

연구보고 2007-15

**재정분권화를 위한
지방세법률주의의 개선방안 연구**
- 법정외세의 도입방안을 중심으로 -

최 철 호

**재정분권화를 위한
지방세법률주의의 개선방안 연구**
- 법정외세의 도입방안을 중심으로 -

A Study on the Taxation Sovereignty of Municipal
Government for Financial Decentralization

연구자 : 최철호(부연구위원)
Choi, Chol-Ho

2007. 10. 31.

국문 요약

현재 우리나라의 국가재정과 지방재정을 비교해보면 국세 대 지방세의 비율이 80%대 20%로서 지방세로 인건비도 해결할 수 없는 지방자치단체가 전체의 약 61%에 이르는 151개 지방자치단체에 이른다.

이러한 열악한 지방재정제도를 개선하기 위한 방안으로서 국세를 지방세로 전환, 국세와 지방세의 교환, 지방소비세의 창설, 공동세의 창설 등의 개선방안이 논의되고 있다.

지방재정을 확충하기 위하여 2005년 강원도에서 생산되는 시멘트에 대한 목적세 부과를 추진한 적이 있었고 원자력발전소가 위치해 있는 지역에서는 지방세로서 원자력세, 부산에서는 항만컨테이너의 운행으로 인해 교통혼잡, 도로파손 등을 보전하기 위하여 지방세로서 컨테이너세 등을 지방세법에 지역개발세로 규정하고 있는데 이러한 방안도 역시 지방세법률주의의 범위를 벗어나는 것이 아니다.

지방자치단체의 재정확충 나아가 재정자주권의 확보를 위해서는 위와 같은 지방세법의 여러 개선방안을 강구하는 것도 중요하지만 무엇보다도 지방자치단체에 의한 지방세 창설, 부과, 징수를 보장해 주는 것이 중요할 것이다. 즉, 지방자치단체에 새로운 지방세의 세목을 신설할 수 있는 조세창설권을 부여하는 방안이다.

이러한 지방자치단체의 조세창설권은 헌법상의 조세법률주의와 법률유보원칙에 위반한다는 것이 일반적인 견해이나 이와는 달리 지방자치단체는 헌법 제117조에서 보장하고 있는 재정고권에 근거하여 새로운 세목의 신설, 즉 조세창설권을 가질 수 있다는 견해도 제시되고 있다.

지방자치단체의 조세를 자주적으로 창설할 수 있는 방안이란 조례로서 지방세의 세목이나 세율 등을 자주적으로 설치할 수 있게 하는 것인데 이러한 방안으로서 검토할 수 있는 것이 바로 일본에서 시행되고 있는 법정외세제도이다.

본 과제는 우리나라의 경우 헌법과 지방세법의 해석뿐만 아니라 헌법재판소, 대법원의 판례상 좁게 해석하고 있는 자주재정권 내지 재정자주권의 범위를 확대하여 지방세법에서 정한 세 이외의 세를 조례로서 창설할 수 있는가에 대하여 지방자치의 본질적 요소와 관련하여 논의를 전개하고 이를 바탕으로 하여 제도적인 연구로서는 일본의 법정외세제도를 검토, 분석하는 것을 그 연구목적으로 하고 있다.

이러한 목적을 달성하기 위하여 본 과제는 비교법적인 연구방법을 택하여 헌법과 지방세법상의 원칙인 조세법률주의와 이에 대비되는 지방세조례주의에 대하여 독일, 미국, 일본 등 주요 외국의 지방세에 대한 입법례를 중심으로 연구를 진행한다.

특히 지방분권 내지 재정분권화와 관련한 해석론에 대하여는 일본의 법정외세 제도에 관한 논의를 기본연구로 한다.

※ 키워드 : 조세법률주의, 지방세조례주의, 과세자주권, 재정분권, 법정외세

Abstract

In order to let municipal government expand finances and acquire financial autonomy, several initiatives or plans to improve it are presently under discussion, such as changeover of national tax to local tax, exchange between national and local tax, institution of local consumption tax and tax sharing, etc. However, for improving the state of municipal government finance that shows institutional inadequacies, it is of importance to guarantee municipal government that it can be entitled to institute, impose and collect local tax independently according to the ordinances established by municipal government.

It is a general view that tax institution right of municipal government acts against Principle of No Taxation without Law and Principle of Law Reservations that are stipulated in the Constitution, but on the other hand there is other view that municipal government can establish new tax items, that is, 'Tax Institution Right (Steuererfindungsrecht)', based on financial autonomy stipulated in the Article 117 of the Constitution.

The scheme to enable municipal government to institute tax independently is that it is entitled to establish items and rate of local tax according to ordinances. What we can consider as an effective scheme is the institution of new tax items according to local tax ordinances which is in force in Japan.

This study is to develop discussions on how to create new tax items other than what is stipulated in Local Tax Act, by expanding the extent of independent financial right or financial autonomy that is narrowly

interpreted by the Constitutional Court and Supreme Court, not to mention the interpretation of the Constitution and Local Tax Act. Based on the discussions of new tax institution with respect to the essentials of local autonomy, this study considers and analyzes the institution of new tax item pursuant to local tax ordinance that comes into effect in Japan presently.

In order to accomplish the purpose hereof, this study takes a comparative method and considers legislative examples of local tax from foreign countries, such as Germany, America and Japan, etc, concerning the Principle of No Taxation without Law that is stipulated in the Constitution and Local Tax Act, and the Principle of Local Tax Ordinance.

Especially with respect to local decentralization or financial decentralization, this study gives a particular consideration to the institution system of new tax items based on local tax ordinance in Japan, and to how to introduce it to Korea.

※ Key Words : Taxation Sovereignty, Financial Decentralization, Tax sharing, Principle of Law Reservations, Principle of No Taxation without Law

목 차

국 문 요 약	3
Abstract	5
제 1 장 서 론	11
제 1 절 연구의 필요성 및 목적	11
제 2 절 연구내용과 연구방법	12
제 2 장 현행 법령상의 자주재정권	15
제 1 절 자주재정권의 법적검토	15
I. 자주재정권의 내용과 한계	15
II. 조세법률주의와 지방자치단체의 과세자주권과의 관계	24
III. 지방세법과 지방세조례와의 관계	28
제 2 절 자주재정권과 법률유보와의 관계	29
I. 법률유보의 원칙	29
II. 지방자치법 제22조 단서의 해석	30
III. 결 론	37
제 3 절 조세법률주의 하에서 지방세조례주의의 허용성	43
I. 조세법률주의와 조세행정에 대한 법치주의	43
II. 지방세조례주의의 허용성 및 범위	53
III. 지방세조례주의의 도입시 법적 과제	55
제 3 장 외국의 지방세에 대한 입법체계 및 학설	63

제 1 절 독일의 지방세에 대한 입법체계	63
I. 기본법상 지방자치단체의 재정자치권의 보장	63
II. 지방자치단체의 과세자주권의 요건	74
III. 독일에서의 지방세제개혁에 대한 논의	79
제 2 절 미국의 주와 지방자치단체의 과세권	83
I. 서 론	83
II. 연방의 관할	85
III. 주의 관할	90
IV. 연방법우선의 원칙	93
V. 지방자치단체의 관할	100
VI. 결 론	102
제 3 절 일본의 지방세조례주의론	103
I. 서 론	103
II 지방분권 개혁의 전개과정과 재정분권	104
III. 지방세입법권에 관한 논의	108
IV. 재정조정적 관점에서의 지방세입법권론	112
V. 관련판례	117
VI. 결 론	125
제 4 장 법정외세 제도	127
제 1 절 일본의 법정외세 제도	127
I. 법정외세제도의 조세법적 의의	127
II. 법정외세에 대한 동의의 요건과 법적효력	131
III. 법정외세의 현황	133
제 2 절 일본의 법정외세 관련 사례 및 판례	145

1. 요코하마의 법정외세도입 사건	145
2. 三重縣(미에현)의 산업폐기물세	149
3. 東京都豊島區(동경도토요시마구)의 방치자전거대책세	150
4. 東京都杉竝區(동경도스기나미구)의 환경세(비닐봉투세)	150
5. 東京都은행세조례소송	151
제 3 절 일본의 법정외세제도의 특징	152
1. 환경관련 산업폐기물세 급증	153
2. 지역 외 거주자와 특정법인에 대한 과세 문제	154
3. 조세전가의 문제	154
4. 납세 의무자의 의견청취와 설명	154
5. 세수가 아닌 다른 정책 목적 활용	155
6. 결 론	156
제 5 장 개선방안	157
제 1 절 헌법 및 입법적 개선방안	157
I. 헌법개정과 관련한 일반론	157
II. 지방자치법의 개정	158
III. 지방세법의 개정	159
IV. 기타 관련조항의 정비의 필요	161
제 2 절 지방세법상 법정외세 도입방안	162
I. 지방세법상 지역개발세를 법정외세로 분류하는 방안	162
II. 탄소세를 법정외세로서 도입하는 방안	164
참 고 문 헌	167

제 1 장 서 론

제 1 절 연구의 필요성 및 목적

참여정부는 지방분권을 국정의 주요과제로 설정하고 이를 정치적 테마로서가 아니라 법제도적으로 추진하기 위하여 지방분권추진로드맵, 그리고 이를 바탕으로 지방분권특별법을 제정하는 등 분권형 선진국가의 건설을 위하여 국가의 역량을 결집시키고 있다.

지방분권특별법 제11조는 “지방재정의 확충 및 건전성 강화”라는 제목으로 지방재정의 확충과 지방세의 새로운 세목을 확대하는 등 국가에 대하여 지방세 제도를 개선하여 지방재정의 안정적 확보를 도모하는 방향으로 입법과 행정을 행할 노력의무를 부과하고 있다.

현재 우리나라의 국가재정과 지방재정을 비교해보면 국세 대 지방세의 비율이 80%대 20%로서 지방세로 인건비도 해결할 수 없는 지방자치단체가 전체의 약 61%에 이르는 151개 지방자치단체에 이른다.

이러한 열악한 지방재정제도를 개선하기 위한 방안으로서 국세의 지방세로의 세원이양, 국세와 지방세와의 세목교환, 지방소비세의 창설, 공동세 창설 등의 개선방안이 논의되고 있다.

지방재정을 확충하기 위하여 2005년 강원도에서 생산되는 시멘트에 대한 목적세 부과를 추진한 적이 있었고 원자력발전소가 위치해 있는 지역에서는 지방세로서 원자력세, 부산에서는 항만컨테이너의 운행으로 인해 교통혼잡, 도로파손 등을 보전하기 위하여 지방세로서 컨테이너세 등을 지방세법에 지역개발세로 규정하고 있는데 이러한 방안도 역시 지방세법률주의의 범위를 벗어나는 것이 아니다.

지방자치단체의 재정확충 나아가 재정자주권의 확보를 위해서는 위와 같은 지방세법의 여러 개선방안을 강구하는 것도 중요하지만 무엇보다도 지방자치단체에 의한 지방세 창설, 부과, 징수를 보장해 주는

것이 중요할 것이다. 즉, 지방자치단체에 새로운 지방세의 세목을 신설할 수 있는 조세창설권을 부여하는 방안이다. 이러한 지방자치단체의 조세창설권은 헌법상의 조세법률주의와 법일반원칙인 법률유보원칙과 충돌한다는 것이 일반적인 견해이나 이와는 달리 지방자치단체는 헌법 제117조에서 보장하고 있는 재정고권에 근거하여 새로운 세목의 신설, 즉 조세창설권을 가질 수 있다는 견해도 제시되고 있다.

지방자치단체의 조세를 자주적으로 창설할 수 있는 방안이란 조례로서 지방세의 세목이나 세율 등을 자주적으로 설치할 수 있게 하는 것인데 이러한 방안으로서 검토할 수 있는 것이 바로 일본에서 시행되고 있는 법정외세제도이다.

본 과제는 우리나라의 경우 헌법과 지방세법의 해석뿐만 아니라 헌법재판소, 대법원의 판례상 좁게 해석하고 있는 자주재정권 내지 재정자주권의 범위를 확대하여 지방세법에서 정한 세목 이외의 세목을 조례로서 창설할 수 있는가에 대하여 지방자치의 본질적 요소와 관련하여 논의를 전개하고 이를 바탕으로 하여 제도적인 연구로서는 일본의 법정외세제도를 검토, 분석하는 것을 그 연구목적으로 하고 있다.

제 2 절 연구내용과 연구방법

본 연구는 궁극적으로는 헌법의 개정을 대전제로 하고 있지만 그렇지 않은 상황에서 현행 헌법상의 지방자치의 보장이라는 원칙을 지방자치단체의 과세 자주권의 근거 문언으로 해석하여 그 타당성을 이끌어 내려는 법해석학을 중심으로, 지방세법과 지방자치법의 개정을 통하여 지방세법에서 규정하지 않는 지방세의 세목과 세율을 조례로서 창설할 수 있는 방안을 연구하는 것이다.

본 과제는 비교법적인 연구방법을 택하여 헌법과 지방세법상의 원칙인 조세법률주의와 이에 대비되는 지방세조례주의에 대하여 독일,

미국, 일본 등 주요 외국의 지방세에 대한 입법례를 중심으로 연구를 진행한다.

미국과 독일은 재정에 있어서의 연방과 주 및 지방자치단체의 관계가 우리나라의 중앙과 지방과의 관계와는 많이 다른 것이 사실이지만 이들 나라의 지방세제에 관한 입법례의 연구가 우리나라의 지방세제를 개혁하고자 하는 움직임에 시사하는 바가 없다고는 할 수 없을 것이다.

특히 지방분권 내지 재정분권화와 관련한 해석론에 대하여는 일본의 법정외세 제도에 관한 논의를 기본연구로 한다.

일본에서는 법정외보통세를 비롯, 2000년 지방분권개혁의 일환으로 일정한 범위 내에서 지방자치단체가 자주적으로 창설할 수 있는 지방세의 신세목 중 법에서 정하는 세 이외의 세목과 세율을 창설할 수 있는 법정외목적세 제도를 새롭게 도입하고 아울러 법정외보통세의 창설요건을 기존의 허가제에서 동의를 요하는 사전협의제로 완화하는 등 재정에 있어서의 지방분권화를 도모하고 있는 것을 비교법적으로 고찰한다.

외국의 지방세에 대한 헌법과 법률의 해석 및 입법실태의 조사분석을 토대로 우리나라에서 지방자치단체의 재정확보를 위한 방안으로서 지방자치단체에 의한 조세창설권에 대한 인정여부를 헌법과 지방세법의 해석론적 방법과 지방세법, 지방자치법 등의 개정을 제안하는 입법 정책적 관점에서 검토하고자 한다.

제 2 장 현행 법령상의 자주재정권

제 1 절 자주재정권의 법적검토

I. 자주재정권의 내용과 한계

1. 자주재정권

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

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

2. 자주재정권으로서의 과세자주권

(1) 과세자주권의 개념

헌법 제117조제1항에 따라 “지방자치단체가 재산을 관리하는 권한”이 바로 자주재정권인데, 헌법은 지방자치단체에게 그 재산을 관리하며 재산을 형성하고 이를 유지할 수 있는 권리, 즉 자주재정권을 보장하

고 있다. 이와 같은 지방자치단체의 자주재정권은 구체적으로 예산·지출권(세출권)과 수입권(세입권)으로 구성되며, 세출권은 지방자치단체가 그의 재산을 관리하고 지출에 대한 예산을 자기 책임 하에 결정할 수 있는 권한을 말하고, 세입권은 지방자치단체가 독자적으로 그 지방자치단체를 운영하기 위하여 필요한 재원을 조달하는 정책을 설정할 수 있는 권한을 말한다. 이와 같은 지방자치단체의 세입권은 지방자치단체가 그 고유한 업무를 수행하기 위하여 발생하는 비용을 그 주민에게 부담하게 할 수 있는 권한, 그 대표적인 사례로서 지방세를 부과·징수할 수 있는 권한을 말하는데, 이처럼 자주재정권 중에서 주민에게 지방세를 부과·징수할 수 있는 권한이 지방자치단체의 과세자주권이라 할 수 있다.

이에 따라 과세자주권은 지방자치단체가 지방세를 부과·징수함에 있어서 그 세목과 과세표준·세율 등을 자율적으로 결정할 수 있는 권리로 이해될 수 있는데, 구체적인 결정방식으로서 지방세조례의 제정을 의미하기도 한다.¹⁾ 결국, 지방자치단체의 과세자주권은 자주재정권과 자치입법권을 포함하는 자치권에 기초하는 셈이 되며, 지방자치단체의 자치권 확립은 “세출의 자치”와 함께 “세입의 자치”를 전제로 하게 된다. 즉, 국가의 보조금 또는 지원금이라는 재정에서의 통제에서 벗어날 때 자치권은 확립되는 것이므로 과세자주권은 지방자치제도의 실질적인 물적 토대가 되는 것이다.

(2) 과세자주권에 대한 인정 여부

1) 의 의

지방자치단체는 국가와 독립된 법인격을 가지며 국가의 존립목적과 구분되는 별도의 존립목적은 갖지만, 그렇다고 하여 지방자치단체가

1) 차상봉, 과세자주권의 범위와 확대에 관한 연구, 충남대학교대학원박사학위논문, 2001, 16쪽.

국가에 준하는 법적 지위를 보장받는다고 볼 수는 없고 오히려 국가를 구성하는 기관의 하나라고 보아야 한다. 즉, 지방자치제도는 독립된 국가를 인정하는 것이 아니라 중앙정부의 행정권한을 지역적으로 나누어 행사하는 행정권의 분할 내지 분권화를 의미하는 것이다.

한편, 지방자치단체는 자치사무의 처리에 있어서 국가의 지시나 지침에 의하지 아니하고 자신의 고유한 책임으로 수행할 수 있도록 보장되어야 하며(제도적 보장의 내용으로서 자기책임성의 보장), 여기에서 과세자주권을 포함한 의미로서의 자주재정권 내지 재정고권이 유래된다고 보는 것이 최근의 다수설이라고 할 수 있다. 즉, 지방세의 부과·징수는 권력적 작용의 전형으로서 지방자치단체가 자신의 존립목적인 사무를 처리하는데 소요되는 경비를 자신의 힘으로 조달하도록 보장하는 것은 당연하기 때문에 과세자주권은 앞서 살펴본 바와 같이 자주재정권의 핵심을 이룬다.

그러나 과세자주권의 법적 근거에 관하여서는 국가마다 차이를 보여주며, 우리나라에서도 일본을 비롯한 다른 나라의 영향을 받아 여기에 관한 학설이 대립되고 있다. 그런데, 현재 과세자주권과 관련된 논의 중 가장 본질적이고 핵심적인 사항은 지방자치단체가 「지방자치법」, 「지방세법」 및 「국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률」 등 관계법률의 규정에 정하여지지 아니한 세목을 자치법규인 조례로 신설하고 이를 주민에게 부과할 수 있는지의 문제라고 할 것이다. 즉, 헌법 제117조제1항에 따른 자치입법권에 근거한 조례제정권과 「지방세법」 제3조제1항의 규정에 따른 지방세에 대한 조례제정권의 관계라고 할 것이다.

2) 국가 전래설 : 지방세법률주의

이는 모든 조세의 과세권은 국가에 귀속되며, 지방자치단체의 과세자주권은 국가의 법률에 의하여 창설되는 것으로서 지방세의 부과·징수는

법률에 규정되어야만 가능하다는 “지방세법률주의”를 주장하는 견해이다. 이 견해에서는 『지방자치법』 제135조에서 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다.”라고 규정한 것이라든지 『지방세법』 제2조에서 “지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다.”라고 규정한 것을 예로 들면서 헌법 제59조에서 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”하고 하여 조세법률주의를 선언한 것은 지방세의 경우에도 동일하게 적용되는 것이기 때문에 이를 확대 해석하여 지방자치단체의 조례를 법률과 같은 위치에 놓고 조례에 의하여서도 지방세의 종목과 세율을 정할 수 있다고 보는 것은 헌법의 취지에 위배된다고 본다. 이에 따르면 지방세를 부과·징수하는 직접적인 근거는 국가 차원의 법률이라고 하는 지방세 법률주의와 연결된다.

한편, 이와 같은 입장에서는 당연히 『지방자치법』 제22조 및 헌법 제59조의 규정에 근거하여 지방세는 주민에게 의무를 부과하는 전형에 해당하므로 법률에 근거하여서만 창설할 수 있으며, 조례를 근거로 하는 지방세의 부과는 불가능하다고 할 것이다. 즉, 『지방자치법』 제22조에서는 지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있으며, 다만 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 명시적인 위임이 있어야 한다고 규정하고 있으므로 법률의 위임 없는 지방세 조례의 효력은 인정할 수 없다는 입장이다.²⁾

3) 자치고유권설 : 지방세조례주의 또는 조례 준법률설

이 견해에 의하면 지방자치단체는 헌법상 자치사무를 처리하고 이에 필요한 재원은 헌법에서 직접 지방자치단체에 부여한 자주재정권의 일환인 과세권에 근거하여 조례로서도 조달할 수 있다고 한다.

2) 김원석, 과세자주권의 문제점과 발전방향, 지방세, 2004. 4, 26쪽.

이에 따르면 지방세를 부과·징수하는 직접적인 근거는 당해 지방자치단체의 조례라고 하는 지방세조례주의와 연결되며, 헌법 제59조에서 조세의 종목과 세율을 “법률”로 정하도록 한 것과 관련하여 법률 속에는 조례가 포함되는 것으로 해석하여야 한다고 주장하는 점에서 조례 준법률설이라고도 한다.

지방세조례주의는 헌법 제117조제1항에서 지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제할 수 있도록 한 것은 지방자치단체에 자주재정권 또는 과세자주권에 대한 전권을 부여한 것이므로 지방자치단체에게 “법률유보”의 제한 없이 조례로써 과세권을 규정할 수 있다고 보는 것이다. 지방세조례주의에는 새로운 세목을 조례로써 신설할 수 있는 것을 포함한다.

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

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

자치단체는 헌법상 어떤 조세를 부과·징수할 것인지를 자주적으로 결정할 수 있다고 보아야 한다는 것이다.

그밖에 유사한 주장을 보면 헌법 제59조에서의 조세는 “국세”만을 의미하고 지방세는 이에 포함되지 아니하며, 지방세는 헌법 제117조 제1항에 근거하여 부과·징수되는 것이기 때문에 조례로 종목신설 등이 가능하다고 하는데, 이는 일본의 일부학자에 의하여 주장되는 견해로서 국내에서 이 학설을 지지하는 입장은 없는 것으로 보인다.

3. 현행법상 과세자주권의 내용 및 그 한계

(1) 개 요

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

일반적으로 지방자치단체의 과세자주권의 내용으로 인정되는 것은 ①세목의 결정권, ②세율 결정권, ③과세객체의 선택, ④과세표준의 결정권 등으로 구분할 수 있다. 그리고 이와 같은 과세자주권은 이를 구체화 하는 과정에서 「지방자치법」, 「지방세법」, 「지방분권특별법」, 그리고 「국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률」 등에 의하여 제약을 받거나 확대되고 있다.

즉, 지방세를 조례에 의하여 부과하더라도 법률의 범위 안에서 보장 되는 것이고, 법률에 의하여 지방자치단체의 자치권을 제한한다는 것은 다른 한편에서는 자치권에 대한 국가의 제한 또는 통제도 법률에 의한 제한에 근거하여야 하는 것임을 유의하여야 한다. 그리고 지방자치단체의 자치권은 헌법 제37조제2항의 기본권 제한 규정과 관련하여 지방자치단체가 주민의 권리를 제한하고자 할 경우에는 무제한적으로 지방자치단체가 스스로 결정할 수는 없고 법률에 근거하여야 하는 제한이 있다.³⁾

반면에, 「지방분권특별법」⁴⁾에서는 지방재정의 확충을 위한 방안으로서 국세와 지방세의 세원을 재조정하고, 지방세의 새로운 세목의 확

3) 차상봉, 앞의 글, 16쪽.

4) 지방분권특별법

제11조(지방재정의 확충 및 건전성 강화) ①국가 및 지방자치단체는 각 지방자치단체가 사무를 자주적·자립적으로 수행할 수 있도록 하기 위하여 지방재정을 확충하고 지방재정의 건전성을 강화하는 등 지방재정의 발전방안을 마련하여야 한다.

②국가는 국세와 지방세의 세원을 합리적으로 조정하는 방안을 마련하여야 하며, 지방세의 새로운 세목을 확대하고 비과세 및 감면을 축소하는 등 지방자치단체가 자주적으로 과세권을 행사할 수 있는 범위를 확대하여야 한다.

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

④지방자치단체는 자체 세입을 확충하고 예산지출의 합리성을 확보하기 위하여 노력하여야 한다.

⑤지방자치단체는 복식부기회계제도를 도입하는 등 예산·회계제도를 합리적으로 개선하여야 하며, 재정운영의 투명성과 건전성을 확보하여야 한다.

대, 비과세 감면의 축소 등을 통하여 지방자치단체가 자주적으로 과세자주권을 행사할 수 있는 범위를 확대할 것을 규정하고 있으므로, 지방자치단체의 과세자주권을 확립하기 위하여는 무엇보다 지방자치단체가 세입의 자치를 확립하고 재정의 자기결정권을 확보하는 조치를 취하여야 할 것이다.

(2) 과세자주권의 내용과 한계

가. 과세자주권의 내용

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

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

다음으로 지방세의 부과·징수에 있어 지방자치단체가 그 권한을 행사하도록 하는 것도 과세자주권의 주요 내용이라 할 수 있다. 물론, 국가가 부과·징수 업무를 대행함으로써 조세업무만을 전담하는 국세청 소속공무원들의 전문성을 활용할 수 있고, 부과·징수 업무에 소요되는 노력을 절약할 수도 있겠으나, 지방세 부과·징수를 지방자치단체 스스로가 수행한다는 그 자체에 의미가 있다고 본다.

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

나. 과세자주권의 한계

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

이 문제는 제도적 보장에 해당하는 지방자치제도와 기본권보장의 이념 상호간의 모순 또는 충돌이라고 볼 수 있는데, 전자를 위하여 후자를 희생시키는 데에는 일정한 제한이 있을 수밖에 없다. 특정 지방자치단체가 과세자주권의 이름 아래 다른 지역에 비교하여 과중한 지방세 부담을 지울 경우 당해 지역 주민들이 불만과 저항을 야기할 것이며, 국가 전체 차원에서 볼 때 지방세 체계가 문란해짐은 물론 조세이론이나 납세절차 등에 있어서도 혼란과 동요를 일으키게 된다. 특히, 교통통신의 발달과 경제생활영역의 광역화 추세에 비추어 보거나 주민들의 지방자치단체 간 이동이 빈번한 우리나라의 실정에 비추

어 과세자주권을 무한정 보장할 수는 없는 것이다.

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

II. 조세법률주의와 지방자치단체의 과세자주권과의 관계

1. 조세법률주의의 개념

조세법률주의란 “국가는 법률의 근거 없이 조세를 부과·징수할 수 없고, 국민은 조세의 납부를 강요받지 않는다.”는 원칙을 의미하는데 우리 헌법은 제59조에서 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”고 선언함으로써 이러한 조세법률주의를 선언하고 있다.

조세법률주의는 헌법의 법치국가원리의 중요한 내용을 이루고 있는데 이의 연원은 다음과 같다.

근대 이전의 국가에 있어서 절대군주 및 봉건영주는 전쟁비용의 조달 및 개인적인 이익을 위하여 자의적인 과세를 행하는 경우가 많았기 때문에 이에 시민계급이 『대표 없으면 과세 없다』(No taxation without representation)는 사상을 내세워서 과세권은 국민의 동의, 즉 의회가 제정하는 법률에 근거하지 않고서는 행사될 수 없다는 법치주의⁵⁾가 헌법원리로 등장하게 되었다.

5) 이창희, 세법강의(제5판), 박영사, 2006, 21-22쪽 참조. 저자는 조세법률주의라는 용어가 일본에서 수입된 것이고, 독일에서는 조세법률주의라는 법원칙은 없고 법치국가의 이념이 있을 뿐이라고 한다. 그리고 일본에서 사용되는 조세법률주의는 결국(조세에 대한)형식적 법치주의에 해당하는 것이라고 하면서 조세법률주의를 “세법영역에 있어서의 법치주의”라는 가설을 주장하기도 한다.

국민의 대표기관인 의회가 조세의 종류·내용·부과징수의 절차를 명확히 법률로 정해야 한다는 요구는 국가의 조세부과징수권의 행사와 국민의 조세부담의 한계를 명백히 하여 이를 “법률유보”하는데 그 의의가 있으며 이는 국민의 경제생활을 영위하는 데 있어서 법적 안정성과 예측가능성을 보장하는 수단이기도 하다. 헌법 제38조는 「모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다」고 명시하고, 그 제59조에서 「조세의 종목과 세율은 법률로 정한다」고 규정하여 조세법률주의를 채택하고 있는 바 이러한 조세에 관한 법령의 목적이나 내용은 기본권보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 세원칙에 합치되지 아니하면 안 된다.⁶⁾ 그러나 지방세를 포함한 조세영역에 있어서 ‘조세법률주의’가 금과옥조로서의 지위를 이론상·실무상 확고하게 차지하고 있는 관계로 조례에 의한 지방세 제도의 자율적 규율가능성을 허용하지 않는다. 물론 현행의 ‘조세(지방세)법률주의’ 하에서도 세원분리주의를 전제로 탄력세율제도, 세액감면권한 등을 통해 부분적인 형태에서 지방자치단체의 자율권이 보장되고 있으나, 이는 자주재원으로서 지방세에 대한 자율성의 보장으로는 불충분하며, 특히 지방자치의 헌법적 보장의 이념 구현이라는 측면에서는 많은 한계를 가지고 있다. 조세법률주의는 과세요건법정주의, 과세요건명확주의 등 보다 구체적인 세부원칙들을 포함하고 있다.⁷⁾

2. 과세요건법정주의와 조세조례주의

(1) 의 의

“과세요건법정주의”란 조세는 국민의 재산권을 침해하는 것이 되기 때문에 납세의무를 발생하게 하는 납세의무자·과세표준·과세기간·

6) 헌법재판소 1992. 2. 25. 90헌가5, 90헌바3.

7) 이창희, 앞의 책, 20쪽.

세율 등 과세요건과 조세의 부과·징수 절차를 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 한다는 원칙을 말한다. 즉, 조세법률주의는 납세의무의 한계가 조세법에 명백히 규정됨을 요구한다. 이러한 요구에 따라 사법상의 계약에 의하여 조세채무를 부담시키거나 이를 보증하게 하여 일반채권의 행사방법에 의하여 조세채권의 중국적 만족을 실현하는 것은 허용될 수 없다.

나아가 조세법은 강행규정이므로 과세요건이 충족되면 납세의무가 발생하고 과세관청은 법률이 정한 그대로 조세를 부과·징수하여야 하며, 조세의 감면에 관한 구체적인 명문의 규정이 없는 한 과세관청에 조세채무를 감면하거나 징수하지 않을 자유가 없는 합법성의 원칙의 지배를 받는다. 이는 조세법률주의의 정신을 세무행정에도 그대로 구현하여 조세법의 집행과정에서 게재될 수 있는 자의나 부정을 배제하기 위한 것이다. 헌법 제59조의 조세법률주의는 그 법률의 목적과 내용이 기본권 보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 법치주의를 의미하고, 따라서 비록 과세요건이 법률로 명확히 정하여진 것일지라도 그것만으로는 충분한 것이 아니고, 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 제 원칙에 합치되지 않으면 안 된다.

(2) 과세요건의 조례에의 위임여부

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

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

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

3. 과세요건명확주의와 조세조례주의

(1) 의 의

과세요건명확주의는 과세요건과 부과·징수 절차를 규정한 법률 또는 그 위임에 따른 명령 또는 조례의 규정은 일의적이고 명확하여야 하며 불확정개념이나 개괄조항을 함부로 사용하여서는 안 된다는 원칙이다. 즉, 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 배제하고 법적 안정성과 국민의 예측가능성을 보장하기 위하여는 과세요건이 명확하게 규정될 것이 요구되며, 그렇지 않을 경우 조세법률주의는 형해화(形骸化)할 수 있다. 반면에 모든 것을 구체적으로 규정한다는 것은 입법기술상 기대할 수 없고 그에 따라 일반적·추상적 개념이나 개괄조항이 세법에 들어오는 것을 완전히 막는다는 것은 사실상 불가능하다.

따라서 합리적 판단에 의하여 법률이 정하는 바의 의미와 내용을 객관적으로 인식할 수 있어 법적 안정성과 예측가능성을 크게 저해하지 않는다면 일반적·추상적 개념이나 개괄조항의 사용도 허용된다고

보아야 할 것이다.

헌법재판소도 과세요건명확주의는 과세요건과 절차 및 그 법률효과를 규정한 법률규정은 명확하여야 할 것이나 법률은 일반성·추상성을 가지는 것으로서 법률규정에는 항상 법관의 법 보충작용으로서의 해석의 여지가 있으므로 조세법규가 당해 조세법의 일반이론이나 그 체계 및 입법취지 등에 비추어 그 의미가 분명해질 수 있다면 명확성을 결여하였다고 할 수는 없다고 하였다.⁸⁾

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

(2) 과세요건명확주의와 조례에의 위임여부

『지방세법』상 조례에 위임하는 경우 과세요건과 절차 및 그 법률효과를 규정한 법률규정은 법률에서 반드시 명확하게 규정할 필요성은 없고, 법적 안정성과 예측가능성을 크게 저해하지 않는다면 일반적·추상적 개념이나 개괄조항의 사용도 허용된다고 생각한다.

이러한 측면에서 『지방세법』은 지방세에 대한 최소한의 준칙법 내지 표준법이기 때문에 조례로서 지방세의 종류 및 세율을 정할 수 있다는 입장인 조세조례주의는 과세요건명확주의의 입장에서는 어느 정도 수용이 가능하다고 할 것이다.

Ⅲ. 지방세법과 지방세조례와의 관계

지방세법과 지방세조례와의 관계를 어떻게 파악할 것인지도 문제된다. 이는 납세의무의 발생의 근거를 어디에서 구할 것인지의 문제이기도 하다. 이에 대해서는, 대별하면, 지방세법은 일종의 골격법(骨法)

8) 헌법재판소 1995. 2. 23, 93헌바48 등 참고.

또는 준칙법으로서 지방세조례 및 그 시행규칙에 근거하여 주민들의 납세의무가 발생한다고 보는 견해와, 지방세법에 근거하여 발생한다고 보는 견해가 있다.⁹⁾ 前說은 지방세법은 지방자치단체가 그 과세권을 행사할 수 있는 범위(枠)를 규정하고 있는 것으로서 지방세법이 구속하는 것은 지방자치단체이지 주민을 직접 구속하는 것은 아니라고 하거나(골격법설), 지방자치단체마다 세제가 제각각이 되어 주민의 세 부담이 현저히 불균형하게 되는 것을 방지하기 위하여 통일적인 준칙을 제시한 법률이 지방세법이라는 견해(준칙법설)이며, 後說은 지방세법이 지방자치단체에게 선택적 판단을 허용하고 있는 사항이나 조례로 규정할 것으로 하고 있는 사항을 제외하고 지방세법의 규정은 지방세에 관한 조세법률관계에 직접 적용이 있다는 견해이다. 오늘날 前說이 통설로 되어 있다.

제 2 절 자주재정권과 법률유보와의 관계

I. 법률유보의 원칙

지방자치법 제22조 단서¹⁰⁾는 「주민의 권리를 제한하거나 또는 의무를 부과하는 경우에는 법률의 위임이 있어야 한다」고 규정하고 있다. 이와 같이 조례의 제정범위와 법률유보와의 관계와 관련하여 동규정이 헌법상 보장하고 있는 지방자치제도의 취지에 반하지 않는가 라는 의문이 제기되고 있으며, 이에 대하여 학자들 사이에 많이 논의되고 있다. 이러한 논의는 특히 근래에 와서 지방자치단체의 과세자주권(조세창설권)과 관련하여 더욱 더 문제가 되고 있다. 왜냐하면 지방세의

9) 堀井裕資, 税条例について, 自治大阪 2005. 6, 11쪽 참조.

10) 개정 전의 지방자치법 제15조 단서의 위헌여부에 대한 설문조사에 의한 실증적 분석은 김성호, 조례제정권 범위확대에 관한 연구, 한국지방행정연구원, 1999. 2, 176쪽 이하 참조.

부과·징수는 주민의 기본권의 하나인 재산권을 침해하는 성격을 띠는 의무부과이기 때문이다. 따라서 동규정은 헌법 제59조상의 조세법률주의와 함께 지방자치단체의 과세자주권에 대한 제한규정으로서 볼 수 있다. 이는 또한 헌법 제37조제2항의 기본권보장의 일반유보조항과 지방자치제도의 근본규정인 헌법 제117조제1항과의 관계를 어떻게 정립할 것인가 라는 문제와도 관련된다.

II. 지방자치법 제22조 단서의 해석

(1) 위헌설

지방자치법 제22조 단서조항이 위헌적인 것으로 보는 논거는 다음과 같이 정리될 수 있다.

첫째, 법률우위의 원칙의 선언이라는 견해이다.

헌법 제117조제1항에서 조례제정범위에 대하여 「법령의 범위 안에서」 조례를 정할 수 있다는 것은 「법률의 위임에 의하여」와는 전혀 다르다. 법령의 범위 안에서란 조례는 국가의 현행법령에 위반하여 제정할 수 없다는 법률우위의 원칙을 선언한 것이며 법령의 위임이 있어야 조례를 제정할 수 있다는 법률유보의 원칙을 규정한 것은 아니다.

조례제정권은 헌법에 의하여 보장된 제도적 보장의 하나이며, 따라서 조례는 국가의 법령과는 구별되는 자치입법이기 때문에 지방자치법 제22조 단서의 규정은 그것이 지방자치단체의 고유사무에 대하여 정한 것이라면 헌법 제117조제1항에 위반된다. 또한 지방자치법 제22조에서 헌법이 정한 법률우위의 원칙을 버리고 지방자치의 중요사항에 관하여 법률유보를 규정한 것은 헌법의 취지를 벗어난 것이라고 한다.

둘째, 자치사무는 조례의 적용영역이라는 견해이다.

헌법 제117조제1항에 의한 자치사무에 대한 조례제정권의 인정은

국가사무에 대하여 헌법 제40조가 인정한 국회의 입법권에 준하는 것이며, “법률에 의한 행정”은 지방자치행정의 영역에서는 “조례에 의한 행정”을 포함한다고 한다. 따라서 주민의 권리제한이나 의무부과에 관한 사항을 법률의 위임 없이 조례로 제정할 수 있게 하더라도 법령에서 그 기준이나 제한의 한도를 설정함으로써 조례제정권의 행사를 통제할 수 있는 것이므로 헌법이 채택한 법률에 의한 행정의 원칙을 들어 주민의 권리제한 등에 대한 조례제정에 있어서 법령의 개별적인 위임을 주장하는 것은 타당성이 없다는 것이다.

