



# 지방세감면조례 규제제도의 개선방안에 관한 연구\*

김태호(한국지방세연구원 연구위원)

## I. 서 론

지방자치의 발전을 위해서는 지방자치단체의 자주재정권과 더불어 자치입법권의 보장도 매우 중요하다. 즉, 지방자치단체가 지역의 사무에 관하여 스스로 입법을 할 수 있는 자치입법권의 하나로서 조례제정권도 보장되어야 한다. 정부수립 이후 60여년간 시행되어 왔던 지방세법은 2011년부터 지방세기본법, 지방세법, 지방세특례제한법으로 분리되어 시행되고 있다. 지방세특례제한법은 종전의 지방세법상의 비과세·감면에 관한 사항과 지방자치단체의 감면조례에 있던 감면사항을 모아서 제정하였다. 지방세특례제한법에서는 2010년까지 시행되었던 감면조례제정과 관련한 행정안전부장관의 사전허가제가 폐지되면서 실체적·절차적으로 여러 가지 규제제도가 도입되었다.

헌법 제117조에서는 지방자치단체는 지역의 사무에 관하여 스스로 자치입법을 할 수 있도록 조례제정권을 보장하고 있고, 지방세의 감면조례도 자치입법에 의하여 제정·시행되는 것이다. 그러나 지방세는 지방자치단체의 주요한 재정수입원으로서 지방자치단체가 조례로 감면을 확대할 경우에는 지방재정운영에 악영향을 초래하게 되므로 어느 정도의 규제는 불가피하다 할 것이다. 즉, 감면조례의 제정과 관련해서 규제가 많을 경우에는 지방자치단체의 자치입법권을 훼손하게 되고, 반대의 경우에는 지방재정에 악영향을 초래하는 딜레마에 빠지게 된다.

본 논문은 감면조례의 제정과 관련된 규제제도가 변경된 지 1년이 지난 시점에서 새로이 도입된 감면조례 규제제도의 실태와 문제점을 살펴보고 지방자치단체의 조례제정권을 보장하는 자율성과 감면확대 방지라는 책임성을 보장할 수 있는 합리적인 방안을 모색하는 것을 목적으로 하고 있다. 이와 관련해서 다음과 같이 연구의 범위를 설정하

\* 이 논문은 한국지방세연구원의 “지방세감면조례 규제제도의 개선방안에 관한 연구” 보고서를 수정 보완한 것입니다.

고자 한다.

첫째, 지방자치단체의 조례제정권에 대한 이론과 외국의 사례, 지방세특례제한법 및 지방교부세법 등 현행 법률상의 지방세감면조례 규제내용을 조사하여 분석하고자 한다.

둘째, 지방세특례제한법상의 실체적·절차적 규제제도에 대하여 각 항목별로 그 내용과 실효성, 운영에 있어서의 명확성 등을 분석하고자 한다.

셋째, 감면조례의 규제제도에 대하여 우리나라와 유사한 법률체계를 갖고 있는 일본의 사례를 조사하여 우리에게 주는 시사점을 살펴보고자 한다.

넷째, 현행 지방세감면조례에 대한 규제제도의 장점과 단점을 분석하고 문제점을 찾아내어 지방자치단체의 조례제정권과 관련하여 자율성과 책임성이 보장되는 합리적인 개선방안을 제시하고자 한다.

본 논문은 지방세 감면조례의 제정과 관련된 규제제도의 개선방안을 모색하는데 목적을 두고 있기 때문에 부과징수조례의 개선방안이나 조례에 의한 지방세 세목신설 등에 대하여는 논의의 범위에서 제외하였으며, 이에 관하여는 별도의 연구가 필요하다고 본다. 본 논문의 연구방법으로는 조례제정권과 관련된 기존 연구의 문헌조사, 지방세특례제한법 등 실제 문헌 조사, 지방세제 및 조례제정권과 관련한 전문가 및 실무담당 공무원으로부터의 의견청취 등의 방법을 적용하고자 한다.

## II. 조례제정권과 지방세 조례

### 1. 조례제정권의 의의

#### 1) 개념과 범위

##### (1) 개념

지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다.<sup>1)</sup> 조례제정권은 지방자치권의 한 내용으로서 지역의 사무에 관하여 지방자치단체 스스로 자치입법을 할 수 있는 권한을 말한다. 자치입법에는 조례와 규칙이 포함되며, 자치입법은 헌법에서 보장하고 있다. 자치입법으로서 조례와 규칙의 제정은 지방자치법에서 그 형식을 규정하고 있으며, 조례는 의회의 의결로 제정되고 규칙은 지방자치단체의 장이 제정하게 된다.<sup>2)</sup>

---

1) 헌법 제117조 제1항



조례제정권의 근거에 관하여 고유한 자치권에 포함된다는 설, 헌법규정에 의하여 창설된다는 설, 법률의 수권에 기초하여 위임입법(지방자치법)하고 있다는 설이 있다. 일본 최고재판소는 법률의 범위 내에서 제정하는 권능을 인정받은 자치입법으로 보고 있다.<sup>3)</sup> 우리나라 대법원에는 조례를 주민의 대표기관인 지방의회에서 의결하여 제정하는 지방자치단체의 자주입법으로 보고 있다.<sup>4)</sup>

## (2) 조례제정권의 범위

조례제정권은 조례로 주민의 의사를 실현시키는 것이므로 민주주의 실현에 있어서 중요한 권한이다. 조례제정권에서 조례의 범위에 대하여는, 지방의회의 의결에 의하여 제정된 조례만 포함(협의설), 자치단체장이 제정한 규칙도 포함(광의설), 위원회규칙도 포함(최광의설)하는 것으로 견해가 나누어져 있다.<sup>5)</sup>

지방자치단체가 조례로 규정할 수 있는 사무는 자치사무와 단체위임사무만 가능하고 기관위임사무는 제외된다.<sup>6)</sup> 다만, 기관위임사무도 개별법령에서 조례로 위임하고 있는 경우에는 조례제정권과 상관없이 위임조례를 제정할 수 있는 것으로 본다. 기초자치단체의 조례는 광역자치단체의 조례에 위반할 수 없다.

조례제정이나 개정·폐지에 관하여는 광역자치단체장은 행정안전부장관에게 보고해야 한다. 그리고 기초자치단체장은 광역자치단체장에게 보고해야 한다. 지방의회의 조례 제정에 대하여는 지방자치단체장이 재의를 요구할 수 있다.<sup>7)</sup>

## (3) 조례의 종류<sup>8)</sup>

법률의 위임이 있는 가의 여부에 따라 특별한 위임에 근거하여 제정한 조례를 「위임사무조례」, 일반적 위임에 근거해서 제정한 조례를 「자치행정사무조례」라 한다. 조례가 법규의 성질을 갖는 지 여부에 따라 대외적으로 주민의 권리와 의무에 영향을 주는 조례를 「의무적 조례」라 하고, 대내적으로만 행정기관을 규율하는 조례를 「임의적 조례」라 한다.

지방자치단체에 조례제정의 의무가 부여되어 있는 지 여부에 따라 「의무적 조례」와 「임의적 조례」로 구분한다. 임의적 조례는 조례의 제정여부나 내용을 지방자치단체가

2) 지방자치법 제3장

3) 小泉洋一·倉持孝司, 2008, p.253

4) 대법원 1991.8.27선고 90누6613 판결

5) 小泉洋一·倉持孝司, 2008, p.253

6) 대법원 1992.7.28선고 92추31

7) 허영, 2011, pp.835~836

8) 전경배, 2007, pp.72~73

자기책임 하에 결정하는 것이다. 감면조례는 지방세특례제한법에서 위임한 내용과 자체적인 판단에 따라 감면대상을 규정한 것, 주민의 납세의무에 영향을 주는 것이 복합되어 있으므로 위임조례, 임의적 조례, 의무적 조례 등 복합적인 성격을 갖고 있다.

## 2) 조례제정권의 법적 성질<sup>9)</sup>

### (1) 조례위임입법설

조례제정권은 국가로부터 유래된 것으로 보며, 헌법으로부터 법률로, 법률의 수권에 의하여 명령·조례가 제정되므로 조례도 위임입법의 하나에 해당하며, 수탁권설로 부르기도 한다. 주민의 권리·의무에 관한 사항은 법률의 개별적 위임이 있어야 한다. 의무를 부과하거나 권리·이익을 침해하거나 제한하는 침익적 행정사항에 대하여는 특별한 법률의 위임이 필요한 것으로 본다. 조례와 행정입법 사이에 본질적 차이가 없으며 조례도 법률우위의 원칙과 법률유보의 원칙이 적용되는 것으로 본다.

### (2) 조례자주입법설

#### ① 시원적 자주입법설·고유권설

지방자치권은 자연권적 고유권으로서 헌법규정이 없더라도 조례를 제정할 수 있으며, 지방의 고유사무에 대하여 법률과 조례가 경합하는 경우 조례가 우선한다. 헌법 제117조 제1항의 “법령의 범위”를 지방의 고유사무에 관해서는 의미가 없는 것으로 보거나, 완화해서 해석하고 있다. 법령의 범위 안에서라 함은 법령을 위반하여 조례를 제정할 수 없다는 법률우위의 원칙을 선언한 것이며, 법률이 있어야만 조례를 제정할 수 있는 법률유보의 원칙이 아니다.<sup>10)</sup>

#### ② 전래적 자주입법설·전래권설

조례제정권은 국가의 통치권으로부터 전래된 것으로서 통치권의 일부가 지방자치단체에 이양된 것이기 때문에 법률이 적극적으로 지방자치의 본질인 조례제정권을 침해할 수 없다. 다만, 고유사무에 관한 조례라 하더라도 법률에 우선할 수 없다.

조례는 헌법을 정점으로 하는 국가의 법질서 내에서 허용되는 것으로서 국가법체계로부터 완전히 독립된 지방법체계가 아니다. 우리 헌법도 제117조에서 “법령의 범위 내에서” 조례를 제정하도록 허용하고 있다.

9) 김태웅, 2008, pp.24~32; 박윤훈, 1992, pp.50~56; 윤희정, 2006, pp.27~37

10) 이기우, 1994, p.312



### (3) 기타 학설

제도적 보장설이 있는데, 지방자치권은 지방자치의 국가 발전과 더불어 역사적으로 발전되면서 형성된 공법상의 제도로서 헌법상 보장이 되는 것이므로 법률에 의해서도 이를 침해할 수 없다는 것이다. 즉, 조례제정권은 헌법에 의하여 보장된 제도적 보장으로서 고유사무에 대하여는 법령의 개별적인 위임이 없더라도 조례를 제정할 수 있으며,<sup>11)</sup> 법률에서 지방의 고유사무에 대하여 위임을 받도록 하는 것은 위헌으로 된다.

다음으로 신고유권설이 있다. 이는 지방자치권을 헌법상의 제도적 보장이나 고유한 권리 차원을 넘어 인간의 기본권과 연결시킴으로써 인간의 기본권과 관련된 것은 법률과 상관없이 지방자치단체가 조례를 제정할 수 있다고 본다.

## 3) 지방세에 관한 조례제정권

### (1) 부과징수에 관한 조례

지방자치단체는 지방세기본법 또는 지방세관계법에서 정하는 바에 따라 지방세의 과세권을 갖는 것으로 되어 있다.<sup>12)</sup> 이는 헌법 제117조에 따라 지방자치단체가 가지고 있는 고유한 과세권을 확인하는 규정이라 할 수 있으며, 지방자치단체의 과세권의 범위에 대하여 “법률이 정하는 바”로 제한하고 있는 것이다.

지방자치단체는 지방세의 세목, 과세대상, 과세표준, 세율, 그 밖에 부과·징수에 필요한 사항을 정할 때에는 지방세기본법 또는 지방세관계법에서 정하는 범위에서 조례로 정하여야 하며, 조례의 시행에 따르는 절차와 그 밖에 시행에 필요한 사항을 규칙으로 정할 수 있도록 규정하고 있다.<sup>13)</sup> 즉, 지방자치단체가 반드시 지방세의 부과·징수에 관한 사항을 반드시 조례로 정하도록 되어 있지 아니하고 필요한 사항을 정할 때에만 조례로 규정하도록 되어 있다.

따라서 지방세의 부과·징수에 관한 조례나 규칙은 법률에서 위임한 사항, 표준세율을 따르지 아니하고 조례로 세율을 달리 정하고자 하는 경우, 지역자원시설세의 부과 지역이나 제한세율과 같이 조례로 과세요건을 정해야 하는 사항 등 필요한 부분에 대하여만 조례로 정하면 될 것이다. 지방세의 부과·징수사무는 지방의 고유사무이지만 지방자치단체가 자유로이 조례로 정할 수 없고 지방세관련 법령에서 정한 범위 내에서만 가능하다.

11) 대법원 1991.8.27.선고, 90누6613 판결

조례도 주민의 대표기관인 지방의회의 의결로 제정되는 지방자치단체의 자주법인 만큼, 지방자치단체가 법령에 위반되지 않는 범위 내에서 주민의 권리의무에 관한 사항을 조례로 제정할 수 있는 것이다.

12) 지방세기본법 제4조

13) 지방세기본법 제5조

## (2) 지방세 감면에 관한 조례

지방자치단체는 서민생활 지원, 농어촌 생활환경 개선·대중교통 확충 지원 등 공익을 위하여 지방세의 감면이 필요하다고 인정될 때, 특정지역의 개발이나 특정산업·특정시설의 지원을 위하여 지방세의 감면이 필요하다고 인정되는 때에는 3년의 기간 이 내에서 지방세의 세율경감, 세액감면 및 세액공제를 조례로 할 수 있다.<sup>14)</sup>

이 경우에도 지방세법 제13조 및 제28조제2항에 따른 중과세의 배제를 통한 지방세 감면, 지방세법 제106조제1항 각 호에 따른 토지에 대한 재산세 과세대상의 구분 전환을 통한 지방세 감면, 과세의 형평을 현저하게 침해하거나 국가의 경제정책에 비추어 합당하지 아니한 지방세 감면 등으로서 행정안전부장관이 정하여 고시하는 사항에 대하여는 감면조례로 감면을 할 수 없다.<sup>15)</sup> 지방세의 감면은 주민들의 권리침해나 의무 부과가 아니므로 법률유보의 원칙이 필요없을 수도 있으나, 지방세의 납세의무는 지방세법에 의하여 성립되거나 확정되어 진 것이므로 이를 조례로 면제하게 되면 법률우위의 원칙에 위배되게 된다.

따라서 지방세 감면조례의 법률유보를 규정한 지방세특례제한법 제4조는 지방자치단체가 조례로 지방세 납세의무를 면제하거나 지방세를 감면할 수 있는 근거가 되는 것이다.

## 2. 법률과 조례의 관계<sup>16)</sup>

### 1) 법률우위의 원칙과 조례

#### (1) 개 념

지방자치단체는 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있으므로<sup>17)</sup> 법률우위의 원칙이 적용된다. “법령의 범위 안에서”의 의미는 “법령에 위반되지 않는 범위 내에서” 자치법규를 제정할 수 있다는 것으로서 법률이 자치법규보다 우위에 있다.

지방자치법에서도 지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있도록 규정하고 있다. 특히 주민의 권리 제한 또는 의무 부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 반드시 법률의 위임이 있어야 한다.<sup>18)</sup>

14) 지방세특례제한법 제4조 제1항

15) 지방세특례제한법 제4조 제2항, 제주특별자치도는 예외로 이들에 대하여도 감면이 가능하다.

16) 이 부분은 김성수, 2011, pp.129~141; 윤희정, 2005, pp.31~40을 요약한 것이다.

