



외국의 지방세법의 체계와 지방세 입법권

최 철 호

한국법제연구원 부연구위원 · 법학박사

I. 서 론

1961년 단일법으로 제정된 지방세법의 체계를 특수화된 영역으로 나누어서 분법화해서 국세와 마찬가지로 세목별로 개별법화하는 방안이 일부에서 논의되고 있다고 한다. 지방세에 관한 입법체계에 대해서는 우리나라와 일본과 같이 지방세 단일법주의를 고수하고 있는 입법체계와 미국법과 같이 지방세법이라고 하는 단일법에서 지방세의 모든 세목을 규정하지 않고 세목별로 개별전문법화하고 있는 입법체계로 크게 나눌 수 있다.

본고는 이와 같은 지방세에 관한 입법체계를 비교법적으로 분석함으로써 향후 우리나라에서 지방세법 체계를 개편하려는 논의에 시사점을 도출하는 것을 그 목적으로 하고 있다.

II. 독일의 지방세법체계

1. 조세에 대한 입법체계

지방자치단체의 재정고권은 지방자치권의 보장에 있어서 본질적인 요소에 속하는데 연방헌법 제 28조 제2항은 지방자치단체의 핵심적 영역인 입법고권과 재정고권을 보장하고 있다. 재정고권에는 예산고권, 수입고권, 지출고권이 포함되며, 그 중에서 지방자치단체의 재정확보에 있어서 중요한 수단은 조세수익고권이라 할 수 있다.

이러한 조세수익과 관련한 가장 중요한 헌법상의 원칙은 독일 연방헌법 제105조가 규정하는 연방과 주 그리고 기초지방자치단체 사이의 조세에 관한 입법권을 배분하는 규정을 들 수 있다.¹⁾ 즉, 지방세²⁾에 해당하는 주세나 기초지방자치단체의 조세라고 하더라도 주법이나 기초지방자치단체의 조례로서 규정하기 보다는 연방법률에서 규정하는 경우가 많고 연방법률에서 규정하지 않는 경우에 한해서 주법에서 규정하거나 주법의 위임을 받아서 기초지방자치단체의 조례로서 조세를 규정한다. 또한 연방헌법은 우리나라에서는 최근에 도입된 공동세를 규정하여 연방과 주 및 기초지방자치단체가 일 정비율에 따라 각각 배분받아가도록 하는 규정도 두고 있다.

2. 연방의 조세입법권한

(1) 연방의 독점적 입법권

연방헌법 제105조 제1항은 관세와 재정전매에 관하여 연방의 독점적 입법권을 인정하고 있는데³⁾ 연방이 독점적 입법권을 가지는 경우에는 卅는 연방법률에서 위임해 준 경우에만 조세에 대한 입법권을 행사할 수 있다.

1) Vgl. U. Häde, Die bundesstaatliche Finanzverfassung des Grundgesetzes, JA 1994, S. 8.

2) 연방국가인 독일에 있어서 연방세와 주세를 단일국가인 우리나라의 국세와 지방세로 비교하는 것은 무의미하다고 하면서 오히려 주세 및 기초지방자치단체의 조세를 우리나라의 국세와 지방세로 비교하는 것이 합리적이라는 견해가 있으나(김완석, 지방자치단체의 세목결정권, 서울시립대학교 지방세연구소, 2005. 12. 64면) 본고에서는 주세와 기초지방자치단체의 조세를 전부 지방세로 총칭하기로 한다.

3) 그러나 이 규정은 현재 독일에서 큰 의미가 없는 상황이 되어 버렸다고 한다. 왜냐하면 관세의 경우에는 EU가 관세공동체가 되어 EU회원국 간의 거래에 대해서는 관세가 폐지되었고, EU 외부에서 EU 시장으로 진입하는 거래에 대해서는 EU가 공통의 관세율을 정하고 있고, 각 회원국은 단지 그러한 EU의 관세에 관한 규정들을 국내법화 하도록 하고 있어서 각국이 독자적으로 관세를 책정할 수 있는 영역이 거의 없는 실정이다. 국가의 전매사업의 경우에는 1982년 화약류물독점이 폐지된 이래 현재 유일하게 火酒전매만이 남아 있는 실정이라고 한다.

이동식, 독일에 있어서의 조세공권력의 배분현황, 한국법제연구원 워크샵 자료(2007. 7. 12), 98-99면 참조.

(2) 연방의 경합적 입법권

1) 의의

경합적 입법권이라 함은 연방이 우선적으로 입법권을 가지지만 연방이 입법권을 행사하지 않는 경우에는 주가 입법권을 행사할 수 있는 것을 말한다. 연방이 특정 세목에 대해서 주와 경합적 입법권을 가지는 경우는 어떠한 조세를 주의 법률로써 독자적이고 차별적으로 부과한다면 연방의 경제적 자원 배분, 즉 전체 국민경제를 왜곡시킬 우려가 있는 경우에 한한다. 연방이 경합적 입법권을 가지기 위해서는 적극적 요건과 소극적 요건을 충족해야 한다.

2) 연방의 경합적 입법권행사의 요건

① 적극적 요건(연방헌법 제105조 제2항)

가. 연방에게 해당 조세수입의 전부 또는 일부가 귀속되는 경우

나. 연방헌법 제72조 제2항의 전제조건이 충족되는 경우의 조세로서, 연방전역에 걸쳐 동등한 생활 여건의 조성 혹은 국가적 이익을 위한 법적, 경제적 통일성을 유지하기 위하여 연방차원의 통일적인 규율이 필요하다고 인정되는 경우

② 소극적 요건

가. 지역적인 소비세·사치세에 해당하지 않을 것(제105조 제2a항).

