



뷰&뷰포인트

※ 이 칼럼의 내용은 필자 개인의 견해로 월간 공인회계사 편집방향과 다를 수 있습니다.



조세법의 해석과 적용에 있어서 신뢰보호의 원칙

박승정 삼일회계법인 파트너

들어가며

'신의성실의 원칙'은 법률생활에 있어서 사회구성원 모두가 신의와 성실을 가지고 행동하여 상대방의 신뢰와 기대를 배반하여서는 안 된다는 조리에 근거한 법원칙으로 민법에서 주로 쓰인다. '신뢰보호의 원칙'은 행정청이 국민에 대하여 행한 언동의 정당성 또는 계속성에 대한 보호가치 있는 개인의 신뢰를 보호하는 법원칙으로 행정법에서 많이 사용된다. 세법에서도 이러한 신의·성실이 세법적용의 원리로서 명문화 되어 있다. 판례상 신의성실의 원칙과 신뢰보호의 원칙을 구분하지 않고 혼용하여 사용한다.

조세법에 있어 신의성실의 원칙 내지 신뢰보호의 원칙은 '합법성을 희생해서라도 납세자의 신뢰를 보호함이 정의 형평에 부합하는 것으로 인정되는 특별

한 사정이 있는 경우에 적용되는 것'으로 납세자의 신뢰보호라는 점에 그 법리의 핵심적 요소가 있다 (대법94누12159, 1995.06.16.). 조세실무에 있어 종종 접하게 되는 과세관청의 언동에 대한 납세자 신뢰보호의 영역뿐만 아니라 개정 조세법의 해석과 적용의 영역에서도 쓰인다.

신뢰보호 원칙의 적용 요건

개정 조세법의 해석과 적용의 영역에서는 신뢰보호의 원칙이라는 표현이 주로 사용된다. 판례나 행정 심에서 제시하고 있는 적용 요건들로는 ①조세법령의 불리한 개정, ②원인 행위의 존재, ③경과규정의 존재, ④납세자의 귀책사유 없는 신뢰, ⑤신뢰를 강하게 보호할 필요성 등이 있으며, 이러한 요건들이 종합적으로 고려되어 판단된다.

조세법령의 불리한 개정

납세자가 신뢰하였던 조세법령이 납세자에게 불리한 방향으로 개정된 것을 말한다. 수십여 년 동안 축소나 폐지 없이 계속 유지되어 오던 조세감면 규정의 일몰기한이 종료된 결과, 납세자에게 조세법령이 불리하게 개정된 효과가 발생하게 된 경우도 조세법령이 불리하게 개정된 것으로 인정된 사례가 있다.

원인행위의 존재

조세법령이 납세자에게 불리하게 개정되기 전의 조세감면 등을 신뢰하여 개정 전 법령의 시행 당시 과세요건의 충족과 밀접하게 관련된 원인행위로 나아간 것을 말한다. 조세법령이 불리하게 개정되기 전에 원인행위가 존재하였는지 여부는 대상이 되는 각 조세법령별로 사실판단이 필요한 사항인데, 조세법령을 신뢰하고 대규모의 투자를 하였거나 건설공사에 착공한 것 등이 이에 해당할 수 있다.

경과규정의 존재

납세의무의 성립시기를 전·후하여 조세법령이 개정된 경우에 개정 전·후의 규정 중에서 납세의무가 성립한 당시에 시행되는 규정을 적용하여야 함은 법률 불소급의 원칙상 당연하다.

하지만 조세법령이 납세의무자에게 불리하게 개정되면서 납세의무자의 기득권 내지 신뢰보호를 위하여 특별히 경과규정을 두고 납세의무자에게 유리한 종전 규정을 적용하도록 하고 있는 경우에는 마땅히 종전 규정을 적용하여야 한다(대법94누5502, 1995.06.30.).

반면, 납세의무자의 기득권 내지 신뢰보호를 위한 특별한 경과규정을 두고 있지 아니한 경우에는 다른 특별한 사정이 없는 한 법률불소급의 원칙상 개정 전·후의 조세법령 중에서 납세의무가 성립한 당시

조세법령이 불리하게 개정되기 전에 원인행위가 존재하였는지 여부는 대상이 되는 각 조세법령별로 사실판단이 필요한 사항인데, 조세법령을 신뢰하고 대규모의 투자를 하였거나 건설공사에 착공한 것 등이 이에 해당할 수 있다.

에 시행되는 조세법령을 적용하여야 하며, 설사 납세의무자가 종전 규정에 의한 조세감면 등을 신뢰하였다 하더라도 이는 단순한 기대에 불과할 뿐 기득권에 갈음하는 것으로 마땅히 보호되어야 할 정도의 것으로 볼 수는 없다(대법99다45734, 1999.12.21.).

한편, 개정 조세법령 부칙 상의 일반적 경과조치 규정은 원칙적으로는 ‘특별한 경과규정’에 해당하지 않지만, 신뢰보호가 필요한 ‘특별한 사정’이 있는 제한적인 상황에서는 일반적 경과조치 규정을 근거로 신뢰보호의 원칙이 적용될 수 있다.