지방자치법 제22조 단서는 헌법 제117조제1항에 의하여 직접 보장된 지방자치단체의 자치권능으로서 조례제정권을 확인하는 것에 족하고, 주민의 권리제한 등에 관하여 법률의 위임을 요하게 한 것은 위헌적 조치라 할 수 있으며, 오늘날 지방행정은 상당한 부분에 있어서 직·간접적으로 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관련되지 않을 수 없으며, 행정의 실효성 확보를 위해서 어느 정도의 제재조치는 불가피하다고 논거를 제시한다. 다만 이러한 조치들은 일정한 지역적 범위와 전체적인 국가 통치질서 내에서 행해지는 의미에서 최소한 법령과 저촉될 수 없다는 것이다.

또한 헌법에 의하여 민주적 정당성을 보장받고 있는 지방의회의 적법절차에 의하여 제정되는 조례는 당해 지방자치단체에 관한 한 법률에 준하는 성격을 가지게 되는데, 이는 또한 민주국가의 원리와 법치국가의 원리에도 반하지 않을 것이라고 한다. 또한 헌법 제37조제2항은 국민의 자유와 권리 일반을 그 대상으로 하여 기본권 제한의 일반적 한계를 규정한 것이지 헌법상 보장되고 있는 지방자치단체의 조례제정권에 있어서 법률의 위임에 관하여 규정한 것은 아니라고 한다.¹¹⁾

헌법 제117조제1항의 「법령의 범위 안에서」 지방자치단체에 조례제정권이 부여되어 있는 이상 주민의 권리·의무에 관한 사항, 즉 법규

11) 서원우, 조례제정권의 헌법적 보장, 전환기의 행정법이론, 박영사, 1997, 260-261쪽.

사항에 대해서도 개개의 법률의 규정이 없을지라도 조례를 제정할 수 있다. 왜냐하면 법률에 의한 국민의 권리·의무의 제한과 조례에 의한 국민의 권리·의무의 제한은 그 성질에 있어 동일하기 때문이다.

우리 헌법 제37조제2항의 규정은 국민의 자치와 권리일반을 대상으로 하는 기본권제한의 일반적 한계를 규정한 것이지 헌법에 의하여 별도로 보장하고 있는 지방자치단체의 조례제정에 있어서의 법률의 위임에 관하여 규정한 것이 아니며, 그것이 그나마 『본질적인 것』을 침해할 수 없는 입법형성권의 한계를 규정한 것으로 볼 때, 지방자치의 헌법적 보장의 본지에 저촉되지 아니하는 한도 내에서의 기본권보장 규정이라 해석해야 한다고 한다.

주민의 권리제한이나 의무부과에 관한 사항은 법률의 개별적·구체적 위임이 있는 경우에만 조례로써 정할 수 있다는 주장은 확실히 우리 헌법이 제도로써 보장하고 있는 지방자치의 취지, 즉 지방단체의 전권한성 및 자기책임의 원칙을 보장하고 있는 것과도 배치된다고 할 것이며, 이는 조례도 주민의 직선으로 선출된 대표가 제정하는 것으로 주민 스스로에 의한 자기 구속성의 원리에 충실한 것이므로 국회 입법에 적용되는 자기 구속성의 원리와 차이가 없는 것이라는 조례의 본질을 무시하거나 너무 과소평가한데서 기인한 결과라고 사료된다. 따라서 지방자치법 제22조 단서규정은 조속히 삭제되어야 할 것이며,¹²⁾ 그때까지는 조례에 대한 법률유보원칙의 적용문제를 학설과 관례에 맡겨야 할 것이다.¹³⁾

이와 관련하여 해석론상 지방자치법 제22조 단서에 규정된 『주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항』은 국가가 당해 자치단체에 위임한 ‘위임사무’로 해석하는 것이 타당하다는 견해도 있다.¹⁴⁾

12) 김성호, 앞의 책, 61쪽.

13) 유상현, 조례의 법적 한계에 관한 연구, 경희대학교대학원박사학위논문, 1994, 101쪽.

14) 오세탁, 조례의 제정실태와 입법한계, 人權과 正義, 1994. 8, 28쪽.

셋째, 조례가 민주적 정당성을 가진 법규라는 견해이다.

국가는 국가적 통일적 사무에 관해 법령을 제정하고 지방자치단체는 지역적 공적 사무에 대하여 규율할 자치권을 인정하는 제도로 이해해야 하고, 그러한 점에서 국가의 입법과 지방자치단체의 조례제정은 상호 그 관할대상이 구분되는 이원적 입법권에 근거하여 운용되어야 하므로 지방자치단체는 조례로서 스스로 주민의 공적 사무에 대하여 규율하면서 그 규범력을 담보할 수 있도록 주민의 권리를 제한하거나 의무를 부담시키고 벌칙을 제정할 수 있도록 하여야 한다는 것이다. 이와 같은 논거는 더 나아가서 지방의회 역시 주민의 대의제기관으로서 민주적 정당성을 가진다는 관점을 배경으로 함은 물론이다.

넷째, 조례의 자기규율성을 근거로 위헌성을 주장하는 견해이다.¹⁵⁾

이상과 같은 이론적 관점 이외에 헌법 제117조제1항의 문리적 해석으로부터 위헌론의 논리를 도출하기도 한다. 즉 헌법 제117조 제1항에서 “지방자치단체는 법령의 범위내에서 자기규율권을 가진다”고 규정하고 있기 때문에 조례의 내용(기본권 제한 여부)에 관계없이 그것이 법령에 어긋나지 않으면 족한 것으로 보아야 하며, 따라서 이와 같은 헌법상의 조례제정의 한계규정을 넘어 법률로서 그 제정의 한계를 더 부가하는 것은 위헌이라는 견해이다.¹⁶⁾

다섯째 헌법이 지방자치단체에 대하여 제한적이나마(법령의 범위 내에서) 지역적 사무 등에 관한 입법권을 부여한 이상, 대세적으로 구속력 있는 입법권의 주체인 지방자치단체는 조례의 규범력을 스스로 담보하기 위한 벌칙제정 내지 주민의 권리제한 등에 관한 규율을 제정할 수 있는 권한이 내재한 것으로 보는 입장도 제시되고 있다.¹⁷⁾

15) 김해룡, 한국에서의 국가와 지방자치단체의 관계- 지방자치단체의 자치입법(조례) 권을 중심으로 -, 한국법제연구원 공청회발표문, 2006, 5쪽.

16) 박운흔, 최신행정법강의(하), 2001, 131쪽; 김성수, 개별행정법, 2004, 392쪽; 김재광, 지방분권개혁과 조례제정권의 범위에 관한 고찰, 한국지방자치법학회 제10회 학술대회발표논문집, 2005, 111쪽 이하.

17) 김해룡, 앞의 글, 5쪽.

(2) 합헌설

지방자치법 제22조 단서를 합헌으로 보는 견해는 다음과 같다.

헌법상 보장된 자유권적 기본권은 천부적인 것으로서 절대적인 보장이 요구되며, 그것은 공공의 필요에 의해 필요불가결한 때에 한하여 최소침해의 원칙하에 오직 국민전체의 대의기관인 국회에서 제정하는 법률(국민전체의 일반의지로서)로서만 제한이 가능하다는 내용의 소위 법치국가원리를 근거로 하고 있다.¹⁸⁾

우리 헌법상 국민의 권리와 자유의 제한은 법률에 근거하여서만 가능하기 때문에 조례에 의하여 주민의 권리를 제한하거나 의무를 부과하기 위해서는 법률에 위임이 있어야 한다(헌법 제37조제2항)는 전제 아래 지방자치법 제22조 단서를 합헌으로 보는 견해이다.¹⁹⁾ 법률유보원칙은 조례에 관하여 원칙적으로 적용되지 않으므로 지방자치법 제22조 본문이 규정하고 있는 지방자치단체의 조례제정권은 이에 의하여 비로소 지방자치단체가 조례제정권을 갖게 되는 창설적인 것이 아니라 헌법 제117조제1항의 조례제정권을 확인하는 규정에 불과하다고 본다.²⁰⁾

「법률의 범위 안에서」의 개념을 「법령에 반할 수 없다」는 의미와 경우에 따라서는 「법령의 근거를 필요로 한다」는 의미를 내포한다고 본다. 따라서 기본권을 최대한으로 보장하여야 하는 포기할 수 없는 헌법상의 명령에 따라 기본권을 제한·침해하기 위해서는 법률의 근거가 있어야 한다고 주장한다.²¹⁾

18) 김동희, 행정법 II, 박영사, 2007, 73쪽; 홍정선, 행정법원론(하), 박영사, 2007, 125쪽; 박근성, 행정법론(하), 박영사, 2007, 119쪽.

19) 이기우, 지방자치단체의 조례제정권과 법률유보의 원칙, 지방자치, 1992, 39쪽; 홍정선, 지방자치법론, 법영사, 1991, 150쪽; 김동희, 앞의 책, 73-74쪽; 정연주, 조례제정권의 헌법적 한계와 통제, 공법학의 현대적 지평, 心泉桂禧悅博士 華甲記念論文集, 1995, 154쪽 이하.

20) 이기우, 지방자치이론, 학현사, 1996, 269쪽; 홍정선, 지방자치법론(앞의 주19), 150쪽.

21) 홍정선, 조례의 법리, 법학논총 제2권 제1호, 이화여자대학교, 1997, 5쪽.

헌법의 규범은 단계적 구조를 취하고 있기 때문에 헌법 제10조 및 헌법 제37조제2항은 헌법 제117조제1항을 능가하는 규정이므로 국법의 기본질서와의 조화 속에서 그 의미를 찾으려고 하면서 기본권제한에 있어 법률유보를 규정한 지방자치법 제22조 단서는 합헌이라고 하며, 다만 이 경우 개별적·구체적 위임은 요구되지 않는다고 한다.²²⁾ 이와 같이 지방자치단체가 갖는 조례제정권은 주민의 자유와 권리를 제한하는 범위 내에서 헌법 제37조제2항의 기본권제한에 관한 법률유보조항에 의하여 제한을 받는다고 한다.²³⁾

조례와 법률유보에 관한 학설 중 조례가 준법률적인 효력을 갖기 때문에 헌법 제37조제2항의 법률유보는 조례유보로 족하다는 학설은 기본권제한적인 입법의 관할과 조례제정권의 민주적인 정당성에 관한 이론과 관련하여 설득력이 없다. 법률유보가 조례유보로 대치되기 위하여는 헌법 제37조가 규정한 법률에 조례가 포함되어야 한다는 것이다. 그러나 헌법이 기본권제한의 근거가 되는 법률은 형식적인 의미에서의 법률을 의미하고, 그 관할권은 헌법 제40조가 예정한 입법자인 국회에 한정된다는 것이다. 즉 기본권제한적인 조례의 민주적 정당성은 최종적으로 국회에 의하여 대표되는 전체국민에게서 찾아야 함을 간과해서는 안 된다.²⁴⁾

조례를 법률에 준하여 생각하는 견해는 조례와 법률의 효력관계에 관한 일반론이나 우리 헌법이 연방제를 취하지 아니하고 분권의 정도가 약한 지방자치제도만을 수용하고 있는 헌법의 취지와 양립할 수 없다고 한다.²⁵⁾

따라서 지방자치법 제22조 단서조항은 헌법 제37조제2항을 확인하는 의미를 가지는데 지나지 않으므로 헌법에 위반하지 않는다고 한다.

22) 홍정선, 위의 글, 5쪽.

23) 홍정선, 지방자치법론(앞의 주19), 151쪽.

24) 이기우, 지방자치이론(앞의 주20), 269쪽.

25) 이기우, 앞의 책, 270쪽.

(3) 관례의 태도

헌법은 조세법률주의를 채택하여 조세의 세목과 세율 뿐만 아니라 과세대상·과세표준·납세의무자 등 조세의 부과·징수에 관한 구체적 사항은 모두 법률에 의해서만 규정되어야 하며, 지방자치단체는 지방자치법 제22조의 규정에 따라 조례를 제정할 수 있으나 주민의 권리를 제한하거나 의무를 부과하는 사항에 대하여는 법률의 위임이 있어야 한다²⁶⁾는 취지가 대세이다.

대법원과 헌법재판소의 관례를 구체적으로 검토하면, 대법원은 전라북도 공동주택 입주자 보호를 위한 조례안에 대하여 “지방자치법 제 22조 단서에서 국민의 권리제한, 의무부과에 관한 사항을 규정하는 조례의 중대성에 비추어 입법정책적 고려에서 법률의 위임을 요구한다고 규정하고 있는 바, 이는 기본권제한에 대하여 법률유보원칙을 선언한 헌법 제37조제2항의 취지에 부합하므로… 위헌성이 있다고 할 수 없다”고 판결하였고,²⁷⁾ 양평군 묘지 등 설치허가시 주민의 의견청위에 관한 조례안에 대하여 사설묘지 등의 설치허가의 요건을 법률의 위임없이 조례에 의하여 추가한 규정을 둔 조례안의 무효를 선언한 것이 그 예이다.²⁸⁾ 헌법재판소도 담배자판기설치금지조례사건에서 “법률의 위임없이 직업선택의 자유, 특히 직업수행의 자유를 제한하는 것이 되어… 법률의 위임을 필요로 한다”고 판시하여 지방자치법 제 22조 단서의 합헌성을 인정하였다.²⁹⁾

26) 대판 1964. 5. 5. 선고 63다874; 대판 1992. 6. 23. 선고 92추17.

27) 대판 1995. 5. 12. 선고 94추28.

28) 대판 1995. 12. 22. 선고 95추32.

29) 헌법재판소 1995. 4. 20. 92헌마264, 279.

Ⅲ. 결 론

지금까지 지방자치법 제22조 단서규정에 대한 다양한 견해들을 살펴해보았다. 지방자치법 제22조의 합헌여부에 관하여 그 동안 깊이 있게 논의되고 적지 않은 견해가 지방자치법 제22조 단서규정을 위헌이라고 주장하고 있다. 사건으로는 위헌 혹은 합헌 문제라기보다는 오히려 입법 정책적인 문제로 다루어야 한다고 생각한다.

헌법의 이념과 목적은 객관적 가치질서로서의 기본권을 보장하고 실현하는 데에 있으며 이러한 헌법의 이념과 목적은 헌법 자신을 통하여 보장될 뿐만 아니라, 다른 각 개별법률을 통하여 구체적으로 실현된다. 또한 이는 국가의 모든 기관과 모든 국가작용, 즉 입법, 사법, 행정을 구속한다는 사실은 두말할 필요가 없을 것이다.

따라서 지방자치단체를 하나의 통치단체로 인정하더라도 이러한 헌법상의 기본원리인 법치주의원칙에 따라야 하는 것은 당연하다. 예를 들어 연방국가의 경우 주가 연방과 입법권의 배분을 통하여 입법권을 가지고 있으나, 헌법상의 기본원리인 법치주의와 법률우위원칙 및 법률유보원칙에 따라 입법권 및 기타 국가작용을 실현한다.

다시 말하면 국가의 기본적인 틀을 유지하는 가운데서 지방자치단체, 더 나아가 중앙정부에 대한 지방정부의 개념이 형성 가능하다. 그러므로 지방자치단체도 국가와의 대립적인 관계에서 자기의 권한만을 주장할 것이 아니라, 기본적으로 국가, 즉 헌법의 기본적인 틀 내에서 자치입법권 및 자주재정권의 범위를 논하여야 할 것이다. 우리 헌법은 입법권은 입법자인 국회에 속한다고 그 제40조에서 선언하고 있으며, 이를 통하여 헌법 제117조에 의하여 지방자치단체에 보장되고 있는 조례제정권은 제한받고 있다. 이러한 제한에 대한 헌법적 규범으로서 헌법 제37조제2항의 법률유보원칙이 고려된다. 즉 헌법 제37조제2항은 법률우위 이외에 법률유보를 보장하고 있다. 이에 따라 헌법

제117조제1항은 “법령의 범위 안에서 자치에 관한 조례를 제정할 수 있다”고 규정하고 있으며, 이를 확인하는 규정으로서 지방자치법 제22조는 “...법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다”고 헌법 제37조제2항과 제117조의 취지에 따르고 있다. 이러한 법률우위원칙과 법률유보원칙에 따라 조례는 법질서 내에서의 지위를 보장받고 있다. 따라서 이러한 견해는 순수한 법이론적 관점에서 본다면 타당하다고 할 수 있을 것이다.

그러나 이와 같이 지나치게 헌법이론에 치중할 경우 헌법 제117조에서 규정하고 있는 지방자치제도를 과도하게 제한하여 지방자치단체의 자치권보장은 거의 유명무실하게 될 우려도 없지 않다. 그럴 경우 그냥 국가의 하부행정기관을 통하여 일률적으로 행정을 수행하면 될 것이지, 왜 헌법상 이를 규정하여 보호하고 있는가 라고 반문할 수 있다. 현대사회는 끊임없이 변화하고 있고 새로운 법현상이 등장하고 있으며 이를 통하여 현실적 문제가 발생할 경우 그에 대처하는 것 또한 법치주의에 합당하지 않을까? 예를 들어 권력분립이론의 경우에서 볼 수 있는 바와 같이 고전적 권력분립이론은 입법, 사법, 행정을 엄격하게 분리하여 행정부, 입법부, 사법부에 그 기능을 담당시켜 왔다. 그러나 사회의 변화에 따라 고전적 권력분립에 의해서 해결할 수 없는 법현상들이 발생하고 그에 대처하기 위하여 권력분립이론도 끊임없이 변화를 겪어왔다. 지방자치제도도 마찬가지라 생각한다. 우리 헌정사에 있어서 중앙집권적 전근대적 사고에 따라 지방자치제도를 인정하지 않으려는 사고가 이전에는 강하였으나, 사회와 국민의 법의식 등의 변화에 따라 중앙집권체제로써는 해결할 수 없는 많은 문제가 발생하고 있으며, 국가의 입법부가 모든 사항, 즉 지역적 문제까지 규정한다는 것은 현대와 같이 복잡다단한 사회에서는 더욱 더 불가능할 뿐만 아니라³⁰⁾, 지방자치단체의 주민들의 강한 행정수요에 좀더 친숙

30) 同旨, 이기우, 지방자치이론(앞의 주20), 274쪽.

하고 피부에 와 닿는 행정서비스를 제공할 목적으로 지방자치제도의 활성화를 꾀하고 있다. 이러한 현실적 요구를 수용하여 지방자치단체의 자치행정권을 어느 범위까지 인정할 것인가 하는 문제는 국가권력의 수직적 분립이라는 현대적 민주주의의 요청에 부합하느냐, 아니면 전통적인 중앙집권적 국가체제를 계속 유지할 것이냐는 헌법의 입법정책적 문제로 귀결될 수 있다.

중앙정부에서 모든 권한을 행사하여 중앙집권화 한다는 것은 현실적으로 불가능하며 시대적 조류에도 맞지 않는 것이다. 따라서 지방자치단체가 헌법 제117조에서 보장받고 있는 전권한성과 자기책임성에 따라 자주적인 의사에 의하여 자기의 사무에 관하여 법률이 특별히 정하고 있지 않는 경우에 조례를 제정할 수 있도록 하는 것은 불가피하다. 물론 한편으로는 완전히 지방분권화된 국가는 이미 통합을 상실해 버리게 되며 전체와 부분간의 유기적인 관계는 단절된다. 결국 국 어느 범위까지 지방자치단체에게 권능을 부여할 것인가에 대한 이론적 한계는 없다고도 할 수 있을 것이다. 그러므로 현행 우리나라 지방자치제도의 현실을 고려하여 결정하여야 할 것이다. 만일 현재 우리나라 지방자치단체를 행정기관의 하부조직으로 보거나 혹은 조례를 행정의 한 유형으로 본다면 이는 헌법에서 보장하고 있는 지방자치제도의 취지와 그 지역주민의 대표기관인 지방의회를 무시하는 것이다. 우리나라에서는 특히 지방의회의 대표성(민주적 정당성)은 문제되지 않는다고 생각한다. 예를 들어 독일에 있어서와 같이 지방자치단체를 행정기관의 하부조직으로, 그리고 조례를 행정작용의 성질로 보는 것은 우리나라의 실정에는 타당하지 않다고 생각한다. 우리나라의 지방자치단체는 그 규모면에서 독일의 주와 비슷한 위치에 있다고 말할 수 있다. 다시 말하면 우리나라의 특수성을 고려하여 연방 국가의 주의 권한에는 미치지 못하더라도 지방자치단체에게 일정한 권한배분을 통하여 자치권의 범위를 인정할 필요성이 아주 없는 것은

아니다. 따라서 헌법 제117조를 중앙정부와 지방자치단체와의 권한배분의 조항으로 보고, 향후 지방자치제도의 발전추이에 따라 이를 입법 정책적으로 해결하는 방안도 고려해 볼 가치가 있다.

지방의회의 민주적 정당성에 관한 문제도 지방자치단체의 조례제정권을 제한하는 한 수단으로 들어지고 있다. 그러나 현실적으로 지방의회는 국회와 마찬가지로 일정한 선거구민에 의하여 직접 선출된 의원으로 구성되고 따라서 다같이 민주적 정당성을 부여받은 대의기관이라는 점에서는 동일하다. 우리 헌법 제1조제2항에 규정된 “주권은 국민에게 있고, 모든 권력은 국민으로부터 나온다”는 국민주권의 원칙과 민주주의원칙이 헌법 제117조의 제한적인 해석을 요구하는지 고려할 필요가 있다. 이에 대하여 물론 민주주의 원칙은 - 적어도 침해적 영역 - 본래적 입법권은 국회에만 허용된다고 하여 독립적인 권한내용을 지시하고 있다. 지방의회와 국회의 민주적 정당성의 비교에 있어서 전체 국민을 통한 정당화에만 초점을 두는 경우에는 등가치성이 거부될 수도 있을 것이다. 그러나 지방의회도 국회와 같이 헌법 제117조를 통하여 자치권이 보장되었으며, 헌법 제정권자로서 국민을 통한 국회와 같은 방법으로 기능적 그리고 제도적으로 민주적으로 정당성을 가지는 것은 사실이다. 다만, 국회는 그 지역적 관할면에서 국가를 대표하지만 지방의회는 그 해당 지역만을 대표하므로써 국회는 전체국민을 대표하며, 지방의회는 그 해당 지역의 주민만을 대표한다. 이러한 이유에서 헌법이 국회에 대해서는 국가전체의 사무에 대하여 그 관할권을 인정한 반면에 지방자치단체에게는 그 지역에 고유한 사무에 관장하도록 한 것이다. 따라서 이러한 기능적인 권한배분의 당연한 결과로서 지방자치단체의 전체 국민에 관련된 민주적 정당성은 국회에 비하여 상당히 약한 것은 부인할 수 없다. 왜냐하면 헌법 제117조로부터 지방의회에 있어서는 전체 국민과 지방자치단체의 직무담당자사이의 정당성의 의미에 있어서 조직적·인적 정당성을 결여하

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

다음으로 헌법 제117조의 관점에서 보면 헌법제정권자가 지방자치단체의 조례를 헌법 제75조나 제95조의 적용범위에서 예견하지 못했음을 볼 수 있다. 법규명령은 계층적으로 조직된 집행부로부터 제정되는 반면에 지방자치단체의 조례는 민주적으로 형성된 기관의 산물이며, 그의 대상도 자기사무의 규정에 제한되어 있다는 점이다. 따라서 헌법 제75조와 제95조는 지방자치단체가 제정한 조례에는 적용될 수 없다.

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

만으로는 지방자치제도의 문제를 해결할 수 없으며, 각 견해들의 차이점도 상대적인 것에 불과하다. 그래서 이제는 지방자치제도를 국가의 최소관여와 지방자치의 최대한 보장이라는 두 개의 이념문제에 초점을 맞추고, 앞으로 더욱 더 가속화될 지방화와 지방분권화에 대응하여 미래지향적인 입법 정책적 관점에서 이를 어떻게 조정해 나가느냐가 과제일 것이다.

이러한 관점에서 현행법상 법치주의의 기본원칙인 법률우위원칙과 법률유보원칙을 최소한 존중하는 범위 내에서 지방자치단체의 자치사무에 대해서 지방자치단체가 법률이 특별히 정하고 있는 경우를 제외하고는 조례로써 의무를 부과하거나 권리를 제한하는 것이 가능하도록 입법 정책적인 해결책을 강구하는 것이 요청된다. 이와 같이 순수 법이론과 현실적 괴리문제를 해결하기 위해서는 궁극적으로는 지방자치법 제22조 단서규정을 재고하는 것이 필요하다.³¹⁾ 이와 관련하여 최근 지방분권화의 추진의 일환으로 개정되어진 일본의 지방자치법은 그 제14조 제2항에서 「보통지방자치단체는 의무를 부과하거나 혹은 권리를 제한할 경우에는 법령에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 조례에 의하지 않으면 안된다」고 규정하고 있다. 동규정은 필요적 조례사항을 규정한 것이며, 의무를 부과하거나 혹은 권리를 제한하는 이외의 경우에 있어서 조례의 제정을 배제하고 있는 것은 아니다.³²⁾ 이는 법률우위원칙과 법률유보원칙을 기본적으로 인정하는 범위 내에서 지방정부의 침해적 조례제정권을 예외적으로 인정한 것이라고 볼 수 있다. 이 규정은 현행 우리나라의 지방자치법 제22조 단서규정의 합헌여부에 관한 논쟁과 관련하여 시사하는 바가 크다.

31) 同旨, 박영도, 自治立法의 理論과 實際, 입법이론연구(VI), 한국법제연구원, 1998. 2, 84쪽.

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

제 3 절 조세법률주의 하에서 지방세조례주의의 허용성

I. 조세법률주의와 조세행정에 대한 법치주의

1. 법률과 조례의 관계

(1) 조세법률주의에서 ‘법률’의 의미

조세법률주의는 기본적으로 근대 국가의 기본원리인 법치주의의 원칙³³⁾과 더불어 입법권은 국회에 속하도록 한 헌법 제40조로부터 비롯되는 것으로, 조세입법 역시 국민의 기본권제한이라는 법규적 사항을 내용으로 하는 점에서 당연한 이론적 귀결이다. 그럼에도 불구하고 조세영역과 관련하여 헌법 제59조가 조세법률주의를 명문으로 다시 규정하고 있는 의미와 관련하여, 조세법률주의와 법치주의의 관계를 동일원리로 볼 것인지, 아니면 별개의 원리로 이해할 것인지에 대해서는 논의가 있다.

이와 관련하여서는, 헌법 제59조의 조세법률주의의 의미를 과세에 국민대표의 동의를 요구한다는 일반적 법치주의의 의미 외에, 조세관계의 특성상 이에 있어서는 일반적인 법치주의보다도 더 엄격한 조건을 요구해서 과세권의 행사를 신중하게 하도록 하여 국민생활에 법적 안정성과 예측가능성을 확보하려고 하는데 실질적 의미가 있다고 보는 견해도 있다.³⁴⁾ 그러나 일반적 입장은 조세법률주의의 의미를 조세영역에서의 법치주의의 적용으로 이해하며, 실무의 입장도 그러한

33) 우리나라 헌법은 법치주의라는 표현을 명문으로 사용하고 있지는 않지만, 기본권 보장규정, 권력분립에 관한 규정, 포괄적 위임입법의 금지에 관한 규정, 헌법재판제도, 사법심사제도에 관한 규정을 통틀어 통해 법치주의를 지향함에는 의문이 없다고 본다(홍정선, 행정법원론(상), 박영사, 2007, 44쪽).

34) 정수현, 지방자치단체의 재정자주권에 관한 연구, 공법학연구 제3권 제1호, 2002, 355쪽.

것으로 보인다.³⁵⁾

그러한 결론은 조세법률주의의 이해에 있어서도 현대적 법치주의의 원리가 그대로 적용될 수 있음을 의미하는바, 현대적 법치주의에 있어서는 ‘법률’의 의미는 반드시 의회가 제정한 형식적 법률에 국한되는 것이 아니며, 실질적 의미의 법률이나 법률의 위임을 받은 법규명령 등도 ‘법률’의 개념에 포함되는 것으로 이해한다.³⁶⁾

따라서 조세법률주의는 일차적으로는 의회가 제정한 형식적 법률에 근거한 조세의 부과를 내용으로 하지만, 그에 대한 이해는 반드시 형식적 법률에만 한정되어야 하는 것은 아니며, 실질적 법치주의의 관점에서 과세 근거규범의 본질적 의미에 중점을 두는 것이 바람직하다고 할 것이다.³⁷⁾

그렇게 볼 때 결국 조세법률주의, 즉 조세영역에서의 법치주의의 실질적 의의는, 납세자대표기관에 의한 침해의 허용 ⇒ 법치주의 ⇒ 자유주의 및 민주주의 원리의 구현을 그 본질로 한다고 할 것이다. 그렇다면 국법원리로서의, 즉 국가적 원리로서의 조세법률주의는 지방자치, 즉 지방의 자율적 영역에서는 어떻게 적용되어야 할 것인가? 이와

35) 권영성, 헌법학원론, 법문사, 2007, 886쪽. 헌법재판소 1998.2.27. 95헌바5 등 참조.

36) 홍정선, 행정법원론(상)(앞의 주33), 49쪽 이하; 박균성, 행정법론(상), 박영사, 2007, 22쪽 이하; 유지태, 행정법신론, 신영사, 2007, 51쪽 이하 등 참조. 이들에 의하면, 현대적 법치주의에 있어서는 법률의 법규창조력과 관련하여 의회제정법률 이외에 법규성을 가지는 입법형태가 다수 나타나며, 법률의 우위와 관련하여 법률의 의미에는 헌법, 형식적 의미의 법률, 그 밖의 성문법규를 포함하는 것으로 보며, 법률의 유효와 관련하여서도 법률의 위임을 받은 법규명령은 법률에 포함되는 점 등을 지적하고 있다.

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

관련하여, 일단 다른 가치들을 배제하고 외형적으로 본다면, 특정 지방자치단체의 주민에게 한정되어 부과되는 지방세의 경우, 지방세조례주의에 의하는 경우에도 ‘납세자인 주민대표기관에 의한 침해의 허용’이라는 실질적 측면에서는 본질적인 차이는 없다고 할 수 있다. 즉, 조세법률주의의 실질적 의미인 “대표없이는 조세없다”는 기본이념에는 큰 차이가 없다고 보아야 할 것이다.³⁸⁾

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

결국 조세는 납세자의 재산권을 침해하는 일방적이고 강제적인 부담을 의미하는 결과, 조세의 부과에 있어서는 국민에게 납세의무, 의회에는 부과의 근거로서 조세법률주의, 정부에 대해서는 집행권의 인

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

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

정 등 세가지 측면에 대한 민주적 정당성의 마련을 본질로 하는 것이라 할 것이며, 그 결과 지방세조례주의의 도입가능성의 문제는 조례에 의한 과세의 경우에도 그러한 법원리적 의미의 보장이 가능한지가 문제되는 것이라 할 것이다.

(2) 법률과 조례의 관계

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

법률과 조례의 관계는 법치주의원리의 한 내용이라 할 수 있는 의회입법의 우위의 원칙과 조례는 민주주의원리의 실현으로서 주민들의 자기규율의 표현이라는 점을 어떻게 조화시킬 것인가와 관련하여 문제된다.³⁹⁾

이러한 문제는 민주적 정당성이라는 관점을 형식적으로 이해하는 한에서는 해결되기 어려운 문제일 것이다. 즉 입법권의 본질을 민주적 정당성의 관점에서, 원칙적으로 수범자에 의해 직접 선출된 대표에 유보되는 것임을 전제로 하는 경우, 지방의회는 주민에 의해 보통·평등·직접·비밀·자유선거로 선출된 자로 구성된 입법기관(주민대표)으로서의 민주적 정당성을 가지는 동시에, 지방자치단체는 국가조직의 하부단계가 아니고 독자적인 행정주체로서 국가와 지방자치단체간의 대립관계를 강조한다면, 국가적인 입법자인 국회와 지방자치단체의 입법자인 지방의회간의 긴장관계는 해소되지 아니한다.

이러한 경우에는 완전한 민주적 정당성을 갖는 두 기관 사이에서 오로지 헌법상의 권한배분만이 문제될 것이고, 이는 결국 지방의회가 국가의 입법자와 동등하게 파악되게 됨을 뜻한다. 따라서 국회의 정

39) 조성규, 법치행정의 원리와 조례제정권의 관계, 공법연구 제33집 제3호, 2005, 386쪽.

당성의 근거와 지방의회의 정당성의 근거가 대등한 것이 되어 양자의 민주주의적 본질은 동일한 것이 되며, 조례는 법률과 대등한 지위에서 법률을 대체하는 지위를 가지게 되므로, 법률의 유보가 조례의 경우에는 아무런 의미를 갖지 못하게 된다.⁴⁰⁾

그러나 법률유보의 본질과 관련하여 양자의 민주적 정당성의 문제를 실질적으로 본다면, 법률유보의 근거로서 민주주의의 원리, 구체적으로는 민주적 정당성의 문제가 법률과 조례에 있어 완전히 동일한 의미의 것으로 이해할 수는 없을 것이다. 현대에 있어 지방자치단체는 국가조직의 한 부분이지 그 자체로 국가는 아니며, 더욱이 국가와 대립관계에서 존재하는 것도 아니다. 동시에 지방자치단체의 인적 기초는 국가의 그것과 동일시할 수는 없는 것으로, 지방자치단체의 주민은 국민의 일부분으로서 이중적 지위를 가지는 것이지 국가의 인적 기초와 분리되는 부분국민은 아닌 것이다. 그렇다면 전 국민에 보편적으로 적용되어야 하는 부분이 조례에 의해 굴절될 수는 없다고 보는 것이 합리적일 것이다.⁴¹⁾

국민이 국가권력을 자신들에 의해 선출된 대표인 의회로 하여금 행사하게 하는 대의제 민주주의에 있어 대립하는 이해를 결정하는 것은 의회가 하여야 하는 것으로, 이는 국회가 특정의 집단이익에 대한 공공복리의 수호자로서의 임무인 것이다. 이러한 점에서 보면, 지방의회와 국회가 가지는 민주적 정당성은 형식적 측면에서는 동일해 보이지만, 그 실질에 있어서 주민에 의한 민주적 정당성과 주민인 동시에 국민에 의한 민주적 정당성이라는 점에서 차이가 있다고 볼 수밖에 없다.

따라서 국민에게 보편적인 그리고 국가공동체에 중요한 사항은 국회가 결정할 수밖에 없는 것이다. 여기에 법률유보의 본질적 의미가 있는 것이고, 국민의 자유와 권리에 대한 침해는 법률에 의하도록 한 헌법 제37

40) 홍정선, 조례의 법리(앞의 주21), 31쪽.

41) 홍정선, 위의 글, 31쪽.

조 제2항 역시 그러한 원리를 선언한 것이며, 특히 조세영역에 대해서는 헌법 제59조를 통해 조세법률주의로 구체화되어 나타나는 것이다.⁴²⁾

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

그러한 점에서 볼 때, 국회의 조세입법권은 지방자치단체의 자율과 세권보다 우선하는 권한이기 때문에 지방세의 종류와 그 부과·징수에 관한 사항도 반드시 법률로 정하여야 한다는 입장도 있으나, 국가입법권의 우선은 법률과 조례의 본질적 차이라기보다는 국가법질서의 통일성의 관점에서 법률의 우위로부터 비롯되는 우선적 권한으로 이해하는 것이 타당하다는 관점에서는 지방세조례주의를 배제하는 직접적 논거가 되기는 어렵지 않나 생각된다.

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

2. 지방세에 대한 조세법률주의의 실질적 한계

(1) 조례의 민주적 정당성

조례제정권은 헌법상의 지방자치의 보장으로부터 직접 주어지는 것이나, 지방자치의 본질적 의의가 주민의 참여를 통한 민주주의원리의

42) 조성규, 앞의 글, 387쪽 참조.

실현에 있다고 할 때, 주민의 입장에서 지방자치단체의 의사형성에 대한 참여는 지방자치단체가 단지 순수한 법률의 집행 외에 형성적 사무, 특히 급부 및 계획행정을 수행할 수 있을 때에 중요한 의미를 가진다. 그러한 의미에서 형성적 사무는 지방자치단체가 그 집행을 위해 불가결한 법적 규율을 — 법률우위원칙의 준수하에서 — 독자적으로 형성할 수 있을 때에만 법적으로 의미를 가지게 된다. 따라서 자주적 입법기능은 지방자치에 있어 불가결한 내용이 된다.⁴³⁾

따라서 조례의 민주적 정당성으로부터 조례와 일반적 행정입법으로서 법규명령과의 사이에는 본질적 차이가 있다고 할 것이고, 이로부터 조례의 제정에 대한 수권은 일반적 규정으로 충분하며, 헌법을 통해서 행정권에 대한 입법권의 위임에 있어 요구되는 구체성을 필요로 하지 않는다. 조례는 민주적 정당성에 기초하여 구성된 기관(지방의회)에 의해서 제정되는 것이며, 지방의회는 자신의 조직적 영역에 한정하여(지방자치단체) (지역적) 입법자의 역할을 가지기 때문이다. 따라서 자치사무의 규율에 대하여 일반조항의 형태로 지방자치법이 수권하는 것은 헌법적으로 아무런 의문이 없는 것으로 보아야 한다.⁴⁴⁾

결국 조례는 제정주체, 제정절차 등에 있어 일반적 행정입법과 달리 법률과 유사한 민주적 정당성을 확보하고 있으며, 특히 법률에 비하여 조례의 경우에는 주민의 직접참여가능성의 확대, 가령 주민의 조례제정개폐청구권(지방자치법 제15조) 등을 통하여 오히려 (직접적인) 민주적 정당성의 확보가능성이 커진다고 할 수 있다.

이러한 점은 - 그 범위와 정도의 문제는 별론으로 - 지방세조례주의의 허용성에 중요한 논거가 된다고 할 것이다.

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

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

(2) 조세법률주의 하에서 지방세조례주의의 필요성

현대국가에 있어 조세법률주의는 형식적 의미만 가지는 것은 아니며 실질적 의미가 중요하고 필요하다는 점은 전술한 바와 같다.⁴⁵⁾ 따라서 실질적 의미의 고려에 있어서 지방세의 경우에는 국세와 달리, 지방자치의 헌법적 보장의 원칙 및 내용도 포함되어야 할 필요성이 크게 된다.

동시에 현대국가에 있어 조세의 기능변화를 고려할 때, 오늘날 조세는 국가재정 수요의 충당이라는 고전적이고 소극적인 목표에서 한걸음 더 나아가, 국민이 공동의 목표로 삼고 있는 일정한 방향으로 국가사회를 유도하고 그러한 상태를 형성한다는 보다 적극적인 유도적, 형성적 기능을 수행한다.⁴⁶⁾ 따라서 조세법률주의의 의미를 종래의 방어적 기능을 중심으로 이해하는 경우에는 법률에 의한 통일적 규율의 의미가 중요하다고 할 것이지만, 그러나 현대국가에서의 적극적 기능을 고려하면 지방세의 경우 각 지방의 특유한 재정적 상황의 고려 필요성은 당연하다고 할 것이며, 그러한 점에서 지방자치단체의 고유한 과세권의 필요성이 도출된다.

