

법적 안정성 제고를 위한 세법해석제도 개선방안

2008. 12

오 윤 · 김진수

서 언

우리나라의 국세기본법에서는 세법의 해석·적용에 있어서 과세의 형평과 당해 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당히 침해되지 않도록 해야 한다고 규정하고 있다. 그러나 경제현상이 복잡해짐에 따라 조세가 추구해야 할 가치인 형평성을 유지하기 위해서는 세법이 복잡해질 수밖에 없다는 문제가 발생한다. 복잡한 세법은 동일한 세수를 조달하기 위한 보다 간편한 세법에 비해 징세비용이나 납세협력비용 등 사회적비용을 증가시키는 한편, 국민이 조세효과를 안정적으로 예측하지 못하게 함으로써 경제가 활력을 찾기 어렵게 한다.

이와 같이 세법령을 단순하게 입법하는 일은 경제현상이 복잡해짐에 따라 점점 더 어려워지기 때문에 세법령을 용이하게 해석할 수 있도록 하는 일이 중요하게 된다. 즉, 기존의 세법령 적용에 있어서 납세자에게 법적 안정성을 제공할 수 있어야 할 것이다. 이를 위해서는 먼저 실체법적으로 각종 세법령간 해석과 적용에 관한 원칙을 체계화할 필요가 있을 것이다. 여러 세법간 그리고 세법령과 다른 법령과의 적용의 우선순위 등에 관해 알기쉬운 가이드라인을 설정할 필요가 있을 것이다. 다음으로 절차법적으로 납세자의 법적 안정성을 높이기 위해 질의회신제도 등 정부의 행정절차를 개선할 필요가 있을 것이다. 현행의 질의회신제도는 납세서비스 제고에 큰 역할을 하고 있지만 법적 구속력을 갖는 데에는 한계가 있으므로 질의회신의 요건과 효과에 관한 법적 근거를 명확히 해야 할 것이다. 이러한 점에서 advance ruling 제도의 도입

을 검토해 볼 필요가 있을 것이다.

이러한 문제의식에 기초하여 본 보고서에서는 법적 안정성 제고를 위한 세법해석제도 개선방안을 실체법적 측면과 절차법적 측면의 두 가지 측면에서 모색해 보았다. 본 보고서는 한양대학교의 오윤 교수와 본 연구원의 김진수 박사가 공동으로 집필하였다. 저자들은 본 보고서의 초고를 읽고 유익한 의견을 제시해 준 국민대학교의 안경봉 교수, 이경근 세무사, 한양대학교의 정호경 교수, 건국대학교의 심충진 교수, 그리고 익명의 논평자 두 분께 진심으로 사의를 표하고 있다. 또한 연구에 필요한 자료의 수집 및 정리에 도움을 준 김정아 주임연구원, 원고정리에 수고해 준 최미영 주임연구행정원과 이남희 연구행정원, 그리고 교정을 맡아준 연구출판팀 직원들에게 고마운 마음을 전하고 있다. 마지막으로 본 보고서의 내용은 전적으로 저자들의 개인적인 의견이며 본 연구원의 공식적인 견해가 아님을 밝혀둔다.

2008년 12월

한국조세연구원

원장 원 윤 희

요약 및 정책시사점

I. 주요내용

가. 배경

경제현상이 복잡해지더라도 이와 무관하게 조세부담은 경제적 실질에 부합하여 형평에 맞게 지워져야 한다. 이에 따라 조세제도가 추구해야 할 고유한 가치인 형평성을 유지하기 위해서 세법은 복잡해질 수밖에 없다. 즉, 조세제도가 갖추어야 할 다른 덕목인 조세제도의 단순성은 희생될 수밖에 없는 것이다. 그러나 복잡한 세법은 동일한 세수를 조달하기 위한 보다 간편한 세법에 비해 징세비용이나 납세협력비용 등 사회적비용을 증가시킬 뿐 아니라, 국민이 조세효과를 안정적으로 예측하지 못하게 함으로써 경제가 활력을 찾는데 장애가 되기도 한다.

세법령을 단순하게 입법하는 일이 어려워지고 있는 상황이므로 세법령을 용이하게 해석할 수 있도록 하는 일이 중요하게 된다. 이에 따라 정부는 세법 해석상 법적인 안정성을 제고할 수 있도록 세법을 사전에 잘 이해할 수 있도록 하는 장치를 여럿 두고 있다. 그러나 이를 통해 세법의 의미를 상세하게 알게 된다고 하더라도 그러한 지식의 보유가 개별 사안에 그것을 잘 대입할 수 있는 능력이 있음을 의미하는 것은 아니다. 세법의 적용은 우선 납세자가 하게 되지만 그것의 최종적인 작업은 세무서장이 하게 된다. 납세자가 실제 관할 세무서장이 어떻게

판단할 것인지에 대해서 미리 알 수 있다면 가장 높은 수준의 법적 안정성을 얻게 될 것이다.

나. 주요국 제도의 시사점

역사적으로 보아 주요 국가의 법제는 대륙법계과 영미법계로 나누어 볼 수 있지만 이제는 각국의 독특한 법제환경의 영향으로 각각의 고유한 특성이 다수 나타나게 되어 독자적인 법계로 나누는 것의 실효성이 그다지 많다고 할 수는 없다. 그리고 조세법의 영역상으로는 불문법의 전통을 중시하는 영미국가의 경우에도 실정법을 통해 집행되고 위임입법의 한계가 비교적 엄격하게 준수되고 있기 때문에 다른 법분야에 비해 달리 볼 실익이 매우 많다고 볼 수는 없다. 다만, 다음과 같은 점에서는 대체적인 차이점을 구분해 볼 수는 있겠다.

독일을 비롯한 대륙법계 국가의 경우 실정법 상호간 체계를 매우 중요시하고 그것간의 질서를 규정하는 조항들을 다수 발견할 수 있다. 세법과 비세법간의 관계, 사실관계 확정상 존중해야 할 실질 등에 대해 사전적으로 법규화 해놓고 있다. 그리고 과세처분은 권력관계상 일방적인 행정처분이기 때문에 그것에 획일적인 효력을 부여하는 것을 전제로 여러 절차상 규율을 수립해놓고 있다. 납세자와의 합의에 의하여 납세의무의 구체적 내용이 결정되는 영역은 매우 제한적이다. 그리고 과세관청이 일방적으로 결정한 것이 가진 속성상 쟁송과정에서 과세처분의 적법성에 대해서는 과세관청이 입증책임을 지도록 되어 있다. 최근에는 일방적인 과세처분이 한 번 내려지면 그것에서 파급하는 효과가 크고 그만큼 잘못된 과세처분이 많은 문제점을 가지고 있는 점을 감안하여 사전적으로 그것의 적법성을 확

보고하고자 사실관계 확정상 납세자의 참여 내지 의견청취의 절차를 도입함으로써 납세자권익보호를 증진하고자 하는 경향을 발견할 수 있다. 예를 들어, 종결협의 및 구속사전회신 등이 그것들이다.

미국을 비롯한 영미법계 국가들의 경우 실정법 상호간 체계 및 질서에 관해 법규상 사전적으로 규정하는 것보다는 법관의 창의적인 해석에 입각하여 개별 사안마다 합목적적인 법적용이 이루어지도록 하는 성격이 짙다고 할 수 있다. 이러한 태도는 조세법의 해석과 적용에도 동일하게 나타난다. 세법상 개념의 해석상 차용개념으로 보기보다는 고유개념으로 보는 경우가 많으며, 과세처분상 일방적인 결정보다는 납세자에게 의견제시 기회를 충분히 제공하고 협의하여 결정하되 그 협의의 구속력을 납세자와 과세관청이 고루 부담하도록 하고 있다. 이러한 성격은 쟁송과정에서도 그대로 드러나 행정심판 뿐 아니라 법원소송과정에서도 협의에 의한 종결이 가능하도록 되어 있다. 형사법적인 것에 비유한다면 plea bargaining과 같은 것이 가능한 것이다. 이는 실질적으로 납세자와 과세관청간 어느 일방의 주장과 증거만으로는 사실관계를 확정하기 곤란한 경우 절대적 진실의 발견이 곤란하다는 점을 인정하고 합리적인 범위 안에서 분쟁을 종결하기 위한 것이다. 이에 납세자와 국가가 상호 대등한 입장에서 채권채무관계를 정리한다는 관념이 배어 있다. 이러한 점은 과세처분에 대한 쟁송에서도 그대로 드러나 어느 일방은 타방에 대해 타방의 행위나 처분의 내용에 대해 다룰 때에는 자기가 주장한 바를 입증할 책임을 지게 된다. 따라서 납세자는 과세관청이 판단한 사실이 진실에 부합하지 않음을 주장하고자 할 때에는 바로 그렇다는 사실에 대한 입증책임을 부담하게 된다.

위에서 양 법계상 세법 적용과 관련한 특징을 요약하였다. 본 보고서의 목적상 양 법계가 갖는 차이는 우리가 크게 보아 일본을 통해 대륙법계의 전통을 계수한 역사를 가지고 있기 때문에 선형적으로 대륙법계의 제도가 보다 우레 제도에 적합하리라는 생각을 해볼 수는 있겠다. 그러나 우리 조세법의 매우 많은 부분이 미국의 제도를 모사하여 수립되어 오고 있듯이 조세와 같이 국가와 시대를 불문하고 동일하게 나타나는 현상을 규율하기 위한 규범에서는 법계의 차이를 뚜렷이 구분할 필요가 없다는 주장도 가능하다. 중요한 점은 조세의 부과와 조세채무의 이행 및 집행 그리고 그에 따른 권리구제의 과정상 조세가 갖는 복잡성 및 일방성으로 인해 납세자의 권익 - 납세협력비용을 포함 - 이 부당하게 침해되는 일이 없도록 하여야 한다는 당위성에는 법계간 차이가 있을 수 없다는 점이다.

II. 정책시사점

본 보고서에서는 세법령의 적용에 있어서 납세자에게 법적 안정성을 제공할 수 있는 방안을 실체법적 측면과 정치법적 측면의 두 가지 측면에서 강구하였다. 먼저 실체법적으로는 각종 세법령간 해석과 적용에 관한 원칙을 체계화할 필요가 있을 것이다. 이를 위해 첫째, 여러 세법령간 그리고 세법령과 다른 법령과의 적용의 우선순위 등에 관해 알기 쉬운 가이드라인을 설정한다면 도움이 될 것이다. 국세기본법, 국세징수법, 관세법 및 지방세법의 부과·징수에 관한 기본적인 사항을 규정하는 조세기본법을 창설하는 방안이 그 예이다. 둘째, 세법 적용에 관해 그동안 우리 법원이 축적해온 원칙들을 법조문화하는 작업도 큰 의미를 가질 것이다. 이를 위해 차용개념, 가장행위 및

위법소득·위법비용 등이 논의될 수 있다.

다음으로 절차법적으로 볼 때 납세자의 법적 안정성을 높이기 위해 정부의 행정절차를 개선할 필요가 있다. 대표적으로 논의되는 것이 질의회신제도이다. 현행의 질의회신제도는 납세 서비스 제고에 큰 역할을 하고 있지만 법적 구속력을 갖는 데에는 한계가 있으므로 질의회신의 요건과 효과에 관한 법적 근거를 분명히 함으로써 세법적용상 안정성을 제고하고 납세자편의를 도모하기 위해 advance ruling 제도를 도입할 필요가 있다. advance ruling 제도를 도입할 때 수반하는 행정비용 및 실현가능성 측면에서 우선적으로 고려할 것은 국세청장에게 advance ruling을 발할 권한을 부여할 경우 그가 그것을 효과적으로 발할 수 있도록 전담할 수 있는 조직이 신설될 필요가 있다. 또한 advance ruling 제도가 제대로 정착하기 위해서는 이 제도가 본래의 목적에 부합하게 운영되고 있는지 사후평가하는 제도를 정립하고 그에 대해 외부적인 감시가 이루어지도록 하는 것이 필요하다.

목 차

I. 서 론	15
II. 현행 제도의 분석	20
1. 해석·적용원칙	20
가. 해석 및 적용의 개념	20
나. 세법해석원칙	20
다. 세법적용원칙	29
라. 법령간 적용의 우선순위	47
마. 시사점	54
2. 해석·적용절차	55
가. 개요	55
나. 현행 제도	58
다. 시사점	81
III. 주요 국가의 사례	85
1. 개관	85
가. 세법해석원칙의 발전	85
나. 질의회신제도	87
2. 대륙법계국가	96
가. 독일	96
나. 네덜란드	112
다. 일본	116

라. 이탈리아의 질의회신제도	128
마. 프랑스의 경정절차와 위원회제도	130
3. 영미법계국가	131
가. 미국	131
나. 영국	140
다. 시사점	143
IV. 개선방안	147
1. 세법해석원칙의 확립	147
가. 세법의 체계적 해석 - 법령간 적용의 우선순위	147
나. 세법과 비세법간의 관계	150
다. 입증책임	155
라. 협의과세제도	159
마. 각종 행정해석 및 적용례의 조화	159
바. 예규와 기본통칙의 적용시기	162
2. advance ruling	163
가. 제도의 주요 구성요소의 개선	165
나. 국세기본법 개정안	169
IV. 결 론	174
참 고 문 헌	176

표 목 차

<표 III-1> OECD국가의 advance ruling 제도 현황	89
--	----

I. 서론

세법의 적용대상이 되는 경제현상은 날로 복잡해지고 있으며, 경제현상이 복잡해짐에 따라 세법도 역시 난해해지고 있다. 이는 경제현상의 복잡도와 무관하게 조세부담은 경제적 실질에 부합하여 형평에 맞게 지워져야 하기 때문이다. 정부는 개별적인 거래구조가 경제적으로 어떠한 실질을 갖는가를 통찰하고 그에 상응한 조세부담을 지움으로써 조세제도가 추구하는 조세부담의 형평성 및 효율성을 유지할 수 있을 것이다.

조세제도가 추구해야 할 고유한 가치인 형평성을 유지하기 위해서 세법이 복잡해지는 것은 불가피하다. 이로써 조세제도가 갖추어야 할 다른 덕목인 조세제도의 단순성이 희생될 수밖에 없다. 복잡한 세법은 동일한 세수를 조달하기 위한 보다 간편한 세법에 비해 사회적 비용을 증대시킨다. 사회적 비용은 단순히 계량화할 수 있는 징세비용이나 납세협력비용을 증가시킬 뿐 아니라 국민이 조세효과를 안정적으로 예측하지 못하게 함으로써 경제가 활력을 찾는 데 장애가 되기도 한다.

김형준·박명호(2008)에 의하면 우리나라 납세협력비용은 담세력에 비해 역진적으로 나타나며, 이에선 세제의 복잡성이 역할을 하고 있는 것으로 나타나고 있다. 세제의 복잡성은 세법령을 단순하게 입법하는 것 이외에 세법령을 용이하게 해석할 수 있도록 도와주는 제도를 정립할 필요가 있음을 알려주고 있다¹⁾. 한편, 박명호·김봉근·김정권(2008)에 의하면 납세순응행위는 조세이해도와

1) 김형준·박명호(2008) 참조

반비례하는 것으로 나타나고 있다. 이는 현행 제도상으로는 모든 국민이 골고루 세법을 이해할 수 있도록 되어 있지 않고 그에 대한 지식이 편중되어(정보의 비대칭성) 오히려 탈세나 조세회피에 활용되고 있음을 나타내는 것이다²⁾. 이러한 점에 비추어 볼 때 세제를 단순하게 구성하고 그것에 대한 이해를 도모할 수 있는 장치를 체계적으로 구축할 필요성이 있음을 알 수 있다.

정부로서는 일견 상반하는 요청들 사이에서 적절한 균형점을 모색하면서 조세제도를 운영하여야 한다. 이를 위해서는 세법령을 알기 쉽게 구성할 필요성이 있다. 아울러 기존의 세법령 적용에 있어서도 납세자에게 법적 안정성을 제공할 수 있는 방안을 강구할 필요가 있다.

본 연구는 후자의 방안을 강구하는 것을 목적으로 한다. 이에에는 다음의 두 가지가 가장 핵심적인 과제이다. 우선 실체법적으로는 각종 세법령간 해석과 적용에 관한 원칙을 체계화할 필요가 있다. 세법령의 해석은 우리나라 법제상 고유한 법해석론에 따라야 한다. 따라서 세법령해석원칙을 별도로 정립한다는 것은 불필요한 작업이 될 수도 있다. 그러나 여러 세법령간 그리고 세법령과 다른 법령과의 적용 우선순위 등에 관해 알기 쉬운 가이드라인을 설정한다면 도움이 될 것이다. 그리고 세법 적용에 관해 그간 우리 법원이 축적해 온 원칙들을 법조문화하는 작업도 큰 의미를 가질 것이다. 이를 위해 차용개념, 가장행위 및 위법소득·위법비용 등이 논의될 수 있다.

다음으로 절차법적으로 볼 때 납세자의 법적 안정성을 높이기 위해 정부의 행정절차를 개선할 필요가 있다. 대표적으로 논의되는 것이 질의회신제도이다. 현행의 질의회신제도는 납세서비스 제고에 큰 역할을 하고 있지만 법적 구속력을 갖는 데에는 한계가

2) 박명호·김봉근·김정권(2008) 참조

있으므로 질의회신의 요건과 효과에 관한 법적 근거를 분명히 함으로써 세법 적용상 안정성을 제고하고 납세자편의를 도모할 필요가 있다. 신고납부세제하에서 세법의 적용 결과 구체적인 조세효과는 납세자가 스스로 또는 대리인의 도움을 받아 판단하여야 할 책임을 일차적으로 부담하는 것이다. 납세의무가 성립한 후 과세관청의 의견이 납세자의 판단과 다를 경우에는 경정을 하게 되며 납세자는 그것에 대해 다시 법원을 통해 다툴 수 있도록 되어 있다. 이는 납세자로 하여금 일방적으로 불이익한 지위에 처해지도록 하는 결과가 되기 때문에 정부는 납세자를 돕기 위해 예규, 기본통칙 및 질의회신과 같은 여러 제도들을 운영하고 있다. 그러나 이 과정에서 주어지는 과세당국의 의견은 구속력을 갖고 있지 않아 납세자가 완전히 믿고 거래를 구성하기에는 부족함이 많다. 이러한 점을 보완하기 위해 advance ruling 제도를 도입할 필요가 있다. 이의 효용성은 제도를 도입한 여러 나라의 예에서 확인되고 있다. 우리나라에서도 다양화되는 상거래에 맞추어 세법이 복잡해지면서 개념이 포괄화되어 가고 있는데(완전포괄의 증여개념, 실질과세원칙 등), 구속력 있는 advance ruling 제도를 도입할 필요가 있다.

이와 같은 문제를 인식하고 본 연구에서는 다음의 두 부문에 걸쳐 제도개선 방안을 모색하고자 한다. 우선 조세와 관련된 법령간 적용의 우선순위 등 세법령 적용에 관한 일반적인 원칙을 정립하는 방안을 마련하고자 한다. 이를 위해 우리나라의 일반적인 법원칙과 아울러 국제적인 동향을 연구하여 보다 법적 안전성을 제고할 수 있는 방안을 모색하고 이를 법제화하는 방안도 강구하고자 한다.

다음으로 구속력 있는 사전질의회신제도의 도입을 위한 법령개정 방안을 강구하고자 한다. 현행의 질의회신제도는 납세서비스

제고에 큰 역할을 하고 있지만 법적 구속력을 갖는 데에는 한계가 있다. 납세자가 설계하는 사실관계에 따라 어떤 조세부담을 하게 될 것인지에 대해 과세관청으로부터 책임 있는 답변을 받을 수 없도록 되어 있기 때문이다. 현재도 일부 사안(이전가격사전승인, 조세피난처기업에 대한 조세조약 적용)에 대해서는 개별적 조항을 두어 국세청이 납세의무가 성립하기 전에 법적 구속력을 갖는 회신을 할 수 있도록 되어 있다. 현행 제도만으로는 예측가능성 확보에 부족함이 있으므로 그 적용대상을 보다 확대함과 아울러 질의회신의 요건과 효과에 관한 법적 근거를 분명히 함으로써 세법 적용상 안정성을 제고하고 납세자편의를 도모할 필요가 있다.

본 보고서에서는 제Ⅰ장 서론에 이어 제Ⅱ장에서는 현행 우리나라 제도의 운영실태와 문제점을 조사한다. 실체법적인 측면에서 세법령 적용체계에 관해서는 세법해석 및 적용의 일반적 원칙을 조사하며, 국내 세법령간, 세법령과 비세법 간 적용 및 국내 세법과 조세조약의 적용 우선순위 등의 사항에 대한 현행 국내 세법상 원칙에 대해 조사한다. 또한 절차법적인 측면에서 질의회신제도의 법적 근거를 파악하고 세법해석이 일반 행정해석과 다른 특수성을 규명한다. 그리고 현행 신뢰보호원칙의 내용과 그 한계를 규명하고, 운영실태와 문제점을 파악하기 위해 세무서, 국세상담센터, 국세청 본청, 기획재정부, 법제처 및 법원의 역할을 조사한다.

제Ⅲ장에서는 외국의 사례에 대한 조사에 있어서 OECD 주요 국가의 제도를 조사하되 세법령 적용체계에 관해서는 대륙법계 국가와 영미법계 국가로 구분하고 세법령 적용을 위한 특별입법에 관한 사례(캐나다, 프랑스 등)를 연구한다. 질의회신제도와 관련해서도 역시 대륙법계 국가와 영미법계 국가로 구분하여 그 법적 근거와 운영실태를 파악한다.

제Ⅳ장에서는 법령개정 방안으로서 국세기본법 개정방향을 모색

한다. 실체법적으로 세법령 해석·적용체계에 관해서는 국내 세법 적용원칙에 관해 그간 법원에서 확립한 원칙 중 가장 기본적인 원칙(예, 사법상 효력이 없는 행위 및 위법소득·위법비용 등)을 중심으로 법조문화하는 방안을 검토하고, 국내 세법령간, 세법령과 비세법 간 적용 및 국내 세법과 조세조약의 적용 우선순위 등을 법조문화하는 방안을 강구한다(예, 각 조문에 흩어져 있는 적용의 우선순위에 관한 것들을 집약하여 일반적인 원칙을 정립). 절차법적으로 민원질의회신제도에 관해서는 민원질의회신의 개념과 구분, 구속력 있는 민원질의회신의 발부요건과 그 효과, 소급적 효력의 부여 여부, 사법적 쟁송의 허용, 공개 여부 및 그 방법, 수수료 징구 여부에 관한 법령개정 방안을 강구한다.

마지막으로 제V장에서는 본 보고서를 요약하고 결론을 맺고 있다.

II. 현행 제도의 분석

1. 해석·적용원칙

가. 해석 및 적용의 개념

일반적으로 법규범의 내용은 추상적으로 기술되어 있기 때문에 이를 법적 사실관계에 적용하기 위해서는 해석이 필요하다. 이를 위한 방법으로서는 문리적 해석, 체계적 해석, 역사적 해석 및 목적론적 해석의 방법이 거론된다. 이외에도 헌법합치적 해석 및 결과지향적 해석기준 등이 주장되기도 한다.

법령의 해석과 개념상 구분하여야 할 것은 법령의 적용이다. 법적 사태(Rechtssachverhalt), 즉 법적 사실관계를 추상적인 법률표지에 포함시키는 것을 포섭(Subsumption)이라고 한다. 여기서 법률표지의 의미를 다른 개념을 통해 보다 쉽게 설명하고 그 의미를 확정하는 것을 해석(Auslegung)이라고 한다. 이러한 해석은 포섭 단계 이전에 이루어지는데, 그 이후 구체적인 법적 사태를 확정하고 후자를 전자에 포섭하는 과정을 법적 삼단논법이라고 하고, 이러한 과정을 법의 적용이라고 한다. 법적 사태의 확정과 법률표지의 해석은 상호 순환적인 성격이 있기 때문에 이를 사안과 법률의 해석학적 순환이라고도 한다.

나. 세법해석원칙

1) 해석방법과 그 한계 설정

가) 이론적 가능성

세법도 법규범이기 때문에 논리적으로는 앞에서 언급한 모든 방

법론이 세법의 해석에도 적용된다. 즉 세법의 해석은 세법령의 문장용어를 기초로 하여 그 문자가 가지는 법률적인 의미와 문법에 맞게 해석하며(문리적 해석), 세법령은 하나의 체계를 이루므로 각 규정을 해석할 때 전체 세법령과 조화를 이루는 방향으로 해석하며(체계적 해석), 법 제정 당시의 입법자의 의도를 존중하며(역사적 해석), 세법령의 근본취지나 목적에 부합하게 해석하는(목적론적 해석) 것이 요청된다.

문제는 위의 각 해석모델들이 낳는 결과물이 상이할 때 어떤 해석모델을 활용하여야 하는 것이다. 일반적으로 법학 방법론상으로는 목적론적 해석이 가장 중요하다고 한다. 세법도 법규범의 하나이기 때문에 일반적인 통설에 따라 목적론적 해석을 우선하는 것이 타당하다는 입론이 가능하다. 그러나 우리나라에서 세법령은 국민의 재산권을 침해하는 성격을 지니고 있기 때문에 그것의 해석은 엄격하게 하여야 한다는 시각, 즉 문리해석을 우선하여야 한다는 관점이 학설상 주류를 이루고 있다.

나) 국세기본법상 해석규정

현행의 국세기본법은 상호 모순되는 것처럼 보이는 두 가지의 입장을 모두 수용하는 규정을 두고 있다. 국세기본법 제18조는 ‘세법해석의 기준, 소급과세의 금지’라는 제하의 제1항에서 다음과 같은 규정을 두고 있다.

제18조 (세법해석의 기준, 소급과세의 금지) ① 세법의 해석·적용에 있어서는 과세의 형평과 당해 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당히 침해되지 아니하도록 하여야 한다.

국세기본법 제18조 제1항은 법령에 그 법령의 개별 조문의 해

석에 관한 방침을 명확히 해두기 위하여 입법부가 마련한 장치의 하나로서 소위 해석규정이다. 해석규정은 그 법령에 대하여 법원이 사법적 해석을 하거나 행정기관이 행정적 해석을 할 때에 구속력을 갖는다. 국세기본법 제18조 제1항은 세법의 해석과 적용상 공통으로 준수하여야 할 원칙으로 다음의 세 가지를 제시하고 있다.

먼저, 과세의 형평을 고려하여야 한다는 것이다. 여기서 ‘형평’은 현대적 법치국가에서는 형식적인 형평이 아닌 실질적인 형평 그리고 절대적인 평등이 아닌 상대적인 평등으로서 실질적인 경제적 부담능력에 부합하는 과세가 이루어지도록 세법을 해석하고 적용하라는 원칙으로 볼 수 있다. 과세의 형평은 전체 세법령에 부여된 가장 중요한 목적 중의 하나이다. 세법의 해석·적용상 과세의 형평을 존중하여야 한다는 것은 세법령의 해석상 체계적인 해석방법과 목적론적인 해석방법을 활용하라는 것을 의미한다.

다음, 당해 조항의 합목적성에 부합하여야 한다는 것이다. 세법상 개별 조항은 동 조항이 도입된 목적이나 취지에 부합하게 해석하여야 한다는 것이다. 그러한 목적이나 취지를 판단함에 있어 해당 조항의 입법과정에서 동 조항 입안부서상 개건 그리고 그것을 심리한 국회상 개사록 등을 통해 조항이므로 확인된 목적이나 취지만을 볼 것인지, 아니면 해당 조항을 적용할 시점에서 객관적이고 합리적인 관점에서 재조명한 해당 조항의 목적이나 취지도 포함하는 것으로 할 것인지에 대해서는 견해가 나뉠 수 있다. 역사적인 해석방법과 목적론적인 해석방법을 모두 수용하는 문구이다.

마지막으로, 납세자의 재산권이 부당히 침해되지 않도록 해야 한다는 것이다. 헌법상 국민에게 납세의무가 부과되어 있지만 그것은 국민의 재산권 보장에 관한 규정에 따라 필요 최소한에 그쳐야 하며 공정한 방법과 절차에 따라야 한다는 것이다. 세법령은 국민의 재산권을 침해하는 성격을 지니고 있기 때문에 그것의 해

석은 엄격하게 하여야 한다는 주장은 이 문구에 근거한 것이다.

우리나라 법원에 의하면 조세법은 납세의무의 한계를 설정한 것이므로 그 내용은 명확하여야 하고 추상적 조항을 설정하여 흠결된 영역에 유추적용한다거나 행정편의적인 확장해석을 하는 것은 허용되지 않는다³⁾. 이에 따라 명령, 규칙 등 행정입법으로 법률에 규정된 내용을 함부로 유추, 확장하는 내용의 해석규정을 마련할 수도 없다고 한다. 그러나 이러한 법원의 입장이 세법령의 목적론적 해석을 금기시하는 것은 아니다. 우리나라 법원은 다수의 판례에서 목적에 부합하는 해석을 강조해 오고 있다. 법적 안정성, 정의 및 합목적성 간 조화를 추구하고자 하는 것이다.

그런데 적지 않은 학자들이 세법의 엄격해석원칙을 주장하고 있다. 그리고 그것을 헌법상 조세법률주의의 귀결로 이해하고 있다. 조세법률주의는 지구상 거의 모든 나라에서 관철되고 있는 원칙으로서 세법의 해석에 관해 엄격한 문리해석을 강조하는 국가이든 탄력적인 목적론적 해석을 허용하는 국가이든 세법의 근기가 되는 원칙이다. 조세법률주의의 당연한 귀결로서 엄격해석원칙을 도출해 내는 것은 논리적인 모순이 있음을 알게 해준다.

우리나라 세법을 해석함에 있어서는 국세기본법 제18조에서 명문으로 규정한 바에 따르는 것이 타당하다. 돌이켜 보면 국세기본법 제18조 제1항은 1974년 국세기본법이 제정될 당시부터 있던 것이다. 1977년 독일 조세기본법으로 통합되기 전의 독일 조세조정법(Steueranpassungsgesetz) 제1조 제2항에는 다음과 같은 규정이 있었다.

3) 여기서 유추적용이라 함은 해당 사안과 유사한 사안을 찾아내어 이를 규율하는 법규범을 문제된 사안에도 확대, 적용하는 방식을 말한다. 확장해석이라 함은 법문의 의미를 입법자의 의사보다 확대하여 해석하는 것을 의미한다.

조세법률의 해석에 있어서는 국민 사상, 조세법률의 목적 및 경제적 의의 및 제관계의 발전을 고려하지 않으면 안 된다.

이 규정은 이른바 경제적 관찰방법(wirtschaftliche Betrachtungsweise)에 관한 규정이라고 한다. 이후 동 규정은 조세조정법이 조세기본법(Abgabenordnung)으로 통합되면서 삭제되었는데 현재도 관례법의 형태로 해석원칙이 되어 있다. 당시 동 조항의 삭제에는 과세관청에 의한 자의적 해석의 문제점이 지적되었기 때문이라고 하지만⁴⁾ 현재에도 해석의 기준으로서 중요한 역할을 하고 있다. 독일 조세조정법 제1조 제2항의 폐지는 법해석에 관한 해석규정을 법령에 두는 것은 법체계상 바람직하지 않다는 법이론의 영향을 받기도 한 것이었다. 오늘날 독일에서는 조세법도 목적론적 해석의 대상이 되며 경제적 관찰방법은 목적론적 해석방법과 다를 바 없다고 보고 있다⁵⁾. 법체계상 해석규정의 부적절성 때문에 경제적 관찰방법에 관한 규정이 폐지되었다 하더라도 동 해석규정이 설정한 해석방법론을 적용할 필요성은 여전하기 때문이다. 한편 일본 조세통칙법상으로는 이와 같은 취지의 규정은 존재하지 않는다. 이는 동법이 1961년 제정되었는데 제정 당시 1950년대 이후부터 독일에서 경제적 관찰방법에 관한 규정이 가진 문제점이 집중 부각되었기 때문이다.

우리나라 및 일본 그리고 독일의 조세법 해석원칙에 관한 법제사를 본다면 조세법의 엄격해석원칙이라는 것이 대륙법계의 전통

4) 金子宏(2005), p. 120; 경제적 관찰방법 조항은 히틀러 정권 전까지는 소극적으로 적용되었지만 히틀러 집권 이후 과다하게 적용되어 한 때 문제가 되었다. 한편 전후 50년대에 독일에서 개념법학이 융성하여 엄격한 문리해석이 주류를 이루었다는 점은 경제적 관찰방법 조항이 소극적으로 적용된 이유가 된다.

5) Rolf Ax, Thomas Groshe & Juergen Melchior, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Schaeffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2007, p. 25

을 이어받은 우리 법체계에서 반드시 필연적인 것은 아니며 오히려 우리의 국세기본법 제18조 제1항의 규정의 문면을 본다면 독일의 예전 경제적 관찰방법 조항에 가깝게 이해하여야 할 것이다. 국세기본법 제18조 제1항은 세법령의 해석상 여러 방법론이 활용될 수 있으며 개별적인 사안마다 가장 합리적인 결론을 도출하기 위해 제 요소를 모두 고려하여 판단하여야 한다고 규정하고 있다. 이는 개별적인 사안에 접하는 납세자와 과세관청에 해석상 여러 가능성이 열려 있음을 의미한다. 이로써 개별적인 사안마다 가장 합리적으로 구체적인 타당성을 확보하는 이른바 합목적성을 달성할 수 있는 긍정적인 측면이 있음을 부인할 수는 없지만 다른 한편으로는 법적인 안정성이 심히 훼손될 가능성이 상존한다는 것을 의미한다.

다) 세법의 행정해석과 재량

조세법률주의에 따르자면 과세관청은 세법상 과세요건이 충족되는 사안이 발생할 경우, 달리 재량을 발휘하면 안 되고 해당 요건의 결과 주어지는 법적 효과의 범위만큼 과세하여야 한다. 세법이 모든 경우에 대해 구체적인 규정을 둘 수 없기 때문에 세법상 과세요건은 필연적으로 추상적이고 포괄적인 불확정개념(unbestimmter Rechtsbegriff)에 의존하게 된다. 그러한 추상적인 용어의 해석과 적용을 위해 세무공무원은 재량을 행사하게 된다. 국세기본법 제19조는 재량 행사의 한계에 대해 다음과 같이 규정하고 있다.

제19조 (세무공무원의 재량의 한계) 세무공무원이 그 재량에 의하여 직무를 수행함에 있어서는 과세의 형평과 당해 세법의 목적에 비추어 일반적으로 적당하다고 인정되는 한계를 엄수하여야 한다.

위 규정은 (1) 세무공무원이 재량을 행사할 여지가 있음을 인정

하고, (2) 과세상 실질적 형평을 추구하고 세법의 합목적성에 비추어 재량을 행사하도록 하고 있다. 이 중 (2)의 부분은 국세기본법 제18조 제1항의 세법해석의 기준과 동일한 내용을 담고 있다. 세법의 적용과정에서 세무공무원에게 주어진 재량의 예로서 징수유예처분을 할 것인지에 대한 판단을 들 수 있다. 국세징수법 제15조의 규정에 의한 징수유예의 요건은 여러 가지 불확정개념(예, ‘재산에 심한 손실’, ‘사업에 현저한 손실’ 및 ‘사업이 중대한 위기’ 등)으로 구성되어 있다. 이러한 불확정개념의 해석과 적용은 계속 재량행위로서 사법적 통제의 대상이 되는 것으로 보아야 한다. 그렇다고 세법을 엄격해석하여야만 한다는 것은 아니다.

라) 소결론

정부는 세법 해석상 법적인 안정성을 제고할 수 있도록 세법을 사전에 잘 이해할 수 있도록 하는 장치를 여럿 두고 있다. 그러나 이를 통해 세법의 의미를 상세하게 알게 된다고 하더라도 그러한 지식의 보유가 개별 사안에 그것을 잘 대입할 수 있는 능력이 있음을 의미하는 것은 아니다. 세법의 적용은 우선 납세자가 하게 되지만 그것의 최종적인 작업은 세무서장이 하게 된다. 납세자가 실제 관할 세무서장이 어떻게 판단할 것인지에 대해서 미리 알 수 있다면 가장 높은 수준의 법적 안정성을 얻게 될 것이다. 이를 보장하는 제도가 우리의 법질서에 위배되는 것이 아니라면 법적 안정성 내지 예측가능성의 제고라는 측면에서 도입할 필요성이 있는 것이다.

2) 법령간 상호의존 관계

가) 차용개념

세법의 적용대상이 되는 경제거래는 사법적인 법률행위의 결과

물인 권리의무관계로 구성된다. 세법은 스스로가 그러한 권리의무 관계에 대해 적용되는 것을 전제로 사법상의 개념을 활용하여 과세요건을 설정하게 된다. 여기서 사용되는 사법상의 개념을 차용 개념이라고 한다. 차용개념은 세법상 고유개념과 대칭되는 개념이라고 할 수 있다. 세법상 고유개념으로서는 소득금액, 과세표준 및 세율 등이 될 것이다. 차용개념은 예를 들어 세법이 근로소득세의 과세대상을 근로계약에 의해 근로를 제공한 자가 지급받는 금원으로 설정한다면 그 때 계약법상의 근로계약이 바로 차용개념이 될 것이다.

세법상 고유개념은 세법이 설정한 정의규정이 있으면 그에 따라 해석하게 되며 그러한 정의규정이 존재하지 않을 경우에는 해당 세법 고유의 목적에 따라 해석하게 된다. 그런데 차용개념은 이미 다른 법률에서 정의하거나 해석되는 바가 있게 되는데 세법이 그것을 그대로 수용할 것인가 아니면 세법 고유의 목적에 따라 독자적으로 그 의미를 새길 것인가 하는 문제가 있다⁶⁾.

국내 학설⁷⁾상 차용해준 법률상의 의미를 따라야 한다는 견해가 주류를 이루고 있다⁸⁾. 그러나 이러한 태도가 반드시 타당한지, 조세의 실질적 형평을 제고하기 위해서는 세법 고유의 목적에 따라 해석하여야 타당한지에 대한 검토가 필요하며 만약 그러한 필요가 있는 부분이 존재한다면 그 원칙을 실정법규로 천명하는 것이 필요한지 검토하여야 할 것이다.

나) 세법의 흠결 보완

세법이 흠결할 때에는 그것을 치유하는 방법이 매우 제한되게

6) Victor Thuronyi(1996), p. 19

7) 국제적으로는 세법과 사법과의 관계에 대해 독립설(Enno Becker, Ball)과 통일설(Henssel, Geiler)의 대립이 있다. 김민호(2002), p. 583

8) 이동식(2002), p. 468

된다. 어떤 법령이 규정하고 있어야 할 사항에 대해 침묵을 지키고 있을 때 자연법적인 조리에 의해 판단하게 된다. 세법이 구체적인 사항에 대해 규정하지 못하고 있는데 반드시 그에 대해 과세상 판단을 하여야 할 경우에는 확대해석 또는 유추적용과 같은 방법론이 고려될 수 있을 것이지만 법원은 그러한 확대해석 또는 유추적용에 대해서는 매우 소극적인 입장을 보이고 있다. 확대해석이나 유추적용이 금지되고 있을 뿐 아니라 조리에 의한 판단도 허용되지 않는다. 조세법률주의에 따라 형성된 세법령을 합법성의 원칙에 입각하여 엄격하게 적용하여야 할 것이기 때문이다. 다만, 이 경우에도 국세기본법 제18조의 규정은 세법의 흠결을 보완할 수 있는 역할을 할 수 있을 것이다.

이외에 세법은 국세기본법에 국세기본법 제20조를 둬으로써 세법의 흠결로 인한 문제를 일부 해소하고 있다.

제20조 (기업회계의 존중) 국세의 과세표준을 조사·결정함에 있어서 당해 납세의무자가 계속하여 적용하고 있는 기업회계의 기준 또는 관행으로서 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 것은 이를 존중하여야 한다. 다만, 세법에 특별한 규정이 있는 것은 그러하지 아니하다.

위 규정은 납세의무의 성립요건(납세의무자, 과세대상, 과세표준 및 세율) 중 과세표준에 관한 규정이다. 해당 납세의무자가 실제 계속하여 적용하고 있는 기업회계의 기준 또는 관행으로서 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 것이라면 존중하여야 한다는 것이다. 규정의 취지는 세법상 개념정의나 기준이 흠결할 경우 해당 납세자의 선택과 일반적 거래관행을 존중하라는 것으로 보아야 할 것이다.

다. 세법적용원칙

세법의 적용에도 해석, 사실관계의 확정 그리고 포섭의 법적 삼단논법이 사용된다. 세법의 적용대상이 되는 사실관계는 비법률적인 사실과 법률적인 사실로 구성되어 있다. 법률적인 사실은 비법률적인 사실을 대상으로 법을 적용한 결과로서의 법률관계를 의미하므로 조세법의 적용은 비법률적인 사실의 확정, 그에 대한 조세법 이외의 법의 적용 그리고 조세법의 적용의 단계를 밟게 된다. 단계가 하나 더 추가된 것이므로 각 단계간에 이른바 해석학적 순환의 과정은 더 복잡해진다.

1) 근거과세

근거과세원칙은 사실관계 확정에 관한 원칙이다. 조세법은 사실관계를 확정함에 있어 객관적인 근거를 토대로 하고 있다. 납세자나 세무공무원의 주관적 기억, 예측이나 추산에 입각하여 과세하여서는 안 되며 누구나 인정할 수 있는 증거에 의해 과세하여야 한다는 것이다. 갖추어진 증거에만 의존하여 과세하는 원칙을 관찰하려 한다면 경험칙상 수용하기 곤란한 결론이 도출되는 경우가 발생할 수 있다. 이때에는 추계의 방법이 허용된다. 그리고 갖추어진 증거만으로는 어떤 사실을 완전하게 입증하기 곤란하지만 그 사실에 대한 추정이 가능한 경우에는 세법이 추정을 허용하는 규정을 두기도 한다. 그 경우에는 반증이 없는 한 추정된 사실관계에 근거하여 과세하게 된다. 아래 개별적 논의의 결론을 미리 언급한다면 우리 세법상 증거의 작성과 제시에 관한 합리적인 룰(rule)의 정립이 필요하다.

