

세무와회계저널
제15권 제5호 2014년 10월 pp.345~372
한국세무학회

조세심판청구의 금액, 쟁점사항 및 조세심판원의 조직개편이 심판결정의 처리기간에 미치는 영향 - 조세심판원의 비상장주식 관련 심판결정례를 중심으로 -

배형남* · 김갑순** · 윤성만***

<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 다분하다. 따라서 비상장주식에 대한 조세심판청구의 결과물인 심판결정문을 대상으로 분석하는 것은 우리나라 조세심판청구제도가 지니는 납세자권리구제에 얼마나 효율적으로 기능하는지를 평가하는데 좋은 주제라고 할 수 있다.

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 알 수 있었다. 둘째, 심판청구 쟁점사항 중 물납과 관련한 심판청구사건과 심판결정 처리기간에는 양(+)의 관련성을 관찰할 수 있었다. 이러한 결과는 심판청구사건이 특수관계인 간 거래, 명의신탁 및 평가 등과 관련없이 심판결정과정에 소요되는 시간과 노력이 상이하게 소요된다는 것을 의미하는 반면, 물납과 관련한 심판청구사건은 심판결정과정에서 상대적으로 시간 등에 대한 소요가 많이 든다는 것을 나타낸다. 셋째, 조세심판원의 조직개편변수와 심판결정 처리기간에 음(-)의 관련성이 존재하였다. 이것은 조세심판원의 독립성 강화차원에서 2008년 이후 기획재정부 산하 기관에서 국무총리실 직속 기관으로 개편됨에 따라서 심판결정 처리기간이 단축되었음을 의미하며 납세자권리구제 기능이 상대적으로 효율적으로 작동되고 있음을 시사한다.

* 동국대학교 박사과정, 세무법인윤현 대표, baehn@yool-hyun.com, 02-2051-0880, 주저자

** 동국대학교 경영대학 교수, kks@dongguk.edu, 02-2260-3293

*** 서울과학기술대학교 글로벌경영학과 조교수, ysm6123@seoultech.ac.kr, 02-970-6440, 교신저자

이러한 연구의 결과는 조세심판청구제도에 있어서 심판결정 처리기간에 영향을 주는 요인을 개선하여 납세자권리구제 기능을 효율적으로 할 수 있도록 정책적 시사점을 제공하고, 심판결정문을 연구표본으로 실증적 접근이 가능한 메타분석방법론을 적용하였다는데 연구의 의의가 있다고 할 수 있다.

〈주제어〉 조세심판, 비상장주식, 심판결정의 처리기간, 메타분석

I. 서 론

세법상 주식에 대한 평가는 주식이 상속이나 증여의 대상이 되는 경우, 양도, 평가 및 부당행위계산부인 등 다양한 거래단계에서 납세의무자의 조세부담과 과세형평에 중대한 영향을 미친다(박재환 등, 2009). 원칙적으로 주식의 가치평가는 상장 또는 비상장주식 여부를 불문하고 시장가격 또는 이해관계가 없는 불특정 다수인 간 자유롭게 거래가 이루어지는 가격이라 할 수 있다. 따라서 상장주식의 가치는 해당일의 종가가 된다. 하지만 상장주식의 경우와는 다르게 비상장주식은 시가가 불분명하기 때문에 보충적 평가방법에 따라 시가에 준하는 공정가치를 산출해야 한다. 물론 이러한 절차로 산출된 공정가치는 절대적인 주식의 가치가 아니기 때문에 납세자와 과세관청 간에 주식평가를 둘러싼 견해차이가 자주 발생한다. 따라서 이러한 비상장주식과 관련한 조세심판청구의 사건으로 이어지는 경우가 상대적으로 많게 된다.

특히 현행 조세심판청구사건에 대한 심판결정을 담당하고 있는 조세심판원의 변천과정을 보면 다음과 같다. 1974년 12월 21일 납세자의 권익 보호를 강화하기 위하여 국세심판소의 설립과 기능에 관한 규정을 담은 국세기본법을 제정되었고, 1975년 4월 1일 국세청의 심판청구제도와 별도로 과세관청으로부터 독립된 국세심판소를 설립하게 되었다. 또한 1978년 12월 국세기본법 개정으로 관세에 관한 심판청구사건을 관장하고, 1994년 12월 직제변경으로 재무부 소속 국세심판소에서 재정경제원 소속 국세심판소로 변경되었다. 1998년 2월 직제변경으로 재정경제원 소속 국세심판소에서 재정경제부 소속 국세심판소로 변경되었고, 2000년 1월 국세심판소에서 국세심판원으로 명칭을 변경했다. 2008년 2월 정부조직 개편으로 재정경제부 소속 국세심판원에서 국무총리 소속 조세심판원으로 변경되면서 지방세에 관한 심판청구사건까지 관장하게 되었다.

본 연구는 이러한 조세심판원이 제시하는 심판결정례 중에서 비상장주식과 관련된 심판결정례를 대상으로 심판결정의 처리기간에 심판청구금액, 심판쟁점사항 및 조세심판원의 조직개편이 미치는 영향을 분석하고자 한다. 심판결정의 처리기간은 효율적인 납세자권리구제의 기능이 제대로 작동되고 있는지를 평가하는 하나의 좋은 지표라 할 수 있다.¹⁾

1) 아시아경제 2010년 6월 20일자 “조세심판 처리기간 단축된다”는 보도자료에서 심판결정의 처리기간이 납세자권리구제의 지표가 될 수 있음을 알 수 있다. 즉, “국민들이 과세 당국의 세금 징수에 불복해 이의를

본 연구의 이러한 시도는 현행 조세심판원의 납세자권리구제 기능을 심판결정 처리기간으로 평가하는 것이며 향후 이러한 심판결정 처리기간에 영향을 주는 요인들을 개선해 나감으로써 한 단계 더 효율적으로 납세자권리구제의 기능이 작동될 수 있도록 하기 위함이다.

이하 본 논문의 구성은 다음과 같다. 먼저 제Ⅱ장에서는 이론적 배경과 선행연구의 고찰로서 상증세법상 비상장주식의 규정을 검토하고 조세심판청구제도를 고찰하고, 조세심판원의 심판결정과 납세자권리구제와 관련한 선행연구들을 검토한다. 제Ⅲ장에서는 심판청구금액, 심판청구의 쟁점사항 및 조세심판원 조직개편과 심판결정 처리기간의 관계에 대한 연구가설을 전개하고, 연구모형 및 변수측정 그리고 연구표본을 선정하는 과정을 기술하였다. 제Ⅳ장에서 실증분석의 결과와 이에 대한 분석을 기술하였고, 제Ⅴ장에서는 연구를 요약하고 결론을 기술하였다.

Ⅱ. 이론적 배경 및 선행연구의 고찰

1. 이론적 배경

가. 상증세법상 비상장주식에 대한 평가규정

(1) 비상장주식의 평가규정의 연혁

상속세및증여세법(이하 “상증세법”)상 비상장주식의 평가규정은 그 동안 해당 비상장주식이 과대 평가되거나 과소평가된다는 논란 속에 현재에 이르기까지 여러 차례 개정된 바 있다. <표 1>과 같이, 평가원칙면에서 1999년 이전까지는 순손익가치와 순자산가치를 단순평균한 금액으로 평가하였는데, 이때는 순손익가치와 순자산가치의 가중치가 동일하게 적용되는 결과였다.²⁾ 하지만 2000년부터 2003년까지는 순자산가치의 불분명으로 인한 문제제기로 단순 순손익가치로만 비상장주식을 평가하며 다만, 순손익가치가 순자산가치에 미치지 못하는 경우에는 순자산가치만으로 평가하는 방식으로 변천하게 되었다. 또한 1999년까지는 청산중이거나 사업자의 사망 등으로 계속사업이 곤란한 법인 그리고 사업개시 전후 3년 미만의 법인, 휴·폐업법인 그리고 3년 계속 결손법인은 단순 순자산가치로 평가하였지만 2000년 이후부터는 이 예외 규정이 폐지되고 평가원칙을 적용하였다.

제기하면서 진행되는 조세심판의 처리 기간이 대폭 단축된다. 또 심판 결정서 전문이 인터넷을 통해 공개되는 등 투명성이 크게 강화된다. 국무총리 조세심판원은 신속하고 공정한 심판결정을 위해 이 같은 내용을 골자로 한 개선방안을 마련, 이달부터 시행하기로 했다.(하략)”에서 처리기간을 단축하는 것이 납세자권리구제 기능이 효율적으로 작동된다는 의미로 해석될 수 있다.

2) 1997년 이후부터 순손익가치와 순자산가치의 단순평균 금액으로 비상장주식을 평가하였지만 1999년에 예외규정을 두고 있다. 즉 순손익가치가 순자산가치의 50%미만일 경우, 그 단순평균금액은 순자산가치로 적용하게 되었다(안재환 등, 2013).

2004년부터는 다시 순자산가치를 반영하면서 순손익가치와 순자산가치의 가중치를 3 : 2를 적용되는 것으로 변천되었고, 청산중인 법인 또는 사업자 사망 등으로 계속사업이 곤란한 법인에게는 선택규정으로 순자산가치를 적용할 수 있게 되었다. 하지만 사업개시 전후 3년 미만의 법인, 휴·폐업법인, 3년 계속 결손법인에 대한 예외규정은 2004년까지 폐지되다가 다시 2005년부터 의무규정으로서 순자산가치를 적용한 평가방법이 적용되고 있다.

