

2014 추계 한국지방세학회

찾아가는 지방세 세미나

장소 : 서울시 본청 8층 다목적홀

일시 : 2014 년 11 월 14 일(금)

주최 : 한국지방세학회

후원 : 한국지방재정공제회, 한국공인회계사회, 한국세무사회,
한국조세재정연구원, 안전행정부, 서울특별시

한국지방세학회

2014 찾아가는 지방세 세미나

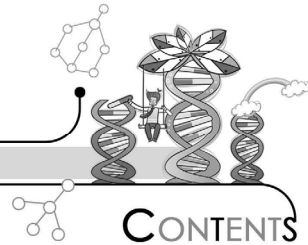
I 행사 개요

- 대주제 : 지방세수 확충과 지방세제 발전 모색
- 일시/장소 : '14. 11. 14(금)/서울시 본청 8층 다목적홀
- 주 최 : 한국지방세학회
- 후 원 : 한국지방재정공제회, 한국공인회계사회, 한국세무사회,
한국조세재정연구원, 안전행정부, 서울특별시
- 참 석 : 200여명(관련 교수 및 연구자, 지방세공무원 등)

II 세미나 시간계획

시 간		주 요 내 용	비 고
13:30~14:00	30'	•등록 및 안내	
14:00~14:01	01'	•국민의례	
14:01~14:05	04'	•개 회 사	한국지방세학회장(옥무석)
14:05~14:20	15'	•환영사/축사	•환영사 : 서울특별시 행정부시장 •축 사 : 한국지방재정공제회 이사장 안전행정부 지방재정세제실장
14:20~14:30	10'	•휴 식(장내 정돈)	

시 간		주 요 내 용	비 고
14:30~16:00	90'	•주제발표	
		(1주제) 레저세 과세대상 확충방안 - 서울시 사례를 중심으로	• 사회: 신종렬(한국방송대) • 발제: 유태현(남서울대) • 토론: 김경탁(서울특별시) 배준식(서울연구원) 심영택(안전행정부) 주만수(한양대)
		(2주제) 최근 지방세 판례 분석과 시사점	• 사회: 민 기(제주대) • 발제: 윤현석(원광대) • 토론: 강민구(한국지방세협회) 김완일(세무법인 가나) 이동식(경북대) 황재연(한림성심대)
16:10~16:55	45'	(3주제) 지방세기본법에서의 납세자 기본권 구현과 납세자 권리구제제도 개선에 대한 연구	• 사회: 박광현 (공인회계사회 지방세위원장) • 발제: 김웅희(한국세무사회) • 토론: 김정식(한국세무사회) 박 훈(서울시립대) 성승제(한국법제연구원) 이동식(경북대)
17:00~18:00	60'	•종합토론	• 사회 : 옥무석(이화여대)
		지방세제의 당면과제와 발전방향	• 토론 : 권강웅(한국지방세협회) 김대영(한국지방세연구원) 김유찬(홍익대) 이동혁(안전행정부) 송쌍중(서울시립대) 정연식(계명대)
18:00		•폐회사	• 한국지방세학회장



❖ 제1주제

레저세 과세대상 확충방안	1
유태현 (남서울대)	

❖ 제2주제

최근 지방세 판례 분석과 시사점	37
윤현석 (원광대 법학전문대학원)	

❖ 제3주제

지방세기본법에서의 납세자기본권 구현과 납세자 권리구제제도 개선에 대한 연구	55
김웅희 (한국세무사회)	

제1주제

레저세 과세대상 확충방안

유 태 현

남서울대

레저세 과세대상 확충방안

－ 서울시 사례를 중심으로

유 태 현 (남서울대)

I. 들어가는 글

오늘날 선진국은 예외 없이 대외 경쟁력을 갖춘 세계적인 도시를 육성하여 자랑하고 있으며, 그 도시는 해당 국가의 발전을 견인하고 있다. 이런 측면에서 보면 우리나라의 서울특별시(이하 서울시)도 수도로서 정치, 경제, 문화를 비롯한 국민 삶 전반을 선도하는 한편 대외적으로 다른 국가의 대표도시와 맞서 우리나라의 위상을 끌어올리는 첨병의 역할을 담당하고 있다.

그간 서울시의 성장은 ‘서울 공동체의 위상’ 제고를 넘어 우리나라의 대외적 영향력을 높이는 역할을 하였다고 평가해도 과언이 아닐 것이다. 그 이유는 각국을 대표하는 도시의 발전이 그 나라의 대외적 위상과 직결되어 왔기 때문이다. 미국과 뉴욕(또는 LA), 영국과 런던, 일본과 동경 등의 사례에서 볼 수 있듯이 각국의 발전은 그 나라를 대표하는 도시의 성장과 궤를 같이 하는 경향이 뚜렷했다. 따라서 서울시의 경쟁력 제고와 성장기반 확충은 단순히 서울이라는 지역에 국한된 과제를 넘어 우리나라의 발전을 위해 고민해야 할 국가차원의 숙제 성격을 띤다고 할 수 있다.

최근 대내외 환경변화는 서울시의 성장을 가로막는 여러 가지 부정적인 영향을 미치고 있다. 대내외적으로 경기침체가 고착화의 양상을 나타내면서 우리나라 전체는 물론 서울시의 경제상황이 매우 어렵다. 아울러 저출산 고령화가 가속화되면서

그 대책으로 각종 복지관련 지출이 급증하고 있으며, 이는 서울시를 비롯한 인구가 많은 지역의 재정여건을 급속히 악화시키고 있다.

지방자치단체는 이와 같은 환경변화에 따라 추가적으로 발생하는 재정수요를 뒷받침하기 위해 소요재원을 여하히 확보하느냐의 당면과제를 안고 있다. 눈여겨보아야 할 대목은 경기침체의 여하로 국세 세수가 그 증가율은 물론 절대규모도 감소하고 있기 때문에 중앙정부를 통한 지방재정 지원은 쉽지 않다는 것이다. 그렇다면 지방자치단체 스스로 자체재원을 늘리는 방안을 강구할 수밖에 없다.

지방자치단체는 자체재원인 지방세와 세외수입의 강화, 지방세 비과세·감면의 축소, 지방세(세외수입 포함) 체납의 축소 등을 통해 자체재원의 확충을 도모할 수 있을 것이다. 이들 방안 가운데 세입의 안정성과 항구성 측면에서 보면 지방세 확충이 가장 바람직한 접근일 수 있다.

지방세를 늘리는 방안으로는 국세의 지방이양, 중앙과 지방 간 공동세제도의 활성화, 새로운 지방세 세목의 설치, 신세원의 발굴 및 과세연결, 기존 지방세 세목의 과세대상 확대 등 여러 조치가 검토될 수 있을 것이다. 이와 같은 조치들은 각각 장단점을 갖고 있음은 물론이다. 현실적 제약과 추진의 용이성 등을 감안하면 기존 지방세 세목의 과세대상을 넓혀주는 방안이 현실 수용성이 높을 수 있다.

본 연구에서는 서울시 사례를 중심으로 현행 지방세 세목 가운데 레저세의 과세대상 확충방안을 제안하고자 한다. 이는 명칭에 부합하는 레저세의 운용 틀 구축과 관련 세수 확충에 기여할 것으로 기대된다. 이런 목적에 따라 이하의 각 장은 다음과 같이 구성하였다.

제2장에서는 서울시 재정실태를 살펴보고, 그 결과에 근거하여 개선과제를 도출하였다. 제3장에서는 레저세의 운용실태와 주요국의 사례에 대해 알아보았다. 제4장에서는 서울시 사례를 중심으로 레저세의 새로운 과세대상을 제안하는 한편 그것에 대해 과세할 경우 예상되는 세수효과를 분석하였다. 마지막으로 제5장에서는 앞에서 거론한 내용에 근거하여 결론을 맺었다.

II. 서울시 재정현황과 개선방향

1. 서울시 재정현황

1) 서울시 재정규모

순계 당초예산을 기준으로 할 때 2004년부터 2014년까지 중앙정부, 지방정부, 서울시(본청)의 예산규모 추이는 <표 1>과 같이 요약할 수 있다. 2005~2014년의 기간 동안 재정규모의 연평균 증가속도는 지방정부 재정(6.5%), 중앙정부 재정(5.6%), 서울시 재정(5.0%)의 순서를 나타낸다.

〈표 1〉 중앙정부, 지방정부, 서울시(본청) 예산규모(순계기준)

(단위: 억원, %)

연도	중앙정부	증가율	지방정부	증가율	서울시본청	증가율
2004	1,594,343	—	872,840	-	128,370	-
2005	1,673,186	4.9	923,673	5.8	130,032	1.3
2006	1,753,882	4.8	1,013,522	9.7	132,784	2.1
2007	1,767,561	0.8	1,119,864	10.5	151,812	14.3
2008	1,951,003	10.4	1,249,666	11.6	175,816	15.8
2009	2,174,723	11.5	1,375,449	10.1	188,413	7.2
2010	2,259,413	3.9	1,398,565	1.7	190,330	1.0
2011	2,355,574	4.3	1,410,393	0.8	189,502	-0.4
2012	2,486,125	5.5	1,510,950	7.1	198,902	5.0
2013	2,636,038	6.0	1,568,887	3.8	196,667	-1.1
2014	2,746,673	4.2	1,635,793	4.3	205,832	4.7
05~14년 평균		5.6		6.5		5.0
09~14년 평균		5.9		4.6		2.7

주 : 예산규모는 순계기준 당초예산(일반+특별) 기준임.

자료 : 행정안전부, 「지방자치단체 예산개요(상)」, 각 연도

2011년부터 2013년까지 서울시 재정은 2009년 수준에서 크게 나아지지 않았다. 이는 세계 경제의 불안정성이 지방재정에 미치는 부정적 영향의 정도가 결코 중앙정부 재정의 경우에 비해 작지 않음을 시사한다. 따라서 순계규모로 본 서울시 재정은

여타 지방정부 재정보다는 양호하지만 중앙정부 재정보다는 취약한 상황이라고 할 수 있다.

2) 서울시 세입현황

<표 2>는 2007년부터 2014년의 기간 동안 서울시(본청) 총계기준 세입예산의 항목별 추이를 나타내고 있다. 총계기준으로 본 서울시 세입예산은 2009년 24조 1,537억 원을 정점으로 하여 2011년 20조 9,999억원까지 낮아졌다가 최근 상승하기 시작하여 2014년 24조 4,133억원의 수준을 나타내고 있다.

자체수입이 전체 세입예산에서 차지하는 비중은 2007년 86.5%의 높은 수준을 나타낸 이후 지속적으로 하락하여 2009년에는 78.0%까지 낮아졌으나 지방소득·소비세가 도입된 2010년부터 소폭 상승하는 경향을 보이고 있다. 그러나 2013년 이후에는 다시 낮아지고 있다.

반면 의존수입(지방교부세+보조금)의 비중은 2007년 10.5%에서 2009년 13.9%까지 꾸준히 증가하였으나, 그 이후 2010년 10.3%의 수준까지 낮아졌다. 그 이후 다시 증가하기 시작하여 2014년 13.1%의 수준을 나타내고 있다.

〈표 2〉 서울시 세입예산 추이

(단위: 억원, %)

구 분	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
합 계	190,700 (100.0)	209,744 (100.0)	241,537 (100.0)	215,859 (100.0)	209,999 (100.0)	222,756 (100.0)	237,890 (100.0)	244,133 (100.0)
자체수입	164,921 (86.5)	177,648 (84.7)	188,353 (78.0)	178,520 (82.7)	174,954 (83.3)	191,706 (86.1)	199,839 (84.0)	161,536 (66.2)
지방세수입	89,443	107,975	112,165	115,957	112,006	123,053	119,130	124,073
세외수입	75,478	69,672	76,188	62,562	62,948	68,653	80,708	37,463
의존수입	20,044 (10.5)	26,039 (12.4)	33,599 (13.9)	22,216 (10.3)	22,745 (10.8)	24,411 (11.0)	29,561 (12.4)	31,998 (13.1)

구 분	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
지방교부세	4,684	7,799	10,740	1,374	2,043	1,348	1,537	1,200
보조금	15,361	18,240	22,860	20,842	20,702	23,063	28,024	30,798
보전수입 등 및 내부거래	0	0	0	0	0	0	0	41,040
지방채 및 예치금회수	5,735 (3.0)	6,057 (2.9)	19,585 (8.1)	15,123 (7.0)	12,301 (5.9)	6,639 (3.0)	8,491 (3.6)	9,560 (3.9)

주: 세입예산은 총계기준이며, 2013년까지는 최종예산, 2014년은 당초예산 기준임.

자료: 재정고(<http://lofin.mopas.go.kr>)

<표 3>은 2007년부터 2012년까지의 기간 동안 결산기준으로 서울시의 세목별 지방세 수입의 추이를 정리하여 나타내고 있다.

2007년~2012년의 기간 동안 국세 대비 서울시세의 비중은 2008년 6.8% 수준까지 증가하였으나, 그 이후 소폭 감소하는 양상을 나타내고 있으며, 마찬가지로 **지방세 대비 서울시세의 비중도 2008년 24.8%를 정점으로 낮아지는 경향**을 보이고 있다.

이는 2010년 지방소득세와 지방소비세의 도입에 따른 서울시 세입확충효과가 다른 지방자치단체의 경우와 비교할 때 높지 않음을 의미한다.

〈표 3〉 서울시세 세목별 지방세 수입

(단위: 억원, %)

구 분	2007	2008	2009	2010	2011	2012
취득세	16,809	16,673	15,112	13,476	27,941	28,428
등록세	18,769	18,228	18,404	16,086	—	—
주민세	28,891	31,554	27,586	-745	76	269
지방소득세	—	—	—	28,898	34,965	38,544
특별시분재산 세	—	—	—	8,139	17,577	18,298
자동차세	5,138	5,583	5,687	5,862	10,083	10,568
도축세	38	39	40	50	5	—

구 분	2007	2008	2009	2010	2011	2012
레저세	1,071	1,174	1,223	1,294	1,612	1,588
지방소비세	—	—	—	4,277	4,649	4,698
담배소비세	5,607	5,580	6,415	5,652	5,578	5,431
주행세	5,891	4,938	4,372	3,459	—	—
도시계획세	7,216	8,316	8,212	8,977	6	—
지역개발세	5	5	4	4	—	—
공동시설세	1,370	1,425	1,379	1,529	1,662	1,800
지방교육세	10,807	11,495	11,532	10,974	11,258	11,158
지난년도수입	1,490	1,542	1,661	1,602	1,579	1,658
서울시세	103,102	112,951	108,263	109,533	116,990	122,441
성장율		9.6%	-4.2%	1.2%	6.8%	4.7%
국 세	1,614,591	1,673,060	1,645,407	1,777,184	1,923,812	2,030,149
성장율		3.6%	-1.7%	8.0%	8.3%	5.5%
지방세	435,243	454,797	451,678	491,598	523,001	539,381
성장율		4.5%	-0.7%	8.8%	6.4%	3.1%
국세대비	6.4%	6.8%	6.6%	6.2%	6.1%	6.0%
지방세대비	23.7%	24.8%	24.0%	22.3%	22.4%	22.7%

자료: 행정안전부, 「지방세정연감」, 각 연도, 재정고(<http://lofin.mopas.go.kr>), 행정안전부, 「지방자치단체 예산개요(상)」, 각 연도

3) 서울시 세출현황

<표 4>는 2008년부터 2014년까지 서울시 세출예산 현황을 사업예산의 분류 항목에 따라 정리하여 나타낸 것이다.

서울시 세출예산은 2011년 3.2% 감소한 것을 제외하면 2008년부터 2014년까지의 기간 동안 연평균 4.0%의 신장성을 나타내고 있다.

<표 4>에 제시되어 있듯이 서울시의 경우 상대적으로 충실한 투자가 이루어져 있는 것으로 평가되는 공공질서 및 안정 분야보다는 사회적 취약계층에 대한 배려 정책(사회복지 분야)에 더욱 중점을 두고 세출을 운영하고 있다.

〈표 4〉 서울시 세출예산 추이

(단위: 십억원, %)

분 야	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	09~14평균 증가율
합 계	19,434	21,037	21,257	20,585	21,783	23,507	24,413	4.0%
일반공공행정	3,463	3,585	3,799	4,152	3,916	3,857	4,100	3.0%
공공질서 및 안전	449	100	128	110	120	138	150	-5.2%
교 육	2,384	2,550	2,505	2,633	2,676	2,610	2,621	1.6%
문화 및 관광	513	605	551	470	512	507	498	0.1%
환경보호	2,214	2,070	1,946	1,762	1,888	1,883	1,943	-2.0%
사회복지	3,892	4,095	4,511	4,732	5,605	6,443	7,019	10.4%
보 건	396	306	415	297	270	297	297	-2.5%
농림해양수산	9	9	15	72	69	56	99	83.8%
산업·중소기업	258	180	220	186	215	253	204	-1.6%
수송 및 교통	3,354	4,317	3,838	3,274	3,269	3,942	3,878	3.6%
국토 및 지역개발	2,379	1,988	2,063	1,501	1,830	2,031	2,035	-1.1%
예비비	122	128	138	203	135	142	153	6.6%
기 타		1,102	1,129	1,190	1,277	1,347	1,417	5.2%

주 : 총계기준 당초예산임.

자료: 재정고(<http://lofin.mopas.go.kr>)

2. 서울시 재정의 특징

서울시 재정의 주요 특징으로 다음을 지적할 수 있다.

첫째, 서울시 재정은 글로벌금융위기와 같은 외부의 충격으로부터 영향을 받을 수 밖에 없는 불완전한 틀을 형성하고 있다. 예를 들면 2008년의 글로벌금융위기 영향으로 위축된 서울시 재정(세입)규모는 그 회복에 장기간이 소요되었다. 이는 최근 급변하는 세계 경제의 불안정성이 서울시 재정에 그대로 반영되었고, 서울시는 자체적으로 세입을 확충할 수 없는 취약한 재정구조를 갖고 있음을 시사한다.

둘째, 서울시 자체수입이 전체 세입예산에서 차지하는 비중은 2007년 86.5%의 높

은 수준을 나타낸 이후 지속적으로 하락하는 양상을 나타내고 있다. 우리나라 지방 자치단체들의 자체수입 비중이 60%를 하회하고 있다는 점을 감안하면 서울시의 자체수입 비중은 상대적으로 높다고 할 수 있다. 하지만 자체재원(자체수입) 비중의 감소는 자치단체의 재정자율성과 책임성에 부정적인 영향을 미친다는 점에서 실효성 있는 대책의 마련이 요구된다.

셋째, 서울시 25개 자치구의 평균 재정자립도는 2014년 당초예산 기준으로 33.6%에 불과하다. 이는 전국 평균인 44.8%에도 크게 못 미치는 수준이다.¹⁾ 이와 같이 서울시 자치구의 재정여건은 양호하지 않다. 이전재원이 점유하는 비중이 높으면 지역 사업을 시행함에 있어 주민의 선호를 반영한 재정사업의 추진보다는 중앙정부 정책 목적을 뒷받침하기 위한 보조사업에 치중할 수밖에 없게 된다.

넷째, 최근 10년간을 대상으로 볼 때 서울시 대부분 자치구의 재정 자주성은 크게 약화되었으며, 이에 따라 재정자치를 통해 지역에 맡겨진 사무를 원활하게 수행하는데 어려움을 겪는 자치구가 적지 않다.

다섯째, 서울시 자치구 간 재정자립도 격차가 심각하여 개선을 위한 실질적인 대안의 모색이 필요하다. 2014년 당초예산 기준으로 재정자립도가 가장 양호한 자치구는 강남구(64.3%)이고, 그 정반대는 노원구(17.2%)이다. 따라서 양자의 격차는 47.1%p에 이른다.

여섯째, 서울시 자치구의 경우 전체 세출에서 사회복지비가 차지하는 비중이 높은 자치구일수록 재정자립도는 낮고, 행정운영경비 비중이 높을수록 재정자립도는 높은 양상을 나타내고 있다. 이에 따라 사회복지비 확대에 대한 실효성 있는 대응방안을 모색하는 한편 불필요한 행정경비를 축소시킴으로써 행정운동을 효율화하는 관리대책을 강구해야 할 것이다.²⁾

1) 2014년부터 잉여금 및 이월금, 회계 간 전입금 등 실질적 세입이 아닌 재원을 세외수입에서 제외한 새로운 기준을 적용하여 지방재정자립도를 산정하도록 하였다. 이에 따라 2014년도 서울시 25개 자치구의 평균 재정자립도는 전년도 41.8%와 비교하여 33.6%의 수준으로 크게 낮아졌다. 반면 세입과목 개편기준을 적용하지 않을 경우는 38.5%이다. 안전행정부, 「2014년도 지방자치단체 통합재정개요(상)」, 2014.4, p.253.

2) 유태현, “서울시 자치구 재정의 당면과제와 개선방향”, 「2013 지역맞춤형 찾아가는 세미나 및 한국지방재정학회 동계학술대회 발표논문집」, 한국지방재정학회, 2013.12.12, pp.286-287.

일곱째, 중앙정부의 정책은 그 의도와 무관하게 서울시 재정에 부정적인 영향을 미쳐왔다고 해도 과언이 아니다. 국세인 종합부동산세 도입, 재산세 세율인하, 취득·등록세 등 거래세 인하는 서울시 세수의 감소를 초래하였다. 이는 조정교부금 재원을 축소시킴으로써 서울시 25개 자치구의 세입여건을 악화시키는 부정적인 영향으로 이어졌다.

여덟째, 서울시는 가파르게 올라가는 사회복지비 부담을 감당하기 위해 안정적 재정기반 구축에 모든 역량을 집중해야 할 처지에 있다. 기초연금 대상자 확대 등 사회복지비 급증에 따라 서울시의 재정은 더욱 압박을 받게 될 것으로 예상된다.

3. 서울시 재정의 개선방향

서울시는 우리나라를 대표하는 도시이지만 아직 뉴욕, 런던, 동경 등 세계 최정상 도시들과 비교할 때 미흡한 점이 적지 않다. 특히 서울시의 재정여건은 다른 자치단체들보다 상대적으로 양호한 것은 사실이지만 25개 자치구의 재정자립도가 전국 평균에 미치는 못하는 등 재정력 확충을 위한 대책의 마련이 요구된다.

서울시의 재정력을 근본적으로 강화하기 위해서는 자체재원 기반을 확충시켜야 하며, 이는 서울시 세입 가운데 지방세수가 차지하는 비중을 높이는 방향으로 추진되어야 한다. 자체재원을 늘리는 방식으로 세입 확충을 추진해야 하는 이유는 재정운영의 자율성 확보를 통해 재정성과를 향상시키고, 그 결과에 대한 책임을 지음으로써 재정운영 시스템의 효율화와 건전재정을 이룩하기 위한 것이다.

서울시의 재정기반 확충을 위한 지방세 강화는 다음과 같은 방향에서 구체적인 대안을 모색해야 할 것이다.

첫째, 현행 지방세 제도 틀 내에서 지방세수를 늘릴 수 있는 실질적인 대책을 찾아야 한다. 이와 관련해서는 2010년부터 시행되고 있는 지방소득세와 지방소비세의 내실화, 지방세로서의 기능이 취약한 자동차세 가운데 주행분 개편, 담배소비세의 정비³⁾ 등이 추진되어야 한다.

둘째, 새로운 지방세 세목을 신설하여 지방세수를 증진시키는 방안을 시행해야 한다. 지방세 세목을 새롭게 신설하는 방안으로는 현행 국세인 양도소득세를 지방세 세목으로 전환하는 등의 조치를 검토할 수 있을 것이다.

셋째, 조세법률주의에 묶여 지방자치단체가 법률에 근거를 두지 않는 한 지방세를 신설할 수 없는 제약을 개선하여 지방자치단체가 조례를 통해 법정외세를 도입할 수 있도록 허용하거나 신세원의 발굴과 그에 대한 과세를 실현할 수 있도록 관련 법제도의 정비가 이루어져야 한다. 이는 지방자치단체의 과세자주권을 실질적으로 확충하는 개혁이 필요하다는 것이다.

한편 서울시 25개 자치구 간에 존재하는 재정력 격차 해소를 위해 혼란을 최소화 하면서 실질적인 효과를 기대할 수 있는 대안을 강구해야 한다.⁴⁾

Ⅲ. 레저세의 운용실태와 주요국 사례

1. 레저세의 변천과 과세체계

1) 레저세의 변천

레저세는 승마투표권에 과세하던 마권세(馬券稅)로부터 시작된 지방세이다. 그 연원을 살펴보면 일제 말기인 1942년에 국세로서 마권세가 신설되었고, 정부 수립 이후에도 그 명칭을 갖고 그대로 과세되어 오다가 1961년 국세와 지방세 간 세제개혁을 통해 국세에서 지방세로 이양되었다.

마권세는 지방세로 이양된 후 시·군세로 과세되었다. 하지만 서울특별시에 소재했던 경마장이 88서울올림픽을 계기로 경기도 과천시로 이전함에 따라 시·군 간의 세수입 불균형 문제가 제기되면서 1988년 말 「지방세법」을 개정할 때 시·군세에서

3) 현재 특별시와 광역시의 담배소비세는 그 세수의 45%가 교육청에 지원되고 있기 때문에 지방자치단체의 실질적인 지방세수 확충기능을 하지 못하고 있다.

4) 이와 관련해서는 재산세공동과세제도의 보완, 조정교부금제도의 개선 등이 추진되어야 할 것이다.

도세로 전환되었다.

마권세는 그 과세대상이 확대되면서 경주·마권세로 이름을 변경하였고, 다시 레저세로 개칭하여 현재에 이르고 있다. 1992년도부터「경륜·경정법」이 발효되었고, 이에 따라 자전거와 모터보트 경주에 승자투표권을 발매하고 승자투표적중자에게 환급금을 교부하는 경륜·경정이 시행됨에 따라 이를 과세대상에 포함하면서 1994년부터 세목의 명칭을 종전의 마권세에서 경주·마권세로 변경하였다.

2002년「전통 소싸움경기에 관한 법률」 제정되어 소싸움경기에 대해서도 소싸움경기 투표권(이른바 牛券)을 발매하고 소싸움경기 투표적중자에게 환급금을 교부할 수 있게 됨에 따라 2002년부터 경주·마권세를 레저세로 명칭을 변경하면서, 경마, 경륜·경정 이외에 그 밖의 법률에 따라 승자투표권, 승마투표권 등을 팔고 투표적중자에게 환급금 등을 지급하는 행위로서 대통령령으로 정하는 것을 모두 과세대상에 포함하고 있다.

현재 레저세의 과세대상 가운데 대통령령으로 정하는 것에는 2003년부터「전통 소싸움경기에 관한 법률」에 따른 소싸움만을 포함하고 있다.⁵⁾

5) 레저세의 특징으로 다음을 들 수 있다. 첫째, 세원의 지역 간 편재성(偏在性)이 심하다. 레저세는 경마장, 경륜장, 경정장, 소싸움장과 그 장외발매소를 과세대상 시설로 하는데 이러한 시설이 특정 지방자치단체에만 소재하고 있다는 점에서 세원의 편재 현상이 뚜렷하다. 레저세가 마권세로부터 경주·마권세를 거쳐 레저세로 변천해오면서 그 과세대상도 경마에서 경륜, 경정, 그리고 소싸움으로 확대되었고, 과세대상 시설도 장내는 물론 장외발매소를 포함하여 전국적으로 늘어났지만 시·도의 경우 17개 단체 중 11개 시·도, 시·군·구의 경우 227개 단체 중 42개 시·군·구에만 과세대상 시설이 소재하고 있다. 또한 과세대상 시설이 소재한 시·도 간에도 세수의 격차가 현저하다. 2012년 기준 레저세의 세수규모를 시·도별로 비교해보면 경기도의 경우 6,306억원으로 전체의 절반이 넘는 55.8%를 차지하고 있는 반면, 대구광역시의 경우 77억원으로 전체의 0.7%에 불과하다. 둘째, 레저세는 경마장, 경륜장, 경정장, 소싸움장과 그 장외발매소를 과세대상 시설로 한다는 점에서 세원의 지역정착성(地域定着性)이 강하다. 레저세는 과세대상 시설이라는 장소적 요소가 그 과세기반이 된다고 할 수 있으며, 여기서의 장소적 요소는 인적 설비보다는 물적 시설 즉, 해당 시설을 이루는 건축물이나 부속 토지 등 고정시설이 그 중심 개념이라는 점에서 현행 지방세에서 가장 중요한 세원인 부동산 못지않게 지역정착성이 강한 세원이라고 할 수 있다. 셋째, 레저세는 과세대상 시설이 해당 지역에 미치는 외부불경제 효과를 내부화하고, 해당 지방자치단체에서 제공하는 각종 행정서비스로부터 얻는 이익에 상응한 세 부담을 해야 한다는 측면에서 보면 지방세 원칙 가운데 이익성의 원칙(應益性)에 부합하는 세원이라고 할 수 있다. 레저세의 과세대상 시설인 경마장 등과 그 장외발매소는 교통 혼잡, 소음·쓰레기 배출, 환경오염, 보건위생 등 해당 지역에 미치는 외부불경제 효과가 큰 시설이라고 할 수 있는 반면, 이들 시설이 원활하게 운영되기 위해서는 도로, 교통, 상·하수도, 소방, 방재, 환경·위생 등 해당 지방자치단체에서 제공하는 각종 행정서비스가 적절하게 뒷받침되어야 한다. 따라서 그 혜택에 상응하는 세 부담

2) 레저세의 과세체계

(1) 과세대상

레저세의 과세대상은 「경륜·경정법」에 따른 경륜 및 경정, 「한국마사회법」에 따른 경마, 그리고 그 밖의 법률에 따라 승자투표권, 승마투표권 등을 팔고 투표적중자에게 환급금 등을 지급하는 행위로서 대통령령으로 정하는 것이다.