가) 원칙

조세법률주의를 엄격하게 적용한다면 어떤 사실관계가 과세요건

에 부합할 경우 어김없이 조세를 부과·징수하여야 한다. 이 원칙은 세법의 해석을 엄격하게 하여야 한다는 것뿐 아니라 사실관계를 판단함에 있어서도 엄정하여야 한다는 것을 의미한다. 사실관계를 판단함에 있어서는 주관적이고 자의적인 판단을 배제하고 명확한 근거에 입각하여야 한다는 것이다. 과세요건이 충족되면 과세관청은 달리 재량을 발휘하여 과세하지 않으면 안 되고 해당 요건의 결과 주어지는 법적 효과의 범위만큼 과세하여야 한다는 것이다.

근거과세 원칙은 과세관청으로 하여금 근거 없이 과세할 수 없도록 할 뿐 아니라 납세자에게도 과세관청이 근거를 가질 수 있도록 장부와 서류를 준비하도록 의무를 부과하고 있다. 국세기본법 제16조는 근거과세원칙을 명확하게 하고 있다.

제16조 (근거과세) ① 납세의무자가 세법에 의하여 장부를 비치·기장하고 있는 때에는 당해 국세의 과세표준의 조사와 결정은 그 비치·기장한 장부와 이에 관계되는 증빙자료에 의하여야 한다.

② 제1항의 규정에 의하여 국세를 조사·결정함에 있어서 기장의 내용이 사실과 다르거나 기장에 누락된 것이 있는 때에는 그 부분에 한하여 정부가 조사한 사실에 따라 결정할 수 있다.

③ 정부는 제2항의 규정에 의하여 기장의 내용과 상이한 사실이나 기장에 누락된 것을 조사하여 결정한 때에는 정부가 조사한 사실과 결정의 근거를 결정서에 부기하여야 한다.

④ 행정기관의 장은 당해 납세의무자 또는 그 대리인의 요구가 있는 때에는 제3항의 결정서를 열람 또는 등초하게 하거나 그 등본 또는 초본이 원본과 상위 없음을 확인하여야 한다.

⑤ 제4항의 요구는 구술에 의한다. 다만, 당해 행정기관의 장이 필요하다고 인정하는 때에는 그 열람 또는 등초한 자의 서명을 요구할 수 있다.

국세기본법 제16조 제1항은 납세자가 세법에 의하여 비치·기장한 장부에 따라 과세하여야 한다고 규정하고 있다. 세무공무원은

국세기본법 제81조의 3의 ‘납세자가 ... 제출한 신고서 등이 진실한 것으로 추정하여야 한다.’는 규정과 더불어 구체적인 반증을 찾을 수 없는 한 납세자가 신고한 신고서 및 비치·기장한 장부에 따라 결정하여야 한다. 이러한 원칙은 국세기본법 제16조 제2항 이하의 규정에도 나타나 있다. 제2항은 기장의 내용이 사실과 다르거나 기장에 누락된 것이 있는 때에는 그 부분에 한하여 정부가 조사한 사실에 따라 결정할 수 있다고 규정하고 있는 것이다. 그리고 제3항은 기장의 내용과 상이한 사실이나 기장에 누락된 것을 조사하여 결정한 때에는 정부가 조사한 사실과 결정의 근거를 결정서에 부기하여야 하고 납세자가 그 결정서를 보고 이견을 제시할 수 있도록 허용하여야 한다고 규정하고 있다. 이러한 규정의 문면만 보면 납세자의 기장은 그것이 수입금액에 관한 것이든 필요경비에 관한 것이든 그것을 부인하기 위해서는 세무공무원이 그 허위임을 입증하여야 하는 것으로 읽힌다. 그러나 실제 법원은 법률요건분류설에 따라 필요경비의 경우 그것이 진실됨의 입증책임을 납세자에게 부여하고 있다. 입증책임에 관한 규정에 관해 체계적으로 분석하고 관련 규정의 정비를 검토할 필요가 있음을 알 수 있다.

납세자가 신고와 기장 내용이 허위인 것이 분명하지만 실제 정확한 소득금액이 얼마인지에 대한 객관적인 근거가 세상에 존재하지 않으며 납세자도 과거의 거래에 대한 상세한 기억을 갖고 있지 않아 그 자백 내지 확인서를 신뢰할 수 없는 경우 소득금액을 어떻게 결정하여야 하는가 하는 문제가 남는다. 이는 통상 수익금액은 다른 경로를 통해 확인이 되는데 그에 대응하는 비용을 규명할 수 없는 경우에 나타나는 상황이다. 과세관청이나 납세자가 세법이 규정하는 대로 한 치의 오차도 없이 소득금액을 조사하는 것이 현실적으로 매우 어렵게 는데 상황은 적지 않게 존재한다. 세법은

아래와 같이 근거과세원칙을 보완하는 규정을 두고 있다.

나) 보완적 방법

(1) 추계과세

세법은 납세자의 장부나 서류가 불비하거나 허위인 경우 납세자에게 소득이나 기타의 경제적 거래가 있다고 볼 객관적 사정이 명백하다면 과세관청은 가능한 한 자료를 구하여 이를 근거로 삼아 추계하여 과세하도록 하고 있다. 추계과세는 과세표준 결정의 최후의 수단으로서 엄격한 요건하에서만 허용되고 합리성에 의해 뒷받침되지 않으면 안 된다.

국세기본법은 추계과세에 관한 일반원칙을 규정하지 않고 있으며 소득세법이나 법인세법과 같은 개별 세법이 추계과세의 요건과 방법에 관해 규정하고 있다(소득세법 제80조 제3항, 법인세법 제66조 제3항). 추계의 방법은 합리적이고 타당하여야 한다. 법령상 추계의 요건이 충족되어 추계과세를 하더라도 그것은 실액과세와 최대의 근사치가 되어야 한다.

추계과세 사건에 대해 소송이 진행될 경우 해당 과세관청은 추계과세 요건의 충족, 추계의 기초가 된 사실관계의 정확성 및 추계방법의 합리성·타당성을 입증해야 할 책임을 진다.

(2) 협의과세

세무공무원이 과세의 근거를 찾을 수 없을 때 우선 찾는 방법이 추계과세이다. 그런데 현실적으로 추계과세를 위한 사실관계의 확정 그리고 합리적이고 타당한 추계방법의 물색은 과세관청에 역시 어려운 일이 된다. 과세관청은 추계의 요건 성립 및 추계방법의 합리성에 대한 입증책임을 부담하게 되는데 그것을 다하기 어려운 상황이 발생할 수 있다. 이 경우 과세관청과 납세자가 협상에 의

해 적절하고 합리적인 수준에서 세액을 결정하게 한다면 이와 같은 어려움을 극복하는 한편 부수적으로 사실관계의 확정을 위한 비용 및 부실한 사실관계의 확정을 둘러싼 분쟁을 줄이는 효과도 기대할 수 있다.

우리나라에는 협의과세제도가 도입되어 있지 않다. 이는 비록 사전에 규정된 성문법을 적용하여야 할 뿐 그것을 벗어나는 것을 엄격히 제한하는 대륙법계 국가라 하더라도 법집행의 현실을 인정하여 협의과세를 허용하는 프랑스 그리고 다소 불완전한 형태이기는 하지만 독일 및 일본의 경우와 비교할 때 우리의 입법태도는 매우 소극적인 것으로 판단된다. 그런데 우리 세법 적용의 실재를 보게 되면 사실상 협의과세와 같은 방식으로 운영되는 것을 적지 않게 보게 된다. 법제와 법집행의 괴리는 납세자의 권익보호에 미친 결과를 가져올 수 있는 한편 법집행상 부정과 오류를 초래할 가능성도 가져 오게 마련이다.

다) 추정규정

세법은 사실관계의 추정에 관한 규정을 군데군데 두고 있다. 이는 과세관청이 기본적인 사실관계만 입증하면 제2차적인 사실관계를 추정하도록 하는 내용이다. 과세관청보다는 납세자가 과세요건의 충족 여부에 대한 판단에 필요한 사실관계에 관한 정보와 자료를 더 많이 가지고 있는 점, 그리고 조세의 부당한 회피를 방지함으로써 조세의 형평성을 제고하여야 한다는 점을 고려한 것이다. 이와 같은 규정이 적용될 때에는 추정된 사실관계에 반대되는 사실에 대한 입증책임을 납세자가 부담하게 된다. 세무공무원은 실제 세무조사 과정에서는 납세자가 법원에 가면 부담하게 될 입증책임을 어느 정도 완수할 수 있을 것인가에 대해 납세자로부터 정보와 자료를 수집하여 보고, 추정된 사실관계와 반대되는 사실

관계가 존재한다고 판단할 수도 있을 것이다. 추정규정들은 근거과세의 요청과 납세자로부터 자료를 확보하기 어려운 현실을 절충하는 성격을 가지고 있다.

2) 포괄적 개념의 적용

실질과세원칙은 사실관계 확정에 관한 원칙이다. 실질과세원칙은 세법을 적용할 때 그 적용대상이 되는 사실관계를 확정함에 있어 납세자가 형성한 외적인 법률관계에 불구하고 그 사실 내지 실질이 다른 내용을 가지고 있을 경우에는 그러한 사실 내지 실질에 대해 세법을 적용하여야 한다는 것을 의미한다. 이는 경제거래나 상태가 법률적인 권리의무관계와 달리 나타날 수 있음을 전제로 하고 그러한 경우 전자보다는 후자에 따라 과세하는 것이 헌법상 실질적 법치주의 요청에 더 부합하므로 그렇게 하여야 한다는 원칙이다. 이러한 실질과세원칙과 더불어 논의되는 것으로는 가장행위 등 법률적 효력이 부여되지 않는 행위 및 사법상 유효하지만 위법한 행위로서 다른 법률의 규제대상이 되는 행위에 대해 세법을 어떻게 적용할 것인가가 있다.

가) 실질과세원칙상 ‘실질’ 내지 ‘사실’의 개념

실질과세원칙을 규정하고 있는 국세기본법 제14조는 아래와 같이 제1항에서 귀속에 관한 실질과세를 규정하고 제2항에서 계산에 관한 실질과세를 규정하고 있다. 그리고 제3항에서는 단계거래원칙에 대해 규정하고 있다.

제14조 (실질과세) ① 과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있는 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다.

② 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득·수익·재산·행위 또는 거

래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 적용한다.

③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다. <신설 2007.12.31>

실질과세원칙의 의미와 성격에 대해 학설이 대립하고 판례의 입장도 명쾌하지 않다. 학설과 판례는 국세기본법 제14조 제1항과 제2항에서 의미하는 ‘실질’ 내지 ‘사실’의 개념에 대해 각항별로 구분하여 논하지 않고 있다.

실질과세원칙상 법적 실질⁹⁾은 과세물건의 판정이나 과세물건의 귀속 등은 법적 형식이나 명의 또는 외관에 구애됨이 없이 숨겨진 진실한 법률관계를 요건으로 하여야 한다고 한다¹⁰⁾. 법적 실

9) 임승순(2005).

10) ‘법적 실질’의 개념은 영미법계 국가들에서 발달한 이론이다. 예를 들어, 호주, 캐나다 및 뉴질랜드에서는 성문법상 규정이 있어야 경제적 실질을 찾아 과세할 수 있다는 법원리가 지배하고 있다. 미국에서는 경제적 실질(economic substance)원칙 등이 발달되어 있다. 영국에서는 Ramsay 판결 이후 미국식의 경제적 실질 개념을 받아들이는 움직임이 보인다(Frederik Zimmer(2002), p. 42). 한편, 일본의 학계는 법적 실질을 중시하고 있다. (金子宏(2005), pp. 170~175; 八ッ尾順一(2005), pp. 20~23 등). 일본은 대륙법계 국가의 법전통을 계수하여 왔음에도 불구하고 영미법계 국가의 개념을 받아들이고 있다. 이 점에서 이탈리아의 조세법학과 유사한 특징을 보인다. 대륙법계 국가에서는 국가마다 다소 차이가 있지만 조세법 적용에 있어 권리남용금지의 법리에 따라 상대적으로 경제적 실질을 존중하여 왔다고 볼 수 있다. ‘법적 실질’의 개념을 명료하게 정의하기는 어려운 일이다. 법적 실질의 개념을 설명하기 위해 리스와 매매의 구분 문제가 자주 거론된다. 특정 거래를 세법상 ‘리스’로 볼 것인지 ‘매매’로 볼 것인지의 문제이다. 법적 실질설에 의한다면 금융리스는 리스의 범형식을 취하고 있지만 세법상 법적 실질(실제 나타나는 법률 효과, 당사자가 진정 의도한 바로서)을 보아 매매로 보아야 한다는 것이다. 이 때 법적 실질의 내부에 있는 경제적 실질은 사실 자금구하고여라고 볼 수 있을 것이다. 따지고 보면 리스 이용자와 리스제공자와의 관계에서 경제적으로 대상물건은 매도하면서

질을 주장하는 학설들은 귀속과 계산을 각각 구분하여 논하지는 않고 있다. 거래형식이나 소득의 귀속을 단순한 명의나 형식이 아닌 법적 실질(진실한 법률 사실)에 의하여 판단하겠다는 것이다. 당사자의 진정한 의사를 존중하는 것이 법적 안정성을 확립하는 길이라는 것이다. 세법은 헌법을 정점으로 하는 법질서에 편입되어야 하고 과세관계가 사법상의 거래관계를 전제로 하는 이상 당사자가 선택한 사법상의 법형식을 존중하고 그 기초 위에서 형성되어야 한다는 것이다¹¹⁾.

경제적 실질을 제기하는 학설들도 귀속과 계산을 각각 구분하여 타당성을 옹호하는 논거를 제시하지는 않고 있다. 경제적 실질설¹²⁾이 논거로 삼는 것은 사실상의 경제력이 존재할 경우 그 경제적 실질을 대상으로 과세할 때 조세부담의 실질적 공평을 기할 수 있다는 것이다.

법적 형식과 경제적 실질이 다를 때 법적 실질은 법적 형식과 일치할 수도 있고 경제적 실질과 일치할 수도 있다. 법적 실질설은 법적 형식을 경제적 실질설에 비해 상대적으로 존중하는 것이다¹³⁾. 즉, 법적 실질설은 경제적 실질설이 이론적으로 타당하지

그 자금을 늦게 받는 금융이 동시에 일어난 것이다. 즉, 외상매입과 다를 바 없는 경제적 실질을 가지고 있는 것이다.

11) 임승순(2005), p. 50

12) 이태로 · 안경봉(2001); 최명근(2005)

13) 법적 실질설을 따르는 국가 중에 이탈리아가 있다. 이탈리아에 있어서도 법적 형식, 법적 실질 및 경제적 실질의 구분은 용이하지 않은 것으로 보인다. 이탈리아 회사세법 제37조 제3항은 수익적 소유자와 매우 유사하게 보이는 중간개입자에게 소득이 귀속하더라도 실질적인 수익적 소유자로 여겨질 만한 개별적인 추정의 근거(specific presumption)가 있는 제3자가 있으면 세무서장은 그 자에게 소득을 귀속시킬 수 있다고 한다. 동 규정은 우리 세법상 소득귀속에 있어서 실질과세원칙과 동일한 내용을 담고 있다고 볼 수 있다. 비거주자의 국내원천소득에 대해 동 규정을 적용한 다음과 같은 사례가 있다. 이 사안에서 법원이 과세대상으로 규명한 것이 법적 실질인지, 경제적 실질인지 판정하기 용

않다는 것이라기보다는 경제적 실질을 너무 강조하다 보면 과세관청의 자의적인 과세로 납세자의 권익이 침해될 가능성을 방지할 필요성이 있다는 현실적인 측면을 강조하는 입장으로 이해할 수 있다.

법적 실질과 경제적 실질의 이론적 대립은 납세자로 하여금 개별 거래에 대한 조세효과를 예측하는 데에 매우 어려운 문제를 야기하고 있다. 이는 비단 납세자뿐 아니라 과세관청의 경우에도 해당되는 것이다. 이러한 문제는 설사 법규가 경제적 실질의 입장을 취하고 있음을 명백히 하는 경우에도 쉽사리 줄어들지는 않을 것이다. 이른바 경제적 실질이라고 하는 것의 개념이 불확정적일 뿐 아니라 그것의 의미가 명확하다 하더라도 개별 거래마다 경제적 실질로 추출할 수 있는 대상이 무엇인지에 대해서는 끊임없이 의문이 제기될 수 있기 때문이다. 포괄적 개념을 사용하지 않을 수 없는 것이라면 그러한 현실을 인정하되 개별 사안마다 겪게 되는 납세자의 불확실성을 감소시키는 제도적 보완이 필요한 것이다. 이를 위해서는 후술하는바, 해석과 적용의 절차상 advance ruling의 도입이 필요하다.

이하지 않다. 이탈리아 축구클럽회사는 소속 영국 선수에게 보수를 지급하면서 직접 급여로 지급하는 부분과 그 선수의 이미지를 관리하는 영국 회사에 그 수수료로 지급하는 부분의 두 가지로 나누는 방법을 사용하였다. 그 영국 회사는 실비를 공제지를 나머지를 배당으로 그 선수에 지급하였다. 이에 이탈리아 과세당국은 위 법 제37조 제3항의 규정을 적용하여 영국 회사에 지급한 것을 해당 선수에 귀속하는 것으로 보았다. 결과적으로 그 선수의 급여소득이 그만큼 늘어난 것으로 결정하고 이탈리아 영국 간 조세조약에서 급여소득에 관한 조항을 적용하였다. 재미있는 점은 이탈리아 법원(Case 3230, Tax Court of Naples of 20 December 1993)은 과세당국의 입장을 들어 주면서 이를 '가장행위(sham)'라 한 것이다. 우리 세법의 해석에 있어서는 가장행위는 통모의 허위표시로서 무효인 행위를 의미하는데, 본 사안에 있어 이탈리아 법원이 '가장행위'로 본 것은 무효로 볼 수 있다는 것인지 불분명하다. Franco Galo and Gaetano Casertano(1998), pp. 120~121

나) 조세회피방지규정

아래에서는 실질과세원칙과 개념상 혼동을 일으키기 쉬운 조세회피방지규정의 적용상 납세자의 불확실성을 감소하기 위한 제도적 보완이 필요하다는 점을 지적하고자 한다. 이를 위해서도 위 실질과세원칙에 대한 논의와 마찬가지로 advance ruling의 도입이 필요하다.

- 단계거래원칙

국세기본법 제14조 제3항은 단계거래원칙에 관한 것이다. 동 조항은 2006년 5월 도입된 국제조세조정에관한법률 제2조의 2 제3항의 규정이 조세조약의 적용상 단계거래원칙을 적용하도록 하는 것이 논리적으로 보아 국내 세법상으로도 동일한 원칙이 적용되는 것을 전제하지 않고 있어 불완전하다는 지적을 고려한 것이다. 여하튼 결과적으로 모든 세법의 적용과정에서 단계거래원칙이 적용되게 되었다. 국제조세조정에관한법률 제2조의 2 제3항은 상속세 및증여세법 제2조 제4항의 규정을 답습한 것이다. 동항은 상속세 및증여세법 제2조 제3항상 완전포괄증여 개념의 예시적 규정인지 아니면 독자적인 조세회피방지규정인지에 대해서는 해석상 논란이 있지만 독자적인 조세회피방지규정으로서의 의미가 없다고 할 수 없을 것이다. 위 세 개의 법상 단계거래원칙은 조세회피방지규정으로서의 의미를 가지고 있는 것이다.

국세기본법상 단계거래원칙은 그 적용요건이 매우 포괄적으로 되어 있으며 대상 세목도 모든 국세에 걸친다. 적용요건으로서 ‘부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우’라는 표현이 문제된다. ‘부당’에 대해서는 여러 학자들이 그 ‘의미’를 명료화하기 위해 노력해 오고 있지만 법원의 판례상 일목요연한 정의가 곤란하다. 기

실 ‘부당’의 개념은 개별적인 사안마다 법관의 양심에 의해 합목적적으로 판단하도록 하기 위하여 들어간 문구이다. 따라서 사전적으로 의미를 어느 정도는 명확화할 수 있을 것이지만 그것이 항상 적용되기는 곤란할 것이다.

이러한 사정은 단계거래원칙의 적용효과로서 ‘그 경제적 실질 내용에 따라’ 거래를 재구성하도록 하는 것에도 마찬가지로 된다. 여기서 ‘경제적 실질’ 개념의 적용에는 위 실질과세원칙에 대해 논하는 부분에서 지적했던 문제들이 그대로 나타나게 된다.

- 개별적 조세회피방지규정

세법에는 개별적인 조세회피 유형에 따라 그것을 규제하기 위한 목적으로 조세회피방지규정이 곳곳에 도입되어 있는데 그것들을 강학상 개별적인 조세회피방지규정이라고 한다. 우리 세법상 대표적인 것이 부당행위방지규정이다. 부당행위방지규정은 부당하게 소득세나 법인세를 감소시키기 위하여 세법상 열거된 행위를 하는 경우에 소관 세무서장이 소득금액을 증액경정할 수 있도록 하는 것이다. 부당행위계산부인규정을 적용함에 있어서도 ‘부당’의 의미와 관련하여 위 단계거래원칙을 적용할 때와 동일한 문제가 생기게 된다.

3) 실효하거나 위법한 행위에 대한 세법의 적용

가) 법적 효력이 없는 행위

세법은 비세법 적용의 결과물에 대해 적용된다. 그렇다면 비세법인 민사법의 적용 결과 효력이 인정되지 않는 행위에 대해 그러한 사정을 모두 수용하여 과세하여야 할 것인가? 그와 같이 수용한다면 그것은 실질과세원칙에 부합하는 것인가?

- 가장행위

우선 가장행위는 무효이므로 과세상 아무런 의미를 갖지 않는다. 가장행위는 밖으로 표시된 행위 자체가 당해 납세자의 진의에 기하지 않은 경우로서 민법 제108조에 의한 통정허위표시가 그 대표적인 예이다.

- 무효·취소 및 해제된 행위

가장행위 이외에도 사법상의 법률행위가 하자로 인해 무효 또는 취소되든가 해제권의 행사 또는 합의해제에 의해 해제되는 경우에 대해 살펴볼 필요가 있다. 우리 법원은 사법상의 법률행위의 효력을 대체로 존중하지만 일관된 입장을 가지고 있지 않아 입법적인 해결책을 모색하는 것이 필요하다¹⁴⁾. 납세자의 예측가능성을 매우 낮추는 문제가 있으므로 입법적으로 정리할 필요가 있는 것이다. 이미 입법적으로 해결된 사례로서 상속세및증여세법 제31조 제4항 및 제5항을 들 수 있다. 원래의 법률행위가 사법상 그 효력을 유지할 수 없는 경우에 대해서 그러한 사정을 실질적으로 수용하는 세법조항으로는 국세기본법 제45조의 2와 동법 시행령 제25조의 2의 규정에 의한 후발적 경정청구 사유에 관한 규정을 들 수 있다. 동 규정들에 의하면 최초의 신고·결정 또는 경정에 있

14) 무효인 법률행위에 대해서는 실질적인 소득이 귀속하는 경우에 대해, 법인세와 종합소득세에 대하여는 납세의무를 인정하는 반면, 양도소득세에 대하여는 자산의 양도로 볼 수 없다는 이유로 과세할 수 없다고 한다. 취소된 법률행위에 대해서도 법원은 동일한 입장을 취하고 있다. 계약이 해제된 경우 대법원은 양도소득세에 대하여는 소유권이전등기가 있었더라도 해제로 대금이 청산되지 않았기에 양도가 있었다고 볼 수 없다는 이유로 납세의무의 성립을 부정하였다. 계약이 합의해제된 경우에는 대법원은 법인세에 대하여는 신고납부 또는 부과처분 이후에는 합의해제가 있더라도 납세의무를 인정하고 있으나, 양도소득세에 대하여는 매매대금이 지급된 후 과세처분 전에 합의해제된 경우 또는 과세처분이 있는 후라도 소유권이전등기를 하지 못한 경우에는 납세의무가 성립되지 않은 것으로 보고 있다.

어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정된 때나 그의 효력에 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 당해 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 인하여 해제되거나 취소된 때에는 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 2월 이내에 경정을 청구할 수 있도록 하고 있다. 해당 규정을 보완하는 방법으로 세법령이 법률행위의 효과를 어느 정도 수용하는지를 분명히 할 필요가 있다. 실질과세원칙에 관한 법리만으로 해결하기 곤란하기 때문이다.

나) 위법한 행위

세법은 비세법의 적용 결과물에 대해 적용된다. 비세법인 규제법의 적용 결과 위법하다고 판단된 행위에 대해 어떻게 과세하여야 할 것인가의 문제가 있다.

대법원은 소득을 취득한 법률행위가 사법상 유효한지 또는 위법한지 여부에 관계없이 경제적으로 보아 현실적으로 이득을 지배, 관리하면서 이를 향유하고 있으면 그 소득은 과세대상이 되는 것으로 보고 있다. 예를 들어, 처분권한이 없는 자가 회사 차량을 처분하는 행위는 무효이지만 그 처분대금은 회사의 익금에 포함시켜야 한다는 것이다¹⁵⁾. 다만, 위법행위에 의한 양도소득에 대해서는 위법행위로 인하여 자산의 양도계약이 무효로 되거나 취소된 경우 양도대가를 수취하여 경제적으로 이를 지배, 관리하면서 향유하고 있더라도 세법상 해당 자산의 양도가 이루어진 것으로 볼 수 없어 양도소득세를 부과할 수 없다고 한다¹⁶⁾. 법원의 이러한 입장은 법률적 효력이 없는 행위에 대한 법원의 입장과 함께 법인세와 양도

15) 대법원 1995.11.10.선고, 95누7758판결.

16) 대법원 1994.8.26.선고, 94다20952판결.

소득세 과세상 갈리고 있다. 위법소득에 대한 과세여부에 대해 법률로써 명확히 규정할 필요가 있다고 할 것이다.

4) 소급적용의 제한

가) 신뢰보호원칙

학설 판례에 의하여 일반적으로 인정되는 이론에 따르면 과세관청의 행위에 대해 신의칙이 적용되는 요건으로는 다음과 같은 것이 있다.

- 과세관청이 납세자에게 공적인 견해표명을 하였을 것
- 납세자가 그 견해표명이 정당하다고 신뢰함에 있어 귀책사유가 없을 것
- 납세자가 신뢰에 기해 어떤 행위를 했을 것
- 과세관청이 위 견해표명에 반하는 처분을 하여 납세자의 이익이 침해되었을 것

합법성의 원칙을 강조하게 된다면 신뢰보호원칙은 그 적용이 매우 제약될 것이지만 비록 법규에 위반된 상태가 발생하였다고 하더라도 기존의 법률관계를 그대로 존중하여 납세자의 신뢰를 보호하자는 것이다.

신의칙에 반하는 과세처분은 실정법상으로는 외관상 적법한 행위로서 그 하자가 중대하고 명백한 것으로 볼 수는 없으므로 취소할 수 있는 처분이라고 함이 통설, 판례이다.

나) 비과세해석·관행

과세요건이 될 수 있는 행위 등이 이루어지고 난 다음에 발효하는 세법에 의해 납세의무가 성립하지 않도록 해야 한다는 소급과세입법의 금지에 관한 원칙과 이미 받아들여진 해석이 있는데 당시에 행위 등이 이루어지고 난 다음에 새로운 해석으로 과세하여

서는 안 된다는 소급과세금지의 원칙이 있다. 소급과세금지의 원칙은 비과세관행의 존중원칙을 포함한다. 이러한 원칙은 국세기본법 제18조 제2항과 제3항에 다음과 같이 규정되어 있다.

- ② 국세를 납부할 의무(세법에 징수의무자가 따로 규정되어 있는 국세의 경우에는 이를 징수하여 납부할 의무. 이하 같다)가 성립한 소득·수익·재산·행위 또는 거래에 대하여는 그 성립 후의 새로운 세법에 의하여 소급하여 과세하지 아니한다.
- ③ 세법의 해석 또는 국세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석 또는 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며, 새로운 해석 또는 관행에 의하여 소급하여 과세되지 아니한다.

제2항의 소급과세입법금지의 원칙은 헌법 제13조 제2항상 ‘모든 국민은 소급입법에 의하여...재산권을 박탈당하지 않는다.’고 하는 소급입법에 의한 재산권침해금지의 원칙을 다시 한 번 확인하는 규정이다. 소급입법은 진정소급입법과 부진정소급입법으로 구분된다. 새로운 입법으로 이미 종료된 사실관계에 작용하게 하는 진정소급입법은 헌법적으로 허용되지 않는 것이 원칙이며 특단의 사정이 있는 경우에만 예외적으로 허용될 수 있는 반면, 현재 진행 중인 사실관계에 작용케 하는 부진정소급입법은 원칙적으로 허용되지만¹⁷⁾ 소급입법을 요구하는 공익상의 사유와 신뢰보호의 요청과의 교량 과정에서 신뢰보호의 관점이 입법자의 형성권에 제한을 가하게 된다¹⁸⁾.

제3항의 규정은 헌법상 명문으로 규정되지는 않았지만 행정의 일반적인 원칙이 되어 있는 신뢰보호원칙을 세법에서 구체화한 것이다. 실제 국세청이나 기획재정부가 세법의 해석을 변경할 경우에는 제3항에서 규정하는바 ‘세법의 해석 또는 국세행정의 관행이

17) 1998.12.23, 97누7476

18) 1998.11.26, 97헌바58

일반적으로 납세자에게 받아들여진 것'으로 판단되는 경우에는 새로운 해석의 적용시기를 당해 해석의 공표시기 이후로 하는 방법으로 제3항을 준수하고 있다.

행정절차법은 위 국세기본법 제18조 제3항의 비과세관행에 관한 조항의 일반적인 형태를 다음과 같이 규정화하고 있다(행정절차법 제4조 제2항).

제4조 (신의성실 및 신뢰보호) ② 행정청은 법령 등의 해석 또는 행정청의 관행이 일반적으로 국민들에게 받아들여진 때에는 공익 또는 제3자의 정당한 이익을 현저히 해할 우려가 있는 경우를 제외하고는 새로운 해석 또는 관행에 의하여 소급하여 불리하게 처리하여서는 아니된다.

이 규정은-국세기본법 제18조 제1항과 같은 해석규정이 없다고 하더라도-행정청이 법령 등의 해석을 일관되게 해 온 경우에는 국민에게 불리하게 새로운 해석을 하지 않게 함으로써 국민의 권익을 보호하기 위한 것이다. 법원은 행정절차법 제4조 제2항에 대해 기존의 신뢰보호법리 이상의 의미를 부여하고 있지 않다¹⁹⁾.

19) 행정절차법 제4조 제2항이 문제된 사안에 있어서 법원은 다음과 같이 판시하고 있다.

“...원고의 봉독시술사실을 잘 알면서도 이에 대하여 아무런 행정지도도 하지 아니하고 묵인하여 오던 피고가 이 사건 처분을 한 것은 신뢰보호의 원칙을 위반하여 위법한 것이라는 원고의 주장에 관하여 보건대, 일반적으로 행정상의 법률관계에 있어서 행정청의 행위에 대하여 신뢰보호의 원칙이 적용되기 위하여는,

첫째, 행정청이 개인에 대하여 신뢰의 대상이 되는 공적인 견해 표명을 하여야 하고,

둘째, 행정청의 견해 표명이 정당하다고 신뢰한 데에 대하여 그 개인에게 귀책사유가 없어야 하며,

셋째, 그 개인이 그 견해 표명을 신뢰하고 이에 어떠한 행위를 하였어야 하고,

넷째, 행정청이 위 견해 표명에 반하는 처분을 함으로써 그 견해 표명을 신뢰한 개인의 이익이 침해되는 결과가 초래되어야 하는바(대법원 1999. 5. 25. 선고 99두1052 판결, 2001. 11. 9. 선고 2001두7251 판결 등 참조),

국세기본법은 행정절차법 제4조 제2항과 같은 성격의 규정과 해석규정을 고루 두고 있다. 입법자가 세법령 해석에 관해 직접적으로 지침이나 태도를 지정함으로써 세법령의 해석과 관련한 논란을 입법적으로 해결하고자 하는 노력을 하고 있음을 나타내는 부분이다. 특히 국세기본법 제18조 제3항은 행정절차법 제4조 제2항에서 해석이나 관행의 인정에 관한 요건으로서 설정하고 있는 ‘공익 또는 제3자의 정당한 이익을 현저히 해할 우려가 있는 경우를 제외하고는’을 ‘그 해석 또는 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며’로 대체함으로써 비과세 해석·관행에 대한 납세자 신뢰보호의 요건을 완화하고 있다.

이러한 비과세규정은 그 적용요건이 까다롭고 그만큼 적용사례가 없다. 그리고 납세자에게는 비과세라는 우연한 계기를 인정하는 것에 불과하다. 따라서 납세의무 이행상 확실성을 제고하는 관점에서 볼 때에는 매우 미소한 영역에 불과하다. 이런 관점에서 본다면 advance ruling의 도입이 필요하다.

5) 신의성실원칙

국세기본법 제15조는 다음과 같이 규정하고 있다.

제15조 (신의·성실) 납세자가 그 의무를 이행함에 있어서는 신의에 좇아 성실히 하여야 한다. 세무공무원이 그 직무를 수행함에 있어서는 또한 같다.

이 사건에 관하여 보면 피고가 이 사건 처분 이전에 원고에 대하여 봉독요법의 시행과 관련하여 아무런 행정지도를 한 바가 없다고 하더라도 이를 가리켜 피고가 원고에게 봉독치료가 학문적으로 인정되는 진료행위라는 공적 견해를 표명한 것이라고 할 수는 없는 것이므로, 그와 같은 공적 견해의 표명이 있었음을 전제로 하는 원고의 위 주장은 나아가 살펴볼 필요도 없이 이유가 없다.” (출처 : 서울행법 2002. 12. 4. 선고 2002구합10926 판결 : 항소취하 【의사면허자격정지처분취소】 [하집2002-2,441])

위 규정은 납세자와 세무공무원에게 동일하게 신의와 성실에 따르도록 하는 내용을 규정하고 있다. 국세기본법 제15조는 행정절차법 제4조 제1항의 다음과 같은 규정과 비교할 수 있다.

제4조 (신의성실 및 신뢰보호) ① 행정청은 직무를 수행함에 있어서 신의에 따라 성실히 하여야 한다.

행정절차법 제4조 제1항의 신의성실의 의미에 대해 아직 법원이 이렇다 할 입장을 표명하지는 않고 있다²⁰⁾.

국세기본법 제15조는 실제 납세자에 대해서는 선언적인 규정으로서의 의미를 갖는 데 그친다. 예를 들어 법원은 납세자에 대해서는 자산을 과대계상하는 분식회계에 의해 과다납부한 법인세에 대한 취소소송을 제기하는 것에 대해 신의성실의 원칙에 위배되었다고 할 정도로 배신행위를 한 것은 아니라고 보고 있다²¹⁾.

20) FTA 협상 관련 정보공개청구에 대한 거부 처분의 위법을 다투는 소송에서 원고가 정부의 행정절차법 제4조 제1항의 위반을 다투는 데 대해 법원은 다음과 같이 판시하였다.

“원고들의 이 사건 정보공개청구 중 이 사건 사안 부분은 피고에 대하여 이 사건 사안이 기록된 문서·도면·사진·필름·테이프·슬라이드 및 그 밖에 이에 준하는 매체 등을 특정하여 그 공개를 청구한 것이 아니라 이 사건 사안이 한·미 FTA 협상에 있어 해당 분과의 의제에 포함되어 있는지 여부에 관하여 질의한 것이긴 하나, 피고가 이 사건 처분에서 다른 정보에 관한 공개를 하면서 원고들의 이 사건 사안에 관한 질의에 대하여 실질적인 답변을 함으로써 공개를 거부하였고, 그 취지는 이 사건 사안에 대한 정보가 공개대상이 되는 정보가 아니거나 피고가 보유하고 있는 정보가 아니라는 사유로 공개를 거부한 것으로 볼 것이므로, 이 사건 사안에 대한 피고의 공개거부 처분에 원고들이 주장하는 바와 같이 비공개 사유를 적시하지 아니하였거나 신의성실원칙, 명확성원칙, 설명의무 등을 위반한 위법이 있다고 할 수 없다.”(출처:서울행법 2006.12.29. 선고 2006구합20716 판결 : 확정 【정보부분공개처분취소】 [각공2007.2.10.(42),436])

21) 대법원2005두6300, 2006.1.26

라. 법령간 적용의 우선순위

1) 국세기본법과 다른 세법과의 관계

가) 국세기본법 제3조 제1항

국세기본법 제3조 제1항은 국세기본법은 세법에 우선하여 적용한다고 규정하면서, 다음의 부분에 대해서는 각 세법에 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 세법이 정하는 바에 의한다고 규정하고 있다. 국세기본법은 국세에 관한 기본적인 사항 및 공통적인 사항을 규정함으로써 국세에 관한 법률관계를 확실하게 하기 위한 법률이다. 따라서 각 세법에 고루 적용되는 기본원칙을 천명하는 것을 기본적인 목적으로 하지만 각 세법에 고유한 사정이 있어 특례를 인정하여야 할 경우에는 그 특례가 국세기본법이 설정한 원칙에 대해 우선하여 적용되도록 하기 위한 규정인 것이다. 예를 들면, 국세기본법 제2장 제1절은 국세부과의 원칙에 관해 규정하고 있다. 그 내용은 실질과세, 신의·성실, 근거과세 및 조세감면의 사후관리로 구성되어 있다. 국세의 부과에 관한 양보하기 곤란한 매우 중요한 원칙들이다. 그런데 각 세법이 그것에 대한 특례규정을 규정하고 있을 경우 그에 따른다고 하는 것인데 각 세법에 어떤 조항이 그에 대한 특례규정인지에 대해 국세기본법이나 다른 세법상 확인할 방법이 없다. 학설에 의하면 소득세법상 기준시가에 의한 양도차익의 계산은 실질과세원칙에 대한 특례규정이라고 한다. 그런데 기준시가에 의한 양도차익의 계산에 관한 소득세법 규정들(제96조, 제97조 및 제99조 등) 중 어디에도 ‘국세기본법 제14조의 규정에 불구하고’라는 말을 찾아볼 수 없다²²⁾. 소득세법에 ‘국세기본법’이라는 말이 모두 13번 나옴에도 불구하고 ‘국세기본법....에 불구하고’라는 말을 역시 찾아 볼 수 없다. 국세기본법상

22) 내용상 국세기본법의 실질과세원칙에 대한 특례규정이라는 분석을 하는 데에는 국세기본법 제3조 제1항의 규정이 불필요하다.

다른 세법에 특례규정이 있으면 그에 따른다고 하는 규정의 대부분이 그러한 상황이다. 이는 국세기본법과 다른 세법간의 내용상 충돌이 있을 때 무엇을 우선하여야 하는지에 대해 알기가 매우 어려운 구조로 되어 있다는 것을 알 수 있다.

실질과세원칙과 관련해서 국세기본법 제14조 제1항과 제2항에서 규정하고 있는 사항과 동일한 내용을 법인세법 제4조 제1항과 제2항에서 규정하고 있다. 그리고 국제조세조정에관한법률 제2조의 2 제1항과 제2항도 마찬가지이다. 그런데 국세기본법 제14조 제3항의 단계거래원칙에 관한 규정은 국제조세조정에관한법률에는 규정되어 있으면서 법인세법은 규정하지 않고 있다. 한편 소득세법상 실질과세원칙은 1994년 소득세법이 전면개정되면서 삭제되었다. 국세기본법 제3조 제1항 단서는 국세기본법상 실질과세원칙은 다른 세법에서 그에 대한 특례규정이 있을 때 그것이 우선한다고 규정하고 있는데 다른 세법에서 국세기본법상 실질과세원칙과 동일한 내용을 규정할-그것도 산발적으로 규정할-필요는 없다. 다만, 실질과세원칙을 조세조약을 적용할 때 어떻게 볼 것인지에 대해 국제조세조정에관한법률에서 규정하는 것은 매우 중요하다.

국세기본법 제3조 제1항은 가산세에 관한 사항은 국세기본법이 우선한다고 규정하고 있다. 그런데 각 세법을 보면 국세기본법에 우선 당할 만한 가산세에 관한 규정은 거의 없다. 각 세법은 납세 의무자를 설정하고 무엇을 해야 하는지에 대해 규정하고 있다. 각 세법상 규정된 의무를 이행하지 않을 때에 우선적으로 가해지는 제재가 가산세이다. 의무의 부과사항을 이행하지 않을 때에 주어지는 제재는 의무를 부과한 곳에서 알 수 있도록 규정하는 것이 타당하다. 특히 형사상 제재를 가하여야 할 경우 조세범처벌법으로 제재하는 것과는 다른 것이므로 각 세법에서 가산세에 관한 사항을 규정하고 그것에 공통적인 사항을 국세기본법에 규정하는 방

식으로 하는 것이 타당할 것이다.

나) 국세기본법 제3조 제2항

국세기본법 제3조 제2항은 관세법에서 세관장이 부과·징수하는 국세에 관하여 국세기본법에 대한 특례규정을 두고 있는 경우에는 관세법이 정하는 바에 의한다고 규정하고 있다. 국세기본법은 ‘국세’의 부과·징수에 관한 기본원칙을 규정하고 있는데 내용상 ‘내국세’에 관한 것만 규정하고 있어 법명에서부터 일반의 이해를 오도할 소지를 가지고 있다.

국세징수법은 국세의 징수에 관해 필요한 사항을 규정한다고 하면서 동법에 규정한 사항으로서 국세기본법 또는 다른 세법에 특별한 규정이 있는 것에 관해서는 그 법률이 정하는 바에 의한다고 하고 있다. 동법은 ‘국세’를 정의하지 않고 있다. 한편 관세법은 ‘국세징수의 예에 의하여 관세를 징수하는 경우...관세의 우선순위는 국세기본법에 의한 국세와 동일한 순위로 한다.’고 규정하고 있다(관세법 제3조 제2항). 그리고 지방세법은 ‘지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다.’고 규정하고 있다(지방세법 제82조). 이외에도 관세법과 지방세법은 매우 많은 조항에서 국세기본법과 국세징수법의 규정을 준용하고 있다.

