

公法人 課稅에 관한 現行法制的  
改善方案 研究

2001.11.

연구자: 朴鍾秀 (副研究委員)

한국법제연구원

## 發 刊 辭

오늘날의 세계경제는 매우 빠른 변화과정에 놓여 있습니다. 국민경제 사회가 세계경제사회로 급속히 전환되는가 하면, 정보통신이나 과학기술 분야에 있어서 거대한 기업들이 서로 결합하고 경제구조를 글로벌화 하는 것은 이미 세계적인 추세라 할 수 있습니다. 그에 따라 국내시장은 이제 서서히 그 의미를 잃어가고 있는 것입니다. 그러나 이러한 변화의 물결은 사경제부문에만 그치는 것은 아닙니다. 공경제부문에 있어서도 마찬가지입니다. 전통적으로 과세권자인 국가 또는 지방자치단체의 활동은 과거와 같이 공공의 안녕과 질서의 보장자로서의 소극적 지위에 머물러 있지 아니하고, 이제는 적극적으로 국가·지방자치단체 스스로가 경제활동의 주체가 되고 있습니다. 특히 세계적으로 불고 있는 민영화와 규제완화의 새로운 추세는 앞으로도 이러한 공경제부문이 차지하는 범위를 더욱 확대할 것으로 기대됩니다. 이러한 상황에서 한 나라의 국민경제에 있어서 사경제뿐 아니라 공경제가 차지하는 부분이 점차 증가하여, 이제는 국가 또는 지방자치단체도 동일시장 내에서는 사경제부문과 경쟁관계에 설 수 있는 가능성이 상존하고 있는 것입니다.

조세는 기본적으로 경제주체의 경제활동을 대상으로 합니다. 종래의 조세법적 논의에서는 언제나 과세권자인 국가 또는 지방자치단체와 납세자인 국민 또는 주민의 관계를 기본구도로 전제하였습니다. 즉, 국가의 과세권과 사경제부문의 납세의무의 관계만을 주관심사로 삼아왔던 것입니다. 공경제부문은 많은 경우 논의에서 제외되어 왔습니다. 여기에는 우리의 조세법제가 과거의 권위주의적 국가관에 머물러 있어서 공경제주체인 국가·지방자치단체 등 공법인의 조세문제에 대해서는 소극적이거나 원칙적으로 비과세하려는 태도를 취하기 때문이었다고 판단됩니다. 그러나 국민경제에 있어서 공경제부문이 차지하는 영역이 확대되고 있는 추세와 관련하여, 경제활동을 영위하는 공법인에 관한 조세문제를 법제의 차원에서 이전보다는 더 적극적으로 고찰하고 예견되는 장래입법의 수요에 미리 대비하여야 할 필요성이 제기되고 있습니다. 독일을 비롯한 유

럽연합의 입법례에 따라서는 이미 1920년대부터 경제활동을 영위하는 국가·지방자치단체를 포함한 공법인의 납세의무에 대하여 적극적으로 규정하고, 어떤 경우에 납세의무를 부담하며 어떤 경우에는 과세에서 면제되는지를 통일적으로 명확히 규정하는 태도를 취하고 있는 모습을 찾아볼 수 있습니다.

이에 본원에서는 우리나라가 빠르게 변화해가고 있는 국제추세에 적응해 나가며, 더 나아가 선진경제국가로 도약해 나가기 위하여 우리 법제를 국제적 수준으로 진일보 시켜야 한다는 필요성에 따라, 공법인 과세제도에 관한 현행법제의 규율태도를 체계적으로 분석하고 관련된 외국법제와의 비교분석을 통하여 현행 공법인 과세제도가 가지고 있는 문제점을 진단해보고자 “공법인 과세에 관한 현행법제의 개선방안 연구”라는 연구보고서를 발간하게 되었습니다. 본 보고서에서는 아직까지 체계화되어 있지 않은 공법인 과세제도의 새로운 분석틀을 제시하고 정당성과 필요성을 밝히려는 노력과 아울러 전통적인 공법인 과세체계의 문제점을 짚어보려고 시도하였습니다.

이 분야에 대해서는 아직 선행연구도 없었던 관계로 아무쪼록 이 연구를 계기로 하여 공법인과세제도에 관한 학계와 관계기관에서의 진지한 연구와 검토가 진행되고, 이를 토대로 하여 우리나라의 공법인 과세제도가 보다 합리적으로 발전할 수 있는 계기가 되기를 기원합니다. 끝으로 본 연구가 진행되는 동안 연구자 외 여러 가지로 협력하여 주신 관계자 여러분께 심심한 감사를 드립니다.

2001년 11월

한국법제연구원  
원장 서 승 완

# 목 차

|   |    |
|---|----|
| 제 1 장 研究의 概要 .....                              | 9  |
| 제 1 절 研究의 目的 .....                              | 9  |
| 제 2 절 研究의 內容과 範圍 .....                          | 12 |
| 제 2 장 國家·地方自治團體의 經濟活動이 갖는<br>租稅法的 含意 .....      | 15 |
| 제 1 절 課稅問題의 前提로서의 國家·地方自治團體의 經濟活動 .....         | 15 |
| I. 事業者로서의 國家·地方自治團體 .....                       | 16 |
| II. 國家·地方自治團體 課稅 論議의 出發點이 된 公企業<br>課稅의 問題 ..... | 17 |
| 제 2 절 國家·地方自治團體의 經濟活動의 組織形式 및 그 現況 .....        | 18 |
| I. 公法形式의 經濟活動 .....                             | 18 |
| 1. 行政內部的 業務分掌에 의한 非獨立의 組織形式 .....               | 18 |
| (1) 行政企業(Regiebetrieb) .....                    | 18 |
| (2) 自己企業(Eigenbetrieb) .....                    | 19 |
| 2. 法人格이 부여된 獨立의 組織形式 .....                      | 19 |
| II. 私法形式의 經濟活動 .....                            | 20 |
| 1. 自己會社(Eigengesellschaft) .....                | 21 |
| 2. 參與會社(Beteiligungsgesellschaft) .....         | 21 |
| III. 이른바 ‘經營收益事業’ .....                         | 22 |
| 제 3 절 國家·地方自治團體의 經濟活動에 대한 稅法的 取扱 .....          | 23 |
| I. 經濟活動의 組織形式과 租稅法的 取扱 .....                    | 24 |
| 1. 私法形式의 經濟活動 .....                             | 24 |
| 2. 公法形式의 經濟活動 .....                             | 25 |
| II. 私法形式의 活動에 대한 稅法的 取扱 .....                   | 26 |

|   |    |
|---|----|
| 1. 公益法人 .....                               | 27 |
| 2. 公益法人과 기타 非營利法人과의 區分 .....                | 27 |
| (1) 民法上 非營利法人과의 區分 .....                    | 27 |
| (2) 公益法人設立·運營에 관한 法律을 적용 받는 公益法人과의 區分 ..... | 28 |
| (3) 法人稅法上 非營利法人과의 區分 .....                  | 28 |
| 3. 상속세 및 증여세법에서 규정하는 公益事業의 內容 .....         | 28 |
| 4. 公益法人에 대한 租稅支援 .....                      | 30 |
| (1) 상속세 및 증여세법에 의한 지원 .....                 | 30 |
| (2) 法人稅法 및 조세특례제한법에 의한 지원 .....             | 31 |
| (3) 附加價値稅法에 의한 지원 .....                     | 32 |
| III. 公法形式의 活動에 대한 稅法的 取扱 .....              | 33 |
| 1. 法人格을 가지는 경우 .....                        | 33 |
| 2. 法人格을 갖지 않는 경우 .....                      | 34 |
| (1) 國 稅 .....                               | 35 |
| (2) 地方稅 .....                               | 41 |
| (3) 加算金 .....                               | 55 |
| 제 4 절 公法人 課稅 論議가 갖는 含意 .....                | 56 |
| 제 3 장 公法人 課稅에 관한 外國法制의 分析 .....             | 61 |
| 제 1 절 日 本 .....                             | 61 |
| I. 企業課稅制度 概觀 .....                          | 61 |
| II. 公法人의 取扱 .....                           | 62 |
| 제 2 절 美 國 .....                             | 63 |
| I. 企業課稅制度 概觀 .....                          | 63 |
| II. 公法人의 取扱 .....                           | 65 |
| 제 3 절 獨 逸 .....                             | 66 |
| I. 企業課稅制度 概觀 .....                          | 66 |

|   |     |
|---|-----|
| 1. 序論                                       | 66  |
| 2. 課稅를 위한 다양한 連結徵表                          | 67  |
| 3. 企業에 있어서 民法上的 權利能力的 意味                    | 68  |
| 4. 企業課稅의 體系                                 | 69  |
| (1) 人的 租稅에 있어서의 二分的 體系 - 租稅主體로서의<br>自然人과 法人 | 69  |
| (2) 物的租稅에 있어서 租稅客體에의 連繫                     | 75  |
| II. 公法人의 取扱                                 | 77  |
| 1. 實定法規定                                    | 77  |
| (1) 法人稅法                                    | 78  |
| (2) 附加價值稅法                                  | 79  |
| (3) 營業稅法                                    | 81  |
| (4) 土地稅法                                    | 82  |
| 2. 規範의 歷史                                   | 84  |
| 3. 租稅行政과 學說의 解釋                             | 86  |
| 4. 財政法院의 判例                                 | 88  |
| 제 4 절 比較分析和 示唆點                             | 92  |
| 제 4 장 國家·地方自治團體 등 課稅의 正當性 問題                | 99  |
| 제 1 절 公法人 課稅의 憲法的 許容性的 問題                   | 99  |
| I. 公權力主體의 相互課稅의 問題                          | 99  |
| II. 公權力主體의 自己課稅의 問題 - 이른바 自己代理 또는<br>混同의 問題 | 103 |
| 제 2 절 公法人 課稅의 必要性和 合目的性的 問題                 | 106 |
| I. 問題提起                                     | 106 |
| II. 社會政策的 觀點                                | 107 |
| III. 經營政策的 觀點                               | 108 |
| IV. 競爭政策的 觀點                                | 109 |
| 1. 租稅中立性的 思想史的 意味와 中立性概念                    | 110 |

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| (1) 租稅中立性的 思想史的 意味 .....          | 110 |
| (2) 租稅立法의 根本思想으로서의 競爭中立性 .....    | 112 |
| (3) 小 結 .....                     | 115 |
| 2. 憲法原則으로서의 租稅의 競爭中立性 .....       | 115 |
| 제 3 절 小 結 .....                   | 122 |
| 제 5 장 要約 및 結論 .....               | 125 |
| 제 1 절 現行法制의 問題點 .....             | 125 |
| 제 2 절 改善方案에 대한 提言 .....           | 128 |
| I. 公法人의 納稅義務에 관한 統一的 規定의 新設 ..... | 128 |
| II. 國家·地方自治團體의 租稅主體性 導入 .....     | 130 |
| III. 地方自治團體에 대한 考慮 .....          | 132 |
| 參考文獻 .....                        | 133 |
| 附 錄 .....                         | 139 |

## 제 1 장 研究의 概要

## 제 1 절 研究의 目的

오늘날 통용되는 조세의 개념은 학설상 일반적으로 “국가 또는 지방자치단체가 그의 재정수요를 충족시키기 위하여 납세의무가 발생한 모든 자에게 과세권에 의하여 일방적으로 과하는 무상의 금전급부”라고 정의되고 있다.<sup>1)</sup> 조세의 개념정의를 직접 조세에 관한 통칙법에서 규정하고 있는 독일 조세기본법(AO)<sup>2)</sup> 제3조 제1항에 의하더라도 “조세란 공법상 주체로서의 공동체가 그의 수입을 획득하기 위하여 당해 급부의무를 규정하는 법률의 구성요건을 충족한 모든 사람에게 부과하는 금전급부로서 특정한 급부에 대한 반대급부가 아닌 것<sup>3)</sup>”을 말한다.<sup>4)</sup> 우리 나라의 경우 독일과 같은 조세개념에 관한 법률상 명문의 규정은 없지만 헌법재판소가 판단의 기준으로 삼는 조세개념에 의하면 조세는 “국가 또는 지방자치단체가 재정수요를 충족시키거나 경제적·사회적 특수정책의 실현을 위하여 국민 또는 주민에 대하여 아무런 특별한 반대급부 없이 강제적으로 부과·징수하는 과징금”을 의미한다.<sup>5)</sup>

이상과 같이 정리해본 조세의 개념정의를 기초해 보면 전통적으로 국가 또는 지방자치단체는 각각 國稅 또는 地方稅의 課稅權者로서 파악되었지 국가 또는 지방자치단체 스스로가 租稅主體(Steuersubjekt)는 아니었다. 조세주체는 - 個人인지 法人인지는 불문하더라도 - 언제나 국민 또는 주민인 것이 당연한 것으로 인식되었고 여기에 의문을 제기하는 이도 국내에서는 아직 없었다.

1) 류지태/김연태/김중권, 稅法, 1998, 3면; 임승순, 租稅法, 2001, 4면; 이태로/안경봉, 租稅法講義, 2001, 4면 이하; 최명근, 稅法學總論, 2001, 27면 이하 참조.

2) Vom 16. März 1976, BGBl. I S. 613. ber. 1977 I S. 269.

3) 대가성이라는 점에서 조세는 사용·수수료와 구분된다. 사용·수수료에 관한 상세한 내용에 대해서는 *Henneke*, Öffentliches Finanzwesen (Finanzverfassung), 2. Aufl., 2000, Rn. 373 ff. 참조.

4) 이 경우 수입획득의 의사는 부수적 목적일 수 있다(제3조 제1항 1문 후단).

5) 憲裁決 1990. 9. 3, 89헌가95.



그러나 독일을 비롯한 유럽연합<sup>6)</sup>의 입법례에 따라서는 이미 1920년대부터 국가 또는 지방자치단체라도 일정한 경우에는 사경제주체와 마찬가지로 스스로 납세의무를 지도록 법제도를 운영해오고 있는 모습을 찾아볼 수 있다. 그 주된 논거는 국가 또는 지방자치단체의 활동이 과거 야경국가시대와 같이 공권력행사작용에만 그치지 아니하고 많은 부분에 있어서 스스로 경제활동을 영위하고 있으며, 이에 따라 국민경제에 있어서 사경제뿐 아니라 공경제가 차지하는 양이 점차 증가하여 이제는 국가 또는 지방자치단체도 동일시장 내에서 사경제부문과 경쟁관계에 설 수 있는 가능성이 상존하게 된 데에 있다. 조세가 경제주체간의 경쟁관계에 개입하여 국가 또는 지방자치단체를 일방적으로 과세에서 제외하고 사경제주체만을 과세한다면 租稅中立性의 原則을 위반하여 결국 조세법률주의와 더불어 세법의 양대 지주인 조세평등주의를 형해화할 것이기 때문이다.

우리나라의 경우에도 철도청의 공공교통사업이나 우체국의 체신업무와 같이 공사나 공단 등을 통하지 않고 국가·지방자치단체가 스스로 행하는 경제활동영역을 충분히 찾아볼 수 있다. 그러한 영역들은 아래에서 보는 바와 같이 현행법상 무조건 비과세되고 있다. 예컨대 지하철의 경우만 보더라도 철도청이 시행하는 지하철 1호선은 도시철도공사가 시행하는 지하철 6·7·8호선과 달리 비과세되고 있고, 제주도가 직접 생산하는 생수제품은 다른 민간업체의 생수와는 달리 역시 비과세되는 것이 현실인 것이다. 물론 이러한 공경제부문에는 현행법상 公共獨占의 영역들이어서 사경제주체와의 경쟁관계의 성립은 원천적으로 불가능한 부분도 많이 있다. 그러나 세계적으로는 물론 우리 나라에도 불고 있는 규제완화와 민영화의 바람은 앞으로 공경제부문과 사경제부문의 경계는 과연 어디에 있고 어떠한 영역만은 그럼에도 불구하고 반드시 사경제주체에게 남겨져 있어야 하며, 이러한 상황에서 경제활동을 영위하는 국가나 지방자치단체는 종전과는 다른 새로운 여건 하에서 어떻게 나아갈 바를 개척

6) 예컨대 부가가치세의 통일을 위한 유럽연합의 제6차 지침(6. USt-Richtlinie 77/388/EWG), ABl. EG 1977 Nr. L 145, 1.

해야 할 것이고, 여기에 공적 과제의 수행이라는 본연의 임무와의 갈등 요소는 어떻게 해결해야 할 것인지의 문제들이 끊임없이 이론적으로는 물론 실무적으로도 제기될 것이 예견되는 것이다. 조세의 부과·징수를 규정하는 세법은 기본적으로 경제주체의 경제활동을 그 전제로 한다고 할 때, 종래 우리 나라에서의 세법적 논의에서 항상 원천적으로 배제되어 오던 국가 또는 지방자치단체의 과세가능성 문제와 공법인과 관련한 쉽게 이해할 수 없는 부분들을 크게 공법인과세라는 통일적 시각에서 정면으로 이론적 테마로 삼아 연구하고 그 동안의 불명확했던 부분을 명확히 하여야 할 필요성과 장래 입법에의 반영가능성에 대해 가늠해볼 가치가 바로 여기에 있는 것이다.

여기서 국가 또는 지방자치단체가 스스로 조세주체가 되어 납세의무를 질 수 있다 함은 이론적으로 국세와 지방세로 이원화되어 있는 조세체계에 있어서 국가나 지방자치단체 스스로는 물론 국가가 지방자치단체를(국세의 경우), 지방자치단체가 국가를(지방세의 경우) 각각 과세할 수 있음을 전제로 한다. 물론 이러한 공권력주체간 상호과세는 현대의 租稅國家<sup>7)</sup>를 지배하는 租稅法律主義 하에서 당연히 법률상의 명문의 규정을 요하기 때문에 이하에서의 본 연구는 외국, 특히 이미 오래 전부터 관련 입법을 실시해오고 있는 독일의 경우를 중심으로 이론적 타당성을 점검하여 장래 예견되는 입법의 필요성에 대비하는데 기여할 것을 목적으로 한다.

7) 租稅國家는 본래 재정학에서 연원하는 개념이다. 이 개념이 통용되기 시작한 것은 제1차 세계대전을 전후로 한 시기이다. 이미 19세기말에 로렌츠폰슈타인(Lorenz von Stein)이 조세국가 개념을 묘사한 이래, 1917년에 골드샤이트(Goldscheid)가 이 개념을 사용하였고(*ders.*, Staatssozialismus oder Staatskapitalismus, S. 24, 34, 94), 1921년엔 막스베버(Max Weber)도 이 개념을 그의 글에서 사용하였다(*ders.*, Wirtschaft und Gesellschaft, S. 117). 그러나 조세국가 개념이 오늘날과 같은 의미에서의 특징으로써 널리 퍼지게 된 것은 1918년에 발표된 슈페터(Schumpeter)의 글에서부터이다(*ders.*, Die Krise des Steuerstaates, in: *ders.*, Aufsätze zur Soziologie, S. 1 ff.). 조세국가 개념은 또한 이미 법학에도 수용되어 헌법원칙으로서의 조세국가원리로서 논의되고 있다. 이에 대해서는 Isensee, in: Festschrift für Hans Peter Ipsen, S. 409 (410); Scholz, in: Festschrift für Walter Leisner, S. 797; Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, 2000, S. 153 ff. 참조.

특히 연구자가 조사한 바에 따르면 본 연구의 대상이 되는 국가·지방자치단체간 상호과세와 관련하여 최근 출발점은 달랐지만 한 지방자치단체가 稅條例를 제정하여 국가부문에 대하여 지방세를 과세하고자 시도하여 여론과 조세이론가들의 주목을 끌었던 사례가 있어 본 연구의 실천적 의미를 더하여 주고 있다.<sup>8)</sup>

## 제 2 절 研究의 內容과 範圍

본 연구는 위에서 개관하여 본 바와 같이 공권력 주체인 국가 또는 지방자치단체가 스스로 경제활동을 영위하는 사례가 증가하고 이로 인해 동종 영업활동을 하는 사기업과 경쟁관계에 설 수 있다면, 국가 또는 지방자치단체를 원천적으로 어느 경우이나 과세에서 제외하는 것이 조세공평주의의 관점에서 과연 정당화될 수 있는지의 문제를 다루고자 한다. 그러나 이를 위해서는 먼저 연구의 대상 및 범위와 관련하여 개념적으로 명확히 하고 넘어가야 할 필요성이 제기되는 것이 있다. 그것은 바로 세법상 公法人(juristische Person des öffentlichen Rechts)의 개념에 관한 것이다. 왜냐하면 현행 세법상 조세주체로서 공법인이라는 용어를 쓰는 사례는 없기 때문이다.

---

8) 사례는 대전시 유성구에서 당시 구청장이던 민주당 송석찬 의원이 유성구 관내에 있는 국가시설에 대해 재산세와 종합토지세를 부과하는 것을 내용으로 하는 조례를 제정해서 집행한 사건으로서, 이는 유성구 관내에는 비과세·감면 국가시설이 유난히 많아 해당 국가시설에 대한 감면추정액이 종합토지세는 27억원, 재산세는 14억원으로 유성구 전체과세의 38.3%, 48.3%를 차지하고 있는데도 정부의 재정지원이 없어 지방재정의 압박요인이 되어왔기 때문이었다. 유성구는 이에 지방세법의 규정에 위배됨을 무릅쓰고 이들 국가시설에 대해 지방세를 부과하는 특례조례를 만들어 의결하여 종합토지세 214억원을 부과처분하였다. 이에 대전시는 당해 조례에 대해 재의요구를 하였었고, 특례조례부존재확인 소를 제기하였지만 시·도지사가 바로 자치구의 장을 상대로 조례안 의결의 효력 혹은 그에 의한 조례의 효력을 다투는 소를 제기하는 것이 지방자치법상 허용되지 않는다는 이유로 각하되었다(대판 1999. 10. 22, 99추 54). 이에 대전시는 당해 종합토지세부과처분을 취소하였다. 이후 송석찬 구청장은 국회의원으로 변신하여 국회 행정자치위원회에서의 지방세법 개정법안에 대한 발언을 통해 국가 공공기관 및 공기업에 대한 재산세·종합토지세 감면 철폐 또는 감면분에 대한 국가보전문제를 주장한 바 있다(제215회 국회행정자치위원회 회의록 제9호).

연구자가 본 연구에서 상정하는 공법인 개념은 國家 또는 地方自治團體(지방자치단체조합을 포함한다)와 이러한 공공주체에 의해 설립된 공법형식의 경제활동 조직형식을 그 대상으로 한다. 통상적으로 공법인이라 하면 私法人에 대한 개념으로서 공법상의 법인이라는 의미로 사용되며 여기에는 공공단체나 공익법인 등이 모두 포함된다.

물론 과연 국가 등도 (공법상의) 法人으로 보아야 하는가에 관한 흡사법철학적 또는 법이론적 개념문제도 제기될 수 있을 것이다. 연구자는 그러나 본 연구의 대상이 되는 국가 또는 지방자치단체<sup>9)</sup>가 법인인가의 문제를 상론하는 것은 배제하고자 한다. 그것은 본 연구의 범위를 벗어나는 것이 될 것이기 때문이다. 다만 국가 또는 지방자치단체를 연구에 있어서 법인으로 취급하려는 것은 우리 실정법상의 용어례에 기인한다는 점을 연구의 冒頭에 밝혀두기로 한다. 즉, 국세의 경우만 보더라도 법인의 소득을 과세대상으로 하는 법인세법은 그 납세의무자를 內國法人과 外國法人으로 나누어 내국법인에 대해서는 국내원천소득은 물론 국외원천소득에 대해서도 無制限的 納稅義務를 지우고 외국법인에 대해서는 국외원천소득에 대해서만 制限的 納稅義務를 지우는데, 이때 동법 제2조 제3항은 「내국법인 중 국가 및 지방자치단체(지방자치단체조합 포함)에 대해서는 법인세 및 특별부가세를 부과하지 아니한다」고 하여 국가·지방자치단체를 내국법인의 일종으로 열거하고 있다. 특히 부가가치세법은 이른바 ‘事業者’를 납세의무자로 하는데, 부가가치세의 납세의무자를 규정하는 동법 제2조 제2항은 「제1항의 규정에 의한 납세의무자에는 개인·법인(국가·지방자치단체와 지방자치단체조합을 포함한다)과 법인격 없는 사단·재단 기타 단체를 포함한다」고 규정하여 정면으로 국가·지방자치단체를 (공)법인으로 취급하고 있는 것이다.<sup>10)</sup>

이와 같은 개념적 범주를 바탕으로 본 연구는 먼저 국가·지방자치단체의 과세가 갖는 含意에 대해서 고찰해보고, 국가·지방자치단체의 과

9) 지방자치단체의 法人性에 대해서는 명문의 규정이 있다. 즉 지방자치법 제3조 제1항에 따르면 「지방자치단체는 법인으로 한다」고 명정하고 있다.

10) 물론 부가가치세법 제12조는 국가·지방자치단체·지방자치단체조합의 재화 또는 용역의 공급에 대하여 부가가치세를 免稅하고 있다.

## 제 1 장 研究의 概要

세에 관한 현행 법제를 분석하여 그 체계상의 문제점을 도출하고자 한다(제2장). 그리고 나서 이 결과를 관련 외국법제와 비교·분석하여 올바른 시사점을 도출해 낼 것이다(제3장). 그러나 국내외의 법제를 일대 일로 분석하는 것 못지않게 그 동안 비과세 되어 오던 국가·지방자치단체를 과세할 수 있도록 함으로써 생기는 헌법체계상의 문제점은 없는지를 반드시 검토하여야 할 것이다. 제4장에서는 이러한 점을 점검해보고 구체적으로 현실성 있는 법제개선방안을 제시하고 연구를 마치고자 한다(제5장).

## 제 2 장 國家·地方自治團體의 經濟活動이 갖는 租稅法的 含意

### 제 1 절 課稅問題의 前提로서의 國家·地方自治 團體의 經濟活動

오늘날 세계경제는 매우 빠른 변화과정에 놓여있다. 정보통신이나 과학기술분야에 있어서 거대한 기업들이 서로 결합하고 경제구조를 글로벌화 하는 것은 이미 세계적인 추세이다. 경제구조의 신속한 변화와 재편은 이미 남의 나라의 일만은 아닌 것이다. 국내시장이 갖는 의미는 이제 서서히 그 의미를 잃어가고 있다. 이러한 변화의 물결은 私經濟에만 그치는 것이 아니고 公經濟에 있어서도 마찬가지이다.

조세법은 본질적으로 경제활동을 대상으로 하고 또 모든 경제활동에 영향을 미친다.<sup>11)</sup> 본 연구에서 연구의 대상으로 삼는 것은 바로 이 공경제라는 현상을 세법적으로 어떻게 파악할 수 있겠는가에 관한 내용이다. 이러한 논의를 하기 위한 당연한 논리적 전제는, 과연 공경제, 즉 공공주체의 경제활동이라는 것이 갖는 의미는 무엇이고, 이것이 과연 법적으로 허용되는 것인지에 관한 것일 것이다. 즉 공경제활동의 허용성의 문제는 세법적 논의를 시작하기 위한 중요한 전제가 되는 것이다.<sup>12)</sup> 다만 공공주체의 경제적 활동을 세법적으로 어떻게 파악할 것인가를 다루는 본 연구에서는 이러한 선결문제에 대해서 심도 있게 다루는 것은 피하고 필요한 한에서만 고찰하기로 한다. 왜냐하면 이러한 내용은 이미 일반 공법학의 논의대상이 되기 때문이다.<sup>13)</sup>

어쨌든 분명히 해야 할 점은 오늘날 공공주체인 국가·지방자치단체의 경제활동, 즉 공경제의 역할과 기능이 전체 국민경제에 있어서 차지하는

11) Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., §1 Rn. 1.

12) Bader, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 18.

13) 이에 대한 국내논의로는 홍정신, 地方自治法學, 2000, 448면 이하; 이원우, 公共主體의 營利的 經濟活動에 대한 法的 考察, 공법연구, 제29집 제4호, 367면 이하; 이덕연, 地方自治團體의 營利活動의 法的 限界, 고시계 1996. 5, 104면 이하 참조.

비중이 점차 높아지고 있으며, 그에 따라 이에 대한 조세법적 파악의 문제도 이론적인 면을 넘어서 입법정책적인 측면에서도 새로운 고찰을 요하고 있다는 점이다.

### I. 事業者로서의 國家·地方自治團體

전통적으로 공공주체인 국가 또는 지방자치단체는 고권적 권한의 담당자로서 공적 과제 또는 행정과제의 수행을 그 주임무로 하였고, 경제활동은 사경제부문에만 전속적인 것으로 여겨져 왔다. 그러나 1차 세계대전을 전후로 하여 공공주체 스스로가 경제활동주체로서 등장하게 되었고, 이제는 私經濟와 반대되는 개념으로서의 公經濟라는 개념이 탄생하게 되었다.<sup>14)</sup> 공공주체의 경제활동 문제는 이제 더 이상 단순한 정치적 문제에 그치는 것이 아니라 이미 법학적 논의의 대상이 된 것이다.

경제주체로서의 국가 또는 지방자치단체는 그 스스로 매우 다양한 방식으로 경제활동에 참여하고 있다. 조세법 자체가 그러하듯이 공공주체인 국가 또는 지방자치단체가 조세법과 관련을 맺을 수 있는 경제적 사실관계도 매우 다양하게 상정할 수 있다. 시장에서 재화나 용역을 생산·제조·판매하는 생산자로서의 활동은 물론, 그러한 재화나 용역을 구매하고 획득하는 소비자로서의 활동도 포괄한다. 국가·지방자치단체는 토지를 획득·소유할 수 있고 나아가 양도할 수도 있으며, 생산활동을 통해서 소득을 얻고 시장에 재화나 용역을 공급하여 부가가치를 창출할 수도 있는 것이다.<sup>15)</sup> 이러한 의미에서 국가·지방자치단체는 세법적으로 볼 때 그 자체 넓은 의미에서의 事業者(Unternehmer)라고 말할 수 있다.<sup>16)</sup>

특히 공공주체인 국가·지방자치단체의 경제활동의 범위는 오늘날 그 내용상으로도 확대되는 경향에 있다. 즉 단순한 수입획득의 목적으로 행해지는 좁은 의미의 영리경제활동(“erwerbswirtschaftliche Tätig-

14) *Tipke*, Die Steuerprivilegien der Sparkassen, 1972, S. 25.

15) *Siegel*, Der Begriff des “Betriebs gewerblicher Art” im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 1999, S. 21.

16) *Ambrosius*, Der Staat als Unternehmer, 1984, S. 92 ff. 참조.

keit”) 외에도 사회국가적 목적에 따라 행해지는 생존배려적 사회경제활동(“sozialwirtschaftliche Tätigkeit”)<sup>17)</sup>도 그 실질에 있어서 경제활동으로서 파악된다.<sup>18)</sup> 학문적으로는 좁은 의미의 영리경제활동 외에도 전통적으로 급부행정영역에 포함되는 활동들을 포괄하여 크게 공공주체의 營利的 經濟活動으로서 다루고 그 허용성과 한계문제에 대해 논해지고 있다.<sup>19)</sup>

## II. 國家·地方自治團體 課稅 論議의 出發點이 된 公企業 課稅의 問題

그러나 국가·지방자치단체가 그의 경제활동을 현실적으로 수행하기 위해서는 일정한 組織形式을 필요로 한다. 공공주체가 그의 경제활동을 수행함에 있어 사용하는 이러한 조직형식의 총체를 일컬어 公企業(öffentliche Unternehmen)이라 말할 수 있다. 일찍이 1920년대 이래 지금까지 국가·지방자치단체 스스로가 납세의무를 질 수 있는 경우에 관한 법제를 형성·유지해오고 있는 독일의 경우에서 볼 수 있듯이,<sup>20)</sup> 국가·지방자치단체 과세문제의 발단은 바로 공공주체인 국가·지방자치단체가 그의 경제활동의 조직형식으로서 거느리고 있는 공기업에 대한 과세문제가 이들과 경쟁관계에 있는 사기업부문으로부터 제기되면서부터이다.<sup>21)</sup>

17) 예컨대 전기·가스 등 에너지 공급, 상하수도, 폐기물처리 등. 이러한 생존배려의 개념에 주지하는 바와 같이 포르스트호프(E. Forsthoff)에서 연원한다(ders., Die Verwaltung als Leistungsträger, 1938). 이 개념의 생성, 기능 및 변천에 대한 상세는 Scheidemann, Der Begriff Daseinsvorsorge, 1991 참조.

18) 경제활동을 이렇게 그 추구하는 목적에 따라 구분하는 방법에 대해서는 Scholz, in: Festschrift für Karl Sieg, S. 507 (510 f.); Scholz/Pitschas, Gemeinwirtschaft zwischen Verwaltungs- und Unternehmensstruktur, S. 16; Badura, in: Festschrift für Hans-Jürgen Schlochauer, S. 3 (4 ff.); ders., ZHR 146 (1982), 448 (451 ff.); Püttner, Die öffentlichen Unternehmen, 2. Aufl., S. 3 ff. 참조.

19) 이원우, 公共主體의 營利的 經濟活動에 대한 法的 考察, 공법연구, 제29집 제4호, 367면.

20) 아래 제3장 제3절 이하 참조.

21) K. H. Friauf, Zur Rechtfertigung der Steuerprivilegien öffentlicher Unternehmen, in: Friedrich/Kupsch (Hrsg.), Die Besteuerung



공기업의 개념에 대해서는 그 주체·추구하는 목적·수익성 여부 등 어떤 기준을 적용할 것인가에 따라 학문상 廣義說·狹義說·最狹義說 등 다양한 견해들이 주장되고 있으나,<sup>22)</sup> 본 연구에서는 세법적으로 파악되는 면을 중요시해야 하기 때문에 공기업개념을 넓게 보아 “공공주체인 국가·지방자치단체가 소유를 통하여 지배·경영하는 모든 사업”이라고 전제하기로 한다. 이하에서는 현행법상 조세법적 파악의 대상이 되는 국가·지방자치단체의 경제활동의 현황에 대해서 고찰해보기로 한다.

## 제 2 절 國家·地方自治團體의 經濟活動의 組織形式 및 그 現況

현행법상 국가·지방자치단체의 경제활동은 이러한 넓은 의미에서의 공기업이라는 조직형식에 의하여 매우 다양한 모습과 상이한 실정법상 근거에 의해 영위되고 있다. 이를 몇 가지 기준에 따라 현행법상 가능한 형태들로 분류해보면 다음과 같다.

### I. 公法形式의 經濟活動

#### 1. 行政內部的 業務分掌에 의한 非獨立的 組織形式

비독립적 조직형식에 의한 경제활동의 사업대상범위는 대부분 법률에 의해 제한되고, 이로부터 나오는 모든 활동의 결과는 국가·지방자치단체에 귀속하게 된다. 이러한 행정내부적인 비독립적 조직형식은 다시 다음과 같이 행정기업과 자기기업으로 나누어 고찰할 수 있다.

##### (1) 行政企業(Regiebetrieb)

행정기업이란 인사·조직·예산·회계 어느 면에서 보더라도 전혀 독립성을 갖지 못하는 행정관서의 법인격 없는 구성부분이다. 행정기업에는 사업용 재산도 존재하지 않는다. 행정기업의 예산집행은 당해 행정기

---

öffentlicher Unternehmen, 1981, S. 57 ff.  
22) 이에 대해서는 류지태, 行政法新論, 2001, 807면 이하 참조.

업이 소속한 국가나 지방자치단체의 예산·회계제도에 관한 규정에 의하고, 그 인사배치 역시 일반적인 행정내부적 인사계획에 따라 이루어질 뿐이다.

그러나 이러한 개념의 순수한 의미에서의 행정기업은 생존배려적 활동과 관련하여서는 그 의미가 그리 크지 않다. 왜냐하면 통상적으로 행정기업은 행정내부적 수요를 충족하기 위한 보조시설의 형태로만 운영되고 일반인이 이를 이용하기 위한 공용지정은 이를 결하기 때문이다. 공기업 형태로서는 오늘날 거의 찾아보기 힘든 조직형식이라 할 수 있다.

## (2) 自己企業(Eigenbetrieb)

법적 독립성 없는 조직형식으로서 가장 전형적이고 흔히 볼 수 있는 형태는 이른바 자기기업(Eigenbetrieb)이라 할 수 있다. 이는 행정기업과 마찬가지로 독립한 법인격이 없어 법적 독립성은 결하지만 조직과 예산·회계는 본 행정과 분리되어 있는 것이 특징이어서 학문상으로는 행정기업의 좀더 발전된 형태로서 파악되고 있다. 조직면에서 자기기업은 본 행정과 분리된 독립한 직제를 가질 수 있고, 재정적 면에서도 자기기업의 예산·회계는 특별재산으로 독립하여 운영된다. 현행법상으로는 기업예산회계법 제2조에서 말하는 “정부기업(예컨대 철도청)”과 지방공기업법 제2조와 동 시행령 제2조에서 말하는 “지방직영기업”이 여기에 해당한다고 볼 수 있다. 기업예산회계법 제2조는 정부기업에 해당하는 것으로 철도사업, 통신사업, 양곡관리사업, 조달사업을 열거하고 있는 반면, 지방공기업법상 지방직영기업의 현황을 살펴보면 <표1>과 같다.<sup>23)</sup>

## 2. 法人格이 부여된 獨立的 組織形式

현행법상 법인격이 부여된 독립한 경제활동조직은 당해 설립에 관한 법률 또는 기타 특별법률에 의해서만 만들어질 수 있다. 이러한 법률유보원칙에 따라 중앙정부차원에서는 개별법률의 근거에 의하여 공법상 사단·재단·영조물법인이 설립되고 있으며, 지방자치단체 차원에서는 지

23) 이하에서 표는 본 보고서의 말미에 附錄으로 따로 정리하였다.

방공기업법에 근거하여 공단과 공사가 각 지방자치단체 조례에 의해서 설립되고 있다.<sup>24)</sup> 현행법상 공법상 사단은 공공조합으로서 이들이 경제 활동에 참여하는 경우에는 그러한 한에서 공기업으로 파악될 수 있는데, 정부산하단체로 되어 있는 공공조합들이 여기에 해당할 것이다. 공기업의 형태로 가장 많이 채택되고 있는 공사와 공단은 각각 공법상 재단과 영조물법인에 해당한다고 볼 수 있다.<sup>25)</sup>

참고로 독일의 경우 바이언주 지방자치법은 1995년 7월 26일 법개정을 통해 법인격 있는 공법상 영조물을 지방공기업의 한 형태로서 명문화하였다. 즉 종래 독일에 있어서 지방공기업의 공법적 조직형식은 행정기업 또는 자기기업이 전부였는데, 동법 제89조 제1항에 따르면 지방자치단체는 경제활동의 조직형식으로서 법인격 있는 공법상 영조물을 설립할 수 있고 또 기존의 행정기업이나 자기기업을 이러한 공영조물인 지방공기업으로 전환할 수 있도록 규정하고 있다. 이러한 법인격 있는 공영조물로서의 지방공기업은 종래의 행정기업이나 자기기업에 비하여 더 많은 독립성을 향유할 수 있고 나아가 스스로 사용·수수료를 징수할 권한도 부여될 수 있어서 공법형식일 때의 장점과 사법형식일 때의 장점이 상호 결합된 형식의 공기업형태로 평가받고 있다.<sup>26)</sup> 현행법상 법인격 있는 독립적 조직형식으로 규율되는 정부산하기관의 현황은 <표2>와 같다. 한편 지방공기업법상 간접경영사업의 일환인 공사·공단의 현황은 <표3>과 같다.

## II. 私法形式의 經濟活動

공행정에는 일반적으로 행정사무의 수행을 공법형식에 의하든 사법형식에 의하든 형식선택의 자유가 인정됨이 일반적으로 받아들여지고 있다. 이는 경제활동을 수행함에 있어서도 마찬가지이다. 공기업실무를 살

24) 이원우, 公共主體의 營利的 經濟活動에 대한 法的 考察, 공법연구 제29집 제4호, 2001. 6., 374면.

25) 이원우, 公共主體의 營利的 經濟活動에 대한 法的 考察, 공법연구 제29집 제4호, 2001. 6., 374면.

26) 이에 대해서는 *Lissack*, *Bayerisches Kommunalrecht*, §7 Rn. 12 참조.

