

韓國 租稅法制的 發展方向

— 내국세를 중심으로 —

金元主*

◇ 차 례 ◇

- | | |
|-------------------------|------------------------|
| I. 현행 우리 헌법상의 세법의 좌표 | IV. 현행 조세법제와 그 문제점 |
| II. 대한민국 정부수립 이전의 조세제도 | 1. 현행 조세법제의 구조 |
| 1. 王朝時代의 조세제도 | 2. 현행 조세법제의 문제점 |
| 2. 8·15해방 이전의 조세제도 | V. 우리나라 조세법제의 발전방향 |
| III. 대한민국 정부수립 이후의 조세제도 | 1. 기본방향 |
| 1. 정부수립 초기의 조세제도 | 2. 단일·통일적 내국세법전의 제정 |
| 2. 한국전쟁 이후 복구기의 조세제도 | 3. 지방화시대에 알맞는 조세법제의 확립 |
| 3. 5·16 이후의 조세제도 | 4. 국제화시대에 알맞는 조세법제의 확립 |
| 4. 경제성장기의 조세제도 | VI. 맺는 말 |

I. 현행 우리 헌법상의 세법의 좌표

우리나라 헌법재판소는 1990년 9월 3일 국세기본법¹⁾ 제35조제 1 항제 3 호 중 ‘으로부터 1년’이라는 부문은 헌법에 위반된다고 결정 선고하였다.²⁾ 이 사건의 쟁

* 경북대학교 법과대학 교수, 법학박사.

1) 1974년 12월 21일 법률 제2679호.

2) 89 헌가 95 국세기본법 제35조제 1 항제 3 호의 위헌심판, 제청법원 서울고등법원(1989. 5.

점은 추후에 발생한 조세채권이 먼저 발생한 담보물권보다 우선함으로써 조세발생과는 하등 관련이 없는 담보물권의 채권자가 권한을 행사하지 못하도록 한 문제의 조항은 헌법상의 조세법률주의, 조세공평주의, 국민의 재산권보장조항 등에 위배되는가에 있었다.

이에 관하여 재무부, 국세청 등 정부측은 변론과정에서 조세는 국가의 재정적 기초이며 고도의 공공성과 공익성이 있기 때문에 다른 채권에 우선해서 징수되는 것은 당연한 일이며, 현실적으로 대다수의 기업이 많은 금융부채가 있고 기업재산의 대부분이 담보로 제공되어 있어서³⁾ 우선징수권이 없어진다면 조세채권 확보가 불가능해진다고 주장하여 위헌주장에 강력한 이의를 제기하였다.⁴⁾ 특히 문제가 된 조항은 1949년 12월 20일 구 국세징수법 제정 당시부터 현재까지 40여년 시행되어, 국민의 경제생활에 있어서 널리 법의식화되어 있으며 거래의 안전을 해치는 면보다 공공복리를 위한 재정수요확보에 크게 기여하였다고 주장하였다.

헌법재판소는 판단의 기준으로서 다음과 같은 사항을 제시하였다.

첫째, 현대의 문화국가시대에 이르러 국가의 활동영역이나 기능이 방대하여짐에 따라 그에 소요되는 재정수요도 막대하게 팽창되었으며, 그 재정자금의 대종인 조세의 문제는 국민과 가장 밀접하게 이해관계가 상충되는 문제로서, 조세정책의 향방에 따라 국민의 재산권에 미치는 영향은 지대하게 되었으니, 그러한 의미에서 현대국가는 조세국가이며 우리나라도 이에 속한다.

둘째, 헌법은 그 前文에서 “……자유민주적 기본질서를 더욱 확고히 하여”라는 표현을 하고, 제 1조에서 국민주권주의를 선언하며, 제 23조제 1항에서 재산권을 보장하면서, 제 38조에서 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다”라고 규정하고, 다시 제 59조에서 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”라고 규정하고 있는 것은 조세법률주의를 천명한 것으로서, 조세의 요건과 그 부과·징수절차는 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률에 의하여 규정되어야 하고, 그 법률의 집행도 엄격하게 해석·적용되어야 하며 행정편의적인 확장해석이나 유추해석은 허용되지 않는다. 또한 헌법 前文의 “……각인의 기회를 균등히 하고……”, “안으로는 국민생활의 균등한 향상을 기하고……”라는 규정 및 제 10조의 행복추구권 규정과 제 11조제 1항의 법 앞의 평등 규정에서 조세형평주의를 표명하고 있는 것이다.

10, 89 카 177 위헌제청신청).

3) 1989년 말 현재 국세채납으로 세무서 등에 의해 부동산이 압류되어 있는 미정리 채납액은 4천 5백 7십억원이며, 이들 부동산 중 대부분이 금융기관에 저당되어 있었다(자료: 재무부).

4) 헌법재판소 결정문 4~7면.

셋째, 헌법 제23조제 1항은 국민의 재산권을 보장하면서 이에 대한 一般的 法律 留保條項으로 헌법 제37조제 2항에서 “국민의 모든 자유와 권리는 국가안전보장·질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으며, 제한하는 경우에도 자유와 권리의 본질적인 내용을 침해할 수 없다”고 규정하고 있는 것은 설사 재산권의 본질적인 내용의 침해가 없을지라도 비례의 원칙 내지는 과잉금지의 원칙에 위배되어서는 아니되는 것을 확실하게 하는 데 있는 것이다.

이러한 기준에 의거하여 헌법재판소는 담보물권이 합리적인 사유 없이 담보기능을 수행치 못하면 이미 담보물권이 아니며 따라서 문제의 조항은 재산권의 본질적인 내용을 침해한 것이라고 밝히고 조세권자의 자의가 배제되고 객관적인 사실을 기초로 한 합리적인 근거에 의해서만 조세가 부과징수되어야 조세공평주의에 합치된다고 정부측 주장을 일축하였다. 또한 이 조항과 같이 국가가 국민의 기본권을 제한하는 입법을 함에 있어서는 목적의 정당성, 방법의 적정성, 피해의 최소화, 법익의 균형성 등이 유지되어야 하는 바 문제의 조항은 목적의 정당성을 제외한 나머지 원칙을 충족시키지 못한다고 헌법의 기본정신에 어긋난다고 밝혔다. 결국 조세채무자와 신분상 일정한 연고가 없는 선의의 제3자에게 희생을 강제함으로써 국가가 추구하는 하나의 가치인 조세의 편리한 징수를 위해 그와 동등 이상의 가치인 국민의 법에 대한 신뢰보호를 희생시킬 수 없다고 한 것이다. 또한 해당 조항이 40여년 시행되어, 국민의 경제생활에 있어서 널리 법의식화되어 있다는 정부측 주장에 대하여, 어떠한 법률조항의 내용이 국민의 자유와 권리를 신장하는 내용이라면 오랜 전통과 관행을 그대로 법질서로 정착시켜도 무방하겠지만 그와 반대로 국민의 자유와 권리를 침해하는 내용의 것이라면 장기간 시행되어 왔다는 이유만으로 정당화하기 어렵다고 하였다.⁵⁾ 이러한 헌법재판소의 결정취지를 존중하여 「납부기한으로부터 1년」이라는 귀절을 삭제하고 새로이 우선적용의 기준으로 「法定期日」을 신설하였다.