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

고전적 권력분립론 및 의회민주주의의 한계의 인식은 이미 법률만

45) 헌법재판소 1997. 11. 27. 95헌바38; 헌법재판소 1997.6.26. 93헌바49,94헌바38·41,95헌바64 등.

46) 김웅희, 헌법상 과세권과 납세자기본권에 관한 연구, 아·태공법연구 제12집, 27쪽.

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

3. 지방세 부과·징수사무의 성격

지방자치법 제9조제2항 제1호 바목은 지방세의 부과·징수에 관한 사무를 지방자치단체의 사무, 즉 자치사무 또는 고유사무로 규정하고 있다. 이와 같은 법률 규정이 없다고 하더라도 헌법상의 자주재정권 또는 과세자주권의 보장을 위해서는 지방세의 부과·징수에 관한 사무는 당연히 지방자치단체의 고유사무로 인정되어야 한다고 할 것이다. 즉, 지방자치단체가 지방세를 부과·징수함에 있어서 세목·과세표준·세율 등을 자율적으로 결정할 수 있는 과세자주권은 헌법상 지방자치단체의 자치권에 근거하여 자주재정권의 하나로서 자동적으로 도출되는 것이라 할 것이다. 여기서 “자치사무”란 지방자치단체의 존립 목적이 되고 있는 지방적 복리사무를 말하며, 이는 흔히 “고유사무”라고도 불리어진다. 지방자치는 그 지역의 사무를 독자적으로 처리하게 하기 위한 것이므로, 지방자치단체는 국가 또는 다른 자치단체의 전권에 속하는 사무를 제외하고는 이른바 전권한성(全權限性)의 원칙으로부터 그 지방주민의 복리에 관한 공공사무를 포괄적으로 처리할 수 있다고 할 것이며, 이러한 자치사무가 지방자치단체에 존재의 의미를 부여한다고 할 수 있다. 지방자치단체의 자치사무와 관련하여 헌법 제117조제1항은 “지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고…”라고 규정하고 있으며, 이러한 헌법의 규정에 근거하여 지방자치법 제9조제1항에서는 “지방자치단체는 그 관할구역의 자치사무…”

를 처리한다.”고 규정하고 있다. 한편, 자치사무는 헌법상 보장된 자기 책임성의 원칙에 따라 사무의 수행여부와 수행방법에 관하여 지방자치단체의 재량이 인정되는 것이 원칙이지만(隨意事務), 법률상 당해 사무의 수행의무가 부과되어 있는 경우도 있다(必要事務). 즉, 자치사무는 의무적(義務的) 자치사무와 임의적(任意的) 자치사무로 구분되는데, 전자를 필요사무, 후자는 수의사무라고도 한다. 필요사무 내지 의무적 자치사무는 교육기본법 및 초·중등교육법에 의한 초등학교의 설치·운영, 전염병예방법에 의한 예방접종, 소방기본법에 의한 소방사무 등의 예에 있어서와 같이 통상 법령으로 정해지며, 그것은 지방자치단체의 본연의 사무의 최소한이라 할 수 있다. 다만, 필요사무와 수의사무의 구분은 고정적인 것이 아니라 정치·경제·사회·문화의 발전여하에 따라 가변적인 것이다. 그리고 필요사무로 할 것인지 여부는 입법자의 의무에 합당한 입법재량에 놓여 있으며, 그 입법재량의 행사에는 국가와 지방자치단체 사이의 “보충성의 원칙”이 기본적인 기준의 하나가 될 수 있을 것이다. 자치사무는 바로 당해 지방자치단체 자신의 사무이므로 지방의회는 당연히 자치사무에 관여할 수 있다. 따라서 자치사무와 관련하여 우선 지방의회는 지방자치법 제22조의 조례제정권에 근거하여 자치사무를 조례로 규율할 수 있다. 또한, 지방의회는 그 의결로 안건의 심의와 관련된 서류의 제출을 당해 지방자치단체의 장에게 요구할 수 있을 뿐만 아니라(지방자치법 제40조), 자치사무와 관련하여 당해 지방자치단체의 사무를 감사하거나 그 사무 중 특정사안에 관하여 지방의회의 의결로 조사할 수 있으며(동법 제41조), 또한 지방자치단체의 장이나 관계공무원의 출석·답변을 요구할 수도 있다(동법 제42조).

4. 조세법률주의의 본질적 의의

법원리적 측면에서 조세법률주의의 본질적 의의는 납세자의 재산권

의 침해에 대한 정당성의 헌법적 근거의 마련이라 할 것이고, 동시에 현대 민주국가에 있어서는 그러한 민주주의적인 법원리적 의의 외에 부당한 조세에 대한 거부권의 법적 근거의 마련이다. 그러한 점에서는 조례의 경우도 법형식상의 차이를 제외하고는, 실질적인 측면에서는 민주적 정당성, 외부적 효력이 긍정된다는 점에서 법원리적으로는 본질적 차이는 없다고 볼 것이다. 특히 현대국가에 있어 조세법률주의의 이해에는 실질적 의미에서의 이해가 중요하다는 점에서 지방세의 경우에는 조세법률주의의 형식적 이해 외에, 헌법적으로 직접 보장되어 있는 지방자치권에 대한 고려가 불가피하다. 그러한 점에서 조세법률주의의 법원리적 측면, 즉 대표성원리의 측면에서 지방세조례주의의 가능성 존재한다고 할 것이다. 다만 법률과 조례는 완전하게 대등한 의미에서 대체적 관계로서의 민주적 정당성과 법적 효력이 인정된다고 볼 수는 없다는 점에서, 지방세조례주의의 허용성을 인정하는 경우에도 그 범위와 한계는 별도의 문제이며, 이는 조세법률주의 자체에 대한 논의보다는 지방자치의 헌법적 보장이라는 측면에서 대답될 수 있는 문제라고 할 것이다.

II. 지방세조례주의의 허용성 및 범위

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

세의 과세권은 지방자치권의 일종이며, 지방자치권은 헌법에 의해서 직접 보장되는, 즉 헌법적으로 근거된 것이다. 따라서 지방세는 ‘조세’라는 측면에서 헌법 제59조에 의한 조세법률주의와 연결되는 동시에 ‘지방’세라는 측면에서 헌법 제117조 이하가 규정하고 있는 지방자치의 보장과도 동시에 관련된다. 문제는 지방세의 경우 - 법치주의, 특히 법률유보적 관점에서 - 조세법률주의로 나타나는 일반적 법원리와, 지방자치의 헌법적 보장에서 비롯되는 특유한 법원리와의 관계를 어떻게 이해할 것인지, 즉 조세에 관한 일반원칙인 조세법률주의에 대하여 지방세에 관한 특유한 규율인 지방자치의 헌법적 보장이 어떠한 영향을 주는지의 문제라고 할 것이다. 이와 관련하여서는, 앞서 법률과 조례와의 관계에서 살펴본 바와 같이, 지방자치의 헌법적 보장의 본질은 국가에 대한 지방자치단체의 보호원리를 본질로 하는 점에서, 국민에 대한 보호원리인 법치주의, 즉 조세법률주의를 배제하거나 제한할 수는 없다고 볼 것이다. 즉 지방세의 과세근거로서 지방자치단체의 자율성 보장을 위한 지방자치의 헌법적 보장(헌법 제117조)은 납세자인 국민에 대한 보호원리로서의 조세법률주의(헌법 제59조)를 배제하거나 제한하는 것은 아니라고 할 것이다. 그렇다고 하여 지방세과세권을 지방자치단체가 가지는 과세권과 국가가 가지는 과세권 양자에 의한 공동지배사항으로 보고, 조세법률주의와 지방세조례주의를 가중적 법치주의로 이해하는 입장⁴⁷⁾ 역시 타당하다고 보기는 어렵다. 중복규정화는 납세자에 대한 보호라는 보호적 원리에는 기여하지만, 지방세의 또다른 법적 근거가 의도하는 지방자치단체의 자주재정권 내지 자율성 보장은 고려할 수 없기 때문이다. 따라서 지방세의 과세와 관련하여 조세법률주의와 지방

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

자치의 헌법적 보장이라는 헌법적 가치의 조화를 위해서는 지방세에 대해서도 일반적으로 조세법률주의는 적용되지만, 조세법률주의의 실질적 의의를 침해하지 않는 한에는 법률의 포괄적 위임을 통해 조례에 의한 지방세의 부과·징수를 허용하는 것이 합리적이라 할 것이다. 그러한 점에서 법률과 완전히 독립된 고유권적 의미에서의 지방세조례주의는 허용되기 어렵지만, 법률의 포괄적 위임을 통해 제한된 의미에서의 지방세조례주의의 허용성은 인정된다고 할 것이다. 이러한 결론은 실정법제상으로 가능한 것으로 보이는바, 현행 법제상 지방자치단체의 재정상 자율성은 탄력세율제도, 과세감면제도 등을 통해 이미 부분적으로 허용되고 있다. 하지만 그러한 제도들에 대해 조세법률주의의 위반이라는 논의는 없는 것으로 보이는바, 조세의 종목과 세율 등에 있어 조세법률주의의 적용의 본질적 차이가 있다고 볼 수는 없다는 점에서, 적어도 세율 등에 대한 현행법제의 자율성 보장 시스템은 조세의 종목에 대해서도 마찬가지로 의미를 가진다고 보아야 할 것이다.

Ⅲ. 지방세조례주의의 도입시 법적 과제

1. 지방세법과 지방세조례의 관계

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

이에 반해, 지방세법의 직접적 구속력 여부에 대해서는 학설상 논의가 있다. 즉 지방세법 제126조는 ‘지방자치단체는 법률이 정하는 바에

의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다'고 규정하고 있는 동시에, 동법 제2조는 '지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과·징수할 수 있다'고 규정하고 있는바, 이에 의하면 지방세법만을 근거로 하여 직접 지방세를 부과할 수 있는 것으로 해석된다. 반면 지방세법 제3조 제1항은 '지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위안에서 조례로써 하여야 한다'고 규정함으로써 지방세의 과세근거는 조례이며, 지방세법이 직접 주민을 구속하는 효력을 가지는지에 대해서는 논란이 있다.⁴⁸⁾

이에 대해 학설상으로는 직접효력설(직접적용설)⁴⁹⁾, 간접효력설(보충적용설)⁵⁰⁾ 및 훈시규정설⁵¹⁾ 등이 대립하고 있으나⁵²⁾, 지방세에도 조세법률주의는 당연히 적용되며, 그 의미는 납세의무 및 집행권의 법적근거를 의미하는 것인 동시에, 지방세조례주의의 의미는 법률대체적인 것이 아닌 보충적인 것이므로 대강의 입법 또는 훈시규정이라는 입장은 수용하기 곤란하다 할 것이다. 따라서 지방세법은 주민에 대해서도 직접적으로 구속력을 가지는 규범으로 이해하여야 한다.

-
- 48) 김완석, 지방세법과 지방세조례와의 관계에 관한 연구, 세무학연구 제15호, 2000, 158쪽.
49) 지방세법은 일반적 법률과 마찬가지로 직접 주민을 구속하며, 따라서 지방자치단체는 조례의 존재 여부와 무관하게 지방세법을 근거로 하여 지방세를 부과·징수할 수 있다고 보는 입장이다.
50) 지방세법은 지방자치단체가 지방세조례를 제정함에 있어 준거로 삼아야 할 대강적 법률이라고 보는 입장으로, 이에 의하면 지방세법은 지방세조례를 제정함에 있어 지방자치단체를 구속할 뿐 직접 주민에 대한 구속력은 갖지 않는다고 본다. 따라서 지방자치단체는 지방세법이 정하는 범위 안에서 완결적으로 지방세조례를 제정하고 당해 지방세조례를 직접 근거로 하여 지방세를 부과·징수하여야 한다(김완석, 지방세법과 지방세조례와의 관계에 관한 연구(앞의 주48), 159쪽).
51) 지방자치단체는 헌법상 지방자치의 보장을 통해 국가로부터 독립된 통치단체로서의 지위와 권한을 보장받는 결과, 국가법률인 지방세법은 지방자치단체에 대해서도 아무런 법적 구속력은 없는 것으로 보는 입장이다.
52) 이에 관한 상세한 논의는, 김완석, 지방세법과 지방세조례와의 관계에 관한 연구(앞의 주48), 158쪽 이하 및 정수현, 앞의 글, 362쪽 이하 참조.

2. 지방자치단체의 독자적 세원발굴권의 인정 여부

지방자치단체가 사무수행을 위하여 재원확보가 필요한 경우, 지방자치단체의 자주재정권, 특히 수입고권에 근거하여 조례로써 독자적으로 세원을 개발할 수 있는지가 자주재정권의 한계문제로서 제기된다. 이에 대해 전통적으로 조세에 대한 보장과 규율은 배타적인 국가의 사무이며, 헌법 제59조의 조세법률주의의 취지도 그러한 것이므로, 지방자치단체는 국가의 입법자에 의한 법률상 수권의 범위 내에서만 세원을 발굴하고, 주민에게 세금을 부과·징수할 수 있을 뿐이라는 것이 일반적인 견해로 보인다.⁵³⁾ 독일의 경우도 지방자치단체의 조세발굴권(Steuererfindungsrecht)에 대한 문제는 이미 법치국가원리를 근거로 부인되어 온 것으로 보인다.⁵⁴⁾

그러나 자주재정권은 지방자치권의 불가분의 요소로서, 자율과 책임이라는 지방자치의 원리는 동일하게 적용된다. 그러한 점에서 지방세에 대한 과세자주권의 인정은 당연히 필요하게 된다. 동시에 새로운 세원의 발굴은 단지 지방자치단체의 재원의 확대라는 재정적 의미 외에 주민 자신에 의한 세목 설정을 통해 지방자치의 본질인 민주주의, 특히 참여민주주의에 부합하는 것으로, 자율과 참여의 직접적 실현이다. 특히 지방세의 세원은 각 지방자치단체 별로 산재하는 형태와 정도, 규모가 다르다는 점에서 각 지역의 특유한 상황을 고려하여 과세함으로써 자주재원을 확대하는데 중요한 의미를 가지게 된다.⁵⁵⁾

53) 홍정선, 행정법원론(상)(앞의 주33), 49쪽.

54) Schmidt-Abmann, a.a.O., S. 90 (Rn. 130) 참조.

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

따라서 지방자치단체에 의한 독자적인 세원의 발굴 가능성의 문제에 대해서는 조세법률주의를 형식적으로 적용할 것은 아니며, 지방자치의 헌법적 보장의 원리가 충분히 고려될 필요가 있다고 할 것이다. 그러한 점에서 조세법률주의의 완전히 예외로서 법률에 근거없는 조례만에 의한 과세를 인정할 수는 없지만, 적어도 조세법률주의를 전제로 법률의 포괄적 위임에 의한 새로운 세원 및 세목의 발굴은 허용되는 것으로 보는 것이 바람직할 것이다.⁵⁶⁾

3. 세원분리주의의 문제 : 세원의 공동이용의 가능성

조세체계에 있어 국세와 지방세를 배분하는 방식에는 크게 세원분리방식과 세원공동이용방식⁵⁷⁾이 있는바, 우리나라의 경우는 국세와 지방세의 배분에 있어 세원분리방식을 취하고 있다. 즉 국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률 제4조는 ‘국가와 지방자치단체는 이 법에 규정한 것을 제외하고는 과세물건이 중복되는 여하한 명목의 세법도 제정하지 못한다’고 규정함으로써 세원의 공동이용방식을 원칙적으로 금지하고 있다.

지방세조례주의에 있어 가장 중요한 의의가 지방자치단체에 의한 새로운 세원의 발굴임을 고려할 때, 이러한 세원분리원칙은 지방세조

56) 비교법적으로 볼 때, 지방자치단체에게 전적으로 세목결정권을 부여하는 입법례는 드문 것으로 보인다. 다만 일본의 경우 1999년 법정의 목적세제도가 새로 인정되었을 뿐만 아니라 기존의 법정의 보통세를 포함해 법정외세에 대한 자치대신의 허가제가 폐지되고 대신 사전협의제로 됨으로써 과세자주권을 존중하는 입장으로 개정되어 2000년 4월 1일부터 시행되고 있으며(차상봉, 지방자치단체의 자주과세권 확대를 위한 법리적 고찰, 지방자치법연구 제1권 제1호, 2001, 157쪽), 그 외에 벨기에, 룩셈부르크 등에서 새로운 세목에 대한 결정의 자유가 인정되지만, 그 경우에도 법령상의 일정한 제한이 있으며, 중앙정부 등 상위단체의 승인이 필요하다(김대영, 과세자주권 확충에 관한 소고, 한국지방재정논집 제5권 제1호, 2000, 76쪽 이하 참조).

57) 세원의 공동이용방식은 크게 중복과세방식(독립세방식)과 공동세방식 및 부가세방식으로 나눌 수 있다. 이에 관한 상세한 내용은, 배인명, 재정분권화의 현실과 개혁방안, 한국행정학회 2003년 춘계학술대회 발표논문집; 원윤희, 지방분권화 시대의 지방재정 및 지방세제 발전방향, 한국지방재정논집 제8권 제1호, 2003, 8쪽 이하 참조.

례주의에 대한 중대한 장애요소로서 나타나게 된다. 따라서 지방세조례주의의 실효성을 위해서는 새로운 세원의 발굴을 위한 세원분리주의 내지 세원공동이용방식으로서의 개선이 필요하다 할 것이다.

4. 지방세법의 정비 : 지방세법상 법률유보조항의 개정

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

특히 현행 지방세법 제3조 제1항은 ‘지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다’고 규정하고 있는바, 특히 1998년 12월 31일의 법개정을 통해서 ‘이 법이 정하는 범위 안에서’라는 문구가 추가됨에 따라 지방세에 대한 법률유보가 강화되고 따라서 지방세조례주의를 주장하기에 더 어렵게 되었다.

물론 앞서 검토한 바와 같이, 지방세의 경우에도 법률유보의 원칙은 원칙적으로 적용되며, 특히 지방자치법 제22조 단서가 침익적 조례의 경우에는 법률의 위임을 요하고 있기는 하지만, 이미 헌법재판소와 대법원이 밝히고 있듯, 지방자치단체는 국가의 하부 행정기관과 달리

민주적 정당성을 가지는 결과 조례에의 위임은 행정입법의 경우처럼 구체적 개별적일 필요가 없으며, 포괄적 위임으로 족하다. 즉 지방세법 제3조가 지방세와 관련하여 조례에 (포괄적) 위임을 하고 있음에도 불구하고 다시 ‘법률의 범위 내로’ 그 제한을 두고 있는 것은 지방자치단체에게 인정되는 입법상의 활동여지를 과도하게 제한하는 것으로 볼 수 있다. 재정고권은 사무에 적정한 재정보호를 내용으로 하는 것으로, 각 지방자치단체는 자신의 특유한 사무 및 재정상황을 분석하여 적정한 정도의 재정수입을 확보할 것이 요구된다. 즉 사무수행에 소요되는 비용정도, 과세객체의 多寡, 주민의 담세력 및 기타 경기상황 등을 종합적으로 고려하여 적정한 재정보호를 하여야 함에도 전국적으로 통일적인 지방세 기준을 설정하여 강요하는 것은 지방자치의 본질상 문제가 있다고 할 것이다.⁵⁸⁾

따라서 지방세조례주의의 관점에서는 지방세법 제3조는 개정될 필요가 있다고 생각된다.

5. 지방세조례주의의 한계

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

따라서 조세법률주의의 본질 내지 실질적 의의 및 이념은 지방세조례주의에도 당연히 타당한 것으로, 실질적 조세법률주의 하에서 조세법률에 대하여 요구되는 한계원리는 여전히 지방세조례에 대해서도 적용된다. 따라서 지방세에 대한 조례의 경우에도 과세권행사에 있어

58) 조성규, 지방자치단체의 자주재정권에 대한 법제도적 고찰, 행정법연구 제9호, 2003, 316쪽 이하.

일반적 한계로 나타나는 국민의 재산권 보장 및 기타의 기본권보호원리 등 헌법상의 이념에 부합하여야 한다.

그 결과 지방세조례주의는 우선 형식적 측면에서, 기본적으로 포괄적인 법률의 위임에 근거하여, 지방자치단체의 사무수행을 위하여 필요한 경우에, 납세의무가 당해 지역의 주민에 대하여 한정되는 경우에 허용될 수 있으며, 그러한 경우에도 조세법률주의가 가지는 실질적 의의는 존중되어야 할 것인바, 헌법 및 법률에 위반될 수 없음으로 물론이며, 헌법 및 법률상의 가치에 구속된다고 할 것이다.

6. 지방세조례의 통제

지방세조례주의가 확대되어 도입되는 경우 필연적으로 이에 대한 적절한 통제의 문제 역시 중요한 법적 과제가 될 것이다. 이와 관련하여 지방세조례주의의 철저한 관철은 지방세조례에 대한 위헌 여부의 판단을 중요하게 하므로, 사법심사의 주체를 대법원이 아닌 헌법재판소로 하여 위헌법률심사제도와 유사한 형태의 통제가 필요하다는 결론도 도출할 수 있을 것이다.

제 3 장 외국의 지방세에 대한 입법체계 및 학설

제 1 절 독일의 지방세에 대한 입법체계*

I. 기본법상 지방자치단체의 재정자치권의 보장

1. 재정자치권의 개념

지방자치단체의 재정자치권은 기본법 제28조 제2항에서 보장하고 있는 지방자치행정의 핵심영역에 속한다. 재정자치권은 지방자치단체에게 법률상 규정된 예산의 범위 내에서 자기책임 하에 수입과 지출을 관리할 수 있는 권한을 보장한다.⁵⁹⁾ 여기에는 또한 지방자치단체가 재정임무를 수행할 수 있도록 허용하고 그의 결정권한에서 고려되는 지방자치단체의 재정장치(Finanzausstattung)가 포함된다.⁶⁰⁾

독일의 재정헌법에서 지방자치단체의 지위를 규정하고 있는 기본법의 규정에는 대물세보장(제106조 제6항 제1문 전단), 지역소비세와 사치세의 수익고권(제106조 제6항 제1문 후단), 소득세의 수익(제105조 제5항) 및 공동세의 총수익에 대한 주의 몫에 대한 지방자치단체의 참여가 포함된다.

지방자치단체의 재정장치에 대한 주된 책임은 주가 진다.⁶¹⁾ 주의 헌법들은 이러한 자원조달의무를 규정하고 있다.⁶²⁾ 많은 주의 헌법들은 지방자치단체의 재정고권의 보장을 확대하고 있다. 지방자치단체의

* 이 내용은 본 과제와 관련하여 개최한 워크샵(2007. 5. 29)에서 김명용 교수가 발표한 “독일에서의 지방세제 개혁 대한 논의와 전망”을 인용한 것임.

59) BVerfGE 26, 228, 244; 22, 180, 208; 52, 95, 116.

60) Vgl. Zimmermann, Das System der kommunalen Einnahmen und die Finanzierung der kommunalen Aufgaben in der BRD, Köln, 1988, S. 37f.

61) BVerfGE 26, 172, 181.

62) 예를 들면 Art. 137 Abs. 5 LV He.; Art. 45 LV Nds.; Art. 79 LV NRW; Art. 49 Abs. 5 LV Rh.-Pf.; Art. 120 Abs. 2 Sa.; Art. 48, 49 LV SchlH.

재정장치에 대한 연방의 공동책임은 대물세와 소득세(기본법 제105조 제2항)와 같은 중요한 조세, 지방자치단체의 소득세에 대한 할당액수의 결정(기본법 제106조 제5항 제2문) 및 영업세 할당액의 결정에 관한 입법관할에서 나타난다.

지방자치단체의 수익고권, 행정고권, 예산고권 및 지출고권과 같은 재정고권의 기본요소는 연방법과 주법에 의하여 구체화되고 있다.

2. 지방자치단체의 재정자치권의 기준

지방자치단체가 재정상 적절한 재정장치를 갖추고 있다는 것은 지방자치단체에게 부여된 사무가 정당하고 자치적으로 결정하여 수행하는데 유효한 재정규모가 충분한 경우를 말한다.⁶³⁾

지방자치단체의 자치행정을 위한 적절한 재정장치에 대한 헌법상 보장된 청구권은 지방자치단체의 사무의 범위와 비용정도에 달려있다. 다시 말하면 지방자치단체의 재정장치는 항상 사무분배의 추가청구권(Folgerecht)이어야 한다는 것이다.⁶⁴⁾

기본법 제28조 제2항은 모든 지역사무를 자기 책임 하에 규정할 수 있는 권한을 지방자치단체에게 보장하고 있다. 여기서 소위 사무범위의 포괄주의 및 지방자치단체의 자기책임성을 말할 수 있다. 연방헌법재판소는 지역공동체에 근원을 두거나 지역공동체에 특별히 관련되고 지역공동체가 자기 책임 하에 자체적으로 이행할 수 있는 모든 사무는 지역공동체의 사무라고 하였다.⁶⁵⁾ 기본법 제28조 제2항에서 규정하고 있는 법률유보는 포괄주의와 자기책임성이라는 두 가지 보장요소와 관련하여 입법자에게 임무를 부여하고 있다. 기본법 제28조 제2항은 보장내용의 형성, 고유한 한계의 확정에 관한 권한을 위임하

63) Kirchof, Die kommunale Finanzhoheit, in: Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis(Hrsg., von Püttner, G.), Bd. 6, Heidelberg, 1985, S. 13.

64) BVerfGE 26, 338, 390.

65) BVerfGE8, 122, 134; 52, 95, 120.

고 있다. 그러나 또한 헌법의 직접적인 보장영역에 대한 침해에 관해서도 권한위임을 하고 있다.⁶⁶⁾

기본법 제28조 제2항은 그의 핵심요건에 있어서 지방자치단체의 자치행정을 보장하고 있지만, 개별적인 경우 주와 지방자치단체 사이의 사무배분에 대해서는 어떠한 영향도 가지지 않는다는 점을 유의하여야 한다. 왜냐하면 자치행정보장은 연방국가의 2단계 구성에 어떠한 변경을 가져오지 않기 때문이다.⁶⁷⁾ 따라서 기본법은 연방과 주 사이의 사무를 배분하고 있다. 주에게 배분된 사무를 주와 지방자치단체 사이에 어떻게 배분할 것인가 라는 문제는 원칙적으로 주법에 위임되어 있다. 그럼에도 불구하고 연방법(예를 들면 연방건설법, 연방사회보장법)은 지방자치단체의 활동을 규정하고 있다. 주의 지방자치법은 기본법과 주헌법의 자치행정보장에 구속되어 지방자치단체의 사무를 공식화한다. 사무의 이중적 형성모델에 의하여 자치행정사무와 위임사무로 구분된다.

주의 지방자치법은 고유사무를 지방자치단체가 착수하여야 할지 그리고 어떻게 그 사무를 실행하여야 할지를 단독으로 결정하는 자유로운 자치행정사무와 사무실행의 여부가 법률상 규정되어 있는 의무있는 자치행정사무로 구분하고 있다. 그에 반하여 지방자치단체는 국가 위임사무의 경우에 있어서 법률상 실행할 의무를 지닌다.⁶⁸⁾ 위임사무가 상당한 재정적인 부담을 가져온다면, 지방자치단체에게는 요구되는 재원이 조달되어야 할 것이다. 그에 반하여 지방자치단체는 그의 자치사무의 실행에 필요한 재원을 자기의 수입으로부터 조달하여야 한다. 이는 지방자치단체가 의무있는 자치사무 외에 자유로운 자치사무를 실행할 수 있도록 헌법상 적절한 재정장치를 보장한 것이다.

66) Schmidt-Aßmann, Kommunalrecht, in: von Münch(Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, Berlin, 1995, S. 19 ff.

67) Maunz, Grundgesetz, Kommentar, München, 1990, Art. 106 Rdnr. 82.

68) Vgl. Büchner-Uhder/Wüstenbecker, Kommunalrecht für die Länder der bisherigen DDR, Münster, 1990, S. 41 f.

이와 관련하여 사무에는 지출이 따른다는 관련성의 원칙을 참고할 수 있다. 기본법 제104a조는 이 원칙을 일반원칙으로서 공식화하였다. 즉 이 원칙은 연방헌법재판소의 판결에 의하여 “연방과 주의 법적 관계에 유효할 뿐만 아니라, 헌법의 일반적 부담분배원칙의 의미를 가진다.”⁶⁹⁾ 따라서 또한 지방자치단체의 재정장치를 결정한다는 것이다.

지방자치단체의 적절한 재정장치에 대한 제일차적 책임은 주가 지게 된다. 왜냐하면 주와 지방자치단체 사이의 사무의 배분은 원칙적으로 주법의 사안이기 때문에 주가 최종적으로 지방자치단체가 그의 사무를 실행하는데 어떠한 재원이 필요한지에 관하여 결정할 수 있다. 결과적으로 지방자치단체에게는 헌법상 보장된 자기의 수입에 관계없이 주의 재정책임에 대한 폭넓은 여지가 주어진다.⁷⁰⁾

지금까지는 지방자치단체에게 그의 고유한 지역적 범위의 경계가 커다란 문제점을 야기한다는 것을 설명하지 않았다. 임금 및 물가, 연방과 주의 정치에 이르기까지 다양한 요소들은 지방자치단체의 독자적인 결정의 여지를 계속적으로 제한한다. 특히 이러한 관점에서 국가의 재원조달임무의 분배 및 그 임무의 실행에 관한 법률상의 기준은 중요하다. 자치행정은 법률의 범위 내에서 보장된다는 기본법 제 28조 제2항은 국가의 규제를 위한 관문으로서 증명된다. 예를 들면 곤경과 특별상황에 있는 지방자치단체의 주민을 돕는 임무는 본래부터 지방자치단체의 자치행정사무에 속한다. 이러한 급부의 조건과 범위는 전적으로 법률상 규정되어 있다.⁷¹⁾ 따라서 복지국가의 위협이 지방자치단체에게 부담이 된다. 즉 증가하는 실업상태는 지방자치단체에게 사회보장의 영역에서의 계속적으로 증가하는 지출을 요구하게 되었다.⁷²⁾ 연방과 주는 기본법 및 다수의 주헌법에 의하여 지방자치

69) Vgl. BVerfGE 26, 338, 390.

70) Vgl. Maunz, a.a.O., Art. 106, Rdnr. 82, 83.

71) Vgl. Schmidt-Jortzig, Kommunalrecht, Stuttgart, 1982, Rdnr. 818.

72) Vgl. Finanzbericht 1993 des Bundesministeriums der Finanzen, S. 136 f.

단체의 임무정책과 지출정책에 있어서 의무를 지니고 있지 않다. 중요한 지방자치단체의 이익과 관계되는 법률안과 법규명령안에 대한 지방자치단체 및 지방자치단체연합의 청문권은 바덴 뷔르템베르크주 헌법에서만 보장되고 있다. 주는 지방자치단체의 자치행정사무에 속하는 사업계획을 위하여 재원을 제공하는데, 이 경우 그 집행은 일정한 조건과 연계된다.

법률상 규정된 자치행정사무의 증가와 이와 관련한 지출부담의 불충분한 제거는 자기의 우선순위에 따라 지출하여야 할 지방자치단체의 재원을 계속적으로 줄어든게 하는 결과를 초래한다.⁷³⁾ 이리하여 지방자치단체의 재정책임은 점점 문제화되고 있다. 왜냐하면 지출고권은 지방자치단체의 지출과 관련하여 표준적인 결정에 관한 기회를 가지며, 지방자치단체가 의무있는 사무 외에 자유로운 사무를 실행할 수 있는 것까지 포함한다.⁷⁴⁾ 결론적으로 지방자치단체의 지출정책의 지나친 외부결정이 하나의 방법이지만, 지방자치단체의 지출고권에 대립되는 것은 아니라는 견해는 타당하지 않다. 만약 지방자치단체의 책임이 주로 지방자치 행정적 집행에 있어서 국가사무에 소모된다면 지방자치단체의 지출고권은 사실상 의미를 지니지 않는다. 그리고 지방자치단체의 재정장치는 기본법 제28조 제2항에 의하여 지방자치단체에게 보장된 자기 책임적 사무실행에 일치하여야 한다는 것이다.

조세에 관한 조례제정권은 지방자치단체의 본질적 요소에 속한다는 사실에 대해서는 전혀 의심의 여지가 없다.⁷⁵⁾ 만약 조세에 관한 조례제정권이 기본법에 의하여 보장된다면, 그의 적법한 행사에 관하여 국가적 권한부여의 형태는 요구되지 않는다. 기본법 제28조 제2항의 법률유보의 정확한 이해에 일치하여 지방자치단체에게는 그의 조세창

73) Vgl. Schmidt-Jortzig, a.a.O., Rdnr. 825 f.

74) Vgl. Grawert, Kommunale Finanzhoheit und Steuerhoheit, in: Selbstverwaltung im Staat der Industriegesellschaft, Festschrift für von Unruh, Heidelberg, 1983, S. 589.

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

설권의 행사에 있어서 국가의 관여가 요구되지 않는다.⁷⁶⁾ 연방과 주는 그들의 입법권의 범위 내에서 지방자치단체의 조세창설권을 상실하게 할 수 있다. 즉 연방과 주는 일정한 조세를 허용하지 않고, 이유 없이 조세를 주 차원에서 도입해야만 하는 경우이다.⁷⁷⁾

뿐만 아니라 지방자치단체의 과도한 조세활동의 옹호는 다른 측면에서 볼 때도 근거를 지니지 못한다. 왜냐 하면 기본권은 국가의 입법자에 대한 것과 마찬가지로 지방자치단체의 조세제정권자에 대해서도 중요한 한계를 설정하기 때문이다.⁷⁸⁾

이에 반하여 다수설에 의하면 재정자치권은 지방자치단체에게 그 자신의 과세권⁷⁹⁾을 요구하는 것이 아니라, 충분하고, 합목적적인 재정 확보를 요구한다고 한다. 하지만 이 견해는 설득력이 없다.⁸⁰⁾ 왜냐하면 이 견해는 기본법 제28조 제2항에 의하여 지방자치행정이 기본법에 의하여 직접적으로 보장되지 않고, 주의 이에 상응하는 활동을 통하여 보장된다고 한다.

3. 지방자치단체의 조세수익고권

지방자치단체의 재정장치의 모든 문제에 대한 출발점은 이미 오래 전부터 인정되어온 기본법상의 자치행정보장의 재정적 규모를 선언하

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

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

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

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

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

였을 뿐만 아니라 실정법상 강화되었던 기본법 제28조 제2항 제3문이다.⁸¹⁾ 이 규정에 의하면 지방자치행정은 재정적 자기책임의 기초를 포함한다. 이러한 기초에는 세율권을 가지는 지방자치단체에게 귀속하는 경제력과 관련있는 조세원도 속한다.

이러한 근본규범은 기본법의 재정 헌법적 규정들에 의하여 보충되고 구체화된다. 지방자치단체의 조세 중 가장 중요한 것은 대물세이다. 보유세에 속하는 대물세는 토지세와 영업세이다. 기본법 제105조 제2항에 의하면 대물세는 연방의 입법관할에 속한다. 대물세는 영업세법 및 토지세법과 같은 연방법률에 근거하여 부과된다. 하지만 기본법 제106조 제6항 제2문은 이러한 법률에서 지방자치단체에게 세율권을 승인하도록 강제하고 있다.⁸²⁾ 이러한 것은 조세의무, 면세, 감세 및 조세사정은 연방이 확정하고, 지방자치단체는 균등한 기준의 어떠한 세율로써 조세를 부과할 것인지를 스스로 결정한다.⁸³⁾ 세율의 정도는 지방자치단체에 의하여 매년 예산조례에 확정된다.

대물세의 수익고권은 원칙적으로 지방자치단체에게 속한다(기본법 제106조 제6항 제1문 전단).⁸⁴⁾ 기본법 제106조 제6항 제4문 및 제5문에 의하여 연방과 주는 연방참사원의 동의를 요하는 연방법률에 근거하여 영업세의 수입에 할당액(Umlage)을 통하여 참여하게 된다.⁸⁵⁾ 이에 상응하는 규정은 지방자치단체의 재정개혁법률(Gemeindefinanzreformgesetz) 제6조에서 반영되었다. 이 규정에 의하면 할당액은 과세연도에 있어서 영업자본과 영업이익에 따른 영업세의 현재수익이 지방자치단체에 의하여 당해 연도에 대하여 확정된 세율을 통하여 배분되고, 100분의

81) BVerwG, NWVBl. 1998, S. 314, 316.

82) Vgl. Jarass/Pieroth, Grundgesetz, Kommentar(München 2002), Art. 106, Rdnr. 16.

83) Vgl. Zimmermann, Das System der kommunalen Einnahmen und die Finanzierung der kommunalen Ausgaben in der BRD, Köln 1988, S. 69.

84) Jarass/Pieroth, a.a.O., Art. 106, Rdnr. 15.

85) Jarass/Pieroth, a.a.O., Art. 106, Rdnr. 17.

52로 곱하는 방법으로 사정된다.

그 밖에 중요한 조세원으로서 기본법 제106조 제5항에 의하여 지방자치단체에게 속하는 것은 주민의 소득세납부에 근거하여 주로부터 지방자치단체에게 보장되는 소득세의 수익에 대한 몫이다.⁸⁶⁾ 이 몫의 비율은 지방자치단체의 재정개혁법률 제1조에 규정되었다. 그에 의하면 지방자치단체는 임금과 사정된 소득세의 전체수익의 15%를 가지게 된다. 지방자치단체의 몫은 주의 세무서에 의하여 징수되는 소득세수입에 대한 주의 몫에 의하여 할당된다.

소득세는 토지세와 영업세와 같이 연방참사원의 동의를 요하는 연방법률, 즉 소득세법에 근거하여 부과된다. 기본법 제106조 제5항 제3문에 의하여 연방소득세법은 소득세에 있어서 지방자치단체의 몫에 대한 세율권을 지방자치단체에게 부여할 수 있을 것이다. 하지만 입법자는 현재까지 이 권한을 행사하지 않고 있다.⁸⁷⁾

대물세 외에 지방자치단체의 조세에 속하는 지역소비세 및 지역사치세는 지방자치단체의 재정장치에 있어서 부차적인 역할을 한다. 소위 이러한 지방자치단체의 조세에는 견세(Hundesteuer), 음료수세, 유흥세 및 제2주택세 등이 포함된다. 주가 기본법 제105조 제2a항에 의하여 지역소비세와 지역사치세에 관하여 입법권을 가진다. 동 규정의 기능과 동 규정과 기본법 제28조 제2항과의 관계를 파악하는데 있어서 우선적으로 주의해야 할 점은 기본법 제105조 제2a항이 어떠한 경우에도 지방자치행정정보장의 제한으로 파악되어서는 안 된다는 것이다.⁸⁸⁾ 헌법의 통일화의 원칙에 의하여 기본법 제28조 제2항의 기준에 맞게 해석되어야 하는 재정헌법상의 법규정은 오히려 소비세와 사치

86) Vgl. Seewald, Kommunalrecht, in: Besonderes Verwaltungsrecht(Hrsg., von Steiner, U.), Heidelberg, 1988, Rdnr. 224.

87) Vgl. Jarass/Pieroth, a.a.O., Art. 105, Rdnr. 13.

