

# 政策實現을 위한 課稅權 行使의 公法的 限界

－ 獨逸法上 折半分配의 原則을 中心으로 －

姜珠映\*

## 차 례

### I. 서 설

### II. 재정수입을 목적으로 하는 국가과세권과 정책달성을 목적으로 하는 국가과세권

1. 국가 과세권의 정당성
2. 정책달성을 목적으로 하는 조세

### III. 정책달성을 목적으로 하는 과세권의 한계

1. 입법재량과 정책달성을 목적으로 하는 조세
2. 헌법규범에 있어서의 정책목적 달성을 위한 과세권의 한계

### IV. 이른바 전체적 조세부담의 조망과 절반분배의 원칙

1. 전체적 조세부담
2. 절반분배의 원칙

### V. 결 론

#### 【참고문헌】

\* 韓國法制研究院 副研究委員, 法學博士

## I. 서 설

국가는 자기의 과업이행을 위한 재원확보를 위해 세금을 징수한다. 세금은 마찬가지로 국가의 정책을 달성하기 위한 목적으로도 활용된다.<sup>2)</sup> 그러나 국가의 과세권은 헌법상의 제 원칙과 헌법이 보장하는 국민의 재산권 및 경제적 자유권으로 인해 무제한적으로 행사될 수 없으며, 이는 정책목적달성을 위한 과세권의 행사에서도 마찬가지이다. 특히, 정책목적달성을 위한 과세권의 행사는 납세의무자의 경제적 급부능력에는 무관심하며, 오직 행위양식에 대해 과세하게 되므로 과세권한계를 위한 논의의 기준은 재정목적에 위한 과세권의 그것과는 다르게 된다.<sup>3)</sup> 따라서 지금까지의 재정목적의 세금과는 달리 정책목적달성을 위한 세금에 대한 별도의 논의가 필요하다.<sup>4)</sup>

한편, 국가의 과세권은 헌법적 한계 내에서 행사되는데, 국가과세권 한계의 근거가 되는 헌법상 원칙과 기본권들로부터 실제로 납세의무자에게 가해지는 조세부담의 구체적 상한이 도출될 수 있는지는 입법자의 형성의 자유와 국민인 납세의무자에 대해 헌법이 보장하고 있는 재산권 및 경제적 자유권의 논의 속에서 도출되어야 할 것이다.

국가과세권의 행사로 인한 납세의무자의 재산권 및 경제적 자유권의 제약은, 개별 세금에 의한 것이 아닌 전체로서의 조세부담에 의한 것이며, 이와 관련한 독일연방헌법재판소의 절반분배원칙(Halbteilungsgrundsatz)<sup>5)</sup>은 극복되어야 할 많은 법적 문제들에도 불구하고, 국가과세권행사의 제한에 관한 구체적인 제안이라는 측면에서 살펴 볼 가치가 크다고 할 것이다.

---

2) 이 연구에서는 정책목적세금이라고도 칭한다.

3) H. Weber-Grellet, Lenkungssteuern im Rechtssystem, NJW, 2001, S. 3659 이하를 참조.

4) 김성수, 국가과세권과 평등권, 재산권과의 관계 -과세권의 한계를 중심으로-, 고시계 2003. 2, 15면 이하; 이창희, 세법의 헌법적 기초에 관한 시론, 조세법연구 VI, 79면 이하; H.-W. Arndt, Die verfassungsrechtlich zulässige Höhe der Steuerlast - Fingerzeig des BVerfG an den Gesetzgeber?, NJW 1995, S. 2603 ff를 참조.

5) BVerfGE 93, 121의 C II 3 부분.

따라서 본 연구에서는 국가의 정책달성을 목표로 한 과세권 행사의 한계에 대한 진전된 논의를 목적으로, 정책목적세금과 재정목적세금과의 관계 및 헌법적 한계에 대해서 고찰하고, 이러한 헌법적 한계 내에서의 입법재량과 조세부담과의 관계를 살펴 본 후, 독일연방헌법 재판소가 확정한 절반분배원칙의 비교법적 연구를 통해 우리에게 유의한 시사점을 도출하고자 한다.

## II. 재정수입을 목적으로 하는 국가과세권과 정책달성을 목적으로 하는 국가과세권

### 1. 국가 과세권의 정당성

모든 국가는 자기의 영토 내에서 직접적 반대급부 없는<sup>6)</sup> 세금을 징수한다. 국가 과세권 행사의 정당성은 국가공동체구성원을 위한 활동에 있다.<sup>7)</sup> 즉, 국가의 존재자체가 과세권 행사를 통한 징세의 정당화 근거가 되며, 이는 국가의 과세권 행사를 통해서 국가가 자기의 임무와 활동을 수행하기 위한 재원을 획득하기 때문이다.<sup>8)</sup> 이러한 세금을 통한 국가재원의 확보는, 노역과 부역 등이 허용되었던 봉건시대에서의 국가와는 달리, 근대국가를 거쳐 현대국가에서 이른바 조세국가의 이념이 확립되면서 국가의 일상적 활동과 그 과업의 수행은 근본적인 측면에서 국민이 납부한 조세에 의하게 된 역사적 연혁을 가진다.<sup>9)</sup>

6) 국가는 세금을 징수해서 국방과 치안 및 복지업무의 수행을 통해 납세자를 위한 활동을 하지만 개별 납세자에 대하여 수수료와 같은 구체적이며 직접적인 반대급부를 주지는 않는다.

7) K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd I, 1993, S. 254 f.

8) A.a.O.