이 헌법재판소의 결정선고는 현행 우리 헌법상의 세법의 좌표를 명확히 하고 있다. 즉, 주권재민의 자유민주국가의 원칙에 입각한 조세법률주의와 조세평등주의이다. 조세법률주의라 함은 조세에 관한 중요한 사항은 원칙적으로 모두 법률로 정하여야 한다는 것이다. 조세에 관한 중요한 사항은 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 세율 등의 과세요건 뿐만 아니라, 조세의 신고, 납부, 과세처분, 과세처분의 절차 등이 포함된다. 즉, 국민의 권리의무 또는 이익에 직접 관계가 있는 사항이라 할 것이다.

5) 재판관 조규광 및 재판관 한병채의 반대의견이 있었다.

조세법률주의에는 여러 원칙이 포함되어 있는 것으로 이해되고 있다. 입법상의 원칙으로서 조세에 관한 규정은 가능한 한 一義的이고 명확하여야 한다고 하는 租稅要件明確主義가 그 하나이다. 불명확한 규정은 결국 행정청에게 白地的委任을 하는 결과가 되기 때문이다. 또한 같은 입법상의 원칙으로서 조세법률불소급의 원칙이 포함된다. 조세법률주의의 원칙에는 예측가능성·법생활의 안정성이라는 요청이 포함되어 있기 때문이다. 세법의 집행상의 원칙으로는 합법성의 원칙 내지 세무행정의 합법률성의 원칙이 포함된다. 조세법은 강행법규이므로 과세요건이 충족되면 조세행정청에게는 조세의 감면의 자유나, 징수하지 않는 자유가 없고 법률이 정한 바에 따라 세액을 징수하여야 하는 것이다. 끝으로 입법상의 원칙일 뿐만 아니라 세법집행상의 원칙이기도 한 납세자의 권리보호제도의 확립이 포함된다.⁶⁾

조세공평주의 또는 조세평등주의라 함은 조세부담이 국민들 사이에서 擔稅力에 따라 공평하게 배분되어야 할 뿐만 아니라, 여러 가지의 조세법률관계에 있어서 국민은 평등하게 취급되어야 한다는 원칙을 말한다. 이것은 근대법의 기본원리인 평등원칙의 조세법분야에 있어서의 적용이며, 헌법 제11조가 규정하는 것이다. 내용은 담세력에 상응하는 과세(taxation according to ability to pay)와 조세의 공평(equity) 내지 중립성(neutrality)을 요구하는 것이다. 공평 내지 중립성의 원칙은 조세의 부과·징수에 있어서 같은 상황에 있는 것은 같게, 다른 상황에 있는 것은 상황에 따라 달리 취급되길 요구하는 것이다. 즉, 모든 차별을 금지한다는 것이 아니라 불합리한 차별을 금지한다는 것이다. 이 점에 관하여 累進所得稅, 源泉徵收制度, 俸給所得에 있어서 事業所得과 같은 必要經費控除, 여러 租稅特別措置⁷⁾ 등이 문제되고 있다.

이에 관한 판단은 무엇이 불합리한 차별인가를 밝히는 데에 있다. 이 판단에 있어서 주로 문제가 되는 것은 그러한 제도나 조치의 정책목적의 합리성 여부, 그러한 조치의 유효성, 그 조치에 의해 공평부담이 어느 정도 침해되는가 하는 것 등이다. 그러나 현실적으로는 조세에 관한 입법권을 갖고 있는 입법부의 구성원이 여러 이익집단 내지는 압력단체와 연계되거나 영향을 받고 있는 것 등을 보더라도 알 수 있듯, 그러한 판단은 여러 집단의 힘의 결과(power game)에 의해 결정될 가능성이 높다는 데에 문제의 심각성이 있고, 동시에 세법의 바람직한 좌표의 설정 내지는

6) 李泰魯, 「租稅法概論」, (조세통람사, 1992), 43면; 金子宏, 「租稅法」, (弘文堂, 1990), 72~81頁; 清永敬次, 「稅法」, (ミネルヴァ書房, 1975), 28~32頁.

7) 特定の 政策目的의 實現을 위해 특정의 요건에 해당하는 경우에 조세의 부담을 경감 또는 가중케 하는 것을 내용으로 하는 措置를 말한다.

발견의 필요성이 있는 것이다.

이러한 세법의 좌표의 설정 내지 발견에 있어서 하나의 이정표가 되는 것이 주권재민의 자유민주주의국가의 원칙이다. 여기에서는 국가는 국민의 국가이며, 국민에 의해 이루어지고 있는 국가이다. 또한 국민을 위한 국가이다. 이러한 국가가 활동하는 데에 필요한 재정적 수요를 국민의 납세의 의무를 통하여 충족시켜야 하는 것은 당연한 것이다. 탈세나 租稅回避는 물론이고, 세법의 규정을 무시한 자의적인 조세의 감경이나, 일부 국민에 대한 의식적인 과세처분의 회피도 허용되지 않는다. 국민은 세법의 규정이 있을 때에만, 그리고 그 규정이 정하는 한계에 있어서 납세의 의무를 부담하는 것이다. 公共의 福祉라는 목적론적 해석에 의해서도 법률로 정한, 보다 구체적으로는 納稅者의 同意에 의해 정하여진 한계를 넘어 설 수는 없는 것이다.⁸⁾ 자유민주주의국가에 있어서 세법은 국민을 위한 세법으로 이해되어야 한다. 즉, 세법은 정부, 세무행정청, 정당을 위해서만 있는 것이 아니라, 과세의 영역에 있어서 국민의 재산권을 보장하는 것을 목적으로 하는 것이다.

이러한 기본적 관점에서, 지난날의 우리의 조세제도를 되돌아 보고, 오늘날의 우리의 조세제도를 검토한 다음 앞으로 우리의 조세법제의 발전방향을 제시하려고 한다.

II. 대한민국 정부수립 이전의 조세제도

1. 王朝時代의 조세제도

한국법제의 좌표 중에서 조세법분야를 검토함에 있어서 절대왕정시대의 조세제도를 검토할 필요가 있느냐고 하는 의문이 제기될 수 있다. 그러나 한 나라의 법제도는 결코 역사 단절적으로 갑자기 나타나는 것은 아니다. 조세행정의 대상은 그 나라의 백성 내지 국민이다. 그 백성이 조세행정의 중추인 만큼 그들의 생활환경과 의식의 변화·발전에 따라 조세제도가 변화하여야 했고 또한 변화되어 왔다. 그렇지 못할 때에는 「프랑스」대혁명과 같은 격동을 겪어야 했던 것이다. 조세법의 현 위치를 발견하고 앞으로 나아가야 할 방향의 모색을 위해서도 지난날의 현재를 되돌아 볼 필요가 있는 것이다.

삼국시대 이전의 고대사회는 자연경제 또는 자급자족의 시대로서 근대적 의미의 조세는 없고 自然物의 貢納과 共同勞役이 있었을 뿐이다. 삼국시대에 이르러 농경

8) 李賢宰, “所得의 再分配와 租稅政策”, 「國稅」第1卷 3號, (稅友會, 1967), 28~31面.