그 밖의 법률에 따라 승자투표권, 승마투표권 등을 팔고 투표적중자에게 환급금 등을 지급하는 행위로서, 대통령령으로 정하는 것에는 현재 「전통 소싸움경기에 관한 법률」에 근거한 소싸움만을 규정⁶⁾하고 있다.

〈표 5〉 레저세 과세대상 사행산업 관련 법규

구분	해당 법규	사업자	주무부처
경마	· 한국마사회법 · 축산법	한국마사회	농림축산식품부
경륜	· 경륜·경정법 · 국민체육증진법	국민체육진흥공단, 창원경륜공단, 부산지방공단 스포원	문화체육관광부
경정	· 경륜·경정법 · 국민체육증진법	국민체육진흥공단	문화체육관광부
소싸움	· 전통 소싸움 경기에 관한 법률	청도공영사업공사 (주)한국우사회	농림축산식품부
기타 관련 법규	· 사행산업통합감독위원회법 · 사행행위 등 규제 및 처벌특례법 · 형법(제23장 ‘도박과 복표에 관한 죄’ 제246조~249조) 등		

주 : 레저세 과세대상이 아닌 사행산업 중 카지노, 복권, 체육진흥투표권은 생략

자료 : 사행산업통합감독위원회, 「사행산업 관련 통계」, 2013.6, p.4.

을 지우는 것이 응익성의 원칙에 비추어 타당하다. 넷째, 레저세는 승마투표권 등을 발매하고 투표적중자에게 환급금 등을 지급하는 행위에 대하여 과세하는 것으로서 그 본질은 경마 등의 투표권 적중배당금을 노리는 사행행위에 대하여 과세하는 간접세로서 개별소비세적인 성격을 갖고 있다(사행행위의 통제). 이러한 특성 때문에 레저세의 형식적 납세의무자는 경마 등을 주관하고 승마투표권 등을 발매하는 사업시행자이지만 레저세를 실제로 부담하는 담세자는 승마투표권 등을 매수하는 매수자이다. 유태현 외3인, 「재정보전금 추가 배분(레저세) 관련 타당성 분석」, 한국지방세협회, 2014.9, pp. 21-23.

6) 현행 「지방세법」 제40조 및 동법 시행령 제56조

(2) 납세의무자

레저세의 납세의무자는 「경륜·경정법」에 의한 경주사업자와 「한국 마사회법」에 의한 한국마사회, 그 밖의 법률의 규정에 의하여 승자·승마투표권 등을 발매하고 환급금 등을 교부하는 사업시행자이다. 다시 말해 2014년 현재 레저세의 납세의무자는 한국마사회(경마), 국민체육진흥공단·부산지방공단 스포원(Spo 1)·창원경륜공단(경륜), 국민체육진흥공단(경정), 청도공영사업공사(소싸움)이다.

이와 같이 레저세의 납세의무자는 경주 또는 경마 등을 주관하고 승자투표권·승마투표권 등을 발매하는 사업시행자이지만, 레저세를 실제로 부담하는 담세자는 승자투표권 또는 승마투표권 등을 매수하는 매수자이다.

(3) 과세표준과 세율

레저세의 과세표준은 승자투표권·승마투표권 등의 발매금 총액이며, 세율은 발매금 총액의 100분의 10이다.

레저세의 실질적인 과세객체는 경주·경마 등에 대하여 투표하는 행위 자체이고, 형식적인 과세객체는 경주·경마 등의 발매로 얻어지는 투표권 등의 발매금액이라고 할 수 있는데, 이 발매금액을 과세표준으로 하여 여기에 세율을 적용하여 산출한 금액을 레저세로 징수하고 있다.

(4) 신고 납부 및 세액 안분

레저세의 납세의무자는 승자투표권, 승마투표권 등의 발매일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 산출세액을 경륜장 등의 소재지 및 그 장외발매소의 소재지별로 안분 계산하여 해당 지방자치단체의 장에게 각각 신고하고 납부하여야 한다.

레저세의 산출세액은 경륜장 등의 소재지 및 그 장외 발매소의 소재지별로 안분 계산하여 납부하여야 한다. 경륜장 등 레저세 과세대상 시설의 장내에서 직접 발매한 승자투표권·승마투표권 등에 대한 세액은 그 경륜장 등 소재지를 관할하는 시장·

군수에게 모두 신고 납부하여야 한다.

경륜장 등의 장외발매소에서 발매한 승자투표권·승마투표권 등에 대한 세액은 그 경륜장 등 소재지와 그 장외발매소 소재지를 관할하는 시장·군수에게 각각 100분의 50을 신고 납부하여야 한다. 다만, 경륜장 등이 신설된 경우에는 신설 이후 5년간은 경륜장 등 소재지를 관할하는 시장·군수에게 100분의 80을 신고납부하고, 그 장외발매소 소재지를 관할하는 시장·군수에게 100분의 20을 신고 납부하여야 한다.

2. 레저세의 세수분석

레저세의 세수 현황을 살펴보면 <표 6>에 제시되어 있는 것처럼 **2012년도의 경우 레저세의 전체 세수규모는 1조 1,293억원**이다.

〈표 6〉 레저세 징수실적(2012년)

(단위 : 억원, %)

시도별	계			경마	경륜	경정	소싸움
	계	장내	장외				
계	11,293 (100.0)	2,180 (19.3)	9,113 (80.7)	8,067 (71.4)	2,471 (21.9)	747 (6.6)	8 (0.1)
서울	1,588(14.1)	-	1,588	992	443	153	-
부산	1,028(9.1)	174	854	783	222	23	-
대구	77(0.7)	-	77	77	-	-	-
인천	224(2.0)	-	224	178	26	20	-
광주	150(1.3)	-	150	150	-	-	-
대전	178(1.6)	-	178	122	38	18	-
울산	-	-	-	-	-	-	-
경기	6,306(55.8)	1,595	4,711	4,377	1,413	516	-
강원	-	-	-	-	-	-	-
충북	-	-	-	-	-	-	-

시도별	계			경마	경륜	경정	소싸움
	계	장내	장외				
충남	184(1.6)	-	184	143	27	14	-
전북	-	-	-	-	-	-	-
전남	-	-	-	-	-	-	-
경북	8(0.1)	8	-	-	-	-	8
경남	993(8.8)	185	808	688	302	3	-
제주	557(4.9)	218	339	557	-	-	-

자료 : 안전행정부, 「지방세통계연감」, 2013.

시·도별 징수규모를 보면 경기도가 6,306억원으로 전체 세수의 절반이 넘는 55.8%를 차지하고 있으며, 서울(14.1%), 부산(9.1%), 경남(8.8%), 제주(4.9%) 순으로 그 뒤를 잇고 있다. 레저세는 경마장 등 과세대상 시설이나 장외발매소가 소재한 시·도 간에도 세수의 편차가 극심하게 나타나고 있다.

과세대상 시설별 세수규모는 경마장 등 시설의 장내에서 거둔 세수가 19.3%이고, 장외발매소의 세수가 80.7%로 장외발매소에서 더 많은 세수를 거두고 있다.

과세대상별 세수규모를 보면 경마가 8,067억원으로 전체 레저세수의 71.4%이고, 경륜이 2,471억원으로 21.9%, 경정이 747억원으로 6.6%이며, 소싸움의 경우는 8억원에 불과하여 0.07%의 미미한 세수규모를 나타내고 있다.

레저세의 연도별 세수 추이를 보면 <표 7>에서 보는 것처럼 2008년 9,890억원, 2009년 1조 23억원, 2010년 1조 674억원, 2011년 1조 722억원, 그리고 2012년 1조 1,293억원으로 그 세수규모가 매년 증가 추세를 보이고 있다.⁷⁾

7) 한편 송상훈·류민정, 「레저세 감소 원인과 대책에 대한 연구」(GRI정책연구 2014-01), 경기개발연구원, 2014.2에 따르면 경기도의 경우 2013년도에 전년대비 레저세 세수가 11.5% 감소한 것으로 추정되었다. 따라서 경기도의 레저세 세수가 전체에서 차지하는 비중을 고려할 때 2013년도는 전체 레저세 세수가 2012년도보다 감소할 것으로 예상된다.

〈표 7〉 연도별 레저세 세수규모

(단위 : 억원)

연도별	2008	2009	2010	2011	2012
세수규모	9,890	10,023	10,674	10,722	11,293
신장률(%)	-	1.3	6.5	0.5	5.3

자료 : 안전행정부, 「지방세통계연감」, 2013.

3. 주요국 레저세의 사례와 시사점

미국, 영국, 일본은 레저세라는 명칭의 세목을 도입하고 있지는 않다. 다만 그 성격상 레저세에 해당하는 세목을 설치하여 과세하고 있다. 이들 국가의 사례를 통하여 다음과 같은 시사점을 얻을 수 있을 것이다.⁸⁾

첫째, 우리나라의 레저세는 사행성이 큰 경마, 경정, 소싸움, 경륜 등 좁은 의미의 레저산업에 대해 과세하고 있지만, 미국 등의 국가들은 광의의 레저산업을 대상으로 우리나라의 레저세보다 훨씬 포괄적인 성격의 관광세 등을 과세하고 있다. 미국의 사례를 보면 레저산업에 대해 연방정부 차원에서 국세를 부과하고 있으며, 지방정부(주 정부 및 기초지방정부)는 레저시설(캠블시설, 영화관 등), 경마, 카지노, 복권 등을 대상으로 도박세, 법인세, 마권세(Pari- Mutuel Tax), 면허 수수료, 입장세 게임세 등 다양한 방식의 조세와 세외수입을 부과하고 있다. 주목할 점은 미국의 경우는 과세대상이 다양할 뿐만 아니라 그 세율이 지방정부별로 다르게 설정하는 독자성을 부여받고 있다는 것이다. 이는 다른 과세대상의 경우도 마찬가지이지만 그 나라의 실정에 따라 레저 또는 레저산업에 대해 과세가 이루어지고 있음을 보여준다. 또한 우리나라의 레저세가 향후 현재의 과세대상을 보다 확대하는 방향으로 발전할 가능성이 있음을 시사한다.

둘째, 3국을 대상으로 볼 때 레저세는 매우 상이한 방식으로 운영되고 있는데, 이는 조세가 그 나라의 역사, 문화, 관습, 경제적 여건 등에 의해 결정되는 특징을 감안

8) 이하의 내용은 유대현 외3인, 「재정보전금 추가 배분(레저세) 관련 타당성 분석」, 한국지방세협회, 2014.9, pp. 88-91을 그대로 전재(全載)하였다.

하면 자연스런 양상이라고 할 수 있다. 경마 관련 조세만 보더라도, 영국에서는 경마에 국세를 과세하고 있지만, 미국에서는 국세와 지방세가 혼용되어 부과되고 있다. 영국은 지방세로서 지방의회세(council tax) 하나만을 과세하는 단일 세목의 지방세 체계를 구축하고 있기 때문에 레저 분야에 대하여 지방세는 과세하지 않고 국세만 과세하고 있다. 영국에서는 경마를 포함하는 모든 사행산업에 대해 누진세율을 적용하여 과세하고 있다. 일본의 경우, 경마장 입장 등에 대해서는 레저세와 같은 세금을 부과하지 않으며, 경마수익에 대해서도 중앙경마회에 고정자산세나 소득세 등을 부과할 뿐 레저와 관련된 별도의 조세는 없다. 일본은 중앙경마와 지방경마에 대해 각각 제1국고납부금과 제2국고 납부금을 부과하는데, 이것이 각각 국세와 지방세로 구분될 수 있다는 점에서, 일본의 경마관련 조세는 미국과 비슷하게 국세와 지방세가 혼합되어 있다고 볼 수 있을 것이다.

셋째, 레저세와 지방정부의 관계도 매우 다양한 양태를 보이고 있다. 레저 관련 지방세가 없는 영국의 경우, 레저세는 대부분 레저산업 주체인 민간기업(혹은 민간기구)과 중앙정부의 합의나 협조를 통해 구체적인 세율이나 과세대상이 결정되고 있다. 반면 미국과 일본에서는 레저세가 부과되는 과정에 지방정부가 상당히 큰 역할을 담당하고 있다. 일본의 사례를 보면 지방경마의 경우 최근에 수익성이 악화되면서 지방재정에 기여하는 바가 거의 없지만, 분명히 그 시행주체는 지방정부이다. 미국의 경우, 카지노나 복권에 대해 지방정부가 독자적으로 과세하거나 세율을 조정할 수 있다.

넷째, 최근 경기침체의 영향으로 3국에서 모두 사행산업의 성장률이 하락하거나 위축되면서 이 산업의 수익률을 높이거나 레저세 세수를 확충하기 위한 노력이 다양하게 나타나고 있다. 그 결과, 레저시설의 기능과 그것의 활용방식을 비롯하여 레저세 과세대상에도 큰 변화가 나타나고 있다. 영국의 경우, 경마장에 레스토랑과 바(BAR) 등의 상업시설을 도입하는 방식으로 수익창출 방법을 다변화하거나 사설경마사들이 인터넷과 전화베팅을 이용한 서비스를 제공하고 있다. 일본은 전화투표제도와 장외발매소를 확대·도입하고 있다. 미국에서는 경기침체로 경마산업이 위축되자,

카지노와 복권에 대해 다양한 조세를 과세하고 있다. 이러한 변화는 레저시설의 활용이나 레저세 과세방식이 달라지는 것에 그치지 않고, 해당 지역의 경제와 재정에도 긍정적인 영향을 미치고 있다. 이는 무엇보다도 레저세가 지역경제나 지방재정과 밀접한 연관성을 갖고 있기 때문이다.

이상을 종합해 볼 때 미국, 영국, 일본 등은 그 나라의 여건을 반영하여 레저산업을 육성하고 있으며, 그것에 대해 서로 다른 방식의 과세를 실현하여 지방재정 확충을 돕는 수단으로 활용하고 있다.

IV. 레저세 강화의 필요성과 새로운 과세대상 설정

1. 레저세 강화의 필요성

1) 이전재원에 의존한 지방세입 틀 유지의 한계

2014년 당초예산 기준으로 볼 때 우리나라 조세총액은 270조 9,280억원이고, 그 가운데 국세는 216조 4,529억원, 지방세는 54조 4,751억원의 수준이다. 따라서 전체 조세(국세+지방세)에서 지방세가 차지하는 비중은 20.1%의 수준이기 때문에 국세와 지방세는 그 규모면에서 대략 8:2의 관계를 나타내고 있다.

전체 조세에서 지방세가 점유하는 비중은 1990년 19.2%에서 2006년 23.0% 수준까지 상승하였으나, 이후 하락하는 추세를 나타내고 있다. 이는 세수신장성 측면에서 볼 때 국세가 지방세를 능가하고 있음을 보여준다. 다시 말해 2005년~2014년의 기간 동안 국세는 연평균 6.37% 증가한데 반해, 지방세는 연평균 4.86%의 세수신장률을 나타내는 데 그쳤다. 범위를 좁혀 2010년~2014년의 최근 5년간을 대상으로 보면 국세의 세수신장률(5.66%)이 여전히 지방세의 그것(3.88%)을 상회하는 양상을 나타내고 있다(<표 8> 참조).

이와 같이 지방세의 세수신장성은 국세의 경우보다 낮은 상황이며, 이는 현행 틀

내에서는 날로 늘어나는 지방자치단체의 재정수요를 자체재원(지방세+세외수입)의 확보를 통해 조달하기가 용이하지 않음을 보여주는 증거라고 할 수 있다.

〈표 8〉 국세와 지방세의 신장성 비교

(단위 : 억원)

구분	조세				
	국세[A]		지방세[B]		지방세비중 [B/(A+B)]
		연간신장률		연간신장률	
1990	268,475	—	63,674	—	19.2%
1995	567,745	—	153,160	—	21.2%
2000	929,347	—	206,006	—	18.1%
2004	1,177,957	—	342,017	—	22.5%
2005	1,274,657	8.2%	359,774	5.2%	22.0%
2006	1,380,443	8.3%	412,937	14.8%	23.0%
2007	1,614,591	17.0%	435,243	5.4%	21.2%
2008	1,673,060	3.6%	454,797	4.5%	21.4%
2009	1,645,407	-1.7%	451,678	-0.7%	21.5%
2010	1,777,184	8.0%	491,598	8.8%	21.7%
2011	1,923,812	8.3%	523,001	6.4%	21.4%
2012	2,030,149	5.5%	539,381	3.1%	21.0%
2013	2,103,981	3.6%	526,899	-2.3%	20.0%
2014	2,164,529	2.9%	544,751	3.4%	20.1%
05-14연평균		6.37%		4.86%	
10-14연평균		5.66%		3.88%	

주 : 2012까지는 결산액, 2013은 최종예산액, 2014는 당초예산액

자료: 안전행정부, 「2014년도 지방자치단체 통합재정개요(상)」, 2014.4, p.145.

2) 사회복지비 급증에 대한 대응

2000년 이후 저출산·고령화가 심화되면서 나타나는 사회복지비 팽창은 국가(중앙)재정과 지방재정 모두에 걸쳐 커다란 부담을 지우고 있지만, 지방재정 부담을 더

육 가증시키고 있다.⁹⁾

<표 9>는 **2008~2013년 기간 중 자치단체 유형별 사회복지비 지출의 비중 및 연평균 증가율**을 정리하여 나타낸 것이다. 동 표에 따르면 사회복지비는 지속적으로 증가하는 양상을 보이고 있다. 구체적으로 2008~2013년의 기간 동안 지방자치단체 유형별 사회복지비의 연평균 증가율은 모두 매우 높지만 광역자치단체 증가율(10.0%) 보다는 기초자치단체의 증가율(11.1%)이 다소 높다. 특별히 **특별·광역·특별자치시, 시, 자치구의 증가율이 약 12%로 더욱 높게 나타나고 있다.**

총계예산 기준 광역자치단체의 사회복지비 지출비중은 2008년 22.1%에서 2013년 27.4%로 5.3%p 증가하였는데, 도(특별자치도 포함)보다는 **특별·광역시(특별자치시 포함)의 사회복지비 지출비중이 더 크게 증가하였다(2008년 19.8%→ 2013년 27.0%).**

기초자치단체의 사회복지비 지출비중은 2008년 19.9%에서 2013년 26.1%로 6.2%p 증가하였는데, 시와 자치구의 사회복지비 지출 비중이 군보다 더 크게 팽창하였다. 특히 자치구의 경우 사회복지비의 비중은 2008년 37.1%에서 2013년 47.3%로 10.2%p나 증가하였다. 이는 **사회복지비의 증가가 각 지방자치단체 유형에 미치는 영향을 비교할 때 자치구의 재정운영에 가장 큰 부담을 주고 있음을 의미한다.**

이상을 통해 **최근 사회복지비 급증에 따라 서울시의 재정부담이 다른 자치단체들보다 더욱 심각하게 늘어나고 있음을 알 수 있다.**

〈표 9〉 사회복지비 지출 비중과 사회복지비 증가율

(단위 : %)

구분	사회복지비 지출 비중		사회복지비 연평균 증가율
	2008	2013	(2008~2013년)
전체	21.1	26.7	10.5
광역자치단체	22.1	27.4	10.0
특별·광역·특별자치시	19.8	27.0	11.8

9) 2007~2013년의 기간 동안 순계예산 기준 국가와 지방자치단체 사회복지비 예산의 연평균 증가율을 보면 각각 8.1%와 12.6%이다. 유태현, 「지방재정 여건 변화를 반영한 지방소비세 확충방안」, 한국지방세연구원, 2014.10, p.44.

구분	사회복지비 지출 비중		사회복지비 연평균 증가율 (2008~2013년)
	2008	2013	
도·특별자치도	24.7	27.7	8.3
기초자치단체	19.9	26.1	11.1
시	16.7	23.1	11.8
군	14.3	16.0	8.0
자치구	37.1	47.3	11.9

주 : 총계예산 규모 기준임. 재정고(<http://lofin.mospa.go.kr/>)의 자치단체 사회복지분야 예산 및 자치단체예산 규모를 이용하여 산정하였음.

한편 영유아보육, 기초연금, 장애인연금, 기초생활보장을 대상으로 향후 소요재원의 전망치를 추정하면 <표 10>과 같다.

<표 10> 사회복지사업 관련 부담 실태

구 분	계	영유아보육	기초연금	장애인연금	기초생활보장
'15년(A)	7.1조	2.0조	2.6조	0.31조	2.2조
'14년(A)	6.4조	2.4조	1.8조	0.23조	2.0조
'13년(B)	5.4조	2.2조	1.1조	0.17조	1.9조
증감(A-B)	1.4조	0.6조	0.7조	0.06조	0.06조

자료: 안전행정부 내부자료

동 표에 제시되어 있는 것처럼 2014년의 경우 이들 분야에 총 6.4조원의 관련 지방세출 확대가 예상된다.¹⁰⁾ 문제는 이에 필요한 재원을 조달함에 있어 현행 지방세의 자연증분이나 지방교부세 등으로 완전한 확보가 가능하지 않다는 것이다. 따라서 이에 대한 대책으로 지방세를 늘리는 방안의 강구가 요구된다. 2015년에는 이와 관련된 지방 부담이 7.1조원으로 추정되며, 이는 2013년(5.4조원) 대비 1.7조원 증가한 수준이다. 더욱이 국회 논의과정에서 사회복지사업이 더 확대되면 지방비 부담은 보

10) 이는 추정 전망치이기 때문에 실제로는 다소 다른 결과를 보일 수 있음은 물론이다.

다 증가할 수밖에 없다.

3) 명칭에 걸 맞는 레저세 체계의 구축

생활수준의 향상과 그에 따른 삶의 질 개선에 대한 욕구가 커지면서 레저에 대한 관심과 그것을 즐기려는 움직임이 눈에 띄게 늘고 있다. 이는 자연스럽게 레저산업을 빠르게 성장시키고 있다.

우리나라의 경우도 소득수준의 향상에 따라 레저 활동이 활발하게 이루어지고 있으며, 그 가운데 경마, 경륜, 경정, 전통 소싸움 등은 그 이용자가 꾸준히 증가하는 대표적인 레저분야라고 할 수 있다. 이런 현실이 반영되어 이들 분야를 대상으로 레저세의 과세가 이루어지고 있다.

당초 마권세가 경주·마권세를 거쳐 2002년부터 레저세라는 이름으로 과세되고 있는데, 현행 과세대상인 경마, 경륜, 경정, 전통 소싸움은 그 성격상 사행산업의 특징을 갖고 있다. 이는 우리나라 레저세가 그 과세대상을 사행산업으로 한정하여 좁은 의미의 레저를 대상으로 과세체계를 구축하여 시행하고 있다는 것이다.

레저의 활동이 다양하고 있으며, 그 영역도 확장 추세에 있다. 이런 현실을 감안할 때 레저세 명칭에 맞는 과세대상 설정은 동 조세의 정체성 정립과 더불어 세수 확충을 위해 적극 추진되어야 과제가 아닐 수 없다. 주요국 사례에서도 지적했듯이 미국 등의 국가들은 광의의 레저산업을 대상으로 과세하고 있다. 또한 우리나라의 레저세보다 훨씬 포괄적인 성격의 관광세 등을 시행하고 있는데, 이는 현행 레저세의 발전 방향 모색에 시사하는 바가 크다 할 것이다.

4) 유사 대상 간 과세 형평성의 제고

현행 레저세는 사행산업의 성격이 뚜렷한 경마, 경륜, 경정, 전통 소싸움을 과세 대상으로 한정하여 과세하고 있다. 이런 까닭에 그 성격이 유사함에도 불구하고 카지노, 체육진흥투표권, 복권 등에 대해서는 레저세 과세가 이루어지지 않고 있다.

레저세 과세대상 확충은 아직 과세가 이루어지지 않고 있는 유사한 항목을 새로

게 세원으로 추가하여 과세대상 간 세부담의 형평성을 제고하는 한편 불합리한 지방 세제 운영 틀을 개선하기 위해 필요한 조치라고 할 수 있다.

2. 레저세의 새로운 과세대상 설정과 세수효과

1) 기본방향

레저세의 새로운 과세대상을 설정함에 있어 그 원칙으로 다음을 고려해야 할 것이다. 첫째, 새로운 과세대상은 과세를 통해 레저세 세수를 뚜렷하게 증진시킬 수 있어야 한다. 세수효과가 미미한 항목을 과세대상으로 설정할 경우 징세비 등 부대비용이 세수보다 적은 불합리한 결과를 발생할 수 있다(세수증진의 실현).

둘째, 새로운 과세대상은 레저세의 명칭에 부합하는 성격을 갖추어야 한다. 이는 레저 성격을 띠는 항목을 과세대상으로 설정해야 함을 의미한다. 이런 차원에서 보면 레저세의 과세대상으로 관광자원에 대한 입장 및 이용행위, 운동경기장·골프장·스키장·관광유람선 등 관광 관련시설(박물관, 카지노 등 포함)의 이용행위, 호텔·콘도·여관 등 관광숙박시설과 영화관·테마공원 등의 부대시설 이용행위, 사찰 및 문화재 관람행위, 기타 관광음식점 및 관광기념품 등의 판매 및 이용 행위 등을 검토할 수 있을 것이다(레저세의 성격에 부합하는 과세대상의 추가).

셋째, 기존 과세대상과 조화를 이룰 수 있어야 한다. 현행 레저세의 과세대상이 사행행위와 관련되어 있음을 감안할 때 그와 유사한 성격의 항목을 추가함으로써 과세 형평성을 제고할 수 있어야 한다. 이와 관련해서는 체육진흥투표권(스포츠토토), 카지노, 복권 등을 새로운 과세대상으로 설정하는 방안을 모색할 수 있을 것이다(기존 과세대상과의 조화를 통한 과세형평성 제고).

넷째, 국세 가운데 일부를 이양 받아 레저세의 과세대상을 확충하는 방안의 실행 가능성을 검토할 필요가 있다. 예를 들면 레저와 관련성이 높은 개별소비세의 일부 세원을 이양하여 레저세를 강화하는 방안이 제안될 수 있을 것이다(국세 세원의 이양을 통한 레저세 강화).

위 원칙을 준수하면서 서울시와 다른 자치단체의 재정여건 개선을 이끌 레저세의 새로운 과세대상으로는 카지노(카지노세), 체육진흥투표권(스포츠토토세), 호텔(호텔세), 낚시행위(낚시세), 개별소비세의 일부 세원 이양을 통한 레저세 확충 등을 검토할 수 있을 것이다. 이하에서는 이들에 대해 레저세를 과세하는 방안과 그 세수효과를 알아보도록 하겠다.¹¹⁾

2) 카지노¹²⁾

카지노 사업은 1960년 후반 이후 경제개발 지원을 위한 재원확보, 관광산업 육성 차원에서 시작되었다. 관광진흥법에 따르면 2014년 현재 17개 카지노 사업장(내국인 카지노 1개¹³⁾, 외국인 카지노 16개¹⁴⁾)이 운영되고 있다.

