

지방세 조세지출예산제도의 도입방안

서울특별시 세제과 | 임 재 근

1. 서 론

행정자치부는 2007년 4월 9일 '지방세지출예산제도'의 도입을 위한 자문위원회를 구성하고 '지방세 지출을 최소화하고 세수기반을 공고히 하는 등 자치단체 재정책임성을 제고할 수 있을 것'이라는 취지로 지방세 조세지출예산제도 도입을 본격 추진할 것임을 밝혔다.¹⁾ 이에 대하여 같은 날 정부의 지방세 조세지출예산제도의 도입은 '기업유치 등을 위해 일부 지방세를 비과세하거나 감면하는 것까지 통제하려는 의도'라는 일부 지방자치단체의 의견을 담은 기사가 공표되었다.²⁾

지방세 조세지출예산제도의 도입을 추진 중인 행정자치부의 입장에 대하여 일부이기는 하나 동일한 지방세 조세지출예산제도를 중앙정부에 의한 지방자치단체에 대한 통제수단으로 인식하는 지방자치단체의 입장을 어떻게 이해하여야 할까?³⁾ 이는 지금까지 지방자치단체의 편성예산에서 제외됨으로써 실질적인 재정손실임에도 지방재정의 영역에서 간과되었던 세제상의 특이제도가 보내고 있는 재정상의 부정적 신호를 제대로 인식하고 있지 못하다고 있는 것은 아닌가 한다.

1) 한국세정신문사, 2007.4.10. 기사 참조(www.taxtimes.co.kr)

2) 국민일보 쿠키뉴스, 2007.4.10. 기사 참조(www.kukinews.com)

3) 조세지출예산제도는 조세지출의 내용과 범위를 규정하고 이를 예산제도와 같은 통제·관리 하에 두겠다는 것으로 외국의 예에서 볼 때 그 명칭을 '조세지출예산제도(Tax Expenditure Budget System)'내지 '조세지출보고제도(Tax Expenditure Report System)'정도로 사용하고 있는데 본 고에서는 이를 지방세 분야에 적용한다는 점을 감안하여 '지방세 조세지출예산제도'로 사용하기로 한다.

따라서 위와 같은 일부 지방자치단체의 의구심을 불식시키고 지방세 조세지출예산제도를 조기에 안정적으로 도입하기 위해서는 행정자치부와 다수 지방자치단체가 ‘지방세 조세지출예산제도’의 개념을 명확히 하고 그 도입을 위한 현실적인 방안을 구체적으로 도출하는 것이 필요하다. 또한 이와 같은 도출된 방안의 실행을 위해서는 기존에 구축된 지방세제 및 재정제도의 인프라가 중요한 역할을 할 것으로 기대되므로 이에 대한 개선 내지 수정도 염두에 두어야 할 것이다.

이를 위하여 본고는 첫째, 지방세 조세지출예산제도 도입 논의의 전제가 되는 세법상의 기본 개념을 정리하고, 둘째, 지방세 조세지출예산제도의 핵심에 해당하는 조세지출의 범위결정 및 그 범위 결정을 위한 기준조세제도(Normative/Benchmark Tax System)의 개념을 제시하기로 한다. 셋째, 지방세 조세지출을 어떻게 파악할 것인가 하는 조세지출의 측정·추계(estimating & projecting), 회계처리방안 및 예산과의 연계문제(appropriation) 그리고 그 공시방법(announcement)에 대하여 살펴본다. 마지막으로 넷째, 동 제도의 도입을 위해서 이루어져야 할 기반구조(infrastructure)에 대하여 살펴보기로 한다.

II. 기본 개념의 정리

1. 납세의무와 조세특례

조세의 납세의무는 법률에 규정된 요건에 일정한 사실관계가 부합됨으로써 발생하고 일정한 절차에 따라 구체적으로 확정되고 이행됨으로써 소멸하는 생명주기를 가지고 있다. 따라서 법률에서 규정한 요건이 충족된 경우에는 과세권이 미치는 범위 내에서 모든 사람은 조세의 납세의무를 지게 된다.

그러나 조세의 납세의무를 규정한 세법은 특정한 조건 하에서 납세의무 성립에 대한 특별조치나, 납세의무 이행에 대한 특별조치를 규정하고 있다.⁴⁾ 조세특례제한법은 이와 같은 특별조치를 조세특례(special treatment of taxation)로 규정하면서 구체적으로 ‘일정한 요건에 해당하는 경우의 특례 세율의 적용, 세액감면, 세액공제, 소득공제, 준비금의 손금산입 등의 조세감면과 특정목적을 위한 익금산입, 손금불산입 등의 중과세’로 정의하고 있다(조세특례제한법 제2조 제8호).

다수의 조세특례의 내용을 살펴보면 법률에서 정한 과세요건의 충족에 따라 성립하는 납세의무(이행)에 대한 특례적 조치를 통하여 국가 또는 지방자치단체가 당면한 정책목적 실현을 위하여 납세의무자의 의사결정에 영향을 미치고자 하는 의도를 담고 있다. 즉 사회·경제적 자원을 특정한 방향으

로 유도하기 위하여 직접적인 규제수단을 채택하지 아니하고 조세를 통하여 간접적으로 사회적 자원을 국가사회가 목적하는 방향으로 배분될 수 있도록 하는 기능이 주를 이루고 있다.

조세특례는 그 특별조치의 효과에 따라 두 가지 유형으로 구분이 가능하다. 하나는 납세의무의 성립을 배제하거나 성립된 납세의무의 이행에 대하여 특별조치를 적용함으로써 세법상 납세의무가 부여되거나 부여될 조건을 성취한 자에 대하여 경제적 혜택을 부여하는 경감적 특례(Tax preferential)가 있다.⁵⁾ 또 하나는 납세의무의 성립 단계에 특별조치를 적용함으로써 세법상 부여된 조건을 다른 납세의무 보다 무겁게 함으로써 경제적 부담을 추가하는 가중적 특례(Tax deterrence)가 있다.⁶⁾ 따라서 조세지출에 대한 논의는 위 두 가지 유형의 조세특례 중 경감적 특례와 연결되는 것이라고 하겠다.

2. 조세유인조치(tax incentive) 및 조세지출(tax expenditure)

일반적으로 조세지출(tax expenditure)의 개념과 관련해서는 다음과 같이 두 가지의 방향에서 논의가 이루어져왔다. 첫째 조세지출을 세제상의 비과세·감면과 동일하게 보는 견해,⁷⁾ 둘째 조세지출을 과세대상에 포함되지 않은 세입손실로 정의하고 세입손실에 정부의 지원정책이 결부되었다고 보는 견해이다.⁸⁾

위의 두 견해 모두 결국은 세제상의 비과세·감면제도를 전제로 과세대상이면서도 과세에서 제외됨으로써 야기되는 세입손실에 그 세입손실의 목적성을 감안하고 있다. 따라서 지방세 조세지출예산제도의 도입방안을 논하기 위해서는 조세지출의 개념을 좀더 정치하게 구성할 필요가 있다. 그런데 이 과정에서 세법상 어떠한 규정을 비과세로 볼 것인가 또는 감면규정으로 볼 것인가의 문제에 부딪히게 되는데, 조세지출은 용어를 그대로 (현실적으로) 지출되는 조세액이라고 가정할 때 세법상의 특정규정의 명칭 또는 명목을 기준으로 조세지출의 꼬리표를 다는 것은 부당히 ‘조세지출’의 범위를 측

4) 납세의무 성립에 대한 특별조치는 비과세, 중과세 등을 예로 들 수 있으며 납세의무 이행에 대한 특별조치는 감면이 이에 해당할 것이다.
※ 자세한 내용은 임재근, “지방세법상 중과세제도에 관한 연구”, 2006. 한국세무학회 추계학술대회 발표논문을 참조하기 바람.

5) 비과세, 감면제도가 대표적이다.

6) 등록세 중과세제도가 대표적이다.

7) 중앙정부 또는 지방자치단체가 특정 정책목적의 달성을 위하여 시행하는 비과세·감면 등 일체의 세제상 지원으로 보는 견해(전춘욱·유태현, “지방세지출예산제도의 도입방향에 관한 연구”, 「세무학연구」 제22권 제4호, 한국세무학회, 2005. 12. p.178.), 정부의 지출임에도 불구하고 의회에서 결정하지 아니하고 지출되는 것으로 비과세, 감면 등이라고 보는 견해(이삼주, “지방세 감면제도의 개선방안”, 「지방세」 통권 제95호, 한국지방재정공제회, p.62.)

