한 제도를 먼저 도입하는 것이 타당한지에 대한 논의가 필요함

제3장 인공지능(챗GPT)을 활용한 불법세무대리 행위와 대응

이한우 세무사

I. 서론

미래학자 앨빈토플러는 그의 대표적 저서 “제3의 물결”에서 제1의 물결인 농업혁명은 수천 년, 제2의 물결로서 산업혁명은 300년이 걸렸지만 제3의 물결에 해당하는 정보화 혁명은 30년 안에 이루어질 것으로 예측하였다. 그의 예언은 적중하였는데, 컴퓨터 및 스마트 폰과 인공지능은 21세기 지구촌을 무서운 속도로 바꿔 놓았다. 인공지능의 습격이라 할 수 있을 정도로 2022년과 2023년에 걸쳐 인공지능과 관련하여 세무대리 업계에 두 가지 큰 이슈가 있었다. 하나는 자비스앤빌런즈의 인공지능 플랫폼으로서 삼짍삼과 자비스 세무대행에 대한 불법 세무대리의 고발에 대해 수사기관이 불송치한 결정이고 다른 하나는 챗GPT 출현으로 국세행정개혁위원회에서 국세청이 “전문가 도움이 필요 없는 누구나 쉽고 편리한 홈텍스로 개편 추진”을 발표하면서 마치 미래에는 세무대리인의 도움 없이도 모든 납세자가 국세청 홈텍스를 통해 조세의 신고를 할 수 있다는 잘못된 인식을 국세청 스스로가 국민들에게 발표한 것이다.

불법 세무대리는 인공지능으로 인해 기존의 사무장 등 사람 중심의 소규모에서 기계 학습과 챗GPT를 활용한 인공지능 플랫폼의 대규모·대량으로 전환되었다. 이에 본 글에서는 인공지능의 불법 세무대리에 대해 살펴보고 개선방안을 제시하고자 한다. 이를 위해 우선적으로 인공지능과 세무대리의 기본 개념에 대해 검토하고자 한다.

II. 인공지능과 세무대리의 기본 개념

1. 인공지능

오늘날 모든 분야에서 인공지능이라는 용어가 광범위하게 사용되고 있음에도 불구하고 그 개념에 대해서는 현재까지 확립되고 통용되는 정의는 없다. 인공지능(artificial intelligence)은 “인간의 구체적 지시나 통제가 없더라도 특정 목표를 달성하기 위하여 필요한 동작을 자율적으로 선택하고 실행할 수 있는 알고리즘이 컴퓨터 프로그램 형태로 체화된 소프트웨어와 그 특정 목표의 달성에 필요한 하드웨어가 총체적으로 결합된 시스템”이라는 견해¹⁾가 있고 “복잡한 환경 아래에서 데이터 분석을 통해서 환경을 인식하고, 이러한 데이터로부터 얻어진 정보와 학습된 지식에 기반을 둔 탐색으로 주어진 목적

1) 이해원, “인공지능과 법인격 - 불법행위책임의 관점에서 -”, 『법조』 제70권 제4호, 법조협회, 2021, 214~215면.

달성에 가장 적합한 행동을 자율적으로 선택하여 실행하는, 인간에 의해 고안된 소프트웨어 또는 하드웨어 시스템”이라는 견해²⁾도 있다.

중소벤처기업부는 인공지능은 “인간의 지각 능력 및 학습·추론 능력과 자연언어의 이해 능력 등을 컴퓨터 프로그램으로 실현한 기술로서 컴퓨터가 인간의 지능적인 행동을 모방할 수 있도록 하는 것”이라고 정의하면서 인공지능 기술의 분류를 <표 1>과 같이 하고 있다.³⁾

<표 1> 인공지능 기술의 분류

기술	내용
인지컴퓨팅 (Cognitive computing)	인지시스템은 데이터들로부터 그 자신의 추론을 통해 결론을 도출하는 것으로서 컴퓨터가 인간과 같이 정보를 습득하고 그 정보를 이용해 의사 결정을 할 수 있는 기술을 말한다.
기계학습 (Machine learning)	기계학습은 확률적 모델을 토대로 비슷한 데이터를 통해 예측하는 과정으로서 프로그래밍된 논리(로직)나 정형화된 규칙 등을 바탕으로 발생 되는 데이터를 통해 학습하는 수리/수학적 알고리즘을 의미한다.
심층학습 (Deep learning)	심층학습은 기계학습과 유사하지만 인간 신경망을 모델화하여 새로운 데이터를 예측하는 기술로서 특정 이미지나 음향 및 동영상 데이터 등의 패턴을 분석할 수 있도록 많은 학습을 통해 스스로 무엇인가를 인지하는 기술을 말한다.
자연어 처리 (Natural language Processing)	자연어 처리는 컴퓨터가 인간의 언어를 이해하여 인간처럼 말하고 쓸 수 있도록 하는 기술로서 인간의 다양한 언어에 대해 서로 의사소통이 가능하게 하는 것 역시 자연어 처리로 볼 수 있다.
데이터마이닝 (Data mining)	데이터마이닝은 많은 데이터에 속에서 유용한 상관관계를 발견하는 것으로서 미래에 실행 가능한 정보를 추출하고 의사 결정에 이용하는 과정을 말한다.
음성인식 (Speech recognition)	음성인식은 인간이 발성하는 음성을 컴퓨터가 이해할 수 있도록 문자(코드) 정보로 변환하는 기술을 말한다.
패턴인식 (Pattern recognition)	패턴인식은 기계에 의하여 도형·문자·음성 등을 식별하는 것으로서 현재 제한된 분야에서 실용화되고 있으므로 본격적인 패턴인식은 아직 연구단계이다.
컴퓨터비전 (Computer vision)	컴퓨터비전은 로봇의 눈을 만드는 연구 분야로서 컴퓨터가 실세계 정보를 취득하는 모든 과정을 다룬다.
이미지 인식 (Image recognition)	이미지 인식은 사람들이 보고 있는 특정 피사체 및 사진의 정체를 확인하고자 시도하는 기술로서 사람이 볼 수 없거나 지진계와 같은 파형 등도 이미지 패턴 인식에 포함될 수 있다.
지능엔진 (Intelligent Agent)	지능엔진은 인공지능적 기능을 가진 소프트웨어 엔진으로서 사용자를 보조하고 인간의 반복된 업무를 컴퓨터가 대신하여 실시하는 엔진을 말한다.

2) 강현구, “인공지능의 법적정의와 인공지능기술 발달에 따른 국가의 기본권 보호의무”, 『헌법재판연구』 제8권 제2호, 헌법재판연구원, 2021, 43면.
3) 중소벤처기업부, 『중소기업 전략기술로드맵 2019-2021 인공지능』, 2019, 2면.

인공지능은 인간이 가지는 지능적인 능력을 컴퓨터 프로그램이나 기계 등으로 구현한 기술로서 기계학습, 심층학습, 자연어 처리, 컴퓨터 비전 등의 분야로 구성되어 있다. 이는 컴퓨터가 사람의 판단 능력을 학습하는 핵심 기술들이다. 기계학습은 대량의 데이터를 분석하고 학습하여 패턴을 파악하는 기술로서 이를 통해 인공지능은 문제를 해결하거나 판단하는 능력을 향상시킬 수 있다. 심층학습은 인공신경망을 이용한 학습 방법으로서 기계학습보다 더 복잡하고 추상적인 문제를 해결하는 데 적합하다. 자연어 처리는 컴퓨터가 인간의 언어를 이해하고 처리하는 기술로서 음성인식 및 기계번역 또는 자동요약 등에 사용된다. 컴퓨터 비전은 컴퓨터가 이미지나 비디오를 처리하여 대상을 인식하고 추적하는 기술로서 자율주행자동차 및 로봇 등에 사용된다. 인공지능은 현재 우리 주변에서 많이 사용되고 있으며 앞으로도 더욱 발전해 나갈 것으로 예상된다.

2. 세무대리

대리는 본인으로부터 대리권을 수여 받은 자(대리인)가 본인의 이름으로 본인을 위한 법률행위를 하여 그 효과를 직접 본인에게 귀속하는 것을 말한다. 대리의 요건은 일정한 법률효과를 발생하게 하려고 의도적으로 하는 행위로서 법률행위⁴⁾(①)와 대리인이 대리 행위를 할 때 본인을 위해 한다는 현명⁵⁾(②) 및 대리권의 존재(③) 세 가지이다. 이를 예시적으로 표현하면 다음과 같다.⁶⁾

① 乙과 丙이 계약체결의 의사표시를 한 사실(법률행위의 존재)

② ①은 乙이 甲을 위해 하는 것임을 표시한 사실(현명)

③ ①의 계약 효과가 甲에게 직접 귀속하게 하는 甲과 乙 간의 법률관계(대리권의 존재)

세무대리의 법적 성격은“납세자로부터 조세에 관한 신고를 위한 기장의 대행과 조세에 관한 신고의 대리를 위임받은 세무사는 위임의 본지에 따라 선량한 관리자의 주의로써 위임사무를 처리하여야 한다”라는 대법원의 판결⁷⁾에 따라 위임계약으로 볼 수 있다. 위임인으로서 의뢰인은 전문가인 수임인에게 특별한 대인적 신뢰를 바탕으로 사무의

4) 위키백과, “법률행위”, <https://ko.wikipedia.org/wiki/> (검색일: 2023. 3. 7.)

5) 박찬주, “顯名主義”, 『외법논집』 제31집, 한국외국어대학교 법학연구소, 2008, 551면.

6) 박대신, “요건사실에 관한 고찰 - 유권대리와 광의의 무권대리를 중심으로 -”, 『홍익법학』 제17권 제3호, 홍익대학교 법학연구소, 2016, 304면.

7) 대법원 2005.01.14. 선고 2003다63698 판결.

처리를 맡긴 것으로서 세무대리는 위임의 범주에 포함한다고 할 수 있다. 이때 위임의 대상인 세무대리의 범위는 자격사 법률에서 정하고 있다.⁸⁾

세무사법 제2조에서 세무사는 납세자 등의 위임을 받아 <표 2>의 행위 또는 업무를 수행하는 것을 그 직무로 하고 있는데, 이를 “세무대리”라 한다.

<표 2> 세무대리의 범위

구분	내용
① 조세의 신고 등 대리	조세에 관한 신고·신청·청구(과세전적부심사청구, 이의신청, 심사청구 및 심판청구를 포함한다) 등의 대리(「개발이익환수에 관한 법률」에 따른 개발부담금에 대한 행정심판청구의 대리를 포함한다)
② 세무조정계산서 등의 작성	세무조정계산서와 그 밖의 세무 관련 서류의 작성
③ 기장 대행	조세에 관한 신고를 위한 장부 작성의 대행
④ 조세 상담·자문	조세에 관한 상담 또는 자문
⑤ 세무조사 등 대리	세무관서의 조사 또는 처분 등과 관련된 납세자 의견진술의 대리
⑥ 개별공시지가 등 대리	「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따른 개별공시지가 및 단독주택가격·공동주택가격의 공시에 관한 이의신청의 대리
⑦ 신고서류의 확인	해당 세무사가 작성한 조세에 관한 신고서류의 확인. 다만, 신고서류를 납세자가 직접 작성하였거나 신고서류를 작성한 세무사가 휴업하거나 폐업하여 이를 확인할 수 없으면 그 납세자의 세무 조정이나 장부 작성의 대행 또는 자문 업무를 수행하고 있는 세무사가 확인할 수 있다.
⑧ 성실신고 확인	「소득세법」 또는 「법인세법」에 따른 성실신고에 관한 확인
⑨ 기타	①부터 ⑧까지의 행위 또는 업무에 딸린 업무

순수한 의미로서 세무대리는 대리의 법률적 의미로 볼 때 과세권자에 대하여 법이 정한 법률효과를 발생시키는 법률행위를 의미하는데, 이는 <표 2>의 세무대리 중 ①조세의 신고 등 대리·⑤세무조사 등 대리·⑥개별공시지가 등 대리라 할 수 있다.⁹⁾ 그러나 세무 대리인은 납세자를 대신하여 조세의 신고 등에 대한 법률행위를 행할 뿐만 아니라 납세자의 납세의무에 관한 과세권자와 사실확인 및 세법해석 등에 대해 상호 절충하는 것도 중요한 업무의 하나로 수행하고 있다. 이러한 점을 고려하면 세무대리는 법률행위의 대리에 그치지 않고 사실행위로서 조세의 상담 및 대행도 포함된다고 할 수 있다.¹⁰⁾

이상의 내용으로 볼 때 세무대리는 위임인인 의뢰인으로부터 조세의 신고 등을 위임

8) 최광선, “변호사의 세무대리에 관한 소고”, 『법학논총』 제37권 제3호, 전남대학교 법학연구소, 2017, 97~98면.

9) 안경봉, “2004년 이후 세무사 자동자격 보유 변호사의 세무대리에 대한 입법개선방안”, 『세무와 회계 연구』 제8권 제3호, 한국조세연구소, 2019, 28~29면.

10) 김병일, “세무대리인의 책임과 리스크 관리방안에 관한 연구”, 『세무학연구』 제28권 제4호, 한국세무학회, 2011, 216면.

받은 자(세무 대리인)가 위임인의 이름으로 위임인을 위한 법률행위(조세의 신고 등)를 하여 그 효과(납세의무 확정)를 직접 위임인에게 귀속시키는 행위와 사실행위로서 세무 관련 서류의 작성 및 조세 상담 등을 의미한다. 이때 중요한 것은 대리권의 존재로서 세무 대리인의 적법 여부이다. 세무 대리인은 세무사로서“세무사 등록부”에 등록한 자와 공인 회계사로서“공인회계사 세무대리 업무 등록부”에 등록한 자 또는 변호사로서“변호사 세무대리 업무 등록부”에 등록한 자만이 할 수 있다.¹¹⁾ 이렇게 세무 대리인을 세무사 등 일정한 자격을 가진 자로 엄격히 제한한 이유는 건전한 세무 질서를 확립하고 납세자의 정당한 권익을 보호하며 세무대리 행위의 적정성과 공정성을 확보하기 위한 것이다.¹²⁾

3. 인공지능과 세무대리

인공지능의 기계학습 및 자연어 처리 기술의 발달로 전통적으로 인간이 수행하던 가장 대행 및 조세의 신고 등 세무대리를 인공지능으로 대체할 수 있게 되었다.

인공지능의 기계학습 기술을 접목한 인공지능 세무대리 프로그램은 세무 자동화 플랫폼 제공을 목표로 기존과 같이 세무 자동화 프로그램을 개별 소비자에게 판매하는 것이 아니라 인공지능 프로그램이 적용되는 플랫폼¹³⁾을 소비자가 일정 기간 이용할 수 있는 권한을 판매하는 형태이다. 즉, 국세청 홈택스(www.hometax.go.kr/) 데이터 API (application programming interface)¹⁴⁾에서 매출 전자세금계산서 정보를 인공지능 세무대리 프로그램이 인식한 후 고정된 설정값에 의하여 이를 차변과 대변으로 자동으로 분개하는 방식이다. 이렇게 자동 분개를 하기 위해서는 인공지능 세무대리 프로그램에 특정 거래처명을 특정한 코드로 변경하여 입력한 뒤 관련 데이터를 처리하는 1차 학습 과정이 필요한데, 고객들이 기존에 다른 세무사와 거래한 자료를 분석하여 1차 학습을 시킴으로써 이후의 자동 분개가 가능해진다. 이러한 인공지능 세무대리 프로그램은 고객들의 동의를 바탕으로

11) 세무사법 제20조.

12) 대법원 2020.05.28. 선고 2015도8490 판결.

13) 플랫폼(platform)은 온라인에서 생산·소비·유통이 이루어지는 장소로서 인공지능 세무대리란 바로 인공지능 세무대리 플랫폼을 통해 제공되는 세무대리 서비스를 의미한다. 결국 “인공지능 세무대리 = 인공지능 세무대리 플랫폼”이라 할 수 있다.

14) API는 Application Programming Interface의 약어로서 애플리케이션과 다른 소프트웨어들이 상호작용할 수 있는 인터페이스를 제공한다. API는 일반적으로 소프트웨어 개발자들이 다른 애플리케이션 또는 시스템과 상호 작용할 수 있도록 만들어진 프로그래밍 코드의 집합이다. 이러한 API는 보통 프로그램을 작성하는 데 필요한 다양한 기능, 데이터 및 서비스를 제공한다. 국세청 홈택스 API는 국세청에서 제공하는 홈택스 서비스와 연동하여 개발자나 기업이 자동화된 세무 업무 처리를 할 수 있도록 제공하는 프로그램 인터페이스(API)이다. 홈택스 API를 활용하면 개발자나 기업은 세금 신고, 과세정보 조회, 현금영수증 발급 등과 같은 세무 업무를 자동화하여 처리할 수 있다. 홈택스 API를 사용하려면 국세청에서 제공하는 API를 신청하고 인증받아야 한다. 따라서 개발자나 기업이 홈택스 API를 활용하기 위해서는 먼저 국세청과의 제휴 신청 및 인증을 거쳐야 한다(챗 GPT, “국세청 API는 무엇인가?”, <https://chat.openai.com/chat> (검색일: 2023. 3. 27.)).

업무 처리와 관련된 고객들의 각종 정보(홈텍스 정보 및 기타 금융정보 등, 다만 각종 영수증은 추가로 인공지능에 인식시켜주어야 함)에 대한 접근 및 이용 권한을 얻어 고객들의 업무를 처리한다. 인공지능 세무대리 프로그램은 상대 거래처명을 학습해야 하는 1차 학습을 전제로 하므로 인공지능의 기계학습 기술단계에 있다고 볼 수 있다. 그러나 장차 인식범위를 넓히는 개선을 통하여 인공지능 세무대리 프로그램은 1차 학습이 필요 없는 심층학습 기술로 전환할 것으로 예측된다.¹⁵⁾

세무대리의 범위에는 “조세에 관한 상담 또는 자문”도 포함되어 있는데, 인공지능 프로그램은 조세에 관한 상담 또는 자문을 수행하고 있지 않으므로 인공지능이 조세에 관한 상담 또는 자문의 영역으로 확대하는 것은 어렵다고 할 수 있다.¹⁶⁾ 그러나 불가능으로 여겨졌던 인공지능 프로그램의 조세 상담·자문도 챗GPT¹⁷⁾의 출현으로 가능하게 되었다.¹⁸⁾

챗GPT는 세계 최대의 AI 연구소인 오픈AI(OpenAI)가 자연어 처리 인공지능(AI) 모델 GPT-3.5를 기반으로 제작한 대화형 Chatbot(이하, 챗봇)¹⁹⁾ 서비스이다. 챗GPT는 기존의 챗봇과 다르게 표면적인 정보 뒤에 숨어 있는 맥락을 이해하고 과거의 대화 기록을 기억함으로써 단순 정보 전달이 아닌 사람과 나누는 것과 유사한 수준의 대화를 진행한다. 주요 기능으로는 문서 생성(기사, 시, 소설, 이메일 등), 질문에 답변, 대화형 AI (인간과 같은 대화에 참여하여 상황에 맞게 적절하고 일관된 텍스트를 생성), 번역, 텍스트 요약, 코드 생성 등이 있다. 챗GPT는 출시된 지 2달 동안 미국 와튼스쿨 MBA, 미국 의사면허시험(USMLE), 로스쿨 시험 등 모두 무난하게 통과함으로써 인간의 지적 능력과 관련된 대부분의 일을 수행할 수 있는 역량을 입증하였다.²⁰⁾

15) 조상규, “인공지능 세무대리 프로그램의 법적책임”, 『중앙법학』 제19집 제3호, 중앙법학회, 2017, 78~79면.

16) 조상규, 위의 논문, 79면.

17) 챗GPT에서 GPT는 ‘Generative Pre-trained Transformer’의 약자로서 우리말로 “미리 훈련된 생성 변환기”라 할 수 있다. 챗GPT는 기존에 입력된 스크립트로만 대화를 진행하는 연산형 변환기에서 진일보해 딥러닝을 통해 스스로 언어를 생성하고 추론하는 능력을 갖췄다(문형남, “챗GPT 교육에 활용하려면 단점과 문제점 이해해야”, <https://news.unn.net/news/>, 검색일: 2023. 4. 4.).

18) 자비스앤빌런지는 챗GPT 기반 세금 챗봇 “AI 점삼이” 베타 버전을 공개하였다. AI 점삼이는 삼짍삼 앱을 통해 이용할 수 있으며 연말정산 관련 질문에 즉시 맞춤형 답변을 제공하도록 설계되었다. 단편적인 답변 뿐 아니라 출처 콘텐츠를 함께 제공해 이용자가 정보를 신뢰할 수 있도록 하는 한편, 삼짍삼은 베타 버전에 이용자의 의견을 수용해 서비스를 고도화한다는 계획이다. 연말정산을 포함한 다양한 세금 질문에 대한 답변이 가능하도록 개발할 예정이다(김경은, “삼짍삼, 챗GPT 기반 ‘세금 AI 챗봇’ 선봬...‘국내 최초’”, <https://m.oheadline.com/articles/>, 검색일: 2023. 3. 27.).

19) 챗봇은 채팅과 로봇의 합성어로서 로봇의 인공지능을 대화형 인터페이스에 접목한 기술이다. 이는 인공지능을 기반으로 사람과 상호작용하는 대화형 시스템을 지칭한다(김성근 외 2인, “챗봇 기술 소개 및 사례 분석”, 『정보와 통신 열린강좌』 제35권 제2호, 한국통신학회, 2018, 21면). 봇과 채팅을 합한 챗봇(Chatbot)은 인간의 자연어를 사용하여 컴퓨터 데이터 베이스와 상호작용을 할 수 있게 해주는 일종의 소프트웨어로서 검색 엔진과 유사하지만 검색 엔진이 갖지 않는 별개의 기능이다. 즉, 사용자에게 답변이나 관련 정보를 제공하기 위한 대화를 포함하고 있다는 점에서 챗봇은 인공지능으로서 자연어처리 기능과 검색 기능을 중심으로 구현된다(양종모, “인공지능 챗봇 알고리즘에 대한 몇 가지 법적 고찰”, 『홍익법학』 제21권 제1호, 홍익대학교 법학연구소, 2020, 453면).

20) 챗GPT는 지난 2022년 11월에 출시됨과 동시에 폭발적인 관심을 받았다. 출시 5일 만에 100만 명, 1개월 만에

인공지능 기술을 활용한 인공지능 세무대리 플랫폼은 다양한 조세 정보의 제공·검색 서비스, 세무사와 납세자의 알선·중개 서비스, 세무사 수입료 비교 견적 서비스, 국세청 홈택스 데이터 API를 활용한 장부 작성 및 신고 서비스로 구분할 수 있다.²¹⁾ 이러한 인공지능 세무대리 플랫폼을 정리하면 <표 3>과 같다.

<표 3> 인공지능 세무대리 플랫폼 현황(2021. 10. 기준)

서비스	업체	플랫폼 서비스 내용	제휴 세무사	이용료
자동 장부 프로그램	A	인공지능 경리 회계 관리, 제휴 세무사 세무대행 업무	세무사 회계사	1,000원~환급액 기준 약 10% 수준 인공지능 경리(월 33,000원) 세무대행 패키지(월 80,000원)
	B	세금자료 자동수집, 자동장부 작성, 매출·매입 관리	회계사	(정부 비대면 사업지원금 적용 시) 개인은 1백만원(년), 법인은 2백만원(년)
	C	세무신고에 필요한 자료: 홈택스 자동수집·신고 앱	-	부가가치세, 종합소득세 신고 1회당 33,000원
	D	매입·매출 관리 자동장부 프로그램, 예상 세액계산 등	-	-
	E	부가가치세, 종합소득세 자가 신고, 부가가치세 환급지원	제휴 세무사	-
	F	자동 장부 프로그램, 부가가치세· 종합소득세 신고 지원	제휴 세무사	개인사업자 간편장부 기장대리 41,000(월)
	G	자동 장부 프로그램, 전문 세무사 장부 정리, 세무신고 대행 홍보	제휴 세무사	개인: 월 12,900원 법인: 월 49,900원
	H	전자증빙 자동 수집, 자동 장부 프로그램	회계법인	기장 대행 월 6만원
	I	스마트 기장, 간편장부 자동 장부 프로그램	-	월 7만원(기장) (조정료 별도)

출처: 김성태, “세무대리 플랫폼 비즈니스에 관한 소고”, 『인문사회 21』 제13권 제5호, 아시아문화학술원, 2022, 2332면.

<표 3>의 인공지능 세무대리 플랫폼은 자동 장부 작성 및 소득세 등 환급 대행을 인공지능 프로그램이 자체적으로 수행하는 것으로서 이는 인공지능이 대리권이 존재하지 않음에도 불구하고 세무대리를 함으로써 세무사법을 위반한 것이라 할 수 있다. 즉, 인공지능이 불법 세무대리를 한 것으로서 이에 대해서는 단락을 바꾸어서 살펴보고자 한다.

약 1,000만 명의 사용자를 모은 이후 2개월 만에 월간활성사용자수(Monthly Active Users, MAU) 1억 명을 돌파하였다. 타 IT 업체가 사용자 1억 명을 달성까지 걸린 시간은 TikTok(9개월), Instagram(30개월), Pinterest(41개월), Spotify(55개월)인 점을 감안하면 챗GPT는 매우 빠른 속도로 사용자가 증가하고 있다(삼일 PwC경영연구원, 『Chat GPT, 기회인가 위협인가 Chat GPT 이해와 영향 분석』, 2023, 2면).

21) 김성태, “세무대리 플랫폼 비즈니스에 관한 소고”, 『인문사회 21』 제13권 제5호, 인문사회 21, 2022, 2332면.

Ⅲ. 인공지능의 불법 세무대리

1. 문제의 소재

기존에는 불법 세무 대리의 주체가 세무사 사무실에 고용되었거나 반대로 세무사를 고용한 사무장으로서 그 사무장이 세무사로부터 명의를 대여 받아 많은 사업자에게 조세의 신고 등 세무 대리를 하고 그 사업자들로부터 일정한 수수료를 수취함으로써 세무사 자격이 없는 일명 사무장에 의한 불법 세무 대리가 음성적으로 이루어졌다.²²⁾ 이외에도 세무사 아닌 자가 세무사의 지휘 감독을 받음이 없이 독자적으로 사업자의 위임을 받아 자신의 업무로 기장을 대행하고 그 장부를 토대로 세무조정계산서의 작성까지 마친 후 세무사 자격이 있는 자에게 세무조정계산서만을 가지고 가서 그의 기명날인을 받는 형태로 불법 세무대리 행위가 이루어졌다. 이는 세무사가 세무조정계산서의 형식적인 점을 검토한 후 기명날인하였다고 하더라도 세무사의 자격이 없는 자의 위와 같은 행위는 실질적으로 세무사의 자격이 있는 자의 명의만을 빌어 세무조정계산서를 작성한 것으로서 세무사법 제22조 제1항 제1호가 금지하고 있는 세무대리 행위에 해당하기 때문이다.²³⁾ 또한, 세무사 자격이 없으면서 사단법인 사무실 컴퓨터에 회계사가 개발한 세무신고 프로그램을 설치하고 그 사단법인의 직원들은 위 프로그램에 접속하여 사단법인 소속 회원 약 1,000명의 부가가치세 신고서를 작성한 다음 세무사로부터 대여 받은 명의와 아이디 및 공인증서를 이용하여 국세청 홈택스에 접속하여 회원들의 부가가치세 신고서를 변환·전송함으로써 약 1,000여 명에 이르는 회원들의 부가가치세 신고를 본인을 대신하여 신고하는 방법으로 불법 세무 대리를 하였다.²⁴⁾

이상의 내용을 토대로 기존의 불법 세무대리 유형을 정리하면 <표 4>와 같다.

