

세법해석사전답변제도 발전방안*

오 윤 (주저자, 한양대학교 법과대학 교수)
김 진 수 (공동저자, 한국조세연구원 선임연구위원)

■ 목 차 ■

- I. 연구의 목적
- II. 세법해석사전답변제도
- III. 주요 국가의 사례
- IV. 발전방안
- V. 결론

I. 연구의 목적

본고에서 필자들은 2008년 10월 1일 국세청 훈령으로 도입된 ‘세법해석사전답변제도’의 발전방안에 대해 연구하였다. 세법해석사전답변제도는 국제적으로 advance ruling이라는 이름으로 통용되고 있다. 거의 대부분의 OECD국가가 도입하고 있지만 그에 대해 나라마다 내용과 법적 근거가 상이하지만 법적 구속력을 인정하는 체제를 갖추고 있다. 우리의 세법해석사전답변제도는 국세청을 구속하는 성격을 지니고 있는 것은 사실이다. 그런데 그것은 일반 행정법원칙의 하나인 신뢰보호원칙에 근거하고 있다. 필자들은 보다 확실한 법적 안정성을 보장하기 위한 방안으로서 법규상 근거를 갖도록 하는 방안을 강구해보고자 연구하였다. 이를 위

* 본 논문은 두 필자가 2008년 한국조세연구원 기본연구과제로서 수행한 ‘법적 안정성 제고를 위한 세법해석제도 개선방안’의 용역 보고서 중 세법해석사전답변제도에 관한 부분을 수정 보완한 것입니다.

발표일 : 2008. 12. 6, 수정일 : 2008. 12. 30, 게재확정일 : 2009. 2. 7.

해 독일, 일본 및 미국의 제도를 집중적으로 조사하였다. 법제의 역사와 상호의존도로 보아 유의미하기 때문이다. 이와 관련하여 예규와 기본통칙이 개별 사안에서 보다 납세자 권익을 보호하는 방향으로 적용될 수 있는 방안도 아울러 제안하고자 한다.

Ⅱ. 세법해석사전답변제도

1. 개요

‘세법해석 사전답변제도’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 관련된 이미 개시되었거나, 가까운 장래에 개시될 것이 관련자료 등에 의해 객관적으로 확인될 수 있는 거래의 과세여부 등 세무관련 의문사항에 대하여, 구체적 사실관계를 적시해 사전(법정신고 기한 이전)에 질의하면 명확하게 답변을 하여 주는 ‘세법해석 사전답변제도’를 2008년 10월 1일부터 도입·시행하고 있다. 이는 현재 제한된 몇몇 사안들에 대해 국세청장이 사전승인해 줄 수 있도록 하고 있는 제도를 일반적인 사안으로 확대하는 의미를 가지고 있다. 국제조세조정에관한법률 제6조상의 사전가격승인, 법인세법 제98조의 5의 규정에 의한 조세조약 적용의 사전승인은 이미 도입되어 있는 사전답변의 유형들이라고 볼 수 있을 것이다.

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 과세여부를 결정짓기가 어려워 신의성실의 원칙에 따른 보호를 받는데 한계가 있었지만, 앞으로 ‘세법해석 사전답변제도’가 시행되면

명확하고 책임있는 세법해석을 통해 과세전 단계부터 납세자 권익을 두텁게 보호하며, 세무상 불확실성을 줄이고 기업활동에 예측가능성을 제고하여 신속한 의사결정을 가능하게 함으로써 기업투자 활성화에도 기여할 것으로 기대한다고 한다. 아래 이 제도의 기본 요소에 대해 소개한다.

(1) 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 외국 법인이 포함된다.

(2) 신청대상

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

- 신청인에 대한 세법적용과 관련 없는 사항
- 가정의 사실관계 및 사실판단에 관한 사항
- 신청에 관련된 거래 등이 법령에 저촉되거나 저촉될 우려가 있는 경우
- 조세회피 또는 탈루목적의 신청에 해당되는 경우 등

(3) 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.

(4) 신청기한

신청은 국세의 법정신고기한까지 하여야 한다. 다만, 원천징수의 경우에는 원천

징수 납부기한(즉, 원천징수한 날이 속하는 달의 다음달 10일)까지, 종합부동산세의 경우에는 납부기간 개시일의 전일(즉, 당해 과세연도의 11월 30일)까지 신청하여야 한다.

(5) 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.

(6) 대외공개

답변내용은 국세법령정보시스템에 공개한다. 다만, 공개연기가 필요하다고 판단되는 경우 상당한 기간이 지난 후에 공개하게 된다. 공개할 때에는 신청인의 인적 사항 및 사업상의 비밀 등이 공개되지 않도록 한다.

(7) 법령상 근거

국세청은 '세법해석 사전답변제도'를 국세청 내부규정(훈령)으로 우선 시행하기로 함에 따라, 동 제도의 운영에 관한 기본적인 사항과 사무처리 절차 등을 규정 한 「세법해석 사전답변에 관한 사무처리규정」을 제정하였다.

2. 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.

1) 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 법률행위 뿐 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 부인된다.¹⁾ 일반적으로 확약에 반한 행정처분은 신뢰보호원칙에 위반한 것이 된다. 신뢰보호원칙에 반한 행정처분은 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 조세기본법(Abgabenordnung)에 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 법익간의 비교형량을 하여야 한다는 제약이 남아 있게 된다.

