

지방세 비과세제도의 개선방안

노 영 훈

한국조세연구원 선임연구위원

I. 서론

우리나라의 세법상에서 ‘비과세’라는 표현을 사용할 경우, ‘과세제외(exclusion)’ ‘과세금지(non-taxation)’라는 의미로 해석된다. 일률적인 균일과세(neutral taxation)에 대한 예외로서 세부담을 차별화할 때, 우리는 ‘면제 및 면세(tax exemption)’, ‘경감(tax relief)’, (경감과 면제를 합해) ‘감면’, ‘불균일과세(preferential or partial tax treatment)’, ‘면세점’, ‘소액부징수’ 등을 열거할 수 있다. 이 중에서 비교적 유사한 개념에 해당하는 ‘면세’나 ‘경감’과 대비한 비과세 개념의 차이를 살펴보자.

첫째, 국세 세목을 포함하여 우리나라의 조세들은 헌법 제59조의 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”라는 조세법률주의 규정에 기초하여 그 근거법들이 존재하고 해당 세법들은 과세대상, 과세요건, 납세의무자 등 과세되는 경우를 규정하고 있다. 과세표준의 계산이나 세율, 그리고 세액결정은 모두 그 다음단계에 발생하는 ‘구체적 납세의무의 금액’을 확정하는데 관련될 뿐이다. 따라서 과세되는 경우들을 해당

세법조문에 명시적으로 규정함에 있어서 조세법률주의 원칙을 준수하기 위해 매우 구체적이듯이, 과세하지 않는 경우에 해당하는 ‘비과세’의 경우도 매우 구체적으로 표현되어 있다. 지방세의 과세근거는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”라는 헌법 제59조와 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다”라는 헌법 제38조에 따라 지방세법이라는 법률이 국회에서 제정되어 과세권자인 지방자치단체가 지방세를 부과할 수 있고 그 세목의 종류와 세율도 지방세법상에 규정되는 것이다. 따라서, 지방세법 조문들 중에서 ‘...○○세를 부과하지 아니한다’라는 비과세규정은 지방자치단체의 지방세 과세권을 박탈한다는 또는 지방자치단체의 과세를 금지한다는 의미로 해석된다. 즉, 지방세법에서 과세와 함께 규정한 비과세 조문은 결국 ‘과세권자에 대해 과세권을 행사할 수 없다’ 또는 ‘과세하지 말라’는 명령인 셈이므로 납세의무 자체가 성립되지 않는다고 판단된다. 일부 전문가들은 ‘無稅’와 구별하여 납세의무는 성립한다고 생각하나¹⁾ 근거법이 ‘과세금지’를 규정했다면 납세의무 자체가 성립할 수 없기 때문이다.

둘째, 면제와 경감과의 차이 문제이다. 1994년부터 지방세법은 제5장에 ‘과세면제 및 경감’이라는 별도의 장을 마련하여 지방세의 면제 및 경감만을 규정하고 있는데, 그 체제가 ‘농어업지원’, ‘사회복지 및 국민생활지원’, ‘지역균형개발 등의 지원’, ‘공공법인 등에 대한 지원’, ‘공공사업 등 지원’과 같이 추구하는 정책목적별로 구성되어 있다. 이때 정책수단으로 제공되는 조세혜택은 ‘개별적으로 일단 성립한 납세의무를 감면을 위한 실질적 및 절차적 요건을 만족시키는 경우에 면제의 경우 전부 또는 경감의 경우 일부를 해제하는 것이다. 조세특례제한법에도 지방세의 면제와 관련하여 제119조부터 제121조까지의 조문들에서 지방세인 ‘...○○세를 면제한다.’라는 표현이 존재하는데, 이들의 경우에도 해당 지방세 납세의무가 성립함과 동시에 납세의무를 면제해 주어 소멸시킴으로써 과세권을 행사하지 않는다는 의미이다. 이러한 면제와 감면은 아무런 처분이나 절차를 거치지 않고 바로 그 효과가 발생하는 것도 있지만 과세권자의 판단에 의해 행정처분으로서 그 효과가 발생하는 경우도 있다.

1) 권강웅(1998) pp.130-131, 전동훈(2003), pp.855-856.

본고에서는 이상에서 기술한 지방세 비과세의 법률적 의미에 기초하여 우리나라의 현행 지방세 비과세제도를 살펴보고 그 개선방안을 고민해 보고자 한다. 다만, 지방세법상에 규정된 비과세에 국한하여 논의를 전개하고자 하므로, 지방세법이나 조세감면규제법상에 규정된 면제와 감면은 논의에서 제외하고자 한다.

II. 우리나라 지방세 비과세제도의 현황과 특징

1. 지방세 비과세의 전반적 특징

우리나라의 지방세 비과세·감면제도를 규정하고 있는 법령은 지방세법, 조세감면규제법, 특별감면조례 그리고 그 외에 조약 및 개별법률들이 있지만 ‘지방세 비과세’와 관련해서는 지방세법에만 그 표현이 발견된다고 할 수 있다. 우리나라의 현행 지방세 비과세제도의 특징과 문제점을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 비과세의 규모가 과다하다는 문제가 있다. 일반적으로 조세의 감면규모의 적정성을 평가하는 기준이 획일적으로 존재하는 것은 아니지만, 중앙정부 재정제도의 주된 기능이 안정적 경제성장과 소득재분배이고, 지방정부의 재정력(fiscal resources)의 배분기능을 담당하는 것이 적절하다는 머스크레이브의 견해를 따른다면 지방세입 중 자주재원인 지방세에 대한 비과세·감면은 보다 엄격한 기준에서 이루어져서 지자체의 재원잠식을 최소화해야 할 필요성이 크다고 할 수 있다.

