



국세법과 지방세법의 체계 비교

서울시립대 세무대학원 교수

김 완석

I. 서언

현행의 지방세법은 정부수립기인 1949년에 제정된 후 1961년에 전문개정의 형식으로 제정된 것이다. 1961년에 전문개정의 형식으로 제정된 지방세법은 일본의 지방세법을 모방하여 이루어진 것인데, 그 후 약 48년에 걸쳐 임기응변식·銮질식으로 고치다 보니 누더기 세법으로 바뀌어 그 체계성이 결여되고 편제가 난잡하게 되었다.

지방세법은 국세법과는 달리 지방세법 총칙을 포함하여 지방세의 여러 세목의 과세요건이나 확정 및 징수절차를 하나의 법률에서 수용하고 있는 단일법전이다.

그런데 현행 지방세법은 어려울 뿐만 아니라 그 체계성이 결여되고 편제가 난잡하며 국세관계법의 준용규정이 과다하기 때문에 그 해석이나 이해가 어렵다는 비판이 끊임없이 제기되어 왔다. 뿐만 아니라 지방세의 비과세·감면의 경우 지방세법·조세특례제한법 및 감면조례에 산재하고 있어서 복잡할 뿐만 아니라 그 수요자인 납세자가 비과세·감면제도를 숙지하여 적용하는 데에 어려움이 많았다.

이에 대한 대안으로서 정부는 단일법전으로 구성되어 있는 현행의 「지방세법」을 2009.3.5. 「지방세기본법」, 「지방세법」 및 「지방세특례제한법」으로 나눈 분법안을 국회에 제출한 바 있다.

그러므로 본고에서는 위와 같은 지방세법의 분법안의 제출에 발맞추어 현행 지방세법의 체계를 국세법의 체계와 비교하면서 그 문제점을 적시함과 아울러 개선방안을 제시하고자 한다.

II. 국세법 체계의 현황

우리나라의 국세, 특히 관세를 제외한 내국세에 관한 법률은 무려 19개에 이르고 있다. 조세통칙법으로서는 국세기본법, 국세징수법, 조세범처벌법, 조세범처벌절차법, 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률이 있다.

그리고 소득세, 법인세, 종합부동산세, 부가가치세, 개별소비세, 주세, 교통·에너지·환경세, 증권거래세, 인지세, 농어촌특별세 및 교육세와 같은 세목에 대하여는 개별세목마다 제각기 하나의 법률을 두고 있다. 다만, 상속세와 증여세에 있어서는 상속세 및 증여세법이라는 하나의 법률안에 두 세목에 관하여 함께 규정하고 있다. 이는 증여세가 상속세의 보완세라는 성격을 고려한 결과이다.

다음으로 조세감면에 관한 공통법으로서 조세특례제한법, 국제조세회피의 규제에 관한 공통법으로서 국제조세조정에 관한 법률을 두고 있다.

1. 내국세법체계의 현황

가. 조세통칙법

통칙법적인 성격을 지니고 있는 조세법, 즉 조세총칙법으로서는 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법·과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률이 있다.

1) 국세기본법

가) 국세기본법의 주요내용

국세에 관한 기본적인 사항 및 공통적인 사항과 위법 또는 부당한 국세처분에 대한 불복절차를 규정하고 있는 법률로서 1974년 12월에 제정·공포한 것이다. 국세기본법의 편제는 모두 9장으로 이루어져 있다.

첫째, 제1장은 총칙으로서 통칙, 기간과 기한, 서류의 송달, 인격에 관한 규정을 두



고 있다. 그리고 통칙에서는 국세기본법의 목적(제1조), 정의(제2조) 및 세법 등과의 관계(제3조)에 관한 규정을 두고 있다. 특히 제2조에서는 국세, 세법, 원천징수, 가산세, 가산금, 체납처분비, 지방세, 공과금, 납세의무자, 납세자, 제2차 납세의무자, 보증인, 과세기간, 과세표준, 과세표준신고서, 과세표준수정신고서, 법정신고기한, 세무공무원, 정보통신망, 전자신고에 관한 정의규정을 두고 있다.

둘째, 제2장에서는 국세부과와 세법적용의 원칙에 관한 규정을 두고 있다. 국세부과의 원칙으로서 실질과세, 신의·성실, 근거과세, 조세감면의 사후관리를, 그리고 세법적용의 원칙으로서 세법해석의 기준, 소급과세의 금지, 세무공무원의 재량의 한계, 기업회계의 존중에 관한 규정을 두고 있다.

셋째, 제3장에서는 납세의무라는 제목 아래 납세의무의 성립과 확정, 납세의무의 승계, 연대납세의무, 납부의무의 소멸, 납세담보에 관하여 규정하고 있다.

넷째, 제4장에서는 국세와 일반채권과의 관계라는 제목 아래 국세의 우선권, 제2차 납세의무, 물적 납세의무에 관한 규정을 두고 있다.

다섯째, 제5장에서는 과세라는 제목 아래 과세관할, 수정신고와 경정 등의 청구, 가산세의 부과와 감면에 관한 규정을 두고 있다.

여섯째, 제6장에서는 국세가산금과 국세환급가산금에 관하여 규정하고 있다.

일곱째, 제7장에서는 이의신청, 심사청구 및 심판청구와 같은 조세행정심판절차에 관하여 규정하고 있다. 조세행정심판절차에 대하여는 극히 일부의 조항(행정심판법 제11조, 제12조, 제16조, 제20조 및 제26조)을 제외하고는 행정심판법의 규정을 준용하지 아니한다. 그리고 과세관청의 위법한 과세처분에 대한 취소소송 등에 관하여는 행정소송법에서 규정하고 있다.

여덟째, 제7장의2에서는 납세자의 권리에 관하여 규정하고 있다.

아홉째, 제8장에서는 납세관리인·고지금액의 최저한·장부 등의 비치 및 보존 등과 같은 잡칙에 관하여 정하고 있다.

나) 다른 세법과의 우선관계

국세기본법은 다른 세법에 우선하여 적용한다. 국세기본법의 형식은 법률이지만 같은 법률의 형식으로 존재하는 소득세법·법인세법·상속세 및 증여세법·부가가치세법 등과 같은 개별세법보다 우선하여 적용하도록 하고 있다(국세기본법 제3조). 즉 국세기본법은 다른 개별세법보다 상위법의 효력을 갖는다고 하겠다. 다만, 세법이 국세기본법 제2장제1절, 제3장제2절·제3절 및 제5절, 제4장제2절(「조세특례제한법」 제104조의7제4항의 규정에 따른 제2차 납세의무에 한한다), 제5장제1절·제2절제45

조의2·제3절(「조세특례제한법」 제100조의10 및 같은 법 제100조의34에 따른 가산세에 한한다), 제6장제51조 및 제52조와 제8장에 대한 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 세법이 정하는 바에 의하도록 하고 있다.

2) 국세징수법

국세징수법은 국세징수에 관하여 필요한 사항, 즉 징수절차, 체납처분 절차, 국세징수의 간접적 강제절차 등에 관한 사항을 규율하고 있다. 국세징수법은 국세의 강제징수에 관한 법이지만, 지방세법·공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률·보조금의예산 및 관리에 관한법률·의료보험법 및 국민연금법 등 많은 법률이 국세체납처분의 예에 따라 강제 징수하도록 규정하고 있으므로 사실상 행정상 강제징수에 관한 일반법적 지위를 차지하고 있다고 하겠다.¹⁾

3) 조세범처벌법과 조세범처벌절차법

조세범처벌법은 조세에 관한 법률에 위반한 자에 대한 처벌에 관하여 규정하고 있는 법률로서 특별형법의 성격을 지니고 있다. 제1장에서는 총칙이라는 제목 아래 양벌규정, 형법총칙의 적용범위, 징역과 벌금의 병과, 고발주의 등에 관한 규정을 두고 있다. 제2장에서는 범칙행위라는 제목 아래 조세범의 구성요건과 처벌에 관한 규정을 두고 있다.

