

제36차 2025년 상반기 정기학술대회

일시: 2025년 6월 28일(토) 13:30 ~ 18:00

장소: 중앙대학교 법학관 303관 207호(대강의실)

후원



주최



모시는 글

회원 여러분 안녕하십니까?

봄을 마치고 여름으로 가기 위한 준비인지 장마가 시작되어 비 오는 날과 해 뜨는 날이 반복되고 있습니다. 장마가 끝나면 올여름도 작년 못지않게 매우 더울 것으로 예상합니다. 변동 심한 날씨에 건강에도 유의하시기 바랍니다.

매년 이맘때는 올해 세법개정안을 확정하기 위한 세제발전심의위원회가 각 분과별로 개최는 시기입니다. 올해는 특히 조기 대통령선거가 있었기 때문에 새 정부의 조세정책이 세법개정안에 반영되기 위해서는 조금 시간이 더 필요할 수도 있어 보입니다. 우리 학회의 역량이 올해 세법개정안 마련에도 잘 반영되어서 다음 달 발표될 정부안에 많이 반영되어 세제발전에 기여할 수 있기를 기대해봅니다.

금번 2025년 상반기 정기학술대회는 모처럼 중앙대학교에서 개최합니다. 예년과 같이 크게 4개 세션으로 준비됩니다. 1세션에서는 국세청 심사청구 개편방향에 대해서 김신언 세무사님이 발제를 맡아주십니다. 그간 조세불복제도에 관한 제도개선 논의가 많이 있어왔는데 이번에는 특히 국세청 심사청구제도에 관한 심도 있는 공부를 할 수 있는 기회가 될 것으로 기대됩니다. 2세션에서는 우리 학회의 부학회장이신 서운식 세무사님께서 양도소득세 과세대상 자산의 우회양도에 대한 과세방안을 발제해주십니다. 실무에서 문제되는 현안을 잘 파악하고 그에 대한 문제점과 개선방안을 균형있게 제시해주실 것으로 기대됩니다. 3세션은 최근까지 우리나라에서 국제조세 분야의 뜨거운 감자였던 론스타 사건의 마지막 판결이 최근에 대법원에서 선고되었는데, 펀드의 원천징수세액 부당이득금의 반환청구에 관한 쟁점을 직접 사건을 맡아 수행해주신 변호사님의 발제와 소송수행자였던 서울지방국세청 송무국 담당팀장님의 토론을 들어볼 수 있는 기회를 마련하였습니다. 향후 8개 정도에 달하는 론스타 사건 판결 전체를 대상으로 우리 세법에 미친 영향과 그 함의를 파악하는 학술행사를 기획할 예정인데 그 시작으로서의 의미를 가지는 뜻깊은 발제가 될 것입니다. 마지막으로 4세션에서는 각국의 세무사 업무영역을 비교하여 세무사제도의 발전방향을 모색하는 특별주제로 마련하였습니다.

이처럼 다양한 주제로 회원 여러분의 학문적 갈증을 축축이 적셔줄 기회를 마련하게 된 것을 매우 기쁘게 생각하며, 특히 훌륭한 장소를 제공해주시고 흔쾌히 학술대회 준비위원장을 맡아주신 중앙대학교 법학전문대학원의 김성균 교수님께 특별한 감사의

제36차 2025년
상반기 정기학술대회

말씀을 전해드립니다. 학술대회 준비를 위해 세세한 부분까지 직접 챙겨주신 국립창원대학교 정승영 학술이사님께도 감사의 말씀을 드립니다.

방학 기간 중인 8월 21일에는 연합학술대회인 공법학자대회에 우리 학회가 처음으로 참가하기 시작하게 되었습니다. 곧 일시와 장소를 공지할 예정이니 회원여러분께서도 많이 참석해주시면 감사하겠습니다.

그 외 학회를 든든하게 후원해주시는 주요 기관과 개인들께도 이 자리를 빌려 감사의 말씀을 드리며, 학회발전을 위한 고견은 언제든지 저나 임원들께 전달해주시면 반영하도록 하겠습니다. 감사합니다.

2025년 6월 28일

(사)한국조세법학회 학회장 박종수

제36차 2025년 상반기 정기학술대회

일 시 : 2025년 6월 28일(토) 13:30 ~ 18:00
장 소 : 중앙대학교 법학관 303관 207호(대강의실)
(서울특별시 동작구 흑석로 84)

세부일정

사회: 황헌순 ((사)한국조세법학회 총무이사)

13:30~13:45 **등 록**

13:45~14:00 **개회사** : 박종수 회장((사)한국조세법학회 학회장 / 고려대 법학전문대학원)
환영사 : 김성균 법학연구원장(중앙대 법학연구원장 / 중앙대 법학전문대학원)

논문발표

〈제1주제〉

14:00~14:50 **논문제목** : 국세청 심사청구 개편방향에 대한 논의와 비판
발 표 자 : 김신언 세무사(앤티세무법인)
좌 장 : 이동식 교수(경북대 법학전문대학원)
토 론 자 : 김무열 박사(부산시의회 연구위원)
황인규 교수(강남대학교)

〈제2주제〉

14:50~15:40 **논문제목** : 양도소득세 과세대상 자산의 우회양도에 대한 과세제도의 문제점과 개선방안
발 표 자 : 서윤식 세무사(세무법인 다솔 고문)
좌 장 : 김성균 법학연구원장(중앙대 법학연구원장 / 중앙대 법학전문대학원)
토 론 자 : 김정식 세무사(한국조세법학회 고문)
정승영 교수(국립창원대학교)

15:40~16:00 **Break Time**

〈제3주제〉

- 16:00~16:50 **논문제목** : 펀드의 원천징수세액 부당이득금 반환청구에 관한 검토:
대법원 2025.04.24. 선고 2024다295876 판결을 중심으로
발 표 자 : 이동훈(변호사, 법무법인 태평양)
좌 장 : 이재호 부대표(삼정회계법인)
토 론 자 : 문진혁 팀장(서울지방국세청 송무국)
윤진규 변호사(법무법인 세종)

〈제4주제〉

- 16:50~17:40 **논문제목** : 각국의 세무사 제도에 관한 연구 :
세무사의 업무영역을 중심으로
발 표 자 : 이창규 교수(중앙대학교 교수)
좌 장 : 서보국 교수(충남대 법학전문대학원)
토 론 자 : 김연정 연구이사(한국세무사회)
박승재 본부장(한국교육개발원)

- 17:50~18:00 **폐회식**



제36차
2025년 상반기 정기학술대회

contents

㉠ 제1주제 국세청 심사청구 개편방향에 대한 논의와 비판1

발표자 김신언 세무사(엔트세무법인)

- 토론문① “국세청 심사청구 개편방향에 대한 논의와 비판”에 대한
토론문 13

토론자 김무열 박사(부산시의회 연구위원)

- 토론문② “국세청 심사청구 개편방향에 대한 논의와 비판”에 대한
토론문19

토론자 황인규 교수(강남대학교)

㉠ 제2주제 양도소득세 과세대상 자산의 우회양도에 대한 과세제도의 문제점과 개선방안25

발표자 서윤식 세무사(세무법인 다솔 고문)

- 토론문① “양도소득세 과세대상 자산의 우회양도에 대한 과세제도의
문제점과 개선방안”에 대한 토론문51

토론자 김정식 세무사(한국조세법학회 고문)

- 토론문② “양도소득세 과세대상 자산의 우회양도에 대한 과세제도의
문제점과 개선방안”에 대한 토론문55

토론자 정승영 교수(국립창원대학교)



제36차
2025년 상반기 정기학술대회

contents

㉓ 제3주제 펀드의 원천징수세액 부당이득금 반환청구에 관한 검토: 대법원 2025.04.24. 선고 2024다295876 판결을 중심으로61 발표자 이동훈(변호사, 법무법인 태평양)	
■ 토론문① “펀드의 원천징수세액 부당이득금 반환청구에 관한 검토”에 대한 토론문83 토론자 문진혁 팀장(서울지방국세청 송무국)	
■ 토론문② “펀드의 원천징수세액 부당이득금 반환청구에 관한 검토”에 대한 토론문89 토론자 윤진규 변호사(법무법인 세종)	
㉓ 제4주제 각국의 세무사 제도에 관한 연구: 세무사의 업무영역을 중심으로95 발표자 이창규(중앙대학교 교수)	
■ 토론문① “각국의 세무사 제도에 관한 연구: 세무사의 업무영역을 중심으로”에 대한 토론문125 토론자 김연정 연구이사(한국세무사회)	
■ 토론문② “각국의 세무사 제도에 관한 연구: 세무사의 업무영역을 중심으로”에 대한 토론문131 토론자 박승재 본부장(한국교육개발원)	
㉓ 부록 (사)한국조세법학회 연구윤리 규정 137	



제1주제

국세청 심사청구 개편방향에 대한 논의와 비판

발표자 김신언 세무사(엔트세무법인)

한국조세법학회 춘계학술대회 (2025.6.28)

국세청 심사청구 개편방안에 대한 논의와 비판

세무사 김신언

(법학박사, 美 ILLINOIS주 변호사)

※ 조세논총 제10권 제1호(2025)에 실린 저자의 논문을 바탕으로 작성한 것임.

목 차

I. 국세청 심사청구 제도 개요

1. 도입 연혁
2. 선행연구 검토
3. 국세청 심사청구 무용론

II. 국세청 심사청구의 존속 필요성

1. 효율성과 납세자 권익
2. 사법절차의 준용
3. 독립성과 공정성
4. 대심적 심리구조와 절차적 권리 보장
5. 신속성

III. 개편방향(조직활용 측면)

1. 전문성
2. 과세품질 개선

I. 국세청 심사청구 개요

1. 도입연혁

가. 국세 심사청구

- ① 1949년 소득세법 도입시작, 개별세법에서 심사청구 규정
- ② 1961.12.2. 舊국세심사청구법 제정(62.1.1.시행) - 재조사 결정 후 행정소송 진행 목적으로 법령해석 상 이의가 있는 것에 한하여 재조사 결정 후 15일내 청구, 60일내 결정
- ③ 1966.3.3. 국세청 설립 이후 국세청장이 재무부장관을 대신하여 최종결정(중앙국세심사위원회) 권한을 승계
- ④ 1974.12.21. 국세기본법 제정으로 국세심사청구법 폐지, 감사원 불복청구 규정

나. 필요적 전심절차

- ① 1975.4.1. 국세심판소(조세심판원 전신)설치, 국세청 심사청구를 받더라도 반드시 심판청구를 거쳐야만 행정소송이 가능한 2단계 필요적 전치주의 유지(2000.1.1.이전까지)-감사원 제외
- ② 1988년부터 서울행정법원이 1심 법원, 3심제 채택

3

I. 국세청 심사청구 개요

2. 조세불복제도에 대한 선행 연구 검토

연도	저자	감사원 심사청구	국세청 심사청구	조세심판원 심판청구
2025	안경봉·여동식	폐지	폐지	통합
2024	엄재범	폐지	폐지	통합
2023	황연규·정선균	폐지	엄역절차로 변경	엄역절차로 변경
2023	전현철	폐지	폐지	통합
2023	김영순	현 제도 유지	현 제도 유지	현 제도 유지
2022	신호영	연급 없음	폐지	통합
2021	김무열	폐지	열부처분만 필요절차 존속	열부처분만 필요절차 존속
2019	재정개혁특별위	연급 없음	엄역절차로 변경	통합 후 법원에 준하는 기구로
2018	김용만	폐지	폐지	통합 후 조세심판청 설립
2018	백해영·강선아	현 제도 유지	폐지	현 제도 유지
2017	김원석·정지선	연급 없음	폐지	통합
2017	김연영·김동영	폐지	폐지	통합 후 별도 독립기관청 설치

4

I. 국세청 심사청구 개요

3. 국세청 심사청구 무용론

가. 필요적 전심절차

- ① 「헌법」 § 10 ③ 재판 전심절차로 법률에서 행정심판 허용할 수 있다.
- ② 폐지 주장 근거: 「헌법」 § 27③ 납세자의 신속한 재판을 받을 권리 침해 우려
- ③ 반론 :
 - 행정심판은 재판청구권을 보장하기 위한 제도라기보다 정식 재판절차가 저해되지 않게 재판절차를 통해 구제받을 수 없는 곳을 보완할 수 있도록 설계되어야 함(안동규)
 - 청구인 적격, 합목적성 판단이라는 행정심판의 목적상 재판절차 보완이 행정심판의 특징 → 부당한 과세처분은 행정소송의 대상이 될 수 없으므로 납세자 권익 침해 우려
 - 사법부 업무 부담 가중(조세쟁송은 전문적 기술적 지식 필요, 대량·반복적 발생)
 - 전심절차에서 복잡한 조세 법률관계의 쟁점 정리, 세무행정의 통일적인 운용 장점

나. 심사청구 폐지 주장 논거와 비판

- ① 비효율성, 독립성과 공정성 문제 제기
- ② BUT 직권시정(심판원 사례 적음) 등 자기반성의 기회 박탈 등 입법취지 훼손 우려
- ③ 獨 : 재결기관이 같은 과세기관 내에 두면서 독립적 운영에 초점, 佛 : 쟁송가액에 따라 단계적으로 재결기관에 재량권 부여하는 정도로 독립성 보장
- ④ 공정성 확보 노력(국세청)- 2019 국세심사위원회의 결정 국세청장을 구속, 민간심사위원 자격 강화 등의 입법조치 단행

5

II. 국세심사의 존속 필요성

1. 효율성과 납세자 권익

가. 심판원으로 통합하는 것이 효율적이라는 근거와 비판

- ① 국세심사청구의 건수가 적어 활용도가 낮다
 - 2000~2005년 평균 국세심사건수 2,039건(같은기간 심판건수 5,807건) 실증분석 : 인용률 = 국세심사(36.6%) > 심판청구(34%), → 편의성증시, 소액일수록 국세심사 선택/공정성증시, 세액이 높으면 심판청구 선호(이광수)
- ② 다양한 불복절차로 어떤 기관을 선택하여야 할지 납세자에게 고민을 준다(임재범)
 - 납세자의 선택의 폭을 넓히는 것은 장점이지 단점이 될 수 없다.
- ③ 권리수단 복잡, 둘 중 하나를 선택하는 것은 합리적이지 않다.(신호영)
 - 역사적 변천과정의 결과(심사청구가 심판청구의 전심절차 변형): 비교법적 결론이 반드시 타당하지 않음
- ④ 조세심판원 처리능력의 한계
 - 연간 처리건수('23): 사무관 275건, 조사관 868건, 상임심판관 2,061건
 - 심판원의 조직을 확대해야 하는 요인으로 작용: 예산낭비, 인력의 비효율적 운영 방지하기 위해 조직을 통합해야 한다는 논리에 반함
 - 어느정도 심판원의 조직을 확대할 것인지에 대한 보충 논의 없음(인원확충, 시설추가 등의 추가비용과 납세자 편익 증진에 대한 실증분석이나 이론적 배경 제시 전무)

나. 납세자 권익 측면

- ① 조세심판원의 조세불복기능 향상의 주된 목적이어야(대통령 직속 재정개혁특별위원회)
- ② 효율성 논의에 앞서 다양한 조세불복수단으로 혜택을 받는 대상에 대한 고민이 부족함

6

II. 국세심사의 존속 필요성

2. 심사절차 등 사법절차의 준용

가. 사법절차

- ① 필요적 전심절차에서는 그 절차의 본질적 요소를 갖추어 준용 요구에 부합하여야 한다(헌법재판소 2000.6.1.선고 98헌바3 전원재판부 결정).
- ② 사법절차를 특징하는 4대 요소: 독립성, 공정성, 대심적 심리구조, 당사자의 권리보장
- ③ 감사원에 대한 비판(임재범 등): 대심적 심리구조 없음, 당사자의 의견진술권 보장하지 않음 → 당사자의 절차적 권리 보장에서 흠결

나. 국세심사청구, 조세심판청구

- ① 형식적 절차(대심적 심리구조, 의견진술권)상 사법절차 준용 문제에서 형식상 차별 없음(심판청구는 심사청구 절차 규정과 유사, 준용) - 실질적인 권리보장 한계 존재
- ② 독립성과 공정성을 판단하는 기준과 시각의 차이가 존재할 수 있음

7

II. 국세심사의 존속 필요성

3. 독립성과 공정성

가. 재심 문제(재결기관의 독립성 V. 심사위원의 독립성)

- ① 조세심판관회의 결정 - 법형식, 관행상 심판원장이 결정권자 역할
: 심판결정은 문서로 하되, 결정서에 주문과 이유를 적고 심리에 참석한 조세심판관의 이름을 밝히 해당 심판청구인과 세무서장에게 송달하여야 한다(국기법 § 78⑤) → 통지 지체
 - ② 심판원장 혼자서 심판관 회의에서 인용한 중요한 사실관계 등에 대하여 명백한 오류를 찾을 수 있나?('23 국세만 16,485건 심판부에서 처리)
 - ③ 심판관회의에서 다루지 않았던 쟁점에 대해서도 심판원장이 재심을 요청하는 사례
→ 심판관회의에 대한 독립성과 공정성을 훼손(신호영): 감사원 시정조치 요구에도 불변
 - ④ 2020.2.11.심판원장 재심요구 조건을 국기법 시행령으로 제한(명백한 법령해석 오류, 중요 사실관계 누락) → 2022.2.15. 재심범위 확대(해석에 대한 판단, 사실관계 판단)
 - ⑤ 반면, 국세청은 2019년말 국기법에 국세청장의 재심요구 요건(명백한 법령해석 오류) 신설했지만 법개정 전후 재심요구 사례를 찾기 어려움
 - ⑥ 심판원장은 재심요구 횟수 제한 없음 - 상임심판관들의 부담(기각 확률 증가)
- ※ 심판원은 법적·외형상으로만 국무총리 산하기관으로 기관의 독립성 확보한 것에 불과

8

II. 국세심사의 존속 필요성

3. 독립성과 공정성

나. 제조사와 납세자의 예측가능성

① (기획재정부) 제조사 결정이 이른바 필요한 처분에 해당하는 인용결정임에도 제조사 이후 당초처분이 유지되는 비중이 높아 납세자의 예측가능성을 저해한다.

→ 2016.12.20. 국기법 § 65①3호의 단서조항 신설→ 제조사 결정의 요건과 범위, 효력을 법률에 포함

→ 2017년 국세청은 「불복사건 제조사결정 업무처리 매뉴얼」 배포 - 입증자료 소명요구 등 직권 증거조사 강화, 국세심사위원회의 제조사 결정 최소화 규정

→ 2023년 국기법 시행령 개정: 제조사 이후 당초처분 유지할 수 있는 사안을 열거: 제조사결과 청구인의 주장 확인 불가, 주장사실이 사실과 다른 경우로 한정

② 조세심판원 : 2016년 국기법 개정에도 불구하고 제조사 이후 당초 처분 유지(기각)해도 문제가 없다고 봄 → 2018년~2020년 감사원 표본조사 결과 제조사 결정의 30%가 당초 처분 유지(기각) → 심판원 제조사 결정을 인용률에 포함하여 발표(21~23년 국세보다 낮음)

③ 대법원 2024.7.25.선고 2022두60745판결 → 조세심판원 결정의 기속력 부정 : 불이익 변경 금지원칙이 적용되더라도 심판원의 제조사 결정이 반드시 감액결정으로 제한하지 않으면, 과세관청이 제조사에 따른 경정거부 처분을 하여도 문제가 없다. (기속력은 인용결정만 해당함→납세자의 예측가능성을 보장하기 위해 매뉴얼까지 제작한 국세청과 달리 재결기관에 책임 전가)

9

II. 국세심사의 존속 필요성

3. 독립성과 공정성

다. 국세심사, 심판관 회의 비공개 원칙(국기법 § 64③, § 72④) - '99.8.31.신설

① 단, 청구인의 서류열람, 문서로 심사결정에 대한 통지는 제한하지 않음

② 절차에 대한 공정성 판단기준 - 재판 당사자의 주장과 법관의 판단이 담긴 결정이유가 문서화되어 제시됨으로 절차에 대한 공정성 인식이 향상(E. A. Lind & T. R. Tyler)

③ 공개재판원칙(헌법 § 27③, ③109), 알권리 근거 - 형사재판 중개 요구하는 시대

④ 비공개 회의의 범위를 명시적으로 한정하거나 비공개 원칙을 공식적으로 천명하지 않는 것이 타당

10

II . 국세심사의 존속 필요성

4. 대심적 심리구조와 절차적 권리[의견진술권] 보장

가. 충분한 의견 표명기회 → Voice effect

- ① 사법정책연구원 설문조사(2019): 변호사 73.6% 소송결과와 상관없이 의견을 충분히 진술하였고 그 의견이 경청되었으면 공정하다고 답변(반대로 70%의 법관이 그러하더라도 소송에서 불리한 판결을 받았으면 공정하지 않다는 상반된 견해)
- ② 조세심판원의 지역순회심판 : 최근 5년('19~'23)간 18건에 불과 (4건, 0건, 0건, 7건, 7건), 소액순회심판(국세 3천만원 이하)-같은 기간 각각 21,24,27,29,35회 불과
→ 대부분 세종시까지 출두해야 하는 번거로움

나. 의견진술권

- ① 청구인의 높은 의견진술 비율(심판원의 경우 '23은 40.6%(4,958건/12,217건), '21은 4.6%(5,817/10,648)
- ② 조세심판원에서 청구인에게 주어지는 진술시간이 너무 짧음- 청구인의 회의 참석을 위해 들이는 소요시간에 비해 과도히 적은 시간(5분 이내)
→ 국세심사는 상대적으로 진술시간을 충분히 주고 있음
- ③ 과도한 심판건수로 인한 업무부담이 청구인의 의견진술권에 제약요소로 작용함: 실제 조세심판원의 사법절차 준용여부에 대한 의구심

11

II . 국세심사의 존속 필요성

5. 신속성

가. 납세자의 신속한 재판을 받을 권리 보장

- ① 납세자의 인용까지 걸리는 시간, 비용, 거래처 붕괴와 신용도 하락문제(김영순)
- ② 통합될 때 국세청 심사청구를 통해 상대적으로 빠른 결정을 받을 수 없는 문제점
- ③ 조세심판원의 법정 처리기간(90일) 초과 만연 - 5억초과 평균 296일

청구금액 (억원)	60일 이내		61~90일		91~180일		180일 초과		평균처리일수
	건수	비율	건수	비율	건수	비율	건수	비율	
0.3 미만	519	7.8	4,257	63.8	683	10.2	1,217	18.2	115
0.3~1	137	8.0	690	40.1	367	21.3	527	30.6	153
1~5	31	2.1	159	10.9	446	30.7	818	56.3	224
5~10	1	0.3	22	6.1	83	23.0	255	70.6	296
10~50	1	0.2	22	5.3	82	19.9	308	74.6	355
50~100			2	2.4	13	15.7	68	81.9	455
100~200			1	2.4	9	22.0	31	75.6	483
200~500			1	4.3	6	26.1	16	49.6	466
500~1,000	1	12.5			1	12.5	6	75.0	520
1,000~							13	100.0	743
합계	690	6.4	5,154	47.8	1,690	15.7	3,259	30.2	157

12

II. 국세심사의 존속 필요성

5. 신속성

나. 공정성과 납세자의 신속한 재판을 받을 권리

- 제한된 시간에 많은 불복청구 사건을 심리하면 담당관이 자신의 선호에 따라 판단에 필요한 입증자료를 선택적으로 채택할 확증편파가 존재(김문수외)

13

III. 개편 방향(조직활용 측면)

1. 전문성 활용

가. 비상임심판관의 자격 요건 강화

- ① 법률상 조건 명시 - 전문성 확보 노력
- ② 심판관 회의 시간 - 세종시까지 오가는 시간, 하루 처리건수 대비 토론시간의 충분성
- ③ 담당 사무관의 노력 정도에 따라 인용(A)과 기각(B) 결정이 달라질 수 있는 가능성
 - 비상임심판관의 전문성이나 공정성과 상관없는 결정이 날 우려

나. 세법해석이 쟁점이면서 선결정이 없는 경우

- ① 조세심판관 합동회의 필수(국기법 § 78 ② 1호) - 심판 결정이 더 오래걸림
- ② 국세심사는 법령 해석에 집중하는 방안
 - 사건담당 공무원의 전문성(감사원보다 우월)
 - 세무공무원이 부과와 관련하여 축적한 자료(심판원보다 세밀하고 광범위)
 - 생산 예규 바로 적용 or 예규 생산부서를 통해 빠른 시간 내 법령해석 가능
 - 1961.12.2. 舊국세심사청구법 제정 당시 제조사 결정에 대한 이의신청은 법규해석만
 - 향후 임의절차인 이의신청과 과세전적부심사의 개편과 연계
 - 국세청 조직 내에 재결기관의 존재 이유(직접 자기시정을 신속히 할 수 있다): 국세심사 결정을 예규와 같이 일선 세무서에서 적극 활용(교육 등)할 필요가 있음

14

III. 개편 방향(조직활용 측면)

2. 과세품질 개선 - 불복청구 건수 제한 근본 대책

가. 불복청구 건수 증가

- ① 납세자의 권리의식 증가, 세무공무원의 재량 대폭 축소가 주된 원인
- ② 사실관계 이외에 법리해석이 애매하거나 복잡한 사안 - 감사 대비 일단 과세처분 현실
- ③ 실증분석 결과 상급기관의 업무감사 가능성이 높을 때 납세자의 조세불복능력과 상관 없이 일관되게 보수적으로 법리 적용(김지업 외)
- ④ 세무공무원의 의사결정이 일관되고 공정할 수 있도록 과세여부에 대한 판단과 책임을 담당공무원에게 전가하지 않도록 개선할 필요가 있음

나. 과세전 납세품질 제고 장치

- ① 일선 세무서 납세자 보호실 활용 방안
 - 세무공무원에게도 과세전 적부심사와 유사한 납세품질 개선위원회 신설
- ② 국세심사 결정을 보편적으로 적용할 수 있는 여건 조성
 - 국세공무원 정기교육 외에 세무서 자체 부과처분과 관련한 직무교육 강화

15

참고 문헌

- 감사원, 「조세불복제도 운영실태 감사보고서」, 2022
- 김무열, 「국세행정 불복절차의 문제점과 개선방안」 (수시연구과제 2021-03), 한국조세재정연구원, 2021
- 김완석·정지선, 「납세자 권리보호를 위한 조세불복제도 연구」, 국세청, 2017
- 이종업, 「당사자주의와 적권주의가 조화된 적절한 재판운영」 연구총서 2019-11, 사법정책연구원, 2019
- 이지은, 「조세심판결정에 대한 과세관청의 불복가능성」 (수시과제 2022-23), 한국지방세연구원, 2022
- 임재범, 「조세불복제도 개편방안-납세자 권리구제와 자율적 행정통제 기능의 효율성 제고를 위해-」, 국회입법조사처, 2024.
- 대통령직속 재정개혁특별위원회, 「재정개혁보고서」, 2019
- 조세심판원, 「2023 조세심판통계연보」, 2024.
- 한상국, 박훈, 「조세구제제도의 개선방안에 관한 연구」, 한국조세연구원, 2005
- 강동욱, 「알권리와 공정한 재판, 어떻게 조화시킬 것인가」, 「언론중재위원회 토론회 자료집」, 2017
- 김동복, 「필요적 조세행정불복전치주의에 관한 소고 : 미국 납세자의 법원선택권과 비교하여」 「한국동북아논총」 제 17집, 한국동북아학회, 2000
- 김문수·전병욱·최원석, 「조세불복 사건조사 과정의 확증편파 축소를 위한 실증연구」, 「한국회계학회 학술발표논문집」 2009권 2호, 한국회계학회, 2009
- 김영순, 「신속성과 공정성의 관점에서 본 조세불복제도의 문제점과 개선방안」, 「세무학 연구」 제40권 제2호, 한국세무학회, 2023
- 김용민, 「현행 조세불복제도, 어떻게 개선되어야 하나?-행정심판제도 개선과 조세법원 도입을 중심으로-」, 「한국조세정책학회 창립 1주년 기념 조세정책세미나 (PDF) 자료」, 한국조세정책학회, 2018
- 김인영·김동영, 「국세기본법상 납세자의 조세불복제도개선에 관한 연구」, 「글로벌 경영학회지」 제14권 제1호, 글로벌 경영학회, 2017
- 김재광, 「일본의 조세불복제도에 관한 고찰」, 「조세연구」 제5집, 한국조세연구포럼, 2005
- 김지업·배수진, 「세무공무원의 의사결정에 관한 연구-업무감사가능성과 납세자의 조세불복능력을 중심으로-」, 「회계학연구」 제41권 제5호, 2016

16

참고 문헌

- 김태형, “재판에 대한 방송의 허용 여부에 관하여”, 『저스티스』 통권 제130호, 한국법학원, 2012
- 박종수, “현행 조세법상 납세자이의 보호 및 권리구제제도에 관한 연구”, 『세무학 연구』 제29권 제2호, 한국세무학회, 2012
- 신호영, “소송 전 조세분쟁해결제도 개선방안 연구”, 『세무와 회계연구』 제11권 제2호, 2022
- 백혜영·강선아, “납세자 권익보호를 위한 조세불복제도의 개선방안연구”, 『경영경제연구』 제40권 제2호, 충남대학교 경영경제연구소, 2018
- 안동규, “행정심판제도의 본질”, 『서강법률논총』 제10권 제1호, 서강대학교 법학연구소, 2021
- 양승미, “조세쟁송제도 개정방향에 대한 시론: 행정소송법 개정(안)의 주요내용을 중심으로”, 『행정법 연구』 제39호, (사) 행정법이론실무학회, 2014
- 이광수·정규언, “국세불복절차의 선택요인과 개선방안”, 『세무와 회계 저널』 제8권 제4호, 한국세무학회, 2007
- 전형준·이광수, “현행 조세구제제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『국제회계연구』 제56집, 2014, 한국국제회계학회, 2014
- 전형철, “조세쟁송절차의 개선방안-미국 법제와의 비교를 중심으로-”, 『법학연구』 제72집, 전북대학교 법학연구소, 2023
- 정호경, “감사원의 심사청구제도에 관한 고찰”, 『법학논총』 제25집 제4호, 2008.
- 조재천·홍정화·김완희·김선구, “이용 만족도 분석을 통한 조세불복제도 개선방안 연구”, 『세무와 회계 저널』 제9권 제2호, 한국세무학회, 2008
- 한동선·김형익, “재판중계의 법적 쟁점 해소를 위한 방안 연구”, 『법학논총』 제31권 제2호, 2014
- 황인규·정선규, “필요적 조세전심절차의 개선방안 연구”, 『조세논총』 제8권 제3호, 한국조세법학회, 2023
- E. A. Lind, R. Kanfer, P. C. Earley, *Voice, Control, and Procedural Justice : Instrumental and Noninstrumental Concerns in Fairness Judgments*, 59 *Journal of Personality and Social Psychology*, 1990
- E. A. Lind & T. R. Tyler, *The Social Psychology of Procedural Justice*, New York : Plenum, 1988



제1주제 토론문①

"국세청 심사청구 개편방향에 대한 논의와 비판"에 대한 토론문

토론자 김무열 (박사, 국세청 부산시의회 연구위원)

국세청 심사청구제도 개편방향에 대한 고찰에 관한 토론문

김무열(부산광역시의회 연구위원)

1. 발표문의 기본 방향

- ☐ 선행연구에서 제기된 국세청 심사청구의 무용론에 관한 근거 검토
- ☐ 납세자 권익보호 측면에서 조세심판원의 심판청구와 비교하여 그 존재 필요성과 향후 개선 방향

2. 발표문의 주요 내용

- ☐ (국세청 심사청구 제도 개요)
 - 도입연혁
 - 심사 절차 등 사법절차의 준용
 - 국세청 심사청구 무용론
 - 필요적 전심절차
 - 심사청구 폐지 주장 논거
- ☐ (국세청 심사청구의 존속 필요성 및 개선과제)
 - 효율성과 납세자 권익
 - 독립성과 공정성
 - 재심 문제
 - 재조사와 납세자의 예측가능성
 - 대심적 심리구조와 절차적 권리보장
 - 신속성
 - 조직 활용 측면
 - 전문성
 - 과세품질 개선

3. 질의 사항

□ (발표문의 전체 흐름과 관련)

- 제목을 보면 “국세청 심사청구제도 개편방향에 대한 고찰”이라는 점에서 현행 제도를 세밀하게 분석하고 그에 따른 문제점과 개선방안을 생각했으나 국세청 심사청구제도의 존속을 위한 옹호론을 기술하는 방향으로 전개되어 있다는 점에서 다소 아쉬운 점이 남음
 - 국세청 심사청구제도의 개편방향으로 제시한 것은 ① 사실관계 판단보다는 법령해석에 특화하여 조세심판원의 주된 역할과 차별화할 필요성 제기, ② 국세청 심사청구에서 인용된 사건의 유사 쟁점으로 다시 부과처분이 되는 일이 없도록 관할 세무서별로 납세품질 개선, ③ 국세심사위원회 회의의 비공개 원칙을 공정성 담보와 납세자의 신뢰 확보를 위한 방향으로 개선

- #### □ (신속성 관련) 조세심판원은 (국세청 심사청구와 비교했을 때) 처리기한이 법정 결정기한을 심각하게 초과할 정도로 청구 건수가 많은 것은 자명한 사실인데, 그 이유가 무엇이라고 생각하십니까?

<표-1> 조세심판청구 처리기간 현황

(단위: 건, %)

연도	60일 이내	61~90일	91~180일	180일 초과	평균 처리일수
2024	547(5.4)	3049(30.0)	2818(27.7)	3764(37.0)	185일
2023	997(6.0)	7247(44.0)	2857(17.3)	5384(32.7)	172일
2022	62(0.5)	594(5.1)	5156(44.6)	5753(49.7)	234일
2021	279(2.3)	3870(31.9)	2445(20.1)	5553(45.7)	196일
2020	76(0.6)	972(7.9)	7452(60.7)	3782(30.8)	178일

주: 처리기간은 청구인이 조세심판에 심판청구서를 제출한 날부터 심판원에서 결정서를 발송하는 날까지를 기준으로 산정, 법정처리기한은 90일 이내

자료: 조세심판원

출처: 강상엽, “신속한 구제는 어디에?...조세심판원 개혁 3대 과제”, <https://www.taxwatch.co.kr/article/tax/2025/05/15/0002>, 2025. 5. 22.

- 최근 통계자료가 아니라 2000-2005년 통계자료(조세심판원이 출범하기 전 기간임)를 제시하면서 당시 평균 인용률은 국세청 심사청구가 36.6%로 심판청구 34%보다 다소 높다는 이유로 “조세심판원의 불복청구 건수가 국세청 심사청구보다 많다는 것만으로 납세자의 활용도가 높다고 할 수 없다”고 주장하는 것이 과연 타당한지 다시 재고해 볼 필요가 있음

- 또한, 모수에 해당하는 청구건수가 압도적으로 조세심판원이 높다는 점도 고려할 필요가 있다는 점에서 처리건수만으로 신속성을 판단하는 것은 적절하지 않아 보임
 - 기관별 심판/심사청구 비율('21년) : 조세심판원 87.6%, 국세청 4.6%, 감사원 7.8%
 - 조세심판 청구건수 : ('08년) 5,244건 → (' 22년) 10,373건 (약 2배 ↑) ※ 평균처리일수 : ('08년) 175일 → (' 22년) 234일 (1.33배 ↑)
- 조세심판원의 전신인 국세심판원의 도입배경을 고려하지 않을 수 없음
 - 조세심판원은 국세와 관세에 대한 심판청구만을 담당하던 재정부 산하의 국세심판원과 행자부 산하의 지방세심의위원회를 통합하여 좀 더 효율적인 납세자 권리구제를 도모하자는 취지로 설립된 두 기관의 통폐합의 산물이라고 할 수 있음
 - 1974년 12월 납세자의 권익보호를 강화하기 위하여 국세청의 심사청구제도와 별도로 과세관청으로부터 독립된 국세심판소를 설립하였음

□ (조세심판원과 국세청 심사청구의 역할 관련)

- 행정심판의 본래 취지인 자기시정의 기능(피드백)을 갖춘 국세청 심사청구, 특별행정심판 기관으로서 독립성을 갖춘 조세심판원
- 조세심판원은 사실관계 판단에 집중 vs. 국세청 심사청구의 법령해석 특화?
 - 조세심판원이 처음 생길 당시에 조세분야와 관련해서 재정경제부는 '입법', 국세청은 '행정', 국세심판원은 '사법'을 담당하는 것으로 빗대어 언급되기도 했음¹⁾
 - 일반행정심판이든 특별행정심판이든 취소심판의 경우에 위법성과 타당성을 판단할 수 있다는 점은 위법성 판단을 하는 행정소송(취소소송)과의 차이점이라고 할 수 있음
 - 국세청 심사청구는 세무공무원이 실제 부과와 관련하여 축적한 자료가 많아서 납세자의 이해관계를 최대한 고려할 수 있다는 점을 장점으로 들 수 있다는 측면에서 법령해석 특화보다는 사실관계 판단에 집중하는 것이 나을 수도 있음
 - 오히려 두 기관을 존치하는 것으로 주장한다면 조세심판원이 사법적 기능을 갖는 것으로 법령해석을 하는 것이 적절할 것으로 보이며, 그렇다고 국세청 심사청구에서 위법성 판단을 해서는 안된다는 것을 의미하지는 않음

1) 일간 국세신문, “조세심판원, 또 다른 거대 조직으로 탄생되나”, 2008, <https://www.intn.co.kr/news/articleView.html?idxno=13841>(2025. 6. 17. 검색확인)



제1주제 토론문②

**"국세청 심사청구 개편방향에 대한
논의와 비판"에 대한 토론문**

토론자 황인규 (강남대학교 교수)

"국세청 심사청구 개편방향에 대한 논의와 비판"에 대한 토론문

황인규 교수 (강남대학교)

국세청 심사청구 개편방안에 대한 선행 연구를 일목요연하게 정리해주시고, 여러 가지 측면에서 국세청 심사청구 개편방안을 살펴봐주신 발표자님께 감사드립니다.

발표자님께서서는 조세사건의 특성상 사법절차에 앞서 조세법률관계의 쟁점을 정리할 수 있는 전심절차는 필수적 요소라는 입장에서, 조세불복제도의 통합은 신중할 필요가 있고, 다만, 향후 국세청 심사청구는 전문성과 조직의 기능을 활용하여 조세심판원의 심판청구와 차별화된 제도로 유지될 수 있도록 사실관계 판단보다는 법령해석에 특화시킬 필요가 있다는 입장인 것으로 이해됩니다.

토론자는 발표자님의 주장 중 조세불복제도의 통합은 신중해야 하고, 국세청 심사청구가 개선되어야 한다는 점에 공감하면서, 토론자로서의 임무를 다하기 위해 몇 가지 질문을 드리고자 합니다.

1. 임의절차로의 변경에 대해 어떻게 생각하시는지

감사하게도 발표자님께서 인용해주신 것처럼 토론자는 2023년 조세불복제도에 대해 연구를 했는데, 당시 국세청 심사청구와 조세심판원 심판청구를 모두 임의절차로 변경하자고 제안했습니다.

개인적으로는 이처럼 임의절차로 변경할 경우 충분한 인용율이 담보된다는 전제 하에서 신속하게 결과를 얻을 수 있는 국세심사청구를 택하고자 하는 납세자의 권익은 현행과 동일하게 지켜지면서도, 빠르게 재판을 받음으로써 최종적인 권리 구제를 받고자 하는 납세자의 권익 역시 증진될 수 있다고 생각합니다.

또한 발표자님께서 지적하신 조세심판원 처리능력의 한계 및 재조사 결정의 남용 등 문제도 함께 해결할 수 있고, 신속성에 있어서도 현행 필요적 절차 강제에 비해 비약적인 납세자 권익 증진을 가져올 수 있으리라고 생각하는데, 이에 대한 발표자님의 고견을 부탁드립니다.

2. 국세심사 제도의 본질적인 문제점에 대해

저는 과거 수행한 연구에서 국세심사 제도는 “누구도 자신의 사건에 재판관이 될 수 없다.”는 로마 시대 이래의 대원칙에 어긋나는 제도라고 지적했습니다. 현재 국세심사 제도의 독립성은 외형에 불과할 뿐, 실질적으로는 독립성이 결여되어 있고 따라서 불복절차로 활용되기에는 부적절하다고 보기 때문입니다.

구체적으로 살펴보면 먼저 위원장을 세무서장, 지방국세청장, 국세청차장이 말도록 되어 있고(국세기본법 시행령 53조 3항), 세무서에 두는 국세심사위원회는 해당 세무서 소속 공무원 중 4명 이내, 지방국세청장에 두는 국세심사위원회는 해당 지방국세청 소속 공무원 중 6명 이내, 국세청에 두는 국세심사위원회는 소속 공무원 중에서 10명 이내가 위원이 되도록 되어 있으며(동조 4항), 위원장의 직무 대리 역시 위원장(또는 국세청장)이 지명한 위원이 맡고(동조 6항), 국세청과 그 소속기관에서 공무원으로 근무한 사람도 3년이 지나고 나면 민간위원이 될 수 있으며(동조 8항 2호 반대해석), 비록 형식적으로는 회의에서 민간위원이 과반수 이상 포함되어야 하기는 하나 위 세무서 및 국세청 소속 위원이 손쉽게 거의 반수를 점할 수 있는 개의정족수를 규정하면서 그 위원의 구성을 위원장이 하는 것으로 정합니다(동조 11항).

이런 상황에서는 세무서 및 국세청 소속 위원과 캐스팅 보트를 던질 전직 국세청 및 그 소속기관에서 공무원으로 근무한 민간위원 1, 2명을 위원장 즉 국세청 공무원이 지정함으로써 손쉽게 국세청 친화적인 회의를 구성할 수 있게 되고,

일단 민간위원으로 위촉되더라도 국세청에 반대되는 입장을 표했을 경우 향후 위원장이 회의의 구성원으로 부르지 않을 것을 염려할 수밖에 없게 되어

현행 국세심사 제도는 본질적으로 국세청 친화적인 의사결정이 내려질 위험성을 내포하고 있고 현행 법령상으로는 이에 대한 견제장치가 전혀 마련되어 있지 않기 때문에 독립성 증진을 위한 상당한 조치가 필요하다고 생각합니다.

개인적으로는 위원장은 반드시 국세청과 무관한 민간위원이 말아야 하고, 국세청 소속 현직 공무원은 위원에서 배제되어야 하며(즉, 민간위원만으로 위원회 구성), 민간위원 중에서도 전 국세청 및 유관기관 소속 공무원은 반수 미만이 되어야만 하는 조치가 취해져야 최소한의 독립성을 담보할 수 있으리라고 생각합니다.

이런 시각에 대해 발표자님께서 어떻게 생각하시는지 여쭙고 싶습니다.

다시 한 번 흥미로운 발표를 해주신 발표자님에게 감사드리며 이것으로 토론을 마칠 것입니다. 감사합니다.



제2주제

양도소득세 과세대상 자산의 우회양도에 대한 과세제도의 문제점과 개선방안

발표자 서윤식 (세무사, 세무법인 다솔 고문)

양도소득세 과세대상 자산의 우회양도에 대한 과세제도의 문제점과 개선방안

I. 들어가며

조세는 국가의 구성원인 국민이 국가의 기능을 수행하는 데 소요되는 국가경비에 충당하기 위하여 국가에 납부하는 금전 기타 경제적 부담이라고 할 수 있다. 조세는 국가의 기능을 수행하기 위하여 필요불가결한 비용이므로 국가의 구성원인 국민이 조세를 성실하게 납부하는 것은 국가의 구성원인 국민의 당연한 의무이다.

납세의무는 국민의 기본적인 의무이기는 하지만, 조세는 개별적 반대급부 없이 일방적으로 부과되는 것이어서, 국민들은 가능한 한 조세의 부담을 회피하고자 한다. 조세회피 또는 조세회피행위라 함은 넓은 의미에서는 경제상 조세를 회피하거나 경감시킨 일체의 행위로서 절세행위와 조세포탈행위를 포함하는 개념으로 사용되나, 좁은 의미에서는 조세법상 예상되어 있는 법형식을 선택하지 아니하고 迂廻行爲나 多段階行爲 기타 異常한 거래형태에 의하여 조세부담을 부당하게 경감 또는 배제하는 행위를 말한다.

현행 상속세 및 증여세법상 거주자가 배우자로부터 증여를 받은 경우에는 6억원을, 직계존비속으로부터 증여를 받은 경우에는 5천만원(다만, 미성년자가 직계존속으로부터 증여를 받은 경우에는 2천만원)을, 직계존속 및 직계비속 외의 4촌 이내의 혈족과 3촌 이내의 인척으로부터 증여를 받은 경우에는 1천만원을, 증여재산가액에서 각각 공제한다(증여재산공제).¹⁾

이와 같이 배우자 등에게 자산을 증여하는 경우 일정 금액을 증여재산가액에서 공제하므로 거주자가 양도소득세 과세대상자산을 배우자, 직계존비속 등 특수관계인에게 증여한 후에 제3자에게 양도하는 경우에는 그 자산의 양도소득에 대한 소득세 부담을 크게 줄일 수 있다.²⁾ 특히 배우자에게 재산을 증여하는 경우 6억원을 증여재산가액에서 공제하는 점을 이용하여 자산을 배우자에게 증여한 후 그 증여받은 배우자가 제3자에게 양도함으로써 양도소득세 부담을 회피하는 경우가 많다.³⁾

이와 같은 양도소득세 과세대상자산의 우회양도를 통한 조세회피행위에 대처하기 위하여 소득세법은 두 가지 제도를 두고 있다. 하나는 취득가액 승계규정 또는 이월과세규정(이하 “이월과세규정”이라 한다)이고 다른 하나는 부당행위계산부인규정(이하 “부당행위계산부인규정”이라 한다)이다. 이 두 규정은 자산의 장기간

1) 상속세 및 증여세법 제53조 제1항.

2) 자산의 양도차익 계산 시 취득가액은 자산의 양도인이 그 자산을 취득하기 위하여 지출한 비용으로 하되, 증여받은 자산을 양도하는 경우 취득가액은 증여를 받은 때의 상증법상의 평가액(시가 또는 보충적 평가방법에 의하여 평가한 가액)으로 한다. 따라서 배우자 등으로부터 증여받은 자산을 증여받은 후 단기간 내에 양도하는 경우에는 양도차익이 거의 발생하지 않으므로 양도소득세 세부담이 크게 줄어든다.

