과세자주권의 문제점과 발전방향

김 완 석
서울시립대 세무대학원 교수

Ⅰ. 서 론

지방자치제란 일정한 지역을 기초로 하는 단체나 지역의 주민이 지방적 사무를 자신의 책임하에 자신이 선출한 기관을 통하여 처리하는 제도를 가리킨다. 이와 같은 지방자치제는 민주정치와 권력분립의 이념을 실현시키는 자유민주적 통치기구의 중요한 조직원리를 이루고 있다. 우리나라 헌법은 제117조 제1항에서 지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 法令의 범위 안에서 자치에 관한 규칙을 제정할 수 있다고 하여 지방자치제도를 보장하고 있다.

우리나라는 1991년에 지방의회를 구성한 이래 1995년에는 지방자치단체의 장을 선출함으로써 본격적인 지방자치시대에 돌입하게 되었다.

그런데 지방자치제의 보장에는 지방자치단체가 그 자치사무를 수행하기 위하여 필요로 하는 재정적인 수단, 적어도 당해 지방자치단체의 존립하한선(Existezminimum)을 넘는 재정적 수단이 뒷받침되어야 한다. 재정적 수단의 뒷받침이 없는 지방자치는 결국은 국가에의 경제적 의존과 국가의 보조금이라는 황금의 말고삐(goldener Zügel)에 의한 통제를 초래하여 지방자치제도의 형해화를 초래하게 된다.

2003년도 지방자치단체의 재정자립도, 즉 일반회계 순계예산 중 자주재원의 비율을 산정하여 보면 56.2%이다. 그리고 재정자립도가 50% 미만인 지방자치단체의 수는 무려 202개로 전체 248개 지방자치단체의 81.4%에 이르고 있다.[1] 이와 같은 낮은 재정자립도, 다시 말한다면 지방재정의 부족현상은 지방자치제도의 존립에 영향을 줄 만큼 심각한 문제로 대두되고 있다.

이와 같은 지방재정의 부족현상에 대하여

1) 행정자치부, 2003년도 지방자치단체 예산개요, 2003, p. 86.

각 지방자치단체는 자주재원인 지방세수입의 확충을 통하여 그 해결책을 모색하려는 움직임이 두드러지고 있다. 그리고 지방자치단체에게 각 지방자치단체의 지역적 특색에 따른 독자적인 조세의 창설과 지방세 과세요건 및 부과징수와 관련된 사항에 대하여 폭넓은 입법(조례)형성의 자유를 허용하여야 한다는 견해, 즉 지방자치단체에 대하여 과세자주권을 확충하여야 한다는 견해가 설득력 있게 주장되고 있다.

그러나 현행 헌법 아래에서 지방자치단체가 자율적으로 지방세의 종목 및 크기를 결정할 수 있는 권한은 아주 미미한 것으로 평가하지 않을 수 없다. 특히 현행 헌법 아래에서는 지방자치단체가 지방세조례로써 새로운 세목을 신설할 수 없다는 견해가 지배적이고, 지방세의 세율·과세표준·비과세 및 감면의 결정에 있어서의 지방자치단체의 자율권의 폭도 극히 좁고 제한적이라고 하겠다.

이하에서는 우리나라에 있어서의 지방자치단체의 과세자주권의 실태와 그 문제점을 검토하고, 이어서 그 발전방향을 제시하고자 한다.

Ⅱ. 과세자주권의 개념과 범위

1. 지방자치권의 개념

현행 헌법은 「지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다」(헌법 117①)고 규정하여 지방자치를 제도적으로 보장함과 동시에 지방자치단체에 대하여 포괄적인 자치권을 보장하고 있다. 그런데 헌법 제117조 제1항에서는 지방자치단체의 권능으로서 "주민의 복리사무 처리", "재산관리", "자치입법권"에 관하여 명시하고 있으나, 위에서 명시한 권능은 어디까지나 例示的인 것에 지나지 않는다고 하겠다.[2)]

헌법은 지방자치단체에 대하여 포괄적인 자치권을 보장하고 있다. 즉 우리나라 헌법은 지방자치단체에 대하여 자치권을 인정함에 있어서 전권한성을 인정하고 있다. 전권한성은 지방자치단체의 활동영역에 있어서의 전면성을 의미하는데, 헌법 또는 법률에서 국가 또는 그 밖의 공공단체의 사무로서 유보하고 있지 않는 한 지방자치단체는 지방적 공공사무에 대한 포괄적인 자치권을 갖는 것이다.

전권한성의 원칙에 비추어 볼 때 지방자치단체는 헌법에 명시적으로 열거하고 있는 권한 외에도 자주적 조직권, 자주적 인사권, 자주적 계획권, 자주적 행정권 등을 갖는다고 하겠다.

그리고 현행 헌법은 지방자치단체의 자치권의 보장에 있어서 지방자치단체에 대하여 자기책임의 원칙을 인정하고 있다. 위에서 자기책임의 원칙이란 자치사무에 관하여 지방자치단체는 국가의 지시나 후견적 감독을 받지 않고 법의 테두리 안에서 자주적으로 자치사무를 처리할 수 있음을 의미한다.

2) 김남진, 행정법 Ⅱ, 법문사, 2000, p. 76: 권영성, 헌법학원론, 법문사, 2003, pp. 235-237.

위와 같은 전권한성의 원칙 및 자기책임의 원칙에 비추어 볼 때 지방자치단체는 자주입법권, 자주조직권, 자주인사권, 자주행정권과 자주재정권 등을 갖는 것이다.

2. 과세자주권의 개념

헌법은 제117조 제1항에서 “지방자치단체는--재산을 관리--할 수 있다”고 정하고 있는데, 위에서 “재산을 관리”하는 권한이 바로 자주재정권이다. 즉 헌법은 지방자치단체에게 재산을 관리하며 재산을 형성하고 유지할 권한, 즉 자주재정권을 보장하고 있는 것이다.

이에 따라 지방자치단체는 행정목적의 달성을 위하여 또는 공익상 필요한 경우에는 재산을 보유하거나 특정한 자금운용을 위한 기금을 설치할 수 있으며(지세법 133), 주민의 복지증진과 사업의 효율적 수행을 위하여 지방공기업을 설치·운영할 수 있다(지자법 137). 그리고 법률이 정하는 바에 따라 주민에게 지방세를 부과·징수할 수 있으며(지자법 126), 사용료·수수료 및 분담금을 징수할 수 있도록 하고 있다(지자법 127 내지 129).

자주재정권 중 주민에게 지방세를 부과·징수할 수 있는 권한이 지방자치단체의 자주과세권 또는 과세자주권(이하에서 “과세자주권”이라고 부르기로 한다)이다. 즉 과세자주권이란 지방자치단체가 지방세를 부과·징수함에 있어서 세목과 과세표준·세율 등을 자율적으로 결정할 수 있는 권한이라고 정의할 수 있다.[3)]

재원의 뒷받침이 없는 지방자치는 공허한 메아리에 지나지 않으며, 따라서 지방자치단체의 과세자주권은 지방자치권의 핵심을 이루고 있는 것이다.

지방자치법 제126조에서 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다”는 규정을 두고 있다. 그리고 지방세법 제2조에서 “지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과징수 할 수 있다“고 정하면서 같은 법 제3조에서 ”지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 法이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야한다“고 하여 헌법상의 과세자주권을 구체화하고 있다.

3. 조례에 의한 새로운 세목신설권

과세자주권과 관련한 논의 중 가장 중핵을 이루고 있고 있는 것은 지방자치단체가 지방세법에서 정하고 있지 않은 세목의 조세(이하에서 “법정외세”라고 부르기로 한다)를 조례로써 신설하고, 주민에게 조례에 의하여 신설한 법정외세를 과징할 수 있을 것인가에 관한 것이다.

즉 현행법상 지방자치단체가 조례로써 법정외세를 신설할 수 있는가에 관한 논의인데. 이에 관하여는 긍정설과 부정설이 서로 대립하고 있다.

3) 차상붕, 과세자주권의 범위와 확대에 관한 연구, 충남대학교 대학원 박사학위논문, 2001, p. 16.

가. 긍정설

지방자치단체가 조례로써 새로운 세목을 신설할 수 있다고 주장하는 견해[4]인데, 그 논거로서 다음과 같은 점을 들고 있다.