조세범처벌절차법은 조세에 관한 범칙사건을 간편·신속하게 처리하기 위하여 범칙사건의 조사절차, 벌금 등의 통고처분절차, 고발절차 등과 같은 사항을 규율하고 있는데, 형사소송법에 대한 특별법의 성격을 지니고 있다.

4) 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률

공공기관 등이 보유하고 있는 자료로서 국세의 부과와 납세의 관리에 필요한 자료를 세무관서에 의무적으로 제출하도록 하는 한편 이와 같이 수집된 과세자료를 효율적으로 관리·활용함에 있어서 필요한 사항을 규정하기 위하여 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률을 제정하고 있다. 과세자료의 제출 및 관리에 관하여는 다른 법률에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 이 법에 의하도록 하고 있다.

나. 개별세법

1) 김남진·김연태, 『행정법 I』, 법문사, 2004, p. 450.



내국세에 관한 법률은 1세목마다 하나의 법률²⁾로 제정되어 있음은 이미 앞에서 설명한 바와 같다. 그리고 조세감면에 관한 공통법으로서 조세특례제한법, 국제조세회피의 방지에 관한 공통법으로서 국제조세조정에 관한 법률을 두고 있다.

1) 조세특례제한법

조세특례제한법은 조세의 감면 또는 중과 등 조세특례와 이의 제한에 관한 사항을 규정하여 과세의 공평을 기하고 조세정책을 효율적으로 수행함으로써 국민경제의 건전한 발전에 이바지하기 위하여 제정한 법률이다. 조세특례제한법은 법인세·소득세·상속세·증여세·부가가치세·개별소비세 등과 같은 내국세는 물론이고 관세와 지방세에 대한 과세특례에 관하여 규정하고 있다.

2) 국제조세조정에 관한 법률

국제조세조정에 관한 법률은 국제거래에 관한 조세의 조정에 관한 사항과 국가 간의 조세행정협조에 관한 사항을 규정함으로써 국가 간의 이중과세 및 조세회피를 방지하고 원활한 조세협력을 도모함을 목적으로 제정된 법률이다. 법인세·소득세 및 증여세에 관한 과세특례를 규정한 법률로서 전체가 7장으로 구성되어 있다.

3) 그 밖의 개별세법

1세목 1세법 주의에 따라 소득세법, 법인세법, 상속세 및 증여세법, 종합부동산세법, 부가가치세법, 개별소비세법, 주세법, 교통·에너지·환경세법, 증권거래세법, 인지세법, 농어촌특별세법 및 교육세법을 두고 있다. 다만, 다만, 상속세와 증여세는 상속세 및 증여세법이라는 하나의 법률안에 두 세목에 관하여 함께 규정하고 있다.

2. 관세법체계의 현황

관세법이란 관세의 부과·징수에 관한 사항 및 수출입물품의 통관절차를 정하고 있는 법률이다.³⁾ 내국세에 관한 법률과는 달라서 관세의 부과·징수에 관한 사항은 관세법이라는 단일법전에서 수용하고 있다. 다만, 관세의 면제 또는 경감에 관하여는 조세특례제한법에서 특례규정을 두고 있다. 관세법은 관세의 부과·징수에 관한 단일

2) 예외적으로 상속세와 증여세는 상속세 및 증여세법이라는 하나의 법률안에 2세목을 함께 규정하고 있다.

3) 관세법 제1조.

법으로서 자족적인 법률이다.

III. 지방세법 체계의 현황

1. 현행 지방세법 체계의 현황

가. 현행 지방세법 체계의 현황

현행 지방세법은 단일법전으로 되어 있다. 제1장 총칙에서는 통치법에 관한 사항을, 그리고 제2장 내지 제4장에서는 개별세법에 관한 사항을, 그리고 제5장에서는 과세면제 및 경감에 관한 사항을 정하고 있다. 현행 지방세법은 1949년 정부수립 후에 제정한 지방세법을 1961년 전문개정의 형식으로 제정된 것인데, 무려 48년 동안 그 때 그 때의 필요에 따라 땀질식으로 개정하여 오다 보니 누더기법률로 변하고 말았다.

현행 지방세법의 편제는 다음과 같이 이루어져 있다.

제1장 총칙(제1절 통치, 제2절 납세의무의 승계, 제3절 연대납세의무, 제4절 제2차 납세의무, 제5절 납세의 고지 등, 제6절 납세의무의 성립과 소멸, 제7절 제방세의 우선의 원칙 및 타 채권과의 조정, 제8절 납세보전, 제9절 징수유예 등, 제10절 과오납금의 처리, 제11절 서류의 송달 등, 제12절 납세자의 권리보호, 제13절 이의신청 등, 제14절 보칙)

제2장 도세(제1절 – 제3절 삭제, 제4절 취득세, 제5절 등록세, 제6절 래저세, 제7절 – 제8절 삭제, 제9절 면허세, 제10절 특별시세 또는 광역시세인 주민세 · 자동차세 · 주행세 · 농업소득세 · 담배소비세 · 도축세 · 도시계획세, 제11절 삭제)

제3장 시 · 군세(제1절 주민세, 제2절 재산세, 제3절 자동차세, 제4절 농업소득세, 제5절 담배소비세, 제6절 도축세, 제7절 – 제8절 삭제, 제9절 구세인 면허세)

제4장 목적세(제1절 도시계획세, 제2절 공동시설세, 제3절 사업소세, 제4절 지역개발세, 제5절 지방교육세)

제5장 과세면제 및 경감(제1절 농어업지원, 제2절 복지사회 및 국민생활지원, 제3절 지역균형개발 등의 지원, 제4절 공공법인 등에 대한 지원, 제5절 공공사업 등 지원, 제6절 보칙)

나. 국세에 관한 법률과의 관계

지방세의 부과와 징수에 관하여 지방세법 및 기타 법령에서 규정한 것을 제외하고



는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다.⁴⁾ 그리고 지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법령을 준용한다. 그리고 지방세에 관한 범칙행위의 처벌에 있어서는 조세범처벌절차법령을 준용한다.

다음으로 지방세의 부과와 징수에 관하여 “지방세법 및 기타 법령에서 규정한 것”을 제외하고 국세기본법과 국세징수법을 준용하기 때문에 그 준용범위가 문제가 된다. 지방세의 부과·징수와 관련하여 국세기본법과 국세징수법의 준용범위가 명확하지 않기 때문에 다툼이 적지 않게 생기고 있다.⁵⁾

2. 지방세 분법안 체계의 구체적 내용

정부는 현행 단일법전으로 이루어진 「지방세법」을 분야별·기능별로 나누어 지방세에 관한 공통적·총칙적인 사항을 규율하는 「지방세기본법」, 지방세의 종류 및 세목체계를 규정하는 「지방세법」, 지방세 감면규정을 통합하여 규정한 「지방세특례제한법」으로 나누어 제정하기 위하여 2009.3.5. 「지방세기본법안」, 「지방세법안」 및 「지방세특례제한법안」(이하에서 “지방세 분법안”이라 부르기로 한다)을 국회에 제출한 바 있다. 지방세 분법안의 개요는 〈표-1〉과 같다.