펴보면 공기업의 조직형식으로서 상법상의 회사형식을 선택하는 사례가 점차 늘어가고 있음을 알 수 있다. 특히 지방공기업의 경우 1995년이래 2000년 12월 31일까지의 추이를 비교해보면 <표4>에서 보는 바와 같이 그 사이 전체 지방공기업의 수효가 늘어난 것은 물론이지만 그 속에 상법상 회사형식의 지방공기업의 숫자도 꾸준히 늘어난 것을 발견할 수 있다.

이러한 상법상의 회사형식에 의한 경제활동 조직형식은 그 지분참여율에 따라 다시 크게 自己會社와 參與會社로 나누어 고찰할 수 있다.

### 1. 自己會社(Eigengesellschaft)

자기회사란 공공주체인 국가 또는 지방자치단체에 의해 설립된 물적 회사로서 설립주체인 국가 또는 지방자치단체가 유일한 사원 또는 출자자인 경우를 말한다. 그 조직과 예산·회계는 당연히 상법의 규율을 받게 된다. 국가 또는 지방자치단체가 100%의 지분을 소유하는 이러한 물적 회사를 앞 다투어 설립하는 현상에 대하여는 이른바 “私法으로의 도피”라는 따가운 시선이 없는 것은 아니지만, 공행정조직 내에서 기술적 이유에 기인한 사법형식의 공기업 독립화 현상을 어렵지 않게 찾아볼 수 있다. 그러나 여기서 주의해야 할 것은 관련 행정과제 자체가 당해 설립된 물적 회사에 넘어가는 것은 아니라는 점이다. 넘어 가는 것은 단지 경제활동과 관련한 행정과제의 현실적 수행만이다. 때문에 이렇게 설립된 물적 회사의 행위는 기능적 의미에서의 행정에 속하는 것이고 다만 사법형식인 조직체에 의해 실시될 따름이다. 이러한 자기회사에 해당하는, 즉 국가 또는 지방자치단체가 지분의 100%를 소유하는 공기업형태는 현행법상 존재하지 않지만 이론적으로는 공행정에게 형식선택의 자유가 인정되는 이상 충분히 생각할 수 있다.

### 2. 參與會社(Beteiligungsgesellschaft)

참여회사란 마찬가지로 상법상 회사형식의 경제활동 조직형식으로서 공공주체인 국가·지방자치단체가 100%가 아닌 그 미만의 지분을 소유

한 공사혼합형태의 상법상 물적 회사를 의미한다. 위 자기회사와는 그 지분참여비율에서 구분된다. 현행법상으로는 위 자기회사보다는 이러한 의미의 참여회사 형태만이 인정된다고 볼 수 있다. 즉 지방공기업법 제 79조의2만 보더라도 일정한 요건 하에서 상법상 주식회사 형태의 공사혼합기업인 이른바 ‘제3섹터방식’을 허용하고 있는 것이다. 정부산하기관 중 상법상 주식회사의 형식을 띠고 있는 경우는 <표5>와 같다.

또한 지방공기업으로서 주식회사의 형식을 취하고 있는 간접경영사업의 현황은 <표6>과 같다.

### Ⅲ. 이른바 ‘經營收益事業’

공공주체가 수행하는 경제활동영역에는 위에서 살펴본 통상적인 공법적 또는 사법적 조직형식 외에도 실무상 지방자치영역에 있어서는 이른바 ‘경영수익사업’이라는 제3의 영역이 존재한다. 학문적·법률적·제도적 용어가 아닌 행정실무상의 용어인 이 개념은 다양한 非공기업사업을 운영하면서 형성된 다의적 개념으로서 이를 총괄적으로 관리하는 행정자치부(전 내무부) 공기업과의 정의에 근거하여 추진되는 분야를 의미한다.<sup>27)</sup>

경영수익사업은 이처럼 아직 이론적 파악이 없는 상태이지만 그 적용대상영역은 점차 증가하고 있는 추세에 있다. 현재 추진되고 있는 경영수익사업을 그 사업대상별로 정리해보면 ①토지개발·이용(공유수면매립·택지개발·하천부지·공동기지 이전 및 택지조성·저습지매립 및 택지조성·폐유지개발·하천복개·택지조성·간척사업·미등록지발굴·농지확대개발 등), ②문화관광휴양지개발(자연공원 및 도시공원 등 개발 및 운영·유원지개발 및 운영·공원 및 유원지 내 주차장 또는 매점운영 등 각종 시설의 생산적 운영·해수욕장운영·약수개발운영·국악제·사진전·문인전·조각전·도자기전·투우대회 등의 문화행사), ③지역부존

27) 최유성, 地方自治團體의 經營收益事業에 관한 研究, 한국행정연구원, 1998. 2., 8면; 서정섭, 地方自治團體 經營收益事業의 評價와 改善方案 - 경기도 사례를 중심으로 -, 한국지방행정연구원, 1998. 7., 6면.

자원의 활용(하천골재채취·석산이용 및 건설자재생산·역청공장운영 등), ④공유재산의 생산적 관리(각종 회관의 생산적 활용·노외주차장운영 등), ⑤농림수산 소득증대(양묘장운영·유실수식재·화훼재배·도축장운영·특산물직판장운영 등) 등 5개 분야로 나누어볼 수 있다.<sup>28)</sup> 구체적으로는 아파트형공장운영, 자동차점멸기판매, 공원운영, 먹는물 개발, 사계절눈썰매장, 머드팩운영, 물리치료실, 골프연습장 등에까지 확대되고 있다.<sup>29)</sup>

이러한 경영수익사업은 그 관리·운영방식에 있어서는 일반회계 및 기타 특별회계사업의 형태로 ①민간위탁이나 민간참여를 확대하는 방식, ②지방공사와 지방공단 방식, ③지방직영기업 방식 등 공공부문과 민간부문을 아우르는 여러 방식으로 법적 근거 없이도 재정수입확보라는 목적 하에 이루어지고 있어 그 이론적 허용성에 의문이 제기되고 있다.

### 제 3 절 國家·地方自治團體의 經濟活動에 대한 稅法の 取扱

이상 살펴본 바와 같이 오늘날 국가·지방자치단체는 매우 다양한 형식과 법적 근거에서 광범위하게 국민경제 곳곳에 영향을 미치고 있다. 특히 국가·지방자치단체는 스스로 경제주체로서 활동하지만 이를 위해서는 일정한 조직형식을 필요로 하고, 이러한 조직형식들은 이론적으로 넓은 의미의 공기업으로 파악할 수 있음을 보았다. 연구자는 공기업 개념을 기본적으로 넓게 파악하여 ‘공공주체인 국가·지방자치단체가 소유를 통하여 지배·경영하는 모든 사업’이라고 전제하기로 하였다. 공공주체인 국가·지방자치단체의 경제활동에 대한 세법적 고찰은 따라서 이러한 넓은 의미의 공기업적 활동이 세법적으로 어떻게 파악되고 있는지를 살펴봄으로써 가늠할 수 있게 된다.<sup>30)</sup> 이하에서는 이러한 관점에 따라

28) 행정자치부, 2000년 지방공기업 현황, 150면.

29) 이원우, 公共主體의 營利의 經濟活動에 대한 法的 考察, 공법연구 제29집 제4호 2001. 6, 369면.

30) Friedrich/Kupsch, Betriebswirtschaftliche und finanzwissenschaftliche Aspekte der Besteuerung öffentlicher Unternehmen, in: dies. (Hrsg.), Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, 1981, S. 13 ff.

현행 조세법제 하에서 국가·지방자치단체의 경제활동 부문이 어떻게 취급되고 있는지에 대해서 개관해보고자 한다.

## I. 經濟活動의 組織形式과 租稅法的 取扱

이미 앞서 살펴본 바와 같이 공공주체인 국가·지방자치단체가 경제활동을 수행함에 있어서 사용하는 조직형식은 크게 공법형식과 사법형식의 구분과 법인격이 있는 경우와 없는 경우의 이중적 구분이 가능한 체계를 이루고 있다. 그러나 조세법이 이러한 국가·지방자치단체의 경제적 활동, 즉 공기업적 활동을 파악함에 있어서 일반 공법적 논의에서와 동일한 분류와 용어를 사용할 필요는 없을 것이다. 왜냐하면 과세에 있어서 조세주체의 법적 형식에 주안점을 두는 시각을 (法)形式關聯性(Rechts-oder Organisationsformbezogenheit)이라 하고, 이와 달리 조세주체의 경제적 활동 그 자체에 주안점을 두는 시각을 行爲關聯性(Tätigkeitsbezogenheit)이라 구분할 때,<sup>31)</sup> 아래에서 살펴보게 되는 바와 같이 현행 조세법(특히 법인세법)은 행위관련성에 충실하여 단지 경제주체의 다양한 경제활동을 그 자체로서 파악할 뿐, 구체적인 경우 공법형식의 조직형태를 띠는지 사법형식의 조직형태를 갖는지의 여부는 중요시하지 않기 때문이다. 하지만 이해의 편의를 위해서 아래에서는 위에서 살펴보았던 형식논의에 따라 각각 세법적으로 어떻게 취급되는 지를 살펴보는 방법을 채택하기로 한다.

### 1. 私法形式의 經濟活動

먼저 국가·지방자치단체가 설립·참여하고 있는 사법형식의 조직형식의 경우(현행법상 주식회사의 형식만이 인정되고 있다) 원칙적으로는 일반 사법주체가 설립한 경우와 동일하게 다루어져야 한다. 공공주체인 국가 또는 지방자치단체가 그의 경제활동으로서의 행정과제(예컨대 생존배려적 활동)를 주식회사와 같은 사법형식으로 수행한다면, 그러한 조직형

31) 이에 대한 상세는 *Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1991, S. 65 ff.

식에 대하여 적용되는 세법규범의 원칙에 따라 다른 동일 조직형식(주식회사)으로 영위되는 私法主體와 마찬가지로 납세의무를 지는 것이 법인세법, 부가가치세법 등 조세법의 원칙이다. 이러한 원칙은 이미 법인세납세의무자에 대하여 규정하는 법인세법 제2조에서 도출되는 조세의 法形式 中立性의 原則에서 명백해진다.<sup>32)</sup> 만약 공공주체인 국가 또는 지방자치단체가 공법상의 구속과 제한으로부터 스스로를 해방하고 대등주체간의 이해조정으로 특징지워지는 사법상의 경쟁의 장으로 옮겨온다면, 공공주체도 그에 상응한 사법규정의 규율을 받아야 하며 기회균등이라는 의미에서 모든 사법주체에게 적용되는 세법규정의 적용을 받아야 하는 것이다. 다만 이러한 사법형식의 경제활동이 조세법이 예정하고 있는 이른바 공익법인에 해당하는 경우에는 일반법인과 다른 특별한 취급을 예정하고 있을 뿐이다.

## 2. 公法形式의 經濟活動

문제는 국가·지방자치단체가 행하는 공법형식의 경제활동에 있다. 현행법상으로는 이 점에 대하여 특별히 규정하는 바가 없기 때문이다. 따라서 일반론으로 돌아가서 문제를 해결하는 수밖에 없다.

(1) 먼저 국가·지방자치단체의 경제활동 조직형식이 독립한 법인격을 가지는 경우는 법인인 이상 일반 사법인과 동일하게 다루어진다. 법인세법을 비롯한 개별세법은 공법인에 대해서만 특별히 규정하는 바가 없기 때문이다. 따라서 원칙적으로 공익성의 측면에서 납세의무를 면하거나 감경하는 특별규정(예컨대 조세특례제한법)이 없는 이상 납세의무가 인정되는 것이다. 특히 법인세법과 관련하여서는 당해 법인격이 있는 공사·공단 등 공법형식의 조직형식이 영리법인인지 비영리법인인지 여부가 중요하고 각각에 따라 영리법인이면 모든 소득에 대해 무제한적 법인세납세의무를 지는 반면, 비영리법인이라면 수익사업에 한해 제한적 법인세납세의무를 지게 될 것이다. 만약 부가가치세가 문제되는 경우에도 역시 공익성을 감안하는 특별규정이 없는 한 부가가치세 납세의무가 부과

32) 이에 대해서는 아래 제4장 제2절 IV 참조.



된다. 즉 조세법은 법인격이 있는 경우 당해 법인이 공법형식의 법인인지, 사법형식의 법인인지를 중요시하지 않는다. 단지 그 법인이 추구하는 목적에 따라 공익성을 목적으로 하는지를 중요시할 뿐이다. 공익성을 추구하는 법인, 즉 이른바 公益法人에 대해서는 일반법인과는 다른 특별한 취급을 예정하고 있다.<sup>33)</sup>

(2) 한편 공법형식의 경제활동 조직형식 중 법인격이 없는 경우는 더욱 어려운 문제를 제기한다. 공법형식의 경제활동 조직형식이 독립한 법인격을 갖는 경우는 사실상 국가·지방자치단체가 경제활동이라는 행정작용을 독립한 법인격 있는 조직에 맡겨 수행한다는 점에서 이른바 ‘間接行政(간접적 국가행정 또는 간접적 지방행정)’이라 할 수 있고 위에서 본 바와 같이 현행 개별세법의 적용에 있어서도 독립하여 조세주체가 됨을 쉽게 알 수 있다. 그러나 공법형식의 경제활동 조직형식이 독립한 법인격을 갖지 않는 경우는 국가·지방자치단체에 의한 ‘直接行政’의 형태를 띠게 된다.<sup>34)</sup> 즉 이 때에는 당해 경제활동 조직형식은 국가·지방자치단체의 행정조직 속에 녹아 있어서 만약 이에 대한 과세문제를 논한다면 국가·지방자치단체를 직접적 조세주체로 삼아야 하는 결론을 얻게 된다. 바로 여기에서 국가·지방자치단체의 경제활동에 대한 과세문제는 가장 어려운 이론적 난제에 접하게 된다. 그러나 문제해결의 열쇠는 역시 이 경우에도 조세법률주의의 원칙상 입법자의 결정 여하에 달려 있다.

## II. 私法形式의 活動에 대한 稅法的 取扱

국가·지방자치단체의 경제활동 조직형식이 주식회사와 같은 사법형식을 띠는 경우 원칙적으로 일반 사경제주체의 경우와 동일하게 다루어진다. 다만 위에서 본 바와 같이 현행법상 공익법인에 해당하는 경우에는 다른 일반법인과는 다른 특별한 취급을 받는다.

33) 아래 III 참조.

34) 공기업활동과 관련하여 간접적 행정과 직접적 행정의 구분에 대해서는 Cronauge, Kommunale Unternehmen, 3. Aufl., 1997, Rn. 42 ff. 참조.

## 1. 公益法人

여기서 공익법인이란 주무관청의 허가를 받아 설립된 비영리법인 중 상속세및증여세법시행령 제12조 각 호에 열거된 공익사업을 영위하는 법인을 말한다.<sup>35)</sup> 이처럼 현행법은 공익법인의 개념을 규정하는 대신 상속세및증여세법에서 공익사업을 구체적으로 열거하고 있다. 본래 비영리법인이란 영리 아닌 비영리사업을 영위할 목적으로 민법 제32조 및 각 특별법에 따라 주무관청의 허가를 받아 설립된 법인으로 반드시 사회일반의 이익을 목적으로 하지 않아도 되는 것인데, 세법상 공익법인은 불특정다수의 이익, 즉 공익을 목적사업으로 한다는 점에서 일반 비영리법인과 구분된다. 이 점에서 상속세및증여세법시행령 제12조는 공익사업을 다른 비영리사업과 구분·열거하여 각종 조세지원에서 달리 취급하도록 하고 있는 것이다.

## 2. 公益法人과 기타 非營利法人과의 區分

### (1) 民法上 非營利法人과의 區分

민법은 영리법인과 비영리법인을 구분하면서 학술·종교·자선·기예·사교 기타 영리 아닌 사업을 목적으로 하는 비영리법인을 설립하고자 할 때에는 원칙적으로 민법 제32조의 규정에 의거 주무관청의 허가를 받아야 하는 것으로 규정할 뿐 공익법인만을 별도로 구분하고 규정하고 있지는 않다. 민법 제32조에 열거된 학술·종교·자선사업 등이 상속세 및 증여세법상 공익사업에 해당하기는 하지만 이는 비영리사업의 유형을 열거한 것일 뿐 공익사업을 규정하는 것은 아니다. 물론 상속세및증여세법상의 공익법인은 비영리법인이므로 크게는 민법의 적용을 받는 것이지만 교육기본법, 공익법인설립·운영에관한법률 등 특별법에서 설립과 운영에 관한 사항을 보다 상세하게 규정하고 있다.

---

35) 國稅廳, 公益法人의 稅務案內, 1999, 1면 이하 참조.

(2) 公益法人設立·運營에 관한 法律을 적용 받는 公益法人과의 區分

학자금·장학금 또는 연구비의 보조나 학술·자선에 관한 사업을 목적으로 하는 재단·사단법인의 설립·운영에 대하여 민법의 규정을 보완함으로써 그 법인이 공익성을 유지하여 건전한 활동을 할 수 있도록 하기 위해 공익법인의 설립·운영에 관한 법률을 시행하고 있다. 그러나 이 법은 모든 공익법인을 대상으로 적용하는 것이 아니라 설립목적이 학자금·장학금 또는 연구비의 보조나 지급, 학술·자선에 관한 사업인 경우에 적용되는 것이므로 상속세 및 증여세법상 공익법인이라고 하여 반드시 이 법의 적용을 받는 것은 아니다. 즉 공익법인설립·운영에 관한 법률상의 공익법인은 전체 공익법인 중 일부 유형일 뿐이다.

(3) 法人稅法上 非營利法人과의 區分

법인세법상 비영리법인이라 함은 민법 제32조 또는 사립학교법 제10조의 규정에 의하여 설립된 법인, 기타 특별법에 의하여 설립된 법인으로서 민법 제32조의 설립목적 및 그와 비슷한 설립목적 가진 법인과 법인격 없는 사단·재단 기타 단체로서 국세기본법 제13조의 규정에 의하여 법인으로 보는 단체를 말한다. 민법 또는 공익법인설립·운영에 관한 법률, 교육법 등은 비영리법인 또는 공익법인의 설립과 운영에 관한 사항을 규정하고 있는데 반하여, 법인세법은 법인의 납세의무를 규정하고 있으므로 그 규정의 목적과 적용방법이 다를 수밖에 없다. 상속세 및 증여세법상 공익법인은 법인세법상 비영리법인에 해당되므로 법인세법에서 규정하는 수익사업에 대한 법인세와 토지 등 양도에 대한 특별부가세 납세의무가 있다.

3. 상속세 및 증여세법에서 규정하는 公益事業의 內容

영리를 목적으로 하지 아니하는 비영리사업 중 상속세·증여세가 면제되는 공익사업에는 다음과 같은 유형이 있다.

1) 종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 事業

예컨대 향교재산법에 의하여 설립된 향교재단이 유교의 진흥을 목적으로 운영하는 사업은 공익사업에 해당한다.

2) 초·중등교육법 및 고등교육법에 의한 학교를 설립·경영하는 사업

사립학교법 시행일(1963. 6. 26) 이전에 재단법인 형태로 설립되어 운용되는 경우도 공익사업을 영위하는 것으로 본다.

3) 사회복지사업법의 규정에 의한 사회복지법인이 운영하는 사업

사회복지사업법 제2조에서 규정한 사회복지사업을 행할 목적으로 설립된 법인이, 생활보호법·아동복지법·노인복지법·장애인복지법·모자복지법·영유아보육법·윤락행위등방지법·입양촉진및절차에관한특례법·성폭력범죄의처벌및피해자보호등에관한법률·장애인노인임산부등의편의증진보장에관한법률·사회복지공동모금법 등의 규정에 의하여 운영하는 각종 사회복지사업을 말한다.

4) 의료법 또는 정신보건법의 규정에 의한 의료법인 또는 정신의료 법인이 운영하는 사업

재단법인 등의 형태로 의료업을 영위하는 경우에도 그 재단의 설립허가 내용과 사업목적에 따라 공익사업 해당여부를 판단한다.

5) 공익법인의설립·운영에관한법률의 적용을 받는 공익법인이 운영하는 사업

여기서 말하는 공익사업의 범위는 ①학자금·장학금 기타 명칭에 관계없이 학생 등의 장학을 목적으로 금전 등을 지급하거나 지원하는 사업, ②연구비·연구조성비·장려금 기타 명칭에 관계없이 학문·과학기술의 연구·조사·개발·보급을 목적으로 금전 등을 지급하거나 지원하는 사업, ③학문 또는 과학기술의 연구·조사·개발·보급을 목적으로 하는 사업 및 이들 사업을 지원하는 도서관·박물관·과학관 기타 이와 유사한 시설을 설치·운영하는 사업, ④불행·재해 기타 사정으로 자활할 수

없는 자를 돕기 위한 자선사업, ⑤ ①~④에 해당하는 사업의 유공자에 대한 시상을 행하는 사업으로 공익법인의설립·운영에관한법률에 의거 주무관청의 허가를 받아 설립된 사단법인 또는 재단법인 등을 말한다.

- 6) 예술 및 문화에 현저히 기여하는 사업 중 영리를 목적으로 하지 아니하는 사업으로서 관계행정기관의 장의 추천을 받아 재정경제부장관이 지정하는 사업
- 7) 공중위생 및 환경보호에 현저히 기여하는 사업으로서 영리를 목적으로 하지 아니하는 사업
- 8) 공원 기타 공중이 무료로 이용하는 시설을 운영하는 사업

마을회관부지 등을 마을회에 기부하여 마을회관을 운영하는 경우에는 영 제12조 제8호에 규정하는 “공원 기타 공중이 무료로 이용하는 시설을 운영하는 사업”을 영위하는 것으로 본다(상속세및증여세법기본통칙 16-12·1).

- 9) 제1호 내지 제5호·제7호 또는 제8호와 유사한 사업으로서 재정경제부령이 정하는 사업(상속세및증여세법시행령 제3조)

#### 4. 公益法人에 대한 租稅支援

사회일반의 이익을 목적으로 하는 공익사업은 사실상 국가 또는 사회 전체가 해야 할 사업이므로 세법에서는 공익사업을 최대한 지원하고자 공익법인에 대한 특례규정을 마련하여 각종 과세대상에서 제외하고 있다.

##### (1) 상속세및증여세법에 의한 지원

###### 1) 출연재산에 대한 상속세 면제

피상속인이 사망 전에 유증 또는 사인증여 방법에 의하여 공익사업에 출연한 재산과 상속인이 상속받은 재산 중 공익사업에 출연한 재산에 대해서는 상속세가 면제된다(상속세및증여세법 제16조 제1항). 그러나 상속세를 면제받은 재산 및 그 재산에서 생기는 이익이 상속인과 그와 특수관계 있는 자에게 귀속되는 경우에는 그 가액에 대하여 상속세를 추징

한다.

2) 공익법인에 대한 증여세 면제

비영리법인이 출연 받은 재산은 증여세 납세의무가 있다. 그러나 비영리법인 중 공익법인은 국가가 해야 할 사회일반의 이익을 사업목적으로 하고 있으므로 증여세를 면제하고 있다.

(2) 法人稅法 및 조세특례제한법에 의한 지원

1) 法人稅

공익법인은 비영리법인으로서 법인세법 제3조와 법인세법시행령 제2조에 열거하는 수익사업에서 생긴 소득에 대하여만 제한적으로 법인세를 납부할 의무가 있으며 청산소득에 대해서는 납세의무가 없다. 또한 양도일 현재 3년 이상 계속하여 법령 또는 정관에 규정된 고유목적사업(수익사업 제외)에 직접 사용한 부동산의 양도차익은 법인세 과세대상에서 제외하고 있다(법인세법시행령 제2조 제2항).

(가) 固有目的事業準備金の 損金算入

공익법인이 그 법인의 고유목적사업 또는 지정기부금을 지출하기 위하여 고유목적사업준비금을 손금으로 계상한 경우에는 일정한 범위 안에서 손금에 산입한다(법 제29조).

(나) 公益法人의 利子所得에 대한 課稅特例

공익법인의 이자소득은 다른 소득과 달리 과세표준신고를 하지 아니할 수 있다. 이 경우 과세표준에 포함하지 아니한 이자소득은 이자소득 수령시 원천징수 방법에 의해 납부한 것으로 신고의무가 종결된다. 즉 종합과세인 신고납부방법과 분리과세인 원천징수방법 중 하나를 택할 수 있다(법 제62조).

(다) 利子所得만 있는 公益法人의 法人稅 申告特例

이자소득만 있는 공익법인은 법인세법시행규칙 제45조 제8항 각 호에서 규정한 간이신고서식에 의하여 법인세를 신고할 수 있다.

2) 特別附加稅

공익법인이 출연 받은 토지 등을 양도하는 경우 그 양도차익에 대하여는 특별부가세를 납부할 의무가 있다.

(3) 附加價值稅法에 의한 지원

1) 財貨 및 用役의 供給에 대한 부가가치세 면제

공익법인이 공급하는 다음의 재화 또는 용역에 대하여는 부가가치세를 면제한다.

- 주무관청에 등록된 종료·자선·학술·구호 기타 공익을 목적으로 하는 단체가 그 고유목적사업을 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 및 용역과 학술연구단체 또는 기술연구단체가 공급하는 재화 및 용역
- 문화재보호법의 규정에 의한 지정문화재(지방문화재를 포함하며 무형문화재를 제외한다)를 소유 또는 관리하고 있는 종교단체의 경내지 및 경내지내의 건물과 공작물의 임대용역
- 교육부장관 등의 추천을 받아 학생을 위하여 기숙사를 운영하는 자, 노동부장관 등의 추천을 받아 근로자를 위해 기숙사를 운영하는 자 등 공익목적으로 기숙사를 운영하는 자가 학생 또는 근로자를 위하여 실비 또는 무상으로 공급하는 음식 및 숙박용역
- 한국음악저작권협회·한국문예학술저작권협회·한국방송작가협회·한국예술실연자단체연합회·한국음반협회 등이 저작권자를 위하여 실비 또는 무상으로 공급하는 신탁관리용역

2) 財貨의 輸入에 대한 附加價值稅 免除

종교의식·자선·구호·기타 공익을 목적으로 외국으로부터 종교단체·자선단체 또는 구호단체에 기증되는 재화로서 다음 각 호의 재화수입에 대하여는 부가가치세를 면제한다.

- 사원·기타 종교단체에 기증되는 물품으로서 관세가 면제되는 것
- 자선·구호의 목적으로 기증되는 급여품으로서 관세가 면제되는 것

- 구호시설 및 사회복지시설에 기증되는 구호 또는 사회복지용에 직접 제공하는 물품으로서 관세가 면제되는 것.

### Ⅲ. 公法形式의 活動에 대한 稅法的 取扱

이미 고찰한 바와 같이 국가·지방자치단체가 하는 공법형식의 경제활동은 당해 조직형식이 법인격을 갖는 경우와 갖지 않는 경우로 각각 나누어 볼 수 있다.

#### 1. 法人格을 가지는 경우

법인격이 있는 경우로는 정부산하기관인 각종 공사·공단이나 지방공기업법상의 공사·공단이 이에 해당할 것이다. 이러한 공법상 법인에 대해서는 그 주요한 부분에 있어서 구조세감면규제법상 이른바 公共法人으로서 특례규정들이 있었다. 그러나 구조세감면규제법이 폐지되고 새로이 조세특례제한법이 제정되면서 이러한 특례규정은 폐지되었다. 따라서 기타 개별세법이나 조세특례제한법상 특별규정이 없는 한, 일반법인과 동일하게 취급되게 되었다. 다만 현행 조세특례제한법은 간접국세인 부가가치세법과 관련하여 대통령령이 정하는 이른바 ‘정부업무를 대행하는 단체’에 대해서 부가가치세를 면제하고 있을 뿐이다. 여기서 ‘대통령령이 정하는 정부업무를 대행하는 단체’라 함은 다음의 법인을 말한다.

- 별정우체국법에 의한 별정우체국
- 체신창구업무위탁에관한법률에 의하여 체신창구업무를 위탁받은 자
- 농업기반공사및농지관리기금법에 의한 농업기반공사
- 농업협동조합법에 의한 조합과 중앙회
- 수산업협동조합법에 의한 수산업협동조합·중앙회 및 어촌계
- 연연초협동조합법에 의한 연연초생산협동조합 및 중앙회
- 인삼업법에 의한 백삼 및 태극삼의 지정검사기관
- 대한주택공사법에 의한 대한주택공사
- 한국도로공사법에 의한 한국도로공사
- 한국산업인력공단법에 의한 한국산업인력공단



- 한국국제협력단법에 의한 한국국제협력단
- 한국조폐공사법에 의한 한국조폐공사
- 산림조합법에 의한 조합·중앙회 및 산림계
- 한국공항공단법에 의한 한국공항공단
- 공무원연금법에 의한 공무원연금관리공단
- 농수산물유통및가격안정에관한법률에 의하여 지정을 받은 도매시장법인
- 지방공기업법에 의하여 농수산물도매시장사업을 수행하기 위하여 지방자치단체가 설립한 지방공사
- 지방공기업법 제76조의 규정에 의하여 설립된 지방공단
- 농수산물유통공사법에 의한 농수산물유통공사
- 한국해운조합법에 의한 한국해운조합
- 자연공원법에 의한 국립공원관리공단
- 선박안전법 제7조의 규정에 의한 선박검사기술협회
- 전파법에 의한 무선국관리사업단
- 한국산업안전공단법에 의한 한국산업안전공단
- 민법 제32조의 규정에 의하여 설립된 재단법인 2002년 월드컵 축구대회조직위원회
- 민법 제32조의 규정에 의하여 설립된 재단법인 제14회 부산아시아경기대회조직위원회
- 집행관법에 의하여 집행관의 업무를 수행하는 자
- 공증인법에 의하여 공증인의 업무를 수행하는 자

## 2. 法人格을 갖지 않는 경우

공공주체의 경제활동 조직형식이 법인격을 갖추고 있지 못한 경우에는 현행법상 국가·지방자치단체 스스로가 경제활동을 영위하는 것으로 되고 이 경우에는 이하에서 보듯이 현행법은 무조건 납세의무에서 제외하고 있다. 국세와 지방세로 나뉘어 있는 현행법체계에 따라 이하에서는 국세의 경우와 지방세의 경우를 나누어 각각 국가·지방자치단체가 어떻

게 취급되는지 살펴보기로 한다.

(1) 國稅

국가 또는 지방자치단체의 경제활동과 관련될 수 있는 세목으로는 대표적으로 직접세로서의 법인세와 간접세로서의 부가가치세를 찾을 수 있다. 국가 또는 지방자치단체가 경제활동을 통해 수익사업을 영위하면 그 소득과 관련하여서는 과연 법인세의 납세의무자가 될 수 있는지를 따져 보아야 하고, 당해 경제활동이 재화와 용역의 공급행위에 해당하는 국면에서는 다시 국가 또는 지방자치단체가 부가가치세의 납세의무자인 사업자에 해당할 수 있는지에 대해서도 살펴보아야 한다.

1) 法人稅

(가) 法人稅의 租稅主體

① 制限的 納稅義務와 無制限的 納稅義務

법인세는 법인의 소득세이다. 우리 나라에 있어서 법인소득과세는 1910년 한일합방 이후 한반도를 일제의 식량기지·원료공급지화하고 일본제품의 소비시장으로 만들려는 일방적 정책이 실시되는 가운데 1916년 8월부터 일본의 소득세법 중 법인에 관한 규정을 한국에 依用하면서 부터 시작되었다. 1920년부터는 朝鮮所得稅令에 따라 소득을 제1종 내지 제3종으로 구분하고 그 중 법인에게는 제1종 소득세라는 종목으로 과세하였다. 8·15 해방 이후에도 美軍政法令에 의거 일본의 전시체제를 이어 받아 부분적 개정만을 거쳐 계속 적용하여오다가 마침내 정부수립 후 몇 년이 지나서인 1949년 11월 독자적인 법인세법을 제정하여 법인세를 제1종 소득세에서 분리하여 독립적으로 과세하기 시작하여 오늘에 이르고 있다.<sup>36)</sup>

이러한 법인세의 조세주체는 법인격이 있는 법인 또는 법인세법 등이 정하는 일정한 요건을 갖춘 법인격 없는 단체이다.<sup>37)</sup> 법인세법에 있어서

36) 이우택, 課稅所得 算定과 企業會計의 適用에 관한 研究, 한국조세연구원, 1998, 113면 참조.

37) 여기서 법인격 없는 단체(사단·재단)는 법인격을 가질 수 있는 실질적 요건은 갖

는 조세주체가 될 당해 법인이 사단·재단인지는 크게 중요하지 않고, 내국법인과 외국법인, 영리법인과 비영리법인, 공공법인, 청산법인 등으로 분류하는 것만이 의미가 있다.

여기서 內國法人이란 국내에 본점(또는 주사무소)를 둔 법인을 말하고, 外國法人이란 외국에 본점(또는 주사무소)를 둔 법인을 말한다(법인세법 제1조 제1호, 제3호). 법인이 내국법인인지 아니면 외국법인인지의 구분은 납세의무의 범위에 있어서 차이를 가져온다. 즉 내국법인은 소득의 원천지를 불문하고(이른바 “Welteinkommen”) 국내원천소득에 뿐만 아니라 국외원천소득에 대하여도 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 無制限的 納稅義務을 지는데 반하여, 외국법인은 일정한 국내원천소득에 한하여서만 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 制限的 納稅義務을 진다.

한편 법인은 그 설립목적에 따라 영리법인과 비영리법인으로 나뉘는데, ‘營利法人’이란 영리를 목적으로 하는 법인을 말하고,<sup>38)</sup> ‘非營利法人’이란 학술·종교·자선·기예·사교 기타 영리가 아닌 사업을 목적으로 하는 법인을 말한다. 비영리법인은 다시 위에서의 구분에 따라 비영리 내국법인과 비영리 외국법인으로 나뉘는데, 비영리 내국법인은 민법 제32조의 규정에 의하여 설립된 법인과 사립학교법 기타 특별법에 의하여 설립된 법인으로서 민법 제32조에 규정된 목적과 유사한 목적을 가진 법인(대통령령이 정하는 조합법인 등이 아닌 법인으로서 그 주주·사원 또는 출자자에게 이익을 배당할 수 있는 법인을 제외한다) 및 국세기본법 제13조 제4항에 의하여 법인으로 의제되는 법인격 없는 단체를 총칭하고(법인세법 제1조 제2호), 비영리 외국법인은 외국법인 중 외국의 정부·지방자치단체 및 영리를 목적으로 하지 아니하는 법인(법인으로 보

---

추었으나, 등기 등 형식적 요건을 갖추지 못함으로써 법률상 권리능력(법인격)이 없는 사단·재단을 말한다. 세법은 이러한 법인격 없는 단체를 법인으로 보며(국세기본법 제13조), 과세상 이를 비영리 내국법인으로 보고 법인세법을 적용하도록 하고 있다(법인세법 제1조 제2항).

38) 여기서 ‘영리’란 단순히 이윤추구를 목적으로 하는 사업을 영위하는 것에 그치지 않고 그러한 사업에서 발생한 이윤을 구성원에게 분배하는 것을 가리킨다. 따라서 교통·통신·보도 등의 공공사업을 목적으로 한다 하더라도 구성원의 금전적·영리적 이익을 직접목적으로 하는 것은 여기서 말하는 영리법인이다.

는 단체를 포함한다)을 말한다(법인세법 제1조 제4호). 영리법인은 당해 법인에 귀속되는 모든 소득에 대하여 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 납세의무를 지지만, 비영리법인은 법인세법이 규정하는 수익사업에서 발생하는 소득에 대하여만 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 납세의무를 진다(법인세법 제3조 제2항).<sup>39)</sup>

② 非營利法人에 대한 課稅의 根據

현행법상 법인은 비영리법인이라도 그 본질에 반하지 않는 범위 내에서 수익을 목적으로 하는 사업활동을 할 수가 있다. 본래 비영리법인은 이러한 수익사업활동에서 얻은 이익을 다시 원래의 고유목적사업을 위하여 사용하므로 이에 대하여는 법인세를 과세하지 않는 것이 바람직할 것이다. 비영리법인의 사업은 원래 영리를 목적으로 하는 것이 아니고 따라서 어떤 사업에서 소득이 발생하였다 하더라도 그 소득은 결국 公益을 위하여 사용될 것이기 때문이다.

그러나 위에서 본 바와 같이 법인세법은 비영리 내국법인의 수익사업 중 법인세법 제3조 제2항 각 호에 계기하는 수익사업 또는 수입에서 생긴 소득에 한하여<sup>40)</sup> 과세대상으로 삼고 있다.<sup>41)</sup> 그 이유는 이러한 비영리법인의 수익사업을 비과세하면 동일한 영리사업을 하는 다른 영리법인과 과세형평이 깨어지고, 결과적으로 동일업종간의 비영리법인이 영리법인에 비해 競爭에 있어서 유리한 지위에 서게 될 것이기 때문이라고 일반적으로 설명되고 있다(이른바 租稅의 競爭中立性의 原則).<sup>42)</sup>

39) 비영리법인의 수익사업의 내용은 법인세법 제3조 제2항 제1호 내지 제6호, 법인세법 시행령 제2조에서 개별적으로 정하고 있다. 각종 사업과 이자소득, 배당소득, 주식 또는 출자지분의 양도로 인한 수입이나 그 밖에 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생긴 수입으로서 대통령령이 정하는 것을 포함한다.

40) 법인의 어느 사업이 수익사업에 해당하는지 여부를 가리는 데 있어 그 사업에서 얻는 수익이 당해 법인의 고유목적 달성을 위한 것인지 등 목적사업과의 관련성을 고려할 것은 아니지만, 그 사업이 수익사업에 해당하려면 적어도 사업 그 자체가 수익성을 가진 것이거나 수익을 목적으로 영위한 것이어야 한다. 임승순, 租稅法, 2001, 529면.

41) 비영리 외국법인의 경우에는 국내원천소득 중 수익사업에서 생기는 소득에 대하여 과세한다(법인세법 제3조 제3항 단서).

42) 임승순, 租稅法, 2001, 529면.

(나) 國家·地方自治團體의 取扱

이상과 같은 법인세법의 조세주체에 관한 체계 속에서 국가 또는 지방자치단체는 특별한 취급을 받고 있다. 즉 납세의무를 규정하고 있는 법인세법 제2조 제3항은 「내국법인 중 국가 및 지방자치단체(지방자치단체조합을 포함한다)에 대하여는 법인세 및 특별부가세를 부과하지 아니한다」고 규정하고 있다. 법인세법은 국가 또는 지방자치단체를 내국법인의 하나로 파악하면서 과세여부와 관련하여서는 국가나 지방자치단체가 수익적 경제활동을 하는지 여부와 무관하게 원천적으로 법인세 과세에서 제외하고 있는 것이다. 이것은 법인세법이 처음 제정되면서부터 입법자가 취하는 일관된 태도라고 볼 수 있다. 법인세법의 제정 및 개정과정을 통해서 국가·지방자치단체의 법인세법상 취급에 대하여 살펴보면 다음과 같다.

법인세법이 처음 제정된 1949년 11월 7일의 법(법률 제62호)에서는 제10조 제1호에서 법인세를 부과하지 않는 법인으로서 “대통령령으로 지정하는 공공단체”를 규정하였었다. 이 것이 1954년 3월 31일의 법(법률 제320호)부터는 같은 條에서 “공공단체나 이에 유사한 단체”를 비과세 법인으로 규정되다가 1961년 12월 8일의 법(법률 제823호)에서는 제4조에서 비과세법인이라는 표제 하에 「閣令으로 지정하는 공공단체나 이에 유사한 단체에 대하여는 법인세를 부과하지 아니한다」고 규정하였었다. 그러다가 1967년 11월 29일의 법(법률 제1964호)에서는 제1조 납세의무라는 표제 하에 제4항에서 「국가·지방자치단체와 시군조합에 대하여는 제1항의 규정에 불구하고 이 법에 의한 법인세를 부과하지 아니한다」고 하여 오늘날과 같은 입법형식의 틀을 마련하였다. 1974년 12월 21일의 법(법률 제2686호)은 제1조 제4항을 다시 「국가·지방자치단체(지방자치단체조합을 포함한다)에 대하여는 제1항의 규정에 불구하고 법인세(제59조의2의 규정에 의한 특별부가세를 포함한다)를 부과하지 아니한다」고 규정하다가 1998년 12월 28일의 법(법률 제5581호)부터 현재와 같이 납세의무에 관한 제2조 제3항에서 「내국법인 중 국가 및 지방자치단체(지방자치단체조합을 포함한다)에 대하여는 법인세 및

특별부가세를 부과하지 아니한다」라고 규정하게 되어 현재에 이르고 있는 것이다.

