

# 지방자치단체의 재정자주권의 범위와 한계

2007. 6. 26.



## 전문가회의 일정

◆ 주 제 : 지방자치단체의 재정자주권의 범위와 한계

◆ 일 시 : 2007년 6월 26일(화요일) 14:30 ~ 18:00

◆ 장 소 : 한국법제연구원 대회의실

◆ 구 성

◇ 사 회

이기우 교수 (인하대학교 사법대학)

◇ 주 제 발표

제 1 주제 (2:40~3:20)

: 지방세 부과징수 법규로서 조세의 역할과 한계

발 표 (25분): 임재근 박사 (서울시청 재무국 세제과)

토 론 (15분): 김현아 박사 (한국조세연구원)

제 2 주제 (3:25~4:05)

: 일본에서의 조세조례주의론

발 표 (25분): 함인선 교수 (전남대학교 법과대학)

토 론 (15분): 채우석 교수 (숭실대학교 법과대학)

- 휴 식 (4:05~4:15) -

제 3 주제 (4:15~4:55)

: 지방자치단체 과세자주권의 실태와 그 확대방안

- 자치입법권 보장 및 조세법률주의를 중심으로 -

발 표 (25분): 오용식 법제관 (법제처 사회문화법제국)

토 론 (15분): 노중현 사무관 (재정경제부 조세분석과)

제 4 주제 (4:55~5:35)

: 조세법률주의하에서 지방세조례주의의 허용성

발 표 (25분): 조성규 교수 (전북대학교 법과대학)

토 론 (15분): 김수진 교수 (인천대학교 법과대학)

◇ 종합토론 (5:35~6:00)

토 론 : 지정토론자 외

이세정 박사 (한국법제연구원 부연구위원)

정상우 박사 (한국법제연구원 부연구위원)

최철호 박사 (한국법제연구원 부연구위원)

## 목 차

### 제 1 주제 : 지방세 부과와 징수의 법규로서 조례의 역할과 한계 (임재근)



. 들어가는 말 .....	13
. 현행 지방세조례의 법적 성격 .....	14
1. 지방세 부과 징수법령의 체계 .....	14
2. 지방자치단체의 과세권 부과징수권 및 권한의 위임과 조례 입법권 .....	15
3. 지방세조례주의 논의 .....	17
4. 지방세법의 효력 .....	19
. 지방세조례의 현황과 내용 .....	22
1. 지방세조례 제정의 근거 .....	22
2. 지방세조례의 종류와 규정내용 .....	23
. 현행 지방세조례 운영상의 문제점 .....	30
<b>III</b>	
1. 지방세법령과 지방세조례간의 사각지대 상존 .....	30
2. 법규범으로서 부과징수조례 기능적 한계 .....	32
3. 감면조례 제정취지 운영현상의 괴리 : 표준(안)시달제도 .....	34
4. 과세면제, 불균일과세 및 일부과세의 개념 미정립 .....	36
<b>IV</b>	
. 부과와 징수의 법규로서 지방세조례의 발전방향 .....	39
1. 지방세법의 정비 필요 .....	39

2. 지방세조례에의 위임범위 확대 .....	40
3. 조례표준(안)제도의 개선 .....	42
. 맺음말 .....	43
참고문헌 .....	45

제 2 주제 : 일본에서의 지방세조례주의론 (함인선)

제 1. 처음에 .....	49
◆ 제 2. 조세법률주의와 지방세, 그리고 조례 .....	50
1. 관련법규 .....	50
2. 조세법률주의와 지방세 .....	51
3. 지방자치단체의 자주재정권과 조례 .....	53
4. 지방세법과 지방세조례와의 관계 .....	54
제 3. 관련판례 .....	55
1. 秋田市국민건강보험세소송 .....	55
2. 大牟田市전기가스세국가배상청구소송 .....	57
3. 旭川市국민건강보험조례소송 .....	60
4. 東京都은행세조례소송 .....	63
제 4. 개별적 검토 -법정의 지방세 .....	65
1. 법정의 지방세의 기능과 현황 .....	65
2. 법정의 지방세의 신설 변경절차의 법적 문제 .....	66

제 5. 맺으며 .....	68
----------------	----

제 3 주제 : 지방자치단체 과세자주권의 한계 및 그 확대방안 - “조례제정권 확대를 통한 세목신설의 보장”을 중심으로 - (오용식)

. 도입 .....	73
. 과세자주권의 내용과 그 한계 .....	75
1. 자치권(自治權) .....	I 75
2. 과세자주권(課稅自主權) .....	79
3. 현행법상 과세자주권의 내용 및 그 한계 .....	II 84
. 과세자주권의 보장 문제와 관련한 쟁점 검토 .....	94
1. 과세자주권과 조례제정권의 관계 .....	94
2. 조례제정권의 범위에 대한 문제 .....	97
3. 지방세조례주의의 인정 여부에 대한 검토 .....	103
4. 조세법률주의와 조세조례주의의 충돌문제 검토 .....	III 108
5. 소 결 .....	112
. 지방자치단체 과세자주권의 확대방안 .....	114
1. 개 요 .....	114
2. 지방세조례주의 도입방안 .....	116
. 맺음말 .....	123

제 4 주제 : 租稅法律主義下에서 地方稅條例主義의  
 許容性 (조성규)

◆

- . 들어가는 말 ..... 131
- . 지방자치단체의 자주재정권의 문제상황 ..... 132
  - I
  - 1. 자주재정권의 의의 및 현황 ..... 132
  - 2. 租稅법률주의? 지방세조례주의? ..... 133
- . 조세법률주의의 이론적 검토 ..... 134
  - 1. 조세법률주의 일반론 ..... 134
  - 2. 조세법률주의의 본질 및 법원리적 의의 ..... 138
- III
- . 법원리적 측면에서의 조세법률주의 하에서 지방세  
 조례주의의 허용성 ..... 139
  - 1. 법원리적 측면에서의 법률과 조례 ..... 139
  - 2. 지방세에 대한 조세법률주의의 실질적 한계 ..... 145
  - 3. IV 결 ..... 148
- . 지방자치의 헌법적 보장의 측면에서의 조세법률주의하에서  
 지방세조례주의의 허용성 ..... 149
  - 1. 지방자치의 헌법적 보장 ..... 149
  - 2. 지방자치단체의 자주재정권 및 과세자주권 ..... 150
  - 3. 지방자치단체의 조례제정권의 한계와 지방세조례주의 ..... 154
  - 4. V 결 ..... 157
- . 지방세조례주의의 허용성 및 법적 과제 ..... 158

- 1. 지방세조례주의의 허용성 및 범위 ..... 158
- 2. 지방세조례주의의 도입시 법적 과제 ..... 160
- . 맺는 말 ..... 166

VII

## 지방세 부과와 징수의 법규로서 조례의 역할과 한계

임 재 근  
(서울특별시 세제과)

### 제 1 주제

# 지방세 부과징수 법규로서 조례의 역할과 한계

발 표 자 : 임재근 박사 (서울시청 재무국 세제과)

토 론 자 : 김현아 박사 (한국조세연구원)

#### 들어가는 말

1995년 지방자치단체의 장을 주민이 직접 선출하게 됨으로써 본격적인 지방자치시대가 도래하였다. 지방자치제도는 일정한 지역을 기초로 주민이 직접 선출한 지방자치단체의 장을 통하여 그 지역사무를 처리하게 하고 지방의회 의원을 통하여 단체의 장이 행한 사항을 점검함으로써 지역주민의 의사를 직·간접적으로 지방사무에 연계시킬 수 있는 제도라고 할 수 있다.

헌법은 조세의 종목과 세율을 법률로 정하도록 하고 지방자치단체는 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다.<sup>1)</sup> 이에 따라 지방자치법은 지방자치단체의 사무로서 ‘지방세와 지방세외수입의 부과와 징수’와 ‘조례 규칙의 제정 개폐 및 그 운영 관리’를 예시하고 있다. 또한 지방세법은 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과 징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 지방세법이 정하는 범위 내에서 조례로써 하도록 규정하고 있다.<sup>2)</sup>

따라서 지방자치단체가 그 재정적 기초로서 지방세를 부과하고 징수하는 데에는 지방세법과 그 범위 내에서 필요한 사항을 규정하는 지방자치단체의 조례(이하 “지방세조례”로 약칭하기로 한다)가 법적 근거가 된다고 할 수 있다. 이와 관련하여 지금까지 지방조례에 대하

1) 헌법 제59조 제1항 및 제117조 제1항 참조

2) 지방자치법 제9조 제2항 및 지방세법 제3조 제1항 참조

여 첫째 지방세법과의 관계에 있어 그 법규적 성격이 무엇인가의 문제, 둘째 현재의 조례규정내용이 조례본래의 기능과 역할을 다하고 있는지의 문제, 셋째 지방자치단체의 과세권과 관련한 조례입법의 발전방향은 무엇인가에 대하여 논의가 진행되어 왔다.<sup>3)</sup>

본고는 현재 지방자치단체가 제정하여 운영하고 있는 지방세조례의 제 개정 방식 및 규정내용을 분석하고 조례의 법규적 효력과 기능 및 역할상의 문제점을 살펴본다. 이를 통하여 향후 지방자치제도상 지방세 부과 징수의 법규로서 조례의 발전방향을 제시하여 보고자 한다.

### 현행 지방세조례의 법적 성격

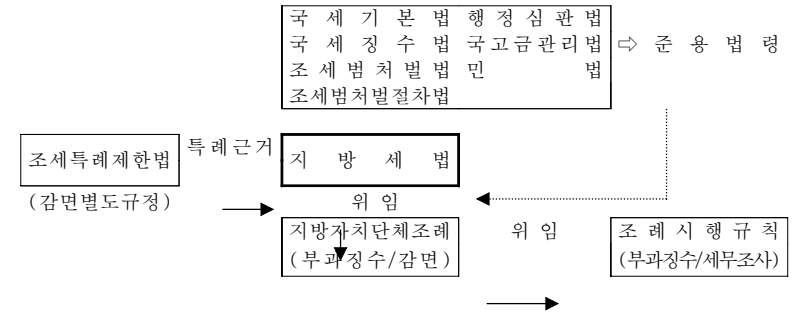
#### 1. 지방세 부과 징수법령의 체계

지방세 과세의 근거법령은 헌법을 정점으로 지방세법, 지방자치단체의 조례 규칙 및 조세특례제한법이 있다. 이외에도 지방세를 부과하고 징수함에 있어 지방세법 및 지방자치단체 조례에 규정되지 아니하는 사항에 대하여 국세기본법, 국세징수법 등 국세관련 법령이 준용되고 있다. 조세특례제한법은 감면 등 조세특례의 제한과 과세공평을 목적으로 하는 법률로서 동 법에서 조세특례를 정할 수 있도록 규정된 법률에 지방세법이 열거되고 있다.

따라서 준용의 범위 내에서는 국세기본법과 국세징수법이, 그리고 조세특례에 관한 조세특례제한법이 지방세법령의 역할을 수행하고 있는 것이다. 지방세법과 타 법령과의 관계를 간단히 요약하면 다음 <그림 1>과 같다.<sup>4)</sup>

3) 김완석, '지방세법과 지방세조례와의 관계', 『지방세포럼 2007.1차 발제문』, 서울시립대학교 지방세연구소, 2007.; 이동식, '지방자치와 지방재정', 『지방자치법연구(제 3권 2호)』, 한국지방자치법학회, 2003.; 차상봉, '지방자치단체과세권의 헌법적 한계와 지방세조례주의에 관한 소고', 『법학연구』, 충남대학교 법학연구소, 2002.  
4) 이외에도 지방세의 이의신청과 같은 불복절차제도와 관련하여 행정심판법, 지방세

<그림 1> 지방세 부과 징수법령간의 관계



#### 2. 지방자치단체의 과세권 부과징수권 및 권한의 위임과 조례 입법권

지방세법 제2조는 '지방자치단체의 과세권'을, 지방세법 제3조는 '지방세의 부과 징수에 관한 조례'를, 지방세법 제4조는 '지방자치단체의 장의 권한의 위임 등'을, 지방세법 제6조는 '지방자치단체의 세목'을 규정하고 있다.<sup>5)</sup> 그런데 지방세법 제2조는 과세권을 규정하면서 과세권의 내용이 무엇인지를 규정하지 아니하고 『보통세와 목적세를 부과징수할 수 있다.』라고만 규정함으로써 『과세권=부과징수(권한)』으로 인식될 수 있는 소지가 있다.

또한 지방세법 제3조는 『지방세의 부과 징수에 관한 조례』를 규정하면서 『부과 징수』의 내용이 무엇인가에 대하여 규정하지 아니하고

등의 징수시 과세표준 및 세액산출의 단위처리기준을 위한 국고금관리법, 기간계산과 관련하여 민법 등을 준용하고 있다(지방세법 제78조, 제82조 내지 제84조 참조).  
5) 지방세법 제2조 『지방자치단체는 이법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과징수할 수 있다.』, 지방세법 제3조 제1항 : 『지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과 징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다.』, 지방세법 제4조 『지방자치단체의 장은 이 법에 규정된 그 권한의 일부를 소속공무원에게 위임하거나 다른 지방자치단체의 장에게 위임 또는 위탁할 수 있다.』

있다. 다음으로 지방세법 제4조는 「지방자치단체의 장의 권한의 위임 등」을 규정하면서 「권한」이 무엇인지를 말하지 아니하고 「권한의 일부를 (중략) 다른 지방자치단체의 장에게 위임 또는 위탁할 수 있다.」라고 규정하고 있다. 위 규정내용을 형식적으로 해석할 경우 「과세권=부과 징수권」이고 「A지방자치단체의 부과 징수권 (위임)B지방자치단체」의 도식이 성립한다. 서울특별시의 경우 취득세 등 서울특별시 세목의 부과 및 징수권한은 실제 당해 과세대상 물건이 발생하는 소재지를 관할하는 서울특별시 관할 구역 안의 25개 자치구에 위임되어 있는데, 그 부과와 징수에 관한 사항을 규율하는 ‘조례의 제개정권’은 서울특별시가 행사하여 ‘서울특별시세조례’ 및 ‘서울특별시세감면조례’를 제정하여 운영하고 있다.

위와 같이 부과 및 징수권을 자치구에 위임한 서울특별시가 조례 제 개정권의 행사를 어떻게 해석하여야 할 것인가? 결론적으로 이는 「지방자치단체의 과세권=부과 징수권」의 도식이 성립되지 아니하는 것을 말하고 있다. 즉 지방세법 제4조에서 「권한의 일부」를 위임할 수 있도록 하고 있는 것도 지방자치단체의 과세권은 그 주요 내용이 당해 세목의 부과와 징수권한임은 명백하지만 부과와 징수권한 이외에 조세채권자로서 채권 채무관계의 형성을 위한 자주입법권을 보유하고 있으며 납세의무의 확정 및 그 이행청구와 수령권한을 가지고 있다고 보아야 한다. 즉 지방자치단체의 과세권은 지방세법 제6조의 규정에 의하여 당해 지방자치단체에 법률적으로 귀속된 지방세 세목에 대한 ‘자주입법권한’, ‘납세의무의 확정 및 이행청구권한’ 그리고 ‘수령권한’으로 구성되어 있는 것이다.

지방자치단체의 과세권을 위와 같이 볼 경우에 지방세법 제2조 내지 제4조의 규정상의 ‘부과징수’, ‘기타 부과 징수’ 및 ‘그 권한의 일부’는 차례대로 ‘과세권(입법권, 납세의무확정 이행청구권, 수령권)’, ‘납세의무의 확정 및 이행청구’ 및 ‘납세의무의 확정 및 이행 청구 중

일부’로 해석된다고 할 것이다. 따라서 지방세법에서 ‘부과 징수’라고 하는 용어를 사용한다하더라도 그 내용적 의미는 달리 해석될 것이고 이에 따라 지방세법 제4조의 규정에 의한 위임은 결국 납세의무의 확정행위와 이행청구의 행위만이 대상이 되고 그 결과가 과세권을 갖는 지방자치단체에 귀속되는 법률효과를 갖는 것이다.<sup>6)</sup>

### 3. 지방세조례주의 논의

지방세조례의 효력과 기능 및 그 역할을 논함에 있어 지금까지 대략적으로 두가지 논점에서 접근하고 있는 것으로 판단된다. 즉 하나는 지방세법과 지방세조례와의 효력의 우열관계에 관한 것이고 또 하나는 지방세법이 주민을 직접적으로 규율하는 법규인가의 여부에 관한 것이었다.<sup>7)</sup> 후자는 다음 「4.」에서 살펴보기로 하고 우선 전자의 경우를 살펴본다.

지방세를 부과하고 징수하는 데에 지방세법이 중요한 법원이 되는 것은 부인할 수 없다. 하지만 지방세를 부과하고 징수함에 있어 또 다른 중요한 법원이 바로 지방의회가 제정한 조례이다. 그런데 이와 같이 다 같이 중요한 지방세의 법원으로서 지방세법과 지방세조례의 관계에 있어 지방세조례주의를 주장하는 견해가 있다.

지방세조례주의를 주장하는 견해는 조세법률주의의 예외로서 지방자치단체는 헌법 제117조에서 지방자치에 관한 규정을 별도로 두고 있으므로 지방세는 헌법 제59조의 규정에 의한 조세법률주의의 예외가 된다는 것이다. 이는 지방자치단체 과세고유권설에 기초하고 있다.<sup>8)</sup> 그러나 이와 같은 견해는 지방세조례에 관한 규정인 지방세법 제

6) 지방세 세입사무 실무에서 볼 때 25개 자치구에서 확정하고 이행청구하는 지방세 납세의무는 현실적용 25개 자치구의 금고에 불입된 이후 시금고에 불입되지 아니하고 이행청구후 수납시 곧바로 시금고에 불입되고 있음을 알 수 있다.

7) 김완석, 전계발제문, P.2.

8) 김태호, 『지방세 이론과 실무』, 세경사, 2007., p.66.

3조 제1항의 규정이 1998.12.31. 개정되기 이전에 그 문언의 의미에 대한 해석을 둘러싸고 주장되어져 온 것으로 판단된다.<sup>9)</sup> 즉 1998년까 지 위 규정은 『기타 부과징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 조례로써 하여야 한다.』라고 하여 지방세법의 범위 내에서 조례가 규정될 것을 요구하지 아니하는 것으로 해석될 수 있는 여지를 두고 있었다. 하지만 현재는 지방세법 제3조 제1항에서 이를 명백히 규정 하고 있다는 점에서 실정법상으로도 지방세조례주의를 주장할 근거가 없어졌다.

또한 유사한 견해로서 일본의 경우에도 지방세조례주의가 주장되고 있는 것은 사실이다. 하지만 일본에서의 지방세조례주의의 논의는 『새로운 조세를 과세하거나 현행의 조세를 변경하는 경우는 법률 또는 법률이 정하는 조건에 의할 것을 요구한다.』라고 규정하는 일본 헌법 제84조의 해석론에서 출발하고 있다고 판단된다.<sup>10)</sup> 그러나 일본에서 지방세조례주의의 관념이 나타나게 된 직접적인 원인을 제공한 일본 헌법 제84조와 우리나라 헌법 제59조의 법문 구성내용도 동일하지 아니할 뿐 아니라 일본의 경우 지방세조례주의 관념을 인정할 경우에도 이는 헌법상 인정되는 조세법률주의의 확보를 전제를 한다는 점에서 굳이 우리나라 헌법체계 아래에서 지방세조례주의 논의를 전개할 실익은 크지 않다고 본다.<sup>11)</sup>

9) 구지방세법 제3조[1998.12.31. 법률 제5615호로 개정되기 이전의 것]

지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 조례로써 하여야 한다. 위 구지방세법 제3조 제1항은 현행의 조문과 차이가 있는데 그 내용은 “이법의 범위 내에서”라는 문구가 없다는 점이다.

10) 일본 헌법 제84조 『あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。』

11) 일본의 헌법에 대한 헌법 해석론에 있어 『법률 또는 법률이 정하는 조건』의 문언이 『법률에 의한다.』와 『법률이 정하는 조건에 의한다.』로 구분된다는 적극설과 구분할 필요가 없다는 소극설로 나뉘어져 있다. 소극설은 일본 헌법 제84조 규정상 『조세』와 『법률』의 의미에는 지방세와 조례가 포함된다는 견해와 그러하지 아니하다는 견해로 갈리고 적극설은 『법률에 의한다.』는 표현은 조세법률주의를 천명하

#### 4. 지방세법의 효력

지방세조례 또는 지방세법이 납세자인 주민을 직접 구속할 수 있는가의 여부에 대한 논의인 지방세법의 성격 문제에 대하여 살펴볼 필요가 있다. 이에 대해서는 현재 두가지로 학설이 분기하고 있는데 그 하나는 지방세법이 납세자인 주민을 직접 구속 내지 규율하는 법령이라는 ‘직접효력설’이 있고, 또 하나는 지방세법은 주민을 직접 구속 내지 규율하지 아니하고 지방자치단체의 조례를 통하여 간접적으로 그 효력을 미친다는 ‘간접효력설’이 그것이다.<sup>12)</sup>

간접효력설의 논거는 첫째, 지방세법은 지방자치단체가 조례를 제정함에 있어서 준거하여야 할 대강적 법률에 해당하고 이에 따라 지방자치단체만을 구속하고 주민을 직접 구속하기 위하여 지방자치단체 조례로서 지방세법이 정하는 범위 안에서 지방세의 과세요건을 완결적으로 규정하여야 한다는 것이다. 둘째, 일반적으로 각 지방자치단체의 조례 제1조에 규정되어 있는 『이 조례의 정하는 것을 제외하고는 지방세법이 정하는 바에 의한다.』라고 하는 유보조항(saving clause)이 있는데 이는 지방세법령과 조례의 중복을 피하고 지방세법령의 내용이 자동적으로 조례에 수용되는 효과를 위하여 규정되어 있고 이와 같은 입법례가 지방세법이 주민을 간접적으로 구속하는 근거라고 한다.

그러나, 이에 대하여 다음과 같은 반론의 제기가 가능하다. 첫째, 헌법 제59조는 조세의 부과 등 그 과세권의 행사를 위한 과세요건을 법

것이고 『법률이 정하는 조건에 의한다.』는 표현은 조세법률주의의 예외를 정하고 있다고 보고 있다. 지방세에 있어서의 조례가 여기에 해당한다고 보고 있다. 그러나 적극설의 입장에서도 『국민의 지방세 부담에 있어 그 거주하는 지방자치단체가 다르다는 이유로 현저한 차이가 발생하는 것은 문제가 있고 조세법률주의의 대원칙이 파괴되는 문제가 있으므로 지방자치단체의 조례제정권을 법령의 범위내로 제약하고 있다.』는 의견을 제시하고 있다. 新井隆一, 『租税法の基礎理論』(동경 : 日本評論社, 1997), pp.58-77.

12) 차상봉, 전제논문, p.9.



률의 형태로 유보하도록 하는 조세법률주의를 천명하고 있다. 또한 그 법적 근거로서 지방세법을 제정하고 있고 지방세법 제2조는 『지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과징수할 수 있다』라고 규정하면서 그 제3조 제1항은 『지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과 징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다』라고 규정하고 있음을 볼 때 간접효력설의 견해에 동의하기 어렵다고 본다.

둘째, 지방세법 제1조 제4의 2호는 지방세법상 표준세율의 정의에 대하여 『지방자치단체가 지방세를 부과할 경우에 통상 적용하여야 할 세율로서 재정상 기타 특수한 사유가 있다고 인정할 경우에 이에 따르지 아니할 수 있는 세율』로 규정하고 있음을 볼 때 지방세의 과세요건으로서 적용되는 세율은 원칙적으로 지방세법상 표준세율이 된다고 볼 것이다.<sup>13)</sup>

셋째, 지방자치단체는 당해 지방자치단체의 조례를 구성함에 있어 지방세법 등 관계법령에서 조례로 위임된 사항이나 지방세법상 과세요건을 구체화하는 규정 이외에 별도로 다른 과세요건을 창설적으로 규정하고 있지 아니하다. 이는 지방세법 및 동법시행령, 동법 시행규칙에서 사실상 모든 과세요건을 규정하고 있으며 지방세법을 보충할 필요가 있는 사항 또는 구체적으로 위임된 사항 이외에 현실적으로 지방세법과 달리 규정한 사항이 존재하지 아니한다. 결과적으로 지방자치단체의 조례는 당해 지방자치단체의 사정에 따라 지방자치단체의

13) 2005.12.31. 지방세법의 개정에 따라 레저세분 지방교육세의 세율을 종전의 60%에서 40%로 인하하고 그 적용시한을 2008.12.31.까지 그 세율(60%)를 적용토록하고, 담배소비세분 지방교육세(50%)의 적용시한을 종전의 2005.12.31.까지에서 2010.12.31.까지로 연장하였으나 이에 대한 각 지방자치단체의 조례는 2005.12.31.까지 개정되지 못하였고 2006년 상반기 중에 개정되었다. 그러나 위 개정사항의 시행일인 2006.1.1.부터 각 지방자치단체 조례가 지방세법의 개정내용대로 개정된 시점까지의 기간에도 구 조례가 있음에도 이를 적용하지 않고 개정된 지방세법의 내용을 적용한 바 있다.

명칭 등을 변경하여 당해 관계규정을 보다 명확히 하는 차원에서 제정되어 운용되고 있다. 이에 대하여 간접효력설의 견해는 각 지방자치단체 조례 제1조에 규정되어 있는 ‘유보조항’을 근거로 지방세법은 표준법이며 지방세법은 주민에 대하여 간접적인 효력을 갖는다고 주장하고 있으나<sup>14)</sup>, 지방자치단체의 조례 입법례를 살펴보면 간접효력설의 근거로 제시되는 유보조항도 동일하지 아니함을 알 수 있다. 즉 각 지방자치단체 유보조항이 규정된 사실만으로 지방세법이 표준법의 지위에 있다고 볼 충분한 근거가 되지 아니한다는 것이다. 실제 지방자치단체별 조례를 살펴보면 서울특별시 및 경기도는 ‘세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관하여 법령 기타 따로 정하는 것을 제외하고는 이 조례가 정하는 바에 의한다.’고 규정하고 있다.<sup>15)</sup> 이에 반해 충청남도 도세조례는 ‘도세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과 징수에 관하여 이 조례에서 정하지 아니한 것은 지방세법 법령이 정하는 바에 의한다.’라고 규정하고 있다.<sup>16)</sup>

충청남도 도세조례상의 유보조항이 지방세법상 모든 규정을 수용하지 못하는 입법기술상의 한계를 극복하기 위하여 당해 조례를 보충하는 법령으로 지방세법령을 규정하고 있는 것으로 지방세법이 조례를 보충하여 주민을 구속하게 되는 간접효력설의 견해를 뒷받침한다고 볼 수도 있겠으나, 서울특별시 및 경기도는 원칙적으로 지방세의 부과와 징수에 있어 법령 기타 따로 정하고 있는 경우에는 원칙적으로 당해 법령 등이 먼저 적용되고 그와 같은 법령상 별도의 규정이 없는 경우에 한하여 지방세법 등 법령의 위임을 받아 조례로써 규정된 관계조문을 적용한다는 것으로 서울특별시세조례와 같은 입법방식은 원칙적으로 지방세의 부과와 징수에 있어 적용되는 법규는 지방세법 등 관계법령이 되고 지방세법 등에 의해 구체적으로 위임되거나 당해 법령을 보

14) 차상봉, 전계논문, p.9.

15) 서울특별시세조례 제1조 및 경기도세조례 제1조 참조

16) 충청남도세조례 제2조 참조

충하는 경우 당해 법령의 정하는 범위 내에서 조례규정이 적용되어지는 결과가 되므로 간접효력설이 근거로 삼는 지방자치단체 조례상의 유보조항의 규정이 존재한다는 사실만으로 지방세법과 조례와의 관계에 있어 지방세법은 주민을 간접적으로 구속한다고 볼 수 없다.

즉 조례로써 지방세의 부과 징수에 관하여 필요한 사항을 규정할 수 있도록 한 지방세법 제3조의 규정을 확인하는 규정에 불과하다고 본다. 따라서 지방세법은 지방자치단체가 지방세를 부과하고 징수함에 있어 우선적으로 적용하여야 할 법원으로서 주민에 대하여 직접적인 효력이 있다고 보는 ‘직접효력설’의 견해가 타당하다고 본다.<sup>17)</sup>

## 지방세조례의 현황과 내용

### 1. 지방세조례 제정의 근거

지방자치법 제15조 III 법령의 범위 안에서 조례를 제정하되 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항은 법률의 위임을 받도록 하고 있다. 또한 동법 제16조는 지방자치단체의 장은 법령 또는 조례가 위임한 범위 안에서 규칙을 제정할 수 있도록 하였다.

지방세법 제3조에서 법령의 범위 내에서 부과징수에 필요한 사항에 대한 조례제정의 근거를 명시하고 동법 제7조에서 공익상 과세면제 및 불균일과세의 근거를, 동법 제8조에서 수익 등에 대한 불균일 과세 및 일부과세의 근거를 규정하였다. 다음으로 동법 제9조는 지방자치단체가 조례로써 과세면제, 불균일 과세 및 일부과세를 하는 때에는 행정자치부장관의 허가를 얻도록 하였다.<sup>18)</sup>

17) 同旨 : 김완석, 전계발제문, p.5.

18) 한편 지방세법 제9조의 2는 지방자치단체 의회의 의결을 거쳐 천재 지변 기타 특수한 사유가 있는 경우 지방세를 감면할 수 있는 근거를 규정하고 있는데 이는 위와 같은 특수한 사정이 있는 경우 행정자치부장관의 허가 없이 지방자치단체 의회의 의결로써 지방세 감면을 시행할 수 있도록 하고 있는 것이다.

### 2. 지방세조례의 종류와 규정내용

현재 지방세의 종류에 대하여 서울특별시 및 25개 자치구를 기준으로 살펴보면 다음과 같다. 즉 지방세법 제6조의 규정에 따라 서울특별시 및 자치구에 귀속된 세목의 과세요건 등 기타 사항을 정하고 있는 ‘서울특별시세조례’ 및 ‘서울특별시 구세조례’가 있다. 또한 이와 같은 조례의 세부시행사항을 규정한 ‘서울특별시세부과징수규칙’ 및 ‘서울특별시 구세부과징수규칙’이 있다. 세무행정 실무상 이와 같은 조례 및 규칙을 일반적으로 ‘부과징수조례’ 및 ‘부과징수규칙’이라고 한다.<sup>19)</sup>

다음으로 서울특별시 및 자치구에 귀속된 지방세 세목에 대하여 과세면제 및 불균일과세를 규정한 조례가 있다. 이는 지방세법 제9조의 규정에 따라 행정자치부의 허가를 받아 제정되고 있는데 서울특별시의 경우 ‘서울특별시세감면조례’를, 25개 자치구의 경우 ‘서울특별시 구세감면조례’가 운영되고 있다. 이를 실무상 줄여 ‘감면조례’라고 부르며 위 부과징수조례와 달리 시행규칙을 두고 있지는 아니하다. 다음에서 이상의 조례 및 규칙의 규정 내용에 대하여 살펴보기로 한다.

#### 가. 부과 징수조례

1952년 조례 제8호로 제정된 서울특별시세조례(이하 “시세조례”라고 한다)는 73회에 걸친 개정과정을 거쳐 현재에 이르고 있다. 시세조례의 경우 지방의회가 구성되기 전에는 구 내무부의 제 개정준칙(안)의 시달, 시장명의 개정 및 국무총리의 승인을 받아 제 개정, 공포되는 절차로 이루어졌다.

19) 서울특별시세조례 및 서울특별시 구세조례를 ‘부과징수조례’라고 약칭하기로 한다.

지방의회가 구성된 이후부터는 구 내무부 및 행정자치부의 제 개정준칙(안)에 따라 서울특별시의회 의결을 거쳐 서울특별시장이 공포하는 절차로 조례가 운영되고 있다. 그러나 지방의회가 구성된 이후에는 사실상 내무부 및 행정자치부의 준칙(안) 시달에 의한 개정보다는 지방자치단체별로 필요에 따라 특정조문을 추가하거나 수정 삭제하는 차원의 개정이 일반화되었다.<sup>20)</sup>

현재 시세조례는 총칙, 보통세, 목적세 등 3개의 장(章), 97개 조문으로 구성되어 있는데, 제1장은 통칙, 부과징수 등 2개의 절로, 제2장은 취득세, 등록세, 주민세, 자동차세, 주행세, 농업소득세, 담배소비세, 도축세, 레저세 등 9개 절로, 제3장은 도시계획세, 공동시설세, 지역개발세, 지방교육세 등 4개절로 구성되어 제2장 및 제3장은 13개 서울특별시세 세목에 대하여 규정하고 있다. 25개 자치구의 구세조례도 시세조례와 유사한 내용을 구성을 하고 있다. 시세조례의 규정 내용을 조문순서대로 요약하며 보면 다음 <표1>와 같다.

<표1> 조문별 시세조례의 내용

장	절	표 제	조 문	주 요 내 용
<b>1장</b>		<b>총 칙</b>		<b>19개 조문</b>
	<b>1절</b>	<b>통 칙</b>		과세의 근거, 과세요건등을 법령사항을 제외하고 조례로 정한다는 취지
				조례상 사용되는 용어의 정의
				시세의 종류와 그 세부세목 규정(보통세 9, 목적세 4)
				시세감면조례와의 관계규정, 지방세법 제9조에 의

20) 과거 내무부 및 행정자치부가 각급 지방자치단체에 시달하였던 조례 제 개정준칙(안)은 지방세법 등 관계법령상 **합** 성격이 명확하지 아니하였으나 현실적으로 당시 지방자치단체의 자치입법능력이 떨어졌다는 점과, 전국의 지방자치단체간의 행정의 통일성을 기할 목적을 가지고 있었던 것으로 판단된다.

§2  
24

§3

§4

장	절	표 제	조 문	주 요 내 용
				한 과세면제 및 불균일과세에 관한 조례를 별도로 정하도록 규정함.
				시행규칙 제정근거 명시
	<b>2절</b>	<b>부과징수</b>		시세부과징수 사무의 구청장 위임근거 규정, 시장이 직접수행하는 사무의 근거규정 §5
				납기한연장, 관허사업제한, 징수유예, 서류송달, 징수교부금, 지방세심의위원회, 과세전적부시사위원회, 과세표준심의위원회, 지방세 §6보공개심의위원회 등 규정
<b>2장</b>		<b>보통세</b>		<b>27개 조문</b>
	<b>1절</b>	<b>취득세</b>		비과세 및 감면대상자 신고사항 규정 §16의4
				지방세법 §266에 의하여 조례로 위임된 구관사업 감면을 규정(75%)
				취득세 세율(2%) 규정
				취득세 신고 및 납부기한 및 제출증빙서류 규정 §17
				광산용임목의 취득면제신청 절차 및 관계서류 등 규정 §18
	<b>2절</b>	<b>등록세</b>		부동산등기의 세율 규정 §19의2
				등록세 신고 및 납부기한 및 방법규정
				비과세 및 감면대상자 신고사항 규정 §20
				지방세법 §266에 의하여 조례로 §21위임된 구관사업 감면을 규정(75%)
	<b>3절</b>	<b>주민세</b>		세율 규정 §23의2
	<b>4절</b>	<b>자동차세</b>		과세표준과 세율 규정 §23의3
	<b>4절의 2</b>	<b>주행세</b>		주행세 납입여부 확인절차 규정 §24
	<b>5절</b>	<b>농업소득세</b>		용도구분 비과세 신청절차 규정 §25

§26

25

§28

§29

장	절	표제	조문	주요 내용
				농업소득세 과세 관련 사항규정
	6절	담배소비세	§31~§32	과세면제신청 및 기장의무 규정
	7절	도축세	§39~§40	과세표준 및 세율 규정
			§41~§42	징수방법, 특별징수, 신고납부, 세액의 결정과 결정, 가산세 규정 등
	8절	레저세	§41~§42	신고납부 및 장부비치의무 규정
3장		목적세		51개 조문
	1절	도시계획세	§49~§50	납세의무자 규정, 부과지역의 고시근거
				비과세 및 감면대상자 신고사항 규정
			§53~§54	도시계획세 비과세대상의 과세전환관련 신고사항 규정, 납세관리인 규정
			§55	도시계획세 현황부과 근거명시, 세율, 납세고지 및 부과징수방법, 각종 신고의무 규정, 과세대상 관리 방법 규정
	2절	공동시설세	§56~§57	납세의무자, 부과대상지역, 세율, 비과세 및 감면대상자 신고사항 규정, 비과세대상의 과세전환관련 신고사항규정
			§58~§62	납세관리인, 현황부과원칙, 징수방법, 각종 신고의무
	제3절	지역개발세	§63~§66	발전용수 : 납세의무자, 비과세대상 신고사항, 과세표준 및 세율, 부과대상지역 등 규정
			§67~§72	기타 용어의정의, 납세의무자, 과세표준 및 세율, 부과대상지역 등 규정
			§73~§76	지하자원 : 납세의무자, 과세표준 및 세율, 부과대상지역 등 규정
			§77~§80	컨테이너 : 용어정의, 과세대상, 납세의무자, 납세의무상환시기, 과세표준 세율, 비과세/면제, 징수방법

2관  
§77~§80

3관  
§81~83

장	절	표제	조문	주요 내용
				방법, 특별징수 등
	4절	지방교육세		과세표준 및 세율
부칙				시행일, 경과조치 등 규정 §103

나. 감면조례

서울특별시세감면조례(이하 “감면조례”라고 한다)는 부과징수조례로서 시세조례의 개정이력과는 다른 개정이력을 가지고 있다. 현재 운영되고 있는 감면조례는 1994.12.31. 개별적인 감면대상 마다 하나의 독립된 조례(이하 ‘개별감면조례’라고 한다)로 제정하여 규정하던 방식을 벗어나 이 모두를 하나의 조례로 통합하는 방식으로 개편하면서 탄생한 것이다.<sup>21)</sup> 1991년을 기준으로 당시의 시세관련 개별 감면조례의 종류는 서울특별시 국가유공자 소유토지건물 및 자동차의 과세면제에 관한 조례 등 22종이었으며, 구세관련 개별 감면조례의 종류는 서울특별시 구 국가유공자소유 토지건물 및 자동차의 과세면제에 관한 조례 등 12종에 달하였는데 이 모두가 1994.12.31. 시세 및 구세와 관련된 감면조례로 각각 통합되었다.

지방의회가 구성되기 이전의 개별감면조례도 시세조례와 마찬가지로 서울특별시장의 개정절차 이행과 국무총리의 승인절차를 거쳐 제 개정 공포되었고 지방의회의 구성이후 지방의회의 의결을 거쳐 제 개정 공포되고 있다. 한편 개별감면조례 또는 현재의 감면조례는 구 내무부 및 행정자치부의 준칙(안)의 시달 및 지방의회의 의결을 거

21) 당시 제정 감면조례 부칙 제3조에 따라 서울특별시지정문화재에 대한 시세불균 일과세에 관한 조례 등 8개 개별 감면조례가 폐지되었다(1994.12.31., 조례 제3145 호 부칙 제3조 참조).

처 개정 공포되고 있다.<sup>22)</sup>

여기서 시세조례와 비교할 때 감면조례의 『준칙(안) 또는 표준(안)』의 중요한 차이점이 존재한다. 즉 지방세법 제9조는 지방자치단체가 공익 등의 사유, 수익 등의 사유에 따라 과세면제, 불균일과세 및 일 부과세를 하고자 할 때에는 행정자치부 장관의 (사전)허가를 얻어 당해 지방자치단체의 조례로서 하도록 규정하고 있는데 구 내무부 및 행정자치부는 다양한 감면사항에 대한 개별적인 허가에 대하여 ‘준칙(안)’ 또는 ‘표준(안)’의 시달로 이를 갈음하였다.<sup>23)</sup>

서울특별시를 기준으로 현행 감면조례의 규정내용을 살펴보면, 총칙, 사회복지지원을 위한 감면, 평생교육시설 등 지원을 위한 감면, 대중교통 등의 지원을 위한 감면, 서민주택건설 등의 지원을 위한 감면, 지역발전지원 등을 위한 감면, 보칙 등 7개 장(章), 37개 조문으로 구성되어 있다.<sup>24)</sup> 대표적인 감면규정으로는 국가유공자 및 장애인에 대한 감면, 주택건설사업자에 대한 감면, 임대사업자에 대한 감면, 주택재개발사업에 대한 감면 규정 등이 있다.