9) K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 1; J. Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in: FS für H.P. Ipsen, 1977, S. 409; P. Kirchhof, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmssystem, in: K.H. Hansmeyer (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, 1983, S. 33; K.H. Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG Bd. 12

국가의 과세권은 이렇듯 원칙적으로는 국가 활동에 사용될 재원의 획득을 위한 것이다. 그러나 독일조세기본법(Abgabenordnung) 제3조의 단서에 규정된 바와 같이 국가의 과세권 행사는 비단 재원획득이라는 본연적 목적 외에 국가의 정책을 실현하기 위한 수단으로도 채택된다.<sup>10)</sup> 이러한 국가의 과세권 행사를 통해 국가정책의 달성을 의도하는 것은 국민의 모든 생활영역에 해당되며 특히, 유류세를 통한 자동차차이용양태의 조정, 담배소비세의 인상을 통한 흡연자의 저감, 환경세의 신설을 통한 환경보호정책의 시행 그 외에도 자본시장과, 농업시장, 과학기술진보, 투자 등의 분야에서 활용되고 있거나 또는 조세수단의 도입을 통한 행정목적 달성이 검토되고 있다. 이러한 정책목적 달성을 위한 과세권의 행사는 사회가 분화되고, 사회이슈의 조절이 중요한 쟁점이 되고 있으며, 개연성 있는 위험으로부터의 보호와 이로 인해 폭증한 국가책무는 더 많은 법령들을 요구하고 있으며 그것의 한 수단으로 사용될 수 있는 것이 조세법이다.<sup>11)</sup>

요컨대, 국가가 어떤 수단을 사용해서 정책목적 또는 행정목적 달성을 하느냐는 정책결정의 문제이므로 정책목적의 달성을 위한 조세(이하, 정책목적세금)에서는 정당화의 문제 보다는 수단선택의 이유와 효율성이 논의의 중심에 서야 할 것이다. 국가가 정책목적의 달성을 위해 과세권을 행사하는 것은, 명령 및 금지 위주의 행정법규보다 受範者에게 행위의 선택가능성을 부여하므로 향후에도 많이 활용될 것으로 예견된다.<sup>12)</sup>

---

(1989), S. 3 ff.

10) H. Weber-Grellet, Lenkungssteuern im Rechtssystem, NJW, 2001, S. 3657.

11) A.a.O.

12) 강주영, 규제적 수단과 환경세의 최적 적용영역에 관한 일고찰, 공법학연구, 2007, 410면을 참조.

## 2. 정책달성을 목적으로 하는 조세

전술한 바와 같이, 조세는 재정수입을 목적으로 하는 조세와 세수뿐만이 아니라 국가의 정책을 달성하고 실현하기 위한 조세로 나뉜다. 전자의 경우 납세자의 경제적 성공에 대해 과세되며 대표적인 것은 소득세 등이다. 후자는 조세를 수단으로 하여 국가가 지향하는 바람직한 행위를 납세자로부터 유도하기 위한 것이므로, 납세자의 경제적 성공이나 부의 축적물에 과세되지 아니하고 국가가 원하지 않는 反정책적 행위에 대해 과세하게 된다. 전형적인 것으로는 환경세가 있다.

국가 과세권의 한계에 대한 논의에서 검토되어지는 쟁점은 평등권과 재산권, 조세법률주의와 위임입법의 한계, 과잉금지의 원칙 그리고 소급과세의 금지 등이다.<sup>13)</sup> 국가과세권의 한계를 도출하기 위한 이러한 쟁점들은 조세행정작용 및 조세입법작용의 위헌성 심사기준으로서 헌법재판소가 적용하고 있으며, 위의 심사기준들은 국가의 과세권 행사를 통한 침해로부터 납세의무자의 재산 및 경제적 영역을 보호하기 위한 자유권적 기본권과 관련이 있다.<sup>14)</sup>

과세권 또는 조세부과에 대한 공법적 또는 경제적 한계에 대한 논의는 지금까지 대부분 재정수입을 목적으로 하는 조세를 대상으로 진행되었다.<sup>15)</sup> 그러나 재정목적조세와는 달리 정책실현을 위한 조세는 단지 조세를 수단으로서 채용할 뿐이지 사실상 행정법의 기능을 수행하고 있는 것이며 과세의 대상은 납세의무자의 경제적 급부능력이 아니라 ‘행위’ 그 자체에 있다.<sup>16)</sup> 이러한 이유로 정책목적조세의 과세원

13) 김성수, 국가과세권과 평등권, 재산권과의 관계 -과세권의 한계를 중심으로-, 고시계 2003. 2, 16면을 참조.

14) 김성수, 앞의 글, 16면 참조.

15) 예컨대, 김성수, 앞의 글, 15면 이하; 이창희, 세법의 헌법적 기초에 관한 시론, 조세법연구 VI, 79면 이하; H.-W. Arndt, Die verfassungsrechtlich zulässige Höhe der Steuerlast - Fingerzeig des BVerfG an den Gesetzgeber?, NJW 1995, S. 2603 ff.

16) H. Weber-Grellet, Lenkungssteuern im Rechtssystem, NJW 2001, S. 3657 ff.

칙으로서 ‘응능부담의 원칙(Leistungsfähigkeitsprinzip)’은 적용될 수 없고, 납세의무자에 대한 특별부담(Sonderbelastung)으로서 응능부담의 원칙의 적용배제를 정당화할 수 있는 정책목적에 대한 합헌성, 조세도입의 필요에 대한 정당성이 문제가 될 뿐이다. 그러므로 정책목적조세는 행정목적을 달성하기 위해 과세요건에 따라 납세의 의무를 지는 국민의 행동을 국가가 의도하는 바대로 조정하는 것이 도입의 목적이다. 그러므로 과세권 한계의 다른 표현인 납세의무자에 대한 조세부담의 크기는 납세의무자의 경제적 급부능력에 따르지 않고 조세부담으로 인한 납세의무자의 행위의 변화가 예상되는 곳에서 정해질 것이다.

따라서 재정수입을 주목적으로 하는 과세권의 한계에 대한 제 쟁점들과 그에 대한 논의들이 정책실현을 목적으로 하는 과세권의 한계에 대한 논의에도 그대로 적용될 수 있는지 그리고 타당한 지에 대해서는 별도로 검토할 필요가 있다고 판단된다.

### Ⅲ. 정책달성을 목적으로 하는 과세권의 한계

#### 1. 입법재량과 정책달성을 목적으로 하는 조세

납세의무자의 전체 재산 또는 수입에 대하여 가해지는 조세부담의 크기가 어떤 정도여야 하느냐는 것이 헌법문제인지 아니면 규범적인 것과는 관계없이 단순히 정책판단자가 결정할 정책의 문제인지에 대해서 살펴보아야 할 것이다.<sup>17)</sup> 즉, 이와 같은 문제는 국민의 개별적 기본권과 밀접히 관련이 있어서 헌법상의 제원칙에 충실히 부합하여야 하고 공법적 원칙과 규정들을 통해 구체적인 세율 또는 납세자 개인에게 과해지는 조세부담의 한계가 도출되어 질 수 있는 문제인지, 아니면 헌법이 규정하는 기본권 및 제원칙의 한계를 넘지 않는 범위에서는 입법자는 광범위한 형성의 자유(Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers)

17) H.-W. Arndt, a.a.O., S. 2604를 참조.