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

세의 영역에 있어서 연방과 주중 누가 입법권을 가지느냐의 문제를 명백하게 한다. 따라서 재정헌법상의 법규정은 기본법 제105조 제2항과 마찬가지로 기본법 제70조에 규정된 국가의 입법관할권의 특별사항에 해당된다.⁸⁹⁾ 국가의 입법관할권은 국가의 모든 법률에 우선하여 기본법 제28조 제2항에 의하여 보장된 자치행정의 영역에 어떠한 영향도 미치지 않는다. 국가의 입법관할권은 오히려 구체적 경우에 있어서 연방과 주 중 누가 법률의 범위를 확정할 수 있는가 하는 문제, 즉 입법관할권을 가지는 자를 결정한다.⁹⁰⁾

만약 기본법 제105조가 연방과 주 사이의 입법관할권을 분배하는 기능 외에 원칙적으로 지방자치단체의 전권한성에서 제외된 조세에 관한 규정으로서 기본법 제28조 제2항을 제한하는 목표를 가진다면, 이 경우 명문상의 확정이 필요할 것이다.

재정헌법상 입법에 관한 관할규정들은 기본법 제70조 이하 규정들과 달리 해석될 근거는 없다. 예를 들면 지방자치단체의 사무에 관한 문제로서 국가의 입법자가 그의 입법권을 사용하지 않는 한, 지방자치단체는 기본법 제74조 제24호의 규정에도 불구하고 원칙적으로 소음방지에 대해 관할권을 가진다. 따라서 기본법에 의하여 규정된 2단계의 재정헌법의 범위 내에서 재정수요와 지방자치단체의 재정헌법은 명문상 주에게 지정되었고, 이는 단지 입법관할권에 대해서만 합당하다.

지방자치단체는 1998년부터 기본법 제106조 제5a항에 의하여 부가가치세(Umsatzsteuer)의 수익에 대한 몫을 가진다. 부가가치세의 수익에 대한 몫은 지역과 경제와 관련한 단서에 근거하여 주로부터 지방자치단체에게 주어지는 것이다.

89) 그 점에 있어서만 “특별규정(Sonderregelung)”으로 말하여질 수 있다. vgl. A. von Mutius/ H.-G., Henneke, a.a.O., S. 57.

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

4. 일반위임에 관한 주의 의무

기본법 제28조 제2항은 지방자치단체에게 조세조례의 제정권을 직접적으로 부여하고 있지 않다. 그렇다고 해서 지방자치단체의 조세창설권이 완전히 부정된다고 할 수는 없을 것이다. 왜냐하면 기본법 제28조 제2항은 법률유보원칙을 침해함이 없이 가능한 한 포괄주의원칙(Universalitätsprinzip)을 고려하도록 요구하고 있기 때문이다.⁹¹⁾ 이러한 원칙은 지방자치단체의 모든 공과금에 대한 특별법상의 위임근거를 요구하지 않는다. 오히려 주가 일반조항과 같은 성질의 위임을 함으로써 충분하다.⁹²⁾ 그 밖에 주법상 지방자치단체의 공과금법률의 범위 내에서 특정한 공과금은 배제될 수 있다.⁹³⁾ 이와 같이 지방자치단체의 공과금법률들은 위임근거로서 뿐만 아니라 지방자치단체의 공과금고권의 제한으로서 여겨질 수 있다.

개개의 일반위임의 범위는 공과금의 종류에 방향이 설정될 수 있다.⁹⁴⁾ 즉 조세, 수수료, 분담금과 특별공과금에 대한 일반위임이 고려된다.

5. 재정자치권의 강화를 위한 기본법 제28조 제2항의 개정

독일이 통일되기 이전 구 서독지역의 지방자치단체의 재정상황은 1980년대 말까지는 양호한 편이었다. 그러나 1990년부터 통일을 통하여 지출이 현저하게 늘어나게 되었다. 그리하여 1993년에 지방자치단체의 재정적자가 시작되었는데, 이는 주로 사회보장의 영역에 주로

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

92) O. Model/K. Müller, GG, Art. 105, Köln 1987, Rdnr. 9; W. Köck/ M. von Schwanenflügel, Abfallvermeidung durch kommunale Verpackungsabgaben, Taunusstein, 1990, S. 60; W. Jakob, Das Steuererfindungsrecht der Gemeinden, Diss., München, 1966, S. 32.

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

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

기인한다. 이러한 지방자치단체의 재정적자는 가속화되었으며, 그와 동시에 지방자치단체의 재정에 커다란 위기를 초래하게 되었다. 이러한 재정상의 문제를 해결하기 위하여 독일 연방정부와 주정부는 정부조직의 축소, 인적 비용의 절약과 재정수입을 위한 지방산업의 육성과 관할구역 내의 산업유치 등의 조치를 강구하였지만 재정적자는 완화되지 않고 있다. 이러한 근거에서 지방자치행정의 보장을 규정하고 있는 기본법 제28조 제2항의 개정에 대한 논의가 시작되게 되었다. 그 결과 기본법의 개정에 관한 제42법률⁹⁵⁾으로써 기본법 제28조 제2항이 다음의 문장이 보충되었다.

“자치행정의 보장은 재정적 자기책임의 기초 또한 포함한다”

이러한 보충은 헌법개정공동위원회의 제안을 수용한 것이다. 통일조약⁹⁶⁾ 제5조에 규정된 추천에 근거하여 연방의회와 연방참사원은 동등하게 각각 32명으로 구성된 헌법개정공동위원회를 구성하였다. 동위원회의 최종보고서는 연방의회⁹⁷⁾와 연방참사원⁹⁸⁾의 공보로서 출판되었다.

다양한 요소들이 원인으로 인식되는 지방자치단체의 재정적 부담이 상당히 커졌다는 인식에 근거하여 헌법개정공동위원회는 그의 개정안으로써 지방자치행정의 강화에 관한 상징을 정하려고 하였다. 그와 동시에 기본법의 효력발생 이후 한 번도 개정되지 않은 기본법 제28조 제2항과 그럼에도 불구하고 헌법현실에 있어서 다양한 연방과 주의 권한에 근거하여 자치행정보장이 쇠퇴되어간다는 인식이 있었다.⁹⁹⁾ 이리하여 기본법 제28조제2항에 위와 같이 보충이 이루어졌다.

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

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

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

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

99) R. Witte, Mit dem Grundgesetz die Städte stärken - Die Vorschläge des Deutschen

II. 지방자치단체의 과세자주권의 요건

1. 법률유보원칙

입법권은 원래 국가의 입법자인 의회에 속한다. 그러므로 기본법 제 28조 제2항 제1문상 지방자치단체에게 귀속되는 조례제정권의 범위는 기본법 제20조 제3항에 의하여 제한될 수 있다.¹⁰⁰⁾ 지방자치단체의 재정고권은 기본법 제28조 제2항 제3문에 의하여 기본법 제28조 제2항 제2문상의 일반적 법률유보하에 놓여있다. 그 점에 있어서 지방자치단체의 재정고권은 법률에 의하여 제한될 수 있다. 여기에서의 법률의 개념은 형식적 의미의 법률을 포함할 뿐만 아니라, 내용, 목적 및 범위에 의하여 구체화된 위임에 근거하는 한 법규명령도 포함한다.¹⁰¹⁾ 법률유보는 사무의 범위(보편성)뿐만 아니라 사무의 방법(자기책임)과 관련된다는 것에 대하여 오늘날 이미 견해가 일치하고 있다.¹⁰²⁾

입법고권을 부여하는 기본법 제28조 제2항은 조세조례의 제정에 요구되는 침해권능을 지방자치단체에게 부여하고 있지 않다.¹⁰³⁾ 즉 지방자치단체는 과세권을 제정할 수 있는 권한을 연방법과 주법에 의하여 부여받아야 한다.¹⁰⁴⁾ 왜냐하면 자치행정은 법률의 범위 내에서(im Rahmen

Städtetages in der Verfassungsdiskussion -, Der Städtetag 1992, S. 623.

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

101) Vgl. v. Mutius, Sind weitere rechtliche Maßnahmen zu empfehlen, um den notwendigen Handlungs- und Entfaltungsspielraum der kommunalen Selbstverwaltung zu gewährleisten? Gutachten E für den 53. Deutschen Juristag, in : Verhandlungen des 53. Deutschen Juristentages, München, 1980, S. E 38; BVerfGE 26, 228(237); 56, 298(309).

102) v. Mutius, Das Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden und Gemeindenverbände, Jura 1982, S. 37; v. Mutius/Schoch, Kommunale Selbstverwaltung und Stellenobergrenzen, DVBl. 1981, S. 1078.

103) W. Köck, Die Sonderabgabe als Instrument des Umweltschutzes, Düsseldorf 1991, S. 91.

104) W. Köck, a.a.O., S. 90.

der Gesetze)만 보장된다는 헌법의 기준이 유효하기 때문이다. 지방자치행정의 재정적 보호는 입법자에 의하여 행하여진다.

2. 지역성

지방자치단체의 공과금법들의 대부분은 지방의 소비세와 사치세를 그 대상으로 하고 있다. 지역소비세와 지역사치세가 도입되기 위해서는 소비과정 또는 특별한 소비가 과세대상이어야 한다. 소비과정은 상품과 서비스의 모든 종류의 소비에 존재한다. 즉 예를 들면 동물의 사육과 제2주택을 소유함으로써 사치를 행하는 경우이다.

여기서 조세가 지역적 권한내에서만 존재하는지, 그리고 연방법상의 조세와 동종의 것인지를 판단하는 데에 어려움이 있다. 두 기준사이의 관계는 상호 분명하지 않다. 지역성의 개념은 이미 비동종성을 내포하고 있다. 그 이유는 연방세는 항상 초지역적이어야 하기 때문이다. 조세의 지역성에 대한 결정적인 것은 과세대상이 지방자치단체의 지역고권의 범위 내에서 구체화되는 것이다. 거기에다 조세의 효과가 당해 지방자치단체의 구역에서 소진되느냐는 것도 중요하다.¹⁰⁵⁾

3. 동종성금지

기본법 제105조 제2a항에 의하면 주는 연방법상 규정된 조세와 같은 종류가 아닌 한 지방소비세와 지방사치세의 부과할 수 있는 권한을 가진다. 조세의 지역성만으로는 연방법상 규정된 조세와의 동종성이 배제될 수는 없다.

동종성의 평가에 대해서는 우선 조세를 근거지우는 요건들이 비교되어진다. 과세대상, 과세표준(Steuermaßstab)과 부과방법 외에 비교되는 조세들의 경제적 영향이 고려되어야 한다.

105) Vgl. BVerfGE 16, 75; 44, 216 ff.

조세의 경제적 영향은 비교의 대상인 조세들에 의하여 경제적 능력의 동일한 근원이 발휘되는지 그 여부에 달려 있다.¹⁰⁶⁾ 동종성금지는 새로이 도입된 조세들과 관계된다.¹⁰⁷⁾ 기본법 제105조 제2a항은 현존하는 소비세와 사치세에 대한 준(quasi) 존속보장을 부여한다. 그 이외에도 동질성금지는 시민들의 동등하지 않은 조세상의 지나친 부담을 피해야 한다.¹⁰⁸⁾

지방자치단체의 음료수포장용기세에서의 다른 조세들, 특히 부가가치세와의 동종성은 문제되지 않는다. 왜냐하면 음료수포장용기세는 매상이 아니라, 재활용이 불가능한 포장용기에 대하여 과세되기 때문이다.¹⁰⁹⁾ 따라서 다른 과세대상과 과세표준이 주어진다.

4. 유도목적의 추구

지방세에 있어서 유도목적이 문제되는 영역은 특히 환경공과금, 즉 환경세의 부문이다. 근본적으로 기본법 제105조는 동규정에 언급된 조세의 제정에 관한 연방과 주의 권한을 포괄적으로 규정하고 있다. 이는 조세로써 간접적인 목적이 추구될 때에도 변하지 않는다. 이는 조세기본법 제3조 제1항 제1문이 규정하고 있는 바와 같이 수입의 확보를 부수적 목적으로 함으로써 충분하다. 그러나 조세부과가 조세법상의 조건의 이행을 결국 불가능하게 하는 데에 그 한계가 있다. 즉 그러한 한계는 조세법률이 조세수입을 확보하려는 목적에 위배되거나, 조세의 법률요건의 이행을 사실상 불가능하게 하는 경우 혹은 이러한 의미에 있어서 억제하는 효과(erdrosselnde Wirkung)를 행사할 경우에 존재하게 된다.¹¹⁰⁾ 조세부과의 재정기능은 금지의 성격을 가지는

106) Maunz, a.a.O., Art. 105, Rdnr. 43.

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

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

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

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

순수한 행정기능으로 변화할 때 억제적 효과를 가지게 된다.¹¹¹⁾ 이와 같은 억제적 효과를 가지는 조세(Erdrosselungssteuer)는 법적으로 허용되지 않는다.¹¹²⁾ 법원은 공과금법률의 위헌이 실질적으로 발생하는지 그 시기에 대하여 이미 명백하게 밝혔다. 즉 억제효과가 도래한 후 기업경영상의 비용계산에 있어서 조세부담이 조세채무자에게 지방자치단체의 환경세의 효과의 작용이 더 이상 불가능하게 된 경우이다.¹¹³⁾ 그러나 연방헌법재판소의 판결에 있어서 어디에, 즉 전체 경제부문, 개개의 공과금채무자, 개개의 의원의 의사표명, 공과금의 법률요건 혹은 공과금의 효과에 목적을 설정하여야 할지 불분명하다.¹¹⁴⁾

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

5. 평등원칙

지방자치단체의 지방세는 그의 조세공정성¹¹⁵⁾의 특징에 있어서 평등원칙과 관련하여 정당화되어야 한다.

한 지방자치단체의 주민에게 이웃 지방자치단체에서는 부과되지 않은 지방세가 부과되는 경우 평등원칙에 일치하는지 그 여부가 문제된다. 이에 대하여 연방헌법재판소는 “만약 어느 지방자치단체가 그에 속해 있는 입법권한을 행사함에 있어서 다른 지방자치단체의 법규정에 조화시키려 하는 것은 기본법 제28조제2항상 보장된 지방자치단체

111) BVerfGE 38, 61 (81).

112) Maunz, a.a.O., Art. 105, Rdnr. 9, 24.

113) BVerfGE 17, 135 (137).

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

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

의 자치행정권과 일치하지 않을 것”이라고 하였다.¹¹⁶⁾ 평등원칙은 권한분배에 의하여 구체적으로 관할권이 있는 공권력의 담당자에 대립한다. 따라서 입법자로서의 지방자치단체는 단지 그의 관할구역 내에서 평등원칙을 지켜야 할 의무를 가진다.

지방자치단체 내에서의 평등원칙과 관련된 공과금의 효과의 관점에서는 조세의무자의 기타 상황에 의하여 간접적으로 발생하는 효과는 그리 중요하지 않다.¹¹⁷⁾

그러면 어떤 조세목적이 일정한 조세원으로 활용되고, 다른 조세원은 활용되지 않는 그 사실을 정당화할 수 있는가? 이에 대하여 연방헌법 재판소는 재정정책적, 국민경제적, 사회정책적 그리고 조세기술적 관점을 들고 있다.¹¹⁸⁾

일정한 조세원의 필요에 대한 결정은 공과금의 목적과 불가분의 관계에 있다. 순수한 자금조달을 위한 조세에 있어서는 그 정당성으로서 재정 정책적 그리고 조세 기술적 관점이 역할을 할 수 있는 데 반하여 유도목적의 조세의 경우에는 위에 언급된 근거 이외에도 조세창설에 대해 결정적인 그런 모든 근거들도 고려된다. 지방환경세의 경우에는 우선적으로 환경보호의 근거가 그에 해당된다.

따라서 지방자치단체는 환경세를 확정하려면 이를 통하여 발생하는 불평등한 대우를 스스로 정당화시킬 수 있어야 한다.¹¹⁹⁾

지방자치단체의 음료수포장용기세에 있어서 평등원칙의 위반은 음료수포장용기세가 조세에 예속되는 때에 발생한다.¹²⁰⁾

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

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

118) BVerfGE 65, 325 (354).

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

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

6. 지방자치단체의 공과금조례에 대한 국가의 허가

지방자치단체의 공과금조례의 제정권은 국가의 법률에 있어서 그의 한계를 가진다. 따라서 주입법자는 기본법 제105조 제2a항에 의한 입법권한의 범위 내에서 지방자치단체의 공과금조례는 국가의 감독기관을 통한 허가를 요한다는 것을 규정할 수 있다.¹²¹⁾ 주는 또한 허가를 거부할 수 있는 기준을 정할 수 있다. 이러한 기준은 지방자치행정의 본질적 영역에 유의하여야 한다.

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

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

Ⅲ. 독일에서의 지방세제개혁에 대한 논의

1. 지방세제개혁의 필요성

1998년부터 2000년까지 지방자치단체의 재정잔액은 긍정적이었으나, 2001년과 2002년에는 다시 각각 40억 유로와 아마도 80억 유로 이상의 막대한 부정적인 지방재정잔액이 발생하였다.¹²²⁾ 많은 지방자치단체의 재정상황은 많은 어려움을 겪고 있다.¹²³⁾ 가장 중요한 원인은 부

121) 예를 들면 Art. 2 Abs. 3 BayKAG.

122) Gemeindefinanzbericht 2002, in: Der Städtetag(2002), H. 4, S. 81.

123) Die Zeitung titeln "kommunen vor dem Ruin"(Kommunalwirtschaft, 2002, Nr. 4), "Kasse leer - Lage dramatisch"(FAZ 7. 10. 2002), "Viele deutsche Städte sind zahlungsunfähig"

주의한 재정지출(2001년도의 행정예산의 지출은 1995년보다도 높지 않다¹²⁴)이 아니라, 무엇보다도 영업세의 극적인 붕괴이다. 몇몇의 도시들은 50% 이상의 손실을 입게 되었다(레버쿠젠, 루트빅스하펜 등). 2002년 뮌헨시장 우데(Ude)는 “뮌헨은 곧 파산(pleite)”¹²⁵될 것이라고 선언하고 예산통제를 실시하였다. 언론들은 뮌헨에 정주하고 있는 7개의 상장기업들이 이윤획득을 보고할 것이나, 영업세를 많이 납부하지 못할 것으로 추측하였다.¹²⁶ 노르트라인 베스트팔렌주에서는 396개 지방자치단체 중 108개 지방자치단체, 즉 25%의 지방자치단체가 그들의 재정수입으로 책임임무조차 수행할 수 없다고 한다.¹²⁷

전체로서 지방자치단체는 1980년대 초반과 1990년대에 있어서 국채의 정리단계 이후 제3의 단계로 들어서게 되었다. 그러나 준비금들이 모두 소모되었다. 많은 지방자치단체는 이미 몇 년 전부터 예산확보 구상에 힘쓰고 있으며, 또한 많은 지방자치단체는 행정예산의 늘어나는 결손을 공채로 재원조달하고 있다.

실제적 상황의 판단의 핵심에는 지방자치정책의 잘못된 방법 또는 단기적인 경기에 따른 현상이 아니라, 거기다가 지방재정개혁의 요구를 지지하는 것이 아니라, 오히려 영속적인 제도상의 결함이 존재하고 있다.

많은 지방자치단체, 특히 대도시에 있어서 재정위기는 비본질적인 수단에 의해서는 해결될 수 없을 것이다. 소위 내부적 과제의 해결만으로는 충분하지 않다. 사실 회계감사와 납세자단체¹²⁸가 항상 지방자치단체 차원에 대하여 잘못된 사정과 방법의 사례들을 지적한다.

(FAZ 7. 10. 2002).

124) Gemeindefinanzbericht 2002, in: Der Städtetag(2002), H. 4, S. 81.

125) FAZ 25. 7. 2002.

126) Tagesspiegel 25. 7. 2002.

127) FAZ 7. 10. 2002, vgl. Memorandum zur Reform des Gemeindefinanzsystem von Vertretern der Ruhregbietsstädte, Essen, 2001.

128) Pressemitteilung vom 3. 5. 2002.

그러나 각 개별적 사안에 있어서 총액은 이미 양적으로 문제해결에 있어서 충분하지 않다. 지방자치단체들은 연방과 연방주보다는 더 합리적으로 행동하지 않는다. 그러나 지방자치단체들은 새로운 과세모델, 예산안, 분권적인 재원책임과 비용-성과-계산이라는 자발적인 동기로 목표설정에서 적절한 개혁의 길을 연방과 연방주보다 먼저 선택하였다. 복식부기는 중기적으로 재정학을 대체하고 이성적인 행동의 정보기초를 개선할 것이다.¹²⁹⁾

2. 지방세제개혁의 방향

지방자치단체의 재정제도의 우선적인 과제는 지방자치단체의 공공재를 가지고 주민들의 지속적인 보호와 그에 필요한 영속적인 재원조달이 보장되는 것이다. 이러한 재원조달은 지방세와 함께 공동세, 수수료 및 분담금의 일정액과 각 연방주가 그의 지방자치단체에 대하여 조달하는 재정조정을 통하여 이루어진다. 이에 더하여 지방자치단체의 투자조치에 대한 가능한 재원조달로서 지방채가 있다. 독일 지방자치단체의 재정수입은 2002년 전체 1,450억 유로였다.¹³⁰⁾

독일에서는 2003년 말까지 “지방재정개혁”이라는 슬로건 아래 뜨겁게 논의하였다. 구체적으로 크게 2가지 점에서 논의되었다. 첫째는 지방재정개혁위원회에서 진지하게 논의되었던 영업세(Gewerbesteuer)의 개혁이었다. 영업세개혁은 2003년 12월 23일 영업세 개정 법률과 다른 법률에 의하여 연기되었다. 둘째는 대략 2년 전 성과없이 중단된 토지세의 개혁에 관한 논의가 분석되게 되었다. 영업세와 토지세는 지방자치단체의 재정자치의 가장 중요한 두 개의 버팀목이다.

129) H., Mäding, Haushaltswirtschaft im Spannungsverhältnis zwischen Haushaltskonsolidierung und Reform, in: E., Schröter(Hrsg.), Emprische Policy- und Verwaltungsforschung ... (Wollmann-Festschrift), Opladen 2001, S. 350~370.

130) <http://74.6.146.244/search/cache?p=gemindefinanzsystem&ei=UTF-...2007-05-21>.

이러한 두 가지의 대물세에서 지방자치단체는 기본법상 보장된 세율인상권한(Hebesatzrechte)을 넘어서 연방법률상 조세입법에 전적으로 달려있는 연방주보다도 자기의 조세수입의 형성에 관한 더 큰 여지를 가진다. 재정학적 전망에서 볼 때, 이러한 2 가지의 커다란 지방세들의 지연된 개혁은 지방재정제도의 심장에 해당한다. 그럼에도 불구하고 개혁위원회에 의하여 대중화되었던 “지방재정개혁”이라는 목표는 커다란 지방세들의 수정에 대하여 방향을 잘못 설정하였다. 왜냐하면 영업세와 토지세의 합계가 2002년 독일 지방자치단체의 총 재정수입 1,450억 유로의 단지 23%를 차지하기 때문이다. 나머지는 무엇보다도 공동세, 수수료 및 지방재정조정외 차원에서 연방주의 자유로운 처분 또는 목적이 설정된 할당이다. 이러한 상황을 고려한다면 논의 초점은 포괄적인 지방재정개혁보다는 오히려 연방법상 규정된 지방세들의 개혁에 두어야 할 것이다.

3. 개혁위원회

이러한 배경 아래 연방의 지방재정개혁위원회에 대하여 무엇을 기대할 수 있을까? 연방이 주제들을 파악하는 데 있어서 이렇게 늦은 조치를 취하는 것은 달갑지 않음을 암시하는 것이다. 5명의 위원으로 구성된 트로에거 위원회¹³¹⁾는 그들의 논쟁의 여지없는 성공에도 불구하고 명백히 유감스럽게도 모범은 아니었다.

동위원회는 지방수입에 있어서 논쟁의 대상들을 오늘날의 영업세의 대체(NRW-Modell.¹³²⁾ BDI/VCI-Modell¹³³⁾)와 지방세출에 있어서는 실업

131) Kommission für die Finanzreform: Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart etc. 1966.

132) H. Beuß, Doe Position Nordrhein-Westfalens zur Gemeindefinanzreform, in: Der Gemeindehaushalt, 103 Jg.(2002), H. 10, S. 217~218.

133) H.-J. Müller, Vorschlag zur Einführung einer kommunalen Einkommens- und Gewinnsteuer, in: Der Gemeindehaushalt, 103 Jg.(2002), H. 10, S. 219~221.

보조와 사회보장의 결합에 한정하였다. 2 가지 모두 필요한 것은 사실이지만, 충분한 개혁의 요소는 되지 않는다. 수준문제에 가능한 한 효과의 정량화, 즉 지방자치단체에 대해 총체적인 영향을 한정하기 위하여 시간적 제약이 전제되었다. 하지만 여기서 지방자치단체들은 그 사이에 모델들의 양적인 영향을 적어도 지방자치단체의 유형에 따라 조사되어야 하는 것을 관찰하여야 하였다.

무엇보다도 한편으로는 연방이 지방자치단체의 최고기관들의 결정에 반대하여 어떠한 것도 결정하지 않으려고 하고, 다른 한편으로는 연방과 지방자치단체 차원에서 조세수입에 대한 재분배에 대한 여지가 없다는 것이 모순인 것으로 보인다.

그러나 지방자치단체의 최고기관들은 과거의 잘못된 발전을 제1차적으로 수정할 것을 주장하였다. 또한 지방자치단체들이 원하는 주요한 점은 지방자치단체의 이익과 관련된 재정 정책적 결정과정에서의 참여와 관련성인데, 지금까지 어떠한 공감을 찾지 못했다.

제 2 절 미국의 주와 지방자치단체의 과세권*

I. 서론

미국의 독립이 촉발된 것은 이른바 보스턴 차 사건이라고 한다. 보스턴 차 사건이란 영국이 해외에서의 전비조달을 위하여 식민지인 아메리카로 수입되는 차에 일방적으로 과세를 하고, 이에 대하여 분노한 시민들이 차를 선적하고 보스턴 항구에 정박중인 선박을 습격하여 불을 지른 사건을 말한다. 아메리카 식민지인들이 영국 본토의 국왕의 과세권에 정면으로 도전하기 시작한 것이다. 이러한 도전의 근거는 “대표 없이 과세 없다”로 요약할 수 있다. 위에서 보는 것처럼 미

* 이 내용은 본 과제와 관련하여 개최한 워크숍(2007. 6. 14)에서 성선제교수가 발표한 “미국법상 과세권의 관할에 관한 연구”를 인용한 것임.

국에 있어서 과세는 역사적으로 중요한 상징을 내포하고 있다.

미국에서의 과세의 관할에 대하여 논의하는 경우 두 가지 점을 명심하여야 비교평가가 의미를 가질 수 있을 것이다. 첫째, 출발부터 지방자치단체(local), 주(state), 연방(federal) 등 다원적인 관계로 시작하였으며 풀뿌리 민주주의가 말해주듯 상향식 지방자치의 구조를 가지고 있다는 점이다. 따라서 과세의 주체가 다양함을 인정하지 않을 수 없다. 즉, 여기에서의 과세의 주체가 연방인지, 주인지, 아니면 지방자치단체인지는 분명하지 않다. 미국의 성립이 말해주듯 원칙적으로 주(state)가 복지, 교육, 치안을 담당하고 있으며, 연방(federal)은 국방, 외교 및 일반적 복지를 위하여 세출을 규제할 수 있을 뿐이다. 연방과 주 사이의 과세의 관할에 관한 문제는 구체적인 경우 아직도 분명하지 않으나, 어느 정도 판례를 통하여 입장이 정리되었다고 평가할 수 있다.

그런데 주와 지방자치단체 사이에서 과세의 관할에 관한 문제 역시 분명하지는 않다. 원칙적으로 주는 복지, 교육, 치안 등 일반복지를 위하여 필요한 재원을 과세할 수 있다. 일반적으로 지방자치단체는 연방헌법 및 법률, 그리고 주가 헌법 및 법률로 금지하지 않은 부분에 대하여 과세를 할 수 있다.

둘째, 중앙집권형 단일국가인 우리의 경우 조세의 부과 문제에 대하여는 다른 분야와 다르게 ‘조세법률주의’라고 하는 엄격한 기준을 적용하고 있다. 즉, 의회는 일반적 법률 제정과 다르게 조세입법의 경우 매우 자세하게 직접 법률에 규정하고 있다. 즉 과세를 특별 취급하고 있다고 할 수 있다. 소득세법 등의 분량이 여타의 다른 법의 분량만 보더라도 그 차이를 확연히 알 수 있다. 그런데 미국의 경우에는 조세의 부과라 하여 다른 부분의 입법과 달리 특별히 취급하지는 않는다. 즉, 다른 분야의 입법과 마찬가지로의 기준과 권한, 그리고 위임을 하고 있다.

이러한 전제를 바탕으로 이하에서는 미국에 있어서 연방, 주, 지방자치단체 사이에서 과세의 관할에 관한 문제를 검토한다. 첫째, 연방

의 관할, 둘째, 주의 관할, 셋째, 지방자치단체의 관할에 관하여 살펴 보고자 한다.

II. 연방의 관할

1. 헌법 규정

미국 연방헌법 제1조 제8항은 “연방의회는 미합중국의 채무의 변제, 그리고 공동방위와 일반적 복지를 위하여 조세·관세·공과금 및 소비세를 부과·징수할 권한이 있다. 단, 모든 관세·간접세 및 소비세는 미합중국을 통하여 획일적이어야 한다”고 규정하고 있다. 연합규약(the Articles of Confederation)에 의하면, 제한된 연방정부는 과세권이 없었고, 따라서 집행할 세입도 없었다. 분명한 것은, 20세기에서 과세(tax) 및 세출규제권(spend)은 의회의 모든 권한 중에서 가장 중요한 권한의 하나라는 것이다.

2. 과세권의 목적

연방의회는 헌법 제1조에 구체적으로 열거되어 있는 다른 권한을 오로지 실행하기 위하여 과세 및 세출이 제한되는가, 그렇지 않으면 연방의회는 일반적 복지(general welfare)를 위하여 폭넓은 과세권 및 세출규제권을 가지는가? 연방대법원은 *United States v. Butler*¹³⁴⁾사건에서, 상당히 폭넓은 견해인 후자를 택하였다. *Butler* 사건은 1933년의 농업조정법(the Agricultural Adjustment Act of 1933)의 합헌성에 관한 것이었는데, 위 법률은 농민들의 수확량을 제한하기 위하여 농민들에게 보조금을 지급함으로써 농업분야에 있어서 생산을 안정화시키려는 것이었다. 연방의회는 농산물의 공급을 억제하는 방법으로 적정한 가격을 유지하고 그럼으로써 농업 생산을 장려하려고 시도하였다.

134) 297 U.S. 1 (1936).

Butler 판결은 농업조정법이 생산을 규제했기 때문에 수정헌법 제10조를 위반하여 위헌이라고 하였다. 즉, 연방대법원은 생산의 규제는 주에게 맡겨져 있다고 판시하였다.¹³⁵⁾ *Butler* 판결의 이러한 입장은 그 이후의 판례에서 전혀 채택되지 않았다. 그러나 과세권 및 세출규제권의 범위에 관한 *Butler* 판결의 논의는 여전히 유효한 판례(good law)로 남아있다.

3. 과세권 논쟁

과세 및 세출규제권의 범위에 관한 논쟁은 제임스 매디슨(James Madison)과 알렉산더 해밀턴(Alexander Hamilton) 사이의 논쟁에서 시작된다고 할 수 있다. 매디슨은 연방의회의 과세 및 세출은 헌법 제1조에서 구체적으로 수여된 다른 권한을 수행하기 위한 것에 제한되어 있다는 견해를 취했다. 매디슨은 그것은 단지 같은 절의 후속조항들에서 열거된 다른 권한에 대한 논의와 매 한가지라고 주장하였다. 즉, 미합중국은 제한되고 열거된 권한의 정부인만큼, 국가의 일반적 복지를 위한 과세권 및 세출규제권의 수여는 연방의회에 위임된 열거된 입법영역에 국한되어야 한다고 주장하였다.¹³⁶⁾

이와 반대로, 해밀턴은 연방의회가 헌법의 다른 규정을 위반하지 않는 한, 일반적 복지에 공헌하는 것이라고 믿는 어떠한 목적을 위해서라도 과세 및 세출을 할 수 있다는 태도를 견지했다. 해밀턴은 “그 조항이 그 뒤의 후속조항에서 열거되는 다른 권한들과는 분리되고 구별되는 권한을 부여하고 있으며 그 다른 권한들의 부여로 말미암아 의미가 제한되지 아니한다. 그리고 그 결과 연방의회는 오로지 미합중국의 일반적 복지를 위해 집행하도록 행사되어야 한다는 요건의 제약

135) 연방대법원은 1887년부터 1937까지 생산규제는 주에게 위임된 것이라고 판시하면서, 연방의회의 통상규제권에 대하여 유사한 제한을 채택하였다.

136) 페더럴리스트 페이지 41.

하에서만, 과세 및 세출을 규제할 실질적인 권한을 가지고 있다”고 주장하였다.¹³⁷⁾

연방대법원은 “올바른 견해”¹³⁸⁾로서 해밀턴의 주장을 분명하게 받아들였다. 그러므로 연방의회는 다른 헌법규정을 위반하지 않는 한, 일반적 복지를 위하여 폭넓은 과세 및 세출규제권을 가지고 있다. 예컨대, 인종차별적 방식으로 산정되거나 부과되는 조세는 연방의회의 제 1조 권한의 범위를 위반했기 때문이 아니라 수정헌법 제5조의 평등보호조항을 위반하기 때문에 위헌이다.

벤자민 카도조(Benjamin Cardozo) 대법관은 *Steward Machine Co. v. Davis*¹³⁹⁾ 사건의 법정의견에서 “판단(judgment)의 행사가 아닌, 자의적인 권한의 행사로서 선택이 명백하게 틀린 것이 아니라면, 세입과 세출이 일반적 복지를 향상시키는지에 대하여 판단하는 재량(discretion)은 연방의회에 속한다. 일반적 복지의 개념은 고정되어 있지 않다. 오늘날 복지개념에는 1세기 전의 제한적이거나 부분적이었던 필요가 상호 관련될 수 있다”고 판시하였다.¹⁴⁰⁾

4. 과세의 분류

역사적으로 연방대법원은 조세의 합헌성 심사에서 직접세와 간접세, 보통세와 규제목적 조세(revenue raising and regulatory taxes)를 구별하였다. 하지만 이러한 구별이 오늘날에는 더 이상 중요하지 않다.

(1) 직접세와 간접세

헌법 제1조 제2항은 “직접세는 합중국에 가입한 각 주의 인구수에 비례하여 각 주에 할당한다”고 규정하고 있고, 제1조 제9항은 “인두

137) 페더럴리스트 페이지 30-36.

138) 297 U.S. 1, 66(1936).

139) 301 U.S. 619 (1937).

140) Id. at 640-641.

세, 또는 기타 직접세, 조세는 인구수의 조사에 비례하지 않는 한, 부과할 수 없다”고 규정하고 있다. 위 규정을 심사한 초기의 사건들에서 연방대법원은 무엇이 직접세인지 넓게 규정하였고, 그로 인하여 연방의회에 각종 조세를 부과할 광범위한 권한을 허용하였다.

이전의 판결들에서 직접세는 부동산에 대한 과세에 한정된 것 같았고 따라서 각주에 대한 할당을 고려하지 않고 모든 조세는 연방의회에 의하여 부과될 수 있었다. 예를 들면, 1796년 *Hylton v. United States* 사건에서 연방대법원은 수하물(carriages)에 대한 연방세는 간접세이므로 각 주에 배분되어질 필요가 없다고 판시하였다.¹⁴¹⁾ 그러나 *Pollack v. Farmer's Loan & Trust Co.* 사건에서 연방대법원은 5 대 4로 연방소득세를 위헌이라고 선고하였다.¹⁴²⁾ 연방대법원은 소득세는 여러 수입원 중에서 재산으로 얻은 수입을 징수하기 때문에 그것은 직접세이고 각 주에 배분되어져야 한다고 실시하였다. *Pollack* 판결이 있은지 18년 후인 1913년 위 결정을 뒤집는 수정헌법 제16조가 통과되어 연방소득세가 허용되었다. 수정헌법 제16조는 “연방의회는 그 수입원을 불문하고 각 주에 할당하지 아니하고 또한 인구수(any census or enumeration)에 관계없이 소득에 대한 조세를 부과·징수할 권한을 가진다”고 규정하였다.

연방대법원은 마침내 직접세와 간접세의 구별을 포기하였다. *Flint v. Stone Tracy Co.* 사건에서 연방대법원은 주와 준주(territories)에서 사업을 하는 회사에 대하여 조세를 부과하던 1909년의 법인소비세법(the Corporation Excise Tax of 1909)을 합헌이라고 하였다.¹⁴³⁾ 비슷한 취지로, 연방대법원은 부동산과 증여에 대한 과세와 같은 조세도 합헌이라고 하였다. 위에서 인용한 직접세의 분배를 요구하는 헌법규정들은 기껏해야 부동산에 대한 조세에 제한된 것 같았다. 달리 말하면,

141) 3 U.S. (3 Dall.) 171 (1796).

142) 157 U.S. 429 (1895).

143) 220 U.S. 107 (1911).

연방의회가 연방재산세(national property tax)를 새로 만들지 않는 한, 기타 모든 조세는 간접세로 간주될 것이고 따라서 각 주에 할당되지 않는다고 할지라도 합헌이다.

(2) 규제목적 조세와 보통세

헌법의 문언에 언급된 직접세와 간접세의 구별과 달리, 목적세와 보통세간의 구별은 법원의 판결에 의하여 탄생되었다. 그러나 직접세와 간접세의 구별과 마찬가지로 규제목적 조세와 보통세(재정수입을 위한 조세) 사이의 구별은 더 이상 실제적인 중요성이 없다. 초기에 연방대법원이 양자의 구별의 근거로 삼은 것은 진정한 조세와 통상 규제 위반에 대한 벌칙간의 차이이다. 연방대법원은 비록 조세가 “부수적인” 규제적 효과를 가진다고 하더라도 “소위 조세의 벌칙적 특징이 확장되어… 조세가 조세의 본래적 성격을 잃고 단지 규제와 징계의 성격을 띤 벌칙(penalty)이 되었을 때”에는 그 조세는 위헌이라고 판시하였다.¹⁴⁴⁾

하지만 초기의 판결은 재정수입을 가져오는 조세와 벌칙인 조세를 잘못 구별한 것이다. 분명히 조세는 동시에 두 가지 목적을 가질 수 있다. 연방의회는 규제목적 및 재정수입을 올릴 목적으로 동시에 조세 법률을 이용할 수 있다. 따라서 어떤 조세가 규제적인 특성을 갖는지 또는 국고수입을 낳게 하는 특성을 갖는지에 대한 결정은 본래부터 자의적이다. 더욱이 연방의회가 왜 규제목적에 위하여 조세를 이용할 수 없는지 의문이고, 어떤 헌법의 원칙이 어떠한 목적을 위하여 조세가 허용되고, 그와 다른 목적을 위해서는 허용되지 않는지 명확하지 않다.