나. 교회세가 아닐 것(제140조).⁴⁾

(3) 경합적 입법권에 의해 창설되는 조세의 종류

연방의 경합적 입법권에 의거하여 다음과 같은 주요한 세목들이 연방법률에 의해 창설되고 있다.

소득세, 법인세, 부가가치세⁵⁾, 재산세, 상속·증여세, 자동차세, 부동산세, 부동산취득세, 기업구조

4) 교회세는 연방헌법 제140조에 의하여 준용되는 1919년 바이마르헌법 제137조 제6항에 따르면 주법에 따라 부과징수할 수 있도록 되어 있다.

5) 부가가치세는 현재 유럽에서 유럽공동체로서 유럽차원에서 규제를 하기 때문에 독일의 입법권이 매우 제한되어져 있는 상황이다. 이동식, 앞의 논문, 100면.

조정세, 영업세, 다양한 개별소비세(맥주세, 화주세, 커피세, 유류세, 삼페인세, 담배세) 등이다.

(4) 연방상원의 동의

주 또는 기초지방자치단체에 전부 또는 일부 그 수입이 귀속되는 세금으로서 연방법률로 규율하는 조세에 대해서는 그 연방법률은 주의 대표들이 모인 “연방상원”의 동의를 받아야 한다고 한다.⁶⁾ 이는 지방자치단체에 중요한 영향을 미치는 국가정책결정과정에서 지방자치단체의 참여를 제도적으로 보장하려는 취지의 제도인 것이다.

2. 주의 조세입법권

(1) 주의 독점적 입법권

주정부는 연방헌법 제105조 제2a항에 의거하여 지역적인 소비세와 사치세에 대한 독점적 입법권을 가진다.⁷⁾ 다만 이러한 세목은 연방세목과 동일하면 안 된다. “지역적”이라는 의미에 대해 연방헌법재판소는 “세금의 효과가 일정한 지역에 한정된다는 의미”로 이해하는데⁸⁾, 이는 일정한 지역에 존재하는 과세물건을 과세대상으로 하여 일정한 지역내에서만 그 효과를 발생하게 하는 것을 의미한다.⁹⁾

그런데 최근에는 어떤 세금이 지역적인지 여부보다는 그 세금이 연방에서 규율하는 세금과 동일한지의 여부, 즉 중복과세인지의 여부가 더 중요하게 고려되어서 연방의 세목과 동일하지 않아야만 주에서 그 조세에 관한 입법권을 행사할 수 있다고 한다.¹⁰⁾

하나의 과세물건을 두 개의 서로 다른 과세주체가 과세하는 것을 방지하기 위한 중복과세방지에서 어떠한 경우에 “동일한 조세”에 해당하는 것인지의 여부를 판단하는 것이 상당히 어렵지만 연방헌법

6) 이동식, 앞의 논문, 100면.

7) 소비세란 기름, 전기, 술, 담배처럼 대체가능하고 1회의 소비를 통해 없어지는 물품의 소비행위를 과세대상으로 하는 것이고, 사치세는 1회성 소비품이 아닌 물건의 이용을 과세대상으로 하는 것이다.

8) BVerfGE 40, 56, 60 f.; 65, 325, 349 f.

9) 이는 조세의 효과가 당해 지방자치단체의 구역 내에서 소진되어야 한다는 것을 뜻한다.

김명룡, 독일에서의 지방세제 개혁에 대한 논의와 전망, 한국법제연구원 워크샵 자료(2007. 5. 29), 23면.

10) 이동식, 앞의 논문, 102면.

재판소는 “전통적으로” 주 또는 자치단체에서 세금부과를 해 오고 있던 수렵세, 견세와 같은 세목은 연방세목과 동일성이 없다고 판시하고 있고, 주에서 부과하고자 하는 세금이 연방에서 부과하는 세금과 과세대상, 과세표준, 징수절차 그리고 과세의 경제적 효과면에서 동일한지 여부를 검토해서 결정해야 한다고 판시하고 있다.¹¹⁾

(2) 주의 경합적 입법권

연방헌법 제105조 제2항에 의하여 연방이 어떤 조세에 관한 법률을 제정하지 않으면 주가 그 조세에 대한 입법권을 가지는 제한적 입법권을 의미한다. 연방이 입법권을 행사하지 않는다는 의미는 처음부터 연방이 조세에 관한 법률을 제정하지 않는 것과, 연방이 법률을 제정하였다가 폐지하는 경우¹²⁾를 포함한다. 연방이 경합적 입법권을 가지는 영역에서 특정 조세에 대해 연방이 먼저 입법을 하였다면 주는 그 조세에 대해서 입법을 하는 것이 “동일한 세목”에 대한 중복과세에 해당하여 입법권이 제한될 수 있을 것이다.

3. 기초자치단체의 조세입법권

기초지방자치단체는 연방헌법 제105조에 의하여 조세부과권은 부여받지 못하나, 연방법과 주법에서 기초지방자치단체에 대하여 세목신설권을 부여하는 경우에는 조례로서 새로운 세목을 신설할 수 있다고 한다.¹³⁾ 즉, 주헌법 또는 주법인 지방공과금법에서 기초지방자치단체가 독자적인 세목결정권을 부여하고 있는 경우에는 세목을 신설할 수 있는데, 특히 연방헌법 제105조 제2a항에 의하여 주에 부여된 “지역적인 소비세·사치세”에 대한 세원발굴권을 주법에 의하여 기초지방자치단체에 위임하면 기초지방자치단체는 연방법과 주법인 지방공과금법이 정하는 범위 내에서 조례를 제정하여 독자적인 세목결정권을 행사할 수 있는 것이다.¹⁴⁾

11) BVerfGE 65, 325, 351; 98, 106, 125.