카지노를 새롭게 레저세의 과세대상으로 추가할 경우 그 순매출액에 10% 세율을 적용하여 과세할 수 있을 것이다. 이때 카지노의 순매출액은 총매출액에서 고객환급금을 제외하여 산출한다. 하지만 카지노는 게임방식상 총매출액 산정의 한계로 인해 순매출액을 총매출액으로 한다(관광진흥법 시행령 제30조).

카지노에 레저세를 과세할 경우 2012년 기준으로 레저세 2,648억원과 지방교육세 1,059억원을 합한 3,707억원의 지방세수 증진이 예상된다. 구체적으로 레저세는 강원랜드 1,279억원과 외국인카지노 1,369억원이 발생하고, 지방교육세는 강원랜드 512억원과 외국인카지노 547억원이다.¹⁵⁾

11) 경마·경륜·경정에 과세하는 레저세를 체육진흥투표권(스포츠토토) 및 카지노로 확대하는 지방세법 개정안이 새누리당 이한구 의원의 대표발의(2014년 5월 27일)로 국회에 계류 중에 있다.

12) 이하 카지노와 체육진흥투표권의 내용은 안전행정부(지방세운영과), 「레저세 과세대상 확대 관련 참고자료」, 2014.8을 참조하였다.

13) 내국인 카지노인 강원랜드는 석탄산업의 사양화에 따라 낙화된 폐광지역의 경제 활성화 등을 목적으로 [폐광지역의 개발지원에 관한 특별법]에 따라 운영되고 있다.

14) 2014년 현재 외국인 카지노 16개소는 서울 3, 부산 2, 인천 1, 강원 1, 대구 1, 제주 8의 분포를 나타내고 있다. 외국인 카지노의 설치는 관광진흥법에 근거한다.

15) 카지노에 대한 레저세 과세와 관련하여 다음과 같은 이유를 들어 반대하는 목소리가 제기되고 있다. 첫째, 폐광지역개발 지원 목적으로 설립된 강원랜드에 레저세를 과세하는 것은 부당하다. 둘째, 카지노에 대한 레저세 과세는 폐광기금 감소를 발생하여 지방재정에 악영향을 미친다. 셋째, 광해관리공단 등의 배당금을 감소시켜 재정악화를 초래한다. 넷째, 강원랜드 순이익 감소를 가져와 폐광지역 발전을 저해하게 된다. 다섯째, 외국인 카지노의 경영악화를 불러온다. 여섯째, 외국인 관광객 유치에 부정적인 영향을 미친다. 일곱째, 국세 감소로 지방재정 확충 등의 효과

3) 체육진흥투표권

체육진흥투표권(스포츠토토) 발행은 2002년 월드컵 재원보전 목적으로 [국민체육진흥법]에 근거하여 2001년부터 시행되고 있다. 스포츠포토 발행 종목은 6개(축구, 농구, 야구, 골프, 씨름, 배구)이다. 한편 월드컵 건설지원 사업은 2006년에 모두 종료됨으로써 당초시행 주목적은 달성되었다.¹⁶⁾

체육진흥투표권에 대한 레저세는 총매출액에 10% 세율을 적용하는 방식으로 과세할 수 있을 것이다. 이럴 경우 2012년 기준으로 레저세 3,078억원과 지방교육세 1,231억원을 합한 4,309억원의 지방세수 증진이 전망된다.

4) 호텔

레저세가 그 명칭에 걸맞은 틀을 갖추 수 있도록 하는 방안 가운데 하나로 호텔(호텔 숙박)에 레저세를 과세하는 방안을 검토할 수 있을 것이다.¹⁷⁾

미국 뉴욕시는 다음과 같은 세 가지 호텔 관련세를 시행하고 있다.¹⁸⁾

를 기대하기 어렵다. 여덟째, 카지노는 현행 법체계상 과세대상으로 부적절하다. 이와 같은 문제 제기에 대해서는 적절한 보완대책의 마련이 요구됨은 물론이다. 하지만 이런 반대 주장에도 불구하고 카지노에 대한 레저세 과세는 더 큰 틀에서 보면 과세형평성 제고, 지방재정 확충 등의 측면에서 필요한 조치가 아닐 수 없다.

- 16) 체육진흥투표권에 대해 지방세인 레저세를 과세해야 하는 근거로 다음을 들 수 있다. 첫째, 체육진흥투표권 도입목적이 이미 달성되었기 때문에 유사한 대상과의 과세형평성을 고려할 때 과세배제 필요성이 소멸되었다. 둘째, 현재 지방체육시설비, 각종대회지원, 체육단체지원, 장애인체육지원 등 체육 육성에 지방자치단체가 중추적인 역할을 담당하고 있다. 셋째, 지방체육사업의 실질적 주체는 지방자치단체임을 감안하면 그 역할 수행에 필요한 재원지원 확대가 요구된다. 넷째, 중앙과 지방간에 체육재원 배분권한의 재정립이 필요하며, 이럴 경우 자치사무 관련 체육재원은 레저세 등을 통해 지방이 스스로 확보할 수 있도록 하는 것이 합리적이다. 다섯째, 체육진흥투표권에 대한 레저세 과세를 통해 확보한 재원을 적절히 활용할 경우 체육인 고용안정과 고용창출에 기여할 수 있을 것이다.

- 17) 본 항의 내용은 김재훈·유태현·조임곤, 「서울시 재정건전화를 위한 지방세제 개선방안」, 한국지방자치학회, 2012.2, pp.124-125를 전재하였다.

- 18) 이때 호텔의 정의는 모든 종류의 숙박시설을 포함하며, 만일 180일 연속 거주하면 그런 경우는 면제된다.

- 뉴욕 주정부 판매세 (New York State Sales Tax): 4%
- 뉴욕시 판매세 (New York City Sales Tax): 4.5%
- 뉴욕시에서는 여기에 교통관련부담금 0.375%를 부과하기 때문에 뉴욕시세는 4.875%
- 뉴욕시 호텔투숙세(호텔세: New York City Hotel Room Occupancy Tax)

뉴욕시의 호텔 관련세의 세율은 <표 11>과 같이 설정되어 있다.

〈표 11〉 미국 뉴욕시 호텔 관련세의 세율¹⁹⁾

숙박비	호텔세
10달러 이상 ~ 20달러 미만	하루 0.5달러 + 요금의 5.875%
20달러 이상 ~ 30달러 미만	하루 1달러 + 요금의 5.875%
30달러 이상 ~ 40달러 미만	하루 1.5달러 + 요금의 5.875%
40달러 이상	하루 2달러 + 요금의 5.875%

이외에도 모든 호텔 방 투숙에 대해서도 하루 1.5달러를 부과하고 있다. 이렇듯 실제 호텔세의 운영은 매우 복잡한 방식으로 이루어지고 있다.

우리나라에서 호텔세를 도입할 경우 그에 따라 예상되는 세수효과를 서울시에 한정하여 분석한 결과는 다음과 같다. 서울시에 소재하는 모든 호텔의 외국인 투숙객을 대상으로 매출액을 과표로 하여 2%~3%의 세율을 적용하는 호텔세를 부과할 경우 2010년 기준으로 143억원(세율 2%)~214억원(세율 3%)의 세수를 확보할 수 있을 것으로 예상된다.²⁰⁾

19) 뉴욕시 홈페이지(http://www.nyc.gov/html/dof/html/business/business_tax_hotel.shtml)

20) 따라서 전국으로 과세대상 호텔을 확대할 경우 더욱 큰 세수효과가 기대됨은 물론이다.

〈표 11〉 서울시 소재 호텔에 대한 호텔세 도입효과

(단위 : 개, 백만원)

구분	숙박객수	객실매출액(백만원)	2% 세율	3% 세율
2008	3,513,097	547,273	10,945	16,418
2009	4,660,003	651,950	13,039	19,558
2010	4,597,968	712,966	14,259	21,389

자료: 김재훈·유태현·조임곤, 「서울시 재정건전화를 위한 지방세제 개선방안」, 한국지방자치학회, 2012.2 재인용

이와 같이 호텔을 레저세의 새로운 과세대상으로 추가하는 등의 노력을 기울이게 되면 동 세목의 정체성 정립과 지방세제의 세수기반 강화에 성과를 거둘 수 있을 것으로 전망된다.

5) 낚시 행위²¹⁾

일본의 경우 법정외세 형태로 지방자치단체가 유어세(遊漁稅, 낚시세)를 과세하고 있다. 우리나라의 경우도 충북이 저수지 낚시터 등에 과세 가능성을 검토한 바 있다. 이런 움직임이 가시화될 수 있는 법적 기반으로 1992년부터 낚시면허제를 도입하기 위한 방안을 추진하고 있으며, 2013년 9월 10일부터 『낚시 관리 및 육성법』이 시행되고 있는 점을 들 수 있다.²²⁾

대표적인 레저 활동에 해당하는 낚시 행위는 지역 환경에 영향을 미칠 수밖에 없고, 안전 확보를 위한 장치를 강구해야 하며, 전국에 걸쳐 낚시터 및 낚시행위가 고르게 분포되어 있기 때문에 지방세원으로 적합한 특징을 갖는다. 2013년 기준 전국에 걸쳐 낚시 인구가 내수면 약 400만명, 해수면까지 합할 경우 약 700만명 안팎으로 추산되는 것으로 알려져 있다.

낚시를 위해서는 떡밥, 낚싯바늘, 낚싯줄(어구) 등이 필요하고, 그 사용 과정에 환

21) 이하 낚시행위, 신재생에너지의 내용은 오병기(2013)을 요약 정리하였다.

22) 미국, 독일 등 선진국에서는 낚시가 면허제이며, 수산자원 보호, 환경보전 및 안전관리를 위해 낚시를 제한하고 있다.

경오염 등의 외부불경제가 발생하기 때문에 이에 대한 적절한 통제를 위해 원인자부담원칙을 적용하여 레저세의 과세를 검토할 수 있을 것이다. 과세는 선진국 사례를 참조하여, 낚시용품 판매점 혹은 낚시터 인근 관리인이 정액의 면허증(카드) 판매로 낚시세를 징수하는 방법을 따를 수 있을 것이다.²³⁾

6) 특정장소에 대한 레저세²⁴⁾

국세인 개별소비세의 과세대상 가운데 과세장소 입장행위[경마장(장외발매소 포함), 투전기를 시설한 장소, 골프장, 카지노, 경륜장(장외매장 포함)·경정장(장외매장 포함)에 대한 입장행위], 과세유흥장소(유흥주점, 외국인전용 유흥음식점, 그 밖에 이와 유사한 장소)에서의 유흥음식행위, 과세영업장소(카지노)에서의 영업행위를 지방세로 이양하여 레저세의 하위 세원화하는 방안을 말한다.

이 방식을 도입하게 되면 경마, 경륜, 경정, 전통 소싸움에 대해 과세하는 기존의 레저세와 새로운 과세대상에 대한 레저세가 구분된다. 이럴 경우 전자는 [투표권에 대한 레저세]로 명칭하고, 후자는 [특정장소에 대한 레저세]라고 할 수 있을 것이다. 특정장소에 대한 레저세의 기본체계는 다음과 같이 설정될 수 있을 것이다.

[명칭]

현행 레저세의 하위 세원화 하여 ‘특정장소에 대한 레저세’로 명명

[과세대상]

‘특정장소에 대한 레저세’의 과세대상은 과세장소 입장행위[경마장(장외발매소 포함), 투전기를 시설한 장소, 골프장, 경륜장(장외매장 포함)·경정장(장외매장 포함)에 대한 입장행위], 과세유흥장소(유흥주점, 외국인전용 유흥음식점, 그 밖에 이와 유사

23) 오병기(2013)에 따르면 낚시 1회당 5,000원 안팎의 낚시세를 부과할 경우 전국적으로 연간 약 2,300억원의 세수 발생이 예상된다.

24) 이는 유태현, 「특정시설 입장 관련 개별소비세 지방이양방안 연구」, 한국지방세연구원, 2013.11을 요약하는 방식으로 구성하였다.

한 장소)에서의 유흥음식행위, 과세영업장소(카지노)에서의 영업행위

[과세권 귀속]

광역자치단체 세목으로 설정

[과세체계]

과세대상과 세율, 납세의무자와 과세시기, 과세표준, 과세표준 신고 및 납부, 개업·폐업 등의 신고 및 기장 의무 등은 개별소비세의 틀을 그대로 유지함으로써 납세자의 혼란을 차단하고, 추가적인 비용이 발생하지 않도록 과세체계 구축

[세수배분]

각 광역자치단체의 (가칭)특정장소에 대한 레저세 세수²⁵⁾는 현행 특정시설 입장 관련 개별소비세의 시·도별 해당 분으로 확정하고, 이에 따른 광역과 기초 지방자치단체 간 세수 배분은 조정교부금, 재정보전금 등 현행 광역과 기초 지방자치단체 간 재원조정제도를 통해 각 광역자치단체 세수의 일부를 산하 자치단체에 배분²⁶⁾

V. 맺는 글

경기침체의 만성화에 따라 국세 세수의 절대 규모가 줄어드는 어려움이 예상되고

25) 과세장소 입장행위, 과세유흥장소에서의 유흥음식행위, 과세영업장소(카지노)에서의 영업행위에 대한 개별소비세의 세수는 3,500억원 안팎의 수준이다. 따라서 특정장소에 대한 레저세 신설은 그 정도 수준의 지방세 확충효과를 기대할 수 있을 것이다.

26) 이와 관련하여 기초자치단체의 세수 기여도 등을 감안하여 현행 조정교부금제도 및 재정보전금제도의 배분기준과 다르게 별도의 배분방안을 고려할 수 있을 것이다. 예를 들면 (가칭)특정장소에 대한 레저세 세수의 50%는 해당 광역자치단체 몫으로 하며 나머지 50%는 산하 기초자치단체에 조정교부금 또는 재정보전금으로 배분하는 방안도 검토할 수 있을 것이다. 더 나아가 원전분 지역자원시설세의 경우처럼 골프장, 경마장, 경륜장, 경정장, 카지노가 입지된 시·군에 대해서는 그 세수의 65%를 이양하는 방안도 검토대상이 될 수 있을 것이다. 다만 이런 방안들은 제도를 복잡하게 만드는 등 부작용을 수반할 수 있기 때문에 신중한 접근이 요구된다.

있다. 반면 사회복지 관련 지출의 급증으로 말미암아 국가와 지방 모두 재정여건이 급속히 나빠지고 있다. 이런 재정환경 변화의 여파로 모든 지방자치단체가 재정적 어려움에 직면해 있다.

그간 상대적으로 재정여건이 양호하다는 평가를 받아왔던 서울시도 예외는 아니다. 오히려 사회복지비 증가에 영향으로 다른 자치단체들보다 재정여건 악화 속도가 더 빠르다는 지적도 제기되고 있다.

본 연구는 서울시 재정실태 분석에 근거하여 레저세 과세대상 확충을 통해 자체 재원을 늘리는 현실적인 대안을 제시하는 것을 목적으로 하였다.

레저세 과세대상을 확충하여 동 조세를 강화해야 하는 필요성의 근거로 이전재원에 의존한 지방세입 틀 유지의 한계, 사회복지비 급증에 대한 대응, 명칭에 걸 맞는 레저세 체계의 구축, 유사 대상 간 과세 형평성의 제고를 지적하였다. 한편 레저세의 새로운 과세대상을 설정함에 있어 기본원칙으로 세수증진의 실현, 레저세의 성격에 부합하는 과세대상의 추가, 기존 과세대상과의 조화를 통한 과세형평성 제고, 국세세원의 이양을 통한 레저세 강화를 제시하였다.

본 연구는 서울시 재정확충을 이끌 레저세 과세대상으로 카지노(카지노세), 체육진흥투표권(스포츠토토세), 호텔(호텔세), 개별소비세의 일부 세원 이양을 통한 레저세 확충 등이 검토될 수 있음을 제안하였다.²⁷⁾ 그 세수효과를 보면 2012년 기준으로 카지노 3,707억원(레저세 2,648억원과 지방교육세 1,059억원), 체육진흥투표권(스포츠토토) 4,309억원(레저세 3,078억원과 지방교육세 1,231억원)의 레저세 세수 증진이 전망된다. 한편 서울시 소재 호텔에 대한 레저세 과세는 2010년 기준으로 143억원~214억원의 세수 확보가 기대된다. 나아가 특정장소에 대한 레저세는 3,000억원 안팎의 세수 증진을 가져올 것으로 추정된다.

이와 같은 제안이 실행되기까지는 국민적 공감대 형성을 위해 관련 당사자들의 의견을 충실하게 수렴하는 한편 관련 법제도의 정비를 추진해야 함은 물론이다. 또

27) 일각에서는 복권을 레저세 과세대상으로 포함시키는 방안이 제안되고 있다. 하지만 복권에 대해 과세하는 외국의 사례가 발견되지 않는 등의 현실을 고려할 때 **복권에 대한 레저세 부과**는 **충분한 사전 검토를 전제로 추진**해야 할 것이다.

한 대안을 실행함에 있어 단기, 중기, 장기의 순차적 접근을 고려할 필요가 있으며, 새로운 과세대상을 지속적으로 발굴하여 그것에 과세할 수 있는 이론적 논거를 확보하는 등의 노력을 지속적으로 기울여 나가야 할 것이다.²⁸⁾

28) 레저세의 과세대상을 확대하여 동 조세의 장기적 발전을 모색함에 있어 다음의 두 가지 방안이 제안되고 있다. **첫째, 관광·레저세를 도입하는 방안**이다. 이는 현행 레저세의 과세대상으로 관광자원 및 관광자원을 활용하여 수익을 거두는 사업 등을 추가하는 방안을 말한다. **둘째, 레저세, 관광세, 지역자원시설세를 통합하여 지방자원세를 도입하는 방안**이다. 이는 지역의 부존자원을 포괄하여 과세하는 접근에 해당한다. 지방자원세 도입은 목적세인 지역자원시설세까지 포함하는 방안이기 때문에 이론적 논거를 갖추어야 하고, 아울러 현실 수용성 등을 담보해야 실행될 수 있을 것이다. 따라서 충실한 토의 등을 거쳐 중장기적으로 검토될 대안이라고 할 수 있다.

참 고 문 헌

- 김재훈 · 유태현 · 조임곤, 「서울시 재정건전화를 위한 지방세제 개선방안」, 한국지방자치학회, 2012.2.
- 서울특별시, 「지방세정연감」, 각 연도.
- 송상훈 · 류민정, 「레저세 감소 원인과 대책에 대한 연구」(GRI정책연구 2014-01), 경기개발연구원, 2014.2.
- 안전행정부(지방세운영과), 「레저세 과세대상 확대 관련 참고자료」, 2014.8.
- 안전행정부, 「2014년도 지방자치단체 통합재정개요(상)」, 2014.4.
- 안전행정부(행정안전부), 「지방세정연감」, 각 연도
- 오병기, “지방세 제도개선 및 新(신)세원 발굴방안”, 「리전인포」 제315호(2013년 10월22일), 전남발전연구원, 2013.10.
- 유태현, 「지방재정 여건 변화를 반영한 지방소비세 확충방안」, 한국지방세연구원, 2014.10.
- 유태현 외3인, 「재정보전금 추가 배분(레저세) 관련 타당성 분석」, 한국지방세협회, 2014.9.
- 유태현, “서울시 자치구 재정의 당면과제와 개선방향”, 「2013 지역맞춤형 찾아가는 세미나 및 한국지방재정학회 동계학술대회 발표논문집」, 한국지방재정학회, 2013.12.12.
- 유태현, 「특정시설 입장 관련 개별소비세 지방이양방안 연구」, 한국지방세연구원, 2013.11
- 유태현, “지방 자주재원 확충의 발전방안”, 「지방재정과 지방세」(통권 제24호), 서울 : 한국지방재정공제회, 2009.12.
- 이상범, “기초자치단체의 재원 확충 방안 : 자치구를 중심으로”, 「지방재정과 지방세」, 서울 : 한국지방재정공제회, 2010.

행정안전부(안전행정부), 「지방자치단체 예산개요」, 각 년도.

서울시 자치구 예산(<http://finance.seoul.go.kr/>)

재정고(<http://lofin.mopas.go.kr>)

서울특별시, 「세입세출예산서」, 각 연도(<http://finance.seoul.go.kr/>)

제2주제

최근 지방세 판례 분석과 시사점

윤 현 석

원광대 법학전문대학원

최근 지방세 판례 분석과 시사점

윤 현 석 (원광대 법학전문대학원)

2013년 1월부터 2014년 10월 현재 판례공보를 통하여 공간된 지방세 관련 대법원 판례는 모두 40건이다.¹⁾ 이 중에서 2013년 선고된 것으로는 30건이고, 2014년에 선고된 것은 10건이었다. 그 중에서 2010년 3월 지방세법이 분법된 이후 관련 법률이 적용된 판례는 지방세법의 경우에는 취득세가 2건,²⁾ 재산세가 1건³⁾이 있었고, 지방세특례제한법이 적용된 판례가 3건⁴⁾이 있었다.

한편 공간된 대법원 판례를 분법 기준으로 분류하여 보면, 다음과 같다. 지방세기본법에서는 제3자의 재산을 대상으로 한 압류처분의 효력,⁵⁾ 납세의무자의 기득권 내지 신뢰 보호,⁶⁾ 과세관청의 해석에 따른 신고·납부행위의 효력,⁷⁾ 납세고지의 법적 성격,⁸⁾ 지방세 부과와 제척기간과 ‘사기 기타 부정한 행위’⁹⁾에 관한 것이 있다.

지방세법상 취득세는 부동산의 취득,¹⁰⁾ 과세표준,¹¹⁾ 대도시의 중과세,¹²⁾ 사인증

-
- 1) 한국세법학회에서는 매년 세법 관련 판례를 회고하고 있다. 그 중 지방세 관련 판례회고는 2001년 처음 게재되어 매년은 아니지만 2010년까지 꾸준히 판례를 회고하였다. 이를 근거로 판례공보에 공간된 지방세 관련 대법원 판례건수의 추이를 보면 2001년 34건, 2002년 23건, 2003년 14건, 2004년 10건, 2007년 9건, 2010년 6건으로 차츰 감소하고 있었으나 최근 지방세법판례회고를 게재하지 않고 있다.
 - 2) 대법원 2014.4.10. 선고 2011다15476 판결, 대법원 2014.6.26. 선고 2014두4023 판결
 - 3) 대법원 2014.2.13. 선고 2013두13716 판결
 - 4) 대법원 2013.9.26. 선고 2013두8295 판결, 대법원 2013.11.28. 선고 2013두13945 판결, 대법원 2014.2.13. 선고 2013두18582 판결
 - 5) 대법원 2013.1.24. 선고 2010두27998 판결
 - 6) 대법원 2013.9.12. 선고 2012두12662 판결
 - 7) 대법원 2014.1.16. 선고 2012다23382 판결
 - 8) 대법원 2014.4.24. 선고 2013두27128 판결
 - 9) 대법원 2014.5.16. 선고 2011두29168 판결
 - 10) 대법원 2013.1.10. 선고 2011두532 판결, 대법원 2013.3.14. 선고 2010두28151 판결, 대법원 2013.3.14. 선고 2011두24842 판결, 대법원 2013.6.28. 선고 2013두2778 판결, 대법원 2013.7.25. 선고 2012두

여의 경우 신고·납부기간,¹³⁾ 부과·징수¹⁴⁾에 관한 판례가 있었다. 등록세는 대도시 내에서 부동산을 취득하는 경우 중과세 대상,¹⁵⁾ 부동산에 관한 처분금지가처분등기의 과세표준¹⁶⁾에 관한 판례가 있었다. 다음으로 재산세는 건축물의 범위,¹⁷⁾ 분리와 세대상,¹⁸⁾ 비과세대상,¹⁹⁾ 중과세대상²⁰⁾에 관한 판례가 있었고, 주민세는 특별징수분 법인세할 주민세²¹⁾에 관한 것이었다.

중전 지방세법이 적용된 사안으로서 분법으로 인해 현행 지방세특례제한법을 적용받는 경우를 포함하여 판례를 살펴보면, 의료법인 등에 대한 과세특례,²²⁾ 주택거래에 대한 취득세의 감면,²³⁾ 학교 및 외국교육기관에 대한 면제,²⁴⁾ 종교 및 재산단체에 대한 면제,²⁵⁾ 토지수용에 따른 대체취득에 대한 감면,²⁶⁾ 산업단지 등에 대한 감면,²⁷⁾ 새마을금고 등에 대한 감면²⁸⁾에 관한 것들이 있었다.

이상과 같이 2013년과 2014년 10월까지의 대법원 판례들은 대부분 기존의 판례 입장을 재확인한 것에 불과하고 선 판례로서의 의미를 가지거나 검토할 가치를 지니는 판례는 그다지 많지 않지만, 분법된 이후 향후 지방세법에 영향을 끼칠 수 있다

12495 판결, 대법원 2013.11.28.선고 2011두27551 판결

11) 대법원 2013.7.11.선고 2012두1600 판결, 대법원 2013.9.12.선고 2013두5517 판결, 대법원 2013.10.24.선고 2013두11680 판결

12) 대법원 2014.6.26.선고 2014두4023 판결

13) 대법원 2013.10.11.선고 2013두6138 판결

14) 대법원 2014.4.10.선고 2011다15476 판결

15) 대법원 2013.2.15.선고 2012두6407 판결, 대법원 2013.7.11.선고 2011두12726 판결, 대법원 2013.12.26.선고 2011두5940 판결, 대법원 2014.2.13.선고 2013두19844 판결, 대법원 2014.4.10.선고 2012두20984 판결

16) 대법원 2013.2.28.선고 2011두9683 판결

17) 대법원 2014.2.13.선고 2013두13716 판결

18) 대법원 2013.2.15.선고 2012두11904 판결, 대법원 2013.7.26.선고 2011두19963 판결

19) 대법원 2013.4.26.선고 2011두6394 판결

20) 대법원 2013.9.26.선고 2011두25142 판결

21) 대법원 2014.7.10.선고 2012두16466 판결

22) 대법원 2014.2.13.선고 2013두18582 판결

23) 대법원 2013.9.12.선고 2011두1146 판결, 대법원 2013.9.26.선고 2013두8295 판결, 대법원 2013.10.17.선고 2013두10403 판결, 대법원 2013.11.28.선고 2013두13945 판결

24) 대법원 2013.5.9.선고 2012두28940 판결

25) 대법원 2013.3.28.선고 2012두26678 판결

26) 대법원 2013.4.11.선고 2012두27596 판결(현행 지방세특례제한법 제73조 토지수용 등으로 인한 대체취득에 대한 감면)

27) 대법원 2013.2.28.선고 2012두23426 판결

28) 대법원 2013.5.9.선고 2010두23668 판결, 대법원 2013.6.13.선고 2011두18441 판결

고 판단되는 몇 개의 판례를 분석하고자 한다.

II. 지방세기본법

1. 과세관청의 해석에 따라 등록세를 신고납부하였으나 그 해석이 잘못으로 밝혀진 경우

가. 대상판결 : 대법원 2014.1.16. 선고 2012다23382 판결

나. 사건개요

회사정리절차가 진행 중이던 인천정유 주식회사(이하 ‘인천정유’)는 에스케이에너지 주식회사(이하 ‘SK에너지’)와 흡수합병계약을 체결하고 2006. 1. 18. 인천지방법원으로부터 위 계약에 따른 신주발행 및 자본금 증가 허가를 받은 뒤 위 법원의 촉탁에 따라 2006. 1. 25. 3억 2,000만 주(액면가 5,000원)에 대한 유상증자에 따른 자본증가의 등기(이하 ‘이 사건 유상증자 등기’)를 마쳤다. 인천정유는 같은 날 이 사건 유상증자 등기에 따른 등록세 등을 신고납부한 후, 그 정리절차가 종결되어 SK에너지에게 흡수합병되었다.

행정자치부는 2004. 12. 2.자로 ‘회사정리법(2005. 3. 31. 법률 제7428호로 폐지되기 전의 것)’에 의한 회사정리계획에 따라 정리회사의 차입금 출자전환에 따른 신주발행에 대하여 정리법원의 촉탁에 의하여 등기하는 경우에는 지방세법(2010. 3. 31. 법률 제10221호로 전부 개정되기 전의 것) 제128조 제3호에 의한 등록세의 비과세 대상에 해당하나, 정리회사의 유상증자에 의한 자본증가 등기는 이에 해당하지 않는다’는 취지의 유권해석을 하였고, 이 사건 유상증자 당시 시행 중이던 대법원 등기예규 제935호(회사정리절차와 관련된 상업등기에 관한 사무처리지침)에는 회사정리절차와 관련하여 정리법원이 촉탁하는 등기에 대하여는 등록세 등을 면제하되, 정리계획의 수행에 따른 자본증가의 등기, 회사의 합병에 따른 설립등기 등은 면제 대상에서 제외하는 것으로 규정되어 있었다.