<표 1>을 통해 지방세 비과세 및 감면 중 비과세의 비중을 살펴보면, 근거법 기준으로 가장 커서 거의 1/3에 달하고 있다. 특히 여기에는 종합토지세와 같이 인별 누진합산하는 인세 세목의 비과세 세수손실액이 정확히 반영되지 않았다는 점을 감안하면 훨씬 더 크다고 할 수 있다. <표 1> 상에는 지방세법상의 비과세로 인해 2004년 귀속분의 경우 1조원 정도가 비과세 세액인 것으로 보고되고 있지만, 2002년 종합토지세 개별미시자료를 분석한 연구에 따르면 국가 등에 대한 비과세만 인정하고 종합토지세의 특례조항을 폐지하고 인별종합과세하였을 경우에 1조 4,512억원의 세수에서 4조 5,683억원으로 증가한다는 연구결과도 있다²⁾.

<표 1> 2004년도 지방세 세목별 비과세·감면현황(총괄)

(단위 : 백만원)

	합계		지방세법						감면조례		조세특례제한법	
	세액	비율	소계	비율	비과세	비율	감면	비율	세액	비율	세액	비율
종합토지세	403,257	12.54	368,964	19.02	331,082	31.75	37,881	4.22	25,300	3.30	8,993	1.77
취 득 세	1,206,985	37.54	702,475	36.21	259,412	24.88	443,063	49.37	280,737	36.63	223,773	44.02
등 록 세	1,158,198	36.02	560,162	28.87	184,806	17.72	375,356	41.83	328,119	42.81	269,917	53.10
도시계획세	118,044	3.67	105,452	5.44	98,406	9.44	7,046	0.79	12,258	1.60	334	0.07
재 산 세	123,723	3.85	99,979	5.15	73,821	7.08	26,158	2.91	18,481	2.41	5,263	1.04
자 동 차 세	128,068	3.98	37,258	1.92	37,258	3.57	0	0.00	90,810	11.85	0	0.00
공동시설세	39,495	1.23	36,012	1.86	32,863	3.15	3,149	0.35	3,421	0.45	62	0.01
사 업 소 세	24,322	0.76	23,180	1.19	18,422	1.77	4,758	0.53	1,123	0.15	18	0.00
주 민 세	4,353	0.14	4,353	0.22	4,353	0.42	0	0.00	0	0.00	0	0.00
지역개발세	1,282	0.04	1,282	0.07	1,282	0.12	0	0.00	0	0.00	0	0.00
면 허 세	1,045	0.03	1,045	0.05	1,045	0.10	0	0.00	0	0.00	0	0.00
농업소득세	3	0.00	3	0.00	3	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
레 저 세	6,247	0.19	0	0.00	0	0.00	0	0.00	6,247	0.81	0	0.00
지방교육세	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
도 축 세	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
담배소비세	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
주 행 세	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
합 계	3,215,021	100	1,940,166	100	1,042,753	100	897,412	100	766,497	100	508,359	100

둘째, 감면도 마찬가지로 상황이지만 지방세의 비과세가 과세권자이며 세수사용자인 지방자치단체의 자주적인 결정에 의해 이루어지는 부분보다는 중앙정부 수준의 결정에 의해 중앙정부의 정책목적을 달성하기 위해 이루어지는 항목이 많고 그 세액의 비중이 높다는 점이다.

현행법령상 지방세법 이외에도 조세감면규제법, 외자도입법, 해저광물자원개발법, 근로자의주거안정및목돈마련지원에관한법률 등은 중앙정부차원에서 입법화되었으므로 전적으로 중앙정부수준에서 결정된 비과세·감면이라고 할 수 있다. 또한 지방세법상의 비과세·감면이나 대부분의 전국공통조례 또한 중앙정부수준에서 입안된 것이므로 지자체가 자율적으로 결정한 지방세감면이라고 보기는 힘들다. 결국 특별감면조례에 의

2) 이진순(2005)

한 감면 중 특정 지방자치단체에만 한정적으로 적용되는 특정자치단체조례에 의한 감면만이 진정한 의미에서 지방자치단체가 자율적으로 결정한 지방세감면이라고 할 수 있다.

지방자치제도가 성숙한 외국의 경우 정책과세는 중앙정부의 세목인 국세를 통해 이루어지는 것이 일반적이고, 지방세를 통해 이루어지는 경우에도 사회적 약자 및 천재·재난과 같은 공적부조차원에서 이루어지거나 직접과세권이 있는 세목의 지방세를 통해 이루어지는 것이 원칙이다³⁾.