8) 과세대상에 포함시키지 않음으로써 야기되는 세입손실로 정부가 어떤 행위를 과세하지 않거나 적게 과세함으로써 그 활동을 지원하고자 하는 데 목적으로 둔 제도로 보는 견해가 있다. 노영훈, “지방세 비과세제도의 개선방안”, 「지방세」 통권 제95호, 한국지방재정공제회, p.35.

소하게 되는 결과가 될 수 있다.

한편 일반적으로 비과세나 감면 등을 조세유인조치(조세지원; tax incentive) 또는 조세특례라고 부르고 있는데 그렇다면 「조세유인조치=비과세·감면=조세특례=조세지출」의 등식이 성립할 수 있는가? 우선 조세유인조치는 세법상의 특정규정을 통하여 사회·경제적인 정책목적을 지원한다는 의미를 내포하고 있다. 따라서 지원의 수단으로 세법의 특정규정을 활용하여 세 부담의 혜택을 부여함으로써 의도적으로 납세자의 의사결정 변화를 도모한다. 그러나 조세지출은 조세유인조치와 달리 반드시 특정한 납세자가 어떠한 방향으로 의사결정을 하도록 유인하지 아니하는 경우에도 활용되고 있다.⁹⁾ 이 점에서 조세유인조치가 조세지출의 범위에 포함된다고 할 수 있으나 모든 조세지출이 곧 바로 조세유인조치가 되는 것이 아니라는 점도 알 수 있다. 따라서 「조세유인조치=조세지출」의 등식은 성립되지 아니하고 오히려 「조세유인조치 \subset 조세지출」의 관계라고 봄이 타당하다.

다음으로 조세특례는 경감적 특례와 가중적 조세특례로서의 중과세제도가 포함된다는 점에서 조세특례가 조세지출을 포함하고 있는 것으로 이해함이 타당하다. 결론적으로 조세유인조치, 조세지출 및 조세특례의 관계는 「조세유인조치 \subset 비과세·감면(세법상 꼬리표가 달린;labeled) \subset 조세지출 \subset 조세특례」로 이해할 수 있다.

조세지출을 둘러싼 유사한 개념에 대하여 위와 같이 관계를 설정할 경우에도 조세지출의 개념이 확실히 들어나지 아니한다. 그 이유는 앞서 밝힌 바와 같이 조세지출을 세법상 특별한 이름으로 꼬리표가 붙여진 특정한 조항 및 그에 의하여 산출된 금액만으로 인식하여야 하는 것인지 아니면 개개의 세법상 규정을 어떠한 기준에 따라 분류하고 그 분류결과에 따라 조세지출을 인식하여야 하는지의 문제가 있기 때문이다. 이것은 지방세 조세지출예산제도의 도입을 위한 가장 기초적인 작업으로 후술하는 기준조세제도에서 살펴보기로 한다.

9) 지방세법상 이와 같은 예를 살펴보면, 신탁재산에 대한 비과세(§110), 환매권 행사에 대한 비과세(§110), 주민공동소유 재산에 대한 취득세 비과세(§107), 국가 등에 대한 취득세 비과세(§106), 경제적 곤궁에 처해진 자(국민기초생활보장법에 의한 수급자)에 대한 주민세 곤궁에 처해진 자(국민기초생활보장법에 의한 수급자)에 대한 주민세 비과세조치(§174), 제작결함에 따른 자동차 교환에 대한 감면(§268) 등은 공장 및 법인의 지방이전에 대한 취득세 등 감면(§274, §274의 2)과 같은 전형적인 조세유인조치와는 성격을 달리하는 것으로 경제적 곤궁자에 대한 경제적 배려나 사회통념상 이중 조세부담으로 인식될 수 있는 사항에 대한 배려 등 납세자의 의사결정에 영향을 미치고자 규정된 비과세·감면제도는 아닌 것으로 판단된다.

III. 지방세 조세지출예산제도의 도입방안

1. 기준조세제도의 개념 정립방안

행정자치부는 지방재정지출에 대응하는 개념으로, 지방세의 정상적인 과세체계에서 벗어난 특례규정에 의하여 납세자의 세 부담을 경감시킴으로써 발생하는 지방세입의 감소라고 정의하고 있다.¹⁰⁾ 이에 따라 지방세 조세지출예산제도는 지방세 조세지출의 내역과 규모를 예산형식으로 표현하여 주기적으로 공표하는 제도로 인식하고 있다.

그렇다면, 행정자치부가 지방세 조세지출을 정의하는데 원용하고 있는 ‘정상적인 과세체계’가 무엇을 의미하는지를 이해하는 것이 지방세 조세지출예산제도의 도입방안을 논하는데 있어 출발점이 된다고 할 것이다. OECD에 따르면 조세체계상 일반적인 과세원칙을 기준조세제도(benchmark tax system)로 정의하고 있는데 행정자치부가 말하는 ‘정상적인 과세체계’는 이것을 의미하는 것으로 이해된다.¹¹⁾ 따라서 조세지출의 개념을 정립한다는 것은 조세체계상 위에서 말하는 기준조세제도 내지 정상적인 과세체계(normative tax system)의 개념을 정립하는 것에 결부될 수밖에 없다.

따라서 정상적인 과세체계 또는 기준조세제도의 개념과 범위를 어떻게 도출할 것인가의 문제는 결국 납세의무를 부여하는 근거와 그 요건을 규정하고 있는 세법에 대한 분석을 요구할 것이다.¹²⁾ 즉 세법은 상호 기능적으로 구분되지만 혼재되어 있는 두 가지 차원의 규정으로 구성되어 있다고 할 수 있다. 하나는 납세의무를 부여하는 근거·요건 및 절차를 규율하는 규정과, 이와 같은 규정을 기초하고 있으나 이를 변형하여 납세의무에 변동은 일으키는 것(현실적 조세액 감소유발)을 내용으로 하는 규정이 있다. 즉 기준조세제도는 아래와 같이 앞의 두 가지 유형의 세법규정 중 후자를 제외한 규정전체를 말한다고 할 것이다.

〈표 1〉 기준조세제도의 개념

$$\boxed{\text{세법상 규정}} \triangle \boxed{\text{현실적 조세액 감소유발 규정}} = \boxed{\text{기준조세제도}}$$

기준조세제도가 위와 같이 정의된다면, 세법규정 중 전자의 규정과 후자의 규정을 분류하기 위한

10) 행정자치부, 「2006년도 지방세지출예산제도 운영지침」(지방세제팀), 2006. 5. p.3.

11) OECD, "Tax Expenditure : Recent Experience", Paris, 1995. 박명호·정희선, 「OECD 주요 회원국의 조세지출 현황 및 비교분석」, 한국조세연구원, 2006. 8., p.9.에서 재인용.

12) 행정자치부의 관련계획에서 말하는 정상적 과세체계는 세법이 추구하는 정상적인 과세상태를 상정하고 그 요건과 절차를 규정하는 실정법상의 규정체계를 의미한다고 보고 이하에서는 기준조세제도로 통일하여 사용하기로 한다.

기준이 있어야 할 것이다. 전술한 바와 같이 불확정적이긴 하지만 잠정적으로 조세지출을 세입단계에서 현실적으로 지출되는 조세액으로 정의한다면 결과적으로 납세의무의 크기에 영향을 미쳐 현실적으로 납부하는 세액을 감소시키는 요소를 세법에서 찾아내는 작업이 필요하다. 세법은 납세의무를 과세권자와 납세의무자간의 삼단계의 법률관계(납세의무의 성립·확정·이행)로 인식하고 세법에서 정하고 있는 각 단계마다의 요건과 절차를 규정하고 있다. 따라서 그에 대한 분석 작업이 기준조세제도의 개념을 정립하는데 유효한 수단이 될 것이다.

그런데 지방세 조세지출을 규정하고 있는 세법의 규정내용을 원인별로 살펴보면, 대략적으로 다음과 같은 현실적 요구에서 채택되고 있다고 판단된다. 첫째 납세의무자의 성격을 고려한 요구사항을 들 수 있다(needs from the nature of taxpayer). 납세의무자의 성격을 고려한 세법상의 요구사항은 국가·지방자치단체·외국정부·국제기구·비영리사업자·각종 공공법인 등이 대표적이며 이외에도 국가·지방자치단체가 제시하는 사회·경제적 정책조건의 수용을 수락한 각종 법인·개인·단체 등이 해당한다.

