

세무와회계저널
제16권 제6호 2015년 12월 pp.205~237
한국세무학회

조세심판청구의 특성요인이 심판결정에 미치는 영향*

배형남** · 김갑순***

<요 약>

비상장주식의 가치는 시가가 불분명하기 때문에 상증세법상 보충적 평가방법에 따라 산정한 시가를 기준으로 평가하게 된다. 이로 인해 납세자와 과세관청 간에 분쟁사례가 빈번한데, 특히 조세심판청구사건으로 이어지는 경우가 많다. 본 연구는 1989년부터 2011년까지 1,206개의 심판결정문을 대상으로 조세심판원의 심판결정 처리기간에 심판청구금액, 심판청구의 쟁점사항 및 조세심판원의 조직개편이 미치는 영향을 분석하였다.

분석결과는 다음과 같다. 첫째, 심판청구금액이 클수록 조세심판원의 심판결정 처리기간이 긴 것으로 나타났다. 심판청구금액은 그 금액만큼 비상장주식에 대한 거래나 사실관계 파악 등 심판결정과정에서 상대적으로 많은 시간과 노력이 소요된다는 것을 의미한다. 둘째, 심판청구 쟁점사항 중 물납과 관련한 심판청구사건과 심판결정 처리기간에는 양(+)의 관련성이 나타났다. 이러한 결과는 심판청구사건이 특수관계인 간 거래, 명의신탁 및 평가 등과 관련 없이 심판결정과정에 소요되는 시간과 노력이 상이하게 소요된다는 것을 의미하는 반면, 물납과 관련한 심판청구사건은 심판결정과정에서 상대적으로 시간 등에 대한 소요가 많이 든다는 것으로 해석할 수 있다. 셋째, 조세심판원의 조직개편변수와 심판결정 처리기간에 음(-)의 관련성이 나타났다. 이것은 조세심판원의 독립성 강화차원에서 2008년 이후 기획재정부 산하 기관에서 국무총리실 직속 기관으로 개편됨에 따라서 심판결정 처리기간이 단축되었음을 의미하며 이러한 결과는 납세자권리구제 기능이 이전보다 효율적으로 작동하고 있음을 시사한다.

이러한 연구결과는 조세심판청구제도의 납세자권리구제 기능을 효과적으로 개선하기 위한 정책적 시사점을 제공하고 있다는 데 의의가 있다.

<주제어> 조세심판, 비상장주식, 심판결정의 처리기간, 메타분석

* 본 논문은 제1저자(배형남 박사)의 박사학위논문(지도교수 : 김갑순)의 일부를 수정·보완한 것입니다.

** 동국대학교 대학원 박사, 세무법인윌현 대표, baehn@yool-hyun.com, 제1저자

*** 동국대학교 경영대학 교수, kks@dongguk.edu, 교신저자

I. 서 론

과세관청과 납세자간 분쟁사례가 많은 비상장주식에 대한 조세심판원의 심판결정례는 조세심판원의 홈페이지에 데이터베이스(database)화 되어 있어 일반인들이 쉽게 접근이 가능하며, 세무대리 실무에서는 납세자가 처한 유사 사례의 판단기준이나 선례로서 역할을 하고 있다. 또한 서희열(2005), 김흥기·홍정화(2011) 및 박훈·남석준·서석환(2013) 등의 연구에서도 조세심판원의 심판결정례를 대상으로 조세심판사례, 업무량분석 및 처리기간 등 다양한 방법으로 납세자 권리구제제도와 조세심판원 심판기능의 효율성 등을 분석하고 있다. 이는 조세심판원의 심판결정례가 지니는 납세자권리구제기능이 그 만큼 중요하다는 것을 시사한다.

조세심판청구와 관련한 불복청구의 주관기관인 조세심판원의 기능에 대하여 납세자의 인식은 심사청구와 같이 처분청을 상대로 하는 불복청구보다는 특성요인에 따라 결정이 치우치지 않고 공정하고 객관적이며 합리적일 것이라고 생각한다. 조세심판청구는 과세상의 다툼에 있어서 납세자가 의지할 수 있는 중요한 구제수단이라고 생각하는 것이다.

본 연구는 조세심판청구 중에서 비상장주식과 관련한 불복청구를 대상으로 하고 있다. 비상장주식의 가치 산정은 상장주식과 같이 시장가치를 반영하기 보다는 법이 정하는 일방적인 평가방법에 따라 공정가치를 산정하고 있어 과세관청과 납세자 사이에 의견이 다른 경우가 많다.

본 연구의 목적은 조세심판원의 납세자권리구제 기능이 효과적으로 작동하고 있는지를 실증적으로 검증하는 것이다. 이를 위해 비상장주식과 관련한 다툼으로 인하여 인용 및 기각된 사건을 1989년부터 2014년 7월까지 심판청구 건별로 모두 취합하여 심판결정례 1건을 1개의 연구표본으로 메타분석을 통한 회귀분석을 함으로써 조세심판청구의 특정요인인 심판청구사건의 특성1), 심판청구 제도의 특성2), 그리고 정부세입 및 경제상황3) 변수가 심판청구의 인용과 기각 여부에 어떠한 영향을 미쳤는지를 분석하고자 한다.

본 연구의 연구표본은 조세심판원이 공개하는 1989년부터 2014년까지 결정례의 결정문에서 결정결과, 심판청구일과 결정일의 기간, 쟁점금액, 접수 지방국세청, 쟁점사항 등의 자료로서 수작업(hand collecting)을 통해 수집하였다. 이러한 자료접근 방법은 종전 선행연구에서 시도하지 않았던 사항으로 새로운 시도라고 할 수 있다. 대표적인 심판결정례를 분석한 선행연구로는 서희열(2005), 김용민(2005), 이진오(2007), 박종호(2007), 김흥기·홍정화(2011), 박훈·남석준·서석환(2013)의 연구가 있다. 이러한 선행연구와 본 연구의 차별성은 다음과 같다.

- 1) 심판청구사건의 특성은 심판청구금액의 크기와 다수 청구인수, 청구사건의 쟁점사항(특수관계자 관련, 명의신탁 관련, 물납 관련, 기타평가 관련)을 분석 대상으로 함.
- 2) 심판청구제도의 특성은 조세심판원이 국무총리실 산하 기관인 독립적인 기관으로 변경된 2008년 2월을 전후하여 비교 분석하였으며, 조세심판원의 연령에 따라 변화가 있는지를 분석함.
- 3) 전년도 정부세입예상액 대비 월별세수진도비와 호황기 경제상황 여부에 따른 결정 상황을 분석함.

첫째, 선행연구는 대부분 우리나라의 조세구제제도의 현황과 문제점을 살펴보고 조세구제제도의 제도적인 개선방안을 제시하고 있는 반면 본 연구는 조세심판원이 제시한 심판결정례를 계량적 분석방법으로 접근을 하고 있다.

둘째, 대부분의 선행연구는 심판결정례를 1년 내지는 2년 단기간의 결정례를 분석하여 납세자권리구제의 문제점을 도출하고 있으나, 본 연구는 1989년부터 2013년까지 장기간의 심판결정례를 토대로 우리나라의 심판제도를 시계열적인 시각으로 분석하고 있다.

셋째, 기존 선행연구들은 특정 주제에 대한 심판결정례를 분석하지 않고 결정례의 형식만을 다루었다는 한계점을 지니고 있다. 반면에 본 연구는 분쟁이 많은 비상장주식을 대상으로 양적 분석 결과를 제시하였다.

이러한 차별성은 본 연구의 결과가 세무실무 현장에서의 유용성을 높일 수 있으며 접근방법 측면에서도 세무회계에서 활발하게 사용되지 않았던 메타분석(Meta Analysis)을 적용한다는 점에 의의가 있다고 할 수 있다.

실무현장에서 다양한 해석과 적용의 대상이 되는 비상장주식 관련 세무는 과세관청과의 다툼으로 이어지는 경우가 많다. 이러한 비상장주식과 관련된 심판결정례를 분석적 접근을 통해 연구결과가 제시될 경우 실무적 유용성이 높을 것으로 기대된다. 특히 여러 차례의 비상장주식 평가와 관련한 세법규정이 개정되어 오면서, 비상장주식이 지니는 불분명한 시가를 가능한 한 현실과 부합된 객관적인 시가산정방식으로 개선하기 위해 노력하였다. 따라서 이러한 변천과정에 따라 분쟁진수, 쟁점금액 등이 심판결정 결과에 어떻게 반영되어 왔는지를 실증적으로 분석해보는 것은 조세심판원의 납세자구제기능의 효과성에 대한 실무적 시사점을 제공해 줄 가능성이 높다.

본 논문의 구성은 다음과 같다. 서론에 이어 제Ⅱ장에서는 본 연구의 이론적 배경과 선행연구를 검토한다. 제Ⅲ장에서는 연구가설과 연구모형, 변수의 측정방법에 대해 설명한다. 그리고 제Ⅳ장에서는 실증연구 결과를 제시하고, 제Ⅴ장에서는 연구결과를 요약하고, 연구의 공헌점과 한계점, 향후 연구방향을 제시한다.

Ⅱ. 이론적 배경

1. 이론적 배경

가. 상속세 및 증여세법상 비상장주식의 평가규정 및 평가방법

(1) 비상장주식의 평가규정의 연혁

1999년 이후 상속세 및 증여세법(이하, 상증법이라 한다)상 비상장주식 평가와 관련한 규정

의 변천과정을 요약하면 다음 <표 1>과 같다.

<표 1> 비상장주식 평가규정의 연혁

구 분	1999년 이전	2000~2003년	2004년	2005년 이후
평가원칙	순손익가치와 순자산가치를 단순 평균	순손익가치. 단, 순손익가치가 순자산가치보다 작은 경우 순자산가치	순손익가치와 순자산가치의 가중치를 3 : 2를 적용	
부동산 과다(50% 이상) 보유법인	순자산가치	폐지	선택규정으로 순자산가치 적용가능	의무규정으로 순자산가치 적용
청산 중 또는 사업자 사망 등 계속사업이 곤란한 법인				
사업개시 전 또는 후 3년 미만법인, 휴·폐업법인, 3년 계속 결손법인			폐지	
1주당 순손익가치가 순자산가치의 50% 미달법인(1999년만 적용)				폐지

(2) 현행(2012년 2월 1일 이후) 상증법상 비상장주식의 평가방법

현행 상증법상 비상장주식의 평가는 원칙이 시가이다. 이 경우 시가란 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액 등으로써 평가기준일 전후 6개월(증여재산의 경우에는 3개월)이내의 기간 중에 매매사례가액, 감정가액, 경매·공매가액을 시가로 인정한다.⁴⁾

비상장주식의 경우는 원칙적으로 감정가액을 인정하지 않으며 또한 액면가액의 합계액이 발행주식 총액 또는 출자총액의 100분의 1에 해당하는 금액과 3억원 중 적은 금액 미만 거래일 때도 거래가액을 인정하지 아니한다.⁵⁾

비상장주식에 대하여 상기와 같이 시가를 산정하기 어려운 경우에는 해당 재산의 종류, 규모, 거래 상황 등을 고려하여 상증법상 보충적 평가방법에 따라 평가하게 된다. 비상장주식에 대한 상증법상 보충적 평가방법이란 1주당 순손익가치와 순자산가치를 각각 3 : 2의 비율로 가중평균

4) 상속세 및 증여세법 제60조 및 시행령 제49조(평가의 원칙 등)

5) 상속세 및 증여세법 시행령 제49조(평가의 원칙 등)

한 가액으로 평가하는 것을 말하며, 부동산 과다보유 법인의 경우에는 1주당 순손익가치와 순자산가치의 비율을 각각 2 : 3의 비율로 가중평균하여 평가한 가액을 말한다.⁶⁾

비상장주식의 물납은 원칙적으로 배제하며, 비상장주식이외의 해당재산이 없고 비상장주식이 해당 재산가액의 1/2을 초과하고 상속세 또는 증여세 납부세액이 2천만원을 초과할 경우에만 신청에 의하여 물납을 허가한다.⁷⁾ 여기서 허가란 물납신청한 재산의 관리·처분이 적당하지 아니하면 물납을 받아들이지 않겠다는 것이어서 비상장주식의 경우는 법이 정하는 기준에 따라 평가한 가액이 상속 및 증여의 재산가액에는 무조건 산입이 되면서 물납의 대상에는 제한이 된다는 것이 다툼의 대상이 되고 있다.