국세기본법, 국세징수법, 관세법 및 지방세법은 상호 공통적인 사항을 규정하고 있으면서 국세징수법이 국세기본법을 그리고 관세법과 지방세법은 국세기본법 및 국세징수법을 준용하고 있다. 이와 보조를 맞추어 국세기본법은 국세징수법을 ‘세법’의 하나로 보고 그에 특례규정이 있으면 그것을 우선하는 규정을 두고 있다. 반면 국세징수법은 국세기본법에 특별한 규정이 있으면 그것이 우선한다고 한다. 그러나 무엇을 우선하라는 것인가 하는 의문이 제

기된다. 예를 들어, 사해행위취소에 관한 규정은 국세기본법(제35조 제4항)과 국세징수법(제30조)에 모두 규정되어 있다. 내용상 국세기본법상사해행위취소에 관한 규정이 우선하는 것이 타당할 것이다. 국세기본법 제3조 제1항은 동법 제35조가 속한 제4장 제1절은 다른 세법에 우선하여 적용한다는 내용으로 규정하고 있다(국세기본법 제3조 제1항 본문 및 단서 참조). 그러나 이러한 내용은 각법을 뒤져 찾아보아야 알 수 있는 것으로서 세법 적용상 매우 많은 수고를 필요로 하는 부분이다. 국세기본법, 국세징수법, 관세법 및 지방세법의 부과·징수에 관한 기본적인 사항을 규정하는 조세기본법을 창설할 필요가 있다고 본다.

2) 소득과세법과 상속세및증여세법(이하 ‘상증세법’)간의 관계

상증세법은 증여재산에 대해 소득세법에 의한 소득세, 법인세법에 의한 법인세 및 지방세법에 의한 농업소득세가 수증자에게 부과되는 때에는 증여세를 부과하지 않는다고 규정하고 있다(상증세법 제2조 제2항). 특정인에게 귀속하는 경제적 이익에 대한 과세상 실질적인 조세부담의 액이 소득세로 과세되는 경우가 증여세로 과세되는 경우보다 더 많아질 것이다. 이와 같은 고려는 소득과세와 증여과세와의 관계를 설정하는 가장 우선되는 이유가 될 수는 없다. 원래 소득과세는 한 역년상 개인의 경제적 지위가 제고되는 부분을 담세력으로 파악하고 조세를 징수하고자 하는 취지에 입각한 것이다. 해당 역년 중 증여에 의해 경제적 지위가 증가하더라도 그것은 일종의 소득이라고 볼 일이다. 다른 말로 하면 증여는 일종의 증여소득이다. 따라서 증여세는 특정한 종류의 소득에 대한 과세라고 할 것이다. 양도차익에 대한 세금을 흔히 양도소득세라고 하는 것처럼 증여세를 증여소득세라고 부를 수도 있었을 것이다²³⁾. 양도소득세에 관한 규정은 종합소득세에 관한 규정의 특

례규정이다. 같은 논리에 입각한다면 증여세에 관한 규정은 소득세에 관한 규정에 대한 특례규정으로서의 지위를 가져야 할 것이다²⁴⁾.

3) 국제조세조정에관한법률(이하 ‘국조법’)

국조법 제3조 제1항은 ‘이 법은 국세 및 지방세에 관하여 정하고 있는 다른 법률에 우선하여 적용한다.’고 규정하고 있다. 여기서 ‘국세에 관하여 정하고 있는 다른 법률’에는 국세법률이 포함된다. 한편 국세법률에는 스스로가 다른 세법에 우선한다고 규정하면서 ‘세법’의 범주에 국조법을 포함시키고 있다. 무엇이 우선하는지에 대해 분명히 할 필요가 있다.

국조법은 지방세법에 우선한다고 한다. 우리나라가 체결한 조세조약은 소득할 주민세를 대상조세에 포함시키고 있다. 따라서 조세조약은 지방세를 부과할 때에도 적용된다. 국조법은 조세조약의 적용에 관해 규정하고 있으므로 국조법이 동 사안에 대해 지방세법에 우선하여 적용될 필요가 있다. 그러나 실제 지방세법의 어떤 규정이 국조법 규정과 충돌하는지는 알 수 없다. 막연히 소득할 주민세에도 조세조약이 적용된다는 이유 때문이라면 굳이 둘 필요는 없다. 소득할주민세는 국세인 소득세에 대한 부가세로서 부과에 관한 실체적 요건 규정이 달리 존재하지 않기 때문이다. 국조법의 규정상 다른 세법에 비해 우선하여 적용할 규정이 있다면 해당 조항에서 규정하면 될 일이다.

23) 비교하기 부적절한 점이 있기는 하지만 북한의 조세제도상 증여소득이라는 말이 존재한다.

24) 소득세는 매년 신고에 의해 과세되고, 증여세는 증여시점으로부터 3월 이내에 신고하고 세무서장은 신고기한으로부터 3월 이내에 결정하여야 한다. 그런데 소득세는 많은 부분 원천징수에 의해 징수된다. 소득세가 먼저 징수될 가능성이 높다. 이 점은 소득세를 우선하게 하는 동인이 될 수 있었을 것이다.

국조법 제3조 제2항 및 제21조가 그 예이다. 그런데 국조법 제3조 제2항은 국제거래에 대하여는 소득세법 및 법인세법상 부당행위계산부인규정은 적용하지 않는다고 규정하고 있다. 국제거래는 ‘거래당사자의 일방 또는 쌍방이 비거주자 또는 외국법인인 거래’이다(국조법 제2조 제1항 제1호). 그런데 부당행위계산부인규정에 대한 특칙인 국조법 제4조 제1항상의 이전가격과세에 관한 규정은 동 규정이 ‘거래당사자의 일방이 국외특수관계자인 국제거래에 있어서’ 적용된다고 규정하고 있다. ‘국외특수관계자’는 ‘거주자·내국법인 또는 국내사업장과 특수관계에 있는 비거주자·외국법인(국내사업장을 포함한다) 또는 이들의 국외사업장’이다(국조법 제2조 제1항 제9호). 외국법인의 국내자회사, 동 외국법인의 국내사업장의 국외특수관계자가 아니다. 그런데 외국법인의 국내사업장은 동 외국법인의 국내자회사의 국외특수관계자로 해석될 수도 있다. 이 경우 부당행위계산부인규정을 적용하여야 하는가, 이전가격과세제도를 적용하여야 하는가? 원래 이전가격과세제도는 부당행위계산부인규정에 연원하는 것이다. 제도의 골간은 공통적으로 규정하고 이전가격과세제도에 특수한 부분만 예외를 인정하는 방향으로 규정을 개선하는 것이 타당하다.

4) 소득과세법과 조세조약

우리나라 헌법상 조세조약은 국내 법률과 동등한 지위를 지닌다. 따라서 규범 상호간의 관계에 관한 신법우선 내지 특별법우선의 원칙이 적용된다. 그런데 조약을 국내법과 비견하여 그것이 법률에 해당하는 것인지 아니면 그 위나 밑의 규정에 해당하는 것인지를 간단하게 판별하기는 곤란하다. 한편 우리나라는 조약에 관한 비엔나협약의 당사국으로서 조약상 의무를 준수하여야 한다. 결과적으로 조세조약은 국내 세법에 우선하여 적용되고 있다.

조세조약은 국내 세법을 적용하여 우리나라 과세권을 발동하여야 할 경우 상대방 국가에 그것의 발동을 일부 또는 전부 제한하겠다고 한 약속을 규정한 것이다. 우리나라는 그 약속을 지켜야 할 의무를 국제법적으로 부담하는 것이다. 한편 과세권의 발동은 국내 세법 규정에 의하여 판단할 일이다. 국내 세법 규정에는 국세기본법 및 다른 세법상 실질과세원칙 및 논란의 여지는 있지만 그와 유사한 조세회피방지규정들이 있다. 그러한 규정들도 모두 적용한 결과 우리나라에 과세권이 발동되어야 할 경우 비로소 조세조약의 적용 여부를 판단하게 되는 것이다. 이러한 원칙을 일부 반영하고 있는 규정이 국조법 제2조의 2의 국제거래에 관한 실질과세 규정이다. 동 규정은 동법에서 규정하고 있는 ‘국제거래’의 경우에 대해서 실질과세원칙을 적용하는 것으로 규정하는 한편, 동법은 국세에 관해 규정하고 있는 다른 법률에 우선하여 적용된다고 규정하고 있다(국조법 제3조 제1항). 동법 제2조의 2 및 제3조 제1항은 모두 불필요한 규정이다. 우리나라 국제법 관계상 당연한 내용을 확인하는 것으로서 굳이 규정하고자 한다면 일반적인 원칙을 규정하면 될 일이다. 조세조약을 적용할 때 실질과세원칙만 그것도 국제거래에 대해서만 적용된다는 것으로 오인하기 쉬운 방식으로 규정하는 것은 적절하지 않다.

아울러 국조법 제28조상 조세조약상 소득구분의 우선적용에 관한 규정도 불필요하다. 역시 조세조약상 소득구분에 관한 규정만 국내 소득세법 및 법인세법에 우선하는 것으로 오인하기 쉬운 방식의 규정인 것이다.

국조법은 조세조약의 시행에 관해 필요한 사항은 대통령령으로 정하도록 하고 있다(국조법 제33조). 조세조약이 법률과 동등한 효력을 지니는 것임을 인정하는 규정으로서 현행 우리나라 국제법 체계에 부합하는 규정이다. 조세조약상 규정에 합치하는 방향으로

그것을 집행하기 위하여 필요한 사항을 규정하는 것은 필요하다. 국조법은 이에서 더 나아가 국내 세법 조항과 조세조약 조항 간 적용의 순서, 국내 신법조항이 조세조약 적용시에도 기간 제한 없이 적용될 수 있는 것인지, 조세조약의 새로운 해석이 국내 세법상 비과세관행에 관한 국세기본법 제18조의 규정의 적용을 받는 것인지 등에 관해 일반적인 규정을 둘 필요가 있다. 아울러 국조법은 ‘조세조약’을 매우 포괄적으로 규정하고 있는데 그것들을 주제, 형태 및 효력에 따라 세분된 개념을 제시함으로써 국제간 합의라 하여 모두 국내 세법상 법률규정과 동등한 효력을 갖는 것이 아님을 명확히 할 필요가 있다.

마. 시사점

여기서는 우리 세법의 해석적용원칙에 대해 살펴보았다. 세법의 해석에는 여러 방법론이 활용될 수 있으며 사용가능한 방법론의 다양성에 대해서는 국세기본법이 확인하고 있다. 국세기본법이 그러한 입장을 취하고 있는 데에는 나름대로 타당한 논거를 지니고 있다. 결과적으로 개별사안에 대한 세법의 적용에는 서로 다른 결론이 주어질 가능성이 있게 된다. 이러한 불확실성을 해소하기 위해서는 입법할 당시 불확정개념의 사용을 자제할 필요가 있다. 그러나 그러한 노력은 다음과 같은 점에서 근본적인 한계를 지니고 있다. 경제적 실질에 부합하게 과세할 수 있어야 한다는 점, 그리고 조세회피행위를 규제할 수 있어야 한다는 점은 미리 개별적인 사안을 모두 상정하고 그의 조세효과에 대해 규정하는 것을 불가능하게 만든다. ‘사실’, ‘실질’, ‘경제적’ 및 ‘부당’과 같은 불확정개념에 여전히 의존하지 않을 수 없는 것이다. 이 문제를 완화하기 위해 행정해석에 의해 불확정개념의 의미를 미리 공표하는 방법을 생각해 볼 수 있다. 행정해석이 법규성을 가지고 있는지에 대해서

는 별론으로 하고 대부분의 행정해석 자체도 입법된 문구와 본질적으로 동일한 문제를 지니고 있는 것이다. 개별 사안마다 확실한 조세효과를 미리 알려주는 기능을 수행하기에는 역부족인 것이다. 이러한 문제를 근본적으로 해결할 수 있는 방안으로 advance ruling의 도입을 검토하여야 할 필요가 있는 것이다.

일부 주제에 한정된 것이지만 입법론적인 보완으로 바로 확실성을 제고할 수 있는 경우도 있다. 사법상 효력이 없는 행위 그리고 위법소득 및 위법비용에 관한 것이 그러한 예들이다. 이 외에도 차용개념의 해석에 관한 규정이 도입된다면 세법의 해석에 관한 기본원칙이 보다 확실해질 것이다.

법령간 적용의 우선순위에 대해서는 국세기본법, 국세징수법, 관세법 및 지방세법 간의 관계, 소득과세법과 상증세법 간의 관계, 소득과세법과 국조법의 관계 및 소득과세법과 조세조약 간의 관계를 보다 명확히 규정할 필요가 있을 것이다.

그리고 입증책임에 관한 규정이 정비된다면 세법 적용에 관한 절차가 보다 합리화될 것이다. 아울러 협의과세제도가 도입된다면 세법 적용을 둘러싼 행정의 효율성을 제고할 수 있을 것이다.

2. 해석·적용절차

가. 개요

헌법은 법률의 집행권한을 행정부에 부여하는 한편 최종적인 해석권한은 사법부에 부여하는 방법으로 입법부가 제정한 법률이 헌법적 질서하에서 사안에 따라 당초 제정 취지에 맞게 안정적으로 운영되는 것을 도모하고 있다. 세법은 국가와 납세자간 권리의무 관계에 대해 규정하고 있는 한편 그러한 권리의무를 이행하기 위해 과세관청과 납세자가 하여야 할 일과 할 수 있는 일을 규정하

고 있다.

과세관청과 납세자는 개별 사안마다 세법을 해석하고 적용하게 된다. 올바른 해석과 적용을 위해 여러 보조수단을 활용하지 않을 수 없게 된다. 신고납세제도하에서 세법의 해석과 적용의 작업은 납세자로부터 개시된다. 납세자는 조세전문가가 아니다. 납세자는 세법상 개별 조문 문면의 의미 또는 개별 사안에 대해 어떤 세법 조항들을 어떻게 적용하여야 할지에 대해서 모를 때에는 과세관청(세무서장)이나 그 감독관청(국세청장) 또는 다른 정부기관(기획재정부 등)에 문의하게 된다. 물론 다른 납세자나 전문직업인에게 물어 보고 전례에 의존하기도 한다.

납세자가 사전에 문의를 하고 신고하든 그렇지 않든 과세관청은 납세자가 신고한 것에 대해 스스로 세법을 해석하고 적용하는 방법으로 신고사항을 심리하게 된다. 심리는 외부 실지조사 또는 서면조사를 통하게 되는데 많은 양의 신고서는 전산분석에 의해 개별 세무공무원의 심리대상에서 제외되게 된다. 여하튼 세무공무원이 세법을 해석하고 적용한 결과가 납세자가 한 것과 일치하지 않을 경우에는 경정을 하게 된다.

과세관청의 결정에 대해 의견을 같이 하지 않는 납세자는 사법부에 소를 제기하게 되며 최종적인 세법의 해석, 사실관계의 판단 그리고 세법의 적용은 법원이 담당하게 된다.

국세청은 위와 같은 분쟁이 발생하지 않도록 납세자가 신고하는 과정에서 세법을 제대로 이해하고 현명하게 적용하도록 도와주는 납세자 서비스 기능을 수행한다. 그리고 국세청이나 기획재정부는 과세관청인 세무서장이 세법을 해석하고 적용하여 신고서를 심리하고 조사하는 데 적법하게 할 수 있도록 지도·감독하는 기능을 수행한다. 즉 납세자에게 서비스를 제공하는 과정에서든 납세자의 신고서를 심리하는 과정에서든 세법의 해석과 적용이 원활하게 이

루어지도록 하는 것은 매우 중요한 과제가 되고 있다. 이를 위해서는 개별 주체들이 해당 세법조항을 제대로 이해하고 따를 수 있도록 제도를 정비하여야 한다.

이러한 절차에 관해 각 정부기관이 담당하는 업무의 범위에 관해서는 정부조직법에서 규정하고 있다. 세법의 최종 행정해석 기관은 기획재정부 장관이다. 기획재정부 장관은 내국세제에 관한 사무를 관장하고 있으며(정부조직법 §23①), 조세정책 및 세제를 기획·입안하고, 국세청의 훈령·예규 및 국세기본통칙을 심사한다(기획재정부와그소속기관직제 §15, 대통령령). 기획재정부 훈령인 ‘국세예규심사위원회규정’은 제2조에서 동 위원회는 ‘법령의 해석으로서 납세의무에 중요한 영향을 미치는 …… 사항’에 대해 심의한다고 규정하고 있다.

그런데 기획재정부 장관은 세법령 해석권한을 국세청장에게 위임하고 있다. 내국세의 부과·감면 및 징수에 관한 사무를 관장하기 위하여 기획재정부 장관 소속하에 국세청을 두고 있다(정부조직법 §23③). 「국세관계법규 해석에 관한 민원업무 처리지침」(재경부 훈령)에 의하면 세법령 해석에 관한 민원처리는 다음과 같이 국세청장이 처리하도록 되어 있다.

국세관계법규(국세기본법 제2조 제2호에서 규정하는 세법 및 세무사법을 말한다) 해석에 관한 민원은 국세청장이 처리하는 것을 원칙으로 한다.

기획재정부 장관이 직접 처리하는 경우는 제정·개정된 법령의 해석, 국세청 회신 후 재질의시에 한정되어 있다. 즉 다음과 같은 경우에는 국세청장이 기획재정부 장관에게 해석을 요청하도록 하고 있다.

- ① 법규의 내용·용어가 불분명
- ② 대법원 판례 등이 기존해석과 상치

- ③ 기획재정부의 기존 예규나 통첩을 변경
 - ④ 기타 납세자의 권리와 의무 실행에 중요한 영향을 미치는 사안
- 대통령령인 ‘국세청과 그 소속기관 직제’에 의하면 법무심사국은 ‘법령질의회신의 총괄’사항을 담당하고 있으며, 국세청 고객만족센터²⁵⁾는 ‘납세관련 질의에 대한 회신’ 사무를 관장하고 있다.

나. 현행 제도

1) 예규와 기본통칙

세법의 해석 및 적용에 대한 상급관청의 하급관청에 대한 ‘지시 문서’적 성격을 가진 것으로서 예규와 기본통칙이 있다. 여기서 상급관청은 국세청장을 의미하며 하급관청은 세무서장이다. 예규와 기본통칙의 제정에 대해서는 그것이 행정 내부의 지시문서에 해당하기 때문에 세법에 그에 관한 별도의 규정은 두고 있지 않다. 국세청장과 기획재정부 장관의 소관업무를 규정하고 있는 정부조직법 및 그 하위 법령에 따라 일반 행정법적인 원칙에 의해 규율된다.

가) 예규

(1) 개념

대통령령인 사무관리규정²⁶⁾ 제7조 제2호는 ‘예규’에 대해 규정하고 있다. 사무관리규정은 공문서를 법규문서, 지시문서, 공고문서, 비치문서, 민원문서 및 일반문서로 구분하고 있다. 여기서 ‘지

25) 2008년 8월 현재 국세청 내부의 조직개편으로 국세청 고객만족센터가 발족하였으며 동 센터는 여전히 민원질의회신의 창구 역할을 하고 있다. 국세청 내부 의견조율이 필요한 중요 사안에 대해서는 그간 법무심사국이 단독으로 의견을 제시하여 위 센터를 통해 민원인에 그 결과가 통보되었지만 이제는 국세청 내 각국이 의견을 제시하여 민원인에 그 결과가 통보되는 방식으로 변화하였다.

26) 대통령령 제18746호

시문서'라 함은 '훈령·지시·예규 및 일일명령 등 행정기관이 그 하급기관 또는 소속공무원에 대하여 일정한 사항을 지시하는 문서'를 말한다. 그리고 사무관리규정의 하위 규정인 사무관리규정시행규칙 제3조 제2호 가목²⁷⁾은 '예규'를 다음과 같이 정의하고 있으며, 법규적 효력이 없고, 내부의 지시문서임을 명시하고 있다.

‘행정사무의 통일을 기하기 위하여 반복적 행정사무의 처리기준을 제시하는 법규문서 외의 문서로서 조문 형식 또는 시행문 형식에 의하여 작성하고, 누년 일련번호를 사용한다.’

한편 국세청의 법령사무처리규정²⁸⁾ 제2조 제4호는 ‘예규’를 다음과 같이 정의하고 있다.

‘국세청장 또는 관계부처·청의 장이 한 유권해석 질의회신문 집행실례 중 법령적용의 기준이 되는 것’

그리고 기획재정부의 ‘국세예규심사위원회규정’에 의하면 동 위원회의 제1의 기능이 ‘법령의 해석……’으로 규정되어 있으므로 ‘예규’는 법령해석에 관한 의견으로 볼 수 있을 것이다. 국세청이나 기획재정부의 내부규정에 의하면 ‘예규’는 국세법령의 해석과 적용에 관한 내부기준으로 인식할 수 있을 것이다.

(2) 제정 등의 절차

(가) 예규성

국세청 법령사무처리규정은 예규의 제정·개정 및 폐지에 대해 다음과 같이 규정하고 있다.

27) 행정자치부령 제228호

28) 2001. 4. 6. 국세청훈령 제1457호

제8조(예규의 제정·개정 및 폐지) ① 주무국장은 법령해석에 관한 지시·지침·질의회신 또는 광역전화상담센터장의 의견 조회에 대한 회보 중 예규성이 있다고 판단되는 사항은 시행 전에 법무과장의 협조를 받아야 한다.

② 주무국장은 법령해석에 관한 지시·지침 또는 질의회신문 시행시 그 사본을 지방국세청장·광역전화상담센터장·관계부서 및 법무과장에게 통보하여야 한다. 다만, 지시·지침 또는 질의 회신문의 내용이 다음 각호의 1에 해당하는 것은 그러하지 아니하다.

① 법령·규정·기본통칙·지시·지침·기존예규를 그대로 알려주는 것

② 사실판단에 관한 사항이라고 회신하는 것

③ 제2항 본문을 적용함에 있어서 주무국장이 지방국세청장·관계부서 및 법무과장에게 통보하는 질의문과 회신문의 사본에는 기획재정부 장관으로부터 통보받은 것과 제7조의 2 제4항에 의하여 광역전화상담센터장으로부터 통보받은 것 중에서 국세행정집행에 참고가 될 만한 것을 포함한다.

위 제 1항을 보면 국세청 내부적으로도 법령해석에 관해 도움이 되는 문서가 법령해석에 관한 지시·지침·질의회신 또는 국세청 고객만족센터장의 의견 조회에 대한 회보 등 다양한 형태로 존재함을 알 수 있다. 특히 빈도가 높고 납세자와의 관계에서 자주 나타나는 것은 질의회신 및 국세청 고객만족센터²⁹⁾의 답변이다. 이들 답변 중 예규성이 있는 것은 예규의 형태로 공표하기 위해 법령심사협의회의 심의 등의 과정을 거치도록 하고 있는데 구체적으로 ‘예규성’의 의미가 무엇인지에 대해서는 규정이 없다. 다만, 예규가 되기 위해서는 법령사무처리규정상 법령심사협의회를 거쳐야 하는데 동 협의회의 주요한 업무가 ‘국민의 납세의무에 중요한 영향을 미치는 사항’에 관한 규정을 심사하고, 기존의 해석을 개정·폐지시키거나 새로운 창설적 해석을 요하는 사항에 관해 심사하는 것인 점에 비추어 볼 때 ‘예규성’의 의미는 ‘중요성’의 정도로 이해할 수

29) 2008년 8월 현재 ‘국세청 고객만족센터’로 조직개편되었다.

있을 것이다.

(나) 법령심사협의회의 심사

일반적인 질의회신 사항 중 예규성 즉 중요성이 인정되어 예규가 되기 위해서는 법령심사협의회의 심의를 거쳐야 한다. 법령사무처리규정은 법령심사협의회의에 대해 다음과 같이 규정하고 있다.

제12조(법령심사협의회) ① 예규 등 및 법령해석에 관한 심의와 예규 등 정비계획 및 실적을 심의하기 위하여 국세청에 법령심사협의회(이하 “협의회”라 한다)를 둔다.

② 다음 각호의 사항은 이를 시행하기에 앞서 협의회의 협의를 거쳐야 한다.

㉠ 규정의 제정·개정 또는 폐지가 국민의 납세의무에 중요한 영향을 미치는 사항

㉡ 예규와 기존통칙의 제정이 기존예규나 기본통칙을 개정·폐지시키거나 새로운 창설적 해석을 요하는 사항

㉢ 대법원의 반복판례로서 기획재정부 국세예규심사위원회에 상정을 요하는 사항

㉣ 제4조 제1항, 제5조 제1항, 제7조 제1항 또는 제8조 제1항의 규정에 의한 협조사항으로서 국·실간에 의견조정이 필요한 사항

㉤ 제11조 제1항 내지 제3항의 예규 등 정비계획의 수립과 그 실적

㉥ 기타 위원장이 필요하다고 인정하여 위원회에 협의를 요구한 사항

③ 협의회의 위원장은 국세청 차장이 되고 위원은 다음 각호의 자가 되며 간사는 법무과장이 된다.

㉦ 법무심사국장

㉧ 협의안건과 관련이 있는 2인 이상의 국·실장(위원장이 협의안건별로 지정하는 국·실장을 말한다)

㉨ 국세청 소속 공무원이 아닌 자로서 다음 각목의 1에 해당하는 자 중 국세청장이 위원으로 위촉하는 자 4인. 다만 이중 1인은 라목에 해당하는 자로 한다.

- 가. 변호사, 공인회계사 또는 세무사
 나. 전문대학 이상의 학교에서 법률학·경제학 또는 회계학의 조교수 이상의 직에 재직하는 자
 다. 사업자 등의 단체의 대표자 또는 임직원
 라. 시민단체에서 추천하는 자
 (이하 생략)

(다) 타기관 결정과의 관계 설정

● 예규와 법원판례

대법원의 확립된 판례는 국세청이 과세실무에 수용하여야 한다. 다만, 대법원의 판례를 개별적인 사안에 대한 법의 적용으로서 해당 판례가 세법상 개별 조항 문구의 해석에 관해 분명한 법의 해석을 하고 있는 것인지에 대해 분명하게 알 수 없는 경우가 있다. 그리고 설사 개별 사건에서 해당 재판부의 세법해석이 분명하다 하더라도 그것이 선판례로서 사실상 구속력을 갖기 위해서는 여러 재판부의 뒤 이은 판단에 의해 굳어질 필요가 있다. 과연 향후에도 법원에서 동일한 해석을 할지에 대해서는 국세청이 용이하게 파악하기 어려운 경우가 많은 것이다. 이러한 점을 고려하여 법령 사무처리규정은 법원의 판례와의 관계에 관한 업무의 처리에 대해 다음과 같이 규정하고 있다.

제10조(반복판례의 처리) ① “대법원의 반복판례에 대한 세정운영지침”의 규정에 의한 반복판례(이하 “반복판례”라 한다)의 처리업무총괄은 법무심사국장이 행한다.

② 법무심사국장은 반복판례가 발생하였을 때에는 지체 없이 기획재정부 장관에게 보고하고, 주무국장에게 통보하여야 한다.

③ 주무국장은 제1항에 의하여 통보받은 반복판례에 대한 수용 여부를 검토하여 법령심사협의회의 협의를 거쳐 “국세예규심사위원회”에 상정하도록 기획재정부 장관에게 요청하여야 한다.

④ 제3항의 절차에 의하여 기획재정부 장관으로부터 반복판례에 대한 처리지침이 하달되면 주무국장과 법무심사국장은 하달된 처리지침의 내용에 따라 상호 협조하여 과세지침과 소송관리지침을 정하여 국세청장의 결재를 받아 시행하여야 한다.

동일한 사안에 대한 세법의 해석이 반복되고 그것이 기존의 국세청의 세법해석과 상치할 경우에는 기획재정부 장관에게 보고하고 기획재정부에 설치된 국세예규심사위원회의 심의를 거쳐 그 수용 여부를 판단하도록 하고 있다.

- 예규와 조세심판원 결정

예규는 기획재정부 장관과 국세청장의 공동된 의견이다. 조세심판원은 개별 사건에 대해 세법을 적용하기 때문에 일견 예규에 반하는 것처럼 보이는 결정을 할 수도 있겠다. 그러나 실제 심판원의 결정이 예규에 반하는 것인지 판단하기 위해서는 개별 사실관계에 대한 구체적인 판단이 필요할 것이다.

조세심판원이 명백히 예규에 반하는 결정을 할 수 있는가에 대해서는 법규상 규정이 없다. 그간 조세심판원의 전신이던 국세심판원은 재정경제부 소속으로서 상임심판관들이 재정경제부 또는 국세청 출신의 공무원으로 구성되어 있었기 때문에 예규에 반하는 결정을 하기 위해서는 상당한 심리적 압박을 받았다. 조세심판원은 이제 총리실 산하로 소속을 옮기고 있지만 그러한 사실만으로 예규에 반하는 결정을 하리라고 볼 수는 없다. 그러나 국세심판에 관한 국세기본법상 예규와 조세심판원 결정이 동일하여야 한다는 규정이 없으므로 상호 배치되는 결정이 나올 가능성은 여전히 오히려 상당 폭 증가하였다고 보아야 할 것이다. 조세심판원의 결정례와 예규가 배치될 때 납세자는 조세심판원에 심판청구할 것이고 그것은 인용될 가능성이 높다³⁰⁾. 그러나 이와 같은 쟁송의 절

차는 국가 전체적으로 보면 매우 비경제적인 것이다. 국세심판결정례와 예규가 일관된 내용을 갖도록 조정하는 장치가 필요한 것이다. 이는 특히 국세심판이 행정의 자기시정작용으로서 납세자의 주장이 인용될 경우 과세관청이 제소할 수 없도록 하는 현행 제도 하에서는 더욱 그렇게 하여야 할 당위성이 있는 것이다.

• 판례와 조세심판원 결정

조세심판원은 납세자의 주장을 인용하는 결정을 하는 한 조세쟁송의 최종심의 역할을 일부 담당하고 있다. 법원에 가서 납세자의 주장이 인용되기도 하는데 그간 조세심판원은 그러한 법원의 입장을 수용하지 않는 사례가 있어 왔다. 납세자의 주장을 법원이 기각했는데 추후 조세심판원이 수용하는 결정을 한다면 그것은 조세심판원의 결정례의 변경에 해당한다. 법원이 기각했던 사안에 대해 조세심판원이 그 전에 기각하였을 것이기 때문이다. 문제는 조세심판원이 법원이 인용한 사건에 취한 세법의 해석을 추후의 사건에서 수용하지 않는 경우이다. 법원의 심리과정에서는 상급심의 선판례가 하급심을 구속하도록 되어 있지만 조세쟁송의 경우에는 그렇지 않은 것이다³⁰⁾. 납세자의 주장을 법원이 인용하는 결정이 조세심판원의 결정에도 선례로서 구속력을 갖도록 할 필요가 있다.

(3) 법적 성격

법령사무처리규정상 질의회신 중 특별히 명명된 ‘예규’는 그 중요성 때문에 법령심사위원회의 심의를 거치도록 하고 있지만 대외적으로는 일반적인 질의회신과 구분되지 않고 공표되고 있다. 이는 예규가 내부적으로 법령심사위원회의 심의를 거칠 필요가 있는

30) 항상 인용될 수 있는 것은 아니다. 조세심판원의 심리에 선례구속의 원칙이 적용되지는 않기 때문이다.

31) 법원조직법 제8조

중요성이 있는 경우에만 대외적으로 공표하기 전에 충분한 심리를 거친다는 것을 의미할 뿐 대외적인 효력에 있어서는 법령해석에 관한 지시·지침·질의회신 또는 광역전화상담센터장의 의견 조화에 대한 회보 등과 다를 바가 없음을 의미한다. 즉, 대외적 구속력이 없는 지시문서에 불과하다는 점에서 공통적이다. 다만, 법령심사위원회의 심의를 거친 것이기 때문에 실무적으로 개별 세무공무원이 그것을 준수하지 않을 수는 없을 것이다. 즉 대내적으로는 단순한 질의회신과 달리 지시문서적인 성격이 있는 것이고, 하급관청이 이를 준수하여야 할 것이다. 즉 법령해석에 관한 지시나 지침과 같은 성격을 가지고 있으며 단순한 질의회신과는 구분된다.

예규는 대외공표된 지시문서라는 점에서 public ruling이라고 볼 수 있다. 이는 행정부 내 유권해석기관이 세법해석에 관한 자신의 견해를 미리 국민들에게 널리 알린 것을 말한다. public ruling은 그 법적인 효력만으로 보면 행정부 내 상급기관의 하급기관에 대한 내부훈령 또는 행정이 스스로 그렇게 해석하겠다는 자기구속의 한 형태로서 추후 그 해석을 변경할 수도 있는 것이다. 국민에 대해서는 구속력을 갖지 않는 것으로서 법규성이 없다.

우리나라에는 막대한 양의 세법 질의회신이 공개되어 있지만 이들의 법적인 구속력은 없다. 법원이 최종적인 해석권한이 있도록 되어 있는 정부조직체계하에서는 당연한 일이라고 보아야 한다. 실제 행정실무에서는 사실상 법규와 다를 바 없이 적용되고 있음에도 불구하고 위와 같은 한계가 있는데 그것을 극복하는 방법의 하나로서 advance ruling의 도입을 고려할 수 있다.

나) 기본통칙

(1) 개념

대통령령인 사무관리규정 제7조 제2호에서 규정하는 ‘예규’에 해당하는 국세에 관한 예규 중 보다 중요성이 높은 것을 국세청은

‘기본통칙’이라는 이름으로 공표하고 있다. 세법을 적용하는 과정에서 세법의 의미를 보다 명확히 하기 위한 목적에서 민원인의 질의를 받거나 자체적으로 작성한 세법해석상 문제 중 중요한 사항을 법문으로 형식으로 해서 기본통칙이라는 이름으로 공표하고 있는 것이다. 법령사무처리규정 제2조 제3호는 ‘기본통칙’을 다음과 같이 정의하고 있다.

국세청장이 각 세법의 구체적인 해석기준과 집행기준을 법조문 형식으로 체계화하여 기획재정부 장관의 승인을 얻은 것

(2) 제정 등의 절차

법령사무처리규정은 기본통칙의 제정 등의 절차에 대해 다음과 같이 규정하고 있다.

제7조(기본통칙의 제정·개정 및 폐지) ① 기본통칙을 제정·개정 또는 폐지하고자 할 때에는 주무국장은 『기본통칙의 제정·개정·폐지건의안(별지 제1호 서식)』을 작성하여 관계국장 및 법무심사국장의 협조를 거쳐 기획재정부 장관의 승인을 받아야 한다.

② 제5조 제2항·제3항 및 제4항의 규정은 기본통칙의 제정·개정 또는 폐지에 관하여 준용한다.

위 제7조에서 인용하고 있는 제5조의 규정은 다음과 같다.

제5조(규정의 제정·개정 및 폐지) ① “규정”을 제정·개정 또는 폐지하고자 할 때에는 주무국장이 『규정의 제정·개정·폐지 건의안(별지 제1호 서식)』을 작성하여 관계국장 및 법무심사국장의 협조를 받아야 한다. 이 경우 규정의 제정 또는 개정내용이 국민의 납세의무와 관련될 때에는 먼저 법제처에 심사를 요청하여 협조를 받아야 한다.

② 법무심사국장은 제1항의 각 안을 받았을 때에는 지체 없이 규정의 법

령용어의 표기 및 체제를 심사하여야 한다.

③ 주무국장은 제2항의 심사를 거친 규정의 제정·개정·폐지 건의안에 대하여 국세청장의 결재를 받은 때에는 그 시행 전에 법무심사국장에게 요청하여 훈령번호를 부여받아 시행하고 이를 기획재정부 장관에게 보고하여야 한다.

④ 법무심사국장은 『훈령공포원부(별지 제6호 서식)』를 비치하고 관계사항을 기록하여 훈령번호를 부여하고, 주무국장은 『훈령공포대장(별지 제6호 서식)』을 비치하여 관계사항을 기록, 원본과 함께 보관·관리하여야 한다.

기본통칙의 제정 등을 위해서 국세청은 법령심사위원회의 심의를 거치고 기획재정부 장관의 승인을 받게 된다. 기획재정부 장관의 승인을 받기 위해서는 기획재정부 내에 설치된 국세예규심의위원회의 심의를 거쳐야 한다. 그와 같은 심의를 거친 사항을 일반적인 훈령의 형태로 작성하여 기획재정부 장관의 승인을 받아 공포하는 절차를 거친다. 기본통칙도 기본통칙집을 통해 발간할 수 있도록 하고 있지만 국세청은 국세청 홈페이지의 법령정보시스템에서 기본통칙이라는 구분표지를 붙여 공표하고 있다. 통상의 세법전에도 개별 조항의 아래에 관련되는 기본통칙이 기재되고 있다.

(3) 법적 성격

우리나라에서 public ruling은 여러 가지 형태로 존재하지만 가장 법문에 가까운 형식으로 만들어진 것은 기본통칙이다. 기본통칙은 세법 해석의 중요한 사항에 한정하여 작성되며 제정의 절차상으로도 국세청장이 기획재정부 장관과 협의하기 때문에 실제 법규적 효력에 버금가는 의미를 가지고 있다. 기본통칙 이외에도 국세청은 consulting center에 접수되는 각종 질의에 대해 개별적인 사실관계를 축약하여 해석에 도움이 되는 형태로 공개하고 있다. 영향력에 있어서는 기본통칙에 미치지 못하지만 행정실무상 기본

통칙과 다를 바 없이 적용되고 있다.

기본통칙은 각 세법의 구체적인 해석기준과 집행기준이 되는 사항을 모은 것으로서 예규와 같이 내부기준이 되는 지시문서적인 효력이 있는 것이다. 기본통칙이 될 만한 것들은 예규와 다를 바 없이 일상적인 질의회신 중 중요성이 인정되는 것들이다. 기본통칙은 예규보다 더 적용빈도나 중요성이 높은 사항을 규정의 형태로 공표하는 것으로서 그 공표의 전(前)단계에 기획재정부와의 협의 및 기획재정부 장관의 승인을 받는 절차를 가진다는 특징을 지니고 있다. 따라서 대내적인 효력에 있어서는 세법의 집행기관으로서 세무서장을 기속하는 효력이 있는 점에서 예규와 다를 바 없지만 세무서장은 기본통칙이 규정하고 있는 내용이 국세청장뿐 아니라 기획재정부 장관의 견해라는 전제 위에 그것을 적용하기 때문에 실무상 보다 강력한 효력을 발휘하게 된다.

이러한 실질적인 대내적 효력에 불구하고 기본통칙은 법원을 기속하는 대외적 효력이 없다. 대법원 판례에 따르면 국세청의 기본통칙은 과세관청 내부에 있어 세법해석의 기준 및 집행기준을 시달한 행정규칙에 지나지 아니하므로, 법원이 세법을 해석함에 있어 이를 하나의 자료로 할 수는 있는 것이며 기본통칙이 제정되기 전의 사안에 관하여 기본통칙의 규정을 참작하였다고 해서 잘못이라고 할 수 없다고 한다³²⁾.

기본통칙은 행정 내부의 훈령에 불과하여 대외적인 구속력이 없으므로 그것의 내용이 수정된다 하더라도 적용시기가 따로 존재하지 않는 것이 원칙이다. 국세기본법 제18조 제3항의 규정은 행정의 일반적인 원칙으로서 신뢰보호원칙을 법문으로 구체화한 것이다. 국세청이나 기획재정부가 세법의 해석을 변경할 경우에는 제3항에서 규정하는바 ‘세법의 해석 또는 국세행정의 관행이 일반적

32) 대법원 1987.3.10. 선고, 85누349 판결; 동 1992.9.8. 선고, 91누13670 판결; 동 1997.2.14. 선고, 96다44839 판결

으로 납세자에게 받아들여진 것'으로 판단되는 경우에는 새로운 해석의 적용시기를 당해 해석의 공표시기 이후로 하는 방법으로 제3항을 준수하고 있다. 실제 국세기본법 기본통칙에 의하면 '새로운 세법해석이 종전의 해석과 상이한 경우 새로운 해석은 그 이후에 납세의무가 성립하는 분부터 적용한다³³⁾.'고 규정함으로써 개정통칙의 소급적용을 부정하고 있다. 그러나 과세실무에서는 무시되는 예도 많은 것으로 판단된다. 개정통칙의 소급적용을 부인하는 이론적 근거로는 국세기본법 제18조 제3항 소정의 신의성실의 원칙을 들 수 있으나, 이 문제에 관해서는 법규에 의한 해결이 필요한 것으로 판단된다.

2) 일반적 질의회신

가) 개념

국세청장은 세법의 집행을 담당하는 개별 과세관청인 세무서장을 지휘 통솔하는 기관으로서 납세자로부터 세법의 해석에 관한 질의를 받아 회신하고 있다. 회신은 단순히 세법의 해석에 관한 사항도 있지만 개별적인 사실관계에 관한 세법의 적용에 해당하는 내용을 담고 있는 경우도 있다. 한편 국세청장은 세무서장의 세법 해석에 관한 질의에 회신을 하고 그 회신은 내부훈령적인 성격을 지니는 과세기준자문제도를 두고 있다. 기획재정부 장관은 행정부 내에서 세법령의 입안을 담당하는 조직으로서 행정부 내에서 세법령의 해석에 관한 최종적인 권한을 가지고 있다³⁴⁾. 이와 같은 국세청장과 기획재정부 장관의 유권해석은 과세관청에는 사실상 내

33) 국세기본법 기본통칙 18-0...2

34) 일반 국민이 세법의 해석에 관한 기획재정부의 회신에 대해 다시 확인하고자 하는 경우에는 법제처에 질의할 수 있고 그 경우 법제처의 회신이 우선한다는 점에서는 법제처가 행정부 내에서 최종적인 유권해석 기관이라고 할 수도 있겠다.

부훈령과 같은 효력을 갖고 있지만 납세자에 대해서는 법적인 구속력은 없다. 유권해석에 대해 이의가 있는 납세자는 법원에 소송을 제기하여 다른 해석을 얻을 수도 있다.