이 발달하고 사유재산제도가 발전하면서 근대세제가 성립하였다. 布와 穀으로 납부하는 人頭稅와 戶別로 부과하는 租가 있었고 수납기관으로는 租主制度가 있어서 세입사무를 담당하였다.

고려시대에는 唐 宋에서 발달한 租·庸·調制度⁹⁾를 채택하였다.

이조시대는 公田制가 확립되어 토지는 원칙적으로 국유였다. 세제는 田制가 중심이었고, 초기에는 토지수확물의 10분의 1을 국가에 납부하였고 그 후 이 제도가 점차 발전하여 世宗때에는 田六等法, 年九分法 등으로 나타났다. 宣祖때에는 大同法 등의 형태로 발전하였다. 이 이외에도 兵糧을 충당하는 三手米制, 塩稅, 蔘稅, 行商稅 등이 있었다.

전통적인 조·용·조의 공납제로부터 근대적 조세제도로의 전환은 大韓帝國으로 국호를 개칭한 이후에 시작되었다. 즉, 지방재원을 확립하기 위한 家屋稅의 부과·징수로부터 시작되었다.¹⁰⁾

종래의 조세제도에서는 도시거주자의 조세부담은 거의 면제되다시피 하였던 바, 국고상의 목적을 위해서나 과세의 공평을 위해서도 도시주민에 대한 과세가 필요했던 것이다. 동시에 간접세인 酒稅, 煙草稅가 부과되기 시작하였고 중앙의 재정부담을 경감시키기 위하여 地方費法을 제정하고 地稅附加稅, 屠場稅, 市場稅를 부과·징수하였다.¹¹⁾

2. 8 · 15해방 이전의 조세제도

한일합병 당시인 1910년에 일본인들은 임시토지조사국을 두고 토지조사를 완료하여 地稅의 기초를 확립하였다. 1926년에는 세제조사위원회를 설치하여 세제의 근본적인 개혁을 시도하였던 바 그 주된 내용은 다음과 같다.

첫째, 개인소득세를 중심으로 하고, 수익세를 설정하여 소득세를 보완토록 하였다. 둘째, 영업세, 자본이자세, 상속세 등이 신설되고, 소비세로서 骨牌稅, 釐量음료세, 유통세로서 인지세, 등록세 등이 신설되었다. 그러나 식민치하인 우리에게는 특수사정을 이유로 일반소득세가 창설된 것은 1936년이었고 개인소득세에 있어서 근로소득을 과세하기 시작한 것은 해방직전인 1945년이었고 그 전까지는 불완전한

9) 租는 토지를 대상으로 하는 곡물의 부과를 말하며, 庸은 노동력의 부과인 役의 제공을 말하고, 調는 戶主를 대상으로 하는 土產現物의 납부를 말한다.

10) 隆熙元年, 1909年.

11) 車駟權, 「租稅概論」, (博英社, 1969), 48~60面.

소득과세가 행하여졌던 것이다.

요컨대 일제치하의 우리나라의 세제는 첫째, 간접세중심의 세제였다. 그 세목도 다종다양하였고 그 대부분이 대중과세의 특징을 갖는 것이었다. 둘째, 국세 중에는 많은 지방세적 조세를 포함하고 있었다. 地稅, 영업세, 유흥음식세, 전기·가스세 등은 모두 지방자치단체에 이월했어야 했던 조세였다. 셋째, 직접세제도가 정비되지 않았던 결과 실효성이 적은 다종다양의 세목을 필요로 하였었다.¹²⁾

Ⅲ. 대한민국 정부수립 이후의 조세제도

1. 정부수립 초기의 조세제도

우리나라가 해방이 되고 미군정이 실시되면서 미군정법령 제 2 호에 의하여 일제시대의 법령을 그대로 준용토록 하였다. 세제면에서도 국부적인 개선이 있었을 뿐이었다.

미군정이 끝나고 1948년 8월 15일 대한민국 정부가 수립되자 전면적인 세제개혁을 하기 위하여 세제개혁위원회를 설치하였다.

동 위원회는 1950년 3월 새로운 세법을 마련하기 위한 세제개혁기본요강을 발표하였다. 그 주요골자는 다음과 같다.

첫째, 소득세의 부담을 완화하고 인플레이로 인한 부동산매력을 흡수하며 소비를 억제하기 위하여 사치품 및 소비유통면에 중과세토록 하였다. 둘째, 종래의 부동산 증점과세주의를 지양하고 동산 및 음성재산에 대한 과세에 치중하였다. 셋째, 재정 수요의 충족을 위하여 최소한의 新稅설정과 과세대상을 확대하였다. 넷째, 국민 부담세주의를 원칙으로 하되 영세소득층에 경과세하고 고소득층에 중과세토록 한다.

이와 같은 대원칙하에 과거의 세법을 개폐하고 우리나라 세법을 전면적으로 제정하였다. 한국전쟁 이전까지 法人稅를 소득세에서 분리시켰고 사업세를 폐지하고 그 대신 영업세를 창설하였으며, 특별행위세, 법인자본세, 골패세, 이익배당세를 폐지하였다. 종래의 세법개폐는 전시중에도 계속되었고 1950년말에 地稅, 물품세, 등록세법을 제정함으로써 鑛稅令을 제외하고는 우리나라의 세법이 완성되었다.¹³⁾

12) 車駟權, 상계서, 149面.

13) 1951년 9월에 공포되었던 임시토지소득세는 地稅의 物納制度로서 물납에 의한 土地稅는 순농작물수확고의 약11%, 시장가격으로 환산하면 총세수의 약 40~45%에 해당하였다.

2. 한국전쟁 이후 복구기의 조세제도

한국전쟁으로 파괴된 경제가 1953년부터 막대한 외국원조에 의한 산업시설의 건설로 급속히 복구되기 시작하였다. 정부는 경제재건을 뒷받침할 수 있는 세제를 마련하기 위하여 전면적인 개정을 단행하였다. 그 골자는 종래의 세제가 직접세 중심으로 되어 있던 것을 물품세, 주세 등의 간접세 중심으로 개혁하여 기업자본의 육성을 기하였다. 주요산업에 대한 감면규정의 개정 및 법인세 세율의 일괄인하로써 기업육성을 조장하였다. 1959년에는 경제개발을 위한 재정정책의 일환으로 세제의 전면적인 개편을 단행하였다. 이 세제개혁을 위하여 정부는 Dr. Hall을 단장으로 한 미국의 조세고문을 초청하여 22개 세법의 대개편작업을 실시하였던 바 그 주요골자는 다음과 같다.

첫째, 소득세의 세율을 인하하고 정기에금이자에는 비과세조치하였다. 둘째, 법인세에 있어서 일반법인에 대한 세율은 인하하고, 동족법인에 대하여는 약간 높이고 무신고 부실신고법인에 대하여는 가산세제도를 적용토록 하였다. 셋째, 물품세의 세율을 조정하여 국내산업의 발전에 도움이 되도록 하였고, 유흥음식세는 대중의 부담을 완화하도록 하였다.

4·19의거로 민주당이 집권하자 1961년 초에 세제개혁을 단행하였다. 직접세 세율의 인하와 면세점을 인상하고 세율의 전면적인 조정에 의하여 자본축적과 수출산업의 육성을 기하였다. 또한 물납세로 되어 있던 토지소득세를 金納稅로 변경하여 농민의 부담을 경감시켜 주었다.