나. 선행연구

비상장주식의 평가와 관련한 선행연구들은 대부분 현행 보충적 평가방법인 순자산가치와 순손익가치 및 이들 사이의 비율이 실제 기업가치에 얼마나 근접한지를 분석하고 있다.

대표적인 연구로 이은상·이준규(1998)는 1992년부터 1996년까지 유가증권시장 상장 421개 기업을 대상으로 상증세법상 보충적 평가방법을 인용한 순자산가치와 순손익가치의 단순평균액으로 계산한 보충적 평가액을 실제 주가와 비교분석하였다. 분석결과, 순자산가치와 순손익가치의 단순 평균으로 산정한 보충적 평가액이 실제 주가보다 약 47% 저평가 되는 결과를 보고하고 있다. 이준규 등(2003)은 1998년과 1999년 규정에 의한 보충적 평가액과 실제주가를 비교분석한 결과, 보충적 평가방법을 활용한 주가가 실제 주가보다 과대평가되고 있음을 제시하고 있다. 김완일(2003)은 2000년부터 2002년까지 주가와 연계된 보충적 평가방법과 실제 주가와 차이발생 원인을 분석한 결과, 보충적 평가방법에 의한 평가액이 실제 주가에 비해 과대평가되고 있음을 제시하고 있다. 또한 정규언 등(2009)은 현행 비상장주식과 관련한 지배주주지분의 할증, 소수주주지분의 할인 그리고 비시장성의 할인에 대한 제도를 미국과 일본의 제도와 비교하여 개선방안을 제시하고 있다.

이근우·김갑순(2010)은 순손익가치환원율이 기업이 가지고 있는 다양한 특성을 고려하지 않고 모든 기업에 획일적으로 적용하고 있음을 지적하고, 이를 개선하기 위한 방안으로 자본자산가액결정모형으로 측정한 자기자본비용을 순손익가치환원율의 대용치로 적용하는 방법을 제시하고 있다. 안재환(2012)은 24개의 평가모형에 의한 산출금액이 실제 기업가치와 얼마나 다른지를 분석한 결과, 보충적 평가방법에 의한 1주당 순손익가치환원율은 15%를 적용하는 것이 타당하고, 영업권은 순자산가치에 포함하지 않으며, 1주당 순손익가치와 1주당 순자산가치의 가중치는 각각 3 : 2의 비율을 적용하는 것이 시장가치에 가장 근접하다는 연구결과를 제시하고 있다.

6) 상속세 및 증여세법 시행령 제54조(비상장주식의 평가)

7) 상속세 및 증여세법 제73조(물납)

납세자의 구제제도를 연구한 선행연구들은 대체로 해외사례와 우리나라의 조세불복제도의 비교분석, 또는 조세심판원의 심판결정례를 분석하여 현행 납세자 구제제도의 문제점과 이에 대한 개선을 제시하고 있다.

대표적인 연구로 김용민(2005)은 우리나라 조세불복제도를 개선하기 위하여 선진국 불복제도의 일반적인 특징을 비교분석하여 미국선진제도의 도입필요성을 강조하였으며, 법령해석정보의 데이터베이스화로 납세자의 사전적 권리구제에 기여할 수 있음을 강조하였다. 서희열(2005)은 국세심판청구를 중심으로 국세심판원의 재결실태와 업무량 분석을 통하여 제도 및 운영상의 문제점을 도출하고 이에 대한 개선방안을 제시하고 있다. 이진오(2007)는 현행 조세불복제도가 납세자를 위한 권리구제에 신속하고(처리기간의 측면) 효율적인 권리구제에 문제가 있음을 지적하면서 대체가능한 조세분쟁절차로서의 조정제도를 도입할 필요성을 제시하였다. 박종호(2007)는 사전적 구제제도 및 음브즈만적 구제제도를 확대 발전시키는 것이 납세자 권리구제에 중요하다고 지적했다. 김홍기·홍정화(2011)는 2008년부터 2009년까지 조세심판원에서 처리한 2,326건의 조세심판청구사건을 대상으로 청구금액, 쟁점의 수, 처분청의 전심절차(과세전적부심사, 이의신청) 경유 여부 그리고 조세심판관회의 의견진술여부와 조세심판관회의 개최 수가 인용비율에 미치는 영향을 분석하였다. 또한 이러한 연구의 결과를 토대로 김홍기·홍정화(2011)는 조세심판청구에 대한 납세자권리구제를 확대하는 다섯가지 방안을 제시하였다. 정지선·최천규(2012)는 심판청구제도를 우리나라와 일본의 현황을 비교하면서 납세자의 권리구제 기능을 효율적으로 수행하기 위한 개선방안 도출을 연구하였다.

본 연구가 기존의 선행연구와 다른 점은 첫째, 다양한 쟁점사항들에 대한 조세심판원의 효과적 기능 여부에 대하여 분석하였다 것과, 둘째, 장기간의 심판결정례를 메타분석에 기초한 통계적 기법으로 조세심판원의 납세자 권리구제 기능이 제대로 작동하였는지를 검증하였다는 점이다.

III. 연구설계

1. 연구가설

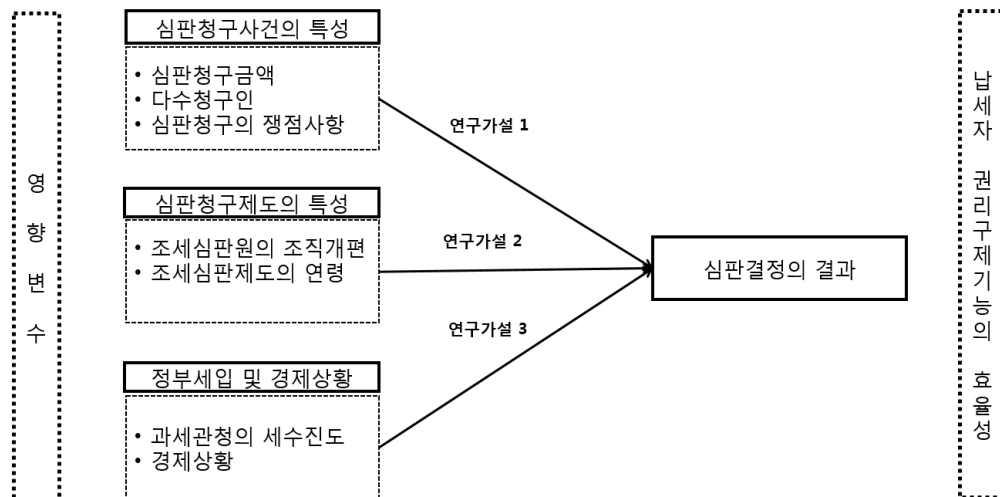
본 연구는 조세심판청구제도가 납세자 권리구제기능을 효과적으로 수행하는지를 평가하는 차원에서 심판결정의 결과에 영향을 주는 요인을 분석하는 데 목적이 있다.

납세자권리구제의 일환인 심판청구제도는 납세자와 과세관청 간의 애매모호한 세무쟁점에 대한 다툼을 납세자와 과세관청 간 중립적인 관점에서 심판하는 기능을 한다. 이러한 심판청구의 결과가 일정한 패턴이나 통계적인 유의수준에서 심판청구사건 등의 특성 등과 같은 특정변

수와의 관련성이 없는 것이 일반적이다. 그런데 심판결정의 결과가 심판청구금액 등에 따라 달라진다고나 쟁점별로 일정한 심판결정이 난다면 이는 심판결정 과정에 해당 사건의 사실관계, 세법의 적용 및 해석, 거래체계 등 특정 상황이 충분히 고려되지 않았다는 것으로 해석될 수 있다. 따라서 심판결정의 결과는 특정변수와 통계적으로 유의한 관련성이 없어야 납세자의 권리구제기능에 있어서 효과적이라고 할 수 있다.

본 연구에서는 조세심판결정의 결과에 영향을 주는 영향변수를 분석하기 위하여 영향변수를 크게 심판청구사건의 특성변수, 심판청구제도의 특성 그리고 정부의 세수 및 경제상황으로 구분하였다. 이와 관련한 연구가설의 구조는 다음의 <그림 1>과 같다.

<그림 1> 연구가설의 구조



실증분석을 위한 가설은 다음과 같다.

가. 심판청구사건의 특성 관련 가설

심판청구금액은 심판청구사건의 쟁점인 부과지된 상속세 및 증여세액을 의미하는 것으로 납세자와 처분청인 과세관청의 측면에서 심판청구금액이 심판결정의 결과에 미치는 영향을 예상하면 다음과 같다.

우선, 납세자 측면에서 사건의 쟁점금액이 클 경우, 처분청의 처분결과에 대해 심판청구를 제기할 유인이 클 수 있다. 심판청구를 통해 기각결정을 받더라도 일단 심판청구를 시도함으로써 부분인용인 결정이나 전부인용인 취소처분을 받을 수 있도록 노력할 것이다. 또한 납세자입장에서 처분청의 처분금액(이후에는 이 금액이 심판청구금액이 된다)이 큰 경우 일단 심판결정의

결과가 어떻게 되든 심판청구행위로 이어지는 현상으로 나타날 수 있다. 이러한 무조건적인 심판청구행위는 결국 기각이라는 심판결정으로 나타나게 된다. 따라서 심판청구금액이 클수록 인용이라는 심판결정의 결과를 받을 가능성이 낮다고 예상할 수 있다(배형남 등 2014).

한편, 과세관청 측면에서는 우선 정부기관으로서 정부세입정책을 수행하는 조직이라는 점이 전제될 수 있다. 즉 과세관청은 세법 적용이나 해석측면에서 애매모호한 상황에서는 가능한 한국고주의적인 입장을 취해 세입을 늘리는 유인이 존재한다고 할 수 있다.⁸⁾ 결국 심판청구금액이 클수록 기각(인용)결정의 결과로 이어질 가능성이 높다(낮다)고 할 수 있다. 따라서 심판청구금액의 크기가 심판결정에 영향을 미칠 가능성이 매우 높으므로 다음과 같은 가설을 설정한다.

<연구가설 1-1> 심판청구금액과 심판결정의 결과와는 관련성이 없다.

심판청구사건에 다수 청구인이 존재하는 경우는 청구인 한명이 있는 경우에 비해 처분청에 대응하는 논리개발 및 의견진술이 적극적일 수 있다. 다수청구인이 존재할 경우, 소수(다수) 청구인의 적극적인 의견진술이나 대응이 다수(소수)의 소극적인 심판대응을 유도 할 가능성이 높다. 이는 다수 심판청구인들과의 관계에서 심판대응의 정도가 1인 청구인의 심판대응과 차이를 보일 수 있는 것이다. 또한 심리기관의 입장에서도 다수 민원에 대한 심리적인 부담감으로 민원 불만에 보다 신중하면서도 중립적인 자세를 취할 가능성을 배제할 수 없다.

따라서 동일 청구사건에 다수의 청구인이 관련되어 있는 경우 심판결정의 결과가 달라질 수 있다. 이에 본 연구는 동일 사건에 다수의 청구인이 관련되어 있는 경우 심판결정 결과가 달라질 것으로 예상하여 다음과 같은 가설을 설정한다.