〈표-1〉 지방세 분법안의 개요

현행(1개법)		개선(3개법)
지방세법	제1장(총칙) 제2장(도세) 제3장(시군세) 제4장(목적세) 제5장(과세면제 및 경감)	 지방세기본법  지방세법  지방세특례제한법

가. 지방세 기본법안의 개요

「지방세기본법안」은 현행 「지방세법」 제1장(총칙)을 별도의 법률로 분리시킨 것으로서 「국세기본법」 등을 준용하고 있던 통칙적 사항을 직접 규정하는 한편, 경정청구

4) 지방세법 제82조.

5) 대법원 1999.7.23. 선고 98두9608 판결.

제도의 확대, 수정신고제도의 개선, 기한 후 신고대상의 확대, 성실 납세자에 대한 체납처분 유예근거 마련 등 납세자 편의 증진을 위한 제도개선 사항을 담고 있다. 현행의 「지방세법」 제1장 총칙 부분은 14개절 100개 조문으로 구성되어 있는 바, 「지방세기본법안」은 이를 개별법으로 분리시킨 총 10장 14절 145개 조문으로 구성된 제정 법률안으로서 현행 「지방세법」 제1장 총칙 부분과 지방세기본법안의 체계를 비교하여 보면 아래의 <표-2>와 같다.

<표-2> 현행 지방세법과 지방세기본법안의 체계 비교⁶⁾

현행 지방세법(제1장 총칙)	지방세기본법안
제1절 통칙	제1장 총칙 <ul style="list-style-type: none"> 제1절 통칙 – 제2절 과세권 등 제3절 지방세의 부과 등의 원칙 제4절 기간과 기한 제5절 서류의 송달
제11절 서류의 송달	제2장 납세의무 <ul style="list-style-type: none"> 제1절 납세의무의 설립 및 소멸 제2절 납세의무의 확장 및 보충적 납세의무
제2절 납세의무의 승계	제3장 부과
제3절 연대납세의무	제4장 징수 <ul style="list-style-type: none"> 제1절 통칙 – 제2절 징수절차 등 제3절 지방세환급금과 환급가산금 제4절 징수유예 등 제5절 납세담보
제4절 제2차 납세의무	제5장 체납처분
제6절 납세의무의 성립 및 소멸	제6장 지방세와 타 채권과의 관계 <ul style="list-style-type: none"> 제1절 지방세의 우선 제2절 물적납세의무 등
제5절 납세의 고지 등	제7장 납세자의 권리
제10절 과오납금 등의 처리	제8장 이의신청 및 심사와 심판
제9절 징수유예	제9장 지방세 범칙행위에 대한 처벌
제8절 납세보전	제10장 보칙
제 7절 지방세우선원칙 및 타채권과의 관계	
제12절 납세자의 권리보호	
제13절 이의신청 등	
제14절 보칙 중 일부	
제14절 보칙	

6) 대한민국 국회 행정안전위원회 수석전문위원, 지방세기본법안 지방세법 전부개정법률안 지방세 특례제한법안 검토보고서, 2009.4, p. 15. <표-3>에서 인용.



지방세기본법안의 체계상 특징은 다음과 같다.

첫째, 현행법은 제2절 납세의무의 승계 이후에 납세의무의 성립 및 소멸에 대하여 규정하고 있는 등 절과 조문 편제가 논리적 체계적이지 못한 측면이 있는 바, 제정안은 이를 납세의무의 성립, 확정, 확장, 소멸 등 조세채권의 발생 및 변화 단계별로 배치하여 국민들과 실무자가 이해하기 쉽게 개편하려고 하였다.

둘째, 「국세기본법」은 국세부과와 세법적용의 기본원칙에 대하여 한 장을 할애하여 규정⁷⁾하고 있으나 현행법은 제1조의2에서 해석기준 및 소급과세 금지 등을 규정함에 그치고 있고, 조세법 처벌, 체납처분 절차 등에 대한 규정의 대부분을 「조세범처벌법」 및 「국세징수법」 등 국세관계 법률을 준용하고 있는 바⁸⁾, 이에 지방세기본법안은 그동안 국세관계법을 준용하거나 관행적으로 인정되어 오던 지방세의 기본원칙 및 징수, 처벌 절차를 명확히 규정함으로써 국세로부터 독립적이고 완결적인 지방세 체계를 구축하려고 하였다.

나. 지방세법 전부개정법률안의 개요

개정안은 현행법의 제1장(총칙)과 제5장(과세면제 및 경감)을 삭제하고 제2장~제4장의 세목분야에 대한 규정을 보다 구체화하여 취득세·재산세 등 지방세 세목별 과세요건에 대한 통합법으로 개편하는 한편, 유사·중복 세목을 통·폐합하여 현행 16개 세목을 10개로 간소화하고 이에 따른 세수 변동을 최소화하기 위하여 자치계층간 세목 및 세율의 조정 등을 규정하였다. 현행 지방세법에서 제2장부터 제4장까지의 총 3장 18절 188개 조문으로 구성하고 있던 것을 개정안에서는 총 11장 16절 139개 조문으로 개편하였다. 개정안의 체계적 특징을 살펴보면 국세의 '1세목 1세법' 주의와는 달리 기존의 16개 세목을 10개의 세목으로 통·폐합한 후 이를 하나의 단일법률에 담고 있다. 지방세의 경우 과세요건 및 확정절차 등이 국세에 비하여 단순·명료·간단할 뿐만 아니라 동일한 과세표준 및 과세대상을 사용하는 세목⁹⁾이 상당수 존재하

7) 「국세기본법」제2장은 제1절 국세부과의 원칙-제14조(실질과세), 제15조(신의·성실), 제16조(근거과세), 제17조(조세감면의 사후관리), 제2절 세법적용의 원칙-제18조(세법해석의 기준, 소급과세의 금지), 제19조(세무공무원의 재량의 한계), 제20조(기업회계의 존중) 등으로 구성되어 있음.

8) 「지방세법」 제82조 (「국세기본법」 등의 준용) 지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 「국세기본법」과 「국세징수법」을 준용한다.
제84조 (지방세에 관한 범칙행위에 대한 「조세범처벌법」 등의 준용) ① 지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법령을 준용한다. 이 경우 이 법에 따른 특별징수의무자는 「조세범처벌법」 제11조에 따른 원천징수의무자로 본다.

9) 취득세와 등록세는 모두 부동산·차량 등의 거래단계에서 발생되는 세목이며, 재산세·공동시설세·도시계획세의 경우 과세대상(토지·건축물·주택), 납세의무자(재산소유주 등), 징수방법(재산세와 동일) 등이 동일하게 규정하고 있음.

기 때문에 다수의 세목을 1개의 세법에 규정한 것이다.

현행 지방세법과 지방세법개정법률안과의 체계를 비교하면 〈표-3〉과 같다.