세법의 해석과는 구분되는 개념으로 세법의 적용에 관해서는 사정이 다르다. 과세관청, 국세청장 및 기획재정부 장관은 이미 발생한 과세사실에 대해 통상적인 절차에 따라 부과결정하는 것 이외에 과세사실이 발생하기 전에 그 과세사실에 대해 세법을 적용한 결과에 관해 공식적인 견해를 회신하는 절차를 두고 있지 않다. 세법의 적용기관은 과세관청으로서 개별적인 관할 세무서장이므로 그가 세법이 정하는 바에 따라 과세사건이 발생하고 납세의무가 성립하면 세법을 적용하여 결정 또는 경정을 하게 된다. 즉 사후적용이 가능할 뿐이다. 그리고 이러한 세법의 사후적용에 대해서는 납세자는 그것에 이의가 있을 경우 법원에 제소할 수 있다. 질의회신의 대상이 되는 질의는 많은 경우 단순한 세법조문의 해석에 그치지 않고 비록 조야하기는 하지만 개별 사안에 대한 세법적용의 결과를 묻는데 국세청장은 그에 대해 답을 해주고 있기 때문이다.

국세청장이나 기획재정부 장관이 발한 훈령 중에서 국세관련 질의회신의 명칭을 정확히 규정하고 있는 것은 없다. 다만, 국세청의 법령사무처리규정은 ‘질의회신’의 개념을 사용하면서 국세청 고객만족센터가 접수하는 것으로 하고 있으며 그 중 중요한 것은 예규가 될 수 있음을 규정하고 있으므로 ‘질의회신’이라 함은 납세자가 국세청에 제기할 수 있는 국세에 관한 모든 종류의 질문을 포섭한다고 보인다.

나) 법적 성격

(1) 민원문서

질의회신은 국세관계법규의 해석 및 적용에 관한 납세자의 질의에 대한 답변이기 때문에 사무관리규정상 ‘민원문서³⁵⁾’에 해당한다.

(2) 구속력

국세청 고객만족센터가 회신하는 질의회신에는 세법의 해석에 관한 사항과 세법의 적용에 관한 사항 모두 포함될 수 있다.

• 세법해석에 관한 사항

대외 공표하며 대외적인 구속력은 없다. 대내적으로도 세무서장에 대해 법적인 구속력은 없지만 세무서장은 실질적으로 그에 구속되지 않을 수 없게 된다. 대부분 이미 내부훈령적인 것을 확인하는 것에 불과한 경우가 많으며, 새로운 세법해석을 토대로 한 회신은 예규나 기본통칙을 통해 내부훈령이 될 것이기 때문이다. 새로운 세법해석에 관한 질의는 국세청 고객만족센터가 접수한 후 국세청 각국에 의견조회하여 답변하고 있다. 대외적 구속력은 없지만, 납세자는 회신 자체를 이유로 신뢰보호원칙을 들어 자신에게 적용할 것을 주장할 수는 있을 것이다.

• 세법적용에 관한 사항

대외 공표하며 대외적인 구속력은 없다. 대내적으로도 납세자가 제시한 단순한 선례에 대한 세법의 적용이기 때문에 실질적인 구속력을 갖는 데에는 한계가 있다. 대외적 구속력은 없지만, 납세자는 회신 자체를 이유로 신뢰보호원칙을 들어 자신에게 적용할 것을 주장할 수는 있을 것이다.

다) 법령상 근거

예규와 기본통칙의 제정 등에 관한 법규적 근거가 세법에 별도로 없다. 다만, 이전가격사전심사, 외국인투자에 대한 조세특례 및

35) ‘민원문서’라 함은 ‘민원인이 행정기관에 대하여 허가·인가·기타 처분 등 특정한 행위를 요구하는 문서 및 그에 대한 처리문서’를 말한다(사무관리규정 제7조 제5호).

저세율국 투자자에 대한 조세조약 적용 등과 같은 특정한 영역에 있어서는 납세자의 질의에 대한 회신을 하도록 세법령에서 규정하고 있을 뿐이다. 법규적 근거가 없는 것은 해당 업무가 정부조직 법상 국세청장과 기획재정부 장관의 권한에 따라 당연히 파생하는 것이기 때문이다. 그러나 민원인인 납세자로부터 질의를 받아 그것에 회신하는 업무는 납세자의 권익 대국민 서비스의 핵심이므로 세법령에 별도의 법규적 근거를 둘 필요성이 있다고 하겠다. 특기할 만한 점은 법제처에서 세법의 해석에 관한 질의회신 업무를 담당하고 있다는 것이다. 법제처는 세법의 해석에 관한 질의회신에 한정하고 적용에 관한 것은 회신을 하지 않고 있다³⁶⁾.

라) 운영실태

(1) 국세청 내부 업무처리절차

국세청에서 질의는 국세청 고객만족센터³⁷⁾가 접수한다. 질의는

36) 법제업무운영규정(대통령령 제18864호, 2005.6.13 공포, 2005.7.1 시행) 제26조(아래는 내용 요약)

- 민원인은 법제처가 법령해석기관이 되는 행정관계법령에 대하여 법령 소관 중앙행정기관의 장에게 해석 요청을 한 후 그 해석내용이 법령에 위반된다고 판단되는 경우에는 당해 중앙행정기관의 장에게 법제처에 법령해석을 요청하도록 의뢰할 수 있다.
- 이 경우 민원인으로부터 법령해석의 요청을 의뢰받은 중앙행정기관의 장은 민원인에 대한 당해 기관의 회신내용과 민원인이 제출한 법령질의 사항에 대하여 당해 기관의 추가의견이 있는 경우에는 그 의견을 첨부하여 지체없이 법제처에 법령해석을 요청하여야 한다.
- 중앙행정기관의 장은 민원인으로부터 법령해석요청을 의뢰받은 사항이 아래에 1에 해당하는 경우에는 법제처에 법령해석을 요청할 것인지 여부를 자율적으로 결정하도록 하여 당초 민원질의에 대한 회신기관 및 경유기관으로서 책임있게 업무를 추진할 수 있도록 하고 있다.

① 정립된 판례나 법령해석기관의 법령해석이 있는 경우,

② 구체적인 사실인정에 관한 사항인 경우,

③ 행정심판 또는 행정소송이 계속 중이거나 절차가 완료된 경우,

④ 구체적인 처분의 위법·부당 여부에 관한 사항인 경우,

⑤ 그 밖에 제1호 내지 제4호와 유사한 사유로서 법령해석기관에의 해석요청이 필요하지 아니하다고 당해 중앙행정기관의 장이 인정하는 경우

내용에 따라 상담, 단순질의 및 법령해석 관련질의로 분류한다. 상담 및 질의는 전화, 인터넷, 방문 및 서면으로 가능하다.

상담 및 단순질의는 국세청 고객만족센터가 자체 처리하고, 법령해석 관련 질의에 대해서는 국세청 각국에 의견 조회하여 회신한다. 상담은 상담관이 개인적인 전문지식과 경험을 토대로 납세자가 궁금해 하는 사항을 해소해 주는 것이며, 단순질의는 기존 예규로 답변이 가능한 경우로서 국세종합상담센터가 자체 처리하는 것을 말한다. 그러나 이들은 법적인 효력이 있는 유권해석이 아니다³⁷⁾.

법령해석 관련 질의에 대해서는 국세청 고객만족센터가 국세청 각국에 의견 조회하여 회신한다. 다음의 경우를 법령해석 관련질의로 분류한다³⁸⁾.

- ① 기존 유권해석이 없거나, 법령 제정이나 개정으로 인해 새로운 해석이 필요한 경우
- ② 기존의 유권해석이 판례, 심사 및 심판례 등과 다르거나 불합리하여 변경이 필요한 경우
- ③ 기타 법령해석 사항, 국세행정집행이나 국민의 납세의무 이행에 중요한 영향을 미칠 것으로 예상되는 경우

실제 운영에 있어서는 법령의 해석뿐 아니라 적용에 관한 사항도 ‘법령해석 관련질의’로 분류될 수 있다. 법령해석에 관한 사항인지 적용에 관한 사항인지 구분하기 애매한 경우가 많기 때문이다.

(2) 타기관 질의회신

납세자는 국세청의 질의회신에 대해 이의가 있을 경우 기획재정

37) 2001. 3. 3. 설립

38) 국세청보도참고자료, 전화·인터넷상담(답변)의 법적 효력 안내, 2005.5.4; 국심 2005서845, 2005.7.22; 국심 2004중1956, 2004.10.7.

39) 국세청 법무심사국 내부기준

부나 법제처에 다시 질의할 수 있다. 기획재정부에서 납세자 질의에 대한 회신은 국세청을 거치도록 하고 있는 것이다. 이러한 절차는 국세청이 스스로 기획재정부에 의견 조회하는 절차와 병존하고 있다. 회신의 대상은 기획재정부의 법령상 세법의 해석에 관한 사항에 그치도록 되어 있지만 현실적으로는 세법의 해석 및 적용에 관한 사항 모두 의견을 표명하고 있다.

납세자는 법제처장에 대해서 국세청장과 기획재정부 장관의 질의회신이 법령에 위반된다고 판단하는 경우 국세청장 또는 기획재정부 장관에게 법제처장에 법령해석을 요청하도록 의뢰할 수 있다. 이는 세법의 해석에 관한 사항에 국한된다.

3) 세법해석사전답변

가) 제도의 개요

「세법해석사전답변제도」는 과세관청이 세법해석의 적용에 대해 명확히 답변한 경우, 답변을 신뢰한 납세자의 이익을 침해하지 않도록 스스로를 구속함으로써 신의성실의 원칙에 따른 보호를 확실히 받을 수 있도록 하기 위한 제도이다. 국세청은 세법해석과 관련하여 세무문제의 불확실성을 최소화하고 기업활동의 예측가능성을 높이기 위하여 납세자가 사업과 관련되어 이미 개시되었거나, 가까운 장래에 개시될 것이 관련자료 등에 의해 객관적으로 확인될 수 있는 거래의 과세 여부 등 세무관련 의문사항에 대하여, 구체적 사실관계를 적시해 사전(법정신고 기한 이전)에 질의하면 명확하게 답변을 하여 주는 「세법해석사전답변제도」를 2008년 10월 1일부터 도입·시행하고 있다. 이는 현재 제한된 몇몇 사안들에 대해 국세청장이 사전승인해 줄 수 있도록 하는 제도를 일반적인 사안으로 확대하는 의미를 가지고 있다. 국제조세조정에관한법률 제6조상의 사전가격승인, 법인세법 제98조의 5의 규정에 의한 조

세조약 적용의 사전승인은 이미 도입되어 있는 사전답변의 유형들이라고 볼 수 있을 것이다.

(1) 도입 취지

국세청이 밝힌 바에 의하면 지금까지는 납세자가 세법해석 사항에 대하여 질의하는 경우, 사실관계를 누락·왜곡하거나 가·차명으로 질의하는 경우가 상당수 존재하여 명확한 답변이 곤란한 측면이 있었으며, 답변을 하더라도 실제 거래내용과 다른 경우가 있어 그대로 과세 여부를 결정짓기가 어려워 신의성실의 원칙에 따른 보호를 받는 데 한계가 있었지만, 앞으로 「세법해석사전답변제도」가 시행되면 명확하고 책임 있는 세법해석을 통해 과세 전 단계부터 납세자 권익을 두텁게 보호하며, 세무상 불확실성을 줄이고 기업활동에 예측가능성을 제고하여 신속한 의사결정을 가능하게 함으로써 기업투자 활성화에도 기여할 것으로 기대한다고 한다.

(2) 신청인

사전답변의 신청은 특정한 거래와 직접 관련 있는 사업자(장래의 거래로 인하여 납세의무를 부담할 자를 포함)가 할 수 있다. 여기서 사업자의 범위에는 부가가치세법(또는 법인세법)·소득세법상 사업자 및 국내사업장이 없는 비거주자 및 외국법인이 포함된다.

(3) 신청대상

신청인의 사업과 관련된 특정한 거래에 대한 세법해석을 신청대상으로 하되, 다음의 경우에는 신청대상에서 제외한다.

- 신청인에 대한 세법적용과 관련 없는 사항
- 가정의 사실관계 및 사실판단에 관한 사항

- 신청에 관련된 거래 등이 법령에 저촉되거나 저촉될 우려가 있는 경우
- 조세회피 또는 탈루 목적의 신청에 해당되는 경우 등

(4) 신청방법

사업자가 정형화된 신청서에 실명을 기재하여 국세청장에게 신청하여야 한다. 세무사(공인회계사)·변호사 등 세무대리인에 한정하여 위임이 가능하다. 신청시 사실관계 확인 및 검토에 필요한 자료를 제출하여야 하며, 장래 거래인 경우 그 내용을 확인할 수 있는 구체적 자료이어야 한다.

(5) 신청기한

신청은 국세의 법정신고기한까지 하여야 한다. 다만, 원천징수의 경우에는 원천징수 납부기한(즉, 원천징수한 날이 속하는 달의 다음 달 10일)까지, 종합부동산세의 경우에는 납부기간 개시일의 전일(즉, 당해 과세연도의 11월 30일)까지 신청하여야 한다.

(6) 답변의 신뢰보호

납세자가 답변의 내용을 정당하게 신뢰하고 전제 사실대로 특정한 거래 등을 이행한 경우에는 과세관청(지방국세청장 또는 세무서장)은 당해 거래에 대한 과세처분을 할 때에 답변내용을 따르도록 하여 사전답변을 받은 납세자의 신뢰를 보호한다.

(7) 대외공개

답변내용은 국세법령정보시스템에 공개한다. 다만, 공개 연기가 필요하다고 판단되는 경우 상당한 기간이 지난 후에 공개하게 된다. 공개할 때에는 신청인의 인적사항 및 사업상의 비밀 등이 공

개되지 않도록 한다.

나) 법령상 근거

국세청은 「세법해석사전답변제도」를 국세청 내부규정(훈령)으로 우선 시행하기로 함에 따라, 동 제도의 운영에 관한 기본적인 사항과 사무처리절차 등을 규정한 「세법해석 사전답변에 관한 사무처리규정」을 제정하였다.

다) 법적 성격

(1) 행정행위 여부

세법해석사전답변은 국세관계법규의 해석 및 적용에 관한 납세자의 질의에 대한 답변이기 때문에 사무관리규정상 ‘민원문서’에 해당한다. 행정법상 확약 내지 사전결정과 유사한 것이지만 행정행위로서 쟁송의 대상이 된다고 볼 수는 없을 것이다.

• 세법상 확약

세법해석사전답변은 행정법상 확약과 유사한 제도이다. 행정법상 확약(Zusicherung, Zusage)은 행정관청이 장래에 일정한 행위를 하거나 하지 않을 것을 국민에게 약속하는 행위이다. 여기서 일정한 행위에는 법률행위뿐 아니라 사실행위까지 포괄하는 것으로 볼 수 있다. 우리나라의 행정절차법에는 확약에 관한 규정이 없다. 1987년 입법예고된 행정절차법상으로는 행정관청은 확약에 기속되도록 되어 있었는데 그러한 입법시도가 무산된 것이다. 우리나라의 행정현실이 감안된 것이다.

확약의 법적 성격은 학설과 판례에 맡겨져 있다. 판례상 확약은 행정처분적 성격이 부인된다⁴⁰⁾. 일반적으로 확약에 반한 행정처분

40) 김성수(2007), p. 341

은 신뢰보호원칙에 위반한 것이 된다. 신뢰보호원칙에 반한 행정 처분은 비교형량을 거친다면 취소할 수 있는 정도의 하자에 해당할 수 있다. 다만 개별 사건에 있어서는 행정의 합법성의 원칙과의 비교형량에 의해 판단되어야 할 것이다. 후술하지만 독일의 경우 조세기본법에 구속확언의 요건과 효력에 대한 상세한 규정을 두고 있다.

세법해석사전답변제도를 확약과 동일한 취지의 제도라고 볼 경우 답변에 위반된 처분을 바로 무효로 보거나 취소할 수 있는 것으로 볼 수는 없으며 신뢰이익과 다른 법익 간의 비교형량을 하여야 한다는 제약이 남아 있게 된다.

- 세법상 사전결정

세법해석사전답변제도는 행정법상 사전결정과 구분되지만 매우 유사한 것이다. 사전결정은 전체 사안을 대상으로 하는 중국적인 행정행위를 하기 이전에 문제가 되는 처분의 개별적인 요건의 충족 여부를 결정하는 행정행위이다⁴¹⁾. 건축허가 신청 전에 건축계획서 등에 의해 그 입지의 적법성 여부에 대한 사전결정을 받는 경우를 예로 들 수 있다.

세법해석사전답변제도는 과세관청이 세법해석사전답변의 대상이 되는 사실관계가 실제 성립할 경우에는 그에 따라 조세채무를 확정한다는 것이다. 부과과세제도의 세목상으로는 조세채무의 확정 은 정부의 부과결정에 의하는 것이기 때문에 사전답변은 실질적으로 사전결정과 다를 바 없는 것이 된다. 예를 들면 현재 국제조세조정에관한법률상 이전가격사전승인제도도 동법을 적용하여 산정하는 정상가격을 미리 결정하여 주는 것이므로 사전결정이라고 볼 수도 있을 것이다. 그리고 사전승인은 대표적인 advance ruling의

41) 김성수(2007), p. 339

하나이므로 세법해석사전답변이 사전결정으로서의 성격을 가진다고 볼 수 있을 것이다.

(2) 불완전한 구속력

• 구속력에 관한 법규적 근거의 미비

세법해석사전답변은 일반적인 의미에서 advance ruling의 하나이다. 세법의 적용상 advance ruling은 거의 일어날 가능성이 매우 높은 단계에까지 이르러 성숙된 과세사건이 있는 경우 그것에 대한 세법적용의 결과가 어떨 것인지에 대해 납세자가 과세관청에 미리 질의하고 그 결과를 얻을 경우 과세관청은 실제 그 사실이 발생한 다음 그 결과와 다른 세법적용을 할 수 없도록 하는 회신 제도를 말한다⁴²⁾. 다만 일반적인 advance ruling은 그 구속력이 법규에 의해 보장받는 반면 세법해석사전답변제도는 그렇지 못하다.

• 신뢰보호원칙의 적용수단

세법해석사전답변은 일반적인 행정법상 신뢰보호원칙에 근거해서만 그 구속력을 인정받을 수 있다. 신뢰보호원칙은 위에서 언급한 바와 같이 판례법상 매우 까다로운 적용요건이 확립되어 있고 개별적인 사안에서 실제 신뢰보호원칙의 적용을 받을 수 있는지 불확실하기 때문에 예측가능성이 떨어지는 문제가 있다. 그렇다면 세법해석사전답변이 아래의 4가지의 요건을 충족하여 항상 신뢰보호원칙의 적용을 받을 수 있는가?

- 과세관청이 납세자에게 공적인 견해표명을 하였을 것
- 납세자가 그 견해표명이 정당하다고 신뢰함에 있어 귀책사유가 없을 것

42) 이는 개별적인 사실관계를 가진 특정한 납세자에게 과세관청이 미리 의견을 주는 것이기 때문에 특정질의회신(private letter ruling)이라고도 한다.

- 납세자가 신뢰에 기해 어떤 행위를 했을 것
- 과세관청이 위 견해표명에 반하는 처분을 하여 납세자의 이익이 침해되었을 것

우선 세법해석사전답변은 국세청장이 납세자에게 공적인 견해를 표명한 것이다. 납세자의 관할세무서장이 국세청장의 하급관청으로서 국세청장의 지휘명령에 복종하여야 하는 것이므로 납세자로서는 과세관청의 공적인 견해표명으로 이해할 수 있을 것이다.

국세청이 내부 훈령에 의해 정해진 절차에 따라 주어진 세법해석사전답변이라면 납세자가 그 견해표명이 정당하다고 신뢰함에 있어 귀책사유가 없는 경우가 될 수 있다. 납세자가 사기나 강박, 기재사항의 고의 누락, 사전답변의 위법성을 알았거나 중대한 과실로 인해 알지 못한 경우가 아니라면 귀책사유가 없는 것으로 볼 수 있기 때문이다.

납세자가 신뢰에 기해 어떤 행위를 해야 한다는 요건은 세법해석사전답변의 대상이 되는 행위를 실제 납세자가 함으로써 충족될 것이다.

마지막으로 납세자가 답변의 대상이 되는 행위를 하였는데 과세관청이 답변과 다른 조치를 취함으로써 납세자의 이익이 침해되어야 한다. 문제는 납세자가 합법적인 세법의 적용에 의한다면 세금을 내야 하는데 사전답변상 내지 않는다고 하여 실행한 거래에 대해 추후 과세관청이 세금을 부과할 경우 부과한 세금만큼 납세자의 이익이 침해되었다고 볼 수 있는가 하는 점이다. 이에 대해서는 국세기본법상, 비과세관행에 관한 규정이 신뢰보호원칙에 관한 사항의 일부를 법규화한 것인데, 비과세관행에 따라 과세받지 않은 부분을 소급하여 과세받게 되는 경우 그 과세액 자체가 보호받아야 할 신뢰이익을 계량적으로 나타내는 것이라는 논리를 구성할 수 있다. 그러한 논리를 수용한다면 ‘납세자의 이익’이 침해되

었다고 볼 수도 있을 것이다.

라) 입법적 보완의 필요성

세법해석사전답변제도는 조세법률주의와 그에 따른 합법성의 원칙에 따라 조세법 적용절차를 확립하여야 한다는 관점에서 보면 다음과 같은 문제가 있다. 합법성의 원칙은 과세관청이 세법이 정해진 요건을 충족하는 사실관계에 대해서는 바로 세법에 규정된 대로만 과세를 하라는 것이며 그것이 제대로 이행되고 있는지에 대해서는 최종적으로 법원에서 판정할 수 있게 함으로써 절차적으로 합법성을 보장받는다. 그런데 advance ruling은 한 번 회신한 것에 대해서는, 납세자는 법원에 제소할 수 있는 반면 과세관청이나 국세청은 그것을 변경할 수 없다. 이에 따라 개별적인 세법 적용에 대해 법원이 판단할 수 있는 기회가 부분적으로밖에 허용되지 않은 불완전한 형태로 합법성을 보장받는다.

이러한 절차적인 불완전성은 입법부가 사전에 충분히 인지하고 다른 법익과 형량을 한 채 도입한 것일 경우에 한하여 견제와 균형을 통한 법치주의 보장을 추구하는 우리 헌법상의 원칙에 부합하는 정당성을 인정받을 수 있을 것이다.

다. 시사점

1) 해석

예규와 기본통칙은 행정 내부의 지시문서이지만 그것이 공개되어 납세자에게 세법의 실질적 해석준거로서 활용되고 있다. 경제사회에 있어서 영향력이 지대한 만큼 예규와 기본통칙이 적법한 내용을 담고 있어야 하며 그것을 신뢰한 납세자에게 불이익이 돌아가지 않도록 하여야 할 것이다. 그런데 현행법상으로는 그것의 법규성이 부인되므로 그것을 신뢰한 납세자에 대한 보호가 미흡하

다. 이 점을 보완하기 위해 개별 사안에 대해 구속력을 인정받을 수 있는 advance ruling 제도가 도입되는 것이 바람직할 것으로 보인다.

비록 예규와 기본통칙에 법규성이 인정되지는 않지만 그것의 실질적인 영향력을 고려한다면 그것이 적법한 내용을 담을 수 있도록 행정적 장치를 갖추어야 할 필요가 있다. 그러한 관점에서 다음과 같은 제도적 개선이 필요하다.

우선 국세심판결정례와 예규가 동일한 입장을 갖도록 조정하는 장치가 필요하다. 판례와 국세심판결정례와의 관계상으로는 납세자의 주장을 인용하는 법원의 결정이 조세심판원의 결정에도 구속력을 갖도록 법제화할 필요가 있다. 이러한 경로를 거친다면 납세자의 주장을 인용하는 법원의 결정이 예규에 반영되게 될 것이다.

다음 예규와 기본통칙이 납세자에게 불리하게 개정된 경우 그것을 소급하여 적용되지 않도록 하는 것이 바람직하다. 합법성의 원칙에 입각한다면 비록 예규와 기본통칙이 개정된 경우라 하더라도 소급효를 인정하여야 할 것이다. 그러나 예규와 기본통칙의 실질적인 영향력을 감안한다면 소급효를 부인하는 것이 타당할 것이다. 이러한 결과는 신뢰보호원칙의 적용을 통하거나 국세기본, 제18조 제3항의 규정에 의하여 달성될 수도 있을 것이다. 그러나 신뢰보호원칙은 그 적용요건이 까다롭다. 한편 국세기본, 제18조 제3항의 3항의 규정은 기본통칙과 예규의 소급적용을 부인하는 근거 규정이 될 수 있다. 기본통칙의 경우에는 다음과 같은 방식으로 소급효가 배제된다. 통상 기본통칙은 개정될 때 부칙에서 공포일부터 시행한다는 규정을 두게 된다. 그리고 시행일 이후 최초로 신고하는 분부터 적용한다고 한다. 해당 통칙 시행일 이전의 예규가 그 통칙과 상치하는 경우에는 그 통칙을 적용한다고 하고 있다. 문제는 그 통칙 시행일 이전에 신고·결정된 세금은 그 통칙

을 이유로 경정할 수 없다고 하는 규정이다. 이는 국세기본법 제 18조 제3항의 규정에 충실하는 결과를 도출하지만 납세자에게 유리하게 개정된 것에 대해서도 적용되지 않도록 되어 있어 문제가 된다. 이 통칙 시행 전에 결정된 세금은 이 통칙을 이유로 감액의 청구 또는 경정할 수 없다고 못을 박고 있는 경우도 있다. 기본통칙의 부칙이 단순히 시행일만 정하고 있는 경우도 있다. 한편 예규에 대해서는 이와 같은 시행일과 적용례도 존재하지 않는다.

예규의 경우 불리한 예규가 소급하여 적용될 가능성이 상존한다. 반면 기본통칙의 경우 납세자에게 유리한 기본통칙이 소급하여 적용되지 않도록 한다는 것은 조세법률주의와 합법성의 원칙에 배치되는 것이다. 이러한 문제점을 조화롭게 해결하는 입법이 필요하다.

2) 적용 - advance ruling

가) 구속력의 부여 근거 등 법적 보완 필요성

현행의 세법해석사전답변제도는 신뢰보호원칙 및 확약의 법리에 의해 구속력을 인정받을 수 있는 가능성이 있지만 법적인 안정성을 보장하는 데에는 부족하다. 구속력을 인정하는 구체적인 법규정이 없기 때문이다. 그리고 현행의 제도상 구속력이 부여된다 하더라도 그것에 수반하는 기술적 조항이 미비하다. 예로써 추후 세법이 개정된 경우의 처리 및 수수료에 대한 규정이 불비하다. 그리고 신청인의 대상을 사업자로 한정하고 있다. 신청대상 사안에 있어 사실관계에 관한 판단을 배제하고 있다.

나) 부처간 협력이 필요한 분야

국외의 특수관계기업으로부터 재화를 공급받는 기업이 관세법상 관세청에 신고하는 관세과세가격과 국제조세조정에관한법률상 이

전가격의 결정 기준이 달라 적절한 신고가격을 찾기 곤란한 문제가 있다. 신고한 가격에 대해 관세청이나 국세청이 가격을 재조정하는 결정을 한 경우 다른 관청이 당해 가격을 존중하지 않아 조정이 필요한 것이다.

다) 조세회피의 방지

기존의 질의회신 현황을 보면 개인납세자의 경우 법령해석에 대한 질의보다는 민원성 질의가 대부분으로 양도소득세, 국세기본법상 제2차 납세의무자 등에 한정된 사실관계 다툼으로 인한 것이 많다. 법인납세자의 경우 명의노출을 꺼려 실무담당자나 제3의 인물이나, 가공의 인물을 내세워 회사에 유리한 답변을 유도하기 위해 사실관계를 누락하거나 왜곡하는 경우가 많다. 그리고 세무대리인의 경우는 세무상담 중 발생한 민원, 대리기장 및 세무조정에서 발생한 부분을 차명이나 종사직원 명의로 질의하는 경우도 많다. 세법해석사전답변제도의 도입에 의해 이러한 문제점이 심화될 가능성이 있다.

Ⅲ. 주요 국가의 사례

1. 개관

가. 세법해석원칙의 발전⁴³⁾

다른 법령에 있어서처럼 세법령도 당위적 내용을 추상적 개념으로 표현한 것이기 때문에 미래에 발생할 수 있는 모든 가능성을 포섭하는 방식으로 규정할 수는 없다. 따라서 세법령이 살아 움직이는 법령이 되기 위해서는 올바른 해석이 그 적용에 매우 중요한 과정이 될 수밖에 없다.

대부분의 국가에서 세법령의 집행은 행정부의 소관이기 때문에 그것의 해석은 우선 행정부가 담당하게 된다. 그에 따라 행정부는 규칙(regulations), 지침(decrees), 회람문(circulars) 및 일반통칙(general rulings) 등의 형태로 해석내용을 공표한다. 동시에 행정부는 개별 사실관계에 대해 회신(individual rulings)이나 결정(decision)을 통해 세법을 적용한다. 이와 같은 행정부의 의견이나 결정은 헌법 및 성문법률에 적합하여야 한다. 행정부의 의견이나 결정이 그와 같이 법에 적합한지에 대한 심사는 독립적인 법원이 한다. 법원은 개별적인 사안에 관한 과세관청과 납세자 간의 분쟁 사항에 대해 심리하면서 세법을 해석하고 적용한다. 세법령의 최종적인 해석권한은 법원에 속한다.

어느 나라의 법원이나 세법령을 해석하는 원칙이나 방법은 대체

43) IMF(1996), pp. 19~21

로 일반법령을 해석하는 원칙이나 방법과 다를 바 없다. 크게 보아 대륙법계 국가와 영미법계 국가 간에는 일반 법령의 해석상 다음과 같은 상이점이 있다. 대륙법계 국가의 법원은 개별 규정의 문언의 의미를 존중하고 연역적 논리를 강조하는 한편, 영미법계 국가의 법원은 사실관계의 특수성을 존중하며 법적인 논리의 구성에 법관의 주관적 견해가 큰 역할을 하게 된다. 법원칙의 발견에 사례 축적을 통한 귀납적 논리가 강조된다. 일반법령에 대한 해석의 경향이 법계에 따라 상이한데 그러한 차이점이 세법령의 해석에도 어느 정도는 발견된다. 그러나 세법령은 비록 불문법주의 국가라 하더라도 실정 법규에 의해 조세를 부과하도록 하는 원칙이 적용된다는 점에서 일반 법령에 대한 해석의 원칙과 다른 양상을 지니게 된다.

조세가 성문법의 규정이 없이는 부과·징수할 수 없도록 되어 있는 것은 대륙법계 국가이든 영미법계 국가이든 공통된 사항이다. 그리고 공통점은 다음의 조세법의 특성에서도 발견된다. 세법령은 매우 복잡한 규정형태를 지니고 있기 때문에 개별 조문의 문언의 의미를 존중하지 않으면 안 되는 특성을 지니고 있다. 다른 한편 세법령은 거의 모든 경제생활에 대해 적용되는 한편 경제생활은 다기화하고 빠른 속도로 변화하고 있기 때문에 개별 성문조항으로 모두 효과적으로 포섭할 수 없다는 한계도 지니고 있다. 이는 세법령의 해석상 엄격해석과 취지(목적론적)해석의 대립하는 방법론의 필요성을 공존하게 하고 있다. 그러한 대립은 법계의 차이에 불구하고 어느 나라에나 공통적으로 자리잡고 있는 것이 현실이다.

조세법률주의는 엄격해석의 원칙을 낳으며 그에 따라 세법령해석은 문리해석의 방법을 따라야 한다는 주장이 있을 수 있다. 반면, 문리적인 해석에 그치게 될 경우 납세자는 용이하게 조세를

회피할 수 있게 될 것이며 입법부가 세법을 제정할 때 그것을 알고 있었을 것이기 때문에 입법부는 세법이 인위적인 조작을 통해 우회되는 것을 방지하도록 목적론적으로 해석되어야 한다는 의도 하에 세법을 제정한 것으로 보아야 한다는 입장이 있을 수 있다. 이와 더불어 세법은 개별 납세자의 경제적 여건에 부합하게 형평성 있게 적용되어야 하며 그를 위해서는 세법이 목적론적으로 해석되어야 한다고 한다. 각 나라는 그 나라가 속한 법계의 속성과 무관하게 각자 독특한 해석의 원칙을 발전시켜 오고 있다. 아무리 성문법에 의해 조세를 부과하도록 하고 있다고 하더라도 법령이 지니는 본질적인 한계와 속성에 대한 이해와 접근방식에서 나타나는 국가별 상이점은 세법령의 해석에도 동일하게 반영되어 있는 것이다.

나. 질의회신제도

세법령의 해석 및 그 적용에 관해 납세자가 갖는 의문을 세법령의 집행기관이나 그것의 유권해석기관에 문의하는 것은 여러 국가에 걸쳐 공통적으로 발견되는 현상이다. 그런데 그러한 질의와 회신의 방식과 그것의 효과에 있어서는 나라마다 상이한 점들이 다수 발견된다. 여러 가지 유형의 질의와 회신을 체계적으로 분석하는 데에는 질의의 내용이 법령의 해석에 관한 것인지 아니면 적용에 관한 것인지의 구분과, 회신이 장래 그 회신의 발부기관에 대해 구속력을 갖는 것인지 아닌지 구분을 하는 것이 바람직하다. 납세자의 입장에서는 자신의 개별적인 사정에 따른 조세효과에 대해 관심을 가지게 되며 그것이 장래 과세당국에 의해 유지되는 것을 희망하게 된다. 납세자로서는 법의 적용효과에 대해 미리 알고 그것에 따라 자신의 경제행위를 설계할 정당한 권리를 갖는다고

보아야 한다. 이러한 요청에 따라 OECD 각국은 소위 advance ruling이라는 이름으로 세법의 적용에 관한 구속력 있는 회신을 하는 제도를 도입하고 있다. 이에 관해 비교적 체계적으로 연구한 서적으로는 국제조세협회(International Fiscal Association)가 1999년 각국의 제도를 정리하여 연차총회에서 논의한 것⁴⁴⁾과 이탈리아의 법학자 Carlo Romano가 자신의 박사학위논문을 국제조세협회의 자매기관인 국제조세문헌국(International Bureau of Fiscal Documentation)의 도움으로 출간한 *Advance Tax Rulings and Principles - Towards a European Tax Rulings System?*⁴⁵⁾ 그리고 OECD의 조세정책행정센터(Center for Tax Policy and Administration)의 보고서 *Tax Administrations in OECD countries: Comparative Information Series(2004)* 중 Rulings에 대한 부분이 있다. 아래는 위 각 서적에서 조사한 바에 따라 advance ruling의 기본적인 요소에 대해 연구하고 각 나라별로 제도의 구성을 소개한다. 우선 참고로 2004년 OECD가 조사한 OECD 각국의 advance ruling 제도 현황을 보면 아래와 같다. 2004년 현재 30개 OECD 국가 중 구속력 있는 advance ruling을 허용하는 국가는 22개국에 이른다. 2004년 당시 독일은 advance ruling을 허용하지 않았지만 2007년부터는 조세기본법(Abgabenordnung)의 개정을 통해 허용하고 있다. 아래 OECD가 작성한 표에서 일본은 구속력 있는 advance ruling을 발부하는 것으로 조사되어 있지만 일본에서의 ‘구속력’은 법적인 구속력이라기보다는 사실상의 구속력을 의미한다.

44) IFA(1999) 참조

45) Carlo Romano(2002)

<표 III-1> OECD 국가의 advance ruling 제도 현황

일련 번호	국가명	advance rulings 허용 여부	advance rulings 구속력 유무	수수료 지급 여부	회신기한
1	호주	O	O	X	
2	오스트리아	O	X	X	8주
3	벨기에	O	O	X	
4	캐나다	O	O	O	
5	체코	X	N/A	N/A	
6	덴마크	O (소득세에만 국한)	O	O	
7	핀란드	O	O	O	
8	프랑스	O	O	X	
9	독일 ¹⁾	X	X		
10	그리스	X	N/A		
11	헝가리	O	O		
12	아이슬란드	O	O	O	3달
13	아일랜드	O(매우 제한적)	O	X	
14	이탈리아	O	O	X	120일
15	일본	O	O	X	
16	대한민국	O	X	X	
17	룩셈부르크	O	O	X	
18	멕시코	O			3달
19	네덜란드	O	O	X	
20	뉴질랜드	O	O	O	
21	노르웨이	O	O	O	
22	폴란드	O	X		
23	포르투갈	O	O		
24	슬로바키아	O	O	X	30일
25	스페인	O (특정 분야에 한정)	O	X	
26	스웨덴	O	O	O	
27	스위스	O	O	X	
28	터키	O	N/A	X	
29	영국	O		X	
30	미국	O	O	O	

주: 1) 독일은 후술하지만 실제 advance ruling 제도가 오래 전부터 운영되어 오고 있다고 보아야 한다.

자료: IBFD and country revenue officials(CTPA, *Tax Administrations in OECD countries: Comparative Information Series*, OECD, 2004, p. 51에서 재인용)

과세관청의 자율적 판단에 대해 외부의 견제가 심하지 않은 일본의 행정문화와 제도적 여건하에서 사실상 구속력은 법적인 구속력과 다를 바 없는 효과를 가지는 것으로 볼 수 있지만 일본의 advance ruling 제도는 행정내부훈령에 불과한 것이다. 이런 점들을 감안할 때 2004년 수행된 OECD의 조사는 정확성에 한계가 있는 것으로 보인다. 한편, 우리나라는 advance ruling 제도가 있지만 구속력은 인정되지 않는다고 조사되어 있다. 우리나라의 현행 제도에 의하면 공식적인 절차에 따라 납세자가 제시하는 사실관계에 대해 과세관청의 세법령 적용에 대한 견해표명을 하고 있지만 그것의 구속력이 없는 것이 사실이므로 이 점에 관한 한 동 조사는 정확한 것으로 보인다. 동 조사에 의한다면 전체적으로 advance ruling이 과반 이상의 국가에서 도입되어 운영중인 것임은 분명하다⁴⁶⁾.

아래에서 주로 국제조세협회와 Carlo Romano의 연구에 입각하여 advance ruling의 주요 요소에 대해 살펴본다.

1) 개념

OECD의 조사에 의하면 advance ruling은 public ruling과 private ruling으로 구분한다. 전자는 세법령이 과세당국에 의해 일반적으로 어떻게 해석되고 적용될 것인지에 대한 공적인 견해표명이다. 후자는 해당 ruling을 구하는 납세자가 제공하는 구체적인 사실관계에 대해 세법령을 적용한 것이다. 국제조세협회의 1999년 보고서 중 총괄보고서(General Report)를 작성한 네덜란드 에라스무스 대학의 Maarten J. Ellis 교수도 public ruling을 납세자가 제시하는 개별적인 사실관계와는 무관한 세법령의 해석에 대한 일

46) CTPA(2004)

미국에서는 private letter rulings(PLRs)라 한다.

반적인 견해표명으로 이해하면서 advance ruling을 다음과 같이 정의하고 있다.

사인의 자발적인 요청에 의해 미래에 상정하는 하나 또는 일련의 행동이나 거래의 조세효과에 관해 과세당국이 밝힌 다소간 구속력 있는 견해표명

Maarten J. Ellis 교수는 각국의 advance ruling을 formal ruling과 informal ruling으로 구분하면서 전자를 정형화된 절차에 의해 관리되는 ruling으로, 후자를 그렇지 않은 것으로 보고 있다. 국제조세협회에 formal ruling을 가지고 있다고 보고한 국가는 다음과 같은 입장을 지니고 있다. 우선 모두 해당 formal ruling에 구속력이 있다고 한다. 반면, informal ruling은 그 구속력을 일반적인 법원칙으로서 금반언(estoppel)의 원칙에서 구할 수 있다고 하고 있다. 우리나라의 질의회신제도는 이런 관점에서 본다면 informal ruling으로 구분하여야 할 것이다. 이하 각 나라의 제도의 공통적인 내용을 중심으로 formal ruling의 요소에 대해 살펴본다.

2) 질의대상

질의대상 사안은 개별적인 사실관계이다. 이 사실관계는 대체로 아직 납세의무가 성립하지 않은 미래의 것으로 되어 있다. 아울러 모든 나라가 나름대로 질의의 배제대상을 규정하고 있는데 그 내용은 다음과 같다.

우선 가공에 의한 사실관계에 대해서는 모든 나라가 질의회신 대상에서 배제하고 있다. 그리고 대체로 다음의 경우에 대해서는 질의회신을 배제하고 있다.

- 단순한 사실관계의 확정

- 일정 범위의 ‘조세회피행위’
- 가치평가에 관한 사항
- 쟁송 중이거나 조사 중인 사항
- 가공의 사실관계⁴⁷⁾

그리고 신청서상 기재하여야 할 사항으로는 다음과 같다.

- 관련되는 사실관계
- 질의자의 법적인 분석 및 의견(일부 국가에서는 반대되는 결정례를 담도록 하고 그것을 담지 않았을 때에는 ruling의 효력을 부인하기도 한다.)

많은 국가의 신청서 양식과 유사점을 보이고 있는 미국 advance ruling 신청서상 기재하여야 할 사항을 살펴보면 아래와 같다.

- 가. Facts
- 나. Documents and Foreign Laws
- 다. Analysis of Material Facts
- 라. Statement of Authorities supporting taxpayer's views
- 마. Statement of Authorities contrary to taxpayer's views
- 바. Statement identifying pending legislation
- 사. Statement identifying information to be deleted from copy of letter ruling for public inspection
- 아. signature on request
- 자. power of attorney and declaration of representative
- 차. penalty of perjury statement

47) 이는 질의하는 납세자는 현실적인 이해관계(real interest)를 가지고 있어야 한다는 이유 때문이다.

3) 질의자

질의자가 갖추어야 할 요건에 관해서는 대부분의 국가에서 개별 사실관계에 직접적인 관련을 갖는 납세자나 그의 대리인이 질의를 할 수 있도록 하고 있다. 다음과 같은 특수한 경우에 대해서는 질의의 허용 여부에 나라마다 다소 차이가 있다.