둘째 과세물건의 특성을 고려한 요구사항을 들 수 있다(needs from the nature of tax object or tax base). 신탁재산·환매권부여 재산·수용부동산의 대체부동산·형식적 귀속 부동산, 임시적·불가피적인 취득부동산 등 조세형평관념에서 이들 부동산에 결부된 취득행위·보유행위 등 과세물건의 특성을 반영한 경우가 있다. 셋째 세입행정상의 특성을 고려한 요구사항을 들 수 있다(needs from the tax administrative policy). 이는 지방자치단체의 재정수요를 고려하거나 세입징수의 편의를 도모하는 것 등이다.

따라서 위와 같은 원인을 참고하여 세법상 당해 규정을 다음과 같은 기준에 따라 판단하고 아래 판단사항 중 1개 이상의 조건에 해당하는지의 여부에 따라 결정할 수 있을 것이다.

〈표2〉 기준조세제도 판단의 기준제시

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ① 납세의무자 인식 - 과세물건이 귀속되는 자가 납세의무자에 해당하는지 여부 ② 과세단위 설정 - 과세단위 결정시 인적요소 고려 여부 ③ 과세물건 인식 - 특정 행위·사실을 과세물건으로 인식하는지 여부 ④ 세율구조 설정 - 세율구조 설정시 세율구조의 가변성을 인정하는지 여부 ⑤ 과세표준 산출 - 과세표준 산출시 계산과정의 가변성을 인정하는지 여부 ⑥ 과세기간 설정 - 과세기간설정 및 적용시 기간의 탄력성 인정여부 ⑦ 산출세액 조정 - 세액 산출시 계산과정의 가변성을 인정하는지 여부 ⑧ 납부세액 조정 - 산출세액의 납부시 납부대상 금액의 조정과정이 있는지 여부 |
|--|

그렇다면 위와 같이 제시된 기준조세제도 판단기준에 따라 세법상 납세의무의 크기에 영향을 미쳐

결과적으로 그 현실적인 납부 조세액을 감소시키는 세법상 사례에 대하여 취득세를 중심으로 살펴보면 다음과 같다.

- ① 특정 인적 범위에 해당하는 경우 비과세
- ② 특정 인적 범위에 해당하면서 당해 부동산의 취득목적이 특정한 용도와 결부된 경우 비과세¹³⁾
- ③ 취득목적의 불가피성, 취득의 임시성, 취득의 형식성을 기준으로 한 과세물건 비과세¹⁴⁾
- ④ 과세대상 목적물(부동산 등)의 특성을 고려한 과세물건 비과세¹⁵⁾
- ⑤ 토지의 과세표준액에 당해 경감비율을 곱하여 산출한 금액만큼을 경감¹⁶⁾
- ⑥ 인격에 따른 과세표준 특례¹⁷⁾
- ⑦ 면세점 및 과세최저한 설정¹⁸⁾
- ⑧ 세법에서 정한 요건을 충족시 산출세액의 전부 또는 일부를 면제 또는 경감¹⁹⁾
- ⑨ 산출세액의 산출구조 조정을 통한 납부세액의 경감조정²⁰⁾
- ⑩ 산출세액에 한도율(capping rate)을 적용하여 경감조정²¹⁾
- ⑪ 소액의 산출세액 미징수²²⁾
- ⑫ 징수비용과 납세협력비용의 조정²³⁾
- ⑬ 세입행정상의 세율조정²⁴⁾

13) 지방세법 제107조 참조

14) 임시용건축물·임시홍행장·공사현장사무소의 취득, 천재·지변·소실 기타 불가항력으로 인하여 멸실 또는 파손된 건축물 등의 취득에 대한 비과세, 토지 등의 수용으로 인하여 이를 대체할 부동산 등을 취득한 경우(지방세법 제107조, 제108조 및 제109조 참조).

15) 토지분 재산세는 과세권이 미치는 범위내의 모든 토지의 가액을 인별로 합산하여 과세하는 것이 원칙이고 그 예외사항으로 별도합산 및 분리과세대상을 분류하고 있다. 이 때 별도합산과 분리과세는 종합합산대상 토지 중에서 일정한 요건을 갖춘 토지에 한하여 당해 토지의 보유에 대한 재산세의 특례를 인정하고 있다(지방세법 제182조 제1항 참조).

16) 지방세법 제293조 참조

17) 취득자가 법인이 아닌 경우에는 취득세 과세표준이 되는 취득가격에서 대금지급의 연체에 따른 연체료, 대금분할지급에 따른 할부이자를 제외(지방세법시행령 제82조의 3 제1항). 국세의 경우 과세표준에 계산과정에서 소득공제, 준비금의 손금산입, 비용성이 낮은 금액의 손금산입 등의 방법으로 과세표준의 특례를 규정하고 있음.

18) 취득가격이 일정금액(50만원)이하인 경우 취득세를 과세하지 아니하거나 과세최저한을 설정하여 과세최저한을 초과하는 경우에 한하여 조세를 과세하는 경우(지방세법 제113조 제1항)

19) 지방세법은 벤처기업집적시설 등 을 취득하는 건축주 등에 대하여 취득세와 등록세를 면제하고 있다(지방세법 제276조 제3항 외 다수)

20) 자동차세의 경우 차령(車齡)이 3년 이상인 12년까지의 자동차에 대한 자동차세를 부과함에 있어 일정한 산정공식에 의한 세액을 경감하고 있다(지방세법 제196조의 5 제1항 제1의 2호 참조).

21) 세법의 규정에 의하여 산출된 세액이 전년도에 부담한 재산세액의 100분의 150을 초과하는 경우(주택의 경우 가액에 따라 한도율을 100분의 105, 100분의 110으로 달리 규정함)에는 그 당해연도 재산세액을 전년도에 100분의 150으로 한정함으로써 현실적인 조세액을 감소 시키게 된다(지방세법 제195조의 2 참조).

22) 세법규정에 의하여 산출된 세액이 일정금액(2,000원)미만인 경우에는 당해 조세액을 징수하지 아니하는 것으로 하고 있다(지방세법 제193조의 다수조문 참조).

23) 취득세 기한후 신고시 신고불성실 가산세 50% 경감(지방세법 제121조의 2 참조)

24) 지방세법상 탄력세율의 적용. 이에 대하여 이를 두고 감면제도의 일환인지에 대한 논란이 있을 수 있으나 2004년 재산세 부과와 관련된 탄력세율 적용은 탄력세율제도의 본래 취지(특수한 세입재정상의 요청을 수용하는 제도와 달리 납세자의 세부담을 경감하여 주기 위한 것이었으며, 이는 감면에 해당한다고 판단된다. 윤택현·임재근, “재산세제 개편과정의 평가와 개선방안에 관한 연구”, 한국지방재정논집 제10권 제1호, 2005.6. 한국지방재정학회, p.99.

2. 조세지출 개념의 정립방안

가. 준거개념으로서의 조세지출

위에서 기준조세제도를 세법상의 사례를 예로 들면서 개념적으로 접근하여 보았다. 그렇다면 이제 세법규정 중 현실적으로 납부하여야할 조세액을 감소시키는 규정 모두를 조세지출로 정의할 것인가 아니면 이중에서도 별도의 기준을 원용하여 다시 특정한 규정을 제외하여 조세지출을 정의할 것인가의 문제가 남는다. 한편 납세자의 세 부담을 경감시킴으로써 발생하는 지방세입의 감소를 지방세지출로 정의한다면, 조세지출의 문제는 결국 정확한 지방자치단체의 재정규모, 즉 지방정부의 크기(the size of the local bodies)를 결정하는 문제라고 할 수 있다. 즉 지방자치단체는 세법규정의 요건에 따라 충족된 모든 납세의무를 현실적으로 징수하여 이를 세입예산으로 편성하고 이를 세출예산의 형태로 지출함으로써 정확한 재정규모와 크기를 측정하고 이를 관리하여야 하는 것이나 세법규정에 따라 세입단계에서의 세입으로 인식하지 아니함으로써 진정한 재정규모를 파악할 수 없게 된다. 따라서 조세지출의 포괄범위는 이상적으로 세법규정상 현실적으로 조세액을 감소시키는 모든 규정에서 도출되는 조세액으로 규정함이 타당하다고 본다.