〈표-3〉 현행법과 개정안의 체계 비교¹⁰⁾

현행 지방세법(제2장-제4장)	지방세법 전부개정법률안
<p>제2장 도세 제1절 ~ 제3절 삭제 제4절 취득세 제5절 등록세 제6절 레저세 제7절 ~ 제8절 삭제 제9절 면허세 제10절 특별시세 또는 광역시세인 주민세·자동차세·농업소득세·담배소비세·도축세·도시계획세</p> <p>제3장 시·군세 제1절 주민세 제2절 재산세 제3절 자동차세 제3절의2 주행세 제4절 농업소득세 제5절 담배소비세 제6절 도축세 제7절 ~ 제8절 삭제 제9절 구세인 면허세</p> <p>제4장 목적세 제1절 도시계획세 제2절 공동시설세 제3절 사업소세 제4절 지역개발세 제5절 지방교육세</p>	<p>제1장 총칙 제2장 취득세 제1절 통칙 제2절 과세표준과 세율 제3절 부과징수</p> <p>제3장 등록면허세 제1절 통칙 제2절 등록에 대한 등록면허세 제3절 면허에 대한 등록면허세</p> <p>제4장 레저세 제5장 담배소비세 제6장 주민세 제7장 재산세 제1절 통칙 제2절 과세표준과 세율 제3절 부과징수</p> <p>제8장 자동차세 제1절 자동차 소유에 대한 자동차세 제2절 자동차 주행에 대한 자동차세</p> <p>제9장 사업소세 제10장 지역자원시설세 제1절 통칙 제2절 과세표준과 세율 제3절 부과징수</p> <p>제11장 지방교육세</p>

다. 지방세특례제한법안의 개요

「지방세특례제한특례법」은 현행 지방세법의 제5장(과세면제 및 경감) 부분을 별도의 제정법으로 분리·독립시킨 것으로서, 그동안 조례 등에 산발적으로 규정되어 왔던 감면 사항을 통합적으로 규정하는 한편, 지방세 감면조례 허가제를 폐지하고 감면내역을 매년 공개하도록 하는 지방세지출예산제도를 도입하는 등 지방세 감면 규정의

10) 대한민국 국회 행정안전위원회 수석전문위원, 지방세기본법안 지방세법 전부개정법률안 지방세 특례제한법안 검토보고서, 2009.4, p. 24. 〈표-6〉에서 인용.



체계적 운영을 위한 각종 제도적 장치를 마련하였다.

현행 「지방세법」 제5장은 총 6절 40개 조문으로 구성되어 있는 바, 「지방세특례제한법안」은 이를 3장 7절 100개조로 구체화하여 지방세의 감면 및 특례에 대한 별도의 법률을 제정하려는 것으로서 국세의 「조세특례제한법」에 상응하는 지방세 감면 및 특례에 대한 통일적인 기본법을 제정함으로써 지방세 감면정책의 효율적인 수행을 도모하고자 하였다.

현행 「지방세법」 제5장과 「지방세특례제한법안」의 체계를 비교하여 보면 〈표-4〉와 같다.

〈표-4〉 현행법과 제정안의 체계 비교¹¹⁾

현 행		지방세특례제한법안
	< 신설 >	
지 방 세 법	<p>< (2장~4장) 비과세 ></p> <ul style="list-style-type: none"> 각 세목별로 분산 규정 <ul style="list-style-type: none"> * 감면적 성격의 비과세 이관 <p>< (제5장) 감면 ></p> <ul style="list-style-type: none"> 1절 농어민 지원을 위한 감면 2절 사회복지·국민생활 안정 감면 3절 지역균형개발 등의 지원 4절 공공법인 등에 대한 지원 5절 공공사업 등의 지원 	<p>(1장) 총칙</p> <ul style="list-style-type: none"> ·목적/정의 ·조례에 따른 과세면제 등 ·지방세지출보고서의 작성
감 면 조 례	<ul style="list-style-type: none"> ·사회복지지원을 위한 감면 ·평생교육시설 등 지원을 위한 감면 ·대중교통 등의 지원을 위한 감면 ·서민주택건설 등의 지원을 위한 감면 ·지역발전지원 등을 위한 감면 ·농어촌지원을 위한 감면 등 	<p>(2장) 감면</p> <ul style="list-style-type: none"> (1절) 농어업을 위한 지원 (2절) 사회복지를 위한 지원 (3절) 교육 및 과학기술 등에 대한 지원 (4절) 문화 및 관광 등에 대한 지원 (5절) 중소기업 등에 대한 지원 (6절) 수송 및 교통에 대한 지원 (7절) 국토 및 지역개발에 대한 지원 (8절) 공공행정 등에 대한 지원
지 방 세 법	<p>< (제5장) 감면 ></p> <p>·보칙</p>	<p>(3장) 보칙</p> <ul style="list-style-type: none"> ·감면 제외대상 ·중복 감면의 배제 등 ·지방세 특례의 사전·사후관리 ·감면신청, 감면자료의 제출

11) 대한민국 국회 행정안전위원회 수석전문위원, 지방세기본법안 지방세법 전부개정법률안 지방세 특례제한법안 검토보고서, 2009.4, p. 37. 〈표-12〉에서 인용.

그러나 「조세특례제한법」에 규정되어 있는 지방세 감면사항(조세특례제한법 제66조, 제67조, 제89조, 제119조부터 제121조까지, 제121조의2, 제121조의2, 제121조의9, 제121조의14부터 제121조의16까지)은 지방세특례제한법에서 수용하지 못하고 조세특례제한법에 그대로 존치되어 있다.

한편, 지방세특례제한법안은 현행 지방세법상 감면규정의 「일괄일몰 방식」을 개별감면 규정마다 일몰기한을 다르게 규정하는 「개별일몰 방식」으로의 전환을 시도하고 있다. 그리고 지방세특례제한법안은 현행법상 지방자치단체 감면조례의 사전허가제를 폐지하고, 지방자치단체가 과세형평에 현저히 어긋나거나 국가시책에 부합하지 않는 경우를 제외하고는 조례로서 자율적으로 지방세를 감면할 수 있도록 하고 있다. 다만, 지방자치단체의 장 또는 지방의회에 의한 선심성 감면이 남발될 소지가 있기 때문에 지방자치단체에서 지방세를 감면하려면 「지방세기본법안」에 따라 신설되는 지방세심의위원회의 심의를 거치도록 하고, 지방자치단체의 장으로 하여금 매년 지방세 감면현황에 대한 보고서를 지방의회에 제출하도록 하는 지방세지출예산제도를 전면 도입하는 등의 보완책을 마련하고 있다.

3. 지방세법과 지방세조례와의 관계

지방세의 경우에는 국세와는 달리 지방세법 제3조 제1항에서 지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 지방세법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하도록 하고 있다.

이하에서는 지방세법과 지방세조례와의 법적관계를 검토함과 동시에 지방세법이 직접 주민을 구속하는 효력을 갖는지의 여부에 관하여 고찰하고자 한다.

가. 지방세법과 지방세조례의 효력의 우열관계

지방세법과 지방세조례와의 효력의 우열관계에 관하여는 헌법 제117조 제1항이 “지방자치단체는-- 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규칙을 제정할 수 있다”고 규정하여 지방세법의 효력이 지방세조례보다 우위에 있음을 명백히 하고 있다. 그리고 위의 법령에는 법률은 물론이고 법규명령을 포함한다고 새겨야 하기 때문에 법규명령인 지방세법시행령 및 지방세법시행규칙의 규정은 지방세조례의 규정보다 상위의 효력을 갖는다.¹²⁾

12) 김남진, 조례제정권의 범위, 고시연구 1997.9월호, p.15; 정연주, 조례제정권의 헌법적 한계와 통제, 공법학의 현대적 지평, 박영사, 1995, p.155; 이주희, 지방자치단체의 조례제정권의 성질과 범위, 현대행정법학이론, 고시연구사, 1996, p.445.