그런데 행정안전부는 2009. 8. 3.자로 ‘유상증자에 의한 신주발행등기가 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에서 정한 규정에 따라 법원의 촉탁으로 이루어지는 경우라면 구 지방세법 제128조 제3호 에 의한 등록세 비과세 대상’이라는 취지의 유권해석을 하고, 2009. 9. 8.자로 ‘구 회사정리법에서 정한 규정에 따라 제3자 배정 유상증자를 실시하여 법원의 촉탁으로 이루어지는 자본증가 등기 또한 등록세 비과세 대상’이라는 취지의 유권해석을 하여 당초의 유권해석을 변경하였다.

이에 따라 SK에너지는 이 사건 신고행위에 대하여 이의신청 등의 불복절차를 밟지 않다가 그 신고일부터 3년 8개월가량이 지난 시점에서 행정안전부가 유권해석을 변경하자 비로소 납부한 세액의 환급을 구하면서 신고행위가 당연무효라고 주장하면서 소송을 제기하였다.

다. 판결요지

신고납부방식의 조세채무와 관련된 과세요건이나 조세감면 등에 관한 법령의 규정이 특정 법률관계나 사실관계에 적용되는지가 법리적으로 명확하게 밝혀져 있지 아니한 상태에서 과세관청이 그중 어느 하나의 견해를 취하여 해석·운영하여 왔고 납세의무자가 그 해석에 좇아 과세표준과 세액을 신고·납부하였는데, 나중에 과세관청의 해석이 잘못된 것으로 밝혀졌더라도 그 해석에 상당한 합리적 근거가 있다고 인정되는 한 그에 따른 납세의무자의 신고납부행위는 하자가 명백하다고 할 수 없어 이를 당연무효라고 할 것은 아니다.

라. 판례평석

본 사안과 같이 등록세, 취득세 등 신고납부방식의 조세로서 이러한 유형의 조세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 납세의무가 구체적으로 확정되고, 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 납세의무의 이행으로 하는 것이다. 지방자치단체는 그와 같이 확정된 조세채권에 기하여 납부된 세액을 보유하는 것인바, 이러한 납세의무자의 신고행위가

당연무효라고 하기 위해서는 그 하자가 중대하고 명백하여야 함이 원칙이다. 그리고 여기에서 신고행위의 하자가 중대하고 명백하여 당연무효에 해당하는지의 여부에 대하여는 신고행위의 근거가 되는 법규의 목적, 의미, 기능 및 하자 있는 신고행위에 대한 법적 구제수단 등을 목적론적으로 고찰함과 동시에 신고행위에 이르게 된 구체적 사정을 개별적으로 파악하여 합리적으로 판단하여야 한다.²⁹⁾

따라서 본 사안의 신고납부행위가 당연무효가 되기 위해서는 신고납부행위에 내재하는 하자의 내부적 성질이 중대하고 외부적 성질이 명백하여야 한다. 만일 그 중대성이나 명백성 중 어느 하나 또는 둘 전부가 결여되면 단지 취소사유로 되어야 한다는 것이 우리나라의 판례이고 통설의 입장이다.³⁰⁾

본 사안의 원심판결은 등록세 납세의무자의 신고행위가 당연무효라고 하기 위해서는 그 하자가 중대하고 명백하여야 함이 원칙이지만, ① 이 사건 등록세 신고납부행위는 행정자치부의 위법한 유권해석에 기한 것이므로 과세관청의 공적인 표현을 신뢰하여 등록세를 신고·납부한 인천정유 내지 이를 흡수합병한 SK에너지를 보호할 필요가 있는 점, ② 이 사건 신고납부행위는 인천정유와 인천광역시 사이에서만 이루어진 것으로서 그 존재를 신뢰하는 제3자의 보호가 특별히 문제 되지 않으므로 이를 당연무효로 보더라도 법적 안정성이 크게 저해되지 않는 점, ③ 인천정유의 신주발행 납입금은 위 회사의 정리담보권 및 정리채권의 변제 등에 충당됨으로써 위 회사를 흡수합병한 원고가 위 신주발행에 기초한 이익을 향유한 것은 거의 없다고 보이는 점, ④ 지방세의 경우 국세 기타 일반 행정처분에 비하여 구제수단이 상대적으로 미비하고 이 사건 신고납부행위를 당연무효로 보더라도 과세행정의 원활한 운영에 지장이 있다고 보기 어려운 점 등을 종합하면, SK에너지에게 하자 있는 신고행위로 인한 불이익을 감수하게 하는 것이 납세의무자의 권익구제 등의 측면에서 현저하게 부당하다고 볼 만한 특별한 사정이 있다는 이유로 이 사건 신고행위는 당연무효라고 판단하였다.

29) 대법원 1995. 2. 28. 선고 94다31419 판결, 대법원 2006. 1. 13. 선고 2004다64340 판결.

30) 김동희, 행정법 I. 박영사(2008). 331면 ; 홍정선, 행정법원론(상), 박영사(2007), 370면 ; 김남진, 행정법 I. 법문사(1992), 311면 이하 ; 석중현, 일반행정법(상), 삼영사(1993), 329면 이하.

그러나 대법원은 ① 구 지방세법 제128조는 그 제목이 “형식적인 소유권의 취득 등기 등에 대한 비과세”라고 되어 있는 점 등에 비추어 실질적으로 자본이 증가하는 유상증자에 의한 등기는 위 규정 제3호가 규정한 비과세 대상인 “회사의 정리 또는 특별청산에 관하여 법원의 촉탁으로 인한 등기 또는 등록”에 포함되지 아니한다고 해석하더라도 합리적 근거가 결여된 것이라고 쉽게 단정할 수는 없다. ② 이 사건 등록세 등의 신고납부 당시 행정자치부의 유권해석과 대법원 등기예규는 회사정리 절차와 관련하여 정리법원이 촉탁하는 등기에 관하여는 등록세 등을 면제하되, 정리 계획의 수행에 따른 자본증가의 등기, 회사의 합병에 따른 설립등기 등은 면제 대상에서 제외되는 것으로 보고 있었고, 그에 따른 실무례도 별 이의 없이 받아들여지고 있었다. ③ SK에너지도 이 사건 신고행위에 대하여 이의신청 등의 불복절차를 밟지 않다가 그 신고일부터 3년 8개월가량이 지난 시점에서 행정안전부가 유권해석을 변경하자 비로소 납부한 세액의 환급을 구하면서 신고행위가 당연무효라고 주장하기 시작하였다. 위와 같은 여러 사정을 종합하여 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 이 사건 신고납부행위는 법 해석에 합리적인 다툼의 여지가 있는 부분에 관하여 납세의 무가 있는 것으로 오인하여 등록세 등을 자진 납부한 것에 불과하여 당시에 그 하자가 명백하였다고는 볼 수 없다. 따라서 비록 원고의 신고납부행위와 관련하여 원심이 든 것과 같은 사정이 있다고 하더라도 그것만으로 이 사건 신고행위가 당연무효라고 할 수는 없다고 판시하였다.

이와 같이 신고납부행위에 대해 당연무효 여부를 판단하는 데 작용하는 요소로 대법원 판례는 신고납부 후 즉시 소제기를 하였는지 여부, 과세관청에 귀책사유가 있는지 여부, 납세의무가 없음을 인식하면서도 자진 신고납부하지 않게 될 경우의 불이익을 염려하여 부득이하게 신고납부하였다는 사정 여부 등을 들고 있다. 이러한 관점에서 본 사안의 대법원 판결은 타당하게 보인다. 그러나 당연무효 여부에 관한 기준이 일관되어 있다고 평가하기에는 어렵다.³¹⁾

31) 대법원 1997. 11. 11. 선고 97다8427 판결은, 토지거래허가구역 안에 있는 토지에 관한 매매계약을 체결하고 매도인에게 그 매매대금을 모두 지급하였더라도 토지거래허가를 받지 못한 이상 토지를 취득하였다고 할 수 없음에도 자진 신고·납부 해태에 따른 부가세의 부담 등을 염려하

위와 같은 문제는 분법되기 이전 지방세법에서는 납세의무자가 과다신고·납부한 세액에 대한 불이익을 시정할 수 있는 경정 등 청구제도가 존재하지 않았기 때문이다.³²⁾ 현행 지방세기본법 제52조에서는 국세기본법 제45조의2와 같이 경정 등의 청구제도를 두고 있어 납세자가 구제받을 수 있다는 점에서 본 사안이 발생한 때와는 앞으로 달라지게 될 것으로 본다. 물론 본 사안은 3년 8개월이라는 시간의 경과로 인해 통상적 경정청구, 즉 지방세기본법 제52조 제1항으로 해결하기는 힘들고 후발적 경정청구 사유에 해당하는지 따라 달리 해석될 수 있는 여지는 있을 것으로 본다. 다만 본 사안에서는 분법화 이전의 지방세법체계 아래에서 내려진 판결이라는 점에서 타당하다고 본다.

Ⅲ. 지방세법

1. 사인증여로 취득세 과세물건을 취득한 경우

가. 대상판결 : 대법원 2013.10.11. 선고 2013두6138 판결

여 취득세를 자진 신고·납부하였다가 토지거래불허가처분을 받아 매매관계를 청산한 다음 부득이 민사소송에 의하여 취득세액의 반환을 청구하기에 이르렀다면, 원고의 취득세 신고행위는 특별한 사정으로 말미암아 조세채무의 확정력을 인정할 여지가 없는 중대하고 명백한 하자가 있는 것으로 당연무효라고 판단하였다. 반면 대법원 1995. 9. 29. 선고 94다40420 판결은, 조합주택 건설용지의 해당 지분에 관하여 조합 명에서 조합원들 명의로 이전등기하면서 이를 유상의 이전등기로 오인하고 등록세를 자진 신고·납부한 사안에서, 원고들의 이전등기가 지방세법 소정의 무상으로 인한 소유권취득의 등기라고 하더라도 원고들 스스로 유상취득으로 기재한 이상 그러한 오인이 있다고 하여 바로 무상취득과의 차이에 해당하는 등록세에 대하여는 그 하자가 중대하고 명백한 것으로 당연무효라고 볼 수 없다고 판시하였다. 위와 같이 원고가 납세의무가 있다고 오인한 점에서는 비슷함에도 다른 결론을 내렸다는 점에서, 중대명백설에 따라 무효와 취소를 구별한다는 것도 그렇게 쉽지 아니함을 알 수 있다. 문형배, “취득세 납세의무자가 한 신고행위의 하자가 중대하지만 명백하지 않은 때 당연무효 여부 - 대법원 2009. 2. 12. 선고 2008두11716 판결 -”, 판례연구 21집 (2010. 2), 부산판례연구회, 754-758면.

- 32) 분법화 이전 지방세는 수정신고 제도에 관한 일반적인 규정조차 없다가 1997. 8. 30. 지방세법 개정 이후 제71조를 신설하여 후발적 사유로 인한 수정신고 제도를 두게 되었다. 따라서 이 때에는 국세기본법 제45조의2 규정과 같은 경정청구 제도도 없고 준용된다고 보기도 어렵다는 것이 대법원 판례의 태도이었다. 문형배, 앞의 평석, 760면.

나. 사건개요

소외인은 서울 강남구 역삼동 대 3,173.1㎡(이하 ‘이 사건 토지’라고 한다)의 소유자로서 사망 당시까지 원고의 대표이사였다. 그리고 소외인은 원고의 주주들과 가족관계에 있었고, 주식회사 원진엔터프라이즈의 대표이사 및 그 주주들과도 가족관계에 있었다. 그리고 이 사건 토지는 원고가 소유하면서 운영하는 삼정관광호텔 및 관련시설의 부지로, 그 주차장 부지로 각 이용되고 있었다. 삼정관광호텔에는 취득세가 중과되는 고급오락장에 해당하는 나이트클럽이 시설되어 있었다.

한편 2003. 6. 2. 이 사건 토지에 관하여 2003. 5. 30.자 증여를 원인으로 원진엔터프라이즈 명의로 소유권이전등기가 마쳤다. 이에 대하여 소외인이 증여 사실이 없다며 위 소유권이전등기의 말소를 구하는 소를 제기하여 승소판결을 받아 위 판결이 확정됨으로써 위 소유권이전등기가 2005. 2. 2. 말소되었다. 그리고 소외인은 2005. 5. 3. 원고와 사이에 이 사건 토지를 사인증여하는 내용의 사인증여계약을 체결한 후 2005. 5. 20. 사망하였고, 원고는 2006. 3. 30. 이 사건 토지에 관하여 사인증여를 원인으로 하여 원고 명의로 소유권이전등기를 마쳤다.³³⁾

이에 피고는 이 사건 토지의 취득에 대한 원고의 취득세 신고납부기간이 소외인의 사망일인 2005. 5. 20.부터 30일임을 전제로, 2005. 5. 20.부터 30일이 되는 날의 다음 날인 2005. 6. 20.부터 취득세에 관한 가산세를 부과처분한 사건이다.

다. 판결요지

구 지방세법(2005. 12. 31. 법률 제7843호로 개정되기 전의 것) 제120조 제1항의 문언 내용과 관련 규정의 개정 연혁, 상속으로 인한 취득에 대하여 6월의 신고납부기간을 정한 것은 민법 제1019조 제1항 이 상속인에게 상속포기 등을 선택할 수 있는 기간을 부여하고 있음을 고려한 것으로 보이는 점 등을 종합해 보면, 상속인 아닌 자가 사인증여로 취득세 과세물건을 취득한 경우 구 지방세법 제120조 제1항에 따른 취득세의 신고·납부는 증여자의 사망일로부터 30일 이내에 하여야 한다고 해석

33) 서울고등법원 2013.01.11. 선고 2011누15550 판결

하는 것이 타당하다.

라. 판례평석

본 사안은 구 지방세법(2005. 12. 31. 법률 제7843호로 개정되기 전의 것) 제120조 제1항(현행 제20조 제1항)에 관한 것으로 상속의 범위에 사인증여가 포함되는지 여부, 그에 따른 취득세의 신고납부기간에 기산점이 언제부터인지에 대해 묻는 것이다.

사인증여는 민법이 제562조에서 “증여자의 사망으로 인하여 효력이 생길 증여에는 유증에 관한 규정을 준용한다”고 규정하고 있다. 사인증여는 “사망으로 말미암아” 효력이 발생한다는 것이고, 이는 “사망하는 경우에 비로소” 효력이 발생한다는 것이고, 결국 “사망에 의해서” 효력이 발생한다는 것이다. 따라서 증여자가 생존하는 한 증여계약이 성립하였더라도 그 효력은 아직 발생하지 않는다. 다시 말하면 증여계약은 어디까지나 승낙된 증여약속으로서 존속할 뿐이고 증여자의 사망 시에야 비로소 이행청구가 가능해진다.³⁴⁾

상속세 및 증여세법(이하 ‘상증세법’) 제3조 1항에서는 사인증여를 “사망으로 인하여 효력이 발생하는 증여”라고 표현하고 있다. 상증세법상 상속이란 유증에 의한 수유(受遺)와 사인증여에 의한 수증을 포함하고 있는 것이다. 상속은 사망이라는 사실에 의해 개시되는 데 비해 유증과 사인증여는 생전의 재산처분행위이고, 이 중 유증은 단독행위인데 비하여 사인증여는 계약이어서 그 법적 성질이 상이하다. 하지만 상증세법상 상속의 개념에 본래의 의미의 상속, 유증에 의한 수유 및 사인증여에 의한 수증을 동일시하는 것, 즉 포함하는 이유는 재산의 사후무상이전이라는 경제적 공통성을 지니고 있기 때문이다.³⁵⁾

이와 마찬가지로 현행 지방세법 제7조 제7항에서는 “상속(피상속인이 상속인에게 한 유증 및 포괄유증과 신탁재산의 상속을 포함한다.)으로 인하여 취득하는 경우에는 상속인 각자가 상속받는 취득물건(지분을 취득하는 경우에는 그 지분에 해당하는

34) 최병조, “사인증여의 개념과 법적 성질”. 민사판례연구 29권, 박영사, 2007, 818-819면.

35) 이태로·한만수, 조세법강의, 박영사, 2014, 712면.

취득물건을 말한다)을 취득한 것으로 본다.”고 정하고 있다. 그리고 지방세기본법 제42조 제1항에서는 상속이 개시된 경우에 그 상속인에는 수유자를 포함하고, 수유자는 사인증여(민법 제562조)를 받는 자를 말한다.³⁶⁾ 위와 같이 상증세법과 지방세법의 규정에 따라 사인증여를 판단하면 현행 지방세법 제20조 제1항 괄호 안에서 정한 상속의 범위에 포함된다고 해석할 수 있다. 따라서 사인증여의 경우는 현행 지방세법 제20조 제1항 괄호 안의 상속으로 인한 경우에 해당하므로 취득세의 신고납부기간이 상속개시일로부터 6개월이라고 주장할 수 있다.

그러나 사인증여는 일반적인 증여계약과 마찬가지로 증여계약의 성격을 가지고 있지만 증여자의 사망으로 인하여 효력이 생기는 것이므로, 수증자가 사인증여에 의하여 과세물건을 취득하는 경우 수증자는 ‘사인증여 계약으로 인하여’ 증여자의 사망시에 취득세 과세물건을 취득한 것으로 보아야 하고, 수증자가 ‘상속으로 인하여’ 과세물건을 취득한 것으로 볼 수는 없다. 그리고 상속의 경우에 특별히 6월의 신고납부기한을 규정한 것은 3개월의 상속포기기간 또는 한정승인기간 등과 상속재산 협의분할 등의 절차가 진행되는 점을 고려한 것으로 보인다. 하지만 사인증여는 그러한 절차가 필요없이 바로 사망이라는 사실로 상속이 개시된다고 일반적인 상속과 달리 보아야 할 것이다. 따라서 본 사안을 판단한 원심판결과 대법원 판결의 태도는 타당하다. 그러나 사인증여에 대한 상증세법과 지방세기본법에서 정한 상속의 범위에 포함된다는 해석과 지방세법 제20조 제1항에서 상속의 범위에 포함되지 않는다는 해석이 달라 납세자의 입장에서 혼동을 초래할 여지가 있으므로 입법적 보완이 필요하다고 본다.

2. 회원제골프장업으로 등록을 하였으나 실제 대중골프장으로만 운영한 경우

가. 대상판결 : 대법원 2013.2.15.선고 2012두11904 판결

36) 지방세기본법기본통칙 42-3.

나. 사건개요

원고가 체육시설법에 따라 회원제골프장업의 등록을 하면서 이 사건 토지를 구분 등록하였지만 실제로 대중골프장으로 사용하고 있었다. 이에 피고는 위 회원제골프장업의 등록만을 근거로 이 사건 토지가 실제로 회원제골프장으로 사용되는지에 관하여 심리하지 아니한 채 이를 구 지방세법이 규정한 재산세 분리과세대상에 해당한다고 보고, 재산세 부과처분을 한 사안이다.

다. 판결요지

구 지방세법(2010. 3. 31. 법률 제10221호로 전부 개정되기 전의 것) 제182조 제1항, 제112조 제2항 제2호, 구 지방세법 시행령(2010. 9. 20. 대통령령 제22395호로 전부 개정되기 전의 것) 제131조의2 제3항 제10호를 비롯한 관련 법령 규정들의 입법 취지, 문언 표현과 규정 내용 및 실질과세의 원칙과 현황부과의 원칙 등을 종합하면, 재산세 분리과세대상이 되는 회원제골프장용 토지는 특별한 사정이 없는 이상 실제로 회원제골프장으로 사용되고 있는 토지이어야 하고, 체육시설의 설치·이용에 관한 법률에 따라 회원제골프장업으로 체육시설업 등록을 하였더라도 실제로는 대중골프장으로만 운영한 경우 그 토지는 구 지방세법 제182조 제1항 제3호 (다)목, 제112조 제2항 제2호에서 정한 재산세 분리과세대상이 되지 않는다고 보아야 한다.

라. 판례평석

최근 매출 감소로 경영난에 처한 회원제 골프장이 세금 부담을 줄이기 위해 법적 소송이 제기되고 있다.³⁷⁾ 현재 회원제 골프장만 사치성 재산으로 규정하면서 중과세율을 적용, 대중제 골프장과 차별 과세하고 있고, 이는 평등 원칙과 과잉금지 원칙에 위배되며 세제의 기본원칙인 형평성과 공정성을 침해한 것이라고 주장하고 있다.³⁸⁾

37) NEWSis, “거제 회원제 골프장 ‘재산세 중과세 부과’ 소송제기” 2014. 10. 20일자 인터넷판 (http://www.newsis.com/ar_detail/view.html?ar_id=NISX20141020_0013241689&cID=10812&pID=10800).

38) 제주일보, 제주 회원제 골프장 “재산세 중과세 부담” 소송, 2014. 10.14일자 인터넷판 (<http://www.jejunews.com/news/articleView.html?idxno=1793202>).

회원제 골프장은 사치성 재산으로 규정돼 중과세율을 적용받고 있고, 대중골프장과 달리 차별과세되고 있기 때문이다.

본 사안은 체육시설법에 따라 회원제골프장업으로 등록하였지만 실제로 대중골프장으로 사용한 경우 재산세 분리과세대상이 되는지를 묻는 사안이다. 구 지방세법(2010. 3. 31. 법률 제10221호로 전부 개정되기 전의 것) 제182조 제1항(현행 제106조 제1항)은 토지에 대한 재산세 과세대상을 종합합산과세대상, 별도합산과세대상 및 분리과세대상으로 구분하면서 제3호 (다)목 에서 ‘과세기준일 현재 납세의무자가 소유하고 있는 토지 중 제112조 제2항(현행 제13조 제5항)의 규정에 의한 골프장(동조 동항 각호 외의 부분 후단의 규정을 적용하지 아니한다)용 토지’를 분리과세대상으로 규정하고 있다. 또한 구 지방세법 제112조 제2항 제2호(현행 제13조 제5항 제2호)는 ‘골프장: 체육시설의 설치·이용에 관한 법률(이하 ‘체육시설법’이라 한다)의 규정에 의한 회원제골프장용 부동산 중 구분등록의 대상이 되는 토지’라고 규정하면서 같은 항 각 호 외의 부분 후문에서 ‘골프장은 그 시설을 갖추어 체육시설법의 규정에 의하여 체육시설업의 등록을 하는 경우뿐만 아니라 등록을 하지 아니하더라도 사실상 골프장으로 사용하는 경우에도 적용한다’고 규정하고 있다.

한편 구 지방세법 제182조 제1항 제2호(현행 제106조 제1항 제2호)는 ‘과세기준일 현재 납세의무자가 소유하고 있는 별도합산과세하여야 할 상당한 이유가 있는 것으로서 대통령령이 정하는 토지’를 ‘별도합산과세대상’으로 규정하고 있다. 구 지방세법 시행령(2010. 9. 20. 대통령령 제22395호로 전부 개정되기 전의 것) 제131조의2 제3항 제10호(현행 제101조 제3항 제9호)는 ‘경기 및 스포츠업을 영위하기 위하여 부가가치세법 제5조에 따라 사업자등록을 한 자의 사업에 이용되고 있는 체육시설의 설치·이용에 관한 법률 시행령 제2조에 따른 체육시설용 토지로서 사실상 운동시설에 이용되고 있는 토지(체육시설법에 따른 회원제골프장용 토지 내의 운동시설용 토지는 제외한다)’를 ‘별도합산과세하여야 할 상당한 이유가 있는 것으로서 대통령령이 정하는 토지’의 하나로 규정하고 있다.

위와 같이 회원제골프장의 경우에는 분리과세대상이고, 별도합산과세대상에서는

회원제 골프장을 제외한 대중골프장에 대해 정하고 있으므로 회원제 골프장이더라도 사실상 대중골프장으로 사용하는 경우에는 재산세 분리와세대상에 해당하지 않는다고 본 대법원의 판결은 타당하다.

IV. 지방세특례제한법 : 주택거래에 대한 취득세의 감면

가. 대상판결 : 2013.11.28. 선고 2013두13945 판결

나. 사건개요³⁹⁾

원고는 2011. 5. 31. 갑으로부터 부천 소사구 (주소 생략)(이하 ‘이 사건 부동산’이라 한다)를 매매대금 1억 9,200만 원에 매수하였다. 그리고 원고는 2011. 6. 1. 피고에게 이 사건 건물의 취득에 관하여 취득세 7,680,000원, 농어촌특별세 384,000원, 지방교육세 768,000원 합계 8,832,000원을 신고·납부하였다.

원고는 2012. 6. 5. 피고에게 이 사건 부동산을 주거용으로 취득하였으므로 주택거래에 대한 취득세의 감면을 규정한 지방세특례제한법 제40조의2항이 적용되어야 한다고 주장하면서 이미 납부한 취득세 등 합계 8,832,000원 중 2,112,000원을 초과하는 부분을 취소하고 이를 환급하여 달라는 취지의 경정청구를 하였다.

이에 피고는 같은 해 6. 8. 원고에게 ‘원고가 이 사건 부동산을 취득하여 주거 목적으로 이용하였다고 하더라도, 위 부동산은 일반업무용 시설로 건축되어 그 용도가 업무시설인 오피스텔로 공부상 등재되었으므로, 이를 지방세특례제한법 제40조의2에서 규정한 주택으로 보기는 어렵다’는 이유로 원고의 경정청구를 거부하는 처분(이하 ‘이 사건 처분’이라 한다)을 하였다. 이 사건 부동산은 공부상 용도가 업무시설인 오피스텔로 되어 있다.

39) 인천지방법원 2012.12.28. 선고 2012구합4313 판결

다. 판결요지

구 지방세법(2011. 7. 25. 법률 제10924호로 개정되기 전의 것)은 제6조 제4호 에서 건축법상 오피스텔이 취득세의 과세대상인 ‘건축물’에 해당된다는 것을 정하고 있을 뿐이고 지방세법이나 구 지방세특례제한법(2011. 6. 7. 법률 제10789호로 개정되기 전의 것)에서는 ‘주택’에 관하여 별도의 정의규정을 두고 있지 아니하고, 지방세법은 취득세에 관하여 ‘고급주택’을 ‘일정한 주거용 건축물’(제13조 제5항 제3호)로 정하거나 재산세에 관하여 ‘주택’을 ‘ 주택법 제2조 제1호 의 규정에 의한 주택’(제104조 제3호)으로 정하고 있어 그 개념이 위 ‘건축물’과는 일치하지 아니하므로, 지방세법이나 지방세특례제한법의 개별 규정에서 ‘건축물’이 아닌 ‘주택’이라는 용어를 사용하고 있는 경우에 그 ‘주택’에 포함되는 건축물의 범위는 각 규정의 취지와 목적에 따라 달리 해석되어야 한다.

따라서 구 지방세특례제한법(2011. 6. 7. 법률 제10789호로 개정되기 전의 것) 등 관련 규정들의 내용과 구 지방세특례제한법 제40조의2 규정의 입법목적 등을 종합하여 보면, 구 지방세특례제한법 제40조의2 에 의하여 취득세에 관한 세액 경감의 대상이 되는 ‘주택’은 지방세법 제6조 제4호 에서 정한 ‘건축물’과는 구별되는 것으로서 건축법상 오피스텔은 그 ‘주택’에 포함되지 아니한다고 보아야 한다.

라. 평석

본 사안은 구 지방세특례제한법 제40조의2 에 의하여 취득세에 관한 세액 경감 대상이 되는 ‘주택’에 건축법상 오피스텔이 포함되는지 여부를 묻는 사안이다.

지방세특례제한법 제40조의2에서 주택 취득세 감경제도에 관하여 규정하고 있다.⁴⁰⁾ 그 주된 내용은 1주택 또는 일시적 2주택에 해당하는 경우로서 일정한 조건을 충족시키는 경우에는 취득세를 감경하고 있다.

구 지방세법(2011. 7. 25. 법률 제10924호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘지방세법’이

40) 구 지방세법(2010. 3. 31. 법률 제10221호로 전부 개정되기 전의 것) 제273조의2는 이 사건 경감 규정과 유사한 주택에 대한 취득세 감경규정을 두고 있었다.

