

地方稅 關聯法制的 改善方向

-地方自治團體의 課稅自主權을 中心으로-

金明龍

한국법제연구원

目次

第1章 序論	9
第2章 地方稅의 體系와 基本原則	13
第1節 地方稅의 概念	13
第2節 地方稅의 體系	14
第3節 地方稅의 基本原則	16
1. 意義	16
2. 普遍性의 原則	17
3. 安定性과 伸長性의 原則	17
4. 負擔分任의 原則	19
5. 應益性의 原則	20
6. 稅制自主性의 原則	20
第3章 現行 地方稅制의 主要爭點 分析	23
第1節 地方稅制의 問題點	23
1. 地方稅體系上의 問題點	23
2. 財源調達機能의 未洽	24
3. 地方稅源의 地域的·自治團體階層別 偏在	26
4. 國稅와 地方稅의 稅源配分의 不均衡	29
第2節 課稅自主權에 대한 法的 檢討	31
1. 現行法의 態度	31
2. 課稅自主權의 根據에 관한 法解釋論的 方法	32
(1) 條例自主立法說	32
(2) 條例委任立法說	36
(3) 小結	37

3. 課稅自主權의 限界	40
(1) 租稅法律主義	40
(2) 法律留保의 原則	57

第 4 章 外國의 地方稅制와 地方自治團體의 租稅創設權에
대한 法的 分析

第 1 節 獨 逸	69
1. 租稅立法權(Steuergesetzgebungshoheit)	69
2. 租稅法에 있어서 地方自治團體의 權限	70
3. 地方自治團體의 租稅創設權의 前提條件으로서 財政高權과 條例自治(Satzungsautonomie)	71
4. 基本法 第28條第2項의 改正과 地方自治團體의 財政權	73
(1) 意 義	73
(2) 憲法改正共同委員會의 改正提案	74
(3) 改正案의 評價	74
(4) 憲法改正共同委員會의 提案에 대한 評價	77
(5) 州憲法과 地方公課金法上 地方稅創設權	78
5. 地方自治團體의 受益權限	82
(1) 所得稅割(Einkommensteueranteil)	82
(2) 對物稅保障(Realsteuergarantie)	83
6. 地方自治團體의 租稅創設權	84
(1) 租稅創設權의 概念	84
(2) 地方自治團體의 租稅創設權과 法律留保	85
(3) 基本法 第105條 第2項과 地方自治團體의 租稅創設權	89
(4) 一般委任에 관한 聯邦州의 義務	90
7. 地方自治團體의 租稅의 限界	91
(1) 地域性(Örtlichkeit)	91
(2) 同質性禁止(Gleichartigkeitsverbot)	91
(3) 誘導目的의 追求	92
(4) 平等原則(Gleichheitssatz)	93

(5) 지방자치단체의 공과금조례의 국가의 허가 (staatliche Genehmigung)	95
8. 地方稅의 種類	95
(1) 土地稅(Grundsteuer)	95
(2) 營業稅(Gewerbesteuer)	96
(3) 消費稅(Verbrauchssteuer)	96
(4) 奢侈稅(Aufwandsteuer)	97
(5) 飲料水稅(Getränkesteuer)	100
(6) 住民稅(Einwohnersteuer)	101
(7) 特別公課金(Sonderabgabe)의 地方稅로서의 인정여부?	101
9. 要約과 示唆點	104
第2節 日本	107
1. 概說	107
2. 課稅自主權에 관한 日本 憲法的 根據	109
(1) 日本憲法上 地方自治團體의 自治財政權의 保障	109
(2) 地方自治權에 관한 論議	109
(3) 租稅法律主義와 租稅條例主義	119
3. 地方分權化와 地方稅法의 改正	121
(1) 法定外普通稅의 許可制度의 廢止	122
(2) 法定外目的稅의 創設	123
(3) 標準稅率	125
(4) 制限稅率	125
4. 現行 日本 地方稅의 稅目	125
(1) 道府縣稅	126
(2) 市町村稅	129
5. 要約과 示唆點	131
第3節 美國	133
1. 序說	133
2. 財政憲法과 租稅立法權	134

3. 州憲法과 地方政府의 課稅權	136
(1) 플로리다주	136
(2) 와이오밍주	137
(3) 델라웨어주	138
(4) 텍사스주	139
(5) 캘리포니아주	139
(6) 미네소타주	140
(7) 몬타나주	141
4. 州法上의 地方政府의 課稅權에 관한 立法狀況	141
(1) 캔사스주	141
(2) 텍사스주	142
(3) 버지니아주	143
(4) 일리노이주	143
5. 자치룰(Home Rule)과 地方自治團體의 條例制定權의 擴大 ..	144
(1) 意義	144
(2) 자치룰의 規定範圍와 規定例	145
6. 地方稅의 分類	148
(1) 州政府의 租稅	148
(2) 地方政府의 租稅	153
7. 要約과 示唆點	155

第 5 章 地方稅制의 改善方案

第 1 節 地方自治團體의 新稅目의 導入에 관한 最近動向

1. 新地方財源開發의 當爲性	159
2. 地方自治團體別 新稅目과 新稅源의 開發	160

第 2 節 國稅와 地方稅의 稅源配分體系의 調整

1. 地方所得稅의 導入	161
2. 地方消費稅의 導入	164
(1) 地方消費稅의 導入必要性	164
(2) 導入方案	165

第3節 課稅自主權의 擴大	166
1. 法定外稅의 導入	166
(1) 意義	166
(2) 導入에 대한 法的 方案	167
2. 彈力稅率制度의 積極的 活用	171
3. 任意稅率의 導入	173
第4節 地方稅制의 合理的 運用	173
1. 地方稅 非課稅·減免對象 및 規模의 持續的 縮小	173
2. 時限附 減免制度의 活性化	175
第6章 結 論	179
參考文獻	187

第1章序論

지방자치단체의 자치행정권은 우리나라의 정치제도에 있어서 근본적인 의미를 가진다.¹⁾ 이러한 지방자치권은 지방자치단체가 충분한 재정적 수단을 확보하고 이로써 그에게 할당된 임무를 자기책임 아래 수행할 수 있을 때 비로소 완전히 보장된다고 할 수 있다. 따라서 지방자치권의 보장의 본질에는 지방자치단체의 재정자치권²⁾이 포함된다.

그러나 최근 지방자치단체의 재정적 위기와 이로 인한 파산 가능성에 대한 우려가 증폭되고 있다. 지방세 수입으로 소속 지방자치단체의 공무원의 인건비도 자체적으로 지급할 수 없는 단체가 상당히 많으며,³⁾ 재산매각 수입, 사용료, 수수료 등 각종 세외수입을 합쳐도 인건비를 충족할 수 없는 지방자치단체도 적지 않다는 사실⁴⁾은 그냥 간과해서는 안 되는 급박한 과제라고 생각한다. 국가경제는 외환위기가 닥쳐왔던 1997년 이후 침체국면을 벗어나고 있으나, 이러한 국면을 완전히 벗어나기에는 상당한 기간이 필요할 것으로 사료된다. 여기에다 정부는 금융구조조정, 실업자보조, 고용안정, 경기부양을 위하여 많은 재정지출을 하고 있다. 그

-
- 1) 지방자치권 및 조례제정권의 법적 제문제에 대한 자세한 내용은 김창규, 地方自治法上條例制定權의諸問題, 본(제12집, 한양대학교), 1995, 30쪽 이하 참조.
 - 2) 지방자치단체는 그 이외에도 영역자치권, 조직자치권, 인사자치권, 조례제정권과 계획자치권을 가진다. 이에 대해 자세한 것은 오준근/김명연, 지방자치와 계획관계법체계의 정비에 관한 연구, 한국법제연구원, 1996, 24쪽 이하 참조; Kay Waechter, Kommunalrecht, 1997, S. 51 f. 특히 자치입법권, 즉 조례제정권에 대한 종합적인 것은 박영도, 自治立法의理論과實際[입법이론연구(VI)], 연구보고(98-2), 한국법제연구원, 1998 참조.
 - 3) 전국 248개 지방자치단체 중 지방세 수입으로 공무원들의 인건비조차 자체적으로 해결하지 못하는 지자체가 전체의 58.4%인 145곳이나 됐다. 또 전국 91개 군 가운데 지방세와 수익사업 및 과태료 등을 합한 지자체의 총수입으로도 공무원의 인건비를 지급하지 못하는 곳이 전체의 30.7%인 28개 군에 달한다. 행정자치부가 국회 행정자치위원회에 국감자료로서 제출한 것을 토대로 대한매일이 보도하였다. <http://www.kdaily.com/f/20001009fa003.html>.
 - 4) 2000년 당초예산기준으로 29개 군, 즉 강원(화천, 안양), 충북(보은, 영동), 충남(청양), 전북(진안, 임실, 순창, 고창), 전남(담양, 곡성, 고흥, 보성, 장흥, 강진, 함평, 완도, 진도, 신안), 경북(군위, 청송, 영양, 예천, 봉화, 울릉), 경남(의령, 산청, 함양)이 이에 해당한다. 행정자치부, 2000년도 행정자치위원회 국정감사요구자료(IV), 461쪽 참조.

결과 정부의 재정적자의 가능성이 증폭되고 있다. 이러한 정부의 재정적 어려움은 지방자치단체에도 그 영향을 미치고 있다. 특히 지방자치단체의 경우는 지역경제구조상의 문제로 인한 침체지속과 중앙과 지방간의 재정불균형으로 인해 더욱 어려움을 겪고 있다. 이로 인해 지방자치단체의 부채⁵⁾는 매년 증가하고 있다. 이러한 현상은 1961년 이후 30년 동안 그 실시가 유보되었던 지방자치제도 또는 지방화시대에 대한 국민의 여망과 기대감 그리고 현대 복지행정에 대한 지역주민의 수요에 역행한다고 말할 수 있다.

지방자치제의 실시로 각 지방에서는 지금까지 억제되어 왔던 지역주민들의 다양한 욕구들이 표출되기 시작했고 이러한 지역주민의 욕구를 충족시키기 위해 양질의 공공서비스를 공급해야 하는 과제를 안고 있다. 따라서 지방자치단체는 재정위기를 극복함과 아울러 증대된 지역주민의 재정수요를 충족시키고 재정력의 안정적인 신장을 위해 재원의 확보에 주력하여야 한다.

이러한 재정환경의 변동에 적극적으로 대응하기 위해서는 지방재정제도의 개선이 필요하다. 지방재정제도의 개선은 지방세, 지방세외수입, 지방교부세, 지방양여금, 지방채 등 모든 부문에서 이루어져야 하지만 그 중에서 가장 시급하고 중요한 것은 지방세제이다.

지방세제에 대한 최근의 논의 가운데서 가장 쟁점이 된 것은 무엇보다도 지방자치단체가 새로운 세목을 신설할 수 있느냐, 즉 조세창설권을 가질 수 있느냐는 데에 초점이 맞추어졌다. 이러한 조세창설권은 조세법 이론인 조세법률주의와 법일반원칙인 법률유보원칙에 의하여 많은 제약을 받고 있다는 것이 현재의 일반적인 견해이다. 이와는 달리 지방자치단체는 헌법 제117조에서 보장하고 있는 재정고권에 근거하여 새로운 세목의 신설, 즉 조세창설권을 가질 수 있다는 견해도 피력되고 있다. 아

5) 2000년 6월 30을 기준으로 한 각 지방자치단체의 채무를 보면, 서울(16,270억), 부산(22,862억), 대구(14,036억), 인천(6,100억), 광주(8,950억), 대전(7,752억), 울산(4,112억), 경기(30,269억), 강원(8,195억), 충북(4,886억), 충남(8,125억), 전북(8,537억), 전남(7,066억), 경북(12,437억), 경남(11,305억), 제주(5,728억)인데, 이는 관할 시·군·구의 채무를 포함한 규모이다. <http://n4000-01.mogaha.go.kr:3374/html/05/index/html>.

올러 최근 지방세수의 확충방안으로서 신세원의 발굴, 은닉세원의 추적, 체납세징수강화 등 다양한 방안들이 논의되고 있지만 이는 문제해결에 있어서 근본적인 해결책을 제시하지 못한다. 이러한 다양한 방안들은 현행법상 그 한계를 가지고 있다. 따라서 지방자치단체의 조세창설권과 관련하여 먼저 지방세의 개념, 원칙과 체계 등을 살펴보고 현행 지방세제상의 문제점을 지적하고, 아울러 지방자치단체의 재정확보를 위한 방안으로서 조세창설권에 대한 인정여부를 해석론적 방법과 입법 정책적 관점에서 검토하고자 한다.

第1章 序論

第2章 地方稅의 體系와 基本原則

第1節 地方稅의 概念

지방세의 개념은 조세의 일반적 개념을 정의하므로써 명확하게 될 것이다. 우리나라에서는 조세의 개념에 대하여 법률로써 명확하게 규정하지 않고 있다. 다만 현재 우리나라의 행정법학계나 세법학계에서 조세의 개념으로 사용하고 있는 내용을 보면 “조세(tax, Steuer)란 국가와 기타 공공단체가 국민에게 각종의 공공서비스를 제공하는 데에 필요한 재원을 법률적 작용에 의하여 주민 또는 이와 동일한 지위에 있는 자로부터 특정한 개별적 보상 없이 강제적으로 징수하는 재화를 말한다”고 정의하고 있다. 이와 마찬가지로 독일의 조세기본법(Abgabenordnung) 제3조제1항의 개념정의에 의하면 조세란 『특별한 급부에 대한 반대급부가 아니라, 급부에 관한 법률이 정한 요건에 해당하는 모든 자에 대하여 수입을 얻기 위하여 공법상의 단체가 부과하는 금전급부를 말한다』고 규정하고 있다. 다시 말하면 조세의 징수목적은 국가 또는 지방자치단체가 일반적 경비를 지불할 수 있기 위해서이다. 국가 또는 지방자치단체가 일반경비를 지불하기 위해서는 우선 수입을 취할 필요가 있으며, 이러한 수입을 목적으로 조세가 생기게 된 것이다.

이와 같이 지방세도 지방자치단체의 자치사무의 수행에 충당할 경비를 조달하기 위하여 필요한 재원을 법률적 작용에 의하여 주민 또는 이와 동일한 지위에 있는 자로부터 특정한 개별적 보상이나 반대급부 없이 강제적으로 징수하는 금전으로서 국세와 함께 조세체계를 이루고 있는 지방자치단체의 공과금⁶⁾의 한 종류라고 할 수 있다. 지방세는 과세권의 주체가 지방자치단체인 점에서 국가가 과세하는 국세와 구별되고, 지방자치단체가 그 자신의 존립목적인 주민의 복리에 관한 사무, 즉 자치사무를 처리하는 데에 소요되는 재원을 자체적으로 조달하기 위하여 국세와

6) 공과금(Abgabe)의 법적 개념정의에 관해서는 김명용, 독일에 있어서 지방자치단체의 환경공과금, 산경연구 제16집(창원대학교 산업경제연구소), 1998, 75쪽 이하.

별도로 징수하는 것이며, 납세의무자도 당해 지방자치단체의 주민에 한정된다는 점에서 일반 국민이 납세의무자인 국세와 구별되지만, 그 밖의 점에 있어서는 국세와 근본적 차이가 없고 조세라는 개념 속에 포함시켜 생각할 수 있다.

지방세는 지방자치단체의 자주재정권 내지 재정자치권의 전형을 이루는 과세자주권에 입각하여 부과·징수되는 것이다. 우리 헌법 제117조제1항은 “지방자치단체는 ... 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다”고 규정하고 있으며, 지방자치법 제14조는 “주민은 법령이 정하는 바에 의하여 그 소속지방자치단체의 비용을 분담하는 의무를 가진다”고 규정하고 있다. 지방자치법은 또한 제126조에서 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다”고 규정하고 있다.

이러한 헌법과 지방자치법의 규정에 근거하여 지방세의 기본을 정하고 있는 것이 바로 지방세법이다. 지방세법은 국세와 지방세 사이에 있어서 국민의 조세부담의 적정한 배분의 필요성 및 지방자치단체상호간의 과세권의 행사에 대한 분야의 명확화의 필요성에 기인하여 지방자치단체가 부과·징수하는 세목과 그 외 지방세의 부과·징수에 대하여 대강을 정하며, 지방자치단체의 과세권의 근거 및 과세권행사의 방법을 구체적으로 지시하고 있다. 즉 지방세법 제2조에서는 “지방자치단체는 이 법률이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과·징수할 수 있다”고 규정하고 있으며, 동법 제3조에서 “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다”고 명시하고 있다.

第2節 地方稅의 體系

지방세는 지방자치단체의 가장 전형적이고 중요한 재원조달수단인 동시에 지역주민들의 자율적인 자기책임의 원칙에 기초한 지방자치의 이념을 실현할 수 있는 중요한 정책수단이다.⁷⁾ 현행 지방세법 제5조에 의하

7) 광채기, 지방자치시대의 전개에 대응한 도세와 시군세의 조정방안, 『지방행정연구』,

면 지방세는 총 16개의 세목으로 구성되어 있다. 지방세는 그 과세주체에 따라 市稅와 區稅(서울特別市·廣域市)와 道稅와 市·郡稅(道)로 나누어지며, 다시 과세의 목적 및 대상에 따라 보통세와 목적세로 나눈다. 보통세는 그 세수입을 사용함에 있어서 특정한 목적을 정함이 없이 지방자치단체가 일반재원으로 자유롭게 사용할 수 있는 것이고, 목적세는 그 세수입이 특정한 목적을 위하여 사용되어야 하는 것을 말한다. 현행 지방세법상 규정되어 있는 목적세 중 지역개발세의 컨테이너에 대해 징수되는 세입만 부산시 컨테이너 전용도로 기금으로 특별회계를 설치하여 10년간 운영되고, 그 이외의 목적세는 그 세입을 일반재원화하고 있으므로 목적세의 폐지 또는 다른 세목과의 통폐합 여론이 있으나 지방세의 목적세는 지방자치단체가 도시계획 등 특정한 사업을 위한 재원의 마련을 위해 그 필요시에만 특별회계를 설치하여 개폐를 자유롭게 한다면 지방자치단체의 과세자주권의 측면에서 목적세가 바람직하다는 것이다.⁸⁾

지방세의 과세주체는 각 지방자치단체인데, 사실상의 과세권의 행사는 집행기관인 자치단체의 장이 하게 되며, 자치단체의 장은 그 권한의 일부를 소속공무원이나 그 관할구역 안에 있는 자치단체의 장에게 위임할 수 있다.

특별시와 광역시의 보통세에는 취득세, 등록세, 주민세, 자동차세, 농지세, 담배소비세, 屠畜稅, 競走馬券稅가 해당되며(지방세법 제6조제1항제1호), 도시계획세, 공동시설세, 지역개발세가 그의 목적세에 속한다(지방세법 제6조제1항제2호).

자치구의 보통세에는 면허세, 재산세, 사업소세가 해당되며(지방세법 제6조제3항제1호), 사업소세가 그 목적세에 속한다(지방세법 제6조제3항제2호).

도세는 취득세, 등록세, 면허세, 競走馬券稅의 보통세(지방세법 제6조제2항제1호)와 공동시설세, 지역개발세의 목적세로 나누어진다(지방세법 제6조제2항제2호).

한국지방행정연구원, 1996, 38쪽; 권강웅, 지방세행정의 발전방향, 지방세, 한국지방재정공제회, 2000, 13쪽.

8) 권강웅, 지방세행정의 발전방향, 18쪽 주 7 참조.

시와 군에 있어서는 주민세, 재산세, 종합토지세, 자동차세, 농지세, 담배소비세, 도축세, 주행세가 보통세이며(지방세법 제6조제4항제1호), 도시계획세와 사업소세가 그의 목적세이다(지방세법 제6조제4항제2호). 여기서 주행세는 1998년도 한·미자동차통상협상결과에 따라 자동차세율을 인하함에 의하여 지방재정에 손실을 가져오게 되었는데, 이를 보전하기 위하여 교통세액의 일정율을 지방으로 이전하여 지방세로서 2000년부터 신설되었다. 이는 비현실적인 자동차세율의 조정과 자동차에 대한 이용과세강화, 취득·보유과세의 완화의 정책과제를 실현하기 위해 국민에게 별도의 부담증가 없이 기존의 교통세의 세율을 낮추고 그에 상응한 부가세를 과세하여 주행세재원으로 하도록 하였다.⁹⁾

第3節 地方稅의 基本原則

1. 意義

세금을 과세하는 대상세원 중에서 어느 것을 과세대상으로 할 것인가 하는 것은 납세자의 입장, 과세권자의 입장 또는 정책적인 입장에서 여러 가지의 기준과 원칙이 있을 수 있다. 지방세에 있어서는 아담 스미스(A. Smith)나 바그너(A. Wagner) 등이 주창한 조세의 일반원칙¹⁰⁾이 일반적으로 지방세에 대해서도 타당하지만, 지방세는 국세와 다른 성격, 목적, 정책과 그 규모와 입지조건에 있어서 상당한 차이를 보이고 있으므로 국세와는 다른 지방세 특유의 원칙이 있다.¹¹⁾

이와 같이 지방세가 국세와 다른 특유의 원칙이 강조되는 이유는 지방자치단체의 특성에 기인한다고 볼 수 있다. 첫째, 수많은 지방자치단체는

9) 권강웅, 지방세강론, 조세통람사, 2000, 369쪽.

10) 스미스는 조세원칙으로 공평의 원칙(principle of equality), 명확의 원칙(principle of certainty), 편의의 원칙(principle of convenience)과 징세비 최소의 원칙(principle of economy in collection)을 제시하고 있으며, 바그너는 재정정책적 원칙(충분의 원칙, 탄력성의 원칙), 국민경제상의 원칙(稅源選擇의 원칙, 稅種選擇의 원칙), 공평의 원칙(普遍의 원칙, 平等의 원칙)과 조세행정상의 원칙(과세의 명확성의 원칙, 과세의 편의성의 원칙과 最小徵稅費의 원칙)을 제창하고 있다. 그 구체적인 내용에 대해서는 권강웅, 地方稅講論, 17쪽 이하 참조.

11) 권강웅, 지방세강론, 25쪽.

그 경제·사회·문화적인 수준에 따라 세원의 분포와 그 구조가 다르다는 점, 둘째, 지방자치단체의 영역은 지역적으로 한정되어 있으나 경제적으로는 국가전체에 완전히 개방되어 있다는 점, 셋째, 지방자치행정은 국가의 경우와는 달리 주민과의 관계에서 보다 직접적이고 밀접한 관계에 있으며, 행정서비스에 의한 주민의 수혜 정도가 보다 정확하게 나타난다는 특수성을 지니고 있다는 것이다.¹²⁾

2. 普遍性的의 原則

지방세의 범위는 법률로 정하고 있으므로 전국 공통의 제도로 되지만, 지방세를 부과하는 것은 그 규모 및 입지조건 등에 있어서 각 지방자치단체마다 현저한 차이를 보이고 있다. 그러나 세원자체에 보편성에도 불구하고 지역간의 경제력의 격차가 세수입의 격차로 이어지는 것은 피해야 한다. 지방세의 각급 지방자치단체가 재정권이 독립되어 있으므로 그 세원이 가급적 각 지방자치단체에 고루 분포되어 있는 세목이 필요하다는 것을 의미한다.¹³⁾

따라서 국가에서 일정한 범위와 요건을 정하여 지방세제를 제정할 경우에는 각 지방자치단체의 실정을 감안하여 될 수 있는 한, 특정한 지방자치단체에 세수입이 편재하는 일이 없도록 지역적으로 어느 정도 보편성이 있도록 할 필요가 있다. 국세의 경우에는 그 세원이 특정지역에 편재되어 있다 하더라도 그 세입은 단일국고에 귀속되므로 문제되지 않으나 지방세는 전국의 많은 지방자치단체가 각기 자기단체의 경비를 충당하기 위하여 과세하고 그 세입은 각 자치단체의 수입이 되므로 지역적 보편성이 절실히 요구된다.¹⁴⁾

3. 安定性과 伸長性的의 原則

안정성의 원칙이란 세수가 매년 안정적으로 수입되고 연도별 변동이 적다는 원칙이다. 지방세의 세목은 경기감수성이 강하여 경기의 변동에

12) 권강웅, 지방세강론, 25쪽 이하.

13) 丸山高滿, 地方稅의 基礎知識, 良書普及會, 1981, 19頁.

14) 권강웅, 지방세강론, 33쪽.

따라 세수의 변동의 폭이 크거나 일시적인 수입을 얻는데 불과한 것보다는 그 수입이 해마다 현저한 변동 없이 안정되게 신장해 가는 것이 바람직할 것이다. 지방자치단체는 교육, 위생, 경찰, 소방 등 주민의 일상생활과 밀접한 행정을 담당하고 있으므로, 이러한 행정에는 조세수입 여하에도 불구하고 실시되어야 하는 것이 적지 않다. 또한 지방자치단체의 규모는 다양하며, 세수입액도 연도에 따라 상당히 변화가 심하므로 그 재정운영에 많은 영향을 미치게 된다. 따라서 지방세수입의 안정성이 요망된다. 이에 주로 부합하는 것은 재산세와 종합토지세 등 토지와 건물 등에 과세하는 재산보유과세이다.

안정성의 원칙은 지방세에 있어서 필요한 조건의 하나이기는 하나 오늘날과 같이 급격한 사회경제의 변화에 의하여 지방자치단체의 재정수요가 각 부문에서 폭발적으로 증대하는 경우 지방세의 수입에 있어서 안정성만을 유일한 대응책으로 강조하는 것은 많은 문제점을 야기한다. 따라서 지방세는 기본적으로 그 안정성이 요구되지만 단순히 안정성만을 이념적인 차원에서 제창할 것이 아니라 사회경제의 현실에 적응할 탄력성도 가미해 나갈 필요가 있는 동시에 경기후퇴기에는 조세부담의 경감조치에 대처할 수 있는 다른 차원에서의 재정상의 보완조치가 강구되는 것이 바람직할 것이다.¹⁵⁾

지방자치단체의 재정수요는 경제발전과 국민소득수준의 상승에 따라 팽창하게 된다. 즉 사회경제의 성장에 따라 행정수요가 매년 증가할 뿐만 아니라, 물가의 상승 등으로 인하여 재정수요가 증가하게 된다. 따라서 지방자치단체의 세입도 경제발전이나 국민소득수준의 상승에 따라서 증가될 필요가 있다. 이에 대응하기 위해서는 세수입의 신장성의 확보가 요구된다.¹⁶⁾

그러나 지방세의 세수에 있어서 안정성과 신장성은 상호 양립되기 어렵다. 왜냐하면 세수의 안정성이 강하다는 것은 역으로 말하면 경제성장에 따른 세수의 탄력치가 낮음을 의미한다. 따라서 지방세의 원칙에 있어서

15) 이상희, 지방세개론, 보문출판사, 1979, 68~71쪽.

16) 羅午淵, 지방세의 원칙과 적합성에 관한 이론적 고찰, 경상논총 제8집(1986), 국민대경제연구소, 81쪽.

안정성과 신장성 중 어느 쪽에 더 많은 비중을 둘 것이냐가 문제된다. 이 문제는 지방재정수요의 크기에 영향을 미칠 경제상황의 변화 또는 사회 환경의 변화와 같은 요소들이 고려되어 구체적으로 판단되어야 한다.¹⁷⁾

4. 負擔分任의 原則

지방자치단체가 진정한 의미에서 자치행정을 수행하기 위해서는 지역 주민이 행정에 소요되는 비용을 부담하는 것이 기본일 것이다. 즉 주민이 자기가 살고 있는 지방자치단체의 행정에 필요한 경비를 부담하는 것은 지방자치의 기본으로서 빼놓을 수 없는 것이다. 지방세는 지방자치단체가 주민의 생활과 밀접한 행정을 수행하는 협동체이므로 지방자치단체의 영역 내에 거주하는 주민은 그 행정에 소요되는 경비인 공통비용의 부담을 그 지방자치단체의 구성원이 상호 분담하여야 한다는 것이 부담 분임의 원칙이다.¹⁸⁾ 이 원칙에 가장 잘 부합되는 지방세는 주민세균등할이라 할 수 있다.

지방세의 부담분임의 원칙에 의하여 주민의 지방자치단체에 대한 행정 비판과 행정참여가 보다 강하게 확보되게 된다. 이를 통하여 주민은 선거권과 더불어 납세자로서 지방자치단체에 관심을 계속 갖게 되어 지방자치의 발전을 가져오는 데에 중요한 역할을 한다.¹⁹⁾

부담분임의 원칙이 지방세에서 강조되는 이유는 첫째, 국가와 지방자치단체간의 성격 또는 기능이 다르다는 것이다. 왜냐하면 지방자치단체는 당해 지역주민의 공동이익의 증진과 복리를 위하여 결집된 협동체적 성격의 단체이므로 국가에 비하여 규모는 작지만 지역의 경제, 문화, 사회전반에 관하여 그 행정이 주민생활과 직접적인 관계가 있을 뿐만 아니라 행정수혜에 대한 효과가 즉시 나타나는 등의 이유로 인하여 부담분임의 원칙이 국세에 비하여 더 요청된다고 할 수 있으며, 둘째, 자치의식의 함양과 지방행정에 관한 참여의식 고취를 위한 정책상의 필요에 있다고 한다.²⁰⁾

17) 신해룡, 지방재정학, 세명서관, 1995, 377쪽.

18) 丸山高滿, 前掲書, 15頁.

19) 丸山高滿, 前掲書, 17頁; 권강웅, 지방세강론, 27쪽.

20) 권강웅, 지방세강론, 27쪽.

5. 應益性的 原則

응익성의 원칙이란 조세부담의 배분에 관하여 지불능력을 기준으로 한 應能原則²¹⁾보다도 공공서비스로부터의 편익성을 기준으로 한다. 조세는 개별적으로 받게 되는 행정서비스의 대가로서 납부하게 되는 것이며, 주민의 부담능력에 따라서 납부될 수 있다는 것이 오늘날의 일반적인 견해이다. 이것은 조세의 응익성을 고려한 것이라는 것임을 부정할 수는 없다. 자치행정에 있어서 지역사회의 주민은 지방자치단체의 행정서비스로부터 직접·간접적으로 많은 이익을 받고 있다. 즉 쾌적한 주거환경, 재해나 범죄로부터의 안전, 자녀의 교육, 문화나 스포츠 활동 등 각 분야에서 개인의 힘으로는 충족시킬 수 없는 행정서비스의 이익을 향수하고 있는 것이다. 이러한 의미에서 지방세의 경우에는 능력에 의한 부담 외에 행정서비스에 의하여 이익을 받는 정도에 따라 조세부담을 배분하는 응익과세의 원칙이 적용되는 것이다.²²⁾

이러한 입장에서 과세되고 있는 대표적인 예가 자동차관련세이며, 도로의 정비에 의하여 이익을 받게 되는 자동차의 소유자, 자동차연료의 소비자를 납세의무자로 하고 있다. 특히 지방자치단체의 행정서비스는 주민의 일상생활과 직접 결부되어 있는 것이 많다. 지방세의 과세에 있어서 반대급부를 고려하는 것은 적합하다고 할 것이다.

6. 稅制自主性的 原則

세제자주성의 원칙이라 함은 지방자치단체가 지방세제에 대하여 자주성을 가질 수 있는 세제이어야 한다는 것이다.²³⁾

첫째, 국세·도세·특별(광역)시세·시군세·자치구세가 각각 과세객체를 달리하는 것이 좋다는 것이다. 따라서 동일한 과세객체에 그 단계

21) 과세에 있어서 응능원칙이란 소득액 및 자산액이 크고 조세의 지불능력이 큰 사람들에게 많은 액수의 세부담을 부과하는 과세방법이다.

22) 丸山高滿, 前掲書, 18頁.

23) 丸山高滿, 前掲書, 20頁 以下 參照.

를 달리하는 2 이상의 과세단체에서 동시에 과세대상으로 하는 때에는 자유로운 과세가 곤란하게 되기 때문에 독립세가 아닌 부가세제도는 적당하지 않다고 한다.

둘째, 법정세목 이외의 법정외세목을 지방자치단체가 설정할 수 있는 여지를 인정한다거나, 세율을 자유롭게 결정할 수 있는 등 지방자치단체의 과세에 관한 자유재량권을 대폭적으로 인정할 필요가 있다. 국세와 지방세를 통하여 납세자의 세부담을 공평·합리적으로 하여야 하고, 지역적으로는 극단적인 부담의 불균형을 피해야 하며, 국민의 경제활동이나 사회활동을 현저하게 저해하는 것을 방지하기 위하여 지방세법에 의해 어느 정도의 제약이 불가피하다. 그러나 이러한 제약의 범위 내에서 취득세·재산세·주민세·자동차세, 지역개발세 등 10개 세목에서 제한 세율 또는 초과세율을 적용할 수 있도록 하여 세율의 결정에 재량의 여지를 인정하는 등의 조치를 취하고 있는 것은 세제자주성의 원칙을 반영한 것으로 볼 수 있다.

셋째, 조세특례제한법이나 지방세법에 의하여 지방세의 비과세·감면 조치를 결정하는 경우가 많은데 이것은 결국 지방자치단체의 과세권을 박탈하게 되는 것이므로 이러한 조치는 국가정책상 꼭 필요한 최소한도에 그쳐야 하고 각 지방자치단체별로 공익상 필요한 경우에는 자치단체 스스로가 경감 여부를 판단하여 조치할 수 있는 과세자주권을 신장시켜야 한다.

넷째, 지방세의 부과·징수에 관한 사무는 지방자치단체가 스스로 행하여야 한다는 것이다. 그러므로 외형은 독립세로 되어 있으나 과세표준의 결정이 다른 데서 이루어지거나 징수사무를 다른 데로 위탁하거나 하는 것은 세제자주권의 차원에서 부당한 것이다. 우리나라의 지방세는 외형상 전부 독립세로 되어 있으나 주민세와 종합토지세가 부과·징수상 지방자치단체의 세제자주권이 침해되고 있다는 논란이 있다. 주민세소득 할의 경우 그 과세표준을 국세에 의존하고 있으므로 국세법이 개정되면 자동적으로 그 영향을 받아 각각 재정사정이 다른 다수의 지방자치단체에 있어서 세제로서의 자주성·안정성이 없는 점이 지적되고, 종합토지세는 완전한 독립세임에는 틀림없으나, 종합토지세의 과세방법이 소유자

별로 전국의 토지를 합산하여 세액을 산출한 다음 각 지방자치단체에 소재한 토지의 가액별로 세액을 안분하도록 하고 있어 과세표준액이 합산됨에 따라 세율적용단계가 달라져 세액의 예측이 불가능하고 어느 한 지방자치단체의 토지에 대한 입력이 잘못되면 당해 자치단체에서 신속히 수정할 수 있는 제도가 아니라 또 다시 전국의 토지를 합하여 계산하는 방법을 취함으로써 인하여 수정이 필요 없는 자치단체의 세입에까지 영향을 미치는 제도로 세제자주권 측면에서는 바람직하지 못하다는 비판을 받고 있다.²⁴⁾

24) 권강용, 지방세강론, 38~41쪽.

第3章 現行 地方稅制의 主要爭點 分析

第1節 地方稅制의 問題點

1. 地方稅體系上의 問題點

현행 지방세제는 세목의 과다, 동일한 세원에의 중복과세, 비과세·감면 및 중과세 등 정책과세의 과도한 활용 등으로 조세체계가 복잡하다.

현행 지방세목 중 동일한 세원에 대해 중복과세하고 있는 세목이 상당수 있는데 이러한 중복과세는 재산과세부분에 집중되어 있다. 취득세와 등록세의 경우 동일한 재산권의 이전에 대하여 중복과세하고 있으며, 공동시설세는 소방혜택을 받는 지역의 건축물과 선박을 과세대상으로 삼고 있어 재산세의 부과대상 중 일부에게만 부과되지만 과세표준이 재산세의 과세표준과 동일하기 때문에 재산세의 부가세적 성격을 지니고 있다.

도시계획세는 일정한 도시계획구역 안에 있는 토지·건축물을 과세대상으로 삼고 있어 재산세나 종합토지세 부과대상 중 일부에게만 부과되지만 과세표준이 종합토지세와 재산세의 과세표준인 과세시가표준액으로 같아 사실상 토지분은 종합토지세의 부가세적 성격을 띠고 건물분은 재산세의 부가세적 성격을 띠다고 볼 수 있다. 이러한 재산관련 지방세목 간 중복과세되는 부분이 많은 것은 『국세와 지방세의 조정에 관한 법률』에 의한 국세와 지방세의 중복과세금지가 하나의 원인이라고 생각된다.²⁵⁾ 재산과세 위주로 되어 있는 지방세체계 아래에서 지방세수의 증대는 국세의 세원이 되는 소득과 소비와 관련하여 신세목의 신설 및 과세대상의 추가가 곤란하므로 결국 재산과 관련한 신세목 및 과세대상추가를 통해 이루어 질 수밖에 없다.

또 다른 하나의 문제는 지나친 정책과세의 남용이다. 정책과세는 국가 정책적 목적을 달성하기 위하여 시행되는데 지방세 부문에서도 국세와 유사하게 비과세·감면 및 중과세 등 정책과세가 국가 정책적 목적을 위

25) 최근열, 지방화시대의 지방세제 개편방향, 자치정보, 1999, 46쪽.

해 시행되고 있다. 이러한 정책과세는 조세의 효율성·형평성의 저해, 세수기반의 잠식 등 많은 문제점을 지니고 있을 뿐만 아니라 지방세체계를 복잡하게 만드는 요인이 된다.²⁶⁾

2. 財源調達機能의 未洽

현행 지방세제의 문제점으로 자주 지적되는 것이 바로 일부 세목이 재원조달의 기능을 수행하지 못한다는 점이다.

지방세는 국세(14개 세목)²⁷⁾와 대등한 16개²⁸⁾ 세목으로 구성되어 있으나 1998년을 기준으로 과반수 이상의 세목의 세수가 5%내외에 불과하여 재원조달의 역할을 제대로 수행하지 못하고 있다(면허세 1.4%, 경주마권세 1.9%, 지역개발세 0.41%, 공동시설세 1.75%, 재산세 3.73%, 농지세 0.015%, 도축세 0.28%, 사업소세 1.96%).

지방세수 중 재산과세(취득세, 등록세, 재산세, 자동차세, 종합토지세, 도시계획세 및 공동시설세)가 차지하는 비중은 63.7%로 압도적으로 높다. 이에 비하여 소비과세(경주마권세, 담배소비세 및 도축세)는 15.4%, 소득과세(주민세, 농지세 및 사업소세)는 17.3%에 각각 이르고 있다. 다시 말하면 현행 지방세제는 소득 및 소비의 증가에 따라 세수가 탄력적으로 증가하는 소득과세 및 소비과세가 낮은 비중을 차지하는 반면에 세수의 탄력성이 낮은 재산과세 중심으로 되어 있어 세수의 신장성이 부족하다고 할 수 있다. 이러한 재산과세 위주의 지방세수의 구조로는 급변하는 지방재정환경에 따른 지방재정의 수요증대에 적절히 대처하기 어렵다. 즉 <표 1>을 살펴보면 전체 세수 가운데 취득세(14.4%), 등록세(19.7%) 등의

26) 김대영, 지방세체계의 합리적 조정방안, 한국지방행정연구원, 연구보고서(95-12), 1996, 18쪽.

27) 국세는 내국세, 관세, 교통세, 교육세와 농특세로 크게 분류되고, 내국세는 다시 직접세, 간접세와 인지세로 나누어진다. 직접세에는 소득세, 법인세, 상속세와 재평가세가 해당되며, 간접세에는 부가가치세, 특별소비세, 주세, 전화세와 증권거래세가 속한다.

28) <표 1>에는 15개 세목이 그 예로서 들어지고 있다. 그 이유는 1999년 12월 28일 지방세법 개정으로 인하여 “주행세”가 지방세법 제5조제2항제7의2호에 신설되었기 때문이다.

비중이 높기 때문에 부동산경기에 따라 지방자치단체의 세수가 좌우되는 결과를 초래할 뿐만 아니라, 불안정한 재정구조를 지니게 한다.²⁹⁾

<표 1> 세목별 지방세 세수신장율

(단위 : 백만원)

구 분	1996		1997		1998	
	금 액	신장율	금 액	신장율	금 액	신장율
합 계	17,394,685	13.6	18,405,681	20.0	17,149,712	-6.8
취 득 세	3,041,241	13.0	3,319,484	9.1	2,479,829	-25.2
등 록 세	4,053,709	11.6	4,257,328	5.0	3,388,475	-20.4
면 허 세	272,304	30.6	224,944	-17.4	240,690	7
경주마권세	294,651	35.8	360,648	22.4	329,369	-8.7
공동시설세	239,666	17.3	267,704	11.7	301,356	12.6
지역개발세	67,897	11.1	70,771	4.2	70,329	-0.6
주 민 세	2,147,929	26.2	2,259,330	5.2	2,639,177	16.8
재 산 세	532,306	14.2	577,068	8.4	640,661	11.0
자 동 차 세	1,818,440	17.7	2,054,012	13.0	2,174,871	5.9
농 지 세	2,640	27.8	2,797	5.9	2,679	-4.2
도 축 세	37,885	11.7	47,204	24.6	48,194	2.1
담배소비세	2,254,841	4.8	2,236,489	-1.0	2,267,576	1.4
종합토지세	1,252,549	△0.1	1,279,425	2.1	1,199,292	-6.3
도시계획세	697,151	6.8	731,471	4.9	752,325	2.9
사 업 소 세	354,309	19.7	377,307	6.5	336,704	-10.8
과년도수입	327,167	65.2	339,699	3.8	278,185	-18.1

자 료 : 행정자치부, 지방세정연감, 1999.

29) 조연상, 국세 세제개편에 대응하는 지방세의 발전방향, 지방세, 한국지방재정공제회, 1999, 6쪽.

3. 地方稅源의 地域的·自治團體階層別 偏在

<표 2-1>에서 볼 수 있는 바와 같이 1998년도 지방자치단체의 세입 중 道와 廣域市가 73.2%를 차지하여 가장 큰 세수를 차지하며, 그 다음이 일반시가 21.9%, 군이 5.6%의 비중을 점하고 있다. 이는 결과적으로 지역간, 지방자치단체계층간 지방세 세수의 극심한 편재현상을 나타내고 있는 것이다.

또한 <표 2-2>에 나타나는 바와 같이 지방자치단체별로 세수의 편차가 상당히 크다. 1998년을 기준으로 서울특별시와 경기도, 인천광역시를 포함한 수도권 지역의 지방세수는 9조 3320억 3천 6백만원으로 전체 지방세수 17조 1,497억 1천 2백만원의 54.4%를 차지한다. 여기에 5개 광역시(부산, 대구, 광주, 대전, 울산)를 더하면 수도권과 대도시의 지방세수는 12조 7562억 3천 4백만원으로 전체 지방세수의 약 74.4%를 차지한다.

경제발전과정에서 경제력의 지역간의 차이와 그에 따른 각 지방자치단체간의 세수의 격차는 불가피한 현상이지만, 우리나라와 같이 수도권을 비롯한 대도시 지역에 인구 및 시설이 집중되므로써 발생하는 지나친 세원의 편재는 지방재정의 건전한 발전과 관련하여 커다란 장애가 되고 있다.

세원이 지나치게 편재되면 지방세를 확충한다고 하더라도 모든 지방자치단체에 대해 고른 세수의 증가를 기대할 수 없고, 오히려 세원이 풍부한 지방자치단체와 빈약한 지방자치단체간에 세수의 격차가 확대된다. 이에 따라 국세와 지방세를 포함한 국민의 조세부담을 유효하게 이용하지 못하게 될 뿐만 아니라 균형 있는 지역발전이 저해될 수도 있다. 이와 같이 우리나라의 수도권을 포함한 광역시에의 과도한 경제력 집중에 따른 지나친 세원의 편재현상은 지방세원의 합리적인 배분을 가로막는 근본원인이 되고 있다.³⁰⁾

이러한 지역별, 지방자치단체계층별 지방세원의 편재는 지방재정확충을 위하여 신세원을 발굴하고 신세목을 도입하려는 경우에도 세원분포의 편재로 지역간·지방자치단체계층간의 재정불균형을 심화시킬 우려가 있어 지방재정운용을 어렵게 만드는 장애요인으로 작용하고 있다.

30) 정의방, 지방세의 세목체계 개선방안, 자치입법실무강의 제4집, 법제처, 1999. 12, 49쪽.

<표 2-1> 도(광역시)·시(일반시)·군세의 비중

(단위 : 백만원)

구 분	1996		1997		1998	
	금 액	구성비	금 액	구성비	금 액	구성비
총 계	17,394,685	100%	18,405,681	100%	17,149,712,026	100%
시도세계	13,067,424	75.1%	14,161,753	76.9%	12,557,620,298	73.2%
시 세 계	3,492,375	20.1%	3,372,438	18.3%	3,632,974,725	21.9%
군 세 계	834,889	4.8%	871,490	4.7%	959,117,003	5.6%

자 료 : 행정자치부, 지방세정연감, 1999.

<표 2-2> 지방자치단체별 지방세의 신장율

(단위 : 백만원)

구 분	1996		1997		1998	
	금 액	신장율(%)	금 액	신장율(%)	금 액	신장율(%)
합 계	17,394,685	13.6	18,405,681	5.8	17,149,712	-6.8
서 울	4,890,599	12.7	5,332,574	9.0	4,944,434	-7.3
부 산	1,423,582	17.2	1,407,264	-1.1	1,311,077	0.1
대 구	925,755	13.6	895,670	-3.2	825,576	-41.3
인 천	852,742	11.3	953,300	11.8	867,295	-3.2
광 주	413,812	12.3	476,169	15.1	445,580	-53.3
대 전	469,598	5.8	488,284	4.0	443,743	-6.8
울 산	-	-	437,244	0.0	398,222	-8.9
경 기	3,561,397	13.0	3,801,650	6.7	3,520,307	-7.4
강 원	455,980	13.5	500,237	9.7	469,465	-6.2
충 북	452,701	15.3	451,422	-0.2	415,485	-8.0
충 남	553,099	18.5	586,680	6.1	550,902	-6.1
전 북	480,275	5.7	517,615	7.8	509,453	-1.6
전 남	502,836	22.3	506,554	0.7	479,466	-5.3
경 북	845,789	16.9	864,497	2.2	804,326	-7.0
경 남	1,387,078	16.0	990,847	-28.6	963,432	-2.8
제 주	179,442	5.8	195,674	9.0	200,949	2.6

자 료 : 행정자치부, 지방세정연감, 1999.

4. 國稅와 地方稅의 稅源配分の 不均衡

우리나라의 중앙과 지방의 세원배분체계가 지니고 있는 또 하나의 구조적인 문제점은 국세와 지방세의 세원구성이 형평성을 결여하고 있다는 점이다. 국가(또는 중앙)와 지방 사이의 세원의 배분은 국가의 정부형태, 사무배분상태 및 기타 요인 등에 의해 결정되지만, 우리나라의 경우는 세원이 국세에 편중되어 있다.³¹⁾

<표 3>에 나타나는 바와 같이 형식적 배분면에서 보면 지방세의 규모는 국세와 비교해 볼 때 매우 열악하여 세원이 지나치게 중앙정부에 편중되어 있음을 알 수 있다. 국세와 지방세의 비율은 1960~1980년대 중반에는 전체 조세에서 지방세가 차지하는 비율은 최저 8.1%~16.4%로 매우 낮았다. 1980년대 후반 이후 증가하는 지방재정수요에 부응하고 지방자치제의 실시에 대비하기 위해 담배소비세의 지방이양(1985년에는 담배판매세, 1989년에는 담배소비세 신설)으로 지방세의 비중이 크게 향상되었다. 이러한 발전은 계속되어 종합토지세의 도입(1990년), 지역개발세의 신설(1992년) 등의 조치에 의하여 지방세의 비중은 1988년에 19.8%, 1990년에는 19.2%로 증가하였고, 1998년을 기준으로 25%를 접하게 되었다.

최근 지방자치단체는 추가적인 재정수요와 새로운 재정수요에 직면하고 있다. 주민요구의 수준이 고도화·다양화되고 있으며, 국가사무의 지방이양 등 지방자치단체의 기능과 역할에 큰 변화가 일어나고 있으며, 지역간의 경쟁으로 지역개발이나 지역특성화사업의 추진, 광역행정수요의 증대 등 다양한 재정수요를 불러일으키고 있다.

그러나 우리나라 정부부문의 일반회계와 특별회계를 포함한 총재정규모면에서 중앙과 지방간 재정규모의 신장세가 대체로 비슷한 추세를 보이다가 1991년 이후에는 지방재정의 신장세가 중앙재정의 신장세보다 오히려 현저하게 둔화되어 중앙정부재정면에서는 지방자치제도 실시 이후에도 여전히 중앙정부 중심의 재정구조에서 벗어나지 못하고 있다.³²⁾

31) 일본의 경우 1997년을 기준으로 지방세의 국세에 대한 비율이 39.4%, 미국은 41.0%이다. 財政金融統計月報, 日本 大藏省, 1999. 4.

32) 행정자치부, 지방자치단체 예산개요, 1999.

<표 3> 국세와 지방세수의 비교

(단위 : 억원)

연 도	조 세				
	국 세	신장율	지방세	신장율	지방세 비중
1988	125,402	100	31,000	100	19.8%
1994	384,490	307	132,309	427	25.6%
1995	443,820	354	153,160	494	25.6%
1996	469,104	374	173,947	561	27.0%
1997	521,532	416	184,057	593	26.0%
1998	512,378	409	171,497	553	25.0%

자 료 : 행정자치부, 지방세정연감, 1999.

국세는 신장성이 높은 재화나 용역의 소비에 관한 과세와 소득탄력성이 높은 소득 및 이윤과세의 비중이 높은 데에 반하여 지방세는 재산과세 위주의 세수구조일 뿐만 아니라 정액과세의 범위가 넓기 때문에 인위적인 세제개편이나 과세표준의 상향조정 없이는 재정수요의 자연증가에 상응하는 세수의 확보가 구조적으로 어려운 실정이다.

이러한 중앙과 지방간의 재원배분과 형식적 세원배분간에는 현저한 차이를 보이고 있다. 또한 국가기능의 지방이양 등 본격적인 지방자치시대의 지방자치단체의 기능과 역할의 변화에 발맞추어 중앙과 지방정부간 재원배분체계를 재편할 경우에는 중앙과 지방간의 실질적인 세원배분과 형식적인 세원배분의 간격을 좁히는 방향으로 세원배분체계의 개편이 필요할 것이다.

第2節 課稅自主權에 대한 法的 檢討

1. 現行法の 態度

과세자주권이란 지방자치단체가 지방세를 부과·징수함에 있어서 새로운 세목의 창설권(조세창설권), 과세표준 및 세율 등을 자율적으로 결정할 수 있는 권리를 말한다. 특히 과세자주권은 지방자치단체가 조례로써 새로운 세목을 신설할 수 있느냐는 문제와 관련하여 현재까지 많이 논의되고 있다.³³⁾

우리 헌법 제117조제1항은 「...재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다」고 하여, 지방자치단체의 자치재정권과 자치입법권을 보장하고 있다. 이에 근거하여 지방자치법 제15조는 「법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다. 다만 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한다」고 규정함과 동시에 제126조에서는 지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다고 명시하였다. 이러한 헌법과 지방자치법의 규정을 구체화하여 지방세법 제2조는 「이 법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과·징수할 수 있다」고 규정하고, 그 제3조제1항은 「지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다」고 규정하고 있다. 뿐만 아니라 헌법 제59조에 의하여 「조세의 종목과 세율은 법률로 정한다」라고 하여 지방자치단체의 과세권을 제한하고 있다. 즉 지방자치단체의 과세자주권은 자치재정권의 범위 내에서 헌법에 의하여 보장됨과 동시에 조세법률주의와 헌법 제37조제2항의 법률유보의 원칙 등에 의하여 일정한 제한을 받고 있다.

33) 조정찬, 지방과세권의 근거와 한계, 법제(1999.6), 15쪽 이하; 박해식, 지방세에 대한 조례제정권의 범위와 한계, 法曹(2000.7), 31쪽 이하; 김홍래, 지방재정법해설, 조세통람사, 1988, 67 쪽 이하; 권강웅, 축조 지방세법해설, 조세통람사, 2000, 18 쪽 이하; 김홍대, 지방자치입법론, 박영사, 1999, 148쪽 이하.

2. 課稅自主權의 根據에 관한 法解釋論的 方法

위에서 살펴본 바와 같이 지방자치단체의 과세자주권은 헌법과 법률에 의하여 제한되고 있음을 부인할 수는 없다. 그러나 지방자치제도의 본질에 입각한다면 반드시 지방자치단체에게 과세자주권이 인정되어야 하며, 지방자치입법권에 근거한 조례로써 새로운 세목을 신설하거나 혹은 세율을 정하는 것이 인정되어야 한다는 견해와 조세법률주의에 입각하여 법률의 개념을 엄격하게 해석하여 지방자치단체의 조세창설권을 부정하는 견해가 대립하고 있다.

(1) 條例自主立法說

이 학설은 지방자치권의 근거에 관한 전래설과 고유권설을 결합하여 주장되는 것으로 조례의 법적 성질에 관한 자주입법설에 바탕을 두고 있는 견해로서 법률의 명백한 위임이 없이도 조례로써 지방세의 세목 등을 창설할 수 있다고 한다. 이 학설은 지방자치권의 이론적 근거인 고유권설과 전래권설의 여하에 따라 나누어진다.

1) 固有權說

동설의 이론적 근거는 지방자치단체의 지방자치권을 자연권적 고유권이라고 보는 데에 두고 있다. 지방자치단체에 대하여 前國家的·本源的인 권력을 인정할 수 없으며 지방자치단체의 모든 권능은 국가권력에서 유래하는 것이므로 조례제정권도 당연히 국가권력에서 유래한다고 본다.³⁴⁾ 따라서 헌법규정에 관계없이 지방자치단체의 고유사무에 속하는 사항은 조례의 전관사항이라고 본다. 이와 같이 고유사무에 속하는 사항에 대해서 법률과 조례가 저촉되는 경우에는 조례가 우선한다고 한다. 동학설은 헌법 제117조의 「법령의 범위 안에서」를 지방자치단체의 고유사무에 대하여는 의미가 없는 규정으로 보거나 극히 완화해서 해석한다. 즉 「법령의 범위 안에서」는 우리 헌법구조상 「법령의 위임에 의하여」와

34) 구병삭, 법령과 조례와의 관계, 고시계, 1992. 11, 40쪽.

는 전혀 다르기 때문에 국가의 행정기관에 대한 위임명령제정권과는 구별되는 자주입법 내지는 자치입법을 보장하려는 취지를 내포하고 있다는 것이다.³⁵⁾

그러나 지방자치단체는 국가로부터 완전히 독립된 통치단체가 아니며, 넓은 의미에서는 국가통치구조의 일부를 구성하며, 역시 조례도 국법체계의 일부를 구성한다는 것이다. 그래서 헌법이 지방자치단체의 조례제정을 「법령의 범위 안에서」 행할 수 있도록 한 것이나, 「법령의 범위 안에서」라는 의미에서의 조례는 국가의 현행법에 위반하여 제정할 수 없다는 법률우위의 원칙을 규정한 것이며, 법령의 위임이 있어야 제정 가능하다는 법령유보의 원칙을 의미하지 않는다는 것이다.³⁶⁾

더 나아가 지방자치라 함은 지역사회 주민이 안락하고 윤택한 생존권을 보장하기 위한 수단으로, 지방자치가 진정으로 확립된 나라에서는 지방자치만으로도 개별적인 인권보장에 대한 별도의 조치 없이도 최상의 인권이 보장된다고 보면서 이러한 지방자치를 보장하는 것은 지방자치단체의 재정권이라는 것이다.³⁷⁾ 그 재정권의 주체는 바로 국민과 주민인데, 그 행사는 다만 현대의회민주주의의 이념 아래 구체적으로 의회를 통하여 이루어진다고 한다. 그러므로 국세는 국민을 대신하여 국회가 법률의 제정을 통하여 재정권을 행사하고, 지방세는 지방의회가 주민을 대신하여 조례로써 재정권을 행사하는 것이 바람직하다고 한다.³⁸⁾ 그 결과 국세에서의 조세법률주의에 대응하는 것으로서 지방세에 있어서 조세조례주의가 지배하게 되며, 조세조례는 헌법에서 규정한 법률의 구속규정에 위반되지 않는다는 일반원칙이 적용되는 것으로 조세에 관한 한 조례는 본래 법규형식으로서는 법률과 같은 성격을 가지므로 지방세법은 법이론상 표준법적 성격을 가진다는 것이다.³⁹⁾ 이와 같이 조례에 의한 지방세의 부과를 인정하는 것은 헌법 제59조의 조세법률주의의 예외라고

35) 구병삭, 전계논문, 41쪽.

36) 구병삭, 전계논문, 41쪽.

37) 권강웅, 축조 지방세법해설, 19쪽.

38) 권강웅, 축조 지방세법해설, 19쪽.

39) 권강웅, 축조 지방세법해설, 19쪽.