를 누려서 일응 적법한 것으로 보는 입법재량의 문제로서 인식할 것 인지에 대한 검토가 필요하다.

### (1) 입법재량과 조세입법

우리 헌법 제40조는 입법권이 국회에 속함을 규정하고 있다. 따라서 국회는 중심적인 입법자<sup>18)</sup>로서 헌법상 부여된 입법권을 행사하여 추상적·개방적인 헌법규범을 구체화하는 입법을 함에 있어 그 내용으로 입법목적의 달성이기 위해 가능한 여러 수단 가운데 어느 것을 선택할 것인가의 문제는 그 결정이 현저하게 불합리하고 불공정한 것이 아닌 한 위헌이라 할 수 없는 것인바 이러한 국회의 입법에 있어서의 선택가능성을 입법재량이 한다.<sup>19)</sup>

입법재량에 대한 연구는 위헌심사에 있어서 입법부의 입법권에 대한 사법부의 자제라는 관점에서 고찰되었다.<sup>20)</sup> 그러나 국회통과법안 중 3분의 2정도가 행정부에 의해 입안된 것이며 특히, 조세관련법안의 입법은 전문성과 기술성으로 인해 그 정도가 훨씬 심한 상황임에 비추어 입법재량에 관한 논의는 국회가 입법을 한 경우뿐만 아니라, 행정부가 입안을 하고 국회가 심사·의결하는 과정으로까지 확장될 필요가 있다. 이러한 경우 세법에 대한 입법재량의 논의는 조세입법의 위헌심사의 성격을 가지게 된다. 즉, 입법재량의 범주 내에서 행해지는 조세입법은 그 법적 효과로서 합헌으로 판단된다.

전술한 바와 같이 입법재량을 ‘어떠한 내용의 법률을 제정할 것인가에 대해 입법부가 가지는 판단의 자유’라고 파악할 경우, 입법재량은 “wie재량”으로서 법률의 내용을 어떻게 형성할 것인가를 의미하게 된다.<sup>21)</sup> 그러나 입법재량의 범위는 “wie재량”뿐만 아니라 법률을 제정

18) 차상봉, 조세입법재량과 사법적 재판에 대한 검토, 충남대학교 법학연구 제14권 제1호, 2003, 450면 참조.

19) 전원배, 입법재량론의 의의와 한계, 입법조사연구 통권 제244호, 1997, 103면 참조.

20) 박인규, 입법재량론에 관한 연구, 건국대학교 대학원 학술논문집 34, 1991, 192면.

할 것인가(ob재량)와 법률을 언제 제정할 것인가(wann재량)까지를 포함할 수 있다.<sup>22)</sup> 그러나 보통의 경우 입법재량과 관련하여서는 법률의 내용을 어떻게 형성할 것인가만이 쟁점이 될 뿐, 법률을 제정할 것인가와 언제 법률을 제정할 것인가의 문제는 입법의 부작위와 제·개정 시기에 관해 헌법이 입법자를 구속하는 경우 외에는 다루어지는 경우가 별로 없다.<sup>23)</sup> 따라서 여기에서는 국가과세권의 한계와 관련하여 주로 조세입법의 내용형성의 자유에 대해 검토할 것이다.

조세입법과 관련하여 하나의 조세규범 또는 조세법령이 어떠한 내용으로 형성되는가의 문제는 곧 어떠한 정도로 납세의무자의 재산 또는 수입에 부담을 가하는가라는 문제로 귀결 된다.

## (2) 입법재량과 과세권의 헌법적 한계

『기본권의 二重기준론』에 의해 제정법률의 성질에 따라 법률이 정신적 자유를 규제할 경우에는 입법재량을 인정하지 않고, 경제적 자유를 규제할 경우, ‘합리적 기준’에 의해 넓은 입법재량을 인정하여 생존권보장과 인간다운 생활을 할 권리의 보장을 유도<sup>24)</sup>하는 경향이 있다. 따라서 『이중기준론』에 의할 경우, 조세입법은 납세의무자의 ‘정신적 자유’를 규제하는 것이 아닌, ‘경제적 자유’를 규제하는 것이므로 보다 광범위한 입법재량을 가진다고 판단된다. 그러나 이러한 경우에도 국회를 중심으로한 입법자에 대하여 무제한의 입법재량권이 부여되는 것은 아니다.<sup>25)</sup> 이는 조세입법의 경우에 있어서도 마찬가지로 결국, 개별 국민에 대해 미치는 국가작용의 한계가 되는 헌법상

21) 따라서 우리 헌법재판소는 ‘입법권자의 형성의 자유(Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers)’로 표현한다. 헌재결 2001. 6. 28, 99헌바32; 헌재결 1995. 12. 28, 95헌마196 등.

22) 박영도, 입법심사의 체계와 방법론, 입법이론연구(IV), 한국법제연구원 연구보고서, 1996, 159면.

23) 차상봉, 앞의 글, 452면 이하.

24) 구병삭, 입법재량론, 고시계 85/11, 1985, 101면.

25) 구병삭, 앞의 글, 100면.



의 원리와 기본권 규정 그리고 조세와 직접적인 관련이 있는 조세관련 헌법규정들의 한계 내에서 이루어져야 할 것이다.

따라서 조세입법에 있어서, 입법재량을 통해 입법자가 향유하는 법률형성의 자유는 헌법적 가치 내에 머무르게 된다. 특히, 입법재량과 관련하여 조세입법은 세율 또는 납세의무자에 대한 재산상의 부담의 크기가 문제 되는데, 이는 입법자에 의해 의도되어 세금을 통해서 박탈되는 납세의무자에 대한 금전적 부담이 너무 커서 헌법이 보장하고 있는 재산권(제23조)의 본질적인 부분이 침해된 경우(제37조 제2항), 결과적으로 비례원칙을 위반한 교살적 조세(Erdrosselungssteuer)가 되어 입법재량의 한계를 넘은 입법이라고 할 수 있을 것이다.

결국, 입법재량에 따른 입법자의 법률형성의 자유는 위헌성의 심사와 그 경계를 같이 하는 것으로 보인다. 그러나 정책실현을 목적으로 하는 과세는 재정수입을 주목적으로 하는 과세와는 달리, 납세의무자의 재산 또는 수입을 대상으로 하지 않고 행위를 과세대상으로 한다. 따라서 재정수입을 목적으로 하는 세금은 납세의무자의 재산과 수입의 과다에 따라 과세표준을 두면 되지만, 정책실현을 목적으로 하는 과세는 입법자가 의도하는 행위를 하지 않은 결과에 대해, 또는 행위 그 자체에 과세표준을 두어야 하고 거기에 세율을 적용하여 과세하게 되어 입법재량의 한계를 일탈했는지에 대한 심사기준이 달라진다고 할 수 있을 것이다.