## 2) 附加價值稅

### (가) 附加價值稅의 租稅主體

부가가치세는 一般消費稅이다. 우리 나라에 있어서 부가가치세는 법인세법보다 훨씬 늦게 1976년 12월 22일 종전의 복잡한 간접세체계<sup>43)</sup>를 간소화하면서 법률 제2934호로 처음 제정되었다. 부가가치세의 납세의무자는 事業者이다. 현행 부가가치세법은 제2조 제1항에서 사업자 개념의 정의를 내리고 있다. 즉 이에 따르면 사업이란 「영리목적의 유무에 불구하고 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자」로서 부가가치세법에 의하여 부가가치세를 납부할 의무를 지는 자를 말한다. 특히 이 개념정의 속에 포함된 ‘재화’와 ‘용역’의 개념에 대해서는 괄호를 사용하여 동법 제1조가 규정한 부가가치세 과세대상으로서의 과세거래인 ‘재화의 공급’ 또는 ‘용역의 공급’에서의 재화와 용역의 개념임을 부연설명하고 있다. 여기서 재화란 재산적 가치가 있는 모든 유체물과 무체물을 말하고(동법 제1조 제2항), 용역이란 재화 이외의 재산적 가치가 있는 모든 역무 및 기타 행위를 말한다(동법 제1조 제3항).

부가가치세법 시행령과 시행규칙에는 사업자 개념에 대하여 규정하는 바가 없다. 다만 법 제1조 제5항을 받아서 시행령 제1조와 제2조는 각각 재화와 용역의 범위에 관하여 규정하고, 시행규칙 제1조는 사업의 범위와 관련하여 부동산의 매매(건물을 신축하여 판매하는 경우를 포함한다) 또는 그 중개를 사업목적으로 나타내어 부동산을 판매하거나, 사업상의 목적으로 1과세기간 중에 1회 이상 부동산을 취득하고 2회 이상 판매하는 경우에는 부동산판매업을 영위하는 것으로 본다는 특례규정을

43) 부가가치세를 도입하기 직전에는 국세인 영업세, 물품세, 주세, 직물류세, 석유류세, 전기가스세, 교통세, 입장세, 전화세, 인지세 등 10개 세목과 지방세인 마권세와 유흥음식세 등 2개 세목이 산재하여 복잡한 체계를 이루고 있었다. 이에 대해서는 유시권, 附加價值稅 稅制와 行政의 改善方案, 한국조세연구원, 1996, 10면; 이태로/안경봉, 租稅法講義, 2001, 525면 참조.

두고 있을 뿐이다.

우리의 조세행정의 실무를 반영하고 법령의 바른 해석과 법에 근거를 둔 집행기준을 제시하는 부가가치세법기본통칙에서도 사업자 개념에 대한 나름대로의 행정해석과 판단기준은 찾아볼 수가 없다. 동 기본통칙은 부가가치세법시행령 및 시행규칙과 마찬가지로 재화의 범위에 대해서만 「재화라 함은 재산적 가치 있는 모든 유체물과 무체물을 말하므로 물·흙·퇴비 등은 재화의 범위에 포함하며, 재산적 가치 없는 것은 재화의 범위에 포함되지 아니한다」고 확인하고 있을 뿐이다(동 기본통칙 1-1-1). 결국 사업자 개념은 이미 법령에 전제되어 있다고 볼 수 있다.

사업자관련 법규정들에 대하여 조세행정은 침묵하는 반면, 사업자 개념에 대하여 우리의 판례는 일관하여 독자적인 해석을 견지해 오고 있다. 현재 학설은 물론 조세행정의 실무도 원칙적으로 이러한 판례의 입장을 그대로 수용하고 있다고 말할 수 있다. 이에 따르면 사업자란 「부가가치를 창출해 낼 수 있는 정도의 사업형태를 갖추고 계속·반복의 의사로 재화 또는 용역을 공급하는 자」를 말한다.<sup>44)</sup> 이와 같이 우리 판례는 사업자 개념을 그 기초가 되는 사업 개념을 중심으로 해석·구성하고 있는데, 법령의 문언에는 없는 “계속·반복의 의사”라는 징표를 추가하고 있는 것이 특징이다. 영리목적의 유무에 불구하고 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자인 이상 자연인이든 법인이든 상관없다.<sup>45)</sup>

#### (나) 國家·地方自治團體의 取扱

국가 또는 지방자치단체의 부가가치세법상 취급에 대하여는 법인세법과는 정반대의 양상을 발견할 수 있다. 즉 부가가치세의 납세의무자를 규정하는 부가가치세법 제2조는 처음 부가가치세법이 제정된 이후 줄곧 「제1항의 규정에 의한 납세의무자에는 개인·법인(국가·지방자치단체와 지방자치단체조합을 포함한다)과 법인격 없는 사단·재단 기타 단체

44) 대판 1986. 9. 9, 86누216; 1990. 2. 27, 89누2646; 1995. 2. 10, 93누18396; 1999. 9. 17, 98누16705.

45) 이상 부가가치세법상의 사업자 개념에 대해서는 拙稿, 附加價值稅法上 事業者의 概念, 토지공법연구, 제12집, 2001. 5., 565면 이하 참조.

를 포함한다」고 규정하고 있기 때문이다.<sup>46)</sup> 법인세법에서는 원천적으로 국가·지방자치단체가 과세에서 제외되었지만 부가가치세법에서는 정당한 조세주체로 규정되고 있는 것이다.

그 이유에 대해서는 일반적으로 부가가치세가 그 성격상 간접세이어서 조세부담이 궁극적으로 소비자에게 전가될 것이 예정되어 있기 때문으로 설명되고 있다.<sup>47)</sup>

## (2) 地方稅

지방자치단체가 부과·징수권을 가지는 지방세에 있어서도 아래에서 보는 바와 같이 국가·지방자치단체가 직접 경제활동의 주체가 되는 경우에는 현행법상 원천적으로 과세에서 제외되고 있다.

### 1) 登錄稅

#### (가) 登錄稅의 租稅主體

등록세는 재산권이나 기타 권리의 취득·이전·변경 또는 소멸 등 이 동사항을 공부에 등기 또는 등록하는 경우에 그 등기 또는 등록을 받는 자에게 과세하는 세목으로서 재산 또는 권리의 등기 또는 등록을 간접적인 담세력으로 보아 이에 과세하는 유통세의 일종이다.

일찍이 일제시대에 국세로 창설되어 회사등록에 대해서만 과세하던 것을 점차 부동산에 대한 등기와 상법 또는 민법규정의 각 사항을 등기하는 경우에도 과세하도록 하다가, 1976년 말 부가가치세가 국세로 창설되면서부터 지방세법으로 이양 받아 지방세로서 시행해오고 있다.<sup>48)</sup> 이러한 등록세의 조세주체는 재산권 기타 권리의 취득·이전·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록(등재를 포함한다)하는 경우에 그 등기 또는 등록을 받은 자이다(지방세법 제124조). 여기서 ‘그 등기 또는 등록을 받은 자’란 재산권 기타 권리의 외형상 권리자를 말하는

46) 다만 부가가치세법 제12조 제1항 제17호는 국가·지방자치단체 또는 지방자치단체 조항이 공급하는 재화 또는 용역에 대하여 부가가치세를 免稅하고 있다.

47) 임승순, 租稅法, 2001, 803면; 이에 대한 비판적 고찰에 대해서는 아래 제5장 참조.

48) 권강웅, 地方稅講論, 2001, 265면.



것으로 실질적인 권리자와의 부합여부를 말하는 것은 아니므로 등록세의 조세주체는 결국 등기 또는 등록을 하는 외형상의 권리자이다.

(나) 國家·地方自治團體의 取扱

국가·지방자치단체·지방자치단체조합·외국정부 및 주한국제기구가 자기를 위하여 하는 등기·등록에 대해서는 등록세를 부과하지 아니한다(다만, 대한민국 정부기관의 등기·등록에 대하여 과세하는 외국정부의 등기·등록의 경우에는 등록세를 부과한다)(지방세법 제126조 제1항).

또한 국가·지방자치단체·지방자치단체조합에 귀속되는 寄附採納을 조건으로 취득하는 부동산의 등기에 대해서는 등록세를 부과하지 아니한다(지방세법 제126조 제2항).

2) 綜合土地稅

(가) 綜合土地稅의 租稅主體

종합토지세는 1990년 개인이 토지를 과다 보유하는 것을 억제하고 토지의 가격안정과 수급원활을 위한 정책적 고려에서 전국의 토지를 人別로 합산하여 누진세율을 적용하는 방식으로 신설된 세목이다. 본래 1986년 도입했던 공한지합산과세제도를 1988년 폐지하면서 토지과다보유세를 신설하였다가, 1990년 종래의 토지분 재산세와 토지과다보유세를 폐지하고 모든 토지에 대하여 원칙적으로 소유자별로 합산과세하는 종합토지세가 만들어진 것이다. 종합토지세의 과세대상은 따라서 모든 토지이다(지방세법 제234조의 8). 즉 전·답·과수원·목장용지·임야·광천지·염전·댐·학교용지·도로·철도용지·하천·제방·溝渠·溜地·수도용지·공원·체육용지·유원지·종교용지·사적지·묘지·잡종지 등을 말한다.

이러한 종합토지세의 실질적 조세주체는 과세기준일(매년 6월 1일) 현재 과세대상이 되는 토지를 공부상의 명의자 여부에 불구하고 실제로 소유하고 있는 자이다. 그러나 1필의 토지를 수인이 공유하고 있는 경우에는 지분면적(지분의 표시가 없는 경우에는 지분이 균등한 것으로 본다)에 대하여 그 지분권자를 납세의무자로 본다(지방세법 제234조의9 제1

항). 이처럼 종합토지세의 조세주체는 원칙적으로 실질과세의 원칙에 따라 사실상의 소유자로 하고 있으나, 공부상의 소유자가 매매 등의 사유로 소유권에 변동이 있었음에도 이를 신고하지 아니하여 사실상의 소유자를 알 수 없는 때에는 공부상의 소유자가 납세의무자로 되며, 과세기 준일 현재 소유권의 귀속이 분명하지 아니하여 사실상의 소유자를 확인할 수 없는 등의 사유가 발생하는 경우에는 사용자를 납세의무자로 하고 있다(지방세법 제234조의9 제2·3항).

(나) 國家·地方自治團體의 取扱

국가·지방자치단체·지방자치단체조합·외국정부 및 주한국제기구의 소유에 속하는 토지에 대해서는 종합토지세를 부과하지 아니한다. 다만 대한민국 정부기관의 토지에 대하여 과세하는 외국정부의 토지 및 국가 등과 종합토지세 과세대상토지를 年賦로 매매계약을 체결하고 그 토지의 사용권을 무상으로 부여받은 경우 매수계약자에게 납세의무가 있는 토지는 종합토지세를 부과한다(지방세법 제234조의11 제1항).

또한 국가·지방자치단체 및 지방자치단체조합이 1년 이상 공용 또는 공공용에 사용하는 토지에 대해서는 종합토지세를 부과하지 아니한다. 다만, 유료로 사용하는 토지의 경우에는 그러하지 아니하다(지방세법 제234조의11 제2항).

3) 取得稅

(가) 取得稅의 租稅主體

취득세는 재산권의 취득을 담세력으로 보고 소득세·소비세 등에서 충분히 포착할 수 없는 담세력을 보완적으로 흡수하려는 조세로서 부동산(토지, 건축물)·차량·기계장비·입목·항공기·선박·광업권·어업권·골프회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권의 취득을 과세대상으로 한다. 취득세는 특별시·광역시 및 도의 재원으로 사용할 수 있는 세목으로서 2001년 지방세 세입목표 중 3조484억원으로 전체의 13.0%로 등록세·주민세 다음으로 큰 비중을 차지하고 있다.

취득세의 조세주체는 부동산(토지, 건축물)·차량·기계장비·입목·

항공기·선박·광업권·어업권·골프회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권의 취득자이다(지방세법 제105조 제1항). 그러나 취득세의 조세주체를 정함에 있어서는 특히 취득의 개념과 관련하여 다음의 사항을 고려하여야 한다. 즉 부동산(토지, 건축물)·차량·기계장비·입목·항공기·선박·광업권·어업권·골프회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권의 취득에 있어서는 민법, 광업법, 수산업법, 선박법, 산림법, 건설기계관리법, 자동차관리법 또는 항공법 등 관계법령의 규정에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상 취득한 때에는 각각 취득한 것으로 보고, 당해 취득물건의 소유자 또는 양수인을 각각 취득자로 한다(지방세법 제105조 제2항). 또한 건축물을 건축함에 있어서 당해 건축물 중 조작 기타 부대설비에 속하는 것으로서 그 주체구조부와 일체가 되어 건축물로서의 효용가치를 이루고 있는 것에 대하여는 주체구조부의 취득자 이외의 자가 가설한 경우에도 주체구조부의 취득자가 함께 취득한 것으로 간주하고 이 부분에 대한 납세의무자도 주체구조부 소유자를 취득자로 한다(지방세법 제105조 제4항). 한편 여신전문금융법에 의한 시설대여회사가 차량·기계장비·선박 또는 항공기를 시설대여하는 경우에는 그 등기 또는 등록명의로 불구하고 시설대여회사를 납세의무자로 보며(지방세법시행령 제74조 제2항), 운수업체명의로 등록된 차량과 기계장비대여업체명의로 등록된 기계장비 중 사실상의 소유자가 따로 있음이 당해 업체의 납세실적·차주대장 등에 의하여 명백히 입증되는 지입차량과 지입기계장비에 대해서는 등록명의로 불구하고 사실상 취득한 자를 납세의무자로 본다(지방세법 제74조 제3항). 아울러 법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 때에는 당해 법인의 부동산, 차량, 기계장비, 선박, 광업권, 어업권, 입목, 항공기, 골프회원권, 콘도미니엄회원권 및 종합체육시설이용회원권을 취득한 것으로 보아 과점주주에게 취득세를 과세하게 된다(지방세법 제105조 제6항).

(나) 國家·地方自治團體의 取扱

지방세법은 국가·지방자치단체·지방자치단체조합·외국정부 및 주한

국제기구의 취득에 대하여는 취득세를 부과하지 아니한다. 다만 대한민국 정부기관이 취득세 과세대상을 취득하는 경우에 이에 대하여 과세하는 외국정부가 국내에서 취득세 과세대상을 취득하는 경우에는 외국정부에게 취득세를 부과한다(지방세법 제106조 제1항).

또한 국가·지방자치단체 또는 지방자치단체조합에 귀속 또는 寄附採納(사회간접자본시설에대한민간투자법에 의하여 사회간접자본시설의 준공 후 일정기간 동안 사업시행자에게 당해 시설의 소유권이 인정되며 그 기간의 만료시 시설소유권이 국가 또는 지방자치단체에 귀속되는 경우를 포함한다)을 조건으로 취득하는 부동산에 대하여는 취득세를 부과하지 아니한다(지방세법 제106조 제2항).

#### 4) 免許稅

##### (가) 免許稅의 租稅主體

면허세는 국가 또는 지방자치단체로부터 일정한 면허를 받는 자에게 과세하는 유통세의 일종인 동시에 면허를 받는 당해 행위에 대하여 과세하는 행위세의 성격도 가지는 세목으로서, 본래 1950년 국세로 창설되었지만 1954년 지방세로 이양되었고 이후 과세대상을 확대해가면서 오늘에 이르고 있다. 특히 면허세는 국가나 지방자치단체로부터 면허 등을 받음으로 인하여 다른 사람이 누릴 수 없는 혜택을 받게 되는 그 수익성에 대하여 과세하는 수익세이면서 동시에 행정서비스로 인하여 얻은 혜택에 대한 일종의 대가 또는 수수료의 성격 또한 가지고 있다.<sup>49)</sup>

면허세의 과세대상은 국가 또는 지방자치단체로부터 받은 면허이다. 여기서 ‘면허’란 각종 법령에 규정된 면허·허가·인가·등록·지정·검사·검열·심사 등 특정한 영업설비 또는 행위에 대한 권리의 설정, 금지의 해제 또는 신고의 수리 등 행정청의 행위를 말한다(지방세법 제160조 제1항). 지방세법은 이러한 면허의 종별을 사업의 종류 및 그 규모 등을 참작하여 제1종 내지 제5종으로 구분하여 규정하고 있다(지방세법 제160조 제2항; 지방세법시행령 제124조).

49) 홍기용, 地方稅法, 2001, 351면.

면허세의 조세주체는 위 면허세 과세객체에 대한 각종의 면허 등을 받은 자(변경면허를 받는 자를 포함한다)가 되며 그 면허의 종류마다 매년 면허세를 납부하여야 한다(지방세법 제161조 제1항).

(나) 國家·地方自治團體의 取扱

국가·지방자치단체 및 지방자치단체조합이 취득한 면허에 대해서는 면허세를 부과하지 아니한다(지방세법 제162조).

5) 住民稅

(가) 住民稅의 租稅主體

주민세는 당초 주민으로 하여금 지방행정에의 참여의식을 고취하고 대도시의 인구분산정책에 따라 3대 도시에 거주하는 모든 가구에 세무담을 안겨주어 대도시 인구집중을 억제하며, 모든 법인에게도 세무담을 주어 공장의 지방이전지원을 촉진할 목적으로 구상되었다. 창설당시는 주민세는 도세로 하고 이에 시군부가세를 설치함으로써 본세와 부가세간에는 2 대 8의 비율로 세원을 분배하였으나 1976년의 세제개혁으로 시군부가세를 폐지하고 시군세로 되었다.

이러한 주민세는 균등할과 소득할로 구분하여 징수되며, 균등할은 다시 개인균등할과 법인균등할로, 소득할은 소득세할·법인세할·농업소득세할로 각각 구분된다. 균등할 주민세의 조세주체는 시·군 내에 주소를 둔 개인(납세의무를 지는 세대주와 생계를 같이하는 가족을 제외한다) 및 시·군 내에 사무소 또는 사업소를 둔 법인(법인세의 과세대상이 되는 법인격 없는 사단·재단 및 단체를 포함한다)과 시·군 내에서 직전연도의 부가가치세법에 의한 부가가치세 과세표준액(부가가치세 면세사업자의 경우에는 소득세법에 의한 총수입금액)이 4천 8백만원 이상의 사무소 또는 사업소를 둔 개인이 된다(지방세법 제173조 제1항). 그러나 제조담배 소매인, 우표·수입인지·수입증지 판매인, 복권· 시내버스표 판매인, 연탄·양곡 소매인, 영유아보육법에 의한 유아교육기관, 노점상 인생활보호대상자 등은 균등할의 납세의무가 없다. 한편 소득할 주민세의 조세주체는 시·군 내에서 소득세, 법인세, 농업소득세의 납세의무가

있는 개인과 법인이다. 따라서 당해 시·군 내에 주소·사무소 또는 사업소의 유무에 불구하고 소득세, 법인세 또는 농업소득세의 조세주체는 동시에 소득할 주민세의 조세주체가 된다(지방세법 제173조 제2항).

(나) 國家·地方自治團體의 取扱

균등할 주민세는 국가·지방자치단체·지방자치단체조합·주한외국정부기관·주한국제기구 및 주한외국원조단체·주한외국정부기관이나 주한국제기구에 근무하는 외국인에 대하여는 부과하지 아니한다(지방세법 제174조 제1항).

소득할의 경우 과세표준은 소득세액·법인세액 및 농업소득세액이기 때문에 당해 세가 비과세대상인 때에는(예컨대 법인세법 제2조 제3항) 소득할 주민세도 자동적으로 비과세된다.

6) 財産稅

(가) 財産稅의 租稅主體

재산세는 1961년 국세인 토지세 중 대지세분과 광구세 그리고 지방세인 가옥세와 선세를 통합하여 시·군세인 지방세로 출발하였다. 그러나 재산세의 과세대상은 이후 점차 줄어들었다. 즉 1986년에는 법인의 비업무용토지와 空閑地만 분리하여 토지과다보유세를 신설하여 1988년부터 시행하였고, 1990년에는 토지과다보유세를 폐지하고 모든 토지에 대하여 소유자별로 합산하여 누진세율을 적용하는 종합합산과세제도를 채택한 종합토지세가 도입되었다. 결국 본래 재산세의 과세대상이던 토지 및 鑛區는 재산세 과세대상에서 제외되고 재산세는 건축물·선박·항공기만을 과세대상으로 하게 되었다.<sup>50)</sup>

재산세의 조세주체는 원칙적으로 재산세 과세기준일(매년 5월 1일) 현재 재산세 과세대장(건축물·선박 및 항공기의 과세대장을 말한다)에 재산의 소유자로 등재되어 있는 자이다(지방세법 제182조 제1항 본문). 그러나 재산세의 조세주체를 정하는 경우에는 다음의 사항을 고려하여야

50) 권강웅, 地方稅講論, 2001, 297면; 홍기용, 地方稅法, 2001, 381면 참조.

한다. 즉 권리의 양도, 도시계획사업의 시행 또는 기타 사유로 인하여 재산세 과세대장에 등재된 자의 권리가 변동되었거나 재산세 과세대장에 등재가 되지 아니하였을 때에는 사실상의 소유자가 재산세를 납부할 의무를 지며(지방세법 제182조 제1항 단서), 소유권의 귀속이 분명하지 아니하여 소유권자를 알 수 없는 경우에는 그 사용자가 재산세를 납부할 의무를 진다(지방세법 제182조 제2항). 또한 국가·지방자치단체·지방자치단체조합과 재산세 과세대상을 年賦로 매매계약을 체결하고 그 재산의 사용권을 무상으로 부여받은 경우에는 그 매수계약자가 재산세를 납부할 의무를 지며(지방세법 제182조 제4항), 신탁법에 의하여 수탁자명의로 등기·등록된 신탁재산에 대해서는 위탁자가(지방세법 제182조 제5항), 상속이 개시된 재산으로서 상속등기가 이행되지 아니하고 사실상의 소유자를 신고하지 아니한 때에는 주된 상속자가 각각 재산세를 납부할 의무를 진다(지방세법 제182조 제1항).

(나) 國家·地方自治團體의 取扱

국가·지방자치단체·지방자치단체조합·외국정부 및 주한국제기구의 소유에 속하는 재산(지방세법 제182조 제4항)에 대해서는 재산세를 부과하지 아니한다(다만, 대한민국정부기관의 재산에 대하여 과세하는 외국정부의 재산의 경우에는 재산세를 부과하며, 또한 국가 등과 매매계약을 체결하고 재산의 사용권을 무상으로 부여 받은 매수계약에 해당하는 경우에는 제외한다)(지방세법 제183조 제1항).

그리고 국가·지방자치단체·지방자치단체조합이 1년 이상 공용 또는 공공용으로 사용하는 재산에 대하여는 재산세를 부과하지 아니한다. 다만 유료로 사용하는 재산은 그러하지 아니하다(지방세법 제183조 제2항).

7) 自動車稅

(가) 自動車稅의 租稅主體

자동차세는 자동차의 소유 또는 사용하는 사실에 대하여 과세하는 물세로서 자동차관리법의 규정에 의하여 등록 또는 신고된 차종과 건설기

계관리법의 규정에 의하여 덤프트럭 및 콘크리트 믹서트럭에 대하여 부과하는 조세이다(지방세법 제196조의2; 지방세법시행령 제146조). 따라서 자동차 생산공장에서 판매를 위하여 생산·제작한 자동차나 실수요자에게 판매하기 위하여 자동차판매회사의 상품용 자동차로서 자동차관리법에 의한 등록 또는 신고가 되지 않은 것은 과세대상이 되지 아니하고, 자동차세가 과세되는 도로상을 주로 운행하는 덤프트럭 및 콘크리트 믹서트럭도 건설기계관리법에 의한 등록이 되어 있지 않은 것은 과세대상이 아니다. 또한 그 자체는 원동기를 구비하지 아니하여 스스로 주행할 수 없는 것이라 하더라도 다른 자동차에 견인되어 주행할 목적으로 제작되어 등록된 것이라면 자동차세의 과세대상이 된다.

이러한 자동차세의 조세주체는 시·군 내에 과세대상 자동차를 소유하는 자이다(지방세법 제196의3조). 다만, 다음에 해당하는 경우에는 자동차세를 승계하여 납세의무를 진다(지방세법 제196의7조). 즉 자동차세의 과세기간 중에 매매·증여 등으로 인하여 자동차를 승계취득한 자가 자동차 소유권 이전등록을 하는 때에 소유기간에 따른 자동차세 일할계산신청을 하는 경우에는 수시부과하여야 한다. 다만, 양수인의 경우에는 과세기간의 납기가 있는 달에 부과징수할 수 있다. 또한 자동차세의 과세기간 중에 매매·증여 등으로 인하여 자동차를 승계취득한 자가 위와 같이 일할계산신청을 하지 아니한 경우에는 당해 과세기간 분의 자동차세(수시부과한 자동차세는 제외) 중 양도인이 소유한 기간에 해당하는 자동차세의 납세의무를 승계한다. 다만, 자동차세의 납기가 있는 달의 1일 현재의 소유자에게 자동차세의 납세의무가 성립한 이후에 자동차를 매매·증여 등으로 승계취득하는 경우에는 그러하지 아니하다.

(나) 國家·地方自治團體의 取扱

국가 또는 지방자치단체가 사용하는 다음에 계기하는 자동차에 대해서는 자동차세를 부과하지 아니한다(지방세법 제196조의4; 지방세법시행령 제146조의2 제1·2항).

- ① 국가 또는 지방자치단체가 국방·경호·경비·교통순찰 및 소방에 사용하는 자동차



- ㉠ 국방용 자동차 : 각 군의 병기감실에 등록되어 있는 편제상의 병기로서 사용하는 자동차
- ㉡ 경호용 자동차 : 대통령·외국원수·기타 요인에 대한 신변보호에 사용되는 자동차
- ㉢ 경비용 자동차 : 경찰관서의 경비용으로 사용하는 자동차
- ㉣ 교통순찰용 자동차 : 교통의 안전과 순찰을 목적으로 특수표지를 하였거나 특수구조를 가진 자동차로서 교통순찰에 사용되는 자동차
- ㉤ 소방용 자동차 : 화재의 진압 또는 예방의 용에 사용하는 특수구조를 가지고 있거나 그 용도의 표지를 한 자동차로서 그 용도에 직접 사용하는 자동차
- ② 국가 또는 지방자치단체가 환자수송·청소·오물제거와 도로공사에 사용하는 자동차
  - ㉦ 환자수송용 자동차 : 환자를 수송하기 위한 특수구조와 그 표지를 가진 자동차로서 환자수송 이외의 용도에 사용되지 아니하는 자동차
  - ㉧ 청소·오물제거용 자동차 : 청소, 오물제거의 용에 사용하는 특수구조를 가지고 그 용도의 표지를 한 자동차로서 그 용도에 직접 사용하는 자동차
  - ㉨ 도로공사용 자동차 : 도로의 포장 또는 신설과 이에 부수되는 공사에 사용하기 위한 것으로서 화물의 운반용이 아닌 작업특수구조를 가진 자동차.

## 8) 農業所得稅

### (가) 農業所得稅의 租稅主體

농업소득세는 종전의 농지세를 개편하여 2000년 신설한 것으로서 농업소득이 있는 자에게 그 작물의 재배지를 관할하는 시·군에서 부과하는 일종의 소득조세이다(지방세법 제198조 제1항). 여기서 농업소득이란 통계청장이 작성·고시하는 한국표준산업분류표상의 농업 중 대통령

령이 정하는 작물의 재배로 발생하는 소득을 말한다(지방세법 제197조). 농업소득세의 과세대상이 되는 대통령령이 정하는 작물이라 함은 작물재배업의 분류에 속하는 작물(곡물 기타 식량작물 재배업으로 분류되는 작물의 경우에 벼에 한한다)을 말한다. 농업소득세의 납세의무성립시기는 과세기간(매년 1월 1일부터 12월 31일까지)이 종료되는 때이다(지방세법 제29조 제1항 제7호).

이러한 농업소득세의 조세주체는 위 과세대상 작물의 재배로 발생하는 소득이 있는 자이다(지방세법 제198조 제1항). 농업소득세가 과세되는 소득에 대해서는 소득세를 부과하지 아니한다(지방세법 제214조). 만약 2인 이상이 공동으로 농업소득을 얻은 경우에는 그 지분 손익분배의 비율에 의하여 분배되었거나 분배될 농업소득금액에 따라 각각 농업소득세를 납부하여야 한다(지방세법 제198조 제2항). 그러나 같은 세대 내에서 동거하는 수인의 가족이 공동으로 농업소득을 얻은 경우에는 주된 납세의무자의 소득으로 보아 그 주된 납세의무자가 농업소득세의 납세의무를 진다(지방세법 제198조 제4항). 이때 주된 납세의무자란 같은 세대 내에서 동거하는 수인의 가족 중 사실상 작물재배를 주관하는 자를 말한다(지방세법시행령 제148조). 특히 농업·농촌기본법에 의하여 설립된 영농조합법인이 농업소득을 얻은 경우에는 출자한 농민이 그 지분에 의하여 분배되었거나 분배될 농업소득금액에 따라 각각 농업소득세를 납부하여야 한다(지방세법 제198조 제3항).

(나) 國家 · 地方自治團體의 取扱

국가·지방자치단체·지방자치단체조합의 농업소득에 대해서는 농업소득세를 부과하지 아니한다. 또한 외국정부가 공용에 사용하는 농업소득에 대해서는 농업소득세를 부과하지 아니한다. 다만, 당해 國이 대한민국 정부의 농업소득에 대하여 과세하는 경우에는 그러하지 아니하다(지방세법 제200조).

9) 共同施設稅

(가) 共同施設稅의 租稅主體

공공시설세는 소방시설·오물처리시설·수리시설 기타 공공시설에 필요한 경비를 충당하기 위하여 그 시설로 인하여 이익을 받는 자에 대하여 부과하는 시·도 목적세이다. 공동시설세는 그 시설종목을 표시하는 세목을 정하여 부과하여야 하는데, 현행 지방세법상 공동시설세로 세목이 설정된 것은 소방시설에 대한 소방공동시설세가 있을 뿐 오물처리시설·수리시설 기타 공동시설에 필요한 경비를 충당하기 위하여 공동시설세를 설치한 세목은 없다.

공동시설세의 조세주체는 당해 지방자치단체의 조례로 정하는 구역 안에서 과세기준일 현재 건축물과 선박의 소유자로서 소방시설·오물처리시설·수리시설·기타 공공시설로 인하여 이익을 받는 자이다(지방세법 제239조).

(나) 國家·地方自治團體의 取扱

국가 등에 대한 비과세토지의 경우는 종합토지세의 국가 등에 대한 비과세와 동일하고(지방세법 제234조의11), 건축물의 경우에는 재산세의 국가 등에 대한 비과세와 동일하다(지방세법 제183조). 즉, 국가·지방자치단체·지방자치단체조합·외국정부 및 주한국제기구의 소유에 속하는 재산(국가·지방자치단체 등과 재산세 과세대상물건을 年賦로 매매계약을 체결하고 그 재산의 사용권을 무상으로 부여 받은 경우로서 매수계약자에게 납세의무가 있는 재산을 제외한다)에 대하여는 소방공동시설세를 부과하지 아니한다. 다만, 대한민국 정부기관의 재산에 대하여 과세하는 외국정부의 재산의 경우에는 그러하지 아니하다.

또한 국가·지방자치단체·지방자치단체조합이 1년 이상 공용 또는 공공용으로 사용하는 재산에 대하여는 소방공동시설세를 부과하지 아니한다. 다만, 유료로 사용하는 재산은 그러하지 아니하다.

10) 事業所稅

(가) 事業所稅의 租稅主體

사업소세는 인구와 기업의 도시집중으로 수반되는 재정수요와 환경개선에 필요한 비용을 충당하기 위하여 일정지역 내에 사업소를 둔 사업주에게 부과하는 시·군·구세로서, 본래 그 적용지역은 대도시 및 일반시와 공장 또는 관광시설이 있는 지역으로서 조례로 정하는 지역에 한하여 과세하던 것을 1995년부터 전국의 모든 지역에 확대시행하고 있는 세목이다. 과세대상이 되는 사업소라 함은 사업 또는 사무를 수행하기 위하여 설치한 인적·물적 설비를 갖추고 계속하여 사업 또는 사무가 이루어지는 장소를 말하며, 다만 매년 7월 1일 현재 1년 이상 휴업하고 있는 사업소는 사업소세 과세대상에서 제외된다(지방세법 제244조).

이러한 사업소세는 재산할과 종업원할로 구분하여 과세하는데, 재산할 사업소세의 조세주체는 과세기준일(매년 7월 1일) 현재 사업소세 과세대장에 등재된 사업주(매년 7월 1일 현재 1년 이상 휴업하고 있는 사업소는 제외한다)가 되며, 사업소용 건축물의 소유자와 사업자가 다른 경우에는 이미 부과된 재산할을 사업주의 재산으로 징수하여도 부족할 경우 그 부족액에 대하여 그 건축물의 소유자를 제2차 납세의무자로 하여 징수할 수 있다. 반면 종업원할 사업소세의 조세주체는 종업원에게 급여를 지급하는 사업주이다.

(나) 國家·地方自治團體의 取扱

국가·지방자치단체 및 지방자치단체조합에 대해서는 사업소세를 부과하지 아니한다(지방세법 제245조 제1항).

또한 주한외국정부기관·주한국제기구 및 외국원조단체에 대해서도 사업소세를 부과하지 아니한다. 다만, 우리 나라 정부기관 및 원조단체의 소유에 속하는 재산에 대하여 과세하는 외국의 정부 또는 원조단체의 재산의 경우에는 사업소세를 부과한다(지방세법 제245조 제2항).

### 11) 地域開發稅

#### (가) 地域開發稅의 租稅主體

지역개발세는 지역의 균형개발, 수질개선 및 수자원보호 등에 소요되는 재원을 충당하기 위하여 발전용수(양수발전용수를 제외), 지하수(용천수 포함), 지하자원 및 컨테이너를 취급하는 부두를 이용하는 컨테이너에 대하여 1992년부터 적용·부과되는 시·군의 목적세이다. 과세대상이 되는 발전용수란 직접 수력발전에 사용되는 유수를 말한다. 다만, 발전시설용량 1만킬로와트 미만의 소규모 발전사업을 하는 사업자가 직접수력발전에 이용하는 유수로서 당해 발전소의 발전단위시간당 발전가능 총발전량 중 3천킬로와트 이하의 전기를 생산하는 데에 소요되는 유수를 제외한다. 또 과세대상인 지하수는 지하수를 채수하여 음용수로 제조·판매하는 경우와 지하수를 채수하여 목욕용수로 활용하는 경우 및 음용수·목욕용수 외의 채수된 지하수를 이용하기 위하여 채수하는 것을 말한다. 그리고 지하자원이라 함은 채광한 광물을 채광자가 직접 제품생산에 사용하는 것을 말하고 컨테이너란 컨테이너를 취급하는 부두를 이용하여 입출항하는 컨테이너를 말한다.

지역개발세의 조세주체는 이러한 개별 과세대상에 따라 구별된다. 즉 발전용수의 경우는 유수를 이용하여 직접 수력발전(양수발전을 제외한)을 하는 자이며, 지하수의 경우는 지하수를 개발하여 음용수로 제조·판매하거나 목욕용수로 활용하는 등 지하수를 이용하기 위하여 채수하는 자이다. 또 지하자원의 경우는 채광한 지하자원을 원료로 하여 직접제품을 생산하는 채광자이고, 컨테이너의 경우는 컨테이너를 취급하는 부두를 이용하여 컨테이너를 입출항하는 자가 조세주체가 된다(지방세법 제254조).

#### (나) 國家·地方自治團體의 取扱

국가·지방자치단체·지방자치단체조합이 과세대상 자원 등을 직접 개발하여 이용하는 경우에는 지역개발세를 부과하지 아니한다(지방세법 제255조).

12) 地方教育稅

(가) 地方教育稅의 租稅主體

지방교육세는 지방교육재정에 대한 지방자치단체의 역할과 책임을 강화하고 지방교육의 질적 향상에 필요한 재정수요의 충당하기 위하여 종래 국세인 교육세 중에서 지방세에 부가하여 징수되어 오던 부분을 2000년 지방세법 개정시 지방세법에 이양하여 지방세로 전환한 것이다. 원칙적으로 지방교육세는 등록세, 경주·마권세, 주민세균등할, 재산세, 비영업용 승용자동차에 대한 자동차세, 담배소비세 및 종합토지세의 부가세로서 징수되므로, 지방교육세의 과세대상은 본세인 지방세 각 세목의 세액이다.

이러한 지방교육세의 조세주체는 따라서 등록세(자동차의 등록에 대한 등록세를 제외한다), 경주·마권세, 주민세균등할, 재산세, 비영업용 승용자동차(비영업용 기타 승용자동차를 포함한다)에 대한 자동차세(국가 또는 지방자치단체를 제외한다), 담배소비세 및 종합토지세의 납세의무자이다(지방세법 제260조의2).

(나) 國家·地方自治團體의 取扱

지방교육세는 부가세의 성격상 그 과세표준이 되는 본세의 세목에 대한 납세의무가 있는 경우에 비로소 납세의무가 발생하므로 그 과세표준이 되는 본세의 세목이 국가·지방자치단체와 관련하여 비과세될 경우에는 그에 부가하는 지방교육세도 따라서 비과세된다.

(3) 加算金

1) 加算金の 概念

가산금은 국세나 지방세를 납부기한까지 납부하지 아니한 때에 국제징수법과 지방세법에 의하여 고지세액에 가산하여 징수하는 금액과 납부기한 경과 후 일정기한까지 납부하지 아니한 때에 그 금액에 다시 가산하여 징수하는 금액(증가산금)을 말한다(국세기본법 제2조 제5호; 지방세법 제1조 제1항 제13호). 가산금은 사법상의 금전채무의 이행지체에 따

른 지연배상금 내지 지연이자에 대응하는 것으로서 조세법상의 의무위반에 대하여 가하여지는 행정상의 제재의 일종인 가산세와는 구별하여야 한다. 가산세는 형식상 당해 세법이 정하는 국세의 세목에 속하나(국세기본법 제47조 제2항), 가산금은 그 지연이자적 성격상 국세에 속하지 아니한다.

국세나 지방세를 납부기한까지 완납하지 아니한 때에는 그 납부기한이 경과한 날부터, 즉 납부기한이 경과한 즉시 체납된 국세 또는 지방세의 100분의 5에 상당하는 금액을 가산금으로 징수하고(국세징수법 제21조; 지방세법 제27조 제1항 본문), 납부기한이 경과한 날부터 매 1월이 경과할 때마다 체납된 국세 또는 지방세의 1000분의 12에 상당하는 금액을 60월의 기간 내에서 위 기본가산금에 가산하여 징수하도록 하고 있다(국세징수법 제22조 제1항; 지방세법 제27조 제2항).

## 2) 國家·地方自治團體의 取扱

국가·지방자치단체 및 지방자치단체조합에 대한 경우에는 가산금 및 중가산금의 규정은 적용되지 아니한다(국세징수법 제22조 제3항, 제21조 단서; 지방세법 제27조 제4·1항 단서).

## 제 4 절 公法人 課稅 論議가 갖는 含意

지금까지의 고찰을 통해서 과세논의의 전제가 되는 국가·자치단체의 경제활동을 각각의 나타나는 조직형식에 따라 구분하여 보고, 현행 조세법제에 있어서 어떻게 취급되고 있는지에 대해서 살펴보았다.

공공주체인 국가·지방자치단체의 경제활동은 이를 현실적으로 실현하기 위해서는 일정한 조직형식 또는 법형식을 필요로 하는데, 이는 넓은 의미에서의 공기업활동으로서 파악할 수 있었다. 이러한 공기업활동에 대한 세법적 취급은 먼저 크게 당해 공기업활동이 사법적 조직형식에 의하는지 공법적 조직형식에 의하는지에 따라 나누어 볼 수 있었다. 국가·지방자치단체의 경제활동 조직형식이 사법형식(예컨대 주식회사)을 취하는 경우에는 조세법상으로도 당해 법형식에 근거하여 일반 사법인과

마찬가지로 다루어지는 것이 원칙이다. 다만 이 때에 당해 경제활동의 내용이 공익사업과 관련할 경우에는 그 공익성을 근거로 각 개별세법이나 조세특례제한법 등에 의하여 조세혜택(Steuervergünstigung)이 부여될 수 있는 것이다.