3) 2011.4.14. 상법 개정에 따라 배당가능한 이익으로 자기주식을 취득할 수 있게 됨에 따라 법인 대주주에 대한 가지급금을 소멸시키기 위하여 대주주의 주식을 배우자에게 증여한 후 수증주식을 법인에 양도하여 그 양도대금으로 대주주의 가지급금을 변제하는 사례가 많이 발생하고 이에 대한 과세관청의 세무조사 또한 증가하여 우회양도에 대한 과세에 대하여 분쟁이 많이 발생하고 있는 실정이다.

보유로 인하여 누적된 자본이익을 감소 또는 소멸시키기 위하여 중간에 증여행위를 끼어 넣는 이상한 거래형식을 취함으로써 양도소득세 부담을 회피 내지 감소시키려는 부당한 조세회피행위를 규제하여 과세의 평등을 실현하고자 하는 데에 그 입법목적이 있다.

위 두 과세제도의 입법목적이 동일함에도 그 적용요건이나 적용효과에 있어서는 상당한 차이가 있는바, 이로 인하여 우회양도에 대한 과세에 있어 공평과세 저해 등 문제가 발생한다. 이하에서는 먼저 특수관계인への 증여를 통한 우회양도에 대한 이월과세규정과 부당행위계산부인규정의 내용을 본 후에 그에 대한 문제점과 개선방안에 대하여 살펴본다.

II. 양도소득세 과세대상자산의 우회양도에 대한 현행 과세제도

1. 배우자·직계존비속에의 증여를 통한 자산의 우회양도에 대한 이월과세

가. 개요

소득세법 제97조의2 제1항은 거주자가 배우자(양도 당시 혼인관계가 소멸된 경우를 포함하되, 사망으로 혼인관계가 소멸된 경우는 제외한다) 또는 직계존비속으로부터 토지·건물 등 일정 자산을 증여받은 후 그 증여받은 날부터 10년(주식 및 출자지분은 1년) 이내에 양도하는 경우 그 자산의 양도차익을 계산할 때 양도가액에서 공제할 취득가액은 그 배우자 또는 직계존비속의 취득가액으로 하고, 자본적지출액은 증여자의 자본적지출액을 포함하며, 거주자가 증여받은 자산에 대하여 납부하였거나 납부할 증여세 상당액이 있는 경우에는 필요경비에 산입하도록 하고 있다.⁴⁾

이 이월과세규정은 납세자가 자산의 장기간 보유로 인하여 상승된 자본이익을 소멸시키기 위한 방편으로 중간에 증여행위를 끼어 넣는 이상한 거래형식을 취함으로써 누진세율에 의한 양도소득세 부담을 회피 내지 감소시키려는 부당한 조세회피행위를 규제하고, 납세자가 선택한 거래의 형식에 따라 발생할 수 있는 조세부담의 불공평을 시정하여 궁극적으로 과세의 평등을 실현하기 위한 것이다.⁵⁾

4) 이월과세규정은 1996.12.30. 상속세 및 증여세법 전부개정으로 배우자로부터 증여를 받은 때의 증여재산공제액이 크게 상향 조정되면서 토지, 건물 등을 배우자에게 증여하는 방법으로 양도소득세를 회피하는 사례를 방지하기 위하여 1996.12.30. 신설되었다. 이월과세규정의 연혁에 대하여는 <참고자료 2> 참조.

5) 현재 2007. 7. 26. 선고 2005헌바98 결정

이 사건 법률조항은 배우자 증여공제액이 상향조정됨에 따라 토지를 배우자에게 증여한 후 양도하는 방법으로 양도소득세 부담을 회피하는 사례를 방지하기 위해 증여배우자의 취득가액을 수증배우자의 취득가액으로 의제한 것으로 입법 목적의 정당성과 방법의 적절성이 인정된다. 또한 배우자 사이의 거래의 경우 상호 밀접한 관계로 말미암아 사전 또는 사후 담합의 개연성이 높고 과세관청이 이러한 일련의 거래에 대하여 개별 구체적 사정 등을 일일이 심사하여 과세하

나. 이월과세규정의 적용요건

이월과세규정은 다음의 요건을 모두 충족하는 경우에 적용한다.⁶⁾

- ① 배우자 또는 직계존비속으로부터 토지·건물, 부동산을 취득할 수 있는 권리, 주식 및 출자지분, 특정시설물 이용권을 증여받을 것
- ② 증여받은 자산을 그 증여받은 날부터 10년(주식 및 출자지분은 1년) 이내에 양도할 것
- ③ 이월과세 적용배제 사유에 해당하지 아니할 것.

(1) 배우자 또는 직계존비속으로부터 토지·건물, 부동산을 취득할 수 있는 권리, 주식 및 출자지분, 특정시설물 이용권을 증여받을 것

거주자가 배우자 또는 직계존비속으로부터 양도소득세 과세대상자산 중 토지·건물, 부동산을 취득할 수 있는 권리, 주식 및 출자지분, 특정시설물 이용권을 증여받아야 한다.

여기에서 배우자는 양도 당시 혼인관계가 소멸된 경우를 포함하되, 사망으로 소멸된 경우는 제외한다. 양도 당시 사망으로 혼인관계가 소멸된 경우란 양도 당시 자산을 증여한 배우자가 사망함으로써 혼인관계가 소멸된 경우를 의미한다. 수증자가 사망한 경우에는 수증자가 증여받은 자산이 상속되었을 것이므로 수증자가 그 자산을 양도하는 경우는 발생하지 않는다.⁷⁾ 직계존비속으로부터 증여받은 경우에는 양도 당시 증여한 직계존비속이 사망한 경우에도 이월과세규정이 적용된다.⁸⁾

증여자산의 이월과세규정의 적용대상이 되는 자산은 토지 또는 건물, 부동산을 취득할 수 있는 권리⁹⁾, 주식 및 출자지분,¹⁰⁾ 특정시설물 이용권¹¹⁾에 한한다.

는 것은 조세행정상 불가능에 가까우므로 양도소득세의 회피를 방지하기 위하여 일률적으로 배우자의 취득가액을 승계토록 한 것은 일용 불가피한 조치라고 수긍할 수 있다

6) 소득세법 제97조의2 제1항.

7) 배우자 또는 직계존비속의 관계가 증여시점에만 존재하면 되는 것인지 아니면 양도시점에도 존재하여야 하는지 의문이 있을 수 있다. 양도 당시 혼인관계가 소멸한 경우에도(사망으로 소멸한 경우는 제외) 배우자에 포함되는 것으로 하고 있음에 비추어 증여시점에서만 배우자 또는 직계존비속 관계에 있으면 이월과세규정이 적용되는 것으로 해석하여야 할 것이다.

8) 기획재정부 재산세제과-669, 2019.10.01.

거주자가 양도일로부터 소급하여 5년 이내에 직계존속으로부터 증여받은 주택의 양도차익을 계산할 때 양도가액에서 공제할 취득가액은 「소득세법」 제97조의2 제1항 전단 규정에 의해 직계존속의 취득 당시 같은 법 제97조 제1항 제1호에 따른 금액으로 하는 것이며, 동 규정은 양도 당시에 해당 주택을 증여한 직계존속이 이미 사망한 경우에도 동일하게 적용하는 것임.

9) 부동산을 취득할 수 있는 권리는 2019.2.12. 이후 양도하는 분부터 적용한다. 부동산을 취득할 수 있는 권리란 부동산 취득시기가 도래하기 전에 당해 부동산을 취득할 수 있는 권리를 말하는 것으로 건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 부수되는 토지를 취득할 수 있는 권리(분양권, 조합원입주권 등), 부동산매매계약을 체결한 자가 계약금만 지급한 상태에서 양도하는 권리 등이 이에 해당한다(소득세법 기본통칙 94-0001).

10) 주식 및 출자지분은 2025.1.1. 이후 증여받은 분부터 적용한다. 2024.12.31. 이전에 주식 및 출자지분을 증여받은 경우에는 이월과세규정을 적용하지 아니한다.

11) 특정시설물 이용권이란 이용권·회원권, 그 밖에 그 명칭과 관계없이 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 이용할 수 있도록 약정한 단체의 구성원이 된 자에게 부여되는 시설물 이용권(법인의 주식 등을 소

이 경우 증여는 진정증여를 의미한다. 이는 가장증여인 경우에는, 가장행위는 사법상 무효이므로, 양도소득세 납세의무자는 증여자가 되어야 하나, 이월과세규정은 양도소득세 납세의무자를 수증자로 하고 있기 때문이다.

(2) 증여받은 자산을 그 증여받은 날부터 10년(주식 및 출자지분은 1년) 이내에 양도할 것

수증자가 증여받은 자산을 그 증여받은 날부터 10년 이내에 양도하여야 한다. 다만, 주식 및 출자지분은 증여받은 날부터 1년 이내에 양도하여야 한다. 이 경우 기간 계산에 있어 연수는 등기부에 기재된 소유기간에 따른다.¹²⁾

소득세법은 10년의 기간 계산에 있어 등기부에 기재된 소유기간에 따르도록 규정하고 있는바, 이것이 합리적인 것인지에 대하여는 의문의 여지가 있다. 그것은 토지 등 양도소득세 과세대상자산의 취득시기 및 양도시기는 해당 자산의 대금을 청산한 날로 하되, 대금청산일이 불분명하거나 대금을 청산하기 전에 소유권이전등기를 한 경우에는 등기부·등록부 또는 명부 등에 기재된 등기접수일로 하는데,^{13) 14)} 증여일로부터 10년 이내에 양도하였는지 여부를 판단함에 있어 문제가 발생할 수 있기 때문이다. 예컨대 대금을 청산한 후 일정기간이 경과한 후에 소유권이전등기를 하는 경우, 대금청산일을 기준으로 하는 경우에는 10년 이내에 양도한 것이 되나 소유권이전등기일을 기준으로 하는 경우에는 10년이 지난 후에 양도한 것으로 될 수 있다.¹⁵⁾

(3) 이월과세 적용배제 사유에 해당하지 아니할 것

이월과세규정 배제사유에 해당하지 않아야 한다. 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 이월과세규정을 적용하지 아니한다.¹⁶⁾

- ① 사업인정고시일부터 소급하여 2년 이전에 증여받은 경우로서 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이나 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용된 경우¹⁷⁾

유하는 것만으로 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 시설물 이용권을 부여받게 되는 경우 그 주식 등을 포함한다(소득세법 94조 1항 4호 나목).

12) 소득세법 제97조의2 제3항.

13) 소득세법 제98조, 소득세법 시행령 제162조 제1항 제1호 및 제2호.

14) 상속 또는 증여에 의하여 취득한 자산에 대하여는 그 상속이 개시되거나 또는 증여를 받은 날을 취득시기로 한다(소득세법 시행령 제162조 제1항 제5호).

15) 자산의 보유기간 계산에 있어 연수는 등기부에 기재된 소유기간에 따르는 경우에도 양도시기를 등기부상에 기재된 등기원인일로 할 것인지, 등기접수일로 할 것인지 아니면 등기일로 할 것인지 의문이 있을 수 있다.

16) 소득세법 제97조의2 제2항.

- ② 이월과세규정을 적용할 경우 양도소득세 비과세대상 1세대 1주택(양도소득세의 비과세대상에서 제외되는 고가주택과 이에 따른 토지를 포함한다)의 양도에 해당하게 되는 경우¹⁸⁾
- ③ 이월과세규정을 적용하여 계산한 양도소득 결정세액이 이월과세규정을 적용하지 아니하고 계산한 양도소득 결정세액보다 적은 경우

다. 이월과세규정의 적용효과

이월과세규정의 적용요건이 충족된 경우에는 배우자 또는 직계존비속으로부터 자산을 증여받은 자가 그 자산을 양도하는 경우, 양도소득세 납세의무자는 수증인으로 하되, 양도가액에서 공제할 취득가액 등 필요경비와 해당 자산의 취득시기는 증여자를 기준으로 한다.

(1) 취득가액 등 필요경비 승계

증여받은 자산의 양도차익을 계산함에 있어 양도가액에서 공제할 취득가액은 그 자산을 증여한 배우자 또는 직계존비속의 취득 당시의 가액으로 하고, 자본적지출액은 거주자의 배우자 또는 직계존비속이 해당 자산에 대하여 지출한 금액을 포함한다.

(2) 증여세 상당액 필요경비 산입

수증자가 납부하였거나 납부할 증여세 상당액은 필요경비에 산입한다. 필요경비에 산입되는 증여세 상당액은 아래 ①의 증여세 산출세액에 ②의 자산가액이 ③의 증여세 과세가액에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액으로 한다. 이 경우 필요경비에 산입되는 증여세 상당액은 해당 자산의 양도차익을 한도로 한다.

- ① 거주자가 그 배우자 또는 직계존비속으로부터 증여받은 자산에 대한 증여세 산출세액
- ② 양도한 해당 자산가액(증여세가 과세된 증여세 과세가액을 말한다)
- ③ 증여세 과세가액

17) 이는 소득세법이 2010. 12. 27. 법률 제10408호로 일부개정될 때에 신설된 것이다. 법률에 따라 토지 등이 협의매수 또는 수용되는 경우에는 소유자의 의사와 관계없이 양도되는 것이므로 10년 이내에 양도하는 경우에도 이월과세적용을 배제하는 것이다.

18) 이는 2014. 1. 1. 법률 제12169호로 소득세법 개정 시 신설된 규정이다. 이월과세 적용에 따라 증여자가 취득한 날을 수증자의 취득일로 보는 경우 1세대 1주택 비과세 규정이 적용되어 증여자가 양도소득세를 회피하는 사례가 발생할 수 있다. 이를 방지하기 위하여 이월과세를 적용하지 않고 증여받은 날을 취득일로 하여 양도소득세를 부과하도록 한 것이다.

이월과세규정을 적용할 경우에 1세대1주택의 양도에 해당하게 되는 경우에 이월과세규정을 적용하지 않는 것이므로 이월과세규정을 적용하지 않아도 1세대1주택의 양도에 해당하는 경우에는 이월과세규정을 적용한다. 예컨대, 증여 당시 1세대1주택에 해당하는 주택을 배우자로부터 증여받아 이혼 후 양도하는 경우에는 이월과세규정의 적용배제 사유에 해당하지 아니한다(서면-2016-부동산-4434 [부동산납세과-1285], 2016.8.23.).

(3) 취득시기 승계

양도소득세 과세대상 자산의 보유기간에 따라 장기보유특별공제의 공제율, 적용세율 등에 차이가 있다. 자산의 보유기간은 양도자가 그 자산을 취득한 날부터 양도한 날까지의 기간으로 하는 것이 원칙이나, 이월과세규정을 적용하는 경우에는 장기보유특별공제, 세율 등을 적용하기 위한 자산의 보유기간을 계산할 때 증여한 배우자 등이 자산을 취득한 날을 그 자산의 취득시기로 한다.¹⁹⁾

2. 특수관계인에의 증여를 통한 우회양도에 대한 부당행위계산 부인

가. 개요

소득세법 제101조 제2항 본문은 거주자가 특수관계인(이월과세규정을 적용받는 배우자 및 직계존비속의 경우는 제외한다)에게 자산을 증여한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여일부터 10년 이내에 다시 타인에게 양도한 경우로서 증여받은 자의 증여세와 양도소득세를 합한 세액이 증여자가 직접 양도한 것으로 보아 계산한 양도소득세보다 적은 경우에는 증여자가 그 자산을 직접 양도한 것으로 본다고 규정하고, 단서에서 다만, 양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속된 경우에는 그러하지 아니하다라고 규정하고 있다.²⁰⁾

위 규정은, 납세자가 자산의 장기간의 보유로 인하여 상승된 자본이익을 소멸시키기 위한 방편으로 중간에 증여행위를 끼워 넣는 이상한 거래형식을 취함으로써 고율의 누진세율에 의한 양도소득세 부담을 회피 내지 감소시키려는 부당한 조세회피행위를 규제하고, 납세자가 선택한 거래의 형식에 따라 발생할 수 있는 조세부담의 불공평을 시정하여 궁극적으로 과세의 평등을 실현하고자 하는 데에 그 입법목적이 있다.²¹⁾

나. 부당행위계산부인 요건

부당행위계산부인규정은 다음의 요건을 모두 충족한 경우에 적용된다.

- ① 거주자가 특수관계인에게 양도소득세 과세대상자산을 증여할 것. 이 경우 특수관계인에는 이월과세규정을 적용받는 배우자 및 직계존비속은 제외한다.²²⁾

19) 소득세법 제95조 제4항, 제104조 제2항.

20) 우회양도에 대한 부당행위계산부인규정은 1978.12.5. 소득세법 개정 시 제55조 제2항으로 신설되었다가 1994.12.22. 소득세법 전부개정 시 제101조 제2항으로 자리를 옮겼다. 우회양도에 대한 부당행위계산부인규정의 연혁에 대하여는 <참고자료 2> 참조.

21) 헌재 2003. 7. 24. 선고 2000헌바28 결정 ; 대법원 2004. 2. 27. 선고 2001두8452 판결

22) 우회양도에 대한 부당행위계산부인규정에 있어 특수관계인은 증여시점에 있으면 되는지 아니면 양도시점에서도 있어

- ② 자산을 증여받은 자가 그 증여받은 날부터 10년 이내에 그 증여받은 자산을 타인에게 양도할 것
- ③ 증여받은 자의 증여세와 양도소득세를 합한 세액이 증여자가 직접 양도하는 경우로 보아 계산한 양도소득세 보다 적을 것
- ④ 양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속되지 아니할 것

(1) 거주자가 특수관계인에게 양도소득세 과세대상자산을 증여할 것

거주자가 특수관계인에게 양도소득세 과세대상자산을 증여하여야 한다. 이 경우 특수관계인에는 이월과세규정을 적용받는 배우자 및 직계존비속은 제외한다.

(가) 특수관계인

특수관계인이란 본인과 다음의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자를 말한다.²³⁾ 이 경우 본인도 그 특수관계인의 특수관계인으로 본다.

- ① 혈족·인척 등 친족관계
- ② 임원·사용인 등 경제적 연관관계
- ③ 주주·출자자 등 경영지배관계

(나) 양도소득세 과세대상자산

양도소득세 과세대상 자산은 소득세법 제94조에서 규정하고 있는바, 다음과 같다.²⁴⁾ 파생상품과 신탁 수익권을 제외하면 부동산 및 이에 준하는 자산과 주식 및 출자지분이라는 2개의 그룹으로 구분할 수 있다.²⁵⁾

야 하는지 의문이 있을 수 있다. 과세관청의 해석사례에 의하면, 증여 당시와 양도 당시에 특수관계에 있어야 부당행위계산부인규정이 적용된다. 증여 당시와 양도 당시 중 어느 하나의 시점에서만 특수관계에 있는 경우에는 부당행위계산부인규정을 적용되지 않는다(양도소득세 집행기준 101-167-12). 양도일 현재 사망 등으로 특수관계가 소멸된 경우에는 부당행위계산이 적용되지 아니한다(재산46014-444, 2000.04.08.).

23) 소득세법은 특수관계인의 범위에 대하여 별도의 독자적인 규정을 두지 않고 국세기본법상의 특수관계인을 소득세법상의 특수관계인으로 하고 있다(소득세법 시행령 98조 1항). 특수관계인의 범위에 대한 상세한 사항은 국세기본법 시행령 1조의2 참조.

24) 주식 및 출자지분이 기타자산에 해당하는 경우에는 기타자산에 관한 규정을 적용한다(소득세법 94조 2항).

25) 파생상품 등의 거래 또는 행위로 인하여 발생하는 소득, 신탁수익권의 양도로 발생하는 소득도 양도소득세 대상으로 규정되어 있으나 그 소득은 여타의 양도소득과 그 성격이 다르므로 논의에서 제외하기로 한다. 부동산 및 이에 준하는 자산의 양도소득과 주식 및 출자지분의 양도소득은 예정신고기한, 적용세율 등을 달리하고 있다. 또한 양도소득 기본공제 250만원은 부동산 및 이에 준하는 자산의 양도소득과 주식 및 출자지분의 양도소득에서 각각 공제하며, 양도소득금액 계산에 있어서도 그룹별로 양도소득금액을 계산하며 2개의 그룹 간에는 양도소득금액을 통산하지 아니한다.

구 분		구체적 대상
부동산과 이에 준하는 자산	부동산	토지, 건물(건물에 부속된 시설물과 구축물 포함)
	부동산에 관한 권리	부동산을 취득할 수 있는 권리
		지상권
		전세권과 등기된 부동산임차권
	기타자산 26)	사업용 고정자산(토지·건물 및 부동산에 관한 권리를 말한다)과 함께 양도하는 영업권
		특정시설물이용권(주주회원권 포함)
		특정주식 27)
		부동산과다보유법인 주식 28)
		이촉권
주식 및 출자지분	주식 및 출자지분 (신주인수권, 증권예탁증권, 동업기업의 지분 포함)	국내주식(상장주식 중 대주주양도분과 장외양도분과 비상장주식)
		국외주식(외국법인이 발행한 주식, 내국법인이 발행한 주식으로서 해외증권시장에 상장된 것)
기타		파생상품 신탁수익권 (수익증권 및 투자신탁의 수익권은 제외)

(다) 증여의 의미

배우자 또는 직계존비속에게 양도소득세 과세대상자산을 증여하여야 한다. 이 경우 증여는 진정증여를 의미하는 것인지 가장증여를 의미하는 것인지가 문제인바, 가장증여를 의미하는 것으로 보는 견해가 통설이라고 할 수 있다.²⁹⁾ 대법원도 “구 소득세법 제101조 제2항의 규정은 양도소득세를 회피하기 위하여 증여의 형식을

26) 어느 자산이 주식 및 출자지분에도 해당하고 기타자산에도 해당하는 경우에는 기타자산에 관한 규정을 적용한다(소득세법 제94조 제2항).

27) 특정주식이란 법인의 자산총액 중 부동산 등의 가액이 차지하는 비율이 100분의 50 이상인 법인의 과점주주가 그 법인의 주식등의 100분의 50 이상을 해당 과점주주 외의 자에게 양도하는 경우에 해당 주식등을 말한다(소득세법 제94조 제1항 제4호 다목).

28) 부동산과다보유법인의 주식이란 골프장업, 스키장업, 휴양시설관리업, 부동산업·부동산개발업 등의 사업을 하는 법인으로서 자산총액 중 부동산 등의 가액이 차지하는 비율이 100분의 80 이상인 법인의 주식등을 말한다(소득세법 제94조 제1항 제4호 라목).

29) 증여가 진정한 증여를 의미하는지 가장증여를 의미하는지에 대하여 상세한 내용은 김완석, “수증자산의 양도에 있어

거쳐 양도한 경우, 이를 부인하고 실질소득의 귀속자인 증여자에게 양도소득세를 부과하려는 데 그 목적이 있다.”고 한바,³⁰⁾ ‘실질소득의 귀속자인 증여자’라고 한 것은 증여가 가장증여인 경우를 의미하는 것으로 보기 때문이라고 생각된다.

2009.12.31. 소득세법 개정 시 “다만, 양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속된 경우에는 그러하지 아니하다”라고 소득세법 제101조 제2항 단서가 신설되었는바, 이것도 가장증여를 전제한 것으로 보인다.

(2) 자산을 증여받은 자가 그 증여받은 날부터 10년 이내에 그 증여받은 자산을 타인에게 양도할 것

자산을 증여받은 자가 그 증여받은 날부터 10년 이내에 그 증여받은 자산을 타인에게 양도하여야 한다.³¹⁾ 이 경우 기간 계산에 있어 연수는 등기부에 기재된 소유기간에 따른다.³²⁾

(3) 증여받은 자의 증여세와 양도소득세를 합한 세액이 증여자가 직접 양도하는 경우로 보아 계산한 양도소득세 보다 적을 것

증여받은 자의 증여세와 양도소득세를 합한 세액이 증여자가 직접 양도하는 경우로 보아 계산한 양도소득세 보다 적어야 한다. 이 경우 증여세는 증여세 산출세액에서 공제·감면세액을 뺀 세액을 말하고, 양도소득세는 양도소득세 산출세액에서 공제·감면세액을 뺀 결정세액을 말한다.³³⁾

서의 증여행위의 부인”, 「중양법학 제5집 제1호」, 중양법학회, 2003, 155~159쪽 ; 윤지현, “소득세법 제101조 제2항의 해석에 관하여”, 「조세법연구 제14-3호」, 한국세법학회, 2008, 16~29쪽 ; 김완석·정지선, 「소득세법론」, 삼일인포마인, 2018, 668~669쪽 참조

30) 대법원 2003. 1. 10. 선고 2001두4146 판결

구 소득세법 제101조 제2항의 규정은 양도소득세를 회피하기 위하여 증여의 형식을 거쳐 양도한 경우, 이를 부인하고 실질소득의 귀속자인 증여자에게 양도소득세를 부과하려는 데 그 목적이 있다.

한편 대법원 1989. 5. 9. 선고 88누5228 판결은 “소득세법 제55조 제2항(현행 소득세법 제101조 제2항)이 규정하고 있는 부당행위계산부인이 성립되기 위하여서는 …특수관계자에게 자산을 증여한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여일로부터 2년 내에 다시 이를 타인에게 양도하여야 하는바, 위 자산의 증여는 양도소득에 대한 소득세를 부당하게 감소시키기 위한 경우에 한하며 그 부인의 대상이 되는 증여행위는 실제로 존재하는 것이어야 하고 단지 상속세법 제34조 제1항(현행 상속세법 제44조 제1항)에 의하여 증여로 의제된다는 사유만으로는 위 법조 소정의 증여가 있었다고 할 수 없는 것이다.”라고 한바, 이는 가장증여의 경우에는 부당행위계산부인규정이 적용되지 않는다는 취지이어서 위 대법원 판결과 상반된 판결로 보인다.

31) 이 규정이 신설된 당시에는 증여받은 날부터 양도일까지의 기간은 2년이었으나, 1996.12.30. 소득세법 개정 시 3년으로 되고, 2005.12.31. 소득세법 개정 시에 5년으로 되었다가 2022.12.31. 소득세법 개정 시에 10년으로 되었다.

32) 소득세법 제97조의2 제3항, 소득세법 제101조 제4항.

33) 2009.12.31. 이전에는 “양도소득에 대한 소득세를 부당하게 감소시키기 위하여 … 특수관계자에게 자산을 증여(…)한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여일로부터 5년 이내에 다시 이를 타인에게 양도한 경우에는 증여자가 그 자산을 직접 양도한 것으로 본다.”고 하였으나, 2009.12.31. 소득세법 개정 시 “거주자가 … 특수관계자(…)에게 자산을 증여한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여일로부터 5년 이내에 다시 타인에게 양도한 경우로서 제1호에 따른 세액이 제2호에 따른 세액보다 적은 경우에는 증여자가 그 자산을 직접 양도한 것으로 본다.”로 되었다.

(4) 양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속되지 아니할 것

양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속된 경우에는 부당행위계산부인규정을 적용하지 아니한다.³⁴⁾ 즉 양도소득이 증여자에게 귀속되어야 한다.³⁵⁾

양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속된 경우에는 부당행위계산부인규정을 적용하지 않는다는 규정은 2009.12.31. 소득세법 개정 시 신설된 규정으로서, 이는 부당행위계산부인규정을 적용하기 위해서는 양도소득이 실질적으로 증여자에게 귀속되었을 것을 요한다는 대법원 판결에 따른 것이다.³⁶⁾

이와 같이 양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속된 경우에는 부당행위계산부인규정을 적용할 수 없다고 하는 것은 부당행위계산부인규정은 거주자가 특수관계인에게 한 자산의 증여가 진정증여가 아니라 가장증여인 경우에 적용된다는 것을 의미하는 것으로 볼 수 있다.

다. 부당행위계산부인의 효과

(1) 거래의 재구성 - 증여자가 직접 양도한 것으로 의제

부당행위계산부인요건이 충족된 경우에는 증여자가 수증자에게 증여한 자산을 직접 타인에게 양도한 것으로 본다. 증여자가 직접 그 자산을 타인에게 양도한 것으로 보므로 증여자가 양도소득세 납세의무자가 된다. 다만, 이 경우 그 양도소득에 대한 양도소득세는 수증자도 증여자와 함께 연대납세의무를 진다.³⁷⁾

증여자가 직접 양도한 것으로 보므로 당연히 양도자산의 취득가액, 취득시기는 증여자의 취득가액, 취득시기에 의한다.

34) 소득세법 제101조 제2항 단서

35) 부동산거래관리과-217, 2011.03.10.

거주자가 특수관계법인에 자산을 증여한 후 그 자산을 증여받은 법인이 그 증여일로부터 5년 이내에 양도한 경우에는 「소득세법」 제101조를 적용하는 것이나, 그 자산의 양도소득이 해당 법인에 실질적으로 귀속된 경우에는 그러하지 않는 것임

36) 대법원 1997.11.25. 선고 97누13979 판결

위 소득세법 제55조 제2항(현행 소득세법 제101조 제2항)의 규정은 양도소득세를 회피하기 위하여 증여의 형식을 거쳐 양도한 경우 이를 부인하고, 실질소득의 귀속자인 증여자에게 양도소득세를 부과하려는데 그 목적이 있다고 할 것 인바, 수증자의 증여세와 양도소득세를 합한 금액이 증여자가 직접 양도하는 경우의 양도소득세보다 적다고 하더라도 이와 같은 외형적인 사유만으로 곧바로 양도소득세를 부당하게 감소시킨 경우에 해당한다고 볼 수는 없고, 그 증여가 양도소득세를 부당하게 감소시키기 위한 경우로서 양도소득이 실질적으로 증여자에게 귀속되었을 것임을 요한다 할 것이다.

37) 소득세법 제101조 제2항에 따라 증여자가 자산을 직접 양도한 것으로 보는 경우 그 양도소득에 대해서는 증여자와 증여받은 자가 연대하여 납세의무를 진다(소득세법 제2조 제4항).

(2) 증여세 부과 배제

소득세법상 부당행위계산부인요건이 충족된 경우에는 증여자가 직접 그 자산을 양도한 것으로 보므로 거주자가 특수관계인에게 한 증여는 존재하지 않는 것으로 보아야 한다. 따라서 그 증여에 대하여는 증여세를 부과할 수 없다. 소득세법은 증여자에게 양도소득세가 과세되는 경우에는 당초 증여받은 자산에 대하여는 「상속세 및 증여세법」의 규정에 불구하고 수증자에게 증여세를 부과하지 아니한다고 규정하고 있는바,³⁸⁾ 이는 당연한 규정이라고 할 것이다.

따라서 자산을 증여받은 자가 증여세를 납부한 후 그 자산을 양도한 데 대하여 부당행위계산부인규정에 따라 증여자에게 양도소득세를 부과하는 경우 수증자가 납부한 증여세는 환급되어야 한다.

3. 이월과세규정과 부당행위계산부인규정의 비교

부당행위계산부인규정은 (모든) 양도소득세 과세대상자산을 (모든) 특수관계인에게 증여한 후 일정 기간 내에 타인에게 양도하는 경우에 적용되나, 이월과세규정이 적용되는 배우자 또는 직계존비속에게 증여한 후 양도하는 경우에는 적용되지 아니한다. 따라서 부당행위계산부인규정은 이월과세규정이 적용되지 아니하는 우회양도에 대하여만 보충적으로 적용된다. 또한 가장증여 후 양도하는 경우에만 부당행위계산부인규정이 적용되는 것으로 본다면, 진정증여 후 양도하는 경우에는 부당행위계산부인규정이 적용될 여지가 없다.

이월과세규정과 부당행위계산부인규정은 특수관계인에게의 증여를 통한 우회양도로 조세를 회피하는 행위를 규제하여 과세의 공평을 실현하기 위함이라는 입법취지는 동일하나 그 적용요건 및 적용효과에 있어서는 상당한 차이가 있다. 두 규정을 요약, 비교하면 다음과 같다.

38) 소득세법 제101조 제3항. 동 규정은 현재 2003.7.24. 선고 2000헌바28 결정에 따라 2003.12.30. 법률 제7006호로 소득세법 개정 시 신설된 규정이다. 그전에는 과세관청은 수증자에게 증여세를 부과하고 그 증여세액을 양도소득 계산 시 필요경비에 산입하였으나, 헌법재판소는 부당행위부인 요건이 충족된 경우 증여자가 직접 자산을 양도한 것으로 보아 양도소득세를 부과하면서 수증자에 대하여 증여세를 부과하는 것은 이중과세이므로 수증자의 증여세액 등을 환급하도록 하는 등의 규율이 전혀 없는 것은 수증자의 재산권을 침해하는 것으로서 위헌이라고 결정하였다(헌재 2003. 7. 24. 2000헌바28 전원재판부).

<우회양도에 대한 이월과세와 부당행위계산부인의 비교>

구 분		이월과세	부당행위계산 부인
요 건	적용대상 자산	토지·건물, 부동산을 취득할 수 있는 권리, 주식 및 출자지분, 특정시설물이용권에 한함.	모든 양도소득세 과세대상자산
	증여자와 수증자의 관계	배우자·직계존비속에 한함	이월과세가 적용되는 배우자·직계존비속을 제외한 모든 특수관계인
	증여일부터 양도일까지의 기간	10년(주식 및 출자지분은 1년)	10년
	세부담의 감소	세부담의 감소가 있어야 함. 이월과세규정을 적용하여 계산한 양도소득 결정세액이 이월과세규정을 적용하지 아니하고 계산한 양도소득 결정세액보다 적은 경우	세부담의 감소가 있어야 함. 증여받은 자의 증여세와 양도소득세를 합한 세액이 증여자가 직접 양도하는 경우로 보아 계산한 양도소득세보다 적을 것
	적용배제	사업인정고시일부터 소급하여 2년 이전에 증여받은 경우로서 협의매수 또는 수용된 경우이거나 이월과세규정을 적용할 경우 양도자산이 비과세되는 1세대 1주택에 해당하는 경우	양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속된 경우
효 과	양도소득세 납세의무자	증여받아 양도한 배우자·직계존비속 * 당초 증여자가 직접 양도하는 것으로 보는 것이 아님.	당초 증여자가 직접 양도하는 것으로 봄(당초 증여자). * 수증자는 연대납세의무
	취득가액	증여한 배우자·직계존비속의 취득 시의 가액으로 함.	증여자의 취득 시의 가액으로 함.
	장기보유특별공제·세율 적용 시 보유기간 계산	증여한 배우자·직계존비속의 취득일부터 양도일까지의 기간	증여자의 취득일부터 양도일까지의 기간
	증여세 부과 여부	증여세를 부과함	증여세를 부과하지 않음
	기납부 증여세의 처리	양도차익 계산 시 필요경비에 산입	증여세를 부과하지 못하므로 수증자에게 환급

III. 현행 과세제도의 문제점과 개선방안

1. 문제점

가. 부당행위계산부인규정의 문제점

통설·판례에 따르면 부당행위계산부인규정은 양도소득이 특수관계인에 대한 증여가 가장증여인 경우에 한하여 적용된다. 그러나 특수관계인에 대한 증여가 가장증여인 경우에 한하여 부당행위계산부인규정이 적용되는 것으로 한다면 다음과 같은 문제가 있다.

- ① 가장행위는 법률상 당연히 무효이므로³⁹⁾ 증여자가 특수관계인에게 한 증여가 가장증여라면 그 증여는 법률상 당연히 무효이다. 수증자가 가장증여에 의하여 취득한 자산을 타인에게 양도한 것은 민사법상으로도 증여자가 직접 자산을 타인에게 양도한 것이 된다. 따라서 거주자가 특수관계인에게 한 증여가 가장행위인 경우에는 소득세법 제101조 제2항이 아니라 국세기본법 제14조 제1항⁴⁰⁾의 실질과세의 원칙(실질귀속자 과세원칙)에 의하여 증여자가 직접 자산을 타인에게 양도한 것으로 하여 양도소득세를 부과할 수 있다. 따라서 특수관계인에 대한 증여를 가장증여로 한정하는 경우에는 소득세법 제101조 제2항은 존재이유가 전혀 없는 불필요한 규정이 되어 버린다.
- ② 조세법상 부당행위계산 부인의 대상이 되는 행위는 진실로 존재하는 것이어야 하고 그러한 행위가 허위인 경우에는 부당행위계산 부인의 문제가 발생할 여지가 없다⁴¹⁾ 이 경우에는 과세관청의 조사결정권에 의하여 그 행위의 존재자체가 부정되고 진실한 거래에 대하여 과세되어야 한다.
- ③ 소득세법 제101조 제2항은 특수관계인으로부터 자산을 증여받은 자가 그 증여받은 날부터 10년 이내에 그 자산을 양도하는 경우에 증여자가 그 자산을 직접 양도한 것으로 보도록 규정하고 있는바, 이 조항을 반대해석하면 증여받은 날부터 10년이 지난 후에 수증자가 그 증여받은 자산을 양도하는 경우에는 부당행위

39) 민법 제108조(통정한 허위의 의사표시) ① 상대방과 통정한 허위의 의사표시는 무효로 한다.

40) 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.

41) 대법원 1995. 2. 10. 선고 94누1913 판결

법인세법 제20조(현행 법인세법 제52조) 소정의 부당행위계산부인제도가 적용되기 위하여는 내국법인과 특수관계자 사이에 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 있어야 하나 그 기초적 사실행위에 불법행위, 허위행위 또는 가장행위가 있는 경우 과세관청으로서는 같은 법 제32조 소정의 조사결정권에 의하여 그 행위의 존재자체를 부정하고 실질적인 거래에 대하여 과세하여야 하는 것은 당연한 이치라 할 것이고, 나아가 그 실질적인 거래가 위 부당행위계산에 해당하는 경우에는 같은 법 제20조에 의하여 그 행위 또는 계산의 효력을 부인하고 과세할 수 있다. 대법원 1989. 5. 9. 선고 88누5228 판결

소득세법 제55조 제2항(현행 소득세법 제101조 제2항)이 규정하고 있는 부당행위계산부인이 성립되기 위하여서는 …특수관계자에게 자산을 증여한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여일로부터 2년 내에 다시 이를 타인에게 양도하여야 하는바, 위 자산의 증여는 양도소득에 대한 소득세를 부당하게 감소시키기 위한 경우에 한하며 그 부인의 대상이 되는 증여행위는 실제로 존재하는 것이어야 하고 단지 상속세법 제34조 제1항(현행 상증세법 제44조 제1항)에 의하여 증여로 의제된다는 사유만으로는 위 법조 소정의 증여가 있었다고 할 수 없는 것이다.

계산부인규정을 적용할 수 없으므로 그 자산의 증여인에게 양도소득세를 과세할 수 없다고 해석된다. 그러나 가장증여는 법률상 당연히 무효이므로 그 증여의 상대방이 특수관계인이든 아니든, 조세의 부담을 초래하든 아니든, 증여받은 자산을 언제 양도하든, 증여자를 양도자로 하여 양도소득세를 부과하여야 한다. 따라서 소득세법 제101조 제2항이 가장증여의 경우에 적용되는 것으로 본다면, 증여의 상대방, 조세부담 감소 여부, 증여일 후 양도일까지의 기간 등 부당행위계산부인 요건규정은 아무런 의미가 없다. 소득세법 제101조 제2항이 특수관계인에 대한 증여가 가장증여인 경우에 적용되는 것으로 한다면, 증여일부터 10년 이내에 양도하는 경우에 부당행위계산부인을 할 수 있는 것으로 하는 것은 논리적으로 모순이라고 하지 않을 수 없다.

나. 이월과세규정의 문제점

이월과세규정은 거주자가 배우자 또는 직계존비속으로부터 토지·건물, 부동산을 취득할 수 있는 권리, 주식 및 출자지분, 특정시설물이용권을 (진정)증여받은 후 양도하는 경우에 한하여 적용된다. 한편 부당행위계산부인 규정은 거주자가 이월과세규정을 적용받는 배우자 또는 직계존비속을 제외한 특수관계인으로부터 양도소득세 과세대상자산을 증여받은 후 양도한 경우로서 그 양도소득이 수증자에게 귀속되지 않는 경우에 적용된다. 즉 가장증여받은 후 양도하는 경우에 한하여 적용되고 진정증여받은 후 양도하는 경우에는 적용되지 아니한다.

이에 따라 다음의 경우에는, 진정증여를 하는 경우에도, 이월과세규정이 적용되지 아니한다.

- ① 거주자가 배우자 또는 직계존비속이 아닌 특수관계인으로부터 토지·건물, 부동산을 취득할 수 있는 권리, 주식 및 출자지분, 특정시설물이용권을 증여받은 후 양도한 경우(적용대상 특수관계인이 아닌 경우).
- ② 배우자 또는 직계존비속으로부터 토지·건물, 부동산을 취득할 수 있는 권리, 주식 및 출자지분, 특정시설물이용권 외의 자산 예컨대 특정주식, 부동산과다보유법인 주식을 증여받은 후 양도하는 경우(적용대상 자산이 아닌 경우)

배우자에게 특정시설물이용권을 증여한 후 양도하는 경우에는 이월과세규정이 적용하여 과세할 수 있지만 배우자에게 특정주식 또는 부동산과다보유법인 주식을 증여한 후 양도하는 경우에는 이월과세규정을 적용할 수 없으므로 과세할 수 없다. 이와 같이 동일인에게 자산을 증여한 후 양도하는 경우에도 그 자산이 어떤 자산인지에 따라 이월과세규정이 적용되어 과세되는 경우도 있고 적용되지 않는 경우도 있어 과세의 공평성에 어긋난다.

또한 배우자 또는 직계존비속에게 부동산을 증여한 후 양도하는 경우에는 이월과세규정을 적용하여 과세할 수 있으나, 그 외의 특수관계인에게 부동산을 증여한 후 양도하는 경우에는 이월과세규정을 적용할 수 없으므로 과세를 할 수 없다. 이와 같이 동일한 자산을 증여 후 양도하는 경우에도 특수관계인이 누구인지에 이월과세규정의 적용으로 과세되는 경우도 있고 과세되지 않는 경우도 있어 과세의 평등이 저해된다.

2. 개선방안

이월과세규정과 부당행위계산부인규정, 두 규정은 자산 양도 전에 증여행위를 끼어 넣는 이상한 거래형식을 취함으로써 양도소득세 부담을 회피하려는 조세회피행위를 규제하여 과세의 평등을 실현하고자 하는 것을 그 입법목적으로 하고 있음에도 그 적용요건을 달리하고 있음에 따라 위와 같은 문제가 발생한다. 따라서 두 규정을 통폐합하여 하나로 일원화하되, 다음과 같이 개선하는 것이 바람직하다고 생각된다.

- ① 부당행위계산부인규정을 가장증여 후 양도하는 경우에 적용되는 것으로 한다면, 그 규정은 존치할 필요가 없으므로 삭제한다.⁴²⁾ 가장증여 후 양도하는 경우에는 국세기본법상의 실질과세 원칙에 의하여 자산의 실질적 양도자인 증여자에게 과세할 수 있다.
- ② 이월과세규정은 배우자 또는 직계존비속에게 양도소득세 과세대상자산을 증여한 후 양도하는 경우에 적용되는 것으로 한다. 즉 적용대상 특수관계인은 그대로 두고 적용대상 자산의 범위를 확장한다.⁴³⁾

IV. 나가며 - 여론(餘論)

현행 소득세법상 이월과세규정은 토지·건물 등 일정한 자산을 증여한 후 양도하는 경우에 적용된다. 부당행위계산부인규정은 자산을 가장증여한 후 양도하는 경우에 적용되는 것이라고 한다면 진정증여 후 양도를 하는 경우에는 부당행위계산부인규정은 적용될 수 없다. 예컨대 거주자가 배우자에게 특정시설물이용권을 증여한 후 양도하는 경우에는 이월과세규정을 적용하지만 배우자에게 특정주식 또는 부동산과다보유법인 주식을 증여한 후 양도하는 경우에는 이월과세규정을 적용할 수 없고, 부당행위계산부인규정도 적용할 수 없다(진정증여이므로).

이와 같이 특수관계인에의 증여를 통한 자산의 우회양도에 대하여 이월과세규정과 부당행위계산부인규정 중 어느 것도 적용할 수 없는 경우 국세기본법 제14조 제3항을 적용하여 과세를 할 수 있는지에 대하여 의문이 제기될 수 있다. 국세기본법 제14조 제3항은 “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

42) 진정증여 후 양도하는 경우에 적용되는 것으로 하여도 그 효과가 이월과세규정을 적용하는 경우의 효과와 크게 차이가 없으므로 이월과세규정과 별도로 존치할 필요가 없다.

43) 적용대상자산을 확장함과 아울러 적용대상 특수관계인도 모든 특수관계인으로 확장하여야 한다는 주장도 제기될 수 있으나, 배우자 또는 직계존비속을 제외한 기타 특수관계인에게 자산을 증여하는 경우의 증여재산공제액은 1천만원에 불과하므로 기타 특수관계인에의 증여를 통하여 우회양도하는 사례는 거의 발생하지 않을 것으로 보인다. 따라서 적용대상 특수관계인의 범위는 확장할 필요가 없다고 생각된다.

법 또는 세법을 적용한다.”고 규정하고 있는바,⁴⁴⁾ 예컨대 거주자가 특정주식을 배우자에게 증여한 후 양도하는 경우, 국세기본법 제14조 제3항을 적용하여 그 거주자가 먼저 특정주식을 양도한 후 그 양도대금을 배우자에게 증여한 것으로 보아(즉 거래를 재구성하여) 그 증여자에게 양도소득세를 부과할 수 있는지가 문제이다. 위 문제는 이 글의 범위를 벗어나는 것이나, 거주자가 특정주식을 배우자에게 증여한 후 양도하는 경우(이 경우 이월과세규정이 적용되지 않는다) 국세기본법 제14조 제3항을 적용하여 그 거주자가 먼저 특정주식을 양도한 후 그 양도대금을 배우자에게 증여한 것으로 보아 그 증여자에게 양도소득세를 부과할 수 있는 여지는 다소 있다고 생각된다.⁴⁵⁾

44) 국세기본법 제14조 제3항은 2007.12.31. 국세기본법 개정 시 국제조세조정에 관한 법률에 따른 조세회피방지규정이 국제거래뿐만 아니라 국내거래까지 적용됨을 명확히 할 필요가 있어 일반적 조세회피부인규정으로 기능하도록 하기 위하여 신설한 것이다(기획재정부, 「2007 간주된 개정세법」, 2008, 5쪽.).