그 결과 규제적인 조세와 재정수입 조세 사이의 구별이 비교적 짧은 기간동안 존재했다. 이윽고 1937년 연방대법원은 총포상에 대한 연방세를 합헌이라고 하였다. 여기에서 연방대법원은 “모든 조세는 어

144) Bailey v. Drexel Furniture Co., 259 U.S. 20, 38 (1922).

는 정도 규제적이다... 그러나 규제적인 효과를 가진다고 해서 조세가 아닌 것은 아니다... 헌법적으로 수여된 권한을 행사하도록 연방의회를 움직일 수 있는 숨은 동기에 대한 조사는 법원의 권한 밖이다”라고 판시하였다.¹⁴⁵⁾ 그 후 연방대법원은 “과세의 필요성과 조금이라도 관련이 없는 법규정이 있지 않는 한, 법원은 과세권의 행사를 제한할 권한이 없기 때문에 규제목적인 조세도 합헌이다”라고 실시하였다.¹⁴⁶⁾

Ⅲ. 주의 관할

1. 원칙

주정부(state government)와 지방자치단체(local government)는 헌법상 금지되어 있지 않다면 어떠한 조치도 할 수 있다는 의미의 일반적 규제권한을 가지고 있다. 물론 이것은 헌법상 수권이 존재한 경우에만 행위를 할 수 있는 연방정부와 구별되는 것이다. 주정부와 지방자치단체는 개인의 권리를 보장하고 있는 헌법에 의한 제한을 받는다. 헌법은 또한 주정부가 할 수 없는 몇 가지 사항에 대해서 명시적으로 확인해 주고 있다. 연방헌법 제1조 제10항은 다음과 같이 규정하고 있다 “어떠한 주도 조약을 체결하거나 동맹 또는 연합을 결성하지 못하며, 화폐주조, 국채발행행위(Bills of credit)를 하지 못하고, 채무변제 수단으로 금과 은을 제외한 어떤 것도 법화로서 발행하지 못하며... 또한 귀족의 칭호도 부여할 수 없다.”

2. 학설

주정부 및 지방자치단체에 대한 사법적 심사(oversight)나 사법적 준종의 적절한 정도 여부가 중요한 쟁점이다. 극단적으로 주정부와 지

145) *Sonzinsky v. United States*, 300 U.S. 506 (1937).

146) *United States v. Kahriger*, 345, U.S. 22, 31(1953).

방자치단체는 가능한 한 연방정부에 구속되지 말아야 한다는 주장도 가능하다. 이러한 견해에서 보면, 연방법 우선은 연방의회가 명백히 주법과 자치법규보다 먼저 입법한 상황에만 국한되어야 한다. 또한 이러한 견해에 따르면, 휴면통상조항(the dormant commerce clause)과 같은 것은 존재해서는 안 되며, 설령 존재하더라도 매우 제한적인 것 이어야 한다. 연방의회가 명시적으로 주와 지방자치단체의 행위를 배제하는 경우에만 주정부와 지방자치단체에 대한 규제는 일반적으로 제한되어야 한다. 다른 극단론에서는 사법부가 미국의 정부제도의 연방제적 본질을 유지하는 것이 필요하다고 주장하기도 한다. 이러한 시각에 따르면, 연방법 우선은 지양해야 할 그 무엇이 아니라, 오히려 연방법과 연방정부의 이익을 실현하기 위해서는 언제든지 인정하여야 한다는 것이다. 마찬가지로 휴면통상조항은 경제 전반에 걸친 상품과 용역의 자유로운 흐름을 보전하기 위해 주정부의 권한남용에 대한 근본적인 제한이다.

3. 예 외

여기에서 논의되는 것들은 주정부와 지방자치단체 양자에 의한 규제에 모두 적용된다. 지방자치단체는 주정부에 의하여 창설되고 주에 의하여 부여된 권한을 행사하기 때문에 지방자치단체는 당연히 주에 적용되는 원칙들을 따라야 한다. 주법 또는 자치법규가 연방정부의 제한들로 인하여 무효화되는지 여부를 검토할 때 두 가지 경우를 생각할 수 있다.

첫째, 연방의회가 입법을 한 경우이다. 연방의회가 법률을 통과시키고 그것이 의회권한의 정당한 행사인 경우에, 연방법이 주법 또는 자치법규에 우선하는지 여부 문제이다. 연방헌법 제6조는 “연방헌법과 이에 근거하여 제정된 미합중국 법률, 그리고 미합중국의 권한에 의하여 체결된 또는 체결될 모든 조약들은 이 나라의 최고법이다.”라고

규정하고 있다. 이 최고법조항 때문에 만일 연방법과 주법 또는 자치법규사이에 충돌이 있는 경우에는 후자가 열위의 것으로 간주된다.¹⁴⁷⁾

둘째, 연방의회가 입법을 하지 아니하거나 적어도 연방법이 주법이나 자치법규에 우선하지 않는다고 사법부가 판결한 경우이다. 그러나 연방법이 먼저 제정되어 있지 않을지라도, 주법과 자치법규는 두 가지 원칙에 근거하여 다투어질 수 있는데 휴면통상조항과 특권 및 면책권 조항이 그것이다. 때때로 “소극적 통상조항”이라고 불리어지는 휴면통상조항은 주법과 자치법규가 주간통상에 대하여 정당하지 않은 부담을 지우면 위헌이라는 원칙이다. 연방대법원은 주간통상을 규제할 수 있는 권한이 연방의회에 부여되어 있다는 것으로부터 주의 규제권에 대한 이러한 제한을 이끌어 내고 있다. 연방의회가 입법을 하지 않았다 하더라도, 그리고 연방의회의 통상규제권한이 행사되지 않고 있다 하더라도 주정부와 지방자치단체는 주간통상에 정당하지 않은 부담을 지울 수 없다.

우선적인 연방입법이 존재하지 않는 경우, 주법과 자치법규를 공격하기 위한 또 다른 근거는 제4조 제2항의 특권 및 면책조항이다. 이 조항은 “각 주의 시민은 다른 어떤 주에 있어서도 그 주의 시민이 갖는 모든 특권과 면책을 향유할 권리를 가진다”고 규정하고 있다. 연방대법원은 특권과 면책조항을 헌법적 권리나 중요한 경제적 활동에 관하여 타 주 사람들을 차별하는 주들의 권한을 제한하는 규정으로 해석해 왔다.

특권과 면책조항을 적용한 최근 연방대법원의 판결들은 거의 모두 생계유지활동과 관련된 권한에 관하여 타 주 사람들을 차별하는 주법과 자치법규에 대한 위헌 다툼이 문제된 것들이다.

147) *Gade v. National Solid Waste Management Association*, 505 U.S. 88, 108 (1992). 연방법의 우위와 최고법조항을 관련시키는 이러한 견해에 대한 최근의 비판은 Stephen A. Gardbaum, *The Nature of Preemption*, 79 *Cornell L. Rev.* 767(1994)을 참조.

IV. 연방법우선의 원칙

1. 의 의

연방헌법 제6조는 연방헌법과 이에 근거하여 만들어지는 법률 및 조약은 국가 최고의 법이라고 규정하고 있는 최고법 조항(supremacy clause)을 포함하고 있다. 만약 연방법과 주법이 충돌한다면, 연방법이 상위법이기 때문에 연방법이 적용되고 주법 또는 자치법규가 무효로 된다. 연방대법원은 최근에 “연방법 우선의 법리(preemption doctrine)를 파생시킨 최고법 조항에 따라, ‘어떠한 주법도 비록 그것이 승인된 주의 권한 내에 있는 것이 명백하더라도 연방법과 충돌하거나 상반된다면 연방법에 따라야 한다’고 선언한 바 있다.¹⁴⁸⁾

물론 어려운 점은 특정한 주법이나 자치법규가 개별 연방법령(federal statute or regulation)에 의해 우선당하는지의 여부를 결정하는 것이다. 하지만 다른 여러 영역에서처럼, 여기에도 특정한 주법이나 자치법규가 연방법 우선에 근거하여 무효로 되는지 여부를 결정하기 위한 어떤 명백한 규칙은 없다. 연방대법원은 “완벽한 헌법심사기준이나 독점적인 헌법판단척도가 있는 것은 아니다. 결론적으로 투명하고 명백하고 의심할 나위 없이 두드러진 공식은 있을 수 없다”고 언급한 바 있다.¹⁴⁹⁾

2. 방 법

연방법 우선이 인정되는 경우는 크게 세 가지로 구분할 수 있다. 첫째, 명시적 연방법 우선은 연방법 우선에 관한 명시적 문언이 있는 경우에 발생한다. 둘째, 묵시적 연방법 우선이 있다. 연방대법원은 세

148) Gade v. National Solid Waste Management Association, 505 U.S. 88, 1084 (1992).

149) Hines v. Davidowitz, 312 U.S. 52, 67 (1941).

가지 유형의 묵시적 연방법 우선을 인정해 왔다. 하나는 “영역에 따른 연방법 우선(field preemption)”으로서 “연방의 규제체계가, 보편적이어서 연방의회가 주에게 연방의 규제체계를 보완할 어떠한 여지도 주지 않았다고 추정하는 것이 합리적인 경우”가 그것이다.¹⁵⁰⁾ 묵시적 연방법 우선의 또 다른 유형은 연방법과 주법 사이에 충돌이 있는 경우에 생긴다. 연방법이 주법에 명시적으로 우선하지 않는 경우에도, 연방법 우선은 “연방규제와 주 규제 모두의 준수가 물리적으로 불가능한 경우”에 인정될 수 있다.¹⁵¹⁾

묵시적 연방법우선의 원칙이 적용되는 세 번째 유형은 연방의 목표 달성을 저해하는 주법을 들 수 있다. 마지막으로, 주가 일반적으로 연방정부의 활동에 대해서 과세나 규제를 할 수 없다는 점에서 발생한다. 이것은 주법이 최고법 조항에 근거해서 무효화되기 때문에 연방법 우선의 한 형태로 볼 수도 있다고 하더라도, 이러한 유형의 연방법 우선은 연방의회의 의도에 따라 판단되는 것이 아니기 때문에, 다른 것들과는 다르다.

비록 이러한 유형들의 연방법 우선이 별개의 범주들로 소개되고 있지만, 실제로 그것들은 종종 서로 중복되기도 한다. 이들 모든 범주들은 대개 연방의회의 의도에 대한 판단 여하에 달려있다. 공통된 문제점은 연방법 우선에 관한 연방의회의 의도가 대개 불분명하다는 점이다. 연방의회는 종종 연방법 우선 문제에 대하여 침묵한다. 연방의회가 연방법 우선에 대한 의도를 명시적으로 표현한 때에도, 연방의회는 거의 연방법 우선의 범위를 지정하지 않거나 혹은 발생할 수 있는 무수한 상황에 대한 지침을 제공해 주지 않는다. 아마도 이 때문에 연방대법원에 의한 연방법 우선 판결들이 급증해 왔을 것이다. 연방법 우선 문제들은 말 그대로 연방규제법규의 모든 영역에서 발생한다.

150) Rice v. Santa Fe Elevator Corp., 331 U.S. 218, 230 (1947).

151) Florida Lime & Avocado Growers, Inc. v. Paul, 373 U.S. 132, 142-143 (1963).

(1) 명시적 방법

연방법은 명시적으로 주 규제입법을 배제할 수 있다. 연방의회가 입법권을 가지고 있는 경우에는, 언제나 연방의회는 어떤 분야에서도 배타적으로 연방법을 제정할 수 있다. 조세에 관한 분야도 예외가 아니다. 연방의회가 이렇게 하기 위한 가장 확실한 방법은 명시적으로 어떤 영역에 대하여 배타적으로 주와 자치단체의 규제를 배제하는 것이다. 그리하여 몇몇 연방법들은 명시적으로 주법과 자치법규에 우선한다는 조항을 갖고 있다. 예를 들어 1974년의 연방피용자퇴직급여보장법(the Federal Employee Retirement Income Security Act: ERISA)은 “주법이 현재 또는 미래에 있어서 어떠한 피용자의 급여계획에 관련되는 한, 그 어떤 모든 주법에도 이 법이 우선한다”고 규정하였다.¹⁵²⁾

하지만 연방법우선 원칙의 범위는 명확하지 않다. 문제는 연방법이 우선한다는 명문조항이 존재한다고 하더라도 그것이 좀처럼 연방법우선의 범위에 대한 지침을 제공하지 못한다는 것이다.

(2) 묵시적 방법

가. 영역에 따른 연방법우선(field preemption)

① 정 의

연방대법원은 명문의 연방법우선 조항이 없다고 할지라도 연방법이 배타적으로 적용되어야 하는 영역이라는 명확한 연방의회의 의도가 있다면 묵시적 연방법우선 원칙(implied preemption)이 인정된다고 판시해 왔다. 연방대법원은 만약 규율된 내용의 본질이 다른 결론을 허용하지 않거나 연방의회가 명백하게 그렇게 규정하고 있다면, 그러한 연방법우선 원칙(묵시적 연방법우선원칙)이 존재한다고 판시하였다.¹⁵³⁾

152) 29 U.S.C. §1144(a).

153) Florida Line Avocado Growers, Inx. v. Paul, 373 U.S. 132, 142(1963).

바꾸어 말하면, 만약 연방의회가 어느 영역에서는 연방법이 배타적으로 적용된다는 명확한 의도를 표현하든지, 체계적인 연방규정이 어느 영역에서는 연방법이 전적으로 적용되어야만 한다는 연방의회의 의도(desire)를 입증한다면 연방대법원은 영역에 따른 연방법우선 원칙을 인정할 것이다. 연방대법원은 “명시적인 연방법우선 규정이 없는 경우, 연방의회가 그것을 보완하기 위한 어떠한 여지를 주에게 남겨 놓지 않았다는 합리적인 추론을 형성할 만큼 완벽한 연방규제의 체계로부터 주법을 통째로 대체하기 위한 연방의회의 의도가 인정될 수 있다”고 판시하였다.¹⁵⁴⁾

어려운 점은 어느 분야에서 모든 주의 규제를 배제할 수 있을 정도로 언제 연방의회의 의도가 충분히 구체적이거나 연방규제가 충분히 상세하게 규정된 경우인지를 결정하는 것이다. 더욱이 위에서 언급한 바와 같이 법원이 이것을 결정하기 위한 명확한 판단의 기준은 없고, 법원은 연방법의 이면에 있는 이익이 특정 분야에서 배타적 법률에 의하여 가장 잘 실현될 것인지에 기초한 판결해야만 하는 것이 불가피하다.

② 방 법

법원이 어느 경우에 영역에 따른 연방법우선을 인정하는지에 대하여 명확한 원칙은 없다. 그러나 연방법우선 영역인지를 판정함에 있어서 결정적인 몇 가지 기준을 밝혀낼 수는 있다. 첫째, 그 영역이 전통적으로 연방정부가 독특한 역할을 해왔던 영역인지 하는 기준이다. 예를 들어 연방대법원은 외교정책 및 이민분야에 관하여는 연방정부가 그에 관하여 우선적이고 배타적인 역할을 하여 왔다는 점에 근거하여 연방법우선 영역임을 인정하여 왔다.

둘째, 연방의회가 법조문이나 입법연혁에서 연방법이 그 영역에서 배타적인 것이 되도록 하려는 의사를 표시하였는지 하는 기준이다.

154) Rice v. Santa Fe Elevator Corp., 331 U.S. 218, 230 (1947).

셋째, 그 영역에서 주나 지방자치단체들의 규제를 허용하면 연방의 포괄적인 규제노력과 충돌할 위험이 있는지 여부의 기준이다.

넷째, 그 법에 의하여 도모되는 주나 지방자치단체의 이익이 중요하고 전통적인 것인지 여부의 기준이다. 연방대법원은 소음규제와 같이 주나 지방자치단체의 법이 중요하고 전통적인 목적에 기여하고 있는 경우에도 연방법우선을 인정한 사례가 종종 있기는 하지만, 다른 사건들에 있어서는 연방법우선을 인정하지 않으면서 주의 이익의 중대하다는 점을 강조하였다. 적어도 연방대법원은 주의 이익이 특별히 중대하고, 전통적으로 주나 지방자치단체에 의하여 규제되어 왔던 영역에 있어서는 ‘영역에 따른 연방법우선’을 인정하는데 소극적인 경향이 있다.

이런 요소들은 물론 서로 양립할 수 없는 것이 아니고, 연방만의 배타적 규제를 인정하여야 할 하나 이상의 이런 요소들이 존재한다면 연방법우선이 인정될 가능성은 훨씬 더 높아진다. 그러나 연방대법원은 특정영역이 연방법이 우선하는 영역인지 여부와 그러한 경우 우선의 범위가 어디까지 미치는가를 판단함에 있어 매우 커다란 재량을 가지고 있다는 점을 인식하여야 한다. 연방대법원은 연방법우선 영역인지를 판단할 때 연방의회 의사를 중시한다고 말하는 경우가 많지만, 그런 의사가 어떤 것인지 명확한 경우는 드물기 때문에, 결국 연방대법원이 그 영역이 연방법이 우선하는 영역인지 여부와 연방법우선 영역이라고 하는 경우에도 그 우선의 범위를 결정하게 되는 것이다.

나. 주법과 연방법의 충돌

연방법과 주법이 양립하는 것이 불가능한 경우 연방법이 우선한다는 원칙이다. 만약 연방법과 주법이 상호 배치되어 어떤 사람이 두 가지 법을 동시에 지킬 수 없는 경우라면, 주법보다 연방법이 우선한다. 연방대법원은 “연방법과 주법을 동시에 지키는 것이 물리적으로 불가능

한 경우”에 그와 같은 연방법우선 원칙이 존재한다고 판시하였다.¹⁵⁵⁾

이러한 유형의 연방법우선 원칙에 관한 난점은 연방법과 주법 사이에 충돌이 있는지 여부를 판정하는 것이다. 연방법과 주법이 다르다는 사실만으로 반드시 그 둘 사이에 해소 불가능한 충돌이 있다는 것을 의미하지는 않는다.

오히려 연방정부가 최소한의 기준을 설정하고 주들로 하여금 보다 엄격한 기준을 만들도록 허용하는 것이 가능하다. 그러나 연방규제가 바로 표준을 의미하는 것이어서 그와 어긋나는 주의 기준보다 연방규제가 그대로 우선하게 되는 일도 있다.

연방규제는 하한(the floor)이지 상한(the ceiling)이 아니다. 즉 연방규제는 최소한의 기준일 뿐 주들은 그들이 원한다면 보다 엄격한 규제를 할 수도 있다. 연방대법원은 식품의 유통을 규율하는 것은 전통적으로 주들의 역할이었다는 것을 강조하기도 하였다.

연방대법원은 연방규제가 만들어지게 된 연혁도 감안하였다. 즉 주가 그 지역에서 연방법이 정한 기준보다 더 엄한 기준을 설정한 경우, 연방정부가 연방법의 기준을 배타적인 것으로 삼으려고 하였는지 아니면 최소한의 기준만을 설정하고 주들이 이를 초과하는 기준을 만들어도 좋다고 한 것인지를 판정하여야 할 필요가 있다.

불행히도 이 문제에 대한 해답을 법조문이나 규정 자체가 두고 있는 경우는 거의 없고, 입법연혁에서 이점을 밝히고 있는 경우도 거의 없다. 따라서 연방법과 주법이 상호 배타적이기 때문에 연방법이 우선한다고 하기 위해서는 연방법우선 원칙의 다른 적용분야에 있어서와 마찬가지로 연방대법원은 연방의회나 연방정부기관이 스스로 밝히고 있지 않은 경우에도 그들의 의도가 어떠한 것인지를 밝혀내지 않으면 안된다.

155) Florida Lime & Avocado Growers, Inc. v. Paul, 373 U.S. 132,142-143 (1963).

다. 연방의 목표달성을 저해하는 주법

설사 연방의회가 명시적으로 주법보다 연방법을 우선시키고 있지 않더라도, 심지어 연방법이 그 영역을 규율하고 있지 않아서 연방법과 주법 사이에 충돌이 없는 경우에도, 만약 법원이 주법이 연방의 목표달성을 저해하고 있다고 판단하면 연방법이 우선하게 되는 경우가 있다.

연방대법원은 만약 “주법이 연방의회의 전폭적인 의지나 목표를 성취하고 실행하는데 걸림돌이 되는 경우”라면 그런 주법보다는 연방법이 우선할 것이라고 실시하였다.¹⁵⁶⁾ 이러한 유형의 연방법우선 원칙의 적용상 난점 역시 연방법의 목표가 무엇인지와 특정한 유형의 주법이 이와 양립할 수 있는지를 결정하는데서 자주 발생한다. 주법이 연방 목표를 방해하는 것에 근거한 연방법우선은 법원이 연방 목적을 어떻게 규정하느냐에 달려 있다. 법원이 연방법우선을 피하고자 한다면 연방 목표를 좁게 해석하고 주목표를 연방 목적과 다르다거나 연방 목적과 모순되지 않는다고 할 수 있다. 그러나 만일 법원이 연방법우선을 인정하고자 한다면 연방 목적을 넓게 보고 넓은 범위의 주법을 연방법우선 원칙에 따라 배제할 수 있다.

3. 적 용

궁극적으로 연방법 우선을 인정하는 법리는 연방정부와 주 정부 사이의 통치권 배분에 관한 것이다. 연방법 우선을 광범위하게 인정하는 견해는 주와 지방정부에 의한 통치의 여지를 거의 남기지 않는다.

하지만 연방대법원은 연방주의의 관점으로부터 생겨나는 것으로서 주법과 자치법규의 무효화를 최소화하려는 욕구 때문에, 연방법 우선

¹⁵⁶⁾ Hines v. Davidowitz, 312 U.S. at 67.

을 인정하기 위해서는 연방의회의 의도가 명백해야 한다고 종종 언급해 왔다. 그리하여 연방대법원은 “연방의회는… [주법과 자치법규에 우선하기 위해서는] 자신의 의도를 분명히 명시해야 한다… 연방우위권의 행사는 쉽게 추정될 수 있는 것이 아니다”¹⁵⁷⁾라고 언급해 왔다. 최근 연방대법원은 “주는 우리의 연방제도에 있어서 독립적인 주권체(sov^{er}ign)이기 때문에, 우리는 연방의회가 주법에 근거한 청구권(state-law causes of action)을 마음대로 빼앗을 수 없다고 오랫동안 추정해 왔다.

모든 연방법 우선 사건에서, 특히 전통적으로 주가 관할하고 있던 영역에 대하여 연방의회가 법률을 제정한 경우에 있어서, 우리는 ‘그것이 연방의회의 분명하고도 명시적인 목적이 아닌 한, 주의 전통적인 일반적 규제권한은 연방법률에 의해 대체될 수 없는 것이라는 추정에서 출발한다’¹⁵⁸⁾고 판단하고 있다.

V. 지방자치단체의 관할

1. 딜런 룰

지방자치단체는 다음에 열거하는 권한만을 행사할 수 있고 그 이상은 행사할 수 없다는 것이 일반적이고 일관된 법의 명제라고 주장하는 견해를 딜런 룰(Dillon’s Rule)이라 한다.¹⁵⁹⁾ 딜런에 의하면 첫째, 명시적 문구로 부여된 권한만 행사할 수 있다. 둘째, 명시적으로 부여된 권한에 필요하거나 부수적이거나 이를 수행하는데 상당히 암묵적인 권한만을 행사할 수 있다. 셋째, 지방자치단체의 선언된 목적의 완수에 단순히 편의적인 것은 안 되고 본질적이며 필수불가결한 권한만 행사할 수 있다. 권한의 존재 여부에 대하여 공정하고 합리적이고 상

157) New York State Department of Social Services v. Dublino, 413 U.S. 405, 413 (1973).

158) Medtronic, Inc. v. Lohr. 116 S. Ct. at 2245,

159) Lynn A. Baker, Clayton P. Gillette, Local Government Law, 243.

당한 의심이 있는 경우에는 법원에 의하여 지방자치단체에 불리한 방향으로 결정되어 그 권한이 부정된다.¹⁶⁰⁾

2. 홈 룰

남북전쟁 직후 일단의 개혁론자들은 지방 특권 입법에 의한 문제를 해결하고자 시도하였으며 그 노력의 일환으로 지방자치단체의 운영에 있어서 주 입법의 간섭을 최소화하거나 종식시키고자 노력하였다. 지방자치단체를 주 입법의 통제 하에 종속시키는 대신 이러한 개혁론자들은 주 헌법으로 하여금 시(municipality)가 그들 자신의 차터(charter)를 제정하고 개정하는 것을 허용해 줄 것을 주 헌법에 요청하였다. 이것을 이른바 홈 룰이라 한다. 이러한 차터는 지방자치단체에게는 헌법에 필적하는 것이며, 이것은 지방자치단체가 스스로 자신의 권한을 정의하고 주 입법부로부터 사전 허가를 얻지 않고 그들의 권한을 행사하는 것을 가능하게 해 주는 것이었다. 이러한 개혁 전략을 홈 룰 운동(Home Rule Movement)이라고 한다.¹⁶¹⁾ 이것은 원래 지방자치단체의 운영에 주 입법부의 간섭을 종료하기 위한 수단으로 고안되었다. 그 이후 이러한 운동은 지방자치단체에 광범위한 자치를 부여하는 커다란 사상과 관련되었다.¹⁶²⁾

3. 주의 생래적 권한

주는 지방자치에 대하여 완전하고 생래적이며 본질적인 권한을 가지고 있기 때문에 지방자치단체가 주의 권한을 뛰어넘어 입법 또는 과세를 할 수 없다. 연방과 주에 대한 관계에서 연방의 우선은 주와

160) John F. Dillon, 1 Commentaries on the law of Municipal Corporations, 448-51, 1911.

161) Lynn A. Baker, Clayton P. Gillette, Local Government Law, 274.

162) Dale Krane, Platon N. Rigos, & Melvin B. Hill, Jr., Home Rule in America, 10-14, 2001.

지방자치단체에도 논리적으로 동일하게 적용된다. 따라서 주와 지방자치단체의 관계에서 주가 우선한다.

따라서 주가 명시적으로 또는 묵시적으로 과세에 대한 권한을 행사하지 않는 경우 또는 주가 과세에 대하여 아무런 언급이 없는 경우 비로소 지방자치단체가 과세에 관한 조례를 제정할 수 있다. 예를 들면 캘리포니아주 엘에이 카운티(Los Angeles County) 조례(ordinance)에 의하면 유틸리티 사용자세 조례(utility user tax ordinance)에 의한 과세는 미국 연방 헌법, 캘리포니아주 헌법, 캘리포니아주 법에 위반되지 않는다고 해석되어야 한다고 규정하고 있다.¹⁶³⁾ 이 경우 지방자치단체인 엘에이 카운티는 미국 연방 헌법, 캘리포니아주 헌법, 캘리포니아주 법에 위반되지 않는 한 조례로써 유틸리티세를 부과할 수 있다.

VI. 결 론

이상에서 미국에 있어서 연방, 주, 지방자치단체 사이에서 과세의 관할에 관한 문제를 검토하였다.

결론에 대신하여 미국에서의 조세 입법의 근거에 대한 비교평가가 의미를 가질 수 있기 위해서는 다음을 유념하여야 할 것이다. 첫째, 출발부터 지방자치단체(local), 주(state), 연방(federal) 등 다원적인 관계로 시작하였으며 풀뿌리 민주주의가 말해주듯 상향식 지방자치의 구조를 가지고 있다는 점이다. 따라서 과세의 주체가 다양함을 인정하지 않을 수 없다. 즉, 여기에서의 과세의 주체가 연방인지, 주인지, 아니면 지방자치단체인지는 분명하지 않다. 미국의 성립이 말해주듯 원칙적으로 주(state)가 복지, 교육, 치안을 담당하고 있으며, 연방(federal)

163) Los Angeles County Code, California 4.62.050 Constitutional exemptions.

Nothing in this chapter shall be construed as imposing a tax upon any person when imposition of such tax upon that person would be in violation of California statute, the Constitution of the United States, or the Constitution of the state of California. (Ord. 91-0015 § 1 (part), 1991.)

은 국방, 외교 및 일반적 복지를 위하여 세출을 규제할 수 있을 뿐이다. 연방과 주 사이의 과세의 관할에 관한 문제는 구체적인 경우 아직도 분명하지 않으나, 어느 정도 판례를 통하여 입장이 정리되었다고 평가할 수 있다.

그런데 주와 지방자치단체 사이에서 과세의 관할에 관한 문제 역시 분명하지는 않다. 원칙적으로 주는 복지, 교육, 치안 등 일반복지를 위하여 필요한 재원을 과세할 수 있다. 일반적으로 지방자치단체는 연방헌법 및 법률, 그리고 주가 헌법 및 법률로 금지하지 않은 부분에 대하여 과세를 할 수 있다.

둘째, 중앙집권형 단일국가인 우리의 경우 조세의 부과 문제에 대하여는 다른 분야와 다르게 ‘조세법률주의’라고 하는 엄격한 기준을 적용하고 있다. 즉, 의회는 일반적 법률 제정과 다르게 조세입법의 경우 매우 자세하게 직접 법률에 규정하고 있다. 즉 과세를 특별 취급하고 있다고 할 수 있다. 소득세법 등의 분량이 여타의 다른 법의 분량만 보더라도 그 차이를 확연히 알 수 있다. 그런데 미국의 경우에는 조세의 부과라 하여 다른 부분의 입법과 달리 특별히 취급하지는 않는다. 즉, 다른 분야의 입법과 마찬가지로의 기준과 권한, 그리고 위임을 하고 있다.

제 3 절 일본의 지방세조례주의론

I. 서 론

지방분권이란 단순히 사무의 배분이나 이양만을 의미하는 것은 아니다. 무엇보다도 일정한 사무에 관한 결정권한을 중앙정부가 독점할 것이 아니라 지방자치단체에게 배분하거나 이양하는 것을 말한다.

그러나 사무의 배분이 이루어졌다고 그것만으로 지방분권이 이루어졌다고는 할 수 없다. 독자적인 결정에 따라 일정한 사무를 하기 위해

서는 자유롭게 사용할 수 있는 자금, 즉 수입원의 확보가 필수적이라 할 것이다. 즉 지방분권은 지방자치단체가 자립할 수 있는 정도의 조세재원에 대한 권한배분이 이루어져야 비로소 완성된다고 할 것이다.

결국 지방분권개혁의 완성은 지방자치단체의 과세권 강화로 귀결된다. 이 경우 자주과세권이라 함은 무엇보다도 지방세에 대한 입법권 즉 지방세입법권을 의미한다고 볼 수 있으며, 진정한 의미의 지방분권개혁을 하기 위해서는 궁극적으로는 지방세입법권의 확대라는 측면이 신중하게 고려되어야 할 것이다. 그러나 지방세입법권의 확대라는 과제를 해결하기 위해서는 헌법상 조세법률주의와 지방세에 관한 일반적 규율을 정하고 있는 지방세법의 존재를 어떻게 볼 것인가 하는 점에서 논란이 있다.

이하에서는 현재 일본에서 진행되고 있는 지방분권개혁의 동향을 개관하고, 지방분권개혁과정에서 나타나는 지방세입법권에 관한 논의를 소개하고자 한다.

II 지방분권 개혁의 전개과정과 재정분권

1. 지방분권 개혁의 역사적 전개

일본에서는 1990년대 이후부터 중앙정부의 권한과 기구를 축소함과 동시에 지방자치단체의 권한과 기능을 강화시키는 지방분권개혁을 강력하게 추진해 왔다. 1990년대 이후 추진되어 온 지방분권개혁은 일본 지방자치제도의 역사에 있어서 제3의 개혁으로 평가되고 있는 바, 명치유신 이후 전개되어 온 지방분권개혁의 흐름을 반영하고 있다고 할 수 있다. 일본 지방분권개혁의 전개과정을 대략 분류하면 다음의 세 단계로 나눌 수 있다. 첫째, 명치유신과 명치헌법에 기초하여 이루어졌던 에도시대의 지방제도에 대한 개혁과정 둘째, 1946년 이른바 민주평화헌법에 기초하여 전개되어 왔던 다양한 형태의 지방분권과정에 이어

셋째, 1990년대부터 논의가 시작되어 2000년 4월 1일부터 시행된 “지방분권일괄법” 체제에 따른 신지방분권시대로 구분할 수 있다.¹⁴²⁾

우선 명치유신과 명치헌법에 기초하여 전개되었던 지방분권개혁은 사실상 강력한 중앙집권국가의 형성을 목표로 하였으며, 천황제를 중심으로 한 군국주의화로 인해 진정한 의미에서의 지방분권이 아닌 중앙집권을 전제로 한 지방제도의 개편이라고 할 수 있다.

1946년 이후 민주평화헌법에 기초한 지방분권개혁은 점령군으로서의 미국의 영향 아래 천황제와 중앙권력의 해체가 의도되었다. 당시 미점령군사령부는 샤프(Shoup)권고, 칸베(神戸)권고를 통해서 중앙정부와 지방정부간 사무배분의 기준으로 “행정책임화의 원칙”, “효율의 원칙”, “지방자치단체 우선의 원칙” 등을 강조하였다.¹⁴³⁾ 그렇지만 이 시기의 지방분권개혁은 기관위임사무제도, 지방사무관제도, 필치규제¹⁴⁴⁾의 규정 등에서 볼 수 있듯이 한계를 가지고 있었다. 또, 1960년대 후반부터 몇몇 혁신적인 지방자치단체를 중심으로 “정책의 분권화”가 전개되었으나 제도적 뒷받침이 없는 정책논의의 수준에 머물렀으며, 그 결과 “해결이 유보된 전후 개혁의 유산”이 되었다.¹⁴⁵⁾

2. 1990년대 지방분권개혁의 전개와 성과

1990년대 들어 일본이 처한 국내·외적 상황은 지방분권을 촉발시키는 계기가 되었다. 즉, 세계화에 따른 중앙정부의 역할변화, 대내적

142) 정재욱, 일본의 지방분권개혁의 방향성과 그 교훈 - 1990년대 이후의 지방자치제도의 개혁을 중심으로 -, 중앙행정논집 제15권 제1호, 2001, 78쪽 이하; 한귀현, 일본의 지방분권화와 관련법제, 월간법제 제544호, 2003, 44쪽; 石川一三夫外編著, 『地方分権改革』, 法律文化社, 2000, 42-43쪽.

143) 김순은, 우리나라 지방분권의 특징과 과제 - 영국과 일본의 지방분권화의 비교를 중심으로 -, 한국사회와 행정연구 제12권 제2호, 2001. 8, 61쪽.

144) 필치규제란 법령에 지방자치단체에 반드시 설치하도록 규정한 기구나 직원 또는 기구명칭, 지원의 자격기준 등을 의미한다.

145) 김순은, 앞의 글, 61쪽.

으로 정치·행정의 부패에 따른 정치·행정개혁의 요구, 복지정책에 대한 국민적 요구, 노령화와 정보화에 따른 탈근대화의 요구로 인하여 어느 때보다 지방분권의 필요성을 인식하게 되었다.

이 시기의 지방분권개혁은 제1차 개혁과제로서 “행정분권”, 제2차 개혁과제로서 “재정분권”, 제3차 개혁과제로서 “구조개혁”으로 구분하여 전개되어 왔다.

(1) 제1차 행정분권개혁과 과세자주권의 확대

제1차 개혁과제로서의 행정분권과정에서는 그동안 지방자치제도에 있어서 문제점으로 지적되어 왔던 중앙정부와 지방자치단체의 관계 재정립, 중앙정부와 지방자치단체의 사무배분, 지방자치단체의 행정능력 강화 등이 중점적으로 추진되어 왔다.¹⁴⁶⁾

제1차 행정분권개혁은 1995년 5월에 제정된 “지방분권추진법”과 이 법에 근거하여 설치된 “지방분권추진위원회”가 발표한 5차례에 걸친 권고, 그리고 2000년 4월의 “지방분권일괄법”의 제정을 통해서 이른바 기관위임사무의 폐지와 법정수탁사무의 창설, 자치사무의 확대, 국가의 지방자치단체에 대한 관여의 축소를 통한 국가·지자체간 대등·협력관계의 구축 등 행정분권개혁이라는 측면에서 많은 성과를 거두어 왔다.¹⁴⁷⁾

다만 재정분권이라는 측면에서는 지방분권추진위원회가 『세출의 자유』와 관련하여서 국고부담금과 국고보조금의 구별을 명확하게 하고, 후자의 이른바 보조금을 삭감해서 일반재원화하도록 권고했지만, 이에 대한 현실적인 조치가 이루어지지 않았으며, 『세입의 자유』와 관련하여서는 과세자주권이 소폭으로 확대되는데 그쳤다.¹⁴⁸⁾

146) 妹尾克敏, 「現代地方自治の軌跡 - 日本型地方自治の總括と課題 -」, 法律文化社, 2004, 4-7쪽.

147) 일본의 지방분권추진일괄법의 내용에 관해서는 최민호, 일본의 지방분권추진일괄법의 내용과 시사점, 지방행정, 2003. 9, 41-48쪽 등 다수의 논문을 통해서 우리나라에 소개되어 왔다.

148) 제1차 행정분권 개혁은 기관위임사무의 폐지와 자치사무의 확대라는 측면에서

즉 지방세법의 개정을 통하여 법정외보통세의 신설·변경에 대한 자치대신의 허가제가 폐지되고, 총무대신의 『동의를 요하는 협의』 제로 대체되었다. 이 경우 협의의 내용은 재정수요의 유무나 세원에 관한 것이 아니라 국세와의 중복유무에 한정된다. 법정외목적세의 창설 또한 동의를 요하는 협의에 따라 인정되며, 개인주민세의 제한세율은 폐지되었다. 그 밖에 지방교부세의 배분방법에 대한 지방자치단체의 의견제출권의 보장(지방자치법 제263조의3 제2항)과 지방채에 대한 허가제의 폐지(지방재정법 제5조의3) 등이 개혁조치가 이루어졌다.

(2) 제2차 재정분권개혁의 성과와 한계

제1차 행정분권개혁에 이어서 추진된 제2차 “재정분권”개혁에서는 “지방세재원의 충실확보”가 가장 중요한 과제로 대두되었으며, 이를 구체화한 것이 이른바 삼위일체개혁이다.

삼위일체개혁이라 함은 국고보조금의 삭감, 지방교부세의 축소를 통한 지방자치단체의 세출삭감과 더불어 세원이양을 통한 지방세재원의 확충을 동시에 추진함으로써 지방자치단체의 권한과 책임을 확대하고 세입·세출에서의 지방의 자주성을 확보하며, 중앙집권에서 지방분권으로의 질적인 전환을 도모하고자 하는 것이다.

삼위일체 개혁의 추진은 지방자치단체의 재정운용에서의 자주성 확보라는 측면에서는 긍정적인 평가를 받고 있다. 그러나 국고보조금의 삭감에 따른 적절한 세원이양이 이루어지지 못한 결과 의무교육비의 삭감이나 기초생활보장과 같은 사회보장예산의 삭감으로 귀결되는 등의 문제점이 지적되고 있다. 또한 지방교부세의 축소는 이른바 재정자립도가 취약한 기초지자체의 재정과탄을 가속화하고 있다고 평가되고 있다.¹⁴⁹⁾

지방자치단체의 자율성을 확대하였으나 지방재원의 확충이라는 관점에서 “미완의 개혁”이라 평가되고 있다.