3. 5·16 이후의 조세제도

5·16 이후 혁명정부는 국가시책의 모든 면에 걸쳐 전반적인 검토를 시작하였으며 세제도 개혁하였다.¹⁴⁾ 누적된 조세체납의 조속한 정리를 위하여 조세징수임시조치법과 조세법에 대한 특별조치법의 제정을 비롯하여 소득세법상의 자진신고납부와 세액공제제도의 신설, 공개법인의 규정완화, 장부비치의무의 강화 등 제도적 개선을 실시하였다.¹⁵⁾

지방세의 세원을 배양하기 위하여 토지세, 유흥음식세, 마권세, 자동차세 등 4개

14) 嚴彬, “國稅行政改善5個年計劃의 意義”, 「國稅」創刊號, (稅友會, 1967), 36~40面.

15) 羅午淵, “直接國稅行政의 回顧와 展望”, 「國稅」創刊號, (稅友會, 1967), 42~45面.

의 국세를 지방세로 이양하고 소득세 및 법인세의 부가세제도를 신설하였다. 이와 반대로 지방세 중 특별행위세, 어업세, 교통세를 국세로 흡수통합하고 호별세는 폐지하였다. 또한 위법·부당한 조세의 부과처분에 대한 시정을 위한 국세심사청구법을 제정하였다. 이러한 혁명정부의 세제는 제 3 공화국의 탄생과 더불어 여건의 변동으로 다시 세제개선의 필요성이 발생하여 1963년에 약간의 세제개선이 있었다. 이후 거의 해마다 우리 경제의 현실과 경제정책의 기본방향에 적용하기 위한 세제개선이 행하여져 왔다.¹⁶⁾

4. 경제성장기의 조세제도

제 2 차경제개발 5개년계획이 시작된 1967년 말에 기존의 18개세법의 개정이 있었다. 소득세부문에 부분적으로 종합소득세제를 도입하였으며, 법인세에서는 공개법인과 비공개법인 간에 세율에 차등을 두었다. 부동산투기의 억제를 위해 부동산투기에 관한 임시조치법이 제정되었다. 1969년 말에 직물류세가 신설되었고, 1971년에 세법 전반에 걸친 개혁이 단행되었다. 그 주된 골자는 다음과 같다.

첫째, 저소득층의 조세부담을 경감시키고, 둘째, 가계 및 기업의 저축을 촉진토록 하며 셋째, 높은 限界稅率을 감소시키고, 넷째, 수평적 공평을 도모한다는 것이었다. 이를 위해 근로소득과 사업소득의 세율은 인하되고, 과세대상에서 제외시켰던 이자소득에 대하여는 5%의 세율을 적용토록 하였다.

제 3 차경제개발 5개년계획의 기간이 시작된 다음 해인 1973년에 전화세가 신설되어 1974년 4월 1일부터 과세되었다. 住民稅가 1973년의 지방세법개정으로 처음으로 우리나라에 도입되었다. 1974년 1월 14일 「긴급조치」로 부당이득세가 신설되고, 12월에는 국세기본법이 제정되어, 종합과세와 분리과세로 이원화되었던 소득세제를 종합과세제도로 일원화시켰다. 또한 부동산투기억제세를 폐지하고 그 대신 양도소득세를 도입하였다. 1975년에는 방위세가 한시법으로 신설되었다. 1976년 말에는 부가가치세제가 도입되어 간접세제도 전면 개편되었다. 또한 지방세법개정에서는 事業所稅가 시·군 목적세로 신설되었다. 1978년 말에는 국세로 증권거래세가 다시 도입되었다.

1982년에 금융자산 등의 실명거래를 통한 세원확대를 전제로 한 소득세 및 법인세의 개편이 있었으나 전면적인 실명거래제의 실시는 유보되었다. 1979년부터 공한

16) 국세청, 국세행정백서, 1969년, 11~29면.

지 및 비업무용토지에 대한 보유기간별 차등과세제도가 도입되는 등 지방세제도에 대한 개혁이 계속되었다. 1982년에 교육세가 신설되었다. 교육세는 제정 당시에는 1986년까지의 한시법이었으나 연장되었다가 1990년 말 영구세법으로서 교육세법이 제정되었다.

1989년 말 토지초과이득세법이 제정되어 1990년 1월부터 시행되었다. 이 조세는 각종 개발사업이나 기타 사회경제적인 요인으로 개인이나 법인이 소유하고 있는 「유희토지등」의 가격이 전국의 평균지가(정상지가)상승치보다 초과하여 올랐을 때 그 토지소유자가 얻게 되는 토지초과이득에 부과되는 조세이다. 「유희토지등」에의 해당여부에 관하여 많은 조세쟁송이 제기되고 있다.

IV. 현행 조세법제와 그 문제점

1. 현행 조세법제의 구조

위에서 살펴 본 바와 같이 우리나라의 현행 조세법제는 국세 13종¹⁷⁾, 지방세 15종¹⁸⁾, 도합 28종의 세목으로 구성되어 있다. 국세 중 직접세는 6종, 간접세는 6종이고 목적세로서 교육세가 있다.

국세에 관한 법률은 통칙법과 개별조세법으로 분류된다. 전자는 조세법률관계에 관한 기본적인 사항 내지 각종 국세의 공통적 사항에 관하여 규정하고 있는 법률로서 국세기본법, 국세징수법, 조세범처벌법 등이 이에 속한다. 국세기본법은 우리나라의 조세법이 많은 단행법으로 되어있으므로 해서¹⁹⁾ 조세법률관계를 둘러싸고 여러가지 의문이 일어나고 있다. 따라서 조세법의 체계적 정비와 국세에 관한 법률관계의 명확을 기하기 위하여 제정된 것이다. 아울러 위법·부당한 과세처분에 대한 불복절차를 규정함으로써 국세의 공정한 과세를 도모하고 있다. 국세징수법은 국세의 체납처분의 절차 및 국세와 다른 채권과의 우열관계에 대하여 규정하고 있으며,

17) 소득세, 법인세, 상속·증여세, 토지초과이득세, 자산재평가세, 부당이득세, 부가가치세, 특별소비세, 주세, 전화세, 인지세, 증권거래세, 교육세.

18) 취득세, 등록세, 면허세, 주민세, 재산세, 종합토지세, 농지세, 담배소비세, 도축세, 마권세, 도시계획세, 공동시설세, 사업소세, 지역개발세. 실질적인 조세로서 개발부담금과 초과소유부담금이 있다.

19) 1조세 1법률주의의 원칙은 독일의 입법방법이다. 미국은 연방의 모든 내국세가 내국세입법전(Internal Revenue Code)의 단일법전으로 규정되어 있고, 프랑스도 국세·지방세를 포함한 모든 조세가 조세일반법전(Code Générale des Impôts)이라는 단일법전에 규정되고 있다.