<표 4> 기존의 불법 세무대리 유형

유형	내용
사무장에 의한 불법 세무대리	가장 일반화된 불법 세무대리 형태로서 형식은 세무사가 사무장을 고용한 것이지만 실질은 세무사는 명의만 대여하고 거래처 확보 및 조세의 신고 등 세무 대리의 실질적인 업무는 사무장에 의해 이루어지는 형태의 불법 세무 대리이다.
세무사 명의대여	세무사 자격이 없는 자가 장부 작성 및 세무조정계산서를 작성한 후 그 신고서 등에 세무사가 형식적으로 기명날인하는 형태의 불법 세무 대리이다.

22) 서울북부지방법원 2018.09.13. 선고 2017고단5681 등 판결.

23) 대법원 1996.09.24. 선고 96도1278 판결.

24) 서울서부지방법원 2015.01.13. 선고 2013고정2282 판결 ; 대법원 2020.05.28. 선고 2015도8490 판결.

세무회계 프로그램으로 신고서 등을 작성한 후 세무사 명의로 국세청 홈택스에 신고	음식점 협회 등 직능단체의 협회 등이 세무회계 프로그램으로 협회의 직원들이 그 협회 소속 회원사들의 부가가치세 등의 신고서를 작성한 후 세무사 명의 및 아이디와 공인인증서로 국세청 홈택스에 직접 신고하는 형태의 불법 세무 대리이다.
--	---

<표 4>에서 보는 바와 같이 기존의 불법 세무 대리의 주요 주체는 인간(사람)이었다. 그러나 현재는 인공지능의 습격이라 할 만큼 플랫폼이라는 형태의 다양한 인공지능 세무 대리 프로그램이 출현함으로써 불법 세무 대리의 주체가 <표 3>에서 보는 바와 같이 인간(사람)에서 인공지능 세무대리 프로그램으로 대체되고 있는 현실이다.²⁵⁾ 이러한 인공지능의 불법 세무 대리는 두 가지 형태로 구분할 수 있는데, 하나는 플랫폼 형태로서 기계학습을 통한 인공지능의 세무대리 프로그램이 국세청 홈택스에 직접 조세의 신고 등을 하는 것이고 다른 하나는 챗GPT를 활용한 인공지능이 직접 조세 상담을 하고 조세 불복에 대한 청구서 및 답변서 등의 작성을 토대로 조세 불복 대리인 역할을 수행하는 것이다.

2. 챗GPT를 활용한 인공지능의 세무 서비스 한계와 불법 세무대리

가. 문제의 소재

국세청은 2023. 3. 22. 국세행정개혁위원회²⁶⁾에서 인공지능으로 고객 맞춤형 서비스를 제공하기로 하였는데²⁷⁾, 세부 내용을 정리하면 <표 5>와 같다.

<표 5> 인공지능을 통한 고객 맞춤형 서비스 제공

구분	내용
맞춤형 추천 서비스	빅데이터 분석에 기반한 인공지능 알고리즘이 개인별로 10여 개의 메뉴를 추천*하는 맞춤형 포털 개발 * 사용자의 홈택스 사용 내역을 분석하여 이용 시기에 맞춰 맞춤형 메뉴 추천
AI 기반 상담	‘챗GPT’ 등 차세대 AI 기반으로 상담시스템을 고도화하고 납세자에게는 세무 상담을, 직원에게는 업무상담 수행
업무 재설계	전체 업무 프로세스(신고·납부·고지·민원 등)를 공급자 중심에서 수요자 관점으로 홈택스 5,300개 화면을 전면 재설계

기존의 국세청 홈택스 운영은 납세자 관점보다는 과세권자의 조세 징수라는 측면에서 운영되었다. 이는 납세자의 이용 편리성보다는 과세권자의 조세 행정에 대한 편의 위주로

25) 김성태, 앞의 논문, 2337면.

26) 국세행정개혁위원회란 국세행정 전반에 대한 변화·발전방안, 세무조사의 공정성·투명성 확보 방안 납세자 권익보호 등 세정 주요 사안에 대한 심의·자문 역할을 하는 위원회를 말한다(국세청, “국세행정개혁위원회”, <https://dnts.go.kr/> (검색일 2023. 4. 12)).

27) 국세청, 『2023년 제1차 국세행정개혁위원회 개최 - ‘디지털로 혁신하는 납세자 중심의 국세행정 구현’ 등 결의 -』, 2023. 9면.

국세청 홈택스가 구성되어 있기 때문이다. 이로 인해 일반 납세자가 국세청 홈택스를 통해 자신의 조세 신고를 스스로 한다는 것은 거의 불가능에 가까운 수준이었다. 이를 개선하기 위해 국세청 홈택스 운영을 공급자 중심에서 납세자 중심으로 전환하기로 한 것은 환영할 만한 일이라 할 수 있다. 맞춤형 추천 서비스 및 업무 재설계는 국세청 홈택스가 기계 학습을 통해 과세권자 아닌 납세자의 관점에서 조세의 신고를 쉽고 편하게 하는 것이고 AI 기반 상담은 기존에 국세청 상담센터(<https://call.nts.go.kr/>)에서 운영되고 있는 인터넷 상담 및 국세청의 서면질의에 챗GPT를 활용한 조세 상담을 추가한 것이다.

챗GPT는 오픈AI(OpenAI)가 자연어 처리 인공지능(AI) 모델 GPT-3.5를 기반으로 제작한 대화형 서비스이다.²⁸⁾ 오픈AI는 샘 알트먼 및 일론 머스크 등이 합심해 2015년 설립한 기업으로서 그 설립 목적은 인류에 도움이 되는 인공지능(AI)을 개발하기 위한 것이다.²⁹⁾ 챗GPT는 사용자의 질문에 대한 단순한 답변 수준을 넘어 영화 시나리오 · 소설 · 금융 보고서 · 계약서 · 제안서 · 강의 커리큘럼 등 다양한 콘텐츠를 창의적인 형태의 제작이 가능하다. 향후 오픈AI는 Bing(Bing) 검색 엔진³⁰⁾에 챗GPT를 결합한 제품을 출시할 예정이다. 이에 따라 인터넷 검색을 할 때 사용자 질문에 더 완전한 답변을 제공해 줄 수 있는 것뿐만 아니라 Microsoft는 챗GPT를 워드 · 엑셀 · 파워포인트 같은 오피스 제품군에도 통합할 계획이다.³¹⁾ MS의 오피스프로그램으로서 워드 및 엑셀 등에 챗GPT의 기능이 접목되면 사무용 소프트웨어의 획기적인 생산성 향상이 기대되는데, 이는 오피스프로그램의 도입으로 사무직의 생산성 향상을 가져왔다는 점에서 제2의 MS 오피스프로그램의 혁명을 기대할 수 있을 것이다. 그러나 더 큰 기대는 일반인들이 접근하기 어려웠던 법률 · 행정 · 세무 등의 상담을 챗GPT가 대신할 수 있다는 것이다.³²⁾

챗GPT를 활용한 세무 상담은 이미 민간 기업에서 활용되고 있고³³⁾ 국세청은 홈택스 고도화 작업으로서 정보화전략계획에 따라 추후 챗GPT를 활용하여 세무 상담 서비스를

28) 삼일PwC경영연구원, 앞의 논문, 2면.

29) 이후 머스크는 2018년 테슬라가 개발하는 AI와 이해 상충관계를 이유로 이사회에서 사임했는데, 이때 새로 등장한 투자자가 마이크로소프트이다. 마이크로소프트는 2019년 10억 달러를 투자한 후 2023년에는 100억 달러를 추가로 투자함으로써 파트너십을 공고히 하고 있다(이영진, 『Generative AI의 슈퍼스타 - ChatGPT, 미래를 보여줘! -』, 2023, 6면).

30) Microsoft가 만든 검색 엔진이다. Windows Live Search(옛 MSN 검색)란 검색 엔진을 2009.06.01. 개편한 것으로서 뭔가 떠올렸을 때 내는 소리(Bingo!)와 비슷하다. 동사로 쓸 수 있다(예를 들어 "I binged it")는 점을 고려해서 선택되었다(나무위키, "Microsoft Bing", <https://namu.wiki/> (검색일: 2023. 4. 12.)).

31) 이상현, 『챗 GPT로 AI 골드러시 시대 도래』, 2023, 11면.

32) 이명호, "챗GPT, 생성형 AI가 가져올 전문 서비스 혁명", <https://www.etoday.co.kr/news/view/> (검색일: 2023. 4. 12.).

33) 세금 신고 · 환급 도움 서비스 '삼점삼'을 운영하는 인공지능(AI) 스타트업 자비스엔빌런즈는 챗GPT 기반 세금 상담 챗봇 'AI 점삼이' 베타 버전을 공개했다고 27일 밝혔다. 이 서비스는 연말정산 등과 관련된 질문에 즉시 맞춤형 답변해 준다고 자비스엔빌런즈는 설명했다. 답변과 함께 신뢰도 확보를 위해 내용의 출처도 함께 제공한다. 서비스는 삼점삼 앱을 통해 이용할 수 있다. 'AI 점삼이'에는 자연어 인지검색 솔루션 기업 올거나이즈가 만든 '알리GPT'가 활용됐다. 올거나이즈 자체 AI 챗봇 '알리'에 챗GPT 기반 모델 GPT-3.5를 결합해 이용자 편의를 높였다(임성호, "AI와 세금상담해요...삼점삼, 챗GPT기반 세금상담 챗봇 출시", <https://www.yna.co.kr/view/> (검색일: 2023. 4. 13.)).

제공할 예정이다.³⁴⁾ 여기서 문제가 되는 것은 조세의 상담에 대한 세무 대리로서 대리권의 존재 여부이다. 국세청에서 제공하는 세무 상담은 대국민에 대한 국가의 행정서비스로서 당연히 제공되어야 한다는 것에는 이론의 여지가 없을 것이다. 그렇다고 하더라도 국세청 홈페이지를 통해 제공되는 챗GPT를 활용한 세무 상담은 일정 부분 한계를 두어야 할 것이다. 또한, 국세청 홈페이지에 인공지능을 접목하여 고도화함으로써 조세의 신고 및 세무 상담을 일반 납세자에게 편리하고 쉽게 제공하는 것은 어쩌면 국가의 당연한 의무라 할 수 있다. 그러나 대리권이 존재하지 않음에도 불구하고 납세자의 편리성을 제고한다는 명목으로 챗GPT를 활용하여 인공지능이라는 플랫폼 서비스로 제공되는 조세의 상담 등에 대한 불법적인 세무대리 행위는 반드시 근절시켜야 할 것이다. 이러한 문제에 대해서는 단락을 바꾸어서 자세히 살펴보도록 하겠다.

나. 과세권자가 인공지능을 활용하여 제공하는 세무 서비스의 한계

국세청은 2023. 3. 22. 국세행정개혁위원회에서 전문가 도움이 필요 없는 누구나 쉽고 편리한 홈택스로 개편을 추진하기로 하였다. 모바일을 통해 대화형으로 종합소득세를 신고할 수 있도록 하고 2023년 개선과제(220건)의 지속적인 추진과 신규과제를 발굴하여 국세청 홈페이지로 개선하기로 하였다. 또한, 질의 응답형 세금비서 서비스를 일반과세자(특정업종) 부가가치세 신고와 양도소득세 신고(1세대 1주택) 등으로 확대하기로 하였다.³⁵⁾ 이는 국세청 홈페이지에 인공지능을 활용한 것으로서 납세자의 조세 신고와 조세 상담 두 가지에 대한 편리성을 제공하기로 한 것이다. 납세자의 조세 신고 및 조세 상담은 국세청 홈페이지에 인공지능을 결합한 것으로서 조세의 신고는 기계학습을 통해 기존의 복잡하고 어려운 신고 방식을 쉽고 편리하도록 개선하는 것이고 조세의 상담은 기존의 인터넷 상담 및 서면 상담에서 챗GPT를 활용한 세무 상담을 하나 더 추가한 것이다. 이러한 업무는 국세청에서 당연히 하여야 할 일이고 기존에 하던 업무의 연장선으로서 국세청 홈페이지를 통한 조세의 신고 및 조세의 상담이 간편하고 쉬워진다면 세무대리인을 활용할 수 없는 영세납세자의 입장에서는 환영할 만한 일이라 할 수 있다.

그러나 국세행정개혁위원회의 보도 자료에서 “전문가 도움이 필요 없는 누구나 쉽고 편리한 홈택스로 개편 추진”이라는 제목을 상정하면서 마치 세무대리인이 없어도 모든 납세자가 국세청 홈페이지로 자신의 조세 신고가 가능하다는 착각을 불러일으킬 수 있다.³⁶⁾

34) 국세청, 앞의 논문, 9면.

35) 국세청, 전제 논문, 8면.

36) 디지털 혁신과 관련해 위원회는 세무서에 직접 가지 않고 전문가의 도움 없이도 세금을 신속·편리하게 신고할 수 있는 '비대면 납세서비스'의 필요성을 강조했다. 이를 위해 모바일을 통해 대화형으로 종합소득세를 신고할 수 있도록 하고, 질의응답형 세금비서 서비스를 일반과세자(특정업종) 부가가치세 신고와 양도소득세 신고(1세대 1주택) 등으로 확대할 방침이다. 구체적으로 세무대리인 도움을 받기 어려운 영세 사업자나 비사업자에게 접근성·

이로 인해 조세의 신고가 기존의 세무대리인에서 국세청 홈택스로 전환되면서 세무대리인들은 모두 사라질 것이라는 주장이 있는데³⁷⁾, 이는 지나친 기우(杞憂)로서 과거 및 현재뿐만 아니라 미래에도 여전히 납세자에 대한 조세의 신고는 세무대리인에 의해 행해질 수밖에 없다. 그 이유는 다음과 같다.

첫째, 국세청 홈택스의 본래의 역할은 가장 효율적이고 편리하게 조세를 징수하는 것이다. 종합소득세 등 우리나라 조세의 대부분은 신고주의 세목으로서 납세자가 직접 신고·납부함으로써 조세를 징수할 수 있다. 이로 인해 세무대리인을 활용하지 못하는 영세 납세자 등은 필연적으로 국세청 홈택스를 통해 자신의 세금을 신고하고 납부할 수밖에 없다. 따라서 국세청은 영세납세자 등에 대한 조세 징수의 효율성을 위해 국세청 홈택스에 인공지능을 결합하여 그 인공지능으로 납세자의 조세 신고 등에 대한 편리성을 제공해 주는 것이다. 국세청 홈택스는 국세청 내부의 국세통합시스템(TIS; Tax Integrated System)에 기반을 두고 있는데, 이 시스템은 2002. 11. 납세자와 세무대리인의 신고와 민원을 위해 만든 후 시스템을 전면 개편하여 2015. 2. 23. 통합된 형태의 홈택스 서비스³⁸⁾로 개통하여 현재까지 사용하고 있다.³⁹⁾ 중소기업은 국세청의 홈택스 서비스 등을 포함한 세무 행정 서비스에 대한 만족도에서 만족 67.2%(매우 만족 11.2% + 대체로 만족 56.0%)이고 5점 만점의 평균 3.74점으로 만족에 가까운 수준이다. 매출액 200억 이상 기업의 경우 만족 응답이 73.7%(매우 만족 18.9% + 대체로 만족 54.7%)로 타 기업 대비 매우 높게 평가되었다. 세무 행정서비스의 불만족 사유로는 “기타 의견”이 36.4%로 가장 높았는데, 기타 의견은 “전화 연결 지연” 및 “사이트 접속 지연” 등으로 나타났다. 이어서 “복잡한 세금신고 절차

편의성이 높은 모바일 위주 서비스를 제공할 방 영세 사업자에게 창업·세금신고·납부·상담까지 사업 라이프 사이클 모든 과정을 모바일로 제공할 예정이다(“세무상담부터 직원상담까지, 국세청, ‘챗GPT’ 탑재한다”, 조세일보 2023. 3. 22.자 기사, <http://www.joseilbo.com/news/htmls/2023/03/20230322481551.html> (검색일: 2023. 4. 13.)).

37) 국세청이 ‘디지털 혁신’의 일환으로 인공지능(AI)서비스 강화에 나선다. 개편의 핵심은 ‘전문가의 도움 없이 누구나 쉽고 편리하게 세금을 신고’하도록 한다는 것이다. 우선 간편 신고 서비스는 모바일 위주로 개편한다. 세무대리인 도움을 받기 어려운 영세사업자나 비사업자일수록 모바일의 접근성과 편의성이 높다고 판단했기 때문이다. 구체적으로 사업자가 창업에서부터 세금의 신고납부, 상담까지도 모바일에서 가능하도록 한다는 계획이다. 영상통화와 카메라를 이용해 온라인상에서 사업자등록 현지 확인이나 전자신고까지 할 수 있는 환경 구축이 목표다. 당장은 영세사업자를 위주로 서비스를 시작하지만, 추후 신고과정이 복잡한 일반 사업자에게까지 서비스를 확장할 것으로 예상된다(“국세청도 AI서비스, ‘세무사 없는’ 시대 준비하나”, 비즈워치 2023. 3. 22.자 기사, <https://v.daum.net/v/20230322120003903> (검색일: 2023. 4. 13.)). 이제 세무사의 신 ‘AI세무사’가 출현하기 전에 국세청 홈-택스가 먼저 세무사들을 위협하는 모양새다. 국세청의 계획대로 홈-택스에 ‘챗GPT’ 인공지능이 장착될 경우 세무사들이 해야 할 일이 없어진다는 것이다. 세무사법 제2조에서 열거하고 있는 세무사의 직무 가운데 핵심 업무인 조세에 관한 신고와 조세에 관한 상담 또는 자문이 사라지는 것이다(“위기의 세무사 해결사가 없다”, 세정일보 2023. 4. 10.자 기사 <https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=42306> (검색일 2023. 4. 13.)).

38) 기존의 분리된 개별적 시스템을 하나로 통합하여 국세청 “홈택스”라는 새로운 프로그램을 실행하였다(황옥선, “소셜 네트워크 빅 데이터 관심이슈 추출을 통한 ‘홈택스’ 이용현황 분석, 『세무와 회계저널』 제22권 제3호, 한국세무학회, 2021, 84면).

39) 정성모 외 2인, “통합된 홈택스 서비스 시스템에 대한 이용자만족도와 성과에 관한 연구”, 『회계·세무와 감사 연구』 제59권 제2호, 한국공인회계사회, 2017, 201면).

및 서류 제출(27.3%)에 불만족한 것으로 나타났는데, 종업원 수 50인 이상 기업 및 매출액 100억 미만 기업은 "복잡한 세금신고 절차 및 서류 제출"에 대한 불만족이 40%로 상대적으로 높게 나타났다. 세무 행정서비스의 불만족에 대한 대응방법은 "기타 의견"이 47.8%로 가장 많았는데, 기타 의견은 "세무대리인 또는 세무대행사를 통해 대응"하는 것으로 나타났다. 다음으로는 "즉시 행정담당자에게 불만족한 사항 개선 요구"(26.0%) 및 "마땅한 방법이 없어 대응하지 못함"(14.0%) 순으로 나타났다.⁴⁰⁾ 중소기업의 회계장부 기장 및 세무조정 방법은 "자체기장+세무사 등 외부조정"(50.6%) 방법을 활용하는 기업이 가장 많았고 그 다음으로 "위탁기장+외부조정"(42.4%)이고 마지막으로 "자체기장 및 자가 세무조정"(7.0%) 순으로 나타났는데, 종업원 수 50인 미만 기업과 매출액 100억 미만 기업은 "위탁기장+외부조정" 방법을 가장 많이 활용하는 것으로 나타났다. 중소기업이 위탁기장 또는 외부조정을 의뢰한 이유는 "조세지원제도 활용 등 세무전문 서비스 필요"(37.6%)라는 응답이 가장 많았고 그다음으로 "기장 및 조정 업무 효율화와 편리성 차원"(36.1%)이고 마지막으로 "자체 처리능력 부족"(17.0%)으로 나타났다. 중소기업의 세무처리 및 신고 상 어려움으로 "빈번한 세법개정 및 이해부족"(35.8%)이 가장 높았고 다음으로 "세무조정사항 및 제출 서류 복잡"(27.4%)이고 마지막으로 "회계·세무 전문인력 부족"(24.6%)으로 나타났는데, 매출액 200억 이상 기업은 "빈번한 세법개정 및 이해부족" 어려움이 41.1%로 상대적으로 높게 나타났다. 중소기업이 새로운 세무행정 정보나 조세지원책 정보를 획득하는 경로로 "세무대리인"(58.8%)이 가장 많았고 다음으로 "국세청 홈페이지"(21.2%)이고 마지막으로 "인터넷 채널"(14.2%)이다.⁴¹⁾ 이상에서 보는 바와 같이 중소기업의 회계장부 작성 및 세무조정 방법으로 위탁기장 또는 외부조정이 90%로 매우 높은 비율로 나타났는데, 그 이유는 세무대리인을 통한 조세지원 제도 활용 및 세무 전문 서비스의 필요성과 새로운 세무행정 정보 및 조세지원책 정보를 세무대리인을 통해 가장 빨리 획득할 수 있기 때문이다. 이는 매년 개정되는 세법에 대한 이해 부족 등으로 상당수 중소기업이 조세의 신고 및 서류 제출에 어려움을 느껴 세무대리인에 의존할 수밖에 없다는 것을 의미한다. 결국, 국세청이 기계학습을 통한 인공지능을 국세청 홈페이지에 결합하여 조세 신고의 절차 등을 간소화 한다고 하더라도 현행 세법 규정의 복잡성과 어려움 때문에 세무대리인에 대한 의존 가능성은 상존(尙存)할 가능성이 매우 높다.

둘째, 국세행정개혁위원회는 납세자들이 세무서에 직접 찾아가지 않고 전문가 도움을 받지 않아도 세금을 신고할 수 있도록 비대면 납세 서비스를 발전시켜야 한다고 강조하였는데, 이에 대해 국세청은 올해 정보화전략계획(ISP)을 수립하고 향후 예산을 확보해

40) 중소기업중앙회, 『2021년 조세 세무행정에 대한 중소기업계 설문조사 결과보고서』, 2021, 29~31면.

41) 중소기업중앙회, 위의 논문, 35~39면.

기존의 국세청 홈택스를 지능형 홈택스로 전면 고도화를 추진할 계획이라고 밝혔다.⁴²⁾ 그런데 과연 납세자가 전문가의 도움을 받지 않고 직접 세금을 신고할 수 있는 것이 가능한 것일까? 단순히 국세청 홈택스에 기계학습을 통한 인공지능을 결합하여 조세의 신고 절차를 간편화하였다고 하여 전문가의 도움이 필요 없는 것일까? 즉, 현재의 국세청 홈택스로는 전문가의 도움 없이 납세자가 직접 조세를 신고하는 것이 불가능하지만 인공지능을 결합한 지능형 홈택스에서는 그것이 가능하다는 것일까? 그렇지 않다. 납세자가 스스로 조세를 신고할 수 있는지는 그들의 기본적인 세법 지식 등에 기인한 것이지 국세청 홈택스의 복잡한 신고 절차에 기인한 것은 아니다. 그렇다면 전문가의 도움이 필요 없는 납세자의 직접 신고는 복잡한 세제의 간편화·간소화라는 절차가 선행적으로 이루어져야 하고 그 후에 신고 절차의 간편성을 논의하여야 하는데, 국세행정개혁위원회는 기존의 복잡한 세법 규정들은 그대로 둔 채 단지 인공지능을 통해 신고 절차만을 간소화 한 것이다. 따라서 납세자 스스로가 국세청 홈택스를 통해 조세의 신고를 직접 할 수 있는지에 대해서는 여전히 의문이다.

셋째, 국세행정개혁위원회에서 발표한 디지털 혁신은 세무서에 직접 가지 않고 전문가의 도움 없이도 세금을 신속·편리하게 신고할 수 있는 비대면 납세서비스의 필요성을 강조한 것으로서 인공지능 등 최신 디지털 기술을 활용하여 대화형 홈택스 구축·모바일 확대·맞춤형 도움 서비스를 역점 과제로 추진하기로 하였다.⁴³⁾ 즉, 세무서의 방문 없는 비대면 납세서비스를 제공해 주기 위한 것으로서 조세의 신고 등을 납세자가 직접 모바일 등을 통해 쉽게 할 수 있도록 하기 위함이다. 사업자의 조세신고는 대부분 세무서를 방문하지 않고 전자신고를 이용하는데, 2020년 부가가치세 전자신고 비율은 94.9%이다. 이러한 비율로만 보면 전자신고 문화가 정착한 것처럼 보이지만 여전히 세무서에 방문하여 신고하는 자도 적지 않다. 주로 세무대리인(세무사 등)을 선임할 여력이 없는 영세·신규 사업자나 디지털 소외계층인 고령자가 대부분이다. 현재 세무서에서 이들 납세자를 대상으로 한 전자신고 상담이 이루어지고 있는데, 이는 납세자가 국세청 홈택스로 납세의무를 이행할 수 있도록 신고·상담 서비스를 제공해주고 있다. 이러한 제도는 국민 참여 예산제도에 따라 2019년부터 시행되었는데, 세법 지식이 부족한 납세자는 세무서 안내창구에 배치된 직원(외부인력)을 통해 부가가치세·종합소득세의 홈택스 전자신고 방법 등을 안내(또는 교육) 받을 수 있다. 현재 수도권 48개(서울은 전역) 세무서에서 운영 중인 상태다. 국세청은 이 사업으로 취약계층이 세무서에 다시 방문하지 않고 스스로 신고업무를 수행할 수 있도록 하는 긍정 역할을 한다는 입장이다. 전자신고 관련 문의가 끊이지 않는 부분도 사업의

42) “국세청, 차세대 인공지능(AI) 기술 기반 세무상담 서비스 도입”, 내외경제tv 2023. 3. 22.자 기사, <https://www.nbntv.co.kr/news/articleView.html?idxno=1001235/> (검색일: 2023. 4. 13.).

43) 국세행정개혁위원회, 앞의 논문, 1면.

필요성으로 거론된다. 실제 국세상담센터에 들어온 국세청 홈택스 관련 전화문의는 255만 건 (2020년)에 이른다.⁴⁴⁾ 국세청은 이러한 문제를 해결하기 위해 기계학습 및 챗GPT를 활용한 인공지능을 국세청 홈택스에 결합하여 세무대리인 등의 도움을 받을 수 없는 사각지대의 납세자를 위해 조세의 신고 및 상담을 간편하고 간소화하기 위한 것이다. 즉, 모든 납세자들이 세무대리인의 도움 없이 그들이 직접 조세의 신고 등을 할 수 있게 하려는 목적이 아니라 특정 납세자 군으로서 영세 사업자 및 신규 사업자들의 전자신고에 대한 편리성을 제공해 주기 위한 것이다. 이를 두고 마치 모든 납세자들이 세무대리인 등 전문가의 도움 없이 납세자가 직접 신고를 할 수 있도록 국세청 홈택스를 개편하는 것처럼 홍보하는 것은 너무 과장되고 계획적인 주장으로서 타당하지 않다. 결국, 국세청 홈택스에 인공지능을 결합하여 고도화하는 작업을 한다고 하더라도 기존에 세무대리인을 통해 조세의 신고를 대행하고 있는 납세자와는 아무런 관련이 없다고 할 수 있다.