149) 三輪定宣, 三位一体改革と義務教育費国庫負担法をめぐる問題状況, 「地方財政の

Ⅲ. 지방세입법권에 관한 논의

앞에서 살펴보았듯이 제1차 행정분권 개혁과정에서는 지방세수입원의 확충에 대해서 충분한 성과를 거두지 못했으며, 제2차 재정분권개혁과정에서도 국고보조금이나 지방교부세의 대폭삭감이라는 세출면에서의 개혁은 일부 성과를 거두고 있지만, 세원의 이양을 통한 자주재원의 확보는 아주 느리게 진행되고 있다.

현재 진행되고 있는 삼위일체개혁의 내용을 살펴보면, 종래 일본 재정이 가지고 있었던 근본적인 문제점인 세출규모와 지방세수입간의 격차를 해소하기에는 매우 미흡한 실정이다. 또한 지방자치단체의 자주재원 확보라는 관점에서 보더라도 지방세법을 통한 세목, 과세표준, 세율 등에 대한 결정권은 여전히 중앙정부의 과도한 관여 아래 놓여 있다고 볼 수 있다.

자주재원을 확충하고 지방자치단체의 자율성을 확보하기 위해서는 이른바 과세자주권이 확보되어야 한다는 점에 별다른 이견이 없는 듯하다. 그러나 과세자주권의 확보를 긍정한다하더라도 일본 헌법 제84조의 조세법률주의와 지방세법의 법적 성격, 그리고 지방자치제도의 보장에 관한 제92조 내지 제94조에 대한 해석의 차이로 인해서 이른바 조세법률주의 또는 위임조세조례주의와 본래적 조세조례주의간의 견해가 나뉘고 있다. 이하에서는 각각의 견해를 고찰하고, 이에 대한 규범조화적 입장을 소개하기로 한다.

1. 위임조세조례주의

(1) 헌법학자들의 견해

일본의 헌법학자들은 대부분 지방세에 대해서도 조세법률주의가 적용되며 다만 국가의 법률인 지방세법이 조례로 규정하는 것을 위임한

「変貌と法」, 草書房, 2005, 137-138쪽

경우에만 예외적으로 조례로 규정할 수 있다고 하는 이른바 위임조세 조례주의를 주장하고 있다.

예를 들어 「조세법률주의는 조세는 법률로 정하고 명령으로 정하는 것이 허용되지 않는다고 하는 것이다. 그렇지만 이것과 관련해서 첫째 법률로 정하는 하나의 방법으로 법률에서 명령 또는 다른 법형식에 위임할 수 있는가 하는 문제가 있다.

즉 지방세에 대한 조례에의 위임이다. 지방세에 대해서는 지방자치법 및 지방세법에 원칙적 규정이 있으며 세율등은 조례로 위임하고 있다. 조례에 대한 위임은 지방세는 법률로 상세하게 정하기 어려운 측면이 있으며, 오히려 일정한 범위내에서 지방자치단체의 자치권에 맡겨두는 편이 실제로 타당하며, 또 헌법 제92조 지방자치의 본지에 적합하다고 보여진다. 이런 종류의 변칙운동은 헌법에 반하지 않는다고 인정된다」고 하는 견해가 있다.

그리고 「지방자치단체의 과세권에 대해서도 제84조의 조세법률주의와의 관계에서 문제가 된다. 조례제정권의 본질, 지방자치의 본질을 근거로 지방자치단체에 과세권이 있다고 하는 견해가 있다. 그러나 지방자치단체의 사무를 자치적으로 처리하는 가운데 자주적인 재정처리의 권능이 포함되더라도 그것이 곧바로 과세권으로 연결되는 것이 아니며 자치입법권 속에 당연히 과세권이 포함되지 않는다고 해석해야 한다.

지방세법 제2조는 「지방자치단체는 이 법률이 정하는 바에 따라서 지방세를 부과·징수할 수 있다」고 규정하고 있지만 이것은 세의 부과, 징수라고 하는 권력적인 재원획득방법에 대해서는 국가의 권한으로 귀속시키고 그 행사는 법률에 근거해야 한다는 즉 조세법률주의에 따라야 한다는 것을 그 배경으로 하고 있다고 볼 수 있다」고 하는 견해도 존재한다.

(2) 조세법학자들의 견해

일본의 조세법학자인 金子宏교수는 「지방단체의 과세권은 지방자치의 불가결의 요소이며, 지방단체의 자치권의 일환으로서 헌법에 의해서 직접적으로 지방자치단체에 부여되어 있다고 해석해야 한다. 이와 같이 지방단체는 헌법상 자치권의 일환으로서 과세권(과세자주권)을 가지며, 이를 통해서 자주적으로 그 재원을 조달할 수 있다고 하는 원칙을 자주과세주의라고 한다.

주민자치 아래에서는 지방세의 부과·징수는 주민의 대표기관인 지방의회가 제정하는 조례에 근거를 두고 이루어져야 한다. 이 원칙을 지방세조례주의라고 할 수 있는데 이것은 국세에 관한 조세법률주의에 상당한다. 따라서 조세법률주의와 같이 지방세의 과세요건과 부과·징수의 절차는 조례에 의해서 정해져야 하며, 동시에 그 규정은 명확해야 한다.

또 과세요건이 충족되는 한 지방단체에게는 조례의 근거 없이 지방세를 감면할 자유는 없다고 해석해야 한다. 지방세에 대해서는 국회의 법률로 과세요건을 정해야 한다고 하는 의미에서의 조세법률주의는 타당하지 않다고 해석해야 할 것이다.

헌법 제84조의 해석론으로서는 같은 규정에서 이야기하는 조세는 지방세를 포함하지 않는다고 해석하더라도 혹은 여기서 이야기하는 법률은 조례를 포함하지 않는다고 해석하더라도 같은 결과가 되지만 헌법 제84조의 위치에 비추어 앞의 견해를 취해서 헌법 제84조는 지방세에 대해서 규정하지 않는다고 해석해야 할 것이다」고 하여 조세조례주의를 취하면서도 헌법 제94조의 「법률의 범위내」에 대한 구체적인 법적 의미를 명확하게 제시하지 않는다. 또한 「지방세법은 지방자치단체가 조세에 관한 입법을 구성함에 있어서의 법적 준칙을 정한 것이기 때문에 세법의 법원은 아니다」고 조세조례주의를 취하면서 「지

방세법의 규정 범위내에서』라고 하여 조세조례주의 한계를 제시하고 있는 견해도 존재한다.¹⁵⁰⁾

2. 본래적 조세조례주의

일본에서 지방세조례주의를 최초로 주장한 학자는 北野弘久교수이다. 北野교수는 헌법 제92조 이하의 지방자치의 본질을 신고유권설의 입장에서 해석하면서 과세권의 본질은 입법권에 있고 따라서 지자체의 과세권은 주민의 대표기관인 지방의회의 의결을 거쳐서 조례의 제정이라고 하는 형태로 실현된다고 한다. 주민은 이런 조례규정에 의해서만 법적으로 납세의무를 지게 되는 것이다. 결국 지방세에 대한 조세채권채무관계의 발생은 국가의 법률이 아니라 조례가 법적 근거를 구성하게 되는 것이다.

지자체의 과세권은 실정법인 일본 헌법 제92조 이하에 의해서 창설되는 것이며, 설사 제84조의 조세법률주의가 지방세에 대해서 적용된다 하더라도 동조의 법률은 지방세에 대해서 조례를 의미하는 것으로 보아야 한다는 것이다. 따라서 지방세에 대해서는 국가의 법률인 지방세법이 위임한 경우에만 예외적으로 조세조례로 규정할 수 있다고 하는 위임조세조례주의가 아니라 본래적 조세조례주의야말로 일본 헌법이 의도하는 것이라고 한다. 또한 사람들은 국가의 법률인 지방세법에 기초해서 법적으로 납세의무를 지는 것이 아니며 지방세법은 지방세의 법원을 구성하지 않는다고 한다. 예를 들어 각 지자체의 조세조례 제1조에서는 『본 조례에서 특단의 정함이 없는 경우에는 국가의 법령이 정하는 바에 따른다』고 하는 규정을 통해서 비로소 지방세법의 규정이 법적으로 사람들에게 작용한다고 한다. 결국 국가의 법률인 지방세법은 각 지자체가 조세조례를 제정하기 위한 표준법으로 보아야 한다는 주장이다.

150) 清永敬次, 『税法(第6版)』, ミネルヴァ書房, 2003, 19-20쪽.

IV. 재정조정적 관점에서의 지방세입법권론

앞에서 살펴보았듯이 지방자치단체의 과세자주권을 어느 정도 인정할 것인가에 대해서 일본 헌법 제84조의 조세법률주의와 지방세법에 의한 세목, 과세표준, 세율 등에 대한 규제, 그리고 제92조의 지방자치의 본지, 제94조의 「법률의 범위내」에 대한 해석의 차이로 인하여 위임조세조례주의와 본래적 조세조례주의로 그 견해가 나뉘고 있다.

이에 대해서 지방세입법권을 재정조정적 관점에서 추상적 입법권과 구체적 입법권으로 나누고 추상적 지방세입법권은 헌법이 지방자치단체에게 부여하고 있는 권한이며, 다만, 법률에 의해서 구체적 지방세입법권에 대한 구체화 내지 제약이 인정될 수 있다고 하는 견해가 제시되고 있다. 이하에서는 재정조정적 관점에서의 지방세입법권의 근거와 구조에 대해서 고찰하기로 한다.

1. 추상적 지방세입법권

오늘날 지방자치는 국가의 법적 통일체로서의 성격을 유지하는 가운데 보장될 수 있다. 즉, 지방자치의 보장은 국내에 복수의 지방자치단체의 존재를 인정하는 것이며 국가의 법적 통일체로서의 성격을 유지하기 위해서 공적 단체간의 관계가 규율되어야 한다. 지방자치단체는 헌법의 틀 내에서 재정권을 가지며 재정력의 격차를 시정하기 위해서는 우선적으로 과세권의 배분이 이루어져야 하며, 지방교부세나 국고보조금 등 조세수입의 배분은 부차적인 문제일 것이다. 즉, 국가와 지방자치단체간에 과세권의 배분이 적절하게 이루어진 이후에 비로소 조세수입의 배분을 논할 의미가 생기기 때문이다. 따라서 지방세제 자체를 재정조정제도의 하나로서 생각하는 것은 타당하며, 재정조정은 입법권한의 배분을 포함해서 생각해야 할 것이다.

일본 헌법에서는 지방자치단체의 과세권에 대한 명문의 규정을 두고 있지 않다. 따라서 일부에서는 헌법에서 지방자치체도를 보장하고 있다 하더라도 지방자치단체에 지방세입법권까지는 부여하고 있지 않다는 해석도 가능하다.

그러나 헌법이 지방자치단체의 지방세입법권을 명시하고 있지 않다고 해서 지방세재정제도 전반에 대한 결정권한이 중앙정부에 맡겨져 있다는 해석은 무리가 있다. 오히려 일본 헌법 제92조가 「지방자치의 본지」를 규정하고 있으며, 제94조에서는 「지방자치단체는 그의 재산을 관리하고, 사무를 처리하며 행정을 집행할 권능을 가진다」고 해서 지방세조례의 제정을 배제하고 있지는 않다. 그렇기 때문에 추상적인 차원에서 헌법은 지방자치단체에게 과세권, 즉 지방세의 세목, 과세표준 등의 과세요건, 조세행정권 등에 관한 입법권을 인정하고 있다.¹⁵¹⁾ 이른바 大牟田소송판결에서는 비록 자치권이나 과세권의 구체화는 법률의 규정에 맡겨둘 수밖에 없다고 하면서 추상적인 차원에서 지방자치단체의 자주재정권, 과세권을 긍정하고 있다.

헌법은 우선 국가와 지방자치단체에 각각 조세입법권, 조세수입권 및 조세행정권을 배분한다. 그 구체적인 내용은 지방자치법 제223조, 지방세법, 지방재정법, 지방교부세법 등에 제시되어 있다. 다만 헌법이 가지는 본래의 존재의의는 국가권력의 행사에 제약을 가하는 것이기 때문에 헌법 제92조 및 제94조에 의해서 국가의 권한결정권에도 제약이 부과된다.

다음으로 국가는 지방세법 등의 법령에 의해서 지방자치단체의 조세입법권, 조세수입권 및 조세행정권에 대해서 조정하고 규율한다.

151) 大牟田소송福岡地裁判決에서는 재정운영에 대한 이른바 자주재정권 더불어 재원확보수단으로서의 과세권도 이것을 헌법이 인정하고 있다고 판시하고 있다. 이 판결은 지방세법 489조1항·2항에 의해서 특정산업용의 생산용전기의 소비세에 대한 전기가스세가 비과세이기 때문에 원고인 大牟田시가 그러한 비과세조치가 없었다면 부과징수할 수 있는 전기가스세의 과세를 할 수 없게 되고 따라서 일정한 세액을 확보할 수 없게 되었기 때문에 국가를 상대로 손해배상을 청구한 사건이다(후술하는 V의 2 참조).

그럼으로써 지방자치단체의 재정권을 구체화함과 동시에 지방자치단체간의 편차, 재정력의 격차를 해소하고 국민의 경제적 부담의 공평을 확보하게 된다.¹⁵²⁾

이렇게 해석한다면 헌법에서 추상적인 지방세입법권을 배제하고 지방자치단체에 조세수입법권만을 인정하는 경우를 제외하고 이 단계에서는 지방세법률주의는 성립할 수 없게 된다.

과세권이 법제도상 어떤 지위를 차지하고 있던지, 또 과세권의 주체가 국가 또는 지방자치단체의 어느 것이던지 과세권이 입법권에 속한다는 점에서는 차이가 없기 때문이다.

따라서 지방세법률주의와 지방세조례주의는 헌법 제84조의 조세법률주의에 대한 해석에만 집착한 나머지 재정조정적인 측면을 무시하고 있었다는 비판이 가능하다. 즉 지방세조례주의는 추상적 과세권과 구체적 과세권의 차이를 간과하고 있었으며, 지방세법률주의는 헌법이 추상적 과세권의 배분을 하고 있다는 점을 무시하고 있었다.

2. 구체적 지방세입법권

추상적 지방세입법권은 헌법에 의해서 창설되며, 지방자치단체에 배분된다. 그러나 이것만으로 지방자치단체에 구체적인 과세권이 발생한다고 생각하는 것은 무리다. 국가의 법적 통일체로서의 성격을 유지하기 위해서, 또한 지자체간 재원의 편차, 재정력의 격차를 해소하고 국민의 경제적 부담의 공평을 확보하기 위해서 지방세법 등의 법령에 의해서 지방자치단체의 조세입법권, 조세수입권 및 조세행정권의 규율 및 조정을 할 필요가 있다.

그렇지만 현행법상 지방자치법 제223조에서 「지방자치단체는 법률이 정하는 바에 따라 지방세를 부과징수할 수 있다」 규정하고 이를 받아서 지방세법 제2조에서는 「지방자치단체는 이 법률이 정하는 바

152) 森稔樹, 地方税立法権, 『地方財政の変貌と法』, 草書房, 2005, 32-35쪽.

에 따라서 지방세를 부과·징수할 수 있다」고 규정하고 있다. 한편 지방세법 제3조는 「지방단체는 그 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 그밖에 부과징수에 대해서 정하는 것은 당해 지방단체의 조례에 따라야 한다」고 규정한다.

이를 문리적으로 해석한다면 지방세의 부과징수에 대해서 지방세법에 의해서 위임된 사항, 명확한 위임이 없는 경우에 조례로 정할 수 있다는 취지로도 볼 여지가 있다.

헌법이 추상적 지방세입법권을 창설하는 점에서 보면, 지방세법률주의는 이 단계에서 성립할 여지가 없다. 이에 대해서 구체적 지방세입법권은 법률에 의해서 구체화 또는 제약이 인정될 가능성도 존재한다. 그러나 이와 같은 제약은 지방세입법권의 구체화 내지 조정을 행할 필요가 있는 경우에만 인정될 수 있기 때문에 가령 지방세법률주의를 인정한다 하더라도 그 범위에 한정된다고 이해해야 할 것이다. 종래 지방세법의 법적 성격을 표준법 또는 준칙법으로 보아야 한다는 견해도 이러한 취지로 이해해야 하며, 구체적 지방세입법권을 법률에 의해서 창설되거나 또는 위임된다는 취지는 아니다. 지방세법이 과세표준 등 지방세의 표준적 기준을 제시하고 있는 것은 헌법이 허용하는 것이며, 그러한 기준에 따라서 지방자치단체가 지방세조례를 제정하는 것은 국회의 제정법인 지방세법에 따르는 것이기 때문에 이는 국민주권주의에 반하는 것이 아니다. 그러나 지방세법 제3조제1항에서 명시하고 있는 것처럼 지방자치단체가 지방세조례를 제정하지 않는 한 과세권은 행사할 수 없다. 이런 의미에서 구체적 지방세입법권에서도 지방세조례주의가 타당하게 되며, 지방세법률주의는 지방세법이 표준법 내지 준칙법적 성격이라는 의미에서만 성립하게 된다.

다만, 구체적 지방세입법권이 지방자치단체에 인정된다 할지라도 헌법 제84조에서 규정하고 있는 과세요건법정주의, 과세요건명확주의, 합법성의 원칙, 소급과세금지의 원칙 등의 조세법률주의의 파생원칙

가운데 과세요건법정주의는 지방세에 적용될 수 없지만, 다른 원칙들은 지방세조례주의에도 적용되어야 한다는 헌법적 한계를 가진다.

3. 지방세입법권의 권능

지방세입법권은 추상적이던 구체적이던 지자체재정권의 근간을 구성하고 지방자치단체의 수입고권과 행정고권을 창설하고 규정하는 것이기도 하다. 따라서 지방세법 전체의 구조에 비추어서 보면 다음과 같은 권능을 가진다.

첫째로 지방세입법권은 과세주체, 세목, 과세객체, 과세표준, 납세의 무자, 조세소속관계 및 조세귀속관계를 결정하는 권한이며, 순수한 입법권한이다. 목적세의 경우에는 세수의 용도를 결정하는 권한도 포함된다. 또 지방세법 제6조 1항에 규정되어 있는 조세감면 등의 결정권한도 여기에 포함된다. 이런 권한이 충분하게 활용되고 있는 것이 법정외보통세 및 법정외목적세이다.

둘째로, 지방세입법권은 세율결정권이며, 주로 조세수입권에 관한 결정권이다. 법정외보통세 및 법정외목적세에 관해서 지방자치단체가 이 권한을 행사할 수 있는 것은 당연하지만, 법정세에 대해서도 과세표준 등에 대해서 상세히 정하면서 세율에 대해서는 지방자치단체의 결정권에 맡겨두는 경우가 많다. 이른바 국민건강보험세에서 볼 수 있는 임의세율이 그러하다.

셋째로 지방세입법권은 세무행정절차 등에 관한 입법권한이며, 행정권한의 창출에 관한 권한임과 동시에 벌칙규정 등의 창설에 관련된 권한이기도 하다. 이러한 지방세입법권의 권능은 현행 지방세법상 많은 제약이 부과되어 있다. 법정외보통세나 법정외목적세에 대한 총무대신과의 동의를 요하는 협의제나 법정세에 대한 표준세율 또는 제한세율 등이 지방세법에 의한 규율이 존재하며, 이러한 제약이 지방세입법권에 대한 과도한 제약인가에 대해서는 개별적인 검토가 요청된다.

V. 관련판례

1. 秋田市국민건강보험세소송¹⁵³⁾

(1) 사건의 개요¹⁵⁴⁾

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

본건조례 제2조는 『보험세의 과세총액은, 당해연도의 초일에서의 요양의 급부 및 요양비의 지급에 요하는 비용의 총액의 예상액에서 요양의 급부에 대한 일부 부담금의 예상액을 공제한 액의 100분의 65에 상당하는 액 이내로 한다.』고 규정하고 있지만, 본건조례중에는 『과세

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

154) 水野忠恒、租稅法律主義と課稅條例の明確性-秋田市国民健康保險稅條例事件、別冊ジュリスト憲法判例百選Ⅱ(第3版), 426쪽 참조.

총액』의 의의 및 확정방법을 규정한 어떠한 규정도 존재하지 않고, 다만 각할별로의 세율산정을 규정한 조례 제6조가 「과세총액』의 일정 비율을 被除數로서 사용하고 있을 뿐이었다.

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

(2) 판결의 주요내용

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

②본건조례 제2조는 이처럼 세율산정의 기초로 되는 「과세총액』에 대하여 「보험세의 과세총액은, 당해연도의 초일에서의 요양의 급부 및 요양비의 지급에 요하는 비용의 총액의 예상액에서 요양의 급부에 대한 일부 부담금의 예상액을 공제한 액의 100분의65에 상당하는 액 이내로 한다.」고 규정함으로써, 위 두 개의 예상액의 차의 100분의 65에 의해서 과세총액의 상한을 확정하고 있지만, 위 예상액이 어떠한 방법으로 산정되어야 할 것인지에 대해서는 아무런 규정도 없고, 또한 위 범위내에서 누가 어떠한 기준, 절차에 의해 과세총액을 확정할

것인지에 대해서도 아무런 규정이 없다.

③본건조례 제2조에서의 과세총액은, 과세요건인 세율산정의 기초로 되는, 그 자체 중요한 과세요건이기 때문에 그 확정을 과세권자가 자유로운 자량에 의해서 내부적으로 결정하면 된다고 하는 위임은, 조세조례주의(특히, 과세요건조례주의)의 견지로 부터서는 커다란 의문이 있다고 하지 않을 수 없다.

④본건조례 2조의 과세총액규정은 상한내에서의 과세총액의 확정을 과세권자에게 위임한 점에서 과세요건조례주의에도 과세요건명확주의에도 위반한다고 하여야 할 것으로서, 헌법 제92조, 제84조에 위반하여 무효라고 하지 않을 수 없다.

그리고, 위와 같은 과세총액을 기초로 하여 세율을 결정하는 점에 있어서 그 나머지에 대해서 판단할 것까지도 없이 헌법 제92조, 제84조에 위반하여 무효라고 하지 않을 수 없다.

2. 大牟田市 전기가스세국가배상청구소송¹⁵⁵⁾

(1) 사건의 개요¹⁵⁶⁾

大牟田市는 市稅條例에 의해 전기가스세를 부과·징수하여 왔다. 지방세법은 일정한 제품등의 제조에 직접 사용하는 전기에 대해서 비과세조치를 규정하고 있었는데, 전기를 대량사용하는 기업이 많이 있는 大牟田市로서는 지방세법의 비과세조치에 의해 입는 세수감소가 심각한 문제였다.

그래서, 大牟田市는 국가를 상대로 하여 국가배상청구소송을 제기했다. 그 이유는, 첫째로, 국가가 지방세법에 규정한 비과세조치는 「특정한 세원으로부터의 과세를 금지하고, 조세의 내용 등에 대한 지방

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

156) 中里実, 自治体の課税権-大牟田市電気税訴訟, 別冊ジュリスト憲法判例百選Ⅱ(第3版), 438쪽 참조.

자치단체의 자주적인 결정을 제한하는 것으로서, 지방자치단체 고유의 과세권 나아가서는 자주재정권을 침해하여, 헌법 제92조가 보장하는 지방자치의 본지에 반하는 위헌의 입법이며 무효의 것이다』고 주장하였다. 둘째로, 「전기가스세에 관한 비과세조치는 특정의 제조에 사용되는 전기의 소비에 대해 규정되어 있지만, 실질적으로는 특정기업의 전력소비에 대해 세부담을 면제하는 것으로 귀결된다. 이들 특정기업은 지방자치단체의 주민인 지위를 가지는 것이기 때문에, 지방세의 부담에 대해서는 다른 주민과 마찬가지로 세부담을 하여야 함에도 불구하고, 위 규정에 의해 우대하는 것은 헌법 제14조에서 말하는 □□사회적 신분□□을 이유로 □□경제적 관계□□에 있어서 불평등하게 취급하는 것』이라고 주장하였다. 셋째로, 내각 및 국회에 의한 위헌의 입법 또는 위헌상태로 된 법률의 개폐조치의 해태에 의하여 헌법 제92조에 의해서 보장된 원고 大牟田市에 고유한 과세권을 위법하게 침해되어, 그 결과 손해를 입은 것이기 때문에 국가배상법 제1조제1항에 의해 국가는 손해배상책임이 있다고 주장하였다.

(2) 판결의 주요내용

①지방자치단체의 조직 및 운영에 관한 사항을 정하는 법률은, 지방자치단체의 자치권을 보장하지 않으면 안된다. 그리고, 지방자치단체가 그 주민에 대하여 국가로부터 일응 독립한 통치권을 가지는 것이 이상, 사무의 수행을 실효성있게 하기 위해서는 그 재정운영에 대한 이른바 자주재정권 나아가서는 재원확보의 수단으로서의 과세권도 이를 헌법은 인정하고 있는 것으로 하여야 할 것이다.

헌법은 제94조에서 지방자치단체의 자치권을 구체화해서 규정하고 있지만, 거기에서 말하는 「행정의 집행」에는 조세의 부과, 징수도 포함하는 것으로 해석된다. 그래서 예컨대, 지방자치단체의 과세권을 완전히 부정하거나 이에 준하는 내용의 법률은 위헌무효임을 면할 수 없다.

②헌법은 지방자치제도를 제도로서 보장하고 있는 것으로서, 현재 취하고 있는 또는 장래 취하여야 할 지방자치제를 구체적으로 보장하고 있는 것이 아니라, 현재 지방자치단체로 된 단체가 가져야 할 자치권에 대해서도 헌법상은 그 범위는 반드시 분명하다고는 말하기 어렵고, 그 내용도 일의적으로 규정되어 있다고 말하기 어려운 것으로서 그 구체화는 헌법 전체의 정신에 비추어 입법자의 결정에 위임되어 있는 것으로 해석하지 않을 수 없다. 이것은, 자치권의 요소로서의 과세권의 내용에서도 마찬가지이며, 헌법상 지방자치단체에게 인정된 과세권은 지방자치단체 일반에 대해 추상적으로 인정된 조세의 부과, 징수의 권능으로서 헌법은 특정한 지방자치단체에게 구체적 세목에 대한 과세권을 인정한 것이 아니다. 세원을 어디에서 구할 것인가, 어떠한 세목을 국세로 할 것인가 지방세로 할 것인가, 지방세로 하는 경우에 시정촌세로 할 것인가 도도부현세로 할 것인가, 과세객체, 과세표준, 세율 등의 내용을 어떻게 정할 것인가 등에 대해서는 헌법 자체로부터 결론을 도출할 수 없고, 그 구체화는 법률(내지는 그 이하의 법령)의 규정을 기다리지 않으면 안된다.

③전기가스세라고 하는 구체적 세목에 대한 과세권은 지방세법에 의해 최초로 원고 大牟田市에 인정되어지는 것이며, 그것은 동법에서 규정된 내용의 것으로서 부여된 것으로서 원고는 지방세법의 규정이 허용하는 한도에서만 조례를 제정하고 그 주민에 대해 전기가스세를 부과·징수할 수 있는 것에 지나지 않는다.

④원고는 원래 지방세법상의 구체적인 전기가스세에 대한 과세권으로서 본건 비과세조치에 의하여 제외되는 이외의 전기의 사용에 대해서만 과세권을 가지는 것이라고 하지 않을 수 없다. 그렇다면, 원고가 주장하는 것처럼, 『본건 비과세조치에 의해 침해되는 과세권』, 즉 위 비과세조치의 범위내의 전기의 사용에 대한 과세권이라는 것은 본래 존재할 수 없다. 따라서, 원고가 침해에 의해 손해를 입었다고 주

장하는 과세권이라는 것은 원고의 본건 청구의 근거가 되기에는 부족하거나 처음부터 인정될 수 없는 것이다.

3. 旭川市국민건강보험조례소송¹⁵⁷⁾

(1) 사건의 개요¹⁵⁸⁾

旭川市에 거주하는 X(원고)는 1994-1996년도에 旭川市국민건강보험조례(이하 본건조례)에 근거하여 국민건강보험료부과처분을 받았다. X는 수입이 생활보호기준이하임을 이유로 각 연도에 대해 보험료 감면을 신청하였지만, 본건조례 및 그 시행규칙의 규정하는 감면기준에 해당하지 않는다고 하여, 감면비해당의 통지를 받았다. X는 1994년도와 1996년도의 부과처분과 감면비해당통지에 대해 北海道국민건강보험심사회에 대해서 심사청구를 하였지만, 모두 청구기각되었다. X는 주위적 청구로서 시(Y1)와 시장(Y2)를 피고로 하여 각 연도의 부과처분의 취소를, 예비적 청구로서 Y2를 피고로 하는 등 처분의 무효임을 확인 등을 청구하는 소를 제기하였다. 그 이유로서, (1)국민건강보험료는 조세이지만, 본건조례는 보험료율을 정율·정액으로 정하지 않고, 부과총액이라고 하는 불명확한 요건을 보험료결정의 기초로 하는 등, 조세법률주의를 규정하고 있는 헌법 제84조에 위반하여 무효이며, (2)본건조례 제12조제3항은 보험료율을 시장이 결정하여 고시할 것을 규정하고 있지만, 국민건강보험법 제81조는 요율 등은 조례로 규정할 것을 위임하고 있고, 재위임을 인정하고 있지 않으므로 위법한 재위임을 규정하고 있는 본건조례는 무효이며, (3)항상적 생활곤궁자로부터의 감면신청을 승인할 것을 법은 예정하고 있지만, 본건조례는 빈곤에 대한 감면규정을 결여하고 있어서 조례로 특별한 이유가 있는 것에 대하여 감면

157) 札幌高裁 平成11.12.21 判例時報1723号 37쪽.

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

내지 징수의 유예가 가능한 취지를 규정하는 국민건강보험법 제77조의 위임의 범위를 초월하여 위법무효라고 주장하였다.

이에 대해서, 1심판결(旭川地判 平成10.4.21 判例時報 1641호 29쪽)은, (1)에 대하여 국민건강보험은 ①강제가입제이며, ②보험료 또는 보험세는 선택적으로 되어 모두 강제적으로 징수되는 점, ③수입의 3분의 2는 공적 자금이며, 보험료수입은 3분의1에 지나지 않기 때문에, 보험이라기 보다는 사회보장정책의 일환인 공적 서비스의 성격이 강하여서 대가성이 희박하다는 점 등으로부터 그 보험료는 세라는 형식을 취하지 않더라도, 민주적 통제의 필요성이 높은 점에서 조세와 동일시 할 수 있고, 일종의 지방세로서 조세법률(조례)주의의 적용이 있다고 하였다. 또한 부과총액의 확정과정을 구체적으로 검증하여, 본건 조례 8조는 Y1에게 그 확정에 대해서 자유로운 재량에 의한 정책판단에 의해 행할 것을 허용하고 있는 규정이라고 해석되기 때문에, 동조는 부과요건조례주의에 반하고, 또한 부과총액에 대하여 동조의 해석에 의해서 명확하게 할 수 있는 것이 아니고, 부과총액규정은 부과요건명확주의에도 위반한다고 하여서 동조 및 부과총액을 기초로 하여 요율을 결정할 본건조례 제12조는 헌법 제92조, 제84조 및 법 81조에 위반한다고 하여, 그에 기하여 이루어진 본건부과처분은 위법하다고 하여서 이를 취소하였다. 이에 대해, Y1이 항소하였다. 본건판결은 항소를 인용하여, 1심판결 가운데 Y1에 관한 부분을 취소하였다.

(2) 판결의 주요내용

①헌법 제84조가 규정하는 조세법률주의는, 본래 특별한 급부에 대한 반대급부로서가 아니라, 일방적·강제적으로 부과징수하는 조세를 행정권이 법률에 근거하지 않고 부과징수할 수 없다고 함으로써 행정권에 의한 자의적인 과세로부터 국민을 보호하기 위한 원칙이다. 강제가입, 강제징수는 사회보험으로서의 국민건강보험의 목적·성질에

유래하는 것이며, 공적 자금의 도입은 보험료의 대가성에 의한 결손을 보충함에 지나지 않는 것이라고 하여야 하고, Y1의 국민건강보험 사업에 요하는 경비가 공적자금에 의해서 조달된다고 하여서 그 사회 보험으로서의 성격이나 보험료의 대가성이 상실되는 것으로는 인정되지 않는다. 그러므로, 보험료에 대해서 조세법률(조례)주의가 직접적으로 적용되지는 않는다.

②강제적으로 부과·징수된다는 점에서는 조세와 공통하는 점이 있기 때문에 헌법 제84조의 일방적·강제적인 금전의 부과·징수는 민주적인 통제하에 둔다라는 취지는 보험료에 대해서도 미치는 것이라고 해석된다. 그러나, 보험료의 부과징수에 대해서는 조세법률(조례)주의의 취지를 감안할 필요가 있다고 할 수 있지만, 이것은 자의적인 보험료의 결정 및 그에 근거한 부과징수를 배제하기 위하여 국민건강보험의 목적·성질에 응한 민주적인 통제가 확보될 것이 필요하며, 이로써 충분하다고 할 것이며, 협의의 『조세』의 경우와 달리 보험료의 부과징수에 관한 사항을 모두 조례에 구체적으로 규정하지 않으면 안되는 것은 아니며, 부과 및 징수의 근거를 조례로 규정하고, 구체적인 보험료율 등에 대해서는 하위의 법규에 위임할 것도 허용된다.

③본건조례 8조, 12조는 Y2에 대해 보험료율의 결정과 그 고시를 위임하여, Y2가 어떠한 방법으로 보험료율을 결정하여야 할 것인지에 대하여 구체적이고 명확한 기준을 규정하고 있으며, 법규인 성질을 가지는 고시에서 보험료율이 구체적으로 공시되고 있기 때문에, 그 법률상의 효력에 있어서도 보험료율의 구체적 수치를 조례에서 직접 규정하는 경우와 다른 바가 없고, 과세요건법정주의·과세요건명확주의의 각 취지를 충족하고 있는 것이라고 하여야 할 것이고, 조세법률(조례)주의의 취지에 반하는 것이라고는 인정되지 않는다.

VI. 결 론

이상에서는 일본의 지방분권개혁의 동향과 그 가운데 재정분권개혁에서 제시되고 있는 지방자치단체의 과세자주권 특히 지방세입법권에 관한 논의를 이른바 지방세법과의 관련 속에서 살펴보았다.

우리나라에 일반적으로 소개되어 있는 일본의 조세조례주의에 대한 견해는 우선 지방자치제도의 본질과 더불어 조세법률주의의 관계를 어떻게 이해하는가에 따라 차이점을 발견할 수 있었다. 특히 우리나라에서는 일본의 조세조례주의에 대한 논의가 법정외세의 창설에 있어서 하나의 논거로 제시되고 있는 것처럼 소개되어 있으나, 오히려 조세조례주의가 논해지는 경우는 지방세법의 법적 성격에 대한 논의와 더불어 지방세법에 규정되어 있는 법정세에 대한 각종 규율과의 관련 속에서 이루어지고 있다는 점에 유의할 필요가 있다.

조세조례주의 또는 지방세입법권의 범위와 관련해서는 헌법구조가 다른 우리나라에서 이를 적극적으로 도입하기에는 어려움이 따를 것으로 생각되지만, 지방자치의 본질과 행정개혁의 실천이라는 관점에서 이에 대한 전향적인 검토가 요청된다고 할 것이다.

제 4 장 법정외세 제도

제 1 절 일본의 법정외세 제도

I. 법정외세제도의 조세법적 의의

1. 법정외세의 연혁

일본 지방세법은 세목을 지방세법에서 구체적으로 규정하고 있는 법정지방세를 규정하고 있는데 지방세를 지방자치단체를 기준으로 도부현세와 시정촌세, 그 용도의 특정성을 기준으로 보통세와 목적세로 구별하여 규정하고 있다.¹⁵⁹⁾

그런데, 일본 지방세법은 이러한 법정지방세 이외에도 각 지방자치단체의 재량에 의하여 법정외보통세 및 목적세¹⁶⁰⁾를 규정할 수 있도록 하고 있다(법 제4조 제3·제6항, 제5조 제3·제7항 참조).

과세자주권이란 지방세에 관한 지방자치단체의 선택권의 행사를 말한다. 지방세관련법령에 과세객체, 과세방법 등이 결정되어 있지만 세율은 지방단체가 자주적으로 결정할 수 있는 형태의 과세자주권으로부터 세율설정 권한뿐만 아니라 지방세법에서 정해진 세목 이외에 지방자치단체가 자주적으로 그 조례에 의해 정하여 가능한 과세까지 과세자주권의 범위로 설정할 수 있는데 일본에서는 후자에 해당하는 과세자주권을 법제화하고 있는데 이것이 바로 법정외세제도이다.

이러한 일본의 「법정외(지방)세」는 “지방세법에서 개별 구체적으로 정해져 있는 세목 (이들을 법정세라고 총칭) 이외에 지방자치단체가

159) 동법에 의하면, 예컨대, 도부현보통세로서는, 道府県民税, 事業税, 地方消費税, 不動産取得税, 道府県담배税, 골프장利用税, 自動車税, 鉱区税를, 도부현목적세로는 自動車取得税, 軽油거래税, 狩猟税를 규정하고 있다(제4조 제2항, 제4항).

160) 법정외 목적세는 종래에 없던 것이 지방분권일괄법에 의한 지방세법개정에 의하여 2000년에 새로 도입된 것이다.

조례에 의하여 창설하는 세목”을 말한다.

즉 지방자치단체 조례에 의해 지방세법에 정해진 세목(법정세) 이외에 세목을 신설할 수 있는 것을 말하며 1) 사용용도를 한정하지 않은 법정외보통세 2) 특정의 비용에 충당하기 위한 법정외목적세가 있다.

법정외세와 관련한 최근의 움직임은 2000년 4월의 『地方分權の推進を図るための関係法令の整備等に関する法律(이하 지방분권일괄법이라 한다)』에 의해 종전의 법정외보통세의 『허가제』를 『동의를 요하는 사전협의제』로 완화하고, 『법정외목적세』를 새롭게 창설한 점이다(지방세법 제259조·669조·731조). 그 결과 전국의 지방자치단체에서 신세개발의 붐이 일어났다고 평가¹⁶¹⁾할 정도로 많은 법정외세가 창설됨¹⁶²⁾과 동시에 지방세에 있어서 다양한 제도정비가 이루어졌다.¹⁶³⁾

일본의 법정외세 신설 근거는 헌법에서 찾을 수 있다. 우리나라에서는 헌법 제59조에 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”라고 규정하여 조세법률주의 원칙에 따라 법정외세를 채택할 수 없다고 보는 입장이 다수설이지만 일본은 헌법 제84조에 “새로이 조세를 부과하거나 조세를 변경하고자 할 때에는 법률 또는 법률이 정하는 조건에 따라야 한다”고 규정하고 있어서 지방세법뿐만 아니라 지방세법이 조례로

161) 神野直彦, 浮上する地域間規則の重要性, 國稅解説速報 1518号, 17쪽.