첫째, 과세자주권은 헌법 제117조에 의하여 지방자치단체에게 법률류보없이 부여하고 있는 고유권한이므로 지방자치단체는 조례로써 마땅히 법정외세를 규율할 수 있다고 한다.[5]

둘째, 과세자주권은 지방자치단체가 자치사무를 처리함에 있어서 없어서는 안 될 필요한 권능이다. 과세자주권이 없다면 지방자치단체는 결국 국가의 재원에 의존하여 자치사무를 처리할 수밖에 없고, 이는 필연적으로 국가의 감독을 초래하여 지방자치를 형해화하게 된다. 그러므로 지방자치단체의 과세자주권은 지방자치의 필요불가결한 요소를 이루고 있으며, 지방자치권의 일부로서 헌법에 의하여 직접 지방자치단체에게 부여되고 있는 권능인 것이다. 따라서 지방자치단체는 헌법상 어떤 조세를 어떤 과세요건 아래에서 부과·징수할 것인가를 자주적으로 결정할 수 있는 권능이 있다고 새겨야 한다.[6]

셋째, 조례로 지방세의 종목, 과세요건 및 부과·징수에 관한 사항을 규율하더라도 헌법 제59조의 조세법률주의에 위배되지 않는다고 한다. 헌법 제59조에서의 조세의 종목과 세율을 정한 법률에는 법률 뿐만 아니라 조례도 포함된다고 새긴다.[7]

그리고 조례는 주민의 대표기관인 지방의회가 제정하는 법형식이므로 "대표없이는 과세없다"는 원리에도 적합하다.[8] 즉 조례제정권자인 지방의회는 선거를 통하여 그 지역적인 정당성을 부여받은 住民의 대표기관이기 때문이다.

넷째, 지방자치단체는 헌법 제117조 및 제118조에 의하여 창설되어 고유의 재정권을 보유하고 있기 때문에 헌법 제59조에서의 조세법률주의에 관한 규정은 국세에만 적용되는 것으로서 지방세에 있어서는 그 적용이 없다고 주장한다.

즉 지방세에 있어서는 조세법률주의가 적용될 여지가 없으며, 지방세조례주의가 지배한다고 주장한다.

---

4) 일본에서는 지방세법에서 지방자치단체에게 법정외보통세 및 법정외목적세의 세목신설권을 부여하고 있다.. 다만, 지방자치단체가 법정외보통세 및 법정외목적세를 신설하고자 할 때에는 미리 총무대신과 협의하여 동의를 얻어야 한다(지방세법 259, 669 및 731).
일본에서 법정외세를 신설한 지방자치단체는 많지 않고, 그 세수실적 또한 매우 미미한 정도에 그치고 있다. 법정외보통세로서 석유가격조정세, 핵연료세, 핵연료물질등취급세, 사리채취세, 별장등소유세 등이 있다.

5) 김성호·김상미, 조례의 법적지위 및 제범위에 관한 입법정책적 방안, 한국지방행정연구원, 1995, pp.218-219.

6) 김자굉교수는 이를 자주재정주의라고 부르면서 조세법률주의·조세공평주의와 함께 조세법의 기본원칙의 하나로 들고 있다(김자굉, 조세법 제구판, 홍문당, 2003, p.97).

7) 이를 조례준법률설이라고도 부른다(구병삭, 신헌법원론, 박영사, 1996, p.1096: 북야홍구, 세법학원론 제4판, 청림서원, 1997, p.94: 남박방ほか, 신판행정법(3) 지방자치법, 유비각, 1986, p.154).

8) 강인애, 조세법 I, 조세통람사, 1988, p.65

나. 부정설

지방자치단체는 법령의 근거 없이 독자적으로 조례로써 새로운 세목을 설치할 수 없다고 하는 견해인데, 우리나라의 다수설[9]이다. 부정설이 내세우는 논거는 다음과 같다.

첫째, 헌법 제59조의 조세법률주의에 비추어 볼 때 법률에 의한 구체적인 위임없이 조례로써 지방세를 창설하는 것은 허용될 수 없다.[10] 그리고 국회의 조세립법권은 지방자치단체의 과세자주권보다 우선하는 권한이기 때문에 지방세의 종류와 그 부과·징수에 관한 사항도 반드시 법률로 정하여야 한다.[11]

둘째, 지방자치법 제15조 단서를 이유로 법률의 근거 없이 조례에 의하여 지방세를 부과·징수하는 것은 허용되지 않는다는 견해가 있다.[12] 즉 지방자치법 제15조는 "지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다. 다만, 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한다"고 규정하고 있는데, 조세의 부과·징수는 의무부과의 전형을 이루고 있으므로 법률의 위임 없는 지방세조례의 효력은 인정할 수 없다고 주장한다.

다. 결어

현행법체계하에서 지방자치단체가 조례로써 지방세의 세목을 신설할 수 있는지의 여부를 판단하기 위해서는 헌법·지방자치법·지방세법·국세와지방세의조정등에관한 법률을 구체적으로 검토하여야 하는데, 부정설의 견해에 찬성하고자 한다. 그 논거는 다음과 같다.

가) 조세법률주의와의 관계

조세법률주의란 국민의 대표기관인 국회가 제정하는 법률에 의하지 않고서는 조세를 부과·징수할 수 없다는 조세법상의 기본원칙인데, "대표없으면 과세없다"(no taxation without representation) 또는 "법률없이는 과세없다"(Keine Steuer ohne Gesetz)고 표현하기도 한다.

헌법은 제59조에서 '조세의 종목과 세율은 법률로 정한다'고 규정하여 조세법률주의를 선언함과 아울러 제38조에서 "모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다"고 하여 납세의무의 법률류보를 분명히 하고 있다.

조세법률주의는 국민의 재산권을 보장하면서 법적안정성과 예측가능성을 담보하고 있는데 그 의의를 찾을 수 있다. 이와 같은 조세법률주의는 과세요건법정주의·과세요

9) 김현채, 현대세법의 기본문제(Ⅰ),한국사법행정학회,1986, p.169: 박윤흔, 행정법강의(하), 박영사, 1996, p.133: 석종현, 일반행정법(하), 삼영사, 1993, p. 738: 소순무, 조세법의 헌법적 조명, 재판자료 제77집 헌법문제와 재판(하), 법원도서관, 1997, p.539: 유상현, 조례의 法的 한계에 관한 연구, 경희대학교대학원 박사학위론문, 1994, p. 137: 이기우, 지방자치행정법, 법문사, 1991, p. 277.

10) 이기우, 위의 책, p. 315.

11) 허영, 한국헌법론, 박영사, 2001, p. 865.

12) 김용진, 지방자치단체의 과세권과 조례, 月刊 조세 1997. 8월호, 조세통람사, p. 24.

건명확주의·소급과세의 금지 및 조세법규의 엄격해석 등을 그 주요내용으로 하고 있다.

과세요건법정주의란 조세의 종목과 세율은 물론이고 기타의 과세요건에 관한 사항(납세의무자·과세물건 및 과세표준 등에 관한 사항)과 조세의 부과·징수절차 등 조세의 과징과 관련한 일체의 사항을 국민의 대표기관인 국회가 제정하는 법률로 규율하여야 한다는 원칙이다. 조세법률주의의 내용 중 가장 중핵을 이루고 있는 원칙인데, 법치국가원리에서의 법률류보(Vorbehalt des Gesetzes)를 조세법의 영역에서 적용한 형태라고도 할 수 있다.

생각건대 헌법 제59조 및 제38조에서의 조세란 국세는 물론이고 지방세도 포함된다고 해석하여야 하고, 또한 법률은 국회가 제정한 형식적 의미의 법률을 가리킨다고 새겨야 한다. 즉 지방세에 있어서도 헌법상의 조세법률주의가 적용되기 때문에 법률의 근거 없이 새로운 세목을 조례로써 신설하는 것은 위헌인 것이다.

헌법재판소는 지방자치단체의 과세권도 헌법이 보장하는 권리에 해당하므로 당연히 조세법률주의의 원칙이 적용된다고 판시한 바 있다.[13]

나) 헌법 제117조 제1항 및 지방세법 제5조 등과의 관계

지방세법 제5조(지방세의 세목) 및 제6조(지방자치단체의 세목), 국세와지방세의조정등에관한법률 제3조(지방세)에서 지방세의 세목을 제한적으로 열기하고 있는 점이다.

헌법 제117조 제1항은 “지방자치단체는 --- 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규칙을 제정할 수 있--”다고 정하고 있고, 지방자치법 제15조도 “지방자치단체는 법령의 범위안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다--”고 규정하고 있다.

그리고 지방세법 제2조에서 “지방자치단체는 이 법에 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과징수할 수 있다”고 하고 있고, 제3조에서 “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서

13) ① 헌법재판소 1998.4.30, 96헌바62.
[판결요지] 「--지방자치법 제15조에서 ”지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다“는 규정과 위 헌법규정(117조 제1항)을 아울러 살펴보면, 지방자치단체에 대하여 자치입법권을 인정하고 있다. 헌법상 국회에 법률을 제정할 권한을 준 것과 마찬가지로주민자치를 구체화하는 자치입법권인 조례를 제정할 권한을 준 것이다. 다만, 이 조례권을 행사할 수 있는 한계로서 첫째, 법령의 범위 안에서 둘째, 지방자치단체의 사무에 관한 사항이어야 하는 것으로 제한하고 있다.
이와 같은 지방자치단체의 자치입법권인 조례를 제정할 권한을 부여한 필연적인 결과로 지방자치단체에는 과세권이 있고, 이 과세권은 헌법이 보장하는 권리이므로 조세법률주의와 조세평등주의가 적용되는 것이다.-- 」
② 헌법재판소 1998.4.30, 96헌바62.
[판결요지] 「--조례가 헌법에 합치하기 위해서는 그 내용 자체가 헌법에 위반되지 말아야 하는 것 외에도,헌법 제59조에 규정된 조세법률주의의 원칙상 법률에 형식적 실질적인 근거를 두고 있어야 하 며, 나아가 그 근거법률도 헌법에 합치하여야 한다.- 」.