넷째, 조세의 신고는 정확성과 결부 되어 있는데, 신고의 정확성은 가산세 문제와 결부되어 있다. 우리나라의 조세 신고로서 종합소득세 등 대부분의 세목은 납세자가 스스로 신고하여 납세의무를 확정하여야 하는 신고주의 세목이 대부분이다. 즉, 납세의무는 납세자가 스스로 신고를 통해 확정하는 것으로서 국세청이 아무리 국세청 홈택스에 인공지능을 결합하여 그들의 조세 신고 절차를 간편하게 한다고 하더라도 과세권자 스스로가 납세자의 조세를 확정하는 것은 아니다. 실제로 납세자가 전문가의 도움 없이 국세청 홈택스로 그들의 신고를 무결점으로 하는 것이 가능하다면 아마도 전 세계에서 첫 번째 사례가 될 것이다. 국세청 홈택스는 납세자가 전자신고를 할 수 있도록 하나의 플랫폼을 제시해 준 것이지 그들의 신고에 대한 정확성까지 보장해 주는 것은 아니다. 그렇다면 납세자의 조세신고가 타당한지에 대한 검토 및 납세자에 대한 조세의 신고를 대리하는 세무대리인은 필연적이라 할 수 있는데, 이를 인공지능을 결합한 국세청 홈택스로 전환하는 것은 현실적으로 불가능하다. 만약, 모든 납세자가 국세청 홈택스로 자가 신고를 한다면 국세청은 신고내용에 대한 적정성 및 오류·탈루 등에 대한 검토와 수정신고 등에 대한 각종 납세협력의무의 이행에 대해 납세자와 직접 하여야 하는데, 그렇게 된다면 아마도 세무행정은 마비가 될 것이다. 바로 이 지점이 세무대리인의 존재 이유이다. 과세권자와 세무 대리인은 경쟁 관계가 아닌 상호 협력과 보완의 관계에 있다고 할 수 있다. 즉, 서로 대체할 수 있는 관계가 아니다. 국세청은 1966. 3. 3. 재무부의 외청으로 발족하였는데, 그 이후 세금신고 측면에서 가장 큰 변화 중 하나가 홈택스의 탄생이다. 도입 당시 홈택스 서비스가 불편하고 어려워 세무대리인도 그 서비스를 기피하였는데, 국세청은 세무

44) “‘납세자 세금신고 지원’ 3년째...‘예산깎일라’ 첫 검증”, 조세일보 2022. 6. 13.자 기사, <https://www.payzon.co.kr/pzNews/4/457757/> (검색일: 2023. 4. 13.).

대리인들에게 사용실적을 요구하고 확인하면서 점점 홈택스를 이용한 신고 실적이 증가함으로써 조세 행정의 시간과 비용 그리고 업무효율의 향상에 긍정적인 영향을 미쳤다. 조세의 신고는 1980년대에 수기로 하던 것을 1990년 중반 전산의 발달로 전산매체로 신고를 하였고 2000년대에 들어오면서 인터넷의 발달과 함께 전자신고를 도입하게 된 것이다.⁴⁵⁾ 이렇듯 세무대리인의 적극적인 협조가 없었다면 지금의 국세청 홈택스는 탄생하지 못하였을 수도 있다. 국세행정개혁위원회에서 국세청 홈택스를 인공지능과 결합하여 고도화하더라도 세무대리인을 배제하고 모든 납세자가 조세의 신고를 직접 하지는 못할 것인데, 그 이유는 납세자 측면에서는 신고의 정확성을 담보할 수 없어 추후 가산세가 부과될 수 있는 문제가 있고 과세권자는 납세자의 자가 신고에 대한 적정성 여부를 검토해야 하는 조세 행정력 낭비 등의 문제가 발생할 것이다. 결국, 기존에 세무대리인을 통해 조세의 신고를 위임한 납세자는 국세청 홈택스가 인공지능을 결합하여 고도화되더라도 그대로 유지할 가능성이 매우 높다. 다만, 기존에 세무대리인을 활용할 수 없는 영세 납세자 등은 여전히 국세청 홈택스를 이용하여 자가 신고를 할 수밖에 없는데, 국세청 홈택스의 고도화로 이들의 조세 신고는 간편하고 편리해질 것으로 기대해 볼 수 있다. 그렇다면 국세행정개혁위원회에서 주장한 “전문가 도움이 필요 없는 누구나 쉽고 편리한 홈택스로 개편 추진”은 “세무대리인을 활용할 수 없는 영세납세자 등이 쉽고 편리하게 이용할 수 있는 홈택스로 개편 추진”으로 변경하는 것이 타당할 것이다.

다섯째, 국세행정개혁위원회에서 국세청은 조세의 상담을 인공지능을 기반으로 한 챗GPT로 상담시스템을 고도화하여 납세자에게 세무 상담을 제공해 주겠다고 하였다. 챗GPT를 활용한 세무상담은 기존의 인터넷 상담 및 서면상담과 다르게 납세자가 구체적인 사안에 대해 대화형으로 질문을 하면 챗GPT를 활용한 인공지능이 답변을 하는 것이다. 이것이 완성되어 실현된다면 국세청이 납세자에게 제공하는 조세 상담은 한 단계 업그레이드될 것으로 판단된다. 챗GPT는 자연어 처리에 기반한 인공지능으로서 조세 상담을 하기 위해서는 일정 수준까지 기계학습이 필요하다. 인공지능의 기계학습은 기존에 나와 있는 텍스트화 된 문서가 그 대상으로서 국세청이 자체적으로 생성한 질의·응답 자료, 조세심판원 등 불복 청구에 대한 결정 자료, 대법원 등 법원의 판결 자료, 관련 세법 규정 등일 것이다. 이렇게 방대한 자료를 인공지능이 과연 얼마나 효율적이고 효과적으로 학습하여 납세자에게 질문에 대한 답변으로서 그 답변을 어느 정도의 정확성으로 제공해 줄 수 있을지는 아직 미지수이다. 즉, 국세청이 제공해 준다는 인공지능 상담은 챗GPT를 통한 자연어 처리 능력과 기계학습을 통해 조세에 대한 지식을 습득하는 것으로서 인간과 다르게 인공지능이 대량의 자료를 학습할 수 있을지는 몰라도 가치판단이나 사실 판단 등에 대한 구체적인 사항에

45) 정성모 외 2인, 위의 논문, 202면.

대한 납세자의 질문에 대해서는 답변을 회피하거나 기존의 인터넷 상담 및 서면 상담과 마찬가지로 “사실 판단 사항으로서 구체적인 사안에 따라 다르게 적용될 수 있다.”라는 식의 형식적인 답변을 할 가능성이 매우 높다. 챗GPT는 모든 것을 완벽하게 갖춘 것이 아니므로 그 자체가 여러 가지의 단점과 문제점을 내포하고 있는데, 그 내용을 정리하면 <표 6>과 같다.⁴⁶⁾

<표 6> 챗GPT의 문제점 및 단점

구분	내용
편향성(Bias)	챗GPT는 학습 데이터에 따라 편향되는 경향이 있는데, 과세관청에 유리한 해석에 대한 데이터로 학습을 많이 한 경우에는 과세관청에 유리한 쪽으로 해석하는 국고 주의적 편향성에 빠질 수 있다.
일반화 능력	챗GPT는 학습 데이터 내에서만 성능이 우수하므로 조세심판원 등의 결정 및 법원의 판결이 새롭게 나오면 그에 대한 학습이 부족하여 객관적으로 일반화 할 수 있는 능력이 부족하다.
대화의 지속성	조세에 대한 판단은 사실관계 등에 대한 복잡한 사안을 세법 규정과 기존 해석 및 각종 판례 등을 토대로 해석하여야 한다. 따라서 납세자가 조세에 관한 질문에서 자신이 원하는 답변을 듣기 위해 사실관계 등을 토대로 구체적이고 세부적인 질문하는데, 챗GPT는 대화의 지속성을 유지하기 어려워 만족할 만한 답변을 듣기 어려운 경우가 발생할 수 있다.
가독성	챗GPT는 생성된 문장이 어색하거나 이상한 경우가 종종 있으므로 납세자에게 혼란을 줄 수 있다.
거짓말	챗GPT는 그럴듯한 거짓말을 자연스럽게 잘 한다. 챗GPT의 답변이 옳다고 생각할 수 있는데, 사실은 그렇지 않다. 사실이 아닐 경우도 많다. 또한, 챗GPT의 답변은 항상 같지 않은데, 같은 질문이라 하더라도 질문 시점 마다 매번 답이 다르다. 가장 심각한 것은 챗GPT의 답변이 항상 옳은가 인데, 그렇지 않고 틀리는 경우도 상당히 많다. 결국, 챗GPT에 대한 답변을 한번 더 검토하는 과정을 거쳐야 한다.
빅데이터 활용	챗GPT는 많은 데이터로 학습을 했지만 빅데이터를 활용하지 않은 경우도 많으므로 잘못된 답변을 유발할 수 있다.
판단 능력	챗GPT는 주관적 판단·객관적 판단·윤리적 판단·사실적 판단 등 판단을 하지 않는다. 학습한 정보를 기반으로 질문에 적절한 대답을 하는 것이다.

출처 : “챗GPT 교육에 활용하려면 단점과 문제점 이해해야”, 한국대학신문, 2023. 4. 8.기사, <https://news.unn.net/news/articleView.html?idxno=544595> 에서 제시된 내용을 일정 부분 수정해서 표로 정리한 것임

<표 6>에서 보는 바와 같이 챗GPT가 모든 것을 완벽하게 갖춘 완전무결한 것이 아니라 여러 가지 문제점과 단점을 내포하고 있는데, 이는 인간이 아닌 이상 어찌면 당연한 것이라 할 수 있다. 그렇다면 국세청이 시행하고자 하는 챗GPT를 활용한 세무 상담에 대한 답변에 대해 어느 정도의 공신력을 부여할 것인지에 대해 생각해 보아야 한다. 납세자가 챗GPT를 활용한 세무 상담에서 어떠한 사실관계에서 과세 되지 않는 것으로 답변을

46) “챗GPT 교육에 활용하려면 단점과 문제점 이해해야”, 한국대학신문, 2023. 4. 8.자 기사, <https://news.unn.net/news/articleView.html?idxno=544595> (검색일: 2023. 4. 14.).

받았는데, 추후 과세권자가 그 답변을 배제하고 과세를 했을 때 국세청의 공적 책임이 어디까지인지에 대해 생각해 보아야 한다. 국세청은 국세행정개혁위원회에서 챗GPT 등 인공지능을 기반으로 한 상담시스템을 고도화해 납세자에게 맞춤형 세무 상담을 제공할겠다는 다소 선부른 계획만 성급하게 발표하였는데, 그 인공지능의 답변에 대해 과세권자가 어느 정도의 공적 판단과 책임을 질 것인지에 대한 구체적인 언급은 빠져 있는 상태이다.⁴⁷⁾ 현재 인터넷 상담 및 서면상담에 공신력을 부여하지 않는 점⁴⁸⁾을 감안하면 챗GPT를 활용한 인공지능의 상담에 대해서도 공신력이 부여되지 않을 가능성이 매우 높다. 그렇다면 챗GPT를 활용한 인공지능의 세무 상담은 기존의 인터넷 상담 및 서면상담보다 답변이 빠르고 검색의 불편함을 해소한 것일 뿐 그 이상도 그 이하도 아닌 것이다. 이로써 발생하는 피해는 결국 납세자의 몫으로 돌아갈 수밖에 없을 것이다.

이상에서 살펴본 바와 같이 중소기업의 대부분이 회계장부 및 세무조정을 세무대리인에게 맡기는 점, 국세청 홈택스에 인공지능을 결합한 고도화는 조세의 신고 편의를 위한 것이지 세법 등 세제 자체가 간단해진 것은 아니라는 점, 국세청 홈택스의 고도화는 모든 납세자가 아니라 세무대리인을 활용할 수 없는 영세 납세자 등 일부를 위한 것이라는 점, 조세 신고의 부정확성으로 인한 가산세 문제, 챗GPT를 활용한 조세 상담에 대한 과세권자의 공적 책임 문제 등을 감안하면 국세청 홈택스에 인공지능을 결합하여 고도화 하더라도 일정부분 한계가 존재할 수밖에 없다. 따라서 국세행정개혁위원회에서 발표한 전문가 도움이 필요 없는 누구나 쉽고 편리한 홈택스로 개편을 추진한다는 것은 현실적으로 불가능한 것으로서 기존의 홈택스에서 지능형 홈택스로 전환됨에 따라 납세자 및 세무대리인의 조세신고 및 조세 상담에 편리성을 줄 수 있을지언정 기존에 납세자가 세무대리인을 활용하여 조세의 신고 등을 하던 것을 납세자의 자가 신고로 전면적으로 전환된다는 것은 기우에 불과하다. 어쩌면 과세권자 입장에서 납세자에 대한 조세 행정 서비스를 편리하게 해 준다는 것은 대국민 서비스 차원에서 당연하고 환영할 일이라고 할 수 있다. 또한, 국세청 홈택스에 인공지능을 결합하여 고도화하더라도 일정 부분 한계가 존재하기 때문에 크게 걱정할 사항은 아니다. 오히려 기계학습을 통한 플랫폼 형태의 인공지능이 제공하는 조세의 신고에 대한 불법 세무대리와 아래에서 살펴볼 챗GPT를 활용한 조세의 상담 및 조세의 불복에 대해 대처하는 방안을 마련하는 것이 더 시급하다고 할 것이다.

47) 시사저널, “챗GPT 기반 세무 서비스 ‘주목’... ‘AI 기반 답변, 공적 판단 충돌 가능성’”, 2023. 4. 10.자 기사, <http://www.sisajournal-e.com/news/articleView.html?idxno=298726> (검색일: 2023. 4. 13.).

48) 조세심판원 결정(조세심판원 2018.11.27. 선고 2018서1005 결정 등) 및 대법원 판례(대법원 2009. 4. 23 선고 2007두3107 판결 등)에 따르면 국세상담센터의 세법상담 답변내용은 과세관청의 공식적인 견해로서의 공신력이 인정되지 않고 있다. 국세청은 납세자의 개별사례에 대한 공신력 있는 견해를 표명하는 절차로서 “세법해석 사전 답변제도”를 별도로 마련하고 있다(국회입법조사처, 『국세상담센터의 운영현황과 개선과제』, 2019, 15면).

다. 챗GPT를 활용한 불법 세무 대리의 남용 가능성

1) 챗GPT의 남용 가능성

인공지능 세무대리 프로그램으로서 플랫폼이 제공하는 세무 대리는 대리권이 존재하지 않음에도 불구하고 인공지능을 앞세워 현행 제도를 형식적으로 회피하면서 실질적으로는 불법 세무대리를 하고 있는 것이다. 현재까지 나와 있는 인공지능 세무대리 프로그램은 기계학습을 통해 플랫폼에서 제공하는 불법 세무대리로서 조세의 신고가 대부분이다. 그러나 향후에는 챗GPT를 활용한 새로운 형태의 불법 세무대리가 난무할 것으로 예상되는데, 바로 조세의 상담과 조세의 불복이 인공지능으로 대체될 가능성이 매우 높다. 이는 인공지능의 기계학습 및 자연어 처리 기술의 발달에 기인한 것으로서 인공지능 프로그램이 적용되는 플랫폼을 통해 인공지능이 일반인들을 상대로 직접 조세 상담을 하고 조세 불복을 대행할 것으로 예측되는데, 이는 인공지능을 통한 불법 세무대리가 기존의 조세에 대한 신고에서 조세의 상담과 조세 불복의 대행으로 확대되는 것을 의미한다.

인공지능 프로그램이 적용되는 플랫폼에서 챗GPT를 활용한 조세의 상담은 이미 자비스앤빌런즈가 운영하는 삼점삼에서 제공하고 있는데, 2023. 2. 27.에 발표한 챗GPT를 기반으로 한 세금 챗봇 “AI 점삼이”이다. AI 점삼이는 “알리GPT”⁴⁹⁾가 활용되었는데, 삼점삼 앱을 통해 이용할 수 있고 연말정산과 관련된 질문에 즉시 맞춤형 답변을 제공한다. 삼점삼은 앞으로 연말정산을 포함한 다양한 세금 질문에 대한 답변이 가능하도록 서비스를 고도화한다는 계획이다.⁵⁰⁾ 챗GPT를 활용한 조세의 상담 사례는 현재까지 삼점삼을 통해 제공되는 AI 점삼이가 유일한 것으로 보이지만 <표 3>에서 보는 바와 같이 기계학습을 통한 인공지능 플랫폼에서 조세의 신고에 대한 불법 세무대리가 급격히 증가한 점을 감안하면 마찬가지로 챗GPT를 활용한 조세의 상담에 대한 불법 세무대리도 추후 급증할 것으로 예측된다.

조세불복은 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리나 이익을 침해당한 자가 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구하는 것으로서 이의신청·심사청구·심판청구가 있다.⁵¹⁾ 심판청구는

49) 알리GPT는 자연어 인지검색 솔루션 기업 올거나이즈가 만든 AI 솔루션으로서 기업의 문서와 매뉴얼 및 최신 정보를 업로드하면 질문에 대한 답을 문서에서 찾아 요약 및 종합해 답하고 그 출처 문서까지 보여준다. 올거나이즈 자체 AI 챗봇 알리에 챗GPT 기반 모델 GPT-3.5를 결합했다.

50) AiTIMES “삼점삼, GPT 결합한 세금 챗봇 ‘AI 점삼이’ 공개...연말정산 답변 서비스”, 2023. 2. 27.자 기사, <https://www.aitimes.com/news/articleView.html?idxno=149684> (검색일: 2023. 4. 14.).

51) 백혜영·강선아, “납세자 권익보호를 위한 조세불복제도의 개선방안연구”, 『경영경제연구』 제40권 제2호, 충남

해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은날)부터 90일 이내에 조세심판원장에게 청구하여야 하는데, 납세자가 조세불복에서 가장 많이 이용하는 구제 수단이다.⁵²⁾ 심판청구 절차는 과세권자로부터 위법·부당한 처분을 받은 날로부터 90일 이내에 심판청구서를 작성하여 조세심판원에 제출한 후 처분청의 답변 내용에 대한 반박 및 자신의 주장을 보완하는 항변서를 제출할 수 있는데, 이러한 심판청구서 및 항변서는 주로 서면으로 제출하는 점을 감안하면 해당 서면을 챗GPT를 활용한 인공지능 플랫폼에서 직접 작성할 수도 있을 것이다. 현재까지 챗GPT를 활용한 인공지능이 조세불복 절차에서 제출하는 심판청구서 등 서면을 직접 작성한 사례는 나타나지 않았지만 추후 챗GPT를 고도화하여 한국형 챗GPT가 도입된다면 챗GPT를 활용한 인공지능이 심판청구서 등 조세불복 절차에서 제출하는 서면을 직접 작성함으로써 조세불복에 대한 불법 세무대리의 가능성을 완전히 배제할 수는 없을 것이다. 또한, 챗GPT를 활용한 인공지능이 조세 상담에 대한 불법 세무대리를 하고 있는 사례는 현재까지 위에서 살펴본 AI 점삼이가 유일하지만 앞으로는 더 늘어날 가능성이 높다. 이는 조세상담 및 조세불복은 아니지만 법률상담 및 법률대리를 인공지능이 직접 수행하고 있는 해외 사례 등을 통해 유추할 수 있는데, 이하에서는 인공지능의 법률상담 등에 대한 해외 사례에 대해 살펴보려고 한다.

2) 챗GPT를 활용한 법률서비스 등 사례⁵³⁾

① 법률상담 챗봇 두넛페이

인공지능 변호사를 표방하고 각광 받고 있는 대표적인 서비스로 두넛페이(DoNotPay)가 있다. 이 서비스는 2015년 조슈아 브라우더(Joshua Browder)라는 대학생에 의해 고안된 것으로, 주차위반 과태료 처분에 법적으로 대응하기 위한 목적을 가지고 개발되었다. 실제 뉴욕, 런던 등에서 서비스를 시작했고 21개월 동안 25만 건을 상담해 이 가운데 16만 건의 주차위반 과태료 처분이 취소됐다. 이는 약 64%가 뒤집힌 것으로 약 400만 달러(46억원)의 과태료가 취소된 것이다.

현재 이 서비스는 주차위반 과태료 처분에 대한 법률적 대응뿐만 아니라, 소액심판 등 다양한 영역으로까지 서비스를 확장해 나가고 있다. 이는 비교적 단순한 법률 업무에 대해 개인 이용자들이 효과적으로 대응할 수 있는 서비스를 제공하는 것이다. 서비스 제공

대학교 경영경제연구소, 2018, 104면.

52) 조세불복 청구 건수는 2020년을 기준으로 심사청구가 555건이고 심판청구가 15,845건으로서 심사청구에 비해 심판청구 건수가 압도적으로 많다(이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 『세무와 회계 연구』 제11권 제3호, 한국세무사회 조세연구소, 2022, 16~17면).

53) 이하의 내용은 국회입법조사처, 『국회입법조사처 업무의 인공지능(AI) 도입 가능성 연구 - 입법조사사회답을 중심으로 -』, 2019, 109~113면에서 발췌하여 정리하였다.

방식은 소위 말하는 챗봇 형식의 편의적인 수단을 제공한다. 이용자는 이 챗봇을 통해 관련 사항들을 요건에 맞게 상담하는데, 이 과정에서 주차위반 통지서 등을 이미지화하여 전송하기도 하는 등의 방식을 활용하고 있다.

이 서비스는 실제 법률 관련 사안들의 유형화 및 관련 문서의 학습을 통해 유용한 정보를 이용자가 원하는 방식으로 제공해 줄 수 있다는 점을 시사하는 것으로, 법률 텍스트의 분석 및 분류, 그리고 학습에 관한 시사점을 제공해 준다.

② 법률 인공지능 로스 인텔리전스

인공지능 법률 서비스와 관련하여 가장 빈번하게 언급되고 있는 것이 IBM사의 슈퍼컴퓨터 왓슨(Watson)을 기반으로 한 로스 인텔리전스(Ross Intelligence)이다.

로스 인텔리전스의 강점은 어디까지나 자연어 처리능력과 방대한 판례 정보의 분석이라고 할 수 있다. 자연어분류(Natural Language classification)-대화-STT(Speech to Text)-TTS(Text to Speech) API와 음성인식(Voice Recognition), 그리고 머신러닝(machine learning) 기술을 총화하여 이러한 장점을 강화하고 있다고 볼 수 있다.

로스 인텔리전스가 단순한 법률 데이터베이스 수준을 넘어서서 인공지능 법률서비스로 분류되는 이유는 기본적으로 문제되는 사안과 관련성이 높은 판례와 법령을 찾아내고 우선순위를 부여하는 데 인공지능 기술을 활용하기 때문이다. 순차적으로 문제 사안에 대해 ‘이해’하고, 그러한 이해 결과를 바탕으로 ‘검색’을 수행한다. 이 과정에서 자연어 처리 및 법률 용어와의 상관성 등이 활용된다. 그리고 그 결과를 분석하여 사례에 가장 부합하는(우선순위) 정보들을 제공하게 된다. 이러한 분석에서는 종래 축적 및 학습된 판례 정보, 그리고 기존 변호사들의 답변 및 대응 패턴 등을 활용한다.

③ 입법 예측 서비스 피스컬노트

최근 직접적으로 입법 및 규제와 관련하여 각광받고 있는 서비스로는 피스컬노트(FiscalNote)라는 서비스가 존재한다. 피스컬노트는 2013년 탄생한 서비스로 미국의 모든 주의 법안 및 법령들을 추적 및 분석하고, 이에 따른 입법 예측 결과를 제공한다.

통상적인 입법 관련 정보는 미국 의회 공식사이트(Congress.gov)를 통해 제공받을 수 있으며, 이 외에도 민간의 공개의회(OpenCongress.org) 및 거브트랙(GovTrack.us) 사이트를 통해서도 보다 동적인 법안 정보의 활용이 가능하다. 그러나 피스컬노트는 이보다는 더욱 분석에 집중된 입법 예측 결과의 제시라는 점에서 특화된 서비스라고 할 수

있다. 이를 통해 일반 공공기관 및 사기업 등의 규제 대응 업무(로비 및 신규입법 등)의 부담을 감축시켜주는 서비스를 지향하고 있다

이러한 서비스가 가능하기 위해서는 기본적으로 의회 및 입법기관들의 제반 의안 정보들을 데이터셋으로 구축하고 활용할 수 있어야 한다. 특히 자연어 처리와 사용되는 용어 및 문장 간의 상관관계를 머신러닝 등의 방식으로 학습하는 것이 필요하다. 특히 이러한 서비스는 미국 내 존재하는 개별 주에서의 입법과정 상의 정보를 한눈에 파악하여 활용할 수 있는 이점이 있는 것으로, 과거 법안 심의 등에 관한 정보를 기반으로 향후의 상황을 예측한다는 특수성도 가지고 있다

3) 챗GPT를 활용한 조세 상담의 가능성

<표 2>에서 보는 바와 같이 조세의 상담 및 자문도 세무 대리에 해당하는 것으로서 세무대리인 이외의 자가 조세의 상담을 하는 경우에는 불법 세무대리에 해당한다. 한국 세무사회에 따르면 지난 2021년 온라인상에서 세무 대리를 할 수 없는 무자격자임에도 인터넷 부동산카페 “부동산스터디”, “부동산 투자&절세달인” 등지에서 인터넷 카페 이용자들에게 자신에게 세무 상담을 받으라는 홍보성 쪽지를 대량으로 전송하고 조세에 관한 상담 또는 자문을 한 대가로 지난 2020년 6월부터 2021년 4월까지 카페 회원들에게 246만원의 대가를 받았다는 제보를 받고 관련 증거자료를 수취하여 그 자의 불법 세무대리 행위를 관할 경찰서에 고발하여 세무사범 위반 혐의로 재판을 받게 하였다.⁵⁴⁾ 이렇게 현재까지는 세무대리인이 아닌 자가 조세상담을 하고 그에 대한 대가를 받는 것이 조세 상담 및 자문에 대한 불법 세무대리의 대부분이었지만 앞으로는 기계학습을 통한 인공지능이 플랫폼 형태로 조세의 신고라는 불법 세무대리를 하는 것과 마찬가지로 챗GPT를 활용한 인공지능이 납세자의 편리성을 위한다는 명목으로 플랫폼 형태로 조세의 상담에 대한 불법 세무대리를 할 가능성이 매우 높다.⁵⁵⁾

2023. 2. 14. 아사히신문은 일본의 변호사 닛컴이 운영하는 온라인 법률상담 서비스로서 “모두의 법률상담”을 통해 챗GPT를 활용한 신규 법률상담 서비스를 제공한다고 보도했다. 변호사 닛컴이 축적한 100만여 건의 법률상담 사례를 인공지능에 가르쳐 늦어도 2023년 2분기 중 신규 법률서비스를 시작한다는 것이다. 이는 인공지능(AI) 챗봇인 챗GPT를 활용한

54) 세무사 신문, “세무사회, 무자격자 제보 포상으로 불법 세무대리 뿌리 뽑는다”, 2023. 2. 16.자 기사, <https://webzine.kacpta.or.kr/news/articleView.html?idxno=13492> (검색일: 2023. 4. 15.). 특히 자신의 ‘국세청 조사반장’ 출신이라며 허위사실을 적시하고, 까다로운 세무상담을 1000건 이상 수행했다는 등 주위를 현혹시켜 세무대리 사장을 어지럽히고 소비자들로 하여금 세무사를 불신하게 했다.

55) 이미 자비스앤빌런즈가 챗GPT를 활용하여 삼점삼을 통해 연말정산에 대한 세무 상담이 이루어지고 있고, 이를 조세 상담으로 그 범위를 넓혀갈 가능성이 크다.