〈표 1〉 비상장주식의 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 보유법인	순자산가치	폐지	선택규정으로 순자산가치 적용 가능	의무규정으로 순자산가치 적용
청산 중 또는 사업자 사망 등 계속사업이 곤란한 법인				
사업개시 전, 사업개시 후 3년미만 법인, 휴·폐업법인, 3년 계속 결손법인			폐지	

(2) 현행 상증법상 비상장주식의 평가방법

상증세법에서 비상장주식은 원칙적으로 평가기준일 전후 6월(증여재산의 경우 3월) 이내에 불특정다수인 사이의 객관적인 교환가치를 반영한 거래가액 또는 경매·공매가액 등이 확인되는 경우에는 이를 시가로 간주하여 평가하게 된다.³⁾ 또한 유가증권시장 또는 KOSDAQ시장에 상장되지 아니한 비상장주식의 경우에는 해당 법인의 자산과 수익 수준 등을 고려하여 보충적 평가방법을 적용하도록 하고 있다.⁴⁾ 여기서의 시가란 불특정 다수인 즉, 이해관계가 없는 당사자 간 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 정의하고 있다(안재환 등, 2013).

그러나 이러한 가액을 확인할 수 없는 경우에는 다음과 같이 회사의 수익력에 근거한 순손익가치와 재무상태에 근거한 순자산가치를 가중평균하여 계산하며, 부동산과다보유법인 여부에

3) 상속세및증여세법 제60조(평가의 원칙).

4) 상속세및증여세법 제63조(유가증권의 평가), 동법 시행령 제54조(보충적 평가방법)

따라 그 가중치를 달리하거나 폐업법인 등과 같은 경우 순자산가치로만 평가한다.

나. 조세심판청구제도의 고찰

(1) 조세심판의 청구요건

① 심판청구의 대상

불복대상이 되는 사항을 법률로서 규정하는 방법은 크게 개괄주의와 열거주의로 설명이 가능하다. 국세기본법 제55조 제1항은 조세심판청구의 대상을 “이 법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로~”고 규정하고 있는데, 이는 납세자권리보호의 성격을 가지고 있는 한 개괄주의 입장으로서 신청내용의 부적합 등을 이유로 신청을 거부하는 행위(거부처분)와 신청에 대하여 직무행위를 완결함이 없이 방치하는 행위(부작위)는 심판청구의 대상이 될 수 있다. 다만, 이의신청, 심사청구 또는 심판청구에 대한 처분, 조세범처벌절차법에 따른 통고처분, 감사원법에 따라 심사청구를 한 처분이나 그 심사청구에 대한 처분은 심판청구의 대상이 되지 아니한다. 이러한 처분에 대하여 다시 불복을 인정하는 것은 불복제도의 순환을 가져와 절차를 지연시킬 뿐, 조세심판절차에 의하는 것이 적절하지 않거나 불복인정의 실익이 크지 않다고 할 수 있다(김명희와 김주희, 2009).

② 불복의 당사자

첫째, 청구인은 심판청구를 제기할 수 있는 법률적 지위를 가진 자를 의미하며, 자연인, 법인, 법인격 없는 단체를 불문한다. 심판청구를 제기할 수 있는 자는 국세기본법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리나 이익을 침해받은 자를 의미한다.⁵⁾ 또한 국세기본법 또는 세법에 따른 처분에 의하여 권리나 이익을 침해당하게 될 이해관계인에게도 청구인 자격의 적격성이 인정된다. 특히 여기서 이해관계인이란 제2차 납세의무자로서 납부통지를 받은 자, 물적 납세의무를 지는 자로서 납부통지를 받은 자, 납세보증인, 기타 기획재정부령이 정하는 자 중 하나에 해당하는 자를 말한다.⁶⁾ 이들은 자신에 대한 처분에 대하여 주된 납세자에 대한 처분에 관계없이 독립하여 조세심판원에 심판청구를 제기할 수 있다. 한편, 사망 또는 합병과 같은 포괄승계하는 경우, 심판대상 처분에 관계되는 권리 또는 의무를 승계한 상속인 또는 합병법인, 합병으로 신설된 법인 등은 행정심판법 제16조를 준용하여 청구인 적격을 승계한다.⁷⁾ 그 밖에 쟁송목적물의 이전 등과 같은 특정승계의 경우에 당사자 지위의 승계(행정심판법 제16조 제5항), 심판참가(행정심판법 제20조) 등에 관한 행정심판법의 규정 등도 심판청구에 준용된다.

5) 국세기본법 제55조 제1항

6) 국세기본법 제55조 제2항

7) 국세기본법 제56조 제1항

둘째, 심판청구인과 처분청은 변호사, 세무사 또는 세무사법 제20조의2 제1항에 따라 등록한 공인회계사를 대리인으로 선임할 수 있고(국세기본법 제59조 제1항), 심판청구인은 청구의 대상이 소액(3천만원 미만)인 경우에는 그 배우자, 4촌 이내의 혈족 또는 그 배우자의 4촌 이내의 혈족을 대리인으로 선임할 수 있다(국세기본법 제59조 제2항). 대리인은 본인을 위하여 그 신청 또는 청구에 관한 모든 행위를 할 수 있으나, 그 신청 또는 청구의 취하는 특별한 위임을 받은 경우에만 할 수 있다(국세기본법 제59조 제4항). 위의 규정은 임의대리에 관한 규정이므로, 친권자, 후견인, 법원이 선임한 부재자 재산관리인, 상속재산관리인 등의 법정대리인은 변호사·세무사 또는 세무사법에 따라 등록한 공인회계사가 아니더라도 청구인의 대리인으로서 신청 또는 청구에 관한 모든 행위를 할 수 있다.

③ 청구기간

심판청구는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하여야 한다(국세기본법 제68조 제1항). 이의신청을 거친 후 심판청구를 하려면 이의신청에 대한 결정 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 다만, 국세기본법 제66조 제6항 후단에 따른 이의신청의 결정기간인 30일 내에 이의신청에 대한 결정 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 지난날부터 심판청구를 할 수 있다(국세기본법 제68조 제2항, 제61조 제2항). 판례는 과세처분을 함에 있어 불복기간을 고지하지 않았다고 하더라도 국세기본법이 행정심판법의 적용을 배제하고 있으므로 180일내에 심판청구를 할 수 있도록 한 행정심판법 제18조 제6항, 제3항 본문의 규정은 적용되지 않는다고 한다.⁸⁾

한편, 국세기본법에는 처분 또는 이의신청이 있는 날부터 90일 내에 우편으로 제출한 심판청구서가 청구기간을 지나서 도달한 경우에는 그 기간의 만료일에 적법한 청구를 한 것으로 본다는 특별한 규정이 있다(국세기본법 제81조, 제61조 제3항). 부작위에 대하여 불복하려는 경우, 국세기본법에는 행정심판법 제27조 제7항과 같은 규정은 없지만, 부작위가 계속되는 한 불복청구기간이 진행되지 아니하므로 언제든지 불복할 수 있다.

④ 청구의 방식 및 절차

심판청구는 ① 청구인의 주소 또는 거소와 성명, ② 처분이 있는 것을 안 연월일(처분통지를 받은 경우에는 통지를 받은 연월일), ③ 통지된 사항 또는 처분의 내용, ④ 불복의 이유를 갖추어 그 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장을 거쳐 조세심판원장에게 하여야 한다(국세기본법 제69조 제1항, 같은 법 시행령 제55조, 제50조). 심판청구 제기기간 90일을 계산할 때에는 세무서장에게 해당 청구서가 제출된 때에 심판청구를 한 것으로 하고, 해당 청구서가 제1항의 세무서장 외의 세무서장, 지방국세청장, 국세청장 또는 조세심판원장에게 제출된 경우에도 또한 같다(국세기본법 제69조 제2항).

해당 청구서를 받은 세무서장은 이를 받은 날부터 10일 이내에 그 청구서에 답변서를 첨부하

8) 대법원 2001.11.13. 선고 2000두536 판결

여 조세심판원장에게 송부하여야 함이 원칙이고, 답변서에는 이의신청에 대한 결정서(이의신청에 대한 결정을 한 경우에만 해당한다), 처분의 근거·이유 및 처분의 이유가 된 사실을 증명할 서류, 청구인이 제출한 증거서류 및 증거물, 그 밖의 심리자료 일체를 첨부하여야 한다(국세기본법 제69조 제3항, 제4항). 답변서가 제출되면 조세심판원장은 지체 없이 그 부분을 해당 심판청구인에게 송부하여야 한다. 심판청구인은 송부받은 답변서에 대하여 항변하기 위하여 조세심판원장에게 증거서류나 증거물을 제출할 수 있다. 조세심판원장이 심판청구인에게 증거서류나 증거물을 기한을 정하여 제출할 것을 요구하면 심판청구인은 그 기한까지 제출하여야 한다(국세기본법 제71조). 심판청구인으로부터 증거서류가 제출되면 조세심판원장은 증거서류의 부분을 지체 없이 처분청에게 송부하여야 한다.

(2) 조세심판청구의 심리절차

① 조세심판관회의의 구성

조세심판원장은 심판청구를 받으면 이에 관한 조사와 심리를 담당할 주심조세심판관 1명과 배석조세심판관 2명 이상을 지정하여 조세심판관회의를 구성하게 한다. 조세심판관회의는 주심조세심판관이 그 의장이 되며, 의장은 그 심판사건에 관한 사무를 총괄한다(국세기본법 제72조 제1항). 조세심판원장이 심판청구를 받았을 때에는 조세심판관회의가 심리를 거쳐 결정한다(국세기본법 제78조). 조세심판관회의는 담당 조세심판관 3분의 2 이상의 출석으로 개의하고, 출석조세심판관 과반수의 찬성으로 의결하며, 조세심판관회의는 공개하지 아니한다. 다만, 조세심판관회의 의장이 필요하다고 인정할 때에는 공개할 수 있다. 조세심판관은 일정한 경우에는 심판관여로부터 제척되고(국세기본법 제73조), 이는 심판에 관여하는 심판조사관에 대하여도 준용된다.