한다. 즉 국가의 법률이 아닌 조례가 지방세에 관한 법적 근거가 되는 것이므로 지방자치단체의 재정권은 헌법 제59조가 아닌 헌법 제117조에 의하여 창설된다고 한다.⁴⁰⁾ 따라서 헌법 제59조의 조세법률주의가 지방세에 적용될지라도 여기서의 『법률』은 지방세에 있어서 『조례』를 의미하므로 지방세에 있어서도 조세법률주의가 예정되지 않은 것은 아니라고 한다.⁴¹⁾

그 결과 국가의 법률인 지방세법은 국세법인 법인세법, 소득세법 등의 경우와는 달리 직접적으로 납세자를 법적으로 직접 구속하지 않고, 조례가 직접 납세자를 법적으로 구속한다는 것이다. 국세가 원칙적으로 一稅一法律主義(상속세및증여세법에 한하여 상속세와 증여세가 2개로 규정되어 있음)를 채택하고 있는데 반하여 지방세법의 규정과 같이 지방세조례도 통칙적 규정과 전세목에 관한 규정을 1개의 조례에 규정하고 있으므로 모든 지방자치단체는 “○○도세조례”, “○○군세조례” 등의 명칭으로 된 지방세의 일반조례와 지방세 감면 또는 불균일과세에 대한 조례도 각 지방자치단체에 따라 개별적 명칭의 조례로 제정 운영되고 있다는 것이다.⁴²⁾ 그리고 지방세조례의 규정사항은 지방세법 제3조에 의하여 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관한 사항을 조례로 규정함으로써 비로소 직접 주민에게 적용된다고 한다. 그래서 일반적으로 조례제정 시에는 冒頭規定(saving clause)에서 “이 조례에서 정하고 있는 것을 제외하고는 지방세법이 정하는 바에 의한다”라고 표현하여 지방세법의 규정이 바로 조례 속에 옮겨지는 것과 같은 효과를 가져오게 하고 있으나, 지방세법에서 조례로 정하도록 위임하고 있는 사항이나 표준세율에 의한 제한세율 적용규정 등과 같이 일정한 범위를 정하여 지방자치단체로 하여금 선택적 판단에 맡겨 그 구체화를 조례에 위임하고 있는 규정 등의 경우는 冒頭規定의 적용여지 없이 반드시 이를 구체적으로 조문화해서 규정하여야만 효력이 있다는 것이다.⁴³⁾

40) 권강웅, 축조 지방세법해설, 20쪽.

41) 권강웅, 축조 지방세법해설, 21쪽; 김철수, 헌법학개론, 박영사, 1997, 1019쪽 이하.

42) 권강웅, 축조 지방세법해설, 21쪽.

43) 이상희, 지방재정론, 계명사, 1992, 187~191쪽.

2) 傳來說

동설은 지방자치권 및 조례제정권이 국가의 통치권으로부터 전래된 것이라는 관점에서 지방자치단체의 자치권 내지 고유사무는 헌법에 의하여 보장된 제도적 보장(institutionelle Garantie)의 하나이므로 법률이 지방자치단체의 조례제정권을 제한하는 데에는 일정한 한계가 있으며, 고유사무에 대하여는 법령의 범위 안에서 - 법령에 위반되지 아니하는 한 - 법령의 개별적인 위임 없이도 조례를 제정할 수 있다는 것이다.⁴⁴⁾ 지방자치단체가 가지는 조례제정권은 원래 국회에 속하는 입법권을 위임받은 것이 아니라, 헌법이 보장하는 지방자치권으로부터 도출되는 자주적인 행정입법이라고 한다.⁴⁵⁾

따라서 헌법 제117조제1항이 「법령의 범위 안에서」 자치법규를 제정할 수 있도록 하고 있고, 「법령의 위임에 의하여 제정하도록 하고 있지 아니함에도」 불구하고, 지방자치법 제15조 단서가 자치법규를 제정함에 있어서 「법률의 위임이 있어야 한다」고 규정하고 있는 것은 위헌의 소지가 있다고 주장한다. 요컨대 자주입법설은 헌법 제117조제1항은 헌법 제37조제2항 등 법률유보를 규정하는 헌법규정에 대한 예외조항이라고 보면서 지방자치단체는 업무수행을 위하여 필요한 경우에는 주민의 권리·의무에 관한 사항을 법령에 위반되지 아니하는 한 조례로써 제한할 수 있다고 한다.

헌법 제59조에서 말하는 조세의 세목과 세율을 법률로 정하도록 요청하고 있으나 이 법률의 범위에 조례가 포함된다고 보며, 지방자치단체의 업무수행을 위하여 예산이 뒷받침되어야 하는데 국가의 재정에만 의지하는 것은 헌법이 보장한 자치권을 형해화할 가능성이 있으므로 그 자치권의 일환으로 재정고권은 당연히 부수되어 있다고 보는 바탕에서 헌법에서 말하는 법률의 개념에 조례가 포함된다고 한다. 또한 헌법 제117조, 제118조에 의하여 창설되어 고유의 재정고권을 가지고 있고, 조세법률주

44) 구병삭, 전계논문, 39쪽; 박윤훈, 최신행정법강의(하), 박영사, 2000, 231쪽.

45) 유상현, 조례의 법적 한계에 관한 연구, 경희대학교 대학원 법학박사 학위논문, 1994, 31쪽 이하.

의를 규정한 헌법 제59조의 조세는 국세만을 의미하고 지방세는 포함되지 않으며 지방세에 대해서는 헌법이 예정한 바로서 지방세법의 성질은 지방자치단체가 조례를 제정하는데 필요한 통일적 표준법이라 한다.⁴⁶⁾

(2) 條例委任立法說

지방자치단체의 권능은 그 모두가 국가권력으로부터 유래하며, 조례제정권 역시 국가권력으로부터 유래한다고 한다. 이 점에서 전래설의 입장에서 주장하는 조례자주입법설과 이론적으로 같다. 그러나 조례위임입법설은 근대법이 헌법을 정점으로 하여 법률, 다시 법률의 수권에 의하여 명령·조례가 제정되고 이러한 조례를 포함한 법령이 헌법 아래서 일관된 법체계를 구성하고 있는 것이 특색이며, 그와 같은 법체계를 형성하고 보장하는 주된 기관은 국회와 법원이라고 한다. 따라서 그와 같은 법체계의 논리적 일관성은 근대법의 법적 안정성과 그에 의하여 시민의 권리와 자유, 그리고 행정의 적법성을 보장한다고 한다. 따라서 조례의 법적 성질을 해석함에 있어서도 그것이 근대법체계 중에서 어떠한 지위를 차지하여야 할 것인가라는 점에서 검토하여야 하고, 그러한 견지에서 보면 조례도 그 기초는 법률에 있다고 할 것이며, 법률의 수권에 근거한 위임입법의 일종이라고 한다.

다시 말하면 법률의 위임이 없이는 조례로써 지방세의 세목 등을 창설할 수 없다는 견해이다. 지방자치법 제15조 단서에서 요구하는 법률의 위임은 지방세의 세목신설 등에 있어서 절대적 요청이므로 법률의 위임 없이는 세목 등을 신설할 수 없으며, 다만 하위법규에 위임할 사항 중 전국적으로 통일하여 시행할 것은 대통령령이나 총리령·부령에 위임하고 지역적 특성에 따라 정할 사항은 조례에 위임하여 시행할 사항이라 주장한다.⁴⁷⁾

그러나 지방자치단체가 주민의 기본권제한 - 지방세의 부과·징수는 주민에 대한 의무부과의 전형으로서 기본권제한의 한 태양이다 - 에 관한 조례를 제정하고자 하는 경우에는 주민의 의사에 의하여만 정당화될 수

46) 구병삭, 주석 지방자치법, 박영사, 1995, 167쪽.

47) 김용진, 지방세와 조례, 회계와 실무, 1993. 4, 66쪽.

없는 것은 주민의 기본권제한은 상위규범인 헌법에 의하여 그 주민을 포함한 전체 국민에게 보장된 권리의 제한에 해당하는 중대한 것이어서 국가 전체에 최소한의 통일성을 유지할 필요에 의하여 그 주민을 포함한 전체 국민의 의사에 의한 민주적인 정당성을 토대로 하여야만 하고 그것이 그 주민을 포함한 전체 국민의 의사라고 보아야 하기 때문이다. 따라서 조례의 경우도 그것이 기본권제한에 관련되는 한 자주입법이 될 수 없고 위임입법의 형태로만 존재할 수 있다고 한다. 이와 같은 해석이 헌법 제117조제1항이 인정하는 자주입법권으로서의 조례제정권을 본질적으로 손상시키는 불만족한 결과를 초래한다고 하더라도 현행 헌법상 불가피한 것이라 한다.⁴⁸⁾

이와 같이 지방세법상 위임입법이 불가피한 경우 과세요건법정주의의 취지에 따라 구체적이고 명확한 범위와 기준을 정하여 하는 구체적·개별적 위임만 허용하고 일반적·포괄적 위임은 허용되지 않는다고 하는 견해⁴⁹⁾와 지방세법상 위임도 행정입법인 헌법 제75조, 제95조에 규정된 대통령령 및 총리령·부령에의 위임과 같이 구체적·제한적 위임의 원칙이 지켜져야 한다는 견해 및 조례는 지방의회의 의결로 제정되는 지방자치단체의 자주입법임을 이유로 지방세법상 위임은 일반적·포괄적 위임이 있으므로 가능하다는 견해⁵⁰⁾가 대립한다.

(3) 小 結

이상에서 지방자치단체의 조세창설권에 대한 조례자주입법설과 조례위임입법설에 대하여 살펴보았다. 먼저 조례자주입법설은 지방자치단체의 과세자주권을 확대하려는 나머지 지나치게 이론적으로 비약하고 있다. 즉 현행 헌법이 그 기본원리로 하고 있는 법률유보원칙, 법률우위원칙과 조세법률주의를 무시하고 지방자치단체의 과세자주권을 확보하려는 견해를 취하고 있다.

48) 박해식, 법조(2000.7), 44쪽; 이기우, 조례와 법률유보의 원칙, 『현대공법과 개인의 권익보호』, 均齊 梁承斗教授 華甲記念論文集, 弘文社, 1994, 324쪽.

49) 조정찬, 前揭論文, 19쪽.

50) 박해식, 법조(2000. 7), 45쪽.

이에 반하여 조례위임입법설은 헌법을 정점으로 하여 법률, 다시 법률의 수권에 의하여 명령·조례가 제정되는 일관된 법체계를 전제로 하여 법적 안정성과 그에 의하여 시민의 권리와 자유, 그리고 행정의 적법성이 보장된다고 한다. 그러한 관점에서 조례도 법률에 그 기초를 두고 있으며, 법률의 수권에 근거한 위임입법의 일종이라는 것이다.

지방자치단체의 과세자주권을 존중하고 지방자치제도의 활성화를 위해서는 지방자치단체에게 자유로운 과세권을 인정하고, 어떠한 제한도 가할 수 없도록 하는 것이 하나의 입법정책으로서 고려될 수 있으나, 국민의 조세부담의 전체로서의 합리성을 보장하기 위해서는 국세와 지방세를 종합적으로 고려하여 조세의 체계를 조직하는 것이 필요하며 또한 각 지방자치단체의 주민의 조세부담의 균형을 도모할 필요가 있다. 따라서 지방자치단체의 과세에 관해서는 의회에 의한 법률로써 일정한 규제를 가하고 이에 일정한 범위를 두어 그 제한된 범위 내에서 각 지방자치단체의 실정에 적합한 과세를 자주적으로 행하도록 허용함과 동시에 국가기관의 최소한의 관여를 인정하는 것이 바람직하다고 생각한다.⁵¹⁾ 지방세법 제2조에서 지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과 징수할 수 있다고 규정하고 있으며, 지방자치단체의 지방세의 부과징수권의 행사는 법률이 정하는 바에 의해서 행사되어야 할 것이 명백하다. 따라서 현행 우리나라의 실정법 체계에서는 지방세법에서 설정하고 있지 않은 세목을 법률에 근거하지 않고서는 조례로써 창설하는 것은 허용될 수 없다고 할 것이다.

이상과 같이 지방자치단체가 조례로써 새로운 세목을 창설하는 것은 헌법이론상 일정한 한계를 지니고 있음은 부인할 수 없는 사실이다. 하지만 헌법이론상 논의의 여지가 없는 것은 아니다. 그러나 이러한 논의가 논의 그 자체에만 그쳐서는 안 되고, 현행 지방자치제도의 운용상 발생하는 문제점을 해결하려는 측면에 좀더 중점을 두면서 현행 법령상의 미비점을 입법 정책적으로 해결하려는 시도도 아울러 논의되어야 한다. 왜냐하면 위에서 본 바와 같이 각 이론들은 각자 일면적 타당성을 지니

51) 同旨, 박영도, 입법이론연구(VI), 105쪽.

고 있으며, 그러한 각 이론들 사이의 차이점은 상대적인 것에 불과하다. 따라서 지방자치단체의 과세자주권에 대한 이론상 한계를 분명히 인정하는 시각에서 현실적인 수요를 고려하여 진지하게 논의가 전개되어야 한다. 또한 최근의 지방자치에 있어 세계적인 추세는 글로벌화되고 있는 추세이며, 종래에 예측하지 못한 많은 임무를 지방자치단체가 수행하여야 하는 현실을 감안 할 때 지방자치단체의 재정자치권을 좀더 확대할 필요성도 전혀 배제할 수 없는 현실이다. 왜냐하면 조례로써 조세를 부과하는 것은 주민의 기본권을 제한하는 것이므로 헌법 제37조제2항의 법률유보이론에 위반된다는 것이다. 그러나 다른 한편으로는 헌법은 제117조에서 지방자치단체의 「조례제정권」과 「자치재정권」을 인정하고 있으며, 조세는 지방자치단체가 지역주민의 다양한 행정수요를 충족시키는 재원으로서 가장 중요한 것 중 하나이다. 다시 말하여 지방자치단체의 주민이 그 지역의 개발과 발전을 원하고 이를 위하여 일정한 재정부담을 감수하는 경우도 볼 수 있다. 이러한 현실적인 요구도 전혀 무시할 수는 없다. 이러한 문제의 해결책은 국가의 입법정책에 달려 있다고 할 수 있다. 즉 다시 말하면 중앙정부가 지방세법의 개정을 통하여 법정외보통세 등을 인정하고, 지방자치단체는 이를 조례로써 새로운 세목을 신설할 수 있도록 입법을 추진하는 것도 고려해 볼만하다. 따라서 우리 헌법이 보장하고 있는 지방자치제도에 부합되는 범위 내에서 그리고 지방자치단체의 과세자주권을 존중하는 바탕 아래 지방세법을 개정을 추진하고 그 입법방안을 모색하는 것이 바람직하다.

이와 아울러 강조하고 싶은 점은 지방자치단체가 새로운 세원을 개발하여 세수를 확보하는 것도 중요하지만, 이러한 재원을 유용하게 적재적소에 사용하는 것 또한 중요한 과제이다. 앞에서 살펴 본 바와 같이 지방자치단체의 무분별한 예산의 낭비로 인하여 심지어 파산의 지경에 이르고 있는 단체도 적지 않다. 이는 우리 지방자치제도의 역사가 일천하여 제도 그 자체가 아직도 체계화되지 못한 점과 이를 운용하는 지방자치단체의 자치행정담당자들의 능력미비 등에 기인한다고도 볼 수 있다.

3. 課稅自主權의 限界

(1) 租稅法律主義

1) 意 義

조세법률주의는 헌법의 법치국가원리의 내용 중 중요한 의미를 가진다. 즉 헌법 제59조는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”고 선언하고 있다. 다시 말하면 조세법률주의란 국가는 법률에 근거하여 조세를 부과·징수할 수 있고, 국민은 조세의 요구를 받지 아니한다는 원칙이다. 조세법률주의는 근대법치주의가 조세의 부과·징수에 있어서 나타나는 것이다. 법치주의란 권력분립을 전제로 하여 공권력의 행사를 법률의 근거에 기하여 인정하며, 이로써 국민의 『자유와 재산』을 보장하는 것을 목적으로 하는 정치원리 내지는 헌법원리이다. 근대 이전의 국가에 있어서는 군주가 국민의 자유 및 재산에 자의적으로 간섭하는 것이 많았지만, 이를 방지하여 국민의 자유와 재산을 보호하고, 국민의 경제생활에 법적 안정성과 예측가능성을 부여하기 위하여 공권력의 행사는 법률에 근거하지 않으면 안 된다는 정치원리가 주장되어 그것이 점차 헌법원리로서 정착되게 되었다.

조세의 부과·징수는 당연히 공권력의 행사이므로 조세법률주의는 위와 같은 의미에 있어서 법치주의의 하나로서 의미를 가지지만, 역사적으로는 근대법치주의가 조세법률주의의 확립에 선도적·중심적 역할을 하였다. 즉 근대 이전의 국가에 있어서 봉건영주 및 절대군주가 전쟁비용의 조달 및 개인적 욕망의 만족을 위하여 자의적인 과세를 행하는 경우가 많았기 때문에 이에 시민계급의 저항이 결실⁵²⁾을 거두어 『대표 없으면 과세 없다』(No taxation without representation)는 사상으로서는 과세권은 국민의 동의, 즉 의회가 제정하는 법률에 근거하지 않고서는 행사될 수 없다는 헌법원리가 성립되게 되었다. 이러한 의미에서 조세법률주의는 법치주의의 확립에 커다란 영향을 주었다.

52) 김홍대, 전계서, 149쪽.

조세법률주의는 영국에서 제일 먼저 확립되었다. 1215년의 권리장전(Magna Carta)에 있어서 『모든 병역 면제세(scutage) 혹은 헌금(aid)은 왕국의 일반평의회에 의하지 않으면 이를 부과할 수 없다』는 규정은 각종의 부담을 부과할 경우는 부담자의 동의를 요한다는 원칙의 표현으로 조세법률주의의 시초로 볼 수 있다. 물론 병역 면제세와 헌금은 봉건적 색채가 강한 상납금이며 근대적 의미에 있어서 조세는 아니지만, 일반평의회도 봉건귀족의 대표기관에 지나지 않으므로 이 규정을 근대적 의미에 있어서 조세법률주의를 선언한 것이라고 볼 수는 없다. 그러나 그것은 국왕의 과세권에 제한을 가하여 그 행사를 일반평의회 동의에 기속시킨 점에서 볼 때 조세법률주의의 발달에 커다란 영향을 미쳤다. 다시 말하면 의회제도의 성립과 동시에 이 규정은 과세에 대한 의회의 同意權으로 발전되었고, 곧 1625년의 권리청원(Petition of Rights) 및 1689년의 권리헌장(Bill of Right)에 의하여 근대적 의미에 있어서 조세법률주의가 형성되게 되었다.⁵³⁾

그 후 조세법률주의는 다른 여러 국가에 있어서도 헌법의 원리로서 승인되게 되었다. 우리나라의 헌법도 제38조에서 『모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다』고 명시하고, 그 제59조에서 『조세의 종목과 세율은 법률로 정한다』고 규정하여 조세법률주의를 채택하고 있다. 조세법률주의는 과세요건법정주의, 과세요건명확주의 등 보다 구체적인 세부원칙들을 포함하고 있다.

이러한 조세법률주의는 법치주의원칙을 통하여 국민의 재산을 보호하고 법적 생활의 안전을 도모하는 데에 그 목적을 두고 있으며, 과세요건명확주의와 과세요건법정주의를 그 핵심적 내용으로 한다. 또한 국민의 권리·의무에 관한 사항을 법률로써 정해야 한다는 형식적 법치주의는 물론 법률의 목적과 내용도 기본권보장의 헌법이념에 부합하여야 한다는 실질적 법치주의에 따라 헌법 제38조와 제59조는 조세법의 목적이나 내용이 기본권보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 제원칙에 합치되지 아니하면 안 된다.⁵⁴⁾

53) 金子 宏, 租稅法, 弘文堂, 2000, 76~77頁; 齊藤 稔, 租稅法律主義入門, 中央經濟社, 1995, 1~11頁 參照.

54) 헌재 1992. 2. 25. 90헌가5, 90헌바3.

2) 課稅要件法定主義

(가) 意 義

조세법률주의의 내용으로서 제일 먼저 들 수 있는 것이 과세요건법정주의(Prinzip der Gesetz- oder Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung)이다. 과세요건법정주의는 형법상의 죄형법정주의를 본떠 만들어진 원칙으로 과세작용은 국민의 재산권을 침해하므로 과세요건, 조세의 부과·징수절차는 법률에 의하여 규정되어야 함을 의미한다. 과세요건이란 납세의무의 성립요건, 즉 그것이 충족되면 납세의무가 성립한다는 요건이며, 구체적으로는 납세의무자·과세물건의 귀속·과세표준·세율 등을 가리킨다(과세물건·과세표준은 예를 들면 소득·소득금액, 고정자산·그의 가격을 의미한다). 광의의 의미에 있어서 과세요건법률주의는 조세부과·징수절차의 법정을 포함한다. 법원의 관례도 과세요건법정주의에 대하여 『조세는 재산권을 침해하게 되므로 납세의무를 발생하게 하는 납세의무자·과세물건·과세표준·과세기간·세율 등 과세요건과 조세의 부과·징수절차를 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 한다』고 단적으로 설명하였다.⁵⁵⁾ 조세의 부과·징수절차에는 신고·납부·환급·조사결정·징수·불복절차 등 국민의 권리와 의무에 영향을 주는 일체의 사항이 포함된다.

(나) 委任立法⁵⁶⁾

헌법 제59조는 조세의 종목과 세율을 법률로 정하도록 규정하고 있다. 그러나 실질적으로 과세요건법정주의의 대상은 헌법에 명시된 것보다도 넓게 파악되고 있다. 즉 국민주권주의, 권력분립주의 및 법치주의의 원리 아래 헌법상 국민의 기본권 및 기본의무와 관련된 중요한 사항 내지 본질적인 내용에 대한 정책형성기능은 원칙적으로 주권자인 국민에 의하여 선출된 입법부가 담당하여 법률로써 이를 수행하여야 한다는 것이다. 따

55) 대법원 1965.2.1. 선고 63누161 판결; 헌재 1995.11.30. 헌바14 결정; 1995.10.26. 헌마242 결정; 1989.7.21. 89헌바38 결정.

56) 위임입법에 대한 본질적이고 심층적인 분석은 박영도, 위임입법에 관한 연구[입법이론연구(VII)], 한국법제연구원, 1999 참조.

라서 헌법 제38조 및 제59조의 조세법률주의도 국민의 기본의무인 납세의무의 중요한 사항 내지 본질적 내용에 대하여는 가능한 한 법률로써 명확하게 규정하여 납세의무자로서의 국민에게 예측가능성을 부여하고, 이를 통하여 국민의 경제생활에서의 법적 안정성을 확보하여 하여야 한다는 것이다.⁵⁷⁾ 이러한 근거 아래 헌법재판소는 헌법 제59조의 “조세의 종목과 세율”의 범위에 “과세요건인 납세의무자, 과세물건, 과세표준 및 세율 뿐만 아니라 조세의 부과·징수절차”까지 포함시켜, 이를 법률로써 가능한 한 명확하게 규정하여야 한다고 해석하고 있다.⁵⁸⁾

그러나 과세요건법정주의를 지나치게 과도하게 적용할 경우 과세관청이 복잡·다양하고 끊임없이 변화하는 경제상황에 대처하여 적확하게 과세대상을 포착하고 적정하게 과세표준을 산출하기 곤란하여 담세력에 따른 공평과세의 목적을 달성하기 어려울 것이다. 다른 한편으로는 경제활동의 급변에 따라 전문적·기술적인 조치를 강구한다는 취지 아래 행정입법의 필요성을 지나치게 강조하면 조세법률주의가 형해화될 가능성도 배제할 수 없을 것이다.⁵⁹⁾

따라서 여기서 가장 문제시되는 것은 법률과 위임입법(대통령령, 부령 등)과의 관계이다. 과세요건법정주의의 요청으로 법률의 근거 없이 대통령, 부령 등으로 새로이 과세요건에 관하여 정할 수 없다는 것은 두말할 필요가 없다(법률유보의 원칙). 또한 법률이 정하는 것에 위반하는 대통령, 부령 등은 효력을 가지지 않는 것은 명백하다(법률우위의 원칙).

물론 우리나라의 헌법이 행정권에 의한 입법을 전면적으로 배제하는 취지는 없으며, 일정한 범위 내에서 그것을 인정하고 있다(헌법 제75조 및 제95조). 다만 헌법이 『입법권은 국회에 속한다(제40조)』고 규정하고 있으므로 행정입법으로 정할 수 있는 사항의 범위와 내용에는 한계가 있으며, 법률의 위임에 의한 명령(위임명령)과 법률의 규정을 집행하기 위한 명령(집행명령) 이외에는 허용되지 않으며, 더구나 국회의 입법권을 포기하는 등과 같은 대폭적인 위임은 허용되지 않는다.

57) 헌재 1989. 7. 21. 89헌마8.

58) 헌재 1995. 11. 30. 91헌바1·2·3·4, 92헌바17·37, 94헌바34·44·45·48·95.

59) 김창범, 조세법률주의와 위임입법의 한계 - 헌법재판소 결정례를 중심으로 -, 법제 (2000. 5), 28쪽

조세입법에 있어서도 과세요건 및 조세의 부과·징수에 관한 제정을 대통령령, 부령 등에 위임하는 것은 해석상 가능하지만, 과세요건법정주의의 취지에서 그것은 구체적·개별적 위임에 한정되며, 일반적·백지적 위임은 허용되지 않는다고 해석될 수 있다. 여기서 문제되는 것은 구체적·개별적 위임과 일반적·백지적 위임과의 구별기준이다. 구체적·개별적 위임이라고 말할 수 있기 위해서는 위임의 목적·내용 및 정도가 위임하는 법률자체에서 명확하게 되지 않으면 안 된다. 그러므로 이 기준에 해당하지 않는 위임규정은 일반적·백지적 위임으로서 무효이며, 또한 그에 기초한 대통령령, 부령도 무효이다.

그러나 과세의 대상인 경제현상은 복잡다기할 뿐만 아니라 급속하게 변화하는 추세에 있다. 따라서 이러한 현상에 유효 적절하게 대처하여 과세의 공평을 도모할 필요성이 있다. 이 때문에 조세법규의 기본적인 사항은 법률로써 정하여야지만, 이의 세부적 사항에 대해서는 명령에 위임하여 명령으로 정하는 것이 필요하다.⁶⁰⁾ 즉 이러한 현실적 요청에 부응하기 위해서는 의회입법의 원칙과의 조화 아래 가능한 한 위임입법의 범위를 넓게 인정하여야 할 것이다.

(다) 課稅免除·不均一課稅와 一部課稅와 條例

① 意義

지방자치단체는 지방세법 제7조 내지 제9조에 의하여 조례로써 지방세의 과세면제·불균일과세·일부과세를 제정할 수 있다. 또한 실질적으로 과세면제와 일부과세는 각 지방자치단체의 필요에 따라 시행되고 있다. 이 경우 조례로써 지방세법이 정하는 부담을 경감시키는 것이므로 조세 법률주의와는 무관하다고 할 것이다.⁶¹⁾

지방세법 제7조는 공익상 기타의 사유로 인하여 과세를 부적당하다고 인정하는 경우에 과세하지 아니하거나(제1항) 혹은 불균일과세할 수 있다고(제2항) 규정하고 있다. 그리고 그의 일부에 대하여 특히 이익이 있다고 인정되는 사건에 대하여 불균일과세하거나 또는 그 일부에 대하여 과세할 수 있다고 동법 제8조에서 규정하고 있다. 이에 대하여 지방자치

60) 同旨 : 김창범, 前揭論文, 28쪽.

61) 大判 88누11957, 1989. 9. 29.

단체의 합리성 없는 과세면제의 남용을 방지하고 지방자치단체간의 균형을 이루어 조세평등주의를 실천함과 동시에 건전한 지방세제를 확립하고 안정된 지방재정의 운영에 기여하고자⁶²⁾ 지방세법 제9조는 불균일과세, 과세면제, 일부과세를 하고자 할 경우 행정자치부장관의 허가를 받아 조례로써 정하도록 규정하였다. 따라서 과세면제 등의 조례는 반드시 행정자치부장관의 허가를 받아야 할 뿐만 아니라 지방의회의 의결을 거쳐야만 이 유효하게 된다.⁶³⁾ 그러나 행정자치부장관의 허가를 받아야 하는 요건은 지나친 중앙정부의 지방자치단체에 관한 관여라고 볼 수 있으므로 재고할 필요가 있다. 생각하건대 신고를 통한 협의라든지 조정을 거치는 정도면 충분할 것으로 생각된다. 1994년 12월 31일까지의 감면조례는 그 종류가 감면대상별로 20-25개나 제정·운영되고 있었다. 이로 인하여 납세자와 세무공무원이 그 내용을 파악하는데 어려움이 있어 1稅法 多稅目主義原則에 따라 감면조례도 1條例 多稅目減免制度를 채택하여 單一減免條例를 1995년 1월 1일부터 제정할 수 있게 되었다.⁶⁴⁾

② 課稅免除

지방세법 제7조제1항에 의하여 “지방자치단체는 공익상 기타의 사유로 인하여 과세하는 것이 부적당하다고 인정할 때“ 과세를 면제할 수 있다.

62) 대법원 1996. 7. 12. 선고 96추22 판결; 헌법재판소도 역시 헌재 1998. 4. 30. 96헌바62결정에서 지방세법 제9조에 의한 감면조례에 행정자치부장관의 허가를 얻도록 한 것은 지방자치단체의 조례제정권의 본질적 내용을 침해한다고 볼 수 없으므로 위헌의 여지가 없다고 하였다.

63) 행정자치부장관의 허가를 받지 않은 당해조례는 무효라고 한다. 박해식, 법조(2000. 7), 48쪽; 김의효, 지방세실무, 한국지방세연구회, 1997, 74쪽; 대법원도 1996. 7. 12. 선고 96추22 판결에서 “지방자치법 제15조의 규정에 의하면 지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있으므로, 지방자치단체가 내무부장관의 허가를 얻지 않고 지방세 과세면제 등에 관한 조례를 제정한 경우에는 지방자치법 제15조, 지방세법 제9조의 위반으로 위법하여 그 효력이 없다”고 하였다.

64) 지방세감면에 대하여 행정자치부준칙조례(행정자치부기준조례)가 있는데, 이는 조세감면에 대한 허가권자로서 행정자치부장관이 정한 것이다. 조례의 기준으로서 전국 공통조례와 특정자치단체 개발지원을 위한 감면조례가 있다. 현행 감면조례는 전국공통의 감면대상이 80%이상이고 각지방자치단체의 개별적인 것은 20%에도 미치지 못하고 있다. 그리고 행정자치부준칙조례를 기준으로 하여 광역지방자치단체와 기초지방자치단체 모두 통일적인 조례를 두고, 지방세법 제7조, 제9조에 의한 과세면제 및 불균일과세 또는 일부과세에 관하여는 별도의 조례를 두고 있다.

이 경우 조세부담의 공평이라는 조세공평부담의 원칙과 과세면제와 관련 되는 특정한 정책목적의 가치사이의 이익을 비교형량하여 신중하게 결정하여야 한다.⁶⁵⁾ 왜냐하면 과세면제의 요건인 "공익상의 기타사유"와 "부적당"이라는 표현이 추상적·다의적인 불확정 개념이므로 조세감면을 목적으로 하는 조례의 제정·개정이 자의적이거나 불합리성을 가지게 되어 조세법률주의와 조세평등주의 원칙에 어긋날 가능성, 혹은 건전한 지방세제를 확립을 통한 지방재정의 적정한 운영을 도모하는 데에 장애를 초래할 우려가 있기 때문이다.⁶⁶⁾ 그 결과 세수결함으로 말미암아 당해 지방자치단체의 재정운영에 지장을 초래함은 물론 나아가 그 세수입의 손실⁶⁷⁾을 지방교부세법에 의한 배분에서 보충을 피하려고 할 것이므로 이것은 결과적으로 다른 지방자치단체가 지방교부세 감소라는 피해를 입을 우려가 있다.⁶⁸⁾

이와 관련하여 헌법재판소는 인천광역시가 신청한 수도권국제공항건설에 따라 토지를 수용 당한 주민에 대하여 주민세를 면제해 주는 내용의 인천광역시시세감면조례중개정조례안을 행정자치부장관이 불허가 하자 인천광역시가 지방세법 제7조제1항에 의한 과세면제에 대하여 동법 제9조에 의한 내무부장관의 사전허가를 얻도록 한 것이 헌법에 위반된다는 위헌소원사건에 대하여 "동수도권신공항건설사업 이외에도 국책사업의 시행으로 본인의 의사에 반하여 부동산을 양도한 다른 지역 주민들이 주민세를 납부하고 있는 것과 비교하여 불 때 조세형평에 어긋나며, 특히 공항연결도로부지 조성을 위하여 토지를 수용 당한 주민들에게는 모두 주민세를 부과한 점에 비추어 공항부지와 배후지원단지 내의 토지소유 주

65) 권강웅, 축조 지방세법해설, 24쪽; 박해식, 법조(2000. 7), 49쪽.

66) 헌재 1998. 4. 30. 96헌바62결정; 박해식, 법조(2000. 7), 50쪽.

67) 지방세의 부과대상 중 상당수가 비과세나 감면혜택을 받고 있어 지방자치단체의 재정부담의 요인이 되고 있다. 1999년 지방세 총수입액 18조 5,861억원 중 비과세총액이 전체의 10.8%인 2조 203억원에 이르고 있으며, 시·도별 비과세율은 광주가 17.4%로 가장 높고, 이어 충남(14.7%), 부산(14.4%), 전북(13.9%), 경남(12.8%), 강원(11.3%), 전남(11.2%), 대전(10.9%) 등의 순으로 나타났다. 이는 행정자치부가 국회 행정자치위원회에 제출한 국감자료를 토대로 대한매일이 보도한 것이다. <http://www.kdaily.com/f/20001009fa003.html>.

68) 헌재 1998. 4. 30. 96헌바62 결정.

민들에게만 주민세를 면제해 주는 것은 오히려 불합리한 차별을 조장하는 결과를 가져올 수도 있다”고 하였다.

③ 不均一課稅

지방자치단체는 공익상 기타의 사유로 인하여 필요한 때에는 불균일과세를 할 수 있다(지방세법 제7조제2항). 불균일과세는 특정한 경우에 일정한 범위를 한정하여 조례에 의한 일반적 세율과 다른 세율로 과세하는 것으로 지방자치단체가 공익상 기타 사유를 고려하여 과세 면제할 사유는 아니지만 약간의 특별조치를 강구할 필요가 있다고 판단하는 경우에 그에 따라 불균일과세를 하게 된다.⁶⁹⁾ 불균일과세를 하는 경우에 그 세율은 지방자치단체가 독자적인 판단에 의해서 정하여야 하나 과세면제와 같은 결과를 가져올 수 있는 세율을 정하는 것을 자제하여야 할 것이고, 또한 일반세율보다 높은 세율로 부과하는 것은 허용되지 않으며 부담의 공평을 해할 경우 초래되는 피해와 불균형과세로 인한 이익을 비교형량하여 적절한 세율을 정할 필요가 있다.⁷⁰⁾ 불균일과세는 조세평등의 원칙을 일부 침해할 여지가 있으므로 그 실현의 요건인 공익상 기타 사유를 신중하게 고려해야 한다.⁷¹⁾

헌법재판소는 부산시의 “부산직할시검인계약서제도실시에따른시세부균일과세에관한조례(1993. 12. 31. 부산직할시조례 제3079호로 개정된 1988. 10. 14. 부산직할시조례 제2457호)” 제2조, 제3조가 검인계약서제도 실시로 인해 개인간의 거래의 경우, 실거래가격이 입증되는 법인과의 거래의 경우와는 달리 종전과 달라진 조세부담의 급증에 따른 조세저항을 줄이고 성실신고를 유도하여 이 제도의 조기정착을 도모하고자 한 것이므로 감세대상의 선정에 있어서 자의적이거나 합리성이 결여되었다고 할 수 없으므로, 조세평등주의에 반하지 않으며, 동조례의 근거법인 지방세법 제7조제2항이 정한 범위 안에서 과세요건과 세율을 정하고 있고, 그 구성요건이나 법적 효과에 있어서 특별한 해석의 여지도 없을 만큼 명확하며, 또한 법률이 조례로써 과세요건 등을 확정할 수 있도록 조세입법권

69) 권강웅, 축조 지방세법해설, 26쪽.
 70) 권강웅, 축조 지방세법해설, 26쪽.
 71) 박해식, 법조(2000. 7), 52쪽.

을 부분적으로 지방자치단체에 위임한 것이 잘못된 것이라고 할 수 없으므로, 조세법률주의나 위임입법의 한계에 반하지 않는다고 하였다.⁷²⁾

④ 收益 등으로 인한 不均一課稅 및 一部課稅

지방세법 제8조에 의하여 지방자치단체는 그의 일부에 대하여 특히 이익이 있다고 인정되는 사건에 대하여 조례로써 불균일과세하거나 또는 그의 일부에 대해서만 과세할 수 있다. 이는 수익자로부터 징수하는 점에서 수익자부담금과 유사하나 지방세로서 과세되면 일반수입인데 대하여 부담금은 특정한 사업의 비용에 충당할 목적으로 징수되므로 차이가 있다. 따라서 이 경우 불균일과세나 일부과세가 면제 또는 감면되는 것이 아니라 현재의 세율보다 높게 적용하거나, 과세되지 아니하였던 것을 과세하는 경우에 한하여 적용된다.⁷³⁾

동규정에서 과세요건으로 정하고 있는 “그 일부에 대하여 특히 이익이 있다고 인정되는 사건”에 있어서 “그 일부”라 함은 당해 지방자치단체의 인적인 일부를 의미하지 않고 지역적인 일부⁷⁴⁾를 의미하며, “특히 이익이 있다”라 함은 당해 지방자치단체의 다른 지역에 비하여 일부의 지역만이 특히 향수할 수 있는 도로의 신설, 제방의 신설 등 적극적인 이익이 현존하는 것을 말한다.⁷⁵⁾

지방자치단체가 불균일과세에 대한 세율을 일반세율보다 높게 조정하고자 할 경우 제한세율보다 낮은 세율을 적용하는 경우에 그 제한세율의 범위 내에서 인상조정할 수 있을 뿐 그 제한세율보다 초과하는 세율을 적용할 수는 없다. 따라서 일정세율을 채택하고 있는 세목이나 제한세율을 채택하고 있는 세목에 있어서도 제한세율의 최고율까지 적용하고 있는 세목에 있어서는 불균일과세를 하기 위하여 더 이상 세율을 인상할 수 있는 여지가 없다. 즉 일정세율을 적용하는 취득세의 세율인 2%를 초과할 수 없으며, 제한세율을 적용할 수 있는 주민세의 경우도 그 표준세율의 50% 이상을 초과할 수 없다.⁷⁶⁾

72) 헌재 1995. 10. 26. 94헌마242 결정.

73) 권강웅, 축조 지방세법해설, 26쪽.

74) 대법원 1986. 2. 11. 선고 85누604 판결.

75) 권강웅, 축조 지방세법해설, 26쪽.

76) 권강웅, 축조 지방세법해설, 27쪽.

일부과세의 경우 지방자치단체가 특히 이익이 있다고 인정되는 사건에 대하여 그의 일부에 대해서만 과세할 수 있다는 것은 전혀 과세되지 않고 있는 것이 전제가 되어 있으므로 임의세목에 있어서 아직 과세되지 않고 있는 경우에 한하여 적용할 수 있는 것이다. 그러나 현재 우리나라의 지방자치단체에는 임의세목이 없으므로 적용의 여지가 없다.⁷⁷⁾

(라) 稅率變更과 條例

① 稅率의 減額에 관한 條例

지방세법은 조례로써 세율의 감액을 가능하도록 규정하고 있다. 즉 개인균등할소득세에 관한 지방세법 제176조제1항제1호가목, 도축세와 사업소세에 관한 제234조의2제1항과 제248조제1항이 지방세법의 다른 세목과는 달리 세율을 확정적으로 규율하지 않고 최고세율 혹은 최고세액만 규정하고 있으면서 제176조제1항제1호가목, 제234조의2제3항과 제248조제3항에서 조례로써 최고세율 이하 또는 최고세액을 초과하지 아니하는 범위 내에서 정할 수 있다고 규정하고 있다.

이는 동법 제7조와 제9조의 요건에 구속되지 않고 지방자치단체가 법률이 정하는 범위 안에서 조례로써 독자적으로 이를 규정할 수 있도록 하므로써 조례제정권의 범위를 확대하여 과세자주권을 보장하는 의미를 가진다.⁷⁸⁾ 그러나 지방세법 제7조, 제9조에 의하여 감액이 가능하기 때문에 이러한 세율감액조항은 의미를 가지지 않는다는 견해가 있다.⁷⁹⁾

개인균등할주민세에 관한 동법 제176조제1항제1호가목은 1998년 12월 31일 개정되어 1999년 1월 1일부터 시행되고 있는데, 종래에는 지역에 따라 차등하여 정액세율로 과세하였으나 개정 후 제한세율제를 도입하면서 과세자주권을 부여하는 차원에서 구체적인 세율결정권을 시장·군수에게 부여하였다.

이와 같이 지방자치단체는 독자적인 판단에 따라 지방의회에서 제정한 조례로써 세율감액의 정도나 초과경감을 정할 수 있다.⁸⁰⁾ 그러나 과세면

77) 권강웅, 축조 지방세법해설, 26~27쪽; 홍기용, 지방세론, 세학사, 1997, 511~512쪽; 박해식, 법조(2000. 7), 54쪽.

78) 박해식, 법조(2000. 7), 57쪽.

79) 김용진, 지방세와 조례, 67쪽.

80) 대법원 1996. 1. 26. 선고 95누13050 판결.

제와 같은 결과를 가져올 수 있을 정도의 세율감액이나 초과경감율을 조례로써 정하지 못할 것이다.⁸¹⁾ 만일 이를 허용하게 되면 세율감액이나 초과경감을 통하여 “공익상 기타의 사유로 인하여 과세하는 것이 부적당하다고 인정될 때” 행정자치부장관의 허가를 받는 등 엄격한 요건으로 규정된 과세면제에 관한 규정을 잠탈할 여지가 있기 때문이다.

② 稅率의 調整에 관한 條例

지방세법은 제112조제6항(취득세), 제131조제5항(등록세), 제176조제3항(주민세), 제188조제6항(재산세), 제196조의5제3항(자동차세), 제237조제2항(도시계획세), 제240조제3항(공동시설세), 제257조제2항(지역개발세)에서 조례로써 과세표준 또는 표준세율의 50%까지 가감조정할 수 있다고 규정하고 있다. 이와 같이 지방세법은 일부 세목에 대하여 지방자치단체의 과세자주권을 신장시켜 주고자 하는 취지에서,⁸²⁾ 그리고 또 법률로써 이러한 사정을 일일이 구체적으로 규정하는 것은 법률개정절차의 번잡성에 비추어 적합하지 않기 때문에 지방자치단체에 의한 세율변경권을 인정하고 있다.⁸³⁾ 그리고 세율을 표준세율보다 낮게 변경하는 경우는 물론 인상 조정하는 경우에도 그 한계가 법률에 명시되어 있으므로 조세법률주의에 위반된다고 할 수는 없다.⁸⁴⁾

그러나 이러한 세율조정권은 지방세법 제1조제4호의2에서 요구되는 “재정상 기타 특별한 사유”를 조건으로 하고 있다. 재정상 기타 특별한 사유라 함은 천재·지변 등에 의한 재해복구와 같은 특별한 재정수요가 있는 경우를 의미한다. 따라서 단순한 재정상의 어려움은 이에 속하지 않고, 다른 지방자치단체에 비하여 월등히 재정수요가 요구되는 사업상의 행정을 수행하여야만 되는 경우 또는 지방자치단체의 재정이 좋아 주민의 조세를 경감할 필요가 있는 경우가 특별한 사유에 해당한다.⁸⁵⁾

81) 박해식, 법조(2000. 7), 57~58쪽.

82) 권강웅, 축조 지방세법해설, 7쪽.

83) 박해식, 법조(2000. 7), 61쪽.

84) 同旨, 김용진, 우리나라 탄력세율의 운영과 그 문제점, 세무사(제6권 제1호), 한국세무사회, 1988, 29~36쪽; 박해식, 법조(2000. 7), 61~62쪽.

85) 권강웅, 축조 지방세법해설, 9쪽; 홍기용, 前揭書, 132쪽.

(마) 稅率適用對象을 정하는 條例

지방세법 제188조제1항제2호제3목은 재산세의 표준세율을 정하면서 대통령령으로 정하는 도시 내에서 도시계획법 기타 관계법령의 규정에 의하지 않고 지정된 주거지역에 있는 공장용 건축물과 나란히 당해지방자치단체의 조례로써 정하는 지역 내의 대통령령으로 정하는 공장용 건축물에 대하여는 그 세율을 그 가액의 1,000분의 6으로 하여 일반공장용 건축물의 세율인 그 가액의 1,000분의 3보다 가중하고, 동법 제238조제2항에 의하면 도시계획세를 부과할 지역은 조례로 정하는 바에 의하여 당해 특별시·광역시 또는 시·군의회 의결을 얻어 특별시장·광역시 또는 시·군의회 의결을 얻어 특별시장·광역시 또는 시장·군수가 이를 고시하여야 한다고 규정하며, 또 동법 제258조제1항은 지역개발세를 부과할 지역(과세대상지역)에 관하여 필요한 사항은 도조례가 정하는 바에 의한다고 규정하고 있다.

지방세법 제235조제1항은 과세대상으로 도시계획법에 의하여 고시된 도시계획구역 안에 있는 대통령령이 정하는 토지로 하고 있다. 따라서 동법 제238조제2항은 동법 제235조상의 과세대상을 구체화한 것에 불과하고, 동법 제253조는 그 과세대상으로서 발전용수·지하수·지하자원·컨테이너를 취급하는 부두를 이용하는 컨테이너로서 대통령령이 정하는 것이라고 규정하고 있으므로 결국 동법 제258조제1항은 동법 제253조에 의한 과세대상의 범위를 구체화한 것으로 조세법률주의에 합당하다고 할 수 있다.⁸⁶⁾

또한 동법 제188조제1항제2호3목의 전문에서는 환경보전 등을 위하여 특정지역의 공장용 건축물에 대하여 지역사정에 따라 세율을 차등적용한다고 규정하고 있으나, 그 후문은 “당해 지방자치단체의 조례로 정하는 지역 내의 공장용 건축물”이라고 규정하고 있다. 즉 조례가 정하는 한정된 지역의 공장이 그 대상으로 되고 있다. 그러나 과세대상이 과세요건이라는 점에 비추어 법 자체에서 조례로써 정할 수 있는 범위를 좀더 구

86) 同旨, 박해식, 법조(2000. 7), 71쪽.

체화할 필요가 있다는 견해도 있다.⁸⁷⁾ 하지만 당해 지방자치단체의 조례는 법률의 위임에 의하여 일정한 지역을 특정화한 것이며, 그 정해진 지역 내의 공장용 건축물을 과세대상으로 하고 있으므로 동규정은 그 입법 취지에 비추어 볼 때 “범위를 좀더 구체화할 필요성” 있다는 주장은 큰 실익이 없는 것 같다.

(바) 地方稅의 納期와 條例

지방세법은 제114조(취득세의 납기), 제165조제2호(제2회 이후의 면허세의 납기)에서 납기를 지방자치단체의 조례로써 정하도록 위임하고 있다. 지방세법은 이와 같이 납세시기가 상당히 유동적일 수 있는 세목에 대하여 일반적·포괄적 법률위임에 의하여 조례로써 정할 수 있도록 규정하고 있다. 그러나 이에 대하여 조세법률주의 아래에서의 납기는 세율, 납세의무자, 과세대상 등과 같이 중요한 과세요건이 될 수 있음에도 불구하고 아무런 범위를 정하지 않고 납기를 규정한 것에 의문을 제기하는 견해⁸⁸⁾도 있다.

예를 들어 취득세는 원칙적으로 신고납부방식으로 징수된다(동법 제115조, 제120조). 따라서 취득세의 납기에 대한 조례로써 정하는 취지는 납세의무자가 납부신고를 하지 아니하거나 혹은 신고된 납부세액이 산출세액에 미달하는 경우 과세권자가 보통징수방법에 의하여 과세하게 될 경우 취득세의 납기를 조례로써 정한다는 의미이다(동법 제25조의2, 제121조제1항).

(사) 賦課·徵收 등에 관한 條例

지방세법 제234조의3 및 제234조의4(도축세), 동법 제238조제1항(도시계획세), 동법 제241조(공동시설세), 동법 제258조제1항(지역개발세) 등은 지방세의 부과·징수에 관하여 조례로써 정할 수 있다고 규정하고 있다.⁸⁹⁾ 조세의 부과·징수도 조세법률주의에 당연히 구속되므로 그에

87) 김용진, 우리나라 탄력세율의 운영과 그 문제점, 68쪽; 박해식, 법조(2000. 7), 72쪽.

88) 김용진, 우리나라 탄력세율의 운영과 그 문제점, 68쪽; 박해식, 법조(2000. 8), 206쪽.

89) 조례에 의한 부과·징수절차의 결정에 대한 구체적인 사례는 박해식, 법조(2000. 8), 208쪽 이하 참조.

대한 조례의 제정이 지나치게 추상적이거나 혹은 불명확하여 과세관청의 자의적인 해석과 집행은 조래해서는 안 된다.⁹⁰⁾

(아) 其他 地方稅에 관한 條例

위에서 살펴 본 사항 이외에도 취득세의 경우 과점주주의 과세표준액 등 신고의무에 관한 지방세법 제111조제4항, 등록세의 등기·등록자의 과세표준신고의무에 관한 동법 제130조제2항, 競走·馬券稅의 장부비치의 의무 등에 관한 동법 제156조, 재산세의 신고의무에 관한 동법 제192조제1항, 농지변동사항의 신고에 관한 동법 제219조제1항, 농지조사위원의 수당과 여비에 관한 동법 제221조제3항, 사업소세의 신고의무에 관한 동법 제251조제1항을 들 수 있다. 이 중 농지조사위원의 수당과 여비에 관한 동법 제221조제3항 등은 주민의 권리·의무에 직접 관련이 없다.

3) 課稅要件明確主義(Prinzip der Tatbestandbestimmtheit)

(가) 意 義

과세요건명확주의는 조세법률주의의 구체적 내용이 되는 두 번째의 원칙인데, 과세요건과 부과·징수절차를 규정한 법률 또는 그 위임에 따른 대통령령 및 부령은 그 내용이 일의적이고 명확하여야 하며, 불확정개념이나 개괄조항을 사용하여서는 안 된다는 것이다.⁹¹⁾ 이로써 과세관청의 자의적인 법집행을 방지하고, 법적 안정성과 국민의 예측가능성을 보장하기 위한 것이다.

따라서 과세요건과 징수절차가 명확하게 정하여져야 되며, 불확정개념을 사용하거나 혹은 그 외 다른 방법에 의하여 행정청에 자유재량권을 인정하여서는 안 된다. 불명확으로 인하여 다양한 해석이 가능하다면, 결국 국 정부·세무관청에 일반적·백지적 위임을 하는 것과 같은 결과를 초래 할 것이다. 자유재량권을 인정하는 것은 사실상 조세법률주의를 부정

90) 대법원 1965.2.1. 선고 63누161 판결; 헌재 1996.6.26. 93헌바2 결정; 1997.2.20. 95헌바27 결정.

91) 헌재 1992.12.24. 90헌바21. 결정; 1994.8.31. 91헌가1 결정; 1995.10.26.94헌마242. 결정.

하는 결과를 가져와 조세의 부과·징수가 국민의 인권의 제한이라는 것이다. 또한 민주주의원칙에서 보면 세법은 모든 국민이 이해하기 쉽게 명확하고 간단하여야 할 것이다.⁹²⁾

(나) 課稅要件不明確의 例

그러면 어떠한 경우에 과세요건이 불명확하다고 말할 수 있는지에 대하여 구체적인 예를 살펴보면 다음과 같다.

부산직할시는 부산직할시검인계약서제도실시에따른시세불균일과세에관한조례를 제정하였는데, 그 제2조(불균일과세대상)는 부동산등기법의 규정에 의하여 부동산등기시에 제출된 계약서(지방세법시행령 제82조의2 제2항제2호의 규정에 의한 계약서를 말한다. 이하 같다) 중 개인간의 거래시에 작성된 계약서에 의하여 과세되는 취득세와 등록세에 대하여 적용한다고 규정하였다. 그리고 그 제3조에서 제2조의 규정에 의한 불균일과세는 당해 토지와 건축물의 계약서상 금액에 지방세법 제112조 및 제131조의 규정에 의한 세율을 적용하여 산출한 세액의 100분의 30을 경감한다. 다만, 경감하여 산출된 세액이 과세시가표준액에 의하여 산출된 세액에 미달하는 경우에는 과세시가표준액에 의하여 산출된 세액을 취득세 및 등록세액으로 한다는 규정을 두었다.

이에 관하여 헌법재판소는 제2조는 개인간의 거래시 작성된 검인계약서에 한정하여 불균일대상으로 하고 있고, 제3조는 이 경우 지방세법의 규정에 의하여 산출한 취득세와 등록세의 100분의 30을 경감하도록 규정하고 있기 때문에 그 구성요건이나 법적 효과에 있어서 특별한 해석의 여지가 없을 만큼 명확하여 조세법률주의나 위임입법의 한계에 위반하지 않는다⁹³⁾고 결정하였다.

청구인 법인(주문진시장 주식회사)은 설립시 청구외 이일권으로부터 1988. 11. 6. 강원도 명주군 주문진읍 주문리 312의 91 대지 1,954㎡와 동지상 건축물 2,768㎡(이하 “이 사건 부동산”이라 함)을 현물출자받았는데, 이 사건 부동산은 당시 과세표준액이 309,660,600원이었으나

92) 齊藤 稔, 前掲書, 73頁.

93) 헌재 1995. 10. 26. 94헌마242 결정.

청구인 법인의 회계장부에는 감정가액 650,000,000원으로 기재되었다. 강원도 명주군수는 1989. 7. 15. 청구인에게 이 사건 부동산에 대해 과세표준액이 아닌 법인장부상의 감정가액을 과세표준액으로 하여 취득세 등을 부과하였다. 청구인은 서울고등법원에 같은 법원 90구6301호로서 취득세부과처분취소소송을 제기하여 승소판결을 받았으나 상고심에서 파기 환송되었고, 서울고등법원에 같은 법원 92구12911호로서 소송 계속 중 동일한 법원에 92부581호로서 지방세법 제111조제5항제3호에 관한 위헌제청신청을 하였는데 동법원은 1992. 9. 22. 이를 기각하였다. 청구인은 같은 해 10. 5. 위 조항에 대하여 헌법재판소법 제68조제2항에 의한 헌법소원을 청구하였다.

지방세법 제111조제5항은 본문에서 “다음에 계기(揭記)하는 취득(교환·증여·기부 기타 무상취득을 제외한다)에 대하여는 제2항 단서 및 제3항의 규정에 불구하고 사실상의 취득가격 또는 연부금액에 의한다”고 하면서 제3호에서는 판결문·법인장부 중 대통령령이 정하는 것에 의하여 취득가격이 입증되는 취득이라고 규정하고 있다. 헌법재판소는 이 규정들을 종합하면 “법인장부에 의하여 취득가격이 입증되는 취득에 대하여는 사실상의 취득가액을 의미하게 되며, 그리고 사실상의 취득가액은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 당해물건을 취득하기 위하여 거래상 대방 또는 제3자에게 지급하거나 지급하여야 할 일체의 비용이라는 것은 일반법원의 판례에 의하여 확립된 개념이다. 따라서 위 규정내용이 추상적이거나 불명확하다고 할 수 없다고 한다. 이 사건 규정의 법인장부 중 대통령령에 정하는 것에 의하여 취득가격이 인정되는 취득”의 경우도 그러한 법인장부에 기재된 취득가격이 어떤 경로이든 그 가격기재가 특히 조작된 경우는 물론이고 오기 그 밖에 사실상의 취득가격이 아닌 것이 잘못 기재된 것임이 납세의무자에 의하여 입증되는 한 그 법인장부에 의하여 인정되는 취득가격을 소득세의 과세표준으로 할 수는 없다는 것이다. 따라서 이 법인장부에 의하여 인정되는 “취득가격” 속에는 조작된 가격이나 오기 기타 사실상의 취득가액이 아닌 것이 잘못 기재된 것까지 포함된 개념이 아님은 분명하다. 그러므로 이 “취득가격”은 사실상의 취득가격인 여부

에 관계없이 장부가액을 과세표준으로 한다고 해석·적용될 수 있는 경우도 아니며, 지방세법 제111조제5항의 “법인장부에 의하여 취득가격이 인정되는 취득”의 “취득가격”이 국민의 경제생활에 있어서의 법적 안정성과 예측가능성을 침해할 위험성이 있는 다의적인 불명확한 개념이라고 볼 수 없으므로 이 조항은 과세요건명확주의에 위배하지 않는다⁹⁴⁾는 것이다.