무료 법률상담 서비스로서 챗GPT에 일본의 법률과 과거 판례를 학습시킨 뒤 일반인들이 묻는 말에 답하도록 하는 방식이다. 우리나라와 마찬가지로 일본에서도 변호사 자격증이 없이 돈을 받고 법률 사무를 취급하는 것은 변호사법에 금지되어 있어 챗GPT를 활용한 법률상담을 무료로 제공할 예정이다. 변호사 닷컴은 앞으로 법률상담 외에도 의사의 진료 상담, 세무사의 세금 상담 같은 영역에도 챗GPT 와 같은 인공지능을 접목한 서비스를 제공할 방침이다.⁵⁶⁾

일본의 변호사 닷컴은 해당 닷컴의 법률 Q&A 코너에 질문을 남기면 변호사가 무료로 답을 해주는 것으로서 월 330엔(약 3,200원)을 내고 프리미엄 회원이 되면 다른 사람의 사례 203만 건까지 모두 볼 수 있게 하였다. 실제 변호사를 선임해야 하는 단계에선 가장 성실하게 답을 내놓은 변호사에게 연락하는 경우가 많았다. 일본 변호사 업계는 극심한 레드오션으로 인해 수입이 어려운 변호사가 연봉 300만 엔에 그치는 변호사도 적지 않았는데, 이러한 상황에서 변호사 닷컴은 고객 유치의 중요한 통로가 됨으로써 일본의 변호사들에게 해당 닷컴은 일종의 구세주와 같은 역할을 하였다. 변호사는 월 2만 엔의 회비를 내면 검색 때 상위에 표시되고 자신의 해결 사례까지 내보일 수 있어 현재 변호사 닷컴에 가입한 변호사 수는 21,031명으로서 일본 전체 변호사의 절반에 육박한다. 즉, 대형 법률사무소 소속 변호사와 기업에 고용된 변호사를 제외하고 대부분 이용하고 있다고 보면 된다. 일본의 변호사 닷컴은 초창기 적자였지만 설립 후 9년째부터 흑자로 돌아섰다. 2012년부터는 뉴스 서비스를 시작하였고 2014년 도쿄 증권거래소에 상장했는데, 2021년엔 매출액 53억 1800만 엔 및 영업이익 1억7200만 엔의 실적을 올렸다.⁵⁷⁾

일본의 변호사 닷컴 수입의 대부분은 변호사가 지급하는 광고비이다. 우리나라도 일본의 변호사 닷컴과 유사한 법률서비스를 제공하는 플랫폼 로톡이 있는데, 현재 로톡 서비스를 제공하고 있는 로앤컴퍼니는 과거 두 차례 검찰의 변호사법 위반 고발 관련 불기소 결정⁵⁸⁾과 법무부, 중소벤처기업부 등의 정부 관련 부처의 합법성 인정 발언 등에 힘입어 대한변호사협회의 조치에 다양한 법적 대응을 진행하고 있다.⁵⁹⁾

56) 조선일보, “日, 이르면 4월 챗GPT 활용 무료 법률상담 서비스 시작”, 2023. 2. 15.자 기사, <https://www.chosun.com/international/japan/2023/02/14/WHWW25NSSNGDLD2MMEM6MHZLJE/> (검색일: 2023. 4. 15.)

57) 동아일보, “벤고시닷컴 vs 로톡”, 2023 .3. 2.자 오피니언, <https://www.donga.com/news/Opinion/article/all/20230302/118147359/1> (검색일: 2023. 4. 16.)

58) 2015년에는 서울지방법변호사회가 로톡을 고발하였으나 검찰의 혐의 없음 처분이, 2016년에는 대한변호사협회가 로톡을 포함한 플랫폼 4개 업체를 고발하였으나 마찬가지로 혐의 없음 처분이 내려진 바 있다.

59) 로톡은 「변호사 윤리 장전」과 「변호사 광고에 관한 규정」에 근거한 변호사협회의 징계 예고 등에 대해서 공정거래법 및 표시광고법 위반으로 공정거래위원회에 신고하였다. 로톡은 위 규정들에 근거하여 변호사협회가 광고 플랫폼에 변호사의 단순 가입만으로도 징계할 수 있도록 한 조치는 공정거래법상 사업자단체의 금지행위인 동시에 표시 광고법상의 사업자단체의 표시·광고 제한행위에 해당한다고 주장하였는데(나지원, “리걸테크(legal tech) 발달과 법조윤리의 대응 - 플랫폼에 의한 변호사광고를 중심으로 -”, 『아주법학』 제15권 제2호, 아주대학교 법학연구소, 2021, 42~43면), 이에 대해 공정거래위원회는 대한변호사협회와 서울지방법변호사회가 구성사업자인 소속 변호사들에게 특정 법률 플랫폼 이용 금지 및 탈퇴를 요구하는 방식으로 구성사업자의 광고를 제한한 행위에 시정명령과

세무사 업계에서도 일본의 변호사 닷컴 및 로톡과 마찬가지로 광고비 형태로 수익을 창출하면서 납세자와 세무사를 연결하는 세무사 매칭 플랫폼이 다양한 형태로 등장하기 시작하였다.⁶⁰⁾ 여기에 한발 더 나아가 인공지능의 기계학습과 챗GPT를 활용하여 조세의 상담 및 자문을 무료로 하는 새로운 형태의 플랫폼으로서 조세의 무료 상담 관련 플랫폼이 서서히 등장하기 시작할 것이다. 이들 플랫폼은 조세의 상담을 하고 대가를 받으면 세무사법 위반으로 제재받는 것을 회피하기 위해 조세의 상담을 의뢰한 납세자와 세무사들을 연결해 주면서 그 대가로 세무사들로부터 광고비 형태의 회비를 받을 것으로 예측된다. 이는 일본의 변호사 닷컴이 무료 법률상담을 하면서 변호사들로부터 광고비 명목으로 회비를 받으면서 변호사법 위반을 회피한 사례나 우리나라의 로톡과 같이 의뢰인과 변호사를 매칭시켜주면서 그 변호사들로부터 광고비 명목으로 회비를 받아 변호사법 위반을 피해간 사례에서 쉽게 유추할 수 있다. 결국, 기존의 사람 중심의 세무대리 시장에서 앞으로는 기계학습 및 챗GPT를 활용한 인공지능이라는 플랫폼 세무 대리로 전환될 가능성이 매우 크다. 이렇게 거대한 변화의 물결은 인공지능의 출현으로서 그 인공지능의 기계학습 및 심층 학습과 더불어 챗GPT라는 유용한 수단이 등장하면서 더욱더 가속화될 것으로 판단된다.

4) 챗GPT를 활용한 조세 불복의 가능성

미국의 주차위반 과태료는 운전자들에겐 불친절한 주변 주차 환경 탓에 실제로 애매한 주차위반 표시나 표지판 페인트가 벗겨진 곳에서 교통 법규 위반으로 배송되는 과태료 고지서가 수없이 많다. 이러한 주차위반 과태료에 대해 미국 운전자들은 소송을 생각해 보지만 변호사의 선임 비용 부담으로 생각을 접는다고 한다. 그러나 변호사 선임 없이 손쉽게 불복 신청을 접수할 수 있는 길이 열릴 분위기인데, 소송 서류 작성과 변론 등에 유용한 인공지능(AI) 기반의 변호사가 현실 법정에 등장할 가능성이 있기 때문이다. 즉, 인간의 공개 변론에 나선 AI 변호사를 실제로 만나보게 될 조짐을 보인 것이다. 바로 AI 변호사 응용소프트웨어(앱)인 두넛페이(DoNotPay) 챗봇 서비스를 교통 법규 위반 안전으로 열릴 오프라인 법정에서 활용할 계획이기 때문이다. 미국 내 한 도시 법정에 나설 교통 법규

과징금 총 20억 원을 부과하였다. 대한변호사협회와 서울지방변호사회에 각각 10억 원의 과징금이 매겨졌다 (“‘로톡 쓰면 징계’라던 변호사단체, 법정 최고 과징금 20억 철회”, 서울경제 2023. 2. 23.자 기사, <https://www.seaily.com/NewsView/29LV2406WU> (검색일: 2023. 4. 16.).

60) 세무사 매칭 플랫폼의 종류는 다양하다. ‘세무통’, ‘세무사를 부탁해’, ‘세무앤’, ‘세무사매칭센터’, ‘함께해요 세무’ 등 군소 플랫폼들이 비슷한 서비스를 제공하면서 단체 기장 할인·법무사 수수료 무료·기장 무료 이벤트 등의 방식으로 홍보에 나선다. 세목별 세무사를 연결해 주는 서비스도 있다. ‘택스다운’은 소득자의 종합소득세, 부가가치세 안내문 유형에 따라 정찰제로 제후 세무사를 연결해 준다. 종류가 많다 보니 이용자는 세무사를 찾기도 전에 먼저 플랫폼끼리 비교해야 하는 문제가 생긴다. 그럼에도 불구하고 플랫폼 시장이 커지는 이유는 기존의 ‘깜깜이 방식’으로 세무사를 찾는 것이 불만이었던 납세자들에게 가격·서비스 측면에서 편의를 주기 때문이다. 별점과 후기로 서비스의 질을 가늠할 수 있는 점도 매력으로 작용한다(“커지는 세무대리 플랫폼 시장...납세자·세무사에 어떤 영향 미칠까?”, 한국세정신문 2021. 2. 3.자 기사, <http://www.taxtimes.co.kr/news/article.html?no=248333> (검색일: 2023. 4. 16.).

위반 피고에게 두낫페이 서비스를 지원할 예정인데, 예정대로 진행된다면 AI 변호사 앱의 첫 현실 법정 등판 사례로 기록될 전망이다.⁶¹⁾ 그러나 이러한 계획은 이루어지지 않았는데, 두낫페이는 AI 변호사가 법정에서 과속 위반 딱지 사건을 변호할 계획에 대해 관할 지방의 변호사협회로부터 기소 위협을 받고 변론을 포기하였기 때문이다.⁶²⁾ 이는 미국의 사례이지만 우리나라에서도 민사소송에서 변호사의 도움을 받지 않는 이른바 나홀로소송⁶³⁾에서 챗GPT를 활용한 인공지능 플랫폼이 소장작성, 답변서 작성 등을 대신해 주면서 그 플랫폼 회사가 광고비 형태의 수익을 창출하는 시대가 곧 도래할 것이다. 마찬가지로 조세의 불복에서도 챗GPT를 활용한 인공지능 플랫폼이 청구서 작성 및 항변서 작성 등을 직접 해주고 그 대가를 직접적으로 수취하는 것이 아니라 세무대리인 등으로부터 광고비 형태로 받음으로써 불법 세무 대리의 위험성을 회피할 것으로 예측된다.

국세기본법 제55조 제2항 및 지방세기본법 제89조 제1항에 따라 국세 및 지방세로서 위법·부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못하여 권리 또는 이익을 침해당한 자는 조세심판원의 심판청구 등 조세 불복을 통해 자신의 권리를 구제받을 수 있다. 조세심판원의 심판청구 등 조세 불복 절차는 청구서를 작성하여 조세심판원에 제출하고 처분청의 답변을 받은 후에 항변서를 제출하는 것으로서 주로 서면에 의해 진행되는데, 이 과정에서 챗GPT를 활용한 인공지능 플랫폼이 조세 불복 청구인에게 청구서 및 항변서 작성 등을 직접해 줄 것으로 예상된다. 또는 불복청구인에게 유리한 결정문 및 대법원 판례 등을 제시해 줄 수도 있을 것이다.

IV. 개선방안

1. 해석론적 개선방안

세무사회는 기계학습을 통한 인공지능 플랫폼으로서 조세의 신고에 대한 불법 세무대리를 하고 있는 삼점삼과 자비스 세무대행을 2021. 3. 26. 수사기관에 고발하였는데, 수사기관은 2022. 8. 16. 불송치 결정을 하였다.⁶⁴⁾ 이에 대해 세무사회는 이의신청을 제기

61) 한국일보, “수면 위로 떠오른 인공지능(AI) 변호사, 법정 등판 논란”, 2023. 1. 14.자 기사, <https://m.hankookilbo.com/News/Read/A2023011314240001959> (검색일: 2023. 4. 16.).

62) AI타임즈, “AI 변호사, 변호사 협회 구속 위협에 변호 포기”, 2023. 1. 26.자 기사, <https://www.aitimes.com/news/articleView.html?idxno=149119> (검색일: 2023. 4. 16.).

63) 나홀로소송 비율은 최근 6년간(2015년~2020년 6월) 70% 이상을 차지하는 것으로 나타났는데, 원고와 피고 가운데 한쪽만이 변호사를 선임한 경우까지 포함하면 그 비율은 93.1%로 높아진다(최재서, “민사소송 72.6%가 변호사 없는 ‘나홀로소송’”, <https://www.yna.co.kr/view> (검색일: 2023. 4. 16.).

64) 세무사신문, “한국세무사회, 강남경찰서의‘삼점삼’불송치 결정에 유감, 이의신청과 함께 강력하게 대응할 것”,

하였는데, 이의신청은 불송치 결정을 한 수사기관을 통해 검찰에 전달되었다. 현행 형사소송법상 경찰의 조사에 대하여 이의신청이 있으면 경찰은 지체 없이 검사에게 사건을 송치하고 검사는 해당 사건을 검토한 후 경찰에게 재수사를 요청하거나 직접 수사를 진행할 수 있다.⁶⁵⁾ 인공지능이 기계학습을 통해 삼점삼과 자비스라는 플랫폼에서 제공되는 조세의 신고는 기존에 사무장 중심의 불법 세무 대리에서 인공지능 플랫폼으로 전환된 것으로서 그 인공지능 플랫폼의 배후에 있는 자비스엔빌런즈가 직접 불법 세무대리를 한 것으로 볼 수 있다. 이에 대해 대법원에서 확정판결이 난다면 그 자체로 인공지능을 활용하여 플랫폼의 형태로 제공되는 불법 세무 대리는 근절될 수 있을 것이다. 그러나 현재까지 수사가 진행 중이고 그 수사 결과를 예측할 수 없을 뿐만 아니라 수사 결과가 기소로 결정되더라도 대법원의 확정판결까지는 장시간의 기간이 필요하다. 이러한 점을 고려하면 인공지능의 플랫폼이 행하는 불법 세무 대리에 대한 세무사법의 입법 미비로 인해 대법원의 확정판결이 있기 전까지 자비스엔빌런즈와 같이 인공지능과 플랫폼을 결합한 불법 세무 대리 업체들은 우후죽순으로 생겨 날 것이다. 따라서 기계학습 및 심층학습과 챗GPT를 활용한 불법 세무 대리를 근본적으로 차단하기 위해서는 세무사법을 개정하는 입법론적 개선방안이 필요하다.

2. 입법론적 개선방안

현행 세무사법은 주로 사무장 등 사람에 의한 불법 세무 대리에 대한 처벌 규정 위주로 규정되어 있는데, 기계학습과 챗GPT를 활용한 인공지능 플랫폼이 납세자의 편의 제고라는 명목으로 조세의 신고·조세의 상담·조세의 불복 대행 등의 불법 세무 대리에 대한 새로운 규제가 필요하다. 따라서 세무사법을 <표 7>과 같이 개정하는 입법 개선이 필요하다.⁶⁶⁾

<표 7> 세무사법 개정안

법 조문	개정안
세무사법 제2조의2 (세무대리의 소개·알선 금지)	누구든지(「인공지능 육성 및 신뢰 기반 조성 등에 관한 법률안」 제2조 제3호에 따른 인공지능기술 ⁶⁷⁾ 을 개발한 자 및 그 인공지능기술을 포함한다) 세무사나 그 사무직원, 세무법인이나 그 사원·직원에게 제2조의 세무대리를 소개·알선하고 그 대가를 받거나 요구하여서는 아니 된다.
세무사법 제12조의3 (명의 대여 등의 금지)	① 세무사는 다른 사람(「인공지능 육성 및 신뢰 기반 조성 등에 관한 법률안」 제2조 제3호에 따른 인공지능기술을 포함한다)에게 자기의 성명이나 상호를 사용하여

<https://m.webzine.kacpta.or.kr/news> (검색일: 2023. 4. 16.).

65) 서희열, “삼점삼 수사와 경찰 능력의 한계”, <https://www.tfmedia.co.kr/mobile/> (검색일: 2023. 4. 16.).

66) 한국조세정책학회, 앞의 논문, 141면.

	세무대리를 하도록 하거나 그 자격증이나 등록증을 빌려주어서는 아니 된다. ② 누구든지(「인공지능 육성 및 신뢰 기반 조성 등에 관한 법률안」 제2조 제3호에 따른 인공지능기술을 포함한다) 세무사로부터 성명 또는 상호를 빌려 세무대리를 하거나 그 자격증 또는 등록증을 빌려서는 아니 된다. ③ 누구든지(「인공지능 육성 및 신뢰 기반 조성 등에 관한 법률안」 제2조 제3호에 따른 인공지능기술을 포함한다) 제1항 및 제2항에서 금지된 행위를 알선하여서는 아니 된다.
세무사법 제22조 (벌칙)	① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자는 3년 이하의 징역 또는 3천만원 이하의 벌금에 처한다. 1. 세무사 자격이 없으면서 세무대리를 한 자(「인공지능 육성 및 신뢰 기반 조성 등에 관한 법률안」 제2조 제3호에 따른 인공지능기술을 개발하여 그 인공지능기술로 세무대리를 하게 한 자를 포함한다)

3. 세무사회의 자구 노력

해석론적 및 입법론적 개선은 대법원 확정판결과 국회의 입법 과정을 거쳐야 하는 등 일정 기간의 시간이 소요되는 단점이 있는 반면 세무사회의 자구 노력은 비교적 짧은 기간에 개선을 이룰 수 있는 장점이 있다. 조세의 신고 및 조세의 상담 등에 대한 불법 세무 대리가 기존 사람 중심의 아날로그에서 기계학습 및 심층 학습과 챗GPT를 결합한 인공지능 플랫폼 형태의 디지털로 전환되고 있는 점을 고려하면 세무사회의 자구 노력은 반드시 필요하다. 추후 인공지능이 플랫폼을 통해 조세의 신고 및 조세의 상담 등에 대한 불법 세무 대리를 제공하고 그 대가를 직접 받으면 세무사법 위반에 적용될 가능성이 있어 이를 회피하기 위해 납세자 또는 세무대리인으로부터 광고비 형태의 회비를 받아 세무사법 위반 혐의를 회피할 가능성이 매우 크므로 세무사회는 다음과 같은 자구 노력을 통해 회원들의 권익을 보호할 필요성이 있다.

첫째, 세무사회의 조직체계를 정비할 필요성이 있다. 현행 세무사회의 사무처는 13개 팀으로 구성되어 있는데, 업무 침해 감시 등 불법 세무 대리과 관련한 업무는 “감리정화조사팀”에서 담당하고 있는 것으로 판단된다. 그러나 해당 팀의 구성원은 6명으로서 그마저도 업무정화와 업무 침해 등 불법 세무 대리과 관련된 업무는 2명의 직원이 수행하고 있는 것으로 보인다. 이러한 체제는 기존에 사무장 등 사람 중심의 불법 세무 대리에 대해서는 어느 정도 적합할지

67) 2023. 3. 14. 국회 과학기술정보방송통신위원회(과방위)의 법안소위에서 ‘인공지능산업 육성 및 신뢰 기반 조성 등에 관한 법률안’이 통과되었다. 해당 법안의 제2조 제3호는 인공지능기술을 “인공지능을 구현하기 위하여 필요한 하드웨어 기술 또는 그것을 시스템적으로 지원하는 일련의 소프트웨어 기술이나 그 기술들로 만들어진 기반기술 등을 말한다.”라고 규정하고 있다. 해당 법률이 국회 본회의를 통과하지 못할 경우에는 세무사법에 별도로 “인공지능기술”에 대한 정의를 규정하면 된다.

모르겠지만 기계학습 및 챗GPT를 활용한 인공지능의 불법 세무 대리에 대응하기에는 역부족인 것으로 판단된다. 이는 자비스앤빌런즈의 불법 세무 대리에 대한 수사기관 고발 등을 통해 이미 경험하였다. 일본의 변호사 닛컴, 미국의 두넛페이 등, 우리나라의 로톡은 모두 리걸테크⁶⁸⁾로서 법률 지식과 기술을 결합한 것이다. 변호사에게 독점적으로 제공되던 법률상담 등을 인공지능을 통한 플랫폼에서 제공하면서 그에 대한 대가를 서비스 이용자로부터 직접 받는 것이 아니라 그 플랫폼을 이용하는 회원(변호사)들한테 광고비 형태로 간접적으로 수취하는 것이다. 이에 비추어 볼 때 자비스앤빌런즈가 제공하는 삼점삼 및 자비스세무대행은 리걸테크를 축소한 것으로서 “텍스테크”로 해석할 수도 있다. 세법도 넓은 의미에서 법률에 해당하는 점을 감안하면 리걸테크에 포함되는 것으로 볼 수 있지만 대부분의 변호사가 조세와 관련된 업무를 하지 않고 주로 세무대리인으로서 세무사와 공인회계사에 제공되는 점을 고려하면 리걸테크보다 축소된 텍스테크라는 용어가 적절해 보인다. 즉, 삼점삼 등을 포함한 <표 3>의 인공지능 세무대리 플랫폼은 택스(Tax)와 기술(technology) 결합한 텍스테크(Taxtechnology)로 볼 수 있는 것이다. 텍스테크라는 용어에서 보듯이 이들의 불법 세무대리를 견제하기 위해서는 그에 걸맞은 지식의 함양과 전문가를 보유하고 있어야 한다. 인공지능과 관련된 인터넷 기술에 대한 지식과 인공지능의 불법 세무 대리에 대한 세무사법 적용에 대한 해석 등을 할 수 있는 전문가를 채용하는 것이 급선무로 보인다. 즉, 변호사와 인공지능 전문가를 채용하여 인공지능의 불법 세무 대리에 대한 고발 등에 상시적으로 대응할 수 있는 체계로서 세무사회에 “법무팀”을 신설하여 관련 전문가를 채용하는 것이 타당하다고 판단된다. 이러한 필요성은 이미 자비스앤빌런즈의 삼점삼 사례에서 충분히 경험 하였다. “소 잃고 외양간 고친다.”는 우리나라 속담이 있다. 그런데 소를 잃고도 외양간을 고치지 않는다면 그것이야 말로 소를 모두 잃어버릴 수 있는 큰일로 번질 가능성이 높다. 바로 이러한 상황이 현재의 세무사들의 상황이고 이를 해결하여야 할 주체와 능력이 세무사회에 있는 점을 감안하면 세무사회는 인공지능의 불법 세무대리에 신속하게 대응할 수 있는 팀으로서 법무팀 신설을 서둘러야 할 것이다.

둘째, 대국민 서비스의 강화이다. 삼점삼은 그동안 과세 사각 지대에 있던 배달 등 인적 용역을 제공하는 사업자 등 영세 납세자가 세무대리인으로부터 적정한 세무 서비스를 받을 수 없는 허점을 파고든 것이다.⁶⁹⁾ 즉, 프리랜서·아르바이트·플랫폼노동자 등 사업소득자는

68) 리걸테크(Legaltech)란 법률(legal)과 기술(technology)의 결합으로 새롭게 탄생하는 산업서비스를 지칭하는 것으로서 리걸테크란 본래 법률서비스를 제공하기 위한 기술 및 소프트웨어를 일컫는 용어였으나, 최근 들어 IT 기술을 기반으로 혁신적인 법률서비스를 제공하는 스타트업과 산업을 아우르는 것으로 그 의미가 확장되었다. 즉, 리걸테크는 쉽게 말해 ICT를 활용해 의뢰인의 변호사 검색, 상담 신청이나, 법조인의 법령 검색, 업무처리 등을 도와주는 기술 및 서비스를 의미한다(전해영, 『리걸테크(Legaltech) 산업 현황과 시사점』, 현대경제연구원, 2016, 1면).

69) 자비스앤빌런즈는 AI 경리 ‘자비스’에 이어 프리랜서, 아르바이트, 플랫폼노동자 등 사업소득자들의 종합소득세 신고

수입금액을 받을 때 3.3%로 원천징수 당하는데, 최종적으로 종합소득세 결정세액이 원천징수된 기납부세액보다 작아 그 환급금을 신고해 주는 것이 삼쩜삼 서비스의 핵심이다. 어쩌면 플랫폼노동자 등 영세 납세자 입장에서는 환영할 만한 일일 수도 있다. 그러나 서비스의 무료 제공이 아니라 환급금의 일정 비율로 수수료를 받는 점을 감안하면 삼쩜삼이라는 불법 세무 대리를 통해 자비스앤빌런즈가 부당이득을 취하는 것이고 서비스 이용자는 추후 발생될 수 있는 세무리스크를 고스란히 본인이 떠안게 되는 문제점이 있다. 결국 삼쩜삼은 세무대리인들로부터 외면당하고 과세권자의 무관심으로 인해 단기간에 급성장한 인공지능 플랫폼이라 할 수 있다. 이는 세무대리인들의 서비스가 제공되지 않는 사각지대가 발생한 것인데, 일정 부분 영리를 취할 수밖에 없는 세무대리인들의 입장에서는 어쩌면 당연히 그들의 세금 신고 등 세무대리를 외면할 수밖에 없었을 것이다. 따라서 이러한 사각지대를 메꿀 수 있는 것은 세무사회가 비영리 공익목적으로 대국민 서비스 차원에서 삼쩜삼과 같은 쉽고 빠른 인공지능 플랫폼을 개발하여 무료로 보급함으로써 세무사회에 대한 대국민 인식 자체를 높일 수 있는 계기로 삼을 수 있을 것이다.

마지막으로 세무사회의 전산능력 강화이다. 일본의 변호사 닛켄, 미국의 두넛페이 등, 우리나라의 로톡과 같이 조세의 상담 및 조세의 불복 등 세무 대리도 인공지능을 결합한 플랫폼이 무료 서비스라는 구호 아래 향후 우후죽순(雨後竹筍)으로 생겨날 가능성이 매우 높다. 이러한 플랫폼은 납세편의를 제공한다는 명목으로 무료제공을 표방하면서 세무사 등으로부터 광고비 형태의 사례를 받을 가능성이 매우 높다. 현재 운영되고 있는 대부분의 리걸테크 및 텍스테크가 모두 이용하고 있는 방식이다. 문제는 세무대리인이 인공지능이라는 플랫폼에 종속되거나 지배당하는 세상이 올 수 있는 것이다. 텍스테크 등을 이용하는 자들에게 세무대리인으로서 자신을 노출 빈도나 상단에 노출되기 위해 많은 금액의 광고비를 지출할 것이고, 인공지능 플랫폼은 세무대리인의 광고비·별점·후기 등을 토대로 상단에 노출하거나 노출 빈도를 높일 가능성이 매우 크다. 이는 현재 운영되고 있는 쿠팡, 배민 등 각종 상품을 판매하는 대부분의 플랫폼에서 상품을 공급하는 자들에게 적용되고 있는 사항이다. 결국, 세무대리인 들이 자신의 노출 빈도나 플랫폼 상단에 노출시키기 위해 더 많은 광고비를 지불하고 저가 수입 및 댓글 조작과 상대방에 대한 악의적인 댓글 등을 통해 서비스 이용자들로부터 자신이 채택될 수 있도록 여러 가지의 불법·편법적인 방법을 동원할 가능성이 높다.⁷⁰⁾ 즉, 실력 있고 능력 있는 세무대리인이 소비자에게 채택되는 것이 아니라

및 환급을 원스톱으로 도와주는 ‘삼쩜삼’을 잇따라 선보이며 업계에 새로운 혁신을 이끌어 왔다. 회사는 특히 삼쩜삼 서비스의 고도화를 통해 전통 세무회계 시장에서 소외되어 온 소액 개인세무 시장에 주목해 나갈 계획이다(버섯돌이, “‘삼쩜삼’ 대박 난 ‘자비스앤빌런즈’, 전 분야에 걸쳐 인재 채용”, <https://wowtale.net/2020/12/04/19245/> (검색일: 2023. 4. 17.).