2) 세법상 사전결정

세법해석사전답변제도는 행정법상 사전결정과는 구분되지만 매우 유사한 것이다. 사전결정은 전체 사안을 대상으로 하는 종국적인 행정행위를 하기 이전에 문제가 되는 처분의 개별적인 요건의 충족 여부를 결정하는 행정행위이다.²⁾ 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. 부과과세제

1) 김성수, 일반행정법, 법문사, 2007.3. p.341.

2) 김성수, 전게서, p.339.

도의 세목상으로는 조세채무의 확정은 정부의 부과결정에 의하는 것이기 때문에 사전답변은 실질적으로 사전결정과 다를 바 없는 것이 된다. 예를 들면 현재 국제 조세조정에 관한 법률상 이전가격사전승인제도도 동법을 적용하여 산정하는 정상가격을 미리 결정하여 주는 것이므로 사전결정이라고 볼 수도 있을 것이다. 그리고 사전승인은 대표적인 advance ruling의 하나이므로 세법해석사전답변이 사전결정으로서의 성격을 가진다고 볼 수 있을 것이다.

(2) 불완전한 구속력

1) 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 회신제도를 말한다.³⁾ 다만 일반적인 advance ruling은 그 구속력이 법규에 의해 보장받는 반면 세법해석사전답변제도는 그렇지 못하다.

2) 신뢰보호원칙의 적용수단

세법해석사전답변은 일반적인 행정법상 신뢰보호원칙에 근거해서만 그 구속력을 인정받을 수 있다. 신뢰보호원칙은 판례법상 매우 까다로운 적용요건이 확립되어 있고 개별적인 사안에서 실제 신뢰보호원칙의 적용을 받을 수 있는지 불확실하기 때문에 예측가능성이 떨어지는 문제가 있다. 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

3) 이는 개별적인 사실관계를 가진 특정한 납세자에게 과세관청이 미리 의견을 주는 것이기 때문에 특별질의회신(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 내부훈령에 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 범규화한 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 침해되었다고 볼 수도 있을 것이다.

3. 유사한 제도와 비교

(1) 예규

1) 개념

대통령령인 사무관리규정⁴⁾ 제7조 제2호는 ‘예규’에 대해 규정하고 있다. 사무관리규정은 공문서를 법규문서, 지시문서, 공고문서, 비치문서, 민원문서 및 일반문서로 구분하고 있다. 여기서 ‘지시문서’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 가목⁵⁾은 ‘예규’를 다음과 같이 정의하고 있다. ‘행정사무의 통일을 기하기 위하여 반복적 행정사무의 처리기준을 제시하는 법규문서 외의 문서로서 조문형식 또는 시행문형식에 의하여 작성하고, 누년 일련번호를 사용한다.’법규적 효력이 없으며, 내부의 지시문서임을 명시하고 있다.

한편 국세청의 법령사무처리규정⁶⁾ 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 해석에 관한 내부기준으로 인식할 수 있을 것이다.

2) 법적 성격

법령사무처리규정상 질의회신 중 특별히 명명된 ‘예규’는 그 중요성 때문에 법령

4) 대통령령 제18746호

5) 행정자치부령 제228호

6) 2001. 4. 6. 국세청훈령 제1457호

심사위원회의 심의를 거치도록 하고 있지만 대외적으로는 일반적인 질의회신과 구분되지 않고 공표되고 있다. 이는 예규가 내부적으로 법령심사위원회의 심의를 거칠 필요가 있는 중요성이 있는 경우에만 대외적으로 공표하기 전에 충분한 심리를 거친다는 것을 의미할 뿐 대외적인 효력에 있어서는 법령해석에 관한 지시·지침·질의회신 또는 국세청고객만족센터장의 의견조회에 대한 회보 등과 다를 바 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 것 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.

(2) 기본통칙

1) 개념

대통령령인 사무관리규정 제7조 제2호에서 규정하는 ‘예규’ 중 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 기획재정부장관의 승인을 얻은 것

2) 법적성격

우리나라에서 public ruling은 여러 가지 형태로 존재하지만 가장 법문에 가까운 형식으로 만들어진 것은 기본통칙이다. 기본통칙은 세법 해석의 중요한 사항에 한정하여 작성되며 제정의 절차상으로도 국세청장이 기획재정부장관과 협의하기 때문에 실제 법규적 효력에 버금가는 의미를 가지고 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 전단계에 기획재정부와의 협의 및 기획재정부장관의 승인을 받는 절차를 특징을 지니고 있다. 따라서 대내적인 효력에 있어서는 세법의 집행기관으로서 세무서장을 기속하는 효력이 있는 점에서 예규와 다를 바 없지만 세무서장은 기본통칙이 규정하고 있는 내용이 국세청장 뿐 아니라 기획재정부장관의 견해라는 전제 위해 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 한다.⁷⁾

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 규정하는 바 '세법의 해석 또는 국세행정의 관행이 일반적으로 납세자에

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

게 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 적용한다.'⁸⁾고 규정함으로써 개정통칙의 소급적용을 부정하고 있다. 그러나 과세실무에서는 무시되는 예도 많은 것으로 판단된다.