조례로써 하여야 한다"고 정하고 있다.[14]

위의 헌법 제117조 제1항, 지방자치법 제15조, 지방세법 제2조 및 제3조에 비추어 볼 때 지방세법 제5조(지방세의 세목) 및 제6조(지방자치단체의 세목), 국세와지방세의조정등에관한법률 제3조(지방세)에서 열거하고 있지 아니한 지방세의 세목을 조례로서 신설하는 경우에는 위헌에 해당한다. 즉 지방세법 제5조 및 제6조, 국세와지방세의조정등에관한법률 제3조에서 열거하고 있지 아니하는 지방세의 세목을 지방세조례로써 신설하는 경우에 그 지방세조례의 규정은 지방세법 제5조 및 제6조, 국세와지방세의조정등에관한법률 제3조에 저촉되기 때문에 헌법 제117조 제1항에 따라 위헌을 이루게 된다.

다) 자주립법권의 한계와의 관계

지방세조례의 제정권은 자주립법권에 속하기 때문에 지방자치법 제15조 단서에 의하여 제한을 받으며, 따라서 법률의 근거없이 조례로써 지방세의 세목을 신설하는 것은 허용되지 않는다고 한다. 즉 지방자치법 제15조에서 "지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다. 다만, 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한다"고 정하고 있는데, 조세의 부과·징수는 의무부과의 전형을 이루고 있으므로 법률의 위임없는 지방세조례의 효력은 인정할 수 없다. 다만, 지방자치법 제15조 단서에 관하여는 헌법 제117조 제1항에 위반된다는 위헌론[15]과 합헌이라는 합헌론[16]이 대립하고 있는데, 판례는 지방자치법 제15조 단서를 합헌으로 보고 있다.[17] 그 합헌의 논거로서 기본권 제한에

14) 1998.12.31(법률제5615호)에 지방세법 제3조를 "지방자치단체는 지방세의 세목·과세객체·과세표준·세율 기타 부과징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 조례로써 하여야 한다."에서 "지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다."라고 개정하였다. 이를 두고 지방자치단체의 자치과세권에 역행하는 방향으로 개악하였다는 비판이 있을 수 있다. 그러나 위의 조항의 개정여부에 관계없이 현행 헌법 제117조 제1항, 지방자치법 제15조, 지방세법 제2조 등에 비추어 볼 때 지방세법 제5조(지방세의 세목) 및 제6조(지방자치단체의 세목), 국세와지방세의조정등에관한법률 제3조(지방세)에서 열거하고 있지 아니한 지방세의 세목을 조례로서 신설하는 것은 법령의 범위를 일탈하여 위헌 및 위법을 이룬다고 해석하여야 한다. 그렇다면 당해 조항에서의 일부 자구의 수정은 법문의 불명료성에서 야기될 수 있는 해석상의 혼선을 방지하기 위한 것으로서 개악으로 보기는 어렵다고 생각한다.

15) 박윤흔, 법령과 조례와의 관계, 고시계 1992.11월호, p. 42: 금남진, 조례제정권의 범위, 고시연구 1997. 9월호, p. 23: 석종현, 앞의 책, p. 606: 서원우, 지방자치의 헌법적 보장, 고시연구 1993. 6월호, p. 33.

16) 홍정선, 조례와 침해류보(지방자치법 제15조의 합헌성), 고시계 1993. 4월호, p. 113: 정연주, 조례제정권의 한계, 고시계 1993. 9월호, p. 180: 유지태, 위법한 조례에 대한 통제, 고시연구 1997. 2월호, p. 86: 이기우, 앞의 책, p. 266.

17) 헌법재판소 1995.4.20, 92헌마264·279: 대법원 1995.5.12, 94추28.

있어서의 법률유보원칙을 선언한 헌법 제37조 제2항에서 찾고 있다.[18]

지방자치법 제15조 단서를 합헌으로 해석할 경우에는 지방세의 과세요건 등에 관한 사항도 법률유보사항으로 새겨야 한다.

라) 국가적 차원의 세목의 조정의 필요성

지방자치단체의 과세자주권을 송두리째 부정하거나 과세자주권의 본질적 내용을 침해하는 법률이 허용되지 않는 것과 마찬가지로 국가의 조정·감독으로부터 완전히 독립된 과세자주권도 상상할 수 없다.

국가가 지방자치단체의 세목결정권을 제약하지 않으면 안 될 당위성 내지 논거로서는 다음과 같은 몇 가지를 들 수 있다.

첫째, 지방자치단체의 무분별한 세목의 신설에 따라 동일한 과세물건에 대하여 국가와 지방자치단체 간 또는 지방자치단체 상호간에 중복적인 과세가 이루어질 우려가 있다. 예를 들면 조세수입의 규모가 클 뿐만 아니라 안정적인 개인 및 법인의 소득을 과세물건으로 하여 지방세를 신설할 경우에는 국세인 소득세 및 법인세와 경합하여 중복과세를 가져오게 된다.

둘째, 지방자치단체마다 독자적으로 지방세에 관한 조례를 제정하여 시행하는 경우에는 동일한 과세물건이라고 하더라도 지방자치단체에 따라서 세부담의 크기에 현저한 차이를 초래하게 되고, 국민의 조세부담의 평등성을 저해함과 아울러 지방자치단체 사이에 재정수입의 불균형이 발생할 수 있다.

셋째, 국가는 전국적 차원에서 국가와 지방자치단체 간, 지방자치단체 상호간에 세원의 적절한 배분 및 조정을 도모할 필요가 있다. 이를 위해서는 지방자치단체의 세목결정권을 제약하지 않을 수 없다.

Ⅲ. 우리나라 과세자주권의 문제점

우리나라의 지방자치는 구조적이고 만성적인 지방자치단체의 낮은 재정자립도로 인하여 심각한 위협을 받고 있다. 그리고 현행의 지방세법에서 지방세의 세목, 과세객체·과세표준·세율과 같은 과세요건, 기타 부과·징수에 관한 사항에 관하여 지나치게 상세한 규정을 두고 있기 때문에 지방자치단체의 과세자주권이 큰 제약을 받고 있다는 비판도 제기되고 있다.[19]

과세자주권과 관련된 문제점으로서 지방자치단체의 낮은 재정자립도, 조례에 의한 법정외세의 신설의 불허용, 지방세법 등에서의 광범위한 비과세 규정의 설정, 불균일과

18) 대법원 1995.5.12, 94추28.
[판결요지] 지방자치법 제15조가 원칙적으로 헌법 제117조 제1항의 규정과 같이 지방자치단체의 자치입법권을 보장하면서, 국민의 권리제한·의무부과에 관한 사항을 규정하는 조례의 중대성에 비추어 입법정책적 고려에서 법률의 委任을 요구한다고 규정하고 있는바, 이는 기본권 제한에 대하여 법률유보원칙을 선언한 헌법 제37 조 제2항의 취지에 부합한다고 할 것이므로 조례제정에 있어서 위와 같은 경우에 법률의 위임근거를 要求하는 것이 위헌성이 있다고 할 수 없으므로 피고의 위 주장은 이유 없다 (동지: 대법원 1995. 6. 30, 93추83).

19) 금원주, 지방자치단체의 자치립법 제정권, 공법연구 제18집, 한국공법학회, 1990, p. 109.

세 및 일부과세와 관련한 조례제정에 있어서의 중앙정부의 허가제, 상세하고 완결적인 지방세법령에 의한 과세자주권의 침해 등을 들 수 있다.

1. 지방자치단체의 낮은 재정자립도

지방자치단체의 낮은 재정자립도, 다시 말한다면 지방재정의 부족현상은 지방자치제도의 존립에 영향을 줄 만큼 심각한 문제로 대두되고 있다고 하겠다.

2003년도 지방자치단체의 전국 평균 재정자립도는 56.2% 수준에 머무르고 있으며, 〈표 1〉에서와 같이 재정자립도가 30%에 미달하는 지방자치단체의 숫자도 무려 120개에 이르고 있다.

재원의 뒷받침이 없는 지방자치는 공허한 메아리에 지나지 않으며, 안정적이고 충분한 재정수입의 확보야말로 지방자치의 존립요건일 뿐만 아니라 지방자치의 핵심적인 내용을 이룬다고 하겠다.

이와 같은 지방자치단체의 낮은 재정자립도는 근원적으로는 국가와 지방자치단체 간의 세목배분에 있어서의 불균형성에서 비롯되고 있다.