한편 공기업활동이 공법형식을 취하는 경우에 대하여는 현행법상 통칙법인 국세기본법이나 지방세법 제1장 총칙규정에는 물론 각 개별세법에 도 이에 관한 일의적인 규정을 찾을 수 없고, 조세특례제한법 등에 공익성과 관련한 조세혜택이 규정될 수 있을 뿐이다. 공법형식을 취하는 경우에는 특히 당해 조직형식이 독립한 법인격을 갖는 경우와 법인격을 갖지 않는 경우를 나누어 살펴볼 수 있다. 법인격을 갖는 경우, 즉 예컨대 공단·공사 등의 公法人에 대해서는 현행법제는 일반 사법인과 구분함이 없이 그저 '法人'인 점에 착안하여 규율하는 방식을 취하고 있다. 즉 특별한 감면규정이 존재하지 않는 한 원칙적으로 과세된다고 해석된다. 그러나 무엇보다도 관심의 대상이 되는 것은 경제활동 조직형식이 독립한 법인격을 갖지 않는 경우인데, 이때에는 당해 경제활동 조직형식 자체는 법인격이 없어 현행 조세법제 하에서는 독립한 조세채무를 부담할 수 없고 그 배후에 있는 국가·지방자치단체가 직접 조세채무를 부담할 수 있는지를 검토하게 된다. 그러나 마찬가지로 일종의 公法人인 국가·지방자치단체는 법인세를 비롯한 국세와 대부분의 지방세에 있어서 원칙적으로 과세에서 배제되어 있다. 다만 국세인 부가가치세에 있어서만 부가가치세가 간접세이고 세부담을 실질적으로 담당하는 자는 소비자라는 논거<sup>51)</sup>에서 부가가치세의 납세의무자인 사업자 개념에는 국가·지방자치단체도 포함될 수 있음을 규정하고 있을 뿐이다(부가가치세법 제2조 제2항). 이상 현행 조세법제의 입법태도로부터 도출할 수 있는 점은 다음과 같이 두 가지 점으로 요약할 수 있다.

첫째, 현행 법제는 법인의 조세주체성과 관련하여 공법인과 사법인을 구분하지 않고 있다.

둘째, 공법인 중 국가·지방자치단체는 부가가치세를 제외하면 원칙적으로 과세에서 배제되고 있다.

51) 최명근, 附加價值稅法論, 2001, 91면; 임승순, 租稅法, 2001, 803면 참조.



그러나 이러한 입법태도에 대해서는 다음과 같은 비판이 가능하다. 먼저 현행 조세법제는 法人課稅에 있어서 공법인과 사법인을 세법적으로 취급하는 의미가 동일할 수만은 없음을 고려하고 있지 못하다. 이는 특히 조세혜택의 부여와 관련하여 그러한데, 사법인은 사경제주체로서 일차적으로 영리경제활동을 통한 이윤추구를 목적으로 한다. 사법인에게 일정한 경우에 공익성을 이유로 조세혜택을 부여하는 것은 사법인이 헌법상 기본권으로서 누리는 경제상의 자기효용(Eigennutz)을 포기하고 자발적으로 공공의 유익을 위하여 법에 의하여 허용되거나 통상적으로 인정되는 정도를 넘어 공익에 기여한 데 대한 보상의 의미이다.<sup>52)</sup> 그러나 국가·지방자치단체와 공법인의 공익성 추구는 이와는 다른 기반 위에 선다. 즉 국가부문은 가능한 모든 법적·조직적 표현형태에 있어서 헌법적인 이유에서 일차적으로 공동체의 최고의 일반적 公利를 추구해야 할 의무를 지는 것이지,<sup>53)</sup> 자유시장경제질서에 개입하여 영리경제활동을 통하여 이윤극대화를 일차적 목표로 하지는 않는 것이다. 국가부문은 사경제주체와 같이 경제상의 자기효용을 기본권으로서 누리고 주장할 위치에 있지 아니하다. 공법인이 납세의무를 지게 되는 경우에도 그 이유는 사경제주체와는 원칙적으로 다를 수밖에 없음도 이러한 근본적 차이로부터 쉽게 추론할 수 있다.

둘째로 현행 법제상 비영리 사법인은 비록 영리법인과 같이 경제활동을 통하여 얻은 이익을 구성원에게 분배함을 목적으로 하는 것은 아니지만 일정한 이유에서 그 수익사업에 대하여 납세의무를 짐에 반하여, 공법인 중 국가·지방자치단체는 수익사업을 영위하는지의 여부와 관계없이 무조건 과세에서 제외하는 것은 조세평등주의와 관련하여 형평성에서 문제가 제기된다. 국가 등 공공주체는 비영리 사법인과 비교해 볼 필요가 있다. 공공주체는 이미 태생적으로 공익을 위해 존재하며 공익성을

52) 이러한 의미의 공익성을 독일 조세법에서는 공법상의 일반적 표현인 “öffentliche Interesse”라 하지 아니하고 “Gemeinnützigkeit”라 표현한다(조세기본법 제51조 이하).

53) *Isensee, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerrecht des Grundgesetzes*, in: Hartmut Maurer (Hrsg.), *Das Akzeptierte Grundgesetz, Festschrift für Günter Dürig zum 70. Geburtstag*, 1990, S. 33 (57 ff.).

추구하는 한 공권력행사를 통한 고권적 권한을 행사할 수 있는 지위가 헌법에 의하여 부여되어 있다. 그러나 공권력 행사로서의 공익추구작용 외에도 오늘날 국가·지방자치단체는 이미 살펴본 바와 같은 경제활동영역을 점차 확대해 가고 있다. 비영리 사법인도 본래 사경제주체로서 고유목적사업의 범위 내에서는 그 공익성을 이유로 해서 과세되지 않지만 일정한 범위에서 비영리법인도 경제활동을 영위할 수 있고, 그러한 한에서는 일반 영리법인과 동일하게 과세대상이 되고 있다. 바로 여기서 국가·지방자치단체가 법인격 없는 공기업형식을 통해 직접 경제활동을 수행하는 경우 무제한적으로 비과세하는 것은 비영리 사법인이 수익사업을 영위하는 한에서 과세대상이 되는 것과 비교하여 조세공평주의의 관점에서 타당할 수 있겠는가의 의문이 제기되는 것이다.

이와 같은 의문점을 심화하기 위하여 이하에서는 공공주체의 경제활동에 관한 다른 나라의 입법례를 살펴보고 제기된 문제점에 대한 시사점을 도출해 보기로 한다.

### 제 3 장 公法人 課稅에 관한 外國法制的 分析

이하에서는 우리나라의 조세법제에 중요한 영향을 주고 있는 주요국(일본, 미국, 독일)에 있어서의 조세법상 공법인이 어떻게 취급되고 있는지에 대해서 살펴보고자 한다. 특히 분석을 함에 있어서는 먼저 그 나라의 기업과세제도의 틀을 전제로 해서 그 속에서의 공법인 취급에 대하여 주목하기로 한다.

#### 제 1 절 日 本

##### I. 企業課稅制度 概觀

우리 나라와 마찬가지로 일본에 있어서 법인과세에 관한 본질적 내용은 법인세법에서 규율하고 있다. 즉, 내국법인의 원칙적 과세물건은 소득이다(법인세법 제5조). 법인세는 신고납세방식을 취하므로 법인이 직접 대차대조표, 손익계산서와 함께 과세표준신고서를 과세관청에 제출하여야 한다. 일본에 있어서 법인세의 과세소득범위는 크게 ①각 사업연도 소득에 대한 법인세, ②청산소득에 대한 법인세, ③퇴직연금 등 적립금에 대한 법인세로 구분할 수 있다.<sup>54)</sup> 각 사업연도 소득에 대한 법인세는 과세표준인 당기소득금액에 법인세율을 적용하여 산출된 세액에 각종 특별세율에 대한 세액이 가산된다. 단, 이자·배당 등에 대해 납부한 소득세액이나 외국원천소득에 대해 납부한 외국법인세액 등이 있는 경우에는 일정 조건 하에서 공제하고, 각종 특별세액공제액을 차감한 금액이 최종 법인세액이 되며, 확정신고시 중간납부세액을 공제한 금액이 최종납부세액이 된다.<sup>55)</sup> 현행 일본의 법인세율은 법인의 종류와 규모에 따라 다르다. 즉, 보통법인 중 대법인과 연간소득이 800만엔을 초과하는 중소기업은 30%, 보통법인 중 연간소득이 800만엔 이하의 중소기업과 협동조합이나 공익법인 등은 각각 22%의 세율을 적용한다.<sup>56)</sup> 또한 법인의 소득

54) 畠山武道/渡辺 充, 租稅法, 2000, 184면.

55) 임주영, 主要國의 租稅制度, 한국조세연구원 1996. 11, 47면.

에 대해 지방정부에서 부과하는 것으로는 지방주민세와 법인사업세가 있는데, 법인세와 마찬가지로 소득에 일정비율의 세율을 곱하여 산출되지만 중앙정부에서 부과하는 법인세와 구분하여 과세되고 있다. 법인사업세는 내국법인·외국법인의 구별 없이 법인이 행하는 사업을 과세대상으로 하며, 법인이 아닌 사단·재단의 대표자 또는 관리인은 수입사업을 행하더라도 법인으로 보지 않아 법인사업세가 과세되지 않는다. 반면 법인주민세는 소득의 유무에 관계없이 과세되는 것으로서 ①도부현·시정촌 내에 사무소 또는 사업소가 있는 법인, ②도부현·시정촌 내에 기숙사 등이 있으나 사무소 또는 사업소가 없는 법인, ③도부현·시정촌 내에 사무소, 사업소, 기숙사 등이 있는 인격 없는 사단 등을 납세의무자로 한다.<sup>57)</sup> 공익법인 등에 대해서는 각 사업연도의 소득 중 수익사업에서 생긴 소득에 대해서만 법인세가 과세되며, 협동조합 등에 대해서는 보통법인과 동일하게 모든 소득에 대해 법인세가 과세되지만 낮은 세율이 적용되고, 기타 광범한 범위에 걸쳐 조세감면제도를 운용하고 있다.

## II. 公法人의 取扱

우리 나라와의 용이한 비교를 위하여 법인세법과 소비세법상의 법규정을 중심으로 살펴보면 다음과 같다. 먼저 일본은 법인을 크게 내국법인과 외국법인으로 나누고, 내국법인은 다시 보통법인, 법인격 없는 사단, 공공법인, 공익법인, 협동조합으로 분류하는데, 법인세 목적상 보통법인에는 합명회사, 합자회사, 주식회사, 유한회사, 상호회사, 의료법인, 기업조합, 일본은행 등이 속하고, 협동조합에는 농업협동조합, 상공조합, 소비생활협동조합, 중소기업등협동조합, 신용 금고, 어업협동조합, 삼림조합 등이 속한다. 법인격 없는 사단으로는 각종의 자선·사교 목적의 단체와 P.T.A., 동창회, 학회 등이 있다. 그러나 내국법인 중 지방공공단체, 일본방송협회, 국민금융공고, 주택금융공고, 일본육영회, 일본주택공단, 일본도로공단 등의 公法人(법인세법 제2조 제5호)과 일본적십자

56) 畠山武道/渡辺 充, 租稅法, 2000, 208면.

57) 손원익, 主要國의 企業課稅制度, 한국조세연구원, 1999. 12, 43면 이하 참조.

회, 재단법인, 사단법인, 상공회의소, 사회복지법인, 종교법인, 학교법인, 노동조합, 주택조합, 稅理士會 등(법인세법별표 제1)의 公益法人은 人的 非課稅 대상으로서 법인세 과세에서 제외되고 있다.<sup>58)</sup>

한편 간접세인 부가가치세와 관련하여서는 국내거래에 있어서 과세자산의 양도 등을 행한 사업자가 납세의무자가 되는데(소비세법 제5조 제1항), 이 경우 사업자란 개인사업자 및 법인을 말하고(소비세법 제2조 제4호), 인격이 없는 사단 등도 법인인것으로 보아 소비세법을 적용하도록 하고 있다(소비세법 제3조). 특히 소비세의 납세의무자인 사업자 징표와 관련하여 국가·지방공공단체 등도 소비세납세의무에서 면제되지 아니한다. 즉, 국가·지방공공단체 등이 일반회계로써 업무를 행한 사업 또는 특별회계를 설정하여 행한 사업에 있어서, 당해 일반회계 또는 특별회계 중의 하나의 법인이 행하는 사업으로 보아 소비세법을 적용한다(소비세법 제60조).<sup>59)</sup>

## 제 2 절 美 國

### I. 企業課稅制度 概觀

미국의 경우도 기업과세제도의 근간은 소득세제가 맡고 있다. 특히 미국의 소득세제는 聯邦政府뿐 아니라 州(State)政府和 地方(Local)政府에 의해서도 부과되는 특징을 갖는다. 즉 각주의 정부는 독자적인 과세권을 가지며, 지방정부도 州법이 허용하는 범위 내에서 과세권을 가지고 있다. 다만 미국의 세제는 기본적으로 세원분리주의를 채택하고 있어서 연방정부는 소득과세, 주정부는 소비과세, 지방정부는 재산과세 위주의 세제를 운영하고 있다.<sup>60)</sup>

연방소득세의 납세의무자와 그 과세대상소득은 내국인인지 외국인인지,

58) 淺沼潤三郎, 租稅法要論, 1999, 121면; 畠山武道/渡辺 充, 租稅法, 2000, 185면.

59) 畠山武道/渡辺 充, 租稅法, 2000, 241면

60) Kramer, Die Finanzverfassungen der Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland im Vergleich, in: ders. (Hrsg.), Grundzüge des US-amerikanischen Steuerrechts, 1990, S. 40.

거주자인지 비거주자인지에 따라 각각 다음과 같다. 즉 미국인(U.S. citizen)은 거주, 비거주를 묻지 아니하고 전세계소득(World wide income)이 과세대상이 된다(Sec. 61). 또 거주외국인(resident alien)은 미국내 거주기간에 대한 전세계소득이 과세대상이 되며(Reg.1.871-1), 비거주외국인(non-resident alien)은 미국내 원천소득에 대하여 과세된다(Sec. 871).<sup>61)</sup> 한편 연방법인세는 미국 내에 설립된 내국법인과 외국법인 모두에게 부과되며 그 과세대상소득은 다음과 같다. 즉 내국법인은 전세계소득에 대하여 법인세납세의무를 지며, 외국법인은 미국내의 항구적 시설(Permanent establishment)에 귀속하는 영업상의 소득, 미국 내를 원천으로 하는 이자, 배당금, 로열티 및 부동산 등에 투자하여 정기적으로 얻게 되는 소득에 대하여 법인세납세의무를 진다.<sup>62)</sup> 이때 내국법인이란 미합중국법 및 각 주법에 의거하여 미국 내에서 설립 또는 조직된 법인을 말하며, 외국법인이란 이러한 내국법인 이외의 법인을 말한다. 소득과세상 법인의 유형은 크게 일반법인(C-corporation)과 소규모법인(S-corporation)으로 구분되며, 그 밖에도 조합(Partnership), 개인사업자(Solo proprietorship), 신탁(Trust) 등도 법인세 과세대상에 포함된다.

또한 주정부나 지방정부에서 부과하는 지방소득세는 자산, 임금, 매출 또는 총수익을 기초로 사업활동에 따라 결정되는데, 과세표준과 세율에 있어서 지역별로 매우 다양하다. 세율은 일반적으로 12% 정도인데 평균 세율은 이보다 낮고 주정부와 지방정부의 소득세는 연방법인세의 과세 소득 산출시 이를 차감한다. 최고세율을 비교할 때, 소득세의 경우는 3.5%(New Jersey)에서 13.5%(New York)의 분포를 보이고, 법인세의 경우는 대체로 2.35%(Michigan)에서 12%(Iowa + Minnesota)의 분포를 보이고 있다.<sup>63)</sup>

61) 須田 徹, *アメリカの税法*, 1998, 353면.

62) 須田 徹, *アメリカの税法*, 1998, 13면.

63) *Zschiegner, Überblick über das amerikanische Steuerrecht*, in: Kramer (Hrsg.), *Grundzüge des US-amerikanischen Steuerrechts*, 1990, S. 60; *Burke, Federal Income Taxation of Corporations and Stockholders*, 4th Ed, 1996, pp. 23.

그 밖에 기업과세에 관련한 세목으로는 사회보장세(Social security tax), 초과보유소득세(Accumulated earnings tax, AET), 대체최저한세(Alternative minimum tax, AMT), 환경세(Environmental tax) 등이 있다.<sup>64)</sup>

## II. 公法人의 取扱

미국의 경우 비과세소득<sup>65)</sup>을 규정하는 바를 제외하면 연방과 주 및 각 지방에서의 과세근거규정에서 일본에서와 같이 명시적으로 국가나 지방 공공단체를 과세에서 제외하는 규정을 찾아 볼 수는 없다. 그 이유는 연방과 주 및 지방정부간의 과세의 가능성은 이른바 정부간 과세 면제의 원칙(Doctrin of intergovernmental tax immunity)<sup>66)</sup>에 의해 이미 헌법적 차원에서 차단되어 있기 때문이다.<sup>67)</sup> 그 뒷 배경에는 國家主權免責思想이 자리하고 있는 것으로 설명되고 있다.<sup>68)</sup> 또한 조세가 부과되고 징수되는 것은 오로지 公益(public purpose)을 위한 것이며 국가 등은 바로 공동체의 공익을 실현하는 주체가 된다는 점도 중요한 관점으로 작용하고 있다.<sup>69)</sup> 이에 따라 미국 연방대법원도 이미 1800년대부터<sup>70)</sup> 일관되게 공법인에 대해서는 과세에서 면제됨을 판시하고 있다.<sup>71)</sup> 예컨대 *NLRB v. Natural Gas Utility District* (402 U.S. 600) 판결<sup>72)</sup>에서 연방대법원은 당해 자치구(district)는 州의 공공사업지구

64) 이에 대한 상세는 손원익, 主要國의 企業課稅制度, 한국조세연구원, 1999. 12, 24면.

65) 비과세소득에는 헌법상 연방정부에 의해 과세될 수 없는 소득항목, 연방내국세입법과 일치되는 의회법 규정 하에서 면세 가능한 소득항목, 이중과세를 방지하기 위해 고안된 국제조세조약 하에서 과세할 수 없는 항목 등이 있다.

66) *Metropolitan Life Insurance Co. v. Ward*, 470 U.S. 869(1985).

67) *Gelfand/Mintz/Salsich Jr.*, *State and Local Taxation and Finance*, 2nd Ed., 2000, p. 20.

68) *Gelfand/Mintz/Salsich Jr.*, *State and Local Taxation and Finance*, 2nd Ed., 2000, p. 19.

69) *Gelfand/Mintz/Salsich Jr.*, *State and Local Taxation and Finance*, 2nd Ed., 2000, p. 8.

70) *Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. 518(1819).

71) *First Nat. Bank of Chicago v. United States*, 283 U.S. 142(1931); *NLRB v. Natural Gas Utility District*, 402 U.S. 600(1971).

법(Utility District Law)에 의하여 조직된 것으로 하나의 시정부(municipality)로서 그 자체 공법인(public corporation)이므로 명백한 지역고권(domain power)을 가지며, 州와 카운티 또는 시정부의 모든 과세로부터는 물론, 연방소득세의 과세로부터 제외된다고 판시하였다.

### 제 3 절 獨 逸

#### I. 企業課稅制度 概觀

##### 1. 序 論

우리나라 또는 유사한 법제를 가지고 있는 다른 나라와 마찬가지로 독일 세법은 기업을 하나의 독자적 과세대상으로 고찰하지는 않는다.<sup>72)</sup> 다만 실정 조세법체계 내에서 기업활동이 어떻게 파악되고 취급되는지가 중요할 따름이다. 이는 다음과 같은 두 가지 점에서 확인할 수 있다. 첫째, 기업활동에 대한 과세의 문제는 실정 조세체계와 강하게 결합되어 있는바, 이러한 조세체계는 상이한 과세요건과 과세표준으로 이루어진 서로 다른 조세에 대한 수많은 연결징표들로 구성되어 있다. 그 자체 분명하고 또 모든 조세에 대하여 타당한, 기업관련적 사실관계와 비기업관련적 사실관계라는 구분은 존재하지 않는다. 둘째, 기업활동에 대한 과세는 당해 기업의 민법상의 권리능력과 매우 밀접한 관련을 갖는다. 왜냐하면 독일 세법에 있어서 민법상의 근본가치는 법질서의 통일성이라는 관점에서 원칙적으로 기본전제로서 받아들여지기 때문이다.<sup>74)</sup> 과세를 위한 상이한 연결징표와 민법상 권리능력의 의미는 독일의 현행 기업과세 체계를 특징지우는 양대 지주가 되고 있다. 독일의 기업과세에 관한 실정법체계를 이해하기 위해서는 따라서 이러한 두 가지 중요한 요건의 내용과 이것이 다양한 법형식에 대하여 미치는 효과에 대하여 살펴보는 것

72) <http://laws.findlaw.com/us/402/600.html>.

73) *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., 1998, S. 90.

74) *Rose*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., 1992, S. 3 ff.



이 중요하기 때문에, 이하에서는 독일의 실정법체계를 고찰하기 전에 먼저 이에 대하여 간단히 살펴보기로 한다.

## 2. 課稅를 위한 다양한 連結徵表

기업의 전체 조세부담은 서로 상이한 요건에 연계하는 다양한 세목들을 동시에 고찰할 때에만 산출해낼 수 있다. 당해 기업의 존립과 관련된 단면만을 보여주는 그러한 연결징표들은 다음과 같다.

(1) 自然人·法人 : 조세가 자연인에 연계하는지, 아니면 법인에 연계하는지를 중요시할 때 이른바 인적 조세(Personensteuer)라 말한다. 소득세, 법인세, 상속세 및 증여세가 여기에 속한다.

(2) 物件·客體 : 조세가 물건이나 객체에 연계하는 경우는 물적 조세(Realsteuer)또는 객체조세(Objektsteuer)라 한다. 이에 속하는 것으로는 영업세와 토지세가 있다. 과세의 객체는 이 경우 각각 사업영위와 토지점유이다.

(3) 去來過程: 재화나 상품의 제공이나 공급 및 토지의 취득과 같은 거래과정은 부가가치세나 토지취득세에 의해 파악된다. 이와 같은 거래세나 소비세는 그러나 조세주체의 법형식에 상관없이 작용한다는 점에서, 법형식에 따른 조세상의 효과를 중요시하는 독일에서 기업과세와 관련하여 거래세나 소비세의 중요성은 매우 적다 할 것이다.

영업세의 경우를 제외한다면 위에 열거한 조세들은 영업적 기업이 존재하지 않는 경우에도 부과·징수될 수 있다. 따라서 기업에 관련하는 대부분의 과세요건들은 하나의 조세체계로부터 도출되어야 하는바, 이러한 조세체계에 있어서 영업적 기업활동은 단지 수많은 징표들 중의 하나인 것이다.

인적 조세(Personensteuer)의 공통된 징표는, 자연인 또는 법인이 조세주체로서 고찰된다는 점이다. 人(Person)은 그들에 의해 획득된 소득에 근거해서, 또는 그들에게 귀속되어질 비대가성 자산증가에 대하여 과세된다. 당해 수입의 원천이나 자산에 대한 제한은 기업영역의 내부에 존재할 수도 있고 기업영역의 외부에 존재할 수도 있다. 특히 이점이 분

명해지는 것은 바로 소득세에서이다. 독일 소득세법 제2조에 따르면 영업적 수입 외에도 여섯 가지의 수입(영농·산림으로부터의 수입, 독립적 및 비독립적 근로로부터의 수입, 자본자산으로부터의 수입, 임대수입 및 기타수입)이 열거되고 있으며, 최종적으로 납부할 소득세는 기업적 활동과 비기업적 활동의 결과를 종합해서야 비로소 계산되어질 수 있다. 그러나 소득세 조세채무는 수입의 액수가 많고 적음에만 달려있는 것이 아니라 그 밖에도 납세의무자의 인적 관계, 즉 예컨대 가족상황, 자녀의 수, 연령, 특별지출의 범위 및 비경상적 부담 등으로부터도 영향 받는다.

객체조세(Objektsteuer)에 있어서의 기업과 조세의 관계는 인적 조세에서보다는 더 밀접하다. 과세대상은 이 경우 인적 징표와는 전적으로 거리가 멀다. 토지세의 대상은 토지점유이지만, 토지점유는 영업적 기업의 내부에 관련할 수도 있고 기업의 외부에 관련할 수도 있다(영농·임업수입 또는 토지자산). 가장 밀접한 것은 기업적 활동과 영업세에 있어서의 연결징표와의 관계이다. 왜냐하면 영업세는 소득세법상 사업소득을 발생시키는 영업적 사업이 존재할 때에만 부과·징수될 수 있기 때문이다.<sup>75)</sup>

### 3. 企業에 있어서 民法上의 權利能力의 意味

독일 조세체계의 또 다른 중요한 특징은 바로 민법적 가치에의 연관에서 찾을 수 있다. 다양한 기업형식들이 서로 상이한 방식으로 독자적인 권리능력을 부여받고 있기 때문에, 어떤 법형식에 대한 민법적 판단은 세법적 취급에 있어서도 본질적인 의미를 갖는다. 기업의 법형식은 이 경우 특히 기업의 독자적인 납세의무에 대해서는 물론 기업과 그에 참여한 자연인의 계약관계에 대한 과세에도 영향을 미친다.

민법상의 권리능력과 관련하여 기업과세의 중요한 양대 초점을 형성하는 것은 1인기업과 물적 회사이다. 1인기업은 민법상의 독자성을 결하기 때문에 독일세법은 과세에 있어서 직접적으로 1인사원에 연계한다. 1인기업과 그 소유자간의 책임법적 계약관계란 민법상으로는 물론 세법상으

75) *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., 1998, S. 91.

로도 가능하지 않다(일치성원칙). 이와는 달리 물적 회사에 있어서는 회사와 그 구성원인 사원은 별개의 인격체로서 엄격하게 구별된다(분리원칙). 즉 물적회사에 있어서 회사와 사원은 각자 독립하여 납세의무를 지게 된다. 양 권리주체간의 책임법적 계약관계는 민법상은 물론 세법적으로도 원칙적으로 제3자간의 계약에서와 마찬가지로 다루어진다.

기업과세의 양 끝점을 이와 같이 권리주체성을 결하는 1인기업과 독자적 권리주체성을 갖는 물적회사라 한다면, 인적 회사는 그 중간쯤에 위치시킬 수 있을 것이다. 인적 회사는 민법상 완전하지는 않지만 상대적 권리능력을 가진다. 여기서 상대적 권리능력이란 인적 회사는 지분소유자의 재산과 구분되는 고유한 회사재산(합유재산)을 가질 수 있고, 자기 이름으로 계약을 체결하거나, 그 자체 회사로서 소를 제기하거나 소추될 수 있는 한에서 독자성을 갖는다는 의미이다(독일 상법 제124조). 인적 회사가 그 자체로서 체결할 수 있는 민법상의 법률관계에는 회사와 사원간의 책임법적 계약도 포함된다. 그러한 한에서 물적회사와 견줄 수 있다. 그러나 인적회사의 사원은 기업의 주체이고 당해 인적회사의 모든 지불의무에 대하여 책임을 져야 하므로 그러한 점에서는 1인기업과 매우 유사하다.<sup>76)</sup>

입법자는 인적회사의 과세에 있어서 물적회사의 과세관념에 정향할 것인지 1인기업에 정향할 것인지를 결정하여야 했다. 실정법은 입법자가 모든 세목에 있어서 동일하게 결정한 것은 아니지만 많은 부분에 있어서 1인기업에 유사한 면을 보이고 있다. 기업적 활동을 위하여 중요한 세목(즉, 소득세 및 영업세)에 있어서의 조세부담은 1인기업의 그것과 견줄 수 있기 때문이다.

#### 4. 企業課稅의 體系

##### (1) 人的 租稅에 있어서의 二分的 體系 - 租稅主體로서의 自然人和 法人

인적조세에 있어서의 납세의무는 직접적으로 민법에 연계한다. 소득세,

76) *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., 1998, S. 92.

법인세 및 상속·증여세의 조세주체에는 자연인뿐 아니라 법인도 해당한다. 독일법제에 있어서도 人(Person)의 소득에 대한 과세는 서로 다른 법률에서 규정하고 있다. 즉 자연인에 대해서는 소득세법이, 법인에 대해서는 법인세법이 각각 규율하고 있다. 이렇게 조세주체로서의 자연인과 법인의 병렬적 존재는 이분적 체계로 표현할 수 있다. 이러한 이분적 체계는 독일 조세체계의 특징적 징표의 하나로서 법형식 선택에 대하여 현저한 영향을 미치고 있다.

### 1) 所得稅와 法人稅

1인기업은 법적으로 독립성이 없기 때문에 1인기업이 획득한 수입은 직접적으로 그 배후에 있는 자연인의 소득세에 귀속된다(일치성원칙). 1인기업의 영업적 활동으로부터 1인사원은 소득세법상 사업소득을 획득한다. 1인기업과 그 소유자의 책임법적 계약관계는 민법상은 물론 세법적으로도 불가능하다.

영업적 활동의 수입은 배당되는지에 상관없이 그 수입이 성립한 해에 1인사원의 과세에 귀속된다(확정성원칙). 영업적 활동으로부터의 수입은 1인사원의 기업외 원천소득과 구분되지 않고 함께 과세된다. 1인사원의 전체소득의 소득세부담의 정도는 1인사원의 인적 관계, 즉 가족상황, 자녀의 수, 연령, 특별지출 및 비경상적 부담 등에 의하여 영향받는다. 나아가 부가세로서 1인사원의 소득세에 대하여는 공동부가세(Solidaritätszuschlag)가 징수된다.

영업적 활동으로부터 생기는 결손금은 1인사원의 당해연도 다른 수입과 조정되거나(결손금조정), 발생연도의 전 해나 다음 해의 영업적 및 비영업적 수입과 조정될 수 있다(결손금의 이월·소급조정).<sup>77)</sup>

이와는 반대로 물적회사에 있어서는 회사의 측면과 사원의 측면은 엄격하게 구분된다(분리원칙). 물적회사는 법인으로서는 법인세납세의무를 진다. 물적회사가 획득한 수입은 법인세법상 당해 활동의 종류에 상관없이 항상 사업소득으로 다루어진다. 물적회사의 법인소득세액에 대해서

77) Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., § 9 Rz. 60 ff.

도 공동부가세가 징수되며 물적회사는 이 경우에도 독립한 조세주체로서 다루어진다.

회사와는 별도로 물적회사의 지분소유자인 사원은 자연인으로서 소득세의 납세의무를 진다. 회사와 사원이 각각 별개의 법주체로서 법적으로 분리되는 결과, 물적회사의 이익은 직접적으로 사원에게 귀속되어지지 않는다. 지분소유자인 사원이 원칙적으로 당해 물적회사가 획득한 이익을 사원에게 배당할 때 비로소 과세대상 수입을 획득하게 된다(자본유입의 원칙). 사원은 당해 배당에 대하여 원칙적으로 자본자산(Kapitalvermögen)으로부터의 수입으로서 소득세납세의무를 진다.

법체계적 관점에서 볼 때, 배당된 물적회사의 이익은 따라서 두 개의 상이한 조세주체에게서 과세되는 셈이다. 그러나 입법자는 이로 인하여 야기되는 (경제적) 이중과세를 회피하고자 한다. 이러한 목적으로 도입된 기술적 보조수단이 바로 1977년 법인세법(KStG 1977)<sup>78)</sup>에서부터 시행된 이른바 법인세조정계산절차(Anrechnungsverfahren)이다. 그 근본취지는 배당된 이익에 대하여 물적회사로부터 징수된 법인세를 지분소유자의 소득세채무에 반영하여 이중과세를 조정한다는 것이다. 결과적으로 물적회사의 배당된 이익은 지분소유자에 있어서의 인적 관계에 따라 과세되는 셈이었다. 반면에 만약 물적회사가 그의 이익을 사내에 유보한다면, 당해 물적회사 단계에서만 법인세가 과세되고, 물적회사가 납부한 법인세의 주주단계에서의 조정계산이란 당연히 배제된다.<sup>79)</sup>

그러나 이러한 종래의 완전조정계산절차(Vollanrechnungsverfahren)는 그 계산의 복잡성 때문에<sup>80)</sup> 최근 ‘기업조세개혁 2001’의 일환으로 조정계산이 없는 절차, 즉 이른바 ‘절반공제절차(Halbeinkünfteverfahren)’에 의해 대체되었다.<sup>81)</sup> 이에 따르면 종래의 회사와 사원간의

78) BGBl. I 1976, 2597.

79) Arndt/Piltz, Grundzüge des Besonderen Steuerrechts, 1996, S. 260 f.

80) BT-Drucks. 14/2683, 94 ff.

81) Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung(Steuersenkungsgesetz, StSenkG) vom 23. 10. 2000, BGBl. I 2000, 1433; 이에 대한 상세는拙著, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, Diss. Regensburg 2001, S. 37.

연관성은 단절되고 획득된 이익은 물적회사의 단계에서는 물론, 배당되는 경우 국내에서 무제한적 소득세납세의무를 지는 자연인인 이상 당해 사원의 단계에서도 과세된다. 이로 인해 야기되는 이중과세는 다음과 같이 두 가지 방법으로 완화된다. 즉 법인의 이익은 배당되는지 유보되는지에 상관없이 종전보다 인하된 25%의 법인세율에 의해 과세된다(개정 법인세법 제23조 제1항). 반면 사원인 주주단계에 있어서는 그가 자연인이라면 배당 받은 소득의 절반만을 소득세로 납부하여야 하고(개정 소득세법 제3조 제40호 제1문 d), 스스로 물적회사라면 당해 배당 받은 소득은 전액 비과세된다(개정 법인세법 제8조의b 제1항).<sup>82)</sup>

물적회사의 독자적 법인격성은 회사의 결손금이 사원인 주주의 적극적 소득과 계산되는 것을 차단하고, 회사가 다른 사업연도, 즉 전 사업연도나 다음 사업연도에 획득한(할) 이익과 상계되도록 제한한다(결손금의 소급·이월공제).<sup>83)</sup> 물적회사 과세의 독자성은 이처럼 결손금처리의 예에서도 분명히 나타난다. 사원인 주주의 소득과세는 물적회사의 결손금으로부터 원칙적으로 영향 받지 않는 것이다.

인적조세와 민사법의 관련성은 동시에 과세표준의 산출에도 직접적인 영향을 미친다. 물적회사와 그 사원간에 존재하는 법적 분리는 회사관계 외에 회사와 사원간의 책임법적 계약관계(schuldrechtliche Vertragsverhältnisse)가 성립하는 것을 가능하게 한다. 즉 물적회사와 사원간의 근로계약, 임대계약, 소비대차계약, 라이선스계약, 상담계약(Beratungsvertrag) 및 양도계약 등은 세법에 있어서도 원칙적으로 인정된다. 만약 물적회사가 사원에게 계약상의 대금을 지불하면 이는 곧 회사의 이익을 감소시키고, 대금을 지급받은 사원은 소득세의 납세의무를 진다. 독일 소득세법 제2조 소정의 7가지 소득유형에의 해당여부는 소득세법의 일반적 구분기준에 따라 판단된다. 이러한 기본적 고찰에 상응하여 물적회사의 대표사원에 대한 급여는, 당해 대표사원에 있어서는 사업소

82) 拙著, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, Diss. Regensburg 2001, S. 38; Schaumburg/Rödler, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, S. 197 ff.; Birk, Steuerrecht, 3. Aufl., 2000, § 7 Rn. 1105 ff.

83) Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., § 9 Rz. 61 ff.

득이 아니라 비독립적 근로로부터의 소득에 해당한다. 이러한 소득은 자본유입의 원칙(Zuflußprinzip)에 따라 대표사원의 계좌에 기입된 해에 그에게 귀속되어진다. 1인기업과 비교해 보면 대표사원에 대한 급여는 이 경우 사업소득이 될 것이고, 그 소득은 확정성의 원칙(Feststellungsprinzip)에 따라 계산될 것이다.

위에서 언급한 바와 같이 1인기업과 물적회사의 과세관념은 독일의 기업과세제도의 양대 초점이라 할 수 있다. 독일 조세입법자는 이제 이러한 이분적 체계와 인적회사를 어떻게 조화롭게 통일시킬 것인가에 대하여 결정하여야 했다. 이에는 다음과 같은 2가지 가능성이 있었다. 첫째, 인적회사의 상대적 법인격성을 부인하고, 인적회사를 독자적인 조세주체로서 인정하지 않는 것이다. 이때에 민법상 허용되는 회사와 사원간의 계약은 세법적으로 아무런 의미를 갖지 않는다. 과세의 연결징표는 따라서 1인기업의 그것에 상응하게 된다. 두 번째 방법은 인적회사를 과세에 있어서 독자적인 권리주체로서 다루는 것이다. 민사상의 상대적 권리능력은 따라서 세법적으로 완전한 권리능력으로 다루어지며, 그 결과 인적회사는 그 자체로서 독자적으로 법인세 납세의무를 지게 된다. 민법상 인정되는 책임법적 계약은 세법적으로도 제3자간의 계약과 마찬가지로 취급된다. 이 경우 과세는 물적회사에 대하여 적용되는 원칙에 따라 이루어진다.

독일 조세입법자는 이 중 인적 조세와 관련하여서는 첫번째 방법을 선택했다. 인적회사는 소득세에 있어서는 물론 법인세에 있어서는 독자적인 조세주체로서 다루어지지 않는다. 소득세납세의무는 당해 인적회사가 획득한 이익에 지분비율별로 안분하여 사원(이른바 공동사업자)이 직접적으로 부담한다. 즉 당해 인적회사가 영업적으로 활동하면, 이로부터의 이익은 지분비율에 따라 안분하여 사원의 단계에서 사업소득으로서 과세되는 것이다. 회사의 경제활동결과가 사원에게 직접적으로 귀속되는 것은 회사의 결손금에 있어서도 같다. 결손금은 원칙적으로 사원의 단계에서 다른 적극적 사업소득과 조정되거나, 같은 사업연도에 속하거나(결손금조정) 다른 사업연도에 속하는(결손금공제) 다른 소득유형과 조정될 수 있다.

인적회사의 사원(공동사업자)에 대한 과세를 1인기업과 동등하게 하기 위하여, 사원이 인적회사와의 책임법적 계약으로부터 받는 대가는 그에게 있어 사업소득에 귀속된다. 공동사업자와 관련한 이러한 취지를 기술적으로 가능케 하기 위하여 2단계 이익계산이 행해진다. 즉 제1단계에서는 민법에서는 물론, 물적회사의 과세를 위하여, 인적회사에 있어서도 회사와 사원간의 계약은 외부의 제3자와의 급부교환과 같이 다루어진다. 즉 사원이 수취한 대가는 인적회사의 이익을 감소시키고 그에 따라 개별 지분소유자에게 돌아갈 이익을 감소시킨다. 제2단계에서는 책임법적 계약으로부터의 대금은 이로부터 이득을 얻는 사원에게는 인적회사에 있어서의 그의 이익지분에 귀속되어진다. 이러한 이익은 일반적 구분기준에 따라 소득세법상 7가지 소득유형에 귀속되는 것이 아니라, 일반적으로 사업소득으로 다루어진다. 이러한 2가지 단계의 종합을 통하여 회사와 사원간의 계약은 사원에게 분배될 사업적 소득의 합계에 영향을 미치는 것이 아니라, 다만 그 배분에 영향을 줄 따름이다. 이처럼 특별대가를 영업적 영역으로 귀속시킴으로써 1인사원에서와 동일한 결과를 얻을 수 있게 된다. 이미 전술한 바와 같이 1인사원은 자신의 회사와 책임법적 급부관계를 설정할 수 없고, 인적회사의 사원이 그의 기업적 활동으로부터 획득하는 모든 소득은 사업소득으로서 파악된다.

## 2) 相續稅 및 贈與稅

상속세 및 증여세에 대하여도 다른 인적 조세에서와 마찬가지로 납세의무와 관련하여 자연인과 법인이 구분된다. 이처럼 민법에 연계하는 것이 무상의 자산이전에 있어서 원칙적으로 과세차별을 유발하는 것은 아니다. 어느 경우든 당해 이득을 얻는 자가 자연인인지 법인인지와 상관없이 모든 획득자, 즉 상속인이나 수증자는 납세의무를 진다. 당해 획득자가 자연인인지 법인인지 구별하는 것이 중요한 것은 다만 비과세액이나 세율의 확정에서와 같이 획득자의 인적 관계가 고려되어지는 경우이다.

