

배출권거래제의 과세상 쟁점에 관한 비교법 연구

황 의 관



녹색성장 연구 13-23-㉑

글로벌법제연구실 | 법제와 정책 연구

배출권거래제의 과세상 쟁점에 관한 비교법 연구

황 의 관

배출권거래제의 과세상 쟁점에 관한 비교법 연구

A Comparative Law Study of Taxation
Issues in Emission Trading Scheme

연구자 : 황의관(초청연구원)
Hwang, Ui Kwan

2013. 10. 31.

요약문

I. 배경 및 목적

- 배출권 거래제라는 새로운 정책수단의 시행에서 발생할 수 있는 과세상의 쟁점과 배출권의 법적성격을 조사·분석하고 이에 대한 비교법 연구 방법론을 통해 정책적 대응방안을 제시하는 것이 목적임
- 배출권 거래제에서 발생할 수 있는 직접세 문제와 간접세 문제를 조사·분석 함
- 배출권의 할당 및 거래단계에서 발생하는 부가가치세 과세문제를 조사·분석하고 배출권 거래제 참여 기업의 법인세법상 과세쟁점을 조사·분석 하여 정책적 시사점을 도출 함
- 배출권 거래제의 과세상 쟁점의 논리전개의 전제로서 배출권의 법적성격을 비교법 연구 방법론을 통해 분석 함.
- 배출권 거래제의 시행에 따라 각국의 배출권 거래제와의 연계가 논의되고 있는 상황에서 배출권의 과세에 대한 주요국의 입법·정책적 입장을 조사·분석하는 것이 본 연구의 주요 목적임.

II. 주요 내용

- 배출권의 과세처리에 대한 논의의 전제로서 배출권의 법적 성격을 연구
 - 시장 친화적 환경규제수단의 등장배경 및 특성을 통해 배출권 거래제의 발달과정을 연구
 - 환경규제가 가지는 희소성 창출과 이에 대한 고찰을 통해 환경 재화에 대한 재산권 부여 문제를 연구
 - 배출권 거래제의 개념과 종류 및 배출권의 개념적 징표를 연구
 - 교토의정서 및 EU 배출권 지침상 배출권의 법적성격과 EU 개별 회원국의 배출권 정의규정을 조사·분석 함
 - 미국의 Acid Rain Program에 따른 SOx 배출허용량의 법적성격에 대한 정의 규정과 이에 대한 비판을 조사·분석 함
 - 비교법 연구방법론을 통한 배출권의 법적성격 논증과 과세처리상 배출권의 취급방법을 연구
- 배출권 거래에 대한 부가가치세법상 과세문제를 조사·분석하고 정책적 대안을 연구
 - 현행 부가가치세법의 모델인 EU의 부가가치세 지침의 발달과정과 중요 내용 분석
 - EU의 부가가치세 지침상 배출권을 재화 또는 용역 중 무엇으로 보아야 하는지, 배출권의 할당시 부가가치세가 과세되는지, 배

출권의 거래단계에서 부가가치세를 과세해야 하는지 등 각 쟁점별로 EU차원의 과세처리를 연구함

- EU 부가가치세 체계에서 발생하고 있는 회전목마형 부가가치세 사기거래의 내용과 배출권을 이용한 이러한 사기거래의 유형을 조사·분석하고 이에 대한 EU 차원 및 각 회원국의 대응방안을 조사·연구 함
 - 각국의 배출권에 관한 부가가치세 과세방안을 정리하여 정책적 시사점을 도출하고 이를 현행 부가가치세법의 해석상 배출권의 과세방안과 비교분석하고 부가가치세 사기거래에 대한 대응책을 포함한 정책안을 제시 함
- 배출권 거래에 관한 법인세법상 과세문제를 조사·분석하고 현행 법인세법상 배출권의 과세처리방안을 연구함
- 배출권을 법인세법상 자산으로 취급할 수 있는지, 배출권의 무상할당시 가격의 평가방법과 익금 또는 손금산입 시점의 문제, 배출권의 유상 경매시 구매비용의 손금 또는 익금산입 시점의 문제, 배출권 거래에서 발생하는 이익의 법인세법상 처리 문제, 상쇄배출권 구매비용의 과세처리 문제 등 관련 쟁점을 조사 함.
 - 각각의 법인세법상 쟁점에 대하여 EU 개별회원국의 과세처리 방안을 조사·분석하고 이를 통하여 법인세법상 배출권의 과세처리에 대한 정책적 시사점을 도출함.
 - 미연방의회의 합동조세위원회(Joint Committee on Taxation)의 과세쟁점에 대한 조사·분석 방안 중 법인세 부분을 연구하여 현행 법인세법상 배출권의 과세처리 방안에 대한 정책적 시사점을 도출 함.

- 비교법연구를 통하여 도출한 정책적 시사점과 현행 법인세법상 배출권의 과세처리해석론을 비교하고 합리적인 과세방안을 분석·제시 함

Ⅲ. 기대효과

- 배출권 거래제의 시행에 따라 등장하게 되는 배출권이란 새로운 법적·실체적 개념의 등장과 이의 거래단계에서 직면하게 되는 과세문제를 이미 동 제도를 시행하고 있는 주요국가의 입법 및 실무상 태도를 조사·분석함으로써 향후 배출권 거래제 시행에 따른 과세당국의 과세처리에 있어서 중요한 정책적 시사점을 제공할 수 있음
- 현행 배출권 거래제 법률에서 명확히 규정하고 있지 않은 배출권의 법적성격을 분석하고 이를 세법적 관점에서 파악하여 배출권의 과세상 기초로 삼을 수 있고, 배출권 거래제의 도입에 따라 발생할 수 있는 세법상 문제점에 대한 각국의 입법태도를 조사·분석하여 향후 세법분야의 논의에 중요한 참고자료로 활용될 수 있음.

▶ 주제어 : 배출권 거래제, 배출권의 법적성격, 배출권의 부가가치세 과세문제, 회전목마형 사기거래, 배출권의 법인세과세 문제, EU 부가가치세 지침

Abstract

I . Background and objectives

- The purpose of this paper is to comparative law research and analyze of taxation issues in emission trading scheme and the legal nature of emission allowance.
- Researching and analyzing the direct, indirect issues of rising in the emission trading scheme.
- Researching and analyzing the VAT taxation issues of emission allowance at allocation, transaction stage and reviewing the corporation taxation issues of participating entity in emission trading scheme and drawing policy implications.
- Analyzing the legal nature of emission allowance in order to develop logic of taxation issues in emission trading scheme by means of comparative law study.
- The main purpose of this paper is to research and analyze the legislative strategic position of leading country in emission trading scheme.

II. Main Contents

- The study of the legal nature of emission allowance is to develop logic the tax treatment of emission right.
- Researching the background and development of market-based environmental regulatory policy and analyzing the characteristic of that policy.
- Reviewing the creating scarcity of the environmental policy and researching the problem of property in environment goods.
- Researching the notion and kind of emission trading scheme and note of that policy.
- Researching and analyzing the definition provision of the kyoto protocol, EU emission trading scheme directive, and EU member state.
- Researching and analyzing the definition provision of U.S. Acid Rain Program SO_x emission allowance and critical article.
- Reasoning the legal nature of emission allowance through comparative law methodology and studying the tax treatment of emission allowance.
- Researching and analyzing the VAT taxation issues of emission trading scheme and studying the policy alternative.
- Analyzing the development and main contents of EU VAT directive.

- Researching the VAT tax treatment of emission allowance at EU level in emission allowance allocating, transacting, and whether the emission allowance is goods or not at EU VAT directive.
- Researching and analyzing the concept of VAT carousel fraud by means of emission allowance and the response of that at EU, member state level.
- Drawing the policy implication of VAT tax treatment in emission trading scheme by summarizing taxation method in leading state and suggesting the policy alternative that includes VAT taxation strategy of carousel fraud at current VAT legislation.
- Researching and analyzing the corporation tax issues of emission trading scheme and research the tax treatment of emission allowance in current corporation tax legislation.
- Researching and analyzing the tax treatment of emission allowance in inclusion timing of corporation income at grand-fathering allocation, auctioning, transactions, offset credit and the expense of requiring emission allowances.
- Researching and analyzing the EU member state's taxation position of above issues and through the comparative law study methodology drawing the corporation taxation policy implication.
- Drawing the corporation taxation policy implication by means of analyzing the Joint Committee on Taxation' review paper on the ETS and tax implication discussions.

III. Expected Effect

- Suggesting taxation policy strategy implication of the emission allowances in rising the emission trading scheme by means of researching and analyzing the legislation and tax practice of leading country and therefore providing the tax authorities with the tax treatment of emission allowances in implementing emission trading scheme.
- Analyzing the legal nature of emission allowances in current emission trading scheme act and recognizing the that notion by the viewpoint of tax law and using this paper as the reference material in implementing emission trading scheme.

► Key Word : emission trading scheme, the legal nature of emission allowance, VAT taxation issues of emission allowance, VAT carousel fraud, corporate taxation issues of emission allowance, EU VAT directive

목 차

요 약 문	3
Abstract	7
제 1 장 문제의 제기	15
제 1 절 연구의 배경	15
제 2 절 연구의 범위와 방법론	16
제 2 장 배출권의 법적 성격 문제	19
제 1 절 배출권 거래제의 등장배경	19
1. 환경규제수단에 관한 시장 친화적 관점	19
2. 시장 친화적 환경규제수단과 배출권 거래제	34
3. 배출권 거래제의 종류와 배출권의 개념	41
제 2 절 배출권의 법적 성격에 관한 비교법 연구	45
1. 교토의정서상 배출권의 법적성격 문제	45
2. EU ETS상 배출권의 법적성격 문제	49
3. 미국 연방 산성비 프로그램의 이산화황 배출권의 문제	54
4. EU 개별 회원국의 배출권에 대한 입법례	64
5. 「온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률」상 배출권의 정의와 법적 성격문제	76
6. 소 결	79
제 3 장 배출권 거래와 부가가치세 과세 문제	85
제 1 절 EU ETS에서 배출권의 부가가치세 과세 문제	85

1. EU의 부가가치세 준칙의 연혁	86
2. 부가가치세 과세대상 문제	88
3. 배출허용량이 재화의 공급인지 또는 용역의 공급인지 여부 ..	94
4. 공급지역의 문제	95
5. Carousel Fraud와 부가가치세 과세문제	99
6. EU의 사례에 대한 정리 및 소결	105
제 2 절 현행 부가가치세법상 온실가스 배출권의 과세	107
1. 부가가치세법상 과세대상에 해당되는지 여부	107
2. 국가에 의한 배출허용량의 초기할당의 경우	109
3. 배출권의 양도 및 제출의 경우	110
4. 국제 거래에 있어서 국경세 조정	114
5. 부가가치세법상 문제점	116
제 4 장 배출권 거래와 법인세 과세 문제	123
제 1 절 배출권 거래의 법인세 과세문제에 대한 비교법 연구	123
1. 미국의 청정대기법상 산성비프로그램에서의 배출허용량에 관한 법인세 과세문제	123
2. 합동조세위원회의 배출권 거래제에 관한 검토 의견	128
3. EU 개별회원국의 경우	143
제 2 절 현행 법인세법상 배출권 과세문제	149
1. 배출권의 법인세법상 취급 문제	149
2. 배출권의 취득 및 양도의 경우	152
제 5 장 논의의 정리 및 정책적 시사점	157
제 1 절 배출권의 법적성격에 관한 정책적 제언	157

제 2 절 부가가치세 과세에 관한 정책적 제언	159
제 3 절 법인세 과세에 관한 정책적 제언	161
참 고 문 헌	165

제 1 장 문제의 제기

제 1 절 연구의 배경

지구온난화와 이에 따른 기후변화는 21세기 인류가 직면한 가장 큰 도전 중 하나이다. 이러한 지구온난화의 원인으로 현대 기후과학이 제시하는 인류의 온실가스 배출을 감축하고 규제하기 위한 방안으로 여러 국가에서 배출권 거래제가 도입·시행되고 있다. 우리나라의 경우에도 전 인류적인 기후변화 대응에 동참하고 지속가능한 개발과 친환경적인 경제발전을 위해 배출권 거래제를 도입하여 시행을 목전에 두고 있다. 배출권 거래제의 도입에 따라 발생할 수 있는 제도적·법률적 쟁점이 여러 가지 존재하지만, 규제대상인 기업입장에서 가장 중요한 것 중 하나는 배출권 거래제 시행에 따른 과세문제일 것이다. 이는 시장에서 거래가 되는 새로운 재화인 배출권의 등장에 따라 발생하는 당연한 문제이고 동시에 규제대상인 기업의 입장에서 새로운 규제에 대한 대응책을 준비해야 된다는 점에서도 매우 중요할 것이다. 각국의 경우에도 배출총량제한 및 거래 프로그램에서 배출권에 대한 과세문제는 매우 중요한 논의대상으로서 제기되어왔다.¹⁾ 본래 배출총량제한 및 거래제도가 배출권을 거래대상으로 하는 시장의 창설과 그 시장을 통한 인센티브 부여를 이용하여 배출량 감축을 추구하고 있기 때문에 그러한 거래제도에서 배출허용량을 조세법적으로 어떻게 취급할 지는 제도 자체의 성패문제와도 밀접한 관련이 있기 때문일 것이다. 더불어 새로운 거래대상으로 인정되는 배출권의 등장에 따라 이를 기존의 조세법체계와의 조화를 어떻게 이루어야 하는지에 관한 측면에서도 배출

1) 2004년 5월에 FIELD와 Baker&Mckenzie가 주최한 배출량 감축분 및 배출허용량의 법적성격에 대한 workshop에서도 조세문제는 큰 쟁점 중 하나였다. M.J. Mace, "The Legal Nature of Emission Reductions and EU Allowances: Issues Addressed in an International Workshop", p123, JEEPL 2/2005.

권에 대한 과세처리 문제는 논의의 필요성이 있다고 생각된다. 그리고 배출총량제한 및 거래제도의 설계와 도입의 경우에 있어서 배출권에 관련된 과세문제에 대한 논의는 거래프로그램에 참여하는 者들과 과세 당국 모두에 있어서 조세관련 법적 불확실성을 줄이고 납세자와 정부 사이의 조세분쟁을 감소시키는 것에 도움을 줄 것이다.²⁾ 이러한 필요성을 전제로 배출권 거래제에서 발생할 수 있는 과세상 문제를 파악하고 이에 대한 비교법적 연구를 통해 각국의 과세방안을 도출하고 이를 통해 현행 세법상 배출권 거래에 따라 발생할 수 있는 문제를 사전에 인식하여 적절한 정책적 대응방안을 제시하고자 하는 것이 본 연구의 배경이자 목적이라고 할 것이다.

제 2 절 연구의 범위와 방법론

배출권과 관련된 과세문제의 가장 중요한 쟁점은 크게 두 가지 부분으로 구분된다.

하나는 배출허용량의 거래에 대한 간접세 관련문제이고 이는 대부분 배출허용량의 거래에 대한 부가가치세 부과문제로 귀결된다. 또 다른 쟁점은 배출허용량의 최초할당과 그 이전거래에 있어서 직접세 부과문제로서 배출총량제한 및 거래제 프로그램에 있어서 주된 참여자가 기업이란 이유에서 이 문제는 주로 법인세 관련 문제로 논의되고 있다.³⁾ 당연히 직접세와 관련하여 개인의 소득세 부분도 논의가

2) 미국의 기후변화 대응입법의 논의과정에서도 배출허용량에 대한 과세문제가 주된 쟁점으로 부각된 것은 바로 이런 이유 때문이었다. See, Joint Committee on Taxation, “Climate Change Legislation: Tax Considerations”, (JCX-29-09), June 12, 2009.

3) 외국의 경우에도 배출허용량에 대한 과세문제는 간접세 관련 쟁점으로는 부가가치세 직접세 관련 쟁점으로는 법인세의 문제로 다루고 있다. See, M.J. Mace, “The Legal Nature of Emission Reductions and EU Allowances: Issues Addressed in an International Workshop”, pp129-131, JEEPL 2/2005; Joint Committee on Taxation, “Climate Change Legislation: Tax Considerations”, (JCX-29-09), pp2-4, June 12, 2009; Markus W. Gehring and Charlotte Streck, “Emissions Trading: Lessons From SO₂ and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and

가능하지만 배출허용량 거래의 주된 당사자가 기업이란 이유로 개인의 경우에는 직접세 관련 논의에서 부차적인 것이 되고 있다.

또한, 우리나라의 배출권 거래제 법률에서는 2020년까지 해당 기업을 제외한 자의 배출권 거래시장 참여를 제한하고 있다는 점에서 개인소득세의 과세까지 연구대상으로 할 필요성은 없다고 할 것이다.

따라서 본 논문에서도 배출권에 관련된 간접세 특히 부가가치세의 부과여부에 대한 문제와 직접세 관련쟁점으로서 법인세 관련쟁점을 중심에 놓고 논의하고자 한다. 그러나 배출총량제한 및 거래제가 시행되고 있지 않다는 현실 속에서 배출권에 대한 과세문제 역시 비교법적 연구가 필수적일 것이다.⁴⁾

즉, 아직 시행하지 않은 제도에 대한 법적검토에 있어서 해당제도를 시행하고 있는 여러 국가들의 태도를 관찰하고 그것을 통해 동 제도의 핵심을 이해하고 그러한 이해를 바탕으로 새로운 제도의 도입 시기에 그것을 활동하는 것은 제도의 도입에 따른 여러 난점을 극복할 수 있는 원천이 될 수 있기 때문이다. 동시에 배출총량제한 및 거래제를 아직 도입하지 않은 우리나라의 입장에서 외국법제와의 비교법적 연구는 타국의 입법상황과 사례를 통해 전반적인 입법의 추세를 파악함으로써 향후 동일한 제도의 도입 시기에 우리나라가 취해야 할 적절한 입법태도를 파악하는데 있어서도 필요할 것이다. 따라서 이하에서는 배출권에 대한 간접세 및 직접세와 관련된 쟁점을 외국의 입법례와 사례를 검토하고 현행 조세법 아래에서 배출권에 대한 과세문제를 검토하기로 한다. 다만, 앞서 언급했듯이 간접세 관련쟁점은 부가가치세 부과문제를 중심으로 놓고 간접세 관련 쟁점은 법인세 관련 문제를 중심으로 놓고 논의하기로 한다.

Credit”, E.L.R. New&Analysis, (2005); Overview Report: Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union, pp9-13, 2005.

4) 우리나라의 경우 배출권 거래제를 시행하기 위한 법률은 제정되었지만, 실제 1차 계획기간은 2015년부터 시작되므로 아직 시행 전 단계라고 보아야 할 것이다.

그리고 배출권의 과세문제를 논의하는 전제로서 반드시 필요한 것이 배출권의 법적성격을 무엇으로 파악할 것인지 여부이다. 이는 배출권 거래제 전체를 관통하는 핵심 개념인 배출권이 법적으로 어떠한 성격을 가지는지에 대한 일반적 문제로서도 중요하지만 세법상 배출권을 어떻게 취급할지를 결정하는 단계에서도 매우 중요한 쟁점이다. 배출권의 법적성격이 무엇인지에 따라 이의 과세상 취급도 달라지기 때문이다. 따라서 본 연구에서는 배출권의 법적성격을 규명하기 위해 배출권의 발달과정과 이념적 배경 및 각국의 배출권에 대한 법적규정을 검토하기로 한다. 즉, 배출권 거래의 과세문제를 논의하기 위한 전제로서 배출권 자체의 법적성격을 우선적으로 규명하고 이를 바탕으로 배출권 거래에서 발생할 수 있는 간접세 문제로서 부가가치세 과세문제와 직접세 문제로서 법인세 과세문제를 검토하기로 한다.

제 2 장 배출권의 법적 성격 문제

제 1 절 배출권 거래제의 등장배경

1. 환경규제수단에 관한 시장 친화적 관점

(1) 환경문제의 해결과 재산권 부여 문제

배출권의 법적성격을 파악하기 위해서는 배출권 거래제와 같은 시장 친화적인 환경규제 수단의 등장에 관한 이념적 배경을 고찰할 필요가 있다. 환경문제의 해결을 위한 방법으로서 시장의 힘을 동원하는 정책수단이 등장한 배경을 이해해야만 배출권 거래제를 올바르게 파악할 수 있고 이를 통해 배출권 자체가 어떠한 특성과 이념적 배경을 전제로 하고 있는지를 이해할 수 있기 때문이다. 환경문제를 시장의 힘을 통해 해결하려는 관점은 환경재화⁵⁾의 재산권 부여문제로부터 출발한다. 즉, 환경문제의 해결을 시장의 힘을 통한다는 것의 본질이 시장형성과 연관되고 이는 결국 환경재화가 재산적 성격을 가져야 함을 의미한다는 것이다. 이를 논증하기 위해 환경재화의 관리란 것이 본질적으로 환경재화에 대한 접근제한과 사용제한의 의미를 가지고 이러한 것 자체가 재산권을 부여한 것이란 논리전개이다. 이하에서는 이러한 관점을 살펴보고 이에 대한 검토를 한다.

5) 여기서의 환경재화는 일상적인 용어로서 물, 대기, 토양 등 인간을 제외한 환경의 구성요소 들 중 인간이 관리 가능한 것을 재화로 인식하여 표현한 것이다. 즉, 여기서의 환경재화는 인간이 관리할 수 있는 환경의 요소를 말하며 이는 동시에 현재의 과학기술수준으로 관리될 수 있는 범위 내의 것을 의미한다. 일반적으로 이러한 환경재화는 통상적인 재화와는 다르게 공급이 제한적이며 그것의 사용이 편익만이 아니라 위해를 야기한다는 특징을 가진다. 예컨대, 환경재화 중 물의 사용이 그에 따른 편익을 제공하지만 이의 무분별한 사용은 수질오염이란 외부효과를 야기한다는 것이다.

1) 환경문제와 재산권

① 환경규제의 본질을 재산권 설정으로 보는 견해

환경적인 문제들은 그것의 최초단계에 있어서 환경재화(자연자원)에 대한 재산권의 불충분한 구체화로부터 발생한다고 한다. 그리고 이러한 인식은 이미 2,000여 년 전에 아리스토텔레스도 인식하고 있었다고 주장하며, 아리스토텔레스의 “최대다수들에게 공통된 것은 그것에 부여된 관심(배려)을 가장 적게 가지게 한다.(that which is common to the greatest number has the least care bestowed upon it)⁶⁾”는 문구를 인용하고 있다. 이러한 주장이 함축하고 있는 것은 일정한 재산권 형식의 제도가 환경재화의 보호를 위해 필요하다는 것을 의미하고 있다. 다만, 기존의 역사적 과정에서 수많은 환경재화들에 재산권이 부여된 적은 없었다고 하며, 그 이유로 다양한 경제적, 기술적, 생태적 그리고 문화적인 이유 때문이라고 한다.⁷⁾ 이러한 관점에서는 역사적으로 있어왔던 환경재화에 대한 보전문제는 수없이 자주 아리스토텔레스의 ‘소유되지 않는 자연자원들이 최소의 배려를 받게 된다.’는 관찰을 확인해 왔을 뿐이라고 하며, 20세기를 통해서 경제학자들은 재산권과 환경재화의 사용 패턴 및 황폐화 사이의 관계를 연구하게 만든 이유라고 한다.

1911년 덴마크 경제학자인 Jens Warming은 공용인 어업권(open-access fisheries)을 통해서 아리스토텔레스의 소유권 없는 자원들에 관한 관찰을 정교하게 만들었다⁸⁾고 하며, Jens Warming의 발견들은 공용 어업

6) Aristotle, Politics s 1261b 32-33

7) Daniel H. Cole, “Global Markets For Global Commons: Will Property Rights Protect the Planet? From Local to Global Property: Privatizing the Global Environment? Clearing The Air: Four Propositions about Property Rights Environmental Protection”, 10 Duke Env'tl. L. & Pol'y F. 103, 105(1999).

8) Jens Warming, “Om ‘Grundrente’ af Fiskegrunde”, Nationaløkonomisk Tidsskrift 495 (1911), reprinted and trans. in Peter Andersen, “On Rent of Fishing Grounds”: A Translation of Jens Warming's 1911 Article, with an introduction, 15 Hist. Pol. Econ. 391 (1983)

권에 대한 H. Scott Gordon 과 Anthony Scott의 1950년대 보다 진전된 연구들⁹⁾을 이끌었다고 한다. 이러한 연구 성과에 바탕 하여, 1960년대에 생태학자인 Garrett Hardin 과 경제학자인 Harold Demsetz는 각각 공용/재산권 없는 자원의 고갈에 대한 고전적 저작을 발표했고, 그 논문에서 외부효과들 및 거래비용을 감소시키면서 자연자원의 남획을 피하게 만드는 재산권제도의 진화(즉, 비재산권이 재산권으로 전환되는 것)를 연구했다.¹⁰⁾ Hardin의 “공유지의 비극(tragedy of commons)”이란 은유는 재산권과 환경보호 사이의 관계를 분석하기 위한 기본 틀을 제공하고 있다.¹¹⁾ 그것의 주된 논의는 자연자원의 감소와 오염문제는 공용자원에서 만들어지는 인센티브로부터 기인한다는 것이다; 즉 자원에 대한 접근과 사용이 그 누구에게도 배제되지 않을 때, 희소한 자원들은 종국에는 오염되고 감소 및 고갈된다는 것이다.¹²⁾ 이 비극을 회피하는 유일한 방법은 접근과 사용을 제한하는 것이라고 하며,¹³⁾ 그런 방법으로 두 가지를 제시하고 있다.

첫 번째 방법은 자원을 사유화하는 것이다-非 재산권에서 財產權으로 전환시키는 것인데, 반드시 필수적으로 개별적인 재산권은 아니어도 상관없다고 한다.¹⁴⁾ 이러한 재산권 부여는 자연자원들의 소유자들

9) H. Scott Gordon, “Economics and the Conservation Question”, 1 J. L. & Econ, 110 (1958); H. Scott Gordon, “The Economic Theory of a Common Property Resource: The Fishery”, 62 J. Pol. Econ, 124(1954); Anthony Scott, “The Fishery: The Objectives of Sole Ownership”, 63 J. Pol. Econ, 116 (1955).

10) Garrett Hardin, “The Tragedy of the Commons”, 162 Sci. 1243 (1968) [이하에서는 Garrett Hardin, “The Tragedy of the Commons”]; Harold Demsetz, “Toward a Theory of Property Rights”, 57 Am. Eco. Rev. 347 (1967) [이하에서는 Harold Demsetz, “Toward a Theory of Property Rights”].

11) Garrett Hardin, “The Tragedy of the Commons”, at 1244.

12) Garrett Hardin, “The Tragedy of the Commons”, at 1244-45.

13) Garrett Hardin, “The Tragedy of the Commons”, at 1245.

14) 이런 측면에서 본다면 Hardin은 재산권의 창설만을 주장한 것이지 그 자체가 반드시 개별적이고 개인적인 사적소유권을 주장한 것은 아니다. 따라서 어느 집단에 공동소유권을 부여하는 것도 Hardin,의 입장에서 본다면 본질적으로 재산권을 부여한 것이 된다.

에 대한 접근비용과 자연자원의 이용결정에 대한 비용을 내부화 할 것이고, 자연자원의 소유자들은 시간이 지남에 따라 자원을 보호할 이윤동기를 가지게 될 것이라고 한다.¹⁵⁾ ‘공유지의 비극’을 회피하기 위한 Hardin의 두 번째 방법은 정부규제이다.¹⁶⁾ 정부규제아래에서는 자연자원의 보전은 정부나 혹은 이용자 스스로에게 부과하는 자연자원에 대한 접근과 이용제한으로서 달성된다고 한다. Garrett Hardin의 ‘공유지의 비극’에 대한 두 가지 해법은 그 모두가 예전에는 재산권이 없는 자원들에 재산권을 부여하고 있으므로 재산권에 바탕 한 해결방안이라고 한다.¹⁷⁾

즉, Hardin의 주장은 공유지에 사유재산권이든 공유재산권이든 재산권을 부여하는 첫 번째 방법뿐만 아니라 정부규제를 통한 방법도 공적 재산권을 설정하는 것이므로 두 방법 모두 본질에 있어서는 동일하다는 것이다. 다시 말해 정부가 어떤 자연자원의 접근과 사용을 규제할 때, 그것은 그 자원에 공적 소유권을 부여하는 것이고, 이와 유사하게 국가가 대기오염을 규제할 때, 그것은 종종 함축적이기는 하지만, 통상적인 표현으로 대기에 관하여 권리(right)와 의무(duty)를 부여하는 제도이다. 국가가 기술에 근거한 기준들과 같은 방법으로 명령 및 통제를 통한 환경규제를 하든 아니면 시장에 바탕을 둔 인센티브를 부여하는 환경규제 방법을 선택하든지 간에, 국가는 公的所有인 대기의 사용에 대한 모든 규제들을 준수해야만 하는 법적으로 강제력이 있는 의무(duty)를 대기오염물질의 배출자에게 부여하는 것이다.¹⁸⁾

15) 경제학적 이론으로 볼 때 늘 이런 결과가 일어나는 것은 아니라고 한다. 하지만, Hardin의 관찰이 가장 의미를 가지는 것은 자연자원에 대한 재산권 부여가 그 자원에 대한 보호를 강화시킨다는 점이다.

16) Garrett Hardin, “The Tragedy of the Commons”, at 1245.

17) Daniel H. Cole, “Global Markets For Global Commons: Will Property Rights Protect the Planet? From Local to Global Property: Privatizing the Global Environment? Clearing The Air: Four Propositions about Property Rights Environmental Protection”, 10 Duke Env'tl. L. & Pol'y F. 103, 106(1999)

18) Daniel H. Cole, “Global Markets For Global Commons: Will Property Rights Protect

결국, 정부규제방법과 재산권을 부여하는 방법의 차이점은 재산권의 존부문제가 아니라 부과되는 재산권 제도의 형식일 뿐이다. 재산권을 부여하는 방법은 재산권의 대상이 아니었던 것을 사적소유권이든 공유든 재산권을 부여하여 재산권 제도로 전환시키는 것이다. 반면에, 정부규제는 전형적으로, 물론 암묵적이지만, 재산권이 아닌 것을 公的 / 國家所有 재산권으로 전환시키는 것이라고 한다. ‘공유지의 비극’에 관한 두 가지 해결책들은 모두 이전에는 소유권이 없었던 환경재화들에 대하여 재산권을 부과하는 것이기 때문에, 환경보호와 자연자원보호를 위한 규제수단의 선택은 재산권에 바탕한 접근법을 채택하는 것의 여부문제가 아니라, 채택하려는 접근방법들 또는 재산권에 근거한 접근방법의 형식의 문제이다.

국가가 제한적이거나 혹은 무제한 적으로 개별이용자들에게 私的 所有權(res individuales, individual private property rights)을 부여하거나 이용자들 집단들에게 共同 所有權(res communes, common rights)를 부여하는 것과 이와는 정반대로 국가가 公的 所有權(res publicae, public rights)을 가지는 경우에 어느 범위까지 주장해야 하는가? 이 질문에 대한 대답은 여러 재산권 제도들에 대해 그들의 상대적인 배제비용, 운영비용 등을 포함한 비교제도적인 분석을 통해서 찾아야 한다고 주장한다.¹⁹⁾ 이런 관점에 의하면, 사적배제비용(private exclusion cost)가 상대적으로 낮고 정부의 운영비용들이 높은 경우에는 사적재산권제도(즉, 개인별 소유권 제도)가 자연자원을 보호하는데 가장 효과적이고 효율적이라고 한다. 이에 대하여, ‘공동소유권’ 또는 ‘공적소유권’ 제도는 사적소유권자들을 위

the Planet? From Local to Global Property: Privatizing the Global Environment? Clearing The Air: Four Propositions about Property Rights Environmental Protection”, 10 Duke Envtl. L. & Pol’y F. 103, 107(1999)

19) Daniel H. Cole, “Global Markets For Global Commons: Will Property Rights Protect the Planet? From Local to Global Property: Privatizing the Global Environment? Clearing The Air: Four Propositions about Property Rights Environmental Protection”, 10 Duke Envtl. L. & Pol’y F. 103, 107-108(1999).

한 배제비용이 상대적으로 높고 반면에 정부규제자들의 운영비용이 상대적으로 낮은 경우에는 선호될 수 있다고 한다. 마지막으로 행정적인 운영비용과 사적배제비용 둘 다 매우 높은 경우(즉, 아마도 접근을 통제하는 기술적인 어려움이 반영되는 경우 등)이거나 혹은 자연자원 그 자체가 ‘매우 풍부한’ 것일 때에는 공용접근(open access)이 보장되는 非 재산권 상태가 필수 불가결 하고 그것이 최대의 효과를 산출할 것이라고 한다.²⁰⁾ 따라서 이런 관점에서는 사적재산권제도가 특정상황 속에서 최선의 제도라면, 그것은 최소비용으로 환경보호를 달성할 수 있을 것이라고 한다.²¹⁾

요약하자면, 이러한 견해를 주장하는 論者들의 이념적 배경은 모든 환경보호를 위한 수단은 중국에는 보호하려는 자연자원에 대한 재산권(즉, 權利)부여라고 보는 것이다. 다시 말해, 자연자원의 고갈이나 감소의 궁극적 원인을 해당 자원에 대한 재산권의 부존재로 보고, 그런 상태를 개선하는 것이 자연자원의 고갈이나 감소를 막아 결국에는 환경보호를 달성할 수 있다는 것을 의미한다. 여기서 중요한 이념적 특성은 정부규제를 통한 자연자원의 보호 역시 당해자원에 대한 공적재산권 부여로 본다는 점이다. 이에 대한 반대견해와 논쟁은 다음에서 살펴보도록 한다.

② 환경재화에 재산권 설정이 역사적으로 존재해 왔다는 견해

한편, 환경문제가 환경재화에 관한 불확실한 재산권 구체화에 따라 발생한다는 견해에는 동의하면서도 역사적인 과정에서 다양한 자원자원에 대한 재산권 부여가 실제로 있어왔다는 주장도 있다. 이러한 입장에서는 환경을 이용하는 거래 가능한 權利라는 것이 매우 근대적인

20) Harold Demsetz, “The Exchange and Enforcement of Property Rights”, 7 J. L. & Econ. 11. 20 (1964)

21) J.H. Dales, “Pollution, Property, and Price”, 39-40.(다만, 이 논문에서 경제적인 분석은 여러 제도에 따른 비용분석을 제시할 뿐이며 달성되어야 할 목적이 무엇인지는 말해주지 않는다는 점을 주의할 것)

개념이이고 그러한 권리는 오직 최근에 발전해 왔다는 주장을 거부하면서, 거래 가능한 權利들은 이전에도 있어왔고 그 증거로 J. S. Mill의 19c 저작을 그 증거로 제시하고 있다.²²⁾

“예컨대, 공기는 비록 절대적인 필요성이 있지만도 시장에서 가격을 갖지는 않는다. 왜냐하면, 그것은 축복으로서 무상으로 획득이 가능한 것이기 때문이다.

그것을 저장하여 축적하는 것은 그 누구에게도 이익이나 이점을 주지 못한다.

그것의 생산과 분배 법칙은 정치경제학의 주제와는 매우 다른 주제이다.....

만일 공기가 자연적으로는 침투가 불가능한, 예컨대 바다 밑에 가라앉아있는 잠수종과 같은 지역에서 통상적으로 장시간 체류할 수 있는 존재가 되어 공기의 인위적인 공급이 가능하다면, 마치 주택에 물을 공급하듯이, 가격을 가지게 될 것이다.

그리고 만일 자연세계에서 혁명이 일어나 대기가 소비하기에는 너무 부족한 존재가 되거나 독점화 되면, 공기는 매우 높은 시장가격을 획득할 것이다.”²³⁾

비록 Mill은 대기환경의 질에 있어 시장의 존재에 대해 매우 제한된 전망을 하지만, 그는 그런 시장이 실제 등장할 수 있다고 예견했었다고 한다. 다만, Mill은 양도 가능한 환경적 권리와 그러한 권리들의 시장들이 자신이 그 저작을 쓰던 시기에 존재한다는 사실을 인식하지 못했을 뿐이지, 사실 수세기 동안 존재하고 있었다고 한다. Mill이 살

22) Bruce Yandle, “Global Market for Global Commons: Will Property Rights Protect the Planet? From Local to Global Commons: Private Property, Common Property, and Hybrid Property Regimes Grasping for the Heavens: 3-D Property Rights and the Global Commons”, 10 Duke Env'tl. I. & Pol'y F. 13.

23) John S. Mill, “Principle of Political Economy”, at 4, London, Longmans Green & Co., 1880.

던 시기 동안에, 영국의 보통법은 오염원 배출자로부터 바람이 불어가는 방향 또는 물이 흘러가는 방향의 土地所有權者 및 점유자들에게 3-D 재산권을 부여했었다고 한다.²⁴⁾ 토지소유권자는 오염원 배출자들에 대하여 訴訟 請求權(訴權, Cause of Action)이 있었고 이러한 權利는 금지명령(injunction) 혹은 손해배상조항 혹은 그 모두를 통해서 강제할 수 있었다고 한다. 따라서 보통법은 권리보유자와 환경관련 권리를 원하는 者들이 협상을 할 수 있는 시장절차를 장려했었다고 한다.²⁵⁾ 만일 환경 오염권²⁶⁾을 소비하기를 원하는 자들은, 토지소유자가 손해배상을 청구할 수 있는 권리 혹은 오염행위에 관한 금지명령을 구할 수 있는 權利를 구매하는 방법으로 토지소유자와 계약을 체결할 수 있었다고 한다.²⁷⁾ 보통법 규칙에 따른 이러한 계약과정에서, 공기와 물에 관한 구체적인 權利는 정의되었고 오염물질 흐름의 아래에 위치한 재산권 소유자들로부터 오염권자에게 이전되었고 보통법 법원들은 이들 이전된 權利의 실효성을 담보했었다고 한다.²⁸⁾ 그리고 당연히 보통법상의 이러한 실효성이 있는 환경권들은 영국법과 함께 미국으로 이전되었고, 그 예증으로 Wisconsin 종이공장들은 하천부지소유권 및 종이생산과정에서의 오염물질 방출에 따라 영향을 받는 강주위의 토지를 구매했었는데 이는 소위 환경관련 권리라 불리는 것을

24) Bruce Yandle, "Common Sense and Common Law for the Environment: Creating Wealth in Hummingbird Economies", at 91-93, (1997).

25) Bruce Yandle, "Common Sense and Common Law for the Environment: Creating Wealth in Hummingbird Economies", at 93, (1997).

26) 보통법상 오염물질 배출자가 인접 토지 소유권자에게 손해배상을 통해 특정 오염물질을 배출할 수 있다고 볼 때 이를 지칭하는 개념어로 사용된 것이다.

27) Bruce Yandle, "Global Market for Global Commons: Will Property Rights Protect the Planet? From Local to Global Commons: Private Property, Common Property, and Hybrid Property Regimes Grasping for the Heavens: 3-D Property Rights and the Global Commons", p.18, 10 Duke Env'tl. L. & Pol'y F. 13.

28) 이러한 견해에 대한 논문으로는 이하를 보라. Roger Meiners & Bruce Yandle, "Common Law and the Conceit of Modern Environmental Policy", 7 Geo. Mason L. Rev. 923, 946 (1999); Peter N. Davis, "Theories of Water Pollution Litigation", Wis. L. Rev. 738(1971).

획득하기 위한 것이란 예를 제시하고 있다.²⁹⁾

게다가, 1891년 이전에, 토지 및 환경관련 지역권의 구매에 대한 토지구매신탁의 매매거래는 환경적 권리의 직접구매를 포함하고 있었고, 가치 있는 환경적인 특성을 획득하기 위한 목적의 토지구매를 補充하고 있었다고 한다.³⁰⁾ 이러한 입장과 관련하여, 1950년에 John R. Commons는 환경적 권리가 실제로 보통법에 따라 보호되는 토지재산권의 구성요소(bundle of land rights) 중 일부라는 점을 인식하면서 이하와 같이 언급했다.

“경제학에서의 희소성은 법률학에서 財產權이 된다. 그리고 재산권의 권리와 의무는 희소성 통제에 있어서 主權體의 작동규칙이다. 그 누구도 미국에 있는 순수한 공기와 같은 풍부한 것의 배타적인 소유권을 획득하려고 다른 사람들에 대해 자신을 보호해 달라고 정부에 요청하지는 않는다. 그는 순수한 공기의 축복을 받은 전략적인 토지 지역의 법적지배권을 획득하기 위한 보호를 요청한다. 그는 과거시대 동안에 극지역의 차가운 공기 혹은 열대지역의 더운 공기로 약자들을 떠미는 물리적인 힘을 사용해 왔을 것이다. 그가 겨울에 따뜻한 공기를 만들 수 있는 방법을 습득하고 있고 여름에 차가운 공기를 제조할 수 있는 방법을 알고 있을 때에는, 그는 그러한 특허, 그 물건, 도구 및 물질들에 대한 사적재산권을 요구하거나 획득했을 것이다. 순수한 공기는 모든 자연자원들 중 가장 가치 있는 것이지만, 그것은 최소한 가치를 지니지 않는다. 그것의 가치는 ‘그것의 사용가치’이다. 그것은 유용하지만 풍부하다.³¹⁾”

29) Peter N. Davis, “Theories of Water Pollution Litigation”, at 777-79, Wis. L. Rev. 738 (1971).

30) Council on Environmental Quality, “Environmental Quality: 15th Annual Report of the Council on Environmental Quality 374 (1984).

31) John R. Commons. “The Economics of Collective Action”, at 89, Kenneth H. Parsons ed., Univ. of Wis. Press 1970.

Mill과는 다르게 Commons는 대기질에 관한 권리가 어떻게 실제로 등장했는지를 설명하고 있다. 그는 거래당사자들이 첫 번째로 깨끗한 공기가 있는 장소에 과한 배타적인 권리를 보호해 줄 수 있는 主權體를 탐색하고 그 후에는 시장제도로 발전해 간다는 것이다. 이러한 발전은 환경적 권리의 희소한 가치가 거래비용을 상쇄할 만큼 충분해질 때 발생한다고 하며, 이 시점에서 환경적 권리는 그것들에 관련된 토지와 구분되어 거래될 것이라고 한다.

이러한 방식으로 거래 가능한 특정 환경적 권리들은 토지거래 및 그에 부속한 권리들의 거래로 대체된다고 한다.³²⁾

이러한 주장들의 핵심은 환경보호를 위한 환경재화들의 규제를 재산권에 바탕 한 방법으로 해야 한다는 점에는 기본적으로 동의하지만, 역사적으로 환경재화들에 재산권 특히나 사적 재산권이 부여되지 않았다는 점에 이의를 제기하고 있다. 즉, 환경재화들에 대한 재산권은 보통법상 토지재산권의 부속형태로 존재해 왔고, 실제 시장에서 환경적 권리는 토지재산권의 거래를 통해서 실현되어 왔으며, 만일 적절히 세밀하게 분리가 가능한 환경적 권리는 토지재산권으로부터 분리 독립하여 거래될 것이란 점을 강조하고 있다.

(2) 환경재화의 재산권성에 대한 반대견해

환경보호를 위한 환경재화들의 규제수단을 재산권의 부여문제로 보는 관점에 대하여는 환경론자들의 반론이 제기되고 있다.

환경론자들은 대기환경 및 환경재화들은 그것의 질을 보호한다는 목적이 그것에 재산권 특히나 사적소유권을 부여하여 방법으로 달성될 수 있다고 하더라도 이러한 방법은 정부가 공적자원의 수탁자

32) Bruce Yandle, "Global Market for Global Commons: Will Property Rights Protect the Planet? From Local to Global Commons: Private Property, Common Property, and Hybrid Property Regimes Grasping for the Heavens: 3-D Property Rights and the Global Commons", 10 Duke Envtl. l. & Pol'y F. 13. 19(1999).

(trustee)로서의 자신들의 임무를 수행하지 않고 이런 중대한 공적자원들을 사적단체들 손에 이전 시키는 행위를 함으로써 정부 스스로의 능력을 너무 무시하고 협소하게 바라본다고 한다. 즉 정부가 환경자원의 질적 수준을 유지하고 보호한다는 목적을 추구한다는 것에만 치우쳐서 환경재화란 공공자원을 사적영역으로 이전시킴으로서 자신들의 공공자원의 수탁자란 지위와 능력을 사실상 포기하고 있다는 비판이다. 다시 말해, 환경재화란 그것의 보호뿐만 아니라 다른 모든 경우에 있어 ‘공익’을 위해서라도 ‘정부소유’이어야 한다고 주장한다. 결국, 이런 비판적인 목소리는 오염을 배출하는 ‘權利’란 개념을 거부하고 이런 權利를 바탕으로 한 이윤추구적인 시장이란 개념을 거부하는 견해이다.³³⁾ 환경론자들의 주장은 특히나 대기환경을 비롯한 환경재화가 본질적으로 양도 가능한 것이 될 수 없다는 윤리적 관점을 그 전제로 하고 더 나아가 오염물질 배출자에게 환경적인 질을 유지하는 것과 경제적 비용을 상쇄시키는 결정권을 부여한다는 사실은 단순히 도덕적 윤리적 문제만이 아니라 상징적 차원에서도 용납하기 어렵다고 한다.³⁴⁾ 이러한 주장의 전제에는 환경재화가 당해 공동체의 공동자산이란 관점이 자리 잡고 있다. 따라서 이를 관리하고 유지하는 업무는 공동체의 공익을 수호하는 국가가 이를 수행해야만 하고 이를 사적영역으로 이전하는 것은 국가 스스로가 자신에게 부여된 임무를 외면하는 것이므로 용납될 수 없다는 것이다. 결국 이러한 관점에서 환경재화 자체가 공적자산이란 것으로 이를 사적자산으로 전환시키는 것은 허용될 수 없다는 것이다. 하지만 이런 관점에서도 흥미로운 점은 환경재화가 공적자산이므로 그 자체의 재산권적 특성은 인정

33) Robert W Hahn and Gordon L Hester, Where Did All Market Go? An Analysis of EPA's Emissions Trading Program, 6 Yale J on Reg 109, 142-3(1989).

34) Matthieu Wemaere, Charlotte Streck and Thiago Chagas, "Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances", Legal Aspect of Carbon Trading, David Freeston and Charlotte Streck(eds.), OUP, p.37(2009).