2003년도 예산안에서의 국가와 지방자치단체의 조세수입의 배분비율은 국세 1,136,152억 원(79.8%), 지방세 288,165억 원(20.2%)으로 구성되어 있다. 이에 대하여 총예산규모는 국가 1,556,659억 원(67%), 지방자치단체 781,425억 원(33%)으로 이루어져 있다. 그리고 2003년도 전체 지방세의 세수규모가 국세의 한 세목인 부가가치세의 세수규모에도 미치지 못하고 있는 실정이다.

2. 세목신설권의 불허용

지방자치단체가 법률의 근거 없이 독자적

〈표 1〉 지방자치단체별 재정자립도의 분포현황

(단위: 단체수, %)

재정자립도	합 계		시·도	시	군	자치구
	단체수	구성비(%)				
합 계	248	100	16	74	89	69
10% 미만	5	2	-	-	5	-
10- 30% 미만	115	46	6	25	76	8
30- 50% 미만	82	33	2	21	7	52
50- 70% 미만	26	10	3	18	1	4
70- 90% 미만	16	6	4	9	-	3
90% 이상	4	2	1	1	-	2

자료: 행정자치부, 2003년도 지방자치단체 예산개요, p. 86

으로 조례로써 새로운 세목을 설치할 수 없다고 하는 견해가 우리나라의 다수설이며, 판례의 태도이다. 이에 관하여는 이미 앞에서 살펴보았다.

지방자치단체에 대하여 세목신설을 허용하고 있지 않기 때문에 그렇지 않아도 열악한 지방자치단체의 자주적인 재정수입의 확보를 더욱 어렵게 하고 있는 실정이다. 뿐만 아니라 각 지방자치단체의 특성에 적합한 세원을 가용재원으로서 활용할 수 없는 문제점도 지적되고 있다.

3. 지방세법 등에서의 광범위한 비과세규정의 설정

현행 지방세법 및 조세특례제한법은 광범위하게 지방세의 비과세 및 감면조항[20]을 두고 있다.

이와 같은 지방세법 및 조세특례제한법상의 비과세 및 감면조항과 관련하여 국가가 법률로써 광범위하게 비과세 및 감면조치를 남설하는 것이 지방자치단체의 자치과세권을 침해하는 것이 아닌가하는 점과 지방자치단체가 조례로써 지방세법 및 조세특례제한법상의 비과세 및 감면(이하에서 "비과세 등"이라고 한다)을 제한 또는 축소할 수 있는가 하는 점이 문제로 되고 있다.

가. 비과세 등에 관한 규정의 과세자주권의 침해 여부

취득세·등록세·재산세 및 종합토지세 등과 같이 지방자치단체의 고유의 재원을 이루고 있는 지방세에 있어서 국가가 법률로써 광범위하게 비과세 등의 규정을 남설하는 것이 지방자치단체의 과세자주권을 침해하는 것이 아닌가하는 의문이 제기되고 있다.

취득세 등과 같은 지방세의 비과세 등에 의하여 달성하려고 하는 기간산업의 육성이나 법인 및 공장의 지방이전의 촉진 등은 국가의 산업정책 및 인구정책과 관련되는 문제이기 때문에 국가가 국고보조금의 지급 등과 같은 수단을 통하여 당해 산업의 육성 또는 지방으로의 공장이전 등을 유도함이 마땅하다고 하겠다. 그럼에도 불구하고 국가가 지방자치단체의 재원을 이루고 있는 지방세의 비과세 등의 조치를 통하여 국가의 특정 정책목적을 달성하려고 하는 것은 과세자주권 및 지방자치제도의 본질적 내용을 침해함으로써 위헌이라고 주장한다.[21]

이와 상반되는 견해로서 헌법상 과세자주권의 범위가 명료하지 않을 뿐만 아니라 그 내용 또한 일의적으로 정하기가 어렵기 때문에 그 구체화는 지방자치제의 취지·지방자치의 본질적 내용 등을 종합적으로 고려하여 입법자가 결정할 입법재량사항에 해당

20) 예를 들면 지방세법 제106조 내지 제110조, 제126조 내지 제128조, 제162조 및 제163조, 제174조, 제183조 및 제184조, 제196조의 4, 제199조 내지 제201조, 제234조의 11 및 제234조의 12, 제245조 및 제245조의 2, 제255조, 제261조 내지 제290조와 조세특례제한법 제119조 내지 제121조 등이 이에 해당한다.

21) 鴨野幸雄, "자치체재정における헌법と법률と조례", 납세자の권리, 勁草書房, 1991, p. 9: 北野弘久, 세법해석の개별적연구Ⅱ, 학양서방, 1982, p. 236.

한다고 할 수 있다. 그러므로 입법자가 그 입법재량에 의하여 지방세법에서 비과세 등으로 규정한 사항에 대하여는 지방자치단체의 과세자주권이 발생할 여지가 없다고 주장한다.[22] 즉 지방자치단체는 지방세법의 규정이 허용하는 범위 안에서만 주민에 대하여 지방세를 부과징수할 수 있는 것이므로 국가가 지방세법에서 비과세 등의 규정을 두었다고 하더라도 그것만으로 바로 과세자주권을 침해하였다고 할 수는 없는 것이다. 더욱이 특정한 국가정책을 달성하기 위하여 필요한 특정한 유형의 비과세 등의 규정을 지방세법에서 두고 있다고 하여 이를 지방자치단체의 과세자주권의 침해라고 단정하는 것은 타당한 태도라고 할 수 없다는 것이다.[23]

생각건대 지방세법상의 비과세 등의 규정이 바로 지방자치단체의 과세자주권을 침해하여 위헌이라는 주장에 동의하기는 어렵다. 그러나 국가가 특정한 국가정책목적을 달성할 목적으로 지방세법에서 광범위하게 비과세 등의 규정을 남설하는 것은 그렇지 않아도 열악한 지방세수입의 감손을 초래하고, 지방자치제의 정착에 장애요인이 될 수 있음을 지적하지 않을 수 없다. 따라서 국가가 지방세법을 제정 또는 개정함에 있어서는 가능한 한 지방자치단체의 과세자주권을 보장 또는 신장하는 방향에서 비과세 또는 감면규정의 설정에 신중을 기할 필요가 있다.

나. 조례에서의 비과세의 제한

지방자치단체가 조례로써 지방세법 및 조세특례제한법상의 비과세 등의 요건을 제한할 수 있는가와 감면의 폭(비율)을 축소할 수 있는가가 문제로 되고 있는 것이다. 이에 관하여는 긍정설과 부정설이 대립하고 있다.

지방세조례는 법령의 범위 안에서만 제정할 수 있는 것이므로 지방세조례로써 지방세법령을 개폐할 수 없으며, 따라서 부정설의 주장에 찬동하고자 한다. 판례도 같은 입장에 서 있다.[24]

---

22) 청영경차, 国税と地方税,ジュリスト종합특집 No.33, 유비각, 1984, p. 84.

23) 福岡地裁昭和 55연 6월 5일판결
[판결요지] 일본의 大牟田市는 지방세인 전기가스세(현행법상 폐지되었다)의 비과세규정이 지방자치단체의 자치과세권을 침해한 것임을 내세워 국가를 상대로 하여 손해배상청구소송을 제기한 바 있었는데, 법원은 지방세법의 규정에 의하여 비로소 지방자치단체의 과세권이 구체화되는 것이기 때문에 원고인 大牟田市는 지방세법의 규정이 허용하는 범위 안에서만 조례를 제정하고 전기가스세를 부과·징수할 수 있을 뿐이라고 하였다. 즉 위의 전기가스세의 비과세규정이 합헌이라고 판시한 바 있다(이에 관한 판례평석으로는 橋本博之, 지방단체の과세권, 별책ジュリスト120호 조세판례백선(제삼판), 유비각, 1992, pp.12-13: 中里實, 자치체の과세권, 별책ジュリスト131호 헌법판례백선 Ⅱ(제삼판), 유비각, 1994, pp.438-439: 和田英夫, 지방단체の과세권, 별책ジュリスト79호 조세판례백선(제이판), 유비각, 1983, pp.16-17: 碓正光明, 지방재정の법률문제, 공법연구제43호, 1981, pp208-209: 新井隆一, 大牟田市の전기세の위헌소송, 세리 18권6호 등이 있다).

24) 대법원 1994. 4. 26 전원합의부 판결, 93누 9170.

그러므로 지방세법 및 조세특례제한법에서 비과세 등으로 규정하고 있음에도 불구하고 지방세조례에서 비과세 등의 요건을 제한함으로써 그 비과세 등을 배제하거나 지방세법 등에서 정하고 있는 감면의 폭보다 지방세조례에서 그 폭을 축소한 경우에는 당해 지방세조례가 지방세법 등에 위배되어 그 효력이 부정된다고 하겠다.