<연구가설 1-2> 사건의 청구인 수와 심판결정의 결과와는 관련성이 없다.

비상장주식 관련 심판청구사건의 쟁점사항은 대부분이 평가와 관련된 것으로 이를 세분화시키면 특수관계자간 거래, 명의신탁, 물납 및 기타 평가관련사항으로 구분될 수 있다. 이러한 심판청구사건의 쟁점사항별로 심판결정의 결과가 일정한 패턴을 보인다거나 통계적으로 유의한 수준의 일정관계를 갖는다면 이는 심판결정과정에서 사건의 객관적인 사실 관계보다는 그 사건의 유형과 특성이 본안 심리에 영향을 미쳤다는 것을 의미한다. 결국 우리나라의 조세심판제도가 납세자권리보호의 기능에 효과적이지 못할 가능성이 있음을 시사한다고 할 수 있다.

반면 특정 쟁점사항과 심판결정의 결과 간에 통계적으로 유의한 수준의 관련성이 없다면 이는 조세심판과정에서 해당 사건의 사실관계 내지 특정상황 등을 심리하여 심판결정을 내린다는

8) 이런 경우에 부실과세가 될 수 있다. 즉 애매모호한 상황에서 쟁점금액이 클수록 과세관청은 무리한 과세처분이 있을 수 있기 때문이다.

9) 또한 납세자와 처분청과는 중립적인 입장을 취해야 하는 조세심판원은 조직 및 그 조직 구성원이 정부기관이라는 한계를 지니고 있어 형식적이든 실질적이든 중립적 입장을 취한다고는 할 수 없다.

것으로 조세심판제도가 납세자권리구제 기능을 효과적으로 수행하고 있다는 것으로 해석할 수 있다. 본 연구에서는 이러한 특성의 심판청구 쟁점사항과 심판결정 결과와의 관련성과 관련하여 다음과 같은 가설을 설정한다.

<연구가설 1-3> 심판청구사건의 쟁점사항과 심판결정의 결과와는 관련성이 없다.

나. 심판청구제도의 특성 관련 가설

본 연구에서 심판청구제도의 특성을 조세심판원의 조직개편, 우리나라 조세심판제도의 연령¹⁰⁾으로 구분하고자 한다. 먼저, 조세심판원의 조직개편은 납세자 권리구제기능에 있어서 보다 독립적인 지위에서 심판결정되는 방향으로 이루어져 왔다. 즉 조세심판원은 2008년 2월에 기획재정부 산하 기관에서 국무총리실 직속기관으로 개편되었는데, 본 연구는 이러한 조직개편 전과 후에 따라 조세심판결정의 결과가 달라질 것으로 예상한다. 이와 관련하여 다음과 같은 가설을 설정한다.

<연구가설 2-1> 조세심판원의 조직개편과 심판결정의 결과와는 관련성이 없다.

본 연구에서는 우리나라 조세심판제도가 오늘날에 이르기까지 납세자의 권리구제기능에 보다 효율적인 방향으로 변천되어 왔다고 가정하고 있다. 이에 대한 예로 조세심판관의 수와 심판업무와 관련한 행정인력 등이 증원되었고 심판결정의 공정성과 독립성을 추구하는 방향으로 비상임심판관제도 및 조직확대 등이 있었다. 결국 최근일수록(연령이 오래될수록) 조세심판결정의 결과에 영향이 있었을 것으로 예상된다. 이와 관련하여 다음과 같은 가설을 설정한다.

<연구가설 2-2> 심판청구제도의 연령과 심판결정의 결과와는 관련성이 없다.

다. 정부세입 및 경제상황 관련 가설

납세자 권리구제기능을 담당하는 조세심판원은 과세관청과 마찬가지로 정부 세입정책에 민감한 정부기관이라 할 수 있다. 따라서 정부 세입목표치 달성에 부진한 경우에는 정부기관은 세입확보를 위한 다양한 강구책을 제시하고 수행하는 것이 일반적이다. 또한 경제상황이 호황기에는 통화량정책 측면에서 긴축방향의 정책이 시행되는 것이 일반적이라고 할 수 있다. 결국 이러한 세입여건이나 경제상황은 정부기관인 조세심판원의 심판결정에 영향을 미칠 것으로 예상된

10) 조세심판제도의 연령은 우리나라 조세심판제도가 납세자 권리구제기능을 강화하는 방향으로 변천되어 왔다는 것을 기본적인 가정을 하고 있다. 따라서 이 변수는 오늘날에 이르기까지의 조세심판제도가 심판결정 결과에 어떠한 영향을 주었는지를 나타낸다고 할 수 있다..

다. 이와 관련하여 다음과 같은 가설을 설정한다.

<연구가설 3-1> 전년도 세입예산 대비 세수진도와 심판결정의 결과와는 관련성이 없다.

또한 현행 징세행정은 경제여건이 좋아 과세노력을 강화하지 않더라도 목표 세수를 용이하게 확보할 수 있다면 과세관청은 추가적인 징세노력을 기울이지 않을 것이다. 반대로 경제여건이 침체되어 예산상의 세수를 확보하는데 어려운 상황이라면 상대적으로 보다 많은 징세노력을 기울이게 된다. 이와 관련하여 다음과 같은 가설을 설정한다.

<연구가설 3-2> 경제여건과 심판결정의 결과와는 관계성이 없다.

2. 연구모형 및 변수의 측정

가. 연구모형

본 연구는 심판결정의 결과(*Result_Dummy*)에 영향을 미치는 요인들을 분석하는 것이다. 분석은 식(1)에서와 같이, 영향요인을 심판청구사건의 특성(*Sue_Factors*), 조세심판제도의 특성(*Tribunal_Factors*) 그리고 정부세입 및 경제상황(*Policy & Economic_Factors*)으로 구분하여 수행하고자 한다.

$$\begin{aligned} Result_Dummy_i = & \alpha_i + \beta_1 Sue_Factors_i + \beta_2 Tribunal_Factors_i \\ & + \beta_3 Policy\&Economic_Factors_i + \varepsilon_i \end{aligned} \quad (1)$$

여기서, 변수의 정의는 다음과 같음.

- | | |
|------------------------------------|--|
| <i>Result_Dummy</i> | : 심판청구사건의 결과로서 인용(전부인용인 “취소” 또는 부분인용인 “경정”)인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”으로 측정함. 또한 인용 중에서도 전부 인용(취소)인 경우 다음과 같이 측정함. |
| <i>Accept_Entire</i> | : 전부인용인 취소인 경우 “1”, 그렇지 않은 경우 “0” |
| <i>Sue_Factors</i> | : 심판청구사건의 특성변수로 심판청구금액, 청구인 수, 심판청구쟁점사항으로 정의함. |
| <i>Tribunal_Factors</i> | : 심판청구제도의 특성변수로 조세심판원의 조직개편 및 심판청구제도의 연령으로 정의함. |
| <i>Policy&Economic_Factors</i> | : 정부세입 및 경제상황변수로서 세수진도와 경제상황국면으로 정의함. |

이러한 축약모형을 확장한 식(2)는 심판결정의 결과에 미치는 영향을 분석하기 위한 모형으로서 종속변수는 *Result_Dummy*로 심판청구사건의 결정결과인 인용(전부 인용인 “취소”와 부분 인용인 “경정”)을 포함) 여부의 더미변수이다. 주요 관심변수는 심판결정의 결과에 영향을 주는

요인으로서 크게 심판청구사건의 특성, 심판청구제도의 특성 및 정부세입 및 경제상황으로 구분된다.

$$\begin{aligned} Result_Dummy_i = & \alpha_i + \beta_1 Ln(Amount)_i + \beta_2 Multi_Parties_i + \beta_3 \sum Topic_dummy_i \\ & + \beta_4 Restructure_i + \beta_5 Age_i + \beta_6 Sesu_{i-1} + \beta_7 Economy_i \\ & + \beta_8 \sum Local_TS_i + \varepsilon_i \end{aligned} \quad (2)$$

여기서, 변수의 정의는 다음과 같다.

- Result_Dummy : 심판청구사건 i의 결과로서 인용(전부인용인 “취소” 또는 부분인용인 “경정”)인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”으로 측정함.¹¹⁾
- Ln(Amount) : 심판청구사건 i의 쟁점금액의 자연로그 값.
- Multi_Parties : 심판청구사건 i의 청구자 수가 2인 이상인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
- Topic_dummy : 심판청구사건 i의 쟁점사항으로서 특수관계인간 거래, 명의신탁, 물납 및 평가로 다음과 같이 세분화하여 측정함.
- Related_T : 특수관계인 간의 거래인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
- Nominal_T : 명의신탁인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
- Payment : 물납인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
- Valuation : 기타 평가관련 사항인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
- Restructure : 조세심판원이 기획재정부 산하에서 국무총리실 직속기관으로 개편한 이후인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
- Age : 심판청구사건 i의 심판결정연도가 1989년 기준으로 경과한 연도수(=심판결정연도-1989+1)
- Sesu : 정부의 세입상황변수로서 전년도 세수진도비율.
- Economy : 경제상황변수로서 당해연도 경제상황이 상승기인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
- Local_TS : 심판청구사건 i의 심판청구 접수 지방국세청별 더미변수로서 다음과 같이 세분화하여 측정함.
- Seoul : 서울청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
 - Chung : 중부청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
 - Dae : 대전청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
 - Kwang : 광주청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
 - Bu : 부산청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”
 - Gu : 대구청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”

11) 본 연구에서는 인용 중에서도 전부 인용(취소)인 경우를 구분하여 추가로 분석하여 위해 다음과 같은 세부 변수를 측정하였다.

Accept_Entire : 전부인용인 ‘취소’인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”

나. 변수의 측정

(1) 종속변수(심판결정의 결과)의 측정 : *Result_Dummy*

식(2)에서 심판청구쟁점금액, 쟁점사항 및 소관 지방국세청이 심판결정 결과에 미치는 영향을 분석하는 것이다. 특히 *Result_Dummy*는 심판결정례에 대한 결정결과로서 심판결정의 결과가 전부 인용과 부분 인용(취소, 경정)을 포함한 인용변수로 정의된다. 즉 취소 및 경정(부분인용)인 경우 “1”, 기각이나 각하, 재조사인 경우는 “0”으로 측정된다.¹²⁾

본 연구에서의 인용은 부과된 세액 전체가 취소되는 전부 인용과 일부가 취소되는 부분 인용을 모두 포함하는 개념으로 사용되었다. 원칙적인 기각이란 심판청구에 대한 본안 심리한 결과가 해당 청구에 이유 없다고 판단하여 청구인의 주장을 배척하는 결정을 의미한다. 또한 본 연구에서는 심판결정이 기각인 경우와 각하로 결정된 경우를 포함하여 모두 기각이라고 정의하였다.

(2) 독립변수의 측정

① 심판청구금액 : *Ln(Amount)*

본 연구에서의 심판청구금액은 청구인이 청구한 사건의 쟁점금액의 자연로그 값으로 측정된다. 심판청구금액은 해당 청구사건의 규모와 관련이 있으며 그 청구사건의 심리과정상 복잡성이나 애매 모호성의 정도와 밀접한 관련이 있다. 이러한 근거는 현행 국세기본법 제78조(결정절차), 동법 시행령 제62조(소액심판)에서 규정하고 있는데, 심판청구사건별 3,000만원 미만인 사건의 경우, 조세심판관회의를 거치지 아니하고 주심 조세심판관이 심리하여 결정할 수 있도록 하여 소액심판사건의 절차를 간소화하고 있다. 즉 금액이 작은 경우 심판결정이 상대적으로 복잡하지 않다는 것을 의미한다. 반대로 심판청구금액이 큰 경우에는 심리과정의 복잡성이나 모호성이 높아 조세심판관회의 등 본안심리에 노력이나 시간이 많이 소요될 수 있음을 알 수 있다.