162) 伊東弘文, 自治體自主課稅の實踐, 自治研究 2001年 3月号에 의하면, 1999년 1월 1일 시점에서, 都道府県에서는, 오키나와현의 석유가격조정세, 아오모리현의 핵연료물질등취급세, 홋카이도 외 11현의 핵연료세, 市町村에서는, 아타미시(熱海市)의 별장등소유세와 키미즈시(君津市), 후츠시(富津市), 야마키타마치(山北町), 나카이마치(中井町), 죠요시(城陽市)의 자갈채취세(砂利採取稅) 등(키미즈시와 후츠시의 세는 2000년 12월 31일에 폐지된다)밖에 없었던 것이, 이미 동의를 얻어 도입된 야마나시현 카와구치코마치(山梨県河口湖町, 카츠야마무라(勝山村) 및 아시와다무라(足和田村)의 유어세(遊漁稅) 외, 제정 내지 검토 중인 것으로서, 카나가와현(神奈川縣)의 임시특례기업세, 수원환경세(水源環境稅), 미에현(三重縣)의 산업폐기물매립세, 도쿄도의 호텔세, 대형디젤차고속도로이용세, 스기나미구(杉並区)의 비닐봉지세, 미나토구(港区)의 담배자동판매기설치세 등 수많은 신세(新稅)가 발표되고 있다.

163) 또한, 법정외세 도입 외에, 사업세의 과세표준특수규정을 활용한 외형표준과세 도입을 시도한 東京都나 大阪府의 소위 은행세의 예가 있다. 참조, 『特輯・東京都外形標準課稅條例』ジュリスト 1181号, 2쪽 이하.

지방세의 세목의 창설이나 세율의 조정 등을 할 수 있도록 규정하는 경우에는 조례로서 지방세법이 규정하고 있지 않은 세목 등을 창설할 수 있는 것이다.

일본의 법정외세제도를 정리하면 다음과 같다.

2. 지방분권일괄법 시행(2000년) 이전

(1) 법정외보통세

① 지방자치단체는 법정외보통세를 신설하거나 변경하려고 하는 경우는 미리 총무대신의 허가를 받아야 했다(법 제259조).

② 총무대신은 지방자치단체에 그 세수입을 확보할 수 있는 세원이 있고, 또한 세수입을 필요로 하는 지방자치단체의 재정수요가 명확한 때에는 법정외세의 신설 또는 변경을 허가해야 한다. 법정외보통세의 신청이 있는 경우에는 대장대신에게 통지하고, 다음에 드는 사유가 있다고 인정되는 경우는 그 허가를 할 수 없다(법 제261조).

- 1) 국세 또는 다른 지방세와 과세표준을 같게 하고 동시에 주민의 부담이 현저하게 과증하는 때
- 2) 지방자치단체 간에 물건의 유통에 중대한 장애를 주는 때
- 3) 위에 드는 사유를 제외하고 국가의 경제정책에 비추어 적당하지 않을 때
- 4) 지방자치단체는 ①지방자치단체의 구역 외에 소재하는 토지·가옥·물건 및 이들로부터 생기는 수입 ②지방자치단체의 구역 외에 소재하는 사무소 및 사업소에서 행해지는 사업 및 이들로부터 생기는 수입 ③건강보험료, 국민연금법, 아동부양수당법 등의 규정에 의하여 지급을 받는 금품 등에 대해서는 법정외세를 부과할 수 없었다(법 제262조).

(2) 법정외목적세

당시에는 법정외목적세의 근거규정은 존재하지 않았다.

3. 지방분권일괄법 시행(2000년) 이후

(1) 법정외보통세

① 총무대신 허가제 ⇒ 총무대신과 협의하고 동의를 얻는 사전협의제로 이행한다.

② 허가요건으로 되었던 “세수입을 확보할 수 있는 세원의 존재” 그리고 “세수입을 필요로 하는 지방자치단체 재정수요의 존재”를 동의요건에서 삭제한다.

③ 총무대신의 동의에 대해서는 지방재정협의회(총무성설치법 제9조에 의거 설치)의 의견(구속력은 없음)을 들어야 하며, 국·지방계정위원회(지방자치법 제250조의7에 의거 설치)도 동의·부동의에 관한 과정에 정식으로 관여하게 된다.

④ 법정외세의 세율인하·폐지, 법정외세에 관계되는 조례의 규정이 효력을 갖는 기간의 단축 등과 같이 납세자의 부담을 가볍게 하는 방향으로의 변경은 총무대신의 협의를 요하지 않은 것으로 바뀐다.

(2) 법정외목적세

법정외목적세의 신설 규정이 지방세법에 도입된다.

4. 2004년 지방세법 개정 이후

① 기존의 법정외세 변경(세율인하 등)에 대한 국가의 관여를 축소하였다.

② 특정의 납세자에게 부과되는 세수 비율이 높은 경우에 지방의회의 의견청취 제도를 창설하였다. 즉 지방자치단체의 법정외목적세의 과표 합계가 당해 법정외목적세 과표의 10분의 1을 계속적으로 넘을 것

으로 예상되는 자로서 총무성령으로 정하는 자인 경우는 당해 법정외 목적세의 신설 또는 변경하는 조례를 제정할 때는 당해 납세 의무자의 의견을 듣도록 하여 세목 신설의 남용을 억제하도록 하였다.

II. 법정외세에 대한 동의를의 요건과 법적효력

1. 동의의 요건

일본 지방세법은 법정외세를 신설·변경함에 있어서는 총무대신과 사전에 협의하여 동의를 얻어야 하도록 규정하고 있다(법제259조 제1항, 제669조 제1항, 제731조 제2항 참조).

지방세법의 개정전에는 총무대신이 동의를 하는 요건으로서 적극요건이 규정되어 있었다. 즉, ‘법정외세의 세수입을 확보할 수 있는 세원이 있고’, ‘그 세수입을 필요로 하는 재정수요가 명확하면 허가를 해야 한다’는 조건이 있었는데 지방세법의 개정으로 이 적극요건은 폐지되고 소극요건만 동의의 요건으로 되어 있다.

동의의 소극요건이란 단순히 ‘소극요건’의 어느 하나에 해당하지 않는 한, 동의하여야 하는 것으로 되었다는 것이다.

이러한 소극요건은 3가지가 있는데 그 내용은 다음과 같다.

- ① 국세 또는 다른 지방세와 과세표준을 같게 하고, 동시에 주민의 부담이 현저히 과중하게 되는 경우(1호 요건),
- ② 지방자치단체간에 있어서의 재화의 유통에 중대한 장애를 주는 것(2호 요건),
- ③ 전2호에서 드는 것 외에, ‘국가의 경제정책에 비추어 적당하지 않은 것’(3호 요건) 이다.

총래의 허가제에 대해서는 이전부터 국가의 행정권의 판단에 맡긴다는 점에 있어서 재정민주주의 및 단체자치에 반하는 것으로 위헌의 의심이 강하며, 설사 위헌이 아니라고 하더라도 위 1호 및 2호의 요

건은 헌법의 인권보장규정에 위반하는가 아닌가 하는 경우에 준하는 경우로 한정하여야 할 것이고, 3호 요건은 단순한 행정단위에서의 방침으로는 부족하고 법령에 명확하게 제시된 시책이어야 할 것을 요한다는 유력한 주장도 제기되고 있다.¹⁶⁴⁾

그리고 3호 요건의 국가의 경제시책에 대하여는¹⁶⁵⁾ 행정권인 내각에 의한 경제시책에 법정외과세권, 더욱이 지방의회 의결을 거친 조례에 의한 과세권의 행사를 부정하는 효력을 인정한 것에는 의문이 있을 수 있다.¹⁶⁶⁾

2. 동의의 법적효력

이러한 법정외세에 대한 총무대신의 사전협의 및 동의제는 2000년의 지방세법 개정으로 인하여 종전의 허가제가 개정된 것이다. 즉, 개정전의 지방세법은 자치대신(당시)의 허가를 받지 않으면 안되게 되었고, 여기서의 허가는 강학상의 인가로 해석되었다. 따라서 허가없이 법정외세를 규정하는 조례는 무효라고 해석하는 것이 행정과 관례의 입장이었다.¹⁶⁷⁾ 그렇다면 현행 동의를 요하는 사전협의제가 종전의 허가제와 다른 점은 무엇인지가 문제된다. 이 문제에서는 총무대신의 동의의 법적 성격을 어떻게 파악할 것인지가 중요하다. 이와 관련하여서는 총

164) 碓井光明, 法定外をめぐる諸問題(上), 自治研究77卷1号, 18-19쪽, 이 부분에 대해, 종래의 허가제가 바로 위헌은 아니라고 하더라도 지방자치단체의 판단은 존중되어야 한다는 견해를 피력하고 있는 견해로서는. 金子宏, 『租税法』, 弘文堂, 2000, 96쪽. 고도제한에 관한 경도의 古都保存協力税에 관한 사건에서 ‘국가가 국세와 지방세간의 적절한 배분, 지방자치단체간의 재정력의 격차의 시정, 각 지방자치단체의 주민의 조세부담의 균형 등을 고려하여 지방자치단체의 과세권에 대하여 법률로써 규제하는 것은 당해 법률이 지방자치단체의 본점에 반하지 않는 한 허용되어 진다’고 하였다.

165) 碓井光明, 法定外をめぐる諸問題(下), 自治研究77卷2号, 10쪽.

166) 碓井光明, 法定外をめぐる諸問題(下) (앞의 주164), 6쪽.

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

무대신의 동의를 효력요건으로 보는 견해와 절차요건으로 보는 견해로 나뉜다.¹⁶⁸⁾ 전자의 경우, 총무대신의 동의가 결여된 경우에는 그러한 법정외 지방세는 무효라고 보게 될 것이다. 이러한 경우 현행의 동의를 요하는 사전협의제와 종전의 허가제는 실질적으로 차이점이 없게 될 것이다. 그러나 다수의 학자들은 후자의 입장에 있는 것으로 평가된다.

또한 이러한 법정외세에 관한 총무대신의 협의·동의를 지방자치법에서 규정하고 있는 국가의 지방자치단체에 대한 ‘관여’의 한 형태(지방자치법 제245조)로 해석할 수 있다. 그리고 협의의 신청에 대한 동의는 종전의 ‘허가’를 ‘인가’의 법적성격을 가지는 것으로 해석하는 것과 마찬가지로 ‘허인가’등에 해당(동법 제250조의2)한다고 하면서 총무대신이 부동의한 경우는 ‘신청 등에 관한 허인가 등을 거부하는 처분’에 해당하는 국민에 불이익한 처분에 해당하기 때문에 부동의를 하게 된 이유를 기재한 서면을 교부할 것을 행정절차법은 규정하고 있다(동법 제250조의4).

문제는 협의의 결과 국가가 동의하지 않을 경우이다. 즉, 성실하게 협의를 하였는데도 협의를 성립되지 아니할 경우에는 ‘國地方係爭處理委員會’에 대해서 문서로 심사의 신청을 할 수 있다. 그리고 이 위원회의 심사의 결과 동의를 하여야 한다는 권고가 이루어졌는데도 불구하고 총무대신이 동의하지 아니한 경우에는 당해 지방자치단체는 법정외 지방세를 신설·변경할 수 있고 만약에 위원회의 결정에 불복이 있는 경우에는 총무대신을 피고로 해서 ‘부동의’의 취소를 구하는 소송을 제기할 수 있다(동법 제251조의5 제1항1호).

Ⅲ. 법정외세의 현황

2000년 일본의 지방세법이 개정되어 법정외 목적세 제도가 창설된 이래 7년이 경과했다. 현재 부과되고 있는 법정외세는 총 56건에 세액은

168) 宇賀克也, 앞의 책, 110쪽 참조.

541억 엔이다. 이것은 지방세수 전체액 34조 8,044억 엔의 0.16%에 상당한다. 2007년 현재 도입 건수 및 2005년도 결산 베이스의 세수액은 법정외보통세가 22건, 466억 엔이다. 법정외목적세는 34건, 75억 엔이다.

법정외세 중에는 산업폐기물 관련세와 핵연료 관련세가 세수와 함께 큰 비중을 차지한다. 산업폐기물 관련세는 28건 57억 엔, 핵연료 관련세는 15건 186억 엔이다. 양쪽을 합하면 법정외세 건수의 3/4, 세수는 243억 엔으로 약 절반을 차지하는 규모다.

그런데 법정외세의 세원은 국세나 법정지방세의 과세표준과 중복되지 않아야 한다고 되어 있기 때문에 그 범위는 대단히 제한되어 있어서 실제에 있어서 법정외 지방세가 지방재원에서 차지하는 비율은 극히 미미하다. 위와 같은 지방세 본래의 목적보다는 독자재원에 대한 지방자치단체장의 적극적인 자세를 어필하고 정책과제에 적극적으로 추진하고 있다고 하는 상징적 역할을 수행하는 측면도 하고 있다고 할 수 있다.¹⁶⁹⁾

1. 법정외보통세

(1) 도도부현(15단체, 453억 엔)

○ 석유가격조정세(오끼나와(沖繩)현 1단체, 10억 엔)

오끼나와(沖繩)현에서 과세하고 있으며, 휘발유의 판매에 대하여 과세한다. 휘발유 정제업자, 수입업자에게 과세한다. 세율은 1,500엔/kl이다. 1972년부터 시행하고 있다.

○ 핵연료세(후꾸이(福井)현 등 11단체, 179억 엔)

福井현, 福島현, 愛媛현, 左賀현, 島根현, 静岡현, 鹿兒島현, 新潟현, 北海道, 石川현 등 11개 부현에서 과세하고 있다. 발전용 원자로에의

169) 後藤光男, □□地方自治法と自治行政□□, 成文堂, 2005, 222쪽 참조.

핵연료 삽입에 대하여 과세한다. 과세표준은 발전용 원자로에 삽입한 핵연료의 가액으로 한다. 납세 의무자는 발전용 원자로의 설치자이다. 세율은 100분의 10에서 12까지 다양하다(福島현은 重量割로 1kg당 6,000엔을 적용하고 있다).

○ 핵연료 등 취급세(이바라끼(茨城)현 1단체, 20억 엔)

茨城현에서 과세하고 있다. 원자로에의 핵연료의 삽입, 사용해 버린 핵연료, 방사성 폐기물의 발생, 방사성 폐기물의 보관 등 4가지에 과세한다. 원자로 설치자, 재처리 사업자, 원자력 사업자 등이 납세 의무자로 된다. 세율은 과세표준에 따라 다르며 핵연료 가액의 100분의 10 등이다.

○ 핵연료 물질 등 취급세(아오모리(靑森)현 1단체, 145억 엔)

靑森현에서 우라늄의 농축이나 폐기물의 매설 등에 과세한다. 우라늄의 중량 등을 과세표준으로 한다. 폐기물 매설사업자 등이 납세의 무자이며, 과세객체에 따라 세율을 달리 적용하고 있다.

○ 임시특례기업세(가나가와(神奈川)현 1단체, 100억 엔)

神奈川현에서 법인의 사업 활동에 과세한다. 과세표준은 소득의 계산상 이월 결산금과 상쇄되는 당기 순이익의 금액을 과세표준으로 한다. 자본금액 또는 출자금액이 5억 엔을 초과하는 법인으로 당기이익이 발생하고 있는 자가 납세 의무자이다. 세율은 2%이다.

(2) 시정촌(7단체, 14억 엔)

○ 자갈채취세(교토부 조요(城陽)시 1단체/ 0.4억 엔)

京都府 城陽市에서 과세하고 있다. 자갈의 채취에 과세한다. 1m³당 세율은 40엔이다.

○ 별장등 소유자세(시즈오카현 이타미(熱海)시 1단체/ 6억 엔)

靜岡현 熱海市에서 별장 등의 소유를 과세 대상으로 한다. 별장 등 연면적에 대하여 1㎡당 년 650엔을 보통징수 방법으로 과세한다.

○ 역사와 문화의 환경세(후쿠오카현 다사이후(太宰府)시 1단체/ 0.5억 엔)

① 과세 이유

太宰府市에서는 시의 특징인 수많은 문화유산을 중심으로 한 『역사와 綠陰이 풍부한 문화의 마을』에 어울리는 마을 가꾸기를 계획적으로 추진하기 위해 독자 재원을 충실히 할 필요가 있다는 것에서 유료 주차장의 이용자에게 일정의 세 부담을 요구하는 법정외보통세로서 『歴史와 文化의 環境稅』를 신설하였다.

② 과세객체

유료 주차장에 주차하는 행위-유료 주차장이라는 것은 시내에 있는 유료 주차장 중 월권주차장, 사업소·점포 등에 부수하는 주차장, 임시적 주차장을 제외한 것을 말한다.

③ 과세표준

유료 주차장에 주차하는 대수

④ 납세의무자

유료 주차장을 이용하는 자

⑤ 세 율

2륜차(자전거를 제외) : 50엔

승차 정원 10명 이하의 자동차 : 100엔

승차정원 10명 초과 29명 이하의 자동차 : 300엔

승차정원 29명 초과외 자동차 : 500엔

⑥ 징수방법 등

특별징수

(특별징수의무자 : 유료 주차장의 사업자)

⑦ 예상수입액

6,500만 엔

⑧ 과세면제 등

지방세법에 규정하는 장애자와 개호자 및 장애자에 준하는 자

⑨ 징세비용 예상액

1,245천엔/년

⑩ 과세를 행하는 기간

5년마다 검토하는 규정 있음

○ 사용완료핵연료세(가고시마현 삿쓰마센다이(薩摩川内)시 1단체/2억 엔)

① 과세 이유

가고시마현 薩摩川内시에는 원자료가 가동되고 있지만 사용완료 핵 연료의 사이트내 일시 저장이 장기화하고 있는 상태에 있다.

원자력 발전소를 둘러싼 안전대책, 민생안정 대책 및 생업안정 대책에 덧붙여 환경대책이나 지역 이미지 향상이라는 새로운 시점에 선 재정수요가 발생하여서 이와 같은 상황을 감안하여 원자력 발전소와의 공생을 기본으로 새로운 재정수요에 대응하기 위해 법정외 보통세로서 『使用済核燃料税』를 창설하였다.

제 4 장 법정외세 제도

② 과세객체

사용해 버린 핵연료의 저장

③ 과세표준

저장되고 있는 사용해 버린 핵연료(사용해 버린 연료 집합체)의 수
량(1발전용 원자로 당 157體를 초과하는 분)

④ 납세의무자

발전용 원자로의 설치자

⑤ 징수방법 등

신고납부

⑥ 세 율

1체당 23만엔

⑦ 예상수입액

252백만엔

⑧ 과세면제 등

없음

⑨ 징세비용 예상액

없음

⑩ 과세를 행하는 기간

2004년도부터 2008년 까지의 5년간

2. 법정의목적세

(1) 도도부현(29단체, 60억 엔)

○ 산업폐기물처리세 등(오카야마(岡山)현 등 27 도도부현, 48억 엔)

① 과세 이유

오카야마현에서는 순환형 사회의 구축을 위하여 산업폐기물의 발생 억제, 감량화, 재이용, 기타 적절한 처리를 촉진하는 시책에 요하는 비용에 충당하기 위해 『産業廢棄物處理稅』를 창설하였다.

② 과세객체

최종 처분장에의 산업폐기물 반입

③ 세수의 용도

- 산업 폐기물대책 추진비용
- 보건소 설치市에 대한 교부금

④ 과세표준

최종 처분장에 매립 반입되는 산업폐기물의 중량

⑤ 납세의무자

최종 처분장에 반입되는 산업폐기물의 배출사업자 및 중간처리업자

⑥ 징수방법 등

특별징수

※ 自社에서 최종처분을 행하는 경우는 신고납부

⑦ 세 율

1,000엔/톤

⑧ 예상수입액

7억 엔

⑨ 과세면제 등

없음

⑩ 징세비용 예상액

35백만 엔

⑪ 과세를 행하는 기간

조례 시행 후 5년마다 검토하는 규정 있음

○ 숙박세(도쿄(東京)도 1단체, 12억 엔)

호텔 또는 여관의 숙박을 과세객체로 한다. 납세 의무자는 호텔 또는 여관의 숙박자이다. 특별징수하며 1인 1박에 대하여 숙박요금이 10천엔 이상 15천엔 미만은 100엔, 15천엔 이상이면 200엔이다.

(2) 시정촌(5단체 14억 엔)

○ 遊漁稅(야마나시(山梨)현 富士河口湖町 1단체, 0.2억 엔)

山梨현의 富士河口湖町에서 과세(과거에는 3개 시정촌이 각각 과세 하였으나 2003년에 합병됨) 하고 있으며, 河口 호수에서 유어행위를 하는 자에게 1인당 1일 200엔을 징수한다.

○ 일반폐기물매립세(기후현 타지미(多治見)시, 0.4억 엔)

기후현 多治見市에서 과세하고 있다. 多治見 시내의 일반폐기물 처리 시설에 매립을 목적으로 시외로부터 갖고 들어오는 일반폐기물에 대하여 그 중량에 따라 과세한다. 세율은 전년도의 매립량이 10만 톤 이하인 경우는 톤당 500엔, 10만 톤을 초과한 때에는 톤당 750엔을 과한다.

○ 환경미래세(후쿠오카(福岡)현 기타큐슈(北九州)시, 9억 엔)

① 과세 이유北九州市에서는 자원 순환형 사회의 구축을 꾀하기 위해 최종 처분장의 안정적 확보나 리사이클, 자원화 기술의 연구 등에 요하는 비용을 충당하기 위해 『環境未來稅』를 창설하였다.

② 과세객체

최종 처분장에서 산업 폐기물의 매립 처분

③ 세수의 용도

- 산업 폐기물의 적정한 처리 추진
- 폐기물 재이용의 촉진을 돕는 사업의 지원
- 기타 환경을 돕는 시책

④ 과세표준

최종 처분장에서 매립 처분되는 산업폐기물의 중량

⑤ 납세의무자

최종 처분자 및 자가처분 사업자

제 4 장 법정외세 제도

⑥ 세 율

1,000엔/톤

※ 조례 시행 후 3년간은 500엔/톤

⑦ 징수방법 등

신고납부

⑧ 예상수입액

1,500백만엔

⑨ 과세면제 등

없음

⑩ 징세비용 예상액

8백만엔

⑪ 과세를 행하는 기간

조례 시행 후 5년마다 검토하는 규정 있음

○ 사용완료 핵연료세(니카타(新瀧)현 카시와자키(柏岐)시, 5억엔)

① 과세 이유

니기타현 柏崎시 지역은 합계 7기의 원자로가 입지해 있고 1985년 이래 17년간에 걸쳐 에너지를 공급하고 있는 지역

발전소 사이트 내에 저장된 사용해 버린 핵연료는 운전의 계속과 함께 늘어나 있고 원자력 발전소를 둘러싼 제 정세를 받아 방제체제의 정비 등을 향한 시민의 요청은 일단 높아지고 있다. 원자력 발전소에 관한 고정 자

산세는 최근 대폭으로 떨어지고 있고 시민의 수요에 응할 수 있는 재원확보는 금후 곤란하게 될 것으로 예상된다. 원자력 발전소 주변의 안전체제, 방재대책의 충실을 꾀함과 동시에 원자력 발전소와 함께 공생해 가는 것으로 되는 지역의 새로운 진흥을 포함한 원자력 발전소 입지지역으로서의 재정수요에 충당하기 위해 법정의 목적세로서 『使用濟核燃料稅』를 창설한다.

② 과세객체

사용해 버린 핵연료의 보관

③ 세수의 용도

원자력 발전소가 소재한 市로서 원자력 발전소에 대한 안전대책, 생업안정대책, 환경안전대책, 민생안정대책 및 원자력 발전소와의 공생에 필요한 경비에 충당한다.

④ 과세표준

보관하는데 사용해 버린 핵연료의 중량

(사용해 버린 핵연료의 중량은 사용해 버린 핵연료에 관한 원자핵분열을 시키기 전의 핵연료 물질의 중량으로 함)

⑤ 납세의무자

원자로 설치자

⑥ 징수방법 등

신고납부

⑦ 세 율

480엔/kg

⑧ 예상수입액

541백만엔

⑨ 과세면제 등

없음

⑩ 징세비용 예상액

없음

⑪ 과세를 행하는 기간

조례의 시행 후 5년마다 검토하는 규정이 있다.

○ 環境協力稅(오끼나와(沖繩)현 이제나(伊是名)村, 0.0억 엔)

여객선, 비행기 등에 의해 伊是名村에 들어오는 자가 과세객체로 된다. 과표는 伊是名村에 입성하는 회수이다. 1회의 출입에 대하여 100엔의 세율을 적용(장애자, 고교생 이하는 과세면제)한다.

이상에서 본 것처럼 핵연료 관련세는 13개 도·현과 2개 시가 도입하고 있다. 그 명칭으로는 핵연료세 11개 현, 사용완료핵연료세 2개 시, 핵연료등취급세 1개 현, 핵연료물질등 취급세 1개 현이다.

산업폐기물 관련세는 27개 도·부·현과 1개 시가 도입하고 있다. 그 방식으로는 사업자신고 납부방식 2개 현, 최종처분업자 특별징수방식 19개 도·부·현, 최종처분업자 과세방식 1개 시, 소각처리·최종처분업자 특별징수방식 6개 현 등이다.

제 2 절 일본의 법정외세 관련 사례 및 판례

1. 요코하마의 법정외세도입 사건

(1) 사건의 개요¹⁷⁰⁾

법정외보통세로서 도입이 시도된 요코하마시의 ‘승마투표권발매세’에 관한 총무대신의 不同意에 관한 사건이 ‘국·지방계쟁처리위원회’가 설치된 이후 최초로 제기되어졌다.

요코하마시는 법인시민세법인세비율(法人市民稅法人稅割)과 사업소세(事業所稅)가 비과세가 되고 있는 시내의 공익법인 중 일본중앙경마회(JRA)가 요금수입 등의 수익을 얻기 위한 영업활동이 직접 지역주민의 생활 등을 향상시키는 것이 아니라고 판단하여 일본중앙경마회(JRA)가 요코하마 시내에서 운영하는 승마투표권발매소(즉, 장외마권매장)에서 발매하는 승마투표권에 과세하는 승마투표권발매세를 2000년 12월 14일 시세조례(市稅條例)의 개정을 통하여 신설하였다.

일본중앙경마회(JRA)는 日本中央競馬會法에 의해 1954년 경마의 건전한 발전과 축산진흥에 기여할 목적으로 정부가 자본금 약 49억엔 전액을 출자하여 설립한 특수법인이다. 북해도에서 규슈까지 전국 10개소의 중앙경매 등의 매상은 1997년의 약 4조엔을 최고로 하여 줄어드는 경향이 있었지만 1999년 당시에 약 3조7천억 엔이라는 거액을 벌어들이고 있었다.¹⁷¹⁾

이 세는 요코하마 시내의 승마투표권발매소에 있어서의 승마투표권의 발매금액에서 ①적중마권의 환급금, ②제1국고납부금(第1國庫納付

170) 요코하마시가 마권세신설을 생각하고 추진해 가는 과정 등에 관해서는, 양진우/박명흠 역(神野直彦 편), 과세분권, 부산발전연구원, 2004. 참조.

171) 양진우/박명우 역, 앞의 책, 43쪽.

제 4 장 법정외세 제도

金), ③특별급부자금(特別給付資金)에 요코하마 시내에서 판매한 발매 비율을 곱하여 나온 액수를 공제한 액수를 과세표준으로 하는 것으로서 세율은 5%였다.

요코하마시는 지방세법 제669조에 근거한 법정외보통세 신설에 관련된 협의제의를 하였지만, 총무대신은 2001년 3월 30일 법정외보통세에 관한 협의에서 부동의의 할 수 있는 요건 중 동법 제671조 3호의 ‘국가경제시책에 비추어 적당하지 않다’는 요건에 해당하는 것으로 판단하여 부동의(不同意)로 처리하였다. 이에 요코하마시는 같은 해 4월 25일, ‘국·지방계쟁처리위원회’에 심사를 제기하였던 것이다.

[표 1] 요코하마시가 제안한 馬券稅의 개요

항 목	내 용
과세객체	시내 장외마권 발매장에서의 마권발매(JRA의 마권발매)
납세의무자	시내 장외마권 발매장에서의 마권을 발매한 자
과세표준	시내 장외마권 발매장의 발매금액에서 다음의 3가지 금액에 시내 발매비율을 곱하여 구한 금액을 공제한 금액 ①적중된 마권의 환불금, ②제1국고 납부금, ③특별급부자금 (시내 발매 비율=시내에서의 마권 발매금액/전국에서의 마권 발매금액)
세 율	5%
세수의 용도	특정 용도를 지정하지 않고 일반재원으로 한다(법정외보통세)
징수방법	신고납부(신고납부 기한은 사업 연도 종료 후 3개월 이내)
시 행	총무성의 동의 필요

출처: 양진우/박명흠 역(神野直彦 편), 과세분권, 부산발전연구원, 2004.

(2) 위원회의 권고의 내용

국·지방계쟁처리위원회의 권고에 의하면, 본건의 쟁점은 ①지방자치단체의 협의제외에 대한 국가 동의를 기본적 성격(동의·부동의의 상태), ②장관이 동의·부동을 판단하는데 있어서의 기준의 필요성 및 기준의 상태, ③중앙경마시스템의 지방세법 제671조 3호의 ‘국가경제시책’에의 해당성, ④본건 稅상의 국가경제시책에 비추어 볼 때의 부적당성 등 4가지 점이였다.¹⁷²⁾

우선, 쟁점 ①에 대해서는 지방세법상의 본건 동의제도는 지방자치법 제245조 1호 2에서 정한 동의이고, 그것은 ‘국가와 지방자치단체가 상호 성실하게 협의를 하고, 그 결과 일정한 사항에 대해 쌍방 의사합치로서의 동의를 필요로 한다’라는 취지의 ‘동의를 요하는 협의제도’와 본질적으로 다른 점은 없다고 하였다. 따라서 본건 동의제도 하에서도 동의요건의 존부뿐만 아니라 과세방법 등에 대해서도 의논이 이루어질 예정이라고 하고, ‘동의해야 할 경우라도 국가경제시책의 관점에서 협의과정에서 지방자치단체 측에 일정한 양보를 요구하는 것도 동의를 요하는 협의 내용 중 하나로 해석 된다’고 하였다.

다른 한편으로 총무대신에게 재량적 판단의 여지를 주는 것과 같은 규정방법이 규정되어 있는 지방세법 제671조 3호도, 지방자치법 제2조 12항의 해석·운용의 기본원칙이나 지방자치법 제245조 3 제4항의 입법원칙에 따라 ‘과세자주권을 보다 존중하는 것을 전제로 해석되지’ 않으면 안 된다고 하였다.¹⁷³⁾

172) 위원회의 심사경위의 자세한 소개로서, 島田恵司, 横浜市・優勝馬投票權發賣稅に関する國地方係争の経過と勧告, 自治総研276号 25쪽.

173) 본고와 직접적인 관련은 없지만, 행정절차법상의 동의절차에 관해 동 위원회는, ‘동시에 관계된 심사기준의 설정·공표규정에 대해서는, 행정절차법 제5조의 상응하는 규정에 관한 해석·운용이 그대로 적용되는 것은 아니다’라고 하였다.

쟁점 ②에 대해서는 지방세법 제671조 각호에 관해서 총무대신이 나타내고 있는 동의기준은 동조 각호의 규정을 그대로 반복하고 있을 뿐, 지방자치법 제250조 2의 요청에 따른 것으로 되어 있지 않고, 본건 부동의에는 절차상의 하자가 있다고 한 후에, 협의과정에서 보다 구체적인 기준이 명백해질 수 있는 것도 고려하여 이러한 하자만을 이유로 바로 부동을 취소하라는 권고를 할 정도의 사유는 아니다.

본고와 가장 관련이 있는 쟁점 ③에 대해서는 ‘경제시책’에는 재정시책 및 조세시책도 포함된다고 해석해야 하지만 그것은 ‘특히 중요한 것’에 한정되어야 하고, 일반적으로 말해 ‘국민경제생활에 직접적이고 중요한 영향을 미치는 경제시책’은 본건과 같이 일정한 정책실현을 위한 재정자금의 확보가 문제가 되고 있는 경제시책에 관해서는, 당해 시설이 설치된 경위나 현시점에서의 평가, 확보된 자금의 양을 중요성의 판단기준으로 하는 것이 적절하다고 하였다.

또한, 축산진흥사업은 현 단계에서 국가의 중요한 경제시책이라고 판단되고 중앙경마회로부터의 국고납부금은 위 사업의 약 30%, 3100억 엔을 차지하고, 중앙경마회의 특별적립금로부터의 특별국고납부금 납부에 대해 특례조치를 정한 법률이 제정된 것도 있기 때문에 일본 중앙경마회법에 의한 국가재정자금의 확보는 국가경제시책 중에서도 특히 중요한 것이므로 지방세법 제671조 3호에서 정한 ‘국가경제시책’에 해당하는 것임을 인정하였다.

쟁점 ④에 대해서는, 우선 국가경제시책에 비추어 적당하지 않다는 취지는 국가의 중요한 경제시책에 ‘중요한’ 영향을 미치는 경우에 한정해야 함을 지적하고, 그 중요성을 본건의 사안에 따라 국고수입이 감소한다는 양적문제와 일본중앙경마회법에서 규정하고 있는 방법 그 자체를 망가뜨린다는 제도적 문제의 2가지 점에서 검토했는데, 전자에 대해서는 요코하마시만의 과세라면 그 영향은 중요한 영향이라고 할 수 없지만, 모든 관계 시정촌(市町村)이 같은 과세를 시행하는

사태를 상정하면 영향은 적지 않다고 하였다.

다음, 후자의 제도적 영향에 대해서는 본건의 과세자체는 일본중앙경마회법상의 방법에 중요한 영향을 주는 것은 아니지만 중앙경마회가 적자인 경우에도 과세가 부과되는 것을 감안하면 실질적으로 제1국고납부금에도 영향이 미치게 되고, 역시 동종의 과세가 관계 시정촌(市町村)에서 널리 이루어지는 경우에는 중앙경마회를 통한 국가재정자금의 획득에 중요한 부(負)의 영향을 미칠 가능성이 있을 수 있다고 한다. 단, 이상의 점에 대해서는 총무대신과 요코하마시 사이에서 충분한 협의가 이루어져 있지 않으므로 이 점에서 본건 부동의에는 하자가 있고 총무대신에 대해 요코하마시와 협의를 거듭하고 그 결과를 기다려 재차 판단해야 함을 요청하고 있다.

결론으로서, 국·지방계쟁처리위원회는 총무대신에 대해 2주 이내에 요코하마시와 협의를 재개할 것을 권고하였다.¹⁷⁴⁾

2. 三重縣(미에현)의 산업폐기물세

三重縣(미에현)에서는 종래부터 현내외로부터 배출되는 산업폐기물의 처리에 관해, 주민의 관심이 높고 지금까지의 규제행정에만 의지하는 것이 아니라 경제적 수법을 받아들여서 폐기물의 발생억제와 리사이클을 진행시키는 것을 목표로 하여 『산업폐기물세』를 마련하게 되었다고 한다. 따라서 이 세는 특정의 행위를 억제하기 위하여 원인자에게 부담을 요구하는 환경세의 일종이다. 그와 동시에 같은 문제의식에 있는 폐기물의 리사이클을 과세와 세의 사용처의 양면에서 촉진하는 구조로 되어 있다. 문제는 누구에게 과세하고 납세하는 것인

174) 그런데 2000년 승마투표권발매세를 도입하고 2001년 3월에 총무대신의 부동을 받고, 2002년에는 이 세를 창설하려고 했던 당시의 요코하마 시장이 선거에서 낙선하고 의회에서 이 중과세의 문제 등이 제기되어 2004년 2월에 요코하마시의 회가 승마투표권발매세의 부과정수를 규정한 조례를 폐지함으로써 법적분쟁이 소송에까지는 이르지 않고 종결되었다.

가, 현외로부터의 산업폐기물에 대하여 어떻게 과세할지에 관한 것이다. 복수의 안이 검토되었지만 최종적으로는 현내외의 산업폐기물의 배출자에게 신고납세를 하여 받게 되었다. 현내로 가지고 들어오는 현외의 업자도 현내의 업자도 같은 취급을 하고 있다.

3. 東京都豊島區(동경도토요시마구)의 방치자전거대책세

철도사업자를 납세의무자로 하고 있고 横浜市의 勝馬투표권발매세와 마찬가지로 특정의 업종에 대한 과세이고 공평성의 관점에서 이 세는 문제점이 없는 것이 아니지만 적어도 방치자전거의 급증에 의해 현지주민의 부담이 커지고 있는 것은 간과할 수 없는 점에서는 철도이용자에게 그 부담을 요구하는 것은 피할 수 없고, 그것 나름의 합리성도 있을 것이다. 문제는 누구를 통하여 부담을 요구할지가 문제가 된다. 납세의무자가 항상 실질적인 세부담을 하고 있는 것은 아니고, 어떻게 하면 철도이용자가 실질적인 부담자로 되도록 제도를 잘 운영할 수 있을가가 문제로 되었다. 철도가 초래하는 외부경제는 큰 것이고, 그것에 의하여 지역주민이 받고 있는 편익도 큰 것이다. 이 점에서, 적어도 개발이익을 흡수할 수 있는 고정자산세 등을 통하여, 區 전체의 增收을 도모하는 것은 이치에 맞다고 생각된다. 고정자산세의 문제로서는, 지방자치단체의 자주성의 범위에서 부담을 늘릴 수 있는 것인가, 복수의 지방자치단체 공통의 문제로서 생각하도록 총무성의 검토를 요청하는 것인가 하는 문제가 향후의 검토대상이다.

4. 東京都杉竝區(동경도스기나미구)의 환경세(비닐봉투세)

『스기나미구 환경목적세』는 환경세적인 과세로 비닐봉투의 사용을 억제하는 것이 목적이다. 다만, 쓰레기처리문제는 지방자치단체의 공통된 중요한 문제이고, 그 비용부담이 근년에 급증하여 지방재정을 압박하

고 있는 것도 사실이고 그를 위하여 쓰레기의 양을 줄이는 방향으로 제시책이 강구되고 있는 것은 올바른 방향으로 진행되고 있다고 평가할 수 있다. 같은 방침에서 새로운 시책을 조금이라도 조속하게 정착시켜 집행하는 것이 주민의 비용부담경감에 도움이 될 것이다.

5. 東京都은행세조례소송¹⁷⁵⁾

(1) 사건의 개요¹⁷⁶⁾

東京都가 2000.4.에 제정한 「東京都での銀行業などに関する事業税の課税標準等の特例に関する条例」(이하 본건조례)에 기하여, 업무총이익 등의 외형표준으로 법인사업세를 과세받은 대규모은행 X등은 동경도 Y1와 지사 Y2에 대해서 ①조례의 무효확인, 조례에 근거한 경정처분·결정처분의 중지청구, ②조례에 근거한 사업세의 납부의무부존재의 확인을 청구하여 제소하였다. 그 후 사업세액을 납부한 X등은 ③본건조례에 근거한 사업세액의 오납금으로서의 환부·환부가산금의 반환과 함께, ④조례제정에 관한 국가배상과 지연손해금의 지불 등을 청구하고, 신고납부후의 경정의 청구에 대하여 이뤄진 경정의 이유가 없다는 통지에 대하여 ⑤경정거부통지처분의 취소, 오납금으로서의 사업세액 지연손해금의 지불 등을 예비적으로 청구하였다.