라 한다) 제6조 제4호는 취득세에서 사용하는 ‘건축물’이라는 용어를 건축법 제2조 제1항 제2호의 규정에 의한 건축물 등이라 하고 있고, 건축법 제2조 제1항 제2호, 그 시행령 제3조의4 [별표1]은 이러한 건축물의 용도를 단독주택, 공동주택, 업무시설 등으로 구분하면서 이 사건 부동산과 같은 오피스텔을 업무시설의 일종인 ‘일반업무 시설’로 구분하고 있다.

한편 주택에 관한 기본법인 주택법 제2조 제1호는 “주택”을 세대의 구성원이 장기간 독립된 주거생활을 할 수 있는 구조로 된 건축물의 전부 또는 일부 및 그 부속토지로 정의하고, 제2조 제1호의2는 주택 외의 건축물과 부속토지로서 주거시설로 이용가능한 시설을 준주택으로 정의하여 주택과 주거시설로 이용가능한 준주택을 엄격히 구별하고 있다. 주택법 제2조의2 제4호는 오피스텔을 준주택으로 규정하고 있다.

따라서 이 사건 부동산은 당초 업무시설로 건축되어 있었으나 사실상 주거용으로 사용되고 있는 경우이므로 주택공급 등을 촉진하기 위한, 즉 지방세특례제한법 제40조의2의 입법취지인 ‘서민주거안정지원 및 주택거래활성화를 도모’와는 부합한다고 볼 수 없다. 또한 부동산 취득세는 사실상의 취득행위 자체를 과세 객체로 하고, 등록세는 재산권 기타 권리의 등기 또는 등록이라는 사실의 존재를 과세 물건으로 하는 세금이어서, 자산의 양도로 인하여 실현된 소득에 대하여 과세하는 양도소득세와는 과세 객체가 서로 다르므로, 지방세법과 소득세법에서 말하는 ‘주택’이 반드시 같은 의미로 해석되어야 하는 것은 아니다.⁴¹⁾

본 판례는 지방세법이나 지방세특례제한법의 개별 규정에서 ‘건축물’이 아닌 ‘주택’이라는 용어를 사용하고 있는 경우, ‘주택’에 포함되는 건축물의 범위를 판단하는 기준을 제시함과 아울러 건축법상 오피스텔이 주거용으로 이용되더라도 구 지방세특례제한법 제40조의2 취득세가 감면되는 ‘주택’의 범위에 포함되지 않음을 밝힌 판결로서 그 의의가 있다.⁴²⁾

41) 인천지방법원 2012.12.28. 선고 2012구합4313 판결

42) 정석중, “구 지방세특례제한법 제40조의2에 의한 취득세 경감 대상인 ‘주택’의 범위”, 대법원판례해설 제98호(2013 하), 법원도서관, 2014, 45면.

V. 시사점

지방세 관련 대법원 판례들은 아직 지방세법이 분법화 되기 이전의 사건들이 대부분이었다. 그리고 2013년도에 공간된 지방세 관련 판례들이 다른 연도에 비해 상당히 많았다는 것을 알 수 있었고, 향후 지방세법이 분법화된 이후 적용되는 사건들이 이번 대법원 판례분석을 통해 증감을 예측할 수 있었다.

먼저 그 대표적인 것이 경정 등의 청구이다. 앞선 판례에서 본 바와 같이 분법되기 이전 지방세법에서는 납세의무자가 과다신고·납부한 세액에 대한 불이익을 시정할 수 있는 경정 등 청구제도가 존재하지 않았지만, 현행 지방세기본법 제52조에서는 국세기본법 제45조의2와 같이 경정 등의 청구제도를 도입하고 있기 때문에 향후 납세자가 구제받을 수 있다는 점에서 본 사안이 발생한 때와는 달라 앞으로 위와 같은 사건은 감소할 수 있을 것이라고 본다. 다만 분법화 이후 경정 등의 청구 이외 새로운 제도가 많이 도입됨에 따라 오히려 증가할 수도 있다.

다음으로 같은 법률상 용어에 대해서도 다르게 해석할 여지가 있는 경우들이 있었다. 위에서 본 바와 같이 사인증여에 대한 해석, 주택에 대한 해석이 각 세법에서 달라 납세자에게 혼동을 초래하고 있다. 이러한 점을 감안하여 향후 세법을 개정할 때에는 세법간의 용어상 차이 등을 고려하여 입법하여야 할 것으로 본다.

마지막으로 사치성재산에 대한 인식과 경제상황의 변화에 신속하게 대응하지 못한다면, 앞서 본 골프장의 재산세 증과문제와 같은 분쟁이 지속적으로 증가할 것으로 본다.

제3주제

지방세기본법에서의 납세자기본권 구현과
납세자 권리구제제도 개선에 대한 연구

김 응 희

한국세무사회

지방세기본법에서의 납세자기본권 구현과 납세자 권리구제제도 개선에 대한 연구

김 응 희 (한국세무사회)

I. 서 론

조세법을 논하는 경우에는 ‘납세자 기본권’과 ‘납세자 권리’를 혼용하면서 헌법상의 기본권과 법률적 권리를 구분없이 사용하는 사례가 있다. 이는 납세자 기본권에 대한 이론적 실체를 명확히 하지 않은 상태에서 조세법에 대한 입안자들은 입법을 통한 ‘납세자 권리’의 확대에 주력하고 있기 때문이다.

이에 본 논문에서는 먼저 헌법에 열거되지 않은 기본권으로서의 지위를 가지고 있는 ‘납세자 기본권’에 대한 법적 확신을 가질 수 있는지를 살펴 보았다. 더불어 이 헌법에 열거되지 않은 기본권으로서의 헌법적 확신을 가질 수 있는지에 대하여 검토하였다. 그리고 헌법에 명문화되지 않은 ‘납세자 기본권’이 어떠한 헌법적 근거를 바탕으로 도출되어질 수 있는지와 ‘납세자 기본권’의 개념과 내용 및 그 구현방향에 대해서도 실체적으로 접근해 보고자 하였다. 이를 통해 납세자의 실체적 권리를 보장하고 있는 「지방세기본법」과 「국세기본법」이 지방세 관련 법령과 국세 관련 법령에 대해 ‘기본법’으로서 어떠한 지위를 가지는가를 분석해 보고자 한다.

또한 지방자치단체에 있어서 재정민주주의의 구체적 실현을 위해서는 지방자치단체의 재정형성 주체인 주민에게 헌법상 기본권으로 국가재정의 위기를 초래하거나 중대한 기본권 침해의 가능성을 배제할 수 있는 ‘재정참정권’을 인정할 필요성을 살펴

보았다.

한편 현행 지방세 심사청구는 국세와는 달리 판단기관의 독립성과 공정성, 대심적 심리구조, 당사자의 절차적 권리 보장 등의 면에서 사법절차의 본질적 요소를 결여하고 있다고 하여 헌법재판소의 위헌결정¹⁾을 받은 이후 임의적 전치절차로 운영되고 있는 바, 과거 행정자치부(현 안전행정부)에서 수행하던 지방세 심사기능이 조세심판원으로 이관되면서 국세와 같이 필요적 전치절차로 전환할 필요성이 있는지에 대해 검토해 보고자 보았다.²⁾

그 밖에 지방세기본법상의 법체계와 더불어 지방세에 대한 납세자의 구제절차를 살펴 보고 개선방안을 마련해 보고자 한다.

II. 지방세기본법의 ‘기본법’의 입법체계적 의미

1. ‘납세자 기본권’과 ‘납세자 권리’

헌법재판소는 당초 ‘납세자 기본권’이라는 용어를 한차례 언급하였을 뿐³⁾ 그 실체적 개념을 설명하지 않고 있고, 다시 ‘납세자 주권’이라는 용어를 사용하게 되지만 국민 주권의 원리와 조세법률주의, 민주적 과세제도, 재산권 등에서 파생되어지는 소극적 개념으로 제한하여 이해하면서 그 실체적 권리 여부도 ‘조세정의’⁴⁾와 ‘조리’라는 사

1) 과거 「지방세법」에 의하면 지방세에 관하여 위법·부당한 처분을 받은 자는 이의신청 및 심사청구를 거치지 아니하고서는 지방세 부과처분에 대하여 행정소송을 제기할 수 없도록 규정하고 있었으나, 이는 판단기관의 독립성과 공정성, 대심적 심리구조, 당사자의 절차적 권리보장 등의 면에서 사법절차의 본질적 요소를 현저히 결여하고 있다고 판단되어 헌법재판소에 의하여 위헌결정을 받았다(헌재 2001. 6. 28. 2000헌바30). 이에 따라 현재의 「지방세법」에 의하면 지방세에 관하여 위법·부당한 처분을 받은 자는 「지방세법」에 의한 이의신청·심사청구 없이 행정소송을 제기할 수 있다.

2) 행정심판을 행정소송의 전치절차로 할 것인가 아니면 임의절차로 할 것인가는 입법정책의 문제로서, 독일은 행정심판전치주의를 취하고 있는 반면 프랑스나 일본 등은 행정심판임의주의를 취하고 있음. 조세구제와 관련하여 행정심판전치주의를 채택한 이유는, 행정청에게 먼저 반성의 기회를 주어 행정처분의 하자를 자율적으로 시정하도록 하기 위함이며, 또한 법원의 전문성 부족을 보완하고 분쟁해결에 있어 시간 및 비용을 절약하고 법원의 심사 부담을 경감함으로써 사법기능을 보완하기 위하여 행정심판전치주의가 채택되어 있는 것임.

3) 헌재 1990. 9. 3. 선고 89헌가95 결정, 판례집 2, pp.245~282.

회적 통념으로 이해되는 개념으로 인정하고 있을 뿐이어서 ‘납세자 주권’ 자체를 독자적 기본권으로 인정한 것으로 보기는 어렵다.

한편 공동체의 구성원은 결단에 의해 다양한 헌법적 가치를 성문화하거나 헌법적 확신을 하게 되는데, 국가는 이렇게 확인된 헌법적 가치를 공동체 내의 헌법적 질서로 실현하여야 할 의무가 있다. 이렇듯 국가가 실현해야 하는 헌법적 가치 중에는 법치주의나 민주주의 또는 복지국가 등을 추구하면서 기본권으로 인정되는 경우도 있고 그렇지 않은 경우도 있다. 따라서 헌법적 가치 중에 무엇을 기본권으로 인정해야 하는가에 대한 ‘기본권 포섭’의 문제가 검토되어진다.⁵⁾

이러한 기본권의 포섭과정을 통하여 일부는 ‘기본권’으로 확인되기도 하고 일부는 헌법상의 원칙으로 남겨지기도 하는데, 헌법상의 가치의 일부는 법 제도를 통해 법령상의 권리로 실현되기도 한다. 예를 들어, 헌법에 명문화되지 않은 개인정보자기 결정권은 “헌법에 명시되지 아니한 기본권”으로 인정되어 기본권으로 포섭되기도 하지만⁶⁾ “국가의 재정사용의 합법성과 타당성을 감시하는 납세자의 권리는 헌법에서 보장하는 기본권으로 보지 않는다”는 헌법재판소의 결정⁷⁾이 그러하다.

비록 아직까지는 조세법률주의를 통해 “종목과 세율이 법률로 정해지지 않은 조세를 부과받지 않을 권리”를 인정받는 것으로 헌법적 확신이 이루어졌다고는 할 수 없지만, 이러한 헌법상의 원리에는 국회의 입법을 통해 법률상의 납세자 권리가 실현되고 있다. 다만, 이러한 법률의 실제적 권리라고 하더라도 적법절차의 원칙이 발동된다는 점에서 조세입법과 조세집행에 관한 공권력의 행사는 절차상의 적법성을 갖추어야 할 뿐만 아니라 과세권 행사의 근거가 되는 법률도 실제적 내용도 합리성

4) 세법은 납세자와 과세청(국가, 지방자치단체) 간의 관계를 규율하는 법률로서 헌법상의 조세법률주의와 조세정의 실현하기 위한 수단이다. 세법의 해석은 헌법의 이념에 따라야 하고 사회통념인 조세정의에 부합하여야 한다. 「국세기본법」 제18조 제1항이 “세법의 해석·적용에 있어서는 과세의 형평과 당해 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당히 침해되지 아니하도록 하여야 한다”고 규정한 것도 같은 취지를 명문화한 것이다(헌재 2000. 1. 27. 선고 98헌바6 결정, 판례집 12-1, p.59).

5) 정종섭, 『헌법과 기본권』, 박영사, 2010, pp.27~28.

6) 헌재 2005. 5. 26. 선고 95헌마513 결정, 판례집 17-1, p.668, p.683 ; 헌재 2009. 10. 29. 선고 2008헌마257 결정, 판례집 21-2(하), pp.383~384.

7) 헌재 2008. 11. 27. 선고 2008헌마517 결정, 공보 146, p.1863, p.1866 ; 헌재 2009. 10. 29. 선고 2007헌바63 결정, 판례집 21-2(하), p.122.

과 정당성을 요구받게 된다.

현재 「국세기본법」을 비롯한 「지방세기본법」에서는 ① 세무조사 절차상의 납세자 권리(납세자권리현장의 교부, 세무조사권 남용금지, 납세자에 대한 성실성 추정, 객관적인 세무조사 선정기준, 세무조사의 사전통지 의무, 세무조사 기간의 제한, 세무조사시의 조력권 등), ② 사전적 권리구제(과세전 적부심사), ③ 납세의무이행에 따른 권리(수정신고·경정청구권) 등을 납세자의 권리로 규정하고 있다.

이러한 입법을 통한 납세자 권리의 확대는 국민의 기본권에 대한 국가의 적극적 보호의무도 궁극적으로 입법자의 입법행위를 통하여 비로소 실현될 수 있는 것이라는 점에서 바람직하다. 이와 관련하여 조세절차법을 독자적으로 입법하거나 적어도 현재의 부당한 조세집행권에 대하여 충분히 납세자가 대응할 수 있는 실체적 권리의 현실적 확대를 통해 ‘납세자 권리’의 외연을 확대할 필요가 있다는 견해는 충분히 설득력이 있다.⁸⁾

다만, 적법절차의 원리는 모든 국가 공권력을 기속하고 모든 기본권에서 실현되는 일반적이고 객관적인 헌법적 원리이기는 하지만, 그 자체가 기본권은 아니므로 침해된 권리가 입법(법률)에 의해 비로소 형성된 경우에 납세자는 적법절차의 위반에 의한 기본권 침해를 주장할 수 없게 된다.

또한 기본권은 ① 대국가적 효력과 관련하여 특정 국가기관(과세기관)뿐만 아니라 모든 국가기관을 구속할 수 있고, ② 국가기관의 공권력 발동만을 구속하는 것이 아니라 관리행위와 국고적 행위까지 구속하게 되며,⁹⁾ ③ 국가권력을 제한하거나 국가권력을 기본권에 적합하도록 의무화시키는 객관적 가치질서로서의 성격¹⁰⁾을 가지게

8) 최명근, 『납세자 기본권』, 경제법륜사, 1997, p.135 이하. 그리고 납세자 권리를 입법하면서 그 준수를 담보하는 제도적 장치가 마련되지 않아 과세관청이 제대로 지키지 않아도 처벌되거나 과세권을 행사하는 데 제약이 없어 사실상 선언적 규정에 불과하고, 세무조사의 절차규정이 일부 보완되었으나 납세자 권리의 법적 보호수준과 제도적 장치는 여전히 부족하다는 견해가 있다(구재이, 『조세절차론』, 광교이텍스, 2010, p.805).

9) 현대국가에 있어서 국가와 국고는 동일체로 간주되고, 기본권의 대사인적 효력이 인정되고 있으며, 불가침적 기본권을 보장해야 할 국가의 의무에 비권력적·경제적 주체로서의 국가를 배제할 필요가 없기 때문에 긍정설이 다수설이고, 독일연방법원의 판례와 포르스트호프(E. Forsthoff), 엠머리히(V. Emmerich) 등 독일의 공법학자들도 이러한 견해를 지지하고 있다(권영성, 『헌법학원론』, 법문사, 2009, p.1180).

10) 언론의 자유의 헌법적 보장은 개개인이 자유로이 의견을 발표할 수 있는 주관적 표현권을 보장

될 뿐만 아니라, ④ 사인(私人)의 법률행위나 사인상호 간의 법률관계에도 적용되는 기본권의 대사인적(對私人的) 효력¹¹⁾도 인정되고 있지만 법률상의 권리는 이러한 기본권의 효력과 성격을 가지지 못한다.

2. '기본법'에서의 납세자권리의 확대

중전의 지방세법은 잦은 부분 개정으로 복잡하고 난해한 조세체계로 인해 과도한 납세·징세비용을 유발한다는 지적을 받아 왔다.¹²⁾ 또한 세수규모에 비해 세목수가 많고, 동일한 세원에 대한 중복과세제도 발생함에 따라 조세의 준수비용이 과도하다는 지적도 있었다.

이에 따라 중전의 「지방세법」을 「지방세기본법」, 「지방세법」, 「지방세특례제한법」으로 분법(分法)하고 세목, 세율과 같은 조세실체의 규정은 지방세기본법으로, 조세 절차에 관련된 규정은 그 외 법으로 정하는 것으로 개정하여 2011년부터 시행하게 하였다. 따라서 재원중립을 바탕으로 16개목에서 11개목(보통세 9개목, 목적세 2개목)으로 전면적으로 축소되는 것으로 개정되었다.

한 것이면서, 동시에 자유로운 여론형성과 여론존중의 원칙을 객관적으로 확인한 민주국가적 법질서의 구성요소로서의 성격을 가지는 것이다(헌재 1991. 9. 16. 선고 89헌마165 결정, 판례집 3, p.518, p.529, p.534).

- 11) 우리 헌법은 제10조에서 국가는 개인이 가지는 불가침의 기본적 인권을 확인하고 이를 보장할 의무를 진다고 규정함으로써, 소극적으로 국가권력이 국민의 기본권을 침해하는 것을 금지하는 데 그치지 아니하고 나아가 적극적으로 국민의 기본권을 타인의 침해로부터 보호할 의무를 부과하고 있다[헌재 1997. 1. 16. 선고 90헌마110·136(병합) 결정, pp.119~120]. 국민의 기본권에 대한 국가의 적극적 보호 의무는 궁극적으로 입법자의 입법행위를 통하여 비로소 실현될 수 있는 것이기 때문에, 입법자의 입법행위를 매개로 하지 아니하고 단순히 기본권이 존재한다는 것만으로 헌법상 광범위한 방어적 기능을 갖게 되는 기본권의 소극적 방어권으로서의 측면과 근본적인 차이가 있다. 즉, 기본권에 대한 보호의무자로서의 국가는 국민의 기본권에 대한 침해자로서의 지위에 서는 것이 아니라 국민과 동반자로서의 지위에 서는 점에서 서로 다르다[헌재 1997. 1. 16. 선고 90헌마110·136(병합) 결정, p.120].

- 12) 이세진, 『지방세의 현황과 과제』, 국회예산정책처, 2011.12, pp.18~19.

〈지방세법 분법(분법) 개요〉

구 법(1개법)			현 행(3개법)
지방세법	제1장(총칙)	→	지방세기본법
	제2장(도세)		
	제3장(시군세)	→	지방세법
	제4장(목적세)		
	제5장(과세면제 및 경감)	→	지방세특례제한법

그러나 이러한 분법만으로 지방세에 관한 법령이 체계적으로 정비된 것으로 볼 수는 없다. 아직까지도 일정부분은 지방세와 별개의 규정인 국세기본법, 국세징수법 및 조세특례제한법 등을 준용하거나 적용하며 함께 살펴야 하는 만큼 지방세에 관한 입법체계가 완비된 것은 아니기 때문이다. 특히 지방세에 대한 과세특례 사항들을 국세에 대한 특례들을 규정하고 있는 조세특례제한법에 두고 있는 것은 법체계상에 맞지 않으며, 실제적으로도 관련법 개정에 대한 지방자치단체들의 의견 개진이 현실적으로 어려워진다는 점에서 지방세 감면규정들을 지방세특례제한법과 같은 하나의 법체제로 통합하는 입법론을 고려해 볼 수 있다.¹³⁾

한편 납세자의 실체적 권리를 보장하고 있는 「지방세기본법」과 「국세기본법」이 지방세 관련 법령과 국세 관련 법령에 대해 ‘기본법’으로서 지위를 가지고 있는 만큼, 다른 조세관련 실시법 내지 집행법과의 관계에서 ① 입법의 내용에의 구속 및 ② 현실로 입법된 규정의 해석·적용의 관계상 관계 법령에 대하여 실제상 지도적·우월적·강령적·현장적인 기능을 가지며, ③ 다른 조세관련 실시법 내지 집행법의 내용은 당연히 기본법의 목적과 취지 및 내용에 적합할 것이 요구된다는 점에서 이러한 권리가 헌법적 가치와 유사하게 보장되는 것으로 이해되기도 한다.

이러한 기본법 형식은 일종의 계획법 내지 프로그램법으로서 어떤 분야의 정책을 개괄적으로 선언하고 그 정책실시에 따른 관계자의 책무 등을 선언하여 관계정책의 체계화를 도모하는 데 그 의미가 있으나, ① 그 실질적 내용에서 본다면 기본법은

13) 이세진, 앞의 책, 2011.12, p.64.

다른 법률에 우월하는 특수한 효력이 승인되어야 하나, 법형식면에서 본다면 단순한 법률에 불과하므로 우월적인 지위를 인정하는 것은 불가능하고, ② 실질적 내용을 지닌 기본원칙을 선언하기보다는 정책적인 조직법의 성격을 지닌 것에 불과할 수도 있어서 헌법 규범적 가치로서의 우월적 규범력을 기대할 수 없으며, ③ 법률상의 권리는 결국 국회의 입법을 통해 비로소 보장되는 만큼 법률의 개정으로 얼마든지 변형되거나 축소될 여지가 있을 뿐만 아니라 ④ ‘법률’의 동등한 형식을 갖춘 다른 법률이 기본법의 내용과 상충되는 입법을 하는 경우에는 정책적인 당부와는 별도로 후법(後法)이 법적으로는 당연히 유효한 것으로서 적용되는 한계가 있다.

결국은 「지방세기본법」은 다른 조세법과 같이 형식상 ‘법률’의 우열관계 없이 동등한 것이고 입법으로 얼마든지 「지방세기본법」을 개정할 수 있다는 점에서 입법에 의한 납세자권리의 축소를 궁극적으로 방지할 수 있는 방법은 없게 된다. 이에 ‘납세자 권리헌장’도 기본법 체계 내에서 존재하더라도 조세입법권과 조세집행권을 아우르는 최고 규범성은 물론 해당 과세행정에 대한 구속력의 명확성마저 확신하기 어려워진다.

결국 기본법에서 보장되는 권리도 다른 법률에 대한 우월성을 확보하기 위해서는 “그 권리의 내용이 기본권 내지 헌법적 가치의 실현을 구체화하는 것으로 이해되는 구성적 해석을 통해 비로소 달성 된다”는 점에서 적어도 헌법 제12조의 ‘신체의 자유’와 같이 헌법에 구체적으로 명시될 것을 기대하기는 어렵더라도 “모든 국민은 법률과 적법한 절차에 따라 납세의무를 이행할 권리를 가지며, 국가재정을 형성하는 납세자로서의 지위는 보장된다”라는 실정헌법상 근거를 신설하는 입헌 정책적 고려가 필요하다.

이로써 “납세자 기본권”의 근거를 확립하고 이에 따라 그에 따른 법률상의 실체적 권리도 헌법 규범적 지위를 가지게 된다. 헌법의 제정 및 개정을 통해 명문화된 기본권도 그 개념과 그 구체적인 내용이 입법 당시부터 확립된 것은 아니며 기본권과 헌법적 가치는 계속적으로 형성되어가면서 구체화되기 때문이다.

Ⅲ. 납세자기본권으로서의 주민 재정참여권

1. 주민 재정참여권에 대한 헌법재판소 입장의 검토

헌법재판소는 재정사용의 합법성과 타당성을 감시하는 납세자의 권리를 부정하고 있다.¹⁴⁾ 헌법재판소는 ‘국립사범대학졸업자 중 교원미임용자 임용 등에 관한 특별법 위헌확인’ 사건¹⁵⁾에서 재정지출의 효율성 또는 타당성을 감시하는 권리로서 납세자 기본권이 헌법상 인정되는지에 대한 판단에서 ① “헌법상 조세의 효율성과 타당한 사용에 대한 감시는 국회의 주요책무이자 권한으로 규정되어 있어(헌법 제54조, 제61조) 재정지출의 효율성 또는 타당성과 관련된 문제에 대한 국민의 관여는 선거를 통한 간접적이고 보충적인 것에 한정된다”고 하면서 ‘재정국회주의’가 국가재정 통제의 기본적 원칙임을 확인하면서, ② 재정지출의 합리성과 타당성 판단은 재정분야의 전문성을 필요로 하는 정책판단의 영역으로서 사법적으로 심사하는 데에 어려움이 있을 수 있고, ③ 재정지출에 대한 국민의 직접적 감시권을 기본권으로 인정하게 되면 재정지출을 수반하는 정부의 모든 행위를 개별 국민이 헌법소원으로 다룰 수 있게 되는 문제가 발생할 수 있다는 근거로 “납세자가 재정민주주의에 기초하여 재정사용의 합법성과 타당성을 감시하는 납세자권리는 헌법에 열거되지 않은 기본권이 아니고 기본권 침해의 가능성도 인정될 수 없다”고 결정하였다.

또한 헌법재판소는 “민간제안사업에 있어서의 건설보조금 지급은 구 민간투자법 제53조에도 불구하고 법령상 예산에 의한 재정지원의 근거가 없는 것이므로 이에 따른 국가재정지원은 납세자로서의 국민의 권리를 침해”하는 것이라는 청구인의 주장

14) 헌재 2007. 12. 31. 선고 2007헌마1446 결정, 공보 135, p.123, p.124 ; 헌재 2005. 11. 24. 선고 2005헌마579등 결정, 판례집 17-2, p.522 ; 헌재 2006. 3. 30. 선고 2005헌마598 결정, 판례집 18-1(상), p.440, p.447 ; 2008. 11. 27. 선고 2008헌마517 결정, 판례집 20-2(하), p.521 참조. 이와 더불어 청구인들이 주장하는 납세의무자로서 청구인들의 재산권이란 결국 재정사용의 합법성과 타당성을 감시하는 납세자의 권리에 다름 아닌바, 이와 같은 권리를 헌법상 보장된 기본권으로 볼 수 없으므로 그에 대한 침해의 가능성 역시 인정될 수 없다고 한다.

15) 헌재 2006. 3. 30. 선고 2005헌마598 결정, 판례집 18-1(상), pp.446~447.

에 대하여 헌법재판소는 재정사용의 합법성과 타당성을 감시하는 납세자의 권리는 헌법상 보장된 기본권으로 볼 수 없으므로(헌재 2008. 11. 27. 선고 2008헌마517 결정, 공보 146, 1863, 1866 등) 납세자의 권리 침해는 헌법소원심판의 이유가 될 수 없다고 한다.¹⁶⁾

이와 같이 재정지출 감시권을 국민의 기본권으로 인정하는 않는 입장에서는 ① 우리 헌법은 납세자의 기본권에 대하여 아무런 규정을 두고 있지 않고 있고, ② 일본에서 일부 이를 주장하는 견해들이 존재할 뿐이고 미국의 경우 이를 인정한 연방 대법원 판례¹⁷⁾가 존재하기는 하나 이후 여러 판례들을 종합해 보면 납세자로서 특정한 구체적 손해나 위험성을 입증하지 못한 채 일반국민의 일반화된 불만에 대한 주장만으로는 당사자 적격을 인정하지 않고 있으며, ③ 특히 우리 헌법은 재정에 관한 의회통제의 원칙을 규정하고 있어 재정에 관한 국민의 직접통제를 위하여 ‘납세자 기본권’을 인정하는 것은 무리라는 점을 들고 있다. 이러한 입장에서는, ④ 기본권성이 인정된다 하더라도 해당 사건 법률에서 구체적인 재정 지출행위에 대해서는 구체적인 규정을 두고 있는 경우에는 직접성도 인정될 여지가 없다고 본다. 뿐만 아니라, ⑤ 관련 법률에 의하여 건설비용 등 실제 재정지출이 이루어진다 하더라도 이는 국민전체의 부담이지 일부 개별 납세자들만의 부담은 아니며 해당 법률이 개별 납세자들에게 직접 납세의무를 부과하거나 그 재산권의 사용·수익·처분에 제한을 가하는 등 어떤 침해도 하지 않는 이상 자기관련성 또는 직접성은 인정되지 않는다고 한다.¹⁸⁾

그러나 ① 우리 헌법이 재정지출의 효율성 또는 타당성과 관련된 문제에 대해 국회의 통제기능만을 규정하고 있는 것은 ‘재정국회주의’를 원칙으로 하는 현행 헌법 체계(헌법 제54조, 제61조)를 밝힌 것이지, 재정민주주의를 부인하거나 납세자인 국

16) 헌재 2009. 10. 29. 선고 2007헌바63 결정, 판례집 21-2(하), p.122.