② 동일 사건에 관련된 청구인의 수(다수 청구인) : *Multi_Parties*

본 변수는 동일 심판청구사건에 다수청구인 즉 2인 이상이면 “1” 그렇지 않으면 “0”으로 정의된다.

③ 심판청구사건의 쟁점 : *Topic_dummy*

상증세법상 비상장주식과 관련한 심판청구사건은 대부분이 평가와 관련된 쟁점을 지닌다. 하지만 본 연구에서는 심판청구사건의 쟁점을 다음과 같이 세분화하고자 한다.

첫째, 특수관계자 간의 거래(*Related_T*)이다. 비상장주식의 거래당사자가 특수관계에 있는 경

12) 본 연구에서는 *Result_Dummy*를 다시 전부인용(*Accept_Entire*)으로 세분화하여 측정하여 추가분석을 하고자 한다.

우, 그 비상장주식에 대한 평가로서 보충적 평가방법 등을 어떻게 적용할 것인가의 문제 등을 다루고 있다.¹³⁾¹⁴⁾ 따라서 본 연구에서는 특수관계자 간의 거래를 해당 심판청구사건의 쟁점으로 선정하였다.

둘째, 명의신탁(*Nominal_T*)이다. 상증세법상 비상장주식의 명의신탁과 관련한 심판청구사건은 상증세법상 심판청구의 비중이 높다(박훈 등, 2013).¹⁵⁾ 따라서 본 연구에서는 비상장주식과 관련된 심판청구사건의 쟁점사항으로 명의신탁을 선정하였다.

셋째, 물납(*Payment*)과 관련된 쟁점이다. 상증세법 시행령 제30조에 따른 물납에 대해서는 신청을 받은 비상장주식이 담보권의 목적이 되어 있거나, 공유 또는 소유권의 귀속 등에 관하여 계류 중이거나, 양도에 관하여 법령 또는 정관에 제한이 있거나, 매각할 수 있는 전망이 없는 등 구체적인 사정으로 관리·처분이 부적당하다고 인정되는 경우가 아닌 한 비상장주식은 물납이 허용된다.¹⁶⁾ 이와 관련한 상증세법상 비상장주식을 물납수단으로 사용되는지 여부 등을 본 연구의 심판청구사건의 쟁점사항으로 선정하였다(실무적으로 체납관리).

넷째, 위의 세 가지의 쟁점사항 외에 나머지는 모두 일반적인 평가(*Valuation*)와 관련된 사항이다. 따라서 본 연구는 이러한 쟁점들을 평가로 정의하여 분석에 활용하고자 한다.

④ 조세심판원의 조직개편 : *Restructure*

조세심판원은 2008년 2월에 기획재정부 산하 기관에서 국무총리실 직속기관으로 개편되었는데, 본 연구는 이러한 조직개편 이후 조세심판결정의 처리기간과 관련이 있을 것으로 예상된다. 따라서 본 연구에서는 2008년 이후에 심판결정된 사건이면 “1”, 그렇지 않으면 “0”으로 측정하였다.

⑤ 조세심판제도의 연령 : *Age*

1989년부터 경과연도수로서 1989년 기준으로 경과한 연도수를 심판결정연도에서 1989을 차감하고 1을 가산하여 측정한다. 이 변수를 고려한 이유는 우리나라 조세심판청구제도의 역사가 길수록 심판결정의 결과 또는 처리기간의 변화가 있을 것으로 예상되기 때문이다.

⑥ 전년도에 세수진도 : *Sesu*

세수진도란 월별 누적 세수를 연간 세수로 나눈 값으로 연도 중에 해당 연도 말의 세수를 예상하는데 중요한 정보역할을 한다(심혜정, 2012). <그림 2>와 같이, 과세관청이 세입여건을 판단하는 기준으로 전년도말 현재기준의 세수진도로 설정하였다.

13) 상증세법 제60조(평가의 원칙 등)

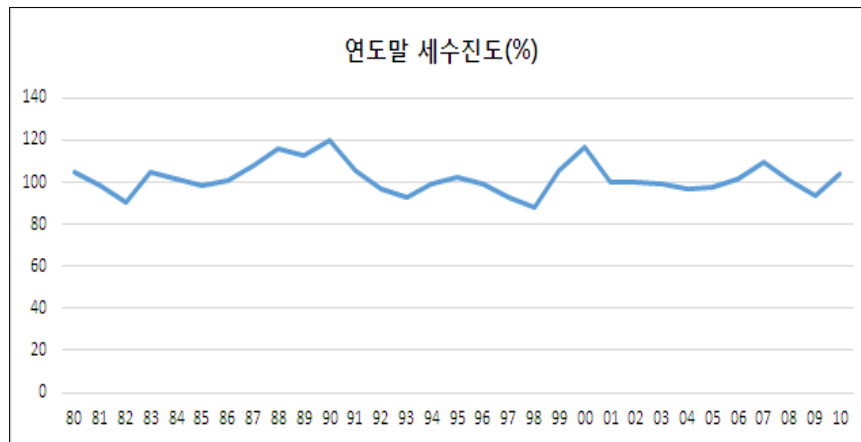
14) 국심2007서4150(2009.09.15.), 국심2007서2471(2009.09.15.), 국심2007서2472(2009.09.15.), 국심2007서3288(2009.09.15.)

15) 조심2011구2505(2011.11.14.), 조심2011서0871(2011.06.03.), 조심2009부2145(2009.08.19.) 등

16) 대법원 1995.7.28. 선고 94누15820 판결

〈그림 2〉 세수진도의 추세

(단위 : %, 연도)



전년도말 세수진도는 과세관청이 당해 연도의 세입여건을 판단하고 세무조사의 강도에 대한 의사결정을 하는데 중요한 지표로 활용될 가능성이 높다. 이러한 이유로 전년도말 현재 세수진도는 과세관청의 세무조사 강도 등 세수확보를 위한 노력정도에 대한 의사결정 정보로서 중요한 역할을 한다고 할 수 있다. 따라서 본 연구에서의 세수진도는 전년도 말 현재의 세수진도로 측정하였다.¹⁷⁾

⑦ 경제상황 : Economy

전년 대비 GDP갭의 변화가 양(+)이면 상승국면이며, 음(-)이면 침체국면으로 구분하였다(심혜정, 2012).¹⁸⁾ GDP갭은 Blanchard and Quah (1992)의 방법을 응용한 김준일·조동철(2000)의 방법에 따라 잠재GDP를 추정하여 GDP갭을 산출하였다. 따라서 <표 2>와 같은 세수진도와 경제상황 변수를 산출하였다.

17) 심혜정(2012)의 연구에서는 당해연도 6월과 9월말 현재의 세수진도비를 기준으로 과세관청의 세수확보노력을 측정하고 있다. 이는 당해연도의 세무조사 빈도와 적출금액과 세수확보노력의 관계를 분석하는데 적합하다. 하지만 본 연구는 이러한 세수확보노력과 과세관청이 아닌 조세심판원의 심판결정과의 관계를 규명하기 위해서 전년도말 세수진도비가 과세관청의 세수확보노력을 보다 적절하게 반영할 것으로 판단하였다. 왜냐하면 조세심판원이 과세관청이 아니기 때문에 과세관청의 세수확보성과가 반영되기 위해서는 상대적으로 보다 긴 시간(국세청의 세수진도정보가 조세심판원의 의사결정에 미치는 시간)차이(time lag)가 존재하기 때문이다. 따라서 본 연구에서는 전년도의 세수확보실적이 다음연도의 심판결정결과에 영향을 미칠 것으로 판단하였다.

18) 본 연구에서 사용한 GDP갭변수는 한국은행 발표 경기선행지수로 측정이 가능하다. 그러나 심혜정(2012)연구에서와 같이, 조세수입과 조세지출과의 관련성을 분석할 경우, 전년도 GDP갭이 보다 실질적인 경기상황을 나타낸다고 보고하고 있다. 따라서 본 연구에서 전년도 GDP갭을 경기상황으로 측정하였다.

〈표 2〉 세수진도와 경제상황

연도	연도말 세수진도(%)	경제상황
1980	104.6	침체
1981	98.7	상승
1982	90.7	침체
1983	105	침체
1984	101.9	침체
1985	98.6	침체
1986	101.1	상승
1987	108	상승
1988	115.9	상승
1989	112.7	침체
1990	119.6	상승
1991	105.3	상승
1992	96.8	침체
1993	92.9	침체
1994	99.6	상승
1995	102.1	상승
1996	99.3	상승
1997	92.5	침체
1998	88.3	침체
1999	105.6	상승
2000	116.5	상승
2001	99.9	상승
2002	100.3	상승
2003	99.6	침체
2004	96.5	침체
2005	97.6	침체
2006	102	침체
2007	109.6	상승
2008	101.1	침체
2009	93.8	침체
2010	104.3	상승

주1) 인용출처 : 심혜정(2012) “세무조사 운영실태의 문제점과 개선방안”, p.38.

(3) 통제변수의 측정

본 연구에서는 심판결정의 결과에 영향변수를 특정 심판청구사건의 특성, 심판청구제도의 특성 그리고 정부세입 및 경제상황변수로 구분하였다. 이러한 구분에 이미 통제변수가 모두 포함되어 있다. 하지만 심판청구사건 특성이 될 수도 있지만 가설변수로 설정하지 않은 소관 지방국세청(Local_TS)의 변수는 통제변수로 정의하였다. 이 변수는 조세심판청구사건의 처분청이 되며 현재 서울청, 중부청, 대전청, 광주청, 대구청 및 부산청이 있다. 본 연구에서는 각 지방청별 더미변수로 측정하여 지방국세청별 심판결정의 결과에 미치는 영향을 분석하고자 한다.

3. 연구표본의 선정

본 연구의 표본은 1989년부터 2014년 7월말까지의 현행 조세심판원 홈페이지(<http://www.tt.go.kr>)에서 공시하고 있는 심판결정례 중 상증세법상 비상장주식과 관련된 결정례 1,911개를 추출하였다. 심판결정례의 결정문에서 심판결정의 결과, 청구금액, 쟁점사항, 심판청구인 수 및 소관(접수) 지방국세청 등의 자료를 수집하였다.

<표 3>은 본 연구의 표본의 선정과정을 나타내고 있는데, 최초 연구표본은 1,911개이며 이중 심판청구금액 및 심판결정 처리기간에 대한 자료가 결측인 표본 각각 683개, 22개를 제외하였다. 따라서 본 연구의 분석에 활용된 최종 표본수는 1,206개이다.