17) 헌법 제117조 제1항

18) 지방자치법 제22조



## (2) 법률선점이론

법률선점이론은 법률로 규율하는 영역에 대하여 조례가 다시 규정하는 것은 법률이 이미 선점한 것을 침해하는 것이므로 조례는 효력이 없다는 것이다. 법률이 선점하고 있지 아니하는 부분에 대하여는 조례의 의하여 자유로이 규정할 수 있으나, 조례가 선점했다라도 법률이 나중에 그 선점한 영역을 규정하여 조례에 우선할 수 있다는 것이다.

법률선점이론에 대하여 법률이 규정하고 있는 규제대상에 추가하여 규제할 수 있고(추가조례), 법률의 규제사항보다 더 엄격한 것도 조례로 가능하다(초과조례)는 ‘완화된 법률선점이론’이 있다.<sup>19)</sup> 추가조례는 법령과 조례의 목적이 동일한 경우 조례가 법령이 규정하고 있지 아니한 사항을 추가한 조례를 말한다. 수익적 행정의 경우에는 일반적으로 인정되지만 침익적 행정(의무를 부과하거나 권리·이익을 침해하거나 제한하는 행정행위)의 경우에는 법률에 근거가 있어야 한다.

초과조례는 조례와 법령의 목적이 동일한 경우에 법령이 정하고 있는 요건을 조례에서 강화하고 있는 조례를 말한다. 침익적 행정의 경우에는 인정되지 아니하나, 법령이 규제의 최소기준만을 정하고 지방자치단체가 지역 실정에 따라 규율하도록 한 것이라면 조례로 요건을 강화할 수 있다.

## 2) 법률유보의 원칙과 조례

### (1) 개 념

국민들의 기본권을 제한하거나 의무를 부과하려면 법률에 근거가 있어야만 가능하다는 것이다. 이는 국민의 기본권을 보장하기 위하여 사람의 지배가 아닌 법의 지배를 실천하기 위한 원칙이다. 헌법에서는 법령의 범위 안에서 자치입법을 할 수 있도록 규정하고 있으나,<sup>20)</sup> 지방자치법 제22조 단서에서는 주민의 권리 제한 또는 의무 부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야만 가능하도록 법률유보의 원칙을 규정하고 있다.

조례규정에 대한 법률유보의 원칙을 위헌으로 보는 견해가 있다. 조례제정권은 헌법 제117조 제1항에 의하여 보장되고, 법령의 범위 안에서 조례를 제정할 수 있으므로 행정입법과 달리 헌법 제75조<sup>21)</sup>의 위임규정을 적용받지 않음에도 불구하고 지방자치법

19) 小泉洋一·倉持孝司(2008, 253)는 「초과조례」를 「상승조례(上乘せ條例)」로 부르고, 「추가조례」를 「횡출조례(横出し 條例)」로 부르고 있다.

20) 헌법 제117조 제1항

21) 대통령은 법률에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항과 법률을 집행하기 위하여 필요한 사항에 관하여 대통령령을 발할 수 있다.

제22조 단서에서 법률의 위임을 규정한 것은 헌법 제117조 제1항에 위반된다는 것이다. 즉, 지방자치단체의 조례제정에 있어서는 법률우위의 원칙만 적용되고 법률유보의 원칙은 적용될 수 없다는 것이다(이기우 1994, 312).

이와 반대로 합헌으로 보는 견해는 헌법 제37조 제2항에서 국민들의 기본권 제한에 대하여 법률유보의 원칙을 규정하고 있고 지방자치법 제22조 단서는 헌법 제37조 제2항과 관련이 있기 때문에 합헌이라고 한다. 즉, 조례제정권은 헌법 제117조 제1항에 의해 지방자치단체에 부여된 것이므로 법률유보의 원칙이 적용되지 아니하나, 국민의 기본권 제한에 관한 헌법 제37조 제2항에 의해 법률유보의 제한을 받게 된다(이기우 1994, 313).

### 3. 지방세법률주의와 지방세조례주의

#### 1) 조세법률주의

##### (1) 조세법률주의의 개념

조세법률주의라 함은 조세의 부과징수에 있어서는 반드시 국민들의 사유재산권을 보장하기 위하여 조세는 국민의 대표기관인 의회에서 제정한 법률을 근거로 해야 한다는 것을 말한다. 즉, 국민은 국가의 재정을 지탱하는 주체로서 납세의무를 부담하며, 국가는 그에 따라 과세권을 갖게 되나 조세는 개인의 재산의 일부를 강제적으로 국가로 이전시키는 행위이므로 조세의 부과징수에 있어서 국가가 권한을 남용하지 못하도록 반드시 국민의 동의를 얻어야 한다는 것이다. 다시말하면, “대표없이 과세없다(no taxation without representation)”는 것을 말한다(金子 宏 1989, 70-71; 小泉洋一·倉持孝司 2008, 239-241).

조세법률주의는 역사적으로 근대법치주의의 확립에 있어서 핵심적·중추적인 역할을 했다(金子 宏 1989, 71). 근대 이전에는 봉건영주나 절대군주가 자의적인 판단에 따라 과세를 하였다. 하지만, 새로이 등장한 시민계급의 반대가 나타나게 되었으며, 최초로 영국의 Magna Carta 제12조에서 “평의회에 의하지 않으면, 짐의 왕국에서 원조금(aid)이나 병역면제세(scutage)는 부과되지 않는 것”으로 규정했다.<sup>22)</sup> 이들의 부과금이 조세도 아니고 일반평의회도 봉건귀족의 대표기관이었지만 최초로 국왕의 과세권에 제한을 한 것이라는 점에서 의의가 있다. 그후 권리청원(Petition of Rights), 권리장전(Bill of

22) No scutage nor aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and marrying our eldest daughter one time. For these, only a reasonable aid should be levied. In like manner it shall be done concerning aids from the city of London.



Rights), 미국의 독립선언서(Virginia Bill of Rights), 프랑스의 「인간과 시민의 권리선언」으로 발전하였다(최명근 2007, 78-80).

조세법률주의가 헌법의 원칙으로 등장한 것은 국민들이 자신들의 대표자를 통해 조세법률을 제정하고, 스스로 제정한 조세법률에 따라서 납세의무를 이행하도록 한 것을 헌법 차원의 기본의무로 그 격을 높인 것이다. 헌법의 원칙으로 되어있는 조세법률주의의 기본 목적은 사유재산권의 보호에 있는 것으로서 국가가 자의적 의사에 따라 함부로 국민의 사유재산권에 침해를 할 수 없도록 한 것이다(송쌍중 2012, 154-158).

우리나라 헌법 제59조에서는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”는 조세법률주의를 규정하고 있다. 또한, 헌법 제38조에서는 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의무를 진다”는 납세의무규정을 두고 있다.

## (2) 조세법률주의의 내용

조세법률주의의 내용으로는 입법 및 해석상의 원칙으로 과세요건법정주의, 과세요건 명확주의, 소급과세금지가 있으며 집행상의 원칙으로 합법성의 원칙과 절차적 보장원칙이 있다(金子 宏 1989, 73-78; 山本守之 平成5年, 151-182; 최명근 2007, 81-100; 송쌍중 2012, 168-175). 과세요건법정주의는 형법의 죄형법정주의와 유사한 것으로서 과세요건과 조세의 부과징수절차에 관한 것은 법률로 정해야 한다는 것이다. 법률에 근거하여 대통령령이나 부령으로 정하는 것도 가능하며, 위임명령의 경우 법률의 의해서 구체적·개별적으로 위임되어야 한다.<sup>23)</sup>

과세요건명확주의는 과세요건이나 부과징수 절차를 법률이나 위임에 의하여 대통령령이나 부령으로 정하되 그 내용이 명확해야 하며 다의적 해석이 가능해서는 아니된다는 것이다. 과세요건을 명확하게 하기 위해서 고유개념과 차용개념에 의해서 법조문을 구성하고 해석을 하게 된다. 소급과세금지는 행정법규의 효력이 발생되기 전에 완결된 사실에 대하여 신규로 만들어진 법규에 의해서 과세처분을 할 수 없다는 것을 말한다. 즉, 새로운 조세법령으로 이미 종결된 사실에 대하여 과세를 할 수 없다는 것으로서 기득권의 존중, 조세법률관계의 안정성, 신뢰이익 보호 등의 기능을 하게 된다.

합법성의 원칙은 조세법률은 강행법규이기 때문에 과세요건이 충족되면 과세관청은 조세부과를 자유로이 감면하거나 징수하지 않을 수 없고, 조세법률에 규정된대로 조세를 징수해야 한다는 원칙을 말한다. 절차적 보장원칙은 조세의 부과·징수는 공권력의 행사이기 때문에 적정한 절차에 따라 행사되어야 하며, 조세쟁송은 공정한 절차에 따라 해결되어야 한다는 원칙을 말한다.

23) 헌법 제75조 대통령은 법률에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항과 법률을 집행하기 위하여 필요한 사항에 관하여 대통령령을 발할 수 있다.

조세법률주의에 따라 과세요건과 조세의 부과징수 절차에 관한 사항을 법률에 규정만 하면 되는 것이 아니다. 조세법의 목적이나 내용이 국민의 기본권을 보장하는 헌법 이념과 합치되어야 하는데 이를 실질적 조세법률주의라고 한다(최명근 2007, 102-104; 송쌍중 2012, 165).

## 2) 지방세조례주의와 지방세법률주의

### (1) 기존연구

지방자치단체의 과세권에 관하여는 “과세권 국가귀속설”과 “지방자치단체 과세고유권설”로 나누어져 있으며(강인애 1988, 58-60; 오용식 2007, 105-106; 丸山高滿 昭和56년, 58), 전자를 지방세법률주의, 후자를 지방세조례주의로 부르기도 한다(오용식 2007, 105-106; 김성수 2011, 127-128; 김태호 2012, 74). 이에 대하여 지방자치권의 일환으로서 자치과세권을 전래설, 고유권설, 제도적보장설로 나누기도 한다(김완석 2000, 141-143; 김성수 2011, 57-58).

지방세법률주의(과세권의 국가귀속설)은 국세와 지방세 모두 조세를 부과하려면 헌법 제59조에 의해 법률로 정해야 하고, 지방자치단체는 국가로부터 법률에 의하여 과세권을 부여받게 되며, 지방세에 관한 기본적인 사항은 법률로 정하여야 하고 법률이 위임한 사항이나 집행과 관련된 사항만을 조례로 정할 수 있다는 견해이다. 즉, 지방자치단체는 법률의 창조물이므로 지방자치권도 국가로부터 전래받는 것이며, 수탁설이라고도 한다.

지방세조례주의(지방자치단체 과세고유권설)는 지방자치단체는 국가의 탄생 이전부터 존재하는 것으로서 지방자치권은 전국가적(前國家的)인 고유한 권리이므로 국가도 함부로 지방자치권을 침해할 수 없다. 국세는 헌법 제59조에 의하여, 지방세는 조세법률주의의 예외로서 헌법 제117조의 규정에 의하여 인정되는 것으로 보는 견해이다. 조례도 주민의 대표인 지방의회가 제정하는 것이기 때문에 조세법률주의의 기본원리에 반하지 않는 것으로 본다. 지방자치단체의 과세자주권은 고유한 것으로서 법률로써도 과세자주권의 본질적인 내용을 침해할 수 없고 이를 침해하는 것은 헌법에 위배된다고 보며, 주민의 대표인 지방의회가 제정한 조례에 의하여 지방세를 부과징수 해야 한다(함인선 2007, 152).

조례준법률설(지방자치단체 과세고유권설)(丸山高滿 昭和56年, 59; 전경배 2007, 171; 김태웅 2008, 142) 조세법률주의에서 말하는 ‘법률’에 지방세의 경우 ‘조례’가 포함되는 것으로 보는 견해이다. 즉, 지방자치단체에 있어서 조례는 법률을 대신하는 것이며 지방의회에서 제정되어 지는 것이므로 지방세가 조례로 정해지는 것은 헌법 제59



조를 조금도 위반하지 않는다고 본다. 지방자치단체는 자치권의 하나로서 재정고권을 가지고 있으며, 이를 위해서는 개별적인 법률의 위임이 없더라도 조례에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있어야 한다. 지방세기본법·지방세법 등은 지방자치단체의 세목과 부과·징수에 관하여 규정하고 있는데, 이것은 지방자치권에 내재하는 재정고권의 발동을 조정·규율하는데 지나지 않는 것으로 본다.

## (2) 지방세법과 조례와의 관계

지방세법과 지방세의 부과징수관련 조례의 관계에 있어서 지방세법이 직접적으로 주민을 구속한다는 견해와 지방세법이 아닌 조례가 주민을 직접 구속한다는 견해가 있다. 조례가 주민을 직접 구속한다는 견해는 지방세법은 어디까지나 조례를 제정하기 위한 골격 또는 준칙에 불과하다는 것으로서, 지방자치단체가 행사하는 과세권의 범위를 규정한 골격으로 보거나 지방자치단체간의 주민들의 세부담이 불균형해 지는 것을 방지하기 위한 준칙으로 보는 것이다(함인선 2007, 153).

지방세법이 주민을 구속한다는 견해는 지방세법이 지방자치단체에 허용하고 있는 표준세율, 탄력세율, 부과징수 절차 등에 관한 사항을 제외하고는 지방세법을 지방세의 법률관계에 있어서 주요한 법원(法源)으로 보는 것이다. 그러나 감면조례의 경우에는 지방세특례제한법에 의하여 주민을 구속하는 것이 아니라 감면조례에 의하여 직접 주민을 구속하는 것이며, 감면율이나 세액공제의 범위를 조례로 위임한 경우에는 지방세특례제한법의 감면요건을 보충하는 중요한 법원(法源)으로서 기능을 하고 있으며, 지방자치단체가 자체판단에 의하여 제정한 감면은 감면조례 자체가 실체적 법원으로서 기능하고 있다.

## (3) 지방세법률주의와 감면조례

지방자치의 발전을 위해서는 지방자치단체의 과세자주권을 보장할 필요성이 있다. 지방세조례주의에 따라 지방자치단체로 하여금 스스로 주민들에 대한 행정서비스 수준과 그 부담으로서의 지방세의 규모를 정하도록 하며, 필요에 따라서는 세부담을 스스로 감면할 수 있도록 하는 것이 바람직할 것이다.

우리나라 헌법 제117조 제1항에서 “지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다”라고 법률우위의 원칙을 규정하여 법령의 범위를 벗어난 조례제정은 할 수 없게 되어 있다. 지방자치법에서도 주민의 권리를 제한하거나 의무를 부과하는 사항, 벌칙을 정하고자 하는 경우에는 법률의 위임이 있어야만 가능하도록 법률유보의 원칙을 규정하고 있다.<sup>24)</sup>

그러나 지방세의 감면은 주민들에게 의무를 면제해 주는 것이므로 지방자치법 제22조 단서의 법률유보의 원칙은 적용되지 않고, 헌법 제117조 제1항의 법률우위의 원칙만 적용된다 할 것이다. 지방세의 납세의무는 지방세법에 의하여 성립되거나 확정된 것이기 때문에 이를 조례로써 면제하게 되면 지방세법을 위반하게 되는 것이므로, 법률이 허용하는 범위 내에서만 가능할 것이다. 즉, 우리나라 헌법 제59조에서는 조세 법률주의를 규정하고 있고, 헌법 제117조에서는 지방자치에 관하여 규정하면서, 자치입법은 법령의 범위 안에서 할 수 있도록 제한을 하고 있기 때문에 감면조례도 법령의 범위 내에서만 가능할 것이다(오용식 2007, 117).

### III. 감면조례의 내용 및 규제제도 현황

#### 1. 자치단체별 감면조례 내용

##### 1) 비과세와 면세의 구별

###### (1) 비과세

조세법률이 규정하고 있는 과세요건을 충족하게 되면 자동적으로 납세의무가 성립되는데, 과세요건으로서 일반적으로 납세의무자, 과세권자, 과세표준, 세율, 과세물건 등이 있다. 비과세는 이들 과세요건 중의 1개 이상을 배제시킴으로써 처음부터 납세의무가 성립되지 않도록 한 것이다(김태호 2012, 601).