(3) 일반적 질의회신

1) 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 세법해석에 관한 질의에 회신을 하고 그 회신은 내부훈령적인 성격을 지니는 과세기준자문제도를 두고 있다. 기획재정부장관은 행정부 내에서 세법령의 입안을 담당하는 조직으로서 행정부 내에서 세법령의 해석에 관한 최종적인 권한을 가지고 있다.⁹⁾ 이와 같은 국세청장과 기획재정부장관의 유권해석은 과세관청에게는 사실상 내부훈령과 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 기획재정부장관은 이미 발생한 과세사실에 대해 통상적인 절차에 따라 부과결정하는 이외에 과세사실이 발생하기 전에 그 과세사실에 대해 세법을 적용한 결과에 관해 공식적인 견해를 회신하는 절차를 두고 있지 않다. 세법의 적용기관은 과세관청으로서 개별적인 관할세무서장이므로 그가 세법이 정하는 바에 따라 과세사건이 발생하고 납세의무가 성립하면 세법을 적용하여 결정 또는

8) 국세기본법 기본통칙 18-0...2

9) 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 유권해석기관이라고 할 수도 있겠다.

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 기획재정부장관이 발한 훈령 중에서 국세관련 질의회신의 명칭을 정확히 규정하고 있는 것은 없다. 다만, 국세청의 법령사무처리규정은 ‘질의회신’의 개념을 사용하면서 국세청고객만족센타가 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.

2) 법적성격

질의회신은 국세관계법규의 해석 및 적용에 관한 납세자의 질의에 대한 답변이기 때문에 사무관리규정상 ‘민원문서¹⁰⁾’에 해당한다.

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

4. 문제점

(1) 행정행위성의 결여

사전답변이 행정행위로서 인정되지 않을 경우에는 잘못된 회신 때문에 손해를 볼 경우에 대해 국가배상소송을 통해서만 보전을 받을 수 있게 된다. 하자 있는 부과처분의 경우 실제 이루어진 행위에 대해 주어진 부과처분에 따른 손해이기 때문에 손해액은 세액이 될 것이다. 그러나 잘못된 답변은 납세자의 판단에 영향을 주어 자못 심각한 손해를 입힐 가능성이 있는 것이다. 납세자가 그것의 오류에 대해 바로 잡을 수 있는 기회가 주어진다면 바로 잡고 그 위에 거래를 추진할 수 있는

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

가능성이 있는 것이다.

(2) 구속력 부여 근거의 보완 필요

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. 예를 들어 답변을 소급하여 실효시켜야 하는 경우 장래에 대해서만 효력을 없애야 하는 경우 등 여러 경우에 상응하는 효과를 부여하는 규정이 필요한 것이다.

(3) 기타 세부적인 사항

신청 대상인 및 신청대상 사항의 범주를 확대할 필요가 있다. 그리고 수수료 등 입법적 보완이 필요한 여러 사항들에 대해서도 검토가 필요하다.

Ⅲ. 주요 국가의 사례

1. 독일의 구속사전회신

(1) 세법상 신뢰보호원칙 적용의 역사

독일의 advance ruling은 외부세무조사 과정상 구속확인과 구속사실확인에 그 뿌리를 두고 있다. 두 제도는 1977년 조세기본법 제정 당시부터 존재한 것이다. 그런데 두 제도 모두 외부세무조사의 과정에서만 할 수 있도록 되어 있기 때문에 납세자의 입장에서는 예측가능성을 제고하는 데 한계가 있었다.

일반적인 경우의 advance ruling은 1987년 6월 24일 연방재정법원서한(BMF-Schreibens)에 기원한다. 이는 1990년 2월 21일 연방재정법원서한에 의해 수정되었다. 마지막에는 2003년 12월 29일 연방재정법원서한에 기초하여 ruling이 주어졌다. ruling은 신뢰보호원칙의 적용요건을 구체화하는 서한상의 요건을 충족

하는 경우에 한하여 법원으로부터 구속력을 인정받게 되어 있었다.¹¹⁾ 1997년 연방 재무부는 스스로가 이러한 판례법을 수용하는 내용의 행정훈령을 발하였다.¹²⁾ 이러한 훈령에 입각한 advance ruling이 여전히 신뢰보호원칙의 적용요건 등 불확실한 점이 많았으며 행정행위로 인정받지 못하여 권리구제에 문제가 있다는 지적이 나오게 됨에 따라 2006년 9월 12일 독일 조세기본법 제89조 제2항의 규정에 의해 법적인 근거를 마련하게 된 것이다.

참고로 독일 소득세법상 근로소득원천징수세액의 사전통지,¹³⁾ 관세법상 관세액 사전통지¹⁴⁾ 및 조세기본법상 절차적 권리의무의 통지¹⁵⁾도 구속력이 인정된다.

(2) 구속확언(verbindliche Zusage)

독일에서는 세무조사과정상 구속확언제도가 있다. 조세기본법 제204조부터 제207조까지의 조항에서 규정하고 있다. 외부세무조사와 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 있다.¹⁶⁾

구속확언은 서면에 의하여 부여된다. 서면에는 다음의 사항이 기재된다.¹⁷⁾

- 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

11) Wolfgang Blumers, Germany, Advance rulings, Cahiers, International Fiscal Association, 1999, pp.384-386.