〈표 3〉 연구표본의 선정과정

(단위 : 건수)

구 분	표본 수
최초 표본의 수	1,911
심판청구금액 자료의 결측 수	(683)
심판결정 처리기간 자료의 결측 수	(22)
최종 표본의 수	1,206

<표 4>는 연도별 연구표본의 분포를 보여주고 있다. 최종 표본을 보면, 1989년도의 심판결정례는 1건으로 이후 지속적인 증가추세를 보이다가 2000년도에는 51건, 2011년도에는 130건에 이르고 있다. 이러한 현상은 그 만큼 비상장주식과 관련된 과세관청과 납세자 간 다툼이 많다는 것을 보여준다. 특히 2012년도에 들어서는 심판결정례의 결정문에 청구금액이나 청구일자가 기재되지 않고 익명처리하고 있는 것이 특징이다. 이로 인해 2012년도 이후의 심판결정례는 본 연구의 최종표본에서 제외되었다.¹⁹⁾

19) 조세심판원 운영규정 제31조의 결정사례 공개규정에서는 제한적인 정보만을 담고 있다. 즉 조세심판

〈표 4〉 연구표본의 분포

(단위 : 건수)

연 도	최초 표본	결측 수		최종 표본
		심판청구금액	심판결정 처리기간	
1989	1	0	0	1
1990	2	0	0	2
1991	18	1	0	17
1992	59	1	0	58
1993	29	0	0	29
1994	35	1	0	34
1995	32	4	1	27
1996	22	1	0	21
1997	25	0	0	25
1998	19	0	0	19
1999	55	2	0	53
2000	52	1	0	51
2001	59	4	1	54
2002	29	4	0	25
2003	100	24	0	76
2004	92	23	0	69
2005	105	6	0	99
2006	51	5	1	45
2007	80	4	0	76
2008	104	4	1	99
2009	124	24	6	94
2010	117	7	8	102
2011	199	65	4	130
2012	211	211	0	0
2013	185	185	0	0
2014	106	106	0	0
합계	1,911	683	22	1,206

결정내용을 심판청구 관련 당사자의 성명, 주소와 과세표준 및 세액 관련 금액 등을 제외하고 인터넷 홈페이지를 통하여 조세심판 결정사례로 공개하도록 하고 있다.

IV. 실증분석 결과

1. 기술통계량

가. 주요 변수의 기술통계량

본 연구는 심판결정의 결과에 영향을 주는 요인들을 분석하는 것으로 <표 5>는 주요 변수들의 기술통계량을 나타내고 있다. 우선, *Result_Dummy*(인용)변수는 평균 0.461로 전체 표본 중 556개이며, 또한 *Accept_Entire*(전부인용)변수는 평균 0.148로 178개의 표본을 나타내고 있다. 이것은 조세심판원이 제시한 상속세 및 증여세법상 비상장주식과 관련한 심판결정례 대부분이 처분청의 결정을 수용한 심판결정례라는 것을 알 수 있다.

또한 심판청구사건의 특성을 나타내는 심판청구금액 *Ln(Amount)*는 평균 18.289로 최소 10.525에서 최대 25.147의 분포를 나타내고 있는데, 이는 평균 약 9억 4천만원, 최소 4만원에서 최고 약 834억 2천원의 분포를 의미한다. 그리고 2인 이상의 다수청구인을 나타내는 *Multi_Parties*는 평균 0.255로서 총 307건을 나타내고 있으며 이는 전체 표본의 심판청구 중에 약 25.5%가 2인 이상의 청구인으로 구성된 청구사건임을 나타낸다.

한편, 심판청구쟁점사항으로는 특수관계인 간 거래(*Related_T*)에 대한 사건은 0.561(677건)로 중위수부터 분포하고 있으며, 명의신탁(*Nominal_T*)에 대한 사건은 0.178(214건)이다. 또한 물납(*Payment*)과 관련한 사건은 0.023으로 28건 그리고 기타 평가(*Valuation*)와 관련한 사건은 0.238로 287건으로 나타났다. 여기에서 비상장주식과 관련한 심판청구사건 중에 특수관계인간 거래, 명의신탁과 관련한 사건이 차지하는 비중이 높음을 알 수 있다.

심판청구제도의 특성을 나타내는 조세심판원 조직개편변수(*Restructure*)와 심판제도의 연령변수(*Age*)의 평균이 각각 27%와 15.7년을 나타내고 있어, 2008년 이후의 청구사건이 총 표본의 약 1/4수준임을 의미한다.

그리고 정부세입 및 경제상황변수인 과세관청의 세수진도(*Sesu*)와 경제상황(*Economy*)의 평균이 각각 100.8% 및 42.9%를 나타내고 있는데 이는 세수진도가 평균적으로 100%를 상회하고 있으며 경제국면 중 상승기의 표본이 약 42%수준임을 보이고 있다.

〈표 5〉 주요 변수의 기술통계량 (N=1,206)

변 수		평균	표준 편차	최소값	제1사 분위수	중위수	제3사 분위수	최대값
종속변수	<i>Result_Dummy</i>	0.461	0.499	0	0	0	1	1
	<i>Accept_Entire</i>	0.148	0.355	0	0	0	0	1
심판청구 사건의 특성	<i>Ln(Amount)</i>	18.289	2.467	10.525	16.614	18.378	20.072	25.147
	<i>Multi_Parties</i>	0.255	0.436	0	0	0	1	1
	<i>Related_T</i>	0.561	0.496	0	0	1	1	1
	<i>Nominal_T</i>	0.178	0.383	0	0	0	0	1
	<i>Payment</i>	0.023	0.151	0	0	0	0	1
	<i>Valuation</i>	0.238	0.496	0	0	0	0	1
심판청구 제도의 특성	<i>Restructure</i>	0.27	0.444	0	0	0	1	1
	<i>Age(year)</i>	15.775	5.895	1	12	17	21	23
정부세입 및 경제상황	<i>Sesu(%)</i>	100.826	6.799	88.3	96.5	100.3	105.3	119.6
	<i>Economy</i>	0.429	0.495	0	0	0	1	1

주1) 변수의 정의는 연구모형과 같음

나. 소관 지방국세청의 기술통계량

지방국세청은 심판청구사건의 당사자로서 해당 지역의 산업분포, 경제상황 및 세수진도 등 다양한 요인들이 차이가 있을 수 있다. 이러한 이유로 본 연구에서는 별도의 기술통계량을 제시하고자 한다. 연구표본의 소관 지방국세청별 분포와 통제변수의 분포를 나타낸 <표 6>을 보면, 서울청(*Seoul*) 639건, 중부청(*Chung*) 305건, 대전청(*Dae*) 43건, 광주청(*Kwang*) 35건, 부산청(*Bu*) 102건 및 대구청(*Gu*) 62건이 표본을 구성하였다.²⁰⁾

20) 총 연구표본 1,206개 중에 20개는 지방청이 새로이 신설되기 전의 지방청이었다. 이를 구분하는데 명확한 기준이 없어 결측처리 하였다.

〈표 6〉 소관 지방국세청 및 통제변수의 기술통계량

변 수		평균	표준 편차	최소값	제1사 분위수	중위수	제3사 분위수	최대값
소관 지방 국세청	서울청 <i>Seoul</i>	0.530	0.499	0	0	1	1	1
	중부청 <i>Chung</i>	0.253	0.435	0	0	0	1	1
	대전청 <i>Dae</i>	0.036	0.188	0	0	0	0	1
	광주청 <i>Kwang</i>	0.029	0.168	0	0	0	0	1
	부산청 <i>Bu</i>	0.085	0.278	0	0	0	0	1
	대구청 <i>Gu</i>	0.051	0.219	0	0	0	0	1

주1) Local_TS변수의 정의는 다음과 같음

Seoul : 심판청구사건의 소관이 서울청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”

Chung : 심판청구사건의 소관이 중부청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”

Dae : 심판청구사건의 소관이 대전청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”

Kwang : 심판청구사건의 소관이 광주청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”

Bu : 심판청구사건의 소관이 부산청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”

Gu : 심판청구사건의 소관이 대구청인 경우 “1”, 그렇지 않으면 “0”

2. 변수간 상관관계

<표 7>은 본 연구에 사용된 변수들 간 pearson과 spearman상관관계를 나타내고 있다.²¹⁾ 심판 결정의 결과에 대한 심판청구사건과 심판청구제도의 특성, 정부세입 및 경제상황변수의 상관관계를 보면 다음과 같다.

첫째, 심판청구사건의 특징 중 심판청구금액($\ln(Amount)$)은 통계적으로 유의한 음(-)의 상관관계를 나타내고 있다. 이는 심판청구사건의 쟁점금액이 클수록 납세자의 의견을 받아들이지 않고 기각결정을 내릴 가능성이 크다는 결과로 해석될 수 있다. 또한 심판청구인이 2인 이상인 경우(*Multi_Parties*)는 통계적으로 유의한 양(+)의 상관관계를 보이고 있는데, 이 결과는 다수 청

21) 본 분석에서는 spearman상관관계와 pearson상관관계를 분석하였지만 이 분석의 결과(부호, 통계적 유의수준)가 크게 다르지 않았다. 따라서 이 두 결과를 통합하여 결과를 기술하고 있다.

구인과 관련한 심판청구사건일수록 납세자들이 공동으로 본안심리과정에서 적극적인 의견진술이나 처분청에 대한 대응으로 인용결정을 받을 가능성이 높다는 의미로 판단된다. 또한 심판청구사건의 쟁점사항 중 특수관계자 간의 거래(*Related_T*)와 기타 평가(*Valuation*)는 통계적으로 유의한 양(+)의 관련성을 보이는 반면, 명의신탁(*Nominal_T*)과 물납(*Payment*)은 통계적으로 유의한 수준에서의 음(-)의 상관관계를 나타내고 있다. 이러한 결과는 비상장주식과 관련한 특수관계자 간의 거래와 단순 비상장주식의 평가와 관련한 심판청구사건일수록 납세자의 주장이 받아들여지는 인용결정을 받을 가능성이 높다는 것으로 해석되며, 비상장주식의 명의신탁 그리고 물납과 관련한 심판청구사건에 대해서는 조세심판원이 납세자의 의견을 받아들이지 않고 기각결정을 내릴 가능성이 높다는 것을 의미한다.

둘째, 심판청구제도의 특성을 나타내는 조세심판원의 조직개편(*Restructure*)과 조세심판제도의 연령(*Age*)은 통계적으로 유의한 음(-)의 상관관계를 보이고 있다. 이 결과는 조세심판의 독립성 강화와 납세자 권리구제를 강화하기 위하여 조세심판원의 소속을 기획재정부에서 국무총리실 직속기관으로 개편한 이후 오히려 납세자의 주장을 받아들이지 않고 기각한 결정이 더 증가하였다는 것을 의미하며, 조세심판제도 역시 1989년 이후부터 심판제도가 오래될수록 인용보다는 기각결정 더 증가하고 있음을 의미한다.

셋째, 정부세입 및 경제상황을 나타내는 과세관청의 세수진도(*Sesu*)는 통계적으로 유의한 수준의 결과를 나타내지는 않았지만 상관계수가 양(+)을 나타내고 있어, 전년도 세입예산 대비 세수진도가 높을수록 납세자에게 유리한 인용결정을 내릴 가능성이 존재한다는 것을 알 수 있다. 반면에 경제상황(*Economy*)은 통계적으로 유의한 수준의 음(-)의 부호를 나타내고 있는데, 이는 국내경기가 상승기에 있을 경우 오히려 납세자의 주장이 받아들여질 가능성이 낮다(기각)는 것으로 해석될 수 있다.