그러나 이상적이고 이론적으로 지방세 조세지출을 정의하는 경우에도 현재의 지방재정·지방세제 및 행정제도의 발전상황을 고려할 때 그 포함범위를 합리적으로 조정할 필요가 있다. 다만, 조세지출의 포괄범위를 ‘이것은 넣고 저것은 빼다.’는 단순셈법으로 접근하는 것은 향후 제도 도입 후 증장기적 영향을 고려할 때 바람직하지 않다. 따라서 위 「1.」에서 살펴본 기준조세제도 판단요소를 내용적·실질적 기준으로 하고 세법상 납세의무이론(납세의무의 성립·확정·이행)을 형식적·절차적 기준으로 채택하여 세법상 현실적인 조세액 감소유발 규정을 분류·개념화하고 조세지출의 포함여부를 중요성(조세형평성의 관점)·현실성(측정가능성)·시급성(정책현안성)을 중심으로 판단할 필요가 있다고 본다.

〈표 3〉 법률관계 단계별 조세지출 개념화²⁵⁾

구분	조세액감소 유발규정	적용방법	실무상 구분	법률효과
납세의무 성립단계	① ② ③ ④ ⑦	비 과 세 확 인 토 지 현 황 구 분 면 세 점 확 인	비 과 세 별도합산/분리과세 면 세 점	납 세 의 무 불 성 립 일부납세의무 불성립 납 세 의 무 미 인 식
납세의무 확정단계	⑤ ⑥ ⑧ ⑨ ⑩ ⑬	과 세 표 준 공 제 세액확정후 세액경감 세액확정시 산식조정 세액확정시 한도설정 세액확정시 세율경감	과 세 표 준 특 례 세 액 감 면 중 고 차 차 등 경 감 세 부 담 상 한 제 탄 력 세 율 제 도	산 출 세 액 감 소 납 부 세 액 경 감 산 출 세 액 감 소 산 출 세 액 감 소 산 출 세 액 감 소
납세의무 이행단계	⑪ ⑫	세액확정후 징수포기 세액확정후 세액경감	소 액 부 징 수 제 도 기 한 후 신 고 경 감	산 출 세 액 미 납 부 산 출 세 액 감 소

나. 제도적 개념으로서의 조세지출

위 「가.」에서 조세지출의 개념과 그 범위를 규정하는데 있어 기준조세제도의 판단기준과 세법상의 납세의무이론을 기초로 법이론 측면에서 고찰하여 보았다. 앞서 밝힌 바와 같이 이상적인 조세지출의 개념과 범위는 현실적으로 납부조세액을 감소시키는 일련의 세법상 규정을 대상으로 분류하고 그에 따라 발생하는 감소조세액의 총액으로 규정함이 타당하다.

그러나 준거개념으로서 조세지출이 아무리 바람직하고 이론적으로 타당하다고 하더라도 제도로서 도입을 전제로 하는 지방세 조세지출예산제도가 갖추어야 할 것은 첫 번째가 실현가능성(feasibility)이고 두 번째가 전개가능성(development possibility)이라고 생각된다. 따라서 제도로서의 지방세 조세지출예산제도를 도입하기 위해서는 준거개념으로서의 조세지출을 단순화하되 그 확대가능성을 열어놓는 작업이 필요할 것이다.

이를 위하여 첫째 준거개념에 기초하여 지방세 조세지출을 규정하고 있다고 판단되는 실정법의 범위를 확정하는 작업이 필요하다. 둘째 실정법의 범위가 결정된 경우 준거개념을 적용하여 관련 규정을 나열하는 작업이 필요하다. 셋째 나열된 개별규정을 당해 규정과 연관된 기준조세체계와 비교하여 감소조세액의 산출난이도, 감소조세액의 중요도(납세자 간의 유인적 차별의 여부 등)를 기준으로 제도적 개념으로서의 조세지출 범위를 확정하여야 할 것이다.

첫 번째 작업은 결국 현실적 조세액의 감소를 전제로 하고 있는 실정법인 지방세법, 지방자치단체

25) 위 표는 지방세법상 규정 중 대표적인 사항을 정리한 것으로 이외에도 포함될 규정이 있을 것으로 판단되며 세액공제, 소득공제제도를 갖는 국세의 경우도 다소 다를 것으로 본다.

감면조례 및 조세특례제한법이 중심이 될 것이다. 두 번째 작업은 지방세법상 비과세나 감면의 꼬리표를 달지 아니하였지만 실질적으로 조세액의 감소를 유발하는 규정의 판단과, 지방자치단체 감면조례상의 각종 감면규정이 그 대상이 될 것이다. 다음으로 조세특례제한법상 조세특례의 일종으로 구분되면서 지방세 당국에 의하여 비과세인지 감면인지 또는 그 이외의 것인지에 대한 명확한 입장이 정리지 아니한 규정도 대상이 될 것이다.²⁶⁾

위와 같은 기준에서 볼 때 제도적 개념으로서 조세지출은 위 「가.」에서 개념화한 조세지출의 범위에서 우선적으로 세부담상한제(㉑), 소액부징수(㉒), 기한후신고가산세경감(㉓)은 제외될 수 있을 것으로 본다. ㉑은 과세표준의 급격한 인상에 따라 법정세율을 개정하여야 하나 이를 대신하는 방식이며, ㉒은 징수편의를 위한 제도이며, ㉓도 징수비용의 절감을 납세협력비용에서 충당하는 것으로 감소 조세액의 중요도 측면에서 제외될 수 있을 것으로 본다. 다음으로 기타의 규정도 산출난이도 및 중요도를 고려하여 개별사항별로 삭제 내지 포함의 여지가 있다고 본다.²⁷⁾

3. 지방세 조세지출의 측정 · 추계방안

가. 예산제도상 조세지출의 인식기준

지방세 조세지출의 개념과 범위를 확정한 경우에도 그 규모를 어떻게 인식할 것인가의 문제가 남는다. 즉 조세지출을 어느 기간단위로 과거, 현재, 미래의 시간적 흐름 중 어느 시기에 주안점을 두어 분석대상으로 삼을 것인가가 결정되어야 한다. 이에 따라 과거와 현재의 경우 측정(estimating)이 필요하고 미래의 경우 추계(projecting)의 작업이 필요하다.

첫째 회계연도에 있어 국가 및 지방자치단체는 매년 1월1일부터 12월 31일로 규정하고 있다.²⁸⁾ 둘째 각 회계연도의 모든 수입을 세입으로 하고, 모든 지출을 세출로 하도록 규정하고 있다.²⁹⁾ 셋째 세입은 납기가 정하여진 것은 납기말일이 속하는 연도를, 납기가 일정하지 아니한 것은 납입고지서 발

26) 대표적인 예가 조세특례제한법 제119조 제6항의 규정에 의한 등록세 중과세 세율의 적용배제와 조세특례제한법 제120조 제6항의 규정에 의한 과점주주 취득세를 부과하지 아니한다는 규정이다. 그런데 행정자치부는 전자에 대하여 감면에 해당하지 아니한다는 유권해석을 하고 있다(행정자치부 지방세정팀-42, 2007. 2.2. 참조).

27) 앞서 말한 등록세 중과세 세율 적용배제나 과점주주 취득세 부과제의 등은 포함요소로 고려할 필요가 있고 A나 B에 속하는 규정 중 산출난이도 측면에서 제외될 가능성도 있다고 판단된다.

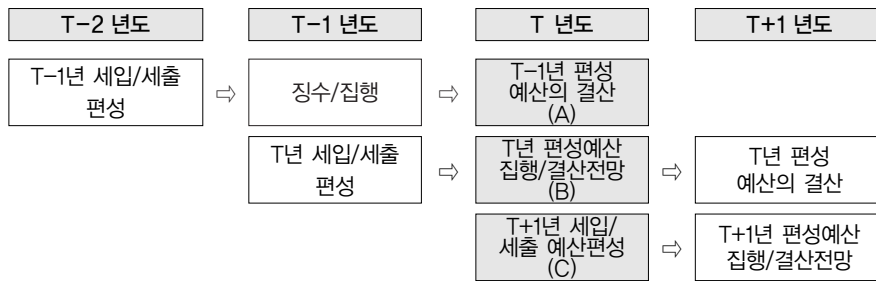
28) 국가재정법 제2조, 지방재정법 제6조 참조

29) 국가재정법 제17조 제1항, 지방재정법 제34조 제1항 참조

부일이 속한 연도를 원칙적인 소속회계연도로 구분하도록 규정하고 있다.³⁰⁾ 따라서 지방세 조세지출의 인식에 있어 시간적 기준 또한 위와 같은 일반적인 세입인식의 기준과 동일하여야 할 것이고 조세지출을 세입징수단계에서 현실적으로 감소되는 세입손실로 이해한다면 조세지출 해당부분을 세입으로 조치하고 동시에 그 해당부분을 세출로 인식하는 작업이 필요하다.³¹⁾

특히, 현행 예산제도는 기본적으로 직전연도의 세입과 세출예산의 실적을 결산하고 다음연도의 세입과 세출을 추계하는 구조를 취하고 있다. 또한 당해연도에 대하여는 집행실적에 대한 결산전망도 병행하고 있다. 이를 간단히 요약하면 다음과 같다.