### (2) 物的租稅에 있어서 租稅客體에의 連繫

물적조세(Realsteuer)인 토지세와 영업세는 어떤 객체에 관련된다는



점을 특징으로 한다. 즉 토지의 점유와 영업적 사업이 그것이다.

### 1) 土地稅

토지세의 과세대상은 토지점유이다. 토지세는 이러한 과세대상에 대하여 물적 부담으로서의 의미를 갖는다. 토지세의 조세채무자는 토지소유가 귀속하게 되는 자이다. 1인기업에 있어서 토지세의 조세채무자는 자연인으로서의 1인사원이다. 반면에 물적회사에 있어서 토지세의 조세채무자는 당해 토지점유가 법인인 물적회사의 소유에 기한 것인지 아니면 자연인인 사원의 소유에 기한 것인가에 따라 구별하여야 한다. 토지점유는 한 권리주체에게만 귀속될 수 있기 때문에, 토지세에 있어서 이중과세란 나타날 수 없다.

인적회사도 상대적 권리능력에 기하여 토지를 획득할 수 있다. 회사재산에 포함되어지는 토지에 대하여 인적회사는 - 인적조세에서와는 달리 - 물적회사처럼 스스로 토지세의 조세채무자가 된다. 인적회사의 회사재산에 함유적으로 기속된 토지점유는 토지세와 관련하여 사원의 토지와는 구분하여야 한다. 사원의 소유에 속하고 회사에 대하여는 단지 그 이용만이 허용된 토지에 대하여는 당해 사원이 조세채무자로 된다.

방금 언급한 구별은 조세채무자를 결정함에 있어서만 의미를 갖는다. 반면에 토지세의 정도문제는 토지가 누구에게 속하는지와는 무관하다. 객체세의 기본취지가 완벽하게 반영되는 세목은 바로 토지세이다. 토지세의 최종 납부세액은 당해 기업의 법형식과는 관련이 없다.<sup>84)</sup>

### 2) 營業稅

영업세의 과세대상은 독일국내에서 영위되는 모든 영업적 사업(Gewerbebetrieb)이며,<sup>85)</sup> 조세채무자는 사업자(Unternehmer)이다. 이때 사업이란 그의 계산으로 당해 사업이 영위되는 자를 말한다.

1인사원이 소득세법이 의미하는 바대로 영업적 기업활동을 하는 때에는 영업세의 납세의무를 진다(행위에 의한 구분). 자영업자, 영농 및 임

84) *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, S. 96.

85) *Blümich/Hofmeister*, § 2 GewStG Rz. 40.

업을 영위하는 자 및 재산관리적 활동은 영업세의 과세대상이 되지 아니한다. 반면 물적회사는 그 활동의 종류에 상관없이 물적회사인 법형식에 기하여 영업세 과세대상인 영업적 사업으로 다루어진다(법형식에 의한 구분). 사업을 영위하는 자에게 있어서 이러한 구분은 실질적 중요성은 없다. 왜냐하면 1인회사에 있어서는 물론 물적회사에 있어서는 영업세 납세의무가 근거지워지기 때문이다. 그러나 체계상의 차이가 나타나는 것은 조세채무자격과 관련하여서이다. 1인회사에 있어서 영업세 조세채무자는 1인회사가 아니라 1인사원이며, 물적회사에 있어서 영업세 조세채무자는 사원이 아니라 물적회사이다.

영업세의 과세표준은 사업수익금이다. 그 계산의 기초가 되는 것은 소득세법 및 법인세법에서 계산되는 이익이다. 영업세의 객체관련적 성격을 분명히 하기 위해 이러한 소득세 및 법인세법상의 계산기초는 특별한 가감절차에 따라 수정되어진다.

소득세와 법인세의 과세표준에 연계하는 결과, 소득세와 법인세에 있어서 존재하는 1인회사와 물적회사의 차이는 영업세에 있어서도 나타난다. 즉 1인사원은 1인회사와 영업세의 과세표준에 영향을 미칠 책임법적 계약을 체결하는 것이 불가능하다. 1인회사의 이익은 전부 영업세 과세대상이 된다. 반면 물적회사에 있어서는 사원이 회사와 책임법적 계약을 체결하는 것이 허용되고, 이러한 관계에서 회사로부터 사원에게 간 지급액은 물적회사의 이익을 감소시키게 된다. 물론 이와 같이 민사상의 법형식에 의해 제한된 영업세액계산상의 차이는 여러 가감절차에 의하여 축소된다. 그러나 완전히 없어지는 것은 아니다. 때문에 객체세의 기본취지에 반하여 1인회사와 물적회사 사이에는 영업세와 관련하여 현저한 부담의 차이가 존재하는 것이다. 1인사원이 주장할 수 있는 공제액 등을 제외한다면 여타 다른 조건이 동일할 경우 물적회사가 1인회사 보다 영업세에 있어서 유리하다. 물적회사가 갖는 영업세상의 장점은 지분소유자와 책임법적 계약관계가 체결되면 될수록 두드러진다.

인적회사와 관련하여 영업세의 과세대상, 조세채무자의 문제 및 과세표준의 범위 등에 관한 문제에 있어서도, 인적회사가 1인회사처럼 다루어지는지 아니면 물적회사처럼 다루어지는지가 중요하다. 1인회사와 마

찬가지로 인적회사는 영업적 활동을 영위할 때에만 영업세의 과세대상이 된다. 영업세의 조세채무자는 인적회사 자신이지 사원이 아니다. 이 점은 개념상 물적회사의 경우와 동일하며 개별 사원이 납세의무를 지는 1인회사와는 상이한 사항이다.

물론 영업세에 있어서 인적회사를 1인기업과 같이 영업적 사업으로 보거나 물적회사와 같이 조세채무자로 분류하는 것은 조세체계적 관점에서 중요할 수 있다. 그러나 실질적으로는 그렇게 큰 의미는 없다. 법형식 결정을 위해 근본적으로 중요한 것은 오히려 소득세 과세표준이 사용됨에 따라 소득세에서 적용되는 공동사업자 개념이 영업세에도 적용된다는 점이다. 물론 사원에 대한 지급액은 인적회사의 배분가능한 이익을 감소시킨다. 그러나 사원에 대한 지급액은 제2단계에서 사원의 사업소득에 귀속되어진다. 사원과 회사간의 계약에 관하여는 아무런 간소화규정이 존재하지 않기 때문에, 인적회사의 영업세부담은 크게 보아 1인회사의 그것과 비교할 수 있고, 물적회사에 대한 관계에서는 사원과 회사간의 계약의 범위에 상응하여 영업세부담이 더 크게 나타난다.<sup>86)</sup>

## II. 公法人의 取扱

이상과 같은 독일의 기업과세법제를 바탕으로 이제는 독일세법상 공법인이 어떻게 취급되고 있는지에 대하여 살펴보기로 한다. 공법인의 조세상 취급에 대하여는 각 세목에서 납세의무와 관련하여 개별적으로 규정되고 있다. 이하에서는 실정법규정을 소개하고 이에 대한 조세행정과 판례의 해석현황을 정리하기로 한다.

### 1. 實定法規定

우리나라는 물론 이미 살펴본 미국이나 일본과는 달리 독일은 기업과세관련 주요 개별세법에서 공법인의 취급에 대하여 명문의 규정을 두고 있다. 특히 공법인에 관한 이하의 규정들은 국가 또는 지방자치단체가 직접 경제활동을 하는 경우와 독립한 법인격을 갖는 조직형식을 통하여

86) *Jacobs, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform*, S. 98.

간접적으로 경제활동을 하는 경우에도 공히 적용된다는 점이 특징이다.<sup>87)</sup>

(1) 法人稅法

독일 법인세법 제1조 제1항은 법인의 무제한적 납세의무를 규정하고 있는데, 법인의 범형식에 따라 6개 항목을 나열하고 있다. 즉 무제한 적 법인세납세의무를 지는 법인은 ‘1. 물적회사(주식회사, 합자회사, 유한회사), 2. 협동조합, 3. 상호보험회사, 4. 그밖의 사법상의 법인, 5. 권리 능력 없는 단체, 영조물, 재단 및 사법상의 기타 목적재산’ 등인데, 마지막 제6호에서 ‘공법인의 영업류의 사업(Betrieb gewerblicher Art)’을 규정하고 있는 것이다.

여기서 공법인의 ‘영업류의 사업’의 개념에 대해서는 다시 법인세법 제 4조에서 상세히 규정하고 있다. 즉, 법인세법 제1조 제1항 제6호에서 말하는 공법인의 영업류 사업이란, 동조 제5항의 고권적 사업(Hoheitsbetrieb)을 제외하고 수입을 획득하기 위한, 농업·임업 이외의 경제활동에 기여하는 모든 시설을 의미하며, 당해 공법인의 전체 활동에 있어서 경제적으로 현저한 경우를 말한다(제1문). 다만 수입(Einnahmen)을 획득하려는 것으로 족하고 반드시 이익(Gewinn)을 얻으려는 목적을 추구할 필요는 없으며, 일반적 경제거래에 참여하여야 할 필요도 없다(제2문). 한편 동조 제5항에 따라 납세의무에서 제외되는 고권적 사업(Hoheitsbetrieb)이란 ‘주로 공권력 행사에 기여하는 사업’을 말한다(제1문). 다만 이때 고권적 사업을 인정하기 위하여 당해 사업에 대하여 공법인이 (이용)강제권이나 독점권을 갖는다는 사실만으로는 부족하다(제2문). 결국 공법인이 공권력 행사로서 행위하여 고권적으로 작용하는 한, 이로부터 얻은 수입은 과세에서 제외되는 것이다.<sup>88)</sup>

87) Kessler/Fritz/Gastl, Ertragsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, BB 2001, 961.

88) Spönlein, Körperschaftsteuerpflicht der öffentlich-rechtlichen Institutionen, SteuerStud 1981, 106 (107 f.); Lange, Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts, DStZ

아울러 법인세법 제4조 제2항은 공법인의 영업류의 사업 그 자체가 공법인으로서 독립한 법인격을 가지는 경우에도 당해 영업류의 사업은 무제한적 법인세납세의무가 있음을 규정하고 있으며, 동조 제3항은 특별히 주민을 위하여 전기·가스·수도나 난방을 공급하는 사업이나 공공교통 또는 항만시설 등이 영업류의 사업에 속하는 경우임을 열거하고 있다. 이러한 사업들은 대표적으로 주민의 생존배려(Daseinsvorsorge)에 기여하는 공적 시설들로서 전통적으로는 고권적 사업에 속하였던 내용들이지만 시대의 변천에 따라 더 이상 고권적 사업으로만 볼 수 없고 사경제 주체와 공존할 수 있는 영역으로 파악됨에 따라 입법자가 명시적으로 공법인의 영업류의 사업에 해당함을 확인한 규정으로 평가되고 있다.<sup>89)</sup>

## (2) 附加價值稅法<sup>90)</sup>

공법인의 부가가치세 납세의무에 대해서는 독일 부가가치세법(UStG) 제2조 제3항 제1문에서 규정하고 있다. 먼저 부가가치세의 납세의무자인 사업자 개념에 대하여 동조 제1항과 제2항에서는 사업자란 영업적 또는 직업적 활동을 계속적으로 영위하는 자로서, 여기서 영업적·직업적 활동이란 수입을 획득하기 위한 계속적 활동을 의미한다고 규정하는데 이어서, 제3항에서 공법인은 법인세법 제1조 제1항 제6호 및 제4조 소정의 이른바 ‘영업류 사업(Betrieb gewerblicher Art)’의 범위 내에서만 영업적·직업적으로 활동한다고 규정하고 있다.

결국 부가가치세법 제2조 제3항에 의해서 법인세법 제4조에서의 영업

2000, 200 f.

89) 이에 대한 상세는拙著, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, Diss. Regensburg 2001, S. 167 ff.; Siegel, Der Begriff des “Betrieb gewerblicher Art” im Körper-schaft- und Umsatzsteuerrecht, 1999, S. 155 ff. 참조.

90) 유럽이나 우리나라의 부가가치세(Mehrwertsteuer)에 해당하는 독일식 이름은 주지하는 바와 같이 ‘Umsatzsteuer’이다. 즉, 우리말로 번역하면 ‘매출세’ 또는 ‘판매세’에 해당한다. 그러나 현행 독일의 Umsatzsteuer는 1967년 이래 부가가치세의 본질적 특징인 전단계매입세액공제제도(Vorsteuerabzug)를 포함하고 있으며, 특히 부가가치세에 관한 유럽연합의 지침(6. USt-RL)을 국내법에 반영하였다는 의미에서, 독일의 학자들은 명칭에 불구하고 ‘Umsatzsteuer’를 부가가치세로 파악하고 있으며, 표현상 ‘Mehrwertsteuer’와 혼용하고 있는 상황이다.

류의 사업과 고권적 사업의 구분은 공법인의 부가가치세 납세의무를 확정하기 위해서도 중요한 의미를 부여 받게 되는 것이다.<sup>91)</sup> 즉 공법인의 활동 중 영업류의 사업에 해당하는 부분만이 부가가치세 납세의무를 질 뿐 아니라, 독일 부가가치세법 제15조 이하의 규정에 따라 사업자인 당해 공법인은 매입세액공제를 주장할 수 있는 것이다. 특히 공법인의 부가가치세 납세의무에 관한 제2조 제3항의 규정은 유럽연합(EU)의 부가가치세에 관한 제6차 지침(6. USt-RL 77/388/EWG) 제4조 제5항 소정의 이른바 ‘경쟁조항’에도 부합하는 것으로 평가되고 있다.<sup>92)</sup> 즉, 부가가치세의 조화와 통일에 관한 유럽연합 제6차 지침 제4조 제5항에 따르면 국가, 주, 지방자치단체 및 그 밖의 공법상의 시설은 공권력의 행사에 해당하는 행위나 급부를 제공하는 한, 비록 이러한 활동에 대하여 관세, 수수료, 부담금 등 기타 어떤 명목의 공과금을 징수한다 하더라도 부가가치세의 납세의무자로 다루어지지 않는다고 하면서, 그러나 만약 그러한 행위로 말미암아 공법인을 비과세하는 것이 더 큰 경쟁제한을 초래하는 경우에는 부가가치세의 납세의무를 지게 됨을 규정하고 있다. 동조에 포함되어 있는 이러한 경쟁사상은 바로 독일 부가가치세법 제2조 제3항의 취지와도 부합하는 것으로 보는 것이다. 왜냐하면 제2조 제3항이 연계하고 있는 법인세법 제4조의 규범목적은 이하에서 이 조항의 규범역사를 통하여 보듯이 동종영업활동을 수행하는 사경제주체와의 경쟁관계를 공법인의 비과세로 말미암아 변경시켜서는 안된다는 租稅의 競爭中立性 사상에 있음이 일반적으로 인정되고 있기 때문이다.<sup>93)</sup>

91) *Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, 1 ff.; 법인세와 부가가치세가 그 본질적 성질의 상위에도 불구하고 이처럼 상호 관련되어지는 입법태도에 대한 비판으로는 拙著, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, Diss. Regensburg 2001, S. 58 ff.

92) *Stadie*, in: Rau/Dürwächter, §2 UStG Anm. 912 ff.; *Lange*, Neutralitätsprinzip bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, UR 1999, 385 f.

93) *Stadie*, in: Rau/Dürwächter, §2 UStG Anm. 843 ff.; *Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 13 ff.

## (3) 營業稅法

독일의 영업세는 독일 조세기본법(AO) 제3조 제2항에서 규정하는 이른바 물적 조세 또는 대물세로서 지방세에 해당한다. 즉 지방자치단체는 영업세를 지방세로서 징수할 권한을 가지며(영업세법 제1조), 기본법 제106조 제6항에 따라 그 세수입은 지방자치단체에 귀속하게 된다.<sup>94)</sup>

영업세의 과세대상에 대해서는 영업세법 제2조에서 규정하고 있는데, 이에 따르면 독일 국내에서 영위되는 모든 상설의 영업적 사업(Gewerbebetrieb)은 영업세 납세의무를 진다. 이때의 영업적 사업의 개념은 사업소득에 관한 독일 소득세법 제15조 제2항 소정의 개념으로 이해되며, 물적회사(주식회사, 합자회사, 합명회사)와 협동조합 및 상호보험회사의 활동은 언제나 그리고 그 전부에 대해서 영업적 사업으로 간주된다. 또한 그 밖의 사법상의 법인이나 권리능력 없는 단체라도 경제적 수익사업을 영위하는 한 영업세 납세의무 있는 영업적 사업으로 다루어 진다. 지방세인 영업세의 징수는 그 구체적인 실현과정에 있어서 州의 과세관청과 지방자치단체 간의 2원적 공동작업에 의해 이루어진다.<sup>95)</sup> 즉, 과세관청은 먼저 영업세법 제11조에 따라 법인세법 및 소득세법에 의거 계산된 영업수익에 통상 5%의 과세지수(Steuermaßzahl)를 적용하여 과세지수액(Steuermaßbetrag)을 산출하고,<sup>96)</sup> 이를 조세채무자에 대하여 과세지수결정(Steuermaßbescheid)으로써 확정하여 조세채무자의 영업소가 있는 지방자치단체에 통지한다. 이것이 제1단계이고, 제2단계에서는 당해 지방자치단체가 각 州법이 정하는 범위 내에서 조례로써 자율적으로 정한 비율(Hebesatz)<sup>97)</sup>을 적용할 수 있고, 영업세결정(Gewerbesteuerbescheid)을 통하여 구체적인 조세채무를 확정한다.<sup>98)</sup>

94) Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., § 3 Rn. 49; F. Kirchhof, Abgabenrecht, in: Achterberg/Püttner/Würtenberger (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 2. Aufl., 2000, § 20 Rn. 38, 172.

95) 이는 다음에 살펴보게 될 토지세에 있어서도 마찬가지이다.

96) 이는 영업세의 과세표준에 해당한다.

97) 이는 영업세의 세율이라 할 수 있다.

공법인이 그 운영하는 사업(Unternehmen)에 대하여 영업세 납세의무를 지는지에 대해서는 법 제2조를 받아서 영업세법시행령 제2조가 특별히 규정하고 있다. 즉 이에 따르면 공법인의 사업은 상설의 영업적 사업(Gewerbebetrieb)으로 볼 수 있는 한 영업세 납세의무를 진다(영업세법시행령 제2조 제1항 제1문). 이러한 경우에 해당하는 경우로서 전기·가스·수도·난방 및 공공교통이나 항만사업을 열거하고 있다(제2문). 반면 공법인의 사업 중 공권력 행사에 기여하는 고권적 사업은 영업세 납세의무가 없다. 특히 고권적 사업임을 인정함에 있어 당해 공법인이 강제권이나 독점권을 자지고 있다는 점만으로는 충분하지 않다(영업세법시행령 제2조 제2항). 즉, 공법인이 그 사업과 관련하여 영업세 납세의무를 지는지 여부는 소득세법 제15조 제2항 소정의 영업적 사업(Gewerbebetrieb)에 해당하는지 아니면 고권적 사업(Hoheitsbetrieb)에 해당하는 지가 중요한데, 이는 법인세법 제4조에서의 구조와 유사하며 다만, 법인세법 제4조 소정의 영업류의 사업(Betrieb gewerblicher Art)과 소득세법 제15조 제2항 소정의 영업적 사업(Gewerbebetrieb)의 개념적 차이만이 있을 뿐이다. 여기서 소득세법 제15조 제2항은 사업 개념에 대하여 ‘이익(Gewinn)을 획득하기 위한 독립한 계속적 활동으로서 일반적 경제거래에의 참여를 요하는 경우’를 말한다.<sup>99)</sup> 즉 공법인의 영업류의 사업과는 단순한 수입(Einnahmen)이 아니라 이익을 추구하기 위한 주관적 목적을 요한다는 점과 일반적 경제거래의 참여를 요한다는 점에서 다르다.<sup>100)</sup>

#### (4) 土地稅法

독일의 토지세 역시 조세기본법(AO) 제3조 제2항에서 규정하는 물적 조세 또는 대물세로서 지방세에 해당한다. 즉, 지방자치단체는 그 구역

98) F. Kirchhof, Abgabenrecht, in: Achterberg/Püttner/Württenberger (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 2. Aufl., 2000, § 20 Rn. 173.

99) Blümich/Obermeier, §2 GewStG Rz. 200 f.; Reiß, in: Kirchhof, § 15 EStG Rn. 10 ff.; Schmidt/Weber-Grellet, § 15 EStG Rz. 8 ff.

100) Herrmann/Klemp, in: Herrmann/Heuer/Raupach, §4 KStG Anm. 8 ff.; Blümich/Obermeier, §2 GewStG Rz. 541.



내에서의 토지소유에 대하여 토지세를 징수할 권한을 가지며(토지세법 제1조 제1항), 그 수입은 기본법 제106조 제6항에 따라 지방자치단체에 귀속된다.<sup>101)</sup>

토지세는 일종의 특별한 재산세라 할 수 있다.<sup>102)</sup> 지방자치단체의 구역 안에 토지나 농림사업의 경제적 소유자는 당해 지방자치단체에 대하여 토지세를 납부할 의무를 진다(토지세법 제2조 제2호). 지방세인 토지세는 영업세에서와 마찬가지로 과세관청과 지방자치단체의 2원적 징수체계를 특징으로 한다. 즉, 州의 과세관청이 1차적으로 인적·물적 납세의무와 전체 과세표준을 조세결정(Steuerbescheid)으로써 확정하면(토지세법 제16조 이하), 제2단계로 당해 지방자치단체는 여기에 자율적으로 정한 일정한 비율(Hebesatz)을 세율로 적용하여 제2차적 결정에서 구체적으로 확정한다(토지세법 제25조 이하). 제1단계에서 과세관청이 과세대상인 토지의 표준가치(Einheitswert)를 계산하여 여기에 2.6%에서 3.5%의 과세지수를 적용하여 개별적인 경우 각각의 토지에 대하여 과세지수액(과세표준)을 확정하면, 지방자치단체는 州법의 범위 내에서 정한 일정비율을 적용하여(세율) 구체적인 토지세액을 산출하는 것이다.

공법인의 토지세 납세의무 여부에 대해서는 토지세법 제3조에서 규정하고 있다. 먼저 동법 제3조 제1항에서는 내국 공법인이 공적 역무나 사용에 이용하는 토지소유에 대해서 원칙적으로 토지세 납세의무를 면제하고 있다. 이때의 ‘공적 역무 또는 공적 사용’의 의미에 대해서는 동조 제

101) Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., § 3 Rn. 49; F. Kirchhof, Abgabenrecht, in: Achterberg/Püttner/Würtenberger (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 2. Aufl., 2000, § 20 Rn. 38, 177.

102) 따라서 재산세에 관한 모든 문제들은 원칙적으로 토지세에 대해서도 그대로 적용된다. 참고적으로 독일에 있어서 종래 재산세(Vermögensteuer)는 1997년부터 징수되지 못하고 있다. 왜냐하면 종전 재산세법 제10조 제1호가 연방헌법재판소에 의해 위헌판결을 받았기 때문이다(BVerfGE 93, 121 f.). 즉 연방헌법재판소는 재산세법 전체를 위헌으로 판단한 것이 아니라 동법 제10조 제1호만을 헌법과 불합치함을 결정하였고, 입법자로 하여금 1996년 말까지 이를 시정할 의무가 있음을 확인하였다. 그러나 입법자가 재산세의 세율에 대하여 규정하던 재산세법 제10조 제1호를 새로이 입법할 의무를 이행하지 않음에 따라 전체 재산세법을 적용할 수 없게 되어, 법률이 폐지되지 않아 존재는 하고 있으나 적용할 수는 없는 사상초유의 사태가 발생한 것이다. 이로써 재산세는 독일에 있어서 ‘사실상’ 사라지게 되었다.

2항에서 당해 공법인의 ‘고권적 행위’ 또는 ‘일반 공중에 의한 적법한 사용’이라고 정의하고 있다. 한편 동조 제3항에서는 법인세법 제4조의 ‘영업류의 사업’에 있어서는 그러한 공적 역무나 공적 사용을 인정할 수 없음을 규정하고 있다.<sup>103)</sup> 이로써 공법인의 토지세 납세의무에 있어서도 법인세법상의 영업류의 사업과 고권적 사업의 구분의 문제가 다시 제기 되는 것이다.

## 2. 規範의 歷史

이상 살펴본 바와 같이 독일의 기업과세 관련 현행법제에 있어서 공법인의 납세의무는 당해 활동이 영업류의 사업(Betrieb gewerblicher Art)에 속하는지 아니면 고권적 사업(Hoheitsbetrieb)에 속하는지의 구분이 중요한 문제임을 알 수 있었다. 주요 기업관련 세목에 있어서 - 직접적으로 영업류의 사업(Betrieb gewerblicher Art)이 아니라 소득세법상 개념인 영업적 사업(Gewerbebetrieb)에 연계하는 영업세법은 예외로 하더라도 - 공법인의 활동이 영업류의 사업에 해당하는 한 공법인은 무제한적 납세의무를 지게 되는 것이다.

그러나 영업류의 사업에 공법인의 무제한적 납세의무를 연계시키는 이러한 독일의 현행입법은 역사적 발전을 통하여 이룩되어온 결과이다. 즉 독일에 있어서도 처음부터 공공주체인 국가나 지방자치단체가 납세의무를 부담한 것은 아니었다. 독일에서도 공법인은 20세기 초까지 과세되지 아니하였다. 19세기의 자유주의적 시민국가의 활동범위는 공공의 안녕과 질서의 유지에 국한되었고, 여타의 경제활동은 사경제부문에 일임했었다. 그러나 제1차 세계대전을 계기로 국가·지방자치단체 등 공공주체는 전쟁수요를 충족시키기 위하여 단기간 내에 산업기반에 활력을 불어넣어야 할 필요성이 제기되었다. 이를 위하여 이제는 국가 스스로가 경제적 활동을 수행하기 시작했고 그 내용은 교육, 병원 및 교통 등에 이르는 이른바 주민을 위한 생존배려(Daseinvorsorge)에 속하는 급부행정의 대

103) 공적 역무나 공적 사용에 대한 대가는 이익(Gewinn)을 획득하기 위하여 의욕할 것을 요하지는 않는다(토지세법 제3조 제2항 제2문).

상이 주류를 이루었다. 국가가 담당하기 시작한 경제활동 중에는 사경제 부문이 담당하기에 적합하지 않은 사항도 있었지만 사경제부문과 경쟁관계에 설 수 있는 부분도 있어서, 그러한 한에서는 동일한 업종의 사경제 부문으로부터 경쟁상의 불이익에 대한 지속적인 문제제기가 잇따랐고, 특히 공기업이 누리는 조세상의 비과세 등 혜택의 축소가 주장되었다. 이러한 사경제부문의 지속적 요구는 결국 조세입법에 반영되게 되었고, 이제는 공법인도 납세의무를 부담할 수 있게 되었다. 1920년대에 시작된 이러한 조세입법은 각 개별 세목에 각각 반영되기 시작하였고 대략 1961년 재산세상의 공법인에 대한 조세혜택이 삭제되면서 완성되었다고 볼 수 있는데,<sup>104)</sup> 공공주체의 포괄적 납세의무의 효시가 된 것은 1924년의 산업부담에 관한 법률과 1925년의 제국·주·지방자치단체상호과세에 관한 법률이었다. 즉, 산업부담에 관한 법률(Industriebelastungsgesetz) 제2조 제2항은 처음으로 제국·주·지방자치단체 등의 ‘영업적 사업(werbende Betriebe)’과 획득한 수익이 전적으로 제국·주·지방자치단체에 귀속하는 사업은 동법에 따라 납세의무를 지는 사업으로 보았다. 입법자는 이로써 사경제주체를 불건전한 경쟁으로부터 보호하려고 하였고, 이를 다른 조세영역에도 확대하려 노력하였다. 특히 1925년 조세개혁의 일환이었던 제국·주·지방자치단체간 상호과세에 관한 법률(Gesetz über die gegenseitige Besteuerung des Reichs, der Länder und der Gemeinden vom 10. 8. 1925)은 어떠한 경우에 주나 지방자치단체가 제국을 과세할 수 있고, 또 반대로 제국은 어떠한 경우에 주나 지방자치단체를 과세할 수 있는지를 규정하였다는 점에서, 1919년의 제국과세에 관한 법률(Reichsbesteuerungsgesetz)이 제국을 예외 없이 주나 지방자치단체의 과세로부터 명시적으로 제외하였던 것과 비교하면, 이후의 조세입법에 있어서 커다란 의미를 갖는 출발점이 되었다고 평가할 수 있다. 그러나 1925년의 상호과세법률의 특징은 과세의 단초를 제공한 행위가 당해 행정청의 공권력 행사(Ausübung öffentlicher Gewalt)에 해당하는 때에는 과세에서 제외하였다는 점에

104) *Tipke*, Die Steuerprivilegien der Sparkassen, 1972, S. 26.

있었고(동법 제4조 내지 제7조), 이 점은 1925년 법인세법 제2조 제1문 제3호에서도 규정되었는바, 현행 독일 법인세법 제4조 제5항의 고권적 사업(Hoheitsbetrieb)은 물론 현행 독일 부가가치세법 제2조 제3항 등 공법인 과세에 관한 개별 세법상의 제 규정에까지 이어지고 있다. 이처럼 공권력 행사작용을 과세에서 제외하였던 주된 이유는 그러한 공권력 행사작용에 있어서는 사경제주체와의 경쟁관계를 상정할 수 없기 때문이었다.<sup>105)</sup> 1925년 법인세법 제2조 제1문 제3호의 규정은 1934년 법인세법 제1조 제1항 제6호에 이어져, 처음으로 ‘영업류의 사업’ 개념이 등장하였고, 1977년 법인세법에서부터는 현재와 같이 법인세법 제4조에 옮겨 규정되고 있다.

이미 살펴본 바와 같이 독일 법인세법 제4조에서의 영업류의 사업 개념 및 고권적 사업의 개념의 분류는 부가가치세법, 토지세법, 영업세법 등에 있어서 공법인의 납세의무와 관련하여 중요한 기능을 하고 있다.

### 3. 租稅行政과 學說의 解釋

이상 살펴본 바와 같이 독일의 주요 개별 세법들은 사법인과 구분하여 공법인의 과세에 대하여 별도의 규정을 마련하고 있다. 특히 그 중에서도 법인세법상의 영업류의 사업(Betrieb gewerblicher Art)과 고권적 사업(Hoheitsbetrieb)의 구분은 공법인 과세와 관련하여 법 적용자가 가장 먼저 부딪히게 되는 중요한 문제가 됨을 볼 수 있다. 결국 공법인의 과세 문제는 당해 공법인의 행위가 영업류의 사업에 속하는지, 고권적 사업에 속하는지의 해석의 문제가 된다. 독일에 있어서 공법인도 경제활동, 즉 이른바 ‘영업류의 사업’을 영위하는 한 무제한적 납세의무를 지지만, 원칙적으로 공권력 행사작용에 해당하는 경우에는 과세에서 제외됨으로써 공법인의 이러한 무제한적 납세의무는 동시에 부분적 납세의무(partielle Steuerpflicht)라고 평가되고 있다.<sup>106)</sup>

105) 이상 규범사적 고찰에 대해서는 *Schmölder*, Materialien zur steuerlichen Behandlung öffentlicher Unternehmen, in: Ritschl, Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen, 1960, S. 70 f. 참조.

106) *Spönlein*, Körperschaftsteuerpflicht der öffentlich-rechtlichen Insti-

이러한 실정법규정의 해석에 대해서 먼저 법인세법 제4조에 관한 조세 행정의 기본통칙(Körperschaftsteuerrichtlinien, KStR)에 의하면 공법인의 수많은 행위들은 각각 그 자체로서 판단되어야 하는데,<sup>107)</sup> 우선적으로 과연 당해 행위가 공권력 행사에 해당하는지를 심사하고 이에 해당하는 한 법인세법 제4조 제5항에 의해 과세에서 제외되고(고권적 사업),<sup>108)</sup> 공권력 행사에 해당하지 않는 한, 제4조 제1항의 영업적 사업에 해당하는지를 그 개념표지에 따라 심사하게 된다.<sup>109)</sup> 이때 공권력 행사란 공법상 법인의 행위 중 당해 공법상 법인에 ‘고유하고’, 동시에 당해 공법상 법인에 ‘유보된’ 행위로 본다.<sup>110)</sup> 그리고 나아가 이러한 공법상 법인에 고유하고, 유보된 행위란 국가권력으로부터 도출되고 또 국가목적에 기여하는 ‘공법상의 과제의 수행’으로 파악한다.<sup>111)</sup>

학설의 다수입장 역시 전통적으로 특단의 논거제시 없이 이러한 의미에서 법인세법 제4조 소정의 ‘영업류의 사업’과 ‘고권적 사업’을 해석하고 있다.<sup>112)</sup>

tutionen, SteuerStud 1981, 106 f.

107) Abschn. 5 Abs. 3 Satz 1 KStR.

108) Abschn. 5 Abs. 13 Satz 1 KStR.

109) Abschn. 5 Abs. 2 KStR.

110) Abschn. 5 Abs. 13 Satz 2 KStR.

111) Abschn. 5. Abs. 13 Satz 3 KStR.

112) 이에 대해서는 *Paulick*, Der Hoheitsbetrieb im Steuerrecht, *StuW* 1952, Sp. 679 f.; *Hans H. Klein*, Die Besteuerung wirtschaftlicher Unternehmungen der öffentlichen Hand, *StuW* 1967, Sp. 658 f.; *Baurichter*, Die Umsatzsteuerpflicht der Körperschaften des öffentlichen Rechts, *BB* 1968, Beilage 3, 3 f.; *Schaaf*, Zur Körperschaftsteuerpflicht der Gemeinden, *KStZ* 1969, 65 f.; *ders.*, Hoheitsbetrieb und Körperschaftsteuer, *KStZ* 1970, 165 f.; *Tehler*, Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts in der Umsatzsteuer, *DVR* 1986, 162 f.; *Laule*, Die Körperschaftsteuerpflicht für Hoheitsbetrieb - wann dient ein Betrieb der Ausübung öffentlicher Gewalt?, *DStZ* 1988, 183 f.; *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs "Betrieb gewerblicher Art" für die Besteuerung der öffentlichen Hand, *DStR* 1992, 1751 f., 1790 f.; *Wagner*, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, in: *DStJG* 13 (1990), 59 f.; *ders.*, Der leise Abschied des "Betriebs gewerblicher Art" aus dem Umsatzsteuerrecht, *UR* 1993, 301 f.; *Althoefner*, Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts - zur Abgrenzung der wirtschaftlichen von der

그러나 이러한 독일 법인세법 제4조에 대한 학설의 다수입장과 조세행정의 견해는 독일의 연방재정법원의 전통적인 입장을 그대로 옮긴 것에 불과하다. 따라서 좀더 상세한 내용을 파악하기 위해서는 공법인 과세에 관한 연방재정법원의 판례의 입장을 정리하는 것이 더 중요한 작업이라 할 것이다.

#### 4. 財政法院의 判例

재정사건에 대한 전속적 재판관할권을 행사하는 독일의 연방재정법원(Bundesfinanzhof, BFH)은 과거의 제국재정법원(Reichsfinanzhof, RFH)의 전통을 이어, 공법인의 행위 중 납세의무가 배제되는 공권력 행사작용이란 - 위에서 조세행정의 해석과 관련하여 살펴본 바와 같이 - 국가권력으로부터 도출되고 국가목적에 기여하는 공법상의 과세의 수행행위로 보았다.<sup>113)</sup> 이를 바탕으로 공법인 과세에 관한 매우 ‘실용적’인 공식을 창출해냈는바, 공법상 법인의 행위는 이것이 당해 공법인에게 ‘고유하고 유보된’ 것인 경우에 한하여 공권력 행사작용으로 볼 수 있다는 것이다.<sup>114)</sup>

---

hoheitlichen Tätigkeit, in: Festschrift für Ludwig Schmidt, 1993, S. 677 f.; *Boetius*, Der Begriff “Ausübung öffentlicher Gewalt (Hoheitsbetrieb)” im Steuerrecht, DB 1996, Beilage 17, 4 f.; *Lange*, Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts - zur Abgrenzung von Betrieben gewerblicher Art und Hoheitsbetrieben, DStZ 2000, 200 f.; *Kessler/Fritz/Gastl*, Ertragsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, BB 2001, 961 f. 참조.

이러한 학설의 다수입장에 대한 새로운 비판적 견해로는 대표적으로 *Selmer/Schulze-Osterloh*, Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, DÖV 1978, 381 ff.; 拙著, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen des öffentlichen Rechts, Diss. Regensburg 2001, S. 146 ff. 참조.

113) 대표적으로 BFH, Urt. v. 21. 11. 1967, I 274/64, BStBl. II 1968, 218; v. 30. 6. 1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, 910 (912).

114) RFH, Urt. v. 9. 7. 1937, V D 1/37, RStBl. 1937, 1306; BFH, Urt. v. 18. 8. 1966, V 21/64, BStBl. III 1967, 100; v. 14. 4. 1983, V R 3/79, BStBl. 1983, 491; v. 30. 6. 1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; v. 14. 3. 1990, I R 156/87, BStBl. II 1990, 866.

그러나 이러한 공식을 철저히 적용한다 하더라도 과연 공법적 과제가 실제로 국가권력으로부터 도출되고 또 국가목적에 기여하는 지는 개별적인 한계사례들에 있어서 매우 불명확하고 의심스러울 때에는 판례는 신속히 법인세법 제4조의 입법의 기본취지였던 경쟁사상의 관점으로 되돌아 갔다. 즉, 개별적인 경우에 과연 당해 공법인의 행위에 대하여 사법적으로 활동하는 기업주체와의 경쟁관계가 존재할 수 있는가를 중요한 판단의 기준으로 삼았다.<sup>115)</sup> 왜냐하면 공공주체가 광범위한 범위에 있어서 사법주체도 행사할 수 있는 임무를 수행하고, 이로써 - 비록 의도적이지는 않다 하더라도 - 사경제주체와 경쟁관계에 서게 된다면, 그러한 행위는 더 이상 공공주체에게 고유하고 유보된 행위라고 할 수 없기 때문이다.<sup>116)</sup> 그러나 이와 같이 조세상의 경쟁평등(Wettbdwerbsgleichheit)의 실현에 정향한 판례의 해석론에 따르면이라도 공공주체의 납세의무를 근거지우기 위하여 당사자간의 경쟁상태가 '사실상' 존재할 것을 요하는 것은 아니다. 즉, 경쟁상태는 잠재적 경쟁의 정도에 그치는 것만으로도 족하다고 본다.<sup>117)</sup>

판례는 법인세법 제4조 제1항의 '제5항의 규정의 유보 하에'라는 문언에 충실하여 공법인의 납세의무 여부에 관하여는 이처럼 먼저 법인세법 제4조 제5항을 1차적으로 검토하고, 고권적 사업성을 인정할 수 없을 경우에 한하여 비로소 제4조 제1항의 '영업류의 사업(Betrieb gewerblicher Art)'에 해당할 가능성을 그 개별 징표에 따라 검토하는 방법론을 일관되게 적용하고 있다.

판례는 공법인 과세에 관한 법인세법 제4조의 해석을 부가가치세나 토지세, 영업세 등 다른 개별세법상의 공법인의 납세의무에 대하여도 적용하고 있는바, 제국재정법원은 물론 연방재정법원이 지금까지 마련하여

115) BFH, Urt. v. 30. 6. 1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; v. 14. 3. 1990, I R 156/87, BStBl. II 1990, 866.

116) BFH, Urt. v. 30. 6. 1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, 910.

117) BFH, Urt. v. 13. 4. 1961, V 120/59, BStBl. III 1961, 298; v. 18. 8. 1966, V 21/64, BStBl. III 1967, 100; v. 30. 6. 1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; v. 21. 9. 1989, V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; v. 14. 3. 1990, I R 156/87, BStBl. II 1990, 866.

적용하고 있는 일관된 중요한 판단기준은 다음과 같이 요약할 수 있다.