12) Carlo Romano, supra, p.396.

13) 근로소득자의 신청에 의하여 세무서장이 통지한다(독일소득세법(ESStG) 제42조e).

14) Zollkodex 제12조

15) 조세기본법 제89조 제1항 제2문

16) 조세기본법 제204조

17) 조세기본법 제205조

독일의 일반 행정법이론상 확약의 법적 성격에 대해 이를 행정행위라고 보는 설, 행정법상 독자적인 행위형식이라고 보는 설, 행정행위의 성질을 갖는다고 보는 설이 있는데 마지막 것이 다수설에 해당한다.¹⁸⁾ 세법상으로는 확약을 행정행위로 본다.¹⁹⁾ 행정행위로 분류되는 다른 유형의 확약으로는 독일 소득세법상 근로소득 원천징수세액의 사전통지가 있다.²⁰⁾

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. 확인한 내용이 불이행되면 쟁송이나 손해배상청구가 가능하다.²¹⁾

구속확언은 그 결정의 기초가 된 법규가 개정될 때에는 효력을 상실한다. 과세 관청은 구속확언을 취소하거나 변경할 수 있는데 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 배수에 의한 부정한 수단으로 이루어진 경우에만 인정된다.²²⁾

(3) 구속사실확정(taetsachliche Verstaendigung)²³⁾

조세기본법 제201조의 규정은 종결협약(Schlussprechung)에 대해 규정하고 있다. 종결협약의 과정에서 세무조사관이 확인한 사실관계가 그에 대해 당장은 조세 부과시기가 도래하지 않아 조세의 부과가 이루어지지 않지만 추후 그 사실에 기초하여 과세가 부과될 사항인 경우 그것을 세무조사관과 납세자가 확인하여 앞으로의 조세부과는 그것에 의하여 할 것으로 합의하는 것이 구속사실확정이다. 이는 이미 발생한 사실을 부과전 미리 확정하여 두고 그것에 양자가 구속되는 방식이다. 납세자는 이미 발생한 사실에 대해서는 아래의 구속사전회신은 받을 수 없지

18) 한국조세연구소, 독일의 조세기본법과 재정법원법, 1995.3, p.110.

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

20) 근로소득자의 신청에 의하여 세무서장이 통지한다(독일소득세법(ESStG) 제42조e).

21) 조세기본법 제206조

22) 조세기본법 제207조

23) Ax/Grosse/Melchior, supra, p.198.

만 구속사실확정은 받아놓을 수 있는 것이다. 구속사전회신은 법의 적용이며 구속사실확정은 법의 적용을 위한 전단계로서의 사실관계의 확정에 속한다.²⁴⁾

(4) 구속사전회신(Verbindliche Auskuenfte)²⁵⁾

지방세무서장이나 연방국세청장은 조세기본법 제89조 제2항 제1호 및 구속력있는 사전회신에 관한 규정(이하 ‘규정’)²⁶⁾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 제89조 제2항은 2006년 9월 12일 발효하였다.

제89조 조언(Beratung), 회신(Auskunft)

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

24) Carlo Romano, supra, p.396.

25) 독일조세기본법적용지침(Anwendungserlass zur Abgabenordnung)의 내용을 참조하여 작성한 것이다.

26) 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))

를 위한 신청의 상세한 형식, 내용 및 요건과 구속력의 범위에 대해 규정할 수 있다.(이하 생략)

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 독일조세기본법 적용지침(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 설명으로써 대신한다.

1) 신청자

구속력있는 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 해당된다. 제3자에게 그의 정당한 이해관계에 따라 주어진 구속력 있는 사전회신은 그의 미래의 납세의무에 대해 구속력을 발휘한다. 이는 참여관계가 조세결정에 영향을 주지 않는 경우라면 실제 참

여관계가 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.

2) 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

않는다.²⁷⁾

3) 회신 대상 및 방법

가) 회신대상

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

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

나) 회신방법

신뢰보호원칙에 따라 구속력을 갖게 되는 예전의 회신과는 달리 조세기본법 제 89조 제2항의 구속력 있는 사전회신은 하나의 행정행위이다. 구속력 있는 사전회신과 그것의 발부의 거부는 서면으로 이루어져야 한다. 그리고 법률상 구조의 방법에 대해 안내를 하여야 한다. 통지는 조세기본법 제122조의 행정행위의 고지에 관한 규정 및 그의 하위규정에 따라 이루어져야 한다. 규정 제1조 제2항에 해당하는 경우 통지는 해당되는 자 모두에게 동일하게 주어져야 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 사항과의 관련성, 신청에 대한 결정
- 기초가 되는 법령조항과 그것을 결정한 근거; 그것의 신청서에 기록된 법령조항 및 원칙과의 관련성
- 관련 세목과 과세기간에 대한 언급

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

4) 구속력

가) 요건

사전회신은 그것이 기초로 하고 있는 사실관계가 추후 변경되지 않거나 본질적인 부분에서 동일할 경우에만 해당 신청자에 대한 과세상 구속력을 갖게 된다(규정 제2조 제1항). 본질적인 점에서 동일하지 않으면 구속력이 발생하지 않게 되는 것이다. 연방국세청이 회신을 한 경우에는 해당 사건의 관할 과세관청이 그것을 따라야 한다.