즉, 유류를 주에너지원과 주소재로 삼는 기업이 고율로 책정된 유류세로 인한 경영상의 압박으로 인해 기존의 업종을 버리고 전업을 해야 하거나 아니면 심한 경우 폐업을 하게 되는 경우에는, 경영자인 납세의무자에게 발생한 이러한 결과가 재정목적세금으로 인한 경우, 납세의무자의 재산권을 침해한 교살적 조세로서 위헌적인 과세라고 할 수 있을 것이다. 그러나 유류세의 이러한 높은 세율이 환경을 보존하기 위한 것이며, 높아져 가는 원유가에 대응하여 유류의 소비를 줄이기 위한 것이라면 기업의 업종변경 또는 폐업을 간단하게 재산권

이 본질적으로 침해된 결과라고 말하기는 어려울 것이다. 특히 업종 변경의 경우, 유류세가 환경보호 또는 유류소비절감의 정책달성을 위한 것이라면, 高오염군에 속하는 기업이 유류세로 인하여 유류를 덜 소비하며 이산화탄소를 덜 배출하는 업종으로 변경하는 것과 또한 이 예에서 유류자체를 덜 소비하게 된 것은, 오히려 유류세라는 정책목적세금이 의도하였던 것이며 조세라는 수단이 정책의 목적을 달성함에 있어서 잘 기능하고 있음을 나타내는 것이다. 반대로 낮은 세율의 조세법이 입법되었다면, 과세를 통한 정책목적은 전혀 달성되지 못하고 세금의 납부로 인하여 세수확장의 재정효과만 있게 될 뿐이다.

따라서 정책목적의 달성을 위한 과세에 있어서의 입법재량은 일응 재정목적세금보다 더 넓은 것으로 보인다. 즉, 재정목적세금에서는 납세자의 재산과 소득수준이 면밀히 검토되어 과세표준과 세율이 정해지지만, 정책목적세금은 이론적으로는 납세의무자의 담세력과는 무관하게 행정목적의 달성을 수 있는 수준으로까지 세율이 책정되기 때문이다.

## 2. 헌법규범에 있어서의 정책목적 달성을 위한 과세권의 한계

국가과세권의 헌법적 한계와 관련하여 쟁점이 되는 것은 평등권, 재산권 그리고 비례의 원칙 등이다.

### (1) 평등권

우리 헌법은 주지하는 바와 같이, 제11조에서 모든 국민은 법 앞에서 평등함을 천명하고 있다. 따라서 국가의 과세권도 평등의 원칙의 지배하에 놓이게 되며, 국가의 과세권 행사로 인해서 개인의 평등권이 침해되었다면 이 과세권행사는 위헌이 된다. 우리나라에서 평등권은 상대적 의미의 평등을 의미하며, 자의의 금지로 이해되므로 조세

입법작용으로 인한 조세법규가 합리적 이유 없이 차별적으로 대우할 경우 예도 위헌이 된다.<sup>26)</sup>

### 1) 법적용의 평등과 법제정의 평등

또한 평등의 문제는 제정된 법을 적용하는 과정에서의 평등(법적용의 평등)으로만 이해해야 할 것인지 아니면 평등은 법이 제정되는 단계에서부터 고려되어야 하는 것(법제정의 평등)인지가 논란이 있을 수 있다.<sup>27)</sup> 그러나 우리 헌법상의 평등권을 법적용에서의 평등으로만 보는 것은, 결과적으로 법의 요건에 포섭되면 누구에게든 적용되어야 한다는 것으로 해석하게 되며, 이는 당위적 논증을 재확인 하는 것에 지나지 않는다. 따라서 이 주장에 의할 경우 우리 헌법상의 평등권은 조세입법자의 입법을 통한 과세행위에 대해서는 효력을 가지지 못하게 된다.

그러나 우리 헌법재판소는 관례를 통해 평등권이 입법권을 구속함을 인정하고 있으며,<sup>28)</sup> 또한 기본권이 모든 국가권력을 구속한다는 관점에서 볼 때, 입법자에 의한 조세입법권의 행사도 평등권에 구속되는 것으로 이해되어야 할 것이다.<sup>29)</sup> 결국, 평등권을 법제정의 평등으로까지 이해할 때, 입법부의 입법권을 평등권의 심사에 포함하여, 법률만능주의에 연유한 입법권의 납세의무자에 대한 부당한 평등권의 침해를 예방할 수 있을 것이다.<sup>30)</sup>

26) 김성수, 위의 글, 16면; 이준일, 헌법학강의, 2005, 422면.

27) 김철수, 헌법학개론, 2007, 533면 이하 참조.

28) 우리 헌법이 선언하고 있는 “법 앞의 평등”은 행정부나 사법부에 의한 법적용상의 평등만을 의미하는 것이 아니고, 입법권자에게 정의와 형평의 원칙에 합당하게 합헌적으로 법률을 제정하도록 하는 것을 명하는 법내용상의 평등을 의미하고 있기 때문에 그 입법내용이 정의와 형평에 반하거나 자의적으로 이루어진 경우에는 평등권 등의 기본권을 본질적으로 침해한 입법권 행사로서 위헌성을 면하기 어렵다. 헌재 2006.5.25 선고, 2005 헌가 17, 2006 헌바 17(병합), 헌재판례집 제18권 1집 (하), 18면; 헌재 2004.6.24 선고, 2003 헌바 111, 헌재판례집 제16권 1집, 752면 이하.

29) 이준일, 위의 책, 421면 참조.

30) 김철수, 위의 책, 534면 참조.