② 조세심판의 심리절차

담당 조세심판관은 심판청구에 관한 조사와 심리를 위하여 필요하면 직권으로 또는 심판청구인의 신청에 의하여 심판청구인, 처분청, 관계인 또는 참고인에 대한 질문, 장부, 서류, 그 밖의 물건의 제출 요구, 장부, 서류, 그 밖의 물건의 검사 또는 감정기관에 대한 감정 의뢰의 행위를 할 수 있다(국세기본법 제76조). 담당 조세심판관 외의 조세심판원 소속 공무원은 조세심판원장의 명에 따라 질문 및 장부, 서류, 그 밖의 물건의 검사 또는 감정기관에 대한 감정 의뢰의 행위를 할 수 있다. 담당 조세심판관은 심판청구인이 국세기본법 제76조 제1항 각 호의 행위 또는 같은 법 제71조 제2항의 요구에 정당한 사유 없이 응하지 아니하여 해당 심판청구의 전부 또는 일부에 대하여 심판하는 것이 현저히 곤란하다고 인정할 때에는 그 부분에 관한 심판청구인의 주장을 인용하지 아니할 수 있다(국세기본법 제76조 제4항). 이는 심판단계에서 일종의 실권효를 인정한 것인데, 소송단계에서까지 증거자료의 제출을 허용하지 않는다면 이는 정당한 재판을 받을 권리에 위배될 소지가 있음이 지적되고 있다.

한편, 담당 조세심판관은 필요하다고 인정하면 여러 개의 심판사항을 병합하거나 병합된 심

판사항을 여러 개의 심판사항으로 분리할 수 있다(국세기본법 제75조). 이는 소송에 있어서의 절차법적 규정을 준사법적 판단과정이 심판단계에서도 채용한 것으로서, 실무상 동일한 과세원인으로 인하여 공동상속인에게 상속세가 과세된 경우나 가공세금계산서 발급에 따라 법인세법상으로 손금불산입되고 부가가치세법상으로 매입세액불공제되어 법인세와 부가가치세가 부과되는 경우에 나타난다.

③ 관계서류의 열람 및 의견진술

조세의 부과·징수처분은 과세표준과 세액에 대한 산출과정이 매우 복잡하기 때문에 납세자가 관계서류를 열람하지 아니하고는 과세처분의 적정여부를 판단하는 것이 사실상 불가능한 경우가 대부분이다. 납세자에게 조세의 부과·징수처분에 관계된 서류의 열람을 허용하지 아니한다면 납용된 과세권에 대하여 불복할 사유를 발견하는 것이 불가능해질 뿐만 아니라 과세행정의 적법성 또한 보장받을 수 없게 된다. 이에 따라 국세기본법 제58조는 심판청구인은 그 신청 또는 청구에 관계되는 서류를 열람할 수 있다고 규정하여 심판청구인에게 관계서류 열람권을 인정하고 있다.

한편, 심판청구인은 조세심판원에 의견을 진술할 수 있으며, 원칙적으로 의견진술의 신청을 받은 조세심판원은 출석 일시와 장소와 필요하다고 인정되는 진술시간을 정해 조세심판관회의 또는 조세심판관합동회의의 회의개최일 3일 전까지 신청인(심판청구인)에게 통지하여 의견진술의 기회를 부여토록 되어 있다. 2011년 기준으로 30% 정도의 사건에서 의견진술이 이루어지고 있다.

2. 선행연구의 고찰

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 분석하고 미국에서의 사전적 권리구제제도인 조정과 중재 등의 협의제도를 도입할 필요성을 강조하였다. 또한 심사청구 등의 신속한 처리(처리기간의 단축)과 부실과세 축소대책으로서 2004년 1월부터 국세청에서 시행하고 있는 국세행정실명제를 바탕으로 한 직원 개인별 누적관리 실적을 평가하여 인사 및 성과보상시스템 자료로 활용할 것을 주문하였으며, 법령해석정보를 수록한 데이터베이스의 구축 및 활용도 납세자의 사전적 권리구제에 기여한다고 주장하였다.

서희열(2005)은 국세심판청구를 중심으로 국세심판원의 재결실태와 업무량 분석을 통하여 제도 및 운영상의 문제점을 도출하고 이에 대한 개선방안을 제시하고 있다. 국세심판제도의 개선방안으로 첫째, 인용비율을 제고하고 처리기간을 단축시키는 것이 중요하다고 지적하면서 이를

위하여 현재의 과도한 업무량을 감안할 때 국세심판관과 조사관의 대폭적인 인력의 증원이 필수적이며, 추가적으로 국세심판관의 임기와 신분이 보장될 필요성을 제기하였다. 둘째, 국세심판원의 지방분원을 최소한 부산·대구·광주에 설치할 필요가 있고, 국세청은 사전 구제제도인 과세전적부심사제도를 담당하고, 국세심판원은 사후 구제제도로서 심판청구를 담당하도록 하여야 한다고 주장하였다. 셋째, 국세심판원 심판청구와 지방세 2차 심사청구를 조세심판청구로 통합하여 국무총리 소속의 조세심판원으로 개편되는 것이 바람직하며 장기적으로는 국세심판원이 조세법원으로 대체되어야 한다고 주장했다.

이전오(2007)는 현행 조세불복제도가 납세자의 권리구제에 신속하고(처리기간의 측면) 효율적인 구제에 문제가 있음을 지적하면서 대체가능한 조세분쟁절차로서의 조정제도를 도입할 필요성을 제시하였다. 도입방안으로서 첫째, 현행의 행정심판 제도를 모두 폐지하고 국세청에 조정권한을 부여하는 방안, 둘째, 심사청구나 심판청구 등 사후적 불복제도는 그대로 존치시키고 과세조정위원회를 설치하여 기존의 과세전적부심사제도를 흡수하는 방안, 셋째, 현행 불복제도를 그대로 두고 과세조정제도를 추가로 신설하거나 심리·재결과정에서 결정의 한 형태로 조정하는 방안 등 세 가지 방안을 검토하였다. 또한 우선 기존 제도를 유지한 채, 심사 또는 심판결정에서 미국과 같은 조정제도를 도입하여 시행해 본 후 문제점을 개선할 필요가 있다고 하였다.

박종호(2007)는 최근 도입된 지 얼마 되지 않아 연구가 충분하지 않은 국세청의 사전적 구제제도와 Ombudsman적 국세구제제도를 주요 연구대상으로 하면서 소송 전 국세구제제도는 비용이 최소화되며 신속하게 당사자간의 분쟁을 해결함으로써 조세법률주의의 이념을 실질적으로 실현할 수 있는 제도이므로 사전적 구제제도 및 옴브즈만 등 구제제도를 확대 발전시키는 것이 납세자 권리구제에 중요하다고 지적했다. 또한 국세집행기관이 업무처리단계에서 사전 자체검증 시스템을 도입하여 부실과세를 여과한다거나 영세한 납세자나 불복기간을 도과한 납세자에 대한 직권시정 기능을 강화하여야 한다고 주장하였다. 과세기준자문제도나 과세쟁점자문제도는 국세기본법상의 과세전적부심사제도와 중첩되므로 이를 제도적으로 조정할 필요가 있고 과세기준자문제도, 과세쟁점자문제도 및 국세고충민원제도는 국세청 훈령으로 운영되고 있어 대외적인 법적 효력이 없다는 문제점이 있으므로 제도의 개요, 절차의 구조, 법적 효력 등을 법률로 제도화하여 납세자들에게 널리 알리고 제도의 활용을 확대시켜 나가야 한다고 주장했다.

김흥기·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. 분석결과, 첫째, 청구금액이 작을수록 인용비율이 낮으며, 쟁점수가 많을수록 인용비율이 높게 나타났을 제시하였다. 둘째, 전심절차를 거치지 않고 곧바로 심판청구한 경우에 있어서 인용비율은 대리인을 선임하지 않은 경우에 비해 상대적으로 높게 나타났음을 주장하였다. 셋째, 조세심판관회의에서 의견진술한 경우의 인용비율이 상대적으로 높게 나타났음을

제시하였고, 조세심판관회의 개최수가 많을수록 그리고 심판청구 처리기간이 길수록 인용비율이 높았음을 제시하였다.

이러한 연구의 결과를 토대로 김흥기·홍정화(2011)는 조세심판청구에 대한 납세자권리구제를 확대하는 방안으로 첫째, 조세심판청구 대상을 과세관청의 사실행위 또는 세무공무원의 행정지도까지 확대하여 납세자의 심판청구 기회를 확대할 필요성을 주장하였다. 둘째, 조세심판관회의를 법원과 같이 여러 차례의 심리회의를 거치도록 법문에 명문화시켜야 함을 주장하였다. 셋째, 소액심판제도를 금액기준이 아닌 사건의 난이도를 기준으로 심판청구처리방법을 달리 하도록 하여 심판업무의 능률을 높여야 한다고 강조하고 있다. 넷째, 심판결정서 작성방법을 개선하여 심판청구 대응능력이 취약한 심판청구인에 대한 직권구제를 유도할 필요성임을 제시하였다. 다섯째, 불복기간의 도과를 방지할 수 있도록 고지서에 “결정서 또는 고지서를 받은 날로부터 90일이 되는” 날짜를 명시함으로써 심판청구인의 부주의의 내지는 날짜계산의 착오로 인한 불복기간 도과를 방지할 필요성을 제기하였다.