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 구속사전회신이 납세의무자에게 불리하게 작용하는지의 판단은 회신한 내용과 적법한 내용의 비교에 의해 이루어져야 하며, 구체적으로 회신한 것에 입각하여야 한다.

권리의 포괄승계의 경우에는 조세기본법 제45조²⁸⁾의 규정에 따라 구속력도 포괄승계인에게 승계된다. 개별적 권리승계의 경우 구속력은 소멸한다. 사실관계가 신청자에 의해서 실현되지 않고 그의 포괄적 승계자가 아닌 제3자에 의해 실현되는 경우에는 구속력이 주어지지 않는다.

나) 실효-소급효

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 제131조²⁹⁾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 알지 못하는데 중대한 과실이 있는 경우

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

28) (1) 포괄권리승계의 경우에는 조세채무관계로 발생하는 채권 및 채무가 권리승계인에게 이전한다. 다만, 본문의 규정은 상속의 경우 강제금에 대해서는 적용되지 않는다.
 (2) 상속인은 유산으로 지불할 채무에 대해 유산채무에 대한 상속인의 책임에 관한 민법의 규정에 따라 책임을 진다. 상속인의 세법상 책임의 근거규정은 그 적용을 방해하지 않는다.

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

다) 폐지·변경-장래효

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

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 존재해온 법률적 상황을 분명히 하는 것이기 때문이다. 따라서 회신은 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. 부적절성을 뒤늦게야 알게 된 경우에는 부적절한 것이 되지 않을 것이다.

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 행정 명령에 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.

라) 청문

조세기본법 제91조 제1항³⁰⁾의 규정에 따라 납세의무자는 회신의 수정을 위해

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

청문을 요청할 수 있다.

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

5) 이의의 제기

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

6) 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 제4번과 제5번에서의 규율이 계속 적용된다.

2. 일본의 사전조회에 대한 문서회답

(1) 도입 경위³¹⁾

일본에서는 종래 특정한 납세자로부터의 조회에 대한 개별사안에 관한 견해의 표명을 문서의 형식으로 하는 절차는 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 법령해석조회

31) 마수이 야수히로, 조세법의 형성에 있어서 advance ruling의 역할, Soft Law, Discussion Paper, Juris, 2005.1 참조.

제도를 도입하는 등 각 행정분야에 있어서 '일본판 reaction letter'에 따른 절차의 투명화가 검토되기에 이르렀다.

그런 중에 2000년 11월 총무청행정감찰국은 '세무행정감찰결과보고서'에 의해 '질의응답 및 재결의 내용의 공표를 확충하는 것에 의해 장래에 납세자가 장부등의 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)'을 제정하고, 동년 9월부터 운용하기 시작하였다. 그것은 2002년 7월 9일부로 폐지되고 동년 7월 10일부터는 '사전조회에 대한 문서회답의 사무처리절차등에 대하여(사무운영지침)'에 따르는 것으로 하였다. 그 절차는 대상이 되는 사전조회 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 거래등에 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 '사업자등의 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 사생활의 보호의 법익과 충돌하는 점이 있다.

일본에서는 일본의 제도는 다른 나라의 것과 비교하여 다음과 같은 특징이 있는 것으로 평가되고 있다.³²⁾ 2004년 동 제도의 입안을 담당했던 국세청의 실무자는 ‘같은 방식의 절차를 가지고 있는 선진제국 중에도 절차가 가장 정착되고 있는 것으로 보이고 일본과 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. 미국 외의 나라로서는 특히 독일의 1987년 및 1990년의 연방재무성의 서한을 근거로 한 절차가 있는 것을 참고하였다고 한다.’³³⁾

기타 제도의 구성요소를 보면 아래와 같다.

- 조회문서에는 실명을 기재하도록 되어 있음
- 실제로 존재하지 않는 사안에 대해서는 판단을 배제함
- 회신문의 대외공개는 동의 하에 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 발생된 경우에는 회답내용과 상이한 과세관계가 발생하는 경우가 있음」의 내용을 기재하고 있음.
- 수수료는 없음

(3) 운영 실태

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

32) 마수이 야수히로, 조세법의 형성에 있어서 advance ruling의 역할, Soft Law, Discussion Paper, Juris, 2005.1

33) 구속확언(Zusage)제도를 참조하였다는 의미이다.

간이 다르나, 원칙 3개월 이내에 회답할 수 있도록 하고 있다. 조회건수는 2004년도 99건, 2005년도 113건, 2006년도 78건임에 이른다.

3. 이태리의 질의회신제도

이태리는 advance ruling제도의 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. advance ruling은 위원회방식을 통해 작성하게 된다.

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 조세회피간의 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 조세회피여부에 대한 판단을 해주고 있다.

advance ruling의 사례로서 다음과 같은 것이 있다. 비거주자가 자기가 지배하는 법인을 이태리 세법에 의하여 (분할되는 법인의 소득과세에 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.

4. 미국의 특정질의회신 제도

미국에서는 ‘특정질의회신 제도(private letter ruling)’가 운영되고 있다. 특정 질의회신 제도는 특정한 거래·사실관계 등에 대하여 구속력있는 질의회신을 신청·회신하는 제도이다. 납세자가 특정 질의회신을 받으려면 국세청 본청 법무담당관실(Office of Associate Chief Counsel)에 서면으로 신청하여야 한다.