본래 지방세의 과세대상인 것을 특정한 정책사유나 특정한 사실 상태를 기초로 법상 납세의무 자체를 인정하지 않고 인위적으로 과세대상에서 제외하여 과세권을 포기하는 것(정영태 2008, 16), 비과세는 사전적·입법정책적 고려사항이고 감면은 사후적·행정정책적 고려사항이며 비과세는 부과권의 배제이고 감면은 징수권의 배제로 보기도 한다(정경미 2007, 7). 또한 비과세와 면제를 넓은 의미에서 비과세로 보면서 좁은 의미의 비과세를 입법적 비과세로, 면제를 행정적 비과세로 구분하기도 한다(송쌍중 2012, 308-309).

따라서 지방세의 비과세는 과세요건을 규정하고 있는 실체법인 지방세법에 규정되어 있고, 감면을 규율하는 조세특례제한법이나 지방세특례제한법에 규정되어 있지 아니한다. 국세의 경우에도 비과세는 개별 세법에 규정되어 있다.

---

24) 지방자치법 제22조



## (2) 면 세

국가나 지방자치단체의 일방적 의사표시에 의하여 성립된 납세의무를 해제하거나 소멸시키는 것을 면제로 하면서, 이는 과세의 대상에서 물·행위·사실을 제외하여 납세의무가 처음부터 성립하지 않도록 하는 과세제외와 구별하기도 한다(金子宏 1989, 397). 또한, 면세와 세액공제를 구별하여 이들이 납세의무가 경감되는 효과측면에서는 동일하지만, 세액공제는 납세의무자의 자동채권으로서 이론적으로는 채무인 산출세액과 상계하는 것이며, 법률적으로는 산출세액에서 공제하는 것으로서 면세를 채무면제에, 세액공제를 상계에 비교하는 견해도 있다(図子善信 平成16년, 357).

면세(免税)를 사전적으로 보면 세(税)를 면(免)하는 것 즉, 세금의 납세의무를 면제하는 것이 되며, 이를 넓게 보면 비과세까지 포함되고 좁게는 감면·경감·면제가 있으며, 처음부터 납세의무가 성립되지 아니하는 비과세와 달리 일단 납세의무가 성립된 것을 사후적으로 소멸 또는 해제시키는 것을 의미한다. 즉, 면세는 세액확정 전 또는 세액확정 후의 조세채무의 면제를 말하는 것이다(図子善信 平成16년, 337-358).

우리나라 지방세법상에서는 비과세 또는 면세점 제목의 조문에서는 “○○세를 부과하지 아니한다”로 되어 있고, 미납세반출 및 소액징수 면제의 제목에서는 “○○세를 징수하지 아니한다”로 되어 있으며, 과세면제의 제목에서는 “담배소비세를 면제한다”로 되어 있다. 지방세특례제한법에서는 조문의 제목을 “○○에 대한 감면”, “○○를 위한 면제”, “○○에 대한 과세특례”, “○○에 대한 세액공제” 등으로 되어 있다. 지방자치단체의 감면조례에서는 “○○세 경감” 또는 “○○세 감면”으로 되어 있다.

면세제도에는 이처럼 면제, 경감, 감면, 미납세반출, 면세점, 소액징수 면제, 과세특례 등 여러형태가 있다. 이들을 면제대상과 절차면에서 정리하면 5가지로 구분할 수 있다(図子善信 平成16년, 356).

- ①세액확정전 특별한 절차없이 조세채무 면제 : 면세점, 소액징수 면제
- ②세액확정전 세액확정절차에서 조세채무 면제 : 담배소비세 과세면제, 미납세반출
- ③세액확정전 별도처분에 의해 조세채무 면제 : 납세의무확정전에 감면신청에 의해 지방세 감면처분
- ④세액확정후 특별한 절차없이 조세채무 면제 : 징수유예시 가산금 면제
- ⑤세액확정후 별도처분에 의해 조세채무 면제 : 신고납부 또는 고지서 수령 후에 신청 또는 직권으로 지방세 감면처분

## (3) 감면조례

감면은 앞에서 살펴본 바와 같이 지방세의 면세제도의 하나로서 현행 지방자치단체

의 지방세 감면조례의 이름에 사용되고 있다. 그러나 지방세 감면조례의 내용을 보면 감면, 경감, 세액공제 등으로 구성되어 있으므로 「○○ 지방세면세조례」가 정확하다고 할 수 있다.

현행 감면조례상의 지방세 면세는 지방세법에 의하여 성립되거나 확정된 납세의무를 사후에 과세관청이 별도의 행정처분에 의하여 면제시키는 것을 규정하고 있으므로 원칙적으로 납세의무자의 신청이 필요하다. 다만, 과세관청이 면세대상임을 알고 있는 경우에는 직권으로 면제처분을 할 수 있다.

## 2) 감면조례의 법적성격

### (1) 법률유보의 원칙과 감면

헌법 제117조 제1항에서 “법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정” 할 수 있도록 되어 있다. 지방자치법에서도 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있으며, 주민의 권리 제한 또는 의무 부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에만 법률의 위임에 의해서만 가능하게 되어 있다.<sup>25)</sup>

지방세법에 의하여 성립되거나 확정된 납세의무를 면제하는 감면조례의 경우에는 권리제한이나 의무부과가 아님에도 불구하고 지방세특례제한법에서는 법률유보의 규정을 두고 있다.<sup>26)</sup> 감면조례의 제정과 관련하여 법률유보를 한 것은 지방세법에 의하여 성립되거나 확정된 납세의무를 감면조례로 면제하게 되면, 감면조례가 지방세법을 위배하는 문제가 있기 때문에 법률유보의 규정을 두고 있는 것이다.

### (2) 법률우위의 원칙과 감면

헌법 제117조 제1항에서 조례제정권은 법령의 범위 안에서만 가능하도록 규정하고 있으므로 감면조례의 경우에도 법률우위의 원칙이 적용될 것이다. 지방세특례제한법에서 규정하고 있는 법률우위의 원칙에 관한 내용을 보면 다음과 같다.

- ① 지방자치단체는 지방세특례를 정함에 있어서 공익성, 국가의 경제·사회정책·조세 형평성·조세부담능력·지방자치단체의 재정력 등을 종합적으로 고려해야 한다.<sup>27)</sup>
- ② 지방자치단체는 지방세법상의 중과세배제, 토지분 재산세의 과세대상 구분전환에 의한 감면 등을 할 수 없다.<sup>28)</sup>

25) 지방자치법 제22조

26) 지방세특례제한법 제4조, 제97조의2 제1항

27) 지방세특례제한법 제2조의2

28) 지방세특례제한법 제4조 제2항



- ③지방자치단체는 감면총량의 범위 내에서 조례를 정하도록 되어 있고, 감면총량을 초과한 경우에는 행정안전부장관의 허가를 받지 아니하는 한 다음연도 감면총량에서 초과액의 2배에 해당하는 금액을 감면총량에서 공제한다.<sup>29)</sup>
- ④지방세특례제한법상의 감면사항이 일몰기한이 도래된 후에 다시 연장되는 경우 감면조례로 법률상의 감면율을 50%까지 줄일 수 있으나, 사회적 취약계층보호·공익목적·전국적 감면 통일이 필요한 사항에 대하여는 감면율을 축소할 수 없다.<sup>30)</sup>

### (3) 지방세의 법원(法源)으로서 기능

지방세의 납세의무에 관한 과세요건을 규정하고 있는 법률이 지방세법이고, 지방세에 관한 통칙·징수·구제·처벌에 관한 사항을 규정하고 있는 법률이 지방세기본법이다. 지방세의 감면에 관한 사항을 규정하고 있는 법률은 지방세특례제한법 및 조세특례제한법이 있다.

지방세의 감면에 관하여는 법률뿐만 아니라 지방자치단체에서 제정한 지방세감면조례에 의하여도 할 수 있고, 감면조례에 의하여 납세의무가 소멸되는 것이므로 지방세 법원으로서 중요한 위치를 점하고 있다. 즉, 감면조례는 위임조례로서 법규의 기능을 하기도 하고, 감면처분에 관한 실체적 법원으로서 기능하기도 한다.

- ①종교단체의료업에 대한 감면율, 자동계좌이체 납부에 대한 세액공제를 조례로 위임한 것은 법규의 기능을 하고 있는 것으로서 법규명령과 유사한 것이다.
- ②관광단지개발사업시행자 취득세 추가경감, 지방이전에 따른 취득세 감면기한의 연장, 지방공기업에 대한 감면율, 외국인투자기업에 대한 감면율과 감면기간을 조례로 조정할 수 있도록 한 것은 법률에 의해서 1차적으로 감면이 되지만 감면요건 등을 조례로 조정하도록 하여 조례가 법률의 보완적 기능을 하고 있다. 물론 조례로 법률의 감면요건과 다르게 정할 경우에는 그것이 법규로서 기능하게 된다.
- ③시각장애인 4급에 대한 감면, 관광단지 감면 등 나머지 지방세의 감면에 관한 사항은 감면처분에 관한 요건을 규정하고 있으므로 실체법으로서의 기능을 하고 있는 것이다.

29) 지방세특례제한법 제4조 제6항 및 제7항

30) 지방세특례제한법 제97조의2 제2항

### 3) 공통적 감면<sup>31)</sup>

#### (1) 위임조례

지방세특례제한법 등 법률에서 감면요건을 정하면서 감면율이나 기한 등의 감면요건의 일부를 조례로 정하도록 위임하여 그에 따라 제정한 조례를 말한다. 현재 종교단체 의료업에 대하여는 지방세특례제한법에서 조례로 정하는 일정율을 감면하도록 규정하고 있다.<sup>32)</sup>

그리고 지방세를 자동계좌이체로 납부하는 경우에는 조례로 정하는 금액을 세액공제하도록 지방세특례제한법에서 규정하고 있다.<sup>33)</sup> 위임조례의 경우에도 전국 지방자치단체가 위임된 범위 내에서 반드시 조례로 그 내용을 정해야 하지만, 그 범위는 지방자치단체별로 상이할 수 있다.

#### (2) 임의조례

여기서 임의조례라 함은 법률에서 감면요건 즉, 감면율이나 감면기간 등을 조례로 정하도록 위임한 것이 아니라 지방자치단체가 자율적으로 지방세의 감면에 관한 사항을 규정하고 있는 조례를 말한다. 임의조례는 크게 지방세특례제한법이나 조세특례제한법에서 기본적인 감면요건을 규정하면서 추가로 감면을 확대하거나 축소할 수 있도록 한 「제한적 임의조례」와 감면요건을 모두 조례로 규정하는 「포괄적 임의조례」로 구분된다.<sup>34)</sup>

제한적 임의조례에는 전국 공통적 감면조례가 있을 수 없다. 즉, 제한적 임의조례는 기본적으로 법률에서 감면요건을 규정하면서 요건을 가감하려고 할 경우에만 지방자치단체가 조례에 규정하는 것이므로 개별적 감면에만 있다. 포괄적 임의조례 중 전국 공통적으로 시행하고 있는 것으로서 시각장애인 4급에 대한 자동차 취득세 및 자동차세 감면, 전통시장 시설현대화사업에 대한 취득세 감면이 있다.

### 4) 개별적 감면<sup>35)</sup>

위임조례는 법률에서 감면율이나 감면기간 등을 조례로 정하도록 위임하여 그에 따라 제정한 조례이기 때문에 모두 전국 공통감면에 해당하고 개별적인 감면은 있을 수

31) 16개 광역자치단체를 기준으로 정리한 것이며, 시·군·구의 감면사항은 포함하지 아니하였다.

32) 지방세특례제한법 제38조 제4항

33) 지방세특례제한법 제97조의2

34) 제한적 임의조례와 포괄적 임의조례는 본 논문에서 편의상 사용하는 용어이다.

35) 16개 광역자치단체를 기준으로 정리한 것이며, 시·군·구의 감면사항은 포함하지 아니하였다.



없다. 다만, 지방자치단체별로 감면내용은 위임의 범위 내에서 자율적으로 정하기 때문에 다를 수 있다.

제한적 임의조례에는 관광단지개발사업시행자의 취득세 감면, 공공기관 지방이전에 따른 취득세 감면기간 연장, 지방공기업감면, 조세특례제한법에 의한 외국인투자·제주특별자치도투자·기업도시개발구역 창업기업·아시아문화중심도시 투자진흥지구 입주기업·금융중심지 창업기업 감면이 있다. 즉, 지방세특례제한법이나 조세특례제한법에서 일정한 감면요건을 규정하여 감면을 하면서, 감면조례로 감면을 추가하거나 줄일 수 있도록 한 것이다.<sup>36)</sup> 또한, 지방자치단체는 지방세특례제한법에 따른 지방세 감면 중 지방세 감면 기한이 연장되는 경우에는 지방자치단체의 재정여건, 감면대상자의 조세 부담능력 등을 고려하여 지방세 감면율을 50%의 범위에서 조례로 인하하여 조정할 수 있다.<sup>37)</sup>

위임조례, 제한적 임의조례에 해당하지 아니하는 나머지 감면조례의 내용들은 모두 포괄적 임의조례에 해당한다. 포괄적 임의조례는 지방세특례제한법 제4조의 규정에 의하여 지방자치단체가 자율적으로 감면대상, 감면대상자, 감면기간, 감면율을 조례로 정한 것을 말한다. 지역별 특성에 따라 산업유치, 인프라구축, 특정시설지원 등을 위해 지방세를 감면하는 것으로서 주로 특정 지방자치단체의 개별적인 감면조례가 많다.

## 5) 제주특별자치도에 대한 지방세특례

### (1) 지방세특례제한법과 제주도특별법의 관계

제주특별자치도는 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」(이하에서는 줄여서 “제주특별법”이라 함)에 의하여 지방세특례제한법상의 감면율을 가감 조정할 수 있고, 지방세법상의 표준세율을 100% 범위 내에서 가감조정할 수 있으며, 지방세특례제한법이나 지방세법에서 시행령으로 정한 사항을 조례로 정할 수 있다. 이러한 과세특례에 따라 지방세의 감면과 관련해서 세율조정특례조례와 도세감면조정특례조례가 제정되어 시행되고 있다. 이외에도 일반적인 조례로서 도세감면조례가 있다.

지방세법은 지방세 11개 세목에 대한 과세요건을 규정하고 있으며, 지방세법에서 규정한 과세요건을 충족하여 납세의무가 성립된 납세의무를 면제하는 것에 대하여 규정하고 있는 것이 지방세특례제한법이다. 지방세특례제한법에서는 “지방세법, 조세특례제한법, 지방세특례제한법”에 의하지 아니하고는 지방세의 세율경감, 세액감면 등의 지방세특례를 정할 수 없도록 되어 있으므로 이들 법률이 아닌 다른 법률에 의하여 지방세

36) 이 요건을 조례로 정하는 것은 자치단체의 선택사항임(지방세특례제한법시행령 제27조 제2호)

37) 예를들면, 지방세특례제한법상 감면율 100% → 50%, 50% → 25% 인하 가능

를 감면하는 경우 효력이 없다.

그리고 제주도특별법 제74조 제1항에서는 “지방세법에 불구하고”로만 되어 있기 때문에 제주도특별법이 지방세특례제한법을 배제할 수가 없게 되어 있다. 제주도특별법 제6조에서도 제주도특별법은 제주특별자치도의 조직·운영, 중앙행정기관의 권한 이양 및 규제완화 등에 있어서만 다른 법률의 규정에 우선하여 적용하도록 하고 있다.

## (2) 제주도특별법에 의한 과세특례

지방세특례제한법상 감면율을 가감조정할 수 있다.<sup>38)</sup> 즉, 제주특별자치도는 도조례에 의하여 지방세특례제한법이 정하고 있는 취득세, 등록면허세, 재산세 및 지역자원시설세에 대한 감면율을 100분의 50의 범위에서 이를 가감조정할 수 있다. 이를 위해 「제주특별자치도세 감면조정 특례조례」가 제정되어 시행되고 있다.