45) 국세기본법 제14조 제3항의 적용 여부를 판단할 때 참고할 수 있는 판결로는 대법원 2017. 12. 22. 선고 2017두57516 판결과 대법원 2022. 8. 25. 선고 2017두41313 판결이 있다.

① 대법원 2017. 12. 22. 선고 2017두57516 판결

국세기본법에서 제14조 제3항을 둔 취지는 과세대상이 되는 행위 또는 거래를 우회하거나 변형하여 여러 단계의 거래를 거침으로써 부당하게 조세를 감소시키는 조세회피행위에 대처하기 위하여 그와 같은 여러 단계의 거래 형식을 부인하고 실질에 따라 과세대상인 하나의 행위 또는 거래로 보아 과세할 수 있도록 한 것으로서, 실질과세의 원칙의 적용 대양 중 하나를 규정하여 조세공평을 도모하고자 한 것이다. 그렇지만 한편 납세의무자는 경제활동을 할 때에 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여 여러 가지의 법률관계 중의 하나를 선택할 수 있고 과세관청으로서 특별한 사정이 없는 한 당사자들이 선택한 법률관계를 존중하여야 하며, 또한 여러 단계의 거래를 거친 후의 결과에는 손실 등의 위험 부담에 대한 보상뿐 아니라 외부적인 요인이나 행위 등이 개입되어 있을 수 있으므로, 여러 단계의 거래를 거친 후의 결과만을 가지고 그 실질이 하나의 행위 또는 거래라고 쉽게 단정하여 과세대상으로 삼아서는 아니 된다.

② 대법원 2022. 8. 25. 선고 2017두41313 판결

구 국세기본법 제14조 제3항을 적용하여 거래 등의 실질에 따라 과세하기 위해서는 납세의무자가 선택한 행위 또는 거래의 형식이나 과정이 처음부터 조세회피의 목적을 이루기 위한 수단에 불과하여 그 실질이 직접 거래를 하거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것과 동일하게 평가될 수 있어야 한다. 그리고 이는 당사자가 그와 같은 형식을 취한 목적, 제3자를 개입시키거나 단계별 과정을 거친 경우, 그와 같은 방식을 취한 데에 조세 부담의 경감 외에 사업상의 필요 등 다른 합리적 이유가 있는지 여부, 각각의 행위 또는 거래 사이의 시간적 간격 및 그와 같은 형식을 취한 데 따른 손실과 위험부담의 가능성 등 제반 사정을 종합하여 판단하여야 한다.

참고문헌

- 김완석·정지선, 「소득세법론」, 삼일인포마인, 2018.
- 김완석, “수증자산의 양도에 있어서의 증여행위의 부인”, 「중앙법학 제5집 제1호」, 중앙법학회, 2003.
- 윤지현, “소득세법 제101조 제2항의 해석에 관하여”, 「조세법연구 제14-3호」, 한국세법학회, 2008.
- 이동식, “우회행위·다단계행위와 세법 : 특수관계자간의 자산거래를 중심으로”, 「서울법학 제15권 제1호」, 서울시립대학교 법학연구소, 2007.
- 이동식, “구 소득세법 제101조 제2항에 따른 양도소득세 과세와 이중과세 문제 : 헌법재판소 2000헌바28사건에 대한 평석”, 「저스티스. 제37권 제6호」, 한국법학원, 2004.
- 임승순, 「조세법」, 박영사, 2013.

<참고자료 1> 관련법령

1. 소득세법

제94조(양도소득의 범위) ① 양도소득은 해당 과세기간에 발생한 다음 각 호의 소득으로 한다. <개정 2010. 12. 27., 2014. 6. 3., 2014. 12. 23., 2016. 12. 20., 2017. 12. 19., 2018. 12. 31., 2019. 12. 31., 2020. 12. 29., 2024. 12. 31.>

1. 토지[「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」에 따라 지적공부(地籍公簿)에 등록하여야 할 지목에 해당하는 것을 말한다] 또는 건물(건물에 부속된 시설물과 구축물을 포함한다)의 양도로 발생하는 소득
2. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 부동산에 관한 권리의 양도로 발생하는 소득
 - 가. 부동산을 취득할 수 있는 권리(건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 딸린 토지를 취득할 수 있는 권리를 포함한다)
 - 나. 지상권
 - 다. 전세권과 등기된 부동산임차권
3. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 주식등의 양도로 발생하는 소득
 - 가. 주권상장법인의 주식등으로서 다음의 어느 하나에 해당하는 주식등
 - 1) 소유주식의 비율·시가총액 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 주권상장법인의 대주주가 양도하는 주식등
 - 2) 1)에 따른 대주주에 해당하지 아니하는 자가 증권시장에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 주식등. 다만, 「상법」 제360조의2 및 제360조의15에 따른 주식의 포괄적 교환·이전 또는 같은 법 제360조의5 및 제360조의22에 따른 주식의 포괄적 교환·이전에 대한 주식매수청구권 행사로 양도하는 주식등은 제외한다.
 - 나. 주권비상장법인의 주식등. 다만, 소유주식의 비율·시가총액 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 주권비상장법인의 대주주에 해당하지 아니하는 자가 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제283조에 따라 설립된 한국금융투자협회가 행하는 같은 법 제286조제1항제5호에 따른 장외매매거래에 의하여 양도하는 대통령령으로 정하는 중소기업(이하 이 장에서 “중소기업”이라 한다) 및 대통령령으로 정하는 중견기업의 주식등은 제외한다.
 - 다. 외국법인이 발행하였거나 외국에 있는 시장에 상장된 주식등으로서 대통령령으로 정하는 것
4. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 자산(이하 이 장에서 “기타자산”이라 한다)의 양도로 발생하는 소득
 - 가. 사업에 사용하는 제1호 및 제2호의 자산과 함께 양도하는 영업권(영업권을 별도로 평가하지 아니하였으나 사회통념상 자산에 포함되어 함께 양도된 것으로 인정되는 영업권과 행정관청으로부터 인가·허가·면허 등을 받음으로써 얻는 경제적 이익을 포함한다)
 - 나. 이용권·회원권, 그 밖에 그 명칭과 관계없이 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 이용할 수 있도록 약정한 단체의 구성원이 된 자에게 부여되는 시설

물 이용권(법인의 주식등을 소유하는 것만으로 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 시설물 이용권을 부여받게 되는 경우 그 주식등을 포함한다)

다. 법인의 자산총액 중 다음의 합계액이 차지하는 비율이 100분의 50 이상인 법인의 과점주주(소유 주식등의 비율을 고려하여 대통령령으로 정하는 주주를 말하며, 이하 이 장에서 “과점주주”라 한다)가 그 법인의 주식등의 100분의 50 이상을 해당 과점주주 외의 자에게 양도하는 경우(과점주주가 다른 과점주주에게 양도한 후 양수한 과점주주가 과점주주 외의 자에게 다시 양도하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우를 포함한다)에 해당 주식등

1) 제1호 및 제2호에 따른 자산(이하 이 조에서 “부동산등”이라 한다)의 가액

2) 해당 법인이 직접 또는 간접으로 보유한 다른 법인의 주식가액에 그 다른 법인의 부동산등 보유비율을 곱하여 산출한 가액. 이 경우 다른 법인의 범위 및 부동산등 보유비율의 계산방법 등은 대통령령으로 정한다.

라. 대통령령으로 정하는 사업을 하는 법인으로서 자산총액 중 다목1) 및 2)의 합계액이 차지하는 비율이 100분의 80 이상인 법인의 주식등

② 제1항제3호 및 제4호에 모두 해당되는 경우에는 제4호를 적용한다. <개정 2020. 12. 29., 2024. 12. 31.>

제97조의2(양도소득의 필요경비 계산 특례) ① 거주자가 양도일부터 소급하여 10년(제94조제1항제3호에 따른 자산의 경우에는 1년) 이내에 그 배우자(양도 당시 혼인관계가 소멸된 경우를 포함하되, 사망으로 혼인관계가 소멸된 경우는 제외한다. 이하 이 항에서 같다) 또는 직계존비속으로부터 증여받은 제94조제1항제1호 및 제3호에 따른 자산이나 그 밖에 대통령령으로 정하는 자산의 양도차익을 계산할 때 양도가액에서 공제할 필요경비는 제97조제2항에 따르되, 다음 각 호의 기준을 적용한다. <개정 2023. 12. 31., 2024. 12. 31.>

1. 취득가액은 거주자의 배우자 또는 직계존비속이 해당 자산을 취득할 당시의 제97조제1항제1호에 따른 금액으로 한다.
2. 제97조제1항제2호에 따른 필요경비에는 거주자의 배우자 또는 직계존비속이 해당 자산에 대하여 지출한 같은 호에 따른 금액을 포함한다.
3. 거주자가 해당 자산에 대하여 납부하였거나 납부할 증여세 상당액이 있는 경우 필요경비에 산입한다.

② 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제1항을 적용하지 아니한다. <개정 2014. 12. 23., 2015. 12. 15., 2016. 12. 20.>

1. 사업인정고시일부터 소급하여 2년 이전에 증여받은 경우로서 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이나 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용된 경우
2. 제1항을 적용할 경우 제89조제1항제3호 각 목의 주택[같은 호에 따라 양도소득의 비과세대상에서 제외되는 고가주택(이에 딸린 토지를 포함한다)을 포함한다]의 양도에 해당하게 되는 경우
3. 제1항을 적용하여 계산한 양도소득 결정세액이 제1항을 적용하지 아니하고 계산한 양도소득 결정세액보다 적은 경우

③ 제1항에서 규정하는 연수는 등기부에 기재된 소유기간에 따른다.

④~⑤ (생략)

소득세법 시행령 제163조의2(양도소득의 필요경비 계산 특례) ① 법 제97조의2 제1항 각 호 외의 부분에서 “대통령령으로 정하는 자산”이란 법 제94조 제1항 제2호 가목 및 같은 항 제4호나목의 자산을 말한다. <개정 2019. 2. 12., 2024. 2. 29.>

② 법 제97조의2 제1항 및 제5항에 따른 증여세 상당액은 제1호에 따른 증여세 산출세액에 제2호에 따른 자산가액이 제3호에 따른 증여세 과세가액에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액으로 한다. 이 경우 필요경비로 산입되는 증여세 상당액은 양도가액에서 법 제97조 제1항 및 제2항의 금액을 공제한 잔액을 한도로 한다.

1. 거주자가 그 배우자 또는 직계존비속으로부터 증여받은 자산에 대한 증여세 산출세액(「상속세 및 증여세법」 제56조에 따른 증여세 산출세액을 말한다)
2. 법 제97조의2 제1항에 따라 양도한 해당 자산가액(증여세가 과세된 증여세 과세가액을 말한다)
3. 「상속세 및 증여세법」 제47조에 따른 증여세 과세가액

③ 법 제97조의2 제4항을 적용할 때 가업상속공제적용률은 「상속세 및 증여세법」 제18조의2 제1항에 따라 상속세 과세가액에서 공제한 금액을 같은 항 각 호 외의 부분 전단에 따른 가업상속 재산가액으로 나눈 비율로 하고, 가업상속공제가 적용된 자산별 가업상속공제금액은 가업상속공제금액을 상속 개시 당시의 해당 자산별 평가액을 기준으로 안분하여 계산한다. <개정 2016. 2. 17., 2023. 2. 28.>

제101조(양도소득의 부당행위계산) ① 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 양도소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자의 특수관계인과의 거래로 인하여 그 소득에 대한 조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 거주자의 행위 또는 계산과 관계없이 해당 과세기간의 소득금액을 계산할 수 있다. <개정 2012. 1. 1.>

② 거주자가 제1항에서 규정하는 특수관계인(제97조의2제1항을 적용받는 배우자 및 직계존비속의 경우는 제외한다)에게 자산을 증여한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여일부터 10년 이내에 다시 타인에게 양도한 경우로서 제1호에 따른 세액이 제2호에 따른 세액보다 적은 경우에는 증여자가 그 자산을 직접 양도한 것으로 본다. 다만, 양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속된 경우에는 그러하지 아니하다. <개정 2012. 1. 1., 2014. 1. 1., 2022. 12. 31.>

1. 증여받은 자의 증여세(「상속세 및 증여세법」에 따른 산출세액에서 공제·감면세액을 뺀 세액을 말한다)와 양도소득세(이 법에 따른 산출세액에서 공제·감면세액을 뺀 결정세액을 말한다. 이하 제2호에서 같다)를 합한 세액

2. 증여자가 직접 양도하는 경우로 보아 계산한 양도소득세

③ 제2항에 따라 증여자에게 양도소득세가 과세되는 경우에는 당초 증여받은 자산에 대해서는 「상속세 및 증여세법」의 규정에도 불구하고 증여세를 부과하지 아니한다.

④ 제2항에 따른 연수의 계산에 관하여는 제97조의2제3항을 준용한다. <개정 2014. 1. 1.>

⑤ 제1항에 따른 특수관계인의 범위와 그 밖에 부당행위계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. <개정 2012. 1. 1.>

2. 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 형식과 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다. <개정 2020. 6. 9.>

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.

<참고자료 2> 우회양도에 대한 부당행위계산부인규정과 이월과세규정의 연혁

1. 우회양도에 대한 부당행위계산부인규정의 연혁

- ① 특수관계인에의 증여를 통한 우회양도에 대한 부당행위계산 부인규정은 1978.12.5. 법률 제 3098호로 소득세법 개정 시 제55조 제2항으로 신설되었다가 1994.12.22. 법률 제3098호로 소득세법 전부개정 시 제101조 제2항으로 자리를 옮겼다.
- ② 1996.12.30. 법률 제5191호로 소득세법 개정 시 배우자에의 증여를 통한 우회양도에 대한 이월과세규정을 신설하면서(당시 소득세법 제97조 제4항) 그 이월과세규정이 적용되는 배우자는 특수관계인의 범위에서 제외하여 부당행위계산부인규정을 적용하지 않도록 하였다.
- ③ 2003.12.30. 법률 제7006호로 소득세법 개정 시 증여자가 직접 양도한 것으로 보아 양도소득세를 부과하는 경우 당초 증여받은 자산에 대하여는 상증법의 규정에 불구하고 증여세를 부과하지 아니한다는 규정을 추가하였다. 이는 현재 2003.7.24. 선고 2000헌바28 결정에 따른 것인바, 동 결정은 부당행위부인 요건이 충족된 경우 증여자에 대한 양도소득세 과세는 합헌이나 수증자에 대한 증여세 부과는 이중과세이므로 수증자의 증여세액 등을 환급하도록 하는 등의 규율이 전혀 없는 것은 수증자의 재산권을 침해하는 것이라고 하였다.
- ④ 2008.12.26. 법률 제9270호로 소득세법 개정 시 직계존비속에게 토지 등을 증여 후 양도하는 경우를 이월과세규정 적용대상에 추가하면서 기존의 배우자와 같이 직계존비속도 특수관계인의 범위에서 제외하여 부당행위계산부인규정의 적용대상에서 제외하였다.
- ⑤ 2009.12.31. 법률 제9897호로 소득세법 개정 시 ‘양도소득에 대한 소득세를 부당하게 감소시키기 위하여’를 삭제하는 대신 증여받은 자의 증여세와 양도소득세를 합한 금액이 증여자가 직접 양도한 것으로 보아 계산한 양도소득세보다 적은 경우에는 증여자가 그 자산을 직접 양도한 것으로 본다 하고, ‘양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속된 경우’에는 부당행위계산부인규정 적용 대상에서 제외하였다.
- ⑥ 증여받은 날로부터 양도일까지의 기간은 당초에는 2년이었으나, 1996.12.30. 소득세법 개정 시 3년으로 되었다가 2005.12.31. 소득세법 개정 시에 5년으로 되고, 2022.12.31. 소득세법 개정 시에 10년으로 되었다(다만, 2022.12.31. 이전에 증여받은 자산에 대하여는 종전 규정에 따른다.).

2. 이월과세규정의 연혁

- ① 이월과세규정은 1996.12.30. 법률 제5193호로 상속세법 전부개정 시 배우자로부터 증여를 받은 때의 증여재산공제액이 크게 상향 조정되면서 토지, 건물 등을 배우자에게 증여하는 방법으로 양도소득세를 회피하는 사례를 방지하기 위하여 1996.12.30. 법률 제5191호로 소득세법 개정 시 소득세법 제97조 제4항으로 신설되었다.

* 상속세법 전부개정 전에는 배우자로부터 증여를 받은 경우 증여재산공제액은 500만원에 결혼연수를 곱하여 계산한 금액에 5천만원을 합한 금액이었으나, 개정 세법에서는 배우자로부터 증여를 받은 경우 증여

재산공제액이 5억원으로 되었다.

- ② 2007.1.1. 법률 제8825호로 개정된 소득세법에서 직계존비속으로부터 자산을 증여를 받아 양도하는 경우에도 이월과세규정을 적용하는 것으로 개정되었다.
- ③ 2010.12.27. 법률 제10408호로 소득세법 개정 시 사업인정고시일부터 소급하여 2년 이전에 증여받은 경우로서 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이나 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용된 경우에는 적용하지 않도록 하였다.
- ④ 2014.1.1. 법률 제12169호로 소득세법 개정 시 제97조의2로 자리를 옮기고, 이월과세규정을 적용할 경우 양도소득세 비과세대상인 1세대1주택에 해당하게 되는 경우를 적용배제사유로 추가하였다.
- ⑤ 2016.12.20. 법률 제14389호로 소득세법 개정 시 이월과세규정을 적용하여 계산한 양도소득 결정세액이 이월과세규정을 적용하지 아니하고 계산한 양도소득 결정세액보다 적은 경우를 적용배제사유로 추가하였다.
- ⑥ 적용대상 자산은 당초에는 토지·건물, 특정시설물이용권이었으나, 2019.2.12. 소득세법 시행령 개정 시 부동산을 취득할 수 있는 권리가 추가되고, 2024.12.31. 소득세법 개정 시 주식 및 출자지분이 추가되었다.
- ⑦ 증여 후 양도기간은 당초 5년이었으나 2022.12.31. 소득세법 개정 시 10년으로 되었다(다만, 2022.12.31. 이전에 증여받은 자산은 종전 규정에 따른다). 주식 및 출자지분은 증여일 후 1년 이내에 양도하는 경우에 이월과세규정이 적용된다.



제2주제 토론문①

**"양도소득세 과세대상 자산의
우회양도에 대한 과세제도의
문제점과 개선방안"에 대한
토론문**

토론자 김정식 (세무사, 한국조세법학회 고문)

토 론 문

발제문을 잘 읽고 제대로 공부했습니다. 지면을 빌려 발제자에게 감사의 말씀을 드립니다.

오늘의 주제는 크게 두 가지, 즉 배우자·직계존비속에의 증여를 통한 자산의 우회양도에 대한 이월과세 및 특수관계인에의 증여를 통한 우회양도에 대한 부당행위계산부인과 관련된 내용입니다. 발제자께서는 위 두 제도가 안고 있는 문제점들을 지적하시면서 개선방안까지 제시 하셨습니다. 모두 타당한 지적이라고 생각하며, 본 지정 토론자(이하 ‘저’로 줄여 쓰겠습니다) 본인은 물론 플로에 계신 회원님들 모두가 동의하시리라 믿습니다.

하지만 지정토론자로 나와서 모두 “옳소”라고만 외친다면, 이는 소위 일본식 표현인 ‘사쿠라’로 비칠 수 있다는 점에서 저의 명예(사쿠라가 아니라는)를 걸고 한 말씀 올리고자 합니다.

저는 전자(즉 소득세법 제97조의2 제1항)와 관련하여 평소에 품고 있었던 의문사항을 나타내며 토론에 임하고자 합니다.

위 제1항 법문 중 “배우자(양도 당시 혼인 관계가 소멸된 경우를 포함하며, 사망으로 혼인관계가 소멸된 경우를 제외한다)”에서 괄호 안에 있는 고딕체로 쓴 부분과 관련됩니다. 혼인관계의 소멸과 관련된 재산의 취득은 두 가지로 생각해 볼 수 있습니다. 즉, ①민법 제839조의2에 따른 이혼에 따른 재산분할청구권의 행사로 취득하는 경우(재산분할)와 ②그렇지 않고 특정 부동산을 증여받은 후 상당기간이 지난 뒤에 이혼한 경우로 나눌 수 있습니다. ①은 증여로 재산(부동산)을 취득하는 것이 아니기 때문에 그 부동산의 취득시기 및 취득가액은 두 말할 것도 없이 재산분할 당시의 명의자(소유자)의 취득시기 및 취득가액이 적용됩니다. 하지만 잠재적 지분에 대한 청산으로 보므로 증여세를 과세할 수 없습니다.

문제가 발생하는 것은 ②와 관련된 사항입니다. 구체적인 예를 들어 문제 제기를 해보겠습니다.

가령 남편(갑)이 처(을)에게 특정 부동산을 다음과 같이 조건부로 증여하였다고 칩시다. 즉 증여계약서에 을에게 “향후 이혼을 청(요)구하지 않겠다”는 조건을 걸면서, 덧붙여 “이혼을 청구하면 이미 증여된 재산을 갑에게 이전(환원)한다”라는 부담부(또는 조건부) 증여를 한 경우로 말입니다. 위와 같은 조건부 증여계약에 따른 결과는 다음과 같이 나타나지 않을까요?

첫째, 을이 증여받은 후 10년이 지나 수증 부동산을 양도하는 경우라면 갑·을, 과세관청 모두 시비할 이유가 없을 것입니다.

둘째, 을이 증여받은 후 10년 이내에 양도하는 경우라면, 그 양도소득세액은, 갑이 을에게 증여를 하지 않고 계속 가지고 있었다라면 부담했어야 하는 세금을, 을이 납부해야 할 것입니다(수증으로 인한 납부된 취득세 등의 등기비용으로 다소의 차이는 있겠지만). 하지만 갑과 을이 위 조건부 조항을 잘 이용하여 증여계약을 해제하고 그 부동산을 환원한 다음 갑이 타인에게 양도한다면 어떻게 될까요?

저는 쉽지는 않겠지만 을이 부담했던 증여세를 환급받을 수 있는 길이 생기지 않을까 생각합니다. 발제자님과 플로에 계신 여러분들의 의견을 듣고 싶습니다.

결론적으로는 괄호의 법문은 불필요한, 굳어 부스럼을 내는 규정이라고 생각합니다.

다음으로 ‘증여세 상당액을 필요경비로 산입한다’는 규정에 대해 의문을 제기합니다. 10년

이내에 수증 받은 재산(부동산)을 양도하면 당초 증여에 따른 증여세 상당액을 필요경비로 산입해 그 금액 만큼에 대한 양도소득세액을 경감시켜주겠다는 내용입니다. 그런데 왜 당초 납부했던 증여세액을 공제하지 않고, 필요경비로 둔갑시켜 공제하느냐? 입니다.

현행 양도소득의 필요경비 특례제도, 즉 수증 후 10년 이내에 양도하는 경우의 양도소득세는 캐나다 등과 같이 상속세제도를 폐지하고 자본이득세로 (전환하여) 과세하는 제도와 동일하다고 할 수 있습니다.¹⁾ 이는 이중과세에 해당한다고 볼 여지가 있습니다. 왜냐하면 양도한 배우자(위 을)가 그 부동산에 대한 증여세는 물론 갑의 소유기간과 관련된 양도소득세를 내기 때문입니다.

저는 공제금액이야 어쨌든 간에 필요경비가 아닌 세액공제제도를 채택하는 것이 올바른 방법이라 생각합니다. 이 또한 발제자님과 플로에 계신 여러분들의 의견을 듣고 싶습니다.

1) 캐나다의 경우, 저가 알기로는 배우자에게 부동산을 증여하면 증여세를 과세하지 않고, 증여받은 배우자가 양도함으로써 소득이 실현될 때 당초 증여자의 취득가액을 적용하여, 자본이득으로 과세합니다. 그러나 자녀에게 증여하면 증여시점에 부(父)가 자본소득을 실현할 것으로 보아 세금을 매깁니다.



제2주제 토론문②

**"양도소득세 과세대상 자산의
우회양도에 대한 과세제도의
문제점과 개선방안"에 대한
토론문**

토론자 정승영 (국립창원대학교 교수)

양도소득세 과세대상 자산의 우회양도에 대한 과세제도의 문제점과 개선방안 토론

정승영 (국립창원대학교 세무학과)

- 해당 발표문은 자산 우회양도에 따른 과세제도에 관한 전반적인 내용을 검토하고 정리하며, 제도에 있어 몇 가지 문제 사항을 제시하고 있습니다.
- 해당 발표문에서는 크게 ① 소득세법 제101조의 양도소득 부당행위계산부인에 관한 내용과 ② 소득세법 제97조의2의 양도소득 필요경비 계산 특례(이월과세)에 관한 내용으로 구성되어 문제점과 개선방향이 제시되고 있기에 해당 주요 사항에 맞춰 간략하게나마 토론하고자 합니다.
- 발표문에서는 소득세법 제101조의 양도소득 부당행위계산부인과 관련된 규정 내용 내지 구조적 사항에서 다음과 같은 문제점을 지적하고 있습니다. 다만, 이와 관련하여 약간의 추가적 의문사항을 제시해보고자 합니다.
 - 발표문에서는 소득세법 제101조의 적용 범위가 ‘가장증여’로 국한될 수밖에 없는 구조이므로, 그 조문 규정 내용 등은 크게 의미가 없는데, 그 이유는 실질행위에 해당하는 행위를 찾아 과세하는 것이 당연해서 해당 규정이 존치되는 의미를 찾기 어렵다는 설명입니다.¹⁾
 - 특히 지적하신 바와 같이, ‘부당행위계산’의 부인이라는 표제에도 어울리기 어려운 부분이 있는데, 애초에 세법상 ‘부당행위계산’이라는 것이 사법상으로는 유효한데 세법상으로 그 효과를 부인하여야 할 대상들을 지정하기 위한 체계를 구현하기 위한 개념이기 때문입니다.²⁾
 - 발표문에서는 현행의 적용 범위(가장증여)에 대해 국세기본법 제14조를 적용하는 것으로 대응하는 것이 가능하다는 것에만 초점을 두어 개선방안으로 소득세법 제101조 삭제에 관한 사항을 제시하고 있습니다.
 - 다만, 해당 조문이 헌법재판소 결정 취지에 따라 개정되기 이전에 해당 조문이 신설되는 시점에서 굳이 ‘사법상 무효’인 가장행위만을 대상으로 할 것으로 하지 않았던 점을 고려하여 개선방안을 구성하

1) ① 소득세법 제101조 적용에 있어 ‘가장증여’가 있었던 경우에만 적용된다는 견해(제1설)와 ‘진정한 증여’가 있었던 경우에도 적용될 수 있다는 견해(제2설)가 있을 수 있다[윤지현, “소득세법 제101조 제2항의 해석에 관하여”, 『조세법연구』 제14집 제3호, 한국세법학회, 2008, 17~18면].

② 다만, 발표문에서 지적하듯이 대법원 판결들(2004. 2. 27. 선고 2001두8452 판결 등)에서 제1설을 취하는 것으로 소개되며, 헌법재판소 2003. 7. 24. 2000헌바28 결정에서도 역시 제1설을 전제로 하는 헌법불합치 결정이 있었던 것으로 제시되어 있다[윤지현, 위의 논문, 19~26면].

2) 윤지현, 위의 논문, 34면.

는 것도 가능하리라 생각합니다. : 예를 들어 자산의 처분 후 현금증여를 하는 경우와 현물을 증여하여 처분하는 경우 간의 조세 부담 차이에서 나타나는 개별적 조세회피방지 규정을 구체화하는 것으로 해당 규정을 다시 설계하는 것을 말합니다. → 오히려 발표문의 여론(餘論)에서 기술하고 있는 사항에 초점을 두어 소득세법 제101조를 ‘부당행위계산부인’ 표제에 맞게 진정증여이나 세법상 부당한 행위에 대해서 부인하여야 하는 것을 구체적으로 규정하는 것이 필요한 제도 개선방안으로 생각합니다.

○ 발표문에서는 이월과세 규정의 경우에는 진정증여라고 하더라도 특정 범위의 대상자(배우자 또는 직계존비속)에게 증여하는 경우라고 한다면 거래 자체를 재구성하는 범위 내지 방법에 대한 규정을 두고 있는데, 그 미흡한 부분에 대해 제시하고 있습니다. 다만, 이와 관련하여 약간의 의문 사항이 있습니다.

- 발표문에서는 특히 대상 자산의 범위 측면에서 협소하므로, 조세공평을 확보하기 위해서라도 대상 자산의 범위를 양도소득세 과세대상 자산 범위와 일치시켜야 하는 것으로 견해를 제시하고 있습니다.
- 예를 들어 적용대상 자산의 범위를 양도소득세 과세대상 자산이 모두 포섭되는 범위로 넓히게 된다면, 다음의 특이한 제도 체계가 구체화되는 것으로 생각될 수 있습니다.

- 이월과세는 증여를 받아서 양도하는 배우자 또는 직계존비속이 되기 때문에 사법상의 진정한 증여는 그대로 인정되고 증여세도 부과되기에 아래의 사항들을 감안하여 기납부되는 증여세를 필요경비로 인정하게 됨

- 증여하는 배우자 또는 직계존비속의 취득가액을 적용하면서 장기보유특별공제 등에서의 보유기간도 증여한 배우자 또는 직계존비속의 기간을 적용하고 있음

- 배우자 또는 직계존비속 간 진정한 증여는 인정하는 제도의 외관이지만 동시에 하나의 양도소득세 과세단위(Taxable Unit)처럼 보는 규정 요소들이 많아 양도소득세 대상 자산의 범위 내에서 배우자 또는 직계존비속 간의 진정증여는 세법상에서 실질적으로 인정되지 것과 같은 방향과 법적 효과가 구현되는 구조가 됩니다.

- 본 발표문에서 검토 내지 다루는 범위를 넘어가는 대상으로 생각되지만, 발표문에서 생각하는 방향으로 계속 개정 내지 개편되어 나아간다면 배우자 또는 직계존비속과 관련된 사항에서 이러한 규정 체계가 헌법상 용인될 수 있는 것인지에 관한 문제도 파생되어 나타날 것으로 생각합니다.

→ 즉 세법상으로 배우자 또는 직계존비속 간에서의 진정증여는 대부분의 현물증여는 인정되지 않는 것이 헌법상 합치되는 세법체계인지에 대한 문제입니다.

○ 더불어 발표문과 여러 문헌의 내용으로 미루어 볼 때, 소득세법 제97조의2와 제101조 규정 내용을 전반적으로 재개편하여야 하는 것으로 보인다는 점도 마무리하는 의견 내용으로 덧붙이고자 합니다.

- 발표문에서는 제한적인 부분에 대해서만 바라보고 견해를 제시하는 것으로 설명하며, 이외의 파급되는 사항들에 대해서 예시적으로 제시하고 있는 사항이 있습니다.
- 다만, 발표문에서 제시하는 바와 같이 양도소득세 부당행위계산부인 조문 규정 내용 내의 모순점에 관한 사항 등에서 미루어본다면, 특수관계인 범위의 세분화에 따라 이월과세 적용 부분과 부당행위계산부인 부분을 재개편하고, 국세기본법 제14조의 일반적 조세회피 방지 규정으로서의 역할과 기능이 적극적으로 나타나는 부분을 확인하거나 이러한 내용을 구체적으로 규정하는 조항이 재정립할 필요가 있어 보입니다.



제3주제

펀드의 원천징수세액 부당이득금 반환청구에 관한 검토: 대법원 2025.04.24. 선고 2024다 295876 판결을 중심으로

발표자 이동훈 (변호사, 법무법인 태평양)

국내 원천소득에 대한 원천징수환급 청구권의 귀속

-대법원 2025. 4. 24. 선고 2024다295876 판결에 대한 평석 -

법무법인(유한) 태평양

변호사 이동훈

1. 들어가며 - 대상 판결의 배경등

대법원 2025. 4. 24. 선고 2024다295867 판결(이하‘대상판결’이라 한다)은 론스타펀드와 관련하여 국내에서 진행된 다수의 소송 중 마지막 건으로, 론스타펀드의 대한민국에 대한 부당이득금 반환 청구에 대한 민사판결이다. 대상판결은 원금만 약 1,543억 원(지연손해금까지 대략 2,000억 원)으로 그 청구금액도 상당히 크고, 그로 인하여「소송 촉진 등에 관한 특별법」이 정하는 이자율에 따라 하루하루 발생하는 지연손해금 역시 약 5,000만 원으로 상당한 액수였기 때문에 세간의 관심을 많이 받았다.

위와 같은 이유로, 피고 대한민국은 상당한 부담을 안은 상태에서 소송을 진행할 수밖에 없었고, 제1심 과제 2심에서 각 패소하였을 당시 상소를 제기하지 않는 방안에 대한 고민도 있었다. 향후 최종적으로 패소하였을 때 원고들에게 지급하여야 할 금액이 너무 커서 최대한 빨리 이를 지급하는 것이 오히려 손해를 최소화할 수 있는 최선책이 될 수도 있다는 우려가 있었기 때문이다.

그럼에도 불구하고, 피고 및 소송대리인은 상소를 제기하였다. 원심 판결은‘원천징수에 관한 법률관계(원천징수가 취소 또는 무효인 경우 그 세액의 환급 청구권자)’ 및‘공제·충당의 취소 내지 무효에 따른 환급 청구권자’에 대한 기존의 대법원 판례에 반하는 측면이 있다고 판단하였기 때문이다. 그 결과 원심을 파기환송하는 대상판결이 선고될 수 있었다.

론스타펀드와 관련하여는, 대상판결 이외에도 조세법적으로 의미가 있는 다수의 판결들이 선고되었는데(대법원 2012. 1. 27. 선고 2010두5950 판결¹⁾, 대법원 2016. 12. 15. 선고 2015두2611 판결²⁾, 대법원 2017. 7. 11. 선고 2015두55134, 55141 판결³⁾, 대

1)조세조약의 해석과 적용에 실질과세원칙이 적용된다는 전제에서, 국외투자기구(외국의 법인격 없는 사단·재단 기타 단체)가 국내원천소득을 얻어 구성원들에게 분배하는 영리단체인 경우, 해당 소득에 대하여 과세하는 방법 및 해당 단체가 외국법인인지 판단하는 기준에 대하여 판단한 판결이다.

법원 2017. 10. 12. 선고 2014두3044, 3051 판결⁴⁾, 대법원 2017. 12. 28. 선고 2017두 59253 판결⁵⁾등), 본 판례평석에서는 최근 선고된 대상판결에 집중하기 위하여 이와 관련한 내용이 있는 경우에만 그 외 다른 판결의 결론이나 내용을 최소한으로 언급하는 것으로 한다. 이하에서는, 대상판결의 원심이 인정한 사실관계 및 쟁점, 원심과 대상판결의 요지를 살펴본 후, 대상판결과 원심 판결의 차이점과 타당성 그리고 대상판결의 의의 등을 차례로 살펴보고자 한다.

2. 사실관계

가. 원고들의지위등

원고들은 모두 버뮤다 국어 설립된 법인으로, 론스타펀드⁶⁾의 한국내 자회사 임직원들에게 투자기회를 제공하기 위한 법인, 미국 내외의 투자자들이 투자한 합자회사, 또는 국내은행의 발행 주식에만 투자하기 위하여 설립된 합자회사로 구성되어 있다.

원고들은국내은행등의각발행주식에투자할목적으로공동으로자금을출연하여버뮤다 국에지주회사를설립하고, 다시벨기에에지주회사 LSF-KEB Holdings SCA 등의지주회

- 2)한국과 미국 사이에 한국 소재 부동산을 과다 보유한 법인 주시의 양도소득에 대한 한국의 과세권 행사에 관하여 상호 합의 절차가 개시되어 한국 원천 소득으로 합의한 경우, 그 합의가 한·미 조세조약 제27조 제2항 (c) 호에서 정한 상호 합의에 해당하여 유효 한지 요부에 대하여 판단한 판결이다.
- 3)지급명세서와 원천징수영수증에 기재된 소득자가 해당 소득의 귀속자인 경우, 국세기본법 제45조의 2 제5항에 정한 원천징수 대상으로서 과세표준 및 세액의 경정청구권을 행사할 수 있는지, 한·미 조세조약 제3조 제1항 (b) 호 (ii) 목단이 서에서 정하는'조합원으로서 행동하는 인'등의 의미에 대하여 판단한 판결이다.
- 4)과세관청이 법인세 과세표준 과세액을 결정하는 과정에서, 납세고지서는 발급하지 아니하고 과세 연도와 세액 및 산출 근거 등이 기재된 결정 결의서를 교부하는 등의 방법으로 결정의 내용을 자세하게 고지한 경우, 그러한 내용의 과세처분의 취소를 구하는 항고소송을 제기할 수 있는지, 물리적 고정사업장과 간주고 정사 업장의 성립요건에 관하여 판단한 판결이다.
- 5)원천징수의무자의 '실질귀속자' 조사 의무 범위, 한·미 조세조약 제3조 제1항 (b) 호 (ii) 목단이 서에서 정하는'조합원으로서 행동하는 인' 등의 의미에 대하여 판단한 판결이다.
- 6)사모방식으로 자금을 모집하여 주로 자산 가치가 저평가된 금융기관이나 일반 기업의 인수 합병, 부실채권 매입, 부동산 투자를 통하여 수익을 창출하는 파트너십 형태의 사모펀드로서, 매번 투자가 완료되면 다시 새로운 펀드를 구성하는 식으로 론스타펀드 I부터 론스타펀드 V 까지 결성하였다.

사(이하‘LKH등’이라한다)를설립하였다.

나. 소득의 발생 및 세금 납부

LKH 등은 2002년경부터 2005년경까지 외환은행, 극동건설, 스타 리그의 발행주식을 취득하고, 2004년경부터 2007년경에 걸쳐 위주식에 관한 배당소득 및 양도소득을 얻었다. 그 과정에서 배당소득 및 양도소득을 지급한 금융기관 등(이하‘이 사건 원천징수의무자들’이라 한다)은 지급 당시 한·벨 조세조약을 근거로 각 소득의 11% 내지 15%에 해당하는 금액을 원천징수하였다(이하이 사건 원천징수의무자들이 지급한 각 원천징수 세액을‘이 사건 원천징수 세액’이라 하고, 각 원천징수를‘이 사건 원천징수’라 한다).

다. 피고의 소득세 및 법인세 부과 및 경정

1) 피고는 2007년 병 원고들에 대한 세무조사를 하였고, 2008. 7. 경에는 외환은행 등 주식에 대한 배당소득(이하‘이 사건 배당소득’이라 한다) 및 양도소득(이하‘이 사건 양도소득’이라 하고 이 사건 배당소득과 통틀어‘이 사건 소득’이라 한다)의 실질귀속 자는 도관회사(Conduit Company)에 불과한 벨기에 국적의 중간지주회사들인 LKH 등이 아니라 원고들이고, 원고들은 국내에 고정사업장을 두고 사업활동을 수행하여 이 사건 소득을 취득한 납세의무자라는 전제에서, 원고들의 형태에 따라 그 중 일부에게는 소득세를, 나머지 원고들에게는 법인세를 부과·고지하였다.

2) 당시 피고는 원고 중 일부에 대하여는 결정된 세액에서 원천징수하여 납부된 세액 중 위 원고들에 해당하는 세액만큼을 공제한 나머지 세액에 대하여 납세고지하였다. 피고는 나머지 원고들에 대해서는 이미 원천징수하여 납부된 세액 중 나머지 원고들에게 안분한 원천징수 세액이 결정세액을 초과하자 초과 금액을 환급하는 대신 나머지 원고들로부터 환급금을 다른 원고에게 양도한다는 국세환급금 양도 요구서를, 이를 양도받은 원고로부터는 국세환급금 충당 청구서를 받았다. 피고는 위와 같이 정리되고 남은 결정세액만을 납세고지하면서 나머지 원고들에 대해서는 별도로 납세고지를 하지 않았다(이하 위와 같은 공제·충당을 모두 합하여‘이 사건 공제·충당’이라 한다).

3) 이후 2012. 1. 27. 외국의 합자회사는 법인세법상 외국법인에 해당하므로 소득세가 아니라 법인세가 부과되어야 한다는 대법원 판결(2010두5950)이 선고되자, 피고는

7)이하 논의의 편의상 대한민국 및 그 산하 과세관청인 역삼세무서장, 남대문세무서장 등을 모두 통칭하여‘피고’라 한다.

2012. 2. 13. 일부 원고들에 대한 소득세 부과처분을 직권 취소하고, 다시 약 1,733억 원의 법인세를 부과하는 법인세 과세표준 및 세액경정 결의를 하고 위 원고들에게 초과 납부한 세액을 환급해 주었다(이하 원고들에게 부과된 법인세 부과처분을 통틀어 ‘이 사건 법인세 부과처분’이라 한다).

라. 이 사건 법인세 부과처분에 대한 취소소송 제기 및 경과

원고들은 피고(역삼세무서장)을 상대로 서울행정법원 2010구합36824호, 2012구합13627(병합) 호로 이 사건 법인세 부과처분에 대한 취소소송을 제기하였고, 위 법원은 2013. 2. 8. ① LKH 등 벨기에 국적의 지주회사들은 이 사건 소득이 실질적으로 귀속되는 자라고 할 수 없고, 원고들이 법인세법상 외국법인으로서 법인세 부과 대상이 되는 이상 피고에게 원고들에 대한 과세권은 있으나, ② 원고들이 국내에 고정사업장을 가지고 있다고 보기 어렵다는 이유로 이 사건 법인세 부과처분을 취소하는 판결을 선고하였다(이하 ‘이 사건 취소 판결’이라 한다).⁸⁾이 후 대법원 2017. 10. 12. 선고 2014두3044, 3051(병합)상고 기각 판결로 확정되었다.

마. 피고의 법인세 감액 경정 및 일부 환급

피고는 2017. 11. 24. 원고들에 대하여 이 사건 법인세 부과처분의 법인 세액 과세표준 및 결정세액을 모두 양() 원으로 감액경정하였다. 다만 피고는 2017. 11. 27. 원고들에 대한 각 환급 세액에서 이 사건 원천징수 세액 중 원고들에게 해당하는 부분을 공제하고, 이를 공제하고 도 환급 세액이 존재하는 일부 원고들에 대하여만 국세환급금 통지를 하였으며, 위 원고들에게 위 각 금액을 지급하였다. 한편 공제 후 환급 세액이 존재하지 않는 나머지 원고들에 대하여는 국세환급금 통지를 하지 않았다.

바. LKH의 원천징수액 환급 경정거부처분에 대한 취소소송 제기 및 경과

1) LKH는 2007. 7. 13. 피고에게 한·벨 조세조약 제4조, 제13조를 근거로 주식양도소득에 대하여 과세할 수 없다며 원천징수의무자가 원천징수하여 납부한 원천징수세액 전부의 환급을 구하는 경정청구를 하였으나, 피고는 아무런 통지를 하지 아니함으로써 거부처분을 한 것으로 간주되었다.

2) LKH는 2010. 10. 7. 서울행정법원 2010구합38684호로 위 경정거부처분에 대한 취소 소송을 제기하였고, 위 법원은 2014. 6. 13. LKH의 청구를 인용하여 경정 거부

8) 서울고등법원 2014. 1. 10. 선고 2013누8792, 8808(병합) 항소기각판결, 대법원 2017. 10. 12. 선고 2014두3044, 3051(병합)상고기각 판결로 확정되었다.

처분을 취소하는 판결을 선고하였다. 그러나 그 항소심인 서울고등법원은 ‘(i) LKH가 국내고정사업장이 없음을 전제로 한 이 사건 원천징수와 원고들에게 국내 고정사업장이 있다는 전제에서 이루어진 이 사건 법인세부과처분은 상호 모순되어 양립할 수 없고, (ii) 피고는 이 사건 원천징수 이후 이와 양립할 수 없는 과세처분을 하면서 이 사건 공제·충당을 하였던 바, 이로써 피고는 이 사건 원천징수를 취소하였다고 할 것이며, (iii) 경정청구대상인 이 사건 원천징수가 이미 취소되어 확정적으로 소멸하였으므로 경정거부처분의 취소를 구하는 소는 소의 이익이 없어 부적법하다’는 이유로 제1심 판결을 취소하고, LKH의 소를 각하하였다(서울고등법원 2018. 8. 24. 선고 2014누5691 판결, 이하 ‘이 사건 관련 원천징수 판결’이라 한다).

3) 이에 대하여 피고는 대법원 2018두289호로 상고 하였으나 위 법원은 2022. 6. 30. ‘상소인이 전부 승소한 판결에 대하여 제기한 상소는 그 이익이 없어 부적법하다.’는 이유로 상고를 각하하여 위 항소심 판결, 즉 이 사건 관련 원천징수 판결이 확정 되었다.

3. 쟁점

이 사건의 쟁점은 ‘원천납세의무자인 원고들에 대한 이 사건 법인세 부과처분이 확정판결로 취소된 경우, 법인세기 납부세액으로 공제·충당 처리된 이 사건 원천징수세액 상당에 대한 환급 청구권이 원천납세의무자인 원고들과 이 사건 원천징수의무자들 중 누구에게 있는지’이다.

4. 원심판결(서울고등법원 2024. 9. 5. 선고 2023나2031448 판결)의 요지

사. 당사자들 주장의 요지

1) 원고들 주장의 요지

이 사건 법인세 부과처분을 취소하는 판결이 확정되었으므로 피고는 원고들이 이 사건 법인세 부과처분에 따라 피고에게 납부한 세액 전부와 이에 대한 환급 가산금을 지급하여야 한다. 그럼에도 불구하고 피고는 이 사건 공제·충당된 이 사건 원천징수세액을 제외하고 일부 원고가 이 사건 법인세 부과처분에 따라 추가로 납부한 세액만을 환급하였다.