하고 있다는 점이다. 다시 말해, 환경재화가 효율적 관리를 위해서는 이에 대한 일정한 접근권이나 사용권 등을 제약해야하고 이러한 제약 자체가 희소성을 창출하여 재산권적 성질을 가진다는 점은 전제로 하고 있다는 것이다. 다만, 이를 사적영역이 아닌 공동체의 공적영역으로 보고 따라서 이의 관리는 전적으로 공동체 질서의 수호자인 국가가 담당해야 할 업무로 보는 것이다.

한편, 환경재화에 재산권을 부여하는 논리에 반대하는 또 다른 견해는 환경법상 기본원칙인 ‘오염원인자 비용부담원칙(polluters pay principle)’을 근거로 오염물질을 배출하는 것이 권리가 될 수는 없다는 주장을 펼치고 있다. 즉, 환경오염물질을 배출하여 환경재화를 오염시킨 장본인에게 재산권과 유사한 권리를 인정한다는 것은 이들에게 비용을 부담시켜야 하는 원칙에 비추어 그 타당성을 인정할 수 없다는 것이다. 이는 원칙적으로 환경재화를 오염시키는 자들에게 권리를 부여한다는 것이 오히려 비용을 부담해야 하는 당사자에게 이익을 주는 것으로 ‘오염원인자 비용부담원칙’에 역행하는 것으로 본다. 실제 이러한 주장은 미국의 Acid Rain Program 도입을 위한 청정대기법 수정입법을 할 때 제기되었던 것으로 환경단체에서 주장했던 견해이다. 이러한 견해에서도 본질적으로는 앞서 살펴본 견해와 동일하게 환경재화에 재산권을 부여한다는 것이 공적영역을 사적영역으로 이전시키는 소위 신자유주의적 민영화에 환경재화까지 포함된다는 것에서 오는 거부감이 근거에 흐르고 있는 견해이다. 따라서 결론적으로 보면 이러한 견해나 앞선 견해 모두 환경재화에 재산권을 설정한다는 것 자체가 환경문제의 해결을 사적영역으로 전환시키는 것으로 이는 공적영역의 민영화 문제로 보고 이에 대한 비판과 함께 환경오염권이란 개념 자체를 반대하는 입장이라고 볼 수 있을 것이다.

(3) 논의의 검토

환경보호를 위한 환경재화의 규제방법과 관련한 이상의 논의를 간략히 정리하여 보도록 하자. 우선, 환경재화를 다루는 것은 대체적으로 재산권에 바탕 했다는 사실을 기억하는 것이 중요하다. 앞서의 주장에서 살펴보았듯이 이것은 명령 및 통제 접근법³⁵⁾이라는 기존의 환경규제수단 뿐만 아니라 시장에 바탕한 접근법에서도 역시 진실이다. 환경정책을 형성하고 이행할 때, 국가는 다양한 관리시스템 형식을 대표하는 도구들을 선택한다. 그 도구들 사이의 차이점은 오직 그것에 부과되는 재산권의 본성과 내용에 있을 뿐이다. 국가는 자신의 人民의 이익을 위하여 공공재를 보존, 관리, 유지하는 것을 위임받았다.

이는 환경재화의 보존과 유지라는 책무가 국가의 사무임을 주장하는 유력한 논거가 될 수 있지만, 동시에 국가는 해당 임무를 여러 정책적 수단을 통해 가장 효율적으로 추구해야 한다는 주장의 근거가 될 수도 있다. 즉, 환경보호가 국가의 임무라는 주장이 논리 필연적으로 환경재화의 관리과 감독이 당해 재화에 대한 공적재산권 설정으로 연결되는 것은 아니라는 점이다. 이는 환경보호가 국가의 임무임과 동시에 그 목적의 달성에 있어서 국가 스스로가 최선의 정책적 수단을 통해 임무를 수행하는 단계에서 사적재산권을 환경재화에 설정할 수도 있다는 것이다. 환경재화의 보호뿐만 아니라 비용대비 효율성이란 측면 역시 정책수단의 선택에 있어서 결정적인 요소가 될 수 밖에 없고, 그것은 결과적으로 보존되는 재화의 형태와 특정 정책수

35) 전통적인 환경규제수단을 지칭하는 것으로서 환경적으로 지속가능한 수준을 규제당국이 결정하여 기준으로 삼고 이를 오염원에게 준수할 것을 지시하고 이에 위반될 경우 제재수단을 동원하여 통제한다는 것을 의미한다. 즉, 종래의 환경규제수단이 이러한 명령과 통제라는 방법을 통해 달성되었다는 의미에서 시장친화적인 환경규제수단에 대비되는 용어로 이러한 명칭을 사용하는 것이다. 이에 대비되는 시장친화적인 환경규제수단과 종래의 환경규제수단에 대한 비교 및 논의는 다음 장을 참조할 것.

단과의 관련된 이행비용들에 의존할 수밖에 없다. 그러나 선택된 도구에 관계없이, 환경보호를 위한 국가의 노력들은 필연적으로 재산권에 바탕을 한 것이다. 즉, ‘공공재의 비극’에 대한 모든 해결책은 이전에는 소유되지 않았던 자연자원(-그것이 재산권의 대상이 아니었던지 혹은 공적접근이 보장되는 것이었던지 관계없이-)에 재산권(-사적/개별적 재산권, 공유재산권 혹은 국유재산권/공적재산권)을 부여하는 것과 관계된다.³⁶⁾ 명령 및 통제를 통한 규제수단으로 돌아와 보면, 국가는 공적재산권을 주장하고 있는 것이고 이는 환경론자들의 주장에서도 발견되는 것이다.

여기서 다시 생각해 볼 것은 결국 ‘공유지의 비극’을 막기 위한 환경재화의 관리라는 것이 당해 환경재화에 대한 접근성을 제한하거나 이의 사용을 제약하는 등 관리라는 것 자체가 당해 환경재화에 일정한 희소성을 부여하는 작업이라는 점이다. 즉, A라는 환경재화(물, 토양, 대기 등)에 관한 접근자체를 봉쇄하거나 일정한 경우에만 접근을 허용하는 것 또는 A 환경재화를 사용할 수 있는 권리를 일정 집단이나 지역의 사람들에게만 허용하는 것 등의 환경규제라는 것이 본질적으로 환경재화에 대한 특정 관리를 수반하는 것이고 그 자체가 당해 환경재화에 대한 희소성을 창설하게 된다는 점이다. 다만, 이러한 희소성을 원칙적으로 국가가 창설하고 유지하는 것이 종래의 명령 및 통제에 의한 환경규제였다면 이를 일정한 형식으로 분할하여 개별 이용자(환경재화의 사용자)에게 할당하고 이를 거래(매매 등 법률행위를 통해)할 수 있도록 하는 것이 시장 친화적 환경규제수단의 핵심 논리인 것이다. 따라서 결국 시장 친화적 환경규제수단의 등장은 종래 국가가 주도권을 행사하던 환경규제의 영영을 시장이란 사적영역으로 이전시키고 이를 통해 사회적 비용을 최소화시키는 것을 의미하는 것

36) Matthieu Wemaere, Charlotte Streck and Thiago Chagas, “Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances”, Legal Aspect of Carbon Trading, David Freeston and Charlotte Streck(eds.), OUP, p.38(2009).

이다. 그러므로 종래의 환경규제수단이 환경재화에 대해 재산권을 부여한 것이 아니라는 것은 환경규제수단이 가지는 환경재화의 관리라는 것이 야기하는 희소성을 간과한 측면이 있다. 환경규제라는 것의 본질은 결국 아리스토텔레스가 언급했듯이 규제의 대상에 관심(배려)을 가지도록 하는 희소성의 창설이고 이는 법률학에서 고스란히 재산권의 형태로 드러나게 된다. 따라서 환경규제의 본질이 재산권 부여의 측면을 가지고 있다는 것은 논리적 전제로서 공유되고 초점은 이를 국가적 영역(공적 재산권)으로 둘 것인가 아니면 이를 사적영역(시장의 창설 및 사적 재산권)으로 이전 시켜 시장을 통해 이를 해결할 것인가로 전환시켜 살펴보는 것이 중요할 것이다.

환경론자들은 환경재화에 대한 규제와 통제를 정부의 임무로 파악하고 이는 그 전제로서 환경재화에 대한 공적소유 즉 정부소유를 의미할 뿐이다. 결국, 환경재화에 대한 규제수단으로서 해당 환경재화에 재산권을 부여한다는 점은 환경론자들의 주장 속에서도 발견할 수 있다.³⁷⁾ 다만, 이것을 시장에 바탕 한 규제수단으로 대체하는 경우 환경론자들은 시장에서 거래 가능한 환경권이라는 것의 비도덕성과 비윤리성을 지적할 뿐이다. 하지만, 앞서 보았듯이 환경재화에 대한 규제가 본질적으로 재산권에 바탕 한 것이고 이러한 전제논리가 환경론자들의 주장에서도 발견된다면, 결국 환경재화에 대한 규제수단의 선택 여부는 그것의 윤리성이나 도덕성이 아닌 그 제도의 비용대비 효율성에 따라 채택되어야 할 것이다.

37) 환경론자들의 주장은 실제 공적재산권을 전제로 하는 것으로서 이는 환경규제라는 것을 공적영역으로 보고 이를 사적영역으로 이전 시키는 것을 반대하는 것이지 환경규제가 가지는 재산권 부여의 특성을 반대하는 것이 아니기 때문이다.

2. 시장 친화적 환경규제수단과 배출권 거래제

(1) 명령 및 통제방법과 시장 친화적 방법

환경규제수단은 여러 가지로 구분할 수 있겠지만, 배출권 거래제와 같은 시장을 활용하는 환경규제수단의 경우에 있어서 의미 있는 구분은 전통적 방법인 명령 및 통제방법과 시장 친화적 방법이다. 전통적 방법 혹은 명령 및 통제방법은 환경기준을 설정하는 행정명령과 같은 직접적 규제제도를 말한다. 이런 방법은 환경보호를 위하여 특정 오염물질의 최대배출량이나 생산량 1단위당 혹은 에너지 1단위당 최대배출량 등을 정한 환경기준을 환경규제 당국이 정하고 이를 해당 설비들이 준수하도록 하여 환경목적을 달성하는 것을 의미한다.³⁸⁾ 명령 및 통제방법이란 용어를 사용하는 것은 규제당국이 환경기준이라는 지시·명령을 통해 해당되는 오염원의 오염물질 배출량을 통제하기 때문이다. 또한, 이러한 방법이 규제당국의 고권적(高權的)인 지위에서 설정한 환경기준을 해당 설비에게 준수하도록 한다는 점에서 지시나 명령과 같은 방법을 통한 통제라는 의미를 담고 있는 것이다. 한편, 전통적 방법에 오염원 배출량 당 일정 비율의 세금을 부과하는 정책도 포함시켜 논의하기도 한다.³⁹⁾ 그러나 일반적으로는 탄소세와 같은 환경세를 이에 포함시키지는 않고 환경오염물질을 배출할 수 있는 거래 가능한 시장 친화적 환경규제수단에 이를 포함하여 논의한다.

전통적 방법의 가장 큰 특징 중 하나는 환경오염물질을 방출 또는 배출하거나 환경재화를 사용할 수 있는 허가를 규제대상 기업체 등에

38) Woerdman, E., "Tradable Emission Rights", in Law and Economics 364, p.364, (J.G. Backhaus ed., Cheltenham Edward 2005).

39) Woerdman, E., "Tradable Emission Rights", in Law and Economics 364, p.364 (J.G. Backhaus ed., Cheltenham Edward, 2005).

부여할 때, 당해 허가가 해당 기업체에게만 유효한 것으로 이전가능하지 않도록 설계되어 있다는 점이다.⁴⁰⁾ 즉, 환경재화를 이용할 수 있는 이전이 불가능한 배출량 허가⁴¹⁾를 환경규제당국이 규제대상 오염원에 대하여 부여하고 이것의 준수 여부를 감독하고 부과된 허가를 초과한 오염물질 방출 등이 발생할 때 제재조치를 취하는 제도를 말한다.

이러한 전통적 방법에 반하여, 시장 친화적 방법이란 특정한 환경기준에 따라 요구되는 오염물질의 배출총량을 결정하고 각각의 오염물질을 배출하는 자들에게 배출할 수 있는 허용량을 분배한 후, 이러한 허용량을 이전이 가능하도록 만들어서, 각각의 오염물질을 배출하는 자들 상호간에 자유롭게 양도, 양수할 수 있도록 인정하는 제도를 말한다.⁴²⁾ 시장 친화적 방법의 가장 큰 특징은 개별오염원 운영자들에게 분배된 배출허용량을 이전가능 또는 거래가능하게 만드는 것이다. 다시 말해 전통적 방법에서는 개별 오염원 운영자들에게 일정량의 오

40) Bruce A. Ackerman and Richard B. Stewart, "Reforming Environmental Law: The Democratic Case for Market Incentives", 13 Colum J Envtl L. 171, p.172(1987-1988).

41) 이를 '환경재화를 이용할 수 있는 권리'란 용어로 묘사하기도 한다.

42) Woerdman, E., "Tradable Emission Rights", in Law and Economics 364, p.364, (J.G. Backhaus ed., Cheltenham Edward 2005).; Matthieu Wemaere, Charlotte Streck and Thiago Chagas, "Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances", in Legal Aspect of Carbon Trading 35, p38,(David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009); Robert W Hahn and Gordon L Hester, "Where Did All Market Go? An Analysis of EPA's Emissions Trading Program", 6 Yale J on Reg 109, pp.142-3(1998); Bruce Yandle, "Global Market for Global Commons: Will Property Rights Protect the Planet? From Local to Global Commons: Private Property, Common Property, and Hybrid Property Regimes Grasping for the Heavens: 3-D Property Rights and the Global Commons", 10 Duke Envtl. I. & Pol'y F. 13, p.19(1999); Markus W. Gehring and Charlotte Streck, "Emissions Trading: Lessons From SO₂ and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and Credit", 35 E.L.R. New&Analysis, 10219, p.10220 (2005); Henry A. Span, "Of TEAS and Takings: Compensation Guarantees For Confiscated Tradable Environmental Allowances", 109 Yale L. J. 1983, p.1988(2000); Bruce A. Ackerman and Richard B. Stewart, "Reforming Environmental Law: The Democratic Case for Market Incentives" 13 Colum J Envtl L. 171, p.172 (1987-1988).

염물질을 배출할 수 있는 허가만을 부여하고 그 배출 허용량 이상으로 배출할 경우 환경규제권자에 의한 제재를 부과하는 구조였고 배출할 수 있는 허가는 이전가능하지 않았다. 반면에 시장 친화적 방법은 개별오염원 운영자들에게 일정량의 오염물질을 배출할 수 있는 허용량을 분배하고 그 허용량을 이전 가능한 것으로 만들어 허용량 자체의 거래시장을 만들고 그러한 시장의 힘을 통해 환경규제 목적을 달성하는 방법이다.⁴³⁾

결국 이러한 시장 친화적 환경규제는 개별 오염물질을 배출하는 자가 오염물질 1단위당 감축비용(=오염물질 감축한계비용)과 할당량 1단위당 가격을 비교하여, 감축한계비용이 낮은 기업체는 할당량 판매를 통해 이익을 극대화하고 감축한계비용이 높은 기업체는 할당량 구매를 통해 부족한 할당량을 충족시키는 과정을 통해 환경규제 목적달성을 추구하는 것이다.

(2) 시장 친화적 방법의 명령 및 통제 방법에 관한 비판

시장 친화적인 환경규제수단은 사실 종래의 명령 및 통제 방법에 대한 비판을 제시하면서 등장했었다. 따라서 시장 친화적 환경규제수단에 대한 이해를 위해서는 종래의 명령 및 통제 방법에 관한 비판을 이해하는 것이 필요하다. 이하에서는 이를 간략히 정리하여 살펴보도록 한다.

시장 친화적 방법을 주장하는 학자들은 전통적인 방법이 개별 기업체 입장에서 지나치게 경직된 제도로서 개별 기업체의 유연성을 인정하지 않고 환경규제당국의 입장에서 투입되는 비용에 비해 효율성이 적다는 측면에서 비판을 해왔다.⁴⁴⁾ 시장친화적인 환경규제수단을 주장

43) Bruce A. Ackerman and Richard B. Stewart, "Reforming Environmental Law: The Democratic Case for Market Incentives" 13 Colum J Envtl L. 171, p.171 (1987-1988)

44) Woerdman, E., Tradable Emission Rights, in Law and Economics 364, p.364 (J.G. Backhaus ed., Cheltenham Edward 2005).

하는 자들은 이외에도 전통적인 환경규제 수단인 명령 및 통제방법이 가지는 문제점에 대하여 여러 가지 측면에서 비판을 제기해 왔다.

시장 친화적인 환경규제 수단을 주장하는 자들은 오염규제의 현존하는 시스템은 주로 최선의 이용 가능한 기술전략⁴⁵⁾에 기반하고 있는데 만일 산업과정이나 생산품이 의도하지 않은 위험을 발생시킬 때, 그것에 책임이 있는 공장이나 산업시설은 반드시 기술이 무엇이든지 상관없이 당해 위험을 제거하거나 감소시킬 수 있는 설비를 설치해야만 하고 그에 사용되는 비용이 산업시설의 폐쇄를 야기하지 않는 한 설치해야 한다고 한다.⁴⁶⁾

하지만 최선의 이용 가능한 기술전략은 공장들과 산업시설들의 오염 감축 비용의 다양성을 무시하고 오염물질 방출에 따른 지리적 특성을 반영하지 못함으로써 매우 큰 비용을 낭비하고 있고 이러한 통제기준들과 그것이 야기하는 소송은 새로운 생산품들과 생산과정들에 비례성이 없는 벌칙들을 부과하게 된다. 이러한 전통적인 환경규제수단들은 전형적으로 신규 오염원들에 아주 엄격한 통제를 부과하는데 신규 오염원들은 새로운 오염시설 건립단계에서 비교적 부담이 없기 때문이다. 반면에, 현존하는 오염원들은 의무준수요건들을 지연시키거나 경감시킬 수 있는 법적절차를 사용할 수 있다는 점에서 문제가 있다고 한다. 또한 전통적인 환경규제방법은 생산성이 높고 이윤이 높은 산업체들에 대하여 과중한 부담을 지우게 되며. 이러한 ‘부자에 대한 비합리적 요구’는 경제성장과 국제경쟁력을 약화시키게 된다.

45) Best Available Technology를 의미하는 것이다. 이것은 소각 시설이나 산업 공정 등에서 발생하는 다이옥신 퓨란 HCB PCBs 등 부산물의 배출 또는 환경에 미치는 영향을 저감하거나 방지하기 위해 적용하는 기술 중 가장 효과적이며 가장 최신 단계 기술을 의미한다.

출처: <http://terms.naver.com/entry.nhn?docId=303292> (최종방문일, 2013. 6. 29.)

46) Bruce A. Ackerman and Richard B. Stewart, Reforming Environmental Law: The Democratic Case for Market Incentives, 13 Colum J Envtl L.171.p.172(1987-1988).

그리고 기존의 통제기준들은 이미 검증된 통제기술을 설치할 것을 요구하지만 이러한 방법은 새롭고 환경적으로도 우월한 방안들을 개발하는데 있어서 강한 경제적인 이윤동기를 부여하지 못하고 실제로는 그런 발전을 저해시킬 것이다.

전통적인 통제방법은 수많은 오염시설들에 대한 통제기준을 설정하기 위해 과학적, 기술적, 경제적인 논쟁점들의 중앙 집중적이고 통일적인 결정을 포함하고 있는데 그러한 결정은 행정청장들에게 막대한 정보수집부담을 부과하고 동시에 행정입법절차와 사법심사에서 매우 복잡한 소송들의 터전을 제공하게 되며 이에 따라 오염원 운영자들은 의무준수보다 소송에 투자하는 역효과가 발생하게 된다고 한다.⁴⁷⁾

시장친화적인 환경규제 수단을 주장하는 자들은 동시에 전통적인 통제수단이 가지는 환경적인 목적은 개별 오염원들에게 할당된 오염물질 배출량의 총합으로 결정되는데 이러한 환경목적을 달성하는데 개별 오염원들에게 이전이 가능하지 않은 허가를 부여하는 것은 타당하지 않다고 한다. 왜냐하면 A 오염원 운영자에게 자신의 오염물질을 제거하도록 강제하면서 그것이 설사 A에게 있어서는 차라리 그의 이웃인 B에게 정화업무를 대신 수행하도록 비용을 지불하는 것이 오히려 A에게 있어서 비용대비로 더 저렴할 경우에도 그렇게 하도록 만들기 때문이라고 하면서 시장친화적인 환경규제 수단은 오염원 운영자들이 상호간에 허가를 구매 및 판매하도록 허용하여 가장 저렴하게 정화시킬 수 있는 者가 자신의 허가를 정화비용이 매우 높은 者들에게 판매할 수 있도록 하여 강한 금융적인 인센티브를 창설하자는 것이라고 한다.⁴⁸⁾ 또한 시장에서의 거래가능성은 즉각적으로 중앙정부의 과도한 정보수집에 따른 업무 부담과 비용을 제거할 것이라고 한

47) Bruce A. Ackerman and Richard B. Stewart, Reforming Environmental Law: The Democratic Case for Market Incentives, 13 Colum J Envtl L. 171. p.174(1987-1988).

48) Bruce A. Ackerman and Richard B. Stewart, Reforming Environmental Law: The Democratic Case for Market Incentives, 13 Colum J Envtl L. 171, pp.178-179(1987-1988).

다. 즉 중앙정부가 소송과정에서 자신의 입장을 방어하는데 사용하는 비용과 통제기준 설정을 위한 정보수집 및 개별 오염원 각각의 배출 기준 설정 과정에서의 과도한 업무와 비용이 절감되고 오히려 이러한 것을 개별 오염원들이 부담하게 되어 자신의 한계감축비용을 정확히 계산할 수 있는 자들이 이를 수행하므로 사회적인 최적수준의 감축비용을 달성할 수 있다고 주장한다.⁴⁹⁾ 더불어 시장에서 거래 가능한 허가량을 경매할 경우 효율적이고 정확한 규제를 위한 막대한 재정적 원천이 될 수 있고 시장에서의 거래 가능한 허가는 기존의 통제규제들의 근거에 대한 소송상 다툼을 배출총량을 초과했는지 여부만을 다투는 것으로 간소화시켜 소송에 따른 규제지연을 방지할 수 있으며 규제당국이 효과적인 감독 및 집행에 대한 강한 인센티브를 제공함으로써 현제도의 단점을 극복할 수 있게 만들 수 있다고 한다.⁵⁰⁾

이러한 전통적 환경규제 방법에 대한 시장 친화적 규제방법의 핵심적인 비판은 기존의 규제수단이 지나치게 경직되어 있고 이에 따라 다양한 규제대상 집단들의 상황을 반영하지 못한다는 점이다. 따라서 규제대상 집단들 스스로의 여건에 따른 환경오염물질 감축비용 문제를 스스로가 판단할 수 있도록 거래 가능한 것으로 만들어야 한다는 주장이다. 거래 가능한 환경허가는 시장의 힘을 통해 각 개별 오염원 운영자들 사이의 감축비용을 최적화 시킬 것이고 그에 따라 기존의 환경규제수단이 가지고 있는 높은 행정비용문제도 해결할 수 있다고 주장한다. 결국, 시장 친화적 환경규제수단은 시장의 힘 즉 시장에서의 이윤추구 동기를 적극적으로 활용하여 환경보호라는 환경규제의 목적을 달성하려는 것을 의미한다.

49) Bruce A. Ackerman and Richard B. Stewart, Reforming Environmental Law: The Democratic Case for Market Incentives, 13 Colum J Envtl L. 171, p.180(1987-1988).

50) Bruce A. Ackerman and Richard B. Stewart, Reforming Environmental Law: The Democratic Case for Market Incentives, 13 Colum J Envtl L. 171, pp.182-183(1987-1988).

(3) 시장 친화적 환경규제 수단의 분류

시장 친화적 환경규제 수단을 이전 가능한 허가권이란 공통점을 가지고 있고 이를 중심으로 본다면 크게 3가지 형식으로 분류할 수 있다고 한다.⁵¹⁾ 거래 가능한 환경규제수단인 환경 허가들에 대한 분류기준은 그것이 어떤 권한을 부여받았는지에 따라서 ① 환경재화에 어떤 특정 물질을 방출할 수 있는 권한을 부여받은 것, ② 환경재화들에서 어떤 특정 물질(또는 물건)을 채취할 수 있는 권한을 부여받은 것 그리고 마지막으로, 논란의 여지가 있지만, ③ 역사적 보존물이나 습지보호, 동물들 서식지 보호 등을 위하여 토지개발을 규제하는 프로그램에 따른 개발권한으로 분류할 수 있다. 이러한 분류는 시장 친화적 환경규제수단의 도입과 활용에 매우 적극적인 입장을 취했던 미국의 경우에서 발견할 수 있는 것이다. 따라서 이의 논의가 우리나라의 법체계 아래서는 의미가 없다고 생각할 수도 있으나, 시장 친화적인 환경규제수단에 대한 이해를 위해서도 더불어 시장 친화적인 환경규제수단이 도입될 수 있는 분야에 대한 사례연구를 위해서도 필요할 것이다. 따라서 이러한 필요성을 인식해서 간략히 살펴보도록 한다.

첫 번째 범주에 해당하는 것으로는 대기나 물에 오염물질을 배출할 수 있는 프로그램에서의 허가권을 들 수 있고, 두 번째 범주에 해당하는 예시로는 상업적인 어업권 쿼터등을 제시할 수 있다. 세 번째 범주에 해당하는 것으로는 이전 가능한 토지개발권⁵²⁾ 프로그램에 따라 정해진 권한을 예시로 들 수 있다고 한다.⁵³⁾ 이러한 거래 가능한 환경적인 허가들은 절대적인 양(예컨대, 1ton의 오염물질과 같은 것)을

51) Henry A. Span, Of TEAS and Takings: Compensation Guarantees for Confiscated Tradeable Environmental Allowances, 109 Yale L.J, 1983, p.1984(2000).

52) Transferable Development Rights을 의미하는데 통상 TDR로 표기한다.

53) Henry A. Span, Of TEAS and Takings: Compensation Guarantees for Confiscated Tradeable Environmental Allowances, 109 Yale L.J., 1983, p.1988(2000).

방출할 수 있는 것 혹은 전체양의 일정비율(예컨대, 허용되는 전체 어획량의 5%와 같은 것)을 채취할 수 있는 것을 표상한다. 前者의 방법은 통상 오염물질 배출량 통제 프로그램에 사용되고, 後者の 방법은 통상적으로 채취량 통제 프로그램에서 사용된다고 한다.⁵⁴⁾ 한편, 이전 가능한 토지개발권 프로그램은 오염물질 배출량 프로그램과 유사한 구조로서 규제대상 지역의 전체적인 토지개발 한계를 설정하고 나서 그 한계를 근거로 개별 토지소유자들에게 명확한 양으로 정해진 이전 가능한 토지개발권을 분배하는 것이다.⁵⁵⁾ 그러나 오염물질 배출량 통제 프로그램이나 채취량 통제 프로그램과는 다르게, 이전 가능한 토지개발권 프로그램은 전체적인 지역 내에 다양한 개발지역을 설정하고, 각각의 개발지역은 보유하고 있는 이전 가능한 토지개발권의 총수에 관계없이 다양한 개발수준을 허용하는 것이라고 한다.⁵⁶⁾

3. 배출권 거래제의 종류와 배출권의 개념

(1) 배출권 거래제의 종류

배출권 거래제도는 시장 친화적인 환경규제수단의 일종으로서 CO₂ 혹은 SO₂ 1톤과 같은 오염물질을 배출할 수 있는 허용량을 규제대상 오염원에 할당하고 이를 거래 가능하도록 하는 제도를 의미한다. 이러한 배출량 거래제도들에는 기본적으로 두 가지 형식이 존재하는데, 배출총량 제한 및 거래제도(cap-and-trade system)와 배출량 기준설정 및 감축 인증분 거래제도(baseline and credits system)가 그것이다.⁵⁷⁾ 이

54) Henry A. Span, Of TEAS and Takings: Compensation Guarantees for Confiscated Tradeable Environmental Allowances, 109 Yale L.J., 1983, p.1989(2000).

55) 예컨대, Tahoe Reg'l Planning Agency, 'Code of Ordinances ss20.3.C, 34(1987).

56) Henry A. Span, Of TEAS and Takings: Compensation Guarantees for Confiscated Tradeable Environmental Allowances, 109 Yale L.J., 1983, p.1989(2000).

57) Markus W. Gehring and Charlotte Streck, Emissions Trading: Lessons From SO₂ and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and Credit, E.L.R. New&Analysis, 10219, p.10220(2005);

러한 분류는 배출총량의 설정 방식과 배출권의 할당방식 그리고 배출권의 거래 방식을 기준으로 하여 구분한 것이다.

배출총량 제한 및 거래제도는 한정된 의무준수기간에 방출할 수 있는 절대적인 배출 총량을 설정하고 이를 개별 대상 오염원에 분배하는 것을 근간으로 한다. 규제당국은 할당량을 창설하고 할당량을 무료 혹은 경매를 통해 분배하는데, 분배되는 개별할당량 각각은 개별오염원들이 당해 제도에 따른 특정 오염물질의 배출한계량을 의미한다.⁵⁸⁾ 일반적으로 이러한 배출한계량은 특정 오염물질을 특정 기간 동안 배출할 수 있는 양으로서 1톤을 기본단위로 한다. 이러한 배출총량 제한 및 거래제도에서 개별오염원에게 분배되는 할당량들의 총합이 현재의 배출수준보다 낮기 때문에, 인위적인 희소성이 창설되고 각 할당량들은 그러한 희소성에 따라 시장가격을 갖게 된다.⁵⁹⁾

배출량 기준 및 인증제는 정해진 의무준수기간동안 각 오염원들에게 구체적이고 개별적인 배출량 기준(즉, 배출량 감축목표가 된다)을 설정하고, 개별 오염원들은 이 기준배출량을 반드시 준수해야만 한다. 여기서 개별 오염원들은 자신에게 부과된 배출감축 기준량과 비교하여 자신의 배출량을 감소했다는 것을 입증하고, 이때 자신에게 부과된 배출기준량과 실제배출량 사이의 차이에 해당하는 배출량을 규제당국의 승인을 거쳐 감축 인증분으로 인정받게 되면 이를 거래할 수 있도록 하는 제도이다.⁶⁰⁾ 배출량 기준 및 인증제는 일반적으로 프로젝트에 바탕

Matthieu Wemaere, Charlotte Streck and Thiago Chagas, Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances in Legal Aspect of Carbon Trading 35, p38 (David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009); Woerdman, E., Tradable Emission Rights in Law and Economics 364, p.364(J.G. Backhaus ed., Cheltenham Edward 2005).
58) Markus W. Gehring and Charlotte Streck, Emissions Trading: Lessons From SO₂ and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and Credit, E.L.R. New&Analysis, 10219, p.10220 (2005).
59) Theodore Panayoton, Economic Instruments for Environmental Management and Sustainable Development 27, United Nations Environment Program 1994.
60) Markus W. Gehring and Charlotte Streck, Emissions Trading: Lessons From SO₂ and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation

한 배출량 거래란 이유로 일방적인 방법이라고 불리기도 한다. 이는 배출기준량 설정을 하는 단계에서 감축 프로젝트의 검토를 통해 기준 배출량이 결정되고 프로젝트 수행자는 이를 기준으로 감축된 배출량을 산정하기 때문이다. 이러한 배출량 기준 및 인증제에서도 이론상으로는 절대적이거나 상대적인 전체 배출총량을 설정한다.⁶¹⁾

배출권 거래제도의 이러한 두 가지 형태를 구분하는 것은 의미가 있는데, 왜냐하면 신고전파 경제이론에 따르면 배출총량 제한 및 거래제가 배출량 기준 및 인증제 보다 더 효율적이고 우월한 제도이기 때문이라고 한다.⁶²⁾ 하지만 일반적으로 배출권 거래제를 도입하여 시행하는 경우 이러한 두 가지 형식을 결합한 하이브리드 형태의 제도를 설계하는 경우가 대부분이고, 그러한 경우 배출총량제한 및 거래제를 중심으로 제도를 설계하고 배출량 기준설정 및 인증분 거래제의 경우에는 당해 총량제한을 받지 아니하는 범위의 산업분야나 지역에 적용되는 소위 외부사업을 통한 감축분을 거래하도록 설계하고 있다.

교토의정서의 경우와 EU ETS 및 우리나라의 배출권 거래제도 배출량 제한 및 거래제뿐만 아니라 배출량 기준 및 인증제의 요소를 포함하여 배출량 거래제를 인정하고 있다.

(2) 배출권의 개념

상술한 바와 같이, 배출권 거래제가 시장 친화적 환경규제수단의 일종으로 등장한 것이고 배출한계량의 설정 및 거래방식에 따라 두 가지 정도로 분류할 수 있다고 할 때, 배출권을 어떻게 개념화 시킬 것

of Emission Allowances and Credit, E.L.R. New&Analysis, 10219, p.10220(2005).

61) Matthieu Wemaere, Charlotte Streck and Thiago Chagas, Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances in Legal Aspect of Carbon Trading 35, p38 (David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009).

62) Tietenberg, T., M. Grubb, A. Michaelowa, B. Swift and Z. X. Zhang, International Rules for Greenhouse Gas Emissions Trading: Defining the Principles, Modalities, Rules and Guidelines for Verification, Reporting and Accountability, UNCTAD/GDS/GFSB/Misc.6, Geneva: United Nations Conference on Trade and Development(UNCTAD)(1999).

인지를 이러한 배출권 거래제의 특성에서 도출할 수 있을 것이다.

물론 우리나라의 경우에도 배출권의 개념정의를 ‘온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률’에서 하고 있지만, 이는 실정법상의 정의이고 배출권의 법적성격을 파악하기 위해서 배출권 자체가 이론상으로 어떠한 징표를 구성요소로 하여 규정되는지를 살펴봐야 할 것이다. 즉, 이러한 고찰의 의미는 배출권 거래제에서 배출권의 법적성격이 무엇인지를 규명하기 위한 전제로서 배출권의 개념에 필수적인 구성요소를 파악하고 이를 통해 배출권을 개념적으로 정의하고자 하는 것이다.

배출권 거래제는 기존의 환경보호를 위한 규제수단이었던 전통적 방법(혹은 명령-및-통제방법)에 대한 대안으로 제시되었던 시장 친화적 방법 중 하나로 등장한 것이다. 즉, 전통적 방법에 따른 환경재화의 규제수단이 갖는 폐단을 교정하고 시장의 힘을 통한 최적화된 규제수단을 가지고 온실가스의 배출을 제한하려는 방법이므로 온실가스 배출권은 환경재화에 대한 대안적 규제수단의 특성을 모두 향유하고 있다. 따라서 환경적으로 지속가능한 환경재화에 대한 이용총량을 정하고 이를 개별 오염원들에 분배하고 분배된 허용량을 이전 가능하도록 만든 제도이다. 더불어 이전 가능한 환경허가량 중에서는 환경재화에 어떤 특정 물질을 방출할 수 있는 권한을 부여받은 것으로 보아야 할 것이다. 이러한 논의구조에 따라 온실가스 배출권의 개념을 정의한다면 “대기 중 온실효과를 야기하는 온실가스의 환경적으로 지속가능한 배출총량을 정하고, 이러한 배출총량을 개별 오염원들마다 구체적인 배출허용한계를 정하고, 각 오염원들에 분배된 허용량을 이전 가능하게 만들어 해당 허용량 거래시장을 창설하여 시장의 힘을 통해 전체 배출총량을 규제하는 것”으로 규정할 수 있을 것이다.

이를 바탕으로 배출권의 개념정의상 필수 구성요소로 ‘배출총량’, ‘특정물질을 배출할 수 있는 자격(허가, 권리)’, ‘거래 가능성’, ‘거래시

장의 창설'등을 생각할 수 있을 것이다. 여기서 '배출총량'은 규제당국이 설정하는 것이고⁶³⁾ '거래 가능성'과 '거래시장의 창설'은 시장친화적 환경규제수단의 특성에서 도출되는 것으로 이 역시 규제당국이 창설하는 희소성을 의미하며, '특정물질을 배출할 수 있는 자격(허가, 권리)'는 개별 대상오염원에 부여된 허용량이 가지는 특성인데 이것이 권리인지 허가인지가 배출권의 법적성격에서는 가장 문제되는 것이다. 왜냐면 이 마지막 구성요소 역시 규제당국이 창설하여 개별오염원에게 부여하는 것이지만 이것이 '거래 가능성', '거래시장의 창설'이란 요소와 결합하여 재산권의 특성을 강하게 가지기 때문이다. 이에 대한 상세한 논의는 다음 절에서 검토하기로 한다.

제 2 절 배출권의 법적 성격에 관한 비교법 연구

1. 교토의정서상 배출권의 법적성격 문제

(1) 교토의정서상 배출권의 정의

교토의정서에 의하여 거래가 가능한 단위들은 AAUs, RMUs, CERs, ERUs의 4가지 종류가 있다.⁶⁴⁾ 이러한 이전 가능한 단위들은 동일한 정의를 가지고 있는데, 그들은 Decision 2/CP.3에서 정의한 지구온난화 잠재력을 계산하는 방법⁶⁵⁾으로 산정하거나 또는 교토의정서 제5조에

63) 여기서는 배출량 기준설정 및 인증분 거래제 형식이 아닌 총량제한 배출권 거래제를 모델로 하여 도출한 것이다.

64) Decision 2/CMP.1, para 6.

65) 지구온난화 잠재력지수(GWP)

온실가스(Greenhouse Gas)	지구온난화잠재력 (Global warming Potential, GWP)
CO2(Carbon dioxide)	1
CH4(Methane)	21
N20(Nitrous Oxide)	310

따라 개정된 방법으로 계산한 ‘1ton’의 이산화탄소와 등가의 단위로서 정의 된다.⁶⁶⁾ 이들 단위들은 모두 국제법적인 행위에 따라 창설되었고, 그것은 각 당사국들에게 의무를 부과하는 것이다. 이러한 측면에서 볼 때, 당사국에게 총할당량(AAs)를 분배하는 것은 마치 개별국가들이 국내적 배출권 거래시스템에서 분배계획을 만들어 실행하는 것과 유사하다고 볼 수 있을 것이다.

한편, 교토의정서상의 이전 가능한 배출권들은 “특정한 기간 동안 대기 중에 특정한 양의 물질을 배출할 수 있는 권리”로 정의된다. 이와 같은 정의는 Wijnen이 말했듯이 4가지 요소를 가지고 있다: ① (대기 중에) 배출할 수 있는 권리(right to emit) ② 특정한 물질(specified substance) ③ 특정한 양(certain quantity) ④ 특정한 기간(defined period of time).⁶⁷⁾ 이러한 요소를 감안하여 교토의정서상의 배출권을 정의해 본다면, “교토의정서상의 의무기간동안 온실효과를 야기하는 온실가스 중 이산화탄소 1톤의 등가물을 대기 중에 배출할 수 있는 권리”라고 정의할 수 있을 것이다.

그렇다면 교토의정서에 의하여 거래 가능한 거래단위들은 ‘일정한 양의 온실가스를 대기 중에 배출할 수 있는 권리’라는 것이 과연 대기에 대한 권리를 의미하는지 여부이다. 다시 말해, 교토의정서가 대기에 대한 권리를 부속서 I 국가들에게 수여하고 이에 따라 각 부속서 I 국가들이 그러한 권리를 행사하는지 여부인 것이다. 이에 대해서는 다음 항목에서 검토하기로 한다.

HFCs(Hydrofluorocarbons)	140-11,700
PFCs(Perfluorocarbon)	6,500-9,200
SF6(Sulphur hexafluoride)	23,900

66) Decisions 9/CMP.2, 3/CMP.1 and 11/CMP.1 of COP/MOP 1.

67) Rutger de Witt Wijnen, Emissions Trading under Article 17 of the Kyoto Protocol in Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms: Making Kyoto Work 403, p.404 (David Freestone & Charlotte Streck eds. 2005).

(2) 교토의정서상 배출권의 본질에 대한 논의

교토의정서상 배출권은 부속서 I 국가들에게 대기관한 불평등한 ‘소유권’을 야기하는 것인가? 교토의정서의 부속서 I 당사국들이 AAUs를 거래할 수 있는 능력은 대기에 대한 공적소유권을 창설한다는 이유로 비판을 받아오고 있다. AAUs 거래라는 것이 국가가 대기를 ‘전유’하는 것인가? 만일 그렇다면 이것은 전 지구적인 공공재에 관한 국제법과 충돌하는 것은 아닌가? 또한, ‘평등성’의 문제가 제기될 수 있다. 부속서 I에 해당되지 않는 당사국들은 대기에 대한 ‘소유권’을 가질 수 없는 것인가? 원래 교토체제가 불평등한 자격을 부여한 것인가?

이러한 질문들과 의문점들에 대한 해답은 대기란 것의 법적지위에 따라 해결될 수 있을 것이다. 원래 배타적인 주권단위의 영역을 넘어선 것에 대하여는 인류의 공공재산권이 주장되는 것이 원칙이다. 따라서 대기에 대하여는 ‘소유권’이 존재할 수 없고 어떠한 국가도 그것에 대한 접근에서 배제되지 아니한다. 결국 대기에 대한 접근은 모두에게 열려있고 다만 대기의 사용은 합리적이어야만 한다. 이것이 의미하는 것은 대기에 대한 소유권은 허용되지 않고 대기는 평등하고 합리적인 방법으로 사용해야하는 의무가 있다는 것이다.

한편, UNFCCC 전문은 “지구기후의 변화와 그것의 부정적 효과들이 인류공통의 관심사항임을 인식하고....국가들은 자신의 관할권 내에서의 행위들에 대한 책임을 부담하며 또한 자신의 국가관할권의 한계를 넘어선 지역이나 다른 국가들의 환경에 손해를 야기하지 않도록 통제할 책임을 부담한다.”⁶⁸⁾고 언급하여 대기사용에 있어 합리적인 방법을

68) 원문은 아래와 같다.

“ Acknowledging that change in the Earth’s climate and its adverse effects are a common concern of humankind,...Recalling also that States have,.. the responsibility to ensure that activities within their jurisdiction or control do not cause damage to the environment of other States or of areas beyond the limits of national jurisdiction,...”

사용할 의무가 있음을 밝혀두고 있다. 따라서 국제적인 기후변화체제는 대기의 불평등한 ‘전유’를 야기하지 않는다. UNFCCC의 어느 조항이나 교토의정서의 어느 조항도 부속서 I 당사국들에게 대기에 대한 ‘소유권’을 부여하지 않으며, 국제법은 공동의 재산권인 자연자원들에 대하여 배타적인 주권을 인정하는데 반대하고 있다. 모든 국가들은 자연자원에 접근가능하며 그러므로 배출권 거래제도의 창설이 부속서 I 에 해당하지 아니한 국가들을 대기로부터 배제시키는 “배타적 권리”를 창설하지는 않는다.⁶⁹⁾

교토의정서에 의한 배출권 거래제가 참여국들에게 대기에 대한 배타적 접근권을 부여하는 것이 아니라면, 부속서 I 당사국들에게 부여하는 ‘배출할 수 있는 권리’에 대하여 재산권을 부여하는 것인가? 즉, 부속서 I 당사국들에게 수여된 ‘배출할 수 있는 권리’ 그 자체가 당사국의 재산권이 되는지 여부이다. 하지만 Marrakesh Accords는 “교토의정서는 부속서 I 에 포함된 당사국들에게 어떠한 종류의 권리(right), 자격(entitlements), 권원(title)을 부여하거나 창설하지 아니 한다”⁷⁰⁾고 규정하고 있다. 이 문장의 의미는 교토의정서의 정치적 맥락에서 이해될 필요가 있다. 이런 측면에서 보면 이 문장의 의미는 첫째로, 교토의정서는 배출량 혹은 대기에 관한 어떤 권리도 창설하지 않고 그것은 오직 정해진 시기 동안에 정해진 오염물질을 배출할 수 있는 것만을 인정하고 두 번째로, AAUs의 분배는 어떤 특정양의 오염물질을 배출할 수 있는 장래의 권한에 대한 기득권을 의미하지 아니하고 따라서 교토의정서상의 최초 의무기간(2008-2012)를 넘어서서 부속서 I 당사국들에게

UNFCCC Preamble available at <<http://www.un-documents.net/unfccc.htm>>

69) Matthieu Wemaere, “Legal Nature of Kyoto Units”, The Kyoto Protocol and Beyond A Legal Perspective, available at <<http://www.unisi.it/dipec/ELT/kyto/Wemaere.ppt>>

70) Decision 2/CMP.1 Principles, nature and scope of the mechanisms pursuant to Articles 6, 12 and 17 of the Kyoto Protocol, preamble; draft Decision-/CMP.1(Mechanism), “Further recognizing that the Kyoto Protocol has not created or bestowed any right, title or entitlement to emissions of any kind on Parties included in Annex I,”

어떠한 자격도 부여하지 아니한다는 의미이다.⁷¹⁾ 따라서 교토의정서는 부속서 I 당사국들에게 자신들의 온실가스 배출량을 감축해야할 의무를 부과하는 것이지 그것에 재산권을 부여하는 것은 아니다.⁷²⁾

따라서 결론적으로 본다면, 교토의정서상의 배출권은 본질적으로 부속서 I 국가들에게 인류의 공동자원인 대기의 보호와 기후의 보호에 대한 의무를 부여하는 것이지 이들 국가들에게 대기에 대한 권리를 부여하는 것이 아니라고 보아야 할 것이다. 이는 교토의정서가 본래 기후변화에 대한 전 인류적인 대응방안으로서 등장한 것이고 교토의정서상의 유연한 메커니즘으로서 국제배출권 거래제가 추구하는 목표가 대기와 기후의 지속가능한 보호에 있다는 점을 기억할 필요가 있을 것이다. 하지만 동시에 교토의정서의 배출권에 대한 개념적 요소는 앞서 살펴 본 바와 같은 시장 친화적 개념요소를 모두 포함하고 있고, 교토의정서상의 배출권이 부속서 I 국가들에게 권리를 수여한 것이 아니라는 것이지 당해 국가 내의 배출권 자체가 재산권이 아니라는 것의 논거가 될 수는 없다는 점이다.