나. 지방세법의 직접효력성

헌법 제117조 제1항에 의하여 보장하고 있는 자치과세권의 행사와 관련하여 지방자치법 제126조에서 「지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과징수할 수 있다」고 정함과 아울러 지방세법 제2조에서 「지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과징수할 수 있다」고 규정하고 있다. 그리고 지방세법 제3조 제1항에서 「지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다」고 규정하고 있다.

그런데 지방세법 제3조 제1항의 해석에 있어서 지방세법이 직접 주민을 구속하는 효력을 갖는지의 여부가 문제가 되는데, 이에 관하여는 직접효력설과 간접효력설로 견해가 갈린다.

가. 직접효력설

지방세법도 다른 법률과 마찬가지로 직접 주민을 구속하며, 따라서 지방자치단체는 지방세법을 근거로 하여 지방세를 부과징수할 수 있다고 주장한다.¹³⁾ 지방세법의 규정은 지방세조례로써 정하여야 할 사항을 제외하고는 원칙적으로 지방세의 부과징수 관계에 직접 적용된다. 위에서 지방세조례로써 규정하여야 할 사항이란 지방세법에서 지방자치단체에게 선택적 판단을 허용하고 있는 사항, 지방세조례로써 정하도록 하고 있는 사항, 그 밖에 지방세법의 실시에 관하여 필요한 사항을 가리킨다.

나. 간접효력설

지방세법은 지방자치단체가 지방세조례를 제정함에 있어서 준거하여야 할 大綱的法律(Rahmengesetz)¹⁴⁾이라고 주장한다. 즉 지방세법은 지방세조례를 제정함에 있어서 준거가 되는 대강적 법률의 성격을 지니고 있기 때문에 지방자치단체만을 구속하며, 직접 주민을 구속하는 효력을 갖는 것은 아니라고 한다. 그러므로 지방자치단체는 지방세법이 정하는 범위 안에서 완결적으로 지방세조례를 제정하고 당해 지방세조

13) 김홍대, *지방자치입법론*, 박영사, 1999, p.152: 정연주, *위의 논문*, p166-167: 조정찬, *지방세과세권의 근거와 한계*, 월간법제 1999.6(통권 제498호), 법제처, p.24: 秋田周, *地方稅の課稅の根據-地方稅法と地方稅條例*, 現代財政法學の基本課題, 日本財政法學會, 1995. p. 306.

14) 대강적 법률(Rahmengesetz)이란 독일과 같은 연방국가에서 제정하고 있는 법률의 형식인데, 자치입법의 형성을 촉진하기 위하여 법률에서는 국가의 최소한의 지침만을 규정하고 세부적인 사항은 지방자치단체가 그 지역의 실정에 맞게 형성할 수 있도록 자치입법에 포괄적으로 위임하는 형식을 취하게 된다. 標準法, 準則法, 基準法 또는 개괄적 법률 등으로 불리워진다.

례를 직접 근거로 하여 지방세를 부과·징수하게 된다.¹⁵⁾ 우리나라의 행정안전부 및 지방자치단체가 이 견해를 취하고 있는 것으로 보인다¹⁶⁾.

위의 학설을 취하는 경우에도 지방세조례로 규율하여야 할 사항의 범위를 둘러싸고 견해의 대립이 있다. 즉 지방세의 과세요건 및 부과징수의 절차는 물론이고 조세법처별에 관한 별칙규정까지 포함하여야 한다는 견해¹⁷⁾, 지방세 우선권에 관한 규정(지방세법 제31조 이하) 및 조세법처별에 관한 별칙규정을 제외한 일체의 사항을 포함하여야 한다는 견해¹⁸⁾, 조세법처별에 관한 별칙규정을 제외한 일체의 사항을 포함하여야 한다는 견해¹⁹⁾로 갈리어지는 것이다.

간접효력설을 취하는 경우에는 지방세법령을 지방세조례에 그대로 수용하여야 하는 번거러움이 따르게 된다. 이와 같이 지방세법령을 조례에 중복적으로 규율함에 따른 낭비를 피하기 위하여 saving clause²⁰⁾를 둠으로써 지방세법령의 내용이 조례 안에 수용되는 효과가 발생한다고 주장한다.

다. 결어

직접 효력설에 찬동하고자 한다. 지방세법은 지방의 특수성을 고려하여 특별히 그 규율을 지방세조례에 위임하고 있는 경우를 제외하고는 당해 법령에서 지방세의 과세요건과 부과·징수절차 등에 관한 사항을 완결적으로 정하여 놓고 있다. 그러므로 지

15) 김용진, 지방자치단체의 과세권과 조례, 월간조세 1997.8월호, 조세통람사, p.24: 권강웅, 지방자치단체의 과세권의 근거와 범위 I, 월간조세 1997.3월호, 조세통람사, p.34: 강인애, 조세법 I, 조세통람사, 1988, p.62: 김현채, 현대세법의 기본문제(I), 한국사법행정학회, 1986, p.62: 구병식, 지방자치법, 박영사, 1995, p.167: 이태로·안경봉, 조세법강의, 박영사, 1999, p.539: 소순무, 조세법의 헌법적 조명, 재판자료 제77집 헌법문제와 재판(하), 법원도서관, 1997, p.538: 浦東久男, 地方自治法の立法經緯における專決處分と地方稅條例, 稅法學 第519號, 1994.3, p.2 :鴨野幸雄, 地方財政權の法理, 地方財政の諸問題(財政法叢書2), 日本財政法學會, 1985, p.85: 金子宏, 租稅法, 弘文堂, 2006, p.109: 福家俊朗, 自治體の課稅權, 判例研究日本稅法體系1 稅法の基礎原理, 學陽書房, 1982, p.226: 清水敬次, 稅法, 株式會社ミネルウア書房, 1998, p.20

16) 각 지방자치단체의 지방세조례 제1조에 saving clause를 두고 있는 것이 이를 증명하고 있다.

17) 浦東久男, 위의 논문, p.13

18) 이태로·안경봉, 위의 책, p.539

19) 確正光明, 地方稅の法理論と實際, 弘文堂, 1986, p.280 : 권강웅, 월간조세 97.3월호, p.34. 권강웅은 “별칙 등 특정한 규정”에 대하여는 직접 효력을 갖는다고 하고 있는데, 특정한 규정의 범위가 명료하지 않다.

20) 지방자치단체마다 해당 지방세조례 제1조에서 「--시세(도세·군세·구세)의 세목, 과세액체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관하여 법령 기타 따로 정하는 것을 제외하고는 이 조례의 정하는 바에 의한다」는 규정을 두고 있다. 이와 같은 조항에 의하여 지방세조례에서 정하고 있는 사항을 제외한 기타의 지방세법령에서의 규정들이 그대로 지방세조례에서 옮겨져서 지방세조례에서 직접 정하고 있는 것과 동일한 효력이 발생한다고 한다(권강웅, 축조 지방세법해설,, 조세통람사, 1998, p.19: 이상희, 지방재정론, 계명사, 1992, pp.187-191).



방세법에서 완결적인 규정을 두고 있는 경우에는 그 지방세법만의 규정에 의하여, 지방세법에서 그 규율사항의 일부를 지방세조례에 위임하고 있는 경우에는 당해 지방세법의 규정과 그 위임에 따라 제정된 지방세조례의 규정을 적용하여 지방세를 부과·징수하게 되는 것이다.

IV. 지방세법의 체계상의 문제점

1. 지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 불명확성

지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 불명확성으로 말미암아 다툼이 제기되고 있다. 지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 불명확성은 주로 다음과 같은 두 가지 관점에서 제기되고 있다.