셋째, 우리나라 지방세는 세수 중 부동산관련 세목의 비중이 높다는 특성이 있는데, 이를 감안하여도 총비과세·감면액 중 부동산관련 세목의 지방세·비과세 감면 비중은 더욱 높다는 점이다. <표 2>는 지방세 중 부동산관련 과세의 세수비중 및 감면비중을 1992~1994년 기간과 2002~2004년 기간을 대비하여 정리한 결과인데, 1990년대 초반 지방세 중 부동산과세 비중은 대략 45~46% 수준이고, 지방세감면액 중 부동산관련 감면의 비중은 80% 수준에 머물렀던 것과 대조적으로 2000년대에는 지방세 중 부동산과세비중은 다소 하락한 반면 지방세 비과세감면액 중 부동산관련 감면액의 비중은 90% 대에 달해 급증한 것으로 나타난다. 예를 들어, 1994년 기준으로 지방세 세목 중 부동산의 취득 및 보유단계에서 부과되는 취득세, 등록세 부분, 종합토지세와 재산세 전부, 본세 이외에 추가되는 지방세로서의 부가세인 도시계획세, 공동시설세 등을 합한 부동산관련 지방세수의 비중은 45.9%인 반면 지방세 비과세·감면 총액 중 부동산관련 감면액의 비중은 79.8%를 차지하여 부동산관련 세목에서 지방세 비과세·감면이 집중적으로 이루어지고 있음을 보이고 있다.

3) 연방국가인 미국의 경우 지방세감면정책은 주별로 다양하나 주로 (자가)주거용재산에 대한 재산세감면과 농림지에 대한 낮은 과세평가 또는 경감세율 적용이라는 차등과세 형태를 통해 이루어지는데, 이 경우에도 정책목적을 시·군 단위의 하위 지방정부가 과세관할권(과세주체와 세수사용권)을 갖는 세목인 지방재산세(local property tax)를 비과세·감면하도록 상위법으로 정하는 방식이 아니라 주정부 소득세에서의 납부재산세액 공제나 환불, 또는 주정부가 과세하는 지방재산세에서 감면을 하고 있다.

<표 2> 지방세중 부동산 관련 과세의 세수 비중 및 감면 비중

(단위 : %)

구 분	1992	1993	1994	...	2002	2003	2004
부동산과세/총지방세수	44.6	46.1	45.9	...	44.9	41.0	39.8
부동산관련감면액/지방세총감면액	86.5	82.6	79.8	...	91.0	92.8	93.4

넷째, 총감면액에서 차지하는 세목별 상대적 비중 중 취득세, 등록세, 종토세, 재산세의 4개 세목이 높은 비중을 차지하고 있음을 알 수 있다. <표 1>상에서 도 및 광역시세인 등록세·취득세 감면액의 합은 74%에 달하는데 이는 1990년대부터 고착화된 현상이다. 그 다음으로 시·군·구세인 토지재산세와 종토세가 17%대의 비율을 보이고 있으므로 이들 4개 세목만 합쳐도 여전히 90%에 달하고, 공동시설세나 도시계획세와 같은 본세에 부가되는 부가세를 합치면 95%대에 달한다. 이는 이상의 6개 세목에 대한 현행 비과세조항들을 집중적으로 검토하여 개정하여야 함을 의미한다.

이들 6개 세목들은 대부분 부동산관련 조세인데, 이중에서도 종토세는 전부 토지보유세이고 재산세는 거의 건축물 보유세이며, 등록세와 취득세는 대부분 부동산관련 취득과세이므로 전체 비과세감면액 중 부동산관련 비과세감면에서도 취득단계에서가 보유단계에서 보다 높다는 특징을 또한 반영한다. 취득세 쪽에서는 지방세감면, 지방세 비과세, 조특감면의 순위이고, 등록세에 있어서는 지방세감면, 조특감면, 지방세비과세의 순서로 절대액 규모가 크다(<표 1>참조).

다섯째, 정책적인 목적에서 비과세·감면이라는 조세혜택을 부여한 결과 의도하는 효과를 보았는지에 대한 객관적인 평가 위에서 현행 비과세·감면의 지속·폐지·조정이라는 탄력적 운영방식이 보장되지 못하는 제도 문제를 들 수 있다. 조세감면은 보조금과 같은 경제적 효과를 가짐에도 불구하고 직접지출이 아닌 세제를 통한 간접지원이라는 형태 때문에 의회의 심의를 거치지 않고 있어서, 조세감면이 허용되고 나면 만성화되는 경향이 있어 통제상의 어려움이 있다.

1994년 말 지방세법 개정시 세목별로 분산되어 있던 지방세감면규정을 제5장 과세면제 및 경감이라는 별도의 장으로 통합하면서도 비과세의 과세전환 및 전액면

제의 경감대상화는 어느 정도 이루어졌지만, 적용시한은 예전과 마찬가지로⁴⁾ 일률적으로 3년 연장하는 방식을 택했었다. 비과세 및 감면제도에 대한 개선은 현행 제도운영의 실효성에 대한 검증작업을 거친 후에 당위성과 실효성이 없는 대상은 과감히 과세전환하고 경감률이 높은 대상은 단계적으로 이를 낮추는 방향으로 이루어져야 할 것이다.