4. 특별감면조례의 제정에 있어서의 중앙정부의 허가제

지방자치단체는 공익상 기타의 사유로 인하여 과세를 부적당하다고 인정할 때에는 과세하지 아니할 수 있으며, 또한 공익상 기타의 사유로 인하여 필요한 때에는 불균일과세를 할 수 있다(지세법 7). 그리고 지방자치단체는 그의 일부에 대하여 특히 이익이 있다고 인정되는 사건에 대하여서는 불균일과세를 하거나 또는 그의 일부에 대하여서만 과세할 수 있다(지세법 8).

그런데 지방자치단체가 위의 규정(지방세법 제7조 및 제8조)에 의하여 과세면제·불균일과세 또는 일부과세(이하에서 "특별감면"이라고 부르기로 한다)를 하고자 할 때에는 행정자치부장관의 허가를 얻어 당해 지방자치단체의 조례(이하에서 "특별감면조례"라고 부른다)로써 정하도록 하고 있다(지세법 9).

지방자치단체가 지방세의 특별감면조례를 제정함에 있어서 행정자치부장관의 허가를 얻도록 하고 있는 지방세법 제9조에 관하여는 다음과 같이 위헌론과 합헌론이 맞서고 있다.

가. 위헌론

지방자치단체가 지방세의 특별감면조례를 제정함에 있어서 행정자치부장관의 허가를 얻도록 하고 있는 지방세법 제9조는 다음과 같은 논거로 위헌이라고 주장한다.

첫째, 지방세의 특별감면조례의 제정이 전적으로 국가의 행정권의 판단에 맡겨져 있는 점이다. 왜냐하면 행정자치부장관의 허가를 받지 못한 특별감면조례는 지방자치법 제15조 및 지방세법 제9조에 위반하여 그 효력이 부정되기 때문이다. 뿐만 아니라 허가관청(행정자치부장관)이 준거하여야 할 특별감면조례의 허가기준이 법정되지 않아 행정권의 재량의 여지가 지나치게 넓다는 점도 문제이다.

둘째, 지방세법 제9조는 지방자치단체의 조례의 제정·개폐에 관한 권한의 본질적 내용을 침해하는 것이므로 지방자치단체의 조례제정권을 규정한 헌법 제117조 제1항에 위반되어 무효이다. 특히 지방세법 제9조는 지방의회가 구성되기 이전[25]에 행정자치부장관[26]의 승인으로써 지방의회의 의결에 갈음하려던 취지에서 제정된 조항이기 때문에 지방의회가 구성된 현행 헌법 아래에서는 위헌이라고 주장한다.[27]

25) 지방의회가 구성된 1991년 이전의 경우이다.
26) 그 당시에는 내무부장관이 관장하고 있었다.
27) 蘇淳茂, 앞의 책, p. 539.

나. 합헌론

지방자치단체가 지방세의 특별감면조례를 제정함에 있어서 행정자치부장관의 허가를 얻도록 하고 있는 지방세법 제9조가 합헌이라고 새기는 견해이다.

헌법재판소는 지방세법 제9조는 지방자치단체의 합리성 없는 과세면제의 남용을 억제하고 지방자치단체 상호간의 균형을 맞추게 함으로써 조세평등주의를 실천함과 아울러 건전한 지방세제의 확립과 안정된 지방재정 운영에 기여하기 때문에 지방자치단체의 조례제정권의 본질적 내용을 침해한다고 볼 수 없으며, 따라서 헌법에 위반되지 아니한다고 판시한 바 있다.[28] 그 판시이유를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 지방세법 제7조의 과세면제요건인 "공익상 기타의 사유로 인하여 과세를 부적당하다고 인정할 때"라는 조문은 과세부담의 합리화를 도모하기 위한 것이기는 하나 "공익상 기타의 사유"와 "부적당"이라는 추상적·다의적인 불확정개념을 사용함으로써 각 지방자치단체가 과세면제를 목적으로 제정·개정하는 조례가 자의적이거나 합리성을 갖추지 못할 염려가 크다. 특별감면조례를 미리 행정자치부장관의 허가를 얻도록 한 것은 그 조례 내용이 조세법률주의와 조세평등주의 원칙에 어긋나지 아니하는지, 지역이기주의에 의한 자의적이고 불합리한 조례로서 법령에서 규정된 범위를 벗어난 것은 아닌지, 지방세법상 과세대상이 분명한데도 감면대상으로 한 것은 아닌지, 재판상 다투어질 경우 명확성과 합리성의 결여로 효력이 부정될 가능성은 없는지에 관하여 개별적·구체적으로 검토하여 권한의 남용 여부를 심사하고 나아가 전체적인 지방세법 체계와 조화를 유지할 수 있도록 하기 위한 것이다.

둘째, 특별감면조례의 제정에 있어서의 중앙정부의 허가제는 건전한 지방세제를 확립하고 지방재정의 적정한 운영을 도모하는데 있다. 특정인이나 특정계층에 대하여 정당한 사유 없이 면세·감세 등의 조세우대조치를 하는 것은 다른 납세자에게 그만큼 과중한

28) 헌법재판소 1998. 4. 30, 96헌바 62.
[판결요지] 인천광역시의회는 1995.12.27. 제39회 정기회 제10차 본회의에서 수도권 신국제공항 건설에 따라 토지를 수용당한 주민에 대하여 주민세를 면제해주는 내용의 인천광역시세감면조례중개정조례안(이하 "이 조례안"이라 한다)을 의결하여 같은 달 29. 인천광역시장에게 이송하고, 인천광역시장은 1996.1.4. 내무부장관(직제개정으로 현재에는 행정자치부장관으로 바뀌었다. 이하 같다)에게 이 조례안개정허가신청을 하였다.
그러나 내무부장관은 1996. 2. 1. 이미 주민세가 과세된 다른 공공사업과 비교할 때 조세형평의 원칙에 어긋나고 국세인 양도소득세는 과세하면서 그에 부가하여 과세되는 주민세를 면제하는 것은 불합리하다는 이유로 불허가하였다. 인천광역시는 이 조례안에 대한 재의요구를 하고 청구인(인천광역시의회)는 제40회 임시회 본회의에서 원안대로 재의결하였다. 이에 인천광역시장은 1996. 2. 23. 청구인을 상대로 대법원에 이 조례안은 내무부장관의 사전허가를 얻도록 한 지방세법 제9조 위반으로 위 재의결무효확인소송(96추22)을 제기하였다. 청구인은 지방세법 제9조에 대한 위헌여부심판제청신청을 하였으나 대법원이 1996. 7. 9. 이를 기각하자 헌법소원심판청구를 제기하기에 이른 것이다.

부담을 안겨주는 결과가 된다. 지방자치단체의 과세면제 조치는 그에 따른 세수결함으로 말미암아 당해 지방자치단체의 재정운영에 지장을 초래함은 물론 나아가 그 세수입의 손실을 지방교부세법에 의한 배분에서 보충을 꾀하려고 할 것이므로 결과적으로 다른 지방자치단체가 지방교부세 감소라는 피해를 입을 우려가 있다. 행정자치부장관의 허가제는 지방자치단체의 합리성 없는 과세면제 남용을 억제하고 전국의 지방자치단체 상호간의 균형을 맞추게 함으로써 건전한 지방세제를 확립하고 안정된 지방재정의 운영에 기여하게 되는 것이다.

다. 결어

지방세법 제9조는 지방자치단체의 합리성 없는 과세면제의 남용을 억제하고 지방자치단체 상호간의 균형을 맞추게 함으로써 조세평등주의를 실천하려는 데에 그 의의가 있다. 그러나 지방세법 제9조는 지방의회가 구성되기 이전에 행정자치부장관의 승인으로써 지방의회의 의결에 갈음하려던 취지에서 제정된 조항인데, 지방의회가 구성된 현행 법제 아래에서도 당해 조항을 존치하는 것은 그 타당성을 찾기 어렵다고 하지 않을 수 없다.

지방세법 제7조 및 제8조에서의 과세면제·불균일과세 또는 일부과세에 관한 조례의 제정요건을 현행과 같이 "공익상 기타의 사유로 인하여 과세를 부적당하다고 인정할 때" 등과 같이 추상적·다의적인 불확정개념을 사용할 것이 아니라 이를 구체화하는 대신에 특별감면조례의 제정에 있어서 행정자치부장관의 승인을 얻도록 하고 있는 지방세법 제9조는 이를 삭제함이 지방자치제도의 취지에 부합한다고 생각한다.

5. 조례에의 위임범위의 협소

가. 조례에의 위임의 범위와 정도

지방자치법 제126조에서 "지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다"고 규정함과 동시에 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 규정하여 법률과 그 법률이 정하는 범위 안에서 제정한 조례에 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 조세체계에 있어서 분리주의원칙(Trennsystem)을 채택하고 있으면서 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]

29) 宮崎辰雄, 지방자치권の구체적내용, 현대にお

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 법규명령에서와 같은 정도의 개별성·구체성을 요구하는 것은 아니라고 하겠다.

