

조세법체계의 개편에 관한 연구

2006. 12

김 완 석

Kipf 한국조세연구원

서 언

현행 조세법은 지나치게 복잡할 뿐만 아니라 어렵다는 비판이 제기되고 있다. 알기 쉬운 조세법은 납세의무자의 경제활동에 있어서 법적 안정성과 예측가능성을 보장하여 준다. 조세는 국민의 모든 경제생활과 밀접한 관련을 맺고 있기 때문에, 조세법상의 조세효과를 고려함이 없이 경제적인 의사결정이 이루어지는 경우는 생각할 수 없기 때문이다. 그리고 알기 쉬운 조세법은 납세의무자의 자발적인 납세순응도를 높이며 납세의무자의 납세순응비용과 과세관청의 조세행정비용을 현저히 감소시킨다. 그러므로 복잡하고 어려운 세법을 알기 쉽게 고치는 작업이야말로 국가의 백년대계를 위하여 초석을 놓는 것과 다를 바 없는 중요하고 꼭 필요한 과제인 것이다.

조세법은 그 실체적 내용 때문에 복잡하고 이해하기 어렵기도 하지만 조세법의 형식 및 체제의 잘못이나 표현의 어려움 때문에 복잡하고 이해하기 어려운 경우가 적지 않다.

본 연구는 복잡하고 어려운 현행의 세법을 알기 쉽게 개편하기 위한 방안 중 세법의 형식 및 체제에서 비롯된 세법의 복잡성과 어려움을 해결하기 위한 방안으로 그 연구범위를 한정하여 개편방안을 제시하고 있다. 구체적으로는 조세법의 통합과 중복적 규정의 개선, 법령 간의 통일성 및 체계성 유지, 조세법편제의 개선, 알기 쉬운 조세법으로의 개편, 내용이 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로의 개편방안을 제시하고 있다.

이와 같은 알기 쉬운 조세법으로의 개편을 위하여 알기 쉬운 세법 개편을 전담할 기구 및 자문기구를 설치하고, 충분한 예산의 뒷받침 아래 장기적인 과제로서 수행할 것을 제안하고 있다. 세법의 개편작업

은 세법체계를 개편함과 동시에 세법을 알기 쉽게 다시 고쳐 써야 하기 때문에 고도의 전문성을 갖춘 정책입안 공무원·세무공무원·조세법학자·재정학자·세무회계를 전공하는 학자·변호사·공인회계사·세무사·관련 업계의 전문가 및 국어학자를 망라하는 방대한 전문인력을 확보한 상설기구에서 전담할 것을 주장하고 있다.

이 연구가 저자의 의도대로 알기 쉬운 조세법으로의 개편을 위한 계기가 되고 알기 쉬운 조세법 개편에 관한 연구와 정책수립에 유용한 기초자료로서 활용되기를 기대하여 본다. 그리고 본 연구를 시발점으로 하여 알기 쉬운 조세법 개편을 위한 세부적이고 구체적인 후속 연구가 이루어질 필요가 있다고 하겠다.

이 연구는 서울시립대학교의 김완석 교수에 의하여 수행되었다. 저자는 연구수행 과정에서 의견을 제시하여 주신 원내 및 원외의 연구원 및 전문가, 토론회에서 의견을 제시하여 주신 7분의 토론자에게 감사의 뜻을 표하고 있다.

끝으로 본 연구에서 도출·제시된 연구결과와 연구내용은 전적으로 저자의 개인적인 견해이며 본 연구원의 공식적인 견해와 무관함을 밝혀둔다.

2006년 12월

한국조세연구원

원장 최 용 선

요약 및 정책시사점

I. 알기 쉬운 조세법으로의 개편 필요성

현행 세법은 지나치게 복잡할 뿐만 아니라 어렵다고 한다. 세법은 납세의무자는 물론이고 과세관청을 위해서도 알기 쉽게 만들어질 필요가 있다.

알기 쉬운 세법은 납세의무자의 경제활동에 있어서 법적 안정성과 예측가능성을 보장하여 준다. 세금은 국민의 모든 경제생활과 밀접한 관련을 맺고 있기 때문에, 세법상의 조세효과를 고려함이 없이 경제적인 의사결정이 이루어지는 경우는 생각할 수 없기 때문이다. 그리고 알기 쉬운 세법은 납세의무자의 자발적인 납세순응도를 높이며 납세의무자의 납세순응비용과 과세관청의 조세행정비용을 현저히 감소시킨다. 뿐만 아니라 국민의 조세제도 및 조세행정의 명확성 및 공정성에 대한 신뢰를 확보할 수 있다.

그러므로 복잡하고 어려운 세법을 알기 쉽게 고치는 작업이야말로 국가의 백년대계를 위하여 초석을 놓는 것과 다를 바 없는 중요하고 꼭 필요한 과제인 것이다.

II. 알기 쉬운 조세법으로의 개편방안

세법은 그 실체적 내용 때문에 복잡하고 이해하기 어렵기도 하지만 세법의 형식 및 체제의 잘못이나 표현의 어려움 때문에 복잡하고 이해하기 어려운 경우가 적지 않다.

세법은 과세에 있어서 형평성 확보, 조세회피행위의 규제 필요성,

정책수단으로서의 조세의 역할 증대, 경제의 성장에 따른 다양하고 복잡한 경제거래의 출현, 세법의 기술성 등과 같은 세법의 내용 그 자체 또는 실체적인 조세제도의 복잡성 때문에 어렵다. 이와 같은 세법의 실체적 내용에서 기인하는 세법의 복잡성과 난해성을 해결하기 위한 근원적인 방안으로서는 세목을 대폭 줄이면서 flat tax와 같은 단순한 세금을 만드는 방안과 현행의 세금제도 기본골격을 유지한 채로 복잡하고 어려운 과세요건 및 확정절차에 관한 규정(최저한세, 세액계산의 특례, 인적공제 및 특별공제, 세액공제 등)을 단순하게 고치는 방안을 제시할 수 있다.

다음으로 세법의 형식 및 체제의 잘못이나 어려운 표현을 쓰는 데에서 비롯된 세법의 복잡성과 어려움은 세법체계의 복잡성과 규정의 중복성, 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여, 세법편제의 난잡성, 법문 및 표현의 애매성과 난해성, 법문의 지나친 축약성과 추상성 등에서 비롯되고 있다. 이와 같은 세법의 형식 및 체제에서 비롯된 세법의 복잡성과 어려움은 세법의 체계·편제 및 표현방식 등을 전면적으로 개편함으로써 해결할 수 있다.

본 연구는 복잡하고 어려운 현행의 세법을 알기 쉽게 개편하기 위한 구체적인 방안을 제시하되, 다만 알기 쉬운 조세법으로의 개편방안 중 세법의 형식 및 체제에서 비롯된 세법의 복잡성과 어려움을 해결하기 위한 방안으로 그 연구범위를 한정하여 개편방안을 제시하고자 한다.

조세법의 형식 및 체제에서 비롯된 세법의 복잡성과 난해성을 해결하기 위해서는 다음과 같은 방향에서 세법이 개편되어야 한다.

첫째, 장기적으로는 현재 20개의 법률로 이루어져 있는 내국세에 관한 법률을 미국의 내국세법(Internal Revenue Code)과 같은 단일 법률체계, 또는 프랑스의 조세실체법 및 조세절차법과 같은 2개의 법률체계로 통합하도록 한다. 중·단기적으로는 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법 및 과세자료의제출

및관리에관한법률을 독일의 조세기본법(Abgabenordnung)과 같은 단일의 조세통칙법으로 통합·제정하고, 성격이 유사한 개별세법을 통폐합하도록 한다. 그리고 개별세법에서 제각기 규정하고 있는 중복적인 규정(예: 질문검사권에 관한 규정, 확정절차에 관한 규정)을 국세통칙법에서 모아서 일괄적으로 규정하도록 한다.

둘째, 국법체계의 유기적 통일성을 확보하고 체계정당성의 원칙을 유지하도록 한다. 조세법과 다른 법률과의 통일성, 내국세법·관세법 및 지방세법 간의 통일성 및 내국세법령 안에서의 법령 간 통일성을 확보·유지하고, 각 법령 간의 용어를 통일하도록 한다. 그리고 국세기본법 또는 개별세법에서 정의규정을 확대 규정하여 세법을 간소화함과 동시에 세법수요자의 이해도를 높이도록 한다. 다음으로 행정입법에 있어서는 위임입법의 한계를 준수하도록 하여야 한다.

셋째, 조세법의 편제기준을 정립하고 그 정립된 편제기준에 따라 조세법령을 다시 편제한다. 이와 함께 항구적이고 간결한 조항 번호를 부여하는 체계와 시행령 및 시행규칙 조항의 법률 조항과의 연계방안을 마련하도록 한다.

넷째, 법문의 표현을 정확하게 사용하고 불확정개념의 도입을 지양하도록 한다. 압날·장닉·탈루·훼손·첩용·증빙·취집·신립·사료 등과 같은 어려운 용어는 쉬운 용어로 고쳐 쓰고, 해석상 어려움이 있는 예외의 예외규정을 지양하고, 준용대상을 구체화하고 재준용을 피하도록 한다. 그리고 법령의 인용방법을 개선하여 이해도를 높이며, 본칙에서 규정할 사항을 부칙에서 규정하지 않도록 개선한다.

다음으로 법문을 문장의 형태와 어법·어순 등에 맞추어 고치도록 한다. 또한 긴 조문은 분리하여 2개 이상의 조문으로 나누고, 장문은 2개 이상의 항·호 또는 목으로 세분하여 규정하거나 2개 이상의 문장으로 나누어야 한다.

다섯째, 내용은 방대하지만 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로 개편하도록 한다. 그리고 시행령에서는 미국 연방세법의 시행령과 같이 예시규정이나 사례(examples)를 많이 두도록 한다. 또한 세법수요자의 이해도를 높이기 위하여 법령에 개관규정, 산식, 표 및 흐름도 등을 많이 활용하도록 한다.

여섯째, 지방세법과 지방세조례와의 관계를 명확하게 설정하고, 지방세조례에의 위임범위를 확대하도록 한다. 다음으로 지방세법에서의 국세기본법 및 국세징수법의 준용범위를 명확히 하고, 지방세법에 대한 처벌에 있어서 조세범처벌법을 준용하도록 하고 있는 현행 규정이 죄형법정주의, 특히 명확성의 원칙에 위배될 소지가 있으므로 지방세법에 관한 사항은 지방세법에서 별도로 규정하도록 한다.

그런데 알기 쉬운 세법으로 개선하기 위해서는 형식 및 체제상의 문제점을 해결하는 것만으로는 한계가 있다. 그러므로 과세의 형평성과 조세에 의하여 달성하고자 하는 정책목적이 크게 훼손되지 않는 범위 안에서 세법의 내용 및 실제적인 조세제도의 복잡성을 단순화하는 노력도 병행하여야 한다. 그리고 지나치게 방만하고 많은 세목을 통합함과 아울러 목적세를 일반세로 흡수하는 방안도 함께 검토하여야 한다.

III. 알기 쉬운 조세법 개편 프로그램의 추진

세법을 알기 쉽게 개편하기 위해서는 알기 쉬운 세법 개편을 전담할 기구 및 자문기구를 설치하고, 충분한 예산의 뒷받침 아래 장기적인 과제로서 수행하지 않으면 안 된다. 즉 세법의 개편작업은 세법체계를 개편함과 동시에 세법을 알기 쉽게 다시 고쳐 써야 하기 때문에 고도의 전문성을 갖춘 정책입안 공무원·세무공무원·조세법학자·재정학자·세무회계를 전공하는 학자·변호사·공인

회계사·세무사·관련 업계의 전문가 및 국어학자를 망라하는 방대한 전문인력을 확보한 상설기구에서 전담하도록 하여야 한다. 그리고 이와 같은 상설기구와는 별도로 자문위원회를 구성하여 필요한 자문을 받도록 하여야 한다.

다음으로 세법의 개편작업을 성공적으로 수행하기 위해서는 충분한 예산이 뒷받침되어야 한다. 세법의 개편작업은 고도의 전문지식을 갖춘 많은 전문 인력을 확보하여야 하는데, 이를 위한 충분한 예산이 뒷받침되지 않으면 안 된다. 그리고 세법의 개편작업은 많은 시간이 소요되므로 장기적인 과제로서 최소한 5년 이상의 기간을 설정하여 중단 없이 꾸준히 수행하지 않으면 그 목적을 달성하기 어렵다.

이와 같은 알기 쉬운 조세법 개편을 추진함에 있어서는 오랜 기간에 걸쳐 매년 엄청난 예산을 투입하면서 꾸준히 세법 다시 고쳐 쓰기 과제를 수행하여 온 영국의 ‘세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트(Tax Law Rewrite Project: TLRP)’와 오스트레일리아의 ‘세법개혁프로그램(Tax Law Improvement Program: TLIP)’에서 많은 시사점을 얻을 수 있으리라 생각한다.

목 차

제1장 서론	17
I. 연구목적	17
II. 연구방법	20
III. 연구의 범위	20
제2장 조세법체계의 개선 필요성과 조세법체계의 현황 ..	24
I. 조세법체계의 개선 필요성	24
1. 조세법의 복잡성과 난해성	24
2. 조세법체계의 개선 필요성	31
II. 우리나라의 조세법체계의 현황	37
1. 내국세법체계의 현황	38
2. 관세법체계의 현황	49
3. 지방세법체계의 현황	53
III. 주요 외국의 조세법체계의 현황	62
1. 미 국	62
2. 독 일	69
3. 프 랑 스	71
4. 영 국	72
5. 일 본	73

제3장 조세법체계의 개편 노력	75
I. 우리나라에서의 조세법체계의 개편 노력	75
1. 조세법체계 개편작업의 내용	75
2. 조세법체계 개편작업의 평가	83
II. 주요 외국에서의 조세법체계의 개편 노력	84
1. 영 국	85
2. 오스트레일리아	111
3. 미 국	116
제4장 현행 조세법체계의 문제점	124
I. 1세목 1세법 체계의 유지에 따른 규정의 중복성과 복잡성	124
1. 1세목 1세법 체계의 유지에 따른 복잡성	124
2. 유사한 세목 간의 규정의 중복	124
3. 법령 간 규정의 중복	128
4. 조세특례제한법과 개별세법과의 구획의 혼란	135
II. 법령 간의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여	136
1. 상하법령 간의 모순과 체계정당성의 원칙의 위반	136
2. 조세법의 다른 법령과의 통일성의 결여	147
3. 조세법령 상호 간의 통일성의 결여	148
4. 위임입법의 한계 이탈	158
III. 조세법의 법령편제의 난잡성	168
1. 조세법 편제를 위한 기준의 미흡	168
2. 조세법의 편제순서에 관한 기준의 부재	168
3. 조항의 잦은 변동에 따른 안정성의 결여	170

4. 법률·시행령 및 시행규칙 간의 연결성의 미흡	171
IV. 법문 및 표현의 애매성과 난해성	172
1. 표현의 애매성	172
2. 법문의 난해성	175
3. 긴 조문과 법문의 長文性에 따른 해석의 어려움	186
V. 법문의 지나친 축약성과 추상성	202
VI. 지방세법체계상의 문제점	204
1. 지방세법과 지방세조례와의 관계의 불명확성	204
2. 지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 불명확성 ..	205
VII. 체계적인 조세법 정비계획의 부재	206
제5장 조세법체계의 개편방안	207
I. 조세법의 통합과 중복적 규정의 개선	207
1. 조세법의 통합	207
2. 조세법령 간 중복규정의 통합	217
II. 법령 간의 통일성 및 체계성 유지	222
1. 법령 간의 통일성 및 체계성 유지	222
2. 조세법과 다른 법률과의 통일성의 유지	234
3. 내국세법·관세법 및 지방세법 간 통일성의 유지	235
4. 내국세법령 안에서의 통일성의 유지	240
5. 위임입법의 한계 준수	266
III. 조세법편제의 개선	267
1. 조세법편제의 개편기준 정립	267
2. 조항의 번호를 부여하는 체계의 개선	272
3. 시행령 및 시행규칙 조항의 법률조항과의 일치	273