2. 세목별 문제점 및 현황

비과세를 지방세법에 명시적으로 규정하고 있는 것은 취득세(제106조 내지 제110조)·등록세(제126조 내지 제128조), 면허세(제162조 내지 제163조), 주민세(제174조), 재산세(제185조 내지 제186조), 자동차세(제196조의 4), 농업소득세(제200조 내지 제202조), 종합토지세, 사업소세(제245조 및 제245조의 2), 지역개발세(제255조) 등이다. 대부분 납세의무자를 정의한 조문 바로 다음에 규정함으로써 ‘... 어떠한 행위를 하는 자가 납세의무자이지만 그 예외로서 납세의무가 성립하지 않는 경우를 규정하고 있다. 그 유형을 살펴보면, 첫째 납세의무가 성립하는 동일한 행위를 하더라도 행위자가 비과세대상자이면 비과세되는 경우이다. 둘째, 표면상으로 보기에는 납세요건을 만족시키는 행위인 것처럼 보이지만 그 실질에 있어서 과세하고자 하는 입법취지가 아닌 경우에도 비과세한다. 셋째, 법률적 그리고 사실적 측면에서 과세요건에 해당하나 다른 사회정책적 배려측면에서 과세하지 않는 행위들이다. 예를 들어, 넷째, 지방세법상에서 비과세를 규정한 세목들은 과세방식에 있어서 ‘신고납부’와 ‘정부부과고지’의 양쪽 방식을 모두 채택하고 있다. 종합토지세나 재산세와 같은 정부부과고지방식으로 과세되는 세목들에 있어서는 과세기준일 현재 시점에서의 소유자에게 납세의무가 성립되므로 동시에 과세기준일 시점에서 비과세여부가

4) 지방세의 조세감면이 조세감면규제법에 일괄적으로 규정되어 있다가 처음으로 1981년 말에 지방세법으로 이관되었다. 이때부터 적용시한을 5년으로 규정하여 1986년말, 다시 1991년말까지로 규정되다가 1991년 지방세법 개정에 의해 감면기간을 5년에서 3년으로 축소조정하였으나, 감면제도의 효과에 대한 평가분석에 기초한 근본적 내용조정이 이루어지기보다는 시한만료 후 연장하는 관행이 고착화되었다고 볼 수 있음.

결정된다고 보아야 한다.

전술하였듯이 17개 지방세세목 전체 중 종합토지세·취득세·등록세·재산세와 같은 재산에 대한 취득 및 보유과세, 그리고 이에 부가되어 부과되는 도시계획세 및 공동시설세에 대한 (지방세법상의) 비과세가 대부분을 차지하고 있다. 그러나 모든 세목에 대해 세목별 지방세 비과세가 적용되는 것은 아니며 이들 개별 세목별 현황과 특징을 살펴보기로 하자.

가. 국가 등에 대한 비과세

국가 등에 대한 비과세는 취득세, 등록세, 면허세, 주민세, 재산세 등의 거의 모든 지방세 규정에서 발견된다. 레저세나 담배소비세와 같이 납세자가 명백히 국가 등이 아니거나 최종 세부담자가 소비자인 개인인 경우를 제외하고는 각 지방세 세목에 납세의무자 다음 조항으로 ‘국가 등에 대한 비과세’라는 명칭으로 규정되어 있다. 몇가지 특징적인 사실을 정리하여 보면 다음과 같다.

첫째, ‘국가 등’이라고 표현된 비과세 대상자를 규정함에 있어서 국가·지방자치단체 그리고 지방자치단체조합까지는 거의 공통적으로 포함시키고 있으나 외국정부 및 주한국제기구는 국제조세의 상호주의원칙에 의해서 상대국도 마찬가지로 과세하지 않을 경우에만 포함시키고 있다. 취득세 제106조, 등록세 제126조, 재산세 제185조 등의 단서규정들에서 그 원칙을 발견할 수 있다⁵⁾. 그러나 각종 법령에 규정된 면허·허가·인가·등록·지정·검사·검열·심사 등 행정청의 행위를 필요로 하는 공공서비스에 대한 댓가적 의미인 면허세는 외국정부와 주한 외국기구에 대하여

5) 지방세법 제106조 국가 등에 대한 비과세: 국가·지방자치단체·지방자치단체조합·외국정부 및 주한국제기구의 취득에 대하여는 취득세를 부과하지 아니한다. 다만, 대한민국정부기관의 취득에 대하여 과세하는 외국정부의 취득에 대하여는 그러하지 아니한다.

지방세법 제126조 국가 등에 대한 비과세: 국가·지방자치단체·지방자치단체조합·외국정부 및 주한국제기구가 자기를 위하여 하는 등기·등록에 대하여는 등록세를 부과하지 아니한다. 다만, 대한민국 정부기관의 등기·등록에 대하여 과세하는 외국정부의 등기·등록의 경우에는 그러하지 아니한다. ② 국가·지방자치단체 및 지방자치단체조합에 귀속 또는 기부채납을 조건으로 취득하는 부동산의 등기에 대하여는 등록세를 부과하지 아니한다.

비과세를 하지 않고 있다.