지방세를 비롯하여 공법상의 금전채권의 징수에 있어서는 국세체납처분절차의 예에 의하는 경우가 많다. 조세법처벌법은 조세에 관한 법률에 위반한 자를 처벌하는 것에 관한 법이다. 이러한 법률은 통칙법이므로 개별세법에 특별한 규정이 없는 한 모든 국세에 적용된다. 또한 특수한 성격을 갖는 법률로서 조세감면규제법이 있다. 이 법은 조세의 감면 및 이에 관련되는 특례에 관한 사항을 규제하여 과세의 공평을 기하고 조세정책을 효율적으로 수행함으로써 국민경제의 건전한 발전에 기여함을 목적으로 하고 있다. 이 법이 1981년 말에 제정되어 1991년 12월까지 19차의 개정을 겪은 것을 보더라도 조세의 공평이 얼마나 어려운 것인가를 알 수 있다.

지방세에 관하여는 통일법전으로서 지방세법이 있다. 통칙적 규정과 더불어 각 지방세의 과세요건 및 부과·징수의 절차에 대하여 규정하고 있다. 지방자치단체는 이 법에 의거해서 조례 및 규칙을 제정하여 그에 따라 지방세를 부과·징수하는 것이다.

위에서 본 바와 같이 우리나라의 조세제도 내지 조세법제는 정치적, 사회적, 경제적 여건에 따라 변화되어 왔다.

2. 현행 조세법제의 문제점

(1) 문제점의 모색을 위한 기준

조세법제의 바람직한 발전방향 또는 그것의 모색은 상술한 여건의 발전과 깊은 관련이 있다. 즉, 남북통일 내지 그 준비로서의 세제의 변화, 고도의 산업사회화 및 도시화현상 그리고 노인인구증가 등과 관련한 사회보장제도의 확충, 국제교역의 확대 등은 조세 및 그 법제의 발전방향에 큰 변수로 작용할 것이다.

조세법제의 바람직한 발전방향을 모색하기 위한 하나의 방법으로 조세의 본래의 기능을 명백히 하고 그러한 조세가 어떠한 원칙에 의거해서 부과·징수되어야 하는가를 검토한 다음 현행 우리나라의 조세법제가 이러한 것과 일치하고 있느냐 하는 것을 살펴보기로 한다.

첫째, 조세는 국가·지방자치단체의 공공역무의 수행에 필요한 자금을 조달하는 데에 있다. 국가가 제공하는 공공역무의 내용은 자유민주주의의 체제 아래에서는 국민 스스로가 정치과정을 통하여 결정하게 된다. 그러나 일반적으로 말해서 순수한 공공역무²⁰⁾와 준공공역무²¹⁾로 구별할 수 있다. 우리나라 행정법의 기본원리의

20) 국방·경찰·재판·공공사업 등.

21) 교육·공영주택의 건설 등.

하나가 복리국가원리이다.²²⁾ 따라서 이러한 분야의 공공역무는 질·양의 면에서 현저한 증가를 보이고 있다.²³⁾ 이에 따라 조세부담도 더욱 증대해지고 있다.²⁴⁾

둘째, 부의 재분배이다. 자유주의의 경제이론 아래에서는 국가는 부의 분배에 관하여는 중립적이어야 하는 것이나, 복지국가의 이념하에서 부의 재분배는 국가의 정당한 임무의 하나로 되어 있다. 현대국가가 조세국가(Steuerstaat)인 것은 바로 이것을 의미하는 것이다. 누진소득세가 그 예이다. 재분배에 있어서 가장 중요한 것은 무엇이 적절한 분배상태이며, 어느 정도 재분배가 행하여져야 하는가를 결정하는 것이다.²⁵⁾ 결국 정치과정에 투영된 국민의 의사에 따라 결정해야 할 것이다.²⁶⁾

셋째, 경기조정기능이다. 국가의 정책이 국민경제에 미치는 영향이 큰 오늘날에, 특히 혼합경제체제하에서 국민소득에 대한 재정의 비율이 커지면서 국가는 유효한 경기 조정을 수행할 수 있다.²⁷⁾ 이 이외에도 조세제도는 토지정책²⁸⁾·공해대책²⁹⁾·산업정책 등 개별적인 정책목적을 달성하기 위하여 많이 이용된다. 그러나 그 결과로서 세제가 복잡화될 뿐만 아니라 조세공평주의와 세제의 중립성이 조해될 위험성이 있음에 유의할 필요가 있다.³⁰⁾ 조세법의 전체를 지배하는 기본원칙으로는 조세법률주의와 조세공평주의를 들 수 있다. 전자는 과세권의 행사방법에 관한 원칙인데 반하여 후자는 주로 조세부담의 배분에 관한 원칙이다. 또한 우리나라 헌법이 지방자치를 보장하고 있는 것과 관련하여 자주재정주의도 현행 조세법의 기본원칙이 된다 할 것이다.

조세라 함은 특별한 급부에 대한 반대급부로서가 아니라, 공법상의 단체가 수입을 얻을 목적으로 법률이 정하는 요건에 해당하는 모든 자에게 과하는 금전급부이므로³¹⁾, 그것의 부과·징수는 반드시 법률의 근거에 의해 행하여져야 한다는 것이 조세법률주의의 원칙이다. 즉, 과세권은 「국민의 동의」에 의해서만 행사될 수 있다는 것이다. 이것은 국민의 경제생활에 법적 안정성과 예측가능성을 주기 위한 것이다. 그 내용은 과세요건법정주의, 과세요건명확주의, 합법성원칙, 절차적보장원칙

22) 金道昶, 「一般行政法論(上)」, (靑雲社, 1992), 143面.

23) 국세청, 1992 개정세법안내.

24) 1992년도 국세청 소관 세입예산은 31조 9,487억원으로 전년도 대비 21.2%가 증가하였다.

25) 張五鉉, “개인소득세제의 문제점과 개선에 관한 제언”, 「國稅」 1992년 3월호, 22~25面.

26) 金子宏, 전계서, 1~5頁.

27) 趙學國, “經濟活力回復을 위한 租稅政策方向”, 「國稅」 1992년 5월호, 12~15面.

28) 姜晝문, “土地政策의 方向과 課題”, 「國稅」 1991년 5월호, 27~31面.

29) 유럽공동체는 이산화탄소의 감소책으로 석유 1배럴 당 3달러의 조세부과안 제시.

30) 韓國開發研究院, 「韓國財政40年史」 제 7 권, 1991년 5월, 279~281面.

31) 1977년의 독일 조세기본법 제 3 조 제 1 항의 규정.

등이다. 과세요건법정주의와 관련하여 가장 문제가 되는 것은 조세법률과 행정입법과의 관계이다. 특히 조세에 관한 행정규칙의 효력에 관한 것이 문제가 되고 있다.