- 원천징수의무자에 의하여 조세가 원천징수될 때 원천납세의 무자가 질의를 할 수 있는지
- 국외의 비거주자를 대상으로 투자를 유치하는 단계에서 투자 유치를 기획하는 자가 질의를 할 수 있는지
- 투자대상회사가 인수되고 난 이후 부담하게 될 조세에 대해 인수자가 관심을 가질 때 그 사실을 투자대상회사에 알리면 적절한 투자전략을 구사하지 못할 형편인데 인수자가 투자 대상회사의 조세효과에 대해 질의를 할 수 있는지
- 금융투자상품에 대해 상품의 개발자가 질의를 할 수 있는지

스웨덴에서는 advance ruling을 독립의 Council for Advance Rulings에서 발부하기 때문에 국세청도 동 Council에 질의를 할 수 있도록 하고 있다.

4) 회신기관

대부분의 국가에서 회신기관은 과세관청이다. 이는 기본적으로 advance ruling은 시기적으로 과세요건의 성립 이전에 해당 과세관청이 납세의무를 확정하는 효력이 있는 사전결정(forward assessment)으로 인식하기 때문이다. 우리나라의 국세청장처럼 과세관청 위에 이를 감독하는 기관이 있는 경우에는 그 기관이 하는 경우도 있다⁴⁸⁾. 스웨덴은 advance ruling의 역사가 가장 오래된

48) 미국의 사례

국가인데 1991년부터는 advance ruling을 과세당국으로부터 독립된 Council for Advance Rulings에서 발부하도록 하고 있다.

해당 advance ruling이 미래의 사안에 대한 것이기 때문에 납세의무가 성립하지 않은 것이라면 과세당국이 당초의 결정을 변경할 수 있도록 되어 있는 국가가 있다.

5) 수수료

나라마다 상이하지만 보다 많은 나라에서 어느 정도의 수수료를 징수하고 있다. 그 이유는 질의하는 자는 세금을 낼 사유가 많은 만큼 능력도 있고, 질세하고자 하는 동기 때문이므로 질의로 혜택을 보기 때문이다.

6) 대외 공표

공표하는 나라와 공표하지 않는 나라가 반반 정도로 나뉘고 있다. 공표할 경우 사실상 선례로서 의미를 가져 납세자 교육의 효과가 크겠지만, 납세자권익보호에 문제가 있을 수 있다. 따라서 실명 등 구체적인 납세자를 알 수 있게 하는 요소는 삭제(redacted)하도록 하고 있다.

7) 구속력

대부분의 국가에서 개별사안에 대한 ‘사전적 부과절차(forward assessment procedure)’로 인식하고 과세관청을 기속하는 효력⁴⁹⁾

49) 노르웨이, 오스트리아, 한국 이외에는 모두 과세관청에 대한 기속력을 인정하고, 미국에서는 납세자가 확실한 구속력을 갖기를 원할 때에는 국세청과 종결합의(closing agreement)를 체결하도록 한다(IRC Section 7121). 영국에서는 납세자가 관련되는 사실을 모두 명백하게 제공한 경우에만 국세청을 기속한다. Hugh J.Ault(1997), p. 125

을 부여한다. 그러나 납세자는 기속하지 않는 것으로 본다⁵⁰⁾. 그리고 세법이 개정되거나 ruling이 잘못된 경우에는 기속력을 배제한다. 법원의 심리에 있어서는 선례로서의 효력은 부인되며⁵¹⁾, 법원성은 부인된다. 법원의 판단에 있어서 참고가 될 뿐이다.

8) 쟁송가능성

독일과 같은 일부 국가의 경우에는 이를 행정처분의 하나로 보고 그에 대해 쟁송을 할 수 있도록 하기도 한다⁵²⁾. 만약 advance ruling에 대해 쟁송을 할 수 없도록 한다면 사후 결정에 대해 쟁송을 하게 될 것이다. 그러나 현실적으로 불리한 예규에 대해서는 납세자가 사실관계를 변형할 것이기 때문에 쟁송으로 가는 경우는 적다.

스웨덴에서는 Council에서의 심리는 통상의 소송상의 심리과정과 유사한 과정을 거치게 되어 있다. 이에 따라 납세자와 과세당국은 서로 자신의 입장을 주장하고 다투는 방식으로 심리한 결과에 따라 결정되는데 이러한 결정에 대해 이의가 있는 당사자는 최고행정법원(supreme administrative court)에 제소할 수 있다. 이는 일반적인 조세의 부과결정에 대해 최고행정법원이 최종심의 역할을 하는 것과 다를 바 없다. 이는 사전적인 결정과 사후적인 결정에 걸쳐 세법의 해석이 일관성을 유지하도록 하는 역할을 한다.

50) 미국에서는 납세자가 효력을 주장하고자 할 경우에는 해당연도의 신고서에 동 질의서를 첨부하도록 한다.

51) Gordon, Richard K(2000), p. 101

52) 미국에서는 납세자가 기대하는 회신을 받기 위해 국세청 담당직원과 conference를 신청할 수 있으며, 중도에 질의를 철회(withdrawal)할 수도 있다.

2. 대륙법계 국가

가. 독일

1) 세법해석원칙

독일은 세법의 해석에 관해 입법부와 사법부 간 논란이 많은 국가였다. 1919년 제정된 제국조세기본법에는 세법은 경제적 실질에 부합하게 해석되어야 한다는 경제적 관찰방법에 관한 조문이 삽입되었다(제국조세기본법 제4조)⁵³⁾. 이는 민사법상의 개념과 범주에 기초하여 세법을 해석할 경우 세법의 해석이 지나치게 축소될 우려가 있다는 이유로 도입되었다. 2차 세계대전 전에 제국재정법원은 위 조항을 매우 폭 넓게 적용하였다. 이 때 유추적용의 방법도 활용되었다.

전후부터 1977년 조세기본법 제정 전까지 경제적 해석방법의 활용은 연방향소법원에 의해 차츰 배제되기 시작하였다. 그 결과 민사법상의 개념을 존중하는 관행이 정착되어 갔다.

그러나 독일연방헌법재판소는 세법의 엄격해석 또는 확장해석의 문제에 대해 명확한 입장을 유보하여 왔다. 이러한 이유로 1977년 조세기본법은 경제적 관찰방법에 관한 조문은 승계하지 않았다. 대신 법적 형성가능성 남용(Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten) 방지에 관한 규정을 도입하였다. 즉 일반적인 조세회피방지규정을 도입한 것이다⁵⁴⁾. 이는 조세법의 해석상 경제적 관찰방법이 오히려 더 필요해지고 있음을 의미하는 것이 되었다.

가) 세법의 체계적 해석 - 법령간 적용의 우선순위

조세법의 해석상 국내 세법간 법령의 적용 우선순위에 관한 특

53) 이후 독일조세조정법 제1조 제2항으로 위치를 이동하였다.

54) Victor Thuronyi(1996), p. 23

별한 사례를 발견할 수는 없다. 다만, 조세조약과 국내 세법간의 관계⁵⁵⁾에 관해 특기할 만한 사항을 들면 아래와 같다.

독일 조세기본법 제2조⁵⁶⁾는 조세조약과 국내 세법에 관한 원칙을 규정하고 있다. 이에 의하면 조세조약은 국내 세법에 우선하도록 되어 있다. 독일재정법원은 특별신법우선원칙에 따라 특별법적인 국내 세법상의 원칙이 조세조약과의 제정의 선후 관계를 불문하고 조세조약의 적용을 제한할 수 있다는 입장을 취하고 있다⁵⁷⁾.

독일의 법원과 학계는 국내 세법과 그 해석론이 조세조약 해석에 보완적인 수단이 될 수 있음을 인정하고 있다. 이는 조세조약 본연의 목적이 양 계약국의 국내 세법상 이중과세의 방지에 있으므로 그 국내 세법들과의 의존관계를 부인할 수 없다는 인식에 기인한다. 이러한 의존관계는 주로 소득의 구분, 소득의 귀속 및 소득금액의 계산에 한하여 인정하며 다른 주제에 대해서는 매우 소극적이다. 다수설에 의하면 조세조약 체결 후의 국내법도 조세조약의 해석을 위해 활용될 수 있다는 입장이다.

소득세법은 일정 사안에 대해서는 조세기본법 제42조가 조세조약에 적용되도록 규정하고 있다(소득세법 제50d조 (1)). 1994년부터는 주주가 직접 독일에서 소득을 수령하였다면 조세조약상 제한세율의 적용을 받을 수 없었을 경우에는 다른 중간회사를 개입시켜 이윤을 분배받는다 하더라도 제한세율을 적용받을 수 없게 되어 있다. 제한세율 적용배제의 요건은 아래와 같다⁵⁸⁾.

첫째, 해당 실체가 없었더라면 해당 조세조약을 적용받을 수 없었던 사람들이

55) 오윤(2006) 참조

56) 기본법 제59조 제2항 제1단의 규정에서 말하는 타국과의 과세에 관한 조약은 이것이 직접 적용되는 국내법으로 되어 있는 한 조세법에 우선한다.

57) Rolf Fueger, et al., p. 440

58) Klaus Vogel, supra note 17, p. 128

둘째, 중간에 실체를 개입시키는 데 경제적 또는 다른 어떠한 합리적인 이유가 없으며

셋째, 영위한 거래 자체가 경제적으로 의미가 있는 활동으로 보기 어려운 경우

나) 세법과 비세법 간의 관계

- 세법상 용어의 해석 - 차용개념의 해석

독일에서는 차용개념의 독자적인 해석 가능성에 대해 세법상 명문의 규정을 두고 있지는 않다. 그에 대해서는 현재 두 개의 논의가 존재한다. 명문의 규정이 없는 한 차용개념은 세법에서 사법상의 의미대로 해석하여야 한다는 견해와 세법상의 독자적 해석을 인정하는 견해가 그것들이법에서 일의 지배적 학설과 판례는 독자적 해석을 긍정하고 있다⁵⁹⁾.

- 무효이거나 위법한 행위에 대한 세법의 적용 - 사법상 효력이 없는 행위 그리고 위법소득 및 위법비용

조세기본법(Abgabenordnung)에서 가장행위의 세법상 취급에 대해 명문으로 규정하고 있다(조세기본법 제41조 제2항). 그에 의하면 가장행위는 과세에 대해 영향을 미치지 못한다. 가장행위에 의해 다른 법률행위가 은닉되는 경우는 은닉된 법률행위가 과세의 기준이 된다고 규정하고 있다.

조세기본법은 법률위반행위 또는 양속위반행위에 대해 조세법률의 요건 사실의 전부 또는 일부를 충족시키는 행위가 법률의 명령

59) 이동식(2002), p. 468

또는 금지나 양속에 위반하는가⁶⁰⁾의 여부는 과세와 관계가 없다고 규정하고 있다(조세기본법 제40조). 동 조항이 도입되기 전 위법소득에 대해 프로이센 상급행정재판소 및 베를린 고등재판소는 법질서간 모순을 야기한다는 점에서 위법소득에 대해 비과세하여야 한다는 결정을 내린 바가 있었다. 이에 대해 제국조세법원(RFG)는 조세공평의 차원에서 위법소득에 대해서도 과세하여야 한다는 입장이었다. 이러한 입장의 대립을 입법으로 해결한 것이 조세기본법 제40조이다.

위법비용에 대해서도 명문의 규정이 없다. 법률상 명문의 규정으로 그 필요경비 인정을 부인하는 경우 이외에도 어떻게 하여야 하는지에 대해서는 해석론이 갈리고 있다.

다) 입증책임

독일 세법상 규범이론의 적용에 관한 명시적인 규정이 없다. 세법은 로젠베르크의 공식과 거의 동일한 내용을 갖고 있던 독일민법초안⁶¹⁾의 제193조 이하의 전형을 따르지 않았다. 규범이론(Normentheorie)⁶²⁾에 의하면 원칙적으로 각 당사자가 자기에게 유리한 법규범의 법률요건사실에 관하여 입증책임을 부담하게 된다. 권리를 주장하는 권리근거의 사실상 요건을 증명하여야 하며, 권리의 발생을 부정하는 자는 권리장애, 권리멸각 등의 요건을 증명하여야 한다.

독일 법원의 판례를 보면 입증책임의 분배를 위해 소위 규범이론(Normtheorie)을 적용하고 있다. 독일연방재정법원(BFH) 제5부는 1970년 11월 5일의 판결⁶³⁾에서 규범이론의 원칙들은 재정법원

60) 공서양속의 위반으로 민법상 당행 행위가 무효가 될 수 있다.

61) §§ 193 ff. des Ersten BGB-Entwurfs

62) 규범이론은 민사소송에서 지배적인 이론인 데, 로젠베르크(Leo Rosenberg)에 의해 전개된 바 있다. Leo Rosenberg(1965)

63) BFH BStBl II 71, 220

의 절차에서도 적용될 수 있다고 선언하였으며 이후 연방재정법원은 다음과 같은 원칙을 수용하고 있다.

“국세청 등 과세관청(Finanzamt)은 조세청구권을 근거지우거나 세금을 인상하는 모든 사실에 대해서 객관적 입증책임을 지고, 납세의무자(Steuerpflichtige)는 반대로 조세면제를 근거지우거나 조세청구권을 부인 또는 제한, 조세를 경감하는 모든 사실에 대해 입증책임을 부담한다.”

독일연방재정법원은 조세소송에서 사실 규범이론의 적용을 승인했지만, 곧바로 입증책임의 기본공식에 대한 예외의 필요성을 강조하여 특별 입증책임 기준에 따라 결정하고 있다. 그 때문에 직접 로젠베르크의 공식에 의존하는 판례와 더불어, 점점 더 규범에 의존하기보다는 전혀 다른 객관적인 기준에 따라 입증책임을 분배하는 판결들이 행해지고 있다. 이 경우 모든 사례에서 다 그러는 것은 아닐지라도 입증책임의 기본공식은 자주 깨지게 되었다⁶⁴⁾.

재정판례는 수 차례 법률상 협력의무의 위반을 의심스러운 경우 납세의무자에 불리하게 판단할 수 있는 동인(動因)으로 받아들였다. 납세의무자가 사안의 입증과 해명에 대한 기여가 불충분한 곳에서 연방재정법원과 각급 재정법원들은 그 이상의 직권조사 없이도 직접 납세의무자에게 불리한 결정을 내리고 또 납세의무자를 마치 법률상 협력의무에 의해 그에게 주관적 입증책임이 부과되는 것처럼 다룰 수 있는 권한이 있는 것으로 간주하고 있다⁶⁵⁾.

라) 종결협의제도

독일에서는 세무조사관은 외부 세무조사의 결과에 대해서 납세

64) Frank Tenbrock, a.a.O, S. 81

65) Frank Tenbrock, a.a.O., S. 68. 연방재정법원 제1부는 조세기본법 제90조 2항에 의한 협력의무를 계속해서 주관적 입증책임처럼 다루었다. ders, S. 73

자와 협의한다. 이를 ‘종결협의(Schlussprechung)’라 한다⁶⁶⁾. 협의과정에서 조사관은 고지하고자 하는 내용에 대해 납세자가 현장에서 자신의 의견을 피력할 수 있는 기회를 부여한다. 협의가 종료되면 조사보고서를 납세자에게 제출한다. 그리고 상당한 기간을 주어 납세자가 의견을 제기할 수 있도록 한다⁶⁷⁾. 우리의 과세적부심과 같은 청문의 절차이나 미국에서와 같은 종결합의(closing agreement)라고 보기에는 무리가 있다.

2) 질의회신제도

가) 구속확언(verbindliche Zusage)

독일에서는 세무조사 과정상 구속확언제도가 있다. 조세기본법 제204조부터 제207조까지의 조항에서 규정하고 있다. 외부 세무조사와 관련하여 과세관청은 장래의 조세상의 취급을 납세의무자가 알고 있는 것이 자기 업무상의 처리에 중요한 경우에는 납세의무자의 신청에 의해 이미 지나간 연도의 사항으로서 조사된 사실이 장래 세법상 어떤 효과를 나타낼 것인가에 대해 구속확언을 할 수 있도록 되어 있다⁶⁸⁾.

구속확언은 서면에 의하여 부여된다. 서면에는 다음의 사항이 기재된다⁶⁹⁾.

- 구속확언의 기초가 되는 사실. 그 경우 조사보고서에 기술되어 있는 사실을 인용할 수 있다.
- 신청에 대한 결정 및 당해 결정에 대한 결정적인 이유
- 구속확언이 적용되는 조세종류 및 기간

독일의 일반 행정법이론상 확약의 법적 성격에 대해 이를 행정

66) 조세기본법(Abgabenordnung) 제201조

67) 오윤(2006) 참조

68) 조세기본법 제204조

69) 조세기본법 제205조

행위라고 보는 설, 행정법상 독자적인 행위형식이라고 보는 설, 행정행위의 성질을 갖는다고 보는 설이 있는데 마지막 것이 다수설에 해당한다⁷⁰⁾. 세법상으로는 확약을 행정행위로 본다⁷¹⁾. 행정행위로 분류되는 다른 유형의 확약으로는 독일 소득세법상 근로소득원천징수세액의 사전통지가 있다⁷²⁾.

원래 구속확언은 행정주체가 사인에 대하여 장차 일정한 행정작용을 하거나 하지 않겠다는 약속으로서 원칙적으로 구속력을 갖는다. 다만, 구속확언이 현행법에 위배되거나 신청자의 불이익이 될 때에는 구속력을 갖지는 않는다. 확언한 내용이 불이행되면 쟁송이나 손해배상청구가 가능하다⁷³⁾.

구속확언은 그 결정의 기초가 된 법규가 개정될 때에는 효력을 상실한다. 과세관청은 구속확언을 취소하거나 변경할 수 있는 데 이는 장래에 대해 효력을 가질 뿐이다. 소급효력을 갖는 구속확언의 취소 또는 변경은 납세의무자가 동의하거나 당해 구속확언이 관할권을 가지지 않는 관청에 의해 이루어지거나 사기, 강박 또는 매수에 의한 부정한 수단으로 이루어진 경우에만 인정된다⁷⁴⁾.

나) 구속사실확정(taetsachliche Verstaendigung)⁷⁵⁾

조세기본법 제201조의 규정은 종결협의를 대해 규정하고 있다. 종결협의를의 과정에서 세무조사가관이 확인한 사실관계가 그에 대해 당장은 조세부과 시기가 도래하지 않아 조세의 부과가 이루어지지 않지만 추후 그 사실에 기초하여 과세가 부과될 사항인 경우 그것

70) 한국조세연구소, 『독일의 조세기본법과 재정법원법』, 1995.3, p. 110

71) Ax/Grosse/Melchior, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Schaeffer/Poeschel, 19 Auflage, 2007, pp. 273~274

72) 근로소득자의 신청에 의하여 세무서장이 통지한다(독일소득세법(EStG) 제42조e).

73) 조세기본법 제206조

74) 조세기본법 제207조

75) Ax, Grosche, Melchior(2007), p. 198

을 세무조사관과 납세자가 확인하여 앞으로의 조세부과는 그것에 의하여 할 것으로 합의하는 방식이 허용된다. 이는 이미 발생한 사실을 부과 전 미리 확정하여 두고 그것에 양자가 구속되는 방식이다. 납세자는 이미 발생한 사실에 대해서는 아래의 구속력 있는 사전회신은 받을 수 없지만 여기서의 구속력 있는 사실의 확정만 받아놓을 수 있는 이이다. 구속력 있는 사전회신은 법의 적용이며 구속력 있는 사실의 확정은 법의 적용을 위한 전(前)단계로서의 사실관계의 확정에 속한다⁷⁶⁾.

다) 구속사전회신(Verbindliche Auskuenfte)⁷⁷⁾

(1) 역사와 개요

- 세법상 신뢰보호원칙의 적용 역사

독일의 advance ruling은 외부 세무조사 과정상 구속확언과 구속사실확인에 그 뿌리를 두고 있다. 그런데 두 제도 모두 외부 세무조사의 과정에서만 할 수 있도록 되어 있기 때문에 납세자의 입장에서 예측가능성을 제고하는 데 한계가 있었다.

일반적인 경우의 advance ruling은 1987년 6월 24일 연방재정법원서한(BMF-Schreibens)에 의한 것에 기원한다. 이는 1990년 2월 21일 연방재정법원서한에 의해 수정되었다. 마지막에는 2003년 12월 29일 연방재정법원서한에 기초하여 ruling이 주어졌다. ruling은 관할관청이 발부하여야 한다는 등 신뢰보호원칙의 적용요건을 구체화하는 서한상의 요건을 충족하는 경우에 한하여 구속력을 인정받게 되어 있었다⁷⁸⁾. 1997년 연방재무부는 이러한 판례법을 수용하는 내용의 행정훈령을 발하였다⁷⁹⁾. 이러한 훈령에 입

76) Carlo Romano(2002), p. 396

77) 독일 조세기본법적용지침(Anwendungserlass zur Abgabenordnung)의 내용을 참조하여 작성한 것이다.

78) Wolfgang, Blumers(1999), pp. 384~386

각한 advance ruling이 여전히 신뢰보호원칙의 적용요건을 충족하는 범위 등 불확실한 점이 많다는 지적이 나오게 됨에 따라 2006년 9월 12일 독일 조세기본법 제89조 제2항의 규정에 의해 법적인 근거를 마련하게 된 것이다.

참고로 독일 소득세법상 근로소득원천징수세액의 사전통지⁸⁰⁾, 관세법상 관세액사전통지⁸¹⁾ 및 조세기본법상 행정절차 권리 및 의무에 관한 정보의 제공⁸²⁾도 구속력이 인정된다.

- 구속사전회신제도의 개요

지방세무서장이나 연방국세청장은 조세기본법 제89조 제2항 제1호 및 구속력 있는 사전회신에 관한 규정(이하 ‘규정’)⁸³⁾에 의해 신청을 받아 조세결정에 대한 구속력 있는 사전회신을 할 수 있다. 이는 거의 확정되었지만 아직 실현되지 않은 사실관계에 대한 것이어야 한다. 그리고 그러한 결정에 의한 조세효과에 관해 개별적인 이익이 존재하여야 한다. 아래 기술하는 독일 조세기본법 제89조는 2006년 9월 12일 발효하였다.

제89조 조언(Beratung), 회신(Auskunft)

(1) 과세관청은 신고서 혹은 신청서가 단지 과실로 또는 무지에 의해 제출되지 않거나 또는 부정확한 신고서로 제출되는 경우 이들의 제출 또는 그 정정을 요구해야 한다. 과세관청은 필요한 때에는 행정절차상 관계인의 권리 및 의무에 관한 정보를 제공한다.

79) Carlo Romano(2002), p. 396

80) 근로소득자의 신청에 의하여 세무서장이 통지한다(독일소득세법(EStG) 제42조e).

81) Zollkodex 제12조

82) 조세기본법 제89조 제1항 제2문

83) 연방재무부규정(BGBl.III/FNA 610-1-20, Verordnung zur Durchführung von §89 Abs.2 der Abgabenordnung, Steuer-Auskunftsverordnung, StAuskV, vom 30.11.07 (BGBl.I 07,2783)

(2) 과세관청과 연방국세청은 신청에 의해 정확히 확정되었지만 아직 실현되지 않은 사실관계에 대한 조세부과에 관한 결정에 대한 구속력 있는 회신을 할 수 있는데 이는 중요한 조세효과에 관해 개별적인 이해관계가 있는 경우에 한정된다. 회신 발부의 관할 과세관청은 해당 회신이 기초로 하는 사실관계가 발생하는 장소를 관할하는 곳이 된다. 신청 당시 제18조 내지 제21조의 규정에 의한 관할지가 없는 납세자의 경우에는 연방과의 합의에 의해 란트(주정부)국세청에 의해 관리되는 세목에 있어서는 본항 제2문의 규정에 불구하고 연방국세청에 관할권이 있다. 이 경우 회신은 회신이 근거하고 있는 사실관계의 실현 시점에 관할권이 있는 과세관청에 구속력을 갖는다. 연방재무부장관은 연방의회의 동의를 받아 규정(재무부장관령)의 형식으로 구속력 있는 회신의 교부를 위한 신청의 상세한 형식, 내용 및 요건과 구속력의 범위에 대해 규정할 수 있다.

위 조세기본법 제89조의 규정 중 제1항은 원래부터 있던 것이며 제2항 내지 제5항이 2006년 도입된 것이다. 위 제2항의 규정을 근거로 해서 연방재무부장관은 Verordnung zur Durchfuerung von §89 Abs. 2 der Abgabenordnung(조세기본법 제89조 제2항의 집행을 위한 규정)을 제정하였는데 이를 Steuer Auskunft-verordnung이라고 하며 약칭하여 StAuskv라고 한다. 이는 2007년 11월 30일 발효한 것으로서 3개의 조문으로 구성되어 있다. 아래에서는 독일 조세기본법적용지침(Anwendungserlass zur Abgabenordnung)상 제89조의 적용에 관한 지침의 내용을 참조하여 보다 구체적으로 동 제도의 내용을 살펴보기로 한다. 규정 중 제1조는 신청의 형식 및 요건, 제2조는 구속력 그리고 제3조는 발효시기에 관한 것이다. 구체적 조문에 대한 기술은 아래 적용지침에 대한 설명으로 대신한다.

(2) 신청자

구속력 있는 사전회신은 납세의무자가 자신의 이름으로 신청을

하여야 한다. 납세의무자가 다수인 경우에는 신청자와 납세의무자가 동일인일 필요는 없다(규정 제1조 제2항).

신청자와 납세의무자는 사전회신의 대상인 납세의무가 신청 당시 이미 존재하는 경우에는 대개 동일인이다. 제3자는 이런 경우 통상 다른 자의 것으로서 이미 존재하는 납세의무가 결정된 이후에 그 조회를 받는 데 대해 정당한 이해를 갖지 않는 것으로 본다.

신청 당시 아직 납세의무자가 존재하지 않는 경우에는 제3자도 정당한 이해관계에 따라 신청자가 될 수 있다. 아직 존재하지 않는 법인의 경우 그 법인을 설립하고 동 법인 지분에 최소한 50% 이상 참여하려고 하는 자(1인 이상이 될 수 있다)는 그 법인에 대한 미래의 과세에 관한 구속력 있는 사전회신의 정당한 신청자가 될 수 있다. 이는 설립 중인 법인에 대해서도 관설립 중제3자에게 그의 정당한 이해관계에 따라 주어진 구속력 있는 사전회신은 그의 미래의 납세의무에 대해 구속력을 발휘한다. 이는 참여관계가 조세결정에 영향을 주지 않는 경우라면 실제 참여관계가 나중에 신청서상 기록된 것과 달리 전개되더라도 인정된다(규정 제1조 제3항).

규정 제1조 제3항은 제2항에 대해 우선하여 적용된다. 아직 설립 중인 법인을 위한 조회라는 것이 미래의 모든 법인에 대해 가능한 것은 아니다.

(3) 신청의 형식, 내용 및 제출

신청은 서면으로 이루어져야 한다. 규정 제1조 제1항에서 규정하는 사항이 포함되어야 한다. 규정은 다음 7가지를 설정하고 있다.

1. 신청자의 신상명세(이름, 주소 등)
2. 신청을 제기할 당시 아직 실현되지 않은 사실관계에 대한 포괄적이고 정리된 사실관계

3. 신청자 자신의 조세법상 이해관계의 설명
4. 자신만의 고유한 법적인 문제에 대한 상세한 설명과 함께 법률적 문제에 관한 충분한 설명
5. 구체적인 법률적 질문의 제시
6. 해당 문제에 대한 답변의 관할권에 관한 설명
7. 해당 질의에 대한 답변을 위해 필요한 사항을 모두 진실에 부합하게 제시하였다는 서약

신청서는 처음 설계된 사항으로서 신청 당시 아직 실현되지 않은 사실관계에 대해 충분하고 완전하게 기술하여야 한다. 이미 사전의 조치에 의해 시작되었지만 해당 신청의 기저가 되는 사실관계의 본질이 아직 실현되지 않았으며 다른 방향으로 전개될 가능성이 있는 경우에도 문제되지 않는다.

신청자는 자기 자신의 조세에 관한 이해관계를 기술하여야 한다. 규정 제1조 제3항 이외의 경우에는 제3자에게 효력이 있는 신청은 허용되지 않는다. 따라서 제3자는 타인의 이미 존재하는 납세의무에 관한 결정에 관해 신청할 자신만의 정당한 이해관계를 가지지 않는다.

신청서에는 구체적인 법률상 질문이 제시되어야 한다. 계획된 사실관계의 작용에 의해 발현하는 조세법률관계에 관한 일반적인 질문을 제기하는 것은 허용되지 않는다⁸⁴⁾.

(4) 회신

회신은 신청서상 제시된 사실관계에 근거하여 주어진다. 과세관청은 특히 회신을 위해 조사를 수행하여야 하는 것은 아니다. 그러나 진술을 통해 사실관계에 관한 결정이 가능한 경우에는 보충 설명할 수 있는 기회를 부여하여야 한다. 여러 가지 대안 중 하나

84) 마치 사례를 주지 않고 일반적으로 무엇에 대해 논하라 하는 식의 질의에는 회답을 할 수 없다는 것이다.

를 선택하는 방식의 질의에 대한 구속력 있는 회신은 허용되지 않는다.

대상 사실관계의 본질적인 부분이 이미 성립한 경우에 대해서는 사전회신을 할 수 없다. 이미 성립한 사실관계로부터 발생하는 법률적인 질문은 조사나 결정의 영역에서만 제기되어야 한다. 이는 신청 바로 후이지만 신청에 대한 결정 전에 실현된 사실관계에 대해서도 마찬가지이다.

회신은 이미 발생한 사실이지만 실제로 변경할 것을 계획하고 있는 경우에 대해서도 발부할 수 있다. 이는 특히 본질적인 작용이 미래에 나타나는 사실관계(예를 들면 지속적인 사실관계(Dauersachverhalt))의 경우 의미가 있다. 지속적인 사실관계에 대해서는 구속력의 시간적 한계는 회신신청 이후로 설정된다. 그러나 과세관청이 신청자가 설정한 시간적 범위를 실질적인 근거를 들어서 부인할 수 있으며 이 경우에는 해당 회신은 신청자가 설정한 기간과 다른 기간에 적용된다. 이러한 경우의 사례는 감가상각 기간에 관한 것에서 발견될 수 있다.

조세상 이득을 보는 것이 중심을 이루고 있는 경우에는 구속력 있는 사전회신이 발부될 수 없다. 예를 들면, 조세절약모델의 검증, 정규 임원에 대한 가격할인의 한계 등이다. 적절한 판단에 따라 구속력 있는 사전회신을 거부할 수 있는 권한은 여전히 남아 있다. 예를 들면 해당 법률문제에 대해 가까운 시일 내에 법률이 개정된다거나, 최고법원의 결정이 있게 된다거나, 행정명령이 발부될 가능성이 있는 경우이다.

신뢰보호원칙에 따라 구속력을 갖게 되는 예전의 회신과는 달리 조세기본법 제89조 제2항의 구속력 있는 사전회신은 하나의 행정행위이다. 구속력 있는 사전회신과 그것의 발부 거부는 서면으로 이루어져야 한다. 그리고 법률상 구조의 방법에 대해 안내를 하여

야 한다. 통지는 조세기본법 제122조의 행정행위의 고지에 관한 규정 및 그의 하위규정에 따라 이루어져야 한다. 규정 제1조 제2항에 해당하는 경우 통지는 해당되는 자 모두에게 동일하게 주어 져야 한다. 그리고 그들이 수령을 한 사람에게 위탁한 경우에는 그 사람에게도 알려주어야 한다.

통지서에는 다음과 같은 내용이 포함되어야 한다.

- 결정의 기초가 되는 사실관계; 그것의 신청서에 기록된 사항 과의 관련성, 신청에 대한 결정
- 기초가 되는 법령조항과 그것을 결정한 근거; 그것의 신청서 에 기록된 법령조항 및 원칙과의 관련성
- 관련 세목과 과세기간에 대한 언급

회신 전에 관련자에 대한 청문 혹은 다른 과세관청이나 위원회 와의 협력을 예정한 경우에는 그러한 청문이나 협력을 한 후에야 회신을 할 수 있다.

(5) 구속력

사전회신은 사전회신이 기초로 하고 있는 사실관계가 추후 변경 되지 않거나 본질적인 부분에서 동일할 경우에만 해당 신청자에 대한 과세상 구속력을 갖게 된다(규정 제2조 제1항). 본질적인 점 에서 동일하지 않으면 구속력이 발생하지 않게 되는 것이다. 연방 국세청이 회신을 한 경우에는 해당 사건의 관할 과세관청이 그것 을 따라야 한다.

권리의 포괄승계의 경우에는 조세기본법 제45조⁸⁵⁾의 규정에 따

85) (1) 포괄권리승계의 경우에는 조세채무관계로 발생하는 채권 및 채무가 권리승계인에게 이전한다. 다만, 본문의 규정은 상속의 경우 강제금 에 대해서는 적용되지 않는다.

(2) 상속인은 유산으로 지불할 채무에 대해 유산채무에 대한 상속인의 책임에 관한 민법의 규정에 따라 책임을 진다. 상속인의 세법상 책 임의 근거규정은 그 적용을 방해하지 않는다.

라 구속력도 포괄승계인에게 승계된다. 개별적 권리승계의 경우 구속력은 소멸한다. 사실관계가 신청자에 의해서 실현되지 않고 그의 포괄적 승계자가 아닌 제3자에 의해 실현되는 경우에는 구속력이 주어지지 않는다.

사전회신이 납세의무자에게 불리하게 위법적인 것일 경우에는 구속력을 갖지 않는다(규정 제2조 제1항 제2문). 이런 경우에는 세액은 법률에 따라 그리고 당시 유효한 행정명령에 부합하게 결정된다. 위법한 구속력 있는 사전회신이 납세의무자에게 불리하게 작용하는지의 판단은 회신한 내용과 적법한 내용의 비교에 의해 이루어져야 하며, 구체적으로 회신한 것에 입각하여야 한다.

사전회신의 구속력은 그것이 기초한 법령조항이 폐지되거나 개정된 경우에는 관할 과세당국의 조치 없이 그 때부터 효력을 상실한다(규정 제2조 제2항). 이런 경우 해당 사전회신이 폐기되는 조치가 이루어진다면 그것은 단지 확인적인 효력이 있을 뿐이다.

조세기본법 제129조 내지 제131조⁸⁶⁾의 규정이 설정한 상황에서 주어진 회신은 취소 혹은 철회된다. 회신을 소급하여 수정하는 것은 다음과 같은 경우 고려되어야 한다.

- 교활한 사기, 협박, 뇌물과 같은 부정한 방법을 통해 회신이 발효한 경우
- 해당 회신의 위법성이 수혜자에게 알려지거나 중대한 과실에 의해 알려지지 않은 경우

회신이 물적 혹은 장소적 관할을 갖지 않은 과세관청에 의해 발부된 경우에는 처음부터 효력이 없게 된다.

제129조 내지 제131조의 경우 이외에도 회신이 정당하지 못한 것이 밝혀지는 때에는 폐지되거나 변경될 수 있다. 이 경우에는 장래에 대해서만 영향을 미친다(규정 제2조 제3항).

86) 제129조(행정행위시의 명백한 잘못), 제130조(위법한 행정행위의 취소), 제131조(적법한 행정행위의 철회)

회신이 법적인 근거 없이 혹은 중요한 법률적 규범을 침해하면서 발부되거나 판단착오에 의하여 발부된 경우에는 중대한 위법이며 그에 따라 규정 제2조 제3항에서 규정하는 바대로 위법한 것이 된다. 적법 내지 위법의 판단은 사실관계의 실현 및 통지의 교부시점을 기준으로 하여야 한다.

판결 등 법적 견해의 변경은 법률적 상황의 변경은 아니다. 이는 그것이 지금까지의 법적 이해를 단지 바로 잡는 것에 불과하고 또한 처음부터 존재해 온 법률적 상황을 분명히 하는 것이기 때문이다. 따라서 회신이 그것의 교부 이후에 내려진 연방법원 또는 재정법원의 결정 혹은 그 이후에 주어진 행정명령과 다른 경우에는 소급하여 규정 제2조 제3항의 규정에서 의미하는 ‘부적절한(unrichtig)’ 것이 된다. 이러한 부적절성은 그것이 단지 뒤늦게 알게 된 경우에는 부적절한 것이 되지 않게 된다.

규정 제2조 제3항의 규정에 의한 폐지나 변경은 관할 과세관청의 재량사항이다. 미래에 효력이 있는 회신의 폐기 혹은 변경은 예를 들면 다음과 같은 경우 타당하다. 즉 당해 회신의 근거가 된 사실관계에 대한 조세법에 따른 판단이 판결 등 법적 견해 혹은 행정명령에 의해 납세의무자에 불리하게 변경된 경우가 그러한 예이다.

신뢰보호를 참작한다면 폐지나 변경은 미래에 대해서만 효력을 발휘하게 된다. 폐지나 변경의 통지시점에서 이미 해당 사실관계의 본질적인 부분이 실현된 경우에는 추후에 실현된 사실관계가 회신이 기술한 사실관계와 다르지 않다면(혹은 본질적인 부분이 다르지 않다면) 구속력을 유지하게 된다.

조세기본법 제91조 제1항⁸⁷⁾의 규정에 따라 납세의무자는 회신의 수정을 위해 청문을 요청할 수 있다.

87) 관계인의 권리를 침해하는 행정행위가 이루어지기 전에 결정을 위한 중요한 사실에 대해 의견을 표명할 기회를 부여해야 한다. (이하 생략)

개별적인 사안에 있어서는, 정당성의 요청에 입각하여 본다면 사전회신의 철회를 하지 않거나 미래에만 철회의 효력이 나타나도록 하는 것이 타당하다. 그러한 정당성에 입각한 조치는 일반적으로 납세의무자가 신뢰에 입각하여 회신에 따라 행한 처분 혹은 체결된 계약에 따른 의무를 해소하는 것이 매우 어려운 경우에 한해서만 허용된다.

(6) 이의의 제기

주어진 회신에 대해서는 이의를 제기할 수 있다. 이는 사전회신의 거부에 대해서도 마찬가지이다.

(7) 규정의 효력발생

규정은 조세기본법 제89조 제2항의 발효일인 2006년 9월 12일 이후에 주어진 것에 대해 모두 적용된다. 2006년 9월 11일까지 신뢰보호원칙에 입각한 구속력을 갖는 회신에 대해서는 2003년 12월 29일 연방재정법원서한(BMF-Schreibens) 제4번과 제5번에서의 규율이 계속 적용된다.

나. 네덜란드

1) 세법해석원칙

네덜란드 헌법은 조세는 성문법의 규정에 따라 부과되어야 한다고 규정하고 있다. 그리고 법원이 법률의 위헌 여부를 판단할 수 없다고 규정하고 있다. 헌법은 그것의 형평성 조항은 그것이 단지 지도원리에 불과하며 엄격히 적용되는 규정이 아님을 분명히 하고 있다. 결과적으로 국제인권협약상 무차별 조항이 더 큰 영향력을 갖고 있다.

성문세법상의 조항은 다른 나라에서와 다를 바 없이 매우 불완

전한 것이기 때문에 그것의 해석에 관한 판례법이 나름대로 큰 역할을 해오고 있다. 학계는 문리해석, 역사적 해석, 체계적 해석 및 목적론적 해석의 방법론이 각 방법간 특별한 우열 없이 적용되어 오고 있다고 보고 있다⁸⁸⁾.

현재의 일반적인 원칙에 의하면 차용개념은 민사법상의 의미에 따라 해석하는 것으로 되어 있다. 그러나 목적론적 해석에 의하여 그러한 일반론에 대한 예외적인 입장이 가능하기도 하다.

2) 질의회신제도

제2차 세계대전 후의 혼란기에 외국투자자에 의한 안정적인 투자를 도모하기 위해 advance ruling 제도가 도입되었다. 이후 적극적으로 제도가 활용됨에 따라 외국으로부터의 투자를 유치하기 위해 남용되고 있다는 국제적 비판이 높아지게 되었다. 심지어는 네덜란드에서는 어떠한 것도 교섭될 수 있다는 평이 나돌 정도였다. 이러한 국제적인 비난은 EU 내의 유해조세경쟁을 자제하자는 소위 Primarolo보고서에 의해 촉발되었다. 이와 같이 네덜란드의 ruling이 유해한 조세경쟁이라는 국제사회의 비난이 일자 2001년에는 ruling 제도를 개선하기에 이르렀다. 제도 개선 이후에도 네덜란드에서 2004년 중 신청된 ruling의 숫자는 320개에 이른다. 정부가 처리한 369개의 신청⁸⁹⁾ 중 209개에 있어 납세자의 의견을 수용한 것으로 조사되었다. 주제별 비중으로는 2004년 신청한 320개 중 97개가 사전가격승인에 관한 것이고 198개가 advance tax ruling이었다. advance tax ruling은 주로 경영참여소득면제(participation exemption)와 그룹내금융활동(group financing activities)에 관한 것이었다. 2004년 중에 pre-filing meeting 제도가 도입되었다.

88) Hugh, Ault(1997), p. 89

89) 2003년에는 417개가 처리되었다.

2004년 중 103개의 meeting이 있었는데 그 중 54개가 실제 ruling을 신청하게 되었다. 실제 신청이 이루어지고 난 다음의 소요시간은 평균 87일이었다. 사전가격승인에는 상대적으로 많은 시간이 소요되어 91일이 소요된 반면 일반 advance tax ruling에는 59일이 소요되었다.

현행의 ruling 제도는 2001년 3월 30일 8개의 재무부장관령에 의해 운영되고 있다. 8개의 재무부장관령이 다루고 있는 주제는 다음과 같다⁹⁰⁾.

- ruling을 발부하는 기관
- 사전가격승인
- OECD 이전가격지침의 해석
- 이전가격에 관한 특별위원회
- advance tax ruling
- 회사간 용역제공
- 혼성채무관계
- 조약상대방국가에 대한 신의성실에 관한 것

아래에서 이들 중 OECD 이전가격지침의 해석에 관한 재무부장관령 및 이전가격에 관한 특별위원회에 관한 재무부장관령을 제외한 것들에 대해 간략히 소개한다.