둘째, 재산세의 국가 등에 대한 비과세 조항에 유일하게 나타나는 것인데, 국가 등이 소유하고 있다고 하더라도 장기간(1년 이상) 공용목적에 사용할 것과 재산사용에 따른 유료수입이 없을 것을 요구하고 있다⁶⁾. 재산세와 같이 부동산 및 선박·항공기의 소유자를 납세의무자로 하는 조세의 과세근거가 무엇인가에 따라 재산세를 비과세하는 제도의 타당성을 논의할 수 있다. 지방정부가 관내의 부동산 보유행위에 대해 과세하는 정당성의 하나로 공공서비스 제공에 따라 재산가치가 유지 또는 증대된다거나 공공서비스 제공을 위한 재원을 관내의 부동산소유자들에게 분담시킨다는 취지라면 지자체의 공공서비스 혜택은 향유하면서 법적 주체가 국가 등이라는 이유만으로 자동적인 비과세혜택을 받는 것은 합리화될 수 없다. 더욱이 공공서비스를 수동적으로 받는 정도에 그치지 않고 국가 등이 소유한 부동산의 활용에 따라 적극적으로 주변지역에 외부불경제(external diseconomy)를 야기하고 있고 그 교정비용을 부담금의 형태로 부담하고 있지도 않다면 지방재산세의 자동적 비과세제도는 더 큰 문제를 야기하는 셈이다. 동 단서 조항은 2005년 1월 5일 개정 당시 새로이 포함된 것인데, 중앙정부나 타 지방자치단체가 소유한 부동산이 민간에 임대되어 수익을 발생시키면서 해당 지자체에게는 교통 및 환경 등 비용을 발생시킴에도 비과세되고 있었던 상황을 개선한 것이라고 볼 수 있다(예, 의왕 컨테이너단지 사례). 결국 지방세 비과세제도의 첫 유형인 ‘국가 등에 대한 비과세’가 두 번째 유형인 ‘용도구분에 의한 비과세’ 형태로 넘어가는 중간 과도기에서 개정된 타협안이라고 볼 수 있다.

나. 용도구분에 의한 비과세

취득세·등록세·재산세 등에 대한 용도구분에 따른 비과세제도는 지방세법 제

6) 지방세법 제185조 제2항 국가·지방자치단체 및 지방자치조합이 1년 이상 공용 또는 공공용에 사용하는 재산에 대하여는 재산세를 부과하지 아니한다. 다만, 유료로 사용하는 경우에는 그러하지 아니한다.

107조, 제127조, 제186조에 규정되어 있다. 비영리사업자가 제사·종교·자선·학술·기예 기타 공익사업 목적에 사용하기 위한 부동산 취득 및 동 목적에 직접 사용하고 있는 부동산보유에 대해 과세하지 않고 있다. 비영리사업자의 공익사업용 뿐만 아니라 마을회 등 주민공동체의 주민공동 소유부동산 및 선박의 취득 및 등기, 학교법인 및 사회복지법인의 설립과 합병, 별정 우체국 사업용 취득 등 그 대상범위도 폭넓은데 취득세 및 등록세의 부담이 상당한 상황에서 이를 부과하기에 자금부담을 느끼면서 또 ‘공공목적성’을 제시할 수 있는 경우에 광범위하게 허용되어 온 측면이 있다. 또는 취득세 및 등록세의 과세근거와 과세행정이 갖는 구조적 문제점을 회피하기 위해 용도구분 비과세로 포함시키기도 하였다. 예를 들어 임시용 건축물을 취득세 용도구분별 비과세에 포함시키는 것이 옳은지 취득세 과세대상 부동산의 범위를 규정하는데 명확히 했어야 하는지는 의문이다.

결국 비영리목적의 공익사업을 활성화하기 위해 해당 지방세들의 과세목적 및 근거에도 불구하고 과세하지 않겠다는 취지이다. 물론 비영리목적이므로 수익을 창출하지 못할 것이라는 전제하에 정부 대신 공익활동을 하고 있다는 점을 감안한 것이기는 하나 그 혜택부여의 방법론에 있어서 ‘용도구분에 의한 (자동) 비과세’라는 방법이 최상인지는 검토해 보아야 할 것이다. 또한, 자선·학술 등 공익활동을 지원하는 여러 방법들 중에서 이들 활동의 공급자 입장에서 해당 지방세비과세의 혜택에 따라 얼마나 활성화되는지, 만일 과세하고 그 공익활동성을 심사하여 보조금을 준다면 효과가 떨어지는지에 대해 검토해 보았는지는 의문이다. 특히 이들 비영리 공익목적 단체들의 활동에 대한 민간 수요가 가격비탄력적이거나 비과세폐지에 따른 가격인상 가능성이 낮다면 비과세보다는 보조금의 지급방법이 더 효과적일 것이다. 결국, 특정 용도로의 사용을 전제로 한 취득 및 보유단계의 활용을 지원하기 위한 것이라면 과세당국의 사후관리는 필수이며 이는 (자동)비과세보다는 감면신청서를 제출받아 심사받는 ‘면제 및 감면’의 방법으로 전환되거나 정상과세되면서 보조금을 지원받는 것이 보다 실효성측면에서 바람직할 것이다.

그러나 취득단계와 보유단계에서 용도구분에 의한 비과세를 적용받기 위한 요건들은 다소 차이가 있다. 재산세의 경우 재산소유자가 보유단계에서 법 제186조가

규정한 사용용도를 포함한 비과세요건들에 대해 매년 과세당국에 의해 사후관리될 수 있는 체계인 반면, 취득세와 등록세는 취득당시 의도한 사용용도와 그 이후 보유·사용하면서의 실제용도간의 괴리가 발생할 수 있기 때문이다. 물론 취득세 및 등록세 용도구분별 비과세의 단서규정⁷⁾에서 ‘수익사업에 활용하거나, 일정기간 용도에 직접 사용하지 않는 등’의 경우에 대비한 사후관리를 통해 취득세 및 등록세를 추징할 수 있는 장치는 마련되어 있기는 하다. 그러나 취득 후 사용할 용도를 구분하여 취득세 및 등록세를 비과세하면서 사후에 추징하는 방법은 법논리적으로나 구조적인 한계가 있다고 판단할 수밖에 없다.