70) 쿠팡이 유통계의 공룡으로 자리 잡으면서 거대한 몸집을 움직일 때마다 적지 않은 논란이 벌어지고 있다. 최근

플랫폼 알고리즘을 파악하여 댓글 조작 등을 통해 악의적이고 편법적인 세무대리인에게 세무대리를 의뢰하는 경우가 많을 것으로 예측된다. 이는 성실한 세무대리인 및 세무대리 서비스를 이용하는 납세자 등 모두에게 이득이 되지 않는 것이다. 세무대리 시장의 혼탁으로 인해 저가 수입 등 정상적인 세무대리인이 퇴출되고 편법에 능한 세무대리인만 살아남을 가능성이 크다. 이는 악화가 양화를 구축하는 것이다.⁷¹⁾ 또한, 세무사 등에 대한 어려운 시험 통과가 없어도 무료 세무대리 앱을 개발하면서 광고비 형태로 수익을 창출할 수 있다면 아마도 굳이 어렵게 세무사 등 세무대리인 자격을 획득하고자 하는 노력을 할 이유가 없을 것이다. 이는 전문자격사 제도의 근간을 무너뜨리는 것으로서 혁신으로 포장된 인공지능 플랫폼에 대한 세무 대리에 대해 일정 수준의 제제가 필요한 것은 당연하다고 할 수 있다. 이렇게 인공지능 플랫폼을 활용한 텍스트크로 인해 혼탁한 세무대리 시장이 형성되기 전에 선제적으로 세무사회에서 텍스트크와 같은 서비스를 제공해 줄 수 있는 인공지능 플랫폼을 개발하여 청년 세무사 또는 개업 초기 세무사들한테 우선권을 부여함으로써 그들이 플랫폼에 지배되는 상황을 막아야 할 것이다. 또한, 혼탁한 세무대리 시장을 막음으로써 세무사회의 선제적인 텍스트크의 제공으로 후발로 진입하는 텍스트크가 수익을 창출할 수 없도록 하여야 할 것이다. 이를 위해서는 현재 세무사회의 전산솔루션 사업팀을 확대하든지 또는 인공지능 플랫폼만을 개발·관리·운영하는 별도의 플랫폼 대응팀을 신설하여야 할 것이다.

V. 결론

인공지능의 불법 세무 대리는 두 가지 형태로 존재하고 있는데, 하나는 기계학습 및 심층학습을 통한 인공지능이 플랫폼 형태로 제공되는 조세의 신고 등에 대한 것이고 다른 하나는 챗GPT를 활용한 조세의 상담 및 조세의 불복 대리에 대한 불법 세무대리라 할 수 있다.

기계학습을 통한 인공지능 플랫폼으로서 삼점삼 및 자비스 세무대행에서 살펴본 바와 같이 해당 플랫폼은 일부 극소수의 세무대리인으로부터 명의를 대여받아 운영하는 불법 세무대리 업체이다. 또한, 챗GPT의 출현으로 기존의 세무대리에 많은 변화가 일어날 것으로 보인다. 우선, 국세행정개혁위원회에서 국세청은 “전문가 도움이 필요 없는 누구나 쉽고 편리한 홈텍스로 개편 추진”을 실현한다는 발표를 하였는데, 이는 마치 모든 납세자의

새롭게 떠오른 문제는 쿠팡의 자체 브랜드(PB) 상품에 대한 리뷰 조작 의혹이다. 쿠팡은 “상품평 99.9%는 구매 고객이 작성한 것으로, 직원이 작성한 상품평의 경우 이를 따로 표시해 투명하게 관리되고 있다”고 주장한다. 하지만 공정거래위원회 시장 감시국이 이미 지난달 서울 송파구 쿠팡 본사에 조사관을 파견해 리뷰 조작 의혹과 관련해 쿠팡 본사의 개입 여부를 확인하기 위해 현장조사를 마친 상태다(신소윤, “리뷰조작 의혹 쿠팡, 심판이 선수로 나서 반칙까지 하는 격”, <https://www.hani.co.kr/arti/society/> (검색일: 2023. 4. 17.).

71) 그레샴의 법칙은 실생활에서 “나쁜 것이 좋은 것의 자리를 빼앗는다”는 관용적 의미로도 쓰인다.

조세의 신고를 세무대리인이 없이도 납세자 스스로가 국세청 홈택스에서 모두 할 수 있다는 그릇된 인식을 심어줄 수 있다. 그러나 현실적으로 모든 납세자가 국세청 홈택스를 통해 자가 신고를 하는 것이 가능하지도 않고 바람직하지도 않다. 왜냐하면 납세자들의 자가 신고로 인한 조세행정이 마비될 수 있고 현행 성실신고 확인제도를 감안하면 실현 불가능한 일이라 할 수 있다. 결국, 챗GPT를 활용한 국세청의 대국민 서비스는 일정 부분 한계가 있을 수밖에 없으므로 이에 대한 문제보다는 일본의 변호사 닷컴 및 우리나라의 로톡 등과 같은 텍스트크의 등장으로 세무대리 시장을 혼탁하게 하고 기존 세무대리인이 플랫폼에 지배·종속되는 것에 대한 경계를 늦춰서는 안 될 것이다.

인공지능이 기계학습과 챗GPT를 활용하여 플랫폼에서 제공되는 불법 세무대리를 근절하기 위해서는 해석론적으로 자비스앤빌런즈에 대한 세무대리의 불법성을 대법원 판결로 확정하는 방안과 인공지능의 불법 세무대리에 대한 제재를 세무사법에 직접 규율하는 입법론적 개선방안이 있다. 이 두 가지 개선방안은 일정 부분 시간이 소요되는 것으로서 세무사회 자체적으로 법무팀 및 전산팀을 신설하는 등 조직체계를 정비하고 텍스트크의 난발에 대비하고 삼점삼과 같이 영세납세자들을 위한 플랫폼 서비스를 제공함으로써 대국민의 세무사에 대한 인식을 긍정적으로 변화시킬 필요성이 있다.

제4장 세무실무 분야

안성희 세무사
이극범 세무사
이한우 세무사
정진오 세무사

제1절 신탁수익권을 활용한 절세 방안(법인전환)에 대한 타당성 검토

I. 들어가며

신탁수익권을 활용한 세 감면 법인전환의 절세는 부동산의 신탁 전환과 「조세특례제한법」 제32조 및 동법 시행령 제29조 “법인전환에 대한 양도소득세의 이월과세” 규정을 적용하여 양도소득세 이월과세 및 법인의 주식양도에 따른 세율 차이 등을 통해 양도소득세 등을 적게 내는 것이다. 부동산 자체를 법인에 현물 출자하는 것이 아니라 부동산을 신탁수익권으로 전환하는 이유는 다음과 같다.

첫째, 사업용 고정자산의 범위에서 주택은 제외되므로 주택을 법인에 현물 출자하는 경우 양도소득세 이월과세를 적용받을 수 없기 때문이다.

둘째, 주택을 제외한 부동산을 신탁수익권으로 전환하는 이유는 부동산 과다법인으로서 부동산 양도에 적용되는 6%~45%의 누진세율이 아닌 주식양도에 적용되는 세율(양도차익 3억 원 이하는 22%, 3억 원 초과는 25%)을 적용받기 위한 것이다.

신탁수익권을 활용한 세 감면 법인전환의 절세는 부동산을 신탁수익권으로 전환한 후 그 신탁수익권을 현물 출자하여 법인을 설립하는 것으로서 조세특례제한법 제32조에 따라 이월과세 등을 통해 양도소득세 등을 줄이는 것이다. 이를 이해하기 위해서는 신탁수익권 및 세 감면 법인 전환의 의미가 무엇인지에 대해 먼저 알아야 한다. 이하에서는 신탁수익권의 의미, 세 감면 법인 전환의 개념, 신탁수익권을 활용한 세 감면 법인전환의 절세에 대한 부당성을 차례로 살펴보고자 한다.

II. 신탁수익권의 의미

신탁수익권의 의미를 알기 위해서는 신탁의 개념을 알아야 한다. 신탁이란 신탁을 설정하는 자(위탁자)와 신탁을 인수하는 자(수탁자)간의 신임 관계를 근거로 하여 위탁자가 수탁자에게 특정의 재산을 이전하거나 담보권 설정 또는 그 밖의 처분을 하고 수탁자로 하여금 일정한 자(수익자)의 이익 또는 특정의 목적을 위하여 그 재산의 관리, 처분,

운용, 개발, 그 밖에 신탁 목적의 달성을 위하여 필요한 행위를 하게 하는 법률관계를 말한다.¹⁾

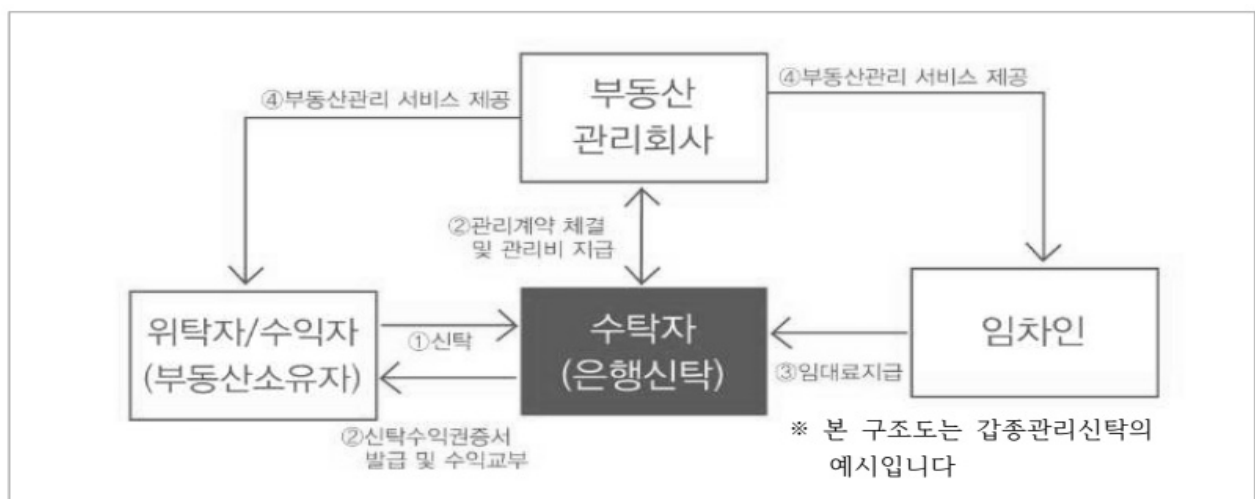
부동산신탁이란 신탁의 목적물이 부동산으로서 관리신탁, 처분신탁, 담보신탁, 개발신탁으로 구분한다. 이를 정리하면 <표 1>과 같다.

<표 1> 부동산신탁의 종류

종류	내용
관리신탁	부동산 소유권자를 대신하여 임대차 관리, 시설유지 관리, 세무관리 등을 해주고 그 수익을 수익자에게 교부하거나 수탁재산을 관리하는 신탁
처분신탁	부동산 처분을 목적으로 수탁자에게 소유권을 이전하고 수탁자가 그 부동산을 처분하여 수익자에게 정산해 주는 신탁
담보신탁	수탁자는 담보의 목적으로 신탁재산을 관리한 후 신탁재산을 처분하여 그 대금을 수익자에게 채무로 변제하고 잔액이 있으면 채무자에게 반환하는 신탁
개발신탁	부동산 개발을 시행하여 그 성과를 부동산 소유자에게 이익으로 되돌려주는 형태의 신탁

절세를 위해 활용하는 신탁수익권은 관리신탁으로서 갑종 관리신탁을 의미한다. 관리신탁은 갑종 관리신탁과 을종 관리신탁이 있는데, 갑종 관리신탁은 부동산의 임대차 관리·시설관리·세무 및 법무 등 부동산 관련 모든 업무를 신탁회사가 수행하고 그에 따라 발생한 수익을 수익자에게 교부하는 것을 말하고 을종 관리신탁이란 위탁자로부터 부동산을 수탁받아 소유권만을 관리하는 것을 말한다.

<그림 1> 관리신탁의 구조



출처: 우리은행, “「부동산관리신탁」 상품설명서”, 2016, 1면

1) 신탁법 제2조

<그림 1>에서 보는 바와 같이 부동산 소유자는 위탁자로서 본인이 소유한 부동산을 신탁회사(수탁자)에 이전(①)한다. 위탁자가 신탁한 부동산에서는 임대료 등 수익이 발생하는데, 이러한 수익을 받을 수 있는 권리를 “신탁수익권”이라 한다. 신탁수익권의 귀속자(보유자)는 수익자로서 위탁자 본인 또는 자녀 등 제3자(②)로 할 수 있다.

Ⅲ. 세 감면 법인 전환의 개념

신탁수익권을 활용한 세 감면 법인전환의 절차는 부동산의 신탁 전환과 조세특례제한법 제32조 및 동법 시행령 제29조 “법인전환에 대한 양도소득세의 이월과세” 규정을 적용하여 양도소득세 이월과세 및 법인의 주식양도에 따른 세율 차이 등을 통해 양도소득세 등을 적게 내는 것이다. 조세특례제한법 제32조 및 동법 시행령 제29조의 규정 내용은 다음과 같은데, 이러한 규정 내용을 통틀어 “개인기업의 세 감면 법인전환”이라 한다.

조세특례제한법 제32조 [법인전환에 대한 양도소득세의 이월과세]

- ① 거주자가 사업용 고정자산을 현물출자하거나 대통령령으로 정하는 사업 양도·양수의 방법에 따라 법인(대통령령으로 정하는 소비성서비스업을 경영하는 법인은 제외한다)으로 전환하는 경우 그 사업용 고정자산에 대해서는 이월과세를 적용받을 수 있다. 다만, 해당 사업용 고정자산이 주택 또는 주택을 취득할 수 있는 권리인 경우는 제외한다.
- ⑤ 제1항에 따라 설립된 법인의 설립등기일부터 5년 이내에 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하는 경우에는 제1항을 적용받은 거주자가 사유발생일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 제1항에 따른 이월과세액(해당 법인이 이미 납부한 세액을 제외한 금액을 말한다)을 양도소득세로 납부하여야 한다. 이 경우 사업 폐지의 판단기준 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.
 1. 제1항에 따라 설립된 법인이 제1항을 적용받은 거주자로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우
 2. 제1항을 적용받은 거주자가 법인전환으로 취득한 주식 또는 출자지분의 100분의 50 이상을 처분하는 경우

개인기업의 세 감면 법인전환은 법인을 설립하여 개인기업의 사업용 고정자산을 현물 출자하는 것으로서 사업에 대한 동질성을 유지하면서 개인기업을 법인으로 전환하는 것이다. 이는 중소기업의 근대화를 촉진하기 위해 1978.1.1. 도입한 것으로서 당초 중소기업의 통합에 대해서만 양도소득세를 면제하였는데²⁾, 이를 점차 확대하여 개인기업의 세 감면 법인전환까지 확대하였고 소득세 면제에서 이월과세로 전환하였다. 개인기업의 세 감면 법인전환을 위한 사업용 고정자산은 당해 사업에 직접 사용하는 유형자산 및 무형자산인데, 2020. 12. 29.부터 사업용 고정자산의 범위에서 주택을 제외하였다. 그 이유는 다주택자가 법인을 통하여 양도소득세 중과 규정을 회피하는 것을 방지하기 위한 것이다.

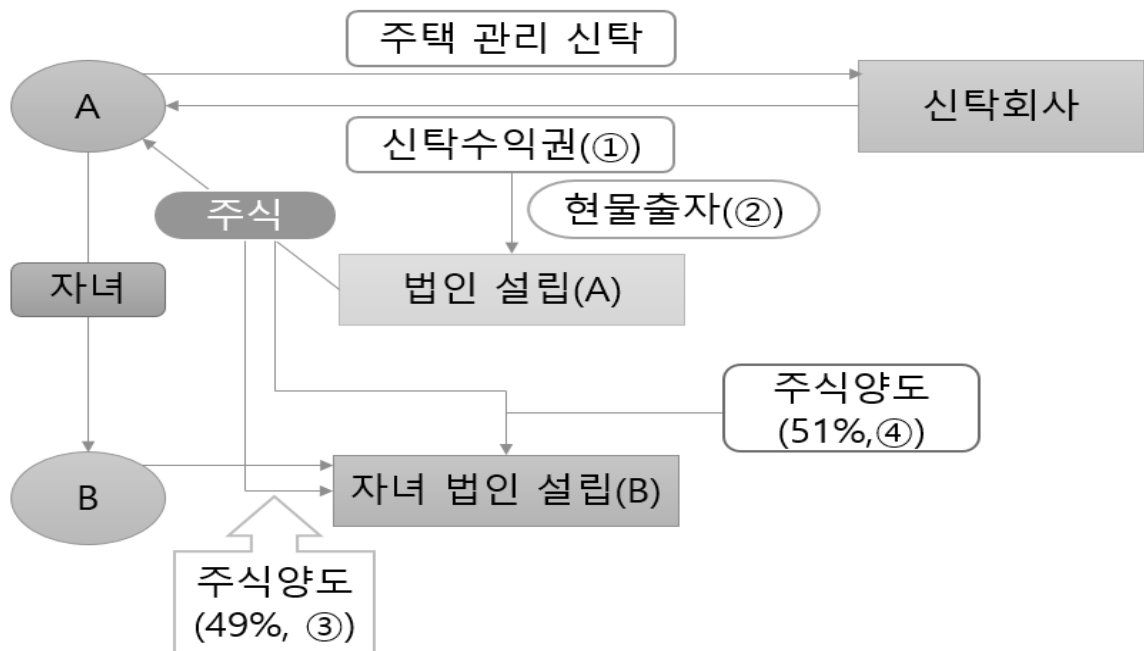
2) 구 조세감면규제법[시행 1978. 1. 1.] [법률 제3017호, 1977. 12. 19., 일부개정] 【제정·개정이유】

IV. 신탁수익권을 활용한 세 감면 법인전환의 절세에 대한 부당성

1. 절세 개요

주택임대업을 영위하면서 주택을 현물 출자하여 법인을 설립하는 경우 양도소득세가 과세되므로 주택을 현물 출자하여 법인으로 전환할 이유가 없다. 2020.12.29. 사업용 고정자산의 범위에서 주택이 제외됨으로써 주택을 현물 출자하는 경우 개인기업의 세 감면 법인전환에 해당하지 않아 양도소득세 이월과세를 적용받을 수 없기 때문이다. 그러나 주택을 신탁하여 그 신탁수익권을 현물 출자하여 법인을 설립한 후 그 법인의 주식을 자녀가 설립한 법인에 양도하면 양도소득세 이월과세로 인해 양도소득세가 과세되지 않는다. 이렇게 주택을 자녀가 설립한 법인을 통해 자녀에게 실질적으로 이전하면서 양도소득세 등을 최소화 하면 주택을 증여(부담부 증여 포함) 또는 상속하는 경우보다 세금을 더 적게 낼 수 있다.

<그림 2> 신탁수익권을 활용한 세 감면 법인전환의 절세



<그림 2>와 같이 A가 주택을 신탁회사에 신탁한 후 신탁수익권을 현물 출자하여 법인을 설립한 후 그 법인의 주식을 B(자녀)가 설립한 법인에 양도하는 이유는 A가 B에게 직접 양도, 증여, 상속하는 경우보다 세금이 적어지는 효과를 누리기 위한 것이다. A가 B에게 주식을 직접 양도하지 않고 A가 설립한 법인에 양도하는 것은 주식양도의 대가를 B(자녀)로부터 받지 않기 때문이다. 이렇게 B(자녀)에게 주식을 양도하면서 대가를 받지 않는 경우 증여추정으로 보아 증여세가 과세될 수 있기 때문에 이를 회피하기 위해 B(자녀)가 법인을 설립한 후 그 법인에 A가 주식을 양도하는 것이다. 이에 대한 세부내용은 다음과 같다.

- ① A가 소유한 주택을 신탁회사에 신탁한 후 본인을 수익자로 하여 신탁수익권을 소유한다.
- ② A는 사업을 “주택임대업”이 아닌 “신탁수익권 투자업” 또는 “기타금융투자업”으로 변경한 후 신탁수익권을 현물 출자하여 법인을 설립한다. 이는 개인기업의 세 감면 법인전환에 해당되어 양도소득세 이월과세가 적용되어 현물 출자 시점에는 양도소득세가 과세되지 않는다.
- ③ 조세특례제한법 제32조 제5항에 따라 A가 개인기업의 세 감면 법인전환을 통한 법인의 주식 49%를 B가 설립한 법인에 양도한다. 이는 주식을 50% 이상 양도하면 이월과세 된 양도소득세를 추징한다는 규정을 역으로 해석하여 49%의 주식을 양도한 것이다. A가 법인을 설립한 후 그 법인의 주식 49%를 바로 양도하면 양도가액과 취득가액이 같아 양도소득세가 과세되지 않는다.
- ④ A가 개인기업의 세 감면 법인으로 전환하여 5년 이상이 지난 후 주식 51%를 양도하면 주택 임대료 등에 따른 주식가치의 변동이 약간 있을 수 있지만, 그 가치 차익도 6%~45%의 누진세율이 아닌 20% 및 22%의 낮은 주식 양도소득세율이 적용되어 양도소득세가 적게 과세된다.

이상의 절차대로 진행하면 거래의 형식적인 측면은 타당한 것으로 보이지만 거래의 실질을 반영하면 <그림 2>의 ①~④의 행위는 조세 부담을 회피하기 위한 것이 유일한 목적이고 다른 합리적인 이유를 찾을 수 없다. 그렇다면 실질과세원칙에 따라 해당 거래는 부인될 가능성이 크고 목적론적 해석으로 양도소득세 등이 추징될 가능성이 매우 크다고 할 수 있다. 또한, 절세의 핵심은 개인기업의 세 감면 법인전환으로서 양도소득세 이월과세인데, 이를 적용하기 위한 요건을 충족하지 못할 가능성이 매우 크다. 이에 대한 세부내용은 이하에서 살펴보고자 한다.

2. 개인기업의 세 감면 법인전환의 요건으로서 사업용 고정자산 미충족

우선, 신탁수익권이 사업용 고정자산에 해당하는지 여부를 판단할 필요성이 있는데, 사업용 고정자산은 유형자산 및 무형자산을 의미하는 것으로서 신탁수익권 그 자체는 사업용 고정자산에 해당한다고 볼 수 있다. 그러나 신탁수익권을 사업에 직접 사용한 것 인지에 대해서는 속단할 수 없다.

A가 영위하는 사업은 주택임대업이 아닌 신탁수익권 투자업 또는 기타금융투자업이다. 투자(投資)의 사전적 정의는 이익을 얻을 목적으로 자금을 대거나 정성을 쏟는 것을 말하는데, 신탁수익권 투자업이란 이익을 얻을 목적으로 계속적이거나 반복적인 방법으로 행하는 행위로서 신탁수익권 매매업, 신탁수익권 중개업, 신탁수익권 자문업 중 어느 하나에 해당하는 업을 말한다. 그런데, <그림 2>의 ①~④의 행위는 일회성 거래로서 신탁수익권 매매업 등을 통한 계속적·반복적 행위를 하지 않아 사업성을 부인당할 것이다. 즉, 신탁수익권 투자업이라는 사업을 실질적으로 영위한 것으로 볼 수 없기 때문에 사업용 고정자산의 요건이 충족되지 않아 개인기업의 세 감면 법인전환으로 볼 수 없게 될 것이다. 그렇다면 양도소득세 이월과세가 적용되지 않아 신탁수익권을 현물 출자하는 시점에 양도소득세가 과세될 수 있어 전세가 아닌 세금을 더 많이 부담하여야 하는 상황이 발생할 수 있다.

3. 실질과세 원칙에 위배

실질과세 원칙은 국세기본법 제14조에서 규정하고 있는데, 그 내용은 다음과 같다.

국세기본법 제14조[실질과세]

- ① 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의(名義)일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다.
- ② 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다.
- ③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다.

국세기본법 제14조 제3항은 우회 거래의 부인으로서 거래행위를 우회시켜 조세를 회피하는 행위 및 하나의 거래행위를 수 개의 거래행위로 분산시키는 행위 등의 경우 경제적인 실질에 따라 우회 내지 분산 거래를 부인하고 직접거래 또는 하나의 거래로

간주하여 과세할 수 있다는 것이다. 실질과세원칙은 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건 사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 과세함으로써 부당한 조세회피 행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다.

실질과세원칙은 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 다양한 경제행위에 조세법규를 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석할 수 있다. 이러한 해석을 통해 조세법률주의의 형해화를 막고 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호 보완적이고 불가분적 관계에 있다고 할 것이다. 국내 부동산을 소유하는 내국회사의 주식을 명의상 소유하는 2개의 외국자회사는 내국회사를 지배·관리할 능력이 없고, 그 상위의 외국회사가 2개의 자회사에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 국내 부동산을 소유하는 내국회사를 지배·관리하고 있는 것으로 보이므로 그 상위의 외국회사를 납세의무자로 삼아야 할 것이다.³⁾ 해당 판례는 법인의 주식을 취득하면서 간주 취득세를 회피하기 위해 두 개의 자회사가 각각 50%로 주식을 취득하였는데, 이를 부인하고 모회사가 직접 취득한 것으로 보아 모회사에게 간주 취득세를 부과한 사례이다.

<그림 3> 자회사를 통한 주식 취득에 대해 간주 취득세 부과



3) 대법원 2012.1.19. 선고 2008두8499 판결.

이상의 내용을 고려할 때 <그림 2>의 ①~④의 행위에 합리적인 이유를 찾아볼 수 없고 오로지 조세를 회피하여 세금을 적게 내기 위한 행위로밖에 볼 수 없으므로 실질과세원칙이 적용되어 양도소득세 이월과세가 부인될 가능성이 크다.

4. 목적론적 해석

조세법을 해석할 때 법규의 내용을 엄격하게 해석하는 엄격한 해석이 원칙이지만 경우에 따라서는 입법 취지 등을 고려한 목적론적 해석도 가능하다. 개인기업의 세 감면 법인전환은 중소기업의 근대화를 촉진하기 위한 것이 입법 취지인 점을 감안하면 <그림 2>의 ①~④의 행위는 중소기업을 튼실하게 하는 행위와 아무런 관련이 없다. 오히려 조세를 회피하기 위한 목적으로 밖에 볼 수 없기 때문에 입법 취지에 맞지 않아 양도소득세 이월과세를 적용받지 못할 가능성이 크다.

V. 마치며

<그림 2>의 ①~④의 행위는 A가 B에게 직접 양도, 증여, 상속하는 경우에 부담하는 세금보다 더 적은 세금을 부담하기 위해 신탁과 법인을 활용한 것이다. 이는 거래의 형식적인 측면에서는 일견 타당한 것처럼 보이지만 거래의 실질을 살펴보면 그러한 거래를 한 것에 합리적인 타당성을 찾아볼 수 없다. <그림 2>의 ①~④의 행위는 절세라는 미명하에 세금을 줄이기 위한 목적으로 밖에 볼 수 없기 때문에 실질과세원칙 및 목적론적 해석으로 양도소득세 이월과세가 부인되어 신탁수익권의 현물출자 시점에 양도소득세가 과세될 가능성이 크다.

또한 사업용 고정자산으로서 신탁수익권 투자업은 계속적·반복적으로 신탁수익권 매매 행위 등을 하여야 하는데, <그림 2>의 ①~④의 행위는 일회성으로서 개인기업의 세 감면 법인전환의 요건으로서 사업용 고정자산에 해당하지 않을 가능성이 매우 크다. 그렇다면 개인기업의 세 감면 법인전환의 요건을 충족하지 못해 양도소득세가 과세됨으로서 경우에 따라서는 더 많은 세금을 부담할 수도 있다.

I. 서론

개인사업자인 부모님이 임대업 등으로 사용하던 부동산을 자녀에게 이전하고자 할 경우는 상속세 및 증여세법상 시가를 평가가액으로 하여 증여세를 부담하여야 하거나 자녀의 자금으로 소득세법상 시가(상속세 및 증여세법과 동일)를 준용한 가액에 상당하는 양도대금을 부모에게 지급하면서 유상으로 이전하는 방식을 취하여야 한다. 이 과정에서 막대한 증여세 또는 막대한 자녀자금 부담이 소요될 수밖에 없으므로 최근 신탁수익권을 활용한 세 감면 법인전환을 통해 세 부담을 절세하는 방안이 활용되고 있는 내용에 대해 구체적으로 검토하고자 한다.

