

# 세무지도와 지방세 부과처분 해설

전 동 흔

행정자치부 지방세정팀 서기관

## 1. 의 의

자치단체에서 지방세를 적용하고 운영하는데 있어서 부과처분, 세무조사, 납세지도 등 다양한 형태의 처분이나 활동이 이루어지게 된다. 그 중 과세관청에서 납세자에게 행하는 세무상당, 납세안내, 납세지도, 유권해석 등(이하 여기서 “세무지도”라고 한다)에 대하여 납세자가 이를 신뢰하고 경제행위를 한 결과 지방세법상의 불이익을 당한 경우 이에 대하여 구제를 받을 수가 있는 것인가?

최근에 자치단체의 행정기능이 현저하게 확대되고 이와 더불어 지방세 과세처분과 같은 권력적 행정작용보다는 그 비중이 더해가고 있는 비권력적 행정작용 가운데 크게 부각되고 있는 것의 하나로 행정지도를 들 수 있다. 지방세 분야에 있어서도 과세처분보다는 납세자에 대한 사전 납세안내나 세무지도 등의 기능이 강조되고 납세자의 권익보호가 중시되고 있는 실정이다. 세무지도는 지방세정의 편의성과 효율성으로 말미암아, 최근에 많이 사용되고 있는 비권력적 사실행위이나 그 자체로서는 아무런 법적 효과도 발생하지 않는다.<sup>1)</sup>

그러나 지방세정운용의 실제에 있어서는 세무지도는 사실상의 강제력을 가지므로 그 행위의 효과는 간과 할 수 없으므로 조세법률주의나 법치주의와 관련하여 문제가 제기되고 있다. 뿐만 아니라 세무지도는 반드시 법령의 근거에 의하여 이루어지는 것만은 아니기 때문에 그 지도기준이 불명확하므

로 그것이 필요성의 한계를 넘어서 국민의 기본권을 침해할 가능성도 배제할 수 없다.

지방세의 경우 신고납부체계가 점차 확대되면서 납세자가 자기부과가 보편화되면서 세무지도는 납세의무자가 스스로 성실히 납세의무를 이행하도록 유도하기 위하여 대단히 중요한 뜻을 가진다. 수정 신고납부는 형식에 있어서는 임의적인 신고이나 실제에 있어서는 납세의무자가 강요에 의해 신고한다고 하면 그것은 위법성을 띠고 있는 것은 아닌가. 세무상담, 질의응답 등의 방법을 사용하게 되는 세무지도의 경우 항상 납세의무자에게 이익만을 가져다 주는 것은 아니고, 잘못된 상담을 한다거나 질의에 대하여 모호한 응답을 하는 경우 이를 신뢰한 납세의무자로서는 불측의 손해를 입게 된다면 이 경우에도 세무지도와 관련하여 이러한 신의칙의 적용요건은 어떠한 것이고, 그 효과는 과연 어떠한 것인가?

세무지도라고 하는 개념을 명확히 할 수는 없으나 지방세법을 근거로 조세법률의 규제를 받으면서 지방세의 납세의무의 적정한 실현을 통해서 지방세수입을 확보하고, 공익실현을 위해 봉사하는 것을 목적으로 행하는 통일적 계속적인 지방자치단체의 활동이라고 하는 것이며 그 내용은 직접 납세자에 대해 재산적 부담이 함께 하는 것이라고 하는 점에서 다른 일반행정과는 이질적인 것에 특색이 있다. 따라서 거기서 행해지는 활동은 조세법률이 정하는 범위를 초과해서 행해서는 안된다고 하는 것이 헌법 제59조가 정하는 바에 의해 명백하다.

일반적으로 행정지도라고 하는 것은 법률상의 용어가 아니고, 법률적으로 정확한 정의를 내리는 것은 곤란하지만 행정기관이 일정한 행정목적 달성을 위해 사인 또는 단체에 대해서 경고, 조언, 지도 등의 비권력적, 임의적 수단을 가지고, 상대방의 임의의 협력을 얻어 바람직스럽다고 생각되는 일정한 방향으로 상대방을 유도해서 동조시키는 행위를 하게 하는 것이다. 행정지도는 행정법규의 불완전성으로부터 출현한 것이어서 원칙으로 법령에 근거하지 않고 그것에 주어진 행정목적 달성을 위한 규제유도수단으로서 유용성이 있다.

지방세 중 취득세 등 자기부과제도가 보편화되어 있는 현행 지방세제하에서 납세의무자가 스스로 행사하는 자기부과가 조세법률이 정하는 요건에 따라 행하되 그에 수반하는 납세의무가 적법하게 실현되는 한 그 행위에 의해 확정된 납세의무는 물론 공법상의 법률효과가 주어지는 것은 말할 것도 없다. 그렇지만 조세행정에 있어서 현실은 자기부과 행위인 「조세행정에 있어서 사인의 공법행위」가 어

1) 종래의 소극적인 질서행정으로부터 적극적인 급부행정으로 옮겨짐에 따라 상대방의 동의나 협력을 바탕으로 하는 비권력적 작용의 중요성은 날로 더해가고 있다. 그리고 이러한 다양한 분야에 있어서의 적극적인 기능수행을 위해서 행정주체가 사용하는 수단의 대표적인 것이 행정지도이다. 행정지도는 그 자체로서 행정주체와 사인간에 직접적인 법률관계를 형성하지 않음에도 불구하고 공행정의 구체적 행위형식으로 그 기반을 잡아가고 있으며, 행정객체인 국민의 입장에서도 그것이 전통적 행위형식인 행정권의 발동과 다름이 없는 현실적인 의미를 가지는 수단으로서 받아들여지고 있다.

디까지나 그 이념성이 강하고 실제로 성실하게 신거하는 것을 기대하는 것은 어렵다. 그것은 모든 납세의무자가 지방세법 관계를 정확히 알지 못할 뿐 만 아니라 납세사상을 결여한 데 있다고 생각된다. 그렇다면 과세관청에 의한 세무지도는 중요한 의미를 가지는 것이다. 그 결과로서 납세의무자의 조세공평부담의 보장이 확보되기 때문이고 '세무지도'의 유용성도 바로 여기에 존재한다.

또한 세무지도는 납세자 상대방의 동의 또는 임의적 협력을 전제로 하나 권력적 사실행위이므로 징송대상이 되기 어렵고 세무지도로 말미암아 현실적으로 권리침해가 발생한 경우에 구제수단을 갖지 못한다는 결함이 있음을 부인할 수 없다.<sup>2)</sup> 따라서 잘못된 세무지도로 인하여 납세자의 권익에 피해를 받은 경우 그에 대한 부과징수처분에 대한 효력범위를 살펴보고자 한다.

## 2. 세무지도

### 1) 개 요

행정지도는 행정절차법 제2조에서 “행정기관이 그 소관사무의 범위 안에서 일정한 행정목적 실현하기 위하여 특정인에게 일정한 행위를 하거나 하지 아니하도록 지도, 권고, 조인 등을 하는 행정작용”을 말한다. 즉 행정지도란 행정청이 바람직한 행정질서의 형성을 위하여 국민의 자발적인 동의나 협력을 바탕으로 이들을 일정한 방향으로 유도하는 비권력적인 사실행위이다.<sup>3)</sup>

그러므로 행정기관은 행정지도의 상대방의 의사에 반하여 부당하게 강요하여서는 아니되고 행정기관은 행정지도의 상대방이 행정지도에 따르지 아니하였다는 것을 이유로 불이익한 조치를 하여서는 아니된다. 다만 행정지도의 효과를 제고하기 위하여 인센티브를 제공하는 것은 가능하다.

따라서 행정지도는 일정한 법적 효과의 발생을 목적으로 하는 의사표시가 아니다. 그것은 단지 상대방의 임의적인 협력을 통해 사실상의 효과를 기대하는 사실행위일 뿐이다. 이러한 점에서 행정지도의 일종인 세무지도의 성격도 상대방의 임의적 협력을 전제로 하는 것으로 비권력적 사실행위이다. 일정한 법적효과의 발생을 목적으로 하는 법적행위인 행정행위와 구별되고, 강제적 사실행위인 행정

2) 행정지도는 상대방의 임의적 협력을 전제로 하는 행정작용이다. 그러나 행정지도도 공익의 실현과 일정한 질서의 형성을 목적으로 하는 행정기관의 적극적인 의사에 기한 행정작용임에는 틀림없으며, 따라서 상대방으로 하여금 위에 순응하게 할 것이 요청된다. 그런데 행정절차법은 행정지도는...「상대방의 의사에 반하여 부당하게 강요하여서는 아니 된다」고 규정하고 또한 「행정기관은 상대방이 행정지도에 따르지 아니하였다는 것을 이유로 하여 불이익한 조치를 하여서는 아니 된다」고 규정하고 있다. 따라서 실효성 확보는 당연히 이러한 규정에 위반되지 아니한 범위 안에서 행하여져야 할 것이다.