2) 피고주장의 요지

가) 전제되는 법리 등

1) 국세환급금의 충당은 납세의무자가 갖는 환급 청구권의 전부나 범위 또는 소멸에 구체적이고 직접적인 영향을 미치는 처분이라기보다는 국가의 환급금 채무와 조세채권이 대등 액세서 소멸되는 점에서 민법상 상계와 비슷하고, 소멸 대상인 조세채권이 존재하지 아니하거나 당연히 무효 또는 취소되는 경우에는 그 충당의 효력이 없는 것으로서 이러한 사유가 있는 경우에 납세의무자로서는 충당의 효력이 없음을 주장하여 언제든지 민사소송으로 이미 결정된 국세환급금의 반환을 청구할 수 있다(대법원 1994. 12. 2. 선고 92누14250 판결등참조). 이와 같이 국세환급금 충당의 효력이 없는 경우 그 범위에서 되살아나는 권리는 충당의 대상이 되었던 조세의 환급 청구권이 아니라 당초 확정되었다가 충당된 조세의 환급 청구권이다(대법원 2004. 3. 25. 선고 2003다64435 판결참조). 나아가 이러한 법리는 원천징수의무자 명의로 납부된 세액에 관한 환급금이 다른 조세채권에 충당 처리되었다가 해당 조세채권이 마찬가지로 존재하지 않거나 당연히 무효 또는 취소되는 경우에도 동일하게 적용된다.

2) 원천징수 세제에서 원천징수의무자가 원천 납세의무자로부터 원천징수 대상이 아닌 소득에 대하여 세액을 징수·납부하였거나 징수하여야 할 세액을 초과하여 징수·납부하였다면, 이는 국가가 원천징수의무자로부터 납부 받는 순간 아무런 법률상 원인이 없는 부당이득이 된다(대법원 2002. 11. 8. 선고 2001두8780 판결, 대법원 2003. 3. 14. 선고 2002다68294 판결및대법원 2010. 2. 25. 선고 2007두18284 판결등참조). 이때 원천징수의무자 명의로 납부된 세액에 관하여는 원천징수의무자가 그 환급 청구권자가 되고, 원천 납세의무자는 자신 명의로 납부된 세액에 관하여 만 환급 청구권자가 될 수 있을 뿐이다(대법원 2003. 3. 14. 선고 2002다68294 판결, 대법원 2016. 7. 14. 선고 2014두45246 판결등참조).

나) 이 사건의 경우

위와 같은 법리에 따르면, 원천 납세의무자인 원고들에 대한 이 사건 법인세 부과처분이 취소된 경우에 이 사건 원천징수 환급금에 의한 충당의 효력은 소급하여 소멸하고 이 사건 원천징수의 관계가 그대로 남아있게 된다. 따라서 이 사건 법인세 부과처분 취소 시 원천 납세의무자인 원고들은 원고들 명의로 납부한 세액에 관해서만 환급 청구권자가 될 수 있다. 일부 원고들이 추가로 납부한 세액에 대하여는 해당 세액 상당액과 환급 가산금을 모두 지급하였고, 나머지 원고들의 경우 그들 명의로 납부한 세액이 존재하지 않으므로 피고에 대한 환급금 청구권을 보유하고 있지 않다. 따라서 원고들의 청구는 모두 기각되어야 한다.

아. 원심판단의요지

3) 청구원인에 관한 판단

앞서 본 사실관계에 비추어보면, 피고 가기 납부세액으로 이 사건 법인세 부과처분의 법인세 결정세액에 공제·충당하거나, 원고들이 추가 납세고지된 세액을 납부하여 위법 인세 결정세액 전부가 납부된 점, 이후 이 사건 취소 판결에서 이 사건 법인세 부과처분을 취소하였고, 피고가 원고들에게 이 사건 취소 판결에 따라 이 사건 법인세 부과처분으로 납부고지된 세액 중 일부만을 환급한 점 등이 각 인정된다.

그렇다면 이 사건 법인세 부과처분이 취소되었으므로 피고는 원고들로부터 법률상 원인 없이 법인세를 납부 받아 법인세 상당액의 이익을 얻고 그로 인하여 원고들에게 동액 상당액의 손해를 입혔다고 할 것이다. 따라서 피고는 특별한 사정이 없는 한 원고들에게 부당이득으로서 원고들이 이 사건 법인세 부과처분에 따라 납부한 법인세액 중 피고가 원고들에게 환급한 금액을 공제한 나머지 미환급금 상당액을 반환할 의무가 있다.

4) 피고의 주장에 관한 판단

가) 피고는, 이 사건 취소 판결에 의하여 이 사건 법인세 부과처분이 취소됨으로써 이 사건 법인세 부과처분 당시 이 사건 원천징수 세액을 이 납부세액으로 하여 한 공제·충당의 효력이 소멸하고, 이 사건 원천징수 세액에 대한 원천징수의무자들의 환급 청구권이 다시 살아나게 되므로, 원고들이 피고에 대하여 이 사건 원천징수 세액 상당액의 반환을 구할 수 없다고 주장한다.

살피건대, 위에서 인정한 사실 및 앞서든 증거들과 변론 전체의 취지에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 종합하여보면, 피고가 이 사건 법인세 부과처분을 하고 이 사건 원천징수 세액을 이 사건 법인세 부과처분에 따른 법인세에 공제·충당함으로써 이 사건 원천징수에 따른 조세 납부의 법률관계는 종국적·확정적으로 소멸하였으므로, 이후 이 사건 법인세 부과처분이 취소되었다고 하더라도 이 사건 원천징수세액에 대한 원천징수의무자들의 환급금 청구권이 다시 살아난다고 보기 어렵고, 달리 이를 인정할 증거가 없다. 따라서 이 사건 원천징수 세액에 대한 원천징수 의무자들의 환급금 청구권이 다시 살아나는 것을 전제로 한 피고의 위해 주장은 이유 없다.

(1) 외국 법인이 국내고 전 사업장을 가진 경우에는 원천징수 의무가 있을 수 없다(대법원 1987. 2. 24. 선고 86누463 판결등참조). 당초 이 사건 소득에 대하여는 그 소득의 실질귀속자가 국내 사업장이 없는 LKH 등(지주회사들)이라는 전제하에 이 사

건 원천징수가 이루어졌으나, 이후 피고는 이 지주회사들이 아니라 원고들이 이 사건 소득의 실질 구속자에 해당하고 원고들이 국내 사업장을 가지고 있다는 이유로 이 사건 법인세 부과처분을 하였는 바, 피고는 이미 이 사건 원천징수를 통하여 이 사건 소득에 대한 세금을 납부 받았음에도 이 사건 원천징수와 양립할 수 없는 이 사건 법인세 부과처분을 함으로써 이 사건 소득에 대한 조세 징수가 원천징수의 방식이 아닌 법인세 과세의 방식으로 이루어져야 함을 확인하였다. 또한 피고는 원고들이 원천징수의무자들을 통하 여기 납부한 이 사건 원천징수 세액을 원고들의 법인세에 공제·충당함으로써 원고들이 실질적으로 법인세를 납부한 것으로 보았으므로, 이로써 이 사건 원천징수에 따른 조세 납부의 효력은 중국적·확정적으로 소멸하였고, 이 사건 법인세 부과처분에 따른 조세 납부의 효력만 남게 되었다.

따라서 이후 이 사건 법인세 부과처분이 취소되었다고 하더라도, 이 사건 원천징수에 따른 조세 납부와 관련된 법률관계가 되살아난다고 볼 수 없고, 원고들이 실질적으로 납부한 법인 세액에 대한 환급 청구의 문제만 남는다고 보아야 한다(이 사건 관련 원천징수 판결도 이와 비슷한 취지에서 ‘피고가 이 사건 원천징수와 양립할 수 없는 이 사건 법인세 부과처분을 함으로써 이 사건 원천징수가 이미 취소되어 확정적으로 소멸하였다’고 판단한 바 있다).

(2) ①비록 이 사건 원천징수 세액에 대하여 직접 피고를 상대로 환급금 청구를 할 수 있는 자가 원천징수의무자들이기는 하나, 원천 납세의무자인 원고들은 원천징수의무자들을 상대로 위환급금 청구권 상당액을 부당이득으로 구상하거나(대법원 2003. 3. 14. 선고 2002다68294 판결참조) 위 구상권을 보전하기 위해 원천징수의무자들이 피고에 대하여 가지는 환급금 청구권을 대위행사할 수 있다고 할 것이므로, 이 사건 원천징수 세액에 대한 환급금은 중국적으로 원고들에게 귀속될 금원에 해당하는 점, ②과세관청이 납세자의 국세환급금으로 납세자에 대한 다른 조세채권에 충당하기 위해서는 충당 당시 국세환급금의 권리자가 납세자임이 전제되어야 하는 바, 피고도 이 사건 원천징수 세액에 대한 환급금이 중국적으로 원고들에게 귀속될 것임을 전제로 위환급금을 원고들의 법인세에 공제·충당한 것으로 보이는 점, ③이 사건 원천징수 세액에 대한 환급금 청구권자인 원천징수의무자들이 현재까지 피고에게 환급해 줄 것을 요구하였다거나 피고 가위 환급금으로 원고들에 대한 법인 세액에 공제·충당한 데 대하여 이의하였다고 볼만한 자료를 찾을 수 없는 점 등에 비추어보면, 원천징수의무자들이 피고로부터 이 사건 원천징수 세액을 환급받아 이를 원고들에게 다시 반환하고, 원고들이 원천징수의무자들로부터 위환급금 상당액을 반환받아 피고에게 다시 법인세를 납부하는 불필요한 절차를 거치는 대신, 피고가 원천징수의무자들을 통하여 원고들에게 중국적으로 반환하여야 하는 이 사건 원천징수 세액에 대한 환급금을 원고들에게 부과된 법인 세액에 공제·충당하는 방식으로 이 사건 원천징수와 이 사건 법인세 부과처분에 따른 조세 납부의 법률관계를 간 이하게 정리하기로

하는 묵시적인 합의가 당사자들 사이에 있었다고 봄이 타당하다.

(3) 피고는, 이 사건 법인세 부과처분의 취소로 인하여 이 사건 원천징수 세액을 이 납부세액으로 하여 한 공제·충당의 효력이 소멸함에 따라 되살아나는 권리는 원고들의 법인세 환급금 청구권이 아니라 원천징수의무자들의 이 사건 원천징수 환급금 청구권이라고 주장하면서, 그 근거로 ‘납세자에 대한 종합소득세 환급금 청구권이 확정된 이후 과세관청이 그 환급금을 당해 납세자의 다른 조사인 양도소득세에 충당하였는데, 후에 그 양도소득세 부과처분이 취소된 사건에서, 양도소득세는 처음부터 존재하지 아니한 것이어서 그 충당은 무효로 되므로 이에 따라 되살아나는 권리는 양도소득세의 환급금 청구권이 아니라 당초의 종합소득세 환급금 청구권이다.’라고 판시한 위대 법원 2003다64435 판결을 들고있다.

국세 환급금의 충당은 국가의 환급금 채무와 조세채권이 대등 액에서 소멸되는 점에서 민법상 상계와 비슷한데, 상계의 원인이 되는 자동채권이 존재하지 않는 것으로 확정되어 상계의 효력이 없으면 수동채권은 여전히 존재한다는 법리에 비추어보면, 과세관청이 납세자에 대한 환급금으로 납세자에 대한 다른 조세채권에 충당하였는데 그 조세채권이 무효이거나 취소되어 존재하지 않을 경우 기존의 국세환급금 청구권이 되살아나는 것은 당연한 법리이다.

그런데 이 사건의 경우, 피고가 이 사건 소득에 대하여 이 사건 원천징수와 양립할 수 없는 이 사건 법인세 부과처분을 하고, 원천징수의 방식으로 납부되었던 이 사건 소득에 대한 세금을 이 납부세액으로 하여 동일한 대상에 대하여 부과된 법인세에 공제·충당하였는 바, 이로써 이 사건 원천징수에 따른 조세 납부의 효력은 중국적·확정적으로 소멸하고, 실질적으로 법인세의 납부가 이루어진 것으로 보아야 하므로, 납세자의 환급금이 전혀 다른 조세채권에 공제·충당된 위대 법원 2003다64435 판결의사안과는 달리 보아야 한다. 따라서 위 대법원 2003다64435 판결은 이 사건에 원용하기에 적절하지 않다.

나) 또한 피고는, 원고들이 피고에게 이 사건 원천징수 세액 상당액을 직접 납부한 바 없는 이상, 피고가 이 사건 법인세 부과처분이 취소됨으로써 이 사건 원천징수 세액 상당액을 법률상 원인 없이 보유하고 있다고 하더라도 이로써 원고들에게 손해가 발생하였다고 볼 수 없다는 취지로 주장한다.

살피건대, 앞서 본 바와 같이 피고가 원고들에게 중국적으로 귀속될 이 사건 원천징수 세액에 대한 환급금으로 원고들의 법인세에 공제·충당한 이상, 원고들이 이 사건 원천징수 세액 상당의 법인세를 실질적으로 납부한 것으로 볼 수 있고, 피고가 이 사건 법인세 부과처분이 취소되었음에도 이 사건 원천징수 세액 상당의 법인세를

반환하지 않음으로써 원고들에게 같은 금액 상당의 손해가 발생한 것으로 봄이 타당하다. 따라서 피고의 위해 주장은 이유 없다.

5. 대상판결의 요지

원심의 위와 같은 판단은 다음과 같은 이유로 받아들일 수 없다.

1) 관련 법리에 따르면, 이 사건 법인세 부과처분이 취소된 이상 이 사건 원천징수 세액환급금을 법인세기 납부세액으로 공제·충당 처리한 효력이 소멸하게 되었고, 이에 따라 공제·충당 처리된 이 사건 원천징수 세액에 관한 환급 청구권은 특별한 사정이 없는 한 납부 명의자인이 사건 원천징수의무자들에게 속한다고 보아야 한다.

2) 이 사건 법인세 부과처분이 이루어지는 과정에서 이 사건 원천징수 세액환급금이 원고들에 대한 법인세에 공제·충당 처리되었다고 하더라도, 이 사건 법인세 부과처분은 이 사건 원천징수 과정에서 기준이 되었던 중간 지주회사들을 납세 의무자로 삼았던 것이 아니라 그 상위 투자자인 원고들이 실질 구속자로서 납세 의무자에 해당함을 전제로 한 것이다. 위와 같은 공제·충당 처리는 원고들에게 애당초 속하지 않는 원천징수 세액환급 청구권을 가지고 원고들의 법인세 징수가 이루어진 것처럼 임의로 처리된 것에 불과하므로, 원고들에 대한 법인세기 납부세액으로 공제·충당된 효력은 처음부터 발생하지 않았다고 볼 소지가 크다. 나아가 원고들이 위 공제·충당 처리 당시 이 사건 원천징수의무자들로부터 이 사건 원천징수 세액에 관한 환급 청구권을 유효하게 이전 받았고 이로써 자신들에 대한 법인세를 실제 납부한 것으로 평가할 수 있다는 등의 특별한 사정이 없는 이상, 이 사건 원천징수에 따른 조세 납부의 효력은 앞서본 공제·충당 처리로 인해 종국적·확정적으로 소멸하였다고 단정할 것이 아니다.

3) 또한 앞서본 바와 같이 원심은 이 사건 원천징수 세액에 대한 환급금이 원고들의 법인세에 공제·충당 처리되는 것에 대해 이 사건 원천징수의무자들이 명시적으로 이의한 바가 없었다는 점을 들고 있으나, 이러한 사정만으로는 이 사건 원천징수 세액에 대한 환급금을 가지고 원고들에 대한 법인 세액에 공제·충당 처리하기로 하는 합의가 당시 이 사건 원천징수의무자들을 비롯한 당사자들 사이에 존재하였다고 단정하기 어렵다.

설령 위 합의가 있었다고 하더라도, 이 사건 취소 판결에 따라 이 사건 법인세 부과처분이 취소됨으로써 충당의 효력이 소급적으로 소멸하게 된 경우까지 상정하여 이때 발생하게 될 국세의 환급 청구권을 누구에게 귀속시킬 것인지에 관한 합의 역시 성립하였는지를 추가로 심리·판단하여야 한다.

4) 결국 이 사건 원천징수 세액이 이 사건 원천징수의무자들 명의로 납부된 이상, 그 국세환급금에 대한 권리는 이 사건 원천징수의무자들에게 있다고 보는 것이 타당하다. 이와 달리 이 사건 원천징수의무자들 명의로 납부된 세액이 원고들에 대한 법인세에 공제·충당된 적이 있거나 이 사건 법인세 부과처분이 이 사건 취소 판결에 의해 취소되었다는 사정만으로, 원고들이 곧바로 피고에게 이 사건 원천징수 세액 상당의 환급금 지급을 구할 수 있다고 단정하기 어렵다.

5) 그런데도 원심은 이 사건 법인세 부과처분이 취소되더라도 이 사건 원천징수의무자들의 환급 청구권이 되살아난다고 볼 수 없고 이 사건 원천징수 세액환급금을 법인세기 납부세액으로 삼는 데에도 당사자 사이에 묵시적 합의가 있었다는 등의 이유로, 이 사건 원천징수 세액 상당의 지급을 구하는 원고들의 청구를 일부 인용하였다. 이러한 원심의 판단에는 공제·충당 처리되었다가 부과처분이 취소되는 경우에 발생하는 국세 환급 청구권의 성격 및 그 권리자 등에 관한 법리를 오해하거나 기납부세액 충당에 관한 합의의 존부 및 그 내용에 관해 논리와 경험의 법칙을 위반하여 자유심증주의의 한계를 벗어나는 등으로 필요한 심리를 다하지 아니하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 피고의 상고이유 주장은 이유 있다.

6. 대상판결 및 원심판결의 결정적 차이점 및 그 타당성에 대하여

자. 대상판결과 원심판결의 비교

대상판결과 원심 판결 모두 크게는 다음과 같은 두 가지 법리를 기초로 하여 이 사건에 대하여 판단하였는데, 그 첫 번째는 ‘국세환급금의 충당은 납세의무자가 갖는 환급 청구권의 전부나 범위 또는 소멸에 구체적이고 직접적인 영향을 미치는 처분이라기보다는 국가의 환급금 채무와 조세채권이 대등 액세서 소멸되는 점에서 민법상 상계와 비슷하고, 소멸 대상인 조세채권이 존재하지 아니하거나 당연 무효 또는 취소되는 경우에는 그 충당의 효력이 없는 것으로서 이러한 사유가 있는 경우에 납세의무자로서는 충당의 효력이 없음을 주장하여 언제든지 민사소송으로 이미 결정된 국세환급금의 반환을 청구할 수 있고(대법원 1994. 12. 2. 선고 92누14250 판결 등 참조), 이와 같이 국세환급금 충당의 효력이 없는 경우 그 범위에서 되살아나는 권리는 충당의 대상이 되었던 조세의 환급 청구권이 아니라 당초 확정되었다가 충당된 조세의 환급 청구권이며(대법원 2004. 3. 25. 선고 2003다64435 판결참조), 나아가 이러한 법리는 원천징수의무자 명의로 납부된 세액에 관한 환급금이 다른 조세채권에 충당 처리되었다가 해당 조세채권이 마찬가지로 존재하지 않거나 당연 무효 또는 취소되는 경우에도 동일하게 적용된다’는 공제·충당의 성격 및 무효 또는 취소 시 그 처리에 관한 법리이다.

그 두 번째는 원천징수에 관한 법률관계에 대한 법리로, ‘원천징수 세제에서 원천징수의무자가 원천 납세의무자로부터 원천징수 대상이 아닌 소득에 대하여 세액을 징수·납부하였거나 징수하여야 할 세액을 초과하여 징수·납부하였다면, 이는 국가가 원천징수의무자로부터 납부 받는 순간 아무런 법률상 원인이 없는 부당이득이 되고 (대법원 2002. 11. 8. 선고 2001두8780 판결, 대법원 2003. 3. 14. 선고 2002다68294 판결 및 대법원 2010. 2. 25. 선고 007두18284판결 등 참조), 이때 원천징수의무자 명의로 납부된 세액에 관하여는 원천징수의무자가 그 환급 청구권자가 되고, 원천 납세의무자는 자신 명의로 납부된 세액에 관하여 만 환급 청구권자가 될 수 있을 뿐이다(대법원 2003. 3. 14. 선고 2002다 68294 판결, 대법원 2016. 7. 14. 선고 2014두45246 판결 등 참조)’라는 것이다.

위와 같이, 대상판결과 원심 판결은 모두 같은 법리를 기초로 각자의 결론에 이르렀음에도 대상판결은 원심 판결을 파기환송하였는데, 그 결정적인 이유는 바로 원심 판결의 ‘원천징수에 따른 조세 납부의 효력이 종국적·확정적으로 소멸하였다’라는 전제에서 비롯되었다고 볼 수 있다.

즉, 원심 판결은 피고가 이 사건 법인세 부과처분을 하고 그 과정에서 이 사건 공제·충당을 하였으므로 ‘원천징수에 따른 조세 납부의 효력이 종국적·확정적으로 소멸하였다’라고 판단하였고, 그로 인하여 이후 이 사건 법인세 부과처분이 취소되었다고 하더라도 (이미 종국적·확정적으로 소멸한 원천징수에 따른 조세 납부의 효력에 기초한) 이 사건 원천징수 세액에 대한 원천징수의무자들의 환급금 청구권이 다시 살아난다고 보기 어렵다고 판단한 것이다.

차. 대상판결의 타당성(원심판결의 부당성)

- 5) 원심의 ‘이 사건 법인세 부과처분에 따라 (이와 양립할 수 없는) 이 사건 원천징수가 취소 내지 소멸되었다’는 판단은 관련 법리에 반하고 쟁송절차에 혼란을 줄 수 있는 우려가 있다.

원심도 지적하고 있듯이, 관련 규정 상비 거주자인 외국법인의 국내 소득은 국내에 고정사업장이 있는 경우고 정사 업장 과세처분을 하는 것이고, 고 전 사업장이 없는 외국법인의 경우 국내원천소득에 대해서는 원천징수를 하여야 함에는 틀림이 없다. 즉, 외국법인의 국내원천소득에 대해서는 고정사업장 과세처분이나 원천징수 중 어느 하나의 방식으로 우리나라가 과세권을 행사하게 되는 것이고, 이러한 점에서 동일한 국내원천소득에 대하여 ‘고정사업장을 전제로 한 법인세 부과’와 ‘원천징수’의 과세 방식이 동시에 존재할 수 없다고 볼 수는 있다. 이러한 측면에서 외국법인이 얻은 국내원천소득에 대하여 ‘법인세 부과처분’과 ‘원천징수’는 서로 양립할 수 없다고 말할

수는 있다. 그러나, 여기에서 ‘양립할 수 없다’는 말은 두 가지 방식 모두 사용하여 중복과세가 발생하여서는 아니 된다는 규범적인 의미로 볼 수 있을 뿐, 현실적으로 두 가지 방식이 모두 행해진 경우 어느 하나가 자동적으로 취소되거나 소멸되는 것이라고 보기는 어렵다.

특히, 이 사건 원천징수는 국가(피고)가 한 처분(행정행위)이 아니라 원고들에게 소득을 지급한 원천징수의무자들이 스스로 원천징수하여 피고에게 납부한 것이고, 피고는 단지 이를 수납(사실행위) 하였을 뿐이다. 이와 같이 이 사건에서는 사실행위, 즉 원천징수의무자들의 원천징수 세액 납부에 따른 국가의 수납 행위와 과세관청인 피고의 고정사업장 과세처분이 동시에 존재하는 상황일 뿐이다.

이와 같은 경우, 앞서 본 바와 같이 하나의 소득에 대하여 두 가지 방식의 과세가 이루어질 수는 없는 것이므로, 과세관청은 이를 해소하여 주어야 할 필요성이 있다. 그런데, 이 사건에서 피고는 원천징수 세액을 원천징수의무자들에게 환급하지 않고, 원천 납세의무자들(원고들)에 대한 이 사건 법인세 부과처분 당시 원천 납세의무자들의 이 납부세액으로 공제 및 충당하였다. 원천 납세의무자들이 원천징수의무자들로부터 원천징수 세액의 환급 청구권을 양도받은 사실이 없음에도 과세관청에 의하여 일방적으로 이루어 진 납부세액공제와 충당은 세법에 아무런 근거가 없어 위법하므로 애초부터 무효라고 볼 여지도 있다. 대상판결에서 "위와 같은 공제·충당 처리는 원고들에게 애당초 속하지 않는 원천징수 세액환급 청구권을 가지고 원고들의 법인세 징수가 이루어진 것처럼 임의로 처리된 것에 불과하므로, 원고들에 대한 법인세 납부세액으로 공제·충당된 효력은 처음부터 발생하지 않았다고 볼 소지가 크다."라고 본 것은 바로 이 점을 지적한 것이다.

반대로, 납세의무자 측(원천징수의무자 및 원천 납세의무자)에서 위와 같은 상황을 해소하고자 한다면, 원천징수의무자는 자신이 징수하여 납부한 원천징수 세액에 대한 부당이득 반환 청구를, 동시에 원천 납세의무자(원고들)은 법인세 부과처분 취소소송을 제기하였어야 한다. 그리고 원천 납세의무자에게 부과된 법인세 부과처분이 취소되면 그 환급 세액의 범위는 자신이 직접 납부한 세액의 범위에 한정되어야 하는 것이 바람직하다고 생각한다(대상판결의 취지도 이와 같다).

위와 같이 보아야만, 원천징수가 적법하였는지 또는 당연 무효인지(원천징수 대상 소득인지 등) 여부는 관련 당사자들인 원천징수의무자와 국가 사이의 소송(부당이득 반환 청구소송)에서 판단될 수 있고, 법인세 부과처분의 위법성 여부는 그 당사자인 법인세 부과처분을 받은 원천 납세의무자(원고들)와 국가 사이의 행정소송에서 판단될 수 있을 것이기 때문이다. 반대로 원심과 같이 이 사건 법인세 부과처분으로 인하여 이 사건 원천징수가 취소 내지 소멸되었다고 보아 이 사건 법인세 부과처분에

대한 취소 판결로서 원천 납세의무자(원고들)에게 이 사건 원천징수 세액까지 환급하여야 하는 결론에 이른다면, 이 사건 원천징수가 적법한 것인지에 대하여는 아무런 판단도 하지 않은 채 그 전액이 원천 납세의무자들에게 환급되어야 한다는 결론에 이를 수도 있다는 우려를 피할 수 없다.

6) 원심이‘이 사건 원천징수에 따른 조세 납부의 효력이 중국적·확정적으로 소멸하였다’는 판단 역시 그 대상이 모호할 뿐만 아니라, 위와 같은 판단이 이 사건에 대하여 어떠한 영향을 미칠 수 있는지도 의문이다.

우선, 중국적·확정적으로 소멸한 대상을‘원천징수(정확히는 원천징수 세액의 수납 행위)’라고 볼 수 있다. 그런데, 이와 같은 경우‘원천징수’는 법령이 정하는 바에 따라 자동적으로 확정된 세액을 수납하는 단순한 사무적 행위에 지나지 않아 국민의 권리·의무에 구체적이고 직접적인 영향을 미칠 수 없음⁹⁾이 명확함에도 불구하고, ‘도 대체 어떻게 위와 같은 단순한 사무적 행위의 효력이 이 사건 법인세 부과처분(행정 처분)에 따라 중국적·확정적으로 소멸 ‘중국적·확정적으로 소멸한다’는 의미조차 사실 명확하지도 않습니다.

할 수 있는지’부터 설명이 되질 않는다.

그리고 이러한 사정은, 그 소멸의 대상을‘원천징수에 따라 형성되고 파생된 모든 법률관계(즉, 원천징수와 관련된 모든 법률관계)’로 보더라도 동일하다. 왜냐하면 단순한 사무적 행위의 효력이 소멸되었다고 보더라도, 그에 따라 정리되어야 할 (소멸에 따른 원상 회복으로서 당연히 발생하여야 할) 환급 청구권의 전부나 귀속에 관한 법률관계까지 소멸한다고 볼 이유나 근거는 전혀 없기 때문이다.¹⁰⁾

반대로, 설령 위와 같이 원천징수와 관련한 모든 법률관계가 이 사건 법인세 부과처분으로 소멸하였다고 볼 수 있다고 하더라도, 그 결과 이 사건 원천징수 세액에

9)대법원 1984. 2. 14. 선고 82누177 판결참조

10)단순히‘원천징수와 양립할 수 없는 이 사건 법인세 부과처분이 있었다’라는 이유로, 그 이전에 존재하던 원천징수와 관련된 모든 법률관계(그 해소에 관한 법률관계를 포함)가 소멸된다는 법리적 근거는 전혀 존재하지 않는다. 예를 들어, 행정청이 甲에게‘과세처분(A)’을 하여 세액을 납부 받은 이후 이를 직권으로 취소하면서乙에게 A와 양립할 수 없는‘과세처분(B)’을 하였다고 가정 보자. 이러한 경우 행정청의 직권 취소 내지 B라는 과세처분으로 인하여 A(과세처분)의 효력이 소멸(되살아날 수 없는 상태) 하였다고 볼 여지는 있으나, A가 취소됨에 따라 국가가 甲으로부터 수령한 세액을 환급하여야 할 일종의‘원상 회복’의 의무(甲의 입장에서는 환급 청구권)까지 소멸하였다고 볼 수 없음은 너무나 당연하기 때문이다.

대한 환급 청구권까지도 부존재하게 된다고 볼 수 있게 되는데, 이러한 경우에는 오히려 ‘이 사건 원천징수 세액을 제외한 나머지 법인 세액만을 납부한 원고들이 도대체 어떻게 이 사건 원천징수 세액 상당의 법인세까지 납부하였다고 볼 수 있는지’에 대한 설명부터 불가능하게 되고, 원고들의 청구원인을 스스로 부인하는 결과로 이어지게 된다고 볼 여지도 다분하다.

무엇보다도, 위와 같은 원심 판단의 근본적인 문제점은, 이 사건 법인세 부과처분에 따라 소멸된 대상을 무엇으로 보든지(원천징수행위 또는 원천징수에 따른 법률관계) 간에 이는 원천징수 세액에 대한 환급 청구권의 ‘존부’와 관련된 문제일 뿐, 원천징수 세액에 대한 환급 청구권이 ‘누구에게 귀속되는지’와는 아무런 관련이 없다는 것이다. 원천징수 세액환급 청구권은 본래 원천징수의무자가 그의 무보다 초과한 다액(多額)을 납부하거나, 그 의무가 부존재함에도 세액을 납부하는 경우 ‘과오납금’의 반환을 청구할 수 있는 권리로써 그 자체로 ‘원천징수의 법률관계’가 흠결 되어있는 상태를 전제하기 때문에, 납부된 국세의 환급을 구하는 이 사건에서 이 사건 원천징수 세액에 대한 ‘환급 청구권이 존재하지 않는다’는 전제는 애당초 불가능하고 또한 그 ‘귀속관계’와는 전혀 무관한 사정에 불과하다.

위와 같은 측면에서, 대상판결에서 대법원이 “원고들이 위 공제·충당 처리 당시 이 사건 원천징수의무자들로부터 이 사건 원천징수 세액에 관한 환급 청구권을 유효하게 이전 받았고 이로써 자신들에 대한 법인세를 실제 납부한 것으로 평가할 수 있다는 등의 특별한 사정이 없는 이상, 이 사건 원천징수에 따른 조세 납부의 효력은 앞서본 공제·충당 처리로 인해 중국적·확정적으로 소멸하였다고 단정할 것이 아니다.”라고 설치한 것은 바람직한 결론이었다고 생각한다.

7) 원심 판결은 ‘국세환급금 충당 관련 법리’에도 부합하지 않는 측면이 있다.

다) 환급청구권자-원칙 ‘납부명의자’, 예외 ‘법률에규정한자’

환급 청구권자는 과오납 세액이나 환급대상 세액을 납부한 자이고, 이는 원칙적으로 납부 명의자를 말한다. 예외적으로 소득세법 제73조 제1항 각호에 해당하는 소득이 있는 자, 소득세법 제119조 제1호·제2호, 제4호부터 제8호까지, 제8호의 2 및 제10호부터 제12호까지의 규정에 해당하는 소득이 있는 자 또는 법인세법 제93조 제1호·제2호, 제4호부터 제6호까지 및 제8호부터 제10호까지의 규정에 해당하는 국내원천소득이 있는 자는 자기 명의로 세금을 납부하지 않았지만 국세기본법 제45조의 2 제5항에서 경정청구를 허용하고 있으므로 경정청구에 의하여 환급을 청구할 수 있다.

이처럼 국세에 대하여 환급 청구를 할 수 있는 자는 원칙적으로 직접국세를 납

부한 명의 자이고, 그 외의 자가 환급을 청구하기 위하여는 법률에 특별한 규정이 있는 경우로 한정된다. 그런데 국세기본법 제45조의 2 제5항은 원천 납세의무자가 직접 과세관청을 상대로 환급 청구를 할 수 있도록 한 특별규정을 두고 있다.

그러나, 대법원 2016. 7. 14. 선고 2014두45246 판결은 ‘원천 납세의무자가 그 전부에 대하여 경정청구권을 행사하여 환급 청구권이 발생하는 경우에도 원천 납세의무자는 자신의 명의로 납부된 세액에 관하여 만 환급 청구권자가 되는 것이고, 원천징수의무자인 법인 명의로 납부된 세액(원천징수 세액)에 관한 환급 청구권자는 원천징수의무자’라는 취지로 판결함으로써, 소득세법 시행령 제134조 제1항에 따른 추가 신고의 경우 원천 납세의무자의 경정청구권의 행사 범위와 그 경정청구권의 행사로 발생한 환급 청구권의 행사 범위를 구분하고 있다.

한편, 실제 사업자와 명의 상 사업자가 달라서 명의 상 사업자 명의로 납부된 경우 환급 청구권자가 누구인지에 대해 대법원은, ‘실제 사업자와 과세관청 사이의 법률관계와는 별도의 법률관계로서, 사업명 의자에 대한 과세처분에 대하여 실제 사업자가 사업명의 제 명의로 직접 납부 행위를 하였거나 그 납부자금을 부담하였다고 하더라도 납부의 법률효과는 과세처분의 상대방인 사업명 의자에게 귀속될 뿐이며, 실제 사업자와 과세관청의 법률관계에서 실제 사업자가 세액을 납부한 효과가 발생된다고 할 수 없다. 따라서 사업명 의자에게 과세처분이 이루어져 사업명의 제 명의로 세액이 납부되었으나 그 과세처분이 무효이거나 취소되어 과오 납부액이 발생한 경우에, 사업명의 제 명의로 납부된 세액의 환급 청구권자는 사업명 의자와 과세관청 사이의 법률관계에 관한 직접 당사자로서 세액 납부의 법률효과가 귀속되는 사업명 의자로 보아야 한다.’고 판시하여, 대법원 2015. 8. 27. 선고 2013다 212639 판결

환급 청구권자는 명의 상 사업자라는 입장이다. 이에 따르면 과세관청이 환급금을 실제 사업자에게 지급한 경우에는 명의 상 사업자가 다시 과세관청에게 환급 청구할 수 있다는 결론이되어 과세관청이 이중 지급의 위험을 부담하고 있었다.

이에 국세기본법은 2019. 12. 31. 법률 제16841호로 개정 당시 제51조 제11항으로 “과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자(실질 귀속자)가 따로 있어 명의대여자에 대한 과세를 취소하고 실질 귀속자를 납세 의무자로 하여 과세하는 경우 명의대여자 대신 실질 귀속자가 납부한 것으로 확인된 금액은 실질 귀속자의 이 납부세액으로 먼저 공제하고 남은 금액이 있는 경우에는 실질 귀속자에게 환급한다.”라는 규정을 신설하여 이러한 문제를 입법적으로 해결하였다.

즉, 위와 같은 경우에는 명의자가 아니라 실질 귀속자가 환급 청구권자가 되는

데, 이와 같이 명의자가 아닌 다른 자가 환급 청구권자가 된다면 법률에 명시적인 규정이 요구된다고 보는 것이 타당하다. 이는 명의자와 실질귀속자가 다르다면, 그들 사이의 법률관계에 따라 별도의 절차를 통하여 이익의 귀속이 해결되는 것이 충분히 가능하고, 각종 상대적 항변사유 등의 사정까지 모두 고려되어야 한다는 점에서도 더욱 타당하기 때문이다.

라) 충당 무효로 되살아나는 권리는 당초 발생한 환급 청구권

대법원은 ‘종합소득세 환급금 채권이 제3자에게 양도된 후 과세관청이 양도인(납세자)의 다른 체납 조사인 양도소득세에 위환급금을 충당하였으나 그 후 양도소득세 부과처분이 취소되었다면, 위 양도소득세는 처음부터 존재하지 아니한 것이어서 그 충당은 무효로 되고, 이에 따라 되살아나는 권리는 양도소득세의 환급금 청구권이 아니라 당초의 종합소득세 환급금 청구권’이라고 판시하여 충당의 무효로 되살아나는 권리는 당초 발생한 환급 청구권이라는 입장이다.¹¹⁾

원심은 ‘이 사건의 경우에는 피고가 이 사건 소득에 대하여 이 사건 원천징수와 양립할 수 없는 이 사건 법인세 부과처분을 하고, 원천징수의 방식으로 납부되었던 이 사건 소득에 대한 세금을 이 납부세액으로 하여 동일한 대상에 부과된 법인세에 공제·충당하였는 바, 이로써 이 사건 원천징수에 따른 조세 납부의 효력은 중국적·확정적으로 소멸하고, 실질적으로 법인세의 납부가 이루어진 것으로 보아야 하므로, 납세자의 환급금이 전혀 다른 조세채권에 공제·충당된 위대 법원 2003다 64435 판결의 사안과는 달리 보아야 한다’고 판단하였다.

그러나, 앞서 본 바와 같이 원심의 ‘이 사건 원천징수에 따른 조세 납부의 효력이 중국적·확정적으로 소멸하였다’는 판단은 그 자체로 부당한 측면이 있으므로, 이는 ‘공제·충당의 무효로 인하여 되살아나는 환급 청구권의 기존 대법원의 법리가 이 사건과 같이 하나의 소득에 대하여 서로 다른 방식의 납부가 현실적으로 존재하였던 사안에 적용될 수 없는 근거’로 충분치 못하다.

생각건대, 환급 청구권의 발생, 소멸, 나아가 부활 등의 문제는 국가와 당해 환급 청구권이 귀속된 자(납세의무자) 사이의 법률관계에 따라 정리되어야 할 문제이고, 국가와 환급 청구권이 귀속된 자가 아닌 다른 자와의 사이에서 발생한 법률행위나 사건으로 인하여 환급 청구권의 귀속자의 법률관계가 영향을 받는 것은 불합리한 측면이 있으므로, 이 사건에도 원칙으로 돌아가 앞서본 대법원 2003다 64435 판결에 따른 법리가 적용되지 못할 이유는 없다고 판단된다.

11) 대법원 2004. 3. 25. 2003다64435 판결, 대법원 2019. 6. 13. 선고 2016다239888 판결등.

카. 소결론

요컨대, 원천징수에 따른 법률관계가 소멸되었다면, 그야말로 오히려 이미 통용되고 확립된 ‘국가-원천징수의무자-원천 납세의무자 사이(삼각관계)의 법률관계’의 법리에 따라, 이 사건 법인세 부과처분의 취소로 인하여 다시 되살아난 원천징수 세액 환급 청구권은 당초의 귀속자인 원천징수의무자만이 행사할 수 있을 뿐이다. 따라서, 이 사건에서도 원고들(원천 납세의무자)이 아닌 오직 이 사건 원천징수의무자들만이 피고에게 이 사건 원천징수 세액 상당의 금원을 부당이득으로서 청구할 여지만이 남게 되는 것이다.

다만, 이 사건 원천징수의무자들이 실제로 별도의 소로 써 피고를 상대로 부당이득 반환 청구를 하는 경우에는, 이 사건 소득이 원천징수 대상 소득에 해당하는지, 국세 환급금 청구권의 소멸시효도 과하여 부 등·원천징수 의무자와 국가 사이의 법률관계를 중심으로 그들 사이에서 존재하는 법적 쟁점이 충분히 검토된 후 판결이 이루어져야 할 것이다.

7. 대상판결의 의의등

대상판결은 원천징수의 법률관계와 환급 청구권자, 국세환급금의 공제·충당과 충당이 무효인 경우의 법리(충당의 효력이 없는 경우 되살아나는 환급 청구권의 내용 등)를 다시 한번 확인해 주었다.

특히, 대상판결은 원천징수와 이후 소득세 및 법인세 부과처분, 다시 이어진 법인세 부과처분(고 정사업장 과세처분), 그 과정에서 이루어진 공제·충당 등 장기간에 걸쳐 발생한 복잡한 사실행위 및 행정행위가 있었음에도 불구하고, 관련 법리의 핵심을 놓치지 않았다는 점에서 큰 의미가 있다고 생각한다. 또한, 대상 판결은 충당의 효력이 실효되는 경우 적용되는 환급 청구권 관련 법리가 원천징수 세액이 원천 납세 의무자의 이 납부세액으로 공제되었다가 해당 조세채권이 무효 또는 취소되는 경우에도 동일하게 적용된다는 점을 처음으로 명확히 한 판결로서 의미가 있다.

한편, 대상판결과 관련하여 조세 관련 금전 청구소송의 재판관할에 대해서는 재검토가 필요하다는 지적도 있다. 대법원은 부가가치세환급금 이외의 일반적인 국세환급금 반환 청구소송은 민사소송으로 보아 민사 법원의 관할로 하면서,¹²⁾ 부가가치세환급금 반환 청구소송은 행정소송(공법상 당사자소송)으로 보아 행정법원의 관할로 하고 있어서 동일하게 국가를 상대로 환급금 청구를 하는 소송임에도 불구하고 재판관

12) 대법원 2019. 6. 13. 선고 2016다239888 판결등.

할을 다르게 하고 있는데,¹³⁾이를 지적하는 견해는 납세자가 조세와 관련하여 국가에 대해 가지는 환급금 청구권이라는 점에 있어서 부가가치세환급금과 그 외의 다른 일반 국세환급금은 아무런 차이가 없다는 것이다.

대법원이 위와 같이 양자의 재판관할을 달리함으로써 실무상 납세자들에게 혼란을 초래하고 있고, 민사 법원에서 이 사건과 같은 조세 관련 환급 소송인 부당이득 반환 청구소송을 진행하는 경우 재판부의 이해를 돕기 위하여 세법 용어부터 설명을 해야 하는 경우도 있으며, 재판부에 깊은 조세 법리를 이해시키는 데에도 상당한 노력이 필요하다. 부당이득 반환 청구소송이라고 하더라도, (i) 공법상 부당이득과 사법상 부당이득은 적용 규정이나 법리에서 차이가 있고, (ii) 조세 관련 법률관계에 관한 소송(즉, 공법상 부당이득 관련 소송)은 민사 법원보다는 행정에 관해 전문성을 갖춘 행정법원에서 진행하는 것이 더 신속하고 판결에 대한 소송당사자의 신뢰도도 더 높아질 것이다. 이런 점들을 종합하여보면, 소송경제나 판결에 대한 신뢰도 측면 등에서 국세환급금 관련 소송은 모두 행정소송(당사자소송)으로 하는 방안이 진지하게 고려될 필요가 있다.

13)대법원 2013. 3. 21. 선고 2011다95564 전원합의체 판결 참조.



제3주제 토론문①

**"펀드의 원천징수세액 부당이득금
반환청구에 관한 검토"에 대한
토론문**

토론자 문진혁 (팀장, 서울지방국세청 송무국)

“국내원천소득에 대한 원천징수 환급 청구권의 귀속”에 대한 토론문 - 대법원 2025. 4. 24. 선고 2024다295876 판결을 중심으로 -

서울지방국세청 송무국
문진혁 사무관(변호사)

발표자께서 분석하신 대법원 2025. 4. 24. 선고 2024다295876 판결(이하 “대상판결”이라 합니다)은 원천징수를 둘러싼 법률관계와 환급청구권자, 그리고 국세환급금의 충당과 그 충당이 무효인 경우의 법리를 다시 한번 확인하였다는 점에서 매우 시의적절하며 학문적·실무적 의의가 크다고 생각합니다. 본 토론에서는 발표자의 논지에 공감하면서도, 다음과 같은 몇 가지 비판적 쟁점들을 중심으로 논의를 확장해 보고자 합니다.

1. 쟁점 정리: 충당의 무효와 환급청구권의 귀속

대상판결의 핵심은, 법인세 부과처분이 취소된 상황에서 해당 부과처분에 충당된 원천징수세액이 환급될 경우, 그 환급청구권이 누구에게 귀속되는가입니다. 대법원은 이 사건의 환급청구권자가 원천납세의무자(론스타펀드 등 투자자)가 아닌 원천징수의무자라고 판단하였습니다. 이때 적용된 주요 법리는 다음과 같습니다:

- 충당의 무효로 되살아나는 권리는 당초 발생한 환급청구권이라는 것
- 환급청구권자는 원칙적으로 납부명의자(= 원천징수의무자)라는 것

2. 비판적 검토: 원심판결의 “법인세 부과처분”과 “원천징수” 관계(양립불가능성)에 대한 오해

원심판결은 법인세 부과처분이 있었다는 이유로 “원천징수에 따른 조세 납부의 효력이 종국적·확정적으로 소멸하였다.”고 보았습니다. 그러나, 이는 발표자께서 적절히 지적하셨듯이, “고정사업장을 전제로 한 법인세 부과”와 “원천징수” 과세방식의 관계에 관한 법리오해의 결과로 보입니다. 대법원이 이를 바로잡아 “원천징수세액이 원천징수의무자들 명의로 납부된 이상, 그 국세환급금에 대한 권리는 원천징수의무자들에게 있다고 보는 것이 타당하다.”고 판시한 점은 실무상 혼란을 방지하는 데 의미 있는 판단이라 생각합니다.

원고와 원심판결은 법인세 부과처분에 따라 원천징수가 소멸되었다고 본 것이고, 피고와 대상판결은 위 법인세 부과처분이 취소됨으로써 공제·충당의 효력이 소멸되었다

고 보았습니다. 원고와 원심판결 논리에는 “법인세 부과처분”과 “원천징수”는 “양립할 수 없다.”는 것이 전제되어 있는데, 여기서 “양립할 수 없다.”는 말은 두 가지 과세방식 모두를 사용하여 중복과세가 발생하여서는 안된다는 규범적인 의미일 뿐, 현실적으로 두 가지 방식이 모두 행해진 경우, 어느 하나가 자동적으로 취소되거나 소멸하는 것으로 보기 어렵다는 발표자의 지적은 매우 타당합니다(어느 하나가 자동적으로 취소되거나 소멸하기 위해서는 또 다른 논리적 근거가 필요할 것인데, 원심판결은 아무런 이유 설시 없이 원천징수와 양립할 수 없는 법인세 부과처분을 함으로써 원천징수에 따른 조세 납부의 효력은 소멸하였다고 하여 논리적 비약이라는 비판을 면하기 어려워 보입니다).