정지선·최천규(2012)는 심판청구제도를 우리나라와 일본의 현황을 비교하면서 납세자의 권리구제기능을 효율적으로 수행하기 위한 개선방안 도출을 연구하였다. 심판청구를 담당하고 있는 조세심판원이 심판관 및 조사인력의 전문성 부족, 인력의 부족에 따른 사건의 적체와 사건처리의 지연, 심리절차상 준사법절차적 요소의 미흡, 전문인력 확보의 어려움과 적시충원의 곤란성 등과 같은 다양한 측면에서의 문제점을 지적하였다. 이에 대한 개선방안으로 첫째, 조세심판원을 조세제도의 입안기관이면서 조세행정의 집행기관(국세청)의 감독기관인 기획재정부의 독립적인 외청으로 개편할 필요가 있다고 주장하였다. 둘째, 조세심판청의 기구를 획기적으로 확대하고, 인력을 대폭 확충해야 하며, 조세심판관 및 조사관 등 전문인력을 적시에 확보할 수 있는 제도적 장치를 마련할 필요가 있음을 강조하였다. 셋째, 조세심판의 재결의 공정성과 객관성을 확보하기 위해서 조세심판관회의의 구성과 운영을 개선해야 하며, 조세심판관의 자격, 임기, 보수 및 신분보장을 법관에 준하여 법정할 필요가 있다는 것을 강조하였다. 또한 교수, 변호사, 세무사 및 공인회계사와 같은 외부 전문인력을 유입할 수 있는 법적 장치와 보수체계가 마련될 필요성을 제시하였다. 넷째, 「국세기본법」상 명문의 규정에 바탕을 두지 않고 실무상 관행으로 이루어지고 있는 재조사결정이라는 재결유형을 법적 제도로 수용하면서, 재조사결정에 대한 쟁송방법 등에 관하여 구체적인 규정을 둘 필요가 있다.

Ⅲ. 연구설계

1. 연구가설의 설정

조세심판제도는 납세자권리구제의 일종으로 납세자의 심판청구에서부터 조세심판원의 결정

일까지는 다양한 요인에 영향을 받을 수 있다. 쟁점사항이 복잡하고 애매모호한 경우일수록 그 처리기간은 길어지며, 또한 쟁점 관련자들간 복잡하고 난해한 비상장주식의 거래일수록 사실관계의 파악, 이와 관련된 판례분석 및 관련 조문분석 등으로 인해 그 처리기간이 길어지게 된다. 또한 조세심판원의 심판관 및 행정처리인원이 충분한 경우는 오히려 심판결정 처리기간을 단축하게 하는 요인으로 작용할 수 있다.

원칙적으로 심판청구에서 대해서는 조세심판관회의가 심리를 거쳐 결정하여야 하지만, 심판청구의 대상이 심판청구금액이 3,000만원 이하(지방세인 경우에는 1,000만원 이하)인 소액이거나 경미한 것인 경우나 청구기간이 지난 후에 심판청구를 받은 경우에는 조세심판관회의의 심리를 거치지 않고 주심조세심판관의 심리를 통해 결정할 수 있다.⁹⁾

이렇게 심판청구금액의 크기에 따라 심판결정 절차를 조절할 수 있으며, 그 심판청구금액에 따라 사실관계 파악, 세법 적용 및 해석 등 전반적인 심리과정의 복잡성에 영향을 줄 수 있으며, 이러한 심리과정은 결국 심판결정의 처리기간에 영향을 미치게 된다(김흥기·홍정화, 2011).

또한 심판쟁점사항은 각 사안에 따라 사실관계, 세법의 해석 및 적용 등 심리과정에 소요되는 기간에 영향을 줄 수 있다. 다수의 특수관계인간과 관련된 비상장주식의 평가는 각 당사자들의 상황, 거래체계 등 여러 가지의 요인들을 고려해야 함으로 심리과정이 단일의 당사자가 있는 경우에 비해 상대적으로 길어질 수 있다. 이는 결국 심판쟁점사항에 따른 심판결정의 처리기간이 달라질 수 있음을 의미한다고 할 수 있다.

그리고 조세심판원은 2008년 2월에 기획재정부 산하 기관에서 국무총리실 직속기관으로 개편되었다. 이 개편은 조세심판에 대한 독립성을 강화하는 동시에 국세와 지방세에 대한 심판처리 기구를 단일화하기 위하여 국세심판원과 지방세심사위원회를 통합한 조세심판원을 국무총리 소속으로 신설하였다. 따라서 본 연구에서는 이러한 조세심판원의 조직개편 이후 심판결정의 처리기간에 통계적으로 유의한 변화가 있을 것으로 예상된다. 따라서 본 연구는 심판청구일부터 심판결정일까지의 처리기간에 영향을 주는 요인으로서, 심판쟁점금액, 심판쟁점사항 및 조세심판원 조직개편에 통계적으로 유의한 수준의 관련성이 있을 것으로 기대한다.

<연구가설 1> 조세심판쟁점금액은 심판결정 처리기간과 관련성이 없다

<연구가설 2> 조세심판쟁점사항은 심판결정 처리기간과 관련성이 없다

<연구가설 3> 조세심판원의 조직개편은 심판결정 처리기간과 관련성이 없다

2. 연구모형

본 연구의 연구가설을 검증하기 위한 모형은 식(1)과 같다. 종속변수는 심판청구일부터 심판

9) 국세기본법 제78조(결정 절차), 동법 시행령 제62조(소액심판)

결정일까지 소요된 일수의 자연로그 값으로 측정한다. 이 변수는 심판청구제도가 가지는 납세자 권리구제의 기능을 대용하는 것으로 효율적인 납세자권리구제 기능을 한다면 심판청구일부터 심판결정일까지 소요되는 기간이 상대적으로 짧을 것이며, 반대로 상대적으로 긴 기간이 소요된다면 이는 심판청구제도의 납세자권리구제 기능이 효율적이지 못하다는 것으로 해석될 수 있다.

그리고 주요관심변수는 심판청구금액($\ln(\text{Period})$), 심판쟁점사항(Topic_dummy), 소관 지방국세청 Local_TS 이다. 식(1)에서 만약 β_1 이 통계적으로 유의한 수준에서 양(+) 또는 음(-) 부호를 보인다면, 이는 심판청구 쟁점금액이 클수록 또는 작을수록 심판청구일~심판결정일의 기간이 길다는 것을 의미하며 결국, 쟁점금액이 큰 사건의 경우 또는 작은 사건의 경우, 심판청구제도의 납세자권리구제 기능이 효율적이지 못함을 의미한다. 또한 β_2 가 통계적으로 유의한 계수를 나타낸다면 해당 심판청구의 쟁점사항에 대한 심판결정 처리기간이 길어진다면 짧아진다는 것으로 해당 쟁점사항에 관한 사건에 보다 심판결정과정에서 효율적인지 또는 아닌지를 평가할 수 있다.

마찬가지로 β_3 이 통계적으로 유의한 결과를 보인다면 이는 해당 지방국세청 관할 심판청구 사건에 대해 심판결정 처리기간이 단축되어가 지연된다는 것을 의미하게 된다.

$$\begin{aligned} \ln(\text{Period})_i = & \alpha_i + \beta_1 \ln(\text{Amount})_i + \beta_2 \sum \text{Topic_dummy}_i + \beta_3 \text{Restructure}_i + \beta_4 \text{Multi_Parties}_i \\ & + \beta_5 \text{Same_Year}_i + \beta_6 \text{Local_TS}_i + \beta_7 \text{Year_D}_i + \varepsilon_i \end{aligned} \quad (1)$$

여기서, 변수의 정의는 다음과 같다.

- $\ln(\text{Period})$: 심판청구사건 i 의 심판청구일부터 심판결정일까지 일수의 자연로그 값
- $\ln(\text{Amount})$: 심판청구사건 i 의 쟁점금액의 자연로그 값
- Topic_dummy : 심판청구사건 i 의 쟁점사항으로서 특수관계자간 거래, 명의신탁, 물납 및 평가로 다음과 같이 세분화하여 측정됨
- Related_T : 특수관인 간의 거래이면 “1”, 그렇지 않은 경우 “0”
- Nominal_T : 명의신탁이면 “1”, 그렇지 않은 경우 “0”
- Payment : 물납인 경우 “1”, 그렇지 않은 경우 “0”
- Valuation : 기타 평가관련 사항이면 “1”, 그렇지 않은 경우
- Restructure : 조세심판원이 기획재정부 산하에서 국무총리실 직속기관으로 개편한 이후(2008년)이면 “1”, 그렇지 않으면 “0”
- Multi_Parties : 심판청구사건 i 의 청구자의 수가 2인 이상이면 “1”, 그렇지 않으면 “0”
- Same_Year : 심판청구사건 i 의 심판청구 신청연도와 심판결정연도가 같으면 “1”, 그렇지 않으면 “0”
- Local_TS : 심판청구사건 i 의 심판청구 접수 지방국세청(서울청, 중부청, 대전청, 광주청, 부산청, 대구청)별 더미변수로 측정함
- Year_D : 심판청구사건 i 의 심판결정연도 더미변수

가. 심판결정 처리기간의 측정 : $\ln(\text{Period})$

심판결정의 처리기간은 청구자가 심판청구사건을 심판청구한 날부터 그 심판결정일까지의

일수를 의미한다. 따라서 본 연구에서는 심판결정 처리에 소요된 일수의 자연로그 값을 취하였다. 일반적으로 이 처리기간에는 심판청구사건의 심리, 현장조사 및 각종 심판관회의 등 일련의 조세심판과정이 포함되게 된다.