〈표 7〉 변수 간 상관관계

	Result_Dummy	Accept_Entire	Ln(Amount)	Multi_Parties	Related_T	Nominal_T	Payment	Valuation	Restructure	Age	Sesu	Economy
Result_Dummy	1	0.450*** (0.000)	-0.092*** (0.001)	0.164*** (0.000)	0.114*** (0.000)	-0.161*** (0.000)	-0.098*** (0.001)	0.084*** (0.004)	-0.113*** (0.000)	-0.112*** (0.000)	0.016 (0.610)	-0.138*** (0.000)
Accept_Entire	0.450*** (0.000)	1	-0.190*** (0.000)	0.174*** (0.000)	0.128*** (0.000)	-0.047 (0.101)	-0.049* (0.091)	0.013 (0.649)	-0.037 (0.194)	0.095*** (0.001)	-0.103*** (0.001)	-0.076*** (0.013)
Ln(Amount)	-0.113*** (0.000)	-0.244*** (0.000)	1	-0.377*** (0.000)	-0.241*** (0.000)	0.115*** (0.000)	0.151*** (0.000)	-0.134*** (0.000)	0.201*** (0.000)	0.167*** (0.000)	0.102*** (0.001)	0.170*** (0.000)
Multi_Parties	0.162*** (0.000)	0.175*** (0.000)	-0.412*** (0.000)	1	0.203*** (0.000)	-0.069** (0.016)	0.049* (0.092)	0.144*** (0.000)	-0.112*** (0.000)	-0.089*** (0.002)	-0.096*** (0.002)	-0.239*** (0.000)
Related_T	0.114*** (0.000)	0.128*** (0.000)	-0.259*** (0.000)	0.202*** (0.000)	1	-0.361*** (0.000)	0.036 (0.206)	0.367*** (0.000)	-0.011 (0.695)	0.071** (0.013)	-0.053* (0.082)	-0.243*** (0.000)
Nominal_T	-0.161*** (0.000)	-0.047 (0.101)	0.128*** (0.000)	-0.068** (0.018)	-0.361*** (0.000)	1	-0.057** (0.046)	-0.319*** (0.000)	0.019 (0.511)	0.086*** (0.003)	0.098*** (0.001)	0.074** (0.015)
Payment	-0.098*** (0.001)	-0.049* (0.091)	0.138*** (0.000)	0.049* (0.089)	0.036 (0.206)	-0.057** (0.046)	1	0.080*** (0.005)	-0.044 (0.125)	-0.028 (0.326)	-0.063** (0.040)	-0.071** (0.020)
Valuation	0.084*** (0.004)	0.013 (0.649)	-0.156*** (0.000)	0.146*** (0.000)	0.367*** (0.000)	-0.319*** (0.000)	0.080*** (0.005)	1	-0.119*** (0.000)	-0.132*** (0.000)	-0.071*** (0.019)	-0.152*** (0.000)
Restructure	-0.113*** (0.000)	-0.037 (0.194)	0.203*** (0.000)	-0.116*** (0.000)	-0.011 (0.695)	0.019 (0.511)	-0.044 (0.125)	-0.119*** (0.000)	1	0.771*** (0.000)	-0.220*** (0.000)	0.087*** (0.004)
Age	-0.114*** (0.000)	0.121*** (0.000)	0.112*** (0.000)	-0.077*** (0.008)	0.096*** (0.001)	0.081*** (0.005)	-0.01*** (0.729)	-0.112*** (0.000)	0.654*** (0.000)	1	-0.052* (0.089)	-0.096*** (0.002)
Sesu	0.026 (0.399)	-0.063** (0.038)	0.082*** (0.007)	-0.087*** (0.004)	-0.065** (0.033)	0.094*** (0.002)	-0.048 (0.113)	-0.092*** (0.002)	-0.245*** (0.000)	-0.092*** (0.003)	1	-0.061** (0.046)
Economy	-0.138*** (0.000)	-0.076** (0.013)	0.187*** (0.000)	-0.239*** (0.000)	-0.243*** (0.000)	0.074** (0.015)	-0.071** (0.020)	-0.152*** (0.000)	0.087*** (0.004)	-0.111*** (0.000)	-0.044 (0.153)	1

주1) ***, **, *는 통계적 유의수준 1%, 5% 및 10%에서 유의함을 나타냄(양측검증). 괄호()안의 숫자는 p-값을 나타냄

주2) 변수의 정의는 연구모형과 같으며, 우측 상단은 spearman 상관계수, 좌측하단은 pearson 상관계수를 나타냄

3. 단일변량분석

<표 8>은 심판결정 결과에 따른 주요변수의 평균차이를 분석한 결과를 나타내고 있다. 인용결정의 경우(*Result_Dummy*=1) 다수청구인(*Multi_Parties*), 특수관계인과의 거래(*Related_T*) 및 평가(*Valuation*)변수의 평균이 기각결정의 경우(*Result_Dummy*=0)에 비해 통계적으로 크다는 것을 보여주고 있다. 이 결과는 동일 심판청구사건에 다수청구인이 관련된 경우 인용결정을 받을 가능성이 높다는 것을 의미한다. 또한 심판청구사건이 특수관계인과의 비상장주식 거래와 관련되어 있거나 또는 비상장주식의 평가와 관련된 경우에 해당 사건에 대한 심판결정이 인용이라는 결과로 나타날 가능성이 높다는 것을 의미한다.

또한 기각결정의 경우(*Result_Dummy*=0), 심판청구금액(*Ln(Amount)*), 명의신탁(*Nominal_T*), 물납(*Payment*) 및 조세심판원의 조직개편(*Restructure*), 조세심판제도의 연령(*Age*), 경제상황(*Economy*)의 평균이 인용결정의 경우(*Result_Dummy*=1)에 비해 통계적으로 크다는 것을 보여주고 있다. 이 결과는 심판청구금액이 큰 심판청구사건일수록 납세자의 주장을 기각하는 심판결정이 이루어질 가능성이 높으며, 해당 심판청구사건이 비상장주식의 명의신탁 또는 물납과 관련된 경우 역시 기각결정으로 이어질 확률이 높다는 것을 의미한다. 그리고 조세심판원의 조직개편 이후 그리고 조세심판제도가 최근일수록 기각결정의 심판결정이 상대적으로 많이 나타나고 있음을 의미한다. 또한 경제상황이 상승기에 있을수록 조세심판청구사건에 대한 심판결정이 기각으로 이어질 가능성이 상대적으로 높아지고 있다고 해석될 수 있다.

<표 8> 심판결정의 결과(*Result_Dummy*)에 따른 평균차이분석 결과

구 분	<i>Result_Dummy</i> =1		<i>Result_Dummy</i> =0		평균차이	
	평균	표준편차	평균	표준편차	차이	t-값
<i>Ln(Amount)</i>	17.987	2.803	18.547	2.106	-0.560***	-3.96
<i>Multi_Parties</i>	0.331	0.471	0.189	0.392	0.142***	5.70
<i>Related_T</i>	0.622	0.485	0.509	0.500	0.113***	3.97
<i>Nominal_T</i>	0.115	0.315	0.235	0.425	-0.120***	-5.67
<i>Payment</i>	0.007	0.085	0.037	0.189	-0.030***	-3.61
<i>Valuation</i>	0.608	0.489	0.525	0.498	0.083***	2.91
<i>Restructure</i>	0.216	0.412	0.317	0.466	-0.101***	-4.00
<i>Age</i>	15.050	6.014	16.395	5.723	-1.345***	-3.97
<i>Sesu</i>	101.0	6.244	100.7	7.238	0.300	0.84
<i>Economy</i>	0.355	0.479	0.492	0.500	-0.137***	-4.59

주1) ***, **, *는 통계적 유의수준 1%, 5% 및 10%에서 유의함을 나타냄(양측검증)

주2) 변수의 정의는 연구모형과 같음

위의 분석결과는 <연구가설 1-1>부터 <연구가설 3-2>까지 조세심판청구사건의 특성에 따라 심판결정의 결과가 달라질 수 있으며 조세심판제도의 특성이 심판결정에 영향을 주며 심판청구사건과 관련이 없는 정부세입정책이나 경제여건에 따라 심판결정이 달라지는 것으로 판단된다.

4. 다변량분석의 결과

가. 심판결정의 결과에 영향을 미치는 특성요인의 분석결과

<표 9>는 <연구가설 1-1>부터 <연구가설 3-2>까지를 검증한 결과로서 심판결정의 결과에 특성요인인 심판청구사건의 특성, 조세심판청구제도의 특성 그리고 정부세입 및 경제상황이 미치는 영향을 나타내고 있다. 본 분석에서 모형(1)~(3)은 각각의 영향요인만을 연구모형에 포함한 결과이며 모형(4)는 세 가지 영향요인을 모두 포함하여 분석한 결과를 나타낸다.

연구모형의 분석은 로지스틱회귀분석의 결과로서 모두 유의도(likelihood)가 통계적으로 유의한 86~209까지의 분포를 보이고 있으며,²²⁾ 각 특성요인과 변수들의 결과는 다음과 같다.

첫째, 심판청구사건의 특징으로 $Ln(Amount)$ 는 모형(1)과 (4)에서 5%수준에서 유의한 음(-)의 부호를 나타내고 있다. 즉 심판청구금액이 클수록 처분청의 처분이 당연하다는 기각결정을 받을 가능성이 높다는 것을 의미한다. 따라서 <연구가설 1-1>을 기각한다는 것을 알 수 있다. 이러한 현상은 납세자측면에서 비상장주식에 대한 처분청의 결과를 인정하지 않고, 일단 심판청구를 신청하여 해결하려는 행태가 존재한다고 볼 수 있다. 즉 비상장주식의 평가에 불분명한 소지가 많기 때문에 쟁점금액이 클수록 납세자는 처분청의 처분을 받아들이기 보다는 심판청구 등 조세불복제도를 최대한 활용하려는 유인이 있다는 것이다.

또한 다수청구인(*Multi_Parties*)도 모형(1)과 (4)에서 모두 통계적으로 유의한 양(+)의 관련성을 나타내고 있다. 즉 동일 심판청구사건과 관련한 청구인이 2인 이상인 경우, 그 심판청구사건이 인용결정으로 이어질 가능성이 높다는 것이다. 이 결과는 다수청구인들이 심판결정과정에서 공동으로 적극적인 의견진술을 하거나, 처분청의 처분에 대한 집중적인 부당성 주장 등을 통해 조세심판관회의, 현장조사 등 본안심리에서 유리한 입장에 서게 되고 결국 납세자에게 유리한 인용결정을 받을 가능성이 높은 것으로 해석될 수 있다. 그리고 모형 (1)과 (4)에서 심판청구 쟁점사항 중 비상장주식의 명의신탁(*Nominal_T*)과 물납(*Payment*)변수가 통계적으로 유의한 수준에서 음(-)의 계수를 보이고 있다. 이것은 비상장주식이 명의신탁과 관련되어 있거나 물납대상으로 비상장주식을 신청함으로써 다툼이 된 심판청구 사건일수록 심판결정은 납세자의 주장을 인용하기보다는 처분청의 처분결과를 수용하는 결과로 나타날 가능성이 높다는 것을 의미한다.

22) 본 모형 내에 다중공선성의 문제가 존재하는지를 확인하기 위해 최소자승법회귀분석의 VIF값을 확인한 결과 모두 10미만이였다. 따라서 변수 간 다중공선성의 문제는 심각하지 않은 것으로 판단된다.

위의 분석결과에서 심판청구사건의 특성이 심판결정의 결과에 미치는 영향이 존재함을 알 수 있다. 따라서 <연구가설 1-1>부터 <연구가설 1-3>을 기각하는 결과로 해석될 수 있다. 결국 조세심판결정이 개별 심판청구사건의 사실관계 및 거래구조 등 개별 상황이나 특성에 따라 공정하게 이루어져야 함에도 불구하고 심판청구사건의 외형적인 특성에 선입관적 영향을 받고 있는 것으로 해석되며, 이는 조세심판제도가 납세자 권리구제측면의 효과성에 부정적이라 볼 수 있다.

둘째, 조세심판청구제도의 특성이 심판결정의 결과에 미치는 영향을 분석한 결과, 조세심판원의 조직개편(*Restructure*)과 조세심판청구제도의 연령(*Age*) 모두 모형(2)과 (4)에서 통계적으로 유의한 음(-)의 계수를 나타내고 있다. 이 결과는 2008년에 조세심판원의 독립성과 납세자권리구제기능의 강화차원에서 기획재정부 소속에서 국무총리실 직속기관으로 조직을 개편하였는데, 이 개편이후 오히려 납세자에게 유리한 인용결정보다는 처분청의 처분을 수용하려는 가능성이 높아졌다는 것으로 해석될 수 있다. 또한 1989년 이후 기간이 경과할수록 납세자에게 유리한 인용결정이 상대적으로 적어졌다는 것을 의미한다.

이러한 결과는 <연구가설 2-1>과 <연구가설 2-2>를 기각하는 것으로 해석될 수 있다.