구세의 경우에는 총칙, 사회복지지원을 위한 감면, 평생교육시설 등 지원을 위한 감면, 대중교통 지원을 위한 감면, 지역발전지원 등을 위한 감면, 보칙 등 6개의 장, 27개 조문으로 구성되어 있는데 자치구마다 다소 차이가 있다. 다음 <표2>에서 시세감면조례를 기준으로 구체적인 내용을 살펴보기로 한다.

22) 현재는 이와 같은 준칙(안)을 행정자치부표준(안)이라는 명칭으로 하고 있다.  
 23) 현재 이와 같이 사전허가를 대신한 ‘준칙(안)’ 또는 ‘표준(안)’에 대한 법적 성격 및 지방자치단체의 조례제정권과의 관계에 대한 논의는 활발하지 못한 실정이다.  
 24) 지방자치단체에 따라 당해 지역의 특수한 사정을 고려하여 특이한 감면규정이 추가된 경우도 있다.

<표2> 조문별 시세감면조례의 내용

장	표 제	조 문	주 요 내 용	
1장	총 칙		<b>1개 조문</b>	
		§1	지방세법 제7조 및 제9조와 같이 감면조례의 제정근거 명시	
2장	사회 복지		<b>5개 조문</b>	
		§2	국가유공자 및 유족에 대한 부동산감면, 국가유공자용 자동차에 대한 감면규정	
		§3	장애인용 자동차에 대한 감면규정	
		§4	한센환자집단정착촌에 대한 감면	
		§5	종교단체의 의료업에 대한 감면	
		§6	노인복지시설에 대한 감면	
3장	교육 시설		<b>4개 조문</b>	
		취득세	§7	평생교육시설, 박물관, 미술관, 도서관, 과학관에 대한 감면
			§8	사립학교 교육용 차량 등에 대한 감면
			§9	지정문화재, 보존가치 지정부동산, 보호구역안 부동산
§10	문화지구내 권장시설 감면(서울특별시만의 감면규정 : 행정자치부에 별도의 감면허가를 얻음)			
4장	대중 교통		<b>5개 조문</b>	
			§11	시내법스운송사업, 마을버스운송사업, 시외버스운송사업, 일반택시운송사업, 개인택시운송사업에 대한 감면
			§12	중고매매업, 중고건설기계매매업, 중고자동차 수출업에 대한 감면
			§13	노외주차장에 대한 감면
			§14	7인승~10인승 비영업용승용자동차에 대한 감면
§15	승용차요일제 참여차량에 대한 감면(서울시만의 감면규정 : 행정자치부에 별도의 감면허가를 얻음)			
5장	대중 교통		<b>5개 조문</b>	
			§16	주택건설사업자, 분양자에 대한 감면
			§17	건설업자, 전기사업자, 소방시설사업자 등 하도급업자에 대한 감면
			§18	건설임대사업자 및 매일임대사업자에 대한 감면
§19	주택재개발사업, 주거환경개선사업에 대한 감면			

		§20	한국사랑의집짓기운동연합회의 무주택자 공급용 부동산에 대한 감면
<b>6장</b>	<b>지역 발전</b>	<b>11개 조문</b>	
		§21	지방공사, 지방자치단체 출연/출자 법인 및 단체에 대한 감면
		§22	지방의료원의 의료사업에 대한 감면
		§23	아파트형공장 설립자 및 아파트형공장 분양자에 대한 감면
		§24	시장재건축사업시행자 및 그 분양자에 대한 감면
		§25~§28	전쟁기념사업회, 신용보증재단, 외국인투자유치기업, 사권제한토지에 대한 감면
		§29~§30	철거대상 무허가건축물에 대한 감면, 준공업지역내 도시형공장에 대한 감면
		§31	균형발전촉진지구에 대한 감면(서울특별시만의 감면규정 : 행정자치부에 별도의 감면허가를 얻음)
<b>7장</b>	<b>보칙</b>	<b>6개 조문</b>	
		§32	감면사무의 자치구청장 위임근거 규정
		§33~§34	시세감면의 신청주의 명시, 감면자료 제출의무 규정,
		§35	감면대상의 추정대상 전환시 신고납부방법 규정
		§36	동일한 과세대상에 대한 2이상의 감면규정 적용가능시 그 해결방법 규정
		§37	감면조례관련 시행규칙 제정근거 규정
<b>부칙</b>			시행일, 경과조치 등 규정

**현행 지방세조례 운영상의 문제점**

**1. 지방세법령과 지방세조례간의 사각지대 상존**

전술한 바와 같이 현재 지방세법과 지방세조례간의 관계 및 지방세법의 효력에 대하여 이론(異論)이 있는 것은 사실이지만, 결국 지방세조례는 지방세의 부과<sup>IV</sup> 징수에 있어 지방세법의 위임사항 및 구체적인 집행사항을 입법하여 이를 조세행정 현실에 투영함으로써 법에 의한 조세의 부과와 징수라고 하는 헌법상 조세법률주의 실현을 위한 법규임을 부인할 수 없다. 그러나 현재 지방자치단체가 제정 운영하

고 있는 지방세조례는 다음과 같은 점에서 그 본래의 취지와 존재목적에 비하여 법규적 역할이 미약하다는 비판이 가능하다.

현행 지방세법은 지방세의 부과와 징수를 위한 과세요건, 부과 신고납부절차 및 납세의무의 이행절차를 규정하고 있으나, 지방세 과세 대상이 되는 복잡다기한 사회 경제적 사실관계에 따라 세법이 지향하고 규율하는 범위와 기준의 실효성을 확보하기 어려운 상황에 직면해 있다. 즉 지방세법령상의 과세요건 관련 규정의 해석 적용 및 법적 판단으로서의 판례가 동일한 사안에 대하여 그 결론이 엇갈리거나 지방세법령상 지방세 과세물건(취득행위 등)의 파악, 납세의무 확정 및 이행과 관련된 절차적 흠결사항 등이 있고 이를 주로 행정자치부의 유권해석이나 행정구제의 결정사례로 보강하고 있으나 각종 유권해석 및 사례 간에 상호 모순, 또는 일관성의 결여로 납세자간의 형평성을 저해하고 법적 안정성을 해하는 결과를 가져오는 경우도 있다.<sup>25)</sup>

위와 같은 현상은 과세대상으로서 사회 경제적 사실관계의 급변도한 몫을 하고 있다고 할 수 있으나 과세의 법적 근거로서 지방세법령의 입법이 미비함에서도 그 원인을 찾을 수 있다. 즉 과거에 집적된 사실관계에 대한 법적 판단사항(행정구제 사례 및 판례)을 기초로 이를 법령수준에 반영하여 예측가능성과 법적 안정성을 기할 수 있어야 함에도 불구하고 이와 같은 작업은 소홀히 하고 임기응변식으로 유권해석이나 행정지도를 통해 해결하고자 함으로써 납세자간의 형평성이 침해되는 결과를 초래하고 있다.

이러한 문제는 결국 지방세의 부과와 징수에 있어 그 중요한 법원으로서 지방세법령과 지방세조례간의 역할조정이 제대로 이루어지지 못한 데에도 그 원인이 있다. 축적되는 많은 사례를 매년 정기적이고

<sup>25)</sup> 이와 같은 예로는 주택재건축조합의 일반분양분 공동주택의 부속토지에 대한 과세문제, 경매로 취득하는 주택에 대한 취득세 등 경감문제, 계약의 해제, 취소 등에 있어서 당초 성립된 계약에 의한 취득을 취득세의 과세대상으로 삼을 것인지의 문제 등 많은 사례가 있다.

획일적으로 이루어지는 지방세법령의 개정절차에 맞추다 보니 그 범위와 내용이 축소되고 현실적용 가능성이 낮은 상태로 입법됨으로써 기존의 법령규정내용의 손질이나 보완이 요구되는 다양한 집적사례가 제때 법률수준으로 수용되지 못하는 문제점이 지적되어 왔다.

그러함에도 불구하고 지방세법의 위임사항이나 집행사항을 구체화하여 입법함으로써 지역실정에 맞고 현실 적용 가능성을 높여야 하는 지방세조례는 『법령의 범위를 벗어나지 말아야 한다』는 조세법률주의의 원칙론에 얽매어 위임된 사항을 구체화하는 작업이나 법령의 흠결 사항을 보충하는 역할마저도 소홀히 하고 있다고 판단된다. 즉 현행 지방세조례는 법령에 규정된 내용을 불필요하게 중복입법(redundancy)하거나 집행상 필요한 사항을 입법하지 아니하는 관행이 자리 잡게 되었고 이를 행정자치부 유권해석이나 행정구제를 통해서 보충하는 문제를 발생시키고 있다. 이는 곧 헌법상 조세법률주의를 엄격하게 적용한다는 미명하에 지방세법과 지방세조례간의 사각지대를 만들고 있으며 이를 보충하기 위하여 과도한 유권해석사례를 생산하고 다시 이와 같은 유권해석의 적용에 따른 새로운 양상의 사례를 발생시키는 악순환을 반복되고 있다. 이는 조세행정 실무상 가히 조세법률주의 적용의 역설이라고 까지 말할 수 있을 것이며 이를 해결하기 위한 제도개선 없이는 지방세의 부과 징수를 위한 법원으로서 조례의 성격과 위치를 강조하는 일명 ‘지방세조례주의’나 ‘지방세법의 간접적용설’의 견해는 허망하고 공허한 이론으로 머물 수밖에 없다고 본다.

## 2. 법규범으로서 부과징수조례 기능적 한계

현행 부과징수조례는 사실상 지방세법이 정하고 사항을 중복적으로 그리고 불완전하게 규정하고 있다. 과세표준과 세율과 관련하여 현행 부과징수조례는 지방세법의 규정내용과 다른 것이 없음에도 단지 지방세법에서 이 부분에 대하여 조례로써 규정할 수 있다는 점을 들어

동일한 내용을 중복적으로 규정하고 있다. 이에 반하여 지방세법에서 조례로써 규정이 가능하다는 것 이외에 법에서 정한 과세요건의 구체적인 판단기준, 지방자치단체별로 발생하는 과세대상의 특성을 고려한 입법이 이루어지고 있지 못하다.<sup>26)</sup>

즉 지방세법에서 정하고 있는 사항을 구체적으로 해석 적용함에 있어 필요한 많은 사항들은 행정자치부 유권해석, 지방세법기본통칙 운영세칙이나 관련 판례로써 활용하고 정작 부과징수조례에는 이와 같은 사항들을 규정하지 못하고 있다. 따라서 현행 부과징수조례는 국세에 있어 ‘세 사무처리규정’ 기능도 다하지 못하고 있는 현실이라고 할 수 있다.<sup>27)</sup>

따라서 현행 부과징수조례는 첫째 지방세법과의 관계에서 지방세법에서 정하고 있는 사항을 그대로 반복적으로 규정하여 부과징수의 법규로서의 독자성이 결여되어 있다. 둘째 지방세법의 규정내용이 외에 부과징수조례에서 별도로 필요한 사항을 규정하지 못함으로써 판례,

26) 지방세법과 중복적인 규정사항 예시

- 지방세법에 규정된 과세표준구간 및 표준세율과 동일한 사항을 규정한 사례
- 지방세법에서 정하고 있는 각종 법정위원회 규정내용을 그대로 규정한 사례
- 지방세법에서 정하고 있는 신고납부기한을 그대로 규정한 사례
- 지방세법에서 정하고 있는 납세관리인 지정, 납세고지 및 부과징수 관련 사항을 세목의 명칭만을 달리하여 그대로 규정한 사례

당해 지방자치단체와 관련성이 없거나 적은 사항을 불필요하게 과도하게 규정  
한 사례

- ① 특정한 과세대상이 발생하지 아니하거나 그 비중이 현저히 낮은 자치단체에서 규정하는 사례(광산용 임목, 컨테이너, 지하차원, 농업소득 등)

27) 한편 부과징수조례의 위임을 받아 서울특별시의 경우 ‘서울특별시세부과징수규칙[서울특별시부과징수규칙(2006.7.19., 규칙 제3502호 참조)은 8개 장, 190개 조문으로 구성되어 있으며 대부분의 내용이 과세관청의 부과 및 징수를 위한 세부절차를 규정하는 내용임]’이 제정되어 운영되고 있는데, 이는 부과징수조례의 위와 같은 문제점을 상당히 보완하고 있다는 평가는 가능하다. 그러나 이 또한 국세관련 규정의 과도한 원용, 조례수준에 있어야 할 사항의 규정 등 지방세법, 부과징수조례와의 관계에서 정비가 필요한 상태라고 할 수 있다. 즉 체납징수관련 부분은 국세관련 부분을 상당수 그대로 원용하고 있으며, 납세의무의 소멸, 과세표준액과 같이 지방세법의 관계규정을 해석하여 구체화한 사항 등은 부과징수규칙에 규정되기 보다는 조례수준에서 규정될 사항이라고 판단된다.

지방세법기본통칙 운영세칙과의 관계에서 부과징수의 법규로서의 실효성이 미약하다.<sup>28)</sup> 셋째, 조례시행사항을 위임한 부과징수규칙과의 관계에서 지방세법을 부과징수규칙으로 연결시키는 형식적 법규로서의 성격에 머물고 있다.<sup>29)</sup>

### 3. 감면조례 제정취지 운영현상의 괴리 : 표준(안)시달제도

지방자치단체는 공익상 기타 필요한 경우에 법령의 범위 내에서 조례로써 과세면제, 불균일과세 또는 일부 과세할 수 있다.<sup>30)</sup> 지방세법은 이와 같은 조례에 의한 과세면제 등의 경우 사전에 행정자치부 장관의 허가를 받도록 규정하고 있으며 헌법재판소는 감면조례의 행정자치부 허가권 행사에 대하여 헌법의 정신에 위배되지 아니한다는 입장을 견지하고 있다.<sup>31)</sup>

그러나 이와 같은 헌법재판소의 입장에도 불구하고 지방자치단체 조례의 일종으로서 감면조례에 대해서는 많은 비판의견이 있다는 것도 인정하지 않을 수 없다. 즉 지방자치단체가 조례로써 감면규정을 도입할 경우 사전에 행정자치부장관의 허가를 얻도록 하는 것은 전국

28) 사실상 관례, 유권해석의 집적물인 기본통칙 운영세칙 등이 지방의회의 의결을 통하여 공포된 부과징수조례 보다 우위를 점하는 현실이다.

29) 이는 조례로서의 위임을 개별규정에 따르지 아니하고 포괄적인 위임근거규정을 들으로써 사실상 지방의회(주민)의 의사 보다는 지방자치단체의 장이 행정적 편의에 따라 조세법률관계의 실현절차를 규정할 수 있도록 하는 문제점이 있다.

30) 지방세법 제7조 내지 제9조 참조

31) 헌법재판소는 지방자치단체 조례에 의한 감면시행에 대하여 사전에 행정자치부장관의 허가를 얻도록 한 현행 지방세법 제7조 내지 제9조의 규정에 대하여 첫째, 조세평등주의 원칙을 구현하고, 둘째, 지방자치단체의 행정과 재정의 조정자로서의 책무와 역할을 맡고 있는 내부부장관의 허가를 받게 한 것은 지방자치단체의 합리성 없는 과세면제 남용을 억제하고 전국의 지방자치단체 상호간의 균형을 맞추게 함으로써 건전한 지방세제를 확립하고 안정된 지방재정의 운영에 기여하기 위한 것으로 지방자치단체의 조례제정권을 규정한 헌법 제117조 제1항과 제118조에 위배되지 아니하는 것으로 보고 있다(헌법재판소 1998.4.30. 선고 96헌바62 결정).

적인 조세형평성을 담보하고 나아가 특정 지방자치단체의 불합리한 감면시행으로 인해 간접적으로 다른 지방자치단체의 재정에 영향을 미칠 수 있는 문제점을 해소하기 위한 제도로 그 의미가 있다고 본다. 하지만, 현재와 같이 지방세법 제9조의 규정(조례에 의한 감면의 경우 행정자치부장관의 사전허가)을 ‘행정자치부감면조례표준(안)’시달이라는 방법으로 갈음하는 제도는 지방자치제도의 본질에 비추어 바람직하지 아니하다.

그 이유로 첫째 현재의 감면조례표준(안)제도는 사실상 행정자치부장관이 지방의회의 의사를 사전에 결정하는 제도로 활용되고 있다. 즉 특정한 지방자치단체가 특수한 지역환경을 고려하여 조례로써 감면을 시행하려고 할 경우 허가신청에서부터 허가후 조례제정까지 상당한 시간과 노력이 필요한데<sup>32)</sup>, 이에 반해 행정자치부표준(안)제도는 3년마다 기존의 감면조례를 전문 개정하는 형식으로 새로이 제정되는 감면조례의 내용을 사전에 행정자치부장관이 결정하고 이를 각 지방자치단체에 시달하여 수용토록 함으로써 개별적인 감면허가와 달리 행정자치부장과의 결정, 조례제정 및 시행으로 간단히 해결되는 것이다. 이는 사실상 행정자치부장관에 의한 지방자치단체의 지방세 감면 의사결정과 같다고 할 수 있을 정도로 조세특례제한법(재정경제부장관과 행정자치부장관의 협의에 의한 감면결정)과 지방세법(행정자치부장관에 의한 감면결정)에 의한 감면제도 도입과 함께 감면시행에 있어 지방자치단체의 의사결정권의 제약요인으로 작용하고 있는 것이다.<sup>33)</sup>

이는 조례에 의하여 당해 지방자치단체의 특수한 환경을 고려한 지

32) 서울특별시의 승용차요일제 감면규정은 2003.9월 허가신청, 조례시행은 2006.1.1.부터로 2년여의 허가사항의 조율 등의 절차가 필요하였다.

33) 이점에 대하여 이기우는 『조례준칙의 법적 성질과 한계』조례준칙은 지방자치단체에게 조례의 제정여부, 조례의 내용 등에 대하여 강제하는 것이어서는 안된다. 조례준칙을 지방자치단체가 따르도록 강제하는 것은 법률에 위반될 뿐만 아니라 바람직하지도 않다.』는 견해를 표명하고 있다. 이기우, “조례준칙의 법적 성질과 한계”, 『자치행정』(권호: 167호 2002), 지방자치연구소., p.20.



방자치단체의 자주적 감면결정권을 인정한다는 본래의 감면조례 제정 취지와 그 운영현상의 괴리를 가져오는 것으로 사실상 중앙정부에 의한 감면제도를 시행하면서 불필요하게 그 입법양태를 달리하여 납세자의 혼란과 행정절차의 복잡성을 초래하는 것이다. 이는 본래 감면조례의 제정취지를 무색하게 하는 것으로 바람직하지 아니하다할 것이다.

#### 4. 과세면제, 불균일과세 및 일부과세의 개념 미정립

지방세법 제7조 및 제8조는 조례에 의하여 과세면제, 불균일과세 및 일부과세를 할 수 있는 근거를 규정하고 있다. 또한 지방세법 제9조는 이에 대한 행정자치부장관의 사전허가를 규정하고 있다. 그러나 현행 지방세제 내에서 위 과세면제, 불균일과세 및 일부과세의 개념이 정립되어 있지 못한데 이는 우리나라 지방세법이 제정되면서부터 규정된 제도로서<sup>34)</sup>, 과거 일본 지방세법의 규정내용을 참조하여 규정하였던 것에서 유래하고 있다고 판단된다.<sup>35)</sup> 따라서 우리나라에서는 사실상 위 과세면제 등에 대하여 개념이 무엇이고 어떠한 경우에 실질적으로 위와 같은 과세방식이 적용되는가에 대한 논의는 거의 없

34) 지방세법(1949,12.22. 법률 제84호)

제17조 지방자치단체는 공익상 기타의 사유에 인하여 과세를 부적당하다고 인정할 때에는 과세하지 아니 할 수 있다. 지방자치단체는 공익상 기타의 사유에 인하여 필요한 때에는 내무부장관과 재무부장관의 허가를 얻어 불균일한 과세를 할 수 있다. 제18조 제18조 지방자치단체의 일부에 대하여 특히 이익이 있다고 인정되는 사건에 대하여서는 지방자치단체는 불균일한 과세를 하거나 또는 그 일부에 과세할 수 있다.

35) 일본 지방세법(昭和二十五年七月三十一日法律第二百二十六号)

제6조 (公益等に因る課税免除及び不均一課税) 地方団体は、公益上その他の事由に因り課税を不適当とする場合においては、課税をしないことができる。 地方団体は、公益上その他の事由に因り必要がある場合においては、不均一の課税をすることができる。 제7조 受益に因る不均一課税及び一部課税 地方団体は、その一部に対して特に利益がある事件に関しては、不均一の課税をし、又はその一部に課税をすることができる。

었다. 다만 관례를 통하여 간접적으로 위 과세방식에 대한 언급이 있을 뿐이다.<sup>36)</sup>

따라서 부과징수법규로서의 조례의 유용성을 염두에 둘 경우 위에서 말하는 과세면제, 불균일과세 및 일부과세에 대한 개념의 정립이 선행되어야 할 것이다. 과세면제는 『과세를 면제한다』는 의미라고 볼 때 이는 과세(납세의무 부여)를 한 이후 그 구체적인 납세의무이행의 일부 또는 전부를 면하여 주는 감면과는 다른 것이라고 할 것이다. 즉 여기서 말하는 ‘과세면제’는 사실상 비과세로 봄이 타당하다. 이렇게 본다면 사실상 조례로서 이루어지는 과세면제는 없다고 보는 것이 옳다.

다음으로 ‘불균일과세’라 함은 그 반대가 ‘균일과세’라고 할 것이다. 여기서 ‘균일’의 의미는 어떠한 기준에 의한 획일적인 과세상 대우라고 할 것이고 그와 같은 기준을 충족하고 있음에도 이를 일탈한 과세상 대우를 한다는 점에서 납세의무는 부여하되 균일한 기준을 일탈하여 납세의무를 가중하거나 경감하는 것을 모두 포함한다고 할 것이다. 그러나 현행 지방세조례상으로 납세의무를 가중하는 규정은 없고 대다수가 납세의무(또는 납세의무의 이행)를 경감하는 규정이고 이를 일반적으로 (납세의무 이행의)면제 또는 감면이라고 부르고 있는 것이다.

36) 공익 등 사유에 의한 과세면제 및 불균일과세에 대한 헌법재판소 결정례(헌법재판소 1995.10.26. 선고 94헌마242 결정)

헌법재판소는 ‘부산직할시가 제정한 『부산직할시검인계약서제도실시에따른 시세 불균일과세에관한조례(1993. 12. 31. 부산직할시조례 제3079호로 개정된 1988. 10. 14. 부산직할시조례 제2457호)』 제2조는 개인간의 거래시 작성된 검인계약서에 한 정하여 불균일과세대상으로 하고 있으며, 제3조는 이 경우 지방세법규정에 의하여 산출한 취득세와 등록세의 100분의 30을 경감하도록 규정하고 있는데 대하여 위 조례의 제정취지는 새로이 검인계약서제도를 시행하면서 검인계약서를 이용하여 성실하게 거래내용을 신고하는 성실신고자에게 급증할 수 있는 조세부담을 줄여 줌으로써 검인계약서제도를 속히 정착시키고, 그리하여 궁극적으로는 개인 상호간의 거래에서 흔히 발생할 수 있는 실질적인 조세포탈을 원천적으로 방지하고자 하는 데 있으므로 위 조례가 정하는 불균일과세의 목적은 그 근거법률인 지방세법 제7조 제2항이 정하는 『공익상 기타의 사유로 필요한 때』에 해당한다고 할 것이어서 이 사건 조례는 실질적으로도 모범이 정한 범위 안에서 과세요건과 세율을 정하고 있다고 볼 수 있다’고 하였다.

또한 ‘일부과세’의 경우가 있는데 일부과세의 사유로 ‘특히 이익이 있다고 인정되는 사건’에 대하여 ‘그 일부’에 대하여 과세하거나 불균일과세를 할 수 있다고 규정하고 있다.<sup>37)</sup> 여기서 ‘특히 이익이 있는 경우’가 무엇인지 그리고 ‘그 일부’가 무엇인지에 대해서는 구체적으로 언급되고 있지 아니다. 세무행정 실무상으로도 사실상 이와 같은 과세유형이 존재하였는지가 의심스럽다. 그런데 지방세법 제8조의 규정에 대하여 『이는 일반규정으로 일부과세를 위해서는 공동시설세(소방공동시설에 의한 이익에 대한 과세)와 같이 개별적인 규정이 있어야 하고 동 규정은 일본의 지방세법이 들어오면서 나타난 것으로 일본의 지방자치법과 지방세법은 일부과세의 근거규정을 두되 당해 사건에 대하여 분담금을 징수할 경우 조세를 과세할 수 없도록 하는 이중부담의 조정규정이 있으나 우리나라 지방자치법은 이와 같은 규정을 두고 있지 아니다』는 견해를 제시하는 경우가 있다.<sup>38)</sup>

위 견해는 ‘특히 이익이 있는 경우’란 소방시설 등에 의하여 이익을 받는 자에 대하여 과세하는 것이 ‘수익 등에 따른 일부과세’라는 것이고 지방세법 제8조만으로는 과세할 수 없고 그 과세의 개별적 근거규정이 있어야 한다는 것이다. 또한 ‘그 일부’의 해석에 있어 인적대상을 기준으로 하고 있다. 그러나 ‘특히 이익이 있는 경우’와 ‘그 일부’를 위와 같이 해석하는 것은 과세되고 있는 다른 조세와 별반 다른 것이 없다는 점에서 지방세법 제8조의 존재실익이 없다는 결론에 도

37) 지방세법 제8조 참조

38) 김태호는 『지방세법 제8조는 지방세를 감면하는 것이 아니라 특별히 과세할 수 있는 일반규정이다. 이 규정에 의하여 과세를 하려면 공동시설처럼 개별규정이 있어야 한다. (중략) 지방세법 제8조를 일반규정으로 보지 않고 창설적 규정으로 보아 지방자치단체가 행정자치부장관의 허가를 받아 일부 이익이 있다고 인정되는 사건에 대하여 일부과세나 불균일과세를 할 수 있다면 행정자치부장관으로부터 지방세 과세권이 창출되는 문제가 있고, (중략) 일본 지방자치법시행령 제153조를 보면 지방세법 제7조의 규정에 의한 불균일과세를 하거나 또는 보통지방공공단체의 일부에 과세를 하거나, 또는 동법 제703조의 규정에 의하여 수리이익세를 과세하는 등의 경우 분담금 과세와 충돌되지 아니하도록 하는 규정을 두고 있다』는 의견이다. 김태호, 『지방세이론과 실무』, 세경사, 2007., p.1190.

달한다. 왜냐하면 사실상 다른 조세의 경우에도 이익(또는 능력)에 대하여 과세하는 규정이 있고 과세표준과 세율을 달리하여 다른 납세의 무와 달리 과세하는 경우가 있으며, 더욱이 이는 과세물건의 귀속자(즉 납세의무자)별로 과세하고 있기 때문에 굳이 지방세법 제8조에 이를 별도로 규정할 이유가 없는 것이다.

따라서 동 규정에서 ‘특히 이익이 있는 경우’라고 한다면 ‘그것이 국가정책 또는 사회경제적 현상인지를 불문하고 어떠한 원인에 의하여 현실적으로 특별한 이익이 발생하는 경우’로 이해함이 타당하고 ‘그 일부’에 있어서도 특정한 인적대상으로 규정하기 보다는 당해 지방자치단체의 관할구역 중 위에서 말한 ‘현실적 이익이 귀착되고 있는 지역’으로 이해하는 것이 타당하다고 본다. 다만 이와 같이 해석하는 경우에도 현실적으로 수익 등에 따른 일부과세나 불균일과세의 과세형태는 나타나기 어려울 것이다. 왜냐하면 위와 같은 경우에 있어 현재 대부분 분담금 또는 부담금 형태의 세외수입이 과세되고 있기 때문이다.

위에서 현행 지방세법 제7조 및 제8조의 규정에 의한 과세면제, 불균일과세 그리고 일부과세의 개념에 대하여 살펴보았다. 지방세의 부과징수법규로서 지방세조례의 성격과 역할의 발전을 도모하기 위해서는 향후 과세면제 등 실정법상에 도입된 관련용어의 개념이 우선적으로 정립되어야 할 것으로 본다.

## 부과와 징수의 법규로서 지방세조례의 발전방향

### 1. 지방세법의 정비 필요

부과와 징수의 법규로서 지방세조례의 역할과 한계를 논함에 있어 지방세법 정비의 필요성을 제기하는 것이 다수 어색할 수도 있다. 하지만 위 『...』에서 살펴본 바대로 지방세법은 주민을 직접규율하는

법규로 보고 지방세법의 범위 내에서 구체적인 시행사항이나 위임사항을 규정하는 것이 지방세조례로 볼 경우, 지방세조례의 존립근거가 되는 지방세법의 법규적 틀이 제대로 마련되어야 하는 것이 당연하다.

그러나 아쉽게도 현행 지방세법은 과세요건의 규정방식, 납세의무의 성립과 확정에 관계되는 많은 부분에 있어 명확성이 떨어지고 관계규정의 해석과 적용을 둘러싸고 혼란스러울 정도의 유권해석 및 결정사례의 빈발, 더욱이 중과세제도와 같은 정책세계의 남용은 지방세법의 법체계상 큰 흠결을 가져오고 있다. 이와 같은 이유는 정부수립 이후 일본 지방세법의 입법례를 비판적인 시각에서 참고하지 못하였고, 그 이후 국세관련 규정의 획일적인 원용도 한 몫을 하고 있다. 또한 지방세제정책을 국가정책의 하부수단으로 인식하여 정책세계를 과도하게 도입하고 있는 것도 그 이유가 될 것이다.

따라서 부과와 징수의 법규로서 지방세조례 발전을 위해서는 우선적으로 지방세법의 정비가 필요하다. 그 정비의 방향은 지방자치단체의 과세권에 관한 규정의 명확화, 현행 16개 지방세 세목의 통폐합 및 새로운 과세대상의 발굴, 현행 주요 세목인 취득세, 등록세, 재산세, 자동차세 등에 대한 과세요건, 납세의무 성립과 확정과 관련된 용어의 명확성 확보, 그리고 체납징수절차 등 조세채권 확보절차에 대한 정비가 중심이 될 것이다.

## 2. 지방세조례에의 위임범위 확대

주지하다시피 헌법은 조세법률주의를 선언하고 지방자치법과 지방세법은 이를 재확인하고 있다.<sup>39)</sup> 그러나 헌법상 조세법률주의와 함께 지방세에 있어 중요한 것은 헌법 제117조 및 제118조의 규정에 의하여 보장된 지방자치제도이며 이를 위한 지방자치단체의 자주과세권임을 부인할 수 없다. 따라서 위의 두 가지 차원의 것을 슬기롭게 조화

39) 헌법 제59조, 지방자치법 제126조 및 지방세법 제3조 참조

시킬 수 있는 방향에서의 지방세법에 의한 지방세조례에의 위임범위를 확대할 필요가 있다.

현행 지방세조례는 전술한 바와 같이 사실상 법상 표준세율을 그대로 규정하거나 최근 재산세 과세표준 인상에 따라 사실상 감면과 같은 효과를 발생시킨 탄력세율을 적용한 사례 이외에는 법규로서 그 존재실익에 의문을 제기할 정도로 그 역할이 미미하였다.

따라서 지방세법상 과세물건, 비과세, 과세표준의 적용비율 및 시가표준액 결정, 세율구간의 설정, 세액감면, 세액공제, 납부절차 등에 있어서 지방세조례에의 위임범위를 확대할 필요가 있다. 물론 열거되는 모든 내용을 포괄적으로 지방세조례에 위임하는 것이 아니라 지방세법상 규정된 과세요건 등의 범위에 대하여 일정한 정도의 입법선택권을 부여하는 것이 필요하다.<sup>40)</sup>

한편, 현행 우리나라 헌법의 경우 조세의 종목과 세율을 법률로 정하도록 하고 있어 새로운 세목을 지방세조례로서 신설하는 것은 허용되지 아니한다.<sup>41)</sup> 더욱이 현대적인 과세체계의 도입으로 과세할 수 있는 대부분의 세원이 국세 및 지방세 그리고 세외수입의 형태로 징수되고 있는 현실에서, 법정세목으로서 전국을 대상으로 광범위한 편제도를 갖는 세원을 찾아내기란 쉬운 작업이 아니다.

따라서 당해 지역에 국한하여 발생하는 담세력을 갖는 세원을 찾아내고 이를 과세할 수 있는 현실적인 방안이 필요하다. 즉 법정세목으로서 지역개발세 입법례와 같이 과세의 근거를 지방세법에 규정하고 그 세부적인 과세대상을 열거하되, 당해 세원이 발생하는 지방자치단체가 조례를 통하여 과세요건을 구체화하는 과세방식의 도입도 고려할만하다.<sup>42)</sup> 이에 대하여 이미 관광세, 온천세, 입도세(入道 入島稅) 등 다양

40) 예를 들면 목적세인 사업소에 경우 탄력세율의 적용규정(지방세법 제248 제2항) 있으나 과세최저한이 대도시인 서울특별시나 기타 지방이 모두 동일하여 지역실정에 맞는 과세가 이루어지고 있지 못하다고 할 수 있다.

41) 김완석, 전계발제문, p.4.

42) 김완석은 이와 같은 세목을 법정외세와 구분하여 '임의세'라고 부른다. 김완석,

한 제안이 있어왔고<sup>43)</sup>, 현실적으로 원자력발전에 대하여 2005.12.31. 지방세법의 개정으로 지역개발세 과세대상으로 편입된 상태이다.

### 3. 조례표준(안)제도의 개선

현행 지방세조례의 제 개정은 부과징수조례의 경우 행정자치부장관의 표준(안)시달, 지방자치단체의 장 개정안 발의, 지방의회의 의결 및 이송, 지방자치법에 의한 행정자치부 보고, 지방자치단체의 장의 공포절차에 따른다. 이에 대하여 감면조례는 3년마다 정기적으로 전문개정 형식을 취하고 있는데 3년마다 행정자치부장관의 표준(안)시달, 지방자치단체의 장 개정안 발의, 지방의회의 의결 및 이송, 지방자치법에 의한 행정자치부 보고, 지방자치단체의 장의 공포절차를 밟고 지방자치단체별로 특수한 감면규정의 경우 지방자치단체의 장에 의한 개별적인 감면허가 신청, 행정자치부장관의 허가 및 표준(안)시달, 지방자치단체의 장 개정안 발의, 지방의회의 의결 및 이송, 지방자치법에 의한 행정자치부 보고, 지방자치단체의 장의 공포절차를 밟게 된다.

그러나 위와 같은 표준(안)시달에 따른 조례의 개정절차는 사실상 지방자치단체의 자주입법권에 부정적인 영향을 미치고 있다. 물론 그 순기능(전국적인 통일성과 균형)을 부인할 수는 없었지만, 지역의 특수한 환경과 그에 따른 자치를 기본으로 하는 지방행정과의 충돌현상을 피할 수는 없다고 본다. 따라서 지방세조례에 있어 표준(안)제도는 중장기적으로 개선될 필요가 있다.

즉 조세표준(안)이 지방자치단체의 조례제정능력을 보완하고 전국적인 통일성과 균형을 기할 목적이라면 굳이 행정자치부장관이 이를 결정하여 시달할 필요는 없다고 본다. 표준(안)의 본질은 지방자치단체가 개별적인 조례를 입법함에 있어 법령의 구체적인 규정이 없음에도

전개발제문, p.4.

43) 한국지방재정학회, 『재정분권을 위한 개혁과제와 추진전략』, 2003., p.78.

지방세법의 규정내용과 다른 지방자치단체와의 균형을 도모하고자 행정자치부가 이를 지방자치단체에 권고하는 것이라고 한다면, 지방자치법에 의하여 구성하는 ‘지방자치단체간의 협의체’를 활용하여 마련하고 이를 지방자치단체간에 공유하는 방안도 있을 수 있다고 본다.<sup>44)</sup> 다만 이를 위해서는 지방자치단체의 입법능력이 제고가 선행되어야 할 것으로 보며 행정자치부 및 법제처 등 입법관련 중앙부처와의 일정한 의견교환(지방세법개정절차와 병행하여 행정자치부 지방자치단체간 법령정비 협의제도 마련)이 제도적으로 마련될 필요는 있다고 판단된다.<sup>45)</sup>

### 맺음말

앞서 현행 지방세조례와 지방세법의 성격, 지방세조례의 현황과 문제점에 대하여 살펴보고 그 발전방향을 제시하여 보았다. 지방세조례에 관련하여 많은 논의는 주로 지방세조례<sup>V</sup>에서 나타나고 있듯이 명분적인 관점에서 지방자치단체의 과세권 및 자주입법권을 중심으로 이루어져왔다.

그러나 위와 같은 명분적인 접근의 이면에는 수십 년간 지방세의 부과와 징수법규로서 존재하고 있는 지방세조례의 구체적인 규정내용과 그 운영현상을 제대로 파악하지 못한 점이 있다. 이에 따라 지방자치단체의 과세권과 자주입법권을 강조하면서도 실제 지방세조례를

44) 지방자치법 제142조는 지방자치단체가 공통적인 업무를 수행하기 위하여 행정협의회를 구성할 수 있는 근거를 마련하고 있다. 이기우는 『독일의 경우 우리나라의 조례준칙에 해당하는 모범조례(Mustersatzung)는 지방자치단체 연합회(예컨대 도시연맹)에서 작성하여 그 소속 지방자치단체에 제안한다. 우리나라의 경우에도 예컨대 시장 군수 구청장협의회, 시도지사협의회, 지방의회의장단협의회 등에서 조례준칙을 스스로 만들 수 있을 것이다』라는 의견을 제시하고 있다. 이기우, 전계논문, p.21.

45) 현재 지방세법 개정 및 감면조례표준(안)의 개정을 위해서 행정자치부가 주관하고 지방자치단체가 참여하는 워크숍(토론회)이 진행되고 있으나 사전준비, 심도 있는 내용검토가 미흡하고 행정자치부의 의사결정을 위한 지방자치단체의 협조라는 의미가 강하여 지방자치단체 입장에서의 법령정비가 쉽지 않은 현실이다.

어떻게 구성할 것인가, 그리고 그 규정의 범위는 어디까지로 할 것인가에 대한 논의가 거의 이루어지지 못하였다.

따라서 본 고는 지방세조례의 운영현상에 기초한 실무적 관점에서 의 문제점과 그 개선방향을 살펴보았으나 문제점의 제시에 비하여 개선방향이 도출이 쉽지만은 아니다. 그와 같은 이유는 지방세조례의 문제점은 비단 지방세조례로 국한될 문제가 아니라, 이의 근거가 되는 지방세법령의 정비를 전제로 할 때에 가능하기 때문이다. 현행 지방세법의 입법례를 그대로 둔 상태에서 지방세조례를 발전시킨다든지 혹은 지방세조례주의를 관철하여 완전한 의미의 법정외세를 도입하여야 한다는 논의는 전술한 바와 같이 오히려 공허한 이론에 머물게 될 수도 있다.

헌법 제59조에서 말하고 있는 조세법률주의가 오로지 법률에 의한 조세의 부과와 징수를 의미하는 형식적 차원의 것이 아니라 법률에 그 기준을 명확히 하여 납세자의 권리를 부당히 침해하지 아니하여야 한다는 실질적 차원의 것이라고 한다면, 우선 지방세법을 대상으로 그 불합리하고 불명확한 입법규정의 정비가 선행되어야 한다. 그 다음 지방세조례와의 관계에서 어느 부분까지를 위임할 것인가 그리고 그 바람직한 위임의 방법은 무엇인가라는 입법론적인 고민이 필요하다 본다.