IV. 알기 쉬운 세법으로의 개편	276
1. 표현의 정확성과 명확성 확보	276
2. 쉬운 표현으로 고쳐 쓰기	281
3. 긴 조문의 분리와 장문의 단문화	290
V. 내용이 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로의 개편	295
1. 방대하지만 의미가 분명한 세법으로의 개편	295
2. 시행령에서의 예시규정 및 사례의 도입	296
3. 개관규정의 도입	312
4. 산식의 확대	314
5. 표 및 흐름도 등의 활용	318
VI. 지방세법체계의 개선	318
1. 지방세법과 조례와의 관계의 명확화	318
2. 지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 명확화	324
VII. 알기 쉬운 조세법 개편작업의 추진	325
1. 알기 쉬운 조세법 개편작업의 필요성	325
2. 알기 쉬운 조세법 개편을 위한 구체적인 방안	327
 제6장 요약 및 결론	 329
 참고문헌	 332
 <부록 1> 영국의 Income Tax (Trading and Other Income) Act의 편제	 345
<부록 2> 오스트레일리아의 A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999	393

표 목 차

<표 3- 1> 사업손실 공제의 목차	98
<표 3- 2> 제1장의 윤곽을 보여주는 설명문	99
<표 3- 3> 제1장 제1조의 개관 규정	100
<표 3- 4> 소급공제하지 않는 경우의 손실 공제의 순서	101
<표 3- 5> 양도인의 부채의 공제 제한	101
<표 3- 6> 정의된 용어의 색인표	102
<표 3- 7> 양도인의 관련 보유채무에 관한 순서도	103
<표 3- 8> 개관조항의 예시	105
<표 3- 9> 산식의 활용례	106
<표 3-10> 수학 부호의 사용례	106
<표 3-11> 표의 활용례	107
<표 3-12> 단계별 계산식에 관한 예	108
<표 3-13> 설명자료의 예시	110
<표 4- 1> 소득세법과 법인세법의 편제	125
<표 4- 2> 특별소비세법과 교통세법의 편제와 내용	127
<표 4- 3> 내국세법·관세법 및 지방세법 간의 차이의 예시	149
<표 4- 4> 세목별 과세표준과 세액의 신고기한	152
<표 4- 5> 과세표준의 신고기한 외의 그 밖의 신고기한	153
<표 4- 6> 세목별 신고불성실가산세와 납부불성실가산세 ..	155
<표 4- 7> 세목별 그 밖의 가산세	156
<표 4- 9> 부가가치세법, 특별소비세법 및 주세법의 편제	

대비표	169
<표 4-10> 소득세법 제89조 관련 소득세법 시행령 및 소득세법 시행규칙의 비교	171
<표 5- 1> 소득세법 제89조 관련 소득세법 시행령 및 소득세법 시행규칙의 조항 예시	275

제1장 서론

I. 연구목적

현행 조세법은 지나치게 복잡할 뿐만 아니라 어렵다는 비판이 제기되고 있다. 대한상공회의소가 제조·건설업체 300개사를 대상으로 실시한 『기업관련 법령의 복잡성 현황과 정책과제』 조사 결과에 따르면 응답기업의 52.3%가 현행 기업관련 법령을 ‘이해하기 어렵다’고 응답하고 있다. 기업관련 법령이 조세법만으로 이루어지고 있는 것은 아니지만 조세법이 기업관련 법령의 중요한 부분을 차지하고 있음은 의문의 여지가 없다. 그리고 응답기업의 38.8%가 현행 법령의 문제점으로 ‘내용이 애매하고 예외규정이 많아 적용대상 여부가 불분명’하다는 점을 지적하고 있으며, 그 다음으로 ‘시행령·시행규칙·고시 등 법체계 복잡’(25.6%), ‘중복 유사법령이 많아 종합판단이 어려움’(22.6%), ‘법률 용어 및 표현이 어려움’(11.4%)을 들고 있어서 법령을 쉽고 체계적으로 정비하는 것이 시급한 과제임이 드러나고 있다¹⁾.

조세법이 어려운 이유로서는 조세법의 실체적 내용의 복잡성 및 난해성에서 비롯되는 경우와 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성에서 비롯되는 경우로 나누어 볼 수 있다²⁾.

1) 대한상공회의소, 『기업관련 법령의 복잡성 현황과 정책과제』, 2006, pp. 1~2.

2) 세법복잡성을 내용복잡성(content complexity: 주제 자체에 내재하는 어려움)과 독해복잡성(reading complexity: 어떤 내용을 전달하기 위한 표현방식의 어려움)으로 구분하는 견해도 이와 같은 구분과 같은 맥락이다(석기준, 「소득세법의 복잡성 측정에 관한 연구」, 『세무학연구』 제 12호, 사단법인 한국세무학회, 1998, p. 43).

조세법의 실제적 내용의 복잡성과 난해성은 과세에 있어서의 형평성의 확보 및 조세회피행위의 규제 필요성, 정책수단으로서의 조세의 역할 증대, 경제 성장에 따른 다양하고 복잡한 경제거래의 출현, 조세법의 기술성 등에 기인하고 있다. 이와 같은 조세법의 실제적 내용의 복잡성과 난해성을 해결하기 위한 근원적인 방안으로서는 세목을 대폭적으로 단순화하면서 flat tax³⁾나 national retail sales tax와 같은 단순한 조세제도를 도입하는 방안을 제시할 수 있다. 러시아는 2001년부터 13%의 단일세율에 의한 소득세를 도입한 바 있다⁴⁾. 그러나 이와 같은 방안은 실행가능성이 높지 않다.

조세법의 실제적 내용의 복잡성과 난해성을 해결하기 위한 차선의 방안으로서 현행 조세제도의 기본골격을 유지한 채로 복잡하고 난해한 과세요건 및 확정절차에 관한 규정을 단순화하는 방안이 제시되고 있다. 예를 들면 최저한세 제도의 폐지 또는 단순화, 인적공제 및 특별공제를 포함한 종합소득공제의 개선, 세액공제 및 세율구조의 단순화, 개인저축 및 연금에 대한 과세제도의 단순화, 금융소득에 대한 세액계산의 특례 규정 개선, 의제배당소득의 단순화 등을 비롯한 복잡한 세법규정을 단순화하는 방안이 이에 해당한다. 이와 같은 접근방안에 의한 개선은 최근 미국에서 활발하게 이루어지고 있다. 미국은 근래에 과세표준이나 세액 계산과정에 있어서의 복잡한 규정을 단순화함으로써 알기 쉬운 조세법을 만드는 데에 주력하여 왔다. 예를 들면 최저한세의 개선 또는 폐지, 근로소득세액공제(Earned Income Tax Credit)의 단순화, 외국납부세액공제의 개선 등이 이에 해당한다.

3) 최근 미국에서 제시된 세제개편안 중 주목할 만한 것으로서는 Arney 하원의원과 Shelby 상원의원에 의하여 제안된 Flat Tax의 도입을 위한 法案이다. Arney 하원의원과 Shelby 상원의원은 현행의 個人所得稅와 法人所得稅를 폐지하고 單一稅率(17%)의 개인임금세(Individual Wage Tax)와 사업세(Business Tax)를 신설할 것을 提案한 바 있다.

4) Anna Ivanova, Michael Keen & Alexander Klemm, "The Russian 'flat tax' reform," *Economic Policy*, July 2005, p. 399.

다음으로 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성은 조세법령 체계의 복잡성, 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여, 조세법령 편제의 난잡성, 세법상의 문언 및 표현의 난해성, 법문의 지나친 축약성과 추상성 등에서 비롯되고 있다. 이와 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성을 해결하기 위해서는 조세법령의 체계·편제 및 표현방식을 개선할 필요가 있다. 이와 같은 접근방법에 의한 개선은 최근 영국·오스트레일리아 등에서 지속적으로 이루어지고 있다. 그리고 미국의 조세법은 조세법령의 체계·편제 및 표현방식이 대체로 납세의무자가 이해하기 쉽도록 제정되어 있다고 평가되고 있다.

그러므로 조세법을 알기 쉽게 고치기 위해서는 조세법의 실제적 내용의 복잡성 및 난해성을 개선하기 위한 방안과 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성을 해소하기 위한 방안이 동시에 강구되지 않으면 안 된다고 하겠다.

조세법은 납세자는 물론이고 과세관청도 쉽게 이해할 수 있도록 만들어질 필요가 있다. 알기 쉬운 조세법은 납세자의 경제활동에 있어서 법적 안정성과 예측가능성을 보장하여 준다. 조세는 국민의 모든 경제생활과 밀접한 관련을 맺고 있기 때문에 세법상의 조세효과를 고려하지 않고 경제적인 의사결정이 이루어지는 경우란 상상하기 어렵기 때문이다. 그리고 알기 쉬운 조세법은 납세자의 자발적인 납세순응도를 높이며 납세자의 납세순응비용과 과세관청의 조세행정비용을 현저히 감소시킨다.

그러므로 복잡하고 어려운 현행의 조세법을 알기 쉽게 개선하는 작업이야말로 반드시 필요할 뿐만 아니라 당연한 절실한 과제라고 하지 않을 수 없다. 알기 쉬운 조세법으로 개선하기 위한 노력은 우리나라만이 당연하고 있는 과제는 아니다. 외국에서도 조세법의 평이화 또는 알기 쉬운 조세법 만들기(tax simplification⁵⁾)는 조세법상의 중요한

5) 조세법의 단순화, 조세법의 간소화, 조세법의 평이화 등으로 번역할 수 있는데, 그 내용으로 볼 때 조세법의 평이화가 가장 적합하다고 하겠다. 즉 tax simplification이란 조세법의 복잡성(complexity)·중복성(multiplicity)·

과제로 터잡고 있다⁶⁾.

본 연구는 위와 같은 필요성에 따라 복잡하고 어려운 현행의 조세법을 알기 쉽게 개선하기 위한 구체적인 방안을 제시하는 데에 그 목적이 있는 것이다.

II. 연구방법

본 연구는 기존의 논문, 연구보고서, 단행본(전문연구서적) 등에 의한 문헌연구의 방법에 의하고자 한다.

이와 병행하여 조세법체계의 문제점을 파악하기 위하여 현행 실정세법을 축조적으로 검토함과 동시에 헌법재판소의 판결, 대법원을 비롯한 하급법원의 판결, 국세심판원·국세청 및 감사원의 조세심판결정례, 각 세법별 기본통칙, 재정경제부 및 국세청의 예규 등을 분석·검토하고자 한다.

그리고 그 개선방안을 제시함에 있어서 주요 외국의 입법례를 비교법적으로 연구·검토하고 그 시사점을 수용하고자 한다.

III. 연구의 범위

본 연구는 조세법을 국민과 과세관청 모두에게 알기 쉽게 개선하기

불명료성(obscurity) 및 난해성(complication)을 해소하는 것이기 때문이다 (Jaime Ross, "Simplification of Tax Legislation, Tax Simplification," *Technical Papers and Reports of the 20th General Assembly of the Inter-American Center of Tax Administrators(CIAT)*, International Bureau of Fiscal Documentation, 1988, p. 30).

6) Leonard R. Massad et al., "Tax Simplification," *Technical Papers and Reports of the 20th General Assembly of the Inter-American Center of Tax Administrators(CIAT)*, International Bureau of Fiscal Documentation, 1988; U.K. Inland Revenue, *The Path to Tax Simplification, - A report under Section 160 Finance Act 1995*, December 1995.

위하여 조세법체계의 개선방안을 모색하는 데에 그 목적이 있다.

조세법이 어려운 이유로서는 다음과 같이 두 가지로 구분하여 설명할 수 있음은 전술한 바와 같다.

첫째는 과세에 있어서의 형평성의 확보와 조세회피행위의 규제 필요성, 정책수단으로서의 조세의 역할 증대, 경제의 성장에 따른 다양하고 복잡한 경제거래의 출현, 조세법의 기술성 등과 같은 조세법의 내용 또는 실제적인 조세제도의 복잡성에서 기인하는 경우이다. 이와 같은 조세법의 실제적 내용의 복잡성과 난해성을 해결하기 위한 방안으로서 세목을 줄이면서 flat tax나 national retail sales tax와 같은 단순한 조세제도를 도입하는 방안과, 현행 조세제도의 기본 골격을 유지한 채로 복잡하고 난해한 과세요건 및 확정절차에 관한 규정을 단순화하는 방안⁷⁾을 제시할 수 있다.

둘째는 내국세 법령체계의 복잡성, 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여, 법령편제의 난잡성, 세법상의 문언 및 표현의 난해성, 법문의 지나친 축약성과 추상성 등과 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성과 난해성에서 기인하는 경우이다. 이와 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성과 난해성을 해결하기 위한 방안으로서 조세법의 실제적인 내용은 그대로 둔 채 체계·편제 및 표현방식을 개선함으로써 납세의무자가 알기 쉽도록 개선하는 방안을 제시할 수 있다.

조세법의 복잡성 및 난해성은 조세법의 내용 또는 실제적인 조세제도의 복잡성 및 난해성을 해소함과 아울러 내국세 법령체계의 복잡성, 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여, 법령편제의 난잡성, 세법상의 문언 및 표현의 난해성, 법문의 지나친 축약성과 추상성 등과 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성과 난해성을 동시에 제거하지 않음

7) 최저한세제도의 폐지 또는 단순화, 인적공제 및 특별공제를 포함한 종합소득공제의 개선, 세액공제 및 세율구조의 단순화, 개인저축 및 연금에 대한 과세제도의 개선 등과 같이 복잡한 세법규정을 단순화하거나 쉽게 고치는 방안이 이에 해당한다.

면 해결하기 어려운 과제이다. 그러므로 복잡하고 어려운 조세법을 알기 쉽게 개편하기 위해서는 실제적인 조세제도의 복잡성·난해성과 형식상·체제상의 복잡성·난해성을 동시에 해결하기 위한 노력이 병행되어야 한다.

본 연구에서는 후자의 문제, 즉 내국세 법령체계의 복잡성, 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여, 법령편제의 난잡성, 세법상의 문언 및 표현의 난해성, 법문의 지나친 축약성과 추상성 등과 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성과 난해성에 한정하여 그 문제점을 분석·검토하고 그에 대한 개선방안을 제시하고자 한다. 다만, 형식상·체제상의 문제점 및 개선방안과 관련된 범위 안에서는 조세법의 내용 또는 실제적인 조세제도의 문제점 및 개선방안에 관하여도 제한적으로 검토하기로 한다.

조세법의 복잡성과 난해성을 개선하기 위하여 현행의 조세법체계를 통·폐합함과 동시에 법체계를 전면적으로 개편하고, 조세법령을 납세자가 이해하기 쉽도록 획기적으로 개선할 필요가 있다. 본 연구는 다음과 같이 수행하기로 한다.

제2장에서는 조세법체계의 개선 필요성을 제시하고 현행 조세법체계의 현황을 검토하고자 한다. 현행 조세법의 복잡성과 난해성의 원인 및 문제점을 살펴보고 조세법체계의 개선필요성에 관하여 검토한다. 그리고 우리나라의 조세법체계 현황과 주요 외국의 조세법체계 현황을 살펴보고 그 문제점 및 시사점을 도출하고자 한다.

제3장에서는 조세법체계의 개편 노력에 관하여 살펴보고, 그 시사점을 제시하기로 한다. 먼저 우리나라에서의 조세법령정비 5개년 계획 등과 같은 조세법체계의 개편 노력에 관하여 검토하기로 한다. 이어서 미국·오스트레일리아 및 영국에서의 조세법체계의 개편노력에 관하여 살펴보고 그 시사점을 도출하기로 한다.

제4장에서는 현행 조세법체계의 문제점, 특히 조세법의 형식상·체제상의 문제점에 관하여 검토하기로 한다. 1세목 1세법 체계의 유지에

따른 규정의 복잡성, 법령 간의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여, 조세법 법령편제의 난잡성, 법문 및 표현의 애매성과 난해성, 법문의 지나친 축약성과 추상성, 지방세법 체계상의 문제점, 체계적인 조세법 정비계획의 부재로 구분하여 그 문제점을 제시하고자 한다.