첫째, 지방세의 부과와 징수에 관하여 지방세법 및 기타 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용하도록 하고 있다(지방세법 제82조). 그런데 그 준용범위를 둘러싸고 해석상 다툼이 제기되고 있다.²¹⁾

둘째, 지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법을 준용하며, 지방세에 관한 범칙행위의 처벌에 있어서는 조세범처벌절차법을 준용하도록 하고 있다. 이 경우 조세범처벌절차법 중 국세청·지방국세청 또는 세무서는 특별시·도·광역시 또는 구·시·군으로, 국세청장·지방국세청장 또는 세무서장은 특별시장·도지사·광역시장 또는 구청장·시장·군수로 본다(지방세법 제84조). 지방세에 관한 범칙행위에 대하여 조세범처벌법을 준용하는 것과 관련하여 죄형법정주의의 관점에서 비판이 제기되고 있으며, 그 준용범위를 둘러싸고 다툼이 제기되고 있다.

2. 법령 간 규정의 중복

현행 지방세법은 단일법전의 형식을 취하고 있기는 하나, 세목간의 관련 규정이 중복되는 경우가 많고, 이로 인하여 세법의 분량이 방대하고, 그 내용이 복잡하여지는 결과를 초래하고 있다. 현행 지방세법상 중복적인 규정을 보면 확정절차(신고, 부족세액의 추징), 납부, 징수방법, 가산세에 관한 규정 등을 들 수 있다.

21) 예를 들면 지방세법 제82조에 의하여 국세기본법 제45조의 2가 준용되는지의 여부에 관한 다툼이 이에 해당한다(대법원1999.7.23. 선고 98두9608 판결).

3. 지방세법의 법령편제의 난잡성

세목에 따라 조문의 배열순서가 일정하지 않아 납세자에게 혼란을 주고 있다. 세목에 따라 납세의무자에 관한 규정을 앞에 두기도 하고, 또는 과세대상에 관한 규정을 앞에 두기도 하는 등 조문의 배열기준이 정립되어 있지 않는 실정이다.

더군다나 현행 지방세법은 1949년에 제정한 지방세법을 1961년에 전부개정한 후 매년마다 임기응변식·땜질식의 개정을 하여 오다보니 누더기법이 되어 같은 법률안에서도 체계성이 결여되고 법령편제가 난잡하여 수요자인 납세자가 해석하거나 이해하기 어렵게 되었다.

4. 법문 및 표현의 애매성과 난해성

가. 표현의 애매성

과세요건은 법률로 정하되, 그 규정은 일의적이고 명확하며 상세하여야 한다는 원칙을 말한다. 과세요건을 정하는 규정의 내용이 추상적이고 다의적이어서 명확하지 않은 경우에는 과세관청에게 판단여지의 폭을 넓혀줄 뿐만 아니라 자의적 해석을 허용하게 된다. 뿐만 아니라 납세자의 예측가능성을 침해하는 결과를 초래하게 된다. 이와 관련하여 특히 불확정개념(unbestimmte Begriffe)이 문제가 되고 있다.

다음으로 현행 지방세법의 규정을 보면 기속행위를 재량행위처럼 표현하고 있는 경우가 적지 않아 해석상 혼선을 빚고 있다. 예를 들면 일정한 요건을 갖춘 경우에도 일정한 처분을 할 것인지의 여부가 과세관청의 재량사항인 것처럼 표현하고 있지만²²⁾ 실제는 기속행위에 해당하는 경우가 이에 해당한다. 이와 같은 규정으로서는 지방세법 제27조의 2 제1항, 제42조 제1항 및 제44조 등을 들 수 있다.

나. 법문의 난해성

1) 어려운 용어의 사용

법문에서 일반인이 사용하지 않는 어려운 용어를 선택하여 사용하거나 일본식 법령의 표현을 그대로 받아들여 사용하고 있는 경우가 적지 않다. 이로 인하여 법령의 이해 또는 해석에 어려움을 초래하고 있는 실정이다. 그 예로서는 상치, 폐치분합, 낙퇴, 망실, 환부 등 무수히 많다.

22) 오준근, 재량행위의 판단기준과 재량행위의 투명화를 위한 법제정비방안, 월간법제 2005.6, 한국법제연구원, 2005, p. 25.



2) 예외규정에 대한 예외규정의 중복 설정

이중 또는 삼중의 예외규정을 둘으로써 그 의미가 명확하지 않거나 납세의무자로 하여금 그 해석에 있어서 혼란에 빠지게 하는 경우가 적지 않다. 지방세법 제111조 제1항, 지방세법시행령 제82조의 3 제1항 및 제102조 제2항 등이 그 예이다.

3) 인용조문의 불명확성

법령의 본문에서 다른 법령조항을 인용할 때에는 해당조항만을 표시하고 있기 때문에 인용하고 있는 조항을 찾아보지 않고는 그 인용하는 조항의 내용을 알 수 없기 때문에 불편함이 적지 않고 조세법령의 이해도를 떨어뜨리는 요인으로 작용하고 있다.

4) 부칙조항의 남용

부칙에서 규정하고 있는 사항이 본칙에서 규정할 사항이 적지 않아 납세의무자에게 혼란을 야기하고 있다.

5) 문장의 형태와 어법상의 문제점

문장의 형태를 일정한 기준도 없이 수동태와 능동태의 두 형태를 혼용하여 규정하거나 시제에 관하여 과거형·현재형 및 미래형을 혼용하고 있기 때문에 해석상 혼란을 주는 경우가 적지 않다.

그리고 어순이 제대로 되어있지 않거나 한글 맞춤법 등 어문 규범을 준수하지 않는 법문이 적지 않아 해석에 어려움을 주고 있다²³⁾

5. 긴 조문과 법문의 장문성에 따른 해석의 어려움

가. 조문의 방대성

하나의 조문 안에 방대한 내용을 수용함으로써 납세의무자로 하여금 해석상 혼란을 주는 경우가 적지 않다. 그 예로서는 지방세법 제111조 및 지방세법시행령 제112조 등을 들 수 있다.

나. 법문의 장문성

법문이 장문일 뿐만 아니라 복잡하고 산만하여 그 의미 자체가 쉽게 전달되지 않는 경우이다. 그 예로서는 지방세법 제109조 제1항, 지방세법시행령 제112조 제2항 등을 들 수 있다.

23) 법제처, 어려운 법률! 모든 국민이 알기 쉽게 바꾼다, 법제처보도자료(2006.11.28) 참조.

6. 법문의 지나친 축약성과 추상성

종래의 입법기술에서는 법문은 표현의 압축성·함축성 내지 간결성을 갖추어야 할 것을 요구하여 왔다.²⁴⁾ 이와 같은 지침 또는 요구에 따라 만들어진 법령은 지나친 추상성·압축성 또는 간결성으로 말미암아 해석상 많은 의문을 야기하여 왔고, 이로 인하여 다툼이 속출하고 있는 실정이다.

7. 지방세 감면제도의 방만성과 지방세 감면규정의 복잡성

현행 지방세의 감면제도는 주로 국가 정책상의 필요에 의하여 남발되어 그렇지 않아도 열악한 지방자치단체의 재정력을 더욱 악화시키는 요인이 되고 있다는 비판이 제기되어 왔다. 또한 지방세 감면규정이 지방세법·조세특례제한법 및 지방자치단체의 감면조례에 산재되어 있기 때문에 매우 복잡할 뿐만 아니라 그 수요자인 납세자가 감면제도를 숙지하여 적용하는 데에 어려움이 따르고 있다.