나. 독립변수의 측정

(1) 심판청구금액 : $Ln(Amount)$

본 연구에서의 심판청구금액은 청구인이 청구한 사건의 쟁점금액의 자연로그한 값으로 측정된다. 심판청구금액은 해당 청구사건의 규모와 관련이 있으며 그 청구사건의 심리과정상 복잡성이나 애매모호 정도와 밀접한 관련이 있다(김홍기·홍정화, 2011). 이러한 근거는 현행 국세기본법 제78조(결정 절차), 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 애매모호성이 높아 조세심판관회의 등 본안심리에 노력이나 시간이 많이 소요될 수 있음을 알 수 있다.

(2) 심판청구사건의 쟁점 : $Topic_dummy$

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

첫째, 특수관계인 간의 거래($Related_T$)이다. 비상장주식의 거래당사자가 특수관계에 있는 경우, 그 비상장주식에 대한 평가로서 보충적 평가방법을 어떻게 적용할 것인가의 문제 등을 다루고 있다.¹⁰⁾¹¹⁾ 비상장회사의 경우 일반적으로 폐쇄적 소유구조를 이루고 있기 때문에 특수관계인 간의 상속, 증여거래가 빈번하게 발생할 수 있다. 따라서 본 연구에서는 특수관계인 간의 거래를 해당 심판청구사건의 쟁점으로 선정하였다.

둘째, 명의신탁($Nominal_T$)이다. 상증세법상 비상장주식의 명의신탁과 관련한 심판청구사건은 상증세법상 심판청구의 비중이 높다(박훈 등, 2013).¹²⁾ 따라서 본 연구에서는 비상장주식과 관련한 심판청구사건의 쟁점사항으로 이 명의신탁으로 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

10) 상증세법 제60조(평가의 원칙 등)

11) 국심2007서4150(2009.09.15.), 조심2007서2417(2009.09.15.), 조심2007서2472(2009.09.15.), 국심2007서3288 (2009.09.15.) 등

12) 조심2011구2505(2011.11.14.), 조심2011서0871(2011.06.03.), 조심2009부2145(2009.08.16.) 등

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.¹³⁾ 이와 관련한 상증세법상 비상주식을 물납수단으로 사용되는지 여부 등을 본 연구의 심판청구사건의 쟁점사항으로 선정하였다.

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

(3) 조세심판원 조직개편 변수의 측정 : *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.

(4) 통제변수의 측정

본 연구에서는 종속변수인 심판결정의 처리기간에 영향을 주는 요인을 통제하기 위한 다수청구인(*Multi_Parties*), 동일연도(*Same_year*) 더미변수, 소관 지방국세청 더미변수(*Local_TS*) 및 연도더미변수(*Year_D*)를 연구모형에 추가하였다.

먼저, 다수청구인 더미변수(*Multi_Parties*)는 동일 사건의 심판청구자가 2인 이상인 경우를 “1”, 그렇지 않은 경우를 “0”으로 정의하였다. 다수의 심판청구인이 개별 사건에 대한 심판청구를 하게 되면 대표적인 사건 하나가 결정되면 나머지 심판사건들이 자동으로 결정되게 된다. 따라서 다수청구인과 관련된 심판청구사건일 경우 오히려 심판결정의 처리기간이 짧아질 수 있다. 또한 다수청구인이 존재하는 경우, 적극적인 의견진술이나 대응보다는 오히려 소극적인 심판대응이 될 가능성이 높다. 따라서 다수청구인과 종속변수간에는 음(-)의 관련성을 나타낼 것으로 기대된다.

또한 동일연도(*Same_year*)변수는 심판청구연도와 심판결정연도가 동일한 경우를 “1”, 그렇지 않은 경우 “0”으로 정의하였다. 동일연도인 경우인 경우, 결정일이 속하는 연도로 이월되지 않기 때문에 상대적으로 종속변수와는 음(-)의 관련성을 가질 것으로 예상된다. 또한 소관 지방국세청이 처분청으로서 이 기관에 따라 처리기간이 달라질 수 있어서 더미변수(*Local_TS*)를 추가하였고,¹⁴⁾ 본 연구모형에서 고려되지 못한 요인들을 통제하기 위해 연도더미변수(*Year_D*)를 연구모형에 추가하였다.

13) 대법원 1995.7.28. 선고 94누15820 판결

14) 소관 지방국세청의 경우, 서울청, 중부청, 대전청, 광주청, 부산청 및 대구청이 있다.

3. 연구표본의 선정

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

<표 2>는 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 2> 연구표본의 선정과정

(단위 : 개 수)

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 3>은 연도별 연구표본의 분포를 보여주고 있다. 최종 표본을 보면, 1989년도의 결정례는 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. 따라서 2012년도 이후의 표본은 본 연구에서 최종 표본에 제외되었다.¹⁵⁾

15) 조세심판원 운영규정 제31조의 결정사예 공개규정은 제한적인 정보만을 담고 있다. 즉 조세심판 결정 내용을 심판청구 관련 당사자의 성명, 주소와 과세표준 및 세액 관련 금액 등을 제외하고 인터넷 홈페이지를 통하여 조세심판 결정사례로 공개하도록 하고 있다.

〈표 3〉 연구표본의 분포

(단위 : 개 수)

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
합 계	1911	683	22	1,206

주1) 2014년의 표본은 7월말까지의 결정례 건수를 나타냄.

IV. 실증분석의 결과

1. 기술통계량

<표 4>는 주요 변수들의 기술통계량을 나타내고 있다. 먼저, 심판결정 처리기간을 보면 처리일수(*Period*)는 평균 약 189일이며 최소 30일부터 최대 661일까지의 분포를 나타내고 있다. 연구모형을 구성하는 처리기간의 변수인 $Ln(Period)$ 은 평균 5.081로 3.401과 6.494사이에 분포하고 있다. 심판청구금액에서 *Amount*(백만원)은 평균 약 9억 4천만원이며 최소 약 36억 6천7백만원에서 최대 약 834억 2천3백만원까지의 분포를 이루고 있으며, 연구모형의 심판청구금액변수인 $Ln(Amount)$ 는 평균 18.29로 최소 10.53에서 최대 25.15까지 분포되어 있다.

<표 4> 주요 변수의 기술통계량

변 수		평 균	표준 편차	최소값	제1사 분위수	중위수	제3사 분위수	최대값
심판결정 처리기간	<i>Period</i> (일수)	189.124	110.184	30	107	161	248	661
	$Ln(Period)$	5.081	0.578	3.401	4.673	5.081	5.513	6.494
심판청구금액	<i>Amount</i> (백만원)	940.75	3,667.09	0.04	16.43	95.82	521.27	83,423.8
	$Ln(Amount)$	18.29	2.47	10.53	16.61	18.38	20.07	25.15
심판청구 쟁점사항	특수관계 거래 <i>Related_T</i>	0.561	0.496	0	0	1	1	1
	명의신탁 <i>Nominal_T</i>	0.178	0.383	0	0	0	0	1
	물 납 <i>Payment</i>	0.023	0.151	0	0	0	0	1
	평 가 <i>Valuation</i>	0.238	0.396	0	0	0	0	1
조세심판원 조직개편	조직개편더미 <i>Restructure</i>	0.270	0.444	0	0	0	1	1
통제변수	다수청구인 <i>Multi_Parties</i>	0.256	0.437	0	0	0	1	1
	동일연도 <i>Same_year</i>	0.604	0.489	0	0	1	1	1

주1) 변수의 정의는 다음과 같음

$Ln(Period)$: 심판청구사건 *i*의 심판청구일부터 심판결정일까지 일수의 자연로그 값

$Ln(Amount)$: 심판청구사건 *i*의 쟁점금액의 자연로그 값

Topic_dummy : 심판청구사건 i의 쟁점사항으로서 특수관계자간 거래, 명의신탁, 물납 및 평가로 다음과 같이 세분화하여 측정됨

Related_T : 특수관인 간의 거래이면 “1”, 그렇지 않은 경우 “0”

Nominal_T : 명의신탁이면 “1”, 그렇지 않은 경우 “0”

Payment : 물납인 경우 “1”, 그렇지 않은 경우 “0”

Valuation : 기타 평가관련 사항이면 “1”, 그렇지 않은 경우

Restructure : 조세심판원이 기획재정부 산하에서 국무총리실 직속기관으로 개편한 이후이면 “1”, 그렇지 않으면 “0”

Multi_Parties : 심판청구사건 i의 청구자의 수가 2인 이상이면 “1”, 그렇지 않으면 “0”

Same_Year : 심판청구사건 i의 심판청구 신청연도와 심판결정연도가 같으면 “1”, 그렇지 않으면 “0”

또한 심판청구의 쟁점사항으로 특수관계인 간 거래(*Related_T*)에 관한 사건은 0.561(677건)으로 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 0.238으로 287건으로 나타났다. 여기에서 비상장주식과 관련한 심판청구사건 중에 특수관계인 간 거래, 명의신탁과 관련한 사건이 차지하는 비중이 높음을 알 수 있다. 조세심판원의 조직개편 더미(*Restructure*)는 평균 27%로 2008년 이후의 사건이 326건임을 나타내고 있다.

그리고 통제변수로 다수청구인(*Multi-Parties*)이 관련된 연구표본은 25.6%로 309건이며, 청구연도와 결정연도가 동일한 연구표본(*Same_year*)은 평균 60.4%로 728건으로 나타났다.

<표 5>는 심판 결정연도와 청구연도별 처리기간(*Period*)에 대한 기술통계량을 보여주고 있다. 결정연도 중에는 1997년이 평균 처리기간 약 250일로 가장 길며, 1990년은 약 75일로 가장 짧았다. 또한 심판청구연도 중에는 2005년도에 약 240일로 가장 길며 1990년도에는 약 80일로 가장 짧은 처리기간을 나타내고 있다.