셋째, 정부세입 및 경제상황(정책 및 경제상황)이 심판결정의 결과에 미치는 영향을 분석한 결과로서 과세관청의 세수진도(*Sesu*)는 모형(3)에서 통계적으로 유의한 양(+)의 계수를 나타내는 반면, 모형(4)에서는 통계적으로 유의한 결과를 나타내지 못하였다.²³⁾ 따라서 전년도 과세관청이 세입예산 대비 세수의 진도가 높을수록 조세심판원이 납세자에게 유리한 인용결정을 할 가능성이 높다는 것으로 해석된다. 이러한 결과는 조세심판원도 정부의 세입을 고려하는 정부기관이기 때문에 세입규모가 예산에 근접하거나 초과할 경우 오히려 납세자의 의견이나 주장을 받아들이기 때문인 것으로 판단된다.

또한 경제상황(*Economy*)변수는 모형(3)과 (4)에서 통계적으로 유의한 음(-)의 계수를 나타내고 있어, 경기상황이 상승기일수록 오히려 납세자에게 불리한 기각 결정할 가능성이 높다는 의미로 해석된다. 이는 세수진도(*Sesu*)와는 반대로, 경기상황이 호황기인 경우 정부세입을 증가시키는 처분청의 처분을 인정하는 심판결정으로 이어질 가능성이 높음을 의미한다고 할 수 있다. 따라서 <연구가설 3-1>과 <연구가설 3-2>을 기각하는 결과로서 정부세입 및 경제상황이 심판결정의 유형에 통계적으로 유의한 영향을 미치고 있다는 것을 알 수 있다.

통제변수 중에서는 광주지방국세청의 경우 모든 모형에서 통계적으로 유의한 음(-)의 계수를 나타내고 있는데 이는 광주지방국세청이 처분청인 경우, 다른 지방청과는 다르게 처분청의 처분을 인정하는 경향이 있다는 결과로 해석될 수 있다.

23) 세수진도(*Sesu*)변수가 모형(4)에서 통계적으로 유의하지 않은 이유는 심판청구금액, 다수청구인 등 다양한 변수들이 이미 종속변수인 심판결정에 영향을 많이 주기 때문에 이 세수진도변수가 추가적인 설명력을 나타내지 못한다는 기인된 것으로 판단된다.

〈표 9〉 심판결정의 결과(Result_Dummy)에 영향을 미치는 특정요인

$$Result_Dummy_i = \alpha_i + \beta_1 Ln(Amount)_i + \beta_2 Multi_Parties_i + \beta_3 \Sigma Topic_dummy_i + \beta_4 Restructure_i + \beta_5 Age_i + \beta_6 Sesu_{i-1} + \beta_7 Economy_i + \beta_8 \Sigma Local_TS_i + \varepsilon_i$$

변수		(1)		(2)		(3)		(4)	
		Estimate	Wald χ^2	Estimate	Wald χ^2	Estimate	Wald χ^2	Estimate	Wald χ^2
Intercept		-2.738***	10.168	-3.495***	22.746	-5.052***	16.328	-4.773***	11.727
심판 청구 사건 의 특성	<i>Ln(Amount)</i>	-0.052**	3.844					-0.066**	3.936
	<i>Multi_Parties</i>	0.732***	21.554					0.323*	3.143
	<i>Related_T</i>	0.053	0.139					0.027	0.285
	<i>Nominal_T</i>	-0.940***	25.946					-1.012***	23.440
	<i>Payment</i>	-0.014***	11.546					-1.921***	11.512
	<i>Valuation</i>	0.293	0.017					0.087	0.318
제도의 특성	<i>Restructure</i>			-0.287**	3.812			-0.437**	3.916
	<i>Age</i>			-0.045***	10.443			-0.065***	17.367
정책및 경제상황	<i>Sesu</i>					0.019**	3.044	0.015	2.114
	<i>Economy</i>					-0.616***	21.878	-0.554***	13.893
통제 변수	<i>Seoul</i>	-0.573	1.337	-0.015	1.301	-0.705	2.161	-0.393	2.441
	<i>Chung</i>	-0.402	0.639	0.234	0.714	-0.554	1.291	-0.068	1.062
	<i>Dae</i>	0.293	0.248	0.612	1.174	-0.285	0.620	0.200	0.613
	<i>Kwang</i>	-1.556***	5.598	-0.858***	6.331	-1.274**	3.802	-1.819**	3.912
	<i>Bu</i>	-0.581	1.193	-0.239	1.352	-1.021**	3.777	-0.841	1.344
	<i>Gu</i>	-0.617	1.215	-0.194	1.187	-0.922*	2.759	-0.757	2.001
Likelihood		151.415**		191.025***		86.501***		209.414***	

주1) ***, **, *는 통계적 유의수준 1%, 5% 및 10%에서 유의함을 나타냄(양측검증)

주2) 변수의 정의는 연구모형과 같음

<표 10>은 심판결정의 유형 중에서 전부인용(처분청의 처분을 취소한 심판결정)의 심판결정에 영향을 미치는 요인을 분석한 결과이다. <표 9>와 같이, 심판청구사건의 특성, 심판청구제도의 특징 그리고 정부세입 및 경기상황으로 구분하여 분석하였는데 모든 모형의 likelihood는 통계적으로 유의한 수준에서 88~162의 분포를 나타내고 있다. 분석결과는 다음과 같다.

첫째, 심판청구사건의 특성이 전부인용결정의 결과에 미치는 영향을 분석한 결과, 심판청구금액(*Ln(Amount)*)과 다수청구인(*Multi_Parties*) 모두 모형(1)과 (4)에서 통계적으로 유의한 각각 음(-)과 양(+)의 계수를 보이고 있다. 이는 <표 9>의 결과와 유사한 것으로 심판청구금액이 큰

청구사건일수록 기각가능성이 높으며, 다수청구인과 관련된 심판청구사건일수록 납세자에게 유리한 전부인용결정으로 이어질 가능성이 높다는 것을 의미한다. 또한 모형(1)에서 비상장주식의 명의신탁(*Nominal_T*)이 통계적으로 유의한 반면, 모형(4)에서는 통계적으로 유의한 결과를 나타내지 못하였다. 그러나 비상장주식의 평가(*Valuation*)는 모형(1)과 (4)에서 통계적으로 유의한 음(-)의 계수를 나타내고 있다.

〈표 10〉 전부인용 결정의 결과(*Accept_Entire*)에 영향을 미치는 특정요인

$$\begin{aligned} \text{Accept_Entire}_i = & \alpha_i + \beta_1 \text{Ln(Amount)}_i + \beta_2 \text{Multi_Parties}_i + \beta_3 \Sigma \text{Topic_dummy}_i + \beta_4 \text{Restructure}_i \\ & + \beta_5 \text{Age}_i + \beta_6 \text{Sesu}_{i-1} + \beta_7 \text{Economy}_i + \beta_8 \Sigma \text{Local_TS}_i + \varepsilon_i \end{aligned}$$

변 수		(1)		(2)		(3)		(4)	
		Estimate	Wald χ^2	Estimate	Wald χ^2	Estimate	Wald χ^2	Estimate	Wald χ^2
<i>Intercept</i>		-0.396	0.062	-4.572***	10.404	-0.869	0.142	2.771	0.916
심판 청구 사건의 특성	<i>Ln(Amount)</i>	-0.278***	34.089					-0.301***	26.628
	<i>Multi_Parties</i>	0.355***	5.050					0.366***	5.385
	<i>Related_T</i>	0.312	1.542					0.500	2.69
	<i>Nominal_T</i>	0.876***	7.097					0.375	0.93
	<i>Payment</i>	0.156	0.018					0.35	0.086
	<i>Valuation</i>	-0.620***	7.657					-0.929***	10.715
제도의 특성	<i>Restructure</i>			-1.447***	22.216			-0.914**	4.329
	<i>Age</i>			0.190***	43.056			0.212***	35.573
정책 및 경제상황	<i>Sesu</i>					0.049***	7.764	0.039*	3.037
	<i>Economy</i>					1.117***	9.502	1.120***	14.664
통제 변수	<i>Seoul</i>	1.083	1	0.349	0.105	1.495	1.921	0.528	0.229
	<i>Chung</i>	1.945*	3.208	1.119	1.067	2.262**	4.359	0.958	0.744
	<i>Dae</i>	2.13*	3.374	1.141	0.984	2.141*	3.406	1.231	1.015
	<i>Kwang</i>	2.352*	3.128	1.174	0.751	2.306	3.06	1.673	1.508
	<i>Bu</i>	1.204	1.118	0.368	0.105	0.754	0.42	0.393	0.105
	<i>Gu</i>	1.341	1.314	0.484	0.173	0.695	0.332	0.292	0.054
Likelihood		92.427		88.517		93.254		162.898	

주1) ***, **, *는 통계적 유의수준 1%, 5% 및 10%에서 유의함을 나타냄(양측검증)

주2) 종속변수인 *Accept_Entire*은 전부인용(취소)이면 “1”, 그렇지 않으면 “0”이며 나머지 변수의 정의는 연구모형과 같음

둘째, 심판청구제도의 특징이 전부인용결정에 미치는 영향을 분석한 결과로서 조세심판원의 조직개편(*Restructure*)은 통계적으로 유의한 음(-)의 계수를 나타낸 반면, 조세심판청구제도의 연령(*Age*)는 모형(2)와 (4)에서 모두 통계적으로 유의한 양(+)의 계수를 나타내고 있다. 이 결과는 조세심판원의 조직개편 이후가 오히려 전부인용 가능성이 낮다는 것이며, 동 제도가 오래될수록 즉, 최근일수록 전부인용결정을 받을 가능성이 높다는 것으로 조세심판청구제도가 1989년 이래 지속적으로 납세자 권리구제기능을 강화시키는 방향으로 개선해 왔는데 이러한 개선이 납세자에게 유리하게 개선되었음을 말해 준다.

셋째, 정부세입 및 경제상황이 전부인용결정에 미치는 영향을 분석한 결과로 과세관청의 세수진도(*Sesu*)는 모형(3)과 (4) 모두 통계적으로 유의한 양(+)의 계수를 보이는 반면, 경제상황(*Economy*)변수는 통계적으로 유의한 음(-)의 계수를 나타내고 있다. 특히 과세관청의 전년도 대비 세수진도가 높을수록 조세심판의 결정이 납세자에게 유리한 전부인용으로 이어질 가능성이 높다는 것으로 <표 10>의 결과를 보충하는 결과로 판단된다. 즉 전년도 세수가 세입예산에 근접하거나 초과한 경우 다음 연도의 심판결정이 납세자의 주장이나 의견을 받아들여 주는 방향으로 이루어진다는 것으로 심판청구사건의 개별 사실관계, 거래구조 등을 고려하기 보다는 정부의 세입정도에 따라 심판결정이 달라질 수 있다는 것을 시사한다. 따라서 심판청구제도가 납세자 권리구제기능을 효과적으로 운용하기 보다는 정부정책에 따라 운용되고 있음을 보여주는 결과로 해석된다.

V. 결론 및 시사점

조세심판청구제도는 납세자와 처분청간 다툼에 대해 중립적인 입장에서 세법적용 및 해석을 통해 심판결정을 함으로써 납세자의 권리를 구제하는 제도라 할 수 있다. 본 연구의 목적은 이러한 조세심판청구제도의 납세자 권리구제기능의 효과성을 실증적으로 검증하는데 있다.

특히 실무현장에서 다양한 해석과 적용의 대상이 되는 비상장주식 관련 세무는 과세관청과의 다툼으로 이어지는 경우가 많다. 이러한 특성을 고려하여 비상장주식의 평가와 관련한 심판청구 사건을 대상으로 조세심판청구제도의 효과성을 분석하였다.