조세공평주의 내지 조세평등주의는 헌법 제11조제1항이 규정하고 있는 법 앞에 평등의 원칙이 세법에 투영된 것이다. 법 앞에 평등의 원칙은 형식적 평등과 실질적 평등으로 구분되고 있다. 전자는 동일지역내, 동일업종내에 있어서의 상이한 취급은 형식적조세평등주의에 반하게 된다. 이것은 법안정성, 법예측가능성을 확보케 한다. 후자는 세법의 해석·적용 그리고 과세요건사실의 인정에 있어서 자의(Willkür)를 금하는 것이다. 자의란 법률의 유일하고도 가능한 의미와 일치하지 않는 해석, 명백한 적용법규를 국고상의 이유나 특정한 납세의무자를 우대하기 위하여 법규를 적용하지 않는 것 등이다.³²⁾

헌법 제8장은 지방자치에 관한 규정을 두고 지방자치를 보장하고 있다. 따라서 지방자치단체가 지방자치의 본질에 따라 그들의 사무를 처리하는 데에 있어서는 필요한 재원을 스스로 조달할 수 있는 권능, 즉 과세권이 필요불가결의 것이다. 지방자치단체는 헌법상의 자치권의 일환으로서 과세권을 가지며 그것에 의해 자주적으로 재원을 조달할 수 있는 것을 자주재정주의라고 한다. 또한 주민자치에 있어서는 지방세의 부과·징수는 주민의 대표기관인 지방의회가 제정한 조례에 근거를 두고 행하여져야 한다.

이 원칙을 地方稅條例主義라고 할 수 있다. 지방자치단체의 세제가 각기 상이하여 주민의 조세부담이 심히 불균형해지는 것을 방지하기 위하여 국가의 법률로 통일적 준칙을 만들어 일정한 통제를 하는 것은 자주재정주의도 허용하는 것으로 이해되고 있다.³³⁾ 조례의 본질의 해석여하에 따라 조세법률주의와 함께 조세조례주의도 가능해진다는 점에 유의할 필요가 있다.³⁴⁾

바람직한 조세법의 모색을 위해서는 공평성, 공정성, 중립성, 간결성, 효율성, 그리고 국제성 등이 중요한 요소가 된다 할 것이다.

(2) 현행 조세법제의 문제점

1) 조세법의 복잡·난해성

미국은 통일법전인 內國歲入法典으로써 모든 연방세를 규정하고 있으며, 프랑스도 租稅一般法典이라고 하는 통일법전으로써 지방자치단체의 조세까지 규정하고 있다. 이

32) 中川一郎 編, 「稅法學體系 總論」, (三晃社, 1970), 81頁.

33) 金子宏, 전개서, 89頁.

34) 北野弘久, 「稅法學原論」, (靑林書院, 1988), 290~292頁; 同, “自治體の財政權の憲法的基礎”, 「法律時報」47卷 3號, (日本評論社, 1975), 17~24頁.

에 반하여 독일·오스트리아는 조세기본법과 개별세법으로 나누어 입법하고 있다.³⁵⁾ 우리나라도 국세기본법과 一租稅—法律主義에 따라 개별세법으로 구성되어 있다.

조세법률주의, 조세평등주의 원칙이 실제 조세행정면에 구현되기 위해서는 무엇보다도 납세의무자가 조세법을 쉽게 그리고 충분히 이해할 수 있어야 한다. 그러기 위해서는 조세법제가 간결하면서 통일·체계적으로 입법되어야 한다. 그러나 우리는 고대국가시대부터 지정학적 여건과 정치적 상황의 특수성으로 인하여, 또한 한국전쟁과 4·19, 5·16의 격동기를 거치는 과정에서 假縫的租稅立法을 하지 않을 수가 없었다. 그 결과 조세법제는 더욱 복잡한 것이 되고 그 이해를 어렵게 만들고 있다. 그러한 것으로 해서, 신고납세가 중심인 오늘날 그 신고를 위해 자기 비용부담으로 세무사, 공인회계사, 변호사 등 전문인의 조력을 받지 않을 수 없게 되어 납세자의 부담을 가중시키고 있는 것이다. 반면에 이러한 조세법의 전문인의 조력을 얻을 수 없는 납세자가 불이익을 받는 결과가 온다면 그것은 조세공평주의에 비추어 문제가 될 것이다.³⁶⁾

국제화시대에 따라 외국기업 내지 자본의 국내진출이 증가하여지면서³⁷⁾ 그들은 우리나라의 조세법제에 큰 관심을 갖게 되었다. 이러한 경우 통일적·체계적이고 간결한 조세법제는 그들로 하여금 쉽게 이해할 수 있게 하며, 나아가서 투자의욕을 자극시켜 주는 효과도 기대할 수 있을 것이다. 그러나 그 반면에 복잡한 조세법제가 이해하기 어려우면 그들은 경계하게 되고 투자의욕이 감소될 것이다. 경우에 따라서는 국제적인 조세분쟁을 가져올 것이다.³⁸⁾

일반적으로 말해서, 법제도란 되풀이되는 행동이 있고, 그것의 정당성이 규범에 의해 보장되며, 그것으로해서 인간의 욕구가 충족된다고 하는 제요소가 공통적인 요소로 이해되고 있다.³⁹⁾ 이러한 법제도의 하나인 조세법제도 그 본래의 기능을 다하기 위해서는 그 법제도의 당사자가 충분히 그 내용을 알고 있어야 한다는 것을 기본적인 전제로 한다. 중세의 서구사회에 있어서 기독교의 성직자들이 일반신도들이 해독할 수 없는 라틴어로 된 성서를 독점하였던 결과 종교개혁을 겪어야 했던 역사적 사실에 유념할 필요가 있다. 인간의 본능의 하나인 소유욕에 대한 국가권력에 의한 제한을 의미하는 조세에 대하여 그 납세의무자가 그 조세의 근거, 내용을

35) 日本公認會計士協會東京會編, 「各國の租稅制度の解説」, (中央經濟社, 1984), 2~224頁.

36) 北野弘久 編, 「日本稅法體系 I」, (學陽書房, 1982), 248~259頁

37) 國稅廳, 「企業進出과 稅務」, 1989년.

38) 崔仁燮, 「國際租稅論」, (大旺社, 1984), 28~31面.

39) 平井宜雄, 「法政策學」, (有斐閣, 1987), 80~81頁.

쉽게 이해할 수 있도록 하기 위해서는 조세법의 표현이나 내용이 쉽게 되어 있어야 하는 것이다.⁴⁰⁾ 그러나 현실적으로 우리나라 조세법은 한문문화권에 속하였었다는 역사적 배경 외에도 관료제도의 폐단의 하나인 우월한 의식이 조세법의 입법에 반영되어 용어가 어렵게 되어 있다. 국민학교, 중·고등학교의 제한된 한문교육으로 해서, 국세기본법, 소득세법, 부가가치세법의 조문에 사용되고 있는 한자를 완전히 이해할 수 있는 사람이 어느 정도인가를 조사·파악할 필요가 있다. 우리나라에서 고등학교 졸업자가 완전하게 해독할 수 없는 한자표현 등의 조세법의 조문은 과연 누구를 위한 것인가를 검토해 볼 필요가 있을 것이다.

2) 세법의 목적과 과세의 목적의 혼동

무엇을 위해 세법이 제정되고 존재하는가를 정확히 이해하는 것이 올바른 조세법제를 모색하는 출발점이다.