<표 5> 결정연도와 청구연도의 처리기간(Period) 기술통계량 비교

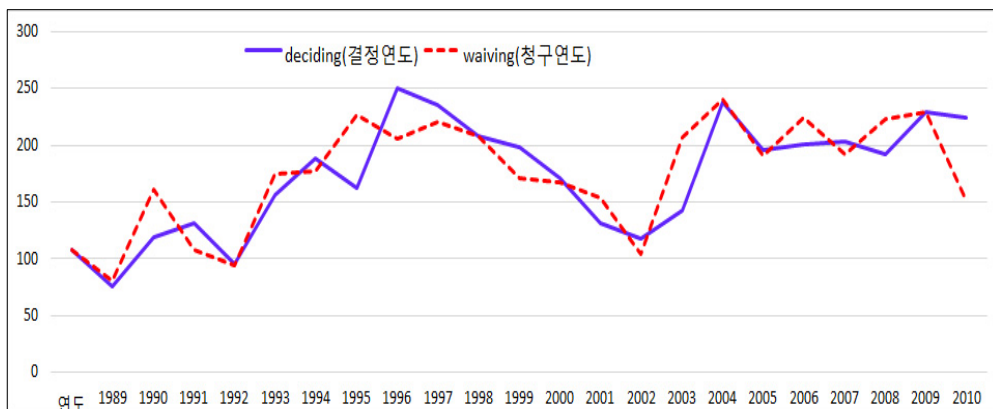
연도	결정연도				청구연도			
	N	평균	중위수	최대값	N	평균	중위수	최대값
1989	1	108	108	108	1	108	108	108
1990	2	75.5	75.5	84	10	80.6	85.5	88
1991	17	118.7	88	215	35	160.6	168	242
1992	58	131	156	242	37	107.9	92	188
1993	29	95.1	82	197	27	94.1	82	197
1994	34	156	156	254	41	174.4	160	342
1995	27	188.8	201	342	23	177.3	194	243
1996	21	161.8	177	226	29	227.1	184	508
1997	25	250.6	226	508	18	205.8	193.5	382

〈표 5〉 결정연도와 청구연도의 처리기간(Period) 기술통계량 비교 (계속)

연도	결정연도				청구연도			
	N	평균	중위수	최대값	N	평균	중위수	최대값
1998	19	235.6	249	382	33	220.7	167	661
1999	53	207.5	167	661	59	208.6	189	505
2000	51	198	193	437	39	170.8	185	284
2001	54	171.6	130	603	53	167.2	130	603
2002	25	131.4	125	233	27	153.5	125	424
2003	76	117.9	107	424	67	104.7	107	189
2004	69	142.1	128	254	154	207	198	430
2005	99	238.1	273	478	29	239.8	187	559
2006	45	196.3	137	559	55	190.5	134	484
2007	76	200.1	192	484	83	224	219	652
2008	99	203.4	188	652	92	192.5	187.5	479
2009	94	192.3	160.5	479	105	222.6	161	594
2010	102	229.4	191.5	595	124	228.6	236.5	595
2011	130	224.8	216	535	65	151.4	134	319

특히 심판결정연도와 청구연도의 평균 처리기간의 추세를 나타낸 <그림 1>을 보면, 대체로 결정연도와 청구연도의 추세는 유사하나 1995년과 1996년, 2000년, 2003년 및 2008년에는 결정연도와 청구연도가 반대 방향의 추세를 나타내고 있다. 이는 상증세법상 비상장주식의 평가규정의 개정, 조세심판원의 조직개편 및 외환위기, 금융위기 등의 경제적 사건 발생연도와 유사한 추세를 보이고 있다.

〈그림 1〉 결정연도와 청구연도의 평균 처리기간 추세



<표 6>은 심판청구금액의 연도별 기술통계량을 나타내고 있다. 연도별 큰 평균액 중 1998년 약 23억 8천만원으로 가장 크며,¹⁶⁾ 그 다음으로는 2011년도 약 18억 2천만원이다. 반면에 1990년 약 2천5백만원으로 가장 작으며, 그 다음은 1992년 약 2억 7천만원으로 상대적으로 작았다. 이렇게 연도별 평균 청구금액이 상이한 것은 그 만큼 비상장주식에 대한 조세심판이 다양한 청구금액으로 이루어졌다는 것을 의미한다. 특히 연도별 최대금액에서는 최근인 2011년 약 834억 2천만원이 가장 크며, 최소금액에서는 2000년도 4만원에 불과한 것도 있다.

<표 6> 연도별 심판청구금액(Amount)의 기술통계량

(단위 : 백만원)

연도	N	평균	표준 편차	최소값	제1사 분위수	중위수	제3사 분위수	최대값
1989	1	2,918.6		2,918.6	2,918.6	2,918.6	2,918.6	2,918.6
1990	2	25.4	26.0	7.0	7.0	25.4	43.8	43.8
1991	17	563.4	836.2	0.7	5.4	180.3	384.4	2,228.5
1992	58	277.1	670.0	0.8	22.3	22.3	107.0	3,003.7
1993	29	437.3	1,424.2	2.2	30.6	66.0	116.6	7,461.2
1994	34	712.2	2,061.8	4.4	9.2	16.1	134.1	10,164.6
1995	27	1,374.2	2,332.6	1.9	24.8	156.7	1,902.6	9,149.5
1996	21	519.0	1,304.3	2.3	27.5	70.2	269.7	5,978.7
1997	25	1,007.6	1,422.4	11.1	116.7	228	960.2	3,958.9
1998	19	2,386.1	6,620.2	5.1	91.1	251.1	2,242.8	29,231.7
1999	53	852.9	1,905.4	2.6	56.6	101.3	427.9	10,473.2
2000	51	835.9	2,326.0	0.0	33.2	191	551.1	12,990.4
2001	54	1,237.9	2,406.3	0.4	18.8	78.1	1,805.6	11,126.9
2002	25	740.3	2,064.6	5.9	22.5	90.6	440.9	10,278.8
2003	76	819.2	4,650.2	0.7	2.1	8.6	56.9	33,208.4
2004	69	779.9	1,641.3	0.2	8.3	75.1	794.2	8,009.1
2005	99	116.5	470.4	0.1	0.4	1.3	37.3	3,368.9
2006	45	573.0	1,376.3	1.8	14.4	55.8	241.8	5,990.8
2007	76	1,018.9	3,806.4	2.4	49.4	180.6	817.3	32,619.7
2008	99	886.8	1,793.5	0.3	75.8	225.5	686.0	12,168.3
2009	94	1,307.8	5,285.9	1.9	66.4	239.8	596.7	36,166.2
2010	102	969.7	2,044.6	0.3	57.6	221.7	530.6	12,406.5
2011	130	1,821.3	7,608.4	0.6	64.1	210.1	1,012.4	83,423.7

16) 1989년에 약 29억 1천만원을 나타내고 있지만 표본이 1건으로 평균의 의미가 없어 본문에서는 생략하였다.

2. 변수간 상관관계

주요 변수간 상관관계를 나타내고 있는 <표 7>에서, 심판결정의 처리기간($Ln(Period)$)에 대하여 심판청구금액($Ln(Amount)$)은 통계적으로 유의한 수준의 양(+)의 상관계수를 보이고 있는데 이는 심판청구금액이 클수록 그 처리기간이 늘어난다는 것을 의미한다. 심판청구 쟁점사항변수들은 통계적으로 유의한 수준은 아니나 평가($Valuation$)은 10%유의수준에 근접한 양(+)의 상관관계를 나타내고 있다. 그리고 조세심판원 조직개편($Restructure$)은 통계적으로 유의한 수준에서 음(-)의 상관계수를 나타내고 있는데 이는 조세심판원이 기획재정부 산하기관에서 국무총리실 직속기관으로 개편됨에 따라 심판결정의 처리기간이 단축되었다는 것을 의미한다.

통제변수 중 소관 지방국세청변수 중 광주청($Kwang$)의 통계적으로 유의한 수준의 음(-)의 상관관계를 나타내고 있는데 이는 광주청 소관 심판청구사건일수록 그 처리기간이 짧아진다는 것을 의미한다. 다수청구인($Multi_Parties$) 및 동일연도($Same_year$)는 통계적으로 유의한 음(-)의 상관관계를 나타내고 있어, 관련 청구인이 많을수록 그리고 청구연도와 결정연도가 같을수록 심판결정 처리기간이 단축된다는 것으로 해석될 수 있다.

<표 7> 변수간 상관관계

	Ln ($Period$)	Ln ($Amount$)	$Related_T$	$Nominal_T$	$Payment$	$Valuation$	$Restructure$	$Multi_Parties$
Ln ($Amount$)	0.190 (0.000)***	1						
$Related_T$	0.026 (0.358)	-0.259 (0.000)***	1					
$Nominal_T$	0.024 (0.410)	0.128 (0.000)***	-0.361 (0.000)***	1				
$Payment$	-0.005 (0.855)	0.138 (0.000)***	0.036 (0.206)	-0.057 (0.046)**	1			
$Valuation$	0.045 (0.116)	-0.156 (0.000)***	0.367 (0.000)***	-0.319 (0.000)***	0.08 (0.005)***	1		
$Restructure$	-0.099 (0.001)**	0.203 (0.000)**	-0.011 (0.695)	0.019 (0.511)	-0.044 (0.125)	-0.119 (0.000)***	1	
$Multi_Parties$	-0.053 (0.065)*	-0.422 (0.000)***	0.213 (0.000)***	-0.07 (0.015)**	0.061 (0.035)**	0.146 (0.000)***	-0.113 (0.000)***	1
$Same_year$	-0.472 (0.000)***	-0.062 (0.032)**	-0.025 (0.391)	0.027 (0.353)	0.023 (0.418)	-0.07 (0.015)**	-0.031 (0.286)	-0.026 (0.361)

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

주2) 괄호 안은 p-값을 나타내며, 변수의 정의는 <표 4>의 주1)과 같음.