강제와 구별된다.

## 2) 성 격

세무지도도 행정지도의 일종인 이상 행정지도의 성격과 유사하다. 즉 비권력적 비강제적인 행위로써 사실행위이며 일정한 행정목적 또는 행정질서를 실현시킬 목적하에 이루어지고 납세자를 그 대상으로 하며, 행정지도는 과세관청이 행하는 사실행위라는 점 등이 주요한 특징에 해당한다.

### (1) 세무지도는 비권력적, 또는 비강제적인 행위이다.

즉, 과세관청의 지도에 대하여 이를 받아들일 것인가 또는 받아들이지 않을 것인가 하는 것이 오로지 납세자의 임의에 맡겨져 있다는 것이다. 바꾸어 말하면 세무지도에 복종할 것인가의 여부는 전적으로 납세자가 결정하도록 되어 있다. 따라서 납세자 쪽에서 법률상으로 수용하여야 할 의무를 가지게 되는 과세관청의 의사표시(예 : 지방세 부과처분 등)는 이를 세무지도로 볼 수 없다. 그러므로 과세관청이 행하는 명령적 행위는 이를 세무지도로 볼 수 없는데, 이는 명령적 행위에 따른 의무불이행에 대하여서는 행정강제라든가 또는 가산세 등 행정벌이 과하여지기 때문이다.

그리고 상급행정청이 하급행정청에 대하여 행하는 훈령이라든가 또는 세무공무원에 대하여 행하는 직무명령 등은 세무지도라고 말할 수 없는데, 그 이유는 이들을 받아들일 것인가의 여부는 과세관청이나 세무공무원이 임의로 결정할 수 없는 것이며 이들 훈령이나 또는 명령의 위반은 징계사유가 되기 때문이다.

그러나 실제에 있어서는 납세자가 심리적인 압박감을 느끼게 된다든지 또는 세무지도에 복종한 결과 받게 될 불이익을 우려할 경우에 사실상 납세자는 세무지도에 복종할 수 밖에 없는 경우가 흔히 일

3) 국내의 학자의 견해를 보면, 우선 김도창 교수는 “행정주체가 스스로 의도하는 바를 실현하기 위하여 상대방의 임의적 협력을 기대하여 행하는 비권력적인 사실행위”라고 정의하고, 서원우 교수는 “행정주체가 일정한 행정목적을 실현하기 위하여 행정객체를 상대로 임의적, 비강제적 수단을 사용하여 상대방의 자발적 협력 내지 동의하에 행정상 바람직하다고 생각되는 일정한 질서의 형성을 유도하는 비권력적, 비법률적 행정활동”이라고 보고 있으며, 이상규 교수는 “행정주체가 일정한 행정질서를 형성하기 위하여 행정객체를 일정한 방향으로 유도할 의도 아래 하는 비권력적 사실행위”라고 정의하고 있다. 그리고 박윤혼은 “행정기관이 그 권한에 속하는 공행정에 관한 사항에 대하여 특정의 개인 또는 법인이나 기타 단체를 상대방으로 하여 행정기관이 의도하는 행정질서를 실현하기 위한 협력적 행위를 요청하는 희망의 표시인 비강제적인 사실행위”라고 정의하고 있다.

어난다. 세무지도는 비권력적이며 강제적이 아닌 납세자의 자발적인 복종, 즉 복종의 임의성이 그 특징이라는 특성에서 나타난다. 즉, 세무"지도"이기 때문에 지도를 하는 쪽이 지도를 받는 쪽보다 정보, 지식, 기술 등 여러 가지 측면에서 우월한 위치에서 있을 때에 자연히 복종의 임의성이 도출된다는 것이다. 따라서 과세관청의 요망이라든가 또는 희망의 표시 등은 세무지도라고 볼 수 없다는 것이다. 즉, 요망 또는 희망의 표시의 경우는 과세관청이 납세자와 동등한 위치에서 행하는 행위이기 때문에 과세관청으로 하여금 일정한 행정목적의 달성하기 위하여 유도한다는 점에서는 세무지도와 같은 결과를 가져온다고 하더라도 이는 세무지도가 가지는 하나의 특성인 행정주체의 우월적인 위치를 결여하기 때문에 세무지도로 보기 어렵다.

## (2) 세무지도는 사실행위이다.

세무지도는 과세처분과는 달리 상대방에 대하여 구속력을 발생하는 의사표시도 아니며, 법령의 규정에 의하여 법률적 효과를 발생하는 것도 아니어서 세무지도는 직접으로는 어떠한 법률적인 효과도 발생시키지 않는 것이기 때문에 사실행위인 것이다.

## (3) 세무지도는 일정한 행정목적의 실현시킬 목적하에 이루어지는 행위이다.

세무지도는 납세자에게 일정한 행위를 하도록 하거나 하지 않도록 하게 하는 지도행위이다. 그렇기 때문에 세무지도에 임하는 과세관청은 납세자로 하여금 작위 또는 부작위를 하도록 하는 의사의 적극성을 가지고 있을 것이 요구된다고 말할 수 있다. 따라서 일정한 정보 또는 자료의 단순한 제공행위는 세무지도라고 말할 수 없으며, 이러한 정보나 또는 자료를 제공하는 행위가 납세자로 하여금 과세관청이 원하는 방향으로 행위(작위 또는 부작위를 막론하고)를 하도록 하게 하는 과세관청의 의사의 적극성이 개재되었을 때 비로소 이를 세무지도로 본다는 것이다. 세무지도는 행정주체가 성취하고자 하는 행정목적 또는 달성하려고 하는 행정질서의 방향으로 납세자로 하여금 행위를 하도록 또는 하지 않도록 지도하는 행위이다.

## (4) 세무지도는 납세자에 대하여 행하는 사실행위이다.

세무지도는 정보, 지식 등에 관하여 과세관청이 납세자보다도 우월적인 위치에서 납세자에 대하여

과세관청이 원하는 방향으로 일정한 작위 또는 부작위를 하도록 지도하는 행위인 것이다.

### (5) 세무지도는 과세관청이 행하는 행위이다.

과세관청이 지방세 각 분야에 있어서 전문적, 기술적인 지식과 정보 등을 다른 어떤 사람보다 많이 가지고 있으며, 또 이러한 전문적, 기술적으로 우월한 위치에서 국민의 복지증진, 질서유지 등 행정목적을 원만히 그리고 효율적으로 성취시켜야 할 책임을 가지고 있다. 때로는 납세자의 자발적인 협력을 얻어서 강제력을 원용하지 아니하고 과세목적 성취하는 것이 보다 바람직한 경우도 있을 수 있는 것이다.

### 3) 세무지도의 유형

세무지도는 크게 나누어 교육목적적 세무지도와 규제적 세무지도로 나누어진다.<sup>4)</sup> 교육목적적 세무지도는 법률의 규정 유무에 관계없이 행해지고, 규제적 세무지도는 적어도 법적 수단이 결합되어 있다고 하는 점이 특색이다.<sup>5)</sup>

첫째, 교육목적적 세무지도와 관련하여 납세자의 조세에 대한 관심은 극히 희박하고, 특히 일반의 납세의무자에 있어서는 조세법에 대한 법률적 연구는 적극적으로 행해지지 않고 있다. 그러므로 과세관청은 조세법규에 제때 대응하지 않는 납세의무자를 위해서 세무지도를 강화하여 그 이해를 구하고 지도 및 보급 노력을 기울이고 있다. 따라서 구체적인 지방자치단체인 과세관청의 세무지도 서비스의 내용은 지방세법설명회, 증과세, 비과세 및 감면 등 각종 신고서류 및 신고서의 기입방법의 연수회, 확정신고서의 작성방법 및 법정조서의 기입방법등의 지도, 납세의무자에 대한 세무상담(예 : 방문상담, 인터넷민원상담, 전화상담 등)제도가 있다.