### 〈표 3-1〉 지방세특례제한법상 감면율 조정대상 법조문

「지방세특례제한법」 제6조, 제8조, 제10조부터 제15조까지, 제18조부터 제21조까지, 제23조부터 제32조까지, 제34조부터 제40조까지, 제40조의2, 제42조, 제45조부터 제49조까지, 제52조부터 제54조까지, 제56조부터 제60조까지, 제62조부터 제64조까지, 제69조, 제71조, 제72조, 제75조부터 제81조까지, 제85조부터 제88조까지, 제93조, 제95조, 제96조, 제98조 및 제99조

다음으로 지방세법상의 표준세율을 가감조정할 수 있다.<sup>39)</sup> 즉, 제주특별자치도세의 세율은 지방세법의 규정에 의한 세율에 불구하고 도조례가 정하는 바에 따라 해당세목의 표준세율의 100분의 100의 범위 안에서 이를 가감조정할 수 있다. 조례로 지역자원시설세의 세율을 가감조정하였다면 화재위험 건축물에 대하여는 그 가감조정된 세율의 100분의 200으로 중과세한다.

### 〈표 3-2〉 지방세법상 세율 조정대상 법조문

1. 지방세법 제11조부터 제15조까지의 규정에 따른 취득세의 세율
2. 지방세법 제28조제1항제1호에 따른 부동산 등기에 대한 등록면허세의 세율
3. 지방세법 제78조에 따른 주민세 균등분(도의 관할구역에 주소를 둔 개인에 대한 것은 제외한다)의 세율
4. 지방세법 제111조 및 제112조에 따른 재산세의 세율
5. 지방세법 제127조에 따른 자동차세의 세율
6. 지방세법 제146조제1항 및 같은 조 제2항제1호에 따른 지역자원시설세의 세율
7. 지방세법 제151조(같은 조 제1항제3호에 따른 표준세율은 제외한다)에 따른 지방교육세의 세율

현재 제주특별자치도에서 시행하고 있는 세율조정 내용을 보면 취득세, 재산세 일부,

38) 「제주도특별법」 제73조

39) 「제주도특별법」 제74조



지역자원시설세에 대하여만 세율조정특례조례로 달리 적용하고 있다.

〈표 3-3〉 제주특별자치도 세율조정특례조례 내용

| 구 분                        | 지방세법           |                  | 제주도 세율조정특례조례                             |
|----------------------------|----------------|------------------|------------------------------------------|
| 취득세                        | 50% 가감         | 고급주택 등           | 지방세법 제11조·제12조 세율의 20%                   |
|                            |                | 자동차              | 자가용승용 5%, 비영업용 승합·화물 4%, 경차 3%           |
|                            |                | 국제선박             | 지방세법 제12조의 세율에서 2% 공제                    |
| 재산세                        | 50% 가감         | 선박               | 선박 1만분의 25, 국제선박 100분의 0                 |
|                            |                | 항공기              | 항공기 1만분의 18                              |
|                            |                | 서귀포제2관광단지 조성용 토지 | 분리과세, 0.2%                               |
| 지역자원시설세                    | 50% 가감         |                  | 지하수 300원, 온천수 150원, 기타 30원, 국제선박 100분의 0 |
| 지방교육세<br>(개인균등분<br>주민세 제외) | 50% 가감         |                  | 국제선박 재산세분 100분의 0                        |
| 부동산 등기<br>등록면허세            | 50% 가감         |                  | 없음                                       |
| 균등분 주민<br>세(개인제외)          | 50% 가감         |                  | 없음                                       |
| 레저세                        | 없음             |                  | 없음                                       |
| 면허분 등록<br>면허세              | 없음             |                  | 없음                                       |
| 자동차세                       | 50% 가산         |                  | 없음                                       |
| 재산세특례분                     | 1천분의<br>2.3 이하 |                  | 없음                                       |

기타 지방세 세율 등의 조정 특례를 보면 토지분재산세, 레저세 세율조정, 면허분 등록면허세 세율조정, 주민세재산분, 지방소득세 종업원분의 세율을 조정할 수 있다. 토지분 재산세 중 종합합산과세대상 및 별도합산과세대상은 행정시별 동지역, 행정시별 읍·면지역으로 구분하여 합산과세한다. 레저세의 세율은 도조례가 정하는 바에 따라 지방세법상의 레저세의 세율의 100분의 100의 범위 안에서 가감조정할 수 있다.

면허에 대한 등록면허세의 세율은 도조례가 정하는 바에 따라 지방세법상의 등록면허세의 세율의 100분의 100의 범위 안에서 가감조정할 수 있다. 주민세 재산분과 지방소득세 종업원분의 세율은 지방세법상 각각 250원, 100분의 0.5이지만, 사업소 연면적 1제곱미터당 500원 및 종업원 급여총액의 100분의 1로 하고 조례로 그 범위 내에서 정할 수 있다.

고급주택 등에 대한 특례의 경우 제주도특별법 제74조 제1항에 의하면 지방세법의 해당 세목의 “표준세율의 100% 범위” 내에서 가감조정할 수 있도록 되어 있다. 그러나 제주도 세율조정특례조례에 의하면 별장·고급주택·고급오락장·고급선박·골프장에

대한 취득세의 세율을 지방세법 제11조 및 제12조의 세율의 100분의 20에 해당하는  
율로 적용하도록 특례를 두고 있다.<sup>40)</sup> 즉, 지방세법에서는 고급주택 등에 대하여 표준  
세율에 8%의 세율을 합산하여 중과세하도록 되어 있고,<sup>41)</sup> 제주도특별법 제74조 제1항  
의 “표준세율의 100% 범위 내”에서만 조정하도록 되어 있으나, 제주도 세율조정특례  
조례에서는 중과세율까지 배제하도록 되어 있다.

### (3) 도세감면조례

지방세특례제한법 제4조에 따라 일반적으로 다른 지방자치단체처럼 지방세를 감면하  
는 내용을 규정하고 있다. 제주특별자치도의 경우 지방세특례제한법상의 감면총량제,  
중과세배제금지, 과세대상 구분전환 금지의 규정이 적용되지 아니한다.<sup>42)</sup>

이에 따라 제주특별자치도는 국제자유도시 조성을 위해 법인이전, 수출기업육성, 신  
성장제조업육성, 해운산업육성, 관광산업육성 등 다양한 개별적 감면을 규정하고 있다.  
다른 지방자치단체와 달리 32개의 감면사항을 규정하고 있고, 지방세특례제한법에서  
시행령으로 위임한 사항 중 어업을 주업으로 하는 자 등 3개의 사항에 대하여 감면조  
례에서 규정하고 있다.

## 6) 감면규모

### (1) 지방세 비과세·감면현황

2010년도에 지방세의 비과세 및 감면 중에서 지방자치단체의 감면조례로 감면된 지  
방세는 1조 5,108억원으로서 전체 비과세·감면액 14조 8,106억원의 10.2%를 차지한다.  
2011년부터는 지방세특례제한법이 제정되면서 지방세법상의 용도구분비과세 등과 감  
면에 관한 규정이 지방세특례제한법으로 이관되었다. 지방세의 비과세는 국등비과세와  
기타 신탁이전 취득세 및 기초생활수급자 주민세 비과세, 감면은 담배소비세 면세반출  
등 일부만이 지방세법에 남아 있다.

또한 2012년부터는 자치단체의 감면조례에 규정되어 있던 지방공기업감면 등의 규  
정을 지방세특례제한법으로 이관하였다. 2010년 기준으로 지방세의 비과세와 감면현황  
을 보면 다음과 같다.

40) 「제주특별자치도세 세율조정 특례 조례」 제2조 ~ 제6조

41) 지방세법 제13조 제5항

42) 지방세특례제한법 제4조 제8항



〈표 3-4〉 지방세 비과세·감면현황(2010년)

(단위 ; 백만원)

| 구분 | 합 계        | 지방세법       |           |           | 감면조례      | 조특법       |
|----|------------|------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
|    |            | 소 계        | 비과세       | 감 면       |           |           |
| 합계 | 14,810,644 | 12,004,166 | 6,045,493 | 5,958,673 | 1,510,860 | 1,295,618 |
| 서울 | 3,061,736  | 2,465,039  | 1,484,035 | 981,004   | 399,744   | 196,953   |
| 부산 | 734,771    | 624,373    | 249,336   | 375,037   | 95,218    | 15,180    |
| 대구 | 547,979    | 457,166    | 226,343   | 230,823   | 68,080    | 22,733    |
| 인천 | 864,731    | 646,715    | 327,940   | 318,775   | 182,335   | 35,681    |
| 광주 | 355,863    | 252,281    | 107,780   | 144,501   | 41,168    | 62,414    |
| 대전 | 378,340    | 321,438    | 138,508   | 182,930   | 38,753    | 18,149    |
| 울산 | 262,146    | 226,348    | 79,098    | 147,250   | 29,041    | 6,757     |
| 경기 | 3,664,152  | 3,189,682  | 1,058,445 | 2,131,237 | 300,617   | 173,853   |
| 강원 | 311,820    | 239,760    | 134,728   | 105,032   | 41,782    | 30,278    |
| 충북 | 324,672    | 265,044    | 121,196   | 143,849   | 33,826    | 25,802    |
| 충남 | 556,225    | 457,866    | 155,576   | 302,290   | 58,122    | 40,237    |
| 전북 | 363,051    | 281,889    | 133,381   | 148,508   | 38,214    | 42,948    |
| 전남 | 394,807    | 286,490    | 141,680   | 144,810   | 38,032    | 70,285    |
| 경북 | 546,952    | 403,728    | 182,258   | 221,471   | 62,819    | 80,405    |
| 경남 | 773,278    | 587,360    | 245,728   | 341,632   | 67,661    | 118,258   |
| 제주 | 174,706    | 67,964     | 28,440    | 39,524    | 15,449    | 91,293    |
| 기타 | 1,495,414  | 1,231,022  | 1,231,022 | -         | -         | 264,393   |

※ 자료 : 2011 지방세정연감, “조특법”은 조세특례제한법을 말한다.

## (2) 감면조례에 의한 감면 현황

지방자치단체에서 감면조례로 지방세를 감면한 1조 5,108억원 중 지방공기업 감면 등 지역발전 지원을 위한 감면액이 5,767억원(47.7%)으로서 가장 많다. 지역발전지원, 지방의료업, 종교단체의료업 등은 2012년부터 지방세특례제한법으로 이관되었다.

〈표 3-5〉 감면조례에 의한 감면 현황(2010년)

(단위 ; 백만원)

| 합 계       | 국 가<br>유공자 | 장애인<br>자동차 | 한센<br>농원 | 종교단체<br>의료업 | 지 방<br>의료업       | 노인복지<br>시 설 | 평생교육시설 |
|-----------|------------|------------|----------|-------------|------------------|-------------|--------|
| 1,510,860 | 51,412     | 172,920    | 807      | 1,302       | 1,833            | 6,319       | 11,160 |
| 특정자치단체    | 대중교통지원     | 서민주택       | 농어촌 지원   | 지역발전 지원     | 기타 <sup>주)</sup> |             |        |
| 55,545    | 50,922     | 271,260    | 7,670    | 576,722     | 302,989          |             |        |

※ 자료 : 2011 지방세정연감

주) 총 지방세 비과세·감면자료 중 ‘감면조례’에 의한 감면액 1,510,860백만원에서 사회복지 지원등을 위한 세목별 감면액(조례) 1,207,871백만원을 차감한 금액임.

## 2. 지방세감면조례 규제제도

## 1) 2010년까지 규제제도

지방자치단체는 공익상 기타의 사유로 인하여 과세가 부적당하다고 인정할 때에는 과세하지 아니하거나 불균일과세를 할 수 있으며(감면), 일부에 대하여 특히 이익이 있

다고 인정되는 사건에 대하여서는 불균일과세를 하거나 또는 그의 일부에 대하여서만 과세(일부과세)할 수 있었다.<sup>43)</sup> 그러나 지방자치단체가 과세면제 불균일과세 또는 일부과세를 하고자 할 때에는 행정안전부장관의 허가를 얻어 당해 지방자치단체의 조례로써 정하여야 했다.<sup>44)</sup> 지방의회의 의원이 의원입법으로 발의하여 조례를 제정할 경우에도 행정안전부장관의 허가가 필요했다.<sup>45)</sup>

절차적 규제<sup>46)</sup>로서 조례규칙심의회, 지방자치단체장의 재의요구, 대법원제소 등이 있다. 지방자치단체의 장이 조례·규칙의 제정·개정·폐지 및 공포 등을 하려는 경우에 이를 심의·의결하기 위하여 해당 지방자치단체의 장 소속으로 「조례규칙심의회」를 설치하여야 한다.<sup>47)</sup> 조례규칙심의회는 의장은 지방자치단체의 장이 되고, 부의장은 지방자치단체의 부지사·부시장·부군수·부구청장이 되며, 위원은 실장·국장 또는 실장·과장이 된다. 조례안을 지방의회에 상정하기 전에 조례규칙심의회를 심의를 하고, 의회에서 의결된 조례안을 공포하기 전에도 조례규칙심의회에서 심의를 한다.

조례안은 일반적으로 지방의회 회기 10일전까지 조례안을 의회에 제출하여야 한다. 지방의회에서 조례안을 심의·의결한 후 지방의회의 의장은 의결된 날부터 5일 이내에 그 지방자치단체의 장에게 조례안을 이송한다. 지방자치단체의 장은 의장으로부터 조례안을 이송받으면 20일 이내에 공포하여야 하며, 공포 또는 재의요구를 하지 아니하면 조례로서 확정된다. 지방자치단체의 장은 이송받은 조례안에 대하여 이의가 있으면 20일 이내에 이유를 붙여 지방의회로 환부하고, 재의를 요구할 수 있다. 재의요구를 받은 지방의회가 재의에 부쳐 재적의원 과반수의 출석과 출석의원 3분의 2 이상의 찬성으로 전과 같은 의결을 하면 그 조례안은 확정된다. 그러나 지방의회의 의결이 법령에 위반되거나 공익을 현저히 해친다고 판단되면 특별시·광역시·도에 대하여는 주무부장관이, 시·군·자치구에 대하여는 특별시장·광역시장·도지사가 재의를 요구하게 할 수 있다.<sup>48)</sup>

지방자치단체의 장이 재의요구를 하여 재의결된 사항이 법령에 위반된다고 판단되면 재의결된 날부터 20일 이내에 대법원에 소를 제기할 수 있다.<sup>49)</sup> 주무부장관이나 특별시장·광역시장·도지사는 재의결된 사항이 법령에 위반된다고 판단됨에도 불구하고 해당 지방자치단체의 장이 소(訴)를 제기하지 아니하거나, 주무부장관이나 특별시장·광

43) 2010년까지 시행된 지방세법 제7조 및 제8조

44) 2010년까지 시행된 지방세법 제9조

45) 대법원 1996.7.12. 선고, 96추22판결

46) 조례규칙심의회심의, 지방자치단체장의 재의요구 등은 현재에도 시행되고 있는 제도임.

47) 지방자치법시행령 제28조

48) 지방자치법 제172조 제1항

49) 지방자치법 제172조, 대법원 소 제기는 현재에도 시행되고 있는 제도임.



역시장·도지사로부터 재의요구지시를 받은 지방자치단체의 장이 재의를 요구하지 아니하는 경우에는 그 지방자치단체의 장에게 제소를 지시하거나 직접 제소 및 집행정지결정을 신청할 수 있다. 재의요구와 달리 대법원에 소를 제기할 수 있는 것은 재의결된 조례가 법령에 위반되는 것에 대하여만 가능하다. 재의결된 조례의 일부가 무효가 되더라도 전체가 무효가 된다.<sup>50)</sup> 조례로 인하여 헌법상 보장된 기본권이 침해된 경우에는 주민이 헌법소원심판을 청구할 수 있다.