## 참고 문헌

- 김완석, ‘지방세법과 지방세조례와의 관계’, 『지방세포럼』(2007.1차 발제문), 2007., 서울시립대학교 부설 지방세연구소.
- 김태호, 『지방세이론과 실무』, 2007., 세경사.
- 이기우, ‘조례준칙의 법적 성질과 한계’, 『자치행정(167호)』, 2002., 지방자치연구소.
- 이동식, ‘지방자치와 지방재정’, 『지방자치법연구(제3권 2호)』, 2003., 한국지방자치법학회.
- 윤영진의 4인, 『재정분권을 위한 개혁과제와 추진전략』, 2003., 한국지방재정학회
- 차상봉, ‘지방자치단체과세권의 헌법적 한계와 지방세조례주의에 관한 소고’, 『법학연구』, 2002., 충남대학교 법학연구소,
- 新井隆一, 『租稅法の基礎理論』, 1997., 日本評論社,

## 일본에서의 지방세조례주의론

함인선  
(전남대학교 법과대학 교수)

## 제 2 주제

# 일본에서의 조세조례주의론

발표자: 함인선 교수 (전남대학교 법과대학)

토론자: 채우석 교수 (충실대학교 법과대학)

### 제 1. 저음에

일본의 지방자치는 종래 ‘3할자치’라고 말하여졌다. 지방자치단체의 재정자립도가 3할에 불과하다는 것을 상징적으로 나타내는 용어로서, 지방재정자립도의 낙후성을 단적으로 표현한 것이라 할 수 있다.

그러나, 일본정부는 지방분권의 추진을 중요정책으로 내세워 꾸준히 시행한 결과, 서서히 적지 아니한 성과를 나타내고 있다고 할 수 있다. 법제면에서의 일본정부의 이러한 지방분권정책의 단적인 예는 1995년의 지방분권추진법, 1999년의 지방분권일괄법 및 2005년의 지방분권개혁추진법의 제정과 그에 의한 지방분권정책의 추진이라 하겠다. 특히 지방재정면에서는 지방분권개혁 추진의 일환으로서 3位1체 개혁(국고보조부담금의 폐지 축소, 지방교부세의 개정, 재원이양을 포함한 세원배분의 개정에 의한 지방세의 충실)이 내세워졌다.

이처럼 일본정부는 지방분권을 추진하여야 할 중요정책의 하나로서 내세우고 있으며, 이러한 지방분권의 추진에 있어서 충실한 지방재정을 확보하는 것은 불가결한 요소라고 할 것이다. 이러한 관점에서 1999년의 지방분권일괄법의 제정과 함께 지방자치단체의 자주·재원확충의 일환으로서 2000년 지방세법의 개정으로 몇가지 중요한 지방세 제도의 개선이 이루어졌다. 이러한 제도개선에 있어서 문제되는 것은 지방세제도가 지방자치단체의 조세제도라고 할 수 있기 때문에 헌법

및 법령이 취하고 있는 지방자치 및 조세에 대한 법제도를 그 제도의 취지를 유지하면서 법이론적인 면에서 어떻게 체계정합적으로 해석할 수 있는가이다. 이러한 법이론체계하에서 추구하고자 하는 제도개선을 이룰 수 있다면 더 말할 나위가 없을 것이다.

한편, 지방자치단체의 자주재원의 확보는 무엇보다 지방세를 통한 것이 가장 중심이 될 것이며, 이 경우에는 헌법상의 조세법률주의나 지방자치제도의 보장과 관련하여 문제가 되는 것 중의 하나가 이른바 지방세조례주의라고 할 수 있다.

따라서, 본 발표에서는 일본에서의 지방세조례주의에 관한 논의를 학술, 판례와 구체적 사례를 중심으로 하여 검토한다. 이에 의하여, 우리나라에서도 당면과제로 떠오르고 있는 지방자치단체의 재원확보 방안의 하나로서 지방세제도의 개선이 논의될 때, 하나의 참고자료로서 역할할 수 있기를 기대한다.

## 제 2. 조세법률주의와 지방세, 그리고 조례

### 1. 관련법규

일본헌법은 제30조에서 납세의 의무를 규정하고, 제84조에서는 “새롭게 조세를 과하거나 또는 현행 조세를 변경함에는 법률 또는 법률이 정하는 조건에 의할 것을 필요로 한다.”고 하여, 이른바 조세법률주의를 규정하고 있다. 이 헌법규정에 근거하여, 지방세법에서는, “지방단체는, 이 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과 징수할 수 있다.”(제2조)고 하고, 또한, “지방단체는, 그 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과 징수에 대하여 규정함에는 당해 지방단체의 조례에 의하지 않으면 아니된다.”(제3조 1항)고 규정하고 있다.

이들 규정은 조세와 관련한 것이지만, 지방세의 경우에는 과세권자가 지방자치단체라는 점에서 지방자치에 관한 헌법규정도 이에 관련

되게 된다. 즉, 제92조에서 “지방공공단체의 조직 및 운영에 관한 사항은, 지방자치의 본지에 기하여, 법률로 이를 정한다.”고 하고, 자치입법인 조례의 제정과 관련하여서는 “지방공공단체는, 그 재산을 관리하고, 사무를 처리하며, 행정을 집행할 권능을 가지며, 법률의 범위내에서 조례를 제정할 수 있다.”(제94조)고 규정하고 있다. 이에 근거하여, 지방자치법은 “보통지방공공단체는, 법령에 위반하지 아니하는 한에 있어서, , 조례를 제정할 수 있다.”(제14조 1항)고 하고, “보통지방공공단체는, 의무를 과하거나 권리를 제한함에는 법령에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하는 이외, 조례에 의하지 않으면 안된다.”(동조 2항)고 하여 조례제정권에 대하여 규정하고 있고, 지방세와 관련하여서는, “보통지방공공단체는, 법률이 정하는 바에 의해, 지방세를 부과 징수할 수 있다.”(제223조)고 규정하고 있다.

이들 규정과 관련하여, 첫째로, 조세법률주의에서의 조세에는 ‘지방세’도 당연히 포함되는가 또는 법률에는 ‘조례’도 포함되는가, 둘째로, 지방자치단체의 자주제정권과의 관계에서 지방자치단체에도 고유한 과세권이 인정되는지, 또한 조례로서 이러한 과세권을 행사할 수 있는지 등이 문제된다.

### 2. 조세법률주의와 지방세

일본헌법은 제84조에서 조세법률주의를 규정하고 있는바, 여기의 조세에는 ‘지방세’도 포함되는지, 또한 법률에는 ‘조례’가 포함되는지가 문제된다. 이것은 지방세에 관한 기본법인 지방세법이 지방세의 세목 과세표준 세율 등에 대해서는 조례에 의하여야 하도록 규정하고 있는 것과 관련하여, 이러한 지방세법의 입장이 헌법상의 조세법률주의와의 관계에서 어떻게 해석될 수 있는지의 문제이다.<sup>1)</sup>

1) 大林文敏、租稅法律主義と地方税、憲法の争点(第3版)、260쪽 참조.

구헌법하에서의 통설은 조세법률주의에서 말하는 조세에 ‘지방세’는 포함되지만, 법률에는 ‘조례’가 포함되는지 않는다고 하였다. 즉, 지방세도 국세와 더불어 당연히 국가의 조세체계를 구성하고 있기 때문에 여기의 조세에는 지방세도 포함되며, 따라서, 지방세를 부과함에 있어서도 법률에 의하여 부과하여야 한다고 보았다. 지방자치에 관한 규정을 두고 있지 아니하였던 구헌법하에서의 이 견해는, 조례에 의한 지방세의 부과는 국가의 법률(지방세법)의 위임에 의하여 비로소 가능하게 되는 것이다. 즉, 조례에 의한 지방세의 부과 징수는 조세법률주의의 적용의 하나로서 인정되는 것이 된다.

그러나, 오늘날 통설은, 현행헌법은 지방세에 대해서는 조세조례주의를 채용하고 있다고 해석하고 있다. 즉, 헌법 제84조는 조세에 지방세를 배제하고 있지 아니할 뿐만 아니라, 국가레벨에서 국민의 대표기관인 국회가 제정하는 규범을 ‘법률’이라고 한다면, 지방자치단체레벨에서 주민의 대표기관인 지방의회가 제정하는 규범인 ‘조례’도 당연히 포함된다고 본다<sup>2)</sup>. 다시 말하면, 국세의 부과근거는 ‘법률’에 의하여야 하는 것과 동일한 논리로, 지방세의 경우에는 ‘조례’에 의하여야 하기 때문에, 헌법 제84조의 ‘법률’에는 국회가 제정하는 협의의 ‘법률’ 뿐만아니라, 지방의회가 제정하는 ‘조례’도 당연히 여기에 포함된다는 견해이다. 따라서, 이러한 견해에 의하면, 지방세법상의 관련규정(제2조, 제3조 1항 등)은 이러한 헌법규정을 확인하고 선언하는 성격을 갖는다고 본다.<sup>3)</sup>

2) 다만, 오늘날에도 헌법 제84조의 법률에 조례가 포함되지 않는다고 하는 견해가 존재한다. 이러한 견해에서는 지방세에 대해서 대폭적으로 조례에 위임하고 있는 것은 지방세에 대해서 모든 지방자치단체를 통하여 획일적으로 법률 규정하는 것이 곤란하며, 적당하지 않다는 점과, 헌법 제92조의 『지방자치의 본질』의 요청으로부터 법률이 정하는 범위내에서 지방자치단체의 자치권에 위임하였기 때문이라는 점을 이유로 든다. 佐藤功, □□憲法(下)□□(新版), 1106쪽 참조.

3) 이러한 입장에서는, 지방세법이 지방자치단체의 과세권의 근거로 된다고 하는 해석을 비판하며, 지방세법은 과세권의 근거를 부여하는 법률이 아니라 지방세의 골격을 규정한 골격법 내지 준칙법이며, 지방자치단체가 규정하는 지방세조례에 의해

### 3. 지방자치단체의 자주재정권과 조례

지방자치에 관한 근거규정을 두지 않았던 구헌법하에서는 지방자치단체의 재정권은 단지 법률에 의하여 부여되는 것에 불과하였다. 그 내용은 국가의 입법재량에 맡겨진 것으로 해석되었다. 그러나, 현행헌법은 지방자치제도를 명시적으로 보장하고 있다. 헌법은 지방자치단체에 고유의 사무가 존재함을 인정하고 있고, 이에 의하여 지방자치단체에 일종의 고유한 재정권이 부여된다고 해석한다. 따라서, 법률에 의해서도 이러한 지방자치단체의 자주재정권의 본질적인 내용을 침해할 수 없고, 이를 침해하는 경우에는 당해 법률조항은 위헌무효가 된다고 보는 것이다. 이러한 입장에서는, 자주재정권의 당연한 내용으로서 당해 지방자치단체의 재원확보를 위하여 지방세를 부과 징수할 수 있고, 이는 『대표없이 과세없다』가 나타내는 것처럼 주민대표로 구성된 지방의회가 제정한 조례에 의하여야 한다고 본다. 즉, 이른바 지방세조례주의를 주장하는 것이다.

이러한 견해가 오늘날 통설이라고 하겠지만, 좀더 구체적으로 살펴보면, 이들 견해에서도 지방세조례주의의 법적 근거를 어디에서 구할 것인지와 관련하여서는 견해의 차이가 있다. 이들 견해를 크게 정리하면<sup>4)</sup>, 헌법 제94조에서 구하는 견해와 이 규정과 함께 헌법 제84조에서 구하는 견해로 나뉜다. 전자는, 헌법 제94조가 “지방공공단체는, 그 재산을 관리하고, 사무를 처리하며, 행정을 집행할 권능을 가지며, 법률의 범위내에서 조례를 제정할 수 있다.”고 하여, 『행정을 집행할 권능』을 규정하고 있는 점에서 그 근거를 구하고, 조세조례주의에 관한 헌법 제84조는 지방세에 있어서는 적용되지 아니한다고 본다.<sup>5)</sup> 이에 대

주민의 납세의무가 구체화한다고 해석한다. 宇賀克也, □□地方自治法概說□□, 有斐閣, 2004 107-108쪽 참조.

4) 宇都宮純一, 自治財政權, 別冊ジュリスト憲法判例百選 (第3版), 284쪽 이하 참조.

5) 新井隆一, □□財政における憲法問題□□, 1965年, 中央経済社, 33쪽; 金子宏, □□租税法□□



하여, 후자는, 지방자치에 관한 이들 규정과 더불어, 조세에 관한 헌법 제84조의 규정이 지방세에 대해서도 적용된다고 보는 견해이다.<sup>6)</sup>

#### 4. 지방세법과 지방세조례와의 관계

지방세법과 지방세조례와의 관계를 어떻게 파악할 것인지도 문제된다. 이는 납세의무의 발생의 근거를 어디에서 구할 것인지의 문제이기도 하다. 이에 대해서는, 대별하면, 지방세법은 일종의 골격법(樑法) 또는 준칙법으로서 지방세조례 및 그 시행규칙에 근거하여 주민들의 납세의무가 발생한다고 보는 견해와, 지방세법에 근거하여 발생한다고 보는 견해가 있다.<sup>7)</sup> 前說은 지방세법은 지방자치단체가 그 과세권을 행사할 수 있는 범위(樑)를 규정하고 있는 것으로서 지방세법이 구속하는 것은 지방자치단체이지 주민을 직접 구속하는 것은 아니라고 하거나(골격법설), 지방자치단체마다 세제가 제각각이 되어 주민의 세 부담이 현저히 불균형하게 되는 것을 방지하기 위하여 통일적인 준칙을 제시한 법률이 지방세법이라는 견해(준칙법설)이며, 後說은 지방세법이 지방자치단체에게 선택적 판단을 허용하고 있는 사항이나 조례로 규정할 것으로 하고 있는 사항을 제외하고 지방세법의 규정은 지방세에 관한 조세법률관계에 직접 적용이 있다는 견해이다. 오늘날 前說이 통설로 되어 있다.

(第11版), 2006年, 弘文堂, 99쪽 註(2) 참조.

6) 小林孝輔 芹沢資: 基本法コンメンタル[第四版] □□憲法□□(1997年、日本評論社)[牧野忠則担当], 351쪽 참조

7) 堀井裕資, 税条例について、自治大阪 2005.6、11쪽 참조.

### 제 3. 관련판례

#### 1. 秋田市국민건강보험세소송

(仙台高裁秋田支判 昭和57.7.23 昭和54年(行コ)第 号、行裁例集 33卷7号, 1616쪽 ; 1審一秋田地判 昭和54.4.27 行裁例集30卷4号, 891쪽)

##### (1) 사건의 개요<sup>8)</sup>

국민건강보험세는 종래에는 보험만이 부과되었던 국민건강보험비용의 피보험자분담부분에 대하여 상호부조의 정신의 철저화와 國保財政의 확립을 도모하기 위하여 1951년의 지방세법의 개정에 의하여 창설된 목적세로서, 秋田市는 1959년 1월의 현행국민건강보험법의 시행에 수반하여, 동년 3월 秋田市국민건강보험조례(본건조례)를 제정하였다. 이에 의하면, 우선, 『과세총액』이 결정되고, 이 과세총액을 소득할총액, 자산할총액, 피보험자균등할총액, 세대별평등할총액으로 65, 10, 14, 11의 비율로 4분하고, 이어서 각 할별로 세율이 결정되지만, 그 세율은 소득할, 자산할에 대해서는 각각 할총액을 각 과세표준의 총액으로 나누어 얻은 수, 피보험자균등할, 세대별평등할에 대해서는 각 할총액을 각각 당해연도 초일에서의 피보험자총수, 피보험자가 속하는 세대수로 나누어 얻은 액에 의하는 것이며, 이것을 적용한 각할세액을 합산하여 과세액으로 하는 것이었다. 그러므로, 위 세율, 과세액의 산정의 기초는 『과세총액』이었다.

본건조례 2조는 『보험세의 과세총액은, 당해연도의 초일에서의 요양의 급부 및 요양비의 지급에 요하는 비용의 총액의 예상액에서 요양

8) 水野忠恒, 租税法律主義と課税条例の明確性-秋田市国民健康保険税条例事件、別冊ジュリスト憲法判例百選2(第3版)、426쪽 참조.

의 급부에 대한 일부 부담금의 예상액을 공제한 액의 100분의65에 상당하는 액 이내로 한다.』고 규정하고 있지만, 본건조례중에는 『과세총액』의 의의 및 확정방법을 규정한 어떠한 규정도 존재하지 않고, 다만 각할별로의 세율산정을 규정한 조례 6조가 『과세총액』의 일정비율을 被除數로서 사용하고 있을 뿐이었다.

이같은 秋田市국민건강보험세조례에 대해 원고는 과세요건법정주의 및 과세요건명확주의를 내용으로 하는 조세법률주의를 규정한 헌법 제84조에 위반한다고 주장하여, 제1심 秋田地裁判官결은 이를 인용하였다. 이에 피고 秋田市長이 항소하였다.

(2) 판결의 주요내용

조세법률(조례)주의는, 행정권의 자의적 과세를 배제한다라는 목적으로부터 당연히 모든 과세요건과 조세의 부과징수절차는 법률(조례)에 의하여 규정되지 않으면 안된다고 하는 과세요건법정(조례)주의와, 그 법률(조례)에 있어서의 과세요건의 규정은 가능한 한 일의적<sup>①</sup>으로 명확하지 않으면 안된다고 하는 과세요건명확주의를 내포로 하는 것이라고 하여야 한다. 그 구체적 의의를 명확하게 할 수 없는 불확정, 불명확한 개념을 과세요건에 관한 규정에 사용하는 것은 결국 그 조세의 부과 징수에 과세권자의 자의가 개입할 여지를 부정할 수 없기 때문에, 조세법률(조례)주의의 기본정신을 몰각하는 것으로서 허용될 수 없다고 하여야 한다.

본건조례 2조는 이처럼 세율산정의 기초로 되는 『과세총액』에 대하여 『보험세의 과세총액은, 당해연도의 초일에서의 요양의 급부 및 요양비의 지급에 요하는 비용의 총액의 예상액에서 요양의 급부에 대한 일부 부담금의 예상액을 공제한 액의 100분의65에 상당하는 액 이내로 한다.』고 규정함으로써, 위 두 개의 예상액의 차의 100분의 65

에 의해서 과세총액의 상한을 확정하고 있지만, 위 예상액이 어떠한 방법으로 산정되어야 할 것인지에 대해서는 아무런 규정도 없고, 또한 위 범위내에서 누가 어떠한 기준, 절차에 의해 과세총액을 확정할 것인지에 대해서도 아무런 규정이 없다.

본건조례 2조에서의 과세총액은, 과세요건인 세율산정의 기초로 되는, 그 자체 중요한 과세요건이기 때문에 그 확정을 과세권자가 자유로운 자량에 의해서 내부적으로 결정하면 된다고 하는 위임은, 조세조례주의(특히, 과세요건조례주의)의 견지로 부터서는 커다란 의문이 있다고 하지 않을 수 없다.

본건조례 2조의 과세총액규정은 상한내에서의 과세총액의 확정을 과세권자에게 위임한 점에서 과세요건조례주의에도 과세요건명확주의에도 위반한다고 하여야 할 것으로서, 헌법 92조, 84조에 위반하여 무효라고 하지 않을 수 없다.

그리고, 위와 같은 과세총액<sup>④</sup>을 기초로 하여 세율을 결정하는 점에 있어서 그 나머지에 대해서 판단할 것까지도 없이 헌법92조, 84조에 위반하여 무효라고 하지 않을 수 없다.

2. 大牟田市전기가스세국가배상청구소송

(福岡地判 昭和55.6.5 昭和55年(ワ)第329号, 判例時報 966号, 3쪽

(1) 사건의 개요9)

大牟田市는 市稅條例에 의해 전기가스세를 부과 징수하여 왔다. 지방세법은 일정한 제품등의 제조에 직접 사용하는 전기에 대해서 비과세조치를 규정하고 있었는데, 전기를 대량사용하는 기업이 많이 있는

9) 中里 実、自治体の課稅權-大牟田市電氣稅訴訟、別冊ジュリスト憲法判例百選 (第3版)、438쪽 참조.

大牟田市로서는 지방세법의 비과세조치에 의해 입는 세수감소가 심각한 문제였다.

그래서, 大牟田市는 국가를 상대로 하여 국가배상청구소송을 제기했다. 그 이유는, 첫째로, 국가가 지방세법에 규정한 비과세조치는 『특정한 세원으로부터의 과세를 금지하고, 조세의 내용 등에 대한 지방공공단체의 자주적인 결정을 제한하는 것으로서, 지방공공단체 고유 과세권 나아가서는 자주재정권을 침해하여, 헌법 92조가 보장하는 지방자치의 본지에 반하는 위헌의 입법이며 무효의 것이다』고 주장하였다. 둘째로, 『전기가스세에 관한 비과세조치는 특정의 제조에 사용되는 전기의 소비에 대해 규정되어 있지만, 실질적으로는 특정기업의 전력소비에 대해 세부담을 면제하는 것으로 귀결된다. 이들 특정기업은 지방공공단체의 주민인 지위를 가지는 것이기 때문에, 지방세의 부담에 대해서는 다른 주민과 마찬가지로 세부담을 하여야 함에도 불구하고, 위 규정에 의해 우대하는 것은 헌법 14조에서 말하는 □□사회적 신분□□을 이유로 □□경제적 관계□□에 있어서 불평등하게 취급하는 것』이라고 주장하였다. 셋째로, 내각 및 국회에 의한 위헌의 입법 또는 위헌상태로 된 법률의 개폐조치의 해태에 의하여 헌법 92조에 의해서 보장된 원고 大牟田市에 고유한 과세권을 위법하게 침해되어, 그 결과 손해를 입은 것이기 때문에 국가배상법 1조 1항에 의해 국가는 손해배상책임이 있다고 주장하였다.

## (2) 판결의 주요내용

지방공공단체의 조직 및 운영에 관한 사항을 정하는 법률은, 지방공공단체의 자치권을 보장하지 않으면 안된다. 그리고, 지방공공단체가 그 주민에 대하여 국가로부터 일응 독립한 통치권을 가지는 것인 이상, 사무의 수행을 실효성있게 하기 위해서는 그 재정운영에 대한 이른바 자주재정권 나아가서는 재원확보의 수단으로서의 과세권도

이를 헌법은 인정하고 있는 것으로 하여야 할 것이다.

헌법은 94조에서 지방공공단체의 자치권을 구체화해서 규정하고 있지만, 거기에서 말하는 『행정의 집행』에는 조세의 부과, 징수도 포함하는 것으로 해석된다. 그래서 예컨대, 지방공공단체의 과세권을 완전히 부정하거나 이에 준하는 내용의 법률은 위헌무효임을 면할 수 없다.

헌법은 지방자치제도를 제도로서 보장하고 있는 것으로서, 현재 취하고 있는 또는 장래 취하여야 할 지방자치제를 구체적으로 보장하고 있는 것이 아니라, 현재 지방공공단체로 된 단체가 가져야 할 자치권에 대해서도 헌법상은 그 범위는 반드시 분명하다고는 말하기 어렵고, 그 내용도 일의적으로 규정되어 있다고 말하기 어려운 것으로서 그 구체화는 헌법 전체의 정신에 비추어 입법자의 결정에 위임되어 있는 것으로 해석하지 않을 수 없다. 이것은, 자치권의 요소로서의 과세권의 내용에서도 마찬가지이며, 헌법상 지방공공단체에게 인정된 과세권은 지방공공단체 일반에 대해 추상적으로 인정된 조세의 부과, 징수의 권능으로서 헌법은 특정한 지방공공단체에게 구체적 세목에 대한 과세권을 인정한 것이 아니다. 세원을 어디에서 구할 것인가, 어떠한 세목을 국세로 할 것인가 지방세로 할 것인가, 지방세로 하는 경우에 시정촌세로 할 것인가 도도부현세로 할 것인가, 과세객체, 과세표준, 세율 등의 내용을 어떻게 정할 것인가 등에 대해서는 헌법 자체로부터 결론을 도출할 수 없고, 그 구체화는 법률(내지는 그 이하의 법령)의 규정을 기다리지 않으면 안된다.

전기가스세라고 하는 구체적 세목에 대한 과세권은 지방세법에 의해 최초로 원고 大牟田市에 인정되어지는 것이며, 그것은 동법에서 규정된 내용의 것으로서 부여된 것으로서 원고는 지방세법의 규정이 허용하는 한도에서만 조례를 제정하고 그 주민에 대해 전기가스세를 부과 징수할 수 있는 것에 지나지 않는다.

원고는 원래 지방세법상의 구체적인 전기가스세에 대한 과세권으로서<sup>④</sup> 본건 비과세조치에 의하여 제외되는 이외의 전기의 사용에 대해서만 과세권을 가지는 것이라고 하지 않을 수 없다. 그렇다면, 원고가 주장하는 것처럼, 『본건 비과세조치에 의해 침해되는 과세권』, 즉 위 비과세조치의 범위내의 전기의 사용에 대한 과세권이라는 것은 본래 존재할 수 없다. 따라서, 원고가 침해에 의해 손해를 입었다고 주장하는 과세권이라는 것은 원고의 본건 청구의 근거가 되기에는 부족하거나 처음부터 인정될 수 없는 것이다.

### 3. 旭川市국민건강보험조례소송

(札幌高裁 平成 11년 12월 21일 判例時報1723호 37쪽)

#### (1) 사건의 개요<sup>10)</sup>

旭川市에 거주하는 X(원고)는 1994-1996년도에 旭川市국민건강보험조례(이하 본건조례)에 근거하여 국민건강보험료부과처분을 받았다. X는 수입이 생활보호기준이하임을 이유로 각 연도에 대해 보험료 감면을 신청하였지만, 본건조례 및 그 시행규칙의 규정하는 감면기준에 해당하지 않는다고 하여, 감면비해당의 통지를 받았다. X는 1994년도와 1996년도의 부과처분과 감면비해당통지에 대해 北海道국민건강보험심사회에 대해서 심사청구를 하였지만, 모두 청구기각되었다. X는 주위적 청구로서 시(Y1)와 시장(Y2)를 피고로 하여 각 연도의 부과처분의 취소를, 예비적 청구로서 Y2를 피고로 하는 동 처분의 무효임을 확인 등을 청구하는 소를 제기하였다. 그 이유로서, (1) 국민건강보험료는 조세이지만, 본건조례는 보험료율을 정율 정액으로 정하지 않

고, 부과총액이라고 하는 불명확한 요건을 보험료결정의 기초로 하는 등, 조세법률주의를 규정하고 있는 헌법 84조에 위반하여 무효이며, (2) 본건조례12조3항은 보험료율을 시장이 결정하여 고시할 것을 규정하고 있지만, 국민건강보험법 81조는 요율 등은 조례로 규정할 것을 위임하고 있고, 재위임을 인정하고 있지 않으므로 위법한 재위임을 규정하고 있는 본건조례는 무효이며, (3) 항상적 생활곤궁자로부터의 감면신청을 승인할 것을 법은 예정하고 있지만, 본건조례는 빈곤에 대한 감면규정을 결여하고 있어서 조례로 특별한 이유가 있는 것에 대하여 감면 내지 징수의 유예가 가능한 취지를 규정하는 국민건강보험법 77조의 위임의 범위를 초월하여 위법무효라고 주장하였다.

이에 대해서, 1심판결(旭川地判 平成10.4.21 判例時報 1641호 29쪽)은, (1)에 대하여 국민건강보험은 강제가입제이며, 보험료 또는 보험세는 선택적으로 되어 모두 강제적으로 징수되는 점, 수입의 3분의 2는 공적 자금이며, 보험료수입은 3분의1에 지나지 않기 때문에, 보험이라기 보다는 사회보장정책의 일환인 공적 서비스의 성격이 강하여서 대가성이 희박하다는 점 등으로부터 그 보험료는 세라는 형식<sup>④</sup>을 취하지 않더라도, 민주적 통제의 필요성이 높은 점에서 조세와 동일시 할 수 있고, 일종의 지방세로서 조세법률(조례)주의의 적용이 있다고 하였다. 또한 부과총액의 확정과정을 구체적으로 검증하여, 본건조례 8조는 Y1에게 그 확정에 대해서 자유로운 재량에 의한 정책판단에 의해 행할 것을 허용하고 있는 규정이라고 해석되기 때문에, 동조는 부과요건조례주의에 반하고, 또한 부과총액에 대하여 동조의 해석에 의해서 명확하게 할 수 있는 것이 아니고, 부과총액규정은 부과요건명확주의에도 위반한다고 하여서 동조 및 부과총액을 기초로 하여 요율을 결정할 본건조례 12조는 헌법 92조, 84조 및 법 81조에 위반한다고 하여, 그에 기하여 이루어진 본건부과처분은 위법하다고 하여

10) 齋藤誠、租税法律主義と条例 規則—旭川市国民健康保険条例事件、別冊ジュリスト 地方自治判例百選(第3版)、72쪽 참조.

서 이를 취소하였다. 이에 대해, Y1이 항소하였다. 본건판결은 항소를 인용하여, 1심판결 가운데 Y1에 관한 부분을 취소하였다.

(2) 판결의 주요내용

헌법 84조가 규정하는 조세법률주의는, 본래 특별한 급부에 대한 반대급부로서가 아니라, 일방적 강제적으로 부과징수하는 조세를 행정권이 법률에 근거하지 않고 부과징수할 수 없다고 함으로써 행정권에 의한 자의적인 과세로부터 국민을 보호하기 위한 원칙이다. 강제 가입, 강제징수는 사회보험으로서의 국민건강보험의 목적 성질에 유래하는 것이며, 공적 자금의 도입은 보험료의 대가성에 의한 결손을 보충함에 지나지 않는 것이라고 하여야 하고, Y1의 국민건강보험사업에 요하는 경비가 공적자금에 의해서 조달된다고 하여서 그 사회보험으로서의 성격이나 보험료의 대가성이 상실되는 것으로는 인정되지 않는다. 그러므로, 보험료에 대해서 조세법률(조례)주의가 직접적으로 적용되지는 않는다.

강제적으로 부과 징수된다는 점에서는 조세와 공통하는 점이 있기 때문에 헌법 84조의 일방적 강제적인 금전의 부과 징수는 민주적인 통제하에 둔다라는 취지는 보험료에 대해서도 미치는 것이라고 해석된다. 그러나, 보험료의 부과징수에 대해서는 조세법률(조례)주의의 취지를 감안할 필요가 있다고 할 수 있지만, 이것은 자의적인 보험료 결정 및 그에 근거한 부과징수를 배제하기 위하여 국민건강보험의 목적 성질에 응한 민주적인 통제가 확보될 것이 필요하며, 이로써 충분하다고 할 것이며, 협의의 『조세』의 경우와 달리 보험료의 부과징수에 관한 사항을 모두 조례에 구체적으로 규정하지 않으면 안되는 것은 아니며, 부과 및 징수의 근거를 조례로 규정하고, 구체적인 보험료를 등에 대해서는 하위의 법규에 위임할 것도 허용된다.

본건조례 8조, 12조는 Y2에 대해 보험료율의 결정과 그 고시를 위임하여, Y2가 어떠한 방법으로 보험료율을 결정하여야 할 것인지에 대하여 구체적이고 명확한 기준을 규정하고 있으며, 법규인 성질을 가지는 고시에서 보험료율이 구체적으로 공시되고 있기 때문에, 그 법률상의 효력에 있어서도 보험료율의 구체적 수치를 조례에서 직접 규정하는 경우와 다른 바가 없고, 과세요건법정주의 과세요건명확주의의 각 취지를 충족하고 있는 것이라고 하여야 할 것이고, 조세법률(조례)주의의 취지에 반하는 것이라고는 인정되지 않는다.

4. 東京都은행세조례소송

東京高裁 平成15年 1月 30日 判例時報 1814호, 44쪽)

(1) 사건의 개요<sup>11)</sup>

東京都가 2000.4.에 제정한 『동경도에서의 은행업등에 대한 사업세의 과세표준등의 특례에 관한 조례』(이하 본건조례)에 기하여, 업무종이익등의 외형표준으로 법인사업세를 과세받은 대규모은행 X등은 동경도 Y1와 지사 Y2에 대해서 조례의 무효확인, 조례에 근거한 경정처분 결정처분의 중지청구, 조례에 근거한 사업세의 납부의무부존재의 확인을 청구하여 제소하였다. 그 후 사업세액을 납부한 X등은

본건조례에 근거한 사업세액의 오납금으로서의 환부 환부가산금의 반환과 함께, 조례제정에 관한 국가배상과 지연손해금의 지불등을 청구하고, 신고납부후의 경정의 청구에 대하여 이뤄진 경정의 인용<sup>1)</sup>이 없다는 통지에 대하여 경정거부통지처분의 취소, 오납금으로서의 사업세액 지연손해금의 지불 등을 예비적으로 청구하였다.

11) 玉国文敏、外形標準化税-銀行税<sup>3)</sup>別冊ジュリスト地方自治判例百選(第3版)、10쪽 참조.

제1심 東京地裁 平成14年 3月 26日 判例時報 1787호, 42쪽)은 Y2에 대한 소와 조례의 무효확인의 소를 각하하였지만, 그밖의 청구에 대해서는 지방세법 72조의 19는 응능원칙에 근거한 과세를 당연한 전제로 하고 있기 때문에, 사업의 정황에 응하여 외형표준과세를 하는 경우에도 사업의 담세력을 적절하게 반영하는 소득을 과세표준으로 하여야 한다. 은행업에 대해서는 외형표준과세를 허용할 사업의 정황이 없고, 본건조례는 위법무효이다. 무효인 본건조례에 기하여 산출된 납세액에 대해서는 법률상의 원인을 결한 이득으로서 환부청구할 수 있다. 본건조례의 제정에 의해 X등은 그 신용이 현저하게 저하한다는 등의 무형의 손해를 입었다 등의 이유를 들어서 결과적으로 X의 청구를 인용하였다.

(2) 판결의 주요내용<sup>④</sup>

지방세법 72조의19에 근거하여 도입된 외형표준과세가 동법 72조의 22 9항의 균형요건을 충족하는 것에 대해서는 외형표준과세를 도입하는 조례를 제정한 지방공공단체 측에서 객관적인 자료에 기하여 적극적으로 증명하여야 할 책임이 있는 바, 본건조례에 의한 세부담이 『소득』을 과세표준으로 한 경우의 세부담과, 『현저하게 균형을 상실하지 않은』것을 인정하기에 충분한 증거는 없고, Y1은 본건조례가 균형요건을 충족하는 것의 증명이 되어 있지 않은 것이 된다. 그러므로, 본건조례는 지방세법 72조의22 9항의 균형요건을 충족하고 있다고 인정할 수 없다. 본건조례는 지방세법 72조의22 9항(균형요건)에 위반하여 무효이기 때문에, X등의 Y1에 대한 2000사업년도분의 사업세를 대상으로 하는 오납금의 환부청구를 인정한 부분은 상당하다. 다만, 본건조례에 이르는 Y1과 Y2의 일련의 행위가 객관적으로 직무상 해야할 법적 의무에 위반하여 위법하다고는 평가할 수 없기 때문에, X등의 Y1에 대한 국가배상청구를 인용한 부분은 잘못이다.

## 제 4. 개별적 검토 -법정의 지방세

### 1. 법정의 지방세의 기능과 현황

#### (1) 기 능

일본지방세법은 동법이 세목을 구체적으로 규정하고 있는 이른바 법정지방세를 규정하고 있다. 지방세를 지방자치단체를 기준으로 도부현세와 시정촌세, 그 용도의 특정성을 기준으로 보통세와 목적세로 구별하여 규정하고 있다.<sup>12)</sup>

그런데, 일본지방세법은 동법이 세목을 규정하고 있는 법정지방세 이외에도 각 지방자치단체의 재량에 의하여 법정의 보통세 및 목적세<sup>13)</sup>를 규정할 수 있도록 하고 있다(법 4조 3 6항, 5조 3 7항 참조).

이러한 법정의 지방세는 각 지방자치단체가 자주재정권의 구현을 위하여 자신들의 세원에 근거하여 독자적인 세목을 설정해서 이를 부과 징수함으로써 재원을 확보한다는 점에서 지방자치의 이념에 부합하는 측면을 가진다. 이로써 지방분권의 추진을 위한 자주과세권의 확립을 위해서도 큰 의미를 가진다고 할 수 있다.

그러나, 법정의 지방세의 세원은 국세나 법정지방세의 과세표준과 중복되지 않아야 한다고 되어 있기 때문에, 그 범위는 대단히 제한되어 있어서 실제에 있어서 법정의 지방세가 지방재원에서 차지하는 비율은 극히 미미하다. 위와 같은 지방세 본래의 목적보다는 독자재원에 대한 자치단체장의 적극적인 자세를 어필하고 정책과제에 적극적

12) 동법에 의하면, 예컨대, 도부현보통세로서는, 道府県民税, 事業税, 地方消費税, 不動産取得税, 道府県담배税, 골프場利用税, 自動車税, 鉱区税를, 도부현목적세로는 自動車取得税, 軽油거래税, 狩猟税 를 규정하고 있다(동법 제4조 2항, 4항).

13) 법정의 목적세는 종래에 없던 것이 지방분권일괄법에 의한 지방세법개정에 의하여 2000년에 새로 도입된 것이다.

으로 추진하고 있다고 하는 상징적 역할을 수행하는 측면도 하고 있다고 할 수 있다.<sup>14)</sup>

한편, 근래 생겨나고 있는 지방자치단체의 법정외 지방세는, 당해 지방자치단체의 주권자인 주민의 다수가 지방세의 부담을 분담하려고 하지 않는, 외부인(余所者)과세적인 성질을 가지는 경우가 많다고 한다.<sup>15)</sup> 지방세를 부담하는 자의 의견을 충분히 반영하지 않은 채, 주민의 저항이 적고 찬성을 얻기 쉬운 일부의 기업이나 산업만을 표적으로 하여 과세하는 경향이 없지 아니하다는 점은 문제점으로 지적될 수 있을 것이다.

## (2) 현 황

지방분권일괄법에 의한 지방세법의 개정으로 법정외 목적세가 신설 가능하게 됨으로써 지방자치단체에서는 법정외 지방세의 신설이 빈번히 이루어지고 있다. 2006년 4월 현재, 법정외 보통세를 보면, 도도부현레벨에서는 15건에 451억엔의 세수, 시정촌레벨에서는 7건에 10억엔의 세수를 거두었고, 법정외 목적세로서는, 도도부현레벨에서 27건에 42억, 시정촌레벨에서는 6건에 14억엔의 세수가 있었다. 법정외 지방세의 세수액은 55건에 516억엔으로서 지방세수액에서 차지하는 비율은 0.15%였다(첨부자료 참고).

## 2. 법정외 지방세의 신설 변경절차의 법적 문제

일본지방세법은 법정외 지방세를 신설 변경함에 있어서는 총무대신과 사전에 협의하여 동의를 얻어야 하도록 규정하고 있다(법 259조 1항, 669조 1항, 731조 2항 참조). 이러한 사전협의 및 동의제는 2000

14) 後藤光男、□□地方自治法と自治行政□□、成分堂、2005、222쪽(青山 豊 担当) 참조.  
15) 玉国文敏、外形標準化税-銀行税、11쪽 참조.

년의 지방세법 개정으로 인하여 종전의 허가제가 개정된 것이다. 즉, 개정전의 지방세법은 자치대신(당시)의 허가를 받지 않으면 안되게 되었고, 여기서의 허가는 강학상의 인가로 해석되었다. 따라서, 허가없이 법정외 보통세를 규정하는 조례는 무효라고 해석하는 것이 행정과 관례의 입장이었다.<sup>16)</sup>

그렇다면, 현행 동의를 요하는 사전협의제가 종전의 허가제와 다른 점은 무엇인지가 문제된다. 이 문제에서는 총무대신의 동의를 법적 성격을 어떻게 파악할 것인지가 중요하다. 이와 관련하여서는, 총무대신의 동의를 효력요건으로 보는 견해와 절차요건으로 보는 견해로 나뉜다.<sup>17)</sup> 전자의 경우, 총무대신의 동의를 가결된 경우에는 그러한 법정외 지방세는 무효라고 보게 될 것이다. 이러한 경우, 현행의 동의를 요하는 사전협의제와 종전의 허가제는 실질적으로 차이점이 없게 될 것이다. 그러나, 다수의 학자들은 후자의 입장에 있는 것으로 평가된다. 즉, 성실하게 협의를 하였는데도 협의가 성립되지 아니할 경우에는, 国地方係争処理委員会에 심사신청을 하여, 동 위원회로부터 동의를 하여야 한다는 권고가 이루어졌는데도 불구하고 총무대신이 동의를 하지 아니한 경우에는 당해 지방자치단체는 법정외 지방세를 신설 변경할 수 있다고 본다.