4) 原田尚彦, 行政指導—法の支配と日本の行政體質, JURIST 總合特集 29, 51면. 행정지도는 그 기준에 따라서 여러 가지로 분류할 수 있으나 가장 중요한 분류는 조성적 지도와 규제적 지도로 구분된다. 여기서 조성적 지도라 함은 국민에 대하여 그의 이익을 증진시키기 위하여 행하는 지도로서 일정한 유익한 정보를 제공하거나 또는 農業技術, 産業技術 등에 관한 기술적 조언을 하는 등의 지도를 말하며, 규제적 지도는 일정한 행정목적 달성을 위하여 또는 공익증진을 위하여 행하는 지도로서 물가억제를 위하여 행하는 行政指導나 公害防止 또는 自然環境保全을 위하여 행하는 행정지도 등을 말한다. 흔히 조성적 행정지도는 상대방이 이를 희망하거나 또는 신청함에 따라서 행하는 경우가 많으며, 이에 반하여 규제적 行政指導는 行政主體가 그의 직권에 근거하여 행하는 경우가 많다. 규제적 행정지도는 다시 이를 법령이 정하고 있는 근거에 따라서 행하는 지도와 법령의 근거 없이 이루어지는 지도로 나눌 수가 있는데, 이를테면 일정한 규제적 행정행위를 하기 전에 계몽기간 등을 두어 지도에 임하여 소기의 목적을 달성하고자 하는 경우 등의 전자에 속하는 것이며, 기업상호간의 과당경쟁이나 또는 그 밖의 분쟁을 조정하는 등의 지도가 후자에 속하는 예이다.

5) 齊藤明, 租稅行政指導をめぐる行政權と法の支配の相剋—私的秩序と公的權力の拮抗をめぐる諸問題—, 租稅行政の諸問題, 租稅法研究, 第14號, 28면.

교육목적적 세무지도는 오로지 납세의무자에게 이익을 가져오는 것이기 때문에 그것이 법률의 근거가 필요없더라도 타당하다. 즉 세무지도에 있어서 교육목적적 세무지도는 그 자체 납세의무자의 권리이익을 제한하고, 납세의무를 과한다고 하는 법적 효과를 가져오는 행정절차는 아니기 때문이다. 즉 교육목적적 세무지도는 납세의무자에 대해 납세의무를 강제하는 행정강제와는 구별되어, 거기에서는 납세의무자에 대한 권고, 조언등의 수단을 베푸는 것과 동시에 「임의의 동의」를 구해 조세행정 목적을 달성한다고 하는 사실행위이기 때문에 법령의 근거를 요하지 않는다.

둘째, 규제적 세무지도는 예컨대 수정신고의 경우 과세청은 납세의무자에게 일정한 납세의무를 부담시킨다고 하는 소위 권력적 작용이 수반되는 것이기 때문에 여기에서는 권한규범과 함께 행위규범의 뒷받침이 필요하다고 본다. 즉 여기서 행해지는 세무지도는 적어도 납세의무자의 권리이익의 침해에 관련되므로 법률우위원칙이 지켜져야 하는 것이다.<sup>6)</sup>

#### 4) 세무지도의 기능

##### (1) 사실상 강제성

세무지도는 납세자의 임의적 동의나 협력하에 행하여지는 것이나 실제에 있어서는 세무지도의 주체인 과세관청이 납세자에 대하여 우월적 내지는 지배적인 지위에 있다는 점과 대체로 납세자에 대한 경제적 불이익 등 부여를 간접적으로 제시하게 되어 실질적으로 강제적 효과를 발생시킨다고 일반적으로 수용되고 있다.

##### (2) 세무지도의 순기능과 역기능

첫째, 세무지도가 법치국가에서 활용되는 이유는 현대국가에서 확대되는 행정기능의 효율성확보에 있다. 즉 세무지도가 과세관청에 대해서는 법적 근거가 없는 경우에 행정의 편의와 탄력성을 제고하

6) 변재욱, 행정법강의 (I), 서울, 박영사, 1989, 422면도 '행정지도중에는 임의적 협조의 정도를 지나 규제적·조정적 성질을 가진 것이 있으며, 이것은 강제성을 띠고 있으므로 이 경우는 법률의 근거를 요한다'고 하여 같은 견해를 취하고 있다.

고, 납세자에 대해서는 합의와 같은 의미를 갖게 함으로써 분쟁을 미연에 방지하고 세무행정적 적극적인 협력을 가능하게 하는 의미를 갖는다.

둘째, 세무지도는 사실상의 강제성을 통하여 이루어지는 만큼, 법치주의의 붕괴, 한계와 책임소재의 불분명으로 인한 책임행정의 이탈, 행정상 구제수단의 결여 내지 행정구제의 기회상실 등의 문제점을 갖는다. 그러나 세무지도가 행정의 행위형식의 하나로서 광범위하게 도입되고 있는 것이 현실인 이상, 그에 대한 장점을 살려 나아가면서, 그에 대한 단점을 줄여 나아가는 데 관심을 모아야 한다.

### 5) 세무지도와 법치주의

과세관청이 공권력을 행사하여 국민의 자유나 또는 재산을 침해하는 경우에는 엄격한 법규의 수권 이 있어야 하며 또한 법령이 정한 절차와 형식에 따라서 이루어져야 한다는 것이 행정법상의 일반원칙이다. 그런데 세무지도는 명령강제를 수반하는 권력적인 행정작용도 아니며 또한 국민의 권리를 제한하거나 또는 의무를 과하는 등의 직접적인 법률상의 효과를 발생하는 것도 아니기 때문에 일반적으로는 세무지도는 법치주의와는 무관한 과세관청의 사실상의 활동에 지나지 않는 것으로 이해되어 과세관청은 법령의 근거 없이 임의로 이를 행할 수 있는 것으로 여겨 왔다. 그러나 세무지도가 빈번하게 이루어지고 있으며 또한 그 중요성이 날로 증가되어 국민생활에 지대한 영향을 미치고 있다.

과세관청의 일체의 행위에 대하여 엄격한 법규의 근거를 필요로 한다는 전부유보설의 입장에 보면 모든 세무지도에 있어서 법규의 근거를 요구한다는 것은 타당하다고 말할 수는 없겠으나, 적어도 규제적 세무지도의 경우는 법규의 근거를 필요로 한다고 보는 것이 조세법률주의의 취지에 부응하는 것이라고 할 것이다.

### 6) 세무지도의 한계

세무지도라고 하더라도 지방세 전반에 적용되고 있는 법규상, 조리상의 한계를 일탈하여서는 아니 된다. 즉 과세관청은 자신의 소관사무, 즉 권한의 범위 내에서 세무지도를 행하여야 하며 법령에 위반하여 세무지도를 행할 수는 없다. 세무지도를 함에 있어서 비례의 원칙, 평등의 원칙, 신뢰보호의 원칙 등을 준수하여야 한다.



## 7) 행정지도의 실효성

과세관청은 세무지도의 실효성 확보를 위하여 다음과 같은 조치를 취하는 경우가 있다.

첫째로 과세관청은 세무지도를 받아들이지 않는 상대방에 대하여 불이익한 조치를 취하기도 한다. 즉, 세무조사를 실시한다든가, 나아가서는 영업허가의 취소 요구 등 조치를 취하기도 한다.

둘째로 과세관청은 세무지도를 받아들이는 상대방에 대하여 일정한 인센티브 등 이익을 제공하는 조치를 취하기도 한다.

셋째로 과세관청은 세무지도를 받아들이지 않는 상대방에 대하여 심리적인 압력을 가하기 위하여 납세자에게 지방세 체납자 명단공개 등 불리한 공표 등의 조치를 취하는 경우도 있다.

## 8) 세무지도와 구제

세무지도로 말미암아 납세자의 권익을 침해당한 경우에 구제는 두 가지를 생각할 수 있다. 즉, 그 하나는 행정쟁송이며 다른 하나는 이의신청등 구제절차에 관한 사항이다.

첫째로 위법, 부당한 세무지도로 말미암아 권익을 침해받은 자가 세무지도를 대상으로 하여 행정심판 또는 행정소송을 제기할 수 있는가?

원래 행정심판이나 행정소송의 대상이 되는 것은 일정한 법적 효과를 발생하는 구체적 법집행행위로서의 공권력의 행사임을 원칙으로 하고 있기 때문에, 세무지도와 같이 직접 법률적 효과를 발생시키지 않으며 또한 비권력적인 사실행위는 행정쟁송의 대상으로서의 처분성을 가지고 있지 못하기 때문에 행정쟁송의 대상이 될 수 없다. 세무지도의 상대방의 자발적인 복종을 전제로 하여 세무지도가 이루어지고 또한 세무지도는 이에 따라서 구속력이 없는 것으로 인정되기 때문에 세무지도의 상대방은 행정심판이나 행정소송을 제기할 법률상의 이익을 가지고 있다고 보기 어렵다. 따라서 행정지도에 대하여서는 그 위법이나 부당을 이유로 행정쟁송으로 다룰 수는 없다.<sup>7)</sup>

둘째로 위법, 부당한 세무지도로 말미암은 손해를 배상받을 수 있는가?

세무지도는 상대방의 임의적 복종을 바탕으로 하고 있기 때문에 세무지도로 말미암아 손해가 발생하리라는 것을 예측할 수 있었을 경우에는 손해배상을 청구할 수 없는 것이다. 그 까닭은 세무지도의

상대방이 자신의 자유로운 의사로 이 발생가능성을 예측한 손해를 감당할 것을 동의하였기 때문이다.