마지막으로 부동산 보유세인 재산세 및 구 종합토지세에 대한 비과세·감면 총액에서 비과세가 차지하는 비중은 각각 60%와 80%로 매우 높는데 그 실제적인 규모나 비중은 사실 지방세정연감상에서 정확히 파악할 수 없다. 지방세정연감은 재산세 및 (구) 종합토지세 부과편에 과세와 비과세상황을 함께 수록하고 있는데 (구) 종합토지세의 경우 전국 인별누진합산과세의 특성 상 과세되지 않는 비과세 대상 토지가 과세되었더라면 타 토지와 합산되어 더 높은 누진세율로 과세되어 결정세액이 얼마나 높게 계산되는지 따라서 세수손실이 얼마인지를 수록하고 있지 않기 때문이다. 비과세 대상 물건 건수, 과세표준액 정도만 수록하고 있는데 이는 재산세과세대장이 물건별로 운영되고 있는 데에도 일부 그 원인이 있다고 할 수 있다. 2005년부터 종합토지세가 국세인 종합부동산세와 시군구세인 (토지분) 재산세로 이원화됨에 따라서 토지·주택에 대한 인별 재산세 비과세액의 합계가 얼마나 되는지는 역시 시군구별로 계산·집계되지 않는 한 요원할 전망이다.

다. 대체 및 형식적 취득에 대한 취득세 및 등록세 비과세 제도

취득세에서 대체취득에 대한 취득세 비과세를 규정한 조문들은 제108조의 ‘천재 등으로 인한 대체취득’, 제109조의 ‘토지수용 등으로 인한 대체취득’, 그리고 제110

7) 지방세법 제127조 용도구분에 의한 등록세 비과세규정: ‘... 다만, 대통령령이 정하는 수익사업에 사용하는 경우와 등기·등록일로부터 1년(제1호의 경우는 3년) 이내에 정당한 사유없이 그 용도에 직접 사용하지 아니하고 매각하거나 다른 용도로 사용하는 경우 그 해당부분에 대하여 등록세를 부과한다.’

조의 ‘형식적인 소유권의 취득’ 등의 경우이다. 또한 등록세의 경우에는, 제127조의 2의 ‘대체취득등기’와 제128조의 ‘형식적인 소유권의 취득등기 등’을 비과세 대상으로 삼고 있다. 또한 신탁재산과 환매권행사에 따른 취득 및 등기에 대해서는 유사한 의미의 형식적 취득 및 등기사유로 보아 취득세와 등록세를 공히 비과세하고 있지만, 1가구1주택 및 그 부속토지의 상속, 법인의 합병 또는 공유권의 분할, 건축물 이전의 경우에는 취득세만 비과세되고 등록세는 과세되고 있다.

대체취득이나 형식적 취득에 대한 취득세 및 등록세 비과세규정은 재산취득에 따른 담세력을 인정할 수 없는 특수한 사정을 감안하거나 법논리적으로 취득이라고 보기 힘든 상황을 고려한 것들이라고 할 수 있다. 따라서 이러한 취득세 및 등록세의 비과세규정들은 취득세 및 등록세 과세규정의 법논리적 맹점을 보완하기 위한 성격이 강하다고 할 수 있다.

Ⅲ. 지방세감면제도의 개선방향

지방세비과세·감면제도 개선은 개선의 기본방향이 무엇이나에 따라 대상세목, 대상자, 대상행위 및 사업, 근거규정을 조정해야 하는 문제이다. 따라서 다음과 같은 기본목적 하에서 그 개선방향을 생각해 보자.

1. 비과세대상의 축소를 통한 세원확충과 형평성제고

납세주체에 의해서가 아니라 과세대상의 특성에 따라 비과세·감면제도를 정리하는 원칙이 수립되어야 할 것이다. 현재 지방세 비과세 혜택을 부여하는 경우는 ① 특정주체에 대해 무조건적으로, ② 특정용도에 대해, ③ 특정주체가 특정용도의 행위를 할 때의 3가지 범주로 나누어 이루어진다.

첫째 유형의 대표적인 경우가 국가 등에 대한 비과세의 경우로, 지방세법상에는 국가, 지방자치단체, 지방자치단체조합, 외국정부 및 주한국제기구라는 법적 주체(legal entity)에 대해서는 대부분 지방세를 비과세하는 원칙을 채택하고 있으면서

국제조세의 호혜원칙(reciprocity)과 사용용도를 감안한 예외를 만들어가는 과정 중에 있다. 특히, 응익의 원칙에 근거하여 부과하는 지방보유세인 재산세의 경우는 그 비과세대상을 축소할 필요성이 더욱 크다고 할 수 있다.

예를 들어, 1982년 여름 미국 뉴욕주 Long Island 지역에 있는 Glen Cove시에서는 매우 흥미로운 사건이 벌어졌다. Glen Cove시가 관할구역 내에 거주하는 舊 소비에트연방(Soviet Union) 외교관들이 시영 테니스코트 등 체육시설을 사용할 수 없도록 금지시켰는데, 그 이유는 이들 외교관들이 거주하는 주택들이 시의 지방재산세는 면제받으면서 거주주민으로서의 혜택을 받기 때문이라는 것이었다. 미국연방 외교담당 주무 중앙부서인 국무성(State Department)에서는 국가간 외교문제에 Glen Cove시가 간섭하지 말 것을 요구했지만, Glen Cove 시장은 ‘다른 시민들과 달리 소련외교관들에게는 납세의무가 면제되는 재산세를 만일 국무성이 전액 납부하고 싶지 않다면, 테니스장을 이용할 수 없다’고 못박았다. 본 사건이 주는 시사점은, 중앙정부의 외교서비스와 달리 지방정부가 제공하는 공공서비스는 그 댓가로서 지방세를 납부하는 주민들의 몫이지 비용도 부담하지 않는 외교관들이 공짜이용(free-riding)할 수 없다는 것이다. 만일 중앙정부가 국제적 외교관계를 중시하여 지방자치단체의 주요 세입원인 지방재산세를 외교공관에 부과하지 못하도록 한다면, 일종의 재원손실을 보전해 달라는 주장이었다. 결국 1984년에야 구 소비에트연방이 시가 제동하는 공공서비스에 대해 (세금이 아닌 형태의) 금액을 지불하기로 합의하면서 해결되었다.