제5장에서는 조세법체계의 개선방안을 제시하고자 한다. 조세법의 통합과 중복적 규정의 개선, 법령 간의 통일성 및 체계성의 유지, 조세법편제의 개선, 알기 쉬운 세법으로의 개편, 내용이 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로의 개편, 지방세법체계의 개선, 알기 쉬운 조세법 개편작업의 추진으로 구분하여 그 구체적인 개선방안을 검토하고자 한다.

제6장에서는 지금까지의 논의를 요약함과 동시에 결론을 제시하고자 한다.

제2장 조세법체계의 개선 필요성과 조세법 체계의 현황

I. 조세법체계의 개선 필요성

1. 조세법의 복잡성과 난해성

조세법은 다른 법보다 복잡하고 어렵다는 비판이 제기되고 있다. 조세법이 복잡하고 어려운 이유로서는 크게 조세법의 내용 또는 조세제도상의 복잡성 및 난해성이라는 측면과 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성이라는 측면의 두 가지 관점에서 찾아볼 수 있다⁸⁾.

8) 金子宏, 『租税法 第10版』, 弘文堂, 2005, p. 33; the Staff of the Joint Committee on Taxation, *Study of the Overall State of the Federal Tax System and Recommendations for Simplification*, Pursuant to Section 8022(3)(B) of the Internal Revenue Code of 1986, Volume I; *Study of the Overall State of the Federal Tax System*, U.S. Government Printing Office, April 2001, p. 5,

특히 미국의 상하원 합동조세위원회(Joint Committee on Taxation)는 연방 조세법상 복잡성의 원인으로 ① 법령의 불명확성 및 난해성, ② 사회 및 경제정책의 수단으로서 연방조세의 활용, ③ 경제적인 복잡성의 증가, ④ 연방세법과 州稅法, 다른 연방법령 및 기준, 외국법령 및 조세조약 등과의 상호작용을 들고 있다. 이 중에서 ① 법령의 불명확성 및 난해성은 대체로 조세법의 형식상의 복잡성 및 난해성에 해당하고, 나머지 ② 사회 및 경제정책의 수단으로서 연방조세의 활용, ③ 경제적인 복잡성의 증가, ④ 연방세법과 州稅法, 다른 연방법령 및 기준, 외국법령 및 조세조약 등과의 상호작용은 조세법의 내용 또는 조세제도의 복잡성 및 난해성에 해당한다고 하겠다.

가. 조세법의 내용 또는 조세제도상의 복잡성과 난해성

조세는 국민 경제생활의 모든 측면과 관련을 갖고 있다. 그 때문에 조세법은 경제생활의 변화에 따라서 끊임없이 변화하고, 경제생활의 복잡화에 수반하여 점점 복잡화되고 있다. 또한 복잡한 경제생활 중에서 조세부담의 공평성을 확보하고, 더욱이 조세회피에 대처하기 위하여 빈틈없는 규정을 마련할 필요가 있는 점, 최근에 재원의 조달수단을 넘어 경제정책적 목적에 이용되는 경향이 증가한 점도 조세법의 복잡화를 촉진하는 요인이 되고 있다.

다음으로 조세법은 사적 경제질서 및 그 법적 표현인 사법질서와의 조화를 도모하면서 세수를 확보하는 것이 중요한 과제이기 때문에 기술적 성격을 지니고 있다. 이와 같은 조세법의 기술성도 조세법이 난해하게 되는 중요한 원인을 이루고 있다.

1) 경제거래의 복잡화

조세는 그 본질이 경제적 급부를 수반하는 금전적 부담이다. 조세는 필연적으로 경제적 거래로 인하여 가득한 수익 또는 소득 등을 과세대상으로 삼게 되는데, 경제가 발전하고 고도화됨에 따라 경제거래의 유형 및 경제거래방식도 복잡화하고 고도화하게 된다. 이의 필연적인 결과로서 조세법의 복잡화를 초래하게 된다. 예를 들면 파트너십·신탁 등과 같은 다양한 기업의 유형 및 소득활동주체의 출현, 금융파생상품·전자상거래 등과 같은 새로운 경제거래유형의 출현 등에 따른 소득해당성·소득분류·소득의 귀속연도 및 소득금액의 계산 특례 등이 이에 해당한다.

2) 조세부담의 형평성 확보

우리 헌법은 제11조 제1항에서 “모든 국민은 법 앞에 평등하다. 누구든지 성별·종교 또는 사회적 신분에 의하여 정치적·경제적·사회

적·문화적 생활의 모든 영역에 있어서 차별을 받지 아니한다”라고 하여 法 앞의 平等을 보장하고 있다. 法 앞의 平等이란 법적용의 대상이 되는 모든 人間을 平等하게 다루어야 한다는 최고의 헌법원리로서 헌법해석의 지침인 동시에 입법·행정·사법 등 모든 공권력 발동의 기준이 된다. 法 앞의 平等은 모든 국민의 기회균등과 공권력에 의한 자의의 금지를 그 주된 내용으로 한다. 法 앞의 平等에서 平等의 규범적 의미에 관하여는 종래부터 논란이 계속되고 있지만 산술적인 의미의 절대적인 평등이 아니라 배분적 정의에 입각한 상대적 평등을 의미한다는 점에 대해서는 다툼이 없다⁹⁾. 그러므로 法 앞의 平等은 “같은 것은 같게, 같지 아니한 것은 같지 않게” 취급함으로써 달성할 수 있는 것이다.

이와 같은 헌법상의 法 앞의 平等을 租稅法의 영역에서 구체적으로 적용한 형태가 조세평등주의이다. 조세평등주의란 합리적 이유 없이 특정의 납세의무자를 과세상 불리하게 차별하거나 우대하여서는 아니 되며, 개인의 경제적 급부능력에 상응하여 공정하고 평등하게 조세부담이 배분될 것을 요구하는 원칙이다¹⁰⁾. 조세평등주의는 正義의 理念에 따라 경제적 부담능력이 동일한 것은 같게, 경제적 부담능력이 상이한 것은 다르게 과세함으로써 조세법의 입법과정이나 집행과정에서 租稅正義(Steuergerechtigkeit)를 실현하려는 원칙이라고 할 수 있다. 조세평등주의는 입법상의 원칙임과 동시에 해석·적용상의 원칙이기도 하다. 즉 국가는 조세입법을 함에 있어서 조세의 부담이 공평하게 국민들 사이에 배분되도록 법을 제정하여야 할 뿐만 아니라 조세법의 해석·적용에 있어서도 모든 국민을 평등하게 취급하여야 한다는 원칙인 것이다.

조세평등주의는 자의의 금지 및 응능부담의 원칙을 그 주된 내용으로 한다. 응능부담의 원칙(Leistungsfähigkeitsprinzip)이란 경제적인 급부

9) 헌법재판소 1999.5.27 선고 98헌바26 결정.
10) 同旨: 헌법재판소 1996.6.26 선고 93헌바2 결정.

능력(wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit)에 따라 과세가 이루어져야 한다는 원칙인데, 담세능력의 원칙이라고도 부른다. 즉 응능부담의 원칙이란 동일한 경제적 급부능력(담세력)에 대하여는 동일한 조세를 부담시키되(수평적 공평), 경제적 급부능력이 큰 자에 대하여는 경제적 급부능력이 작은 자에 비하여 보다 많은 조세를 부담시켜야 한다는 원칙이다(수직적 공평)¹¹⁾. 그리고 경제적 급부능력이 아닌 것에 대하여는 과세하여서는 안 되며, 경제적 급부능력을 넘는 과세 또한 허용되지 않는다. 응능부담의 원칙은 조세평등 내지 조세정의(Steuergerechtigkeit)를 실현하기 위한 조세법상의 기본원칙으로서 조세평등주의의 핵심적인 내용을 이루고 있다.

이와 같은 조세부담의 형평성을 확보하기 위하여 조세법의 내용은 복잡하고 어렵게 된다. 그 예로서는 접대비 및 기부금의 한도액계산 제도의 채택, 최저한세제도의 도입, 상속세 포괄주의의 도입, 소득세·상속세와 재산세에 있어서의 누진세율구조의 채택, 소득세에 있어서의 복잡한 소득공제제도의 도입, 사치품 등에 대한 高率의 개별소비세의 과세 등을 들 수 있다.

3) 조세회피행위의 증가에 따른 규제

조세부담이 증가함에 따라 납세의무자의 조세회피행위가 엄청나게 증가하고 있다. 조세회피(tax avoidance)는 조세절약(tax saving, Steuerersparung) 및 조세포탈(tax evasion, Steuerhinterziehung)과의 중간지대에 위치하고 있다. 즉 조세회피란 법률상의 범형식을 남용하여 조세부담을 경감시키는 것으로서 법이 예정하고 있지 아니하는 이상한 범형식을 사용하여 조세부담의 감소를 기도하는 행위이다. 조세회피행위에 대하여는 이를 부인하여 세액을 징수하고 있다. 즉 회피한 세액을 추징함과 아울러 가산세를 과징한다. 조세회피행위는 조세포탈

11) BverfGE 82, 60(89); 61, 319(343f.); 62, 214(223); 67, 290(297); 74, 182(199f.).

범을 구성하지는 않는다.

조세회피행위의 증가추세는 세계적인 현상인데, 그 이유는 다음과 같다.

첫째, 조세포탈은 명백한 위법성으로 말미암아 사회적 비난의 가능성이 클 뿐만 아니라 형벌로써 처벌하기 때문에 그 이용에는 어려움이 있다. 그렇다고 하여 세법에서 허용하고 있는 조세우대조치만을 적용 받는 조세절약만으로는 만족할 만한 수준의 세금절약을 기대할 수 없기 때문에 조세회피행위를 자주 이용하게 된다.

둘째, 오늘날 수많은 세무전문가가 납세의무자에게 조세회피방법을 자문해 주면서 생계를 꾸려나가고 있기 때문에 조세회피행위가 빈번하게 이루어지게 된다. 조세전문가들은 어떤 하나의 조세회피방법이 입법자에 의해 봉쇄되는 경우에는 또 다른 조세회피방법을 개발하기 위하여 사활을 걸기 때문에 조세회피행위가 수그러들지 않는다.

셋째, 조세회피행위가 적출되었을 때 납세의무자가 추가적으로 부담하게 되는 조세회피비용이 저렴하기 때문에 조세회피행위에 대한 유인이 높다. 조세회피행위가 적발되더라도 회피한 세액을 추징함과 아울러 약간의 가산세를 과징하기 때문이다.

넷째, 국제사회의 개방, 자본·기술 및 노동의 국제 간의 이전이 활발해짐에 따라 납세의무자·자본 또는 기술들을 경과세국가로 이동시킴으로써 조세회피가 빈번하게 이루어지고 있다. 이와 병행하여 일부 국가들이 조세를 경쟁적으로 낮추어서 조세피난처(tax haven)로서의 기능을 하고 있기 때문에 조세회피의 현상이 더욱 증가하고 있다.

이와 같은 조세회피행위를 방지하기 위한 규제조항들을 신설함에 따라 조세법이 복잡해지고 난해해지고 있다. 현행 조세법의 많은 부분이 조세회피행위를 규제하기 위한 조항들로 이루어져 있다. 소득세법·법인세법 및 부가가치세법에서의 부당행위계산부인규정(소득세법 제41조 및 제101조, 법인세법 제52조, 부가가치세법 제52조), 가족 간의 공동사업소득에 대한 합산과세에 관한 규정(소득세법 제43조 제

3항), 역합병의 규제에 관한 규정(법인세법 제46조), 상속세및증여세 법상의 증여세 포괄주의에 관한 규정(상속세및증여세법 제2조, 제31조 내지 제45조의 2), 세대를 건너뛴 상속 또는 증여에 대한 할증과세규정(상속세및증여세법 제27조 및 제57조)과 상속개시일전 처분재산 등의 상속추정규정(상속세및증여세법 제15조), 국제조세조정에관한법률상의 국제적 조세회피부인규정 등이 이에 해당한다.

4) 경제정책적 목적을 위한 조세기능의 강화

조세는 재정수입의 조달이라는 본원적인 기능 외에도 자원의 배분·경제의 안정·분배의 균등 등과 같은 특정한 정책목적에도 기여한다. 조세는 국민경제 및 국민의 직업활동 또는 경제활동에 지대한 영향을 미치고 있다. 국민이 투자를 하거나 저축 또는 소비를 하는 경우와 소득활동을 함에 있어서는 조세효과를 고려하지 않을 수 없기 때문이다. 나아가서 국가는 조세의 중요성 및 그 효과를 고려하여 적극적으로 경제의 성장·경기의 안정·소득의 재분배 등과 같은 경제·사회 및 문화정책 등을 수행하기 위한 주요한 수단으로 삼는 경우가 늘어나고 있다.

특히 조세를 특정한 정책목적의 달성하기 위한 수단으로 활용함에 있어서 조세특별조치가 그 중요한 도구가 된다. 조세특별조치란 담세력 기타 상황이 동일함에도 불구하고 특정한 정책적 목적을 달성하기 위하여 일정한 요건을 충족하는 경우에 조세의 부담을 경감하거나 가중하는 것을 내용으로 하는 조치를 말한다. 위의 경우에 조세부담의 경감을 내용으로 하는 조세특별조치를 조세우대조치라고 하고, 조세부담을 가중하는 것을 내용으로 하는 조세특별조치를 조세중과조치라고 한다.

조세중과조치란 조세부담을 가중하는 것을 내용으로 하는 조세특별조치인데, 미등기양도자산의 양도차익에 대한 높은 세율에 의한 양도소득세의 중과세, 사치성 재산에 대한 취득세 및 재산세의 중과세, 대

도시지역 내 법인등기 등에 대한 등록세의 중과세, 사치품에 대한 특별소비세의 고율과세 등이 그 예이다.

이와 같은 정책목적에 따른 중과세 외에도 국민건강의 유지·환경의 보호·부동산투기의 억제·사치적인 소비의 규제 등과 같은 사회목적에 따른 조세(예를 들면 담배판매세·주세·종합부동산세 등)의 과정이 이루어지고 있다.

다음으로 조세우대조치란 조세부담의 경감을 내용으로 하는 조세특별조치인데, 조세유인조치라고도 부른다. 조세우대조치의 예로서는 비과세·세액면제·세액공제·소득공제·익금불산입·손금산입·낮은 세율의 적용·이월과세·과세이연 등을 들 수 있다. 그 전형적인 예로서 조세특례제한법상의 특례 규정, 각 개별세법상의 비과세·감면 및 공제에 관한 규정을 들 수 있다.

이와 같은 경제정책적 목적을 달성하기 위한 정책수단으로서의 조세의 활용은 조세법을 복잡하고 혼란스럽게 만드는 요인이 되고 있다.

5) 조세법의 기술성

조세법은 사적 경제질서 및 그 법적 표현인 사법질서와의 조화를 도모하면서 세수를 확보하는 것이 중요한 과제이기 때문에 기술적 성격을 지니고 있다. 예를 들면 국세징수법은 조세의 징수에 있어서 어떻게 사채권과의 조정 또는 조화를 도모할 것인가 또는 어떤 절차로써 조세를 징수하는 것이 합목적적인가를 고려하여 제정하지 않으면 안 된다. 그러므로 그 내용이 더욱 복잡하고 난해해지는 것이다.

다음으로 조세법은 재정학 또는 조세이론에 의하여 설계된 조세제도를 입법화한 것일 뿐만 아니라 소득세·법인세·부가가치세 및 상속세의 과세표준의 계산에 관한 규정에 있어서는 경영학 또는 회계학적 지식을 바탕으로 하고 있다. 그러므로 조세법은 극히 난해하다고 하겠다.

그리고 조세법은 사적 경제행위 및 그 법적 표현인 법률행위로 인하

여 가득 또는 취득한 수익·소득 또는 재산 등을 과세물건으로 하고 있기 때문에 조세법에서 다른 법 영역의 용어를 차용하고 있는 경우가 적지 않으며, 이와 같은 차용개념의 해석을 둘러싸고 다툼이 속출하고 있는 실정이다.