이러한 문제와 관련하여, 실제사례를 들어보면, 요코하마시가 승마 투표권발매세라는 법정외 보통세를 부과 징수하고자 2000년 12월에 조례를 성립시켰는데, 총무대신의 동의를 얻지 못하였다. 이에 国地方係争処理委員会에 심사신청을 하여, 2001년 7월 24일, 동 위원회로부터 재협의의 권고를 받았다. 그러나, 협의가 이루어지지 못하였고, 요

16) 宇賀克也、□□地方自治法概説□□、有斐閣、2004 110쪽 참조. 그러나, 이러한 실무계의 해석과는 달리, 동조를 단순한 훈시규정 또는 신고제로 해석하는 견해도 존재하였다. 北野寛久、□□税法学原論(第5版)□□、青林書院、2003、42쪽 참조.

17) 宇賀克也、□□地方自治法概説□□、110쪽 참조.

코하마시의회가 2004년 2월 15일, 승마투표권발매세를 신설하는 조례의 폐지조례를 가결함으로써, 동년 3월 5일, 총무대신에게 협의의 취하를 통지하였다. 본 사례는, 위원회로부터 재협의의 권고만이 있어서, 위와는 다소 다른 경우라 하겠지만, 그러나 본 사례를 통하여서도 실제상 총무대신의 동의가 없이 법정외 지방세를 신설 변경한다는 것이 얼마나 곤란한 것인지를 나타내 준다고 할 수 있다. 즉, 종전의 허가제에서 동의를 요하는 사전협의제로 개정되었음에도 불구하고 실제운영에 있어서는 종전과 크게 다르지 않을 수 있다는 것이다.

## 제 5. 맺으며

지방분권개혁은 국가 또는 중앙의 권한과 책임을 지방으로 상당부분 이양하자는 것에 다름아니다. 이러한 지방분권에는 권한의 강화와 더불어 책임의 증대를 의미한다. 지방자치단체로서는 이러한 지방분권의 경향이 반드시 달갑지 않은 아니한 것이 속내일지도 모른다. 각 지방자치단체마다 처해있는 상황이 다르며, 특히 다수의 지방자치단체가 재정자립을 이루기에는 너무 힘든 상황에서 지방교부세를 비롯한 정부의 재정지원에 사양할 수 없는 생존의 조건으로 되어 있다.

이러한 점에서, 일본의 지방분권개혁의 추진은 우리에게 적지 아니한 시사점을 던져준다. 즉, 우리나라의 지방자치단체와 마찬가지로 일본의 다수의 자치단체도 재정자립도가 빈약하고, 국가(중앙)에 의존하는 체질에 익숙한 상황이지만, 국가와 지방의 동시발전을 위해서는 지방분권이 피할 수 없는 조건이라는 점을 통찰하고, 이를 위한 준비를 다년간에 걸쳐서 꾸준히 추진하여 온 점을 들 수 있다. 이러한 점진적인 개혁은 취약한 지방자치단체에게 자립을 위한 시간과 여유를 가져다 주면서, 상황에 적응하고자 하는 의지를 길러주었다고 할 수 있다.

그래서, 오늘날에는 여전히 충분하지는 않지만, 그와 같은 노력이

일선지방자치단체의 곳곳에서 나타나고 있다고 보여진다. 조례에 의한 지방세과세문제도 그와 같은 연장선상에서 볼 수 있다. 국가의 법률인 지방세법이 규정하고 있지 않은 이른바 법정외 지방세를 설치하여 이를 통하여 지방재원의 조달을 도모하는 것은, 재원조달이라는 목적 이외에도 수익과 부담의 연계와 지방자치행정에 대한 주민의 관심증대로 인한 체크기능의 강화를 가져온다는 측면도 무시할 수 없을 것이다.<sup>18)</sup>

18) 한편, 지방재정의 통제와 관련하여서는, 지방세 등에 관한 조례의 제정 개폐청구의 길을 열어주는 것이 바람직하다는 주장이 있다. 이러한 견해에 의하면, 지방세부담과 지방자치단체 지출과의 긴장관계가 자치단체 재정의 운영을 건전하게 하기 때문에, 건전한 지방자치의 발전을 위해서도 지방세에 대한 주민직접참여의 길을 열어두는 것이 바람직하다는 것이다. 確井光明、□□自治体財政 財務法□□、学陽書房、124쪽 참조.



## 지방자치단체 과세자주권의 한계 및 그 확대방안

- “조례제정권 확대를 통한 세목신설권의 보장”을 중심으로 -

오 용 식  
(법제처 법제관)

### 제 3 주제

## 지방자치단체 과세자주권의 한계 및 그 확대방안

- “조례제정권 확대를 통한 세목신설권의 보장”을 중심으로 -

발 표 자 : 오용식 법제관 (법제처 사회문화법제국)

### . 도입

지방자치제도는 민주정치의 요체이며 현대의 다원적 복합사회가 요구하는 정치적 다원주의를 실현시키기 위한 제도적 장치로서 지방의 공동관심사를 자율적으로 처결함과 동시에 주민의 자치 역량을 배양하여 국민주권주의와 자유민주주의 이념구현에 이바지함을 목적으로 하는 제도이다. 헌법은 제117조제1항에서 “지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다”고 규정하여 지방자치를 제도적으로 보장하고 있다. 이와 같은 지방자치의 원칙은 『지방자치법』을 비롯하여 『공직선거법』, 『지방재정법』, 『지방세법』, 『지방교육세법』, 『지방교육자치에 관한 법률』, 『보조금의 예산 및 관리에 관한 법률』 등과 그 밖에 일반적 개별적 법령 외에 지방자치단체의 조례와 규칙 등에 의하여 구체화 되고 있다.

그런데 지방자치제도의 헌법적 보장의 구체적인 내용을 확정하려는 위의 헌법 규정의 규범적 의미 내용을 검토하고 그것에 따라서 지방자치의 이념과 의의를 분명하게 밝혀내는 것이 중요하다고 하겠다. 이 헌법적 보장은 한마디로 국민주권의 기본원리에서 출발하여 주권의 지역적 주체로서의 주민에 의한 자기통치의 실현으로 요약할 수 있고,

이러한 지방자치의 본질적 내용인 핵심 영역은 어떠한 경우라도 입법 기타 중앙정부의 침해로부터 보호되어야 한다는 것을 의미한다. 다시 말하면, 중앙정부의 권력과 지방자치단체간의 권력의 수직적 분배는 서로 조화가 요청되고 그 조화 과정에서 지방자치의 핵심 영역은 침해되어서는 아니 되는 것이므로, 이와 같은 권력분립적 지방분권적인 기능을 통하여 지역주민의 기본권 보장에도 이바지하는 것이다.

그러나 다른 한편에서는 중앙정부의 감독으로부터 완전히 독립된 지방자치단체를 상상할 수 없는 것과 더불어 복지국가의 이념을 실현하기 위하여 국민생활의 안정이나 실질적 평등, 자원의 능률적 종합적인 확보와 이용, 도로 항만시설 등 사회간접자본의 확충, 대외적 관계로부터 오는 경제질서의 유지라는 중앙정부로서 행하여야 할 광역행정 정책의 필요성으로 말미암아 지방자치 또는 행정의 독자성은 어느 정도 제약을 받을 수 있는 사정 또한 수긍할 수 밖에 없는 것이다. 이와 같은 측면에서 국가의 자치권 제약의 대표적인 형태가 조세법률주의를 통한 지방자치단체의 과세자주권의 제한이라고 할 것이다.

즉, 지방자치단체의 과세자주권과 관련하여 지방세조례주의를 인정하지 않고 조세법률주의의 입장에서 본다면, 지방자치단체가 세목을 신설하려면 법률의 위임이 있어야만 한다. 우리나라는 헌법 제59조에서 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”라고 명문으로 조세법률주의를 규정하고 있기 때문에 형식적 의미의 입법권을 갖고 있지 않은 지방자치단체가 법률의 수권 없이 조례로써 지방세목을 결정하는 것은 인정되지 않게 된다. 또한, 『지방자치법』 제15조 단서에서는 “주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한다.”라고 규정하고 있는 바, 조세는 주민의 권리를 제한하고 의무를 부과하는 전형적인 부과적 침해적 행정작용이므로 법률의 위임이 있어야만 한다.

결국, 지방자치단체의 과세권은 지방자치단체의 자주재원 조달로서 지방자치의 필수권능일 뿐만 아니라 지방자치의 불가결의 요소이므로 지방자치단체의 과세권은 국가의 법률이 아니라 “자치권의 헌법적 보장” 중에 당연히 포함되어 있으며, 따라서 헌법에 의하여 직접 지방자치단체에 부여되어 있다고 해석해야 한다는 입장에서는 지방세조례주의의 인정 여부 및 조세법률주의와 지방세조례주의의 관계를 검토할 필요성이 있다. 또한, 과세자주권의 보장과 관련하여 최근 지방자치단체 과세자주권의 확대방안으로서 법정외세 도입 등을 주장하는 학자들이 많은데, 현행법상 지방자치단체에게 세목결정권이 주어져 있지 않기 때문에 법정외세일지라도 이를 도입하기 위해서는 『지방자치법』, 『지방세법』 및 『국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률』 조항을 모두 개정하여야 한다.

## 과세자주권의 내용과 그 한계

### 1. 자치권(自治權)

#### 가. 지방자치단체의 자치권 및 그 유형 II

“자치권”이란 지방자치단체가 개별적인 법률의 수권 없이도 지방자치사무를 자주적으로 규율하고 처리할 수 있는 권한 또는 지방자치단체가 법인격을 가진 통치단체로서 그 구역과 주민을 지배하고 그 소관 사무를 자기의 창의와 책임 하에 처리할 수 있는 법률적 능력이다. 즉, 자치권이란 지방자치단체가 자치사무를 자율적으로 처리할 수 있는 포괄적 권리와 능력을 뜻한다. 이와 같은 자치권에는 자치입법권을 비롯하여 자치행정권, 자치조직권 및 자치재정권이 포함되어 있다.

#### 1) 자치입법권(自治立法權)

지방자치단체가 지방자치에 필요한 법규를 스스로 정립하는 권능을 뜻하며 그 구체적인 내용은 조례와 규칙에 관한 입법기능을 의미한다.

다. 지방자치단체의 자치입법권은 「헌법」(제117조제1항)의 규정에 따라 「지방자치법」 제3장에 조례와 규칙에 관한 입법근거, 입법한계, 그리고 제정절차 등에 관하여 구체적인 사항을 규정하고 있다.

2) 자치행정권(自治行政權)

자치행정권이란 자치단체가 주민들을 위해 필요한 일들을 자주적으로 처리할 수 있는 권리와 능력을 뜻한다. 이러한 자치행정권과 관련하여서는 「헌법」 제117조제1항에서 “지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며...”라고 규정하고 있으며, 이를 근거로 「지방자치법」 제9조제1항에서는 “지방자치단체는 그 관할구역의 자치사무와 법령에 의하여 지방자치단체에 속하는 사무를 처리한다.”고 규정하는 동시에 동조 제2항에 이들 사무를 다시 구체적으로 예시하고 있다.

3) 자치조직권(自治組織權)

자치조직권이란 지방자치단체가 그 자치권에 근거해서 스스로의 조직, 즉 기관의 설치 운영 등을 정하거나 또한 그 기관을 구성하는 공무원을 임면하는 등의 권능을 말하며 광의의 자치행정권에 포함된다. 지방자치단체의 대강은 「지방자치법」 기타 법률로 정해져 있지만, 구체적인 사항에 대해서는 조례와 규칙에 의해 지방자치단체의 실정에 알맞게 정해지는 것이 많고 대폭적인 자치조직권이 인정되어 있다.

자치조직권의 주요한 사례로는 ; 지방자치단체의 행정구역에 관한 사항 중 자치구가 아닌 구와 읍 면 동의 명칭과 구역의 변경 및 그 폐지 분합(「지방자치법」 §4 ), 법정(法定) 리(理)의 명칭과 구역의 변경 및 그 폐지 분합(「지방자치법」 §4 ) 등, 지방의회에 관한 사항 중 위원회의 설치(「지방자치법」 §50 ), 지방의회에 두는 사무직원의 정수(「지방자치법」 §83 ) 등, 집행기관의 행정조직 중에서 직속기

관 사업소 출장소의 설치(「지방자치법」 §104 내지 §106) 자문기관의 설치(「지방자치법 시행령」 §42), 시도 및 시군구의 행정기구(「지방자치법」 §102 ), 지방자치단체의 지방공무원의 정원(「지방자치법」 §103 ) 등을 들 수 있다.

①

4) 자치재정권(自治財政權)

①

자치재정권이란 지방자치단체가 자치사무를 처리하는 데에 필요한 경비를 충당하기 위하여 자주적으로 재원을 조달 관리하는 권능을 뜻하며, 지방자치단체가 독립된 행정주체로서의 자주성을 보장하기 위한 필수적인 자치권의 하나다. 자치재정권은 성질상 양면성을 갖고 있는 바, 하나는 지방자치단체가 재원을 조달하기 위하여 자치권에 입각하여 주민에게 명령하고 강제하는 권력적 작용이고(지방세, 분담금, 사용료, 수수료 등의 부과 징수 등), 다른 하나는 지방자치단체가 그의 재원을 관리하고 예산과 회계를 편성 집행하는 관리적 작용(예산편성, 기채, 재산관리, 회계업무 등)이다. 과세자주권은 대표적인 자치재정권의 하나라고 할 수 있다.

자치재정권에 관해서는 「지방자치법」 이외에 「지방재정법」, 「지방세법」, 「지방교부세법」, 「지방공기업법」 등이 있고, 이에 근거하여 지방자치단체가 각각 구체적인 규정을 두고 권한을 행사한다.

나. 자치권의 의미와 한계

우리나라 헌법은 지방자치와 관련하여 단 2개의 조문을 두고 있을 뿐이다. 그 중에서 헌법 제117조제1항은 “지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다.”고 규정하여 자치권에 대한 포괄규정을 두고 있다.1) 이와 같은 헌법 규정의 취지는 헌법의 차원에서 지방

1) 헌법 제117조제1항에서 지방자치단체의 자치권한으로서 “주민의 복리사무 처리”,

자치단체에 대하여 포괄적이고 전권한적(全權限的)인 자치권을 인정하려는 것으로 이해된다. 즉, 지방자치단체의 활동영역에 있어서 포괄적이고 전면적인 권한을 인정하면서, 특히 헌법 또는 법률에서 국가 그 밖에 공공기관의 사무로서 유보하지 않는 한 지방자치단체는 지방적 공공사무에 대한 포괄적 자치권을 갖는 것으로 이해되는 것이다.<sup>2)</sup>

현실적인 조건을 고려할 때 지방자치단체의 자치권은 국가권력의 통제에서 완전히 벗어날 수는 없다고 하더라도, 헌법상의 자치권은 해당 지방자치단체의 지역 안에서 자율성이 폭넓게 인정되는 제도적 보장의 권리인 것이다. 만일 자치권이 중앙정부와의 명령 복종관계에 의하여 상급기관의 무제한적인 지휘 감독을 받는 단순한 집행기관의 위치를 가지고 있다면 구태여 헌법에서 이를 특별히 보장할 필요는 없는 것이다. 즉, 우리나라 전체 법체계에 있어서 지방자치단체의 설치 및 그 자치권에 대하여 헌법에서 특별히 규정한 취지는 이를 통치 질서의 기본이 되는 권리로써 보장하려는 데에 있는 것이다. 따라서 지방자치와 관련한 내용을 정하는 입법을 함에 있어서 헌법이 정하고 있는 이와 같은 지방자치단체의 자치권을 침해할 수는 없는 것이다.

다른 한편에서 지방자치단체의 자치권과 관련하여 그 의의와 가치를 실현하는 문제를 살펴보면, 무엇보다 지방자치단체가 중앙정부의 일선 행정기관에 불과하던 것을 지방정부로서 지위를 부여하여 그 독자적인 존재가치를 인정하는 것이 가장 시급하고 중요한 일이 아닐 수 없다. 중앙정부의 지방정부에 대한 일방적인 지시 감독 또는 시 군 구 등 기초자치단체에 대한 시 도 등 광역자치단체의 지배 통제가 인정되는 한 지방자치단체의 자치권은 본래의 목적을 달성하

“재산관리” 및 “자치입법권”에 대하여 명시하고 있으나, 동 규정은 어디까지나 예시적인 것에 지나지 않는다는 견해도 있다(김남진, 행정법, 법문사, 2000, 76쪽).

2) 김완석, “과세자주권의 문제점과 발전방향”, □□지방세□□ 2004-4호(통권 84호), 26쪽.

기 힘들 것이다. 그리고 지방의 정치와 행정에 대한 주민의 직접 통제가 제도적으로 보장되어야 한다. 따라서 지방자치단체의 자치권이란 지방자치단체가 그 주민에 의하여 정당성을 부여받아 자주적으로 지방행정을 수행하는 것임을 알 수 있다.

한편, 지방자치단체의 자치권이라 하더라도 법률의 범위 안에서 보장되는 것이고, 법률에 의하여 지방자치단체의 자치권을 제한한다는 것은 다른 한편에서는 자치권에 대한 국가의 제한 또는 통제도 법률에 의한 제한에 근거하여야 하는 것임을 유의하여야 한다. 그리고 지방자치단체의 자치권은 헌법 제37조제2항의 기본권 제한 규정과 관련하여 지방자치단체가 주민의 권리를 제한하고자 할 경우에는 무제한적으로 지방자치단체가 스스로 결정할 수는 없고 법률에 근거하여야 한다.

## 2. 과세자주권(課稅自主權)

### 가. 과세자주권의 개념

헌법 제117조제1항에 따라 “지방자치단체가 재산을 관리하는 권한”이 바로 자치재정권인데, 헌법은 지방자치단체에게 그 재산을 관리하며 재산을 형성하고 이를 유지할 수 있는 권리, 즉 자치재정권을 보장하고 있다. 이와 같은 지방자치단체의 자치재정권은 구체적으로 예산 지출권(세출권)과 수입권(세입권)으로 구성되며, 세출권은 지방자치단체가 그의 재산을 관리하고 지출에 대한 예산을 자기 책임 하에 결정할 수 있는 권한을 말하고, 세입권은 지방자치단체가 독자적으로 그 지방자치단체를 운영하기 위하여 필요한 재원을 조달하는 정책을 설정할 수 있는 권한을 말한다. 이와 같은 지방자치단체의 세입권은 지방자치단체가 그 고유한 업무를 수행하기 위하여 발생하는 비용을 그 주민에게 부담하게 할 수 있는 권한, 그 대표적인 사례로서 지방세를 부과 징수할 수 있는 권한을 말하는데, 이처럼 자치재정권 중

에서 주민에게 지방세를 부과 징수할 수 있는 권한이 지방자치단체의 과세자주권이라 할 수 있다.

이에 따라 과세자주권은 지방자치단체가 지방세를 부과 징수함에 있어서 그 세목과 과세표준 세율 등을 자율적으로 결정할 수 있는 권리로 이해될 수 있는데, 구체적인 결정방식으로서 지방세조례의 제정을 의미하기도 한다.<sup>3)</sup> 결국, 지방자치단체의 과세자주권은 자치재정권과 자치입법권을 포함하는 자치권에 기초하는 셈이 되며, 지방자치단체의 자치권 확립은 “세출의 자치”와 함께 “세입의 자치”를 전제로 하게 된다. 즉, 국가의 보조금 또는 지원금이라는 재정에서의 통제에서 벗어날 때 자치권은 확립되는 것이므로 과세자주권은 지방자치체도의 실질적인 물적 토대가 되는 것이다.

#### 나. 과세자주권에 대한 인정 여부

##### 1) 개 설

지방자치단체는 국가와 독립된 법인격을 가지며 국가의 존립목적과 구분되는 별도의 존립목적 을 갖지만, 그렇다고 하여 지방자치단체가 국가에 준하는 법적 지위를 보장받는다 고 볼 수는 없고 오히려 국가를 구성하는 기관의 하나라고 보아야 한다. 즉, 지방자치제도는 독립된 국가를 인정하는 것이 아니라 중앙정부의 행정권한을 지역적으로 나누어 행사하는 행정권의 분할 내지 분권화를 의미하는 것이다.

한편, 지방자치단체는 자치사무의 처리에 있어서 국가의 지시나 지침에 의하지 아니하고 자신의 고유한 책임으로 수행할 수 있도록 보장되어야 하며(제도적 보장의 내용으로서 자기책임성의 보장), 여기에서 과세자주권을 포함한 의미로서의 자주재정권 내지 재정고권이 유래된다고 보는 것이 최근의 다수설이라고 할 수 있다. 즉, 지방세의

3) 차상봉, “과세자주권의 범위와 확대에 관한 연구”, 충남대학교 대학원, 2001, 16쪽.

부과 징수는 권력적 작용의 전형으로서 지방자치단체가 자신의 존립 목적인 사무를 처리하는데 소요되는 경비를 자신의 힘으로 조달하도록 보장하는 것은 당연하기 때문에 과세자주권은 앞서 살펴본 바와 같이 자치재정권의 핵심을 이룬다.

그러나 과세자주권의 법적 근거에 관하여서는 국가마다 차이를 보여 주며, 우리나라에서도 일본을 비롯한 다른 나라의 영향을 받아 여기에 관한 학설이 대립되고 있다. 그런데, 현재 과세자주권과 관련된 논의 중 가장 본질적이고 핵심적인 사항은 지방자치단체가 『지방자치법』, 『지방세법』 및 『국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률』 등 관계 법률의 규정에 정하여지지 아니한 세목을 자치법규인 조례로 신설하고 이를 주민에게 부과할 수 있는지의 문제라고 할 것이다. 즉, 헌법 제117조 제1항에 따른 자치입법권에 근거한 조례제정권과 『지방세법』 제3조 제1항의 규정에 따른 지방세에 대한 조례제정권의 관계라고 할 것이다.

##### 2) 국가 전래설 : 지방세법률주의

이는 모든 조세의 과세권은 국가에 귀속되며, 지방자치단체의 과세자주권은 국가의 법률에 의하여 창설되는 것으로서 지방세의 부과 징수는 법률에 규정되어야만 가능하다는 “지방세법률주의”를 주장하는 견해이다. 이 견해에서는 『지방자치법』 제135조에서 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과 징수할 수 있다.”라고 규정한 것이라든지 『지방세법』 제2조에서 “지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과 징수할 수 있다.”라고 규정한 것을 예로 들면서 헌법 제59조에서 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”하고 하여 조세법률주의를 선언한 것은 지방세의 경우에도 동일하게 적용되는 것이기 때문에 이를 확대 해석하여 지방자치단체의 조례를 법률과 같은 위치에 놓고 조례에 의하여서도 지방세의 종목과 세율을 정할 수 있다고 보는 것은 헌법의 취지에 위배된다고 본다. 이

에 따르면 지방세를 부과 징수하는 직접적인 근거는 국가 차원의 법률이라고 하는 지방세 법률주의와 연결된다.

한편, 이와 같은 입장에서는 당연히 『지방자치법』 제15조 및 헌법 제59조의 규정에 근거하여 지방세는 주민에게 의무를 부과하는 전형에 해당하므로 법률에 근거하여서만 창설할 수 있으며, 조례를 근거로 하는 지방세의 부과는 불가능하다고 할 것이다. 즉, 『지방자치법』 제15조에서는 지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있으며, 다만 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 명시적인 위임이 있어야 한다고 규정하고 있으므로 법률의 위임 없는 지방세 조례의 효력은 인정할 수 없다는 입장이다.<sup>4)</sup>

### 3) 자치고유권설 : 지방세조례주의 또는 조례 준법률설

이 견해에 의하면 지방자치단체는 헌법상 자치사무를 처리하고 이에 필요한 재원은 헌법에서 직접 지방자치단체에 부여한 자주재정권의 일환인 과세권에 근거하여 조례로서도 조달할 수 있다고 한다. 이에 따르면 지방세를 부과 징수하는 직접적인 근거는 당해 지방자치단체의 조례라고 하는 지방세조례주의와 연결되며, 헌법 제59조에서 조세의 종목과 세율을 “법률”로 정하도록 한 것과 관련하여 법률 속에는 조례가 포함되는 것으로 해석하여야 한다고 주장하는 점에서 조례 준법률설이라고도 한다.

지방세조례주의는 헌법 제117조제1항에서 지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제할 수 있도록 한 것은 지방자치단체에 자치재정권 또는 과세자주권에 대한 전권을 부여한 것이므로 지방자치단체

4) 김완석, 앞의 논문, 26쪽.

에게 “법률유보”의 제한 없이 조례로써 과세권을 규정할 수 있다고 보는 것이다. 지방세조례주의에는 새로운 세목을 조례로써 신설할 수 있는 것을 포함한다.

조례 준법률설은 주민의 대표로 구성되는 지방의회에서 제정한 조례를 당해 지방자치단체의 관할구역 안에서만 시행하는 것은 대의제의 관념에 비추어 문제가 없으며, 특히 조세법률주의의 경우에는 “대표 없이 과세 없다”라는 그 용어의 유래에서 보는 바와 같이 당해 지방자치단체의 주민대표인 지방의회에서 제정한 조례에 의하여 그 관할구역 내 주민들에게만 지방세를 부과 징수하는 것은 당연히 허용된다고 보는 것이다.

이와 같은 긍정설에서는 지방자치단체가 자신의 사무를 수행하는데 소요되는 경비를 국가에 의존하는 것은 지방자치단체의 자치권 자체를 형해화(形骸化)할 수 있기 때문에 과세자주권은 지방자치권의 핵심적 내용이라고 주장한다. 즉, 과세자주권이 없다면 지방자치단체는 결국 국가의 재원에 의존하여 자치사무를 처리할 수 밖에 없고 이는 필연적으로 국가의 감독을 초래하여 결국 지방자치단체는 국가의 업무를 위임받아 처리하는 기관이 되고 만다. 그러므로 자치재정권 또는 과세자주권은 헌법에서 직접 지방자치단체에 부여된 권한이므로 지방자치단체는 헌법상 어떤 조세를 부과 징수할 것인지를 자주적으로 결정할 수 있다고 보아야 한다는 것이다.

그밖에 유사한 주장을 보면 헌법 제59조에서의 조세는 “국세”만을 의미하고 지방세는 이에 포함되지 아니하며, 지방세는 헌법 제117조제1항에 근거하여 부과 징수되는 것이기 때문에 조례로 종목신설 등이 가능하다고 하는데, 이는 일본의 일부학자에 의하여 주장되는 견해로서 국내에서 이 학설을 지지하는 입장은 없는 것으로 보인다.

### 3. 현행법상 과세자주권의 내용 및 그 한계

#### 가. 개요

헌법에서 규정한 과세자주권을 법률에서 구체화한 것이 『지방자치법』 제135조로서 동 규정에서는 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 따라 지방세를 부과 징수할 수 있다.”고 규정하고 있으며, 동 규정에 따라 『지방세법』 제3조제1항에서는 “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과 징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다.”고 규정하고 있다. 이와 같은 『지방자치법』 및 『지방세법』의 관계 규정에 따라 과세자주권의 기본내용을 파악할 수 있는데, 구체적으로는 지방자치단체가 『지방세법』이 정하는 범위 안에서 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과 징수에 관하여 자치법규인 조례로 정하는 것을 의미한다고 할 것이다(넓은 의미의 과세자주권). 그러나 현재 과세자주권과 관련된 논의 중 가장 본질적이고 핵심적인 사항은 지방자치단체가 『지방세법』 및 『국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률』의 규정에 의하여 정하여지지 않은 세목을 자치법규인 조례로서 신설하고 이를 주민에게 부과 징수할 수 있는지의 문제이다(좁은 의미의 과세자주권).

일반적으로 지방자치단체의 과세자주권의 내용으로 인정되는 것은 세목의 결정권, 세율 결정권, 과세객체의 선택, 과세표준의 결정권 등으로 구분할 수 있다. 그리고 이와 같은 과세자주권은 이를 구체화 하는 과정에서 『지방자치법』, 『지방세법』, 『지방분권특별법』, 그리고 『국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률』 등에 의하여 제약을 받거나 확대되고 있다.

즉, 지방세를 조례에 의하여 부과하더라도 법률의 범위 안에서 보장되는 것이고, 법률에 의하여 지방자치단체의 자치권을 제한한다는 것은 다른 한편에서는 자치권에 대한 국가의 제한 또는 통제도 법률에 의한 제한에 근거하여야 하는 것임을 유의하여야 한다. 그리고 지방자치단체의 자치권은 헌법 제37조제2항의 기본권 제한 규정과 관련하여 지방자치단체가 주민의 권리를 제한하고자 할 경우에는 무제한적으로 지방자치단체가 스스로 결정할 수는 없고 법률에 근거하여야 하는 제한이 있다.<sup>5)</sup>

반면에, 『지방분권특별법』에서는 지방재정의 확충을 위한 방안으로서 국세와 지방세의 세원을 재조정하고, 지방세의 새로운 세목의 확대, 비과세 감면의 축소 등을 통하여 지방자치단체가 자주적으로 과세자주권을 행사할 수 있는 범위를 확대할 것을 규정하고 있으므로, 지방자치단체의 과세자주권을 확립하기 위하여는 무엇보다 지방자치단체가 세입의 자치를 확립하고 재정의 자기결정권을 확보하는 조치를 취하여야 할 것이다.

**[지방분권특별법]**

제11조(지방재정의 확충 및 건전성 강화) 국가 및 지방자치단체는 각 지방자치단체가 사무를 자주적·자립적으로 수행할 수 있도록 하기 위하여 지방재정을 확충하고 지방재정의 건전성을 강화하는 등 지방재정의 발전방안을 마련하여야 한다.

국가는 국세와 지방세의 세원을 합리적으로 조정하는 방안을 마련하여야 하며, 지방세의 새로운 세목을 확대하고 비과세 및 감면을 축소하는 등 지방자치단체가 자주적으로 과세권을 행사할 수 있는 범위를 확대하여야 한다.

①

5) 차상봉, “과세자주권의 범위와 확대에 관한 연구”, 충남대학교 대학원, 2001, 16쪽.

국가는 사무의 지방이양 등과 연계하여 지방교부세의 법정률을 단계적으로 상향조정하고, 국고보조금의 통·폐합 등 포괄적인 지원방안을 마련하는<sup>③</sup> 등 국고보조금 제도의 합리적 개선 및 지방자치단체간의 재정력 격차를 완화하는 방안을 강구하여야 한다.

지방자치단체는 자체 세입을 확충하고 예산지출의 합리성을 확보하기 위하여 노력하여야 한다.

지방자치단체는 복식부기회계제도를 도입하는 등 예산·회계제도를 합리적으로<sup>④</sup> 개선하여야 하며, 재정운영의 투명성과 건진성을 확보하여야 한다.

⑤

### 나. 과세자주권의 내용과 한계

과세자주권은 지방자치단체 자치재정권의 핵심적 내용을 이룬다고 하지만 그 구체적 의미와 범위가 무엇인지를 살펴볼 필요가 있다.

먼저, 조세법률주의를 규정한 헌법 제59조에서 조세의 ‘종목’과 ‘세율’을 언급한 것처럼 과세자주권에서도 세목과 세율이 중요한 요소가 된다. 과세자주권을 최대한 보장하여야 한다는 입장에서는 지방자치단체 스스로 세목과 세율을 정할 수 있어야 한다고 주장하겠지만, 조세법률주의와 관련하여 법률에서 일정한 범위를 설정하고 그 범위 안에서 지방자치단체로 하여금 세목과 세율을 자주적으로 결정하도록 하는 정도만 가능하다고 보아야 한다. 또한, 세목과 세율은 과세요건의 중요 요소이지만 그밖에 과세객체, 과세표준도 세액과 직결되기 때문에 이 부분에 대하여서도 지방자치단체에 어느 정도의 결정권을 부여할 수 있을 것이며, 비과세와 감면에 있어서도 법률과 조례 상호간에 역할분담이 필요할 것이다.

다음으로 지방세의 부과 징수에 있어 지방자치단체가 그 권한을 행사하도록 하는 것도 과세자주권의 주요 내용이라 할 수 있다. 물론,

국가가 부과 징수 업무를 대행함으로써 조세업무만을 전담하는 국세청 소속공무원들의 전문성을 활용할 수 있고, 부과 징수 업무에 소요되는 노력을 절약할 수도 있겠으나, 지방세 부과 징수를 지방자치단체 스스로가 수행한다는 그 자체에 의미가 있다고 본다.

그밖에 과세자주권은 지방교부세 등 지방재정 조정제도와 관련하여서도 지방자치단체 사이의 경제력에 차이가 있고, 그 세원이 편제되어 있어 세수 격차가 발생하기 때문에 이를 해소하기 위하여 특정 세목을 지방세로 전환하는 대신 이를 국세로 부과 징수하여 지방자치단체의 재정수요 부족분을 보조하는 지방교부세 제도를 운영하고 있는 바, 지방교부세에 대한 의존도가 높을 경우 각 지방자치단체는 지방세 세원 내지 담세능력을 확보하기 위한 지역경제개발 등을 소홀히 할 우려가 있다. 따라서 과세자주권의 확대는 경제개발에 대한 지방자치단체의 책임감을 높이는데 기여하는 것이다.

이처럼 국가가 지방세제에 깊이 관여하는 것은 위에서 본 과세자주권의 신장에 대한 제약요인이 되지만 현실적으로 국가의 역할이 커질 수밖에 없다. 즉, 지역간 경제력의 격차로 인한 세수불균형을 시정하기 위하여 국세의 지방세 이양 등 지방세의 세목증설에는 한계가 있다. 또한, 지방자치단체에 소속된 주민도 국민의 일원이기 때문에 헌법에 보장된 기본권을 향유하여야 하는 바, 지방자치단체별로 지방세 부담에 현격한 차등이 있을 경우에는 재산권 내지 평등권의 보장과 관련하여 문제가 생길 수밖에 없는 것이다.

이 문제는 제도적 보장에 해당하는 지방자치제도와 기본권보장의 이념 상호간의 모순 또는 충돌이라고 볼 수 있는데, 전자를 위하여 후자를 희생시키는 데에는 일정한 제한이 있을 수 밖에 없다. 특정 지방자치단체가 과세자주권의 이름 아래 다른 지역에 비교하여 과중



한 지방세 부담을 지을 경우 당해 지역 주민들이 불만과 저항을 야기할 것이며, 국가 전체 차원에서 볼 때 지방세 체계가 문란해짐은 물론 조세이론이나 납세절차 등에 있어서도 혼란과 동요를 일으키게 된다. 특히, 교통통신의 발달과 경제생활영역의 광역화 추세에 비추어 보거나 주민들의 지방자치단체 간 이동이 빈번한 우리나라의 실정에 비추어 과세자주권을 무한정 보장할 수는 없는 것이다.

그 밖에, 지방세는 조세에 해당하고 조세정책은 재정정책과 직결되는 바, 재정정책은 지방자치단체 단위가 아니라 국가 차원에서 수행되어야 하고 특히 국가간의 경쟁이 치열해진 오늘날에는 지방세제도 역시 국가 전체의 조세정책 내지 재정정책과 연계시켜 운영될 수밖에 없는 측면이 있는 것이다.

#### 다. 현행 법제상 과세자주권의 실제모습

##### 1) 국세의 지방세 이양과 세목신설의 한계

과세자주권은 지방자치단체의 재정수입을 확보하기 위한 수단으로 재정수입 확충과 관련하여 그 범위와 한계가 결정되어야 한다. 지방세는 자주재원으로서 국가의 도움 없이 지방자치단체와 주민사이에 성립하는 조세채권관계에 의하여 조달되기 때문에 국가의 간섭도 배제된다는 점에서 지방재정수입의 유형 가운데 지방자치의 이념에 가장 부합되는 것이라 할 수 있다. 지방자치의 실시를 위한 선결조건으로서 지방재정 자립도를 거론하는 것도 이와 같은 이유 때문이다. 즉, 지방재정의 일반회계 총계의 예산규모 중 지방세와 세외수입을 합한 금액이 차지하는 비중을 지방재정자립도라고 하면서 지방재정자립도가 높을수록 지방자치의 실시여건이 성숙되고 성공할 가능성이 높다고 보아왔던 것이다.

그러나 현실적으로 우리나라의 지방재정 자립도는 매우 저조하며 지방자치단체별 편차도 매우 큰 현실이다. 국가 전체적으로 재정자립도를 향상시키기 위하여서는 국세의 지방세 이양을 추진하여야 할 것이나 이는 결국 지방자치단체 사이의 격차를 더욱 심화시킬 것이기 때문에 한계가 있고 지방재정조정제도 등 다른 수단을 강구할 수 밖에 없다.

그 밖에 지방세 수입을 확대하기 위하여서는 국세의 지방세 이양 외에 새로운 세원의 발굴을 검토할 수 있으나, 지방간 편차가 적은 세원이 발굴되더라도 이를 새로운 세목으로 설정하기 위하여서는 위에서 본 바와 같이 국가의 법률, 즉 『지방세법』에 의하여서만 가능하고 지방자치단체가 조례로 세목을 신설하는 것은 허용되지 아니한다. 일본의 경우에는 법정외세라고 하여 조례에 의한 세목신설을 인정하고 있으나, 우리나라에서는 『지방세법』에서 예정하고 있지 아니한 세목을 조례로 신설하는 것은 조세법률주의 내지 법률유보의 원칙에 비추어 인정될 수 없는 것으로 해석되고 있다.

한편, 우리나라 『지방세법』에서 조례에 의하여 과세 여부가 결정되도록 규정한 세목으로는 공동시설세와 지역개발세가 있는데, 이는 법정외세와 구별하여 “임의세”라고 부른다. “임의세”는 『지방세법』에서 납세의무자, 과세표준, 세율 등을 규정하고 그 부과 여부만을 조례에 위임한 것이기 때문에 조세법률주의 등에 위배된다고 볼 수 없을 것이다. 과세자주권의 확충이라는 측면에서 본다면 임의세의 범위를 넓히는 것이 위헌시비를 최소화시키면서 목적을 달성할 수 있는 방법이 되겠으나, 지역간 지방세 부담의 불균형을 초래한다는 문제는 해소될 수 없기 때문에 무한정 확대할 수는 없다고 본다.

결국 당분간은 지방세 세목 확충에 있어서 만큼은 지방자치단체의 과세자주권을 신장시키는데 한계가 있으며, 지방교부세의 배분비율을

상향 조정하고 그 배분체계를 객관화시킴으로써 지방재정수입을 증대시키는 방안을 모색하고 지방자치단체는 지역경제를 활성화시켜 기존의 세목에서 세수를 확대시키는데 노력하여야 할 것이다.

## 2) 탄력세율의 문제

조세법률주의에서는 세목과 아울러 세율도 법률로 정할 것을 요구하고 있는데, 세율은 과세 당국에서 일방적으로 결정하여 세액에 직접적인 영향을 미치기 때문에 이를 특별히 강조한 것으로 볼 수 있다.

세율에는 여러 가지 종류가 있으나 조세법률주의와 관련하여 문제가 되는 것은 탄력세율이라 할 수 있다. 탄력세율은 특정한 기본세율을 정하되, 과세여건의 변동에 따라 가감한 세율을 적용할 수 있도록 하는 것인데 이러한 변동 세율을 법률로 정하게 할 경우 그것은 세율의 개정에 불과하므로 그 설정 의미가 없고 국회 입법절차의 번잡에 비추어 설정목적은 달성할 수도 없기 때문에 법률에서는 일정한 변동 폭을 정하고 특정 시점에 적용할 세율은 하위 법령에서 정하도록 위임하는 것이 일반적이다.