17) *Flast v. Cohen*, 392 U.S. 83(1968).

18) 재정지출 감시권을 국민의 기본권으로 인정하는 않는 입장에 대하여는 ‘신행정수도 후속대책을 위한 연기·공주지역 행정중심복합도시 건설을 위한 특별법 위헌확인’ 사건에서 법무부장관 등의 ‘납세자 기본권’을 부인에 대한 논거에 대하여는 헌재 2005. 11. 24. 선고 2005헌마579 결정, 판례집 17-2, p.539 참조.

민이 국가재정에 보충적으로 참여할 기회마저 적극적으로 부인하고 있는 것이라 할 수 없고,¹⁹⁾ ② 국회의 상시적 재정통제기능과 납세자의 비상시적 재정지출 감시권(재정참정권)과 입법론적 차원에서도 상충되지 않으며, ③ 재정분야의 전문성이 필요한 정책판단이 사법적 심사에 어려움이 있는 것은 사실이지만 납세자(국민)의 기본권 또는 헌법상의 기본원칙이 명백하게 침해하는(위반되는) 예산안 및 예산 부수 법안의 국회 의결 또는 정부 재정지출행위까지 헌법적으로 정당화되는 것은 아니고, ③ 국가 공권력의 행사 또는 불행사로 인해 중대한 재정·경제상의 위기가 발생하여 공공의 안녕질서(국민의 일상적 생활)에 심대한 악영향을 주거나 납세자(국민)에 대한 기본권침해와 직접적 관련이 있는 경우마저 헌법소원을 청구할 수 없도록 한다면 이는 국민의 재판청구권을 부인하는 것이 되어 헌법에 위반된다(헌법 제27조 제1항, 제111조 제1항 제5호, 헌법재판소법 제68조 제1항).

이와 관련하여 헌법재판소는 스스로 헌법의 수호와 국민의 기본권보장을 사명으로 하는 국가기관으로 인정하면서 “비록 고도의 정치적 결단에 의하여 행해지는 국가작용이라고 할지라도 그것이 국민의 기본권침해와 직접 관련되는 경우에는 당연히 헌법재판소의 심판대상이 될 수 있다”고 판단²⁰⁾한 바 있으므로 국회와 정부의 불법 및 부당한 재정행위에 의한 헌법적 보호가치의 훼손 또는 기본권의 침해의 경우와 달리 볼 이유도 없다.

또한 ① 우리 헌법은 “국가는 개인이 가지는 불가침의 기본적 인권을 확인하고 이를 보장할 의무를 지고 있고(헌법 제10조 후단), 국민의 자유와 권리는 헌법에 열거되지 아니한 이유로 경시되지 아니하기에 명문화되지 않은 기본권에 대한 수용 가능

19) 김정준, “재정건전화를 위한 국민소송제도에 관한 연구”, 성균관대학교 박사학위 논문, 2010. 2., pp.25~26.

20) 통치행위를 포함하여 모든 국가작용은 국민의 기본권적 가치를 실현하기 위한 수단이라는 한계를 반드시 지켜야 하는 것이고, 헌법재판소는 헌법의 수호와 국민의 기본권 보장을 사명으로 하는 국가기관이므로 비록 고도의 정치적 결단에 의하여 행해지는 국가작용이라고 할지라도 그것이 국민의 기본권 침해와 직접 관련되는 경우에는 당연히 헌법재판소의 심판대상이 된다(헌재 1996. 2. 29. 선고 93헌마186 결정, 긴급재정경제명령 등 위헌확인, 판례집 8-1, p.111 이하). 신 행정수도건설문제는 비록 고도의 정치적 결단에 의하여 행하여지는 국가작용이라고 하더라도 그것이 국민의 기본권 침해와 직접 관련되는 경우에는 당연히 헌법재판이 심판대상이 될 수 있다(헌재 2004. 10. 21. 선고 2004헌마554-566(병합) 결정, 판례집 16-2(하), p.1 이하).

성은 규범적으로 개방되어 있고, ② 미국에서는 국가의 위법 또는 부당한 재무회계 행위에 대한 행정소송의 원고적격을 확대함으로써 납세자소송(Taxpayers' Suit)을 인정하게 되면서 연방차원에서 *Flast v. Cohen*, 392 U.S. 83(1968) 판결²¹⁾ 이후 한정된 연방수정헌법 제1조의 국교수립금지조항을 위반한 조세지출에 대한 납세자소송을 인정한 바 있고,²²⁾ 현재는 New Mexico州를 제외한 모든 주에서 성문법으로 규정하고 있으며,²³⁾ 일본의 경우에도 단지 일부 학자의 의견만이 있는 것이 아니라 지방자치법에 주민소송제도를 주고 지방정부가 위법 또는 부당한 공금의 지출, 재산의 취득·관리 및 처분, 계약의 체결 및 이행 등에 대하여 주민감사를 청구한 후 그에 대한 불복 등이 있는 경우에 대하여 주민소송을 제기하도록 하고 있다.²⁴⁾ ③ 그리고 우리 헌법에서도 충분히 재정에 관한 의회통제의 원칙에 대한 보충적 견지에서 적어도 중대한 재정·경제상의 위기로 인해 공공의 안녕질서(국민의 일상적 생활)에 심대한 악영향을 주거나 헌법상 보장된 기본권 침해와 직접 관련되는 경우에는 국가재

21) 이 사안은 소득세를 납부하는 연방납세자 7명이 1965년에 제정된 연방초등중등교육법(Elementary and Secondary Education Act of 1965)에 의해 연방정부가 특정종교단체, 부속사립학교에 교과서를 무상으로 공급하는 것은 연방수정헌법 제1조의 국교수립금지조항에 위반한 불공정한 재정지출이라는 이유로 연방정부를 상대로 연방공금의 지출을 금지하라는 소송을 제기한 것이다. 이에 대하여 연방대법원 ① 일반적 복지에 지출하기 위한 연방헌법 제1조 제8항에 의한 의회권한의 행사를 다투는 것이기에 납세자 자신과 쟁점이 되고 있는 법령 간의 논리적 연계성이 있으며, ② 연방수정헌법 제1조의 국교수립금지조항은 역사적으로 연방헌법 제1조 제8항의 의회의 과세 및 지출권한 행사에 대한 헌법상의 특별한 제약이기에 납세자의 신분과 다투어지고 있는 헌법상 침해의 성격간의 한계성이 입증된다고 하여 연방납세자인 원고는 원고적격이 있다고 판시하였다[조만형, “납세자소송제도의 도입방안에 관한 연구”, 『토지공법연구』(제26집), 한국토지공법학회, 2005. 6., p.436~437 각주15) 인용].

22) Bernard Schwartz, *Administrative Law*, 3ed., 1991, p.502.

23) 지방자치단체의 예산납용에 대한 납세소송을 허용하는 성문법 제정은 1847년 Massachusetts州였다고 한다(Mass. Ann. Law ch. 40 §53. 1973)[조만형, 앞의 논문, 2005. 6., p.435 각주14) 인용].

24) 주민은 감사위원회에 주민감사를 청구할 수 있으며, 주민감사청구의 대상은 지방자치단체의 장, 의회, 위원회, 위원 또는 직원에게 있어서의 위법 또는 부당한 ① 공금의 지출, ② 재산의 취득, 관리 및 처분, ③ 계약의 체결 및 이행, ④ 채무 기타 의무의 부담, ⑤ 위법 또는 부당하게 공금의 부과 또는 징수를 태만히 한 사실과, ⑥ 재산의 관리를 태만히 한 사실이고, 주민소송의 원고적격은 주민감사청구를 한 자에게 있고, 주민감사청구를 한 주민은 1인이더라도 주민소송을 제기할 수 있다. 감사청구를 한 주민은 감사위원의 결과 또는 권고에 불복이 있거나 권고를 받은 지방자치단체의 의회, 장 그 밖의 집행기관 또는 직원의 조치에 불복이 있는 때, 또는 감사위원이 감사를 청구한 날부터 60일 이내에 감사 혹은 권고를 하지 아니한 때, 의회 또는 지방자치단체의 장 그 밖의 집행기관 또는 직원이 권고에 의한 조치를 강구하지 아니하는 때에는 재판소에 대하여 위법 또는 부당한 재무회계상 행위에 관하여 소를 제기할 수 있다(일본 지방자치법 제242조의 2).

정에 관한 국민의 직접 통제를 보충적 기본권으로 인정할 수 있는 것이다. ④ 특히 예산 부수법률에 의해 구체적인 재정 지출행위 또는 지출예상이 확정적일 경우²⁵⁾에는 집행에 대한 규정이 충분하지 않더라도 그 납세자에 대한 직접성이 인정될 수 있을 뿐만 아니라, ⑤ 지출되는 재정의 부담이 본래 특정 납세자의 부담이 아니라 국민 전체의 부담이라고 하더라도, 중대한 재정·경제상의 위기로 인해 공공의 안녕질서(국민의 일상적 생활)에 심대한 악영향을 주거나 대다수의 납세자(국민) 개개인이 직접 기본권을 침해받았다면 그에 따른 자기관련성 또는 직접성도 인정될 여지가 있다.

다만, 헌법이 납세자의 재정참정권을 구체적으로 명시하지 않은 상태에서는 그 기본권의 발현범위는 “중대한 재정·경제상의 위기로 인해 공공의 안녕질서(국민의 일상적 생활)에 심대한 악영향을 주거나 헌법상 보장된 기본권을 직접 침해받은 경우”로서 그 구체절차는 ‘주관적 소송’으로 제한될 수밖에 없는 한계가 있다. 따라서 국가 또는 공공단체가 헌법상의 국가의무를 불이행하거나 공동체의 객관적 헌법질서를 훼손하는 재정행위를 함으로써 불특정 다수의 기본권을 침해하게 되는 경우까지로 그 대상 범위를 확대하기 위해서는 기본권 침해의 자기 관련성 또는 직접성을 완화하는 지방자치법상의 민중소송제도를 적극 도입하여²⁶⁾ ‘객관적 소송’까지 그 외연을 확대해야 할 필요성이 있다.²⁷⁾

25) 기본권 침해가 장래에 발생하더라도 그 침해가 틀림없을 것으로 현재 확실히 예측된다면 기본권 구제의 실효성을 위하여 침해의 현재성을 인정한다(헌재 1992. 10. 1. 선고 92헌마68등 결정, 판례집 4, p.659, p.669).

26) 민중소송은 「행정소송법」에 의하여 일반적으로 인정된 것이 아니며, 각 개별 법률이 정한 경우에 한하여 법률에 정한 자가 제기할 수 있는 것이다(「행정소송법」 제45조). 현재 민중소송제도는 선거소송(「공직선거법」 제222조), 국민투표무효의 소송(「국민투표법」 제92조), 주민소송(「지방자치법」 제17조)이 있다. 이와 같이 민중소송에 대한 법정주의를 두게 된 것은 독일의 입법에 영향을 받은 것이지만, 미국은 판례를 통해 납세자소송(taxpayers suit)을 점차 확대시키고 있으며, 1970년의 대기정화법(Clean Air Act)을 비롯하여 시민은 누구든지 대기오염행위의 금지를 법원에 제소할 수 있게 하는 시민소송(citizen suits)을 법제화하였고, 프랑스는 월권소송의 ‘소의 이익’을 점차 확대해석하여 객관소송화의 경향이 현저해지고 있다. 영국에서는 특정개인이 ‘소의 이익’을 갖지 않는 위법한 행정처분으로 인한 공익보호를 위하여 금지명령소송(injunction) 또는 선언적 판결소송(declaration)을 제기할 수 있는바, 개인 스스로는 ‘소의 이익’을 갖지 않더라도 검찰총장에게 이러한 소송의 제기를 청구할 수 있다. 이 경우 개인의 청구에 의하여 제기하는 소송을 관련자소송(relator action)이라 한다(박윤훈, 『최신행정법강의(상)』, 박영사, 2000, p.879).

27) ‘납세자소송에 관한 특별법안’이 이상민 의원의 대표발의로 2008. 11. 20. 국회에 발의되었으나

이러한 권리구제의 확대는 ① 헌법과 재정법규의 적정한 운영을 도모하기 위한 재정민주주의의 직접적 참정의 수단이 되고, ② 헌법상의 객관적 가치질서와 더불어 일반 공공의 이익옹호를 도모하며, ③ 이를 통하여 개별 국민의 기본권을 보호하게 되며, ④ 불법·부당한 재정행위에 대한 객관적 사법통제의 수단이 된다.²⁸⁾

2. 재정감시권(재정참정권)의 헌법적 근거

우리 헌법에서 국가는 납세자가 형성한 재정을 기초로 하여 사회적·경제적 방법으로 근로자의 고용의 증진과 적정임금의 보장에 노력하고(제32조 후단), 지역 간의 균형발전을 위하여 지역경제를 육성할 의무를 가지며(제123조), 균형 있는 국민경제의 성장 및 안정과 적정한 소득의 분배를 유지(제119조 제2항)해야 할 뿐만 아니라, 국토와 자원의 균형개발과 이용을 위해 필요한 계획을 수립해야 한다(제120조 제2항).

국가는 이러한 경제·재정상의 목적이 실현되도록 국가의 재정행위가 입안·집행되어야 하고, 그 절차는 재정민주주의의 원칙에 따라 진행되어야 하며, 국가재정의 운영방식은 합리적이고 효율적이어야 한다.

이를 위해 국회는 “국가의 예산안을 심의·확정하고, 정부가 편성한 예산안에 대하여 의결(헌법 제54조)”, “국가나 국민에게 중대한 재정적 부담을 지우는 조약의 체결·비준에 대한 동의(제60조)”, “국채의 모집이나 예산 외의 국가부담계약 체결에

소관 법제사법위원회에 계류된 채 제18대 국회의 임기만료로 폐기될 예정에 있다. 그 주요내용은 다음과 같다.

- ① 납세자는 국가, 지방자치단체, 대통령령으로 정하는 공공기관(이하 “공공기관”으로 한다)으로부터 그 재정에 관한 충분한 정보를 제공받을 권리가 있음(안 제2조).
- ② 공공기관의 위법한 재무상 행위에 대해 납세자인 시민이 국가 등이 입을 손해의 예방, 손해의 확산방지, 손해의 회복을 위한 소송(이하 “납세자소송”이라 한다)을 제기할 수 있도록 함. 다만, 지방자치단체 및 대통령령으로 정하는 지방공공기관에 대해서는 해당 지방자치단체 내에 주소를 두고 있는 주민만이 납세자소송을 제기할 수 있도록 함(안 제3조).
- ③ 납세자소송에 의해 공공기관이 얻은 경제적 이익의 10분의 1(10억원을 한도로 함)을 소송의 원고가 된 시민에게 보상금으로 지급하도록 함(안 제10조).
- ④ 누구든지 납세자소송을 제기하였다는 이유로 소송의 원고가 된 국민에게 해고, 징계, 전보, 그 밖의 불이익을 줄 수 없도록 함(안 제15조).

28) 박윤훈, 앞의 책, 2000, p.878.

대한 사전 의결(제58조)” 및 “예산지출의무가 있는 법률안(예산부수 법률안)에 대한 입법(제40조, 제54조 제3항 제2호)”을 행사하여야 하고 정부의 재정행위에 대한 감사 및 조사권을 가진다(제61조).

이에 대해 정부는 평상시 국민경제의 발전을 위한 중요정책의 수립에 관하여 대통령령의 자문에 응하기 위하여 국민경제자문회의를 두면서, 중대한 재정·경제상의 위기가 발생하는 경우에는 대통령이 긴급재정·경제명령권 및 긴급재정·경제처분권을 행사(제76조)하고 있으며, 국가의 세입·세출의 결산, 국가 및 법률이 정한 단체의 회계 검사를 수행하는 감사원을 두어야 하며(제97조), 감사원은 세입·세출의 결산을 매년 검사하여 대통령과 차년도 국회에 그 결과를 보고하도록 하여(제99조) 재정국회주의를 보완하도록 하고 있다.

납세자의 재정참정권에 관해서는 헌법에 명문의 규정이 없으므로 그 헌법적 근거를 어디에서 구할 것인가가 문제된다. 결국 재정참정권은 새로운 유형의 현대형 인권으로서 다측면성을 가진 복합적 기본권이므로, 그 헌법적 근거도 ① 국민주권주의(제1조 제2항)와 조세법률주의(제38조, 제59조)를 토대로 한 국가재정 형성자로서의 민주적 재정운영의 의무(제40조, 제54조, 제58조, 제60조, 제61조 등)와, ② 인간의 존엄성 존중과 행복추구권을 이념적 근거로 하고, ③ 헌법에 열거되지 아니한 자유와 권리의 보장(제37조 제1항), ④ 재산권(제23조 제1항), ⑤ 인간다운 생활의 보장(제34조 제1항), ⑥ 건전한 국가재정을 통한 국가경제의 균형 발전 및 국민의 생활안정을 유지할 국가의 의무(제32조 후단, 제119조 제2항, 제120조 제2항, 제123조), ⑦ 청원권(제26조) 등을 간접적 근거규정으로 하여 헌법상 보장된다고 해석할 수 있다.²⁹⁾

특히 국가가 재정민주주의를 기초로 하는 건전한 국가재정을 통해 국가경제의 균

29) 소비자 권리 역시 헌법에 명문화된 규정이 없지만 현대형 인권으로서 다측면성을 가진 복합적 기본권으로서(권영성, 앞의 책, pp.579~580) “소비자는 물품 및 용역의 구입·사용에 있어서 거래의 상대방, 구입 장소, 가격, 거래조건 등을 자유로이 선택할 권리를 가진다. 소비자가 시장기능을 통하여 생산의 종류, 양과 방향을 결정하는 소비자주권의 사고가 바탕을 이루는 자유시장경제에서는 경쟁이 강화되면 될수록 소비자는 그의 욕구를 보다 유리하게 시장에서 충족시킬 수 있고, 자신의 구매결정을 통하여 경쟁과정에 영향을 미칠 수 있기 때문에 경쟁은 또한 소비자보호의 포기할 수 없는 중요 구성부분이다”라고 한다(헌재 1996. 12. 26. 선고 96헌가18 결정, 판례집 8-2, pp.691~692).

형 발전 및 국민의 생활안정을 유지할 국가의 의무규정만을 두고 있지만 이러한 국가의 보장의무를 통해 평화롭고 안정적인 국민생활을 영위할 수 있는 권리를 침해받지 않도록 요구(소극적 권리)할 수 있을 뿐만 아니라 재정민주주의를 통해 국가재정의 효율성과 타당한 사용 여부를 감시하고 그 불합리 재정행위의 시정을 요구할 수 있는 권리(적극적 권리)³⁰⁾로 구체화될 수 있다.³¹⁾

납세자인 국민은 국가의 재정형성 및 집행에 대한 의사형성이나 정책결정에 상시적으로 참여하는 것은 아니더라도(원칙적 재정국회주의), 국회와 정부의 불법 및 부당한 재정행위가 중대한 재정·경제상의 위기로 초래하여 공공의 안녕질서(국민의 일상적 생활)에 심대한 악영향을 주거나 헌법상 보장된 기본권을 침해하는 경우에 한하여 납세자인 국민이 국가재정 감시권(재정참정권)을 통하여 그 개선 또는 보완을 요구함으로써 국가재정 의사형성이나 정책결정에 직접 참여할 수 있는 권리를 보충적으로 가질 수 있다(보충적 재정납세자주의).³²⁾

결국 간접민주제(대의제)를 기초로 하는 현대 조세국가에 있어서 재정지출의 효율성 또는 타당성과 관련된 문제는 재정국회주의가 원칙이 될 수밖에 없더라도 국가재정 형성 주체로서의 재정참여 영역을 개별 납세자에게로 확대시켜³³⁾ 재정국회주의

30) 한편 재정에 대한 외부로부터의 감사·통제장치란 결국 ‘시민 또는 주민에 의한 감사·통제장치’를 의미한다. ‘시민 또는 주민에 의한 감사·통제장치’란 시민 또는 주민이 정부지출을 감시할 수 있는 정보획득 수단으로서의 정보공개청구제도, 정부지출의 적법성·타당성이 의심되는 경우에 독립적 감사기구에 감사청구를 할 수 있는 주민감사청구제도, 위법행위로 인해 국가나 지방자치단체 등이 입게 될 손해의 예방, 손해의 확산방지, 손해의 회복을 위해 시민이 국가나 지방자치단체를 대위하여 소송을 제기할 수 있는 납세자(주민)소송제도, 주민소환제도, 공인제보를 한 시민을 보호하는 공익제보자 보호제도 등을 의미한다(옥무석, “지방재정건전화에 위한 재정통제와 납세자주민의 권리”, 『지방자치법연구』(제11권 제1호), 한국지방자치법학회, 2011, pp.193~194).

31) 헌법 제36조 제3항은 “모든 국민은 보건에 관하여 국가의 보호를 받는다”라고 하여 국가의 의무규정만을 두고 있지만, 헌법재판소는 “헌법 제36조 제3항이 규정하고 있는 국민의 보건에 관한 권리는 국민이 자신의 건강을 유지하는 데 필요한 국가적 급부와 배려를 요구할 수 있는 권리를 말하는 것으로서, 국가는 국민의 건강을 소극적으로 침해하여서는 아니 될 의무를 부담하는 것에서 한걸음 더 나아가 적극적으로 국민의 보건을 위한 정책을 수립하고 시행하여야 할 의무를 부담한다는 것을 의미한다”고 보고 있다(헌재 1995. 4. 20. 선고 91헌바11 결정, 판례집 7-1, p.478, p.491).

32) 간접민주제(대의제)가 원칙이라는 점에서 참정권도 간접참정권이 원칙이 되지만 직접참정권은 직접민주제를 위한 수단으로서 간접민주제를 보완하는 기능을 한다. 이러한 직접참정권으로는 국민발안제, 국민표결권, 국민소환권(국민해임권) 등이 있다(권영성, 앞의 책, 2009, p.588).

33) 구병삭 교수는 예산, 지출, 결산, 관리, 세제 등 모든 분야에 걸쳐 가능한 한 많은 민간 전문인원이 옴브즈만(Ombudsman)이 되어 정부의 재정행위를 감찰·견제할 수 있도록 민간재정전문인제

의 한계를 재정민주주의 정당성으로 보완할 필요성이 제기될 수밖에 없다.

한편 헌법상 헌법상 지방자치단체의 예산을 포함한 자주재정권은 지방자치제도를 규정한 제117조 제1항에서 찾아볼 수 있다. 제1항은 “지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다.”고 규정함으로써 지방자치단체가 자신의 사무처리를 위해 재원을 확보하고 확보된 재원을 관리 운용할 수 있도록 하고 있다. 그리고 필요한 경우 법령에서 규정한 범위 안에서 조례로서 이를 정할 수 있다.³⁴⁾

3. 주민에 의한 지방재정의 자율적 통제

지방예산제도는 전통적으로 지방의회와 집행부간의 권력배분과 견제·균형의 관점에서 구성되었고, 지방의회는 예산을 집행부에 대한 감시 및 통제의 수단으로 이용하여 왔다. 예산을 통한 지방의회의 집행부에 대한 통제는 주로 행정감사, 예산심의, 예비비 승인, 결산검사를 통해 이루어지고 있다.

이와 같이 예산의 편성과 집행에 대해서 지방의회가 견제와 통제의 균형점을 가지는 것은 지방자치권의 민주적 권력분립이라는 점에서 의미가 있는 것이지만 지방의회 자체가 오히려 지역주민에 대한 선심성 사업 또는 정치적 성향에 입각한 사업을 주도할 경우에는 재정통제의 목적에 오히려 역행하게 된다. 따라서 지방자치단체의 재정건전성의 위기는 결국 지방의회의 통제기능을 보완하거나 대체가능한 주민 통제에 의지하게 된다.

를 도입하는 한편, 세수와 예산집행의 투명성과 신속성을 확보하기 위하여 결산평가제, 결산심사제 등이 도입되어야 한다고 주장한다(구병석, “납세자기본권의 법리와 보장”, 『세무사』(2000년 가을호), 한국세무사회, 2004, p.85).

- 34) 독일 기본법 제28조 제2항에서 지방자치단체의 보장(Selbstverwaltungsgarantie)을 규정하고 있으며, 여기에는 지방자치단체의 재정고권을 포함하고 있다. 특히 제3문은 재정고권에 대해서 명시적 규정을 두고 있는 바, “자치행정의 보장은 재정적 자기책임성의 기초를 아울러 포함한다. 이러한 기초에는 기초지방자치단체에 속하는 경제력과 관련한 세원과 세율조정권이 포함된다.”고 명시하고 있다. 일본헌법 제94조 역시 “지방자치단체는 그 재산을 관리하고 사무를 처리하며 행정을 집행하는 권능을 가지고 법률의 범위 안에서 조례를 제정할 수 있다”고 규정함으로써 우리와 유사한 규정을 두고 있다.

현재 지방자치단체의 지방재정에 대한 주민통제의 방식으로서는 감사청구(지방자치법 제16조), 주민소송(지방자치법 제17조), 주민소환(지방자치법 제20조)이 있다.

감사청구는 19세 이상의 주민이 연서(連書)로 하여 해당 지방자치단체와 그 장의 권한에 속하는 사무의 처리가 법령에 위반되거나 공익을 현저히 해친다고 인정되는 경우에 주무부장관이나 시·도시사에게 감사를 청구(지방자치법 제16조 제1항)하는 것을 말하지만, 감사청구는 일반적으로 시설의 설치와 업무추진비의 사용 등 예산낭비의 사안이 주류를 이루기 때문에 지방재정에 대한 주민통제수단이 된다.

만약 이러한 주민의 감사청구에 의해 공금의 지출에 관한 사항, 재산의 취득·관리·처분에 관한 사항, 해당 지방자치단체를 당사자로 하는 매매·임차·도급 계약이나 그 밖의 계약의 체결·이행에 관한 사항 또는 지방세·사용료·수수료·과태료 등 공금의 부과·징수를 게을리한 사항을 감사청구한 주민은 그 감사청구한 사항과 관련이 있는 위법한 행위나 업무를 게을리 한 사실에 대하여 해당 지방자치단체의 장(해당 사항의 사무처리에 관한 권한을 소속 기관의 장에게 위임한 경우에는 그 소속 기관의 장)을 상대방으로 하여 주민소송을 제기할 수 있는데(지방자치법 제17조 제1항) 이러한 주민소송은 일종의 납세자 소송의 한 형태로³⁵⁾ 지방재정에 대한 강력한 주민통제수단이 될 수 있다.³⁶⁾

다만 주민소송에 있어서 감사청구를 필요적으로 전치하도록 한 것은 공적 감사기관을 통해 밝혀진 사실관계를 토대로 제소할 것을 요구함으로써 정치 또는 감정에 치우친 쟁송사건으로 왜곡되거나 주민소송의 남발을 방지하기 보완장치로 보인다. 그러나 감사청구를 하기 위해서는 주민등록 등 개인정보를 기재하도록 하고 있고, 수사나 재판에 관여되거나 다른 기관의 감사대상이거나 감사중인 경우에는 심의대상에서 각하하도록 하여 감사청구 실적 자체가 현실적으로 미미한 만큼 주민소송을 기대하기는 어려워 보인다.³⁷⁾

35) 김성호, 지방자치단체의 자체감사 운영실태와 과제, 2009 한국정책분석평가학회, 국정과제토론회 발표논문집, pp.52~53.

36) 최근에는 지방자치단체장에 대한 주민소송보다는 지방의회의 의정비 사용에 대한 주민소송이 주류를 이루고 있다(행정안전부, 행정안전통계연보, 2012, p.269).