나. 형식상·체제상의 복잡성과 난해성

조세법이 복잡하고 어려운 이유로서는 조세법의 내용 또는 조세제도의 복잡성 및 난해성에 기인하는 점도 크지만 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성이라는 측면도 큰 비중을 차지하고 있다. 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성은 내국세 법령의 중복성과 복잡성, 조세법상 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여, 조세법의 법령편제의 난잡성, 조세법의 법문 및 표현의 애매성과 난해성, 조세법상의 문언 및 표현의 축약성 및 추상성 등에 기인하고 있다.

그 구체적인 내용은 ‘제4장 현행 조세법체계의 문제점’에서 상세하게 검토하고자 한다.

2. 조세법체계의 개선 필요성

알기 쉬운 조세법으로의 개선은 일찍부터 조세원칙으로서 그리고 세제개혁의 목표로서 자리매김을 하여 왔다. Adam Smith는 조세원칙의 하나로서 확실성(certainty: 조세는 확실하여야 하며 자의적이어서는 안 된다. 지불시기·방법·금액은 모두 명백하고 평이하야 한다)을 들고 있다¹²⁾. 그 이후 Adolf Wagner는 과세의 명확성을¹³⁾, Musgrave는 명확성의 원칙을 조세원칙의 하나로서 내세우고 있다¹⁴⁾.

12) Adam Smith, *The Wealth of Nations*, Vol. 2 edited by E. Canon, Putnam, 1904.

13) A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, Bd.11, Leipzig, 1890.

그리고 Meade 보고서에서는 세계개혁의 목표의 하나로서 간소화, 행정 및 납세자의 비용 최소화(Simplicity and costs of administration and compliance)를 들고 있고¹⁵⁾, 1984년의 미국 재무부 보고서에서도 세계개혁 목표의 하나로서 간소화(Simplicity)를 든 바 있다¹⁶⁾. 다음으로 2005년 미국의 연방세 개혁을 위한 대통령자문단(The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform)도 연방세 개혁의 목표의 하나로서 간소화(simple)를 들고 있다¹⁷⁾.

조세법의 복잡성과 난해성을 해소하고 알기 쉬운 조세법으로 개선하기 위하여 조세법체계를 개선하여야 할 필요성으로서는 납세의무자의 자발적인 납세순응도의 제고, 국민의 경제생활에 있어서의 법적 안정성과 예측가능성의 보장, 납세순응비용 및 조세행정비용의 절약, 납세의무자의 조세제도 및 조세행정의 공정성에 대한 신뢰의 확보와 유지 등을 들 수 있다¹⁸⁾. 이하에서 구체적으로 살펴보기로 한다.

-
- 14) R. A. Musgrave & P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill College, 1989.
- 15) IFS, *The Structure and Reform of Direct Taxation*(Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade), George Allen & Unwin, 1978, pp. 18~21.
- 16) Office of the Secretary Department of the Treasury, *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth-The Treasury Department Report to the President*(Volume 1 overview), 1984.
- 17) The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, *Simple, Fair, and Pro- Growth: Proposals to Fix America's Tax System, Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform*, November 2005.
- 18) 미국의 상하원 합동조세위원회(Joint Committee on Taxation)는 조세법의 복잡성이 ① 납세의무자의 자발적 납세순응도를 떨어뜨리고, ② 납세의무자의 납세순응비용을 증가시키며, ③ 납세의무자의 연방조세제도의 공정성에 대한 인식을 저하시키고, ④ 조세법의 집행에 있어서 어려움을 가중시키고 있다고 분석하고 있다(The Staff of Joint Committee on Taxation, *ibid.*, p. 101).

가. 자발적인 납세순응도의 제고

납세의무는 특정한 행위·물건 또는 사실이 세법에서 정하고 있는 납세의무의 성립요건을 충족한 때에 비로소 성립한다. 이와 같이 과세요건의 충족에 의하여 自動적으로 성립한 납세의무를 추상적 납세의무라고 한다. 추상적 납세의무는 납세의무자의 과세표준 신고행위 또는 과세관청의 과세처분과 같은 확정절차를 거침으로써 비로소 구체적 납세의무로 바뀌게 된다.

납세의무의 확정방법은 납세의무에 대한 확정권의 소재 또는 확정수단에 따라 부과과세제도와 신고납세제도로 대별할 수 있다. 부과과세제도 또는 부과주의란 납세의무를 구체적으로 확정하는 권한을 과세관청에 부여하고 있는 경우인데, 과세관청의 과세처분에 의하여 비로소 납세의무가 구체적으로 확정된다. 이에 대하여 신고납세제도 또는 신고주의는 납세의무의 확정권을 납세의무자에게 부여하고 있는 경우로서 납세의무자의 과세표준 신고행위에 의하여 구체적 납세의무로 바뀌게 된다. 다만, 납세의무자가 과세표준 신고의무를 이행하지 아니하거나, 신고한 내용에 오류 또는 탈루가 있는 경우에 한하여 비로소 과세관청이 제2차적으로 확정권을 행사하게 되는 것이다.

우리나라에서는 소득세·법인세·부가가치세·종합부동산세·특별소비세·주세·증권거래세·교육세·교통세 등과 같은 대부분의 세목에 대하여 신고납세제도를 채택하고 있다. 신고납세제도는 전통적으로 미국에서 채용되어 온 방식이며 납세의무자 스스로가 과세표준과 세액을 확정한다는 의미에서 자기부과제도라고 부른다. 이는 민주적 납세방식에 적합하고 조세의 능률적 징세의 요청에 합치하지만, 한편으로는 납세의무자에 대한 고도의 윤리성과 세법지식을 요구하고 있다.

한편 조세행정의 궁극적인 목표는 납세의무자의 자발적인 납세협력을 높이고 납세협력비용과 징세비용을 극소화하는 것이라고 하겠다¹⁹⁾. 그러므로 신고납세제도 아래에서 납세의무자의 자발적인 납세

순응도를 높이기 위해서는 납세의무자가 쉽게 이해할 수 있도록 조세법을 개편하는 것이 중요한 과제에 해당한다고 하겠다. 조세법체계가 복잡하고 조세법이 지나치게 어려울 때에는 납세자의 자발적인 납세 순응을 기대하기 어렵게 된다. 즉 복잡하고 난해한 세법은 납세협력비용과 조세행정비용을 증가시키고 세금 자체에 대한 불만을 증폭시키는 것이다²⁰⁾.

나. 국민의 경제생활에 있어서의 법적 안정성과 예측가능성의 보장

조세법이 난해하고 복잡할 경우에는 국민의 경제생활에 있어서 법적 안정성과 예측가능성을 현저히 침해하게 된다. 특히 조세법은 그 내용이 명확할 뿐만 아니라 일의적으로 이해될 수 있도록 쉽게 제정될 필요가 있는 것이다. 이를 과세요건명확주의라고 하는데, 과세요건법률주의와 함께 조세법률주의의 주요한 내용을 이루고 있다. 즉 과세요건에 관한 사항은 법률로 정하되, 그 규정은 일의적이고 명확하며, 상세하여야 한다는 원칙을 말한다. 과세요건을 법률이라는 형식으로 규율하고 있다고 하더라도 그 규정의 내용이 추상적이고 다의적이어서 명확하지 않은 경우에는 과세관청에 판단의 여지 또는 재량의 폭을 넓혀줄 뿐만 아니라 자의적 해석을 허용하게 되어 과세요건 등을 법률사항으로 유보시킨 의의가 상실되는 것이다. 뿐만 아니라 납세자의 예측가능성을 침해하는 결과를 초래하게 된다. 그러므로 과세요건을 정함에 있어서는 가능한 한 확정적·일의적인 개념을 사용하여야 하며, 불확정개념(unbestimmte Begriffe)의 사용을 피하는 것이 바람직하다.

다음으로 조세법은 그 수신인인 납세의무자가 쉽게 해석할 수 있도록 조세법체계가 정비되고 조세법이 쉽게 이해될 수 있도록 제정되지

19) 현진권, 『조세행정의 개혁방향과 정책과제』, 『조세행정과 정책과제 연구논문집 98-01』, 한국조세연구원, 1998, p. 16.

20) 박기백, 『알기 쉬운 세법 - 영국의 사례를 중심으로』, 『재정포럼』 2000년 1월호, 한국조세연구원, 2000, p. 52.

않으면 안 된다. 그렇게 함으로써 납세의무자의 경제생활에 있어서의 법적 안정성과 예측가능성을 보장할 수 있는 것이다.

다. 납세순응비용 및 조세행정비용의 절약

조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성은 높은 납세의무자의 납세순응비용(compliance cost)과 과세관청의 조세행정비용(tax administration cost) 지출을 초래한다.

조세법체계가 복잡하고 조세법이 난해한 경우에는 납세의무자는 과세관청에 대한 조세법령의 질의, 조세전문가(세무사·공인회계사 또는 변호사 등)에 대한 상담 및 자문의 요청, 위법·부당한 과세처분 및 징수처분에 대한 행정상 쟁송의 제기 또는 사법상 구제에 따른 비용 등과 같은 납세순응비용을 추가로 지출하여야 한다.

이 밖에도 납세의무자는 조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성에 기인하여 주관적·심리적 비용을 지출하여야 한다. 그 예로 조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성에 기인하여 행하여진 억울한 과세처분 및 징수처분에 대한 분노감과 불안감, 납세와 관련한 불확실성에 따른 불안감 등을 들 수 있다²¹⁾.

다음으로 조세법체계가 복잡하고 조세법이 난해한 경우에는 과세관청은 조세법의 질의에 대한 회신·예규의 발령 및 기본통칙의 정비에 따른 비용, 법령 해석에 있어서의 오류에 기인한 비용, 납세자의 행정상 쟁송 및 각종 구제절차의 대응에 따른 비용, 법령의 개정에 따른 비용 등과 같은 조세행정비용을 추가로 부담하여야 한다.

조세법체계가 복잡하고 난해한 조세법에 기인한 납세순응비용 및

21) 광태원, 『우리나라 조세제도 운영비 추정에 관한 연구』 연구보고서 94-08, 한국조세연구원, 1994, p. 55; Cedric Sandford, Michael Godwin, Peter Hardwick, *Administrative and compliance costs of taxation*, Fiscal Publications, 1989, p. 18.

조세행정비용의 규모를 측정하기란 쉽지 않다. 특히 납세순응비용 및 조세행정비용 중에서 조세법체계가 복잡하고 난해한 조세법에 기인한 납세순응비용 및 조세행정비용을 가려낸다는 것은 극히 어렵다고 하겠다. Slemrod와 Blumental의 공동연구에 의하면 1995년도 미국의 조세행정비용은 76억달러, 개인소득세 납세에 소요된 납세순응비용은 500억달러, 법인소득세 납세에 소요된 납세순응비용은 200억달러로서 납세순응비용 및 조세행정비용의 합계액을 약 776억달러로 추정한 바 있다²²⁾. 천문학적인 규모이다.

이와 같은 납세순응비용과 조세행정비용의 증가요인으로서의 여러 가지들을 들 수 있지만, 그 중에서도 조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성이 상당한 비중을 차지하고 있음은 부인하기 어렵다.

라. 조세제도 및 조세행정의 명확성 및 공정성에 대한 신뢰의 확보와 유지

세법의 복잡성은 납세의무 존재 여부의 판정과 납세액의 크기를 측정하는 데에 어려움이 있다. 뿐만 아니라 세법의 복잡성은 다음과 같은 이유로 납세자의 조세제도의 공정성에 대한 신뢰를 감소시킬 수 있다²³⁾.

첫째, 조세법령의 애매성은 동일한 상황의 납세자를 상이하게 취급하는 결과를 초래할 수 있다. 또한 개인 납세의무자에게 불공평한 조세부담을 지우고 있다는 불신을 심어 줄 수 있다.

둘째, 납세의무자는 조세법령의 복잡성으로 인하여 다른 납세의무자가 교묘하게 세법을 악용하는 기회를 향유할 수 있다고 오신할 수

22) Slemrod, J. R. and Marsha Blumental, "The Income Tax Compliance Cost of Big Business," *Public Finance Quarterly*, 1996; 김재진, 『납세편의 증진을 위한 소득세 과세체계 개편방안』, 한국조세연구원, 2002, pp. 39~41에서 재인용.

23) The Staff of Joint Committee on Taxation, *ibid.*, p. 101.

있다. 그리고 이와 같은 조세법령의 복잡성은 자신의 납세의무 크기를 줄이기 위하여 조세전문가의 자문을 활용하는 납세의무자에게 혜택을 줄 수 있다.

셋째, 납세의무자는 복잡한 조세법으로 인한 불확실성 때문에 일관성이 없어 보이는 조세정책에 불신감을 가질 수 있다. 뿐만 아니라 복잡하고 혼란스러운 조세법은 납세의무자에게 냉소주의적인 인식을 서서히 심어주어 의도하지 않은 조세회피는 물론이고 중국에는 의도적인 조세회피까지 유도하게 된다.

II. 우리나라의 조세법체계의 현황

우리나라의 국세, 특히 관세를 제외한 내국세에 관한 법률은 무려 20개에 이르고 있다. 조세총칙법으로는 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법·과세자료의제출및관리에관한법률이 있다.

그리고 소득세·법인세·부당이득세·종합부동산세·부가가치세·특별소비세·주세·교통세·증권거래세·인지세·농어촌특별세 및 교육세와 같은 세목에 대하여는 개별세목마다 제각기 하나의 법률을 두고 있다. 다만, 상속세와 증여세에 있어서는 상속세및증여세법이라는 하나의 법률 안에 두 세목에 관하여 함께 규정하고 있다. 이는 증여세가 상속세의 보완세라는 성격을 고려한 결과이다. 따라서 현행법상 개별세법에는 소득세법·법인세법·상속세및증여세법·부당이득세법·종합부동산세법·부가가치세법·특별소비세법·주세법·교통세법·증권거래세법·인지세법·농어촌특별세법 및 교육세법이 있다.

다음으로 조세감면에 관한 공통법으로서 조세특례제한법, 국제조세회피의 규제에 관한 공통법으로서 국제조세조정에관한법률이 제정되어 있다.

1. 내국세법체계의 현황

가. 조세통칙법

통칙법적인 성격을 지니고 있는 조세법, 즉 조세총칙법으로서는 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법·과세자료의제출및관리에관한법률이 있다.

1) 국세기본법

가) 목 적

국세에 관한 기본적인 사항 및 공통적인 사항과 위법 또는 부당한 국세처분에 대한 불복절차를 규정하고 있는 법률이다.

나) 주요 내용

국세기본법의 편제는 모두 9장으로 이루어져 있다.

첫째, 제1장은 총칙으로서 통칙, 기간과 기한, 서류의 송달, 인격에 관한 규정을 두고 있다. 그리고 통칙에서는 국세기본법의 목적(제1조), 정의(제2조) 및 세법 등과의 관계(제3조)에 관한 규정을 두고 있다. 특히 제2조에서는 국세, 세법, 원천징수, 가산세, 가산금, 체납처분비, 지방세, 공과금, 납세의무자, 납세자, 제2차 납세의무자, 보증인, 과세기간, 과세표준, 과세표준신고서, 과세표준수정신고서, 법정신고기한, 세무공무원, 정보통신망, 전자신고에 관한 정의규정을 두고 있다.

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

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

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

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

국세기본법에서는 독일의 조세기본법에서 정하고 있는 행정행위에 관한 총칙적 규정은 두고 있지 않다. 그러므로 과세처분을 비롯한 조세법상의 처분에 대하여는 행정절차법이 적용된다고 하겠다. 다만, 조세심판과 같은 불복청구에 관한 사항이나 조세법령에서 특별한 규정을 두고 있는 사항에 대하여는 행정절차법을 적용하지 않는다²⁴⁾.

여섯째, 제6장에서는 국세가산금과 국세환급가산금에 관하여 규정하고 있다.