지방세에 있어서는 『지방세법』에서 기본세율을 정하고 구체적인 적용세율은 조례에 위임하게 되는데, 국세에서도 법률의 위임에 따라 하위 법령에서 적용세율을 정하도록 하는 것이 조세법률주의에 위배된다고 보지 아니하는 것처럼 지방세에서도 조례로 적용세율을 정하는 것은 가능하다고 보아야 하며, 이는 결국 지방자치단체의 과세자주권을 신장시키는 결과가 된다.

지방세 조례로 세율을 정할 수 있는 경우로서는 표준세율, 제한세율 및 임의세율이 논의될 수 있는데, 우리나라 『지방세법』은 표준세율과 제한세율만을 규정하고 임의세율은 채택하지 아니하였다.

표준세율이란 “지방자치단체가 지방세를 부과할 경우에 통상 적용하여야 할 세율로서 재정상 기타 특별한 사유가 있다고 인정할 경우에는 이에 따르지 아니할 수 있는 세율”을 말하며 우리나라 『지방세법』은 1991년 보통세인 자동차세와 목적세인 공동시설세, 도시계획세 및 지역개발세에서 이 제도를 채택한 후 1997년과 1998년 사이에 보통세인 취득세 등록세 주민세 재산세에까지 확대 실시하고 있다. 표준세율과 다른 세율을 조례로 정함에 있어서는 ‘재정상 기타 특별한 사유’가 있으면 되기 때문에 지방자치단체의 과세자주권이 상당히 보장되고 있다. 표준세율과 다른 세율은 세목별로 적용할 수 있고, 법상 특별한 제한이 없으나 ‘재정상 기타 특별한 사유’를 공통적인 요건으로 규정하고 있는 점에 착안하여 특정 세목에 한정하여 표준세율과 다른 세율을 적용하는 것은 허용되지 아니한다는 주장이 있다. 그러나 세목마다 납세의무자나 과세대상이 다르기 때문에 특별한 재정수요가 발생하여 높은 세율을 적용하거나 재정에 여유가 있어 낮은 세율을 적용할 때 담세력 등을 고려하여 특정 세목에만 가감된 세율을 적용하는 것도 허용된다고 보아야 한다. 다만, 어떤 세목은 낮은 세율을 적용하고 어떤 세목은 높은 세율을 적용하는 것은 금지된다고 할 것이다. 그리고 표준세율과 다른 세율을 정하더라도 세율구조를 바꾸어 비례세율로 되어 있는 세목을 누진세율로 변경하거나 누진체계를 변경하는 것 등은 허용되지 아니한다.

다음으로 제한세율이란 『지방세법』에서 특정 세목의 최고세율을 규정하고 그 범위 안에서 조례로 적용세율을 정하도록 한 것을 말한다. 현행 『지방세법』에서 도축세의 세율을 도살하는 소 돼지의 시가의 1,000분의 10을 초과하지 못하도록 한 것이 여기에 속하며, 그 밖에 자동차세의 경우 표준세율의 1,000분의 3 및 1,000분의 1을 초과하지 못하도록 한 것도 유사한 유형으로 볼 수 있다. 가장 전형적인 제한

세율은 도축세의 경우로서 『지방세법』에서는 최고세율만을 규정하고 그 범위 안에서 조례로 임의로 정하도록 하였기 때문에 과세자주권의 측면에서는 가장 바람직스런 것이다.

끝으로 임의세율이란 『지방세법』에서는 세율을 정하지 아니하고 조례에 전적으로 위임한 경우를 말하는데, 세율을 법률로 정하도록 한 조세법률주의의 취지에 비추어 세율의 포괄 위임은 허용되지 않는 것으로 해석할 수 있고 우리나라 『지방세법』에서는 이 제도를 채택하지 않고 있다. 다만, 지방자치단체의 측면에서 임의세율 결정권이나 세율 변경권을 인정하지 아니하는 차원에서 『지방세법』에서 면허세와 농업소득세와 같이 임의세율과 유사한 일정세율을 인정하고 있다.

현행 법제상 그나마 과세자주권으로서 보장되고 있는 것이 세율결정권이지만, 주어진 과세자주권에 기초하여 세입을 확충하여 자치기반을 확대하기 보다는 정부의 조세정책에 반하여 세액을 경감해주는 용도로 주로 사용하고 있는 실정이고, 또한 이동이 가능한 세원의 경우 탄력세율을 적용하기 곤란한 문제점이 있다. 아울러, 지나친 세율결정권의 보장은 지역별 세부담의 차등화를 가져와 조세부담의 공정성을 해치는 문제점도 있다.

### 3) 과세객체의 문제 ; 과세면제 일부과세 및 불균일 과세

우리나라 『지방세법』에서 논란이 될 수 있는 부분은 같은 법 제7조 내지 제9조로서 제7조에서는 “지방자치단체는 공익상 기타의 사유로 인하여 과세를 부적당하다고 인정할 때에는 과세하지 아니할 수 있다.”, “지방자치단체는 공익상 기타의 사유로 인하여 필요한 때에는 불균일 과세를 할 수 있다.”라고 하여 공익 목적의 과세면제와 불균일 과세를 규정하고, 제8조에서는 “지방자치단체는 그의 일부에 대하여 특히 이익이 있다고 인정되는 사건에 대하여서는 불균일 과세를 하거

나 그의 일부에 대하여서만 과세할 수 있다.”라고 하여 일부 과세와 불균일 과세를 규정하였으며, 제9조에서는 “제7조 및 제8조의 규정에 의하여 지방자치단체가 과세면제 불균일 과세 또는 일부 과세를 하고자 할 때에는 행정자치부장관의 허가를 받아 당해 지방자치단체의 조례로써 정하여야 한다.”라고 하여 과세면제 등의 조례주의를 채택하면서도 행정자치부장관의 허가를 요건으로 규정하였다.

과세면제는 『지방세법』에 규정된 과세권의 포기 내지 불행사를 의미하고 불균일 과세와 일부 과세도 『지방세법』의 일부 적용배제 내지 거부를 의미하며, 이를 조례로 가능하도록 한 점에서 소극적 측면의 과세자주권을 보장한 것이라 할 수 있다. 즉, 과세면제 등의 요건으로 들고 있는 ‘공익상 기타의 사유로 인하여’란 불확정 개념이고 매우 포괄적인 요건을 정한 것이며, ‘그의 일부에 대하여 특히 이익이 있다고 인정되는 사건에 대하여서는’이란 요건도 그 뜻이 무엇인지 애매할 뿐만 아니라 지방자치단체에 전폭적인 재량을 부여한 것이기 때문에 과세자주권, 보다 정확히 말하면 비과세자주권의 측면에서는 매우 바람직한 것으로 볼 수도 있다.

그러나 이러한 과세면제 등을 조례로 정하도록 하면서 그 조례에 대하여 행정자치부장관의 허가를 얻도록 하였기 때문에 결국 지방자치단체의 과세자주권은 제안권에 지나지 않고 행정자치부장관에게 광범위한 재량을 부여한 것임을 알 수 있다. 즉, 조례의 제정에 대하여 행정자치부장관의 허가를 받도록 한 것은 지방의회의 조례제정권에 대한 본질적인 침해로서 『지방세법』 제7조 내지 제9조는 지방자치단체의 장과 지방의회에 『지방세법』의 임의적 변경 적용에 관한 결정권을 부여한 것으로서 조세법률주의와 지방세조례주위라는 2가지 논의를 동시에 공허한 것으로 만들고 있다는 비판이 있다.

이와 같은 점은 『지방세법』 제9조의2의 규정 방식과 현저한 대조를 보이는데, 여기에서는 ‘지방자치단체의 장은 천재지변 기타 대통령령이 정하는 특수한 사유가 있어 지방세의 감면이 필요하다고 인정되는 자에 대하여는 당해 지방자치단체 의회의 의결을 얻어 지방세를 감면할 수 있다’라고 하여 감면 사유를 법정하고 지방의회의 의결만을 정하고 있다. 어쨌든 조세법률주의의 입장에서든 과세자주권의 입장에서든 『지방세법』 제9조는 시급히 정비되어야 할 것이다.

#### 4) 과세표준의 문제

과세표준의 선택으로서 지방세의 과세표준에 대하여 『지방세법』에서는 각각의 세목마다 상세한 규정이 있고 지방자치단체가 이와 관련하여 과세자주권을 행사할 여지가 거의 없다. 특히, 2005. 1. 5. 법률 제7332호로 『지방세법』이 개정되기 전에는 동법에서 재산세 및 종합토지세의 경우 지방자치단체에서 토지 및 건물에 대한 시가표준액을 광역자치단체의 장의 허가를 받아 시장 군수가 자체적으로 결정할 수 있는 여지가 있었지만, 동 법률개정에 따라 취득세 및 재산세 등의 과세표준 결정이 사실상 『지방세법』에서 직접 규정하게 되어 지방자치단체가 취득세 및 재산세 등의 과세표준의 결정권을 행사할 여지가 없어지게 되었다.

### 과세자주권의 보장 문제와 관련한 쟁점 검토

#### 1. 과세자주권과 조례제정권의 관계

지방자치단체의 과세자주권은 그 자치권 중에서도 특히 헌법 제117조제1항에 따른 자치입법권으로서의 조례제정권과 밀접한 관련을 갖게 된다. 즉, 『지방자치법』 제15조 본문에서 “지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다.”는 규정과 헌

법 제117조제1항의 규정을 아울러 살펴보면, 우리나라 헌법은 지방자치단체에 대하여 과세자주권과 함께 자치입법권을 인정하고 있는 것이다. 헌법상 국회에 법률을 제정할 권한을 준 것과 마찬가지로 주민 자치를 구체화하는 과세자주권에 대한 자치입법권인 조례를 제정할 권한을 준 것이다.

한편, 헌법 제59조는 조세의 종목과 세율을 법률로 정하도록 하여 조세법률주의를 규정하고 있는 반면, 『지방세법』 제3조제1항은 지방자치단체가 지방세의 세목 과세객체 과세표준 세율 기타 과세 징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 비록 “이 법의 범위 안에서”라는 전제를 필요로 하지만 원칙적으로 조례로서 정하도록 규정하고 있다. 여기서 지방자치단체가 법률의 위임 없이 조례로서 별도의 새로운 지방세를 창설할 수 있는지, 또한 이와 같이 법률의 위임 없이 지방세의 부과 징수에 관하여 필요한 사항을 조례로서 정할 수 있도록 한 것이 조세법률주의에 위배되지는 않는지가 문제된다. 특히, 『지방자치법』 제9조제2항제1호바목은 지방세의 부과 징수에 관한 사무를 지방자치단체의 사무, 즉 자치사무로서 규정하고 있음에도 불구하고 『지방세법』 제3조제1항에서는 “동법의 범위 안에서” 조례로 정할 수 있도록 하여 앞서 살펴 본 바와 같이 지방자치단체의 과세자주권을 과도하게 침해하고 있지는 않는지 문제된다.

이처럼 현행법상 과세자주권의 보장 문제는 조세법률주의의 원칙 및 조례제정권과 밀접한 관련을 가지고 있다. 이와 관련하여 과세자주권을 확대 인정하는 입장에서는, 지방자치단체는 그 자치권의 내용으로서 과세자주권 외에 조례제정권을 가지고 있기 때문에 개별적인 법률의 위임이 있어야만 지방세의 부과 징수에 관한 내용을 조례로 규정할 수 있는 것이 아니고, 조례로서 지방세를 규율할 만하다는 입장이며, 나아가 헌법상 조세법률주의에서 법률에는 당연히 조례가 포

함되는 것이라는 입장이 있다. 다만, 현행의 지방세제는 『지방세법』에서 지방자치단체 사이의 재원의 합리적 배분을 고려하여 세목이나 부과 징수에 관한 일반적 기준을 정하고 있으나, 이것은 지방자치단체의 자치권에 내재하는 과세자주권의 발동을 강조 규율하는 것에 지나지 않는다고 설명하고 있다. 이와 같은 입장에서는 지방자치단체의 과세자주권은 헌법에 의하여 창설된 지방자치단체의 고유권이고, 국가의 법률이 그 범위를 침해하는 경우에는 그 법률은 헌법에 위반되어서 무효이며, 따라서 조세에 관하여 지방자치단체가 조례를 제정할 수 있는 것은 헌법이 예정하는 것으로 본다.

이와 같이 지방자치단체의 과세자주권을 옹호하는 입장은 헌법 제 59조의 조세법률주의에서의 법률에 조례가 포함되느냐 아니냐 하는 문제를 중심으로 논의하는 입장<sup>6)</sup>과 조세조례주의야말로 헌법의 기본적인 방침이라고 입장으로 구분될 수 있다. 즉, 전자의 입장에서는 조세법률주의와 마찬가지로 조세조례주의도 유효하다는 입장이고, 후자의 입장에서는 헌법 제59조를 검토할 필요도 없이 헌법에서는 당초부터 지방자치단체의 과세자주권을 보장하기 위하여 조세조례주의를 예정하고 있다는 입장이다.

결국, 지방자치단체의 과세권은 지방자치단체의 자주재원 조달로서 지방자치의 필수기능일 뿐만 아니라 지방자치의 불가결의 요소이므로 지방자치단체의 과세권은 국가의 법률이 아니라 “자치권의 헌법적 보장” 중에 당연히 포함되어 있으며, 따라서 헌법에 의하여 직접 지방자치단체에 부여되어 있다고 해석해야 한다는 입장에서는 지방세조례주의의 인정 여부 및 조세법률주의와 지방세조례주의의 관계를 각각 검토할 필요성이 있다 하겠다. 그런데, 이와 같은 과세자주권의 보장을 위한 지방세조례조 문제를 검토하기 위해서는 우선 헌법에서 보장하

6) 즉, 앞서 살펴본 바와 같은 조례 준법률설의 입장이 이와 같다.

고 있는 지방자치단체의 조례제정권의 범위에 대해서 살펴보아야 할 것이다.

## 2. 조례제정권의 범위에 대한 문제

### 가. 조례제정권의 일반적 범위

우리나라 『지방자치법』은 헌법상의 원칙인 “법률우위(法律優位)의 원칙” 내지 “법률유보(法律留保)의 원칙”이 자치입법에도 전면적으로 적용되어야 한다는 점을 명시하고 있어 자치입법에는 이와 관련한 한계가 있다고 보아야 한다. 이에 대하여는 뒤에서 상세하게 살펴보기로 한다.

한편, 자치법규의 전형인 조례에 대하여는 국가의 강력한 통제장치로서 상위법 위반조례 등에 대한 “재의요구(再議要求) 지시제도”와 “대법원제소(大法院提訴) 제도”를 두고 있는데, 특히 대법원제소 제도는 상위법에 위반된 조례 등에 대하여 그 집행에 앞서 무효를 확인하는 판결을 내려 그 조례의 효력을 부정하는 방법으로 운영됨으로써 중앙정부의 헌법재판소가 갖는 위헌법률심사제도보다 강력한 규범통제수단으로 기능을 발휘하고 있다. 따라서 자치입법권의 범위와 한계는 국가기관인 대법원의 태도에 따라 결정되는 것인데, 이와 관련해서는 『지방분권특별법』 등 최근 제 개정된 법률의 입법취지를 반영하여 자치입법 확장을 위한 사법부 차원의 검토가 요구되고 있다 할 것이다.

또한, 지방자치단체는 “그 사무에 관하여” 조례를 제정할 수 있기 때문에, 원칙적으로 지방자치단체의 소관사무 범위를 넘을 수 없다. 즉, 지방자치단체의 사무는 그 관할구역의 자치사무(고유사무)와 법령에 의하여 자치단체에 속하는 사무(단체위임사무)를 처리하므로, 이러

한 사무에 대하여는 조례를 제정할 수 있으나, 기관위임사무는 국가 사무이고 지방자치단체의 사무가 아니므로 위임이 없으면 조례를 제정할 수 없다. 지방자치단체의 소관사무가 어떤 것인지는 『지방자치법』 제9조에서 예시적으로 열거하고 있는 주민복지과 산업진흥사무 등 6개 분야 57개 종류의 고유 자치사무(동조제1항의 “그 관할구역의 자치사무”) 및 단체위임사무(동조 제1항의 “법령에 의하여 자치단체에 속하는 사무”)가 있다.

위의 고유 자치사무 또는 단체위임사무 외에 지방자치단체의 장이 일선행정기관의 지위에서 국가 또는 상급 지방자치단체로부터 위임받아 처리하는 기관위임사무가 있다. 기관위임사무의 처리권한은 위임받은 지방자치단체의 장의 전속적 권한에 속하는 사항으로서 해당 지방자치단체의 자치입법권인 조례의 규율대상이 아니므로 반드시 자치단체의 장의 규칙으로 정하여야 한다. 『지방자치법』 제93조의 “국가사무의 지방자치단체의 장에 대한 위임사무”가 이에 해당한다. 다만, 기관위임사무를 규정한 개별 법령에서 하위법령에 위임하는 대신 조례에 위임하고 있는 경우도 있는데, 이 경우에는 조례로 정하여야 한다.

**[지방자치법]**

제15조(조례) 지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다. 다만, 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한다.

제16조(규칙) 지방자치단체의 장은 법령 또는 조례가 위임한 범위 안에서 그 권한에 속하는 사무에 관하여 규칙을 제정할 수 있다.

제17조(조례와 규칙의 입법한계) 시 군 및 자치구의 조례나 규칙은 시도의 조례나 규칙에 위반하여서는 아니 된다.

**[지방분권특별법]**

제12조(자치행정역량의 강화) 국가는 지방자치단체의 자치입법권을 강화하기 위하여 조례제정범위가 확대되도록 하는 등 필요한 조치를 하여야 한다. ①

나. 법률우위의 원칙과 조례제정권의 범위

앞서 살펴본 바와 같이 『헌법』 제117조제1항 및 『지방자치법』 제15조에 의하여 조례는 “법령의 범위 안”에서 그 사무에 관하여 규정할 수 있다. 여기서 “법령의 범위 안에서”를 “법령에 저촉되지 않는 범위 안에서”로 이해하여야 한다는 주장도 있으나, 헌법에서 “법률에 저촉되지 아니하는 범위 안에서”라는 표현(제114조제6항)을 구분 사용하고 있으므로 2가지 표현이 동일하다고 보기는 어렵다. 따라서 “법령의 범위 안에서 조례를 제정할 수 있다”는 것은 조례가 법령의 명문 규정이나 전체적인 입법취지와 모순 저촉되지 아니하는 범위 안에서 제정될 수 있음을 의미한다고 볼 수 있다.<sup>8)</sup> 즉, 반드시 법령의 위임이 있어야 한다는 의미는 아니며, 법령에서 전혀 규율하지 아니한 사항(이른바 “국법상 공백상태에 있는 사항”을 말한다)에 대하여도 조례를 제정할 수 있다고 보아야 할 것이다.

7) 여기에서 법령이라 함은 헌법 법률 법규명령 및 법규명령으로 기능하는 행정규칙을 포함한 것이고, 개별 법령의 특정 조항뿐만 아니라 법령의 전체적인 입법취지를 고려하여 이와 모순 저촉되지 않는 범위 안에서 제정해야 한다고 해석해야 할 것이다.

8) 한편, 여기서 “법령의 범위”를 벗어난 경우라 함은 )법령으로 이미 규정하고 있는 규제기준보다 강한 규제내용을 규정한 경우, )법령의 위임이 있는 경우 그 위임의 한계를 일탈하여 규정한 경우, )법령으로 규정할 것을 명백히 하고 있거나 조례로 규정하는 것을 금지하고 있는 사항을 규정한 경우, )조례로써 규정할 사항에 대하여 법령으로 조건 또는 제한기준을 정하고 있는 경우에 있어 그 조건 또는 제한기준을 위반한 경우 등이다.

아울러, 조례에 대한 법률의 위임은 일반적인 행정입법에 대한 법률의 위임과 같이 반드시 구체적으로 범위를 정하여 위임하지 아니하고, 개괄적으로 위임하더라도 위임입법의 한계에 위반되지 아니한다고 보아야 할 것임을 주의하여야 할 것이다.<sup>9)</sup>

실제의 사례로서 청주시의회가 법률의 개별적 위임 없이 정보공개조례를 제정한 것과 관련하여 대법원은 정보공개조례가 행정에 대한 주민의 알 권리의 실현을 그 근본내용으로 하면서도 이로 인한 개인의 권익침해 가능성을 배제하고 있으므로 주민의 권리를 제한하거나 의무를 부과하는 조례라고는 단정할 수 없고 그 제정에 있어서 반드시 법률의 개별적 위임이 따로 필요한 것은 아니라고 판시한 바 있다.<sup>10)</sup>

결국 『지방자치법』 제15조에 대한 새로운 해석에 따르면, 지방자치단체의 자치입법권은 해당 지역 주민대표자에 의하여 입법되고 그 지역에서만 효력을 갖는다는 점에서 정치적 정당성을 확보하고 있다. 따라서 헌법 제117조제1항 및 『지방자치법』 제15조 본문의 “법령의 범위 안에서”의 의미는 국법체계의 일관성 확보 요청과 지방자치(특히 자치입법권)의 이념을 조화시키는 의미로 해석하여야 한다는 견해가 대두되는 것이다. 즉, 국가의 법령에 정면으로 위배되는 자치법규는 전래설의 입장 등에 비추어 허용되지 아니하나, 국가의 법령에서 규율되고 있지 아니한 사항, 즉 국법의 공백부분에 대하여서는 지방자치단체가 자치법규로 규율할 수 있다는 것이다. 다시 말해서 “법령의 범위 안에서”를 일본의 경우처럼 “법령에 저촉되지 아니하는 범위

9) 헌법재판소 '95. 4. 20. 결정, 92헌마264, 279 기각) : 조례제정권자인 지방의회는 민주적 정당성을 지닌 주민대표기관이고, 헌법이 포괄적인 자치권을 보장하고 있는 취지로 볼 때 조례제정권에 대한 지나친 제약은 바람직하지 않으므로 조례에 대한 법률의 위임은 법규명령에 대한 법률의 위임과 같이 반드시 구체적으로 범위를 정하여 할 필요가 없으며 포괄적인 것으로 족하다고 결정.

10) 대법원 1992.6.23 선고 92추17판결.

안에서”로 해석하여, 우리나라도 헌법에 지방자치가 제도적 보장으로 규정된 점에 비추어 일본과 같은 해석이 가능하다는 새로운 견해가 되고 있다는 것이다.

#### 다. 법률유보의 원칙과 조례제정권의 범위

한편, 『지방자치법』 제15조 단서에서는 “주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한다.”고 규정하고 있어 주민의 권리제한이나 의무를 부과하거나 벌칙을 규정하는 내용이 포함된 조례는 법률의 위임 없이 제정할 수는 없다고 할 것이다. 이와 같은 논지는 조세법률주의에서 주로 주장하는 취지와 같은 것으로서 헌법 제117조제1항은 “법령의 범위 안에서 조례를 제정할 수 있다.”라고 하고 있음에도 불구하고 하위 규정인 『지방자치법』이 주민의 권리제한이나 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 제정하는 조례의 경우 “법령우위의 원칙” 외에도 “법률유보 원칙”을 요구하고 있어 조례제정권을 침해하는 위헌적인 것이 아닌지가 문제되고 있다.

먼저, 합헌론(合憲論)의 견해를 보면 위 단서 규정은 누구든지 법률에 의하지 아니하고는 처벌을 받지 아니하도록 하는 죄형법정주의(헌법 제12조제1항), 국민의 자유와 권리는 법률에 의해서만 제한할 수 있도록 하고 있는 법률유보의 원칙(헌법 제37조제2항), 조세의 종목과 세율은 법률로 정하도록 하고 있는 조세법률주의의 원칙(헌법 제59조) 등에 따른 것으로 우리 헌법 규정상 당연하다 할 것이며, 『지방자치법』 제15조 본문의 “법령의 범위 안에서”의 당연한 내용을 이룬다고 설명한다. 반대로 위헌론(違憲論)의 견해에 따르면, 위 규정에 의하여 조례는 법령에 위반되지만 아니하면, 법률유보의 적용을 받지 않고 법률의 위임 없이도 자치사무에 관하여 정할 수 있다는 조례의 자주

입법성이 사실상 의미를 잃게 되었다는 것이다. 그것은 주민의 권리 제한 또는 의무부과에 관한 사항을 제외한 지방자치단체의 비권력적인 작용에 한하여서만 조례를 자주적으로 제정할 수 있고 권력적인 작용에 대해서는 법규명령과 마찬가지로 법률의 위임이 있는 경우에만 조례를 제정할 수 있게 하여 지방자치단체에 대한 포괄적인 자치권을 인정할 헌법의 취지에 반한다는 것이다.

이와 관련한 판례의 경향을 보면 “『지방자치법』 제15조는 원칙적으로 헌법 제117조제1항의 규정과 같이 지방자치단체의 자치입법권을 보장하면서, 그 단서에서 국민의 권리제한 및 의무부과에 관한 사항을 규정하는 조례의 중대성에 비추어 입법 정책적 고려에서 법률의 위임을 요구한다고 규정하고 있는 바, 이는 기본권 제한에 대하여 법률유보의 원칙을 선언한 헌법 제37조제2항의 취지에 부합하므로 조례 제정에 있어 위와 같은 경우에 법률의 위임근거를 요구하는 것은 위헌성이 있다고 할 수 없다.”고 판시한 바 있다(대법원 1992.6.23. 선고 92추17 판결).

그러나 앞서 살펴본 바와 같이 대법원이나 헌법재판소는 조례에 의한 기본권제한의 법률적 근거는 포괄적 위임만으로 족하다는 입장을 취함으로써 조례제정권의 범위를 확대해 주고 있다. 즉, 조례는 선거에 의하여 구성되는 지방의회 의결로 제정되고, 헌법이 지방자치단체에 대한 포괄적인 자치권을 보장하고 있으므로 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 조례에 있어 법률위임은 법규명령과 같이 반드시 구체적으로 범위를 정할 필요는 없으며 포괄적인 것으로 족하다는 것이 헌법재판소(헌재 1995. 4. 20. 선고, 92헌마264 병합결정<sup>11)</sup>)나 대법원

11) 부천시 강남구 담배자관기설치금지조례 위헌소송(헌재'95.4.20. 합헌결정) : 담배사업법 제16조제4항에서 소매인의 지정기준 기타 지정에 관하여 필요한 사항은 재무부령으로 정한다고 규정하고 재무부령인 담배사업법시행규칙은 제11조제1항의 별표2 “제조담배소매인의 지정기준”중 자동판매기란에서 “2. 청소년의 보호를

(대법원 1997. 4. 25. 선고, 96추251 판결)의 견해 등이 있음을 유의하여야 할 것이다.

따라서 합헌 위헌의 이론적인 논쟁을 떠나 실제 사례에서 위 단서 규정의 폐지 필요성이 제기되고 있는 실정이다. 심지어는 국가의 법령에서는 관심이 없었던 영역으로서 특정 지역에서 문제가 되어 각종 규제의 신설 필요성이 제기되어 조례로 규율하고자 하였으나, 위 단서 규정에 의하여 조례제정 시도는 실패로 끝난 사례가 더러 있었다(이 경우 이후 법령에서 위 사항을 수용하여 규제를 신설한 바 있다). 즉, 비디오방 영업에 대한 등록제 도입 및 각종 준수사항을 규정한 조례안(1994. 부산광역시), 래프팅투어사업에 대한 각종 규제를 도입한 조례안(1996. 인제군) 등을 그 예로 들 수 있다.

### 3. 지방세조례주의의 인정 여부에 대한 검토

#### 가. 지방세 부과 징수사무의 성격

『지방자치법』 제9조제2항제1호바목은 지방세의 부과 징수에 관한 사무를 지방자치단체의 사무, 즉 자치사무 또는 고유사무로 규정하고 있다. 이와 같은 법률 규정이 없다고 하더라도 헌법상의 자치제정권 또는 과세자주권의 보장을 위해서는 지방세의 부과 징수에 관한 사무는 당연히 지방자치단체의 고유사무로 인정되어야 한다고 할 것이다. 즉, 지방자치단체가 지방세를 부과 징수함에 있어서 세목 과세 표준 세율 등을 자율적으로 결정할 수 있는 과세자주권은 헌법상 지

위하여 지방자치단체가 조례로 정하는 장소에는 자동판매기의 설치를 제한할 수 있다”는 규정에 근거하여 조례로서 성인출입업소 외의 전 지역에 담배자동판매기를 설치할 수 없도록 금지한 것의 법률위임 여부에 대하여, 조례제정권자인 지방의회는 민주적 정당성을 지닌 주민대표기관이고, 헌법이 포괄적인 자치권을 보장하고 있는 취지로 볼 때 조례제정권에 대한 지나친 제약은 바람직하지 않으므로 조례에 대한 법률의 위임은 법규명령에 대한 법률의 위임과 같이 반드시 구체적으로 범위를 정하여 할 필요가 없으며 포괄적인 것으로 족하다고 결정함.



방자치단체의 자치권에 근거하여 자치재정권의 하나로써 자동적으로 도출되는 것이라 할 것이다.

여기서 “자치사무”란 지방자치단체의 존립 목적이 되고 있는 지방적 복리사무를 말하며, 이는 흔히 “고유사무”라고도 불리어진다. 지방자치는 그 지역의 사무를 독자적으로 처리하게 하기 위한 것이므로, 지방자치단체는 국가 또는 다른 자치단체의 전권에 속하는 사무를 제외하고는 이른바 전권한성(全權限性)의 원칙으로부터 그 지방주민의 복리에 관한 공공사무를 포괄적으로 처리할 수 있다고 할 것이며, 이러한 자치사무가 지방자치단체에 존재 의미를 부여한다고 할 수 있다. 지방자치단체의 자치사무와 관련하여 우리 『헌법』 제117조제1항은 “지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 ”라고 규정하고 있으며, 이러한 헌법의 규정에 근거하여 『지방자치법』 제9조제1항에서는 “지방자치단체는 그 관할구역의 자치사무 를 처리한다.”고 규정하고 있다.

한편, 자치사무는 헌법상 보장된 자기책임성의 원칙에 따라 사무의 수행여부와 수행방법에 관하여 지방자치단체의 재량이 인정되는 것이 원칙이지만(隨意事務), 법률상 당해 사무의 수행의무가 부과되어 있는 경우도 있다(必要事務). 즉, 자치사무는 의무적(義務的) 자치사무와 임의적(任意的) 자치사무로 구분되는데, 전자를 필요사무, 후자는 수의사무라고도 한다. 필요사무 내지 의무적 자치사무는 『교육기본법』 및 『초·중등교육법』에 의한 초등학교의 설치 운영, 『전염병예방법』에 의한 예방접종, 『소방기본법』에 의한 소방사무 등의 예에 있어서와 같이 통상 법령으로 정해지며, 그것은 지방자치단체의 본연의 사무의 최소한이라 할 수 있다. 다만, 필요사무와 수의사무의 구분은 고정적인 것이 아니라 정치 경제 사회 문화의 발전여하에 따라 가변적인 것이다. 그리고 필요사무로 할 것인지 여부는 입법자의 의무에 합당한 입법재

량에 놓여 있으며, 그 입법재량의 행사에는 국가와 지방자치단체 사이의 “보충성의 원칙”이 기본적인 기준의 하나가 될 수 있을 것이다.

자치사무는 바로 당해 지방자치단체 자신의 사무이므로 지방의회는 당연히 자치사무에 관여할 수 있다. 따라서 자치사무와 관련하여 우선 지방의회는 『지방자치법』 제15조의 조례제정권에 근거하여 자치사무를 조례로 규율할 수 있다. 또한, 지방의회는 그 의결로 안건의 심의와 관련된 서류의 제출을 당해 지방자치단체의 장에게 요구할 수 있을 뿐만 아니라(『지방자치법』 제35조의2), 자치사무와 관련하여 당해 지방자치단체의 사무를 감사하거나 그 사무 중 특정사안에 관하여 지방의회의 의결로 조사할 수 있으며(동법 제36조제1항), 또한 지방자치단체의 장이나 관계공무원의 출석 답변을 요구할 수도 있다(동법 제37조 제2항).

나. 지방세조례주의의 의의

앞서 살펴본 바와 같이 지방세의 부과 징수에 관한 사무는 자치사무이고, 따라서 헌법상의 과세자주권 및 조례제정권에 따라 조례로서 규정하는 것이 가능한가? 즉, 헌법 제59조에 따른 조세법률주의를 검토할 필요도 없이 헌법에서는 당초부터 지방자치단체의 과세자주권을 보장하기 위하여 조세조례주의를 예정하고 있는 것인지 문제된다.

현행법상 지방자치단체의 지방세에 관하여 『지방자치법』 제9조제2항제1호바목은 지방세의 부과 징수를 지방자치단체의 사무로 규정하고 있고, 『지방세법』 제3조제1항은 지방자치단체는 지방세의 세목, 과세표준, 세율 기타 부과 징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 원칙적으로 조례로써 하여야 한다고 하여 외형상 “지방세조례주의”를 규정하고 있다.

살피건대, 조세는 개개 납세의무자의 직접 동의 없이 국가 또는 지

방자치단체에 의하여 강제적으로 부과 징수되는 것이고, 조세법률주의라는 것은 국민의 조세부담에 관하여 예측가능성과 법적 안정성을 보장하는 것을 목적으로 하는 것이다. 그 내용의 하나로서 납세자의 대표에 의하여 구성된 의회의 의사결정에 따라 과세요건 등을 정할 것을 요구하며, “대표 없으면 과세 없다”고 이해한다. 따라서 국가의 경우에 법률에 의한 과세가 요구되는 것처럼 조세입법권의 적절한 행사의 확보라는 견지에서, 지방자치단체의 경우에는 조례에 의한 과세가 요구되는 것이라고 한다. 이러한 의미에서 지방세조례주의는 엄밀한 의미에서는 조세법률주의의 변형으로서 헌법상 타당한 법 원칙이고, 이것을 확인하는 것이 『지방세법』 제3조제1항이라고 이해할 수 있다.

그런데, 우리나라 현행법제에 있어서 이러한 지방세조례주의가 가능한 것일까? 우선 이와 같은 지방세조례주의를 어떻게 볼 것인가의 문제는 지방세에 관한 국가의 입법인 『지방세법』의 규정을 어떤 시각으로 볼 것인가가 가장 큰 문제가 되는 바, 그 성질 및 구속성에 관하여 준칙법(準則法), 한도법(限度法), 표준법(標準法) 등에 따라 다른 해석을 가져오게 된다. 즉, 지방세조례주의를 인정한다면 지방세의 납세의무 발생의 법적 근거는 국가의 『지방세법』이 아니라 각 지방자치단체의 조세조례이고, 다만 국가의 『지방세법』은 본래 표준법적인 성격을 가지는데 그친다고 볼 수 있다. 그런데, 현행법제의 틀에서 보면 조례의 본능에 관한 헌법 제117조의 제약은 조세조례에 관하여도 적용된다고 보아야 하므로, 조세조례도 국가의 명시적인 구속 규정에는 위반할 수는 없다고 해석된다. 따라서, 특히 세목과 같이 중요한 항목에 대하여는 국가의 『지방세법』은 조세조례의 본능에 관하여 단순한 표준을 시사하고 있는 것이 아니라 일정한 한도를 설정하고 있다고 볼 수 있으며, 이 한도를 초월하여 지방자치단체는 조세조례를 제정할 수 없다고 보아야 할 것이다.

그러나, 국가의 『지방세법』이 조세조례의 본능에 관하여 일정한 한도를 설정하고 있다고 하더라도, 지방자치단체가 조세조례에 근거하여 독자적인 과세를 행하려고 하는 경우에 국가의 법률은 헌법에서 보장된 지방자치단체의 자치과세권 과세자주권을 본질적으로 침해하는 것이어서는 아니 된다. 만약 『지방세법』 소정의 구조가 각 지방자치단체의 지방세 과세에 의한 자치재정권에 있어서 현실적으로 필수적인 조치를 법해석의 여지없이 방해는 경우에는, 당해 법률규정은 지방자치단체의 과세자주권을 보장한 헌법 제117조에 반하는 위헌성을 가지게 된다는 점을 유의할 필요가 있다. 그러므로 『지방세법』과 그 운용상 법해석의 여지가 있는 경우에는 과세자주권의 헌법적 보장과 지방세조례주의를 살리는 해석을 채택하여야 할 것이다. 즉, 극단적인 입장에서 『지방세법』 제2조 및 제3조 등의 규정을 해석함에 있어 동법에서 규정하고 있는 법정세목 외의 세목을 새롭게 신설하는 것을 내용으로 하는 조례제정을 원천적으로 부정한다면, 지방자치단체가 조세조례를 통하여 실현하려는 지방자치단체의 자치과세권 과세자주권 자체를 침해하는 결과를 초래하는 것으로 해석될 여지도 있을 것이다.

#### 다. 소결 : 지방세조례주의의 인정 여부

지방세조례주의를 찬성하는 입장에 따르면 『지방세법』은 지방세에 대한 최소한의 준칙법 내지 표준법이기 때문에 조례로서 지방세의 종류 및 세율을 정할 수 있다는 입장인 반면, 조세법률주의를 엄격하게 적용할 것을 주장하는 입장에서는 『지방세법』에서 위임된 범위 안에서만 지방세 종류와 세율을 조례로서 정할 수 있다는 입장이다.

이와 같은 2가지 입장을 종합할 때, 후자의 입장에 따를 때 국가가 법률로서 지방세의 종류와 세율을 정해주지 않는 이상 지방자치단체

가 자주적인 세원의 확보를 할 수 없게 된다는 것을 의미하는데 이는 지방자치단체의 과세자주권을 상당히 제약하는 측면이 있다. 다른 한편, 헌법상 조세법률주의는 국민의 경제생활에 수반하는 조세부담에 관하여 예측가능성과 법적안정성을 보장하는 것을 목적으로 한다고 볼 때, 국세가 아닌 지방세의 경우에만 지방의회에서 조례로써 종목과 세율을 결정한다면 일정 부분 예측가능성 및 법적안정성은 확보가 곤란하므로 조례로써 지방세의 종류와 세율 등을 자율적으로 정할 수 없다는 주장이 설득력을 가지지 않을 수 없다.

결국, 지방세조례주의를 인정할 것인지의 여부는 현행법제상 상당히 어려운 부분이 있는 반면, 아울러 조세조례주의 자체가 다음에서 검토하는 바와 같이 조세법률주의와 조례제정권과의 관계와도 밀접한 관련성을 가지고 있음을 알 수 있다.

#### 4. 조세법률주의와 조세조례주의의 충돌문제 검토

##### 가. 조세법률주의 개요

조세법률주의는 “국가는 법률의 근거 없이 조세를 부과 징수할 수 없고, 국민은 조세의 납부를 강요받지 않는다.”는 원칙을 의미한다. 조세법률주의는 그 발전과정이 치자와 피치자의 대립항쟁을 전제로 한 조세사상의 전개였다. 그러나 오늘날 국민주권주의의 국가에 있어서는 치자와 피치자의 자동성 내지 동질성을 정치의 기본원리로 삼고 있다. 그러므로 현대에 와서는 조세법률주의는 치자와 피치자의 대립항쟁의 사상으로 이해되는 역사적 사명은 다했고, 그 존재의의는 국민의 재산권을 보장하면서 법적 안정성과 예측가능성을 보장하는 데 있다고 하기도 한다.

국민의 대표기관인 의회가 조세의 종류 내용 부과징수의 절차를

명확히 법률로 정해야 한다는 요구는 국가의 조세과징권의 행사와 국민의 조세부담의 한계를 명백히 하는 것이 되고, 이는 국민의 경제생활을 영위하는 데 있어서 법적 안정성과 예측가능성을 보장하는 결과를 가져오는 것은 명백하다. 그러나 통치권(과세권력)의 남용에 의하여 국민의 재산권 침해로 조세의 이름을 빌려 자행할 위험성은 현대 국가에 있어서도 존재하며, 이를 방지하는 의미의 제도 장치로서의 조세법률주의로 이해할 때 그의 항쟁적 역사성이 전혀 상실된다고 하기는 어려울 것이다. 이렇게 볼 때 조세법률주의는 조세부담에 대한 그 한계에 대하여 국민이 동의하는 기본권으로 보장하고 이를 “법률유보”하는데 그 의의가 있으며, 따라서 법적 안정성과 예측가능성에도 이바지 하는 기능을 가진다고 할 것이다.