12) 재산세의 경우 연방헌법재판소로부터 헌법불합치결정을 받은 후 헌법재판소가 제시한 기간 내에 법개정을 하여 실질적으로 법집행이 중지되어 있지만 아직 폐지는 되지 않고 있는데 연방이 법을 폐지하지 못하는 이유는 이 법을 폐지하게 되면 각 주들이 서로 다른 입법을 할 우려가 있기 때문이라고 한다.

이동식, 앞의 논문, 104면.

13) 김명룡, 지방세관련법제의 개선방안 연구, 한국법제연구원, 2000, 71면.

14) 단, 주가 지방자치단체에 조세의 세목을 설정하는 권한을 위임하는 경우에도 지방자치단체가 조세를 임의대로 창설하지 못하도록 주의 허가를 받을 것을 그 효력요건으로 하고 있다고 한다.

김완석, 앞의 논문, 64면.

또한 기초지방자치단체는 연방헌법 제106조 제2항 제2문에 의하여 연방법률의 범위 내에서 대물세에 대한 세율을 결정할 수 있는 권한을 부여받는다. 이는 조세의무, 면세 등은 연방이 확정하고, 기초지방자치단체는 균등한 기준의 세율로써 조세를 부과할 것인지를 스스로 결정할 수 있는 것¹⁵⁾을 의미하는데 세율의 정도는 지방자치단체에 의하여 매년 예산조례로 확정된다.¹⁶⁾

4. 기초자치단체의 조세의 종류

기초지방자치단체의 조세 중 가장 중요한 것은 대물세이다. 보유세에 속하는 대물세는 토지세와 영업세가 그 중심을 이루는데 연방헌법 제105조 제2항에 의하여 영업세법 및 토지세법과 같은 연방법률에 근거하여 부과되지만 그 수익은 지방자치단체가 가져가게 된다(연방헌법 제106조 제6항 제1문 전단). 다만, 연방과 주는 연방헌법 제106조 제6항 제4문 및 제5문에 의하여 대물세 가운데 영업세의 경우는 그 수입에 대하여 할당액¹⁷⁾을 받아갈 수 있다.

(1) 토지세

토지세는 연방조세기본법 제3조 제2항에 의하여 인정되고 있는 대물세에 속하는 것으로서 그 수입은 기초지방자치단체의 가장 큰 수입원을 차지한다. 토지세의 과세대상은 사토지소유권으로서 토지세의 세수는 전체 기초지방자치단체의 수입으로 되고 각 지방자치단체는 그 수익을 배분받게 된다(연방헌법 제106조 제5항).

기초지방자치단체는 토지세에 대한 부과와 세율결정권을 연방헌법에서 부여받고 있다(제106조 제6항 제1, 2문).

(2) 영업세

영업세는 토지세와 마찬가지로 대물세에 속한다(연방조세기본법 제3조 제2항). 영업세는 연방헌법

15) Vgl. Zimmermann, Das System der kommunalen Einnahmen und die Finanzierung der kommunalen Ausgaben in der BRD, Köln 1988, S. 69.

16) 김명룡, 전계주 9)의 논문, 17면.

17) 할당액은 과세연도에 있어서 영업자본과 영업이익에 따른 영업세의 현재 수익이 지방자치단체에 의하여 당해 연도에 대하여 확정된 세율을 통하여 배분되고, 100분의 52로 곱하는 방법으로 사정된다.

제106조 제6항에 의하여 기초지방자치단체에게 귀속하는데 징수권자는 영업소재지의 기초지방자치단체이고 과세대상은 자연인, 법인 혹은 인적 단체와 같은 경영주체와는 관계없이 영업 그 자체이다. 그리고 납세의무자는 영업세법 제5조에 의하여 영업자와 민법상의 단체이다.¹⁸⁾

(3) 소비세

소비세는 상품세로서 일반적으로 대체성 있는 일정한 상품의 일시적 사용에 대하여 조세가 부과되는 것이다. 따라서 소비세는 소비자에게 직접 부과되는 것이 아니라, 상품의 생산자, 수입자 혹은 판매자에게 부과된다. 소비세는 일반적으로 납세의무를 최종소비자에게 전가시키는 간접세로서 발전되어 온 거래세이다.¹⁹⁾ 연방차원에서의 전형적인 소비세에는 담배세, 火酒稅가 있지만 지방자치단체의 소비세는 음료수세가 이에 해당된다.

(4) 사치세

사치세는 한번 사용하면 없어지는 소비품이 아닌, 일정한 대상물의 소지와 취득 혹은 이용에 관하여 부과되는 조세이다. 광의의 의미에서의 사치세에는 유흥세, 기초지방자치단체의 제2주택세, 犬稅가 이에 속한다.²⁰⁾

1) 유흥세

지역사치세로서의 유흥세는 영화, 스포츠 개최, 특히 게임기 영업, 야간업소에서의 유흥에 대하여 과세한다. 납세의무자는 오락기 등의 사업자와 오락을 주관하는 자이다.

2) 제2주택세

제2주택세의 과세대상은 기초지방자치단체 구역 내에 존재하는 제1주택 이외에 휴양을 위한 제2주

18) 김명룡, 전계주13)의 보고서, 96면 참조.

19) Peter Becker/Thomas Fulte, Kommunalabgabenrecht im Freistaat Sachsen, 1998, S. 108.

20) 지역적인 사치세의 종류에 대해서는 김명룡, 전계주13)의 보고서, 97-100면 참조.

택의 소유자이다. 이러한 주택을 제3자에게 무상으로 제공하였더라도 소유자가 그 주택을 계속 소유하고 그에 대한 처분권을 포기하지 않는 한 그는 과세대상이 되는 사치를 행한 것이다.²¹⁾

3) 수렵세

수렵세도 지역적인 사치세에 속한다(헤센주 지방공과금법 제7조 제2항, 작센주 지방공과금법 제8조 제2항). 수렵세는 일반적으로 기초지방자치단체인 크라이스에 속하지 않는 시가 부과한다(작센주 지방공과금법 제7조제2항). 과세대상은 수렵권의 행사이고 납세의무자는 수렵행사권자이다.