(다) 不確定概念

불확정개념이란 법률이 과세부과처분의 요건을 정함에 있어 과세관청에 재량 또는 선택의 여지를 줄 수 있는 다의적·추상적인 개념을 말한다. 조세부과는 국민의 기본권의 하나인 재산권을 침해하는 경제적 의무를 부과하는 처분이므로 법률에 의하든지 혹은 그 법률의 위임에 의하여 이루어져야 한다.

일반적으로 불확정개념은 두 가지 유형으로 나누어지는데, 그 첫째가 내용이 지나치게 일반적이고 불명확하기 때문에 해석에 의하여 그 의의를 명확하게 하는 것이 곤란하여 과세관청의 자의나 남용을 초래할 우려가 있는 경우이다. 즉 “공익상 필요가 있는 때”, “경기대책상 필요가 있는 때” 등과 같이 가치개념을 내용으로 하는 것이 그 예에 속한다.

둘째는 경험개념을 내용으로 하는 불확정개념으로서, 외형상으로는 불명확하게 보이지만, 법의 취지·목적 등에 비추어 해석하는 경우 그 의의를 명확하게 할 수 있는 경우이다. 이러한 불확정개념이 조세처분의 근거가 된 경우, 법원의 심사대상은 그 개념의 정확한 해석여부이다.⁹⁵⁾

조세법의 규율대상인 경제현상은 역동적으로 끊임없이 변화하고 있으므로 경제현상에 관한 모든 사항을 구체적이고 일의적으로 규정하는 것은 입법 기술상 곤란하다. 따라서 일반적·추상적 개념이나 개괄조항이 세법에 침투하는 것을 막기는 사실상 곤란하다. 또한 세법의 집행에 있어서 구체적 사정을 고려하여 조세부담의 형평성을 도모하기 위해서는 일정한 한도 내에서 불확정개념을 사용하는 것이 불가피하다고 할 것이다. 즉 법률은 일반성·추상성을 가지는 것으로서 법률규정에는 항상 법

94) 헌재 1995. 7. 21. 92헌바40 결정.

95) 임승순, 조세법, 박영사, 2000, 33면 참조.

관의 법보충작용으로서의 해석의 여지가 있으므로, 조세법규가 당해 조세법의 일반이론이나 그 체계 및 입법취지 등에 비추어 그 의미가 분명해 질 수 있다면 이러한 경우에도 명확성을 결여하였다고 하여 그 규정을 무효라고 할 수 없을 것이다.⁹⁶⁾

현행 지방세법은 동법 제7조제1항에서 「공익상」, 「부적당」, 제41조제1항제2호에서 「현저한 손실」 그리고 그 제3호에서 「중대한 위기」 등과 같이 불확정개념을 상당히 많이 사용하고 있다. 이와 같이 불확정개념은 그 필요성이 인정되며, 법의 취지·목적 등에 비추어 합리적으로 해석이 될 경우 그 의미와 내용을 객관적으로 인식할 수 있어 법적 안정성과 예측가능성을 크게 해하지 않을 것이며, 또한 과세요건명확주의에도 반하지 않을 것이다.

(2) 法律留保의 原則

지방자치법 제15조 단서⁹⁷⁾는 「주민의 권리를 제한하거나 또는 의무를 부과하는 경우에는 법률의 위임이 있어야 한다」고 규정하고 있다. 이와 같이 조례의 제정범위와 법률유보와의 관계와 관련하여 동규정이 헌법상 보장하고 있는 지방자치제도의 취지에 반하지 않는가 라는 의문이 제기되고 있으며, 이에 대하여 학자들 사이에 많이 논의되고 있다. 이러한 논의는 특히 근래에 와서 지방자치단체의 과세자주권(조세창설권)과 관련하여 더욱 더 문제가 되고 있다. 왜냐하면 지방세의 부과·징수는 주민의 기본권의 하나인 재산권을 침해하는 성격을 띠는 의무부과이기 때문이다. 따라서 동규정은 헌법 제59조상의 조세법률주의와 함께 지방자치단체의 과세자주권에 대한 제한규정으로서 볼 수 있다. 이는 또한 헌법 제37조제2항의 기본권보장의 일반유보조항과 지방자치제도의 근본규정인 헌법 제117조제1항과의 관계를 어떻게 정립할 것인가 라는 문제와도 관련된다.

96) 헌재 1995. 2. 23. 93헌바24·42, 94헌바16·30.

97) 지방자치법 제15조 단서의 위헌여부에 대한 설문조사에 의한 실증적 분석은 김성호, 조례제정권 범위확대에 관한 연구, 연구보고서(1999-02), 한국지방행정연구원, 176쪽 이하 참조.

1) 違憲說

지방자치단체의 조례제정권은 국가권력으로부터 유래한다. 조례의 제정권이 법률의 위임에 의하여 발생한다고 하는 조례위임설은 헌법구조상 따를 수 없다는 것이다. 헌법 제117조제1항에서 조례제정범위에 대하여 「법령의 범위 안에서」 조례를 정할 수 있다는 것은 「법률의 위임에 의하여」와는 전혀 다르다.⁹⁸⁾ 법령의 범위 안에서란 조례는 국가의 현행법령에 위반하여 제정할 수 없다는 법률우위의 원칙을 선언한 것이며 법령의 위임이 있어야 조례를 제정할 수 있다는 법률유보의 원칙을 규정한 것은 아니라고 한다. 조례제정권은 헌법에 의하여 보장된 제도적 보장의 하나이며, 따라서 조례는 국가의 법령과는 구별되는 자치입법이기 때문에 기존의 법령의 위반 없이도 자치사무에 관하여 제정할 수 있다고 한다. 그러므로 지방자치법 제15조 단서의 규정은 그것이 지방자치단체의 고유사무에 대하여 정한 것이라면 헌법 제117조제1항에 위반된다는 것이다.⁹⁹⁾ 또한 지방자치법 제15조에서 헌법이 정한 법률우위의 원칙을 버리고 지방자치의 중요사항에 관하여 법률유보를 규정한 것은 헌법의 취지를 벗어난 것이라고 한다. 헌법 제117조제1항에 의한 자치사무에 대한 조례제정권의 인정은 국가사무에 대하여 헌법 제40조가 인정한 국회의 입법권에 준하는 것이며, “법률에 의한 행정”은 지방자치행정의 영역에서는 “조례에 의한 행정”을 포함한다고 한다. 따라서 주민의 권리제한이나 의무부과에 관한 사항을 법률의 위임 없이 조례로 제정할 수 있게 하더라도 법령에서 그 기준이나 제한의 한도를 설정하므로써 조례제정권의 행사를 통제할 수 있는 것이므로 헌법이 채택한 법률에 의한 행정의 원칙을 들어 주민의 권리제한 등에 대한 조례제정에 있어서 법령의 개별적인 위임을 주장하는 것은 타당성이 없다는 것이다.¹⁰⁰⁾

지방자치법 제15조 단서는 헌법 제117조제1항에 의하여 직접 보장된 지방자치단체의 자치권능으로서 조례제정권을 확인하는 것에 족하고, 주민의 권리제한 등에 관하여 법률의 위임을 요하게 한 것은 위헌적 조치

98) 박윤훈, 법령과 조례와의 관계, 고시계, 1992. 11, 42쪽.

99) 박윤훈, 前揭論文, 42쪽; 同人, 前掲書, 124~126쪽, 135쪽.

100) 박윤훈, 前掲論文, 42쪽.

라 할 수 있으며, 오늘날 지방행정은 상당한 부분에 있어서 직·간접적으로 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관련되지 않을 수 없으며, 행정의 실효성 확보를 위해서 어느 정도의 제재조치는 불가피하다고 논거를 제시한다. 다만 이러한 조치들은 일정한 지역적 범위와 전체적인 국가 통치질서 내에서 행해지는 의미에서 최소한 법령과 저촉될 수 없다는 것이다. 또한 헌법에 의하여 민주적 정당성을 보장받고 있는 지방의회의 적법절차에 의하여 제정되는 조례는 당해 지방자치단체에 관한 한 법률에 준하는 성격을 가지게 되는데, 이는 또한 민주국가의 원리와 법치국가의 원리에도 반하지 않을 것이라고 한다. 또한 헌법 제37조제2항은 국민의 자유와 권리 일반을 그 대상으로 하여 기본권 제한의 일반적 한계를 규정한 것이지만 헌법상 보장되고 있는 지방자치단체의 조례제정권에 있어서 법률의 위임에 관하여 규정한 것은 아니라고 한다.¹⁰¹⁾

헌법 제117조제1항의 「법령의 범위 안에서」 지방자치단체에 조례제정권이 부여되어 있는 이상 주민의 권리·의무에 관한 사항, 즉 법규사항에 대해서도 개개의 법률의 규정이 없을지라도 조례를 제정할 수 있다. 왜냐하면 법률에 의한 국민의 권리·의무의 제한과 조례에 의한 국민의 권리·의무의 제한은 그 성질에 있어 동일하기 때문이다.¹⁰²⁾

더 나아가 우리나라와 일본에서는 헌법을 근거로 하여 지방자치단체가 통치단체로서의 성격을 가진다고 일반적으로 승인되어 있어, 조례의 준법률성 = 위임입법으로부터의 탈락이 수용될 수 있는 것과는 달리 독일에서는 조례의 정립을 포함하여 지방자치의 활동이 「행정활동」으로 인식되어 있기 때문에, 비록 독일 기본법 제28조제2항에 의거하여 지방자치가 헌법보장의 대상이 되어 있고, 그 내용으로서의 조례고권이 포함되어 있다고 하더라도 조례의 정립에는 법률에 의한 행정의 원리가 타당하며, ...분명한 것은 우리나라에 있어서의 지방자치제도의 건전한 발전을 도모하는 데 있어서 이상에서 보는 바와 같이 그 기능면에 있어 대체로 소극적인 평가밖에 받지 못하는 독일에서의 조례론에 의거하여 조례제정의

101) 서원우, 조례제정권의 헌법적 보장, 전환기의 행정법이론, 박영사, 1997, 260~261쪽.

102) 김철수, 헌법학개론, 박영사, 1988, 634쪽.

정치적·행정적 기능을 제한적으로 해석하려는 견해는 바람직하지 못한 것이 아닌가 생각되며, 우리 헌법 제37조제2항의 규정은 국민의 자치와 권리일반을 대상으로 하는 기본권제한의 일반적 한계를 규정한 것이지만 헌법에 의하여 별도로 보장하고 있는 지방자치단체의 조례제정에 있어서의 법률의 위임에 관하여 규정한 것이 아니며, 그것이 그나마 『본질적인 것』을 침해할 수 없는 입법형성권의 한계를 규정한 것으로 볼 때, 지방자치의 헌법적 보장의 본지에 저촉되지 아니하는 한도 내에서의 기본권 보장 규정이라 해석해야 한다고 한다.¹⁰³⁾

법률유보의 적용론을 주장하는 학자들은 기본권 보장이라는 대명제에 너무 집착한 나머지 지방자치단체와 사인의 법적 지위의 차이에 따른 헌법 제37조제1항과 본질적 차이점과 지방자치에 관한 제도보장이 기본권 보장에 이바지하고 있는 점, 독일의 지방자치현실이 우리나라와는 거리가 멀다는 점을 간과하였다는 비판을 면하기 어려운 것으로 보인다. 주민의 권리제한이나 의무부과에 관한 사항은 법률의 개별적·구체적 위임이 있는 경우에만 조례로써 정할 수 있다는 주장은 확실히 우리 헌법이 제도로서 보장하고 있는 지방자치의 취지, 즉 지방단체의 전권한성 및 자기책임의 원칙을 보장하고 있는 것과도 배치된다고 할 것이며, 이는 조례도 주민의 직선으로 선출된 대표가 제정하는 것으로 주민 스스로에 의한 자기 구속성의 원리에 충실한 것이므로 국회입법에 적용되는 자기 구속성의 원리와 차이가 없는 것이라는 조례의 본질을 무시하거나 너무 과소평가한데서 기인한 결과라고 사료된다. 따라서 지방자치법 제15조 단서규정은 조속히 삭제되어야 할 것이며,¹⁰⁴⁾ 그때까지는 조례에 대한 법률유보원칙의 적용문제를 학설과 판례에 맡겨야 할 것이다.¹⁰⁵⁾ 이와 관련하여 해석론상 지방자치법 제15조 단서에 규정된 『주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항』은 국가가 당해 자치단체에 위임한 ‘위임사무’로 해석하는 것이 타당하다는 견해도 있다.¹⁰⁶⁾

103) 서원우, 지방자치의 헌법적 보장, 고시연구, 1993. 6, 18쪽 이하.

104) 김철수, 신헌법개론, 박영사, 1981, 681쪽; 김성호, 전개서, 61쪽; 박봉국, 조례 입법의 이론과 실제, 장원출판사, 1992, 79쪽.

105) 유상현, 전개논문, 101쪽.

106) 김창규, 전개논문, 36쪽; 오세탁, 조례의 제정실태와 입법한계, 人權과 正義(1994.

2) 合憲說

우리 헌법상 국민의 권리와 자유의 제한은 법률에 근거하여서만 가능하기 때문에 조례에 의하여 주민의 권리를 제한하거나 의무를 부과하기 위해서는 법률에 위임이 있어야 한다(헌법 제37조제2항)는 전제 아래 지방자치법 제15조 단서를 합헌으로 보는 견해이다.¹⁰⁷⁾ 법률유보원칙은 조례에 관하여 원칙적으로 적용되지 않으므로 지방자치법 제15조 본문이 규정하고 있는 지방자치단체의 조례제정권은 이에 의하여 비로소 지방자치단체가 조례제정권을 갖게 되는 창설적인 것이 아니라 헌법 제117조제1항의 조례제정권을 확인하는 규정에 불과하다고 본다.¹⁰⁸⁾

『법률의 범위 안에서』의 개념을 『법령에 반할 수 없다』는 의미와 경우에 따라서는 『법령의 근거를 필요로 한다』는 의미를 내포한다고 본다. 따라서 기본권을 최대한으로 보장하여야 하는 포기할 수 없는 헌법상의 명령에 따라 기본권을 제한·침해하기 위해서는 법률의 근거가 있어야 한다고 주장한다.¹⁰⁹⁾ 헌법의 규범은 단계적 구조를 취하고 있기 때문에 헌법 제10조 및 헌법 제37조제2항은 헌법 제117조제1항을 능가하는 규정이므로 국법의 기본질서와의 조화 속에서 그 의미를 찾으려고 하면서 기본권제한에 있어 법률유보를 규정한 지방자치법 제15조 단서는 합헌이라고 하며, 다만 이 경우 개별적·구체적 위임은 요구되지 않는다고 한다.¹¹⁰⁾ 이와 같이 지방자치단체가 갖는 조례제정권은 주민의 자유와 권리를 제한하는 범위 내에서 헌법 제37조제2항의 기본권제한에 관한 법

8), 대한변호사협회, 28쪽.
 107) 유지태, 지방자치의 제도적 보장론 소고(하), 고시연구, 1993. 11, 93쪽 이하; 同人, 행정법신론, 신영사, 1999, 이기우, 지방자치단체의 조례제정권과 법률유보의 원칙, 지방자치, 1992, 39쪽; 홍정선, 지방자치법론, 법영사, 1991, 150쪽; 김동희, 행정법 II, 박영사, 2000, 73~74쪽; 정연주, 조례제정권의 헌법적 한계와 통제, 『공법학의 현대적 지평』, 心泉桂禧悅博士 華甲記念論文集, 1995, 154쪽 이하; 조홍식, 지방자치의 헌법적 보장과 조례제정권의 한계, 『現代憲法學 理論』, 佑齊 李鳴九博士 華甲記念論文集, 1996, 517쪽.
 108) 이기우, 지방자치, 40쪽; 同人, 지방자치이론, 학현사, 1996, 269쪽; 홍정선, 지방자치법론, 150쪽.
 109) 홍정선, 조례의 법리, 법학논총(제2권 제1호), 이화여자대학교법학연구소, 1997, 5쪽.
 110) 홍정선, 법학논총, 5쪽.

를유보조항에 의하여 제한을 받는다고 한다.¹¹¹⁾ 조례와 법률유보에 관한 학설 중 조례가 준법률적인 효력을 갖기 때문에 헌법 제37조제2항의 법률유보는 조례유보로 족하다는 학설은 기본권제한적인 입법의 관할과 조례제정권의 민주적인 정당성에 관한 이론과 관련하여 설득력이 없다. 법률유보가 조례유보로 대치되기 위하여는 헌법 제37조가 규정한 법률에 조례가 포함되어야 한다는 것이다. 그러나 헌법이 기본권제한의 근거가 되는 법률은 형식적인 의미에서의 법률을 의미하고, 그 관할권은 헌법 제40조가 예정한 입법자인 국회에 한정된다는 것이다. 즉 기본권제한적인 조례의 민주적 정당성은 최종적으로 국회에 의하여 대표되는 전체국민에게서 찾아야 함을 간과해서는 안 된다.¹¹²⁾ 조례를 법률에 준하여 생각하는 견해는 조례와 법률의 효력관계에 관한 일반론이나 우리 헌법이 연방제를 취하지 아니하고 분권의 정도가 약한 지방자치제도만을 수용하고 있는 헌법의 취지와 양립할 수 없다고 한다.¹¹³⁾

따라서 지방자치법 제15조 단서조항은 헌법 제37조제2항을 확인하는 의미를 가지는데 지나지 않으므로 헌법에 위반하지 않는다고 한다.

3) 判例의 態度

헌법은 조세법률주의를 채택하여 조세의 세목과 세율 뿐만 아니라 과세대상·과세표준·납세의무자 등 조세의 부과·징수에 관한 구체적 사항은 모두 법률에 의해서만 규정되어야 하며, 지방자치단체는 지방자치법 제15조의 규정에 따라 조례를 제정할 수 있으나 주민의 권리를 제한하거나 의무를 부과하는 사항에 대하여는 법률의 위임이 있어야 하고,¹¹⁴⁾ 지방자치법 제15조가 원칙적으로 헌법 제117조제1항의 규정과 같이 지방자치단체의 자치입법권을 보장하면서 그 단서에서 국민의 권리제한·의무부과에 관한 사항을 규정하는 조례의 중대성에 비추어 입법

111) 홍정선, 지방자치법론, 151쪽; 이기우, 지방자치행정법, 법문사, 1991, 227쪽.

112) 이기우, 지방자치이론, 269쪽; 홍정선, 조례와 침해유보, 고시계, 1993. 4, 110쪽.

113) 이기우, 지방자치이론, 270쪽.

114) 대법원 1964. 5. 5. 선고 63다874 판결; 대법원 1992. 6. 23. 선고 92추17 판결, 1987. 9. 22. 선고 86누694 판결, 1982. 11. 23. 선고 82누221 판결, 1970. 2. 10. 선고 69다2121 판결.

정책적 고려에서 법률의 위임을 요구하고 있는 것은 기본권 제한에 대하여 법률유보의 원칙을 선언한 헌법 제37조제2항의 취지에 부합하므로 조례제정에 있어서 위와 같은 경우에 법률의 위임근거를 요구하는 것이 위헌성이 있다고 할 수 없다는 것이다.¹¹⁵⁾

4) 小 結

지금까지 지방자치법 제15조 단서규정에 대한 다양한 견해들을 살펴보았다. 지방자치법 제15조의 합헌여부에 관하여 그 동안 깊이 있게 논의되고 적지 않은 견해가 지방자치법 제15조 단서규정을 위헌이라고 주장하고 있다. 사건으로는 위헌 혹은 합헌 문제라기보다는 오히려 입법 정책적인 문제로 다루어야 한다고 생각한다.

헌법의 이념과 목적은 객관적 가치질서로서의 기본권을 보장하고 실현하는 데에 있으며 이러한 헌법의 이념과 목적은 헌법 자신을 통하여 보장될 뿐만 아니라, 다른 각 개별법률을 통하여 구체적으로 실현된다. 또한 이는 국가의 모든 기관과 모든 국가작용, 즉 입법, 사법, 행정을 구속한다는 사실은 두말할 필요가 없을 것이다. 따라서 지방자치단체를 하나의 통치단체로 인정하더라도 이러한 헌법상의 기본원리인 법치주의원칙에 따라야 하는 것은 당연하다. 예를 들어 연방국가의 경우 주가 연방과 입법권의 배분을 통하여 입법권을 가지고 있으나, 헌법상의 기본원리인 법치주의와 법률우위원칙 및 법률유보원칙에 따라 입법권 및 기타 국가작용을 실현한다. 다시 말하면 국가의 기본적인 틀을 유지하는 가운데서 지방자치단체, 더 나아가 중앙정부에 대한 지방정부의 개념이 형성 가능하다. 그러므로 지방자치단체도 국가와의 대립적인 관계에서 자기의 권한만을 주장할 것이 아니라, 기본적으로 국가, 즉 헌법의 기본적인 틀 내에서 자치입법권 및 자치재정권의 범위를 논하여야 할 것이다.

우리 헌법은 입법권은 입법자인 국회에 속한다고 그 제40조에서 선언하고 있으며, 이를 통하여 헌법 제117조에 의하여 지방자치단체에 보장되고 있는 조례제정권은 제한받고 있다. 이러한 제한에 대한 헌법적 규

115) 대법원 1995. 5. 12. 선고 94추28 판결 1995. 5. 12. 자 95쿠4 결정(전라북도공동주택입주자보호를위한조례안무효확인 사건); 현재 1995. 4. 20, 헌마 264, 279결정.

범으로서 헌법 제37조제2항의 법률유보원칙이 고려된다. 즉 헌법 제37조제2항은 법률우위 이외에 법률유보를 보장하고 있다. 이에 따라 헌법 제117조제1항은 “법령의 범위 안에서 자치에 관한 조례를 제정할 수 있다”고 규정하고 있으며, 이를 확인하는 규정으로서 지방자치법 제15조는 “...법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다”고 헌법 제37조제2항과 제117조의 취지에 따르고 있다. 이러한 법률우위원칙과 법률유보원칙에 따라 조례는 법질서 내에서의 지위를 보장받고 있다. 따라서 이러한 견해는 순수한 법이론적 관점에서 본다면 타당하다고 할 수 있을 것이다.

그러나 이와 같이 지나치게 헌법이론에 치중할 경우 헌법 제117조에서 규정하고 있는 지방자치제도를 과도하게 제한하여 지방자치단체의 자치권보장은 거의 유명무실하게 될 우려도 없지 않다. 그럴 경우 그냥 국가의 하부행정기관을 통하여 일률적으로 행정을 수행하면 될 것이지, 왜 헌법상 이를 규정하여 보호하고 있는가 라고 반문할 수 있다. 현대사회는 끊임없이 변화하고 있고 새로운 법현상이 등장하고 있으며 이를 통하여 현실적 문제가 발생할 경우 그에 대처하는 것 또한 법치주의에 합당하지 않을까? 예를 들어 권력분립이론의 경우에서 볼 수 있는 바와 같이 고전적 권력분립이론은 입법, 사법, 행정을 엄격하게 분리하여 행정부, 입법부, 사법부에 그 기능을 담당시켜 왔다. 그러나 사회의 변화에 따라 고전적 권력분립에 의해서 해결할 수 없는 법현상들이 발생하고 그에 대처하기 위하여 권력분립이론도 끊임없이 변화를 겪어왔다. 지방자치제도도 마찬가지라 생각한다. 우리 헌정사에 있어서 중앙집권적 전근대적 사고에 따라 지방자치제도를 인정하지 않으려는 사고가 이전에는 강하였으나, 사회와 국민의 법의식 등의 변화에 따라 중앙집권체제로써는 해결할 수 없는 많은 문제가 발생하고 있으며, 국가의 입법부가 모든 사항, 즉 지역적 문제까지 규정한다는 것은 현대와 같이 복잡다단한 사회에서는 더욱 더 불가능할 뿐만 아니라¹¹⁶⁾, 지방자치단체의 주민들의 강한 행정수요에 좀더 친숙하고 피부에 와 닿는 행정서비스를 제공할 목적으로 지

116) 同旨, 이기우, 지방자치이론, 274쪽.

방자치제도의 활성화를 꾀하고 있다. 이러한 현실적 요구를 수용하여 지방자치단체의 자치행정권을 어느 범위까지 인정할 것인가 하는 문제는 국가권력의 수직적 분립이라는 현대적 민주주의의 요청에 부합하느냐, 아니면 전통적인 중앙집권적 국가체제를 계속 유지할 것이냐는 헌법의 입법 정책적 문제로 귀결될 수 있다.

중앙정부에서 모든 권한을 행사하여 중앙집권화 한다는 것은 현실적으로 불가능하며 시대적 조류에도 맞지 않는 것이다. 따라서 지방자치단체가 헌법 제117조에서 보장받고 있는 전권한성과 자기책임성에 따라 자주적인 의사에 의하여 자기의 사무에 관하여 법률이 특별히 정하고 있지 않는 경우에 조례를 제정할 수 있도록 하는 것은 불가피하다. 물론 한편으로는 완전히 지방분권화된 국가는 이미 통합을 상실해 버리게 되며 전체와 부분간의 유기적인 관계는 단절된다. 결국 어느 범위까지 지방자치단체에게 권능을 부여할 것인가에 대한 이론적 한계는 없다고도 할 수 있을 것이다. 그러므로 현행 우리나라 지방자치제도의 현실을 고려하여 결정하여야 할 것이다. 만일 현재 우리나라 지방자치단체를 행정기관의 하부조직으로 보거나 혹은 조례를 행정의 한 유형으로 본다면 이는 헌법에서 보장하고 있는 지방자치제도의 취지와 그 지역주민의 대표기관인 지방의회를 무시하는 것이다. 우리나라에서는 특히 지방의회의 대표성(민주적 정당성)은 문제시되지 않는다고 생각한다. 예를 들어 독일에 있어서와 같이 지방자치단체를 행정기관의 하부조직으로, 그리고 조례를 행정작용의 성질로 보는 것은 우리나라의 실정에는 타당하지 않다고 생각한다. 먼저 독일과 우리나라의 지방자치단체간에는 그 규모면에서 엄청난 차이를 보이고 있다. 독일의 지방자치단체 중 재정적으로 부유한 뮌헨시의 경우 인구는 1,238,452명(2000년 6월 현재 기준)에 달하고 있으며,¹¹⁷⁾ 기초지방자치단체인 게마인테의 경우 주민이 극히 적은 단체도 적지 않다(심지어 3000명 이하인 경우도 있음). 그에 반하여 서울의 경우 인구 1000만을 웃돌고 있는데 이는 독일의 어느 주의 인구보다도 많은 것이다. 독일의 연방수도이면서 주에 해당하는 베를린시의 인구도

117) <http://www.muenchen.de/statamt/index.html>.

1999년 12월을 기준으로 3,386,667명 정도에 달하고 있다.¹¹⁸⁾ 이러한 단적인 예로써 알 수 있는 바와 같이 우리나라의 지방자치단체는 그 규모면에서 독일의 주와 비슷한 위치에 있다고 말할 수 있다. 다시 말하면 우리나라의 특수성을 고려하여 연방국가의 주의 권한에는 미치지 못하더라도 지방자치단체에게 일정한 권한배분을 통하여 자치권의 범위를 인정하는 것이 필요하지 않을까? 따라서 헌법 제117조를 중앙정부와 지방자치단체와의 권한배분의 조항으로 보고, 향후 지방자치제도의 발전추이에 따라 이를 입법 정책적으로 해결하는 방안도 고려해 볼 가치가 있다.

지방의회의 민주적 정당성에 관한 문제도 지방자치단체의 조례제정권을 제한하는 한 수단으로 들어지고 있다. 그러나 현실적으로 지방의회는 국회와 마찬가지로 일정한 선거구민에 의하여 직접 선출된 의원으로 구성되고 따라서 다같이 민주적 정당성을 부여받은 대의기관이라는 점에서는 동일하다. 우리 헌법 제1조제2항에 규정된 “주권은 국민에게 있고, 모든 권력은 국민으로부터 나온다”는 국민주권의 원칙과 민주주의원칙이 헌법 제117조의 제한적인 해석을 요구하는지 고려할 필요가 있다. 이에 대하여 물론 민주주의 원칙은 - 적어도 침해적 영역 - 본래적 입법권은 국회에만 허용된다고 하여 독립적인 권한내용을 지시하고 있다. 지방의회와 국회의와의 민주적 정당성의 비교에 있어서 전체 국민을 통한 정당화에만 초점을 두는 경우에는 등가치성이 거부될 수도 있을 것이다. 그러나 지방의회도 국회와 같이 헌법 제117조를 통하여 자치권이 보장되었으며, 헌법 제정권자로서 국민을 통한 국회와 같은 방법으로 기능적 그리고 제도적으로 민주적으로 정당성을 가지는 것은 사실이다. 다만, 국회는 그 지역적 관할면에서 국가를 대표하지만 지방의회는 그 해당 지역만을 대표하므로써 국회는 전체국민을 대표하며, 지방의회는 그 해당 지역의 주민만을 대표한다. 이러한 이유에서 헌법이 국회에 대해서는 국가전체의 사무에 대하여 그 관할권을 인정한 반면에 지방자치단체에게는 그 지역에 고유한 사무에 관장하도록 한 것이다. 따라서 이러한 기능적인 권한배분의 당연한 결과로서 지방자치단체의 전체 국민에 관련된 민주적

118) <http://www.statistik-berlin.de/framestets/daba.htm>.

정당성은 국회에 비하여 상당히 약한 것은 부인할 수 없다. 왜냐하면 헌법 제117조로부터 지방의회에 있어서는 전체 국민과 지방자치단체의 직무담당자사이의 정당성의 의미에 있어서 조직적-인적 정당성을 결여하고 있기 때문이다. 그러나 지방의회의 민주적 정당성은 국회로부터 제정된 법률과 지방자치단체에 대한 감독을 거쳐 간접적으로 보증된다. 지방의회의 민주적 정당성은 국회의 정당성의 하나로서 등가치적인 것으로 볼 수 있다. 이는 물론 자치행정에 대하여 헌법이 지역주민을 통한 인적 정당성을 전체 국민의 정당성과 질적으로 동등하게 인정할 때 가능하다. 즉 헌법 제117조의 기능은 지방자치단체에게 민주적 선거법의 원칙을 국가와 같은 방법으로 의무를 지우는 데에 있다. 그러므로 “국민”이라는 표현을 한편으로는 국가에 대하여 그리고 다른 한편으로는 지방자치단체에 대하여 각각 다양하게 해석되어야 할 것이다. 국가에 있어서 국민은 헌법 제1조제2항에 의하여 정의되어야 하는 반면에 “지방자치단체의 주민”은 헌법 제117조에서 규정하고 있는 지방자치단체에 그 목표를 두어야 한다. 왜냐하면 국민에 속하는 모든 자가 동시에 지방자치단체의 주민이며, 사실상 그리고 법적으로 전체국민, 물론 지방자치단체에 따라 분리되었음에도 불구하고 정당성과 참여의 자격을 가지고 있기 때문이다.

다음으로 헌법 제117조의 관점에서 보면 헌법제정권자가 지방자치단체의 조례를 헌법 제75조나 제95조의 적용범위에서 예견하지 못했음을 볼 수 있다. 법규명령은 계층적으로 조직된 집행부로부터 제정되는 반면에 지방자치단체의 조례는 민주적으로 형성된 기관의 산물이며, 그의 대상도 자기사무의 규정에 제한되어 있다는 점이다. 따라서 헌법 제75조와 95조는 지방자치단체가 제정한 조례에는 적용될 수 없다.

결론적으로 지방자치단체는 헌법 제117조에서 보장하는 바와 같이 직접 수권에 의하여 자치입법권, 즉 자주입법권이 보장되어 있다고 볼 수 있다. 이러한 자치입법권의 근거로서 고유권설, 전래설, 제도적 보장설 그리고 신고유권설이 주로 제시되고 있으나, 이는 이미 지방자치단체를 우리 헌법에서 인정하고 있으므로 더 이상 큰 가치를 지니지 않는다고 생각한다. 왜냐 하면 이러한 설 중 어느 하나의 견해만으로는 지방자치제도의 문제를 해결할 수 없으며, 각 견해들의 차이점도 상대적인 것에

불과하다. 그래서 이제는 지방자치제도를 국가의 최소관여와 지방자치의 최대한 보장이라는 두 개의 이념문제에 초점을 맞추고, 앞으로 더욱 더 가속화될 지방화와 지방분권화에 대응하여 미래지향적인 입법 정책적 관점에서 이를 어떻게 조정해 나가느냐가 과제일 것이다.

이러한 관점에서 현행법상 법치주의의 기본원칙인 법률우위원칙과 법률유보원칙을 최소한 존중하는 범위 내에서 지방자치단체의 자치사무에 대해서 지방자치단체가 법률이 특별히 정하고 있는 경우를 제외하고는 조례로써 의무를 부과하거나 권리를 제한하는 것이 가능하도록 입법 정책적인 해결책을 강구하는 것이 요청된다. 이와 같이 순수법이론과 현실적 괴리문제를 해결하기 위해서는 궁극적으로는 지방자치법 제15조 단서규정을 재고하는 것이 필요하다.¹¹⁹⁾ 이와 관련하여 최근 지방분권화의 추진의 일환으로 개정되어진 일본의 지방자치법은 그 제14조 제2항에서 『보통지방자치단체는 의무를 부과하거나 혹은 권리를 제한할 경우에는 법령에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 조례에 의하지 않으면 안 된다』고 규정하고 있다. 동규정은 필요적 조례사항을 규정한 것이며, 의무를 부과하거나 혹은 권리를 제한하는 이외의 경우에 있어서 조례의 제정을 배제하고 있는 것은 아니다.¹²⁰⁾ 이는 법률우위원칙과 법률유보원칙을 기본적으로 인정하는 범위 내에서 지방정부의 침해적 조례제정권을 예외적으로 인정한 것이라고 볼 수 있다. 이 규정은 현행 우리나라의 지방자치법 제15조 단서규정의 합헌여부에 관한 논쟁과 관련하여 시사하는 바가 크다.

119) 同旨, 박영도, 입법이론연구(VI), 84쪽.

120) 地方自治制度研究會, 改正地方自治法のポイント, ぎょうせい, 1999, 52頁.

第4章 外國의 地方稅制와 地方自治團體의 租稅創設權에 대한 法的 分析

第1節 獨逸

1. 租稅立法權(Steuergesetzgebungshoheit)

독일 기본법은 오로지 聯邦과 州 사이의 과세권에 대한 권한배분을 규정하고 있다.¹²¹⁾ 그에 따라 연방은 기본법 제105조제1항의 의하여 관세와 재정전매에 관하여 배타적 입법권(ausschließliche Gesetzgebung)을 가진다. 또한 연방은 기본법 제105조제2항에 의하여 그 수입의 전부 또는 일부가 그에게 속하거나 또는 기본법 제72조제2항의 전제조건¹²²⁾이 충족되거나, 지역소비세, 지역사치세와 교회세(Kirchensteuer)에 관련되지 않는 기타 모든 조세에 대하여 경합적 입법권(konkurrierende Gesetzgebung)을 가진다.

이와는 달리 주(Länder)들은 연방이 기본법 제105조제2항에 의한 그의 입법관할권을 법률을 통하여 행사하지 않는 한 경합적 입법권을 가진다. 이는 또한 연방이 법률을 폐지한 경우에도 마찬가지이다. 즉 연방은 이를 통하여 州에게 입법권의 자유를 부여한다. 만약 연방이 수입에 관여하지 못한 조세에 대한 연방법적 규정이 있다면, 주는 기본법 제70조제1항에 근거하여 배타적 입법권을 가진다. 이는 바로 지역 대물세(조세기본법 제3조제2항: 영업세와 토지세)에 있어서 인정될 수 있다. 이와 관련하여 중요한 것은 조세의 전부 또는 일부가 주나 게마인데의 수입으로 되는 경우에는 그 조세에 대하여 기본법 제105조제2항 후단상 연방참사

121) Vgl. U. Häde, Die bundesstaatliche Finanzverfassung des Grundgesetzes, JA 1994, S. 8; J. Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in: Hamburg · Deutschland · Europa, Festschrift für Hans Peter Ipsen, Tübingen, 1977, S. 426; J. Suhr, Das kommunale Steuerfindungsrecht, ZKF 1993, S. 4.

122) 연방영역에 있어서 동등한 생활여건의 창출 혹은 전체 국가의 이익상 법과 경제의 통일화를 위하여 연방법상의 규정이 요구되는 경우를 말한다.

원의 동의가 요구된다. 이러한 조세들은 전체 국가적 이익차원에서의 연방법적 규율을 요구하지는 않는다. 왜냐하면 기본법 제106조제4항제2문의 세율권(Hebesatzrecht)이 조세경쟁에 존재하는 지방의 재정고권을 표현하고 있기 때문이다. 뿐만 아니라 기본법 제106조제4항은 주법상의 규정을 시사하고 있다. 물론 기본법 제72조제2항을 통하여 창조되어진 법적 상황은 현존하는 헌법상 허용되어진 연방법률의 폐지 후에 비로소 고려될 수 있다. 또한 주는 기본법 제105조제2a항에 의하여 지역소비세와 지역사치세에 관한 입법권을 가진다. 이러한 권한은 연방법으로 규정된 조세와 같은 종류가 아닌 조세에만 미친다.

2. 租稅法에 있어서 地方自治團體의 權限

조세법에 있어서 지방자치단체의 권한의 범위에 대해서는 논쟁의 여지가 많다. 다수설에 의하면 특별한 법적 권한부여에 의하여 허용되는 경우에만 지방자치단체는 조세를 부과할 수 있다고 한다. 이에 반하여 반대설은 지방자치단체는 헌법에 의하여 부여되고, 일반법에 의하여 구체화된 租稅創設權을 가진다고 한다. 따라서 지방자치단체는 새로운 조세를 도입할 수 있다고 한다. 여기에서는 특히 기본법 제105조, 제106조의 재정헌법적 규정과 기본법 제28조제1항제1문의 지방자치행정의 보장이 중요한 의미를 지닌다. 기본법 제105조는 조세에 관한 立法管轄權의 분배와 기본법 제106조는 조세수입의 분배를 규정하고 있다. 기본법 제105조는 연방과 연방주 사이의 관할권의 경계를 설정하고 있는데, 그에 의하면 연방은 관세(Zölle)와 財政專賣(Finanzmonopol)에 관한 排他的(ausschließlich) 立法管轄權을 가진다. 그 이외에 연방에게 조세수입의 전부 또는 일부가 속하거나 혹은 기본법 제72조제2항의 전제조건이 존재할 경우에도 그 밖의 조세에 관하여 競合的(konkurrierende) 立法管轄權을 가진다(기본법 제105조제1항, 제2항). 조세법은 기본법의 경합적 입법관할권의 원칙과 관계를 가지고 있다. 기본법 제105조제2a항에 의하면 연방주들은 지방소비세와 지방사치세가 연방법으로 규정된 조세들과 같은 종류에 해당하지 않는 한 그에 관하여 입법권을 가진다.

게마인데는 조세법상 중요한 권한을 기본법 제106조제2항에 의하여 직접 부여받는다. 게마인데는 법률의 범위 내에서 對物稅(Realsteuern)들의 稅率을 결정할 수 있다. 게마인데는 기본법 제105조를 통하여 租稅賦課權을 부여받지 못한다.

지방자치단체의 권한은 오히려 기본법 제28조제2항제1문에서 유래한다. 즉 게마인데는 자기책임 아래 모든 지방자치단체의 사무를 규율할 권한이 보장된다. 자기책임 아래에 있는 사무를 수행하기 위해서는 지방자치단체에게 권한이 부여되어야 한다. 무엇보다도 지방자치행정의 핵심적 영역인 입법고권과 재정고권을 들 수 있다.

3. 地方自治團體의 租稅創設權의 前提條件으로서 財政高權과 條例自治(Satzungsautonomie)

지방자치행정의 본질적 요소¹²³⁾로서 지방자치단체의 재정고권의 의미와 범위는 지방자치단체의 조세창설권과 관계된다. 지방자치단체의 재정고권은 편성된 예산¹²⁴⁾의 범위 내에서 그리고 자기책임 아래서의 수입과 지출에 관한 권한이다.¹²⁵⁾ 여기에는 특히 조세창설권(Steuererfindungsrecht)과 조세에 관한 조례의 제정권한이 고려된다.¹²⁶⁾ 자기책임적 수입관리는 하위개념으로서 구체적 과세물건(Steuergegenstand)을 결정하는 권한으로서 조세대상고권(Steuerobjektshoheit)¹²⁷⁾을 포함한다. 조세에 관한 조례제정권은 지방자치단체의 본질적 요소에 속한다는 사실에 대해서는 전혀 의심의 여지가 없다.¹²⁸⁾ 만약 조세에 관한 조례제정권이 기본법에 의하여 보장된다면, 그의 적법한 행사에 관하여 국가적

123) Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 28, Köln 1989, Rdnr. 15; BayVGh, NVwZ 1989, S. 551; W. Jakob, Die Steuerhoheit der Gemeinden unter staatlicher Gesetzgebung, BayVBl. 1972, S. 144.

124) BVerfGE 26, 228 (244).

125) BayVGh, BayVBl. 1982, S. 338; W. Jakob, BayVBl. 1972, S. 144.

126) Vgl. BayVerfGH, NVwZ 1989, S. 551, 552 f.; H. Mohl, Die Einführung und Erhebung neuer Steuern aufgrund des kommunalen Steuererfindungsrecht, Köln, 1992, S. 28.

127) 그 개념에 대하여 W. Jakob, BayVBl. 1972, S. 144 참조.

128) BayVerfGH, BayVBl. 1989, S. 238; ders., BayVBl. 1992, S. 367.

권한부여의 형태는 요구되지 않는다. 기본법 제28조제2항의 법률유보의 정확한 이해에 일치하여 게마인데에게는 그의 조세창설권의 행사에 있어서 국가의 관여가 요구되지 않는다.¹²⁹⁾ 연방과 연방주들은 그들의 입법 관할권의 범위 내에서 조세창설권을 상실하게 할 수 있다. 즉 연방과 聯邦州들은 일정한 조세를 허용하지 않고, 이유 없이 조세를 聯邦州 차원에서 도입해야만 하는 경우이다.¹³⁰⁾ 따라서 조세는 개개의 경우 정확하게 표현되어야 하고, 그래서 조세의 금지는 그의 불명확성 때문에 기본법 제28조제2항을 위반하게 될 것이다.

뿐만 아니라 지방자치단체의 과도한 조례활동의 옹호는 다른 측면에서 볼 때도 근거를 지니지 못한다. 왜냐 하면 기본권들은 국가의 입법자에 대한 것과 마찬가지로 지방자치단체의 조례제정권자에 대해서도 중요한 한계를 설정하기 때문이다.¹³¹⁾

이에 반하여 다수설에 의하면 재정고권은 게마인데에게 그 자신의 조세부과권¹³²⁾을 요구하는 것이 아니라, 충분하고, 합목적적인 재정확보를 요구한다고 하지만, 이는 설득력이 없다.¹³³⁾ 왜냐하면 이 학설은 기본법 제28조제2항에 의하여 지방자치행정이 기본법에 의하여 직접적으로 보장되지 않고, 연방주들의 이에 상응하는 활동을 통하여 보장된다고 한다.

129) Vgl. P. Tiedemann, Die Verpackungsabgabe als Instrument kommunaler Abfallvermeidungspolitik, DÖV 1990, S. 7; H. Pagenkopf, Kommunalrecht, Bd. 2, Köln 1976, S. 89; J. Kronisch, Der Lenkungszweck der Spielautomatensteuer - ein Beispiel ohne Grenzen?, NVwZ 1990, S. 323.

130) 바이에른주 지방자치단체의 공과금에 관한 법률(BayKAG) 제3조제3항의 목록에 의하면 飲料稅, 狩獵稅, 아이스크림세(Speiseeissteuer), 주택소유세와 유흥세는 부과될 수 없다. 이에 대해 자세한 것은 BayVerfGH, BayVBl. 1992, S. 365 ff.

131) Vgl. G. Lübke-Wolff, Abwassersatzung, in: dies. (Hrsg.), Umweltschutz durch kommunales Satzungsrecht, S. 168.

132) B. Schmidt-Bleitreu/F. Klein, GG, Art. 28, Neiwied 1990, Rdnr. 10; Schieder/Happ, Bayerisches Kommunalabgabengesetz, Art. 3, 1988, Ziff. 1.

133) Vgl. A. von Mutius/H.-G. Henneke, Finanzausstattung und Verfassungsrecht, Siegburg 1985, S. 51 f.

4. 基本法 第28條第2項의 改正과 地方自治團體의 財政權

(1) 意義

독일이 통일되기 이전 서독지역의 지방자치단체의 재정상황은 1980년대 말까지는 양호한 편이었다. 그러나 1990년부터 통일을 통하여 지출이 현저하게 늘어나게 되었다. 그리하여 1993년에 게마인테의 재정적자가 시작되었는데, 이는 주로 사회보장의 영역에 주로 기인한다. 이러한 게마인테의 재정적자는 가속화되었으며, 그와 동시에 게마인테의 재정에 커다란 위기를 초래하게 되었다. 이러한 재정상의 문제를 해결하기 위하여 독일 연방정부와 주정부는 정부조직의 축소, 인적 비용의 절약과 재정수입을 위한 지방산업의 육성과 관할구역 내의 산업유치 등의 조치를 강구하였지만 재정적자는 완화되지 않고 있다.

이러한 근거에서 지방자치행정의 보장을 규정하고 있는 기본법 제28조 제2항의 개정에 대한 논의가 시작되게 되었다. 그 결과 기본법의 개정에 관한 제42법률¹³⁴⁾으로써 기본법 제28조제2항이 다음의 문장이 보충되었다.

“자치행정의 보장은 재정적 자기책임의 기초 또한 포함한다”

이러한 보충은 헌법개정공동위원회의 추천을 수용한 것이다. 통일조약¹³⁵⁾ 제5조에 규정된 추천에 근거하여 연방의회와 연방참사원은 동등하게 각각 32명으로 구성된 헌법개정공동위원회를 구성하였다. 동위원회의 최종보고서는 연방의회¹³⁶⁾와 연방참사원¹³⁷⁾의 공보로서 출판되었다.

다양한 요소들이 원인으로 인식되는 지방자치단체의 재정적 부담이 상당히 커졌다는 인식에 근거하여 헌법개정공동위원회는 그의 개정안으로써 지방자치행정의 강화에 관한 상징을 정하려고 하였다. 그와 동시에

134) Das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 27. 10. 1994, BGBl. I, S. 3146.

135) Vgl. Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik über die Herstellung der Einheit Deutschlands - Einigungsvertrag - vom 31. 8. 1990, BGBl. II, S. 889 (891).

136) BT-Drs. 12/6000, S. 1 ff.

137) BR/Drs. 800/93, S. 1 ff.

기본법의 효력발생 이후 한번도 개정되지 않은 기본법 제28조제2항과 그럼에도 불구하고 헌법현실에 있어서 다양한 연방과 주의 작용범위에 근거하여 자치행정보장이 쇠퇴되어간다는 인식이 있었다.¹³⁸⁾ 이리하여 기본법 제28조제2항에 위와 같이 보충이 이루어 졌다.

(2) 憲法改正共同委員會의 改正提案

1) 社民黨(SPD)所屬委員의 提案

헌법개정공동위원회의 사민당소속위원들의 관념에 의하면 기본법 제28조제2항은 아래와 같이 개정되어야 했었다.

“지방자치행정의 보장은 그에 필요한 재정장치(*Finanzausstattung*) 또한 포함한다. 게마인테와 게마인테연합의 본질적인 이익을 침해하는 법규명령 초안 및 법률안에 관하여 그들의 연합으로부터 의견을 청문하여야 한다.”¹³⁹⁾

2) 基民黨(CDU)과 基社黨(CSU)所屬委員의 提案

이에 반하여 헌법개정공동위원회의 기민당과 사민당의 소속위원들은 아래와 같은 기본법 제28조제2항의 개정안을 제시하였다.

“게마인테와 게마인테연합의 재정적 자기책임의 기초는 재정(*Finanzwesen*)에 관한 규정의 범위 내에서 보장된다.”¹⁴⁰⁾

(3) 改正案의 評價

1) 社民黨의 提案에 대한 評價

헌법개정공동위원회의 사민당소속위원들의 제안은 우선 연방헌법재판소의 판결¹⁴¹⁾에서 아직까지 미해결의 문제로 남아 있는 기본법 제28조

138) R. Witte, Mit dem Grundgesetz die Städte stärken - Die Vorschläge des Deutschen Städtetages in der Verfassungsdiskussion -, Der Städtetag 1992, S. 623.

139) BT-Drs. 12/6000, S. 46.

140) BT-Drs. 12/6000, S. 47.

141) Vgl. BVerfGE 26, 172 (181); 71, 25 (36); 83, 363 (386).

제2항이 「전체적으로 충분한 재정장치」, 「적절한 재정장치」 혹은 「재정적 최소장치」를 보장하는가 하는 문제에 대하여 응답한 것이다.¹⁴²⁾ 지방자치행정의 보장의 재정적 형성의 특별한 의미로 인하여 지방자치행정이 헌법적으로 규범화되어진 상태에서 기본법에 또한 재정적 보증을 이루어야 한다는 것을 시민당소속위원들이 근거로 제시하였다.¹⁴³⁾ 그와 동시에 이번 개정에서는 하나의 명확화가 문제될 뿐이지, 본질적인 개정은 문제의 대상으로 하지 않는다는 데에 일치하고 있었다.

「그에 필요한 재정장치」라는 표현은 지방자치단체의 자기 수입과 국가적 할당의 관계에 관한 어떠한 진술도 도출할 수 없다.¹⁴⁴⁾ 특히 지방자치단체의 재정장치에 대하여 연방과 주는 어떠한 관계에서 책임을 지고 있는지 그 문제는 미해결로 남았다. 그러나 만약 지방자치사무의 수행을 위하여 지방자치단체의 재정장치가 전체적으로 적절하여야 한다면, 「그에 필요한 재정장치」라는 표현은 여기서 견연성원칙(Konnexitätsprinzip)에 일치하여 자치임무와 지출 사이에 일반적 관계가 도출되어야 한다는 것을 암시한다.¹⁴⁵⁾ 그 이외에도 이러한 표현은 다른 연방헌법적 혹은 주헌법적 규정에 대립하여 권리의 상대화를 인식할 수 없다는 것이 특징이다.¹⁴⁶⁾

이러한 점에서 또한 비판을 받고 있다. 기본법의 재정헌법적 규정을 고려하지 않고 여기서 결과적으로 지방자치단체의 재정수요의 특권이 생기게 된다는 것이다. 그 이외에도 개정제안이 계속적인 위험을 내포하고 있다. 즉 한편으로는 게마인데의 재정장치의 보증이 연방의 최우선적 과제라는 인상을 일으킨다.¹⁴⁷⁾

142) H.-G. Henneke, Die vorgebliche Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung durch die Empfehlungen der Gemeinsamen Verfassungskommission aus Sicht der Kreise - Kritische Anmerkungen und rechtspolitische Vorschläge -, Die Kreise im Bundesstaat, Baden-Baden, 1994, S. 88.

143) Vgl. BT-Drs. 12/6000, S. 47.

144) H.-G. Henneke, Die vorgebliche Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung durch die Empfehlungen der Gemeinsamen Verfassungskommission aus Sicht der Kreise, S. 89.

145) Ebenda.

146) H.-G. Henneke, Der Landkreis, 1993, S. 216.

147) Vgl. BT-Drs. 12/6000, S. 47.

지방자치단체의 헌법소원의 범위 내에서 기본법 제28조제2항이 유일한 심사기준일 뿐만 아니라, 또한 지방자치행정의 헌법적 표상을 결정에 참여시키는데¹⁴⁸⁾ 적합한 재정헌법적 규정이 심사기준으로 고려될 수 있다는 사실에 근거하여 확실히 이는 사민당소속위원들이 제안한 보충은 기본법 제28조제2항의 확대에 적합하게 된다. 이는 『필요한 재정장치』의 개념으로부터 소송제기 가능한 지방자치단체의 권리를 생기게 하는 결과를 가져 올 것이다.¹⁴⁹⁾ 그러나 이러한 권리에 대하여 재정헌법적 규정의 판결가능성의 결여로 거부되고 있다. 따라서 『필요성』이라는 특징은 단지 겨우 구체화되어 질 수 있다.¹⁵⁰⁾

지방자치적 영역에 영향을 미치는 법률안에 있어서 지방자치단체의 최고조직의 청문권의 헌법적 보증을 사민당소속위원들의 측에서 주장되었지만, 이러한 요구는 헌법개정공동위원회에 받아 들이지 않았다.

2) 基民黨과 基社黨의 提案에 대한 評價

헌법개정공동위원회의 기민당과 사민당소속위원들의 관념에 의하면 재정적 자기책임의 명문적 규정을 통하여 한편으로는 지방자치단체의 사무를 자기책임 아래 수행할 수 있도록 하는 지방자치단체의 권리가 강화될 수 있어야 한다는 것이다.

그 이외에 재정헌법의 규정을 고려하므로써 위에서 이미 간략하게 언급된 위험으로 인하여 지방자치단체는 기본법상 재정헌법의 전체 테두리 내에서 구속되어야 하고 일방적으로 우선되어서는 안 된다는 사실이 보장되어야 한다는 것이다.¹⁵¹⁾

그렇다고 하여 이러한 개정제안이 비판을 받지 않는 것은 아니다. 한편으로는 또한 개괄적인 해석에 있어서 이러한 제안으로부터 적절한 재정장치에 대한 명문적 청구권을 도출해 낼 수 없다는 것이 확정될 수 있다.¹⁵²⁾

148) BVerfGE 1, 167 (181); 26, 228 (236); 56, 298 (310); 71, 25 (36 ff.).

149) Vgl. BT-Drs. 12/6000, S. 47.

150) W. Hoppe, Der Anspruch der Kommunen auf aufgabengerechte Finanzausstattung, DVBl. 1992, S. 119.

151) BT-Drs. 12/6000, S. 47.

152) H.-G. Henneke, Die vorgebliche Stärkung der kommunalen

이미 『재정적 자기책임』의 특징은 게마인테의 자기책임에 일치하지 않았던 것이 아니라, 파생적인 수익을 의미하는 할당이 결국은 더 이상 보장될 수 없다는 위험을 안고 있다. 그 외에도 무엇보다도 『재정에 관한 규정의 범위 내에서』라는 표현이 비판을 받았다. 여기서 파생적 수익은 전혀 언급되지 않기 때문에 지방자치단체가 본래의 수익으로서 획득하지 않는 지방의 재정조정의 범위 내에서 발생하는 할당이 財政源으로서 폐쇄될 수 있을 것이다.¹⁵³⁾ 여기서 특히 기민당과 기사당의 제안은 지방자치행정의 보장을 기본법의 재정헌법적 규정에 따라서 해석하고 그와 동시에 그를 상대화 할 수 있는 가능성을 보일 위험을 참고하여야 한다.¹⁵⁴⁾ 현재까지 또한 재정헌법적 규정들은 지방자치행정의 관점에 해석되었다면, 지금부터는 지방자치행정의 보장에 대한 보증은 더 이상 재정헌법의 규정들을 통하여 이루어져서는 안 될 것이다. 즉 오히려 자치행정보장은 재정헌법적 관점에서 단지 해석되어야 할 것이다.¹⁵⁵⁾

오히려 재정헌법이 자치행정의 버팀목을 부여하며, 그 결과 재정헌법의 규정들이 기본법 제28조제2항에 따라서 해석되어야 하는 것을 지적하는 것이 오히려 더 적절하게 나타난다. 결론적으로 기민당과 기사당의 초안은 적절한 재정장치의 관점에서 볼 때 지방자치행정의 보장을 강화시키는 데는 영향을 미칠 수 없었다.

(4) 憲法改正共同委員會의 提案에 대한 評價

위에서 언급한 기본법 제28조제2항의 개정에 관한 제안이 어느 범위까지 지방자치행정의 재정적 형성의 본질적인 개선을 실행할 수 있는가 하는 문제가 제기된다.

Selbstverwaltung durch die Empfehlungen der Gemeinsamen Verfassungskommission aus Sicht der Kreise, S. 92.

153) H.-G. Henneke, Der Landkreis, 1993, S. 217.

154) F. Schoch, Die Kreise zwischen örtlicher Verwaltung und Regionalisierungstendenzen, Die Kreise im Bundesstaat, Baden-Baden, 1994, S. 15.

155) H.-G. Henneke, Die vorgebliche Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung durch die Empfehlungen der Gemeinsamen Verfassungskommission aus Sicht der Kreise, S. 92.