##### 나. 과세요건법정주의와 조세조례주의

“과세요건법정주의”란 조세는 국민의 재산권을 침해하는 것이 되기 때문에 납세의무를 발생하게 하는 납세의무자 과세표준 과세기간 세율 등 과세요건과 조세의 부과 징수 절차를 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 한다는 원칙을 말한다. 즉, 조세법률주의는 납세의무의 한계가 조세법에 명백히 규정됨을 요구한다. 이러한 요구에 따라 사법상의 계약에 의하여 조세채무를 부담시키거나 이를 보증하게 하여 일반채권의 행사방법에 의하여 조세채권의 종국적 만족을 실현하는 것은 허용될 수 없고, 행정청의 부관이나 조례에 의하여 납세의무가 없는 자에게 납세의무를 부담시키는 것도 허용되지 않는다.

나아가 조세법은 강행규정이므로 과세요건이 충족되면 납세의무가 발생하고 과세관청은 법률이 정한 그대로 조세를 부과 징수하여야 하며, 조례의 감면에 관한 구체적인 명문의 규정이 없는 한 과세관청

에 조세채무를 감면하거나 징수하지 않을 자유가 없는 합법성의 원칙의 지배를 받는다. 이는 조세법률주의의 정신을 세무행정에도 그대로 구현하여 조세법의 집행과정에서 게재될 수 있는 자의나 부정을 배제하기 위한 것이다. 법규의 엄격한 해석 측면에서 구체적이고 개별적인 사정을 중시하는 신의성실의 원칙과 대립되거나 경우에 따라서 실질과세의 원칙과도 충돌할 여지가 있다. 다만, 헌법 제59조의 조세법률주의는 그 법률의 목적과 내용이 기본권 보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 법치주의를 의미하고, 따라서 비록 과세요건이 법률로 명확히 정하여진 것일지라도 그것만으로는 충분한 것이 아니고, 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 제 원칙에 합치되지 않으면 안 된다.

과세요건법정주의는 조세법률주의의 핵심적인 내용이고 형법에 있어서의 죄형법정주의와 유사한 지도원리이기는 하나 그 현실적인 상황은 죄형법정주의와 다르다. 왜냐하면 복지국가 사상에 따른 국가기능의 적극화, 복잡다기화 및 경제현상의 변천으로 행정기능이 양적으로 전문성과 기술성을 띠게 됨으로써 국회가 시간적으로 세부적 입법을 할 수 없어 하위 법령에 위임하는 위임입법이 가속화되고 있기 때문이다.

그러나 현실에 있어서는 아무리 위임입법이 증가하고 있다고 하나 조세법률주의의 핵심적인 내용으로서의 과세요건법정주의는 국가권력에 의한 국민의 재산권의 침해에 대한 최소한의 한계를 설정하는 것이므로 과세요건법정주의는 보다 엄격하게 적용되지 않으면 안 되고, 따라서 『지방세법』상 조례에의 위임은 그 요건과 범위가 보다 엄격하고 제한적으로 규정되지 않으면 안 된다는 데에 대체로 의견이 일치하고 있는 것으로 이해된다.

따라서 『지방세법』은 지방세에 대한 최소한의 준칙법 내지 표준법이기에 때문에 조례로서 지방세의 종류 및 세율을 정할 수 있다는 입장인 조세조례주의는 과세요건법정주의의 입장에서 수용하기 어려운 측면이 있다고 할 것이다.

#### 다. 과세요건명확주의와 조세조례주의

과세요건명확주의는 과세요건과 부과 징수 절차를 규정한 법률 또는 그 위임에 따른 명령 또는 조례의 규정은 일의적이고 명확하여야 하며 불확정개념이나 개괄조항을 함부로 사용하여서는 안 된다는 원칙이다. 즉, 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 배제하고 법적 안정성과 국민의 예측가능성을 보장하기 위하여는 과세요건이 명확하게 규정될 것이 요구되며, 그렇지 않을 경우 조세법률주의는 형해화(形骸化)할 수 있다. 반면에 모든 것을 구체적으로 규정한다는 것은 입법기술상 기대할 수 없고 그에 따라 일반적 추상적 개념이나 개괄조항이 세법에 들어오는 것을 완전히 막는다는 것은 사실상 불가능하다. 따라서 합리적 판단에 의하여 법률이 정하는 바의 의미와 내용을 객관적으로 인식할 수 있어 법적 안정성과 예측가능성을 크게 저해하지 않는다면 일반적 추상적 개념이나 개괄조항의 사용도 허용된다고 보아야 할 것이다.

헌법재판소도 과세요건명확주의는 과세요건과 절차 및 그 법률효과를 규정한 법률규정은 명확하여야 할 것이나 법률은 일반성 추상성을 가지는 것으로서 법률규정에는 항상 법관의 법 보충작용으로서의 해석의 여지가 있으므로 조세법규가 당해 조세법의 일반이론이나 그 체계 및 입법취지 등에 비추어 그 의미가 분명해질 수 있다면 명확성을 결여하였다고 할 수는 없다고 하였다.<sup>12)</sup> 그리고 과세요건명확주의

12) 헌재 1995. 2. 23, 93헌바48 등 참고.

는 과세요건법정주의와 함께 원칙적으로 입법을 규율하는 원리라 할 것이고 이를 법률의 해석 적용의 측면에서 뒷받침하는 것이 엄격해석의 원칙이라고 볼 수 있다.

따라서 『지방세법』상 조례에 위임하는 경우 과세요건과 절차 및 그 법률효과를 규정한 법률규정은 법률에서 반드시 명확하게 규정할 필요성은 없고, 법적 안정성과 예측가능성을 크게 저해하지 않는다면 일반적 추상적 개념이나 개괄조항의 사용도 허용된다고 생각한다. 이러한 측면에서 『지방세법』은 지방세에 대한 최소한의 준칙법 내지 표준법이기 때문에 조례로서 지방세의 종류 및 세율을 정할 수 있다는 입장인 조세조례주의는 과세요건명확주의의 입장에서는 어느 정도 수용이 가능하다고 할 것이다.

## 5. 소 결

지방자치단체는 그 주민의 대표기관인 지방의회가 제정하는 조례에 의하여 법률에도 불구하고 지방세를 부과 징수할 권능이 있다 할 것이다. 그런데 지방자치단체의 과세권에 대하여 아무런 제약이 없다면, 지방자치단체는 각자의 필요에 따라 독자적으로 지방세에 관한 조례를 제정하여 이를 부과 징수하게 될 것이므로, 필연적으로 지방자치단체마다 다른 세목과 과세요건을 정하게 되어 그 결과 국민의 지방세의 부담은 그가 거주하고 있는 지방자치단체를 달리함에 따라 현저한 차이가 생기게 될 것이므로, 국민의 조세부담의 평등성이 깨지고 지방자치단체간의 재정현황의 불균형이 발생될 것이다.

그리하여 이러한 예상되는 폐단의 발생을 미연에 억제하기 위하여 지방자치단체의 과세권을 제약할 조치가 필요한 바, 그런 취지에서 헌법 제117조 제1항에 지방자치단체는 “법령의 범위 안에서” 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다고 규정하고 있다. 여기서 “법령의 범위

안에서”라는 것은 지방자치단체의 조례제정권에 대한 국가의 입법권에 의한 제약을 명시한 것인데, 그것은 법률 및 그 위임 명령 또는 집행명령에 위반하지 아니하는 한도 안에서 조례를 제정할 수 있다는 의미로 이해된다. 그러나 한편 헌법은 지방자치를 보장하고 있으므로 지방자치단체의 조례제정권에 대한 제약은 지방자치의 본질을 무시하고 무제한으로 할 수는 없다. 그러므로 법령에 의한 지방자치단체의 조례제정권에 대한 제약의 정도는 지방자치의 본지에 따른 필요 최소한에 그쳐야 한다.

이러한 의미에서 『지방세법』은 지방자치단체의 지방세의 부과 징수에 관한 조례제정권에 대하여 필요 최소한의 제약을 가하기 위하여 제정된 것으로서 통일적인 대강을 제시하는 법률이라 할 것이다. 그러므로 지방자치단체의 지방세에 관한 조례는 『지방세법』 및 동법 시행령의 범위 안에서만 유효하다 할 것이다. 따라서 『지방세법』 제2조 및 제3조에서 마치 지방세의 세목을 조례로 정할 수 있도록 한 표현은 세목 창설 등을 조례로 위임한 것으로 볼 것이 아니라, 부과요건에 대한 기본적인 골격은 법에서 그 범위를 정하고 세부적인 집행사항이나 범위를 정하여 위임하고 있는 사항은 위임입법 형식으로 조례로서 정할 수 있는 것으로 보아야 할 것이다.

예를 들면, 담배소비세 취득세 등록세 주민세 등의 세율은 모두 『지방세법』에서 정하고 있으나 50%의 범위 안에서 조례로 가감 조정할 수 있도록 위임한 경우 이 한도 안에서 조례로 정할 수 있는 것으로 보아야 할 것이다. 이렇게 볼 때 조세의 종류에 대한 결정권을 조례로 유보하고 있다는 주장은 조세법률주의의 요청에 가장 심하게 상처되는 견해라 볼 수 있으며, 더 나아가 과세요건법정주의 및 조세요건명확주의의 요청으로 해당 법률에서 그 요건을 완결적으로 명백하게 정하여야 하는 헌법의 취지에도 위배된다고 볼 것이다.

## 지방자치단체 과세자주권의 확대방안

### 1. 개요 IV

지금까지 우리나라 지방자치단체의 과세자주권의 내용 및 성격과 그 한계에 대해서 살펴보았다. 그 결과 지방자치단체의 세목결정권, 세율결정권, 과세표준결정권, 세액감면권 등 과세자주권은 상당히 제한적으로 인정되고 있음을 알 수 있다. 과세자주권 중 가장 중요한 세목결정권에 대해서는 인정되지 않고 있으며, 과세표준도 중앙정부에서 결정한 과세표준결정기준에 의하여 지방자치단체가 이를 결정할 뿐 거의 재량의 여지가 없었다. 다만, 취득세와 등록세의 경우 신고가액의 적정여부를 판단하는 시가표준액 결정액에 있어서 중앙정부에서 결정한 상 하한선의 범위 내에서 광역자치단체에게 결정권한을 인정해 주고 있다. 또한, 세액감면과 관련해서는 특정대상에 대하여 지방자치단체가 세액감면을 결정할 수 있지만, 중앙정부가 인정할 수 있는 사유가 있는 경우에 한하여 인정되고 또한 행정자치부 장관의 허가를 얻도록 엄격히 제한하고 있었다. 다만, 세율결정권에 있어서는 비교적 넓은 범위의 권한이 지방자치단체에 주어지고 있다. 그러나 지방자치단체에서는 주어지고 있는 세율결정권을 잘 행사하지 않고 있다.

이렇게 지방자치단체의 과세자주권이 제한 받고 있는 상황에서 지방자치단체의 지방세수 확충 의지는 약화될 수밖에 없다고 본다. 따라서 지방자치단체가 자기 책임 하에 자신이 필요한 지방공공재를 스스로의 부담으로 공급하여야 한다는 지방자치 이념에 비추어 볼 때, 지방자치단체의 과세자주권은 좀더 확대되어야 한다고 본다. 이러한 차원에서 지방자치단체의 과세자주권 확대방향은 다음과 같다.

첫째, 단기적으로 국가와 지방자치단체간의 세원분리체계를 합리화 하여야 한다. 국세 중 비교적 세원의 지역적 보편성이 있는 세목을 지방세로 이양하거나 국세인 소비세 징수액의 일정비율을 떼어서 지방재정조정을 위한 재원으로 활용하는 방안이 이에 속한다. 둘째, 단기적으로는 주어지고 있는 지방자치단체의 과세자주권이 잘 활용될 수 있도록 인센티브를 부여해야 한다. 탄력세율제도 활용에 대하여 보통교부세나 특별교부세 교부시 인센티브를 부여하는 방안이 이에 속한다. 셋째, 중기적으로는 세목결정권을 제외한 과세표준결정권, 세액감면권, 세율결정권의 범위를 확대해야 한다. 과세표준결정권 확대방안 중 기초자치단체장에게 취득세 등록세 과세표준액 적용비율을 결정권한 부여, 세율결정권 확대방안 중 탄력세율 적용범위 확대, 탄력세율적용요건 완화, 세액감면권 중 과세면제 불균일과세 일부과세의 적용요건완화 등이 이에 속한다고 할 것이다.

그런데, 지방자치단체의 과세자주권을 회복하기 위해서는 궁극적으로 지방자치단체에게 세목결정권까지도 부여하여야 한다. 즉, 앞서 조세조례주의의 내용에서 살펴본 바와 같이 지방세의 부과 징수에 관한 사항은 지방자치단체의 과세자주권을 실현할 수 있는 중요한 수단 이 되는 고유사무로서 해당 지방자치단체의 조례제정권의 범위에 속함에도 불구하고 『지방세법』 등 국가의 개별 법률 등을 통하여 이를 제한하고 있으므로, 조례가 국가 법률의 하위개념이 아닌 독자적인 법규범으로 정착될 수 있도록 재정립하는 조치가 필요하다. 헌법에서 지방자치단체의 자치권을 보장하고 있고, 헌법에서 보장된 지방자치단체의 민주적 정당성은 전체 국민이 아니라 해당 지방자치단체의 주민으로부터 부여된 것이므로 그 주민에게 부담이 되는 지방세는 법률에 의하여 규정되는 것이 아니라 법률에 준하는 조례로서 정립되어야 한다. 다만, 세목결정권은 과세권 중 가장 중요한 위치에 있으므로 조

세체계의 통일성, 국세와의 관계 등을 고려하고, 아울러 지방자치단체 간의 주민부담의 공평성을 도모할 수 있는 조세체계를 정비한 후 지방자치단체에게 법정 외 세목결정권을 부여하도록 한다.

## 2. 지방세조례주의 도입방안

### 가. 필요성

지방자치단체의 과세자주권을 “지방자치단체가 스스로 지방세의 세목, 세율, 과세 표준을 결정할 수 있는 권리”라고 한다면, 이 중에서 가장 중요한 것은 지방자치단체의 세목결정권이라 하겠다. 이러한 지방자치단체의 세목결정권을 보장하기 위해서는 조례제정권과 관련하여 지방세조례주의 도입방안이 적극 검토되어야 한다.

헌법 제117조제1항에서는 지방자치단체의 조례제정권을 보장하고 있는 것은 지방자치단체의 자치권 실현을 위해서는 다양하고 복잡한 그 지역주민의 요구에 상응하는 규정을 국가적인 차원의 법률로서 제정하는 것은 현실적으로 곤란하기 때문에 그 지역의 필요에 부합되는 적절한 규정을 만들 수 있도록 조례제정권을 인정한 것이다. 즉, 각 지역마다 주민의 사회 경제적 요구 및 문화적 요구 등 주민의 요구가 다양하게 나타날 것이고, 지역주민의 다양한 요구를 적극적이고 창의적으로 반영하는 행정을 하기 위해서는 그 주민에 의하여 직접 선출된 지방의회에서 입법절차를 거쳐 지역에 적용되는 조례를 적용하게 함으로써 지방행정의 실효성과 민주적 정당성을 확보하려는 데에 그 목적이 있는 것이다.

그러나, 앞서 살펴본 바와 같이 지방자치단체의 조례제정권은 특히 지방세의 부과 징수와 관련하여 헌법 제57조의 조세법률주의의 규정에 따라 제한되고 있는 것은 지방자치단체의 자치권 보장, 나아가 자

치재정권 내지 과세자주권의 보장에 장애가 되지 않을 수 없다. 지방자치단체가 그 주민의 요구에 따라 자기책임을 다하는 행정을 수행하기 위해서는 그 요구에 상응하는 주민의 부담은 불가피하게 감수하지 않을 수 없으며, 그 부담은 조세의 부과 징수에 관한 규정은 법률에서 직접 규정하는 것보다는 지방의회의 의결을 통한 조례로써 하는 것이 당연하다 할 것이다.

### 나. 지방세조례주의 도입을 위한 전제조건

현행 법체계와 같이 지방세에 관한 조례가 『지방세법』의 하위 개념으로서 또는 지방자치단체의 독자성을 반영하지 못하고 『지방세법』의 규정을 지방의회에서 그대로 의결하는 체계라면, 지방자치단체의 과세자주권은 사실상 없다고 보아야 할 것이다. 따라서 지방세조례주의가 제대로 도입되기 위해서는 무엇보다 지방자치단체의 조례제정권이 제대로 보장되어야 할 것이다.

특히, 앞서 살펴본 바와 같이 『헌법』 제117조제1항 및 『지방자치법』 제15조에 의한 조례제정권 범위와 관련하여 『지방자치법』 제15조 단서에서는 “주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한다.”고 규정하고 있어 주민의 권리제한이나 의무를 부과하거나 벌칙을 규정하는 내용이 포함된 조례는 법률의 위임 없이 제정할 수는 없다고 해석되는 점이 특히 문제된다고 할 것이다. 이와 같은 논지는 조세법률주의에서 주로 주장하는 취지와 같은 것으로서 헌법 제117조제1항은 “법령의 범위 안에서 조례를 제정할 수 있다.”라고 하고 있음에도 불구하고 하위 규정인 『지방자치법』이 지방세 부과 징수와 관련하여 제정하는 조례의 경우 지나치게 “법률유보 원칙”을 요구하고 있다는 문제점은 앞서 지적한 바와 같다. 이와 같은 문제점은 지방세의 부과 징수에 관한 사무가 자

치사무임에도 불구하고 『지방자치법』과 『지방세법』에서 지방세의 부과 징수에 관한 조례제정권을 제한하고 있는 점에서 더욱 심각하게 된다.

이와 같은 지방자치단체의 조례제정권 보장과 함께 생각할 수 있는 것이 지방세조례의 준법률적 지위 부여의 문제이다. 즉, 지방자치단체의 자치권과 관련한 제도적 민주적 정당성은 헌법에 의하여 부여되었지만, 지방자치단체의 실질적인 정당성은 전체 국민이 아닌 그 지방자치단체의 주민으로부터 부여된 것으로 보아야 한다. 이러한 근거에서 볼 때 지방자치단체의 조례제정권은 헌법의 보장에 근거하여 지역주민으로부터 부여받은 권한으로서 국회에서 제정된 법률과 함께 다양한 사회현실과 그 현실적인 차이를 해소할 수 있는 입법권한이라는 점에서 조례의 법적지위를 새롭게 규정할 필요성이 있다. 즉, 조례의 법적지위는 효과적인 국법질서 운영을 위한 것으로서 단순히 법률과의 상충관계를 논할 것이 아니라 헌법에서 지방자치제도를 보장하고 있는 원리에까지 고려하여야 한다. 그리하여 법률과 조례의 상충을 최소화하고 조례가 지역규범으로서의 역할을 다하여 지방자치단체가 자치권을 정상적으로 수행할 수 있도록 하기 위해서라도 조례 준법률설과 같은 입장에서 조례를 제정할 수 있도록 하여야 한다. 이는 헌법 제59조에 의한 조세법률주의, 그 중에서도 특히 과세요건법정주의와 관련하여 헌법을 개정하지 않고서도 조세조례주의를 합당하게 인정할 수 있는 방법이 되는 것이다.

#### 다. 지방세조례주의 도입을 위한 구체적인 방안

##### 1) 『지방자치법』의 개정

무엇보다, 조례제정권의 확대를 위하여 『지방자치법』의 개정조치가 필요하다. 즉, 앞서 살펴본 바와 같이 『지방자치법』 제15조의 규정,

그 중에서도 조례제정권과 관련한 “법률유보 규정”에 해당하는 그 단서 조항은 주민의 자율권을 현저하게 제한하고 지방자치단체의 자치권을 무력화시켜 지방자치단체의 창의적이고 자율적인 과세자주권을 침해하고 있으므로 이를 삭제하는 것을 심각하게 고려할 필요가 있다. 『지방자치법』 제15조의 단서 규정을 삭제하여 조례에 의하여 주민의 권리제한, 의무부과 등을 하더라도 이것은 헌법 제117조제1항의 규정에 따라 국민의 기본권보장과 관련된 법률의 범위 안에서 주민의 공공복리와 질서유지를 위하여 필요 최소한의 범위 안에서만 인정되는 것이고, 아울러 헌법상 보장된 기본권에 관한 사항이나 법률에 위배될 소지가 있다면 대법원의 조례재판 또는 헌법재판소의 위헌심사 등을 통해 제도적인 통제가 가능하며, 나아가 국가 또는 상급 지방자치단체에 의한 재의 요구까지 보장되어 있어 특별히 문제될 것은 없다고 할 것이다. 특히, 최근에 개정된 『지방자치법』에 의한 주민의 조례 제정 및 개폐 청구권과 주민가사청구 또는 주민소송제도 등을 통한 직·간접적인 통제가 가능하리라 본다.

한편, 실무적으로 『지방자치법』 제15조 단서의 내용 중에서 “법률유보”와 관련하여 특히 지방세의 부과 징수 업무만을 제외하는 방안과 『지방자치법』 제15조 단서의 내용의 내용을 일단 삭제하되 그 대신 국민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항 및 그와 관련된 벌칙을 정한 조례는 그에 관한 법률이 마련될 때까지만 효력을 갖도록 하는 내용으로 개정함으로써 해당 법률이 제정된 후에는 관련 조례를 법률의 취지에 맞도록 정비하여야 할 의무가 있음을 간접적으로 명시하는 방안을 대안으로 제시할 수 있을 것이다. 그러나 전자의 경우 “법률유보” 사항을 지방세의 부과 징수에 관한 사항과 그 밖의 사항을 구분하는 근거가 불분명하다는 단점이 있고, 후자의 경우에도 조례에 의하여 먼저 규제가 이루어지고 난 후 법률에서 이를 받아들일 경우 자



치단체의 입법정책과 국가의 입법정책이 충돌할 가능성을 배제할 수 없으며, 일단 유효하게 성립한 조례에 대해 해당 지방자치단체에서 스스로 정비하지 않는 한 주민들의 법률생활에 상당한 혼란과 지장을 초래할 가능성도 있다는 단점이 있다.

그 밖에 신중론의 입장에서는, 현재 조례제정권의 범위와 관련된 『지방자치법』 제15조의 단서 규정에 대하여 학자들 사이에 학설이 정립되지 있지 않으며, 기존 판례도 합헌설을 취하고 있기 때문에 그 개정 여부는 보다 신중히 검토되어야 할 것이고, 학설의 정립 및 관련 판례의 축적 등 여건이 성숙된 후에 개정을 추진하는 것이 바람직하다는 입장도 있다. 이와 같은 입장에서는 『지방자치법』 제15조가 개정되지 않은 상황에서도 조례제정권의 범위를 확대한다는 측면에서 법령의 의미가 전국에 걸쳐 일률적으로 동일한 내용을 규율하려는 취지가 아니고 각 지방자치단체가 그 지방 실정에 맞게 조례를 규율하는 것을 용인하는 취지일 때에는 가급적 개별 법령에서 조례에 의한 특례 제정의 근거를 인정하는 방향으로의 입법정책이 확대되어야 할 것이다. 즉, 다음에서 살펴보는 바와 같이 『지방세법』 등 개별 법률의 개정이 필요한 것이다.

## 2) 『지방세법』의 개정

『지방세법』 제3조제1항은 “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과 징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다.”고 규정하고 있는데, 이는 지방자치단체가 주민에게 지방세를 부과 징수하려는 경우 그 과세권을 법률에서 직접 제한하려는 취지로 이해된다. 『지방세법』 제3조제1항에서 “이 법이 정하는 범위 안에서”라는 법률유보 규정은 1998. 12. 31. 법률 제5615호로 개정되면서 추가된 규정이다.

『지방자치법』 제15조의 단서규정에 의하여 조례로써 주민에게 부담을 주지 못하도록 제한을 하고 있음에도 불구하고 『지방세법』 제3조제1항에서 지방세조례의 규율범위를 『지방세법』의 범위 안이라고 명시적으로 규정하여 조례를 통한 과세권 행사를 제한하고 있는 것이다. 즉, 『지방세법』 제3조제1항은 헌법 제59조에서 규정하는 조세법률주의를 엄격 및 형식논리에 따라 이를 적용하여 지방자치단체 주민의 복리를 위하여 사용하게 될 지방자치단체의 재원확보수단을 법률로서 규제하려는 것으로 보아야 할 것이다. 특히, 동 규정이 지방세의 세목, 과세객체, 세율, 부과 징수에 관한 사항을 『지방세법』의 규정에 따라 조례로서 정하도록 한 것은 지방세에 관한 모든 사항을 동법에서 상세하게 규정하고 지방자치단체의 조세조례는 위임된 사항만을 규정하도록 함으로써 사실상 과세자주권을 행사할 수 없도록 한 것이다.

결국, 지방자치단체의 과세자주권을 제한하지 않기 위해서는 국세와 지방세의 과세대상 납세자 등이 다르다는 점을 고려하여 지방세에 관한 한 과세권을 자주적으로 결정할 수 있는 권한을 확대할 수 있도록 『지방세법』 제3조제1항에 있는 법률유보 규정, 즉 “이 법이 정하는 범위 안에서”는 이를 삭제하는 것이 바람직하다. 이것이 헌법에서 보장하는 과세자주권을 보장하는데 부합되는 입법이라 할 것이다. 지방자치단체에 대하여 자유로운 과세권을 인정하여 일정한 기준 아래에서 지방자치단체가 스스로 세목 과세표준 세율 등을 결정할 수 있도록 하여도 해당 지방자치단체는 현실적인 법체계, 국가의 정책 및 사회적 규범 등을 통하여 그 기준을 준수하고 일정 부분 스스로 제한될 수 밖에 없기 때문에 그 부작용은 그리 심각하지는 않을 것으로 본다.

## 3) 그 밖의 관계 법률의 개정

그 밖에도 조례제정권을 확대하고 조례의 법적지위를 개선할 수 있도록 관계 법률의 개정이 필요하며, 이에 따른 개정 대상 법률로서는

『지방자치법』 제39조제1항제4호, 『지방자치법』 제135조, 『지방자치법』 제98조제3항 및 『지방자치법』 제159조제3항 등의 개정이 필요한 것으로 보이고, 그 밖에 지방자치단체의 자주과세권의 보장을 강화하기 위하여 『지방세법』 제5조 및 제6조, 『지방세법』 제9조의 단서규정 및 『국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률』 등이 개정될 필요성이 있다.

우선, 『지방자치법』 제39조제1항제4호는 지방의회의 의결사항으로서 “법령에 규정된 것을 제외한 사용료 수수료 분담금 지방세 또는 가입금의 부과 징수”를 규정하고 있고, 『지방자치법』 제135조는 “지방자치단체는 법률로 정하는 바에 따라 지방세를 부과·징수할 수 있다.”고 규정되어 있는데, 위 규정들은 그 내용상 단순히 “지방세”라고만 규정하고 있어 그 의미가 불분명하고 조례제정을 통한 과세자주권의 보장 취지를 제한하고 있으며, 나아가 제39와 제135조의 규정이 중복되는 부분이 있으므로 『지방자치법』에 있어 지방세와 관련한 부분을 “지방세의 세목 과세객체 과세표준 세율, 그 밖에 지방세의 부과 징수에 필요한 사항을 정할 때에는 『지방세법』이 정하는 기준에 따라 조례로서 정하여야 한다.”는 취지로 제135조에서 통합 규정하는 것으로 관련 규정을 개정하는 것이 바람직하다.

그밖에 『지방세법』 제5조 및 제6조에 지방자치단체에게 새로운 세목을 신설할 수 있는 근거조항을 마련하는 것이 바람직하며, 아울러 『국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률』 제3조의 경우에도 지방세의 범위에 지방자치단체가 조례로서 신설하는 세목이 포함되도록 해당 규정을 개정하는 것이 바람직하다. 다만, 이 경우에도 국세 또는 다른 지방세와 과세물건이 중복되는 세목은 신설이 곤란하다고 할 수 있다.

#### 4) 세목신설이 가능한 세원

1991년 지방의회가 구성된 이후 지방자치단체들은 지방재원의 확충을 위하여 새로운 지방세의 신설을 모색 중에 있으며, 이런 현상은

앞으로도 더욱 가속화될 전망이다. 그 중에서 가장 주목을 끄는 것은 당연히 전국적인 지방소비세의 신설이라 할 것이다. 다만, 지방소비세의 도입은 그 도입하려는 취지가 불분명하고 지방자치단체의 과세자주권을 보장하는 취지에 부합되지 않는 측면이 있다. 즉, 지방소비세 도입의 목적은 과세자주권의 확보의 취지라기보다는 지방자치단체의 재원확충을 주로 하고 있어 국세와 지방세 간의 세원분배기능 이상의 역할을 기대하기 어렵다고 하겠다.

그 밖에 각 지방자치단체마다 세목신설을 검토하고 있는 것을 구체적으로 살펴보면, 제주도 강원도 충청북도 등 일부 자치단체는 관광 시설 이용자들로부터 일정액을 지방세로 징수하는 관광세 신설을 검토하고 있다. 서울 대전 충남 등 다른 광역자치단체는 지난 1942년에서 1946년 사이에 운영되다 폐지된 광고세의 부활을 추진하고 있다. 제주도 홍도 독도 등 유명 관광지를 관할하는 자치단체들은 섬에 들어오는 관광객들을 대상으로 입도세를 징수하는 방안을 검토 중이다. 군부대 등이 많이 위치해 있는 경기도 의정부와 강원도 철원 등의 일부 자치단체는 군시설 점용지에 대하여 각종 특수 재산세를 부과하는 방안을 고려하고 있다. 골프장, 온천 등이 있는 경기도와 경남지역은 온천세 신설 움직임도 보이고 있다.

## 맺음말

지방세는 지방자치단체가 조달하는 재원의 유형 가운데 세외수입 지방채수입과 함께 자주재원에 해당하는 주요한 재원이다. 자주재원과 대립되는 개념으로서 의존재원이 있는데, 자주재원과 의존재원의 구분은 지방자치단체가 수행하는 사무유형이 다양한 것과 관련이 있으며, 지방자치단체 간 경제력의 불균형으로 인한 지방재정조정제도 와도 직접적인 관계가 있다. 즉, 지방자치단체는 그 고유한 존립목적

에 따라 자치사무를 수행함과 아울러 국가의 일선 행정기관의 지위에서 국가사무를 위임받아 수행하고 있으며, 사무에 따라서는 국가와 지방자치단체 모두가 이해관계를 갖는 경우도 있기 때문에 이와 같은 각종 사무의 수행에 소요되는 경비의 부담주체 역시 국가 또는 지방자치단체로 다양할 수 밖에 없는 것이다.

지방자치단체가 수행하는 사무는 그것이 자치사무든 국가로부터 위임받은 사무든 간에 사무의 창설 자체가 법령에 근거하는 것이고, 이를 국가와 지방자치단체에 배분하는 문제 역시 법령에서 정하는 바에 따르게 되는데, 법령의 제정주체가 국가이기 때문에 지방자치단체에 대한 사무배분과 그 사무의 수행에 소요되는 경비의 조달에 관한 정책결정권은 국가에 귀속될 수 밖에 없는 것이다. 따라서 지방세가 지방자치단체의 과세자주권에서 유래된 것이라고 하더라도 이는 지방재정제도 전체에 대한 문제로서 국가의 관여와 제약이 불가피한 것이라 할 수 있다. 그 대표적인 관여의 수단이 조세법률주의라 할 수 있다.

헌법 제59조의 조세법률주의는 법률의 근거 없이 조세를 부과할 수 없다는 원칙으로서 원래 전제군주의 일방적 과세에 대한 시민의 항쟁에서 비롯된 것이지만, 오늘날 국민주권국가에서는 치자와 피치자의 자동성 내지 동질성을 통치의 기본원리로 삼고 있기 때문에 국민의 재산권보장에 관한 일반원칙으로서 법률유보 또는 법치주의 원칙에 흡수될 수도 있는 것이다. 그럼에도 불구하고 헌법 제59조에서 이를 별도로 명시한 의의를 찾는다면, 먼저 연혁적 이유 외에 국가의 존립을 위한 국민의 기본의무로서 납세의 의무를 규정한 것에 대응하여 국가의 자의적 과세권 행사를 경계하는 의미를 갖는다고 할 수 있다.

조세법 이론에서는 조세법률주의를 과세요건법정주의와 과세요건명확주의의 측면에서 파악하는데, 전자는 납세의무의 성립요소인 납세의무자 과세물건 과세표준 과세기간 세율 등의 과세요건과 조세

의 부과 징수 절차를 모두 국민의 대표기관인 국회에서 제정하는 법률에서 규정하여야 한다는 것이고, 후자는 과세요건을 법률로 정하더라도 일의적이고 명확하며 상세하게 규정하여야 한다는 것으로서 과세요건법정주의를 보완하여 과세권자의 재량을 최소화시킴으로써 조세법률주의의 본래 취지를 충분히 살리기 위한 원칙이다.

조세법률주의, 즉 대표 없이는 과세 없다는 원칙은 최초 군주와의 항쟁에서 시작하였고 당시에는 대표제의 개념도 확립되지 아니하였으며 법치주의나 법률유보의 원칙 내지 지방자치의 법적 개념이 형성되지 아니하였기 때문에 ‘대표’의 의미만이 부각되어 있으나, 대의제 법치주의 등에 관한 제반 법리가 확고히 자리 잡은 현재에 와서는 법적 의미에서의 대의권과 법률유보의 원래 취지, 그리고 국가와 지방자치단체 상호간의 관계 등을 종합적으로 고려하여 대표의 의미를 새겨야 한다. 이러한 점에서 앞서 본 조례 준법률설의 경우 지방세 과세를 규정한 조례의 제정권자와 수규자의 관계에 지나치게 치중하여 지방세 법률주의에 대한 해석을 지방세조례주의까지로 확대하는 것은 설득력이 부족하다고 볼 수 있다.

이에 따라 가장 중요한 것은 법률유보의 원칙 내지 법령우위의 원칙은 자치입법권의 성격과 한계에 관한 문제로서 헌법 제37조제2항 등에 나타난 법치주의의 원칙 내지 입법권의 국회 전속을 규정한 헌법 제40조의 취지에 비추어 주민의 권리제한 또는 의무부과의 전형에 해당하는 사항에 대하여는 반드시 법률에 근거를 두어야 한다는 점을 강조하는 것이 다수의 의견을 차지하고 있다. 즉, 헌법 제59조의 조세법률주의는 죄형법정주의와 더불어 국가권력에 의한 국민의 생명 신체 재산에 대한 자의적 침해의 소지를 최소화하기 위하여 법률유보의 원칙이 보다 엄격하게 적용되어야 하며, 따라서 이 경우의 위임은 헌법 제75조 및 제95조에 규정된 제한적 위임의 원칙이 지켜져야 한

다고 보아야 한다는 것이다. 이렇게 해석하는 것이 헌법 제59조에서 조세법률주의를 따로 규정한 취지와 조세법 이론에서 확립된 과세요건법정주의 내지 과세요건명확주의의 취지에 부합한다고 볼 수 있다.

이상의 논의를 바탕으로 정리하면, 지방세의 부과 징수는 법률에 근거하여야 하며, 법률의 위임에 의하여 하위법령 또는 자치법규에서 법률의 내용을 보충하게 된다고 보아야 한다. 그렇다면 지방자치단체의 자치재정권의 핵심인 과세자주권에 관하여서는 조례 등 자치법규에서 독자적으로 정할 수 있는 사항이 거의 없다는 결론에 도달하며, 따라서 자치재정권 내지 과세자주권은 공허한 권한이 될 수 밖에 없다는 비판이 제기될 수 있다.<sup>13)</sup> 또한, 이상과 같은 논의는 다음에서 살펴보는 바와 같이 『지방자치법』 제15조 단서에 규정된 “법률의 위임”은 헌법의 제도적 보장에 해당하는 지방자치제도 내지 거기에서 파생되는 자치입법권의 본질에 비추어 일반적 포괄적 위임도 어느 정도 가능하다고 보는 것이 학설 관례의 입장이라는 현재의 추세를 반영하지 못한 측면이 있다.

앞서 살펴본 바와 같이 지방자치단체의 자치권의 성질이 국가로부터 전래된 것으로 보든지 아니면 고유한 권한으로 보든지 헌법에 의하여 직접 주민 전체로부터 제도적 기능적·민주적 정당성을 부여 받은 권리로 보아야 할 것이다. 그래서 지방자치단체가 지방세를 부과 징수함에 있어서 세목 과세표준 세율 등을 자율적으로 결정할 수 있는 과세자주권은 이와 같은 지방자치단체의 자치권에 근거하여 자치재정권의 하나로서 자동적으로 도출되는 것이라 할 것이다. 그리

하여 과세자주권의 입장에서는 법률에 의하여 지방자치단체의 자치권의 본질적인 내용을 훼손할 정도로 과세자주권을 침해하는 내용을 규정할 수 없다고 할 것이며, 국민의 조세부담과 국세와 지방세의 조세체계에서 각 지방자치단체의 자치권에 제한을 가하지 아니하는 범위 안에서 통일적인 규율체계는 인정하며, 그 대신 그와 같은 기준 아래에서 각 지방자치단체에게는 그 책임과 부담을 부여할 수 있도록 지방세의 세목 과세표준 세율 등을 조례로 정할 수 있도록 하여야 한다. 즉, 지방자치단체에 대하여 자주성이라는 대원칙의 입장에서 자유로운 과세권을 인정하여 일정한 기준 아래에서 지방자치단체가 스스로 세목 과세표준 세율 등을 결정할 수 있도록 하여도 해당 지방자치단체는 현실적인 법체계, 국가의 정책 및 사회적 규범 등을 통하여 그 기준을 준수하고 일정 부분 스스로 제한될 수 밖에 없기 때문에 지방자치단체가 조례 등을 통하여 지방세를 부과 징수할 수 있도록 하여야 한다. 이를 위해서는 우선 관계 법률의 규정을 개정하는 작업이 필요한 것이다.

13) 이와 같은 입장에 대해서는 조세법률주의, 그 중에서 특히 과세요건명확주의 내지 법률유보의 원칙을 희생시킬 수 없기 때문에 위와 같은 결론은 부득이하며, 나아가 과세자주권이 법률에 근거한다고 하더라도 과세권의 행사 주체가 지방자치단체이고, 세수가 당해 지방자치단체에 귀속되며, 그 세수를 예산으로 편성하여 집행하는 관한 역시 지방자치단체에 남아있기 때문에 자주재정권이 완전히 공허한 것이라고 보기는 어렵다는 반론이 제기되고 있다.

에서 의  
租稅法律主義下 地方稅條例

조 성 규  
(전북대학교 법과대학 교수)

## 제 4 주제

# 조세법률주의하에서 지방세조례주의의 허용성

발 표 자 : 조성규 교수 (전북대학교 법과대학)

토 론 자 : 김수진 교수 (인천대학교 법과대학)

### 들어가는 말

이상적 지방자치의 필요성은 지방자치가 헌법적으로 보장된 법규범적 제도라는 점에서 규범적으로는 물론, 사회적으로 중요한 요청이다. 특히 우리나라와 같이 ‘수도권집중현상’이 두드러지면서 지역의 균형 발전이 시급한 사회적 과제가 되고 있는 상황 하에서는 더욱 그러하다. ‘수도권으로’ ‘수도권으로’가 사회적 모토처럼 되어 있는 현 사회 상황은 법적, 정치적, 행정적, 문화적인 모든 제 영역에서 사회적인 문제의 중요한 원인이 되고 있기 때문이다.

이러한 사회적 문제의 해결 및 지방자치의 법규범적 의미의 회복을 위해서는 이상적 지방자치의 정착은 불가피한 요구인바, 이를 위해서는 지방자치권의 보장을 위한 법제도적 수단, 특히 자주적 재정의 확보 필요성이 중요하다.