가) ruling 등을 발부하는 기관

로테르담에 소재하는 세무조사국장이 회사간 용역제공, 지주회사, 금융회사 및 지적재산권회사에 관한 ruling을 발부할 권한을 지니고 있다. 그는 사전가격승인과 advance tax ruling에 대해서도 권한을 가지고 있다. 그는 대내 외국인투자로서 사실상 처음으로 최소 4.5백만유로 이상의 것에 대한 과세상 취급에 관한 특별

90) Johann, Mueller(2007), pp. 359~367

합의(납세자와의 합의)에 관한 권한도 가지고 있다.

나) 사전가격승인

사전가격승인을 받기 위해서는 다음과 같은 정보를 제공하여야 한다.

- 납세자와 그의 사업에 관한 정보
- 고려하고 있는 거래에 관련된 다른 나라
- 관련 기업그룹의 전 세계 구조와 그의 최종적인 수익자
- ruling을 요청하는 거래의 구체적인 내역
- ruling이 적용될 해당 과세연도
- 다른 국가와 정보교환을 금지할 권리의 포기

사전가격승인은 향후 4년 내지 5년 기간의 과세분에 대해 주어진다.

다) advance tax ruling

advance tax ruling을 받기 위해서도 사전가격승인에서와 같은 정보가 요청된다. 이는 향후 4년 기간의 과세분에 대해서 주어진다.

라) 회사간 용역제공

그룹 내 기업과의 거래에서 이자나 사용료를 수수하는 회사들에 대해서는 그것이 도관구조에 해당하는 것인지에 대해 ruling을 내려 준다. 이를 위해서는 해당 회사가 관련 대여금에 대해 진정한 위험(real risks)을 부담하는지에 대해 판단해 준다. 대체로 해당 회사가 1백만유로와 대여금 잔액의 1%의 금액 중 적은 것보다 많은 지분을 가지고 있을 경우 진정한 위험을 부담한다는 규정을 두고 있다. 재무부장관령은 이 외에도 회사가 존재하는지에 대한 최소한 실질요건(minimum substance requirement)을 규정하고 있다.

마) 혼성채무관계(hybrid loans)

국가간 소득종류의 판정이 다른 점을 이용하고 그에 따라 세금을 절약하는 것이 유일한 목적 혹은 가장 중요한 이유가 되는 경우에는 advance ruling이 주어지지 않는다는 내용을 담고 있다.

바) 조약 상대방 국가에 대한 신의성실에 관한 것

ruling이 특정 조세조약의 상대방 국가에 대해 신의성실원칙을 저버리게 하는 결과를 가져온다면 그것을 발부할 수 없다는 내용이다.

다. 일본

1) 세법해석원칙

독일의 경제적 관찰방법이 일본 세법상 실질과세원칙과 같은 것으로 이해되고 있다. 일반적으로 문리적인 해석방법이 주로 사용되고 있지만 조문상 개념이 불명확하여 그것의 의미를 알 수 없을 정도에 이를 때에는 그 규정은 조세법률주의의 하위원칙인 과세요건명확주의에 반하여 무효라고 보기도 한다⁹¹⁾.

가) 조세조약과 국내세법의 관계

일본에서는 개별 조약에 국내법적인 효력을 부여하기 위한 법을 제정할 필요 없이 국내법적으로 효력이 발생한다. 조세조약의 실시, 즉 집행에 필요한 법이 제정되어 운용되고 있다. 이전에는 각 조약 체결 때마다 제정되다가 1963년 OECD 모델조세조약의 공포 이후에는 ‘조세조약의 실시에 수반하는 소득세법, 법인세법 및 지방세법의 특례 등에 관한 법률(1966.6. 17, 법률 제46호)’을 제정하여 적용하고 있다. 동법에는 용어의 정의, 투자소득에 대한 원천

91) 金子宏(2005), p. 120

징수세율의 특례, 투자소득 또는 양도소득의 신고납세에 관계되는 세금의 경감, 투자소득 또는 양도소득에 대한 지방세의 특례, 이중 거주자의 취급, 조세조약에 기초한 협의 등에 있어 지방세에 관계되는 사항에 관한 절차, 상대국의 조세징수, 실시규정 등이 규정되어 있다.

법인세법 제139조 및 소득세법 제162조에서는 소득구분상 조세조약과 국내 세법 규정에 차이가 있을 경우에는 조세조약을 따른다는 규정을 두고 있다⁹²⁾. 만약 국내세법상 국내원천소득이 아닌데 조세조약상 국내원천소득으로 되어 있다면 이중무과세의 사례가 발생할 수 있다. 따라서 이와 같은 가교(bridge)조항을 둬으로써 그러한 사례가 발생하지 않도록 하는 것이다.

나) 세법과 비세법 간의 관계

- 세법상 용어의 해석 - 차용개념의 해석

일본 실정 법규상 차용개념의 해석에 대한 규정은 존재하지 않는다. 판례는 일반적으로 사법상의 개념을 존중한다. 예를 들어, 이익배당, 익명조합계약, 부동산, 부동산의 취득, 소유자, 배우자, 법인의 해산, 주소, 인격 없는 자산, 친족 등의 차용개념에 대해 그러한 사례를 발견할 수 있다⁹³⁾.

- 무효이거나 위법한 행위에 대한 세법의 적용 - 사법상 효력이 없는 행위 그리고 위법소득 및 위법비용

가장행위에 대해서는 성문법상 별도의 규정을 두지 않고 있지만 은닉행위에 대해서 세법을 적용하여야 하는 것으로 판례와 학설이 일치한다.

92) 本庄資(2005), p. 51

93) 金子宏(2005), p. 123

다) 입증책임

국세통칙법 제116조는 확정처분(납세고지 포함)의 취소소송에 있어서 소 제기자가 필요경비 또는 손금의 존재 기타 이에 유사한 자기에게 유리한 사실에 관해 처분의 기초로 된 사실과 다르다는 취지를 주장하는 경우 그 책임으로 돌릴 수 없는 이유가 있는 경우⁹⁴⁾를 제외하고, 상대방인 세무서장 등이 행정처분의 기초로 된 사실을 주장한 날째 이후 지체 없이⁹⁵⁾ 그 다른 사실을 구체적으로 주장하고 그 사실을 증명해야 할 증거의 제출을 하여야 한다고 규정하고 있다(국세통칙법 제116조 제1항). 더욱이 이 규정에 위반하여 행하는 주장 또는 증거의 제출은 일본 민사소송법 제157조 제1항의 적용에 관해서 시기에 늦게 제출한 공격·방어방법으로 간주하는 것으로 규정하고 있다(동조 제2항).

라) 협의과세제도

세무조사 과정에서 발견한 신고누락사항에 대해 이의를 갖지 않는 경우에는 납세자가 조사결과에 일치하는 내용으로 수정신고를 하게 된다. 수정신고를 하면 그것에 대한 이의신청이나 심사청구가 허용되지 않는다. 납세자가 조사결과에 대해 이견을 가진 경우에는 조사관에게 자신의 주장을 하게 하며, 토론의 결과 절충이 이루어지도록 하는 것이다. 절충을 시도하는 과정에서 조사관과의 협의를

94) 귀책사유라고 할 수 없는 예로는 원격지에 증거가 있는 경우, 관계자가 다수인 경우 등을 들 수 있다.

95) 본조의 적용대상이 되는 사실에 관해서 납세자가 주장하는 경우는 상대방이 되는 세무서장이 과세처분의 기초로 된 사실을 주장한 날 이후 지체 없이 행하여야 한다. 통상 세무소송은 ① 원고의 소송제기, ② 피고의 답변서 제출, ③ 피고에 의한 과세처분의 경위와 근거사실의 주장, ④ 이에 대한 원고의 認否, 반론 등의 순서로 행해지는데, ④의 認否는 ③의 기일 다음 기일에 행해진다. 따라서 이와 같이 진행된다면 원고는 피고에 의한 과세의 근거사실의 주장기일 다음 기일(그 사이는 통상 1개월 반에서 2개월 정도의 기간이 있다)에 주장과 증거의 제출을 행하게 되면 지체 없이 행한 것이 된다.

하는 대신 고지를 받고 조사관할 세무서의 상급자나 그 상급관청에 이의신청(request for reinvestigation)을 할 수도 있다⁹⁶⁾.

2) 질의회신제도-사전조회에 대한 문서회답

가) 제도의 개요

(1) 도입 경위⁹⁷⁾

일본에서는 종래 특정한 납세자로부터의 조회에 대한 개별사안에 관한 견해의 표명을 문서의 형식으로 하는 절차가 정비되어 있지 않았다. advance ruling의 효시는 1987년 4월 이전가격세제상 도입된 사전확인제도(APA)이다. 사전확인제도는 통달의 형식으로 도입되었는데 1987년부터 1992년의 5년의 기간 동안 20건을 처리하였다. 최근에는 사전확인 건수가 증가하여 2003년에는 발생 80건, 처리 39건에 이르고 있다. 1990년대 후반에 이르러서는 당시의 금융감독청이 법령해석조회제도를 도입하는 등 각 행정분야에 있어서 ‘일본판 reaction letter’에 따른 절차의 투명화가 검토되기에 이르렀다.

그런 중에 2000년 11월 총무청행정감찰국은 ‘세무행정감찰결과 보고서’에 의해 ‘질의응답 및 재결의 내용의 공표를 확충하는 것에 의해 장래에 납세자가 장부 등의 구체적인 자료를 제시할 경우 국세당국의 견해를 확인할 수 있는 제도를 정비하기 위해 그 검토에 착수할 것’을 권고하였다. 이에 대해 국세청은 2001년 6월 22일에 ‘사전조회에 대한 문서회답의 실시에 대하여(사무운영지침)’를 제정하고, 동년 9월부터 운용하기 시작하였다. 그것은 2002년 7월 9일부로 폐지되고 동년 7월 10일부터는 ‘사전조회에 대한 문서회답의 사무처리절차 등에 대하여(사무운영지침)’에 따르는 것으로 하

96) 오윤(2006) 참조

97) 増井良啓(2005) 참조

였다. 그 절차는 대상이 되는 사전조회의 범위를 다음과 같이 한정하고 있다. ‘특정의 납세자의 개별적인 사정에 관계되는 것은 아니지만 다음의 어느 하나에 해당하는 것인 것’이 요건이 되는데 구체적으로는 ‘① 동종의 업종·업태에 공통되는 거래 등에 관계되는 조회로서 다수의 납세자로부터 조회될 것으로 예상되는 것’, ‘② 반복계속적으로 행해지는 거래 등에 관계되는 조회로서 불특정 다수의 납세자에 관계되는 것’이어야 한다.

2004년 3월 일본 국세청은 그간 운영하여 오던 ‘사전조회에 대한 문서회답’의 대상을 확대하였다. 위에서 규정한 회신 대상에 대한 제한을 완화하여 이후에는 특정한 납세자의 개별 사정에 관계되는 사전조회에 대해서도 일정한 요건에 해당하지 않는 한 문서회답절차의 대상으로 하게 되었다. 이와 같은 문서회답제도는 일본의 공정거래위원회의 ‘사업자 등의 활동에 관계되는 사전상담’, 금융청의 ‘법령적용사례확인절차’와 유사한 것이다.

(2) 현행 제도의 내용

일본에서의 문서회답은 그 자체가 법적인 구속력은 없지만 해당 납세자에게는 신의칙에 의한 보호의 가능성이 높고 다른 납세자에게는 선례로서의 기능을 하는 것으로 이해되고 있다. 선례로서의 기능을 활성화하는 데에는 가급적 구체적인 사실관계를 많이 공개하여야 하는데 이는 해당 납세자의 사생활 보호의 법익과 충돌하는 점이 있다.

일본에서는 일본의 제도는 다른 나라의 것과 비교하여 다음과 같은 특징이 있는 것으로 평가되고 있다⁹⁸⁾. 2004년 동 제도의 입안을 담당했던 국세청의 실무자는 ‘같은 방식의 절차를 가지고 있는 선진제국 중에도 절차가 가장 정착되고 있는 것으로 보이고 일

98) 増井良啓(2005)

본과 경제적 연관이 가장 많은 미국의 절차를 참고하여 제도를 마련하였다고 한다. 특히 미국의 letter ruling을 참조하였다. 무엇보다도 미국의 letter ruling은 법령에 직접적인 근거를 가지고 있다. 그것에 대해 일본의 문서회답 절차의 확충에 있어서 국세청의 사무운영지침으로 제정된 외에 특별히 법령상 수단이 마련되어 있지 않다. 이와 같이 일본의 제도설계에 있어서는 미국이 참고가 되었다. 미국 외의 나라로서는 특히 독일의 1987년 및 1990년의 연방재무성의 서한을 근거로 한 절차가 있는 것을 참고하였다고 한다⁹⁹⁾.

기타 제도의 구성요소를 보면 아래와 같다.

- 조회문서에는, 실명을 기재하도록 되어 있음
- 실제로 존재하지 않는 사안에 대해서는 판단을 배제함
- 회신문의 대외공개는 동의하에 하게 됨
- 사전조회자는 회답내용에 구속받지 않음. 회답할 때에는 「회답내용은 어디까지나 조회에 관한 사실관계를 전제로 한 것으로, 구체적인 사례에 있어서 상이한 사실이 있는 경우나 새로운 사실이 발생한 경우에는 회답내용과 상이한 과세관계가 발생되는 경우가 있음」의 내용을 기재하고 있음.
- 수수료는 없음

나) 운영 실태

문서회답절차를 정비한 것은 2001년이나, 관공서 등에 대해서는 이전부터 문서회답을 실시하고 있었다. 담당직원은 사전조회에 대한 구두회답사무와 불복제기에 관한 사무도 겸임하고 있으므로, 문서회답절차의 담당직원으로서는 파악되어 있지 않음. 또한 이러한 사무를 담당하는 직원은 전국 12개의 국세국을 합하여 약 120명이며, 2002년 이후 거의 변화가 없다. 사안에 따라 회답기간이

99) 구속확언(Zusage)제도를 참조하였다는 의미이다.

다르나, 원칙은 3개월 이내에 회답할 수 있도록 하고 있다. 조회건 수는 2004년도 99건, 2005년도 113건, 2006년도 78건에 이른다.

다) 현행 제도에 대한 이론적 검토

동경대의 마수이 야수히로 교수는 2004년 일본 국세청의 제도 개선에 즈음하여 이론적 검토를 한 바 있다. 이는 일본 제도의 본질을 이해하는 데 매우 도움이 되는 것으로서 아래 부분적으로 인용한다¹⁰⁰⁾.

(1) 권력분립원칙

일본의 제도는 단순히 국세청의 사무운영지침에 근거하고 있다. 국세청의 사무운영지침은 국세청의 사무절차 및 운영에 관한 준칙이고 그 법적 성질은 통달과 같다. 그 점에 관련하여 납세자의 권리이익에 관한 중요한 사항에 관한 조치인 문서회답에 대해 법령상 근거를 확충하여야 한다는 지적이 나오고 있다. 무엇보다도 입법과 행정의 역할분담으로 시작하여 그 절차에 있어서 법률상의 직접적인 근거를 갖도록 하는 것이 바람직한 것이라고 보는 것이다. 동 제도의 도입을 담당했던 일본 국세청의 실무자도 ‘이 절차의 활용이 활성화되면 납세자 및 당국의 사무운영에 있어서 정착되는 단계에서는 필요가 있다면 미국과 같이 문서회답의 법적 위치에 대해 보다 명확화하는 것을 검토하는 것도 중장기적인 과제가 될 것이다.’고 기술하고 있다.

(2) 신의칙

• 응답의 유형

사전조회에 대한 과세관청의 응답의 유형은 크게 두 가지로 나뉜다. 첫 번째는 문서회답의 대상으로서 회답을 하는 경우와 문서

100) 増井良啓(2005)

회답의 대상이 되지 않는 경우이다.

그 중에 후자는 소송으로 본다면 본안의 심리에 들어가지 않아 각하되는 경우에 해당한다. 우선 조회문서에 관계되는 조회가 문서회답의 대상이 되지 않는 사전조회에 해당할 때에는 그 이유를 기재한 ‘문서회답의 대상이 되는 사전조회에 해당하지 않는다는 취지를 알림’으로 작성하여 사전조회자에게 송부한다. 그리고 신고 기한이 도래하는 등의 이유에 의해 심자 중에 문서회답의 대상이 되지 않은 때에는 그 이유를 기재한 ‘사전조회에 대한 문서회답의 대상이 되었다는 취지를 알림’을 작성하여 사전조회자에게 송부한다.

이에 대해 전자는 본안의 심리에 들어가는 경우이다. 그것은 또 3가지로 나누어 볼 수 있다. 첫 번째는 조회사항에 대해 사전조회자가 구하는 견해의 내용이 상당하다고 인정되는 경우이다. 그 경우 ‘귀하의 견해가 적정하다’는 취지를 회답하는 문서를 작성하여 사전조회자에게 송부한다. 다음으로 조회사항에 대하여 사전조회자가 구하는 견해의 내용이 적정하지 않은 경우이다. 그 경우 사전조회자가 구하는 견해의 내용이 적정하지 않은 이유를 기재하여 ‘귀하의 견해를 수용할 수 없다.’는 취지를 회답하는 문서를 작성하여 사전조회자에게 송부한다. 그것에 대해 세 번째는 별도의 조회에 대한 회답을 통해 그 회답을 대신하는 것이다. 즉 조회문서의 제출 후 문서회답이 행해지기 전에 같은 조회에 대한 세무상의 취급이 명확해진 경우 당해 견해를 보여줌으로써 새로운 견해를 보여주지 않고 사전조회에 대한 회답이 되는 경우이다. 그 경우 ‘별첨 자료의 회답내용과 같이 본다.’는 취지의 회답을 하는 문서를 작성하여 사전조회자에게 송부한다.

- 법률에 의한 행정의 원칙과 신의칙

이상의 응답 자체를 대상으로 그것의 취소를 구하는 것은 사무

운영지침에서 상정하고 있지 않다. 이는 응답이 처분에 해당하지 않는 것으로 정리되고 있기 때문이다.

납세자는 문서회답이 잘못되었다고 믿는 경우에는 스스로의 견해에 따라 신고를 하고 증액경정 및 과소신고가산세부과결정처분에 해당하는 불이익처분을 받고 그 시점에서 다투게 된다. 문제는 문서회답이 잘못되었다고 내심으로 생각하고 있음에도 불이익처분을 받을 것을 우려하여 별 수 없이 문서회답에 따라 신고할 경우이다¹⁰¹⁾. 그러한 경우를 피하기 위해서는 사전조회의 절차상 스스로의 견해를 표명한 납세자 중 그 견해에 따라 신고소를 하고 증액경정처분을 받은 자에 대해서는 과소신고가산세를 부과하지 않을 ‘정당한 이유’가 있는 것으로 보는 것이 필요하다. 만약 그와 같이 보는 것이 가능하다면 정당한 이견의 표명에 대한 억압적인 효과를 감소하는 것이 가능하다.

회답내용이 잘못되었다고 믿는 조회자는 스스로의 견해에 입각하여 신고할 경우 포탈범이 되는 위험에 직면할 수 있다. 그 점에 대해서는 납세자는 거래내용을 적극적으로 공개하여 세무서의 견해를 구한 이상 ‘위계 등에 의한 부정행위’의 구성요건에 해당하지 않는 것으로 보는 것이 타당하다.

그리고 과세관청이 스스로 회답내용에 오류가 있는 것으로 판단한 경우에는 일단 회답한 이상 신의칙이 적용되어 회답에 반하는 처분은 할 수 없는 것으로 해야 한다는 견해와 회답에는 반하여도 법률에 따라 정당한 과세처분을 할 수 없다는 견해가 대립한다. 그 점에 대해서는 일본 최고재판소는 후자의 입장이 우선한다고 하면서도 특단의 사정이 있는 경우에는 신의칙을 적용하는 것을

101) 우리 세법상으로는 경정청구기간 내라면 경정청구가 가능하다. 그 기간을 도과한 경우라면 부당이득반환청구가 가능할 수도 있다. 신고행위의 하자가 중대명백하여 무효의 정도에 이를 경우에만 부당이득반환청구가 가능하다. 하자의 정도에 있어서는 대법원은 개별적 구체적으로 판단하되 납세자의 권익을 강조한다.

일반론으로서 인정하고 있다. 최고재판소는 그 특단의 사정을 인정하는 데 1) 공적 견해의 표시, 2) 신뢰에 기초한 납세자의 행동, 3) 표시에 반하는 과세처분에 따른 경제적 불이익 및 4) 납세자의 귀책사유의 유무에 대해 고려하지 않으면 안된다고 하고 있다. 사전조회에 대한 문서회답이 1)의 요건을 충족하는 데 이론이 없다. 무엇보다도 4)의 귀책사유에 대해서는 판단이 어려운 것 같다. 신의칙을 적용하는 경우의 인적·물적·시간적 범위에 대해서는 소송에 있어서 기판력의 범위에 준하는 것으로 생각하는 것이 적절하다.

(3) 평등원칙

• 유리한 회답에 관한 불복

어떤 납세자의 사전조회에 대해 문서회답이 주어진 경우에 대해, 다른 납세자가 불복할 수 있는 가능성이 있다. 예를 들어 특정 납세자에 대한 문서회답의 내용이 유리하다고 하는 불복에 대해 고찰해 보자. 우선 납세자 A가 특정한 거래에 대해 사전조회를 유리하게 받고 그에 따라 확정신고를 했는데 그 회답내용이 공표되어 내용을 알게 된 다른 납세자 B가 A에 유리한 내용이 되는 것에 불복하려 할 수 있다. 그 경우 B가 그 문서회답 혹은 회답에 의한 A의 신고에 대하여 다툼을 제기하는 것은 곤란하다. 소의 이익이 있다고 보기는 어렵기 때문이며 국세에 있어 주민소송과 같은 쟁송방법은 인정되지 않고 있다. 국가배상소송의 제기를 검토하는 것에 대해서도 B가 입은 손해를 어떻게 구성할지 어렵게 된다. 무엇보다도 그 사태는 만약에 사전조회에 대한 문서회답이 인정되지 않았던 경우에도 완전히 똑같은 방법으로 나타나게 된다. 문서회답 요지의 공표는 어쨌든 취급의 내용이 널리 납세자 일반에 알려지게 되는 것을 의미한다. 그 의미에 따라 특정 납세

자에 대한 유리한 취급에 대해서 견제효과를 불러 일으킬 수 있는 것이다. 투명성의 확보뿐 아니라 평등취급을 담보하기 위해 결과의 공표가 중요한 것이다.

- 다른 납세자에 대한 선례적 의미

역으로 어떤 납세자에 대해 문서회답은 다른 납세자가 스스로의 신고에 있어서 선례로서 인용하려는 경우를 상정할 수 있다. 그 점에 대해서 현행 절차는 문서회답은 개별 사안에 관한 국세청으로서의 견해의 표명이므로 다른 납세자의 거래에 적용하는 것은 상정하지 않고 있다.

문서회답이 사례에 한정된 판단인 것이므로 회답의 내용을 선례로 해서 인용하여 납세자가 주장할 수 있는 범위는 제한된다. 다툼이 구체화되는 경우는 다음과 같은 것들이다. A에 대한 문서회답이 주어졌는데 B가 유사한 사안에 대해 문서회답을 구하고 A에 대한 회답내용과 다른 회답을 받은 경우 그것에 따르지 않고 신고를 한 경우이다. A에 대한 회답내용에 의거하여 B가 신고를 하고 과세관청은 다른 취급에 의해 증액경정처분을 한 경우 평등원칙의 적용이 문제된다. A와 B가 동일한 상황에 있는지 어떤가는 구체적인 사실관계에 따라 미묘한 판단을 필요로 하는 문제이므로 사안의 다름이 결론의 다름을 정당화하는 경우도 많이 있다.

그렇지만 문서회답이 집적되어 유사한 거래에 관한 세무취급에 대해 일정한 흐름이 형성되게 된다. 그것이 광범위한 납세자에 의해 계속적으로 참조되고 있는 것은 충분히 있을 수 있다. 그와 같이 하여 회답의 내용이 다수의 납세자에게 공통의 기대를 갖게 하는 상황이 된 경우에는 행정관습법이 되는가를 보아 법이 형성된 것으로 볼 여지가 있다.

만약 그 단계에 이른 경우라면 회답의 집적으로 기대되는 수준

에 반하여 과세관청이 특정한 납세자에 대해 불리한 취급을 하는 것이 허락되는가에 대해 불리한 취급인 경우에도 그 취급이 법령의 올바른 해석·적용의 결과인 경우에는 조세법률주의의 관점으로부터는 그 결과를 관찰할 필요가 있다. 그러나 유리한 취급을 받은 다른 납세자와의 평등에 반한다. 조세법률주의와 평등원칙의 상충이 발생하게 된다.

(4) 납세자 비밀의 보호

비록 개별 납세자의 이름 등 해당 납세자를 직접 식별할 수 있는 사항은 배제하고 공표하지만 현실적으로 해당 납세자의 개별 거래를 일반이 인지할 수 있으며 이 경우 해당 납세자의 비밀 보호에 문제가 발생할 수 있다. 이에 대해서는 문서회답제도가 법령상 근거를 마련하여 정보공개와 비밀보호 법익 간의 균형을 도모할 필요가 있다.

나) 기본통달 등

일본에서는 종래 조세법령의 해석·적용에 대해 기본통달을 발부하는 이외에도 개별통달의 형식으로 과세관청의 견해를 공표하여 오고 있다. 조세법률주의가 헌법으로서 있는 과세요건의 영역에서 통달이 법령을 ‘보완’하는 예가 많이 있다. 그러나 반드시 ‘보완’에 그치지 않는 현상이 관찰되고 있다고 한다. 일본 동경대의 마수이 야스히로 교수는 국세청이 발하는 법령해석통달에 대해 다음의 3가지의 문제를 발견할 수 있다고 한다¹⁰²⁾.

먼저, 사람들이 통달의 내용을 따르는 이유는 무엇인가? 그 메커니즘은 국세청이라고 하는 actor의 행동을 사람이 예측하는 것이라고 설명될 수 있다. 그러한 상호작용은 종래부터 통달의 외부

102) 増井良啓(2006)

효과로서 알려져 온 것이다. 그러나 그 메커니즘이 일본의 현상에 있어서 실제로 어떻게 되어 있는가는 실제 반드시 충분히 분명한 것 같지는 않다. 그 점을 해명하기 위해서는 납세자에 따라서는 소송비용 및 행정조직 내부의 인센티브 구조 등 몇 가지 요인을 고려할 필요가 있다.

둘째, 어떤 영역에서 통달이 사용되고 있는가? 과세요건이 불완비되어 법률을 보완하는 형식으로 사용되고 있는 것은 아닌가 하고 가정을 해보자. 전형적인 예로서 (a) 법령이 미정비된 영역에서 과세 물의 골격을 통달이 만들고 있는 조합과세 및 (b) 시가와 관련하여 사실인정의 방법을 통달로 정하고 있는 재산평가를 보자. 통달을 이용하게 하는 요인으로 일반적으로 1) 입법비용, 2) time lag, 3) 전문기술적 지식이라고 할 것 등을 고려할 수 있다. 그것에 대해 fringe benefit 통달과 같이 그것의 요인으로 보는 것이 타당하지 않고 집행의 부족을 반영한 것으로 볼 것도 존재한다.

세 번째, 통달이 어떻게 변화하고 있는가 하는 점에 대해서는 두 가지 점을 서술한다. 첫 번째는 실무의 축적이 통달을 형성하고 있고 그것이 법령으로 승격되고 있는 예를 검토할 때 그러한 과세 물이 여러 세제개정에 안정성을 갖는 것은 아닌가 하는 가정을 해보자. 다음 ‘사전조회에 대한 문서회답’의 절차의 의의로서 새로운 거래의 취급과 관련하여 납세자로서 국세청과 협동하기 위한 길을 만듦으로써 실험의 요소를 제공하는 아이디어를 보여주고 있다.

라. 이탈리아의 질의회신제도

이탈리아는 advance ruling 제도의 발전과정에 대해 참고가 되는 좋은 사례를 가지고 있다. 그곳에서 advance ruling은 1991년에 도입되었는데 그 당시 조세회피규정의 운영이 주된 목적이었기

때문에 질의대상을 조세회피부인규정의 적용에 대한 것으로 한정하고 있었다. 2000년에는 그러한 제한이 풀려 적용 범위는 일반적인 법령해석 및 적용으로 확대되었다.

1990년 도입한 소득세법 제10조의 규정은 ‘사기’ 및 ‘유일한 목적’의 요건 때문에 적용하기 곤란한 문제가 있었다. 이에 따라 1997년에 소득세법에 제37-bis조가 도입되었다. 실제 제37-bis조의 도입 이후 조세회피행위는 현저하게 줄어든 것으로 보고되고 있다. 이에 따라 해당 조문을 적용한 판결례도 찾기 곤란하다. 37-bis조 도입 경위에 관한 재무부보고서에 의하면 양자의 구분기준은 형식상 적법하기는 하지만 조세제도의 근본적인 원칙에 위배되는 방법으로 세법조문을 이용하거나 술수를 부리는 경우를 절세와 구별되는 조세회피로 보고 있다. 그러나 절세와 조세회피 간의 구분이 불명확한 문제가 사라진 것은 아니라고 보아야 한다. 재무부의 설명(Circular Letter no. 320, of 19 December 1997)에 의하면 담세능력에 비추어 보아 적절하지 않을 때 조세회피의 소지가 있다고 한다. 사업목적이 있는가의 기준에 대해서는 해당 거래의 경제적 분석의 중요성이 강조된다. 따라서 거래는 경제나 경영의 관점에서 정당화될 경우 동 조항의 적용에서 배제된다. 과세당국은 사전인증(advance ruling)에 의해 조세회피 여부에 대한 판단을 해주고 있다.

advance ruling은 위원회방식을 통해 작성하게 된다. advance ruling의 사례로서 다음과 같은 것이 있다. 비거주자가 자기가 지배하는 법인을 이탈리아 세법에 의하여 (분할되는 법인의 소득과 세에 있어) 비과세되는 방법으로 분할함으로써 거주지국에서는 그 나라 세법에 의하여 소득과세가 면제되고 원천지국에서는 조세조약에 의해서는 소득과세가 면제되는 주식양도차익을 실현한 경우에 대해 비과세 법인분할과 그 후 주식 매각을 사업양도로 보고

분할되는 법인에 법인세를 부과하는 것이 타당하다는 질의회신을 한 바 있다. 과세당국은 제37-bis조 제3항의 규정에 의하여 제3자가 경제적 목적 없이 거래의 중간에 개입한 경우 제3자와의 거래는 부인하여 왔다. 예를 들면, 배당잠식행위 또는 배당소득을 다른 소득으로 전환시키는 행위가 많이 지적된다. 과세당국은 배당권(usufruct)을 인수한 자를 중간에 개재된 실체로 부인하는 경우가 많다. 그런데 법원은 이러한 사안에 대해 과세당국의 입장을 거의 수용하지 않고 있다. 가장행위에 가까울 경우에만 제37-bis조 제3항의 규정의 적용을 인정한다.

마. 프랑스의 경정절차와 위원회제도

세무조사는 대심적 종결절차를 통해 종결된다. 납세자는 조사관이 통보한 조사적출통지서에 대해 30일 안에 회신하여야 한다. 회신이 없을 경우에는 조사관의 주장에 동의하는 것으로 간주된다. 이 경정에 대해 조세쟁송이 있을 경우에는 입증책임은 납세자에게 있다¹⁰³⁾. 30일 안에 회신한 경우 조사관은 회신문을 수령하였음을 통지하여야 한다. 납세자가 회신문에서 주장하는 부분을 조사관이 수용하지 않는 경우 통지로 그 논거를 밝혀야 하는데 그 부분에 대한 입증책임은 과세관청에 있게 된다. 그리고 지역위원회나 조세회피규제위원회(comite consultatif pour la repression des abus de droit)에 회부할 수 있음을 알려 주어야 한다¹⁰⁴⁾.

조세절차법 제64조의 규정을 적용하는 데 있어서 과세당국이나 납세자는 조세회피규제위원회의 자문을 받을 수 있다. 동 규정에 의하면 과세당국은 납세자가 거래에서 취한 법적 형식을 무시하고 법적 실질¹⁰⁵⁾대로 과세할 수 있도록 되어 있다. 동 규정은 납세자

103) Gordon, Richard K(1996)

104) 안창남(2004), p. 40

가 특정한 법적 구조를 설정한 유일한 목적이 절세를 위한 것이라든지 아니면 거래를 감추거나 소득의 실현을 감추기 위한 것일 경우 적용된다. 은닉하고자 하는 의도 또는 사해행위의 의도가 있어야 한다. 조세회피규제위원회의 자문을 받지 않았거나 동 위원회의 결정에 반하여 결정을 한 경우에는 입증책임이 과세관청에 가게 된다. 과세관청의 주장에 대해 동 위원회가 동의할 경우에는 입증책임이 납세자에게 간다. 과세관청의 주장이 받아들여지면 본세액의 80%까지의 무거운 가산세가 부과된다. 본세액은 납세자가 진정 의도한 거래구조에 기초하여 계산된다.

3. 영미법계 국가

가. 미국

1) 세법해석원칙

미국 내국세입법상 세법의 해석에 관한 일반적인 원칙을 규정하고 있는 조항은 없다. 법원은 정당한 사업목적이 없는 거래구조에 대해서는 세법상 그것의 효력을 부인하는 원칙을 수립하여 왔다. 미국 법원은 간혹 조문의 문리적 의미를 엄격히 따라야 한다는 판결을 내놓기는 하지만 사업목적이론의 원칙을 유지하여 왔다. 이는 미국이 보통법국가로서 사실과 규범의 해석상 상식을 중요하게 여기고 있기 때문인 것으로 보인다¹⁰⁵⁾.

가) 조세조약과 국내 세법의 관계

미국 법원은 조세조약을 적용함에 있어 국내 세법상 개념규정을

105) 프랑스에서는 일반적인 실질과세의 원칙에 관한 규정은 도입되어 있지 않다. 다만, 법을 남용하여 조세를 회피하는 경우에 대해서는 법적 실질을 보아 과세하여야 한다는 법원칙은 확립되어 있다.

106) Thuronyi, Victor(1996), p. 29

매우 폭 넓게 원용한다. 국내 세법에 의한 조세조약의 배제가 법제상 용인되어 있는 것과 일맥상통하는 입장이다¹⁰⁷⁾. 조세조약을 적용할 때 국내 세법을 소급적용할 수 있다는 입장을 견지하고 있다. 이러한 미국의 입장은 OECD 재정위원회가 작성한 ‘국내조세 회피방지규정의 의미’에 잘 수록되어 있다. 국제법상의 조세회피방지물뿐 아니라 국내 세법상 일정한 조세회피방지물은 조세조약에 적용된다고 한다. 그리고 이전가격과세에 관한 국내법상의 원칙이 조세조약을 적용하는 데에도 잘 반영되어야 한다고 한다.

나) 세법과 비세법 간의 관계

법원은 일반적으로 차용개념의 해석에 대해서는 세법 고유한 의미를 부여하고 있다. 무효이거나 위법한 행위에 대해서도 그것의 경제적 실질에 대해 세법을 적용한다. 위법소득과 그것을 얻기 위한 비용은 과세소득금액의 계산에 반영된다¹⁰⁸⁾. 위법소득을 신고하지 않는 것을 정당화하기 위해 헌법상 자기소추금지원칙¹⁰⁹⁾을 원용할 수는 없다.

다) 입증책임

미국 조세소송에서 입증책임은 전통적으로 납세자가 부담하여 왔다. 납세자 입증책임부담원칙은 민사소송의 입증책임배분원리에 기초하여 법원 판례에 의하여 인정되어 왔으며 조세소송의 특수성이 납세자 입증책임부담원칙을 근본적으로 수정하지는 못하였다. 납세자가 입증책임을 부담하는 경우에도 납세자가 불복을 제기하는 법원에 따라 입증 내용 및 정도에 차이를 인정하였다. 미국에서 납세자가 과세처분(notice of deficiency)에 대하여 불복을 제

107) Smith, Robert Thornton(1996) 참조

108) Collins v. Commissioner, US Court of Appeals, Second Circuit, 1993.3 F.3d 625

109) compulsory self-incrimination(5th Amendment), US v. Sullivan

기하고자 하는 경우에는 (1) 고지된 세금을 납부하지 않고 조세법원(the United States Tax Court)에 과세처분의 적법성을 다투는 소를 제기할 수 있으며, (2) 고지된 세금을 납부하고 연방청구법원(the United States Court of Federal Claims)이나 연방지방법원 (the United States District Courts)에 과오납된 세금의 환급을 청구할 수 있다¹¹⁰⁾. 또한 입증의 정도와 관련하여서도 법원에 따라 차이를 두고 있는데 조세법원에 불복을 제기하는 경우 납세자는 과세처분이 위법함을 입증하여야 하며 연방청구법원이나 연방지방법원에 기납부 세금의 환급을 청구하는 경우 납세자는 과세처분의 위법성뿐만 아니라 납세의무가 있는 정확한 세액까지 산정하여 이를 입증하여야 한다. 이와 같은 납세자 입증책임부담원칙은 1998년 국세청구조조정및개혁법(Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998: RRA, 이하 “1998 국세청 개혁법”)에 의해 일부 변화를 겪었으며 이에 따라 일정한 요건을 만족하는 납세자는 입증책임을 과세관청에 전환시킬 수 있게 되었다¹¹¹⁾.

110) 각 법원은 재판관할권이 상이하고, 조세문제에 대한 전문성에서 차이가 있으며, 배심원 재판을 받을 수 있는지 여부 등이 서로 달라 과세처분에 대한 불복시 법원 선택은 주요 고려 요소 중의 하나이다.

111) IRC Section 7491 Burden of Proof (a) Burden shifts where taxpayer produces credible evidence

(1) General rule

If, in any court proceeding, a taxpayer introduces credible evidence with respect to any factual issue relevant to ascertaining the liability of the taxpayer for any tax imposed by subtitle A or B, the Secretary shall have the burden of proof with respect to such issue.

(2) Limitations

Paragraph (1) shall apply with respect to an issue only if—

(A) the taxpayer has complied with the requirements under this title to substantiate any item;

(B) the taxpayer has maintained all records required under this title and has cooperated with reasonable requests by the

라) 협의과세제도

미국 재무부 장관 및 그의 위임을 받은 국세청장은 납세자와 조세채무의 규모에 관한 종국적인 협의를 할 수 있는 권한을 지닌다¹¹²⁾. 실무상 원래 세무조사 단계에서 조사관이 납세자와 협의하여 종결(closing agreement)하도록 하지는 않는다. 납세자가 심사청구를 할 경우 심사관이 협의할 재량권은 갖는다. 소송이 계속될 경우 우리의 화해제도와 같이 종결합의를 하는 경우도 많다.

Secretary for witnesses, information, documents, meetings, and interviews; and

(C) in the case of a partnership, corporation, or trust, the taxpayer is described in section 7430 (c)(4)(A)(ii).

Subparagraph (C) shall not apply to any qualified revocable trust (as defined in section 645 (b)(1)) with respect to liability for tax for any taxable year ending after the date of the decedent's death and before the applicable date (as defined in section 645 (b)(2)).

112) IRC Section 7121

(a) Authorization

The Secretary is authorized to enter into an agreement in writing with any person relating to the liability of such person (or of the person or estate for whom he acts) in respect of any internal revenue tax for any taxable period.

(b) Finality

If such agreement is approved by the Secretary (within such time as may be stated in such agreement, or later agreed to) such agreement shall be final and conclusive, and, except upon a showing of fraud or malfeasance, or misrepresentation of a material fact—

(1) the case shall not be reopened as to the matters agreed upon or the agreement modified by any officer, employee, or agent of the United States, and

(2) in any suit, action, or proceeding, such agreement, or any determination, assessment, collection, payment, abatement, refund, or credit made in accordance therewith, shall not be annulled, modified, set aside, or disregarded.

특징적인 것으로서 abusive transaction settlement initiative 제도가 있다. 조세회피유형을 국세청이 발굴하여 이를 공표하고 이미 신고한 사항에 대해 납세자로 하여금 스스로 합의(settlement)를 신청하도록 한다. 합의의 조건은 합의된 세액을 전부 납부하고 합의를 하지 않았더라면 물었을 가산세의 4분의 1 또는 2분의 1만 납부하도록 하는 것이다. 2005년 중 21개 유형을 발굴하고 실제 약 4,000명의 개인납세자가 이에 해당하는 것으로 파악되었다¹¹³⁾.

2) 질의회신제도-특정 질의회신제도(private letter ruling)

미국에서는 advance ruling 제도가 운영되고 있다. 미국 국세청의 특정 질의회신제도(private letter ruling)가 그것이다. 특정 질의회신제도는 특정한 거래·사실관계 등에 대하여 구속력 있는 질의회신을 신청·회신하는 제도이다. 납세자가 특정 질의회신을 받으려면 국세청 본청 법무담당관실(Office of Associate Chief Counsel, 워싱턴 소재)에 서면으로 신청하여야 한다.

특정 질의회신은 유료(수수료 최소 \$625)로 이루어지는 만큼 상당한 세금이 걸려 있고 법령 적용이 불명확한 사안에 대하여 결정 결정 등에 따른 위험부담을 해소하기 위한 것이다. 납세자는 소정의 수수료 부담을 통해 구속력 있는 질의회신(불확실성 제거)이라는 반대급부를 얻을 수 있다.

내국세입법에서는 질의회신의 공개(\$6110(a)), 제3자의 질의회신 인용 불가(\$6110(k)), 질의회신 관련 수수료 부과(\$7528) 등을 규정하고 있다. 그리고 ‘국세청 규정(Revenue Procedure) 2007-1’에서는 질의회신의 대상, 절차 및 효력 등에 대한 세부지침을 제시하고 있다.

113) 오윤(2006) 참조

- 구속력

내국세입법상 특정 질의회신의 법적 구속력을 바로 규정하고 있는 규정은 없다. 그것의 법적 근거에 대해서는 국세청이 스스로의 훈령에 의해 자기를 구속하는 것으로 인식된다. 특별히 정상가격 사전승인(APA)은 납세자와의 약정에 그 구속력의 근거를 찾고 있다¹¹⁴⁾.