## 9) 세무지도의 결함

세무지도는 납세자에 대한 적극적인 조치 등을 전제로 보면 그 효율성이 인정되는 한편 다음과 같은 결함이 있음을 부정할 수가 없다.

첫째로 세무지도는 비권력적인 강제력이 없는 사실행위라고 말하고 있으나, 실제에 있어서는 세무지도에 복종하지 않을 수 없는 사실상의 구속력이 있음을 부인할 수가 없다. 그러나 이와 같은 사실상의 구속력이 있는 세무지도에 대하여 그 위법이나 또는 부당을 이유로 하여 사법적인 구제를 받을 수 있는 방도가 봉쇄되어 있는 결함을 부인할 수가 없으며, 이는 과세관청의 자의적인 세무지도를 방지하는 결과를 초래하는 위험성을 내포하고 있다.

둘째로 과세관청의 책임이 불명확하다는 점이다. 즉, 세무지도는 법령에 그 근거가 명시되어 있지 아니한 경우에도 이루어지는 경우가 많기 때문에 이런 경우 어떤 기관이 어떤 형식과 절차에 따라서 어떤 내용의 지도를 할 수 있는가가 명백하지 아니하며, 이에 따라서 세무지도에 관한 책임이 명백하지 아니하게 된다.

7) 취소소송은 처분등을 대상으로 한다. 처분등이란 행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 그밖에 이에 준하는 행정작용(이하 "처분"이라 한다) 및 행정심판에 대한 재결을 말한다. 또한 취소소송은 위법성의 소급적인 제거를 목적으로 하므로 취소소송의 대상은 법칙 행위이어야 한다. 판례는 '항고소송의 대상이 되는 행정처분이라 함은 행정청의 공법상의 행위로서 특정사항에 대하여 법규에 의한 권리의 설정 또는 의무의 부담을 명하거나 기타 법률상 효과를 발생하게 하는 등 국민의 구체적인 권리의무에 직접적 변동을 초래하는 행위를 말하는 것이고, 행정권 내부에서의 행위나 알선, 권유, 사실상의 통지 등과 같이 상대방 또는 기타 관계자들의 법률상 지위에 직접적인 법률적 변동을 일으키지 아니하는 행위 등은 항고소송의 대상이 될 수 없다'(대판 1995.11.21, 95누9099)

**판례** 유권해석과 다른 처분에 따른 공무원의 책임문제

일반적으로 공무원이 직무를 집행함에 있어서 관계법규를 알지 못하거나 필요한 지식을 갖추지 못하여 법규의 해석을 그르쳐 잘못된 행정처분을 하였다면 그가 법률전문가가 아닌 행정직 공무원이라고 하여 과실이 없다고 할 수 없으나, 법령에 대한 해석이 그 문언 자체만으로는 명백하지 아니하여 여러 견해가 있을 수 있는 데다가 이에 대한 선례나 학설, 판례 등도 귀일된 바 없어 의의(疑義)가 없을 수 없는 경우에 관계 공무원이 그 나름대로 신중을 다하여 합리적인 근거를 찾아 그 중 어느 한 견해를 따라 내린 해석이 후에 대법원이 내린 입장과 같지 않아 결과적으로 잘못된 해석에 돌아가고, 이에 따른 처리가 역시 결과적으로 위법하게 되어 그 법령의 부당집행이라는 결과를 가져오게 되었다고 하더라도, 그와 같은 처리 방법 이상의 것을 성실한 평균적 공무원에게 기대하기는 어려운 일이고, 따라서 이러한 경우애까지 국가배상법상 공무원의 과실을 인정할 수는 없다.(대법원 1995.10.13. 선고 95다32747 판결)

**판례** 유권해석과 공무원의 책임

1. 종전의 행정선례가 잘못된 것이라는 상급관청의 해석이나 시정조치가 있었다면 모르되 그렇지 않는 한 공무원이 적극적으로 상급기관의 유권해석이나 지휘를 받음이 없이 종전의 행정선례에 따라 업무처리를 하였다고 하여 이를 지방공무원법 제69조 제1항 제2호에 규정된 직무상의 의무에 위반하거나 직무를 태만히 한 경우에 해당한다고 할 수는 없다.(대법원 1986.8.19. 선고 86누359 판결)
2. 종전의 행정선례가 잘못된 것이라는 상급관청의 해석이나 시정조치가 있었다면 모르되 그렇지 않는 한 공무원이 적극적으로 상급기관의 유권해석이나 지휘를 받음이 없이 종전의 행정선례에 따라 업무처리를 하였다고 하여 이를 지방공무원법 제48조에 규정된 성실의무에 위반되었다거나 제69조 제1항 제2호에 규정된 직무상의 의무에 위반한 경우에 해당한다고 할 수는 없다.(대법원 1986.2.11. 선고 85누849 판결)

**판례** 유권해석의 소급적용 범위

- [1] 어떠한 유권해석이 존재하여 새로운 유권해석에 의한 과세가 소급과세로서 조세법상의 신의칙상 금지된다고 하기 위해서는 당해 과세처분이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 세법의 해석 또는 국세행정의 관행을 변경하여 행하여졌다는 사정만으로는 적용될 수 없고, 납세자가 세법에 대한 종전의 유권해석을 신뢰한 나머지 이로 인하여 어떠한 행위나 계산을 한 경우에 한하여 적용된다고 할 것인바,

수사기관에 제출된 매매계약서상의 취득가격을 과세표준으로 하여 취득세 및 등록세를 부과한 경우, 납세자가 내무부 유권해석으로 인하여 수사기관에 진정한 매매계약서를 제출하여도 그 매매계약서가 구 지방세법시행령(1995.12.30. 대통령령 제14878호로 삭제되기 전의 것) 제82조의2 제2항 제3호 소정의 기타 증서에 해당하지 않는다고 잘못 믿고 그 매매계약서를 수사기관에 잘못 제출하였다고 볼 수는 없다.

[2] 과세시가표준액 이상으로 취득가격을 신고하면 실지거래가액이 밝혀졌다 하더라도 신고가액대로 과세할 뿐 구 지방세법(1995.12.6. 법률 제4995호로 삭제되기 전의 것) 제111조 제6항을 적용하여 실지거래가액에 의한 추징을 아니한다는 과세관행이 있음을 인정할 아무런 증거가 없다고 한 사례.

[3] 구 지방세법(1994.12.22. 법률 제4794호로 개정되기 전의 것) 제121조 제1항 및 제151조는 취득세 또는 등록세 납세의무자가 신고납부한 세액이 정당한 세액에 미달하는 경우 부족세액, 즉 정당한 세액과 신고납부한 세액의 차액을 기준으로 가산세를 산정함을 분명히 규정하고 있으므로, 납세의무자가 취득세 등을 신고하면서 그 신고한 취득가액에서 지방자치단체조례에 따라 100분의 30이 경감된 금액이 과세시가표준액에 미달하여 과세시가표준액이 과세표준이 되었다고 하더라도 납세의무자가 과세시가표준액을 과세표준으로 하여 산출한 세액만을 자진납부한 이상 과세관청이 부족세액, 즉 정당한 세액과 신고납부한 세액의 차액을 기준으로 가산세를 산정한 것은 정당하다.(대법원 1998.6.26. 선고 97누18097 판결)

### 3. 세무지도와 지방세 부과징수와의 관계

#### 1) 지방세 세무지도와 과세처분의 구속성

최근 IT기술의 발달 등으로 세무상담은 인터넷이나 전화에 의한 상담이 보편화되어 있고, 방문에 의한 상담은 아주 복잡한 사안, 사실을 확인하지 않는 한 회답할 수 없는 것 등에 이용되고 있다. 지방세의 경우 세무상담방법은 방문상담, 전화상담, 인터넷상담, 서면상담에 의하되, 세무상담사안은 직접처리, 협의처리, 이첩처리하도록 하고 있다.<sup>8)</sup>

그 외에도 과세전적부심사청구제도, 이의신청 등 불복제도과는 별도로 납세자는 납세상 애로사안

을 제출할 수 있는 제도가 마련되어 있는바, 국민고충처리위원회에서 지방세 관련 고충처리제도를 두어 납세자의 고충을 처리하도록 하고 있다. 그러나 지방세 상담은 상담공무원의 전문성 여하에 따라 실효성여부와 직결되어 있다. 지방세 상담결과 납세자에 미치는 영향이 지대하고 향후 과세방향과 연결되어 있다.

현재 지방세 유권해석, 예규·통첩은 납세자에게 예규·통첩의 전체를 알기 쉽게 그리고 신속히 전달되지 못하고 있다. 법령해석상 또는 사무처리는 이견이 있는 문제에 대한 결정은 모두 예규로 하여 공표토록 함으로써 납세자가 같은 세법아래에서 차별적 대우를 받지 않도록 하고, 또한 이러한 이견을 기화로 한 세무공무원의 자의를 배제할 수 있을 뿐더러 과세청의 견해를 사전에 알려서 신뢰를 보호하도록 하여야 한다.