## 2) 2011년 이후 규제제도

### (1) 감면총량제

#### (가) 개 념

2011년부터 지방자치단체가 제정 또는 개정하는 감면조례에 대하여 행정안전부 장관의 허가제를 폐지하면서 전전년도 지방세징수 결산액의 일정비율에 해당하는 금액 범위 내에서만 조례로 감면을 할 수 있도록 한 것을 말한다. 감면총량제의 취지는 허가제를 폐지함에 따른 지방자치단체의 무분별한 선심성 감면을 방지하는데 있다(구본풍 2011, 15).

지방자치단체의 감면조례에 의해 감면된 지방세액이 지방세 감면총량을 초과한 경우에는 그 다음 연도의 지방세 감면은 당초 총량액에서 초과액의 2배에 해당하는 금액을 축소·조정하여 산출된 감면총량액 이내에서 조례로 정할 수 있다. 다만, 행정안전부 장관의 허가를 받은 경우에는 지방세 감면규모 축소·조정 대상에서 제외한다. 지방자치단체별 감면총량액을 산출하는데 적용되는 비율은 행정안전부 장관이 고시하고 있다.<sup>51)</sup>

- ①총량액은 전전년도 지방세 징수액을 기준으로 산정
- ②총량비율을 적용하여 산정한 감면조례 총량 하한선을 3천만원으로 설정
- ③제주특별자치도는 지방세 감면조례 총량제를 적용받지 아니한다.
- ④감면총량액 산정시 ㉠중전 지방세법 제9조에 따라 제정한 표준조례감면(2011년에 한함), ㉡인천국제공항공사, 항만공사, 준공후 미분양주택 감면, ㉢지방세특례제한법에서 정한 감면요건을 축소한 감면에 대하여는 총량액에서 제외한다.

#### (나) 감면총량제의 효력

감면총량을 초과하여 지방자치단체에서 감면조례를 제정한 경우에 다음연도 감면총

50) 대법원 1994.5.10 선고, 93추144판결

51) 행정안전부고시 제2011-123호, 2011.4.15

량액에서 초과액의 2배를 공제하도록 제재규정을 두고 있을 뿐,<sup>52)</sup> 특별히 조례의 효력을 부인하는 규정은 없기 때문에 감면조례 자체가 무효로 되는 가에 관하여는 여러 가지 견해가 있을 수 있다. 즉, 감면총량을 초과하는 경우 그 효력에 대하여는 전부무효, 일부무효, 전부유효 등의 견해가 있을 수 있다.<sup>53)</sup>

먼저 「전부무효의 관점」을 생각할 수 있다. 감면조례는 법률유보의 원칙 및 법률우위의 원칙에 따라 지방세특례제한법 제4조 제1항부터 제6항까지의 규정을 위반할 수 없다. 감면총량을 초과하는 경우에 다음연도 감면총량에서 초과액의 2배에 상당하는 금액을 공제하도록 하면서 행정안전부장관의 허가를 받은 경우에는 초과액을 공제하지 아니하도록 되어 있는데,<sup>54)</sup> 이는 비록 허가로 되어 있지만 일종의 국가에 의한 승인유보(Genehmigungsvorbehalte)로 볼 수 있고 승인유보는 인가로서의 효력을 갖고 있기 때문에(김남진 1996, 46-47) 허가를 받지 아니하는 경우 감면액이 초과액의 2배공제를 하고 난 후의 총량액을 초과하는 경우에는 조례의 효력이 없는 것으로 보아야 한다. 대법원에서도 조례의 일부무효를 인정하지 아니하고 조례의 일부가 법령을 위반하여 무효인 경우에는 전부무효로 보고 있다.<sup>55)</sup>

두 번째, 「일부무효의 관점」을 생각할 수 있다. 지방세특례제한법 제4조에서 지방세 감면조례에 대한 법률유보의 원칙 및 법률우위의 원칙을 규정하고 있으므로 이를 위반하는 경우 무효가 된다. 다만, 감면총량을 초과하는 경우 감면조례는 지방자치단체가 감면을 하기 위해 적극적인 의사를 가지고 만든 것이며, 감면조례의 적용기간별 분할 적용이 가능하므로 감면총량을 초과하는 부분만 무효로 해야 한다.<sup>56)</sup> 감면총량을 초과하는 경우 1월 1일부터 감면총량에 이르는 날까지만 유효하고 그 다음날부터 무효로 하는 것이다.

세 번째, 감면총량액을 「완전초과시 전부무효의 관점」을 생각할 수 있다. 감면총량을 일부만 초과한 경우에 해당연도에는 전부 유효한 것으로 보되, 연도기준으로 판단하여 감면총량액이 0이 되거나 음수가 되는 연도부터 전부무효로 한다. 예를들면 <표 3-6>의 자료를 보면, 2013년까지는 총량을 일부 초과하더라도 유효한 것으로 보고, 2014년부터는 감면총량이 음수가 되었으므로 전부무효로 한다. 이 경우에도 2014년 감면총량 초과여부는 6월에 확정되므로 1월 1일까지 소급하여 조례를 무효로 할 수 없는 한계

52) 지방세특례제한법 제4조 제6항 및 같은법 시행령 제2조 제8항

53) 감면총량 위반시 조례의 효력에 대한 기존의 연구나 학설이 없기 때문에 몇가지 관점을 나누어서 정리한 것이다.

54) 지방세특례제한법 제4조 제7항 단서

55) 대법원 1994.5.10. 선고 93추144판결; 대법원 2000.11.10. 선고 2000추36 판결

56) 민법상 법률행위의 일부분이 무효인 경우 원칙적으로 전체가 무효이지만, 무효부분이 없었더라도 법률행위를 하였을 것으로 인정되면(법률행위의 분할가능성과 적극적 의사) 나머지 부분은 유효함(민법 제137조).



가 있다.

〈표 3-6〉 감면총량 초과액 계산사례

| 구 분         | 2012 | 2013 | 2014 | 2015   |
|-------------|------|------|------|--------|
| 당초총량(a)     | 500  | 500  | 500  | 500    |
| 조정액(b)      | 0    | -200 | -600 | -1,400 |
| 조정총량(c=a+b) | 500  | 300  | -100 | -900   |
| 실제감면(d)     | 600  | 600  | 600  | 600    |
| 초과액(c-d)    | -100 | -300 | -700 | -1,500 |

마지막으로 「전부유효의 관점」을 생각할 수 있다. 감면총량을 위반한 경우 지방세특례제한법에서는 다음 연도의 지방세감면총량액에서 2배를 공제하도록 하는 제재규정만 있으며 조례를 무효로 하는 구체적인 규정이 없다(무효규정의 부존재). 또한, 조례를 무효로 볼 경우 감면총량 초과액의 구체적인 금액은 결산이 확정되는 다음연도 6월말에 계산이 되므로(계산시기의 한계) 6개월간 이미 시행된 감면조례를 소급하여 무효로 해야 하는 문제점이 발생한다(소급과세금지 위반). 뿐만 아니라 지방자치단체가 제정한 감면조례에 의하여 감면을 한 후에 다시 세금을 부과하는 것은 납세자의 신뢰를 위반하게 되며(신뢰보호위반), 총량을 일부 초과하는 경우에 기간별로 적용할 것인지 아니면 조문별로 할 것인지 등 초과액 구분적용도 어려우므로(구분적용의 한계) 전체를 유효로 해야 한다.

## (2) 감면 금지와 축소

### (가) 감면 확대 금지

지방세특례제한법에서 이미 감면을 하고 있는 사항에 대하여는 조례로 감면을 확대할 수 없다.<sup>57)</sup> 그러나 감면확대의 범위에 대하여는 감면대상자를 추가하는 것, 감면대상을 추가하는 것, 감면율을 높이는 것, 감면기간을 연장하는 것 등 어떤 것을 의미하는 지 구체적으로 분명하게 규정하고 있지 않다. 천재지변이나 지진, 풍수해, 벼락, 화재, 전화(戰禍), 도괴(倒壊) 등으로 재해를 당한 경우에 지방세감면이 필요하다면 지방의회의 의결을 거쳐 지방세를 감면할 수 있으며,<sup>58)</sup> 이는 감면확대에 해당하지 아니한다.

지방세특례제한법상 규정된 감면사항을 감면조례로 축소하는 것은 법률우위의 원칙에 어긋나므로 무효가 된다. 다만, 개별적으로 기본적인 감면율을 법률로 정하면서 조

57) 지방세특례제한법 제4조 제1항 후단

58) 지방세특례제한법 제4조 제4항

례로 다르게 할 수 있도록 한 경우에는 조례에 의하여 감면을 축소할 수 있다. 즉, 관광단지개발사업시행자 취득세 추가경감, 지방이전에 따른 취득세 감면기간의 연장, 지방공기업에 대한 감면율을 감면조례로 축소할 수 있다. 그리고 지방세특례제한법에서 감면기간을 연장하는 경우에는 지방자치단체의 재정여건, 감면대상자의 조세부담능력 등을 고려하여 지방세특례제한법상의 감면율을 50%범위 내에서 축소할 수 있다.<sup>59)</sup>

#### (나) 절대적 감면금지

감면조례에 의하여 지방세법 제13조 및 제28조제2항에 따른 중과세의 배제를 통한 감면을 할 수 없다.<sup>60)</sup> 즉, 본점주사무소·비도시형공장·대도시내 법인 부동산·별장·고급주택·고급오락장·골프장·고급선박에 대한 취득세 중과세, 대도시내 법인 등록면허세 중과세를 감면조례에 의하여 배제시킬 수 없다.

토지분 재산세의 경우에는 종합합산과세, 별도합산과세, 분리과세로 나누어서 과세되고 있다. 그런데 감면조례로 종합합산과세 대상을 별도합산이나 분리과세로 전환하거나, 별도합산과세 대상을 분리과세로 전환할 수 없다.<sup>61)</sup> 그리고 과세의 형평을 현저하게 침해하거나 국가의 경제시책에 비추어 합당하지 아니한 지방세 감면 등으로서 행정안전부장관이 정하여 고시하는 사항에 대하여는 감면조례로 감면을 할 수 없다.<sup>62)</sup> 다만, 제주특별자치도의 경우 지방세 감면을 조례로 정하는 경우 중과세 배제, 과세대상 구분전환 금지, 행정안전부장관 고시에 의한 감면금지가 적용되지 아니한다.<sup>63)</sup>

#### (다) 감면금지의 효력

지방세특례제한법에서 조례로 감면을 할 수 없도록 금지한 한 것에 대하여 조례를 제정할 경우에는 법률우위의 원칙 및 법률유보의 원칙에 반하므로 해당 조례의 규정은 무효가 될 것이다. 다만, 감면조례의 전체가 무효가 되는 것이 아니고 지방세특례제한법에 저촉되는 규정만 무효로 해야 할 것이다. 예를들면, 감면기간을 3년보다 길게 한 경우에는 3년을 초과하는 시점부터 무효일 것이며, 중과세 배제를 하거나 토지분 재산세의 과세대상을 구분 전환한 경우에는 당해 조문 전체가 무효일 것이다.

59) 지방세특례제한법 제97조의2

60) 지방세특례제한법 제4조 제2항 제1호

61) 지방세특례제한법 제4조 제2항 제2호

62) 지방세특례제한법 제4조 제2항 제3호

63) 지방세특례제한법 제4조 제8항



### (3) 내부절차적 규제<sup>64)</sup>

#### (가) 절차적 규제의 내용

지방자치단체는 지방세 감면을 하려면 지방세심의위원회의 심의를 거쳐 조례로 정하여야 한다.<sup>65)</sup> 지방세심의위원회는 각 지방자치단체별로 두게 되며, 과세전적부심사·이의신청·심사청구·채납자명단공개 등에 대하여 심의를 하는 기구로서 관련공무원 및 외부의 판사·검사·변호사·세무사·회계사·교수 등의 전문가로 구성된다. 다음으로 지방세심의위원회의 심의를 위하여 각 조문별로 그 감면기간 동안 예상되는 연평균 감면에 상액이 10억원 이상인 경우에는 조세 관련 전문기관이나 법인 또는 단체에 의뢰하여 감면의 필요성, 성과 및 효율성 등을 분석·평가하여 심의자료로 활용하여야 한다.<sup>66)</sup>

지방자치단체의 장이 조례·규칙의 제정·개정·폐지 및 공포 등을 하려는 경우에 이를 심의·의결하기 위하여 해당 지방자치단체의 장 소속으로 조례규칙심의회를 두도록 되어 있다.<sup>67)</sup> 지방의회에 조례안을 제출하기 전에 조례규칙심의회 심의를 거쳐야 한다.

#### (나) 절차적 규제의 효력

조례제정절차에 있어서 지방세심의위원회, 조례규칙심의회, 전문기관타당성 검토 등의 절차는 지방의회에 조례(안)을 상정하기 위한 내부적 의사결정 절차에 불과하며, 지방세특례제한법이나 지방세법상의 납세의무에 관한 실체적 법률관계를 침해하는 것이 아니고, 또한 이들 절차가 법률적 행위를 보충하여 그 법률적 효과를 완성시키는 보충행위로서의 ‘인가’와 같은 효력도 갖고 있지 않다.<sup>68)</sup>

대법원에서도 조례제정 절차상 지방의회가 지방자치단체의 장의 의견청취 절차를 지키지 아니한 것에 대하여 조례가 바로 무효가 되지 아니하는 것으로 보고 있다.<sup>69)</sup> 따

64) 지방의회에 조례(안)을 상정하기 전에 지방자치단체의 장이 조례(안)을 확정하는 과정에 있어서의 내부적 절차상의 규제사항을 말한다.

65) 지방세특례제한법 제4조 제3항

66) 지방세특례제한법 제4조 제3항

67) 지방자치법시행령 제28조

68) 2010년까지 시행되었던 행안부장관의 감면조례 허가권은 인가의 성질을 가진 “승인유보”로 보았다 (김남진 1996, 47).

69) 지방의회가 새로운 재정 부담을 수반하는 조례를 의결하고자 할 때에는 지방자치단체의 장의 의견을 들어야 한다고 규정하고 있는 지방자치법 제123조는 지방재정의 계획적이고 건전한 운영을 확보하기 위한 것으로서, 그 규정 취지가 지방의회가 지방자치단체의 장의 의견에 반드시 따라야 한다는 것이 아님은 물론이고 지방자치단체의 장 역시 지방자치법 제19조 제3항에 따라 지방의회가 의결한 조례에 대하여 재의를 요구할 수 있는 점 등에 비추어 보면, 피고가 지방자치법 제123조에 위반하여 원고의 의견을 듣지 아니하고 새로운 재정 부담을 수반하는 조례를 제정하였거나 재의결을 하였다고 하더라도 이를 가지고 곧바로 무효라고 할 수는 없는 것이다(대법원 2004.04.23 선고 2002추16 판결).

라서 대내적인 조례 제정 및 개정의 절차 규정을 위반하여 조례를 제정하더라도 대외적인 조례의 효력에는 영향이 없는 것으로 보아야 할 것이다.

#### (4) 지방교부세 등에 의한 규제

보통교부세는 지방자치단체별 기준재정수요액과 기준재정수입액의 차액에 대하여 국가에서 재원을 보전해 주는 것으로서 기준재정수입액 산정을 할 때에 감면조례에 의한 지방세 감면액을 반영하고 있다. 즉, 기준재정수입액을 산정할 때에 전전연도의 감면조례에 의한 감면액의 100%를 포함시키도록 되어 있다.<sup>70)</sup>

지방자치단체가 감면조례에 의하여 지방세를 감면할수록 그에 상당하는 금액만큼 기준재정수입액에 포함되므로 보통교부세가 그만큼 적게 교부되는 효과가 있다. 다만, 감면조례에 의한 감면액은 “전전연도분”을 반영하는 것이므로 감면 후 2년 이 지나서 반영되게 된다.