특정 질의회신의 효력에 관한 세부적인 사항은 별첨 ‘국세청 규정 2007-1’(p.49~52 참고)에서 규정하고 있다. 특정 질의회신은 신청인에 한해 미국 국세청을 사실상 구속하는 효력이 있다. 미국에서 재무부 장관이나 국세청장은 납세자와 종결합의(closing agreement)를 할 권한을 가지므로 자기를 구속하는 특정 질의회신을 할 수 있는 것은 당연하다. 그러나 종결합의의 경우 구속력은 쌍방에 있게 되는데 특정 질의회신은 과세관청만을 기속하게 된다는 점에서 차이가 있다.

국세청은 다른 납세자의 사실관계가 신청인의 경우와 유사하더라도 다른 납세자에게는 구속되지 않는다. 즉, 다른 납세자는 이를 선례로 인용할 수 없다¹¹⁵⁾. 아래의 문구가 특정 질의회신 회신문 말미에 붙여진다.

Except as expressly provided herein, no opinion is expressed or implied concerning the tax consequences of any item discussed or referenced in this letter. This letter ruling is directed only to the taxpayer requesting it. Section 6110(k)(3) provides that it may not be used or cited as precedent.

114) Cultson, Robert Christine Halphen(1999)

115) IRC Section 6110(k)(3) Precedential status

Unless the Secretary otherwise establishes by regulations, a written determination may not be used or cited as precedent. The preceding sentence shall not apply to change the precedential status (if any) of written determinations with regard to taxes imposed by subtitle D of this title.

특정 질의회신은 일반인에게는 국세청의 법령 해석·적용 방향에 대한 참고자료로는 활용 가능하다. 국세청이 일정한 이유¹¹⁶⁾로 관련 질의회신을 취소할 수는 있다. 다만 특정 질의회신을 통해 종결합의를 한 경우에는 취소할 수 없다. 그리고 신청인이 기존 질의회신에 대한 신뢰를 기초로 어떤 행위를 하였고 질의회신의 취소가 신청인에게 불이익을 주는 경우에는 소급하여 취소할 수 없다. 다만, 질의회신 신청 당시 부정확한 정보를 제공하였거나 추후 사실관계가 바뀐 경우에는 허용된다¹¹⁷⁾. 그리고 재무부 장관은 임의로 취소의 소급효를 배제할 수 있는 권한이 있다¹¹⁸⁾.

- 질의회신 배제 대상

국세청은 통상적으로 아래의 사항을 비롯한 여러 경우에 특정 질의회신을 내리지 않을 수 있다.

- 세무조사 또는 이의신청 중이거나 이러한 절차를 이미 거친 사안
- 당해 신청인 및 그 관련인의 소송에 계류된 사안
- 신청인과 직접적인 관련이 없는 고객·거래상대방 등의 세금 문제

116) 취소의 통지, 법의 개정, 대법원의 판결, 국세청 훈령의 개정 등

117) 내국세법 §7805(b)(8)에서 특정 질의회신 등의 소급효 부인에 대해 규정
(8) Application to rulings. The Secretary may prescribe the extent, if any, to which any ruling (including any judicial decision or any administrative determination other than by regulation) relating to the internal revenue laws shall be applied without retroactive effect.

118) IRC Section 7805 (b) Retroactivity of regulations

(8) Application to rulings

The Secretary may prescribe the extent, if any, to which any ruling (including any judicial decision or any administrative determination other than by regulation) relating to the internal revenue laws shall be applied without retroactive effect.

- 실제 존재하지 않는 가상적인 상황(hypothetical situations)
- 법령 및 사실에 기초하지 않은 주장 등(frivolous issues)
- 해당 거래가 기본적으로 세금 절감을 목적으로 하거나 선의의 사업상 목적이 결여되어 있는 경우 등 거래의 사실관계 등을 감안할 때 질의회신을 내리지 않는 것이 적절하다고 판단하는 경우

- 업무처리 및 회신 절차

신청인이 요청하는 경우 협의(conference)를 개최한다. 질의회신 배제 대상에 해당하는 경우에는 질의회신 배제 및 그 사유를 회신한다. 이러한 회신 직전에 그 내용을 구두로 사전 통보하는데, 신청인은 그 내용이 자신에게 불리하면 신청을 철회할 수 있다.

- 대외 공개

특정 질의회신 회신 이후 그 신청서 및 회신문은 아래의 내용을 삭제한 후 일반인에게 의무적으로 공개(내국세입법 Internal Revenue Code §6110)¹¹⁹⁾한다.

119) 미국 IRC 제6110 (c)

c) Exemptions from disclosure

Before making any written determination or background file document open or available to public inspection under subsection (a), the Secretary shall delete--

- (1) the names, addresses, and other identifying details of the person to whom the written determination pertains and of any other person, other than a person with respect to whom a notation is made under subsection (d)(1), identified in the written determination or any background file document;
- (2) information specifically authorized under criteria established by an Executive order to be kept secret in the interest of national defense or foreign policy, and which is in fact properly classified pursuant to such Executive order;
- (3) information specifically exempted from disclosure by any statute

○ 신청인의 성명, 주소 등 인적사항을 비롯한 신청인이 누구인지 확인할 수 있게 하는 내용

○ 신청인의 개인 프라이버시와 관련된 내용, 사업상 비밀 등 또한, 신청인은 신청서를 제출함에 있어 추후 일반 공개시 삭제할 내용에 대한 명세서(deletion statement)를 첨부하게 한다. 국세청은 일반인에게 공개한다는 사실 및 그 공개내용을 신청인에게 사전 통보한다. 대외공개와 관련하여 신청인으로부터 별도의 동의서를 징취하지는 않는다.

● 신청서 허위작성시 처벌

신청인이 고의로 신청서에 허위의 정보를 기재한 경우에는 위증죄로 형사처벌이 가능하다(내국세입법 §7206(1)). 신청인 본인이 신청서에 기재된 사실의 정확성에 대하여 위증의 처벌하에(under penalties of perjury) 서명하므로 위증죄 적용이 가능한 것이다. 신청서 말미에 아래의 문구가 포함되어 있으며, 그 아래에 신청인 본인이 직접 서명한다(대리인이 서명 불가).

(other than this title) which is applicable to the Internal Revenue Service;

- (4) trade secrets and commercial or financial information obtained from a person and privileged or confidential;
- (5) information the disclosure of which would constitute a clearly unwarranted invasion of personal privacy;
- (6) information contained in or related to examination, operating, or condition reports prepared by, or on behalf of, or for use of an agency responsible for the regulation or supervision of financial institutions; and
- (7) geological and geophysical information and data, including maps, concerning wells.

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this request, including accompanying documents, and to the best of my knowledge and belief, the request contains all the relevant facts relating to the request and such facts are true, correct, and complete.

(Insert the name of the taxpayer)

By _____

Signature ;

Title

Date

- 수수료

특정 질의회신 신청에 대하여 아래와 같이 수수료를 납부하여야 한다.

- 일반적인 경우 : \$10,000
- 일정 소득 이하자에게 수수료 경감
 - 총소득 \$25만 이하자의 개인적·사업적 세금 문제 : \$625
 - 총소득 \$25만~100만 해당자의 개인적·사업적 세금 문제 : \$2,500
- 근본적으로 동일한 사안에 대해 여러 명이 신청하는 경우에 추가된 신청에 대하여 수수료 경감 : \$700

나. 영국

1) 세법해석원칙

영국에서 세법의 해석에 관한 일반적인 원칙을 규정하는 조항은 없다. 세법해석의 원칙은 IRC v. Duke of Westminster 사건에서의 법원이 잘 대변해 주고 있다. 이 사건에서 법원은 다음과 같이 판시하고 있다.

모든 자는 관련 법령하에서 부과될 수 있는 조세의 부담이 절감될 수 있도록 거래를 형성할 권리가 있다. 그에 대해 국세청장이나 다른 국민이 비록 그러한 행위의 진실성에 대해 의문을 가질 수 있겠지만 그것을 이유로 증액 결정할 수는 없다.

이 원칙에 따라 영국에서는 조세법의 문리해석 및 엄격해석의 원칙이 확립되어 왔다. 그러한 원칙은 1981년 *W.T. Ramsay Ltd. v. Internal Revenue Commissioner* 사건에 의해 수정되기 시작하였다. 이후 *Furness v. Dawson* 사건에 의해 그러한 원칙이 더욱 굳어지는 양상으로 되었다. 그러나 최근에는 세법의 목적론적 해석을 제한하는 법원의 판결이 나기도 한다.

나) 세법과 비세법 간의 관계

차용개념은 원칙적으로 사법상의 개념대로 해석한다.

다) 입증책임

영국에서는 조세소송만을 위한 고유한 재판제도는 없고, 일반의 소송제도에 의하게 되므로 입증책임에 있어 일반소송의 원리에 따른다. 일반소송에 있어 입증책임은 원고에게 있다. 이에 따라 조세소송에 있어 입증책임은 원고인 납세자에게 있게 된다. 이러한 원칙은 1970년의 조세관리법에 반영되어 있다(TMA70/S50 (6))¹²⁰⁾.

영국에서 입증책임은 위원회와 심판소에서도 법원과 같은 원칙에 입각하여 배분된다. 위원회와 심판소는 마치 미국에 있어 조세법원(Tax Court)과 같은 기능을 한다. 과세관청도 동 결정에 이의가 있을 때에는 법원에 제소할 수 있도록 되어 있는 것이다. 행

120) If, on appeal, it appears to the majority of the Commissioners present at the hearing, by examination of the appellant on oath or affirmation, or by other lawful evidence, that the appellant is overcharged...'

정의 자기시정으로서의 의미보다는 전문적인 독립의 재판관에 의한 신속한 결정을 위하여 일반의 소송과 별도의 제도로써 운영되는 데 더 의의를 둔 제도라 볼 수 있는 부분이다. 이러한 사정은 위원회와 심판소의 심리과정이 일반 법원에서의 그것과 다를 바 없이 운영되도록 하는 이유가 되고 있다.

2) 질의회신제도

영국에는 일반세법에 대한 성문법상의 ruling 제도는 없다. 단지 조세회피방지 규정들을 중심으로 특정 세법조항들이 소위 “clearance procedures”라는 절차들을 해당 조항에서 별도로 규정하고 있다. “clearance procedures”란 납세자들로 하여금 해당거래가 영국 국세청의 조세회피 방지 조치의 대상이 되는지에 대하여 사전에 확인해 볼 수 있도록 법률상 인정하고 있는 절차이다.

이러한 “clearance procedures” 조항들 외에는, 법원에서 일반적인 행정절차법에 따라 절차상 또는 납세자의 요청에 따라 세법 규정의 해석이나 적용에 대한 국세청의 의견을 밝힐 수 있을 뿐이다. 이렇게 표명된 국세청의 견해를 납세자가 신뢰하는 경우, 소송법상 신뢰한 납세자를 보호하는 절차상 규정을 마련하고 있다.

영국의 이러한 “clearance procedures”에 대한 법률조항들은 50여년간 발전되어 온 것으로, 1988년 소득세법과 법인세법(ICTA 1988)의 제765조와 1988년 재정법(FA 1988) 제130조상의 법인 이주 관련규정, 1988년 소득세법과 법인세법(ICTA 1988) 703조이하의 증권거래상 조세이득 관련 조항, 1988년 소득세법과 법인세법(ICTA 1988) 제776조상 영국 토지거래에서의 조세회피 조항, 1988년 소득세법과 법인세법(ICTA 1988) 제213조 이하에서 규정하는 회사의 분리 조항, 1988년 소득세법과 법인세법(ICTA 1988) 제225조의 자본지분의 재구입에 관한 조항 등을 그 예로 들 수 있다.

이러한 “clearance procedures”들은 신청자, 기간, 국세청의 답변기한 등 구체적인 절차에 대하여 각자 규정하고 있으며, 절차상 요구되는 특별한 신청 형식은 없다.

해당 신청자들에 대하여는 “clearance procedures”의 법조문별로 각각 규정을 두고 있는데, 납세자가 신청자로 규정된 경우가 대부분이다¹²¹⁾. 답변기한에 있어서는 1988년 소득세법과 법인세법 (ICTA 1988) 제765조의 경우, “clearance procedures”에 대한 국세청의 답변기한에 대하여 명문의 규정을 두고 있지 않아, 이에 대한 납세자의 구제방법은 법원에 국가기관의 법률상 의무를 이행하라는 소를 제기할 수 있을 뿐이다. 그 외의 다른 법조항들에서는 국세청이 30일 이내에 답변하도록 규정하고 있으며, 이 기간 동안 국세청은 납세자에게 통지를 보내거나 추가 자료요청을 청구하여야 한다. 만일 납세자에게 추가로 자료요청을 한 경우에는, 납세자는 30일 내에 답변하여야 하며, 답변 후 국세청에서는 다시 30일 이내에 답변하여야 한다. 만일 30일 이내에 납세자가 자료제출을 하지 못하면, 국세청에는 더 이상 답변할 의무가 없으며, 납세자의 “clearance procedures”의 청구는 종료된다. 국세청에서 30일 이내에 답변하지 못하면, 납세자는 법원에 법률상 규정된 의무를 이행하도록 소를 제기할 수 있다.

신청료에 대하여서는 “clearance procedures”에 대한 수수료를 따로 납부하지는 않는다.

4. 시사점

역사적으로 보아 주요 국가의 법제는 대륙법계와 영미법계로 나누어 볼 수 있지만 이제는 각국의 독특한 법제환경의 영향으로 각

121) ICTA 1988 sections 707, 765, 776

각의 고유한 특성이 다수 나타나게 되어 독자적인 법계로 나누는 것의 실효성이 그다지 많다고 할 수는 없다. 그리고 조세법의 영역상으로는 불문법의 전통을 중시하는 영미국가의 경우에도 실정법을 통해 집행되고 위임입법의 한계가 비교적 엄격하게 준수되고 있기 때문에 다른 법분야에 비해 달리 볼 실익이 매우 많다고 볼 수는 없다. 다만, 다음과 같은 점에서는 대체적인 차이점을 구분해 볼 수는 있겠다.

독일을 비롯한 대륙법계 국가의 경우 실정법 상호간 체계를 매우 중요시하고 그것간의 질서를 규정하는 조항들을 다수 발견할 수 있다. 세법과 비세법 간의 관계, 사실관계 확정상 존중해야 할 실질 등에 대해 사전적으로 법규화해 놓고 있다. 그리고 과세처분은 권력관계상 일방적인 행정처분이기 때문에 그것에 획일적인 효력을 부여하는 것을 전제로 여러 절차상 규율을 수립해 놓고 있다. 납세자와의 합의에 의하여 납세의무의 구체적 내용이 결정되는 영역은 매우 제한적이다. 그리고 과세관청이 일방적으로 결정한 것이 가진 속성상 쟁송과정에서 과세처분의 적법성에 대해서는 과세관청이 입증책임을 지도록 되어 있다. 최근에는 일방적인 과세처분이 한 번 내려지면 그것에서 파급하는 효과가 크고 그만큼 잘못된 과세처분이 많은 문제점을 가지고 있는 점을 감안하여 사전적으로 그것의 적법성을 확보하고자 사실관계 확정상 납세자의 참여 내지 의견청취의 절차를 도입함으로써 납세자권익보호를 증진하고자 하는 경향을 발견할 수 있다. 예를 들어, 종결협의 및 구속사전회신 등이 그것들이다.

미국을 비롯한 영미법계 국가들의 경우 실정법 상호간 체계 및 질서에 관해 법규상 사전적으로 규정하는 것보다는 법관의 창의적인 해석에 입각하여 개별 사안마다 합목적적인 법적용이 이루어지도록 하는 성격이 짙다고 할 수 있다. 이러한 태도는 조세법의 해

석과 적용에도 동일하게 나타난다. 세법상 개념의 해석상 차용개념으로 보기보다는 고유개념으로 보는 경우가 많으며,¹²²⁾ 과세처분상 일방적인 결정보다는 납세자에게 의견제시기회를 충분히 제공하고 협의하여 결정하되 그 협의의 구속력을 납세자와 과세관청이 골고루 부담하도록 하고 있다. 이러한 성격은 쟁송과정에서도 그대로 드러나 행정심판뿐 아니라 법원소송 과정에서도 협의에 의한 종결이 가능하도록 되어 있다. 형사법적인 것에 비유한다면 plea bargaining과 같은 것이 가능한 것이다. 이는 실질적으로 납세자와 과세관청 간 어느 일방의 주장과 증거만으로는 사실관계를 확정하기 곤란한 경우 절대적 진실의 발견이 곤란하다는 점을 인정하고 합리적인 범위 안에서 분쟁을 종결하기 위한 것이다. 이에 는 납세자와 국가가 상호 대등한 입장에서 채권채무관계를 정리한다는 관념이 배어 있다. 이러한 점은 과세처분에 대한 쟁송에서도 그대로 드러나 어느 일방은 타방에 대해 타방의 행위나 처분의 내용에 대해 다룰 때에는 자기가 주장한 바를 입증할 책임을 지게 된다. 따라서 납세자는 과세관청이 판단한 사실이 진실에 부합하지 않음을 주장하고자 할 때에는 바로 그렇다는 사실에 대한 입증 책임을 부담하게 된다.

위에서 양 법계상 세법 적용과 관련한 특징을 요약하였다. 본 보고서의 목적상 양 법계가 갖는 차이는 우리가 크게 보아 일본을 통해 대륙법계의 전통을 계수한 역사를 가지고 있기 때문에 선형적으로 대륙법계의 제도가 보다 우리 제도에 적합하리라는 생각을 해볼 수는 있겠다. 그러나 우리 조세법의 매우 많은 부분이 미국의 제도를 모사하여 수립되어 오고 있듯이 조세와 같이 국가와 시대를 불문하고 동일하게 나타나는 현상을 규율하기 위한 규범에서

122) 동일한 영미법계의 국가들이지만 영국, 캐나다 및 호주에서는 미국에서와 달리 비세법상의 개념을 존중하는 판례들을 다수 발견할 수 있다.

는 법계의 차이를 뚜렷이 구분할 필요가 없다는 주장도 가능하다. 중요한 점은 조세의 부과와 조세채무의 이행 및 집행 그리고 그에 따른 권리구제의 과정상 조세가 갖는 복잡성 및 일방성으로 인해 납세자의 권익-납세협력비용을 포함-이 부당하게 침해되는 일이 없도록 하여야 한다는 당위성에는 법계간 차이가 있을 수 없다는 점이다.

IV. 개선방안

1. 세법해석원칙의 확립

세법의 해석에는 여러 방법론이 활용될 수 있으며 국세기본법은 각각의 방법론의 활용가능성을 확인해 주고 있다. 해석상 불확실성을 해소하기 위해서는 입법 당시 가능한 한 불확정개념의 사용을 자제하여야 한다. 이에는 근본적인 한계가 있을 것이지만 그에 불구하고 일부 사항에 대해 입법적으로 보완한다면 세법적용에 관한 원칙이 보다 명확해질 것이다. 사법상 효력이 없는 행위 그리고 위법소득 및 위법비용에 관한 것 등이 그러한 예이다. 이 외에도 차용개념의 해석에 관한 규정이 도입된다면 세법의 해석에 관한 기본원칙이 보다 확실해질 것이다. 그리고 입증책임에 관한 규정들이 정비된다면 세법적용에 관한 절차가 보다 합리화될 것이다. 아울러 협의과세제도가 도입된다면 세법적용을 둘러싼 행정의 효율성을 제고할 수 있을 것이다.

가. 세법의 체계적 해석 - 법령간 적용의 우선순위

- 국세기본법과 다른 세법과의 관계

현행 국세기본법과 다른 세법 간의 내용상 충돌이 있을 때 무엇을 우선하여야 하는지에 대해서는 매우 알기 어려운 구조로 되어 있다. 국세기본법 제3조 제1항 단서는 국세기본법상 실질과세원칙은 다른 세법에서 그에 대한 특례규정이 있을 때 그것이 우선한다고 규정하고 있는데 다른 세법에서 국세기본법상 실질과세원칙과

동일한 내용을 규정할 필요는 없다.

가산세에 관한 사항은 각 세법에서 가산세에 관한 사항을 규정하고 그것에 공통적인 사항을 국세기본법에 규정하는 방식으로 하는 것이 타당할 것이다.

국세기본법은 ‘국세’의 부과·징수에 관한 기본원칙을 규정하고 있는데 내용상 ‘내국세’에 관한 것만 규정하고 있어 법명에서부터 일반의 이해를 오도할 소지를 가지고 있다. 국세기본법은 국세징수법을 ‘세법’의 하나로 보고 그에 특례규정이 있으면 그것을 우선하는 규정을 두고 있다. 반면 국세징수법은 국세기본법에 특별한 규정이 있으면 그것이 우선한다고 한다. 무엇을 우선하라는 것인가 하는 의문이 제기된다. 이 외에도 관세법과 지방세법은 매우 많은 조항에서 국세기본법과 국세징수법의 규정을 준용하고 있다. 이러한 내용은 각법을 뒤져 찾아보아야 알 수 있는 것으로서 세법 적용상 매우 많은 수고를 필요로 하는 부분이다. 국세기본법, 국세징수법, 관세법 및 지방세법의 부과·징수에 관한 기본적인 사항을 규정하는 조세기본법을 창설할 필요가 있다.

- 소득과세법과 상속세및증여세법(이하 ‘상증세법’) 간의 관계

상증세법은 증여재산에 대해 소득세법에 의한 소득세, 법인세법에 의한 법인세 및 지방세법에 의한 농업소득세가 수증자에게 부과되는 때에는 증여세를 부과하지 않는다고 규정하고 있다(상증세법 제2조 제2항). 그런데 양도소득세에 관한 규정은 종합소득세에 관한 규정의 특례규정이다. 같은 논리에 입각한다면 증여세에 관한 규정은 소득세에 관한 규정에 대한 특례규정으로서의 지위를 가져야 할 것이다. 이러한 방향으로 상증세법과 소득세법을 개정할 필요가 있다.

- 국제조세조정에관한법률(이하 ‘국조법’)

국조법의 규정상 다른 세법에 비해 우선하여 적용할 규정이 있다면 해당 조항에서 규정하면 될 일이다. 국조법 제3조 제1항은 ‘이 법은 국세 및 지방세에 관하여 정하고 있는 다른 법률에 우선하여 적용한다.’고 규정하고 있는 한편, 국세기본법은 스스로가 다른 세법에 우선한다고 규정하면서 ‘세법’의 범주에 국조법을 포함시키고 있는데 무엇이 우선하는지에 대해 분명히 할 필요가 있다. 국조법은 지방세법에 우선한다고 하는데 막연히 소득할 주민세에도 조세조약이 적용된다는 이유 때문이라면 굳이 둘 필요는 없다.

국조법은 국제거래에 대하여는 소득세법 및 법인세법상 부당행위계산부인규정은 적용하지 않는다고 규정하고 있다. 두 제도간 우선순위에 대해 혼란스러운 점이 발견된다. 예를 들어, 외국법인의 국내사업장에 부당행위계산부인규정을 적용하여야 하는가, 이 전가격과세제도를 적용하여야 하는가 하는 문제가 있는 것이다. 원래 이 전가격과세제도는 부당행위계산부인규정에 연원하는 것이므로 제도의 골간은 공통적으로 규정하고 이 전가격과세제도에 특수한 부분만 예외를 인정하는 방향으로 규정을 개선하는 것이 타당할 것이다.

- 소득과세법과 조세조약

국조법 제2조의 2의 국제거래에 관한 실질과세 규정 및 제28조의 조세조약상 소득구분의 우선적용에 관한 규정은 모두 불필요한 규정이다. 우리나라 국제법관계상 당연한 내용을 확인하는 것으로서 굳이 규정하고자 한다면 일반적인 원칙을 규정하면 될 일이다.

국조법상 국내세법 조항과 조세조약 조항 간 적용의 순서, 국내 신법조항이 조세조약 적용시에도 기간 제한 없이 적용될 수 있는 것인지, 조세조약의 새로운 해석이 국내 세법상 비과세관행에 관

한 국세기본법 제18조의 규정의 적용을 받는 것인지 등에 관해 일반적인 규정을 둘 필요가 있다. 아울러 국조법은 ‘조세조약’을 매우 포괄적으로 규정하고 있는데 그것들을 주제, 형태 및 효력에 따라 세분된 개념을 제시함으로써 국제간 합의라 하여 모두 국내 세법상 법률규정과 동등한 효력을 갖는 것이 아님을 명확히 할 필요가 있다. 독일 조세기본법은 국내 세법과 조세조약간의 적용원칙에 대해 규정하고 있는데 조세조약이 조세규범의 하나라는 점에서 우리나라도 국세기본법에 기본적인 원칙을 규정하는 것이 타당할 것으로 보인다. 아울러 국조법이 모든 세법에 우선하여 적용된다는 동법 제3조 제1항의 규정은 삭제할 필요가 있다. 구체적인 내용에 대해서는 1998년에 제정된 캐나다의 조세조약해석법(income tax convention interpretation act) 또는 1998년 호주의 1953년 국제조세조약법(international tax agreements act)을 참조할 수 있을 것이다¹²³⁾.

나. 세법과 비세법 간의 관계

• 세법상 용어의 해석 - 차용개념의 해석

우리나라 법원 판결의 주류적 입장은 세법상 차용개념의 해석에 있어 독자성을 부인하고 있다. 법관들이 민사법적인 용어에 익숙한 현실이 반영되어 있기도 하지만 근본적으로 세법은 엄격해석하여야 한다는 것과 실질과세원칙은 가장행위의 경우에도 적용가능하다는 것과 같이 납세자들이 구성한 민사법적 거래의 틀을 존중하고자 하는 세법적용의 관점에 기인하는 것으로 보인다. 이러한 입장이 근본적으로 납세자의 권익보호라는 법익에 부합하는 것이기는 하지만 과세상 실질적 형평성 확보에는 미진한 점이 있다.

123) 오윤(2006), pp. 181~186

국세기본법상 해석규정이나 실질과세원칙이 목적론적 해석도 가능하도록 하고 있음에도 그러한 태도가 주류적인 것이라면 국세기본법의 근본취지를 보다 확연하게 설정할 수 있는 조항을 신설하는 것이 방법이라고 생각된다. 이를 위해 차용개념에 대해 직접 조항을 만드는 것은 차용개념의 개념 정의 자체도 어려운 현실적인 문제가 있으므로 곤란할 것으로 생각된다. 본 연구보고서상 연구자가 조사한 독일, 일본 및 네덜란드 등 대륙법계의 주요 국가의 입법례를 보아도 사례를 찾을 수 없다. 이미 실질과세원칙의 한 조항으로 단계거래원칙에서 ‘경제적 실질’의 개념을 사용하기 시작하였으므로 법원도 좀더 경제적 실질을 강조하는 방향으로 나아가고 그 결과 차용개념의 독자성을 인정하는 방향으로 나아갈 것으로 예상되기는 한다. 그러나 아래에서와 같이 사법상 실효한 행위에 대한 규정을 보완한다면 그러한 방향 전환을 더욱 가속화할 것으로 생각된다. 아래에서의 제안은 독일 조세기본법상의 조항과 같은 규정을 두자는 것이다. 그것들은 아래 설명하는 바와 같이 경제적 실질에 부합하게 과세하자는 원칙에 연원하는 것이기 때문에 그러한 규정을 보다 많이 두는 것은 우리 세법적용상 실질과세원칙의 진정한 의미가 무엇인지를 다시 한 번 확인하는 의미가 있을 것이다.

- 가장행위 규정

독일의 가장행위에 관한 규정을 국세기본법에 도입할 필요가 있다. 이와 동시에 국세기본법상 실질과세원칙과는 구별되는 것임을 분명히 할 필요가 있다. 이는 무효한 법률행위에 관해 독일 조세기본법과 같은 규정을 둬으로써 이루어질 수 있을 것이다. 실질과세원칙을 가장행위와 혼동하는 입장은 실질과세원칙상 ‘실질’이 법적 실질이라는 관념에 입각해 있기 때문이다. 독일 조세기본법 제

41조 제2항상의 가장행위에 관한 부분은 아래와 같다. 아래 규정 중 은닉된 법률행위는 이른바 법적 실질에 해당하는 것이다. 은닉된 법률행위는 독일 민법상 가장인 외관의 밑에 다른 행위를 진실로 행하고자 하는 의사가 수반될 경우 그 행위를 말한다. 민법은 진실한 효과의사인 법적 실질에 효력을 부여한다.

가장행위는 과세에 대하여 영향을 미치지 않는다. 가장행위에 의하여 다른 법률행위가 은닉되는 경우에는 은닉된 법률행위가 기준이 된다.

- 무효인 법률행위

무효인 법률행위에 대해 독일 조세기본법 제41조 제1항과 같은 규정을 둘 필요가 있다. 이는 국세기본법상 실질과세원칙이 경제적 실질에 입각한 것임을 밝히는 의미도 가질 수 있을 것이다.

법률행위가 무효이거나 무효가 되는 경우에도 관계인이 당해 법률행위의 경제적 결과를 발생시키면서 존속시키는 범위 및 기간에 대한 과세에 영향을 주지 않는다.

- 합의해제

합의해제에 의해 계약의 효력이 소급하여 소멸하는 경우 그것을 세법에 어떻게 반영할지에 대해 국세기본법상 규정할 필요가 있다.

사법상 인정되는 계약의 합의해제의 효력을 세법에서 어떻게 취급할 것인가에 대해서는 세법에서 기본적인 입장을 설정하고 그것을 법규화할 필요가 있다. 개인의 자산양도계약의 경우 합의해제의 효력을 인정하는 판례가 다수 발견되지만 법인의 계약의 경우 그렇지 않은 사례도 상당수 발견된다.

판례는 양도소득에 대한 개인의 소득세 납세의무에 대해서는 민법상 물권변동이 유효하게 이루어지지 않은 경우에는 계약해제의

경우 세법상으로도 양도가 없는 것으로 본다. 민법상 판례 및 다수설에 의하면 물권변동이 유효하게 이루어진 후 합의해제에 의해 물권을 복귀시킬 수 있다. 물권행위의 유인성에 의해 계약의 해제가 채권행위의 효력을 소급적으로 소멸하게 하고 그 결과 그와 유인적 관계에 있는 물권행위의 효력도 소급적으로 소멸하기 때문에 해제로 이전되었던 물권은 당연히 복귀된다. 따라서 세법상 양도로 보는 경우 물권변동이 완전히 이루어졌는지에 불구하고 합의해제에 따라 물권이 복귀한다고 보는 것이다. 그런데 법원은 세법을 적용함에 있어 부동산 물권변동이 완전히 이루어지지 않은 경우에는 세법상 합의해제를 인정한다고 하는 입장이다.

과세는 실질적인 담세력에 대해 이루어져야 하는 것이기 때문에 당사자간 합의에 의해 그러한 담세력이 발생할 수 있는 사건이 소급하여 존재하지 않는 것으로 될 때에는 과세하지 않는다는 규정을 두는 것이 타당할 것이다. 세금이 나올 줄 모르고 거래하였지만 이제 알게 되어 착오가 있었음을 이유로 계약해제권이 있음을 주장할 수 없다. 이에 따라 사법상 효력이 유지되어 과세된다. 그런데 동일한 경우 당사자간 합의에 의한 합의해제의 경우 사법상 효력이 소급적으로 없어진다. 이에 따라 법원의 기존 입장에 의하면 과세하지 않게 된다. 법원이 사법상의 효력을 세법에 받아들이는 데에 이러한 입장을 가지고 있다면 이는 개인이 아닌 법인이 영위한 법률행위 그리고 양도계약이 아닌 증여계약의 경우에도 세법상 효력이 부여되어야 할 것이다. 그러나 전자는 법원의 판례에 의해, 후자는 상증세법의 규정에 의해 부인되고 있다. 입법적으로 사법상 합의해제의 효력을 어느 정도 인정할 것인지 일반적인 입장을 분명히 할 필요가 있다. 사법상의 효력을 기본적으로 인정하되 조세회피의 사례를 방지하기 위한 목적의 특별한 규정이 필요하다면 그러한 규정을 도입하면 될 일이다.

- 위법소득과 위법비용

위법소득과 관련해서 눈에 띄는 것은 최근의 소득세법의 개정내용이다. 2005년 5월 소득세법 제21조 제1항 제23호에는 기타소득의 하나로 ‘뇌물’을 그리고 제24호에는 ‘알선수재 및 배임수재에 의하여 받는 금품’이 열거되게 되었다. 위법소득에 대해서는 과세한다는 법원의 일반적인 입장에도 불구하고 소득세법은 열거주의 과세방식을 취하고 있음에 따라 과세대상에서 배제되어 있던 것을 과세대상으로 포함하는 규정이다. 그러한 위법소득이 인적 용역의 제공에 대한 대가로 볼 수 있는가는 별론으로 하고 위법소득 전반에 걸쳐 과세 여부를 규정하는 조문이 도입될 필요는 있다고 본다. 실질과세원칙에 관한 법리만으로 해결하기 곤란하기 때문이다.

위법소득의 과세에 관한 논의는 논리필연적으로 과세상 위법비용의 인정에 관한 논의로 이어진다. 위법소득이지만 과세하여야 한다면 위법비용이라 하더라도 인정하여야 하지 않는가 하는 것이다. 과세되는 위법소득은 위법행위로 인한 수입금액과 위법행위를 위한 필요경비로 계산되는데 위법소득을 과세한다면 위법비용을 비용으로 인정하여야 할 것이다.

그런데 적법소득이지만 그러한 적법소득을 얻기 위한 위법비용을 비용으로 인정하여야 하는가? 위의 논의를 단순히 연장하면 당연하게 인정하여야 할 것이다. 그런데 소득세법은 벌금·과료와 과태료를 필요경비로 인정하지 않는다(소득세법 제33조 제1항 제2호). 법인세법은 ‘법인이 공여한 형법 또는 국제상거래에 있어서 외국공무원에 대한 뇌물방지법에 따른 뇌물에 해당하는 금전 및 금전 외의 자산과 경제적 이익의 합계액’은 법인의 업무와 직접 관련이 없다고 하여 손금불산입하고 있다(법인세법 제27조 제2호 및 동법시행령 제50조 제1항 제4호). 그렇다면 위법비용은 인정되지 않는 것인가? 세법상 단편적인 규정만으로 손판단하기 곤란하다. 마약을 판매하기 위해 소요된 매출원가는 마약의 매입이라는

위법한 행위에 따라 발생한 것인데 그것을 인정하지 않을 수는 없다. 마약을 밀반출하는 차량이 과속으로 과태료를 부과받은 경우 그것은 필요경비로 인정되지 않는다. 과속은 위법행위이다. 해석론만으로는 위의 차이를 합리적으로 설명하거나 예측하기 곤란하므로 위법비용 중 비용으로 인정되는 것에 관한 기준을 법제화할 필요가 있다.

이를 위해 독일의 위법소득에 관한 규정을 국세기본법에 도입할 필요가 있다. 아울러 위법비용의 경비 인정에 대해서도 외국사례와 우리 판례의 입장을 연구하고 법제화할 필요가 있다. 위법비용의 문제는 과세소득의 계산상 ‘통상적이고 필요한(ordinary and necessary)’의 개념을 구체화하는 방법으로 접근하는 것이 타당하다. 대응하는 소득이 적법하든 위법하든 해당 소득의 가득을 위해 통상적으로 필요한 것이라면 인정하는 원칙을 보다 구체화하는 방향으로 법제화할 필요가 있다. 이 때 통상성을 판단함에 있어 행위가 사회적으로 일반적으로 인정되는지 여부가 하나의 기준이 될 수 있을 것이다. 비용을 발생시키는 행위가 사법상 단순히 위법하거나 무효인 경우라 하여 경비 산입을 바로 부인하는 것보다는 경제행위의 실질을 감안할 때 과세되는 소득의 산출에는 반드시 필요한 정도의 것이라면 인정하여야 할 것이다. 가령 마약의 판매소득을 과세하는 데 마약의 구입경비를 손비로 인정하여야겠지만 마약의 운반선이 해양법을 위반하여 부담하는 벌과금에 대해서는 손비인정을 하지 않아야 될 것이다.

다. 입증책임

- 입증책임에 관한 규정의 보완

국세기본법 제81조의 3 성실성의 추정조항은 아래와 같이 규정되어 있다.

제81조의3 (납세자의 성실성 추정) 세무공무원은 납세자가 제81조의 6 제2항 각호의 어느 하나에 해당하는 경우를 제외하고는 납세자가 성실하며 납세자가 제출한 신고서 등이 진실한 것으로 추정하여야 한다.

그리고 국세기본법 제81조의 6 제2항은 아래와 같이 규정하고 있다.

② 세무공무원은 제1항의 규정에 따른 정기 선정에 의한 조사 외에 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 세무조사를 실시할 수 있다.

1. 납세자가 세법이 정하는 신고, 세금계산서 또는 계산서의 작성·교부·제출, 지급명세서의 작성·제출 등의 납세협력의무를 이행하지 아니한 경우
2. 무자료거래, 위장·가공거래 등 거래내용이 사실과 다른 혐의가 있는 경우
3. 납세자에 대한 구체적인 탈세제보가 있는 경우
4. 신고내용에 탈루나 오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우

국세기본법 제81조의 3의 후단에 다음과 같은 문구를 삽입하는 것이 바람직하다.

납세자가 제81조의 6 제2항 각호의 어느 하나에 해당하는 경우 납세자가 제출한 신고서 등은 진실한 것으로 추정되지 않는다.

이로써 전단의 규정도 입증책임에 관한 규정으로서의 역할을 할 수 있게 될 것으로 보인다. 우리 법원의 법률요건분류설적인 입장을 규정화할 필요는 없다고 본다.

- 추후 제출된 증거자료의 효력-과세관청 측

일본 국세통칙법 제116조의 규정과 동일한 내용의 규정을 도입하는 것이 바람직하다.

- ① 확정처분(납세고지 포함)의 취소소송에 있어서 소 제기자가 필요경비 또는 손금의 존재 기타 이에 유사한 자기에게 유리한 사실에 관해 처분의 기초로 된 사실과 다르다는 취지를 주장하는 경우 그 책임으로 돌릴 수 없는 이유가 있는 경우¹²⁴⁾를 제외하고, 상대방인 세무서장 등이 행정처분의 기초로 된 사실을 주장한 날짜 이후 지체 없이¹²⁵⁾ 그 다른 사실을 구체적으로 주장하고 그 사실을 증명해야 할 증거의 제출을 하여야 한다.
- ② 이 규정에 위반하여 행하는 주장 또는 증거의 제출은 민사소송법상 늦게 제출한 공격·방어방법으로 간주한다.

우리의 경우 민사소송법 제149조에 동일한 취지의 규정이 있는데 그것을 국세기본법에서 민사소송법 제149조 제1항상의 ‘고의 또는 중대한 과실로 공격 또는 방어방법을 뒤늦게 제출함으로써 소송의 완결을 지연시키게 하는 것’을 ‘행정처분의 기초로 된 사실을 주장한 날짜 이후 지체 없이 제출하지 않는 것’으로 강화하는 것이다.

제149조 (실기한 공격·방어방법의 각하) ① 당사자가 제146조¹²⁶⁾의 규정을 어기어 고의 또는 중대한 과실로 공격 또는 방어방법을 뒤늦게 제출함으로써 소송의 완결을 지연시키게 하는 것으로 인정할 때에는 법원은 직권으로 또는 상대방의 신청에 따라 결정으로 이를 각하할 수 있다.

124) 귀책사유라고 할 수 없는 예로는 원격지에 증거가 있는 경우, 관계자가 다수인 경우 등을 들 수 있다.

125) 본조의 적용대상이 되는 사실에 관해서 납세자가 주장하는 경우는 상대방이 되는 세무서장이 과세처분의 기초로 된 사실을 주장한 날 이후 지체 없이 행하여야 한다. 통상 세무소송은 ① 원고의 소송제기, ② 피고의 답변서 제출, ③ 피고에 의한 과세처분의 경위와 근거사실의 주장, ④ 이에 대한 원고의認否, 반론 등의 순서로 행해지는 데, ④의認否는 ③의 기일 다음 기일에 행해진다. 따라서 이와 같이 진행된다면 원고는 피고에 의한 과세의 근거사실의 주장기일 다음 기일(그 사이는 통상 1개월 반에서 2개월 정도의 기간이 있다)에 주장과 증거의 제출을 행하게 되면 지체없이 행한 것이 된다.

126) 제146조 (적시제출주의) 공격 또는 방어의 방법은 소송의 정도에 따라 적절한 시기에 제출하여야 한다.

② 당사자가 제출한 공격 또는 방어방법의 취지가 분명하지 아니한 경우에, 당사자가 필요한 설명을 하지 아니하거나 설명할 기일에 출석하지 아니한 때에는 법원은 직권으로 또는 상대방의 신청에 따라 결정으로 이를 각하할 수 있다.

- 불법 입수한 과세자료의 효력-납세자 측

법상 절차를 위반한 세무조사는 무효인 것처럼 위법적인 방법에 의하여 수집한 증거자료의 증거능력을 제한하는 규정을 다음과 같이 두는 것이 바람직하다. 이에는 다음과 같이 2007년 6월 신설된 형사소송법상 위법수집증거의 배제에 관한 규정을 참고할 필요가 있다.

제308조의 2 (위법수집증거의 배제) 적법한 절차에 따르지 아니하고 수집한 증거는 증거로 할 수 없다.[본조신설 2007. 6. 1]

형사소송법 개정의 취지는 다음과 같으며 이러한 원칙은 조세법을 적용하는 데 있어 동일하게 적용되어야 할 것이다.

위법수집증거 배제법칙은 위법한 절차에 의하여 수집한 증거와 그 증거를 원인으로 얻은 파생적 증거에 대하여 증거능력을 부인하는 것을 말한다. 종래 대법원은 ... 영장주의에 위반하여 압수된 증거물의 증거능력에 대하여는 증거능력을 인정함으로써 위법수집증거 배제원칙은 진술증거에만 적용하고 비진술증거에는 적용하지 아니하는 입장을 견지하여 왔다¹²⁷⁾. 개정안은 위법수집증거 배제법칙을 명시적으로 선언함으로써 증거수집절차의 적법성을 제고하려고 하는 것으로 진술증거는 물론 비진술증거에 대하여도 위법수집증거배제원칙을 적용하려는 것이다.