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

여덟째, 제7장의 2에서는 납세자의 권리에 관하여 규정하고 있다.

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

다) 다른 세법과의 우선관계

국세기본법은 다른 세법에 우선하여 적용한다. 국세기본법의 형식

24) 행정절차법 제3조.

은 법률이지만 같은 법률의 형식으로 존재하는 소득세법·법인세법·상속세및증여세법·부가가치세법 등과 같은 개별세법보다 우선하여 적용하도록 하고 있다(국기법 제3조). 즉 국세기본법은 다른 개별세법보다 상위법의 효력을 가진다고 하겠다.

그러나 다음의 사항에 관하여 다른 稅法에서 특례규정을 두고 있는 때에는 당해 세법이 정하는 바에 의하도록 하고 있다.

① 국세기본법 제2장 제1절(제14조~제17조)

국세부과의 원칙으로서 실질과세(제14조), 신의성실(제15조), 근거과세(제16조) 및 조세감면의 사후관리(제17조)가 이에 해당한다.

② 국세기본법 제3장 제2절, 제3절 및 제5절(제23조~제25조, 제29조~제34조)

법인의 합병으로 인한 납세의무의 승계(제23조), 상속으로 인한 납세의무의 승계(제24조)와 납세담보(제29조~제34조)가 포함된다.

③ 국세기본법 제4장 제2절

조세특례제한법 제104조의 7 제4항에 의한 제2차 납세의무에 한한다.

④ 국세기본법 제5장 제1절(제43조, 제44조) 및 제2절(제45조의 2)

과세표준 신고의 관할(제43조), 결정 또는 경정결정의 관할(제44조), 경정 등의 청구(제45조의 2)가 이에 해당한다.

⑤ 국세기본법 제6장 제51조

국세환급금의 총당과 환급(제51조)이 이에 해당한다.

⑥ 국세기본법 제8장(제82조~제86조)

補則에 관한 규정으로서 납세관리인(제82조), 고지금액의 최저한(제83조), 국세행정에 대한 협조(제84조), 과세자료의 제출과 그 수집에 대한 협조(제85조), 장부 등의 비치 및 보존(제85조의 3), 서류접수증 교부(제85조의 4)가 포함되어 있다.

2) 국세징수법

국세징수법은 국세징수에 관하여 필요한 사항, 즉 징수절차, 체납처

분 절차, 국세징수의 간접적 강제절차 등에 관한 사항을 규율하고 있다.

국세징수법은 국세의 강제징수에 관한 법이지만, 지방세법·공익사업을위한토지등의취득및보상에관한법률·보조금의예산및관리에관한법률·의료보험법 및 국민연금법 등 많은 법률에서 국세채납처분의 예에 따라 강제징수하도록 규정하고 있으므로 사실상 행정상 강제징수에 관한 일반법적 지위를 차지하고 있다고 하겠다²⁵⁾.

국세징수법은 다음과 같이 3장으로 나누어져 있다.

첫째, 제1장은 총칙으로서 목적, 다른 법률과의 관계, 정의규정, 징수의 순위, 국세징수의 간접적 강제절차에 관한 규정을 두고 있다.

둘째, 제2장에서는 징수절차, 징수유예 및 독촉절차에 관한 규정을 두고 있다.

셋째, 제3장에서는 채납처분이라는 제목 아래 채납처분 일반에 관한 사항, 압류금지재산, 채납처분의 효력, 재산별 압류절차, 압류의 해제, 교부청구, 압류재산의 매각, 청산, 결손처분에 관한 규정을 두고 있다.

3) 조세범처벌법과 조세범처벌절차법

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

이 밖에 특정범죄가중처벌등에관한법률 제8조에 다액의 조세포탈범에 관한 가중처벌을 위한 특례규정을 두고 있다.

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

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

4) 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률

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

과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률의 주된 내용은 다음과 같다.

첫째, 세무관서에 과세자료를 제출하여야 하는 공공기관의 범위를 국가기관·지방자치단체·금융기관·정부투자기관·정부출연기관 등으로 정하고 있는데(과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률 제4조), 세무관서에 제출하여야 할 과세자료에는 인가·허가에 관한 자료, 영업·생산·판매실적에 관한 자료 등의 자료로서 국세의 부과와 납세의 관리에 직접적으로 필요한 자료가 포함된다(제5조).

둘째, 국세청장은 명백한 조세탈루혐의를 확인하기 위하여 필요한 경우로서 금융거래정보를 확인하는 외에 달리 방법이 없다고 인정되는 경우에는 금융기관의 장에게 조세탈루혐의자의 금융거래정보 제출을 요구할 수 있으며, 그 요구를 받은 금융기관의 장은 지체없이 요구 받은 자료를 제출하도록 하고 있다(제6조 제1항 및 제2항).

셋째, 이 법에 의하여 과세자료를 제출할 의무가 있는 기관의 장은 그 소속공무원 또는 임·직원에 의한 과세자료의 제출의무 이행 여부를 수시로 점검하여야 하며, 국세청장은 과세자료의 제출의무를 제대로 이행하지 아니하는 기관에 대하여는 당해 기관의 감독기관 등에 그 사실을 통보하도록 하고 있다(제10조). 과세자료의 효율적인 수집 및 관리·활용에 관하여 필요한 사항을 심의·의결하기 위하여 국세청에 과세자료관리위원회를 설치하도록 하고 있다(제12조). 즉 과세자료관리위원회는 자료수집의 협조요청에 관한 사항, 감독기관 등에서의 통보에 관한 사항, 과세자료의 제공에 관한 사항(국세기본법 제81조의 8

제1항 제5호의 경우에 한한다), 과세자료제출기관 및 과세자료의 범위에 관한 사항, 과세자료의 수집 및 관리·활용체계의 개선에 관한 사항, 기타 과세자료의 수집 및 관리 등에 관하여 필요한 사항으로서 대통령이 정하는 사항을 처리하는 자문기관이다.

넷째, 이 법에 의하여 수집된 과세자료는 타인에게 제공 또는 누설하거나 목적 외의 용도로 사용할 수 없도록 하고, 이를 위반한 자에 대하여는 벌칙을 과하도록 규정하고 있다(제11조·제13조 및 제14조).

나. 개별세법

내국세에 관한 법률은 1세목마다 하나의 법률²⁶⁾로 제정되어 있음은 이미 앞에서 설명한 바와 같다. 그리고 조세감면에 관한 공통법으로서 조세특례제한법, 국제조세회피의 방지에 관한 공통법으로서 국제조세조정에관한법률을 두고 있다.

1) 조세특례제한법

조세특례제한법은 조세의 감면 또는 중과 등 조세특례와 이의 제한에 관한 사항을 규정하여 과세의 공평을 기하고 조세정책을 효율적으로 수행함으로써 국민경제의 건전한 발전에 이바지하기 위하여 제정된 법률이다. 조세특례의 수단으로서는 특례세율의 적용, 세액감면, 세액공제, 소득공제, 준비금의 손금산입 등의 조세감면과 특정목적에 위한 익금산입, 손금불산입 등의 중과세를 들 수 있다.

조세특례제한법은 법인세·소득세·상속세·증여세·부가가치세·특별소비세 등과 같은 내국세는 물론이고 관세와 지방세에 대한 과세특례에 관하여 규정하고 있다. 특히 방만한 조세감면을 제한하기 위하여 조세특례제한법·국세기본법·소득세법을 비롯한 다음의 법률과 조약

26) 예외적으로 상속세와 증여세는 상속세및증여세법이라는 하나의 법률 안에 2세목을 함께 규정하고 있다.

에 의하지 아니하고는 조세특례를 정할 수 없도록 하고 있다²⁷⁾.

- ① 소득세법
- ② 법인세법
- ③ 상속세및증여세법
- ④ 부가가치세법
- ⑤ 특별소비세법
- ⑥ 주세법
- ⑦ 인지세법
- ⑧ 증권거래세법
- ⑨ 국세징수법
- ⑩ 교통세법
- ⑪ 관세법
- ⑫ 지방세법
- ⑬ 임시수입부가세법
- ⑭ 국제조세조정에관한법률
- ⑮ 금융실명거래및비밀보장에관한법률
- ⑯ 교육세법
- ⑰ 농어촌특별세법
- ⑱ 남북교류협력에관한법률
- ⑲ 농어가목돈마련저축에관한법률
- ⑳ 자유무역지역의지정및운영에관한법률

2) 국제조세조정에관한법률

국제조세조정에관한법률은 국제거래에 관한 조세의 조정에 관한 사항과 국가 간의 조세행정 협조에 관한 사항을 규정함으로써 국가 간의

27) 조세특례제한법 제3조.

이중과세 및 조세회피를 방지하고 원활한 조세협력을 도모함을 목적으로 제정된 법률이다. 법인세·소득세 및 증여세에 관한 과세특례를 규정한 법률로서 전체가 7장으로 구성되어 있다.

제1장은 총칙으로서 목적, 정의규정 및 다른 법률과의 관계에 관한 규정을 두고 있으며, 제2장은 국외특수관계자와의 거래에 대한 과세조정에 관한 규정을 두고 있다. 그리고 제3장에서는 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 과세조정에 관한 규정을, 제4장에서는 조세피난처의 법인소득에 대한 과세조정에 관한 규정을, 제5장에서는 국외증여에 대한 증여세 과세특례에 관한 규정을 두고 있다. 제6장에서는 상호합의절차에 관하여, 그리고 제7장에서는 국가 간 조세협력에 관하여 규정하고 있다.

3) 소득세제법 - 소득세법·법인세법과 부당이득세법

강학상 소득세(Income Tax)에는 개인소득세(Individual Income Tax)와 법인소득세(Corporate Income Tax)가 포함된다. 현행의 실정세법은 개인소득세에 관한 소득세법과 법인소득세에 관한 법인세법으로 나누어서 규정하고 있다.

이 밖에 물가안정에관한법률이나 기타 법률에 의하여 정부가 결정·지정·승인·인가 또는 허가하는 물품의 가격, 부동산이나 기타의 물건의 임대료 또는 요금의 최고액을 기준으로 거래단계별·지역별 기타의 구분에 따라 국세청장이 따로 정하는 기준가격을 초과하여 거래를 함으로써 부당한 이득을 얻은 자에 대하여 그 부당이득의 전액을 조세로서 환수하기 위하여 부당이득세법을 제정하고 있다. 부당이득세는 경상세가 아니고 임시세로서 운용하고 있기 때문에 현재는 사실상 집행이 정지되어 있다.

그런데 소득세법과 법인세법은 모두 광의의 소득세에 관한 법률로서 그 규율내용이 대부분 동일하다. 특히 과세표준의 계산(소득금액의 계산, 손익의 귀속시기, 자산의 취득가액과 평가, 부당행위계산의 부인

등)에 관한 규정, 세액공제, 신고 및 납부, 결정·경정 및 환급 등에 관한 규정은 그 내용이 거의 동일하다.

그 구체적인 내용에 관하여는 제4장에서 구체적으로 다루기로 한다.

4) 상속세및증여세법

국세에 관한 법률이 1세목 1법률주의를 채택하고 있음에 대하여 상속세및증여세법은 상속세와 증여세의 두 세목에 관하여 규정하고 있다. 증여세가 상속세의 보완세인 점을 고려하여 두 세목을 분리하여 각각 법률로 제정하지 않고, 하나의 법률 안에서 함께 규정하고 있는 것이다.

제1장은 총칙으로서 상속세 및 증여세의 과세대상과 납부의무, 상속 재산 등의 소재지, 과세관할에 관한 규정을 두고 있다. 제2장은 상속세의 과세표준과 세액의 계산에 관하여, 제3장은 증여세의 과세표준과 세액의 계산에 관하여 규정하고 있다. 그리고 제4장에서는 재산의 평가, 제5장에서는 신고와 납부, 제6장에서는 결정과 경정, 제7장에서는 보칙에 관한 규정을 두고 있다.

5) 종합부동산세법

고액의 부동산 보유자에 대하여 지방세인 재산세를 부과하고, 다시 종합부동산세를 부과하여 부동산보유에 대한 조세부담의 형평성을 제고하고, 부동산의 가격안정을 도모하도록 하고 있다(종합부동산세법 제1조).

종합부동산세법은 모두 5장으로 이루어져 있는데, 제1장은 총칙으로서 목적, 정의규정, 과세기준일, 납세지, 과세구분 및 세액, 비과세 등에 관한 규정을 두고 있다. 그리고 제2장은 주택에 대한 과세, 제3장은 토지에 대한 과세, 제4장 신고·납부 등, 제5장은 보칙으로 구성되어 있다.

6) 소비세제법 - 부가가치세법·특별소비세법·교통세법 및 주세법
 부가가치세·특별소비세·교통세 및 주세는 광의의 소비세에 해당한다. 부가가치세는 일반소비세의 성격을 지니고 있으며, 특별소비세·교통세 및 주세는 특별소비세의 성격을 지니고 있다.

부가가치세법은 모두 8장으로 구성되어 있는데, 제1장은 총칙으로 과세대상, 납세의무자, 과세기간, 신고·납세지, 등록에 관하여 규정하고 있다. 제2장에서는 과세거래에 관하여, 제3장은 영세율과 면세에 관하여, 그리고 제4장에서는 과세표준과 세액에 관하여 규정하고 있다.

다음으로 제5장에서는 신고와 납부, 제6장에서는 결정·경정·징수와 환급, 제7장에서는 간이과세, 제8장에서는 보칙에 관한 규정을 두고 있다.

부가가치세법은 그 규율내용의 방대성에도 불구하고 조문수가 적을 뿐만 아니라 그 내용이 지나치게 축약되어 있다. 이의 결과로 그 표현이 지나치게 추상적이며 법 전체에 걸쳐 상호 연관성이 결여되어 있기 때문에 해석상 다툼이 끊이지 않는 실정이다.

이는 부가가치세제를 처음 도입하여 시행하는 과정에서 미처 예측하지 못하였던 문제들이 발생하더라도 유연한 운영을 도모할 수 있도록 법령 조문을 추상적으로 규정한 것에 기인하고 있다. 이로 인한 법령의 공백 내지 흠결을 과세당국의 유권해석으로 메꾸으로써 납세의 무자로부터 비판의 대상이 되어 왔던 것이다²⁸⁾.

다음으로 특별소비세법의 성격을 지니고 있는 특별소비세법·교통세법 및 주세법은 그 내용이 매우 유사하다.

7) 인지세법

국내에서 재산에 관한 권리 등의 창설·이전 또는 변경에 관한 계약서 기타 이를 증명하는 문서를 작성하는 경우에 그 문서에 대하여 부

28) 이성식, 『부가가치세제의 합리적 개선방안에 관한 연구』, 서울시립대학교 세무대학원 박사논문, 2005, p. 3.

과하는 조세가 인지세이다. 인지세는 정액세인데, 문서의 종류에 따라 단순정액세인 경우와 계급정액세인 경우로 구분된다.

그리고 인지세는 과세문서에 인지를 붙여 납부하는 독특한 납부방식을 채택하고 있다.

8) 증권거래세법

증권거래세는 주권 또는 지분의 양도에 대하여 부과하는 조세이다. 주권 또는 지분의 양도로 인하여 소득을 얻었는지의 여부에 관계없이 당해 주권 등의 양도가액에 비례세율을 적용하여 과세한다.

9) 농어촌특별세법

농어촌특별세는 농어업의 경쟁력 강화와 농어촌기반시설의 확충 및 농어촌 지역개발사업을 위하여 필요한 재원에 충당하기 위한 목적세이다.

농어촌특별세의 납세의무자는 소득세·법인세·관세·취득세 또는 등록세의 감면을 받는 자, 법인세의 납세의무자 중 과세표준금액이 5억 원을 초과하는 법인, 일정한 특별소비세 납세의무자, 증권거래세 납세의무자, 취득세 또는 레저세의 납세의무자, 종합부동산세의 납세의무자이다. 특히 일정한 특별소비세 납세의무자, 취득세 또는 레저세의 납세의무자, 종합부동산세의 납세의무자에 대한 농어촌특별세는 부가세(surtax)의 형태를 취하고 있다.