납세자의 귀책사유 없는 신뢰

납세자의 귀책사유 없는 신뢰란 원인행위가 이루어진 시점에 납세의무자가 종전의 조세법령이 미래에도 지속될 것으로 신뢰하는 데에 귀책사유가 없어야 한다는 것을 의미한다. 따라서 종전의 법령이 지속되지 않을 수 있음이 충분히 예견된 경우라면 신뢰보호 원칙이 적용되지 않는다(대법2012두12662, 2013.09.12.).

신뢰를 강하게 보호할 필요성

일정 기간 동안 조세를 감면하는 제도의 경우 납세자가 감면요건을 충족하게 되면 향후 해당 기간 동안 조세를 감면받을 수 있다는 점에 대한 강한 신뢰가 형성되었다고 볼 수 있다.

아울러 취득세는 장기간에 걸쳐 취득행위가 이루어지는 반면, 취득 시 1회에 한하여만 부과되는 조세



로서 감면규정이 있는 경우 납세의무자는 장래에 감면규정의 요건을 충족하게 되면 취득세가 감면된다 는 신뢰를 갖게 되므로, 조세의 성격상 다른 세목보다 신뢰의 강도가 강한 것에 해당한다.

신뢰보호 원칙을 긍정한 사례

주택건설사업자가 분양할 목적으로 건축한 전용면적 60㎡ 이하인 5세대 이상의 공동주택에 대해서는 2014년 12월 31일까지 취득세를 면제하였다. 동 취득세 면제규정은 1979년 6월 감면조례에 도입된 이래 2014년 12월 31일까지 약 35년간 계속하여 일몰기한이 연장되는 방식으로 유지되었으나, 2014년 말 지방세특례제한법 개정 시 일몰기한을 더 이상 연장하지 아니함에 따라 감면규정이 종료되었다.

이에, 공동주택의 취득은 일몰기한이 지난 2015년 이후 완료되었으나 일몰기한이 도래하기 전인 2014년 말 이전에 건축공사에 착공하는 등 원인행위를 한 공동주택 건설사업자들이 신뢰보호 원칙의 적용대상임을 주장하여 취득세 등의 환급을 구하는 경정청구를 하였고, 조세심판원은 이러한 납세자의 경정청구를 인용하였다(조심2018지0867, 2019.06.24.).

신뢰보호 원칙의 적용 여부가 진행 중인 사례

2014년 1월 1일 지방세제가 대폭 개편되면서 종전 법인세의 부가 세목이었던 법인지방소득세가 2014 사업연도부터 독립세로 전환되었다. 이 과정에서 법인지방소득세의 공제·감면 제도가 별도로 도입되지 않았는데, 당시의 개정 지방세관계법 부칙에는 특별한 경과규정 없이 일반적인 경과조치 규정만을 두고 있었다.

이에 따라, 일정 기간 동안 법인세의 세액감면을 적용받거나 세액공제를 이월하여 적용받던 법인들

의 경우 독립세 전환 전인 2013 사업연도까지는 법인지방소득세가 법인세의 부가세 방식으로 과세됨에 따라 공제·감면의 효과를 간접적으로 누리고 있었다. 그러나 독립세 전환 후인 2014 사업연도 이후에는 법인지방소득세의 공제·감면을 전혀 받지 못하게 되었다.

이에 법인세의 기간감면을 적용받거나 이월세액공제를 적용받던 법인들이 신뢰보호 원칙의 적용대상임을 주장하여 법인지방소득세의 환급을 구하는 경정청구를 하였다. 조세심판원은 모두 기각결정을 한 반면, 법원은 2심까지 인용과 기각 판결로 나뉘고 있으며 현재는 대법원의 최종 판단을 기다리고 있다.

마무리하며

신뢰보호의 원칙은 합법성을 희생해서라도 납세자의 신뢰를 보호함이 정의 형평에 부합하는 것으로 인정되는 특별한 사정이 있는 경우에 한하여 적용되는 것이다. 개정 조세법의 해석과 적용의 영역에서의 납세자의 신뢰보호는 앞서 언급한 제반 적용 요건들이 모두 종합적으로 고려되어 판단되어야 한다.

아울러, 신뢰보호의 원칙을 적용함에 있어 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성과 예측 가능성을 해치지 않는 범위 내에서 이뤄져야 한다. 합목적적인 해석을 위하여 조세법령의 입법 취지와 개정 경과, 조세의 부과나 감면에 대한 정책적인 고려, 경기변동이나 경제 상황, 납세자들이 직면한 사안별 다양성 등이 함께 고려되는 매우 전문적이고 심도깊은 판단이 요구된다.

다만, 납세자에게 합리적으로 형성된 신뢰와 기대가 급격한 조세법령의 개정으로 심각하게 침해되는 특별한 사정이 인정되는 경우라면 신뢰보호의 원칙을 조금 더 전향적인 방향으로 적용함으로써 납세자의 권익을 보호하는 것이 바람직할 것이다.