- 법인세법 제4조 제5항 제1문 소정의 ‘공권력 행사’란 공법인에 의한 공법적 임무의 수행으로서, 공권력의 행사의 주체인 공법인에게 ‘고유하고 유보된’ 사무를 말한다.<sup>118)</sup> 여기서 ‘유보된’이란 당해 공법적 과제가 공법인에게 배타적·전속적으로 유보되어 있을 것을 요하는 것은 아니고, ‘중요한 범위에 있어서’ 또는 ‘통상적으로’ 공법인에게 유보된 것이면 족하다.<sup>119)</sup> 그리고 구체적으로 공법인에게 고유하고 유보된 임무에는 통상적으로 법률, 법규명령 또는 관습법에 의해 부여되거나 전통적으로 공법인이 수행해오고 있는 사무영역이 이에 해당한다.
- 더 나아가 공법인의 행위를 공권력 행사로 인정함에 있어서 공법인의 급부를 제공받은 자가 이용강제 하에 놓여있는지 여부는 중요하지 않다.<sup>120)</sup>

---

118) RFH, Urt. v. 10. 9. 1926, V A 94/26, RFHE 19, 294; v. 9. 7. 1937, V D 1/37, RStBl. 1937, 1306; BFH, Urt. v. 9. 2. 1953, V 84/52 U, BStBl. III 1953, 86; v. 1. 4. 1965, V 131/62 U, BStBl. III 1965, 339 (340); v. 7. 12. 1965, I R 319/62 U, BStBl. III 1966, 150; v. 18. 8. 1966, V 21/64, BStBl. III 1967, 100; v. 21. 11. 1967, I 274/64, BStBl. II 1968, 218; v. 18. 2. 1970, I R 157/67, BStBl. II 1970, 519; v. 15. 3. 1972, I R 232/71, BStBl. II 1972, 500 (501); v. 14. 4. 1983, V R 3/79, BStBl. II 1983, 491; v. 28. 1. 1988, V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; v. 30. 6. 1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; v. 21. 9. 1989, V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; v. 30. 11. 1989, I R 79-80/86, BStBl. II 1990, 452; v. 14. 3. 1990, I R 156/87, BStBl. II 1990, 866; v. 27. 6. 1990, I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; v. 28. 11. 1991, V R 95/86, BStBl. II 1992, 569; v. 10. 12. 1992, V R 3/88, BStBl. II 1993, 380; v. 27. 10. 1993, I R 60/91, BStBl. II 1994, 573; v. 15. 12. 1993, X R 115/91, BStBl. II 1994, 314.

119) RFH, Urt. v. 11. 7. 1941, V 12/41, RStBl. 1941, 847; OFH, Urt. v. 10. 9. 1947, V 1/46 S, FR 1948, 36; BFH, Urt. v. 27. 7. 1951, II 89/51 U, BStBl. III 1951, 165; v. 1. 4. 1965, V 131/61 U, BStBl. III 1965, 339; v. 6. 7. 1967, V 76/64, BStBl. III 1967, 582; v. 25. 4. 1968, V 120/64, BStBl. II 1969, 94; v. 8. 7. 1971, V R 1/68, BFHE 103, 247; v. 15. 3. 1972, I R 232/71, BStBl. II 1972, 500.

120) BFH, Urt. v. 12. 12. 1951, I 95/51 S, BStBl. III 1952, 41; v. 22. 9. 1976, I R 102/74, BStBl. II 1976, 793.



- 법인세법 제4조 제5항에 따라 공권력 행사에 기여하는 고권적 사업을 인정함에 있어서는 외형적 형식이 문제되는 것은 아니다. 중요한 것은 오히려 당해 문제되는 공법인의 행위가 그 내용에 있어 고권적 과제의 수행으로서 평가될 수 있어야 한다는 점이다.<sup>121)</sup>
- 공법인이 사기업도 수행할 수 있는 급부를 제공하고, 이로써 - 비록 의도적이지는 않더라도 - 사실상 또는 잠재적으로 사경제주체와 경쟁관계에 서게 되는 경우에는 공권력 행사라 볼 수 없다.<sup>122)</sup> 따라서 공법인이 특정시설을 통해서 경제적 거래에 스스로 참여하고 사기업과 본질적으로 구분될 수 없는 활동을 하는 경우에는 법인세법 제4조 제5항 소정의 고권적 사업을 인정할 수 없다. 그러나 공법인이 수행하는 과제가 행정보조자(Verwaltungshelfer)의 사용과 같이 방법상 사인에 의해서도 수행될 수 있다고 하여 바로 고권적 사업성이 배제되는 것도 아니고,<sup>123)</sup> 대가로서 수수료나 분담금 등이 징수된다는 사실도 결정적인 것은 아니다.<sup>124)</sup>
- 법인세법이나 부가가치세법 등 세법상의 공권력 행사 개념은 일반행정법상의 그것보다 좁게 해석되고, 따라서 일반행정법적 의미에서의 모든 공권력 행사가 세법적 의미에서의 고권적 사업을 근거지울 수 있는 것은 아니다.<sup>125)</sup> 공법인의 행위가 공권력 행사에 해당하는지의 판단은 법적·경제적·사회적 관계의 변화에 상응하여야 한다.<sup>126)</sup>

121) BFH, Urt. v. 12. 12. 1951, I 95/51 S, BStBl. III 1952, 41; v. 21. 11. 1967, I 274/64, BStBl. II 1968, 218; v. 18. 2. 1970, I R 157/67, BStBl. II 1970, 519; v. 15. 3. 1972, I R 232/71, BStBl. II 1972, 500; v. 4. 2. 1976, I R 200/73, BStBl. II 1976, 355; v. 30. 6. 1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, 910.

122) BFH, Urt. v. 13. 4. 1961, V 120/59, BStBl. III 1961, 298; v. 18. 8. 1966, V 21/64, BStBl. III 1967, 100; v. 30. 6. 1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; v. 21. 9. 1989, V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; v. 14. 3. 1990, I R 156/87, BStBl. II 1990, 866.

123) BFH, Urt. v. 30. 1. 1951, II 135/50 S, BStBl. III 1951, 41.

124) BFH, Urt. v. 26. 3. 1977, V R 15/74, BStBl. II 1977, 813 (815).

125) BFH, Urt. v. 17. 4. 1969, V B 53/68, BStBl. II 1969, 415; v. 28. 1. 1988, V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; v. 14. 3. 1990, I R 156/87, BStBl. II 1990, 866.

126) BFH, Urt. v. 25. 4. 1968, V 120/64, BStBl. II 1969, 94.

의심스러운 경우에는 따라서 ‘당해 사안의 전체적 모습(Gesamtbild)’을 기준으로 하여야 한다.<sup>127)</sup>

#### 제 4 절 比較分析과 示唆點

지금까지 공법인의 과세에 관한 주요국의 입법례를 살펴보았다. 먼저 일본의 경우 법인세법상 내국법인을 보통법인, 법인격 없는 사단, 공공법인, 공익법인 및 협동조합으로 분류하는데, 이 중 지방공공단체, 일본방 송협회, 국민금융공고, 주택금융공고, 일본육영회, 일본주택공단, 일본도 로공단 등의 公共法人과 일본적십자회, 재단법인, 사단법인, 상공회의소, 사회복지법인, 종교법인, 학교법인, 노동조합, 주택조합 등 公益法人을 인적비과세 대상으로서 법인세 과세에서 일반적으로 제외하고 있다. 우리나라 법인세법은 공공법인이나 공익법인 등 공법인에 대하여 법인세법에서 일반적으로 규정하지 아니하고 조세특례제한법 등에서 개별적으로 조세특례를 인정할 수 있도록 하는 점에 반하여, 일본은 공공법인·공익 법인 등 공법인에 대하여 법인세법에서 일반적으로 비과세임을 규정하고 있는 점에서 우리 나라와 큰 차이점을 보이고 있다. 한편, 소비세에 있어서는 우리 나라와 동일하게 소비세의 납세의무자인 사업자 징표와 관련하여 국가·지방자치단체 등도 소비세납세의무에서 면제되지 아니함을 규정하고 있다. 이는 아마도 우리 나라에서 주장되는 바와 같이 소비세는 간접세인 성격상 최종적 조세부담이 소비자에게 전가되기 때문에 국가 또는 지방자치단체를 납세의무자에서 배제되지 않는 것으로 규정하더라도 무방하다는 형식논리에 근거하는 것으로 추정할 수 있을 것이다. 소비세법에서의 경우를 제외한다면 일본 법인세법의 해석상 공법인은 국가·지방자치단체 자체이든, 국가·지방자치단체로부터 파생되어 만들어진 법인이든, 공법인은 대체로 인적비과세에 해당하여 납세의무에서 제외되어짐을 볼 수 있다.

이러한 공법인에 대한 광범위한 비과세특례의 이론적 배경에 대한 단서는 미국의 판례법에서 찾아 볼 수 있었다. 즉, 미국의 경우 헌법상 연

127) BFH, Urt. v. 27. 7. 1951 U, BStBl. III 1951, 165.

방정부에 의해 과세될 수 없는 소득항목, 연방내국세입법과 일치되는 의회법 규정 하에서 면세 가능한 소득항목, 이중과세를 방지하기 위해 고안된 국제조세조약 하에서 과세할 수 없는 항목 등을 규정하는 경우를 제외하면, 연방과 주 및 각 지방에서의 과세근거규정에서 국가·지방자치단체 및 국가·지방자치단체로부터 과생된 공법인의 납세의무에 대하여 규정하는 바는 찾을 수 없다. 그러나 이미 1800년대부터 내려오는 판례법의 전통에 따르면 연방과 주 및 지방정부간의 과세의 가능성은 소위 ‘정부간 과세면제의 원칙(Doctrin of intergovernmental tax immunity)’에 의해 이미 헌법적 차원에서 차단되어 있음을 볼 수 있었다. 개별 사례에서 연방대법원은 조세의 부과·징수는 오로지 공익(public purpose)을 위한 것이며, 국가 등 공법인(public corporation)은 이러한 공익을 실현하는 주체가 된다는 점에서 연방소득세 및 주와 카운티 또는 시정부의 모든 과세로부터 제외된다고 판시하고 있는 것이다. 이러한 판례의 태도에는 기본적으로 國家主權免責思想이 자리하고 있는 것으로 이해할 수 있다.

그러나 국가우월주의에 입각한 주권면책사상 및 국가과세면제의 원칙은 독일의 경우 - 조세입법에 관한 - 이미 1920년대부터 극복하였다고 평가할 수 있다. 이미 살펴본 바와 같이 1925년의 제국·주·지방자치단체(조합)간 상호과세에 관한 법률(Gegenseitigkeitsbesteuerungsgesetz)은 그 효시를 이루었다. 독일도 그 이전에는 국가 등 공공주체를 일반적으로 과세에서 제외하여 왔었다. 그러나 여기에 변화를 가능케 했던 것은 국가의 기능이 20세기에 들어와 과거 자유주의적 시민국가에서와는 달리 공공의 안녕과 질서의 유지에만 국한하지 아니하고, 이제는 국가 등이 스스로 경제활동을 적극적으로 시행하기 시작한 것이다. 19세기까지만 해도 경제활동분야는 사경제부문에 전적으로 맡겨져 있었고 국가 등은 후견적 지위에서 공공의 안녕과 질서의 유지만을 목적으로 하였다. 그러나 제1차 세계대전 이후로는 국가 등이 시민의 생존을 위하여 반드시 필요한 급부작용을 적극적으로 실시하기에 이른 것이다. 이러한 생존배려적 급부행정은 공익에 지향하는 본질적 특성으로 인해 사경제부문에만 맡길 수는 없는 성질의 것이기 때문이다. 이는 곧 공경제라

는 새로운 분야의 탄생을 의미하였고, 국가의 활동분야 중에는 사경제주체에 의한 수행이 원천적으로 배제되지 아니하는 영역이 있음이 분명히 드러나게 되었다. 이러한 상황에서는 국가 등의 공기업적 경제활동과 사기업활동 사이에 경쟁관계가 성립할 수 있게 되었고, 국가부문에 대한 원천적 비과세는 경쟁관계에 있는 사기업부문에 대한 경쟁상의 불이익으로 작용하였다. 이를 주장하는 사기업부문의 반발은 1920년대부터 독일의 조세입법에 반영되어 국가 등 공공주체라도 경제활동을 영위하는 한, 즉 이른바 ‘영업류의 사업(Betrieb gewerblicher Art)’을 수행하는 한 사경제주체와 마찬가지로 무제한적 납세의무를 지도록 하고 있는 것이다. 공법인 과세의 근거는 이처럼 바로 경쟁평등(Wettbewerbsgleichheit)에서 찾을 수 있다. 그러나 이때의 납세의무는 부분적 납세의무임을 특징으로 한다. 즉, 국가 등 공법인의 당해 활동이 고권주체로서의 본래적 기능에 해당하는 공권력 행사에 해당하는 경우에는 이른바 ‘고권적 사업(Hoheitsbetrieb)’으로서 과세에서 제외되는 것이다. 이는 그 구조에 있어서 마치 공익목적을 추구하는 비영리법인이 그 수익사업에 한하여 영리법인과 마찬가지로 납세의무를 지고 본래의 고유목적사업(Zweckbetrieb)에 대해서 과세에서 면제되는 것과 비교할 수 있다. 즉 고권적 사업은 공익실현의 주체로서의 공공주체에게 주어진 조세혜택(Steuervergünstigung)이라 할 수 있다. 결국 독일법제에 있어서 공법인을 과세할 것인가 아니면 고권적 사업으로서 과세에서 제외할 것인가는 공공주체 본연의 임무인 공익실현과 사경제주체의 경쟁상의 이익을 보호할 것인가의 비교형량의 문제로 집약된다. 그러나 공법인 과세에 관한 이러한 경쟁평등의 고려도 일정한 한계를 생각할 수 있다. 즉 조세법상의 경쟁사고는 본질적으로 당사자들간에 (사실적 또는 잠재적) 경쟁관계가 존재한다는 것을 전제로 한다는 점이다. 그 자체 경제적 활동이 지만 경쟁관계를 상정할 수 없는 경우, 즉 예컨대 우리나라의 철도사업과 같이 공공독점이 존재하는 경우에는 조세법상의 경쟁사고는 작용할 수 없고, 그 결과 당해 사업은 고권주체의 공권력 행사영역으로서 고권적 사업으로 성격지워야 할 것이다. 현실적으로 고권주체가 수행하는 국민 전체를 위한 생존배려(Daseinsvorsorge)적 사업 중에는 이른바 이

용강제(Anschluss- und Benutzungszwang)규정이 결부되어 있어 이를 이용하는 시민이 다른 선택을 할 가능성이 원천적으로 배제됨으로써 공공독점이 존재하게 되는 경우를 쉽게 찾아볼 수 있다.

이상 일본, 미국 및 독일의 공법인 과세 관련 조세법제를 비교·검토한 결과, 공법인 과세에 관한 한 우리 법제가 좋은 시사점을 얻을 수 있는 입법례는 독일의 예에서 찾아볼 수 있었다. 국가·지방자치단체 등 공법인이 과세에서 제외되었던 것은 국가주권면책사상에 기인한 바 크지만 현대의 국가의 기능과 목적을 감안하면 이러한 전근대적인 사고는 오늘날과 같은 변화된 국가기능과 국가목적과는 어울리지 않음을 지적하여야 할 것이다. 즉, 공법인 중 국가·지방자치단체는 그 자체로서 언제나 과세에서 제외된다는 사고방식은 이제는 더 이상 맹목적으로 유지하기가 힘들어진 것이다. 현대의 국가 등의 활동영역 중에는 과거와 같이 전속적·배타적 영역으로만 남아있는 예를 찾기가 점점 힘들어져 가고 있다. 최근 불고 있는 국가과세의 민영화 추세와 이에 따른 공경제와 사경제간의 새로운 역할분담의 논의는 이를 잘 반영하여 주고 있다. 이제는 국가만의 고유영역은 점점 줄어가고 사경제주체의 참여가 배제되지 않는 영역들이 국가활동 중에는 늘어나고 있는 추세에 있는 것이다. 우리 나라 뿐 아니라 세계적으로 불고 있는 민영화(Privatisierung)와 규제완화(Deregulierung)의 바람은 공공독점의 폐지경향과 더불어 생존배려적 공공과제의 수행에 있어서 국가 등 공공주체와 사경제주체와의 관계를 여하히 새롭게 정립할 것이며, 그럼에도 불구하고 여전히 국가 등 공공주체에게 유보되어야 하는 영역에는 어떤 것이 여전히 남아 있는지에 대해서 관심이 집중되고 있다. 이러한 환경변화는 과연 국가·지방자치단체를 무조건 과세에서 제외하는 것이 계속 타당할 것인가에 대한 문제를 제기한다 할 것이다.

특히 독일의 입법례에서 얻을 수 있는 중요한 시사점은 독일의 법제에서는 국가·지방자치단체 그 자체는 물론 이로부터 파생되어 생겨난 그 밖의 공법인의 과세문제도 동일한 기준, 즉 독일 법인세법 제4조 제1항과 제5항의 ‘영업류의 사업’과 ‘고권적 사업’의 구분에 따라 통일적으로 정해진다는 점이다. 현행 우리 나라의 경우는 그렇지 아니하다. 법인세법

이나 기타 지방세법의 규정에 의하면 국가·지방자치단체는 무조건 과세에서 제외되는 반면, 국가·지방자치단체로부터 생겨나는 기타의 공단·공사 등의 공법인에 대해서는 특별히 언급이 없어 원칙적으로 납세의무를 지는 내국법인으로 간주되고, 다만 개별세법이나 조세특례제한법 등에서 조세특례를 정하고 있는 경우에는 그에 따라 특례규정의 적용을 받을 수 있을 따름이다. 그러나 공단·공사 등의 공법인이 납세의무를 지는 경우에 대해서는 조세법률주의의 원칙상 실정법에 이들의 조세주체성에 관한 입법자의 결정이 명시적으로 있어야 한다. 물론 법인세법의 경우 '내국법인'이라는 표현 속에는 사법상의 법인은 물론 공법상의 법인이 모두 포함되는 것이고, 법인세법 제2조 제3항에서 국가·지방자치단체만을 과세에서 제외한 것은 그 밖의 공법인은 과세되는 것이 원칙임을 전제한 것이라고 해석할 수도 있을 것이다. 그러나 조세법률주의의 내용을 이루는 課稅要件法定主義와 課稅要件明確主義는 납세의무는 반드시 입법자가 이에 대하여 명확하게 규정할 것을 요하며, 특히 조세특례는 조세주체성에 대한 예외로서 납세의무에 관한 입법자의 명시적 결정을 전제로 특별한 경우에 원칙에 대한 예외로서 납세의무를 면제시키거나 감경시킬 수 있을 따름이다.

그리고 현행 부가가치세법이 법인세법 제2조 제3항과는 달리 부가가치세의 납세의무자인 사업자 개념에 국가·지방자치단체를 포함시키고 있는 것이 간접세의 특성상 당연한 것이라는 해석은 타당할 수 없다고 본다. 부가가치세의 조세주체성(Steuersubjektivität)에 관한 사항과 실질적 부가가치세 조세부담의 소비자에 대한 전가는 그 존재의 평면을 달리하는 것이기 때문이다. 실질적 조세부담의 전가와 부가가치세의 조세주체성의 문제는 직접 연결지워서 생각할 수 있는 성격의 것이 아니다. 왜냐하면 부가가치세의 실질적 조세부담의 소비자에 대한 전가는 부가가치세법상의 매입세액공제에 관한 규정의 반사적 효과에 불과하기 때문이다. 즉 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에는 부가가치세법 제13조의 규정에 의한 과세표준에 일정 세율을 적용하여 계산한 부가가치세를 그 공급을 받는 자로부터 징수하여야 하며(부가가치세법 제15조), 사업자가 납부하여야 할 부가가치세액은 자기가 공급한 재화 또는 용역에

대한 세액에서 매입세액을 공제한 금액으로 계산하게 된다(부가가치세법 제17조 제1항). 부가가치세의 조세주체성의 문제와 매입세액공제의 효과는 이를 혼동하여서는 아니 된다. 부가가치세법 제2조 제2항에서 사업자 개념에 국가·지방자치단체가 포함됨을 규정한 것은 오히려 조세와 관련한 경쟁지향적 관점을 입법자가 법인세법에 있어서 보다도 먼저 도입하여 규정한 결과라고 해석하여야 할 것이다. 이러한 해석의 타당한 근거는 부가가치세는 소비세로서의 특성상 법인세보다도 특히 재화나 용역을 공급하는 사업자의 매출비용에 직접적으로 영향을 미치기 때문에 경제주체간의 경쟁에 일시에 막대한 영향을 주는 효과를 갖기 때문에 경제활동을 하는 국가 등도 원칙적으로 사업자개념에 포함시켜 조세입법의 근본사상인 경쟁관념에 의한 통제를 받도록 제도화한 결과라고 해석하는 것이 타당할 것이다. 경쟁관념이 우리 조세입법의 근본사상이라는 단서는 법인세법상 비영리법인을 그 수익사업에 대하여 영리법인과 마찬가지로 과세하도록 하는 데에서도 쉽게 찾아볼 수 있다.<sup>128)</sup> 이렇게 해석하는 한 법인세법 제2조 제3항에서의 규정과 부가가치세법 제2조 제2항에서의 규정을 조세입법의 근본취지인 경쟁사상에 따라 통일적으로 구성할 필요성도 제기된다 할 것이다.

이상의 논의를 정리하면 공법인 과세 제도에 관한 가장 선진적인(!) 법제를 운영하고 있는 독일의 법제에서 시사받을 수 있는 바와 같이, 오늘날의 변화된 국가의 기능 및 목적과 관련하여 볼 때, 현행 우리나라 조세법제에 있어서 공법인 과세의 문제는 공법인 중 국가·지방자치단체와 이로부터 파생된 공법인(공단, 공사 등)의 조세주체성을 통일적으로 규율해야 할 필요성과, 법인세법 및 부가가치세법에서의 상이한 입법태도를 통일적으로 조정하여야 할 필요성을 당면하고 있음을 확인할 수 있었다. 국가·지방자치단체 자체를 원칙적으로 과세에서 제외하는 것이 오늘날의 행정환경에서는 그 정당성을 찾기 힘들고, 국가·지방자치단체 이외의 공법인에 관한 명시적인 납세의무규정을 두는 것이 필요하다면, 독일과 같이 공법인의 납세의무에 관한 사항을 통일적으로 적용·운영할

128) 임승순, 租稅法, 2001, 529면.

수 있는 법제적 정비를 검토하는 것이 타당할 것이라는 시사점을 도출할 수 있는 것이다.

다만 이 때 마지막으로 이론적으로 확인을 요하는 점은 과연 국가 등이 납세의무를 진다는 것이 현행 헌법상 문제되는 점은 없는지, 특히 지방자치단체는 지방자치권을 헌법상 제도적으로 보장받고 있는데, 지방자치단체가 납세의무를 부담하는 것이 이러한 지방자치권의 제도적 보장과 저촉되는 면은 없는지에 대해 확인해야 할 필요성이 제기된다. 본 연구의 마지막 결론에 이르기 전에 이하에서는 이점에 대해서 간단히 검토하여 보기로 한다.



## 제 4 장 國家·地方自治團體 등 課稅의 正當性 問題

주권면책사상이 현대의 변화된 국가의 기능과 목적에 비추어 타당하지 않다 하더라도, 실정 헌법상 국가·지방자치단체 등 공법인의 납세의무를 근거지우는 것이 허용될 수 없다면 공법인 과세에 관한 지금까지의 논의는 그 설 땅을 상실하게 될 것이다. 이 점에서 먼저 공법인 과세의 헌법적 허용성의 문제가 제기된다. 또한 설사 헌법적으로 허용된다 하더라도 국가·지방자치단체 등을 과세할 필요성과 합목적성이 뒷받침되지 못한다면 헌법상 허용된 공법인 과세의 가능성은 구체적으로 사용될 수 없을 것이다. 이하에서는 이점에 대하여 확인해 보기로 한다.

## 제 1 절 公法人 課稅의 憲法的 許容性的 問題

## I. 公權力主體의 相互課稅의 問題

(1) 헌법은 국가에 대하여 시원적 권력을 부여하고 있다. 이러한 시원적 국가권력에 근거하여 지방자치단체는 이른바 파생된 고권적 권력을 제도적으로 보장받고 있다.<sup>129)</sup> 이러한 고권적 권한의 원칙적인 근본적 구성요소가 되는 것은 바로 강제적으로 조세를 부과·징수할 수 있는 권한이다.<sup>130)</sup> 즉, 국가·지방자치단체는 그 고유한 임무인 행정과제의 수행을 위해 필요한 재정수요를 충족하고 헌법에 의해 부여된 고권적 기능을 수행하기 위하여 조세를 부과·징수할 수 있다. 공권력주체의 이러한 재정고권은 공권력주체의 헌법적 독자성에서 기인한다. 그런데 고권주체인 국가·지방자치단체가 스스로 납세의무를 지게 된다면 이러한 헌법상 부여된 독자성에 반하는 것이 아닌가 하는 의문이 제기될 수 있다.

일찍이 공법인의 과세문제에 대해 입법적 해결을 도모한 독일에 있어서도 초기에 이러한 의문이 제기되지 않았던 것은 아니다. 제1차 세계대전 이전에는 입법에 있어서 제국보다는 각 주가 중요한 의미를 가졌다.

129) 류지태, 行政法新論, 2001, 636면 이하 참조.

130) Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., §4 Rn. 60.

조세입법은 거의 각 주의 손에 있었다 해도 과언이 아닐 것이다. 당시에는 각 주와 지방자치단체를 인적 조세에 연계시키는 것이 ‘의미 없는 自己課稅(unsinnige Selbstbesteuerung)’로 여겨졌기 때문에, 공법인 과세의 (헌)법적 허용성의 문제는, 과연 각 주와 지방자치단체가 연방을 과세할 수 있겠는가의 문제에 국한하여 논의되었고, 무엇보다도 연방이 경제적 활동을 통해 얻은 소득이 납세의무를 부담할 수 있는지가 문제되었다. 이에 대한 입장들은 통일적이 못했지만, 고등행정법원의 판결들의 다수는 제국을 과세하는 것은 제국의 주권과 부합하지 않기 때문에 헌법적인 이유에서 허용되지 않는다고 보았다. 그러던 중 1922년에는 공공 시설의 사용이나 특정 행정작용에 대하여 사용료·수수료를 거둘 수 있도록 하여 불명확했던 법적 상태를 입법적으로 어느 정도 해소한 바도 있었으나, 조세에 대하여는 맥주세 등을 제외하고는 과세에서 완전히 배제되었다. 그러다가 제1차 세계대전 이후에는 전체주의국가를 지향한 바이마르헌법 하에서는 모든 중요한 직접국세를 제국법률로써 규율하려 하였고, 특히 이제는 헌법상 국가의 주권이 과세에 있어서 걸림돌이 되는 것은 아니라는 관념이 지배하게 되었다.<sup>131)</sup> 이에 따라 이미 위에서 살펴본 바와 같이 1925년의 제국·주·지방자치단체의 상호과세권에 관한 법률은 공법인 상호간의 일반적인 조세채권과 조세납부의무를 규정하였던 것이다. 제국과 각 주 및 지방자치단체는 관련 과세요건을 충족한 이상 납세의무를 부담하여야 했고, 그럼에도 불구하고 여전히 과세에서 제외된 것은 공법인의 공권력 행사작용 뿐이었다. 현행 독일 기본법(GG) 하에서도 공법인간의 상호과세는 연방이나 주가 고권적 과세를 수행함에 있어서 공법형식을 취하는 경우에는 헌법이 부여한 국가의 고권적 권한의 침해를 초래한다는 일부견해도 있지만,<sup>132)</sup> 다수의 견해는 공법인을 다른 고권주체에 의한 과세로부터 특별히 보호할 것을 부정하고 있다. 공공주체의 고권적 기능에 대한 상호과세가 일반적으로 헌법상 금지된다면, 동시에 공법인의 영업류의 사업에 대한 요건의 헌법합치적 해석의

131) *Louis*, Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen und Einrichtungen der Daseinsvorsorge, Diss. Göttingen 1981, S. 24 ff.

132) *Kugel*, Die Besteuerung öffentlicher Betriebe, S. 91.

요청 또한 존재하는 것이다. 이에 따라 독일에 있어서는 공권력 행사작용이 아닌 경제활동결과에 대하여 국가·지방자치단체를 과세되도록 하는 것은 헌법적으로 허용되는 것으로 받아들여지고 있다. 특히 이러한 헌법적 허용성의 근거는 국가 등이 과세된다고 하여 헌법이 부여한 조세수익고권(Ertragshoheit) 자체가 박탈되는 것은 아니라는 점에 있다. 즉, 국가 등에의 과세의 효과는 헌법이 부여한 재정적 자기책임성과 자기결정권이 고권주체간의 상호작용에 의하여 '합헌적으로' 제한·축소될 뿐인 것이다.<sup>133)</sup>

(2) 이상의 논의는 특히 지방자치영역과 관련하여서도 지방자치단체의 과세문제가 헌법상 주어진 지방자치권의 제도적 보장과 갈등을 일으키는 않는지 검토할 필요성을 제기한다. 지방자치단체 또는 지방자치단체 조합의 과세문제는 헌법적으로 국가와는 다른 측면에 놓여있다. 지방자치단체는 헌법적으로 국가와 동일한 헌법상의 독자성을 갖는 것은 아니기 때문이다. 지방자치단체는 국가보다 하위의 고권주체로서 국가권력으로부터 파생된 자치고권을 갖는다. 우리 나라에서도 지방자치는 헌법 제 117조 제1항의 규정에 의해 헌법차원에서 제도적으로 보장되는 것으로 해석된다.<sup>134)</sup> 즉, 지방자치단체는 지역공동체에서의 모든 사무를 자기책임 하에 규율할 권리를 갖는다. 만약 지방자치단체에 대한 과세가 이러한 영역을 침범하는 것이라면, 이는 곧 헌법위반의 문제가 제기될 것이다.

지방자치단체에게 헌법상 제도적으로 확보된 핵심영역에는 최소한의 존속보장으로서 원칙적으로 당해 지역공동체의 모든 사무를 포괄하는 과제영역이 이에 해당한다.<sup>135)</sup> 여기에는 크게 인사고권, 지역고권, 조직고권, 계획고권 및 무엇보다도 재정고권<sup>136)</sup>이 속한다.<sup>137)</sup> 재정고권은 지방자치단체에게 재정제도를 법률규정의 테두리 내에서 자기책임하에 규

133) *Landwehr, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht*, 2000, S. 92.

134) 류지태, *行政法新論*, 2001, 640면; 김성수, *個別行政法*, 2001, 332면.

135) BVerfGE 23, 353; 79, 127.

136) BVerfGE 23, 353, 365 f.

137) 류지태, *行政法新論*, 2001, 638면; 김성수, *個別行政法*, 2001, 333면.

을할 권리를 부여한다. 이는 곧 국가는 지방자치단체에게 적정한 범위 내에서 전체 조세수입으로부터 재정수단을 양여해주어야 하고 또는 독자적인 조세징수권한을 부여하여 그 수익고권이 확보될 수 있도록 조성하여야 할 의무가 있음을 의미한다.<sup>138)</sup> 중요한 것은 결과에 있어서 법률상 보장된 충분하고 합목적적인 재정보험이 보장되어 있어야 한다는 점이다. 이러한 재정고권의 취지는 국세와 지방세가 분리되어 규율되는 (Trennsystem) 현행 우리 나라 조세법제에 있어서 지방세징수권과 지방재정조정제도에 의해 반영되고 있다. 즉, 지방세법에 따라 지방자치단체 스스로가 지방세부과징수권을 가짐을 물론, 국세의 일부분이 지방자치단체에게 이전됨으로써(지방교부세, 지방양여금) 지방세나 기타 세의 수입만으로는 자주적인 재정운동을 꾸려나갈 수 없는 지방자치단체와 국가간의 재정적 불균형을 어느 정도 조정하고 있는 것이다. 지방양여금은 국세와지방세의조정등에관한법률에 의하여 주세의 전액, 전화세<sup>139)</sup>의 전액, 교통세의 1000분의 142로 조성되며(국세와지방세의조정등에관한법률 제5조 제1항), 지방교부세는 지방교부세법에 따라 지방양여금을 제외한 당해연도 내국세총액의 15%에 해당하는 금액으로 조성된다(지방교부세법 제4조 제1항). 지방자치단체에 대한 과세가 지방자치권을 보장하는 헌법 제117조 제1항을 침해하는 것은 이와 같은 지방자치단체의 수익고권이 박탈되는 경우일 것이다. 그러나 이에 대한 판단은 위에서 살펴본 국가에 대한 경우와 다를 것이 없다. 즉 지방자치단체에 대한 과세 자체만으로 헌법 제117조 제1항이 지방자치권의 한 내용으로써 지방세수익과 내국세의 이전에 의해 보장하는 지방자치단체의 수익고권이 그 자체 박탈되는 것은 아니고 다만 합헌적인 테두리 내에서 제한적으로 축소될 뿐인 것이다.<sup>140)</sup>

(3) 결국 주권면책사상이 오늘날의 변화된 국가의 기능과 목적과 관련하여 타당성을 유지하기 힘들고, 헌법 자체도 국가(지방자치단체에 대한

138) Klein, in: Schmidt-Bleibtreu/Klein, Art. 28 GG, Rn. 11.

139) 전화세는 2001년 9월 1일자로 폐지되었다.

140) Landwehr, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 94.

과세문제에 대하여는 중립적 입장을 견지함으로써, 공권력주체로서의 본래적 기능에 해당하는 행위가 아닌 이상, 국가·지방자치단체의 경제활동에 대한 과세문제는 헌법적으로도 문제를 야기하는 것은 아니라 결론지을 수 있다. 그러나 이러한 허용성의 문제는 필요성과 합목적성의 문제와는 구분하여야 한다. 공법인의 과세가 헌법적으로 허용된다 하더라도 이것이 바로 공법인, 특히 국가·지방자치단체의 과세를 현실적으로 실현할 만큼 필요하고 합목적적이라는 결론까지 의미하는 것은 아니기 때문이다. 이에 대한 판단은 별도의 검토를 요한다. 고권주체의 조세주체성(Steuersubjektivität)을 확대할 수궁이 갈만한 이유가 존재할 때에만 법적으로 허용되고 가능성을 현실적으로 사용하는 것이 의미를 가질 것이기 때문이다.

## II. 公權力主體의 自己課稅의 問題 - 이른바 自己代理 또는 混同의 問題

(1) 공법인 과세의 헌법적 허용성의 문제와는 다른 측면에서 이번에는 공법인의 과세에 있어서 공권력주체가 스스로를 과세하는 것이 과연 이론적으로 뒷받침될 수 있는지를 검토할 필요성이 제기된다. 이는 이른바 ‘法秩序의 統一性(Einheit der Rechtsordnung)’의 관점에서 제기되는 문제로서, 민법상의 자기대리행위금지의 원칙과 혼동의 법리에 의할 때 과연 과세권자가 스스로 납세의무를 진다는 것이 논리적으로 부합할 수 있겠는가의 의구심에서 출발하는 논거이다. 즉 조세법률관계에 있어서 과세권자인 국가·지방자치단체는 조세채권자에 해당하고, 납세의무자인 국민은 조세채무자의 지위에 서게 되는 것이 통상적인 것일 텐데, 조세채권자인 국가·지방자치단체가 스스로 납세의무를 부담하게 되어 조세채무자의 지위도 가지게 된다면 이에 관한 민법상의 원리인 자기대리금지의 원칙과 혼동의 법리에 저촉되는 것이 아닌가의 문제가 제기되는 것이다.

(2) 먼저 우리 민법 제124조 제1문은 “대리인은 본인의 허락이 없으면 본인을 위하여 자기와 법률행위를 하거나 동일한 법률행위에 관하여

당사자쌍방을 대리하지 못한다”고 하여 이른바 自己契約 또는 自己代理(In-Sich-Geschäft)의 금지를 규정하고 있다. 이는 동일한 사람이 자기대리로써 법률관계의 양쪽지위에 관여하는 것을 금지하는 것으로서 이익충돌의 위험과 그로부터 야기될 수 있는 관계인의 이익침해를 방지하기 위한 목적에서 규정되는 것이다.<sup>141)</sup> 이로부터 바로 알 수 있듯이 민법 제124조 제1문의 자기계약 또는 자기대리의 금지법리를 그대로 공공주체의 자기과세의 금지에로 전용할 수 없는 것은, 양 경우에 비교할만한 공통된 기본상황을 찾을 수 없기 때문이다. 즉 민법 제124조에 기초되어 있는 보호관념을 공공주체의 자기과세의 금지로 유추적용할 수 없는 한계가 있기 때문이다. 조세채권채무관계는 사법상의 채권채무관계와 같이 당사자들간의 의사의 합치에 의해 성립되는 법률관계가 아니다. 조세채권채무관계는 법률에 의해 성립되는 법률관계로서 사법상의 법률관계에 있어서의 의사부분이 법률에 의해 대체되는 특성을 갖는다.<sup>142)</sup> 따라서 조세채권채무관계에 있어서는 원천적으로 자기계약(자기대리)법리의 기본 전제가 되는 이익의 상충이란 찾아볼 수 없다. 이점은 또한 국가는 자기 스스로에 대한 구속력을 궁극적으로 제거하여야 한다는 점에서도 역시 그러하다. 그러한 한에서 민법 제124조에 따를 때, 조세법률관계상의 구속력 실현이라는 점에서 자기계약의 금지란 존재하지 않음을 알 수 있다.

(3) 다음으로 공공주체의 자기과세의 문제에 대해서는 또한 민법상 混同의 법리에 비추어 고찰해야 할 필요성도 제기된다. 민법 제507조는 “채권과 채무가 동일한 주체에 귀속한 때에는 채권은 소멸한다”고 규정하고 있는바, 조세채권채무관계에 있어서 통상적으로 과세권자, 즉 조세채권자인 국가 또는 지방자치단체가 스스로 납세의무를 부담하여 조세채무자가 되면 이러한 혼동의 법리(협의의 혼동<sup>143)</sup>)가 적용되어 조세채권은

141) *Heinrichs*, in: Palandt, §181 BGB Rn. 1 ff.; *Larenz/Wolf*, AT, § 46 VI Rn. 121 f.

142) *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., §7 Rz. 3; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, S. 93 f.

143) *Heinrichs*, in: Palandt, Überblick vor §362 Rn. 4; *Medicus*, Bürgerliches Recht, Rn. 554a.

소멸하는 것이 아닌가라는 의문이 제기되기 때문이다. 이에 대해서는 국세기본법은 물론 개별 세법 어디에도 명문의 규정을 찾아볼 수 없다.

혼동의 관념은 법사학적으로 로마법에까지 소급해 올라간다. 로마법의 전통에 따르면 *Ea, quee initio recte constiterunt, resolvuntur, cum in eum casum reciderunt, a quo non potuissent consistere (incipere)*의 원칙이 적용된다. 번역하면 법률관계는 이것이 근거 지워지지 않았었을 상태에 처하게 되면 소멸한다는 원칙이다. 이로부터 알 수 있는 것은 혼동의 사고는 기본적으로 최소한 둘 이상의 사람에게 나뉘어져 있던 법적 지위가 일정한 기회에 한 사람에게 합일된다는 관념을 특징으로 한다. 그러한 경우에만 일정한 법적 효과를 부여하는 것이 바로 혼동의 법리이다. 따라서 혼동의 법리는 법적 지위의 변동이 전혀 없는 경우, 즉 최소한 둘 이상의 사람들에게 나뉘어 있었던 법적 지위가 한 사람에게 귀일한다는 점을 인정할 수 없으면 처음부터 아예 적용할 수 없게 된다. 공공주체의 자기과세의 경우가 바로 이러한 상황이다. 즉 법인세법의 경우만 하더라도 법률은 이 경우 처음부터 최소의 공통분모로서의 1인관계를 근거지울 뿐이다. 즉 둘 이상의 존재에 나뉘어 있던 법적 지위가 일정한 상황을 계기로 동일인에게 귀속하게 되는 경우가 아니라 아예 처음부터 공공주체인 국가 또는 지방자치단체만이 존재하는 관계인 것이다. 게다가 현대에는 혼동의 법적 효과 역시 더 이상 강제적이지는 않다는 점이 인정되고 있다. 즉 채권채무관계가 혼동으로 인하여 소멸하는 것은 당해 채권채무관계가 의미를 상실한 경우에만 그렇다는 점이 인정되고 있는 것이다.<sup>144)</sup> 이러한 가치모델을 세법에 옮겨온다면 조세채권채무관계가 공공주체의 자기과세와 관련하여 소멸하는 것은 자기과세가 아무런 의미를 갖지 못할 때라는 점을 쉽게 짐작할 수 있다. 그러나 곧 이어 아래에서 살펴보게 되는 바와 같이 공공주체 등 공법인에 대한 과세가 현실적으로 아무런 의미가 없는 것은 아니다. 이상 본 바와 같이 공법인 등의 자기과세의 문제와 혼동의 법리는 상호 관련성을 가질 수 있는 기본적 전제가 마련되지 못할 뿐 아니라 자기과세 자체가

144) *Larenz, Schuldrecht AT, §19, S. 270.*

아무런 의미를 갖지 못하는 것도 아니라는 점에서 공법인 등의 자기과세가 혼동의 법리에 따라 허용되지 못한다는 가설은 타당할 수 없음을 보았다. 즉 혼동의 법리가 공법인 등의 자기과세의 허용성 여부에 대한 판단의 기준으로 될 수는 없는 것이다. 중요한 것은 공법인 등의 자기과세가 어떠한 현실적 의미가 있고 그 필요성과 합목적성이 어디에서 찾아질 수 있겠는가에 관한 고찰이라 할 것이다.