특정 질의회신은 상당한 세금이 걸려 있고 법령 적용이 불명확한 사안에 대하여 경정결정 등에 따른 위험부담을 해소하기 위한 것이다. 납세자는 소정의 수수료 부담을 통해 구속력있는 질의회신이라는 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 마련하고 있다.

(1) 질의회신 배제대상

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
- 실제 존재하지 않는 가상의 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

(2) 회신절차

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.

(3) 구속력

내국세입법상 특정 질의회신의 법적 구속력을 바로 규정하고 있는 규정은 없다. 그것의 법적 근거에 대해서는 국세청이 스스로의 훈령에 의해 자기를 구속하는 것으로 인식된다. 특별히 정상가격사전승인(APA)은 납세자와의 약정에 그 구속력의 근거를 찾고 있다.³⁴⁾

미국에서 재무부장관이나 국세청장은 납세자와 종결합의(closing agreement)를 할 권한을 가지므로 자기를 구속하는 특정 질의회신을 할 수 있는 것은 당연하다고 볼 수 있다. 그러나 종결합의의 경우 구속력은 쌍방에 있게 되는데 특정 질의회신은 과세관청만을 기속하게 된다는 점에서 차이가 있다.

특정 질의회신의 효력에 관한 세부적인 사항은 별첨 ‘국세청 규정 2007-1’(p.49~52 참고)에서 규정하고 있다. 국세청은 다른 납세자의 사실관계가 신청인의 경우와 유사하더라도 다른 납세자에게는 구속되지 않는다. 즉, 다른 납세자는 이를 선례로 인용할 수 없다.³⁵⁾ 아래의 문구가 특정 질의회신 회신문 말미에 붙여진다.

34) Robert Cultson, Christine Halphen, United States, Advance rulings, Cahiers, International Fiscal Association, 1999, p.647.

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

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.

특정 질의회신은 일반인에게는 국세청의 법령 해석·적용 방향에 대한 참고자료로는 활용 가능하다. 국세청이 일정한 이유³⁶⁾로 관련 질의회신을 취소할 수는 있다. 다만 특정질의회신으로 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 허용된다.³⁷⁾ 재무부장관은 임의로 취소의 소급효를 배제할 수 있는 권한이 있다.

(4) 대외공개

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

- 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 사

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.

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

37) 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.

실 및 그 공개내용을 신청인에게 사전 통보한다. 대외공개와 관련하여 신청인으로 부터 별도의 동의서를 징취하지는 않는다.

(5) 신청서 허위작성시 처벌

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

(6) 수수료

특정 질의회신 신청에 대하여 아래와 같이 수수료를 납부하여야 한다.

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

IV. 발전방안

1. 세법해석사전답변제도

(1) 주요 구성요소의 개선

1) 명칭의 문제

우리나라에서 2008년 10월 1일 시행된 advance ruling제도는 '세법해석사전답변'이라는 명칭을 가지고 있다. 제언하자면 이를 간략하게 '사전답변'으로 하는 것

이 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 구속되었다고 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.

‘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 기획재정부장관과 국세청장간의 권한의 경계를 불분명하게 할 소지가 있다. 새로운 해석사항으로서 명확한 판단이 곤란할 경우에는 기획재정부장관에게 의견을 조회할 필요가 있을 것이다. 추후 기획재정부장관이 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 관련 없는 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 조사 중, 쟁송 중, 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, 양해각서 또는 계약서작성의 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. 외국법인의 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 균형있는 판단을 할 필요가 있으므로 이태리, 프랑스 및 스웨덴에서와 같은 위원회방식의 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, 잘못된 사전답변으로 납세자가 손해를 입었을 경우에는 그것을 손해를 배상받을 수 있는 장치가 필요하다. 현행 법제상으로도 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) 구속력

현행 제도상 사전답변은 개별 사안에 대해 국세청장이 공적인 견해를 표명한 것으로서 신뢰보호원칙의 적용을 위한 기본적인 요건은 갖춘 것으로 볼 수 있을 것이다. 다만, 신뢰보호원칙의 적용요건을 충족하고 있는지는 개별적인 사안마다 법원의 판단을 받아 보아야 알 수 있을 것이라는 한계가 있다. 한편, 독일 조세기본법과 그의 하위 법령에서 설정하고 있는 여러 경우의 수를 모두 고려함으로써 합법성의 가치와 법적 안정성의 가치가 조화를 이룰 수 있도록 실효 및 폐지·변경 등에 관한 제반 규정을 도입할 필요가 있다.

6) 공표

새로운 법령해석기준으로 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.

7) 수수료 징수

개별 납세자의 편익을 제고하는 것이므로 그에 상응하는 수수료를 받아 처리하여야 할 것이다. 다만, 현재도 국제조세조정예관한법률 제6조상의 사전가격승인, 법인세법 제98조의 5의 규정에 의한 조세조약 적용의 사전승인의 경우에는 수수료를 징수하지 않고 있는데 이들 규정의 운용시에도 수수료를 받도록 하여야 할 것이다.

(2) 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. 위원회방식으로 처리하는 사안에 있어서는 납세자로부터 청문할 수 있는 기회가 주어지는 것이 바람직할 것이다.