헌법개정공동위원회의 제안이 지방자치단체의 특권을 헌법의 테두리 내에 근거를 두는데 적합하지 않다는 것은 확실히 환영할만 하다. 여기서 독일의 국가구조에 모순되는 지방자치단체에 대한 연방의 어떠한 재정장치의 보장도 확정되어서는 안 된다는 일치된 논거는 이해할 수 있다.¹⁵⁶⁾ 또한 그러한 규정으로부터 재정헌법의 규정들을 능가하는 의무는 도출될 수 있다. 이는 개별적 규범의 분리적 고찰을 금지하는 헌법의 통일화의 원칙으로부터 나온다. 만약 지방자치단체가 적절한 재정장치에 대한 청구권을 가진다는 위에서 도출해 낸 상황에 근거를 둔다면, 기본법 제28조제2항의 개정은 단지 지방자치행정의 보장의 보증된 구성요소로서 오랫동안 유효하였던 것의 시각적 명확화를 의미한다. 그러나 게마인데와 게마인데연합의 지위에 대한 본질적인 개선은 改正案에서 도출될 수 없다.¹⁵⁷⁾

결론적으로 기본법의 개정 또한 지방자치행정의 본질적인 강화와 지방자치단체의 행위능력의 유지에 기여하는 것으로 볼 수는 없다.¹⁵⁸⁾

(5) 州憲法과 地方公課金法上 地方稅創設權

여기서는 자치행정보장에 대하여 진보적인 정책을 수행하고 있는 니덜작센주헌법과 지방공과금법을 중심으로 지방세창설권에 대하여 살펴보고자 한다. 충분한 재정장치는 지방자치단체가 그의 다양한 임무를 수행하는데 있어서 본질적인 전제조건인 하나이다. 기본법적 보장에 근거하여 적어도 규정되어야 하는 자치행정보장의 존재적 부분으로서 재정보장은 니덜작센주헌법에 명문으로 규정되었다. 이는 무엇보다도 니덜작센주헌법 제58조에 의한 『일반적 장치보장(allgemeine Ausstattungsgarantie)』과 동헌법 제57조제4항에 의한 『특별한 보상보장(spezielle Deckungsgarantie)』으로 나눌 수 있다.

동헌법 제58조에 의하여 州는 게마인데와 란트크라이스(Landkreis)에 그의 임무수행에 필요한 재정을 고유의 세원의 개발과 그의 재정적

156) Vgl. BT-Drs. 12/6000, S. 48.

157) E. Recker, Gemeinden und Kreise wollen Beteiligung, Das Parlament Nr. 2/1994, S. 14.

158) Vgl. BT-Drs. 12/6000, S. 46.

능력의 범위 내에서 초계마인데적 재정조정을 통하여 자유로이 할 수 있도록 할 의무를 지니고 있다.

지방자치행정의 담당자에 대하여 州의 의무로 형성되는 재정보장은 州가 이를 이행하는데 있어서 두 가지의 가능성을 갖고 있다. 그 중 하나는 고유의 세원의 개발을 통하여, 또 다른 하나는 초계마인데적 재정조정을 통하여 가능하다.¹⁵⁹⁾

한편으로 니덜작센헌법 제58조의 실질적 내용은 고유의 세원의 개발에 관한 원칙을 통하여 특징지워진다. 그와 동시에 여기서 우선 계마인데의 본래적 조세창설권이 고려되었는지, 혹은 만약 계마인데에게 수익권이 속하는 경우 州立法者를 통한 개발만으로 충분한지¹⁶⁰⁾ 그 여부가 문제시된다.

니덜작센주헌법 제58조는 고유의 조세의 부과에 관한 지방자치단체의 권한을 규정하지는 않았다. 오히려 이는 지방자치단체에게 자기책임 아래 발굴 가능한 財政源을 개발하는데 있어서 州立法者의 의무를 규정한 것이다. 그러나 이는 일정한 조세의 개발, 지금까지의 수익권한 혹은 지금까지의 수입에 속하는 것의 유지에 대한 지방자치단체의 주에 대한 권리를 의미하는 것은 아니다.¹⁶¹⁾

결론적으로 州法上 자기의 세원개발에 근거하여 租稅條例를 제정할 수 있는 권한이 지방자치단체에게 귀속되는 한 계마인데의 조세창설권은 허용될 수 있을 것이다. 현행법상 니덜작센주 지방공과금법 제3조제1항제1문에서 구체화된 조세창설권이 존재한다.

그 외에도 니덜작센주 지방공과금법 제1조제2항 및 제2조제2항에 의하여 許可留保(Genehmigungsvorbehalte) 아래 존재하는 조세창설권이 부여된다면, 이러한 권한은 파생적 조세부과권을 의미하지, 본래의 조세부과권을 의미하지 않는다는 것을 간과해서는 안 된다. 제2가옥세의 근거가 되는 이러한 조세창설권은 헌법상 허용되지 않는 동일한 대상

159) W. Petri, Die staatlichen Zweckzuweisungen im kommunalen Finanzsystem : dargestellt am Beispiel des Landes Niedersachsen, Berlin, 1977, S. 27.

160) Kay Waechter, Kommunalrecht, S. 404.

161) Vgl. Bay.VerfGH, NVwZ 1993, S. 163 (165).

에 대한 이중적 과세를 피하기 위하여 여러 가지 제한에 놓여 있다.¹⁶²⁾ 이와 관련하여 제기되는 또 다른 문제는 니덜작센주 지방공과금법 제3조 제1항제1문상의 일반조항적 성격의 전권위임이 내용상 제한 없는 지방자치단체의 조세창설권을 근거지우는가 하는 것이다. 문언상으로 볼 때 새로운 조세의 개발에 관한 법률적 근거로부터 일정한 조세종류에의 제한은 도출될 수 없으며, 또한 조세위임의 방법과 관련해서도 마찬가지이다.¹⁶³⁾

이에 반하여 조세법의 영역에서 입법권한의 배분에 관한 기본법상의 규정의 범위 내에서만 위임권한 있는 州立法者가 권한상 행동하는 것이 허용되는 경우에는 전혀 논란의 여지가 없다.

만약 니덜작센주헌법 제58조에서 고유의 조세원의 개발에 관한 권한이 규정되는 경우, 포괄적 일반적 위임의 형태에서 이 권한의 일반법률적 구체화가 전적으로 입법기술상 허용되는 권한형태를 의미하는지가 문제된다. 다수설에 의하면 법률상의 근거에 기초하여 일정한 지방공과금이 지방자치단체에게 거부되지 않는 한, 전권위임규범으로서 일반위임으로부터 지방세를 부과할 수 있는 권한이 나온다고 한다.¹⁶⁴⁾ 하지만 이 다수설은 의회의 법률유보의 근거를 둔 비판을 상당히 받는다. 일반위임규범이 주법률적 개발규범을 의미한다는 것은 타당하다. 그러나 일반위임규범이 조세의무의 부과와 같은 침해에 대한 법적으로 명백한 위임근거를 제공하는가 하는 것은 상당히 불확실한 것으로 보인다. 조세부과는 침해의 典型的인 例를 의미한다는 사실¹⁶⁵⁾에 근거를 두고 여기서는 이러

162) K. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland II, Staatsorgane, Staatsfunktionen, Finanz- und Haushaltsverfassung, Notstandsverfassung, München, 1980, S. 1120.

163) G. Winands, Das Steuererfindungsrecht der Gemeinden, JuS 1986, S. 942 (943).

164) Schmidt-Jortzig/Makswit, Handbuch des kommunalen Finanz- und Haushaltsrechts, Münster, 1991, S. 51; H. Pagenkopf, Kommunalrecht II, Köln u.a., 1976, S. 89; P. Kirchhof, Die kommunale Finanzhoheit, in: Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis Bd. VI - Kommunale Finanzen(Hrsg. von Werner Hoppe) Köln u.a., 1985, S. 21; M. Staak, Kommunale Selbstverwaltung oder staatliche Vormundschaft - Die Kommunen am "Goldenen Zügel" -, Der Gemeindehaushalt 1988, S. 172; Kay Waechter, Kommunalrecht, Köln u.a., 1997, S. 410.

165) J. Suhr, Das kommunale Steuererfindungsrecht, ZKF 1993, S. 4;

한 침해성질 때문에 입법기관으로서의 州立法者에 의하여 결정되고 조세 부과에 관하여 위임하는 규범은 침해의 방법에 관한 모든 본질적인 결정들을 포함하여야 한다는 사실이 고려되어야 한다.¹⁶⁶⁾ 그에 의하면 새로운 지역 소비세와 사치세의 부과는 주법상 전권위임의 규정이 규정된 범위 내에서 주법상의 전권위임규범이 정확하게 범위를 한정한 침해요건과 법률 그 자체로부터 발생하는 법적 결과를 포함할 것을 전제요건으로 한다. 그러나 이러한 요구에 단순한 개괄적인 위임은 타당하지 않다. 그래서 결과적으로 지방세는 이에 대한 주법률상의 전권위임이 명문상의 위임을 부여하고 있는 경우에 부과될 수 있다.¹⁶⁷⁾

지방자치단체는 입법권한을 가지고 있지 않기 때문에 지방세의 부과에 관한 자주적인 위임근거를 마련할 수 입법권한을 가지고 있지 않다.¹⁶⁸⁾

기본법 제106조제6항제1문에서 지역 소비세와 사치세의 수입에 대한 수익고권의 기본법적 규정의 근거에서 이러한 학설의 상황에 이의를 제기할 수 있을 것이다. 하지만 지방자치단체에게 침해규범에 대한 기본권 보호의 의회법치주의적 요청에 충분하고 새로운 지역 소비세와 사치세의 부과와 관련하여 지방자치단체에게 결정권한을 부여하는데 알맞은 법적 근거를 형성하는 것이 민주적으로 합법화된 주입법자의 임무이다.¹⁶⁹⁾

물론 고유의 세원의 개발의 문제는 단지 부수적인 의미를 지닌다. 왜냐하면 게마인테의 가장 중요한 조세수익권한, 즉 소득세와 영업세의 수

H.-G. Henneke, Die vorgebliche Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung durch die Empfehlungen der Gemeinsamen Verfassungskommission aus Sicht der Kreise, S. 82.

166) J. Suhr, ZKF, 1993, S. 4.

167) Vgl. K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, Köln, 1993, S. 161; H.-H. Heidorn, Finanzzuweisungen und Selbstverwaltungsgarantie, Diss. Uni. Münster, 1970, S. 114, H.-G. Henneke, Das Gemeindefinanzierungssystem, Jura, 1986, S. 571; ders., Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, S. 194; Schmidt-Aßmann, Kommunalrecht, in: (Hrsg. von E. Schmidt-Aßmann) Besonderes Verwaltungsrecht, Berlin u.a., 1995, S. 87.

168) H.-G. Henneke, Jura, 1986, S. 571.

169) H.-G. Henneke, Die vorgebliche Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung durch die Empfehlungen der Gemeinsamen Verfassungskommission aus Sicht der Kreise, S. 86.

입에의 관여가 연방헌법적 근거(기본법 제106조제5항 및 제6항) 아래 규정되었기 때문이다.¹⁷⁰⁾ 게마인데의 재정적 지위강화가 헌법적 논의의 대상인 한, 게마인데에 대해 효과 있는 세원을 개발할 수 있도록 하는 가능성은 연방에 달려 있다는 것은 여기서 명백하게 되어야 한다.

5. 地方自治團體의 受益權限

지방자치단체는 조세입법권의 영역에 있어서 재정헌법상 규정의 대상이 아닌 반면에 수익의 측면에서는 다른 상황에 있다.

(1) 所得稅割(Einkommensteueranteil)

게마인데는 기본법 제106조제5항에 의하여 공동세(Gemeinschaftsteuer)로서 연방과 주에 공동으로 귀속되는 소득세의 수익에 몫을 가진다.¹⁷¹⁾ 동규정은 1969년의 재정개혁¹⁷²⁾에서 도입된 것인데, 이를 통하여 지방자치단체는 연방과 주의 조세연합(Steuerverbund)에 명문으로 융합하게 되었다. 이러한 소득세할은 기본법 제106조제5항제2문에 근거하여 연방법에 의하여 규정되어야 한다.¹⁷³⁾ 소득세할로부터 게마인데가 가지게 되는 몫은 본래의 수익고권(Ertragshoheit)의 표현이다. 또한 기본법 제106조제5항제1문도 주에 대한 몫의 계속적인 부여를 허용하고 있다.

게마인데가 소득세에 대한 자기 몫에 대한 세율권을 결정하는 것이 연방법적으로 정하여 질 수 있다고 기본법 제106조제5항제3문이 그 가능성을 주고 있지만 아직까지 적용되지 않았다.¹⁷⁴⁾

170) Kay Waechter, a. a. O., S. 404.

171) K. Stern, a. a.O., S. 1157; K. Vogel, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: (Isensee/Kirchhof), HbStaatsR IV, 1990, § 87, S. 20; R. Wendt, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: (Isensee/ Kirchhof), HbStaatsR IV, 1990, § 104, S. 1056 f.

172) 21. Gesetz Änderung des Grundgesetzes v. 12. 5. 1969(Finanzreformgesetz); BGBl. I, S. 1587.

173) Vgl. Das Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen(Gemeindefinanzreformgesetz) in der Fassung 14. 12. 1993 (BGBl. I, S. 2086).

174) Häde, JA 1994, S. 11.

(2) 對物稅保障(Realsteuergarantie)

기본법 제106조제6항제1문에 의하여 게마인데는 대물세¹⁷⁵⁾(영업세와 토지세)에 관한 수익고권을 가진다. 수익고권은 제한된 범위 내에서 재정수요와 일치하여 조세부담을 자주적으로 결정할 수 있는 세율권과 연결된다(기본법 제106조제6항제2문).

수익고권에 관한 권한은 게마인데에게 일정한 재정자치(Finnazautonomie)를 보장한다. 그러나 연방과 주가 연방법률에 근거하여 영업세의 수익에 할당액(Umalge)을 통하여 참여할 수 있는 한, 재정헌법의 범위 내에서의 대물세보장은 박탈된다(기본법 제106조제6항제4문).¹⁷⁶⁾

만약 게마인데에게서 영업세수익의 일부분이 박탈되어지는 경우, 이러한 손실은 기본법 제106조제5항에 의하여 영업세의 수익에 참여를 통하여 보전될 수 있다는 것을 간과해서는 안 된다.¹⁷⁷⁾ 이러한 대물세보장이 그와 같은 조세들에 대한 존속보장(Bestandsgarantie)으로서 해석되어 질 수 있는가 라는 문제가 발생한다.¹⁷⁸⁾ 만약 게마인데에게 지정된 대물세보장의 명문적 규정을 지방자치행정의 재정적 장치의 헌법적 구체화로서 이해한다면, 이러한 조세가 전적으로 존재하는 한, 대물세보장은 단지 수익고권만을 포함할 뿐, 그러나 대물세의 존재 그 자체 또한 보장되지 않는다는 결과로 되어서는 안 된다. 즉 지방자치단체의 수익고권을 완전히 공동화(空洞化)하는 것이 적어도 입법자에게 가능한 경우, 예를 들면 입법자가 일정한 과세대상을 폐지할 수 있다면, 지방자치단체의 수

175) 이에 대하여 독일 조세기본법(AO) 제3조제2항 참조.

176) H.-G. Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, Heidelberg, 1990, S. 196; F. Kirchhof, Gemeinden und Kreise in der bundesstaatlichen Finanzverfassung, in: Kommunale Aufgabenerfüllung im Zeichen der Finanzkrise (Hrsg. von J. Ipsen), Baden-Baden, 1995, S. 64.

177) Vgl. R. Wendt, in: (Isensee/Kirchhof), HbStaatsR IV, § 104, S. 1063.

178) K. Stern, a. a. O., S. 1151 f.; D. Frey, Die Finanzverfassung des Grundgesetzes, in: (Hrsg., von Bundesministerium der Finanzen), Die Finanzbeziehungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aus finanzverfassungsrechtlicher und finanzwirtschaftlicher Sicht, Bonn, 1982, S. 68.

익고권은 입법자의 처분에 맡겨지게 될 것이다.¹⁷⁹⁾ 따라서 재정적 내용을 가지는 자치행정권을 실행하기 위한 수단으로서 재정헌법의 의미는 전적으로 대물세가 존재하여야 하고, 그리고 그의 수익이 계마인테에게 귀속되어야 한다는 의미로의 해석이 합당할 수 있을 것이다.¹⁸⁰⁾ 물론 기본법상 어떤 대물세가 존재하여야 하고 그리고 그 수익이 어느 정도의 액수에 달하여야 하는지에 대하여 전혀 언급되어 있지 않다. 대물세가 계마인테의 재정장치로서 중요한 의미를 가진다는 사실과 관련하여 지방자치단체의 세수제도의 침해를 통하여 지방자치행정의 취지 그 자체가 문제될 수 있는 것이 파괴되어 진다면 적절한 조정이 이루어져야 한다.¹⁸¹⁾

대물세보장과 관련하여 기본법 제106조제2항제2문에서 보장된 대물세의 세율을 자주적으로 정할 수 있는 권한 또한 고려되어야 한다. 영업세와 토지세에 대한 세율은 영업세법 제16조 및 토지세법 제25조와 함께 기본법 제106조제6항제2문으로부터 분명해진다. 이러한 세율권은 계마인테에게 재정적 자치의 가능성을 중재하며, 계마인테의 형성여지와 행위여지의 강화를 의미한다.¹⁸²⁾

6. 地方自治團體의 租稅創設權

지방자치단체의 과세자주권과 관련하여 문제되는 것은 지방자치단체가 특별한 법적 권한 없이 조세를 조례로써 부과할 수 있는가 라는 소위 『조세창설권』이다.

(1) 租稅創設權의 概念

지방자치단체의 조세창설권에 관하여 학계와 법원은 이미 오래 전부터 논의하기 시작하였다. 지방자치단체의 조세창설권은 지방자치단체에게 법

179) H.-G. Henneke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, S. 195.

180) Ebenda.

181) C. Meis, Verfassungsrechtliche Beziehungen zwischen Bund und Gemeinden, Diss. Göttingen, 1988, S. 94.

182) F. Kirchhof, Gemeinden und Kreise in der bundesstaatlichen Finanzverfassung, S. 64.

적으로 위임된 조세 이외에 새로운 조세를 도입 혹은 부과할 수 있는 지방자치단체의 권리이다.¹⁸³⁾ 하나의 새로운 조세의 『創設(Erfindung)』은 조세의무와 결부되는 새로운 과세대상의 창설을 의미한다.

조세창설권은 조세조례의 제정에 관한 지방자치단체의 권한과 혼동되어서는 안 된다. 연방과 州가 법률에 의하여 그 허용상 독점하지 않는 『지방자치단체의 사무』에 대하여 지방자치단체는 권한이 있어야 하며, 항상 권한이 주어져 있는 경우 부수적으로 형식적 법률이 필요하지 않는다. 그러나 조세창설권의 허용의 경우는 다르다.

(2) 地方自治團體의 租稅創設權과 法律留保

본래 입법권을 국가의 입법자인, 의회에게 지정하고, 이를 통하여 기본법 제28조제2항제1문에 의하여 게마인테에게 귀속되는 조례제정권의 범위를 제한할 수 있는 기본법적 규범으로서 우선 기본법 제20조제3항이 고려된다.¹⁸⁴⁾ 기본법 제28조제2항이 - 지방자치단체에게 조례제정권, 즉 立法高權(Rechtsetzungshoheit)을 부여하는 - 조세조례에 대하여 요구되는 侵害權能(Eingriffsermächtigung)을 지니고 있지 않다는 사실은 학설상 유력한 것 같다.¹⁸⁵⁾ 즉 그에 의하면 게마인테(Gemeinde)에게는 과세권을 제정할 수 있는 권능이 연방법과 州法에 의하여 부여되어야 한다는 것이다.¹⁸⁶⁾

1) 獨逸 憲法裁判所의 칼카(Kalkar) - 判決

위의 판결에 의하면 자치행정은 법치국가원칙(Rechtsstaatsprinzip)에 의하여 제한을 받는다는 것이다. 입법자는 규범적 영역, 특히 기본권행사의 영역에 있어서 모든 본질적인 결정을 스스로 하여야 한다.¹⁸⁷⁾ 칼카-판결에 있어서 議會留保(Parlamentsvorbehalt)에 대한

183) 조세에 대한 특별한 사안에 대해, W. Jakob, BayVBl. 1972, S. 144.

184) Walter Dölker, Anforderungen an Ermächtigungsgrundlagen von Satzungen, Diss. Heidelberg, 1984, S. 142.

185) W. Köck, a.a.O., S. 91.

186) W. Köck, a.a.O., S. 90.

187) 소위 “본질이론(Wesentlichkeitstheorie), vgl. 연방헌법재판소의 칼카-판결,

연방헌법재판소의 근거는 민주주의원칙에 근거한 것이다. “객관적 법의 규정들을 통한 생활영역의 모든 질서는 국민에 의하여 조직된 입법기관의 의사결정에 근거될 수 있어야 한다”. 왜냐 하면 입법자는 그의 입법권한을 완전히 포기하지 않고, 이를 국가조직상의 혹은 국가조직 이외의 다른 기관에 양도할 수 있기 때문이다.¹⁸⁸⁾

국가적 차원에서의 입법, 사법 그리고 행정의 기관의 관계에 대한 칼카-판결¹⁸⁹⁾과 공법상의 단체들의 입법권에 대한 국가적 입법자와의 관계에 대한 의사협회-판결¹⁹⁰⁾에서 연방헌법재판소가 그 단체들의 定款自治는 입법자에 의하여 부여되었다고 하는 견해는 게마인데와 市에 대해서는 두말할 것 없이 적용될 수 없다.¹⁹¹⁾

왜냐하면 칼카-판결에 있어서 국가의 입법자의 민주적 정당성의 강조는 “집행권과 사법권은 국민의 정치적 意思形成(politische Willensbildung)”에 근거하지 않고 있다는 사실을 토대로 하여 인정되어지기 때문이다. 지방자치의 영역에 대한 지방자치단체의 입법기관의 민주적 정당성은 국가적 입법자의 민주적 정당성에 대립하고 있다.¹⁹²⁾ 따라서 지방자치의 영역에 있어서는 포괄적 의회유보가 보충적인 근거로서 필요하다.¹⁹³⁾

2) 法律留保의 基盤으로서 民主主義原則

블렉만(Bleckmann)은 지방자치단체의 조례에 대한 의회유보를 국민주권의 원리(Souveränitätsprinzip)와 민주주의원칙에서 도출해 내려고 시도하였다.¹⁹⁴⁾

BVerfGE 49, 89 (126).
188) BVerfGE 33, 125 (158).
189) BVerfGE 49, 89 (125).
190) BVerfGE 33, 125 ff.
191) 연방헌법재판소는 아직까지 지방자치행정의 영역에 있어서 이러한 문제에 관하여 판결하지 않았다.
192) A. von Mutius/H.-G. Henneke, a.a.O., S. 32 f.; A. Bleckmann, Inhalt und Umfang des Gesetzesvorbehalts bei Gemeindefestsetzungen, DVBl. 1987, S. 1086.
193) H. Faber, GG-Kommentar für die Bundesrepublik Deutschland, Neuwied 1989, S. 1729.
194) A. Bleckmann, DVBl. 1987, S. 1085 ff.

국민주권의 원리에 관한 규정으로서 민주주의원칙은 국가의 선거권자의 의지(Wählerwillen)에의 재구속(Rückbindung)을 통하여 “국가가 국민의 가치 아래 정의된 국민의 일반이익과 전통적, 사회적 기본권에 의하여 보호된 개인적 이익들을 객관적으로 정당하게 상호 비교 형량”하는 것을 보장해야 한다.¹⁹⁵⁾ 따라서 모든 법질서(Rechtsordnung)는 결국 기본법 제80조에서 명확히 나타나는 법률에 근거하여야 한다는 것이다.¹⁹⁶⁾

블렉만에 의하면 민주주의원칙의 역사적 기원은 우선 법률유보원칙이 법치국가원리 이외에 또한 민주주의원칙에 근거를 둘 수 있다고 한다.¹⁹⁷⁾ 블렉만이 그 예로서 내세운 기본법 제80조는 이 문제와는 상관 없을 것이다. 즉 기본법 제80조의 본래의 목표는 권력분립의 보장에 있다. 기본법 제80조가 포괄적 의회유보를 보장하려는 목적에 기여하지 못한다는 사실은 聯邦州들에게는 기본법 제80조에 상응하는 규정이 없다는 사실로부터 명백해 진다.

블렉만은 또한 기본법 제20조제2항을 그 근거로 제시하고 있다. 기본법 제20조제2항이 聯邦州들의 국가권력을 구속하는 것과 마찬가지로 지방자치단체의 高權(Hoheitsgewalt)도 마찬가지로 구속한다는 것이다. 그러나 블렉만의 견해는 동문제를 해결하는 데에 도움을 주지 못한다. 기본법 제20조제2항은 기본법 제28조제1항에 의하여 보충되어 진다. 財政高權의 계마인데에의 위임은 기본법 제28조제2항에 의해서 행해진다.

3) 聯邦憲法裁判所の 醫師協會(Ärzttekammer)에 관한 判決

지방자치단체의 조례자치(Satzungsautonomie)는 국가의 입법자에 의하여 부여된 것이 아니라, 국가의 입법작용에 우선하여 기본법에 의하여 보장되며, 더구나 지방자치행정의 핵심영역에 속한다. 의사협회에 대한 연방헌법재판소의 판결에서 연방헌법재판소는 위와 같은 논거로써 지방자치의 영역을 설정하였다.¹⁹⁸⁾ 동판결에서의 헌법재판소의 논증은 국

195) A. Bleckmann, DVBl. 1987, S. 1087.

196) A. Bleckmann, DVBl. 1987, S. 1088.

197) A. Bleckmann, DVBl. 1987, S. 1085.

198) Vgl. W. Blümel, Wesensgehalt und Schranken des kommunalen

가의 입법자가 자기의 입법권한을 전적으로 위임해서는 안 된다는 사고에 그 본질을 두고 있다.¹⁹⁹⁾ 그러나 그러한 입법권한의 전적인 위임은 기본법 제28조제2항의 경우에 있어서는 전혀 문제가 안 된다는 것이다. 왜냐 하면 자치단체의 사무와 관련된 입법에 대한 보편적 사고에 일치하여 원칙적으로 게마인데가 권한을 가지며, 연방과 聯邦州는 각각의 특수한 경우에 있어서만 입법권한을 가지기 때문이다.

4) 바이에른 州行政法院의 일회용포장용기금지 (Verpackungsverbot)-判決

바이에른 州行政法院은 1992년 1월 22일 뮌헨시의 일회용포장용기금지에 관한 판결²⁰⁰⁾에서 지방자치단체가 기본권을 침해할 경우 그의 법률상의 근거에 대한 본질적인 논거로서 시민들에게 예상되는 부담의 예측가능성을 보장하는 법률유보의 원칙은 “공간적 구성요소”를 가진다고 주장하였다.

예측가능성은 그가 충분히 넓은 규정영역에 존재하는 경우에만 언급될 수 있다. 그에 반하여 만약 시민들이 다양하고 내용상 제한될 수 없는 규정을 가지는 좁은 공간의 영역을 고려하여야 할 경우에는 예측가능성이 언급될 수 없을 것이다.

지방자치단체의 조세의 영향에 대한 더 상세한 고찰은 예측가능성이 실제로 법률유보의 공간적 구성요건을 요구하는지 의문점을 남긴다. 왜냐하면 사치세(Aufwandsteuer)²⁰¹⁾의 경우에 있어서는 아무튼 지방에 定住하는 혹은 게마인데 관할지역에 계속적으로 관계를 가지는 모든 사람이 그에 해당되기 때문이다. 소비세(Verbrauchssteuer)의 경우에 있어서도 역시 納稅債務者(Steuerschuldner)로서 당해 지방자치단체의 관할구역에 정주하는 자의 대부분이 세금을 부담하게 된다. 비정주자에 대한 조세의 전가의 경우에 있어서 예측가능성은 法治國家的 觀點에서

Selbstverwaltungsrecht, in: von Mutius (Hrsg.), Selbstverwaltung im Staat der Industriegesellschaft, Heidelberg 1983, S. 271.

199) BVerfGE 33, 125 (129).

200) BayVGh, Urt. vom 22.1.1992, Bayerischer Gemeindetag 1992, S. 79 ff.; DVBl. 1992, S. 717 ff.

201) 소비세의 일종이며, 시, 군과 게마인데가 그 수입으로 취한다. (기본법 제106조 제6항).

아무런 문제가 되지 않는다. 왜냐 하면 납세자(Steuerträger)는 사실상 조세를 근거지우는 사실을 실현할 것인지 그 여부를 조세의 전가를 통하여 형성된 높은 가격에 대하여 소비에 앞서 결정할 수 있기 때문이다. 소비자는 소비의 과정이 비싼 이유와 이미 존재하는 지역별 가격차이처럼 이를 감수해야 하는 이유를 알지 못한다.

바이에른 주행정법원의 견해는 도시국가의 조세법률들이 어떻게 정당화될 수 있는지에 대하여 의문점을 지니고 있다.

공간이 좁은 영역에 사는 시민들은 다양하고 내용상 한계가 설정될 수 없는 규정들을 고려해야 하고, 지방자치단체의 조례자치에 한계가 없으며, 연방과 주의 법규정의 밀도를 감안해 볼 때 지방자치단체의 법규정들은 최소한의 여지만 허락한다고 하는 바이에른 州行政法院의 견해는 과장된 것이다.²⁰²⁾

(3) 基本法 第105條 第2項과 地方自治團體의 租稅創設權

기본법 제105조제2a항에 의하여 聯邦州는 지역소비세(Verbrauchssteuer)와 지역사치세(Aufwandsteuer)에 관하여 입법권을 가진다. 동규정의 기능과 동규정과 기본법 제28조제2항과의 관계를 파악하는데 있어서 우선적으로 주의해야 할 점은 기본법 제105조제2a항이 어떠한 경우에도 지방자치행정보장의 제한으로 파악되어서는 안 된다는 것이다.²⁰³⁾ 헌법의 통일화의 원칙²⁰⁴⁾에 의하여 기본법 제28조제2항의 기준에 맞게 해석되어야 하는 재정헌법적 법규정은 오히려 소비세와 사치세의 영역에 있어서 연방과 연방주 중 누가 입법권을 가지느냐의 문제를 명백하게 한다. 따라서 재정헌법적 법규정은 기본법 제105조제2항과 마찬가지로 기본법 제70조에 규정된 국가의 입법관할권의 특별사항에 해당된다.²⁰⁵⁾

202) M. Böhm, Kommunale Umweltsteuern, in: G. Lübke-Wolff(Hrsg.), Umweltschutz durch kommunales Satzungsrecht, Berlin 1993, S. 285.

203) Vgl. R. Wendt, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: J. Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Heidelberg 1990, S. 1049 ("Sonderregelung").

204) Vgl. K. Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg 1984, S. 26 f.

205) 그 점에 있어서만 "특별규정(Sonderregelung)"으로 말하여질 수 있다. vgl.

국가의 입법관할권은 국가의 모든 법률에 우선하여 기본법 제28조제2항에 의하여 보장된 자치행정의 영역에 어떠한 영향도 미치지 않는다. 국가의 입법관할권은 오히려 구체적 경우에 있어서 연방과 연방주 중 누가 법률의 범위를 확정할 수 있는가, 즉 입법관할권을 가지는 자를 결정한다.²⁰⁶⁾

만약 기본법 제105조가 연방과 연방주 사이의 입법관할권을 분배하는 기능 이외에 원칙적으로 지방자치단체의 全權能性(Allzuständigkeit)에서 제외된 조세에 관한 규정으로서 기본법 제28조제2항을 제한하는 목표를 가진다면, 이 경우 명문상의 확정이 필요할 것이다.

재정헌법적 입법에 관한 관할규정들은 기본법 제70조 이하 규정들과 달리 해석될 근거는 없다. 예를 들면 지방자치단체의 사무에 관한 문제이고, 국가의 입법자가 그의 입법권을 이용하지 않는 한, 지방자치단체는 기본법 제74조제24호의 규정에도 불구하고 원칙적으로 소음방지에 대해 관할권을 가진다. 따라서 기본법에 의하여 규정된 2단계의 재정헌법(Finanzverfassung)의 범위 내에서 재정수요와 게마인데의 재정헌법은 명문적으로 연방주들에게 지정되었고, 이는 단지 입법관할권에 대해서만 합당하다.

(4) 一般委任에 관한 聯邦州의 義務

기본법 제28조제2항은 조세조례의 제정에 관하여 게마인데에게 권한을 직접적으로 부여하고 있지 않다. 그럼에도 불구하고 지방자치단체의 조세창설권이 완전히 부정된다고 할 수는 없다. 왜냐하면 기본법 제28조제2항은 법률유보원칙을 침해함이 없이 가능한 한 包括主義原則(Universalitätsprinzip)을 고려하도록 요구하고 있기 때문이다.²⁰⁷⁾ 위의 두 원칙 사이에 성취될 수 있는 조정(Ausgleich)은 지방자치단체의 모든 공과금에 대하여 특별법적인 위임근거의 요구를 금지한다. 오히려 聯邦州가 一般條項과 같은 성질의 위임을 하므로써 충분하다.²⁰⁸⁾ 그 외에 州法

A. von Mutius/H.-G., Henneke, a.a.O., S. 57.

206) Vgl. H. Meyer/M. Stolleis, Hessisches Staats- und Verwaltungsrecht, Frankfurt a. Main 1986, S. 170.

207) Vgl. K. Hesse, a.a.O., S. 27 f.

208) O. Model/K. Müller, GG, Art. 105, Köln 1987, Rdnr. 9; W. Köck/

上 지방자치단체의 공과금법률의 범위 내에서 특정한 공과금은 배제될 수 있다.²⁰⁹⁾ 이와 같이 지방자치단체의 공과금법률들은 위임근거로서 뿐만 아니라 지방자치단체의 공과금고권의 제한으로서 보여질 수 있다.

개개의 일반위임의 범위는 공과금의 종류에 방향이 설정되어질 수 있다.²¹⁰⁾ 즉 조세, 수수료, 분담금과 특별공과금에 대한 일반위임이 고려된다.

7. 地方自治團體의 租稅의 限界

(1) 地域性(Örtlichkeit)

지방자치단체의 공과금법률(Abgabengesetz)들의 대부분은 지방의 소비세와 사치세를 그 대상으로 하고 있다. 『지역성의 개념』은 기본법 지나친 부담을 피해야 한다.²¹¹⁾

지방자치단체의 음료수포장용기세에서의 다른 조세들, 특히 賣上稅(Umsatzsteuer)와의 동질성은 문제되지 않는다. 왜냐하면 음료수포장용기세는 매상이 아니라, 재활용이 불가능한 포장용기에 대하여 과세되기 때문이다.²¹²⁾ 따라서 다른 과세대상과 과세표준이 주어진다.

(2) 同質性禁止(Gleichartigkeitsverbot)

기본법 제105조제2a항에 의하면 聯邦州는 연방법적으로 규정된 조세와 같은 종류가 아닌 한 지방소비세와 지방사치세의 부과할 수 있는 권

M. von Schwanenflügel, Abfallvermeidung durch kommunale Verpackungsabgaben, Taunusstein 1990, S. 60; W. Jakob, Das Steuererfindungsrecht der Gemeinden, Diss., München 1966, S. 32.

209) Vgl. W. Köck/M. von Schwanenflügel, a.a.O., S. 60; BayVerfGH, Urt. vom 27.3.1992, BayVBl. 1992, S. 365, 367 f.

210) Vgl. BayVGH, BayVBl. 1987, S. 501.

211) Vgl. W. Köck/M. von Schwanenflügel, a.a.O., S. 47 ff.

212) Vgl. H. Benkmann/T. Gaulke, Kommunale Getränkeverpackungssteuer genehmigungsfähig, ZFK 1990, S. 98, 102; R. Cortsen, Zur Verfassungsmäßigkeit einer kommunalen Getränkeverpackungssteuer, ZKF 1989, S. 2, 4 f.

한을 가진다. 조세의 지방성만으로는 연방법적으로 규정된 조세와의 동질성이 배제될 수는 없다.

동질성의 평가에 대해서는 우선 조세를 근거지우는 요건들이 비교되어진다. 課稅對象(Steuergegenstand), 課稅標準(Steuermaßstab)과 賦課方法 이외에 비교되는 조세들의 경제적 영향이 고려되어야 한다.

조세의 경제적 영향은 비교의 대상인 조세들에 의하여 경제적 능력의 동일한 근원이 발휘되는지 그 여부에 달려 있다.²¹³⁾ 同質性禁止는 새로이 도입된 조세들과 관계된다.²¹⁴⁾ 기본법 제105조제2a항은 현존하는 소비세와 사치세에 대한 준(quasi) 存續保障(Bestandsgarantie)을 부여한다. 그 이외에도 동질성금지는 시민들의 동등하지 않은 조세상의 지나친 부담을 피해야 한다.²¹⁵⁾

지방자치단체의 음료수포장용기세에서의 다른 조세들, 특히 賣上稅(Umsatzsteuer)와의 동질성은 문제되지 않는다. 왜냐하면 음료수포장용기세는 매상이 아니라, 재활용이 불가능한 포장용기에 대하여 과세되기 때문이다.²¹⁶⁾ 따라서 다른 과세대상과 과세표준이 주어진다.

(3) 誘導目的의 追求

지방세에 있어서 유도목적이 문제되는 영역은 특히 환경공과금, 즉 환경세의 부문이다. 근본적으로 기본법 제105조는 동규정에 언급된 조세의 제정에 관한 연방과 연방주의 권한을 포괄적으로 규정하고 있다. 이는 조세로써 간접적인 목적이 추구될 때에도 변하지 않는다. 이는 조세기본법 제3조제1항제1문장이 규정하고 있는 바와 같이 수입의 확보를 부수적 목적으로 하므로써 족하다. 그러나 조세부과가 조세법상의 조건의 이행을 결국 불가능하게 하는 데에 그 한계가 있다. 즉 그러한 한계는 조

213) Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, München 1990, Rdnr. 43.

214) BVerfGE 65, 325, 350 ff.; BVerfGE 69, 174, 183.

215) Vgl. W. Köck/M. von Schwanenflügel, a.a.O., S. 47 ff.

216) Vgl. H. Benkmann/T. Gaulke, Kommunale Getränkeverpackungssteuer genehmigungsfähig, ZFK 1990, S. 98, 102; R. Cortsen, Zur Verfassungsmäßigkeit einer kommunalen Getränkeverpackungssteuer, ZKF 1989, S. 2, 4 f.

세법률이 조세수입을 확보하려는 목적에 위배되거나, 조세의 법률요건의 이행을 사실상 불가능하게 하는 경우 혹은 이러한 의미에 있어서 억제하는 효과(erdrosselnde Wirkung)를 행사할 경우에 존재하게 된다.²¹⁷⁾ 조세부과의 財政機能(Finanzfunktion)은 금지의 성격(Verbotscharakter)을 가지는 순수한 行政機能(Verwaltungsfunktion)으로 변화할 때 억제적 효과를 가지게 된다.²¹⁸⁾ 이와 같은 억제적 효과를 가지는 조세(Erdrosselungssteuer)는 법적으로 허용되지 않는다.²¹⁹⁾ 법원은 공과금법률의 위헌이 실질적으로 발생하는지 그 시기에 대하여 이미 명백하게 밝혔다. 즉 억제효과가 도래한 후 기업경영상의 비용계산에 있어서 조세부담이 조세채무자에게 지방자치단체의 환경세의 효과의 작용이 더 이상 불가능하게 된 경우이다.²²⁰⁾ 그러나 연방헌법재판소의 판결에 있어서 어디에, 즉 전체 경제부문, 개개의 공과금채무자, 개개의 의원의 의사표명, 공과금의 법률요건 혹은 공과금의 효과에 목적을 설정하여야 할지 불분명하다.²²¹⁾

어떠한 경우에 있어서도 전체 경제부문과 개개의 공과금채무자에 좌우되어서는 안 되고, 결국 공과금을 근거지우는 경제적 활동의 구체적 사안이 중요하다. 억제효과는 기업 경제적 고려에 있어서 공과금부과가 과세된 선례를 장래에 대해 불가능하게 될 때 발생한다.

(4) 平等原則(Gleichheitssatz)

지방자치단체의 지방세는 그의 租稅公正性(Steuergerechtigkeit)²²²⁾의 특징에 있어서 평등원칙과 관련하여 정당화되어야 한다.

한 계마인테의 주민에게 이웃 계마인테에서는 부과되지 않은 지방세가 부과된 경우 평등원칙에 일치하는지 그 여부가 문제된다. 이에 대하여

217) Vgl. K. Meßschmidt, Umweltabgaben als Rechtsproblem, Berlin 1986, S. 113.

218) BVerfGE 38, 61 (81).

219) Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105 Rdnr. 9, 24.

220) BVerfGE 17, 135 (137).

221) 후자의 대안에 대해 J. Kronisch, NVwZ 1990, S. 323; 미해결로는 M. Klöpfer/K. Meßschmidt, Umweltrecht, Rdnr. 209.

222) BVerfGE 6, 55 (70); BVerfGE 65, 325 (354).

연방헌법재판소는 “만약 어떤 게마인데가 그에 속해 있는 입법권한을 행사함에 있어서 다른 게마인데의 법규정에 조화시키려 하는 것은 기본법 제28조제2항상 보장된 지방자치단체의 자치행정권과 일치하지 않을 것”이라고 하였다.²²³⁾ 평등원칙은 권한분배에 의하여 구체적으로 관할권이 있는 공권력의 담당자에 대립한다. 따라서 입법자로서의 게마인데는 단지 그의 관할영역 내에서 평등원칙을 지켜야 할 의무를 가진다.

게마인데 내에서의 평등원칙과 관련된 공과금의 효과의 관점에서는 조세의무자의 기타 상황에 의하여 간접적으로 발생하는 효과는 그리 중요하지 않다.²²⁴⁾ 그러면 어떤 조세목적이 일정한 租稅源으로 활용되고, 다른 租稅源은 활용되지 않는 그 사실을 정당화할 수 있는가? 이에 대하여 연방헌법재판소는 財政政策的(finanzpolitisch), 國民經濟的(volks-wirtschaftlich), 社會政策的(sozialpolitisch) 그리고 租稅技術的(steuertechnisch) 관점을 들고 있다.²²⁵⁾ 일정한 租稅源의 필요에 대한 결정은 공과금의 목적과 불가분의 관계에 있다. 순수한 자금조달을 위한 조세에 있어서는 그 정당성으로서 재정 정책적 그리고 조세 기술적 관점이 역할을 할 수 있는 데 반하여 유도목적의 조세의 경우에는 위에 언급된 근거 이외에도 조세창설에 대해 결정적인 그런 모든 근거들도 고려된다. 지방환경세의 경우에는 우선적으로 환경보호의 근거가 그에 해당된다. 따라서 게마인데는 환경세를 확정하려면 이를 통하여 발생하는 불평등한 대우를 스스로 정당화시킬 수 있어야 한다.²²⁶⁾

지방자치단체의 음료수포장용기세에 있어서 평등원칙의 위반은 음료수포장용기세가 조세에 예속되는 때에 발생한다.²²⁷⁾

223) BVerfGE 21, 54 (68); vgl. auch Schmidt/Bleitreu/Klein, GG, Art. 28 Rdnr. 10a.

224) Vgl. BVerfGE 21, 54 (69).

225) BVerfGE 65, 325 (354).

226) Vgl. M. Runge, Müllvermeidung, München 1989, S. 227 ff.; M. Böhm, in: Lübke-Wolff, Umweltschutz durch kommunales Satzungsrecht, S. 267 f.; G. Graf, Zur Idee einer kommunalen Getränkeverpackungssteuer, ZKF 1988, S. 175.

227) Vgl. A. Gern, Nachruf auf die kommunale Getränkeverpackungssteuer, KStZ 1989, S. 61, 62.

(5) 지방자치단체의 공과금조례의 국가의 허가 (staatliche Genehmigung)

지방자치단체의 공과금조례의 제정권은 국가의 법률에 있어서 그의 한계를 가진다. 따라서 州立法者는 기본법 제105조제2a항에 의한 입법권한의 범위 내에서 지방자치단체의 공과금조례는 국가의 감독기관을 통한 허가를 요한다는 것을 규정할 수 있다.²²⁸⁾ 州는 또한 허가를 거부할 수 있는 기준을 정할 수 있다. 이러한 기준은 지방자치행정의 본질적 영역에 유의하여야 한다.

이는 법률적 거부요건에 대한 감독관청에게 전혀 재량이 허용될 수 없다는 것을 의미한다. 재량의 여지는 허가의 요건이 주어지지 않는 경우, 그러나 이와 동시에 허가를 일정한 부담 혹은 조건 아래 부여하고자 하는 경우에만 인정될 수 있다.

국가의 감독은 또한 공과금사정의 심사에 한정된다. 공과금사정 역시 지방자치단체의 조례제정권자의 재량에 속한다. 그러나 게마인데는 가장 합목적, 합리적, 공정한 혹은 개연성 있는 기준을 적용하도록 요구되지는 않는다.

8. 地方稅의 種類

(1) 土地稅(Grundsteuer)

토지세는 연방조세기본법 제3조제2항에 의하여 인정되고 있는 대물세(Realsteuer)에 속한다. 연방기본법은 제106조제6항제1문에서 전래되어 온 조세개념에 관련시키고 게마인데에게 조세수입을 지정하였다. 토지세는 독일 기본법 제105조제2항의 의미에 있어서의 조세에 해당하며²²⁹⁾, 그 수입은 게마인데에 있어서 가장 큰 부분을 차지한다. 토지세의 세수(Steueraufkommen)는 전체 게마인데의 수입으로 된다. 토지세의 과세대상은 토지소유권이다. 이는 공공소유가 아니거나 혹은 공적 목적에 제공되지 않는 경우에는 과세된다. 납세의무자는 토지소유권

228) 예를 들면 Art. 2 Abs. 3 BayKAG.

229) Alfons Gern, Deutsches Kommunalrecht, 1997, S. 616.

자이며, 사정에 따라서는 또한 수익권자도 납세의무를 진다.

과세기준은 토지의 과세표준가격(Einheitswert)이다. 이는 피과세액 산출지수로 곱하고, 이를 통하여 납세채무의 정도가 도출된다. 피과세액 산출지수는 토지의 이용종류와 관계된다. 따라서 주택지와 농토 사이의 공정한 구분이 가능하다. 토지세에 대한 행정은 기본법 제108조제4항제2문과 관련하여 주법을 근거로 하여 게마인데의 세무관청에 지정되었다.

(2) 營業稅(Gewerbsteuer)

영업세는 토지세와 마찬가지로 대물세에 속한다(연방조세기본법 제3조 제2항). 영업세는 독일 기본법 제106조제6항에 의하여 게마인데에게 귀속된다. 영업세는 게마인데에 있어서 가장 중요한 자기의 조세수입원(Steuereinnahmequelle)이다. 토지세에 있어서와 마찬가지로 게마인데는 영업세를 부과할 의무를 지니는 것이 아니라, 영업세를 부과할 수 있는 권한을 가지고 있다. 영업소재지의 게마인데가 징수권자(Hebeberechtigter)이다.

게마인데는 구체적인 임무수행, 즉 도로건설, 용수공급과 하수사업을 위하여 수수료와 분담금 혹은 사법상의 사용료의 형태로 부과할 수 있다. 산업시설의 입주로 인한 지방자치단체의 비용에 대해서는 충분한 귀속성의 결여로 인하여 일정한 부과금의 징수 가능성은 존재하지 않는다. 따라서 영업세는 게마인데가 적어도 기업의 이익 내에서 필요한 간접시설의 건설을 위해 부담하여야 하는 피할 수 없는 비용의 조정에 기여한다.²³⁰⁾

과세대상(Steuergegenstand)은 자연인, 법인 혹은 인적 단체와 같은 경영주체와는 관계없이 영업 그 자체이다. 그리고 납세의무자는 영업세법 제5조에 의하여 영업자와 민법상의 단체이다.

(3) 消費稅(Verbrauchssteuer)

소비세는 상품세로서 일반적으로 대체성 있는 일정한 상품의 일시적 사용에 대하여 조세가 부과되는 것이다. 따라서 소비세는 소비자에게 직접 부과

²³⁰⁾ Becker/Fulte, a.a.O., S. 90.

되는 것이 아니라, 상품의 생산자, 수입자 혹은 판매자에게 부과된다. 그러나 가격에 대한 납세의무를 최종소비자에게 전가시킨다.²³¹⁾ 따라서 소비세는 일반적으로 간접세로서 발전되어 온 거래세이다.²³²⁾ 연방차원에서의 전형적인 소비세에는 담배세(Tabaksteuer), 火酒稅(Branntweinabgabensteuer)가 해당된다. 지방자치차원에서의 소비세에는 예를 들면 음료수세가 해당된다.²³³⁾

(4) 奢侈稅(Aufwandsteuer)

사치세는 물건의 소비와 관계되지 않고, 일정한 대상물의 소지와 취득 혹은 사실적 또는 법적 상황과 관계된다.²³⁴⁾ 사치세는 개인적 생활욕구를 위해 수입의 낭비에 있어서 표현되는 경제적 능력과 관계되는 것이다.²³⁵⁾ 소비의 의미에 있어서 사치는 누가 어떠한 금전적 수단으로 그리고 어떠한 목적에 사용하는 것과 관계없는 경제적 능력의 전형적인 표현이며, 표시이다. 동세는 과세대상의 점유 혹은 사실상 또는 법적 상황과 관련된다.²³⁶⁾ 사치세를 소비세의 한 종류로 볼 수 있는지 그 여부는 지방자치단체의 조세부과권에 대해 미해결된 상태로 남아 있다. 광의의 의미에서의 사치세에는 유흥세(Vergnügungssteuer), 犬稅(Hundesteuer), 지방자치단체의 제2가옥세(Zweitwohnungssteuer)가 속한다.²³⁷⁾

1) 犬 稅(Hundesteuer)

견세는 지방세 중에서 가장 중요한 의미를 지닌다. 독일 기본법 제105 조제2a항의 의미에서의 지역적 사치세로서 견세는 브란덴부르크주에서는

231) BVerwG, DVBl. 1995, S. 58(59).

232) Peter Becker/Thomas Fulte, Kommunalabgabenrecht im Freistaat Sachsen, 1998, S. 108.

233) Vgl. dazu H.-J. Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 3 Berlin 1992, Rz. 139.

234) Vgl. BVerfGE 65, 325, 347.

235) BVerwG, DVBl. 1995, S. 58(59).

236) BVerwG, NJW 1984, S. 786.

237) Vgl. BVerfG, NVwZ 1990, S. 356 f.; BVerfGE 65, 325, 349 f.

게마인데를 통하여 부과된다. 그의 법적 근거는 브란덴부르크주의 지방공과금법 제3조제1항제1문과 관련한 각 견세조례이다. 납세의무자는 개의 사육인(자연인 또는 법인으로 소유자 혹은 점유자(Besitzer))이다.

견세는 종래에 독일 기본법 제3조의 평등원칙에 반한다는 관점 아래 자주 논의되었다. 하지만 연방행정법원의 판결²³⁸⁾은 한결같이 개에 대한 과세는 다른 동물의 사육이 과세되지 않기 때문에 기본법상의 평등원칙에 반하는 것이 아니라고 이미 그 견해를 피력하였다. 이에 대한 근거는 새로운 조세원의 개발에 있어서 입법자에게 여지를 부여하고 있다는 것이다. 재정 정책적인 고려 외에도 견세에 있어서 종종 질서 정책적(ordnungspolitisch)인 관점들이 중점에 놓여 있다. 이와는 달리 다음과 같은 문제가 계속적으로 발생할 수 있다. 견세는 사치세이기 때문에 일반적 생활수요의 만족을 넘어선 소비가 과세되므로써 개의 사육이 사치스러울 뿐만 아니라, 경영의 본질적인 구성요소일 경우 견세가 정당인가 라는 문제가 제기된다. 조세조례 혹은 견세법이 그러한 경우에 대해 예외규정/면제규정을 두고 있는 한 그 경우 위헌이 될 수 있다.

과세대상은 당해 개가 아니라, 개의 사육자이다. 일반적 정의에 의하면, 사육자, 가게 혹은 경영의 목적에 복종하게 하기 위하여 개를 수용한 경우 개의 사육이라고 볼 수 있다. 이러한 정의와 그의 특징은 지나치게 과장되어서는 안 되므로 개가 한 사람 혹은 다수의 사람에게 시간적으로 지속적으로 종속되어진 경우 개의 사육의 개념정의를 좀 더 명확하게 될 것이다.

따라서 개의 단기적인 보호는 조세의무가 없다. 왜냐하면 시간적인 지속성에 대한 특징이 결여되기 때문이다.

2) 第2家屋稅(Zweitwohnungssteuer)

제2가옥세는 게마인데가 전통적으로 가져온 사치세가 아니라, 하나의 현대적 발견이다. 제2가옥세는 제1가옥 이외에 휴양을 위한 가옥 혹은 개인적 생활수요를 위하여 소유하고 그와 동시에 일반적으로 경제적 능

238) 예를 들면 BVerwG, KStZ 1978, S. 151.

력을 나타내는 일상적 재정적 사치를 야기하는 그러한 자들이 왕래하는 외인내왕게마인데(Fremdenverkehrsgemeinde)에서 부과된다. 따라서 제2가옥세의 과세대상은 게마인데구역 내에 존재하는 제2가옥의 소유자이다. 이러한 가옥을 자기 가족에게 혹은 제3자에게 무상으로 제공하였더라도 소유자가 그 가옥을 계속 소유하고 그에 대한 처분권을 포기하지 않는 한 그는 과세대상이 되는 사치를 행한 것이다.²³⁹⁾ 그러나 이 경우 세금은 또한 사실상의 사용자에게 부과될 수 있다. 이에 반하여 단순한 주민세(Einwohnersteuer)의 부과는 허용되지 않는다. 제1가옥만의 단순한 소유는 특별한 사치가 아니다. 주거는 인간의 기본수요에 속한다. 따라서 이러한 피할 수 없는 생활요구의 단순한 충족은 경제적 능력을 표시하는 소비가 아니다.²⁴⁰⁾ 그에 반하여 투자의 목적에 기여하는 가옥들에 대해서는 세금이 부과되어서는 안 된다.

독일 기본법 제3조제1항의 평등조항의 위반으로 인하여 제2가옥의 타지역의 소유자가 과세대상자에 해당되지만, 동일한 지방자치단체 내의 제2가옥 소유자는 일반적으로 과세대상에 관련되어서는 안 된다.²⁴¹⁾

3) 遊興稅(Vergnügungssteuer)

지역사치세로서 유흥세는 댄스, 씨크스, 영화 그리고 스포츠개최, 특히 게임기 영업, 야간업소에서 여흥²⁴²⁾에 대하여 과세한다. 다트게임(Dartspiel)과 당구대는 유흥을 목적으로 하는 것이 아니라, 게임자의 스포츠활동에 중점을 두고 있기 때문에 유흥세에 포함되어서는 안 된다는 문제에 대하여 작센주 행정법원은 『만약 그들이 공공의 장소에서 유상으로 사용에 제공되는 경우 그 기기들은 게임기기의 개념에 해당한다』고 결정하였다.²⁴³⁾ 납세의무자는 오락기 등의 사업자와 오락을 주관하는 자이다. 세금은 유흥으로 획득한 액수에 대하여 일정한 퍼센트 부과될

239) BVerfG, NJW 1984, S. 786.

240) BVerwG, DÖV 1992, S. 489 ff.

241) BVerfG, NJW 1984, S. 788.

242) Vgl. VGH BW, ESVGH 37, 147.

243) Hess VGH, Der Gemeindehaushalt, 1997, S. 17.

수 있다.²⁴⁴⁾ 행정간소화의 이유에서 一括課稅(Pauschalsteuer)로서의 세금은 게임장소의 넓이 혹은 게임기기의 수에 의하여 평가되어야 한다.²⁴⁵⁾ 세금의 소전(消轉)을 고려하여 누진적 세율은 허용되지 않는다고 하였다.²⁴⁶⁾ 게임기기에 있어서 개개의 게임기기에 대한 세율이 문제가 아니라, 유흥세율에 따라 발생하는 전체부담이 중요하다.

4) 狩獵稅(Jagdsteuer)

수렵제도 지역사치세에 속한다(헤센주 지방공과금법 제7조제2항, 작센주 지방공과금법 제8조제2항). 수렵세는 일반적으로 크라이스에 속하지 않는 시(kreisfreie Städte)와 란트크라이스가 부과·징수할 수 있다. 크라이스에 속하지 않는 시에 해당하지 않는 게마인데는 수렵세를 부과해서는 안 된다(작센주 지방공과금법 제7조제2항). 과세대상은 수렵권(Jagdrecht)의 행사이다. 연방수렵법(Bundesjagdgesetz)은 수렵권의 소유자로서 수렵장의 소유권자와 수렵행사권자를 구별하고 있다(연방수렵법 제15조 및 제16조). 수렵장은 공동의 수렵구역에 속할 수 있다. 이리하여 토지소유권자는 수렵조합(Jagdgenossenschaft)을 결성하게 된다. 수렵조합은 연방수렵법 제15조상의 조건 아래 수렵권을 스스로 행사하거나 혹은 제3자에게 임대할 수 있다. 수렵권의 행사는 야생동물의 보존과 경우에 따라서는 소유자에 대한 손해배상의 의무를 야기하는 야수의 해독(害毒)으로부터의 토지의 보호와 결부되어 있다. 따라서 수렵권의 행사는 과세될 수 있는 특별한 사치를 의미한다. 납세의무자는 수렵행사권자, 그리고 수렵이 임대되어진 경우에는 수렵임차인이다. 세금의 액수는 수렵행사에 대한 사치에 따라서 평가되어야 한다.