〈표4〉 예산제도의 처리흐름



행정자치부는 지방세 조세지출의 작성대상연도를 위 표에서 볼 때 (A)와 (B)만을 상정하고 있는 것으로 판단된다.³²⁾ 즉 (A)와 관련하여 직전연도의 지방세 조세지출의 결산과 (B)와 관련하여 당해연도의 지방세 조세지출의 결산전망을 예정하고 있다.

그러나 지방세 조세지출예산제도가 현실적인 조세감소액을 예산시스템상의 통제와 분석하에 놓고 효율적으로 관리한다는 것을 이해할 경우 지방세 조세지출의 인식을 위한 시간적 처리절차는 「집행 → 결산 → 예측」이라고 시간적 흐름을 상정하여야 한다. 다만, 다음연도의 지방세 조세지출예산에 대한 추계문제는 일정한 과거 실적자료가 완비되어야 하고 추계모형의 개발문제가 있다. 즉 추계모형은 직전연도의 조세지출을 측정하는 문제와는 다른 차원의 것이다.

따라서 지방세 조세지출예산제도를 도입하는 초기에는 우선 1차적으로 위 표에서 볼 때 (A)에 대하여만 시행함이 타당하다. (B)의 경우는 당해연도의 세출·세출예산의 안정적인 집행을 위한 예측자료

30) 지방재정법시행령 제2조 및 제3조 참조

31) 지방세에 있어 지방재정법과 같이 납기가 정하여진 것은 납기말일이 속하는 연도를 소속회계연도로 구분하고 있다(서울특별시세조례 제2조).

32) 행정자치부, 「지방세지출 예산제도 자치단체 워크샵」자료, 2007. 5. p.7.

로서 의미가 강하다는 점에서 볼 때 위 표의 (C)에 대한 추계모형을 개발하는 준비과정의 하나로서 (B)를 인식하는 것이 타당할 것이다.

한편 위와 같이 예산제도와 조세지출와의 인식기준의 문제와 별도로, 특정한 연도에 발생한 특정한 조세지출에 대하여 시간적 추이에 따라 그 내용적 변화과정을 살펴보는 작업도 중요하다. 이는 세무 행정 실무상 비과세·감면의 사후관리로 알려져 있다. 즉 조세지출은 통상 일정한 조건이 부여되어 있고 부여된 조건이 성취되지 아니하거나 유지되지 아니할 경우 발생한 조세지출을 회수하는 과정(비과세의 과세전환 또는 감면의 추징)이 있다. 따라서 종전 회계연도에 발생한 조세지출이 다음 회계연도 또는 그 당해연도에 회수되는 과정에 대한 관리도 중요한 부분으로 인식하여야 한다.

나. 세무행정상 조세지출의 인식기준

앞서 살펴본 바와 같이 조세지출은 지방세 수입의 성격과 지방세 지출의 성격을 동시에 갖는 이중적 성격을 갖는다. 따라서 일반적인 지방세 수입의 경우, 「세법상 과세요건의 충족(납세의무 성립) → 납세의무의 확정절차(신고·결정) → 납세고지서(납부서)의 송달·교부 → 수납(금고) → 소인(신고·결정내용과 수납내용의 대사)」의 절차를 밟아 지방세 세입으로서 예산에 귀속된다.

그러나 조세지출의 경우 납세의무 성립단계, 납세의무 확정 단계 및 납세의무의 이행단계에서 다양한 방식으로 발생한다. 따라서 위 「가.」와 같이 조세지출의 시간적 소속회계연도를 구분하는 작업 이외에 납세의무의 법률관계 단계별로 다양하게 발생하는 조세지출을 어느 단계에 획일적으로 구분할 것인가의 문제가 있다. 통상적인 비과세의 경우 납세의무 성립시점에 결부되고 대표적인 감면규정은 납세의무가 확정되는 단계에 결부된다는 점에서 이를 통일시킬 필요성이 있다.

즉 납세의무 확정 및 이행단계(납세고지서의 발부 및 납부기간)에 결부시켜 인식하는 것이 현실적으로 타당하다. 왜냐하면 비과세의 경우에도 법리적으로는 납세의무 성립단계에 결부되나 행정절차는 납세의무가 확정되는 단계에서 현실적으로 확인되고 처리된다는 점에서 조세지출은 납세의무가 확정되는 단계에서 지방세 수익으로 인식되고 동시에 지방세 지출로 인식되어야 할 것이다.

다. 예산회계제도의 인식기준 검토

위에서 지방세 조세지출을 시간적 기준과 그 이중적 성격을 고려하여 인식하여야 한다는 점을 알게 되었다. 그러나 현행 지방자치단체의 예산회계제도는 그 수익과 비용의 인식에 있어 현금주의(cash

basis)와 수익과 비용의 처리에 있어 단식부기체계를 근간으로 하고 있다.

정기분 지방세를 기준으로 지방세는 그 납입고지서상의 납기말일이 속하는 연도를 소속회계연도로 구분하고 발부된 고지서에 의하여 현실적으로 당해 조세액이 수납된 경우 수입으로 인식하여 그 해당 연도의 지방세 세입으로 인식한다(현금주의 기준). 따라서 납세고지서가 발부되었으나 현실적인 조세액이 납부되지 아니한 경우 이는 체납으로 남게 되고 당해 회계연도까지 징수되지 아니할 경우 과년도 체납액으로 다음 회계연도에 이월(당해연도 징수결정액을 다음회계연도의 징수결정액으로 이월)되고 당해연도의 지방세 수익부분에서는 인식되지 아니한다.³³⁾

그러나 위와 같은 방식은 위 「나」에서 설명하는 당해연도의 지방세 조세지출이 당해연도 내 또는 다음 회계연도 이후에 회수되는 것을 상정한다면 동일한 금액이 징수액(수익)과 조세지출로 중복적으로 인식되는 문제가 나타날 수 있다. 즉 당해연도에 지방세 조세지출을 현금주의로 인식한 이후 당해연도 또는 다음 회계연도 이후에 그 회수 조세액을 일반적인 조세 수입액과 구분 없이 지방세 수익으로 인식한다면 지방세 조세지출의 진정한 크기를 파악하여 효율적으로 관리한다는 지방세 조세지출 예산제도가 갖는 중요한 장점을 상쇄시키는 문제가 있다. 따라서 지방세 조세지출을 상정한다면 그 수익과 비용의 인식은 발생주의(accrual basis)에 의하고 회계기록 방법 또한 현행의 단식부기제도를 복식부기제도로 수정하여야 할 것이다.³⁴⁾

라. 조세지출의 측정과 추계

행정자치부는 지방세 조세지출의 추정과 관련하여 측정(estimating) 및 추계(projecting)의 개념을 구분하지 아니하고 있다. 즉 조세지출의 작성대상 기간은 정책적으로 결정할 사항으로 미래연도의 포함여부는 조세지출예산제도의 필수적 요소가 아니라는 입장이다.³⁵⁾ 그러나 앞서 밝힌 바와 같이 조세지출예산제도는 단순히 조세지출의 내용을 예산서에 기재하는 차원 이상의 것으로 작성대상을 시간적 추이에 따라 효율적으로 관리하고 분석·통제한다는 의미를 담고 있기 때문에 제도도입 초기에는 위 입장과 같이 판단할 수 있으나 과거 실적자료가 일정수준으로 축적된 이후에는 미래연도에 대한 추계방식을 채택하여야 할 필요가 있다.

한편 행정자치부는 지방세 조세지출의 과거와 현재의 실적자료를 측정하는 방법으로 세수손실법

33) 서울특별시세무과징수규칙 제31조 제3항 참조

34) 이와 관련한 행정자치부의 인식기준은 현금주의로 파악된다. 행정자치부, 앞의 워크샵자료, p.20.

35) 다만, 전년도 실적추정과 당해연도의 실적추정(결산전망)을 상정하고 있다. 행정자치부, 앞의 지침, p.13.