또한 일본은 세법체계들이 우리나라와 매우 유사하여 ‘공적 성격을 감안하여 국가 등 즉, 국가지방자치단체 및 이에 준하는 것에 대하여 지방세를 비과세한다고 규정하면서도 그 대신 고정자산 가운데 대부자산, 공항용 자산 등에 대하여는 고정자산세를 부과하지 못하는 시정촌에게 교부금을 교부하는 방식으로 지방자치단체의 재정손실을 보전해 주고 있다⁸⁾.

마지막으로, 덴마크는 토지세(Grundskyld)와 건물세(Daekningsafgift)로 구성된 지방재산세를 부과할 때, 건물세를 중앙정부 및 공공기관이 사용하는 건물과 민간

8) 권강웅(1998) 지방세개론, pp.130-131.

영업용건물에 대해서만 과세하도록 하여⁹⁾, 중앙정부에 의한 지방세 비과세조치로 지방정부의 세원탈루의 가능성을 원천적으로 없애고 있다¹⁰⁾.

마찬가지로 공공 및 공익법인이라는 특정주체에 대해 무조건적으로 부여하고 있는 비과세는 특정용도에 한해 사용될 때에 한정하여 조세혜택이 부여된다는 기본 원칙을 설정하여야 할 것이다. 또한 부동산의 과다보유를 억제하는 기능을 위해 도입한 구 종합토지세의 영향을 받은 현재의 토지·주택분 재산세의 경우에도 인별 합산하여 누진과세하는 독특한 방식으로 운영하는 세제이면서도 세부담의 경감과 증과를 위해 분리과세대상 유형의 부동산을 지정하고 있으므로 비과세·감면을 통해 해당 부동산 과표액을 제외시키는 것 보다는 합산하지 않는 분리과세대상 부동산으로 지정하여 조세혜택을 부여하는 것이 바람직할 것이다.

여기서 한 가지 정책아이디어로서, 중앙정부가 부여한 지방세 비과세·감면혜택으로 세수결손이 심한 지방자치단체의 경우 이를 중앙정부가 보전해 주는 방법으로 지방재정조정제도 중 지방교부세의 배분시 이를 감안하는 제도를 고려할 수 있을 것이다. 예를 들어, 보통지방교부세는 기준재정수요액에서 기준재정수입액을 차감한 부족액을 기준으로 배분되고 있는데¹¹⁾, 이 중 기준재정수입액 계산시 중앙정부의 지방세 비과세·감면으로 해당지자체가 손실을 입은 세수감소액을 반영하는 등의 방법이 고려될 수 있을 것이다. 이 제도의 도입으로 각급 지방자치단체의 비과세·감면대장 관리도 보다 충실해 질 수 있는 장점도 존재한다.

9) 자가거주주택에 대해서는 건물세 대신 귀속임대료(imputed rent)를 과세소득으로 포함하여 지방 및 중앙소득세로 부과함으로써 주택에 대해서는 재산보유세를 보유에 따른 소득세로 대체하였다.

10) 물론 중앙정부는 군 및 시정부가 부과하는 건물세 세율의 한도를 각기 0.5%와 0.4%로 제한하여 합계 0.9%가 넘지 않도록 함으로써 지방정부에 완전한 과세자율권을 부여하지는 않지만 지방정부의 재원 확충을 위한 배려라는 측면에서 시사하는 바가 크다.

11) 이러한 교부세배분방식의 일반적인 문제점으로, 동질의 서비스제공시에도 인건비가 높아 비효율적인 지자체와 징수노력이 적은 지자체에게 더 많은 교부금이 배분되는 불합리성이 있다는 지적이 있다.

2. 지방정부의 정책자율성 및 효과성 제고와 조세의 중립성 회복

현행 지방세법에서 규정하고 있는 지방세 비과세·감면제도는 비과세·감면에 대한 기준설정과 그 구체적인 대상선택을 분리하여, 중앙정부와 지방정부가 각자를 분담하여 지방정부의 자율성을 높이는 방법을 생각해 볼 수 있다. 이는 현행의 지방세법이 지방자치제도의 실시가 본격화된 이후에도 기본틀에 있어 동일한 지방세법을 운영하고 있는 문제와도 관련이 있다. 전국적으로 공통된 내용의 지방세법과 전국공통조례를 통합하여 기본적인 지침(guideline)만을 제시하고, 구체적인 대상 선정 및 감면을 선택권을 지방정부에 허용하여 정책자율성과 재정책임성을 높이는 것이 바람직할 것이다.