그렇다고 하더라도 지방세법에서 새로운 조세의 신설을 백지상태로 송두리째 조례에 위임하거나 "조례제정을 통하여 징세할 수 있다"는 것과 같은 형식의 지방자치단체에 대한 일반적인 수권은 인정될 수 없다고 하겠다.[31]

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]

ける법と행정,법률문화사,1981, p.328: 村上武則, 지방재정과정の검토, 지방재정の제문제(재정법총서 2),학양서방, 1985, p. 65.

30) 금철수, 헌법학개론, 박영사, 2003, p. 1065: 금계환, 헌법학정해, 박영사, 1997, p. 1068: 정하중, 조례제정권의 범위와 한계, 고시연구 1998. 8월호, p. 21.

31) 홍정선, 지방자치법론, 법영사, 1991, p. 291.

32) 헌법재판소 1995. 10. 26, 94헌마242.
[판결요지] 본건 조례의 근거법률인 지방세법 제7조 제2항 및 같은 법 제9조가 조세법률주의의 내용인 과세요건법정주의, 과세요건명확주의 및 입법위임의 한계를 준수하고 있는지를 살펴본다.
이 지방세법 규정들의 합헌성문제는 지방자치를 제도적으로 보장하고 있는 헌법의 규정(제117조, 제118조)과 연관시켜 이해하여야 할 것이다. 지방자치의 제도적 목적은 각 지방자치단체의 실정을 잘 파악하고 있는 주민이 직접 또는 그 대표자로 하여금 그러한 사정에 맞는 정책을 자치적으로 결정하고 실현함으로써 민주주의적 이념을 구현하는 데 있다. 그리하여 지방자치단체는 헌법이나 법률이 국가나 그 밖의 공공단체의 사무로 유보하고 있는 것이 아니라면, 지방자치단체의 모든 사무를 자치적으로 처리하는 데 필요한 자치입법권을 갖는 것이다.
이러한 관점에서 지방자치법 제126조는 "지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과징수할 수 있다"라고 하고, 지방세법 제3조는 지방세의 부과와 징수에 관하여 필요한 사항을 지방자치단체가 '조례'로써 정하도록 하고 있다. 이렇게 지방세법이 지방세의 부과와 징수에 관하여 필요한 사항을 조례로 정할 수 있도록 한 것은 지방세법은 그 규율대상의 성질상 어느 정도 요강적 성격을 띨 수밖에 없기 때문이라고 해석된다. 왜냐하면 비록 국민의 재산권에 중대한 영향을 미치는 지

나. 조례에의 위임범위의 협소

현행의 지방세법에서 지방세의 세목, 과세객체·과세표준·세율과 같은 과세요건, 기타 부과·징수에 관한 사항에 관하여 지나치게 상세한 규정을 두고 있기 때문에 지방자치단체의 과세자주권이 큰 제약을 받고 있다는 비판이 가하여지고 있다. 현행법의 해석상 지방자치단체가 지방세조례로써 자주적으로 규율할 수 있는 범위는 지방세법령에서 그 범위를 정하여 위임하고 있는 사항과 당해 법령을 시행함에 있어서 당연히 필요한 보충적인 사항[33]에 그치고 있다.

그런데 지방세법령에서 지방세의 세목은 물론이고 과세객체·과세표준·세율과 같은 과세요건, 기타 부과·징수에 관한 사항에 관하여 빠짐없이, 그리고 상세하게 규정하다 보니 지방세조례로써 규율할 수 있는 사항은 극히 한정되어 있다.

그러므로 현행의 지방자치단체의 지방세조례는 지방세법령의 내용을 그대로 옮겨놓은 것으로서 어느 지방자치단체의 지방세조례이든 그 내용이 천편일률적인 것으로 되어 버렸다. 즉 현행의 지방세조례는 지방자치단체가 제정한 법규의 형식으로 존재하지만 내용적·실질적으로 보면 국가가 제정한 지방세법령인 것이다.

6. 탄력세율제도의 활용의 미흡

가. 탄력세율의 허용 범위

현행 지방세법은 지방자치단체가 재정상 기타 특별한 사유가 있다고 인정하는 경우에 지방세법에서 정하는 범위 안에서 조례로써 그 세율을 가감 조정할 수 있는 탄력세율제도를 폭 넓게 인정하고 있다.

취득세·등록세·소득할 주민세·재산세·자동차세·지역개발세 및 지방교육세에 있어서는 표준세율의 50/100의 범위 안에서, 주행세 및 담배소비세는 그 세율의 30/100의 범위 안에서 가감 조정할 수 있다.

도시계획세의 표준세율은 2/1,000로 하되, 3/1,000의 범위 안에서 조례로써 다르게 정할 수 있다. 그리고 공동시설세의 표준세율은 0.3/1,000으로 하되, 1/1,000의 범위 안에서 조례로써 달리 정할 수 있도록 하고 있다.

다음으로 도축세는 10/1,000 이하로, 사업소세는 표준세율 이하로, 그리고 개인에 대

방세에 관한 것이라 하더라도 중앙정부가 모든 것을 획일적으로 확정하는 것은 지방자치제도의 본래의 취지를 살릴 수 없기 때문이다. 더구나 지방세법의 규정에 의거하여 제정되는 지방세부과에 관한 조례는 주민의 대표로 구성되는 지방의회의 의결을 거치도록 되어 있으므로 법률이 조례로써 과세요건 등을 확정할 수 있도록 조세입법권을 부분적으로 지방자치단체에 위임하였다고 하더라도 조세법률주의의 바탕이 되고 있는, "대표 없이는 조세 없다"는 사상에 반하는 것도 아니다.
그렇다면 지방세법 제7조 제2항이 조세법률주의에 반하여 위헌이라거나, 포괄적 위임입법의 원칙에 반하여 위헌이라고 볼 수 없다. 따라서 이 사건 조례 역시 조세법률주의에 반한다거나 법률이 위임한 범위를 벗어나 헌법에 위반된다고 할 수 없다.

33) 법령을 시행함에 있어서 필요한 보충적 사항에는 주민의 납세의무의 크기에 영향을 미치는 사항은 제외된다.

한 균등할 주민세는 10,000원을 초과하지 않는 범위 안에서 조례로써 정할 수 있다.

위의 탄력세율제도와 관련하여 지방세법에서 조례에 위임하고 있는 세율의 폭이 지나치게 광범위하여 조세법률주의에 위배되는 것이 아닌가하는 논의가 있을 수 있다. 지방세법이 세율의 범위 또는 최고한도를 정하여 조례에 위임하고 있고, 지방자치제도의 본래의 취지와 조례가 주민의 대표로 구성되는 지방의회의 의결을 거치도록 되어 있는 점 등을 고려하여 볼 때 조세법률주의에 위배되는 것은 아니라고 새겨야 할 것이다.

나. 탄력세율제도의 활용의 미흡

위에서 살펴본 바와 같이 현행 지방세법은 대부분의 세목에 걸쳐 광범위하게 탄력세율제도를 설정하여 놓고 있다. 그러나 지방자치단체의 탄력세율제도의 활용실적은 극히 미미한 것으로 나타나고 있다.[34]

그 이유로서는 여러 가지를 들 수 있겠으나, 가장 주된 이유는 선거를 의식하는 민선 지방자치단체의 장의 탄력세율제도의 활용 기피에서 찾을 수 있다고 하겠다. 이 밖에도 지방재정조정제도의 운영에 있어서의 국가의 광범위한 재량권도 지방자치단체가 탄력세율제도의 활용을 통하여 자주재원을 확보하려는 노력보다는 의존재원에 기대려는 경향을 부추기는 요인이 되고 있다.[35]

7. 과세표준 결정에 있어서의 제약

지방세 과세표준의 결정범위와 관련하여 주로 문제가 되는 것은 취득세·등록세·재산세·종합토지세·도시계획세 및 공동시설세이다. 이와 같은 세목의 과세표준 결정에 있어서 지방자치단체의 역할은 극히 제한적이며 수동적이라고 하겠다.

첫째, 취득세 또는 등록세의 과세표준은 취득당시 또는 등기당시의 가액(신고가액)에 의하되, 신고 또는 신고가액의 표시가 없거나 그 신고가액이 시가표준액에 미달하는 때에는 시가표준액에 의한다.

토지에 대한 시가표준액은 개별공시지가에 그 지방자치단체의 장이 결정고시한 과세표준액 적용비율을 곱하여 산정한 가액이다. 지방자치단체의 장은 당해연도에 적용할 취득세과세표준액 적용비율을 전년도 12월 31일까지 결정고시하여야 한다. 이 경우에 행정자치부장관은 취득세과세표준액 적용비율의 결정에 관한 기준을 정하여 지방자치단체의 장에게 통보하여야 하고, 지방자치단

34) 지난 2004.5.20. 강남구의회가 재산세율을 30% 낮추는 조례안을 의결한데 이어 2004.5.21. 서초구의회가 재산세율을 20% 낮추는 조례안을 통과시켰다. 그리고 2004.5.24. 강동구의회도 재산세율을 30% 낮추는 조례안을 통과시켰다. 이에 대하여 행정자치부는 재산세율을 낮추는 조례안을 통과시킨 자치구에 대하여 재정조정교부금을 차등 지원해줄 것을 서울특별시장에게 요청하였다고 한다. 그리고 행정자치부는 지방자치단체의 재산세 탄력세율 조정 폭을 대폭 낮추는 방안도 적극 검토하겠다고 밝힌 바 있다(문화일보, 2004-05-24).