유권해석, 예규·통첩은 흔히 혼용되고 있으나 법령의 해석 및 행정운용의 지침에 관한 명령을 특히 통첩이라 한다. 이들 통첩 중 각 세법에 관해 축조적으로 과세관청의 해석과 적용기준을 제시한 행정규칙을 특히「지방세법운용세칙」이라 한다.<sup>9)</sup> 이 운용세칙의 제정과 개정은 행정자치부장관이 행하고 있으며 지방세법령의 해석 적용상 통일성을 기하고 적법성과 타당성을 확보하도록 하고 있다.

## 2) 납세자에 대한 불이익 처분 가능성

지방세 세무지도에 따라 납세자의 경제행위에 대하여 불이익을 받을 경우 그에 대한 불이익 과세처분이 가능한 것인가? 특히 과세관청의 세무지도에 따라 취득세 등 신고 납부세목의 경우 과소신고로

8) 미국에 있어서는 구체적인 문제의 해결을 판례에 의존하면서도 기본통칙(regulation)과 공표되거나 공개되지 않을 수 있는 서면회답(letter rulings)등의 준법률(quasi-law)을 통해 법적 확실성을 기하고 있다는 점에서 시사하는 바가 많다. 미국에 있어서 서면회답은 이것이 나가기 전에 IRS가 제시해야 할 것을 가르키는 IRS procedure announcements에 의해 보충되고, 서면회답이 공개되는 경우에는 법원은 그 사실에 주목해서 공개된 견해가 문제된 사건에서 적용되어서는 안되는 이유에 관한 변론을 요구할 수도 있다. 이것을 통해 납세의무자는 과세여부에 관해 미리 예측할 수 있게 된다. 우리의 경우도 과세관청과 납세자간의 신뢰감조성을 위해 앞으로 담당공무원의 자질향상교육과 함께 납세자의 질의에 대한 성실성을 나타낼 수 있는 전담인력의 배치 등 필요하다고 본다.

9) 지방세법운용세칙은 2001.2.1.부터 시행되는데 이는 「그동안 지방세법령을 해석·적용함에 있어 반복적으로 운영한 사례를 기본으로 하고 여기에 판례의 내용을 부분적으로 흡수정리한 것으로 향후 동일·유사한 지방세과세사례에 있어 지방세법령 적용에 대한 행정자치부의 해석기준」을 의미한다. 그 이전에는 지방세납세자관리현장의 제정과 더불어 1997.10.1.부터 「지방세법기본통칙」을 제정·시행하여 지방세법령의 해석·운용을 위한 세부규정으로 활용하여 왔으나 「지방세법운용세칙」으로 개칭한 것이다. 따라서 지방세법운용세칙은 과세관청에서 부과징수에 있어서 해석의 기준으로 활용하기 위한 것이기 때문에 과세근거에 있어서는 법원성이 없으므로 납세자나 법원이 이를 따르게 할 대외적 구속력이 없으나, 지방세담당공무원이 업무를 수행하는데 있어 활용하여야 하는 대내적 해석기준이 되는 것이다.

인하여 가산세 문제가 제기 될 수가 있으며 중과세추징을 받기도 하는 문제에 대하여 중과세를 하여야 하는 것인가?

세법상 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고·납세의무 등을 위반한 경우에 법이 정하는 바에 의하여 부과하는 행정상의 제재로서 납세자의 고의·과실은 고려되지 아니하는 것이며, 법령의 부지는 그 정당한 사유에 해당한다고 볼 수 없는바(대법원 1995.11.7. 선고, 95누92 판결 참조), 납세자의 고의나 과실이 세무지도 등으로 인한 경우에는 신뢰보호의 원칙이 적용 가능할 것이다.

#### **판례** 유권해석과 가산세 적용

법인세법상 과소신고가산세 및 무납부가산세는 과세의 적정을 기하기 위하여 납세의무자인 법인으로 하여금 성실한 과세표준의 신고 및 세액의 납부의무를 지우고 이를 확보하기 위하여 그 의무이행을 게을리하였을 때 가해지는 일종의 행정상의 제재라고 할 것이고, 이와 같은 제재는 단순한 법률의 부지나 오해의 범위를 넘어 세법해석상 의의(疑意)로 인한 견해의 대립이 있는 등으로 인해 납세의무자가 그의 무를 알지 못하는 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 그를 정당시할 수 있는 사정이 있을 때 또는 그 의무의 이행을 그 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있을 때 등 그 의무를 게을리한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우에는 이를 과할 수 없다 할 것임(대법원 1992.10.23. 선고, 92누2936, 2943 판결, 1995.4.28. 선고, 94누3582 판결 등 참조).

따라서 부칙의 경과규정의 해석과 관련하여 토지의 양도차익이 종전과 마찬가지로 비과세소득인 것으로 이해할 여지가 상당하였던 점이나 그 해석과 관련하여 전문가로부터 자문과 세무조정을 받아 비과세로 신고한 점, 과세관청 역시 관계규정의 해석에 있어서 확실한 견해를 가지지 못하였던 점, 부과경위에 비추어 가산세를 부과하는 것이 가혹하다고 인정되는 점 등 여러 사정을 종합하면, 관계세법규정에 대한 해석상 의의로 인해 납세의무자에게 그 의무를 게을리한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있어 가산세를 부과할 수 없음(대법원 2002두66, 2002.8.23.).

#### **판례** 공무원의 잘못된 세무지도나 상담에 의한 경우 가산세 적용

자산양도차익 납부세액 공제제도의 취지는 양도소득세의 부과·징수결정 이전에 미리 세액 상당을 납부하게 하는 것이므로 선납으로 인한 그 이자 상당액을 보상함과 아울러 자진납부를 장려함으로써 징수의 편의와 능률을 도모하기 위한 목적에서 비롯된 것이기 때문에 자산양도차익 예정신고를 하고 그에

따라 실제로 자진납부를 한 자에 대하여만 적용될 수 있는 것이다. 따라서 납세의무자가 예정신고 자진납부를 하지 아니하게 된 것이 설사 관계 공무원의 잘못된 세무지도나 상담에 의한 경우라고 하더라도 이를 자진납부가 행하여진 경우와 동일시하여 산출세액에서 공제할 것은 아니라고 할 것이다(대법원 1996.12.20. 선고 96누7816 판결).

### 판례 유권해석의 적용과 신뢰보호 범위

구 조세감면규제법(1977.12.19. 법률 제3017호) 제4조 제3항에 의한 법인세면제소득인 통화안정증권의 이자로 인한 소득에 대한 법인세면제세액은 개정전 법인세법시행령 제11조(1981.12.31. 대통령령 제10666호로 삭제되기 전의 것)의 규정에 따라 산출하여야 하는 것(당원 1987.6.23. 선고 86누349 판결 1987.2.24. 선고 86누3 판결, 각 참조)이고, 일정기간동안의 과세누락이 있었다는 사실만으로는 국세기본법 제18조 제3항 소정의 일반적으로 납세자에게 받아들여진 국세관행이 있는 것으로 볼 수 없고 과세관청이 납세자에 대하여 불과세를 시사하는 언동이 있고 일정기간동안 과세하지 아니함으로써 납세자가 그것을 신뢰하는 것이 무리가 아니라고 인정할만한 사정이 있는 경우라야만 위 법조에서 말하는 일반적으로 납세자에게 받아들여진 국세행정의 관행이 있는 것으로 보아야 할 것(1985.5.14. 선고 84누454 판결, 1983.4.26. 선고 82누531 판결 각 참조)인바 소론은 1983.6.25자 재무부장관의 유권해석(재무부조법 1264-673회사)이 과세관청의 불과세를 시사하는 언동이라고 하나 이는 납세자에게 행하여진 것이 아니므로 받아들일 수 없는 것이고 이 사건과 같은 과세가 설사 소론과 같은 1984.8.23 재무부장관의 유권해석에 기인해서 행하여진 것이었다 해도 그 해석내용이 관계법령의 올바른 해석에 합치된 것인 이상 이 사건 과세처분이 법에 근거한 처분이라고 단정하는데 아무런 장애도 될 수 없다(대법원 1987.8.18. 선고 86누537 판결).