3. 몇 가지 의문점 및 추가적으로 논의가 필요한 사항

다만, 다음과 같은 의문이 여전히 남습니다:

- 원천징수의무자가 환급청구권을 행사할 의사가 없고, 실질적으로 원천납세의무자에게 세 부담이 전가된 상황에서도 원칙대로 귀속을 해석해야 하는가? 구체적 타당성과 행정의 효율성 측면에서 다소 불합리한 것은 아닌지?
- 국세기본법 제53조 제1항 및 같은 법 시행령 제43조의4 제1항에 따라 국세환급금의 양도가 이루어졌다고 볼 경우, 일반적인 민법상 채권양도의 법리에 의해 양도인인 원천징수의무자가 채무자인 국가에 채권양도의 사실을 “통지”하거나 채무자인 국가가 “승낙”하는 절차가 필요할 것으로 보이는데, 이에 관한 원피고 간 주장이나 다툼이 있었는지? 원심판결의 이른바 “묵시적 합의”로써 위 대항요건을 대신할 수 있는지? 위 대항요건을 갖추지 못하였을 경우, 환급청구권은 누구에게 있는 것으로 보아야 하는지?
- 이 사건 관련 원천징수 판결은 “피고가 이 사건 원천징수와 양립할 수 없는 이 사건 법인세 부과처분을 함으로써 이 사건 원천징수는 이미 취소되어 확정적으로 소멸하였다.”고 판단한 바 있는데, 관련 판결이 존재함에도 대상판결이 원심판결을 파기한 이유는 무엇인지? (대상판결은 이 사건 관련 원천징수 판결 관련하여 구체적으로 설시한 바는 없는 것으로 보입니다) 이에 대한 발표자의 견해는 어떠한지?

4. 과오납금 반환청구소송의 관할 문제

지난한 논의이기는 하지만, 대상판결에 이르기까지의 과정을 돌이켜보면, 과오납금 반환청구소송도 부가가치세 환급세액 지급청구소송에 관한 대법원 전원합의체 판결(대법원 2013. 3. 21. 선고 2011다95564 판결)과 같이, 당사자소송에 의하여야 한다는

견해에도 적극 찬동합니다. 과오납금 반환청구권은 公權(공법상 부당이득)에 해당하고, 독일의 경우에도 과오납금 반환청구소송은 연방재정법원(Bundesfinanzhof)에서 조세소송으로서 이를 다루고 있다는 점에서 그러합니다. 이 사건 또한 부당이득반환청구소송으로 진행되었으나, 그 실질은 공법상의 법률관계에 관한 소송인바, 과오납금 반환청구소송도 당사자소송으로 통일하는 방향의 법률개정 또는 판례변경이 필요해 보입니다.

5. 맺음말

대상판결은 사실관계는 복잡하나, 그 쟁점은 원천징수관계에 있어 정당한 환급청구권자가 원천징수의무자인지, 원천납세의무자인지 여부라 할 수 있습니다. 그리고 대상판결은 국가를 상대로 환급청구를 할 수 있는 실체법적 권리는 원천징수의무자에게 있다는 다수의 대법원 판례에 의해 확립된 일반론을 재확인하였다는 데에 그 의의가 있습니다. 근본적으로는 조세 관련 금전청구소송의 재판 관할에 대해서는 재검토가 필요해 보입니다.



제3주제 토론문②

**"펀드의 원천징수세액 부당이득금
반환청구에 관한 검토"에 대한
토론문**

토론자 윤진규 (변호사, 법무법인 세종)

**국내원천소득에대한원천징수환급청구권의귀속
-대법원 2025. 4. 24. 선고 2024다295876 판결 -**

2025. 6. 28.

변호사윤진규¹⁾

최근 선고된 대법원 판결의 의미에 대해 깊이 있고 상세히 설명해 주신 발표자님께 감사의 말씀을 드립니다.

제 짧은 경험으로, 원천징수와 관련되어 ‘원천 납세의무자, 원천징수의무자, 과세관청내지국가’라는 3자 간의 법률관계는 조세법률관계와 민사 법률관계가 복잡하게 얽혀있고, 이러한 법률관계가 한꺼번에 일관된 논리로 정립되었다기보다는, 개별적 사건에서 그때그때 대법원 판례에 의해 형성되다 보니, 법원으로서 모순되지 않고 자연스럽게 연결되는 논리구조를 유지하는 것이 쉬운 일은 아닌 것으로 보이고, 판례가 어느 정도 형성되어 있기는 하나 납세의무자의 입장에서는 법원의 최종적 판결을 예측하는 것이 쉽지 않은 면이 있는 것도 같습니다.

발표자님의 고견에 전체적으로 동의 하나, 발전적 논의를 진행하기 위한 조그마한 발판이 될 수 있을까 생각하여, 주제님께 짧은 생각을 말씀드리며 발표자님의 고견을 여쭙게 되었습니다. 관련 법령과 법리를 깊이 생각하여 확인하지 못한 채 여쭙는 점, 나아가 토론 문대용에 다소 무리하거나 잘못된 부분이 있을 가능성이 다분한 점 넓은 마음으로 양해 부탁드립니다.

1. 이 사건에서 대상판결의 원심 판결 논리가 종전의 대법원 판례 법리에 들어맞지 않는 점은 분명히 있는 것 같습니다.

다만, 먼저 진행되었던 이 사건 관련 원천징수 판결(서울고등법원 2018. 8. 24. 선고 2014누 5691 판결)이, 소송법상 상고 이익의 문제로 대법원의 종국적인 실체 판단을 받지는 못했지만, ‘과세관청이 이 사건 원천징수 이후 이와 양립할 수 없는 과세처분을 하면서 이 사건 공제·충당을 하였던 바, 이로써 피고는 이 사건 원천징수를 취소하였다고 할 것’이라는 이유 설사를 하여 각하 판결을 하였고, 이러한 이 사건 관련 원천징수 판결은 소송법상 확정되었습니다.

1) 법무법인(유) 세종변호사

이 사건 관련 원천징수 판결과 그 판결이유의 당부를 떠나, 제가 생각하기에 이 사건 원심 판결은 아마도, 이러한 이 사건 관련 원천징수 판결의 판결이유에 제시된 법률관계를 존중하려 했던 것으로 보이고, 나아가 그러한 판결이유에 따라 확인되었던 법률관계에 관한 원고들(내지 LKH 등), 그리고 원천징수의무자인 금융기관 등의 신뢰를 고려하였을 것으로 볼 수 있을 것 같습니다. 그리고 제 짧은 생각으로는, 이 사건 원심 판결은 이러한 점을 고려하여, 이 사건 관련 원천징수 판결의 판결이유에 제시된 법률관계를 이 사건에도 관철하여 구체적 타당성을 도모하기 위해, 원천 납세의무자의 구상권, 공제·충당 당시의 피고와 원고들의 의사해석 및 묵시적 합의 등을 근거로 들어, 기존의 대법원 판례 법리에 정확히 들어맞지는 않는 결론을 내리면서, 기존의 대법원 판례 법리의 적용 범위를 제한하는 방식의 논리 구성을 한 것으로 이해됩니다.

물론 기존의 대법원 판례 법리에 비추어보면, 이 사건 원심 판결의 논리에 문제가 있어 보이기에는 하나, 이 사건대 상대 법원 판결의 취지에 따르면 결국, 이 사건 전에 진행되었던 이 사건 관련 원천징수 판결의 판결이유와 그에 따른 각하라는 결론은 잘못되었던 것이었다는 점이 확인된 것은 아닌지 궁금한데, 이에 대한 발표자님의 고견을 부탁드립니다.

그리고 원천 납세의무자의 원천징수의무자에 대한 구상권을 고려하면, 결과적으로 최종적인 법률관계의 구체적 타당성을 도모하려는 이 사건 원심 판결의 논리에도 수긍할 만한 부분이 있지는 않은지 발표자님의 고견을 부탁드립니다.

2. 대상판결이 선고된 현 상황에서, 발표자님께서 말씀 주신 바와 같이 원천징수의무자인 금융기관들이 국가를 상대로 부당이득 반환 청구를 할 경우 소멸시효도 과하여 부가 문제 될 것으로 보이는데, 원천징수의무자인 금융기관들의 입장에서는 이 사건 관련 원천징수 판결의 대상이 된 소송 제기 사실을 신뢰하여 별도로 국가를 상대로 한 부당이득 반환청구권을 행사하지 않은 것으로 볼 수는 없는지, 만일 그렇게 볼 수 있다면 이 사건 원천징수 판결의 대상이 된 소송이 제기되었으므로 그에 대해 소송법상 확정되는 판결과 그 판결에 제시된 법률관계에 대해서도 원천징수의무자인 금융기관들의 신뢰를 보호해 주어야 하는 것인지 궁금합니다. 이에 대한 발표자님의 고견을 부탁드립니다. 나아가 이러한 문제에 대해서도 이 사건 원심 판결이 고민하였을 것으로 이해할 수 있는지, 소송 과정에서 다투어지지 않았는지 발표자님께서 고견주실 수 있으면 감사하겠습니다.

한편제가 관련 법령을 충분히 검토하지 못해 죄송합니다만, 원고들(내지 LKH 등)이 이 사건 관련 원천징수 판결의 대상이 된 경정거부처분 취소소송과 동일한 내용의 소송을 다시 제기하기 위해 다시 경정청구를 할 수 있는 것인지, 그 경우 경정

청구 기간이 도과되었다고 볼 수 있는지, 특례 제척기간의 적용 가능성 등 경정청구 기간도와 문제를 해소할 수 있는 논리 구성은 가능할 수 있을지 궁금합니다. 이에 대한 발표자님의 고견을 부탁드립니다. 끝.



제4주제

각국의 세무사 제도에 관한 연구 : 세무사의 업무영역을 중심으로

발표자 이창규 (중앙대학교 교수)

각국의 세무사 제도에 관한 연구*

-세무사의 업무영역을 중심으로-

이창규·서희열·이성봉·김완석**

■ ————— << 목 차 >> —————

I. 서 론

II. 해외 주요국의 세무사 업무영역 분석

1. 독일 세무사 업무영역 분석
2. 오스트리아 세무사 업무영역 분석
3. 일본 세무사 업무영역 분석

III. 우리나라 세무사 업무영역의 확대방안

1. 현행법상 세무사 등의 업무영역
2. 세무사법 제2조 전문의 재구성 방안
3. 세무사 업무영역의 확대 방안

IV. 결 론

1. 해외 주요국의 세무사 업무 영역 분석
2. 세무사 업무 영역의 외연 확대 방안
3. 세무서비스 품질의 고급화를 통한 질적 확대

참고문헌

I. 서 론

세무사법이 1961년에 제정되어 시행된 이래 60여 년이 지났다. 세무사는 공공성을 지닌 세무전문가로서 “납세의무자의 위촉에 의하여 조세에 관한 신고, 신청, 청구, 이의신청 기타 사항(소송을 제외한다)의 대리 및 상담”을 그 업무영역으로 하여 출발하였는데,¹⁾ 그동안 30여 차례의 크고 작은 세무사법의 개정을 거치면서 그 업무영역도 확장이 이루어졌다. 그런데 근년에 이르러 산업의 발달과 고도화, 인공지능(AI) 기술의 급속한 진보와 빅데이터의 수집을 통한 4차 산업혁명의 전개, 저출산·고령화 시대의 도래, 세무사를 비롯한 세무대리인 수의 증가 등과 같은 세무서비스 시장 환경의 급속한 변화가 이루어지고 있다. 특히 AI 기술의 눈부신 발전은 장부작성의 대행·조세에 관한 신고대리, 조세에 관한 상담 또는 자문 등과 같은 업무와 관련된 세무서비스 시장에 엄청난 영향을 미칠 것으로 예상된다. AI 기술의 진전에 따라 장부대행 업무가 AI 기술로 대체되는 것이 아닌가 하는 우려가 제기되고 있다. 그리고 국세청은 빅데이터 분석을 통하여 납세자 누구나 쉽게 신고납부할 수 있도록 신고서 기재항목을 자동적으로 채워주는 ‘미리채움·모두채움 서비스’를 확대하고 있는데, 이로 인하여 신고대리 등과 같은 세무서비스 시장의 축소가 우려된다. 뿐만 아니라 국세청에서 무료로 제공하는 있는 ‘생성형 AI 상담서비스’ 역시 세무사의 업무영역의 축소를 가져오는 요인이 될 수 있다.

* 이 글은 2024년 한국세무사회에 기획연구인 「각국의 세무사 제도에 관한 연구 -세무사의 업무영역을 중심으로-」(사) 한국조세법학회 춘계학술대회에서 요약·정리하여 발표하는 것이다.

** 「각국의 세무사 제도에 관한 연구 -세무사의 업무영역을 중심으로-」의 연구용역과제의 연구책임자는 김완석 석좌교수(강남대)이며, 공동연구자는 서희열 명예교수(강남대), 이성봉 교수(서울여대), 이창규 연구교수(중앙대)가 참여했다. 학술대회 발표는 이창규 연구교수가 진행한다.

1) 세무사법(법률 제712호, 1961.9.9. 제정) 제2조.

더군다나 헌법재판소는 2018.4.26. 선고한 2015헌가19 결정에서 세무사의 자격을 보유한 변호사에 대하여 세무사로서의 세무대리를 일체 할 수 없도록 전면 금지하는 세무사법 제6조 제1항과 제20조 제1항 본문은 세무사 자격 부여의 의미를 상실시키는 것일 뿐만 아니라 자격제도를 규율하고 있는 법 전체의 체계상으로도 모순되고, 세무사 자격을 보유한 변호사의 세무사 자격에 기한 직업선택의 자유를 지나치게 제한한다는 이유로 헌법불합치결정을 하였다. 이에 따라 이루어진 후속 세무사법 개정에서 헌법재판소의 헌법불합치결정 취지를 반영하여 2003년 12월 31일부터 2017년 12월 31일까지 사이에 변호사 자격을 취득하여 세무사 자격이 있는 변호사에 대해서는 세무조정계산서의 작성업무를 포함한 세무대리업무²⁾를 수행할 수 있도록 바꾸었다. 즉, 2003년 12월 31일부터 2017년 12월 31일까지 사이에 변호사 자격을 취득하여 세무사 자격이 있는 변호사는 1개월 이상의 실무교육을 이수하고 변호사 세무대리업무등록부에 등록하면 세무조정계산서의 작성업무 등을 비롯한 세무대리업무를 수행할 수 있도록 세무사법 개정이 이루어진 것이다. 한편, 세무서비스시장에서의 세무서비스 공급자의 증가 추세를 살펴보면 세무사의 수는 매년 약 700명, 그리고 세무대리 또는 그 유사업무를 수행하는 공인회계사는 매년 약 1,000~1,100명, 변호사는 매년 2,000명 정도씩 늘어나고 있는 실정이다. 그리고 불법 또는 탈법적인 세무플랫폼 사업자와 금융보험업계의 세무서비스 시장의 잠식도 묵과하기 어려운 것으로 보인다. 이와 같은 세무서비스 시장의 환경 변화에 비추어 볼 때 단순한 기장대리나 신고대리 중심의 세무대리의 행태는 경쟁의 심화와 시장규모의 축소로 인하여 한계점에 부딪칠 수밖에 없다고 하겠다. 이러한 시점에서 세무사의 업무영역을 심도있게 검토하고, 새로운 업무영역의 확장을 모색하는 작업이야말로 매우 의미 있는 일이라고 본다. 세무사의 업무영역의 확장은 세무사 업무영역의 외연의 확대와 같은 양적인 확장 못지않게 세무사가 수행하는 세무서비스 품질의 고급화와 같은 질적인 확장에도 깊은 관심을 기울여야 한다. 이를 위하여 우리나라와 유사한 세무사제도를 유지하고 있는 독일·오스트리아 및 일본을 대상으로 하여 세무사의 업무영역의 범위와 최근의 업무영역의 동향에 관하여 깊이 있게 연구·검토하고, 아울러 해당 제도에서 업무영역의 확장과 관련된 시사점을 도출하고자 한다. 그리고 이와 같이 도출된 시사점을 바탕으로 하여 우리나라 세무사의 업무영역의 확대방안을 검토·제시하고자 한다.

II. 해외 주요국의 세무사 업무영역 분석

1. 독일 세무사 업무영역 분석

가. 독일 세무사의 지위 및 업무영역에 대한 개요

독일의 세무사 제도는 '세무에 관한 무제한적 조력(unbeschränkte Hilfeleistung in Steuersachen)'을 핵심 업무 영역으로 삼으며, 이는 한국의 세무사 제도와 비교했을 때 몇 가지 특징적인 차이를 보인다. 독일의 세무사 업무는 세무사법(StBerG)을 비롯하여 조세법원법(FGO), 법률서비스법(RDG)³⁾, 그리고 연방세무사회의 '세무사직업규칙(BOSTB)' 등 다양한 법령 및 직업규칙에 의해 포괄적으로 규율된다. 특히 주목할 점은 연방세무사회가 직접 시행규칙을 제정한다는 사실이다. 이는 정부 부처가 주도하는 한국과는 다른 지점이다. 독일 세무사법 제3조는 세무 분야에서 무제한적 조력을 제공할 수 있는 전문 직역으로 세무사, 공인회계사, 변호사는 물론, 이들로 구성된 세무법인, 회계법인, 법무법인을 명시하고 있다.⁴⁾ 나아가 독일에

2) 세무사법 제2조의 세무사의 직무 중 장부작성 대행 및 성실신고확인 업무는 제외한다.

3) 법률서비스법은 2008년 제정된 법령으로 재판이외의 법률서비스 제공에 대한 사항을 정하고 있으며, 과거 법률상담법(Rechtberatungsgesetz)을 폐지하고 제정되었다.

4) 독일 세무사법 제3조 세무에 관한 무제한 조력을 제공할 수 있는 권한

사무실을 둔 유럽 변호사와 특정 감사인에게도 동일한 권한을 부여하고 있다. 세무사의 지위와 관련하여 독일 세무사법 제32조는 세무사를 '자유직업(Freier Beruf)'이자 '세무 업무를 독립적으로 수행하는 기관(unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege)'으로 정의한다.⁵⁾ 이는 세무사가 세무 당국과 대등한 위치에서 납세자와 세무 당국 간의 정보 비대칭성을 해소하고 균형을 맞추는 역할을 수행한다는 것을 의미한다. 또한, 세무사의 활동이 단순한 영리 목적의 영업 활동이 아닌, 전문적인 지식과 윤리를 바탕으로 한 공적인 행위임을 강조한다. 세무법인의 경우, 연방세무사회로부터 승인을 받아야만 업무를 수행할 수 있다.

세무사법 제33조는 세무사의 구체적인 활동 내용을 다음과 같이 규정한다.⁶⁾ 고객에 대한 세금 문제 조언, 세금 문제 대리 및 처리, 납세 의무 이행 지원, 조세 형사 사건 및 벌금 관련 지원, 세법상 기장 의무 이행, 재무제표 작성 지원 업무에 대해 규정한다. 독일에서는 세무 조력이 특정 자격을 갖춘 전문직 그룹에 게만 허용되지만, 제33조에 명시된 범위 외의 활동도 가능하다. 세무사는 '세무사 직업 합치 활동(vereinbare Tätigkeiten)'으로서 비즈니스 자문 및 신탁 관련 활동 등 다른 직역과 중첩될 수 있는 영역에서도 서비스를 제공할 수 있다. 관련 법령은 이를 '세무사 업무 불합치 활동(unvereinbare Tätigkeiten)'과 명확히 구분하여 규율함으로써 세무사의 업무 범위를 폭넓게 인정하고 있다.

나. 독일 세무사법 제33조에 따른 세무사의 업무 범위

1) 세무에 대한 조력과 기장 의무 이행 및 재무제표 작성 지원

독일에서 세무사 및 세무법인은 세무 관련 비즈니스 지원을 독점적으로 제공하는 유일한 전문 직역으로 기능한다. 이는 다른 직역(예: 공인회계사, 변호사)이 세무 관련 자문을 제공할 경우, 대개 그들의 본연적인 전문 활동에 부수적으로 이루어지는 것과는 대조적이다. 세무사의 세무 조력은 크게 자문, 대리, 조력의 세 가지 형태로 구분될 수 있으며, 이는 세금 신고, 세법 적용, 세무 계획에 대한 종합적인 자문을 포함한다. 흥미로운 점은 EU 회원국이 아닌 국가의 세법에 대한 조언이 세무사법 제33조의 직접적인 세무 조력 범위에는 해당하지 않음에도 불구하고, 세무사가 이에 대한 조언을 제공할 수 있다는 사실이다. 이는 독일 세무사의 업무 영역이 단순히 법규에 명시된 범위를 넘어 실질적인 납세자의 필요에 따라 유연하게 확장될 수 있음을 시사한다. 특히 세무사법 제33조가 기장 의무 이행 지원을 명시적으로 언급하는 것은

다음은 세무에 대한 상업적 지원을 제공할 권한이 있다.

1. 세무사, 세무법인, 공인회계사, 변호사, 독일에 사무실을 두고 있는 유럽 변호사 및 감사인(vereidigter Buchprüfer)
2. 연방 변호사법 범위내에서 제49조 및 제50조에 따른 법무법인
3. 감사인법 제44b조 제1항에 따라 주주 또는 파트너가 전적으로 공인회계사인 회계법인
4. (생략)

제1호와 2호 및 3호에 따른 회사는 파트너와 대리인을 통해 행동하며, 파트너와 대리인은 각 개별 사례에서 조세 문제에 대한 상업적 지원 제공에 대해 법적으로 규정된 요구 사항을 충족해야 한다.

5) 독일 세무사법 제32조 세무사 및 세무법인

- (1) 세무사 및 세무법인은 이 법의 규정에 따라 세무에 대한 상업적 지원을 제공한다.
- (2) 세무사는 세법 집행에 있어 독립된 기관이다. 프리랜서의 활동 분야가 아니다.
- (3) 세무법인은 제53조에 따라 승인이 필요하다. 제53조 1항 2항에 따른 승인 요건에 대한 예외는 영향을 받지 않는다.

6) 독일 세무사법 제33조

세무사 및 세무법인은 고객에게 세금 문제에 관해 조언하고, 고객을 대표하며, 세금 문제 처리 및 납세 의무 이행에 대한 지원을 제공하는 임무를 가지고 있다. 여기에는 형사 조세 문제 및 조세 범죄로 인한 벌금에 대한 지원뿐만 아니라 세법에 따라 존재하는 회계 의무 이행에 대한 지원, 특히 세법에 따른 과세 및 평가에 중요한 재무제표 준비에 대한 지원도 포함된다.

이 업무의 중요성을 방증한다. 이는 '세무에 대한 조력'이라는 포괄적인 개념에 포함되며, 조세법 관련 법률 자문과 기장 의무 이행 지원, 그리고 이에 대한 합당한 대가 수령을 아우르는 것이다. 2019년 세무사법 개정을 통해 독일 소득세법상 '세무회계 재무제표에 대한 상법상 재무제표의 기준성 원칙'에 따라 상법에 따른 연간 재무제표 작성 또한 세무사의 고유 업무임이 더욱 명확해졌다.⁷⁾ 이는 세무사가 단순한 세무 신고 대리를 넘어 기업 회계 전반에 걸친 전문성을 발휘함을 의미한다. 또한, 기계적인 회계 업무 역시 세무 자문 활동의 일부로 간주되며, 세무사 또는 세무법인의 일반 직원도 수행할 수 있다. 그러나 이는 해당 업무가 전문 분야가 아니라는 것을 의미하는 것이 아니라, 오히려 세무사가 전자적 데이터 처리 기술을 적극적으로 활용하여 업무의 효율성과 정확성을 높이고 있음을 보여준다.

2) 경영 자문과 법률적 조력

독일 세무사의 업무는 단순한 세금 문제 해결을 넘어 경영 자문을 포괄하며, 이는 세무 자문이 비즈니스 관리 솔루션과 불가분하게 연결되어 있음을 시사한다. 세무사가 제공하는 경영 자문은 기업 운영 및 관리 프로세스 구성, 회계 시스템 설계, 원가 회계, 자금 조달 및 재무 계획, 마케팅 전략 수립, 그리고 최신 데이터 처리 시스템에 대한 조언 등 광범위한 영역을 아우른다. 세무사는 경영 비교 분석, 자본 활용도, 유동성, 수익성, 현금 흐름 분석 등을 기초로 투자 계획, 자금 조달 대안, 기업 연금 모델 검토 등 경제적 효율성 계산에 대한 전문적인 조언을 제공하며, 이를 위해 최신 경영 분석 및 관리 기법을 적극적으로 활용한다. 나아가 세무사는 회계장부 적정성에 대한 자발적 감사를 수행할 수 있으며, 특히 외부 감사가 의무화되지 않은 기업(파트너십, 유한 책임 회사, 개인 기업)의 결산 감사를 의무적인 외부 감사와 유사한 방식으로 진행한다. 세무사법 제57조 제3항 제3호에 따라 자산 목록 및 손익 계산이 세법 규정에 따라 적절하게 이루어졌는지에 대한 확인서 발급 권한 또한 가진다.⁸⁾

이외에도 독일 세무사는 세무사법 외의 다른 법령에 따라 건축법, 주식법, 금융투자중개업법 등에서 규정하는 다양한 감사 업무를 수행할 수 있으며, 2021년 발효된 "기업 안정화 및 구조 조정법"에 따른 청산 중재자 및 구조조정 담당자 역할까지도 수행할 수 있다. 이는 독일 세무사의 업무 영역이 조세 분야를 넘어 기업 경영 및 법률 전반에 걸쳐 확장되어 있음을 보여준다. 세무 자문은 법률적 조력의 일부로 간주되지만, 세무사는 세무 문제 외의 일반적인 법률 자문은 허용되지 않으므로 자제해야 한다(법률서비스법 제3조).⁹⁾ 그러나 세무사는 세무사법 제33조의 범위 내에서 철저하고 포괄적인 세무 자문을 제공할 의무가 있으며, 제한된 위임 상황에서도 고객의 잘못된 세무상 문제를 인지하는 경우 이를 고지해야 할 책임이 있다(예: 2017년 연방대법원 판례를 통한 회사의 지속가능성 평가 및 파산 신청 의무 고지). 실무에서 세무 자문과 법률 자문의 구분이 모호한 경우가 많아, 독일은 2008년 법률서비스법(RDG)을 제정하여 재판 외 법률 자문 활동을 규제하고 있다. 이 법은 '허용 유보를 포함하는 금지법' 형태로, 법률 서비스 활동을 정의하고 변호사 외 직역의 법률 서비스 제공을 제한적으로 허용한다. 특히 법률서비스법 제5조 제1항은 세무

7) 독일 소득세법 제5조 제1항

(1) 법률에 따라 장부를 붙여 정기적으로 재무제표를 작성할 의무가 있는 사업체 또는 그러한 의무를 지지 않고 장부를 붙여 정기적으로 재무제표를 작성하는 사업체의 경우 사업자산은 회계연도말에 승인되어야 한다(제4조 제1항). 세금 납부에 대해 다른 방식을 선택한 경우를 제외하고는 적절한 회계에 관한 상법 원칙에 따라 보고해야 한다. 세금 납부를 하기 위한 전제 조건은 세금 결정에 관련 가치가 표시되지 않은 자산이 특별한 목록에 포함되어 있어야 한다. 취득 또는 생산 날짜, 취득 또는 생산 비용, 행사된 세금 옵션의 규제 및 행해진 감가상각비는 목록에서 증명되어야 한다.

8) 독일 세무사법 제57조 제3항 제3호

3. 사업 자문, 전문가 또는 신탁 활동, 자산목록 및 손익계산서의 조세 규정 준수에 관한 증명서 발급

9) 독일 법률서비스법 제3조

법원 밖 법률서비스의 독립적 제공은 이 법이나 다른 법에 의거하여 허용되는 범위 내에서만 허용된다.

사를 포함한 전문직이 주된 직업 또는 활동에 '보조적인 서비스'로서 법률 서비스를 제공하는 경우 이를 허용하며, 이는 별도 허가가 필요 없는 독립적인 허용으로 해석된다. 또한, 제5조 제2항은 유언 집행, 주택/아파트 관리, 지원금 자문 등을 직업 관계없이 항상 허용되는 보조적 법률 서비스로 간주한다.¹⁰⁾ 따라서 독일 세무사의 업무 영역은 세무사법에 따른 고유 업무, 기타 법률에 따른 특정 법률 서비스, 조세소송 관련 소송대리권, 그리고 법률서비스법에 따라 허용된 부수적 법률 서비스를 포괄하여 매우 넓은 범위에 걸쳐 이루어진다.

다. 독일 세무사법 제57조 및 법률서비스법에 따른 세무사의 업무영역

1) 독일 세무사 직업 불합치 활동

독일 세무사의 직업 불합치 활동(Mit dem Beruf unvereinbare Tätigkeiten)은 세무사법과 법률서비스법에 의해 명확히 구분되고 규율된다. 이러한 규정은 세무사의 독립성 유지, 이해충돌 방지, 그리고 직업적 신뢰성 확보를 위한 핵심적인 요소로 작용한다. 세무사법 제57조 제4항은 크게 두 가지 유형의 활동을 불합치 활동으로 규정한다.¹¹⁾ 첫째, '허용되지 않는 영리 상업 활동'이다. 이는 세무사가 단순히 영업(비즈니스)을 영위하는 주체가 아니라, 공공성을 지닌 독립적인 전문직임을 강조하는 조항이다. 예를 들어, 영리 회사의 이사회 구성원(감사 기능 제외) 또는 대표이사 활동, 대주주 지분 보유 등은 원칙적으로 허용되지 않는다. 단순 회계 소프트웨어 제공과 같은 상업적 활동 역시 불합치 활동으로 간주된다. 다만, 특정 경우에는 세무사회의 예외적인 허용이 가능하다. 둘째, '세무사법에 정해진 것 이외의 피고용자 활동'이다. 세무사법 제57조 제4항 제2호는 예외적으로 허용되는 경우를 제외하고는 세무사의 일반적인 피고용자 활동을 금지한다.¹²⁾ 이는 세무사의 독립성을 유지하기 위한 중요한 장치이다. 예외적으로 허용되는 피고용자 활동은 세무사법 제57조 제3항 제4호 및 제58조에 명시된 종국적인 목록에 한정되며, 이는 감사협회 직원, 특정 협동조합 직원, 세무전문법인 직원, 일부 공무원 등 매우 제한적이다. 반면, 세무행정관서의 직원으로서 활동은 어떠한 예외도 없이 항상 불합치한 피고용자 활동으로 간주된다. 법률서비스법에 따른 직업 불합치 활동은 '허용되는 부가적 법률 자문 이외의 법률 서비스'를 의미한다. 법률서비스법은 재판 외 법률 서비스를 규제하며, '개별 사안별 법적 검토가 있는 모든 활동'을 법률 서비스로 정의하고, 변호사 외 직업의 법률 서비스 제공을 엄격히 제한한다. 예를 들어, 모든 종류의 계약서 작성, 유언장 작성, 손해배상 청구권 주장, 사회보장법 관련 자문 등은 세무사에게 허용되지 않는 법률 서비스 활동으로 열거된다. 이러한 규정을 위반할 경우, 업무수행보험 미적용, 보수 미수령, 행정 위반 기소 등 심각한 법적 결과가 초래

10) 독일 법률서비스법 제5조제2항

(2) 다음 활동 중 하나와 관련하여 제공되는 법률 서비스는 허용된 추가 서비스로 간주된다.

1. 유언 집행,
2. 주택 및 아파트 관리,
3. 지원금에 대한 조언

11) 독일 세무사법 제57조제4항

(4) 세무사의 직업과 합치할 수 없는 활동으로 특히 다음 사항이 있다.

1. 영리 상업 활동; 해당 활동이 독립적 전문직으로서 의무를 위반할 것으로 예상되지 않는 경우 연방세무사회는 이 금지에 대한 예외를 허용할 수 있다.
2. 3항 4변과 §§ 58 및 59의 경우를 제외하고 피고용자로서의 활동. 세무당국 직원으로서의 활동은 항상 세무사 직업과 합치할 수 없다.

12) 독일 세무사법 제57조 제4항 제2호

2. 3항 4변과 §§ 58 및 59의 경우를 제외하고 피고용자로서의 활동. 세무당국 직원으로서의 활동은 항상 세무사 직업과 합치할 수 없다.

될 수 있다.

2) 독일 세무사 직업 합치 활동

독일 세무사의 '직업 합치 활동(vereinbare Tätigkeiten)'은 세무사법 제57조 제3항¹³⁾ 및 연방세무사회 세무사 직업 규칙 제15조에 상세히 규정되어 있다.¹⁴⁾ 이는 영리 사업 활동이나 피고용자 활동이 아니면서 세무사 직업의 품위를 손상시키지 않는 모든 활동을 포괄하는 개념이다. 독일 세무사법 제57조 제3항 제1호에 따르면, 공인회계사 및 변호사의 활동은 세무사의 활동과 합치한다. 즉, 이들은 세무사가 수행하는 모든 업무를 수행할 수 있다. 이는 전문 직역 간의 상호 인정과 협력을 통해 납세자에게 폭넓은 서비스를 제공하고자 하는 독일 세무사 제도의 특징을 보여준다. 독일 세무사법은 세무사의 다양한 직업 활동을 구체적으로 열거하고 있으며, 그 내용은 다음과 같다. 세무 관련 자문 및 이익 보호 활동이다. 이는 변호사의 고유 업무로 보일 수 있으나, 세무와 관련된 법률 자문이나 기업 정보보호 관리 업무 등은 세무사의 활동과 조화를 이룬다고 보아 허용된다. 이는 세무 문제 해결에 있어 법률적 판단이 필수적인 경우가 많다는 점을 반영한 것이다. 비즈니스 자문, 전문가 활동, 신탁 활동, 그리고 재무상태 및 손익계산서의 조세 규정 준수 증명서 발급 업무이다. 세무사는 경영 합리화, 데이터 처리 시스템 도입, 보조금 신청, 자산 관리 등 폭넓은 경영 전반에 걸친 자문을 제공한다. 그리고 세법 및 기업 경영 문제에 대한 전문가로서 법원 관련 업무를 수행하기도 한다. 나아가 제3자를 위한 자산 관리, 대출 담보 관리, 회사 주식 보유 등 다양한 형태의 신탁 활동이 가능하다. 특히, 재무제표 작성 지원을 포함하여 조세 규정 준수에 대한 증명서 발급은 물론, 신용 평가 목적의 재무상태 확인, 이익 배분 지분 확인, 심지어 주식회사법에 따른 감사 업무까지 수행할 수 있다. 이는 세무사가 기업의 재무 건전성 및 투명성 확보에 기여하는 중요한 역할을 수행함을 의미한다. 독일 세무사는 대학 및 교육기관의 교원 또는 연구조교 활동, 프리랜서 저술 활동, 프리랜서 강의 및 교육 활동 또한 세무사 직업과 양립 가능하다. 특히 세무사 시험이나 공인회계사 시험 준비 강좌, 그리고 세무사회 회원 및 직원의 계속 교육 강좌를 개설하고 운영하는 것 또한 세무사의 허용된 직업 활

13) 독일 세무사법 제57조 제3항

(3) 다음의 활동들은 세무사 직업과 합치한다.

1. 공인회계사, 변호사, 유럽 변호사 및 및 감사인(vereidigter Buchprüfer)의 활동
2. 자문을 포함하여 제3자의 이익 보호와 관련된 전문직업 활동
3. 비즈니스 자문, 전문가 또는 신탁관련 활동, 재무상태 및 손익계산의 조세 규정 준수에 관한 증명서 발급
4. 대학 및 교육기관의 교원 또는 연구조교의 활동. 단, 연구조교는 주로 독립적으로 자신에게 할당된 연구 및 교육 업무를 수행한다. 다만, 공무원양성을 위한 국공립행정기관 내부 교육기관의 교원이나 연구조교의 직무와는 합치되지 않는다.
5. 프리랜서 저술 활동과 프리랜서 강의 및 교육 활동
6. 세무사 시험 및 공인회계사 시험 준비 강좌, 세무사회 회원 및 직원의 계속 교육 강좌 등의 실시

14) 독일 연방세무사회 세무사 직업 규칙 제15조

1. 프리랜서 경영 컨설팅
2. 중재활동
3. 제3자 재산관리
4. 제3자를 위한 회사 지분의 보유
5. 주주 권리의 대리 행사
6. 기업의 자문위원회 또는 감독위원회 위원으로서의 활동
7. 중재전문가 또는 중재인으로서 활동
8. 유언집행자, 유산 관리인, 후견인, 감독자, 보호자, 고문으로서 직무 수행
9. 파산 관리인, 수탁자, 청산인, 구조조정대리인, 청산인, 법정관리인, 채권단 위원 등으로서 활동
10. 부동산 관리인 및 주택 자산 관리인으로서 활동으로, 다른 법률의 허가 규정을 준수해야 한다.

동이다.

라. 독일 세무사의 법원에서의 소송대리권

독일에서 세무사는 변호사, 공인회계사와 동등하게 조세소송 대리권을 가진다. 독일은 일반조세법원과 연방조세법원으로 구성된 2심제를 채택하고 있으며, 세무사는 이 두 심급 모두에서 소송 대리가 가능하다. 특히, 연방조세법원에서는 세무사, 공인회계사, 변호사를 통해서만 소송이 진행될 수 있도록 규정하고 있어 세무사의 전문성과 중요성을 강조한다. 독일에서 세무사 및 세무법인은 조세 형사 사건 및 조세법 위반에 따른 벌금 사건 절차에서 변호인으로 선임될 수 있다. 세무사는 변호사나 법학 교수와 협력하여 변호를 수행할 수 있으며, 이 경우 변호사와 동등한 권리를 행사한다. 다만, 공동 변호 시 이견이 발생할 경우에는 변호사의 의견이 우선한다는 단서 조항이 존재한다. 또한, 독일 세무사는 특정 사회보장법(Sozialgesetzbuch) 사안에 대해 사회법원에서 고객을 대리할 수 있다(사회법원법 제73조 제2항 제4호). 이는 주로 법정 건강보험회사의 사회보장 보험료 징수 및 감사에 관한 절차를 포함한다. 행정법원법에 따라 세무사는 분담금(Contributions) 분쟁에 한해 1심 행정법원 및 2심 고등행정법원에서 소송대리권을 가진다. 그러나 연방행정법원 단계에서는 소송대리권이 없다는 점에서 일정한 제한을 두고 있다.

2. 오스트리아 세무사 업무영역 분석

가. 오스트리아 세무사 제도의 발전

오스트리아는 1999년 「경제수탁직업법(Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe)」을 제정하여 공인회계사(Wirtschaftsprüfer), 장부검사사(Buchprüfer), 세무사(Steuerberater), 독립기장사(Selbstständiger Buchhalter)의 네 가지 경제수탁직업 유형을 규정하였다. 초기에는 독립기장사가 가장 좁은 업무 범위를 가졌으며, 세무사는 여기에 조세법 및 회계보고 분야의 세무 관련 업무가 추가되는 형태로 업무 영역이 확장되었다. 장부검사사와 공인회계사는 순차적으로 더 넓은 업무 영역을 담당하는 구조를 이루었다. 이후 2005년 및 2006년의 법 개정을 통해 오스트리아의 경제수탁직업은 공인회계사와 세무사의 두 가지 유형으로 재편되었다. 장부검사사는 공인회계사로 통합되었으며, 독립기장사는 경제수탁직업에서 제외되어 「회계기장법(Bilanzbuchhaltungsgesetz)」상의 '회계기장사(Bilanzbuchhalter)'로 재편되었다. 현재 오스트리아에서는 세무사와 공인회계사만이 경제수탁직업 전문직으로 인정받고 있다. 특히 주목할 점은 세무사의 모든 업무 영역이 공인회계사의 업무 영역에 포함된다는 것이다. 이는 오스트리아가 세무와 회계 분야의 전문성을 통합적으로 관리하려는 경향을 보인다는 것을 시사한다. 이러한 오스트리아의 사례는 한국의 세무사 제도가 나아가야 할 방향에 대한 중요한 시사점을 제공할 수 있을 것이다.

나. 세무사의 업무영역

오스트리아 세무사의 업무 영역은 「경제수탁직업법」에 의해 명확히 규정되며, 이는 크게 고유 업무, 추가적으로 수행 가능한 업무, 그리고 동일 고객의 경제수탁 업무와 직접 관련된 활동으로 분류될 수 있다.¹⁵⁾¹⁶⁾ 동시에 세무사에게는 특정 부적합 업무가 명시되어 있어 직업적 독립성과 신뢰성을 유지하도록 한

15) 오스트리아 경제수탁직업법 제2조

- (1) 독립적으로 세무 자문 업무를 수행할 권한이 있는 사람은 다음 활동을 수행할 자격이 있다.
 1. 조세법 및 회계 분야에 대한 상담과 조력,
 2. 급여 회계 및 단순장부기장을 포함한 상업장부의 기장,

다. 오스트리아 세무사의 고유 업무는 다음과 같이 여섯 가지로 열거된다.

첫째, 조세법 및 회계 분야에 대한 상담과 조력 업무이다. 세무사는 조세법상 공과금에 한정하여 고객이 세무 공무원과의 관계에서 적절히 대응할 수 있도록 조언한다. 둘째, 상업 장부의 기장 업무이다. 급여 회계 및 단순 장부 기장을 포함하며, 과거 독립기장사, 현재 회계기장사의 핵심 업무를 포괄한다. 세무사는 관련 대리 활동과 보고서 작성 권한까지 갖는다. 셋째, 재무제표에 대한 상담 및 상업 장부의 결산 업무 수행이다. 기업의 재무 상태를 정확히 파악하고 보고하는 핵심적인 역할을 수행한다. 넷째, 조세 절차 및 조세 형사 소송 등에 대한 광범위한 대리권의 행사이다. 연방, 주, 지방세 관련 대리, 행정 심판 청구 대리, 사기방지청 및 코로나 지원금 평가 관련 대리 업무를 포함하여 회사의 법적 안정성 제고에 기여한다. 단, 조세법 외의 법률적 문제에 대한 대리권은 제한적이다. 다섯째, 공식 증명서 발급이 필요 없는 임의적 감사 업무 수행 및 관련 서면 보고서 작성 업무이다. 공인회계사의 고유 영역인 공식적인 회계 감사와 달리, 고객의 요청에 따른 합의된 회계 감사(임의적 회계 감사)는 세무사도 수행할 수 있다. 여섯째, 전문가 보고서 작성 및 제공 업무이다. 장부, 대차대조표, 세법 및 회계 또는 경영에 대한 전문 지식이 필요한 분야의 전문가 보고서를 작성하고 제공한다.

경제수탁직업법은 세무사의 고유 업무는 아니지만, 추가적으로 수행 가능한 다양한 업무를 열거한다. 이는 고유 업무 범위와 관련된 모든 자문 서비스, 기업 회계 관련 컨설팅 및 내부 통제 시스템 구축 자문, 사회 보험 분담금, 보험 및 혜택 등과 관련된 자문 및 행정법원 대리를 포함한다. 또한, 구조조정 관련 자문(보고서 준비, 계획 작성 및 평가, 이행 과정 통제), 기부금 관련 법적으로 인정된 교회 및 종교 단체에 대한 자문 및 대리, 법정 이익 단체에 대한 회원 분담금 관련 문제 대리, 건물 관리를 제외한 자산 관리 및 신탁 업무 수탁, 노동 기술적 문제 관련 자문도 가능하다. 나아가 행정법원에서 조세 및 조세 형사 소송뿐만 아니라 사회보험 문제에 대한 자문 및 대리, 그리고 민사중재법에 따른 중재인 활동도 수행할 수 있다. 특정 업무는 동일 고객의 경제수탁 업무와 직접적으로 관련된 경우에만 수행이 가능하다. 여기에는 모든 종류의 고용 관계와 관련된 간단하고 표준화된 계약서 작성 및 노동법 관련 자문이 포함된다. 급여 회계 업무를 수행하는 세무사는 관련 노동법 자문을 제공하고 고용 계약서 작성도 가능하다. 또한, 모든 행정 절차 및 행정 형사 소송에서의 자문 및 대리도 허용된다. 이는 고객의 경제수탁 업무와 직접 관련된 경우에만 하며, 상업등기법에 따른 등록(주소, 웹사이트, 연간 재무제표 발행 등)과 같은 단순화된 행정 절차 대리도 포함된다.

마지막으로, 고객이 제공한 정보를 바탕으로 수익적 소유자를 보고하고 결정 및 검증하는 것을 포함하여 수익적 소유자 등록 관련 자문 및 대리도 가능하다. 특히 코로나 지원금 평가법 관련 조사 검증 대리권 또한 부여받아 중소기업의 법적 안정성과 효율성 제고에 중요한 역할을 한다. 오스트리아 세무사는 영업 활동 행위와 피고용자로서의 업무 수행이 금지된다. 중개 업무는 어떠한 형태로든 금지되며, 이는 세무사의 자기 책임과 독립성을 존중하기 위한 제한이다. 다만, 세무 법인 또는 다른 세무사를 위해 일하는 것은 허

3. 재무제표에 대한 상담 및 상업장부의 결산

4. 연방, 주 및 지방세에 대한 조세절차 및 조세형사소송 등에 대한 대리, 사기방지청, 기타 지방 당국 및 행정 법원에 대한 지원 문제뿐만 아니라 기관이 수행하는 모든 공식 행위에서 대리. 금융경찰 업무 및 권한에 할당된 임무 범위 내의 사기방지청. 사회사기방지법 제6항에 따른 형사 사법 행정 및 코로나지원금평가법(CFPG) 문제에 대한 대리

5. 공식적인 증명서 발급이 필요하지 않은 감사업무의 수행과 이와 관련된 서면보고서 작성

6. 장부, 대차대조표, 세법 분야 및 회계 또는 경영에 대한 전문가가 평가 지식이 필요한 분야에 대한 전문가보고서의 작성 제공.

16) 오스트리아 경제수탁직업법 제3조 제1항

(1) 회계감사인이라는 직업을 독립적으로 수행할 자격이 있는 사람은 독립 회계감사인의 확인이 필요한 회계감사 업무, 특히 회계감사인만이 유효하게 수행할 수 있다는 명시적인 규정과 함께 다른 법률에 언급된 회계감사 업무를 수행할 자격이 있다.