(5) 飲料水稅(Getränkesteuer)

음료수세는 게마인데의 조세이다. 과세대상은 예를 들면 음식점, 주점과 같은 장소나 지역에서의 음료수(예를 들면 포도주, 커피, 소주)에 대

244) BVerwG, KStZ 1974, S. 189.

245) BVerwG, DVBl. 1994, S. 816.

246) SächsOVG, Beschl. vom 10. 5. 1994 - 2 S 77/94.

한 유상의 공과금이다. 게마인데는 음료수세를 지방공과금법 혹은 기타 법률에서의 법률적 위임에 근거하여 조례를 통하여 부과할 수 있다. 바이에른주(지방공과금법 제3조제2항)와 슐레스비히-홀스타인주(지방공과금법 제7조제2항)에서는 음료수세의 부과가 허용되지 않았다. 이는 또한 헤센주에 있어서도 마찬가지다.²⁴⁷⁾

음료수세는 소비자에게 전가시키게 되는 지역적인 관점에서 하나의 특별한 소비세이다. 음료수세는 경제적 영향에 있어서는 매상세(Umsatzsteuer)와 같은 종류이다.²⁴⁸⁾ 하지만 연방헌법재판소는 전통적 소비세에 대하여 특별한 지위를 부여하였고 매상세와의 동질성을 부정하였다.²⁴⁹⁾

(6) 住民稅(Einwohnersteuer)

바덴 뷔르템베르크주(공과금법 제6조제3항)와 라인란트 팔츠주(공과금법 제5조제1항)에 있어서 게마인데들은 평균적인 임대료(Mietaufwand)를 기준으로 주민세를 부과한다. 주민세는 지역사치세이며, 소득소비세로서 매상세와 경제적으로 동일한 성격을 가진다.

(7) 特別公課金(Sonderabgabe)의 地方稅로서의 인정여부?

특별공과금은 조세에 대립되는 독립된 공과금의 형태이다. 즉 특별공과금에는 조세, 분담금 혹은 수수료로서 자격을 지니지 못하는 공과금으로 요약할 수 있다. 특별공과금이 지방자치단체에 의하여 부과되는 한 특유의 지방자치단체의 공과금으로 특색지어질 수 있다. 조세와는 달리 특별공과금은 재정헌법(제104a조-제108조)에 규정되지 않았다. 특별공과금에 관한 立法權限은 기본법 제104a조 이하의 규정에서 발생하지 않고, 기본법 제73조 이하의 입법권한에 관한 규정들로부터 도출된다.²⁵⁰⁾ 연방헌법재판소의 판결²⁵¹⁾에 의하면 특별공과금은 일반 財政需要를 위해

247) VGH Kassel, ZKF 1990, S. 13.

248) H.-W. Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts, 1988, S. 52.

249) BVerfGE 40, 56; 42, 38; 44, 226; 69, 174(183).

250) BVerfGE 55, 274(279); 57, 139(166).

251) BVerfGE 67, 256, 276.

서는 부과될 수 없다고 한다. 특별공과금을 통하여 특별한 임무의 재정 지원을 위하여 국가시민의 일정한 그룹이 관련되게 되고, 특히 조세평등성의 원칙을 기피하는 부담을 지게 된다. 특별공과금은 法秩序(Rechtsordnung) 또는 사회현실에 주어진 공동의 이익상황(Interessenlage) 혹은 일반인과 다른 그룹들의 주어진 공동의 실상을 통하여 구분되는 사회적 그룹이 요구할 때 허용되어진다.²⁵²⁾ 공과금부과의 허용성은 그룹동질성(Gruppenhomogenität)의 요구 이외에도 공과금 납부의무자의 범위와 공과금부과를 통하여 추구된 목표 사이에 특별한 관계를 전제로 한다. 공과금으로 인하여 부담을 받는 그룹이 다른 모든 그룹 혹은 납세자(Steuerzahler)보다도 조세공과금부과를 통하여 추구된 목표와 명백하게 더 접근해 있을 때에만 동그룹의 요구가 특별한 물질 접근으로 인하여 평등원칙(Gleichheitsgrundsatz)과 일치하게 된다.²⁵³⁾ 결론적으로 공과금수입은 공과금 납부의무가 있는 그룹의 이익 내에서, 즉 그룹에 유익하게 사용되어야 한다. 외부인에게 유익한 특별공과금은 공과금 납부의무자의 재정적 요구가 명백히 정당한 경우에 허용될 수 있다.²⁵⁴⁾

지방자치단체가 일회용포장용기세를 게마인테의 조세제도에 편입하려는 시도와 관련하여 견해들이 분분하다. 데트몰트市(Stadt Detmold)의 조례를 심사하였던 민덴(Minden) 행정법원은 계획된 일회용포장용기세를 소비세의 일종으로 보았다. 따라서 법원은 일회용포장용기세의 목적에 따라 계속적으로 수요되는 재물의 소비가 과세되고, 소비자는 직접적으로 부담을 받게되며, 그의 소비는 가능한 한 계속적으로 억제된다고 하였다.²⁵⁵⁾ 법원은 일회용포장용기세의 환경 정책적 목표설정을 고려

252) BVerfGE 67, 256, 276.

253) BVerfG, NJW 1981, S. 329, 332.

254) BVerfG, NJW 1981, S. 2107, 2110.

255) VG Minden, IUR 1992, S. 108, 109, mit Anmerkung Köck, zum Urteil des VG Minden; J. Eschenbach, Die Verpackungssteuer - fehlgeschlagener Versuch oder überlegenswertes Modell zur Abfallbeseitigung?, ZKF 1992, S. 51 ff.; 소비세에로의 분류를 반대하는 견해는 W. Hoppe, Umweltschutz in den Gemeinden, DVBl. 1990, S. 609, 612.

하여 이를 소비세의 전형적인 예라고 주장하였다. 벤크만(Benkmann)과 가울케(Gaulke)는 일회용포장용기세를 소비세로 뿐만 아니라, 거래세로 분류될 수 있다는 견해를 보이고 있다. 금전금부의무가 일회용포장용기(Einwegpackung)의 사용 아래 음료수의 양도와 사실적인 과정에 관계된다는 것이 일회용포장용기세의 소비세로의 분류의 근거이다. 거래세로의 분류는 “販賣(Verkauf)”라는 법적 행위(Rechtsakt)와의 관계 아래 가능하다.²⁵⁶⁾ 다멘(Dahmen)은 지방자치단체의 특별공과금은 개별적 형성에 따라 소비세로 분류될 수 있다고 한다.²⁵⁷⁾ 왜냐하면 일회용포장용기로 된 음료수의 판매는 소비와 대등할 수 있기 때문이다.²⁵⁸⁾ 티데만(Tiedemann)은 지방자치단체의 일회용포장용기공과금을 지방자치단체의 특별공과금으로 분류하였다. 이에 반하여 에케르트(Eckert)는 지방자치단체의 일회용음료포장용기세(Getränkerverpackungssteuer)를 지역사치세(örtliche Aufwandsteuer)로 보았다. 왜냐하면 지방자치단체의 일회용음료포장용기세는 조세상의 관계로부터 물건의 강제되지 않은 판매에로의 양도와 결부되기 때문이다.²⁵⁹⁾

이와 같이 일회용포장용기세의 지방자치단체의 조세제도에로의 편성과 관련하여 학설상 심하게 논의되고 있다. 그러한 여러 견해 중에서도 지방자치단체의 일회용포장용기세를 소비세로 분류하는 견해가 가장 타당한 것 같다. 왜냐하면 일회용포장용기의 사용은 하나의 소비과정을 의미하기 때문이다.

독일 기본법 제105조는 게마인데에게 조세입법권을 부여하지 않고 있다. 독일 기본법 제28조제2항으로부터도 역시 게마인데의 조세입법권을 도출해 낼 수 없다. 게마인데에게 사실 충분한 재정장치가 확보되어야 한다. 하지만 조세입법권에 관한 고유한 권한을 통해서는 불가능하다. 독일 기본법 제105조는 조세입법권의 저지규정을 내용으로 하고 있다.

256) H. Benkmann/T. Gaulke, ZKF 1990, S. 98, 99, 101 f.; W. Köck/M. von Schwanenflügel, a.a.O., S. 41 ff.

257) der., Noch einmal zur Rechtmäßigkeit einer kommunalen Getränkeverpackungssteuer, KStZ 1992, S. 1 ff., 26 ff.

258) A. Dahmen, KStZ 1992, S. 4; R. Corsten, ZKF 1989, S. 2, 3.

259) der., DÖV 1990, S. 1006, 1007; H. Mohl, a.a.O., S. 159.

기본법 제106조제6항제2문장에 근거하여 게마인데는 법률의 범위 내에서 대물세(Realsteuer)의 세율을 정할 수 있는 권한을 가진다. 이러한 세율권은 연방을 통한 대물세입법권의 행사를 전제조건으로 하고 있다. 만약 연방이 대물세법을 폐지한다면, 이러한 세율권한은 전혀 실효성이 없게 된다.

게마인데법이 규정하고 있는 조례의 제정에 관한 일반조항적 수권은 조세조례에 권한을 부여하지 않고 있다. 당사자의 자유와 소유권을 침해하는 조례는 명시적인 법률의 수권을 필요로 한다. 그러한 수권은 지방공과금법과 특별법들이 규정하고 있다. 수권은 물론 제한이 명시적으로 규정되어 있지 않는 경우에 기본법 제105조제2항과 제2a항에 근거한 연방주의 입법권에 관련될 수 있다. 왜냐하면 연방주는 자기 자신이 현재 가지고 있는 이상의 권한을 위임할 수 없기 때문이다. 기본법 제105조제2항으로부터의 권한의 위임은 실질적으로 중요한 역할을 하지 못하지만, 기본법 제105조제2a항에 의한 권한의 위임은 그와는 달리 중요한 역할을 한다. 게마인데에게 조세입법권을 위임한 대부분의 연방주들은 게마인데가 자유로이 처리와 관리하도록 두지 않고 많은 조세조례를 감독청의 허가에 맡기고 있다. 이에 모범조세조례를 통하여 내용들이 규정되게 된다.

9. 要約과 示唆點

독일은 우리나라와는 달리 연방국가이므로 聯邦과 州 사이의 과세권에 대한 권한배분을 기본법에서 규정하고 있다. 연방은 기본법 제105조제1항에 의하여 관세와 재정전매에 관하여 배타적 입법권을 가지며, 그 제2항에 의하여 수입의 전부 또는 일부가 연방에 속하거나 또는 기본법 제72조제2항의 조건을 충족시키거나 지역소비세, 지역사치세와 교회세에 관련되지 않는 기타 모든 조세에 대하여 경합적 입법권을 가진다. 이에 반하여 州는 연방이 기본법 제105조제2항에 의한 그의 입법관할권을 법률로써 행사하지 않는 한 경합적 입법권을 가진다. 주는 기본법 제70조제1항에 근거하여 지역 대물세에 대하여 배타적 입법권을 가진다. 또한 주는 기본법 제105조제2a항에 근거하여 지역소비세와 지역사치세에 대하여 입법권을 가진다.

지방자치단체의 조세창설권과 관련하여 특별한 법적 권한의 부여에 의하여 허용되는 경우에만 지방자치단체는 조세를 부과할 수 있다는 견해와 지방자치단체는 헌법에 의하여 부여되고 일반법에 의하여 구체화된 조세창설권을 가진다는 견해가 대립하고 있다. 이러한 문제에 대해 특히 독일 기본법 제105조, 제106조 및 제28조제1항1문이 중요한 의미를 가진다. 게마인데는 조세법상 중요한 권한을 기본법 제106조제2항에 의하여 직접 부여받는다. 즉 이에 근거하여 게마인데는 법률의 범위 내에서 대물세의 세율을 결정할 수 있다. 하지만 기본법 제105조는 게마인데에게 조세부과권을 부여하지 않는다. 지방자치단체의 권한은 오히려 기본법 제28조제2항제1문에서 유래한다. 기본법 제28조제2항은 지방자치단체의 핵심적 영역인 입법고권과 재정고권을 보장하고 있다. 만약 조세에 관한 조례제정권이 기본법에 의하여 보장되어졌다면 그의 적법한 행사에 대하여 국가적 권한부여가 요구되지 않는다는 견해도 있다. 그러나 기본권들은 국가의 입법자에 대한 것과 마찬가지로 지방자치단체의 조례제정권자에 대해서도 중요한 한계를 설정한다는 것이다.

게마인데는 기본법 제106조제5항에 의하여 공동세로서 연방과 주에 공동으로 구속되는 소득세의 수익에 몫을 가진다. 또한 기본법 제106조제6항제1문에 의하여 게마인데는 대물세(토지세와 토지세)에 관한 수익고권을 가진다. 수익고권은 제한된 범위 내에서 재정수요와 일치하여 조세부담을 자주적으로 결정할 수 있는 세율권과 연결된다. 이러한 수익고권에 대한 권한은 게마인데에게 일정한 재정자치를 보장한다. 대물세보장과 관련하여 기본법 제106조제2항제2문에서 보장된 대물세의 세율을 자주적으로 정할 수 있는 권한 또한 고려되어야 한다.

독일에서는 원래 입법권을 국가의 입법자에게 지정하고 이를 통하여 기본법 제28조제2항제1문에 의하여 게마인데에게 귀속되는 조례제정권의 범위를 제한할 수 있는 기본법적 규범으로서 우선 기본법 제20조제3항이 고려된다. 기본법 제28조제2항이 조세조례에 대하여 요구되는 침해권능을 결여하고 있기 때문이다. 따라서 게마인데에게는 과세권을 제정할 수 있는 권능이 연방법과 주법에 의하여 부여되어야 한다.

게마인테의 조세창설권은 원칙적으로 연방주가 명문으로 일정한 조세의 부과를 금지하는 주법을 통하여 혹은 내용상 일정한 전제조건 아래 조세를 부과할 수 있다고 법적 규정을 제정하는 방법으로 제한되어 질 수 있다.

조세조례로써 주에 있어서 부과되지 않았던 조세가 처음으로 혹은 새로이 도입되어야 하는 경우 그 조례의 허가와 관련하여 하나의 한계가 있다. 이러한 조세조례는 그의 효력에 관하여 내무부장관의 同意 이외에 재무부장관의 同意를 추가적으로 받아야 한다. 이러한 두 장관의 동의 없이 주에 있어서 부과되지 아니한 조세를 도입하려는 조례의 허가는 무효이다. 따라서 허가되어진 조례 역시 무효이다.

주법상 구체적으로 언급되지 않은 조세의 영역에 대하여 주헌법상 부여되지 않았음에도 불구하고 게마인테가 조세창설권을 가질 수 있는가에 대하여 다툼이 있다. 조세조례는 침해하는 조례이기 때문에 특별한 법률의 수권을 요한다. 즉 지방자치권의 보장으로부터 유래하는 일반적 조례는 불충분하다. 이러한 특별한 수권에 대하여 州는 지방공과금법에서 규정하고 있다. 따라서 특별한 수권은 주의 권한에 스스로 구속되어 있다. 그 뿐만 아니라 게마인테가 주법으로 이미 도입한 유형의 조세만 부과할 수 있는지 혹은 조세에 관한 일반적 조례제정권이 부여되고, 조례제정권이 주법에 근거할 수 있는 경우 소비세와 사치세의 새로운 유형의 조세에 대한 조세창설권이 게마인테에게 부여될 수 있는지 문제시된다. 게마인테가 새로운 조세를 창설할 수 있다는 것은 오늘날 일반적으로 알려져 있다. 조세창설권은 게마인테의 재정자치권으로의 전통적으로 강한 국가적 영향권 때문에 지방자치권의 보장의 핵심요소에 속하지 않는 것으로 이해될 수 있다. 이러한 문제는 결국 핵심적 영역의 확정에 대해 어떠한 구상을 추구하느냐에 달려 있다.²⁶⁰⁾ 위에서 언급한 한계에 놓여 있는 조세창설권은 이미 알려진 조세 혹은 다른 지역에 도입된 조세를 자기의 게마인테에 도입할 수 있는 권한을 포함할 뿐만 아니라, 오히려 조세창설권은 게마인테에 있어서 아직까지 알려지지 않은 고유의 세원을 개발할 수 있는 권한을 의미한다. 그러므로 게마인테는 법률과 법을 고려하여 새로운 조세를 창설할 수 있다.

260) Kay Waechter, a. a. O., S. 410.

예를 들어 브란덴부르크의 지방공과금법 제3조제2항에 규정된 지방세의 일반적 보충성의 원칙에 의하면 지방세는 세출이 다른 수입, 즉 수수료와 분담금을 통하여 보증이 고려되지 않는 경우에만 부과될 수 있다. 이러한 순위는 지방세의 일반적 보충성의 원칙으로 특징지어 진다. 지방세의 일반적 보충성의 원칙은 게마인데와 란트크라이스가 그들의 조치들에 대한 자금조달에 있어서 제일 먼저 이에 대하여 다른 수입, 예를 들면 재산세, 할당, 수수료와 분담금으로부터 조치를 취할 수 있는지 그 여부에 대하여 심사하여야할 것을 내포하고 의미한다. 공공시설의 유지와 복구와 관련하여 수수료와 분담금을 통한 자금조달이 조세에 의한 자금조달보다도 절대적으로 우선한다. 우선 순위의 판단에 있어서 게마인데(란트크라이스)에게 상대적으로 넓은 재량이 부여되었다.

하지만 브란덴부르크주의 지방공과금법 제3조제2항제2문에 의하면 보충성의 원칙은 유흥세와 견세의 부과에 대해서는 유효하지 않다. 그 이유는 이러한 종류의 지방세에 있어서는 지출의 충족을 위한 수입을 주목적으로 하는 데에 있다. 오히려 이러한 종류의 조세에 있어서는 유도목적에 그 중점이 놓여 있다.

이상과 같이 독일에서의 지방자치단체의 조세창설권은 기본법 제20조 제3항의 법률유보의 원칙에 의하여 제한됨은 물론 연방과 주헌법 혹은 법률이 정하는 범위 내에서 기존에 존재하지 않는 새로운 세목을 발굴하여 신설하는 것이 가능하다. 또한 조세조례로써 새로운 세목을 신설하고자 하는 경우에는 주의 내무부장관과 주재무부장관의 동의를 얻어야 한다는 제약이 따르고 있다.

第2節 日本

1. 概說

일본의 지방세제는 지방분권개혁과 관련하여 최근 많은 변혁을 가져왔다. 일본에 있어서 지방분권개혁²⁶¹⁾은 1945년 제2차 세계대전 패전 후 반세기

261) 일본의 지방분권개혁에 관한 자세한 내용은 김명연, 지방분권 개혁에 관한 법적

동안 논의의 대상이 되었다. 즉 1949년의 사프권고, 1950년의 新戶勸告 이래 1990년의 제2차 임시행정개혁추진심의회 권고에 이르기까지 수많은 제언과 권고가 있었다. 그러나 일본은 제2차 세계대전 전부터의 관치주의적 전통과 이후 국가주도 경제발전정책의 전개에 의하여 강력한 중앙집권적 통치구조가 형성되었으므로 그러한 제언과 권고는 실현되지 못하였다.

이러한 이유에서 일본은 지방자치제도를 근본적으로 검토하였고 일본의 정치·행정의 기본구조를 근본적으로 개혁하려는 세기의 대전환사업으로 명치유신과 제2차 세계대전 후 개혁에 이은 『제3의 개혁』으로 평가되는 지방분권개혁을 추진하였다. 지방분권개혁의 직접적인 원동력이 된 것은 1993년 6월에 국회에서 만장일치로 의결된 『지방분권추진에 관한 결의』였다. 이는 국가최고기관인 국회가 중앙집권적 행정체제를 혁신하여 새로이 지방분권적 행정체제로 변혁하고자 하는 결의로서 명치시대 이후 일본의 헌정사에서 보기 드물었던 획기적인 정치적 결단으로 평가된다. 이에 의하여 각의는 1994년 12월 『지방분권추진에 관한 대강방침』을 결의하고 이에 근거하여 1995년 지방분권추진법²⁶²⁾을 제정하고 지방분권추진위원회가 발족되었다. 지방분권추진위원회의 권고는 지방세의 충실확보와 과세자주권의 존중 등 지방세에 관하여 총론적인 내용을 제안하였다. 이러한 권고에 부응하여 1999년 『지방분권의 추진을 도모하기 위한 관련법률의 정비 등에 관한 법률』에 의하여 지방세법의 개정이 이루어져 지방자치단체의 과세자주권이 확충되었다.²⁶³⁾

고찰 - 일본의 「분권형사회의 창조」를 위한 권고를 중심으로 -, 한국법제연구원, 1998, 27쪽 이하 참조.

262) 동법은 5년의 한시법으로 총 4장 17조 및 부칙으로 구성되었다. 그 구체적인 내용은 成田頼明, 地方分權推進法の成立と今後の課題, 自治研究, 1995년 8월, 3면 이하; 所暮純也, 地方分權推進法について(1), (2), 자치연구, 1995년 12월·1996년 2월, 58면 이하, 48면 이하.

263) 成田頼明/園部逸夫/金子 宏·塩野 宏, 注釋 地方自治法, 第一法規, 2000, 4184頁.

2. 課稅自主權에 관한 日本 憲法的 根據

(1) 日本憲法上 地方自治團體의 自治財政權의 保障

일본헌법은 제92조 이하에서 『지방자치』를 보장하고 있다. 다시 말하면 헌법은 지방자치를 제도적으로 보장하고 있는 것이다. 헌법 제92조는 『지방공공단체의 조직 및 운영에 관한 사항은 지방자치의 본래취지에 기하여 법률로써 이를 정한다』고 규정하고, 그 위에 제94조는 그것을 더 구체화하여 『지방공공단체는 그의 재산을 관리하며, 사무를 처리하고 행정을 집행하는 권능을 가지며, 법률의 범위 내에서 조례를 제정할 수 있다』고 규정하고 있다. 이에 의하면 헌법은 자치체의 고유사무의 존재를 인정하고, 그를 위하여 자치체에 일종의 고유한 재산권을 부여하고 있다고 이해할 수 있다. 달리 표현하면, 헌법은 자치체를 일종의 통치단체로서 인정하며, 자치체에 고유의 재정권을 부여하고 있다고 이해할 수 있다.

(2) 地方自治權에 관한 論議

1) 固有權說

고유권설은 프랑스혁명기의 지방권(pouvoir municipal)의 사상 및 자연적 창조물로 이해되어진 법인을 자연인과 동일하게 취급하여, 이것이 고유의 인격성 및 권리를 가진다고 본 기이르케적 조합법이론에 유래하게 된 것으로, 인간이 천부·불가침의 기본적 인권을 향유하는 것과 같이 지방자치단체도 지방자치단체에 고유한 전국가적 권리를 가진다는 입장이다. 이 설은 그 후 프랑스에서 힘을 잃었지만 각국의 지방자치에 영향을 주고 있다. 특히 독일의 공법학설에 19세기부터 20세기에 걸쳐서 그 학설을 지지하는 학자들이 나타났다. 그러나 19세기 후반 이후에는 전래설에 압도되면서 주된 지위를 가지지는 못했다.²⁶⁴⁾

일본에 있어서 고유권설은 명치헌법 아래에서 학설에서는 완전히 자리 잡지 못했다. 초기에는 지방자치권을 개인의 기본적 인권과 같은 불가침

264) 山下健次/小林 武, 自治體憲法, 學陽書房, 1991, 88頁.

의 권리로 보았으며, 지방자치단체에는 법 이전에 자유로운 인격권이 인정되어 있다는 유력한 주장이 나타났었지만, 소수설에 그쳤다. 일본에 있어서 고유권설이 지지를 얻지 못한 이유로서는 자치를 행하는 단체가 근대국가의 성립에 앞서 존재하였다는 이 설을 뒷받침하는 사실 내지 역사적 전통이 거의 존재하지 않은 점, 국가에 귀속하는 단일·불가분성이 근대공법학의 공리(公理)로서 인정되고 있다는 점, 일본 공법학에서 이미 전래설이 결정적 승리를 거두고 있었던 19세기말 독일 공법학의 통설적인 견해를 수용하였던 점 등이 거론되고 있다.²⁶⁵⁾ 그러나 1970년대의 지방자치의 위기상황을 배경으로 자치권확보의 중요성이 강하게 인식되게 되어 고유권설이 새로이 평가되어 부활의 경향을 띠게 되었다.

2) 傳來說

전래설은 고유권설에 대한 비판으로서 주창된 것이다. 즉 19세기 후반 독일 공법학에 있어서 자치권은 지방자치단체에 고유한 것이 아니라, 국가의 위임 내지는 은혜에 의하여 부여된 것이라고 주장되어 독일 바이마르헌법 아래에서도 많은 학자들에 의하여 계승되었다. 이 설은 지방자치단체의 권능을 근대국가에 있어서는 국가의 통치권에 유래하는 것으로 파악하는 점은 제도적 보장설과 공통하지만, 제도적 보장설이 『보장』의 범위·내용을 적극적으로 파악하려는 것에 대하여 국가에 의한 승인·허용 내지는 위임을 강조한 점에서 큰 차이를 보이고 있다.²⁶⁶⁾

일본에서 전래설이 지방자치보장을 부정하는 내용을 지니고 있다고 주장하는 견해도 있다. 즉 헌법 제92조는 제65조가 정하고 있는 행정상의 중앙집권의 예외로서 지방자치단체의 분권과 자치를 승인 또는 허용한 것에 지나지 않으며, 지방자치보장의 의미를 갖지 않았으며, 그리고 지방자치의 본래취지라는 관념은 지방적 사무의 범위의 증감에 따라서 부단하게 그 내용이 변화할 수 있는 유동적인 것이고, 결코 그에 구애되지 않고 일정한 부동의 내용을 가진 고정적인 것은 없으므로 지방자치를 인정할 여지가 없는 사태가 발생한 경우에는 모든 지방자치단체를 폐지하

265) 成田頼明, 地方自治の保障, 日本國憲法體系 第5卷, 有斐閣, 1964, 323~233頁.

266) 山下健次/小林 武, 前掲書, 89頁.

고, 모든 행정을 관치행정으로 하는 것도 결코 헌법이 금지하는 것도 아니며, 또한 그것에 저촉되는 것도 아니라고 한다.

그러나 이러한 입장과 같이 지방자치가 모두 국가의 입법정책에 위임되어 있다고 이해한다면 헌법이 보장하고 있는 지방자치를 무의미하게 한다. 따라서 다음과 같은 비판을 면하지 못하게 된다. 즉 헌법이 지방자치의 본래취지에 기하여 지방자치단체의 조직 및 운영에 관한 사항을 정하고 있는 이상, 지방자치를 인정하지 않고 지방자치의 본래취지라는 한정적 모순(Contradiction in adjecto)을 허용하지 않는 한 어떠한 형태의 지방자치는 반드시 인정되지 않으면 안 된다. 또한 헌법이 지방자치체가 가지는 민주적 의의를 중시하여 새롭게 지방자치에 관한 조항을 헌법에 규정한 의의를 완전히 무시할 뿐만 아니라, 지방자치제도의 구체적 내용이 변경되는 것이므로 제도의 내용이 없어질 가능성을 보이고 있는 점에 잘못이 있다²⁶⁷⁾는 등의 비판이 있다. 오늘날 이러한 순수한 형태의 전래설의 주장자는 존재하지 않는 것으로 보인다.

3) 制度的 保障說

제도적 보장설은 독일 바이마르공화국 후반 이후 독일 공법학에 침투하여 제2차 세계대전 후 서독에서도 계승되어 지배적인 학설로 되어, 독일 연방헌법재판소의 판례에도 채택되고 있다. 동설은 지방자치의 보장은 지방자치단체의 전국가적인 고유권에 근거하는 것이 아니라, 지방자치라는 역사적·전통적으로 형성되어진 공법상의 제도를 보장하는 것이라는 견해이다. 동설은 광의의 전래설에 속하지만, 전래설과는 달리 지방자치에 대하여 그 보장에 역점을 두고 있다는 것이다.²⁶⁸⁾

동설의 제창자는 칼 슈미트(Carl Schmitt)이지만, 독일 바이마르헌법 아래에서의 당시 독일 공법학에서는 동헌법의 기본권의 章에 『게마인데 및 게마인데연합은 법률의 범위 내에서 자치행정의 권리를 가진다』는 조항(제127조)의 해석과 관련하여 소수설인 고유권설과 다수설인 전래설이 대립하고 있었던 상황 아래 새로운 이론으로서 제도적 보장설이 등

267) 俵靜夫, 地方自治法(法律學全集8), 1965, 13頁.

268) 山下健次/小林 武, 前掲書, 90頁.

장하였다. 이는 독일 바이마르헌법상 제127조의 보장은 게마인데의 사무·권능·자기책임 등의 사항에 대하여 국가의 입법자가 규정하는 것은 지방자치가 국가의 공법상의 제도인 이상 허용되지만, 지방자치라는 역사적·전통적인 제도의 내용을 파괴하여 그의 본질적 내용을 침해하는 법률은 모두 위헌이 된다는 의미를 가진다고 주장한다.²⁶⁹⁾ 동설은 일본에도 깊은 영향을 미쳐, 많은 학자들이 수용하였다. 이 견해에 의하면 입법에 의해서도 제한될 수 없는 「본질적 내용」은 무엇인가가 문제되지만, 그것은 일반적으로 일본헌법의 규정에는 「지방자치의 본래취지」의 의의가 무엇인가와 관련하여 논의될 수 있다. 이 점에 관하여 대표적인 연구는 「현재까지의 학자의 논의에 있어서는 지방자치의 본래취지에 관련되고 있으며, 이상적인 모습으로 존재하여야 할 지방자치의 모습, 다시 말하면 동규정의 모범규범(Leitbild Norm)으로서의 측면과 법률로써도 침해할 수 없는 지방자치의 본질적 내용 혹은 핵심, 즉 동규정이 규범으로서의 측면이 혼동될 수 있었다」는 것이며, 「규범으로서의 지방자치의 본래취지가 문제되는 경우에는 주로 법률적 의미에 있어서 자치=단체자치의 관념이 중심으로 될 수 있다는 것이 가능 할 것이다」는 설, 그 중에 포함되는 것으로서 지방자치단체의 존재자체, 道都府縣·市町村이라는 2단계의 중층적 구조, 의결기관으로서의 의회의 설치, 장·의원 등의 직접공선제, 조직권, 인사고권, 자치행정권, 재산관리권, 조례제정권, 공기업경영권 등을 들고 있다.²⁷⁰⁾

그러나 제도적 보장설은 다음과 같은 비판을 받고 있다. 먼저 제도적 보장설이 지방자치권의 존재이유를 역사적·전통적인 것에 역점을 두고 있지만, 대체로 중요한 헌법상 보장은 모두 역사적으로 형성되었고, 그 원리 및 제도적 본질·존재이유의 해명에 있어서 역사를 중시하는 것은 당연하다. 그럼에도 불구하고 제도적 보장론자는 억지로 역사적·전통적인 것을 강조하고 있지만, 자치의 본질적 내용을 그와 같은 자치제도에 관한 역사적 전통에 의하여 결정하는 것은 지극히 곤란할 것이다. 결국 역사 중에 무엇을 지방자치권의 본질·존재이유로서 도출하는 가는 결국

269) 成田頼明, 地方自治の本旨(憲法の争點), 1985, 244頁.

270) 成田頼明, 地方自治の保障, 290~300頁.

논자의 임의에 맡겨질 수밖에 없다. 제도적 보장설을 호의적으로 본다고 하더라도 그것은 자치제도에 관한 역사적 분석의 필요성을 일반적으로 제기하는 데에 그쳐야 한다는 것이다.²⁷¹⁾

둘째로, 제도적 보장설의 논법 중에 자치보장을 최소한도로 끌어내려 최대한으로 제한을 허용할 위험이 있다는 점이다. 원래 동설에 의한 실제의 해석론, 특히 成田賴明교수의 이론은 풍부한 비교법적 검토를 토대로 하여 보장범위를 상당히 확대 해석하고 있는 것은 충분히 유의하지 않으면 안 되지만, 동설의 범위자체에 최소한론에의 경향의 위험성이 내포되어 있다는 것은 부정할 수 없다.²⁷²⁾

세 번째, 成田賴明교수는 모범으로서의 지방자치의 본래취지는 주민자치와 단체자치의 양자를 포함하지만, 규범으로서의 그것은 단체자치를 중심으로 한다는 것이다.²⁷³⁾ 문제는 왜 주민자치의 관념이 모범에 불과한 것으로 위치하고 있는가 라는 것이다. 이와 같은 이해는 주민의 자기 통치에만 지방자치의 근본취지를 두는 견해와는 서로 양립하지 않는다. 또한 모범과 규범의 관계가 문제된다. 이 양자관계를 규범적으로 고찰할 경우 양자를 택일적으로 준별하고, 또한 헌법차원에 한정된 것은 옳지 않으며, 모범은 먼저 헌법 제93조, 제94조 등에 있어서 규범으로서 구체화되어 있고, 법률차원에서도 직접청구제도와 같은 규범으로서 구체화되어 있다. 문제는 법률차원에서의 규범화를 헌법적 모범과 규범과의 관계로서 어떻게 파악하는가, 다시 말하면 이것을 모범에 도입하고 있지만, 비본질적인, 따라서 헌법적 규범과는 단절되어 법률에 의한 개폐에 위임되어진 것으로 보아도 어떨까 하는 것이다. 확실히 모범이 입법에 의한 실현을 기대하고 있는 단계에서는 이것을 실현할 것인가는 입법정책에 맡겨져 있으나, 모범에 적합한 제도가 법률상 설정되어진 후에는 이를 부정하여 임의로 다른 제도를 택하여 대신하려는 것은 이미 입법부가 자유재량의 사항에는 없다고 말하지 않으면 안 될 것이다. 모범은 법률차원에서 구

271) 山下健次, 地方自治權の本質・存在理由の検討方法, 公法研究(第43號), 1981, 179~180頁.

272) 山下健次/小林 武, 前掲書, 96頁.

273) 山下健次, 前掲論文, 180~181頁.

체화되어진 후에는 이 법률에 의하여 실현된 제도와 일치화하여 일종의 헌법 규범적 효과를 가진다고 말할 것이다. 모범에 근거한 법률상의 제도에 관하여 비본질적 부분에 속하는 것으로서 그 개폐를 입법재량에 위임하려는 이해는 정적인(static) 것에 지나지 않는다는 의문이 남는다.²⁷⁴⁾

4) 地方自治權에 관한 새로운 學說

일본에서는 1960년대부터 1970년대에 걸쳐서 공해의 확산과 이에 대한 생명·생활보호의 노력과의 대항상황, 또한 중앙에 있어서 의회제민주주의의 병리현상 등은 지방자치제와 그의 운용의 재고를 불가피하게 하였다. 이는 지방자치권의 본질을 둘러싼 이론에 관해서도 지방자치를 인권보장만을 목적으로 한다는 것으로 이해하거나, 혹은 민주적 통치기구로서의 의의를 재평가하는 형태로 주장되었다. 그러므로 이는 시기를 놓친 이론점검이지만, 사실 그와 같은 전개가 되고, 또한 그것은 지방자치론의 발전에 커다란 의의를 가졌던 것으로 확인될 수 있다.²⁷⁵⁾

(가) 地方自治에 대한 憲法的 總合判斷을 強調하는 學說

이 견해는 학설대립의 상대성에 근거하여 헌법이 보장하는 지방자치의 설명에 있어서 학설은 고유권설, 전래설 혹은 제도적 보장설로 크게 나누어지지만, 그것이 어쨌든 헌법에 의하여 지방자치의 보장을 인정하고 있는 이상 구체적인 보장의 내용에 대하여 문제가 된다면, 단지 상대적인 것에 지나지 않으며, 어떤 설에 근거해도 그것 자체로부터 기본적인 차이를 도출해 낼 수 없다는 것이다. 예를 들면 전래설에 의하더라도 헌법 제93조의 『지방공공단체』에 道都府縣과 市町村의 양자를 포함할 것이며, 경찰사무를 지방사무로 하여 현행경찰법의 규정을 헌법 제92조의 지방자치의 『본래취지』에 반한다고 해석한다는 것이다. 고유권설에 의하더라도 국가사무와 지방적 사무와의 구별의 기준이 전래설에 있어서와 다른 것은 없으며, 또한 법률에 의한 어떠한 규제를 전적으로 부정하는 것은 없을 것이다. 제도적 보장설에 대해서도 마찬가지로 문제의 핵심은 어떤 설에 의하든지 헌법에 의한 보

274) 山下健次, 前掲論文, 181~182頁.

275) 山下健次/小林 武, 前掲書, 98頁.

장의 기본적 내용을 다양한 방법을 이용하여 헌법구조에 합당하게 하는 것에 지나지 않는다는 것이다.²⁷⁶⁾

또한 헌법을 보더라도 그 제92조 이하 규정은 반드시 일의적·확정적인 것이라고 말할 수 없다. 지방자치의 본래취지라는 관념에 대해서도 『헌법구조에 대한 어떤 가치판단을 더할 수 없는 것은 그 내용을 일의적으로 확정할 수 없고』, 『말하자면 그것은 일종의 경향적 개념이고, 근대국가에 있어서 지방자치의 존재이유로부터 도출되는 일정한 기본원칙의 대강을 나타내는 것에 불과하다』는 것에도 불구하고 헌법이 지방자치를 보장하는 것은 입법자에 대한 구속을 의미하며, 단체자치·주민자치의 내용을 일정 한도 이하로 하는 법률은 위헌이 된다. 그렇지만 어떠한 경우에 어떠한 법률이 『지방자치의 본래취지』에 근거할 수 없는 것, 즉 위헌법률로 되는 가는 지극히 곤란한 문제이며, 현대국가의 지방자치에 대한 우수한 헌법적인 가치판단에 근거할 수 없는 것으로 해석할 수 없으며, 또한 거기에서의 헌법적 가치판단의 배경에는 넓은 총합 과학적 인식이 요구될 것이 다고 지적한다.²⁷⁷⁾

그래서 『적어도 규범론으로서 일컬어지는 것』으로서 『일본헌법 제93조, 제94조 및 제95조의 규정은 거기에서 지방공공단체의 의의가 확정될 수 있다면 그에 법률의 위반여부의 판단을 비교적 용이하게 얻게 된다는 것』을 들고 있는데, 『헌법이 정하는 국정의 통치체계는 ... 국민의 기본적 인권을 보장하기 위한 수단이다 ... 지방자치의 보장의 보장이라는 것은 그러한 한 국민·주민은 그의 인권의 보장을 위하여 이종의 통치체계를 가지는 것을 의미한다고 지적한다. 즉 국가의 통치체계에 의한 보장과 지방자치에 의한 보장이다. 다시 말하면 국민·주민은 추상적으로는 국가에 대하여 지방자치를 침해하지 않을 것을 요구하며, 지방자치를 보다 풍부하게 하는 것을 국가에 요구할 권리를 가지는 것이다. 지방자치적 측면에 대하여 보면 지방자치의 보장을 받는 국민·주민이 속하는 지방공공단체와 국가와는 일찍이 국가에 의한 후견적 감독관계가 아니라, 독립·대등한 관계에 입각하고 있으며, 주민자치적 측면에서 보면

276) 室井力, 憲法・地方自治法と自治體・住民, ジュリスト總合特輯 『現代都市と自治』, 1975, 259頁.

277) 室井力, 前掲論文, 259頁

주민의사가 가능한 한 당해 공공단체의 조직·운영에 반영될 수 있는 것이 요구된다고 한다.²⁷⁸⁾

그리고 이와 같은 이해를 구체화하려면, 일본헌법 제94조는 제92조와 함께 행정권과 재정권의 통일적 파악을 요청하고 있다는 점, 행정사무의 배분에 대해서는 지방공공단체우선주의와 시정촌우선주의 원칙이 강조될 수 있고 현상태에서 어떠한 사무와 재원을 자치체에 이양하는 것이 헌법상 요망되는가 라는 점, 조례제정권에 관해서는 국가의 법률은 사무의 성질에 의하여 원칙으로서 보완적·자치촉진적 성격의 것이지 않으면 안 된다는 점, 일본헌법 제93조제2항에 관해서는 교육위원회의 위원공선제를 폐지하고 있는 것은 헌법상 의문이라는 점 등을 지적할 수 있다고 논한다.²⁷⁹⁾

(나) 人權保障과 人民主權의 原理에 立脚한 學說

지방자치권을 인권보장원리 뿐만 아니라 국민주권원리와 관련하여 이해할 수 있는 것을 강조하는 것은 彩原泰雄교수의 1975년의 학회보고이다. 그는 이 보고서에서 인권보장과 관련하여 일본헌법 제8장에 의하여 보장되고 있는 지방자치권도 다른 諸權力과 같이 인권목적을 가지며, 인권의 최대한의 존중을 의무로 하고 있으며, 일본헌법 제92조의 지방자치의 본래취지는 당연히 이러한 의미를 포함하고 있는 것으로 해석된다고 한다. 그렇다면 주민의 인권보장상 불가결한 경우에는 원칙적으로 어떠한 사항에 대해서도 자주적으로 법률의 근거의 유무와 법률규정이 어떠한가에도 불구하고 지방공공단체는 활동할 수 있다고 이해하는 것이 당연할 것이므로 예를 들면 주민의 생명·건강·생활환경의 보전을 위하여 법률로써 정해진 기준을 상회하는 대기오염의 방지기준을 정하는 것이 불가결한 상황에 있어서 당해 법률의 존재를 이유로 그와 같은 조례의 제정을 절대적으로 불가결하다는 것은 주민의 생명권·환경권의 보장을 부정하는 것으로 되며, 논리 필연적으로 인권보장의 목적성·인권의 최대한의 존중의무를 포함하는 지방자치의 본래취지에 반하는 법률로서 위

278) 室井力, 前掲論文, 259~300頁.

279) 山下健次/小林 武, 前掲書, 101頁.

헌이라고 할 수 있을 것이며, 다만 그와 같은 지방공공단체의 활동이 헌법이 정하고 있는 인권에 대하여 실체적·절차적 제한에 따르는 점 및 중앙정부에 고유한 사무에 대해서는 예외가 인정될 수 있다고 해석되는 것은 유보되어 있지 않으면 안 된다고 한다.²⁸⁰⁾

또한 국민주권과의 관계에서는 국민주권원리는 일본헌법에 관해서는 인민주권적 이해를 할 수 있으므로 지방자치의 본래취지에 포함되는 주민자치·단체자치도 이 인민주권의 원칙에 쫓아서 이해되지 않으면 안 된다는 견해를 전제로 다음과 같이 논한다. 먼저 주민자치의 측면에서 「의원이 직접보통선거제도에 근거하여 주민에 의하여 선출되는 것 이외에 조례에 대하여 어떠한 방법으로 주민결정의 제도의 보장 및 의원에 대한 정치책임의 추구·소환제의 보장이 요구」되므로 현행 지방자치법에 있어서 주민참가의 諸制度는 인민주권의 관점에 의하면 헌법상 요구될 수 없는가, 그의 원칙으로 보아 불충분한 점을 재검토하는 것이 요구될 수 있다고 한다. 또한 단체자치의 측면에서는 공적 사무배분에 관하여 인민주권은 인민의 직접의사에 의한 정치를 요구하는 원리이므로 인민주권에서는 그 요구를 보다 용이하게 실정을 숙지하여 실정에 따라 행동하는 조건을 구비하고 있는 지방자치단체에 의한 사무처리가 우선되지 않으면 안 되므로 1949년의 샤프권고에 기하여 1950년의 「지방행정조사 위원회의」에 의한 「행정사무재분배에 관한 권고」가 말하는 국가의 사무는 국가의 존립을 위하여 직접 필요한 사무 및 전국적 규모의 사무 등에 한정될 수 있다는 논의는 오늘날에도 적극적으로 참조하는 것이 가능하며, 중앙정부에 유보되는 사항은 법률로써 제한 열기적으로 명확하게 될 수 있지만, 그것까지도 법률로써 중앙정부에 유보되는 사항을 임의로 정할 수는 없고 지방우선을 요구하는 일본헌법상의 국민주권=인민주권원리로부터의 제약이 있다는 등의 결론을 도출하고 있다.²⁸¹⁾

(다) 新固有權說

종래에 일본에 있어서도 자치권의 법적 가능성에 대하여 소극적으로 해석을 하여왔다. 그러나 최근 지방자치단체의 자치권을 좀더 적극적으로

280) 彩原泰雄, 地方自治の本質, 法律時報(84卷3號), 1976, 134頁,

281) 彩原泰雄, 前掲論文, 134~139頁.

로 해석하려는 시도가 이루어지고 있다. 명치헌법의 초기에 있어서는 자치권의 근거에 대하여 고유권설, 전래설 등을 다양하게 논하는 정도의 의미가 있었다. 만약 지방자치라고 일컬어지면 헌법학설로서의 고유권설에 의하더라도 초헌법적이라고는 할 수 없지만, 국가의 법률에 의한 지방자치제도의 본래의 헌법학설의 내용에 함당하지 않으면 안 된다는 것이 법이론상 강조되었다. 다시 말하면 자치권의 근거에 관한 헌법학설이 구체적인 입법에 대하여 중요한 영향을 미친다. 이와는 반대로 일본헌법에서는 헌법자체가 명문으로 지방자치를 보장하고 있으므로 자치권의 근거에 관한 헌법학설을 논할 실익이 없다고 해도 좋을 것이다. 가능하다면 자치권의 근거에 관한 논의는 지방자치제도에 대한 헌법개정의 법리적 한계를 논할 경우에만 약간의 의미를 가짐에 불과하다. 예를 들면 헌법학설인 고유권설에 따르는 때에는, 아마 일본헌법 제96조의 개정절차에 의하더라도 초헌법적인 존재라고 생각되는 지방자치제도를 전부 폐지하는 것은 불가능하게 된다. 왜냐하면 이와 같은 개정은 헌법개정의 법리적 한계를 넘어서기 때문이다.

이와 같이 일본헌법에서는 자치권의 근거에 관한 헌법학설을 논의할 필요성이 없다고 하지만, 통설인 전래설을 전제로 하는 경우에 재정권에 대한 일정한 범위에 있어서 법률에 의하더라도 불가침하다고 생각되는 자치체의 고유의 권능이 실정헌법상 존재하는 것으로 해석되고 있다. 이러한 사고방법은 고유권설과는 구별되는 것이고, 종래의 고유권설과 구별하기 위하여 신고유권설이라고 불리어 진다.²⁸²⁾

여기서 주의하여야 할 점은 신고유권설이 통설의 전래설을 전제로 하여 성립되었다는 것이다. 이점에 대하여 어떤 이유로 고유권설이 아닌 전래설을 전제로 하여 신고유권설을 전개한데 대하여 의문이 제기되지 않을 수 없다. 틀림없이 순수 이론적으로는 전래설에 의한 고유설을 전제로 하는 방법이 신고유권설의 전개에 있어서도 유리할 것이다. 그러나 법실천론적으로는 통설인 전래설을 전제로 한 경우에 있어서도 여전히 신고유권설의 성립이 사람에게 따라서는 보다 더 설득력이 있지 않을까 생각된다. 신고유권설의 전개 그 자체는 일본헌법에서 『고유권으로서 자치재정권』의

282) 北野弘久, 憲法と地方財政權, 勁草書房, 1980, 25~27頁.

법적 가능성을 구체적으로 시사한다고 말할 수 있다. 이러한 신고유권설은 내용적으로는 『주민주권론』, 『납세자주권론』을 기초로 하고 있다.²⁸³⁾

재정권은 국가의 차원이든, 자치체의 차원이든 본래 국민(국가의 차원) 또는 주민(자치체의 차원)이 가진다. 국민 또는 주민이 가지는 재정권은 구체적으로는 의회를 통하여 행사된다. 일반적으로 재정권의 본질은 입법권이며, 재정권은 입법권의 한 태양이라고 말하지만, 그의 근거는 이와 같이 본래 국민 또는 주민이 재정권을 가진다는 점에서 찾아져야 한다. 국세의 존재방식에 대해서는 국민이 국회를 통하여 결정하는 것과 같이 지방세의 존재방식에 대해서는 주민이 지방의회를 통하여 결정하는 것이 원칙이다. 따라서 헌법이론상 국세에 대해서는 조세법률주의가 지배하는데 반하여 지방세에 대해서는 조세조례주의가 지배한다고 한다. 그래서 세무행정청은 국세는 법률에 따라서, 지방세에 대해서는 조례에 따라서 부과·징수를 행사하는 것이 당연하다고 한다.²⁸⁴⁾

(3) 租稅法律主義와 租稅條例主義

일본헌법 제84조는 『새로이 조세를 부과하거나 혹은 현행의 조세를 변경할 경우에는 법률 또는 법률이 정하는 조건에 의하여야 한다』고 규정하고 있다. 이의 조세법률주의와 과세에 관한 정함을 조례에 의하도록 하는 것과의 관계가 문제된다.²⁸⁵⁾

이에 대하여 조례에 의한 지방세의 부과·징수를 정한 지방세법의 합헌성이 논하여지게 되었다. 일본 최고법원의 판례도 일찍이 지방세조례는 지방세법의 위임에 근거하여 정해진 것이므로 헌법 제84조에 반하지 않으며, 지방세조례의 합헌성의 근거를 『법률의 위임』에서 찾는 견해를 보였다.²⁸⁶⁾ 하지만 그 당시 유력하였던 것은 조례의 준법률성을 근거로 하여 지방세법의 범위 내에서의 조례로 정하는 것을 조세법률주의의 예외로 보는 설²⁸⁷⁾이었으며, 더구나 헌법 제84조의 『법률』에는 조례도 포함

283) 北野弘久, 前掲書, 27頁.

284) 北野弘久, 前掲書, 31頁.

285) 高田敏, 條例論, 雄川一郎 外 編(現代行政法大系)8, 1984, 193頁.

286) 最決昭和28・4・30行集7卷4號, 909頁.

된다는 설²⁸⁸⁾도 이미 나타났었다. 어쨌든 이 논의는 학설·판례합헌이라는 측면에서 모두 일치하며, 다만, 그 근거에 관해서는 차이를 보이고 있다.

지방자치단체의 자치권의 하나로서 자주재정권을 가지며, 지방자치보장에 맞추어 중요성이 인식되어짐에 따라 지방세에 관하여 조례로 정하는 것은 헌법에 의하여 수권되어진 것이라는 견해가 통설로 되고 있다. 즉 앞에서 거론한 것 중 특히 지방세법의 위임을 받아 처음부터 조례에 의한 과세가 가능하다는 설은 헌법자신이 통치단체로서의 지방자치단체에 보장한 자주재정권의 핵심인 과세권을 법률수준으로 가치를 하락시키려는 것이므로, 성립되어서는 안 된다. 오늘날의 통설적인 견해에도 약간의 변화가 있지만, 예를 들면 지방자치체가 자치권의 한 내용으로서의 『재정고권』을 가지는 것을 근거로 하여 개별적인 법률의 위임이 없이 지방세조례는 제정될 수 있으며, 애초부터 헌법 제84조에서 말하는 법률은 조례를 포함한다는 설²⁸⁹⁾ 및 지방자치체에 고유권인 재정권이 존재하는 것이므로 헌법 제84조의 『법률』은 지방세에 대해서는 『조례』를 의미하며, 주민은 이 조례에 의하여 처음부터 납세의무를 부담하게 된다는 『조세조례주의』가 지방세에 관하여 요청된다는 설²⁹⁰⁾이 지지를 받고 있다.

법원도 秋田市國民健康保險稅條例事件 第1審判決²⁹¹⁾에서 『새로이 지방세를 부과하거나 혹은 현행의 지방세를 변경하고자 하는 경우에는 조례에 의하여 그 조세요건, 절차 등을 정할 것을 요한다』는 견해였으며, 또한 그의 공소심판결²⁹²⁾에서 법원은 보다 명료하게 『헌법 제92조에 비추어 보면 ...조세(지방세)조례주의가 요청될 수 있으며, 이런 의미에서 헌법 제84조에서 말하는 『법률』에는 지방세에 대해서는 조례를 포함하는 것으로 이해할 수 있다』고 판결하였다. 그리고 大牟田市電氣稅訴訟의 福岡地裁判決²⁹³⁾에서 법원은 『헌법은 지방공공단체에 자주재정권·과세권

287) 佐藤功, ポケット註釋全書(4)·憲法, 1955, 503頁.

288) 宮澤俊義, 日本國憲法, 1955, 712頁.

289) 成田頼明, 法律と條例, 清宮四郎 外 編, 憲法講座4, 1959, 206頁.

290) 北野弘久, 新財政法學·自治體財政權, 1977, 503頁.

291) 秋田地判昭和54·4·27行集30卷4號, 891頁.

292) 仙台大秋田支判昭和57·7·23行集33卷7號161頁.

293) 福岡地判昭和55·6·5判時966號, 3頁.

을 자치권으로서 보장하며, 자치권을 구체화하는 헌법 제94조에서 말하는 행정의 집행에는 조세의 부과·징수가 포함되고, 헌법상 지방공공단체에 인정되는 과세권은 추상적인 권능에 그치고 그의 구체화는 법률의 규정에 기대하지 않을 수 없다』고 판결하고 있다.

지방자치체의 자주재정권의 핵심인 과세권은 지방자치체가 자주적 통치단체이기 때문에 불가결한 요소이다. 그러므로 지방세에 대해서는 주민의 대표회의에서 제정되는 조례에 의하여 부과·징수된다고 하는 조세조례주의가 헌법이 예정하는 것이라고 할 수 있을 것이다.²⁹⁴⁾

3. 地方分權化와 地方稅法の 改正

일본에 있어서는 위에서 살펴본 바와 같이 장기간의 논의를 거쳐 지방화시대, 즉 지방분권을 추진하게 되었으며 이와 아울러 많은 범영역에 있어서 개정이 이루어지게 되었다. 이번 지방분권개혁에 있어서 과제로 남겨진 중요한 문제 중의 하나가 국고보조부담금의 조정합리화와 지방세재원의 충실이다.

지방분권개혁에 의하여 지방공공단체의 자주적 결정권을 확대하려면 사무배분을 고려하는 것만으로는 충분하지 않고, 사무수행을 실질적으로 지원하는 재정면에 있어서 지방분권화가 행하여지지 않으면 목적을 달성할 수 없게 된다. 재정면에 있어서 지방분권화는 지방공공단체가 자치권을 보장받으면서도 국가의 일부이므로 어떠한 재정조정제도가 필요하다면, 수입면에 있어서 지방세 이외의 지방교부세를 포함하여 전체적인 것으로 구상되어야 하며, 지출면에 대해서는 예산편성에 있어서 자주성이 확보되지 않으면 안 되며, 지방자치단체의 재정권을 포괄적으로 검토하는 것이 불가결하다고 한다.²⁹⁵⁾ 이러한 개혁의 일환으로서 지방공공단체의 재정권, 즉 지방세에 대한 국가의 관여를 약간 줄이려고 한다.

과세자주권의 헌법상 의의에 대하여 여러 가지 학설이 있지만, 적어도 지방공공단체에는 헌법에 근거를 두고 있는 과세권이 있으며, 현행 지방세법이 이것을 구체화하는 동시에 상당히 제약하는 존재라는 인식은 학

294) 山下健次/小林 武, 前掲書, 197頁.

295) 櫻井敬子, 地方稅財源の充實確保, 『地方自治・地方分權』ジュリスト増刊(2000. 5), 112頁.

설상 공유되고 있다.²⁹⁶⁾ 이번 개혁에서는 법정외보통세의 신설·변경에 따라 필요한 자치대신의 「허가」가 심사사항을 한정하였던 결과 「同意付協議」로 개정하려는 동시에 법정외목적세가 같은 절차로 창설되어진 것 이외에 표준세율을 채용하지 않는 경우의 「신고」, 個人市町村民稅의 제한세율에 대해서는 1998년 稅制改正으로 폐지되었다. 이와 같이 지방분권화를 추진하는 과정에서 지방자치단체의 과세자주권을 보장하려는 취지에서 다소 지방세법이 개정되게 되었다.

(1) 法定外普通稅의 許可制度의 廢止

법정외보통세는 1999년 지방세법이 개정되기 전에 인정되어 오던 제도이다. 즉 구지방세법 제261조는 「법정외보통세의 신설·변경에 있어서 세수의 존재와 재정수요의 유무가 분명한 경우에는 허가 받지 않으면 안 된다」고 규정하고, 단 「국가의 경제정책에 비추어 적당하지 않다」는 등의 사유가 있다고 인정되는 때에는 「허가되지 않을 수 있다」고 규정하고 있었다. 다시 말하면 지방자치단체는 법률이 정하고 있는 세목 이외에 자치대신의 허가를 받아서 각 지방자치단체의 개별사정에 따라서 조례로써 보통세를 신설하는 것이 가능하였다. 이러한 법정외보통세는 지방자치단체의 재정자치권에 기초하여 지방자치단체가 독자적으로 세목을 신설하는 것이다. 1999년 지방세법의 개정을 통하여 이러한 지방자치단체의 법정외보통세의 신설에 대하여 자치대신의 허가제도를 과세자주권을 존중한다는 관점에서 폐지하고, 「허가되지 않을 수 있다」는 요건이 협의사항으로 변경되어진 결과 이 단서조항은 존속하게 되었다. 전자, 즉 세원의 소재와 재정수요의 유무라는 2 가지 요건이 자치대신의 심사사항으로부터 제외되어진 것은 지방공공단체의 자주적인 판단을 존중하는 것이므로 국가의 관여를 축소하는 것이라고 할 수 있다.²⁹⁷⁾

이와는 달리 후자의 자치대신의 관여형태의 변화에는 어떠한 의미가 인정될 수 있을까? 이 「同意付協議」에 대해서는 지방자치법상의 새로운 룰(rule), 즉 서면주의(지방세법 제250조제2항), 구체적 기준의 작성·

296) 金子 宏, 前掲書, 93~95頁.