특별시와 광역시는 시세의 일정재원을 마련하여 자치구간의 재원을 조정해야 하며,<sup>71)</sup> 이에 따라 서울특별시와 6개 광역시에서는 취득세의 일정율을 재원으로 하여 자치구간의 재원을 조정하고 있다. 국가에서 지방자치단체 상호간의 재원을 조정하는 보통교부세의 경우 조례에 의한 감면액을 기준재정수입액에 포함하도록 되어 있지만, 자치구재원조정교부금 산정시에는 기준재정수입액에 포함하고 있는 지방자치단체가 없다.

〈표 3-7〉 특별시·광역시의 재원조정교부금과 조례연관성

| 구분 | 탄력세율반영 | 감면조례반영 | 기준재정수입 | 취득세 재원 |
|----|--------|--------|--------|--------|
| 서울 | ○      | ×      | 100%   | 50%    |
| 인천 | ×      | ×      | 80%    | 55%    |
| 부산 | ×      | ×      | 80%    | 40%    |
| 대구 | ×      | ×      | 80%    | 56%    |
| 광주 | ×      | ×      | 80%    | 70%    |
| 대전 | ×      | ×      | 80%    | 56%    |
| 울산 | ×      | ×      | 80%    | 58%    |

※ ①자료 : 해당 지방자치단체 조례 직접 조사

②기준재정수입액은 지방세 및 세외수입의 80% 또는 100%로 한다.

70) 지방교부세법시행규칙 별표 6(제2호 바목), 전전년도 해당 지방자치단체의 감면조례에 따른 감면액×100%

71) 지방자치법 제173조



### 3. 일본의 감면조례

#### 1) 조례 제정근거 및 형식

지방자치단체는 법률의 범위 내에서 조례를 제정할 수 있도록 헌법이 보장하고 있다.<sup>72)</sup> 지방자치단체는 공익상 기타의 사유에 의하여 과세가 부적당할 경우에는 과세를 하지 아니할 수 있고, 공익상 기타 사유로 필요한 경우 불균일과세를 할 수 있다.<sup>73)</sup> 이는 2010년까지 시행되었던 우리나라 지방세법상의 조문과 동일한 내용이며,<sup>74)</sup> 다만 그 당시 우리나라는 행정안전부장관의 허가를 받도록 되어 있었으나 일본은 사전허가 제도가 없다.

그리고 지방세법 제6조의 통칙적인 감면조례 근거규정 이외에 각 세목별로 감면조례에 관한 개별규정이 별도로 있다.<sup>75)</sup> 천재 기타 특별한 사정으로 감면을 할 수 있는 세목이 10개이며, 천재 기타 특별한 사정이나 빈곤으로 공사부조를 받는 자에 대하여 감면할 수 있는 세목이 9개가 있다. 또한 표준세율제도에 의하여 지방세법상의 표준세율과 다르게 조례로 일정한 한도 내에서 세율을 인하할 수 있다.

〈표 3-8〉 일본 지방세법상의 세목별 감면조례 근거 현황

| 감면세목                                                                  | 감면사유                                              |
|-----------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| 법인 도부현민세, 법인사업세, 부동산취득세, 자동차취득세, 경유거래세, 자동차세, 광구세, 광산세, 특별토지보유세, 사업소세 | 천재 기타 특별한 사정으로 감면이 필요한 경우                         |
| 개인사업세, 도부현법정보통세, 시정촌민세, 고정자산세, 경자동차세, 시정촌법정보통세, 수렵세, 수리지익세, 법정외목적세    | 천재 기타 특별한 사정으로 감면이 필요한 경우, 빈곤으로 생활을 위해 공사부조를 받는 자 |

일본의 경우 각 지방자치단체에서 지방세와 관련하여 제정한 조례는 일반적으로 1개의 조례로 운영되며, 지방세의 통칙, 과세요건, 부과징수, 감면에 관한 것을 모두 1개의 조례에 규정하고 있다.<sup>76)</sup> 즉, 우리나라처럼 감면조례를 특별히 별도로 제정하여 운영하지 않고 있다. 법정외세로서 세목을 신설하는 경우에 별도의 조례를 제정하여 운영하는데 동경도의 경우 「동경도숙박세조례」를 별도로 제정하여 운영중에 있다.

72) 일본국헌법 제94조

73) 일본 지방세법 제6조

74) 2010년까지 시행된 구 지방세법 제7조 및 제8조

75) 제61조(법인 도부현민세의 감면) 도부현지사는 천재 기타 특별한 사정이 있는 경우로서 법인도부현민세의 감면이 필요하다고 인정되는 자 기타 특별한 사정이 있는 자에 한하여 당해 도부현의 조례가 정하는 바에 의하여 법인도부현민세를 감면할 수 있다.

76) 동경도의 경우「東京都税条例」, 오사카의 경우「大阪府税条例」를 제정하여 운영중임.

## 2) 동경도세의 감면

불균일과세에 의한 지방세감면은 동경도세조례의 부칙에 규정하고 있는 것이 특징이며 별도의 불균일과세에 관한 조례를 제정하지 않고 있다. 조례의 본조에서도 감면에 관한 규정이 있고, 부칙에서도 표준세율의 세율인하, 과세특례에 의한 세율인하, 면제, 감액 등을 하고 있는 것도 특징이다.

일본 동경도세조례상의 지방세 감면은 지방세 ‘면제’에 관한 것, ‘감면’에 관한 것, ‘세율특례’에 관한 것, ‘불균일과세’에 관한 것, ‘표준세율 인하’ 등으로 분류할 수 있다. 지방세 면제에 관한 것은 부동산 취득세, 골프장이용세, 자동차세, 자동차 취득세, 균등할주민세, 특별토지보유세가 있으며, 전기자동차 및 하이브리드 자동차의 자동차세 및 자동차취득세, 택지화 농지에 대한 도시계획세 면제 등이 있다. 지방세 감면에 관한 것은 경유거래세, 자동차 취득세, 자동차세, 부동산취득세, 사업세, 고정자산세, 특별토지보유세, 사업소세 감면이 있다. 불균일과세에 관한 것은 중소기업법인 사업세 및 도민세, 소규모주택용지에 대한 도시계획세, 업무핵도시에 있어서 중핵적민간시설의 취득에 대한 부동산취득세, 중핵적민간시설에 관련된 대규모상각자산의 고정자산세 등이 있다.

표준세율의 인하는 개인도민세의 배당할 세율, 주식양도할 세율, 법인사업세, 특례적용 주택취득 등에 대한 부동산취득세, 천연가스자동차 및 에너지효율 자동차의 자동차세 인하 등이 있다. 감액의 경우 상업용지 등에 대한 고정자산세 감액, 주택용지 고정자산세 감액 등이 있다. 세율특례의 경우 3급품 흡연용 지권(紙卷)의 담배세 인하, 수렵세의 세율인하가 있다.

## 3) 감면조례 규제

지방세법에 의하여 성립되거나 확정된 납세의무를 조례로 감면하는 것에 대하여 우리나라처럼 감면총량제, 감면금지 등의 특별한 규제제도는 없다. 다만, 지방교부세 산정시 기준재정수입액을 계산할 때 기준세율을 적용하여 산출한 수입추정액으로 하며, 이때 기준세율이라 함은 지방세법상의 표준세율(표준세율이 아닌 경우 법정세율)의 75%를 적용함으로써<sup>77)</sup> 지방자치단체가 조례로 감면을 하는 경우에는 그에 상당하는 금액이 보전되지 아니한다. 이 경우에도 지방세법 제6조에 의하여 문화재 등 일정한 자산에<sup>78)</sup> 대하여 고정자산세를 부과하지 않은 경우 또는 당해 고정자산세에 관련된

77) 일본 지방교부세법 제14조 제2항

78) 일본 지방교부세법 제14조의2



불균일 과세를 한 경우에는 기준재정수입액에서 공제하여 보전이 되도록 하고 있다(김현수 2010, 121).

도도부현의 자치사무의 처리가 법령에 위반된다고 인정하는 때, 현저히 적정을 결하거나 공익을 명확하게 해한다고 인정되는 때에는 각 대신(大臣)이 당해 도도부현에 대하여 해당 자치사무의 처리에 관하여 시정 또는 개선의 필요한 조치를 요구할 수 있다.<sup>79)</sup> 시정촌에 대하여는 도도부현의 집행기관으로 하여금 그러한 시정 또는 개선의 필요한 조치를 하도록 지시할 수 있다. 보통지방공공단체의 장이나 기타 집행기관은 그들이 담당하는 사무에 대한 국가의 시정요구, 허가거부 등에 대하여 불복하는 때에는 국지방계쟁처리위원회에 심사를 신청할 수 있다.<sup>80)</sup>

이러한 국가와 지방의 분쟁을 심사처리하기 위하여 총무성에 국지방계쟁처리위원회를 설치하도록 하고 있다.<sup>81)</sup> 보통지방공공단체나 집행기관이 국지방계쟁처리위원회에 심사를 신청한 후에 동위원회의 심사결과나 권고에 불복하거나, 국가기관이 시정권고를 이행하지 아니하는 때에는 고등재판소에 국가의 행정청을 피고로 하여 위법한 국가관여의 취소 또는 국가의 부작위 위법 확인을 구할 수 있다.<sup>82)</sup>

#### 4) 우리나라와의 차이점

우리나라의 경우 감면총량제, 절대적 감면금지, 지방세특례제한법상 감면 확대금지 등의 규제가 있으나, 일본의 경우 지방세법에서 지방자치단체가 조례로 불균일과세를 하거나 개별세목에서 조례로 감면을 할 수 있도록 규정하고 있으며, 특별히 감면대상을 제한하고 있지 않다. 또한, 우리나라의 경우 지방자치단체의 장이 조례안을 확정하기 위해서는 조세전문기관의 타당성 검토, 지방세심의위원회 및 조례규칙심의위원회의 심의를 거쳐야 하지만, 일본의 경우 특별한 절차상의 규제사항이 없다.

우리나라의 경우 감면조례를 별도로 제정하고 있으나,<sup>83)</sup> 일본의 경우 하나의 조례에 부과징수와 감면에 관한 사항을 규정하고 있다. 특히 조례의 본 조문뿐만 아니라 조례의 부칙에도 불균일과세, 세율특례, 면제, 감면, 감액의 형식으로 지방세를 감면하고 있다.

지방교부세의 경우 우리나라는 지방세 징수추계액의 80%를 기준재정수입액으로 하

79) 일본 지방자치법 제245조의5

80) 일본 지방자치법 제250조의13

81) 일본 지방자치법 제250조의7

82) 일본 지방자치법 제251조의5

83) 인천광역시의 경우 예외적으로 「인천광역시세 부과·징수 및 감면 조례」 1개에 부과징수 및 감면을 모두 규정하고 있다.

면서 조례에 의한 감면액은 100% 합산하도록 되어 있다. 일본의 경우 각 세목별로 과세표준에 표준세율의 75%를 적용하여 산출한 세수추계의 합계액에서 문화재 등 특정 자산에 대한 고정자산세 감면만을 공제하도록 되어 있다. 즉, 우리나라는 지방세법상의 표준세율을 적용하여 기준재정수입액을 산출하지 않고 전전연도 징수실적 등을 기준으로 계산하기 때문에 조례에 의한 감면액을 합산하는 것이고, 일본은 지방세법상의 표준세율로 기준재정수입액을 계산하기 때문에 조례에 의한 감면액이 기준재정수입액에 영향을 미치지 아니한다. 다만, 문화재 등 특정한 자산에 대한 조례감면액은 공제하도록 되어 있다.

## IV. 문제점 및 개선방안

### 1. 실효성 낮은 규제제도의 중첩성

#### 1) 규제의 중첩성

실체법적인 측면에서의 감면조례 제정·개정과 관련된 규제는 감면조례 제정대상 범위의 법정화, 감면총량제, 지방세특례제한법상 감면의 조례확대금지, 감면조례 제정 절차적 금지 등 법률유보의 원칙과 법률우위의 원칙을 위반해서는 아니된다. 조례제정 절차법적인 측면에 있어서는 지방세심의위원회 심의, 지방세 전문기관의 타당성 검토, 조례규칙심의회, 국가나 광역자치단체장에 의한 재의요구 지시 및 대법원 직접 제소 제도가 있다.

사후적 규제로서는 보통교부세 산정시 기준재정수입액에 조례감면액을 포함하는 재정조정제도 불이익 부여가 있다. 나머지 규제제도는 조례가 확정되기 전에 적용되므로 사전적 규제제도에 해당하는 것으로 볼 수 있다. 이처럼 감면조례의 규제제도는 실체법적·절차법적으로, 조례개정전과 조례개정 후로 나누어서 중첩적으로 마련되어 있다.

이러한 감면조례 규제제도의 중첩성은 보는 시각에 따라 장점과 단점이 있을 수 있다. 장점으로는 사전·사후, 실체적·절차적, 행정적·사법적으로 겹으로써 지방자치단체로 하여금 특별한 사유없이 지방세를 감면할 수 없도록 방지하는 효과를 기대할 수 있다.

단점으로는 감면조례 제정단계부터 제정 후까지 너무 많은 규제제도를 겹으로써 지방자치단체의 자치입법권인 조례제정권을 침해하게 된다. 감면총량을 초과하여 감면조례를 제정하였을 경우에 당해 감면조례의 효력여부에 대한 불명확성, 감면총량제 위반



판정시기의 사후성, 절차적 규제 위반시 조례를 무효로 볼 수 없는 등 많은 규제에도 불구하고 그 실효성이 담보되지 않고 있다.

## 2) 개선방안

감면총량제, 절대적 감면금지, 지방세특례제한법상 감면의 조례확대 금지 등의 다양한 규제가 있으나 감면총량제의 경우 실효성이 없다. 따라서 감면총량제를 폐지하거나 계속유지가 필요하다면 감면총량제를 위반할 경우의 조례효력에 대하여 명확하게 규정할 필요성이 있다.

조례안을 지방의회에 제출하기 전에 지방자치단체의 장으로 하여금 일반적인 조례규칙심의회를 거치도록 하고 있다. 그럼에도 불구하고 지방세 감면조례의 경우 추가로 지방세심의위원회의 심의 및 조세전문기관의 타당성 검토를 받도록 되어 있으므로 지방세심의위원회의 심의 및 조세전문기관의 타당성 검토제도는 폐지하도록 한다.

## 2. 조례규제 내용의 비현실성과 불명확성

### 1) 규제내용의 비현실성

#### (1) 감면총량 초과액 적용시기

감면총량은 전전연도의 징수결산액에 총량비율을 곱하여 산정하도록 되어 있다. 감면조례는 통상 전연도 12월 경에 지방의회에서 의결되므로 실무적으로는 전연도의 징수실적에 의한 총량액과 다음연도 감면조례상의 감면 추계액을 비교하여 총량초과 여부를 판단한다.<sup>84)</sup>

2012년도에 시행될 감면조례는 2011년말에 제정이 되고, 2012년도 감면조례상의 감면액이 실제 감면총량을 초과했는지 여부는 2013년 6월에 「2012년 결산」이 확정되어야만 알 수 있다. 따라서 실제 감면총량을 초과하더라도 6개월간은 이미 해당 감면조례가 시행되어 버린 상태이므로 해당 지방자치단체는 총량제를 적용받지 않고 감면을 할 수 있고, 납세의무자도 감면혜택을 받게 된다.

그러나 감면액이 총량액을 초과하는 경우 초과액의 2배에 해당하는 금액을 “그 다음 연도의 지방세 감면규모에서 차감”하는 것으로 적용할 경우 소급과세 문제가 발생한다. 즉, 2013년 6월말에 2012년의 감면이 총량을 초과한 것으로 확정될 경우, 7월에 감면조례를 개정하여 이미 6개월간 시행한 감면조례의 감면규모를 축소해야 하는 경

84) 2012년도에 시행할 감면조례는 2011년말에 개정하므로, 2011년말 조례개정시 2010년 지방세 징수결산액에 의한 감면총량액과 2012년 시행예정 감면조례상의 감면액을 비교한다.