10) 교육세법

교육세는 교육의 질적 향상을 위하여 필요한 교육재정의 확충에 소요되는 재원 확보를 위하여 부과하는 목적세이다. 교육세의 납세의무자는 국내에서 금융보험업을 영위하는 자, 특별소비세의 납세의무자, 교통세의 납세의무자 및 주세의 납세의무자이다. 특히 특별소비세의 납세의무자, 교통세의 납세의무자 및 주세의 납세의무자에게 부과하는 교육세는 부가세에 속한다.

2. 관세법체계의 현황

관세법이란 관세의 부과·징수에 관한 사항 및 수출입물품의 통관절차를 정하고 있는 법률이다²⁹⁾.

내국세에 관한 법률과는 달라서 관세의 부과·징수에 관한 사항은 관세법이라는 단일법전에서 수용하고 있다. 다만, 관세의 면제 또는 경감에 관하여는 조세특례제한법에서 특례규정을 두고 있다.

가. 관세법의 편제

제1장 총칙

- 제1절 통칙
- 제2절 법 적용의 원칙 등
- 제3절 기간과 기한
- 제4절 서류의 송달 등
- 제5절 관세심의위원회

제2장 과세가격과 관세의 부과·징수 등

- 제1절 통칙
- 제2절 납세의무의 소멸 등
- 제3절 납세담보
- 제4절 과세가격의 신고 및 결정
 - 제1관 가격신고 등
 - 제2관 과세가격의 결정
- 제5절 부과와 징수
 - 제1관 세액의 확정

29) 관세법 제1조.

제2관 결손처분 등

제3관 과오납금의 환급 등

제3장 세율 및 품목분류

제1절 통칙

제2절 세율의 조정

제1관 덤핑방지관세

제2관 상계관세

제3관 보복관세

제4관 긴급관세

제5관 농림축산물에 대한 특별긴급관세

제6관 조정관세

제7관 할당관세

제8관 계절관세

제9관 국제협력관세

제10관 편익관세

제11관 일반특혜관세

제12관 관세양허에 대한 조치 등

제3절 세율의 적용 등

제4절 품목분류

제4장 감면·환급 및 분할납부 등

제1절 감면

제2절 환급 및 분할납부 등

제5장 납세자의 권리 및 불복절차

제1절 납세자의 권리

제2절 심사와 심판

제6장 운송수단

제1절 개항

제2절 선박과 항공기

제1관 입출항절차

제2관 재해 기타 부득이한 사유로 인한 면책 등

제3관 물품의 하역

제4관 외국무역선의 내항선으로의 전환 등

제3절 차량

제7장 보세구역

제1절 통칙

제2절 지정보세구역

제1관 통칙

제2관 지정장치장

제3관 세관검사장

제3절 특허보세구역

제1관 통칙

제2관 보세창고

제3관 보세공장

제4관 보세전시장

제5관 보세건설장

제6관 보세판매장

제4절 종합보세구역

제5절 유치 및 처분

제1관 유치 및 예치

제2관 장치기간경과 물품의 매각

제8장 운송

제1절 보세운송

제2절 내국운송

제3절 보세운송업자 등

제9장 통관

제1절 통칙

제1관 통관요건

제2관 원산지의 확인 등

제3관 통관의 제한

제4관 통관의 예외적용

제2절 수출·수입 및 반송

제1관 신고

제2관 물품의 검사

제3관 신고의 처리

제4관 통관절차의 특례

제3절 우편물

제10장 세관공무원의 자료제출요청 등

제1절 세관장 등의 과세자료요청 등

제2절 세관공무원의 물품검사 등

제11장 벌칙

제12장 조사와 처분

제1절 통칙

제2절 조사

제3절 처분

제13장 보칙

나. 내국세에 관한 법률과의 관계

관세법은 관세의 부과·징수에 관한 단일법으로서 자족적인 법률이다. 심지어 수입물품에 대하여 세관장이 부과·징수하는 부가가치세·특별소비세·주세·교육세·교통세 및 농어촌특별세(이하 ‘내국세 등’이라 하되, 내국세 등의 가산금·가산세 및 체납처분비를 포함한다)의 부과·징수·환급·결손처분 등에 관하여도 국세기본법·국세징수법·부가가치세법·특별소비세법·주세법·교육세법·교통세법 및 농어촌특별세법의 규정과 이 법의 규정이 상충되는 때에는 이 법의 규정을 우선하여 적용하도록 하고 있다³⁰⁾.

관세와 관련한 범칙행위에 대하여는 관세법 제11장 벌칙에서, 그리고 관세범칙행위에 대한 조사와 통고처분절차에 관하여는 관세법 제12장 조사와 처분에서 자족적으로 규정하고 있다.

그러나 조세특례제한법에서 관세의 면제에 관한 규정³¹⁾을 두고 있으며, 제2차 납세의무와 양도담보권자의 물적납세의무에 관하여 국세기본법 제38조 내지 제42조에 관한 규정³²⁾을, 그리고 관세의 심판청구에 관하여 국세기본법 제7장 제3절의 규정³³⁾을 준용하도록 하고 있다.

3. 지방세법체계의 현황

가. 지방세법의 편제

현행 지방세법은 단일법전으로 되어 있다. 제1장 총칙에서는 통칙법

30) 관세법 제4조 제1항.

31) 조세특례제한법 제118조, 제121조의 3, 제121조의 10, 제121조의 11.

32) 관세법 제19조(납세의무자) 제4항 및 제6항.

33) 관세법 제131조(심판청구).

에 관한 사항을, 그리고 제2장 내지 제4장에서는 개별세법에 관한 사항을, 그리고 제5장에서는 과세면제 및 경감에 관한 사항을 정하고 있다.

제1장 총칙

제1절 통칙

제2절 납세의무의 승계

제3절 연대납세의무

제4절 제2차 납세의무

제5절 납세의 고지 등

제6절 납세의무의 성립과 소멸

제7절 지방세의 우선의 원칙 및 타 채권과의 조정

제8절 납세보전

제9절 징수유예 등

제10절 과오납금의 처리

제11절 서류의 송달 등

제12절 납세자의 권리보호

제13절 이의신청 등

제14절 보칙

제2장 도세

제1절 - 제3절 삭제

제4절 취득세

제1관 통칙

제2관 과세표준과 세율

제3관 부과징수

제5절 등록세

제6절 레저세

제7절 - 제8절 삭제

제9절 면허세

제10절 특별시세 또는 광역시세인 주민세·자동차세·주행세·
농업소득세·담배소비세·도축세·도시계획세

제11절 삭제

제3장 시·군세

제1절 주민세

제2절 재산세

제1관 통칙

제2관 과세표준 및 세율

제3관 부과징수

제3절 자동차세

제4절 농업소득세

제1관 통칙

제2관 과세표준과 세율

제3관 신고와 납부방법 등

제4관 보칙

제5절 담배소비세

제6절 도축세

제7절 - 제8절 삭제

제9절 구세인 면허세

제4장 목적세

제1절 도시계획세

제2절 공동시설세

제3절 사업소세

제4절 지역개발세

제5절 지방교육세

제5장 과세면제 및 경감

제1절 농어업지원

제2절 복지사회 및 국민생활지원

제3절 지역균형개발 등의 지원

제4절 공공법인 등에 대한 지원

제5절 공공사업 등 지원

제6절 보칙

나. 지방세법과 조례와의 관계

헌법은 제117조에서 지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있도록 하고 있다. 이에 따라 지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다. 다만, 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한다³⁴⁾.

다음으로 지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다³⁵⁾. 그런데 지방자치단체가 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 지방세법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하도록 하고 있다³⁶⁾.

지방세에 관한 법원 중 중추적인 지위를 차지하고 있는 것은 지방세법과 지방세조례이다. 그런데 이와 같은 지방세법과 지방세조례와의 관계가 문제가 되고 있다.

지방세법과 지방세조례와의 관계는 크게 두 가지 시각에서 논의할 필요가 있다. 그 첫째는 지방세법과 지방세조례와의 효력의 우선관계

34) 지방자치법 제15조.

35) 지방세법 제126조 및 지방세법 제2조.

36) 지방세법 제3조.

이고, 그 둘째는 지방세법이 주민을 직접 구속하는가 하는 문제이다.

1) 지방세법과 지방세조례의 효력의 우선관계

지방세법과 지방세조례와의 효력의 우선에 관하여는 헌법 제117조 제1항이 “지방자치단체는… 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규칙을 제정할 수 있다”고 규정하여 지방세법의 효력이 지방세조례보다 우선함을 명백히 하고 있다. 그리고 위의 ‘법령의 범위 안에서’의 법령에는 법률은 물론이고 법규명령을 포함한다고 새겨야 하기 때문에 법규명령인 지방세법시행령 및 지방세법시행규칙의 규정은 지방세조례의 규정보다 우선한다. 즉 법규명령인 지방세법시행령 및 지방세법시행규칙의 규정에 위배되는 지방세조례의 규정은 무효라고 하겠다³⁷⁾.

2) 지방세법의 직접효력성

헌법 제117조 제1항에 의하여 보장하고 있는 자치과세권의 행사와 관련하여 지방자치법 제126조에서 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과징수할 수 있다”고 정함과 아울러 지방세법 제2조에서 “지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과징수할 수 있다”고 규율하고 있다. 위의 규정만에 의하면 지방세법만을 근거로 하여 직접적으로 지방세를 부과징수할 수 있는 것으로 새겨야 할 것이다. 그런데 지방세법 제3조 제1항은 “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다”고 규정함에 따라 당해 조항의 해석을 둘러싸고 논란이 제기되고 있다. 즉 지방세법 제3조 제1항의 해석

37) 김남진, 「조례제정권의 범위」, 『고시연구』, 1997. 9, p. 15 ; 정연주, 「조례제정권의 헌법적 한계와 통제」, 『공법학의 현대적 지평』, 박영사, 1995, p. 155 ; 이주희, 「지방자치단체의 조례제정권의 성질과 범위」, 『현대행정법학이론』, 고시연구사, 1996, p. 445.

에 있어서 지방세법이 직접 주민을 구속하는 효력을 갖는지의 여부가 그 주된 쟁점을 이룬다.

즉 지방세법이 직접 주민을 구속한다는 견해(‘직접효력설’이라고 부르기로 한다)와 지방세법은 지방세조례를 제정하기 위한 하나의 표준법에 지나지 않으며 지방세법에 근거하여 제정한 지방세조례만이 직접 주민을 구속한다는 견해(‘간접효력설’이라고 부르기로 한다)로 갈린다.

가) 직접효력설

지방세법도 다른 법률과 마찬가지로 직접 주민을 구속하며, 따라서 지방자치단체는 지방세법을 근거로 하여 지방세를 부과·징수할 수 있다고 주장한다³⁸⁾³⁹⁾. 지방세법의 규정은 조례로써 정하여야 할 사항을 제외하고는 원칙적으로 지방세의 부과·징수관계에 직접 적용된다. 위에서 조례로써 규정하여야 할 사항이란 지방세법에서 지방자치단체에 선택적 판단을 허용하고 있는 사항, 조례로써 정하도록 하고 있는 사항 기타 지방세법의 실시에 관하여 필요한 사항을 가리킨다. 또한 조례로써 규율하여야 할 사항에는 지방세의 부과징수에 관하여 지방세법에서 명확한 위임은 하고 있지는 않으나 동법을 적용함에 있어서 당연히 필요한 보충적인 사항 등이 포함된다고 새겨야 할 것이다⁴⁰⁾.

38) 김홍대, 『지방자치입법론』, 박영사, 1999, p. 152 ; 정연주, 1995, pp. 166~167 ; 조정찬, 「지방세과세권의 근거와 한계」, 『월간법제』 1999. 6, p. 24 ; 秋田周, 「地方税の課税の根據-地方税法と地方税條例」, 『現代財政法學の基本課題』, 日本財政法學會, 1995, p. 306.

39) 대법원은 지방세법상 규정되어 있는 비과세의 범위보다 제한한 조례의 규정은 무효로 해석하고 있다(대법원 1994.4.26, 선고 93누 9170 전원합의체 판결). 위의 해석의 취지에 따른다면 세법에서 비과세 등으로 규정되어 있는 사항을 조례에서 규정하지 않은 경우에는 지방세법의 비과세규정을 직접 적용하여야 한다.

40) 秋田周, 위의 논문. p. 306.

나) 간접효력설

지방세법은 지방자치단체가 지방세조례를 제정함에 있어서 준거하여야 할 대강적 법률(Rahmengesetz)⁴¹⁾이라고 주장한다.

즉 지방세법은 지방세조례를 제정함에 있어서 준거가 되는 대강적 법률의 성격을 지니고 있기 때문에 지방자치단체만을 구속하며, 직접 주민을 구속하는 효력을 갖는 것은 아니라고 한다. 그러므로 지방자치단체는 지방세법이 정하는 범위 안에서 완결적으로 지방세조례를 제정하고 당해 지방세조례를 직접 근거로 하여 지방세를 부과·징수하게 된다⁴²⁾. 우리나라의 행정자치부 및 지방자치단체가 이 견해를 취하고 있는 것으로 여겨진다⁴³⁾.

위의 학설을 취하는 경우에도 지방세조례로 규율하여야 할 사항의 범위를 둘러싸고 견해의 대립이 있다. 즉 지방세의 과세요건 및 부과징수의 절차는 물론이고 조세범처벌에 관한 벌칙규정까지 포함하여야

41) 大綱的 法律(Rahmengesetz)이란 獨逸과 같은 연방국가에서 제정하고 있는 법률의 형식인데, 자치입법의 형성을 촉진하기 위하여 法律에서는 국가의 최소한의 지침만을 규율하고 세부적인 사항은 지방자치단체가 그 지역의 실정에 맞게 형성할 수 있도록 자치입법에 포괄적으로 위임하는 형식을 취하게 된다. 표준법, 준칙법, 기준법 또는 개괄적 법률 등으로 불리워진다.

42) 김용진, 「지방자치단체의 과세권과 조례」, 『월간 조세』, 1997. 8, p. 24 ; 권강웅, 「지방자치단체의 과세권의 근거와 범위 I」, 『월간조세』, 1997. 3, p. 34 ; 강인애, 『조세법 I』, 조세통람사, 1988, p. 62 ; 김현채, 『현대세법의 기본문제(I)』, 한국사법행정학회, 1986, p. 62 ; 구병삭, 『신헌법원론』, 박영사, 1996, p. 167 ; 이태로·안경봉, 『조세법강의』, 박영사, 2001, p. 539 ; 소순무, 「조세법의 헌법적 조명」, 『재판자료 제77집 헌법문제와 재판(하)』, 법원도서관, 1997, p. 538 ; 浦東久男, 「地方自治法の立法経緯における専決處分と地方税條例」, 『税法學』 519号, 1994. 3, p. 2 ; 鴨野幸雄, 「地方財政權の法理」, 『地方財政の諸問題(財政法叢書2)』, 日本財政法學會, 1985, p. 85 ; 金子宏, 『租税法』, 弘文堂, 2006, p. 95 ; 福家俊朗, 「自治體の課税權」, 『判例研究 日本税法體系1 税法の基本原理』, 學陽書房, 1982, p. 226 ; 清永敬次, 『税法』, 株式會社ミネルウア書房, 1998, p. 20.

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

한다는 견해⁴⁴⁾, 조세범처벌에 관한 벌칙규정을 제외한 일체의 사항을 포함하여야 한다는 견해⁴⁵⁾ 및 지방세 우선권에 관한 규정⁴⁶⁾과 조세범처벌에 관한 벌칙규정을 제외한 일체의 사항을 포함하여야 한다는 견해⁴⁷⁾로 갈리는 것이다.

간접효력설을 취하는 경우에는 지방세법령을 지방세조례에 그대로 수용하여야 하는 번거로움이 따르게 된다. 이와 같이 지방세법령을 조례에 중복적으로 규율함에 따른 낭비를 피하기 위하여 saving clause를 둠으로써 지방세법령의 내용이 조례 안에 수용되는 효과가 발생한다고 주장한다. 즉 지방자치단체가 지방세조례에서 saving clause라는 조항⁴⁸⁾을 둠으로써 지방세법령의 내용이 그대로 조례의 규정으로 바뀐다는 논리구성을 하고 있다.