지난날 많은 사람들은 조세를 부과하는 것이 과세이며, 그 과세에 관한 법이 세법이라고 생각하였고, 과세의 목적이 세법의 목적으로 오해되어 세법의 목적과 과세의 목적이 혼동되었었다. 세법과 과세는 명백히 다르다. 그러나 세법과 과세를 혼동하면 과세의 목적이 세법의 목적이 되어 버리는 것이다.⁴¹⁾

세법은 과세할 수 있도록 제정되어 있으므로 과세를 위한 법규범이며 납세를 위한 법규범이다. 따라서 과세권자는 이 세법에 의해서만 과세할 수 있으며 납세의무자도 이 세법이 정하는 바에 따라서만 납세의 의무를 지는 것이다. 과세는 세무행정청이 이를 담당하므로, 과세를 위한 법규범이라고 하는 것은 세법이 세무행정규범임을 뜻한다. 또한 납세의무자는 세법이 정하는 바에 의해서만 납세의무를 부담하므로, 세법은 납세의무자에게 있어서는 납세규범 즉, 행위규범이다. 그러나 세법은 법규범이므로, 그것이 행정규범, 행위규범으로서의 기능을 수행한다 해도 그 본질은 재판규범인 것이다. 세법이 재판규범임을 잊어버리고, 세무행정규범으로만 이해하는 데에서 많은 문제가 일어나는 것이다.

세법의 목적과 과세의 목적을 혼동할 때에는 세법의 해석에 있어서 「의심스러울 때에는 국고의 불이익으로」 즉, 의심스러울 경우에는 과세하지 않는다는 원칙이⁴²⁾ 「의심스러울 때에는 과세한다」⁴³⁾는 원칙으로 되어버린다. 그러한 태도는 「조세법의

40) 玄英鎭, “納得할 수 있는 稅政과 稅政弘報”, 「國稅」通卷 169 (稅友會, 1981년 3월호), 18~19面.

41) 全縱九, 「韓國租稅法の 諸問題」, (조세통람사, 1989), 498~499面.

42) in dubio contra fiscum.

43) in dubio pro fisco.

첫째 목적은 돈을, 그것도 가능한 한 많이 조달하는 것이 목적이다」⁴⁴⁾라고 말한 벡커(E. Becker)의 비민주주의적 사고와 같게 된다. 세법은 국민에 대한 과세의 영역에 있어서 재산권을 보장하는 것을 그 목적으로 하는 것이다.⁴⁵⁾

3) 조세예규에 의한 과세

조세기본준칙인 예규는 법령의 정확한 해석과 통일적 적용에 중요한 것으로, 특히 국민의 재산권과 밀접한 관련을 갖는 조세행정에 있어서는 더욱 그러하다.⁴⁶⁾ 일반론으로서는, 조세예규는 행정조직의 내부에서는 구속력이 있으나 국민에 대해 구속력을 갖는 법규가 아니며 법원도 이에 구속되지 않는 것으로 이해되고 있다.⁴⁷⁾

그러나 실제에 있어서는 조세행정은 예규에 의거해서 행하여지고 있으며, 납세의 무자측에서 이의를 제기하지 않는 한, 조세법의 해석·적용에 관한 많은 문제는 예규에 의해 해결·처리되므로, 法源과 같은 기능을 하고 있다. 이 예규는 법령이 규정하고 있는 이상의 의무를 납세자에게 부과할 수 없으며, 반대로 납세의무의 면제나 경감도 허용되지 않는다. 국세청의 발족에서 볼 수 있었던 바와 같이 우리의 조세행정의 주된 목표가 많은 조세, 그것도 가능한 많은 조세를 징수하는 데에 있었다.⁴⁸⁾ 그러한 추세는 예규에서 나타나서, 조세소송의 과정에서 위법성이 지적되기도 하였다. 그것은 법률에 의한 조세행정이 아니라 예규에 의한 조세행정의 가능성을 경고하는 것이기도 하다.

4) 세율의 이론과 실제

세액을 산출하기 위해 과세표준에 대하여 적용되는 비율을 세율(tax rate)이라고 한다. 과세표준에 세율을 적용해서 산출되는 금액을 세액이라고 하고 그것이 납세의무의 내용이 된다. 그러나 때로는 이 세액에서 일정한 금액을 공제하는 경우가 있다. 그러한 경우에는 그 세액을 공제해서 남은 금액이 최종적인 납세의무의 내용이 된다.

이 세율에 따라 납세의무의 내용이 결정되므로 세율은 과세요건에 있어서 중요한 의미를 갖게 된다. 따라서 이상적인 세율의 모색을 위한 많은 이론이 제시되었고 또한 그 문제점도 제시된 바 있다. 그 예를 우리나라의 직접세의 근간인 소득세 그리고 간접세의 근간인 부가가치세에서 찾아볼 수 있다. 소득세에 있어서 감중근로소득세의 세율이 그 납세의무자의 목소리의 크기에 따라 이른바 정책적 고려에서 여

44) Becker, E., *Zur Auslegung der Steuergesetze*, (Köln, 1924), S. 162.

45) Böhmer, P., *Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes*, (Düsseldorf, 1958), S. 42f.

46) 高在一, 「國稅例規集」, (稅友會, 1976), 卷頭言.

47) 1987. 5. 26. 大法院判決(86 누 96).

48) 拙稿, “稅務調查의 法的限界”, 「경북대학교 논문집」 제16집, (경북대학교, 1972), 60~61面.

러 차례의 변동을 겪었는가 하면 상속세, 증여세의 세율의 비현실성이 지적되어 인하조정을 하지 않으면 안되었던 사실에서 찾아볼 수 있다.

소득세에 있어서의 누진세율의 위헌여부도 논의된 바가 있다. 부가가치세의 세율도 이 법 제정 당시에는 13%의 단일세율로 규정하고서는 이 세율에 3%를 가감한 범위내에서 대통령령으로 조정할 수 있는 경기조절적인 탄력세율을 채택하였었다. 이는 경제의 급격한 변동 등에 의하여 부가가치세의 세율을 조정할 필요가 있는 때에는 법을 개정하지 아니하고도 대통령령으로 빠른 시일내에 세율을 최저 10%에서 최고 16%로 조정할 수 있도록 한 것이며 이 경우의 조정된 세율의 적용기간은 2년을 초과하지 못하도록 하였다.⁴⁹⁾ 이 세율은 1988년 12월 26일의 개정으로 10%의 단일세율이 되었다. 결국 부가가치세법 제정 당시의 최저 세율로 정착한 것이다. 이러한 과정에서 우리나라 조세법상의 세율의 문제점⁵⁰⁾과 그 실제적 상황을 찾아볼 수 있는 것이다.

소득세의 세율이 납세의무자의 목소리의 크기에 따라 변하고, 부가가치세의 세율의 적정 세율의 모색이 10여년의 시행착오적 단계를 필요로 했다고 하는 것은 외국 세제의 모방이, 우리의 현실을 잘 파악치 못하고 행하여진 결과가 아닌가 하는 의문을 갖게 한다. 또한 납세의무자의 목소리의 크기에 따라 세율이 변한다고 하면 그것은 조세법상의 집단민원을 유발하는 결과가 된다는 점을 간과해서는 안될 것이다.⁵¹⁾

5) 국가와 지방자치단체 간의 세원배분

우리 헌법 제 8 장은 지방자치에 관하여 규정하고 있다. 개발도상국에 있어서 보다 빠른 선진국대열에의 진입을 위해 국가적 통합 내지 통일이 필요함으로 해서 중앙집권적 체제로 흐르는 것이 일반적이다. 그러나 기초로부터의 통합 내지 통일이 보다 바람직한 것이다. 개발도상국에 있어서 이러한 것은 더욱 절실하다. 이러한 점에 우리나라에 있어서 지방화시대 내지 지방분권주의의 의의를 발견할 수 있는 것이다.