127) 대법원 1994. 2. 8. 선고 93도3318외 “압수물은 압수절차가 위법하더라도 물건 자체의 성질·형상에 변경을 가져오는 것은 아니므로 그 형상 등에 관한 증거가치에는 변함이 없다”

세무조사의 경우 적법한 절차에 따라 조사가 이루어져야 한다는 원칙을 소송절차상으로도 확립하는 의미가 있을 것이다. 다만, ‘위법’의 의미에 대해서는 보다 명확한 기준의 보완이 필요할 것이다.

라. 협의과세제도

조세분쟁은 방지하든가 조기에 해소하는 것이 매우 중요하다. 그래야 과세당국의 징세비용 그리고 납세자의 납세협력비용을 모두 절감할 수 있기 때문이다. 이러한 관점에서 현행 제도는 다음과 같이 보완할 필요가 있다.

외국의 사례를 감안하여 조사관과 납세자가 상호 협의하도록 하고 제한된 범위 안에서 근거를 남기면서 협의과세를 할 수 있는 절차를 도입하는 것을 적극적으로 검토할 필요가 있다.

미국의 협의종결(closing agreement)제도 또는 due collection process¹²⁸⁾에 있어서의 절충(compromise)이나, 프랑스의 의견청취(ex officio procedure), 조세감면청구제도에 있어 협의제도도 참고할 만하다. 조세 차원에서 납세자의 파산을 인정하고 재환을 지원하는 기능을 할 수 있게 한다.

마. 각종 행정해석 및 적용례의 조화

• 판례의 존중

납세자의 권익은 행정부 스스로 존중하기 위해 노력하는 부분이 적지 않지만 최종적으로는 법원이 보호하는 역할을 한다. 행정부는 예규발부, 과세적부심 및 행정심판 등의 과정을 통해 납세자의 주장을 듣고 그 수용방안을 모색하고 있다. 그런데 동일한 사안에

128) 어려움에 처한 납세자의 조세부담을 경감시켜 주는 제도로서 가산세나 가산금을 경감하는 경우가 많다.

대한 법원의 확정판결과 다른 내용의 결정을 하는 경우가 간혹 발견된다. 행정부의 입장에서는 법원의 판결이 선례로서 굳어진 것인지 확신이 들지 않을 수도 있지만 경우에 따라서는 어차피 법원에 가면 해결될 일이므로 약간 애매한 경우에는 납세자의 주장을 기각하더라도 권익을 크게 침해하지 않을 것이라는 자위를 하기도 한다. 이는 납세자권익보호라는 측면에서 볼 때에는 수정하여야 할 사항이다.

예규는 행정의 유권해석 중의 하나이다. 여기서 예규심사위원회는 심의기관에 불과하다. 과세적부심의 결정에 있어서는 과세적부심사위원회가 단순히 심의기관에 불과하며 국세청장¹²⁹⁾이 결정기관으로서 과세적부심의 결정통지는 일종의 행정처분이다. 국세심판판결회의는 의결기관이지만 국세심판결정은 과세관청을 기속한다. 따라서 납세자의 주장을 인용하는 결정은 실질적으로 최종심으로서의 역할을 한다. 이와 같이 행정기관에 의한 세법의 해석과 적용은 나름대로의 논리를 가지고 있으므로 특정 법원의 판례와 일치하지 않은 결정을 한 것 자체를 두고 위법하다고 단정짓기 곤란한 특성이 있다. 따라서 입법으로 특정 판례가 다른 사안에 대해서까지 구속력을 갖도록 하는 제도를 도입할 수는 없다. 다만, 국세행정의 인사관리상 상급심에서 패소한 사건에 대해서는 해당 결정을 한 공무원에게 불이익을 주는 제도를 정착할 필요가 있다. 문제는 과세전적부심결정 및 국세심판결정 모두 위원회방식으로 결정하도록 하고 있으며 그에는 민간위원이 참여하고 있기 때문에 이러한 인사관리방식을 적용할 수 없다는 것이다. 과세전적부심이나 국세심판의 결정문에 납세자가 결정문에 명기해 줄 것을 요청한 관련 판례에 대해 언급을 하도록 하는 제도를 고려해 볼 수 있을 것이다. 이로써 관련 결정이 보다 신중해질 수 있을 것이다.

129) 국세청장에게 청구한 것을 말한다.

- 예규와 국세심판결정

국세심판은 이제 인사와 조직상 독립한 조세심판원의 각 상임심판부에서 담당한다. 그런 만큼 기획재정부나 국세청으로부터 독립한 결정을 할 수 있게 되었다. 그런데 결정은 과세관청을 기속한다. 만약 그 결정이 세법해석에 관한 사항으로서 기존의 기획재정부나 국세청의 해석례와 상반되는 것에 입각한 것이라면 기획재정부나 국세청으로서는 세법의 해석에 관한 법원의 입장을 들어볼 기회가 상실된다. 국세심판이 행정의 자기시정작용이기 때문에 과세관청을 바로 기속하도록 하고 있는데 조세심판원이 바로 그 ‘자기’의 하나인지 의문스러운 상황이 벌어졌기 때문에 나타나는 문제점이다. 이런 문제는 예전부터 있어 왔다. 국세심판례가 기초하고 있는 해석이 정부의 다른 해석과 조화를 이룰 수 있도록 하는 장치가 없었다. 이러한 문제해결을 위해서는 다음과 같은 규정을 국세기본법에 도입할 필요가 있다.

국세청장이나 청구인은 청구된 사건의 결정에 법령과 관련하여 기획재정부 장관이나 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우에는 조세심판원장에게 기획재정부 장관이나 국세청장의 유권해석을 받도록 요청할 수 있다. 조세심판원장은 청구된 사건의 결정에 법령과 관련하여 기획재정부 장관이나 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우 기획재정부 장관이나 국세청장에게 유권해석을 요청할 수 있다.

다만, 이러한 제도의 도입은 기존의 국세심판의 조세법령해석 및 적용상 수행해 온 독자적인 기능을 훼손할 가능성이 있음은 부인할 수 없을 것이다.

바. 예규와 기본통칙의 적용시기

예규와 기본통칙은 질의회신 중 반복적이고 중요한 사항에 대해 일반 질의회신발부절차에 국세청장과 기획재정부 장관의 협의과정을 더하여 작성하고 외부에 공표하는 것이다. 행정의 내부훈령으로서 지시문서적인 성격을 지니고 있다. 비록 외부에 공표하도록 되어 있다 하더라도 그 기본적 성격에는 변화가 없다. 새로운 내용을 하급관청에 하달하면서 언제 발생한 것부터 적용하라는 내용이 뒤따르는 것은 행정 내부의 정책적 판단에 의한 것이다. 행정 내부훈령이 적법한지에 대해서는 납세자는 법원의 판단을 받아볼 수 있으며 그 대상에 적용시기의 적법성도 포함시킬 수 있기 때문에 법규로서 예규와 기본통칙의 적용시기는 어떻게 설정해야 한다는 규정을 두지 않으면 안 되는 것은 아니다. 예규와 기본통칙은 그 법규성이 부인되어야 할 것이지만 납세자의 권익에 미치는 영향이 지대하고 사실상 법규 보충적인 기능을 수행하고 있기 때문에 그 적용시기도 사안에 따라서는 매우 중요한 의미를 지니고 있다. 예규와 기본통칙이 올바른 해석을 위해 개정된 것이라면 적용시기를 따로 두지 않는 것이 행정의 합법성의 원칙 및 평등의 원칙에 비추어 보아 당연할 것이기 때문이다. 그러나 그러한 원칙에 불구하고 납세자의 신뢰를 보호하여야 할 필요는 있으며 국세기본법이 비과세의 관행을 존중하도록 하는 규정도 두고 있기 때문에 소급적용을 제한할 이유도 있는 것이다. 예규와 기본통칙은 기본적으로 소급적용을 부인하되 납세자의 이익에 도움이 되는 것일 경우에는 소급적용하도록 하는 것이 타당할 것으로 생각된다. 이를 위해서는 미국 내국세입법에서와 같은 규정의 도입을 검토할 필요가 있다.

미국내국세입법 제7805조 준칙과 규칙(rules and regulations)

(a) 권한 - 이 법의 다른 규정에 의해 재무부의 직원 이외의 자에게 권한이 주어진 경우를 제외하고는 재무부 장관은 이 법의 집행을 위해 필요한 준칙과 규칙을 제정할 권한을 지닌다. 이는 내국세입과 관련된 법의 개정에도 따라 필요한 모든 준칙과 규칙을 제정할 권한을 포함한다.

(b) 규칙의 소급적용

(1) 일반적 원칙 - 이 장에서 달리 규정된 경우를 제외하고는 내국세입법과 관련된 어떤 잠정적, 제안된 또는 최종의 규칙도 아래 일자들 중 가장 빠른 날 전에 종료하는 과세기간에 적용되지 않는다.

(A) 해당 규칙이 연방문서국(Federal Register)에 등록되는 날

(B) 최종규칙의 경우 잠정 혹은 제안규칙이 연방문서국에 등록되는 날

(C) 잠정, 제안 혹은 최종 규칙의 실질적 내용을 미리 알려주는 고시가 일반에 공표된 날

(중간 생략)

(5) 내부규칙 - 제1항의 소급적용의 제한 규정은 재무부의 정책, 업무집행이나 절차에 관한 어떤 규칙에도 적용되지 않는다.

(6) 의회의 권한 부여 - 의회는 장관으로 하여금 제1항을 무시할 수 있는 권한을 부여할 수 있다.

(7) 소급적용의 선택 - 장관은 어떤 납세자에 대해서도 제1항에 규정된 날 이전에 해당 규칙을 적용받을 것을 선택하도록 허용할 수 있다.

(8) 회신(rulings)에 대한 적용 - 장관은 내국세입법과 관련된 회신이 소급 효 없이 적용될 수 있는 범위를 지정할 수 있다. 여기서의 회신은 규칙의 형식을 지니지 않은 법원의 결정이나 행정결정을 포함한다.

2. advance ruling

본 연구보고서의 제II장에서 분석한 바와 같이 현행의 세법해석 사전답변제도는 신뢰보호원칙 및 확약의 법리에 의해 구속력을 인정받을 수 있는 가능성이 있지만 법적인 안정성을 보장하는 데에는 부족하다. 아래에서는 이러한 문제를 보완하기 위한 입법의 방안을 제시하고자 한다. 아래의 방안은 납세자의 입장에서 납세협

력비용을 감소시키고 미래의 법적 분쟁의 위험을 최소화하기 위한 목적으로 제시된 것이다. 그런데 무릇 모든 제도는 그것을 도입할 때 수반하는 행정비용 및 실현가능성 측면에서도 그 검증이 이루어질 필요가 있다. 이와 관련하여 우선적으로 고려할 것은 국세청장에게 advance ruling을 발할 권한을 부여할 경우 그가 그것을 효과적으로 발할 수 있는 조직을 가지고 있는가 하는 점이다. 답변을 하기 위해서는 사실상 사전조사 정도의 행정력을 투입하여야 하는데 기존의 심사조직만으로는 곤란하다. 반면 기존의 조사조직은 이와 같은 서비스의 제공에는 익숙하지 않다. 따라서 이를 전달할 수 있는 조직이 신설될 필요가 있다. 다음 국세청장이 충분한 행정력을 갖추고 있다 하더라도 이를 적극적으로 발하고자 하는 동인을 가지게 될 것인가 하는 현실적인 점도 역시 고려하여야 한다. 반드시 하지는 않아도 되는데 스스로를 구속하는 내용의 입장을 발하는 행위가 행정을 담당하는 자의 관점에서는 현실적으로 금기시되고 있는 것임에는 분명하다. 이 때문에 advance ruling 제도가 제도를 위한 제도가 되어 유명무실화할 위험을 내포하고 있는 것이다. 따라서 이 제도가 제대로 정착하기 위해서는 이 제도가 본래의 목적에 부합하게 운영되고 있는지 사후평가하는 제도를 정립하고 그에 대해 외부적인 감시가 이루어지도록 하는 것이 필요하다. 과세당국의 입장이 이와 같은 비용과 위험을 부담하는 것은 각국의 제도 도입 사례로 볼 때 국가경제 전체적으로 보아 충분히 정당화될 수 있을 것이다. 아울러 최근의 엔화스와프예금, 역합병 및 수익적 소유의 개념과 그 적용을 둘러싼 사건들에서 보듯이 세법령의 해석을 둘러싸고 사후에 납세자와 과세당국이 지불하여야 할 비용을 감안한다면 이 제도 도입이 충분한 근거를 갖는다고 볼 일이다.

가. 제도의 주요 구성요소의 개선

1) 명칭의 문제

우리나라에서 2008년 10월 1일 시행된 advance ruling 제도는 ‘세법해석사전답변’이라는 명칭을 가지고 있다. 이를 간략하게 ‘사전답변’으로 하는 것이 바람직할 것으로 보인다.

‘사전답변’이라는 것은 답변이 사전에 이루어진다는 것인데 무엇보다 앞선다는 것인가 하면 납세의무의 성립 전이라는 의미이다. 납세의무의 성립 전에 성립된다면 어떤 조세효과가 있을 것인지에 대해 과세관청의 인식을 전달하는 것이다. 그리고 그것에 조세부과처분의 권한을 가지고 있는 관청이 구속되겠다고 하는 것이니 사전결정과 같은 것이다. 답변은 질문을 한 것에 대한 답변으로서 항상 통지를 필요로 한다. 사전결정한 것을 답변하는 통지인 것이다. 이를 축약하여 ‘사전답변’으로 하는 것이 내용을 잘 전달하는 것으로 평가된다.

그런데 ‘세법’은 불필요한 사족에 해당한다. 어차피 국세청장의 이름으로 발하는 것이기 때문에 세법이라는 말은 굳이 붙일 필요는 없다.

특히 문제가 되는 것은 ‘해석’이다. 이 용어도 삭제하는 것이 타당하다. 회신되는 내용은 개별 사건에 대한 것이다. 사전이라는 것은 개별사건에 의해 납세의무가 성립하기 전이라는 것이므로 회신은 개별 사건을 전제로 하는 것이다. 개별 사건에 대한 세법의 적용결과의 회신이므로 단순히 ‘해석’이라고 하는 것은 부적절한 표현이다. 세법의 해석과 관련하여 국세청장의 견해를 밝힌 것으로 예규나 기본통칙과는 근본적으로 다른 것이다. ‘해석’이라는 말은 또한 기획재정부 장관과 국세청장 간의 권한의 경계를 불분명하게 할 소지가 있다. 새로운 해석사항으로서 명확한 판단이 곤란할 경우에는 기획재정부 장관에게 의견을 조회할 필요가 있을 것

이다. 추후 기획재정부 장관이 해당 사전답변에서 근거한 해석론과 다른 견해를 공표하게 된다면 해당 사전답변은 위법한 것이 된다. 해당 사건에 대해서는 그에 불구하고 여전히 유효한 것이 되어야 할 것이지만 합법성의 가치를 희생하는 결과가 될 것이다.

2) 신청대상자

현행 제도상 특정한 거래와 직접 관련 있는 사업자로 한정하고 있다. 우선 사업자에 한하여 실시해 보고 점차 그 적용대상을 확대하고자 하는 것으로 이해된다. 관련성을 심사하는 데에는 실명을 확인할 필요가 있을 것이다. 장차 사업과 관련없는 소득 및 양도·상속·증여 등 관련한 질의로 그 범주를 확대할 필요가 있다.

3) 질의대상

현행 제도상 실명의 민원인으로부터 그의 직접적 이해관계가 있는 특정한 거래만을 대상으로 한다. 원칙적으로 조사중, 쟁송중, 기과세된 사안은 배제한다. 여기서 특정한 거래는 거래가 시작되었거나, 가까운 장래에 거래가 이루어질 것으로 볼 수 있을 정도의 행위가 이루어져 사실관계가 어느 정도 형성된 경우를 말한다. 예를 들어, 투자의향서(Letter Of Intent), 양해각서(Memorandum Of Understanding) 또는 계약서(Contract 또는 Agreement) 작성의 사실, 재화·용역 공급의 개시, 시설투자 계획서 작성 등의 사실이 있는 경우가 되어야 할 것이다.

현행 제도상 단순한 사실관계의 확정 사항은 회신에서 배제하도록 하고 있다. 예로서 종합적 사실관계 파악이 필요한 부당행위계산 부인, 제2차 납세의무 해당 여부 등에 대해서는 회신에 배제된다고 한다. 그리고 실질과세 적용 가능 여부 등도 배제된다. 외국 법인의 소득에 대한 원천징수의무자가 동 소득의 실질 귀속자를

수익적 소유자로 판단하여 그에 따라 조세조약을 적용할 수 있는지 여부도 배제된다. 그런데 이들 규정들은 납세자가 세법을 적용할 때 가장 어려움을 겪는 것들이다. 그리고 이들은 단순한 사실관계의 확정에 관한 사항은 아니다. 사실관계의 확정에는 이론이 없지만 세법상 ‘부당’, ‘실질’ 및 ‘사업이 중대한 위기’와 같은 포괄적 불확정개념에 포섭되는지가 불분명한 경우에 해당하는 것이다. 이들은 세법의 적용에 관한 사항이 된다. 따라서 단순한 사실관계의 확정에 관한 사항이라는 이유로 회신을 배제하는 것은 타당하지 않은 것이다. 다만, 이들 조항의 적용을 위해서는 사실관계에 대한 매우 심도 있는 조사가 필요하며 추후 동 사건의 미묘한 변화에 의해 그 적용결과가 달라질 수 있으므로 회신에 신중을 기할 필요가 있다. 이러한 판단에는 여러 사람으로부터 의견을 들어 균형 있는 판단을 할 필요가 있으므로 이탈리아, 프랑스 및 스웨덴에서와 같은 위원회 방식의 결정이 타당할 것으로 보인다.

4) 처분성

질의회신은 확약 혹은 사전결정과 유사한 법적 성격을 갖는 것이다. 판례는 확약의 처분성을 부인한다. 사전결정은 행정처분의 하나이다. 독일에서는 확약과 회신 모두 처분성이 인정된다. 일본에서 사전회신은 처분성이 부인된다. 법원은 행정절차법에 포함되지 못한 확약을 처분으로 보지 않고 있다. 일본에서 사전회신은 법령상 근거를 갖지 않은 행정청의 의견이다.

현행 제도상으로 사전답변을 처분으로 보아 그의 위법성에 대해 다투도록 할 수는 없을 것으로 보인다. 국세청장의 단순한 의견에 불과하기 때문이다. 다만, 일본 동경대학의 마수이 야스히로 교수가 지적하다시피 잘못된 사전답변으로 납세자가 손해를 입었을 경우에는 손해를 배상받을 수 있는 장치가 필요하다. 현행 법제상으

로도 국가배상소송이 가능하므로 그 길을 선택하면 될 것이다. 다만, 사전답변은 사실상 사전결정이라고 볼 수 있으므로 추후 제도의 법령상 근거규정이 도입되는 때에는 처분으로서 항고소송의 대상이 되도록 할 필요가 있을 것이다.

현재도 국제조세조정에관한법률 제6조상의 사전가격승인의 경우 신청을 받아 형식적 요건을 갖추었음에도 승인을 하지 않거나 승인의 내용이나 절차상 하자가 있는 때에는 그에 대해 소송을 제기할 수 있을 것이다. 동일한 관점에서 볼 때 사전답변제도가 법령상 근거를 갖는다면 처분성을 인정하여야 할 것으로 보인다.

5) 수수료 징수

개별 납세자의 편익을 제고하는 것이므로 그에 상응하는 수수료를 받아 처리하여야 할 것이다. 다만, 현재도 국제조세조정에관한법률 제6조상의 사전가격승인, 법인세법 제98조의 5의 규정에 의한 조세조약 적용의 사전승인의 경우에는 수수료를 징수하지 않고 있는데 이들 규정과의 조화가 필요하다.

6) 구속력

현행 제도상으로는 개별 사안에 대해 국세청장이 공적인 견해를 표명한 것으로서 신뢰보호원칙의 적용을 위한 기본적인 요건은 갖춘 것으로 볼 수 있을 것이다. 다만, 법원이 설정한 신뢰보호원칙의 적용요건을 충족하고 있는지는 개별적인 사안마다 법원의 판단을 받아 보아야 알 수 있을 것이라는 한계가 있다. 그리고 독일 조세기본법과 그의 하위 법령에서 설정하고 있는 여러 경우의 수를 모두 고려함으로써 합법성의 가치와 법적 안정성의 가치가 조화를 이룰 수 있도록 제반 규정을 도입할 필요는 여전히 있는 것이다.

7) 공표

새로운 법령해석 기준으로 가치가 있는 것은 공표하는 것이 타당하다. 다만, 납세자의 권익을 보호하기 위해 실명은 삭제(redaction)하는 것이 바람직하다. 납세자가 실명을 배제한 내용조차도 공개를 거부할 수도 있으므로 실명의 공개 여부에 대해 납세자의 의견을 듣는 것이 필요하다.

8) 정상가격의 산정-이전가격과세와 관세

정상가격에 대한 사전승인은 사전답변의 한 유형이다. 정상가격의 산정은 사실관계의 확정으로 그치는 작업이 아니라 확정된 사실관계에 세법을 적용하여 정상가격을 찾는 과정이다. 따라서 사전답변의 일종이라고 볼 수 있는 것이다. 관세과세가격에 대한 사전승인과 조화를 이루도록 국세청장과 관세청장이 상호 협력체계를 갖추는 것이 필요할 것이다.

나. 국세기본법 개정안

아래에서는 구속력 부여에 관한 사항을 중심으로 개정안을 논한다. 아래 두 개의 안을 제시하였다. 제1안은 위원회의 도움 없이 국세청장이 단독으로 결정하는 방식이고 제2안은 위원회의 심의를 거쳐 국세청장이 결정하는 방식이다. 제2안대로 하면서 단독 결정할 사항은 위원회에 일괄상정하여 처리하는 방법도 고려할 수 있을 것이다. 위원회 방식으로 처리하는 사안에 있어서는 납세자로부터 청문할 수 있는 기회가 주어지는 것이 바람직할 것이다.

제1안은 국세청장 단독으로 결정함으로써 신속성을 확보할 수 있게 할 것이다. 그리고 공무원들이 직접 책임지고 판단하도록 함으로써 전문성에 입각한 판단이 가능하게 할 것이다. 다만, 과세관

청의 입장에 치우쳐 보수적인 의견만 제시하게 됨에 따라 오히려 납세자의 경제활동을 위축하게 하는 부작용이 문제될 수 있다. 제2안은 위원회 방식으로 하계 함으로써 국세청장은 단독으로 결정하는 것에 따른 심리적인 부담을 줄일 수 있게 됨에 따라 보다 중립적인 입장에서 전향적인 결정을 할 수 있게 될 것이다. 그리고 사전조사에 대해 민간의 의견을 들음으로써 준사법적인 기능을 수행하게 하는 긍정적인 측면이 있다. 그러나 위원회의 구성원들이 해당 사안에 대해 충분히 검토할 시간적 여유를 가지지 않을 경우에는 현실에 부합하지 않으면서 그 파급효과가 큰 잘못된 결정을 내릴 우려가 있다.

1) 제1안

국세기본법 제2장 국세부과와 세법적용 제2절 세법적용의 원칙에 제20조의 2로 다음의 규정을 신설할 수 있다.

제20조의 2 【사전답변】

- ① 개별 사건에 의하여 납세의무가 성립하기 전 세법의 적용에 의문이 있는 납세자는 국세청장에게 대통령령이 정하는 바에 따라 서면으로 질의할 수 있으며, 질의를 받은 국세청장은 질의를 접수한 날로부터 90일 이내에 답변을 하여야 한다.
- ② 제1항의 규정에 따른 답변을 받은 질의자가 당해 답변이 위법하게 된 데 대해 자신에게 귀책사유가 있는 등 대통령령이 정하는 경우 이외에는 국세청장, 관할지방국세청장 및 관할세무서장은 당해 질의자에게 답변의 내용에 반하는 불이익한 처분을 할 수 없다.

2) 제2안

과세전적부심사와 같은 위원회 방식으로 결정하도록 하는 방안이다. 불확정개념의 적용에 관한 사건을 처리할 수 있도록 하기

위함이다. 과세전적부심에 관한 조항 바로 밑에 제81조의 13으로 신설한다. ‘사전답변’ 대신 ‘사전적용’으로 한다. 마치 일반 행정법상 사전결정과 같은 개념으로 구체화한 것이다. 사전적용의 대상은 시행령에서 몇 가지 예시를 하고 보다 구체적인 사항은 국세청장이 결정하도록 하는 방식이다. 시행령상 예시에 실질과세원칙, 부당행위계산부인규정 및 조세조약의 적용을 포함시켰다.

국세기본법 제81조의 13[세법의 사전적용]

- ① 납세자가 자신이 당사자이거나 이해관계가 있는 구체적 사실관계 중 대통령령이 정하는 것에 대한 세법령의 적용에 대해 사전결정을 받고자 하는 경우에는 관할세무서장 또는 관할지방국세청장에게 사전결정을 청구할 수 있다. 다만, 법령과 관련하여 국세청장의 유권해석을 변경하거나 새로운 해석이 필요한 경우 등 대통령령이 정하는 사항에 대하여는 국세청장에게 이를 청구할 수 있다.
- ② 사전결정청구를 받은 관할세무서장·관할지방국세청장 또는 국세청장은 사전결정심사위원회의 심사를 거쳐 결정을 하고 그 결과를 청구를 받은 날부터 90일 이내에 청구인에게 통지하여야 한다.
- ③ 사전결정심사위원회는 납세자가 제출한 사전결정청구서상 증빙에 의해 입증되는 사실관계에 대해 세법을 적용하여야 한다.
- ④ 관할세무서장·관할지방국세청장 또는 국세청장은 사전심사위원회의 결정의 근거가 되는 입증자료와 그에 입각한 사실관계와 동일한 사실관계에 대해서 사전심사위원회의 결정과 다른 결정을 할 수 없다.
- ⑤ 납세자는 사전결정심사위원회의 결정에 대해 이의를 제기할 수는 없다. 다만, 사전결정심사위원회의 결정을 근거로 한 관할세무서장·관할지방국세청장 또는 국세청장의 결정에 대해서는 이 법에 따른 통상의 권리구제를 받을 수 있다.
- ⑥ 관할세무서장·관할지방국세청장 또는 국세청장은 다음의 사안에 대해서는 심사를 거부할 수 있다.
- ㉠ 납세자가 이미 사전결정청구를 받은 사안과 동일하거나 유사한 사안에 대해 사전결정청구를 하는 경우

- ㉠ 현재 세무조사 또는 쟁송이 진행중인 사건에 관련되는 사안인 경우
- ㉡ 납세자가 구체적인 사실관계에 관한 객관적인 입증자료를 첨부하지 않은 경우
- ㉢ 국세청장은 사전결정심사의 결과 세법해석에 관한 사항이 납세자의 일반적 세법적용을 위해 필요하다고 판단하는 때에는 납세자의 권익을 침해하지 않는 방법으로 이를 공개할 수 있다. 납세자가 신청한 경우에는 관할세무서장·관할지방국세청장 또는 국세청장 및 사전결정심사위원회는 사전결정청구를 진행하는 과정에서 알게 된 납세자의 정보를 공개하지 말아야 한다. 구체적인 정보의 공개방법에 대해서는 대통령령으로 정한다.
- ㉣ 이 법 제81조의 12의 규정에 의한 과세전적부심사위원회가 사전결정심사위원회의 기능을 수행하도록 한다.
- ㉤ 제58조·제59조·제63조 및 제64조 제2항은 사전결정심사에 있어서 이를 준용한다.
- ㉥ 관할세무서장·관할지방국세청장 또는 국세청장은 사전결정심사청구인으로부터 심사청구절차를 진행하기 위하여 소요되는 행정비용을 감안하여 수수료를 징수할 수 있다.
- ㉦ 제1항 내지 제6항상 사용된 용어의 의미는 다음과 같다.
- ㉧ ‘사전결정’이라 함은 납세자가 자신이 당사자이거나 이해관계가 있는 구체적 사실관계에 대해 세무서장·지방국세청장 또는 국세청장으로부터 사전에 세법의 적용에 관한 결정을 받는 것을 말한다.
- ㉨ ‘사실관계’라 함은 납세자가 당사자이거나 이해관계가 있는 개별적인 법률관계나 사실관계로서 세법의 적용대상이 될 수 있는 것을 말한다. 이에는 이미 발생한 사실관계 뿐 아니라 객관적인 증빙에 의해 발생할 가능성이 높은 것으로 판단되는 것을 포함한다.
- ㉩ 사전결정청구와 그 심사에 관해 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

국세기본법시행령

제63조의 10[세법의 사전적용]

법 제81조의 13 제1항 중 ‘대통령령이 정하는 것’이라 함은 다음을 말

한다.

- ① 조세조약의 적용에 관한 사항
- ② 부당행위계산부인에 관한 사항
- ③ 재산가액의 평가에 관한 사항
- ④ 실질과세원칙의 적용에 관한 사항
- ⑤ 기타 기획재정부 장관이 필요하다고 미리 고시한 사항

V. 결 론

경제현상이 복잡해지더라도 이와 무관하게 조세부담은 경제적 실질에 부합하여 형평에 맞게 지워져야 한다. 이에 따라 조세제도가 추구해야 할 고유한 가치인 형평성을 유지하기 위해서 세법은 복잡해질 수밖에 없다. 즉, 조세제도가 갖추어야 할 다른 덕목인 조세제도의 단순성은 희생될 수밖에 없는 것이다. 그러나 복잡한 세법은 동일한 세수를 조달하기 위한 보다 간편한 세법에 비해 정세비용이나 납세협력비용 등 사회적 비용을 증가시킬 뿐 아니라, 국민이 조세효과를 안정적으로 예측하지 못하게 함으로써 경제가 활력을 찾는 데 장애가 되기도 한다.

세법령을 단순하게 입법하는 일이 어려워지고 있는 상황이므로 세법령을 용이하게 해석할 수 있도록 하는 일이 중요하게 된다. 이에 따라 정부는 세법 해석상 법적인 안정성을 제고할 수 있도록 세법을 사전에 잘 이해할 수 있도록 하는 장치를 여럿 두고 있다. 그러나 이를 통해 세법의 의미를 상세하게 알게 된다고 하더라도 그러한 지식의 보유가 개별 사안에 그것을 잘 대입할 수 있는 능력이 있음을 의미하는 것은 아니다. 세법의 적용은 우선 납세자가 하게 되지만 그것의 최종적인 작업은 세무서장이 하게 된다. 납세자가 실제 관할 세무서장이 어떻게 판단할 것인지에 대해서 미리 알 수 있다면 가장 높은 수준의 법적 안정성을 얻게 될 것이다.

본 보고서에서는 세법령의 적용에 있어서 납세자에게 법적 안정성을 제공할 수 있는 방안을 실체법적 측면과 절차법적 측면의 두 가지 측면에서 강구하였다. 먼저 실체법적으로는 각종 세법령

간 해석과 적용에 관한 원칙을 체계화할 필요가 있을 것이다. 이를 위해 첫째, 여러 세법령간 그리고 세법령과 다른 법령과의 적용의 우선순위 등에 관해 알기 쉬운 가이드라인을 설정한다면 도움이 될 것이다. 국세기본법, 국세징수법, 관세법 및 지방세법의 부과·징수에 관한 기본적인 사항을 규도움이 조세기본법을 창설움이 방안이 그 예이다. 둘째, 세법 적용에 관해 그동안 우리 법원이 축적해 온 원칙들을 법조문화하는 작업도 큰 의미를 가질 것이다. 이를 위해 차용개념, 가장행위 및 위법소득·위법비용 등이 논의될 수 있다.

다음으로 절차법적으로 볼 때 납세자의 법적 안정성을 높이기 위해 정부의 행정절차를 개선할 필요가 있다. 대표적으로 논의되는 것이 질의회신제도이다. 현행의 질의회신제도는 납세서비스 제고에 큰 역할을 하고 있지만 법적 구속력을 갖는 데에는 한계가 있으므로 질의회신의 요건과 효과에 관한 법적 근거를 분명히 함으로써 세법적용상 안정성을 제고하고 납세자편의를 도모하기 위해 advance ruling 제도를 도입할 필요가 있다. advance ruling 제도를 도입할 때 수반하는 행정비용 및 실현가능성 측면에서 우선적으로 고려할 것은 국세청장에게 advance ruling을 발할 권한을 부여할 경우 그가 그것을 효과적으로 발할 수 있도록 전담할 수 있는 조직이 신설될 필요가 있다. 또한 advance ruling 제도가 제대로 정착하기 위해서는 이 제도가 본래의 목적에 부합하게 운영되고 있는지 사후평가하는 제도를 정립하고 그에 대해 외부적인 감시가 이루어지도록 하는 것이 필요하다.

참 고 문 헌

- 국세청, 「전화·인터넷상담(답변)의 법적 효력 안내」, 보도참고자료, 2005. 5.
- 김민호, 「조세법에 있어 차용개념의 해석과 적용에 관한 연구」, 『공법연구』, 제31집 제1호, 2001. 11.
- 김성수, 『일반행정법』, 법문사, 2007.
- 김형준·박명호, 「납세협력비용과 정책과제」, 한국조세연구원, 2008. 2.
- 박명호·김봉근·김정권, 「우리나라 국민들의 납세의식 조사」, 한국조세연구원, 2008. 12.
- 안창남, 「주요국의 조세제도 - 프랑스편」, 한국조세연구원, 2004. 6.
- 오 윤, 「조세조약상 소득의 귀속에 관한 연구」, 국민대학교 법학박사 학위논문, 2006.
- _____, 「납세자서비스제고방안」, 2006년 하계학술대회, 한국세무학회, 2006.
- 이동식, 「사법질서의 세법에서의 의미」, 『공법연구』, 제31집 제2호, 2002. 12.
- 이태로·안경봉, 『조세법강의』, 박영사, 2001.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2005.
- 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2005.
- 한국조세연구소, 『독일의 조세기본법과 재정법원법』, 1995.
- 金子宏, 『租税法(第10版)』, 弘文堂, 2005.
- 増井良啓, 『租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割』, Soft Law, Discussion Paper, Juris, 2005.

- _____, 『租税法の形成における 実験 - 国税廳通達の機能をぐる一考察』, Soft Law, Discussion Paper, Juris, 2006.
- 本庄資, 國制租税法, 財團法人 大藏財務協會, 2005.
- ハッ尾順一, 『租税回避の事例研究』, 清文社, 2005.
- Ault, Hugh, *Comparative Income Taxation*, Kluwer Law International, 1997.
- Ax, Rolf, Thomas Groshe and Juergen Melchior, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Schaeffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2007.
- Blumers, Wolfgang, Advance rulings, Cahiers, International Fiscal Association, Germany, 1999.
- CTPA, *Tax Administrations in OECD countries: Comparative Information Series*, OECD, 2004.
- Collins v. Commissioner, US Court of Appeals, Second Circuit, 1993.3 F.3d 625
- Cultson, Robert, Christine Halphen, Advance rulings, Cahiers, International Fiscal Association, United States, 1999.
- Fueger, Rolf, et. al., supra note 89.
- Galo, Franco and Gordon, Richard K., "Chapter 4. Law of Tax Administration and Procedure," ed. by Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting*, Kluwer Law International, 2000.
- _____, "Law of Tax Administration and Procedure," *Tax Law Design and Drafting*, IMF, 1996.
- IFA, General Report, Advance Rulings(Cahiers), 1999.
- IMF, "Legal Framework for Taxation," *Tax Law Design and Drafting*, 1996.
- Mueller, Johann, *International Tax Planning - Netherlands*,

- IBFD, 2007.
- Romano, Carlo Rosenberg, Leo Thuronyi, Victor, "Chapter 3 Drafting Tax Legislation," *Tax Law Design and Drafting*, IMF, 1996.
- _____, "Chapter 2 Legal Framework for Taxation," *Tax Law Design and Drafting*, IMF, 1996.
- Smith, Robert Thornton, "Tax Treaty Interpretation by the Judiciary," *Tax Lawyer*, 1996, Vol. 49, No. 4.
- Vogel, Klaus, *supra* note 17.
- Zimmer, Frederik, General Report, "Substance over Form," Cahier, International Fiscal Association, 2002.
- Galo, Franco and Gaetano Casertano, "Italy," *The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with the EC Law*, Kluwer Law International, 1998.
- Romano, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles – Towards a European Tax Rulings System?*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.
- Rosenberg, Leo, *Die Beweislast auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozessordnung*, 5. Aufl., 1965.

<국문요약>

법적 안정성 제고를 위한 세법해석제도 개선방안

오윤 · 김진수

경제현상이 복잡해질수록 세법은 형평성을 유지하기 위해서 단순성을 희생함으로써 복잡해질 수밖에 없다. 그러나 복잡한 세법은 동일한 세수를 조달하기 위한 보다 간편한 세법에 비해 징세비용이나 납세협력비용 등 사회적비용을 증가시킬 뿐 아니라, 국민이 조세효과를 안정적으로 예측하지 못하게 함으로써 경제가 활력을 찾는데 장애가 되기도 한다. 세법령을 단순하게 입법하는 일이 어려워지고 있는 상황이므로 세법령을 용이하게 해석할 수 있도록 하는 일이 중요하게 된다. 이에 따라 정부는 세법 해석상 법적인 안정성을 제고할 수 있도록 세법을 사전에 잘 이해할 수 있도록 구성할 필요가 있으며, 기존의 세법령 적용에 있어서도 납세자에게 법적 안정성을 제공할 수 있는 방안을 마련할 필요가 있다.

본 보고서에서는 세법령의 적용에 있어서 납세자에게 법적 안정성을 제공할 수 있는 방안을 실체법적 측면과 정치법적 측면의 두 가지 측면에서 강구하였다. 먼저 실체법적으로는 각종 세법령간 해석과 적용에 관한 원칙을 체계화할 필요가 있을 것이다. 이를 위해 첫째, 여러 세법령간 그리고 세법령과 다른 법령과의 적용의 우선순위 등에 관해 알기 쉬운 가이드라인을 설정한다면 도움이 될 것이다. 국세기본법, 국세징수법, 관세법 및 지방세법의 부과·징수에 관한 기본적인 사항을 규정하는 조세기본법을 창설하는 방

안이 그 예이다. 둘째, 세법 적용에 관해 그동안 우리 법원이 축적해온 원칙들을 법조문화하는 작업도 큰 의미를 가질 것이다. 이를 위해 차용개념, 가장행위 및 위법소득·위법비용 등이 논의될 수 있다.

다음으로 절차법적으로 볼 때 납세자의 법적 안정성을 높이기 위해 정부의 행정절차를 개선할 필요가 있다. 대표적으로 논의되는 것이 질의회신제도이다. 현행의 질의회신제도는 납세서비스 제고에 큰 역할을 하고 있지만 법적 구속력을 갖는 데에는 한계가 있으므로 질의회신의 요건과 효과에 관한 법적 근거를 분명히 함으로써 세법적용상 안정성을 제고하고 납세자편의를 도모하기 위해 advance ruling 제도를 도입할 필요가 있다. advance ruling 제도를 도입할 때 수반하는 행정비용 및 실현가능성 측면에서 우선적으로 고려할 것은 국세청장에게 advance ruling을 발할 권한을 부여할 경우 그가 그것을 효과적으로 발할 수 있도록 전담할 수 있는 조직이 신설될 필요가 있다. 또한 advance ruling 제도가 제대로 정착하기 위해서는 이 제도가 본래의 목적에 부합하게 운영되고 있는지 사후평가하는 제도를 정립하고 그에 대해 외부적인 감시가 이루어지도록 하는 것이 필요하다.

<Abstract>

A Reform Proposal for The Interpretation System of Tax Law for Legal Stability

Yoon Oh and Jin Soo Kim

As the economic circumstances become complicated, the tax law cannot avoid being complicated to maintain the equity at the sacrifice of simplicity. However, the complicated tax law increases social cost by tax collection or compliance cost compared to the simple tax law, and impedes the economy to be restored because it is difficult to predict the effect of taxation. Because it is more difficult to legislate the tax law simple, it becomes more important to interpret the tax laws easily. Therefore, the government should organize the tax law to better understand for the legal stability, and prepare solutions of the legal stability to the taxpayers in applying the current tax laws.

This study shall suggest two ways for improving the legal stability for the tax payers in applying the tax laws; the substantial aspect and the procedural aspect.

In substantial aspect, it is required to systemize the principles regarding interpretation and application of various tax laws. First, it will be helpful to set forth an easy

guideline about the priority among the tax laws or between the tax laws and other laws. 'Tax Framework Act' which standardize the principals of imposition and tax collection under 'Framework Act on National Taxes', 'National Tax Collection Act', 'Customs Act', and 'Local Tax Act' can be a good example for the guideline. Second, it is also meaningful to codify the principles which courts have accumulated in applying the tax laws. For this, borrowing concept, disguise act, illegal income and illegal expense can be discussed.

In procedural aspect, it is necessary to promote the administrative processes for the legal stability of taxpayers. The most frequently discussed issue is Question and Answer System. Current Question and Answer System performs well as a tax administrative service system, but still has a limitation in having a legal effect. Thus it is suggested that Advance Ruling System be introduced to improve the stability in applying tax laws and to promote the taxpayers' conveniences by making the legal authority of requirements and legal effect clear.

The first thing to be considered about the administrative cost and its realistic possibility in carrying advance ruling system out is when the Director of the Office of National Tax Administration has the authority of the advance ruling system, a team which is wholly in charge of that duties should be newly organized for a more effective operation. Valuation and external audit system also shall be required to make this system settle down.

<著者略歷>

오 윤

서울대학교 법과대학 졸업
서울대학교 행정학 석사
미국 Michigan State University MBA
미국 Cornell University LL.M.
국민대학교 법학 박사
현, 한양대학교 법학전문대학원 교수

김진수

한국외국어대학교 무역학과 졸업
미국 University of North Carolina-Chapel Hill 경제학 석·박사
현, 한국조세연구원 선임연구위원

자료 수집 및 정리

김정아 한국조세연구원 주임연구위원

법적 안정성 제고를 위한 세법해석제도 개선방안

2008년 12월 22일 인쇄
2008년 12월 29일 발행

저 자 오 윤·김진수
발행인 원윤희
발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6번지
전화: 2186-2114(대), www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인쇄 일 지 사

© 한국조세연구원 2008

ISBN 978-89-8191-433-2

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 6,000원