우도 발생하는데, 이 경우 소급과세금지의 원칙을 위배하게 된다.

## (2) 총량초과시 2배공제의 상승효과

실제 감면액이 감면총량을 초과하는 경우 다음연도 감면총량 계산시 2배를 공제하고, 감면이 축소되지 않고 계속 유지될 경우 다시 2배가 되어 상승공제효과를 초래하게 된다. 매년 징수액과 실제감면액이 동일하다고 가정하였을 경우에 2012년도에 1억 원을 초과하여 감면하였다면, 2013년도에는 2억원이 공제되어 3억원이 초과되고, 2014년도에는 6억원이 공제되어 7억원이 초과되는 공제금액의 상승효과가 발생한다.

〈표 4-1〉 감면총량 초과액의 상승효과

(단위 ; 억원, %)

| 구 분  | 2010년<br>징수액 | 2012년    |     |          |          | 2013 |          |          | 2014 |          |          |
|------|--------------|----------|-----|----------|----------|------|----------|----------|------|----------|----------|
|      |              | 총량<br>비율 | 총량  | 실감<br>면액 | 초과<br>금액 | 총량   | 실감<br>면액 | 초과<br>금액 | 총량   | 실감<br>면액 | 초과<br>금액 |
| 서울종로 | 524          | 1.6      | 8.4 | 9.4      | 1        | 6.4  | 9.4      | 3        | 2.4  | 9.4      | 7.0      |
| 대구중구 | 166          | 1.5      | 2.5 | 3.5      | 1        | 0.5  | 3.5      | 3        | -3.5 | 3.5      | 7.0      |
| 부산중구 | 105          | 1.5      | 1.6 | 2.6      | 1        | -0.4 | 2.6      | 3        | -4.5 | 2.6      | 7.1      |
| 울산중구 | 99           | 1.5      | 1.5 | 2.5      | 1        | -0.5 | 2.5      | 3        | -4.5 | 2.5      | 7.0      |
| 대전동구 | 135          | 1.4      | 1.9 | 2.9      | 1        | -0.1 | 2.9      | 3        | -4.1 | 2.9      | 7.0      |
| 광주동구 | 95           | 1.5      | 1.4 | 2.4      | 1        | -0.6 | 2.4      | 3        | -4.5 | 2.4      | 6.9      |
| 인천중구 | 500          | 1.6      | 8.0 | 9.0      | 1        | 6.0  | 9.0      | 3        | 2.0  | 9.0      | 7.0      |

<표4-1>에서 2010년 징수액은 실제 징수액이며(2011, 지방세정연감), 2012년 징수액은 2010년과 동일한 것으로 가정하였으며, 실제감면액은 총량액보다 1억 원을 초과하는 것으로 가정하였다. 2013년 이후 징수액·실감면액·총량액이 동일하다는 가정하에서 총량액은 2배(2013년 △2억), 3배(2014년 △6억) 규모로 급격히 감소하게 된다. 감면총량이 급격히 감소됨으로써 지방자치단체가 감면총량을 위반하여 조례를 제정할 수 없도록 하는 사전방지 효과를 기대할 수 있다.

그러나 세수규모가 100억원 미만인 경우에는 감면총량을 1억원만 초과하여도 그 다음해에는 총량이 음수로 되어 감면조례를 제정·운영할 수 없으므로 비현실적이다. 2010년 결산기준으로 지방세 징수액이 100억원 이하인 지방자치단체가 25개, 200억원 미만인 지방자치단체가 83개나 된다. 그런데 지방세 징수액이 100억원일 경우 총량액은 1.5억원, 200억원일 경우 3억원으로 계산되는데, 지방자치단체에서 정책목적으로 감면을 할 수 있는 여지가 거의 없기 때문에 현실성이 없다고 할 수 있다.



〈표 4-2〉 2010년 징수액 200억원 이하 기초자치단체 현황

| 구 분      | 계  | 서울 | 부산 | 대구 | 인천 | 광주 | 대전 | 울산 | 경기 |
|----------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|
| 100억원 이하 | 6  | 0  | 0  | 1  | 2  | 2  | 0  | 1  | 0  |
| 200억원 이하 | 24 | 5  | 8  | 3  | 2  | 2  | 3  | 1  | 0  |
| 구 분      | 계  | 강원 | 충북 | 충남 | 전북 | 전남 | 경북 | 경남 | 제주 |
| 100억원 이하 | 19 | 2  | 1  | 1  | 5  | 5  | 5  | 0  | 0  |
| 200억원 이하 | 59 | 10 | 6  | 2  | 7  | 14 | 12 | 8  | 0  |

### (3) 특별시·광역시의 재원조정교부금과 감면조례

특별시와 광역시는 취득세의 일정액을 재원으로 하여 관할 내의 자치구간의 재원을 조정하고 있으나 보통재원조정교부금 산정시 기준재정수입액에 감면조례에 의한 감면액을 반영하지 않고 있다. 자치구는 재산세를 감면하면서도 그에 대한 세수감소분은 재원조정교부금으로 보전받을 수 있다.

그러나 감면조례에 의하여 감면을 많이 하더라도 그로 인하여 감소된 재원은 재원조정교부금으로 보전받게 되는 문제가 있다. 즉, 세금감면을 한 지역의 주민들은 감면혜택을 받고 그에 대한 재원보전은 다른 지역의 주민들이 부담하는 문제가 발생하게 된다.

## 2) 규제내용의 불명확성

### (1) 감면총량초과시 조례 효력의 불명확성

감면조례가 감면총량을 초과했다고 해서 이를 무효로 할 경우에는 무효로 하는 법률근거규정의 부존재, 감면총량 초과액 확정시기의 사후성, 감면총량 초과확정시 무효조례의 소급적용 문제점, 납세자에 대한 신뢰보호 위반, 감면총량 일부 초과시 구분적용의 한계성이 발생하므로 감면조례를 유효로 할 수밖에 없다. 이 경우 지방자치단체는 감면총량제를 위반하면서도 여러 가지 정책목적을 위해 조례로 지방세를 감면할 수 있게 된다.

이처럼 감면총량제 위반시 소급과세, 신뢰보호 위반 등 다른 법리와 충돌할뿐만 아니라 실무적·기술적으로도 적용이 어려우므로 감면총량 위반시 조례의 효력을 무효로 하기에는 여러 가지 한계가 있다. 따라서 감면총량제는 실효성이 담보되지 아니함으로써 지방자치단체로 하여금 감면총량 범위 내에서 감면조례를 제정하도록 한 목적을 달성할 수 없게 된다.

## (2) 감면확대 금지의 불명확성

감면조례로써 지방세특례제한법에서 정한 지방세 감면은 추가로 확대할 수 없도록 되어 있으나, 확대의 범위에 대하여 감면율 인상, 감면대상 추가, 감면대상자 추가, 감면기간 연장 등 구체적으로 규정된 것이 없다. 감면확대의 범위가 명확하지 아니하므로 지방자치단체에서는 이를 좁게 해석하여 감면을 많이 하는 방향으로 감면조례를 제정할 수 있다. 현재 장애인 1~3급에 해당하는 자는 지방세특례제한법에서 자동차 취득세와 자동차세를 감면하고 있으며, 감면조례에서는 시각장애인 4급 해당자에 대하여 감면하고 있는데, 감면대상자가 지방세특례제한법 보다 확대되어 있는 것이다.

그러나 감면 확대금지에 대한 구체적인 범위가 명확하지 아니함으로써 국가에서는 확대금지의 범위를 확대해석하여 적용할 여지가 있다. 지방자치단체의 입장에서는 감면조례 제정이나 개정시 장애요인으로 작용하게 된다.

## (3) 타당성 검토기준의 불형평성 및 불명확성

현행 조세전문기관의 감면 타당성 검토는 감면조례상의 조문별로 연평균 감면예상액이 10억원 이상이면 받도록 되어 있다. 타당성이라는 용어자체가 추상적이고 구체적인 운영에 대한 기준이 없으므로 지방자치단체에서는 간단하게 이 절차를 밟을 수 있다.

그러나 지방세 징수규모가 큰 지방자치단체와 작은 지방자치단체 모두 조문별로 10억원 이상으로 되어 있어 세수규모가 1,000억원이면 1%이나 10조원일 경우 0.01% 밖에 되지 아니함에도 불구하고 기준이 동일하게 적용되는 문제가 있다. 감면조례 타당성 검토에 대한 구체적인 범위나 절차가 명확하지 아니하여 간단하게 처리한 경우에 국가에서는 “타당성 검토”의 범위를 확대해석하여 적정성 여부를 문제시할 소지가 있다. 뿐만아니라 감면조례의 타당성 검토는 조세전문기관과 용역계약을 통하여 하게 되는데 보수를 받고 타당성 검토를 하는 수탁기관에서 감면조례의 제·개정에 대하여 부정적인 의견을 제시하는 것이 상당히 곤란한 현실적인 문제가 있다.

## (4) 지방세심의위원회의 심의대상의 불명확성

지방세심의위원회의 심의를 어느 정도까지 받아야 하는지, 무엇을 받아야 하는지 등에 대하여 구체적인 기준이 마련되어 있지 아니한다. 지방자치단체는 필요시 서면심의도 받을 수 있고, 감면의 기본적인 사항에 영향을 미치지 아니하는 용어 정리 등에 대하여는 심의를 생략할 수도 있다.

이처럼 감면조례를 개정하는 경우에 있어서 간단한 용어정리나 글자 수정을 하는 경우에도 지방세심의위원회의 심의를 받아야 하는 문제가 있다. 지방세심의위원들은 변호사·세무사·회계사 등 조세관련 전문가들로서 감면으로 인한 경제적·사회적 타당성



등에 대한 식견은 부족함에도 불구하고 지방세심의위원회에서 감면조례의 정책효과성, 법적 문제점 등 모두를 심의받아야 하는지 구체적인 기준이 없다. 결국 지방세심의위원회의 감면조례개정안에 대한 심의는 형식적인 절차에 그칠 수 밖에 없는 한계가 있다.

### 3) 개선방안

감면총량제가 없더라도 조례감면 절대적 금지, 지방세특례제한법상의 감면확대 금지, 지방교부세 중 보통교부세 산정시 기준재정수입액에서의 조례감면액 반영 등의 규제가 있으므로 각 지방자치단체에서는 감면으로 인한 기업의 유치나 복지확대 등의 정책효과와 지방교부세 감소로 인한 손실을 비교하여 감면여부를 판단할 것이므로 감면총량제의 폐지하도록 한다. 다만, 불교부단체의 경우에는 지방교부세 감소영향이 없으나 해당 지방자치단체의 자체세입이 그만큼 감소되므로 교부단체와 동일한 의사결정을 할 수밖에 없을 것이다. 감면총량제를 계속 유지할 필요성이 있다면, 감면총량제의 문제점으로 지적된 여러 가지 사항 즉, 총량위반시 효과, 적용시기의 변경 등에 대한 보완이 있어야 할 것이다.

다음으로 지방세특례제한법에서 이미 선점하여 감면하고 있는 사항에 대하여는 감면확대를 금지하고 있는데 그 내용이 불명확하므로 확대금지의 대상을 감면대상자, 감면율, 감면액, 감면되는 과세대상 등 그 범위를 구체적으로 명확하게 하도록 한다. 지방세심의위원회의 조례개정안에 대한 심의대상도 일정한 기준이 없고 모든 조례개정안은 심의를 받도록 되어 있으나, 형식적인 심의에 그치고, 또 일반적 심의기구로서 조례규칙심의회가 있으므로 지방세심의위원회의 심의제도를 폐지하도록 한다. 감면조문별로 연평균 감면액이 10억원 이상이면 조세전문기관의 타당성 검토를 받아야 하나 실효성이 없고 규제만 복잡하므로 이를 폐지하도록 한다.

특별시와 광역시에서 자치구에 교부하는 재원조정교부금 산정시 기준재정수입액에 반드시 자치구의 감면조례에 의한 감면액을 공제하여 자치구가 감면한 만큼 교부금이 교부되지 않도록 한다. 다만, 문화재 보호나 정책목적으로 광역시나 국가에서 권고 등에 의하여 감면을 한 것에 대하여는 공제하지 않도록 한다.

## 3. 지특법과 감면조례의 관계

### 1) 문제점

지방세특례제한법 제4조 제1항에서는 법률에서 이미 선점하고 있는 감면사항에 대해

여는 감면을 확대할 수 없도록 규정하고 있다. 그럼에도 불구하고 각 지방자치단체의 감면조례를 보면 4급 시각장애인 소유 자동차에 대한 자동차 취득세 및 자동차세 감면에 대한 감면 등이 지방세특례제한법상의 감면보다 확대된 것으로 볼 수 있다.

〈표 4-3〉 조례감면 확대사례

| 조문 | 감면    | 지방세특례제한법  | 감면조례     |
|----|-------|-----------|----------|
| 17 | 장애인감면 | 장애등급 1~3급 | 시각장애인 4급 |

전국 지방자치단체가 공통적으로 조례에 규정하고 있는 것은 시각장애인 4급과 시장정비사업에 대한 감면으로서 이는 지방세특례제한법에 규정되어야 할 사항이다.

반대로 종교단체 의료기관 감면, 관광단지개발사업시행자 감면, 법인 및 공장의 지방이전에 대한 감면, 지역개발사업 등은 특정 지방자치단체에 한정된 것들로서 각 지방자치단체가 자율적으로 판단하여 감면할 사항이며 국가에서 법률에 의하여 감면할 사항은 아니라고 판단된다. 해당 지역의 경제발전이나 산업육성을 도모하고 그로 인한 세원도 확대하기 위해 지방교부세의 감소에 불구하고 지방세 감면을 할 것인지, 아니면 지방교부세를 통해 재원을 보충할 것인지의 선택을 지방자치단체가 스스로 하도록 해야 할 것이다.

그리고 지방세의 감면에 관한 사항이나, 지방세의 부과징수에 관한 사항과 관련된 지방세법령이 연말에 개정되기 때문에 지방자치단체의 조례개정에 소요되는 기간을 감안하면 3개월 정도 법률과 조례가 충돌하거나 조례가 법률을 위반하는 문제가 발생한다. 2011년의 경우 감면조례에서 지방공기업에 대하여 지역자원시설세와 재산분 주민세를 감면하고 있었다. 그런데 2011년말에 지방세특례제한법에서 지방공기업에 대한 감면사항을 규정하면서 이들 2개의 세목은 감면을 배제하고 취득세와 재산세의 감면율은 일부 축소함으로써 각 지방자치단체에서는 2~3개월 동안 감면조례가 지방세특례제한법을 위반하는 문제가 발생하였다.

## 2) 개선방안

전국적으로 공통적인 감면에 해당하는 시각장애인 4급에 대한 감면과 시장정비사업에 대한 감면은 지방세특례제한법으로 이관하도록 한다. 반대로 지방세특례제한법에 규정된 감면사항 중 특정 지방자치단체에 해당하는 사항들은 해당 지방자치단체가 자율적으로 판단하여 감면을 하도록 한다.

연말에 지방세법이나 지방세특례제한법을 개정하면서 특별한 경과규정을 두지 아니



할 경우에는 조례개정에 소요되는 기간동안 법률위반, 조례의 무효 등 여러 가지 문제가 발생한다. 그러므로 법률의 시행시기를 공포 후 3개월이 경과한 때로 하던가, 공포 후 3개월 경과하는 날과 조례가 개정된 날 중 먼저 도래되는 날까지는 기존조례를 계속 적용하도록 개정법률 부칙에 경과규정을 두어야 할 것이다.