297) 櫻井敬子, 前掲論文, 112頁.

공표의무(지방세법 제250조의2), 표준처리기간의 공표(지방세법 제250조의3제1항)가 적용되는 것이므로 종래의 허가제와는 기본적으로 다르다는 평가도 있지만,²⁹⁸⁾ 최종적으로는 자치대신의 동의를 얻지 않으면 안 되는 이상 법정외보통세를 신설·변경할 수 있는가의 결정권은 당연히 자치대신에게 있다고 말할 수 있으며, 그러한 것은 종래의 허가제와 실질적으로 크게 다르지 않다는 견해도 있다.²⁹⁹⁾ 법규정상 단순히 협의에 그치지 않고 동의를 얻는 것이 요구되고 있지만, 협력사항과는 다른 별도의 동의사항이 규정되어 있지 않는 이상 동의는 협의를 다한 결과로서 부여되는 것이므로 그 절차의 근본은 협의를 다하는 것에 있다고 생각된다. 그리고 협이가 이루어지지 않는 경우 國家地方 係爭處理委員會에 심사를 신청할 수 있으며(지방세법 제250조의13제3항), 동위원회는 심사의 이유를 부친 결과를 공표하기로 되어 있지만(지방세법 제250조의14제4항), 재판적 구제는 예정되어 있지 않으며(지방세법 제251조의5제1항 참조), 협의를 하고 동위원회의 권고에도 불구하고 자치대신이 동의를 하지 않으려는 경우 지방공공단체는 자기의 판단으로 법정외세를 창설할 수 있다는 것이 적절하다. 그렇지 않으면 不同意의 『처분성』을 긍정하는 것은 규정상 곤란할 것이므로 허가제의 폐지에 대신하여 재판적 구제의 여지를 좁히는 것은 어렵고 동규정의 개정의 취지에 합당하지 않다. 『同意付 協議』는 효력요건이 아니며, 지방공공단체의 의하여 법정외세의 신설·변경을 위한 절차요건으로 이해할 수 있을 것이다.³⁰⁰⁾ 이렇게 되면 협의제도는 종래의 허가제와는 근본적으로 다르게 된다.

(2) 法定外目的稅의 創設

조세란 원래 일반수입의 조달을 목적으로 하고 있으며, 법정외보통세의 설정의 길을 열면 재원조달이라는 면에서는 지장이 없다는 등의 이유로

298) 林崎理/内藤尚志, 地方分權推進計劃について— 國家補助負擔金の整理合理化と地方稅財源の充實確保を中心として, 地方財政37卷7號, 1998, 55頁 이하, 142頁.

299) 和田八東, 自主財源と地方稅, 都市問題研究(第49卷10號), 1997, 33頁.

300) 이 점에 대하여 碓井교수는 법정외세 및 기채에 관한 국가의 동의를 『공권력의 행사』로서 재판에 의한 구제에 대하여 언급하고 있지만, 동시에 일정한 경우에 『동의를 효력요건은 아니다』고 해석할 가능성이 있게 된다. 碓井光明, 要說·自治體財政·財務法, 學陽書房, 1999, 49頁, 96頁.

1950년 지방세법의 제정 시에는 법정외의 세목으로서도 법정외보통세만을 창설하여 목적세는 水利利益稅 및 공동시설세에 한정하기로 하였다.

그러나 그후 1955년부터 1975년 초기에 걸쳐 지방세에 있어서는 도시계획세, 경유거래세, 자동차취득세, 사업소세 등의 목적세가 신설되는 등 수익과 부담의 대응관계가 명확한 목적세도 충실에 합당하다는 상황에 있었다. 이러한 가운데 지방분권추진위원회의 제2차 권고에서 『주민의 수익과 부담의 관계가 명확히 되며, 과세의 선택의 폭을 넓히는 데에도 연계된다』는 관점에서 새로이 법정외목적세의 창설을 도모하도록 권고가 행하여지고 『지방분권추진계획』에 있어서도 그의 창설이 언급되어진 것에 입각하여, 이에 요구되는 법개정이 행하여진 것이다.³⁰¹⁾

이 경우 지방분권추진위원회의 제2차 권고 및 지방분권추진계획에 있어서 법정외목적세에 대해서도 『국가와 사전협의를 거쳐 법정외보통세와 같이 국가의 동의를 요하는 것으로 한다』고 되어 있으며, 그 절차는 동개정 후의 법정외보통세에 준하는 절차에 따라 법에 규정하기로 한다는 것이다. 이번 개정에서 道府縣 및 市町村은 법정의 자동차취득세, 도시계획세 등의 세목 이외에 『별도로 세목을 창설하여 목적세를 부과할 수 있다』고 하였으며(지방세법 제4조제6항, 제5조제7항), 道府縣 또는 市町村에 대해 『조례로 정하는 특정한 비용에 충당하기 위하여 법정외목적세를 부과할 수 있다』고 규정되었다(지방세법 제731조제1항).³⁰²⁾

道府縣 또는 市町村은 법정외목적세의 신설 또는 변경을 하고자 하는 경우에는 사전에 자치대신과 협의하여 동의를 얻지 않으면 안 된다(지방세법 제731조제2항). 법정외목적세의 신설 또는 변경에 관한 협의의 신청을 받은 자치대신은 그의 취지를 大藏大臣(재무부장관)에 통지하며, 대장대신은 당해신청에 대하여 이의가 있을 때에는 자치대신에 그 취지를 의사표시할 수 있다(지방세법 제732조). 자치대신은 법정외목적세의 신설 또는 변경에 관한 『협의』의 신청을 받은 경우 국세·지방세와 과세표준을 같게 하여 주민의 부담이 현저하게 과중하게 되는 경우 지방단체 사이에 상품의 유통에 중대한 지장을 주는 경우 및 국가의 경제시책에

301) 松本 英昭, 新地方自治制度 詳解, ぎょうせい, 2000, 429頁.

302) 松本 英昭, 前掲書, 430頁.

비추어 적당하지 않는 경우(법정의보통세에 관한 소극적 요건과 같음)를 제외하고는 법정의목적세의 신설 또는 변경에 『동의』하지 않으면 안 된다(지방세법 제733조). 또한 이 동의에 대하여 자치대신이 조건을 붙이는 것 등은 인정되지 않는다.³⁰³⁾

또한 법정의목적세는 당해 都道府縣·市町村의 구역 외에 소재하는 토지, 가옥, 물건 및 이로부터 생기는 수입, 이러한 구역 외에 소재하는 사무소 및 사업소에 있어서 행하여지는 사업과 이와 병행하여 이로부터 생기는 수익 및 공무상 혹은 사업상의 사유에 의한 부상 혹은 질병에 기인하여 받는 급부로서 법령이 정하는 것(노동기준법 혹은 선원법의 규정에 의하여 급부를 받는 재해보상)에 대하여 부과할 수 없으며(지방세법 제733조의2), 법정의목적세의 징수는 징수의 편의에 따라 당해단체의 조례가 정하는 바에 의하며, 보통징수, 신고납부 혹은 證紙徴收의 방법에 의하여 행하여 진다(지방세법 제733조의3).

(3) 標準稅率

표준세율을 채택하지 않을 경우에 국가에의 사전신고 등에 대해서는 과세자주권의 존중의 관점에서 폐지하였다.

(4) 制限稅率

제한세율은 총합적인 세부담의 적정화를 도모하기 위하여 그의 전면적인 폐지는 적당하지 않지만, 個人市町村住民稅에 있어서는 주민 스스로가 부담을 결정하는 성격이 강하므로 個人道府縣住民稅에 제한세율이 없는 점과의 균형 등을 고려하여 폐지되었다.

4. 現行 日本 地方稅의 稅目

현행 일본지방자치법 제223조는 보통지방자치단체는 법률이 정하는 바에 따라 지방세를 부과 징수할 수 있다고 규정하고 있다. 지방자치단체가 그의 사무를 처리하기 위해서는 막대한 세입을 필요로 하지만, 지방

303) 松本 英昭, 前掲書, 430~431頁.

세는 지방자치단체의 자주재원일 뿐만 아니라, 그의 세입에 있어서 최고의 비중을 차지하고 있다. 그러한 의미에 있어서 지방자치단체에 최고 중요한 재원이다.

지방세의 종류는 지방세법이 정하고 있다. 현행 일본의 지방세법은 지방세로서 道府縣稅 및 市町村稅를 제정하고, 각각 보통세와 목적세로 크게 나누고 있다. 보통세는 그 수입의 용도를 특정하지 않지만, 일반경비에 충당하기 위하여 과세되는 것이며, 목적세는 특정한 사용목적에 충당하기 위하여 과세되는 것이다. 보통세는 법정보통세와 법정외보통세로 나누어지지만, 법정보통세는 세목이 지방세법에 의하여 명시되어 있는 것을 말하며, 법정외보통세는 세목이 지방세법에 명시되어 있지 않은 것을 말한다. 목적세에 대해서는 종래 법정외목적세를 인정하지 않았지만, 1999년 『지방분권의 추진을 도모하기 위한 관련법률의 정비 등에 관한 법률』에 의하여 지방세법의 개정을 통하여 인정되게 되었다. 따라서 목적세도 법정목적세와 법정외목적세로 구분된다. 즉 법정목적세는 그 설정이 지방세법에 의하여 의무화되어진 것과 그 설정이 보통지방공공단체의 임의에 맡겨진 것이 있다.

道府縣稅와 市町村의 세목은 다음과 같다(지방세법 제4조와 제5조). 그러나 東京道와 그의 특별구에 대해서는 약간 달리 정하고 있다.

(1) 道府縣稅

도부현세에는 보통세와 목적세가 있다(지방세법 제4조제1항).

1) 法定普通稅

법정보통세에는 道府縣民稅(제1호), 事業稅(제2호), 地方消費稅(제3호), 不動產取得稅(제4호), 道府縣담배稅(제5호), 골프장利用稅(제6호), 自動車稅(제7호), 鑛區稅(제8조), 狩獵登錄稅(제9조)가 해당한다(지방세법 제4조제2항). 도부현은 제2항에 언급된 법정보통세 이외에 별도로 세목을 창설하여 보통세를 부과할 수 있다(지방세법 제4조제3항). 이에 해당하는 固定資產稅(대규모 공장과 발전소 등의 시설이 있는 경우에 특별적으로 과세)가 있다.

2) 法定外普通稅

일본 지방세법 제259조는 「道府縣은 도부현법정의외보통세를 신설하거나 혹은 변경하고자 하는 경우에는 사전에 자치대신과 협의하여 그의 동의를 얻어야 한다」고 규정하고 있다. 이 경우 자치대신이 협의 신청을 받은 때에는 그 취지를 大藏大臣에게 통지하여야 하며(동법 제260조제1항), 대장대신은 그 통지를 받은 경우 그 협의신청과 관련하여 도부현법정의외보통세의 신설 또는 변경에 대하여 이의가 있는 때에는 자치대신에 대하여 그 취지를 말할 수 있다(동법 제260조제2항). 자치대신은 동법 제259조에 의한 협의신청을 받은 경우에는 당해 협의신청과 관계있는 도부현법정의외보통세에 대하여 첫째, 국세 또는 다른 지방세와 과세표준이 동일하고, 주민에게 현저하게 과중한 부담을 주는 경우, 둘째, 지방자치단체간에 상품의 유통에 중대한 장애를 주는 경우, 셋째, 제2호에 언급된 것 이외에 국가의 경제시책에 비추어 적당하지 않은 경우에는 동의를 하지 않을 수 있다(동법 제261조).

도부현법정의외보통세는 도부현 밖에 소재하는 토지, 가옥, 물건과 그로부터 발생하는 수익, 도부현 밖에 소재하는 사무소 및 사업소에 있어서 행하여지고 있는 사업과 그 사업으로부터 발생하는 수익 및 공무상 또는 업무상의 사유로 인한 부상 또는 질병에 기인하여 받는 급부로서 政令이 정하는 것에 대하여 부과할 수 없다(동법 제262조).

법정의외보통세로서 1998년 현재 부과되고 있는 세목으로는 석유가격조정세(1개 단체), 핵연료세 및 핵연료물질 등 취급세(13개 단체)이며, 14개의 도부현에서 신설하였다.³⁰⁴⁾ 1997연말을 기준으로 205억엔의 세수를 확보하였으며,³⁰⁵⁾ 1998년에는 결산기준으로 207억엔에 이르러 지방세수총액의 0.06%를 차지하였다.³⁰⁶⁾

핵연료세는 원자력발전소의 입지에 따른 지역주민의 생활안정, 복지향상 그리고 방재대책의 강구 등을 위한 재정수요증가에 대처하고자 도입된 것으로 현재는 정착된 제도이다. 1971년 福井縣에서 도입된 것으로

304) http://www.mha.go.jp/czaisei/h_gai.html.

305) 松本 英昭, 前掲書, 427頁.

306) http://www.mha.go.jp/czaisei/h_gai.html.

서 과세표준은 발전용원자료에 삽입한 핵연료의 가액이며 세율은 핵연료 가액의 100분의 7이다.

석유가격조정세는 沖繩縣이 미국으로부터 복귀됨에 따라 縣 내의 다른 섬지역에서 연료용석유제품의 판매가격에 대하여 본토복귀 후에도 같은 가격을 유지하고 재정수요의 증가에 대처하기 위해 실시되었다. 복귀 전에는 충승현의 연료용 석유제품의 거래가격이 충승본토와 섬지역이 동일하였다. 그러나 복귀 후에는 자유가격제도로 바뀌어 운송비용이 높아진 섬지역에서는 본토에 비해서 가격이 높아지게 되었다. 이런 관계로 충승현 내에서 판매되는 연료용 석유제품 중에서 휘발유에 대한 휘발유세가 본토와 가격차이가 크게되어 휘발유판매에 대해서 석유가격조정세를 부과하고 그 수입으로서 섬지역 연료용석유제품의 가격을 조정하였다.

핵연료물질등취급세는 청삼현에서 처음으로 상업적인 차원의 핵연료 사이클 시설의 건설에 따른 재해방지대책 및 안정성에 대한 홍보를 비롯해서 생업안정대책, 민생안정대책 등을 충실하게 추진하기 위한 재정수요에 충당하기 위해서 도입된 세목이다.

3) 目的稅

도부현의 목적세에는 自動車取得稅, 輕油去來稅, 入獵稅(이상 3가지稅는 의무적)가 있으며(지방세법 제4조제4항), 그 이외에 도부현은 목적세로서 水利地益稅(임의적)를 부과할 수 있다(지방세법 제4조제5항). 또한 도부현은 제4항과 제5항에서 규정하고 있는 것 이외에 별도로 세목을 창설하여 목적세를 부과할 수 있다(지방세법 제4조제6항).

4) 法定外目的稅

일본 지방세법 제731조제1항은 「道府縣은 조례로 정하는 특정한 비용을 충당하기 위하여 법정외목적세를 부과할 수 있다」고 규정하고 있으며, 동조제2항에서는 「道府縣 또는 市町村은 법정외목적세를 신설하거나 혹은 변경하고자 할 경우에는 사전에 自治大臣과 협의하여 그의 동의를 얻어야 한다」고 규정하여 道府縣의 법정외목적세의 부과·징수에 대한 근거를 부여하고 있다.

(2) 市町村稅

시정촌세도 도부현세와 마찬가지로 보통세와 목적세로 구성되어 있다(지방세법 제5조제1항).

1) 普通稅

시정촌의 보통세로서는 市町村民稅(제1호), 固定資産稅(제2호), 輕自動車稅(제3호), 市町村담배세(제4호), 광산세(제5호), 특별토지보유세(제6호)가 있다(지방세법 제5조제2항). 그 외에 시정촌은 제2항에 규정된 것 이외에 별도로 세목을 창설하여 보통세를 부과할 수 있다(지방세법 제5조제3항).

2) 市町村法定外普通稅

일본의 지방세법은 제669조에서 『시정촌은 시정촌법정의보통세를 신설하거나 혹은 변경하고자 하는 경우에는 사전에 자치대신과 협의하여 동의를 얻지 않으면 안 된다』고 규정하고 있다. 이와 같이 시정촌의 법정의보통세를 인정하면서 일정한 중앙정부의 관여를 인정하고 있다.

법정의보통세로서 사리(砂利)채취세와 별장등소유세가 부과되고 있으며, 총 7개 시정촌이 이를 도입하였다. 이 중 6개 지방자치단체가 사리채취세를, 나머지 1개 지방자치단체는 별장등소유세를 각각 부과하고 있는데, 1997년도에 세수가 6억엔에 이르고 있다.³⁰⁷⁾

사리채취세는 사리채취장이 사리운반을 위한 대형트럭의 빈번한 왕래로 인해서 도로의 보수·확장·교통안전대책 등을 특별한 재정수요가 발생하기 때문에 그 부담을 원인자인 사리채취업자에게 부담시키는 세목이다.

별장등소유세는 급증하는 별장 등으로 인한 비정주인구에 대한 공공시설의 정비·운영에 필요한 재정수요에 대처하기 위하여 부과되는 세목이다. 별장등소유세의 성격은 별장 등 소유자가 받은 행정서비스에 대한 응분의 부담이라는 수익자 부담적 성격과 별장 등에 대한 이른바 재산과세적인 성격을 지닌 세목이다. 별장등소유세는 靜岡縣 熱海市는 바다와

307) 松本 英昭, 前掲書, 427頁.

산, 온천이 많은 관광도시로서 수도권에서 교통이 편리한 지역으로서 주말전용별장 등 이른바 리조트별장이 급증하여 기존주민에게는 환경위생정비시설, 하수도정비시설, 도로정비, 소방시설정비 등 특별한 재정수요를 가져와 1976년에 5년간 한시조례로 신설되었다. 그러나 그 후 조례개정을 통하여 현재에 이르고 있다.

그 이외에도 상품권발행세(18개 지방자치단체), 광고세(2개 지방자치단체), 문화관광시설세(2개 지방자치단체) 및 古都稅, 요트·모터보트세(해당 지방자치단체가 없음)가 1990년까지 실시되었으나 모두 폐지되었다.

古都稅는 사찰에 소재하는 문화재의 소유자가 문화재를 공개하고 있는 당해 사찰의 입장객으로부터 대가를 징수하는 경우에 입장하는 자에게 부과하는 세목으로서 그 대표적인 것으로는 1966년부터 5년간 실시된 祭良縣 문화관광세가 있으며, 1956년부터 1979년까지 부과된 京都市 문화보호특별세가 최초의 관광시설세였다. 그 후 古都保存協力稅로 명칭이 변경되었다. 또한 1985년부터 1988년까지 京都市에서 징수된 고도세가 있다. 유명한 관광지인 日光市 등에서도 문화관광시설세가 1973년부터 1994년 6월까지 부과·징수되었다. 고도세는 京都市가 문화재나 경관의 보호, 기념사업 재원마련을 위해서 계획한 것으로 시내 유명사찰의 관람료에다 세금을 부과시킨 것으로서 10년 기한의 한시 조례로서 운영하였다.

문화관광시설세는 문화재를 관람할 때에 관람자에게 부과하는 것이다. 문화재를 관람하기 위해서 관광객이 집중됨에 따라서 도로, 주차장 등 관광시설의 정비를 위해서 필요로 하는 특별한 재정수요에 대처하기 위한 것이다.

상품권발행세는 도시적 성격이 강하고 과세객체의 파악이 용이하며 징세비도 적게 소요되며 징세율도 높았다. 대도시를 중심으로 주민복지의 증진, 중소기업진흥, 도시기반정비를 위한 재정수요를 충당하기 위해서 1920년부터 징수되었으나 1995년에 소비세와 이중과세문제, 납세자간의 불공평 등의 문제로 인하여 폐지되었다.

3) 目的稅

시정촌의 목적세에는 鑛泉浴場이 소재하는 시정촌이 부과하는 入湯稅(지방세법 제5조제4항)와 지방세법 제701조의31제1항제1호의 指定都市

등이 부과하는 사업소세가 있는데 이는 모두 의무적이다. 또한 도시계획세, 水利地益稅, 공동시설세, 택지개발세, 국민건강보험세(이상 5가지 稅는 임의적)가 있다(지방세법 제5조제6항). 뿐만 아니라 시정촌은 제4항, 제5항에 규정하고 있는 것과 제6항 각호에 해당하는 것 이외에 별도로 세목을 창설하여 목적세를 부과할 수 있다(지방세법 제5조제7항). 동경도와 특별구에서는 도도현과 시정촌과 같은 과세를 하고 있지만 특별구 구역 내의 고정자산세는 도가 부과징수하는 등의 특례가 인정되고 있다.

4) 市町村法定外目的稅

일본 지방세법 제731조제1항은 『市町村은 조례로 정하는 특정한 비용을 충당하기 위하여 법정외목적세를 부과할 수 있다』고 규정하고 있으며, 동조제2항에서는 『道府縣 또는 市町村은 법정외목적세를 신설하거나 혹은 변경하고자 할 경우에는 사전에 自治大臣과 협의하여 그의 동의를 얻어야 한다』고 규정하여 시정촌의 법정외목적세의 부과·징수에 대한 근거를 부여하고 있다.

5. 要約과 示唆點

일본은 최근 지방분권개혁과 관련하여 지방세제에 많은 변화를 가져왔다. 1994년 12월 각의는 『지방분권추진에 관한 대강방침』을 결의하고, 이에 근거하여 1995년 지방분권추진법을 제정하고 지방분권추진위원회가 발족되었다. 지방분권추진위원회의 권고는 지방세의 충실확보와 과세자주권의 존중 등 지방세에 관하여 총론적인 내용을 제안하였다. 이러한 권고에 부응하여 1999년 『지방분권위 추진을 도모하기 위한 관련법률의 정비 등에 관한 법률』에 의하여 지방세법과 지방자치법이 개정되었다.

일본에서도 해석론상 지방자치권, 즉 조례제정권의 확대와 관련하여 그 동안 많은 헌법이론적 논쟁을 거쳐왔다. 그 논의의 중점은 일본헌법 제92조, 제94조 및 제84조의 해석상의 문제에 관한 것이었다.

특히 지방자치단체의 과세자주권과 관련하여 일본헌법 제84조의 『새로이 조세를 부과하거나 혹은 현행의 조세를 변경하고자 하는 경우에는 법

를 또는 법률이 정하는 조건에 의하여야 한다』는 규정의 해석을 둘러싸고 견해의 대립을 가져왔다. 조례의 준법률성을 근거로 하여 지방세법의 범위 내에서 조례로 정하는 것을 조세법률주의에 대한 예외로 보는 설과 일본헌법 제84조의 「법률」에는 조례도 포함된다는 설이 나타났다. 즉 지방자치단체가 자치권의 한 내용으로서의 「재정고권」을 가지는 것을 근거로 하여 개별적인 법률의 위임 없이 지방세조례를 제정할 수 있으며, 애초부터 헌법 제84조에서 말하는 법률은 조례를 포함하며, 지방자치단체의 고유권인 재정권이 존재하므로 헌법 제84조의 「법률」은 지방세에 대해서는 「조례」를 의미하며, 주민은 이 조례에 의하여 처음부터 납세의무를 부담하게 된다는 「조세조례주의」가 지방세에 관하여 요청된다는 설이 지지를 받고 있다.

이러한 장기간의 논의는 지방분권의 추진에 영향을 미치게 되어 지방자치단체의 재정권을 포괄적으로 검토하는 것이 불가결하게 되었으며, 이러한 개혁의 일환으로서 지방공공단체의 재정권, 즉 지방세에 대한 국가의 관여를 최소화하게 되었다.

이러한 지방분권화의 추진과정에서 지방자치단체의 과세자주권을 존중하는 취지에서 종래 법정외보통세에 대하여 인정되어 오던 「허가제도」를 폐지하였다. 구지방세법 제261조는 「법정외보통세의 신설·변경에 있어서 세수의 존재와 재정수요의 유무가 분명한 경우에는 허가를 받아야 한다」고 규정하고 있었다. 그러나 동규정의 개정을 통하여 현행 지방세법은 제259조에서 「道府縣은 道府縣法定外普通稅를 신설하거나 혹은 변경하고자 하는 경우에는 사전에 자치대신과 협의하여 그의 동의를 얻어야 한다」고 규정하고 있다. 또한 市町村에 대해서도 마찬가지로 지방세법 제669조에서 같은 취지를 규정하고 있다. 뿐만 아니라 일본 지방세법은 도부현과 시정촌에 대하여 법정외목적세를 인정하고 있다. 즉 동법 제731조제1항은 「도부현 또는 시정촌은 조례로써 정하는 특정한 비용에 충당하기 위하여 법정외목적세를 부과하고 있다」고 규정하고 있다.

결론적으로 일본은 지방분권화의 추진과정에서 지방자치단체의 재정확보의 충실과 과세자주권을 보장하기 위하여 그 동안 논의되어 왔던 지방자치단체의 재정자치권의 확대라는 현실적인 요청을 수용하여 이를 지방

세법에 반영하였다. 그러나 기본적으로 조세법률주의 및 법률유보원칙이라는 헌법의 기본원칙을 고수하는 범위 내에서 지방자치단체의 재정고권을 인정하면서 그 범위를 점차 확대하여 국가의 관여를 최소화하고 헌법상 보장되고 지방자치제도의 활성화를 도모함을 볼 수 있다. 이러한 측면에서 현재 우리나라의 일부학자들이 헌법의 기본원리를 무시하면서 조례제정권과 과세자주권의 지나친 확대를 시도하고 있는 것에 대해 시사하는 바가 크다.

第3節 美國

1. 序說

미국에서 생겨난 근대적 연방국가시스템은 최근에는 오히려 미국 이외의 국가에서 진지하게 검토되고 있다.³⁰⁸⁾ 이와 같은 상황은 미국이 발전시킨 시스템이 재평가되는 것이며, 국제적 관심을 집중시키는 의미를 가질 것이다. 연방제도 아래에서는 중앙정부와 함께 지역·지방정부가 정책을 결정하는 권한을 하고 있다. 연방제 내에서의 기능적 역할분담은 유동적이며, 각 정부간의 기능적 권한의 이동을 시키는 것이 가능하다. 즉 연방제도에 있어서는 권한을 중앙정부에 집중시키는 것뿐만 아니라 지방에 분산시키는 것도 구조적으로 가능하다. 지방정부는 연방구조 중에 위치하는 존재이기 때문에 연방제도 자체에 대한 이해가 차원이 서로 다른 정부간의 상호관계를 이해하는 데에 있어 전제가 될 것이다.

미국은 크게 연방정부와 주정부 그리고 지방정부가 상호 연계하면서 독립적인 정부체제를 이루고 있다. 미국 수정헌법 제10조는 「연방헌법에 의하여 연방정부에 위임되지 아니하였거나 각 주에게 금지되지 아니한 권한들은 각 주나 국민에게 유보된다」고 규정하고 있다. 즉 연방정부는 헌법에 의하여 부여된 권한만을 행사하며, 그 이외의 권한은 주정부가 가지게 된다. 연방정부는 다양한 보조금제도 및 규제 등을 통하여 주 및

308) Daniel Elazar, Exploring Federalism, Tuscaloosa, AL: University of Alabama Press, 1987.

지방의 행정서비스기능에 대한 어떠한 영향을 미치고 있다. 그러나 연방으로부터 규제를 받는 한편, 주정부(州政府)는 헌법에 의하여 폭넓은 권한을 가지는 것이 인정되고 있다. 주는 그 헌법 또는 법률의 규정에 따라서 그 관할구역 내에 있어서의 지방자치단체의 종류, 설치요건, 사무, 권한 기타 지방행·재정에 관한 사항에 대하여 정한다.

미국은 연방정부이기 때문에 일반적으로 지방세는 주정부의 조세와 지방정부의 조세로 구성되어 있다. 즉 각주의 정부는 독자적인 과세권을 가지며, 지방정부도 州法이 허용하는 범위 내에서 과세권을 가지고 있다. 그래서 주정부가 과세하는 세금을 州稅, 지방정부가 과세하는 세금을 지방세로 부르고 있다. 주정부는 단일형국가에 버금가는 주권(sovcreignty)을 행사하기 때문에 조세문제에 있어서 단일정부의 중앙정부처럼 독자적인 과세권을 행사한다. 반면 지방정부는 주정부에 의하여 탄생되었다고 간주되기 때문에 지방정부의 과세권은 주정부의 과세권보다도 더 법적으로 한계를 가지고 있다. 주는 관세 등을 제외한 거의 모든 경제행위에 대하여 과세권을 보유한다. 따라서 각 주마다 독립적인 조세체계를 가지고 있다. 또한 철저한 분권주의로 독자적인 과세권과 공동과세권까지 보유하고 있다고 할 수 있다. 그러나 주정부의 과세자주권에도 불구하고 미국의 조세체계는 기본적으로 세원분리주의를 채택하고 있어 연방정부는 소득과세, 주정부는 소비과세, 지방정부는 재산과세 위주의 세제를 가지고 있다.

미국의 지방자치단체는 주가 정하는 바에 따라서 설치되며 주에 의하여 수권된 범위 내에서 행정활동을 한다. 지방자치단체는 법적으로 주에 의하여 창조된 것으로서 종종 “주의 창조물(creature to state)”이라 불린다. 지방정부는 주정부와는 달리 고유한 과세자주권을 가지고 있지 않고 주헌법 또는 특별법에 의하여 승인되는 경우에 한하여 과세자주권을 행사할 수 있다.

2. 財政憲法과 租稅立法權

미국 연방헌법은 연방과 주에 대한 과세권의 배분에 대하여 통일성 없고 비체계적으로 산재된 개별규정을 두고 있다. 그와 동시에 연방에게

명문으로 지정된 것만 연방에 귀속한다는 불문법적 헌법원칙이 유효하다.³⁰⁹⁾ 연방헌법 제1조제8항은 일반적으로 연방에 과세권을 위임하고 있다. 동조제9항은 인두세와 다른 직접세의 부과를 금지하므로써 연방의 과세권을 제한하고 있다. 이를 통하여 연방의 수익세는 명백하게 원천적으로 불가능하게 되었다. 수익세에 대한 과세권의 확대와 수익세에 대한 연방헌법 제1조제9항의 배제는 수정헌법 제16조가 규정하고 있다. 이러한 비체계적인 몇 개의 헌법규정만으로 미국의 재정헌법을 확정할 수는 없다. 결정적인 것은 오히려 불문의 실무상의 헌법현실이다. 이러한 헌법현실 내에서 연방과 각 주는 각자를 위해 그의 배분되지 않은 과세권을 행사한다.

미국의 연방헌법은 연방과 주의 입법권의 균형 있는 명확한 한계를 규정하고 있지 않다. 따라서 연방, 주 그리고 지방정부에 동일한 조세 및 유사한 조세, 예를 들면 소득세, 상속세, 증여세 및 개개의 소비세가 존재한다. 연방을 위한 수권규범과 주에 대한 몇 개의 입법금지에 대하여 규정하고 있다. 연방헌법 제1조제8항제1호의 일반적 수권규범과 제1조제10항의 금지규범을 통하여 연방은 관세와 관련하여 배타적 입법권을 가진다. 연방헌법 제6조의 소위 주권조항(supremacy clause)에 의하여 연방법은 모든 주법에 우선한다. 연방이 수정헌법 제16조를 통하여 연방소득세의 도입의 가능성을 창조하였고, 그와 동시에 연방은 연방소득세를 도입하였지만, 연방은 이로써 소득세를 법적으로 규정하려는 주를 배제하지는 못하였다. 어쨌든 거의 모든 주는 그의 고유의 소득세를 법적으로 규정하였다.

또한 연방이 세목을 법적으로 규정하였다고 해서 주를 입법으로부터 배제하지는 못한다. 그러므로 다수의 조세가 중복하여 혹은 중첩적으로 연방, 주 그리고 지방정부에 속하고 있다(예를 들면 소득세, 법인소득세, 상속세, 증여세 및 소비세).

주는 부분적으로 조례(local ordinances)를 제정할 수 있는 권한을 지방자치단체에게 위임하고 있다. 지방정부에의 조례제정권의 위임은 개별주의 헌법에 의하여 혹은 일반법에서 규정하고 있다. 지방정부의 조세

309) 소위 열거권의 원칙(doctrine of enumerated powers)이라 할 수 있다.

는 주로 토지세와 재산세이다. 지방정부의 조세제정권은 동산과 부동산의 평가와 사정기초의 확정 뿐만 아니라 세율의 결정에 관련된다. 그러나 과세근거는 개별주의 법률에 규정되어 있다.³¹⁰⁾

3. 州憲法과 地方政府의 課稅權

중앙정부와 지방자치단체로 구성된 2원적 통치구조를 가지는 우리나라나 일본과는 달리 미국은 일반적으로 연방정부(federal government), 주정부(state government), 지방정부(local government)의 3원적 통치구조를 지니고 있다. 지방정부는 다시 카운티(county, 3,042개), 시정부(municipality, 19,025개), 타운십(township, 16,691개), 학교구(school district, 14,741개), 특별구(special district, 29,487개) 등으로 나누어져 있다. 따라서 지방세법을 근간으로 전국적으로 통일된 단일 지방세제를 채택하고 있는 우리나라와는 달리 지방자치의 전통이 강한 미국은 각 주와 지방정부에 따라 각각 다양한 조세체계를 가지고 있다. 미국의 연방헌법이 수정헌법의 형태로 되어 있는 반면에 주헌법은 대부분이 성문헌법으로 되어 있는데, 모든 주헌법과 주법상의 지방자치단체의 과세권에 관한 규정을 살펴보는 데는 한계가 있으므로 몇 개의 주를 대표적으로 살펴보는 것으로 대신하고자 한다.

(1) 플로리다주³¹¹⁾

플로리다주헌법 제7장제9조는 지방정부의 조세에 대하여 규정하고 있다. 즉 카운티(county), 시정부(municipality), 학교구(school district)는 법률에 의하여 종가세(ad valorem)를 부과하여야 하며, 특별구(special district)도 마찬가지로 법률에 의하여 종가세를 부과할 수 있다. 무형의 개인의 재산에 대한 종가세와 주헌법에 의하여 금지된 종가세를 제외한 그 이외의 다른 조세는 일반법에 의하여 인정된다(제a

310) M. A. Chirelstein/L. Day/E. A. Owens, Taxation in the United States, World Tax Series, Harvard Law School, Chicago, 1963, p. 105

311) <http://www.leg.state.fl.us/citizen/documents/constitution/1988/Const98.htm>.

항). 전적으로 면세되지 않는 자유보유권자인 선거인의 투표에 의하여 인정된 2년 이상보다 길지 않는 기간으로 채권과 조세의 지불에 대하여 부과된 증가세는 무형의 개인재산과 부동산(real estate)에 평가된 가치에 의한 달러당 1000분의 1의 세율을 초과하여 부과되어서는 안 된다. 모든 카운티, 학교구와 시정부의 목적에 대해서는 10밀(mill), 동부 2와 3사이에 경계점의 서쪽에 놓여 있는 주의 북서지역에 대한 물관리에 대해서는 0.05밀, 그리고 기타 모든 특별구에 대해서는 전적으로 면세되지 않는 자유보유권자인 선거인의 투표에 의하여 인정된 법에 의하여 달러당 1000분의 1의 세율이 인정된다. 시정부에 서비스를 제공하는 카운티는 법에 의하여 인정된 범위까지 시정부의 목적에 대하여 정해진 한계 내에서 부가세를 부과할 수 있다(제b항). 세율에 대하여 모든 증가세는 각 과세단위 내에서 균일한 세율을 적용하여야 하며(제2조), 시정부가 소유하고 자치단체 혹은 공공의 목적에 배타적으로 사용되는 모든 재산은 과세대상에서 제외된다(제3조).

(2) 와이오밍주³¹²⁾

주의 세입을 위하여, 교육상 그리고 자선시설의 지원을 위한, 주의 부채와 이익의 지불을 제외하고, 주는 그 관할구역 내의 재산의 평가된 가치의 1달러당 4밀을 초과하지 않는 범위 내에서 연1회 세금을 부과하여야 한다(제15장제4조).

카운티는 수입을 위해, 공적인 부채와 이익의 지불을 제외하고, 그리고 주세입을 제외하고는 일반적 교육세를 포함하는 모든 목적을 위해 1달러당 12밀을 초과하지 않는 범위 내에서 연1회 세금을 부과하여야 한다(제15장제6조).

합병된 시와 타운은 그의 공적인 부채와 이익의 지불을 제외하고 해마다 1달러당 8밀을 초과하여 세금을 부과해서는 안 된다(제15장제6조). 법률에 의한 경우를 제외하고는 어떠한 세금도 과세되어서는 안 되며, 주는 세금을 부과하는 모든 법을 대상에 특히 동일하게 적용하여야 한다

312) <http://legisweb.state.wy.us/titles//98titles/title97.htm>.

(제15장제13조). 공립학교의 유지와 지원을 위하여 각 카운티는 재산평가의 가치의 1달러당 6밀을 초과하지 않는 범위 내에서 세금을 매년 부과하여야 한다. 이 세금은 카운티의 재무공무원에 의하여 징수되며, 입법자가 규정하는 바와 같이 카운티 내에 학구에 따라서 분배되어야 한다.

(3) 델라웨어주³¹³⁾

델라웨어주헌법 제8장에 세입과 과세에 대하여 규정하고 있다. 그 제1조에서 조세의 균등성(Uniformity)에 대하여 명시하고 있는데, 이 법에서 달리 인정된 경우를 제외하고 모든 조세는 그 조세를 부과하는 세무관청의 지역적 한계 내에서 세목의 동일한 등급에 의하여 균등하여야 하며, 통상의 의회에 의하여 통과된 일반법에 근거하여 징수·부과되어야 한다. 그 결과 뉴캐슬의 카운티의회(county council)와 서식스카운티(Sussex counties)들과 켄트카운티의 징수회의(Levy Court)는 그들의 공공복리를 향상시키는 것과 같은 재산은 그들의 각각의 카운티에서 카운티의 과세부터 제외되도록 인정되었다. 동항에 의하여 창조된 카운티 재산세의 면제권은 어떤 합병된 시정부의 경계선 내에 위치한 부동산에 대해서는 각각의 카운티 내에 위치하는 부동산과 마찬가지로 인정되어서는 안 된다. 과세관청이 자치단체의 재산세로부터 그런 재산을 면제하기 위해서는 각각 합병된 시정부에 의하여 이행되어야 한다. 그래서 언급된 시정부의 여론에 있어서 공공복리의 최고의 증진이 될 수 있을 것이다(제1조).

주의회는 21세 혹은 그 이상의 주의 모든 시민으로부터 인두세(capitation tax)를 부과·징수하여야 한다. 하지만 어떤 카운티에서 징수되어야 하는 인두세는 당해 카운티 전체에 균등하여야 한다(제8장제5조).

과세를 위한 부동산(real estate)의 모든 가치평가에 있어서 토지와 건물의 가치와 이용가치가 포함되어야 한다. 그리고 과세를 위한 부동산의 임대가치, 토지의 임대가치와 건물의 임대가치 및 이용가치가 모든 가치평가에 포함되어야 한다. 동조의 전술한 규정은 주, 카운티, 촌락

313) http://www.state.de.us/facts/constit/de_const.htm.

(hundred),³¹⁴ 학교, 시 혹은 기타 공공목적을 위하여 과세할 경우 그의 임대가치 혹은 부동산의 모든 가치의 평가에 적용되어야 한다(제8장 제7조). 개인소득에 대한 세율의 인상의 효력을 가지는 어떤 법은 그의 제정 연도의 상반기 혹은 제정연도 동안 혹은 그 법이 효력을 발생한 연도 또는 효력을 발생한 연도의 상반기 동안에는 무효이다(제8장 제9조).

(4) 텍사스주³¹⁵)

주헌법 제8장 제1조에서 과세의 균등성과 평등성을 규정하고 있다(제a항). 만약 이 헌법에 의하여 요구되었거나 혹은 허용되어진 예외가 아니면, 이 주에 있어서 자연인 혹은 법인, 그 밖의 시, 타운, 카운티가 소유하는 모든 부동산과 유형의 인적 재산들은 법에 의하여 마련될 수 있는 것과 같이 확인되어야 하는 그 가치에 비례하여 과세되어야 한다(제b항). 주의회는 무형재산의 과세에 대하여 준비할 수 있으며, 또한 이 주에서 영업을 하는 자연인과 법인의 양자, 그 밖의 시정부에 직업세(occupation tax)를 부과할 수 있다(제c항). 카운티, 시 혹은 타운은 모든 직업 또는 영업을 영위하는 개인 혹은 법인에 직업세를 부과한다(제f항).

(5) 캘리포니아주³¹⁶)

달리 방법이 없는 한 연방법과 캘리포니아주 헌법에 의하여 규정된다. 모든 재산은 과세대상이 되며, 공정한 시장가치의 동일한 비율로 평가되어야 한다. 만약 공정한 시장가치와 다른 가치기준이 있는 경우는 동일한 비율이 가치평가의 결정에 적용되어야 하며, 이는 주헌법에 의하여 인정된 법률 혹은 주헌법에 의하여 규정된다. 비율이 적용되는 가치가 공정한 시장가치인지 혹은 아닌지를 전체 가치로써 재산세의 목적상 알아야 한다(주헌법 제13장 제1조 제a항). 그렇게 평가된 모든 재산은 그의 전체 가치에 비례하여 과세되어야 한다(제b항).

314) 카운티와 쉬어(shire)의 구성 단위이다.

315) <http://www.capitol.state.tx.us/txconst/toc.html>.

316) <http://www.leginfo.ca.gov/const-toc.html>.

캘리포니아주헌법 제13a장은 “각 구역의 선거권 있는 투표인의 3분의 2의 찬성을 얻은 시, 카운티와 특별구들은 각 구역에서 특별세를 부과할 수 있다(제4조)”고 규정하고 있다.

주헌법 제11장제13조에 의하면 동조의 효력발생 후에 형성되고, 두 개 혹은 그 이상의 카운티의 부분 또는 전부를 포함하는 지방정부는 조세의 부과에 대한 지방정부의 권한 있는 투표자의 다수에 의하여 승인되지 않으면 재산세를 부과할 수 없다고 규정하고 있다. 자동차허가 수수료법 혹은 그의 승계자, 그 외 작은 이동주택(trailer coache)와 이동식주택(mobile home)에 따라 부과되는 세금으로부터의 모든 세입은 법에 의하여 인정된 차환(refund)과 징수비용을 법률에 일치하여 시와 카운티에 배분되어야 한다(주헌법 제11장제15조제a항).

(6) 미네소타주³¹⁷⁾

과세권은 결코 양도, 정지 혹은 계약되어서는 안 된다. 조세는 세목의 동일 등급에 의하여 균등하여야 하며, 공공목적을 위하여 부과·징수되어야 한다. 하지만 공동묘지(public burying ground), 공립학교의 교사, 공공병원, 학교, 대학, 모든 전문학교와 신학교, 모든 교회, 교회재산, 예배당, 순수 공공자선단체, 어떤 공적 목적을 위하여 전적으로 이용되는 공적 재산은 과세로부터 면제되어야 한다. 가구, 가족의 개개인 혹은 가장, 가구의 재산과 농기계는 주의회가 결정을 할 때 각자의 가치가 200달러를 초과하지 않는 경우 개인 재산세의 부과로부터 면제될 수 있다. 주의회는 현물가치를 고려하지 않고 그에 의하여 얻어진 재산의 지방적 이용에 대한 세액을 부과·징수할 수 있도록 시 자치체에 승인할 수 있다. 주의회는 법으로써 교회, 예배당, 학교에 의하여 교육적 목적으로 오로지 이용되는 재산, 대학과 신학교 또는 전문학교 이외의 동조 아래 제외되는 재산을 금지하거나 혹은 제한할 수 있다(헌법 제10장제1조). 주헌법은 그 외에도 소유세(제10장제3조), 모토연료세(제10장제4조), 항공기세(제10장제5조) 및 타코나이트세(제10장제6조)에 대하여 규정하고 있다.

317) <http://www.house.leg.state.mn.us/cco/rules/mncon.htm>.

(7) 몬타나주³¹⁸⁾

몬타나주에서는 조세는 공적 목적을 위하여 일반법(general law)에 의하여 부과되어야 한다고 규정하고 있다(제8장제1조). 과세권은 결코 양도, 중지되거나 혹은 계약되어서는 안 된다(제8장제2조). 주는 법에 의하여 마련된 방법으로 과세되는 모든 재산의 가치를 균등화하고, 사정 및 평가하여야 한다(제8장제3조). 모든 과세관할권은 주에 의하여 확립된 재산의 평가가치를 사용하여야 하며(제8장제4조), 주의회만이 과세를 면제할 수 있다(제8장제5조). 그 제8장제16조에서는 판매세 혹은 이용세의 세율에 대한 제한이 규정되어 있다. 즉 일반적으로 주에 널리 운용되고 있는 판매세 혹은 이용세의 세율은 4%를 초과하지 못한다.

이와 같이 주헌법에 있어서 지방자치단체의 조세제도에 관한 규정은 상당히 엄격한 규제를 그 내용으로 하는 것이 많다. 예를 들면 과세권에 대해서는 주법이 정하는 바에 입각하지 않은 과세의 금지, 특정세목의 과세 금지, 과세금지세목의 지정, 세율 등에 관한 권한의 유보 등이 규정된다.

4. 州法上の 地方政府의 課稅權에 관한 立法狀況

앞서 개략적으로 살펴본 바와 같이 미국의 지방자치단체의 종류와 수는 다양할 뿐만 아니라 각 지방자치단체의 법적 형태나 권한도 상당한 차이를 보이고 있다. 또한 지방세의 부문에 있어서도 이는 유효할 것이다. 따라서 이하에서는 미국의 몇몇 주법률상의 지방자치단체, 즉 지방정부의 과세권에 관하여 살펴보고자 한다.

(1) 캔사스주³¹⁹⁾

캔사스주에서는 모든 인적 및 물적 재산은 예외 없이 동법에 의하여 규정된 바에 의하여 조세의 대상이 되어야 한다(주법 제79장(조세)제1조).

318) http://statedocs.msl.state.mt.us/cgi-bin/...cs_99.nfo&record={3303}&softpage=Document.

319) <http://www.ink.org/public/legislative/statutes.cgi>.

시의 정부, 타운십의 수탁자, 학교구의 관청 그리고 기타 모든 조세부문의 통치단체는 매년 부여되어야 하는 증가세의 총액을 8월 25일 전에 혹은 당일에 해당 카운티의 관리에게 증명하여야 한다(주법 제79장제18조).

(2) 텍사스주³²⁰⁾

일반법상의 유형 A 시정부는 현행의 지출, 공공건물의 구입과 건축, 상수사업, 하수 그리고 시정부 학교와 학교부지를 포함하는 시정부에 있어서 기타 상설 개량사업 및 시의 도로, 거리 그리고 시정부의 교량을 위하여 재산세를 부과할 수 있다(주법률 제302장제A절(재산세) 제1조제 a항). 일반법상의 유형 B 시정부는 재산가치의 100달러당 25센트를 초과하지 않는 범위 내에서의 연간세율로 재산세를 부과할 수 있다(주법률 제302장제A절(재산세)제b조). 자치를 시정부는 적법한 목적을 위한 특별 재산세 혹은 일반 재산세를 부과할 수 있다(주법률 제302장제A절(재산세)제1조제c항). 일정한 자치를 시정부의 과세권, 카운티, 카운티의 정치적 하위조직 혹은 텍사스주헌법 제3장제52의 구역에 의하여 과세되는 조세는 고려되지 않았다(주법률 제302장제B절(소비세에 관한 일반규정)제1조제d항). 그리고 유형 A 일반법상의 시정부의 통치단체는 동법에 의하여 인정되어진 증가세를 제외하고 조세의 부과, 세액사정 및 징수와 관련하여 조례를 채택하고 규칙을 제정할 수 있다(주법률 제302장제B절(소비세에 관한 일반규정)제2조제b항).

주법률 제321장 시의 판매세법과 이용세법 제B절제2조제1항은 시에 의한 이용세와 판매세의 부과에 관하여 규정하고 있다. 즉 시정부의 자격 있는 투표자의 다수가 조세의 채택 혹은 폐지를 투표에서 승인하는 시의 부가적 이용세와 판매세는 제외하고, 시정부는 동법에 의하여 인정된 이용세와 판매세를 폐지하거나 혹은 채택할 수 있다(제a호). 투표하는 시정부의 자격 있는 투표자의 다수표에 의하여 자격을 상실하지 않은 시정부는 동법과 일치하여 시정부의 이익을 위하여 추가적인 이용세와 판매세를 채택할 수 있다(제b호).

320) <http://www.capitol.state.tx.us/statutes/ta/ta030200.html>.

(3) 버지니아주³²¹⁾

조세법 제3장제300조(판매세의 부과): 당해 지방자치단체에서 유형의 개인재산을 판매하거나 혹은 사업상 판매에 종사하는 모든 자, 同章에 근거하여 과세 가능한 서비스 혹은 물건의 임대 혹은 공급하는 자, 同章에서 정의하고 있는 유형의 개인재산의 품목 혹은 물품을 당해 지방자치단체 내에서 사용 혹은 소비를 위한 소매업자, 혹은 당해 지방자치단체 내에서의 그런 재산을 임대 혹은 임차하는 자에 대하여 허가 혹은 특권, 법에 의하여 징수되는 모든 기타 조세에 추가하여 부과 징수된다.

조세법 제3장제3200조(지방정부의 과세대상으로서 부동산세): 버지니아주헌법 제10장제4조에 의하여 지방세의 대상으로 되어지고 분리되어져 있는 모든 과세 가능한 부동산은 同章과 기타 다른 법규정과 일치하는 지방세로서 과세되어야 한다.

조세법 제3장제3201조: 법에 의하여 예외로 된 것을 제외한 모든 부동산은 법에 의하여 규정될 수 있는 연1회의 조세의 대상이 되어야 한다.

조세법 제3장제3211조(제한과 예외)는 동법 제3장제3210조에 의한 카운티, 시 혹은 타운에 의하여 규정되어진 예외 혹은 유예프로그램에 대한 제한과 조건을 규정하고 있다.

(4) 일리노이주³²²⁾

일리노이주 지방세징수법(Local Tax Collection Act) 제2조제1항제d호은 『주에 의하여 부과된 조세와 본질적으로 유사한 조세를 부과하거나 혹은 주가 징수한 시기와 같은 시기에 서비스 혹은 상품의 구매자로부터 부과하려는 의도를 지닌 조세를 부과하는 지방정부의 자치를 단체는 그것의 유통 후 10일 내에 세무관청과 함께 조세를 부과하는 조례의 부분을 보관하여야 한다. 당해 조례가 보관되기까지는 효력을 얻을 수 없어야 한다. 동법의 효력발생 이전에 조례를 규정한 지방정부의 자치를 단체는 동법의 효력발생 일 후 90일 이내에 조세관청과 함께 당해 조례의 부분을 보관하여야 한다.

321) <http://leg1.state.va.us/cgi-bin/legp504.exe?000+cod+58.1-300>.

322) <http://www.legis.state.il.us/ilcs/ch35/ch35act720.htm>.

5. 자치률(Home Rule)과 地方自治團體의 條例制定權의 擴大

(1) 意 義

미국에서의 지방자치단체의 조례는 주의회에 의하여 위임한 권한의 범위 안에서 법률과 같은 효력(effect of law), 즉 주의회에 의하여 통과된 법률과 동등한 권한을 가진다.³²³⁾ 조례는 일반적 사항에 대해서는 주 법률에 위반할 수 없으며 법률보다 하위에 있지만, 지역적 사항에 대하여 지방자치단체의 전권한성이 인정되어 있기 때문에 법률과 조례가 상충되는 경우에는 법률보다 시헌장(charter)이나 조례가 우월하다는 원칙이 확립되어 있다. 이처럼 미국은 주의 입법권에 일정한 제한을 가하므로써 주의회가 제정하는 법률에 의한 자치권의 침해를 실질적으로 예방하기 위하여 자치률제도를 두고 있다.³²⁴⁾

주정부에 의해 창조되는 지방자치단체의 자치권의 범위와 기관구성형태 등은 지방자치단체의 헌법이라 할 수 있는 헌장에 규정되어 있다. 주정부가 헌장을 부여하는 방식에는 특별법(special act),³²⁵⁾ 분류법(classified law),³²⁶⁾ 선택법(optional law),³²⁷⁾ 자치률(home rule)³²⁸⁾ 등 네 가지가 있다. 자치률의 헌장부여방식이 주헌법으로 규정되어 있는 경우는 일반법에 의한 경우보다 지방자치단체의 법적 지위가 확고히 보장된다고 할 수 있다.³²⁹⁾

323) H. Black, Black's Law Dictionary, M.A. 5th ed., West Publishing Co. 1979, p. 477.

324) O. M. Reynolds, Local Government Law, West Publishing Co. 1987, pp. 95~96.

325) 이 방식은 지방자치단체가 헌장을 제정하거나 혹은 수정할 때마다 주정부의 특별법의 제정이 요구되는데 최근에는 대부분의 주헌법에 이에 대한 금지규정을 두고 있어 그 활용빈도는 낮다.

326) 이는 주정부가 인구규모 등 일정한 기준에 따라 몇 가지 유형의 헌장을 분류해 놓고 이에 해당하는 자치단체에게 동일한 헌장을 부여하는 방식이다.

327) 주정부가 두 가지 이상의 헌장을 제시해 놓고 지방자치단체가 스스로 헌장을 기안·채택·수정할 수 있는 방식이다.

328) 지방자치단체가 스스로 헌장을 기안·채택·수정할 수 있는 법적 권한을 부여하는 것으로 주정부의 헌법이나 법률에 의하여 인정된다.

329) O. M. Reynolds, Local Government Law, West Publishing Co,

주정부는 주권재민의 미국 전통을 지키려는 방향에서 지방정부에 헌장을 부여하는 새로운 방법을 채택하게 되었다. 이는 주의 절대적인 입법권 원칙과 주입법에 의한 권한부여에 내재된 문제들을 해결하기 위한 취지에서 주헌법에 자치률 규정을 채택한 것이었다. 이러한 헌법규정들은 주의 입법활동에 의존하는 것이 아닌 헌법적인 부여방식을 통하여 지방정부에 자치권을 위임하도록 하는데 목적을 두는 것이었다. 1875년 미주리주를 시작으로 여러 주들이 지역공동체를 위한 자치률을 제공하기 위하여 주헌법을 개정하기 시작하였다. 오하이오주(헌법 제18장제7조), 펜실바니아(헌법 제9장제2조), 미네소타주(헌법 제12장제4조), 일리노이주(헌법 제7장제6조), 플로리다주(헌법 제8장제6조제e항), 몬타나주(헌법 제11장제6조), 메사추세츠주(헌법 제2장) 그리고 노스 다코다주(헌법 제130장)들이 자치률을 채택하고 있다.

(2) 자치률의 規定範圍와 規定例

1) 規定範圍

이러한 자치률헌장은 주헌법 및 법률에 따라 각 지방자치단체가 제정하며 구체적인 카운티헌장(County Charter)의 규정범위는 지방자치단체의 지역범위 및 경계, 지방자치단체의 조직과 형태, 시공무원의 임명과 선거, 조세·예산·회계·재산취득·자산평가·재정관리·재정조직·재정절차 등에 관한 사항, 공무원의 자격·임용제도와 인사관리, 헌장의 개정 및 폐지, 경과조치, 주민발안·주민투표·주민소환·계획·용도제·주택·재개발, 공익사업재산보유사항 등이다.

2) 規定例

(가) 일리노이주³³⁰⁾

주헌법 제7장제6조제a항은 먼저 카운티의 선거인에 의하여 선출된 행정공무원의 장을 가지는 카운티와 인구 2만 5천 이상의 시정부가 자치률

1987, p. 97.

330) <http://www.legis.state.il.us/commission/lrb/con7.htm>.