그럼에도 불구하고 지방세를 포함한 조세영역에 있어서는 ‘조세법률주의’가 금과옥조로서의 지위를 이론상 실무상 확고하게 차지하고 있으며, 그 결과 조례에 의한 지방세제도의 자율적 규율가능성을 허용하지 않는다. 물론 현행의 ‘지방세법률주의’ 하에서도 세원분리주의를 전제로 탄력세율제도, 세액감면권한 등을 통해 부분적인 형태에서 지방자치단체의 자율권이 보장되고 있으나, 이는 자주재원으로서 지방세에 대한 자율성의 보장으로는 불충분하며, 특히 지방자치의 헌법적 보장의 이념 구현이라는 측면에서는 많은 한계를 가지고 있다. 이

로부터 비롯되는 지방자치단체의 과세자주권의 제약은 지방자치의 침해 및 위기의 증대한 원인이 되고 있다.

물론 헌법적 가치로서 조세법률주의의 법원리적 의미의 중요성은 당연하다. 그러나 현대 민주국가에 있어서는 조세법률주의의 이해에 있어서 실질적인 법원리적 의미의 파악이 중요하며, 동시에 지방자치의 보장은 또 다른 ‘헌법적’ 가치이자 규범이라는 점이 고려되어야 한다. 그러한 점에서 이하에서는 조세법률주의 자체의 법적 의의 및 지방자치권의 헌법적 보장이라는 관점에서 지방세조례주의의 허용성을 검토해 보기로 한다.

## · 지방자치단체의 자주재정권의 문제상황

### 1. 자주재정권의 의의 및 현황

지방자치가 실효적<sup>1)</sup> 것이 되기 위해서는 지방자치단체의 권한이 형식적으로 부여되는데 그치는 것이 아니라 실질적으로 보장될 수 있어야 함은 물론인바, 지방자치단체에게는 자신의 사무의 처리를 위한 경비의 지출의무가 있음을 고려할 때(지방자치법 제132조) 지방자치단체의 재정문제는 지방자치에 있어 본질적인 의미를 가진다. 더욱이 오늘날의 행정양상, 특히 복리행정의 증대라는 경향에 비추어 볼 때, 지방자치단체의 재정문제는 지방자치제의 성패에 중요한 가늠대가 되고 있다고 할 수 있다.

그럼에도 불구하고 현재 우리나라 지방자치의 재정적 현실은 매우 심각하여, 지방의 재정자립도를 보면 전국평균으로 2001년 47.2%, 2002년 45.9%, 2003년 46.8%에 머물고 있고, 경상수지비율 역시 2001년 28.2%, 2002년 27.8%, 2003년 27.9%에 그치고 있으며<sup>1)</sup>, 이러한 상황은 수도권권을 제외한 지방으로 갈수록 더욱 열악하다. 이러한 재정

1) 행정자치부 홈페이지(<http://www.mogaha.go.kr>).

적 궁핍은 지방자치단체가 인건비조차 해결하지 못하는 심각한 결과를 초래하고 있는바, 지방세로 인건비를 해결하지 못하는 지방자치단체의 수가 146개 단체(59%), 자체수입(지방세+세외수입)으로도 해결하지 못하는 지방자치단체의 수가 32개(13%)에 이르고 있다고 한다.<sup>2)</sup>

물론 지방자치단체의 재정보호와 관련하여서는 자주재원주의와 일반재원주의 간의 논쟁이 있으나<sup>3)</sup>, 지방자치의 본질은 모든 지방자치단체의 균질화를 의미하는 것이 아니며, 각 지방의 특유한 상황 하에서 차등적 발전을 통한 국민생활관계의 발전을 도모하는 것이라는 점에서 자주재원주의가 바람직하다고 할 것이다.

따라서 지방자치의 이상적 실현을 위해서는 지방자치단체의 재원문제, 특히 자주적 재원에 대한 보장이 중요한 문제일 수밖에 없는바, 그러한 점에서 지방세조례주의의 문제가 중요하게 대두된다. 이러한 자주재정권은 문제는 단지 지방의 열악한 재정상태를 해결하기 위한 정책적이고 사실적인 문제에 그치는 것이 아니며, 이는 지방자치의 헌법적 보장으로부터 비롯되는 것으로 그 자체로 이미 범규범적 명령이다.

### 2. 조세법률주의? 지방세조례주의?

조세, 특히 지방세와 관련하여 그 과세권의 근거를 어떻게 이해할 것인지에 대해서는 범규정상 의 모호성이 존재한다. 조세와 관련하여 헌법 제59조는 과세의 일반적 원칙으로, ‘조세의 종목과 세율은 법률로 정한다’고 규정하여 조세법률주의를 천명하고 있으며, 동시에 헌법 제38조는 ‘모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진

2) 행정자치부 홈페이지 참조.

3) 자주재원주의는 지방재정의 확충에 있어 지방세를 중심으로 하는 자주재원을 강조하는 입장으로, 지방자치단체의 자율권의 강화와 책임성의 제고를 강조한다. 이에 비해 일반재원주의는 지방자치단체간의 재정적 불균형의 시정이라는 관점에서 재정조정제도에 의한 의존재원의 중요성을 강조하는 입장이다. 이에 관한 상세한 내용은, 원운희, 지방분권화 시대의 지방재정 및 지방세제 발전방향, 한국지방재정논집 제8권 제1호(2003), 7쪽 이하 참조.

다'고 규정하고 있는데 반하여, 지방세와 관련하여서는 지방세법 제3조 제1항은 '지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다'고 규정하여 지방세조례주의의 원칙을 선언하고 있다.

이러한 지방세조례주의의 가능성에도 불구하고, 헌법상 과세의 일반원칙인 조세법률주의를 해석함에 있어서는, 이를 형식적 의미로 이해함으로써 헌법 제59조의 '조세'에는 국세 뿐만 아니라 지방세도 포함되는 것으로 보며, 지방자치단체의 주민도 '국민'인 이상 법률에 의하지 않고 조례에 의한 납세의무의 부과는 헌법 제38조에 위반되는 것으로 보는 것이 일반적 입장이다. 그 결과, 지방자치단체가 자주재원인 지방세를 부과 징수함에 있어서도 지방세법에 의하여 확립적으로 규율됨으로써, 지방자치단체는 지방세의 재원에 관한 각 지방의 특유한 사정을 고려할 없게 되어 지방자치단체의 자율적인 자주재정권을 제한하게 된다.

이러한 결과는 지방자치의 이상적 정착을 위한 자주재정권의 중요성에 비추어 볼 때, 심각한 문제가 될 수 있는바, 그러한 점에서 헌법상 과세의 일반원칙인 조세법률주의의 의미를 실질적으로 이해하는 것이 필요하게 되며, 여기에는 조세법률주의 그 자체에 대한 실질적 이해를 넘어, 헌법상 보장된 지방자치권의 의의에 대한 고려도 동시에 중요한 의미를 가지게 된다.

## 조세법률주의의 이론적 검토

### 1. 조세법률주의 일반론

#### (1) 조세법률주의의 의의 및 내용

조세법률주의는 법률에 근거가 없으면 국가는 조세를 부과 징수할 수 없고, 국민도 법률<sup>4)</sup>에 근거가 없으면 조세납부를 요구받지 아니한

다는 원칙을 말한다.<sup>4)</sup> 헌법 제59조는 '조세의 종목과 세율은 법률로 정한다'라고 규정하여 조세법률주의를 명문으로 선언하고 있는바, 조세법률주의는 조세평등주의와 더불어 조세법제의 기본원칙으로, 이러한 입장은 헌법재판소에 의해서도 수용되고 있다.<sup>5)</sup>

따라서 조세 기타 공과금 등의 준조세의 부과 징수는 반드시 국회가 제정한 형식적 의미의 법률로써 하여야 한다.<sup>6)</sup> 그 결과 조세법률주의는 내용상 과세요건법률제정주의를 말하며, 따라서 법률의 위임 없이 명령 규칙 등 행정입법으로 조세요건과 부과징수절차를 규정하거나, 법률에 규정된 내용을 함부로 유추 확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의에 반한다.<sup>7)</sup> 동시에 조세법률주의 하에서 법률에 의한 규율대상을, 헌법 제59조는 조세의 종목과 세율을 법률로 정한다고 규정하고 있지만, 조세법률주의의 내용상 그 규율대상은 조세의 종목과 세율뿐만 아니라 조세에 관한 그밖의 사항, 즉 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 과세절차까지 포함되는 것으로 보는

4) 권영성, 헌법학원론, 2007, 법문사, 884쪽,

5) "헌법은 제38조에서 국민의 납세의 의무를 규정하는 한편 국민의 재산권 보장과 경제활동에 있어서의 법적안정성을 위하여 그 제59조에서 조세법률주의를 선언하고 있는바, 오늘날의 법치주의는 실질적 법치주의를 의미하므로 헌법상의 조세법률주의도 과세요건이 형식적 의미의 법률로 명확히 정해질 것을 요구할 뿐 아니라, 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 제원칙에 합치되어야 하고, 나아가 조세법률은 조세평등주의에 입각하여 헌법 제11조 제1항에 따른 평등의 원칙에도 어긋남이 없어야 한다."(헌법재판소 1997.6.26. 93헌바49,94헌바38-41,95헌바64 전원재판부 결정).

6) 권영성, 앞의 책, 885쪽; 김철수, 헌법학개론, 2001, 박영사, 1018쪽. 이에 반해, 조세 이외의 부담금 등은 조세법률주의에 포함되지 않는 것으로 보는 입장도 있다(허영, 한국헌법론, 2000, 박영사, 865쪽; 전광석, 한국헌법론, 2006, 법문사, 495쪽).

7) 권영성, 앞의 책, 886쪽; "헌법에 의하여 채택하고 있는 조세법률주의의 원칙은 조세요건과 부과징수절차는 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석, 적용하여야 하며, 행정편의적인 확장해석이나 유추적용은 허용하지 않음을 의미하는 것이므로 법률의 위임 없이 명령 또는 규칙등의 행정입법으로 조세요건과 부과징수절차에 관한 사항을 규정하거나 또는 법률에 규정된 내용을 함부로 유추, 확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의의 원칙에 위반된다."(대법원 1987.9.22. 선고 86누694 전원합의체 판결).

것이 통설이다.<sup>8)</sup>

조세법률주의는 내용상, 과세요건법정주의<sup>9)</sup>, 과세요건명확주의<sup>10)</sup>, 소급과세금지의 원칙<sup>11)</sup> 등을 핵심내용으로 하며, 그밖에 엄격한 해석의 원칙<sup>12)</sup>, 실질과세의 원칙<sup>13)</sup> 등을 내용으로 한다.<sup>14)</sup>

## (2) 조세법률주의의 한계

조세법률주의는 과세요건의 법정주의를 핵심내용으로 하지만, 조세법의 규율대상인 경제적 현상은 매우 다양한 동시에 변화가능성이 많으며, 조세의 부과 징수는 전문적이고 기술적인 성격이 강하다는 점에서 법률로써 완결적으로 규율하는 것이 입법기술상 불가능한 동시에 조세정책상으로도 반드시 바람직한 것은 아니다. 그러한 점에서 필요한 경우에는 예외적으로 행정입법에의 위임이 허용된다.<sup>15)</sup> 특히 조세법의 특성상, 납세의무의 본질적 사항에 관하여도 필요한 경우에는 행정입법에 대한 위임이 허용된다고 본다.<sup>16)</sup>

- 8) 권영성, 앞의 책, 886쪽; 허영, 앞의 책, 865쪽; 전광석, 앞의 책, 498쪽. 이러한 입장은 법률유보에 관한 본질성설의 관점에서도 타당하다.
- 9) 조세는 국민의 재산권을 침해하는 것이므로, 납세의무를 발생하게 하는 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 과세기간, 세율 등 과세요건과 조세의 부과 징수절차를 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 한다는 원칙을 말한다. 헌법재판소 1998. 12. 24. 선고 97헌바33 등 병합 결정; 2002. 12. 18. 선고 2002헌바27 결정 등.
- 10) 법률에 의한 과세요건의 규정은 규정내용이 명확하고 일의적이어야 한다는 원칙을 말한다. 헌법재판소 1995. 11. 30. 선고 91헌바1 등 병합 결정; 2002. 12. 18. 선고 2002헌바27 결정 등.
- 11) 조세를 납부할 의무가 성립한 소득, 수익, 재산 또는 거래에 대하여 그 성립 이후의 새로운 세법에 의하여 소급하여 과세하지 않는다는 원칙을 말한다.
- 12) 조세법규의 해석에 있어 유추해석이나 확장해석은 허용되지 아니하고 엄격하게 해석하여야 한다는 원칙을 말한다. 헌법재판소 1996. 8. 29. 선고 95헌바 41 결정; 대법원 1983. 10. 25. 선고 82누358 판결 등.
- 13) 실질과세의 원칙은 조세법에 내재하는 조리로서, 과세를 함에 있어 법적 형식과 경제적 실질이 상이한 때에는 경제적 실질에 따라 과세한다는 원칙을 말한다.
- 14) 권영성, 앞의 책, 885쪽; 양건, 헌법강의, 2007, 법문사, 714쪽.
- 15) 권영성, 앞의 책, 887쪽; 김철수, 앞의 책, 1020쪽;
- 16) “조세법률주의를 철저히 관철하고자 하면 복잡다양하고도 끊임없이 변천하는

다만 조세는 국민의 재산권에 대한 침해라는 기본권침해를 내용으로 하는 것이므로 행정입법에의 위임이 허용되는 경우에도 그에 대한 법률유보의 원칙은 특히 밀도있게 요청되어 엄격한 위임의 범위 내에서 가능하며<sup>17)</sup>, 헌법재판소 역시 처벌법규나 조세법규와 같이 국민의 기본권을 직접적으로 제한하거나 침해할 소지가 있는 법규에서는 위임의 구체성 명확성의 요구가 강화되어 그 위임의 요건과 범위가 일반적인 급부행정의 경우보다 더 엄격하게 제한적으로 규정되어야 한다는 것을 기본입장으로 하고 있다.<sup>18)</sup>

## (3) 조세법률주의의 예외 : 조세법률주의와 지방세

법률은 지방세에 관하여 지방자치단체의 과세권의 근거와 지방세의 종류를 직접 지방세법을 통하여 규정하면서도(지방자치법 제126조; 지방세법 제1조), 지방세의 부과 징수에 관하여 필요한 사항은 지방자치단체가 조례로써 정하도록 위임하고 있다(지방세법 제3조). 이는 조세법률주의의 예외라고 할 수 있는 것으로, 따라서 지방자치단체의 관할구역 내에서 지방자치단체가 준법률에 해당하는 조례로써 지방세의 세목만을 규정한다면 헌법위반이라고 할 수 없다고 본다.<sup>19)</sup>

경제상황에 대처하여 적확하게 과세대상을 포착하고 적정하게 과세표준을 산출하기 어려워 담세력에 따른 공평과세의 목적을 달성할 수 없게 되는 경우가 생길 수 있으므로, 조세법률주의를 지키면서도 경제현실에 따라 공정한 과세를 하고 탈법적인 조세회피행위에 대처하기 위하여는 납세의무의 본질적인 내용에 관한 사항이라 하더라도 그중 경제현실의 변화나 전문적 기술의 발달 등에 적응하여야 하는 세부적인 사항에 관하여는 국회제정의 형식적 법률보다 더 탄력성이 있는 대통령령 등 하위법규에 이를 위임할 필요가 있다.”(헌법재판소 1995.11.30. 94헌바40,95헌바13 전원재판부 결정).

- 17) 전광석, 앞의 책, 494쪽.
- 18) 김철수, 앞의 책, 1020쪽. 헌법재판소 1998.7.16. 96헌바52,97헌바40,97헌바52 5 3 86 87, 98헌바23(병합) 전원재판부 결정 등.
- 19) 권영성, 앞의 책, 887쪽; 김철수, 앞의 책, 1022쪽. “지방세법 제7조 제1항, 제9조의 규정내용에 비추어 볼 때 헌법이 보장한 자치권에 기하여 제정된 지방자치단체의 조례로써 소유권보존등기에 대한 등록세의 면제대상이 되는 아파트의 범위를 종전보다 축소하여 정한 것은 조세법률주의의 취지에 위반하는 것이라고 볼 수 없



이러한 입장은 조세법률주의 하에서도 지방세조례주의의 도입가능성에 대한 중요한 근거를 제시하게 된다.

## 2. 조세법률주의의 본질 및 법원리적 의의

현대 민주국가에 있어서는 재정의 민주화라는 관점에서 재정에 관한 의회의결주의(財政立憲主義)를 헌법원칙으로 확립하고 있다. 이는 재정제도와 재정작용의 내용을 국민의 대표기관인 의회로 하여금 의결하게 하는 원칙을 말하며, 그 결과 의회는 조세의 부과 징수에 관한 사항을 법률로써 규정하여야 한다(조세법률주의).

이러한 조세법률주의는 그 발전과정을 역사적으로 볼 때, 그 출발은 治者와 被治者의 대립항쟁을 통하여 발전되어 온 이념으로서 민주주의 내지 국민주권주의사상의 형성에 지대한 공헌을 하였으나, 오늘날의 현대 민주주의국가에서는 국민주권주의가 헌법적으로 완성되어 확고한 통치원리로 자리잡고 있다는 점에서 조세법률주의의 의의 역시 다른 각도에서 고려될 필요가 있다. 즉 조세법률주의의 현대적 원리는 국민의 재산권을 보장하면서 법적 안정성과 예측가능성을 확보하는데 있다고 할 수 있다.<sup>20)</sup> 달리 말하면, 국민의 대표기관인 의회가 조세의 종류, 내용, 부과징수의 절차를 명확히 법률로 정하여야 한다는 요구는 국가의 조세징수권의 행사와 국민의 조세부담의 한계를 명백히 하는 것이 되고, 이는 결과적으로 국민이 경제생활을 영위하는데 있어 법적 안정성과 예측가능성을 보장받는 실질적 의미를 가지게 되는 것이다.<sup>21)</sup>

따라서 조세법률주의의 본질 및 법원리적 의의는 “대표없이는 조세 없다”는 기본이념을 전제로, 조세의 종류와 조세부과의 근거뿐만 아니

다.”(대법원 1989.9.29. 선고 88누11957 판결).

20) 정수현, 지방자치단체의 재정자주권에 관한 연구, 공법학연구 제3권 제1호, 350쪽; 장기용, 조세법률주의와 위임입법의 한계에 관한 연구, 세무학연구 제22권 제1호(2005), 98쪽.

21) 조정관, 행정입법에서의 죄형법정주의와 조세법률주의의 구현, 법제연구 제10호(1996), 155쪽.

라 납세의무자 과세물건 과세표준 과세절차 세율 등을 국민의 대표로서 구성된 의회가 법률로써 규정함으로써, 근대행정의 기본원리인 법치주의의 실현을 도모하는 동시에 국민의 재산권을 보장하고 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 보장하려는 데 있다.<sup>22)</sup> 즉 결국 조세법률주의는 조세행정의 영역에 대한 법치행정원리의 적용을 의미하는 것이라고 할 수 있다.

따라서 조세법률주의는 조세의 부과 징수에 관하여 법률의 형식에 의하여 국회의 의결을 거칠 것으로 요구하는 것으로, 이는 형식적 의미의 것뿐만 아니라, 본질상 실질적 조세법률주의를 뜻하는 것으로 보아야 한다.<sup>23)</sup>

## 법원리적 측면에서의 조세법률주의 하에서 지방세조례주의의 허용성

### 1. 법원리적 측면에서의 법률과 조례

#### IV

#### (1) 조세법률주의에서 ‘법률’의 의미

조세법률주의는 기본적으로 근대 국가의 기본원리인 법치주의의 원칙<sup>24)</sup>과 더불어 입법권은 국회에 속하도록 한 헌법 제40조로부터 비롯

22) 권영성, 앞의 책, 886쪽; 김철수, 앞의 책, 1017쪽 참조.

23) 김철수, 앞의 책, 1017쪽; 전광석, 앞의 책, 498쪽. “오늘날의 법치주의는 국민의 권리·의무에 관한 사항을 법률로써 정해야 한다는 형식적 법치주의에 그치는 것이 아니라 그 법률의 목적과 내용 또한 기본권 보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 적법절차를 요구하는 법치주의를 의미하며, 헌법 제38조, 제59조가 선언하는 조세법률주의도 이러한 실질적 적법절차가 지배하는 법치주의를 뜻하므로, 비록 과세요건이 법률로 명확히 정해진 것일지라도 그것만으로 충분한 것은 아니고 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상 요구되는 제 원칙에 합치되어야 한다.”(헌법재판소 1994.6.30. 93헌바9 전원재판부 결정); 헌법재판소 1992.2.25. 90헌가69,91헌가5,90헌바3 전원재판부 결정; 헌법재판소 1998.2.27. 95헌바5 전원재판부 결정.

24) 우리나라 헌법은 법치주의라는 표현을 명문으로 사용하고 있지는 않지만, 기본권

되는 것으로, 조세입법 역시 국민의 기본권제한이라는 법규적 사항을 내용으로 하는 점에서 당연한 이론적 귀결이다. 그럼에도 불구하고 조세영역과 관련하여 헌법 제59조가 조세법률주의를 명문으로 다시 규정하고 있는 의미와 관련하여, 조세법률주의와 법치주의의 관계를 동일원리로 볼 것인지, 아니면 별개의 원리로 이해할 것인지에 대해서는 논의가 있다.

이와 관련하여서는, 헌법 제59조의 조세법률주의의 의미를 과세에 국민대표의 동의를 요구한다는 일반적 법치주의의 의미 외에, 조세관계의 특성상 이에 있어서는 일반적인 법치주의보다도 더 엄격한 조건을 요구해서 과세권의 행사를 신중하게 하도록 하여 국민생활에 법적 안정성과 예측가능성을 확보하려고 하는데 실질적 의미가 있다고 보는 견해도 있다.<sup>25)</sup> 그러나 일반적 입장은 조세법률주의의 의미를 조세영역에서의 법치주의의 적용으로 이해하며, 실무의 입장도 그러한 것으로 보인다.<sup>26)</sup>

그러한 결론은 조세법률주의의 이해에 있어서도 현대적 법치주의의 원리가 그대로 적용될 수 있음을 의미하는바, 현대적 법치주의에 있어서는 ‘법률’의 의미는 반드시 의회가 제정한 형식적 법률에 국한되는 것이 아니며, 실질적 의미의 법률이나 법률의 위임을 받은 법규명령 등도 ‘법률’의 개념에 포함되는 것으로 이해한다.<sup>27)</sup>

보장규정, 권력분립에 관한 규정, 포괄적 위임입법의 금지에 관한 규정, 헌법재판제도, 사법심사제도에 관한 규정을 통틀어 법치주의를 지향함에는 의문이 없다고 본다(홍정선, 행정법원론(상), 2007, 박영사, 44쪽).

25) 정수현, 앞의 글, 355쪽.

26) 권영성, 앞의 책, 886쪽; 김철수, 앞의 책, 1017쪽; 헌법재판소 1998.2.27. 95헌바5 전원재판부 결정 등 참조.

27) 홍정선, 앞의 책, 49쪽 이하; 박균성, 행정법원론(상), 2007, 박영사, 22쪽 이하; 유지태, 행정법신론, 2007, 신영사, 51쪽 이하 등 참조. 이들에 의하면, 현대적 법치주의에 있어서는 법률의 법규창조력과 관련하여 의회제정법률 이외에 법규성을 가지는 입법형태가 다수 나타나며, 법률의 우위와 관련하여 법률의 의미에는 헌법, 형식적 의미의 법률, 그 밖의 성문법규를 포함하는 것으로 보며, 법률의 유보와 관련하여

따라서 조세법률주의는 일차적으로는 의회가 제정한 형식적 법률에 근거한 조세의 부과를 내용으로 하지만, 그에 대한 이해는 반드시 형식적 법률에만 한정되어야 하는 것은 아니며, 실질적 법치주의의 관점에서 과세 근거규범의 본질적 의미에 중점을 두는 것이 바람직하다고 할 것이다.<sup>28)</sup>

그렇게 볼 때 결국 조세법률주의, 즉 조세영역에서의 법치주의의 실질적 의의는, 납세자대표기관에 의한 침해의 허용 법치주의 자유주의 및 민주주의 원리의 구현을 그 본질로 한다고 할 것이다. 그렇다면 국법원리로서의, 즉 국가적 원리로서의 조세법률주의는 지방자치, 즉 지방의 자율적 영역에서는 어떻게 적용되어야 할 것인가? 이와 관련하여, 일단 다른 가치들을 배제하고 외형적으로 본다면, 특정 지방자치단체의 주민에게 한정되어 부과되는 지방세의 경우, 지방세 조례주의에 의하는 경우에도 ‘납세자인 주민대표기관에 의한 침해의 허용’이라는 실질적 측면에서는 본질적인 차이는 없다고 할 수 있다. 즉, 조세법률주의의 실질적 의미인 “대표없이는 조세없다”는 기본이념에는 큰 차이가 없다고 보아야 할 것이다.<sup>29)</sup>

서도 법률의 위임을 받은 법규명령은 법률에 포함되는 점 등을 지적하고 있다.

28) “조세법률주의는 조세행정에 있어서의 법치주의를 말하는 것인바, 오늘날의 법치주의는 국민의 권리·의무에 관한 사항을 법률로써 정해야 한다는 형식적 법치주의에 그치는 것이 아니라 그 법률의 목적과 내용 또한 기본권 보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 적법절차를 요구하는 법치주의를 의미하며, 헌법 제38조, 제59조가 선언하는 조세법률주의도 이러한 실질적 적법절차가 지배하는 법치주의를 뜻하므로, 비록 과세요건이 법률로 명확히 정해진 것일지라도 그것만으로 충분한 것은 아니고 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상 요구되는 제원칙에 합치되어야 하고, 이에 어긋나는 조세법 규정은 헌법에 위반되는 것이다.”(헌법재판소 1998.2.27. 95헌바5 전원재판부 결정).

29) “지방세법 규정들의 합헌성문제는 지방자치를 제도적으로 보장하고 있는 헌법의 규정(제117조, 제118조)과 연관시켜 이해하여야 할 것이다. 지방자치의 제도적 목적은 각 지방자치단체의 실정을 잘 파악하고 있는 주민이 직접 또는 그 대표자로 하여금 그러한 사정에 맞는 정책을 자치적으로 결정하고 실현함으로써 민주주의적 이념을 구현하는 데 있다. 그리하여 지방자치단체는 헌법이나 법률이 국가나 그 밖의 공공단체의 사무로 유보하고 있는 것이 아니라면, 지방자치단체의 모든 사무를

결론적으로 조세법률주의에 대한 이러한 이해는, 지방자치권의 일환으로 보장되는 조례의 경우에는 조세영역에 대해서도 법치행정원리상 일반적 원리로 허용되는 포괄적 위임의 가능성이 인정될 수 있으며, 궁극적으로는 지방세조례주의의 허용가능성에 대한 중요한 논거가 된다고 할 것이다.

결국 조세는 납세자의 재산권을 침해하는 일방적이고 강제적인 부담을 의미하는 결과, 조세의 부과에 있어서는 국민에게 납세의무, 의회에는 부과의 근거로서 조세법률주의, 정부에 대해서는 집행권의 인정 등 세가지 측면에 대한 민주적 정당성의 마련을 본질로 하는 것이라 할 것이며, 그 결과 지방세조례주의의 도입가능성의 문제는 조례에 의한 과세의 경우에도 그러한 법원리적 의미의 보장이 가능한지가 문제되는 것이라 할 것이다.

## (2) 법률과 조례의 관계

지방세조례주의의 도입과 관련하여서는 조세법률주의가 의미하는 ‘법률’을 과연 조례로써 대체할 수 있는가가 문제되며, 이는 법률과 조례의 관계를 어떻게 이해할 것인가와 직결된다.

자치적으로 처리하는 데 필요한 자치입법권을 갖는 것이다.

이러한 관점에서 지방자치법 제126조는 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다”라고 하고, 지방세법 제3조는 지방세의 부과와 징수에 관하여 필요한 사항은 지방자치단체가 “조례”로써 정하도록 하고 있다. 이렇게 지방세법이 지방세의 부과와 징수에 관하여 필요한 사항을 조례로 정할 수 있도록 한 것은 지방세법은 그 규율대상의 성질상 어느 정도 요강적 성격을 띠 수 밖에 없기 때문이라고 해석된다. 왜냐하면 비록 국민의 재산권에 중대한 영향을 미치는 지방세에 관한 것이라 하더라도 중앙정부가 모든 것을 획일적으로 확정하는 것은 지방자치제도의 본래의 취지를 살릴 수 없기 때문이다. 더구나 지방세법의 규정에 의거하여 제정되는 지방세부과에 관한 조례는 주민의 대표로 구성되는 지방의회의 의결을 거치도록 되어 있으므로 법률이 조례로써 과세요건 등을 확정할 수 있도록 조세입법권을 부분적으로 지방자치단체에 위임하였다고 하더라도 조세법률주의의 바탕이 되고 있는, “대표 없이는 조세 없다”는 사상에 반하는 것도 아니다.”(헌법재판소 1995.10.26. 94헌마242 전원재판부 결정).

법률과 조례의 관계는 법치주의원리의 한 내용이라 할 수 있는 의회입법의 우위의 원칙과 조례는 민주주의원리의 실현으로서 주민들의 자기규율의 표현이라는 점을 어떻게 조화시킬 것인가와 관련하여 문제된다.<sup>30)</sup>

이러한 문제는 민주적 정당성이라는 관점을 형식적으로 이해하는 한에서는 해결되기 어려운 문제일 것이다. 즉 입법권의 본질을 민주적 정당성의 관점에서, 원칙적으로 수범자에 의해 직접 선출된 대표에 유보되는 것임을 전제로 하는 경우, 지방의회는 주민에 의해 보통 평등 직접 비밀 자유선거로 선출된 자로 구성된 입법기관(주민대표)으로서의 민주적 정당성을 가지는 동시에, 지방자치단체는 국가조직의 하부단체가 아니고 독자적인 행정주체로서 국가와 지방자치단체간의 대립관계를 강조한다면, 국가적인 입법자인·국회와 지방자치단체의 입법자인 지방의회간의 긴장관계는 해소되지 아니한다. 이러한 경우에는 완전한 민주적 정당성을 갖는 두 기관 사이에서 오로지 헌법상의 권한배분만이 문제될 것이고, 이는 결국 지방의회가 국가의 입법자와 동등하게 파악되게 됨을 뜻한다. 따라서 국회의 정당성의 근거와 지방의회의 정당성의 근거가 대등한 것이 되어 양자의 민주주의적 본질은 동일한 것이 되며, 조례는 법률과 대등한 지위에서 법률을 대체하는 지위를 가지게 되므로, 법률의 유보가 조례의 경우에는 아무런 의미를 갖지 못하게 된다.<sup>31)</sup>

그러나 법률유보의 본질과 관련하여 양자의 민주적 정당성의 문제를 실질적으로 본다면, 법률유보의 근거로서 민주주의의 원리, 구체적으로는 민주적 정당성의 문제가 법률과 조례에 있어 완전히 동일한 의미의 것으로 이해할 수는 없을 것이다. 현대에 있어 지방자치단체는 국가조직의 한 부분이지 그 자체로 국가는 아니며, 더욱이 국가와

30) 졸고, 법치행정의 원리와 조례제정권의 관계, 공법연구 제33집 제3호(2005), 386쪽.

31) 홍정선, 조례의 법리, 이화여대 법학논집 제2권, 31쪽.

대립관계에서 존재하는 것도 아니다. 동시에 지방자치단체의 인적 기초는 국가의 그것과 동일시할 수는 없는 것으로, 지방자치단체의 주민은 국민의 일 부분으로서 이중적 지위를 가지는 것이지 국가의 인적 기초와 분리되는 부분국민은 아닌 것이다. 그렇다면 전 국민에 보편적으로 적용되어야 하는 부분이 조례에 의해 굴절될 수는 없다고 보는 것이 합리적일 것이다.<sup>32)</sup>

국민이 국가권력을 자신들에 의해 선출된 대표인 의회로 하여금 행사하게 하는 대의제 민주주의에 있어 대립하는 이해를 결정하는 것은 의회가 하여야 하는 것으로, 이는 국회가 특정의 집단이익에 대한 공공복리의 수호자로서의 임무인 것이다. 이러한 점에서 보면, 지방의회와 국회가 가지는 민주적 정당성은 형식적 측면에서는 동일해 보이지만, 그 실질에 있어서 주민에 의한 민주적 정당성과 주민인 동시에 국민에 의한 민주적 정당성이라는 점에서 차이가 있다고 볼 수밖에 없다. 따라서 국민에게 보편적인 그리고 국가공동체에 중요한 사항은 국회가 결정할 수밖에 없는 것이다. 여기에 법률유보의 본질적 의미가 있는 것이고, 국민의 자유와 권리에 대한 침해는 법률에 의하도록 한 헌법 제37조 제2항 역시 그러한 원리를 선언한 것이며, 특히 조세영역에 대해서는 헌법 제59조를 통해 조세법률주의로 구체화되어 나타나는 것이다.<sup>33)</sup>

형식적으로는 동일해 보이는 민주적 정당성에도 불구하고, 국법질서의 통일성 및 조화가 필요하다는 점에서 조례에 대한 법률의 우위원칙이 이론없이 적용되는 것도 그러한 관점에서 이해할 수 있다.

그러한 점에서 볼 때, 국회의 조세입법권은 지방자치단체의 자율과 세권보다 우선하는 권한이기 때문에 지방세의 종류와 그 부과 징수에 관한 사항도 반드시 법률로 정하여야 한다는 입장도 있으나<sup>34)</sup>, 국

32) 홍정선, 앞의 글, 31쪽.

33) 졸고, 앞의 글, 387쪽 참조.

34) 허영, 앞의 책, 866쪽.

가입법권의 우선은 법률과 조례의 본질적 차이이기보다는 국가법질서의 통일성의 관점에서 법률의 우위로부터 비롯되는 우선적 권한으로 이해하는 것이 타당하다는 관점에서는 지방세조례주의를 배제하는 직접적 논거가 되기는 어렵지 않나 생각된다.

결론적으로 민주적 정당성은 본질적으로 유사하다하더라도 법원리적 측면에서 법률과 조례의 차이는 존재하는 것이므로, 조례가 법률의 지위를 전적으로 대체하는 것은 허용되기 어렵다고 할 것이며, 조례의 준법률성은 법률의 지위를 보충하는 정도의 의미에서 이해되어야 할 것이다. 따라서 지방세조례주의가 허용되는 경우에도 조세법률주의와 대등한 의미에서 조례가 법률을 대체하는 것으로 보기는 어려우며, 조세법률주의를 전제로 보충적 의미에서 허용되는 것으로 보는 것이 타당할 것이다.

## 2. 지방세에 대한 조세법률주의의 실질적 한계

### (1) 조례의 민주적 정당성

조례제정권은 헌법상의 지방자치의 보장으로부터 직접 주어지는 것이나, 지방자치의 본질적 의의가 주민의 참여를 통한 민주주의원리의 실현에 있다고 할 때, 주민의 입장에서 지방자치단체의 의사형성에 대한 참여는 지방자치단체가 단지 순수한 법률의 집행 외에 형성적 사무, 특히 급부 및 계획행정을 수행할 수 있을 때에 중요한 의미를 가진다. 그러한 의미에서 형성적 사무는 지방자치단체가 그 집행을 위해 불가결한 법적 규율을 법률우위원칙의 준수하에서 독자적으로 형성할 수 있을 때에만 법적으로 의미를 가지게 된다. 따라서 자주적 입법기능은 지방자치에 있어 불가결한 내용이 된다.<sup>35)</sup>

35) Schmidt-Aßmann, Kommunalrecht, in; ders (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 11. Aufl. S. 66 (Rn. 94).

따라서 조례의 민주적 정당성으로부터 조례와 일반적 행정입법으로서 법규명령과의 사이에는 본질적 차이가 있다고 할 것이고, 이로부터 조례의 제정에 대한 수권은 일반적 규정으로 충분하며, 헌법을 통해서 행정권에 대한 입법권의 위임에 있어 요구되는 구체성을 필요로 하지 않는다. 조례는 민주적 정당성에 기초하여 구성된 기관(지방의회)에 의해서 제정되는 것이며, 지방의회는 자신의 조직적 영역에 한정하여(지방자치단체) (지역적) 입법자의 역할을 가지기 때문이다. 따라서 자치사무의 규율에 대하여 일반조항의 형태로 지방자치법이 수권하는 것은 헌법적으로 아무런 의문이 없는 것으로 보아야 한다.<sup>36)</sup>

결국 조례는 제정주체, 제정절차 등에 있어 일반적 행정입법과 달리 법률과 유사한 민주적 정당성을 확보하고 있으며, 특히 법률에 비하여 조례의 경우에는 주민의 직접참여가능성의 확대, 가령 주민의 조례제정개폐청구권(지방자치법 제13조의3) 등을 통하여 오히려 (직접적인) 민주적 정당성의 확보가능성이 커진다고 할 수 있다. 이러한 점은 - 그 범위와 정도의 문제는 별론으로 - 지방세조례주의의 허용성에 중요한 논거가 된다고 할 것이다.

## (2) 조세법률주의 하에서 지방세조례주의의 필요성

현대국가에 있어 조세법률주의는 형식적 의미만 가지는 것은 아니며 실질적 의미가 중요하고 필요하다라는 점은 전술한 바와 같다.<sup>37)</sup> 따라서 실질적 의미의 고려에 있어서 지방세의 경우에는 국세와 달리, 지방자치의 헌법적 보장의 원칙 및 내용도 포함되어야 할 필요성이 크게 된다.

동시에 현대국가에 있어 조세의 기능변화를 고려할 때, 오늘날 조세

는 국가재정 수요의 충당이라는 고전적이고 소극적인 목표에서 한걸음 더 나아가, 국민이 공동의 목표로 삼고 있는 일정한 방향으로 국가사회를 유도하고 그러한 상태를 형성한다는 보다 적극적인 유도적, 형성적 기능을 수행한다.<sup>38)</sup> 따라서 조세법률주의의 의미를 종래의 방어적 기능을 중심으로 이해하는 경우에는 법률에 의한 통일적 규율의 의미가 중요하다고 할 것이지만, 그러나 현대국가에서의 적극적 기능을 고려하면 지방세의 경우 각 지방의 특유한 재정적 상황의 고려 필요성은 당연하다고 할 것이며, 그러한 점에서 지방자치단체의 고유한 과세권의 필요성이 도출된다.

현행 법제상으로도 이미 조례의 민주적 정당성 및 자율성 보장의 관점에서 탄력세율제도, 조세감면제도 등이 허용되고 있으며, 부담금 등 기타의 공과금에 대해서는 조세법률주의가 완화되고 있는바, 이는 지방자치의 영역에서는 조세법률주의의 완화가능성을 제도적으로 허용하고 있는 것으로, 헌법적으로 보장된 지방자치의 이념구현에 중요한 의미를 가지는 경우라면 조세법률주의의 완화가 법원리적으로는 물론, 법제도적으로도 불가능한 것은 아니라고 보아야 할 것이다.

고전적 권력분립론 및 의회민주주의의 한계의 인식은 이미 법률만능 또는 법류중심적 사회에서 탈피하여 위임입법의 필요성을 가져오며, 그러한 점에서 위임입법에 대해서는 그 허용성의 문제가 아닌 그 한계의 설정이 중요한 법적 과제가 되고 있다. 같은 맥락에서 지방세의 경우에도 - 특히 조례의 민주적 정당성을 고려한다면 - 지방세조례주의의 허용성 문제가 아닌, 그에 대한 한계 및 통제의 문제로 이해되어야 할 것이다.

36) Seewald, Kommunalrecht, in: Steiner (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 5. Aufl., S. 27 f. (Rn. 72. ff.); BVerwGE 6. 247ff.

37) 헌법재판소 1997. 11. 27. 95헌바38 전원재판부 결정; 헌법재판소 1997.6.26. 93헌바49,94헌바38,41,95헌바64 전원재판부 결정 등.