## 4. 세무지도와 납세자 신뢰보호 적용

### 1) 신뢰보호의 원칙

세무지도와 관련해서 납세자의 권익에 이익을 입은 경우에는 신의칙에 위반하는지 여부가 문제이다. 세무지도가 잘못된 경우에는 가산세를 부과해서는 안되는 정당한 사유가 있고, 그 신뢰를 보호하여 추징을 할 수가 없는 경우의 근거로 들 수 있는 것이다. 국세기본법 제15조는「납세자가 그 의무를 이행함에 있어서는 신의에 좇아 성실히 하여야 한다. 세무공무원이 그 직무를 수행함에 있어서도 같

다.»고 규정하고 있다. 조세법률주의로부터 강조된 합법성(법적합성)의 원칙이나 엄격해석의 법리를 적용하여야 하는 것인가에 대하여 무엇보다 법령에 신뢰를 보호하여야 하는가 하는 문제가 신의칙적용의 문제라고 할 수 있다.<sup>10)</sup> 그러면 신뢰보호의 원칙이 적용되기 위한 요건은 다음과 같다.

- 납세자의 신뢰대상이 되는 과세관청의 언동이 있어야 한다.
- 납세자가 과세청의 언동을 신뢰하는 것이 무리가 아니라고 인정할 만한 사정이 있어야 한다.
- 과세청이 기왕에 자기가 한 언동에 반하는 처분을 하였어야 한다. 그리고 그 처분은 적법한 것이어야 한다.
- 과세청의 신의에 반하는 처분으로 인해 납세자가 경제적으로 불이익을 받았어야 한다.

(1) 납세자의 신뢰대상이 되는 과세관청의 언동이 있어야 한다.

납세자의 신뢰대상이 되는 과세관청의 언동형식에는 제한이 없다. 예컨대 예규, 세법의 해설, 납세자의 질의에 대한 응답, 기자회견, 국회에서의 답변, 납세지도, 세무조사시의 확인, 경정처분, 비과세 된다는 뜻의 통지 등을 그 예로 들 수 있다. 그러나 세무지도에 대해서는 제한적으로 해석하고 있다. 즉, 지방세 세무공무원이 한 그의 견해의 표시인 언동이 모두 신의칙의 원칙이 적용되는 신뢰의 대상이 되는 것은 아니다.

원칙적으로 일정한 책임있는 세무공무원의 공식적인 견해로서 표시만이 신뢰의 대상이 된다. 따라서 세무공무원의 신고지도나 각종세법상 운용의 지도등은 신뢰의 대상인 견해의 표시로는 볼 수 없고, 과세관청이 현재 조사한 신고는 정당하다고 확인하여 신고시인통지를 한 것은 원칙으로 신뢰의 대상인 공적견해의 표시”라는 것이다. 그러나 「책임있는」자에 의한 언동만이 신뢰의 대상 적격성이 있는 것이 아니라, 납세자가 세무관계관은 그 담당임무 등으로 보아 당해 표시를 할 입장에 있다고 신뢰했는가 어떤가 또 이와 같이 신뢰한 것에 관해서 「납세자의 귀책사유」가 없었는 것인가 하는 것이 중요하다.

**판례** 공적인 견해표명의 범위

과세관청이 지방세법상의 과세시가표준액에 의하여 양도소득세 및 방위세를 산출하여 이의 납부를 권

10) 이태로, 조세법개론, 서울, 조세통람사, 1994, 30~32면



유하는 사전안내서를 발송하였더라도 이 사건 거래가 투기거래인 사실을 알면서도 그와 같은 내용의 사전안내서를 보낸 것이 아닌 이상 이를 실지거래가액에 의하여는 과세하지 않겠다는 공적 견해를 표명한 것으로 볼 수는 없고, 또 이 사건 거래의 투기성 여부를 판단함에 있어 이 사건 거래이후에 있는 거래를 참작하여 판단하였다 하여 잘못이라 할 수도 없으므로 여기에 신의성실의 원칙을 위배하거나 소급과세 금지의 원칙을 위배한 위법이 없다(대법원 1990.2.13. 선고, 89누5584판결).

### 판례 사전안내서에 의한 납부와 확정신고의무면제

가. 원고는 위 예정신고를 한 바 없는 이상 위와 같이 사전안내서에 의한 자진납부를 하였더라도 그 확정신고의무가 면제된다고 할 수 없다 할 것이므로 당초 자진납부한 세액이 정당하지 아니하고, 납세의무자인 원고가 그 정당한 세액에 관하여 과세표준확정신고를 하지 아니한 이상 소득세법상의 신고불성실가산세 또는 납부불성실가산세를 부과하였다고 하여도 이를 두고 위법한 처분이라 할 수 없을 것이다.

나. 피고는 원고가 위와 같이 양도차익예정신고를 하지 아니하자 원고에게 기준시기에 의하여 산출한 방위세를 사전안내서에 의하여 통지하면서 그 사전안내서에 이를 받은 날로부터 15일 이내에 동봉된 양도소득세 자진납부서에 기재된 세액을 납부하면 양도소득세는 종결된다는 내용의 문구를 부동문자로 기재하여 통지하였고, 원고는 그 안내서 기재내용에 따라 과세표준확정신고기한전인 1982.4.14. 그 세액을 자진납부한 사실... 피고가 위와 같은 사전안내서에 의한 자진납부에 대하여 특단의 사정이 없는 한 납세의무자의 양도소득세는 종결되는 것으로 업무처리를 하여 오고 있는 것이라면 신의성실의 원칙상 그 자진납부세액 부분에까지 과세표준확정신고가 없었다 하여 신고불성실가산세를 부과함은 위법하다 할 것이다(대법원 1987.4.28. 선고, 85누419판결).

- 사전안내서를 세무관청의 연동으로 보지 아니하면 신의칙의 적용이 없다고 할 것이므로 가산세부과를 면하기 어려울 것이나 납세의무자가 세무행정청의 사전안내서에 따라 자진납부한 세액부분에 대해서는 과세표준확정신고의무가 면제된다고 판시한 것은 신의성실의 원칙을 적용한 결과라고 볼 수 있을 것이다.

## (2) 납세자의 신뢰가 무리가 아니라고 인정할 만한 사정이 있어야 한다.

납세자의 신뢰가 보호받을 만한 가치가 있어야 하고 이를 신뢰함에 있어서 납세자에게 귀책사유가

없어야 한다. 과세관청의 잘못된 표시가 납세자측으로부터 사실의 은폐, 허위보고, 배신행위 등에 기하여 이루어진 경우나 표시의 잘못을 납세자측에서 용이하게 알 수 있음에도 불구하고 고의 또는 과실로 이를 오토시킨 경우에는 보호받을 만한 가치가 있는 신뢰로는 볼 수 없다고 보아야 한다. 계원인 세무공무원이 자치단체의 장 등으로부터 수권받은 바도 없이 확인, 확약하더라도 이는 보호받을만한 정당한 신뢰라고는 볼 수 없다. 명백히 세법에 반한 과세관청의 세무취급인 언동은 특단의 사정이 없는 한 정당한 신뢰의 대상이 될 수 없다.

(3) 신뢰와 처리간에 상당인과관계가 있어야 한다.

(4) 과세청이 기왕에 자기가 한 언동에 반하는 처분을 하였어야 한다. 그리고 그 처분은 적법한 것이어야 한다.

(5) 과세청의 신의에 반하는 처분으로 인해 납세자가 경제적으로 불이익을 받았어야 한다.

#### **판례** 신뢰보호원칙의 적용

세법관계에 있어서 신의성실의 원칙이 적용되기 위하여는, 첫째 과세관청이 납세자에게 공적인 견해표명을 하였을 것, 둘째 납세자가 그 견해표명을 신뢰하고 이에 따라 행위를 하여야 할 것, 셋째 과세관청의 견해표명이 정당하다고 신뢰한데 대하여 납세자에게 귀책사유가 없을 것, 넷째 과세관청이 이미 표명한 견해에 반하는 새로운 처분을 함으로써 실제로 납세자의 이익이 침해되는 결과가 초래되었을 것등을 그 요건으로 한다고 할 터인데, 원고가 이 사건 아파트의 건설사업계획승인이나 건축허가를 받을 당시에 1가구당 건축면적이 85평방미터 이하인 분양용 아파트의 소유권보존등기가 등록세면제대상이었던 것은 지방세법 제7조 제1항 및 서울특별시조례 제2058호 등과 같은 관계법령의 규정에 따른 것이었지, 과세관청인 피고가 세법의 해석적용에 관하여 어떤 공적인 견해표명을 한 것에 따른 것은 아니었음이 분명하고, 그 후 1구당 건축면적이 85평방미터 이하 60평방미터 초과의 분양용 아파트의 소유권보존등기가 등록세면제대상에서 제외된 것도 서울특별시조례의 개정에 따른 것이지, 과세관청인 피고가 금반언의 법리에 반하여 이미 표명한 견해와 상반되는 새로운 처분을 한 것에 따른 것은 아님이 분명하므로, 이 사건 과세처분에 관하여는 신의성실의 원칙이 적용되지 못한다고 판단하였다. 관계법령들의 규정내용에 비추어 볼때 원심의 위와 같은 인정판단은 정당하다(당원 1985.4.23. 선고 84누593 판결; 1988.9.13. 선고 86누101 판결 등 참조),

납세자에 대한 신뢰보호의 원칙의 적용효과로 가산세를 부과해서는 안되는 정당한 사유가 되는 것이다. 또한 고의·과실로 법령에 위반한 세무지도에 의하여 손해가 발생했을 경우, 피해자인 국민이 국가에 대하여 손해배상을 청구할 수 있느냐가 문제된다. 상대방이 당해 행정지도에 의해 발생하는 손해를 인식하면서 전혀 자유로운 판단으로 이것에 따르는 경우에는 「동의를 불법행위의 성립을 조각한다」는 법리에 의해 배상청구는 인정되지 않는다.