3. 단일변량분석의 결과

<표 8>은 심판결정의 처리기간($\ln(\text{Period})$)의 각각 상하위 20%를 기준으로 구분한 집단간 평균차이를 나타내고 있다. $\ln(\text{Period})$ 상위 20%의 집단이 심판청구금액($\ln(\text{Amount})$), 특수관계인간 거래(Related_T) 및 물납(Payment)관련 심판청구사건의 평균이 컸으며, $\ln(\text{Period})$ 상위 20%의 집단에서의 조세심판원 조직개편(Restructure), 다수청구인(Multi_Parties) 및 동일연도(Same_year)가 컸다.

이러한 결과는 심판청구금액이 큰 사건이 심판결정 처리기간이 긴 집단에 많이 분포하며, 특수관계인 간 거래와 물납 관련 청구사건이 심판결정 처리기간이 긴 집단에 상대적으로 많이 분포하고 있음을 나타낸다. 반면에 조세심판원의 조직개편 이후의 사건과 다수청구인과 관련된 사건이 상대적으로 심판결정 처리기간이 짧은 집단에 많이 분포하고 있다고 해석될 수 있다.

<표 8> 심판결정 처리기간에 따른 주요변수의 평균차이분석 결과

구 분	Ln(Period)의 상위 20%		Ln(Period)의 하위 20%		평균차이	
	평균	표준편차	평균	표준편차	차이	t-값
$\ln(\text{Amount})$	18.597	0.102	17.001	0.371	1.596***	3.49
Related_T	0.561	0.019	0.294	0.079	0.267***	3.06
Nominal_T	0.193	0.015	0.294	0.079	-0.101	-1.44
Payment	0.576	0.019	0.177	0.387	0.399***	4.64
Valuation	0.194	0.324	0.141	0.381	0.053	1.57
Restructure	0.316	0.018	0.471	0.087	-0.155*	-1.88
Multi_Parties	0.234	0.017	0.382	0.493	-0.148**	-1.97
Same_year	0.419	0.019	0.794	0.071	-0.375***	-4.35

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

주2) 변수의 정의는 <표 4>의 주1)과 같음

4. 회귀분석의 결과

<표 9>는 조세심판청구금액, 심판청구의 쟁점사항 및 조세심판원의 조직개편이 심판결정 처리기간에 미치는 영향을 분석한 결과를 나타내고 있다. 모형(1)~(3)는 각 연구가설변수 한 개씩을 모형에 포함하여 검증한 것이며 모형(4)는 모든 연구가설변수를 한꺼번에 모형에 포함하여 분석한 결과이다. 전체적으로 모형적합도를 나타내는 F값이 통계적으로 유의한 31.81~87.88의 분포를 나타내고 있으며 모형의 설명력을 나타내는 Adj.R^2 값은 22.8%~28.7%를 보이고 있다.

먼저, 심판청구금액($\ln(\text{Amount})$)는 모형(1)과 (4)에서 1%수준에서 유의한 각각 0.037, 0.041의 계수를 나타내고 있다. 이는 심판청구금액이 클수록 조세심판원의 심판결정 처리기간이 길다는 것으로 <연구가설 1>을 기각하고 있다.

심판청구금액은 그 금액만큼 비상장주식에 대한 거래나 사실관계 파악에 있어 상대적으로 많은 시간과 노력이 소요되며, 또한 소액심판의 경우, 심판관회의를 거치지 않고 본안심리를 통해 결정하는 심판과정에서 비롯된 현상으로 해석될 수 있다. 모형(1)에서 통제변수인 다수청구인(*Multi_Parties*)과 동일연도(*Same_year*)는 통계적으로 유의한 수준에서 음(-)의 계수를 보이고 있는데 이는 다수청구인과 관련된 심판청구사건일수록 그리고 심판청구연도와 결정연도가 같은 사건일수록 심판결정처리기간이 길다는 의미이다. 특히 다수청구인과 관련된 심판청구사건일 경우, 과세관청(처분청)에 대한 다수의 청구인 공동대응을 하지만 이 중 하나의 사건에 대한 결정이 이루어지는 경우 나머지 동일 사건에 대한 결정이 한꺼번에 이루어지기 때문에 단일의 청구사건에 비해 처리기간이 단축될 수 있다는 실무적 현실을 반영한다고 할 수 있다.

그리고 심판청구 쟁점사항(*Topic_dummy*)의 분석결과는 모형(2)과 (4)에 나타내고 있는데, 특수관계인 간의 거래(*Related_T*), 명의신탁(*Nominal_T*) 그리고 평가(*Valuation*)은 통계적으로 유의한 수준의 결과가 나타나지 않았으나 물납(*Payment*)은 모형(2)과 (4)에서 각각 1%, 10%수준에서 유의한 양(+)의 0.044와 0.042의 계수를 보이고 있다. 이러한 결과는 특수관계인 간의 거래, 명의신탁 및 평가와 관련된 심판청구사건의 경우 심판결정 처리기간과는 체계적인 관계가 없으나 물납과 관련된 청구사건일수록 심판결정 처리기간이 길어진다는 것을 의미한다. 따라서 <연구가설 2>를 기각하는 결과로 판단된다.

특히 물납과 관련된 청구사건은 비상장주식에 대한 평가와 현장확인 등 심리절차가 다른 쟁점사항보다 까다로우며, 시간과 노력이 상대적으로 많이 소요될 수 있다는 것을 시사한다. 모형(2)에서의 통제변수 다수청구인(*Multi_Parties*)가 통계적으로 유의한 수준의 음(-)의 부호를 나타내는데 이는 모형(1)과 유사한 결과이다. 반면에 동일연도(*Same_year*)변수는 통계적으로 유의한 수준의 결과를 나타내지 못하고 있다.

또한 조세심판원의 조직개편(*Restructure*)변수의 결과를 나타낸 모형(3)과 (4)에서 모두 1%수준에서 유의한 각각 음(-)의 -0.098과 -0.087의 관련성을 나타내고 있다. 이것은 조세심판원의 독립성 강화차원에서 2008년 이후 기획재정부 산하 기관에서 국무총리실 직속 기관으로 개편됨에 따라서 심판결정 처리기간이 단축되었음을 시사한다. 따라서 <연구가설 3>을 기각하는 결과로 볼 수 있다.

이러한 현상은 국무총리 직속 기관으로 이전됨에 따라 심판결정과정에서 결재권의 단축, 독립성의 보장 등으로 인하여 시간과 노력이 상대적으로 절감되었음을 의미한다. 그리고 통제변수들이 모두 통계적으로 유의한 음(-)의 관련성을 나타내고 있는데, 이는 모형(1)의 결과와 유사하다. 즉 다수청구인과 관련한 청구사건일수록 그리고 청구연도와 결정연도가 동일한 사건일수록 그 심판결정 처리기간이 상대적으로 짧다는 것을 해석될 수 있다.

〈표 9〉 심판결정 처리기간에 영향을 미치는 요인

$$\begin{aligned} \ln(\text{Period})_i = & \alpha_i + \beta_1 \ln(\text{Amount})_i + \beta_2 \sum \text{Topic_dummy}_i + \beta_3 \text{Restructure}_i + \beta_4 \text{Multi_Parties}_i \\ & + \beta_5 \text{Same_Year}_i + \beta_6 \text{Local_TS}_i + \beta_7 \text{Year_D}_i + \varepsilon_i \end{aligned}$$

변수	(1)		(2)		(3)		(4)	
	Estimate	t값	Estimate	t값	Estimate	t값	Estimate	t값
<i>Intercept</i>	4.487***	33.4	5.213***	96.99	5.383***	44.38	4.53***	25.98
<i>Ln(Amount)</i>	0.037***	5.68					0.041***	6.01
<i>Related_T</i>			0.017	0.57			0.042	1.25
<i>Nominal_T</i>			0.035	1.01			0.039	0.93
<i>Payment</i>			0.044***	1.99			0.042*	1.69
<i>Valuation</i>			-0.015	-0.27			-0.108	-1.11
<i>Restructure</i>					-0.098***	-3.63	-0.087***	-3.18
<i>Multi_Parties</i>	-0.534***	-18.18	-0.552***	-22.04	-0.55***	-22.04	-0.529***	-17.96
<i>Same_year</i>	-0.073*	-1.69	-0.056	-1.36	-0.065*	-1.67	-0.066	-1.5
<i>Local_TS</i>	included							
<i>Year_D</i>	included							
<i>F값</i>	87.88***		67.36***		56.49***		31.81***	
<i>Adj.R²</i>	0.265		0.228		0.237		0.287	

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

주2) 변수의 정의는 다음과 같음

Ln(Period) : 심판청구사건 i의 심판청구일부터 심판결정일까지 일수의 자연로그 값

Ln(Amount) : 심판청구사건 i의 쟁점금액의 자연로그 값

Topic_dummy : 심판청구사건 i의 쟁점사항으로서 특수관계자간 거래, 명의신탁, 물납 및 평가로 다음과 같이 세분화하여 측정됨

Related_T : 특수관인 간의 거래이면 “1”, 그렇지 않은 경우 “0”

Nominal_T : 명의신탁이면 “1”, 그렇지 않은 경우 “0”

Payment : 물납인 경우 “1”, 그렇지 않은 경우 “0”

Valuation : 기타 평가관련 사항이면 “1”, 그렇지 않은 경우

Restructure : 조세심판원이 기획재정부 산하에서 국무총리실 직속기관으로 개편한 이후이면 “1”, 그렇지 않으면 “0”

Multi_Parties : 심판청구사건 i의 청구자의 수가 2인 이상이면 “1”, 그렇지 않으면 “0”

Same_Year : 심판청구사건 i의 심판청구 신청연도와 심판결정연도가 같으면 “1”, 그렇지 않으면 “0”

Local_TS : 심판청구사건 i의 심판청구 접수 지방국세청(서울청, 중부청, 대전청, 광주청, 부산청, 대구청)별 더미변수로 측정함

Year_D : 심판청구사건 i의 심판결정연도 더미변수

V. 연구요약 및 결론

비상장주식은 불분명한 시가에 대하여 상증세법상 보충적 평가방법으로 평가되기 때문에 납세자와 처분청 간에 분쟁이 많은 분야라 할 수 있다. 본 연구는 상증세법상 비상장주식과 관련된 조세심판원의 심판결정례를 대상으로 심판결정 처리기간에 심판청구금액, 심판청구 쟁점사항 및 조세심판원의 조직개편이 미치는 영향을 분석하였다.