II. 신탁수익권을 활용한 세 감면 법인전환의 개요

1. 관련 법령

가. 조세특례제한법

조세특례제한법 제32조 【법인전환에 대한 양도소득세의 이월과세】

- ① 거주자가 사업용고정자산을 현물출자하거나 대통령령으로 정하는 사업 양도·양수의 방법에 따라 법인(대통령령으로 정하는 소비성서비스업을 경영하는 법인은 제외한다)으로 전환하는 경우 그 사업용고정자산에 대해서는 이월과세를 적용받을 수 있다. 다만, 해당 사업용고정자산이 주택 또는 주택을 취득할 수 있는 권리인 경우는 제외한다.
- ② 제1항은 새로 설립되는 법인의 자본금이 대통령령으로 정하는 금액 이상인 경우에만 적용한다.
- ③ 제1항을 적용받으려는 거주자는 대통령령으로 정하는 바에 따라 이월과세 적용신청을 하여야 한다.
- ④ 제1항에 따라 설립되는 법인에 대해서는 제31조제4항부터 제6항까지의 규정을 준용한다.
- ⑤ 제1항에 따라 설립된 법인의 설립등기일부터 5년 이내에 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하는 경우에는 제1항을 적용받은 거주자가 사유발생일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 제1항에 따른 이월과세액(해당 법인이 이미 납부한 세액을 제외한 금액을 말한다)을 양도소득세로 납부하여야 한다. 이 경우 사업 폐지의 판단기준 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.
 1. 제1항에 따라 설립된 법인이 제1항을 적용받은 거주자로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우
 2. 제1항을 적용받은 거주자가 법인전환으로 취득한 주식 또는 출자지분의 100분의 50 이상을 처분하는 경우

나. 신탁법

신탁법 제2조 【신탁의 정의】

이 법에서 “신탁”이란 신탁을 설정하는 자(이하 “위탁자”라 한다)와 신탁을 인수하는 자(이하 “수탁자”라 한다) 간의 신임관계에 기하여 위탁자가 수탁자에게 특정의 재산(영업이나 저작권재산권의 일부를 포함한다)을 이전하거나 담보권의 설정 또는 그 밖의 처분을 하고 수탁자로 하여금 일정한 자(이하 “수익자”라 한다)의 이익 또는 특정의 목적을 위하여 그 재산의 관리, 처분, 운용, 개발, 그 밖에 신탁 목적의 달성을 위하여 필요한 행위를 하게 하는 법률관계를 말한다.

2. 법인전환 요건

세 감면 현물출자를 통한 법인전환을 위해서는 첫째, 개별 사업장의 사업용 자산과 부채를 포괄적으로 이전하여야 하고, 둘째, 사업의 동질성이 유지되어야 하며, 셋째, 현물출자하는 사업용 자산에서 사업용 부채를 차감한 순자산 금액 이상을 신설법인의 자본금으로 설정하여야 하는 요건을 모두 충족하여야 한다. 다만 주택 및 주택을 취득할 수 있는 권리는 제외된다.

이러한 요건을 충족시 거주자가 사업용 고정자산을 현물출자를 통해 양도하는 방법을 통해 법인으로 전환하는 경우 현물출자시 부과되는 양도소득세에 대해 이월과세가 적용된다.

3. 업무 진행 절차

업무 진행 절차는 다음의 순서로 진행된다.

- 1) 개인 사업의 현물출자 대상 자산, 부채 식별
- 2) 부동산 등에 대해서 감정평가사의 감정 의뢰
- 3) 감정보고서 작성
- 4) 주식회사인 경우 현물출자에 대한 법원 승인
- 5) 세무사 등이 현물출자에 따른 양도소득세 이월과세 신청

4. 신탁수익권 활용의 배경

세 감면 법인 전환 시 현물출자하는 해당 사업용 고정자산이 주택 또는 주택을 취득할 수 있는 권리인 경우에는 양도소득세 이월과세 적용이 배제되지만, 신탁수익권은

사업용 고정자산에 해당하므로 주택임대업을 하는 개인사업자는 주택을 신탁하고 그 신탁 수익권을 현물 출자하는 방법을 통해 이월과세 적용 가능할 수 있을 수 있는 점이라 할 수 있다.

이에 따라 거주자의 사업을 주택임대업이 아닌 “신탁수익권 투자업”으로 변경하고, 현물출자 대상 자산을 신탁수익권으로 변경한 후 현물출자를 통한 법인전환으로 주식을 취득한 거주자(부모님)가 자녀가 설립한 법인에 주식을 양도하는 것이다.

Ⅲ. 절세효과 및 방안

1. 양도소득세 이월과제 적용

거주자(부모님)가 사업용 고정자산을 현물 출자함으로써 본래 납부해야 할 양도소득세에 대하여 이월과세 적용되며 이후 법인이 해당 부동산을 제3자에게 양도하였을 때 거주자(부모님)가 다른 양도자산이 없다고 보아 계산한 해당 부동산에 대한 양도소득산출세액 상당액을 법인세로 납부하게 된다.

2. 현물출자로 취득한 주식의 양도

거주자(부모님)가 현물출자를 통해 설립한 법인의 주식을 새로운 결산 서류가 작성되기 이전(설립연도 다음 연도의 3월 31일 이전)에 양도한다면 주식의 양도가액은 법인 설립 시의 취득가액과 동일하므로 주식 양도 시 양도소득세가 발생하지 않는다.

다만, 법인 설립등기일부터 5년 이내 주식의 50% 이상을 양도하는 경우는 양도소득세가 추징되므로 49%까지의 지분율에 대해서만 양도가 가능하다.

자녀에게 직접 주식 양도하면서 대가를 받지 않는 경우 증여추정으로 보아 증여세가 과세될 수 있으므로 자녀가 설립한 법인에 주식을 양도함으로써 증여세 과세 회피가 가능한 것이다.

3. 취득세 과세

현물출자로 설립하는 법인을 과밀억제권역 내에 설립한다면 등록세와 취득세가 각각 3배 중과되지만, 부동산을 신탁 후 수익권을 현물출자하는 경우 현물출자 법인의 취득세 부담 회피가 가능하다.

4. 사후관리

법인의 설립등기일부터 5년 이내 승계받은 사업을 폐지하는 경우, 거주자가 법인전환으로 취득한 주식 또는 출자지분의 50% 이상을 처분하는 경우에는 양도소득세가 추정된다.

IV. 타당성 검토

1. 관련 법령

국세기본법 제14조 【실질과세】

- ① 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다.
- ② 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식과 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다.
- ③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다.

2. 신탁수익권을 활용한 법인전환에 실질과세 적용 가능 여부

부동산신탁 및 현물출자를 통한 법인전환의 과정은 자녀에게 직접적으로 부동산을 상속, 증여 시 부담하는 세액을 회피하기 위해 둘 이상의 행위 또는 거래를 거친 것으로 볼 수 있다.

즉, 실질과세 원칙상 세법의 혜택을 부당하게 받기 위해 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거친 것으로 인정되는 경우 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보므로 일련의 과정들이 부인당하고 양도소득세 등을 추징당할 위험이 존재한다.

V. 결론

현재 시점에서는 절세효과가 큰 부분이 인정되지만, 신탁수익권을 활용한 법인전환을 통해 세 부담을 절세하는 방안에 대하여 과세관청에서 실질과세원칙상 부당행위로 보아 절세액을 추징당할 큰 위험성이 존재하므로 향후 과세관청의 추세 및 판례, 예규 등을 참고하여 타당성을 검토 후 진행하여야 할 것으로 생각된다.

1. 현물출자 자산에 따른 차별 취급의 타당성 검토

현물출자에 대하여 양도소득세 이월과세 등 조세감면 혜택을 부여하는 목적은 법인 전환을 장려하는 차원이 강하고, 현물출자는 금전이 아닌 재산을 법인에 이전시키는 것으로 개인사업자의 경우에는 부동산뿐만 아니라 영업시설, 영업임차권 등 영업 일체를 출자하는 것도 가능하므로 현물출자 재산이 신탁수익권인 경우에도 당연히 현물출자 대상이 되고, 부동산과 달리 취급할 합리적인 이유가 없다고 생각됩니다. 즉 신탁수익권 자체는 사업용 고정자산에 해당하지 않더라도 현물출자 대상 자산에는 명백하고 법인 전환을 장려하는 차원에서는 아무런 문제가 없습니다.

그리고 양도소득세 이월과세는 소득세법 제94조에 따른 양도소득세를 현물출자 시에 과세하지 아니하고 이를 양수한 법인이 그 사업용 고정자산을 양도하는 경우 개인이 당초 납부하여야 할 사업용 고정자산등에 대한 양도소득세를 법인세로 납부할 뿐입니다.

한편, 2020. 12. 29.부터 사업용 고정자산의 범위에서 주택을 제외하였는바, 이는 다주택자가 법인을 통하여 양도소득세 중과 규정을 회피하는 것을 방지하고자 하였는데 현행 다주택자에 대한 양도소득세 중과를 일정 기간 유예한 상황에서 주택을 다른 사업용 고정자산과 다르게 취급하는 것을 형평성에도 문제가 있습니다.

2. 조세감면 규정의 해석

조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나 비과세요건 또는 조세감면 요건을 막론하고 조세 법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석을 하는 것은 허용되지 아니하며, 특히 감면요건 규정 가운데에 명백히 특혜 규정이라고 볼 수 있는 것은 엄격하게 해석하는 것이 조세공평의 원칙에도 부합한다(대법원 2009. 8. 20. 선고 2008두11372 판결 등 참조).

따라서 납세자 등이 현행 조세특례제한법에서 규정하고 있는 법인전환에 따른 세 감면의 사후관리 사항은 엄격히 해석하고 이 범위 내에서 일정한 법적 형식을 취하여 행위 등을 하였다고 하더라도 조세특례제한법을 확장해석하거나 유추해석을 하여 납세자의 행위를 부인하는 것은 타당하지 않다고 생각됩니다.

3. 실질과세 원칙 관련

납세의무자는 경제활동을 할 때 특정 경제적 목적을 달성하기 위하여 어떤 법적 형식을 취할 것인지 임의로 선택할 수 있고, 과세관청으로서도 그것이 가장행위라거나 조세회피 목적이 있다는 등의 특별한 사정이 없는 한 납세의무자가 선택한 법적 형식에 따른 법률 관계를 존중하여야 한다(대법원 2017.4.7. 선고 2015두 49320 판결).

또한 여러 단계의 거래를 거친 후의 경우에는 손실 등 위험부담에 대한 보상뿐만 아니라 당해 거래와 직접적 관련성이 없는 당사자의 행위 또는 외부적 요인 등이 반영되어 있을 수도 있으므로 최종적인 경제적 효과나 결과만을 가지고 그 실질이 직접적 증여에 해당한다고 쉽게 단정하여 증여세 과세대상으로 삼아서는 안된다(대법원 2017.1.25. 선고 2015두 3270 판결)라는 판례도 있다.

따라서 신탁수익증권을 활용한 법인전환에 의한 세 감면 행위가 실질과세 원칙에 따라 해당 거래를 부인하고 양도소득세가 추정될 가능성이 크다고 단정하기는 어렵다고 생각됩니다.

제2절 양도소득세·부가가치세 예정신고의 확정력에 대한 검토

I. 서론

소득세, 법인세, 부가가치세 등은 기간과세 세목으로 과세기간이 끝나는 때에 납세의무가 성립하며, 예정신고 또는 중간예납하는 경우에는 예정신고기간 또는 중간예납기간이 끝나는 때에 납세의무가 성립한다.⁴⁾ 납세의무가 성립한 조세의 납세의무를 확정하는 절차는 신고납부 세목과 정부부과 세목에 따라 다르며, 신고납부 방식의 세목은 납세의무자가 정부에 신고했을 때 납세의무가 확정된다.

하지만, 확정신고와 달리 예정신고도 납세의무를 확정하는 효력을 갖는지에 대해서는 논란이 있다. 납세의무의 확정시기에 대한 판단은 국세 부과제척기간의 기산일, 국세징수권의 소멸시효, 사업양수인의 제2차 납세의무 성립 여부 등과 관련되어 그 기준시점이 되기 때문에 매우 중요한 의미를 갖는다.

이하에서는 예정신고가 납세의무 확정력을 갖는지에 대해 살펴보기 위해 관련 법령, 과세관청의 견해, 판례, 학설 등을 검토해 보고, 양도소득세 예정신고에 대해서 기한 후 신고를 인정하지 않는 질의회신에 대해 검토해 보고자 한다.

II. 관련 법령 및 과세관청의 견해

1. 양도소득세 예정신고

현행 소득세법에서 양도소득 과세대상 자산을 양도한 거주자는 확정신고 기간이 되기 전에 정해진 예정신고 기한 내에 과세표준 및 세액을 신고하여야 하며, 이에 따라 세액을 납부할 의무도 부담한다.⁵⁾ 과세관청은 예정신고를 하지 않았거나 과소신고한 자에 대해서는 확정신고 기한이 도래하기 전이라도 세액을 결정 또는 경정할 수 있으며,⁶⁾ 예정신고 후 무납부자에 대한 징수처분도 할 수 있고 가산세도 부과한다.⁷⁾

4) 국세기본법 제21조 제3항

5) 소득세법 제105조 제1항

6) 소득세법 제114조 제1항 및 제2항

7) 소득세법 제116조 제1항

한편 둘 이상의 예정신고가 있고 예정신고 세액의 합계가 과세기간 종료 후 확정신고 하여야 할 세액과 일치하지 않는 경우에는 확정신고를 하여야 한다.

2. 부가가치세 예정신고

부가가치세의 과세기간은 제1기의 경우 1월 1일부터 6월30일까지, 제2기의 경우 7월 1일부터 12월 31일까지이다.⁸⁾ 부가가치세의 납세의무는 과세기간이 끝나는 때에 성립하며, 납세자가 과세표준과 세액을 신고했을 때 확정된다.⁹⁾

다만, 부가가치세법에서는 조세채권을 적시에 확보하고 일시납부에 따른 자금부담을 덜어주기 위해 예정신고 제도를 두고 있다. 사업자는 각 과세기간 중 제1기의 경우 1월 1일부터 3월 31일까지, 제2기의 경우 7월 1일부터 9월 30일까지의 기간이 끝난 후 25일 이내에 각 부가가치세 예정신고를 하도록 하고 있다.

3. 양도소득세 사무처리규정

국세청의 양도소득세 사무처리규정¹⁰⁾ 제18조 및 별지 제5호 서식(양도소득세 기한 후 신고 안내문)에서는 예정신고 또는 확정신고를 하지 아니한 납세자에게 양도소득세 기한 후 신고 안내문을 발송하도록 하고 있다. 안내문에는 “귀하는 아래 양도자산에 대하여 양도소득세(예정신고, 확정신고)를 하지 않은 사실이 확인되므로 20XX. XX. XX.까지 기한 후 신고를 하시기 바랍니다.”라고 적시하고 있으며, 실제로 예정신고를 하지 아니한 납세자에게 기한 후 신고 안내문을 보내고 있다.

4. 국세청의 질의회신

국세청 질의회신에서 국세기본법 제45조의3 제1항에서 규정하는 “법정신고기한”은 “과세표준 확정신고기한”을 의미하므로, 부동산 양도소득세 과세표준 예정신고를 하지 아니한 납세의무자가 과세표준 확정신고기한 전에 해당 기한 후 과세표준 신고서를 제출하는 경우에는 같은 법 같은 조에 따른 기한 후 신고에 해당하지 아니하는 것이라는 답변을 통해 양도소득세 확정신고만을 법정신고로 보고 있다.¹¹⁾

8) 부가가치세법 제5조

9) 국세기본법 제22조

10) 국세청훈령 제2533호(2022.11.24.) 제18조 및 별지 제5호 서식(양도소득세 기한 후 신고 안내문)

11) 기준-2015-법령해석기본-0026(2015.5.22.)

Ⅲ. 판례와 학설

1. 양도세 예정신고에 대한 판례

가. 예정신고와 다른 내용으로 확정신고를 한 경우¹²⁾

부동산을 양도하고 양도차익이 있는 예정신고를 하였지만, 세액을 납부하지 아니한 납세자에게 과세관청은 무납부에 대한 납세고지를 하였다. 그런데, 납세자는 고지된 세액을 납부하지 않고 양도차손이 발생하였다는 내용의 확정신고를 한 사안에서 대법원은 다음과 같이 판시하였다.

“납세자가 예정신고를 한 후 그와 다른 내용으로 확정신고를 한 경우에는 그 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 확정신고에 의하여 확정된 과세표준과 세액에 흡수되어 소멸한다고 보아야 하고, 이에 따라 예정신고를 기초로 이루어진 징수 처분 역시 효력을 상실한다고 보아야 할 것이다.”

대법원은 이러한 판단의 근거로 첫째, 양도소득세는 1년이 과세단위라는 점, 둘째, 예정신고 후 일정한 경우에는 확정신고를 할 의무가 있다는 점, 셋째, 예정신고납부는 예납적 성격을 가진다는 점, 넷째, 예정신고나 그에 따른 납부의무 불이행에 대해 가산세가 부과되지 않았다는 점¹³⁾ 등을 제시하였다.

나. 예정신고와 동일한 내용으로 확정신고를 한 경우¹⁴⁾

골프회원권을 양도한 갑이 양도소득과세표준 예정신고를 한 후 예정신고한 세액을 납부하지 않자 과세관청이 갑에게 양도소득세 납세고지를 하였는데, 이후 갑이 과세표준과 산출세액은 예정신고와 동일하게 하면서 예정신고납부세액공제를 적용받지 못함에 따라 자진납부 세액만을 달리하여 확정신고를 하고 이를 납부한 사안에서, 납세자는 예정신고 때 적용된 예정신고세액공제를 확정신고에서는 제외하였으므로 예정신고와 확정신고의 내용이 다르다고 주장하였으나, 대법원은 예정신고세액공제를 제외한 것만으로는 다른 확정신고가 이루어졌다고 볼 수 없다고 판단하였다.

12) 대법원 2008.5.29. 선고2006두1609 판결

13) 예정신고를 하지 아니한 자에 대한 무신고가산세는 2010.1.1.이후 양도분부터 적용되었다.

14) 대법원 2011.9.29. 선고2009두22850 판결

위 두 개의 판례에서 대법원은 예정신고를 한 후 확정신고를 할 필요가 없는 경우에 예정신고의 효력은 종국적인 것으로 일관된 입장이다.

2. 부가가치세 예정신고에 대한 판례

영화관을 하는 甲회사가 2007년 제2기 부가가치세 예정신고를 하고 이를 납부하지 않은 채 2007.11.15. 乙에게 사업을 포괄양도 하였는데, 그 후 과세관청이 사업양수인 乙을 제2차 납세의무자로 지정하여 乙에게 甲회사가 납부하지 않은 부가가치세 등에 관한 부과처분을 한 사안에서, 제1심과 제2심판결은 부가가치세의 예정신고와 그에 따른 납부는 당해 과세기간이 종료된 후 확정신고를 할 때에 정산함을 전제로 예납하는 것에 불과하고, 국세기본법 제22조에 따른 부가가치세 납세의무의 확정은 당해 과세기간의 종료 후 부가가치세법에 따른 확정신고를 할 때에 이루어지는 것으로 보아 부가가치세 예정신고의 납세의무 확정 효력을 부정하고, 사업양수인은 제2차 납세의무를 부담하지 않는 것으로 판시하였다.¹⁵⁾

이에 대하여 대법원은 아래와 같은 사유로 부가가치세 예정신고를 한 때에 그 세액에 대한 납세의무가 확정되는 것으로 판시하고, 국세기본법 제41조 제1항에서 말하는 ‘사업양도일 이전에 양도인의 납세의무가 확정된 당해 사업에 관한 국세’에는 사업양도일 이전에 당해 사업에 관하여 예정신고가 이루어진 부가가치세도 포함되는 것으로 보아 원심판결을 파기환송하였다.¹⁶⁾

첫째, 국세기본법 제22조의2에서 부가가치세 납세의무의 확정시기를 과세표준과 세액을 정부에 신고하는 때로 규정하면서 신고 범위에서 예정신고를 제외하고 있지 않은 점, 둘째, 납세의무 확정은 추상적으로 성립한 납세의무 내용이 징수 절차로 나아갈 수 있을 정도로 구체화한 상태를 의미하는데, 예정신고를 한 과세표준과 세액은 구 부가가치세법 시행령 제65조 제1항 단서에 의하여 확정신고 대상에서 제외되므로 그 단계에서 구체화되었다고 할 수 있는 점, 셋째, 사업자가 예정신고를 할 때에 신고한 납부세액에 미달하게 납부한 경우에는 징수 절차로 나아갈 수 있는 점 등으로 보아 부가가치세 예정신고를 한 때에 납세의무가 확정된다.

15) 의정부지방법원 2009.5.12. 선고 2008구합4089 판결, 서울고등법원 2010.1.20. 선고 2009누17423 판결

16) 대법원 2011.12.8. 선고 2010두3428 판결

3. 예정신고의 확정력에 대한 학설

가. 종국적 확정력을 가져야 한다는 견해¹⁷⁾

서울대학교 윤지현 교수는 지금의 소득세법에서 양도소득세 예정신고가 납세의무를 확정하는 효력이 있는지에 대한 논문에서 “대법원은 양도소득세 예정신고에 대한 2008년과 2011년 판결에서 양도소득세가 기간과세 세목이라는 점을 근거로 예정신고로 확정시킨 세액을 수정하는 의미에서 확정신고를 할 수 있다고 보는 소위 ‘잠정적 확정설’의 입장을 취하고 있다. 하지만, 이 판결들은 예정신고 의무를 위반한 행위에 대하여 가산세가 부과되는 현행법 이전의 사건에 관한 것이고, 적어도 가산세가 부과되는 현행법하에서는 ‘종국적 확정설’의 입장을 취해야 한다고 주장하였다.

나. 확정력 갖는 것이 타당하지 않다는 견해¹⁸⁾

서울시립대학교 정지선 교수는 부가가치세 예정신고가 납세의무 확정의 효력을 갖는지에 대한 논문에서 “예정신고의 납세의무 확정 효력을 인정할 경우 조세채권의 조기 확보를 위한 예납적 제도라는 예정신고 본래의 취지와 성격에 모순이 발생하는 점을 들어 부가가치세 예정신고의 납세의무 확정력을 인정하는 것이 타당하지 않다.”라고 주장하면서 확정신고 시 예정신고기간에 대한 과세표준 및 납부세액을 포함하여 신고하고 예정신고세액을 기납부세액으로 공제하거나, 예정신고제도를 폐지하고 부가가치세 과세기간을 3개월 단위로 전환하는 방안을 제시하였다.

IV. 예정신고의 확정력에 대한 검토

1. 예정신고의 확정력

양도소득세 및 부가가치세 예정신고 제도와 관련된 법령에서는 무신고자나 과소신고한 자에 대해서는 확정신고 기한이 도래하기 전이라고 세액을 결정 또는 경정할 수 있으며, 무납부자에 대한 징수처분도 할 수 있고 가산세도 부과하도록 규정하고 있으므로 예정

17) 윤지현, 양도소득세 예정신고와 납세의무의 확정, 서울대학교 법학 제56권 제4호, 137~184쪽

18) 정지선·유지선, 부가가치세에 있어서 예정신고의 납세의무 확정력 인정 여부, 세무와 회계 연구, 통권 제5호, 89~114쪽

신고의 납세의무 확정력을 인정하고 있다고 보아야 한다.

대법원은 양도소득세 예정신고를 한 후 확정신고를 할 필요가 없는 경우에 예정신고의 효력은 종국적인 것이라는 일관된 입장을 보이고 있으며, 부가가치세 예정신고에 대해서도 예정신고만으로도 추상적으로 성립한 납세의무 내용이 징수절차로 나아갈 수 있을 정도로 구체화 되었다고 할 수 있다는 점과 징수절차로 나아갈 수 있는 점 등을 들어 예정신고의 납세의무 확정력을 인정하고 있다.

2. 기한 후 신고

기한 후 신고란 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 경우에 세법에 따라 해당 과세표준과 세액을 결정하여 통지하기 전까지 납세의무자 스스로 기한 후 과세표준 신고서를 제출할 수 있도록 하는 제도이다.¹⁹⁾

기한 후 신고의 대상자는 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자이므로 세법에 의하여 과세표준신고를 하도록 하는 모든 세목에 대하여 할 수 있으며, 신고납부 방식의 조세는 물론 부과과세방식의 조세에 대하여도 가능하다.

기한 후 과세표준 신고서를 제출한 자로서 납부할 세액이 있는 자는 그 세액을 납부하여야 하며, 기한후과세표준신고서 또는 기한후과세표준수정신고서를 제출한 경우 관할 세무서장은 세법에 따라 신고일로부터 3개월 이내에 해당 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 신고인에게 통지하도록 하고 있다.²⁰⁾

3. 예정신고에 대한 기한 후 신고

국세청은 질의회신에서 국세기본법 제45조의3 제1항에서 규정하는 “법정신고기한”은 “과세표준 확정신고기한”을 의미하므로, 양도소득세 예정신고를 하지 아니한 자는 기한 후 신고를 할 수 없다고 답변하였으나, 이는 다음과 같은 점에서 잘못된 해석으로 보인다.

첫째, 예정신고도 확정신고와 마찬가지로 소득세법 및 부가가치세법에서 정하고 있는 신고에 해당하며, 법령 및 관례에서 예정신고의 납세의무에 대한 확정력을 인정하고 있다.

둘째, 기한 후 신고는 대상 세목을 제한하고 있지 않아서 신고납부세목 뿐만 아니라 부과과세세목에 대해서도 신고할 수 있는 것으로 보아야 한다.

19) 국세기본법 제45조의3 제1항

20) 국세기본법 제45조의3 제2항 및 제3항

셋째, 국세청은 양도소득세 사무처리규정을 근거로 양도소득세 무신고자에 대해서도 기한 후 신고 안내문을 발송하고 있다.

V. 결론

양도소득세 및 부가가치세 예정신고가 납세의무를 확정하는 효력이 있는지에 대해 검토하기 위해 관련 법령, 과세관청의 견해, 대법원 판례 및 학설을 살펴보았다. 관련 법령, 대법원 판례에서는 예정신고의 납세의무 확정력을 인정하고 있었으며, 과세관청의 견해와 학설은 확정력을 인정하는 견해와 인정하지 않는 견해가 엇갈리고 있다.

다만, 국세청이 2015년 질의회신에서 “법정신고기한은 확정신고기한을 의미하므로 양도소득세 예정신고를 하지 아니한 자가 제출한 기한 후 신고서는 국세기본법에서 정한 기한 후 신고에 해당하지 아니한다.”라고 답변한 것은 다소 납득하기 어렵다.

소득세법에서 예정신고기한을 정하고 있고, 무신고 또는 과소신고한 자에 대해서는 확정신고기한이 도래하기 전이라도 세액을 결정 또는 경정하고 있으며, 양도소득세 무신고자에 대해서도 기한 후 신고 안내문을 발송하고 있는 상황을 고려하면 일관성도 없고 논리적이지 않은 답변이다.

법령과 판례 등에서 예정신고의 납세의무 확정력을 인정하고 있고, 예정신고 무신고에 대해서도 무신고가산세 및 납부지연가산세가 부과되고 있는 점을 고려하면 예정신고 무신고자에 대해서도 관할 세무서장이 과세표준과 세액을 결정하여 통지하기 전까지 기한 후 신고를 할 수 있도록 허용하여 무신고가산세를 경감받을 수 있는 기회를 보장해주는 것이 타당할 것으로 보인다.