1) 제1안

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

국세기본법 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 위원회방식으로 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 대통령이 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 대통령이 정하는 사항에 대하여는 국세청장에게 이를 청구할 수 있다.
- ② 사전결정청구를 받은 관할세무서장·관할지방국세청장 또는 국세청장은 사전결정심사위원회의 심사를 거쳐 결정을 하고 그 결과를 청구를 받을 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 진행 중인 사건에 관련되는 사안인 경우

- ㉔ 납세자가 구체적인 사실관계에 관한 객관적인 입증자료를 첨부하지 않은 경우
 - ⑦ 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.
 - ⑧ 이 법 제81조의 12의 규정에 의한 과세전적부심사위원회가 사전결정심사위원회의 기능을 수행하도록 한다.
 - ⑨ 제58조·제59조·제63조 및 제64조 제2항은 사전결정심사에 있어서 이를 준용한다.
 - ⑩ 관할세무서장·관할지방국세청장 또는 국세청장은 사전결정심사청구인으로부터 심사청구절차를 진행하기 위하여 소요되는 행정비용을 감안하여 수수료를 징수할 수 있다.
 - ⑪ 제1항 내지 제6항상 사용된 용어의 의미는 다음과 같다.
 - ㉕ ‘사전결정’이라 함은 납세자가 자신이 당사자이거나 이해관계가 있는 구체적 사실관계에 대해 세무서장·지방국세청장 또는 국세청장으로부터 사전에 세법의 적용에 관한 결정을 받는 것을 말한다.
 - ㉖ ‘사실관계’라 함은 납세자가 당사자이거나 이해관계가 있는 개별적인 법률관계나 사실관계로서 세법의 적용대상이 될 수 있는 것을 말한다. 이에선 이미 발생한 사실관계 뿐 아니라 객관적인 증빙에 의해 발생할 가능성이 높은 것으로 판단되는 것을 포함한다.
 - ⑫ 사전결정청구와 그 심사에 관해 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.
- 국세기본법시행령 제 조[세법의 사전적용]
- 법 제81조의 13 제1항 중 ‘대통령령이 정하는 것’이라 함은 다음을 말한다.
- ① 조세조약의 적용에 관한 사항
 - ② 부당행위계산부인에 관한 사항
 - ③ 재산가액의 평가에 관한 사항
 - ④ 실질과세원칙의 적용에 관한 사항
 - ⑤ 기타 기획재정부장관이 필요하다고 미리 고시한 사항

2. 예규와 기본통칙

아래에서는 행정내부의 지시문서적인 성격이 있는 예규 및 기본통칙의 개선방안을 논한다. 이들의 개별 사례에 대한 세법적용례와의 조화방안을 중심으로 논한다. 그리고 예규와 기본통칙도 개별 사안에 대해 적용할 때 소급효를 인정할지에 대해 법규적 근거를 보완함으로써 납세자권익의 증진을 도모하는 방안을 제안한다.

(1) 해석 및 적용레간 일관성 확보

1) 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 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 국세청장³⁸⁾이 결정기관으로서 과세적부심의 결정통지는 일종의 행정처분이다. 국세심판관회의는 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 대

38) 국세청장에게 청구한 것을 말한다.

해서까지 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 명기해줄 것을 요청한 관련 판례에 대해 언급을 하도록 하는 제도를 고려해볼 수 있을 것이다. 이로써 관련 결정이 보다 신중해질 수 있을 것이다.

2) 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 기획재정부장관이나 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우에는 조세심판원장에게 기획재정부장관이나 국세청장의 유권해석을 받도록 요청할 수 있다. 조세심판원장은 청구된 사건의 결정에 법령과 관련하여 기획재정부장관이나 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우 기획재정부장관이나 국세청장에게 유권해석을 요청할 수 있다.

(2) 예규와 기본통칙의 적용시기

예규와 기본통칙은 질의회신 중 반복적이고 중요한 사항에 대해 일반 질의회신 발부절차에 국세청장과 기획재정부장관의 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 법규로써 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 법규보충적인 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 것이다. 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 재무부장관은 이 법의 집행을 위해 필요한 준칙과 규칙을 제정할 권한을 지닌다. 이는 내국세입과 관련된 법의 개정에 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 규정한 날 이전에 해당 규칙을 적용받을 것을 선택하도록 허용할 수 있다.
- (8) 회신(rulings)에 대한 적용- 장관은 내국세입법과 관련된 회신이 소급효 없이 적용될 수 있는 범위를 지정할 수 있다. 여기서의 회신은 규칙의 형식을 지니지 않은 법원의 결정이나 행정결정을 포함한다.

V. 결 론

세법해석사전답변은 납세자권익의 증진과 부실과세의 방지라는 측면에서 매우 좋은 제도이다. 그간 정부는 세법의 명확성 제고를 위해 적지 않은 노력을 하여 왔지만 이제 좀더 체계적인 접근방법을 활용하는데 눈을 돌리게 된 것이다. 이미 여러 외국에서 당연한 것으로 여겨지던 것이 이제 제도화된 것인데 외국의 예에서 보듯이 단번에 제도가 완벽해질 수는 없다. 문화와 시대 상황에 가장 적합한 방법부터 모색하는 것이 현명한 것이다. 그런 관점에서 본다면 먼저 국제청 훈령으로 제도를 도입하고 신뢰보호원칙의 적용에 관한 법원의 입장을 타진해보는 것도 방법일 것이다. 그러나 타산지석을 무시할 이유는 없다. 외국의 예 특히 독일의 예에서 보듯이 여러 방법을 사용하여 왔으면서도 이제 상정 가능한 상황에 대해 법규로써 법적 효과를 미리 설정해놓는 것이 제도 본래의 취지에 부합하는 것이라면 그것을 굳이 미룰 이유는 없는 것이다. 아울러 마지막으로 몇 가지를 강조하고자

한다.