상의 지방정부라고 규정하고 있다. 그 외의 시정부는 자치를 지방정부가 되기 위하여 주민투표를 실시할 수 있다. 동조동항에 의하여 제한된 경우를 제외하고 자치를 지방정부는 보건·치안·미풍양속 및 공공복리의 보호, 면허, 과세, 기채에 관해서 뿐만 아니라, 통치 및 사무에 관한 권한을 행사하며, 기능을 수행한다. 자치를 지방정부는 주의회가 법률로써 인정한 경우에 한하여 6개월 이상의 금고형을 포함한 벌칙제정, 세입을 위한 면허권 및 소득·수입 혹은 직업을 기준으로 한 과세권을 가진다(제e항). 자치를 지방정부(카운티와 시정부)는 주민투표에 의하여 승인 또는 법률로 정한 집행기관의 형태를 채택·변경 또는 폐지하거나 공직을 설치하고 선출방법 및 임기를 정할 수 있다(제f항). 자치를 정부는 각 상하양원에 선출된 구성원의 5분의 3의 찬성에 의하여 승인된 법률로써 주의회가 과세권과 동절에서 특별히 열거된 기능 혹은 권한 이외에 주에 의하여 행사 또는 실행되지 않은 자치를 지방정부의 권한 혹은 기능은 제한되거나 혹은 부인될 수 있다(제g항). 주의회는 특별평가에 의하여 자치를 지방정부가 지방의 발전을 시도하려는 것과 다른 카운티와 시정부와 공동으로 이러한 권한을 행사하는 것은 금지하거나 혹은 제한할 수 없다. 그리고 지방정부의 다른 단위가 이 헌법의 유효한 기일까지 그러한 권한을 가지며, 그렇지 않으면 그러한 권한은 지방정부의 다른 단위에게는 법에 의하여 계속하여 금지된 그러한 권한을 제한 또는 금지하지 못한다. 또한 특별한 행정서비스를 제공하기 위하여 지게된 부채의 변제를 위하여 그리고 그러한 지역에 특별한 행정서비스의 제공을 위하여 법에 의하여 규정된 방법으로 그들의 구역 내에서의 지역에 따른 부가세(additional tax)를 부과·징수하는 권한을 금지하거나 혹은 제한할 수 없다(제i항).

(나) 오하이오주³³¹⁾

시정부는 지방자치정부(local self government)의 모든 권한을 행사할 권한, 그리고 지방경찰과 보건위생 이와 유사한 규제들이 일반법과 충돌하지 않는 범위 내에서 채택하고 시행할 권한을 가져야 한다(주헌법

331)

[http://www.legislature.state.oh.us/constitution.cfm?Part=18&ExpandSections=Yes.](http://www.legislature.state.oh.us/constitution.cfm?Part=18&ExpandSections=Yes)

제18장제3조). 시정부는 그 정부의 헌장의 제정, 채택 혹은 수정을 할 수 있으며, 동장제3조의 규정을 조건으로하여 지방자치정부의 모든 권한을 그 아래에서 행사할 수 있다(주헌법 제18장제7조).

(다) 캘리포니아주³³²⁾

주헌법 제11장제5조에 의하면 시헌장을 지닌 지방정부는 그들의 개별적 헌장에 규정된 제한과 한계 내에서 그리고 그들이 일반법을 따라야 하는 다른 상황을 고려하여 시관련 사무에 대한 모든 조례(ordinance)와 규칙을 제정하고 시행할 수 있으며, 주헌법에 의하여 채택된 시헌장은 기존의 다른 헌장에 우선하며, 시관련 사무와 관련하여 그와 모순되는 모든 법에 우선한다(제a항). 주법과 주헌법에 의하여 허용되는 그러한 규정에 추가하여 모든 시헌장은 시경찰의 구성, 규율 및 관리, 시의 하부정부, 시선거의 실시 그리고 동조의 제한만을 받는 절대적인 권한에 대하여 규정하여야 한다. 또한 민선 및 임명 시공무원의 선출방법, 시기, 임기, 해직 등에 대하여 규정하여야 한다(제b항). 카운티 또는 시는 모든 지방 경찰, 보건위생 및 기타 조례와 규칙을 일반법과 저촉하지 않는 범위 내에서 제정하고 시행할 수 있다(제7조).

(라) 뉴욕주³³³⁾

뉴욕주헌법 제9장제2조제a항은 『주의회는 주헌법에 의하여 지방정부에게 보장된 면책, 권한, 권리를 보증하는 그런 방법으로 지방정부의 조직과 창설에 대하여 규정하여야 한다』고 규정하고 있다. 지방정부의 법령 혹은 다른 법에 의하여 보장된 권한에 추가하여 모든 지방정부는 소유권, 정부와 사무에 관련된 주헌법 혹은 어떤 일반법의 규정과 모순되지 않는 범위 내에서 지방법을 수정하고 채택할 권한을 가질 뿐만 아니라, 재정적 의무, 입법기관, 지방세 그리고 지역주민과 재산을 위한 통치, 보호, 명령, 행동, 안전, 보건 및 복리 등의 사안에 대하여 조례를 채택할 수 있다(제c호).

332) http://www.leginfo.ca.gov/const/article_11.

333) <http://assembly.state.ny.us/cgi-bin/const?art=11>.

(마) 아이오와³³⁴⁾

주헌법 제3장제38a조은 주의회에 의하여 명확하게 인정되지 않은 조세를 부과해서는 안 된다는 것을 제외하고는, 주의회의 법률과 모순되지 않는 한 시 자치단체에게 그의 지방사무와 정부를 결정할 수 있는 권한과 자치를 권한을 인정하였다. 시 자치단체가 소유하고 명문으로 인정된 그러한 권한만이 행사할 수 있는 법안 혹은 룰은 주법의 한 부분이 아니다.

카운티 혹은 카운티연합-시 자치체정부에게는 주의회에 의하여 명확하게 인정되지 않는 한 어떤 과세권을 가질 수 없는 것을 제외하고는 주의회의 법에 저촉되지 않는 한 그들의 지방사무와 정부에 대하여 결정할 수 있는 권한과 자치가 인정된다. 주의회는 카운티연합-시 자치체정부의 해체와 설립에 대하여 규정할 수 있으며, 카운티 혹은 카운티연합-시 자치체정부의 현장의 제정에 관하여 규정할 수 있다(제39a조).

(바) 미네소타주³³⁵⁾

법에 의하여 승인된 어떠한 지방정부도 그 정부를 위한 자치를 현장을 채택할 수 있다. 이 현장은 주의회가 일반법에 의하여 규정한 바와 같이 지방정부의 투표자의 다수에 의하여 승인되면 그 효력을 얻게 된다. 만약 현장이 카운티와 시의 전체적 혹은 부분적 분할 혹은 합병에 대하여 규정을 하면, 법에 의하여 요구되는 다수에 의하여 카운티의 잔류지역과 시에 있어서 투표자의 승인 없이는 효력을 얻지 못한다(제12장제4조).

6. 地方稅의 分類

(1) 州政府의 租稅

1) 間接稅

(가) 販賣稅(sales tax)

대부분의 주와 다수의 지방정부가 재화와 용역의 생산·이용·판매에 대하여 과세를 하고 있다. 주정부의 조세수입 중 50% 내지 60%가 판매관련

334) <http://www.legis.state.ia.us/Constitution.html>.

335) <http://www.house.leg.state.mn.us/cco/rules/mncon/Article12.htm>.

세에서 나온다.³³⁶⁾ 판매세는 일반판매세, 특별판매세, 이용세(use tax) 등 그 종류가 다양하다. 일반판매세는 소매단계에서 물품 및 서비스에 부과되는 세금이지만 주에 따라서는 중간거래단계나 도매단계에 부과되기도 한다. 과세대상은 주에 따라 차이가 있으나, 소비재(consumer goods), 레크레이션 또는 오락시설의 입장료, 호텔·음식점 등 대중이용시설, 전기·전화 등의 이용, 항공·철도 등 상업용 운송수단의 이용, 유형동산의 임차사용 등에 대해 폭넓게 과세하고 있다.

45개 주가 판매세를 과세하고 있으며, 5개 주는 판매세와 이용세를 부과하지 않고 있다(알래스카주, 델라웨어주, 몬태나주, 뉴햄프셔주, 오레곤주). 이 45개 주 관할지역 내의 지방정부가 판매세를 과세하고 있는 주는 32개 주에 해당한다.³³⁷⁾ 일부 지방정부의 경우에는 자치권의 대리에 의하여 소비세를 과세하는 경우도 있으나, 대부분 특정한 주법에 의하여 과세권의 부여가 필요하다. 일반적으로 주법은 지방정부가 반드시 판매세를 부과하도록 규정하지 않고, 오히려 지방정부의 재량권에 판매세의 과세여부를 결정하도록 하고 있다.³³⁸⁾ 판매세의 부과징수에 관한 세부사항에 관해서는 주법이 정하고 있다. 판매세의 과표는 소매가격이 되며, 세율은 주별로 다양하다. 예를 들면 캘리포니아주에서는 6%의 세율이 적용된다.³³⁹⁾

(나) 利用稅(use tax)

이용세는 주정부 또는 지방정부 관할구역 내에서의 물품을 이용·저장·소비하는 특권에 대하여 부과하는 조세이다. 이용세는 재산세라기보다는 구입한 재산으로부터 향유하는 이익에 대해 과세하는 사용세로서 판매세의 보완세이다. 이는 우리나라의 관세와 같은 역할을 하는 것으로, 각 주별로 판매세의 세율이 달라 세율이 낮은 지역에서 물품을 구입하고 이를 세금이 높은 주로 반입을 할 경우 추가적으로 세금을 부과하는 미

336) <http://www.taxadmin.org/fta/rate/98taxdis.html> 참조.

337) ACIR, Significant Feature of Fiscal Federalism, 1994, pp. 96~97; <http://www.taxadmin.org/fra/rate/98taxdis.html>.

338) M. David Gelfand, State and Local Taxation and Finance, 1986, p. 49.

339) California State Board of Equalization, Tax Information for City and County Officials, 2000. 7, p.1.

국의 주정부들은 주민들에게 다른 주에서 물건을 구입할 경우 이를 신고토록 하고, Mail Order 등과 같은 방법으로 물품을 판매하는 다른 주의 판매자들에게 세금을 부과해 주도록 요구하는 경우가 있다. 이용세는 행정구역 이외 거주자가 판매세를 내지 않는 점을 이용하여 타지역으로 가서 물건을 구매하려는 것을 막으려는 취지에서 도입된 것이다.

(다) 特別販賣稅(excise tax)

특별판매세는 과세대상이 광범위한 일반판매세 외에 많은 추가 과세하고 있는데, 그 과세대상은 주로 담배·자동차연료·주류 등이다. 납세의무자는 원칙적으로 판매자(seller)이나, 일반판매세와 같이 판매시점에서 구매자에게 전가되어 사실상 납세의무는 소비자가 지게 된다. 담배세는 담배제품의 판매 또는 소비에 대해서 과세되며 과세대상은 주에 따라 다르며, 쥘련만 하는 경우도 있고 다양한 종류의 담배에 대해 과세하는 경우도 있으며 세율은 갑당 또는 개비당 정액으로 되어 있다. 자동차연료세는 휘발유 또는 기타 자동차연료의 저장·판매 등에 대해 과세된다. 특수연료인 제트연료, 경유 및 LPG가스 등에 대해서는 별도의 세율이 적용되며 과세방법은 주별로 약간씩 다르나 일반적으로 거래 자동차연료세는 도로나 공항의 이용에 대해서도 과세되는 경우도 있다. 이 세금은 일반적으로 도로의 건설·유지·보수에 사용되며, 주류세는 술의 양·알코올농도 등을 기준으로 과세된다. 특별판매세의 과세권은 대체로 주정부에만 있으므로 지방정부에게는 금지되어 있다. 그러나 일부 주에서는 부분적으로 과세가 허용되는 경우도 있다.

2) 直接稅

(가) 所得稅(income tax)

미국의 주정부에서 가장 큰 비중을 차지하고 있으나, 소득세 역시 판매세와 마찬가지로 모든 주정부가 부과하는 조세는 아니다(예를 들면 알래스카, 플로리다, 네바다, 사우스 다코다, 텍사스, 워싱턴, 와이오밍 등에서는 소득세를 부과하지 않고 있다).³⁴⁰⁾ 소득세는 소위 독립세 방식을

340) <http://www.taxadmin.org/fta/rate/98taxdis.html>.

띠고 있어서 주정부가 과세표준 및 소득공제, 세액공제를 나름대로 정한다. 따라서 주정부의 과세표준은 상당히 다양한 형태를 가진다. 로데 아일랜드, 노스 다코다, 벨몬트에서는 가장 단순한 과세표준을 적용하고 있는데, 부가세방식을 채택하여 연방소득세의 일정 비율을 주정부 소득세로 과세하고 있다. 그 밖에 8개의 주는 연방정부의 소득세과표를 그대로 사용하되, 주정부가 나름대로의 세액공제를 부여하고 있다. 주정부가 가장 광범위하게 사용하는 소득세제는 연방정부가 부여하는 소득공제를 포함한 과세표준을 활용하되, 여기에 주정부 역시 나름대로의 소득공제 및 세액공제를 부여하는 방식이다. 주정부가 채택하는 가장 독립적인 소득세제는 주정부가 나름대로 과표, 공제, 세율 등을 독립적으로 결정하는 것인데, 5개의 주가 이러한 독립적인 소득세제를 운영하고 있다. 또한 뉴햄프셔 및 테네시주에서는 광범위한 소득세제를 택하지 않고 오직 이자소득과 배당소득에만 과세하고 있다.

(나) 法人稅(corporation tax)

법인세는 네바다, 워싱턴, 와이오밍을 제외한 거의 모든 주가 법인세를 부과하고 있다. 특히 알래스카, 델라웨어, 미시간, 뉴햄프셔 등에서는 법인세가 세수의 10%를 넘고, 알래스카와 뉴햄프셔의 전체 세수에서 법인세가 차지하는 비중은 각각 23.2%와 23.4%나 된다.³⁴¹⁾

법인세의 형태는 매우 다양하다. 뉴욕주의 경우 법인관련 조세는 법인허가세(corporation franchise tax), 비관련사업소득세(unrelated business income tax), 일반사업체에 대한 법인세, 운송사업자에 대한 법인세, 공익사업체(utility)에 대한 법인세, 수도·전기·가스·난방사업자 등에 대한 법인세 등이다. 법인허가세는 뉴욕주에서의 영업행위에 부과되는 세금인데, 순소득, 부채를 공제한 투자액, 소득세 과표, 정액 등이 과세표준으로 이용된다. 비관련사업소득세는 소득세 비과세 사업자에 대한 세금이며, 일반사업체에 대한 법인세는 발행주식액면가액에 대하여 0.05%, 운송사업자에 대한 법인세는 발행주식가액의 0.0015%의 세율이 적용된다. 공익사업체의 법인세는 총소득에 3.5% 세율이 적

341) <http://www.taxadmin.org/fta/rate/98taxdis.html>.

용되어 부과되고, 수도·전기·가스·난방사업자 등에 대해서는 소득에 0.75%의 세율이 적용된다.

(다) 財產稅(property tax)

재산세는 전통적으로 주정부의 세수에서 차지하는 비중은 적었으나, 최근에는 그 신장율이 두드러지고 있다. 지방정부간 재산세 수입의 격차로 말미암아 교육의 질이 지방정부에 따라 큰 격차를 가지게 되어 이를 시정하기 위한 수단으로 주정부의 재산세의 비중이 늘어나고 있다. 주정부가 재산세를 징수하게 되면 지방정부에 대한 재정조정기능이 강화될 수 있기 때문이다. 지방정부들이 징수하는 재산세의 세수가 1인당 평균 755\$인데 반하여 주정부의 재산세는 1인당 평균 38\$에 불과하다. 그러나 주에 따라 재산세의 비중이 상당히 큰 곳도 있다.

(라) 其他

알래스카의 경우 원유 추출에 대한 세금(severance tax)이 주정부세수의 54%를 차지하고 있다. 따라서 주정부 세수의 대부분을 비거주자(non-residents)들이 부담하고 있다. 와이오밍 역시 자연자원의 추출에 부과하는 세금의 비중이 높는데, 우리나라의 지역개발세와 같은 세금이 전체 세수의 31%를 차지하고 있다. 델라웨어는 면허세의 비중이 높기로 유명한 곳인데, 전체 세수입의 3분의 1정도가 면허세에서 징수된다.³⁴²⁾ 평균적으로 휘발유·경유세의 비중이 가장 높은 곳은 사우스 다코다(13.6%)이고, 그 다음 몬타나(13.4%)와 뉴햄프셔(11.4%)로 전체 세수에서 차지하는 비중이 높다.

또한 대부분의 주와 지방정부는 관광관련세(travel taxes)를 부과하고 있는데, 과세대상은 숙박시설, 음료 및 식품, 자동차렌트 등이다. 주 및 지방정부의 세입 중 관광과 관련된 조세의 수입은 여행, 특히 외국인 관광객의 증가로 급격히 증가하고 있는 추세이다. 관광세관련세수는 종래 전통적인 주 및 지방정부의 수입원인 소득세, 판매세, 재산세수에 대한 의존도를 줄일 수 있다. 관광세 중 가장 널리 활용되는 것은 조세는

342) Tax Bites, Tax Foundation, 2000. 3 참조.

호텔숙박세인데, 이는 호텔숙박시 숙박요금에 따라 증가세로 과세되며 주 및 지방정부가 함께 과세한다. 지방정부는 주정부의 허가를 받아 호텔숙박세를 과세하는데 44개 주가 관할 지방정부들에 대해 호텔숙박세의 과세를 허용하고 있는데 1984년부터 1991년도 사이에 주 및 지방정부의 호텔숙박세율은 7.2%에서 10.9%로 인상되었다. 호텔숙박세 다음으로 널리 이용되는 것은 식품 및 음료수에 대한 과세로 세율은 호텔숙박세에 비해 상대적으로 낮다. 오락세는 극장, 스포츠시설, 나이트클럽, 카바레, 마사지업소 등의 출입에 대하여 33개의 주정부에 의하여 과세되고 있으며, 그 세입은 특정목적용을 위해 사용되지만, 주에서 그 목적을 지정하지 않는다. 교통세는 자동차 렌트에 대한 과세와 함께 공항시설이용료의 형태로 주 및 지방정부에 의하여 징수되고 있는 것으로 도로기금, 관광진흥, 교육, 교통 등 다양한 목적을 위한 목적세로서 사용된다.

(2) 地方政府의 租稅

1) 財産稅

지방재산세의 과세는 시(City), 시정부(Municipality), 타운십(Township)과 카운티(County, Borough)단위의 기초자치단체가 과세주체가 되어 세율결정 및 세입사용권을 갖고 있다. 그러나 주정부는 과세기준 절차에 관한 지침의 설정 및 과세평가에 관한 사후감독, 교육, 그리고 지방정부 평가간의 균등화작업을 담당하는 것이 일반적이다.³⁴³⁾ 재산세의 과세대상은 주에 따라 다소 차이가 있으나 부동산과 동산으로 나누어지는데, 부동산은 토지와 건축물이고, 동산은 사업용설비와 자동차가 해당된다. 재산세의 과표로는 실거래가액이 이상적이지만 현실적으로는 실거래가액의 일정율을 과표로 이용한다. 이 일정율을 과표현실화율이라고 하는데, 미국의 과표현실화율은 우리나라와 마찬가지로 시가의 50%를 넘는 경우가 드물다.

세율은 예산편성 과정에서 83,000여 지방정부(카운티, 시정부, 타운십, 특별조세지구(special taxing districts))가 독자적으로 결정한다.

343) http://www.tax.re.kr/lis/livedb/national/usa_property.htm

35개 주는 모든 재산에 동일세율로 과세하며, 16개 주와 워싱턴 D.C.는 재산유형별로 차등과세하고 있다. 세율상한을 갖고 있는 주는 29개 주이며, 세율인상에 대하여 주민투표를 요구하고 있는 주도 있다. 따라서 미국의 재산세율은 지방정부별로 모두 차등화되어 있다. 세액계산은 과표에 비례세율을 곱하여 산출하는 방식을 따른다.³⁴⁴⁾

2) 販賣稅

1934년 뉴욕시의 대다수 지방정부단위가 미국연방에서 처음으로 소매에 대한 판매세를 부과하게 되었다. 그 이후 판매세는 주민의 수가 많은 시에 있어서 주요한 수입원이 되고 있다. 판매세는 지방정부가 재량을 갖고 과세여부를 결정할 수 있다. 그러나 세율은 주정부에서 정한 단일세율 또는 탄력세율의 범위 내에서 결정하여 과세하여야 한다.³⁴⁵⁾ 즉 지방정부의 판매세율은 지역별로 다르며, 그 범위는 0.25%-6%까지로 다양하나 지방판매세율은 주정부에 의하여 결정된다.³⁴⁶⁾ 이와 같이 일반적으로 주정부는 탄력세율을 정하여 두고 지방정부가 재량권을 갖고 세율을 정하도록 하고 있으나, 과세대상과 과표는 주판매세와 지방판매세가 동일하게 하여 납세의무자들이 납세의무 이행비용을 낮추고 세무행정이 용이하도록 하고 있다. 그러나 주정부와 지방정부가 중복되는 과표를 사용하는 경우 총세율이 높아지게 되어 사업장입지와 소비자들의 구매결정을 왜곡시키는 문제점이 있다.³⁴⁷⁾ 과세를 하기 위해서는 관할지역 유권자들의 동의가 필요하다. 일반적으로 비과세대상은 주정부에서 정한 비과세대상과 같다.

판매세가 지방정부의 총세입에서 차지하는 비중은 5.1%, 조세수입의 14.7%를 차지하고 있다. 일반판매세는 유형동산의 소매 또는 서비스업을 영위하는 특권에 대해 과세하는 조세로 생산 또는 유통의 최종단계인

344) *ibid.*

345) ACIR, *Local Sales Taxes*, p. 27.

346) ACIR, *Local Sales Taxes*, p. 9; 예를 들면 캘리포니아주는 지방판매세의 세율을 1.25%로 정하고 있다. California State Board of Equalization, *Tax Information for City and County Officials*, 2000. 7, p.1.

347) ACIR, *Local Sales Taxes*, p. 28.

소비자에게 판매되는 단계에서 납세의무자는 판매자이지만 전가로 인하여 실제로는 소비자가 납세의무를 진다. 과세대상은 주에 따라서 다르나, 소비재, 레크레이션, 오락시설의 입장료, 호텔·음식점 등 대중이용시설, 전기·전화 등의 이용, 항공·철도 등 상업용 운송수단의 이용, 유형동산의 임차사용 등에 대해 폭넓게 과세하고 있다.

3) 消費稅

지방정부의 소비세는 1950년대 이후 지방정부들이 지나친 재산세 의존을 탈피하여 세원을 다변화하기 위해 도입되었으며, 1993년 현재 미국 50개 주 중 32개 주의 6,431개 지방정부가 이를 채택하고 있다. 지방정부가 소비세를 신설하기 위해서는 주정부의 허가를 받아야 하며, 지역에 따라서는 주민투표를 거쳐야 한다.

7. 要約과 示唆點

미국은 크게 연방정부와 주정부 그리고 지방정부가 상호 연계하면서 독립적인 정부체계를 이루고 있다. 미국 수정헌법 제10조는 「연방헌법에 의하여 연방정부에 위임되지 아니하였거나 각 주에 금지되지 아니한 권한들은 각 주나 국민에게 유보된다」고 규정하고 있다. 즉 연방정부는 헌법에 의하여 부여된 권한만을 행사하며, 그 이외의 권한은 주정부가 지니게 된다.

미국의 지방세는 주정부의 조세와 지방정부의 조세로 구성되어 있다. 주정부는 단일형국가에 버금가는 주권을 행사하기 때문에 조세문제에 있어서 단일정부의 중앙정부처럼 독자적인 과세권을 행사한다. 반면 지방정부는 주정부에 의하여 탄생되었다고 간주되기 때문에 지방정부의 과세권은 주정부의 과세권보다도 더 법적 한계를 가지고 있다. 주는 관세 등을 제외한 거의 모든 경제행위에 대하여 과세권을 보유한다. 따라서 각 주마다 독립적인 조세체계를 가지고 있다. 또한 철저한 분권주의로 독자적인 과세권과 공동과세권까지 보유하고 있다고 할 수 있다. 그러나 주정부의 과세자주권에도 불구하고 미국의 조세체계는 기본적으로 세원분

리주의를 채택하고 있어 연방정부는 소득과세, 주정부는 소비과세, 지방정부는 재산과세 위주의 세제를 가지고 있다.

미국헌법은 연방과 주에 대한 과세권의 배분에 대하여 통일성 없고 비체계적으로 산재된 개별적 규정을 두고 있다. 그와 동시에 연방에게 명문으로 지정된 것만 연방에 귀속한다는 불문법적 헌법원칙이 유효하다. 연방헌법 제1조제8항은 일반적으로 연방에 과세권을 위임하고 있다. 동조제9항은 인두세와 다른 직접세의 부과를 금지하므로써 연방의 과세권을 제한하고 있다. 이를 통하여 연방의 수익세는 명백하게 원천적으로 불가능하게 되었다. 수익세에 대한 과세권의 확대와 수익세에 대한 연방헌법 제1조제9항의 배제는 수정헌법 제16조가 규정하고 있다. 그러나 이러한 비체계적인 몇 개의 헌법규정만으로 미국의 재정헌법을 확정할 수는 없다. 결정적인 것은 오히려 불문의 실무상의 헌법현실이다. 이러한 헌법현실 내에서 연방과 각 주는 각자를 위해 그의 배분되지 않은 과세권을 가진다.

연방이 세목을 법적으로 규정하였다고 해서 주를 입법으로부터 배제하지는 못한다. 그러므로 다수의 조세가 중복하여 혹은 중첩적으로 연방, 주 그리고 지방정부에 속하고 있다(예를 들면 소득세, 법인소득세, 상속세, 증여세 및 소비세).

주는 부분적으로 조례를 제정할 수 있는 권한을 지방자치단체에게 위임하고 있다. 지방정부에의 조례제정권의 위임은 개별주의 헌법에 의하여 혹은 일반법에서 규정하고 있다. 지방정부의 조세는 주로 토지세와 재산세이며, 지방정부의 조례제정권은 동산과 부동산의 평가와 사정기초의 확정 뿐만 아니라 세율의 결정권에 관련된다. 그러나 과세근거는 개별주의 법률에 규정되어 있다.

미국의 지방정부의 과세권의 근거는 주로 주헌법, 법률에 규정되어 있다. 그러나 지방자치의 전통이 강한 미국은 각 주와 지방정부에 따라 각각 다양한 조세체계를 지니고 있다. 주헌법에 과세대상, 세율, 조세면제 등에 관하여 규정하고 있을 뿐만 아니라, 시, 카운티와 특별구는 주민투표로써 특별세를 부과할 수 있다고 규정하여 조세법률주의에 의한 지방정부의 조세창설권을 엿볼 수 있다. 또한 주법도 과세대상, 세율, 조세면

제 등에 대하여 규정을 두고 있다.

미국에서의 지방자치단체의 조례는 주의회에 의하여 위임한 권한의 범위 안에서 법률과 같은 효력, 즉 주의회에 의하여 통과된 법률과 동등한 권한을 가진다. 조례는 일반적 사항에 대해서는 주법률에 위반할 수 없으며, 법률보다 하위에 있지만, 지역적 사항에 대하여 지방자치단체의 전 권한성이 인정되어 있기 때문에 법률과 조례가 상충되는 경우에는 법률보다 시헌장이나 조례가 우월하다는 원칙이 확립되어 있다. 이처럼 미국은 주의 입법권에 일정한 제한을 가하므로써 주의회가 제정하는 법률에 의한 자치권의 침해를 실질적으로 예방하기 위하여 자치를 제도를 두고 있다. 자치를 지방정부는 보건·치안·미풍양속 및 공공복리의 보호·면허·과세·기채에 관해서 뿐만 아니라 통치 및 사무에 관한 권한을 행사하며, 기능을 수행한다. 자치를 지방정부는 주의회가 법률로써 인정한 경우에 한하여 6개월 이상의 금고형을 포함한 벌칙제정, 세입을 위한 면허권 및 소득·수입 혹은 직업을 기준으로 한 과세권을 가진다. 이와 같이 미국의 지방정부의 조례제정권은 주헌법과 주법률에 저촉되지 않는 범위 내에서 지역적 사무에 관하여 인정되고 있다.

지방재산세의 과세는 시, 시정부, 타운십과 카운티단위의 기초자치단체가 과세주체가 되어 세율결정 및 세입사용권을 갖고 있다. 그러나 주정부는 과세기준 절차에 관한 지침의 설정 및 과세평가에 관한 사후감독, 교육, 그리고 지방정부 평가간의 균등화작업을 담당하는 것이 일반적이다. 재산세의 세율은 예산편성과정에서 지방정부가 독자적으로 결정한다. 35개 주는 모든 재산에 대하여 동일세율로 과세하며, 16개 주와 워싱턴 D.C.는 재산유형별로 차등과세하고 있다. 세율상한을 갖고 있는 주는 29개 주이며, 세율인상에 대하여 주민투표를 요구하고 있는 주도 있다.

미국에 있어서 지방정부의 과세자주권 역시 주헌법과 주법률에 의하여 일정한 제한을 받고 있는 것은 우리나라, 일본 및 독일과 유사하다. 그러나 여기서 특히 유의할 점은 세율인상이나 혹은 조세의 신설에 대하여 주정부의 허가유보를 두고 있거나 혹은 주민투표에 의하여 결정하도록 한 것이다.

第 4 章 外國의 地方稅制와 地方自治團體의 租稅創設權에 대한 法的 分析

第5章 地方稅制의 改善方案

第1節 地方自治團體의 新稅目的 導入에 관한 最近動向

1. 新地方財源開發의 當爲性

1995년 지방자치단체장의 선거와 더불어 본격적인 지방자치시대가 열리게 됨에 따라 지방정부의 기능과 역할이 확대되고 주민의 지역개발에 대한 욕구도 증대되었으며, 그에 따른 지방재정의 수요도 급격한 증가추세를 보이고 있다. 또한 최근 들어 중앙정부의 기능이 지방자치단체에게로 계속하여 이양됨에 따라 지방자치단체의 역할이 증대되고 지방자치단체에 대한 지역주민의 요구도 계속 증가하고 있다.

그러나 지방자치단체의 지역적 여건과 산업구조는 각 단체에 따라 고유한 특성을 지니고 있으므로 각각 재원조달과 경비지출의 양태에 있어서 차이를 보이고 있다. 따라서 지방자치단체는 그의 지역적 여건과 특성을 고려하여 지역주민의 복지증진과 지역발전의 기반이 되는 사회간접자본의 확충과 지역특성에 맞는 산업의 육성을 통하여 지방자치단체의 차원에서 자발적으로 필요한 재원을 확보하려고 노력하고 있다.³⁴⁸⁾

이러한 노력의 일환으로서 지방자치단체는 지방자주재원의 근간이 되는 지방세수의 확충 이외에도 세외수입의 확충, 지방채의 적극적 활용, 민간위탁 및 해외자본의 유치 등의 방안을 모색하는 한편 국세의 지방이양, 지방양여금 및 재정교부금의 확대를 중앙정부에 요청하고 있으나 현실적인 국가재정여건상 많은 제약을 받고 있음은 부인할 수 없다. 그래서 지방자치단체는 최근 들어 적극적이고 자주적인 노력으로 지방세수의 확충을 위해 새로운 세목의 신설 및 기존세목 내에서 과세대상의 확대를 추진하고 있다.

348) 이상용, 지역특성에 맞는 지방세원의 개발, 지방세, 한국지방재정공제회, 1993, 43쪽.

2. 地方自治團體別 新稅目과 新稅源의 開發

이에 따른 현재 지방자치단체가 검토 중인 신세목 및 신세원의 개발 방안을 살펴보면 아래와 같다.

<표 4> 지방자치단체의 신세목과 그 개발방안³⁴⁹⁾

지방자치단체	신세목 및 신세원 개발방안
서울특별시	광고세 신설, 상속·증여세에 대한 주민세 소득할 신설
인천광역시	벌크화물에 대한 지역개발세 부과
경기도	상속·증여세에 대한 주민세 소득할, 入道稅, 온천재산세
강원도	관광세 신설, 지역개발세(수자원·지하자원) 세율 인상 및 과세대상 확대, 환경보전세 및 광고세 신설
충청북도	관광세 신설
전라남도	광고세, 환경보호세, 관광세, 문화관광시설세, 사리(砂利) 채취세, 별장 등 소유세 신설
경상북도	광고세, 상속·증여세에 대한 국민세 소득할 신설
경상남도	관광세, 온천세 신설
제주도	入道稅, 관광세 신설
경기도 의왕시	내륙컨테이너에 대한 지역개발세 부과

349) 이규환, 『지역개발과 지방재정확보 및 운용방안』, 『21세기를 향한 지방자치와 지역 발전에 관한 비전 고찰』, 창원대학교 지방자치학과 공동학술대회 발표문, 94쪽.

第2節 國稅와 地方稅의 稅源配分體系의 調整

1. 地方所得稅의 導入

현행 우리나라의 지방세는 취득세·등록세·재산세 및 종합토지세 등 재산과세를 중심으로 구성되어 있으므로 세수의 안정성 및 신장성은 낮고 지역경제활동에서 창출된 부가가치가 지방세에 제대로 반영되지 않아 지역경제활성화의 성과와 지방재정이 연계되지 못하는 구조적인 문제점을 지니고 있다.³⁵⁰⁾ 즉 16개 지방세 중 소득관련 세목은 주민세, 농지세, 사업소세의 3개에 해당한다. 이러한 소득과세는 1998년 결산기준으로 약 2조 9,785억으로 전체 지방세수에서 차지하는 비중은 17.4%이다(<표 1> 참조). 더구나 주민세 균등할과 사업소세 재산할은 엄밀한 의미에서 소득과세에 속한다고 볼 수 없으므로 그 만큼 지방세 중 소득과세의 비중은 적다고 할 수 있으며, 또한 농지세와 사업소세가 지방세수 전체에서 차지하는 비중이 약 1.98%로 재원조달기능을 제대로 수행하지 못하고 있다(<표 1> 참조).

이와 같은 재산과세중심의 지방세제 아래에서 세수를 증대시키기 위해서는 재산가액평가라는 행정과정을 수반하는 바, 이 경우 납세의무자의 조세저항을 피할 수 없을 것으로 보여 과표인상을 통한 세수증대는 어려울 것이다.³⁵¹⁾ 또한 소득과세를 국세로 존치시키므로써 세원을 포착하지 못하는 예가 많이 존재한다. 그리고 지역 공공재에 대한 수요는 소득의 증가에 따라 증가하며 국가 공공재에 비해 그 증가폭이 큰 경우가 많다. 즉 지역 공공재에 대한 수요는 소득 탄력적이기 때문에 소득수준이 높을 수록 보다 질이 높고 다양한 지역 공공재를 주민들이 선호하게 된다. 이러한 어려움을 해결하기 위한 방안이 바로 소득과세의 비중을 높이는 것인데, 그에 대한 가장 대표적인 것이 바로 지방소득세의 도입이다.³⁵²⁾

350) 권강웅, 99 지방세제 주요 개편방안, 지방세, 한국지방재정공제회, 1999, 55쪽.

351) 김대영, 현행 지방세제의 평가, 『지방재정의 과제』, 한국지방재정공제회, 1997, 129쪽.

352) 라휘문, 지방소득세의 도입방안, 연구보고서(98-9), 한국지방행정연구원, 1998.

지방소득세의 도입과 관련하여 문제되는 기존의 소득관련 세목에 대하여 간단히 살펴보면, 먼저 주민세는 보통세로서 道稅와 市郡稅와의 관계에서는 기초자치단체세인 市郡稅에 속하지만, 特別市(廣域市)稅와 自治區稅와의 관계에서는 광역지방자치단체인 市稅에 속한다. 그리고 과세대상에 따라 균등할과 소득할로 구분되며, 소득할은 소득세할과 법인세할, 농지세할로 구분된다. 이 중 주민세 소득할은 소득과세에 속하지만 균등할은 일종의 인두세로서 과세원천별로 볼 때 소득과세, 소비과세, 재산과세 어디에도 속한다고 보기는 어렵다. 주민세 균등할의 납세의무자는 시·군 내에 주소를 둔 개인과 시·군 내에 사무소 또는 사업소를 둔 법인이다(지방세법 제173조제1항). 균등할은 매년 8월 1일을 과세기준일로 하고, 매년 8월 16일부터 8월 31일 까지를 납기로 하여 개인은 주소지를, 법인은 사무소 또는 사업소 소재지를 관할하는 시·군에서 주소지 또는 소재지마다 각각 부과된다(지방세법 제175조제1항). 이에 반하여 주민세 소득할은 시·군 내에서 소득세·법인세·농지세의 납세의무가 있는 개인과 법인을 납세의무자로 하며, 소득세·법인세·농지세의 각 납세지를 관할하는 시·군에서 수시로 부과한다. 다만 법인세할에 있어서 법인의 사업장이 2이상의 시·군에 소재할 경우에는 대통령령이 정하는 바에 의하여 그 소재지를 관할하는 시·군에서 각각 부과한다(지방세법 제175조제3항). 주민세의 세율은 시장·군수가 조례가 정하는 바에 의하여 당해 연도 분의 주민세의 세율을 표준세율의 100분의 50범위 안에서 가감 조정하여 정할 수 있도록 하는 탄력세율로 인정되어 있다(제176조제3항).

사업소세는 환경개선 및 정비에 필요한 비용에 충당하기 위하여 시·군 내에 소재 하는 사업소를 둔 자로서 일정한 요건에 속하는 자에게 부과하는 목적세이다(지방세법 제244조). 사업소세는 도세와 시군세관계에서나 시세와 자치구세관계에서나 모두 기초지방자치단체세인 시군세와 자치구세에 속한다. 사업소세는 부과대상에 따라 재산할과 종업원할로 나누어진다. 재산할은 사업소연면적을 과세표준으로 하여 부과하며 종업원할은 종업원의 급여총액을 과세표준으로 한다. 재산할의 납세자의무자는 매년 7월 1일 현재 사업소 과세대장에 등재된 사업주이며(지방세법

제244조제1호), 종업원할의 납세의무자는 종업원에게 급여를 지급하는 사업주이다(지방세법 제244조제2호). 사업소세 재산할은 과세기준일 현재 사업소 소재지를 관할하는 시·군에서 사업소별로 각각 부과하며(지방세법 제246조제1호) 종업원할은 매월 말일 현재의 사업소 소재지를 관할하는 시·군에서 사업소별로 각각 부과한다(지방세법 제246조제2호). 또한 사업소세는 표준세율을 상한으로 정하여 놓고 시장·군수가 조례가 정하는 바에 의하여 그 세율을 표준세율 이하로 정할 수 있도록 탄력세율을 보장하고 있다(지방세법 제248조제2항).

마지막으로 농지세는 보통세로서 도세와 시군세관계에서는 기초지방자치단체세인 시군세에 속하지만 시세와 자치구세관계에서는 광역자치단체세인 시세에 속한다. 농지세는 농지에서 농작물을 재배하거나 농작물을 재배하게 하므로 인하여 얻는 소득(농지소득)이 있는 자에게 부과되며, 당해 납세의무자는 농지소재지를 관할하는 시·군에 납부할 의무를 진다(지방세법 제198조제1항). 2인 이상이 공동으로 농지소득을 얻는 경우에는 그 지분 또는 손익분배의 비율에 의하여 분배되었거나 분배될 농지소득금액에 따라 각각 농지세의 납세의무를 진다(지방세법 제198조제2항). 농지세는 1월 1일부터 12월 31일까지의 1년간의 농지소득에 대하여 부과되며, 그 과세표준은 농지소득금액에서 지방세법 또는 다른 법령에 의한 비과세 및 감면소득과 지방세법 제209조의 규정에 의한 기초공제금액을 공제한 금액으로 한다(지방세법 제206조제1항).

지방소득세의 도입에 대한 방안으로서 국세인 소득세 중 지역개발로 인하여 창출된 이익이 그 세원에 반영되고 있고 세원의 탈루 가능성이 있는 부동산 임대 및 양도소득, 그리고 지역적 특성이 강한 도·소매업, 음식·숙박업 등 개인사업자의 사업소득 등을 지방세의 세원으로 이양하여, 이들을 별도의 세목으로 신설하지 말고 기존 소득관련 지방세목 중 목적세인 사업소세를 제외한 주민세와 농지세를 통합하여 지방소득세의 과세대상으로 하는 것이 바람직하다고 한다.³⁵³⁾ 그에 반하여 정부차원에서는 지방세 중 소득·소비과세의 확충을 위하여 조세체계의 간소화계획에 따라 부가세 방식으로 지방세의 각 세목에 부과하여 과세되고 있는

353) 최근열, 전계논문, 48쪽.

교육세와 농어촌특별세를 본세인 지방세에 흡수 통합하여 자치단체의 재원을 확충하는 대신, 부가세 성격인 주민세 소득세할 및 법인세할이 국세의 본세인 소득세와 법인세에 흡수 통합됨에 따라 국세의 소득세액 중 일정비율을 세원으로 『지방소득세』를 신설하여 지방재원을 보전해 나갈 계획을 세우고 있다.³⁵⁴⁾ 그러나 지방소득세에 관한 규정을 지방세법에 규정하지 아니하고 『조세체계간소화특별법』에 규정하여 현행 지방세인 주민소득세를 국세에 흡수함과 동시에 지방세로서 『지방소득세』를 신설하여 간접적으로 지방세법의 개정을 의도하고 있다.³⁵⁵⁾

그러나 이러한 특별법에 의한 지방세법의 개정을 통하여 지방소득세를 신설하는 것은 현행 지방세법이 복잡하고 비체계적으로 구성되어 있으므로 그 개선이 요구되는 관점에서 볼 때 타당하지 않다. 따라서 지방소득세를 도입할 경우 과세주체, 납세의무자, 과세표준, 세율 등의 과세요건을 검토하여 징수의 용이성, 지역의 고착성, 세원분포의 보편성, 지방개발의 흡수성 등과 아울러 지금 현재 가장 문제되고 있는 재정불균형을 고려하여 과세주체를 결정하여야 할 것이다. 앞서서도 지적한 바와 같이 부동산 임대 및 양도소득, 도·소매업, 음식·숙박업 등 개인사업자의 사업소득 등을 지방세의 세원으로 이양하여 이들을 별도의 세목으로 신설하지 말고 기존 소득관련 지방세목 중 목적세인 사업소세를 제외한 주민세와 농지세를 통합하여 지방소득세로의 도입이 바람직할 것이다.

2. 地方消費稅의 導入

(1) 地方消費稅의 導入必要性

지방소비세는 한 국가의 자원배분에 있어 상당한 수준의 효율성을 제고시킬 수 있는 것이다. 즉 지방소비세는 재정의 분권화를 촉진시키므로써 배분의 효율화를 기할 수 있다. 중앙과 지방의 재정기능이 투명성 있게 분담되어진다면 임무에 따라 독립적인 세원이 확보되므로써 중앙정부와 지방자치단체간의 자원배분상 갈등을 완화 제거할 수 있으며 자원배

354) 권강웅, 99 지방세계 주요 개편과제, 56쪽.

355) 권강웅, 99 지방세계 주요 개편과제, 58쪽.

분에 있어서 불필요한 거래비용을 감소 내지 제거할 수 있는 장점이 있다. 또한 지방소비세의 도입으로 독립적인 과세권을 가지므로써 그 지방의 특성에 적합한 세율 및 과표를 자율적으로 선택·결정할 수 있어 역시 배분의 효율성을 증진시킬 수 있다는 것이다.³⁵⁶⁾

현행 지방세 중 소비관련 세목은 경주·마권세, 담배소비세, 도축세의 3개에 불과하다. 이러한 소비과세의 세수는 1998년 결산기준으로 2조 6,451억원으로 전체 지방세수에서 차지하는 비중은 15.4%에 불과하며, 특히 경주·마권세, 도축세, 담배소비세는 전체 지방세수에서 차지하는 비중이 적어 재원조달기능을 거의 수행하지 못하고 있다(<표 1>).

또한 담배세는 지방세의 역할보다는 지방재정조정제도에 기여하는 세금으로서 역할을 하기 때문에 지방세로서 적합하지 않다고 한다. 즉 첫째, 담배소비세의 역진성이다. 재정자립도가 아주 낮은 郡의 경우 담배세가 세입에서 차지하는 비중이 높다.³⁵⁷⁾ 이는 다시 말하면 그 지역 주민이 그 만큼 담배소비를 통하여 세금을 많이 내고 있음을 의미한다. 담배세는 정액세로 되어 있기 때문에 흡연을 하는 주민들에게 있어서는 인두세와 매우 흡사한 성격을 가진다. 둘째, 지방세로서의 역할인데, 만약 한 郡에서 지역공공재를 늘리고자 할 때에 담배세의 세율을 늘린다는 것은 토지세나 재산세 또는 균등할 주민세의 세율을 올리는 것에 비하여 이론적 근거가 매우 희박하다.

(2) 導入方案

지방소비세의 도입방안에는 첫째, 개별소비세 형태의 지방소비세목을 도입하는 방안으로 국세인 부가가치세의 부과대상 중 유흥·음식업종 등에 부과하는 부분을 지방세로 이양하여 지방소비세로 신설하는 방안이며, 둘째, 기존 소비관련 지방세목인 담배소비세, 경주·마권세, 屠畜稅를 통폐합하여 지방소비세의 과세대상으로 하는 방안이다. 셋째, 일본에서 최근 도입된 지방소비세와 유사한 부가세 형태의 지방소비세를 신설하는 방안이 논의되고 있다.³⁵⁸⁾

356) 이필우, 지방소비세제 도입의 기본방향, 지방세, 한국지방재정공제회, 1999, 8쪽.

357) 행정자치부, 지방세정연감 1999, 8쪽 이하 참조.

358) 김대영, 지방세체계의 합리적 조정방안, 51쪽.

지방세는 지방세수의 중요한 세원이므로 국민들에게 새로운 부담을 유발하지 않으면서 국세와 지방세의 조정을 통해 지방세에 소비과세를 도입하는 방안을 강구할 필요성이 있다. 따라서 지방소비세는 국세인 부가가치세 중 과세대상이 지역적 특성을 지니고 있고 현행 부가가치세 중 과세가 미약한 부분들인 음식점, 숙박업, 부동산 임대업, 운수창고업, 개인서비스업에 대한 부가가치세 등을 지방세의 세원으로 이양하여 도입하되 이들 별도의 세목으로 신설하지 말고 기존 소비관련 지방세 세목 중 특정지역에 편중되어 있고 도세인 경주·마권세를 제외한 도축세와 담배소비세를 통합하여 지방소비세의 과세대상으로 하는 방안이 바람직할 것이다.³⁵⁹⁾

第3節 課稅自主權의 擴大

1. 法定外稅의 導入

(1) 意 義

법정의지방세란 법률로써 정한 세목 이외에 지방자치단체의 조례로써 세목을 창설하여 과세하는 지방세를 말한다. 현행 우리 지방세법은 법정외보통세 혹은 법정외목적세의 도입을 인정하지 않고 있다. 이는 헌법 제59조에서 선언하고 있는 조세법률주의에 의하여 조세의 창설은 법률로써만 가능하기 때문이다. 그럼에도 불구하고 위에서 살펴 본 바와 같이 각 지방자치단체는 새로운 세목의 신설과 도입을 추진하고 있다. 이러한 현실적 요구에 부응하여 이러한 세목 중 법정외세로서 인정 가능한 것을 중심으로 도입을 적극적으로 추진할 필요성이 있다.³⁶⁰⁾

다시 말하면 앞에서 살펴 본 바와 같이 지방자치법 그리고 지방세법에 의하면 지방자치단체가 조례로써 신세목을 창설하는 것은 해석론적으로

359) 행정자치부, 2000년도 행정자치위원회 국정감사요구자료(IV), 653쪽; 최근열, 진계논문, 49쪽.

360) 정수현, 지방자치단체의 재정자주권에 관한 연구 - 지방세 과세권을 중심으로 -, 부산대학교 대학원 법학박사 학위논문, 2000, 156쪽 이하.

한계를 분명히 가지고 있다. 이러한 법이론적 한계를 극복하고 신세목을 신설하여 지방자치단체의 과세자주권을 보장하는 방법은 바로 입법 정책적 해결이라 할 것이다. 즉 역사적·제도적으로 우리 보다 먼저 지방자치제도가 정착되고 활성화되어 있는 미국, 일본 및 독일 등에서도 지방자치단체에게 과세자주권을 점차 확대시켜 나가고 있지만, 완전하게 지방자치단체의 자유에 맡겨져 있지는 않으며,³⁶¹⁾ 중앙정부의 관여를 가능한 한 최소화하고자 하는 추세이다. 따라서 지방자치법 제15조의 규정에 합치하여 지방세법상 지방자치단체가 법정외보통세와 법정외목적세를 신설할 수 있도록 현행 지방세법의 개정이 불가피하다. 지방세법상 법정외세를 인정하는 규정을 신설하므로써 지방자치법 제15조 단서에서 규정하고 있는 법률유보원칙에 합당할 것이며, 또한 헌법 제59조의 요건을 충족시킬 수 있을 것이다.

(2) 導入에 대한 法的 方案

법정외지방세의 도입과 관련하여 그 법적 근거규정의 설정방법에는 포괄적 규정, 일괄적 규정, 구체적 규정 등의 방법 등이 고려될 수 있다.

먼저 일본의 경우처럼 포괄적인 규정이 그 방안으로 고려된다. 일본헌법 제84조는 『새로이 조세를 부과하거나, 혹은 현행의 조세를 변경은 법률 또는 법률이 정하는 조건에 의할 것을 요구한다』고 규정하고 있다. 이러한 헌법상의 근거에 의하여 지방세법은 제2조에서 『지방단체는 동법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다』고 규정하고 있다. 이와 같이 기본적으로 조세법률주의 입각하면서 또한 법정외세의 결정에 있어서 각 지방자치단체들은 각 지역의 실정에 맞는 다양한 서비스를 제공하고 있고, 또한 각 지역에서 발생하는 사회적 비용은 지방자치단체들에게 특별한 행정수요를 창출한다. 이러한 서비스 및 사회적 비용에 대한 대가를 지불하는 것은 지역의 특성에 맞는 행정서비스를 제공할 수 있게 해줄 뿐만 아니라 새로운 조세에 대한 저항도 크게 줄일 수 있다. 따라서 법정외세는 응익성의 원칙에 부합되는 세목으로 구성되는

361) 유사한 주장으로는 배인명, 법정외세도입의 필요성과 도입방안, 지방세, 한국지방재정공제회, 1995, 46쪽.

것이 바람직하다.³⁶²⁾ 지방자치단체의 과세자주권을 존중하는 취지에서 지방세법은 제259조는 「도부현은 도부현법정의보통세를 신설하거나 혹은 변경하고자 하는 경우에는 사전에 자치대신과 협의하여 그의 동의를 받아야 한다」고 규정하고 있다. 시정촌에 대해서도 지방세법 제669조에서 「시정촌은 법정의보통세를 신설하거나 혹은 변경하고자 하는 경우에는 사전에 자치대신과 협의하여 동의를 얻어야 한다」고 하여 도부현의 법정의보통세와 마찬가지로 자치대신의 동의 아래 법정의보통세를 인정하고 있다. 이와 같이 일본은 법정의세에 대하여 포괄적 근거규정을 두고 있다. 그러나 이러한 포괄적 근거규정은 지방자치단체별로 자신들의 세원을 자주적으로 정할 수 있기 때문에 세원의 선정 및 변경에 탄력적으로 대응할 수 있는 장점을 가지고 있는 반면에 지방자치단체별로 자체 심사 및 행정자치부장관과 협의하여 별도로 동의를 얻어 설정하기 때문에 절차가 복잡하고 행정낭비를 초래할 수 있는 단점이 있다.³⁶³⁾

이에 반하여 일괄적 규정은 각 지방자치단체에게 특수세원이 존재하고 그 재정수요가 분명하게 존재하는 경우 조례로써 새로운 조세를 부과할 수 있게 하는 것이다. 이 경우에도 각 지방자치단체는 세목을 신설하고 상급기관의 승인 내지는 허가를 받아 조세를 부과한다는 것이다. 이러한 방법은 지방세법에 신설할 수 있는 세목을 나열하는 확실성을 방지하여 여건변화에 탄력적으로 대응할 수 있는 세목신설이 가능하다는 장점을 가지고 있는 반면에 상급기관의 승인 내지는 허가절차가 필요하다는 단점을 지니고 있다.

마지막으로 구체적 규정을 통하여 법정의세목을 규정하기 위하여 지방자치단체별 세원을 모두 조사하여 타당성이 있는 세목을 지방세법에 구체적으로 나열하여 규정하고 당해 지방자치단체의 재정형편에 따라 지방의회의 의결을 거쳐 징수할 수 있도록 하는 방법이다. 이는 법정의세목을 지방세법에 구체적으로 규정하기 때문에 행정자치부장관의 허가절차를 거칠 필요성이 없으므로 지방자치행정의 효율성과 자율성을 기할 수 있는 장점을 가지고 있는 반면에 일정한 기간 내에 세원을 발굴하고 일

362) 배인명, 법정의세의 필요성과 도입방안, 49쪽.

363) 배인명, 법정의세의 필요성과 도입방안, 47쪽.

시에 규정을 결정하는 데에 어려움이 있으며, 장래에 세원의 변경사유가 있을 경우 탄력적으로 대응할 수 없는 단점을 안고 있다.

이와 같은 규정방법 중 어떤 방법으로 어떤 세목을 법정외세로 도입할 것인가가 문제되며, 또한 과세주체를 광역지방자치단체 또는 기초지방자치단체로 할 것이지도 중요한 문제이다.

위 세 가지 근거규정의 설정방법들은 각각 장단점을 가지고 있다. 그러나 그 중 지방자치단체의 과세자주권을 최대한 보장하면서 행정자치부의 최소한의 관여를 인정하여 조례로써 법정외세를 신설하고자 하는 경우에 그의 동의를 받도록 하는 일본의 포괄적 규정방식이 가장 우리의 지방세제에 적절하다고 생각한다.

일본의 경우를 살펴보면 도부현의 법정외보통세로서 석유가격조정세, 핵연료세, 핵연료물질등취급세가 도입되어 있으며, 기초지방자치단체인 시정촌도 골재채취세와 별장등소유세를 부과하고 있다. 또한 도부현과 시정촌에게는 법정외목적세도 지방세법상 포괄적 규정방식으로 그 도입이 허용되고 있다. 따라서 우리나라에 있어서도 <표 4>에서 나타나는 바와 같이 각 지방자치단체들은 그 지역의 특수성을 고려하여 신세목, 즉 관광세, 환경보전세, 광고세, 온천세, 入道稅, 별장등소유세, 골재채취세 등을 요청하고 있다. 이러한 세목들은 수익자 및 원인자부담의 원칙에 부합하기 때문에 새로운 세금의 부과에 대한 지역주민의 저항이 없을 것으로 사료된다.

이와 같이 법정외세를 지방세법에 도입할 경우 현행법상 국세와 지방세는 세원분리주의를 원칙으로 하고 있으므로 새로 도입되는 법정외세의 경우에도 마찬가지로 국세나 지방세의 다른 세원과 중복되지 않아야 한다.

지방자치단체별로 신세목을 개발하고 이를 도입하려고 노력하고 있는데 그 중 특히 많은 지방자치단체가 도입하려고 하는 관광세는 다음과 같은 이유에서 지방자치단체의 과세대상이 되어야 하는 이유는 다음과 같다.³⁶⁴⁾

첫째, 관광이란 여가활동과 생활의 충실화를 위한 소비경제적 활동으로서 관광자원이 소재하고 있는 지역사회와의 관계에서 관광객은 관광자

364) 이상용, 지역특성에 맞는 지방세원의 개발, 46~48쪽.

원의 이용자이고, 지역사회는 관광자원의 제공자이다. 그런데 관광객은 지역사회에서 자연훼손과 환경오염을 유발하므로 관광객에게 관광자원의 보존과 개발에 필요한 비용의 일부를 부담시키는 것이 필요하다.

둘째, 지역사회의 공공경제주체인 지방자치단체는 당해 지역에 소재하고 있는 관광자원과 관광사업에 의한 관광수입으로 관광투자와 환경보전 비용을 충족할 수 없어 지방재정에 상당한 압박이 되고 있다.

셋째, 관광자원이 소재하고 있는 지역사회나 지방자치단체는 관광객을 상대로 관광자원과 편의시설을 제공하면서도 별다른 이익을 받지 못할 뿐만 아니라, 자연의 훼손과 오염, 폐기물의 수거·처리, 이들을 수용하기 위한 사회간접자본의 확충 등 지방재정수요가 유발되므로써 오히려 지방자치단체로서는 소망스럽지 못한 결과에 직면하게 된다. 따라서 관광자원의 이용과 개발의 대가 및 지역사회에 끼친 손실의 보상이라는 차원에서 일정한 관광행위에 대해 수익자 부담원칙을 적용하여 그 비용을 부담시키는 것이 바람직하다.

넷째, 관광개발을 주축으로 하는 지역개발은 성격상 많은 비용이 소요 되는데, 이러한 표준적인 행정활동을 초과하는 재정수요가 초과재원에 의해 충족되지 않으면 관광시설의 개발과 보존이 지속적으로 불가능하게 되고 관광객에게도 양질의 서비스를 제공할 수 없게 된다.

결론적으로 이러한 세목들을 지방자치단체의 법정외세로서 인정한다면, 지방세법의 개정에 다음과 같은 점들을 고려하여야 한다.

첫째, 광역지방자치단체는 법정외보통세를 신설하거나 혹은 변경하고자 하는 경우에는 사전에 행정자치부장관과 협의하여 그의 동의를 얻어야 한다.

둘째, 기초지방자치단체는 법정외보통세를 신설하거나 혹은 변경하고자 하는 경우에는 행정자치부장관과 협의하여 그의 동의를 얻어야 한다.