35) 원윤희, 지방자치단체의 과세자주권 확대방안, 지방세 2003 제1호(통권 75호), 한국지방재정공제회, p. 50.

체의 장은 위의 기준에 따라 이를 결정고시하여야 한다.

다음으로 건물·선박·차량 등과 같은 토지 외의 재산에 대한 시가표준액은 시장·군수가 도지사의 승인을 얻어 결정한다. 시가표준액의 승인신청은 직전연도의 시가표준액에 관한 자료 등 승인에 필요한 자료를 갖추어 그 결정일 60일 전까지 문서로 하여야 하고, 승인신청을 받은 도지사는 그 승인신청을 받은 날부터 30일 이내에 그 결과를 시장·군수에게 통지하여야 한다.

둘째, 종합토지세의 과세표준은 종합합산과세표준·별도합산과세표준 및 분리과세표준별로 토지의 가액을 합산하여 계산한다. 위에서 토지의 가액이란 개별공시지가에 과세표준액 적용비율을 곱하여 산정한 가액으로 한다. 종합토지세(도시계획세를 포함한다) 과세표준액 적용비율은 50%이다. 지방자치단체의 장은 토지가격의 지역간 급격한 등락 등으로 인하여 과세표준액 적용비율을 일률적으로 적용하는 것이 현저하게 불합리하다고 인정되는 특별한 사정이 있을 때에는 지역여건 등을 감안하여 당해 지방자치단체의 조례가 정하는 바에 따라 과세표준액 적용비율을 100분의 45 이상 100분의 55 이하의 범위 안에서 조정할 수 있다. 이 경우에는 당해연도 과세기준일까지 종합토지세 과세표준액 적용비율을 결정고시하여야 한다.

셋째, 재산세(도시계획세 및 공동시설세를 포함한다)의 과세표준은 재산가액인데, 재산가액이란 시가표준액을 말한다.

Ⅳ. 과세자주권의 발전방향

최근의 지방화의 진전에 따라 지방분권화와 지방자치의 활성화가 하나의 시대적 조류가 되고 있고,[36] 이의 필연적인 결과로서 지방자치단체에 대한 과세자주권을 확충하여야 한다는 주장들이 제기되고 있다.[37]

지방자치단체의 과세자주권을 확충하기 위해서는 법령의 해석론으로서는 한계가 있으며, 결국 입법론적으로 해결할 수밖에 없다고 하겠다.

1. 충분한 조세수입의 확보

지방자치단체의 낮은 재정자립도, 다시 말한다면 지방재정의 만성적이고 구조적인 부족현상을 타개하기 위해서는 국세와 지방세의 체계를 재구성할 필요가 있다.

이를 위해서는 부가가치세 등과 같은 안정적이고 규모가 큰 세목에 대한 공동세제도(tax sharing system)의 도입, 지방세 체계에 있어서의 소득세·소비세 등의 강화 등과 같은 국세와 지방세 체계의 재구성에 관한 근원적인 검토가 이루어져야 한다.

36) 서원우, 한국의 지방자치에 관한 법적 제문제, 공법연구 제13집,한국공법학회, 1985, p. 144: 금남진, 조례제정권의 범위, 고시연구 1997. 9월호, pp. 22-23.

37) 김대영, 과세자주권 확충방안, 한국지방행정연구원, 1998, p. 85.

2. 세목신설권의 부여

각 지방자치단체로 하여금 그 지방의 특성에 부합하는 특색 있는 조세를 신설할 수 있는 길을 열어줄 필요가 있다. 조례로써 새로운 세목을 신설하는 것을 허용하는 것이 가장 바람직하겠지만 헌법상의 조세법률주의의 제약이 있음은 전술한 바와 같다. 조세법률주의와 조화하는 방향에서 새로운 세목의 신설 방안이 모색되어야 할 것이다.[38]

먼저 지방세법 제4장 제4절에서의 지역개발세와 같은 임의세를 확충할 필요가 있다. 각 지방자치단체별로 신설가능한 지방세의 유형(예를 들면 관광세·광고세·핵연료세 등)[39]을 조사·검토하고 당해 지방세의 과세요건을 현행 지역개발세 또는 새로 신설할 세목[40]으로 정하여 둠으로써 지방자치단체가 당해 세목의 신설을 원하는 경우에 조례로써 정할 수 있도록 하는 방안인 것이다.

다음으로 일본에서와 같이 지방자치단체가 중앙정부의 동의를 얻어 새로운 세목을 신설할 수 있도록 허용하는 방법을 고려하여 볼 수 있다. 이와 관련하여 일본의 법정외세의 신설제도에 관하여 간략하게 소개하고자 한다.

① 도부현 또는 市町村(이하에서 "지방자치단체"라고 한다)이 법정외보통세 또는 법정외목적세를 신설 또는 변경(법정외보통세 또는 법정외목적세의 세율의 인하, 폐지, 법정외보통세 또는 법정외목적세에 관계되는 조례의 규정이 효력을 갖는 기간의 단축하는 변경은 제외한다)하고자 하는 경우에는 미리 총무대신과 협의하고 그 동의를 얻어야 한다(일본 지방세법 259, 669 및 731).

② 특정 소수의 납세의무자가 신설할 세목의 세수입의 대부분을 납세하게 되는 법정외보통세 또는 법정외목적세에 대해서는 의회에서 그 조례의 제정 전에 그 납세의무자로부터 의견을 청취하는 절차를 마련하여 신세목의 남설을 억제하도록 하고 있다. 즉 법정외보통세 또는 법정외목적세를 신설 또는 변경하는 취지의 조례를 제정하고자 하는 지방자치단체는 법정외보통세 또는 법정

---

38) 이를 위해서는 헌법 제59조, 제37조 제2항 및 제117조 제1항을 개정하여야 한다는 주장이 있다(이기우, 앞의 책, p. 331.)

39) 지방정부의 신세목 및 신세원 발굴 사례를 보면 다음과 같다[곽채기, 지역의 신세원 발굴과 지방세 수용방안, 지방세 2003 제3호(통권 77호), 한국지방재정공제회, p. 47].
서울특별시: 광고세, 상속세 및 증여세에 대한 주민세
인천광역시: 벌크화물에 대한 지역개발세
경기도: 상속세 및 증여세에 대한 주민세, 입도세, 온천재산세
강원도: 관광세, 지역개발세(수자원·지하자원 및 폐광지역 카지노)에 대한 세율 인상 및 과세대상 확대, 환경보전세 또는 광고세
충청북도: 관광세
전라남도: 광고세, 환경보호세, 관광세, 문화관광시설세, 사리채취세, 별장 등 소유세, 원자력발전에 대한 지역개발세
경상북도: 광고세, 상속세 및 증여세에 대한 주민세, 원자력발전에 대한 지역개발세
경상남도: 관광세, 온천세
제주시: 입도세, 관광세
경기도 의왕시: 내륙 컨테이너에 대한 지역개발세
경상북도 청도군: 소싸움에 대한 레저세

40) 지역개발세로서 수용할 수 없는 이질적인 세목의 경우에는 지방세법에서 별개의 세목을 신설하도록 한다.

외목적세의 납세의무자(납세의무자로 되어야 할 자를 포함한다)로서 그 납세의무자에게 부과하여야 할 당해 법정외보통세 또는 법정외목적세의 과세표준의 합계액이 당해 법정외보통세 또는 법정외목적세의 과세표준의 합계액의 10분의 1을 계속적으로 초과할 것으로 예상되는 자(특정 납세의무자)의 의견을 청취하여야 한다.

③ 지방자치단체로부터 협의 신청을 받은 총무대신은 그 취지를 재무대신에게 통지하여야 한다. 위의 통지를 받은 재무대신이 그 협의 신청에 관계되는 법정외보통세 또는 법정외목적세의 신설 또는 변경에 관하여 이의가 있는 때에는 총무대신에 대하여 그 취지를 신청할 수 있다(일본 지방세법 260, 670 및 732)).

총무대신이 동의를 함에 있어서는 지방재정심의회의 의견을 청취하여야 한다.

④ 지방자치단체로부터 협의 신청을 받은 총무대신은 당해 협의 신청에 관계되는 법정외보통세 또는 법정외목적세가 다음의 사유 중 어느 하나에 해당하는 경우를 제외하고는 동의하여야 할 기속을 받는다(일본 지방세법 261, 671 및 733).