V. 지방세법 체계의 개선방안

1. 지방세법의 분법화

「지방세법」은 1949년 5장 75개조의 간단한 형식으로 제정되어 1961년 한 차례 전부 개정된 이후 찾은 일부개정을 거쳐 현재와 같은 5장 328개조의 방대한 형태에 이르게 되었다.

현행 지방세법은 법체계가 지나치게 복잡하고 난잡하여 국민들의 접근성이 떨어지고 지방세제 운용의 효율성이 저하되고 있다는 지적이 제기되어 왔다. 특히 국세관계 법의 준용규정이 과다하고, 비과세·감면규정의 경우 「지방세법」·「조세특례제한법」·지방세 감면조례에 제각기 산재되어 있기 때문에 납세자는 물론이고 세무공무원 등의 이해와 활용마저 어려운 실정이다.

또한 지방세제 운용의 효율성 측면에서 살펴보더라도 국세의 경우에는 1세목 1세법 주의를 채택하고 있음에 비하여 지방세법은 총칙규정이나 개별세목의 과세요건 및 확

24) 박영도, 법령입안기준개발에 관한 연구(Ⅱ), 한국법제연구원, 2004, p. 76; 박영도, 법령입안기준개발에 관한 연구(Ⅲ), 한국법제연구원, 2005, p. 79.



정절차에 관한 규정이 모두 하나의 법률에 혼재되어 있는 ‘단일법주의’를 채택하였다. 그러므로 지방세법의 개정시 불요불급한 조항의 개정이 수반되는 등 국세와 같은 ‘분법주의’에 비하여 법 개정이 곤란하고 점차 복잡·다양해지는 행정수요에 대응하기 위한 전문적이고 탄력적인 조세정책을 시행하기 어려운 구조이다.

따라서 국세관련 법규에 의존하지 않는 일관성 있고 통합적인 지방세법 체계를 구축하여 국민과 과세관청이 모두 알기 쉬운 수요자 중심의 법률을 구현하는 한편, 제정 당시와는 변화된 환경에 부합하는 체계적이고 전문적인 지방세법 정비를 위하여 「지방세법」을 분법화할 필요성이 있다고 하겠다.

2. 지방세법 편제의 개선

가. 시행령 및 시행규칙 조항의 법률 조항과의 일치

법률·시행령 및 시행규칙의 조항이 서로 상이하기 때문에 법령을 해석함에 있어서 어려움이 적지 않고, 해당 조항을 찾는 데에 불편이 따르고 있다. 이를 해소하기 위하여 시행령 및 시행규칙의 조항을 법률 조항과 일치시킬 필요가 있다.

나. 세목별 조문배열순서의 정립

조문의 배열기준을 정립하고, 이와 같은 기준에 따라 조항을 배열하도록 개선하여야 한다.

3. 알기 쉬운 세법으로의 개편

가. 표현의 정확성과 명확성 확보

1) 표현의 정확성

표현의 명확성은 입법자가 법령에 담으려고 하는 법규법의 내용이 수명자인 국민으로 하여금 그 법령에서 사용되고 있는 문자와 문장으로부터 원래의 취지대로 틀림없이 받아들여지게 하려는 데에 그 의의가 있다. 그러므로 입법자는 부정확하거나 애매 모호한 법문을 작성하여서는 안 된다.

2) 불확정개념의 사용 지양

과세요건을 정함에 있어서는 가능한 한 확정적·일의적인 개념을 사용하여야 하며, 불확정개념의 사용을 피하는 것이 바람직하다.

3) 기속행위에 관한 표현의 명료화



현행 세법의 규정을 보면 기속행위임에도 불구하고 일정한 요건을 갖춘 경우에 일정한 처분을 할 것인지의 여부가 과세관청의 재량사항인 것처럼 표현하고 있는 것이다. 그러므로 이와 같은 조항의 경우에는 법문에서의 “--을 할 수 있다.”라는 표현을 “--을 하여야 한다.”라는 표현으로 바꿀 필요가 있다.

나. 쉬운 표현으로 고쳐 쓰기

성문법에 있어서 법령의 내용은 법문의 표현을 통하여 인식되는 것이므로 입법형식, 법령에 있어서의 용어·문장 등은 가능한 한 알기 쉽게 표현되지 않으면 안 된다. 세법을 쉽게 이해될 수 있도록 알기 쉬운 용어를 선택하고, 전체내용을 쉽게 파악할 수 있도록 조문을 배열하여야 한다. 법문은 현대적인 용어로 쉽게 쓰되, 어려운 숙어나 지나치게 압축된 용어는 그 사용을 피하여야 한다.

1) 쉬운 용어로 고쳐 쓰기

법령은 쉽게 읽을 수 있어야 한다. 즉 조세법은 평균수준의 일반 국민이면 누구든지 쉽게 이해할 수 있도록 알기 쉬운 법문으로 만드는 것이 바람직하다.

현행법에서 사용하고 있는 용어 중 지나치게 어려운 용어들을 예시하여 보면 폐지·분합·환부·망실·탈루·오류·소추·경질·적재·훼손·멸실 등 무수히 많다.

2) 예외규정의 정비

이중 또는 삼중의 예외규정을 두고 있기 때문에 그 의미가 명확하지 않거나 납세의 무자로 하여금 그 해석에 있어서 혼란에 빠지게 하는 경우가 적지 않다.

예외규정에 대한 예외규정을 둘 때에는 항을 달리하여 별도의 항으로 규정하여야 하며, 한 문장 안에서 예외규정에 대한 예외를 설정하거나 예외규정에 대한 예외규정의 예외를 설정하는 것과 같이 이중 또는 삼중의 예외규정을 정하는 것은 피하여야 한다. 그리고 본문 중의 괄호 또는 단서조항에서의 괄호 안에서 다시 예외를 규정하는 입법방식도 지양하여야 한다.

3) 준용규정의 명확화

준용을 할 경우에는 준용된 당해 법령을 참조하지 않고서도 그 근본취지가 파악될 수 있을 정도로 준용규정이 이해될 수 있어야 한다. 그리고 준용의 대상이 되는 규정의 구성요건의 어떤 요소 또는 법률효과의 어떤 부분이 준용되는지를 분명히 하여야 한다. 다음으로 준용조항을 준용하는 재준용 조항은 피하여야 한다.²⁵⁾

4) 법령의 인용방법의 개선

법령의 본문에서 다른 법령조항을 인용할 때에는 해당조항은 물론이고 그 조항의

25) 조정찬, 준용에 관한 몇 가지 문제, 법제 2000년 10월호, p. 35.



제목 또는 내용의 요지를 병기하도록 개선하여야 한다. 일본, 영국, 미국 등의 법령에서도 이와 같은 인용방법을 채택하고 있다.

한편 본문과 관련되는 조항은 상호참조조항(cross references)을 두어 납세의무자에게 편의를 제공하는 것도 바람직하다. 예를 들면 미국의 내국세법 Section 1033(k), Section 1035(d), Section 1036(c) 등이 이에 해당한다.

5) 부칙조항의 개선

부칙은 본칙에 부수하여 그 법령의 시행일과 그 법령의 시행에 수반되는 과도적 조치, 그리고 그 법령의 시행에 따라 필요한 다른 법령의 개정사항 등을 규정하는 데에 그쳐야 한다. 본칙에서 규정할 사항을 부칙에서 규정함으로써 납세의무자에게 혼란을 야기하는 사례는 피하여야 한다.