셋째, 광역지방자치단체 또는 기초지방자치단체는 조례로 정하는 특정한 비용을 충당하기 위하여 법정외목적세를 부과할 수 있다. 단, 광역지방자치단체 또는 기초지방자치단체는 법정외목적세를 신설하거나 혹은 변경하고자 하는 경우에는 사전에 행정자치부장관과 협의하여 그의 동의를 얻어야 한다.

2. 彈力稅率制度的 積極的 活用

지방세를 부과할 때는 일반적으로 법정화되어 있는 표준세율을 적용하여야 하나 재정상 특별한 사유가 있는 경우에는 지방세법은 제1조제1항에 의하여 표준세율에 따르지 않을 수 있도록 허용하고 있는데, 그것이 바로 탄력세율제도이다. 탄력세율제도는 지방자치단체의 과세자주권을 존중하는 의미를 가지는 것으로서 각 지방자치단체의 특수한 재정수요를 충족하기 위하여 자율적으로 탄력세율의 범위 안에서 세율을 결정할 수 있도록 하여 세수확보의 신속성을 도모하는 제도이다.

이에 따라 지방세법은 취득세(제112조제6항), 등록세(제131조제5항), 재산세(제188조제6항), 주민세(제176조제3항), 자동차세(제196조의5제3항), 담배소비세(제229조제3항, 동법시행령 제173조의2), 도축세(제234조의2제1항 및 제3항), 공동시설세(제240조제1항의제3호 및 제3항), 지역개발세(제257조제2항), 도시계획세(제237조제1항 및 제2항), 사업소세(제248조제2항)의 세목에 대하여 탄력세율을 인정하고 있다.

이들 세목 중 담배소비세의 세율은 100분의 30 범위 안에서 대통령령으로 조정할 수 있도록 규정하고 있다(지방세법 제229조제3항). 또한 도축세(지방세법 제234조의제1항)와 사업소세(지방세법 제248조제1항 제1호 및 제2호)는 현행 지방세법에 상한세율이 정해져 있어 지방자치단체에서 그 상한세율의 범위 안에서 조례의 개정을 통하여 탄력세율을 적용할 수 있어서 현재 상한세율이 적용되고 있다. 그 외 나머지 7개 세목은 지방자치단체가 지방세법이 정하는 범위 안에서 조례로 자율적으로 탄력세율을 적용할 수 있다.

그리고 자동차세(지방세법 제196조의5제3항)와 도시계획세(지방세법 제237조)는 표준세율을 정해 놓고 표준세율의 50%까지 세율을 인상할 수 있도록 되어 있고 공동시설세(지방세법 제240조제1항의3 및 제3항)는 표준세율의 333%까지 세율을 인상할 수 있도록 되어 있다. 주민세(지방세법 제176조제3항)와 지역개발세(지방세법 제257조제2항)는 표준세율을 정해 놓고 표준세율의 50%까지 가감 조정할 수 있도록 규정되어 있다.

그러나 지방자치단체는 탄력세율제도를 거의 활용하지 않고 있다. 그 이유는 첫째, 주민들의 조세저항 등에 대처하여 이 제도를 이용할 수 있는 유인의 정도가 약하기 때문이다. 둘째, 지방자치단체장이나 지방의회 의원들이 세율인상으로 인한 주민들의 비난을 두려워하며, 셋째, 특정지방자치단체의 세율이 인근 지방자치단체보다 높을 경우 조세회피의 현상이 나타날 수 있기 때문이다. 넷째, 탄력세율을 적용할 수 있는 세목에 대한 지방자치단체의 재량권이 상당히 제약되어 있다. 즉 사업소세나 도축세는 상한세율이 적용되고 있으며, 공동시설세가 아직 각 지방자치단체에 의하여 설정되지 않았으며, 그리고 자동차세의 경우에는 대도시지역에 한정하여 적용되도록 제한되어 있다.

이러한 탄력세율제도를 효율적으로 활용하기 위해서는 다음과 같은 방안들이 고려된다.

첫째, 탄력세율제도의 활성화를 위한 유인장치의 마련이 필요하다. 예를 들어 탄력세율제도를 이용하여 추가적인 세수를 확보하는 자치단체에는 지방교부세 등 각종 지방재정조정제도상 그에 비례하여 추가적인 재원을 지원 받을 수 있게 하므로써 주민들의 순 편익을 크게 하여 조세저항을 줄일 수 있고, 또한 자치단체의 징세노력을 고취시킬 수 있는 효과를 기대할 수 있을 것이다.

둘째, 현행 탄력세율을 적용 받고 있는 세목들에 대하여 지방자치단체의 재량권을 제고하여야 한다. 즉 자동차세의 탄력세율 적용의 지역조항을 삭제하고, 세율의 인하만 가능한 사업소세, 도축세와 세율의 인상만 가능한 자동차세, 도시계획세, 공공시설세 등의 세목에 대해서는 세율의 인하와 인상 모두가 가능하도록 지방자치단체의 세율재량권을 제고하여야 한다.

셋째, 인접 지방자치단체간의 세율 차이에 따른 세원이동 가능성에 대처하기 위하여 지방자치단체간의 조세협력 또는 조세협의를 위한 협의체 등 제도적 장치를 마련하는 것이 필요하다. 이러한 협의체는 전국적인 수준과 지역적 수준으로 이원화하여 설치하며, 비단 탄력세율의 적용문 제만이 아니라 장차 지방자치단체의 과세자주권이 확대되고 법정외세의 도입 등이 허용되는 경우에 발생할 수 있는 조세협력의 필요성에 대처하기 위한 장치로서의 역할을 수행할 수 있다.

넷째, 탄력세율을 위에서 언급한 세목에만 국한할 것이 아니라 다른 세목에도 적용가능성을 검토하여 탄력세율을 적용할 수 있는 세목의 적용범위를 확대하여야 한다.³⁶⁵⁾

3. 任意稅率의 導入

임의세율은 우리나라 현행 지방세법에서 인정되고 있지는 않다. 임의세율은 법률에서 세율을 정하지 않고 각 지방자치단체가 임의로 결정하여 적용할 수 있는 세율을 말한다. 이는 특정한 세목에 있어서 법정된 과세표준에 대해서 지방자치단체가 재정수요에 상응한 범위 내에서 임의로 세율을 정할 수 있는 것과 만약 지방세법에서 일본과 같이 법정외세목의 설치를 인정하는 경우에 그 세율을 지방자치단체가 임의로 정하는 방법이 고려된다.³⁶⁶⁾

일본의 경우는 지방세법상 지방세로서 법정외보통세와 법정외목적세가 인정되어 있는데, 이러한 법정외세에 대하여 道府縣과 市町村에 임의세율을 적용하도록 허용하고 있다.

第4節 地方稅制의 合理的 運用

1. 地方稅 非課稅·減免對象 및 規模의 持續的 縮小

앞에서 언급한 바와 같이 지방세의 과도한 비과세 또는 감면³⁶⁷⁾이 지방자치단체의 재정난을 초래하는 원인이 되고 있다. 지방세를 비과세 하거나 감면하는 규정은 지방세법이나 조세특례제한법에서도 이를 규정하고 있는데 이러한 비과세 감면규정을 법에서 정하고 있는 것은 전국이 확일적으로 통일되게 적용되어야 하므로 각 지방자치단체의 여건과 지역적인 특수성에 비추어 볼 때 일률적인 과세나 비과세 또는 감면이 오히려 공평의 원칙에 어긋나는 경우가 있을 수 있다.

365) 원윤희, 지방세에서의 탄력세율제도에 관한 연구, 한국정책학보, 1994, 29~42쪽.

366) 권강웅, 지방세행정의 발전방향, 27쪽.

367) 지방세법상 비과세·감면대상은 130종 12,096억원에 달하고 있다. 행정자치부, 2000년도 행정자치위원회 국정감사요구자료(IV), 907쪽.

지방세의 비과세와 감세를 통괄하는 법령은 조세특례제한법이다. 조세특례제한법 제3조는 “이법, 국세기본법 및 조약과 다음 각호의 법률에 의하지 아니하고는 조세특례를 정할 수 없다”고 규정하고 있다. 여기서 말하는 『다음 각호의 법률』이라 함은 소득세법, 법인세법, 상속세및증여세법, 부가가치세법, 주세법, 인지세법, 증권거래세법, 국세징수법, 교통세법, 관세법, 지방세법, 임시수입부가세법, 재산재평가법, 국제조세조정에 관한법률, 금융실명거래및비밀보장에 관한법률, 전화세법, 농어촌특별세법, 남북교류협력에 관한법률, 농어가목돈마련저축에 관한법률을 말하는데 이러한 법령에서 지방세를 비과세 또는 감면하도록 규정하고 있는 경우에는 당해 법령에서 정하는 바에 따라 지방세를 비과세·감면하여야 한다. 그런데 지방세를 비과세·감면하도록 규정한 법령을 보면 지방세법에 의한 비과세, 감면, 면세점, 소액부정수가 있다.

또한 지방세법 등으로 각 지방자치단체의 사정에 따라 각기 다른 비과세 또는 감면규정을 둔다는 것은 입법 기술상 불가능하므로 각 지방자치단체의 공익상 또는 기타 사유로 인한 과세면제, 불균일과세 등의 필요성을 독자적으로 판단하여 이를 조례로 제정하여 시행하도록 지방세법이 규정하고 있다. 공익 또는 수익에 따르는 과세면제, 불균일과세 또는 일부과세를 하도록 한 규정은 지방세법 제7조 내지 제9조에 규정되어 있는데, 이러한 조례를 제정하기 위해서는 사전에 행정자치부 장관의 허가를 받도록 하고 있는데(지방세법 제9조), 동규정은 지방자치단체의 과세자주권의 확대와 관련하여 다른 형태로 예를 들면 『사전협의』로 전환한다든지 아니면 폐지³⁶⁸⁾하는 것도 고려해 볼 가치가 있을 것이다. 그리고 법률이 그 허가유보의 근거만 규정하고 있을 뿐 허가여부를 결정하는 것에 대한 기준이 전혀 설정되지 않은 백지상태이므로 지방세법 제9조의 실효성에 의문을 가질 수 있다.

지방세의 비과세·감면은 위와 같이 규정상의 문제점이 있을 뿐만 아니라, 아래와 같은 운용상의 문제점을 지니고 있다.

첫째, 중앙정부 주도 아래 운영되면서 상당부분 중앙정부의 정책수단의 일부로서 기능을 담당하고 있다. 그 결과 지방의 과세자주권을 제한

368) 同旨, 권강웅, 축조 지방세법해설, 27쪽.

하는 역할을 하게 되었다. 물론 지방자치단체의 조례에 의한 비과세·감면이 인정되고 있지만, 그의 대부분은 지방자치단체의 자유의사에 의하여 개별적으로 제정되었다기 보다는 오히려 전국적 차원에서 일률적으로 적용되는 실정이다.

둘째, 지방세 비과세·감면제도가 적용되는 규모가 상대적으로 과다할 뿐만 아니라 부분적으로 공평과세를 저해하는 현상을 보이고 있다는 것이다. 또한 비과세·감면제도 중에는 그 정책효과가 미미한 것들이 다수 존재한다는 것이다.

셋째, 지방세 비과세·감면제도는 조세의 중립성을 왜곡시키면서 지방재정의 압박요인으로 작용한다. 특히 조세 중립성의 왜곡은 지방세 부문에서 국가정책을 뒷받침하는 수단으로서 지나치게 남용되는 과정에서 발생하는 것으로 추정된다. 그 결과 해당지역의 지역경제와 주민복지를 구체적으로 증진시킬 수 있는 차원에서 지방세 비과세·감면제도가 운영되지 않고 오히려 지방재정의 수입원을 잠식하는 측면에서 비과세·감면제도가 운영되고 있다.

넷째, 지방세 비과세·감면제도가 해당 자치단체의 사회·경제·정치적 필요와 여건을 보완해 줄 수 있는 역할과 기능이 매우 제한적이다. 특히 국가 정책적 차원이 아닌 지역 정책적 차원에서의 지방세 비과세·감면제도의 적극적인 활용이 부진하였다.³⁶⁹⁾

위와 같이 현행의 비과세·감면제도는 전문가들조차 이해하기 어려울 정도로 복잡하게 운용되고 있으며, 또한 감면의 규모·대상·수준에 있어서도 매우 광범위하게 운용되고 있으므로 이를 효율적으로 운영하기 위한 법적 정비가 시급하다.

2. 時限附 減免制度의 活性化

지방세법은 감면대상의 효율적 관리를 위해 감면법규를 한시적으로 운용하는 감면법규시한제도를 두고 있다(지방세법 부칙 제6조 참조). 감면

369) 김대영, 현행 지방세제의 평가, 『지방재정의 과제』, 한국지방재정공제회, 1997, 132~133쪽.

법규시한제도는 지방세법상에 감면규정의 적용시한을 한정하여 명문화하고, 이 기간 동안에는 각 감면대상에 대해 일정한 감면혜택을 부여하게 되지만, 기간이 만료한 후에는 환경변화, 감면의 효과, 정책목표의 달성 여부 등을 평가하여 감면대상의 존속 여부 및 새로운 감면대상의 포함 여부를 결정하고 일정기간 다시 감면해 주는 제도이다. 이 제도는 감면대상에 대한 별도의 법개정이 없으면 계속 감면대상으로 남아 감면대상이 장기화, 기득권화되는 문제점을 해결하기 위하여 마련된 장치라고 할 수 있다. 따라서 이 제도는 개별감면대상에 따른 법개정방법을 전체감면대상에 대한 포괄개정방식으로 전환하여 빈번한 법개정으로 인한 낭비의 억제와 감면대상의 효율적 관리를 기할 수 있는 장점을 가지고 있다. 그러나 개별감면대상에 대한 감면이 불필요해 질 경우에 법규를 개정하거나 법규의 만료시한까지 기다려야 하는 문제를 지니고 있다. 즉 환경의 변화에 따라 시한이 만료되었을 때 자동적으로 법을 개정하여야 하는 절차를 두어 법규의 현실적응성을 높인 점은 바람직하지만, 개별감면대상에 대한 감면이 불필요해 질 경우 법규의 개정이나 법규의 만료시한까지 기다려야 한다는 점이다.³⁷⁰⁾

현행법상 지방세의 시한부감면을 규정하고 있는 법은 지방세법 제276조(산업단지 등에 대한 감면: 재산세와 종합토지세 5년간) 및 제280조(중소기업협동화 사업용 부동산 등에 대한 감면: 재산세와 종합토지세 5년간), 조세감면규제법 제32조(창업중소기업의 사업용 재산: 재산세와 종합토지세 5년간), 외자도입법 제14조(외국투자자의 취득보유재산: 취득세, 재산세 및 종합토지세 8년간) 및 기타 시군조례에 의한 감면도 규정되어 있다. 이와 같이 지방세법상 감면규정에도 시한부 감면제도가 도입되어 있으나 그 적용범위가 협소하여 효과를 보지 못하고 있다. 따라서 시한부 감면제도를 확대할 필요가 있다.

시한부 감면제도는 감면혜택을 받을 수 있는 법인 및 단체에 대해 감면혜택이 부여되는 기간을 한정하여 법에 명시하고, 이 기간 내에서는 면제나 경감 등 조세우대조치를 취하게 되지만, 감면시한이 만료되는 경

370) 김대영·이삼주, 지방세감면제도의 개선방안, 한국지방행정연구원, 연구보고서(96-34), 63~64쪽.

우 타당성 조사에 따른 감면기간 연장이 허용되지 않는 한 자동적으로 감면혜택이 폐지되어 과세로 전환되는 비과세·감면의 만성화와 기득권화를 방지하는 역할을 한다.

이 제도는 감면제도의 운영을 현행의 감면규정시한, 즉 법규 자체의 존속기간 중심에서 시한부감면, 즉 법규내용의 존속기간으로 전환하는 것을 의미하며, 정책세제의 운영이념이 합목적적 운영에서 합법성을 중시하는 경향으로 바뀌는 것을 의미한다고 볼 수 있다.

第 5 章 地方税制의 改善方案

第6章 結 論

현재의 지방재정환경의 변동에 적극적으로 대응하기 위해서는 지방재정제도의 개선이 시급하다. 지방재정제도의 개선은 지방세, 지방세의수입, 지방교부세, 지방양여금, 지방채 등 모든 부문에서 이루어져야 하지만 그 중에서도 가장 시급하고 중요한 것이 지방세제이다. 이와 아울러 최근 문제되는 것이 지방자치단체의 과세자주권과 관련한 지방자치단체의 조세창설설권의 인정여부에 대한 논의이다. 즉 우리 헌법은 기본원리로서 법률유보원칙, 법률우위의 원칙 및 조세법률주의를 취하고 있으며, 또한 지방자치법 제15조 단서조항 역시 지방자치단체의 조세창설권에 대하여 일정한 제한을 가하고 있기 때문이다.

헌법의 이념과 목적은 객관적 가치질서로서 기본권을 보장하고 실현하는 데에 있으며, 이러한 헌법의 이념과 목적은 헌법 자신을 통하여 보장될 뿐만 아니라 각 개별법률을 통하여 구체적으로 실현된다. 또한 이는 국가의 모든 기관과 모든 국가작용, 즉 입법, 사법, 행정을 구속한다는 사실은 두말할 필요가 없다. 따라서 지방자치단체도 하나의 통치단체로서 인정될지라도 이러한 헌법상의 기본원리인 법치주의원칙에 따라야 하는 것은 당연하다. 다시 말하면 국가의 기본적인 틀을 유지하는 가운데서 지방자치단체, 더 나아가 중앙정부에 대한 지방정부의 개념의 형성이 가능하다. 그러므로 지방자치단체도 국가와의 대립적인 관계에서 자기의 권한만을 주장할 것이 아니라, 기본적으로 국가, 즉 헌법의 기본적인 틀 내에서 자치입법권과 자치재정권의 범위를 논하여야 한다. 이러한 것은 앞에서 살펴본 바와 같이 독일, 미국 및 일본에 있어서도 마찬가지다. 즉 약간의 정도의 차이는 있으나 기본적으로 헌법상의 기본원칙인 민주주의 원칙에 따라 법률유보원칙과 법률우위원칙을 인정하면서 입법 정책적으로 지방자치단체의 조례제정권과 자치행정권의 범위, 더 나아가서는 지방자치단체의 과세자주권의 범위를 확대하려고 노력하고 있다.

우리 헌법은 입법권은 국회에 속한다고 그 제40조에서 선언하고 있으며, 이를 통하여 헌법 제117조에 의하여 지방자치단체에 보장되고 있는

조례제정권은 제한받고 있다. 이러한 제한에 대한 헌법적 규범으로서 헌법 제37조제2항의 법률유보원칙이 고려된다. 즉 헌법 제37조제2항은 법률우위 이외에 법률유보를 보장하고 있다. 이에 따라 헌법 제117조제1항은 “법령의 범위 안에서 자치에 관한 조례를 제정할 수 있다”고 규정하고 있으며, 이를 확인하는 규정으로서 지방자치법 제15조는 “...법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다”고 헌법 제37조제2항과 제117조의 취지에 따르고 있다. 이러한 법률우위원칙과 법률유보원칙에 따라 조례는 법질서 내에서의 지위를 보장받고 있다. 따라서 이는 순수한 법이론적 관점에서 본다면 타당할 수 있을 것이다.

그러나 문제는 이와 같이 지나치게 헌법이론에 치중할 경우 헌법 제117조에서 규정하고 있는 지방자치제도를 지나치게 제한하여 지방자치단체의 자치권보장은 거의 유명무실하게 될 우려도 없지 않다. 그럴 경우 그냥 국가의 하부행정기관을 통하여 일률적으로 행정을 수행하면 될 것이지, 왜 헌법상 이를 규정하여 보호하고 있는가 라고 반문할 수 있다. 현대사회는 끊임없이 변화하고 있고 새로운 법현상이 등장하고 있으며 이를 통하여 현실적인 문제가 발생할 경우 그에 대처하는 것 또한 법치주의에 충실하는 것이다. 지방자치제도는 우리 헌정사에 있어서 중앙집권적 전근대적 사고에 따라 지방자치제도를 인정하지 않으려는 사고가 이전에는 강하였으나, 사회와 국민의 법의식 등의 변화에 따라 중앙집권체제로서는 해결할 수 없는 많은 문제가 발생하고 있으며, 국가의 입법부가 모든 사항, 지역적 문제까지 규정한다는 것은 현대와 같이 복잡다단한 사회에서는 더욱 더 불가능할 뿐만 아니라, 지방자치단체의 주민들의 강한 행정수요에 좀더 친숙하고 피부에 와 닿는 행정서비스를 제공할 목적으로 지방자치제도의 활성화를 꾀하고 있다. 이러한 현실적 요구를 수용하여 지방자치단체의 자치행정권을 어느 범위까지 인정할 것인가 하는 문제는 국가권력의 수직적 분립이라는 현대적 민주주의의 요청에 부합하느냐, 아니면 전통적인 중앙집권적 국가체제를 계속 유지할 것이냐는 헌법의 입법 정책적 문제로 귀결될 수 있다. 다시 말하면 헌법에서 요구하는 국민의 기본권보장과 헌법 제117조에서 보장하고 있는 지방자

치권의 보장을 어떻게 잘 조화시키면서 입법 정책적으로 이를 해결해 나가느냐가 중요하다.

중앙정부에서 모든 권한을 행사하여 중앙집권화 한다는 것은 현실적으로 불가능하며 시대적 조류에도 맞지 않는 것이다. 따라서 지방자치단체가 헌법 제117조에서 보장받고 있는 전권한성과 자기책임성에 따라 자주적인 의사에 의하여 자기의 사무에 관하여 법률이 특별히 정하고 있지 않는 경우에 조례를 제정할 수 있도록 하는 것은 불가피하다. 물론 한편으로는 완전히 지방분권화된 국가는 이미 통합을 상실해 버리게 되며 전체와 부분간의 유기적 관계는 단절된다. 결국 어느 범위까지 지방자치단체에게 권한을 부여할 것인가에 대한 이론적 한계는 없다고도 할 수 있을 것이다. 그러므로 현행 우리나라 지방자치제도의 현실을 고려하여 결정하여야 할 것이다. 만일 현재 우리나라 지방자치단체를 행정기관의 하부조직으로 보거나 혹은 조례를 행정의 한 유형으로 본다면 이는 헌법에서 보장하고 있는 지방자치제도의 취지와 그 지역주민의 대표기관인 지방의회를 무시하는 것이다. 우리나라에서는 특히 지방의회의 대표성(민주적 정당성)은 문제시되지 않는다고 생각한다. 예를 들어 독일에 있어서와 같이 지방자치단체를 행정기관의 하부조직으로, 그리고 조례를 행정작용의 성질로 보는 것은 우리나라의 실정에는 타당하지 않다고 생각한다. 먼저 독일과 우리나라의 지방자치단체간에는 그 규모면에서 엄청난 차이를 보이고 있다. 우리나라의 지방자치단체, 즉 광역지방자치단체는 그 규모면에서 독일의 주와 비슷한 위치에 있다고 말할 수 있다. 다시 말하면 우리나라의 특수성을 고려하여 연방국가의 주의 권한에는 미치지 못하더라도 지방자치단체에게 일정한 권한배분을 통하여 자치권의 범위를 인정하는 것이 필요하지 않을까? 따라서 헌법 제117조를 중앙정부와 지방자치단체와의 권한배분의 조향으로 보고, 향후 지방자치제도의 발전추이에 따라 이를 입법 정책적으로 해결하는 방안도 고려해 볼 가치가 있다.

또한 지방의회의 민주적 정당성에 관한 문제도 지방자치단체의 조례제정권을 제한하는 한 수단으로 들어지고 있다. 그러나 현실적으로 지방의회는 국회와 마찬가지로 일정한 선거구민에 의하여 직접 선출된 의원으

로 구성되고 따라서 다같이 민주적 정당성을 부여받은 대의기관이라는 점에서는 동일하다. 우리 헌법 제1조제2항에 규정된 “주권은 국민에게 있고, 모든 권력은 국민으로부터 나온다”는 국민주권의 원칙과 민주주의 원칙이 헌법 제117조의 제한적인 해석을 요구하는지 고려할 필요가 있다. 이에 대하여 물론 민주주의 원칙은 - 적어도 침해적 영역 - 본래적 입법권은 국회에만 허용된다고 하여 독립적인 권한내용을 지시하고 있다. 지방의회와 국회와의 민주적 정당성의 비교에 있어서 전체 국민을 통한 정당화에만 초점을 두는 경우에는 등가치성이 거부될 수도 있을 것이다. 그러나 지방의회도 국회와 같이 헌법 제117조를 통하여 자치권이 보장되었으며, 헌법 제정권자로서 국민을 통한 국회와 같은 방법으로 기능적 그리고 제도적으로 민주적으로 정당성을 가지는 것은 사실이다. 다만, 국회는 그 지역적 관할면에서 국가를 대표하지만 지방의회는 그 해당 지역만을 대표하므로써 국회는 전체국민을 대표하며, 지방의회는 그 해당 지역의 주민만을 대표한다. 이러한 이유에서 헌법이 국회에 대해서는 국가전체의 사무에 대하여 그 관할권을 인정한 반면에 지방자치단체에게는 그 지역에 고유한 사무에 관장하도록 한 것이다. 따라서 이러한 기능적인 권한배분의 당연한 결과로서 지방자치단체의 전체 국민에 관련된 민주적 정당성은 국회에 비하여 상당히 약한 것은 부인할 수 없다. 왜냐하면 헌법 제117조로부터 지방의회에 있어서는 전체 국민과 지방자치단체의 직무담당자 사이의 정당성의 의미에 있어서 조직적-인적 정당성을 결여하고 있기 때문이다. 그러나 지방의회의 민주적 정당성은 국회로부터 제정된 법률과 지방자치단체에 대한 감독을 거쳐 간접적으로 보증된다. 지방의회의 민주적 정당성은 국회의 정당성의 하나로서 등가치적인 것으로 볼 수 있다. 이는 물론 자치행정에 대하여 헌법이 지역주민을 통한 인적 정당성을 전체 국민의 정당성과 질적으로 동등하게 인정할 때 가능하다. 즉 헌법 제117조의 기능은 지방자치단체에게 민주적 선거법의 원칙을 국가와 같은 방법으로 의무를 지우는 데에 있다. 그러므로 “국민”이라는 표현을 한편으로는 국가에 대하여 그리고 다른 한편으로는 지방자치단체에 대하여 각각 다양하게 해석되어야 할 것이다. 국가에 있

어서 국민은 헌법 제1조제2항에 의하여 정의되어져야 하는 반면에 “지방자치단체의 주민”은 헌법 제117조에서 규정하고 있는 지방자치단체에 그 목표를 두어야 한다. 왜냐하면 국민에 속하는 모든 자가 동시에 지방자치단체의 주민이며, 사실상 그리고 법적으로 전체국민, 물론 지방자치단체에 따라 분리되었음에도 불구하고 정당성과 참여의 자격을 가지고 있기 때문이다.

그 뿐만 아니라 헌법 제117조의 관점에서 보면 헌법제정권자가 지방자치단체의 조례를 헌법 제75조나 제95조의 적용범위에서 예견하지 못했음을 볼 수 있다. 법규명령은 계층적으로 조직된 집행부로부터 제정되는 반면에 지방자치단체의 조례는 민주적으로 형성된 기관의 산물이며, 그의 대상도 자기사무의 규정에 제한되어 있다는 점이다. 따라서 헌법 제75조와 95조는 지방자치단체가 제정한 조례에는 적용될 수 없다.

그러므로 지방자치단체에게는 헌법 제117조에서 보장하는 바와 같이 직접 수권에 의하여 자치입법권, 즉 자주입법권이 보장되어 있다고 볼 수 있다. 이러한 자치입법권의 근거로서 고유권설, 전래설, 제도적 보장설 그리고 신고유권설이 주로 제시되고 있으나, 이는 이미 지방자치단체를 우리 헌법에서 인정하고 있으므로 더 이상 큰 가치를 지니지 않는다고 생각한다. 왜냐하면 이러한 설 중 어느 하나의 견해만으로는 지방자치제도의 문제를 해결할 수 없으며, 각 견해들의 차이점도 상대적인 것에 불과하다. 그래서 이제는 지방자치제도를 국가의 최소관여와 지방자치의 최대한 보장이라는 두 개의 이념문제에 초점을 맞추고, 앞으로 더욱 더 가속화될 지방화와 지방분권화에 대응하여 미래지향적인 입법 정책적 관점에서 이를 어떻게 조정해 나가느냐가 과제일 것이다. 이러한 관점에서 지방자치단체의 과세자주권을 확보하기 위한 지방세법과 지방자치법, 그리고 더 나아가 헌법의 개선방안으로 아래와 같이 제시하고자 한다.

첫째, 현행 헌법 제59조는 『조세의 종목과 세율은 법률로 정한다』고 규정하고 있는데, 이를 지방자치단체의 과세자주권을 보장하고 법정외세를 도입하기 위해서는 『조세의 종목과 세율은 법률로 정한다. 다만 지방자치단체가 조세의 종목을 신설 또는 변경하는 때에는 법률에 근거한 조

례에 의한다』로 개정할 필요가 있다. 즉 지방자치단체가 법정외세를 창설할 수 있는 권한이 지방세법에 규정될 경우 이러한 헌법적 근거가 필요하기 때문이다.

둘째, 이러한 관점에서 현행법상 법치주의의 기본원칙인 법률우위원칙과 법률유보원칙을 최소한 존중하는 범위 내에서 지방자치단체의 자치사무에 대해서 지방자치단체가 법률이 특별히 정하고 있는 경우를 제외하고는 조례로써 의무를 부과하거나 권리를 제한하는 것이 가능하도록 입법 정책적인 해결책을 강구하는 것이 요청된다. 이와 같이 순수법이론과 현실적 괴리문제를 해결하기 위해서는 궁극적으로는 지방자치법 제15조 단서규정을 재고하는 것이 필요하다. 법률우위원칙과 법률유보원칙을 기본적으로 인정하는 범위 내에서 지방자치단체에게 침해적 조례제정권을 예외적으로 인정하는 것이 필요하다. 따라서 현행 지방자치법 제15조는 「지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다. 다만, 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한다」고 규정하고 있는데, 이를 「지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다. 다만, 지방자치단체는 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 조례로 한다」로 개정할 필요가 있다고 생각한다.

셋째, 지방세법상 법정외세를 인정할 필요가 있음은 위에서 언급한 바와 같다. 따라서 지방세법에 「지방자치단체가 법정외세를 신설 또는 변경하는 때에는 행정자치부장관의 허가를 받아야 한다」는 취지를 포함하여야 우리 헌법이 취하고 있는 조세법률주의와 지방자치법 단서규정에 합당할 것이다. 이와 같이 법정외세에 대하여 포괄적 근거규정을 두어 인정하는 것이 과세자주권의 보장의 측면에서 타당하다.

넷째, 지방세의 과도한 비과세 또는 감면이 지방자치단체의 재정난을 초래하는 원인이 되고 있다. 지방세를 비과세 하거나 감면하는 규정은 지방세법이나 조세특례제한법에서도 이를 규정하고 있는데 이러한 비과세 감면규정을 법에서 정하고 있는 것은 전국이 획일적으로 통일되게 적

용되어야 하므로 각 지방자치단체의 여건과 지역적인 특수성에 비추어 볼 때 일률적인 과세나 비과세 또는 감면이 오히려 공평의 원칙에 어긋나는 경우가 있을 수 있다.

지방세의 비과세와 감세를 통괄하는 법령은 조세특례제한법이다. 조세특례제한법 제3조는 동법, 국세기본법, 조약, 소득세법, 법인세법, 상속세및증여세법, 부가가치세법, 주세법, 인지세법, 증권거래세법, 국세징수법, 교통세법, 관세법, 지방세법, 임시수입부가세법, 재산재평가법, 국제조세조정에관한법률, 금융실명거래및비밀보장에관한법률, 전화세법, 농어촌특별세법, 남북교류협력에관한법률, 농어가목돈마련저축에관한법률에서 정하는 바에 따라 지방세를 비과세·감면하여야 한다고 규정하고 있다.

이러한 지방세의 비과세와 감세는 중앙정부 주도 아래 운영되면서 상당부분 중앙정부의 정책수단의 일부로서 기능을 담당하고 있다. 그 결과 지방의 과세자주권을 제한하는 역할을 하게 되었다. 물론 지방자치단체의 조례에 의한 비과세·감면이 인정되고 있지만, 그의 대부분은 지방자치단체의 자유의사에 의하여 개별적으로 제정되었다기 보다는 오히려 전국적 차원에서 일률적으로 적용되는 실정이다. 지방세 비과세·감면제도가 적용되는 규모가 상대적으로 과다할 뿐만 아니라 부분적으로 공평과세를 저해하는 현상을 보이고 있다는 것이다. 또한 비과세·감면제도 중에는 그 정책효과가 미미한 것들이 다수 존재한다는 것이다. 그리고 지방세 비과세·감면제도는 조세의 중립성을 왜곡시키면서 지방재정의 압박요인으로 작용한다. 특히 조세 중립성의 왜곡은 지방세 부문에서 국가정책을 뒷받침하는 수단으로서 지나치게 남용되는 과정에서 발생하는 것으로 추정된다. 그 결과 해당지역의 지역경제와 주민복지를 구체적으로 증진시킬 수 있는 차원에서 지방세 비과세·감면제도가 운영되지 않고 오히려 지방재정의 수입원을 잠식하는 측면에서 비과세·감면제도가 운영되고 있으며, 전문가들조차 이 제도를 이해하기 어려운 정도로 복잡하게 운용되고 있다.

그러므로 시한부 감면제도는 감면혜택을 받을 수 있는 법인 및 단체에 대해 감면혜택이 부여되는 기간을 한정하여 법에 명시하고, 이 기간 내에서는 면제나 경감 등 조세우대조치를 취하게 되지만, 감면시한이 만료

되는 경우 타당성 조사에 따른 감면기간 연장이 허용되지 않는 한 자동적으로 감면혜택이 폐지되어 과세로 전환되는 비과세·감면의 만성화와 기득권화를 방지하여야 한다.

또한 지방세법 등으로 각 지방자치단체의 사정에 따라 각기 다른 비과세 또는 감면규정을 둔다는 것은 입법 기술상 불가능하므로 각 지방자치단체의 공익상 또는 기타 사유로 인한 과세면제, 불균일과세 등의 필요성을 독자적으로 판단하여 이를 조례로 제정하여 시행하도록 지방세법이 규정하고 있다. 공익 또는 수익에 따르는 과세면제, 불균일과세 또는 일부과세를 하도록 한 규정은 지방세법 제7조 내지 제9조에 규정되어 있는데, 이러한 조례를 제정하기 위해서는 사전에 행정자치부장관의 허가를 받도록 하고 있다(지방세법 제9조). 이러한 지방세법 제9조를 지방자치단체의 과세자주권을 존중하는 의미에서 『지방자치단체가 동법 제7조 및 제8조의 규정에 의하여 과세면제·불균일과세 또는 일부과세를 하고자 할 때에는 행정자치부장관과 사전협의하여 당해 지방자치단체의 조례로써 정하여야 한다』 또는 『허가유보』를 폐지하는 것도 고려해 볼 가치가 있다고 사료된다. 심지어는 지방세법 제9조가 허가유보의 근거만을 규정하고 있을 뿐 허가여부를 결정하는 것에 대한 기준이 전혀 설정되지 않은 백지상태이므로 동규정의 실효성에 의문을 제기할 수 있다.

따라서 지방세감면은 본래의 목적인 지방자치단체의 필요에 의한 감면은 허용하되, 불필요한 지방세감면은 대폭 축소·조정되어야 한다. 그리고 종합토지세, 재산세 등 보유과세에 대한 감면은 시한부 감면제도의 미비로 대부분 일단 감면대상이 되면 법개정을 통해 감면대상에서 제외되지 않는 한 해당 부동산을 보유하고 있는 동안에는 무한정으로 감면을 받도록 되어 있다. 이러한 무한정한 특혜를 지양하고 일정한 기간까지만 혜택을 부여하도록 시한부 감면제도를 확대 적용하는 입법적 조치가 강구되어야 한다.

參考文獻

<단행본>

- 곽채기, 지방자치시대의 전개에 대응한 도세와 시군세의 조정방안, 『지방행정연구』, 10(4), 한국지방행정연구원, 1996.
- 구병삭, 註釋 地方自治法, 박영사, 1995.
- 권강웅, 地方稅講論, 조세통람사, 2000.
- 권강웅, 逐條 地方稅法解說, 조세통람사, 2000.
- 김대영, 지방세체계의 합리적 조정방안, 한국지방행정연구원, 연구보고서(95-12), 1996.
- 김대영/이삼주, 지방세감면제도의 개선방안, 한국지방행정연구원, 연구보고서(96-34), 1997.
- 김동희, 행정법 II, 박영사, 2000.
- 김명연, 지방분권개혁에 관한 법적 고찰 - 일본의 『분권형사회의 창조』를 위한 권고를 중심으로 -, 한국법제연구원, 1998.
- 김성호, 조례제정권 범위확대에 관한 연구, 한국지방행정연구원, 연구보고서(1999-02), 1999.
- 김철수, 헌법학개론, 박영사, 1988.
- 김철수, 헌법학개론, 박영사, 1997.
- 김홍대, 지방자치입법론, 박영사, 1999.
- 김홍래, 지방재정법해설, 조세통람사, 1988.
- 라휘문, 지방소득세의 도입방안, 한국지방행정연구원, 연구보고서(98-9), 1998.
- 박봉국, 조례입법의 이론과 실제, 장원출판사, 1992.
- 박영도, 위임입법에 관한 연구[입법이론연구(VII)], 한국법제연구원, 1999.
- 박영도, 자치입법의 이론과 실제[입법이론연구(VI)], 한국법제연구원, 연구보고서(98-2), 1998.
- 박윤훈, 최신행정법강의(하), 박영사, 2000.
- 서원우, 조례제정권의 헌법적 보장, 전환기의 행정법이론, 박영사, 1997.

參考文獻

- 신해룡, 지방재정학, 세명서관, 1995.
- 오준근/김명연, 지방자치와 계획관계법체계의 정비에 관한 연구, 한국법제연구원, 1996.
- 유지태, 행정법신론, 신영사, 1999.
- 이기우, 지방자치이론, 학현사, 1996.
- 이기우, 지방자치행정법, 법문사, 1991.
- 이상희, 지방세개론, 보문출판사, 1979.
- 이상희, 지방재정론, 계명사, 1992.
- 임승순, 조세법, 박영사, 2000.
- 천병태, 지방자치법, 삼영사, 1998.
- 홍기용, 지방세론, 稅學社, 1997.
- 홍정선, 지방자치법론, 법영사, 1991.
- ACIR, Significant Feature of Fiscal Federalism, 1994.
- Arndt, H.-W., Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts, 1988.
- Becker, P./Fulte, T., Kommunalabgabenrecht im Freistaat Sachsen, 1998.
- Black, H., Black's Law Dictionary, M.A. 5th ed., West Publishing Co. 1979.
- Chirelstein, M. A./Day, L./Owens, E. A., Taxation in the United States, World Tax Series, Harvard Law School, Chicago, 1963.
- Driehaus, H.-J., Kommunalabgabenrecht, Berlin, 1992.
- Dölker, W., Anforderungen an Ermächtigungsgrundlagen von Satzungen, Diss. Heidelberg, 1984.
- Elazar, Daniel, Exploring Federalism, Tuscaloosa, AL : University of Alabama Press, 1987.
- Faber, H., GG-Kommentar für die Bundesrepublik Deutschland, Neiwied, 1989.

- Gelfand, M. David, State and Local Taxation and Finance, 1986.
- Heidorn, H.-H., Finanzausweisungen und Selbstverwaltungsgarantie, Diss. Uni. Münster, 1970.
- Henneke, H.-G., Die vorgebliche Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung durch die Empfehlungen der Gemeinsamen Verfassungskommission aus Sicht der Kreise - Kritische Anmerkungen und rechtspolitische Vorschläge -, Die Kreise im Bundesstaat, Baden-Baden, 1994.
- Henneke, H.-G., Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, Heidelberg, 1990.
- Hesse, K., Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg, 1984.
- Jakob, W., Das Steuererfindungsrecht der Gemeinden, Diss. , München, 1966.
- Köck, W./von Schwanenflügel, M., Abfallvermeidung durch kommunale Verpackungsabgaben, Taunusstein, 1990.
- Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Kommentar, Köln, 1989.
- Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Kommentar, München, 1990.
- Meis, C., Verfassungsrechtliche Beziehungen zwischen Bund und Gemeinden, Diss. Göttingen, 1988.
- Meyer H./Stolleis, M., Hessisches Staats- und Verwaltungsrecht, Frankfurt a. Main, 1986.
- Meßschmidt, K., Umweltabgaben als Rechtsproblem, Berlin, 1986.
- Model, O./Müller, K., GG, Kommentar, Köln, 1987.
- Mohl, H., Die Einführung und Erhebung neuer Steuern aufgrund des kommunalen Steuererfindungsrecht, Köln, 1992.

參考文獻

- Pagenkopf, H., Kommunalrecht II, Köln u.a., 1976.
- Pagenkopf, H., Kommunalrecht, Bd. 2, Köln, 1976.
- Petri, W., Die staatlichen Zweckzuweisungen im kommunalen Finanzsystem: dargestellt am Beispiel des Landes Niedersachsen, Berlin, 1977.
- Reynolds, Osborne M., Local Government Law, West Publishing Co, 1987.
- Runge, M., Müllvermeidung, München, 1989.
- Schieder/Happ, Bayerisches Kommunalabgabengesetz, 1988.
- Schmidt-Bleitreu, B./Klein, F., GG, Neiwied, 1990.
- Schmidt-Jortzig/Makswit, Handbuch des kommunalen Finanz- und Haushaltsrechts, Münster, 1991.
- Schoch, F., Die Kreise zwischen örtlicher Verwaltung und Regionalisierungstendenzen, Die Kreise im Bundesstaat, Baden-Baden, 1994.
- Stern, K., Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland Bd. II : Staatsorgane, Staatsfunktion, Finanz- und Haushaltsverfassung, Notstandsverfassung, München, 1980.
- Tipke, K., Die Steuerrechtsordnung I, Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, Köln, 1993.
- von Mutius, A./Henneke, H.-G., Finanzausstattung und Verfassungsrecht, Siegburg, 1985.
- Waechter, K., Kommunalrecht, Köln u.a., 1997.
- 金子 宏, 租税法, 弘文堂, 1999.
- 金子 宏, 租税法, 弘文堂, 2000.
- 碓井光明, 要説・自治體財政・財務法, 學陽書房, 1999.
- 北野弘久, 新財政法學・自治體財政權, 勁草書房, 1983.

- 北野弘久, 憲法と地方財政權, 勁草書房, 1980.
- 山下健次/小林 武, 自治體憲法, 學陽書房, 1991.
- 成田賴明, 法律と條例, 清宮四郎 外 編, 憲法講座4, 1959.
- 成田賴明, 地方自治の保障, 日本國憲法體系 第5卷, 有斐閣, 1964.
- 成田賴明, 地方自治の本旨(憲法の爭點), 1985.
- 成田賴明/園部逸夫/金子 宏・塩野 宏, 注釋 地方自治法, 第一法規, 2000.
- 松本 英昭, 新地方自治制度 詳解, ぎょうせい, 2000.
- 齊藤 稔, 租稅法律主義入門, 中央經濟社, 1995.
- 佐藤功, ポケット註釋全書(4)・憲法, 1955.
- 地方自治制度研究會, 改正地方自治法のポイント, ぎょうせい, 1999.
- 俵靜夫, 地方自治法(法律學全集 8), 1965.
- 丸山高滿, 地方稅の基礎知識, 良書普及會, 1981.

<논문>

- 곽채기, 세계화와 국세·지방세간 세원배분, 강원광장 제33호, 강원개발연구원, 2000, 20쪽.
- 구병삭, 법령과 조례와의 관계, 고시계 1992. 11, 39쪽.
- 권강웅, 99 지방세제 주요 개편방안, 지방세, 한국지방재정공제회, 1999, 55쪽.
- 권강웅, 지방세행정의 발전방향, 지방세, 2000, 13쪽.
- 권강웅, 지방자치단체의 과세권의 근거와 범위, 『지방재정의 과제』, 한국지방재정공제회, 1997, 248쪽.
- 김남진, 조례와 법률유보원칙과의 관계, 고시연구, 1993. 5, 157쪽.
- 김대영, 현행 지방세제의 평가, 『지방재정의 과제』, 한국지방재정공제회, 1997, 129쪽.
- 김명용, 독일에 있어서 지방자치단체의 환경공과금, 산경연구 제16집(창원대학교 산업경제연구소), 1998, 75쪽.
- 김성호, 조례의 사법심사 주체, 지방행정연구(제10권 제2호), 1995. 9, 136쪽.

參考文獻

- 김용진, 우리 나라 탄력세율의 운영과 그 문제점, 세무사(제6권 제1호), 한국세무사회, 1988, 29~36쪽.
- 김용진, 지방세와 조례, 회계와 세무, 1993. 4, 67쪽.
- 김의효, 지방세실무, 한국지방세연구회, 1997, 74쪽.
- 김정훈, 주요국의 조세제도 - 미국의 지방세 -, 제정포럼 제46호, 2000. 4, 64쪽.
- 김창규, 地方自治法上 條例制定權의 諸問題, 본(제12집, 한양대학교), 1995, 30쪽.
- 김창범, 조세법률주의와 위임입법의 한계 - 헌법재판소 결정례를 중심으로 -, 법제(2000. 5), 28쪽.
- 羅午淵, 지방세의 원칙과 적합성에 관한 이론적 고찰, 경상논총 제8집(1986), 국민대경제연구소, 81쪽.
- 박윤훈, 법령과 조례와의 관계, 고시계, 1992. 11, 42쪽.
- 박해식, 지방세에 대한 조례제정권의 범위와 한계, 法曹(2000년 7월, 8월), 31쪽.
- 배인명, 법정외세도입의 필요성과 도입방안, 지방세, 한국지방재정공제회, 1995, 46쪽.
- 서원우, 지방자치의 헌법적 보장, 고시연구, 1993. 6, 18쪽.
- 蘇淳茂, 租稅와 憲法裁判, 憲法論叢 第9輯(1998), 341쪽.
- 오세탁, 조례의 제정실태와 입법한계, 人權과 正義(1994. 8), 대한변호사협회, 28쪽.
- 원윤희, 지방세에서의 탄력세율제도에 관한 연구, 한국정책학보, 1994, 29~42쪽.
- 유상현, 조례의 법적 한계에 관한 연구, 경희대학교 대학원 법학박사 학위논문, 1994.
- 유지태, 지방자치의 제도적 보장론 소고(하), 고시연구, 1993. 11, 93쪽.
- 이규환, 지역개발과 지방재정확보 및 운용방안, 『21세기를 향한 지방자치와 지역발전에 관한 비전 고찰』, 창원대학교 지방자치학과 공동학술대회 발표문, 1999, 94쪽.

- 이기우, 조례와 법률유보의 원칙, 『현대공법과 개인의 권익보호』 均齊 梁承斗教授 華甲記念論文集, 弘文社, 1994.
- 이기우, 지방자치단체의 조례제정권과 법률유보의 원칙, 『지방자치』, 1992, 39쪽.
- 이상용, 지역특성에 맞는 지방세원의 개발, 지방세, 한국지방재정공제회, 1993, 43쪽.
- 이필우, 지방소비세제 도입의 기본방향, 지방세, 1999, 8쪽.
- 정수현 지방자치단체의 재정자주권에 관한 논문 - 지방세 과세권을 중심으로 -, 부산대학교 대학원 법학박사 학위논문, 2000.
- 정연주, 조례제정권의 헌법적 한계와 통제, 『공법학의 현대적 지평』, 心泉桂禧悅博士 華甲記念論文集, 1995, 154쪽.
- 정의방, 지방세의 세목체계 개선방안, 자치입법실무강의 제4집, 법제처, 1999. 12, 49쪽.
- 조연상, 국세 세제개편에 대응하는 지방세의 발전방향, 지방세, 한국지방재정공제회, 1999, 6쪽.
- 조정찬, 지방과세권의 근거와 한계, 법제(1999. 6), 15쪽.
- 조홍석, 지방자치의 헌법적 보장과 조례제정권의 한계, 『現代憲法學 理論』, 佑齊 李鳴九博士 華甲記念論文集, 1996, 517쪽.
- 최 광, 지방세제의 개혁과제와 정책방향, 『지방재정의 과제』, 한국지방재정공제회, 1997, 136쪽.
- 최근열, 지방화시대의 지방세제 개편방향, 『자치정보』, 1999, 46쪽.
- 홍정선, 조례와 침해유보 - 지방자치법 제15조 단서의 합헌성 -, 고시계, 1993. 4, 110쪽.
- 홍정선, 조례의 법리, 법학논총(제2권 제1호), 이화여자대학교법학연구소, 1997, 5쪽.
- Benkmann H./Gaulke, T., Kommunale Getränkeverpackungssteuer genehmigungsfähig, ZFK 1990, S. 98 f.
- Bleckmann, A., Inhalt und Umfang des Gesetzesvorbehalts bei Gemeindecsetzungen, DVBl. 1987, S. 1086.

參考文獻

- Blümel, W., Wesensgehalt und Schranken des kommunalen Selbstverwaltungsrecht, in : von Mutius (Hrsg.), Selbstverwaltung im Staat der Industriegesellschaft, Heidelberg 1983, S. 271.
- Böhm, M., Kommunale Umweltsteuern, in : G. Lübbecke-Wolff (Hrsg.), Umweltschutz durch kommunales Satzungsrecht, Berlin 1993, S. 267 f.
- California State Board of Equalization, Tax Information for City and County Officials, 2000. 7, p.1.
- Cortsen, R., Zur Verfassungsmäßigkeit einer kommunalen Getränkeverpackungssteuer, ZKF 1989, S. 2, 4 f.
- Dahmen, A., Noch einmal zur Rechtmäßigkeit einer kommunalen Getränkeverpackungssteuer, KStZ 1992, S. 1 ff., 26 ff.
- Eschenbach, J., Die Verpackungssteuer - fehlgeschlagener Versuch oder überlegenswertes Modell zur Abfallbeseitigung?, ZKF 1992, S. 51 ff.
- Frey, D., Die Finanzverfassung des Grundgesetzes, in : (Hrsg., von Bundesministerium der Finanzen), Die Finanzbeziehungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aus finanzverfassungsrechtlicher und finanzwirtschaftlicher Sicht, Bonn, 1982, S. 68.
- Gern, A., Deutsches Kommunalrecht, Baden-Baden, 1997.
- Gern, A., Nachruf auf die kommunale Getränkeverpackungssteuer, KStZ 1989, S. 61 ff.
- Graf, G., Zur Idee einer kommunalen Getränkeverpackungssteuer, ZKF 1988, S. 175.
- Henneke, H.-G., Das Gemeindefinanzierungssystem, Jura, 1986, S. 571.

- Hoppe, W., Der Anspruch der Kommunen auf aufgabengerechte Finanzausstattung, DVBl. 1992, S. 119.
- Hoppe, W., Umweltschutz in den Gemeinden, DVBl. 1990, S. 609.
- Häde, U., Die bundesstaatliche Finanzverfassung des Grundgesetzes, JA 1994, S. 8.
- Isensee, J., Steuerstaat als Staatsform, in: Hamburg · Deutschland · Europa, Festschrift für Hans Peter Ipsen, Tübingen, 1977, S. 426.
- Jakob, W., Die Steuerhoheit der Gemeinden unter staatlicher Gesetzgebung, BayVBl. 1972, S. 144.
- Kirchhof, F., Gemeinden und Kreise in der bundesstaatlichen Finanzverfassung, in: Kommunale Aufgabenerfüllung im Zeichen der Finanzkrise (Hrsg. von J. Ipsen), Baden-Baden, 1995, S. 64.
- Kirchhof, P., Die kommunale Finanzhoheit, in: Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis Bd. VI - Kommunale Finanzen (Hrsg. von Werner Hoppe) Köln u.a., 1985, S. 21.
- Kronisch, J., Der Lenkungszweck der Spielautomatensteuer - ein Beispiel ohne Grenzen?, NVwZ 1990, S. 323.
- Lübbe-Wolff, G., Abwassersatzung, in: dies. (Hrsg.), Umweltschutz durch kommunales Satzungsrecht, 1993, S. 168.
- Recker, E., Gemeinden und Kreise wollen Beteiligung, Das Parlament Nr. 2/1994, S. 14.
- Schmidt-Aßmann, Kommunalrecht, in: (Hrsg. von E. Schmidt-Aßmann) Besonderes Verwaltungsrecht, Berlin u.a., 1995, S. 87.

参考文献

- Staak, M., Kommunale Selbstverwaltung oder staatliche Vormundschaft - Die Kommunen am "Goldenen Zügel" -, Der Gemeindehaushalt 1988, S. 172.
- Suhr, J., Das kommunale Steuerfindungsrecht, ZKF 1993, S. 4.
- Tiedemann, P., Die Verpackungsabgabe als Instrument kommunaler Abfallvermeidungspolitik, DÖV 1990, S. 7.
- Vogel, K., Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in : (Isensee/Kirchhof), HbStaatsR IV, 1990, § 87, S. 20.
- Wendt, R., Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: (Isensee /Kirchhof), HbStaatsR IV, 1990, § 104, S. 1056 f.
- Wendt, R., Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: J. Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Heidelberg 1990, S. 1049 f.
- Winands, G., Das Steuererfindungsrecht der Gemeinden, JuS 1986, S. 942.
- Witte, R., Mit dem Grundgesetz die Städte stärken - Die Vorschläge des Deutschen Städtetages in der Verfassungsdiskussion -, Der Städtetag 1992, S. 623.
- 高田敏, 條例論, 雄川一郎 外 編(現代行政法大系)8, 1984, 193頁.
- 山下健次, 地方自治權の本質・存在理由の検討方法, 公法研究(第43號), 1981, 179~180頁.
- 成田頼明, 地方分權推進法의의成立と今後の課題, 自治研究, 1995년 8월.
- 所暮純也, 地方分權推進法について(1), (2), 自治研究, 1995년 12월・1996년 2월.
- 室井力, 憲法・地方自治法と自治體・住民, ジュリスト総合特輯『現代都市と自治』, 1975, 259頁.
- 櫻井敬子, 地方稅財源の充實確保, 『地方自治・地方分權』ジュリスト増刊(2000. 5), 112頁.

林崎理/内藤尚志, 地方分權推進計劃について— 國家補助負擔金の整理合理化と地方稅財源の充實確保を中心として, 地方財政(37卷7號), 1998, 55頁 以下.

彩原泰雄, 地方自治の本質, 法律時報(84卷3號), 1976, 134頁.

和田八束, 自主財源と地方稅, 都市問題研究(第49卷10號), 1997, 33頁.

<자 료>

행정자치부, 2000년도 행정자치위원회 국정감사요구자료(Ⅰ, Ⅱ, Ⅲ, Ⅳ, Ⅴ), 2000. 11.

행정자치부, 지방세정연감 1999.

행정자치부, 지방자치단체 예산개요, 1999.

BR/Drs. 800/93.

BT-Drs. 12/6000.

<http://assembly.state.ny.us/cgi-bin/const?art=11>.

<http://leg1.state.va.us/cgi-bin/legp504.exe?000+cod+58.1-300>.

<http://legisweb.state.wy.us/titles//98titles/title97.htm>.

<http://n4000-01.mogaha.go.kr:3374/html/05/index/html>.

http://statedocs.msl.state.mt.us/cgi-bin/...cs_99.nfo&record={3303}&softpage=Document.

<http://www.capitol.state.tx.us/statutes/ta/ta030200.html>.

<http://www.capitol.state.tx.us/txconst/toc.html>.

<http://www.house.leg.state.mn.us/cco/rules/mncon.htm>.

<http://www.house.leg.state.mn.us/cco/rules/mncon/Article12.htm>.

<http://www.ink.org/public/legislative/statutes.cgi>.

<http://www.kdaily.com/f/20001009fa003.html>.

<http://www.kdaily.com/f/20001009fa003.html>.

<http://www.leg.state.fl.us/citizen/documents/constitution/1>

參考文獻

988/ Const98.htm.

http://www.leginfo.ca.gov/.const/.article_11.

<http://www.leginfo.ca.gov/const-toc.html>.

<http://www.legis.state.ia.us/Constitution.html>.

<http://www.legis.state.il.us/commission/lrb/con7.htm>.

<http://www.legis.state.il.us/ilcs/ch35/ch35act720.htm>.

<http://www.legislature.state.oh.us/constitution.cfm?Part=18&ExpandSections=Yes>.

http://www.mha.go.jp/czaisei/h_gai.html.

http://www.mha.go.jp/czaisei/h_gai.html.

<http://www.muenchen.de/statamt/index.html>.

http://www.state.de.us/facts/constit/de_const.htm.

<http://www.statistik-berlin.de/framestets/daba.htm>.

http://www.tax.re.kr/lis/livedb/national/usa_property.htm

<http://www.taxadmin.org/fta/rate/98taxdis.html>.

財政金融統計月報，日本 大藏省，1999.4.