그러나 현대행정은 전문적인 지식·기술을 그 바탕으로 하고 있으며, 관계공무원은 그 분야에 관하여 오랜 경험과 지식을 갖추고 있다. 이러한 공무원의 행정지도를 무경험자인 국민이 그 결과를 예측하지 못하고 또한 그것이 위법·부당한 것인 줄 모르고 따름으로써 발생한 손해에 대하여서는 국가가 신의칙의 원칙에 따라 책임져야 한다.

#### 판례 잘못된 세무지도와 신뢰보호

일반적으로 조세법률관계에서 과세관청의 행위에 대하여 신의성실의 원칙이 적용되는 요건으로서 첫째, 과세관청이 납세자에게 신뢰의 대상이 되는 공적인 견해표명을 하여야 하고 둘째, 과세관청의 견해표명이 정당하다고 신뢰한데 대하여 납세자에게 귀책사유가 없어야 하며 셋째, 납세자가 그 견해표명을 신뢰하고 이에 따라 무엇인가 행위를 하여야 하고 넷째, 과세관청이 위 견해표명에 반하는 처분을 함으로써 납세자의 이익이 침해되는 결과가 초래되어야 한다는 점을 들 수 있으며 이러한 요건을 모두 충족할 때에 한하여 과세관청의 처분을 신의성실의 원칙에 위반되는 행위로서 위법하다고 보게 되는 것이다. ○○세무서의 직원들이 명시적으로 이 사건 물품이 부가가치세 면제대상이라는 세무지도를 하였고, 원고들로서는 위와 같은 세무지도를 믿고 그 이후의 국내거래에 있어서 부가가치세를 대행징수하지 아니하였으며 그와 같이 믿게된 데에 원고들에게 어떤 귀책사유가 있다고 볼 수 없으므로 이 사건 피고의 과세처분은 신의성실의 원칙에 위반되는 행위로서 위법하다(대법원 1990.10.10. 선고 88누5280 판결).

#### 판례 세무지도와 불이익 적용

부가가치세법 제17조 제2항 1호에 규정한 바에 따르면 제16조 제1항 및 제3항의 규정에 의한 세금계산서를 교부받지 아니하였거나 교부받은 세금계산서를 제20조 제1항 및 제2항의 규정에 의하여 제출하지 아니한 경우 또는 제출한 세금계산서에 필요적 기재사항(제16조 제1항 제1호 내지 제4호의 사항)의 전부 또는 일부가 기재되지 아니 하였거나 그 내용이 사실과 다른 경우의 매입세액은 매출세액에서 공제 아니한다 하며, 제16조는 세금계산서의 작성 연월일을 필요적 기재사항으로 규정하고 있으나 세금계산서의

작성 연월일을 위와 같이 세무공무원의 지시 종용에 의하여 소급기재한 경우에는 위 법조에 따른 불이익을 받지 아니한다(대법원 1981.5.26. 선고 80누340 판결).

### 판례 유권해석의 신뢰성

사옥신축을 위하여 이 사건 토지를 취득한 바 있으나 1979.7.31까지는 건축 제한조치로 인하여 건축을 하지 못하게 되어 블록담장으로 그 경계를 설치하고 위 토지를 원고 회사의 고유목적 사업인 희석식 소주의 제조 및 판매와 직접 관련이 되는 공병과 공상자의 적치장 및 주차장으로 사용하여 오던 중 1980.1.17경 ○○세무서장으로부터 위 토지를 공병과 공상자의 적재장소로 사용하는 것은 가능하다는 취지의 유권해석을 받아 계속하여 그 적치장으로 사용하면서 그해 1.30 사옥신축설계를 의뢰하여 그해 3.29경 건축허가를 받고 그 해 5.1 주류하치장 면허를 받은 사실을 확정하고 나서 원고가 위와 같이 이 사건 토지를 사용한 것은 그 정관의 목적사업에 관련된 부대사업에 사용한 것이라 할 것이므로 이는 지방세법시행령 제84조의 3 제 3 호 소정의 그 고유의 목적에 직접 사용하지 아니하는 토지(비업무용 토지)라 볼 수 없다(대법원 1981.12.22. 선고 81누79 판결).

## 2) 유권해석의 변경과 신뢰보호

### (1) 유권해석의 범위<sup>11)</sup>

법령의 해석이란 일반적·추상적으로 규정되어 있는 법령을 구체적 사건에 적용하거나 집행하기 위하여 그 의미를 체계적으로 이해하고 그 목적이나 이념에 따라 법규범의 의미·내용을 명확히 하는 이론적 기술적인 작업을 말한다. 지방세법에 대한 해석은 여러 가지 형태로 해석이 될 수가 있다. 특히 권한이 있는 기관에서 행하는 해석이 유권해석이 되는 것이다. 법령해석은 통상 유권해석과 학리해석으로 나누어 볼 수 있다. 유권해석은 국가 또는 행정기관에 의하여 법령의 의미와 내용을 해석·확정하는 것으로서 입법해석, 행정해석 및 사법해석으로 구분할 수 있다. 학리해석은 학문적 연구와 노력으로 법령규정의 의미를 명확히 하는 것으로서 다시 그 세부적인 해석방식으로 문리해석과 논리해석으로 대별되기도 한다. 유권해석은 공적 기관의 해석으로서 정도의 차이는 있으나 그 구속력이

11) 법제처 홈페이지, 법령해석해설에서 인용

인정되며 학리해석은 학문적 입장에서 과학적·객관적인 해석을 이끌어 냄으로써 유권해석의 논리를 뒷받침하거나 변경시키는 역할을 한다. 유권해석중 입법해석은 입법기관이 법령중에 해석규정을 두는 등 법령으로서 법령의 의미와 내용을 밝히는 것을 말하고, 행정해석은 통상 일반인의 법령에 대한 질의에 대하여 행정기관이 회신하거나 하급행정기관의 질의에 대하여 상급 행정기관이 회신 또는 훈령 등의 형식으로 행하는 해석을 말하며, 사법해석은 법원의 판결을 통하여 법령의 의미를 밝히는 것으로서 가장 강력한 구속력을 지닌 최종적인 유권해석이라고 할 수 있다.

지방세법령에 대한 유권해석은 소관법령을 제정하고 운용하는 행정자치부와 전 부처의 법령을 총괄하는 법제처에서 해석을 하고 있다.<sup>12)</sup>

따라서 개별사안에 대하여 법적용의 해석은 물론 운영지침에 따라 전국 자치단체에서 통일적으로 운용된 사항만이 이에 해당된다고 볼 수는 없는 것이 된다. 행정기관의 법집행작용례를 살펴보면, 구체적 사실을 확인하고 당해 사실에 적용될 법령의 의미내용을 해석하여 당해 사실에 적용하는 일련의 과정을 거치며, 이러한 법집행작용은 각 법령에 의하여 각 행정기관이 수행하는 것이나 정부유권해석은 행정기관의 이러한 법집행을 위한 해석에 대하여 하나의 기준을 제시하여 주는 기능이다.

통상 구속력있는 유권해석이란 법원에 의한 사법해석만을 의미하는 것으로 본다. 일반인의 질의에 대한 행정기관의 해석이나 행정기관의 질의에 대한 상급 행정기관의 해석으로서의 행정해석은 그와 다른 사법해석이 나올 경우 그 효력이 부인될 수밖에 없다. 따라서, 법제처에서 수행하는 정부유권해석도 관계 행정기관을 법적으로 구속하는 효력은 없으나, 정부 견해의 통일과 행정운영의 일관성을

12) 정부유권해석은 <정부조직법>과 <법제업무운영규정> 등의 규정에 의하여 정부입법을 심사하고, 이를 총괄·조정하는 기능을 수행하는 법제처에서 당해 법령에 대한 해석의견을 제시하는 기능을 말한다. 이는 행정부 내에서 국법체계 전반에 걸친 법령해석에 관하여 정부견해의 통일을 기하고 일관성있는 행정운영을 도모하기 위하여 대통령 및 국무총리의 행정각부 통할권에 기초하여 인정되고 있는 기능이다. 정부유권해석은 행정기관이 법령을 집행하기 위한 전제로 해석을 하는데 있어서 의문이 있거나 다른 행정기관의 관장업무와 관련된 법령에 있어서 해석이 서로 엇갈리는 경우에 정부견해의 통일을 위하여 정부전체차원에서 법령해석에 대한 전문적인 의견을 제시하는 업무라 할 것이다.