## 제 2 절 公法人 課稅의 必要性과 合目的性的의 問題

### I. 問題提起

공법인의 과세의 필요성 여부가 의문스러워보일 수 있는 이유는 국가 영역은 물론 지방자치단체의 영역에 있어서도 공법인 등의 과세는 이중의 손실을 초래할 수 있는 위험을 내포하기 때문이다. 즉 한편으로 재정조정(Finanzausgleich) 및 이로부터의 조세수익의 분배와 관련하여 국가나 지방자치단체의 과세는 물론 조세수익의 전체규모를 증가시킬 것이다. 그러나 궁극에 가서는 다른 고권주체로부터의 개입으로부터 보호되어 남아있어야 할 수입이 재정조정 및 조세수익의 분배와 관련하여 공공주체인 국가나 지방자치단체로부터 박탈되게 된다. 다른 한편 고려하여야 할 점은 모든 조세는 - 行政費用의 형태이든, 記帳費用의 형태이든 - 비용을 유발한다는 점이다. 즉 국가 또는 지방자치단체 등 공동체에 대한 과세는 물론 조세수입의 증대를 가져온다. 그러나 이러한 조세수입 증가는 동시에 당해 공동체의 재정적 수단의 박탈에 근거하는 것이다. 아울러 '徵收費用의 中立性'도 결하기 때문에 공동체에 대한 과세는 종국적으로 당해 공동체의 재정적 수단의 축소를 가져오는 것이다.<sup>145)</sup>

조세개념에 대하여 오늘날 일반적으로 받아들여지는 바에 따르면 조세는 국가 또는 지방자치단체의 재정수입의 조달을 위해서만 징수되는 것은 아니다. 물론 조세는 공적 과제를 수행하기 위한 재정수요를 충족시

145) *Hidien*, Staatliche Wirtschaftsaufsicht und Besteuerung kommunaler Unternehmen, in: Püttner (Hrsg.), HbkWP, Bd. 5, 2. Aufl., § 94, S. 110.



키는 데에 일차적 목적과 기능이 있다. 그러나 이러한 재정수요충족의 목적은 부차적 목적에 그칠 수도 있다. 오늘날 조세는 이러한 재정목적(Fiskalzweck) 이외에도 이른바 사회정책적 조종목적(Lenkungszweck)도 추구함이 널리 인정되고 있다.<sup>146)</sup> 그에 따라 조세는 이제 국가의 적극적인 경제정책적 및 사회정책적 조종수단이 되고 있다.<sup>147)</sup>

이러한 배경 하에 제기되는 의문은 공법인의 과세가 과연 합목적적이며 적절한 것인가의 문제이다. 이와 관련하여 공법인의 과세를 찬성하는 논거로서 제기된 입장들을 독일의 경우를 빌어 살펴보면 크게 3가지 방향으로 정리해볼 수 있다. 즉 공법인의 과세는 사회정책적, 경영정책적 및 경쟁정책적 관점에서 각각 필요하다고 한다. 이하에서는 각각에 대해서 살펴보고 평가해보기로 한다.

## II. 社會政策的 觀點

공법인의 과세를 찬성하는 사회정책적 논거는 국가 또는 지방자치단체의 공경제활동에 대한 사경제부문으로부터 제기된 요구에 관련한다. 즉 증대하는 공공주체의 경제활동에 대하여 사경제주체들은 자신들의 경제영역에 대한 국가의 개입으로 보았고, 이를 저지함과 동시에 시장진입을 어렵게 하여 경쟁으로부터 보호 받으려 하였다.<sup>148)</sup>

그러나 이러한 사회정책적 관점으로부터는 공법인 과세의 필요성을 근거지울 수 없다. 20세기 초에 일찍이 국가 또는 지방자치단체에 대한 과세를 도입한 독일의 경우를 보더라도 입증가능한 긍정적인 효과는 없음이 증명되었다. 즉 비교적 일찍 공법인의 경제활동에 대하여 납세의무를 도입했음에도 불구하고 공법인 등의 경제활동은 그 후 수 십년이 지나는 동안 줄어든 것이 아니라 계속 증가하여 왔다. 독일의 경우 국가 등의 전통적인 영리경제활동에 해당했던 우편사업(Deutsche Bundespost)

146) Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., §4 Rn. 20, 21.

147) BVerfGE 3, 407; 19, 119 (125); 30, 250 (264); 42, 223; 67, 256 (282); BFH, BStBl. II 1990, 510 (511); BVerwGE 44, 202 (204).

148) Hidién, Staatliche Wirtschaftsaufsicht und Besteuerung kommunaler Unternehmen, in: Püttner (Hrsg.), HbkWP, Bd. 5, 2. Aufl., §94, S. 109.

이나 공공교통사업(Bundesbahn)이 민영화된 것은 극히 최근에 와서 일이다. 이러한 영역들이 민간의 손에 넘어오게 된 것은 과세때문이 아니었다. 그 주된 이유는 일반적인 비용부담과 자원의 희소·고갈에 있었던 것이다. 과세가 공법인과 그의 경제활동에 대한 예방적 억제 내지는 통제수단이 되지는 못했던 것이다.

### III. 經營政策的 觀點

공법인 과세에 있어서의 경영정책적 논거란 공기업과 사기업간의 공평한 과세를 통하여 공공주체의 경제활동이 더 합리적인 경제행위방법에 의해 추구될 수 있고, 특히 경영상의 비용평등을 달성하여 합리성통제와 더 향상된 비교가능성을 가능하게 할 수 있다는 주장이다.

그러나 이러한 경영정책적 논거 역시 마찬가지로 타당할 수 없다. 최소한 법인세에 있어서라도 공법인 등에 대한 더 높은 재정적 부담압력은 국가 또는 지방자치단체로 하여금 더 강한 비용압력을 자각하게 할 것이라는 고려는 입증될 수 없다. 아마도 이러한 고려가 타당할 수 있는 경우는 법인세부담이 사실상 당해 법인에 의해서 부담되어야 할 때일 것이다. 그러나 이 문제에 대한 해답은 통일적으로 대답되어질 수는 없다. 물론 조세채무는 당해 “법인”에 의해 이행되어야 한다. 그러나 학설 중에는 법인세가 극단적인 경우에는 궁극적으로 100% 이상 제품가격에 반영되어지고 이는 다시 비용요소로서 고객에게 전가될 수 있음을 입증하려고 시도하는 연구가 있음을 간과할 수 없다.<sup>149)</sup> 마찬가지로의 입장에서 일각에선 이러한 비용전가는 60%정도 가능하다는 견해도 있고, 분야에 따라 0%에서 100%까지 차등적으로 나타날 수 있다고 보는 견해도 있다.<sup>150)</sup> 또한 심지어는 이에 대하여 일반적으로 분명하게 말할 수 없다고 보는

149) Kryzaniak/Musgrave, The Shifting of the Corporation Income Tax, S. 54 f. Landwehr, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 102에서 재인용.

150) Goode, The Individual Income Tax, S. 58 ff.; Landwehr, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 103 ff.에서 재인용.

견해도 있다. 본 연구와 관련하여 이 문제에 대하여 더 심도 있는 검토를 하지는 않는다 하더라도 명백히 알 수 있는 사실은, 이른바 “강화된 비용자각”이라는 논거는 마치 진흙 위에 서있는 것과 같이 그 기반이 빈약하다는 점이다. 나아가 공공주체인 국가 또는 지방자치단체가 그 경제적 활동에 대하여 법인세 등의 과세 없이도 스스로 경제적·효율적으로 행위하려고 노력할 것이라는 점 역시 입증할 수가 없다. 국가존립의 정당성과 이로부터 나오는 공공복리의 증진의무와 관련하여 이미 알 수 있는 것은, 합리적인 경제행위방법이 공공주체의 행위에 있어서도 그 기본전제가 되어야 한다는 점이다. 이는 공공주체의 경제활동은 헌법에 따라 그의 예산회계기관에 의해 직접 통제되어야 하고, 궁극적으로는 선거인으로서의 일반 국민으로부터 간접적으로 통제대상이 되는 점에서도 알 수 있다.

#### IV. 競爭政策的 觀點

오늘날 공공주체를 비롯한 공법인 과세의 합목적성을 근거지울 수 있는 논거는 무엇보다도 경쟁정책적 관점에서 도출해내는 것이 일반적인 입장이다. 이른바 競爭中立의 課稅와 公平課稅의 實現이라는 테마가 바로 그것이다.<sup>151)</sup>

이른바 조세의 경쟁중립성의 원칙은 이하에서 보는 바와 같이 그 출발에 있어서 법학고유의 관념은 아니었고 경제학·재정학에서 출발하였지만 오늘날 조세입법의 중요한 지향점으로서의 독자적인 의미를 부여 받고 있으며, 이미 헌법상의 원칙으로 평가되고 있다.

151) 이에 대한 상세는 *Maiterth*, Wettbewerbsneutralität der Besteuerung, 2001, S. 9 ff.; *Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 104 ff.; *Schönbächler*, Wettbewerbsneutralität staatlicher Maßnahmen, 1998, S. 44 ff.; *Forster*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems, 1997, S. 71 ff.; *Weich*, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer, 1996, S. 32 ff.; *Tretner*, Wettbewerbsneutrale Gewinnbesteuerung, 1963, S. 7 ff.; *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, § 2 UStG Anm. 893 ff.; *Herrmann/Klempt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, §4 KStG Anm. 4 ff.

### 1. 租稅中立性的 思想史的 意味와 中立性概念

조세의 경쟁중립성은 그 출발에 있어서 법학의 고유한 산물은 아니었다. 개념적으로 조세의 경쟁중립성은 재정학과 경제학에서 조세의 효과론을 중심으로 한 課稅中立性論에서 출발하였다. 일반적으로 정의되는 바에 의하면, 조세의 경쟁중립성 원칙이란 납세의무자 상호간의 상대적 경제상황이 과세로 인하여 변경되지 않아야 함을 뜻한다.<sup>152)</sup> 경쟁중립성 원칙의 경제이론적 정당성은, 상호 경쟁관계에 있는 경제주체에게 평등한 여건을 보장함으로써 시장경제질서의 본원적 지주인 자유로운 경쟁을 뒷받침해야 할 필요성에서 찾을 수 있다. 그러나 중립성명제는 조세사상사적 흐름을 타며 발전해오는 과정에서 각 시기마다 상이한 강조점을 경험하게 된다.

#### (1) 租稅中立性的 思想史的 意味

##### 1) 古典的 中立性命題

위에서 개략적으로 살펴본 바와 같이 중립성사상의 시작은 경제적 자유방임주의 시대의 고전적·자유주의적 경제사상의 조세관념이다. 당시에는 “Laissez-faire”의 기치아래 국가는 그의 재정적 수단을 사용함에 있어서 이미 존재하는 소득 및 재산분배상황을 존중하여야 하는 것이 당연한 것으로 받아들여졌고, 따라서 국가의 수입획득은 재정적 관점 하에서만 제기되어야 하고 이는 다시 과세에 관한 고전적 경제학파의 조세관념에 연계하여야 하는 것으로 보았다.<sup>153)</sup> 조세의 수단을 통한 경제주체의 소득구조와 재산구조의 교란금지는 광범위한 조세정책의 포기를 의미하고, 재정학에서는 이를 과세의 중립성이라 이해하였다. 그러나 이러한 중립적 조세경제의 현실적 실현과 관련하여, 과연 어떻게 국가에 의한 조세개입이 경제주체의 소득·재산구조를 변경하지 않을 수 있는지에 대해서 자유방임주의의 주창자들은 구체적인 언급을 하지 않고 있다.

152) K. Littmann, in: Verhandlung des dreiundfünfzigsten DJT (1980), Bd. II, O 39.

153) Tretner, Wettbewerbsneutrale Gewinnbesteuerung, 1963, S. 7.

## 2) 現代的 · 競爭指向的 中立性命題

중립적 과세에 의하여 기존의 경제주체간 소득 및 재산분배를 승인하여야 한다는 자유방임주의의 소득정책적 요청은 시간이 지남에 따라 생산구조 및 시장구조에 대한 중립적 과세라는 생산정책적 · 경쟁정책적 요청으로 변모하였다. 과세에 있어서 국가는 “leave them as you find them”의 원칙을 준수하는 것이 영국식 고전주의 경제사조의 중심관념이었다면, 현대적 재정학에서의 중립성명제는 그와 같은 일반적 명제와는 그 궤를 달리 한다. 이제는 오히려 다양한 시장주체들에 대한 통일적 과세의 문제와 경쟁관계에 있는 기업들의 시장지위에 대한 과세의 중립성 문제가 높은 관심의 대상이 되고 있다. 고전적 자유방임주의에서와 같이 넓게 확대된 중립성명제는 이제 더 이상 유용하지도 필요하지도 않음이 주장되고 있다.<sup>154)</sup> 중립성에 관한 이러한 새로운 이해에서는, 경제주체의 소유상태를 유지해야 한다는 원래의미의 고전적 중립성명제와는 달리, 조세체계와 경제체계의 일치 · 조화의 문제가 중요한 의미를 갖게 되고, 이는 다시 경쟁원리에 근거하는 현대의 시장경제질서에 적합한 것으로 평가되고 있다.<sup>155)</sup> 이미 존재하는 소득 및 재산구조에 대한 과세중립성의 필요성을 주장하는 고전적 견해 대신에, 오늘날에는 생산 및 경쟁 중립성에 기준하는 고찰방법이 지배하고 있다. 이러한 경쟁지향적 중립성명제는 오늘날 특히 기업과세의 기본이념임이 일반적으로 인정되고 있다.<sup>156)</sup>

154) 예컨대 *Neumark*, Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, S. 281. 이에 대해서는 *Stumpfe*, Die Gewerbesteuer und die Forderung nach wettbewerbsneutraler Besteuerung, 1967, S. 36 이하에서 재인용.

155) *Tretner*, Wettbewerbsneutrale Gewinnbesteuerung, 1963, S. 9 ff.

156) *T. Maurer*, Die Besteuerung von Anleger-Kommanditgesellschaften, S. 64, 75 f.

(2) 租稅立法의 根本思想으로서의 競爭中立性

1) 租稅特惠와 競爭中立性

경쟁중립성은 경제학·재정학적 원칙에 머물지 아니하고 이미 法的 公準으로서 자리잡고 있다. 경제생활영역에 있어서 특정 조세혜택은 그 수혜자에게는 경쟁상의 편익을 창출하고 따라서 공평과세에 관한 개개 납세의무자의 일반적 이해관계와 관련하여 되기도 하지만, 당해 조세혜택을 누리지 못한 경쟁자에게는 그의 경쟁상의 지위에 대한 직접적인 제약을 뜻하게 된다.<sup>157)</sup> 고전적 중립성명제를 탈피하여 경쟁정책적으로 새로이 파악되는 이러한 조세중립성사상은 이미 20세기초인 1920년대 이후 독일의 판례와 입법을 통하여 법학적 관심을 불러일으킨 바 있고, 1949년 11월부터 시행해 오고 있는 우리 나라의 법인세법에도 반영되어 있다.

2) 獨逸의 경우

일찍이 독일의 제국재정법원(RFH)은 판결을 통하여, 비영리사업을 정관상의 목적으로 하는 공익법인이라도 그 고유목적사업(Zweckbetrieb) 이외에 수익적 경제활동을 하는 경우에는 그 부분에 대하여 일반영리법인과 마찬가지로 과세되어야 하고 그러한 한에서 비영리 공익법인이 누리는 조세혜택은 세법적 한계(ratio legis)를 갖는다고 보았다.<sup>158)</sup> 제국재정법원은 더 나아가 적극적으로 조세입법자의 입법의지에 호소한 결과<sup>159)</sup> 조세혜택과 납세의무의 한계원리로서의 경쟁중립성 사상은 조세입법에 반영되어(현행 독일 조세기본법 제64조, 65조) 조세법의 일반원칙의 하나로 정착하기에 이르렀다. 제국재정법원을 승계한 독일의 연방재정법원(BFH)<sup>160)</sup>이나 그 이후의 학설<sup>161)</sup>의 일반적인 입장들도

157) Fischer, in: Hübschermann/Hepp/Spitaler, §14 AO, Rz. 9.

158) RFHE 8, 339; 22, 204; 25, 103.

159) RFHE 25, 103 (112).

160) BFH, BStBl. III 1961, 109; BStBl. II 1969, 43 (45); BStBl. II 1986, 92; BStBl. II 1986, 831; BStBl. II 1989, 391 (393).

161) 대표적으로 Schulze-Schlutius, StuW 1938, 941 (956 ff.); 기타 독일에

이러한 제국재정법원의 견해에 따르고 있다.<sup>162)</sup>

한편 독일에 있어서 조세의 경쟁중립성의 원칙이 논해지는 또 하나의 중요한 영역은 바로 공법인인 국가 또는 지방자치단체의 조세주체성의 문제이다. 즉 현행 독일 법인세법 제4조 제1항, 부가가치세법 제2조 제3항에 따르면 공권력주체라도 영리경제적 사업활동을 하는 경우에는 사경제주체와 마찬가지로 법인세 및 부가가치세의 납세의무를 지도록 하고 있는데, 이 또한 조세의 경쟁중립성 원칙이 바탕이 된 것으로서 1차 세계대전을 전후해 1920년대부터 경쟁상의 불이익을 주장하는 사기업들의 요구를 조세입법자가 받아들인 것으로 평가되고 있다.

### 3) 非營利法人의 收益事業에 대한 課稅의 根據

우리 나라에 있어서 경쟁중립성사상의 대표적인 예는 법인세법상 비영리법인의 납세의무에서 찾아볼 수 있다. 법인세는 법인의 소득세이다. 법인세의 조세주체는 법인격이 있는 법인 또는 법인세법 등이 정하는 일정한 요건을 갖춘 법인격 없는 단체이다. 법인세법에 있어서는 조세주체가 될 당해 법인이 사단·재단인지는 크게 중요하지 않고, 법인세법은 법인을 크게 내국법인과 외국법인으로 나누어 내국법인에게는 무제한적 납세의무를, 외국법인에게는 제한적 납세의무를 규정하고 있다.<sup>163)</sup>

그러나 무엇보다도 법인은 그 설립목적에 따라 영리법인과 비영리법인으로 나뉘는데, 영리법인은 당해 법인에 귀속되는 모든 소득에 대하여 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 납세의무를 지지만, 비영리법인은 법인세법이 규정하는 수익사업에서 발생하는 소득에 대하여만 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 납세의무를 진다(법인세법 제3조 제2항). 그러나 위에서 본 바와 같이<sup>164)</sup> 법인세법은 비영리 내국법인의 수익사업 중 법인세법 제3조 제2항 각 호에 계기하는 수익사업 또는 수입에서 생

있어서의 공익법인 과세와 조세혜택의 한계로서의 경쟁중립성에 관한 상세는拙著, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, Diss. Regensburg 2001, S. 67 ff. 참조.

162) 이상 연혁적 고찰에 대해서는 Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 116 참조.

163) 이에 대해서는 위 제2장 제3절 III 참조.

164) 위 제2장 제3절 III 2 참조.

긴 소득에 한하여 과세대상으로 삼고 있는데, 그 이유는 이러한 비영리 법인의 수익사업을 비과세하면 동일한 영리사업을 하는 다른 영리법인과 과세형평이 깨어지고, 결과적으로 동일업종간의 비영리법인이 영리법인에 비해 競爭에 있어서 유리한 지위에 서게 될 것이기 때문이라고 일반적으로 설명되고 있음은 이미 살펴본 바와 같다.<sup>165)</sup>

#### 4) 租稅特例制限法上 公共法人의 課稅特例廢止의 趣旨

오늘날 국가 또는 지방자치단체는 그 스스로 매우 다양한 방식으로 경제활동에 참여하고 있다. 공공주체인 국가 또는 지방자치단체는 그의 경제활동을 현실적으로 수행하기 위해서 일정한 조직형식을 필요로 하는데 이때에는 사법형식은 물론 공법형식도 선택할 자유가 있음이 일반적으로 받아들여지고 있다. 특히 공법형식에 의한 공경제활동은 다시 법인격이 있는 경우와 없는 경우로 각각 나누어 볼 수 있는데, 법인격이 있는 경우로는 정부산하기관이나 지방공기업법상의 각종 공사·공단이 이에 해당한다.

이러한 공법상 법인에 대해서는 그 주요한 부분에 있어서 구조세감면 규제법상 이른바 公共法人으로 취급되어<sup>166)</sup> 일반 법인세율보다 낮은 세율이 적용되었고(법 제59조) 당기순이익과세(법 제60조) 및 기부금의 손금산입에 관한 특례(법 제61조) 등 법인세 납세의무를 감면하는 특례 규정(‘공익사업지원을 위한 조세특례’)들이 있었다. 그러나 이러한 특례규정은 법인세법의 규율을 받는 일반 법인과 의 형평성의 문제를 야기하였고 1998년 조세감면규제법이 조세특례제한법으로 바뀌면서 공평성 제고를 추구하는 기업과세제도 개편의 일환으로 폐지되기에 이르렀다.<sup>167)</sup>

이처럼 구조세감면규제법상의 공공법인의 과세특례제도가 폐지된 취지도 조세의 경쟁중립성과 이와 관련한 조세평등주의의 실현에 있었고, 이를 통해서도 租稅의 競爭中立性은 우리 세법의 근본사상임을 알 수 있다.

165) 위 제2장 제3절 III 2 (1) 1) 참조.

166) 공공법인에 속하는 공단·공사 등의 범위에 대해서는 조세감면규제법 별표에서 열거하고 있었다.

167) [http://www.kinds.or.kr/ecom\\_cgi/ecom\\_ViewContent.cgi?tw=476&fn=%2F%6B%70%6...](http://www.kinds.or.kr/ecom_cgi/ecom_ViewContent.cgi?tw=476&fn=%2F%6B%70%6...)



## (3) 小 結

이상 살펴본 바와 같이 실정법상 법인세법 제3조 제1·2항이 비영리법인을 그 수익사업에 대하여 과세하도록 하는 것은 조세법상 경쟁중립적 과세의 원칙을 관철하는데 그 목적이 있음을 알 수 있었다. 즉 독일의 제국재정법원이 강조한 바와 같이, 수익사업에 대한 비영리법인의 법인세납세의무는 비영리 공익법인을 제한 없이 감면함으로써 납세의무 있는 일반 법인을 경쟁상 불이익하게 하지 않으려는 데에 그 목적이 있는 것이다.

특히 구조세감면규제법상의 공공법인의 과세특례제도가 폐지된 취지에서도 볼 수 있듯이 조세의 경쟁중립성사상은 조세혜택<sup>168)</sup>의 제한을 위한 중요한 한계원리가 됨을 알 수 있다. 조세혜택이 정당화되는 가장 중요한 이유는 公益性에 있다. 그러나 이러한 공익성 근거는 언제나 무제한적 조세혜택을 보장하는 것은 아니다. 조세법상 공익성 근거는 언제나 조세의 경쟁중립성 원칙과 역동적 긴장관계에 선다. 양자의 비교형량 결과 경쟁관계에 있는 다른 납세의무자의 사익이 우세한 경우에는 당해 조세혜택은 그러한 한에서 제한·폐지되어야 하는 관계에 있음을 알 수 있다.

## 2. 憲法原則으로서의 租稅의 競爭中立性

조세의 경쟁중립성의 개념과 연혁에 관한 이상의 논의로부터 제기되어지는 그 다음 문제점은 과연 경쟁중립성의 원칙이라는 것이 입법자의恣意에 의해 만들어진 단순한 정치적 요청에 불과한지, 아니면 이미 그 자체에 헌법의 테두리 내에서 어떤 규범적 의미와 효력이 부여될 수 있는지에 있다. 어떤 개별 법률상의 원칙이 있을 때, 이것이 헌법적으로 정당

168) 여기서 조세혜택이란 조세의 감경·면제에 관한 조세법상의 모든 社會目的規範을 총칭하는 넓은 개념으로 사용하기로 한다. 이러한 조세혜택의 개념 및 그에 관한 체계적 연구로는 *Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen*, 1974, S. 24 f.; *Schaden, Die Steuervergünstigung als staatliche Leistung*, 1998, S. 26 f. 참조.

화되어져야 할 필요성은 그 어떤 법영역에서 보다는 특히 조세법 영역에서 더 엄격히 제기된다. 왜냐하면 조세입법자도 다른 국가기관과 마찬가지로 법치국가원리 및 국민의 기본권에 직접적인 구속을 받을 뿐 아니라, 조세는 그 기능에 있어서 국민이 국가로부터의 특별한 반대급부 없이 강제적으로 납부하는 금전급부로서 일반적이고 공평한 부담으로서만 정당화되어지기 때문이다.<sup>169)</sup>

이러한 의미에서 조세의 경쟁중립성의 원칙은 항상 공평과세원칙, 즉 조세평등주의와 관련하여 논하여지고,<sup>170)</sup> 비영리 공익법인의 수익적 경제활동에 대한 과세는 경쟁중립성의 옷을 입은 공평과세원칙의 실현에 기여하는 것이라고 설명되고 있는 것이다.<sup>171)</sup> 이로부터 독일의 판례와 지금까지의 다수견해는 경쟁중립성의 원칙은 헌법원칙으로서 막연히 헌법상의 평등조항으로부터 나오는 것이라고 해석하고 있다. 즉, 독일의 판례는 이미 오래 전부터 조세의 경쟁중립성의 원칙을 조세입법의 근본사상으로 인정하였고 이를 평등원칙의 테두리 속에서 헌법적으로 근거지워지는 것으로 보았다. 이미 帝國財政法院은 상호 경쟁관계에 서는 조세주체(Steuersubjekt)들은 가능한 한 공평하게 과세하는 것이 조세정의의 요청하는 바라고 보았다.<sup>172)</sup> 제국재정법원은 자신의 판결을 통하여 경쟁중립성의 관점을 과세와 관련하여 엄격하게 적용하여야 함을 일관되게 판시하였다.<sup>173)</sup> 이러한 전통적 입장은 聯邦財政法院의 최근의 판결에서도 찾아볼 수 있다. 즉 지방자치단체가 설립한 사법형식의 비영리법인인 폐기물처리시설이 수익적 경제활동으로서 과세되어야 하는지 아니면 고

169) *Isensee/Knobbe-Keuk*, Alternativentwurf und Begründung (Sonder-votum), in: BMF (Hrsg.), Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, S. 331 (441 ff.).

170) *Theile*, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer, 1995, S. 176.

171) *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 149.

172) RFH, Urt. v. 6. 6. 1928, I A 192/27, RFHE 23, 309.

173) RFH, Urt. v. 23. 10. 1937, VIa 70/37, RStBl. 1937, 1160; v. 27. 11. 1937, VIa 1/37, 2/37, RStBl. 1938, 35; v. 17. 6. 1930, RFHE 27, 14 (18).

유목적사업(조세기본법 제65조 제3호)으로서 과세에서 제외될 수 있는지에 관한 판단에서,<sup>174)</sup> 연방재정법원은 과거 제국재정법원의 판례에 연계하였는바, 이에 따르면 당해 시설의 정관상의 목적을 수행함에 있어서 사실상의 또는 잠재적인 경쟁이 피할 수 없는 것이었는지는 기본법 제3조 제1항의 평등원칙에 따라 요청되는 국가의 경쟁중립성을 고려하여 판단되어야 한다고 보았다. 왜냐하면 경쟁에 대한 조세법으로부터의 침해는 기본법 제3조 제1항과 관련하여 조세법상 이익 또는 불이익에 대한 충분하고 합리적인 이유가 존재할 때에만 정당화되기 때문이며, 따라서 조세상의 특혜로 인하여 침해되지 말아야 할 경쟁에 대한 일반의 이익과 조세혜택의 대상이 되는 목적의 공익성에 관한 이익을 비교형량하여야 한다고 판시하였다. 그 결과 만약 당해 시설이 정관상 추구하는 목적이 이 시설의 대가적 행위에 대한 조세혜택 없이도 실현될 수 있는 것이라면, 경쟁중립성에 대한 일반의 이익이 우월한 것이고 공익성의 측면에서 보면 당해 경쟁은 회피가능한 것이므로 이 시설은 과세대상이 되어야 한다고 보았다.<sup>175)</sup>

조세의 경쟁중립성 원칙의 헌법적 파악에 대하여 독일학설의 경향은 특별한 논거 없이 연방재정법원의 견해에 그대로 연계하고 있다.<sup>176)</sup> 특별히 언급할 것으로는 독일 조세법학의 태두인 Tipke의 견해이다. 그는 지방자치단체에 의해 설립된 저축은행(Sparkasse)의 조세상 혜택과 관련하여 사기업과 공법인의 영업적 사업의 동일한 취급에는 조세의 경쟁중립성의 원칙이 그 바탕이 되고 있는 바, 동 원칙은 평등원칙의 발로라

174) BFH, Urt. v. 27. 10. 1993, I R 60/91, BStBl. II 1994, 573 (575); v. 15. 12. 1993, X R 115/91, BStBl. II 1994, 314 (316); v. 18. 1. 1995, I R 144/93, BFH/NV 1995, 1012; v. 15. 10. 1997, I R 10/92, BFHE 184, 212.

175) BFH, Urt. v. 26. 4. 1995, I R 35/93, BFHE 177, 339 (343) m. w. N.

176) *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, § 2 UStG Rz. 893; *Franz*, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung, 1991, S. 51; *Lang/Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, BB 1993, 262 (263); *Gern*, Zur Körperschaft- und Umsatzsteuerpflicht kommunaler Unternehmen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, KStZ 1997, 167 (169).

고 하였다.<sup>177)</sup> 즉 조세입법자는 조세의 경쟁중립성 사상을 정면으로 받아들였고, 납세의무자의 일단의 그룹에 대한 조세혜택으로써 이 그룹에 속하지 않는 다른 경쟁자를 차별화하는 것은 조세의 경쟁중립성의 원칙에 의하는 한 허용되지 않는다고 기술하였다.<sup>178)</sup> 이러한 관점 하에서 Tipke는 지방자치단체에 의해 설립된 저축은행도 조세주체로서 다루어야 한다고 보았다. 왜냐하면 이들 저축은행은 이미 보통의 은행들과 경쟁관계에 있기 때문이라고 한다. 이에 따라 Tipke는 지방자치단체가 설립한 저축은행을 다른 보통의 은행들과 달리 과세에서 제외한다면 경쟁중립성원칙 위반이자 동시에 평등원칙 위반이라고 보았다.<sup>179)</sup>

Harald Weber 역시 그의 교수자격청구논문에서 연방헌법재판소의 1970년 1월 28일 결정을 들어 경쟁중립성의 요청은 평등원칙의 표현으로서 헌법적으로는 기본법 제3조 제1항에서 보장되는 원칙이라고 주장하였다.<sup>180)</sup>

그러나 조세 경쟁중립성의 원칙을 헌법상의 평등원칙으로부터 직접 도출하는 견해에 대해서는 찬동할 수 없다. 왜냐하면 평등원칙은 “같은 것은 같게, 다른 것은 다르게”라는 표현이 나타내주는 바와 같이 단지 형식적 구조만이 있을 뿐, 개별 생활영역에 있어서 평등대우의 조건에 관한 실질적 내용을 포함하지는 않기 때문이다. 평등원칙(헌법 제11조 제1항)의 적용은 조세법의 영역에 있어서도 항상 생활관계들의 비교에 근거한다. 여기에는 필연적으로 비교의 척도(*tertium comparationis*)가 필요한데, 이 문제에 대해서는 일반적 평등원칙 자체로부터는 어떠한 대답도 얻을 수 없다. 우리 헌법재판소도 평등원칙과 관련하여 비교되는 두 사실관계를 법적으로 동일한 것으로 볼 것인지 아니면 다른 것으로 볼 것인지를 판단하기 위하여는 어떠한 요소가 결정적인 기준이 되는가가 문제되는데, 두 개의 사실관계가 본질적으로 동일한가의 판단은 일반적으로 당해 법률조항의 의미와 목적에 달려 있다고 하여 평등판단의 비교

177) *Tipke*, Die Steuerprivilegien der Sparkassen, 1972, S. 26.

178) *Tipke*, Die Steuerprivilegien der Sparkassen, 1972, S. 27.

179) *Tipke*, Die Steuerprivilegien der Sparkassen, 1972, S. 38.

180) *Harald Weber*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, 1971, S. 74.

척도는 평등권 자체에서 나오지 않음을 분명히 하고 있다.<sup>181)</sup> 경쟁중립성의 원칙이 조세법상 가지는 중요한 의미는 평등원칙의 적용에 있어서 “부담” 이외에 “경쟁”이라는 비교척도를 알게 해주었다는 데에 있다. 즉 부담의 측면에서 개개 납세의무자들이 조세법상 공정하게 다루어져야 함을 뜻하는 것이 經濟的 給付能力의 原則(= 應能負擔의 原則)이라면, 경쟁의 측면에서 개개 납세의무자들이 조세법상 공정하게 다루어져야 함을 뜻하는 것은 바로 경쟁중립성의 원칙이다. 따라서 논리적으로 평등원칙의 적용에 있어서 비교의 척도로 사용되는 경쟁의 관점 및 이를 나타내는 경쟁중립성의 원칙은 평등원칙으로부터 직접 도출될 수는 없다는 결론에 이르게 되는 것이다. 독일의 다수견해와 판례가 갖는 이와 같은 딜레마는 아마도 조세의 경쟁중립성의 원칙에 대한 충분한 고려가 없이 동원칙을 경쟁의 평등과 동일한 의미로 인정한 결과로 보인다. 결국 조세의 경쟁중립성은 독일 법인세법 제4조, 부가가치세법 제2조 제3항 및 조세기본법 제65조 등의 입법취지에 의할 때 경쟁이 평등원칙 적용상의 비교척도가 됨을 나타내주는 원칙이지만 동원칙을 헌법적으로 근거지우기 위해서는 평등원칙이 아닌 다른 곳에서 그 법적 근거를 찾아야 할 필요성을 제기한다.

사건으로는 조세법상의 경쟁사상은 “경쟁중립성”과 “경쟁의 평등”으로 요약할 수 있는바, 비영리 공익법인과 공법인의 과세에 관한 독일의 입법례는 물론 비영리법인의 수익사업에 대한 우리 나라 법인세법의 규정은 경쟁중립적 과세를 실현하고 이를 통하여 궁극적으로는 비영리 법인 또는 공법인과 사기업 간에 조세평등(공평과세)을 실현한다는 데에 입법취지가 있었던 것인 만큼, 조세의 경쟁중립성은 분명 경쟁의 평등(Wettbewerbsgleichheit)과 관련이 있고, 평등원칙의 적용상 필요한 비교의 척도는 헌법상 입법자를 일반적으로 구속하는 근본적 가치결정으로서의 기본권으로부터 도출하는 것이 타당하다는 점에서,<sup>182)</sup> 경쟁중립

181) 憲裁決 1996. 12. 26, 96헌가18, 憲判集 8-2, 680 (701).

182) *Friauf*, Zur Rechtfertigung der Steuerprivilegien öffentlicher Unternehmen, in: Friedrich/Kupsch (Hrsg.), Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, 1981, S. 57 ff.; *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1996, S.

성의 원칙은 헌법이 입법자에 대하여 자유로운 경쟁에 관하여 이를 보장하고 보호할 국가의 의무를 규정한 기본권으로서의 競爭의 自由에서 찾아야 할 것으로 본다. 경쟁의 자유는 헌법상 어디에도 명문의 규정이 없는 관계로 독일의 경우도 과거에는 기본법 제2조 소정의 일반적 행동의 자유 또는 인격의 자유발현권에서 경쟁의 자유가 보장되는 것으로 해석하는 견해도 없지 않았으나, 현재는 기본법 제12조의 직업의 자유에서 도출하는 것으로 보는 것이 판례와 다수설의 견해이다. 이에 따라 경쟁의 자유는 우리 헌법의 경우 직업의 자유에 관한 헌법 제15조에서 찾을 수 있다고 할 것이다. 헌법상 직업의 자유의 한 내용으로서 보장되는 경쟁의 자유는 내용적으로 ‘경쟁으로의 자유’는 물론 ‘경쟁에서의 자유’를 보장한다. 즉 경쟁의 자유는 시장에서의 진입과 그 경쟁은 물론 경쟁에 있어서의 당사자의 법적 지위도 또한 보호한다. 이로써 국가는 모든 경쟁관련적 생활관계에 있어서 경쟁관계에 있는 경제주체들을 국가작용의 구속과 영향력으로부터 자유롭게 할 의무를 지며, 경쟁에 관한 제반여건과 규범적 전제조건을 형성하여 경제주체의 경쟁행위는 물론 경쟁상의 지위를 보장하여야 하는 것이다. 이로부터 일차적으로 일반원칙으로서의 ‘국가작용의 경쟁중립성의 원칙’이 도출되고, 이는 경쟁중립성이란 자유로운 시장에서 경쟁하는 자에 대하여 국가공동체가 중립적 위치를 견지해야 할 요청 또는 당사자간의 경쟁적 경제활동에 국가가 개입하지 말아야 할 의무로 이해할 수 있다. 이러한 일반원칙으로서의 ‘국가작용의 경쟁중립성 원칙’은 이차적으로 조세법영역에 있어서 조세입법자로 하여금 자유롭고 투명한 경쟁을 위한 규범적 요건과 제반여건을 형성할 책무를 부여한다. 즉 어느 경제주체를 또는 어느 그룹의 경제상황은 조세입법에 의하여 자의적으로 불평등하게 변경되어서는 아니 된다(조세의 경쟁중립성의 원칙). 조세의 경쟁중립성의 원칙은 따라서 조세입법자의 지향할 바를 제시해 주는 헌법원칙으로 이해할 수 있다. 조세의 경쟁중립성의 원칙은 이미 살펴본 바와 같이 본래 재정학·경제학에서 기원하지만, 조세법상 이미 일반화되어 독자적인 의미를 부여 받고 있는 것이다.

이러한 경쟁중립성의 원칙은 조세평등원칙의 적용에 있어서 그 심사적도가 된다는 점에 중요한 의미를 갖는다. 이때의 평등원칙을 경쟁의 평등(Wettbewerbsgleichheit)이라 부를 수 있다. 경쟁의 평등은 독일 연방헌법재판소와 지배적인 견해가 확인해 주듯이 일반적 평등원칙의 조세법상 다른 표현에 불과하다. 즉 경쟁평등에 대한 조세법적 침해는 일반적 평등원칙에 따라 이를 위한 충분한 합리적인 근거가 존재할 때에만 정당화될 수 있다. 그러나 조세법영역에 있어서 평등원칙의 다른 표현은 경쟁의 평등(Wettbewerbsgleichheit) 외에도 이른바 부담의 평등(Lastengleichheit)도 있다. 부담의 평등은 조세의 재정목적에 의해 근거지워지는 것으로서 조세부담은 개개 국민에게 각각의 경제적 부담능력에 따라 공평하게 분배되어야 함을 뜻한다. 이를 나타내는 것이 바로 經濟的 給付能力의 原則(= 應能負擔의 原則)이다. 반면에 경쟁의 평등은 재정목적이 아닌 경제정책적 요청이 바탕이 된 것으로서 경쟁관계에 있는 경제주체에 대한 불평등한 조세부담으로써 당사자의 경쟁능력을 침해하는 것을 금지한다. 이를 나타내는 것은 조세의 경쟁중립성의 원칙이다. 즉 부담의 평등과 경제적 급부능력의 원칙의 관계에서처럼 조세의 경쟁중립성의 원칙은 경쟁의 평등에 대하여 조세법영역에 있어서 헌법 제11조 제1항의 적용과 관련하여 비교의 척도로서 작용하게 되는 관계에 있다. 즉 경쟁의 평등도 일반적 평등원칙의 조세법상 다른 표현으로서 그 적용에 있어서는 비교의 척도를 요한다. 이를 구체화하는 것이 바로 조세의 경쟁중립성의 원칙이라 할 것이다. 결국 일반적 평등원칙이라는 공통의 한 지붕 아래에는 조세법영역과 관련하여 부담의 평등과 경쟁의 평등이 존재하는데, 각각은 경제적 급부능력의 원칙과 경쟁중립성의 원칙이 나타내는 바대로 부담과 경쟁을 평등원칙 적용상의 비교척도로 삼는 관계에 있는 것이다.