## 2) 자의의 금지

헌법상 평등권은 ‘같은 것은 같게, 다른 것은 다르게’ 다를 것을 요구한다. 그러므로 ‘같은 것을 다르게, 다른 것을 같게’ 다를 때는 합리적 근거가 있을 것을 요한다. 이는 합리적 근거 없이 차별할 경우恣意的으로 차별한 것으로서 평등권이 침해 된 것이라 볼 수 있다. 세법에 있어서 평등의 원칙은 부담평등의 원칙으로 구현되며 이는 재산 및 소득이 같은 자에게는 같은 정도의 조세부담(수평적 조세정의)을 그리고 다른 자에게는 다른 부담(수직적 조세정의)을 부과했을 때 조세평등이 실현되는 것으로 이해될 수 있다. 결국 납세의무자의 경제적 급부능력에 따라 과세되는 것으로서 이는 조세정의론에 있어 근본 원칙으로 받아들여지고 있다.<sup>31)</sup>

### 다. 평등권 해석을 통한 헌법재판소의 국가과세권의 한계

응능부담의 원칙에 따라 국가의 과세권행사는 납세의무자의 경제적 급부능력에 따라 부과되며, 또한 과세로 인한 조세부담은 납세의무자의 경제적 급부능력 한도 이내에 머물러 있어야 한다. 즉, 국가의 과세권 행사에 의해 납세의무자의 경제적 급부능력을 벗어난 납세의무를 지게 된다면 이는 위헌적 과세권 행사라 할 수 있을 것이다. 조세입법에 있어서 담세력에 따른 과세권의 행사는 구체적으로 개별 세법의 세율에 의해서 구현 될 수 있으나, 구체적으로 어떠한 정도의 세율 또는 세액이 납세의무자의 담세능력의 한도 내에 있는지는 명확하지가 않으며, 개별 사안에 있어서 헌법재판소의 판결을 통해서만 드러날 뿐이다.

---

31) P. Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319 ff.

토지초과이득세법 제10조 등과 동법 제8조 등의 위헌소원에 있어서, 50%의 단일비례세로 규정된 토초세의 세율이 헌법상 평등권조항에 위배되는지가 문제된 사례에서 헌법재판소는 토초세가 일정 의미에서 양도소득세의 예납적 성격을 띠고 있음에도 불구하고 굳이 세율체계를 단일비례세로 한 것은 소득이 많은 납세자와 소득이 적은 납세자 사이의 실질적인 평등을 저해하는 것이다.

라고 판시하여 단일세율을 채택할 것인가 누진세율을 채택할 것인가가 납세자 사이의 실질적인 평등이 관여된 경우 정책판단의 문제가 아닌 평등권에 해당하는 헌법문제로 인식하였다.<sup>32)</sup> 또한, 대도시 내에서의 법인의 설립·전입에 따른 부동산등기에 대해 통상세율의 다섯 배의 등록세를 부과하도록 한 규정이 위헌인지에 대한 헌법소원심판에서

“법인이 대도시 내에서 하는 부동산 등기에 대하여 자연인 또는 대도시 외의 법인이 하는 부동산등기에 비하여 상대적으로 높은 세율의 등록세를 부과하는 것은 합리적 이유가 있는 차별대우이어서 평등권 및 조세평등주의 내지 실질과세의 원칙에 반하지 않는다”<sup>33)</sup>

고 판시하여 대도시 내에서의 법인의 설립·전입에 따른 부동산등기에 대한 세율이 통상세율의 다섯 배의 등록세를 납세토록 한 것을 조세입법자의 입법재량으로서 합헌이라 하였으며 마찬가지로 조세평등주의에 반하지 않는 것으로 하였다.

이와 같이 헌법재판소는 합리적인 근거를 가지고 차별대우 하는 것을 평등의 원칙에 반하는 것이 아니라고 판시하고 있으며 등록세의 사례에서와 같이 통상세율의 5배에 이르는 중과에 대해서 합헌이라는

32) 헌재 1994.7.29. 92헌바49, 52.

33) 헌재 1996.3.28. 94헌바42. 김성수, 앞의 글, 16면에서 재인용.

판시를 통해 광범위한 입법재량을 인정하고 있다. 또한 반면에 토초세의 예에서는, 누진세율과 단일세율을 채택하는 것이 일견 입법재량으로서 입법자가 정책목적에 맞게 자유로이 선택할 수 있는 것으로 보이지만, 헌법재판소는 실질적인 평등을 제고하기 위한 세율을 채택하지 않은 것은 위헌으로 판시하여 이 부분에 있어서의 입법자의 재량은 줄어들었다.

결국, 헌법재판소는 위의 사례 외에도 개별 판례에 있어서 납세의무자의 담세력에 따른 구체적인 과세권 행사의 한계나 세율의 상한선을 제시하지 않았다. 그러나 재정목적조세의 경우 담세능력에 따른 과세라는 원칙은 분명히 지켜져야 할 핵심적인 가치이며, 또한 토초세사례에서 표현된 ‘납세자 사이의 실질적인 평등’은 곧 담세능력에 따른 과세를 지지한 것으로 판단된다.

그러나 재정목적조세의 경우와는 달리 정책목적조세의 경우 행위자의 반사회적 행위 자체 또는 그 결과에 대해서 과세하게 되는 것이므로 담세능력에 따른 부담이라는 응능부담의 원칙이 설자리는 없다. 위의 등록세의 사례에서 보듯이 법인의 대도시 집중을 막기 위한 방편의 하나로서 다섯 배의 등록세를 부과토록 한 것은, 법인의 담세능력과는 무관하게 오로지 법이 정한 대도시 내에서 부동산등기를 하였느냐가 과세대상이 된다. 이 경우 다섯 배라는 등록세의 차이는 합리적인 이유가 있는 차별대우로서 위헌이 되지 않는다고 한다. 여기에서 헌법재판소의 판례에 의할 경우, 등록세가 다섯 배가 되든지 또는 몇 배가 되는 지는 입법재량에 속하는 것으로서 차별적 과세의 목적과 이유가 정당할 경우 합헌이라는 결과를 얻게 된다.

그러나 등록세의 중과가 무한대로 가능한 것은 아닐 것이며, 이 경우 국가의 과세권의 행사는 조세부담으로 인해 법인의 사무와 자기목적의 활동이 어렵게 되는 지점을 상한선으로 하고, 정책달성을 위한 법인의 순응반응(여기에서는 대도시로의 이전회피)이 기대되는 최소한의 지점을 하한선으로 한 사이에서 이루어지게 될 것이다.