#### 4. 제주특별자치도 감면특례조례

##### 1) 문제점

지방세의 특례는 “지방세특례제한법, 지방세법, 조세특례제한법”에 따르지 아니하고는 이를 정할 수 없다.<sup>85)</sup> 지방세 특례라 함은 세율의 경감, 세액감면, 세액공제, 과세표준 공제, 중과세 배제, 재산세 과세대상 구분전환 등을 말한다.<sup>86)</sup> 조세특례제한법에서도 해당 법률에서 정하고 있는 법률 이외의 법률에 의해서 조세를 감면할 수 없도록 규정하고 있다.<sup>87)</sup>

그런데 제주특별자치도의 경우 「제주도특별법」 제73조에 의하여 감면율을 달리 정할 수 있으나, 이는 지방세특례제한법 제3조 제1항을 위반하는 문제점이 있다. 또한 「제주도특별법」 제74조에 의하여 지방세법상의 표준세율의 100분의 100 범위 내에서 이를 가감조정할 수 있으나, 이는 지방세특례제한법 제3조 제1항을 위반하는 문제점이 있다. 더구나 「제주도특별법」 제74조에서는 “지방세법의 해당세목의 표준세율의 100분의 100의 범위 안에서 이를 가감조정할 수 있다”로 되어 있다. 그럼에도 불구하고 현행 「제주특별자치도세 세율조정 특례 조례」는 고급주택 등 사치성 재산에 대한 중과세 세율을 배제하고 지방세법 제11조의 표준세율의 100분의 20을 적용하도록 함으로써 일반 부동산 보다도 낮은 세율을 적용시키고 있다.

지방세특례제한법 제4조 제1항에 의하면 지방자치단체는 서민생활 지원·농어촌 생활환경 개선·대중교통 확충 지원 등 공익을 위하여 지방세의 감면이 필요하다고 인정될 때, 특정지역의 개발·특정산업·특정시설의 지원을 위하여 지방세의 감면이 필요하다고 인정되는 때에는 3년의 기간 이내에 지방세의 세율경감, 세액감면 및 세액공제를 할 수 있도록 규정하고 있다.

이 경우에도 지방세특례제한법에서 정한 지방세 감면은 추가로 확대할 수 없도록 하고 있는데, 「제주도특별법」 제73조에서는 지방세특례제한법에서 정하고 있는 감면액을 50% 범위 내에서 가감조정이 가능하도록 되어 있다. 이는 지방세특례제한법 제4조 제

85) 지방세특례제한법 제3조 제1항

86) 지방세특례제한법 제2조 제2항 제6호.

87) 조세특례제한법 제3조

1항 후단을 위반하는 문제점이 있다.<sup>88)</sup>

### 1) 개선방안

조세특례제한법 제3조와 같이 지방세특례제한법 제3조 제1항을 개정하여 지방세특례를 할 수 있는 법률의 범위에 「제주도특별법」을 추가하도록 한다. 다만, 이동성이 있는 과세대상에 대하여는 세율인하경쟁으로 인한 지방자치단체의 재정수입감소 및 공공재공급 감소, 응징과세원칙 위배, 조세수출로 인한 재원배분의 비효율성 등 여러 가지 문제가 있으므로 차량·선박·항공기·기계장비에 대한 세율경감은 배제하도록 한다(김태호·양성만 2012.3, 60-68).

지방세특례제한법 제4조 제8항을 개정하여 제주특별자치도에 대하여는 같은 조 제1항의 감면확대금지 규정에 불구하고 감면율에 한하여 이를 달리 적용할 수 있도록 한다.

## V. 결 론

이 논문은 2011년부터 행정안전부장관의 사전허가제도가 폐지되고, 그 보완대책으로 도입하여 시행되고 있는 지방세감면조례의 규제제도와 관련하여 감면조례와 규제제도의 현황 및 문제점을 살펴보고 자치입법권을 과도하게 침해하지 않도록 합리적인 개선방안을 강구하는데 그 목적을 두고 있다. 조례제정권은 자치단체가 지역의 사무에 관하여 스스로 자치입법을 할 수 있는 권한을 말한다. 조례제정권의 법적 성질에 관한 이론으로는 「조례위임입법설」, 「시원적 자주입법설」, 「전래적 자주입법설」, 「제도적 보장설」, 「신고유권설」 등이 있다.

조례위임입법설은 법률의 수권에 의하여 국가로부터 위임된 범위 내에서만 조례를 제정할 수 있다는 것이다. 시원적 자주입법설은 지방자치권은 자연권적 고유권으로서 지방자치단체는 헌법이나 법률이 없더라도 조례를 제정할 수 있다는 것이다. 전래적 자주입법설은 국가로부터 지방자치단체에 통치권의 일부가 전래된 것이므로 지방자치단체는 스스로 조례를 제정할 수 있으나 법률에 우선할 수는 없다는 것이다. 제도적 보장설은 지방자치가 헌법에 제도적으로 보장된 것이므로 법률에 의해서도 조례제정권을 침해할 수 없다는 것이다. 신고유권설은 인간의 기본권과 연계하여 기본권과 관련된 것은 법률과 상관없이 조례를 제정할 수 있다는 것이다.

지방세조례에는 「부과징수조례」와 「감면조례」가 있으며, 부과징수조례에는 지방세기

88) 물론 제주특별자치도에 대하여는 지방세특례제한법 제4조 제8항에서 같은 조 제2항, 제6항, 제7항을 적용시키지 않도록 특례조항을 두고 있으나, 같은 조 제1항은 배제를 하지 않고 있다.



본법이나 지방세법에서 위임한 내용이나 탄력세율을 조례로 정할 수 있다. 감면조례는 지방세의 감면과 관련해서 지방세특례제한법·조세특례제한법에서 조례로 위임한 사항이나 지방자치단체에서 법령이 정한 범위 내에서 스스로 감면을 정하게 된다. 지방세 감면조례를 제정하는 경우에는 지방세특례제한법이 규정하고 있는 범위 내에서 제정하여야 하는 법률우위의 원칙이 적용되고, 감면은 지방세법에 의해서 성립된 납세의무를 감면하는 것이므로 지방세특례제한법에서 감면조례를 제정할 수 있도록 법률유보의 규정을 두고 있다. 지방세조례의 제정과 관련해서는 과세권의 국가귀속설과 지방자치단체 과세고유권설이 있다. 지방세법률주의와 지방세조례주의가 있다. 지방자치단체는 국가로부터 과세권을 부여받은 것이므로 법률이 위임한 범위 내에서만 가능하다는 것이 「과세권의 국가귀속설(지방세법률주의)」이다. 반대로 지방자치단체는 법률이 없더라도 조례로 지방세 조례를 제정할 수 있다는 지방자치단체 과세고유권설로서 「지방세조례주의」와 「조례준법률설」이 있다.

감면은 면세의 일종으로서 면세의 유형에는 면제, 경감, 감면, 소액징수 면제, 면세점, 과세특례 등이 있다. 면세는 과세요건 중의 1개 이상을 배제하여 처음부터 납세의무가 성립되지 아니하는 비과세와 달리 일단 과세요건을 충족하여 납세의무가 성립된 것을 사후적으로 행정처분에 의하여 이를 해제·소멸시키거나 일부를 감면하는 것이다. 현행 지방자치단체의 감면조례를 보면, 전국 공통적인 감면으로서는 지방세특례제한법에서 조례로 위임한 「위임조례」로서 종교단체의료업 감면, 자동이체납부시 세액공제 등이 있다.

또한, 지방세특례제한법에서 기본적인 감면을 하면서 이와 달리 조례로 정할 수 있도록 선택권을 부여한 「제한적 임의조례」로서 지방공기업 감면 등이 있다. 그리고 지방자치단체가 스스로 감면을 하는 「포괄적 임의조례」로서 시각장애인 4급 감면과 전 통시장 시설현대화사업 감면이 전국 공통적으로 있으며, 또한 지역별 특성에 따라 다양한 감면이 제정되어 있다.

제주특별자치도의 경우에는 「제주도특별법」에 의하여 지방세특례제한법상의 감면율을 50% 범위 내에서 가감조정할 수 있다. 또한, 지방세특례제한법이나 지방세법에서 시행령으로 위임한 사항을 조례로 정할 수 있으며, 지방세법상의 표준세율을 100% 범위 내에서 가감조정할 수 있다. 지방세특례제한법에서는 “지방세법, 지방세특례제한법, 조세특례제한법”에 의하지 아니하고는 지방세의 특례를 정할 수 없도록 제한하고 있고 제주도특별법에서도 “지방세법에 불구하고”로만 되어 있어서 지방세특례제한법과 제주도특별법이 충돌하고 있다. 따라서 제주도특별법에 의하여 제정된 조례들도 지방세특례제한법과 충돌하는 문제가 발생할 수 있다.

지방세감면조례의 규제제도로서는 실체적, 절차적, 사전적, 사후적으로 많은 규제제

도가 있다. 실체적 규제제도로서 감면조례 제정대상의 범위 범정화, 감면총량제, 지방세특례제한법상의 감면 조례확대금지, 중과세 배제 등 절대적 조례감면 금지가 있다. 절차적 규제제도로서는 감면 조문별로 연평균 감면액이 10억원 이상일 경우 조세전문기관의 타당성 검토, 지방세심의위원회의 심의, 조례규칙심의회 심의, 지방자치단체장의 재의요구, 대법원 제소가 있다. 사후적 규제제도로서는 지방교부세제도에서의 기준재정수입액 산정시 조례감면액을 100% 포함하는 제도가 있다.

감면조례의 규제제도는 중첩적으로 되어 있을 뿐만 아니라 효력 및 개념도 불명확하다. 감면조례의 제정과 관련된 규제제도의 내용도 이를 위반하였을 경우 조례의 효력에는 어떤 영향을 미치는지, 절차적 규제제도는 각각 어떻게 운영하여야 하는지 명확한 기준이 없다. 특히 감면총량제의 경우 총량을 초과하는 경우 초과액의 2배를 다음연도 총량에서 공제하도록 하고 있으나, 초과여부는 다음연도 6월말에 결산이 확정되어야 하므로 시기적으로도 맞지 않고, 또한 초과시 조례를 전부 무효로 할 것인지 유효로 할 것인지도 불분명하다.

이러한 문제점을 해결하기 위해서는 감면조례의 규제제도 중에서 실효성이 있는 몇 개만을 선택하여 이를 위반했을 경우의 효력이라던가, 운영방식을 분명하게 규정할 필요가 있다. 감면총량제의 경우 운영절차나 효력을 분명하게 보완하거나 그렇지 아니면 폐지하는 방안도 신중히 고려할 필요성이 있고, 감면확대 금지의 경우에도 확대의 범위에 대하여 분명하게 규정해야 할 것이다. 특히, 절차적 규제제도의 경우에는 조례의 개정과 관련하여 일반적인 절차가 있으므로 지방세심의위원회의 심의, 조세전문기관의 타당성 검토 등 실효성이 없고 운영의 기준도 명확하지 아니한 제도는 정리할 필요성이 있다. 특별시·광역시의 경우에는 재원조정교부금 산정시 조례감면액이 기준재정수입액에 합산되도록 보완이 필요하며, 제주특별자치도의 경우에는 지방세특례제한법과 제주도특별법이 충돌하지 않도록 지방세특례제한법을 보완할 필요성이 있다.

지방자치가 발전하기 위해서는 자주재정권도 중요하지만 자치입법권도 중요하다. 지방세의 감면과 관련한 감면조례의 제정에 있어서도 지방자치단체가 스스로의 판단에 의해서 감면을 할 수 있도록 자율권을 부여해야 할 것이다. 다만, 책임성을 담보하기 위해서는 조례로 지방세를 감면하는 경우에는 지방교부세나 자치구의 재원조정교부금이 그만큼 덜 교부되도록 하여야 할 것이다. 현재 감면조례에 대한 규제제도를 보면 지방세의 감면확대를 우려하여 많은 규제제도를 중첩적으로 두고 있지만, 실효성 측면에서 보면 조례가 무효로 되지 않는 것이 많아 상징적인 규제로 그치게 된다. 따라서 현행 감면조례에 대한 규제제도를 지방자치단체의 조례제정권 보장과 감면확대 방지는 두 가지의 목적이 동시에 달성될 수 있는 방향으로 재정비를 해야 할 것이다.



## 참고문헌

- 강인애, 「租稅法 I」, 서울: 조세통람사, 1988
- 김태호, 「지방세의 이론과 실무」, 서울: 세경사, 2012
- 송쌍중, 「조세법학총론」, 서울: 도서출판 나라, 2012
- 최명근, 「세법학총론」, 서울: 세경사, 2007
- 행정안전부, 「지방재정세계 길라잡이」, 2011
- 허영, 「한국헌법론」, 서울: 박영사, 2011.4
- 구본풍, “지방세 감면조례 자율제정제도의 발전방안”, 「지방재정과 지방세(통권41호)」, 서울: 한국지방재정공제회, 2011.5
- 권경득, “외국 지방자치의 성공사례: 미국의 지방자치제도를 중심으로”, 「국회도서관보(제43권제1호, 통권 321호)」, 서울: 국회도서관, 2006
- 김남진, “시세감면조례안무효확인과 승인유보”, 「관례연구 8(96.9)」, 고려대학교법학연구소, 1996
- 김명용, “독일에서의 지방자치단체의 재정고권과 그 한계”, 「공법연구(제31집 제3호)」, 서울: 한국공법학회, 2003.3
- 김성수, “지방자치단체의 조례제정권 강화에 관한 연구”, 부경대학원 박사학위 논문, 2011.2
- 김완석, “지방세법과 지방세조례와의 관계에 관한 연구”, 「세무학연구(제15호)」, 서울: 한국세무학회, 2000.2
- 김태웅, “자치입법권에 관한 연구 - 조례제정권을 중심으로-”, 조선대학교 대학원 박사학위 논문, 2008.8
- 김태호·양성만, “이동성 있는 과세대상의 지방세 탄력세율제도 개선방안에 관한 연구”, 서울: 한국지방세연구원, 2012.3
- 김현수, “한국과 일본의 지방교부세 제도 비교연구”, 서울시립대학교 대학원 도시행정학과 박사학위 논문, 2010.8
- 박윤훈, “법령과 조례의 관계”, 「경희법학(통권 제27호)」, 서울: 경희법학연구소, 1992
- 오용식, “조세법령입안 심사기준 해설 및 쟁점검토 - 조세법률주의와 지방세조례주의를 중심으로 -”, 「법제(통권 제599호)」, 서울: 법제처, 2007.11
- 윤희정, “조례제정권의 범위 및 한계-조례의 본질을 중심으로-”, 이화여자대학교 대학원 석사학위논문, 2005
- 이기우, “조례와 법률유보의 원칙”, 「현대공법과 개인의 권익보호」(균재양승두교수 회갑기념논문집), 서울: 홍문사, 1994
- 전경배, “조례제정권의 한계에 관한 연구”, 경남대학교 대학원 박사학위 논문, 2007.6
- 정경미, “지방세 비과세·감면제도 개선에 관한 연구”, 연세대학교 정경대학원 석사학위 논문, 2007
- 정영태, “지방세 비과세·감면제도의 개선방안에 관한 연구”, 전남대학교 행정대학원 석사학위 논문, 2008
- 함인선, “일본에서의 지방세조례주의론”, 「법학논집(제27호 제2호)」, 전남: 전남대학교법률행정연구소, 2007.12
- 金子宏, 「租稅法」, 東京: 弘文堂, 1989.1
- 丸山高滿, 「地方稅の基礎知識」, 東京: 良書普及會, 昭和 56年 5月
- 岡子善信, 「租稅法律關係論」-稅法の構造, 東京: 成文堂, 平成 16年 9月
- 山本守之, 「租稅法要論」, 東京: 株式會社 稅務經理協會, 平成 5年
- 小泉洋一·倉持孝司, 「憲法の基本」, 京都市: 株式會社 法律文化社, 2008.6