2. EU ETS상 배출권의 법적성격 문제

(1) 배출허가와 배출허용량의 문제

EU ETS에서는 온실가스 배출허가와 배출허용량⁷³⁾을 구분하고 있다는 점을 고려해야 하는 것이 EU ETS에서 가장 중요한 문제이다. 즉, EU ETS에서 거래 가능한 대상은 온실가스 배출허가가 아니라 온실가

71) Matthieu Wemaere, Charlotte Streck and Thiago Chagas, Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances in Legal Aspect of Carbon Trading 35, p45 (David Freeston and Charlotte Streck eds. OUP, 2009).

72) Matthieu Wemaere, "Legal Nature of Kyoto Units", The Kyoto Protocol and Beyond A Legal Perspective, available at <<http://www.unisi.it/dipec/ELT/kyto/Wemaere.ppt>>

73) EU ETS상 배출권은 이처럼 거래 가능한 대상으로서 '배출 허용량'이고 EU ETS 준칙에서도 이러한 용어를 사용하고 있다는 점에서 이하에서는 EU의 경우 배출권이 아닌 배출허용량이란 표현을 사용한다.

스 배출허용량이라는 점이다. 온실가스 배출허가는 EU ETS에 해당되는 설비들이 EU ETS의 부속서 I 에서 언급한 특정한 업무를 수행하여 EU ETS에서 정한 온실가스를 배출할 수 있는 ‘허가’를 의미한다. 즉, EU ETS에서 온실가스 배출허가를 받지 않은 설비들은 EU ETS의 부속서 I 에서 언급한 특정한 업무를 수행할 수 없는 것이다.⁷⁴⁾ 이러한 배출허가는 EU 회원국의 권한 있는 기관이 개별 설비들에게 ‘온실가스를 배출할 수 있는 권한’을 수여하는 행정행위로서 전형적인 행정상 허가이다. 따라서 이것은 이전 가능하지 않다.⁷⁵⁾ 그러므로 EU ETS에서 실제로 이전되는 것은 배출허용량이고 이것이 바로 EUAs를 의미한다. 배출허가와 배출허용량 각각의 특성을 간략히 표로 정리하면 아래와 같다.

<온실가스 배출허가와 배출허용량의 비교>

온실가스 배출허가(permits)	온실가스 배출허용량(allowances)
장소적인 구체성이 있다.	회원국에 의해 발행된다.
배출감독(monitring) 및 보고의무가 있다.	1ton의 이산화탄소를 배출할 수 있는 자격
각 년도 배출량에 허용량을 맞추어야만 하는 의무가 부여되어 있다.	국내 등록부시스템에서 보유하는 것이다.
이전 가능하지 않다.	이전 가능하다.

이러한 배출허가와 배출허용량의 차이점을 인식한다면, 실제 EU ETS에서 거래되는 대상은 배출허용량이고 따라서 EU ETS에서 법적성

74) EU ETS Directive 2003/87/EC), Article 4 Greenhouse gas emissions permits

75) 영미법에서도 ‘허가’는 일반적으로 이전 가능하지 않다. “LICENSE a right granted which gives one permission to do something which he could not legally do absent such permission.....Because a license represents only a personal right, it is generally not assignable.”,p296, Baron’s Law Dictionary 5th Edition(2003).

격이 문제되는 것도 이 배출허용량이라고 보아야 할 것이다. 이하에서는 배출허용량의 법적성격에 관한 논의를 전개해 보도록 하자.

(2) EU ETS 지침의 배출허용량 정의와 법적성격에 대한 논의

EU ETS Directive(Directive 2003/87/EC), Article 3(a)는 ‘허용량(Allowance)’을 아래와 같이 정의하고 있다:

“...허용량은 특정한 시기 동안에 1ton의 이산화탄소와 동일한 것을 배출할 수 있는 것을 의미하고, 그것은 오직 본 준칙의 요건들을 준수하는 목적으로만 유효하며 본 준칙의 조항들에 부합해서만 이전 가능하다...”⁷⁶⁾

또한 허용량에 체화되어 있는 주된 특성들을 정리하면 아래와 같다.

- 허용량은 국가 배출량 등록부에 계좌를 가진 모든 사람이 보유할 수 있다.
- 허용량은 다른 사람의 국가 배출량 등록부 계좌로 이전 가능하며 EU역내 및 EUAs를 인식하는 제3국가의 등록부 계좌로도 이전 가능하다. 다만, 그 移轉은 등록부 규정들에 어긋나 등록절차가 일시 정지되거나 그 이전이 제한 또는 해제되지 않아야만 한다.
- 허용량은 거래기간 내에서 예치 및 차입이 가능하고 Phase II와 그 이후의 거래기간 사이에는 예치는 가능하지만 차입은 인정되지 않는다.

76) EU ETS Directive 2003/87/EC, Article 3(a) Definitions

For the purposes of this Directive the following definitions shall apply:

(a) “allowance” means an allowance to emit one tonne of carbon dioxide equivalent during a specified period, which shall be valid only for the purposes of meeting the requirements of this Directive and shall be transferable in accordance with the provisions of this Directive;

- 허용량은 배출허가의 의무준수를 위해서 사용될 수 있고 사용 후에 ‘삭제’된다.

EU ETS 준칙상의 허용량에 대한 정의나 허용량의 특성에 대한 이러한 언급은 거래 가능한 도구라는 주된 특성을 넘어서 허용량의 법적성격을 정의하지는 않는다. 결국 EU ETS 준칙은 허용량의 법적성격에 관하여 침묵하고 있는 것이다. EU ETS를 준비하면서 EU 집행위원회가 제안한 EU ETS 준칙의 초안은 ‘허용량’을 ‘행정적 권한(administrative authorization)’으로서 정의했었다.⁷⁷⁾ 당시에 허용량을 ‘행정적 권한’으로서 분석한 이유는 초안을 작성하던 동안에 EU 집행위원회가 1990년의 CAA Amendment와 1994년의 지역대기정화인센티브시장(RECLAIM)에 의하여 설립된 배출량 할당 및 거래제도와 같은 현존하는 미국의 배출량 거래제를 매우 면밀하게 조사하고 있었기 때문이다. CAA Amendment Title IV Section 402(3)과 403(f) 및 RECLAIM Rule 2007 (b)(1)은 명백하게 배출 허용량은 ‘SO₂/NO를 배출할 수 있는 제한적인 권한’이라고 언급하고 있으며 동시에 결코 ‘재산권’을 구성하지 아니한다고 명백히 규정하고 있다. 이러한 이유로 EU 집행위원회의 준칙 초안에서는 ‘허용량’을 ‘행정적인 권한’으로 정의하려고 했지만, EU 차원에서 통일적인 법적성격을 규정하는 것은 EU의 ‘보조성의 원칙’과 충돌하고 개별회원국의 국내법제도의 특수성을 존중할 필요성이 있다는 이유로 EU 집행위원회의 법률 서비스국(the Legal Service of the European Commission)은 EU 집행위원회의 초안이 EU 이사회와 EU 의회에 상정되기 前에 이를 거부했었다.⁷⁸⁾ 따라서 EU 허용량의

77) Matthieu Wemaere, Charlotte Streck and Thiago Chagas, Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances in Legal Aspect of Carbon Trading 35, p49 (David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009); Markus Pohlmann, The European Union Emissions Trading Scheme in Legal Aspect of Carbon Trading 337, p.350 FN 61, (David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009).

78) Matthieu Wemaere, Charlotte Streck and Thiago Chagas, Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances in Legal Aspect of Carbon Trading 35, p49 (David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009); Markus Pohlmann, The

법적본질을 정의하는 것은 개별회원국들에게 맡겨졌고 그에 따라 개별회원국의 법제도 및 관습에 의존하게 되었다. 사실 EU 배출권 거래 제도는 EC 조약의 제175조 1항에 법적근거가 있는 준칙의 형식으로 제정되었고, 준칙은 정해진 목적⁷⁹⁾만을 설명하고 그것을 달성하기 위한 방법 및 형식의 선택은 개별 회원국가의 권한으로 남겨두고 있다. 개별 회원국가의 재량을 인정하는 것과는 상반되는 유럽배출권거래제를 설립하는데 있어서 EU 공동체의 개입은 주로 역내시장의 통합성을 확보할 필요성이 있거나 경쟁을 방해하는 것을 막을 필요성이 있을 때만 정당한 것으로 인정되었다.⁸⁰⁾ 이러한 이유로 인하여 공동체 법은 오직 EU ETS의 원활한 운영을 확보하기 위해 필요한 영역에서만 EU ETS를 규정하고 규제하게 되었고, ‘허용량’의 법적성격이란 부분은 여기서 제외된 것이다. ‘허용량’에 대한 EU 차원에서의 통일적인 법적성격에 대한 정의의 不在는 각 회원국들이 EU ETS 준칙에 대한 이행입법을 하는 단계에서 ‘허용량’에 대한 다양한 입법을 가능하게 하였고 이러한 법적성격에 대한 EU 차원에서의 불확실성의 증대는 EU ETS의 활성화를 저해하는 요소로 여겨지고 있다.

EU 차원에서 허용량의 법적성격에 대한 통일적인 규정이 없는 상황에서 흥미로운 점은 등록부 규정에서 EU 회원국들이 EUA의 보유자가 그것을 증권처럼 사용하는 것을 허용하고 있다는 점이다. 등록부 규정에 따르면, EU 회원국들은 자신의 등록부에 있는 계좌보유자들이 소위 ‘추가적인 권한을 가진 대표자들(additional authorized representatives)’라고 불리는 者들을 지명하는 것을 허용하고 있다. 이러한 대표자들을 지명한 경우 계좌보유자는 등록부 행정청장에게 추가적인 권한을 가진 대표자가 장래의 이전계약에 자신의 동의를 표시하지 않는 한 어

European Union Emissions Trading Scheme in Legal Aspect of Carbon Trading 337, p350, (David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009).

79) 즉 경제적으로 효율적인 수단을 통해서 온실가스 배출량을 감축한다는 것이 목적이다.

80) Preamble 7 of the EU ETS Directive.

면 EUA 이전거래요청서도 제출할 수 없다. 이러한 메커니즘은 추가적인 권한을 가진 대표자에게 거부권을 수여한 것이고, 따라서 각각의 보유계좌에 있는 EUA에 증권적 이익을 수여한 것으로 볼 수 있다고 한다.⁸¹⁾⁸²⁾ 이러한 등록부의 규정과 허용량이 이전가능하다는 측면을 근거로 해서 허용량이 사실상 재산권으로 인정된다는 주장도 있고,⁸³⁾ 반면에 허용량은 EU 회원국들에게 대기환경이라는 공공재를 관리하는 것을 돕고 국제적인 배출량 감축의무를 준수하는 것을 지원한다는 공적인 목적으로 발행된 자산이기 때문에 그 자체에 헌법적인 보호가 수반되는 사적 재산권이나 소유권으로 보기에 무리가 있다는 주장이 공존하고 있다.

결국 EU ETS 준칙에서 언급하고 있는 배출허용량이란 것이 EU ETS 준칙과 등록부 규정을 포함한 EU 차원에서는 명백히 그 법적성질을 언급하고 있지는 않다는 점이다. 이런 결과는 EU 차원의 통일적 법제정 형식이 아닌 준칙형식으로 배출권을 도입했다는 측면에서는 어찌면 당연한 결과일 것이다.

3. 미국 연방 산성비 프로그램의 이산화황 배출권의 문제

(1) Acid Rain Program상 법적 정의

시장 친화적인 환경규제수단으로서 배출권 거래제를 정책수단으로 채택하여 광범위한 범위에서 대규모로 시행한 미국의 경우 청정대기법

81) Markus Pohlmann, *The European Union Emissions Trading Scheme in Legal Aspect of Carbon Trading* 337, p352 (David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009).

82) UK, Austria, Sweden, Finland에서는 계좌보유자들이 특정한 보유계좌들에 대한 ‘추가적인 권한을 가진 대표자들’을 국내 배출량 등록부에 등재하는 것을 허용하고 있다.

83) Markus Pohlmann, *The European Union Emissions Trading Scheme in Legal Aspect of Carbon Trading* 337, p350 (David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009).

의 1990년 수정입법 제403 (f)조는 배출허용량의 법적본질을 비교적 명확히 정의하고 있다. 동 법의 내용 중 배출허용량에 대한 부분을 정리하면 아래와 같다.

“(f) 허용량의 본질

본 title에 따라서 할당된 허용량은 본 title의 규정에 의하여 이산화황을 배출할 수 있는 제한적인 권한이다. 그러한 허용량은 재산권을 구성하지 아니한다. 본 조항 혹은 모든 다른 법률조항은 반드시 이러한 배출권한의 수여를 제한하거나 종료할 수 있는 미연방 당국의 권한을 제한하는 것으로 해석되어서는 아니 된다. 허용량들과 관련된 본 장의 어떠한 것도 반드시 전국대기환경기준과 卍이행계획의 규정을 포함하여 산성비프로그램의 대상 설비나 오염원에 관한 본 법의 어떤 조항, 의무준수 또는 적용조항에 영향을 주는 것으로 해석되어서는 아니 된다. 본 장의 어떤 규정도 발전설비 비용과 임무를 규제하는 모든 卍법률을 변경하는 것으로 해석되어서는 안 되고, 그러한 卍의 규제에 관한 卍법률에 영향을 주는 것으로 해석되거나 주 규제를 제한하는 것으로 해석되어서도 아니 된다. 본 장의 어떤 조항도 연방전력법을 변형하거나 동법에 따른 연방에너지규제위원회의 권한에 영향을 주도록 해석되어서는 안 된다. 본 장의 어떤 조항도 전력 공급에 대하여 경쟁 입찰 프로그램을 채택한 주의 입찰정책에 개입하거나 그것을 훼손시키도록 해석되어서는 아니 된다. 한번 행정청장이 어떤 자에게 분배한 허용량은 이 장에 부합해서 수취하거나 보유 및 일시적 혹은 영구적으로 이전될 수 있다.⁸⁴⁾

84) 42 U. S. C. §7651b (f)

(f) NATURE OF ALLOWANCES.-An allowance allocated under this title is a limited authorization to emit sulfur dioxide in accordance with the provisions of this title. Such allowance does not constitute a property right. Nothing in this title or in any other provision of law shall be construed to limit the authority of the United States to terminate or limit such authorization. Nothing in this section relating to allowances shall be construed as affecting the application of, or compliance with, any other provision of

이러한 길고 광범위한 조항은 미연방법률의 전체 맥락 속에서 해석될 필요가 있다.⁸⁵⁾ 이 청정대기법의 규정 속에서 허용량의 법적정의에 대한 한 가지 측면은 명확하다. 즉, ‘허용량은 결코 재산권을 구성하지 아니 한다’라는 규정과 ‘허용량은 이산화황을 배출할 수 있는 제한된 권한’이라는 명백한 규정이다. 이러한 규정형식을 통하여 청정대기법은 분명하게 재산권에 근거한 소송과 법적분쟁을 배제하려고 하고 있다. 배출권 거래제의 근간은 배출권의 재산권적 속성이지만 그러한 속성이 청정대기법상 산성비 프로그램의 제도상 위험요소로 작용할 수 있다는 점에서 이러한 입법이 되었지만 이에 관하여는 제정 당시부터 지속적인 반론이 있어왔고, 특히 분쟁을 해결해야만 하는 법원의 입장에서는 매우 곤혹스러운 일이었다고 한다. 이에 관한 논쟁과 이산화황 배출허용량에 관한 판례를 살펴보도록 한다.

(2) 배출권의 법적 성격 문제에 관한 논의 및 관련 판례

1) 산성비 프로그램의 입법과정과 규정 형태에 대한 논의

사실 미연방 입법자는 허용량의 소유권자들 혹은 기업들이 재산권을 주장하게 될수록 규제당국이 환경목적에 따라 허용량을 철회하거

this Act to an affected unit or source, including the provisions related to applicable National Ambient Air Quality Standards and State implementation plans. Nothing in this section shall be construed as requiring a change of any kind in any State law regulating electric utility rates and charges or affecting any State law regarding such State regulation or as limiting State regulation (including any prudency review) under such a State law. Nothing in this section shall be construed as modifying the Federal Power Act or as affecting the authority of the Federal Energy Regulatory Commission under that Act. Nothing in this title shall be construed to interfere with or impair any program for competitive bidding for power supply in a State in which such program is established. Allowances, once allocated to a person by the Administrator, may be received, held, and temporarily or permanently transferred in accordance with this title and the regulations of the Administrator without regard to whether or not a permit is in effect under title V or section 408 with respect to the unit for which such allowance was originally allocated and recorded.

85) GUIDO CALABRESE, A Common Law for the Age of Statutes(1982).

나 가치절하를 시키기 어렵다는 점을 우려했었다. 허용량들이 재산권의 특성을 부여받지 못한 이유는 크게 두 가지가 있었다.⁸⁶⁾ 일부 논자들은 미연방의회가 오염물질을 배출하는 권리를 부여하는 규제제도에 관해 도덕적인 비판을 표시한 환경주의자들의 의견을 반영했을 것이라고 주장한다.⁸⁷⁾ 그러나 미연방의회가 동 조항을 설치한 이유는 산성비프로그램의 오염감축목표 달성을 확보하기 위해서라는 것이 보다 설득력이 있다. 최초에 이산화황 배출권 거래제 설립을 위한 제안서에서는 허용량을 재산권으로 간주했었다. 즉 그것이 의미하는 것은 허용량의 분배 후 모든 규제행위는 잠정적으로 연방수정헌법 제15조에 따른 수용을 구성할 수 있다는 것을 의미한다. 하지만 이러한 입법초안은 환경단체와 여러 주들에 있는 전력사업체에 대한 규제권자들 모두에서 비판이 제기되었다.⁸⁸⁾ 만일 허용량들이 재산권이라면 허용량이 가치절하 되거나 시장에서 철회된다면 허용량 소유자는 연방수정헌법 제15조를 주장할 수 있을 것이다. 연방수정헌법 제15조는 정당한 보상 없이는 사적재산권을 수용하지 못하도록 막는 조항인데 연방대법원은 동 조항을 특정한 상황에 따른 규제적 수용(regulatory takings)을 포함하는 것으로 해석해 왔었다.⁸⁹⁾ 따라서 만일 배출 허용

86) Daniel H. Cole, "Clearing the Air: Four Propositions About Property Rights and Environmental Protection", 10 Duke Env'tl. L.&Pol'y F. 103, p.114(1999).

87) Robert W Hahn and Gordon L Hester, "Where Did All Market Go? An Analysis of EPA's Emissions Trading Program", 6 Yale J on Reg 109, pp142-3 (1989).

88) Jeffery M. Hirsch, Emissions Allowance Trading Under the Clean Air Act: A Model for Future Environmental Regulations?, 7 N.Y.U. ENVTL. L.J. 352, p.354(1999).

89) 이러한 사실은 가장 최근에는 Tahoe-Sierra Preservation Council, Inc. v. Tahoe Reg'l Planning Agency, 216 F.3d 764, 780, 30 ELR 20638(9th Cir. 2000)에서 확인되었다. 원래 규제적 수용의 요건은 Penn Cent. Transp. Co. v New York City, 438 U.S. 104, 124, 8 ELR 20528(1978)에서 확립되었다. 동 사건에서 규제적 수용이 발생했는지 여부는 구체적인 사실과 여러 가지 요소들의 강한 균형을 잡는 것과 관련된다고 판시했었다. 그러한 여러 요소 중에 가치의 하락 혹은 감소(diminution)는 반드시 포함되고 이와 더불어 (1) 소송 제기자에 대한 규제의 경제적 영향력, (2) 확실한 투자회수 기대이익에 대한 규제의 간섭, (3) 정부행위의 특징이 있을 것 등을 판사는 고려해야만 한다고 했다. 배출허용량과 감축인증분에 대한 문제에서 흥

량이 사적재산권을 구성한다면, 정부는 특정한 상황에 따라 이 재산권의 가치를 수용하는 효과를 가진 규제에 대하여는 반드시 정당한 보상을 제공해야만 할 것이다. 그러나 산성비프로그램은 오염을 감소시키는 것이므로 규제권자들은 의무준수를 위해 필요한 허용량 총수를 증가시키거나 또는 허용량들을 철회시키는 것과 같은 행위를 보상 책임이 없이 할 수 있는 권한을 보유할 필요성이 있다. 이러한 이유에서 청정대기법의 최종안에서 재산권을 명백히 배제하고 EPA에게 허용량을 제한하거나 종결시킬 수 있는 권한을 분명히 함으로서 연방의회는 EPA가 산성비프로그램을 이행하는데 필수적인 유연성을 가지도록 허용했었다.⁹⁰⁾

이산화황 허용량을 규율하는 청정대기법이 이들 허용량들의 국가와의 관계에 있어서 그 자체로는 재산권을 부여하지 않았지만, 동시에 청정대기법은 허용량이 양도가능하고 거래 가능한 존재란 점도 인정하고 있다. 즉, 청정대기법은 “한번 행정청장이 분배한 허용량은 수취될 수 있고, 보유될 수 있으며 본조의 다른 규정에 부합한다면 일시적으로 또는 영구적으로 이전될 수도 있다”고 규정하여 양도가능성을 인정하고 있다.

미로운 것으로서 이 사건에서의 쟁점은 Penn Central Station이 자신의 대기 공간 또는 개발을 위한 집적된 개발권을 사용할 수 있는 권리에 대한 것이었다. New York City는 중요 문화재 보호제도에 따라서 Grand Central Station 소유자들이 터미널을 넘어서는 타워를 건립하지 못하도록 했었다. 물론 New York City는 경제적인 영향을 감소시키기 위하여 소유자들에게 대기공간에 대한 이전 가능한 개발권을 부여했었다.

이에 대한 상세한 내용은 C. Rose, *Property and Persuasion*, Westview Press (1994); E. Chemerinsky, “Expanding the Protections of the Taking Clause”, 2001 SUP. CT. REV. 70; Palazzolo: *Regulatory Takings Decisions and Their Implications for the Future of Environmental Regulation*, TUL. ENVTL. L.J., Summer 2002.을 보라.

90) Markus W. Gehring and Charlotte Streck, *Emissions Trading: Lessons From SO₂ and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and Credit*, 35 E.L.R. New&Analysis 10219, p.10222 (2005).

2) 이산화황 배출허용량과 관련된 판례

현재까지 미연방법원이 결정해야 할 필요가 있는 이산화황 허용량의 본질문제가 관련된 판례는 오직 몇몇 밖에 없었다. 그러한 판례들 중 한가지인 Ormet Corp. v Ohio Power Co. 사건⁹¹⁾에서는 이산화황 허용량의 법적 본질의 어떤 한 측면을 해석했었고 허용량에 대한 재산권적 특성을 인정하고 있었다.

이 사건에서 알루미늄 제조회사인 Ormet Corporation은 전력회사인 Ohio Power Company에 대하여 소송을 제기했었는데 소송내용은 Ohio Power의 Krammer 전력발전소에 부여된 이산화황 배출허용량에 대한 89% 지분에 대한 소유권을 주장했었다. 이러한 소송을 제기한 근거로 Ormet Corporation은 자신의 Ohio Power와의 전력생산을 위한 계약조항에 의하여 Ormet Corporation 자신은 Krammer 전력발전소의 운영 및 유지비용의 일부분을 지급했었고 따라서 자신은 청정대기법 제408조 (i)에 따라서 Krammer 전력발전소에 발행된 배출허용량을 자신의 비율에 따라 공유할 자격이 있다는 주장을 했었다.

연방지방법원은 Ormet Co.의 주장은 Ohio Power Co.이 이산화황 배출허용량을 EPA로부터 분배받은 과정에 대한 이의제기라고 판단했고 따라서 동 법원은 이 사안에 대한 사물관할이 없으므로 동 소송을 각하했었다. 즉 청정대기법 제307조는 EPA의 최종적인 행정처분에 대한 심사권을 연방항소법원에 배타적으로 부여하고 있고 따라서 동 사안과 같이 EPA의 행정처분에 대한 이의제기는 연방지방법원이 아닌 연방항소법원에 제기되어야 한다고 판단한 것이었다. 항소심에서 Ormet은 자신의 주장사유에는 EPA가 허가를 발행하는 과정 혹은 허용량 발행과정에서의 EPA의 어떠한 행정행위에 대해 유효성을 주장하는 것이 아니라 자신들은 Ohio Power가 가진 이산화황 배출허용량에 대한 재산

91) 98 F.3d 799, 27 ELR 20302(4th Cir. 1996).

권적인 이익을 주장하는 것이라고 주장했었다. 또한 Ormet은 청정대기법 제408조(i)는 이산화황 배출허용량에 대한 분쟁의 재결에 관하여 암묵적인 소권을 창설하고 있고 그렇지 않다고 하더라도 자신의 소권은 연방법의 해석에 관련되므로 U.S.C. 1331조에 따라 인정되는 연방문제에 대한 소송관할권에 따라 연방지방법원은 당해 소송을 판단할 관할권이 있다고 주장했었다. 이에 대하여 제4 순회항소법원은 Ormet 측의 주장 중 청정대기법 제307조가 본 사건에는 적용되지 않는다는 주장은 동의했지만, 청정대기법 제408조(i)가 암묵적인 소권을 창설한다는 점에는 동의하지 않았다. 하지만 Ormet의 주장을 심사하기 위해서는 실질적인 연방 법률의 해석이 요구되므로 U.S.C. 1331조에서 의미하는 연방 법률과 관련된 사안에 해당되므로 연방지방법원은 이 사건에 대한 사물관할을 가진다고 결정하고 연방지방법원은 각하결정을 파기환송했었다. 또한, Ormet은 Ohio Power가 Kammer 전력발전소의 배출허용량을 분배받을 때 자신들을 배제한 상태로 Kammer 전력발전소의 대표자 자격을 EPA에 신청하여 그 자격을 획득하여 자신들의 지분 전체를 ‘박탈’ 했다고 주장했었다. 이에 대하여 연방지방법원은 동 법원이 사물관할이 없다고 하면서 Ormet의 주장은 결국 EPA의 대표자 확인 및 그에 따른 청정대기법상의 대표자 인정과 이산화황 배출허가와 배출허용량 발행이라는 행정처분에 대한 다툼이라고 결정했었다. 이에 대하여 제4 순회항소법원은 Ormet은 EPA에 대표자 확인증 발행과정에서 자신의 견해를 문서로 제출했지만 EPA는 그것의 본안심사를 거부했는데 그 이유로 EPA는 허용량에 대한 당사자들의 자격과 같은 사적 분쟁을 해결할 수 없다는 자신의 권한을 제한한 관련규정⁹²⁾에 따라서 그렇게 하지 않았고 결국 이러한 EPA의 행위는 EPA의 권한제한 규정에 따른 부작위이고 이런 부작위는 Ormet의 kammer에 관한 재산적 이익에 대한 EPA의 행정처분이 없는 것이므로 청정대기법 제307조의 적

92) 40 C.F.R. 72.25(c).

용사항이 아니라고 주장한 Ormet의 견해를 인정했었다.

따라서 항소법원에 제기된 핵심적인 쟁점은 두 당사자들 사이에 체결된 전력협정이 청정대기법 제409조(i)와 제402조 (27)상의 “발전소 운영, 기업전력에 대한 계약적 협정”의 의미 내에 포함되는지 여부가 되었다. 이에 대한 법원의 결정은 두 가지 주요한 주문을 포함하고 있다. 우선 첫 번째로, 법원은 소유권과 관련된 소송이 가능한지 여부를 결정하기 위해서 청정대기법 조항들의 이면에 있는 의회의 의도를 해석했었다. 법정견해를 집필한 Paul Niemeyer 판사는 의회는 명확하게 허용량을 재산권으로서 특성화 시키지 않았고 오직 배출허용량들이 “다른 상품처럼 구매되고 판매될 수 있다는”것을 의도했을 뿐이라고 판결했었다. 법원은 또한 “시장친화적인 허용량 제도를 설립할 때, 의회는 허용량 소유자들 사이의 분쟁들은 다른 사적·상업적 분쟁들과 동일한 방법으로 해결되도록 의도했다고 판결했었다. 의회는 결코 EPA가 허용량과 관련된 사적분쟁에 연계되는 것을 의도하지는 않았다는 해석이었다. 이것이 의미하는 것은 비록 허용량에 대한 어떤 한 분쟁이 허용량이 재산권이 아니라는 이유로 재산권에 대한 분쟁으로 보이지는 않을 수 있지만 그것은 재산권에 대한 사적이거나 사법적 분쟁으로서 분류될 수 있다는 것을 의미한다. 이런 주장은 청정대기법 제408조(i)항에 따라 정당화가 가능하다. 동 조항은 배출허용량의 분할소유를 규정하고 있는데 동 조항은 “어떠한 [산성비] 허가도 대표자로 지정된 者が 대표자로서의 확인증을 제출하지 아니하는 한 결코 발행되어서는 안 된다. 그 확인증에서 대표자는 ‘허용량과 허용량의 이전거래과정에서의 이익과 손실은 각 소유자들의 법적, 형평적, 임차소유 혹은 계약유보권 또는 자격에 의한 비율에 따라서 보유’된다는 사실을 적시해야 한다”⁹³⁾고 규정하고 있다. 파기환송심에서 연방지방법원은 Ohio Power의 편을 들었다. 약식판결을 청원한 상호간의 재정신청에 대하여 연방지방법원은

93) 42 U.S.C. §7651g(i).

청정대기법의 규정에 비추어볼 때 Ormet과 Ohio Power 사이의 전력협정은 결코 Ormet이 Kammer 전력발전소에 대한 공동소유권을 향유할 수 있는 자격을 부여하지 않고 따라서 Ormet은 그 발전소에 관한 배출허용량에 비례적인 공유권리를 가지지 아니한다고 판결했었다. 제4 연방순회 항소법원은 2000년에 이 판단을 인용하였다.⁹⁴⁾

3) 검토

법적으로 재산권을 인정하지 않지만, 거래 당사자들 사이에서는 마치 재산권과 유사한 법적특성을 가지는 산성비 프로그램의 접근법이 다른 배출허용량 거래시스템들을 위한 훌륭한 모델인가? 이에 대하여 여러 논문들은 전체적으로 칭찬하지는 않고 있다. 이런 접근법은 정부가 어떤 때라도 허용량을 몰수하거나 가치를 저하시킬 권한이 있는지 여부나 또는 그 시스템이 이런 종류의 정부행위에 대해 보호책을 강구해야 하는지 여부에 대한 논쟁을 막지는 못한다.⁹⁵⁾ 그리고 비록 배출허용량들이 국가에 대하여는 재산권이 아니지만 계약 당사자들 사이에서는 재산권의 요소들을 가지고 있다. 사실 계약 당사자들 사이에서 허용량은 모든 일반적인 재산권⁹⁶⁾을 향유하는 것으로 보인다. 이러한 점은 청정대기법 제403조(f)를 “재산권의 어떤 부분과 재산권 그 자체사이의 혼동을 전제”로 한 것이란 비판⁹⁷⁾을 야기하고 있다. 청정대기법이 명확하게 배출허용량은 재산권을 창설하지는 않는다고 규정하고 있지만 자유로운 이전을 허용함으로써 발전소 운영자들은 허용량을 수취, 보유할 수 있을 뿐만 아니라 양도할 수도 있다. 더 나아

94) Ormet Corp. v. Ohio Power Co., 207 F.3d 687, 30 ELR 20047(4th Cir. 1996).

95) Norman Fichthorn & Allison Wood, Preservation the SO₂ Market, Environmental Finance(2002, 10), p.28. available at

<http://environmentalmarkets.org/galleries/default-file/ef9ema2002.pdf>

96) 여기서의 향유되는 일반적인 재산권이란 재산권의 대상이 되는 것에 대한 ‘사용(usus)’, ‘수익(fructus)’, ‘처분(abusus)’을 의미한다.

97) Daniel H. Cole, “Clearing the Air: Four Propositions About Property Rights and Environmental Protection”, 10 DUKE ENVTL. L. & POL’Y F. 103, p.114(1999).

가 발전소 운영자들과 모든 다른 허용량 보유자들은 자신들의 배출허용량에 대한 보유, 사용, 처분에 있어서 정부를 제외한 모든 타인들을 배제시킬 수 있다. 이러한 점들이 배출허용량에 있어서 사실상의 재산권 조건들을 구성하지만, 명백한 청정대기법의 규정에 따라 비일상적인 위협을 야기하고 있다. 그럼에도 불구하고 이 Ormet case에서는 허용량을 수취할 수 있는 권리를 연방법원에 제소할 수 있다고 판시했고 이는 배출허용량에 대하여 일반 재산권과 유사한 성격을 인정하고 있다고 생각할 수 있을 것이다.⁹⁸⁾

또한, Ormet case를 통해 배출허용량에 관하여는 전국적인 관할권의 필요성이 인정되고 있다. 동 판결에서 법원은 “허용량들이 경제적인 상품들처럼 다루어지기 때문에 그들의 본질과 그들에서 이익을 취할 자격은 시장전체를 관통하여 통일적으로 설립되어야만 한다. 허용량들에 대한 권원과 본질에 대한 각 주마다의 해석의 다양성은 시장의 불확실성을 낳고 그에 따라 의회가 창설한 오염감축을 위한 장치를 훼손시킬 것이다. 주법의 소권에 따른 연방문제의 해결이 다양한 접근법과 불일치성을 야기하여 연방의 법제도적인 안정성과 효율성을 훼손시킬 수 있다. 통일성에 관한 요구가 필수적인 연방의 이익이 된다면 연방법원의 관할권 행사는 정당화 된다.⁹⁹⁾”고 하여 연방차원의 통일성을 강조하였다. 이런 연방차원의 관할권에 관한 필요성은 Clean Air Markets Group v Pataki 사건¹⁰⁰⁾에서도 인정되었고 더 확장되었다. 결국 연방 국가들의 경우에 허용량의 법적성질을 둘러싼 분쟁의 해결과 규제에 관한 중앙적인 관할권을 보유하는 것이 매우 중요하다는 것을 제시하고 있다.

98) 同旨, K. Russell LaMotte, David M Williamson and Lauren A Hopkins, Emissions Trading in the US: Legal Issues, p.398, Legal Aspects of Carbon Trading, David Freestone and Charlotte Streck(eds), OUP(2009).

99) 이 쟁점은 Martin v. Hunter's Lessee, 14 U.S.(1 Wheat.) 304, pp.347-48(1816)(Story, J.)에서도 다루어진 내용이였다.

100) 194 F. Supp. 2d 147, 32 ELR 20553 (N.D.N.Y.).

한편, Clean Air Markets Group v Pataki 사건의 경우에는 이산화황 배출허용량의 법적성격에 관한 흥미로운 사실을 제시하고 있다. 즉 미국법원은 이산화황 배출허용량을 수취할 수 있는 권리를 연방법원에 제소할 수 있다고 판시했었고, 州 법률이 이산화황 배출허용량들의 가치를 감소시키는 것은 원고적격(Standing)을 입증하는데 충분한 ‘사실상의 손해’를 구성한다고 판결했었다.¹⁰¹⁾

Ormet 사건이 주는 교훈은 비록 배출허용량이 재산권으로서의 성격 부여가 청정대기법에서 배제되었지만 이들은 여전히 재산권의 수많은 요소들을 가지고 있고 적어도 허용량이 사적당사자들 사이에서는 사실상의 재산권으로서의 특성을 가지고 있다는 점이다. 이러한 측면에서 배출허용량을 규율하는 국내적 입법이 명백한 규정으로 재산권이 아니라고 규정하더라도 배출허용량이 재산권의 특성을 지니게 되는 부분을 막기는 어렵다는 것을 반증하고 있다.¹⁰²⁾

4. EU 개별 회원국의 배출권에 대한 입법례

(1) 영 국

1) 온실가스배출권 거래제 규정의 입법형식

영국의 경우에는 EU ETS의 설립 이전부터 UK ETS로 불리는 배출권 거래제도가 있어왔다. 따라서 영국에서 EU ETS 준칙의 이행은 온실가스배출권 거래제 규정¹⁰³⁾의 개별조항으로 이행되었다. 온실가스 배출권 거래제 규정은 ‘허용량’은 ETS 준칙 제3조에서 부여한 의미를 가진다고 규정하여 준칙에서의 규정을 더욱 명확히 하지는 않고

101) Clean Air Markets Group v. Pataki, 194 F Supp. 2d 147 (NDNY 2002).

102) 同旨, Markus W. Gehring and Charlotte Streck, “Emissions Trading: Lessons From SO₂ and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and Credit”, 35 E.L.R. New&Analysis 10219, pp.10223-10224 (2005).

103) the Greenhouse Gas Emission Trading Scheme Regulations 2005를 의미한다.

있다.¹⁰⁴⁾ 허용량의 이전요건들은 온실가스배출권 거래제규정과 등록부규정에 의하여 이행되었고, 허용량은 이전 가능성에 더하여 영국의 국가분배계획에 따라서 각 설비의 운영자는 식별 가능한 허용량들을 수령한다. 이러한 분배과정을 통하여 설비의 운영자는 온실가스 배출허가상의 의무를 준수하는 방법 및 시장에서 처분하는 방법을 통하여 분배된 허용량에 대한 이익을 향유할 수 있다. 이전 가능성과 배타성 그리고 희소성의 조합은 허용량이 가치를 지니면서 교환되는 존재가 되도록 만든다. 이러한 측면에서 ‘이전 가능성, 배타성, 수익성’이란 권리의 묶음에 초점을 맞추는 Hohfeldian에 의하면 ‘허용량’을 재산권으로 볼 수도 있을 것이라고 한다.¹⁰⁵⁾ 하지만 EU 입법 혹은 UK 입법 모두 허용량에 속한 권리들의 묶음을 형식적으로 분류하고 있지는 않고 그러한 형식적인 분류는 보통법계 제도와는 일반적으로 관련성이 없고 특히 영국과 같은 성문헌법을 가지고 있지 않은 국가에서는 더욱 그렇다고 한다. 따라서 결국 허용량의 보유자들이 가지고 있는 권리가 무엇인지에 대한 결정은 법률의 구체적인 문언과 보통법의 원칙에 의지하여 상황에 따라 결정될 것이다.

2) 거래 가능한 허가에 관한 판례

배출권의 법적성격을 명확히 하지 아니한 영국의 경우는 실제 EU ETS 준칙을 국내법으로 그대로 전환시키면서 발생한 문제이기도 했다. 다만, 판례법 국가의 특성상 배출권에 대한 법적 성격이 판례를 통해 형성될 것이기 때문에 배출권과 유사한 거래 가능한 허가에 관한 최근의 영국판례인 *In Re Celtic Extraction Ltd*¹⁰⁶⁾을 고찰하여 이를

104) the Greenhouse Gas Emission Trading Scheme Regulations 2005 Part 1 General 2.-(1)

105) Karl Upston-Hooper, United Kingdom Questionnaire Response p.37 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

106) [1999] All ER (D) 783 available at <http://lexisweb.co.uk/cases/1999/july/re-celtic-extraction-ltd-re-bluestone-chemicals-ltd>

통해 영국에서의 배출권의 법적성격에 대한 논의를 파악할 수 있을 것이다.

사실관계는 In Re Celtic Extraction Ltd는 환경보호법(Environmental Protection Act)에 따라 쓰레기처리면허권을 보유하고 있었다. 회사가 파산했었고 청산인으로 임명된 파산관재인이 있는 강제파산에 처해졌다. 환경청(Environment Agency)은 파산관재인에게 쓰레기처리면허와 관련된 여러 침해사례를 통지했고 약 3000파운드가 비용으로 예상되는 치유작업을 요구했었다. 그 회사의 재정상황을 고려하여 파산관재인은 법원에 파산법1986의 s.178에 의한 자신의 권한을 행사하여 쓰레기처리면허권을 포기할 수 있는지 여부에 대한 명령(direction)을 청구했었다. 즉 쓰레기처리면허권을 포기하여 치유의무를 회피하기 위해서였다. 부인권(right of disclaimer)은 오직 ‘유상인 재산권’에만 적용되고 ‘재산권’은 파산법1986의 s.436에서 규정하였다. 법정에서 제시된 쟁점은 쓰레기처리면허가 파산법의 목적에 비추어 ‘재산권’에 해당되는지 여부였다. 항소법원은 ‘재산권’이란 단어는 기술용어가 아니라 그것의 맥락으로부터 의미를 가지는 것이라고 했었다. 법원은 쓰레기처리면허는 환경보호법1990의 s.33에 포함되어 있는 쓰레기처리에 대한 금지로부터 면제되는 것을 의미한다고 판시했었다.¹⁰⁷⁾ 그러한 면제가 재산권의 지위를 가지기 위해서는 항소법원은 세 가지 조건이 필요하다고 판시했었다. 첫째로 특정한 조건들을 충족한 者에게 자격을 수여하는 법문언상의 기본 틀이 반드시 존재할 것, 두 번째로 이러한 면제는 반드시 이전 가능할 것, 세 번째로 그 면제는 ‘가치’를 가질 것 이었다.

법원은 이들 조건들이 충족되었다고 판시했고¹⁰⁸⁾ 따라서 쓰레기처리면허는 파산법1986의 목적을 위한 ‘재산권’이라고 판결했었다. 여러 가지

107) 이러한 측면에서, 동 사건에서 쓰레기처리면허는 우리의 행정법상 일반적 금지에 대한 자유로 보아 강학상 ‘허가’로 볼 수 있을 것이다.

108) 당시에 쓰레기처리면허에 대한 시장이 존재했었다고 한다.

다른 사건들에서 보통법 법원들은 수출쿼터허가(export quota licences)¹⁰⁹⁾, 어업쿼터허가(fishing licences)¹¹⁰⁾, 탐사허가(prospecting licence)¹¹¹⁾ 등을 다양한 입법목적을 위하여 ‘재산권’으로 결정해 왔고 이러한 태도들이 EU ETS에 의한 ‘허용량’의 경우에도 ‘재산권’으로 인정될 개연성을 높이고 있다고 한다.¹¹²⁾ 즉, 앞서 Re Celtic Extraction Ltd 사건에서 제시된 ‘재산권’에 대한 세 가지 요건에 비추어 볼 때 우선 특정한 조건들을 충족한 者에게 자격을 수여하는 법문언상의 기본틀은 EU ETS Regulation과 UK ETS에서 온실가스 배출허가요건을 갖춘 者들에게 온실가스 배출허용량을 분배하는 규정이 명확히 존재하고, 두 번째로 면제는 반드시 이전 가능해야 하는데 이것은 온실가스 배출허용량의 경우 명확히 규정을 통해서 이전 및 거래가 보장되고 있으며 마지막으로 그 면제가 ‘가치’를 가지고 있어야 하는데 EU ETS 거래시장에서 명백히 온실가스 허용량은 거래되며 교환가치를 가지고 있다고 할 것이다. 따라서 보통법원의 종래와 같은 판례가 유지될 경우 온실가스 배출허용량은 보통법상의 ‘재산권’으로 인정될 가능성이 매우 크다고 할 것이다. 이와 관련하여 ‘수용’ 입법이 허용량에 적용 가능한지, 만일 적용가능하다면 그런 입법이 유럽연합의 기본적 권리장전의 제17조(재산에 관한 권리)와 인권 및 기본적 자유의 보장을 위한 협정의 의정서

109) Attorney General of Hong Kong vs Nai-Keung[1987] 1 WLR 1339, 이 판결에서 추밀원(Privy Council)은 홍콩의 박탈명령(Theft Ordinance of Hong Kong)상의 재산권 정의에 섬유수출쿼터(textile export quotas)는 포함되고 따라서 박탈의 대상이 될 자격이 있다고 판시했었다.

110) In re Rae [1995] BCC 102, 이 사건에서는 어업허가권 부여에 관한 자격과 관계된 것이었다. Warner 판사는 어획량이라는 ‘자격’은 현존하는 재산에 관한 이익으로서 ‘재산권’의 정의에 포함된다고 판시했었다.

111) Commonwealth of Australia v WMC Resources Ltd[1998] 194 CLR 1.

112) Karl Upston-Hooper, United Kingdom Questionnaire Response p.38 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006); Jolene Lin, Private Actors in International and Domestic Emissions Trading Scheme in Legal Aspect of Carbon Trading 134, pp143-144, (David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009).

제1조(재산권 보장)에 합치하는지 여부에 대한 논의가 있었다. 이에 대하여 영국의 인권법1998(Human Rights Act 1998)은 인권 및 기본적 자유의 보장에 관한 협정을 영국 국내법으로 구체화 시켰고 주요 입법과 후속 입법은 반드시 동 협정에 합치하는 방법으로만 효력이 있고 그렇게 해석되어야만 한다고 규정하고 있다. 따라서 제1 의정서의 제1조에서 보장되는 재산권에 대한 권리는 영국내의 모든 재산권에 적용가능하다. 그러나 EU 법제 및 영국 법제 둘 모두 ‘재산권의 박탈’과 ‘재산권 이용의 통제’ 사이를 명확히 구별하고 있다. 유럽인권법원은 제1 의정서의 제1조에 관하여 아래와 같이 결정했다.

“우리 법원의 판례법에 따르면, 이 조항은 세 가지 구별되는 규칙들로 구성되어있다. 첫 번째 단락의 첫 번째 문장에서 규정한 첫 번째 규칙은 재산권의 평화적 향유원칙을 명확히 선언하는 것으로서 일반적인 성격을 가지고 있다. 동일한 단락의 두 번째 문장에 포함되어 있는 두 번째 규칙은 소유의 박탈을 다루고 있고 그러한 박탈이 특정한 조건에 종속되어야만 한다는 것을 언급하고 있다. 세 번째 규칙은 두 번째 단락에서 언급하고 있는데 협약당사국들이 公益에 合致하여 재산권의 사용을 통제할 수 있는 자격이 있다는 것을 인정하고 있다. 세 가지 규칙들은 서로 연결되지 않은 존재라는 의미에서는 구분되는 것이 아니다.

즉, 두 번째와 세 번째 규칙들은 재산권의 평화로운 향유권에 개입하는 구체적인 상황들과 관련되고 따라서 반드시 첫 번째 규칙에서 선언된 일반적 원칙에 비추어 해석되어야만 한다.”¹¹³⁾

이러한 유럽인권법원의 해석에 비추어 본다면 EU ETS Regulations 2005와 관련 입법은 재산권의 통제를 허용하도록 입법되었고 동 입법들은 인권법1998의 범위 내에서 허용량 분배, 폐쇄 및 이전 문제를 제한 받도록 입법되었다고 할 것이다. 또한, 규제당국은 동 인권협정

113) Jacobsson v Sweden[1989] 12 EHRR 56의 paragraph 53.