우리 헌법 제 117 조제 1 항은 「地方自治團體는 住民의 福利에 관한 事務를 처리하고 財産을 관리하며……」라고 규정함으로써, 자치단체를 일종의 통치단체로 승인하면서 그 논리적 결과로서 자치단체에게 고유의 재산권을 부여하고 있는 것이다. 따라서 국가의 법률로 지방자치단체의 재정권에 관하여 규정함에 있어서 이러한 헌법 규정의 취지에 합당한 것이어야 한다. 지방자치단체에 관한 법률의 규정이 이를 충족시키지 못할 때에는 위헌문제가 제기케 된다. 헌법 제 59 조의 조세의 종목과 세율

49) 財務部, 「附加價值稅法解說」, 1977년, 38面.

50) 拙稿, “附加價值稅制의 考察”, 1977년 6월 18일 慶北法學會세미나 主題 發表.

51) 全國經濟人聯合會, “稅制와 稅政”, 「'91 韓國經濟年鑑」, (1991. 8.5. 發刊), 58~61面.

은 법률로 정한다고 규정하고 있는 바 그 법률도 이와 같은 것이어야 함은 재언을 요하지 않는다 할 것이다.

본래 지방자치단체에 속하는 稅源을 국가가 국세로 정하거나, 국가가 부담해야 할 재정부담을 지방자치단체에게 부담케 하는 것도 같은 맥락에서 문제가 된다 할 것이다. 지난날의 우리의 세제를 보면 세원이 풍부한 조세가 지방세에서 국세로 이전이 되었는가 하면 그 유해성이 논의되고 있는 담배소비세가 지방세로 신설된 것 등은 검토되어야 할 문제이다.

통치단체의 재정권이 국민 또는 주민에게 있고 의회민주주의하에서 헌법이론상 국세에 대하여는 조세법률주의가 지배하나, 지방세에 대하여는 조세조례주의가 지배한다는 주장⁵²⁾에 유념할 필요가 있다.

6) 복지국가형 직·간접세의 배분

현대국가를 복지국가 내지 후생국가라고 한다. 우리나라도 이에 속함은 자타가 인정하는 바다. 이 복지국가의 재정수요는 주로 조세에 의해 충당된다. 조세는 응분과세의 원칙에 의거해서 조세부담능력에 따라 배분된다. 조세의 부담능력은 소득, 소비, 재산에 따라 측정된다. 일반소비세로서의 부가가치세는 간접세이다. 소득이나 재산 등을 대상으로 과하여지는 조세는 직접세이다.

일반적으로 말해서 직접세는 누진적인 데에 반하여 간접세는 비례적 내지 역진적이므로, 조세제도의 누진도나 소득계층별의 부담능력이라는 면에서 직접세가 바람직하다. 따라서 복지국가에 있어서 그 본래의 목적을 실질적으로 구현하기 위해서는 직·간접세의 비율이 직접세가 보다 더 높은 비율을 차지해야 할 것이다. 금융실명제도 그러한 맥락에서 조속히 실현되어야 할 것이다.⁵³⁾

V. 우리나라 조세법제의 발전방향

1. 기본방향

우리나라 조세행정은 민주세정을 표방하고 있다. 그것은 국민을 위한 세정을 의미한다. 그러한 세정을 뒷받침하는 조세법제도 이에 합당한 것이어야 한다. 따라서 우리의 조세법제는 국민의 재산권을 위법·부당한 과세권으로부터 보호하는 것이

52) 北野弘久, 「稅法學原論」, (靑林書院, 1988), 289頁.

53) 張五鉉, “개인소득세제의 문제점과 개선에 관한 제언”, 「國稅」 제301호, (稅友會, 1992년 3월호), 25面.

되어야 한다.

또한 국민에 의한 조세법제이어야 한다. 그러기 위해서는 조세법제의 성립·개정 과정에 국민의 참여가 보장되어야 한다. 그 하나의 형태로서 조세의 부과·징수에 중요한 기능을 하는 조세예규의 제정과정에서 납세자의 의견이 반영되어야 한다. 적어도 중요한 조세예규의 제정과정에서만이라도 이익단체의 대표등의 의견을 수렴할 수 있는 기회가 마련되어야 한다.

2. 단일·통일적 내국세법전의 제정

현행 우리나라의 조세법이 일세일법주의로 복잡한 것인데다가 한문문화와 고대의 우리 조세제도가 중국의 것의 영향을 많이 받은 결과 그 내용이 난해하다. 국민을 위한 조세행정 내지 조세법제이기 위해서는 평균적 국민이 조세법을 쉽게 이해할 수 있어야 한다. 그러기 위해서는 첫째, 조세법의 내용이 알기 쉽게 기술·표현되어 있어야 할 것이다. 둘째, 가봉적 입법에서 벗어날 수 있도록 하기 위해서는 내국세가 통일적으로 또한 체계적으로 단일법전으로 되어야 할 것이다. 이러한 작업은 충분한 시간을 갖고 이루어져야만 졸속주의의 폐단을 사전에 예방할 수가 있다.

단일, 통일적 내국세법전은 우리의 세법전이어야 한다. 세율의 예에서 볼 수 있듯, 외국세제의 모방은 이제 지양되어야 한다. 국가·지방자치단체도 발전하고, 국민·주민도 행복을 누릴 수 있는 조세법제는 우리의 현실을 정확히 파악한 후 그것을 근거로 해서 제정되어야 한다.

3. 지방화시대에 알맞는 조세법제의 확립

국가의 기초인 지방자치단체의 재정권의 확립은 지방자치제도의 발전과 직결된다. 따라서 국가를 튼튼히 한다는 관점에서 지방세의 세원이 충분히 확보되는 조세법제가 마련되어야 한다. 교부금이나 양여세로서 지방자치단체를 묶어두려는 중앙집권관료제적 발상은 지난날의 것이고 또한 지난날의 것으로 되어져야 한다.

4. 국제화시대에 알맞는 조세법제의 확립

국제화시대라고 불리우는 오늘날, 수출입국을 지향하고 있는 우리에게 조세법제도 이에 합당한 것이어야 한다. 그러한 추세에 뒤떨어지므로 해서 수출에 의존하는

우리 경제발전에 저해요소가 되어서는 안된다. 그러기 위해서는 단일, 통일적 내국 세법전의 제정과 함께 그러한 법전등이 즉시 중요 외국어로 번역, 출판되도록 해야 할 것이다.

VI. 맺는 말

어떤 제도의 발전방향의 모색에 있어서 결론은 있을 수 없다. 다만 꾸준한 연구와 실천이 필요할 뿐이다. 대한민국의 정부수립 이후 반세기가 된 오늘날, 이제 우리나라의 조세법제는 과거와 결별하고 21세기를 향한 비약적 발전에 알맞는 것이어야 할 것이다. 그러기 위해서는 중심적 기구가 있어야 할 것이다. 그 역할을 한국법제 연구원이 담당하여 주어야 할 것으로 믿어 마지 않는다.