다) 결어

지방세법의 직접효력성을 둘러싸고 학설이 첨예하게 대립되고 있음은 전술한 바와 같다. 이와 같은 학설의 대립은 전적으로 立法의 不備에서 비롯된 것이라고 하겠다.

44) 浦東久男, 앞의 책, p. 13.

45) 確正光明, 『地方稅の法理論と實際』, 弘文堂, 1986, p. 280 ; 권강웅, 앞의 논문, p. 34. 그런데 권강웅은 “罰則 등 특정한 규정”에 대하여는 직접 효력을 갖는다고 하고 있는데, 특정한 규정을 제시하지 않고 있다.

46) 지방세법 제31조 이하.

47) 이태로·안경봉, 앞의 책, p. 539.

48) 지방자치단체마다 해당 지방세조례 제1조에서 “...시세(도세·군세·구세)의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관하여 법령 기타 따로 정하는 것을 제외하고는 이 조례의 정하는 바에 의한다”는 규정을 두고 있다. 이와 같은 조항에 의하여 지방세조례에서 정하고 있는 사항을 제외한 기타의 지방세법령에서의 규정들이 그대로 지방세조례에서 옮겨져서 지방세조례에서 직접 정하고 있는 것과 동일한 효력이 발생한다고 한다(권강웅, 『축조지방세법해설』, 조세통람사, 1998, p. 19).

다. 국세에 관한 법률과의 관계

지방세의 부과와 징수에 관하여 지방세법 및 기타 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다⁴⁹⁾. 그리고 지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법령을 준용한다. 그리고 지방세에 관한 범칙행위의 처벌에 있어서는 조세범처벌절차법령을 준용한다. 이 경우 조세범처벌절차법령 중 국세청·지방국세청 또는 세무서는 특별시·도·광역시 또는 구·시·군으로, 국세청장·지방국세청장 또는 세무서장은 특별시장·도지사·광역시장 또는 구청장·시장·군수로 본다⁵⁰⁾.

지방세의 부과와 징수에 관하여 “지방세법 및 기타 법령에서 규정한 것”을 제외하고 국세기본법과 국세징수법을 준용하기 때문에 그 준용범위가 문제가 된다. 국세기본법에 관한 규정 중 ‘국세기본법에서만 규정하고 있는 사항’만이 준용의 대상이 된다. 그런데 실제에 있어서 지방세의 부과·징수와 관련하여 국세기본법과 국세징수법의 준용범위가 명확하지 않기 때문에 다툼이 적지 않게 생기고 있다⁵¹⁾.

49) 지방세법 제82조.

50) 지방세법 제84조.

51) 대법원 1999.7.23. 선고 98두9608 판결.

<판결요지> 지방세법 제82조는 “지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다.”고 규정하고 있고, 국세기본법 제45조의 2는 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자에게 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 청구할 권리를 인정하는 이른바 경정청구 제도를 두고 있으나, 수정신고와 이의신청에 관한 지방세법 제71조, 제72조 및 개정 전후를 통하여 지방세법상 법인세할주민세의 수정신고납부에 관한 제177조의 3의 각 규정내용과 취지에 비추어 경정청구에 관한 국세기본법 제45조의 2의 규정이 개정된 지방세법에 의한 등록세의 부과에 준용될 수는 없고, 이와 같은 사정은 개정 전 지방세법에서도 마찬가지이며, 달리 조리에 의한 경정청구권이 인정된다고 볼 여지도 없다.

Ⅲ. 주요 외국의 조세법체계의 현황

1. 미 국

가. 내국세법

미국 연방세의 법적 근거는 연방법전 제26편의 내국세법(Internal Revenue Code, Title 26 of the United State Code)이다. 내국세법은 연방 내국세의 근거법률로서 단일법전으로 이루어져 있다. 관세법은 내국세법과는 별개로 연방법전 제19편(Title 26 of the United State Code)에서 규정하고 있다.

내국세법에서는 소득세(Subtitle A: Chapter 1-6), 유산세 및 증여세(Subtitle B: Chapter 11-13), 고용세, 주세, 담배세 등 소비세에 관한 규정을 두고 있다. 그리고 Subtitle A Chapter 1(Normal Taxes and Surtaxes)의 Subchapter C-K에서 법인세에 관한 규정을 두고 있다.

다음으로 행정적인 절차는 Subtitle F(Chapter 61-80)에서 규정하고 있다.

내국세법의 편제는 Subtitle, Chapter, Subchapter, Part, Subpart, Section⁵²⁾으로 이루어져 있다.

이하에서 그 구체적인 편제에 관하여 소개하고자 한다.

Title 26 - All Matters Concerned with Taxation
 Subtitle A-Income Taxes
 Chapter 1-Normal Taxes and Surtaxes
 Subchapter A-Determination of Tax Liability
 Part I-Tax on Individuals

52) Section 이하는 다시 Subsection, Paragraph, Subparagraph, Clause로 나누고 있다.

§ 1. Tax imposed

§ 2. Definitions and special rules

§ 3. Tax tables for individuals

[§ 4. Repealed.]

§ 5. Cross references relating to tax on individuals

PART II—TAX ON CORPORATIONS

§ 11. Tax imposed

§ 12. Cross references relating to tax on corporations

PART III—CHANGES IN RATES DURING A TAXABLE YEAR

§ 15. Effect of changes

PART IV—CREDITS AGAINST TAX

Subpart A—Nonrefundable Personal Credits

§ 21. Expenses for household and dependent care services
necessary for gainful employment

§ 22. Credit for the elderly and the permanently and totally
disabled

§ 23. Adoption expenses

§ 24. Child tax credit

§ 25. Interest on certain home mortgages

§ 25A. Hope and Lifetime Learning credits

§ 25B. Elective deferrals and IRA contributions by certain
individuals

§ 26. Limitation based on tax liability; definition of tax liability

Subpart B—Other Credits

§ 27. Taxes of foreign countries and possessions of the United
States; possession tax credit

[§ 28. Renumbered § 45C]

- § 29. Credit for producing fuel from a nonconventional source
- § 30. Credit for qualified electric vehicles
- § 30A. Puerto Rico economic activity credit

Subpart C—Refundable Credits

- § 31. Tax withheld on wages
- § 32. Earned income
- § 33. Tax withheld at source on nonresident aliens and foreign corporations
- § 34. Certain uses of gasoline and special fuels
- § 35. Health insurance costs of eligible individuals
- § 36. Overpayments of tax

Subpart D—Business Related Credits

- § 38. General business credit
- § 39. Carryback and carryforward of unused credits
- § 40. Alcohol used as fuel
- § 41. Credit for increasing research activities
- § 42. Low-income housing credit
- § 43. Enhanced oil recovery credit
- § 44. Expenditures to provide access to disabled individuals
- [§ 44A. Renumbered § 21]
- [§ 44B. Repealed.]
- [§ 44C. Renumbered § 23]
- [§ 44D. Renumbered § 29]
- [§ 44E. Renumbered § 40]
- [§ 44F. Renumbered § 30]
- [§ 44G. Renumbered § 41]

[§ 44H. Renumbered § 45C]

§ 45. Electricity produced from certain renewable resources

§ 45A. Indian employment credit

§ 45B. Credit for portion of employer social security taxes paid
with respect to employee cash tips

§ 45C. Clinical testing expenses for certain drugs for rare
diseases or conditions

§ 45D. New markets tax credit

§ 45E. Small employer pension plan startup costs

§ 45F. Employer-provided child care credit

Subpart E—Rules for Computing Investment Credit

§ 46. Amount of credit

§ 47. Rehabilitation credit

§ 48. Energy credit; reforestation credit

§ 49. At-risk rules

§ 50. Other special rules

[§§ 50A, 50B. Repealed.]

Subpart F—Rules for Computing Work Opportunity Credit

§ 51. Amount of credit

§ 51A. Temporary incentives for employing long-term family
assistance recipients

§ 52. Special rules

Subpart G—Credit Against Regular Tax for Prior Year Minimum
Tax Liability

§ 53. Credit for prior year minimum tax liability

[PART V—REPEALED]

PART VI—ALTERNATIVE MINIMUM TAX

- § 55. Alternative minimum tax imposed
- § 56. Adjustments in computing alternative minimum taxable income
- § 57. Items of tax preference
- § 58. Denial of certain losses
- § 59. Other definitions and special rules

PART VII—ENVIRONMENTAL TAX

- § 59A. Environmental tax

[PART VIII—REPEALED]

Subchapter B⁵³⁾—Computation of Taxable Income

Subchapter C—Corporate Distributions and Adjustments

Subchapter D—Deferred Compensation, Etc.

Subchapter E—Accounting Periods and Methods of Accounting

Subchapter F—Exempt Organizations

Subchapter G—Corporations Used to Avoid Income Tax on
Shareholders

Subchapter H—Banking Institutions

Subchapter I—Natural Resources

Subchapter J—Estates, Trusts, Beneficiaries, and Decedents

Subchapter K—Partners and Partnerships

Subchapter L—Insurance Companies

Subchapter M—Regulated Investment Companies and Real Estate

53) 이하에서는 지면관계상 Part 이하의 편제의 표시는 생략하기로 한다.

Investment Trusts

Subchapter N—Tax Based on Income From Sources Within or
Without the United States

Subchapter O—Gain or Loss on Disposition of Property

Subchapter P—Capital Gains and Losses

Subchapter Q—Readjustment of Tax Between Years and Special
Limitations

[Subchapter R—Repealed]

Subchapter S—Tax Treatment of S Corporations and Their
Shareholders

Subchapter T—Cooperatives and Their Patrons

Subchapter U—Designation and Treatment of Empowerment
Zones, Enterprise Communities, and Rural
Development Investment Areas

Subchapter V—Title 11 Cases

Subchapter W—District of Columbia Enterprise Zone

Subchapter X—Renewal Communities

Subchapter Y—New York Liberty Zone Benefits

CHAPTER 2—TAX ON SELF-EMPLOYMENT INCOME

CHAPTER 3—WITHHOLDING OF TAX ON NONRESIDENT
ALIENS AND FOREIGN CORPORATIONS

[CHAPTER 4—REPEALED]

[CHAPTER 5—REPEALED]

CHAPTER 6—CONSOLIDATED RETURNS

Subtitle B—Estate and Gift Taxes

Subtitle C—Employment Taxes

Subtitle D—Miscellaneous Excise Taxes

Subtitle E—Alcohol, Tobacco, and Certain Other Excise Taxes

Subtitle F—Procedure and Administration

Subtitle G—The Joint Committee on Taxation

Subtitle H—Financing of Presidential Election Campaigns

Subtitle I—Trust Fund Code

Subtitle J—Coal Industry Health Benefits

Subtitle K—Group Health Plan Requirements

나. 내국세시행령

법률보다 하위의 효력을 갖는 시행령(Treasury Regulation)이 제정되어 있다. 시행령은 연방 재무부장관이 제정하는데, 입법적 시행령과 해석적 시행령이 제안시행령·임시시행령 및 최종시행령의 형태로 공표되고 있다.

입법적 시행령(legislative regulations)이란 법률에서 “재무부장관이 제정하는 시행령에 따라서(under regulations prescribed by the Secretary)” 또는 “재무부장관은 필요하다고 판단되는 시행령을 제정한다(The Secretary shall prescribe such regulations as he may deem necessary)”는 위임에 따라 제정되는 시행령이다.

그 전형적인 예로서 연결신고와 관련된 시행령의 규정을 들 수 있다. IRC 제1502조에서 재무부장관에게 연결신고에 관한 시행령의 제정권한을 부여하고 있다. 연결신고의 혜택을 누리기 위해서는 해당기업은 내국세법 제1502조에 근거하여 제정된 연결신고에 관한 시행령의 규정에 따를 것에 동의하여야 하고, 이에 동의하는 때에는 시행령 규정의 당부에 관하여 법원에서 다툴 수 있는 기회를 포기하도록 하고 있다.

이에 대하여 해석적 시행령(interpretative regulations)은 의회에서 제정한 내국세법의 규정내용을 해석한 것인데, 입법적 시행령보다 하

위의 효력을 갖는다.

시행령의 편제도 내국세법의 편제에 따르고 있다. 시행령의 조문(section)은 Reg. § 1. 243- 4⁵⁴⁾의 형태로 표시하고 있다.

2. 독일

가. 법률

독일은 조세통칙법인 조세기본법 등과 개별세법으로 이루어져 있다. 개별세법은 개별세목마다 각각 하나의 단행 법률로 구성되어 있다.

1) 조세통칙법

조세통칙법에는 조세기본법(Abgabenordnung)을 비롯하여 세무행정법(Gesetz über die Finanzverwaltung: FVG), 재정법원법(Finanzgerichtsordnung: FGO)이 있다.

조세기본법은 조세법의 일반적이고 공통적인 사항은 물론이고 행정행위를 포함한 조세행정절차, 조세의 부과절차, 조세의 징수절차와 강제집행절차, 행정적 권리구제절차, 조세형법적 규정과 과태료 규정, 형사절차 및 과태료절차에 관한 사항을 규율하고 있는 조세통칙법이다. 우리나라의 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법 및 행정절차법을 통합한 단일법전의 성격을 지니고 있다고 하겠다.

조세기본법은 크게 9편으로 나누어져 있는데, 총칙, 조세채무법, 일반절차규정, 과세의 부과, 징수절차, 강제집행, 행정적 권리구제절차, 형사법적 규정 및 과태료 규정·형사절차 및 과태료절차, 종결규정으로 이루어져 있다.

54) 조문의 표시 Reg. § 1. 243- 4 중 1은 소득세(Income Tax)를, 243은 내국세법의 조문(section)을, 그리고 4는 일련번호, 즉 소득세에 관한 내국세법 243조와 관련된 네 번째의 시행령이라는 의미이다.

2) 개별세법

독일은 우리나라와 마찬가지로 세목 하나 하나마다 하나의 법률로 이루어져 있다. 다만, 모든 세목에 공통되는 재산의 평가에 관한 사항을 규율하기 위하여 평가법(Bewertungsgesetz)이 제정되어 있다.

이 밖에도 이전가격세제·경과세국에 대한 투자의 과세조정 등에 관하여 정하고 있는 대외조세법(Außensteuergesetz), 회사의 구조조정을 지원하기 위한 조직재편세법(Umwandlungssteuergesetz)과 투자를 세제상 지원하기 위한 투자세법(Investmentsteuergesetz) 등이 있다.

독일의 조세체계는 공동세, 연방세, 주세 및 기초자치단체세로 구별할 수 있다. 연방세(공동세를 포함한다)에 관한 개별세법으로는 소득세법(Einkommensteuergesetz), 법인세법(Körpersteuergesetz)⁵⁵⁾, 부가가치세법(Umsatzsteuergesetz), 석유세법(Mineralölsteuergesetz), 커피세법(Kaffeesteuergesetz), 보험세법(Versicherungsteuergesetz), 샴페인세및중간생산물세법(Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz) 등이 있다. 그리고 州稅이지만 연방법률로서 규율하고 있는 상속세및증여세법(Erb-schaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz)이 있다.

나. 시행령

법률의 구체적인 위임에 따라 각 세법마다 시행령(Durchführungsverordnung: DV)이 제정되어 있다. 소득세법시행령(Einkommensteuer-Durchführungsverordnung: EStDV), 법인세법시행령(Körpersteuer-Durchführungsverordnung: KStDV), 부가가치세법시행령(Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung: UStDV) 등이 이에 해당한다.

55) 소득의 개념 및 소득금액의 계산에 관하여 법인세법에서 특별한 규정을 두고 있지 않은 경우에는 소득세법의 규정을 준용하도록 하고 있다(Körpersteuergesetz §8①).

3. 프랑스

가. 법률

프랑스의 조세법체계는 절차법인 조세절차법(Livre des Procédures Fiscales: LPF)과 실체법인 조세실체법(Code Général des Impôts: CGI)의 두 개의 법률로 이루어져 있다.