## (2) 재산권

국가과세권의 한계를 도출해 내기 위한 헌법상 규정으로는 평등권 외에 재산권 규정이 있다. 독일에서는 지금껏 재산 전체가 기본법 제 14조 제1항에 의해 보호를 받는 것은 아니고 기본법 제2조 제1항의 적용을 받는다고 하여 조세의 재산권침해성을 부인하고 있다.<sup>34)</sup> 그러나 특별한 경우에 있어서 조세는 재산권을 침해한다고 결정하고 있는데, 몰수적 효과(Konfiskation)를 가지고 오는 교살적 조세의 경우가 그에 해당한다.<sup>35)</sup> 독일기본법상 재산권규정을 통해서 국가과세권의 행사로부터 보호받기 위해서는, 세금으로 인해서 납세의무자의 재산이 몰수되는 것과 같은 상황에 이를 것이 요구되며, 따라서 기본법상 재산권이 과세부담에 대한 명확한 한계를 제시해 주지는 못하고 기본권 침해당사자에 대한 기본권의 최소보호기능만(minimale Schutzfunktion)을 가진다고 할 것이다.<sup>36)</sup>

우리나라의 경우 헌법재판소는 비례의 원칙을 적용하여 국가과세권 행사로 인한 재산권침해를 논의하고 있으나, 현재의 결정례를 통하여 국가과세권행사의 한계를 도출해 낼 수 있을 정도의 구체적인 제시는 없으며 국가과세권행사의 재산권침해여부에 대한 결정논거들이 거의 없는 실정이다.<sup>37)</sup>

그러나 기본권침해당사자에 대한 기본권의 최소 보호기능의 관점에서, 특정 세금의 신설로 인해 납세의무자가 적응수단 또는 기간을 가지지 못하고 단기간에 재정적인 곤란을 초래하여 납세의무자가 파산의 상황에 직면하게 될 경우, 이는 과도한 납세부담이라 할 수 있으며, 신설된 세금으로 인해 납세의무자의 재산권이 침해 되었다고 할 수 있다.<sup>38)</sup>

34) R. Wernsmann, Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung?, NJW 2006, S. 1170.

35) A.a.O., S. 1172.

36) 장영수, 헌법학II-기본권론, 2003, 121면 이하.

37) 김성수, 위의 글, 26면.

38) 강주영, 환경세의 헌법적정성에 대한 고찰, 환경법연구, 2006. 540면.

재산권의 침해라는 기본권적 시각에 있어서도 재정수입을 주목적으로 하는 과세권 행사의 경우, 납세의무자가 적응수단과 기간을 갖지 못하고 파산에 이르게 된다면 이는 명백히 납세의무자의 담세력을 넘어서는 것이어서 위헌이다. 이러한 결과는 정책실현을 목적으로 하는 조세에 있어서도 마찬가지라고 할 수 있다. 즉, 국가의 과세권 행사로 인해 납세의무자의 재산적 기반이 박탈되는 것은 재산권의 본질을 침해한 과도한 과세이다. 다만, 정책의 목적이 매우 긴급한 것이거나 또는 반사회적 행위가 궁극적으로는 중지되어야 하는 성질의 것(예컨대, 환경오염행위)이라면, 이는 오히려 국가가 정책실현의 수단으로써 조세를 도입한 목적이 달성된 경우라고 할 수 있다. 이 경우, 정책목적의 정당성이 개인 재산권의 희생보다 크고 중요할 경우 재산권의 과도한 제한이라고 볼 수 없을 것이다.

#### IV. 이른바 전체적 조세부담의 조망과 절반분배의 원칙

##### 1. 전체적 조세부담

국가의 과세권 행사로 인한 납세의무자의 조세부담은 지금까지 개별 조세법에서 다루어 졌고, 입법재량이나 위헌심사에서의 위헌성도 개별세법을 대상으로 하여 논의되었다. 미시적 관점에서의 논의는 개별세법의 위헌성 여부나 헌법적 원칙들에 부합하느냐에 대한 가치판단으로서는 의미가 있을 것이다. 그러나 개별 조세법을 대상으로 한 미시적 논의를 통해서만 개별 세법규정의 세율에 대한 적정한도를 규범적으로 도출하는 데는 한계가 있다.

한편 납세의무자의 관점에서는, 조세의 부담은 개별세금이 다 합쳐진 전체로서 가해지며, 여기에서 개별세금이 납세의무자에게 끼치는 조세부담에 대한 위헌성 또는 적정성의 논의의 가치는 절하된다. 따라서 국가의 과세권 행사로 인한 조세부담의 법적 한계에 대한 논의



는 개별 세법에 대한 위헌성 및 평가뿐만 아니라 납세의무자에게 가해지는 전체적 조세부담이라는 관점에서도 행해져야 할 것이다.

이러한 전체적 조세부담(die steuerliche Gesamtbelastung)에 대한 논의는 합헌적 조세부담의 세율과 세액에 대한 연방헌법재판소의 판결과 관련하여 전개된 것으로서, 납세의무자의 재산소득에 대한 전체 조세부담의 헌법적 상한선이 존재함을 인정한 내용이다.<sup>39)</sup> 이와 같은 관점에 의할 경우, 납세의무자가 획득한 수입 중, 私的 사용이라는 형태로 자기의 경제적 활동의 성과로 인한 핵심적 부분과 창출된 재산적 가치 있는 법적 지위의 근원적 부분이 유지되어 있을 때, 비로소 보호되고 있는 자유권적 기본권이 제한될 수 있게 된다.<sup>40)</sup> 따라서 여기에서 납세의무자에 대하여 자기의 재산 및 소득에 관한 조세납부의무를 이행하고 난 후에도 자기의 최저생활기반을 위해서 금전을 지불하기에 충분한 정도의 재산이 남겨져 있어야한다는 결론이 도출된다.<sup>41)</sup>

독일연방헌법재판소는 이와 같이 수입세(Ertragsteuer)<sup>42)</sup>에 있어서 납세의무자의 자유권적 기본권을 실질화 하기 위한 첫 단계로서 경제력이 약한 납세의무자의 생활 최저기반을 보장하고자 했다.<sup>43)</sup> 따라서 상대적으로 경제력이 있는 납세의무자들은 조세부담의 경감을 기대할 수 없게 되고, 수직적 조세정의에 기반한 응능부담원칙(Leistungsfähigkeitsprinzip)<sup>44)</sup>에 따라 그들에게는 최저생활수준 이상이 되는 수입의 “적절한 부분(angemessene Teile)”이 보장되게 된다.<sup>45)</sup>

39) 연방헌재판결, Beschl. v. 22.6.1995 - BvL 37/91, NJW.

40) BVerfGE 87, 153 (169) = NJW 1992, 3153 = VIZ 1993, 552.

41) H.-W. Arndt, a.a.O., S. 2604.