제6조의 ‘공정한 청문을 요청할 권리(the right to fair hearing)’를 설비 운영자와 배출량 확인자들을 다룰 때 인정해야만 할 것이다.

다만, 이러한 분석은 허용량들에만 제한되고 온실가스 배출허가는 전통적인 허가의 본질에 보다 더 가까울 것이라고 한다. 또한 도시계획 및 공용수용법2004(the Planning and Compulsory Purchase Act 2004), 고속도로법1980(Highway Act 1990), 주택법1985(Housing Act 1980), 도시 및 농촌계획법1990(Town and Country Planning Act 1990) 및 기타 관련법에 의한 공용수용명령은 부동산 물권에만 적용되는 것으로 한정되므로 허용량들에는 적용가능하지 않다고 한다.¹¹⁴⁾ 한편, 영국의 경우에 온실가스 배출허용량에 대하여 제3자의 권리를 수여하는 규정 즉 담보권 설정관련 규정을 적용할 수 있는지가 문제된다. 이에 관하여 GHG Regulations 2005가 명확하게 인정하지는 아니하지만, 운영자가 보유한 무형자산(intangible property)으로서 허용량이 담보권의 목적물이 될 수 있는 자격이 있는 것은 명확하다. 이것은 허용량 이전을 위한 표준적인 계약조항들에서도 인정되고 있는데 동 조항들은 “허용량은 모든 담보권, 증권적 이익, 저당권 또는 모든 사람이 허용량들에 대하여 가지는 이익의 자유롭고 명확한 대상’이 될 수 있는 존재이다”라고 규정하고 있다.¹¹⁵⁾

다만, 영국은 담보거래를 위한 통일적인 법률이 없고 대신에 보통법 원칙들 및 상황에 따른 관련법을 가지고 있다. 그런 법률에는 회사법 1985의 Part 12 그리고 도산법1986과 같은 담보의 부과 등록 및 실행을 규율하는 법률이 있다. 등록부 규정 제23조 (2)가 인정하듯이, 영국의 등록부 조항 및 규정들(이 규정들은 모든 계좌보유자들에 대해 구속력이 있는 규정이다)은 허용량 이전거래에 필수적인 동의권을 가진

114) Karl Upston-Hooper, United Kingdom Questionnaire Response p.39 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

115) Karl Upston-Hooper, United Kingdom Questionnaire Response p.41 in Overview Report; Legal Framework for Emissions Trading in the European Union(2006).

추가적인 권한 있는 대표자의 등록을 인정하고 있다. 이러한 것은 담보권 부여를 위한 계약의 기본틀(즉, 약정된 부담조건들)이 허용량 등록부의 기본틀 안에서도 효과를 지니도록 만들고 있다.

(2) 독일

독일은 EU ETS를 이행하기 위한 국내이행입법으로서 독일 온실가스 배출권거래법(Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz, TEHG)을 제정하였다.¹¹⁶⁾ 동법의 제3조 3에 따르면, “이 법에서의 허용량은 특정한 기간 동안에 이산화탄소 1ton을 배출할 수 있는 권리¹¹⁷⁾(권한, Befugnis)를 말한다. 이산화탄소 1ton 등가량은 이산화탄소 1ton이나 혹은 다른 온실가스의 이산화탄소 1톤과 동일한 온실효과를 야기할 수 있는 잠재력을 가진 양을 의미한다. 국제적인 기준들에 따라서 독일연방정부는 연방상원(Bundesrat)의 승인이 필요하지 않은 명령으로서 개별 온실가스의 이산화탄소 등가량을 구체화 시킬 수 있다”고 규정하고 있다. 독일의 경우 허용량의 정확한 법적성격을 결정하는 적절한 법조항은 없다고 한다.¹¹⁸⁾

주목할 것은 독일배출권 거래기관(Deutsche Emissionshandelsstelle-DEH ST)은 TEHG의 제6조 2항과 분배법(Zuteilungsgesetz)의 조항에 따라서 행정행위를 통하여 할당량을 분배 및 분배하는 권한을 가지고 있다. 분배절차의 공적성질과 목적을 고려하여, 다수의 학자들은 허용량들은 公法에 의하여 규율되는 법적권리를 내재하고 있다는 견해를

116) Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen (Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz-TEHG), 21. Juli 2011 (BGBl. I S. 1475).

117) 'right to emit'이므로 배출할 수 있는 권리라고 해석은 되지만 이는 사실상 EU ETS 준칙에서의 허용량 정의와 동일하다. 또한, 독일어로는 Befugnis라고 하여 ‘권한’으로 해석하는 경우도 있다. 따라서 독일에서 배출권 거래법에서 권리로 본 것인지 권한으로서 본 것인지는 이 조항만으로 판별하기는 어렵다고 생각된다.

118) Michael Mehling, ‘Germany Questionnaire Response’ p.126 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

취하고 있다.¹¹⁹⁾ 반면에 소수학자들은 이산화탄소를 배출하는 것이 전통적으로 독일기본법 제14조에 따라 수여된 기본적인 재산권의 일부로 형성되었다는 사실에 주목하고 따라서 분배절차에서 국가가 수여한 것이 아니라 단지 그것의 범위와 한계를 구체화 시킨 것으로 본다.¹²⁰⁾ 상충하는 허용량들의 법적성격에 관계없이, 두 학설 모두에 있어서 허용량은 일반적인 민법에 따른 완전히 대체가능한 경제적 권리로 간주되고 따라서 민법전 제453조의 범위에 해당되어 유체물에 대한 권리의 획득에 적용되는 규칙들이 동일하게 적용되며 그것에는 선의취득자 보호(Protection of bona fides purchasers)규정도 포함된다고 한다. 한편, 독일 민법에 의하면 물건은 유체물만을 의미하기 때문에 유체물이 아닌 배출허용량 혹은 배출권은 독일 민법상 물건으로 해석될 수 없고 따라서 독일 민법상 소유권을 비롯한 물권의 객체가 될 수 없음을 의미하고 동일한 이유로 그 자체가 물건일 수도 없다고 한다.¹²¹⁾ 하지만 허용량들의 상당한 경제적 가치를 지니고 있기 때문에 보유자들은 허용량에 담보권(right of lien)을 설정할 필요성이 있는데, 이에 대하여 허용량은 TEHG 제18조의하여 완전히 거래가능하기 때문에 허용량들은 민법 제1273조에 따라서 담보권을 설정할 수 있다고 한다. 그러나 담보권에 관한 것을 등록부에 기재해야 하는데 현재의 등록부 시스템 아래에서는 아직 사용가능하지 않고 결과적으로 담보권 설정이 불가능 하다고 한다.¹²²⁾ 또한 TEHG 제7조 5항은 “이 법에

119) Walter Frenz, “Emissionshandelsrecht-Kommentar zum TEHG und ZuG(Berlin: Springer, 2005); Raimund Körner and Hans P. Vierhaus, “TEHG: Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz, Zuteilungsgesetz 2007-Kommentar(Munich:Beck,2005); Carl-Stephan Schweer and Christian von Hammerstein, “Treibhausgasemissionshandelsgesetz-TEHG”(Köln: Heymanns, 2004).

120) Tobias Leidinger, “Übertragung und Abgabe von Emissionsberechtigungen”, in Maximilian Elspas, Peter Salje and Clemens Stewing(eds.), Emissionshandel-Ein Praxishandbuch(Köln : Heymanns, 2005)

121) 최경진, 앞의 논문, p.429

122) Michael Mehling, ‘Germany Questionnaire Response’ p.128 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

서 의미하는 허용량들은 독일은행법의 제1조 11항에서 의미하는 금융상품은 아니고 유가증권거래법 제2조2b항의 금융상품도 아니다”라고 규정하고 있으며 다만 배출권을 기초자산으로 한 거래는 파생상품(Derivate)에 해당된다.

TEHG의 제28조는 행정심판청구와 행정소송은 집행정지효를 가지지 아니한다고 규정하고 있다.¹²³⁾ 결과적으로 독일의 경우에 있어서 배출 허용량은 법률에 의하여 이전이 가능하지만 배출허용량의 처분은 법률 및 법규명령에 의하여 상당히 제한되며, 방해배제청구도 가능하지 않기 때문에 허용량은 기본법상의 재산권이기는 하지만 독일 민법상의 소유권은 아니라고 하는 것이 다수설이라고 한다.¹²⁴⁾

한편, Directive 2003/87/EC의 이행입법의 제정 전에 수많은 논쟁이 배출권 거래제도가 동 제도의 영향을 받는 운영자들의 기본권과 합치하는지 여부에 집중되었다. 일부 소송 제기자들은 동 제도는 헌법과 운영자들의 기본권을 위반했고 따라서 법정에서 판단되어야만 한다고 주장했었다.¹²⁵⁾ 보다 온화한 논자들은 기본법 제14조 및 제12조의 재산권 자유와 점유의 자유를 위반할 잠재성과 동시에 기본법 제3조의 ‘평등의 원칙’에 일치하지 않을 잠재적 가능성을 지적했었다. 즉 현재와 같은 배출권 거래제도 관념이 현존하는 기본권 및 그의 보장제도와 일치하지만, 실무상의 배출권 거래제도의 이행과정에서 운영자의 권리가 각각의 개별적인 사례에 따라 인정될 수 있을지 여부가 달라질 수 있다는 주장이었다.¹²⁶⁾ 그러나 2005년 6월30일에 독일의 연방행

123) Michael Mehling, ‘Germany Questionnaire Response’ p.127 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

124) 최경진, 앞의 논문, p. 429

125) See, for instance, Lars Diederichsen and Uwe M. Erling. “Der Nationale Allokationsplan-Rechtsform und Rechtsschutz”, in 54 Energiewirtschaftliche Tagesfragen(2004): 200 et sqq.; Kim Lars Mehrbrey and Alexander Reuter, “Europäischer Emissionshandel und Deutsches Industrieanlagenrecht(Berlin: Erich Schmidt, 2002), pp.78 et sqq.

126) See, for instance, Martin Burgi, “Die Rechtsstellung von Unternehmen im Emissionshandel”, in Walter Frenz(ed.), Auswirkungen des Emissionshandels auf die Praxis(Clausthal

정재판소(Bundesverwaltungsgericht-BVerwG)는 시멘트 제조업자가 제기한 2004년 11월 9일의 행정재판소 1심 판결에 대한 항소를 기각하면서, 허용량에 체화된 권리에 대한 사법적인 명확성과 운영자들의 법적지위를 제시했다.¹²⁷⁾ 시멘트 제조업자는 자신의 기본권이 침해당했다고 했는데, 특히 기본법 제12조와 14조에서 규정한 재산권과 점유권의 위반을 주장했었다. 즉, 새롭게 도입된 배출권 거래제라는 규제정책 패러다임의 전환이 이전에는 무료인 경제활동에 행정적인 허가를 부과하여 자신의 재산권과 점유권을 박탈했다는 것이었다. 이에 대하여 연방행정법원은 1심 행정법원의 견해를 확인하면서 배출권 거래제도의 도입은 유럽 기본권 및 독일의 기본법 조항 모두를 위반하지 않았다고 언급했었다. 공동체법에 대한 사법심사에서 관한 독일에서의 확립된 원칙(doctrine)에 따라, 동 법원은 EU ETS 준칙의 합헌성을 존중했다. EU의 기본권 헌장(Charter of Fundamental Rights of the European Union) 제17조와 인권 및 기본적 자유의 보장을 위한 협정의 의정서(Protocol of the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedom) 제1조를 근거로 제시하면서, ‘공기(air)’는 결코 사적 재산권의 영역에 포함되지 않기 때문에 “점유의 박탈”에 해당되지 아니하며 보상의무를 발생시키지도 아니한다고 전제했었다. 또한, 배출권 거래제에 관한 규칙들은 단지 재산권의 사용을 “公益(general interest)을 위한 필수적인 한도에서” 규제하는 것이라고 했었다. 이런 측면에서 동 법원은 배출권 거래제도는 전 지구적인 기후를 보호하기 위한 적합하고 필수적이며 비례적인 방법이고 따라서 EU의 기본적 권리헌장 제17조 2항과 인권 및 기본적 자유의 보호를 위한 협정의 의정서 제1조 2항의 요건을 충족시킨다고 결정했었다.¹²⁸⁾ 이러

-Zellerfeld: GDMB, 2005), pp. 59 et sqq.

127) Federal Administrative Court, judgment of 30 June 2005(BVerwG 7 C26.04).

128) Michael Mehling, Germany Questionnaire Response p.128 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

한 독일 연방행정재판소의 판결은 ‘오염물질을 배출할 권리는 없다’는 점을 분명히 한 것으로 생각할 수 있을 것이다.

(3) 프랑스

프랑스에서는 배출허용량¹²⁹⁾(quotas d’émission)의 법적 성질을 두고 금융증서(titres financiers)로 보는 견해, 동산(biens meubles) 혹은 무체동산(biens incorporels)로 보는 견해, 재산권(droit de propriété)으로 보는 견해가 대립하고 있었지만,¹³⁰⁾ 이러한 논란을 입법에 의하여 해결하였다. 즉, 프랑스는 “환경법전(Code De L’Environnement)”¹³¹⁾ 제L229-15조에 배출허용량은 “제L229-16조에 규정된 국가등록부에 있는 배출권 소지자의 계정에 기입됨으로써 배타적으로 구체화되는 동산(biens meubles)”이라고 명시적으로 규정하였다. 이는 배출허용량에 대한 권리가 민법의 규정에 의하여 동산물권(droit réel mobilier)이라는 것을 의미한다.¹³²⁾ 이러한 해결책은 민법상의 배출권(droit d’émissions) 개념에 기초한 것으로 행정법상의 개념인 배출허가(permit d’émissions: autorisation을 의미) 개념으로 보아야 한다는 비판이 있다.¹³³⁾ 여기서 주의할 점은 프랑스의 경우에도 배출허가(l’autorisation d’émettre)는 국가가 개별적으로 부여하는 것으로

129) 프랑스의 경우 ‘허용량(allowance)’을 쿼터(quota)’로 ‘배출허가(permit)’을 ‘배출허가 (autorisation d’émettre)’로 번역했다고 한다. Matthieu Wemaere and Charlotte Streck, “Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances”, FN49, Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms, OUP, 2005.

130) Constant Djama et Isabelle Martinez, “La comptabilisation des quotas d’émission de gaz à effet de serr: véritable incitation de lutte contre le réchauffement climatique?”, Programme du L’association Francophone de Comptabilite(25 Mai 2007), p6 최경진, “배출권의 법적성질”, p431,비교사법 제17권 제1호(통권48호)에서 재인용.

131) EU ETS 준칙의 이행을 위한 ‘온실가스 배출권 거래제 설립에 관한 2004년 4월 15일의 특별명령 2004-330호’에 따라 환경법전 제2부 제2편 제IX장 제2절(환경법전 제L. 229-1조 이하)을 제정하였다. 최경진 위의 논문 각주 49.

132) 최경진, 앞의 논문, p.431.

133) Raphaëlle Gauthier, “Note sur le statut juridique des quotas”, Réseau Action Climat-France. 이광윤, “프랑스 배출권거래제의 현황과 시사점”, 환경법연구 제32권 1호, 2010. 4, p.64에서 재인용.

서 일신전속성이 있으므로 타인에게 양도할 수 없는 것인데 비하여 배출쿼터(les quotas d'émissions)는 국가가 무상으로 할당하는 것으로 쿼터는 일정한 형식에 따라 양도될 수 있다는 것이다.¹³⁴⁾

배출쿼터를 ‘동산물권으로 보면 인류의 공동자산인 대기와 기후는 사소유권이 성립될 수 없는 것이기 때문에 모순되고 2003년의 EU 준칙은 쿼터를 이산화탄소 1톤에 해당하는 배출을 허가(autorisant)하는 것으로 규정하였고, 교토의정서의 당사국들이 채택한 마라케쉬 협정은 쿼터가 어떤 권리 또는 배출허가 증서를 부여하는 것이 아니라고 하고 있기 때문에 프랑스 법에서의 해석은 국제법과도 모순된다”라는 주장이 있고¹³⁵⁾ Yves Jégouzo 교수도 ‘행정허가로 상품의 지위를 부여하는 것’으로 주장하고 있다고 한다.¹³⁶⁾

한편 프랑스 화폐금융법전에 의하면 배출허용량은 ‘물리적 실체가 없는 비화폐자산(un actif non monétaire sans substance physique)’이라고 정의되는 무형자산에 해당한다고 한다.¹³⁷⁾ 그러나 화폐금융법전 상의 금융상품에는 해당되지 않으며, 다만 금융선물거래로 볼 수는 있다고 한다. 결론적으로 프랑스 환경법전에 따른 배출허용량에 대한 권리의 법적성질은 2단계로 나누어 볼 수 있다. 즉, 1단계는 행정법적인 허가(permit)이며 2단계는 사법적인 것으로서 주관적 권리(droit subjectifs)로 보아야 한다.¹³⁸⁾ 다만, 프랑스의 경우에 있어서 흥미로운 점은 ‘무형자

134) 이광윤, “프랑스 배출권거래제의 현황과 시사점”, p.3, 한국환경법학회 제99회 학술대회 배출권거래의 법적과제, 한국환경법학회·경원대학교 법학연구소, 2010. 2

135) Raphaëlle Gauthier, “Note sur le statut juridique des quotas”, Réseau Action Climat-France. 이광윤, “프랑스 배출권거래제의 현황과 시사점”, 환경법연구 제32권 1호, 2010. 4, p.64에서 재인용.

136) Yves Jégouzo, “Les autorisations administratives vont-elles devenir des biens meubles?”, p.945, AJDA,2004. 이광윤, “프랑스 배출권거래제의 현황과 시사점”, 환경법연구 제32권 1호. 2010. 4, p.64에서 재인용.

137) 이광윤, “프랑스 배출권거래제의 현황과 시사점”, p.3, 한국환경법학회 제99회 학술대회 배출권거래의 법적과제, 한국환경법학회·경원대학교 법학연구소, 2010. 2

138) 이광윤, “프랑스 배출권거래제의 현황과 시사점”, 환경법 연구 제32권 1호, 2010. 4, p.64

산'을 구성하는 것이 배출될 수 있는 이산화탄소가 아니라 '이전할 수 있는 권리'라는 점이다. 다시 말해, 허용량의 보유자가 배출할 수 있는 권리를 타인에게 이전 시킬 수 있는 것이 무형자산을 구성하는 것이란 점이다.¹³⁹⁾

이러한 법적 성질을 바탕으로 프랑스에서의 배출허용량의 거래는 국가 등록부로의 기록에 의하여 이루어지며, 국가 등록부에는 인도, 보유, 이전 또는 취소된 배출허용량이 기록된다고 한다.¹⁴⁰⁾ 제도대상자는 하나의 시설에 관하여 특정 년도에 교부된 배출허용량과 인도된 배출허용량을 합한 양을 한도로 하여 배출허용량을 양도할 수 있다고 하며,¹⁴¹⁾ 이 규정은 단순히 무상할당을 받은 배출허용량과 거래 등에 의하여 이전을 받은 배출허용량의 합계량의 범위 내에서만 거래가 가능하다는 취지이며, 선물거래를 금지하는 취지는 포함되어 있지 않다고 한다.¹⁴²⁾

5. 「온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률」상 배출권의 정의와 법적 성격문제

(1) 비교법 연구의 시사점

각국의 배출권 거래제에서 배출권의 법적성격에 대한 규정을 보면 크게 '객관적 권한'으로 규정한 입법례와 '주관적 권리'로서 규정한 입법례가 있고 이를 명확히 하지 않은 경우로 구분할 수 있다.

139) Matthieu Wemaere and Charlotte Streck, "Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances", in *Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms* 35, p50(David Freestone & Streck eds., OUP, 2005).; Matthieu Wemaere, "Legal Nature of Kyoto Units", *The Kyoto Protocol and Beyond A Legal Perspective*, available at <<http://www.unisi.it/dipec/ELT/kyto/Wemaere.ppt>>

140) 최경진, 앞의 논문, p432.

141) Art. L.229-18-1-1 du Code Monétaire et Francier. 최경진, 위의 논문 p432에서 재인용.

142) 최경진, 위의 논문, p.432.

주관적 권리로써 배출권을 규정한 입법례로서 프랑스입법례가 존재하고 반면에 객관적인 권한으로 규정한 미국의 이산화황 거래제가 있다. 또한 EU ETS 준칙의 초기 제시안¹⁴³⁾이 이 범주에 포함될 수 있을 것이다. 또한 배출권 자체의 법적성격을 명확히 하지 않은 입법례도 존재하는데 EU ETS 준칙이나 독일, 영국과 같이 배출허용량에 대한 명확한 규정이 없이 ‘특정기간 동안 특정한 온실가스를 배출할 수 있는 권리(자격)’¹⁴⁴⁾으로만 입법하여 배출허용량이 명확히 주관적 권리로써 재산권을 구성하는지 여부를 언급하지 않은 경우도 있다. 하지만 배출허용량을 명확히 주관적 권리인지 아니면 객관적 권한인지를 명확히 하지 않은 입법례의 경우 각각의 입법례에서 그렇게 한 이유는 차이가 있다. EU ETS 준칙의 경우 앞서 살펴보았듯이 EU ETS 준칙에서 배출권의 법적성격을 규정할 경우 개별 회원국의 입법권을 침해한다는 이유로 준칙 차원에서는 명확히 법적성격을 규정하지 않고 개별 회원국의 재량사항으로 남겨둔 것이다. 하지만 독일과 영국의 경우는 개별 회원국으로서 입법재량을 행사할 수 있었지만 법률에 명확히 규정하지 않고 해석에 남겨두는 태도를 취한 것이다. 하지만 영국의 경우 앞서 해당 부분에서 보았듯이 선례에 비추어 볼 때 법원의 판례에서는 재산권으로 인정될 가능성이 매우 크고 영국이 판례법 국가임을 감안할 때 사실상 배출권을 재산권으로 입법한 경우로 보아도 상관없을 것이다. 실제 영란은행의 금융시장법 위원회의 자료에서도 이러한 해석 태도를 취하고 있다.¹⁴⁴⁾ 또한 독일의 경우에도 명확히 주관적 권리로 입법이 되지는 않았지만 배출권이 헌법상 재산권에는 해당되어 재산권 보장의 대상이 된다는 것이 다수견해라는 측면에서 볼 때 사실상 배출권을 ‘권리’로 볼 수 있다고 생각된다. 더불어 장기적으로 본다면 배출허용량에 대한 거래규모가 확대되고 각국의 배출권

143) 물론 이것은 입법되지는 않았다.

144) Financial Markets Law Committee, Bank Of England, Issue 116-Emission Allowances: Creating Legal Certainty, p.10 (2009).

거래제 상호간의 연결에 의하여 국제적으로 통합적인 탄소배출권 거래제가 탄생할 가능성이 크다는 측면과 배출권 거래시장의 법적안정성을 확보해야할 필요성이 매우 크다고 볼 때 배출권의 법적성격에 대한 전반적인 입법추세는 주관적 권리로서 재산권을 인정하는 상황이라고 할 것이다. EU ETS의 경우에도 배출권에 대한 EU 차원의 통일적인 입법필요성을 제기하고 있고¹⁴⁵⁾ 각국의 상이한 입법례가 배출허용량의 재산권을 인정하는 방향으로 갈 가능성이 크다고 한다.¹⁴⁶⁾

결국 각국의 입법례를 분석했을 때 점차적으로 배출권의 법적성격을 주관적 권리로서 재산권으로 구성하는 추세에 있다고 할 수 있을 것이다.

(2) 「온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률」상 배출권 규정문제

「온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률」에서는 배출권에 대하여 「3. “배출권”이란 기본법 제42조 제1항 제1호에 따른 온실가스 감축 목표(이하 “국가온실가스감축목표”라 한다)를 달성하기 위하여 제5조 제1항 제1호에 따라 설정된 온실가스 배출허용총량의 범위에서 개별 온실가스 배출업체에 할당되는 온실가스 배출허용량을 말한다.」고 규정하고 있다. 이러한 정의 형식은 上述한 각국의 입법례에서 볼 때 사실상 EU ETS 준칙에서 배출권을 정의하고 있는 형식과 동일하다고 할 것이다. 본래 본 법률의 경우 정부입법안에 대한 법제처 심사경과에서 배출권을 초안과 같이 ‘권한’으로 할 경우 제기되는 난점과 ‘권리’로 할 경우의 난점을 고려하여 배출권 자체의 법적성격을 명확히 하지 않고 단순히 ‘배출허용량’으로 대체한 것으로 보인다.¹⁴⁷⁾

145) Financial Markets Law Committee, Bank Of England, Issue 116-Emission Allowances: Creating Legal Certainty, p.18 (2009).

146) Matthieu Wemaere, Charlotte Streck and Thiago Chagas, “Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances”, in Legal Aspect of Carbon Trading 35, p58 (David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009).

하지만 이런 규정형식은 오히려 혼란만을 야기할 것으로 생각된다. 즉, 배출권의 정의 규정에서 단순히 배출허용량으로만 규정할 뿐 그것이 어떤 실체인지 명확히 하지 않았고 EU ETS 준칙의 경우에는 ‘이산화탄소 1톤 혹은 그 등가물’을 규정하여 배출허용량이 원칙적으로 이산화탄소 1톤임을 명시했는데 「온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률」에서는 이런 내용도 빠진 상태로 입법이 되었기 때문이다. 특히 ‘배출허용량’이란 모호한 단어를 선택하여 배출권 그 자체가 어떠한 법적성격을 가지는지를 명확히 하지 않은 것은 정의규정이 본래 법률 전체에서 차지하는 역할을 고려할 때 이를 분명히 결정하는 것이 필요할 것이다. 그리고 배출권을 다시 ‘배출허용량’이란 표현을 사용하여 정의한다고 해서 배출권의 법적성격에 대한 논란이 사라지는 것도 아니다. 실제 EU ETS 준칙의 경우에도 배출허용량이란 표현이 실제 재산권인지 여부에 대해 많은 논란이 있었다. EU ETS 준칙의 경우에는 개별 회원국의 입법재량권을 침해할 가능성 때문에 배출허용량이란 모호한 입법형식을 취했지만 그러한 이유도 없는 우리나라에서 이와 같은 입법을 할 이유는 없다고 생각된다. 따라서 향후 법률개정 과정에서 배출권의 법적성격을 명확히 규정해야 할 것이다.

6. 소 결

배출권 거래제는 원칙적으로 환경규제수단의 일종인 것이고 그와 동시에 환경규제라는 목표를 시장을 통해서 달성한다는 측면이 모두 그 개념 속에 내재되어 있다는 것이다. 즉 배출권 거래제 자체가 규제적 측면과 시장적 측면이 모두 존재하는 개념이란 것을 인식해야만 한다. 더불어 종래의 환경규제라는 것 자체도 공동의 소유물이었던 환경재화에 공적소유권이란 권리를 부여하는 것이고 그 행사의 주체

147) 김혜정, “「온실가스 배출권 거래제도에 관한 법률(안)」 심사경과와 해설”, 월간 법제 (2011. 5.), p.72.

가 국가라는 점이다. 결국 이런 논증을 끝까지 관철한다면 결국 환경규제라는 것도 환경재화에 일종의 권리를 부여하는 것이고 단지 그 권리가 공적권리인지 또는 사적권리인지의 차이점만이 존재한다는 결론에 도달하게 된다. 따라서 이 관점에서 본다면 배출권 거래제 자체는 중국에는 환경재화에 권리를 부여하는 것이고 동 제도의 시장적 측면을 동시에 고려할 때 본질적으로 사적권리를 환경재화에 부여한다는 논리로 귀결될 수밖에 없을 것이다.

다음으로 국제법상 배출권 거래제의 근거가 되는 교토의정서를 살펴 볼 때 그 자체가 개별 계약국에 특정한 권리를 부여한 국제협정은 아니라는 것이다. 하지만 앞서 본 바와 같이 교토의정서가 계약국에 부과한 온실가스 감축의무를 효율적으로 달성하기 위해 개별 계약국의 국내입법에서 배출권을 권리로 규정하는 것은 그 차원을 달리하는 것으로 충분히 가능한 것이다. 따라서 개별 국가차원에서 배출권 거래제를 도입할 때 배출권을 ‘권리’로 규정하는 것이 국제규범인 교토의정서에 위배되는 것은 아니라고 보아야 할 것이다.

그리고 EU ETS 사례에서 살펴보았듯이 배출권 거래제의 경우 실제 거래가 되는 것은 배출허가가 아니라 배출허용량이란 것을 명확히 할 필요가 있다. 즉 1단계의 온실가스 배출허가가 있고 이를 취득한 개별 설비들에게 2단계로서 배출허용량을 할당하는 2원적 구조라는 것이다. 따라서 실제 거래의 대상은 배출허용량을 의미하는 것이고 이것은 배출허가와는 분리되어 자유롭게 이전이 가능한 것이다. 통상 이것을 배출권이라고 지칭하는 것이고 배출권의 법적성격 역시 실제 이 배출허용량을 무엇으로 볼 것인지의 문제가 된다.

마지막으로 각국의 입법례를 통해서 볼 때 배출권을 ‘권한’으로 입법한 경우는 배출권 거래제 시행에 있어 국가의 개입여지를 확보하기 위한 정책적 판단에 따라 ‘제한적 권한’으로 입법하였고, 배출권을 ‘권리’로 입법한 경우는 배출권 거래를 활성화 하여 효율적이고 유동

성을 갖춘 거래시장을 창설할 목적으로 ‘주관적 권리’로 입법태도를 취했음을 파악할 수 있다. 즉 각국의 입법례를 볼 때 배출권을 ‘권리’로서 규정하던지 아니면 ‘권한’으로서 입법하는지의 문제는 그 각각이 장단점을 가진 입법정책의 문제라는 점이다. 이는 곧 배출권의 법적 성격이 논리적 일관성에 따라 판단되기 보다는 개별 국가의 정책적 필요성에 따라 그 법적본질을 규정하고 있다는 것이다. 배출권 거래제 자체가 환경규제의 측면과 시장거래의 측면 모두를 가지고 있고 그 중 어느 측면을 중시하는지에 따라 입법의 형식이 달라진다는 점이다. 결국 배출권 자체의 법적성격을 규정할 때는 각국의 정책적 상황을 고려하는 것이 매우 중요하다는 사실을 인식할 수 있다. 또한 각국의 입법례를 통해서 파악한 입법추세는 점차 배출권을 재산권으로서 즉 ‘권리’로서 보는 경향성이 존재한다는 점이다.

종래 우리나라의 경우 배출권의 법적성격에 대하여 이를 대물적 허가로 보는 견해¹⁴⁸⁾, 권리와 의무가 일체화된 법적 지위라고 보는 관점¹⁴⁹⁾, 배출권을 권리로서 인정하면서도 사권이 아닌 주관적 공권으로서 자유권적 성질을 가지고 헌법상 보장되는 재산권의 범주에 포함시키는 견해¹⁵⁰⁾, 일정한 범위에서 온실가스를 배출할 수 있는 권능 내지 법적 지위로 보는 견해¹⁵¹⁾가 있고 배출권의 재산권성을 인정하는 견해¹⁵²⁾, 민법상 특수한 재산권으로서 보는 견해¹⁵³⁾ 그리고 배출권 거래

148) 최승필, “탄소배출권 제도설계에 대한 법제도적 검토-유럽의 탄소배출권제도를 통한 고찰을 중심으로”, 환경법연구 제31권 제2호(2009), p.175.

149) 최문희, “온실가스 배출권의 금융법상 논점”, 비교사법 제15권 3호(2008), p.102.

150) 이영중, “탄소배출권의 법적 성질에 관한 고찰”, 한국환경법학회 제106회 학술대회 발표문(2011), pp.127~132.

151) 김성수, “온실가스 배출권 거래제도에 관한 법률안상의 온실가스 배출권의 법적 성격과 할당의 법적 과제-독일의 경험을 참고하여”, 토지공법연구 제52집(2011), p.228.

152) 강현호, “배출권의 정의 및 재산권성에 대한 법적 고찰”, 환경법연구 제33권 1호(2011), p.68. 김성수 교수의 경우에도 유상으로 취득한 배출권과 그 거래에 있어서 거래단계에 이른 배출권은 시장참여자가 자신의 책임하에 사적 효용을 실현하기 위하여 양도 또는 양수하는 것이므로 헌법상 재산권으로서의 요건을 모두 갖춘

제도의 발전상황에 따라 거래안전보호, 사후권리구제수단, 국제 사법적 준거법결정 문제 등을 고려하여 종합적으로 판단해야 한다는 견해¹⁵⁴⁾ 등이 있다. 이러한 종래의 견해는 배출권의 법적성격을 ‘권한’에 가까운 견해로 보는 견해와 ‘권리’에 가까운 것으로 보는 견해로 구분할 수 있을 것이다. 재산권으로 보는 견해의 경우에도 공권적 성질을 가지면서 재산권이라는 견해와 배출권 자체를 민법상 재산권으로 보아 공권이 아닌 사권으로 보는 견해로 구분된다.

이와 같은 견해들에 대하여 살펴본다면, 배출권 자체가 가지는 양가적인 측면 때문에 ‘권한’으로 볼 수도 있고 ‘권리’로 볼 수도 있다고 생각된다. 즉 배출권 그 자체는 환경규제와 시장거래의 양가적인 특성을 동시에 가지고 있고 따라서 양 측면 모두의 논거가 있다고 할 것이다. 다만, 배출권 거래제의 연혁적 측면과 그 이념을 고려할 때는 배출권을 재산권으로 보는 관점이 타당하다고 생각된다. 또한 배출권을 재산권으로 볼 때도 공권이 아닌 사권으로서 보는 것이 타당하다고 생각된다. 이는 배출권 자체가 배출허가의 대상인 설비와는 완전히 절연·단절되어 그 자체가 거래의 대상이 되며 배출권 거래제 자체가 앞선 논증과 같이 환경재화에 개별적 재산권을 부여한 것으로 볼 때 이를 공권으로 구성하여 국가의 개입여지를 남겨두는 논리는 수긍하기 어렵다고 생각된다. 더불어 배출권 거래제가 양가적 측면이 있기 때문에 결국 중요한 것은 전반적인 입법추세와 각국의 개별적 상황을 반영하는 입법정책적 판단이 매우 중요하다는 것이다. 즉 양가적 요소 중 하나의 선택이 배출권의 법적성격을 규정하는데 있어서

것으로 볼 수 있으며, 다른 재산권과 마찬가지로 수익과 처분의 대상이 된다고 하여 결국 배출권 거래 제도를 통하여 재산권의 대상이 되는 사법상의 또 다른 권리가 성립한다고 한다. 김성수, “온실가스 배출권 거래제도에 관한 법률안상의 온실가스 배출권의 법적성격과 할당의 법적 과제-독일의 경험을 참고하여”, 토지공법연구 제52집(2011), p.229.

153) 최경진, 앞의 논문, 439면.

154) 최봉경, “독일의 탄소배출권거래제도에 관한 소고-민사법적 관점을 중심으로”, 환경법연구 제32권 1호(2011). p.447.

중요한 요소가 된다는 점이다. 이러한 관점에서 본다면 배출권의 법적 성격을 ‘주관적 권리’로 보는 것이 타당하다. 왜냐하면 배출권의 법적 성격을 정하는데 입법 정책적인 판단이 중요한 요소이고 이럴 경우 효율적이고 유동성이 있는 배출권 거래시장을 창설하기 위해서는 배출권의 법적안정성을 보장해야만 하고 그렇다면 당연히 배출권을 ‘주관적 권리’로 보아 국가의 개입여지를 최소화해야만 할 것이기 때문이다.

이런 결과들을 취합한다면 사건으로는 배출권의 법적성격은 ‘주관적 권리’로 보아야 한다고 생각된다. 따라서 「온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률」의 규정내용은 매우 실망스럽다고 생각된다. 배출권을 단순히 배출허용량이라고만 하여 그 본질을 회피하는 규정을 지양하고 명확히 배출권을 ‘주관적 권리’로서 규정하여 그 본질을 드러내고 향후 배출권 거래시장의 법적안정성을 보장해야만 할 것이다.¹⁵⁵⁾ 따라서 본 연구에서는 이러한 환경규제수단에 대한 시장 친화적 제도로서 등장한 배출권 거래제에서 거래의 대상인 배출권의 법적 성격을 ‘주관적 권리’인 것으로 사적재산권으로 보는 견해를 전제로 이의 거래 단계에서 발생할 수 있는 과세문제를 논의해갈 것이다. 배출권을 재산권으로서 공권이 아닌 사권으로 파악하여 이의 과세에 있어서 발생할 수 있는 문제를 살펴봄에 있어서 또 다른 중요한 쟁점은 배출권이 재산권이라고 할 때 이를 세법상 무엇으로 취급하는가의 문제이다. 이는 일차적으로 관련 세법의 해석문제로 해결해야 할 것이지만 그 전제로서 이것이 권한이나 자격이 아닌 권리로서의 성질을 가진다는 관점을 바탕으로 논리전개가 이루어질 것이고 이것이 본 장에서 배출권의 출발지점 부터 각국의 입법례까지 비교법 연구를 수행한 이유일 것이다.

155) 이광윤·황의관, “온실가스 배출권의 법적성격에 관한 문제”, 성균관 법학 제23권 제2호, (2011), p.410.

제 3 장 배출권 거래와 부가가치세 과세 문제

제 1 절 EU ETS에서 배출권의 부가가치세 과세 문제

배출권 거래에 있어서 부가가치세 과세문제를 다루기 위하여 비교법 연구방법론을 사용하여 분석할 때, 당연히 그 대상은 EU가 되어야 한다. 이는 우리나라 부가가치세법이 EU의 그것을 모델로 탄생했다는 점과 EU와는 동일한 매입자세액공제방식을 채택하고 있기 때문이다.¹⁵⁶⁾ 따라서 이하에서는 EU 부가가치세 법체계의 중심을 이루고 있는 부가가치세 준칙의 연혁과 그 발달사를 간략히 살펴보고, EU 부가가치세 준칙아래서 배출권 거래제의 중요 단계에 부가가치세 과세가 어떻게 이루어지고 있는지를 살펴보도록 한다. 이는 배출권 거래제가 배출권의 할당과 거래라는 일반적 구성요소를 가지고 있다는 점에서도 중요하지만 배출권 자체가 부가가치세 과세대상이 되는지 이의 거래를 실제상 어떻게 취급하는 것이 부가가치세 과세에 있어서 가장 합리적 방안이 될 것인지를 파악하기 위해서도 중요한 부분이라고 생각된다. 그리고 EU의 배출권 관련 법체계를 서술할 때 용어상 주의할 점은 EU ETS 준칙에서는 배출권이란 용어가 아닌 ‘배출 허용량’이란 용어로 우리법상의 배출권을 지칭하고 있다는 점을 주의해야 할 것이다. 따라서 EU에서 배출권 관련 비교법 연구방법론을 사용할 때는 ‘배출허용량’이란 용어를 ‘배출권’을 지칭하는 것으로 사용하는 것이 타당하다는 점이다. 이러한 전제에서 이하에서는 EU의 경우 우리법상 ‘배출권’을 ‘배출허용량’이란 표현으로 사용함을 밝혀둔다.

156) 이창희, 「세법강의」, p.990. 이런 이유로 이창희 교수의 경우 우리 부가가치세법을 읽을 때도 유럽의 그것을 고려하여 내용을 파악해야 한다고 설명하고 있다.

1. EU의 부가가치세 준칙의 연혁

EU는 공동체 차원에서 조세법 규정의 제정에 관한 직접적인 수권 규정을 가지고 있다. 유럽공동체조약 제95조 이하에서는 공동체법이 조세법에 관한 조화로운 규정을 가질 수 있음을 명시하고 있고 특히나 동 규정은 부가가치세, 소비세 및 그 밖의 간접세에 대한 수권을 내용으로 하고 있다. 또한 유럽공동체조약 제93조 및 제94조는 역내 시장의 창설과 기능을 위하여 필요한 경우 유럽이사회는 위원회의 제안과 유럽의회의 청문을 거쳐 만장일치로 부가가치세에 관한 법규정들의 조화를 위한 규정을 제정할 수 있는 권한을 부여하고 있다. 이에 따라 EU 이사회는 1967년 4월 11일 제1차 및 제2차 부가가치세 준칙을 제정하였다. 제1차 준칙¹⁵⁷⁾의 주요내용은 ① 각 회원국의 현행 賣上稅를 폐지하고 공통의 부가가치세를 채택할 것, ② 부가가치세의 채택을 위한 국내입법을 1970년 1월 1일까지 이행할 것,¹⁵⁸⁾ ③ 부가가치세는 전단계매입세액 공제방식의 다단계과세방식으로 하되, 협의에 의해 都賣단계까지 한정시키고 독자적인 小賣段階課稅를 선택할 수 있고¹⁵⁹⁾ ④ EC 집행위원회는 1968년 말까지 매상세조화의 최종목표인

157) First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71, 14.4.1967, p. 1301 - 1303[herein after Directive 67/227/EEC]

158) Directive 67/227/EEC, Article 1 Member States shall replace their present system of turnover taxes by the common system of value added tax defined in Article 2. In each Member State the legislation to effect this replacement shall be enacted as rapidly as possible, so that it can enter into force on a date to be fixed by the Member State in the light of the conjunctural situation ; this date shall not be later than 1 January 1970.

159) Directive 67/227/EEC, Article 2 The principle of the common system of value added tax involves the application to goods and services of a general tax on consumption exactly proportional to the price of the goods and services, whatever the number of transactions which take place in the production and distribution process before the stage at which tax is charged. On each transaction, value added tax, calculated on the price of the goods or services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable after deduction of the amount of value added tax borne directly by the

과세국경의 폐지를 위한 방법과 시기를 EC 이사회에 제안할 것 들을 규정하였다. 제2차 준칙의 정식 명칭은 ‘공통의 부가가치세의 적용을 위한 매상세 구조 및 절차에 관한 회원국 입법의 조화에 대한 이사회 의 제2차 준칙’¹⁶⁰⁾이었고 그 주요내용은 공통의 부가가치세제가 지녀야 할 구체적인 과세요건으로서 ① 과세대상 ② 납세의무자 ③ 과세표준④ 수출면세 ⑤ 전단계세액공제 ⑥ 기장의무 등을 규정하고 있다. 이러한 제2차 준칙에 이어서 제3, 4, 5차 준칙은 제2차 준칙에서 정한 세제조화를 각국이 국내입법으로 이행하는데 있어 일부국가의 사정을 감안한 적용유예를 규정하고 있었다. 이러한 일련의 부가가치세에 관한 준칙에서 1977년 5월 17일 제6차 준칙은 오늘날 까지 적용되고 있는 공동체의 부가가치세법을 포함하고 있어서 EU 차원의 부가가치세제의 근간을 이루고 있다. 제6차 부가가치세준칙은 제2차 부가가치세준칙을 대체하고 공통의 과세기준을 강화하는 내용으로서 원래의 명칭은 ‘공통의 부가가치세제에 관한 회원국 법률의 조화를 위한 이사회 의 제6차 준칙’이다.¹⁶¹⁾ 이 준칙은 원래 각 회원국들이 1978년 1월 1일까지 국내법으로 이행하도록 규정되어 있었지만 일부 회원국들의 사정으로 이행입법이 지연되었다. 그 후 EU 차원에서 제6차 부가가치세준칙에 대한 개정이 있었지만 기본적인 구조와 과세요건 등은 유지되고 있어서 EU 차원의 부가가치세법이라 불리고 있다.¹⁶²⁾ 그러므로 배출허용량의 거래에 관한 EU의 부가가치세 관련 쟁점의 논의는 제6차 부가가치세준칙을 기본으로 하고 그 후의 동 준칙에 대한 개정안

various cost components.

160) Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 71, 14.4.1967, p. 1303 - 1312

161) Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes-Common system of value added tax: uniform basis of assessment[hereinafter Council Directive 77/388/EEC]

162) 박중수, “유럽연합의 부가가치세법제에 관한 연구”, p83, 한국법제연구원, 2002; 이철송, “EC 통합과 부가가치세법제의 조화”, p117, 조세학술논집 제6집, 1990.

을 포함하여 부가가치세준칙을 논의의 준거로 삼아서 관련 쟁점을 검토하기로 한다.

2. 부가가치세 과세대상 문제

(1) EU 부가가치세 지침의 적용 범위와 배출권

제6차 부가가치세준칙은 부가가치세의 적용범위를 매우 폭넓게 규정하고 있다. 부가가치세의 과세대상에는 납세의무자 스스로가 내국 영토에서 유상으로 제공한 재화와 용역의 공급이 포함되고 재화의 수입도 포함된다.¹⁶³⁾ 여기서 납세의무자란 제4조 제1항 내지 제3항에 규정된 경제적 활동을 독립적으로 수행하는 者로서 그 행위의 목적이나 결과와는 상관없다. 또한 제4조 제2항에서는 광업 및 농업활동과 직업활동을 포함한 용역을 공급하는 者들과 생산자 및 거래자들의 모든 활동이 경제적 활동을 구성한다고 규정하고 있다.¹⁶⁴⁾ 그리고 ‘독립적으로’란 단어의 의미를 고용계약에 의한 고용인 또는 기타 노동조건 및 고용주 책임으로 간주되는 고용주와 고용인 관계를 창설하는 법적 구속력의 범주에 해당되는 경우를 제외하고 있다.¹⁶⁵⁾ 따라서 ‘독립적

163) Council Directive 77/388/EEC, TITLE II SCOPE Article 2 The following shall be subject to value added tax: 1. the supply of goods or services effected for consideration within the territory of the country by a taxable person acting as such; 2. the importation of goods

164) Council Directive 77/388/EEC, TITLE IV TAXABLE PERSONS Article 4

1. “Taxable person” shall mean any person who independently carries out in any place any economic activity specified in paragraph 2, whatever the purpose or results of that activity.

2. The economic activities referred to in paragraph 1 shall comprise all activities of producers, traders and persons supplying services including mining and agricultural activities and activities of the professions. The exploitation of tangible or intangible property for the purpose of obtaining income therefrom on a continuing basis shall also be considered an economic activity.