37) 전남도는 2000년 이후 15년 간 주민감사청구는 단 5건이 접수되는데 그쳤으며, 이 중에서 3건은

또한 지방재정법 제48조의2 제1항(국가재정법 제100조 제1항)에는 예산·기금의 불법지출 및 낭비에 대한 국민(주민)감시제도를 두고 있다. 즉 지방재정법에서는 지방자치단체의 예산 또는 기금을 집행하는 자, 재정지원을 받는 자, 지방자치단체의 장 또는 기금관리주체와 계약 또는 그 밖의 거래를 하는 자가 법령을 위반함으로써 지방자치단체에 손해를 가하였음이 명백한 때에는 누구든지 집행에 책임이 있는 지방자치단체의 장 또는 기금관리주체에게 불법지출에 대한 증거를 제출하고 시정을 요구할 수 있도록 하고 있다. 그리고 지방자치단체의 장 또는 기금관리주체는 시정요구에 대한 처리결과에 따라 수입이 증대되거나 지출이 절약된 때에는 시정요구를 한 자에게 절약한 예산 또는 늘어난 수입의 일부를 성과금으로 지급할 수 있도록 하였다(지방재정법 제48조의2 제4항 및 국가재정법 제100조 제3항).

한편 주민에게 과도한 부담을 주거나 중대한 영향을 미치는 지방자치단체의 주요결정사항으로서 그 지방자치단체의 조례로 정하는 사항은 주민투표에 부칠 수 있도록 하고 있지만(주민투표법 제7조 제1항), ‘지방자치단체의 예산·회계·계약 및 재산 관리에 관한 사항과 지방세·사용료·수수료·분담금 등 각종 공과금의 부과 또는 감면에 관한 사항’에 대하여 주민투표의 예외사유(주민투표법 제7조 제2항 제3호)로 두고 있다. 다만 지방자치단체의 모든 업무가 사실상 재정을 기반으로 이루어지는 것이므로 ‘새로운 재정부담이나 예산편성이 필요한 정책수립에 관한 사항’을 제외하게 되면 ‘주민에게 과도한 부담을 주거나 중대하여 영향을 미치는 주요결정사항’ 자체를 형해화한다는 점에서 현재로서는 적극적인 법규해석의 필요해 보이고,³⁸⁾ 구체적인 입법개선의 여지도 있다.

그리고 조례개폐청구는 지방자치단체의 주민이 해당 지방자치단체의 장에게 조례를 제정·개정·폐지를 청구할 수 있는 권리이나 지방자치법 제15조 제2항에서는 지방

중복 감사라는 이유로 각하했다(<http://www.kwangju.co.kr/read.php3?aid=1412780400534629004>).

38) 최근 무상급식조례사건에 관한 하급법원 판결에 따르면 “주민투표법 제7조 제2항 제3호에서 주민투표에 부칠 수 없는 사항의 하나로 들고 있는 ‘예산에 관한 사항’이란 지방자치법 제127조 내지 제131조 등에서 말하는 예산안의 편성 및 의결, 집행 등 예산 자체와 직접 관련되는 사항(예컨대 확정된 정책의 시행을 위한 예산의 배정, 의결 및 집행과 같은 사항)을 말하고, 새로운 재정부담이나 예산편성이 필요한 정책수립에 관한 사항은 위 규정에서 말하는 ‘예산에 관한 사항’에 해당한다고 할 수는 없다.”고 한다(서울행정법원 2011. 8. 16. 2011아2179).

세·사용료·수수료·부담금의 부과 및 징수 또는 감면에 대한 사항은 그 대상에서 제외하고 있어 동 제도는 주민에 의한 재정의 통제방식에서 사실상 제외된다. 그러나 해당 주민청구조례안은 주민의 대표로 이루어지는 지방의회에서 논의되는 것인 만큼 단지 주민들이 납세 및 부담금 등의 부담에 대해 대부분 이를 반대할 수 밖에 없다는 이유로 이러한 제한을 두는 것은 과도한 것으로 보인다.

4. 주민참여예산제도의 활성화

주민참여예산제도는 지방예산에 대한 주민참여를 확대함으로써 재정운영의 투명성과 공정성을 높이고, 예산에 대한 시민 통제를 통해 책임성을 고취시키기 위하여 지방재정법이 2005. 8. 4 법률 제7663호로 개정되면서 2006년부터 임의제도로 도입되었고,³⁹⁾ 2011. 3. 8. 법률 제10439호로 개정되면서 모든 지방자치단체에서 의무화되었다.

이와 같이 지방예산의 편성과정에 주민이 참여할 수 있는 절차를 의무적으로 마련하여 시행하도록 되어 있으나, 이러한 절차에 따라 작성된 의견서는 예산안 제출시 지방의회에 제출할 수 있는 임의적 규정으로 되어 있었는데, 2014. 5월 지방재정법 개정으로 인해 의견서의 제출이 의무화되었다. 의견서가 제출되지 않을 경우 지방의회가 지역 주민이 원하는 예산을 편성·심의하는데 있어서 어려움이 발생할 수 있고 주민참여예산제도의 실효성도 저해할 수 있기 때문이다. 또한 이와 같은 주민참여가 가능하기 위해서는 정보공개제도가 선행되어야 하는 바, 특히 참여예산제도와 관련한 예산요구서 등은 그 주요한 대상이 된다.⁴⁰⁾

따라서 이와 같은 주민참여예산제도는 실질적 의미의 지방자치의 구현이라는 점에서 의미가 크다고 할 수 있지만,⁴¹⁾ 주민의 의견이 제출된다 하더라도 지방자치단

39) 브라질의 포르투 알레그래(Porto Alegre)시에서 실험적 시도로 시작된 주민참여예산제도(Participatory Budgeting)는 우리나라에서는 2003년 광주시 북구에서 처음 도입되었다(옥무석, 앞의 논문, p.197).

40) 대전지방법원 2006. 3. 15. 2005구합3273.

41) 주민참여예산제도에 대한 추가적인 논의에 대해서는 김배원, 지방재정운영과 주민참가제도, 공법학연구(제7권 제4호), 2006; 강주영, 지방재정상 주민참여예산제도의 공법적 검토, 법학연구(제

체장의 입장에서 예산편성권과 충돌시 제출된 의견에 대한 공개논의 없이 이를 처리할 수 있어 제도운영의 효용성에 의문이 있다. 따라서 현행 법령에서는 각 지방자치단체가 개별 조례를 통해 구체적인 지방예산에 대한 주민참여의 실효성을 높일 수 있는 방안을 강구할 필요가 있다.⁴²⁾

IV. 지방세에 관한 권리구제절차의 개선

1. 조세사건에 대한 ‘임의적 심판전치주의’의 문제

행정심판제도를 각국이 일반적으로 두고 있는 것은 행정에 반성의 기회를 줌과 동시에 간소한 구제를 하는데 합리적이라고 보는 것은 행정절차 중에서 스스로 「행정구제를 다하지 않으면 안 된다는 원리(doctrine of exhaustion of administrative remedise)」라는 행정법적 관념이 잠재하여 있기 때문이다.

따라서 행정심판제도는 ① 간편한 구제제도로서 시간과 비용면에서 국민에게 월등하게 유리하며, ② 결과가 확정(취소 또는 경정의 경우)되어 남소를 방지하는 여과 효과와 전문적인 심판처리과정에서 적어도 쟁점이나 증거를 정리함으로써 법원의 부담을 경감하는 효과를 가져 올 수 있고, ③ 행정의 자기통제(Selbstkontrolle der Verwaltung) 및 반성의 자료를 제공하는 등 국민·행정·사법 모두에게 유익한 것이라고 이해하여야 한다.

한편 우리나라에서는 일반적 행정사건에 대해서는 ‘임의적 심판전치주의’를 채택 하였으면서도 국세기본법에서는 예외적으로 ‘필요적 심판전치주의’를 유지하고 있

46집), 2012 참조.

42) 수원시 주민참여예산제 운영조례의 경우 제7조와 제8조에 의해서 수립된 의견은 제9조에 의하여 의견수렴 결과를 인터넷 홈페이지에 공개하도록 함으로써 공개적 처리방식을 취하고 있다. 한편 동 조례는 2012년 6월 개정을 통해 제12조 제2호에 주민예산관련 의견수렴을 위한 위원회인 주민참여예산위원회에 각 구별 예산참여회의에서 제출한 시 관련사업 우선 심의·정 및 구 관련 제출사업의 승인·재심의요구와 최종 참여예산을 확정 제출할 수 있는 권한을 부여하고 있다.

다.⁴³⁾ 일반 행정사건에서는 ‘필요적 심판전치주의’를 폐지하고 심판청구에 의한 불복과 행정소송에 의한 불복을 선택하도록 하는 ‘임의적 심판전치주의’는 해당 사건의 사실관계와 법률적 쟁점에 따라 유리한 구제절차를 선택할 수 있게 되는 만큼 소송에의 접근성이 용이해 진다는 점에서 구제의 편익이 제공될 수 있다. 행정기관 자체에 의한 시정이 가능할 경우에는 행정심판의 신속성이 장점이 되지만 자체적인 시정 가능성이 없을 경우에는 차라리 처음부터 법원에 제소하는 것이 유리하기 때문이다.

따라서 각 국가들은 이러한 장단점을 비교형량하여 현실에 부합되는 행정절차를 도입하고 있으며, 일본에서도 일반적 행정심판절차의 경우 과거의 ‘필요적 전치’에서 ‘임의적 전치’로 전환한 입법례가 있다.

그러나 일반 행정사건은 간헐적으로 발생하고 그 법률적 쟁점이 그 사건에 한정되는 반면, 조세사건에 관한 쟁점은 일반적 행정사건과 달리 대량·반복적으로 발생할 뿐만 아니라 조세법, 회계, 재정, 경제, 경영 등 다원적 전문성이 요구되는 고유한 기술적 문제라는 특수성을 가진다. 이에 따라 영국, 프랑스, 독일, 일본 등 절대 다수의 국가들은 조세불복사건에 대해서는 ‘필요적 심판전치주의’의 요소들을 채택하고 있는 실정이다.⁴⁴⁾

만약 이러한 다량의 국민수요가 사법부에 쏠리는 경우 과연 신속·정확한 재판이 가능할 것인가 하는 의문을 갖지 않을 수 없고, 또한 이를 적기에 해결할 수 있다 하더라도 이를 위하여서는 전문화된 재판부를 얼마나 많이 증설하여야 할 것인지 우려하지 않을 수 없다.

이와 관련하여 우리나라에서 조세사건에 대해 ‘필요적 심판전치절차’로 입법하게 되는 배경에는 다음과 같은 내용이 고려된 것으로 보인다.

43) 국세기본법과 행정심판법 및 행정소송법과의 관계에 대하여 규정하고 있는 국세기본법 제56조(다른 법률과의 관계)에서는 행정소송과 관련해서는 동조 제2항에서 행정소송은 국세기본법 제55조의 규정에 의한 처분 개념 중 위법한 처분에 대해서만 제기할 수 있음을 전제로 하면서, 조세소송은 행정소송법 제18조 제1항 본문, 제2항 및 제3항의 규정에도 불구하고 국세기본법에 따른 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 제기할 수 없는 것으로 하는 ‘필요적 심판전치주의’를 규정하고 있다.

44) 김필중, 조세쟁송에 관한 연구, 동의대학교 박사학위, 1999, pp.21~22.

첫째, 국가적 측면에서 소송의 남소로 인한 폐단이 있을 수 있다. 조세소송의 남소 현상은 국가재정조달의 근간인 조세행정에 큰 부담을 주고 나아가서는 국민의 납세의식을 저하시킬 수도 있는 것이다. 또한 법원도 조세소송의 폭주로 말미암아 큰 부담을 안게 되고, 동일유형의 조세소송에서 담당 재판부에 따라 의견을 달리 한다면 법원의 신뢰성은 접어두더라도 적기에 화폐적 가치로 국고수입을 실현시켜야 하는 조세행정은 애로에 봉착하게 될 것이다.

둘째, 조세사건이 조세법, 회계, 재정, 경제, 경영 등 다원적 전문성이 요구되는 만큼 전문법원 등 조세전문성이 없는 사법부의 사법행정시스템에 대한 고려가 필요하기 때문이다. ‘필요적 심판전치주의’를 채택하게 되는 경우에는 심판처리과정에서 해당 사건의 사실관계와 법률적 쟁점이 충분히 정리되어 법원에 제기될 수 있으나, 이를 임의제도로 채택하게 되면 일반 지방법원의 비조세전문 재판부가 처음부터 사실관계와 법률적 쟁점을 정리하여야 하는 부담을 가지게 되어 행정심판제도의 존재 의미가 상실될 수 있다.

특히 조세사건은 일반적 행정법원에서도 조세사건만을 담당할 재판부가 필요할 정도로 고도의 전문성이 요구되고 있음에도 불구하고 현재 우리나라에서는 서울에만 행정법원이 설치되어 있고, 그 외 지방에서는 일반 지방법원에서 사건을 처리하고 있다는 사법행정의 현실적 어려움도 함께 고려될 필요가 있다. 더구나 조세소송의 남소는 법원뿐만 아니라 국가재정조달의 근간인 조세행정에 큰 부담을 주게 되고 나아가서는 국민의 납세의식을 저하시킬 수도 있다.

셋째, 조세의 문제는 법령에 따른 세무행정에 의하여 세액의 확정과 납부시기가 모든 납세자에 있어서 동시에 발생하게 되므로 조세사건의 쟁점이 되는 법률적 문제점은 대다수 납세자에게 동시 다발적으로 발생시킨다는 점이다. 예를 들어 과거 1990년대 시행한 토지초과이득세 경우와 같이 대량의 불복사건이 동시다발적으로 제기되어지는 경우가 그러하다.

이에 불구하고 조세사건의 심판절차가 임의주의로 진행하게 되면 동일한 법적 쟁점을 가진 수반은 조세사건이 행정청단계의 행정심판과 법원의 재판단계에 동시에

제기될 수도 있게 된다. 동일 쟁점의 사건이 법원과 행정심판에 동시에 계류되게 되면 ① 법원의 유권해석이 최종적이고 우월적이라는 점에서 행정심판절차는 소극적으로 진행될 수밖에 없게 되어 납세자의 권리를 구제한다는 궁극적 목적을 달성할 수 없게 될 수 있으며, ② 행정청 독자적인 행정해석을 통하여 세무행정을 집행하고 스스로 잘못된 집행을 시정할 수 있는 기회를 상실시키게 된다. 특히 아직 상급심이 남아 확정되지 않았음에도 불구하고 법원의 1심 판결이 먼저 이루어질 경우 일반법원의 전문성 부족으로 심리가 미진한 판결이 있더라도 행정심판에 계류된 사건은 1심 판결에 따라 영향을 받게 될 우려가 매우 크다. 결국 조세사건에 있어서 행정심판전치주의 장점을 충분히 살릴 수 없는 결과를 초래하게 된다.

넷째, 조세법에 대한 법적 안정성을 훼손할 우려가 있다. 필요적 심판전치주의는 심판처리과정에서 해당 조세법령의 쟁점을 통일적으로 심의하여 여과시키는 기능을 수행하게 함으로써 법원의 부담을 경감시키고 있는데 이를 임의화하면 동일 쟁점의 행정심판절차와 사법절차로 각각 진행하게 되고, 동일한 법적 쟁점이 전국의 각 지방법원에 동시다발적으로 제기되어 각각 상이한 판결이 발생할 가능성도 발생할 수 있기 때문에 법적 안정성의 유지를 어렵게 한다.

다섯째, 세무행정에 대한 신뢰를 훼손하고 성실한 납세의무의 이행을 저해할 수도 있다. 조세는 모든 납세자에 대하여 반대급부를 요구하지 않고 부과·징수하는 경제적인 부담이므로 조세행정은 엄격한 법령에 따라 모든 국민에게 일관되고 통일적으로 집행되어야 한다. 그런데 납세자는 개인의 이익을 극대화하기 위해서 납부세액을 최소화시킬 수 있는 방법을 찾게 될 수 밖에 없고 만약 행정심판 보다는 곧바로 법원에 제소하는 것이 시간적으로 유리하다고 판단하게 되면 당연히 조세에 대한 행정심판절차를 생략하고 소송을 제기할 수 밖에 없는 데, 이러한 조세소송은 결국 통일적이고 일관된 세무행정을 저해할 가능성이 있다. 과세관청은 해당 납세자에 대해 조세법령에 따라 통일되고 일관된 세무행정을 집행을 하여야 하는 세무행정의 법적 근거자체가 분쟁상태에 놓일 경우 납세자는 세무행정을 불신을 하게 되고 일반 납세자도 세무행정이 요구하는 성실한 납세의무의 이행을 주저하게 된다.

여섯째, 동일 쟁점의 조세사건이 행정심판단계와 사법심사단계에 동시 다발적으로 발행한 경우 납세자는 행정심판과정 보다는 제3기관으로서의 지위에서 확정력을 가지는 사법절차에 의존하게 되는 만큼 신속하고 효율적인 권리구제제도인 행정심판제도 자체가 형해화될 수 있게 된다. 더구나 행정심판은 대부분 사실관계에 중점을 두고 판단하는 경우가 많은 반면, 사법심사는 법률적 판단에 기초하는 경우가 많은데, 사법절차의 특성상 권리구제기간이 장기화될 수 있고, 각 심급에 따라 변호사 선임 등의 소송비용 부담도 확대될 수 있다.

일곱째, 조세법과 법률지식이 취약한 납세자의 권리보호에 반할 수 있다. 세법이나 행정소송관계에 충분한 지식이 없는 납세자는 행정소송의 대상이 “위법한 과세처분”에 한정된다는 점을 모를 수 있고, 위법한 준법률적 처분이나 부당한 과세처분 및 필요한 과세처분을 받지 못한 경우에도 행정소송으로 해결하는 사례가 발생할 수 있다. 행정소송의 대상이 아닌 조세사건의 경우에는 결국 행정심판으로 해결하여야 하는데 이 과정에서 행정심판청구의 제기기간을 경과하여 각하처분을 받게 되면 심판절차를 통해 회복할 수 있는 권리마저 잃을 수 있다.

2. ‘구 지방세법 제74조 제1항 등에 대한 헌법소원’에 대한 검토

가. 사건의 경위 및 결과

청구인은 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날로부터 60일 이내에 심사청구를 하도록 한 지방세법 제74조 제1항과 지방세 부과처분에 대하여는 행정소송에 앞서 필요적으로 심사청구를 거치도록 한 동법 제78조 제2항이 평등의 원칙 및 재판청구권을 침해하는 것이라고 주장하면서 서울고등법원에 이들 조항에 대해 위헌여부심판의 제정신청(2000아47)을 하였으나 동 법원은 2000년 3월 23일 적법한 전치요건을 갖추지 못하였다 하여 당해 사건 소를 기각함과 동시에 그 제정신청을 기각하였다. 그러자 청구인은 2000년 4월 3일 헌법재판소법 제68조 제2항에 따라 헌법소원을 청구한 것이다.

이에 대하여 헌법재판소는 지방세법 제74조 제1항에 대하여 본 조항은 심사청구 제도를 규정하고 있을 뿐, 행정소송과의 관계에 대하여 아무런 규정을 두고 있지 않고 있으며, 그럼에도 이 사건 헌법소원의 취지는 행정소송을 제기하기 이전에 반드시 심사청구를 거치도록 하는 것이 위헌이라는 데에 있고, 당해사건 재판의 쟁점 또는 과연 청구인이 행정심판 전치의 요건을 적법하게 거쳤느냐에 있는 바, 이에 관한 판단은 지방세 부과처분에 대한 행정소송을 제기하기 위해서는 반드시 심사청구를 하여 그 재결을 거치도록 규정하고 있는 지방세법 제78조 제2항의 위헌여부에 달려 있는 것이지, 제74조 제1항의 위헌여부에 달려있는 것이 아니라고 전제하면서 결국 당해 사건에 직접 적용되고 그 위헌여부에 따라 재판에 영향을 미치는 법률조항은 제78조 제2항이고, 제74조 제1항은 제78조 제2항의 규범적 작용을 위한 하나의 배경 요소에 불과하므로 그 위헌여부에 관한 판단은 당해 사건의 해결에 불가결한 것이 아니고, 따라서 제74조 제1항에 대해 재판의 전제성을 인정할 수 없다 할 것이므로 이 부분에 대한 심판청구를 부적법하다고 결정하였다.

한편 헌법재판소는 지방세법 제78조 제2항에 대하여 행정소송법이 제18조 제1항에 따라 이른바 임의적 행정심판전치주의를 취하면서도 그 단서에 의해 다른 법률에 행정심판의 재결을 거치지 아니하면 취소소송을 제기할 수 없다는 예외규정을 인정하고 있는데, 이러한 예외적인 특별규정으로 지방세 부과처분에 대한 행정소송을 제기하기 위해서는 반드시 심사청구를 하여 그 재결을 거치도록 하고 있는 조항이 제78조 제2항이고, 이러한 심사청구를 제기하기 위하여는 제74조 제1항에 따라 그 전에 이의신청을 하여 그에 대한 결정을 거치도록 하여야 하도록 하고 있어 이 사건 법률조항은 이의신청 및 심사청구라는 이중의 행정심판절차를 거치지 아니하고서는 지방세 부과처분에 대해 행정소송을 제기할 수 없게 하는 제약을 가하고 있는데, 이것이 행정심판에 관하여 규정하고 있는 헌법 제107조 제3항, 재판청구권을 보장하고 있는 헌법 제27조에 위반되는지의 여부가 이 사건의 쟁점이라는 것을 전제하고 있다.

나아가 헌법재판소는 지방세법에 의한 이의신청 및 심사청구는 행정심판제도에 대하여 특별히 규정된 특별행정심판제도이므로 행정소송을 제기하기 위하여 필수적

으로 거쳐야 하는 행정심판으로서의 이의신청·심사청구제도가 헌법 제107조 제3항의 요청대로 사법절차를 준용하고 있는지 문제가 된다고 하면서, 지방세심의위원회의 구성 및 운영에 관한 규정에 비추어 보면 헌법 제107조 제3항에서 요구하는 사법절차성의 요소인 독립성과 공정성을 위하여는 권리구제 여부를 판단하는 주체가 객관적인 제3자적 지위에 있을 것이 필요하며, 이에 이의신청과 심사청구의 경우 재결청은 심의·의결기관인 위원회의 의결에 따라 결정하도록 되어 있으므로 위원회의 구성과 운영에 있어 독립성과 공정성을 제도적으로 보장하는 것이 중요하나 위원회의 조직과 운영에 관한 기본적 사항조차 법률에서 직접 규정하지 않고 시행령, 나아가 시행규칙에 위임되어 있어 법형식적 측면에서의 독립성 보장이 매우 취약하고 위원회의 위원을 재결청인 행정자치부장관이나 지방자치단체의 장이 지명하거나 위촉하게 되어 있고, 위원회의 구성에서 외부전문가가 일정비율 이상 포함되어 있을 것이 보장되지 않고 있다는 점에서 심의·의결의 독립성을 객관적으로 신뢰할 수 있는 토대를 충분히 갖추고 있다고 보기 어렵다고 판단하였다.

또한 헌법재판소는 이의신청·심사청구제도는 그 심리절차의 면에서도 헌법이 요청하는 사법절차성을 보장하지 않고 있다고 판시하면서, 이의신청·심사청구의 재결의 기속력에 관하여 규정한 이외에 스스로 정하는 바가 없이 대통령령으로 위임하고 있고 사법절차의 기본적 요소라고 할 대심적(당사자주의적) 심리구조가 매우 빈약하고, 당사자의 절차적 권리보장의 본질적 요소가 결여되어 있기 때문에 납세의무자가 행정심판절차의 주체로서 적극적으로 절차를 형성하거나 절차에 참여할 권리가 보장되어야 함에도 불구하고 이를 도외시하여 절차의 객체로 전락시키고 있으며, 국세기본법과는 달리 사법절차에 가까운 여러 가지 요소들을 결여하고 있다고 강조하면서 결론적으로 지방세법상의 이의신청·심사청구제도는 그 판단기관의 독립성·중립성도 충분하지 않을 뿐 아니라, 무엇보다도 그 심리절차에 있어서 사법절차적 요소가 매우 미흡하고 특히 당사자의 절차적 참여권이라는 본질적 요소가 현저히 흠결되어 있어 사법절차 “준용”의 요청을 외면하고 있다고 하지 않을 수 없다고 하고 이와 같이 이의신청·심사청구라는 2중의 행정심판을 필요적으로 거치도록 하면서도

사법절차를 준용하고 있지 않으므로 이 사건 법률조항은 헌법 제107조 제3항에 위반될 뿐만 아니라, 사법적 권리구제를 부당히 방해한다고 할 것이어서 재판청구권을 보장하고 있는 헌법 제27조 제3항에도 위반된다고 할 것이라고 판시하였다.

나. 헌법재판소 결정의 효력과 문제점

헌법재판소의 결정에 따라 지방세 부과처분에 대해 이의가 있을 경우 심사청구 등을 거치지 아니하면 행정소송을 제기할 수 없도록 하고 있는 지방세법 제78조 제2항과 동법 제81조에 대하여 위헌결정을 함으로써 해당 조항의 법률적 효력은 상실되었다. 즉 필요적 심판전치주의의 근거가 되는 규정인 제78조 제2항(제74조 제1항이 아님)을 위헌으로 결정함으로써 지방세 부과처분에 대하여 불복이 있는 자는 ① 임의적 행정심판을 거치거나 ② 곧바로 행정소송을 청구할 수 있게 되었다. 결국 국세에서는 필요적 전치주의가 유지되고 있으나 지방세에서는 임의적 전치주의로 전환되어 조세행정심판과 조세소송의 관계에 관하여 현재 이른바 ‘비대칭적 전치주의’가 유지되고 있으나 납세자의 혼란을 가중시키고 있다.⁴⁵⁾

따라서 헌법재판소의 결정이 조세사건에 대한 ‘필요적 심판전치주의’ 자체를 위헌인 것처럼 판단한 것은 아니다. 헌법재판소는 필요적 심판전치주의(심사청구, 심판청구)를 취하고 있는 국세기본법이 헌법에서 요구하는 사법적 절차를 준용하고 있는 합헌성을 주시킴으로써 “지방세심의위원회의 구성과 운영”, “심리절차의 사법절차 준용상의 문제점”, “불필요한 경우에만 예외사유 없는 절차의 강요” 등의 위헌적 요소를 가진 상태에서 지방세법이 필요적 조세심판전치주의를 가지는 것은 위헌이라고 하고 있기 때문이다.

따라서 헌법재판소는 ① ‘심판전치주의’ 내지 ‘필요적 심판전치주의’ 자체는 위헌이 아니고, ② 헌법 제107조 제3항에 규정된 행정심판전치제도에 대한 구체적 입법형성은 입법자에게 있는 것이며, ③ 다만 “전심절차로서의 행정심판”과 “사법절차의 준용”만을 그 입법형성의 한계로 한다는 것으로 결정한 것이다.

45) 박종수, “현행 조세법상 납세자의 이익보호 및 권리구제제도에 관한 연구”, 세무학연구 제29권 제2호, 2012.6, p.102.

이와 같이 헌법재판소의 위헌결정으로 지방세법 제78조 제2항이 무효가 되어 ‘임의적 심판전치주의’가 되었으나, 헌법재판소는 필요적 심판전치주의 자체를 위헌으로 보는 것이 아니라 현행 지방세법상 제도내부에 존재하는 위헌적 요소에 의하여 제도 자체를 존속시킬 수 없기에 개정을 통한 입법형성권이 없이 다만 위헌여부만을 판단하는 헌법재판소는 이에 대한 위헌결정만을 한 것이다. 따라서 지방세기본법에서는 헌법재판소가 지적한 위헌적 요소만 제거하게 되면 얼마든지 ‘필요적 심판전치제도’를 둘 수 있게 된다.

따라서 헌법재판소의 결정을 계기로 지방세법상 필요적 조세심판전치주의를 유지하는 방향으로 지방세법상의 위헌요소를 제거하도록 개정하여 좀 더 국민(납세의무자)의 입장에서 조세에 관한 구제절차가 정착되도록 해야 할 필요성이 있다.

다. 심판전치주의 규정의 입법경과

2001. 12. 29. 법률 제6549호로 지방세법이 개정되면서 위헌결정으로 무효가 된 구 지방세법 제78조 제2항⁴⁶⁾ 및 제81조⁴⁷⁾를 삭제함으로써 임의적 심판전치주의를 명문의 규정으로 정비하였다.