납세의무는 성립·확정·소멸의 단계를 거친다. 납세의무의 성립은 과세요건이 충족한 시점에 당연히 성립하는 것으로서 그 성립 시기에 조세에 대한 채권·채무에 대한 법률 관계가 형성된다. 그러나 납세의무의 성립 시점에는 납세의무가 추상적으로 발생한 것으로서 조세에 대한 채권·채무에 대한 금액이 구체적으로 특정되어 있지 않다. 이를 특정 금액으로 확정하는 절차가 납세의무의 확정이다. 납세의무를 확정하는 절차는 두 가지로 구분할 수 있는데, 하나는 납세의무자의 신고행위로 확정되는 신고주의와 다른 하나는 정부가 부과하는 부과 주의이다.

납세의무의 성립 시기에 대해서는 국세기본법 제21조에서 구체적으로 규정하고 있고 납세의무의 확정에 대해서는 국세기본법 제22조 제2항에서 신고주의 세목을 나열하는 형태로 규정하고 있다. 해당 규정에 따르면 예정신고·납부하는 소득세의 납세의무 성립 시기는 “과세표준이 되는 금액이 발생한 달의 말일”이고 납세의무 확정은 소득세가 신고주의 세목으로 열거하고 있는 점을 고려하면 예정신고 기간 내에 예정신고로 확정된다고 할 수 있다.

국세기본법 제21조 [납세의무의 성립시기]

- ③ 다음 각 호의 국세를 납부할 의무의 성립시기는 제2항에도 불구하고 다음 각 호의 구분에 따른다.
2. 납세조합이 징수하는 소득세 또는 예정신고·납부하는 소득세: 과세표준이 되는 금액이 발생한 달의 말일

국세기본법 제22조 [납세의무의 확정]

- ① 국세는 이 법 및 세법에서 정하는 절차에 따라 그 세액이 확정된다.
② 다음 각 호의 국세는 납세의무자가 과세표준과 세액을 정부에 신고했을 때에 확정된다. 다만, 납세의무자가 과세표준과 세액의 신고를 하지 아니하거나 신고한 과세표준과 세액이 세법에서 정하는 바와 맞지 아니한 경우에는 정부가 과세표준과 세액을 결정하거나 경정하는 때에 그 결정 또는 경정에 따라 확정된다.

양도소득 과세표준 예정신고는 자산을 양도한 경우로서 그 양도일이 속하는 달의 말일부터 2개월의 기간 내에 관할 세무서장에게 신고하여야 한다. 양도소득 과세표준 예정신고의 납세의무 성립 시기는 과세표준이 되는 금액이 발생한 달의 말일로서 양도일이 속하는 달의 말일이다. 이렇게 성립된 양도소득 과세표준에 대한 예정신고의 납세의무 확정은 양도일이 속하는 달의 말일로부터 2개월 이내에 예정신고를 함으로써 확정된다.

소득세법 제105조 [양도소득과세표준 예정신고]

- ① 제94조 제1항 각 호에서 규정하는 자산을 양도한 거주자는 제92조 제2항에 따라 계산한 양도소득 과세표준을 다음 각 호의 구분에 따른 기간에 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.
1. 제94조 제1항 제1호·제2호·제4호 및 제6호에 따른 자산을 양도한 경우에는 그 양도일이 속하는 달의 말일로부터 2개월

그런데 신고주의 세목으로서 납세의무자가 신고를 하지 않는 경우 정부의 결정을 통해 납세의무가 확정된다. 즉, 양도소득 과세표준 예정신고를 하지 않는 경우 정부는 결정을 통해 납세의무를 확정할 수 있다. 국세기본법 제45조의3 제1항은 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자는 관할 세무서장의 결정이 있기 전까지 기한 후 과세표준 신고를 제출할 수 있다. 여기서 “법정신고기한”이란 국세기본법 제2조 16호에서 “세법에 따라 과세표준신고서를 제출할 기한”으로 정의 규정을 두고 있는 점을 고려하면 양도소득 과세표준 예정신고에 대한 기한 후 과세표준 신고는 관할 세무서장이 결정하기 전까지 당연히 할 수 있는 것으로 해석하는 것이 타당하다. 따라서 양도소득세 예정신고에 대해서는 당연히 확정력이 인정되므로 신고 기간 내에 예정신고를 하지 못한 경우 관할 세무서장의 결정이 있기 전까지 기한 후 과세표준 신고서를 제출할 수 있다고 판단된다.

국세기본법 제45조의 3 [기한후 신고]

- ① 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자는 관할 세무서장이 세법에 따라 해당 국세의 과세표준과 세액(이 법 및 세법에 따른 가산세를 포함한다. 이하 이 조에서 같다)을 결정하여 통지하기 전까지 기한후과세표준신고서를 제출할 수 있다

국세기본법 제2조 [정의]

16. “법정신고기한”이란 세법에 따라 과세표준신고서를 제출할 기한을 말한다.



1. 기한 후 신고 사유

가. 기한 후 신고기한

법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자는 관할 세무서장이 세법에 따라 해당 국세의 과세표준과 세액을 결정하여 통지하기 전까지 기한후과세표준신고서를 제출할 수 있다(국세기본법 제45조의3).

여기서 법정신고기한은 세법에 따라 과세표준신고서를 제출할 기한을 말한다(국세기본법 제2조).

과세표준신고서를 제출할 기한은 양도소득세의 경우에는 양도소득세과세표준 예정신고는 양도소득세 과세대상 자산을 양도한 경우에는 그 양도일이 속하는 달의 말일부터 2개월(소득세법 제105조). 양도소득세 과세표준 확정신고는 해당 과세기간의 양도소득 금액이 있는 거주자는 그 양도소득 과세표준을 그 과세기간의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지이다(소득세법 제110조 제1항)

나. 양도소득세 예정신고에 대한 기한 후 신고 여부

국세기본법 제45조의 3에서 규정하는 법정신고기한은 양도소득세 과세표준 확정신고 기한만을 의미한다고 하고 있으므로 과세표준 확정신고기한 전에 예정신고에 대한 기한 후 과세표준신고는 기한 후 신고의 효력이 없다(기준-2015-법령해석기준-0026(2015.5.22)).

2. 기한 후 신고의 효력

가. 납세의무 확정 효력 여부

기한후신고에는 납세의무를 확정하는 효력이 없으므로 기한후과세표준신고서를 제출하고 해당 세액을 납부한 경우에도 관할세무서장은 당해 국세의 과세표준과 세액을 결정하여야 한다.

한편, 기한 후 과세표준신고서를 제출한 자도 경정청구를 할 수 있다.

나. 양도소득세 예정신고의 효력

1) 양도소득세 예정신고 취지

양도소득은 장기간의 보유기간에 대한 소득이 양도 시에 실현된 것으로 보아 그 시점에서 일시에 일괄하여 양도소득세를 과세한다. 이에 따라 과세자료를 조기에 처리하고 세원의 일실을 방지하며 조세징수의 효율성을 확보하기 위하여 양도소득에 대하여 예정신고납부제도를 채택하고 있다.

2) 양도소득세 예정신고의 확정력 여부

예정신고에 의하여 양도소득세 납세의무가 확정되는지에 대하여는 현행 소득세법에 명확하게 규정하고 있지 않아 확정력을 인정할 수 있는지에 대하여 논란이 있다.

과세 실무에서도 확정력을 인정한 사례와 인정하지 않는 사례가 있어 일관성이 없다.

대법원은 법 제110조 제4항 본문은 예정신고를 한 자는 원칙적으로 당해 소득에 대한 확정신고를 하지 아니할 수 있다고 규정하고 있는 점, 납세의무자가 예정신고를 한 후 그와 같은 내용으로 확정신고를 한 경우에는 그 확정신고에 따른 세액의 정산이 이루어지지 아니하므로 예정신고를 한 후 확정신고를 하지 않은 경우와 실질적인 차이가 없는 점, 예정신고와 같은 내용으로 한 확정신고는 예정신고의 내용을 추인함으로써 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액을 종국적으로 확정하는 의미밖에 없는 점 등을 종합하면, 납세의무자가 예정신고를 한 후 그와 같은 내용으로 확정신고를 한 경우 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 확정신고에 의하여 종국적으로 확정된 과세표준과 세액에 흡수되어 소멸하는 것이 아니라 그대로 유지된다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두22850 판결)라고 판시하고 있다.

즉, 양도소득세 예정신고에 의하여 과세표준과 세액이 잠정적으로 확정된다고 보았다. 예정신고 이후 예정신고와 같은 내용으로 한 확정신고는 예정신고의 내용을 추인함으로써 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액을 종국적으로 확정하는 의미밖에 없다고 보고 있다.

3) 검토 의견

양도소득세 예정신고는 사실상 양도소득세 확정신고와 그 성질은 동일하고, 다만 양도소득 과세의 효율성과 납세자 편의 등을 감안하여 확정신고 기한과 다른 별도의 기한을 부여하였다고 보아야 한다.

따라서 예정신고에 대하여도 확정신고의 효력을 부여하는 것이 합리적이라고 생각된다. 납세자 권익 측면에서도 조세채권을 조기에 확정하는 것이 바람직하다.

대법원도 동일한 취지에서 예정신고에 의한 과세표준과 세액의 잠정적 효력을 인정하고 있다.

결국, 이러한 논란을 해소하기 위해서는 입법적으로 양도소득세 예정신고의 효력을 확정신고와 동일하다는 전제하에 법정신고기한에 양도소득세 예정신고기한도 포함되는 것으로 하여야 할 것이다.

I. 서론

예정신고는 법정신고로 보지 않음에도 예정신고를 하지 않은 경우에 대해서는 가산세를 부과하고 있다. 이 경우 예정신고를 법정신고로 보아 확정력을 인정하는 경우에는 기한 후 신고가 가능하지만 법정신고로 보지 않아 확정력을 인정하지 않는 경우에는 기한 후 신고가 불가능하다.

양도소득세, 부가가치세 예정신고를 한 후 기한 후 신고를 한 경우 예정신고에 대한 확정력 인정 여부에 대한 사항이 쟁점이 되고 있는바 이에 대해 검토하고자 한다.

II. 납세의무 성립의의와 성립 시기

1. 개요

납세의무 성립이란 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 세율 등 과세요건이 어느 정도 충족되어 추상적 납세의무가 발생한 상태를 의미하는 것으로 납세의무는 과세요건을 충족한 사실이 발생하는 때 성립한다.

양도소득세 납세의무는 과세표준이 되는 금액이 발생한 달(자산의 양도일이 속하는 달)의 말일에 성립하며 부가가치세 납세의무는 예정신고는 예정신고기간 종료 시 확정신고는 과세기간 종료 시 성립한다.

2. 관련 법령

국세기본법 제21조 【납세의무의 성립시기】

- ③ 다음 각 호의 국세를 납부할 의무의 성립시기는 제2항에도 불구하고 다음 각 호의 구분에 따른다.
2. 납세조항이 징수하는 소득세 또는 예정신고납부하는 소득세: 과세표준이 되는 금액이 발생한 달의 말일

국세기본법 제21조 【납세의무의 성립시기】

- ② 제1항에 따른 국세를 납부할 의무의 성립시기는 다음 각 호의 구분에 따른다.
4. 부가가치세: 과세기간이 끝나는 때. 다만, 수입재화의 경우에는 세관장에게 수입신고를 하는 때를 말한다.
③ 다음 각 호의 국세를 납부할 의무의 성립시기는 제2항에도 불구하고 다음 각 호의 구분에 따른다.
3. 중간예납하는 소득세·법인세 또는 예정신고기간·예정부과기간에 대한 부가가치세: 중간예납기간 또는 예정신고기간·예정부과기간이 끝나는 때

Ⅱ. 납세의무 확정주의와 확정시기

1. 개요

납세의무 확정이란 추상적으로 성립한 납세의무를 금전채무로 구체화하는 것을 말한다. 즉, 자동적으로 성립하는 납세의무 성립과 달리 절차를 필요로 한다.

신고주의 세목은 납세자가 자기의 과세표준과 세액을 신고하는 경우 별다른 행정처분 없이 확정되는 세목으로 신고하였을 때 신고라는 절차를 통해 확정된다. 따라서 신고주의 세목인 소득세, 부가가치세는 신고하였을 때 확정된다.

2. 관련 법령

국세기본법 제22조 【납세의무의 확정】

- ① 국세는 이 법 및 세법에서 정하는 절차에 따라 그 세액이 확정된다.
- ② 다음 각 호의 국세는 납세의무자가 과세표준과 세액을 정부에 신고했을 때에 확정된다. 다만, 납세의무자가 과세표준과 세액의 신고를 하지 아니하거나 신고한 과세표준과 세액이 세법에서 정하는 바와 맞지 아니한 경우에는 정부가 과세표준과 세액을 결정하거나 경정하는 때에 그 결정 또는 경정에 따라 확정된다.
 1. 소득세
 3. 부가가치세

3. 예정신고에 대해 확정력을 인정한 판례등

수원지방법원 2021구단7963, 2022.08.19.

이 사건 신고행위가 당연무효라고 볼 수 없는 이상, 이 사건 예정신고행위에 의하여 양도소득세의 납세의무가 확정되었음을 전제로 한 이 사건 처분에 어떠한 위법이나 당연무효 사유가 있다고 할 수 없음

대법원 2011.12.8. 선고 2010두3428

납세의무의 확정이란 추상적으로 성립된 납세의무의 내용이 징수절차로 나아갈 수 있을 정도로 구체화된 상태를 의미하는데, 예정신고를 한 과세표준과 세액은 구 부가가치세법 시행령 제65조 제1항 단서에 의하여 확정신고의 대상에서 제외되므로 그 단계에서 구체화되었다고 할 수 있을 뿐만 아니라 구 부가가치세법 제23조 제1항에 의하여 그에 대한 징수절차로 나아갈 수 있는 점 등을 고려하여 볼 때, 부가가치세 과세표준과 세액의 예정신고를 한 때에 그 세액에 대한 납세의무가 확정되었다고 할 것임.

Ⅲ. 예정신고에 대한 기한 후 신고 가능 여부

국세기본법 제22조의 납세의무 확정에 신고주의 세목에 대해 예정신고와 확정신고를 구분하지 않고 있고 신고주의 세목에서 납세의무 확정의 의미는 추상적으로 성립한 납세의무를 신고라는 절차를 통해 금전채무로 구체화하는 것이므로 예정신고도 확정력이 있다고 보아야 하므로 기한 후 신고가 가능한 것으로 보아야 한다.

제3절 기타 세무실무 및 세법개정 사항

상속세 신고수수료 과세표준에서 공제하는 것의 필요성에 대한 검토

안성희 세무사

I. 서론

상속세는 소득세와 이중과세 문제가 있지만 재산상속을 통한 부와 영원한 세습과 집중을 완화하여 국민의 경제적 균등을 도모하고자 하는 사회정책적 목적 측면에서 그 합헌성이 인정(헌법재판소 96헌가19, 1997.12.24.)되어 과거 최상위 부자를 대상으로 과세 해왔지만, 최근 과세대상자와 세수 비중이 급격하게 증가하고 있는 상태이다.

상속세 신고 시 재산평가에 소요되는 감정평가금액은 500만원을 한도로 상속세 과세표준에서 공제되지만, 상속세 신고수수료는 공제되지 않고 있어 이에 대한 타당성에 대해 검토하고자 한다.

II. 상속세 계산 시 상속세 신고수수료 공제의 필요성

1. 비현실적인 상속공제, 상속세 과세표준 구간

상속세 기초공제 5억원, 30억 초과 시 50% 세율이 적용되는 상속세 과세표준 구간과 세율은 2000년 개정 후 법 개정이 없었던 사항으로 20년 이상의 화폐가치 상승과 물가 상승률 등을 감안할 때 현재 여건에 맞지 않는 부분이 있다.

2. 상속세 과세대상자 급증과 급증하고 있는 세수 비중

과거 상위 극소수의 부자에게 과세되던 상속세가 최근 2~3년간 부동산 가격 급등 및 정부의 기준시가 인상 방침에 따라 서울 강남, 용산, 마포, 성동, 송파 등과 경기도 판교, 분당, 과천 등에 집 한 채 보유한 경우에도 상속세 과세대상에 해당하고 있어 국민경제적 균등 추구라는 사회정책적 목적보다 실제 세수확보에 기여하는 목적의 성격이 강해지고 있다.

3. 상속개시와 동시에 발생하는 부채의 성격

상속세 수수료는 소득이 아닌 피상속인 상속개시일 당시 상속재산 가액에 따라 책정되는 성격으로 상속세 과세대상인 경우 사망과 동시에 상속재산에 대하여 확정되는 부채 성격에 해당한다.

4. 감정평가수수료 공제와 동일 성격임

상속세 신고 시 재산의 평가와 관련하여 발생하는 감정평가수수료는 과세표준에서 공제하고 있으므로 당연히 동일한 성격인 상속세 신고수수료도 공제할 필요가 있다.

Ⅲ. 세법개정안

현 행	개 정 안
상속세 및 증여세법 제25조 【상속세의 과세표준 및 과세최저한】 ① 상속세의 과세표준은 제13조에 따른 상속세 과세 가액에서 다음 각 호의 금액을 뺀 금액으로 한다. 1. 제18조부터 제23조까지, 제23조의2 및 제24조의 규정에 따른 상속공제액 2. 대통령령으로 정하는 상속재산의 감정평가 수수료 <u>< 신 설 ></u> ② (생 략)	상속세 및 증여세법 제25조 【상속세의 과세표준 및 과세최저한】 ① ----- -----. 1. ----- ----- 2. ----- 3. 대통령령으로 정하는 상속세 과세표준 신고서 작성비용 ② (현행과 같음)
상속세 및 증여세법 시행령 제20조의3 【감정평가 수수료 공제】 ① ~ ③ (생 략) <u>< 신 설 ></u>	상속세 및 증여세법 시행령 제20조의3 【감정평가 수수료등의 공제】 ① ~ ③ (현행과 같음) ④ 법 제25조제1항제3호에서 “대통령령으로 정하는 상속세 과세표준 신고서 작성비용”이란 상속세를 신고·납부하기 위하여 다음 각 호의 세무대리인에게 직접 지급하는 상속세 과세표준신고서 작성비용 및 상담비용을 말한다. 1. 「세무사법」에 따른 세무사등록부에 등록된 세무사 2. 「세무사법」에 따른 세무사등록부 또는 공인회계사 세무대리업무등록부에 등록된 공인회계사 3. 「세무사법」에 따른 세무사등록부 또는 변호사 세무대리업무등록부에 등록된 변호사 ⑤ 제1항 내지 제4항----- ----- ----- -----
④ 제1항 내지 제3항의 규정에 의한 수수료를 공제 받고자 하는 자는 당해 수수료의 지급사실을 입증할 수 있는 서류를 상속세과세표준 신고와 함께 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.	

일시적 2주택 상태에서 종전 주택을 매도하기 어려운 경우 가족법인을 설립하여 양도소득세, 취득세 중과 적용배제 적용받는 컨설팅에 대한 타당성 분석

안성희 세무사

I. 서론

일시적 2주택 상태인 경우 양도소득세, 취득세 중과세가 배제되기 위해서는 신규주택 취득일부터 2년 이내 종전 주택 양도하여야 하지만 최근 주택시장 불황이 지속됨으로써 일시적 2주택자의 종전 주택 양도가 어려워지고 있다.

주택시장 불황에 따라 일시적 2주택자의 종전 주택 양도가 어려워짐에 따라 가족법인 설립 후 가족법인에 종전 주택을 양도하고 매매대금은 장기 미수채권으로 두는 컨설팅이 시도되고 있어 이에 대한 타당성을 검토하고자 한다.

II. 최근 시도되는 컨설팅 방식

최근 시도되는 컨설팅 방식의 개요는 다음과 같다.

- ① 종전 주택의 소유자가 위탁자, 수익자가 되고 제3자를 수탁자로 하는 신탁등기
- ② 신탁계약의 내용: 수익자가 종전 주택의 소유에 따른 모든 경제적 이익 향유
- ③ 종전 주택의 가족을 대주주로 가족법인 설립
- ④ 종전 주택 신탁계약의 수익자인 종전 주택의 전 소유자가 종전 주택 신탁계약의 수익권을 가족법인에 양도
⇒ 양도대금은 가족법인의 장기 채무로 회계처리
- ⑤ 컨설팅 결과
 - 가족법인: 취득세 부담 없음
 - 종전 주택 소유자: 일시적 2주택에 따른 취득세와 양도소득세 혜택

III. 타당성 검증

과거 동 컨설팅 방식과 유사하게 신탁을 통해 종합부동산세 과세를 회피하기 위한

신탁에 대해 서울고등법원 행정 3부는 신탁법 제5조 제1항에 의해 선량한 풍속이나 그 밖의 사회질서에 위반하는 사항을 목적으로 하는 신탁은 무효인 것으로 신탁계약이 오로지 종합부동산세 등을 회피하기 위한 수단에 해당하는 경우는 신탁의 실질을 갖추지 않거나 탈법행위를 목적으로 한 신탁에 해당하여 무효인 것으로 판시하여 실소유자에게 종합부동산세 납세의무가 있는 것으로 판결한 바 있다.

즉, 신탁을 통한 주택 명의 분산을 조세회피행위로 본 것이다.

따라서 해당 컨설팅에서 제안하고 있는 취득세, 양도소득세 회피목적의 신탁도 해당 판례 사실관계와 크게 다르지 않으므로 과세문제를 차치하더라도 신탁법상 무효인 것이 되므로 일시적 2주택자가 받을 수 있는 혜택인 취득세 중과 제외, 양도소득세 중과 제외 혜택은 향유하기 어려울 것이 판단된다.

법인이 특수관계 있는 개인과 시가보다 고가로 거래한 경우 소득처분의 합리화 및 명확화 검토

안성희 세무사

I. 서론

법인세법 제52조 부당행위계산부인에 의해 법인과 특수관계 있는 개인과 거래하여 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 익금산입을 통해 법인의 소득을 증가시킴과 동시에 해당 금액이 특수관계 있는 개인에게 분여된 것으로 보아 법인세법 시행령 제106조에 따라 소득처분 하도록 하고 있다.

이 경우 법인이 특수관계 있는 개인에게 자산 또는 용역 등을 저가로 공급한 경우에는 법인세법 시행령 제106조에 따라 소득처분하는 경우에도 이중과세 문제가 발생하지 않지만, 법인이 특수관계 있는 개인으로부터 자산 또는 용역을 고가로 공급받는 경우에 법인세법 시행령 제106조에 따라 소득처분하는 경우에는 이중과세 문제가 발생하므로 명확화할 필요가 있다.

II. 사례를 통한 문제점 검토

1. 법인이 대표이사의 자녀로부터 특허권을 5억 원에 양수한 경우

- 특허권의 시가 1억원
- 자녀의 기타소득세 부담
특허권 양도가액을 5억원으로 하여 기타소득세 부담
- 법인의 세무조정
 - <익금산입> 부당행위계산부인 4억원(기타소득*)
 - <손금산입> 특허권 4억원 (△유보)
- 문제점
이미 소득세 부담한 금액이므로 법인세법 시행령 106조에 기타사외유출로 소득처분하도록 하는 규정이 있어야 하지만 없는 상태임

2. 법인이 대표이사의 배우자로부터 8% 이자율로 10억 원 차입

○ 법인의 가중평균 차입이자율: 4%

- <손금불산입> 이자비용 0.4억원(기타소득*)

○ 문제점

이미 소득세 부담한 금액이므로 법인세법 시행령 106조에 기타사외유출로 소득처분하도록 하는 규정이 있어야 하지만 없는 상태임

Ⅲ. 세법개정안

현 행	개 정 안
법인세법 시행령 제106조 【소득처분】 ① 법 제67조에 따라 익금에 산입한 금액은 다음 각 호의 구분에 따라 처분한다. 비영리내국법인과 비영리 외국법인에 대해서도 또한 같다. 1. ~ 2. (생략) 3. 제1호에도 불구하고 다음 각 목의 금액은 기타 사외유출로 할 것 가. ~ 차. (생략) <u>< 신 설 ></u>	법인세법 시행령 제106조 【소득처분】 ① ----- ----- ----- 1. ~ 2. (현행과 같음) 3. 제1호에도 불구하고 다음 각 목의 금액은 기타 사외유출로 할 것 가. ~ 차.(현행과 같음) <u>카. 제88조제1항제1호, 제7호 및 제9호에 따라</u> <u>익금에 산입한 금액으로서 귀속자에게 소득세가</u> <u>과세되는 금액</u>

소득 필요경비 계산의 문제점 (소득세법 제97조 제3항을 중심으로)

이한우 세무사

소득세는 “소득”에 대해 과세하는 세목으로서 거주자(비거주자로서 국내원천소득이 있는 개인 포함)가 납세의무자이다. 소득은 종합소득, 퇴직소득, 금융투자소득, 양도소득으로 구분하는데, 종합소득은 6가지 소득(이자소득, 배당소득, 사업소득, 근로소득, 연금소득, 기타소득)을 합산하여 과세하고 양도소득은 부동산을 유상으로 사실상 이전함으로써 발생된 양도차익에 대해 과세한다. 사업소득금액 및 양도소득금액은 <표 1>과 같이 산정한다.

<표 1> 사업소득금액 및 양도소득금액 산정 방법

구분	산정 방법
사업소득금액	총수입금액 - 필요경비
양도소득금액	총수입금액(양도가액) - 필요경비 - 장기보유특별공제

필요경비는 총수입금액에 대응하는 비용으로서 일반적으로 용인되는 통상적인 것으로서 사업소득은 사업 활동을 통해 창출한 총수입금액에 대응하는 비용이고 양도소득은 자본이득에 대한 과세(자산가치 상승에 따른 과세)로서 원본에 해당하는 취득가액과 자본적 지출액 및 양도 관련 비용(양도비)이다.

소득세법 제97조 제3항은 “제2항에 따라 필요경비를 계산할 때 양도자산 보유기간에 그 자산에 대한 감가상각비로서 각 과세기간의 사업소득금액을 계산하는 경우 필요경비에 산입하였거나 산입할 금액이 있을 때에는 이를 제1항의 금액에서 공제한 금액을 그 취득가액으로 한다.”라고 규정함으로써 사업소득금액을 산정할 때 필요경비에 반영되었거나 반영될 감가상각비는 양도소득금액의 필요경비에서 제외하고 있다. 감가상각비는 여러 가지로 정의할 수 있는데, 경제적인 개념은 부동산의 사용가치 및 시간의 흐름에 따른 자산의 가치감소를 반영한 것이 감가상각비이고 회계학적 개념은 수익에 대응하는 비용으로서 자산에 대한 미래의 경제적 효익 감소를 반영한 것이 감가상각비이다. 이를 고려하여 소득세법은 감가상각비를 사업소득금액의 총수입금액에 대응하는 비용으로서 원칙적으로 필요경비로 인정하고 있지만 일정 한도를 두어 그 금액만큼의 감가상각비만 필요경비로 인정하고 있다.

사업소득은 사업을 통해 창출한 소득이고 양도소득은 자본이득으로서 원본 가치의 상승에 따른 소득이다. 그렇다면 양도소득과 사업소득은 소득금액의 산정 방법, 총수입금액의 범위, 필요경비의 범위 등은 다를 것이다. 소득세법은 사업소득과 양도소득의 과세표준을 구분하여 과세하는데, 감가상각비를 필요경비의 하나로 규정하고 있다. 사업용 고정자산을 양도하면 소득은 사업소득이 아니라 양도소득으로서 감가상각비에 대한 필요경비가 중복하여 공제되는 문제가 발생하는데, 이를 방지하기 위한 규정으로서 소득세법 제97조 제3항은 이미 사업소득의 필요경비로 반영된 감가상각비가 양도소득 계산 시 다시 공제되는 것을 방지하기 위하여 사업용 고정자산의 보유기간에 필요경비로 산입하였거나 산입할 감가상각비는 양도자산의 취득가액에서 공제하여 결국 양도소득에 더해지도록 규정하고 있다.²¹⁾ 이러한 입법 취지는 개인사업자와 법인을 비교 했을 때 일응 타당한 측면이 있다. 예를 들어 상가로서 임대를 통해 벌어들인 수입금액은 2,000만원이고 필요경비는 감가상각비 1,000만원으로 이 상가를 양도하였는데, 양도가액과 취득가액은 각각 5,000만원과 2,000만원이라고 가정하자. 이에 대한 소득금액을 개인과 법인으로 구분하여 산정하면 <표 2>와 같다.