165) Council Directive 77/388/EEC, TITLE IV TAXABLE PERSONS Article 4

4. The use of the word “independently” in paragraph 1 shall exclude employed and

으로'의 의미는 자기의 이름과 자기의 계산 및 자기의 위험으로 행위하는 것을 의미한다. 제4조 5항은 '국가, 지역 및 지방정부와 기타 공법의 규율을 받는 기관들은 그들이 공공단체로서 행동하거나 공공단체로서 매매거래를 하는 경우에는 납세의무자로 간주되지 아니하고 심지어 그들이 그러한 행위 혹은 매매거래와 관련된 수수료, 부담금, 대가를 징수하는 경우에도 납세의무자가 아니다'라고 규정하고 있다.¹⁶⁶⁾ 하지만 동조 단서규정은 '그들이 그러한 행위 혹은 매매거래에 해당하더라도 그들을 납세의무자가 아닌 것으로 취급하는 것이 중대한 경쟁력의 왜곡을 야기하는 경우에는 그러한 행위들 혹은 매매거래에 관하여는 납세의무자로 볼 수 있다'고 규정하여 예외적인 경우를 명시하고 있다.¹⁶⁷⁾ 한편 공공단체라고 하더라도 부속서D에 열거된 행위들과 관련해서는 그러한 행위들이 무시될 수 있을 정도로 소규모로 수행되는 경우가 아니라면 납세의무자로 간주된다.¹⁶⁸⁾

이러한 제6차 부가가치세준칙의 각 규정들에 비추어 볼 때, EU ETS의 시행에 따라 최초로 할당되는 배출허용량의 분배과정이 부가가치세의 과세대상이 되는지 여부가 쟁점으로 논의되었다.¹⁶⁹⁾ 즉, EU ETS에

other persons from the tax in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability.

166) Council Directive 77/388/EEC, TITLE IV TAXABLE PERSONS Article 4 5. States, regional and local government authorities and other bodies governed by public law shall not be considered taxable persons in respect of the activities or transactions in which they engage as public authorities, even where they collect dues, fees, contributions or payments in connection with these activities or transactions.

167) Council Directive 77/388/EEC, TITLE IV TAXABLE PERSONS Article 4 5. However, when they engage in such activities or transactions, they shall be considered taxable persons in respect of these activities or transactions where treatment as non-taxable persons would lead to significant distortions of competition.

168) Council Directive 77/388/EEC, TITLE IV TAXABLE PERSONS Article 4 5. In any case, these bodies shall be considered taxable persons in relation to the activities listed in Annex D, provided they are not carried out on such a small scale as to be negligible. Member States may consider activities of these bodies which are exempt under Article 13 or 28 as activities which they engage in as public authorities.

따라 각 회원국들의 권한 있는 기관이 배출허용량을 최초로 할당하는 경우가 제6차 부가가치세준칙에 의한 부가가치세의 부과대상에 해당되는지 여부가 문제된 것이다. 이 경우에 제6차 부가가치세준칙의 규정을 가지고 해석할 경우 과세요건 중에서 경제적 활동과 독립성 요건은 충족되는 것으로 생각된다. 즉 동 준칙의 경제적 활동에 대한 광범위한 규정형식과 독립성에 있어서 고용관계만을 배제하는 규정내용에 비추어 볼 때 결국 문제가 되는 부분은 납세의무자에 해당되는지 여부만이 문제이다. EU ETS 준칙은 각 회원국은 권한있는 기관을 설립하여 배출허용량을 EU ETS에 참여하는 법인 및 자연인에게 분배하도록 규정하고 있는데 이때의 권한있는 기관을 행정적 기관으로 설립하도록 규정하고 있다.¹⁷⁰⁾ 따라서 최초에 행정적 기관에 의한 배출허용량의 할당 및 분배가 제6차 부가가치세준칙 제4조 5항에 해당하는지가 쟁점으로 제기되었다. 그리고 EU ETS의 경우 배출허용량을 시범시기인 제1시기에는 95%이상을 무상으로 할당하도록 규정하고 있었으므로 無償인 배출허용량의 할당이 부가가치세의 과세대상인지 여부가 쟁점으로 제기되었다.

이러한 쟁점에 대하여는 우선 EU ETS에 따라 발행되는 각 배출허용량이 EU ETS에 참여하는 법인이나 자연인에게 無償으로 할당되는 경우에는 최초할당을 담당하는 기관이 제4조 5항의 공공단체에 해당되는지 여부에 상관없이 부가가치세 과세대상이 되지 않는다. 왜냐하면 앞서 살펴보았듯이 有償性(Consideration)이 결여되어 있는 경우는 부가가치세의 과세대상에 해당되지 않기 때문이다.¹⁷¹⁾ 따라서 부가가

169) M.J. Mace, “The Legal Nature of Emission Reductions and EU Allowances: Issues Addressed in an International Workshop”, p123, JEEPL 2/2005; Overview Report: Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union, pp9-13, 2005.

170) Directive 2003/87/EC Article 18 Competent authority

Member States shall make the appropriate administrative arrangements, including the designation of the appropriate competent authority or authorities, for the implementation of the rules of this Directive.

171) M.J. Mace, “The Legal Nature of Emission Reductions and EU Allowances: Issues Addressed in an International Workshop”, p131, JEEPL 2/2005; Overview Report: Legal

치세 부과여부가 문제되는 경우는 유상성을 가지는 경우로서 최초의 배출허용량 할당이 경매(Auctioning)되는 경우이다. 최초의 배출허용량 할당이 경매되는 경우에는 다시 두 가지 경우를 나누어서 생각해야 되는데, 첫 번째로는 유상성이 있더라도 제4조 5항에 해당되어 부가가치세 과세대상이 안 되는 경우이고 두 번째로는 제4조 5항에 해당되더라도 단서조항에 따라 시장왜곡을 야기하는 경우에는 부가가치세의 과세대상에 해당되는 경우로 구분해야 할 것이다. 첫 번째 경우에서 핵심적인 문제는 EU ETS에 의하여 설립된 ‘권한 있는 기관’이 제 6차 부가가치세준칙 제4조 5항에서 언급하는 ‘公的權限地位(Public Authority Status)’를 향유할 수 있는지 여부이다. 원래 제4조 5항에서 말하는 ‘공적권한지위’는 국가나 지방자치단체 등이 공공기관으로서 고권적 행위를 수행할 때 향유하는 것으로서 공공단체라 하더라도 공법의 규율을 받는 고권적 행위를 하는 경우가 아닌 사법의 지배를 받는 행위를 할 경우에는 향유할 수 없다고 한다.¹⁷²⁾

하지만 EU ETS에 의하여 설립된 ‘권한 있는 기관’은 행정적 기관으로 설립되어 조직적 측면에서 공공단체에 해당된다고 볼 수 있고 동시에 기능적 측면에서도 배출허용량을 개별 ETS 참여자에게 할당 및 분배하는 우월적 권한을 행사 하므로 고권적 행위를 하며 동시에 배출허용량 할당 및 분배는 온실가스 배출총량의 제한이라는 공익을 목적으로 하는 것이므로 이 경우 공법의 영역에 해당된다고 할 것이다. 따라서 유상성이 있는 경우라도 제4조 5항의 ‘공적권한지위’를 향유할 수 있다고 생각된다. 두 번째 경에 주된 쟁점은 ‘공적권한지위’를 누리는 공공단체들에게 부가가치세를 부과하지 않는 것이 가격경쟁력을 왜곡하여 시장 질서를 교란하는지 여부이다. 그러나 이 두 번째 경우

Frameworks for Emissions Trading in the European Union, p8, 2005.

172) 박종수, “유럽연합의 부가가치세법제에 관한 연구”, pp104-105, 한국법제연구원, 2002; Overview Report: Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union, p8, 2005.

는 첫 번째 쟁점과는 다르게 ‘시장 질서를 교란하는지 여부’라는 사실 판단의 문제이고 이는 EU 각 회원국 법원이 사안에 따라 판단할 문제이다. 그러므로 제6차 부가가치세준칙 규정의 해석만으로는 명확한 판단을 하기는 어렵다.¹⁷³⁾ 이와 관련하여 EU 개별회원국인 영국의 경우를 살펴보도록 하자.

영국의 부가가치세법1994는 제6차 부가가치준칙을 전환한 입법이다. 동 부가가치세법 제4장은 동법의 적용범위를 ‘납세의무자가 사업을 수행하는 관점에서 행한 공급’으로 제한하고 있다. 유럽사법재판소는 EU법의 기본원칙으로 이행입법은 반드시 이행하려는 준칙이 효력을 발휘하도록 해석되어야만 한다고 판결했었고,¹⁷⁴⁾ 이러한 해석에 따라 부가가치세법 제4장은 제6차 부가가치세준칙의 제4조 5항이 효력을 가지도록 해석되어야만 한다. 그러므로 승인된 UK NAP¹⁷⁵⁾에 의하여 국무장관(the Secretary of State)이 행한 최초의 배출허용량 분배는 명백히 공공단체로서 수행한 행위이므로 ‘과세가능한 者’에 의한 공급이 아니며 동시에 무상할당에 의한 분배의 경우는 유상성이 결핍되어 있으므로 ‘공급’으로 볼 수 없다고 한다.¹⁷⁶⁾ 그러나 배출허용량 분배가 경매의 방법으로 이루어지는 경우에 ‘공급’이 되는지 여부는 제6차 부가가치세준칙의 제4조 4항 단서규정에 따라 문제가 될 수 있다고 한다.

특히 영국의 NAP은 신규참여자보유분(New Entrant Reserve, NER)을 정했고 NER 중 잉여허용량들은 경매되거나 제1 분배기간 종료시점에 사적계약을 통해 판매되도록 규정하고 있는데, 만일 이러한 판매들에

173) Overview Report: Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union, p9, 2005.

174) Marleasing S.A. v. La Comercial Internacional de Alimentacion S.A.(Case C-106/89)[1990] E.C.R. I-4135.

175) The Greenhouse Gas Emissions Trading Scheme(Approved National Allocation Plan) Regulation 2005 no. 1387.

176) Karl Upston-Hooper, ‘United Kingdom Questionnaire Response’ p.53 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

VAT가 부과되지 않는다면 비과세대상자로서의 국무장관의 그러한 처리는 ‘중대한 경쟁력의 왜곡을 야기할 것’이란 주장이 가능할 것이라고 한다. 왜냐하면 잉여허용량에 대하여 공공단체가 부가가치세를 부과하지 않고 판매할 경우 다른 대체재인 배출허용량과는 부가가치세 세율인 17.5%의 가격차이가 존재하기 때문이다. 그러나 *Institute of Chartered Accountants in England and Wales v. Commissioners of Customs and Excise* case에서 House of Lords의 강력한 견해에 비추어 볼 때 그러한 판매들이 공공단체의 비과세지위를 취소할 만큼 경쟁력을 훼손시킨다고 인정될 가능성은 없다고 한다.¹⁷⁷⁾

한편, 독일의 경우에 제6차 부가가치세준칙은 매상세법(Turnover Tax Act, UStG)으로 전환되었다. 동법 제1조 1항에 따르면 매상세법은 ‘독일연방공화국 내에 있는 사업자가 국내에서 유상으로 그의 사업의 범위 내에서 시행한 재화공급이나 기타의 급부’에 적용되고 동법 제2조 1항에서 사업자(entrepreneur, Unternehmer)란 영업적·직업적 활동 또는 다른 계속적 활동을 독립적으로 수행하는 者로서 정의하고 있다. 제6차 부가가치세준칙의 제4조 5항은 매상세법 제2조 3항으로 전환되었는데 동 조항은 공법의 규율을 받는 법인들은 오직 법인세법에서 정의한 상업적 기업들로서 행동하는 범위에서만 사업자가 된다’고 규정하고 있다.¹⁷⁸⁾ 독일의 경우 연방환경청(Federal Environment Agency)에 있는 독일배출권거래기구(the German Emission Trading Authority)가 배출허용량의 초기 분배를 담당하고 있다. 연방재무부가 자신 스스로 설명지침(explanatory decree)에서 확인했듯이 최초의 배출허용량 공급은 사업자의 상업적 행위의 일부를 형성하는 것이 아니고 대신에 공공단체의 진정한 행위를 구성한다.¹⁷⁹⁾ 더욱이 독일의 경우 배출허용량의 경매에

177) Karl Upston-Hooper, ‘United Kingdom Questionnaire Response’ p.54 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

178) Michael Mehling, ‘Germany Questionnaire Response’ p.139 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

매우 부정적이었고 따라서 대부분의 배출허용량 공급은 매상세법 제10조 1항에서 요구하는 유상성이 결여되어 과세대상일 수 없다고 한다. 이런 해석은 비록 경매의 경우라도 독일배출권거래기구는 매상세법에 해당되는 사업자로 간주될 수 없다고 한다.¹⁸⁰⁾

이러한 EU 각국의 입법례를 볼 때 경매에 의한 배출허용량의 초기 할당의 경우에도 제6차 부가가치세준칙 제4조 5항이 적용되어 ‘권한있는 기관’에 의한 배출허용량의 할당은 부가가치세의 과세대상이 되는 공급으로 볼 수 없다고 생각된다.

3. 배출허용량이 재화의 공급인지 또는 용역의 공급인지 여부

EU ETS에 의하여 발행된 배출허용량은 부가가치세 과세목적을 위해서 무엇으로 취급해야 하는가? 즉, 배출허용량이 부가가치세준칙상 재화의 범위에 해당되는지 여부의 문제를 말한다. 제6차 부가가치세준칙 제5조 1항은 “재화의 공급은 소유권자로서 유형의 재산권의 처분권을 이전하는 것을 의미한다.”고 규정하고 있고, 2항에서 “전기, 가스, 열기, 냉기 및 이와 同種의 것도 유형의 재산권으로 볼 수 있다”고 하여 ‘재화’의 범주에 포함시키고 있다.¹⁸¹⁾ 따라서 제6차 부가가치세준칙의 규정에 의한다면 배출허용량은 유형의 재산권이 아니고 동시에 ‘전기, 가스, 냉기’와 동종의 것이라고 볼 수도 없으므로 ‘재화’

179) Federal Ministry of Finance, policy note of 2 February 2005, IV A5-S 7100-16/05, in BStBl. Part I (2005), p.494, annot.2.

180) Michael Mehling, ‘Germany Questionnaire Response’ p.140 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006)

181) Council Directive 77/388/EEC, TITLE V TAXABLE TRANSACTIONS Article 5 Supply of goods

1. “Supply of goods” shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner.

2. Electric current, gas, heat, refrigeration and the like shall be considered tangible property.

에는 포함된다고 할 수 없다. 또한 제6차 부가가치세준칙 제6조는 “용역의 공급은 제5조에서 의미하는 재화의 공급을 구성하지 않는 모든 공급을 용역의 공급으로 볼 수 있다”고 규정하고 있다.¹⁸²⁾

그러므로 배출허용량이 제5조에서 말하는 ‘재화’의 개념에 포섭되지 않는다면 이것의 공급은 제6조상의 ‘용역의 공급’에 해당한다고 보아야 할 것이다. EU 회원국의 개별입법을 살펴보면 영국의 경우에 부가가치세법 제5장 (2)(b)이 제6차 부가가치세준칙 6조 1항을 이행한 규정인데 동 규정에서 “재화의 공급이 아닌 유상의 모든 것(어떤 권리의 부여나 양도 혹은 포기를 포함하여)은 용역의 공급”으로 규정하고 있고 따라서 배출허용량의 이전은 재화의 공급이 아닌 ‘용역의 공급’에 해당된다고 한다.¹⁸³⁾ 독일의 경우에도 TEHG 제3조 4항에 의한 배출허용량의 이전은 매상세법 제3a (4)에서 의미하는 ‘기타 행위’를 구성하는데 동 조항은 과세대상 행위들에 특허권, 저작권, 상표권 및 다른 권리들의 이전들도 포함한다고 규정하고 있다. 따라서 배출허용량의 이전은 권리의 이전으로 취급되어 ‘용역의 제공’에 해당된다고 한다.¹⁸⁴⁾ 이처럼 제6차 부가가치세준칙을 이행입법한 각국의 입법례를 보더라도 배출허용량은 ‘재화의 공급’이 아닌 ‘용역의 공급’으로 보아야 할 것이다.

4. 공급지역의 문제

배출허용량의 거래를 용역의 공급으로 본다면 그 다음으로 제기되는 부가가치세준칙상 쟁점은 공급의 장소이다. 이것은 명백히 배출허

182) Council Directive 77/388/EEC, TITLE V TAXABLE TRANSACTIONS Article 6 Supply of services

1. “Supply of services” shall mean any transaction which does not constitute a supply of goods within the meaning of Article 5.

183) Karl Upston-Hooper, ‘United Kingdom Questionnaire Response’ p.54 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

184) Michael Mehling, ‘Germany Questionnaire Response’ p.141 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006)

용량의 거래당사자들과 EU 회원국 양자 모두에게 재정적인 결과를 야기한다. EU ETS 시행 초기에 각 EU 회원국들은 이 쟁점에 대하여 다양한 견해들을 가지고 있었고 특히나 국경간 거래의 경우 공급장소에 대한 문제는 영세율 또는 이중과세의 가능성을 발생시킬 수 있는 문제였다. 일부에서는 배출허용량의 국경간 거래의 경우라도 제6차 부가가치세준칙의 제9조 1항에 따라 공급 장소는 판매자가 위치한 지역이라고 주장했었다.¹⁸⁵⁾ 하지만 EU 집행위원회와 대부분의 다른 회원국들은 국경을 넘어선 이전거래의 ‘공급 장소’는 구매자가 위치한 곳이라는 견해를 보였다. 이러한 불확실성에 대응하여 EU 집행위원회의 부가가치세 자문위원회는 아래와 같은 안내 지침을 공포했었다.

“Directive 2003/87/EC의 Article 12에서 언급한 온실가스 배출허용량의 국경간 이전거래는 납세의무자에 의하여 유상성이 있는 경우에는 Directive 77/388/EEC의 Article 9(2)의 범위에 포함되는 과세 가능한 ‘용역의 공급’이다. Directive 77/388/EEC의 Article 13에 규정된 면제조항은 이들 배출허용량 이전에는 적용될 수 없다.”¹⁸⁶⁾

EU 집행위원회의 부가가치세 자문위원회의 안내지침은 법적 구속력은 없지만 그 사실상의 구속력에 따라 대부분의 회원국에서 채택되었다. 하지만 부가가치세 자문위원회의 이러한 해석은 제6차 부가가치세준칙에서 ‘용역의 공급지’에 관하여 정한 일반원칙과는 상반되는 해석이었다. 제6차 부가가치세준칙 제9조는 “용역의 공급 장소는 용역의 제공자가 그의 사업장으로 설립한 장소 또는 용역이 제공되기 위한 고정된 시설을 가진 장소로 하며, 그와 같은 사업장이나 고정시설이 없는 경우에는 그의 영속적인 주소나 통상적인 거소를 용역의 공

185) M.J. Mace, “The Legal Nature of Emission Reductions and EU Allowances: Issues Addressed in an International Workshop”, p131, JEEPL 2/2005; Overview Report: Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union, p8, 2005.

186) Document TAXUD/1625/04 Rev. 1-Working Paper n°443 Rev.1

급 장소로 한다”고 규정하여 일반적으로 ‘용역의 공급지’를 용역제공자가 위치한 장소로 규정하고 있다.¹⁸⁷⁾ 다만, 제9조 2항(e)에서 “이하에 해당하는 용역으로서 공동체 외부에 사업장을 가진 구매자 또는 공동체 내부에 사업장을 가지고 있더라도 용역공급자와 동일한 국가에 위치하지 않은 납세의무자에게 제공되는 용역에 있어서는 구매자의 경제적 활동을 위한 사업장소나 용역의 제공을 위하여 고정된 시설을 가지는 장소를 공급의 장소로 하며, 만일 그러한 장소가 없는 경우에는 구매자의 영속적인 주소나 통상적인 거소를 공급의 장소로 본다”고 규정하여 일반적인 용역의 공급지에 대한 예외규정을 두고 있다. 그리고 제9조 2항(e)에서는 이러한 예외규정이 적용되는 용역으로서 “저작권, 특허권, 상표권 및 이와 유사한 용역 그리고 정보처리와 정보이전”을 규정하고 있고 동시에 “은행, 금융 및 보험(재보험을 포함하지만 보관용역은 제외)”을 규정하고 있다.¹⁸⁸⁾ 따라서 배출허용

187) Directive 77/388/EEC Article 9 Supply of services

1. The place where a service is supplied shall be deemed to be the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides.

188) Directive 77/388/EEC Article 9 (e) the place where the following services are supplied when performed for customers established outside the Community or for taxable persons established in the Community but not in the same country as the supplier, shall be the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied or, in the absence of such a place, the place where he has his permanent address or usually resides:

- transfers and assignments of copyrights, patents, licences, trade marks and similar rights,
- advertising services,
- services of consultants, engineers, consultancy bureaux, lawyers, accountants and other similar services, as well as data processing and the supplying of information,
- obligations to refrain from pursuing or exercising, in whole or in part, a business activity or a right referred to in this point (e),
- banking, financial and insurance transactions including reinsurance, with the exception of the hire of safes,
- the supply of staff,
- the services of agents who act in the name and for the account of another, when they

량의 공급에 대하여 제9조 2항(e)를 적용한다는 것은 용역의 공급 장소를 일반적으로 판매자가 위치한 장소로 보는 원칙을 적용하지 않고 오히려 그 반대로 구매자가 위치한 장소로 보는 것이다. 이러한 제6차 부가가치세준칙의 제9조 2항(e)의 적용은 종종 자주 ‘역부담 규칙(reverse charging rule)’¹⁸⁹⁾으로서 언급된다.¹⁹⁰⁾ 다만 여기서 주의할 사항은 이러한 ‘구매자세액신고제도’가 적용되는 것은 국경간 거래에 한정된다는 점이다. 그러므로 배출허용량의 공급이 회원국 내부에서 발생하는 경우에는 일반적인 원칙에 따라 판매자가 위치한 곳이 공급의 장소가 되고 국경을 넘어선 거래의 경우에는 구매자가 위치한 곳이 공급의 장소가 된다.

한편, 부가가치세 자문위원회가 배출허용량의 공급에 제9조 2항(e)를 적용한다는 안내지침을 발표했을 때 제9조 2항(e)에서 나열되어 있는 서비스 중 어디에 해당되는지는 명백히 언급하지 않았다. 제9조 2항(e)에 열거되어있는 용역 중 배출허용량에 적용이 가능한 두 가지 범주의 용역은 ‘저작권, 특허권, 상표권 및 이와 유사한 권리’ 범주와 ‘은행업·금융 및 보험용역 등’에 관한 범주였다. 이 두 가지 범주 중 배출허용량의 공급이 어느 용역에 해당되는지에 관하여 핀란드와 독일의 법제는 ‘저작권, 특허권, 상표권 및 이와 유사한 권리’에 해당되어 제9조 2항(e)이 적용되는 것을 명확히 하였다. 반면에 스웨덴의 경우에는 ‘은행업·금융 및 보험용역 등’에 해당되어 제9조 2항(e)가 적용됨을 명확히 하고 있다. 영국에서는 배출허용량이 어느 범주에 해당되어 제9조 2항(e)가 적용되는지를 명확히 하지 않고 있었다.¹⁹¹⁾

procure for their principal the services referred to in this point (e).

189) 원어 그대로 번역한 것임. 그러나 의미를 살려 의역한다면 ‘구매자세액신고제도’ 혹은 ‘매입자세액신고제도’로 번역할 수 있을 것이다. 따라서 이하에서는 ‘구매자세액신고제도’로 지칭하기로 한다.

190) Overview Report: Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union, p10, 2005.

191) Overview Report: Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union,

5. Carousel Fraud와 부가가치세 과세문제

배출허용량에 관한 부가가치세 과세문제에서 ‘공급의 장소’를 어디로 볼 것인지 문제가 등장한 배경에는 국경간 배출허용량 거래에 대한 조세조정 목적만이 아니라 국경간 거래에서 주로 발생하는 Carousel Fraud(회전목마형 사기거래)를 방지하고자 하는 목적이 중요하게 대두하였기 때문이다.

회전목마형 사기거래는 EU 역내에서 주로 발생하는 문제점이고 회원국이 실무상에서 수십억 유로의 재정상 손실을 보고 있는 문제이다. 이러한 부가가치세 사기에 의한 손실평가액은 상당히 다양하다. 공적 회계보고에 관한 공동선정위원회(Commons Select Committee on Public Accounts Report, CSCPAR)의 2007년 보고서에 의하면 회전목마형 사기거래는 영국 국고에 1999-2000년 동안 1년마다 최소 10억 파운드의 비용손실을 야기 한다고 계산되었고 2005-6년에는 20-30억 파운드의 평가손실로 최고점을 기록했다고 한다. 2009년 10월 30일에 EU 집행위원회는 ‘정당하게 수취되었어야 할 부가가치세 총량과 실제 수취된 부가가치세 총량과의 차액’¹⁹²⁾에 관한 외부용역의 결과를 발표했었는데 이 연구에서 25개 회원국의 2000-2006년 기간 동안 VAT GAP의 총량은 6,300억 유로라고 지적하고 있다.¹⁹³⁾ 물론 VAT GAP이 모두 사기 때문은 아니고 그 중에는 사기, 조세회피와 파산에 의한 미지불 책임도 포함되어 있다. 그러나 당시 연구의 연구자들은 두바이를 경유한 거래를 고려한다면 부가가치세 사기에 의한 손실양이 매우 과소평가되었을 것이라고 주장했다고 한다.¹⁹⁴⁾ 이러한 회전목마형 사기거래는

p11, 2005.

192) VAT GAP으로 불린다.

193) Olswang Solicitors-News Tax News-There's something nasty in the greenhouse, 23 March 2010.

부가가치세 사기의 한 형식으로서 전형적으로는 작지만 가치는 높은 물품(예컨대 핸드폰·컴퓨터 칩 등등)을 거래하는 경우에 다른 회원국에 있는 기업체들 사이의 공급사슬과 관계된다. 전형적인 모양으로는 공급사슬에 있는 거래자 중 한 사람이 지역거래에서 자신의 고객으로부터 부가가치세를 징수하고 그것을 과세당국에 납부하기 전에 사라지는 것이다. 그럼에도 불구하고 고객은 과세당국으로부터 부가가치세를 환급받을 수 있는 유효한 매입세액공제권을 가지게 된다. 이러한 사기는 회원국의 과세당국이 거래상품에 대하여 매출세액을 징수하지는 못하고 해당 거래상품의 공급사슬에 연결되어 있는 다음번 거래자에게는 매입세액을 환급해 주어야만 하는 결과를 야기한다.¹⁹⁵⁾ 이러한 회전목마형 사기거래의 대상은 작지만 가치는 높음 상품들에서 주로 발생해 왔었고 최근에는 온실가스 배출허용량들이 사기의 다음 목표 중 하나가 되고 있다.

배출허용량을 자유롭게 거래할 수 있는 것은 EU ETS의 중요한 특성이다. 그러나 강력한 배출허용량 거래할 수 있는 국경간 거래시장의 존재는 거래의 전체양과 속도 및 거래가액을 매우 높이고 있고 이러한 점은 또한 매우 높은 부가가치세 사기에 대한 취약성을 야기하고 있다고 한다.¹⁹⁶⁾ 회전목마형 사기거래에 의한 각 회원국의 재정손실이 확대되면서 주된 배출허용량 거래소들이 있는 3개 국가들의 정부는 사기적인 거래를 막기 위한 행동을 취했다.

- 2009년 6월 10일 프랑스는 배출허용량 거래를 금융상품이 포함된 거래로 취급하여 부가가치세를 면제시켰다. 이들 거래를 부가가치

194) Olswang Solicitors-News Tax News-There's something nasty in the greenhouse, 23 March 2010.

195) World Tax Advisor, 'EU VAT Implications of emissions allowance trading and the threat of fraud', 06. 11. 2009.

196) World Tax Advisor, 'EU VAT Implications of emissions allowance trading and the threat of fraud', 06. 11. 2009.

세에서 면제시킴에 따라 공급자들은 그 공급에 대하여 부가가치세를 부과할 수 없게 되었다.

- 2009년 7월 14일 네덜란드는 배출허용량 거래와 관련된 모든 이전 거래에 ‘구매자세액신고제도’을 확대 적용하기로 결정했었다. 그 결과로 공동체 국가사이의 국경간 이전거래만이 아니라 국내거래에서도 구매자가 구매에 따른 부가가치세 징수책임을 부담한다.¹⁹⁷⁾
- 2009년 7월 31일 영국은 배출허용량 이전거래에 영세율을 부과하기로 결정했었다. 즉, 이들 거래는 부가가치세 과세대상에는 해당되지만 세율이 0%인 것이다.¹⁹⁸⁾

한편 이러한 3개국의 대응과는 다르게 다른 회원국들의 대부분은 자국의 표준적인 부가가치세 세율을 배출허용량 거래에 적용하고 있다고 한다. 다만, 2010년 2월에 루마니아 증권규제당국은 EUAs를 금융상품으로 정의했고 그에 따라 루마니아에서의 EUAs 거래는 부가가치세가 면제되었다. 루마니아와 프랑스의 해법은 부가가치세 면제라는 결과는 동일하지만 이 결과를 달성하는 방법은 다르다. 즉, 오직 루마니아만 EUAs를 금융상품으로 간주한다.¹⁹⁹⁾ 회전목마형 사기거래에 대한 각 회원국의 상이한 대처에 따라 EU 전체차원에서 통일적인 원칙을 확립하라는 여론의 압박이 증대 되었고 이에 따라 2009년 10월 29일 EU 집행위원회는 회전목마형 사기거래에 대한 일치된 대응으로서 준칙 개정안을 제시했었다. 당시 조세 및 관세분야 집행위원인 Laszlo Kovacs는 MTIC Fraud에 대하여 회원국들이 신속한 행동을

197) World Tax Advisor, ‘EU VAT Implications of emissions allowance trading and the threat of fraud’, 06. 11. 2009; Olswang Solicitors-News Tax News-There’s something nasty in the greenhouse, 23 March 2010; VAT taxation of EUAs, CERs and ERUs trading-state of play, Emissions-EUETS.com, 26 March 2010.

198) Revenue and Customs Brief 46/096.

199) VAT taxation of EUAs, CERs and ERUs trading-state of play, Emissions-EUETS.com, 26 March 2010.

취하는 것이 중요하다고 지적했고 동시에 “그러나 이런 사기에 대한 행동은 EU 전체에 걸쳐서 일치되는 수단이어야 한다”고 강조 했었다고 한다.²⁰⁰⁾ 새로운 준칙을 위한 EU 집행위원회의 제안²⁰¹⁾은 사기에 노출될 위험성이 큰 특정한 재화와 서비스에 대하여 최대 3가지 분야 까지 구매자세액신고제도를 도입하는 것을 허용 하도록 준칙을 수정 하는 것이었고 이들 분야에는 휴대폰, 컴퓨터 칩, 향수, 귀금속 그리고 EUAs가 포함되어 있었다.²⁰²⁾ 또한 동 제안에는 이러한 제안내용이

200) Olswang Solicitors-News Tax News-There's something nasty in the greenhouse, 23 March 2010.

201) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud[hereinafter COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC]

202) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC, Article 1 Directive 2006/112/EC is amended as follows:

(1) The following Article 199a is inserted: Article 199a

1. Member States may, until 31 December 2014 and for a minimum period of two years, introduce and apply a mechanism whereby the VAT due on supplies of the categories of goods and services listed in Annex VI A is payable by the person to whom those goods and services are supplied. When choosing which goods and services shall be subject to that mechanism, Member States are limited to three of the categories listed in Annex VI A of which a maximum of two must be categories of goods.’

Annex VI A List of goods and services referred to in Article 199a

Part A - - Goods

(1) Mobile telephones, being devices made or adapted for use in connection with a licensed network and operated on specified frequencies, whether or not they have any other use;

(2) integrated circuit devices such as microprocessors and central processing units in a state prior to integration into end user products;

(3) perfume;

(4) precious metals where they are not covered by the special arrangements for secondhand

goods, works of art, collector's items and antiques pursuant to Articles 311 to 343 or the special scheme for investment gold pursuant to Articles 344 to 356.

Part B - - Services

Allowances to emit greenhouse gases as defined in Article 3 of Directive 2003/87/EC(*), transferable in accordance with Article 12 of that Directive, and other allowance units that may be used by operators for compliance with the same Directive.

확정될 경우 적용기간을 2014년 12월 31일까지로 제한하고 있다. 따라서 동 제안에 따르면 회원국은 온실가스 배출허용량의 국내거래에서도 구매자세액신고제도를 도입할 수 있게 된다. 구매자세액신고제도를 회원국의 국내간 거래에 까지 적용하도록 하는 제안내용은 회전문목마형 사기거래의 잠재적 위협을 제거할 수 있을 것으로 기대되었다.²⁰³⁾ 왜냐하면 구매자가 부가가치세 징수책임을 부담할 것이고 동시에 구매에 대한 부가가치세 매입세액공제권을 가지게 되고 그에 따라 동일한 세금계산서를 가지고 부가가치세를 선언하는 동시에 회복할 수 있기 때문이다. 그러나 새로운 준칙을 위한 제안내용이 회전문목마형 사기거래에 대한 대응에 충분한 대응책이 아니라는 비판이 제기되었다. 주된 비판은 구매자세액신고제도를 모든 재화와 용역에 일반적으로 적용되도록 의도된 것이 아니라 오직 특정한 재화 및 용역범주에만 적용하도록 인정했고 더 나아가 세 가지 범주들에 한정되고 그 중 오직 두 가지만이 재화일 수 있다고 정한 것에 대한 비판이었다. 동시에 구매자세액신고제도의 도입을 회원국들의 선택사항으로 남겨두어 회원국들이 다른 수단을 선택할 수 있는 자유를 남겨두어 EU 전체차원의 통일적인 대책으로서는 미흡하다는 비판이었다. 즉 회원국이 구매자세액신고제도를 도입하는데 재량을 가짐에 따라 각 회원국들 사이에 제도상 차이가 존재할 수 있고 이것이 배출허용량에 대한 사기거래를 막는데 통일적인 수단이 될 수 없다는 것이었다. 또 다른 비판으로는 구매자세액신고제도의 적용이 실질적으로 회전문목마형 사기거래를 저지할 수 있는 효과적인 수단인지에 대한 정확한 통계적 검증이 없다는 비판이다. 이러한 비판은 구매자세액신고제도의 도입이 배출허용량을 대상으로 하는 회전문목마형 사기거래를 다른 상품이나 서비스의 거래로 전이시킬 뿐이라는 비판이었다. 일례로 영국

203) EU Amendment Directive VALUE ADDED TAX - REVERSE CHARGE MECHANISM, p.4, The Centrum für Europäische Politik (CEP), 07,12, 2009.

은 휴대폰과 컴퓨터 칩에 관하여 2007년 6월1일부터 구매자세액신고 제도를 2009년 5월 5일 위원회의 결정에 따라 2011년 4월 30일까지 이러한 예외적 적용을 유지하고 있지만, 구매자세액신고제도의 도입의 결과에 대한 상세한 경제학적 분석은 공개된 적이 없고 오히려 최근의 EUAs 거래시장에서 사기거래가 증가한 중요한 이유가 휴대폰과 컴퓨터 칩의 거래에 구매자세액신고제도의 도입에 따른 결과라는 지적이 있다고 한다.²⁰⁴⁾ 이러한 비판에 따라 최종적으로 채택된 VAT 준칙 수정안²⁰⁵⁾에서는 “회원국은 2015년 6월 30일까지 혹은 최소 2년 동안에 구매자세액신고제도를 온실가스 배출허용량의 이전거래에 적용할 수 있고, 온실가스 배출허용량의 이전거래에 구매자세액신고제도를 적용한 이후의 사기거래의 추세에 관한 보고의무를 부담한다”고 규정하여 배출허용량에만 구매자세액신고제도의 도입을 인정하고 그에 따른 사기거래의 변동과정을 EU 집행위원회에 보고하도록 하여 구매자세액신고제도의 실행결과에 대한 실증적 자료를 축적하려는 노력을 기울이고 있다.²⁰⁶⁾ 하지만 최종적으로 제정된 준칙에서도 그 적

204) World Tax Advisor, ‘EU VAT Implications of emissions allowance trading and the threat of fraud’, 06. 11. 2009; Olswang Solicitors-News Tax News-There’s something nasty in the greenhouse, 23 March 2010; VAT taxation of EUAs, CERs and ERUs trading-state of play, Emissions-EUETS.com, 26 March 2010; EU Amendment Directive VALUE ADDED TAX - -REVERSE CHARGE MECHANISM, p.4, The Centrum für Europäische Politik (CEP), 07,12, 2009.

205) COUNCIL DIRECTIVE 2010/23/EU of 16 March 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud[hereinafter COUNCIL DIRECTIVE 2010/23/EU]

206) COUNCIL DIRECTIVE 2010/23/EU Article 1 In Directive 2006/112/EC the following Article shall be inserted: ‘Article 199a

1. Member States may, until 30 June 2015 and for a minimum period of two years, provide that the person liable for payment of VAT is the taxable person to whom any of the following supplies are made: (a) the transfer of allowances to emit greenhouse gases as defined in Article 3 of Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community (*), transferable in accordance with Article 12 of that

용기간을 2015년 6월 30일까지로 제한하고 있고 회원국에 여전히 재량을 부여하고 있다는 점에서 볼 때 배출허용량에 대한 회전목마형 사기거래에 관한 미봉책에 불과하다는 비판에서 자유롭지는 못하다고 생각된다. 한편, IETA는 2010년 2월11일자 통신문에서 “탄소시장에서 최근 발생하는 부가가치세 사기를 다루기 위해서는 탄소배출허용량의 부가가치세상 지위를 EU 전체적으로 심도있게 전환시키는 것이 필요하고 이러한 전환은 EU 전체적으로 배출허용량의 공급을 부가가치세에서 면제시키고 관련비용의 공제도 인정하는 방법이어야 한다”고 언급했었다.²⁰⁷⁾ IETA의 이러한 견해는 EU 전체차원에서 배출허용량 거래를 VAT 과세대상에서 제외시키자는 것으로서 입법형태로 볼 때는 프랑스와 유사하다고 볼 수 있다.

6. EU의 사례에 대한 정리 및 소결

이상의 논의를 간략히 정리해 보자. 우선적으로 배출허용량은 VAT 과세를 위해서는 용역에 해당되어 과세대상이 되고 그것의 최초 할당은 공공단체가 공법의 적용영역에서 자신의 고권을 행사하는 것이므로 제6차 부가가치세준칙 제4조 5항에 해당되어 과세 가능한 용역의 공급에서 제외된다. 다만 경쟁력의 왜곡이란 사실판단의 문제가 존재하고 그러므로 각각의 상황에서 다른 결과가 야기될 가능성이 있다. 그리고 배출허용량의 일반적인 거래의 경우에는 용역의 공급에 해당되어 부가가치세가 과세되고 공급의 장소는 국내거래의 경우에는 판

Directive; (b) the transfer of other units that may be used by operators for compliance with the same Directive.

4. Each Member State that has detected, as from the entry into force of this Article, a shift in trends of fraudulent activities in its territory in relation to the services listed in paragraph 1, shall submit a report to the Commission in that respect no later than 30 June 2014.

207) VAT taxation of EUAs, CERs and ERUs trading-state of play, Emissions-EUETS.com, 26 March 2010;

매자가 위치한 장소가 된다. 그러나 EU 역내의 국경간 거래의 경우에는 제6차 부가가치세준칙 제9조 2항(e)에 해당되어 구매자세액신고제도가 적용되어 구매자가 위치한 장소가 용역의 공급 장소가 된다. 하지만 EU 역내의 상품거래에서 빈번하게 발생하던 회전목마형 사기거래의 대상으로 배출허용량이 이용되어 가면서 그러한 사기거래를 막기 위한 대응책이 요구되었다. 이런 대응책으로 EU 회원국들은 여러 가지 상이한 수단을 사용하게 되었고 특히나 대규모의 배출허용량 거래시장이 있는 프랑스, 영국, 네덜란드는 각각 부가가치세를 면제하는 방법, 영세율을 적용하는 방법 그리고 구매자세액신고제도의 확대적용이란 수단을 사용했다.

이러한 각 회원국의 상이한 대응책에 대하여 EU 집행위원회는 부가가치세준칙을 수정하는 제안을 제시했고 그에 따라 구매자세액신고제도를 배출허용량에 적용하는 준칙이 제정되었지만 아직도 완전한 해결책이 아니라는 비판이 제기되고 있다.

이와 같은 요약내용에서 드러나듯이 현재 EU 각 회원국의 배출허용량에 대한 부가가치세 과세는 다양한 모습으로 나타나고 있다. 일부 회원국의 경우에는 부가가치세를 면제 하거나 영세율을 적용하여 사실상 배출허용량 거래에 부가가치세를 과세하지 않는 국가들도 있고 반면에 구매자세액신고제도를 국내거래에 까지 확대적용 하여 부가가치세를 과세하기도 한다. 이러한 EU 회원국의 상이한 부가가치세 과세 태도는 EU ETS의 시행과정에서 시장왜곡이라는 문제점을 발생시킬 수 있다. 즉 회원국들 사이에서 배출허용량의 거래에 일부 회원국은 부가가치세를 면제 또는 영세율을 적용하여 부가가치세가 부과되지 않은 배출허용량 거래가격을 형성하게 만들고 반면에 부가가치세를 과세하는 회원국에서는 부가가치세에 해당되는 정도의 가격상승 효과를 야기하여 배출허용량의 가격형성에 있어서 시장왜곡이 발생한다. 결국 장기적인 관점에서 이러한 시장왜곡을 EU 전체차원에서 해

소하려는 노력이 있을 것이고 私見으로는 그러한 노력은 아마도 배출허용량을 부가가치세 과세대상에서 제외시키는 방향으로 전개될 것으로 보인다. 왜냐하면 이미 배출허용량 거래시장을 선점하고 있는 프랑스와 영국에서 방법은 다르지만 배출허용량에 대하여는 부가가치세를 부과하지 않는 입법을 채택했고 이러한 방향을 루마니아도 추종하고 있다는 점 그리고 구매자세액신고제도의 한시적 도입이 해결책이 될 수 없고 오히려 동 제도의 확장적용이 EU의 부가가치세준칙의 원칙과 충돌하게 된다는 점에서 배출허용량에 대하여는 부가가치세를 면제하는 것이 최선의 방법이 될 것이라고 생각된다.

제 2 절 현행 부가가치세법상 온실가스 배출권의 과세

1. 부가가치세법상 과세대상에 해당되는지 여부

현행 부가가치세의 과세대상은 재화 또는 용역의 공급과 재화의 수입이며, 이 경우 재화라 함은 재산적 가치가 있는 모든 유체물과 무체물을 말한다.²⁰⁸⁾ 그리고 용역이란 재화 이외의 재산적 가치가 있는 모든 역무 및 기타행위를 말한다.²⁰⁹⁾ 이러한 현행법의 구조에서 볼 때 온실가스 배출권이 부가가치세법상 과세대상에 해당되는지 여부를 판

208) 부가가치세법 제1조(과세대상)

① 부가가치세는 다음 각 호의 거래에 대하여 부과한다.

1. 재화 또는 용역의 공급 2. 재화의 수입

② 제1항에서 “재화”란 재산 가치가 있는 모든 유체물(有體物)과 무체물(無體物)을 말한다.

③ 제1항에서 “용역”이란 재화 외의 재산 가치가 있는 모든 역무(役務) 및 그 밖의 행위를 말한다.

④ 주된 거래인 재화의 공급에 필수적으로 부수(附隨)되는 재화 또는 용역의 공급은 주된 거래인 재화의 공급에 포함되고, 주된 거래인 용역의 공급에 필수적으로 부수되는 재화 또는 용역의 공급은 주된 거래인 용역의 공급에 포함되는 것으로 본다.

⑤ 제1항의 재화와 용역의 범위에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

209) 부가가치세법 제1조 3항

단할 때는 우선 부가가치세법상 재화에 해당되는지 여부를 판단한 후 그에 해당되지 않는다면 용역에 해당되는지 여부를 살펴보아야 할 것이다. 부가가치세법은 무체물에는 동력·열 기타 관리할 수 있는 자연력 및 권리 등으로서 재산적 가치가 있는 유체물 이외의 모든 것을 포함한다고 규정하고 있다.²¹⁰⁾ 여기서 무체물에 해당되는 권리에선 공업소유권 및 저작권 등의 무체재산권 뿐만 아니라 광구나 어장에 관한 권리인 광업권, 조업권 등도 포함되며 건설업 면허나 전기 공사업 면허 등 각종 면허도 이에 포함된다고 한다.²¹¹⁾ 이러한 현행법령의 규정과 해석에 따르면 온실가스 배출허용량은 유체물이 아니므로 무체물에 해당될 것이고 무체물 중에서도 권리에 해당된다고 볼 것이다. 물론 온실가스 배출허용량이 권리인지 여부에 대한 논의가 가능하지만 앞선 장에서 배출허용량의 법적성격을 주관적 권리로서 보는 私見에 의한다면 배출허용량은 무체물 중에서 권리로서 부가가치세의 과세대상이 된다고 생각된다. 또한, 광업권이나 조업권 및 건설업 면허의 경우와 같은 행정법상 허가에 해당하는 것도 부가가치세법상 권리에 해당된다는 측면에서 본다면 배출허용량을 주관적 권리가 아니라 행정법상 허가와 유사한 ‘권한’이나 ‘자격’으로 보는 견해를 취하더라도 부가가치세의 과세대상이 된다고 볼 수 있을 것이다. 결국 온실가스 배출허용량은 부가가치세법상 재화에 해당하여 과세대상이 된다.

210) 부가가치세법 시행령 제1조(재화의 범위)

- ① 「부가가치세법」(이하 “법”이라 한다) 제1조제2항에 규정하는 유체물에는 상품·제품·원료·기계·건물과 기타 모든 유형적 물건을 포함한다.
- ② 법 제1조제2항에 규정하는 무체물에는 동력·열 기타 관리할 수 있는 자연력 및 권리등으로서 재산적 가치가 있는 유체물 이외의 모든 것을 포함한다.
- ③ 재화를 공급하는 사업의 구분은 통계청장이 고시하는 당해 과세기간 개시일 현재의 한국표준산업분류를 기준으로 한다.

211) 김완섭·이성구, “부가가치세법”, p.33, 경영과 회계, 2010.