6) 문장의 형태와 어법

명령과 금지는 가능한 한 명령적 형태로 표현하여야 한다. 그리고 문장의 형태는 긍정문을 사용하는 것이 바람직하다. 다음으로 법문은 가능한 한 능동태의 형태로 기술하여야 한다. 문장의 시제는 원칙적으로 현재시제(하는 때, 되는 때)를 사용하도록 하되, 처벌 내지 제재규정 등과 같이 과거형으로 사용하여야 할 경우에는 과거시제(한 때, 된 때)로, 그리고 앞 뒤 문맥과 연관 지어 미래형이 분명한 경우에는 미래시제(할 때, 될 때)를 사용하도록 한다.

그리고 법문에서의 어순이 제대로 되어있지 않거나 한글 맞춤법 등 어문 규범을 준수하지 않는 법문은 이에 부합하도록 개선하여야 한다.²⁶⁾

다. 긴 조문의 분리와 장문의 단문화

1) 긴 조문의 분리

지나치게 장문인 조문은 이를 몇 개의 조문으로 분리하여 규율하는 것이 바람직하다. 지나치게 장문이기 때문에 해석 및 이해가 어려운 조문의 예로서는 지방세법시행령 제102조(대도시 내 법인 등 중과세의 범위와 적용기준)을 들 수 있다.

2) 장문의 분리

복문형태의 문장은 가급적 단문형태로 바꾸고, 지나치게 긴 문장은 2개 이상의 항·호·목으로 세분하여 규정하거나 2개 이상의 문장으로 분리하여 서술하도록 한다²⁷⁾.

라. 내용이 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로의 개편

26) 법제처, 어려운 법률! 모든 국민이 알기쉽게 바꾼다, 법제처보도자료(2006.11.28) 참조.

27) 同旨: 山本庸幸, 實務立法技術, 株式會社 商事法務, 2006, pp. 399 ~ 400.



1) 방대하지만 의미가 분명한 세법으로의 개편

우리나라의 세법은 지나치게 법문이 추상적이고 그 내용이 축약되어 있기 때문에 그 내용을 이해하기 어렵고 해석상 다툼이 속출하고 있으며, 조세법령의 지나친 축약성에 따른 공백을 운용세칙·예규 또는 질의회신 등의 양산에 의하여 메꾸고 있는 실정이다. 이로 인한 납세비용은 엄청난 수준에 이른다고 하겠다.

법령의 분량은 방대하지만 그 내용이 구체적이고 상세하며 의미가 분명한 알기 쉬운 세법으로 개편할 필요가 있는 것이다.

2) 산식의 확대

이용자의 세법에 대한 이해도를 증진시키기 위하여 산식을 도입할 필요가 있다. 현행 지방세법에서도 제한적이기는 하나, 일부의 조항에 산식을 도입하여 세법의 이해도를 높이고 있다.²⁸⁾ 이를 더욱 확대하여야 할 것이다.

3) 표 및 흐름도 등의 활용

세법의 이해도를 높이기 위하여 흐름도(flowchart), 로드 맵 조항, 도표(diagram) 등을 활용하도록 한다. 예를 들면 시가표준액의 산정과정 등을 흐름도 등을 활용하여 설명하는 경우에는 세법의 이해도의 증진에 기여할 수 있을 것으로 보인다.

4. 지방세 조례에의 위임의 확대

지방자치법 제126조에서 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과징수할 수 있다”고 규정함과 동시에 지방세법 제3조 제1항에서 “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세 객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 法이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다.”고 규정하여 법률과 그 법률이 정하는 범위 안에서 제정한 지방세조례에 의하여 지방세를 부과·징수하도록 하고 있다.

먼저 지방자치를 보장하고 있는 헌법 제117조 및 제118조의 규정에 비추어 볼 때 법률에 의하여 지방자치의 본질적 내용을 침해할 정도로 자치과세권을 제약하는 것은 허용되지 않는다고 하겠다. 예를 들면 국가가 지방세법에서 지방세의 세목·과세요건 및 부과·징수에 관한 일체의 사항을 일의적으로 규정하는 경우에 당해 지방세법은 헌법 제117조 및 제118조의 취지에 위배된다고 보아야 할 것이다.²⁹⁾ 그러므로 과세대상

28) 예를 들면 지방세법시행령 제130조의 5(법인세할의 계산방법) 제1항이 이에 해당한다.

29) 宮崎辰雄, 地方自治権の具體的內容, 現代における法と行政, 法律文化社, 1981, p.328; 村上武則, 地方財政過程の検討, 地方財政の諸問題(財政法叢書 2), 學陽書房, 1985, p.65



및 비과세, 세율 및 세액면제, 과세표준의 적용비율과 시가표준액의 결정, 납부기한 등에 대하여 지방세조례에의 위임범위를 확대하여야 한다.

다음으로 지방세조례에서 규율하기 위하여 어느 정도의 지방세법의 위임을 필요로 하는가 하는 문제이다. 즉 지방세법에서 지방세조례에 그 규율을 위임함에 있어서 위임의 개별성 및 구체성의 정도와 관련되는 문제인 것이다.

생각건대 지방세의 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관한 필요한 사항의 조례에의 위임의 정도는 법규명령의 경우와는 달라서 법률에 의한 광범위한 위임도 허용된다고 새겨야 한다.³⁰⁾ 왜냐하면 조례제정권자인 지방의회는 선거를 통하여 그 지역적인 정당성을 지니고 있는 주민의 대표기관이고, 헌법이 지방자치단체에 대하여 포괄적인 자치권을 보장하고 있는 취지에 비추어 볼 때 수권법의 내용이 법규명령에 서와 같은 정도의 개별성·구체성을 요구하는 것은 아니라고 하겠다.

그렇다고 하더라도 지방세법에서 일본의 법정외보통세와 같이 새로운 조세의 신설을 백지상태로 송두리째 조례에 위임하거나 “조례제정을 통하여 정세할 수 있다”는 것과 같은 형식의 지방자치단체에 대한 일반적인 수권도 인정될 수 없다고 하겠다.³¹⁾ 그리고 독일과 같은 연방국가에서 채용하고 있는 대강적 입법(Rahmengesetzgebung)의 형식도 허용되기는 어렵다고 하겠다.

헌법재판소는 지방세조례는 지방세법 등의 위임이 있는 경우에 제정할 수 있다는 입장을 취하면서도 법규명령에서와는 달리 지방자치단체에게 폭넓은 수권을 허용하고 있다. 헌법재판소는 과세면제 또는 불균일과세 등에 관한 특별감면조례의 제정근거가 되는 지방세법 제7조 제2항에 대하여 지방세법의 요강적 성격, 지방의회의 주민의 대표성 등을 내세워 합헌이라고 판시한 바 있다.³²⁾

결론적으로 지방세제도를 설정함에 있어서 지방자치단체의 특성을 고려할 수 있는 사항에 대하여는 가능한 한 지방자치단체의 자주적인 결정을 존중하는 방향에서 폭넓은 위임규정을 두는 것이 바람직하다고 하겠다. ☺

30) 김철수, 헌법학개론, 박영사, 1999, p.1003: 김계환, 헌법학정해, 박영사, 1997, p.1068: 정하중, 조례제정권의 범위와 한계, 고시연구 1998.8월호, 1998, p.21.

31) 홍정선, 지방자치법론, 법영사, 1991, p.291.

32) 헌법재판소 1995.10.26, 94헌마242.