㉮ 국세 기타의 지방세와 과세표준이 동일하고, 또한 주민의 부담이 현저하게 과중하게 되는 때

㉯ 지방자치단체간 물건의 유통에 중대한 장해를 주는 때

㉰ 그밖에 국가의 경제시책에 비추어 보아 적당하지 않은 때

⑤ 지방자치단체는 다음에 게기하는 것에 대하여는 법정외보통세 또는 법정외목적세를 부과할 수 없다(일본 지방세법 262, 672 및 733의2).

㉮ 지방자치단체 밖에 소재하는 토지·주택·물건 및 이들로부터 생기는 수입

㉯ 지방자치단체 밖에 소재하는 사무소 및 사업소에서 행하여지는 사업 및 이들로부터 생기는 수입

㉰ 공무상 또는 업무상의 사유에 의한 부상 또는 질병에 기인하여 받는 노동기준법 또는 선원법에 의한 재해보상금

3. 국가의 비과세 및 감면규정의 설정의 규제

국가가 특정한 국가의 정책목적을 달성하기 위하여 지방세법에서 마련하고 있는 광범위한 비과세 및 감면규정을 축소할 필요가 있다. 국가는 지방자치단체의 재원에 속하는 지방세의 비과세 또는 감면조치라는 수단에 의해서가 아니고 국가의 재원에 의한 국고보조금을 지급함으로써 특정한 정책목적을 달성하는 것이 마땅한 것이다.

국가가 특정한 국가정책목적을 달성하기 위하여 지방자치단체의 주된 재원을 이루고 있는 지방세에 대하여 광범위하게 비과세 및 감면조치를 남설하는 것은 그렇지 않아도 열악한 지방세수입의 감손을 초래하고, 따라서 지방자치제의 정착에 장애요인이 될 수 있음을 지적하고자 한다.

4. 과세면제 등의 자율적 결정

지방자치단체는 공익상 기타의 사유로 인하여 과세면제·불균일과세 또는 일부과세

를 하고자 할 때에는 행정자치부장관의 허가를 얻어 당해 지방자치단체의 조례로써 정하도록 하고 있다. 지방세법 제9조에서 지방자치단체가 지방세의 특별감면조례를 제정할 때에는 행정자치부장관의 허가를 얻도록 하고 있는데, 이는 지방세의 특별감면조례의 제정을 전적으로 국가의 행정권의 판단에 맡기는 결과가 되고, 국가가 합리적인 사유 없이 허가를 거부함으로써 지방자치단체의 자주입법권을 침해할 소지가 크기 때문에 개선할 필요가 있는 것이다.

지방자치단체가 공익상 기타의 사유로 인하여 과세면제·불균일과세(감면하는 경우에 한한다) 또는 일부과세를 하고자 할 때에는 자율적으로 그에 관한 특별감면조례를 제정하여 시행할 수 있도록 허용함이 합리적이라고 하겠다.

그밖에 지방세법에서 지방자치단체가 공익상 기타의 사유로 인하여 과세면제·불균일과세 또는 일부과세를 할 수 있는 대강의 요건을 정하여 두고 지방자치단체가 행정자치부장관의 동의를 얻어 당해 특별감면조례를 제정하는 방안도 고려하여 볼 수 있다.

5. 폭 넓은 조례에의 위임의 허용

지방자치단체의 특성을 고려할 수 있는 사항에 대하여는 가능한 한 지방자치단체의 자주적인 결정을 존중하는 방향에서 폭넓은 위임규정을 둘 필요가 있다고 생각한다.

현행 지방세법의 규정은 지나치게 일의적이고 상세하여서 지방세조례로서 규율하여야 할 영역이 매우 협소하고, 따라서 헌법상의 지방자치제도의 취지를 무색하게 하고 있음을 지적하지 않을 수 없다. 즉 현행의 각 지방자치단체의 지방세 과세조례는 지방세법령의 복사본에 지나지 않는다고 하여도 크게 틀리지 않는다고 하겠다.

6. 세율 및 과세표준의 자율결정권의 확대

지방세의 크기는 세율 및 과세표준의 크기에 의하여 결정되는데, 지방자치단체에게 세율 및 과세표준의 자율결정권을 확대할 필요가 있다.

지방자치단체가 그 단체의 재정수요의 특수성에 상응하여 탄력세율제도를 활용하여 자율적으로 세율의 크기를 정하도록 유도할 필요가 있다. 이를 위해서는 지방자치단체가 표준세율보다 낮은 세율을 적용하는 경우, 즉 세율을 표준세율보다 인하할 경우에는 국고보조금 등의 배분 등에 있어서 불리한 취급 등을 할 필요가 있다. 그리고 표준세율보다 높은 세율을 적용하는 경우, 즉 세율을 표준세율보다 인상할 경우에는 국고보조금 등의 배분에 있어서 유리하게 취급하도록 한다.

또한 국고보조금의 지급 등과 같은 지방재정조정제도의 운영에 있어서 그 지급기준을 객관화·구체화함으로써 국가의 재량권을 축소할 필요성이 있다.

다음으로 현행 지방세법상 지나치게 축소·제한하고 있는 지방자치단체의 지방세 과세표준의 결정권을 확충하여 줄 필요가 있다. 이를 위해서는 지방자치단체에게 과세표준 적용비율의 결정에 있어서 폭 넓은 재

량권을 부여하여야 한다.

Ⅴ. 결 론

현행헌법 아래에서의 조례에 의한 새로운 세목의 신설은 헌법 제59조의 조세법률주의에 위배될 뿐만 아니라 법령의 범위 안에서 조례를 정할 수 있도록 하고 있는 헌법 제117조 제1항에도 배치되어 허용되지 않는다.

그 뿐만 아니라 현행의 지방세법은 지방세의 세목, 과세객체·과세표준·세율과 같은 과세요건, 기타 부과·징수에 관한 사항에 관하여 지나치게 상세한 규정을 둠으로써 지방자치단체의 과세자주권을 지나치게 제약하고 있다는 비판이 제기되고 있다. 뿐만 아니라 특별감면조례의 제정에 있어서의 중앙정부의 허가제도와 국가정책의 필요에 따른 광범위한 비과세 및 감면제도의 설정에 대하여도 비난이 가하여지고 있다. 특히 최근의 지방화의 진전에 따라 지방분권화와 지방자치의 활성화가 하나의 시대적 조류가 되고 있고, 이의 필연적인 결과로서 지방자치단체에 대한 과세자주권을 확충하기 위해서는 법령의 해석론으로서는 한계가 있으며, 결국 입법론적으로 해결할 수밖에 없다고 하겠다.

첫째, 지방자치단체의 만성적이고 구조적인 낮은 재정자립도를 끌어올리기 위하여 국세와 지방세간의 세목의 재편성이 이루어져야 한다.

그리고 각 지방자치단체로 하여금 그 지방의 특성에 부합하는 특색있는 조세를 신설할 수 있는 길을 열어줄 필요가 있다. 조례로써 새로운 조세의 신설을 허용하는 것이 가장 바람직하겠지만 헌법상의 조세법률주의의 제약이 있다. 조세법률주의와 조화하는 방향에서 새로운 조세의 신설 방안이 모색되어야 한다. 지방세법령에서 정한 일정한 요건을 충족하는 경우에 행정자치부장관의 동의를 얻어 새로운 조세를 조례로써 신설하는 방안과 현행 지방세법상의 지역개발세와 같은 임의세를 확충하는 방안을 제시하고자 한다.

둘째, 국가가 특정한 국가의 정책목적을 달성하기 위하여 지방세법에서 마련하고 있는 광범위한 비과세 및 감면규정을 축소할 필요가 있다. 국가는 지방자치단체의 재원에 속하는 지방세의 비과세 또는 감면조치라는 수단에 의해서가 아니고 국가의 재원에 의한 국고보조금을 지급함으로써 특정한 정책목적을 달성하는 것이 마땅하다.

셋째, 지방자치단체가 지방세의 특별감면조례를 제정함에 있어서 행정자치부장관의 허가를 얻도록 하고 있는 지방세법 제9조는 지방자치단체의 자주입법권을 침해하는 것이므로 이를 개선할 필요가 있다고 생각한다.

넷째, 지방자치단체의 특성을 고려할 수 있는 사항에 대하여는 가능한 한 지방자치단체의 자주적인 결정을 존중하는 방향에서 폭넓은 위임규정을 둘 필요가 있다고 생각한다. 현행 지방세법의 규정은 지나치게 일의적이고 상세하여서 지방세조례의 입지를 지나치게 제한함으로써 헌법상의 지방자치제도의 취지에도 위배되는 것이다.

다섯째, 지방자치단체가 각 단체의 재정수요의 특수성에 상응하여 자율적으로 탄력세율제도를 활용할 수 있도록 유도할 필요가 있다. 그리고 지방자치단체의 과세표준 결정권의 범위 또한 좀 더 넓혀줄 필요가 있다.