2. 국가에 의한 배출허용량의 초기할당의 경우

온실가스 배출허용량이 부가가치세법상 재화에 해당되므로 과세대상이 된다고 본다면 배출총량제한 및 거래제에 참여하는 기업체의 경우 부가가치세의 과세요건 중 하나인 독립된 사업자 요건은 비교적 손쉽게 충족될 것이다. 즉 부가가치세법 제2조는 납세의무자로서 영리목적의 유무에 관계없이 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하거나 재화를 수입하는 자를 납세의무자로 정의하고 이러한 납세의무자에는 개인이나 법인과 법인격 없는 사단·재단 기타 단체를 포함하고 국가나 지방자치단체와 지방자치단체조합도 여기에 포함되는 것으로 규정하고 있다.²¹²⁾ 그러므로 배출총량제한 및 거래제에 참여하는 기업체는 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 者이므로 부가가치세법상 납세의무자로 볼 수 있을 것이다. 문제는 국가·지방자치단체와 지방자치단체조합의 경우도 원칙적으로 납세의무자로 규정되어 있기 때문에 온실가스 배출권을 개별기업체에게 초기 할당하는 경우에 부가가치세의 과세대상인 양도에 해당하는지 여부이다. 그러나 국가가 온실가스 배출권을 기업체 등 배출권 거래제 참여업체에게 초기 할당하는 경우에는 재화의 공급에 해당하지만 면세가 적용된다. 즉 부가가치세법 제12조 제1항 제18호는 “국가, 지방자치단체 또는 지방자치단체조합이 공급하는 재화 또는 용역으로서 대통령령으로 정하는 것”을 부가가치세의 면세 대상으로 정하고 있고 동법 시행령 제38조²¹³⁾에서 나열한 각 호의 재화 또는 용역을 규정하고 있는데 여기에

212) 부가가치세법 제2조 1항 및 2항.

213) 제38조(국가·지방자치단체 또는 지방자치단체조합이 공급하는 재화 또는 용역에 대한 면세범위) 법 제12조제1항제18호에서 “대통령령으로 정하는 것”이란 다음 각 호의 재화 또는 용역을 제외한 것을 말한다. <개정 2006.2.9, 2007.2.28, 2008.2.29, 2010.2.18, 2010.10.13, 2011.5.30>

1. 「우정사업 운영에 관한 특례법」에 따른 우정사업조직이 「우편법」 제15조제1항에 규정된 부가우편역무중 소포우편물을 방문접수하여 배달하는 용역

는 ‘우정사업조직의 방문배달용역’, ‘고속철도여객운송용역’, ‘부동산임대업’, ‘도·소매업’, ‘음식숙박업’, ‘골프장·스키장 운영업’ 등을 규정하고 있다. 따라서 온실가스 배출권을 국가가 해당 사업체에게 할당하는 것은 이러한 부가가치세법상 면세규정에 해당되므로 초기 할당 단계에서는 부가가치세 과세문제는 발생하지 않는다. 또한 부가가치세법에 따른 면세이므로 배출권 거래제에 참여하는 기업체가 온실가스 배출권을 유상으로 취득하는 경우²¹⁴⁾에도 부가가치세의 부담이 없다고 할 것이다.

3. 배출권의 양도 및 제출의 경우

배출권 거래제에 참여하는 자가 온실가스 배출권을 정부나 타인으로부터 승계취득 했거나 자가 창설한 배출권을 타인에게 양도하는 것이 부가가치세법상 재화의 양도에 해당되어 과세대상이 되는지가 문제된다. 이에 관하여 탄소배출권을 외국법인으로부터 취득하여 국내의 다른 사업자에게 판매하고 그 대가를 받는 경우 부가가치세법상 과세대상에 해당하는지 여부에 대한 질의에 대해 “사업자가 ‘기후변화에 관한 유엔 기본협약(UNFCCC)’의 인증을 받아 생성된 탄소배출권을 외국법인으로부터 취득하여 국내의 다른 사업자에게 판매하고

2. 「철도건설법」에 규정하는 고속철도에 의한 여객운송용역

3. 부동산 임대업, 도·소매업, 음식·숙박업, 골프장·스키장운영업, 기타 운동시설 운영업. 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우는 제외한다.

가. 국방부 또는 「국군조직법」에 따른 국군이 「군인사법」 제2조에 따른 군인, 「군무원인사법」 제2조에 따른 군무원 그 밖에 이들의 직계존비속 등 기획재정부령이 정하는 자에게 제공하는 재화 또는 용역

나. 국가·지방자치단체 또는 지방자치단체조합이 그 소속직원의 복리후생을 위하여 구내에서 식당을 직접 경영하여 공급하는 음식용역

4. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 의료보건용역

가. 제29조제1호 단서에 따른 진료용역

나. 제29조제5호에 해당하지 아니하는 동물의 진료용역

214) 즉 경매(Auctioning)에 의한 배출권의 초기할당이 있는 경우를 의미한다.

그 대가를 받는 경우 당해 거래에 대하여는 「부가가치세법」 제1조 제1항의 규정에 의하여 부가가치세가 과세되는 것이다”라는 국세청의 답변²¹⁵⁾이 있었다. 또한 앞서 본 바와 같이 배출권이 권리에 해당할 경우 사업자가 이를 양도한 경우 당연히 부가가치세의 과세대상이 된다고 생각된다. 따라서 온실가스 배출권을 양도하는 자는 양수하는 자로부터 부가가치세 매출세액을 거래 징수하여 정부에 납부하여야 한다.²¹⁶⁾ 문제는 보유하고 있는 온실가스 배출권을 외국에 판매하는 경우에 이를 수출로 본다면 영세율이 적용되어야 할 것이다. 그러나 부가가치세법상 수출이라 함은 내국물품을 외국으로 반출하는 것²¹⁷⁾이므로 만일 온실가스 배출권을 물품으로 볼 수 없다면 영세율이 적용되지 않게 된다. 이에 관하여 부가가치세법 제11조 제1항 제1호에서 발하는 수출하는 재화에 권리의 수출을 제외할 특별한 이유가 없으므로 권리의 수출도 영세율의 적용대상에 포함된다고 해석하는 것이 합리적이라고 한다.²¹⁸⁾ 또한 온실가스 배출권이 수출재화에 해당되지 않

215) 서면인터넷방문상담3팀-3448, “탄소배출권 과세대상 여부 및 공급시기, 과세표준”, 국세청 국세법령정보시스템(2007. 12. 31).

216) 부가가치세법 제17조(납부세액)

① 사업자가 납부하여야 할 부가가치세액(이하 “납부세액”이라 한다)은 자기가 공급한 재화 또는 용역에 대한 세액(이하 “매출세액”이라 한다)에서 다음 각 호의 세액(이하 “매입세액”이라 한다)을 공제한 금액으로 한다. 다만, 매출세액을 초과하는 매입세액은 환급받을 세액(이하 “환급세액”이라 한다)으로 한다.

1. 자기의 사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화 또는 용역의 공급에 대한 세액
2. 자기의 사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화의 수입에 대한 세액

217) 부가가치세법 시행령 제24조(수출의 범위)

①법 제11조제1항제1호의 규정에 의한 수출은 다음 각호의 것으로 한다.

1. 내국물품(우리나라 선박에 의하여 채포된 수산물을 포함한다)을 외국으로 반출하는 것
2. 국내의 사업장에서 계약과 대가수령 등 거래가 이루어지는 것으로서 다음 각목의 1에 해당하는 것

가. 「대외무역법」에 의한 중계무역 방식의 수출

나. 「대외무역법」에 의한 위탁판매수출

다. 「대외무역법」에 의한 외국인도수출

라. 「대외무역법」에 의한 위탁가공무역 방식의 수출

218) 이준규·박정우, “기후변화협약에 따른 탄소배출 규제의 과세문제”, 조세법 연구 제15권 제3호, 한국세법학회(2009), 각주 24.

아 부가가치세 과세대상으로 해석하더라도 납세의무자는 외국에 소재하는 사업자가 되므로 현실적으로 징수는 가능하지 않을 것이며 이를 논하는 실익은 없다고 한다.²¹⁹⁾ 이러한 논의에 비추어 볼 때 私見으로는 배출권을 수출하는 경우에도 영세율이 적용된다고 해석하는 것이 타당하다고 생각된다. 왜냐하면 영세율이 적용되던지 아닌지 상관없이 징수가능성이 없다면 부가가치세법 제11조 제1항 1호의 수출재화에 배출권을 배제할 합리적 사유가 없다고 보여 지기 때문이다. 따라서 온실가스 배출권을 수출하는 경우에 매출세액은 발생하지 아니하며 온실가스 배출권의 창출과 관련하여 국내에서 부담한 매입세액이 있다면 다른 매출세액에서 공제되거나 환급받게 된다.²²⁰⁾

부가가치세의 납세의무자는 사업목적이 영리이든 비영리이든 관계없이 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자²²¹⁾이므로 만일 사업자가 아닌 자가 온실가스 배출권을 양도하는 경우에는 과세대상이 되지 않을 것이다. 하지만 총량제한 배출권 거래제에 참여하는 기업체들의 경우 대부분 대규모 사업체이기 때문에 사업자의 요건은 충족될 것이다. 그러므로 온실가스 배출량 감축의무를 부담하는 기업이 자체 사용량을 초과하여 보유한 배출권을 타인에게 양도하는 경우 사업자에 의한 양도에 해당된다. 또한 배출권 거래시장이 활성화 되고 발전하게 되면 온실가스 배출권을 계속적·반복적으로 매매하거나

219) 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원(2010. 8), p.69.

220) 이준규·박정우, “기후변화협약에 따른 탄소배출 규제의 과세문제”, 조세법 연구 제15권 제3호, 한국세법학회(2009), pp. 185-186.

221) 부가가치세법 제2조(납세의무자)

- ① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자는 이 법에 따라 부가가치세를 납부할 의무가 있다.
1. 사업목적이 영리이든 비영리이든 관계없이 사업상 독립적으로 재화(제1조에 따른 재화를 말한다. 이하 같다) 또는 용역(제1조에 따른 용역을 말한다. 이하 같다)을 공급하는 자(이하 “사업자”라 한다)
 2. 재화를 수입하는 자
- ② 제1항에 따른 납세의무자는 개인·법인(국가·지방자치단체와 지방자치단체조합을 포함한다)과 법인격이 없는 사단·재단 또는 그 밖의 단체를 포함한다.

배출권의 매매를 사업목적으로 하는 者나 기업이 생겨날 것이고 이런 경우 사업자로서 볼 수 있을 것이다. 그러나 이러한 사업자가 아닌 개인이 배출권 거래시장에 참여하여 투자나 투기를 목적으로 취득한 온실가스 배출권을 양도하는 경우에는 사업자가 아니므로 부가가치세가 과세될 수 없을 것이다.

한편, 배출권 거래제에 참여하는 기업체가 정부로부터 할당받거나 다른 사업체로부터 승계 취득한 배출권을 자신의 의무준수를 위하여 정부에 제출(surrender)하는 경우 이것이 부가가치세법상 재화의 공급에 해당할 수 있는지 여부가 문제될 수 있다. 부가가치세법 제6조 제1항은 “재화의 공급은 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 재화를 인도(引渡) 또는 양도(讓渡)하는 것으로 한다.”고 규정하고 있다. 따라서 공급에는 법률행위에 의한 경우이든 수용이나 판결·경매와 같은 법률의 규정에 의한 경우이든 묻지 않는다. 여기서 양도는 소유권의 이전이든 인도는 재화에 대한 사실상의 지배, 즉 점유를 이전하는 것으로서 현실의 인도뿐 아니라 간이인도, 점유개정, 목적물반환청구권의 양도가 모두 포함된다. 양도는 부동산 소유권이전 등 법률상의 지위의 이전을 뜻하는 것으로서 사실상 지배의 이전만으로는 부족하고 소유권 자체의 이전을 수반하여야 하는 것으로 이해된다고 한다.²²²⁾ 또한 유상성을 요구하는가에 관하여 논란이 있으나 명문의 규정이 없는 이상 이를 부정하는 것이 옳다고 한다.²²³⁾ 이러한 부가가치세법의 규정과 그에 대한 해석론을 감안할 때 기업체가 자신의 총량제한 배출권 거래제에 따른 의무준수를 위하여 정부에 배출권을 제출하는 것은 부가가치세법상 ‘재화의 공급’에는 해당되지 않는다고 보아야 할 것이다.²²⁴⁾ 왜냐하면 부가가치세가 부과되는 재화의 공급은 원

222) 임승순, 「조세법」, 박영사(2004), pp.838-839.

223) 이상원, “부가가치세법에 있어서의 재화의 공급의 개념”, 판례해설(통권 2호), pp.173-185.; 임승순, 「조세법」, 박영사(2004), pp.839.에서 재인용.

224) 同旨, 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연

칙적으로 사업자가 자신의 영업을 위하여 재화를 공급하는 것을 의미하는 것을 의미하며 이런 관점에서 볼 때 총량제한 배출권 거래제에 따라 자신에게 부과된 의무를 이행하기 위해 배출권을 제출하는 것은 이에 해당된다고 보기 어렵기 때문이다. 따라서 이 경우에는 부가가치세 과세대상이 아니다.

4. 국제 거래에 있어서 국경세 조정

국내의 사업자가 외국의 사업자와 온실가스 배출권을 거래한 경우에는 국제거래에 관한 부가가치세법상의 국경세 조정에 따라 과세문제가 결정된다. 우선 청정개발체제(CDM) 사업에 참여하여²²⁵⁾ 온실가스 배출권을 창설하고 이를 배출량 감축인증분 거래시장에서 국내 고정사업장이 없는 외국의 기업에 양도한 경우에는 수출하는 재화에 해당되어 영세율이 적용된다.²²⁶⁾ 따라서 온실가스 배출권의 양도와 관련한 매출세액은 0이 될 것이고 동 배출권의 창설과 관련하여 국내에서 부담한 매입세액이 있을 경우 다른 매출세액에서 공제되거나 환급할 수 있을 것이다.

국내의 사업자가 배출량 감축인증분 거래시장이나 타국의 배출권 거래제에서 외국기업으로부터 온실가스 배출권을 구매하는 경우 동 구매행위가 부가가치세법상 재화의 수입에 해당하는지 여부가 문제된다. 만일 수입으로 인정되어 부가가치세가 과세된다면 당해 온실가스 배출권을 양수하는 者가 관세법에 따라 관세를 신고·납부하는 경우에는 재화의 수입에 관한 부가가치세를 함께 신고·납부하여야

구」, 한국조세연구원(2010. 8), p.70.

225) 우리나라는 교토의정서상 온실가스 배출량 의무감축국가가 아니기 때문에 JI 사업에 참여할 수는 없고, 오직 CDM 사업에만 참여가 가능하기 때문에 이 경우만을 예를 들기로 한다. 다만, 장기적으로는 교토의정서상 의무감축국이 될 가능성이 크기 때문에 CDM 뿐만 아니라 JI에도 참여할 수 있을 것이다.

226) 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원(2010. 8), p.71

하며²²⁷⁾, 세관장이 관세를 부과 고지하는 경우에는 관세징수의 예에 따라 부가가치세를 함께 징수한다.²²⁸⁾ 그러나 부가가치세법 제8조에서 “재화의 수입은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 물품을 우리나라에 반입하는 것(보세구역을 거치는 것은 보세구역에서 반입하는 것)으로 한다. 다만, 제2호의 물품으로서 선적(船積)되지 아니한 물품을 보세구역에서 반입하는 경우는 제외한다.”고 하고 동조 1호에서 “외국으로부터 우리나라에 들어온 물품{외국 선박에 의하여 공해(公海)에서 채취되거나 잡힌 수산물을 포함한다}”고 규정하여 물품이 아닌 권리의 수입은 부가가치세의 과세대상에서 제외하고 있다. 이는 권리가 외국에서 국내로 구입되더라도 물품과 달리 세관을 통과하는 것은 아니기 때문에 관세청 등 과세당국이 부가가치세를 징수하는 것이 현실적으로 용이하지 아니하다는 측면을 고려한 것으로 이해된다고 한다.²²⁹⁾ 또한 권리의 수입이 부가가치세의 과세대상이 된다고 하더라도 재화의 수입에 대한 부가가치세의 과세표준이 관세법에 의한 과세의 과세가격을 기초로 산정되는데, 관세의 과세대상은 수입하는 물품으로 하고²³⁰⁾ 권리를 포함하고 있지 아니하기 때문에²³¹⁾ 관세의 과세가액이 없으므로 부가가치세의 과세표준²³²⁾도 0이 되어 부가가치세가

227) 부가가치세법 제19조의2(재화의 수입에 대한 신고·납부) 제2조제1항 제2호의 납세의무자가 「관세법」에 따라 관세를 신고·납부하는 경우에는 재화의 수입에 대한 부가가치세를 함께 신고·납부하여야 한다.

228) 부가가치세법 제23조(징수)

③ 재화의 수입에 대한 부가가치세는 세관장이 관세징수의 예에 따라 징수한다.

229) 이준규·박정우, “기후변화협약에 따른 탄소배출 규제의 과세문제”, 조세법 연구 제15권 제3호, 한국세법학회(2009), pp.186-187.

230) 관세법 제14조(과세물건) 수입물품에는 관세를 부과한다

231) 특허권·상표권·실용신안권 등 무형의 권리의 사용료는 물품의 수입과 관련된 경우에는만 관세의 과세가격에 포함된다. 이에 관하여 관세법 제30조와 동법 시행령 제19조 제2항을 보라.

232) 부가가치세법 제13조(과세표준)

④ 재화의 수입에 대한 부가가치세의 과세표준은 관세의 과세가격과 관세·개별소비세·주세(酒稅)·교육세·농어촌특별세 및 교통·에너지·환경세를 합한 금액으로 한다.

과세되지 아니하는 것과 동일하게 된다고 한다.²³³⁾ 그러므로 현행 부가가치세법 및 관세법의 해석상 배출권을 수입하는 경우에는 사실상 해당 배출권에 부가가치세가 과세되지 않는 결과가 발생할 것이다.

5. 부가가치세법상 문제점

(1) 배출권 과세에 관한 부가가치세법상 문제점

1) 거래유형에 따른 비합리적 차별효과

上述한 바와 같이 현행 부가가치세법에 의하면 온실가스 배출권을 외국기업체로부터 구매하는 경우 부가가치세가 과세되지 아니하는데 반하여 배출권의 국내거래에 대하여는 부가가치세가 과세됨에 따라 과세형평성과 중립성에 문제가 발생한다. 즉, 배출권을 구매하는 기업이 부가가치세법상 면세사업자에 해당한다면 국내에서 온실가스 배출권을 구매할 때 부담한 매입세액이 공제될 수 없으므로 해당 면세사업자가 배출권을 구매하는데 있어서 부담으로 작용하게 되며 외국의 기업으로부터 배출권을 구매하는 경우에 비하여 불합리한 차별이 발생한다. 또한 배출권을 국내에서 구매하는 경우 부가가치세가 과세되더라도 그 구매기업이 부가가치세법상 사업자라면 배출권을 취득할 당시 부담한 부가가치세 매입세액이 해당 사업자의 매출세액에서 공제되므로 국외에서 구매하는 경우에 비하여 부담세액에 차이는 없다. 그러나 구매하는 사업자의 경우 구매 당시 배출권 판매 사업자에게 매입세액을 지급하였다가 해당 과세기간 종료 후 동 매입세액이 공제되므로 매입세액의 지급시기와 공제 또는 환급시기까지의 기간 동안 기간이익의 손실 문제가 발생한다.²³⁴⁾ 이런 문제점은 배출권 구매에 있어서 국외구매를

233) 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원(2010. 8), pp. 72-73.

234) 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한

유도하게 되어 국내 배출권 거래시장의 활성화와 발달에 있어 조세에 따른 시장왜곡을 일으키고 이는 배출권 거래에 있어서 사회적 최적화를 달성하는데 장애요소가 될 수 있다.

이러한 문제점의 해결방안으로 두 가지를 생각할 수 있는데, 우선 외국의 기업으로부터 배출권을 구매하는 경우에도 부가가치세가 과세되도록 하는 방안이다.²³⁵⁾ 이 경우 관세가 과세되지 아니하는 거래에 대하여 통상적인 재화의 수입처럼 부가가치세를 세관장에게 신고·납부하거나 세관장이 징수하도록 하기 보다는 해당 배출권을 수입하는 기업에 대리납부의무를 부담하는 방안이 타당할 것이다. 이 방안은 국내에 사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인으로부터 용역을 공급받은 자에게 부가가치세를 대리납부하도록 하는 부가가치세법 제34조 제1항 제1호의 취지와 같다. 다만 용역공급에서의 대리납부는 해당 용역을 공급받는 자가 과세사업자인 경우 대리납부하더라도 해당 세액을 매입세액으로 공제받을 수 있기 때문에 면세사업자 또는 사업자가 아닌 경우에만 대리납부의무를 부담하게 하는 것을 결정해야 할 것이다.²³⁶⁾ 두 번째 방안으로 배출권을 국내에서 구매하는 경우에도 부가가치세의 과세대상에서 제외하는 방안이다. 이 방안에 따르면 외국에서 배출권을 구매하는 경우와의 형평성을 유지할 수는 있지만 다른 재화의 공급과의 형평성 훼손 문제가 발생할 여지가 있다.

2) 배출권 최초할당에 대한 환수효과

정부로부터 온실가스 배출권을 할당받아 이를 양도할 경우 환수효과가 발생한다. 환수효과(catching-up effect) 또는 취소효과(cancel-out effect)라 함은 중간 거래단계에서 적용된 세액의 경감이 그 다음 단계

국조세연구원(2010. 8), p. 76.

235) 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원(2010. 8), pp. 77.

236) 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원(2010. 8), pp. 77.

에서 다시 징수되어 국고에 환수됨에 따라 세액의 경감이 취소되는 효과를 의미한다.²³⁷⁾ 정부가 온실가스 배출권을 기업에 할당할 경우 앞서 보았듯이 면세가 적용되어 부가가치세가 과세되지 않지만 이를 배정받은 기업이 제3자에게 해당 배출권을 양도하는 경우에는 양도가액 전액에 대하여 부가가치세가 과세되고 현행 부가가치세법이 취하고 있는 전단계세액공제법에 의하여 공제될 매입세액은 없기 때문에 정부가 할당한 온실가스 배출권의 가액에 대하여도 부가가치세가 과세되는 환수효과를 가지게 된다.²³⁸⁾ 이러한 환수효과는 현행 부가가치세법상 면세제도가 소비자의 부가가치세 부담을 덜어 주고자 하는 것이고 사업자의 세 부담을 덜어 주고자 하는 제도가 아니기 때문이고 매출세액을 납부할 필요가 없는 반면에 매입세액을 공제 받을 여지도 없기 때문에 최종 유통단계에서의 공급이 면세되는 경우에는 조세부담 경감의 효과가 있으나 중간단계에서의 공급이 면세되는 경우에는 조세 경감효과가 없기 때문이다. 이와 같은 환수효과에 따라 정부로부터 최초로 온실가스 배출권을 할당받는 개별 기업체의 경우 실질적으로는 부가가치세 부담을 지게 되고 이는 결국 배출권 거래시장에서 당해 배출권의 가격상승 요인으로 작용하게 되며 이런 환수효과가 미치지 않는 제3자와의 형평성을 침해하게 될 것이다.

이와 같은 환수효과를 제거하기 위한 방안으로 생각할 수 있는 현행 제도로는 의제매입세액공제, 재활용폐자원공제 및 면세포기제도가 있다.²³⁹⁾ 이 중 의제매입세액공제와 재활용폐자원공제는 중간거래단계의 경우 활용되는 제도이므로 배출권의 최초 할당은 이에 해당되지 않는다. 면세포기는 영세율과 동시에 적용되거나 과세사업자와의 가

237) 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원(2010. 8), pp. 78; 임승순, 「조세법」, 박영사(2004), p.866.

238) 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원(2010. 8), pp. 78

239) 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원(2010. 8), pp. 79.

경쟁력을 확보하기 위하여 선택될 수 있으나 배출권의 최초할당은 이와는 관련성이 없다. 따라서 현행 부가가치세법에서 환수효과를 제거하기 위해서는 정부가 기업체에 할당한 배출권을 제3자에게 양도하는 거래에 대하여 과세 제외하는 방안을 고려해야 할 것이다.²⁴⁰⁾

(2) 배출권 거래에 대한 부가가치세 과세제외 필요성

앞서 살펴본 것처럼 현행 부가가치세법에 따라 배출권을 과세할 경우에는 몇 가지 문제점이 발생한다. 그리고 이러한 문제점 해결방안으로 제시된 견해를 보면 배출권 거래에 대하여 부가가치세를 과세하지 않는 방법이 가장 타당할 것으로 보인다.

그 이유로는 우선 배출권 거래제에 해당되는 개별 기업체의 경우 대부분은 부가가치세법상 과세사업자에 해당된다. 따라서 배출권 거래에 대하여 부가가치세가 과세된다고 하더라도 배출권 구매기업은 판매 기업에 세액을 부담하고 다시 자신의 부가가치세를 신고·납부하는 단계에서 이를 공제받거나 환급받게 되어 중국에는 부가가치세를 부담하지 않게 되며 오히려 과세기간 종료 후에 공제·환급이 되기 때문에 기간이익의 상실에 따른 자금부담만 지게 되고 동시에 배출권 거래시장이 활성화될 경우 배출권의 거래가 빈번하게 되어 장기적으로는 주권이나 유가증권처럼 거래가 이루어 질 경우를 상정한다면 과세당국의 징수비용 역시 증가될 뿐이다.

두 번째로 배출권 거래제도의 도입에 따라 해당 기업체는 기존에는 부담하지 않았던 온실가스 감축의무를 새롭게 부담하게 된다. 사실상 이러한 감축의무는 기업의 입장에서는 또 하나의 규제가 추가되는 것이고 결국 이는 해당 기업의 생산비용 상승을 초래할 것이다. 물론 지구온난화와 그에 따른 기후변화가 시급히 해결해야 할 인류사적인 문제

240) 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원(2010. 8), pp. 79.

라고 하더라도 전 세계적인 신자유주의의 파고 속에 무한경쟁을 해야만 하는 기업의 입장에서는 배출권 거래제도의 도입 자체만으로도 생산비용 상승에 따른 경쟁력 저하의 부담을 가지게 된다. 또한 배출권 거래제 자체가 그것의 법적성격을 논증하는 장에서도 언급했듯이 시장을 통한 온실가스 감축목표의 달성이 제도 자체의 취지라고 할 때 배출권 거래를 활성화하기 위하여 동 거래에 있어서 부가가치세를 제외할 필요성이 있다고 생각된다. 다시 말해 배출권 거래시장의 발달에 따른 새로운 녹색경제가 출현할 것이고 이를 위해서는 배출권 거래의 활성화가 필수적 요소라고 할 때 이런 세계적 추세에 우리나라가 선도적 역할을 하기 위해서는 배출권 거래를 부가가치세 과세대상에서 제외해야 할 것이다.

마지막으로 앞서 EU의 배출권 거래에 대한 부가가치세 과세부분에서 살펴본 것과 같이 EU 각국의 입법례는 부가가치세를 면제하거나 배출권 거래에 영세율을 적용하는 추세에 있다. 이는 所謂 회전목마형 사기라고 하는 부가가치세 사기가 EU ETS 거래과정에서 빈번하게 출현하고 그에 따른 재정적 손실이 매우 확대되고 있는 상황에 대한 대처라고 할 수 있다. 특히나 배출권처럼 부피가 작고 교환가치가 큰 물품의 경우 회전목마형 사기거래의 대상이 되기 용이하고 이러한 사기거래문제는 동 제도를 도입할 경우 우리나라에서도 충분히 일어날 수 있는 문제라고 생각된다. 따라서 배출권 거래제도를 먼저 도입한 EU 회원국들의 입법례를 통해 이런 사기거래에 관한 대응책을 준비할 필요가 있고, EU의 전반적인 입법추세가 부가가치세를 과세하지 않는 방향으로 진행된다면 우리나라의 경우에도 이를 수용하는 입법태도가 필요할 것으로 생각된다. 또한 각국의 입법례에서 배출권 거래를 부가가치세의 과세대상에서 제외하는 입법추세를 보이고 있기 때문에 우리나라가 동일한 태도를 취한다고 해서 세계의 국제적 정합성을 훼손하는 것도 아니라고 할 것이다.

이러한 이유들을 종합적으로 고려할 때 온실가스 배출권 거래제를 도입할 경우 배출권 거래에 대하여는 부가가치세를 면제하거나 영세율을 적용하는 입법적 결단이 필요하다고 생각된다.

제 4 장 배출권 거래와 법인세 과세 문제

제 1 절 배출권 거래의 법인세 과세문제에 대한 비교법 연구

1. 미국의 청정대기법상 산성비프로그램에서의 배출허용량에 관한 법인세 과세문제

미국의 경우에는 연방차원의 온실가스 배출총량 제한 및 거래제를 도입하고 있지는 않지만 앞선 장에서 살펴보았듯이 청정대기법 수정입법에 따라 이산화황 배출허용량에 대하여 총량 제한 및 거래제도를 시행해오고 있다. 동 제도가 배출총량제한 및 거래제도로써 오랜 시간 시행되어왔고 교토의정서상 유연한 메커니즘의 제도사적 기원이 청정대기법 수정입법안이었음을 감안할 때 동 제도아래에서 이산화황 배출허용량을 법인세법상 어떻게 취급하고 과세하는지를 검토하는 것은 충분히 의미 있는 것으로 볼 수 있다.

(1) 내국세청의 행정해석

이산화황 배출허용량이 매우 특수한 종류이었기 때문에 미국의 경우에서도 조세법의 특정조항에 의하여 그들을 어떻게 취급해야만 하는지 문제는 내국세청이 1992년 후반에 발표한 일반적인 안내지침이 있을 때까지는 불확실성이 존재했다고 한다.²⁴¹⁾ 그 이후 내국세청은 Revenue Procedure 92-91에서 이산화황 배출허용량의 조세법상 처리에 대한 안내지침을 제공했었다. Revenue Procedure 92-91에서 이산화황 배출허용량은 감가상각이 허용되지 않는다고 언급했고 사적서신규칙

241)Larry B. Parker & Donald W. Kiefer, "Implementing SO₂ Allowance Trading: Implications of Transaction Costs and Taxes", Congressional Research Service Rep., Mar. 12, 1993.

인 TAM2007 28032(13 July 2007)에서 배출허용량은 납세자의 거래나 사업에서 소비되는 공급들(supplies)이 아니라 무형자산이라고 결정했는데 그 이유는 배출허용량들은 유형 자산(tangible property)이 아니기 때문이라고 했었다. 또한, 무형자산임에도 불구하고 감가상각이 허용되지 않는 이유는 배출허용량은 유용한 사용기간을 가지지 않고 점진적으로 소진·마모 또는 손상되지 않으며 소득세법 규정 Section 1.167(a)-1에서 언급한 어떤 결정 가능한 사용연한에 따른 상각에 해당되지 않고 Section 1.167(a)-3에서 규정한 사용연한에 포함되지도 않기 때문에 생산단위당 감가상각방법은 적합하지 않기 때문이라고 한다.²⁴²⁾ 한편, Revenue Procedure 92-91에서 내국세청은 이산화황 배출허용량을 획득하는데 사용된 투입비용은 자본화(capitalized)가 되어야 한다고 결정했었다. 따라서 이들 비용들은 발전소가 자신의 배출허용량에 대하여 가지는 과세기준(tax basis)²⁴³⁾을 구성하게 된다. 그리고 Revenue Ruling 92-16²⁴⁴⁾에서 내국세청은 발전소의 이산화황 배출허용량 수량은 내국세법 Section 61에서 의미하는 총소득에 포함되지 않는다고 결정했었다.²⁴⁵⁾ 그 결과로 이산화황 배출허용량들의 취득가액은 0이 되고 소득은 그들이 판매될 경우에 인식된다. 더욱이 산성비프로 그램에서 연방정부는 규제대상 발전소들에게 무상으로 이산화황 배출허용량을 분배했었기 때문에 배출허용량을 획득하는데 사용된 비용도 거의 없게 되어 실질적으로 이산화황의 취득가액은 0이 된다.²⁴⁶⁾ 다만

242) 1992-2 C.B. 503. See Q & A 2.

243) Tax basis의 직역이며 의미상으로는 ‘장부상 가격’, ‘취득가액’으로 번역할 수도 있다. 이하에서는 ‘취득가액’으로 통일하여 번역하기로 한다.

244) 1992-1 C.B. 15.

245) Section 61에서 총소득(gross income)은 원천을 불문하고 富에관한 모든 수취권을 소득에 포함시키고 있다. See, Commissioner v. Glenshaw Glass Co., 348 U.S. 426(1955).

246) K Russell LaMotte, David M Williamson and Lauren A Hopkins, “Emissions Trading in the US: Legal Issues”, p.400, Legal Aspect of Carbon Trading, David Freeston and Charlotte Streck(eds.), OUP, 2009; Larry B. Parker & Donald W. Kiefer, “Implementing SO2 Allowance Trading: Implications of Transaction Costs and Taxes”, Congressional Research Service Rep., Mar. 12, 1993; Markus W. Gehring and Charlotte Streck,

내국세청이 이산화황 배출허용량을 내국세법 Section 16에서 의미하는 총소득에 포함시키지 않은 법리적인 분석 및 이유는 Rev. Rul. 92-16에 명시되어있지는 않다. 그러므로 내국세청이 이산화황 배출허용량을 총소득에서 제외시킨 이유에 대하여는 추론만이 가능한데 일부에서는 내국세청이 이러한 접근방법이 가장 단순하고 행정편의적인 방법이기 때문에 이러한 접근법을 채택했다고 주장하기도 한다.²⁴⁷⁾ 배출허용량을 획득하는데 사용된 비용이 배출허용량에 대한 취득가액을 구성하게 되는데 이러한 경우 발전소는 배출허용량에 대한 자신의 취득가액을 일반적으로 두 가지 방법 중 하나로 회복할 수 있다. 한 가지는 만일 특정한 연도의 실제 배출량을 상쇄시켜야하는 자신의 의무 준수를 위하여 배출허용량을 사용한 경우에는 그 사용한 연도에 공제되는 것으로 취급된다.²⁴⁸⁾ 주의할 점은 여기서 공제의 대상이 되는 배출허용량의 취득비용은 그것의 취득과정에서의 회계관련 비용이나 보유비용을 의미하고 배출허용량 자체는 소득으로 간주되지 않기 때문에 그 자체의 취득가액은 0이 되어 배출허용량 자체에 대한 공제는 인정되지 않는다는 점이다.²⁴⁹⁾ 반면에 발전소가 배출허용량을 판매 또는 교환할 경우에는 거래에서 실현된 총가격과 배출허용량의 취득가액 사이의 차액의 범위에서 자본이득이나 자본손실(capital gain or loss)을 인식하게 된다. 따라서 자신의 사업에서 사용하기 위한 경우가 아닌 배출허용량 딜러(dealer)는 그 처분에 대하여 통상소득이나 손실로 인식하게 된다. 이와 관련하여 현행 내국세법에 의할 경우 기업입

“Emissions Trading: Lessons From SO₂ and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and Credit”, E.L.R. New&Analysis, (2005).

247) Joint Committee on Taxation, “Climate Change Legislation: Tax Considerations”, p9, (JCX-29-09), June 12, 2009.

248) Matthew P. Haskins, “Tax Issues Relating to Trading In Carbon Emissions Rights”, p387, TAX NOTES, January 19, 2009.

249) Larry B. Parker& Donald W. Kiefer, “Implementing SO₂ Allowance Trading: Implications of Transaction Costs and Taxes”, Congressional Research Service Rep., Mar. 12, 1993.

장에서 자본이득은 동일하게 과세되지만 자본손실은 오직 자본이득에 대하여만 공제될 수 있다. 그러므로 만일 배출허용량 판매자가 그것의 판매로 자본이득을 실현하지 못한다면,²⁵⁰⁾ 자본손실은 현재 연도의 자본이익을 상쇄(set off)하는데 사용하거나 향후 5년 이후로 이월되거나 또는 과거 3년으로 소급하여 사용될 수 있다. 하지만 자본손실은 통상적인 소득을 상쇄하는 데는 사용될 수 없으므로 만일 상쇄시킬 자본이득을 가지고 있지 못한 기업의 경우에는 자본손실 만큼의 손해를 볼 위험성이 존재할 수 있다고 한다.²⁵¹⁾

한편, 주목할 것은 내국세청은 산성비프로그램에서 이산화황 배출허용량들은 ‘동종자산(like-kind property)’을 구성하고 따라서 전력회사와 발전회사는 배출허용량들을 ‘교환(“swap”)’할 수 있다고 규정하고 있다는 점이다. 예컨대, 어떤 발전소가 특정한 과거연도의 배출허용량에 관한 필요성을 가지고 있을 경우 그 발전소는 그러한 필요성을 충족하기 위하여 차후 연도의 배출허용량과 교환할 수 있고 그러한 이산화황 배출허용량들의 교환은 당해 발전소에 있어서 비인식거래(non-recognition transaction)가 된다고 한다.²⁵²⁾ 즉, 내국세청은 “EPA가 분배한 배출허용량들의 발행연도나 분배연도와 관계없이 배출허용량들은 내국세법 Section 1031의 목적상 동종자산으로서 취급될 것이고 따라서 Section 1001에 의한 이득이나 손실의 인식 및 과세대상 사건을 야기할 수 있는 배출허용량의 교환은 Section 1031의 기타요건들을 충족시킨다면 동 조항에 의한 비인식처리를 향유할 자격을 가지는 동종자산의 교환이 된다.”고 하였다.²⁵³⁾ 이것은 오염물질의 배출자가 자신들

250) 즉 자본손실이 발생한 경우를 의미한다.

251) Markus W. Gehring and Charlotte Streck, “Emissions Trading: Lessons From SO₂ and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and Credit”, E.L.R. New&Analysis, (2005).

252) Larry B. Parker & Donald W. Kiefer, “Implementing SO₂ Allowance Trading: Implications of Transaction Costs and Taxes”, Congressional Research Service Rep., Mar. 12, 1993.

253) 1992-2 C.B. 503. See Q & A 5.

의 의무준수를 조세 효율적으로 수행할 수 있도록 인정하여 배출총량 제한 및 거래제 프로그램의 효율성을 제고시키는 중요한 측면이라고 볼 것이다.²⁵⁴⁾

(2) 검토 및 관련논의

이상과 같은 내국세청의 해석들이 산성비프로그램에서 검증되기는 했지만 내국세청이나 州과세당국이 이런 접근법을 온실가스 배출허용량 거래에서도 확장해서 사용할 지 여부는 불분명하다. 현재 논의되고 있는 온실가스 배출총량제한 및 거래제들과 산성비프로그램 사이의 차이점을 감안할 때 규제대상자들은 온실가스 배출허용량 거래에 산성비프로그램에서의 과세규정들을 적용하는데 주의가 필요하다. 예를 들어, 온실가스 배출총량제한 및 거래제에서 최초할당을 경매를 통해 구매하도록 요구한다면 구매자들은 배출허용량에 있어서 취득가액을 가지게 될 것이다. 따라서 시장에서 이들 허용량의 판매로 인한 이득은 적용가능한 자본이득세율로서 판매자의 과세기준을 초과한 부분에 과세될 수 있을 것이다. 반면에 만일 이들 허용량들이 의무준수 목적으로 사용된다면 허용량의 과세기준은 규제대상 기업체가 허용량을 최초경매에서 구매했든 혹은 시장에서 구매했는지 여부에 관계없이 운영비용으로 인식되고 당해 연도에 조세감면이 인정될 수 있을 것이다.²⁵⁵⁾ 그러나 떠오르고 있는 ‘환경상품시장’들의 차이점에도 불구하고 내국세청은 산성비프로그램의 과세규칙들을 습지감축인증분(wetland mitigation credit)에 적용했었다.²⁵⁶⁾ 따라서 온실가스 배출허용

254) Tax Aspects of Cap-and-trade system operation, Ernst & Young available at <http://www.ey.com/US/en/Industries/Oil---Gas/Carbon-market-readiness---9---Tax-aspects-of-cap-and-trade-system-operation>.

255) K Russell LaMotte, David M Williamson and Lauren A Hopkins, “Emissions Trading in the US: Legal Issues”, p401, Legal Aspect of Carbon Trading, David Freeston and Charlotte Streck(eds.), OUP, 2009.

256) IRS Priv Ltr Rul 9612009 (18 December 1995).

량을 포함한 다른 환경상품시장에도 내국세청이 동일한 규칙을 적용할 가능성이 있다는 점도 감안해야 할 것이다.²⁵⁷⁾ 결국 내국세청이 온실가스 배출허용량에도 산성비프로그램과 같은 과세규칙을 적용할지 문제는 여러 가능성을 놓고 보다 심도 있는 검토가 필요할 것이다.

2. 합동조세위원회의 배출권 거래제에 관한 검토 의견

미연방하원은 2009년 6월 26일 ‘미국청정에너지및안전법’을 통과시켰다. 동법은 온실가스 배출총량제한 및 거래제를 채택하는 법안이었고 이러한 총량제한 및 거래제에 따른 조세법상 쟁점을 검토하기 위하여 미연방상원의 재무위원회(the Senate Committee on Finance)는 2009년 6월 16일 공개청문회를 개최하였다. 이 공개청문회를 위하여 미연방의회산하의 합동조세위원회(Joint Committee on Taxation)는 배출총량제한 및 거래제하에서의 조세법상 쟁점을 검토하는 보고서를 발행하였다.²⁵⁸⁾ 이 보고서에서는 직접 적용될 수 있는 선례가 없는 관계로 현행 미연방세법을 바탕으로 배출총량제한 및 거래제에서 발생할 수 있는 조세법상 쟁점을 다루고 연방의회가 고려해야 할 입법을 권고하고 있다. 이하에서는 이 보고서에서 다루고 있는 쟁점사안들과 그 논의를 통하여 미국이 온실가스 배출총량제한 및 거래제와 관련되어 직면하고 있는 사안들을 살펴보도록 하자.

257) K Russell LaMotte, David M Williamson and Lauren A Hopkins, “Emissions Trading in the US: Legal Issues”, p401, *Legal Aspect of Carbon Trading*, David Freeston and Charlotte Streck(eds.), OUP, 2009.

258) 합동조세위원회는 이처럼 미연방상원의 재무위원회가 공개청문회를 개최하는 경우에 청문회의 쟁점사항에 관한 상세한 보고서를 제출한다고 한다.

See, <http://www.jct.gov/about-us/role-of-jct.html>

(1) 무상할당 한 배출허용량의 과세

무상으로 분배한 배출허용량의 조세처리를 위한 세 가지 대안들을 제시하고 있다. 이는 유상할당의 경우 취득 시점에서 지불한 금액이 취득가액으로 결정되고 이를 소득에 산입할 이유는 없기 때문이다.

이에 따라 문제가 되는 것은 연방소득세법상 무상할당 한 배출허용량을 소득에 포함시킬지 여부에 관하여 ① 배출허용량을 수령할 때 수령자의 소득에 포함시키는 案 ② 배출허용량들이 실제 배출량을 상쇄시키기 위해 포기한 당해 연도에 수령자의 소득에 포함시키는 案 ③ 배출허용량을 판매하지 않는 한 수령자의 소득에서 배제시키는 案의 방안을 제시하고 있다. 이러한 세 가지 대안들에 대해 보다 상세히 살펴보자.

1) 배출허용량을 수령할 때 수령자의 소득에 포함시키는 案

배출허용량들의 가치를 수령자의 소득에 포함시키는 것은 현행 연방소득세법에 따른 일반원칙과 일치한다. 현행법은 원천이 어디든지 모든 부와 부에 관한 수취권이 총소득에 포함된다고 규정하고 있다.²⁵⁹⁾ 배출허용량은 앞으로 존재할 허용량 시장에서 교환가격을 가지게 될 것이고 이 교환가격들이 배출허용량의 가치를 결정하는 근거가 될 것이라고 한다.²⁶⁰⁾ 만일 배출허용량 시장이 느리게 발전하거나 예상만큼의 유동성이 없을 경우에는 대안으로서 통일적인 가치평가방법이 필요할 것이라고 한다. 이와 같이 분배된 배출허용량의 수령자가 그것을 소득으로 인식하게 되면 소득세법의 일반원칙에 따라 납세자는 인식된 소득과 동일한 총량만큼 배출허용량들에 대한 취득가액(tax

259) Sec. 61; Commissioner v. Glenshaw Glass Co., 348 U.S. 426(1955).

260) 본 보고서의 작성자들은 온실가스 배출허용량을 ‘가치있는 금융상품(Valuable Financial Instruments)’으로서 생각하고 있다. 따라서 배출허용량들을 ‘현금과 동종(cash-like)’으로 보고 있고 이러한 전제에서 이 보고서의 논지를 전개하고 있다.

basis)이 증가한다. 이 취득가액의 증가는 납세자가 차후에 배출허용량 판매를 통해 실현시킬 이득을 감소시킬 것이고 납세자가 배출허용량에 대해 이중과세되는 것을 방지할 것이라고 한다. 또한 만일 분배된 배출허용량들이 수령한 연도에 의무준수를 위하여 제출 된다면 납세자는 자신의 취득가액 총량만큼을 상쇄시키는 공제가 인정될 것이고 따라서 배출허용량들에 관하여는 순소득이 발생하지 않는다. 그러나 배출허용량들이 차후연도까지 포기되지 않는다면 납세자는 분배연도에 소득을 인식하게 될 것이고 배출허용량들의 속성에 따라 순소득을 가지게 될 것이라고 한다.²⁶¹⁾

이처럼 분배된 배출허용량을 수령단계에서 소득에 포함시키는 방법에 대한 쟁점은 이것이 납세자의 현금흐름에 영향을 미친다는 점이다. 특히나 납세자가 분배된 배출허용량들을 예치하거나 향후 사용으로 연기한 경우에 배출허용량은 수령단계에서 과세책임이 발생하여 현금흐름에 영향을 미치게 된다. 또한 분배된 배출허용량들이 분배시점에서 과세되고 오직 장래의 실제 배출량에 대한 의무준수를 위하여 제출될 경우에도 유사한 문제가 발생한다. 다만 이러한 문제점은 거대하고 유동성을 갖춘 배출허용량 거래시장이 생기게 되면 허용량들을 판매할 가능성이 생기게 되고 그에 따라 감소될 것이다.²⁶²⁾

2) 최초 사용 시기에 소득에 포함시키는 案

두 번째 대안은 배출허용량의 가치를 허용량이 최초로 사용된 연도에 소득으로 포함시키는 案이다. 즉 배출허용량이 포기되는 연도에 소득으로 인식하는 것을 의미한다. 첫 번째 案에서 언급된 조세상 결과들이 이 대안에서도 적용 가능할 것이다. 다만 허용량들이 수령한

261) Joint Committee on Taxation, "Climate Change Legislation: Tax Considerations", p7, (JCX-29-09), June 12, 2009.