38) 김용희, 헌법상 과세권과 납세자기본권에 관한 연구, 아 태공법연구 제12집, 27쪽.

### 3. 소 결

법원리적 측면에서 조세법률주의의 본질적 의의는 납세자의 재산권의 침해에 대한 정당성의 헌법적 근거의 마련이라 할 것이고, 동시에 현대 민주국가에 있어서는 그러한 민주주의적인 법원리적 의의 외에 부당한 조세에 대한 거부권의 법적 근거의 마련이다. 그러한 점에서는 조례의 경우도 법형식상의 차이를 제외하고는, 실질적인 측면에서는 민주적 정당성, 외부적 효력이 긍정된다는 점에서 법원리적으로는 본질적 차이는 없다고 볼 것이다.

특히 현대국가에 있어 조세법률주의의 이해에는 실질적 의미에서의 이해가 중요하다는 점에서 지방세의 경우에는 조세법률주의의 형식적 이해 외에, 헌법적으로 직접 보장되어 있는 지방자치권에 대한 고려가 불가피하다.

그러한 점에서 조세법률주의의 법원리적 측면, 즉 대표성원리의 측면에서 지방세조례주의의 가능성 존재한다고 할 것이다. 다만 법률과 조례는 완전하게 대등한 의미에서 대체적 관계로서의 민주적 정당성과 법적 효력이 인정된다고 볼 수는 없다는 점에서, 지방세조례주의의 허용성을 인정하는 경우에도 그 범위와 한계는 별도의 문제이며, 이는 조세법률주의 자체에 대한 논의보다는 지방자치의 헌법적 보장이라는 측면에서 대답될 수 있는 문제라고 할 것이다.

## 지방자치의 헌법적 보장의 측면에서의 조세법률주의하에서 지방세조례주의의 허용성

### 1. 지방자치의 헌법적 보장

#### (1) 지방자치의 헌법적 보장의 내용

우리 헌법 제117조 제1항은 “지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다”고 규정함으로써 지방자치권을 헌법적 차원에서 직접 보장하고 있으며, 이러한 헌법상 지방자치보장의 성격은 일반적으로 제도적 보장으로 이해되고 있다.

다만 지방자치의 헌법적 보장의 현대적 의미는, 이를 제도적 보장으로 이해하는 경우에도 국가에 대하여 지방자치단체가 어떠한 관계에 존재하는가라는 이론적 차원의 것보다는 지방자치의 의의 및 기능에 합당한 보장이 중요하다고 할 것인바, 현대의 지방자치체도가 갖는 민주주의적 정당성 및 그 의의와 역할을 고려한다면, 지방자치의 헌법상 보장은 전통적인 입장에서처럼 단순히 지방자치체도의 폐지에만 대항할 수 있는 소극적 방어적 성격의 것으로 보는 것은 타당할 수 없고, 그 이상의 적극적 능동적 의미를 가진다고 보아야 할 것이다. 그러한 관점에서 헌법상 지방자치의 보장은 통상적으로 지방자치의 제도적 보장, 권리주체성의 보장, 주관적인 법적 지위의 보장을 그 내용으로 한다.<sup>39)</sup>

39) 독일에서의 통설적 입장이다. Schmidt-Aßmann, a.a.O., S. 15. 이에 관한 상세한 내용은, 줄고, 지방자치제의 헌법적 보장의 의미, 공법연구 제30집 제2호(2001) 참조.

## (2) 지방자치단체의 자치고권

지방자치권의 제도적 보장의 핵심적인 내용은 지방자치단체는 원칙적으로 자신의 지역 내의 모든 사무를(전권한성) 자기책임으로 처리할 수 있는(자기책임성) 권한을 가진다는데 있다. 자신의 지역에 관련되는 지역적 사무가 존재하는 한, 헌법상의 보장내용에 의해서 그 사무는 원칙적으로 지방자치단체의 사무영역에 해당하며 지방자치단체의 권한이 인정된다.

동시에 지방자치는 고유한 사무를 “자신의 책임”하에서 규율할 수 있어야 한다는 것을 본질로 한다. 자기책임성은 다른 고권주체, 특히 국가의 합목적성에 대한 지침으로부터의 자유를 의미하며, 고유한 정책적 구상에 따라 결정할 수 있는 능력을 말한다. 즉 자기책임성은 사무의 수행여부, 시기 및 방법과 관련되는 것이며, 넓은 의미에서의 재량의 표현이다.

이러한 자기책임성을 실현하기 위한 제도적 수단으로서 지방자치단체에게 특별하게 인정된 힘이 지방자치단체의 고권이다. 소위 지방자치단체 고권은 헌법상의 임무를 효율적으로 수행하게 하는데 봉사하는 것으로, 지방자치단체의 사무에 있어 특유한 것이며, 여기에는 지방자치단체의 자주재정권 등이 포함된다.<sup>40)</sup>

## 2. 지방자치단체의 자주재정권 및 과세자주권

### (1) 자주재정권의 의의와 내용

지방자치단체에게는 지방자치단체의 사무처리를 위한 비용지출의무가 법률상 부과되어 있다는 점에서(지방자치법 제132조), 그 비용에

40) 이에 관한 상세한 내용은, 줄고, 지방자치단체의 자주재정권에 대한 법제도적 고찰, 행정법연구 제9호(2003), 296쪽 이하 참조.

충당하기 위하여 필요한 세입을 확보하고 지출을 관리하는 권한이 필요한바, 이를 자주재정권 내지는 재정고권(Finanzhoheit)이라 한다. 결국 자주재정권이란 법률상 배분된 예산의 범위 내에서 자신의 책임에 의한 수입 및 지출경제에 대한 권한을 의미한다.

지방자치단체가 사무수행과 관련하여 자기책임으로써 처분할 수 있는 재정수단을 가지지 못한다는 것은 실제적으로 자신의 사무를 자기책임으로 결정할 수 없다는 것이며, 동시에 지방의 재정능력이 현실적으로 수행되어야 하는 사무에 비해 충분하지 못하다면 지방자치행정의 보장은 사실상 무의미한 것이다. 그러한 점에서 지방자치단체의 재정고권문제는 중요한 의미를 가지며, 재정상 자기책임과 자기책임에 의한 사무수행은 동전의 양면관계에 비유할 수 있다.<sup>41)</sup> 따라서 지방자치의 보장에는 재정적인 자기책임성의 근거 내지는 지방자치단체의 자주재정권도 당연히 포함된다.<sup>42)</sup>

일반적으로 자주재정권은 자기책임에 의한 수입 및 지출경제에 대한 권한으로서 수입고권과 지출고권을 내용으로 한다. 지방자치단체의 수입으로서 중요한 것이 공과금인데, 이는 크게 세수입으로서 지방세와 세외수입으로서 사용료, 수수료, 분담금 등으로 구성된다. 이러한 공과금에 대한 수입고권을 公課高權(Abgabenhohheit)이라 하며, 여기에는 공과금에 대한 조례제정권 및 이에 대한 집행권이 포함된다.<sup>43)</sup>

### (2) 과세자주권의 본질

과세자주권이란 ‘지방자치단체가 지방세를 부과 징수함에 있어 세목과 과세표준, 세율 등을 자율적으로 결정할 수 있는 권리’를 말하며, 이러한 과세자주권은 자치재정권 중 과세 등에 의해 재원을 조달

41) 홍정선, 지방자치법학, 2001, 48쪽.

42) Schmidt-Aßmann, a.a.O., S. 22.

43) 자주재정권에 대한 상세한 내용은, 줄고, 지방자치단체의 자주재정권에 대한 법제도적 고찰, 행정법연구 제9호(2003), 298쪽 이하 참조.

하는 권리인 수입고권에 속한다.<sup>44)</sup>

지방세에 대한 과세자주권의 근거에 대해서는 국가귀속설(전래설)과 자치단체고유권설로 대별될 수 있는데<sup>45)</sup>, 이는 본질적으로 지방자치권의 본질에 관한 전래설과 고유권설의 대립과 같은 맥락에 있다. 과세자주권의 본질과 관련하여 국가귀속설에 따르는 경우 지방세과세권은 헌법 제59조의 조세법률주의와 직접적으로 연결되어 지방세법률주의로 나타나게 되는데 비해, 자치단체고유권설에 따르는 경우에는 과세자주권은 헌법 제59조와는 무관하고 제117조 제1항으로부터 근거하게 되어 지방세조례주의로 나타나게 된다.<sup>46)</sup>

과세자주권의 본질에 대해서는 학설상 논란이 있을 수 있으나, 이는 지방자치권의 본질과 무관하게 논의될 수는 없는 것이다. 따라서 지방자치권의 본질과 관련하여서 현대 국가에 있어서는 지방자치단체 상위의 행정단위들이 존재하는 동시에, 국가를 중심으로 한 국가법질

44) 김대영, 과세자주권 확충에 관한 소고, 한국지방재정논집 제5권 제1호(2000), 66쪽.  
 45) 정수현, 앞의 글, 351쪽. 국가귀속설은 국세와 지방세를 불문하고 모든 조세의 과세권은 국가에 귀속되는 것을 전제로, 지방자치단체의 과세권도 당연히 법률에 의해서 국가로부터 부여받은 것으로 본다. 따라서 헌법 제59조는 국세에 대해서는 국가의 과세권행사의 요건규정인데 대해, 지방세에 대해서는 과세권부여입법의 근거 규정이 되는 것으로, 지방자치법 제126조가 ‘지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과 징수할 수 있다’고 규정한 것이나, 지방세법 제2조가 ‘지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과 징수할 수 있다’고 규정하고 있는 것이 전래설의 법적 근거라고 본다. 그러한 점에서 헌법 제59조에 의하면 조세에 관해서는 실체적 절차적 규정을 불문하고 모두 법률에서 직접 정하여야 함에도 불구하고, 지방세법에 의하여 과세권을 위임받은 지방자치단체가 조례에 의해서 지방세에 대하여 규정하는 방식은 조세법률주의의 ‘변태’ 또는 ‘예외’가 된다고 본다. 이에 반해, 자치단체고유권설은 지방자치단체는 헌법상 보장된 지방자치의 결과, 고유사무가 보장되고 이를 수행하기 위한 재정수입의 조달에 대한 의무가 존재한다는 점에서, 지방자치단체의 과세권은 지방자치단체의 자치권의 일환으로 지방자치를 보장하고 있는 헌법 제117조에 의해서 직접 지방자치단체에 부여된 것으로 본다. 이에 의하면 지방세법의 규정은 지방세과세권의 확인에 불과하고 지방세의 부과 징수의 직접적 근거는 당해 지방자치단체의 조례라고 보게 되어 지방세조례주의와 연결되며, 헌법 제59조의 조세법률주의가 의미하는 ‘법률’에는 조례도 포함되는 것으로 본다(정수현, 앞의 글, 351-354 참조).  
 46) 정수현, 앞의 글, 351쪽 참조.

서의 통일성이 요구되는 상황 하에서 국가의사로부터 완전히 독립된, 고유한 지방자치권은 존재할 수 없다는 점에서 전래설이 일반적 입장이며 타당하다. 다만 지방자치를 직접 헌법이 보장하고 있는 헌법 체제 하에서는 지방자치권은 일차적으로 헌법에 의해서 실정법적 근거가 주어지고 있는 것이므로, 전래설 역시 헌법적 전래를 의미하는 것이므로, 지방세과세권을 포함하여 지방자치권은 법률에 의해 창설적으로 부여되는 것은 아니라 헌법에 의해 직접 보장된 자치권의 범위 내에서 구체화를 의미하는 것이며, 따라서 이에 대한 국가의 자의적인 침해는 허용되지 않는다고 할 것이다.<sup>47)</sup>

### (3) 자주재정권과 법률유보

지방자치권 및 그 내용으로서 자주재정권은 헌법적 보장에도 불구하고 본질적으로 법률유보 하에서 존재하는 것이므로, 그 구체적인 보장 내용은 법률에 의한 형성 및 구체화를 필요로 한다. 그러므로 자주과세권 역시 고유권이 아닌 한, 조세법률주의의 적용 문제와 별개로 본질적으로 (형성적) 법률유보 하에서 존재하는 것이다. 다만 그러한 법률유보는 입법자의 무제한적인 재량이 아니라 헌법상 지방자치의 보장 원리를 통해 그 자체로 한계를 가지는 것임은 물론이며, 자주재정권의 핵심내용을 침해하는 과도한 입법적 제한은 위헌법률이 될 수 있다.

이와 관련하여 우리나라 현행 헌법 및 법률은 - 조세법률주의와 구별되는 - 자주과세권의 범위, 특히 지방세조례주의의 여부에 대해서는 직접적인 명문의 규정을 둔 바 없으므로<sup>48)</sup>, 그 허용 여부는 일반적인

47) 줄고, 지방자치체의 헌법적 보장의 의미, 공법연구 제30집 제2호(2001), 413쪽.  
 48) 과세자주권과 관련하여 현행 법령은 과세자주권을 보장하는 동시에 제한하는 모호한 입장이다. 즉 헌법 제117조 제1항은 ‘지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다’고 규정하고 있다. 이를 이어받아 지방자치법 제15조는 ‘지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다. 다만 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한





지방자치단체의 자주입법으로서 조례의 제정에 있어서도 법률유보의 원칙이 적용되는가의 문제는 외형적으로 국민의 기본권제한에 관한 ‘헌법상의’ 법률유보의 요청과 지방자치에 있어서의 독립성과 자율성의 보장을 위한 ‘헌법상의’ 지방자치의 보장요청의 충돌에 있다고 할 것이다.<sup>54)</sup>

앞서 살펴본 바와 같이, 조례는 헌법상으로 보장된 지방자치권의 중요한 내용인 동시에, 그 자체로서 민주적 정당성을 충분히 확보하고 있다. 그럼에도 불구하고 그러한 사실로부터 지방자치영역에 대해서는 국가의회의 입법기능을 포기하여야 한다는 결론이 도출되는 것은 아닌바, 조례와 법률은 그 민주적 정당성에서도 차이가 있는 동시에, 조례제정권의 보장은 헌법적으로 보장된 것이기는 하지만 법률유보의 본질적 의미를 배제하는 것은 아니기 때문이다. 즉 지방자치의 헌법적 보장은 제도적 보장으로서, 그 본질은 국가와 지방자치단체와의 관계를 어떻게 이해할 것인지, 구체적으로는 지방자치권의 내용 및 그 침해에 대한 방어를 본질로 하는 것이다.

이는 다시 말하면, 지방자치의 헌법적 보장이 국민 또는 주민의 권리보호라는 측면에 대하여 직접 의미를 가지는 것은 아니라는 것이며, 따라서 지방자치의 헌법적 보장이 국민 또는 주민의 권리침해에 있어 법률유보의 적용가능성에 영향을 주는 요소는 아니라고 볼 것이다. 오히려 법률유보의 원칙은 - 지방자치의 헌법적 보장과 무관하게 - 국가행정은 물론 지방자치행정을 포함하여 모든 행정 영역에 대하여 권한의 행사를 제한하는 원리로서 기능하는 것이다.<sup>55)</sup>

“것이기는 하지만 차고지확보제도를 규정한 조례안의 법률적 위임근거가 된다.”(대법원 1997. 4. 25. 선고 96주251 판결); “조례의 제정권자인 지방의회는 선거를 통해서 그 지역적인 민주적 정당성을 지니고 있는 주민의 대표기관이고 헌법이 지방자치단체에 포괄적인 자치권을 보장하고 있는 취지로 볼 때, 조례에 대한 법률의 위임은 법규명령에 대한 법률의 위임과 같이 반드시 구체적으로 범위를 정하여 할 필요가 없으며 포괄적인 것으로 족하다.”(헌법재판소 1995. 4. 20. 선고 92헌마264, 279 결정).

54) 줄고, 앞의 글, 379쪽.

55) 이와 관련하여, 헌법규범 사이에도 우열이 있는 단계구조로 되어 있고, 법률유보

지방의회는 국회가 아니며, 따라서 조례입법자에 대해서도 법치국가적으로 불가결하게 요구되는 의회법률을 통한 국민의 규율단계상의 보호(Distanzschutz)는 보장되어야 한다.<sup>56)</sup> 왜냐하면 지방자치권이나 지방자치단체의 자치입법권이 전국민에 의해 정당성이 주어진 국회가 행하는 입법상의 질서보장기능을 결코 배제할 수는 없는 것으로, 말하자면 지방자치행정과 지방자치단체의 자치입법권은 민주적으로 정당화된 국가의 입법이 갖는 안전기능을 배제할 수는 없는 것이기 때문이다.<sup>57)</sup>

다만 이에 있어서도 지방자치의 헌법적 보장 내지는 조례의 민주적 정당성은 여전히 고려되어야 할 것으로, 일반적 법률유보 이론에 의한 규율단계에 대한 명령은 조례가 가지는 민주적 정당성의 결과, 일반 법규명령과 달리 조례에 대한 법률의 위임은 포괄적이어도 무방하다는 형태로 나타나게 된다.<sup>58)</sup>

#### 4. 소 결

지방자치의 헌법적 보장을 통하여 지방자치단체에게는 자주재정권이 보장된다. 그러나 자주재정권의 구체적 내용과 범위는 법률유보하에 존재하는 결과, 지방자치의 헌법적 보장으로부터 직접 조세법률주의를 대체하는 지방세조례주의가 도출되는 것은 아니다. 반면 지방자치의 헌법적 보장이 조세법률주의의 적용에 있어 아무런 의미를 가

원칙의 근거인 민주주의 및 법치주의의 원칙은 지방자치의 헌법적 보장을 능가하는 규정이라는 견해(홍정선, “조례의 법리”, □□이화여대 법학논집□□ 제2권, 36쪽)도 마찬가지로의 입장이라 할 것이다.

56) Schmidt-Aßmann, a.a.O., S. 66.

57) 홍정선, 앞의 글, 30쪽.

58) 줄고, 앞의 글, 388쪽. 그러한 점에서 침해유보론을 채택하고 있는 지방자치법 제 15조 단서의 위헌 여부와 관련하여, 동조항을 위헌이라고 보기는 어렵지만 현대적 법치주의 하에서 법률유보의 정도와 관련하여 본질정설이 일반적 입법임을 전제로 한다면, 주민의 권리제한이나 의무부과의 경우에 획일적으로 위임을 요하고 있는 지방자치법 제15조 단서는 삭제하는 것이 바람직하다고 할 것이다(같은 글, 389쪽 이하 참조).

질 수 없다면 이 역시 헌법상 보장된 지방자치단체의 자기책임성 및 자율성에 반하는 결과가 된다.

이렇게 본다면 결국 조세법률주의와 지방자치의 헌법적 보장은 상호적인 관계에 있는 것으로, 지방세에 대해서는 기본적으로 헌법상 일반원리인 조세법률주의의 적용을 전제로 헌법상 지방자치의 보장은 이를 완화하는 의미를 갖는 것으로 보는 것이 타당하다고 할 것이다. 즉 국세의 경우와 달리 지방세에 적용되는 조세법률주의는 지방자치의 헌법적 보장의 이념에 합당하게 완화되는 것이 바람직하며, 이는 구체적으로는 지방세조례의 경우에는 포괄적 위임으로 족하다는 형태로 나타나게 될 것인바, 결국 제한된 의미에서 지방세조례주의의 허용가능성이 도출된다고 할 것이다.

## · 지방세조례주의의 허용성 및 법적 과제

### 1. 지방세조례주의의 허용성 및 범위

이상의 논의를 통해서 볼 때, 조세법률주의는 법원리적 측면에서 지방세에 대해서도 원칙적으로 타당하다고 할 것이지만, 한편으로는 조세법률주의의 실질적 의미는 지방세조례주의의 가능성을 완전하게 차단하는 것은 아니다. 반면 지방세과세권이 지방자치단체의 고유한 권한이 아니며, 지방세에 대해서도 헌법상 조세법률주의가 적용된다는 결론이 바로 지방세조례주의를 전면적으로 부정하는 것이라고 볼 수는 없다. 지방세과세권의 본질과 지방세과세권의 법적 근거의 문제는 항상 동일선상에서 논리필연적으로 연결되어야 하는 것은 아니기 때문이다.

지방세의 과세권은 지방자치권의 일종이며, 지방자치권은 헌법에 의해서 직접 보장되는, 즉 헌법적으로 근거된 것이다. 따라서 지방세는 ‘조세’라는 측면에서 헌법 제59조에 의한 조세법률주의와 연결되는 동시에 ‘지방’세라는 측면에서 헌법 제117조 이하가 규정하고 있는 지방

자치의 보장과도 동시에 관련된다.

문제는 지방세의 경우 - 법치주의, 특히 법률유보적 관점에서 - 조세법률주의로 나타나는 일반적 법원리와, 지방자치의 헌법적 보장에서 비롯되는 특유한 법원리와와 관계를 어떻게 이해할 것인지, 즉 조세에 관한 일반원칙인 조세법률주의에 대하여 지방세에 관한 특유한 규율인 지방자치의 헌법적 보장이 어떠한 영향을 주는지의 문제라고 할 것이다.

이와 관련하여서는, 앞서 법률과 조례와의 관계에서 살펴본 바와 같이, 지방자치의 헌법적 보장의 본질은 국가에 대한 지방자치단체의 보호원리를 본질로 하는 점에서, 국민에 대한 보호원리인 법치주의, 즉 조세법률주의를 배제하거나 제한할 수는 없다고 볼 것이다. 즉 지방세의 과세근거로서 지방자치단체의 자율성 보장을 위한 지방자치의 헌법적 보장(헌법 제117조)은 납세자인 국민에 대한 보호원리로서의 조세법률주의(헌법 제59조)를 배제하거나 제한하는 것은 아니라고 할 것이다.

그렇다고 하여 지방세과세권을 지방자치단체가 가지는 과세권과 국가가 가지는 과세권 양자에 의한 공동지배사항으로 보고, 조세법률주의와 지방세조례주의를 가중적 법치주의로 이해하는 입장<sup>59)</sup> 역시 타당하다고 보기는 어렵다. 중복규정화는 납세자에 대한 보호라는 보호적 원리에는 기여하지만, 지방세의 또다른 법적 근거가 의도하는 지방자치단체의 자주재정권 내지 자율성 보장은 고려할 수 없기 때문이다.

따라서 지방세의 과세와 관련하여 조세법률주의와 지방자치의 헌법적 보장이라는 헌법적 가치의 조화를 위해서는 지방세에 대해서도 일반적으로 조세법률주의는 적용되지만, 조세법률주의의 실질적 의미를 침해하지 않는 한에는 법률의 포괄적 위임을 통해 조례에 의한 지방

59) 정수현, 앞의 글, 356쪽. 이에 의하면 지방세과세권을 지방자치단체가 가지는 과세권과 국가가 가지는 과세권 양자에 의한 공동지배사항으로 보고, 헌법 제59조는 단지 납세자의 대표에 의해 과세에 대한 동의를 얻는데 그치지 않고 가중된 법치주의의 실현을 요청하기 때문에 지방세법이 지방세조례에 있어서 중복규정화를 요구한다고 본다.

세의 부과 징수를 허용하는 것이 합리적이라 할 것이다. 그러한 점에서 법률과 완전히 독립된 고유권적 의미에서의 지방세조례주의는 허용되기 어렵지만, 법률의 포괄적 위임을 통해 제한된 의미에서의 지방세조례주의의 허용성은 인정된다고 할 것이다.

이러한 결론은 실정법제상으로 가능한 것으로 보이는데, 현행 법제상 지방자치단체의 재정상 자율성은 탄력세율제도, 과세감면제도 등을 통해 이미 부분적으로 허용되고 있다. 하지만 그러한 제도들에 대해 조세법률주의의 위반이라는 논의는 없는 것으로 보이는데, 조세의 종목과 세율 등에 있어 조세법률주의의 적용의 본질적 차이가 있다고 볼 수는 없다는 점에서, 적어도 세율 등에 대한 현행법제의 자율성 보장 시스템은 조세의 종목에 대해서도 마찬가지로 의미를 가진다고 보아야 할 것이다.

## 2. 지방세조례주의의 도입시 법적 과제

### (1) 지방세법과 지방세조례의 관계

지방세조례주의를 허용하는 경우, 지방세법과 지방세조례와의 관계가 문제된다. 우선적으로 지방세법과 지방세조례의 효력의 우열관계에 대해서는, 지방세조례주의가 법률대체적 의미에서의 조례를 의미하는 것은 아닌 동시에, 조례의 경우에도 법률우위의 원칙은 당연히 적용된다는 점에서 지방세법은 지방세조례에 우선한다. 따라서 지방세법에 위반되는 조례는 당연히 무효이다.

이에 반해, 지방세법의 직접적 구속력 여부에 대해서는 학설상 논의가 있다. 즉 지방세법 제126조는 ‘지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과 징수할 수 있다’고 규정하고 있는 동시에, 동법 제2조는 ‘지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과 징수할 수 있다’고 규정하고 있는바, 이에 의하면 지방세법만을 근거로 하여 직접 지방세를 부과할 수 있는 것

으로 해석된다. 반면 지방세법 제3조 제1항은 ‘지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다’고 규정함으로써 지방세의 과세근거는 조례이며, 지방세법이 직접 주민을 구속하는 효력을 가지는지에 대해서는 논란이 있다.<sup>60)</sup>

이에 대해 학설상으로는 직접효력설(직접적용설)<sup>61)</sup>, 간접효력설(보충적용설)<sup>62)</sup> 및 훈시규정설<sup>63)</sup> 등이 대립하고 있으나<sup>64)</sup>, 지방세에도 조세법률주의는 당연히 적용되며, 그 의미는 납세의무 및 집행권의 법적 근거를 의미하는 것인 동시에, 지방세조례주의의 의미는 법률대체적 인 것이 아닌 보충적인 것이므로 대강의 입법 또는 훈시규정이라는 입장은 수용하기 곤란하다 할 것이다. 따라서 지방세법은 주민에 대해서도 직접적으로 구속력을 가지는 규범으로 이해하여야 한다.

### (2) 지방자치단체의 독자적 稅源發掘權의 인정 여부

지방자치단체가 사무수행을 위하여 재원확보가 필요한 경우, 지방자치단체의 자주재정권, 특히 수입고권에 근거하여 조례로써 독자적으로 세원을 개발할 수 있는지가 자주재정권의 한계문제로서 제기된다.

- 60) 김완석, 지방세법과 지방세조례와의 관계에 관한 연구, 세무학연구 제15호(2000), 158쪽.  
 61) 지방세법은 일반적 법률과 마찬가지로 직접 주민을 구속하며, 따라서 지방자치단체는 조례의 존재 여부와 무관하게 지방세법을 근거로 하여 지방세를 부과 징수할 수 있다고 보는 입장이다.  
 62) 지방세법은 지방자치단체가 지방세조례를 제정함에 있어 준거로 삼아야 할 대강적 법률이라고 보는 입장으로, 이에 의하면 지방세법은 지방세조례를 제정함에 있어 지방자치단체를 구속할 뿐 직접 주민에 대한 구속력은 갖지 않는다고 본다. 따라서 지방자치단체는 지방세법이 정하는 범위 안에서 완결적으로 지방세조례를 제정하고 당해 지방세조례를 직접 근거로 하여 지방세를 부과 징수하여야 한다(김완석, 앞의 글, 159쪽).  
 63) 지방자치단체는 헌법상 지방자치의 보장을 통해 국가로부터 독립된 통치단체로서의 지위와 권한을 보장받는 결과, 국가법률인 지방세법은 지방자치단체에 대해서도 아무런 법적 구속력은 없는 것으로 보는 입장이다.  
 64) 이에 관한 상세한 논의는, 김완석, 앞의 글, 158쪽 이하 및 정수현, 앞의 글, 362쪽 이하 참조.

이에 대해 전통적으로 조세에 대한 보장과 규율은 배타적인 국가의 사무이며, 우리 헌법 제59조의 조세법률주의의 취지도 그러한 것이므로, 지방자치단체는 국가의 입법자에 의한 법률상 수권의 범위 내에 서만 세원을 발굴하고, 주민에게 세금을 부과 징수할 수 있을 뿐이라는 것이 일반적인 견해로 보인다.<sup>65)</sup> 독일의 경우도 지방자치단체의 조세발굴권(Steuererfindungsrecht)에 대한 문제는 이미 범치국가원리를 근거로 부인되어 온 것으로 보인다.<sup>66)</sup>

그러나 자주재정권은 지방자치권의 불가분의 요소로서, 자율과 책임이라는 지방자치의 원리는 동일하게 적용된다. 그러한 점에서 지방세에 대한 과세자주권의 인정은 당연히 필요하게 된다. 동시에 새로운 세원의 발굴은 단지 지방자치단체의 재원의 확대라는 재정적 의미 외에 주민 자신에 의한 세목 설정을 통해 지방자치의 본질인 민주주의, 특히 참여민주주의에 부합하는 것으로, 자율과 참여의 직접적 실현이다. 특히 지방세의 세원은 각 지방자치단체 별로 산재하는 형태와 정도, 규모가 다르다는 점에서 각 지역의 특유한 상황을 고려하여 과세함으로써 자주재원을 확대하는데 중요한 의미를 가지게 된다.<sup>67)</sup>

따라서 지방자치단체에 의한 독자적인 세원의 발굴 가능성의 문제에 대해서는 조세법률주의를 형식적으로 적용할 것은 아니며, 지방자치의 헌법적 보장의 원리가 충분히 고려될 필요가 있다고 할 것이다. 그러한 점에서 조세법률주의의 완전히 예외로서 법률에 근거없는 조례만에 의한 과세를 인정할 수는 없지만, 적어도 조세법률주의를 전제로 법률의 포괄적 위임에 의한 새로운 세원 및 세목의 발굴은 허용

65) 홍정선, 앞의 책, 49쪽.

66) Schmidt-Aßmann, a.a.O., S. 90 (Rn. 130) 참조.

67) 실제로 각 지역의 특유한 상황을 고려한 새로운 세원에 대한 발굴 노력은 지방자치단체들에 의해서 다양하게 행해지고 있는바, 관광세, 入道稅, 入島稅, 운천세, 바닷물사용료, 시멘트제조세 등이 논의되고 있다. 이에 관한 상세한 내용은, 김철영/박일훈, 지방세의 신세원 개발을 통한 세수증대 방안, 산업경제연구 제16권 1호(2003), 161쪽 이하 참조.

되는 것으로 보는 것이 바람직할 것이다.<sup>68)</sup>

### (3) 세원분리주의의 문제 : 세원의 공동이용의 가능성

조세체계에 있어 국세와 지방세를 배분하는 방식에는 크게 세원분리방식과 세원공동이용방식<sup>69)</sup>이 있는바, 우리나라의 경우는 국세와 지방세의 배분에 있어 세원분리방식을 취하고 있다. 즉 『국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률』 제4조는 ‘국가와 지방자치단체는 이 법에 규정한 것을 제외하고는 과세물건이 중복되는 여하한 명목의 세법도 제정하지 못한다’고 규정함으로써 세원의 공동이용방식을 원칙적으로 금지하고 있다.

지방세조례주의에 있어 가장 중요한 의의가 지방자치단체에 의한 새로운 세원의 발굴임을 고려할 때, 이러한 세원분리원칙은 지방세조례주의에 대한 중대한 장애요소로서 나타나게 된다. 따라서 지방세조례주의의 실효성을 위해서는 새로운 세원의 발굴을 위한 세원분리주의의 내지 세원공동이용방식으로서의 개선이 필요하다 할 것이다.

68) 비교법적으로 볼 때, 지방자치단체에게 전적으로 세목결정권을 부여하는 입법례는 드문 것으로 보인다. 다만 일본의 경우 1999년 법정의 목적세제도가 새로 인정되었을 뿐만 아니라 기존의 법정의 보통세를 포함해 법정외세에 대한 자치대신의 허가제가 폐지되고 대신 사전협의제로 됨으로써 과세자주권을 존중하는 입장으로 개정되어 2000년 4월 1일부터 시행되고 있으며(차상봉, 지방자치단체의 자주과세권 확대를 위한 법리적 고찰, 지방자치법연구 제1권 제1호(2001), 157쪽), 그 외에 벨기에, 독셈부르크 등에서 새로운 세목에 대한 결정의 자유가 인정되지만, 그 경우에도 법령상의 일정한 제한이 있으며, 중앙정부 등 상위단체의 승인이 필요하다(김대영, 앞의 글, 76쪽 이하 참조).

69) 세원의 공동이용방식은 크게 중복과세방식(독립세방식)과 공동세방식 및 부가세방식으로 나눌 수 있다. 이에 관한 상세한 내용은, 배인명, 재정분권화의 현실과 개혁방안, 한국행정학회 2003년 춘계학술대회 발표논문집; 원윤희, 앞의 글, 8쪽 이하 참조.

## (4) 지방세법의 정비 : 지방세법상 법률유보조항의 개정

지방자치단체의 자주재정권 중 핵심적인 것이 조세고권으로서, 지방자치단체가 조세를 통해 자주재원을 확보하기 위해서는 중앙정부로부터 독립하여 아무런 간섭을 받지 않고 조례에 의하여 과세권을 행사할 수 있도록 하는 것이 가장 이상적이다. 이와 관련하여 지방자치단체에 의한 독자적 세원 발굴의 가능성은 조세법률주의와의 관련에서 논란이 있지만, 적어도 그 외의 과세표준, 세율 기타 부과 징수에 관한 사항들은 조례의 준법률성에 비추어 지방자치단체의 독자적 영역으로 인정할 필요성이 존재한다. 그러한 점에서 지방세조례주의를 도입함에 있어서는 지방세에 대한 조례에의 포괄적 위임규정의 마련 및 지방자치단체의 자주적 과세권을 과도하게 침해할 소지가 있는 지방세법 조항들에 대한 정비가 필요하다.

특히 현행 지방세법 제3조 제1항은 ‘지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과 징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다’고 규정하고 있는바, 특히 1998년 12월 31일의 법개정을 통해서 ‘이 법이 정하는 범위 안에서’라는 문구가 삽입됨을 통해 이러한 지방세에 대한 법률유보가 지방세조례주의에 반하는 것이 아닌가 문제된다.

물론 앞서 검토한 바와 같이, 지방세의 경우에도 법률유보의 원칙은 원칙적으로 적용되며, 특히 지방자치법 제15조 단서가 침익적 조례의 경우에는 법률의 위임을 요하고 있기는 하지만, 이미 헌법재판소와 대법원이 밝히고 있듯, 지방자치단체는 국가의 하부 행정기관과 달리 민주적 정당성을 가지는 결과 조례에의 위임은 행정입법의 경우처럼 구체적 개별적일 필요가 없으며, 포괄적 위임으로 족하다. 즉 지방세법 제3조가 지방세와 관련하여 조례에 (포괄적) 위임을 하고 있음에도

불구하고 다시 ‘법률의 범위 내로’ 그 제한을 두고 있는 것은 지방자치단체에게 인정되는 입법상의 활동여지를 과도하게 제한하는 것으로 볼 수 있다. 재정고권은 사무에 적정한 재정확보를 내용으로 하는 것으로, 각 지방자치단체는 자신의 특유한 사무 및 재정상황을 분석하여 적정한 정도의 재정수입을 확보할 것이 요구된다. 즉 사무수행에 소요되는 비용정도, 과세객체의 多寡, 주민의 담세력 및 기타 경기상황 등을 종합적으로 고려하여 적정한 재정확보를 하여야 함에도 전국적으로 통일적인 지방세 기준을 설정하여 강요하는 것은 지방자치의 본질상 문제가 있다고 할 것이다.<sup>70)</sup>

따라서 지방세조례주의의 관점에서는 지방세법 제3조는 개정될 필요가 있다고 생각된다.

## (5) 지방세조례주의의 한계

지방세조례주의의 허용성을 인정하는 경우에도, 그 의미는 조세법률주의의 완전한 배제일수는 없으며, 이는 조세법률주의의 전제 하에서 헌법적으로 보장된 지방자치의 이념 구현을 위한 보충적 의미로 이해하여야 할 것이다.

따라서 조세법률주의의 본질 내지 실질적 의의 및 이념은 지방세조례주의에도 당연히 타당한 것으로, 실질적 조세법률주의 하에서 조세법률에 대하여 요구되는 한계원리는 여전히 지방세조례에 대해서도 적용된다. 따라서 지방세에 대한 조례의 경우에도 과세권행사에 있어 일반적 한계로 나타나는 국민의 재산권 보장 및 기타의 기본권보호원리 등 헌법상의 이념에 부합하여야 한다.

그 결과 지방세조례주의는 우선 형식적 측면에서, 기본적으로 포괄적인 법률의 위임에 근거하여, 지방자치단체의 사무수행을 위하여 필

70) 참고, 지방자치단체의 자주재정권에 대한 법제도적 고찰, 행정법연구 제9호(2003), 316쪽 이하.

요한 경우에, 납세의무가 당해 지역의 주민에 대하여 한정되는 경우에 허용될 수 있으며, 그러한 경우에도 조세법률주의가 가지는 실질적 의의는 존중되어야 할 것인바, 헌법 및 법률에 위반될 수 없음으로 물론이며, 헌법 및 법률상의 가치에 구속된다고 할 것이다.<sup>71)</sup>

#### (6) 지방세조례의 통제

지방세조례주의가 확대되어 도입되는 경우 필연적으로 이에 대한 적절한 통제의 문제 역시 중요한 법적 과제가 될 것이다. 이와 관련하여 지방세조례주의의 철저한 관철은 지방세조례에 대한 위헌 여부의 판단을 중요하게 하므로, 사법심사의 주체를 대법원이 아닌 헌법재판소로 하여 위헌법률심사제도와 유사한 형태의 통제가 필요하다는 결론에 이르게 될 것이지만, 여기서는 이에 대한 상세한 논의는 생략하도록 한다.

### . 맺는 말

현대 사회에서 지방분권 내지는 지방자치에 대한 요구는 법규범적 의미를 넘어 중요한 사회적 과제가 되고 있다. 이러한 시대적 요청은 우리나라의 경우에도 물론인바, 이상적 지방자치의 정착은 이념적 목표만으로 달성되는 것은 아니며, 이에 대한 적절한 법제도적 수단의 마련을 통해서만 가능하다 할 것이다. 특히 현대국가의 사회국가적 성격을 고려할 때, 행정과 재정은 분리될 수 없는 것으로 지방자치의 성패는 지방재정에 달려있다고 해도 과언이 아닐 정도다. 그럼에도 불구하고 우리나라의 지방자치 현실은 열악한 재정상태로 인하여 무너진 지방자치인재 실질적으로는 중앙정부에 재정적으로 예속되어 있는 것이 현실이다.

71) 앞의 각주 23) 참조.

그러한 점에서 지방세조례주의의 문제는 지방자치단체의 자주재정권에 대한 올바른 이해와 자주재정권의 실현을 위한 법적, 제도적 기초의 마련을 위한 중요한 단초가 된다.

물론 지방자치의 영역에 대해서는 지방자치권의 헌법적 보장 이외에도 중요한 헌법적 가치들이 존재하고, 그중의 하나로서 조세법률주의 역시 지방자치 영역을 규율하는 중요한 헌법적 가치임은 분명하다. 그러한 점에서 지방세조례주의의 전면적 도입을 위해서는 헌법개정을 통한 명문규정의 도입이 입법론적으로는 타당하다고 할 수 있다. 따라서 헌법개정을 통하지 않은 지방세조례주의의 전면적 도입은 한계가 있다고 할 것이나, 다만 현행 헌법의 해석론상으로도 포괄적 위임의 법리를 통해 제한적이긴 하지만 실질적인 지방세조례주의의 성과를 도출하는 것은 가능하다고 할 것이다.

현대 사회에서 지방자치가 가지는 의의 및 가치를 고려한다면, 지방자치의 이념적 구현을 위해서는 보다 과감한 발상의 전환이 필요한바, 더 이상 지방세조례주의의 허용성 여부에 대한 문제에 매달리는 것 보다는 현행 헌법체제 하에서도 - 비록 포괄적 위임을 요하는 제약은 있지만 - 지방세조례주의의 허용성을 전제로 지방세조례에 대한 제한 및 통제의 문제로 접근하는 것이 이상적 지방자치의 정착을 위한 중요한 첫걸음이 되지 않을까 생각한다.