단기적으로는 지방세비과세·감면정책의 정책과세로서의 효과성을 객관적으로 분석하는 작업이 쉽지 않을 것이므로 지방세 비과세·감면이 기득권화하는 것을 방지하기 위해 일몰법(sun-set law)조항을 유지·강화하는 것이 필요하다. 장기적으로는 효과성평가에 기초하여 조세감면도 정기적으로 예산과 같이 심의되는 조세지출예산제도의 도입이 필요할 것이다. 여기서 잠시 조세지출에 대해 살펴 보기로 하자. 조세지출(tax expenditure)이란 ‘과세대상(베이스)에 포함시키지 않음으로써 야기되는 세입손실’을 의미하며, 대개 정부가 어떤 행위를 과세하지 않거나 적게 과세함으로써 그 활동을 지원하고자 하는 데에 목적이 있다. 이는 예외없이 과세하여 거둔 세금을 재원으로 그 행위자에게 직접 보조금을 지불하는 것과 마찬가지로 효과가 있을 것을 기대하기도 한다. 즉, 조세지출이라는 표현은 명시적인 보조금을 지출하여 어떤 활동을 지원하는 것과 조세의 면제 및 경감을 통한 묵시적인 보조금 지급간의 대칭성을 시사하는 것이다. 물론 어떤 행위에 대한 보조금의 지급과 그 행위에 대한 조세의 감면이 정확히 동일한 경제적 효과를 발휘하지는 않는 이유는 다음과 같다. 첫째, 특정한 활동을 한다고 해서 그 행위자에게 납세의무가 반드시 성립하지 않는 경우라면 조세감면을 통한 지원효과는 작동할 여지가 없게 된다. 예를 들어 국가 등에 대한 비과세제도는 중앙정부 및 지방자치단체라는 법적주체에게 자동적으로 부여되는 비과세는 지원의 유인효과가 미미하게 된다. 둘째, 정부가

어떤 활동을 장려하기 위해 직접보조금을 지불하는 것 보다 조세지출을 이용하는 것이 보다 큰 효과를 낼 수 있는 상황도 발생할 수 있다. 예를 들어, 자선단체에의 기부활동을 활성화하기 위해 기부금지출에 대한 세액공제를 허용하는 것과 정부가 자선단체에 보조금을 지불하는 것은 ‘기부수요의 가격탄력성이 크냐 적냐’에 따라 효과가 달라지므로, 기부수요의 가격탄력성이 1보다 커서 탄력적이라면 비과세를 통한 지원이 보조금지급보다 더 큰 지원효과를 발휘하게 된다.

마지막으로, 전국공통조례로 시행중이며 취득세·등록세의 감면액 중 적지 않은 부분을 차지하리라 생각되는 「불균일과세조례」는 부동산과세평가의 문제를 중앙정부에서 제정한 지방세법에서 해결하지 않고 조례로서 보완하려고 한 대표적인 사례로 볼 수 있다. 지방세법상 거래과세인 등록세와 취득세는 사실상의 취득가액을 과표로 사용하는 것이 원칙이나, 거래가격 입증에 어려운 개인간의 거래시 검인계약서상의 신고가액이 과세시가표준액보다 높게 신고 되어 세부담이 높아지는 문제를 해결하기 위해서 또는 실지거래가액과세로의 급격한 이행에 따른 세부담 급증을 완화하기 위한 제도이다. 그러나 전국공통의 「불균일과세조례」는 조세중립성의 회복과 세원확충을 위해 단계적으로 폐지하여 지방세법에 포함시키고 지자체별 특수성을 반영한 조례들이 활성화되어야 할 것이다.

IV. 결론 및 요약

일반적으로 조세감면은 세수의 상실을 초래하고 납세자간의 과세형평성을 저해하여 자원의 배분을 왜곡시키는 사회적 비용을 치르게 된다. 따라서 지방세감면의 경우에도 지방세의 재원조달기능을 충실히 하고 과세의 중립성을 보완한다는 측면에서 합리적 조정이 모색되어야 함이 기본원칙이다. 이를 위해서는 조세감면을 통해 달성하려는 정책목표의 효과성을 감면이 수반하는 사회적 비용과 비교하여 균형점을 찾는 사전준비작업이 수행되어야 할 것이다.

한편 이상의 일반적인 조세감면의 기본원칙 이외의 실질적 지방자치제도하에서

지방세에게 요구되는 재정책임성과 정책자율성의 확보를 지방세감면정책에서도 추구되어야 할 것이다. 법정외세목 신설금지라는 제약하에 지방세를 지방세법으로 묶고서 비과세·감면도 중앙집권적으로 운영할 경우 지방정부의 재정에 대한 책임성은 기대하기 어려울 것이다.

본고에서는 지방세 비과세·감면의 축소를 위해 단기적으로 시행가능한 아이디어로서, 비과세·감면으로 인한 세수결손액의 지방교부세 배분시 보전방안과 검인계약서 시행에 따른 과세불균일조례의 폐지를 생각해 보았다.☺

<참고문헌>

- 권강웅, 『지방세강론』 '98개정증보판, 조세통람사, 1998.
 노영훈, “지방세 비과세 감면제도의 개선방향”, 지방세 제6호(통권 제38호), 1996. 12.
 전동훈, 『2003 지방세 실무해설』, 영화조세통람사, 2003.
 이진순, “종합토지세 특례조치들이 세수 및 형평성에 미치는 효과”, 공공경제 제10권 제1호, 2005.