4) 犬稅

연방헌법 제105조 제2a항이 규정하는 지역적 사치세로서의 견세는 브란덴부르크주에서는 기초지방자치단체를 통하여 부과된다. 그 법적 근거는 브란덴부르크주의 지방공과금법 제3조 제1항 제1문과 관련한 각 견세조례이다. 과세대상은 당해 개가 아니라, 개의 사육자이고 납세의무자도 사육자이다.

(5) 음료수세

기초지방자치단체의 조세인 음료수세는 음식점, 주점과 같은 장소나 지역에서의 음료수(예를 들면 포도주, 커피, 소주)에 대한 유상의 공과금이다. 기초지방자치단체는 음료수세를 지방공과금법 혹은 기타 법률에서의 법률적 위임에 근거하여 조례를 통하여 부과할 수 있다.

(6) 주민세

지역사치세로서의 주민세는 바덴 뷔르템베르크주(공과금법 제6조 제3항)와 라인란트 팔츠주(공과금법 제5조 제1항)에서 평균적인 임대료를 기준으로 주민세를 부과한다.

5. 공동세²²⁾의 수익고권

21) BVerfG, NJW 1984, S. 786.

(1) 연방과 주의 공동세

우리나라의 조세제도와 비교하였을 때 특이한 점은 공동세 제도이다. 공동세란 연방과 주, 나아가 기초지방자치단체가 특정세를 배분해서 가져가는 조세이다. 소득세, 법인세, 부가가치세를 원칙적으로 연방과 주의 공동세로 규정하고 있는데 소득세와 법인세는 연방헌법에서 명시적으로 연방과 주가 절반씩 배분하도록 규정하고 있다²³⁾. 소득세와 법인세에 대한 개별 주의 배분 몫은 해당 주의 세무관서에서 거둔 분으로 한다. 즉, 甲州 세무서에서 1년간 거둔 법인세가 100이면 50은 연방 몫으로 연방에 보내고, 나머지 50은 주 몫으로 사용하게 되는 것이다. 법인세와 소득세의 배분에 대한 자세한 규정은 연방하원이 연방상원의 동의하에 별도의 연방법률로 규정하도록 되어 있다. 부가가치세에 대한 연방과 주의 배분율은 소득세, 법인세와 달리 연방헌법에서 직접 규정하지 않고 연방상원의 동의하에 연방법률로 정하도록 하고, 대신 연방헌법은 그 기준을 제시하고 있다.²⁴⁾

(2) 연방과 주 및 기초지방자치단체의 공동세

기초지방자치단체는 연방헌법 제106조 제5항에 의하여 연방과 주에 공동으로 귀속되는 소득세와 부가가치세에 대하여 기초지방자치단체의 몫으로서 일정부분을 그 수익으로 가진다. 이러한 소득세 할은 연방헌법 제106조 제6항에 근거하여 연방법률에 의하여 규정되어야 한다.

III. 일본의 지방세법체계

22) 우리나라에서도 지난 7월 3일 국회본회의에서 공동세를 도입하는 내용의 지방세법개정안이 통과되었다. 그 내용은 서울특별시의 자치구들이 걷는 재산세의 40~50%를 서울시세로 전환한 후 자치구의 재정불균형 해소를 위해 공동세로 쓰는 것인데 이에 따르면 서울특별시의 경우 재산세 가운데 2008년에는 40%, 2009년에는 45%를 서울시가 거두기로 하고, 2010년 이후에는 50%를 시세로 징수하도록 하고 있다.

23) Art. 106 Abs. 3 S. 2 GG, 법인세는 50%/50%배분되지만, 소득세는 다시 연방헌법 제106조 제5항에 의해 일부 기초지방자치단체에게 배분하도록 되어 있어서 실제 그렇게 배분되지는 않는다고 한다.

24) 이동식, 앞의 논문, 108면.

1. 지방세법의 구성

일본의 지방세 체계는 우리나라와 같이 모든 세목이 지방세법에 규정되어 있는 단일법으로 되어 있다.

지방세의 종류는 지방세법 제2장 이하에서 규정하고 있다. 현행 일본의 지방세법은 지방세로서 도부현세 및 시정촌세를 규정하고, 각각 보통세와 목적세로 크게 나누고 있다. 보통세는 법정보통세와 법정외보통세로 나누어지지만, 법정보통세는 세목이 지방세법에 의하여 명시되어 있는 것을 말하며, 법정외보통세는 세목이 지방세법에 명시되어 있지 않은 것을 말한다. 목적세에 대해서는 종래 법정외 목적세를 인정하지 않았지만, 2000년 소위 「지방분권추진일괄법」에 의하여 지방세법의 개정을 통하여 인정되게 되었다. 따라서 목적세도 법정목적세와 법정외목적세로 구분된다.

(1) 도부현세

1) 보통세

보통세에는 도부현민세(지방세법 제4조 제2항 제1호), 사업세(동 제2호), 지방소비세(제3호), 부동산취득세(제4호), 도부현담배세(제5호), 골프장이용세(제6호), 자동차세(제7호), 광구세(제8조)가 해당한다(지방세법 제4조제2항). 도부현은 보통세 이외에 별도로 세목을 창설하여 보통세를 부과할 수 있다(지방세법 제4조제3항). 이에 해당하는 固定資産稅(대규모 공장과 발전소 등의 시설이 있는 경우에 특별적으로 과세)가 있다.