(revenue forgone method)을 상정하고 있다.³⁶⁾ 다음과 같은 점에서 볼 때 결론적으로 타당한 접근 방법이라고 본다. 조세지출을 측정하는 다른 방법의 실현가능성이 낮다는 점이다. 세수증가법의 경우 특정 비과세·감면규정 등 현실적으로 조세액을 감소시키는 세법상 규정이 폐지될 경우의 증가되는 세수를 측정하는 것이다. 그러나 문제는 납세의무자가 선택하는 경제적 사상은 세법상 규정과 유리(遊離)되어 이루어지는 경우도 있으나 세법상 특정규정을 상정해 두고 이루어지는 경우도 있다는 점(즉 세법상 규정이 납세의무자의 행동을 유발할 가능성)에서 측정이 어려운 문제가 있다.

다음으로 지출증가법의 경우는 조세지출항목을 대체하는 별도의 제도를 상정하여야 하나, 장애인 자동차에 대한 취득세, 등록세 및 자동차세 감면과 같이 이와 유사한 효과를 발생시키는 보조금 지급 제도를 상정할 수 있으나 과연 장애인용 자동차에 대한 조세 혜택과 유사한 효과를 발생시킬 수 있는 보조금의 지급방법을 결정하는 것이 쉽지만은 않은 일이다. 따라서 대다수 조세지출과 관련하여 현실적으로 채택하기 어렵다고 본다.

이에 반하여 세수손실법은 조세지출의 이상과 현실을 가장 잘 반영하는 것으로 볼 수 있다. 조세지출을 현실적인 조세액의 감소를 규정할 경우 세법상 특정규정이 존재함으로써 나타나는 세수손실액을 직접적으로 계산하는 방법이 그 진정한 감소조세액을 가장 잘 나타낸다고 할 수 있다.

물론 그러나 이와 같은 세수손실법도 약간의 문제는 안고 있다. 즉 당초부터 납세의무를 부여하지 아니하는 비과세와 같은 경우 그에 따른 세수손실액을 어떻게 규정할 것인가의 문제이다. 그러나 이와 같은 문제는 결국 기준조세제도를 어떻게 설정할 것인가의 문제와 귀결된다.

토지분 재산세를 예로 든다면 당초부터 비과세되는 토지는 종합합산대상, 별도합산, 분리과세대상 토지 중 어느 것으로 분류하여 세수손실액을 파악할 것인가의 문제가 남는다. 하지만, 이는 토지에 대한 재산세의 기준과세체계를 파악하면 자연스럽게 해결된다고 하겠다.³⁷⁾

4. 조세지출의 회계처리 방안

조세지출의 범위와 개념이 정립되고 그 지출규모의 평가방법이 마련된 경우에도 적절한 회계방법에 따라 처리하여 조세지출의 직접적인 당사자 뿐 아니라 제3자도 쉽게 이해할 수 있도록 하는 작업이 필요하다. 이는 지방세 조세지출예산제도가 단순히 조세지출을 예산의 형식을 빌려 다루는 것이

36) 조세지출의 측정방법으로 세수증가법(revenue gain method), 지출증가법(outlay equivalent method) 등도 있다.

37) 필자는 지방세법상 재산세 관련규정을 종합적으로 판단할 때 기준적이고 정상적인 토지분 재산세의 과세체계는 종합합산과세체계로 본다.

아니라 세출예산과 같은 통제와 분석의 대상으로 삼겠다는 것이므로 정부가 도입을 추진하고 있는 복식부기제도를 상정하고 그 회계 처리방법에 대하여 고민하여야 한다.

한편 현행 지방세무행정에서 조세지출을 어떻게 인식하고 있는지를 취득세 50% 세액감면을 예시로 살펴본다. 지방세법은 기술신용보증기금의 업무용 취득 부동산에 대하여 취득세와 등록세를 50% 경감하고 취득일부터 1년 이내에 업무에 사용하지 않거나 사용후 2년 이상 계속 사용하지 아니하는 경우 그 해당부분에 대하여 취득세와 등록세를 추징하고 있다.³⁸⁾

만약 기술신용보증기금이 업무용 부동산을 1억원에 취득하였다면(납세의무 성립), 다음 <표5>와 같은 절차에 따라 세액감면이 적용된다.

<표5> 세액감면의 처리절차 분석

지방세법령 / 세무행정 처리절차	처리절차의 분석
① 취득세 및 등록세 신고서를 작성하여 관할관청에 취득내용, 과세표준과 세액을 신고함. ³⁹⁾	• 납세의무 확정방법으로 납세자 신고행위
② 지방세법 제279조에 의한 감면대상임을 확인하고 관할관청에 지방세감면신청을 함. ⁴⁰⁾	• 취득세 신고와 별도로 감면 신청함.
③ 위 ①의 부동산취득자의 취득세 신고에 따라 당해 취득세의 납세의무가 확정됨.	• 세액감면은 구체적인 납세의무로서 세액이 산출된 이후, 그 산출세액에 일정한 감면비율을 적용, 세액이 감면되는 것임에도,
④ 위 ①의 납세의무 확정방법으로서 신고와 함께 부동산 취득자의 ②의 행위에 따라 산출세액의 50% 감면의 법률효과가 발생함. ⁴¹⁾	• 현행 세무행정은 산출세액 중 실제 납세자 납부하는 조세액만을 징수결정함으로써 지방세 수익으로 예정하고 있음.
⑤ 관할관청은 위 ①에 의한 산출세액 중 납세자가 실제 납부할 50% 부분만을 징수결정함. ⁴²⁾	• 감면세액 50%는 지방세수익으로 인식되지 않고 동시 지방세지출비용으로도 인식되지 아니함.
⑥ 관할관청은 위 ①과 ②에 의하여 산출된 감면세액을 지방자치단체의 부과징수규칙에서 정하는 서식에 의한 비과세·감면처리부에 작성하고 관계법령에서 규정한 기간동안 사후관리한다. 다만 부과·추징규정이 없는 경우는 작성하여 사후관리하지 아니함. ⁴³⁾	• 실제 납부조세액은 징수결정/결의되어 세입예산의 대상으로 관리되고, • 감면세액은 감면처리부에 따라 별도로 관리되나 추징규정이 없는 경우 관리하지 않음.
⑦ 관할관청은 위 ⑤에 의하여 산출세액의 50%만을 지방세에 정수익으로 인식하되 현실적으로 수납된 때에 세입예산으로 확정함.	• 현금주의(cash basis)·순액주의·단식부기체계로 지방세 수익을 인식하고 처리함.
⑧ 관할관청은 감면분에 추징규정이 결부된 경우에 한하여 과세분과 별도로 추징기간만큼 관리함.	• 추징규정의 유무 및 추징기간 장단에 따라 지방세 조세지출을 관리함.

지방세 조세지출예산제도의 도입을 상정할 경우 위 ④, ⑤, ⑥, ⑦, ⑧의 세무행정 처리절차가 개선되어야 할 것이다. 현행 세무행정상으로 지방세 수익·비용의 인식기준은 현금주의(실제 납부대상 조

세액이 수납된 경우 수익으로 인식)·순액주의(구체적으로 확정된 세액에서 감면세액을 공제하고 남은 실제 납부조세액만을 수익으로 인식)·단식부기체계(수입의 경우 수입명세와 금액만, 지출의 경우 지출명세와 금액만이 기록됨)에 의하고 있다.

따라서 지방세 조세지출예산제도는 조세지출을 예산상의 요소로 인식하는 것이므로 지출대상이 되기 전에 수익으로 인식하는 절차가 필요하다. 또한 지방세 조세지출을 수익으로서 지방세수익의 조정항목으로 설정하는 것이 가능할 것이다. 이를 간단히 예시하면 다음과 같다.⁴⁴⁾

① 납부대상 세액을 지방세수익으로 인식하는 시점에서 감면세액(조세지출)도 수익으로 인식

2007.5.01.	(차) 미수취득세	2,000	(대) 취득세수익	4,000
	취득세지출비	2,000		

② 50% 납부대상 취득세 수납

2007.5.15.	(차) 현금과예금	2,000	(대) 미수취득세	2,000
------------	-----------	-------	-----------	-------

③ 납세자가 감면조건을 이행하여 추징기간 내 추징되지 아니한 경우

시산표				
일 자	(차)		(대)	
2007/5/01	미수취득세	2,000	취득세수익	4,000
2007/5/01	취득세지출비	2,000		
2007/5/15	현금과예금	2,000	미수취득세	2,000
		6,000		6,000

재정상태보고서(B/S)		재정운영보고서(I/S)	
현금과예금	2,000	취득세지출비	2,000
		취득세수익	4,000
	운영차액 2,000	운영차액	2,000
2,000	2,000	4,000	4,000

38) 지방세법 제279조 참조

39) 부동산 취득자는 취득물건(부동산) 내역, 과세표준액, 세율, 산출세액, 감면세액 등을 기재하여 관할관청에 제출한다(지방세법시행규칙 별지 제48호의 3서식).