<표 2> 개인과 법인의 소득금액 산정

구분		수입금액(①)	필요경비(②)	소득금액(①-②)
개 인	사업소득금액	2,000만원	1,000만원	1,000만원
	양도소득금액	5,000만원	2,000만원-1,000만원 = 1,000만원	4,000만원
	합계			5,000만원
법 인	사업소득금액	2,000만원	1,000만원	1,000만원
	양도소득금액	5,000만원	2,000만원-1,000만원 = 1,000만원	4,000만원
	합계			5,000만원

<표 2>에서 보는 바와 같이 개인과 법인이 사업용 고정자산을 양도하였을 때 개인의 사업소득 필요경비에 반영되었던 감가상각비를 양도소득 필요경비에서 차감함으로써 사업의 주체 여부와 관계없이 동일한 소득금액이 산정된다. 다만, 법인세는 낮은 세율(10%~25%)이고 양도소득세는 높은 세율(6%~35%)을 적용받는 점을 감안 하면 일정 부분 조정의 여지는 있다. 또한, 필요경비의 범위에서도 차이가 나는데, 개인의 경우 사업자가 아닌 경우 이자 비용 및 수선비(수익적 지출)와 재산세 등을 필요경비로 인정받지 못하는 점을 감안하면 유독 감가상각비만을 조정하는 것은 문제가 있어 보인다. 우리나라는 양도소득세가 자본이득으로서 자산가치의 상승에 대한 과세가 아니라 정책 세제로서 규제 성격의 세제로 진행되어 온 점을 감안하면 해외에서 적용되는 세율보다 지나치게 높은

21) 헌법재판소 2017.09.28. 선고 2016헌바181 결정.

세율로 과세되는 측면이 있다. 이로 인해 감가상각비를 자의적으로 사업소득 필요경비로 반영하지 않는 경향이 있다.

특히, 문제가 되는 부분은 감가상각의제 규정이다. 이 규정은 소득에 대한 세액감면을 받을 때 감가상각비를 반영하지 않았더라도 감가상각비를 필요경비에 반영한 것으로 간주 되는데, 이로 인해 사업소득 금액을 계산할 때 감가상각비를 필요경비로 계산하지 않았음에도 불구하고 양도소득 필요경비에서 차감되는 문제가 발생한다. 아예 감가상각비를 반영할 수 없음에도 불구하고 감가상각의제에 해당되어 의제 감가상각비에 해당하는 금액을 양도소득세 필요경비에서 차감되는 경우가 발생할 수 있는데, 바로 소형의 주택임대사업자에 대한 세액감면(30%, 75%)이다. 소형 주택임대사업자로서 주택임대에 따른 수입금액이 2,000만원 이하이면 분리과세로 과세되는데, 일정 요건을 충족하면 소득세의 30% 및 75%를 세액감면 받는다. 이때도 감가상각비 의제 규정이 적용되는데, 추후 임대주택을 양도하면 의제 감가상각비는 필요경비에서 차감된다.²²⁾ 이는 주택임대 수입금액 2,000만원 이하의 소형주택 임대사업자에게 세액감면을 적용받지 말라는 것과 같은 이치이다. 왜냐하면 종합소득세 세액공제 보다 양도소득세가 더 크기 때문이다. 또한, 2,000만원 이하의 주택 임대사업자는 분리과세로 소득세가 과세되고 필요경비도 일정 비율만 적용하는 점을 감안하면 감가상각비를 계상할 수 없는 구조임에도 불구하고 소득세법 제97조 제3항을 강제하는 것은 입법 취지에 반하는 것이라 할 수 있다. 결국 주택임대사업자에 대한 세액 감면을 통해 적극적으로 지원해 준다는 홍보에만 열을 올리고 실질적으로는 감가상각의제 규정으로 해당 사업자에게 세액감면을 적용받지 못하도록 하는 문제가 발생하는데, 이를 해결하기 위한 입법 보완이 필요하다고 할 수 있다.

22) 국세청은 주택임대사업자가 세액감면을 받으면 감가상각비 의제 규정이 적용되어 해당 금액만큼 양도소득 필요 경비에서 차감되는지에 대한 사전답변 질의에서 원론적인 답변을 하였는데, 소득세법 제97조 제3항에 감가상각한 것으로 의제 된 감가상각비를 포함하는 것으로 해석함으로써 주택임대사업자의 세액감면으로 인해 의제 된 감가 상각비는 양도소득 필요경비에서 차감하는 것으로 해석하였다(사전-2021-법규재산-0856, 2022.01.27.).

상용근로소득에 대한 간이지급명세서 매월 제출은 무엇을 위한 것인가?

이한우 세무사

상용근로소득에 대한 간이지급명세서(이하 “근로소득의 간이지급명세서”라 함)의 매월 제출은 2021년에 이어 2022년에도 세법 개정안에 반영되었다. 2021년에 근로소득의 간이지급명세를 매월 제출하도록 하는 세법 개정안이 국회를 통과하지 못한 이유는 납세자에게 과도한 납세협력비용을 유발하기 때문이다. 이러한 논란은 2022년에도 지속되었다. 그런데, 제대로 된 공청회 및 납세자들의 유관 단체인 한국세무사회를 비롯해 한국공인회계사회, 중소기업중앙회, 소기업소상공인연합회, 소상공인연합회, 납세자연합회 등 6개 단체와 제대로 된 협의도 하지 않고 정부와 여야가 밀실 협의를 통해 소상공인 등을 포함한 납세자들의 부담을 증가시키는 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출 건을 단독으로 처리시킨 것이다. 2022. 12. 8. 양당 간사와 기획재정부 세제실장, 국회 전문위원까지 네 명이 참여한 조세 소위 비공식 협의체인 “소소위”에서 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출 의무 개정안을 통과시킨 것이다(세정일보, 2022. 12. 8. 보도자료). 그렇다면 납세자의 과도한 납세 협력 의무를 유발하는 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출은 무엇을 위한 것인가?

우선, 조세 행정의 측면에서 살펴보면 근로소득의 간이지급명세서 반기 제출 및 연말 정산을 통한 지급명세서 제출로 과세권자는 충분히 과세를 할 수 있고 근로장려금을 반기별로 지급할 수 있다. 따라서 조세 행정 및 과세권 행사와 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출은 아무런 관련이 없다고 할 수 있다. 그렇다면 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출은 조세 행정을 위한 것이 아니라 세법 개정 이유에서 밝혔듯이 고용보험을 위한 것이라고 할 수 있다. 문재인 정부에서 전 국민에 대한 고용보험 적용을 위해 근로자 위주의 고용보험 가입을 프리랜서 등으로 확대한 것이다. 이러한 과정에서 “소득기반 고용보험”을 구축한다는 명목으로 등장한 것이 각종 소득(사업소득, 일용근로소득, 기타 소득, 근로소득)에 대한 간이지급명세서의 매월 제출이다. 프리랜서 등에게 고용보험을 적용하기 위해서는 그들의 소득을 파악하여야 하는 점을 감안하여 사업소득 및 일용근로 소득에 대한 간이지급명세서 매월 제출은 이미 세법개정으로 시행되었고 2022년 세법개정을 통해 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출을 도입한 것이다. 그런데, 여기서 드는 의문이 현재 근로소득의 간이지급명세서 반기 제출 제도로 전 국민 고용보험을 적용할 수 없는

것인가? 즉, 전 국민의 고용보험은 “소득기반 고용보험”이 핵심으로서 그들의 소득을 파악하는 것이 가장 중요하다고 할 수 있다. 개인이 창출한 소득으로서 사업소득 및 기타 소득과 근로소득을 합산하여 고용보험을 적용하여야 하기 때문이다. 이는 소득기반 고용보험의 핵심을 개인의 전 소득을 파악하여 고용보험을 적용하는 것으로서 고용보험료의 산정 및 부과라고 할 수 있다. 소득기반 고용보험으로서 개인의 전 소득을 파악하는 것은 현재의 근로소득의 간이지급명세서 반기 제출로도 충분하다. 왜냐하면 매월 파악한 사업소득과 기타소득을 토대로 반기마다 근로소득과 합산하여 최종적으로 정산하는 절차를 진행하면 되는 것이다. 고용보험 가입은 실업수당이 핵심으로서 고용보험법에서 규정한 사업은 고용안정·직업능력개발 사업(고용보험법 제3장), 실업수당(고용보험법 제4장), 육아휴직 급여 등(고용보험법 제5장)이다.

고용안정·직업능력개발 사업은 고용보험법 제3장 제19조부터 제36조까지 규정하고 있는데, 해당 사업은 피보험자 및 피보험자였던 사람, 그밖에 취업할 의사를 가진 사람에 대한 실업의 예방, 취업의 촉진, 고용기회의 확대, 직업능력·개발향상의 제공 및 지원, 그밖에 고용안정과 사업주에 대한 인력 확보를 지원하기 위한 것이다.²³⁾ 실업급여는 고용보험법 제4장 제37조부터 69조의 9까지 규정하고 있는데, 실업에 대한 급여로서 구직급여와 취업촉진 수당으로 구분한다. 취업촉진 수당의 종류는 조기 재취업 수당, 직업능력개발 수당, 광역 구직활동비, 이주비이다.²⁴⁾ 육아휴직급여 등은 고용보험법 제5장 제70조에서 제77조까지 규정하고 있는데, 피보험자가 육아휴직하는 경우에는 피보험자에게 육아휴직 급여를 지급한다.²⁵⁾ 이상의 사업은 피보험자가 소득을 창출할 수 있는 능력을 상실한 경우를 대비한 것이다. 즉, 피보험자 또는 피보험자였던 자가 소득을 창출하지 못하는 상태가 된 경우로서 실직과 육아휴직을 한 경우 실업수당 및 취업의 촉진과 육아휴직 급여를 지급하기 위한 것이다. 이는 소득을 상실한 경우 인간다운 삶을 영위할 수 있는 생계비를 국가가 지급하는 것인데, 고용보험 사업 중에서 가장 핵심은 실업급여이다. 실업급여는 소득을 창출하면 고용보험에 가입하여 고용보험료를 납부하고 소득을 상실하면 실업급여를 받는 구조라고 할 수 있다. 피보험자란 고용보험에 가입되거나 가입된 것으로 보는 자영업자를 의미하는데, 피보험자의 범위를 기존 근로소득자에서 전 국민으로 범위를 확대한 것이다. 따라서 전 국민 고용보험에서 가장 중요한 것은 그들의 소득을 파악한 후 합산하여 고용보험료를 부과하는 것과 실업에 해당하는지를 파악하는 것이다.

개인은 여러 가지 소득을 창출할 수 있지만 가장 많고 보편적인 소득은 근로소득과 사업소득일 것이다. 사업소득은 자영업자로서 실질적인 사업을 영위하여 소득을 창출한 자와

23) 고용보험법 제19조.

24) 고용보험법 제37조.

25) 고용보험법 제70조.

인적용역을 제공하여 소득을 창출하는 프리랜서로 구분할 수 있다. 전 국민 고용보험을 시행한 이유는 코로나로 인해 소득을 창출할 수 없을 때 국가가 소득을 보전해 주는 것으로서 기존의 근로소득자에서 프리랜서 등 전 국민으로 확대한 것이다. 이는 코로나에 감염되면 외부와 단절된 생활을 영위하여야 하고 당연히 소득을 창출할 수 없는 상태에 직면하게 된다. 이러한 상황을 국가가 그대로 방치한다면 그들은 최악의 상황에 휩쓸려 죽는 경우까지 발생할 수 있기 때문에 소득을 기반으로 한 전 국민의 고용보험 가입은 일응 타당한 측면이 있다. 여기서 핵심은 실시간 소득 파악으로서 국가가 개인의 소득을 즉각적으로 파악하면 소득을 상실한 자에게 최소한의 생계비를 지원할 수 있을 것이다.²⁶⁾ 이를 위해서는 전 국민의 소득을 즉각적으로 파악할 수 있는 제도가 도입되어야 하는데, 이에 가장 적합한 제도가 전 국민을 고용보험에 가입하게 하는 것이다. 고용보험 가입 여부의 파악만으로도 소득을 창출하고 있는지를 국가가 파악할 수 있기 때문이다. 즉, 고용보험에 가입되어 있다면 소득을 창출하고 있다는 증거이고 그렇지 않다면 소득을 창출하지 못하고 있는 상황이기 때문이다. 예를 들어, A와 B가 있다고 가정하자. A는 프리랜서이고 B는 근로소득자이다. 만약, 정부가 2023년 1월에 A와 B가 소득을 창출하고 있는지에 대해 파악하고자 하였을 때 2022년 12월 기준으로 A와 B가 고용보험에 가입되어 있는지만 파악하면 된다. 이것을 확인하기 위한 방법은 A와 B가 다른데, A는 프리랜서이기 때문에 2022년 12월에 고용보험료를 납부하였는지로 파악할 수 있고 B는 정부에 이직확인서가 제출되었는지로 판단할 수 있다. A의 경우 프리랜서로서 노무제공자에 해당하는 고용보험료를 12월에 납부하였으면 소득이 있는 것이고 그렇지 않다면 소득을 상실한 것이다. 마찬가지로 B가 이직확인서를 제출한 상태라면 실업 상태에 있는 것이고 그렇지 않다면 소득을 창출하고 있는 것이다. 결국, 소득을 기반으로 한 고용보험을 실시한다고 하더라도 상용 근로소득자는 이직확인서를 통해 소득 창출 여부를 충분히 파악할 수 있고 새로이 편입된 프리랜서 등은 고용보험료 납부 여부로 소득을 창출하였는지를 판단할 수 있다. 이러한 관점에서 본다면 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출과 실시간 소득 파악과도 아무런 관련이 없다고 할 수 있다. 그럼에도 불구하고 고용노동부가 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출 제도를 적극적으로 도입하려는 이유로 코로나 등과 같은 상황에서 전 국민에게 지원금을 지급하기 위해 그들의 소득을 파악하기 위한 것과 소득을 합산하여 고용보험료를 부과하는 것, 두 가지 측면으로 예측해 볼 수 있다.²⁷⁾

코로나 등과 같은 상황에서 전 국민에게 지원금을 지급하기 위해 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출 제도를 도입한다면 이는 빈대를 잡기 위해 초가삼간을 다 태워

26) 물론 보건복지부에서도 긴급복지 지원 제도를 시행하고 있다. 해당 제도는 국민이 소득을 창출하지 못해 급격히 빈곤한 상태를 방지하기 위한 것으로 선 지원 후 정산이 원칙이다.

27) 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출은 기획재정부보다는 고용노동부가 적극적으로 도입하려 한 것이다.

버리는 것과 마찬가지로 할 수 있다. 왜냐하면 코로나 등과 같은 긴급 상황은 어쩌다 아주 가끔 발생하는 상황이고 근로소득의 간이지급명세서를 매월 제출하더라도 시차가 존재할 수밖에 없어 현재 보건복지부의 긴급지원 제도와 같이 선 지급 후 정산의 개념으로 갈 수밖에 없을 것이다. 예를 들어 현재 시점 2023년 1월 23일에 긴급 지원금을 지급하기 위해 전 국민의 소득을 파악하기 위해서는 1월에 소득이 발생했는지는 근로소득의 간이지급명세서를 매월 제출하더라도 아무리 빨라도 그 다음달 2월 또는 3월이 될 것이다. 또한, 지원금 지급기준이 일정 기간(1년 또는 6개월)의 소득을 기준으로 한 점을 감안하면 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출은 그다지 효과적이지 않다. 또한, 고용보험료를 근로소득과 다른 소득을 합산하여 부과하는 것도 6개월 단위로 정산하면 되기 때문에 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출과 아무런 관련이 없다. 결론적으로 소득을 기반으로 한 고용보험으로서 실시간 소득 파악을 위한 것이라 하더라도 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출은 아무런 관련이 없다. 그러나 이를 이행하기 위해서는 과도한 납세 협력을 유발하고 그 의무를 이행하지 않는다면 가산세가 부과된다. 예를 들어 1,000명의 종업원을 둔 회사가 1년간 제출하여야 할 지급명세서 건수는 12,000건(간이지급명세서 매월 제출 : 1,000명 × 12월)과 1,000건(연말정산)을 합한 13,000건을 매년 제출하여야 한다. 이는 과도한 납세협력을 유발하는 것이다. 만약, 단 한 달이라도 근로소득의 간이지급명세서를 제출하지 않는다면 가산세로 1,000만원(인당 급여 200만원과 가산세율 0.5% 가정)을 부담하여야 한다. 정리 또는 회계 담당 직원의 이직으로 새로운 직원을 뽑는 과정에서 실수로 한 달간의 근로소득 간이지급명세서 제출을 누락한다면 1,000만원의 가산세를 부담하여야 하는바 실로 가혹한 처사가 아니라고 할 수 없다. 이렇게 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출을 도입할 실익이 없음에도 불구하고 납세자에게 과도한 납세 협력을 유발하면서까지 도입하고자 하는 것은 행정 편의주의 발상에서 기인한 것이라 할 수 있다. 결국, 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출은 강제적으로 가산세를 부과하는 형태로 납세자에게 강요할 것이 아니라 적극적인 유인책을 제시하는 것이 타당하다고 할 수 있다. 아무튼 근로소득의 간이지급명세서 매월 제출에 대한 세법 개정안이 통과하여 2024. 1. 1.부터 적용된다고 하니 2023년 한 해 동안 해당 제도의 모순을 바로 잡거나 가산세 부담을 없애거나 또는 최소화 하는 방안에 대해 적극적인 검토가 이루어져야 할 것이다.

업무용 승용차 업무전용보험 가입의무 확대에 따른 문제

정진오 세무사



1. 업무전용보험 가입 대상 확대와 과도한 납세협력의무 부과

업무용 승용차를 대표자의 배우자 등이 사적으로 사용하고 관련 경비를 사업소득 계산 시 부당하게 필요경비에 계상함으로써 소득금액을 탈루하는 사례가 발생하자 정부는 이를 방지하기 위하여 개인 복식부기 의무 사업자가 보유한 업무용 승용차가 2대 이상인 경우에는 반드시 대상 차량에 대하여 업무전용보험에 가입하여야 일정한 금액을 필요경비로 산입할 수 있도록 하였다.

이는 업무용 승용차를 활용하여 사적 경비를 부당하게 필요경비에 반영하는 것을 방지하기 위한 것으로 제도 도입의 필요성은 인정된다.

그러나 이러한 의무사항 부과로 납세자는 업무전용보험에 가입에 따른 추가적인 비용과 납세협력비용을 부담하게 될 것도, 변칙적이 업무전용보험 가입 등도 예상되는 등 부작용 발생이 우려되고, 과세관청에서도 업무량 증가와 필요경비 인정을 둘러싸고 불필요한 논란이 제기될 수 있는 등 문제점이 발생할 수도 있다.

2. 실질과세 원칙 위배 문제

업무용 승용차를 업무에 직접 사용하였음에도 형식적인 업무전용보험에 가입하지 않았다는 이유로 업무용 승용차 관련 비용을 전액 필요경비에 산입하지 않으면, 경제적 실질을 무시하고 과세소득을 계산하게 되어 실질과세 원칙에 위배 될 소지가 있다.

원칙적으로 사업소득금액 계산에 있어서 필요경비에 산입할 금액은 당해 연도의 총수입금액에 대응하는 비용으로서 일반적으로 용인되는 통상적인 것을 말한다.

따라서 업무전용보험 가입여부에 관계없이 실질적으로 업무용 승용차를 업무에 사용하였다는 실질과세 원칙상 당연히 필요경비로 인정하여야 한다.

3. 개선방안

업무용 승용차의 업무전용보험 가입 의무의 취지가 사적으로 사용한 업무용 승용차의 비용을 필요경비에 산입하여 소득금액 탈루를 방지하기 위한 것이라면 승용차의 가격이 고가인지 저가인지 불문하고 모든 업무용 승용차를 가입 대상으로 하는 것을 비효율적이고 비합리적이다.

대안으로는 복식부기 의무자의 업무용 승용차 전용보험 의무가입 대상자를 모든 업무용 승용차를 대상으로 하지 않고, 업무용 승용차 중 차량 가격이 일정 금액 이상인 고가의 업무용 승용차에 한하여 전용보험 가입 의무를 부여하는 것이 제도의 취지를 살리고 납세자의 납세협력비용을 최소화할 수 있다고 판단된다.

성실신고 확인 대상 확대에 대한 검토

정진오 세무사

1. 도입 취지

개인사업자가 가공경비를 계상하는 방법 등으로 소득금액을 탈루하는 사례가 지속적으로 발생함에 따라 이에 대한 대책 마련 필요성이 대두된다. 신고내용의 탈루 또는 오류에 대하여는 원칙적으로 과세관청에서 세무조사 등을 통하여 적발하고 시정하여야 하는데, 세무조사 인력의 한계 등으로 효과적으로 업무를 수행할 수 없게 됨에 따라 대안으로 성실신고확인제도를 도입하였다.

즉, 일정 규모 이상의 개인사업자에 한하여 장부와 신고내용의 적정 여부를 세무사가 하게 하도록 하면서 그 검증확인서를 제출하게 하는 것이 바로 성실신고확인제도이다.

2. 성실신고 확인 대상 확대 문제

당초에는 개인사업자에 대하여만 성실신고확인제도를 적용하였으나, 그 범위를 확대하면서 법인사업자의 경우에는 부동산 임대업을 주업으로 영위하는 소규모 법인이나, 개인사업자에서 법인전환 후 일정 기간이 경과 하지 아니한 법인사업자 등에도 이를 적용하면서 대상을 점점 확대하고 있다.

과세관청의 입장에서는 세무조사 또는 사후 검증 업무 부담이 감소하여 성실신고 대상을 확대하는 것이 업무 효율성을 높일 수 있다. 그러나 세무대리인 입장에서는 새로운 업무가 생기고, 납세자 입장에서는 납세협력비용이 추가되는 문제점도 있다.

3. 성실신고확인제도의 기타 문제점

제도 도입 취지로 성실신고를 담보하는 목적에는 제도 도입의 필요성은 적절하다. 다만, 그 효과에 대하여는 정밀한 분석 등이 필요하고, 성실신고확인제도를 회피하기 위하여 또 다른 변칙적인 회계처리가 발생하여 오히려 탈세 수법이 다양화 되는지에 대한 연구가 필요하다고 판단된다.

또한 세무대리인 입장에서는 업무량은 증가하고, 제한된 증빙서류에 의하여 신고내용의 적정 여부를 검토하는 데에는 한계가 있고, 납세자 입장에서는 성실신고 확인 대상 사업자로 적법한 기한 내로 신고하여도 과세관청의 사후 검증 또는 세무조사 배제 대상이 되지 않는다.

결국 납세자가 성실신고 확인을 받았다고 하더라도 나중에 사후 검증을 받을 수 있고 세무조사를 받을 수 있으며, 신고 불성실에 대한 과도한 가산세도 부과받을 수도 있다. 또한, 검증한 세무대리인도 불성실한 성실신고 확인 등에 대한 징계 등 책임을 면할 수 없다.

4. 개선방안

현행 성실신고확인대상은 개인사업자 중 일정 규모 이상과 일정 법인에 대하여 소득 금액 계산과 관련된 모든 항목을 검토하도록 되어 있다. 그러나 현실적으로 세무대리인이 모든 항목에 대하여 세무조사 또는 사후 검증 수준으로 증빙의 적정 여부를 검토하는 데에는 한계가 있다.

따라서 개선안으로는 일정 규모 이상의 개인사업자의 소득세 신고자료 중 일정 금액 이상의 계정과목과 증빙서류에 대해서만 선택과 집중에 의하여 정밀하게 검증하고 그 결과를 신고하도록 하는 것이 납세자의 성실신고를 유도하고 세무대리인의 업무 부담을 줄이면서 정책의 목표를 달성할 수 있을 것으로 판단된다.

정부부과세목에 대한 가산세 적용의 타당성 검토

정진오 세무사



1. 가산세 본질

가산세는 국세기본법 또는 개별세법에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하고 그 위반의 결과를 시정하기 위한 제도적 장치로 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말한다.

달리 말하면 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 과세표준신고의무, 성실납부의무, 원천징수의무, 과세자료 제출의무 등 납세협력 의무를 위반한 경우에 법이 정하는 바에 따라 부과되는 행정상 제재를 말한다.

2. 가산세의 한계

조세의 형식으로 부과되는 금전적 제재인 가산세는 의무위반 정도에 비례하는 결과를 이끌어내는 그러한 비율에 의하여 산출되어야 하고, 그렇지 못한 경우에는 비례의 원칙에 어긋나서 재산권에 대한 부당한 침해가 될 수 있다(헌재 2005.2.24. 선고 2004헌바26 결정 참조).

따라서 적정한 과세권을 행사하기 위한 납세협력의무의 부과는 최소한에 그쳐야 하고, 납세협력의무 없이도 과세권의 행사와 조세채권 실현에 지장이 없는 경우에는 납세협력 의무 부과와 이에 따른 가산세 부과는 지양하여야 할 것이다.

3. 정부 부과 세목(상속세 및 증여세)의 가산세 문제

상속세 및 증여세는 정부부과세목으로 정부가 과세표준과 세액을 결정하여야 조세채권이 확정된다. 이러한 과세권을 행사하기 위하여 납세자에게는 사전에 과세표준 및 세액 신고 의무를 부과하고 있다. 그리고 신고 의무의 내용이 사실과 다른 경우에는 국세기본법에 따라 일정한 금액의 가산세를 부과하고 있다.

아울러 조세범처벌법에서 규정하는 부정행위에 의한 과소신고 등이 있는 경우에는 증가산세를 부과하도록 국세기본법에 규정 되어있다.

한편, 부정행위가 되기 위해서는 납세자 등의 적극적인 행위가 수반되어야 하므로, 단순히 신고를 하지 않거나 과소신고한 경우에는 부정행위로 보기 어렵다. 또한 부정행위 여부에 대한 입증책임은 과세관청에 있다.

신고납세방식에 있어서는 납세자의 신고는 성실한 것으로 추정하므로 신고내용의 정당성이 매우 중요하여 성실신고를 유도하기 위한 조세의 부과 징수를 어렵게 하는 부정행위에 대한 제재가 불가피하다.

그러나 정부 부과 세목에 있어서 신고행위는 단순히 과세권의 행사를 용이하게 하는 절차에 불과하고, 최종적인 과세표준과 세액은 정부가 결정하여야 한다. 따라서 신고행위의 적정 여부는 정부의 조세채권 확정 과정에 매우 중요하다고 볼 수 없다.

게다가 정부는 소득세, 법인세, 부가가치세법 등 개별세법에서 다양한 과세자료 제출 의무를 부과하고 있고, 「과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률」에 근거하여 각종 과세 자료를 광범위하게 수집하고 있어 설령 납세자의 신고가 없어도 상속세 및 증여세를 결정하는 데 특별한 문제가 없다.

결국 정부 부과과세방식 세목에서의 과소신고 등은 의무위반의 정도가 신고납세방식의 의무위반의 정도 보다 낮은데도 불구하고 부정행위로 판단되면 신고납세방식의 세목과 동일한 내용의 증가산세를 부과하는 것은 비례의 원칙에 어긋난다고 볼 수밖에 없다.

따라서 정부 부과과세방식 세목에서의 가산세는 국세기본법 등에서 정한 일반적인 가산세로도 충분하다고 볼 수 있다. 다만, 납세자가 신고과정 또는 그 전 단계에서 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 적극적인 행위로 상속세 및 증여세를 포탈한 경우는 조세범처벌법 위반으로 처벌하는 것이 타당하다.