2) 목적세

도부현의 목적세에는 자동차취득세, 경유거래세, 수렵세(이 3가지 세는 의무적)가 있으며(지방세법 제4조제4항), 그 이외에 도부현은 목적세로서 水利地益稅(임의세)를 부과할 수 있다(지방세법 제4조제5항).

(2) 시정촌세

1) 보통세

시정촌의 보통세로서는 시정촌민세(제1호), 고정자산세(제2호), 경자동차세(제3호), 시정촌담배세(제4호), 광산세(제5호), 특별토지보유세(제6호)가 있다(지방세법 제5조 제2항). 그 외에 시정촌은 제2항에 규정된 것 이외에 별도로 세목을 창설하여 보통세를 부과할 수 있다(지방세법 제5조 제3항).

2) 목적세

시정촌의 목적세에는 광천욕장이 소재하는 시정촌이 부과하는 入湯稅(지방세법 제5조제4항)와 지방세법 제701조의31 제1항 제1호의 지정도시 등이 부과하는 사업소세가 있는데 이는 모두 의무적이다. 또한 도시계획세, 水利地益稅, 공동시설세, 택지개발세, 국민건강보험세가 있다(지방세법 제5조 제6항).

2. 지방세법체계의 특징

일본도 우리나라와 마찬가지로 광역지방자치단체세인 도부현세와 기초지방자치단체세인 시정촌세로 구분되어 있고 그 세목수는 우리나라보다 많으나 광역지방자치단체와 기초지방자치단체 사이의 세목배분은 우리나라보다 덜 복잡하게 되어 있어서 특정 세목이 광역지방자치단체와 기초지방자치단체 사이에 중복되는 세목상의 혼돈은 없다고 한다.²⁵⁾

예를 들면 우리나라에서는 주민세, 자동차세, 담배소비세가 특별시와 광역시에서는 광역지방자치단체세이나 도에서는 이들 세목들이 기초지방자치단체인 시군세로 되어 있어서 과연 이들 세목들이 광역지방자치단체세인지 기초지방자치단체세인지 확정하기가 곤란하다. 반면에 일본의 자동차세는 광역지방자치단체인 도부현세, 경자동차세는 기초지방자치단체인 시정촌세로 세목 구분이 명확하게 되어 있다.

3. 법정외세²⁶⁾

25) 국중호, 일본의 지방재정구조 및 삼위일체 개혁에 관한 고찰, 지방행정연구 제19권 제1호, 2005. 3, 221면.

(1) 의의

일본의 지방세법의 체제와 우리나라의 지방세법의 체제가 상당히 유사하지만 우리나라에는 도입되어 있지 않은 법정외세라고 하는 지방세 제도가 일본에는 도입되어 있는데 이 부분이 우리의 지방세 제도와 가장 큰 차이점이라고 하겠다.

일본의 법정외세는 “지방세법에서 개별 구체적으로 정해져 있는 세목 (이들을 법정세라고 한다) 이외에 자치단체가 조례에 의하여 창설하는 세목”을 말한다. 즉, 자치단체 조례에 의해 지방세법에 정해진 세목(법정세) 이외에 세목을 신설할 수 있는 것을 말하며, 사용용도를 한정하지 않은 법정외보통세와 특정의 비용에 충당하기 위한 법정외목적세로 나누어져 있다.

(2) 법정외보통세

1) 의의

2000년의 「지방분권추진일괄법」에 의한 지방세법의 개정에 따라서 종전의 법정외보통세를 창설할 때 중앙정부의 허가를 받아야 했던 사항을 「협의를 요하는 동의제」로 완화(제259조·제669조·제731조)한 결과 각지에서 신세 개발이 활발하게 되었다고 한다.

2) 도도부현의 법정외보통세(15단체, 453억 엔)

① 석유가격조정세(오끼나와현, 10억 엔)

휘발유의 판매에 대한 과세로서 휘발유 정제업자, 수입업자에게 과세한다. 세율은 1,500엔/kl이다. 1972년부터 시행하고 있다.

② 핵연료세(후쿠이현 등 11단체, 179억 엔)

최근에 일본의 지진으로 인하여 원자력발전소의 안전성이 사회문제화 되었던 니이가타현을 비롯하

26) 법정외세의 종류에 대한 서술은 한국법제연구원의 워크샵(2007. 5. 29)자료인 “지방세법률주의에 대한 각국의 입법례와 사례 소개”에 관하여 행정자치부의 박균조 사무관이 발표한 내용을 수정·보완하여 인용한 것임.

여 후꾸이현 등 11개 부현에서 과세하고 있다. 발전용 원자로에의 핵연료 삽입에 대하여 과세한다. 납세 의무자는 발전용 원자로의 설치자이다.

③ 핵연료 등 취급세(이바라기현, 20억 엔)

원자로에의 핵연료의 삽입, 사용해 버린 핵연료, 방사성 폐기물의 발생, 방사성 폐기물의 보관 등 4가지에 과세한다. 원자로 설치자, 재처리 사업자, 원자력 사업자 등이 납세 의무자로 된다.

④ 핵연료물질 등 취급세(아오모리현, 145억 엔)

우라늄의 농축이나 폐기물의 매설 등에 과세한다. 우라늄의 중량 등을 과세표준으로 한다. 폐기물 매설사업자 등이 납세의무자이다.

⑤ 임시특례기업세(카나가와현, 100억 엔)

법인의 사업 활동에 과세한다. 과세표준은 소득의 계산상 이월 결산금과 상쇄되는 당기 순이익의 금액을 과세표준으로 한다.

3) 시정촌의 법정외보통세(7단체, 14억 엔)

① 자갈채취세(조요시, 0.4억 엔)²⁷⁾

관내 하천의 자갈의 채취에 과세한다. 1m³당 세율은 40엔이다.

② 별장 등 소유세(아타미시, 6억 엔)

별장 등 연면적에 대하여 1m²당 년 650엔을 보통징수 방법으로 과세한다.