262) Joint Committee on Taxation, "Climate Change Legislation: Tax Considerations", p8, (JCX-29-09), June 12, 2009.

연도에 이용하지 않거나 예지 혹은 판매되는 경우에는 소득에 포함시키지 않으므로 과세되지 않을 것이다. 납세자는 사용을 위한 배출허용량의 가치와 동일한 소득을 인식할 것이고 그 총량에 상응하는 취득가액을 배출허용량에 대하여 가지게 될 것이다. 만일 배출허용량들이 배출총량제한 및 거래제에 의한 자신의 의무를 준수하기 위하여 포기된다면, 납세자는 포기한 연도에 포기된 배출허용량 만큼의 취득가액과 동일한 공제를 받게 될 것이다.

이 접근방법은 배출허용량들이 분배시점에 결정 가능한 가치를 가지고 있고 그것이 설사 장래연도에만 오직 사용가능하더라도 동일한 결과를 가진다는 기대와 불일치한다. 이 접근법의 중대한 장점은 이 방법이 배출허용량의 수령자에게 배출허용량의 최초 수령단계에 세금을 부과했을 때 생기는 현금흐름의 왜곡이란 쟁점을 회피할 수 있다는 점이다. 왜냐하면 소득에 포함되는 과세연도와 납세자가 최초로 배출허용량을 사용하는 과세연도와 동일하게 되기 때문이다. 그러나 이 방법에서도 만일 납세자가 배출허용량을 사용하지 않고 판매할 경우에는 판매과정에서 실현된 총 이득과 동일한 것을 이익으로 인식해야만 한다.²⁶³⁾

3) 소득에서 배제시키는 案

세 번째 방법은 분배된 배출허용량을 납세자의 소득에서 제외시키는 것이다. 이 선택안에 따르면 납세자는 분배된 배출허용량들에 대하여 취득가액을 갖지 아니한다. 물론 배출허용량을 구매한 납세자의 경우에는 그 비용만큼의 취득가액을 가지게 된다.²⁶⁴⁾ 따라서 배출총량제한 및 거래제도에 의한 자신의 의무준수를 위해 분배된 배출허용량

263) Joint Committee on Taxation, "Climate Change Legislation: Tax Considerations", p8, (JCX-29-09), June 12, 2009.

264) 이것은 납세자가 분배된 배출허용량들에 어떠한 거래비용도 지불하지 않는다고 가정한 상태의 결론이다.

들을 포기하는 경우에 납세자는 공제를 주장할 수 없다. 만일 납세자가 분배된 배출허용량들의 모두 혹은 일부를 판매할 경우 납세자는 최초의 취득가액인 0과 판매과정에서 실현한 가액과의 차액을 이익으로 인식해야할 것이다.²⁶⁵⁾ 소득에서 배제시키는 이러한 방법은 대기청 정법 수정안에 따라 EPA가 발행한 이산화황 배출허용량의 처리에 관한 Revenue Ruling 92-16의 입장과 일치하는 것이다.²⁶⁶⁾ 이러한 해석에 대하여 내국세청은 특별한 이유를 제시하지 않았기 때문에 단지 가장 단순하고 행정편의적인 방법으로 이런 해석을 했을 가능성만 있다. 다른 측면에서 볼 때는 산성비프로그램에 참여하는 발전소들에게 배출허용량들을 분배한 것이 배출총량제한제도의 결과로 발생할 수 있는 추가적인 비용의 일부를 발전소들에게 보상하여 줌으로서 그 비용들을 소비자들에게로 전가되는 것을 막기 위한 것이었다. 따라서 내국세청은 무료인 최초의 이산화황 배출허용량 분배는 산성비프로그램에 참가하는 발전소들에게 어떠한 수취권(accession)이 없음을 명확히 하고 있다.²⁶⁷⁾²⁶⁸⁾ 하지만 어떠한 부에 관한 수취권이 없다는 주장은 수익률 요금규제(a regulated rate of return)에 해당되는 발전소와 같은 기업체의 경우에만 합리적인 주장이다. 즉 자신의 고객들에게 무료로 분배받은 배출허용량의 이익을 돌리도록 요구받는 발전소이기 때문이다.²⁶⁹⁾ 따라서 수익률 요금규제의 대상이 아닌 기업체로서 탄소집적

265) Joint Committee on Taxation, "Climate Change Legislation: Tax Considerations", p9, (JCX-29-09), June 12, 2009.

266) 1992-1 C.B. 15

267) Joint Committee on Taxation, "Climate Change Legislation: Tax Considerations", p9. (JCX-29-09), June 12, 2009.

268) 합동조세위원회의 이러한 견해는 산성비프로그램에서 이산화황 배출허용량을 재산권으로 규정하지 않은 태도에 기인하는 것으로 보인다. 즉, 이산화황 배출허용량이 재산권을 구성하지 않으므로 당해 배출허용량을 '부에 관한 수취권(accession to the wealth)'으로 볼 수 없고 따라서 그러한 배출허용량의 수령은 총소득에서 배제되어야 한다는 논리에 기초하고 있는 것으로 보인다.

269) 무료로 분배받은 배출허용량에 따라서 발생하는 이익을 고려해서 발전소들은 전기요금을 올리지 않도록 해서 그러한 이익을 고객이 누릴 수 있도록 하는 경우를

공산품을 생산하는 경우에는 생산품의 시장가격은 배출총량제한 및 거래제에 따라 상승할 것이고 이런 가격상승은 배출허용량을 무료로 수령하는지 여부와는 관계없이 발생할 것이고,²⁷⁰⁾ 그런 기업체는 생산품의 가격상승과 배출허용량의 무료분배라는 이중보상을 받게 될 것이다. 그러므로 이러한 경우에는 배출허용량의 무상분배로 인하여 어떠한 부에 관한 수취권이 없다는 주장은 유지하기 어려울 것이다. 게다가, 연방이나 주정부가 법규 또는 규제에 따르는 의무준수 비용의 상승을 상쇄시키기 위하여 납세자들에게 보상조치를 할 경우 법원은 그런 보상금을 소득에 포함시키도록 요구할 것이다.²⁷¹⁾ 그리고 산성비 프로그램하에서 이산화황 배출허용량을 수령하는 발전소들의 수는 상대적으로 제한적이었고 배출허용량을 거래하는 시장은 느리게 발전했었다. 그 결과로 이산화황 배출허용량들이 수령자에게 가치를 가진다고 하기에는 난점이 있었고 현금화가 용이하지도 않았었다. 반면에 기후변화 대처입법에 의한 배출허용량들은 손쉽게 시장에서 교환될 것으로 예상되고 그런 측면에서 본다면 그들은 보다 명확하게 ‘부에 관한 수취권(accession to wealth)’이 될 수 있을 것이다.²⁷²⁾ 한편, 만일 배출허용량이 배출총량제한 및 거래제 입법에서 정부허가(governmental

의미한다. 여기서 수익률 요금규제는 독점사업자(발전소나 통신 등)들의 요금을 시장이 아닌 자본수익률에 따라 규제하여 독점사업자들이 무리한 요금상승을 하지 못하도록 하는 규제를 말한다.

270) See, Gilbert E. Metcalf, “Market-based Policy Options to Control U.S. Greenhouse Gas Emissions”, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 3, pp19-20, No.2(Spring 2009); Lans Bovenber and Lawrence Goulder, “Neutralizing the Adverse Industry Impacts of CO2 Abatement Policies: What does it cost?”, in *Distributional and Behavioral Effects of Environmental Policy*, ed C. Carraro and G.E. Metcalf, Chicago: University of Chicago Press, 2001.

271) *United States v. Coastal Utilities, Inc.* 438 F. Supp. 2d 1231(S.D.Ga. 2007), *aff’d*, 514 F. 3d 1184(11th Cir. 2008)에서 州 및 연방정부로부터 받은 보편적 서비스 기금 지불금은 자본에 관하여 공유하지 않는 소유권(nonshareholder contributions to capital)이 아니라 수령자의 총소득이라고 판시했었다.

272) Joint Committee on Taxation, “Climate Change Legislation: Tax Considerations”, p10, (JCX-29-09), June 12, 2009.

license)나 이와 유사한 것으로 법적성격을 부여한다면 소득에서 배제시키는 것이 매우 적합할 것이다. 내국세청이 연방, 州 및 지역의 허가 그리고 기타 다른 규제제도에 따라 창설된 재산적 가치 있는 것의 수령은 수령자의 총소득에 포함되지 않는다고 결정했던 다른 선례들이 있다는 것을 주의해야 하기 때문이다.²⁷³⁾ 그러나 이러한 경우들에서 해당 권리들은 일반적으로 이전가능하지 않고 역동적으로 거래되지도 않았다. 그러므로 현금이나 현금등가물로 손쉽게 변환이 가능한 배출허용량들은 소득에 포함되어야 할 것이라고 한다.²⁷⁴⁾ 마지막으로 사용하지 않고 있는 분배받은 배출허용량들에 대하여 0의 취득가액을 가지고 있는 납세자는 그것을 판매하는 것 보다 배출허용량을 예치하는데 강한 인센티브를 가질 것이다. 왜냐하면 예치는 판매과정에서 지불하는 세금을 지연시킬 것이기 때문이다.²⁷⁵⁾ 다시 말해서 취득가액이 0이라는 것은 자산의 판매나 교환과 같은 실현된 사건의 발생의 경우 법률에 따른 조세부과가 예측되는 상황에서 발생하는 ‘잠금 효과(lock-in effect)’를 촉진시킬 수 있다는 것이다. 일부논자들은 ‘잠금 효과’가 판매를 위한 배출허용량의 공급을 감소시키고 허용량들의 거래를 왜곡시킬 것이라고 주장하기도 한다. 비록 잠금효과가 배출허용량 거래가격을 상승시킬 것이라고 예측될지라도²⁷⁶⁾ 이 효과들이 참여

273) Rev. Rul. 67-135, 1967-1 C.B. 20(시장가격과 토지관리위원회로부터 획득한 임차비용 사이의 차액은 소득이 아니다.); G.C.M. 38237(Jan. 10, 1980)(가스배급량 쿠폰의 가치는 수령자의 소득에서 제외된다.); Notice 2002-67, 2002-2 C.B. 715, Notice 2005-51, 2005-2 C.B. 74(연방정부의 특정목적용도 토지할당에 따라 최초로 부여받은 것에 근거한 쿠폰의 취득가액은 0이다.); See also, Andrew F. Dana, “Clear as Mud-Taxation of Wetland Mitigation Banks”, 36 Journal of Real Estate Taxation 14(2008).

274) Joint Committee on Taxation, “Climate Change Legislation: Tax Considerations”, p10, (JCX-29-09), June 12, 2009.

275) 배출허용량 보유자가 배출허용량의 시장가치보다 낮은 취득가액을 가지게 되는 경우에 판매와 재투자는 예치에 비해서 조세처리상 불이익을 가지게 된다. 왜냐하면 예치는 판매에 대한 과세를 지연시키기 때문이다. See, Ethan Yale, “Taxing Cap-and-Trade Environmental Regulation”, 37 J. Legal Stud. 535(June).

276) 왜냐하면 미실현 이득을 가지고 있는 자들은 그런 이득의 실현에 대한 과세결과를 그들에게 충분히 보상할 수 있는 가격에만 배출허용량을 판매할 것이기 때문이다.

자들의 이득을 실현된 가액에 의하여 과세하는 다른 시장에 비해서 특별하게 배출허용량 시장만을 왜곡시키는 것인지는 명확하지 않다. 연방의회입법조사국의 이산화황 배출허용량에 대한 조세 및 거래비용에 대한 분석보고서는 허용량 거래에 대하여 조세제도의 영향력은 매우 제한적이라는 결론을 내리고 있다.²⁷⁷⁾

(2) 배출허용량의 취득가액 회복문제

분배받은 배출허용량을 수령한 납세자는 당해 배출허용량에 대하여 인식된 소득의 총량과 동일한 취득가액을 가지게 될 것이고 여기에는 자본화된 거래비용도 추가될 것이다.²⁷⁸⁾ 구매한 배출허용량들의 경우에 납세자의 취득가액은 구매가격과 동일할 것이고 기타 거래비용들이 추가될 것이다. 이러한 취득가액의 회복은 배출허용량의 특성에 따라 다르다. 배출허용량들은 ① 재고, ② 재료 혹은 공급(material or supplies), ③ 통상적이고 필수적인 사업비용, ④ 감가상각이 가능한 무형자산, ⑤ 감가상각이 인정되지 않는 무형자산의 경우로 특성화 시킬 수 있을 것이다.

배출허용량을 재고로 취급하는 것은 허용량의 보유자가 그것을 거래하는 者(dealer)일 경우에는 적절할 것이다. 그러나 납세자가 포기 혹은 투자를 위해 허용량을 보유하기 때문에 재고로 처리하는 것은 현행법상 적합하지 않다. 왜냐하면 현행법은 상업적인 판매가 소득의 생산요소일 경우에는 납세자가 재고를 유지하도록 요구하고 있기 때문이다.²⁷⁹⁾ 배출허용량들은 주된 재료 혹은 공급(non-incident material or supplies)으로 특성화 시킬 수 있는데 이 경우에는 소비될 때 공제

277) Larry B. Parker & Donald W. Kiefer, "Implementing SO₂ Allowance Trading: Implications of Transaction Costs and Taxes", Congressional Research Service Rep., Mar. 12, 1993.

278) 앞부분에서 보았듯이 소득에서 배제될 수도 있고 실제 사용연도에만 소득으로 인식될 수도 있다.

279) Sec. 471.

가 가능할 것이다.²⁸⁰⁾ 이러한 방법에 의하면 배출허용량들에 있어서의 취득가액은 일반적으로 의무준수를 위하여 포기(surrender)할 때 회복될 것이다. 왜냐하면 포기할 시기가 소비와 동등하기 때문이다. 그러나 내국세청은 일반적으로 현행법의 재료 및 공급의 정의를 오직 유형자산에만 해당되는 것으로 해석하고 있다.²⁸¹⁾

배출허용량을 포기할 시기에 공제하는 것과 유사한 결과가 통상적이고 필수적인 비용으로 배출허용량을 취급할 때도 나타날 수 있다. 예를 들어, 발생주의 회계원칙을 사용하는 납세자(an accrual method taxpayer)는 일반적으로 모든 발생한 고정된 책임사실을 기재하며 책임의 총량은 합리적 계산으로 결정해야 하고 경제적 사건의 발생을 기재한다. 배출허용량의 측면에서 본다면 이들 요건들은 전형적으로 배출허용량이 총량제한 및 거래제에 따라 부과된 의무의 준수를 위하여 포기되는 즉시 충족될 것이다.²⁸²⁾

대안적으로 만일 배출허용량들이 무형자산으로 특성화 된다면 현행법에 따라서 취득가액은 배출허용량의 포기나 판매 모두에 있어서 감가상각을 통해 회복될 수 있을 것이다. 납세자의 거래나 사업에 사용되고 정의가 가능한 사용연한이 있거나 Section 197의 감가상각이 가능한 무형자산으로서 구매된 무형자산은 일반적으로 감가상각을 통해서 취득가액이 회복된다.²⁸³⁾ 만일 감가상각을 누리지 못하는 무형자산의 경우에는 취득가액은 일반적으로 판매나 기타 처분을 통해 회복될 수 있을 것이다.

배출허용량이 포기되거나 판매되는 연도에만 공제가 가능한 경우에는 소득과 공제사이의 시간차에 의한 기회는 제거될 것이다. 논쟁의

280) Treas. Reg. sec. 1. 162-3.

281) See, TAM200728032(July 13, 2007), G.C.M. 38237(Jan. 10, 1980).

282) Joint Committee on Taxation, "Climate Change Legislation: Tax Considerations", p13, (JCX-29-09), June 12, 2009.

283) Sec. 167(a); Reg. Sec. 1.167(a)-3; Sec. 197(d)(1)(D).

여지가 있지만, 이러한 대안적 방법은 기업체가 배출허용량을 사용 혹은 예치하려는 결정에 영향을 미치지 않는 것이다. 또한, 이런 접근법은 납세자가 허용량들을 사용하거나 판매하는 경우에도 동일한 결과를 야기할 것이다. 이러한 방법은 내국세청이 이산화황 배출허용량의 경우에 취한 접근법이기도 하다.²⁸⁴⁾

(3) 배출허용량의 판매 혹은 교환

배출허용량의 판매에 대한 과세취급은 판매자가 가지고 있는 배출허용량의 보유목적에 따라 다르다. 납세자는 현재나 장래에 자신의 배출감축의무를 충족시키기 위하여 배출허용량을 보유할 수도 있고 또는 투자목적으로 배출허용량을 보유하기도 한다. 어떤 납세자들은 배출허용량을 거래하는 거래자로서 배출허용량을 구매하기도 한다. 또한 납세자의 배출허용량 보유목적이 최초와 처분시점에서 변화할 가능성도 있다. 예컨대, 납세자 자신의 사업과정에서의 배출량 의무준수를 위해 사용하려고 허용량을 보유했다가 그 후에는 재판매나 투자목적으로 변화될 수도 있다. 납세자는 일반적으로 자신이 판매한 자산의 취득가액과 그 자산의 교환으로 인하여 수령한 약인(consideration)의 시장가격 사이의 차이에 대해 이득이나 손실을 가지게 된다.²⁸⁵⁾ 여기서 이득이나 손실의 특성은 처분된 자산의 특성이나 납세자가 당해 자산에 대해 가지는 수익의 본질에 따라 달라진다. 예컨대, 만일 배출허용량들이 상품으로서 특성화 되고 납세자가 그런 허용량을 거래하는 딜러라면 허용량의 판매에 대한 이득이나 손실은 통상소득이 될 것이다. 더불어 만일 배출허용량들이 상품으로 간주되지만 납세자가 거래자가 아니라면 모든 이득 혹은 손실의 특성은 배출허용량들이 납세자의 사업에 사용되

284) Rev. Proc. 92-91, 1992-2 C.B. 503. 내국세청은 가스배분쿠폰(G.C.M. 38237(Jan. 10, 1980))과 공항슬롯(airport slots)(G.C.M. 39606(Feb. 16, 1987))에 관하여도 유사한 방법을 취하고 있다.

285) Sec. 1001.

기 위하여 보유되었는지 여부 그리고 그들이 감가상각이 인정되는지 혹은 투자목적의 보유인지 여부에 따라서 달라질 것이다.

만일 배출허용량이 납세자가 자신의 거래나 사업에서 사용하는 감가상각이 인정되는 무형자산으로서 취급된다면 라는 소득세 규정에도 불구하고 Section 1231의 징수규정에 따라 事前에 감가상각 공제가 되었던 부분에 대하여는 통상소득으로 취급될 것이고 그 부분을 초과한 이득은 자본이득이 될 것이다. Section 1231은 1년 이상 보유한 것으로서 감가상각이 인정되고 거래나 사업에 사용되는 자산의 처분에 적용되는 규정이다. 만일 납세자가 자신의 손실을 초과한 과세연도에 Section 1231의 자산을 처분하여 그로부터 순이득(net gain)을 가질 경우에 그러한 순이득은 장기간 자본이득으로서 취급되지만 납세자가 과세연도에 Section 1231 자산을 처분하여 그에 따라 순손실(net losses)을 가질 경우에는 그 손실들은 자본손실로서 취급되지 아니한다.

배출허용량들을 감가상각이 인정되지 않는 무형자산으로서 특성화하거나 또는 납세자가 투자를 위해 보유하는 경우에는 전형적으로 자본자산이 된다. 자본자산의 처분은 자본이득 혹은 자본손실을 발생시킨다. 배출허용량들을 감가상각이 가능하지 않은 무형자산으로 취급하는 것은 배출허용량들의 판매에 의한 모든 이득이나 손실을 달러를 제외한 모든 납세자에게 자본이 되도록 만드는 원인이 된다. 이것이 내국세청이 이산화황 배출허용량과 EU ETS에서 발행된 배출허용량에 관하여 취한 태도이다.²⁸⁶⁾ 이러한 접근방법은 배출허용량을 판매한 납세자(달러는 아님)와 배출총량제한 및 거래제하에서 자신들의 의무준수를 위하여 배출허용량을 포기하는 납세자들 사이에 차별성을 부여한다. 왜냐하면 後者は 포기된 배출허용량에 대한 자신들의 취득가액과 동일한 통상적인 공제를 받기 때문이다.

286) Rev. Proc. 92-91, 1992-2 C.B. 503; Priv. Ltr. Rul. 200825009(June 20, 2008); Priv. Ltr. Rul. 200728032(July 13, 2007).

판매와 같은 재산권의 교환은 과세 가능한 사건이다. 그러나 만일 거래나 사업에서 생산적인 사용을 위해 보유하는 재산권이거나 투자 목적을 위해 보유하는 재산권이 ‘동종(like-kind)’의 재산권으로서 역시 또한 거래나 사업에서의 생산적인 사용을 위하여 혹은 투자를 위하여 보유하고 있는 재산권과 교환될 경우에는 어떠한 이득이나 손실이 인식되지 아니한다.²⁸⁷⁾ 만일 Section 1031이 재산권들의 교환에 적용되면 그 교환에서 수령한 재산권의 과세기준은 이전된 재산권의 과세기준과 동일하게 되고 납세자가 수령한 금액의 감소분은 차후에 그 교환에서 발생한 모든 이득이나 손실과 조정된다. 일반적으로 모든 종류의 부동산은 교환되는 부동산과 다른 부동산이 둘 모두 미연방공화국에 있거나 둘 모두가 미연방공화국 외부에 있는 경우에는 동종의 것으로 취급된다. 유사하게 특정한 무형자산들은 다른 무형자산들과 동종의 것으로 취급된다.²⁸⁸⁾ 반대로 동산재산권의 다른 종류들²⁸⁹⁾은 동종의 것으로 취급되지 않는다. 게다가 채고, 주식, 기금 그리고 조합 이익과 같은 재산권 형식들은 Section 1031에 의한 비인식 처리가 인정되지 않는다. 내국세청은 1990년의 대기청정법 수정안 Title IV에 따라서 EPA가 발행한 배출허용량들을 허용량들이 분배된 연도에 관계 없이 동종의 재산권이라고 결정했었고 그러한 배출허용량들의 교환은 Section 1031에 따른 불인식처리를 할 자격이 있다고 결정했었다.²⁹⁰⁾ 배출허용량들의 교환을 조세가 없는 동종자산의 교환으로 인정하는 것은 배출허용량에 부과되는 조세비용을 제거함으로써 현재와 장래시기의 배출허용량 교환을 장려할 수 있을 것이다.²⁹¹⁾

287) Section 1031.

288) 예컨대 FCC licenses, See TAM200224004(June 14, 2002); TAM200035005(Sep. 5, 2000).

289) 예컨대 장비와 자동차들(equipment and vehicles).

290) Rev. Proc. 92-91, 1992-2 C.B. 503.

291) Joint Committee on Taxation, “Climate Change Legislation: Tax Considerations”, p21, (JCX-29-09), June 12, 2009.

(4) 배출량 감축인증분에 대한 과세처리

배출총량제한 및 거래제에서는 기업체가 자신의 감축의무를 배출량 감축인증분을 통하여 달성할 수 있도록 인정하고 있다. 배출량 감축인증분은 배출량의 감축, 절감을 주된 목적으로하는 프로젝트를 통하여 생산된다.²⁹²⁾ 프로젝트의 형식과 장소는 다양할 것이고 기업체는 국내의 배출량제한 의무를 국제적인 배출량 감축인증분을 통해 달성하는 것이 인정될 수도 있다. 온실가스 배출량 격리를 포함한 프로젝트에는 산림이 아니었던 토지에 나무를 심는 것, 산림황폐화를 제한하기 위하여 산림지역을 구매하거나 보존하는 행위, 토지보존행위나 침식제한행위 등이 포함될 수 있다. 온실가스 배출량을 회피하려는 프로젝트에는 풍력발전소나 태양열발전소, 바이오 연료발전소 등과 같은 재생 가능한 에너지 프로젝트 및 에너지 효율성 향상 프로젝트가 포함될 수 있다. 배출총량제한 및 거래제에서 배출량 감축인증분들이 인정된다면 감축프로젝트는 정부행정청이 분배한 배출허용량과 동일한 방법으로 거래될 수 있는 배출허용량 동등량으로 취급될 것이다.²⁹³⁾ 기업은 프로젝트를 수행하는데 발생한 비용에 추가적으로 배출량 감축인증분 확인증을 취득하기 위하여 거래비용이 발생할 것이다. 거래비용에는 프로젝트 조사비용, 측정이나 감독비용, 감축량 확인비용 그리고 규제행정청으로 부터의 확인증/배출허용량 취득에 소비된 비용 등이 모두 포함될 것이다.

배출량 감축인증분의 생산을 주된 목적으로 하는 프로젝트를 고려하고 있는 기업체는 당해 프로젝트의 세후비용을 고려할 것이다. 유사하게, 배출량 감축인증분의 생산이 프로젝트의 주된 목적이 아닌 경우에도 프로젝트의 경제적 실현가능성을 평가할 때 배출량 감축인

292) Jonathan L. Ramseur, "The Role of Offsets in a Greenhouse Gas Emissions Cap-and-Trade Program: Potential Benefits and Concerns", CRS Report RL34436, May 18, 2009.

293) EU ETS의 경우에는 CERs, ERUs 등이 인정되고 있다.

증분을 생산할 수 있는 능력은 중요한 고려사항일 것이다. 배출량 감축인증분의 과세처리는 다른 것들 중에서도 프로젝트의 성질과 배출량 감축인증분이 프로젝트의 주된 목적인지 여부에 따라 달라질 것이다. 예컨대 온실가스 배출량 감축의무를 충족해야만 하는 기업체에 배출량 감축인증분을 판매하기 위하여 재산림화 프로젝트를 수행하는 납세자가 있을 수 있다. 이 경우 납세자는 토지, 원재료(나무나 흙 등), 노동력을 위한 비용이 발생할 것이고 규제당국으로부터 배출량 감축인증분을 취득하기 위한 비용이 필요할 것이다. 이 예시에서 배출량 감축인증분의 생산에 대한 적절한 과세취급에 관한 쟁점이 등장한다. 배출량 감축인증분에 대한 납세자의 취득가액을 어떻게 결정할 것인가? 배출량 감축인증분을 획득하는 것이 프로젝트의 주된 목적인 경우 그 프로젝트와 관련되어 발생한 모든 비용이 배출량 감축인증분의 취득가액이 되는가? 취득가액을 분배할 경우 어떻게 할 것인가? 취득가액에 포함된 비용은 언제 인식되는가? 프로젝트에서 수취한 배출량 감축인증분의 처분에 따라 실현된 이득이나 손실의 특성은 무엇인가? 배출량 감축인증분의 생산을 위해 수행된 프로젝트의 지속적인 유지비용은 공제가 가능한 것인가? 배출량 감축인증분의 생산이 프로젝트의 주된 목적이 아닌 경우 납세자는 배출량 감축인증분의 직접적 취득비용을 제외한 다른 모든 배출량 감축인증분과 관계된 비용을 분배해야 하는가?²⁹⁴⁾

만일 차후의 판매를 위해 배출량 감축인증분을 생산하는 것이 프로젝트의 주된 목적일 경우에는 배출량 감축인증분은 조세목적에 위해서는 재고(inventory)로 간주될 것이다. IRC에 의하면 판매를 위하여 재산권을 생산하는 납세자는 당해 재산권에 대하여 재고자산회계법(inventory accounting method)을 사용할 수 있다.²⁹⁵⁾ 직접생산비와 간접

294) Joint Committee on Taxation, "Climate Change Legislation: Tax Considerations", p16, (JCX-29-09), June 12, 2009.

295) Section 471.

생산비들은 자본화에 해당되고 납세자의 재고회계법에 따라 생산된 재산권이 판매될 때 인식된다.²⁹⁶⁾

만일 배출량 감축인증분의 생산이 프로젝트의 주된 목적이 아닐 경우에는 납세자는 당해 인증분에 자신의 생산비용을 분배해야만 한다. 일반적으로 공동의 생산과정이 다수의 생산물을 생산하는 경우 납세자는 생산품들의 상대적인 판매가치에 근거하여 생산품들 사이에 생산비들을 분배한다.²⁹⁷⁾ 만일 생산된 생산품들이 매우 큰 차이의 가치를 가지는 경우에 낮은 가치를 가진 생산품은 ‘부산물(by-products)’로 취급된다. 원가회계(cost accounting) 원칙들은 다른 분배 방법을 지지할 수 있다. 예컨대 모든 통상적인 생산비용들을 주된 생산품에 분배하고 부산물에는 어떠한 비용도 분배하지 않는 것이다. 그리고 부산물의 판매로 인한 이익은 주된 생산품의 생산비용의 감축으로 취급하는 것이다.²⁹⁸⁾ 다른 대안으로는 부산물들에 그들의 판매가치 만큼 공동의 생산비용을 배분하고 부산물의 판매에 따르는 모든 이익은 주된 생산물에 할당하는 방법이다.²⁹⁹⁾

만일 프로젝트가 납세자의 거래나 사업에 사용되는 재산권의 생산으로서 취급된다면, IRC에 따라 그 프로젝트의 직접 및 간접비용 모두는 자본화 되고 감가상각을 통하여 회복될 것이다.³⁰⁰⁾ 이러한 경우에 배출량 감축인증분에 대한 납세자의 취득가액은 프로젝트를 확인하는데 사용된 직접적 비용에 한정된다.

배출량 감축인증분의 생산비용의 처리를 규율하는 규칙들은 분배된 배출허용량의 수열을 소득에 포함시킬지에 대한 규율 규칙들과 협력해야 할 필요성이 있다. 구체적으로 보자면, 만일 분배된 배출허용량의

296) Section 263; Section 471.

297) See Treas. Reg. sec. 1.471-7.

298) See, Leslie J. Schneider, Federal Income Taxation of Inventories, p8.03[2], LexisNexis(2008)

299) Supra note.

300) Section 263A; Section 168.

수령이 일반적으로 과세대상이라면 배출량 감축인증분에 따라 수령한 배출허용량에 과하여 소득으로 포함된 총량은 그 배출허용량에 대하여 분배된 생산비용총량만큼 감소되어야만 한다. 즉 마치 납세자가 해당 배출허용량을 구매한 것과 마찬가지로 취급해야 하는 것이다. 다시 말해, 소득으로 포함되는 것은 배출량 감축인증분에 분배된 생산비용을 초과한 배출허용량의 가치만을 표상해야 한다. 반면에 최초 분배된 배출허용량들이 소득에서 제외될 경우에 납세자는 배출량 감축인증분에 분배된 생산비용의 총량과 동일한 가치를 배출허용량에 대한 취득가액으로 인정받을 것이다.³⁰¹⁾

3. EU 개별회원국의 경우

(1) 프랑스

프랑스 과세당국은 온실가스 배출허용량들의 과세처리는 회계상의 처리와 일치해야 한다고 언급했었다.³⁰²⁾ 온실 가스 배출 쿼타의 회계 처리는 2004년 3월 23일 국가회계원의 긴급위원회가 채택한 의견에 규정되어 있다. 위원회 의견은 연초에 무상으로 배출허용량을 분배받아 의무를 부여 받은 산업체와 자신이나 제3자를 위하여 거래에 참가하는 거래업체를 구분하고 있다. 산업체의 경우에 배출허용량은 무형자산으로서 배출허용량은 재고자산(stock)이 될 수 없고, 금융증서도 될 수 없다고 한다. 배출허용량의 평가는 관할기관에 의한 교부시의 시장가격(공정가치)으로 평가된다. 활성화된 시장이 없을 경우에는 감정평가사에게 평가를 의뢰할 수 있다. 평가가 불가능한 경우에 극단적으로는 “가치 없음”으로 평가할 수도 있다. 배출허용량의 대가는 보조금 또는 선물로 회계 처리될 수 있다. 배출총량제한 및 거래제에

301) Joint Committee on Taxation, “Climate Change Legislation: Tax Considerations”, p17, (JCX-29-09), June 12, 2009.

302) BOI 4 A-13-05 à 25.

따른 의무의 준수를 위하여 분배받은 배출허용량을 차후에 반납해야 하는 것을 감안하면 일정기간 동안의 보조금으로 간주될 수 있다고 한다.³⁰³⁾ 이러한 측면에서 정부가 수여한 배출허용량들을 공정시장가치로 장부상 기재하는 것은 과세결과에는 효과를 발생시키지 아니하게 된다. 따라서 대차대조표에 무형자산으로 기재되는 배출허용량의 회계처리는 오직 해당 기업이 잉여 배출허용량을 판매하거나 의무준수를 위하여 추가적으로 배출허용량을 구매하는 거래를 수행할 때에만 회계나 조세상 영향을 미치게 된다.³⁰⁴⁾ 배출총량제한 및 거래제에 참여하는 거래업체에 있어서 배출허용량은 무형자산(immobilisations incorporelles)의 취득이 아니며 증서로서의 재고자산(stock) 또는 재산(bien)이 된다고 한다.³⁰⁵⁾

프랑스의 경우 배출허용량의 판매에서 발생하는 모든 이익은 통상적인 소득으로서 과세대상이 된다고 한다.³⁰⁶⁾

(2) 독일

2005년 12월 6일에 독일 재무부는 배출허용량의 조세상 처리를 다루고 있는 안내지침을 공포했었다. 동 안내지침은 배출허용량들을 무형자산으로서 취급했었고 대차대조표에는 유동성 자산(current asset)으로서 기재하도록 했었다. 정부가 무상으로 수여한 배출허용량은 대차대조표에 無가치로 기재하도록 했었고 배출허용량의 취득과 관련된

303) 이광윤, “프랑스 배출권 거래제의 현황과 시사점”, pp3-4, 한국환경법학회 제99회 학술대회 배출권거래의 법적과제, 한국환경법학회·경원대학교 법학연구소, 2010. 2

304) Michael Cashman and Michael Hutchinson, “Taxation and the Trading of Carbon Credit”, available at <http://www.mayerbrown.com/environmentallaw/article.asp?id=9200&nid=185>

305) 이광윤, “프랑스 배출권 거래제의 현황과 시사점”, p4, 한국환경법학회 제99회 학술대회 배출권거래의 법적과제, 한국환경법학회·경원대학교 법학연구소, 2010. 2

306) Michael Cashman and Michael Hutchinson, “Taxation and the Trading of Carbon Credit”, available at <http://www.mayerbrown.com/environmentallaw/article.asp?id=9200&nid=185>

비용³⁰⁷⁾들은 사업비용이 되고 배출허용량의 할당통지가 발행되어진 연도에 공제가 가능하도록 했었다.

기업체가 배출허용량을 구매하는 경우에는 그 허용량들은 그들의 취득비용으로 인식되고 구매한 배출허용량들의 시장가치가 취득비용 이하로 하락할 경우에 이들 배출허용량들에 대하여 더 낮은 시장가치로 취득비용을 삭제(write-off)하는 것이 가능하다.³⁰⁸⁾ 또한 소득을 발생시키는 자산들에 관한 통상적인 감가상각은 배출허용량의 경우에 인정되지 않는데 그 이유는 배출허용량들은 유용성이 기간에 따라 하락하지는 않기 때문이라고 한다.³⁰⁹⁾ 다음 연도 4월 30일까지 배출허용량을 포기해야만 하는 기업체의 의무는 반드시 대차대조표에서 드러나야만 하는 채무를 구성한다. 이 채무는 해당 기업의 과세대상 소득을 의무준수를 위하여 구매한 배출허용량에 사용된 비용범위에서 감소시키게 된다. 사용되지 않은 잉여 배출허용량은 당연히 판매가 가능하고 이러한 판매과정에서 실현된 모든 이득은 과세대상 소득을 구성한다. 이 경우 실현된 이득이나 손실은 판매된 허용량의 장부상 가치와 판매가격 사이의 차액을 의미한다.³¹⁰⁾ TEHG 제18조 (1)항은 전년도 동안의 실제 배출량에 상응하는 배출허용량을 각 연도 4월30일까지 제출(surrender)하는데 실패했을 경우에는 벌금을 부과하도록 규정하고 있다. 이것은 사실 EU ETS 준칙 제16조를 이행한 입법인데

307) 배출허용량을 무상으로 분배하는 경우에도 등록부의 운영비용을 충당하기 위하여 행정적인 수수료를 부과하는 경우가 있는데 이 경우 수령자는 배출허용량을 분배받기 위하여 수수료 등을 지불하게 되고 이러한 비용들을 배출허용량의 취득비용이나 거래비용으로 간주할 수 있다.

308) Michael Cashman and Michael Hutchinson, "Taxation and the Trading of Carbon Credit", available at <http://www.mayerbrown.com/environmentallaw/article.asp?id=9200&nid=185>

309) Michael Mehling, 'Germany Questionnaire Response' p.144 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

310) Michael Cashman and Michael Hutchinson, "Taxation and the Trading of Carbon Credit", available at <http://www.mayerbrown.com/environmentallaw/article.asp?id=9200&nid=185>

입법자가 명백하게 이들 벌금들을 형사상 혹은 행정상 제재로서 다루는 것을 제한했기 때문에 이들의 공제는 가능하다.³¹¹⁾

(3) 영 국

온실가스 배출허용량의 취득에 관한 간접세의 조세처리에 관하여는 수많은 안내지침과 평가들이 존재하지만 영국의 경우 직접세와 관련된 공식적인 안내지침은 거의 존재하지 않고 있다. 그럼에도 불구하고 일부 현존하는 기준들에 따라 판단해 본다면 배출허용량이 정부기관으로부터 수령할 경우에 배출허용량은 無가치의 무형자산으로 인식된다. 따라서 정부기관으로부터 보조금의 형식으로 배출허용량을 취득한 것은 영국세법상 아무런 결과도 야기하지 않는다. 무형자산으로서의 배출허용량은 의무기간 종료시점에 제출하고 동일한 시점에 삭제(write-off)된다.³¹²⁾ 그러므로 영국의 경우 배출허용량은 무형자산으로서 취급되고 사용되는 시점에 공제가 인정되며, 정부보조금으로서 수령시점에 과세된다. 실무상에서 정부보조금으로서 수령시점에 과세된다는 것이 의미하는 것은 의무준수를 위하여 사용된 배출허용량을 초과하여 무상으로 수령한 배출허용량에 대해 과세한다는 것을 의미한다.³¹³⁾

한편, 만일 배출허용량이 배출량 감축인증분 구매계약³¹⁴⁾에 의하여 구매되었다면 유력한 견해에 따르면 그러한 배출허용량들은 대차대조

311) Michael Mehling, 'Germany Questionnaire Response' p.144 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006); Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Sixth session, "Tax Cooperation on Climate Change", p16, Geneva, 18-22 October 2010.

312) Michael Cashman and Michael Hutchinson, "Taxation and the Trading of Carbon Credit", available at <http://www.mayerbrown.com/environmentallaw/article.asp?id=9200&nid=185>

313) Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Sixth session, "Tax Cooperation on Climate Change", p.9, Geneva, 18-22 October 2010.

314) Emission Reduction Purchase Agreement(ERPA)를 의미하는 것으로서 CDM, JI에 투자하여 배출량 감축인증분을 획득하는 계약형식을 의미한다.

표에 비용으로 인식되어야하고 회계처리에 따라서 거래이익에 대한 공제가 가능한 세금감면으로 이용이 가능하다고 한다.³¹⁵⁾ 그리고 HMR C³¹⁶⁾는 자신의 매뉴얼에서 배출허용량의 구매와 거래에서 발생한 비용은 거래를 목적으로 하는 공제가 가능한 비용이고 석유세(Petroleum Revenue Tax) 목적으로도 동일한 비용이라는 점을 확인하는 안내지침을 제공했었다. 동 안내지침에서 HMRC는 EU ETS에 해당되는 설비들에게 분배된 배출허용량의 판매에서 발생한 소득은 법인세법상 과세대상 소득이지만 석유세의 과세대상은 아니라고 확인했었다.³¹⁷⁾ 이와 더불어 동 안내지침에서 HMRC는 EU ETS에 의한 벌금의 공제가능성에 대하여 EU ETS에 따라 부과된 벌금은 본질적으로 징벌이고 계약의 일부이거나 보상이 아니라고 언급했었다. 따라서 과세목적상 그러한 벌금들의 공제제외는 영국 판례법상 확립된 원칙이고 그것은 法律侵害의 결과로 발생한 벌금이므로 거래를 위한 ‘전체적이고 배타적인 (wholly and exclusive)’ 비용이 아니라고 확인했었다.³¹⁸⁾ 이러한 HMRC의 태도는 소득세법2005의 Section 35에 규정한 원칙을 적용한 것인데 동 조항은 “거래에 대한 수익을 계산할 때 이하의 것은 공제가 인정되지 아니한다. (a) 거래를 위하여 ‘전체적이고 배타적으로’ 발생한 것이 아닌 비용 (b) 거래에서 발생하거나 연계되지 아니한 손실”라고 규정하고 있다. 사실 이 조항은 매우 유명한 판례인 CIR v. Alexander von Glenhn & Co Ltd.³¹⁹⁾를 법제화 한 조항이다. 결국 HMRC는 EU ETS에

315) Michael Cashman and Michael Hutchinson, “Taxation and the Trading of Carbon Credit”, available at <http://www.mayerbrown.com/environmentallaw/article.asp?id=9200&id=185>

316) Her Majesty’s Revenue and Customs를 지칭한다. Inland Revenue와 Her Majesty's Customs Excise이 2005년 4월 18일에 합병되어 탄생한 기관으로서 영국에서 조세행정을 담당하는 기관이다.

317) OT20405-Corporate Tax General: EU Emissions Trading Scheme-Phase I available at <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/otmanual/ot20405.htm>(last visit 2011.4.7)

318) OT20405-Corporate Tax General: EU Emissions Trading Scheme-Phase I

319) CIR v. Alexander von Glenhn & Co Ltd[1920] 12TC232. 판례의 사실관계는 일반 상품거래와 러시아 및 스칸디나비아로 상품을 수출하던 Alexander von Glenhn & Co

의한 벌금은 소득세법 2005 Section 35의 (a)에 해당되는 것으로 보아서 공제가 가능한 비용으로 인정하지 않았고 석유세의 경우에도 허용 가능한 비용으로 취급하지 않았다고 할 것이다.

(4) 스페인

스페인에서 배출허용량의 조세처리는 스페인 GAAP에 따라서 결정되는 회계처리를 준수해야만 한다. 배출허용량은 ‘무형자산’이고 정부기관에 의하여 분배된 배출허용량은 법인세법의 목적상 정부보조금으로서 취급된다. 따라서 대차대조표에서는 이연소득(deferred income)으로 기재되고 그것의 공정시장가치에 따라 계산된다. 만일 기업체가 배출허용량을 구매하는 경우, 그 기업체는 이들 배출허용량을 그들의 취득가액으로 계산해야만 한다.

Ltd은 관세법(Custom Act 1915, War Power)에 따라 벌금부과로 기소되었다. 동 소송은 당해 회사가 3,000 파운드의 벌금지불에 동의하는 승의로 해결되었다. 그 회사는 벌금과 소송비용을 자신의 법인세신고서에서 공제해 달라는 소송을 제기했다. 이에 관하여 법원은 다음과 같이 판시했었다.

“...어떤 측면에서 당신은 벌금이 거래와 연결되었다고 주장할 수 있을 것이다. 왜냐하면 만일 거래가 수행되지 않았다면 그 벌금은 발생하지 않았을 것이기 때문이다. 즉, 법을 침해할 기회가 발생하지 않았을 것이기 때문이다. 그러나 동 법에서 사용된 언어들의 측면에서 볼 때 우리는 벌금이 그 거래와 관련되거나 그 거래에서 발생했다고 생각하지 않는다. 그리고 우리는 벌금이 ‘영업비용’이라고 생각하지 않는다. 다실 말해 ‘그러한 거래의 목적을 위하여 전체적으로 혹은 배타적으로 소비되거나 지출된 금액(money wholly and exclusively laid out or expended for the purpose of such trade)’이라는 원칙에 의할 때 벌금은 ‘영업비용’이 아니다. 거래과정 중에 이 회사는 법을 침탈했었다. 앞서 언급했듯이, 그들은 자신들이 의도적으로 그리고 인식하고서 상품들을 적국의 항구로 보냈다는 것은 아니라고 주장했고 이러한 주장사유에 대하여는 본 법원도 동의한다. 그러나 그들은 법을 침탈했었고 그런 법률침해를 이유로 벌금을 부과 받았고 그것이 우리에게서 사업과 연계된 손실(loss)로서 생각되지는 않는다. 그것은 당해 회사에 부과된 벌금이고 한 회사가 법인으로서 존재하는 한 그들이 저지른 범규범침해에 대하여 부과되는 벌금일 뿐이다. 명료한 언어로서 구별의 기준점을 찾는 것에 약간의 어려움이 존재하지만 우리에게서 거래중의 상업적 손실과 그 거래 중 저지른 범규범침해에 따라 기업이나 기업운영자에게 부과되는 벌금사이의 차이점은 분명해 보인다.”

CIR v. Alexander von Glenhn & Co Ltd[1920] 12TC232에서의 이러한 원칙은 2005년 Income Tax Section 35로 법제화 되었다.

만일 배출허용량이 공동이행제도(JI)나 청정개발체제(CDM)를 통하여 취득한 것일 경우에는 그러한 배출허용량은 반드시 그들의 생산비용으로 계산되어야만 한다.

실제 배출량에 대하여 국가에 배출허용량을 포기해야하는 의무는 배출기간의 종료시점에 발생한다. ‘위험 및 비용(risk and expenses)’ 조항에서 인식되고 법인세법 목적을 위하여서는 공제 가능한 비용을 발생시킨다. 만일 기업체가 자신의 배출량에 해당하는 충분한 배출허용량을 가지고 있지 못한 경우에, 그 기업체는 부족한 양을 충족시키기 위하여 제3자로부터 배출허용량을 취득하는데 지불해야만 할 것으로 예상되는 가격과 동등한 양을 ‘위험 및 비용 조항’에 기록해야만 한다.