특히 경제적 급부능력의 원칙과 조세의 경쟁중립성의 원칙은 상호 배척하는 관계에 있지 아니하고 양자가 중첩적으로 의미를 가질 수 있다. 즉 통상적인 자연인의 납세의무는 경제적 급부능력의 원칙에 의해서는 물론 경쟁중립성의 원칙에 의해서도 충분히 근거지워진다. 그러나 조세의 경쟁중립성의 원칙이 특히 중요한 의미를 가지는 경우는 바로 경제적

급부능력의 원칙이 기능할 수 없는 영역에서이다. 예컨대 독일의 경우 위에서 본 바와 같이 공권력주체라도 수익적 사업활동을 하여 사기업과 경쟁관계에 서게 될 때에는 경쟁중립성 사상에 따라 납세의무를 지도록 하고 있는데, 공권력주체에게 있어서 경제적 급부능력의 원칙은 의미가 없기 때문이다. 즉 경제적 급부능력의 원칙은 당사자의 생존을 위해 필요한 최소한도의 경제력을 넘어서까지 부과되는 조세부담으로부터 보호하려는 원칙인데 공권력주체에게는 이러한 생존의 최소한이라는 것이 의미 없기 때문이다. 공권력주체는 시장에서의 경제활동을 통해서가 아니라 국민으로부터의 조세수입으로써 재정을 꾸려나간다. 이렇게 경제적 급부능력의 원칙이 의미를 가질 수 없는 영역에서는 경쟁중립성의 원칙이 납세의무를 근거지울 수 있는 근거로서 큰 의미를 부여받게 되는 것이다.<sup>183)</sup>

### 제 3 절 小 結

공공주체인 국가나 지방자치단체를 포함한 공법인의 과세문제의 허용성에 대하여 (헌)법적 문제점은 찾아볼 수 없었다. 오히려 헌법은 이에 대하여 중립적이라 표현할 수 있을 것이다. 중요한 것은 오히려 과연 공법인 등을 과세하는 것이 그 필요성과 합목적성에서 근거지워질 수 있겠는가를 여러 가지 관점에서 하나하나 검토해보는 일일 것이다.

이상의 검토에서 알 수 있는 바와 같이 공법인 과세에 관한 논거로서 주장될 수 있는 사회정책적·재정정책적 입장은 공법인과세를 근거지우기에 충분하지 못하며, 조세입법자의 근본적 취지는 경쟁사고에 있었음을 알 수 있었다. 즉 조세법상의 경쟁사상은 경쟁중립성과 경쟁의 평등으로 요약할 수 있는 바, 공법인의 과세에 관한 독일의 입법례는 사경제주체와 경쟁관계에 있는 공법인 등을 과세함으로써 경쟁중립적 과세를 실현하고 이를 통하여 궁극적으로는 공기업과 사기업간의 조세평등(공평과세)을 실현하는 데에 입법취지가 있었음을 분명히 알 수 있다.

---

183) *Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 104.



조세의 기능 중 재정목적의 측면에서만 공법인 과세문제를 파악하면 공공주체 등의 공법인을 과세한다는 것은 넌센스로 파악될 수도 있다. 즉 공법인 등이 부담할 조세는 결국 국가 또는 지방자치단체가 얻은 조세수입으로부터 지출이 될 것이고, 게다가 조세징수에 드는 비용도 감안한다면, 도무지 공법인 등의 과세가 국가재정에 오히려 마이너스를 가져올 뿐이지 보탬이 되지는 못할 것이기 때문이다. 그러나 조세는 재정목적만을 추구하는 것은 아니다. 공법인과세와 관련하여서 강조되는 관점은 조세의 경쟁정책적 관점이다. 즉 공공주체 등을 과세하여 재정수입을 얻는 데에 목적이 있는 것이 아니라 공공부문을 일률적으로 과세에서 제외함으로써 사경제주체가 경쟁상 불이익을 받는 것을 방지하기 위한 데에 그 취지가 있는 것이고, 여기에 공법인 과세의 합목적성과 필요성이 있는 것이다.

## 제 5 장 要約 및 結論

지금까지의 논의를 정리하고 이를 바탕으로 공법인 과세에 관한 현행 법제의 문제점과 이에 대한 개선방향을 진단해보면 다음과 같다.

## 제 1 절 現行法制의 問題點

과세의 문제는 언제나 시장주체의 경제활동을 전제로 하기 마련이다. 오늘날엔 국가 및 지방자치단체도 매우 다양한 형식과 법적 근거에서 광범위하게 국민경제 곳곳에 영향을 미치고 있다. 특히 국가·지방자치단체는 스스로 경제주체로서 활동하지만 이를 위해서는 일정한 조직형식을 필요로 하고, 이러한 조직형식은 이론적으로 넓은 의미의 공기업활동으로 파악할 수 있다. 공공주체인 국가 및 지방자치단체의 경제활동에 대한 세법적 고찰은 따라서 이러한 넓은 의미의 공기업적 활동이 세법적으로 어떻게 파악되고 있는지를 살펴봄으로써 가늠할 수 있다.

먼저 국가·지방자치단체의 경제활동 조직형식이 사법형식(예컨대 주식회사)을 취하는 경우에는 그 자체 독립한 법인격을 갖는 존재로서 조세법상으로도 당해 법형식에 근거하여 일반 사법인과 마찬가지로 다루어지는 것이 원칙이다. 국가 또는 지방자치단체가 공법상의 구속과 제한으로부터 스스로를 해방하고 대등주체간의 이해조정으로 특징지워지는 사법상의 경쟁의 장으로 옮겨온다면, 공공주체라도 그에 상응한 사법규정의 규율을 받아야 하며 기회균등이라는 의미에서 모든 사법주체에게 적용되는 세법규정의 적용을 받아야 하기 때문이다. 다만 우리 세법은 사법형식의 법인이라도 공익성을 이유로 해서 개별세법과 조세특례제한법 등에서 조세특례를 규정할 수 있다. 공익법인에 대한 여러 가지 특례제도가 그것이다.

문제는 국가·지방자치단체가 행하는 공법형식의 경제활동에 있다. 국가·지방자치단체의 공기업적 활동이 공법형식을 취하는 경우에 대하여는 현행법상 국세에 관한 통칙법인 국세기본법은 물론 지방세법 제1장의 총칙규정과 각 개별세법에도 이에 관한 일의적인 규정을 찾을 수 없다.

다만 법인세법 제2조 제3항과 지방세법은 국가와 지방자치단체(지방자치단체조합을 포함한다)만은 무조건 과세에서 제외하고 있으며, 그 밖의 공법인에 대해서는 조세특례제한법 등에 공익성과 관련한 조세특례가 규정될 수 있을 뿐이다. 즉, 공법형식을 취하는 경우에는 당해 조직형식이 독립한 법인격을 가지는 경우와 법인격을 갖지 않는 경우를 나누어 살펴볼 수 있는데, 법인격을 갖지 않는 경우는 국가 또는 지방자치단체가 스스로 납세의무를 부담하는 것이 되어 현행법상 위에서 본 바와 같이 국세와 지방세에 있어서 대부분 과세에서 제외되고 있으며, 공단·공사와 같이 독립한 법인격을 갖는 경우는 현행 법인세법이 그러하듯이 일반 사법인과 구분함이 없이 그저 ‘법인’인 점에 착안하여 규율하는 방식을 취하고 있다. 즉 특별한 감면규정이 존재하지 않는 한 원칙적으로 과세된다고 해석된다. 현행 법제는 이와 같이 법인의 조세주체성과 관련하여 공법인과 사법인을 구분하고 있지 않으며, 공법인 중 국가와 지방자치단체(지방자치단체조합 포함)를 - 부가가치세를 제외한다면(부가가치세법 제2조 제2항)<sup>184)</sup> - 원칙적으로 과세에서 제외하고 있다.

그러나 이러한 입법태도에 대해서는 다음과 같은 문제점을 지적할 수 있다. 첫째, 현행 조세법제는 법인과세에 있어서 공법인과 사법인을 세법적으로 취급하는 의미가 동일할 수 없음을 고려하고 있지 못하다. 국가나 지방자치단체를 과세에서 제외하는 것은 일종의 조세혜택 또는 조세특례(Steuervergünstigung)라 할 것인데, 사법인은 사경제주체로서 일차적으로 영리경제활동을 통한 이윤추구를 목적으로 하며, 사법인에게 일정한 경우에 공익성을 이유로 조세혜택을 부여하는 것은 사법인이 헌법상 기본권으로서 누리는 경제상의 자기효용을 포기하고 자발적으로 공공의 유익을 위하여 법에 의하여 허용되거나 통상적으로 인정되는 정도를 넘어 공익에 기여한 데 대한 보상의 의미인 반면, 국가와 지방자치단체 등의 공법인의 공익추구는 이와는 다른 바탕 위에 기초하고 있다. 즉 국가부문은 가능한 모든 법적·조직적 표현형태에 있어서 헌법적인 이유에서 일차적으로 공동체의 최고의 일반적 공리를 추구해야 할 의무를 지

184) 물론 부가가치세법 제12조는 국가·지방자치단체·지방자치단체조합이 공급하는 재화 또는 용역에 대하여 부가가치세를 면세하고 있다.

는 것이지, 자유시장경제질서에 개입하여 영리경제활동을 통하여 이윤극대화를 일차적 목표로 하는 것은 아니기 때문이다. 국가부문은 사경제주체와 같이 경제상의 자기효용을 기본권으로서 누리는 위치에 있지 못하며, 공법인이 납세의무를 지거나 조세혜택을 누리는 경우에도 그 이유는 원칙적으로 사경제주체의 경우와는 다를 수밖에 없는 점도 이러한 근본적 차이로부터 나오는 것이다.

둘째, 현행법상 비영리 사법인은 비록 영리법인과 같이 경제활동을 통하여 얻은 이익을 구성원에게 분배함을 목적으로 하는 것은 아니지만 영리법인과 의 경쟁관계를 고려하여 그 수익사업에 대하여 법인세 납세의무를 지도록 함에 반하여, 공법인 중 국가나 지방자치단체는 수익사업을 영위하는지의 여부와 상관없이 무조건 과세에서 제외하고 있는데, 이는 조세평등주의와 형평성에서 문제를 제기하며 조세정의에도 부합하지 않는 결과를 가져올 수 있다. 공공주체인 국가나 지방자치단체는 위에서 본 바와 같이 이미 태생적으로 공익을 위하여 존재하며 공익성을 추구하는 한 공권력 행사를 통한 고권적 권한을 행사할 수 있는 지위를 헌법적으로 보장 받고 있다. 그러나 과거 시민적 자유주의국가에서의 국가의 기능과 달리 오늘날의 국가나 지방자치단체는 이미 스스로의 경제활동영역을 점차 확대해 가고 있다. 세계적으로는 물론 우리 나라에도 불고 있는 규제완화(Deregulierung)와 민영화(Privatisierung)의 바람은 앞으로 공경제부문과 사경제부문의 경계는 과연 어디에 있고, 어떠한 영역만은 반드시 사경제주체에게 남겨져 있어야 하며, 이러한 상황에서 경제활동을 영위하는 국가나 지방자치단체는 종전과는 다른 새로운 행정환경 하에서 어떻게 그 나아갈 바를 개척해야 할 것이고, 그럼에도 불구하고 여전히 국가나 지방자치단체에 유보되어야 할 영역들은 어떤 부분이 있는지에 관한 이론적·실무적 문제가 끊임없이 제기되고 있는 것이다. 비영리 사법인도 본래 사경제주체로서 고유목적사업의 범위 내에서는 그 공익성을 이유로 해서 과세되지 않지만, 일정한 범위에서 비영리법인도 경제활동을 영위할 수 있고 그러한 하에서는 일반 영리법인과 동일하게 과세대상이 되고 있다. 현행 법제가 국가나 지방자치단체가 법인격 없는 공기업형식을 통해 직접 경제활동을 수행하는 경우 이를 무제한적으로

비과세하는 것은 따라서 비영리 사법인이 그 수익사업을 영위하는 한에서 과세대상이 되도록 하는 것과 비교할 때, 조세평등주의와 형평성의 관점에서 중대한 문제가 제기되는 것이다.

## 제 2 절 改善方案에 대한 提言

### I. 公法人의 納稅義務에 관한 統一的 規定의 新設

현행 조세법상 공법인의 조세주체성에 대하여 특별히 언급하는 규정은 찾아볼 수 없다. 조세특례제한법 등에서 산발적으로 특례를 인정하는 규정들을 들 수 있을 뿐이다. 그러나 모든 조세특례는 예외규정에 속한다. 예외규정은 또한 이와 반대되는 원칙규정을 전제로 하기 마련이다. 과거와 같은 主權免責思想이나 중앙 및 지방정부간 비과세의 원칙이 이제는 타당할 수 없고, 국민경제에 있어서 공경제부문이 차지하는 역할과 비중이 점차 증대하고 있는 상황에서, 전통적으로 공공부문의 독점영역으로 치부되어 오던 공적 과제들이 점차 민영화되어, 이제는 공적 과제라는 이유로 당해 사업에 사경제주체를 원천적으로 배제하는 것은 타당할 수 없게 되었다. 오늘날 증가하고 있는 국가나 지방자치단체의 경제활동은 일정한 이유에서 공공독점의 지위가 부여되지 않는 한(예컨대 철도청), 사경제주체와의 경쟁관계의 가능성에 항상 노출되어 있다. 이러한 상황에서 공경제부문을 원천적으로 과세에서 제외하는 것은 경쟁관계에 있는 사경제주체에게는 경쟁상의 중대한 불이익이 된다. 租稅의 競爭中立性의 原則은 국가가 조세라는 침해수단으로 경제주체간의 자유경쟁에 개입하여서는 안됨을 표현하는 헌법원칙이다.<sup>185)</sup> 물론 현행법의 해석상 법인세법 제2조 제3항을 보더라도 공법인 중 국가와 지방자치단체만을 납세의무에서 배제하고 있어서 공법인 중 공단이나 공사 등 법인격이 인정되는 공법인은 납세의무가 있음을 전제로 하고 있다고 해석할 수 있다. 그러나 조세법률주의의 내용을 이루는 과세요건법정주의는 과세요건으로서의

185) 拙著, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, Diss. Regensburg 2001, S. 69 ff.

납세의무자를 반드시 입법자가 결정하여 과세권의 실정법적 근거를 마련하여 줌은 물론 동시에 그 한계를 설정하여 주도록 하고 있다.

공법인의 조세주체성을 규정하는 구체적 방법으로는 크게 조세에 관한 통칙법인 국세기본법이나 지방세법 제1장 총칙규정에서 통일적으로 규정하는 방식과 개별세법에서 별도로 규정하는 방식을 생각할 수 있다. 후자는 다시 개별세법에서 일일이 규정하는 방법과 독일과 같이 먼저 법인세법에 공법인과세에 관한 내용을 상세히 규정하고 이를 다른 개별세법에 준용하도록 하는 방법을 생각할 수 있다. 생각컨대 공법인 과세는 법인과세의 일환인 점에서 세법상 법인이 관계되는 모든 사항에서 관련될 수 있으므로 각 개별세법에서 문제될 때마다 통일적으로 적용되어야 할 필요성이 있으므로 국세기본법이나 지방세법 총칙에서 과세여부를 판단함에 있어 중요한 경제활동의 판단기준에 대하여 상세히 규정하는 것이 필요하다고 판단된다. 이에 따라 개별세법에서는 조세주체성과 관련하여 공법인을 열거하고, 다만 공권력 행사와 관련한 (고도의) 공익성이 문제되는 경우에는 과세에서 제외됨을 규정하는 것이 바람직하다고 판단된다. 이렇게 하여 개별세법의 해석에 의하여 당해 과세대상과 관련하여 공법인의 행위가 과세를 근거지우는 경제활동에 해당하는지 공익성에 의한 비과세의 사항인지를 판단하도록 하는 것이 합리적이라고 본다. 현행 법체제와 같이 조세특례제한법에서 특례사항만을 규정하는 시스템은 자칫 특례의 특례를 낳을 위험이 있고 개별세법과의 관계에서 법체제를 더욱 난해하게 하여 稅法 簡素化(Steuervereinfachung)<sup>186)</sup>라는 국제적 동향에도 역행하는 법제도 운영이 초래될 수 있다고 본다.

참고로 이러한 구성방법은 독일에서 경험한 문제점을 회피할 수 있는 방법이 될 수 있다. 독일의 경우는 법인세법에서 공법인의 경제활동의 판단기준 및 공권력 행사작용과 관련한 공익성의 경우 과세에서 제외됨을 규정하고, 이를 다른 개별세법에서 준용하는 체계를 가지고 있지만, 부가가치세와 같이 법인세와 근본적으로 성질을 달리하는 세목에 일률적으로 법인세법의 규정을 옮겨올 수 있는지에 대한 비판이 제기되고 있다.

186) 이에 대해서는 *Jachmann, Wider das Steuerchaos*, 1998, S. 15 ff.; *Lang, Die einfache und gerechte Einkommensteuer*, 1987, S. 2 ff. 참조.

## II. 國家·地方自治團體의 租稅主體性 導入

공법인의 조세주체성에 대한 명시적 규정을 등에 있어서 반드시 넘어야 하는 이론적 난제는 이미 살펴본 바와 같이 국가나 지방자치단체가 공법인으로서 납세의무의 주체가 될 수 있는지에 있었다. 즉 국가 또는 지방자치단체의 경제활동 조직형식 중 독립한 법인격을 갖지 아니하는 경우에는 결국 그 설립주체인 국가 또는 지방자치단체가 납세의무의 주체가 되어야 하지만, 현행법상으로는 - 부가가치세의 경우를 제외한다면 (법 제2조 제2항) - 원천적으로 국가 또는 지방자치단체는 과세에서 배제되어 있기 때문이다. 그러나 과거와 같은 주권면책사상에 따른 정부간 과세제외의 원칙은 더 이상 고수할 정당성을 찾을 수 없다. 또한 현행 헌법상으로도 국가나 지방자치단체의 조세주체성을 부정할 근거도 찾을 수 없다. 오히려 국가나 지방자치단체의 조세주체성을 긍정할 합목적성과 필요성도 찾을 수 있었다. 위에서 공법인 과세에 관하여 통일적인 규정을 두자고 함에 있어서의 ‘공법인’에는 국가 또는 지방자치단체도 포함되는 것이다. 즉 공단·공사 등 다른 공법인과 마찬가지로의 기준에 의해서, 즉 과세대상이 되는 경제활동인지 공권력 행사 작용인 고도의 공익성 추구활동이지의 구분에 따라 국가 또는 지방자치단체도 조세주체가 될 수 있는 가능성이 열려있어야 할 것이다. 법원을 비롯한 법적용자는 조세특례제한법등에 특례규정이 있는지를 찾는 것만으로 그 소임을 다한 것이 아니다. 오히려 당해 공법인의 행위가 과세대상인 경제활동인지 공권력 행사에 바탕을 둔 공익성 추구의 활동인지를 실제로 검토하는 것이 더 중요한 일이 될 것이다. 이와 관련하여 독일의 법인세법 제4 조는 공법인의 경제활동과 관련하여 이른바 ‘영업류의 사업(Betrieb gewerblicher Art)’을 개념정의하고 있는데, 판례와 학설의 지배적인 입장은 1차적으로 당해 문제된 공법인의 활동이 공권력 행사작용인지를 먼저 판단하고 이것이 부정될 때에만 위 영업류 사업의 개념징표가 충족되는지를 검토하는 방법을 취하고 있다.

독일의 입법례와 해석론에 따르면 공법인의 ‘영업류 사업’에 있어서는 소득세법상 사업개념과의 유사성과 관련성이 강조되고 있다. 즉 공법인이 영위하는 영업류의 사업은 그 전체적인 외형상 독일 소득세법 제15조 소정의 사업개념이 지향하는 일정한 ‘像’과 부합할 것을 요구하고 있다.<sup>187)</sup> 이러한 입법과 해석은 우리에게도 좋은 시사점을 줄 것이지만, 우리의 경우는 독일 소득세법 제15조와 같이 사업개념을 정의하는 규정을 가지고 있지 않은 난점이 있다. 우리의 경우 소득세법상의 사업개념은 판례에 의해서 ‘영리의 목적에 불구하고, 규모·회수·양태 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성·반복성이 있는 활동’이라고 해석되고 있으며 이것이 일반적으로 받아들여지고 있는 실정이다.<sup>188)</sup>

생각컨대 공법인의 납세의무를 근거지우기 위한 경제활동개념은 일반 행정법상의 개념과 특별히 달라야 할 필요성은 없지만 조세법률주의의 요청상 세법이 정의해주는 것이 법적 안정성의 측면에서 타당할 것이라고 보여지고, 이때에는 소득세법상 사업개념이 주요한 역할을 하여야 할 것이라고 판단된다. 이러한 경제활동개념은 사경제주체와의 경쟁관계가 성립할 가능성을 가진다는 점에서 공권력행사작용과는 그 성질을 달리한다.<sup>189)</sup>

187) 이와 같이 법률상에 사용된 개념을 해석함에 있어서 입법자가 상정한 일정한 그림(Bild)에 연계하여야 하는 경우를 이른바 “類型概念(Typusbegriff)”이라 한다. 반면 이에 대조되는 전통적인 법해석방법의 대상이 되는 개념법주는 分類概念(Klassenbegriff)이라 하는데, 구체적 사실관계가 추상적 법개념에 3단논법에 따라 포섭되는지의 판단이 그 주된 내용이 된다. 유형개념은 이와는 달라서 그 해석에 있어서는 입법자가 상정한 일정한 “像”에 구체적 사실관계가 얼마나 유사한지의 비교할 수 있을 뿐이다. 유형개념에 속하는 대표적인 경우로는 학자에 따라 논란의 여지는 있지만 소득세법상의 사업개념, 부가가치세법상의 사업자개념 등이 거론되고 있다. 이에 대해서는 拙稿, 附加價值稅法上 事業者의 概念, 토지공법연구, 제12집, 565면 이하 참조.

188) 대판 1996. 12. 6, 96누3913; 1996. 2. 23, 95누10969.

189) 공법인 등의 납세의무를 근거지움에 있어서 중요한 실질적 내용을 가지게 될 경제활동 개념의 실체에 대해서는 일반 행정법상의 논의를 먼저 정리해야 하고 관련 외국법제에서의 규율방향 등을 참고해야 하나 연구기간 중에 미처 이를 반영하지 못하였다. 이에 대한 분석은 다음의 연구기회로 미루기로 한다.



### Ⅲ. 地方自治團體에 대한 考慮

다만 국가나 지방자치단체 등 공공주체의 조세주체성을 인정함에 있어서 고려하여야 할 사항은 재정자립도가 매우 약한 지방자치단체의 경우 공법인과세가 사실상 확대되는 결과 더 열악한 재정상태에 빠질 수 있다는 점이다. 이미 앞에서 공법인과세에 관한 재정정책적 고려에서 보았듯이 공법인인 지방자치단체에 대한 과세는 당해 지방자치단체의 조세수입에서 지출될 것이고 여기에 조세징수비용 등이 가세하여 결과적으로 재정적으로 지방자치단체를 더 불리한 위치로 내몰 수 있는 가능성도 있기 때문이다. 이러한 점은 국가와 지방자치단체 간의 재정조정(Finanzausgleich)의 관점에서 보완이 이루어져야 되리라고 본다. 즉 지방교부세법에 의한 지방교부세나 국세와지방세의조정등에관한법률에 의한 지방양여금 및 지방재정법등에 규정된 국고보조금제도를 적극 활용하여 그렇지 않아도 지방세나 세외수입만으로는 자주적인 재정운영을 할 만한 여건을 갖추지 못한 현실을 정책적 측면에서 고려하여야 할 것이다.

參考文獻

- 감사원, 2000회계연도 정부투자기관 결산검사서, 2001.
- 국세청, 법인세법 해석편람, 2001.
- 국세청, 부가가치세법 해석편람, 2001.
- 국세청, 國稅行政改革白書, 2000.
- 국세청, 公益法人의 稅務案内, 1999.
- 김성수, 個別行政法, 법문사, 2001.
- 김명용, 地方稅 關聯法制的 改善方向, 한국법제연구원, 2000.
- 김완석, 所得稅法論, 광교TNS, 2001
- 김완석, 法人稅法論, 광교TNS, 2001.
- 류지태, 行政法新論, 신영사, 2001.
- 류지태/김연태/김중권, 稅法, 법문사, 1998.
- 박종수, 附加價值稅法上 事業者의 概念, 토지공법연구, 제12집, 2001. 5.
- 박종수, 租稅의 競爭中立性의 原則, 안암법학회 제33회 학술발표회 발표  
요지, 55면 이하.
- 서정섭, 地方自治團體 經營收益事業의 評價와 改善方案 - 경기도 사례를  
중심으로 -, 한국지방행정연구원, 1998. 7.
- 이원우, 公共主體의 營利的 經濟活動에 대한 法的 考察, 公法研究 제29  
집 제4호 2001. 6., 369면 이하.
- 이태로/안경봉, 租稅法講義, 박영사, 2001.

參考文獻

- 임승순, 租稅法, 박영사, 2001.
- 임주영, 主要國의 租稅制度, 한국조세연구원, 1996. 11.
- 정부혁신추진위원회, 공기업등 점검·평가대상기관 일반현황, 2000.
- 최명근, 稅法學總論, 세학사, 2001.
- 최명근, 부가가치세법론, 조세통람사, 2001.
- 최유성, 地方自治團體의 經營收益事業에 관한 研究, 한국행정연구원, 1998. 2.
- 행정자치부, 지방공사·공단 현황, 2001.
- 행정자치부, 2000년 지방공기업 현황, 2000.
- 행정자치부, 외국의 지방세제, 1999.
- 新井隆一, 租稅法の基礎理論, 日本評論社, 1997.
- 淺沼潤三郎, 租稅法要論, 八千代出版, 1999.
- 畠山武道/渡辺 充, 租稅法, 青林書院, 2000.
- 須田 徹, アメリカ의 稅法, 中央經濟社, 1998.
- 大島 襄, アメリカ稅金の基礎知識, 里文出版, 2000.
- Burke*, Federal Income Taxation of Corporations and Stockholders, 4<sup>th</sup> Ed., 1996.
- Gelfand/Mintz/Salsich Jr.*, State and Local Taxation and Finance, 2nd Ed., 2000.
- Morgan*, Tax Procedure and Tax Fraud, 1990.

- Kramer (Hrsg.)*, Grundzüge des US-amerikanischen Steuerrechts, Stuttgart, 1990.
- Ambrosius*, Der Staat als Unternehmer, 1984, Göttingen, 1984.
- Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, Frankfurt am Main 1997.
- Blümich*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz und Gewerbesteuergesetz, München 2001.
- Boetius*, Der Begriff "Ausübung öffentlicher Gewalt (Hoheitsbetrieb)" im Steuerrecht, DB 1996, Beilage 17.
- Birk*, Steuerrecht, 3. Aufl., Heidelberg 2000.
- Cronauge*, Kommunale Unternehmen, 3. Aufl., Berlin 1997.
- Forster*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems, Aachen 1997.
- Friauf*, Zur Rechtfertigung der Steuerprivilegien öffentlicher Unternehmen, in: Friedrich/Kupsch (Hrsg.), Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, Baden-Baden 1981.
- Friedrich/Kupsch (Hrsg.)*, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, Baden-Baden, 1981.
- Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1991.

參考文獻

- Henneke*, Öffentliches Finanzwesen, 2. Aufl., Heidelberg, 2000.
- Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Köln 1996.
- Hidien*, Staatliche Wirtschaftsaufsicht und Besteuerung kommunaler Unternehmen, in: Püttner (Hrsg.), HbkWP, 2. Aufl., S. 98 ff.
- Isensee*, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes, in: Festschrift für Günter Gürig, München 1990.
- Jaag*, Wettbewerbsneutralität staatlicher Maßnahmen, Zürich 1998.
- Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, Aachen 1996.
- Jachmann*, Wider das Steuerchaos, Stuttgart u. a. 1998.
- Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, Stuttgart u. a. 2000.
- Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., 1998.
- Kessler/Fritz/Gastl*, Ertragsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, BB 2001, 961 f.
- Kirchhof, F.*, Abgabenrecht, in: Achterberg/Püttner/Württenberger, Besonderes Verwaltungsrecht, Bd. II, § 20, 2. Aufl., Heidelberg 2000.

- Klein*, Hans H., Die Besteuerung wirtschaftlicher Unternehmungen der öffentlichen Rechts, *StuW* 1967, Sp. 658 ff.
- Kugel*, Die Besteuerung öffentlicher Betriebe, München 1989.
- Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, Regensburg 2000.
- Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, Köln 1987.
- Lange*, Neutralitätsprinzip bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, *UR* 1999, 262 ff.
- Lange*, Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts, *DStZ* 2000, 200 ff.
- Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, *UR* 2000, 1 ff.
- Laule*, Die Körperschaftsteuerpflicht für Hoheitsbetrieb – wann dient ein Betrieb der Ausübung öffentlicher Gewalt?, *DStZ* 1988, 183 ff.
- Lissack*, Bayerisches Kommunalrecht, München 1997.
- Louis*, Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen und Einrichtungen der Daseinsvorsorge, Diss. Göttingen 1981.
- Maiterth*, Wettbewerbsneutralität der Besteuerung, Bielefeld 2001.

参考文献

- Park, Jong-Su*, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, Diss. Regensburg 2001.
- Paulick*, Der Hoheitsbetrieb im Steuerrecht, *StuW* 1952, Sp. 679 f.
- Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln 1997.
- Rose*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., 1991.
- Selmer/Schulze-Osterloh*, Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, *DÖV* 1978, 381 ff.
- Schaaf*, Zur Körperschaftsteuerpflicht der Gemeinden, *KStZ* 1969, 65 f.
- Schaaf*, Hoheitsbetrieb und Körperschaftsteuer, *KStZ* 1970, 165 f.
- Siegel*, Der Begriff des "Betriebs gewerblicher Art" im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, Berlin 1999.
- Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998.
- Tretner*, Wettbewerbsneutrale Gewinnbesteuerung, Köln/Opladen 1963.
- Wagner*, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, in: *DStJG* 13 (1990), 59 f.
- Weich*, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer, Köln 1996.

附 錄

I.

| 세부사업        | 단 체 별   |
|-------------|---|
| 상 수 도       | 서울, 부산, 대구, 인천, 광주, 대전, 울산광역시, 수원, 성남, 의정부, 안양, 부천, 광명, 동두천, 안산, 과천, 고양, 구리, 평택, 남양주, 오산, 시흥, 군포, 의왕, 하남, 용인, 파주, 안성, 이천시, 화성, 광주, 연천, 포천, 양평군, 춘천, 원주, 강릉, 동해, 태백, 속초, 삼척시, 홍천, 정선, 철원군, 청주, 충주, 제천시, 옥천군, 천안, 공주, 보령, 아산, 서산, 논산시, 예산군, 전주, 군산, 익산, 정읍, 남원, 김제시, 완주군, 목포, 여수, 순천, 나주, 광양시, 포항, 경주, 김천, 안동, 구미, 영주, 영천, 상주, 문경, 경산시, 창원, 마산, 진주, 진해, 통영, 사천, 김해, 밀양, 거제, 양산시, 창원군, 제주, 서귀포시, 북제주, 남제주군 |
| 하 수 도       | 부산, 대구, 인천, 광주, 대전, 울산광역시, 수원, 의정부, 광명, 부천, 안산, 과천, 성남, 구리, 춘천, 청주, 전주, 완주, 나주, 경주, 구미, 제주시   |
| 공영개발        | 인천, 울산광역시, 충북, 충남, 전남, 수원, 성남, 의정부, 부천, 안산, 고양, 평택, 남양주, 오산, 시흥, 의왕, 하남, 안성, 김포, 춘천, 원주, 속초, 강릉, 청주, 충주, 제천, 음성군, 천안, 아산, 보령시, 연기군, 계룡(출), 전주, 익산, 목포, 순천, 여수, 광양, 창원, 마산, 진주, 김해, 밀양시, 양산군   |
| 지역개발<br>기 금 | 부산, 대구, 인천, 광주, 대전, 울산광역시, 경기, 강원, 충북, 충남, 전북, 전남, 경북, 경남, 제주도  |

<표1> 출처: 2000년 지방공기업 현황, 행정자치부, 6면.



II.

| 성격          | 소속기관    | 산 하 기 관  |
|-------------|---------|--|
| 정 부 투 자 기 관 | 재정경제부   | 한국조폐공사   |
|             | 문화관광부   | 한국관광공사, 경북관광개발공사   |
|             | 농림부     | 농업기반공사, 농수산물유통공사   |
|             | 산업자원부   | 대한무역투자진흥공사, 대한광업진흥공사, 대한석탄공사, 한국석유공사, 한국전력공사                             |
|             | 건설교통부   | 한국토지공사, 한국토지신탁, 한국수자원공사, 한국수자원기술공단, 대한주택공사                               |
| 정 부 출 자 기 관 | 재정경제부   | 한국담배인삼공사, 한국인삼공사   |
|             | 산업자원부   | 한국지역난방공사, 한국가스공사   |
|             | 정보통신부   | 한국전기통신공사   |
|             | 건설교통부   | 인천국제공항공사, 한국감정원  |
| 금 융 언 론 기 관 | 재정경제부   | 증권예탁원, 예금보험공사, 한국증권거래소, 중소기업은행, 기보캐피탈, 한국수출입은행, 한국산업은행, 신용보증기금, 기술신용보증기금 |
|             | 금융감독위원회 | 금융감독원, 한국자산관리공사, 서울은행, 국민은행, 한국외환은행, 국민데이터시스템, 국민기술금융, 서은시스템             |
|             | KBS     | 한국방송공사   |
|             | 한국은행    | 한국은행   |
| 기 타         | 행정자치부   | 대한지적공사   |
|             | 문화관광부   | 한국문화예술진흥원, 한국방송광고공사, 서울올림픽기념국민체육진흥공단, 한국마사회                              |

|       |   |
|-------|---|
| 산업자원부 | 한국수출보험공사, 에너지관리공단, 석탄산업합리화사업단, 중소기업진흥공단, 한국산업디자인진흥원       |
| 환경부   | 국립공원관리공단, 한국자원재상공사, 항공관리공단                                |
| 노동부   | 근로복지공단, 산재의료관리원, 한국산업안전공단, 한국산업인력공단, 학교법인 기능대학, 한국기술교육대학교 |
| 건설교통부 | 교통안전공단, 부산교통공단, 한국공항공단, 한국고속철도건설공단                        |
| 해양수산부 | 한국컨테이너부두공단  |
| 국가보훈처 | 한국보훈복지공단  |
| 경찰청   | 도로교통안전관리공단  |

<표2> 출처: 공기업등 점검·평가 대상기관 일반현황, 정부혁신추진위원회, 2000. 11.

Ⅲ.

| 형 태 별 | 사 업 별         | 단 체 별   |
|-------|---------------|---|
| 지방공사  | 의료원           | 서울, 부산, 대구, 인천, 수원, 의정부, 금촌, 포천, 이천, 안성, 춘천, 원주, 강릉, 속초, 삼척, 영월, 청주, 충주, 천안, 공주, 서산, 홍성, 군산, 남원, 목포, 순천, 강진, 포항, 김천, 안동, 울진, 마산, 진주, 제주, 서귀포      |
|       | 도시개발          | 서울, 부산, 대구, 광주, 대전, 경기, 강원, 전북, 경북, 경남, 제주  |
|       | 지하철           | 서울, 대구, 인천  |
|       | 기 타           | 서울농수산물공사(서울), 금강도선공사(군산), 송파개발공사(서울), 구리농수산물도매시장(구리시, 서울시), 마포개발공사, 대전엑스포과학공원   |
|       | 지자체 50% 이상 출자 | 장흥표고유통공사, 지방공사인천터미널, 김제개발공사, 안성축산진흥공사, 경강종합관광개발공사(춘천), 철원농특산물유통공사, 구미경북원예수출공사, 청도지역개발공사, 광주지방공사   |
|       | 지 방 공 단       | 시설관리공단(서울, 부산, 대구, 의정부, 안양, 부천시, 화성군, 성남시, 파주시, 강북구, 종로구, 강서구, 강남구, 용인, 부평구, 속초시, 과천시, 계양구, 양천구, 성북구, 연천군, 창원시), 주차관리공단(인천, 춘천, 울산, 구미), 부산환경관리공단 |

<표3> 출처: 2000년 지방공기업 현황, 행정자치부, 7면(2000. 4. 30. 현재).

Ⅳ.

| 연도 | 1995 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|----|------|------|------|------|------|
| 개수 | 5    | 17   | 19   | 34   | 35   |

<표4> 출처: 2000년 지방공기업 현황, 행정자치부, 8면.

V.

| 성격                     | 소속기관    | 산 하 기 관   |
|------------------------|---------|---|
| 정 부<br>투 자<br>기 관      | 농림부     | (주)농지개발, 한국냉장주식회사   |
|                        | 산업자원부   | 한전산업개발(주), 한전기공주식회사, 한전KDN주식회사, 한국전력기술주식회사, 한국원자력연료주식회사   |
|                        | 건설교통부   | (주)한국도로공사, (주)고속도로관리공단, (주)고속도로정보통신공단, (주)한국건설관리공사, (주)한양, (주)한양목재, (주)한영공영, (주)뉴하우징  |
| 정 부<br>출 자<br>기 관      | 산업자원부   | 한국지역난방기술(주), 안산도시개발(주), 한국가스기술공업(주), 한국가스엔지니어링(주), 한국가스해운(주), 한국중공업(주), (주)한중DCM, 포항중합제철(주), (주)포스틸, 포항강관(주), 창원특수강(주), (주)포스콘, 포스데이타(주), 포철로재(주), 포철산기(주), 포철기연(주), 포스코개발(주), (주)포스에이씨, (주)포스에너지, (주)승광, (주)포스코경영연구소, 포스텍기술투자(주), 한국종합화학공업(주), 남양화성(주) |
|                        | 정보통신부   | 한국통신프리텔(주), 한국통신파워텔(주), 한국공중전화(주), 한국통신진흥(주), 한국통신기술(주), 한국통신하이텔(주), 한국해저통신(주), 한국통신산업개발(주)   |
|                        | 건설교통부   | 대한주택보증주식회사, 대한토지신탁(주), 한국부동산신탁(주)   |
| 금 용<br>·<br>언 론<br>기 관 | 재정경제부   | (주)기은캐피탈, (주)기은상호신용금고, 산은캐피탈(주), 신보창업투자(주), 신보캐피탈(주)  |
|                        | 금융감독위원회 | (주)KORET신탁, 국민선물(주), 국민신용카드(주), (주)한국주택은행, (주)주은은행, 주은리스(주), 주은부동산신탁(주), 주은투자신탁운용(주)  |
|                        | KBS     | (주)KBS시설관리사업단, (주)KBS미디어, (주)KBS아트비전  |
| 기 타                    | 건설교통부   | (주)경인ICD, 대구복합화학물터미널(주), (주)산본역쇼핑센터, (주)철도광고, 철차산업(주), (주)파발마   |

<표5> 출처: 공기업 등 점검·평가 대상기관 일반현황, 정부혁신추진위원회, 2000. 11.

VI.

| 출자비율                   | 현    황   |
|------------------------|--|
| 지자체<br>25~50%<br>미만 출자 | (주)부천카툰네트워크, (주)부천무역개발, (주)경남무역, (주)무학<br>산청샘물, (주)제주교역, (주)제주컨벤션센터, (주)안산도시개<br>발, (주)대구종합무역센터, (주)전북종합무역, (주)대구종합정보<br>센터, (주)전남무역, (주)부산전시(컨벤션센터), (주)중부농축수<br>산물물류센터, (주)부산관광개발, (주)안면도관광개발, (주)광주<br>광역정보센터, (주)경북농산물물류센터, (주)구례지리산샘물,<br>(주)파주혼합사료, (주)대전농수산물물류센터, (주)목포농수산,<br>(주)한국CES, (주)인천도시관광, (주)효원 |
| 지자체 25%<br>미만 출자       | (주)경북통상, 부산정보단지개발(주), 울산일산유원지개발(주),<br>진로지리산샘물(주), 부산종합화물터미널(주), (주)테즈락, (주)대<br>구복합터미널, (주)경축, (주)도봉, 코다개발(주)   |