42) 소득세(Einkommensteuerrecht), 법인세(Körperschaftsteuer), 영업세(Gewerbsteuer)를 포괄하는 개념이다. D. Birk, Steuerrecht, 1999, Rdnr. 530.

43) Arndt/Schumacher, Unterhaltslast und Einkommensteuerrecht - Widersprüchliche Rechtsprechung der Senate des BVerfG?, NJW 1994, 962f.를 참조.

44) 개념 및 의의에 대한 상세한 설명은 K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, 1998, § 4 Rdnr. 81 ff. 를 참조.

45) BVerfGE 87, 153 (170) = NJW 1992, 3153 = VIZ 1993, 552.

## 2. 절반분배의 원칙

### (1) 절반분배의 원칙과 재산권보장(기본법 제14조 제1항)

자유권의 실효성제고를 위한 독일연방헌법재판소의 두 번째 시도는 이른바 절반분배의 원칙을 실현시키는 것이다.<sup>46)</sup> 즉, 독일연방헌법재판소는 “재산에서의 예정수입과 그 밖의 재산수입에 대한 전체적 조세부담은, 수입과 공제가능한 경비 그리고 그 밖의 부담경감을 정형화하여 고찰했을 때, 재산세의 대상이 되는 수입 중, 반 정도를 私的 용도와 公的 용도”에 분배해야 한다고 판시하였다.<sup>47)</sup> 이렇게 함으로써 연방헌법재판소는 최저생계보장을 위한 소득부분을 소유권보장의 보호영역으로 끌어들었다.

이러한 독일연방헌법재판소의 판결은 국가의 과세권행사의 한계라는 측면 그리고 조세와 재산권을 보장한 연방기본법 제14조 제1항과의 관계에서 전기가 되었다. 재산을 통한 수입에 국가의 과세권에 대한 한계가 있으며, 그 과세권 행사로 인한 조세부담의 크기에 한계가 있음을 인정하였다. 더 나아가 독일연방헌법재판소는 P. Kirchhof가 주장한 절반분배의 원칙을 수용하여 전체 수입에 대한 조세부담의 구체적 상한선을 정하였다.<sup>48)</sup>

### (2) 절반분배원칙에 대한 비판

그러나 이러한 독일연방헌법재판소의 진전된 결정에도 불구하고 절반분배원칙(Halbteilungsgrundsatz)은 여러 가지 비판에 직면해 있다. 특히, 독일헌법재판소의 지금까지의 판례는 교살적(erdrosselnd) 수준의

46) BVerfGE 93, 121 결정문의 C II 3 c)부분.

47) A.a.O.

48) P. Kirchhof, Der sanfte Verlust der Freiheit -Für ein neues Steuerrecht-klar, verständlich, gerecht, 2004, S. 32 f.

부담만이 재산권의 침해라고 인정하였다. 그러나 새로운 판례에 의할 경우 ‘교살적 수준’이라는 재산권침해의 판단기준은 그 극단성이 희석되어 크게 후퇴한 50%선이 되므로, 재산권의 지금까지의 해석과 조화될 수 있는지가 문제된다.<sup>49)</sup> 또한 전체 조세부담의 상한선이 50%선이라는 연방헌법재판소의 확정은 권력분립의 측면에서 문제가 될 개연성이 있다. 조세부담 50%라는 상한선의 확정은 특별한 헌법적 토대 없는 상당히 자의적인 계량적 확정이며, 이는 연방헌법재판소가 법제정적 또는 법개정적 기능을 수행함으로써, 결과적으로 입법자의 형성의 자유에 대한 부당한 침해라고 할 수 있다.<sup>50)</sup>

### (3) 절반분배원칙의 전체조세로의 확대

이와 같이 설득력 있는 비판들에도 불구하고, 독일연방헌법재판소가 확정한 50%라는 구체적인 과세상한선은 국가과세권의 발동에도 납세의무자의 최소한의 생활보장이라는 관점에서는 매우 바람직하고 의미 있는 것으로 평가할만하다. 그러나 이 절반분배원칙이 미치는 수입의 범위는 재산세의 대상이 되는 수입<sup>51)</sup>일 뿐이며 납세의무자의 전체수입은 아니다. 특히 재산 및 소득관련 세금 외에도 납세의무자에 대해 큰 부담으로 작용하는 것은 간접세와 정책을 목적으로 하는 세금도 포함될 것이다. 따라서 납세의무자가 생활상에서 져야하는 조세부담은, 전술한 바와 같이 개별적 조세부담이 아니며 전체조세의 누적된 부담이다.

따라서 전체적 조세부담이라는 관점에서, 납세의무자의 생활기반을 보장하며 실질적인 국가과세권 행사의 한계를 도출하기 위해서는 개별 또는 조세영역별로 상한선을 도출할 것이 아니라 납세의무자에 대한 전체조세의 부담을 대상으로 한 상한선의 도출이 필요할 것이다.

국가정책을 목적으로 하는 과세권의 한계도 같은 관점에서 논의되

49) H.-W. Arndt, a.a.O.

50) A.a.O.

51) 소득세, 법인세, 영업세 등에 해당한다.

어야 할 것이다. 정책목적세금은 간접세와 더불어 납세의무자의 재산적 상황이나 경제적 급부능력에 따라 과세되는 것이 아니므로, 기본적으로는 납세의무자의 담세력에 무관심하다. 정책목적세금의 과세표준 확정은 납세의무자의 경제력을 따르지 않으므로, 경제적 급부능력이 상대적으로 열악한 사람에게 정책목적세금은 부의 역진적 분배효과를 펼친다.

이와 같은 점에서 정책달성을 위한 국가의 과세권 행사의 한계를 확정할 필요가 있다. 즉, 국가의 정책을 달성하려는 목표가 담세력에 따른 과세라는 원칙을 극복할 정도로 정당하다 해도, 그 수단으로서 채택된 세금이 부의 역진적 효과를 일으키며 담세력이 상대적으로 약한 자들에게 사실상 행정규제법의 ‘명령’과 같은 기능을 가지게 된다면 재산권의 침해 이전 단계에서 제한될 필요가 있다.

#### (4) 소 결

그러나 앞에서 살펴보았듯이, 재정목적세금과 마찬가지로 정책목적세금도, 헌법상 자유권적 기본권을 통한 과세권 행사의 한계와 그 경계선 내에서 조세입법자가 가지는 입법에서의 형성의 자유로 인해, 개별적 조세법에서의 조세부담의 한계를 구체적으로 확정하는 것은 사실상 어려울 것이다.