우선 사전답변은 세법의 해석문제가 아니라 적용문제라는 것이다. 세법의 해석과 적용의 권한의 한계의 설정이 비록 행정기관간의 문제에 그치는 것으로 보일지 모르지만 제대로 운용되지 않아 엇갈리는 입장들이 나타날 경우 납세자권익보호에 흠이 생기게 될 것이다.

둘째, 사전답변은 사전결정에 해당한다는 것이다. 국세심판상 납세자에게 유리한 결정이 내려질 때에는 사실상 최종심의 역할을 하듯이 사전답변도 법제화될 경우 납세자에게 유리한 결정이 내려질 때에는 사실상 최종결정이 된다. 이러한 점을 감안한다면 준사법적인 과정을 거쳐 결정을 내리도록 하는 방안을 고려하여야 한다는 것이다. 특히 납세자들이 실제 조세효과를 판정하기 곤란한 불확정개념의 적용에 관해서는 외국의 예에서 보듯이 여러 사람들의 견해를 모을 수 있는 위원회방식이 더 좋을 것이다.

다음, 세법해석사전답변제도가 올바르게 운영되기 위해서는 세법해석사전답변 뿐 아니라 유사한 결정방식인 과세전적부심이나 국세심판결정이 기존의 예규 및 법원의 판례와 상호 조화를 이룰 수 있는 장치가 필요하다는 점이다.

마지막으로 납세자의 권익보호와 합법성의 가치제고의 상충하는 범익간 조화를 도모할 수 있도록 국세청장에게 예규와 기본통칙의 소급효를 제한하는 권한을 부여할 필요가 있다.(끝)

〈참고문헌〉

- 김민호, 조세법에 있어 차용개념의 해석과 적용에 관한 연구, 『공법연구』 제31집 제1호.
- 김성수, 『일반행정법』, 법문사, 2007.3.
- 이동식, 사법질서의 세법에서의 의미, 『공법연구』 제31집 제2호.
- 이태로 · 안경봉, 『조세법강의』, 박영사, 2001.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2005.
- 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2005.
- Carlo Romano, Advance Tax Rulings and Principles - Towards a European Tax Rulings System?, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.
- CTPA, Tax Administrations in OECD countries: Comparative Information Series(2004), OECD, 2004.
- Frederik Zimmer, General Report, "Substance over Form", Cahiers, International Fiscal Association, 2002.
- Hugh J.Ault, Comparative Income Taxation, Kluwer Law International, 1997.
- IFA, General Report, Advance Rulings(Cahiers), 1999.
- Johann Mueller, International Tax Planning - Netherlands, IBFD, 2007.
- Rolf Ax, Thomas Groshe & Juergen Melchior, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Schaeffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2007.
- Victor Thuronyi, Chapter 3 Drafting Tax Legislation, Tax Law Design and Drafting, IMF, 1996.
- 本庄 資, 『租稅法』 제10판, 弘文堂, 2005.
- 増井良啓, 租稅法の 形成에 있어서 advance ruling의 役割, Soft Law, Discussion Paper, Juris, 2005.1.

【주제어】 조세, 세법해석사전답변, 예규, 기본통칙, 신뢰보호, 소급효

<Abstract>

A Proposal for the Development of Advance Tax Ruling System in Korea

Oh, Yoon · Kim, Jin Soo

In most of OECD countries tax payers may request the tax authorities to issue advance tax rulings. The scope and procedure for the issuance of rulings are different by the country. But once a ruling is issued it has a binding effect, which is also respected by the courts, in vast majority countries. Advance tax ruling system was introduced in Korea in 2008. A ruling under this new system is expected to have a de facto binding effect on the determination of tax authorities. Such binding effect is founded on Vertruenschutz principle which has been developed by the courts but is not so firmly rooted in the tax law areas as to be relied upon by the general public. In the study the authors researched advance tax ruling systems of the U.S., Germany, Japan and a few other countries to build a proposal to make the new system have a stable legal foundation which may be also respected by the judiciaries. The following are the excerpts of this study.

Firstly, subjects of tax ruling are not simply matters of tax law interpretation but also those of tax law application. Secondly, the system has to be complemented by a legislation which renders rulings de jure and stable binding effect. Thirdly it is recommended that the determination be made through a quasi-judiciary procedure in a committee. Fourthly a mechanism has to be developed which coordinates various rulings and determinations by the Commissioner of the National Tax Service and the boards of Tax Tribunal. Lastly the Commissioner has to have an authority to limit the retrospective effect of a ruling in case it is necessary for the Vertrauensschutz of taxpayers.

Key words : tax, advance ruling, regulation, basic ruling, Vertrauensschutz,
retrospective effect