용된다. 이러한 엄격한 규제는 세무사의 공정성과 전문성을 유지하는 데 기여한다.

3. 일본 세무사 업무영역 분석

가. 세리사의 개념

일본의 세리사(税理士) 제도는 1942년 제정된 「세무대리사법(税務代理士法)」에서 그 기원을 찾을 수 있다. 이후 납세 의무의 적정한 실현이라는 관점에서 1951년 기존 법을 대체하는 세리사법이 제정되면서 현재의 세리사 제도가 시행되었고, 현재까지 80년이 넘는 역사를 지니고 있다. 일본 세리사법 제3조 제1항에 따르면, 세리사의 자격을 가지는 자는 크게 네 가지 범주로 나뉜다.¹⁷⁾

먼저 세리사 시험에 합격한 자로 가장 일반적인 세리사 자격 취득 경로이다. 세리사 시험 과목 전부를 면제받은 자가 있다. 세리사법 제6조에서 정하는 시험 과목 전부를 면제받은 자로, 주로 특정 경력을 가진 자에게 해당된다(제7조 또는 제8조에 근거). 변호사이다. 변호사 자격 취득 시 세리사 자격이 자동으로 부여되며, 공인회계사 자격 취득 시에도 세리사 자격이 자동으로 부여된다. 세리사 자격을 갖춘 사람이 실제 세리사 업무를 수행하기 위해서는 일본세리사회연합회가 관리하는 세리사 명부에 등록해야 한다(세리사법 제18조, 제19조). 세리사법 제52조는 '세리사가 아닌 사람'의 세리사 업무 수행을 원칙적으로 금지하고 있어, 자격이 있더라도 등록하지 않은 자나 자격이 없는 자는 세리사 업무를 수행할 수 없다. 주목할 점은 일본의 세리사 등록 제도가 당초 국세청이 담당했으나, 이후 일본세리사회연합회로 이관되었다는 것이다. 이는 일본 세리사 제도가 행정기관과의 관계에서 상대적으로 자율적이고 완화된 형태를 띠고 있음을 시사한다. 이러한 등록 제도는 세리사 업무를 수행하는 사람이 해당 업무에 적합한지 여부를 판단하는 중요한 절차로 기능하며, 직업 전문성을 확보하는 데 기여한다.

나. 세리사의 법적 지위와 사명(使命)

1) 세리사법 제1조의 분석 : '납세의무의 적정한 실현'과 공공적 역할

일본 세리사의 역할은 단순한 직무 수행을 넘어선 공공적 사명을 내포하고 있다. 1955년 세리사법 개정을 통해 '직책'에서 '사명'으로 격상된 세리사의 역할은 "독립된 공정한 입장에서 신고납세제도의 이념에 따라 납세의무자의 신뢰에 대응하고 조세에 관한 법령에 규정된 납세의무의 적정한 실현을 도모"하는 것으로 정의된다. 세리사 사명의 핵심은 '조세에 관한 법령에 규정된 납세 의무의 적정한 실현을 도모'하는 것이다. 이는 실정 조세 법률에 따라 납세 의무의 성립 요건을 충족하고 그 내용을 정확히 확정하는 것을 의미한다. 세무사는 납세자가 과도하거나 부족한 납세 의무를 부담하지 않도록 노력하며, 납세자가 신뢰하고 위임한 업무에 부응해야 한다. 일본에서는 조세법률주의에 기반하여 납세자와 조세 행정청이 조세 법률 관계에서 대등한 지위에 있다고 보는데, 세무사는 이러한 대등한 관계에서 납세자를 대리하며 세법 해석 및 적용의 적정성을 확보하는 데 중요한 역할을 수행한다.¹⁸⁾

신고납세제도는 납세자가 스스로 납세 의무를 확정하고, 조세 제도 전반에 대한 이해를 높이며 조세 행정을 감시하는 기능을 내포한다. 세무사는 이러한 신고납세제도의 이념 실현에 핵심적인 역할을 수행하며, 납세자의 자주신고권을 돕고 그 권익을 옹호하는 사회적 임무를 부여받는다. 복잡해지는 조세법규 속에서 세무사는 납세자의 후견인 역할까지 담당하며 국민의 기대와 신뢰에 부응해야 한다. 세무사는 "독립된 공

17) 日本税理士会連合会, 新税理士法, 六訂版, 2023, 4-5面.

18) 坂田 純一, 新版実践税理士法, 日本税理士会連合会, 2015, 184面.

정한 입장"에서 업무를 수행해야 한다. 이는 세무 당국의 보조 기관이 아닌, 조세 전문가로서의 자유직업적 독립성을 의미한다. 세무사는 부당하거나 위법한 세무 조사나 행정 처분에 대해 납세자의 편에서 법령 해석 및 사실 인정과 관련하여 납세자의 권리를 옹호하며, 과대한 납세 의무를 부담하지 않도록 지원해야 한다. 여기서 '공정'은 단순한 중립을 넘어 합리적이고 정당하게 판단하는 적극적인 의미를 내포한다. 즉, 세무사는 납세자의 신뢰를 바탕으로 납세자의 재산권을 보장하고, 헌법상 조세법률주의 원칙에 따라 정당한 권리를 지켜야 한다. 세리사법 제1조의 '조세에 관한 법령'은 일본국 헌법의 납세의 의무(제30조) 및 조세법률주의(제84조)와 깊이 연관된다. 이는 국가의 세금 부과가 법률에 근거해야 함을 의미하며, 세무사는 세법 전문가로서 조세 관련 법령이 헌법적 요구에 부응하는지 확인하며 업무를 수행해야 한다.

2) 세무 전문가로서의 세리사

일본 세리사는 세리사법 제1조에 명시된 바와 같이 단순한 자격 소지자를 넘어 '세무에 관한 전문가'로서의 지위를 가진다. 이는 납세의무의 적정한 실현을 기획하고 이행하는 종합적이고 유기적인 업무를 수행하는 전문가임을 의미한다. 세리사가 되기 위해서는 법률에 명시된 자격을 갖추고 일본세리사회연합회에 등록해야 하며, 이는 조세법률 해석을 포함한 복합적인 세무 업무를 처리할 수 있는 역량을 갖추었음을 전제로 한다.

세무 전문가로서 세리사는 '법률의 해석', '사실의 인정', '법률의 적용'이라는 세 가지 핵심 요소를 기반으로 '세무 대리', '세무 서류 작성', '세무 상담', '재무 관련 사무' 등을 수행한다. 특히 조세법률의 해석 및 적용을 통해 문제 되는 사실을 합리적으로 해결하며, '독립되고 공정한 입장'에서 납세자와 조세 행정청 모두에게 편향되지 않는 중립성을 유지하고 합리적이고 정당한 판단을 내린다. 납세자가 세리사에게 업무를 위임하는 것은 이러한 세리사의 전문성과 신뢰에 기반한다. 세리사법은 세리사 자격 없는 자의 업무 수행을 금지하고(제52조), 유사 명칭 사용을 제한하여(제53조) 세리사의 독점적 업무 영역을 보호하고 있다. 이러한 독점적 지위와 그에 따른 신뢰를 유지하기 위해 세리사에게는 높은 수준의 법적 및 윤리적 능력이 요구된다.

세리사법은 미성년자, 파산자 등 특정 결격 사유를 규정하고 있으며(제4조), 세법 위반 행위, 탈세 시도, 비밀 누설, 품위 손상 행위 등을 엄격히 금지한다(제4조, 제24조, 제25조, 제33조, 제36조, 제37조, 제41조의2, 제43조). 이는 세리사가 단순히 기술적인 전문가를 넘어, 납세자의 중요한 재정 정보를 다루는 만큼 도덕성과 윤리성을 갖춘 신뢰할 수 있는 존재여야 함을 강조하는 것이다. 이처럼 일본 세리사 제도는 세무사의 전문성을 법적으로 보장하고, 동시에 엄격한 윤리적 의무와 결격 사유를 통해 직업의 공공성과 신뢰성을 확보하고자 한다. 이는 한국 세무사 제도의 미래 방향을 모색하는 데 중요한 시사점을 제공할 수 있을 것이다.

다. 세리사 업무 범위

1) 세리사법상의 의무

일본 세무사의 업무는 세리사법 및 기타 관련 법률에 의해 명확하게 규정되어 있다. 세리사법 제2조는 세무사의 핵심 업무를 세무대리, 세무서류 작성, 세무상담으로 정의하며, 세무사는 '세무에 관한 전문가'로서 이 모든 업무를 수행한다. 세리사법상 주요 업무는 다음과 같이 세 가지로 분류된다.

첫째, 세무대리 업무이다. 세무사는 납세자를 대신하여 세무관서(세관 제외, 국세불복심판소 포함)에 대한 신고, 신청, 청구, 불복신청 등의 법률 행위를 대리하거나 대행하며, 세무 조사나 처분에 대한 주장 또는

진술을 수행한다. 이는 단순히 법률 행위를 넘어 사실 해명 등의 사실 행위 대행까지 포함하며, 납세자의 정당한 권익을 옹호하는 데 중요한 역할을 한다. 특히 2004년 개정을 통해 경정 통지서나 부과 결정 통지서 등 통지 수령도 세무대리에 포함됨이 명확해졌다.

둘째, 세무서류 작성업무이다. 세무관서에 제출하는 신고서, 신청서, 청구서, 불복신청서 등 조세 관련 법령에 근거한 서류를 작성하며, 전자 기록 형태의 서류도 포함된다. 여기서 '작성'은 단순 대서가 아닌 세무사의 전문적인 판단을 요구하는 행위를 의미한다.

셋째, 세무상담 업무이다. 세무대리 및 세무서류 작성과 관련하여 조세의 과세표준 계산 등에 관한 사항에 대해 구체적인 질문에 답변하고 의견을 표명하는 것을 포함한다. 일반적인 세법 해설이나 강의는 포함되지 않으며, 납세자의 개별적이고 구체적인 상황에 대한 전문적인 조언을 제공하여 납세자가 실수하지 않도록 보호하는 역할을 한다.

세무사는 본연의 세무 업무 외에 재무서류 작성, 회계장부 기장 대행 등 재무 관련 사무를 부수적으로 수행할 수 있다(세리사법 제2조 제2항).¹⁹⁾ 이는 세무 업무와 회계 업무의 밀접한 관련성을 고려한 것으로, 세무사의 종합적인 전문가 지위를 보장한다. 또한 소속 세무사 제도를 통해 세무사 또는 세무사 법인의 보조자로서 세무 업무에 종사하는 세무사들이 해당 세무사나 법인이 위임받은 업무를 수행할 수 있도록 한다(세리사법 제2조 제3항). 이는 2001년 개정을 통해 활성화되었으며, 소속 세무사가 직접 업무를 위임받는 경우 고객에 대한 책임 소재 명확화 및 비밀유지 의무 준수를 위해 소속 세무사 또는 법인의 승낙을 받아야 한다. 세무사는 조세 관련 사항에 대해 법원에서 보좌인으로서 변호사와 함께 출두하여 진술할 수 있다(세리사법 제2조의2). 이는 조세 쟁송의 높은 전문성을 고려하여 세무 전문가가 납세자를 조력할 수 있도록 마련된 제도로, 신고납세제도의 원활한 운영에 기여한다. 보좌인으로서 세무사는 법률 해석, 사실 인정, 증거 수집 등에서 변호사를 지원하며, 조세 실체법에 대한 전문 지식을 바탕으로 진술권을 행사한다.²⁰⁾

세무사 업무는 '타인의 요구에 응하여' 수행되며, 이는 일반적으로 위촉자와 세무사 간의 계약 관계를 전제로 한다. '타인'의 범위에 대해서는 직접 계약 당사자만을 포함하는 '자기계약한정설'과 제3자를 위한 계약까지 허용하는 '제3자계약허용설'이 존재한다. 후자의 경우 금융기관이 고객을 위해 세무사와 계약하는 등 다양한 형태의 계약 관계를 인정하며, 이는 세무사의 전문성을 통한 사회적 기여를 확대하는 의미를 가진다. 또한, 세무 업무를 '업으로 한다'는 것은 해당 사무를 반복적이고 계속적으로 수행할 의사가 있음을 의미하며, 반드시 유상일 필요는 없다. 세무사 업무의 대상이 되는 '조세'의 범위는 1980년 법 개정을 통해 신고납세 방식의 세목뿐만 아니라 예외를 제외한 모든 국세 및 지방세에 대해 폭넓은 독점권을 가지도록 확대되었다.

2) 기타 법률상의 업무

일본 세무사는 세리사법에 규정된 고유 업무 외에도 다양한 법률 및 공익적 분야에서 전문성을 발휘하며 사회 전반의 요구에 부응하고 있다. 이는 세무사의 폭넓은 지식과 경험을 활용하여 사회적 기여를 확대하는 중요한 양상이다. 일본 세무사는 다음과 같은 관련 법률에 의거하여 특정 업무를 수행한다.

첫째, 사회보험노무사 업무이다. 「사회보험노무사법」 제27조 단서 조항에 따라 세무사는 조세채무 확정에 필요한 범위 내에서 사회보험노무사(한국의 노무사에 해당)의 독점 업무를 수행할 수 있다. 이는 급여 계산 등 세무와 연관된 사회보험료 산정 업무를 포함하지만, 사회보험 신고 대리 등은 사회보험노무사의 고유 영역이므로 세무사가 해당 업무를 대행할 수는 없다. 이러한 규정은 세무사의 실질적인 업무와 회계 지

19) 坂田 純一, 前掲書, 46面.

20) 上掲書, 57面.

식의 밀접성을 고려한 것으로, 세무사의 전문가 지위를 높이는 것으로 평가된다. 둘째, 현물출자 재산 가액 증명이다. 「회사법」 제207조 제9항 제4호에 따라 비상장주식 등 객관적 가치 평가가 어려운 현물출자 시, 세무사는 변호사, 공인회계사와 함께 재산의 적정 가액을 증명하여 감사역 조사를 대체할 수 있다. 이는 신속하고 효율적인 회사 설립 및 운영에 기여하는 바가 크다. 셋째, 회계참여 업무이다. 「회사법」 제333조에 의해 도입된 회계참여 제도는 공인회계사 및 세무사가 이사와 함께 계산 서류를 작성하여 중소기업의 회계 투명성과 신뢰성을 높이는 역할을 하도록 한다. 이는 이사의 경영 부담을 경감하고 재무 서류의 정확도를 제고하는 데 목적이 있다.

세무사는 위에서 언급된 법률에 따른 업무 외에도 그 전문성을 활용하여 다양한 공익적 활동에 참여한다.²¹⁾

첫째, 지방 공공 단체 외부 감사 업무이다. 「지방자치법」 개정으로 도입된 외부 감사 제도를 통해 세무사는 변호사, 공인회계사와 함께 지방 공공 단체의 외부 감사인으로 활동할 수 있다. 둘째, 정치 자금 감사 업무이다. 「정치자금규정법」에 따라 정치 자금의 투명성을 높이기 위한 등록 정치 자금 감사인으로 활동할 수 있으며, 이는 변호사, 공인회계사와 함께 자격 요건을 충족해야 한다. 셋째, 경영 승계 관련 평가 업무이다. 「중소기업 경영 승계 원활화에 관한 법률」에 따라 경영 승계 시 주식 등 자산의 적정 가액을 평가하는 역할을 수행하여 원활한 경영 승계를 지원한다. 넷째, 경영 혁신 등 지원 기관 조력 업무이다. 중소기업의 경영력 강화를 목표로 하는 경영 혁신 등 지원 기관으로 인정받아 중소기업의 다양한 경영 과제 해결을 돕는다. 다섯째, 기타 공익적 업무이다. 성년 후견인 업무, NPO 법인 활동 지원 업무 등 공익적 성격의 업무를 수행하며, 이는 일본세리사회연합회에서도 공익적 활동으로 인정하고 있다.

III. 우리나라 세무사 업무영역의 확대방안

1. 현행법상 세무사 등의 업무영역

가. 세무사의 업무 영역

한국 세무사는 세무사법 제2조에 의거하여 조세 신고·신청 대리, 세무조정계산서 작성, 장부 작성 대행, 조세 상담 및 자문, 세무조사 대리, 개별공시지가 이의신청 대리, 세무 서류 확인, 성실신고 확인 등 광범위한 세무대리 업무를 수행한다.²²⁾ 이러한 업무는 납세자의 권익을 보호하고 국가의 조세 제도를 효율적으로 운영하는 데 필수적인 역할을 한다. 세무사의 겸업에는 일정한 제한이 따른다. 세무사법 제16조에 따라 원칙적으로 공무원 겸임 및 영리 업무 종사가 금지된다. 그러나 국회의원, 비상근 공무원, 공공기관 위촉 업무 등은 예외적으로 허용되며, 영리법인의 비상근 임원이나 교육 분야 출강 또한 허용된다. 과거에는 세무사 개인이 다른 영리 업무를 겸하는 것이 금지되었으나, 2002년 법률 개정 이후 개인 세무사 사무소 운영 시 다른 영리 업무를 겸할 수 있게 되었다. 또한, 다른 전문직 자격을 가진 세무사는 해당 업무를 겸업할 수 있으나, 세무대리만을 위한 별도 사무소 설치의 불가능하다는 점이 특징이다.

세무사는 세무사법상 업무 외에도 다양한 법률에 근거하여 그 전문성을 발휘하고 있다.

첫째, 공익법인 세무 확인 업무이다. 「상속세 및 증여세법」에 따라 공익법인의 세무 확인을 수행하며, 이는

21) 上掲書, 84面.

22) 「소득세법」에 따른 성실신고확인대상사업자 및 「법인세법」에 따른 성실신고확인대상 내국법인 이 성실신고확인서를 제출하는 경우에는 성실신고 확인에 직접 사용한 비용의 100분의 60에 해당하는 금액을 해당 과세연도의 소득세(사업소득에 대한 소득세만 해당한다) 또는 법인세에서 공제한다. 공제세액의 한도는 120만원(「법인세법」 제60조의2제1항에 따른 성실신고확인대상 내국법인의 경우에는 150만원)이다(조세특례제한법 제126조의6).

출연 재산의 공익 목적 사용 여부 등을 검토하는 것이다. 해당 업무는 공익법인과 이해관계가 없는 세무사, 공인회계사, 변호사가 담당한다. 둘째, 비상장주식 평가 업무이다. 「상속세 및 증여세법」에 따라 비상장주식의 평가 시 1주당 추정이익 산정 업무도 수행할 수 있다. 특히 일시적·우발적 사건으로 순손익액이 증가한 경우 신용평가기관, 회계법인 또는 세무법인이 산출한 1주당 추정이익의 평균가액을 적용할 수 있다. 셋째, 기업진단보고서 작성 업무이다. 세무사는 다양한 분야에서 기업진단보고서 작성을 담당한다. 즉, 「건설산업기본법」에 따라 건설사업자의 재무관리상태를 진단하며, 국토교통부장관이나 지방자치단체의 요청이 있거나 건설업 등록 기준 확인을 위해 필요할 때 이루어진다. 그리고 「국가유산수리 등에 관한 법률」, 「전기공사업법」, 「광산피해의 방지 및 복구에 관한 법률」 등 다수의 법률에 따라 국가유산수리업자, 전기공사업자, 전문광해방지사업자, 산림사업법인, 정보통신공사업자, 방송채널사업자, 인터넷 멀티미디어 방송사업자, 소방시설공사업자, 의약품도매업자 등에 대한 기업진단보고서 작성을 수행한다. 넷째, 고용보험 및 산업재해보상보험 사무 대행 업무이다. 「고용보험 및 산업재해보상보험의 보험료징수 등에 관한 법률」에 따라 사업주로부터 위임을 받아 고용보험 및 산업재해보상보험의 보험 사무 대행이 가능하다. 이는 보험료 신고, 피보험자 신고 등을 포함하며, 근로복지공단의 인가를 받은 세무사에게는 보험사무대행지원금이 지급될 수 있다. 다섯째, 지방자치단체 결산 심사 및 사업비 결산 검사 업무이다. 세무사는 지방자치단체의 감사위원으로 선임되어 지방자치단체의 결산 심사를 담당할 수 있으며, 「지방자치법 시행령」에 따라 공인회계사와 함께 재무관리에 전문 지식을 가진 자격자로 인정된다. 더불어 지방자치단체가 민간에 위탁한 사무에 대한 사업비 결산 감사인 역할도 수행한다. 특히, 사업비 결산 검사업무가 공인회계사의 고유 직무인 '회계에 관한 감사·증명'에 해당하는지에 대한 대법원 판결(2024.10.25. 선고 2022추5125)에서는 해당 업무가 공인회계사의 고유 직무에 해당하지 않으며, 세무사도 수행할 수 있음을 명확히 하여 향후 유사 업무의 겸업 가능성 판단에 중요한 기준이 될 것으로 보인다.

나. 공인회계사와 변호사의 업무 영역

공인회계사는 「공인회계사법」에 따라 등록할 경우, 세무사법 제2조에 규정된 세무사의 모든 직무를 제한 없이 수행할 수 있다. 다만, 2003년 12월 31일 세무사법 개정 이전에 세무사 자격을 취득하여 등록한 공인회계사는 예외로 취급된다. 변호사가 세무대리를 수행할 수 있는 범위는 변호사 자격 취득 시점에 따라 다음과 같이 구분된다.

첫째, 세무사로 등록한 변호사이다. 2003년 12월 31일 개정 세무사법 시행 당시 세무사 자격을 가진 변호사(사법연수생 포함)는 세무사로 등록하면 세무사법 제2조의 모든 세무대리 업무를 수행할 수 있다. 둘째, 변호사 세무대리업무등록부에 등록된 변호사이다. 2017년 12월 26일 세무사법 개정 이후에 변호사 자격을 취득했으나, 해당 개정 법률 부칙에 따라 세무사 자격이 있는 것으로 간주되어 기획재정부에 등록된 변호사는 세무사의 업무 중 장부 작성 대행과 성실신고 확인을 제외한 모든 세무대리 업무를 수행할 수 있다. 셋째, 그 밖의 변호사이다. 2018년 1월 1일 이후 변호사 자격을 취득하여 더 이상 세무사 자격이 자동으로 부여되지 않는 변호사는 변호사법 제3조에 따른 변호사의 직무 범위 안에서만 세무대리를 수행할 수 있다. 이는 변호사의 고유 직무인 법률 사무의 일환으로서 세무 관련 업무를 처리하는 것을 의미한다.

2. 세무사법 제2조 전문의 재구성 방안

현재 한국 세무사의 직무를 총칭하는 '세무대리'라는 용어는 세무사법 제정 이후 약 60년간의 잦은 개정으로 인해 체계적 정합성이 저하되고 있으며, 용어의 엄격한 법률적 의미와 괴리되어 오해를 야기하고 있다. 법률에서 '대리'는 타인을 대신하여 법률행위를 하고 그 법률효과가 본인에게 귀속되는 것을 의미한다. 그러나 장부 작성 대행, 상담, 자문, 서류 작성, 성실신고 확인 등 세무사의 상당수 업무는 엄밀히 말해 법률

행위가 아닌 사실행위에 해당하여 '대리' 개념에 부합하지 않는다. 이러한 문제의식에서 세무사법 제2조 개정에 대한 논의가 활발히 진행되고 있으며, 세무사의 실제 업무 범위를 정확하게 반영하고 법률 용어의 명확성을 제고하기 위한 새로운 용어 정의의 필요성이 제기되고 있다.

가. 주요 개정 논의 요약

1) 옥무석 외 4인의 연구 (2019년 세무사법 전면 개정안)

옥무석 외 4인의 연구(2019)는 세무사의 직무를 크게 네 가지 '세무서비스' 유형으로 재분류하고 있다. 첫째, 세무법률서비스와 관련해 조세 관련 불복청구, 상담, 자문, 감정 및 서류 작성 등 법률적 성격의 업무를 포괄한다. 특히 '조세'의 범위에 개발부담금 외의 다른 부담금도 포함하여 업무 범위를 확장하려는 시도이다. 둘째, 세무회계서비스와 관련해 세무조정, 세무확인, 세무검증, 세무 평가·계산·계획·관리 등 세무와 관련된 회계 업무를 포함한다. 셋째, 재무회계서비스와 관련해 조세 법령에 따른 회계장부 작성 대행, 재무 서류 작성, 회계 상담·자문, 재무 확인·평가·감정·조사·진단 등 광범위한 재무 관련 회계 업무를 포함한다. 넷째, 세무서송서비스와 관련해 조세 법률관계를 원인으로 하는 소송 및 비송 사건에 대한 법률서비스를 신설하여 세무사의 소송 대리권을 명확히 하고자 한다.

이 개정안은 세무사의 직무를 법률서비스와 회계서비스로 양분하여 변호사 및 공인회계사와의 직무 범위를 명료하게 구분하려는 시도이며, 동시에 세무사의 업무 범위를 확대하는 특징을 가진다.

2) 이우택의 연구 (세무사와 세무사회의 사회적 역할과 시대적 사명)

이우택의 연구는 현행 '세무대리'라는 용어의 한계를 지적하며, 세무사의 직무를 '세무사 직무'로 총칭하고 그 내용을 세 가지 유형으로 세분화할 것을 제안한다. 첫째, 세무대리와 관련해 과세전적부심사청구, 이의 신청, 심사청구 및 심판청구 등 쟁송 대리에 해당하며, 이는 변호사의 소송 대리 및 유사한 성격을 가진다. 둘째, 세무서비스와 관련해 기장 대리, 세무 자문, 세무조정계산서 작성 등 고도의 전문성과 지적재산적 가치를 제공하는 업무를 포함한다. 셋째, 세무행정대리와 관련해 성실신고 확인 제도, 전자세금계산서 제도 등 과세관청의 세무 행정을 대행하는 업무를 지칭한다.

나. 세무사법 제2조 개정 방안

현재 세무사의 직무를 총칭하는 '세무대리'라는 용어는 그 법률적 의미와 실제 업무 간의 괴리로 인해 오해를 야기하고 있으며, 이에 대한 개정의 시급성이 제기된다. 가장 효과적인 개정 방향은 '세무서비스'와 같이 세무사의 모든 직무를 포괄할 수 있는 용어로 변경하는 것이다. 이러한 용어는 이미 현재 판례에서도 사용되는 등 그 적절성이 인정되고 있다. 그러나 옥무석 외 4인의 연구에서 제안한 세무사법 제2조 및 제2조의2와 같은 전면적인 법문 개편은 현실적으로 어려움이 예상된다. 변호사 업계에서는 세무사의 세무법률서비스 및 세무소송서비스 확대에, 공인회계사 업계에서는 재무회계서비스 범위에 대해 강력한 반발이 예상되기 때문이다. 따라서 당분간은 법률 전면 개정보다는 개정이 필요한 세무사법 또는 다른 법률의 개별 조항을 중심으로 점진적인 개정을 추진하는 것이 현실적이고 전략적인 방안으로 판단된다. 이는 각 전문직 간의 갈등을 최소화하면서 세무사 직무의 현실적 반영 및 법적 명확성을 확보하는 데 기여할 것이다. 이러한 점진적 접근은 세무사 제도의 안정적인 발전을 도모하는 데 필수적이다.

3. 세무사 업무영역의 확대 방안

- 가. 조세소송의 대리

세무사에게 조세소송 대리권을 부여하려는 논의는 오랜 기간 국민의 권익 보호와 납세자의 선택권 확대를 핵심 목표로 지속되어 왔다. 이 논의의 주요 배경으로는 특히 소액 조세 분쟁에서 발생하는 문제점이 지적된다. 과다한 소송 비용으로 인해 납세자가 정당한 권리 구제를 포기하는 사례가 빈번하게 발생하고 있기 때문이다. 이러한 현실은 세무사의 조세소송 대리권 도입이 납세자의 실질적인 사법 접근성을 높이는 데 기여할 수 있다는 주장을 뒷받침한다.

1) 세무사법 개정 시도 및 주요 내용

세무사에게 조세소송 대리권을 부여하려는 논의는 과거부터 꾸준히 제기되어 왔다. 2007년, 2012년, 그리고 2018년에 걸쳐 관련 세무사법 개정안이 국회에 발의되었으나, 아쉽게도 번번이 무산되었다. 특히 2018년 김정우 의원 등이 발의한 개정안은 조세소송 대리권 도입의 필요성과 구체적인 방안을 제시했다는 점에서 주목할 만하다.

(1) 2018년 김정우 의원 발의 개정안의 주요 내용 및 제안 이유

2018년 개정안의 제안 이유는 다음과 같다. 첫째, 현행 조세소송 대리가 변호사에 전속되어 있어, 특히 소액 분쟁 시 납세자가 과다한 소송 비용으로 인해 정당한 권리 구제를 포기하는 사례가 많다는 문제점을 제기했다. 둘째, 미국, 독일, 일본 등 주요 선진국에서는 세무사의 소송 대리 참여를 허용하고 있음을 강조하며, 한국 제도의 개선 필요성을 역설했다. 셋째, 세무 분야 전문 변호사 양성의 어려움과 부족한 수로 인해 납세자의 권리 구제에 한계가 있음을 지적했다. 넷째, 세무사가 세무 신고, 이의신청, 심판청구 등 전 과정에서 사건의 내용을 이미 파악하고 있어 소송 대리 시 신속하고 효율적인 진행이 가능하다는 장점을 내세웠다. 결론적으로 이 개정안은 세무사에게 조세소송 대리권을 부여하여 납세자의 선택권을 확대하고, 저렴하고 전문화된 법률 서비스를 제공함으로써 권리 구제에 기여하려는 취지였다. 개정안의 주요 내용으로는 세무사의 직무에 '조세에 관한 소송대리'를 추가하되, 조세소송대리인 등록을 한 세무사로 한정했다. 조세소송대리인 자격은 별도의 자격시험 합격을 요건으로 하고, 세무사 등록 2년 이상인 자만 응시 가능하게 했다. 또한, 등록 전 실무교육 이수와 매년 4시간 이상의 연수교육 의무화를 통해 전문성을 확보하도록 했으며, 무자격 조세소송 대리 시 처벌 조항을 신설했다.

(2) 국회 검토보고서의 긍정적 및 유보적 의견

국회 검토보고서는 2018년 개정안에 대해 긍정적인 측면을 다음과 같이 제시했다. 첫째, 세무사의 조세소송 대리권 부여는 납세자의 권익 보호 및 법률 서비스 선택권 확대에 기여할 수 있다. 둘째, 세무사가 기존 세무대리 업무를 통해 사건 내용을 잘 파악하고 있어 소송 절차의 순조로운 이행과 신속한 해결이 가능하다. 셋째, 납세자 입장에서 소송 비용 및 시간 측면에서 유리한 이점을 제공할 수 있다. 넷째, 변리사에게 특허 관련 행정소송 대리인 자격을 부여하는 현행 변리사법과 유사한 맥락에서 조세 분야의 전문성을 고려할 때 타당성이 있다. 특히, 미국, 독일 등 주요국에서도 세무사에게 조세소송 대리인 자격을 허용하거나 보좌인으로서의 진술권을 인정하고 있다는 점을 강조했다. 그러나 검토보고서는 동시에 유보적인

의견도 함께 언급했다. 이는 법률대리인 제도의 도입 취지에 일부 반하고, 로스쿨 제도의 도입 취지(다양한 분야의 전문 변호사 양성)에도 반한다는 의견을 함께 고려할 필요가 있다는 점이었다. 이러한 논의 과정은 세무사의 역할과 업무 범위에 대한 사회적 요구와 더불어, 기존 법률 전문가 집단과의 직역 갈등이 복합적으로 얽혀 있음을 보여준다.

2) 주요 외국의 입법례

해외 주요국의 사례를 살펴보면, 세무사 또는 이에 준하는 세무 전문가에게 조세소송 대리권을 폭넓게 부여하여 납세자의 권익을 보호하고 사법 접근성을 높이는 경향을 확인할 수 있다.

독일의 경우 세무사는 조세소송, 조세 형사 및 벌금 사건, 사회보장법 관련 소송, 그리고 분담금 분쟁 사건에 이르기까지 폭넓게 납세자를 대리할 수 있다. 이는 세무사의 전문성을 인정하고 다양한 법률 영역에서 납세자를 조력할 수 있도록 제도적으로 뒷받침하고 있음을 보여준다. 미국은 등록대리인(Enrolled Agent: EA) 제도를 통해 비법률가인 세무 전문가가 연방조세법원(U.S. Tax Court)에서 조세소송을 대리할 수 있도록 허용하고 있다. 다만, 이를 위해서는 조세법원에서 실시하는 별도의 시험에 합격해야 한다. 반면, 연방지방법원, 연방청구법원, 연방고등법원, 연방대법원에서의 소송 대리는 허용되지 않아 대리권의 범위에 일정한 제한을 두고 있다. 일본의 세리사는 직접적인 소송 대리권은 없으나, 조세에 관한 사항에 한하여 '사법보좌인'으로서 변호사와 함께 법정에 출석하여 진술할 수 있도록 허용하고 있다. 사법보좌인은 소송대리인과 달리 단독 출정이나 변론 기일 외의 소송 행위는 불가능하며, 그 진술의 효력은 소송대리인이 취소할 경우 사라진다. 이는 조세 분야의 전문성을 법정에서 활용하되, 변호사의 소송 대리권을 중심으로 하는 일본 제도의 특수성을 보여준다. 이처럼 해외 주요국들은 각기 다른 방식으로 세무 전문가의 소송 대리 참여를 허용하거나 지원하고 있으며, 이는 한국 세무사의 조세소송 대리권 확대 논의에 중요한 참고 자료를 제공한다.

3) 변리사의 소송대리 현황

변리사는 「변리사법」 제8조에 의거하여 특허, 실용신안, 디자인 또는 상표에 관한 특허심판원의 심결취소소송(행정소송)에 한해 소송대리인이 될 수 있다. 즉, 침해금지 청구 또는 손해배상 청구 등 민사소송에서는 소송대리권이 인정되지 않는다. 이는 대법원 판례(2012다108104)와 헌법재판소 결정(2010헌마740)을 통해 명확히 확인된 바 있다. 변리사에게 심결취소소송 대리를 허용하는 근거는 해당 소송이 산업 재산권의 산업적 이용 가능성, 신규성, 진보성 등 고도의 기술적·전문적 지식을 요구하며, 이러한 전문성이 변리사 제도를 통해 이미 인정되기 때문이다. 즉, 변리사가 해당 분야의 전문가로서 소송 당사자의 권리를 정확히 이해하고 법관에게 설명하여 권익을 도모할 수 있다는 판단에 기반한다. 현재 「변리사법」은 특허권 등 침해소송에서 변리사의 공동소송대리권 또는 법원의 허가제를 도입하려는 개정 논의가 진행 중이다. 이러한 논의는 세무사의 조세소송 대리권 확대 추진 과정에서도 중요한 시사점을 제공할 것으로 보인다.

세무사에게 조세소송 대리권을 부여해야 한다는 주장은 크게 조세 사건의 특수성과 납세자의 권익 보호라는 두 가지 핵심 논리에 기반한다.

첫째, 조세 사건의 특수성이다. 조세 사건은 단순히 법률적 지식뿐 아니라 회계학, 재정학 등 비법률적 전문성을 요구한다. 현행 세무사 시험은 이러한 비법률 과목의 비중이 높게 설정되어 있어 세무사가 해당 분야에 대한 깊이 있는 이해를 갖추고 있음을 방증한다. 반면 변호사 시험은 조세 실무나 관련 비법률 과목의 비중이 미미하여 세무 분야 전문 변호사 양성에 한계가 있다는 지적이 제기된다. 이러한 특수성에도 불구하고 조세소송 대리를 변호사에게만 한정하는 것은 과세관청(피고)은 비변호사 직원이 소송을 수행할 수

있는 현실과 비교할 때 형평성과 논리적 일관성이 결여된 것으로 볼 수 있다.

둘째, 납세자의 권익 보호이다. 세무사의 조세소송 대리권 확대는 법률 소비자의 자기결정권 보장과 영세 납세자의 권익 보호에 크게 기여할 것이다. 세무사가 저렴하고 전문화된 서비스를 제공함으로써 소액 조세 분쟁에서 소송 비용 부담으로 인해 권리 구제를 포기하는 사례를 줄일 수 있기 때문이다. 또한, 이미 심판 청구 등 전심 단계에서 사건을 다루었던 세무사가 소송까지 대리한다면 소송 과정의 일관성을 유지하고 납세자의 비용과 시간을 절감할 수 있다는 장점도 있다. 나아가 독일, 미국 등 주요 국가에서 세무사의 조세소송 대리를 허용하고 있고, 국내 변리사에게 특허 관련 행정소송 대리권을 부여하는 사례에 비추어 볼 때 다른 자격사와의 형평성 측면에서도 세무사의 조세소송 대리권 부여는 타당하다.

세무사에게 조세소송 대리권을 부여하는 구체적인 방안으로는 단독으로 조세소송 대리를 허용하는 것이 가장 바람직하다고 제안된다. 이 경우 조세소송의 범위는 현재 변리사에게 허용되는 바와 같이 행정소송으로 한정하는 것이 합리적일 것이다. 단독 대리를 허용하되, 세무사가 대리했던 전심 사건에 한정하거나, 소액 사건에 한정, 또는 심급을 사실심까지로 제한하는 방식의 절충안도 고려될 수 있다. 그러나 변호사와의 공동 대리나 보좌인으로 소송에 참여하는 방안은 실효성이 크지 않다는 비판이 제기된다. 다만, 소장 작성 업무를 허용하는 방안은 법무사의 사례처럼 세무사의 전문성을 활용하고 납세자 권익을 보호하는 데 기여할 수 있다. 세무사에게 조세소송 대리 자격을 부여하는 방법으로는 기획재정부장관이 실시하는 '조세소송대리인 자격시험'에 합격한 세무사에게 자격을 부여하는 방안이 가장 합리적이라고 판단된다. 이는 김정우 의원 발의안에도 포함되었던 내용으로, 전문성 확보를 위한 시험 제도와 기존 세무사의 실무 경험을 고려한 현실적인 접근 방식이다.

나. 부담금 등의 신고 및 행정심판의 대리

현재 세무사의 직무 범위는 「개발이익환수에 관한 법률」에 따른 개발부담금에 대한 행정심판청구의 대리 로만 한정되어 있다. 그러나 '부담금'은 그 명칭과 형태에도 불구하고 조세와 매우 유사한 실질적 성격을 지니며, 국민에게 상당한 재정적 부담을 주고 있어 세무사의 역할 확대가 절실히 요구된다. 부담금은 특정 공익사업과 관련하여 법률에 따라 부과되는 조세 외의 금전 지급 의무를 의미하며, 2023년 현재 90여 개에 달하고 운용 규모도 약 22조 원에 이른다. 특히 개발부담금과 재건축부담금은 헌법재판소 판례에서 실질적 조세로 인정될 만큼 세금과 유사한 성격을 가진다. 이들 부담금은 양도소득세 산정 시 필요경비에 산입되는 등 조세와 밀접한 관련이 있다.

세무사의 부담금 관련 업무 확대를 주장하는 주요 논거는 다음과 같다. 첫째, 개발부담금과 재건축부담금은 산정 방식, 부과 및 징수 절차가 양도소득세와 유사하며, 세무사는 이에 대한 전문 지식을 갖추고 있다. 따라서 개발부담금에 한정된 세무사의 대리 업무를 재건축부담금을 포함한 모든 부담금으로 확대하는 것이 타당하다. 둘째, 부담금의 산정, 부과, 징수 절차는 조세와 마찬가지로 납부 의무자의 명세서 및 서류 제출, 사전 통지, 고지전 심사, 결정 및 징수 등 복잡하고 전문적인 과정을 포함한다. 이는 고도의 전문성과 기술성을 요구하므로 세무사의 역할이 필수적이다. 셋째, 부담금의 종류가 다양해지고 규모가 커짐에 따라 납부 의무자의 권익 보호 필요성 또한 증대하고 있다. 세무사가 이러한 부담금 관련 업무에 깊이 관여함으로써 납부 의무자는 보다 전문적이고 효율적인 도움을 받을 수 있다. 넷째, 세무사는 이미 조세 관련 신고, 확인, 행정심판 대리 등 다양한 업무를 수행하고 있어 부담금 관련 업무는 그 연장선상에서 자연스럽게 포함될 수 있는 영역이다.

현재 개발부담금의 행정심판청구 대리에 국한된 세무사의 부담금 관련 직무 범위를 다음과 같이 확대해야 한다. 「개발이익환수에 관한 법률」에 따른 개발부담금뿐만 아니라, 「재건축초과이익 환수에 관한 법률」에 따른 재건축부담금 및 「부담금관리 기본법」에 열거된 모든 부담금의 행정심판청구(고지전 심사청구 포함) 대리를 허용해야 한다. 그리고 조세 관련 업무와 마찬가지로, 모든 부담금의 신고(개발비용 명세서, 부담금

액 공제 내역서 등 제출), 고지전 심사, 부담금 산정 관련 확인(조사) 과정 입회, 그리고 행정심판청구의 대리 등으로 세무사의 직무 범위를 넓혀야 한다.

다. 보조금 적정사용을 위한 정산보고서 검증

매년 급증하는 국고보조금(2024년 109.1조 원)과 지방자치단체 보조금(6.1조 원)의 투명하고 적절한 사용을 위해서는 정산보고서 검증의 중요성이 더욱 커지고 있다. 특히 2023년부터 국고보조금 정산보고서 검증 대상 기준이 1억 원 이상으로 대폭 확대됨에 따라, 검증 업무의 효율성과 접근성을 높이는 것이 시급한 과제로 부상하였다.

현행 「보조금 관리에 관한 법률」 및 「지방자치단체 보조금 관리에 관한 법률」에 따르면, 일정 금액 이상의 보조금을 받은 사업자는 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」에 따른 감사인(회계법인, 감사반)으로부터 정산보고서의 적정성을 검증받아야 한다. 그러나 이러한 제한적인 검증자 범위는 여러 문제점을 야기하고 있어 세무사의 참여 확대가 필요하다는 목소리가 높아지고 있다.

현재 보조사업자는 보조사업 완료 또는 회계연도 종료 후 2개월 이내에 정산보고서를 포함한 실적보고서를 제출해야 한다. 국고보조금 1억 원 이상, 지방보조금 3억 원 이상인 경우 감사인의 검증을 의무화하고 있으며, 10억 원 이상인 경우에는 감사보고서 제출 의무도 부과하고 있다. 하지만 이러한 규정은 다음과 같은 문제점을 내포하고 있다.

첫째, 검증 대상 사업자의 급증이다. 검증 대상 기준이 1억 원 이상으로 확대되면서 대상 사업자가 크게 늘어났다(2022년 기준 19,164개). 이는 기존 감사인의 업무 부담을 가중시키는 요인으로 작용한다. 둘째, 검증 시기 중복 및 비용 상승이다. 정산보고서 검증 시기가 회계법인의 다른 외부감사 및 결산 시기와 겹쳐, 검증 수입 자체가 어렵거나 비용이 일시적으로 상승하는 문제가 발생하고 있다. 특히 소규모 보조사업자들은 높은 수입 비용 때문에 검증을 포기하거나 어려움을 겪는 사례가 빈번하다. 셋째, '표준감사시간제도'의 영향이다. 2019년 도입된 '표준감사시간제도'로 공인회계사의 보수가 상승하면서 이러한 소규모 보조사업자들의 검증 부담은 더욱 가중되고 있는 실정이다. 이러한 문제점들을 해결하고 보조금 제도의 투명성과 효율성을 제고하기 위해서는 세무사의 보조금 정산보고서 검증 업무 참여를 확대하는 방안을 적극적으로 검토할 필요가 있다.

1) 세무사 및 세무법인의 정산보고서 검증 참여 확대 시도

국고 및 지방자치단체 보조금 정산보고서 검증 제도의 문제점들을 해결하기 위해 국회에서는 세무사 및 세무법인을 정산보고서 검증자에 추가하는 내용의 법률 개정안이 발의된 바 있다. 비록 해당 개정안은 임기 만료로 폐기되었으나, 그 내용은 현재 제도의 한계를 극복하고 효율성을 증대하려는 중요한 시도로 평가된다.

제안된 개정안의 주요 내용은 다음과 같다. 현행 감사인(회계법인, 감사반) 외에 공인회계사(1명), 세무사(1명), 세무법인(3명 이상의 세무사로 구성)을 추가하여 보조금 10억 원 미만 사업자의 정산보고서 검증을 허용하려는 것이다. 이러한 제안 이유는 명확하다. 회계법인의 업무 집중 시기 중복으로 인한 보조금 정산보고서 검증 수입의 어려움과 이로 인한 비용 상승 문제를 해소하고자 한다. 그리고 높은 수입 비용 때문에 검증에 어려움을 겪는 소규모 보조사업자들의 부담을 경감하고, 정산보고서 검증 제도의 접근성을 개선하려는 목적을 가진다. 이와 같은 법률 개정 시도는 세무사의 전문성을 활용하여 보조금 관리의 투명성을 제고하고, 동시에 보조사업자들의 행정적·재정적 부담을 완화하는 데 기여할 수 있을 것이다. 향후 관련 논의가 재개될 경우, 이러한 제안들이 중요한 참고 자료가 될 것으로 판단된다.

2) 세무사의 정산보고서 검증 참여 확대 개선 방향

현재 보조금 정산보고서 검증 대상자의 폭발적인 증가와 검증 시기의 집중은 효율적인 제도 운영에 심각한 장애 요인으로 작용하고 있다. 이러한 문제점을 해결하기 위해 검증자의 범위를 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」에 따른 감사인에 국한하지 않고, 공인회계사법에 따라 등록한 공인회계사 또는 회계법인, 그리고 세무사법에 따라 등록한 세무사 또는 세무법인으로 확대할 필요가 있다. 그 당위성은 다음과 같은 측면에서 찾아볼 수 있다. 검증자 범위 확대는 급증한 검증 수요에 효과적으로 대응하고, 외부감사 시기와 중복되어 발생하는 업무 집중 문제를 해결함으로써 원활한 업무 수행을 가능하게 할 것이다. 정산보고서 검증은 기업회계기준에 따른 회계감사와는 본질적으로 다른 성격을 지닌다. 이는 보조금 지출의 사업계획서 연관성 확인, 서류 구비의 완전성 확인 등 「보조사업 정산보고서 검증지침」에 따른 절차를 따르는 업무로서, 세무사가 수행하는 성실신고확인 업무와 그 성격이 매우 유사하다. 또한, 대법원 판례(2024.10.25. 선고 2022추5125)는 '사업비 결산서 검사'가 공인회계사의 독점 업무가 아니며 세무사도 수행 가능하다고 명확히 판시하여, 세무사의 해당 검증 역량을 법적으로 뒷받침하고 있다.