본 연구는 선행연구에 비해 조세심판원이 제시한 심판결정례를 계량적 분석방법으로 접근을 하였고, 1989년부터 2014년까지 광범위한 심판결정례를 토대로 우리나라의 심판제도를 시계열적인 시각으로 분석하였다. 또한 분쟁이 많은 비상장주식을 대상으로 실증적 분석 결과를 제시하였다.

본 연구는 납세자의 권리구제기능에 대한 효과성을 심판결정의 결과로 정의하였고, 이러한 심판결정의 결과에 영향을 주는 특성 요인을 크게 심판청구사건의 특성, 조세심판제도의 특성

그리고 정부세입 및 경제상황측면으로 구분하였고, 각 특성요인은 보다 구체적으로 세분화하여 그 특성요인을 정의하고 측정하였다.

심판결정의 결과에 영향을 미치는 요인을 분석한 결과는 다음과 같다.

첫째, 심판청구사건의 특징으로 심판청구금액이 통계적으로 유의한 음(-)의 계수를 보였다. 이는 심판청구금액이 클수록 처분청의 처분을 수용할 가능성이 높다는 것을 의미한다. 다수청구인도 통계적으로 유의한 양(+)의 관련성을 보였는데, 이는 동일 심판청구사건과 관련한 청구인이 2인 이상인 경우, 그 심판청구사건이 인용결정으로 이어질 가능성이 높다는 것을 의미한다.

둘째, 심판청구사건의 쟁점사항 중 비상장주식의 명의신탁과 물납변수가 통계적으로 유의한 수준에서 음(-)의 계수를 보였다. 이것은 비상장주식의 평가가 명의신탁과 물납인 경우 심판결정은 처분청의 처분결과를 수용하는 결과로 나타날 가능성이 높다는 것을 의미한다.

셋째, 조세심판청구제도의 특성을 분석한 결과, 조세심판원의 조직개편과 조세심판청구제도의 연령 모두 통계적으로 유의한 음(-)의 계수를 나타내고 있다. 이 결과는 2008년에 조직개편 이후 오히려 처분청의 처분을 수용하려는 가능성이 높아졌다는 것으로 해석될 수 있다. 또한 1989년 이후 기간이 경과할수록 납세자에게 유리한 인용결정이 상대적으로 적어졌다는 것을 의미한다.

넷째, 정부세입 및 경제상황이 심판결정의 결과에 미치는 영향을 분석한 결과로서 과세관청의 세수진도는 통계적으로 유의한 양(+)의 계수를 나타냈다. 이는 전년도 과세관청이 세입예산 대비 세수의 진도가 높을수록 조세심판원이 납세자에게 유리한 인용결정을 할 가능성이 높다는 것으로 해석된다.

다섯째, 경제상황변수는 통계적으로 유의한 음(-)의 계수를 보였다. 이 결과는 경기상황이 상승기일수록 오히려 납세자에게 불리한 기각 결정할 가능성이 높다는 의미로 해석된다.

이러한 연구결과는 조세심판청구제도가 향후 어떤 분야의 개선이 있어야 납세자 권리구제기능을 효과적으로 수행할 수 있을지에 대한 시사점을 제공하고 있다.

본 연구의 한계점은 다음과 같다.

첫째, 한정된 연구표본에 의한 분석이므로 연구결과를 제한적으로 해석하여야 한다는 점이다.

둘째, 납세자 권리구제기능의 효과성 변수가 다양한 분야와 요인에 의해서 영향을 받을 수 있는데 이런 변수를 모두 반영하였다고 볼 수는 없다는 점이다.

셋째, 본 연구에서 적용한 변수는 다소 주관적이고 임의성이 내포되어 있어 독자에 따라 해석과 판단이 다를 수 있다는 점이다.

향후 연구에서는 보다 충분한 연구표본을 확장하고 조세심판과정에서는 내부적인 요인들을 고려한 보다 정교한 연구가 필요할 것이다.

참고문헌

- 김영조 · 이재교 · 김재광. 2005. “주요선진국의 조세불복제도 연구”. 국세청 연구용역 보고서.
- 김영조. 2005. “독일의 조세불복제도”. 사회과학연구 제21권 : 1-25.
- 김용민. 2005. “국세불복제도의 현황과 납세자 권리구제.” 계간세무사 통권 101 : 9-17.
- 김용민. 2005. 『국세불복제도』. 법문사
- 김완일. 2003. “현행 비상장주식의 가치평가를 위한 기업특성에 관한 연구”. 경기대학교 대학원 박사학위논문.
- 김종숙. 2013. “상속세법상 비상장주식 평가 방법에 대한 규모의 효과”. 세종대학교 대학원 박사학위논문.
- 김준일 · 조동철. 2000. 『GDP - Gap 추정을 통한 경기진단』. 한국개발연구원.
- 김홍기 · 홍정화. 2011. “효율적인 납세자권리구제 방안 연구-조세심판사례 분석을 중심으로-.” 세무학연구 제28권 제4호 : 177-212.
- 박종호. 2007. “소송전 납세자권리구제제도에 관한 연구.” 중앙대학교 대학원 박사학위논문.
- 박 훈 · 남석준 · 서석환. 2013. “조세심판원의 상속세 · 증여세 결정례에 관한 연구-관련조문 및 처리기간을 중심으로-.” 세무와회계저널 제14권 제5호 : 67-94.
- 배형남 · 김갑순 · 윤성만. 2014. “조세심판의 결정과 처리기간에 영향을 미치는 요인에 관한 연구 - 상속세 및 증여세법상 비상장주식 관련 조세심판결정례를 중심으로-.” 세무와회계저널 제15권 제5호 : 345-372
- 백승삼. 2012. “비상장주식 평가방법에 관한 연구 - 상속세 및 증여세법을 중심으로-.” 강남대학교 대학원 석사학위논문.
- 소순무. 2012. 『조세소송』. 영화조세통람
- 서희열. 2005. “국세심판제도의 평가와 장단기 개편방안.” 세무학연구 제22권 제3호 : 264-327.
- 심혜정. 2012. “세무조사 운영실태의 문제점과 개선방안.” 국회예산정책처 경제현안분석 제74호.
- 안재환. 2012. “상속세 및 증여세법상 비상장주식 평가방법 중 순자산가치와 순순익가치의 적정성에 관한 연구”. 숭실대학교 대학원 박사학위논문.
- 안재환 · 전영준 · 전규안. 2013. “상속세 및 증여세법상 비상장주식 평가방법 중 순자산가치와 순순익가치의 적정성에 관한 연구.” 회계학연구 38(3) : 1-40.
- 오기수. 2004. “지방국세청별 세무조사에 대한 분석.” 세무학연구 제21권 제3호 : 155-187.
- 오성삼. 2009. 『메타분석의 이론과 실제』. 건국대학교 출판부.
- 윤성만. 2011. “감사인의 세무서비스가 경영자의 이익조정과 공격적인 세무보고에 미치는 영향.” 서울시립대 세무전문대학원 박사학위논문.
- 이근우 · 김갑순. 2010. “자기자본비용을 순순익가치환원율의 대용치로 적용한 상속세법상 비상

- 장주식평가의 적정성”. 세무학연구 제27권 제1호 : 271-306.
- 이상혁. 2006. “조세불복제도의 개선에 관한 연구-조세행정심판을 중심으로-.” 연세대학교 석사학위논문.
- 이은상·이준규. 1998. “현행 세법상 주식평가의 문제점과 개선방안”. 한국조세연구원 연구보고서 : 98-03.
- 이전오. 2007. “대체적 조세분쟁절차의 도입에 관한 연구.” 세무학연구 제24권 제1호 : 175-194.
- 이준규·황인태·심충진 2003. “세법상 비상장주식에 대한 보충적 평가방법의 적정성”. 회계학연구 제25권 제1호 : 55-73.
- 임승순. 2012. 『조세법』. 박영사.
- 정규연·박재환·김기영. 2009. “비상장주식의 할증 및 할인 평가제도”. 한국세무사회 세무사 제10호 : 37-48.
- 정해빈. 2011. “조세심판제도에 관한 연구”. 석사학위논문. 고려대 법무대학원.
- 정지선·최천규. 2012. “납세자의 권리구제를 위한 심판청구제도의 합리적인 개선방안.” 중앙법학 제14집 제2호 : 199-243.
- 최명근. 2007. 『세법학총론』. 세경사.
- 현진권. 2009. “조세행정 선진화를 위한 개혁과제”. 월간 조세 통권 249호 : 14-19.
- Greeberg, P. 1992. The use of meta-analysis techniques in developing dissertation proposals : Guidelines to aid supervising faculty. *Issues in Accounting Education* 7(2) : 145-163.
- Pomeroy, B. and D. Thornton. 2008. Meta-analysis and the Accounting Literature : The Case of Audit Committee Independence and Financial Reporting Quality. *European Accounting Review*. vol. 17(2) : 305-330.
- Trotman, K. and Wood, R. 1991. A meta-analysis of studies on internal control judgment. *Journal of Accounting Research* 29(1) : 180-192.

The Factorial Analysis for Impact on the Judgement of the Tax Tribunal and on the Processing Period for an Appeal

Hyoung Nam Bae* · Kap Soon Kim**

— <Abstract> —

Unlisted Stocks tend to have caused many arguments between taxpayers and tax authorities about transactions, gifts, inheritance and payment of tax in goods due to an obscure trait on market prices in the process of various economic activities.

Regarding the evaluation of Unlisted Stocks, there have been a lot of disagreements and conflicts between taxpayers and tax authorities especially about an appeal of dissatisfaction in the whole course of first appeals, appeals for review, and appeals to tax tribunal. Therefore, the study is an empirical research using the factual matters based on the analysis of appeals to tax tribunal related to Unlisted Stocks.

With the current precedents of the verdict, they are easily accessible to people using the home page with data base at the tax tribunal, therefore the data of the tax tribunal could be used usefully by tax accountants whenever needed as the standard for judgement or the precedents of the verdict for the job performance of tax accountants.

I acknowledged that the previous studies also analyzed the efficiency on the taxpayers ombudsman system and the function of judgement by the tax tribunal in many ways by using the precedents of the verdict, the analysis of a workload and a processing period.

For this reason, the study focuses on analyzing the factorial meta-analysis on the judgement of the tax tribunal and the processing period through an appeal system in order to see whether the taxpayers ombudsman system is working efficiently.

With regard to a practical field, the evaluation of Unlisted Stocks which can be interpreted and applied in various ways often leads to conflict with tax authorities. Thus, I believe it would be appropriate that the cases of tax tribunal with the evaluation of Unlisted Stocks are taken to analyze the efficiency on the taxpayers ombudsman system.

* Ph.D. Degree at Dongguk University—Seoul, Representative Director at Yoolhyun Tax Accounting Firm, baehn@yool-hyun.com, First Author

** Professor, Dongguk Business School, Dongguk University—Seoul, kks@dongguk.edu, Corresponding Author

The final outcome of efficiency on the taxpayers ombudsman system is defined by both the judgement of the tax tribunal and the processing period for an appeal.

The empirical analysis of factors affecting on the judgement of the tax tribunal and the processing period are defined differently based on three types of categories. such as the trait of appeals for review, the trait of appeals to tax tribunal and the perspective of Government Revenue & the Economic Situation.

As for the method of analysis, a Logistic Regression Analysis is employed to analyze the impact on the judgement of the tax tribunal by the fact that a dependent variable depends on the decision on acceptance of the appeal.

Apart from that, the least squares regression method(LSRM) is also used to analyze the impact on the processing period by the fact that the processing period(a natural logarithm) would come up with a normal distribution curve for the group mentioned as a continuous variable.

<Key words> tax tribunal, Unlisted Stocks, the factorial meta-analysis