③ 역사와 문화의 환경세(다자이후시, 0.5억 엔)

문화유산을 보호하기 위한 마을 만들기를 조성하기 위하여 유료주차장의 이용자에게 일정한 세를 부담시키는 것이다. 과세객체는 유료 주차장에 주차하는 행위이다.

(3) 법정외목적세

27) 君津市(키미즈시), 富津市(후즈시)도 자갈채취세를 부과하였으나 2000년 12월 31일에 폐지하였다.

1) 도도부현의 법정외목적세(29단체, 60억 엔)

① 산업폐기물처리세 등(오카야마현 등 27개 도도부현, 48억 엔)

산업폐기물의 발생억제, 감량화, 재이용, 기타 적절한 처리를 촉진하는데 드는 비용에 충당하기 위해 과세하는데 과세객체는 최종처분장에서의 산업폐기물의 반입행위이다.

과세표준은 최종 처분장에 매립 반입되는 산업폐기물의 중량이고 납세의무자는 최종처분장에 반입되는 산업폐기물의 배출사업자 및 중간처리업자이다.

② 숙박세(동경도, 12억 엔)

호텔 또는 여관의 숙박을 과세객체로 한다. 납세 의무자는 호텔 또는 여관의 숙박자이다. 1인 1박에 대하여 숙박요금이 1만엔 이상 1만 5천엔 미만은 100엔, 1만 5천엔 이상이면 200엔이다.

2) 시정촌의 법정외목적세(5단체 14억 엔)

① 遊漁稅(야마나시현 후지카와구치코정, 0.2억 엔)

河口 호수에서 遊漁행위를 하는 자에게 1인당 1일 200엔을 징수한다.

② 일반폐기물매립세(기후현 타치미시, 0.4억 엔)

타치미 시내의 일반폐기물 처리시설에 매립을 목적으로 시외로부터 갖고 들어오는 일반폐기물에 대하여 그 중량에 따라 과세한다.

③ 환경미래세(후쿠오카현 기타큐슈시, 9억 엔)

산업폐기물의 최종처분장에서 산업폐기물을 매립처분하는 행위에 과세한다. 납세의무자는 산업폐기물의 최종처분자 및 자가처분 사업자이다.

④ 사용후 핵연료세(니이가타현 카시와자키시, 5억엔)

과세객체는 사용한 핵연료의 보관행위이고 납세의무자는 원자로설치자이다.

⑤ 환경협력세(오기나와현 이제나촌, 0.0억 엔)

여객선, 비행기 등에 의해 伊是名村에 입성하는 자가 과세객체로 된다.

(4) 법정외세의 도입의 요건(총무대신의 동의)

2000년의 지방세법의 개정전에는 법정외세를 부과하기 위해서는 총무대신의 허가를 받도록 하고 있었으나 현재는 총무대신의 사전협의를 요하는 동의 제도로 바뀌었다. 이는 국가와 지방자치단체와의 관계가 상하복종관계에서 대등협력관계로 전환되었음을 시사한다. 또한 개정전에는 법정외세를 부과하기 위한 적극요건이라는 것이 있었는데 이는 법정외세를 부과하기 위해서는 ① 그 세 수입을 확보할 수 있는 세원이 있고, ② 그 세수입을 필요로 하는 재정수요가 명확하면 허가를 해야만 한다는 조건이 붙어 있는 것이었지만 이러한 적극요건에 관한 규정은 폐지되고, 단순히 소극요건²⁸⁾의 어느 하나에 해당하지 않으면 총무대신은 동의하여야 하는 것으로 되었다.

이러한 법정외세에 관한 총무대신의 '협의를 요하는 동의'는 지방자치법상의 '관여'의 한 형태라고 해석(일본 지방자치법 제245조)할 수 있고 그리고 협의의 신청에 대한 총무대신의 동의는 '허인가' 등에 해당하고(동법 제250조의2), 부동의를 '허인가 등을 거부하는 처분'에 해당한다고 해석²⁹⁾되어지기 때문에 부동의할 경우에는 그 이유를 기재한 서면을 교부할 것을 행정절차법은 규정하고 있다(동법 제250조의4).

(5) 법정외세의 평가

1) 법정외세의 과세현황

2007년 현재 도입 건수 및 2005년도 결산액 기준의 세수액은 법정외보통세가 22건, 466억 엔이고 법정외목적세는 34건, 75억 엔으로서 전체 법정외세의 세수는 약 541억 엔으로 전체 지방세수 34조 8,044억 엔의 약 0.16%에 불과해서 법정외세의 무용론도 제기되고 있는 상황이다.

법정외세 중에는 산업폐기물 관련세와 핵연료 관련세가 가장 큰 비중을 차지하는데 산업폐기물 관

28) 법정외보통세와 법정외목적세의 협의신청에 대하여 총무대신은 다음의 사유에 해당하지 않으면 동의를 하여야 한다(동법 제261조, 제671조, 제733조).

- ① 국세 또는 다른 지방세와 과세표준을 같게 하고, 동시에 주민의 부담이 현저히 과중하게 되는 경우(1호 요건),
- ② 지방자치단체간에 있어서의 재화의 유통에 중대한 장애를 주는 것(2호 요건),
- ③ 전2호에서 드는 것 외에, '국가의 경제시책에 비추어 적당하지 않은 것'(3호 요건)이다.

29) 대井光明, 法定外税をめぐる諸問題(上), 自治研究77 1호, 20-21면.

련세는 28건 57억 엔, 핵연료 관련세는 15건 186억 엔이다. 양쪽을 합하면 법정외세 건수의 3/4, 세수는 243억 엔으로 약 절반을 차지하는 규모다.