그러나 분법화된 지방세기본법에서는 임의적 전치주의를 명시하는 명문의 규정은 두고 있지 않았다. 오히려 지방세기본법 제123조 제4항에서는 ‘국세기본법 제7장 제4절’을 준용하도록 하고 있고, 지방세기본법 제125조 제2항에서는 ‘국세기본법 제56조 제1항’을 준용하도록 하고 있으며, 지방세기본법 제127조에서는 “이 장에서 규정한 사항을 제외한 이의신청 등에 관한 사항은 「국세기본법」 제7장을 준용한다.”라고 규정하여 마치 현행 지방세기본법의 준용규정만으로도 종전의 ‘임의적 심판전치주의’가 ‘필요적 심판전치주의’로 전환되어 적용되는 것으로 해석될 여지마저 발생되

46) 구지방세법 제78조(다른 법률과의 관계) 제72조제1항에 규정된 위법한 처분 등에 대한 행정소송은 행정소송법 제18조제1항 본문·제2항 및 제3항의 규정에 불구하고 이 법에 의한 심사청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 이를 제기할 수 없다.

47) 구지방세법 제81조(행정소송) ① 제72조제1항에 규정된 위법한 처분 등에 대한 행정소송을 제기하고자 할 때에는 제74조 및 제80조의 규정에 의한 심사결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 처분청을 당사자로 하여 행정소송을 제기하여야 한다.

② 제77조의 규정에 의한 결정기간내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 제1항의 규정에 불구하고 그 결정기간이 경과한 날부터 행정소송을 제기할 수 있다.

었다.⁴⁸⁾ 다만 당시 실무에서는 지방세기본법 시행 전과 마찬가지로 지방세에 있어서는 반드시 심사·심판 등을 거쳐야 행정소송으로 갈 수 있는 것이 아니라 납세자가 임의로 심사·심판 등을 거치지 않고 바로 행정소송으로 갈 수 있는 것으로 운영하였다.

이에 따라 정부에서는 현재 운영되는 임의적 심판전치주의로 규정을 명확히 하기 위해 지방세기본법 제127조 중 “「국세기본법」 제7장”을 “「국세기본법」 제7장(같은 법 제56조는 제외한다)”으로 개정하는 지방세기본법개정(안)을 2012. 11. 7. 국회에 제출되어 2013. 1. 1. 법률 제11616호로 개정되었다.

라. 개선방안(조세심판 전치제도의 개선 및 조세법원의 설치)

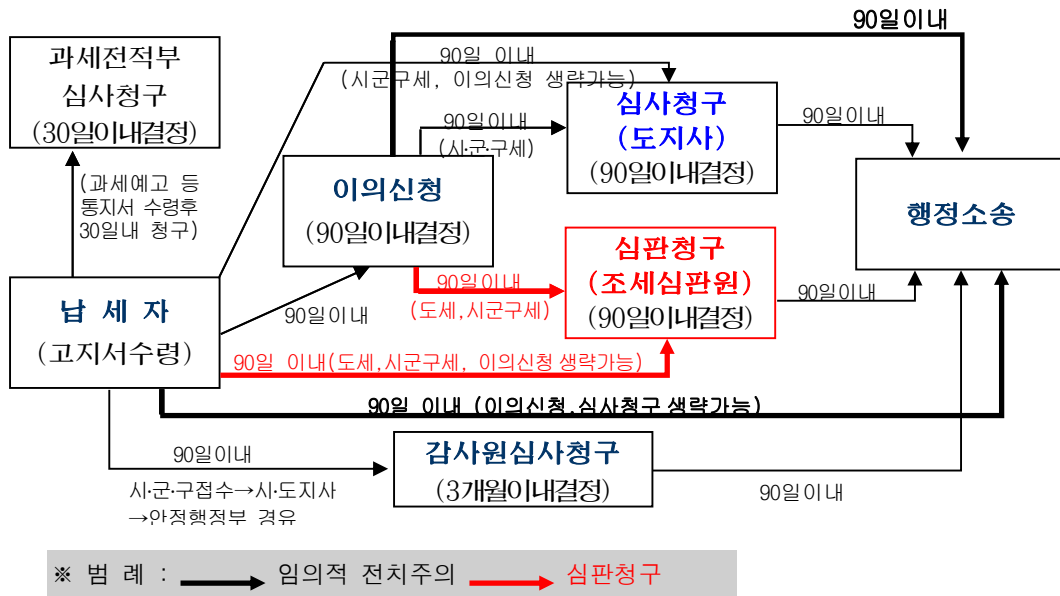
헌법재판소가 조세사건에 대한 ‘필요적 심판전치주의’를 위헌으로 선언한 것이 아니라면 행정심판전치주의에 대한 구체적 입법형성은 전적으로 헌법 제107조 제3항에서 제시한 바와 같이 “전심절차로서의 행정심판”과 “사법절차의 준용”만을 그 입법적 형성의 한계로 하여 입법자에게 맡겨진 것이다.

그리고 앞에서 살펴본 바와 같이 합헌적 전제조건하에서 필요적 심판전치제도의 당위성이 요망되는 것이라면 필요적 심판전치제도에 대한 합헌적 개정이 필요하다. 즉 지방세에 대한 판단기관의 독립성과 공정성, 대심적 심리구조, 당사자의 절차적 권리 보장 등의 면에서 사법절차의 본질적 요소를 충분히 보장되도록 하여 지방세에 대해서도 행정심판의 전치주의가 강제되도록 지방세기본법을 개정하여 납세자를 권리를 보다 적극적으로 구제될 수 있도록 하는 입법적 결단이 요구된다.

앞에서 언급한 바와 같이 행정심판전치제도는 몇 가지 한계에도 불구하고 그 유용성과 필요성을 부정할 수 없을 것이다. 이러한 행정심판제도를 지방세의 경우에도 적극적으로 활용해야 할 필요가 있다. 더욱이 지방자치정부의 탄생과 더불어 자치시대가 본격적으로 도래한 이후 지방행정의 역할이 강화되고 이와 더불어 지방세를 둘러싼 행정업무가 점차 확대되고 있다. 따라서 지방세의 부과처분으로 인하여 발생하는 분쟁에 대해 보다 적극적인 대처를 할 수 있는 입법적 정비가 마련되어야 할 것이다.

48) 김의효, 『지방세실무』, 한국지방세연구회, 2012, p.588.

〈개정안에 따른 지방세 불복절차 흐름도〉



49) 행정심판을 행정소송의 전치절차로 할 것인가 아니면 임의절차로 할 것인가는 입법정책의 문제이며, 독일은 행정심판전치주의를 취하고 있는 반면 프랑스나 일본 등은 행정심판임의주의를 취하고 있다. 조세구제와 관련하여 행정심판전치주의를 채택한 이유는, 행정청에게 먼저 반성의 기회를 주어 행정처분의 하자를 자율적으로 시정하도록 하기 위함이며, 또한 법원의 전문성 부족을 보완하고 분쟁해결에 있어 시간 및 비용을 절약하고 법원의 심사 부담을 경감함으로써 사법기능을 보완하기 위하여 행정심판전치주의를 채택하는 것이다(국회 행정자치위원회 수석전문위원, 안상수의원 대표발의 지방세법 일부개정법률안 검토보고서, 2008.1, p.5).

50) 박종수, 앞의 논문, 2012.6, p.102.

한편 납세자의 권리구제를 위하여 현행 조세심판원을 지방세를 포함한 조세심판원으로 격상시키고 조세법원을 설치하여 행정법원 소관의 조세소송을 분리하여야 필요가 있다. 예를 들어 특허소송 건수는 연평균 1,000여건 미만인데도 특허법원이 설치되어 특허쟁송의 일관성을 유지하고 있으나, 조세소송건수는 매년 2,000여건에 이르고 있음에도 조세법원을 두지 못하고 있다.

따라서 독일, 미국 등 법률서비스의 선진국들과 같이 조세쟁송의 일관성과 조세에 관한 고도의 전문성을 갖춘 조세법원의 설치가 요망된다.⁵¹⁾ 이러한 조세법원은 권리구제의 사각지역에 빠질 수밖에 없는 소액의 조세소송사건에 대해 납세자의 권리구제가 이루어질 수 있도록 제도개선이 이루어져야 한다. 특히 매년 제기되는 조세소송 건수에 비하여 조세소송 전문변호사의 수가 턱없이 부족하다는 점과 특허소송을 위하여 특허법원이 설치되어 있는 것과 비교할 때 납세자의 권익을 신속하고 부담없이 편리하게 구제하여 줄 수 있는 조세전문성에 기초된 전문법원조직의 개편이 필요하다.

이에 따라 미국의 연방조세법원(Tax Court)과 같은 형식을 갖춘 조세법원을 우리나라에 설치하는 방안을 생각할 수 있다. 미국의 연방조세법원은 본래 조세불복위원회(the board of Appeals)이 1942년에 전환된 것이고, 독일의 조세법원(Finanzgericht)도 본래 행정부에서 파생되었다가 현재 사법부에 속하는 법원으로 설치되었던 입법연혁을 감안하여 우리나라의 조세심판원을 ① 조세법원으로 승격시키는 방안과 ② 조세심판원의 독립성을 강화하면서 법원조직에 조세법원을 새로이 신설하는 방안을 생각해 볼 수도 있다.

먼저 전자의 방안을 살펴 보면, 미국의 조세법원은 본래부터 조세관련 법률전문가로 구성되어 있었고 사법절차에 따라서 심판을 하는 등 실질적으로 법원으로서 기능을 하였기 때문에 법원으로 승격될 수 있었지만, 우리나라의 조세심판원은 본래부터

51) 독일은 연방헌법재판소를 정점으로 민·형사사건은 연방최고법원, 노동사건은 연방노동법원, 사회보장사건은 연방사회법원, 조세사건은 연방조세법원, 행정사건은 연방행정법원에서 관할하고 있으며, 미국에서도 조세사건을 처리하기 위하여 별도로 조세법원을 두고 있다(김종섭, 『납세자 권리구제제도에 관한 연구』, 건국대학교 박사학위논문, 2004, pp.61~62).

법률전문가로 구성되어진 것이 아니었고, 사법절차에 따라 심판하는 실질적인 법원으로서의 기능을 수행하여 온 것도 아니기 때문에 이 방안이 채택되기 위해서는 조세심판원제도의 조세법률전문가에 의한 인적 구성과 절차적 준용 등 새로운 조직개편이 필요하다.

반면 후자의 경우는 새로운 전문법원을 설치해야 한다는 점에서 인적 및 재정적인 부담이 발생하겠지만, 일반 행정사건에 대하여는 행정법원이 관할권을 가지고 조세행정사건에 대하여는 조세사건의 특수성을 고려하여 조세법원이 조세분쟁을 관할하도록 하는 것이 합리적이다. 만약 행정법원내에 조세전문부를 설치하게 되는 경우에는 일반 법관이 순환보직으로 담당하게 될 뿐이라는 점에서 조세분쟁사건에 대한 법원의 전문성이 희석될 우려가 있다. 따라서 이러한 경우에도 행정법원내 조세사건을 담당할 전문법관을 양성할 방안을 별도로 강구하거나 현재 조세심판원의 전문인력을 법원의 재판심리과정에서 활용하는 방안을 강구해 볼 필요가 있다.

한편 우리나라는 문민정부 이래로 국민의 권리의식이 급속하게 제고되는 경향이 나타나고 있다. 이러한 현상은 조세분야에 있어서도 예외가 아니었다. 이러한 시대적 요구는 결국 조세법상 납세자기본권 및 권리의 보장을 위한 조세절차의 적정성을 담보하기 위한 차원에서라도 사실심 중심의 특별법원 즉 조세법원의 설치를 필연적으로 요구하게 될 것으로 보인다.

이와 같은 방향에서 조세쟁송제도가 발전해 간다면 조세법원은 납세자의 조세법상 권리를 사법적으로 담보하는 장치가 될 수 있도록 조세법률의 전문가인 세무사로 하여금 그 심리절차에 참여하는 길을 마련해 주어야 할 필요도 있다.⁵²⁾

3. 그 밖에 조세행정심판제도 개선사항

가. 법무부의 행정소송법개정안 마련에 따른 조세행정심판제도 개선

사법적 구제제도인 조세소송은 중립적이며 객관적인 입장의 사법부가 분쟁을 해결하는 제도이다. 이러한 조세소송제도를 뒷받침하는 행정소송법은 지난 1984년 이후

52) 최명근, 앞의 책, 1997, pp.268~271.

별다른 개정이 없었다가 고양된 국민의 권리의식과 급변하는 행정현실을 반영하지 못했다는 현실적 배경에서 개정의 필요성이 지속적으로 제기되어 왔으며, 1999년 3월부터 행정법원이 신설되고 조세소송이 제1심 법원에서 다루어지면서 3심제가 되었다. 그리고 최근 법무부는 행정소송제도 개선을 위한 행정소송법 전면개정안을 마련하기 위하여 2011년 11월 행정소송법 개정위원회가 구성되고 2012년 5월에 법무부에서 최종 개정안이 마련되어 입법예고⁵³⁾되기도 하였다.

법무부가 발표한 행정소송법 개정안의 방향은 ‘국민의 권익구제 범위를 확대’하고, ‘국민이 쉽게 이용할 수 있는 행정소송제도의 마련’에 있으며, 항고소송의 대상 확대, 항고소송의 원고적격 확대, 의무이행소송의 도입, 당사자소송의 구체화, 공익소송 도입, 집행정지제도의 보완, 항고소송에서 가처분에 관한 규정 신설, 행정소송과 민사소송 사이의 소의 변경 및 이송제도 보완, 효과가 소멸한 행정행위 등에 대한 취소판결의 인정, 취소판결의 기속력으로서의 결과제거의무규정 등의 신설, 명령 등의 위헌판결 등의 공고, 지방법원과 행정법원 사이의 관할 지정, 소제기 사실의 통지, 행정행위 변경으로 인한 소변경 기간의 연장, 당사자소송에서의 가집행제한 조항의 삭제 등이 행정소송법의 전면적인 개정내용을 담고 있다.

이에 따라 다음과 같이 조세행정심판제도의 개선방안을 모색해 볼 수 있다.

첫째, 조세행정심판에 있어서도 행정심판법에 있는 무효등확인심판, 의무이행심판 제도, 부작위위법확인심판 등을 도입하여 납세자구제의 심판유형을 다양화하는 방안을 강구할 필요성이 있다.

둘째, 지방세기본법은 국세기본법보다 엄격하게 ‘집행부정지원칙’을 취하고 있다. 따라서 집행정지의 요건기준을 마련하여 “처분이나 처분의 집행 또는 절차의 속행으로 인하여 생길 중대한 손해 예방의 필요성이 긴급하다고 인정할 때”에는 직권 또는 당사자의 신청에 따라 (세무조사 등 모든 세무행정작용에 대하여) 처분의 효력이나 그 집행 또는 절차의 속행의 전부 또는 일부의 정지를 결정할 수 있도록 할 필요가

53) 현행 행정소송법은 5장 46개 부칙 7개 조문인데, 개정시안은 5장 54개 부칙 4개 조문으로 확대 구성되어 있다.

있다.

셋째, 의무이행심판, 당사자심판 등을 도입됨에 따라 현재의 조세불복절차를 당사자주의에 입각하여 사법절차에 준하는 준사법적 절차로 개선할 필요가 있다. 예를 들어 청구인은 송부받은 답변서·보정서·심판참가신청서 등에서 주장한 사실을 보충하고 다시 반론을 제기할 수 있도록 보충서면과 함께 증거서류나 증거물을 적극적으로 제출할 수 있도록 하고, 세무공무원은 납세자의 권리내용과 납세자와 그 대리인이 요청한 과세관청의 세무정보에 대해 적극적으로 정보를 제공할 수 있도록 해야 한다.

나. 납세자의 의견진술권의 보장

현행 지방세기본법 제120조에서는 이의신청인, 심사청구인 또는 심판청구인은 그 신청 또는 청구에 관계되는 서류를 열람할 수 있으며, 대통령령으로 정하는 바에 따라 지방자치단체의 장 또는 조세심판원장에게 의견을 말할 수 있다고 하면서, 동법 시행령 제98조 제2항에서는 ① 이의신청, 심사청구 또는 심판청구의 목적이 된 사항이 경미하거나 기일이 경과한 후 그 신청 또는 청구가 있는 경우 또는 ② 이의신청, 심사청구 또는 심판청구의 목적이 된 사항이 법령해석에 관한 것으로서 신청인 또는 청구인의 의견진술이 필요 없다고 인정되는 경우에는 신청인에게 의견진술의 기회를 주지 않아도 되도록 하고 있다.⁵⁴⁾

그러나 소위 “목적내용이 경미한지의 여부”는 얼마든지 개인의 주관적 판단에 따라 제한될 수 있는 것이고, “법령해석”에 대한 판단은 오로지 심판기관이 할 수 있다고 하는 ‘오만’이 전제가 되는 것이므로 문제가 된다. 즉 법률에서 정한 의견진술권이 시행령에서 정하는 포괄적이고 추상적인 의미에 의해 제한될 수 있고, 법률전문가에 의한 전문적 자문을 받을 수 있는 납세자라 하더라도 법률해석에 대해 사전에 차단 되도록 하게 되는 것이므로 납세자로서 불복절차의 과정에서 전문가의 조력을 받을 수 있는 헌법상의 권리마저 위반할 소지도 있게 된다. 뿐만 아니라 개별 심판기관은

54) 국세기본법 제58조 및 동법 시행령 제47조 제2항에서도 동일하게 납세자의 의견진술권을 제한하는 규정을 두고 있다.

사안에 따라 동일한 사례의 경우에도 의견진술권을 부여하거나 부여하지 않는 차별이 발생될 여지가 충분하다는 점에서 법률에서 정하는 납세자의 권익이 충분히 보장되지 않게 된다.

따라서 납세자의 의견진술권은 조세에 관한 불복절차와 관련하여 당연히 가져야 할 고유한 권리라는 점에서 적어도 납세자(신청인 및 청구인)가 의견진술의 기회를 요구할 경우에는 의견진술의 기회가 주어져야 한다. 심판기관은 납세자의 의견진술 유무를 확인하도록 하고 납세자 또는 그 조력자(세무사 등)이 의견진술을 요구할 경우에는 이를 제한하지 말고 허용해야 한다.

다. 경정 등의 청구기간 확대

국세부과의 제척기간은 최소 5년에서 최장 15년까지로 규정하고 있으며, 국세징수권의 소멸시효도 5년으로 정해져 있으나 납세자의 경정청구권의 행사기간은 3년 이내로 제한되어 있다. 과세표준의 수정신고나 기한후 신고는 관할 세무서장이 부과제척기간 내에서 과세표준과 세액을 결정하기 이전에는 언제든지 할 수 있도록 하고 있으나, 경정청구권의 행사는 3년 이내로 제한되어 있어서 권리구제의 실현에 장애가 되고 있다.

과세권자의 결정 또는 경정은 납세자의 신고내용에 오류·탈루가 있는 경우 세액의 증액·감액을 불문하고 부과권의 제척기간 내에서 행사할 수 있는데 반하여, 납세자의 경정청구권이 3년 이내로 제한되는 것은 부당하다고 지적하는 견해가 늘고 있다.⁵⁵⁾

한편 국세의 경우에는 세액이 경미한 경우에는 3년이 경과된 후에도 납세자보호관 또는 납세자보호담당관이 ‘위법·부당한 처분에 대한 시정요구’의 권한을 통해 직권으로 시정조치하여 환급하여 주거나(법 제81조의16, 영 제63조의15) 납세자의 세금 관련 고충민원의 해소 차원에서 환급하여 주고 있다.

세액의 다소에 불구하고 위법·부당한 처분에 의해 원인 없이 징수된 세액이 명백하다는 점에서는 차이가 없는데 ‘다액의 세액’이라 하여 이를 환급하여 주지 않도록

55) 나성길, 현행 경정청구제도의 주요 쟁점과 개선 방안, pp.28~30.

하는 현재의 세무행정의 현실을 두고 보더라도 현저하게 불합리한 제도라 할 것이다. 뿐만 아니라 부과제척기간과 경정청구기간에 차등을 두는 것은 다른 입법례에 비추어 보더라도 국고에 우월적 지위를 부여하는 불합리한 차별로 여겨질 수 있는 만큼, 경정 등의 청구기한을 5년으로 해야 할 필요성이 있다. 한편 미국 등 외국의 입법례에 따르면 부과제척기간과 경정청구기간을 대부분 3년으로 하여 일치시키고 있으며, 관세법에 따른 관세에 대한 부과제척기간과 경정청구기간은 각각 3년으로 하고 있다.

현재 경정청구기간을 3년에서 5년으로 연장하는 국세기본법 일부개정법률안(정부 제출, 의안번호 : 1911802)이 2014. 9. 22. 국회에 제출되어 관련 상임위원회인 기획재정위원회에 계류되어 있으며, 동일 취지의 지방세기본법 일부개정법률안(의원발의, 의원번호 : 1912061)이 주호영의원 대표발의로 2014. 10. 16. 국회에 제출되어 현재 관련 상임위원회인 안정행정위원회에 계류중에 있다.

V. 결 론

헌법은 열거되지 않은 기본권에 대해 국가가 직접 확인하여 이를 보장하도록 하는 만큼 ‘납세자 기본권’은 실정헌법에서도 규범적으로 개방되어 있는 것은 사실이다. 이에 헌법학계와 조세법학계에서는 ‘납세자 기본권’에 대해 많이 논의되어 왔지만, 아직까지 그 실체가 정확히 파악되지 못하고 있는 실정이다.

또한 조세국가의 규범적 특수성에 따라 그 독자적인 헌법적 가치를 인정받은 것이지만 이러한 헌법상의 원칙에서 바로 ‘납세자 기본권’이 발현되는 것으로는 보이지 않는다. 조세법률주의는 조세법으로 규범화된 조세입법권에 대한 헌법적 통제기능일 뿐이지 국가 공권력에 의한 침해에 대한 구제수단(헌법소원)은 인정되지 않기 때문이다. 기본권이 헌법상의 원칙과 제도에서 파생될 수는 있지만 아직까지는 조세법률주의에서 ‘납세자 기본권’이 파생되었다는 헌법적 확신도 아직 나타나고 있지

않다.

이에 따라 모든 국가 권력은 적법절차의 원리에 기속되는 만큼 절차적 기본권이 보장될 수 있는 여지를 가지게 되지만 조세집행권이 조세법(절차)에 따라 행사되는 과정에서 그 대상이 되는 납세의무자의 지위에서는 부당한 공권력에 대응할 수 있는 구체적 권리를 헌법소원 등의 구제수단으로 보장받지 못하는 한계가 있다.

따라서 「지방세기본법(국세기본법)」에서 보장되는 납세자의 권리에 대해 다른 법률에 대한 우월성 또는 입법자에 대한 구속성을 확보하기 위해서는 그 권리의 내용이 기본권 내지 헌법적 가치 실현의 구체화로 이해되도록 “모든 국민은 법률과 적법한 절차에 따라 납세의무를 이행할 권리를 가지며, 국가재정을 형성하는 납세자로서의 지위는 보장된다.”라는 내용을 실정헌법에 명문화할 필요성이 있다.

그리고 국회의 입법권이 개별 국민의 기본권을 침해하는 것과 같이 몇 개 회계연도에 걸쳐 대단위로 이루어지는 대형 사업에 의해 국가재정의 위기를 초래할 수 있거나, 개별 국민에 대하여 중대한 기본권 침해의 가능성을 배제할 수 없는 만큼 재정민주주의에 의해 파생되어지는 ‘납세자의 재정참정권’의 필요성도 상존한다.

특히 지방자치단체의 재정건전성의 위기는 결국 지방의회의 통제기능을 보완하거나 대체가능한 주민통제에 의지하게 되는 만큼 감사청구(지방자치법 제16조), 주민소송(지방자치법 제17조), 주민소환(지방자치법 제20조) 등 지방자치단체의 지방재정에 대한 주민통제의 방식을 효율적으로 운영하거나 각 지방자치단체가 개별 조례를 통해 구체적인 지방예산에 대한 주민참여의 실효성을 높일 수 있는 방안을 강구할 필요가 있다.

한편 헌법재판소가 조세사건에 대한 ‘필요적 심판전치주의’를 위헌으로 선언한 것이 아니라면 행정심판전치주의에 대한 구체적 입법형성은 전적으로 헌법 제107조 제3항에서 제시한 바와 같이 “전심절차로서의 행정심판”과 “사법절차의 준용”만을 그 입법적 형성의 한계로 하여 입법자에게 맡겨진 것이다. 그리고 합헌적 전제조건 하에서 필요적 심판전치제도의 당위성이 요망되는 것이라면 필요적 심판전치제도에 대한 합헌적 개정이 필요하다. 즉 지방세에 대한 판단기관의 독립성과 공정성, 대심

적 심리구조, 당사자의 절차적 권리 보장 등의 면에서 사법절차의 본질적 요소를 충분히 보장되도록 하여 지방세에 대해서도 행정심판의 전치주의가 강제되도록 지방세기본법을 개정하여 납세자를 권리를 보다 적극적으로 구제될 수 있도록 하는 입법적 결단이 요구된다.

더불어 종전 국세심판소가 정부조직 개편에 따라 직근상급기관과 완전 분리·독립되어 국무총리 소속의 조세심판원이 되면서 그 객관성과 공정성이 더욱 공고(鞏固)해진 계기를 통하여 조세법원의 설치에 논의가 더욱 활발해질 것으로 보인다. 미국의 연방조세법원은 본래 조세불복위원회(the board of Appeals)이 1942년에 전환된 것이고, 독일의 조세법원(Finanzgericht)도 본래 행정부에서 파생되었다가 현재 사법부에 속하는 법원으로 설치되었던 입법연혁을 감안한다면 우리나라의 조세심판원을 조세법원으로 승격시키는 방안과 조세심판원의 독립성을 강화하면서 법원조직에 조세법원을 새로이 신설하는 방안을 장기적으로 고려될 수 있기 때문이다.

특히 최근 법무부가 마련하여 입법예고하였던 행정소송법 개정안에서 신설되는 의무이행소송의 도입, 가처분제도의 도입, 당사자소송의 활성화 등은 조세소송 및 조세심판청구절차에도 반영될 수 있는 여지를 검토해 보아야 할 것으로 보인다.

참 고 문 헌

- 강주영, 지방재정상 주민참여예산제도의 공법적 검토, 법학연구(제46집), 2012.
- 구병삭, “납세자기본권의 법리와 보장”, 『세무사』(2000년 가을호), 한국세무사회, 2004.
- 구재이, 『조세절차론』, 광교이텍스, 2010.
- 권영성, 『헌법학원론』, 법문사, 2009.
- 김배원, 지방재정운영과 주민참가제도, 공법학연구(제7권 제4호), 2006.
- 김성호, 지방자치단체의 자체감사 운영실태와 과제, 2009 한국정책분석평가학회, 국
정과제토론회발표논문집.
- 김의효, 『지방세실무』, 한국지방세연구회, 2012.
- 김정준, “재정건전화를 위한 국민소송제도에 관한 연구”, 성균관대학교 박사학위 논문,
2010.2.
- 김종섭, 『납세자 권리구제제도에 관한 연구』, 건국대학교 박사학위논문, 2004.
- 김필중, 조세쟁송에 관한 연구, 동의대학교 박사학위, 1999.
- 박윤훈, 『최신행정법강의(상)』, 박영사, 2000.
- 박종수, “현행 조세법상 납세자이익보호 및 권리구제제도에 관한 연구”, 세무학연구
제29권 제2호, 2012.6.
- 옥무석, “지방재정건전화를 위한 재정통제와 납세자주의의 권리”, 『지방자치법연구』
(제11권 제1호), 한국지방자치법학회, 2011.
- 이세진, 『지방세의 현황과 과제』, 국회예산정책처, 2011.12.
- 임 현, 자치입법의 활성화를 위한 주민의 역할, 지방자치법연구(통권 제20호), 2008.12.
- 정종섭, 『헌법과 기본권』, 박영사, 2010.
- 조만형, “납세자소송제도의 도입방안에 관한 연구”, 『토지공법연구』(제26집), 한국토지
공법학회, 2005.6.
- 최명근, 『납세자 기본권』, 경제법륜사, 1997.
- 행정안전부, 행정안전통계연보, 2012.