40) 부동산의 취득자는 감면대상, 감면세액의 내역을 포함하여 감면신청의 의사를 관할관청에 제출한다(지방세법시행규칙 별지 제1호서식).

41) 세액감면은 납세의무 확정후 감면에 해당한다. 임재근, "지방세 과세법리에 관한 연구", 2006, 서울시립대학교 박사학위논문, p.106.

42) 징수결정은 과세권자가 납세의무를 구체적으로 확정하는 의사결정을 말하고 징수결의는 지방세 납세의무를 세입예산으로 인식하는 의사 결정을 말한다. 통상적으로 전자는 조세관계법령에서, 후자는 예산회계법령에서 다루고 있다. 임재근, "지방세 지출예산제도 도입방안에 관한 평가", 2007.2. 한국조세연구포럼 제27차 학술세미나 발표논문, p.9.

43) 서울특별시세무과징수규칙 제141조 및 별지서식 제51호 서식

44) 세액감면 50% 적용, 취득세 산출세액 4천원, 감면세액 2천원을 가정한다. 「2007. 발생주의·복식부기회계처리지침」(행정자치부 훈령 제 210호, 2006.11.7.)에 준하여 작성하였다.

④ 납세자가 감면조건을 이행하지 아니하여 추징기간 내 추징되어 수납된 경우

2007.5.25.	(차) 미수취득세	2,000	(대) 취득세지출비(환입)	2,000
2007.5.30.	(차) 현금과예금	2,000	(대) 미수취득세	2,000

시산표			
일 자	(차)	(대)	
2007/5/01	미수취득세 2,000	취득세수익	4,000
2007/5/01	취득세지출비 2,000		
2007/5/15	현금과예금 2,000	미수취득세	2,000
2007/5/25	미수취득세 2,000	취득세지출비(환입)	2,000
2007/5/30	현금과예금 2,000	미수취득세	2,000
	10,000		10,000

재정상태보고서(B/S)		재정운영보고서(I/S)	
현금과예금 4,000	운영차액 4,000	운영차액 4,000	취득세수익 4,000
4,000	4,000	4,000	4,000

위와 같은 지방세 조세지출예산제도의 도입을 상정한다면, 현행의 지방세 수익·비용의 인식기준인 현금주의·순액주의·단식부기체계는 발생주의·총액주의·복식부기체계로 수정되어야 할 것이다.

5. 세출예산의 이해

앞서 기준조세제도·조세지출 개념의 정립, 조세지출의 측정·추계방안 및 그 회계처리방안에 대하여 살펴보았다. 지방세 조세지출예산제도를 ‘지방세 조세지출’과 ‘예산’이 결합된 제도로 이해한다면, ‘지방세 조세지출’과 ‘예산’을 어떻게 연계시킬 것인지도 도입과정에서 중요한 과제가 될 것이다.

행정자치부는 현행 지방세의 조세지출이 1개의 감면대상에 대하여 수개의 세목이 결부되므로 세목별 분류는 적합하지 않고 수혜자별 분류의 경우도 분류체계가 없다는 점을 들어 이 두 가지 방안에는 부정적이고 대신 사업별 예산제도 도입을 상정하고 조세지출을 기능별로 분류하고 여기에 세목별 지방세 조세지출액을 부기하는 방안을 제시하고 있다.⁴⁵⁾ 위 방안은 지방세 조세지출예산제도가 조세지출을 투명화하고 세출예산과 함께 인식함으로써 지방정부의 진정한 규모와 크기를 가늠하고 통제와 분석을 통한 효율적인 지방재정의 관리에 있다고 본다. 가장 바람직한 방안이라고 본다.

다만 조세지출과 연계대상이 되는 일반 세출예산이 그리 단순하지 아니한 형식과 내용으로 구성되

45) 행정자치부, 앞의 지침, pp.18-20.

어 있다는 점을 상기할 필요가 있다. 그 하나는 세출예산의 내용적 복잡성이다. 즉, 세출예산 중에는 사업 집행성 경비, 사업 보조성 경비 및 집행·보조성 혼합경비 등이 혼재되어 있어 기능별 예산의 분류체계를 그대로 따르는 것이 조세지출의 목적성과 정합성을 유지할 수 있는가하는 점이다.

또한 세출예산은 자체예산, 국가보조 및 시비보조 등 다양한 형태의 세입원으로 구성되어 있어 단순히 세출측면만을 보면 특정분야에 얼마만큼의 재원이 지출되었다는 것은 알 수 있으나 그와 같은 지출에 있어 세입측면의 국가, 광역단체 및 기초단체 간 기여도 및 중복여부가 간과되어 국가 전체 입장에서의 자원배분 현상을 제대로 파악하지 못할 수 있다는 점이다. 위의 두 가지 측면에 대하여 제도 도입 후 고민과 대안이 제시된다면 지방세 조세지출예산제도가 국가가 도입을 추진하는 국세 조세지출예산제도와 함께 실질적으로 조세지출과 세출의 직접적인 대응효과를 강화시켜 정보이용자 및 국가 전체의 정책결정에게 유효한 정보를 제공할 수 있을 것으로 본다.

6. 조세지출의 공시방안

이상에서 지방세 조세지출예산제도 도입에 있어 주요 쟁점사항에 대하여 살펴보았다. 그러나 지방세 조세지출예산제도를 아무리 정교하게 구성하고 도입한 경우에도 이를 정보이용자 입장에서 굳이 전문가가 아니라고 하더라도 쉽게 이해할 수 있도록 공시하지 못한다면 제도의 취지는 반감될 것이다. 이를 위해서는 지방세 조세지출의 공시내용 및 방법을 고려하여야 한다.

조세지출의 공시내용에는 다음과 같은 사항이 포함되어야 할 것이다.

- ① 지방세 납세의무의 성립, 확정 및 이행관련 제도의 개요(기준조세제도의 개요)⁴⁶⁾
- ② 조세지출의 시행근거 법률규정 및 체계(기준조세제도와 조세지출 관계)
- ③ 세법상 개별 조세지출 규정의 분류방법 및 체계⁴⁷⁾
- ④ 세법상 개별 조세지출 규정의 해설⁴⁸⁾
- ⑤ 세출예산의 개요 및 기능별 세출항목의 해설⁴⁹⁾
- ⑥ 세법상 개별 조세지출 규정에 의한 세수손실액⁵⁰⁾

45) 행정자치부, 앞의 지침, pp.18-20.

46) 위 「1.」에 의하여 정립된 내용이 될 것이다.

47) 위 「2.」에 의하여 정립된 내용이 될 것이다.

48) 개별적인 조세지출규정의 제도개요, 도입배경 및 원인[제안자(부처), 제안취지와 목적, 조문이력]을 해설하는 것을 말한다.

49) 행정자치부는 이에 대하여 13개 대분류 및 51개 중분류를 제시하고 있다. 행정자치부, 앞의 지침(안), p.19.

50) 위 「4.」조세지출의 회계처리방안에 의하여 재정운영보고서상 차변에 기재되는 〇〇세 지출비가 될 것이다.

- ⑦ 조세지출 세수손실액과 기능별 세출항목의 연계표
- ⑧ 조세지출과 지방세징수액과의 관계 및 연도별 추이
- ⑨ 세법의 개정사항 및 개정에 따른 지방세징수액 · 조세지출변동추이
- ⑩ 기준조세제도 및 조세지출예산에 대한 평가⁵¹⁾

지방세 조세지출예산에 대한 공시는 지방자치단체 의회에 대한 보고(제출)의무를 관계법령에 규정하고 이를 이행하는 방식으로 공표되는 것이 타당하다.⁵²⁾ 또한 이에 대하여는 세출예산과 같은 정도의 심사과정을 마련할 필요가 있다.⁵³⁾ 이에 따라 지방자치단체의 의회에 의한 검사가 완료된 자료를 주민에게 직접 공표하는 방식이 바람직할 것으로 본다.

7. 기반제도의 정비

가. 근거법령 정비

세법상 규정은 전술한 바와 같이 차원이 다른 두 가지의 규정이 혼재되어 있다. 이 중 지방세법상 세법 중 지방세 조세지출을 규정한 법령을 어떻게 구성하고 입법할 것인가에 따라 지방세 조세지출에 지대한 영향을 미친다.