2006년 3월부터 2007년 2월에 걸쳐 총무대신이 동의한 법정외세는 총 8건이다. 이 중 신규로 창설된 세는 홋카이도의 순환자원이용촉진세(목적세), 야마카타현의 산업폐기물세, 에히메현의 순환자원촉진세 등 환경관련세가 많은 비중을 차지하고 있다.

2) 법정외세의 도입 후 폐지한 경우

교토시의 '고도보존협력세', 카나가와현의 미우라시의 '요트·모터보트 세' 등은 납세자측의 반발이나 이중과세의 우려로 인하여 폐지되었고 또한 최근에는 치바현의 키미즈시와 후츠시의 '자갈채취세'가 과거의 고도성장기 때처럼 콘크리트의 수요가 없어졌다고 하여 폐지³⁰⁾된 바 있고, 미에현의 산업폐기물세는 지방의회와 관련업계의 반대로 도입이 무산된 경우도 있다.

IV. 미국의 지방세법체계

1. 지방세의 과세권

(1) 연방헌법의 조세입법권

미국은 연방정부이기 때문에 일반적으로 지방세는 주정부의 조세와 지방자치단체의 조세로 구성되어 있다. 즉, 각주의 정부는 독자적인 과세권을 가지며, 지방자치단체도 주법이 허용하는 범위 내에서 과세권을 가지고 있다. 그래서 주정부가 과세하는 세금을 주세, 지방정부가 과세하는 세금을 지방세로 부르고 있으나 지방자치단체가 과세하는 세는 주의 세와 많은 관련을 가지고 있으므로 지방세의 범위에 주세도 포함해서 논의해도 큰 문제는 없다.

연방헌법 제1조 제8항은 “연방의회는 미합중국의 채무의 변제, 그리고 공동방위와 일반적 복지를 위하여 조세·관세·공과금 및 소비세를 부과·징수할 권한이 있다. 단, 모든 관세·간접세 및 소비세는

30) 전계주 27) 참조.

미합중국을 통하여 획일적이어야 한다”고 규정하여 일반적으로 과세권을 연방에 위임하고 있다.

그리고 제1조 제9항은 “인두세, 또는 기타 직접세, 조세는 인구수의 조사에 비례하지 않는 한, 부과할 수 없다”고 규정하여 연방의 과세권을 제한하고 있다. 또한 연방수정헌법 제10조는 “헌법에 의하여 연방정부에 위임되지 아니하였거나 주에 금지되지 아니한 권한들은 각 주 또는 국민들에게 유보된다”라고 규정하고 있다.

이처럼 연방헌법은 연방과 주의 조세에 관한 입법권에 관해서 몇 개 조문의 헌법규정만을 두고 있어서 명확한 한계를 규정하고 있지 않기 때문에 이러한 규정들에 근거하여 주정부는 관세 등을 제외한 거의 모든 경제행위에 대하여 과세권을 보유하고 있어서 각 주마다 독립적인 조세체계를 가지고 있다.

이러한 헌법 해석 하에서 연방과 주는 각자를 위해 헌법상 명확하게 배분되지 않은 과세권을 행사할 수 있고 마찬가지로 지방자치단체도 원칙적으로는 주정부와 달리 독자적인 과세권을 보유하고 있지 아니하지만 연방헌법 및 법률, 그리고 주의 헌법 또는 법률로 위임하고 있는 경우에는 과세할 수 있다. 그러므로 연방, 주 및 지방자치단체 모두가 과세의 주체이다.

이러한 상황으로 말미암아 연방, 주 그리고 지방자치단체가 개인소득세, 법인소득세, 상속세, 증여세 및 개개의 소비세 등 다수의 세목에 대하여 중복적으로 과세하고 있는 현상이 발생하기도 한다.³¹⁾

(2) 지방세의 특징³²⁾

- 1) 주별로 지방세를 정할 수 있기 때문에 지방세의 종류, 과세대상 등이 주에 따라 다르다.
- 2) 과세객체별로 세목을 정하고 있어서 세목이 세분화되어 있고 주별로 각각의 세목별로 입법이 되어 있다.
- 3) 카운티나 시 등의 세에 대해서는 세목이나 과세객체 등을 주법에서 정하고 구체적인 세율은 각각의 카운티나 시가 정하는 경우가 많다.
- 4) 연방, 주 및 지방자치단체는 고유의 과세권에 기하여 동일한 세원에 대해서 중복하여 과세할 수 있다.

미국의 지방자치단체는 카운티(county), 시정부(municipality), 타운십(township), 학구(school district), 특별구(special district) 등으로 나누어져 있다. 따라서 지방세법을 근간으로 전국적으로

31) 최성근, 지방세에 대한 각국의 입법례와 사례 소개(Ⅱ), 한국법제연구원 워크샵 자료(2007. 6. 14), 77면.

32) 김대영·조기현, 지방세체계조정의 재정적 효과분석, 지방행정연구원, 1999.

통일된 단일 지방세 체계를 채택하고 있는 우리나라와는 달리 지방자치의 전통이 강한 미국은 각 주와 지방자치단체에 따라 각각 다양한 조세체계를 가지고 있다.

2. 지방세의 종류

(1) 주세

1) 간접세

① 판매세

대부분의 주가 재화와 용역의 생산·이용·판매에 대하여 과세를 하고 있는데 주정부의 조세수입 중 50% 정도가 판매관련세에서 나온다고 한다. 판매세는 일반판매세, 특별판매세, 이용세 등 그 종류가 다양하다. 과세대상은 주에 따라 차이가 있으나, 소비재, 레크레이션 또는 오락시설의 입장료, 호텔·음식점 등 대중이용시설, 전기·전화 등의 이용, 항공·철도 등 상업용 운송수단의 이용, 유형동산의 임차사용 등에 대해 폭넓게 과세하고 있다.