검증자 확대를 통해 시장 경쟁을 유도하고, 이는 곧 수입료 인하로 이어져 영세 소규모 보조사업자들이 겪는 재정적 어려움을 해소할 수 있다. 현재의 제한적인 검증자 풀은 공급 부족을 야기하고, 이는 자연스럽게 검증 비용의 상승을 초래하여 소규모 사업자에게 과도한 부담으로 작용하고 있다. 세무사의 참여는 이러한 시장 왜곡을 해소하고 합리적인 비용으로 검증 서비스를 이용할 수 있는 환경을 조성할 것이다. 세무사의 정산보고서 검증 참여는 보조금 부정 수급 방지 및 적정 사용을 위한 중요한 제도적 장치로서 기능할 수 있다. 세무사는 이미 조세 관련 회계 및 재무 전문가로서 기업의 재무 상태와 거래 내용에 대한 깊이 있는 이해를 바탕으로 정산보고서의 적정성을 효과적으로 검증할 수 있다. 궁극적으로 이는 보조금 관리의 효율성과 전문성을 제고하고, 납세자 편의 증진이라는 측면에서 긍정적인 효과를 가져올 것으로 기대된다.

라. 기업진단 및 경영컨설팅

세무사의 전문성은 단순히 세금 신고 대리를 넘어 기업 진단 및 경영 컨설팅, 그리고 조세 전문성을 활용한 보험 대리 분야로 확장될 필요가 있다. 이러한 확장은 기업의 건전한 성장과 납세자의 합리적인 자산 관리에 기여하며, 세무사 직무의 고부가가치화를 이끌 수 있을 것으로 기대된다. 세무사는 현재 건설업을 비롯한 다양한 관허사업 분야에서 기업진단서 발급 권한을 보유하고 있다. 이러한 경험과 전문성을 바탕으로 발급 대상 관허사업의 범위를 확대하는 방안을 적극적으로 검토해야 한다. 더불어, 세무사는 기업의 경영 컨설팅 및 경영 상담 업무를 활성화할 필요가 있다. 회사 설립 자문, 경영 분석 및 진단, 조직 및 업무 절차 수립, 기업 M&A 자문 등이 그 예시가 될 수 있다. 특히 독일 사례에서 명확히 드러나듯이, 경영 컨설팅은 세무사의 중요한 업무 영역이며, 그 상당 부분이 세무 컨설팅과 밀접하게 연결되어 상호 시너지를 창출할 수 있다. 세무 컨설팅은 기업의 투자 및 재무 의사결정, 조세 절감을 위한 세무 기획(Tax Planning), 그리고 당면한 세무 현안 문제 해결 등 다양한 분야에서 전문가의 심도 깊은 자문을 제공하는 고부가가치 업무이다. 상속/증여세 절세, 명의신탁 주식 실명 전환, 가업승계, 비상장법인 주식 평가, 세무 조사 대응 등 복잡하고 난해한 조세 문제를 해결하기 위해서는 조세법, 상법, 회계학, 경영학 등 폭넓은 전문 지식과 풍부한 실무 경험이 필수적이다. 세무사는 이러한 역량을 이미 갖추고 있어 해당 분야에서 변호사나 공인회계사 못지않은 경쟁력을 지닌다. 세무 컨설팅은 단순 기장이나 신고 대리보다 훨씬 높은 보수 수준을 기대할 수 있으나, 동시에 잘못된 자문에 대한 손해배상 위험도 존재한다. 따라서 세무사 단체는

이러한 위험을 관리하고 전문성을 강화하기 위해 주요 테마별 모델 세무 컨설팅 리포트를 개발하고, 이를 기반으로 하는 실무 교육 연구 프로그램을 마련하여 세무사들의 전문성을 강화하고 컨설팅 업무를 활성화해야 할 것이다. 이러한 노력은 세무사의 직무 영역을 확대하고 그 가치를 높이는 데 결정적인 역할을 할 것으로 판단된다.

바. 조세전문지식을 활용한 보험대리

과거 세무사의 단순 보험 대리 업무는 기대만큼의 성과를 거두지 못하고 직업 이미지 손상으로 이어지는 사례가 존재했다. 그러나 최근 보험 시장에서 세법을 활용한 영업 활동이 활발하게 전개되고 있음을 고려할 때, 세무사는 자신의 조세 전문성을 적극적으로 활용하여 보험 상품을 고객의 재무 상황에 맞는 절세 방안의 일부로 제시함으로써 차별화된 가치를 제공할 수 있다. 세무사가 조세 전문성을 활용하여 보험 대리를 겸업하는 경우 다음과 같은 전략적 장점을 기대할 수 있다.

세무사는 거래처의 재무제표, 연말정산 자료 등 고객의 재무 상황에 대한 심층적인 이해를 바탕으로 맞춤형 절세 방안을 제안할 수 있다. 이를 통해 상속세 재원 마련, 임직원 퇴직금 준비, 연금보험을 통한 절세 등 재정 계획과 유기적으로 연계된 보험 상품을 효과적으로 추천할 수 있다. 이는 단순히 보험 상품을 판매하는 것을 넘어, 고객의 장기적인 재무 건전성 확보에 기여하는 종합적인 컨설팅 서비스로 확장될 수 있다. 법인 컨설팅이나 상속/증여 컨설팅에서 발생하는 수수료 청구의 어려움은 세무 업계의 오랜 과제 중 하나였다. 세무사가 적절한 보험 상품 추천과 연계하여 컨설팅 보수를 합당하게 청구한다면, 이러한 문제점을 해결하고 고객의 재무 구조 건전화에 기여하면서도 자문 서비스의 가치를 정당하게 인정받을 수 있다. 이는 세무 법인의 새로운 수익 모델을 창출하는 계기가 될 것이다.

세무사는 고객과의 지속적인 거래 관계를 통해 높은 신뢰를 이미 구축하고 있다. 이러한 신뢰 관계를 바탕으로 보험 설계사와 협업하거나 직접 보험 관련 교육을 이수하여 보험 판매의 이익과 책임을 모두 담당한다면, 보험 업계의 고질적인 문제인 불완전 판매를 예방하고 고객 관계를 더욱 공고히 할 수 있다. 고객의 재무 상황을 정확히 파악하고 있는 세무사가 직접 보험 상품을 추천함으로써 고객 만족도를 높이고 장기적인 관계를 유지하는 데 유리한 위치를 점할 수 있다. 세무 업무와 보험 영업은 유기적인 관계를 형성하여 상호 시너지를 창출할 수 있다. 예를 들어, 기장 대리 중 고객의 재무 상황 변화를 감지하여 적시에 보험 상품을 추천하거나, 보험 영업을 통해 새로운 기장 거래처를 확보하는 등 업무 확대를 통한 새로운 수익 창출이 가능하다. 일본 세리사들의 성공적인 보험 대리 사례는 이러한 가능성을 뒷받침하며, 한국 세무사 업계에서도 조세 전문성을 활용한 보험 대리 겸업이 중요한 성장 동력이 될 수 있음을 시사한다.

사. 성년후견 등의 후견인

오늘날 한국 사회는 유례없는 인구 고령화와 그에 따른 인지장애 노인 및 심신장애 인구의 급증이라는 중대한 도전에 직면해 있다. 통계청 자료에 따르면, 65세 이상 노인 인구 비율은 2020년 15.7%에서 2025년 20.6%, 2049년에는 39.8%로 급격히 증가할 것으로 예상된다. 이와 더불어 치매 환자 수는 2020년 84만 명에서 2050년 302만 명을 넘어설 것으로 전망되며, 뇌병변, 발달장애, 정신질환 등으로 정신적 어려움을 겪는 장애인 또한 지속적으로 늘어나고 있다. 이러한 사회 변화는 정신적 제약으로 스스로 사무를 처리하기 어려운 이들을 보호하기 위한 성년후견을 비롯한 후견제도의 활용 증가로 이어지고 있다. 실제로 후견제도가 본격적으로 시행된 2013년 이래, 연도별 후견(감독)사건 접수 건수는 2013년 1,883건에서 2022년 16,495건으로 총 누적 접수 건수가 111,084건에 달할 정도로 폭발적인 증가세를 보이고 있다. 2014년부터 2022년까지의 유형별 후견(감독)사건 접수 건수 누계를 살펴보면, 전체 109,201건 중 성년후견 사건이 70.4%로 가장 큰 비중을 차지하고 있다. 이러한 상황에서 세무사는 피후견인의 재산관리와 신장보호를 주

된 사무로 하는 후견인의 역할에 매우 적합한 전문가로 부상하고 있다. 후견인으로 선임되면 특별한 사유가 없는 한 피후견인이 사망할 때까지 장기간 안정적인 지위를 유지하며, 이는 세무사에게 상당 기간 안정적인 수입원을 제공할 수 있다.

후견제도는 정신적 제약 등으로 인해 보호가 필요한 사람을 지원하는 제도로, 크게 법정후견과 임의후견으로 구분된다. 법정후견에는 미성년후견, 성년후견, 한정후견, 특정후견이 있으며, 후견계약에 의해 이루어지는 후견이 임의후견이다. 미성년후견은 친권자가 없거나 친권 행사가 불가능한 경우에 개시되며, 여기서는 성년후견, 한정후견, 특정후견 및 임의후견에 대해 보다 상세히 살펴보고자 한다.

피성년후견인은 질병, 장애, 노령 등으로 인해 사무를 처리할 능력이 지속적으로 결여된 사람을 의미한다(민법 제9조 제1항). 본인, 배우자, 4촌 이내 친족 등의 청구에 의해 가정법원의 성년후견개시 심판이 이루어지며, 이는 후견등기부에 의해 공시된다. 성년후견인은 가정법원이 직권으로 선임하며, 피성년후견인의 의사를 존중하고 건강, 생활관계, 재산상황, 후견인의 직업과 경험, 이해관계 유무 등을 고려하여 적합한 친족 또는 전문가 중에서 선임된다(민법 제936조 제4항). 미성년자, 파산선고를 받은 자, 법원에서 해임된 법정대리인 등은 후견인이 될 수 없으며(민법 제937조), 성년후견인은 여러 명을 둘 수 있고, 법인도 가능하다. 성년후견인의 주요 임무는 신분에 관한 임무와 재산에 관한 임무로 나뉜다. 후견인은 피후견인의 법정대리인이 되며, 선량한 관리자의 주의로써 임무를 수행해야 한다. 피성년후견인이 스스로 결정하기 어려운 경우 성년후견인이 보충적으로 결정하며, 혼인·이혼 동의권, 상속 승인·포기, 신분 관계 소송 대리권 등을 가진다. 또한 후견 개시 후 2개월 이내에 피후견인의 재산을 조사하여 목록을 작성하고, 피후견인의 재산을 관리하며 관련 법률행위를 대리하는 포괄적인 재산관리권과 법정대리권을 가진다. 성년후견은 피후견인의 사망, 후견 종료 심판 등의 사유로 종료된다. 가정법원은 후견인의 청구에 따라 피후견인의 재산에서 상당한 보수를 지급할 수 있으며(민법 제955조), 후견 사무 수행에 필요한 비용은 피후견인의 재산에서 지출된다(민법 제955조의2). 한편, 후견인의 감독 기관으로 후견감독인 제도가 있으며, 이는 임의기관으로 가정법원이 필요에 따라 선임할 수 있다.

피한정후견인은 질병, 장애, 노령 등으로 인해 사무를 처리할 능력이 부족한 사람이다(민법 제12조 제1항). 본인, 배우자, 4촌 이내 친족 등의 청구에 의해 한정후견개시 심판이 이루어지며, 후견등기부에 공시된다. 한정후견인은 가정법원이 적합한 친족 또는 전문가 중에서 직권으로 선임하며, 성년후견인과 마찬가지로 여러 명을 둘 수 있고 법인도 가능하다. 한정후견인은 성년후견인과 달리 당연히 법정대리인이 되는 것은 아니며, 가정법원이 대리권을 수여하는 심판을 하고 그 범위 내에서만 대리권을 가진다. 보수 및 사무비용에 관한 규정은 성년후견과 준용되며, 한정후견감독인도 선임할 수 있다.

피특정후견인은 질병, 장애, 노령 등으로 인해 일시적인 후원 또는 특정한 사무에 관한 후원이 필요한 사람이다(민법 제14조의2 제1항). 본인, 배우자, 4촌 이내 친족 등의 청구에 의해 특정후견 심판이 이루어지며, 본인의 의사에 반하여 할 수 없다는 특징이 있다. 특정후견개시도 후견등기부에 공시된다. 가정법원은 피특정후견인의 후원을 위해 필요한 처분을 명할 수 있으며, 이에 재산관리와 신상보호에 관한 처분이 포함된다(민법 제959조의8). 특정후견인의 선임은 필수적이지 않지만, 필요한 경우 특정후견인을 선임할 수 있으며, 여러 명을 둘 수 있고 법인도 가능하다. 특정후견인은 기간과 범위가 특정된 대리권을 부여받는다(민법 제959조의11 제1항). 보수 및 사무비용에 관한 규정은 다른 후견과 준용되며, 특정후견감독인도 선임할 수 있다.

후견계약은 질병, 장애, 노령 등으로 인해 사무처리 능력이 부족하거나 부족하게 될 상황에 대비하여, 본인이 스스로 자신의 재산관리 및 신상보호 사무의 전부 또는 일부를 다른 사람(임의후견인)에게 위탁하고 대리권을 수여하는 계약이다(민법 제959조의14 제1항). 임의후견인도 여러 명일 수 있고 법인도 가능하다. 이는 법정후견과 대비되는 개념으로, 본인의 의사를 최우선으로 존중하는 위임계약의 성격을 가진다. 후견계약은 후견등기부에 공시된다. 임의후견의 내용은 후견계약에서 정한 바에 따르며, 임의후견인은 선량한 관리자의 주의로써 계약을 이행하고 본인의 의사를 최대한 존중해야 한다. 보수 및 사무비용에 관한 규정

은 다른 후견과 준용되며, 가정법원은 본인 등의 청구가 있으면 임의후견인의 사무를 감독하기 위해 임의 후견감독인을 선임한다.

한국은 급속한 고령화와 인지장애 노인, 심신장애 인구의 증가로 인해 성년후견제도의 활용이 더욱 늘어날 것으로 예상된다. 실제로 2020년 이후 후견(감독)사건 접수 건수는 매년 16,000건 이상으로, 이는 상당한 규모의 시장을 형성하고 있음을 보여준다.

성년후견인을 비롯한 후견인의 주된 사무는 피후견인의 재산관리에 관한 것으로, 이는 세무사의 전문성과 매우 높은 관련성을 가진다. 따라서 세무사는 성년후견인 선임에 있어 가장 유력한 전문가 그룹에 속한다고 할 수 있다. 특히 기존에 세무대리 업무를 통해 친분과 신뢰 관계를 형성한 고객의 경우, 가정법원이 피성년후견인 등의 의사를 존중하므로, 해당 세무사가 후견인으로 선임될 가능성이 매우 높다. 일단 후견인으로 선임되면 특별한 사유가 없는 한 지위가 지속되어 장기적이고 안정적인 수입이 가능하며, 경우에 따라서는 유언집행자로서의 업무도 연속적으로 수행할 수 있다.

이러한 잠재력을 최대한 발휘하기 위해 한국세무사회는 성년후견지원센터를 외곽 조직으로 설립하여 활성화하고, 성년후견제도 관련 교육 프로그램을 마련하여 이수자를 선발하고, 이들을 각 법원(가정법원 등)에 후견인으로 선임될 수 있도록 지원할 필요가 있다. 현재 세무사 외에 유력한 전문가 후보군으로는 법무사, 변호사, 사회복지사 등이 있으며, 특히 법무사회는 (사)한국성년후견지원본부를 설립하여 후견인 양성 교육 과정 운영 및 법인후견센터를 통한 체계적인 지원으로 활발한 활동을 펼치고 있다. 세무사회 또한 이러한 성공적인 벤치마킹을 통해 후견 시장에서의 입지를 강화할 수 있을 것이다.

아. 지방세 과세표준 사전검증제도

정확한 지방세 과세표준 산정은 납세자의 권익 보호와 지방세정의 효율성 제고에 필수적인 요소이다. 이러한 목표를 달성하기 위해 '지방세 과세표준 사전검증제도'의 도입을 제안한다. 본 제도는 취득가액이 일정 금액 이상인 취득세 과세 대상 물건을 원시취득하거나 간주취득하는 경우, 세무사 등이 작성한 조정계산서와 성실신고확인서를 첨부하여 신고하도록 의무화함으로써, 납세자가 스스로 신고 내용을 검증하고 정확한 세액을 산출할 수 있도록 지원하는 것을 골자로 한다.

지방세 과세표준 사전검증제도의 구체적인 적용 대상은 다음과 같이 설정될 수 있다. 외부감사를 받지 않는 법인 또는 개인 중 취득에 다수의 거래가 수반되는 원시취득이나 지목변경 간주취득에 대한 취득세 납세의무자로서, 취득세 과세표준이 「지방세법」이 정하는 일정 요건(예: 과세표준 50억 원 이상)에 해당하는 자를 포함한다. 그리고 유사하게 취득에 다수의 거래가 수반되는 원시취득 또는 간주취득 납세의무자 중 일정 요건(예: 과세표준 50억 원 이상)에 해당하는 자로 한다.

이러한 성실신고확인제도 및 외부조정제도의 성공적인 도입을 위해서는 다음과 같은 법규 개정이 필수적으로 수반되어야 한다.

첫째, 「지방세법」상 취득세 신고 및 납부에 관한 규정에 취득세 성실신고확인제도와 외부조정제도의 의무화 조항을 신설하고, 같은 법 시행령에 성실신고확인 및 외부조정 대상자의 요건을 구체적으로 규정해야 한다. 둘째, 성실신고확인 및 외부조정 이행자에 대한 명확한 혜택을 부여하기 위해 신고와 납부 규정을 분리하고, 납세의무자의 혼란을 줄이고자 신고납부기한의 기산일에 관한 일부 표현을 수정해야 한다. 또한 성실신고확인서 등의 제출로 취득세 영수필통지서와 확인서 제출을 갈음할 수 있도록 「지방세법 시행령」과 「지방세법 시행규칙」의 관련 규정을 개정하여 신고와 동시에 납부를 강제하는 효과를 명확히 해야 한다. 셋째, 성실신고확인 및 외부조정제도 이행 시 세액공제 혜택과 더불어 세액공제액 추징에 관한 규정을 신설하여 제도의 유인과 책임을 명확히 해야 한다. 넷째, 성실신고확인 및 외부조정제도를 미이행하는 경우 취득세 과세표준금액의 5%를 성실신고확인서 미제출 가산세로 부과하는 규정을 신설하여 제도 준수를

유도해야 한다. 다섯째, 「세무사법」을 개정하여 세무사 직무에 「지방세법」상 성실신고확인서와 취득가액 조정명세서의 작성을 추가하고, 불성실하게 작성한 세무대리인에 대한 책임을 묻기 위해 행정안전부 장관에게 세무대리인 징계를 요구할 수 있는 권한을 부여해야 한다.

자. 사외이사 등 비상근 임원

「세무사법」은 세무사가 그 직무를 공정하게 수행하고 업무에 전념하는 데 지장이 없는 경우에 한하여 영리 목적 법인의 비상근 임원 겸직을 허용하고 있다. 여기서 비상근 임원은 비상근이사, 사외이사, 비상근 감사 등을 포괄하는 개념이다. 「상법」은 이사를 상무에 종사하는 사내이사, 상무에 종사하지 않으면서 「상법」요건에 따라 선임되는 사외이사, 그리고 상무에 종사하지 않으나 사외이사는 아닌 '그 밖에 상무에 종사하지 아니하는 이사'로 구분하여 등기를 의무화하고 있다. 후자의 경우, 기업 실무에서는 흔히 비상근이사로 불리며, 이는 상무에 종사하지 않는 이사를 법제화한 것이다.

세무사는 세무 전문성은 물론 회계·경영 및 재무 등 다양한 전문 역량을 갖추고 있어, 사외이사, 비상근이사 또는 비상근감사와 같은 법인의 비상근 임원으로 진출할 기회가 매우 크다고 할 수 있다. 이러한 비상근 임원직을 겸직하면서 동시에 해당 회사에 대한 기장 대행이나 세무 조정 업무 등 세무 대리를 수행하는 것도 가능하다는 점은 세무사의 업무 확장 가능성을 보여준다. 다만, 세무사의 사외이사 겸직에 대해서는 「상법」이나 그 밖의 법률에서 일정한 제한을 두고 있어 주의가 필요하다.

상장회사는 자산 규모에 따라 이사 총수의 4분의 1 이상을 사외이사로 선임해야 하며, 특히 자산총액 2조 원 이상인 상장회사는 사외이사를 3명 이상으로 하되 이사 총수의 과반수가 되도록 해야 한다(「상법」 제542조의8 제1항). 그러나 「상법」은 해당 회사에 세무 대리를 하거나 경영 자문 등의 계약을 체결하고 있는 세무사에 대해서는 사외이사 선임에 일정한 제한을 둔다. 이는 해당 세무사가 사외이사로서의 직무를 충실하게 수행하기 어렵거나 상장회사의 경영에 영향을 미칠 수 있는 자로 간주되기 때문이다. 따라서 이러한 세무사는 상장회사의 사외이사가 될 수 없으며, 설령 선임되었다 하더라도 이후에 해당 요건에 해당하게 되면 그 직위가 상실된다(「상법」 제542조의8 제2항 제7호 및 「상법 시행령」 제34조 제5항 제4호). 세무사의 사외이사 선임 제한에 관한 규정은 「상법」 외에도 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」, 「보험업법」(제15조 제4항 제9호), 「여신전문금융업법」(제50조의4 제4항 제2호 및 제9호), 「은행법」(제22조 제7항 제8호), 「상호저축은행법」(제10조의3 제4항 제12호) 등 다양한 금융 관련 법령에서 유사한 내용으로 규정하고 있다. 이는 금융 기관의 특수성과 사외이사의 독립성 확보 중요성을 반영한 것으로 해석할 수 있다. 이러한 규정들은 세무사가 법인의 비상근 임원직을 수행할 때 반드시 고려해야 할 법적 제약 사항이며, 이는 세무사의 직업 윤리 및 독립성 유지와도 밀접하게 연관된다.

차. 유언집행자 등

세무사의 업무 영역은 사외이사 겸직 외에도 유언집행자, 파산관재인, 재산관리인(부재자 재산관리인, 상속 재산관리인), 청산인 등으로 확대될 잠재력을 가지고 있다. 현재 대부분 변호사 등이 수임하고 있는 영역이지만, 이 중 세무사가 특히 전문성을 발휘하며 기여할 수 있는 분야는 바로 유언집행자이다.

유언의 집행은 유언이 효력을 발생한 후 그 내용을 실현하기 위한 행위 또는 절차를 의미하며, 유언집행자는 이 업무를 담당하는 자를 일컫는다. 유언집행자의 핵심 임무는 유언이 재산에 관한 것일 때 지체 없이 재산 목록을 작성하여 상속인에게 교부하는 것이다(「민법」 제1100조). 또한 유증의 목적인 재산 관리 및 유언 집행에 필요한 행위를 할 권리·의무가 있다(「민법」 제1101조). 유언자가 보수를 정하지 않은 경우 법원은 상속재산 상황 등을 고려하여 유언집행자의 보수를 정할 수 있다(「민법」 제1104조).

이처럼 유언집행자의 임무는 재산 목록 작성, 재산 관리 등 세무사의 전문 분야와 매우 밀접하게 연결된다. 따라서 세무사는 유언집행자의 역할을 수행하는 데 매우 적합한 전문가라 할 수 있다. 특히 유언자가 재산 관리에 전문성이 있고 오랫동안 신뢰 관계를 맺어온 세무사에게 유언집행자의 임무를 맡기고자 할 가능성이 높다.

더욱이 유언집행자 업무는 앞서 논의한 성년후견제도의 성년후견인 역할과도 연계될 수 있다. 피후견인의 재산 관리를 담당했던 성년후견인이 피후견인 사망 후 유언집행자로서 재산 승계 절차에 관여하는 등 연속적인 업무 수행이 가능하다. 이는 세무사의 전문성을 다각도로 활용하고 업무 영역을 확장하는 중요한 기회가 될 것으로 사료된다. 이러한 직무 확장은 세무사의 사회적 역할 증대와 더불어 안정적인 수익원 확보에도 긍정적인 영향을 미칠 것이다.

IV. 결 론

1. 해외 주요국의 세무사 업무 영역 분석

이 글은 우리나라와 유사한 세무사 제도를 운영하는 독일, 오스트리아, 일본의 사례를 심층 분석하여 세무사 업무 영역의 범위와 최근 동향을 연구하였다. 세무사의 업무 영역 확장은 단순히 양적인 외연 확대뿐만 아니라, 세무서비스 품질의 고급화와 같은 질적인 확장에도 깊은 관심을 기울여야 한다.

독일 세무사는 세무에 관한 무제한적 조력을 업무 영역으로 하며, 이는 독일 세무사법에 의해 규정된다. 조세 관련 법률 상담 및 조세소송 대리과 같은 법률 서비스 업무도 조세법원법 및 법률서비스법에 따라 제한적으로 수행할 수 있다. 독일에서는 세무사 직업의 품위를 손상시키지 않는 범위 내에서 다양한 '세무사 직업 합치활동'이 허용되며, 그 구체적인 내용은 '연방세무사회 세무사 직업 규칙'에 명시되어 있다. 주목할 점은 독일 세무사가 변호사, 회계사와 동일하게 조세소송에 대한 대리권을 가지며, 공인회계사와 변호사 또한 세무사 자격 취득 여부와 관계없이 세무사의 모든 활동을 제한 없이 수행할 수 있다는 것이다. 오스트리아는 1999년 제정된 '경제수탁직업법'을 통해 세무사와 공인회계사 직역을 포괄적으로 규정하고 있다. 오스트리아 세무사의 업무는 공인회계사가 모두 수행할 수 있도록 규정되어 있으며, 공인회계사는 여기에 회계감사를 추가로 수행할 수 있다. 오스트리아 세무사도 독일 세무사와 유사하게 세무 업무의 조력 및 자문을 포괄적으로 수행하며, 주로 중소기업 및 소상공인을 대상으로 기장, 결산, 재무제표 작성 등을 수행한다. 독일과 마찬가지로 조세소송 대리권이 인정된다.

일본의 세리사 제도는 납세 의무자의 신뢰에 응하여 조세에 관한 법령에 규정된 납세 의무의 적정한 실현을 도모하는 것을 사명으로 한다. 세리사 자격은 시험 합격 또는 면제, 변호사 및 공인회계사 자격 취득 후 일본세리사회연합회 등록을 통해 얻을 수 있다. 일본은 ICT 활용을 통한 세무행정의 스마트화를 추진하며 세리사 업무 영역의 변화를 예상하고 있다.

일본 세리사의 주요 업무 범위는 세리사법에 명시되어 있으며, '세무대리'를 핵심으로 한다. 이는 세무관공서에 대한 신고, 신청, 청구, 불복신청 등의 대리 및 세무관공서의 조사·처분에 대한 주장·진술 대행을 포함한다. 또한 세무 서류 작성, 세무 상담, 그리고 재무 서류 작성 및 기장 대행 등 세무 업무에 부수하는 재무 관련 사무도 수행한다. 특히 세리사는 조세에 관한 사항에 대해 법원에서 변호사인 소송대리인과 함께 '사법보좌인'으로서 출두하여 진술할 수 있다. 일본 세리사회는 ICT 활용을 통해 납세자 편의 향상과 업무 개선·진보를 도모하며, 한국 세무사회 또한 디지털 시대에 발맞춰 법적 근거 마련, 디지털 전환 가속화, 역할 재정의 등의 노력이 필요함을 시사한다.

2. 세무사 업무 영역의 외연 확대 방안

세무사의 업무 영역은 다음과 같은 방향으로 확장될 필요가 있다.

조세 사건은 법률 지식 외에 세무 실무, 회계학, 재정학 및 조세법 분야의 고도 전문성을 요구한다. 이러한 전문성을 갖춘 세무사에게 조세소송(행정소송에 한정) 대리권을 부여함으로써 납세자의 권익을 보호하고, 영세 납세자의 사법 접근성을 높이며, 궁극적으로 납세자 권리 구제에 크게 기여할 것이다.

개발부담금, 재건축부담금 등은 실질적으로 조세와 유사한 성격을 지니며, 국민에게 상당한 재정적 부담을 준다. 따라서 현재 개발부담금에 한정된 세무사의 대리 업무를 모든 부담금의 행정심판청구 대리로 확대하고, 부담금의 신고, 고지전 심사, 산정 관련 확인(조사) 과정 입회 및 의견 진술 등도 세무사의 업무로 추가해야 한다.

급증하는 보조금 정산보고서 검증 수요에 대응하고, 기존 검증자의 업무 집중 및 높은 비용 문제를 해결하기 위해 세무사 및 세무법인을 정산보고서 검증자에 포함시켜야 한다. 세무사의 성실신고확인 업무와 유사한 정산보고서 검증은 세무사의 전문 역량에 부합하며, 시장 경쟁을 유도하여 비용 효율성을 높일 수 있다.

세무사가 보유한 기업 진단 전문성을 바탕으로 건설업 외 다양한 관허사업 분야의 기업진단서 발급 대상으로 그 범위를 확대하는 것을 검토해야 한다.

취득가액이 일정 금액 이상인 취득세 과세 대상 물건의 원시취득 및 간주취득 시 세무사 등이 작성한 조정계산서와 성실신고확인서를 첨부 신고하도록 의무화하는 '지방세 과세표준 사전검증제도'를 도입하여 납세자의 자기 검증 기회를 부여하고, 정확한 과세표준 산정을 통해 납세자 권익 보호와 지방세정의 효율성을 제고해야 한다.

3. 세무서비스 품질의 고급화를 통한 질적 확대

세무사는 업무 영역의 양적 확장과 더불어 다음과 같은 질적 고도화를 추구해야 한다.

기업의 투자 및 재무 의사결정, 조세 절감을 위한 Tax Planning, 상속/증여세 절세, 가업승계, 세무조사 대응 등 고도의 전문 지식과 실무 경험을 요구하는 세무 컨설팅은 세무사의 최적 업무 영역이다. 세무사회는 모델 컨설팅 리포트 개발 및 교육 프로그램을 통해 세무사의 컨설팅 역량을 강화해야 한다.

회사 설립 자문, 경영 분석 및 진단, 조직 및 업무 절차 수립, M&A 자문 등 세무 컨설팅과 시너지를 낼 수 있는 경영 컨설팅 및 경영 상담 업무를 활성화하여 세무사의 역할을 확장해야 한다.

과거의 실패 사례를 거울삼아, 세무사는 조세 전문성을 활용하여 고객의 재무 상황에 맞는 절세 방안의 일환으로 보험 상품을 제시함으로써 차별화된 가치를 제공할 수 있다. 이는 컨설팅 보수 합리화, 고객 신뢰 기반의 불완전 판매 방지, 그리고 업무 시너지 창출로 이어질 수 있다.

고령화 사회의 심화에 따라 급증하는 성년후견 사건에서 세무사는 피후견인의 재산 관리에 대한 높은 전문성을 바탕으로 매우 적합한 전문가이다. 한국세무사회는 성년후견지원센터 설립, 교육 프로그램 마련, 후견인 선임 지원 등을 통해 이 시장에서의 입지를 강화하고, 이는 장기적이고 안정적인 수입원으로 이어질 수 있다. 또한 성년후견인 업무는 유언집행자 업무와도 연계될 수 있어 세무사의 연속적인 직무 수행 가능성을 높인다.

세무사는 세무, 회계, 경영, 재무 등 다양한 전문 역량을 바탕으로 사외이사, 비상근이사, 비상근감사 등 법인의 비상근 임원으로 진출할 기회가 크다. 다만, 「상법」 및 금융 관련 법령에서 해당 회사에 세무 대리나 경영 자문을 제공하는 세무사에 대한 사외이사 겸직 제한 규정을 인지하고 준수해야 한다.

I. 참고문헌

- 권효상, 세무사의 감사 또는 감사위원 선임과 2013년 상법 개정안에 관한 고찰, 계간세무사 2013년 가을호, 한국세무사회, 2013.
- 김신언, 조세법원 설립 필요성과 소송대리권에 대한 고찰, 계간세무사 2023년 여름호, 한국세무사회, 2023.
- 김완석·이종영, 독일의 세무대리제도에 관한 연구 조사보고서 제6집, 한국조세연구소, 1994.
- 김완석·황남석, 「법인세법론」, 삼일인포마인, 2024.
- 김완석·이종영, 오스트리아 세무사제도에 관한 연구, 한국조세연구소, 1995.
- 김완일, 세무사가 설계하는 택슈랑스(Taxurance) 절세전략, 한국세무사고시회, 신한생명보험(주), 2011.
- 김흥엽, 민사소송법 제7판, 박영사, 2018.
- 김웅희, 세무사의 영리업무 제한규정에 대한 소고, 계간세무사 2013년 가을호, 한국세무사회, 2013.
- 박훈 외 2인, 취득세 과세표준 사전검증제도 도입에 관한 연구 -한국조세연구소 연구보고서, 한국지방세학회, 2021.
- 서울지방세무사회, 세무서비스 고급화 요령과 사례 I, 2020.11., 비매품.
- 서울지방세무사회, 세무서비스 고급화 요령과 사례 III -2022년 세무컨설팅 실무, 2021.12., 비매품.
- 서울지방세무사회, 세무서비스 고급화 요령과 사례 IV -2023년 세무컨설팅 실무, 2022.3., 비매품.
- 서희열, 「세무사 자격제도 개선방안 연구」, 한국세무사회, 2014.
- 송덕수, 민법통칙 제4판, 박영사, 2018.
- 원윤희, 『각종 부담금 실태조사를 통한 규제개선 연구』, 한국정책학회, 2005.
- 이승문 외, 세무사법 체계 정비를 위한 세무사법 전면 개정안 연구, 2018.
- 이전오 외 2인, 「납세협력비용 감축방안에 관한 연구」, 한국조세연구포럼, 2008.
- 이창희, 「세법개론」 제22판, 박영사, 2024.
- 이철송, 세무사의 조세소송대리적격성에 관한 연구, 한국조세연구소, 1997.
- 이철송, 회사법강의 제29판, 박영사, 2020.
- 이태로, 한만수, 조세법강의 신정 14판, 박영사, 2020.
- 임승순, 「조세법」 제24판, 박영사, 2024.
- 정운오, 회계학연구의 동향, 회계저널 제12권 제4호, 2003.12.
- 조인성, “행정 분야에서 인공지능(AI)의 적용 가능성 - 독일에서의 논의를 중심으로 -”, 「법학연구」 제25집 제1호, 인하대학교 법학연구소, 2022.
- 채우석·김웅희, “세무조정제도에 관한 개별 법령관계의 체계적 연구”, 세무와 회계연구 제1권 제2호, 한국조세연구소, 2012.
- 천명철·장보원, 개발부담금, 재건축부담금 등 주요 부담금의 쟁점과 해설, 삼일인포마인, 2023.
- 최명근, 세법학총론, 세경사, 2007.
- 최원석·윤성만·윤소라, 한국 회계학 연구의 40년 회고와 전망, 회계저널 제24권 제1호, 2015.2.
- 한수웅, 헌법학 제10판, 법문사, 2020.
- 함택동, 국고보조금 부정수급 방지를 위한 관리체계 개선과 세무사의 역할에 관한 검토, 계간 세무사 2023년 봄호, 한국세무사회, 2023.
- Frey, C. B., & Osborne, M. A., *The Future of Employment: How Susceptible are Jobs to Computerisation?*, Oxford Martin School, 2013.
- Joshi, P L., *Will Artificial Intelligence (AI) Replace Accountants and Auditors in the Future?*

Book Chapter in Big Data Analytics and Auditing, Northern Book Centre, New Delhi, India, 2021.

Koslowski, Steuerberatungsgesetz: StBerG, 8. Auflage, 2022.

ProLIBRIS Verlag, Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz 2017, 8. Auflage, 2023.

Tipke/Lang, Steuerrecht 24. Aufl., ottoschmidt, 2021.

金子宏, 租稅法 第24版, 弘文堂, 2021.

北野弘久, 税法学の基本問題, 1972, 成文堂.

新井隆一, 税理士法제2条제1項제3号(稅務相談)의意義, 機関誌「税研」36号, Vol.6, 1991.

新井隆一, 税理士制度の基本概念, 「日税研論集」24号, 公益財団法人日本税務研究センター, 1993.

最高裁一小昭和41年3月31日決定。刑集20卷3号.

坂田 純一, 新版実践세리사법, 日本税理士会連合会, 2015.



제4주제 토론문①

"각국의 세무사 제도에 관한 연구"에 대한 토론문

토론자 김연정 (연구이사, 한국세무사회)

각국의 세무사 제도에 관한 연구

토론자 : 김연정

한국의 세무사 제도는 1961년 9월 9일 세무사법이 제정되면서 시작되었습니다. 한국의 세무사 제도는 주로 독일과 일본의 세무사 제도를 참고하여 설계되었습니다. 특히 독일의 Steuerberater 제도와 유사한 점이 많습니다. 두 국가 모두 세무사 자격을 취득하기 위해 시험을 통해 전문성을 평가하며, 세무사 활동을 단순 영리목적이 아닌 공적인 활동임을 강조하는 부분에서 유사성이 크다고 봅니다.

특히 이번 연구는 국내문헌자료에 한정되지 않고 독일의 세무사제도를 직접 독일현지에 가서 많은 자료를 토대로 이루어진 연구라는 점에서 더욱 가치가 있는 것 같습니다. 토론자로서 크게 두 가지 부분에 초점을 맞추어 관련된 말씀을 드리겠습니다.

1. 세무사 자격

과거에는 국세경력자나 특정 직업군에게 세무사 자격이 자동으로 부여되었습니다. 예를 들어, 변호사들은 특정 기간 동안 세무사 자격을 자동으로 부여받을 수 있었으나, 2017년 이후로는 이러한 자동 부여가 중단되었습니다.²³⁾ 현재는 자동 자격 부여 제도가 없으며, 모든 응시자는 시험을 통해 자격을 취득해야 합니다.

최근에는 변리사, 법무사 등 국가전문자격시험에서 공무원에 대한 자동 자격 부여나 시험 면제 특례가 폐지되고 있습니다. 국민권익위원회는 2024년 7월 3일 청년 세대의 공정 사회 실현 열망에 부응하기 위해서 자격시험 15종에 대한 공직경력인정특례를 폐지하는 것을 골자로 한 개선 방안을 소관 부처에 권고한 바도 있습니다. 이상과 같은 국가전문자격사시험에서 자동자격 부여를 폐지하는 것에 대한 연구자의 입장은 어떠한지 어쨌겠습니다.

2. 세무사 업무비교

23) 2017년 12월 26일 국회를 통과한 개정 세무사법은 2018년 1월 1일 이후 변호사 자격을 취득하는 자부터 세무사 자격을 자동으로 부여받지 못하도록 되어있다. 2004년부터 2017년까지 사법시험 또는 변호사시험에 합격해 세무사 자격을 자동취득한 변호사들에게 실무교육을 조건으로 세무대리 업무 일체를 허용하는 내용을 담고 있다.

다른나라의 경우에는 변호사, 회계사, 세무사 서로에 대한 업무 영역이 넓은 것 같습니다.

우리나라의 경우에도 회계사의 경우에는 공인회계사법 제2조의 직무범위로

1. 회계에 관한 감사·감정·증명·계산·정리·입안 또는 법인설립등에 관한 회계
2. 세무대리
3. 제1호 및 제2호에 부대되는 업무

로 규정하고 있어 모든 세무대리업무를 하고 있는데 반해 다른나라와는 달리 세무사업무에 대해서는 지나치게 한정적인 입장을 보이고 있습니다.

각국의 세무사제도와 한국의 세무사제도를 비교해보면 업무 중에 가장 차이가 나는 점이 있어서 이점을 위주로 말씀을 드리겠습니다.

○ 첫번째 업무영역으로는 회계감사에 대한 부분입니다.

독일의 경우는 세무사가 회계장부 적정성에 대한 자발적 감사를 수행할 수 있으며, 외부감사가 의무화되지 않은 기업의 결산 감사를 의무적인 외부 감사와 유사한 방식으로 진행할 수 있는 부분입니다.

독일 세무사는 세무사법 외의 다른 법령에 따라 건축법, 주식법, 금융투자중개업법 등에서 규정하는 다양한 감사 업무를 수행할 수 있으며, 2021년 “기업 안정화 및 구조조정법”에 따른 청산 중재자 및 구조조정 담당자 역할까지 폭넓게 감사업무를 수행하고 있습니다.

오스트리아의 경우에도 고객의 요청에 따른 합의된 회계감사(임의적 회계감사)는 세무사도 수행할 수 있도록 되어있습니다.

일본의 경우는 「지방자치법」 개정으로 지방 공공 단체 외부 감사 제도를 통해 세무사는 변호사, 공인회계사와 함께 지방 공공 단체의 외부감사인으로 활동할 수 있으며, 「정치자금규정법」에 따라 정치 자금의 투명성을 높이기 위한 등록 정치 자금 감사인으로 활동할 수 있다고 되어 있습니다.

이처럼 감사업무에 대하여 세무사가 할 수 있는 경우가 많은데도 불구하고 유독 우리나라만 감사에 대한 회계사의 권한 집중이 심하다고 할 수 있습니다. 물론 외감법에 따른 고유의 회계감사는 주식시장과 투자자를 위해 회계사가 하는 것이 맞습니다. 그렇지만 국가 및 지방자치단체 보조금 적정사용에 대한 정산보고서 검증과 민간위탁사업비에 대한 결산서 검사의 경우에는 별도의 회계감사기준조차 존재하지 않음에도 불구하고 세무사에게 관련 업무를 하지 못하도록 하고 있습니다.

민간위탁사업비 결산서 검사는 「지방자치법」 제117조 제3항의 민간위탁 사업에 대한 민간위탁사업비

결산서가 지방재정법 및 지방회계법, 민간위탁관리지침, 표준협약서 등 관련 준거기준과 지방자치단체의 요구사항에 따라 적절하게 작성되었는지 결산서 및 관련 서류를 대상으로 준수여부를 식별하는 업무이고 따라서 민간위탁사업비의 집행/정산/회계처리관련 법규 준수여부로 한정되어있으며, 이 외의 사항(예_세입세출 등과 무관한 행정적 준수사항)은 검사 대상에도 포함되지 있지 않습니다.

검증대상 사업자들이 소규모 업체들이 많아서 높은 수입비용과 외감 시기와 중복되어 감사인을 찾는 데 어려움을 겪는 사례들이 많습니다. 이부분에 대해서는 세무사의 참여로 시장왜곡을 해소하고 합리적인 비용으로 검증 서비스를 이용할 수 있는 환경이 조성될 것이라는 연구자의 주장에 깊이 공감하는 바입니다.

○ 두번째 업무는 조세 형사사건 지원업무 및 소송대리권에 대한 부분입니다.

독일의 세무사제도를 보면 우리나라 세무사제도에 비해서 '세무사 직업 합치 활동(vereinbare Tätigkeiten)'가 세무사법 33조에 넓게 규정되어 있는 것 같습니다. 그중에서 조세 형사 사건 및 조세 범죄로 인한 벌금에 대한 지원업무입니다.

독일에서 세무사는 일반조세법원과 연방조세법원으로 구성된 2심제를 채택하고 있고 세무사는 이 두 심급 모두에서 소송대리가 가능하다고 되어있습니다. 특히 연방조세법원에서는 세무사, 공인회계사, 변호사를 통해서만 소송이 진행될 수 있다고 규정하고 있고, 행정법원에서도 분담금(Contributions) 분쟁에 대해서는 1심 행정법원 및 2심 고등행정법원에서 세무사도 소송대리권을 가지는 것으로 되어있습니다.

오스트리아의 세무사제도의 경우에도 조세 절차 및 조세 형사 소송 등에 대한 광범위한 대리권이 부여되어 있습니다. 경제수탁직업법은 세무사의 고유 업무는 아니지만, 추가적으로 수행 가능한 다양한 업무를 열거하고 있어 행정법원에서 조세 형사 소송 뿐만 아니라 사회보험 문제, 민간중재법에 따른 중재인 역할과 사회보험 분담금, 보험 및 혜택 등과 관련된 자문 및 행정법원 대리를 포함하는 등 다양한 업무를 할 수 있도록 되어 있습니다.

일본의 경우에는 세무사는 조세 관련 사항에 대해 법원에서 보좌인으로서 변호사와 함께 출두하여 진술할 수 있다(세리사법 제2조의2)고 되어있습니다. 조세 쟁송의 높은 전문성을 고려하여 세무 전문가가 납세자를 조력할 수 있도록 마련된 제도로, 보좌인으로서 세무사는 법률 해석, 사실 인정, 증거 수집 등에서 변호사를 지원하며, 조세 실체법에 대한 전문 지식을 바탕으로 진술권을 행사할 수 있다고 되어있습니다.

미국은 등록대리인(Enrolled Agent; EA) 제도를 통해 비법률가인 세무 전문가가 연방조세법원(U.S. Tax Court)에서 조세소송을 대리할 수 있도록 허용하고 있습니다. EA의 경우에는 자격증

취득과정에서부터 독일과 일본, 한국보다 수월하지만 그럼에도 불구하고 조세소송을 대리하고 있습니다.

이처럼 세무사제도를 두고 있는 국가에서는 세무사에게 조세소송 대리권도 부여하고 있는데 반해 한국은 그렇지 못합니다. 세무사에 대한 조세소송 대리권의 부여는 어제 오늘의 일이 아니고 오랜 역사를 가지고 있으며 연구자의 연구대로 조세사건의 특수성, 전문성과 과다한 소송 비용에 따른 납세자 보호를 위해 필요한 부분입니다. 그럼에도 불구하고 로스쿨 배출 변호사와 조세전문변호사로 대체하고자 하는데 조세라는 것이 아시다시피 결코 간단하지 않으며 조세법의 지식과 함께 회계장부 등 장부작성, 과세표준 산출방식에 능통해야 판단할 수 있는 부분이 있습니다.