제1심¹⁷⁷⁾은 Y2에 대한 소와 조례의 무효확인의 소를 각하하였지만, 그 밖의 청구에 대해서는 ①지방세법 제72조의 19는 응능원칙에 근거한 과세를 당연한 전제로 하고 있기 때문에 사업의 정황에 응하여 외형표준과세를 하는 경우에도 사업의 담세력을 적절하게 반영하는 소득을 과세표준으로 하여야 한다. ②은행업에 대해서는 외형표준과세

175) 東京高裁 平成15.1.30. 判例時報 1814号, 44쪽.

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

177) 東京地裁 平成14.3.26. 判例時報 1787号, 42쪽.

를 허용할 사업의 정황이 없고, 본건조례는 위법무효이다. ③무효인 본건조례에 기하여 산출된 납세액에 대해서는 법률상의 원인을 결한 이득으로서 환부청구할 수 있다. ④본건조례의 제정에 의해 X등은 그 신용이 현저하게 저하한다는 등의 무형의 손해를 입었다 등의 이유를 들어서 결과적으로 X의 청구를 인용하였다.

(2) 판결의 주요내용

지방세법 제72조의19에 근거하여 도입된 외형표준과세가 동법 제72조의22 제9항의 균형요건을 충족하는 것에 대해서는 외형표준과세를 도입하는 조례를 제정한 지방자치단체 측에서 객관적인 자료에 기하여 적극적으로 증명하여야 할 책임이 있는 바, 본건조례에 의한 세부담이 「소득」을 과세표준으로 한 경우의 세부담과 비교하여 「현저하게 균형을 상실하지 않았다」고 인정하기에 충분한 증거는 없어서 Y1은 본건조례가 균형요건을 충족한다는 증거가 없다. 그러므로 본건조례는 지방세법 제72조의22 제9항의 균형요건을 충족하고 있다고 인정할 수 없다. 본건조례는 지방세법 제72조의22 제9항(균형요건)에 위반하여 무효이기 때문에 X등의 Y1에 대한 2000사업년도분의 사업세를 대상으로 하는 오납금의 환부청구를 인정한 부분은 상당하다.

다만, 본건조례에 이르는 Y1과 Y2의 일련의 행위가 객관적으로 직무상 해야 할 법적 의무에 위반하여 위법하다고는 평가할 수 없기 때문에 X등의 Y1에 대한 국가배상청구를 인용한 부분은 잘못이다.

제 3 절 일본의 법정외세제도의 특징

지방세의 주요한 세원이 이미 법정세목으로 되어있는 상황에서 특정의 정책목적을 달성하기 위해 또는 필요한 재원을 확보하기 위해

어떠한 세원을 발견해 낼까하는 점에 각 지방자치단체는 여러 가지 검토를 행하고 있다.

그리고 지역 실정에 따라 납세자의 이해를 얻으면서 법정외세는 도입되고 있다. 2004년도 결산액 기준으로 법정외세 전체 세수는 약 541억 엔으로 지방세수의 약 0.16%를 차지하는 것에 지나지 않지만 각 지방자치단체의 노력이 계속되는 한 일정의 한계는 있다고는 하나 그 비율은 앞으로도 증대해 갈 것으로 예측된다.

가장 최근의 통계로서 2006년 3월부터 2007년 2월에 걸쳐 총무대신이 동의한 법정외세는 8건이다. 이 중 신규로 창설된 세는 홋카이도의 순환자원이용촉진세(목적세), 산업폐기물세(야마카타현), 순환자원촉진세(에이메현)다. 이상에서 알 수 있는 것과 같이 법정외세에는 환경 관련세가 많은 비중을 차지하는 것이 특징인데 이하에서 일본의 법정외세제도의 특징에 대해서 검토하기로 한다.

1. 환경관련 산업폐기물세 급증

법정외세 중 눈에 띄는 것이 산업폐기물 관련세로 대표되는 환경관련 법정외세이다. 새로운 제도로 이행한 2000년 4월부터 2007년 2월까지 사이에 총무대신이 동의한 법정외세를 보면 실질적으로 계속안건이나 기존의 법정외세 변경요건이 아닌 신규의 세 39건 중 28건이 산업폐기물 관련세로 되어 있다.

종래의 정책적 수법에 더하여 세는 경제수법을 이용하는 것에 의해 산업폐기물의 적정처리를 한층 높인다는 지방자치단체의 강한 의욕이 보인다. 현재도 복수의 지방자치단체에서는 산업폐기물 관련세에 관한 검토가 행해지고 있는 것으로 알려지고 있다. 이와 같은 환경 대책에 착안한 법정외세는 앞으로도 늘어날 것으로 전망된다.

2. 지역 외 거주자와 특정법인에 대한 과세 문제

법정외세 중에는 주된 납세 의무자가 과세단체의 구역외 자로 되어 있는 것이나 특정 법인에 한정하여 과세하는 것도 발견할 수 있다.

확실히 각 지방자치단체가 법정외세를 최대한 활용하여 자주재원의 충실에 노력하는 것은 지방의 과세 자주권을 존중하는 관점에서 바람직한 것이지만 그 활용에 있어서는 공평·중립 등의 조세원칙에 비추어 충분한 검토가 행해져야 한다는 지적도 나온다.

3. 조세전가의 문제

이 문제는 조세수출에 관한 문제로서 위 2번의 문제와 관련되는 문제라 할 수 있다. 지역주민이 아닌 자에게 부담을 요구하는 세가 허용되는가 하는 문제이다. 지역주민이 아닌 자는 지방의회에서의 투표권을 갖지 않기 때문에 지방의회에서 그 이익이 침해되는 경향이 있지만 그 지방자치단체의 관할영역에 거점을 갖지 않는 자에게 납세의무를 요구하는 것은 지방세의 법적성격으로서는 문제가 있을 수 있다.

4. 납세 의무자의 의견청취와 설명

어쩔 수 없이 납세 의무자가 한정적으로 되는 경우는 납세 의무자를 포함 관계자에게 충분한 사전설명을 행하는 등 그 이해를 얻어내는 최대한의 노력이 있어야 한다. 이와 같은 생각에서 2004년도 세제개정시 특정 납세 의무자의 의견청취 제도가 새롭게 도입된 점은 바람직한 방향이라 할 수 있다.

5. 세수가 아닌 다른 정책 목적 활용

東京都 토시마(豊島)구에서는 2003년에 역 주변의 방치 자전거 문제에 대응하기 위해 법정외목적세로『放置自轉車等對策促進稅』가 창설되었지만 납세 의무자인 철도 사업자와의 협력이 난항을 겪게 되어 총무대신에 의한 동의 후에도 검토가 계속되었다. 그 결과 철도 사업자의 협력이 확보되고 방치 자전거 문제가 조정되었기 때문에 세 창설의 목적이 달성되었다는 이유에서 2006년 7월에 조례는 폐지되고 실제 과세는 행해짐이 없이 폐지된 사례도 있다.

또한 豊島區의 『狹小住戶集合住宅稅』는 소위 원룸 맨션의 신설을 억제하려는 것으로 창설되었다. 이 세는 반드시 세수 그 자체를 목적으로 하지 않은 세로서 소위 원룸의 신축억제가 주된 목적으로 되어 있다.

이와 비슷한 세로 東京都 杉並(스기나미)區의 『비닐시장바구니세』를 들 수 있다. 이것은 2002년 3월에 스기나미구에서 비닐시장 바구니의 사용량을 억제하고 쓰레기로 되는 것을 줄이는 것을 목적으로 한 법정외목적세로 구의회에서 조례가 가결된 것이다. 2006년 11월 현재 까지도 시행기일은 명확히 되어있지 않고 또한 총무성에 대한 협의도 행해지고 있지 않지만 그 세의 도입 목적은 비닐 시장 바구니를 감소시키는 것이다. 극단으로 말하면 비닐 바구니를 없애는 것을 목표로 법정외목적세를 다른 정책적 목적에 활용하는 사례이다.

일본의 법정외세 제도는 지방자치단체가 새로운 행정수요에 대응하는 재원확보 수단으로 활용을 향한 움직임이 활발한 것을 확인하였다. 2000년 4월 시점에서 14개道·縣, 4개市·町이었던 도입단체가 2007년 2월 현재는 44개都·道·府·縣, 12개市·區·町·村으로 도입단체는 3배, 세수는 2.3배 들어난다. 법정외세는 과세 자주권 측면에서 활용되고 있다.

6. 결 론

이상에서 알 수 있듯이 법정외세 중에는 산업폐기물 관련세와 핵연료 관련세가 가장 큰 비중을 차지하는데 2006년 현재 산업폐기물 관련세는 28건 57억 엔, 핵연료 관련세는 15건 186억 엔이다. 산업폐기물세와 핵연료관련세의 양쪽을 합하면 전체 법정외세 건수의 3/4, 세수는 243억 엔으로 전체 법정외세 세수의 약 절반을 차지하는 규모다.

최근의 한 기사에 의하면 2000년에 법정외목적세가 도입된 이래 7년 만에 법정외세를 도입한 지방자치단체의 수는 약 3배로 늘었고, 세수도 약2.3배 증가하였다고 하여 법정외세가 지방자치단체에 있어서 중요한 재원으로 자리 잡았다고 한다.¹⁷⁸⁾

178) 日本毎日新聞 2007. 7. 24. 인터넷 기사. 특히 핵연료물질등취급세를 도입한 아오모리현은 현세의 약 10%에 해당하는 세수를 법정외세로 충당하여 아주 중요한 지방세로 되어 있다고 한다.

제 5 장 개선방안

제 1 절 헌법 및 입법적 개선방안

I. 헌법개정과 관련한 일반론

조례로서 지방세의 세목과 세율을 독자적으로 규율할 수 있는 법정외세 제도를 도입하기 위해서는 무엇보다도 먼저 헌법의 조세법률주의 조항의 개정이 문제를 해결하는데 가장 중요하지만 현실적으로 어려운 것이 사실이다.

법정외세제도를 가지고 있는 일본의 조세에 관한 헌법규정과 우리 헌법의 규정을 비교해 보면 우리나라가 지방세법에 규정되어 있지 않은 조세를 조례로 창설할 수 있는 헌법적 근거를 찾아내기가 어렵다는 것을 알 수 있다.

즉, 우리 헌법 제59조는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”고 규정하여 조세법률주의 원칙에 따라 법정외세를 채택할 수 없다고 보는 입장이 다수설이지만 일본은 헌법 제84조에 “새로이 조세를 부과하거나 조세를 변경하고자 할 때에는 법률 또는 법률이 정하는 조건에 따라야 한다”고 규정하고 있어서 지방세법뿐만 아니라 지방세법이 조례로 지방세의 세목의 창설이나 세율의 조정 등을 할 수 있도록 규정하는 경우에는 조례로서 지방세법이 규정하고 있지 않은 세목 등을 창설할 수 있는 것이다.

따라서 입법론적으로 법정외세를 우리나라에 도입하기 위해서는 일본과 같이 헌법에 그 근거규정을 두는 것이 가장 좋은 방안이지만 헌법개정이 현실적으로 어려운 상황이라고 한다면 헌법규정은 그대로 유지하되 조세, 특히 지방세에 관한 일반법인 지방자치법과 지방세법, 국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률 등의 개정을 통해서 조례로서

지방세의 세목과 세율 등을 창설할 수 있는 방안을 강구해볼 필요가 있다.

II. 지방자치법의 개정

앞서 살펴본 바와 같이 지방자치법 제22조의 규정, 그 중에서도 조례제정권과 관련한 “법률유보 규정”에 해당하는 그 단서 조항은 주민의 자율권을 현저하게 제한하고 지방자치단체의 자치권을 무력화시켜 지방자치단체의 창의적이고 자율적인 과세자주권을 침해하고 있으므로 이를 삭제하는 것을 심각하게 고려할 필요가 있다.

지방자치법 제22조의 단서 규정을 삭제하여 조례에 의하여 주민의 권리제한, 의무부과 등을 하더라도 이것은 헌법 제117조제1항의 규정에 따라 국민의 기본권보장과 관련된 법률의 범위 안에서 주민의 공공복리와 질서유지를 위하여 필요 최소한의 범위 안에서만 인정되는 것이고, 아울러 헌법상 보장된 기본권에 관한 사항이나 법률에 위배될 소지가 있다면 대법원의 조례재판 또는 헌법재판소의 위헌심사 등을 통해 제도적인 통제가 가능하며, 나아가 국가 또는 상급 지방자치단체에 의한 재의 요구까지 보장되어 있어 특별히 문제될 것은 없다고 할 것이다. 특히, 최근에 개정된 지방자치법에 의한 주민의 조례제정 및 개·폐 청구권과 주민가사청구 또는 주민소송제도 등을 통한 직·간접적인 통제가 가능하리라 본다.

한편, 실무적으로 지방자치법 제22조 단서의 내용 중에서 “법률유보”와 관련하여 특히 지방세의 부과·징수 업무만을 제외하는 방안과 지방자치법 제22조 단서의 내용의 내용을 일단 삭제하되 그 대신 국민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항 및 그와 관련된 벌칙을 정한 조례는 그에 관한 법률이 마련될 때까지 효력을 갖도록 하는 내용으로 개정함으로써 해당 법률이 제정된 후에는 관련 조례를 법률의

취지에 맞도록 정비하여야 할 의무가 있음을 간접적으로 명시하는 방안을 대안으로 제시할 수 있을 것이다. 그러나 전자의 경우 “법률유보” 사항을 지방세의 부과·징수에 관한 사항과 그 밖의 사항을 구분하는 근거가 불분명하다는 단점이 있고, 후자의 경우에도 조례에 의하여 먼저 규제가 이루어지고 난 후 법률에서 이를 받아들일 경우 지방자치단체의 입법정책과 국가의 입법정책이 충돌할 가능성을 배제할 수 없으며, 일단 유효하게 성립한 조례에 대해 해당 지방자치단체에서 스스로 정비하지 않는 한 주민들의 법률생활에 상당한 혼란과 지장을 초래할 가능성도 있다는 단점이 있다.

그 밖에 신중론의 입장에서는, 현재 조례제정권의 범위와 관련된 지방자치법 제22조의 단서 규정에 대하여 학자들 사이에 학설이 정립되지 있지 않으며, 기존 판례도 합헌설을 취하고 있기 때문에 그 개정 여부는 보다 신중히 검토되어야 할 것이고, 학설의 정립 및 관련 판례의 축적 등 여건이 성숙된 후에 개정을 추진하는 것이 바람직하다는 입장도 있다.

이와 같은 입장에서는 지방자치법 제22조가 개정되지 않은 상황에서 조례제정권의 범위를 확대한다는 측면에서 법령의 의미가 전국에 걸쳐 일률적으로 동일한 내용을 규율하려는 취지가 아니고 각 지방자치단체가 그 지방 실정에 맞게 조례를 규율하는 것을 용인하는 취지일 때에는 가급적 개별 법령에서 조례에 의한 특례 제정의 근거를 인정하는 방향으로의 입법정책이 확대되어야 할 것이다.

Ⅲ. 지방세법의 개정

다음으로는 지방세법을 개정할 필요성이 있다.

지방세법 제3조제1항은 “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있

어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다.”고 규정하고 있는데, 이는 지방자치단체가 주민에게 지방세를 부과·징수하려는 경우 그 과세권을 법률에서 직접 제한하려는 취지로 이해된다. 지방세법 제3조제1항에서 “이 법이 정하는 범위 안에서”라는 법률유보 규정은 1998년에 지방세법이 개정되면서 추가된 규정이다.

지방자치법 제22조의 단서규정에 의하여 조례로써 주민에게 부담을 주지 못하도록 제한을 하고 있음에도 불구하고 지방세법 제3조제1항에서 지방세조례의 규율범위를 지방세법의 범위 안이라고 명시적으로 규정하여 조례를 통한 과세권 행사를 제한하고 있는 것이다. 즉, 지방세법 제3조제1항은 헌법 제59조에서 규정하는 조세법률주의를 엄격 및 형식논리에 따라 이를 적용하여 지방자치단체 주민의 복리를 위하여 사용하게 될 지방자치단체의 재원확보수단을 법률로서 규제하려는 것으로 보아야 할 것이다.

특히, 동 규정이 지방세의 세목, 과세객체, 세율, 부과·징수에 관한 사항을 지방세법의 규정에 따라 조례로서 정하도록 한 것은 지방세에 관한 모든 사항을 동법에서 상세하게 규정하고 지방자치단체의 조세조례는 위임된 사항만을 규정하도록 함으로써 사실상 과세자주권을 행사할 수 없도록 한 것이다.

결국, 지방자치단체의 과세자주권을 제한하지 않기 위해서는 국세와 지방세의 과세대상·납세자 등이 다르다는 점을 고려하여 지방세에 관한 한 과세권을 자주적으로 결정할 수 있는 권한을 확대할 수 있도록 지방세법 제3조제1항에 있는 법률유보 규정, 즉 “이 법이 정하는 범위 안에서”는 이를 삭제하는 것이 바람직하다. 이것이 헌법에서 보장하는 과세자주권을 보장하는데 부합되는 입법이라 할 것이다.

지방자치단체에 대하여 자유로운 과세권을 인정하여 일정한 기준 아래에서 지방자치단체가 스스로 세목·과세표준·세율 등을 결정할

수 있도록 하여도 해당 지방자치단체는 현실적인 법체계, 국가의 정책 및 사회적 규범 등을 통하여 그 기준을 준수하고 일정 부분 스스로 제한될 수밖에 없기 때문에 그 부작용은 그리 심각하지는 않을 것으로 본다.

IV. 기타 관련조항의 정비의 필요

그 밖에도 조례제정권을 확대하고 조례의 법적지위를 개선할 수 있도록 관계 법률 조항의 개정이 필요하며, 이에 따른 개정 대상 법률 조항으로서 지방자치법 제39조제1항 제4호, 지방자치법 제135조 등의 개정이 필요한 것으로 보이고, 그 밖에 지방자치단체의 자주과세권의 보장을 강화하기 위하여 지방세법 제5조 및 제6조, 지방세법 제9조의 단서규정 및 국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률 등이 개정될 필요성이 있다.

우선, 지방자치법 제39조제1항 제4호는 지방의회의 의결사항으로서 “법령에 규정된 것을 제외한 사용료·수수료·분담금·지방세 또는 가입금의 부과 징수”를 규정하고 있고, 지방자치법 제135조는 “지방자치단체는 법률로 정하는 바에 따라 지방세를 부과·징수할 수 있다”고 규정되어 있는데, 위 규정들은 그 내용상 단순히 “지방세”라고만 규정하고 있어 그 의미가 불분명하고 조례제정을 통한 과세자주권의 보장 취지를 제한하고 있으며, 나아가 제39와 제135조의 규정이 중복되는 부분이 있으므로 지방자치법에 있어 지방세와 관련한 부분을 “지방세의 세목·과세객체·과세표준·세율, 그 밖에 지방세의 부과·징수에 필요한 사항을 정할 때에는 지방세법이 정하는 기준에 따라 조례로서 정하여야 한다”는 취지로 제135조에서 통합 규정하는 것으로 관련 규정을 개정하는 것이 바람직하다.

제 5 장 개선방안

그밖에 지방세법 제5조 및 제6조에 지방자치단체에게 새로운 세목을 신설할 수 있는 근거조항을 마련하는 것이 바람직하며, 아울러 국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률 제3조의 경우에도 지방세의 범위에 지방자치단체가 조례로서 신설하는 세목이 포함되도록 해당 규정을 개정하는 것이 바람직하다.

다만, 이 경우에도 국세 또는 다른 지방세와 과세물건이 중복되는 세목은 신설이 곤란하다고 할 수 있다.

제 2 절 지방세법상 법정외세 도입방안

I. 지방세법상 지역개발세를 법정외세로 분류하는 방안

1. 지역개발세의 의의

지역개발세란 지역에 따라 산재해 있는 특수부존자원을 세원으로 하여 지역개발, 수질개선 및 수자원보호에 필요한 자주자원을 확충하고 지역균형발전을 도모할 수 있는 경비를 충당하기 위하여 자원을 활용하는 자나 자원을 개발하는 자에게 부과하는 시도의 목적세이다(지방세법 제5조제3항).

지역개발세의 종류는 다음과 같다(동법 제5조제3항 4호).

- ① 발전용수에 대한 지역개발세는 발전용수를 수력발전(양수발전을 제외한다)에 사용하는 때
- ② 지하수에 대한 지역개발세는 지하수를 채수하는 때
- ③ 지하자원에 대한 지역개발세는 지하자원을 채광하는 때
- ④ 컨테이너에 대한 지역개발세는 컨테이너를 취급하는 부두를 이용하기 위하여 컨테이너를 입·출항하는 때
- ⑤ 원자력발전에 대한 지역개발세는 원자력발전소에서 발전하는 때

2. 지역개발세의 과세대상 및 세율 등(지방세법 제257조제1항)

목 차	내 용
과세 대상	1. 발전용수, 2. 지하수(음용수, 온천수 등), 3. 지하자원, 4. 컨테이너, 5. 원자력발전
납세의무자	1. 지하수·온천수를 채수하는 자, 2. 발전용수이용자, 3. 지하자원 채광자, 4. 컨테이너입·출항자, 5. 원자력발전 사업자
세 율	1. 발전용수: 발전에 이용된 물 10m ³ 당 2원 2. ① 지하수 : 음용수로 판매하기 위하여 채수하는 경우 1m ³ 당 200원 ②목욕용수로 사용하기 위하여 채수한 온천수는 1m ³ 당 100원, ③위 2가지 경우 외에 타용도로 이용하거나 목욕용도로 이용하기 위하여 채수한 온천수 외의 물은 1m ³ 당 20원 3. 지하자원: 채광된 광물가액의 1000분의 5 4. 컨테이너: 1TEU당 15,000원 5. 원자력발전: 발전량 1킬로와트시당 0.5원 ¹⁷⁹⁾ 6. 조례에 의해 표준세율의 100분의 50의 범위안에서 가감할 수 있다.

179) 부산시에서는 2006년 3월 8일 원전발전에 대한 지역개발세를 부과·징수할 수 있도록 ‘부산광역시 시세조례’를 개정하여 원자력발전시설의 안전 및 재난예방과 그 인근지역의 개발을 효율적으로 추진하기 위하여 “부산광역시 원자력발전지역개발 특별회계 설치조례”를 제정하여 12월 2일부터 시행하고 있는데 그 주요내용은 특별회계를 설치하는 것이다.

1. 원자력발전지역개발 특별회계의 세입
 - ① ‘부산광역시세 조례’의 규정에 의하여 징수하는 원자력발전에 대한 지역개발세액
 - ② 일반회계로부터의 전입금
 - ③ 특별회계의 운용에 따른 수입금으로 하고,
2. 원자력발전지역개발 특별회계의 세출
 - ① 원자력발전소 소재지 군에 교부하는 비용
 - ② 지방세법 제253조의 규정에서 정한 목적에 부합하는 사업비
 - ③ 방사능 방재 교육·훈련 및 광역방재대책에 따른 사업비
 - ④ 신에너지 및 재생에너지 개발·보급 사업비
 - ⑤ 특별회계의 관리 및 운용에 필요한 경비 등을 규정하였다.
3. 특별회계 설치목적은 원전시설로 인하여 발생하는 자치단체의 행정수요 보전차원에서 신설한 것으로서, 자치단체가 원전지역 및 관련 사업에 사용토록 하는 목적에 따라 주변지역 재난예방과 발전소 주변지역의 균형개발을 위한 취지에 따

3. 지역개발세의 평가

지역개발세는 지방세 중에서 세목이 지방세법시행령에 규정된다는 점 외에, 그 과세목적이나 과세대상, 그리고 세율이 지역의 실정과 특성에 따라 지방의 행정, 재정 수요에 따라 폭넓게 자주권이 허용되고, 자율적인 결정이 보장되는 과세로서 한국적 상황에서 법정외세에 비유되는 조세라고 할 수 있다.

II. 탄소세를 법정외세로서 도입하는 방안

1. 환경세로서의 탄소세

탄소세도 환경세의 일종으로 분류되고 있지만 환경세와 탄소세는 동일한 세는 아니다. 환경세를 법정외세로 도입하는 방안은 이미 일본에서 많은 지방자치단체가 시행을 해오고 있지만 그 내용은 폐기물 관련세 등에 국한되어 있는 실정이고 탄소세를 직접 제정하여 시행하고 있는 지방자치단체는 발견할 수 없다는 점은 제4장의 일본의 법정외세제도의 장에서 살펴보았다.

그러나 최근 일본에서 탄소세를 지방세로서 도입하고자 하는 논의가 있었는데 지방세로 도입한다고 하더라도 지방자치단체 독자의 법정외세로서 도입하고자 하는 논의와 전국 일률적인 지방세로서 도입을 검토하는 논의로 나뉘어진다.

2. 법정외세로서의 탄소세의 도입-북해도 온난화 대책세

일본 북해도는 「북해도 지구온난화대책세」를 검토하여 2002년 3월에 발표한 『環境目的税の導入を向かう道』에서 그 제도안을 제시하고

라 세입·세출의 효율적인 관리를 위해 특별회계의 설치·운영이 필요한데 따른 것이다.

있는데 이 자료에 의하면 난방용으로도 대량으로 사용되는 등유의 외, 산업용의 중유나 석탄 등에 북해도가 독자적으로 과세하면 약 10억 9000만 엔의 세수입을 전망하고 있다. 특히 이 탄소세를 법정외목적세로서 도입하면 탄소세의 수입으로 CO2배출 삭감을 위한 신에너지창출·에너지절약 대책이나 CO2흡수 고정원인 삼림의 보호·육성에 충당할 수 있다고 평가하고 있지만 실제로 제도화에는 이르지 못하였다.

3. 지방세로서의 탄소세의 도입검토-동경도의 온난화 대책세

북해도가 탄소세를 법정외세로서 독자적으로 검토한 것에 대해 동경도는 전국 규모의 지방세로서의 탄소세를 검토했다. 東京都稅制調査會의 2001년도 답신인 『地方における新しい環境税制の構築』은 탄소세를 다음의 3개의 모델로서 제시하고 있었다.

- ① 동일한 과세·과세표준을 이용하고 지방세와 국세를 병과, 부과하는 모델로서 지방이 국세분도 포함해서 징수하고 국가에 납입한다.
- ② 지방세·국세 별개 독립형 모델로서 이에 의하면 거주지 분리가 행해진다.
- ③ 지방세로서만 도입하는 모델로서 세수입의 일부를 국가에 이양한다.

동경도가 검토하고 있는 탄소세는 지방자치단체가 과세주체가 되는 전국적인 지방세인데 이는 『법정외세로서의 탄소세』와 마찬가지로 지방자치단체의 과세자주권을 활용한 독자적인 『법정세로서의 탄소세』이다.

법정지방세로서의 탄소세에 대해서 東京都稅制調査會의 2001년도 답신은 『지구온난화 문제는 지구 규모의 환경 문제로서 지방자치단체

제 5 장 개선방안

의 구역을 넘은 문제이지만 지역에 환경오염의 근원이 있다고 하는 의미에서는 지역의 과제이다』라고 하면서 온난화 대책세는 전국 일률의 지방세를 주체로 해야 한다고 하고 있다.

과세 단계로서는 유통·소비 단계에서의 과세를 기본으로 하여 탄소 1톤 당3,000엔 정도 과세하는 것으로 하고 있다.

4. 결 론

이상에서 살펴본 바와 같이 우리나라에서 법정외세를 도입하고자 할 때 첫째, 지역개발세를 법정외세로 전환하여 부과하는 방안, 둘째, 환경관련세를 법정외세로 도입하여 부과하는 방안 등을 강구할 수 있을 것이다.

참고문헌

1. 국내문헌

권영성, 헌법학원론, 법문사, 2007.

김동희, 행정법 II, 박영사, 2007.

김대영, “과세자주권 확충에 관한 소고”, 한국지방재정논집 제5권 제1호, 2000.

김성호, 조례제정권 범위확대에 관한 연구, 한국지방행정연구원, 1999. 2.

김완석, “과세자주권의 문제점과 발전방향”, 지방세, 2004. 4.

김완석, “지방세법과 지방세조례와의 관계”, 지방세포럼 제1차발제문, 서울시립대학교 지방세연구소, 2007.

김용희, 헌법상 과세권과 납세자기본권에 관한 연구, 아·태공법연구 제12집.

김재광, 지방분권개혁과 조례제정권의 범위에 관한 고찰, 한국지방자치법학회 제10회 학술대회발표논문집, 2005.

김철영/ 박일흠, “지방세의 신세원 개발을 통한 세수증대 방안”, 산업경제연구 제16권 1호, 2003.

김해룡, 한국에서의 국가와 지방자치단체의 관계-지방자치단체의 자치입법(조례)권을 중심으로-, 한국법제연구원 공청회발표문, 2006.

참 고 문 헌

- 박균성, 행정법론(상), 박영사, 2007.
- 박균성, 행정법론(하), 박영사, 2007.
- 박균조, “재산세 제도와 보유세 개혁”, 한국지방세연구회, 2006.
- 박영도, “自治立法의 理論과 實際”, 입법이론연구(VI), 한국법제연구원, 1998. 2.
- 서원우, “조례제정권의 헌법적 보장”, 전환기의 행정법이론, 박영사, 1997.
- 손희준, “법정외세 도입방안”, 지방세, 2005. 5.
- 안완수, “일본의 법정외세 제도”, 월간법제, 2004 5·7월호.
- 오세탁, “조례의 제정실태와 입법한계”, 人權과 正義, 1994. 8.
- 원윤희, “지방분권화 시대의 지방재정 및 지방세제 발전방향”, 한국 지방재정논집 제8권 제1호, 2003.
- 유상현, 조례의 법적 한계에 관한 연구, 경희대학교대학원박사학위 논문, 1994.
- 유지태, 행정법신론, 신영사, 2007.
- 윤광재, “지방자치단체가 행사하는 지방세의 세율결정권한에 관한 연구: 프랑스의 지방자치단체를 중심으로”, 한국행정학보 제 33권 제2호, 한국행정연구원, 1999.
- 윤영진외, “재정분권을 위한 개혁과제와 추진전략, 한국지방재정학회”, 2003.
- 이기우, “지방자치단체의 조례제정권과 법률유보의 원칙”, 지방자치, 1992.

- 이기우, 지방자치이론, 학현사, 1996.
- 이기우, “조례준칙의 법적 성질과 한계”, 자치행정(167호), 지방자치 연구소, 2002.
- 이동식, “지방자치와 지방재정”, 지방자치법연구(제3권 2호), 한국지방자치법학회, 2003.
- 이창희, 세법강의(제5판), 박영사, 2006.
- 전 훈, “프랑스 헌법상 지방분권제도”, 세계헌법연구 제12권 제1호, 국제헌법학회 한국학회, 2006. 6.
- 정수현, “지방자치단체의 재정자주권에 관한 연구”, 공법학연구 제3권 제1호, 2003.
- 정연주, 조례제정권의 헌법적 한계와 통제, 공법학의 현대적 지평, 心泉桂禧悅博士華甲記念論文集, 1995.
- 조성규, “지방자치제의 헌법적 보장의 의미”, 공법연구 제30집 제2호, 2001.
- 조성규, “지방자치단체의 자주재정권에 대한 법제도적 고찰”, 행정법연구 제9호, 2003.
- 조성규, “법치행정의 원리와 조례제정권의 관계”, 공법연구 제33집 제3호, 2005.
- 차상봉, “과세자주권의 범위와 확대에 관한 연구”, 충남대학교대학원박사학위논문, 2001.
- 차상봉, “지방자치단체의 자주과세권 확대를 위한 법리적 고찰”, 지방자치법연구 제1권 제1호, 2001.

참고문헌

- 차상봉, “지방자치단체과세권의 헌법적 한계와 지방세조례주의에 관한 소고”, 법학연구, 충남대학교, 2002.
- 허영, 한국헌법론, 박영사, 2000.
- 홍정선, 지방자치법론, 법영사, 1991.
- 홍정선, 행정법원론(상), 박영사, 2007.
- 홍정선, 행정법원론(하), 박영사, 2007.
- 홍정선, “조례의 법리”, 이화여대 법학논집 제2권 제1호, 1997.
- 지방환경세의 도입에 관한 연구, 1997.
- 지방세제관련법률의 개선방안 연구, 2003.
- 지방세법률주의의 개선방안에 관한 한국법제연구원 워크샵 자료집 (제1차 - 제4차)

2. 일본문헌

- 成田頼明, 法律と條例, 憲法講座IV, 有斐閣, 1964.
- 北野弘久, 新財政法學・自治体財政權, 勁草書房, 1976.
- 北野弘久, “本來的租稅條例主義”, 財政法の基本課題, 勁草書房, 2005.
- 今井勝人, 現代日本の政府間財政關係, 東京大學出版會, 1994.
- 新井隆一, 租稅法の基礎理論, 日本評論社, 1997.
- 佐藤 功, 憲法(下)(新版), 有斐閣, 2001.
- 衫原泰雄, 地方自治の憲法論, 勁草書房, 2002.

- 碓井光明, “憲法第84條にいう『租税』の概念の外延について”, ジュリスト
705號.
- 碓井光明, “法定外税をめぐる諸問題 (上)”, 自治研究77卷1号.
- 碓井光明, “法定外税をめぐる諸問題 (下)”, 自治研究77卷2号.
- 神野直彦外, 租税思想としての税源配分論の展開, 日本地方財政學會, 1998.
- 神野直彦, 財政学, 有斐閣, 2002.
- 神野直彦, 地域再生の経済学, 中央公論新社, 2002.
- 神野直彦, 課税自主権と財源の分権化, 自治體の構想2, 岩波書店, 2002.
- 神野直彦, 地方財政改革, ぎょうせい, 2004.
- 武田 勝, 日本における財政調整制度の生成過程, 地方交付税何が問題か
(神野直彦・池上岳彦編), 東洋經濟新報社, 2003.
- 宇賀克也, 地方自治法概説, 有斐閣, 2004.
- 堀井裕資, 税条例について, 自治大阪 2005. 6.
- 金子 宏, 租税法(第11版), 弘文堂, 2006.
- 石井康陶朋, “最近の法定外税をめぐる状況”, 地方税, 2007. 3.
- 日本毎日新聞 2007. 7. 24.
- 日本財政法學會, 財政法の基本課題, 2005,
- 日本財政法學會, 地方財政の變貌と法, 2005.
- 日本財政法學會, 財政の適正管理と政策實現, 2005.

3. 구미문헌

- Benkmann H./Gaulke, T., Kommunale Getränkeverpackungssteuer genehmigungsfähig, ZFK 1990.
- Bleckmann, A., Inhalt und Umfang des Gesetzesvorbehalts bei Gemeinde-satzungen, DVBl. 1987.
- Blümel, W., Wesensgehalt und Schranken des kommunalen Selbstverwaltungsrecht, in : von Mutius (Hrsg.), Selbstverwaltung im Staat der Industriegesellschaft, Heidelberg 1983.
- Böhm, M., Kommunale Umweltsteuern, in : G. Lübbe- Wolff (Hrsg.), Umweltschutz durch kommunales Satzungsrecht, Berlin 1993.
- California State Board of Equalization, Tax Information for City and County Officials, 2000.
- Cortsen, R., Zur Verfassungsmäßigkeit einer kommunalen Getränkeverpackungssteuer, ZKF 1989.
- Dahmen, A., Noch einmal zur Rechtmäßigkeit einer kommunalen Getränkeverpackungssteuer, KStZ 1992.
- Eschenbach, J., Die Verpackungssteuer - fehlgeschlagener Versuch oder überlegenswertes Modell zur Abfallbeseitigung?, ZKF 1992.
- Frey, D., Die Finanzverfassung des Grundgesetzes, in : (Hrsg., von Bundesministerium der Finanzen), Die Finanzbeziehungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aus finanzverfassungsrechtlicher und finanzwirtschaftlicher Sicht, Bonn, 1982.

- Gern, A., Deutsches Kommunalrecht, Baden-Baden, 1997.
- Gern, A., Nachruf auf die kommunale Getränkeverpackungssteuer, KStZ 1989.
- Graf, G., Zur Idee einer kommunalen Getränkeverpackungssteuer, ZKF 1988.
- Henneke, H.-G., Das Gemeindefinanzierungssystem, Jura, 1986
- Hoppe, W., Der Anspruch der Kommunen auf aufgabengerechte Finanzausstattung, DVBl. 1992.
- Hoppe, W., Umweltschutz in den Gemeinden, DVBl. 1990.
- Häde, U., Die bundesstaatliche Finanzverfassung des Grundgesetzes, JA 1994.
- Isensee, J., Steuerstaat als Staatsform, in : Hamburg · Deutschland · Europa, Festschrift für Hans Peter Ipsen, Tübingen, 1977.
- Jakob, W., Die Steuerhoheit der Gemeinden unter staatlicher Gesetzgebung, BayVBl. 1972.
- Kirchhof, F., Gemeinden und Kreise in der bundesstaatlichen Finanzverfassung, in : Kommunale Aufgabenerfüllung im Zeichen der Finanzkrise (Hrsg. von J. Ipsen), Baden-Baden, 1995.
- Kirchhof, P., Die kommunale Finanzhoheit, in : Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis Bd. VI - Kommunale Finanzen(Hrsg. von Werner Hoppe) Köln u.a., 1985.
- Kronisch, J., Der Lenkungszweck der Spielautomatensteuer - ein Beispiel ohne Grenzen?, NVwZ 1990.

참 고 문 헌

- Lübbe-Wolff, G., Abwassersatzung, in: dies. (Hrsg.), Umweltschutz durch kommunales Satzungsrecht, 1993.
- Recker, E., Gemeinden und Kreise wollen Beteiligung, Das Parlament Nr. 2/1994.
- Schmidt-Aßmann, Kommunalrecht, in: (Hrsg. von E. Schmidt-Aßmann) Besonderes Verwaltungsrecht, Berlin u.a., 1995.
- Staak, M., Kommunale Selbstverwaltung oder staatliche Vormundschaft - Die Kommunen am "Goldenen Zügel" -, Der Gemeindehaushalt 1988.
- Suhr, J., Das kommunale Steuerfindungsrecht, ZKF 1993.
- Tiedemann, P., Die Verpackungsabgabe als Instrument kommunaler Abfallvermeidungspolitik, DÖV 1990.
- Vogel, K., Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: (Isensee/Kirchhof), HbStaatsR IV, 1990.
- Wendt, R., Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: (Isensee /Kirchhof), HbStaatsR IV, 1990.
- Wendt, R., Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: J. Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Heidelberg 1990.
- Winands, G., Das Steuererfindungsrecht der Gemeinden, JuS 1986.
- Witte, R., Mit dem Grundgesetz die Städte stärken - Die Vorschläge des Deutschen Städtetages in der Verfassungsdiskussion -, Der Städtetag 1992.