심판청구금액은 조세심판청구사건의 거래복잡성 등이 상대적으로 크기 때문에 심판결정과정에서의 심리절차, 심판관회의 등으로 인하여 그 처리기간에 영향을 줄 수 있으며, 조세심판청구사건의 쟁점사항은 그 쟁점사항에 따라 심판관회의 개최회수, 현장확인 등 추가적인 심리절차로 인해 심판결정 처리기간에 영향을 줄 가능성이 높다. 그리고 조세심판원이 2008년 2월에 기획재정부 산하기관에서 국무총리실 직속기관으로 조직 개편한 이후 심판청구제도의 독립성, 지방세 심판청구의 관장 등 심판원의 기능이 확대되었다고 할 수 있는데 이 조직개편 이후에 심판결정 처리기간 또는 영향을 줄 수 있을 것으로 예상하였다.

본 연구의 결과를 요약하면 다음과 같다.

첫째, 심판청구금액과 심판결정 처리기간에 양(+)의 관련성을 나타냈다. 이는 심판청구금액이 클수록 비상장주식에 대한 거래나 사실관계 파악에 있어서 상대적으로 많은 시간과 노력이 소요되며 소액심판부제도에 의한 심판관회의를 거치지 않고 본안심리가 가능하다는 것을 나타내고 있다.

둘째, 심판청구 쟁점사항 중 물납과 관련한 심판청구사건과 심판결정 처리기간에는 양(+)의 관련성을 나타내고 있다. 본 연구에서는 비상장주식과 관련한 쟁점사항을 특수관계인 간 거래, 명의신탁, 물납 및 평가로 구분하여 분석하는데 물납과 관련한 쟁점사항에 대해서만 통계적으로 유의한 관련성을 나타냈다. 이러한 결과는 심판청구사건이 특수관계인 간 거래, 명의신탁 및 평가 등과 관련없이 심판결정과정에 소요되는 시간과 노력이 상이하게 소요된다는 것을 의미한다. 반면에 물납과 관련한 심판청구사건은 본안심리, 현장확인 등 상대적으로 조세심판과정에 시간과 노력이 많이 든다는 것을 시사하고 있다.

셋째, 조세심판원의 조직개편과 심판결정 처리기간 사이에는 음(-)의 관련성을 보였다. 조세심판원이 2008년 2월 조세심판의 독립성을 보장하고 지방세 관련 조세심판까지 관장하기 위한 취지에서 국무총리 직속기관으로 개편되었는데, 이 조직개편 이후 조세심판청구사건에 대한 심판결정이 보다 효율적으로 이루어져 그 처리기간이 짧아졌다고 해석된다. 따라서 이 결과를 통해 조세심판원에 대한 조직개편이 납세자권리구제에 순기능을 하였다고 할 수 있다.

그러나 본 연구는 다음과 같은 한계점을 지니고 있어, 연구결과의 해석에 주의가 요구된다. 첫째, 본 연구의 표본은 조세심판원에서 제시하는 심판결정례를 대상으로 하고 있기 때문에 분석대상에 제외된 심판결정이 있을 수 있다. 따라서 향후 연구에서는 심판결정문 전체를 대상으

로 분석하는 시도가 필요하다. 둘째, 본 연구는 심판결정문 상에서 심판청구금액, 심판청구일자 등의 자료를 수집하였다. 하지만 이 심판청구 절차에 이르기까지 불복이나 이의신청을 거쳤는지 여부에 대한 자료가 부족하여 이 부분에 대한 분석이 되지 않았다. 따라서 향후 연구에서는 통제변수에 전심절차를 확인하여 변수를 추가할 필요가 있다.

그럼에도 불구하고, 본 연구의 이러한 연구시도는 현행 조세심판원이 납세자권리구제의 기능을 효율적으로 수행하고 있는지를 평가하여 심판결정 처리기간에 영향을 주는 요인들에 대한 개선하도록 정책적 시사점을 제공하고, 실무적으로는 비상장주식과 관련된 심판청구에 있어서 청구금액, 쟁점사항 등이 요인이 심판청구사건의 심판결정에 소요되는 시간에 영향을 줄 수 있다는 시사점을 제공한다고 할 수 있다. 무엇보다 학술적 의미에서는 심판청구사건에 대한 심판결정문을 하나를 한 개의 연구표본으로 정의하여 통합적 결론을 내리는 meta 분석을 적용하였다는데 의의가 있다고 할 수 있다.

참고문헌

- 김명휘 · 김주희. 2009. “상속세 및 증여세법의 비상장주식 평가방법 개선방안 연구.” 세무와회계저널 제10권 제3호 : 97 - 130.
- 김완일. 2003. “현행 비상장주식의 가치평가를 위한 기업특성에 관한 연구.” 경기대학교 대학원 박사학위논문.
- 김종숙. 2013. “상속세법상 비상장주식 평가 방법에 대한 규모의 효과.” 세종대학교 대학원 박사학위논문.
- 김흥기 · 홍정화. 2011. “효율적인 납세자권리구제 방안 연구 - 조세심판사례 분석을 중심으로 -.” 세무학연구 제28권 제4호 : 177 - 212.
- 박재환 · 정규언 · 김기영. 2009. “비상장주식 평가의 합리적 개선.” 기획재정부 세제실 연구보고서.
- 백승삼. 2012. “비상장주식 평가방법에 관한 연구 - 상속세 및 증여세법을 중심으로 -.” 강남대학교 대학원 석사학위논문.
- 안재환. 2012. “상속세 및 증여세법상 비상장주식 평가방법 중 순자산가치와 순손익가치의 적정성에 관한 연구,” 숭실대학교 대학원 박사학위논문.
- 안재환 · 전영준 · 전규안. 2013. “상속세 및 증여세법상 비상장주식 평가방법 중 순자산가치와 순손익가치의 적정성에 관한 연구.” 회계학연구 제38권 제3호 : 1 - 40.
- 이근우 · 김갑순. 2010. “자기자본비용을 순손익가치환원율의 대용치로 적용한 상증세법상 비상장주식평가의 적정성.” 세무학연구 제27권 제1호 : 271 - 306.
- 이은상 · 이준규. 1998. “현행 세법상 주식평가의 문제점과 개선방안.” 한국조세연구원 연구보고서(98-03).
- 이준규 · 황인태 · 심충진. 2003. “세법상 비상장주식에 대한 보충적 평가방법의 적정성.” 회계학연구 제25권 제1호 : 55 - 73.
- 정규언 · 박재환 · 김기영. 2009. “비상장주식의 할증 및 할인 평가제도.” 한국세무사회 세무사제10호.
- 정지선 · 최천규. 2012. “납세자의 권리구제를 위한 심판청구제도의 합리적인 개선방안.” 중앙법학 제14집 제2호 : 199 - 243.

The Effects of Tax Tribunal Amount, Issue and Restructuring on Processing Time of Tax Tribunal Cases

- Focusing on Tax Tribunal Case for Non-listed Stock -

Bae Hyung-Nam* · Kim Kap-Soon** · Yoon Sung-Man***

〈Abstract〉

Value of non-listed stock is generally evaluated by the supplementary valuation method, in accordance with Estate and Transfer Tax Law, because this stock is unclear and unquoted shares in the market. There can be many disputes between taxpayers and tax authorities that differently evaluate non-listed stock. Especially, there are many cases that led to the judgment tax claim area in tax tribunal. Therefore this area can be adequate topic on analysing whether tax tribunal system effectively is functioning in enhancing the tax relief system with taxpayer rights.

This study analyzes whether the amount of the claimed, issues and tax tribunal restructuring affect the processing time of tax tribunal case, using 1,206 case, 1989-2011. The results of this study are as follows;

First, there is a positive coefficient between amount and process time of tax tribunal cases. It shows that high amount of cases can be related to complicated transaction and process in investigating facts etc., so high amount of tax tribunal require more times to process the case.

Second, payment in goods(non-listed stocks) of tax tribunal issues has a positive relationship with process time of it. There are steps in process of evaluating, judgement and gathering judge meeting for non-listed stock. So, more processing time is required to judge this issue.

Third, since restructuring of Korea Tax Tribunal into the subsidiary organs of the prime minister, the processing time is shorten. This phenomenon says that independence of this organization is secured and is effectively functioned. So this restructure makes contributions to enhance the taxpayer rights.

This paper is to provide opportunities of improvement in tax tribunal system in order to protect and promote taxpayer rights.

〈Key words〉 Tax Tribunal, Non-listed stock, Meta analysis, Processing time of tax tribunal

* Doctoral Student, Graduate School of Dongguk University, First Author

** Professor, Dongguk University, School of Business

*** Assistant Professor, Department of Business Administration, Seoul National University of Science and Technology, Corresponding Author