따라서 납세의무자 개인에게 부과되는 개별 조세부담의 상한선을 구하는 것보다, 납세의무자에게 가해지는 조세부담의 전체 크기를 확정 후, 개별 조세부담의 한계에 대한 논의를 진전시킬 것이 필요하다. 그렇게 함으로써 국가의 과세권 행사로 인한 납세의무자의 경제적 부담을 전체적으로 조망하는 것이 가능하며, 이는 결국, 국가의 과세권행사가 통일적이며 유기적으로 조절되어, 재산권을 포함한 납세의무자의 경제적 자유권이 국가의 과세권으로부터 실질적으로 보호받을 수 있을 것이다.

## V. 결 론

국가의 과세권 행사는 자기의 활동을 위한 재원획득과 정책을 달성하기 위해 정당화 된다. 그러나 헌법상 제 원칙과 규정들을 근거로 납세의무자인 국민은 재산권 및 경제적 자유권을 국가로부터 보장 받으며, 그에 따라 국가 과세권 행사의 구체적 한계를 찾으려는 법이론적 시도가 있었다. 그러나, 국가의 과세권은 입법자가 가지는 광범위한 형성의 자유로 인해 헌법상 기본권 규정들로부터 구체적 한계를 도출하기는 어렵다.

한편, 국가의 정책달성을 목적으로 하는 과세권의 행사는, 납세의무자에 대하여 국가가 의도하는 행위양식을 취할 것으로 예상되는 곳에서 이루어 질 것이므로, 납세의무자의 경제적 급부능력은 무시된다. 따라서 응능부담원칙에 위배되는 ‘특별한 부담’은 정책목적의 당위성과 정책목적을 달성하기 위한 입법자의 광범위한 재량에 정당화되어, 정책목적세금으로 인한 조세부담의 구체적 한계를 도출하는 것은 사실상 불가능하다.

따라서 독일연방헌법재판소가 결정한 재산세부과 대상인 수입에 대한 조세부담의 한계확정과 그 구체적 상한선으로서 확정된 50%는, 극복되어야 할 많은 법적 난제들에도 불구하고 시사하는 바가 크다.

다만, 독일연방헌법재판소가 결정은 재산세부과 대상의 수입(Vermögensertrag)만을 대상으로 하지만, 국가과세권의 한계를 위한 논의에서는 전체수입에 대한 전체조세부담으로 확대해서 논의되어야 할 것이다. 왜냐하면, 국민인 납세의무자가 부담하는 조세부담은 결국 개별 조세법상의 파편적 부담이기보다 전체로서의 조세부담이며, 이러한 사실은 국민의 재산권적 기본권과 경제적 자유권을 조세부담으로부터 보호해야 하기 때문이다.

주제어 정책목적세, 입법재량, 절반분배의 원칙, 과세권의 한계, 조세부담

## 【참고문헌】

- 강주영, 환경세의 헌법적정성에 대한 고찰, 환경법연구, 2006.
- , 규제적 수단과 환경세의 최적 적용영역에 관한 일고찰, 공법학연구, 2007.
- 구병식, 입법재량론, 고시계 85/11, 1985.
- 김성수, 국가과세권과 평등권, 재산권과의 관계 -과세권의 한계를 중심으로-, 고시계 2003. 2.
- 김철수, 헌법학개론, 2007.
- 박영도, 입법심사의 체계와 방법론, 입법이론연구(IV), 한국법제연구원 연구보고서, 1996.
- 박인규, 입법재량론에 관한 연구, 건국대학교 대학원 학술논문집 34, 1991.
- 이준일, 헌법학강의, 2005.
- 이창희, 세법의 헌법적 기초에 관한 시론, 조세법연구 VI.
- 장영수, 헌법학II-기본권론, 2003.
- 전원배, 입법재량론의 의의와 한계, 입법조사연구 통권 제244호, 1997.
- 차상봉, 조세입법재량과 사법적 재판에 대한 검토, 충남대학교 법학연구 제14권 제1호, 2003.
- H.-W. Arndt, Die verfassungsrechtlich zul?ssige H?he der Steuerlast - Fingerzeig des BVerfG an den Gesetzgeber?, NJW 1995.
- Arndt/Schumacher, Unterhaltslast und Einkommensteuerrecht - Widerspr?chliche Rechtsprechung der Senate des BVerfG?, NJW 1994.

- D. Birk, *Steuerecht*, 1999.
- K.H. Friauf, *Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag*, *DStJG* Bd. 12, 1989.
- J. Isensee, *Steuerstaat als Staatsform*, in: *FS für H.P. Ipsen*, 1977.
- P. Kirchhof, *Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmssystem*, in: K.H. Hansmeyer (Hrsg.), *Staatsfinanzierung im Wandel*, 1983
- , *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, *StuW* 1985.
- , *Der sanfte Verlust der Freiheit -Für ein neues Steuerrecht-klar, verständlich, gerecht*, 2004.
- K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2000.
- K. Tipke/J. Lang, *Steuerecht*, 1998.
- H. Weber-Grellet, *Lenkungssteuern im Rechtssystem*, *NJW* 2001.
- R. Wernsmann, *Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung?*, *NJW* 2006.

## **Die öffentliche Grenze der Besteuerung zur Erreichung des politischen Ziels**

Kang, Joo - young\*

Die Steuer kann in zwei Arten und zwar finanzierungszielbezogener Steuer und soziallenkungszielbezogener Steuer eingeteilt werden.

Lenkungssteuer wird nicht nach der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen, sondern nach der Stärke der antipolitischen Handlungen der Steuerpflichtigen erhoben. Damit ist die Begrenzung der Besteuerung der Lenkungssteuer besonders nötig.

Trotz der Nötigkeit der Besteuerung der Lenkungssteuer, ist aber sie bei der einzelnen Besteuerung unmöglich und unerforderlich zu sehen. Daher ist der Blickwinkel der Gesamtbelastung der Steuer auf dem einzelnen Steuerpflichtigen nach der Entscheidungen des BVerfG nützlich.

Die Grenze der Besteuerung bleibt bei der Hand der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers.

**KEY WORDS** Lenkungssteuer, Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, Besteuerung, Gesamtbelastung, Halbteilungsgrundsatz

---

\* Associate Research Fellow, Korea Legislation Research Institute, Ph. D in law