조세 형사사건도 양형 등의 요소가 중요한 점을 두고 있으나 대부분의 조세 형사사건의 경우 과세요건 성립여부가 범죄 구성요건의 핵심인 점을 고려하면 다른 국가들이 조세 형사사건도 대리권을 부여하는 것처럼 우리도 소송대리권을 제한할 필요가 없다고 생각합니다.

연구자의 주장대로 조세소송 대리권을 부여하는 경우 변리사와 마찬가지로 단독 조세소송 대리권 허용에 대해서는 동의합니다. 그러나 자격을 부여하는 방식에서는 ‘조세소송대리인 자격 시험’에 합격한 세무사에게 부여하는 것은 개인적으로 반대합니다. 그 이유는 현행 세무사제도에서 국세불복 및 행정소송 등에 따른 서면변론업무를 충분히 하고 있고, 증거조사 등 소송 절차와 이론교육에 대해서는 실무 역량을 강화하기 위한 전문 보수교육 및 연수 프로그램을 통한 과정으로도 가능하다고 봅니다. 이에 대한 연구자의 입장을 들어보고 싶습니다.

끝으로 이 연구를 통해 그간 알지 못했던 각국의 다양한 세무사업무 확대에 대한 이해의 폭이 넓어질 수 있는 기회가 된 것 같습니다. 깊이 있는 연구에 감사드리며, 이상 관련된 부분에 대한 토론을 마치도록 하겠습니다. 감사합니다.



제4주제 토론문②

"각국의 세무사 제도에 관한 연구"에 대한 토론문

토론자 박승재 (본부장, 한국교육개발원)

각국의 세무사 제도에 관한 연구

- 세무사의 업무영역을 중심으로 -

박승재

(한국교육개발원 본부장, 법학박사/공학박사)

I. 서론

본 발표는 독일, 오스트리아, 일본의 세무사 제도를 비교 분석하고, 이를 바탕으로 한국 세무사의 업무영역 확대 방안을 제시하고 있다. 특히 인공지능기술의 도입과 국세청의 신고 자동화 확대라는 구조적 변화 속에서 세무사의 존재의의에 대한 근본적인 질문을 던졌다는 점에서 큰 의미를 내포하고 있다.

II. 주요 쟁점 논의

세무사의 직무영역 확대는 단순한 직역의 확대나 전문업무의 분장 문제를 넘어, 직업 간 경계, 납세자 보호의 형식과 실질, 공공성과 시장원리의 균형, 인공지능기술과 전문직 종사자의 역할 변화 등 복합적인 쟁점을 수반한다. 발표자의 발표논문은 다음과 같은 세 가지 측면에서 논의해 볼 수 있다.

1. 세무사의 법률업무 확대와 변호사 직역과의 충돌

가장 대표적인 쟁점은 세무사가 세법 해석, 조세불복 대리, 행정심판 대응 등의 업무를 수행함에 있어 변호사 고유 직무와의 경계가 모호해지고 있다는 점이다. 특히 2018년 헌법재판소의 결정(2015헌가19)은 변호사가 세무사 자격을 취득하고도 세무대리 업무를 일체 할 수 없도록 금지하는 것은 직업 선택의 자유를 과도하게 제한한다고 판단함으로써, 세무대리 업무를 변호사 직역에서 일정 부분 수행할 수 있도록 인정하였다. 하지만 그 이후에도 변호사 직역에서는 세무사의 불복청구 대리, 세무조사 대응, 세법 자문 등은 본질적으로 법률 사무이며, 이는 변호사의 영역으로 유지되어야 한다는 입장을 견지하고 있다. 변호사 직역에서는 세무사의 세무

소송 대리권이나 조세법을 자문권까지 세무사법에 명시하려는 것은 법률가 자격체계와 위임입법의 한계를 벗어나는 것이라며 반대 입장을 취하고 있다. 이는 결국 세무사 업무 중 ‘사실행위적 세무서비스’와 ‘법률행위적 세무대리’ 사이의 경계가 모호하다는 점에서 기인한다. 일본 세리사법이나 독일 세무사법 역시 세무사에게 광범위한 세무조력권을 부여하고 있으나, 법률소송대리는 변호사로 제한하고 있다. 상호 자격 통합이 없는 한, 이와 유사한 입법적 정리가 예상된다.

2. 회계 및 재무서비스와 공인회계사 직역 간 중복 문제

두 번째 쟁점은 세무사의 재무회계 영역 확대가 공인회계사의 고유업무와 중첩될 수 있다는 우려이다. 세무사가 성실신고확인서 작성, 기업진단보고서 작성, 공익법인 회계확인 업무 등에 참여하고 있지만, 회계사 직역에서는 이들 업무가 회계사의 고유 영역임을 주장하고 있다. 예를 들어, 건설업, 전기공사업, 의료기기 도매업 등에서 요구되는 재무건전성 진단서 작성에 대해, 회계사 직역에서는 이 업무가 회계감사 및 회계검증으로 분류되어야 하므로 세무사가 수행할 수 없다는 입장이다. 그러나 대법원은 2024년 판례(2022추5125)에서 해당 업무는 회계사의 고유업무가 아니며, 세무사도 수행할 수 있다고 판시함으로써 세무사의 참여 가능성을 명확히 인정하였다. 이 판례는 세무사의 회계검증·진단업무 참여에 대한 법적 근거를 제시한 셈이며, 향후 유사 업무에서의 세무사 역할 확대를 뒷받침하는 선례가 될 수 있다. 다만, 단순한 회계정보 제공과 공신력 있는 감사보고서 작성 간에는 여전히 차이가 존재하므로, 업무 성격에 따른 세부 직무 가이드라인 마련이 필요해 보인다.

3. AI·플랫폼의 확산에 따른 새로운 세무 환경

세 번째는 AI 기술과 민간 세무 플랫폼의 확산으로 인해 전통적 세무사 업무가 급속히 위축되고 있다는 점이다. 국세청은 최근 ‘미리채움·모두채움 서비스’를 통해 납세자의 소득·공제 정보를 자동으로 입력해주는 기능을 확대하고 있으며, AI 기반 챗봇 상담 서비스도 운영 중이다. 여기에 민간 플랫폼 기업(예: 삼짍삼, 캐시노트 등)이 세무 신고 및 환급업무를 일부 대행하면서 인공지능 기술 등에 의한 자동화된 세무서비스가 확대되고 있다. 이에 대해 세무사 직역에서는 세무사만이 세무대리 업무를 수행할 수 있도록 자격 요건을 강화해야 하며, 세무 유사 서비스 제공자의 법적 규제 장치가 필요하다는 입장을 취하고 있다. 현재 한국에서는 세무서비스 플랫폼이 ‘정보중개자’라는 명목으로 법적 회색지대에 존재하고 있는 상황이다. 이는 단순히 세무사의 수익 감소 문제를 넘어, 납세자의 정보보호·책임주체 모호화·세무 리스크 전가 등의 문제로 이어질 수 있다. 한편 이 문제는 인공지능이 대중화되면서 모든 전문 직역이 직면하는 공동의 문제가 되었다. 인공지능으로 자동화되기 어려운 전문인의 의견이나 감정이 필

요한 세무서비스를 개척하는 것이 필요하다.

III. 결론

발표자의 발표논문은 독일, 오스트리아, 일본의 사례를 분석함으로써, 한국 세무사의 업무영역 확대에 대한 현실적 필요성과 방향성을 조명하였다. 이러한 비교법적 분석을 바탕으로 본 토론자는 한국 세무사 제도가 직면한 법적, 제도적, 기술적 전환점과 그 대응 과제를 다음과 같이 제시하고자 한다.

1. 세무사 제도의 근본적 재정립 필요

한국 세무사 제도는 지난 수십 년간 점진적인 법 개정을 통해 업무영역을 확대해왔지만, AI 기반 자동화, 플랫폼 기업의 시장 침투, 그리고 다른 전문직(변호사, 회계사)과의 직역 충돌이라는 3중의 압력에 직면하고 있다. 이는 단순한 업무 범위 확장의 문제가 아니라, 세무사의 사회적 역할과 법적 지위를 근본적으로 재정립해야 한다는 점을 시사한다.

2. 업무영역 확대: 양적·질적 패러다임 전환의 필요성

독일과 일본 사례에서 보듯이, 세무사는 단순한 신고대리나 장부작성자를 넘어 기업 재무설계, 조세 전략 자문, 행정심판 대응, 그리고 (부분적으로) 조세 관련 법률행위까지 아우르는 ‘세무조력자’이자 ‘공공적 후견인’으로 자리매김하고 있다. 한국에서도 헌법재판소 결정(2015헌가19)과 대법원 판례(2022추5125)를 계기로 세무사의 역할이 ‘사실행위 중심’에서 ‘법률자문·정책영역’까지 확장될 수 있는 제도적 기초가 마련되었다.

3. 세무사-변호사-회계사 직역 간 조화로운 재정비 필요

업역 충돌 문제는 세무사의 위상 정립에 핵심적인 쟁점이다. 변호사는 세무사의 세법 해석 및 조세 불복 대리를 법률행위로 간주하여 제한하려 하고, 회계사는 성실신고확인서 등 세무사의 회계 관련 업무에 대해 직역 침범이라고 본다. 그러나 이는 직역 간 경쟁이 아니라 ‘협업과 전문성 분화’의 관점에서 접근해야 하고, 세무사 고유업무에 대한 법적 정의의 구체화와 직무 가이드라인의 정비가 요구된다.

4. AI 및 세무플랫폼 확산에 대한 적극적 대응

AI 기반 자동화와 민간 세무플랫폼의 확산은 전통적 세무업무의 위축을 가져오고 있다. 하지만 독일 및 일본의 사례에서 보듯이, 세무사는 공공성과 전문성을 기반으로 한 고난이도 세무자문, 납세자 권익 보호, 중소기업 회계 후견 기능 등 인간 중심 업무로의 전환이 가능하다. 따라서 단순 업무는 플랫폼이 대체 가능할 수 있겠지만, 고도화된 판단이 요구되는 업무는 세무사가 수행하도록 제도화할 필요가 있다.



부 록

(사)한국조세법학회 연구윤리 규정

(사)한국조세법학회 연구윤리 규정

제 1 장 총 칙

제 1 조 (목적) 이 규정은 「학술진흥법」 제15조에서 위임한 사항과 동 사항을 위임받아 규정하고 있는 「교육부훈령 제153호 연구윤리 확보를 위한 지침(2015.11.3.)」에 따라 (사)한국조세법학회에서 이루어지는 제반 학술활동에 참여하는 모든 연구자와 편집위원 및 심사위원 등의 연구윤리를 확보하는 데 필요한 역할과 책임에 관하여 기본적인 원칙과 방향을 제시하고, 연구부정행위를 방지하기 위한 사항을 정함을 목적으로 한다.

제 2 조 (용어의 정의) 1. “연구자”란 본 학회에 논문을 투고, 발표, 게재하는 모든 자, 본 학회의 이름으로 연구결과물을 발표하는 모든 자를 말한다.

2. “연구 원자료”란 연구 목적을 달성하기 위해 연구자가 실험, 관찰, 조사 등을 거쳐 수집한 가공 이전의 자료와 문헌 등을 말한다.

3. “연구자료”란 연구 원자료를 가공한 자료와 이를 활용한 2차 자료 및 문헌을 말한다.

4. “연구결과”란 연구자가 연구 활동을 통해 얻은 연구자료를 활용하여 도출한 체계화된 결론을 말한다.

5. “연구결과물”이란 연구자가 연구 활동을 통해 최종적으로 얻은 결과를 기술한 보고서·논문·간행물·단행본 등의 학술적 저작물과 지식재산을 말한다.

제 3 조 (적용 대상 및 범위) 본 연구윤리규정은 본 학회에서 발행하는 학술지 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물과 관련된 모든 자에게 적용된다. 구체적으로 다음을 대상으로 한다.

1. 「조세논총」에 투고된 논문
2. 「조세논총」에 게재가 확정된 논문
3. 「조세논총」에 이미 게재된 논문
4. 기타 (사)한국조세법학회의 명칭으로 간행된 연구결과물

제 2 장 연구의 진실성과 연구자 및 학회의 책임

제 4 조 (연구의 진실성) ① 연구자는 모든 연구 행위(연구의 제안, 연구의 수행, 연구결과의 보고 및 발표, 연구심사 및 평가행위 등)를 정직하고 진실하게 수행하여야 한다.

② 연구자는 연구내용과 그 중요성에 관해 객관적이고 정확하게 기술해야 하고, 연구결과를 임의로 삭제하거나 추가하지 말아야 한다.

③ 연구자는 모든 연구행위가 편견과 예단 없이 이루어지도록 하여야 한다.

제 5 조 (연구자의 연구윤리) ① 모든 연구정보는 정확히 보고되어야 하고 해석 및 확인이 가능하도록 명확하고 정확하게 기록, 처리 및 보존되어야 한다.

② 연구자는 적절한 연구방법과 통계기법을 사용하고, 필요한 경우 이를 공개하여야 한다.

1. 연구자는 전 연구과정에서 발생하는 연구부정행위를 하지 않는다.

2. 다른 간행물에 발표된 연구논문을 새로운 논문인 것처럼 투고하거나 다른 간행물에 중복 심사의뢰를 하여서는 아니 된다. 단, 학위논문이나 학술대회 및 세미나에서 working paper 형태로 발표된 논문은 예외로 한다.

③ 연구부정행위 방지를 위해 투고된 논문에 대한 심사진행 이전에 편집위원회에서는 KCI(한국학술지인용색인) 홈페이지에서 제공하는 논문유사도 검사를 실시하여 유사율이 25% 이상인 투고논문에 대해서는 심사거부, 수정 또는 소명을 요구할 수 있다. 수정 또는 소명요구를 받은 연구자는 반드시 이에 응하여야 한다.

제 6 조 (연구자의 역할과 책임) 연구자는 연구의 자유에 기초하여 자율적으로 연구를 수행 하되, 다음 각 호의 사항을 준수하여야 한다.

1. 연구대상자의 인격 존중 및 공정한 대우

2. 연구대상자의 개인 정보 및 사생활의 보호

3. 사실에 기초한 정직하고 투명한 연구의 진행

4. 전문 지식을 사회에 환원할 경우 전문가로서 학문적 양심 견지

5. 새로운 학술적 결과를 공표하여 학문의 발전에 기여

6. 자신 및 타인의 저작물 활용 시 적절한 방법으로 출처를 밝히는 등 선행 연구자의 업적 인정·존중

7. 연구계약의 체결, 연구비의 수주 및 집행 과정의 윤리적 책임 견지

8. 연구비 지원기관의 이해관계에 영향을 받지 않고, 연구결과물에 연구와 관련된 모든 이해관계 명시
9. 지속적인 연구윤리교육의 참여

제 7 조 (연구정보 기록, 보존, 보고 및 공개의무) ① 모든 연구정보는 정확히 보고되어야 하고 해석 및 확인이 가능하도록 명확하고 정확하게 기록, 처리 및 보존되어야 한다.

- ② 연구자는 적절한 연구방법과 통계기법을 사용하고, 필요한 경우 이를 공개하여야 한다.

제 8 조 (학회의 역할과 책임) ① 학회는 연구자가 연구에 전념하고 연구윤리를 준수할 수 있도록 합리적이고 자율적인 연구 환경과 연구 문화를 조성하는 데 적극 노력하여야 한다.

- ② 학회는 연구자가 연구수행 과정에서 연구윤리를 준수하고 연구부정행위를 예방할 수 있도록 정기적·부정기적인 연구윤리 교육을 실시하여야 한다.
- ③ 학회는 교육부장관 또는 전문기관의 장이 연구윤리 실태 조사 등 연구윤리 확립을 위한 업무를 수행할 때 이에 적극 협조하여야 한다.
- ④ 인지하거나 제보받은 연구부정행위 의혹에 대해 엄정하게 조사하여야 하며, 교육부장관, 전문기관 및 대학 등으로부터 소속 연구자의 연구부정행위 의혹에 대한 조사 또는 자료를 요청받을 경우 이에 적극 협조하여야 한다.

제 3 장 연구자 상호 관계의 공정성

제 9 조 (공동연구) 연구자는 다른 연구자와 공동연구를 수행할 경우에 역할과 상호관계를 분명히 하고 그에 따른 책임을 다해야 한다. 연구 착수에 앞서 연구과제의 목표와 기대 결과, 협력관계에서 각자의 역할, 데이터수집·저장·공유의 방법, 저자결정과 순위기준, 연구책임자 선정, 지적 재산권 및 소유권 문제 등에 대하여 상호 합의와 이해가 이루어져야 한다.

제10조 (저자의 책임과 의무, 저자표시 순서) ① 연구자는 자신이 실제로 행하거나 공헌한 연구에 대해서만 저자로서의 책임을 지며, 또한 업적으로 인정받는다.

- ② 저자들은 자신의 기여도에 대한 증명을 요구할 경우 이에 따라야 한다.
- ③ 저자의 순서는 상대적 지위에 관계없이 연구내용 또는 결과에 대한 학술적 기여도에 따라 정확하게 반영하여야 한다.

제11조 (교신저자) ① 교신저자는 연구 결과 및 증명에 대하여 총괄적인 책임을 질 수 있는 자가 되어야 한다.

② 교신저자는 저자표시에 대한 순서와 공동저자 표시에 대하여 입증책임을 진다.

제12조 (저자추가 및 변경) ① 논문의 최종저자는 투고단계의 저자 외에 수정단계에서 추가 또는 변경된 저자만 인정된다.

② 논문심사가 종료되어 게재가능으로 판정된 이후에는 어떠한 이유라도 저자추가 또는 저자변경 및 저자순서 변경은 금지된다.

1. ‘저자추가’란 투고단계에서의 저자 외에 새롭게 저자를 추가하는 경우를 의미한다.

2. ‘저자변경’이란 저자추가는 없지만 기존저자가 빠지고 새로운 저자로 대체되는 경우, 또는 저자표시 순서를 변경하는 것을 의미한다.

③ 교신저자가 수정단계에서 저자추가 및 변경을 하고자 하는 경우 반드시 편집위원장을 참고로 하여 전체 저자들에게 허락을 득하는 이메일을 보내고 모든 저자들로부터 허락을 득하여야 한다.

④ 교신저자가 공동저자의 허락없이 임의로 저자추가 및 변경을 하거나, 한사람의 공동저자라도 저자변경 및 저자추가를 거부하는 경우 편집위원장은 해당 저자추가 및 변경을 취소할 수 있다.

⑤ 게재가능 판정 이후 교신저자가 임의로 저자추가 또는 저자변경을 하는 경우 해당 논문은 게재가 취소된다.

제13조 (논문 저자의 소속 표시) 논문 저자의 소속은 연구를 수행할 당시의 소속으로 표시하는 것을 원칙으로 한다. 다만 이와는 다른 관행이 통용되는 분야에서는 그 관행을 따를 수 있다.

제 4 장 연구 부정행위 및 기타 비윤리적 연구행위

제 1 절 인용방법 및 원칙

제14조 (인용방법 및 원칙) ① 저자는 자신의 저작물에 소개, 참조, 논평 등의 방법으로 타인의 저작물의 일부를 원문 그대로 또는 번역하여 인용할 수 있다.

- ② 저자는 출처 표시와 참고문헌 목록 작성의 정확성을 기하여야 한다. 저자는 인용의 모든 요소(저자명, 학술지의 권·호수, 페이지, 출간년도 등)를 2차 출처에 의존하지 말고 원 논문에서 직접 확인해야 하며, 다만 불가피한 경우에는 재인용을 밝히고 인용할 수 있다.
- ③ 저자는 피인용 저작물이 인용저작물과 명확히 구별될 수 있도록 신의성실의 원칙에 입각하여 합리적인 방식으로 인용하여야 한다.
- ④ 저자는 원칙적으로 공표된 저작물을 인용하여야 하며, 공개되지 아니한 학술 자료를 논문심사나 연구제안서 심사 또는 사적 접촉을 통하여 획득한 경우에는 반드시 해당 연구자의 동의를 얻어 인용하여야 한다.
- ⑤ 저자는 타인이 이미 발표한 논문에 담긴 이론이나 아이디어를 변안해서 자신의 저작물에 소개할 때에는 그 출처를 명시해야 한다.
- ⑥ 저자는 하나의 출처로부터 집중적으로 차용하는 경우 어떤 아이디어가 자신의 것이고 어떤 아이디어가 참조된 출처로부터 왔는지를 독자들이 명확하게 알 수 있도록 집필해야 한다.
- ⑦ 저자는 연구의 방향을 결정하는 데에 중대한 영향을 주었거나 독자가 연구 내용을 이해하는 데에 도움이 될 수 있는 중요한 공개된 문헌이라면 관련 연구자가 이론적·경험적으로 알 수 있는 경우를 제외하고는 모두 참고문헌에 포함시켜야 한다.
- ⑧ 선행연구 리뷰에서 초록을 사용했으면서도 참고문헌 목록에 학술지 논문을 인용하거나, 논문의 출간 버전을 인용하면서 실제로는 학술대회의 발표논문집에 출간된 초기 버전 또는 예비 버전을 사용하는 것을 피해야 한다.

제15조 (일반 지식의 인용방법) ① 타인의 아이디어 또는 그가 제공한 사실에 관한 정보를 사용할 때에는 누구의 것인지 출처를 밝혀야 하지만, 그것이 일반적으로 공지된 지식이거나 독자들이 인지하고 있는 자료인 경우에는 예외로 한다.

- ② 어떤 개념 또는 사실이 일반 지식인지 의문이 드는 경우에는 원문을 인용하는 것이 바람직하다.

제 2 절 연구부정행위

제16조 (연구부정행위의 범위) ① 연구부정행위는 연구의 제안, 수행, 결과 보고 및 발표 등에서 이루어진 다음 각 호를 말한다.

1. “위조”는 존재하지 않는 연구 원자료 또는 연구자료, 연구결과 등을 허위로 만들거나 기록 또는 보고하는 행위
2. “변조”는 연구 재료·장비·과정 등을 인위적으로 조작하거나 연구 원자료 또는 연구 자료를 임의로 변형·삭제함으로써 연구 내용 또는 결과를 왜곡하는 행위
3. “표절”은 다음 각 목과 같이 일반적 지식이 아닌 타인의 독창적인 아이디어 또는 창작물을 적절한 출처표시 없이 활용함으로써, 제3자에게 자신의 창작물인 것처럼 인식하게 하는 행위

가. 타인의 연구내용 전부 또는 일부를 출처를 표시하지 않고 그대로 활용하는 경우
나. 타인의 저작물의 단어·문장구조를 일부 변형하여 사용하면서 출처표시를 하지 않는 경우

다. 타인의 독창적인 생각 등을 활용하면서 출처를 표시하지 않은 경우

라. 타인의 저작물을 번역하여 활용하면서 출처를 표시하지 않은 경우

4. “부당한 저자 표시”는 다음 각 목과 같이 연구내용 또는 결과에 대하여 공헌 또는 기여를 한 사람에게 정당한 이유 없이 저자 자격을 부여하지 않거나, 공헌 또는 기여를 하지 않은 사람에게 감사의 표시 또는 예우 등을 이유로 저자 자격을 부여하는 행위

가. 연구내용 또는 결과에 대한 공헌 또는 기여가 없음에도 저자 자격을 부여하는 경우

나. 연구내용 또는 결과에 대한 공헌 또는 기여가 있음에도 저자 자격을 부여하지 않는 경우

다. 지도학생의 학위논문을 학술지 등에 지도교수의 단독 명의로 게재·발표하는 경우

5. “부당한 중복게재”는 연구자가 자신의 이전 연구결과와 동일 또는 실질적으로 유사한 저작물을 출처표시 없이 게재한 후, 연구비를 수령하거나 별도의 연구업적으로 인정받는 경우 등 부당한 이익을 얻는 행위

6. “연구부정행위에 대한 조사 방해 행위”는 본인 또는 타인의 부정행위에 대한 조사를 고의로 방해하거나 제보자에게 위해를 가하는 행위

7. 그 밖에 각 학문분야에서 통상적으로 용인되는 범위를 심각하게 벗어나는 행위
- ② 학회장은 제1항에 따른 연구부정행위 외에도 자체 조사 또는 예방이 필요하다고 판단되는 행위를 포함시킬 수 있다.

제17조 (연구부정행위의 판단) ① 연구부정행위는 다음 각 호의 기준으로 판단한다.

1. 연구자가 속한 학문 분야에서 윤리적 또는 법적으로 비난을 받을 만한 행위인지
 2. 해당 행위 당시의 ‘연구윤리규정’ 및 해당 행위가 있었던 시점의 보편적인 기준을 고려
 3. 행위자의 고의, 연구부정행위 결과물의 양과 질, 학계의 관행과 특수성, 연구부정행위를 통해 얻은 이익 등을 종합적으로 고려
- ② 제16조 제1항제7호에서 정한 ‘그 밖에 각 학문분야에서 통상적으로 용인되는 범위를 심각하게 벗어난 행위’를 판단하고자 할 때에는 학계에서 부정한 행위라는 인식이 널리 퍼져 있는지 등을 고려하여야 한다.

제18조 (연구부정행위와 저작권침해 유의) ① 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 게재되는 논문 및 연구결과물은 통상적으로 저자가 저작권을 가지나 교육 등 공공의 목적으로 사용될 때에는 (사)한국조세법학회가 그 사용권을 가진다.

- ② 중복게재는 저작권침해의 우려가 있으므로 유의하여야 한다.
- ③ 저작권이 보호된 출처로부터 광범하게 텍스트를 인용하는 경우에 인용부호를 적절하게 사용하거나, 제대로 환문하였다 하더라도 저작권이 침해될 수 있음을 유의하여야 한다.

제3절 부적절한 집필행위

제19조 (부적절한 집필행위) 다음의 행위는 부적절한 집필행위에 해당한다.

1. 부적절한 출처인용
2. 참고문헌 왜곡
3. 출간논문을 인용하면서 초록 등에 의존하는 행위
4. 읽지 않거나 이해하지 못한 저술의 출처인용
5. 하나의 출처로부터 집중적으로 차용하면서 부분적으로만 출처를 밝히는 행위
6. 텍스트의 재활용 행위

제20조 (참고문헌의 왜곡금지) ① 참고문헌은 논문의 내용과 직접적으로 관련이 있는 문헌만 포함시켜야 한다. 학술지나 논문의 인용지수를 조작하거나 논문의 게재 가능성을 높일 목적으로 관련성에 의문이 있는 문헌을 의도적으로 참고문헌에 포함시켜서는 안 된다.

② 자신의 데이터 또는 이론에 유리한 문헌만을 편파적으로 참고문헌에 포함시켜서는 안 되며, 자신의 관점과 모순될 수 있는 문헌도 인용할 윤리적 책무가 있다.

제21조 (텍스트의 재활용) ① “텍스트의 재활용”이라 함은 저자가 자신의 다른 저술에서 이미 사용했던 텍스트의 일부를 재사용하는 것을 말한다.

② 텍스트 재활용은 윤리적 집필정신에 어긋나므로 이미 출간된 텍스트를 재활용하는 것을 피해야 하며, 불가피하게 재활용하는 경우에는 인용부호를 표시하거나 적절한 환문을 하는 등 표준적 인용관행에 따라야 하며, 저작권 침해가 발생하지 않도록 하여야 한다.

제 5 장 심사과정의 공정성

제22조 (심사자의 책임과 의무) ① 심사자는 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물의 편집위원회가 의뢰하는 논문을 심사규정이 정한 기간 내에 성실하게 평가하고 평가 결과를 편집위원(회)에게 통보해 주어야 한다. 단, 자신이 논문을 평가하기에 책임자가 아니라고 판단될 경우에는 편집위원회에게 지체 없이 그 사실을 통보해야 한다.

② 심사자는 전문 지식인으로서의 저자의 인격과 독립성을 존중하여야 한다. 평가 의견서에는 논문에 대한 자신의 판단을 밝히되, 보완이 필요하다고 생각되는 부분에 대해서는 그 이유도 함께 상세하게 설명해야 한다.

③ 심사자는 심사 대상 논문에 대한 비밀을 지켜야 한다. 논문 평가를 위해 특별히 조언을 구하는 경우가 아니라면 논문을 다른 사람에게 보여주거나 논문 내용을 놓고 다른 사람과 논의하는 것도 바람직하지 않다.

제23조 (심사과정의 비윤리적 행위) ① 심사자는 연구제안서 또는 논문심사 과정에서 알게 된 특정정보를 원저자의 동의없이 심사자가 직간접으로 관련된 연구에 유용해서는 안 된다.

② 다음 행위는 심사과정의 비윤리적 연구행위에 해당할 수 있으므로 삼가야 한다.

1. 자신이 의뢰 받은 논문심사를 학생이나 제3자에게 부탁하는 행위
2. 심사 중인 논문의 내용을 학과나 학회 동료들과 논의하는 행위
3. 심사종료 후 심사물의 사본을 분쇄하지 않고 이를 보유하는 행위
4. 제출된 논문을 심사하는 과정에서 명예를 손상시키는 언명이나 인신공격을 하는 행위
5. 논문을 읽지 않고 심사·평가하는 행위

제24조 (사적 상충 및 지적 상충) 심사자는 개인적인 학술적 신념을 떠나 객관적 기준에 의해 공정하게 평가하여야 한다.

- ① 심사자는 논문심사에 있어 사적(私的) 편견을 피해야 한다. 사적 상충을 포함한 이해 상충의 관계가 있다면 즉시 편집위원회에 통보하여야 한다.
- ② 심사자 본인의 관점이나 해석과 지적(知的) 상충이 된다는 이유로 논문을 탈락시켜서는 안 된다.

제 6 장 논문 관리의 공정성

제25조 (편집위원장의 책임과 의무) ① 편집위원장은 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 투고된 논문의 게재 여부를 결정하는 모든 책임을 지며, 심사 과정의 진실성을 확인하며 편집과정의 참여자를 관리 감독해야 한다.

- ② 편집위원장은 저자의 인격과 학자로서의 독립성을 존중해야 하며 요청이 있으면 논문 및 사례의 심사 과정을 명확하게 공개해야 한다.
- ③ 편집위원장은 학술지 게재를 위해 투고된 논문을 저자의 성별, 나이, 소속 기관과는 무관하게 오로지 논문의 질적 수준과 투고 규정에 근거하여 공정하게 취급하여야 한다.
- ④ 편집위원장은 투고된 논문의 평가를 해당 분야의 전문적 지식과 객관적이고 공정한 평가 능력을 지닌 심사위원에게 의뢰해야 한다. 단, 같은 논문에 대한 평가가 심사위원 간에 현저하게 차이가 날 경우에는 해당 분야의 전문가에게 자문을 받을 수 있다.
- ⑤ 편집위원장은 투고된 논문의 게재가 결정될 때까지는 심사자 이외의 사람에게 저자에 대한 사항이나 논문의 내용을 공개하면 안 된다.

제 7 장 윤리규정 시행과 연구부정행위의 검증

제26조 (윤리규정 서약) (사)한국조세법학회의 연구수행과 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 투고시 본 연구윤리규정을 숙지한 후 준수하기로 서약해야 한다.

제27조 (윤리규정 위반 보고) 연구자는 다른 연구자가 연구윤리규정을 위반한 것을 인지할 경우 그 연구자로 하여금 연구윤리규정을 환기시킴으로써 문제를 바로잡도록 노력해야 한다. 그러나 문제가 바로잡히지 않았거나 명백한 윤리규정 위반 사례가 드러날 경우에는 연구윤리위원회에 즉시 보고해야 한다.

제28조 (연구윤리위원회의 목적) 연구윤리위원회는 본 학회가 정한 본 연구윤리규정을 기초로 연구윤리위반 여부와 적합한 연구진실성에 관한 검증을 목적으로 한다.

제29조 (연구윤리위원회의 구성) ① 연구윤리위원회는 연구윤리위원장(이하 “위원장”이라 함)을 포함해 연구윤리에 관한 전문성을 갖춘 연구윤리위원(이하 “위원”이라 함) 5인 이상 10인 이내로 구성한다.

② 위원장은 학회장이 임명하고, 당연직 위원으로 포함되는 편집위원장과 학술위원장 이외의 위원은 위원장의 추천을 받아 학회장이 임명한다.

③ 위원장 및 위원의 임기는 2년으로 하되 연임할 수 있다.

제30조 (연구윤리위원회의 운영) ① 연구윤리위원회는 위원장 또는 재적위원 4분의 1이상의 요구로 소집한다.

② 연구윤리위원회는 구성원의 과반수 이상의 출석으로 성립하고, 출석인원 과반수의 찬성으로 의결한다. 단 위임장은 위원회의 소집에 출석으로 인정하되 의결권은 부여하지 않는다.

③ 위원장은 의결권이 없으며 가부동수일 때는 부결된 것으로 한다.

제31조 (연구윤리위원회 임무) 연구윤리위원회는 제28조의 목적을 달성하기 위하여 다음 각 호의 임무를 수행한다.

1. 연구윤리·진실성 관련 제도의 수립 및 운영에 관한 사항
2. 부정행위 제보 접수 및 처리 지정에 관한 사항

3. 예비조사와 본 조사의 착수 및 조사결과의 승인에 관한 사항
4. 제보자 보호 및 피조사자 명예회복 조치에 관한 사항
5. 연구진실성 검증결과의 처리 및 후속조치에 관한 사항
6. 기타 위원장이 부의하는 사항

제32조 (연구 부정행위의 제보, 접수, 조사) ① 연구윤리위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술, 이의제기 및 변론의 권리와 기회를 동등하게 보장하여야 하며 관련 절차를 사전에 알려주어야 한다.

- ② 피조사자 또는 제보자는 연구윤리위원회 위원에게 심의·의결의 공정성을 기대하기 어려운 사정이 있는 때에는 그 이유를 밝혀 기피를 신청할 수 있다.
- ③ 연구윤리위원회는 피조사자에게 최초 제보 또는 추가적인 제보에서 주장된 어떤 사실에 대해서도 의견을 제출하거나 해명할 기회를 부여하여야 한다.

제33조 (제보자의 권리 보호) ① “제보자”란 연구부정행위를 인지하여 인지한 사실 또는 관련 증거를 학회에 알린 자를 말한다.

- ② 제보는 구술·서면·전화·전자우편 등의 방법을 통하여 실명으로 하여야 한다. 단, 익명 제보라 하더라도 연구과제명, 논문명, 구체적인 연구부정행위 등이 포함된 증거를 서면이나 전자우편으로 받은 경우 실명 제보에 준하여 처리할 수 있다.
- ③ 학회장은 제보자가 연구부정행위를 제보했다는 이유로 신분상의 불이익이나 근무 조건상의 차별을 받지 않도록 보호하여야 한다.
- ④ 제보자의 신원에 관한 사항은 정보공개 대상이 되지 않는다.
- ⑤ 제보자가 제3항의 불이익 또는 차별을 받거나 자신의 의지에 반하여 신원이 노출될 경우 학회는 이에 대한 책임을 진다.
- ⑥ 제보자는 연구부정행위 신고 이후에 진행되는 절차 및 일정 등에 대해 알려줄 것을 요구할 수 있으며 학회는 이에 성실히 응하여야 한다.
- ⑦ 제보내용이 허위인 줄 알았음에도 이를 제보한 제보자는 보호 대상에 포함하지 않는다.

제34조 (피조사자의 권리 보호) ① “피조사자”란 제보자의 제보나 학회의 인지로 연구부정행위의 조사 대상이 된 자 또는 조사과정에서 연구부정행위에 가담한 것으로 추정되어 조사 대상이 된 자를 말하며, 조사과정에서의 참고인이나 증인은 이에 포함되지 아니한다.

- ② 학회는 검증과정에서 피조사자의 명예나 권리를 침해하지 않도록 주의하여야 한다.
- ③ 연구부정행위에 대한 의혹은 판정 전까지 외부에 공개되어서는 아니 된다. 다만, 제 47조제3항 각 호의 사항이 발생하여 필요한 조치를 취하고자 할 경우에는 해당되지 아니한다.
- ④ 피조사자는 연구부정행위의 절차 및 일정 등에 대해 알려줄 것을 요구할 수 있으며, 학회장은 이에 성실히 응하여야 한다.

제35조 (연구부정행위 검증 책임주체) ① 연구부정행위에 대한 검증 책임은 해당 연구가 수행될 당시 연구자의 소속 기관에 있다.

- ② 본 학회는 연구부정행위 검증을 위하여 조사위원회(이하 “조사위원회”라 함)를 둔다.
- ③ 연구자의 소속 기관 등의 기관에서 연구부정행위 검증을 하고자 학회에 협조를 요청한 경우에는 적극적으로 협조하여야 한다.
- ④ 연구자의 소속 기관, 대학 등의 장이 연구자의 연구부정행위를 제보받아 검증한 후 그 결과를 본 학회에 통보하였을 경우에는 그 결과에 대해 사전에 정해진 상응하는 조치를 취하여야 한다.

제36조 (조사위원회 구성 등) ① 위원장은 본 조사를 위해 위원장 1명을 포함한 5명 이상으로 조사위원회를 구성한다.

- ② 조사위원회는 조사위원 전체에서 연구윤리위원회 위원이 아닌 외부인의 비율이 30% 이상이어야 하고, 조사위원 중 해당 연구분야 전문가가 50% 이상으로 하되, 이 중 소속이 다른 외부전문가를 1인 이상으로 한다.

제37조 (연구부정행위 검증원칙) ① 연구부정행위를 학회에서 검증하는 경우 연구부정행위 여부를 입증할 책임은 학회의 조사위원회에 있다. 단, 조사위원회가 요구한 자료를 피조사자가 고의로 훼손하거나 제출을 거부한 경우에 그 책임은 피조사자에게 있다.

- ② 조사위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술, 이의제기 및 변론의 권리와 기회를 보장하여야 하며 관련 절차 및 일정을 사전에 알려주어야 한다. 이 경우 피조사자에게는 해당 제보 내용을 함께 알려주어야 한다.
- ③ 학회장은 조사위원회가 부당한 압력이나 간섭을 받지 않고 독립성과 공정성을 유지할 수 있도록 노력하여야 한다.

제38조 (연구부정행위 검증 절차) ① 연구부정행위를 검증하고자 할 경우에는“예비조사”와 “본조사”, “판정”의 절차를 거쳐야 한다.

② 위원장은 연구부정행위에 대한 충분한 혐의를 인지하였을 경우에는 예비조사 없이 바로 본조사에 착수할 수 있다.

제39조 (예비조사) ① 예비조사는 연구부정행위 의혹에 대하여 본조사 실시 여부를 결정하기 위한 절차로, 연구부정행위에 대한 의혹이 제기되면 연구윤리위원회 위원장은 예비조사위원회를 5인 이내로 구성하고, 이 사실을 제보자와 피조사자에게 통보하며, 피조사자에게 30일 이내의 충분한 소명 기회를 주어야 한다.

② 신고 접수일에서 30일 이내에 예비조사에 착수하고, 60일 이내에 예비조사 결과를 제보자와 피조사자에게 문서로 통보한다. 제보자와 피조사자는 통보받은 후 30일 이내에 이의제기가 가능하다.

③ 피조사자가 연구부정행위 사실을 모두 인정할 경우에는 본조사를 거치지 않고 바로 판정을 내릴 수 있다. 본조사를 실시하지 않기로 결정한 경우에는 이에 대한 구체적인 사유를 포함하여야 한다. 단, 익명제보의 경우는 그러하지 않는다.

제40조 (본조사) ① 본조사는 연구부정행위의 사실 여부를 입증하기 위한 절차로, 예비조사 착수 후 본조사의 판정까지 모든 조사과정은 6개월 이내에 종료한다.

② 조사위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술 등의 기회를 주어야 하며, 당사자가 이에 응하지 않을 경우에는 이의가 없는 것으로 간주한다.

제41조 (조사위원의 제척·기피·회피 등) ① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 당해 사건에 조사위원이 될 수 없다.

1. 제보자 또는 피조사자와 민법 제777조에 따른 친인척 관계가 있거나 있었던 자
2. 제보자 또는 피조사자와 사제관계에 있거나 공동으로 연구를 수행하거나 하였던 자
3. 기타 조사의 공정성을 해할 우려가 있다고 판단되는 자

② 학회장은 본조사 착수 이전에 제보자에게 제41조제1항에 따른 조사위원 명단을 알려야 하며, 제보자가 정당한 사유로 조사위원에 대해 기피 신청을 할 경우 이를 수용하여야 한다. 단, 제보자의 사정에 의해 연락을 취할 수 없을 경우에는 해당하지 않으며, 이 경우 관련 내용을 조사결과보고서에 포함시켜야 한다.

③ 조사위원이 조사대상 과제와 이해관계가 있는 경우 스스로 회피 신청을 하여야 한다.

제42조 (조사위원회의 권한) ① 조사위원회는 조사과정에서 제보자, 피조사자, 증인 및 참고인에게 진술을 위한 출석을 요구할 수 있으며, 이 경우 피조사자는 반드시 이에 응하여야 한다.

② 조사위원회는 피조사자에게 자료의 제출을 요구할 수 있으며, 증거자료의 보전을 위하여 관련 기관의 장의 승인을 얻어 연구부정행위 관련자에 대한 실험실 출입제한 및 관련 자료의 보전을 위한 조치를 취할 수 있다.

③ 조사위원회는 학회장에게 연구부정행위 관련자에 대한 적절한 제재조치를 건의할 수 있다.

제43조 (판정) ① “판정”은 학회장이 조사결과를 확정하여 이를 제보자와 피조사자에게 문서로 통보하는 것을 말한다.

② 예비조사 착수 이후 판정까지의 모든 조사는 6개월 이내에 종료하여야 한다. 단, 이 기간 내에 조사가 이루어지기 어렵다고 판단될 경우 제보사실 이관기관, 제보자 및 피조사자에게 그 사유를 통보하고 조사 기간을 연장할 수 있다.

제44조 (이의신청) ① 제보자 또는 피조사자는 예비조사 결과 또는 판정 결과에 이의가 있는 경우 그 결과를 통보받은 날부터 30일 이내에 학회장에게 서면으로 이의신청을 할 수 있다.

② 학회장은 제1항에 따른 이의신청이 특별한 사유가 없으면 이의신청이 접수된 날로부터 60일 이내에 처리하여야 한다.

제45조 (연구부정행위에 대한 조치) ① 학회장은 연구부정행위에 대한 판정과 이의신청에 관한 모든 절차를 종료한 후, 연구부정행위에 대해 적절한 조치를 취하여야 한다.

② 연구부정행위에 대한 조치의 내용은 본 규정과 관련 법령 그리고 사회 일반의 인식에 반하지 않도록 하여야 한다. 이때 학회장은 징계 등의 조치가 당해 연구부정행위에 상당한 수준으로 비례성이 있는지 등을 고려하여야 한다.

제46조 (재조사) 제보자 또는 피조사자는 제44조의 이의신청에 대한 처리결과에 이의가 있는 경우 그 결과를 통보받은 날부터 30일 이내에 한국연구재단이사장에게 당해 건에 대하여 재조사를 요청할 수 있다.

제47조 (조사결과와 제출) ① 연구윤리위원회위원장은 예비조사 및 본조사를 실시한 경우, 이의신청 처리를 포함한 조사 결과를 종료 후 각각 30일 이내에 학회장에게 그 결과를 제출하여야 한다.

② 제1항의 보고서에는 다음 각 호의 사항이 반드시 포함되어야 한다.

1. 예비조사의 경우

- 가. 제보의 내용
- 나. 조사결과
- 다. 본조사 실시 여부 및 판단의 근거
- 라. 제보자와 피조사자의 진술내용

2. 본조사의 경우

- 가. 제보의 내용
- 나. 조사결과
- 다. 조사위원회의 위원 명단
- 라. 해당 연구에서의 피조사자의 역할과 연구부정행위의 사실 여부
- 마. 관련 증거 및 증인, 참고인 기타 자문에 참여한 자의 명단
- 바. 제보자와 피조사자의 진술내용
- 사. 검증결과에 따른 판정 결과

③ 학회장은 제2항의 조사 과정에서 다음 각 호의 사항을 발견한 경우 즉시 한국연구재단이사장에게 보고하여야 하며, 수사기관에 수사의뢰 또는 고발 등의 조치를 취해야 한다.

- 1. 법령 또는 해당 규칙에 중대한 위반사항
- 2. 공공의 복지 또는 안전에 중대한 위험이 발생하거나 발생할 우려가 명백한 경우
- 3. 기타 전문기관 또는 공권력에 의한 조치가 필요한 경우

제48조 (조사결과에 대한 후속조치) ① 연구자가 연구윤리를 위반한 것으로 최종 판정되면, 학회장은 연구윤리위원회에서 보고한 내용을 기초로 하여 이사회를 통하여 다음과 같은 제재조치를 취한다.

- 1. 게재 확정된 연구논문의 경우에도 연구부정행위의 의혹이 있는 경우에는 연구윤리위원회의 최종 판정이 있기까지 게재를 보류한다.

2. 이미 게재가 되어 발간된 논문이라 할지라도 연구부정행위로 판정될 경우 게재를 취소하고, 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물의 목록에서 삭제한다.
3. 연구부정행위로 판정을 받은 연구자에 대하여 3년간 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 논문투고를 금지하며, 이러한 사실을 (사)한국조세법학회 홈페이지에 공개한다.
4. 「조세논총」에 게재된 논문에 대해서 연구부정행위로 판정되면 해당 내용의 세부 사항을 한국연구재단에 통보한다.

제49조 (조사의 기록과 정보의 공개) ① 조사과정의 모든 기록은 음성, 영상 또는 문서의 형태로 반드시 5년 이상 보관하여야 한다.

② 조사보고서 및 조사위원 명단은 판정이 끝난 이후에 공개할 수 있다.

③ 조사위원, 증인, 참고인, 자문에 참여한 자의 명단 등은 당사자에게 불이익을 줄 가능성이 있을 경우 공개하지 않을 수 있다.

부 칙

제 1 조 (시행일) 이 규정은 2017년 1월 1일부터 시행한다.

제36차 2025년 상반기 정기학술대회

| 발 행 처 | (사)한국조세법학

서울시 서초구 명달로 105, 별관 2층
(서초동, 한국세무사회)

| 전 화 | 02) 588-8183

| 홈페이지 | <http://taxforum.or.kr>

| 편집·인쇄 | 한샘종합인쇄 ☎ 031) 8086-7944