일반적으로 주법은 지방자치단체의 판매세의 과세여부를 재량으로 결정하도록 하고 있다.³³⁾

② 이용세

이용세는 주정부 또는 지방자치단체 관할구역 내에서의 물품을 이용·저장·소비하는 특권에 대하여 부과하는 조세이다. 판매세는 각 주별로 판매세의 세율이 달라 세율이 낮은 지역에서 물품을 구입하고 이를 세금이 높은 주로 반입을 할 경우 추가적으로 세금을 부과하는 것으로서 판매세가 낮은 타 지역으로 가서 물건을 구매하려는 것을 막으려는 취지에서 도입된 것이다.

③ 특별판매세

과세대상은 주로 담배·자동차연료·주류 등이다. 납세의무자는 원칙적으로 판매자이나, 일반판매세와 같이 판매시점에서 구매자에게 전가되어 사실상 납세의무는 소비자가 지게 된다. 담배세는 담배제품의 판매 또는 소비에 대해서 과세되며 세율은 갑당 또는 개비당 정액으로 되어 있다. 자동차연료세는 휘발유 또는 기타 자동차연료의 저장·판매 등에 대해 과세된다. 주류세는 술의 양·알코올농도

33) M. David Gelfand, State and Local Taxation and Finance, 1986, p. 49.

등을 기준으로 과세된다.

2) 직접세

① 소득세

미국의 주정부에서 가장 큰 비중을 차지하고 있으나, 소득세 역시 판매세와 마찬가지로 모든 주정부가 부과하는 조세는 아니다. 소득세는 소위 독립세 방식을 띠고 있어서 주정부가 과세표준 및 소득 공제, 세액공제를 독자적으로 정한다.

② 법인세

일부 주에서는 법인세가 세수의 20%를 넘을 만큼 중요한 세원이다. 법인세의 형태는 매우 다양해서 뉴욕주의 경우 법인관련 조세는 법인허가세³⁴⁾, 비관련사업소득세³⁵⁾, 일반사업체에 대한 법인세³⁶⁾, 공익사업체에 대한 법인세, 수도·전기·가스·난방사업자 등에 대한 법인세 등이 있다.

③ 재산세

재산세는 전통적으로 주정부의 세수에서 차지하는 비중은 적었으나, 최근에는 그 징세율이 두드러지고 있다. 지방자치단체간 재산세 수입의 격차로 말미암아 교육의 질이 지방자치단체에 따라 큰 격차를 가지게 되어 이를 시정하기 위한 수단으로 주정부의 재산세의 비중이 늘어나고 있는 것이다.

(2) 지방자치단체의 조세

34) 뉴욕주에서의 영업행위에 부과되는 세금.

35) 소득세 비과세 사업자에 대한 세금.

36) 발행주식액면가액에 대한 일정비율의 세금.

1) 재산세

지방재산세의 과세는 시(City), 시정부(Municipality), 타운십(Town ship)과 카운티(County, Borough)단위의 기초지방자치단체가 과세주체가 되어 세율결정 및 세입사용권을 갖고 있다. 그러나 주정부는 과세기준 절차에 관한 지침의 설정 및 과세평가에 관한 사후감독, 교육, 그리고 지방자치단체간의 균등화작업을 담당하는 것이 일반적이다. 재산세의 과세대상은 부동산은 토지와 건축물이고, 동산은 사업용설비와 자동차가 해당된다.

세율은 예산편성 과정에서 지방자치단체(카운티, 시정부, 타운십, 특별조세지구)가 독자적으로 결정하는데 세율인상에 대하여 주민투표를 요구하고 있는 주도 있다. 세액계산은 과표에 비례세율을 곱하여 산출하는 방식을 따른다.

2) 판매세

판매세는 지방자치단체가 재량을 갖고 과세여부를 결정할 수 있다. 그러나 세율은 주정부에서 정한 단일세율 또는 탄력세율의 범위 내에서 결정하여 과세하여야 한다.³⁷⁾ 이와 같이 일반적으로 주정부는 탄력세율을 정하여 두고 지방자치단체가 재량권을 갖고 세율을 정하도록 하고 있으나, 과세대상과 과표는 주의 판매세와 지방자치단체의 판매세가 동일하게 유지되도록 하고 있다.

일반판매세는 유형동산의 소매 또는 서비스업을 영위하는 특권에 대해 과세하는 조세로 납세의무자는 판매자이지만 생산 또는 유통의 최종단계에서 전가로 인하여 소비자가 납세의무를 진다.

3) 소비세

지방자치단체의 소비세는 1950년대 이후 지방자치단체들이 지나친 재산세 의존을 탈피하여 세원을 다변화하기 위해 도입되었으며, 지방자치단체가 소비세를 신설하기 위해서는 주정부의 허가를 받아야 하며, 지역에 따라서는 주민투표를 거쳐야 한다.

V. 결 론

37) ACIR, Local Sales Taxes, p. 27.

이상과 같이 지방세법의 체계에 대해서 독일, 일본, 미국의 사례를 헌법과 법률의 조세입법권을 중심으로 검토해 보았다. 독일과 일본은 우리나라와 유사하게 국세에 대해서는 국세(조세)기본법 하에 세목별로 전문법화하고 있지만 지방세에 대해서는 세목별로 분리하여 전문법화하고 있지는 않은 것을 알 수 있다. 그러나 미국의 경우는 주정부 차원의 세목별 법률을 가지고 있어서 지방세에 있어서도 전문법화하고 있는 것을 검토하였다.

이러한 외국의 지방세법체계의 비교법적 검토를 통하여 현재 일부에서 논의되고 있는 우리나라의 지방세법을 세목별로 전문법화하는 작업에 시사점을 얻게 되기를 바란다. 🙏