따라서 지방세지출예산제도의 도입에 지방세법 등 근거법령의 정비와 개선을 통한 기반 구축에 신중한 검토가 필요하다. 첫째 세법상 지방세 조세지출로 분류될 수 있는 것이 대략 391종에 이르는 것으로 파악된다.⁵⁴⁾ 이는 분류기준에 따라 다소 다른 결과가 나올 수 있으나 상당히 다양하고 방대하다는 점을 부인할 수 없다. 또한 지방세 조세지출과 세입징수절차의 과정에서 아직까지 지방세 조세지출을 수익으로 인식하지 못하는 회계기준이 형성되어 있다. 지방세지출예산제도의 도입을 위해서는 세법상 지방세 조세지출의 재분류가 선행되어야 할 것이며 동 규정에 의하여 처리되는 지방세 조세지출을 조세법영역에서 어떻게 인식할 것이며 이에 적용되어지는 과세법리를 어떻게 전개시킬 것인가에 대한 검토도 필요하다고 본다. 이는 위 「Ⅱ」에서 대략적으로 살펴보았다.

51) 이는 조세지출예산제도가 도입되어 안정화되는 시점부터 조세지출의 효율적인 사후관리 차원에서 포함되어야 할 것으로 본다.

52) 행정자치부는 작성·보고(제출)의무의 근거법령을 지방세법에 규정하고 예산과의 연계는 지방재정법으로 이해하고 있다. 행정자치부, 앞의 지침(안), p.21.

53) 세출예산에 대하여 지방자치법시행령 제46조 및 제47조는 그 승인 및 검사에 관한 규정을 두고 있다.

54) 임재근, "지방세 비과세·감면제도의 발전적 운영방안", 「지방세」(2003. 제6호, 통권80호), 2003., p.31.

둘째 지방세지출예산제도는 엄밀한 의미에서는 예산회계법영역에 속하는 제도로 분류함이 타당하지만 그 주요한 내용이 조세법영역의 규율을 받는 조세특례제도를 대상으로 하고 있다는 점에서 양법역 간의 정합되지 아니하는 부분이 존재할 수 있다. 따라서 그 조정방법이 쉽지 아니한 경우도 발생할 수 있으므로 이와 같은 문제를 해결하는 방안으로 지방세법 및 지방재정법에 대한 수정 손질도 필요할 것으로 본다.

나. 거시적 측면에서의 접근

지방세 조세지출예산제도의 성공적인 도입과 정착을 위해서는 조세특례에 기초한 지방세 조세지출에 대하여 거시적이고 시스템적 접근이 요구된다. 즉 지방세 조세지출의 도입단계에서 고려되어야 할 사항으로 ①지방세 조세지출의 필요성 검증, ②조세지출대상의 관리 및 조세지출주체의 결정, ③조세지출대상 및 방식의 결정, ④조세지출효과의 예상분석이 있을 수 있다.

또한 운영단계에서는 ①지방세 조세지출과 일반세출 간의 관계성 검토, ②조세지출범위(감면율)의 결정, ③조세지출액 평가의 관리, ④ 지방세 조세지출의 회수방식 결정이 있을 수 있다. 관리단계에서는 ① 조세지출대상의 체계적 관리, ② 지방세지출회수현황의 관리, ③회수방식의 재검토가 있을 수 있다.

이와 같은 도입, 운영 및 관리단계와 별도로 특정한 지방세 조세지출규정이 도입될 경우 그 필요성과 효과성을 확보하기 위한 사후평가제도가 필요하게 된다. 이는 지방세 조세지출의 기득권화 및 복잡화를 방지할 수 있는 것으로 ①조세지출대상 관리주체와 조세지출주체간의 역할조정, ②제도의 효과성 측정, ③조세지출필요성의 재결정 등을 수행하는 단계가 되어야한다.⁵⁵⁾ 즉, 사후평가단계는 도입, 운영되는 제도가 당초 도입취지에 맞는 합목적성을 유지하고 있는 가 또는 제도존속의 실익이 있는 가 등 종합적인 통제장치로서의 역할을 수행하여야 한다는 것이다.

55) 이 단계에서 조세유인적 성격을 갖는 조세지출의 경우 그 효과성을 검증하는 방식을 개발하여야 한다. 우선 조세지출의 시행주체가 행하는 방식과 조세지출의 수혜주체가 행하는 방식(자기입증방식)을 상정할 수 있을 것이다. 임재근, “지방세 비과세·감면제도의 현황분석과 개선방안에 관한 연구”, 2002., 서울시립대학교 석사학위논문, p.115.

IV. 결 론

지방재정 및 지방세제에 있어 기초적이면서도 중요한 문제로 대두되고 있는 것이 비과세와 감면으로 대표되는 지방세 조세지출제도의 투명성을 확보하는 것이다. 이는 단순히 지방세 조세지출의 내역이 무엇인가를 알아보는 차원의 것이 아니다. 지방세 조세지출은 세법상 특정규정의 뒤에 숨어 있는 진정한 정부의 크기(size of government)를 의미한다. 따라서 지방자치단체의 재정에 있어 지방세 조세지출은 재정책임성(accountability)과 재정투명성(transparency)이다.

위 두 가지 목적을 전제하고 지방세 조세지출예산제도를 도입하기 위해서는 첫째 기준조세제도와 지방세 조세지출을 구분하여야 하고 이를 위한 인식표준을 마련하여야 한다. 둘째 지방세 조세지출을 측정하고 추계하는 방안을 마련하여야 한다. 셋째 지방세 조세지출을 재정책임성의 입장에서 어떻게 편성(appropriations)하여 기존의 예산제도와 연계할 것인가를 고민하여야 한다. 다음으로 넷째 지방세 조세지출의 투명성을 확보하기 위하여 지방세 조세지출의 도입과정상의 이해당사자간의 역할과 책임이 명확화 하여야 한다. 또한 기준조세제도 및 지방세 조세지출규정에 대한 정확한 정보가 그 취지(rationale), 집행상황, 평가결과 등의 기준에 따라 주민에게 적정하게 공표되어야 한다.

지방재정분야에 지방세 조세지출예산제도가 도입되어야하는 이유는 위와 같은 조세지출의 투명성 측면도 있으나, 현실적으로 지방세 조세지출의 내용 중 상당 부분이 지방자치단체와는 관련성이 적은 중앙정부차원에서 도입이 결정된 부분이 많아 불가피하게 중앙에 의한 지방재정 침식을 초래한다는 비판도 있다.

따라서 지방세 조세지출예산제도 도입으로 중앙과 지방정부의 진정한 재정규모를 파악함으로써 국가 전체 차원에서의 재원배분 현상을 분석하는 기반의 마련도 중요하다. 행정자치부는 2004년 이후 지속적으로 지방세 조세지출예산제도의 도입에 노력하여 왔고 지방자치단체는 행정자치부와 더불어 그 구체적인 도입방안을 마련하여 현재 시범운영에 접어들었다. 이는 지금까지 효율성과 투명성 차원에서 평가 받지 못한 지방재정의 수준을 한 단계 높이는 결과를 가져올 것으로 기대된다. ☺

◀◀ 참고문헌 ▶▶

- 노영훈, '지방세 비과세제도의 개선방안', 「지방세」(통권 제95호), 2006., 한국지방재정공제회.
- 박명호·정희선, 「OECD 주요 회원국의 조세지출 현황 및 비교분석」, 2006., 한국조세연구원.
- 이삼주, '지방세 감면제도의 개선방안', 「지방세」(통권 제95호), 2006., 한국지방재정공제회.
- 임재근, '지방세 과세법리에 관한 연구', 2006., 서울시립대학교 박사학위논문.
 '지방세 지출예산제도 도입방안에 관한 평가', 2007., 한국조세연구포럼.
- '지방세 비과세·감면제도의 발전적 운영방안', 「지방세」(통권 제80호), 2003., 한국지방재정공제회.
- '지방세 비과세·감면제도의 현황분석과 개선방안에 관한 연구', 2002., 서울시립대학교 석사학위논문.
- '지방세법상 중과세제도에 관한 연구', 2006., 한국세무학회
- 유태현·임재근, '재산세제 개편과정의 평가와 개선방안에 관한 연구', 「한국지방재정논집」(제10권 제1호), 2005., 한국지방재정학회.
- 전춘옥·유태현, '지방세지출예산제도의 도입방향에 관한 연구', 「세무학연구」, 2005., 한국세무학회.
- 행정자치부, 「2006년도 지방세지출예산제도 운영지침」(지방세제팀), 2006.
- 행정자치부, 「지방세지출 예산제도 운영기준(안)」(지방세제팀), 2007.