또한 사법해석과의 관련성에서 보면 법원에서 하는 해석은 구체적 쟁송의 해결을 목적으로 추상적인 법규범의 객관적 의미를 파악하는데 중점을 두는데 반하여 정부유권해석은 행정기관이 앞으로 법령을 집행하여 행정목적을 달성하는데 있어 그 방향과 기준을 제시하여 주는 기능을 포함하고 있어 당해 법령의 집행으로 달성하고자 하는 목적 즉 입법취지의 효율적 수행에 중점이 있다고 할 수 있다. 법령해석기관이 각 부처에 대하여 하는 법령해석은 각 부처가 소관 업무에 대하여 규정한 법령을 집행함에 있어서 집행의 방향 내지 지침을 제시하는 것으로서, 당해 법령의 입법을 통하여 달성하고자 하는 목적 또는 입법취지가 무엇인지를 파악하는 것이 법령해석의 핵심적인 기준이 된다 할 것이고, 따라서, 정부의 법령해석은 법령에 담긴 정책집행의 방향을 제시하는 기능을 수행한다는 점에서 입법적이라고 할 수 있으며, 법 집행의 결과 발생한 구체적인 특정한 법적 분쟁에 대하여 하는 사법적 해석과는 기능적으로 다르다고 할 것이다.

위한 기준을 제시한다는 의미에서 이에 위반할 경우 부적절한 집행으로 인한 징계나 감사원의 감사 등을 통한 책임문제가 언제든지 제기될 수 있으므로 행정기관에 대한 사실상의 구속력은 가진다고 할 수 있다.

### 판례 유권해석의 변경 범위

국가의 과세권은 법치국가의 원리에 따라 조세법률주의와 재산권 보장에 관한 헌법규정에 구속받는 것이며, 모든 세법은 이러한 헌법정신에 따라 국가의 자의적인 과세권 발동을 방지하고 국민의 경제활동에 관한 법적 안정성과 예측가능성을 보호하는 의미로 해석되어야 한다고 할 것인바, 소급입법에 의한 과세나 세법의 소급적용이 금지되는 소이도 여기에 있다할 것이고, 국세기본법 제18조 제2항이 납세자에게 일반적으로 받아들여진 세법의 해석이나 국세행정의 관행을 정당한 것으로 존중하여 새로운 해석이나 관행에 의하여 소급과세하는 것을 금하고 있는 것도 위에서 본 법적 안정성과 납세자의 신뢰를 보호하여야 한다는 헌법상 요청의 일단을 확인하고 있음에 불과하다고 할 것이다. 그러므로 설사 위 조항이 국세기본법에 규정되어 있다고 할지라도 그것은 국가의 과세권발동 전반에 통용되는 원칙이라 할 것이며, 위 조항이 제정 발효하기 이전에 발생한 과세요건에 대한 처분이나 동조항의 준용이 명시되어 있지 않은 과세에 대하여는 위 조항을 적용할 수 없다는 논지는 받아들일 수 없고 (당원 1979.6.26 선고 78누328 판결 참조),

원고가 수입통관한 본건 트럭 크레인에 관하여 피고가 과거 10년간 이를 관세 세번 8422-11, 서울 10퍼센트에 해당하는 물품으로 분류 취급하는 해석 또는 관세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 사실을 확정하고 추후 새로운 해석에 의해 위 물품을 세번 8703-20, 서울 30퍼센트에 해당하는 것으로 분류하여 서울 20퍼센트에 상당한 차액의 관세를 추징부과한 피고의 처분을 취소한 원심의 조처를 기록과 대조하여 살펴보면 정당하고 거기에 소론과 같은 행정상의 관행에 관한 법리오해는 없으며(당원 1980.12.23 선고 80누360 판결 참조), 행정상의 관행을 존중하려는 것은 일정기간 계속된 사실관계를 믿은 납세자의 신뢰를 보호하는데 주안점이 있는 것이라 할 것이므로(당원 1980.6.10 선고 80누6 판결참조) 상급관청의 유권해석이나 지침시달에 따라 전국세관에서 통일적으로 운용된 사항만이 관세행정상의 관례가 될 수 있다는 논지는 받아들일 바 못된다(대법원 1983.4.12. 선고 80누203 판결).

## 2) 유권해석의 변경과 적용

조세법률주의는 재산권 보장에 관한 헌법규정에 구속받는 것이며, 모든 세법은 이러한 헌법정신에

따라 국가의 자의적인 과세권 발동을 방지하고 국민의 경제활동에 관한 법적 안정성과 예측가능성을 보호하는데 있는 것이다.

국세기본법 제18조 제2항의 규정에서 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 성립후의 새로운 세법에 의하여 소급하여 과세하지 아니한다라고 하고 있으며 제3항에서는 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 아니한다라고 규정하고 있다.

따라서 유권해석을 변경하여 적용하고자 하는 경우에는 소급하여 변경하여서는 아니되는 것이다. 유권해석을 변경한 이후에 납세의무가 성립한 분부터 적용하는 것이 타당한 것이다. 어떠한 유권해석이 존재하여 새로운 유권해석에 의한 과세가 소급과세로서 조세법상의 신의칙상 금지된다고 하기 위해서는 당해 과세처분이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 세법의 해석 또는 지방세행정의 관행을 변경하여 행하여졌다는 사정만으로는 적용될 수 없고, 납세자가 세법에 대한 종전의 유권해석을 신뢰한 나머지 이로 인하여 어떠한 행위나 계산을 한 경우에 한하여 적용된다고 할 것이다(대법원 1995. 7.28. 선고 94누3629 판결 참조).

이는 유권해석을 변경하더라도 새로운 해석에 의거 소급하여 납세자에게 불이익을 주어서는 아니 되고 새로운 유권해석은 그 유권해석이 발생된 이후부터 향후에 적용된다고 할 것이다.

### 판례 유권해석 변경과 위법성

가. 국세기본법 제18조 제3항 소정의 소급과세금지의 원칙은 과세관청에 의한 과세처분이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 세법의 해석 또는 국세행정의 관행을 변경하여 행하여졌다는 사정만으로는 적용될 수 없고, 납세자가 세법의 해석 또는 국세행정의 관행을 신뢰한 나머지 이로 인하여 어떠한 행위나 계산을 하였어야 하고 나아가 과세처분의 결과 납세자에게 조세부담 등의 경제적 불이익이 발생한 경우에 한하여 적용될 수 있다.


나. 특수관계에 있는 자가 인수 포기한 비상장주식을 회사가 상속세법시행령 제5조 소정 평가가액보다 저렴한 가액으로 인수한 경우의 평가차액이 법인세법시행령 제12조 제1항 제6호 소정의 무상으로 받은 자산의 가액 이른바 수증익에 해당하는지 여부에 관한 국세청장의 유권해석이 변경되었다 하



더라도, 회사가 국세청장의 종전의 공적인 견해표명을 신뢰하고서 이에 기인하여 주식을 인수한 것으로 볼 수는 없고, 오히려 사업상의 필요에 따라 인수 포기된 비상장주식을 인수한 사실이 인정된다고 보아, 국세청장의 새로운 유권해석에 따른 법인세과세처분이 소급과세금지의 원칙에 위반되어 위법하다(대법원 1995.7.28. 선고 94누3629 판결).

### 판례 소급과세 적용 금지

가. 지방세법 제7조 제1항, 제9조의 규정내용에 비추어 볼 때 헌법이 보장한 자치권에 기하여 제정된 지방자치단체의 조례로써 소유권보존등기에 대한 등록세의 면제대상이 되는 아파트의 범위를 종전보다 축소하여 정한 것은 조세법률주의의 취지에 위반하는 것이라고 볼 수 없다.

나. 소급과세금지의 원칙은 조세를 납부할 의무가 성립한 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래에 대하여 그 성립후의 새로운 세법에 의하여 소급하여 과세하지 않는다는 원칙을 의미하는 것이므로 세법이 제정되거나 개정된 후 조세를 납부할 의무가 성립한 경우에는 이 원칙이 적용될 여지가 없다(대법원 1989.9.29. 선고 88누11957 판결). 

### ◀◀ 참고문헌 ▶▶

안경봉, 조세행정지도의 법리/ 영남대 영남법학 1권 2호 (94.09) 222-243

이태로, 조세법개론, 서울, 조세통람사, 1994, 30~32면