만일 기업체가 배출허용량을 포기하지 않고 그 대신 제3자에게 판매하는 경우 그 기업체는 과세대상인 소득을 인식하게 된다. 여기서 과세대상 소득의 계산은 이전되는 배출허용량의 자산 가치와 판매가격 사이의 차액으로 계산한다.³²⁰⁾

제 2 절 현행 법인세법상 배출권 과세문제

1. 배출권의 법인세법상 취급 문제

배출권을 법인세법상 어떻게 분류되느냐는 관련 이해당사자들에게 있어서 매우 중대한 문제일 것이다. 현행 법인세법상 자산의 정의나 구분에 대한 일반적인 규정은 존재하지 아니하고 일반적으로 기업회계의 계상 방법을 존중하고 있다. 다만, 자산의 유형에 따라 평가방법, 감가상각 등의 손익금산입에 대하여 규정하고 있다. 따라서 배출권을 어떤 유형의 자산으로 볼 것인지를 살펴보는 것이 논의의 출발점이 될 것이다. 여기서 중요하게 고려해야 할 사항은 앞선 장에서

320)Michael Cashman and Michael Hutchinson, “Taxation and the Trading of Carbon Credit”, available at <http://www.mayerbrown.com/environmentallaw/article.asp?id=9200&nid=185>

고찰한 것처럼, 배출권의 법적성격을 원칙적으로 주관적 권리로서 재산권으로 보고 있는 전제를 인식해야만 한다. 배출권이 객관적 권한이 아닌 주관적 권리로서의 특징을 가지고 시장에서 교환가치를 가진다는 것은 법인세법상 배출권의 취급에 있어서 중요한 의미를 가지기 때문이다. 이는 배출권 자체가 재산적 가치를 가짐에 따라 평가가 가능하다는 것과 배출권의 최초할당 시점에서 이를 법인의 익금에 산입할 것인지 여부에 대한 것과는 관련되기 때문이다. 우선적으로 현행 법인세법상 배출권을 어떠한 것으로 취급할지에 대한 부분을 살펴보고자 하자.

배출권은 무형자산, 금융자산 또는 재고자산으로서의 성격을 일부분은 가지고 있다. 이에 대하여 우선 배출권이 현행 법인세법상 감가상각의 대상이 될 수 있는지를 살펴보자. 감가상각의 대상은 유형고정자산과 무형고정자산으로서 법인세법 시행령 제21조 제1항321)에서 한

321) 법인세법 시행령 제24조(감가상각자산의 범위) ① 법 제23조제3항에서 “건물, 기계 및 장치, 특허권 등 대통령령으로 정하는 자산”이란 다음 각 호의 고정자산(제3항의 자산을 제외하며, 이하 “감가상각자산”이라 한다)을 말한다.

1. 다음 각목의 1에 해당하는 유형고정자산

- 가. 건물(부속설비를 포함한다) 및 구축물(이하 “건축물”이라 한다)
- 나. 차량 및 운반구, 공구, 기구 및 비품
- 다. 선박 및 항공기
- 라. 기계 및 장치
- 마. 동물 및 식물
- 바. 기타 가목 내지 마목의 자산과 유사한 유형고정자산

2. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 무형고정자산

- 가. 영업권(합병 또는 분할로 인하여 합병법인등이 계상한 영업권은 제외한다), 디자인권, 실용신안권, 상표권
- 나. 특허권, 어업권, 「해저광물자원 개발법」에 의한 채취권, 유료도로관리권, 수리권, 전기가스공급시설 이용권, 공업용수도시설이용권, 수도시설이용권, 열공급시설이용권
- 다. 광업권, 전신전화전용시설이용권, 전용측선이용권, 하수종말처리장시설관리권, 수도시설관리권
- 라. 맵사용권
- 바. 개발비:상업적인 생산 또는 사용전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 당해 법인이 개발비로 계상한 것(「산

정적으로 열거하고 있다. 따라서 이러한 법정사항에 해당하지 아니하는 배출권은 감가상각의 대상이라고 볼 수는 없을 것이다. 이는 바꿔 말해 배출권이 고정자산 또는 무형고정자산에 해당한다고 하더라도 감가상각을 할 수 없고 따라서 감가상각비용을 손금에 산입할 수 없다는 것이다.³²²⁾ 다음으로 배출권이 고정자산에 해당한다면 평가의 대상이 될 수 있는지를 검토해 보도록 한다. 법인세법 제22조와 제42조 제1항 및 제2항은 고정자산은 원칙적으로 평가하지 아니하며 다만 예외적으로 ‘보험업법 기타 법률에 의한 평가증과 천재·지변·화재 등의 사유로 파손 또는 멸실된 경우의 평가손실만을 계상할 수 있도록 규정하고 있다. 배출권의 경우 당연히 이러한 사유에 따라 멸실 또는 파손될 수 있는 것이 아니므로 평가문제는 제기될 수 없다. 또한, 배출권을 유가증권 또는 금융자산에 해당된다고 보는 경우 평가의 대상이 되는지를 보도록 한다. 유가증권도 고정자산과 동일하게 평가하지 아니하는 것이 원칙이고 예외적으로 부도가 발생한 법인의 주식과 파산법인의 주식 등은 시가로 감액할 수 있다.³²³⁾ 하지만 배출권이 증권적 성격을 가지는 것인지에 대한 문제부터 볼 때, 배출권이 재산권이란 것은 주관적 권리로서 공적 권한의 성격을 배제한 사적인 권리라는 것을 의미할 뿐 이것이 증권적 성격을 가지는 것을 의미하는 것이 아니다. 또한, 배출권의 특징은 대사인적 효력이 아닌 대세적 효력을

업기술연구조합 육성법」에 의한 산업기술연구조합의 조합원이 동 조합에 연구개발 및 연구시설 취득 등을 위하여 지출하는 금액을 포함한다)

사. 사용수익기부자산가액:금전외의 자산을 국가 또는 지방자치단체, 법 제24조제2항 제4호부터 제7호까지의 규정에 따른 법인 또는 이 영 제36조제1항제1호에 따른 법인에게 기부한 후 그 자산을 사용하거나 그 자산으로부터 수익을 얻는 경우 해당 자산의 장부가액

아. 「전파법」 제14조의 규정에 의한 주파수이용권 및 「항공법」 제105조의2의 규정에 의한 공항시설관리권

자. 「항만법」 제16조에 따른 항만시설관리권

322) 이준구·김문철·박상원, 앞의 책, p.83.

323) 법인세법 제22조 및 동 법 시행령 제42조 제2항 제3호 내지 제4호.

가지므로 민법상 분류에 따를 경우에도 원칙적으로 물권에 가까운 권리이지 채권에 가까운 것은 아니라고 할 것이다. 이런 측면에서 미국의 이산화황 배출허용량이 대국가적 효력을 제외하면 배출권의 특성을 가장 명확히 보여주고 있다. 따라서 이를 증권으로 볼 수는 없으므로 당연히 법인세법상으로도 이를 배제함이 타당하다.³²⁴⁾

배출권을 재고자산으로 보는 경우에도 재고자산 역시 원칙적으로 평가대상이 아니며 예외적으로 파손·부패 등의 사유로 인하여 정상가격으로 판매할 수 없는 것은 감액이 된다.³²⁵⁾ 하지만 배출권은 등록부에 기재된 것으로 법적으로 창설된 재산권으로서 파손 및 부패와는 관련이 없다는 것을 상기할 필요가 있다. 따라서 이 경우를 가정하더라도 평가의 대상이 아니며 재고자산의 성격을 가진다고 할 수도 어렵다고 할 것이다. 다만, 재고자산에서 저가법으로 신고하여 이의 적용대상이 되는 경우 평가손실을 손금에 산입할 여지가 있지만, 법인세법상 재고자산은 ‘제품 및 상품, 반제품 및 재공품, 원재료 및 저장품’³²⁶⁾으로 열거하고 있어서 배출권과 같은 무형의 권리가 재고자산으로 분류될 수는 없을 것이다.

이러한 제반 법 규정을 고려할 때, 배출권은 감가상각 및 평가의 대상이 아닌 자산으로 분류하는 것이 합리적이라고 할 것이고,³²⁷⁾ 그 중에서도 형체가 없다는 점에서 무형자산으로 보아야 할 것이다.

2. 배출권의 취득 및 양도의 경우

(1) 배출권의 유상취득 및 무상취득에서의 문제

배출권의 취득단계에서 유상취득의 경우에는 큰 문제점이 없다고

324) 同旨, 이준구·김문철·박상원, 위의 책, p.83.

325) 법인세법 제42조 제3항 제1호

326) 법인세법 제73조 제1호 가, 나, 다, 라 목.

327) 이준구·김문철·박상원, 위의 책, p.84.

할 것이다. 이는 유상할당의 방법으로 현행 법률이 예정하고 있는 경매의 경우 경매가액을 배출권의 취득가액으로 산정하고 취득가액에 해당하는 금액을 총량제한 배출권 거래제상의 배출권 제출의무기간 종료시점에 이를 비용으로 계상하여 손금에 산입하면 되기 때문이다.

문제는 배출권을 정부로부터 무상할당 받는 경우 취득가액을 어떻게 결정할지이다. 배출권을 무상으로 할당 받는 경우에는 취득 당시의 배출권 시장가격을 취득가액으로 하고 동 금액을 익금에 산입하도록 함에 따라 배출권을 할당받는 기업에 할당 당시에 과세되어 기업 입장에서 배출총량제한이란 의무이행을 위해 취득한 배출권을 그 시장가격만큼 익금이 증가되어 과세표준이 상승하는 효과를 가지는 점에서 문제가 될 수 있다. 이는 앞서 살펴본 바와 같이, 미국의 경우에도 이에 대한 논의가 있었고 합동조세위원회의 보고서가 지적한 문제도 역시 배출권을 무상 할당하는 경우 취득가액을 공정시장가격으로 할 경우 취득한 이익이 없음에도 과세가 되는 문제가 발생하는 것이다. 이를 해결하는 방안으로 취득가액을 0으로 하자는 방안³²⁸⁾, 최초 사용시기에 과세하는 방안, 소득에서 배제시키는 방안³²⁹⁾ 등이 제시되었다. 이에 대하여는 미국의 합동조세위원회 보고서에서 열거된 각 방안에 대한 해석을 감안하여 타당한 방안을 제시해야 할 것이다. 다만, 여기서 고려해야 할 것은 배출권의 법적성격이 미국의 경우와 우리나라의 경우가 다르다는 점이다. 미국은 배출권이 권리로서 개념정의가 되는 것이 아니라 앞서 살펴본 바와 같이 ‘제한적 권한’으로서의 규정되고 있지만, 우리 법체계에서는 이를 명확히 규정하지 않고 있다는 점이다. 또한, 배출권을 재산권으로 보는 본 연구의 입장에서는 시장가치를 가지는 배출권의 취득을 소득에서 배제하는 방안은 채택

328) 이는 내국세청의 산성비 프로그램에서 이산화황 배출허용량에 대한 과세방안이 기도 했다.

329) 이를 우리 법인세법으로 해석하면, 익금에서 배제하는 방안이 될 것이다.

하기 어렵다는 점이다. 이는 배출권이 주관적 권리로서 시장가치를 가지기 때문에 당해 시장가치에 해당하는 소득증가가 있다고 보는 것이 논리적인 해석이기 때문이다. 하지만 다른 측면에서 본다면 배출권이 재산권이라고 해도 그 자체의 제출의무를 전제로 하고 있다는 점, 배출권의 무상할당단계에서 이를 익금에 산입할 경우 그 가치평가문제가 있다는 점, 제출시점에 이를 다시 손금에 산입하여 계상해야 하는 점에서 현행 법인세법상 과세처리가 매우 복잡해지는 문제점이 있다. 이러한 이유는 실제로 앞서 살펴본 바와 같이 미국의 내국세청이 취득가액을 0으로 하고 소득(우리법상 익금)에 산입하지 않은 행정해석을 취한 이유이기도 하다. 특히 우리나라의 배출권 거래제도는 초기 시장형성단계에서 시장안정성을 제고하기 위해 시장참여자를 규제대상 기업체 외에 몇몇 금융기관 밖에 인정하고 있지 않다는 점에서 시장형성과 그에 따른 배출권 가치평가의 어려움이란 문제점이 클 것으로 생각된다. 따라서 무상 할당한 배출권의 익금산입에 있어서 이러한 국내적인 특수성이 반영되는 해석을 할 필요가 있다고 생각된다.

따라서 이러한 점들을 고려하면 과세에 있어서 가지는 특수성이 세법상 규정을 해석함에 있어서 본래의 법률해석의 결론을 세법에 특유한 것으로 전환시키는 것이 가능하다는 점에서 배출권이 주관적 권리로서 재산권이라고 하더라도 이를 세법상 과세단계에서 다르게 취급할 수 있을 것이다. 또한 조세제도의 설계상 원칙적인 요소로서 단순성, 예측성이 중요하다는 점을 고려할 때 무상 할당된 배출권의 경우에는 이를 익금에 산입하여 다시 제출시점에 손금에 산입하는 복잡한 구조를 채택하기 보다는 이를 익금에 산입하지 않는 방법이 바람직할 것으로 생각된다. 이는 동시에 초기 배출권 거래시장이 제대로 형성되지 못해 발생하는 배출권의 가치평가 문제를 손쉽게 해결하는 방법

이기도 할 것이다. 다만, 이러한 방안은 필자의 개인적인 견해로서 다른 방안, 즉 배출권이 무상 할당된 경우라도 익금에 산입하고 그 가치를 공정시장가격으로 하는 방안, 을 고려할 수는 있다고 생각된다.

(2) 배출권의 양도의 경우

배출권을 취득한 기업이 이를 다른 기업에 판매하는 경우에는 양도가액을 익금에 산입하고 양도 당시 배출권의 장부가액을 손금에 산입한다.³³⁰⁾ 즉, 처분이익에 대하여는 법인세과 과세되고 처분손실이 발생할 경우 각 사업연도 소득금액을 계산함에 있어서 공제된다.³³¹⁾

그리고 양도의 경우와 유사한 교환의 경우에는 배출권의 특성을 고려할 때, 동종 자산의 교환으로 처리할 수 있을 것이다. 이는 외부사업에 의한 배출권³³²⁾의 경우에도 배출권 거래시장에서는 인증분을 배출권으로 전환시켜 거래하게 되므로 이를 최초 할당받은 배출권과 다르게 취급할 이유는 없기 때문이다.

330) 법인세법 시행령 제11조 제2호 및 제19조 제2호.

331) 이준구·김문철·박상원, 앞의 책, p.87.

332) 상채분을 의미한다.

제 5 장 논의의 정리 및 정책적 시사점

제 1 절 배출권의 법적성격에 관한 정책적 제언

배출권 거래제라는 시장 친화적인 정책의 본격적인 시행에 앞서 배출권 자체의 법적성격을 명확히 할 필요성이 있다고 생각된다. 본 연구와 같은 배출권 거래에 따른 과세상 쟁점을 검토하는 경우에만이 아니라 배출권 거래제와 관련한 여러 논의를 이끌어 감에 있어서 배출권의 법적성격은 필수적인 전제로서 등장하게 된다. 이러한 이유로 본 연구의 경우도 적지 않은 부분을 배출권의 법적성격을 규명하는데 할애하였다. 예를 들어, 배출권 거래제 신규참여자에 대한 배출권 할당과 종래 대상 업체에 대한 배출권 할당량의 조정 및 시장안정성을 위한 배출권 조정·취소 등에 있어서도 이러한 조치에 따른 법적효과를 판단함에 있어서는 배출권의 법적성격이 문제될 수밖에 없을 것이다. 그럼에도 불구하고 현재의 배출권 거래제 법률에서 배출권의 법적성격을 명확히 정의하지 않고 공백상태로 남겨둔 것은 장래에 발생할 수 있는 법적분쟁을 대비하고 시장참여자들의 예측가능성을 저하시킨다는 점에서 바람직하다고 생각되지 않는다. 사실 배출권의 법적성격문제는 앞선 장들에서 논의한 바와 같이 배출권이 가지는 시장 친화적 측면과 환경규제 자체가 가지는 공적규제로서의 측면이 결합되어 있는 영역이다. 이는 배출권 자체가 공법상 허가로서의 측면과 재산권으로서의 측면을 모두 가지고 있다는 점에서도 발견할 수 있다. 배출권의 법적성격을 비교법 연구 방법론을 통해서도 그 통일적 요소를 발견하기 어렵다는 것도 아마도 이런 이유일 것이다. 하지만 배출권 거래제에서 중심개념이자 관통개념인 배출권의 법적성격을 명확히 하지 않는다는 것은 제도 자체의 안정성과 그 유지의 측면에서

불안정성을 확대하고 이는 결국 동 제도의 실패를 야기할 가능성이 크다는 점에서 시급한 정책적 개선이 필요할 것이다. 배출권을 공법상 허가로서 제한적 권한으로 규정하던 입법적 결단을 통해서 이를 주관적 권리로서 재산권으로 규정하던, 양가적 특성을 가지고 있다는 이유로 이를 회피할 것이 아니라 명확히 규정하는 정책적 개선이 필요하다고 할 것이다. 다만, 필자의 경우 앞선 장에서 상세히 논증한 바와 같이 배출권의 법적성격은 주관적 권리로서 재산권으로 보아야 함을 역설하였다. 이는 배출권 자체가 종래의 명령 및 통제규제수단과는 본질적으로 다른 시장 친화적 규제수단으로서 등장했다는 배경과 환경규제가 가지는 환경재화에 대한 희소성 창설이 법적측면에선 재산권으로 등장할 수밖에 없다는 이론적 근거에서 출발한다. 또한, 비교법 연구에서도 살펴본 바와 같이 배출권을 주관적 권리로서 재산권으로 규정한 입법례도 분명히 존재하고 이러한 입법형식이 배출권을 객관적 권한으로 규정한 입법형식 보다 장기적인 측면에서 대세가 될 가능성이 크다는 현실적 근거를 제시하였다. 그리고 배출권 거래제가 창설하는 배출권 거래시장의 참여자들에게 법적안정성을 제고하는 차원에서도 배출권을 주관적 권리로서 명확히 규정할 이유가 있을 것이다. 마지막으로 배출권 거래제가 본질적으로 시장창설과 이를 통한 환경규제라는 점에서 거래대상인 배출권을 공적규제차원이 아닌 재산권으로 구성하여 시장의 힘을 최적화 할 필요성도 중요한 이유가 될 수 있다. 하지만 이러한 견해는 전적으로 필자의 논증에 따른 결론이므로 정책적 선택은 다르게 될 수 있다고 생각된다. 결국 가장 중요한 부분은 배출권 자체의 법적성격을 명확히 하는 입법개선이 필요하고 이러한 개선은 최대한 시급히 이루어져야 한다는 점이다. 다만, 그러한 개선의 유력한 대안으로서 필자는 배출권을 주관적 권리로서 명확히 하는 것이 앞선 여러 이유로 가장 타당하다고 주장하는 것이다. 현실적으로 배출권 거래제가 시행될 경우 동 제도의 시행에

따른 법적분쟁은 필연적으로 제기될 것이고 이러한 상황이 발생할 경우 배출권의 법적성격은 분쟁의 가장 핵심적인 대상이 될 것이다. 배출권의 법적성격을 분명히 하는 입법개선이 필요한 가장 큰 이유가 바로 여기에 있다고 생각된다.

제 2 절 부가가치세 과세에 관한 정책적 제언

배출권 거래에 관한 부가가치세 과세문제를 EU와 현행 부가가치세법을 비교분석한 결과를 정리해 보자. 우선 새롭게 등장한 배출권의 개념과 법적성격을 파악하여 이를 부가가치세법상 무엇으로 볼 것인가에 관하여 배출권의 기본개념과 현행법을 살펴보았다. 하지만 이를 통해서 배출권의 법적성격을 파악하기 어려웠고 대안적 방법으로 EU의 배출권에 대한 입법례를 통한 비교법적 분석으로 배출권을 주관적 권리로 인식하였다. 이를 바탕으로 배출권 거래에 관한 부가가치세 과세문제를 각 쟁점별로 EU와 현행 부가가치세법을 중심으로 살펴보았다. 첫 번째 쟁점으로 배출권이 부가가치세법상 과세대상이 되는지에 관하여 고찰한 결과 EU의 경우는 부가가치세 준칙상 용역의 공급으로 우리 법제에선 재화의 공급으로 볼 수 있다는 점을 파악하였다. 두 번째로 정부에 의한 배출권의 최초할당에 있어서 부가가치세 과세여부를 고찰하였고 EU의 경우 부가가치세 준칙상 관할당국이 ‘공적권한지위’를 향유하여 부가가치세 과세가 제외되고 유상할당의 경우에도 동일한 결과가 발생할 개연성이 크다는 것을 파악하였다. 우리 현행법아래서도 국가에 의한 배출권 최초할당은 부가가치세가 면세되는 것임을 알 수 있었다. 세 번째로 배출권 거래단계에 있어서 부가가치세 과세문제와 공급지역을 고찰하였다. 배출권 거래단계에서 EU와 우리나라 모두 배출권 거래가 부가가치세 과세대상이

된다는 것을 파악할 수 있었다. 다만, 공급지역에 있어서 EU는 회원국 내의 거래는 판매자가 위치한 지역이 되지만 국경간 거래의 경우에는 구매자가 위치한 지역이 되고 우리나라의 경우도 국내거래에서는 판매자가 위치한 지역이지만 해외거래의 경우 국경간 조세조정문제로서 수입과 수출을 구분하여 살펴보았다. 이와 같은 EU와 우리나라의 부가가치세법상 규정을 바탕으로 살펴본다면 원칙적으로 배출권 거래에 있어서도 부가가치세가 과세되어야 한다는 것을 인식할 수 있었다. 그러나 EU에서 배출권을 이용한 부가가치세 사기거래가 등장하고 이에 관한 EU차원의 대응입법을 살펴본 결과 배출권 거래에 있어서 부가가치세를 면제하는 입법추세를 파악할 수 있었다. 또한, 우리나라 부가가치세법상에서도 배출권 거래에 부가가치세를 과세할 경우 발생할 수 있는 문제점을 고찰하였다. 결과적으로 EU에서 발생한 배출권을 사용한 부가가치세 사기거래가 우리나라의 경우에도 발생할 개연성이 크고 현행 부가가치세법상에서도 배출권 거래에 부가가치세를 부과할 경우 시장왜곡이 발생할 수 있다는 것을 고려할 때, 배출권 거래에 있어서는 부가가치세를 면제하는 입법적 결단이 필요함을 인식할 수 있었다. 현행 온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률이 실질적 시행시기를 2015년으로 늦춘 배경도 배출권 거래제 도입에 따른 국내 산업의 경쟁력 저하에 따른 대응시간을 주기위해 유예기간을 둔 것이다. 사실 배출권 거래제 자체는 시장의 힘을 통한 환경규제정책으로서 배출권 거래시장 창설과 이를 통한 녹색산업진흥이란 기회를 기업들에게 제공하는 측면도 있지만 본래 환경규제적인 성질을 가지고 있는 제도이다. 특히 온실가스 배출총량자체를 기존 배출량 보다 제한하고 이를 개별 기업체에 할당하는 경우에도 무상할당과 함께 유상할당을 하는 경우 대상 업체들 입장에서는 적지 않은 부담으로 작용하게 된다. 다시 말해, 배출권 거래제가 실제 시행될 경우 대상 업체 입장에서는 또 다른 환경규제로 받아들여지게 된다는 것이

다. 물론 우리나라의 국제적 위상과 국제기후변화협약의 흐름상 배출권 거래제 도입을 통한 온실가스 배출규제가 필연적이란 점은 충분히 인정된다. 그런 이유로 관련 법률이 제정되어 시행을 앞두고 있는 것도 사실이다. 그러나 동시에 배출권 거래제 도입에 따른 기업들의 부담을 고려한 입법정책적 판단도 필요하다고 생각된다. 더불어 그런 입법적 판단이 배출권 거래제를 이미 시행하고 있는 EU에서도 인정되는 추세라고 할 때 이를 우리나라의 경우에도 수용할 필요성은 매우 크다고 생각된다. 또한, 우리나라 부가가치세법상 규정에서도 배출권 거래에 과세를 할 경우 발생하는 문제점도 있다는 것을 고려한다면 배출권 거래에 있어서는 부가가치세 과세를 면제할 필요성이 매우 크다고 생각된다. 배출권 거래에 부가가치세 부과를 면제할 경우 이를 부가가치세법에 규정할지 아니면 온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률에 규정할지의 문제는 입법적 선택의 문제일 뿐이다. 다만, 본 연구자의 입장에서는 부가가치세법에 규정하기 보다는 온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률에 규정하는 것이 바람직하다고 생각된다. 그 이유는 일반적인 부가가치세 과세를 규정한 법률 보다는 배출권 거래제를 도입한 특별 법률에 규정하는 것이 전체 법체계상 합리적으로 보이기 때문이다.

제 3 절 법인세 과세에 관한 정책적 제언

배출권 거래에 대한 법인세 과세문제의 쟁점은 배출권을 법인세법상 어떻게 인식할 것인지와 최초할당시점에서 이를 익금에 산입할지 여부 그리고 배출권 제출단계에 있어서 손금산입시점에 대한 문제이다. 회계학적 관점에서선 앞서 살펴본 바와 같이 배출권을 자산으로 볼 수 있고 자산계정 중 무형자산으로 계상하는 것이 가장 타당하다는 것을 살펴보았다. IASB가 비록 폐기하기는 했지만 IFRIC 3 Emission

Rights에서 무형자산으로 배출권을 분류한 것은 이러한 이유라고 할 것이다. 하지만 세법상 자산은 과세소득을 계산하기 위한 수단적 개념이므로 회계학적 자산개념의 차용여부가 문제가 아니라 당해 재화의 자산분류가 과세소득에 미치는 영향여부를 관측하는 것이다. 따라서 법인세법상 배출권을 무형자산으로 분류하는 경우 것이 가지는 의미는 이러한 분류가 과세소득에 어떠한 영향을 미치느냐의 문제가 된다. 하지만 앞서 본 것과 같이 배출권을 무형자산으로 인식하는 경우 감가상각의 문제에서 볼 때 배출권을 감가상각의 대상이 되는 유형자산이나 무형자산으로 볼 수 없다는 점을 지적하였다. 따라서 배출권의 취득을 무형자산의 취득으로 볼 수는 없게 된다.³³³⁾ 하지만 법인세법상 배출권을 무형자산으로 취급할 수 없다는 것은 배출권의 감가상각이 인정되기 어렵다는 점과 법인세법상 무형자산이 열거주의를 채택하고 있다는 점 때문이므로 새로운 환경규제수단으로 등장한 배출권 거래제에서 탄생한 배출권을 무엇으로 볼 것인지는 다시 생각해 볼 필요가 있을 것이다. 더욱이 본 연구에서 배출권을 주관적 권리로써 재산권으로 보고 있다는 점에서 배출권이 자산으로 분류되는 것에는 문제가 없다고 생각된다. 따라서 정책적으로 배출권을 법인세법상 취급할 새로운 근거를 만드는 작업이 선행되어야 할 것이고 그렇다면 감가상각이 허용되지 아니하는 새로운 형태의 무형자산으로 규정하는 것이 필요하다고 생각된다. 다시 말해, 배출권은 형태가 없다는 점에서 유형자산이 될 수 없으므로 이를 무형자산으로 규정하고 다만 무형자산으로 취급할 경우 수반될 수 있는 감가상각의 문제를 해결하기 위해 이를 감가상각에서 배제하는 방안이 필요하다는 것이다.

다음으로 배출권의 할당단계에서 발생할 수 있는 법인세법상 쟁점은 경매와 같은 유상할당의 경우에는 취득가액산정 등에 있어 문제될

333) 김현동, “탄소배출권 과세의 주요 쟁점과 개선방안”, 에너지경제연구 제8권 제2호(2011), p.10, 에너지경제연구원.

것이 없지만 무상할당의 경우 문제가 발생한다. 배출권을 무상으로 할당받은 경우 취득 당시의 배출권 시장가격을 취득가액으로 하여 소득으로서 인식하는 것은 문제가 있다는 점을 지적한 바 있다. 이는 배출권 자체가 온실가스 배출을 규제하기 위하여 배출총량을 정한 것이며 해당 기업에 이익을 부여하는 것은 아니므로 배출권을 할당받은 기업의 경우 순자산증가가 없다는 점이다. 그리고 무상할당 된 배출권을 소득으로 인식하여 그 시장가치를 익금으로 산입하는 경우 평가기준의 산정이 곤란하다는 점도 지적한 바 있다. 특히 우리나라의 배출권 거래제가 초기 활발한 거래시장의 창설을 위한 조건이 충분하지 않다는 점에서 시장가치측정의 어려움은 더욱 명확히 드러난다고 할 것이다. 또한, 배출권을 조기에 사용한 기업은 탄소의 배출을 감축하기 위하여 노력한 기업에 비해 익금산입에 따른 과세 효과가 적게 되어 오히려 조기 감축기업에 불리하게 작용할 수 있다는 점이다. 이러한 이유에서 볼 때 배출권을 무상할당 받는 경우 미국의 내국세청 행정해석을 준용하여 취득가액을 0으로 처리하는 방안을 고려할 필요가 있다고 할 것이다. 하지만 이러한 방안이 유일한 정책적 대안이라고 판단하기는 어려운데, 미국의 합동조세위원회에서 지적한 바와 같이 재산적 가치가 있는 배출권의 무상취득이 과세기반을 형성하지 않는다는 것이 논리적으로 타당하지 않다는 비판을 고려해야 할 것이다. 이러한 정책적 방안에 따르면 결국 배출권 무상할당의 경우에도 이를 평가하여 익금에 산입하고 이행기간 종료 시점에 실제배출량에 상응하는 배출권을 제출하는 단계에서 이를 손금에 산입하는 방법이 있을 것이다. 이는 합동조세위원회에서도 유력한 대안으로서 고려한 방안이기도 했고 유럽 각국의 법인세법 처리에 대한 비교법 연구에서도 일부 국가에서 채택한 방법이기도 했다. 이러한 상반된 정책적 방안이 고려되는 이유는 배출권의 무상할당에 따른 법인세법상 처리를 논리일관적인 방법을 채택할 것인가 아니면 제출의무가 부과된 배출권

의 특성과 과세처리의 복잡성을 회피하는 방법을 채택할 것인가의 문제이기도 하다. 이러한 양가적인 정책적 대안 중에서 필자는 미국 내 국세청의 해석에 따른 방안을 선호하지만 과세당국 입장에서 다른 선택을 할 수도 있다고 생각한다. 종국적인 결정은 과세당국의 의지라는 점에서 필자는 양 정책적 대안을 함께 제시하며 결론에 같음하고자 한다.

배출권의 거래단계에서 발생하는 양도이익은 이를 익금으로 산입하면 되고 다만 취득가액의 결정에서는 앞선 양 정책적 대안에 따라 다른 결과를 야기하게 될 것이다. 즉, 무상할당 된 배출권의 취득가액을 0으로 보게 되면 양도차액이 증가하게 되어 실질적으로 양도이익에 대한 과세표준이 증가하게 될 것이고 무상할당 배출권의 취득가액을 시장가액으로 처리할 경우 양도차액이 감소하게 되어 실질적으로는 양도이익의 과세표준이 하락하게 될 것이다. 다음으로 배출권의 제출 역시 양 정책적 대안에 따라 다르게 된다. 즉, 앞선 방안의 경우에는 제출시점에 손금에 산입할 것도 없게 되지만 후자의 방안에서는 제출시점에 배출권 가액만큼의 손금산입이 있게 된다. 따라서 배출권의 무상할당의 경우 과세처리는 최초의 단계에서 한 가지 정책적 방안을 선택할 경우 이하는 그 선행논리에 따라 일관성 있게 정책방안을 형성할 필요가 있을 것이다. 마지막으로 배출권 제출의무 위반에 따른 과징금은 당해 기업의 입장에서 비용으로 처리될 수는 없을 것이다. 이는 현행법의 규정에서도 당연한 귀결이며 영국의 사례에서 알 수 있듯이 배출권 제출의무 위반은 당해 기업의 사업수행에 있어서 ‘필수적’이고 ‘배타적’으로 소비된 것이 아니기 때문이다.

참 고 문 헌

I. 국내문헌

- 김현동, “탄소배출권 과세의 주요 쟁점과 개선방안”, 에너지경제연구 제8권 제2호(2011)
- 최경진, “배출권의 법적성질”, p431, 비교사법 제17권 제1호(통권48호)
- 이광윤, “프랑스 배출권거래제의 현황과 시사점”, 환경법연구 제32권 1호, 2010
- 김혜정, “「온실가스 배출권 거래제도에 관한 법률(안)」 심사경과와 해설”, 월간법제(2011.5.)
- 최승필, “탄소배출권 제도설계에 대한 법제도적 검토-유럽의 탄소배출권제도를 통한 고찰을 중심으로”, 환경법연구 제31권 제2호(2009)
- 최문희, “온실가스 배출권의 금융법상 논점”, 비교사법 제15권 3호 (2008)
- 이영종, “탄소배출권의 법적 성질에 관한 고찰”, 한국환경법학회 제 106회 학술대회 발표문(2011)
- 김성수, “온실가스 배출권 거래제도에 관한 법률안상의 온실가스 배출권의 법적성격과 할당의 법적 과제-독일의 경험을 참고하여”, 토지공법연구 제52집(2011)
- 강현호, “배출권의 정의 및 재산권성에 대한 법적 고찰”, 환경법연구 제33권 1호(2011)

참고문헌

- 최봉경, “독일의 탄소배출권거래제도에 관한 소고-민사법적 관점을 중심으로”, 환경법연구 제32권 1호(2011)
- 이광윤·황의관, “온실가스 배출권의 법적성격에 관한 문제”, 성균관 법학 제 23권 제2호(2011)
- 이창희, 「세법강의」, 박영사(2012)
- 박종수, “유럽연합의 부가가치세법제에 관한 연구”, 한국법제연구원 (2002)
- 이철송, “EC 통합과 부가가치세법제의 조화”, 조세학술논집 제6집 (1990)
- 김완섭·이성구, 「부가가치세법」, 경영과 회계, 2010.
- 서면인터넷방문상담3팀-3448, “탄소배출권 과세대상 여부 및 공급시기, 과세표준”, 국세청 국세법령정보시스템(2007. 12. 31).
- 이준규·박정우, “기후변화협약에 따른 탄소배출 규제의 과세문제”, 조세법 연구 제15권 제3호, 한국세법학회(2009)
- 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원(2010. 8)
- 임승순, 「조세법」, 박영사(2004)

II. 국외문헌

- M.J. Mace, “The Legal Nature of Emission Reductions and EU Allowances: Issues Addressed in an International Workshop”, (JEEPL 2/2005)
- Joint Committee on Taxation, “Climate Change Legislation: Tax Considerations”, (JCX-29-09), (June 12, 2009)

- Markus W. Gehring and Charlotte Streck, "Emissions Trading: Lessons From SO₂ and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and Credit", *E.L.R. New&Analysis*, (2005)
- Overview Report: Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union, (2005)
- Aristotle, *Politics* s 1261b 32-33
- Daniel H. Cole, "Global Markets For Global Commons: Will Property Rights Protect the Planet? From Local to Global Property: Privatizing the Global Environment? Clearing The Air: Four Propositions about Property Rights Environmental Protection", 10 *Duke Envtl. L. & Pol'y F.* 103, 105(1999)
- _____, "Clearing the Air: Four Propositions About Property Rights and Environmental Protection", 10 *Duke Envtl. L.&Pol'y F.* 103, p.114(1999)
- Jens Warming, "Om 'Grundrente' af Fiskegrunde", *Nationalokonomisk Tidsskrift* 495 (1911), reprinted and trans. in Peter Andersen, "On Rent of Fishing Grounds": A Translation of Jens Warming's 1911 Article, with an introduction, 15 *Hist. Pol. Econ.* 391 (1983)
- H. Scott Gordon, "Economics and the Conservation Question", 1 *J. L. & Econ.*, 110(1958)
- _____, "The Economic Theory of a Common Property Resource: The Fishery", 62 *J. Pol. Econ.*, 124(1954); Anthony Scott, "The Fishery: The Objectives of Sole Ownership", 63 *J. Pol. Econ.*, 116 (1955).

참 고 문 헌

- Garrett Hardin, "The Tragedy of the Commons", 162 *Sci.* 1243 (1968)
- Harold Demsetz, "Toward a Theory of Property Rights", 57 *Am. Eco. Rev.* 347 (1967)
- _____, "The Exchange and Enforcement of Property Rights", 7 *J. L. & Econ.* 11. 20 (1964)
- J.H. Dales, "Pollution, Property, and Price", University of Toronto (1969).
- Bruce Yandle, "Global Market for Global Commons: Will Property Rights Protect the Planet? From Local to Global Commons: Private Property, Common Property, and Hybrid Property Regimes Grasping for the Heavens: 3-D Property Rights and the Global Commons", 10 *Duke Envtl. l. & Pol'y F.* 13.
- _____, "Common Sense and Common Law for the Environment: Creating Wealth in Hummingbird Economies", at 91-93, (1997).
- John S. Mill, "Principle of Political Economy", at 4, London, Longmans Green & Co., (1880)
- Roger Meiners & Bruce Yandle, "Common Law and the Conceit of Modern Environmental Policy", 7 *Geo. Mason L. Rev.* 923, 946 (1999)
- Peter N. Davis, "Theories of Water Pollution Litigation", *Wis. L. Rev.* 738(1971)
- Council on Environmental Quality, "Environmental Quality: 15th Annual Report of the Council on Environmental Quality 374 (1984).

- John R. Commons. "The Economics of Collective Action", Kenneth H. Parsons ed., Univ. of Wis. Press 1970.
- Robert W Hahn and Gordon L Hester, Where Did All Market Go? An Analysis of EPA's Emissions Trading Program, 6 Yale J on Reg 109, 142-3(1989)
- Matthieu Wemaere, Charlotte Streck and Thiago Chagas, "Legal Ownership and Nature of Kyoto Units and EU Allowances", Legal Aspect of Carbon Trading, David Freeston and Charlotte Streck(eds.), OUP, (2009)
- Woerdman, E., "Tradable Emission Rights", in Law and Economics 364, p.364, (J.G. Backhaus ed., Cheltenham Edward 2005).
- Bruce A. Ackerman and Richard B. Stewart, "Reforming Environmental Law: The Democratic Case for Market Incentives", 13 Colum J Envtl L. 171, (1987-1988)
- Markus W. Gehring and Charlotte Streck, "Emissions Trading: Lessons From SO2 and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and Credit", 35 E.L.R. New&Analysis, 10219, (2005)
- Henry A. Span, "Of TEAS and Takings: Compensation Guarantees For Confiscated Tradable Environmental Allowances", 109 Yale L. J. 1983, p.1988(2000)
- Theodore Panayoton, Economic Instruments for Environmental Management and Sustainable Development 27, United Nations Environment Program 1994.

참 고 문 헌

- Tietenberg, T., M. Grubb, A. Michaelowa, B. Swift and Z. X. Zhang, International Rules for Greenhouse Gas Emissions Trading: Defining the Principles, Modalities, Rules and Guidelines for Verification, Reporting and Accountability, UNCTAD/GDS/GFSB/Misc.6, Geneva: United Nations Conference on Trade and Development(UNCTAD)(1999).
- Rutger de Witt Wijnen, Emissions Trading under Article 17 of the Kyoto Protocol in Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms: Making Kyoto Work 403, (David Freestone & Charlotte Streck eds. 2005).
- Baron's Law Dictionary 5th Edition(2003).
- Markus Pohlmann, The European Union Emissions Trading Scheme in Legal Aspect of Carbon Trading 337, (David Freestone and Charlotte Streck eds., OUP, 2009)
- GUIDO CALABRESE, A Common Law for the Age of Statutes(1982).
- Jeffery M. Hirsch, Emissions Allowance Trading Under the Clean Air Act: A Model for Future Environmental Regulations?, 7 N.Y.U. ENVTL. L.J. 352,(1999)
- C. Rose, Property and Persuasion, Westview Press (1994)
- E. Chemerinsky, "Expanding the Protections of the Taking Clause", 2001 SUP. CT. REV. 70
- Palazzolo: Regulatory Takings Decisions and Their Implications for the Future of Environmental Regulation, TUL. ENVTL. L.J., Summer 2002

- Norman Fichthorn & Allison Wood, Preservation the SO₂ Market, Environmental Finance(2002, 10)
- K. Russell LaMotte, David M Williamson and Lauren A Hopkins, Emissions Trading in the US: Legal Issues, Legal Aspects of Carbon Trading, David Freestone and Charlotte Streck(eds), OUP(2009)
- Karl Upston-Hooper, United Kingdom Questionnaire Response p.37 in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006)
- Jolene Lin, Private Actors in International and Domestic Emissions Trading Scheme in Legal Aspect of Carbon Trading 134, (David Freeston and Charlotte Streck eds., OUP, 2009).
- Michael Mehling, ‘Germany Questionnaire Response’ in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006)
- Walter Frenz, “Emissionshandelsrecht-Kommentar zum TEHG und ZuG (Berlin: Springer, 2005)
- Raimund Körner and Hans P. Vierhaus, “TEHG: Treibhausgas-Emissions-handelsgesetz, Zuteilungsgesetz 2007-Kommentar(Munich : Beck, 2005)
- Carl-Stephan Schweer and Christian von Hammerstein, “Treibhausgas-emissionshandelsgesetz- TEHG”(Köln: Heymanns, 2004).
- Tobias Leidinger, “Übertragung und Abgabe von Emissionsberechtigungen”, in Maximilian Elspas, Peter Salje and Clemens Stewing(eds.), Emissionshandel-Ein Praxishandbuch(Köln : Heymanns, 2005)

참 고 문 헌

Lars Diederichsen and Uwe M. Erling. “Der Nationale Allokationsplan-Rechtsform und Rechtsschutz”, in 54 Energiewirtschaftliche Tagesfragen(2004)

Kim Lars Mehrbrey and Alexander Reuter, “Europäischer Emissionshandel und Deutsches Industrieanlagenrecht(Berlin: Erich Schmidt, 2002)

Martin Burgi, “Die Rechtsstellung von Unternehmen im Emissionshandel”, in Walter Frenz(ed.), Auswirkungen des Emissionshandels auf die Praxis(Clausthal -Zellerfeld: GDMB, 2005)

Financial Markets Law Committee, Bank Of England, Issue 116-Emission Allowances: Creating Legal Certainty, (2009)

Karl Upston-Hooper, ‘United Kingdom Questionnaire Response’ in Overview Report; Legal Frameworks for Emissions Trading in the European Union(2006).

Federal Ministry of Finance, policy note of 2 February 2005, IV A5-S 7100-16/05, in BStBl. Part I (2005)

Document TAXUD/1625/04 Rev. 1-Working Paper n°443 Rev.1

Olswang Solicitors-News Tax News-There's something nasty in the greenhouse,(23 March, 2010)

_____, VAT taxation of EUAs, CERs and ERUs trading-state of play, Emissions-EUETS.com, (26 March 2010)

World Tax Advisor, ‘EU VAT Implications of emissions allowance trading and the threat of fraud’, (06. 11. 2009)

Revenue and Customs Brief 46/096.

The Centrum für Europäische Politik (CEP), EU Amendment Directive
VALUE ADDED TAX - -REVERSE CHARGE MECHANISM,
(CEP), (07,12, 2009)

Larry B. Parker & Donald W. Kiefer, “Implementing SO₂ Allowance
Trading: Implications of Transaction Costs and Taxes”,
Congressional Research Service Rep.,(1993)

1992-2 C.B. 503. See Q & A 2.

K Russell LaMotte, David M Williamson and Lauren A Hopkins,
“Emissions Trading in the US: Legal Issues”, Legal Aspect of
Carbon Trading, David Freeston and Charlotte Streck(eds.),
OUP, 2009

Matthew P. Haskins, “Tax Issues Relating to Trading In Carbon
Emissions Rights”, TAX NOTES, (January 19, 2009)

1992-2 C.B. 503. See Q & A 5.

IRS Priv Ltr Rul 9612009 (18 December 1995)

Gilbert E. Metcalf, “Market-based Policy Options to Control U.S.
Greenhouse Gas Emissions”, Journal of Economic Perspectives,
Vol. 3, No.2(Spring 2009)

Lans Bovenber and Lawrence Goulder, “Neutralizing the Adverse
Industry Impacts of CO₂ Abatement Policies: What does it
cost?”, in Distributional and Behavioral Effects of Environmental
Policy, ed C. Carraro and G.E. Metcalf, Chicago: University of
Chicago Press(2001)

Rev. Rul. 67-135, 1967-1 C.B. 20

참 고 문 헌

G.C.M. 38237(Jan. 10, 1980)

Notice 2002-67, 2002-2 C.B. 715

Notice 2005-51, 2005-2 C.B. 74

Andrew F. Dana, “Clear as Mud-Taxation of Wetland Mitigation Banks”,
36 Journal of Real Estate Taxation 14(2008)

Ethane Yale, “Taxing Cap-and-Trade Environmental Regulation”, 37 J.
Legal Stud. 535(June).

Treas. Reg. sec. 1.162-3.

TAM200728032(July 13, 2007)

G.C.M. 38237(Jan. 10, 1980)

Rev. Proc. 92-91, 1992-2 C.B. 503.

Priv. Ltr. Rul. 200825009(June 20, 2008)

Priv. Ltr. Rul. 200728032(July 13, 2007)

TAM200224004(June 14, 2002)

TAM200035005(Sep. 5, 2000)

Jonathan L. Ramseur, “The Role of Offsets in a Greenhouse Gas
Emissions Cap-and-Trade Program: Potential Benefits and Concerns”,
CRS Report RL34436, (May 18, 2009)

Treas. Reg. sec. 1.471-7.

Leslie J. Schneider, Federal Income Taxation of Inventories, p8.03[2],
LexisNexis(2008)

BOI 4 A-13-05 ñ 25.

Michael Cashman and Michael Hutchinson, “Taxation and the Trading of Carbon Credit”, available at <http://www.mayerbrown.com/environmentallaw/article.asp?id=9200&nid =185>

Ⅲ. 인터넷 자료

<http://terms.naver.com/entry.nhn?docId=303292> (최종방문일, 2013. 6. 29.)

Tax Aspects of Cap-and-trade system operation, Ernst& Young

<http://www.ey.com/US/en/Industries/Oil---Gas/Carbon-market-readiness---9---Tax-aspects-of-cap-and-trade-system-operation>.

Matthieu Wemaere, “Legal Nature of Kyoto Units”, The Kyoto Protocol and Beyond A Legal Perspective, available at <<http://www.unisi.it/dipec/ELT/kyto/Wemaere.ppt>>