프랑스의 조세법체계는 단일법전체계를 취하여 단일법전인 조세실체법을 제정·시행하였는데, 1981년에 조세실체법으로부터 조세절차법을 분리·제정하여 1982년부터 시행하고 있다.

조세절차법에서는 세무조사의 절차, 조세의 부과절차, 조세의 징수 절차와 채납처분절차, 조세불복 및 재송절차, 조세범처벌절차 등에 관하여 규정하고 있다.

조세실체법에서는 소득세, 법인세, 부가가치세, 상속 및 증여세, 주세 등에 관한 개별세목의 과세요건·신고 및 납부·부과와 징수 등에 관하여 규정하고 있다.

나. 시행령

조세실체법(Code Général des Impôts: CGI)을 집행함에 있어서 4개의 별첨(Annexe)을 두고 있다⁵⁶⁾. 별첨(Annexe) I은 국사원이 하원에 법령에 대한 의견을 개진한 후 정부에서 발표한 공적인 정부규정으로서 법적인 효력을 지니고 있다. 별첨(Annexe) II는 국사원이 하원에 대한 의견을 개진할 필요 없이 마련한 지침이다. 별첨(Annexe) III은 단순한 지침의 형태를 띤 규정이며, 별첨(Annexe) IV는 국사원 등의 판례를 재구성한 것이다.

56) 안창남, 『주요국의 조세제도-프랑스편』, 한국조세연구원, 2004, pp. 32~33.

4. 영 국

가. 법 률

영국에서는 조세통칙법으로서 조세관리법(Taxes Management Act)을 두고 있는데, 조세관리법에서는 조세행정기관, 소득세·법인세와 자본이득세의 신고절차, 조세의 부과절차, 행정쟁송절차, 조세의 납부와 조세의 징수, 조세환급가산금, 조세벌 등과 같은 총칙적인 사항을 규율하고 있다.

그리고 개별 세목마다 별도의 법률을 두고 있다. 소득세및법인세법(Income and Corporation Taxes Act 1998), 자본이득세법(Taxation of Chargeable Gains Act 1992), 근로및연금소득에관한소득세법[Income tax(Earnings and Pension) Act 2003], 사업및기타의소득에관한소득세법[Income tax(Trading and Other Income) Act 2005], 상속세법(Inheritance Tax Act 1984), 인지세법(Stamp Act 1891), 부가가치세법(Value Added Tax Act 1994) 등이 이에 해당한다. 그리고 자본공제에 관한 사항을 정하고 있는 자본공제법(Capital Allowances Act 2001)이 있다.

그런데 영국은 형식적으로는 年稅法主義를 채택하여 매년 재정법(Finance Act)을 제정· 공포하고 있다. 그러므로 영국의 조세법은 위의 통합법을 근간으로 하되, 매년 제정되는 재정법에 의하여 변경되는 것이다.

그 구체적인 내용 및 특징에 관하여는 제3장에서 다루기로 한다.

나. 시행령

법률보다 하위의 효력을 갖는 시행령(Regulation)이 제정되어 있다. The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations, Value Added Tax

(General) Regulations 등이 이에 해당한다.

5. 일 본

가. 법 률

일본의 조세법체계는 조세통칙법과 개별세법으로 나눌 수 있는데, 우리나라와 매우 유사하다.

첫째, 국세통칙법으로서 국세통칙법, 국세징수법, 국세범칙취체법, 체납처분과강제집행등과의절차의조정에관한법률, 내국세의적정과세의확보를위한국외송금등의조서의제출등에관한법률 등을 두고 있다. 우리나라의 통칙법체계와 매우 유사하다. 다만, 조세형벌에 관한 사항은 우리나라와는 달리 조세범처벌법과 같은 별도의 법률에서 정하지 않고 개별세법에서 규정하고 있다.

둘째, 개별세목마다 하나의 법률로 구성하고 있다. 소득세법, 법인세법, 자산재평가법, 인지세법, 지가세법, 소비세법, 주세법, 휘발유세법, 항공기연료세법, 자동차증량세법, 등록면허세법, 전원개발촉진세법, 지방도로세법, 연초세법, 석유석탄세법, 석유가스세법 등이 이에 해당한다. 다만, 상속세법에서는 우리나라의 상속세및증여세법에서와 같이 상속세와 증여세에 관하여 규정하고 있다. 그리고 조세특례에 관하여 규율하고 있는 조세특별조치법이 있다.

나. 시행령

내국세에 관하여는 각 법률별로 법률보다 하위의 효력을 갖는 시행령(政令) 및 시행규칙(大藏省令)이 마련되어 있다. 시행령(政令)은 시행규칙(大藏省令)보다 상위의 효력을 갖는다.

政令으로서는 소득세법시행령·법인세법시행령·소비세법시행령

등을 들 수 있으며, 大藏省令으로서는 소득세법시행규칙·법인세법시행규칙·소비세법시행규칙 등을 들 수 있다.

제3장 조세법체계의 개편 노력

I. 우리나라에서의 조세법체계의 개편 노력

1. 조세법체계 개편작업의 내용

가. 조세법령정비 5개년 계획에 의한 법령정비작업

재무부는 1982년부터 5개년 계획으로 조세법령정비작업을 진행하기 위하여 조세법령심의위원회를 설치하고 소위원회를 구성하여 제1차 연도(1982년)에 소득세법·법인세법 및 부가가치세법에 관한 정비초안을 마련하였으나, 입법과 연결되지 못하고 동 작업은 중단된 바 있다⁵⁷⁾.

조세법령정비 5개년 계획에 의한 법령정비작업의 배경·정비방향 및 구체적인 정비계획은 다음과 같다⁵⁸⁾.

1) 배경

현행 조세법령의 체제와 내용이 복잡·난해하여 납세자는 물론 세무에 종사하는 공무원마저 어려움을 느끼고 있으며 이로 인하여 과세관청과 납세자의 조세마찰이나 부조리 발생의 원인이 되고 있다.

또한 세수증대에 따른 조세부담률의 인상으로 조세법령에 대한 국

57) 이성식, 『부가가치세제의 합리적 개선방안에 관한 연구』, 서울시립대 대학원 박사논문, 2005, p. 3.

58) 이재현, 「조세법령 정비에 대한 고찰」, 『월간국세』 1983년 1월호, 세우회, pp. 32~33.

민관심이 점증되고 있어 세법을 보다 알기 쉽게 할 필요성이 증가되고 있다.

2) 정비방향

가) 법령체제의 정비

- ① 각종 세법령 상호간 또는 민·상법과 세법 간의 모순을 시정하고 용어를 통일한다.
- ② 필요 이상의 세무공무원 재량권을 축소하고 실무집행의 용이성을 확보한다.
- ③ 시행령 및 시행규칙의 법적 근거를 명확하게 한다.

나) 법령내용의 명료화

- ① 세법을 알기 쉽게 표현한다.
- ② 계산조문을 산식으로 표현한다.
- ③ 다른 법령 및 조문을 인용한 인용조문을 풀어쓴다.

다) 기업회계와 세무회계의 접근

기업회계와 세무회계를 가능한 한 접근시킨다.

- ① 수익과 비용의 귀속시기를 기업회계상의 수익실현시기에 접근시키도록 한다.
- ② 과세소득을 기업회계상의 당기순이익에 접근시킨다.

3) 조세법령심의위원회의 설치

세제·세정 관계공무원, 세법 전공학자, 경제단체 및 업계의 임·직원, 세무사, 변호사, 공인회계사 등으로 구성된 조세법령심의위원회를 설치한다. 그리고 각 검토대상 세법별로 소위원회를 구성한다.

4) 5개년 정비계획 수립

1차 사업연도(1982년)에는 소득세법·법인세법 및 부가가치세법을 대상으로 정비방향에 입각한 정비초안을 작성한다.

그러나 5개년 정비계획은 입법과 연결되지 못하고 중단되었다.

나. 알기 쉬운 세법으로의 개편작업

재정경제부는 2000년 주요업무보고에서 ‘세법체계와 내용을 알기 쉽게 정비’라는 제목 아래 조세법체계의 개편방안을 제시하고 개편작업을 진행하였으나, 이 또한 입법과 연결되지 못하고 당해 개편작업이 중단되었다. 알기 쉬운 세법으로의 개편작업의 개편방향을 소개하면 다음과 같다.

1) 세법체계와 내용의 정비

재정경제부는 2000년 주요업무보고에서 ‘세법체계와 내용을 알기 쉽게 정비’라는 제목 아래 조세법체계의 개편방안을 제시한 바 있다⁵⁹⁾. 그 구체적인 내용은 다음과 같다.

가) 필요성

(1) 세정개혁으로 납세자와 공무원이 협의신고해 온 ‘지역담당제’가 폐지되고, 전자신고, 우편신고 등 ‘비대면신고’가 확대됨에 따라 세법을 알기 쉽고 투명하게 정비하여 납세자가 예측하지 못한 손실을 받지 않도록 한다. 특히 세금결정방식이 ‘정부부과제도’에서 ‘신고납부제도’로 전환함에 따라 세법체계와 내용을 알기 쉽게 정비할 필요성이 있다.

(2) 복잡하고 비효율적인 규정을 국제적 규범에 맞도록 개선하여 외국인 투자유치 및 전자상거래 활성화 등을 지원할 필요성이 있다.

(3) 경제·사회여건 변화에 따라 탄력적으로 대응하면서도 조세법

59) 보도참고자료, 2000년 주요 업무보고 세제분야 참고자료(2000. 3. 20), 재정경제부.

률주의 원칙에 충실하도록 세법체계를 정비할 필요성이 있다.

나) 개편방향

(1) 복잡한 세법체계의 간소화

- ① 전화세·자산재평가세 및 부당이득세를 2000년도 중에 폐지한다.
- ② 목적세는 단계적으로 본 세금에 통합하는 방향으로 운영한다.
- ③ 정책목적상 도입된 각종 특례조항 등을 정비하여 조세감면의 항구화·기득권화를 방지하고 조세공평성을 제고한다.

(2) 생활세금의 내용과 신고절차의 획기적인 간소화

정상교육을 받은 사람이면 간단한 세금은 자기가 계산할 수 있도록 양도소득세, 근로소득세 등 생활관련 세금의 내용과 신고절차를 획기적으로 간소화한다.

(3) 조세법률주의와 실질과세원칙의 조화를 고려한 세법체계의 정비
경제생활의 예측가능성을 위한 형식적 조세법률주의와 조세정의의 실현을 위한 실질과세의 원칙이 조화가 이루어지도록 세법체계를 정비하여 재산권 보호 강화 및 위헌소송에 대비한다.

(4) 국세와 지방세의 조정을 위한 조세정책협의기구의 설치·운영
국세와 지방세가 일관성 있고 상호 조화롭게 운용될 수 있도록 상설 조세정책협의기구를 설치하여 운영한다.

조세정책은 국세 및 지방세정책이 서로 조화를 이루어 종합적으로 추진되어야만 실효성이 확보될 수 있으나, 현재 소관부처가 서로 다르고 정책조정을 위한 시스템 부재로 종합적인 조세정책 수립이 곤란하다.

- ① 국세(16개 세목): 재정경제부 세제실
- ② 지방세(16개 세목): 행정자치부 지방재정세제국

그러므로 양 부처가 공동으로 참여하는 상설 협의기구를 설치할 필요가 있다.

다) 추진방법

(1) 2000년부터 2002년까지 3개년에 걸쳐 단계적으로 추진하되, 양도소득세·근로소득세 등 생활세금을 우선적으로 정비한다.

2000년: 기본방향 확정, 소득세법 정비

2001년: 법인세법, 상속세및증여세법 정비

2002년: 간접세법 및 지방세법 정비

(2) 민간회계법인에 용역을 의뢰하는 한편 ‘알기 쉬운 세법 실무위원회’를 구성한다.

재정경제부(세제실)·행정자치부 및 국세청 공무원, 공인회계사 등 직능단체, 기업인, 조세학자, 경제단체, NGO 등 각계 수요자로 구성한다.

2) 생활세금의 개편

재정경제부는 2002. 1. 18. ‘생활관련 세금(양도·근로소득세 등)을 알기 쉽게 개편’이라는 보도자료를 발표한 바 있다. 앞의 ‘세법체계와 내용의 정비’의 일련의 과정인데, 그 구체적인 내용은 다음과 같다⁶⁰⁾.

가) 추진배경

소득세가 종전의 정부부과결정제도에서 납세자가 스스로 자기 세금을 계산하여 신고납부하는 자진신고납부제도로 바뀐에 따라 일반국민이 세무사 등 전문가의 도움을 얻지 않고도 자기 세금을 계산하여 납부할 수 있도록 양도소득세, 근로소득세 등 국민생활과 밀접하게 관련된 소득세의 과세체계와 용어, 납세절차와 신고서식 등을 전면 개편하는 데에 추진의의가 있다.

나) 추진계획 및 일정

(1) 2002년 1월 중에 ‘소득세법정비위원회’ 및 ‘소득세법정비실무작

60) 보도자료, 생활관련 세금(양도·근로소득세 등)을 알기 쉽게 개편(2002. 1. 18), 재정경제부.

업단'을 구성하여 개편작업을 개시한다.

(2) 그동안의 용역결과 등을 기초로 2002년 중에 '알기 쉬운 소득세법 개정안'을 마련하여 정기국회에 제출한다.

(가) 위원회 및 실무기획단 구성 : 2002년 2월

(나) '알기 쉬운 소득세법 개정추진 기본계획'을 소득세법정비위원회에 상정 : 2002년 4월

(다) '과세체계 간소화를 위한 개정' 시안 작성 및 소득세법정비위원회 상정 : 2002년 6월

(라) '알기 쉬운 세법규정' 원칙을 반영한 소득세법 개정안 작성 및 소득세법정비위원회 상정 : 2002년 8 ~ 9월

(마) 세제발전심의위원회 공청회 개최 : 2002년 10월

(바) '알기 쉬운 소득세법' 정부안 마련 : 2002년 11월

(사) 소득세법 개정안 국회제출 : 2002년 12월 말 또는 2003년 1월

(아) 개정 소득세법 공포·시행 : 2004년 1월 1일

다) 기본방향

복잡한 소득세법을 국민이 알기 쉽도록 개편

(1) 복잡한 과세체계를 단순하게

- 소득세법을 알기 쉽게 정비하려면 우선적으로 과세체계를 단순화할 필요
- 과세체계 자체가 복잡하면 세법조문을 알기 쉽게 기술하는 것에 한계
- 현행 소득세 과세체계를 단순화시켜 나가되, 공평성이 지나치게 침해되지 않도록 최대한 노력
- 상충관계(trade-off)에 있는 공평성과 단순성 간의 적절한 조화 도모

<검토대상 과제(예시)>

- 소득구분의 통폐합(산림소득을 사업소득으로 통합)

- 금융소득 비교과세제도의 개선
- 당연종합과세 대상 금융소득범위의 재검토
- 소규모사업자의 현금주의 채택 인정
- 수입시기, 지급시기, 원천징수시기 규정의 명확화
- 소득공제와 세액공제제도가 모두 적용되는 경우 이를 통합
- 퇴직소득공제제도의 단순화(퇴직소득공제, 퇴직소득산출세액 계산시의 연분연승법, 퇴직소득세액공제를 통합하여 근속연수별 공제비율을 적용하는 방안 강구 등)

(2) 어려운 세법규정을 알기 쉽게

- 복잡하게 얽혀 있는 소득세법 조문을 최대한 알기 쉽도록 풀어 씀으로써 “세법은 잘 이해가 되지 않는다”는 국민의 불만을 최소화
- 일반국민이 이해하기 어려운 용어(예: 지급조서)도 알기 쉬운 용어로 교체

<검토대상 과제(예시)>

- 납부세액 계산순서에 맞도록 조문을 배열
- 조문 제목이 조문의 내용을 최대한 간략히 나타낼 수 있도록 개선
- 다른 법률 또는 다른 조문의 인용을 최소화하고 부득이하게 인용할 경우 표현방법을 개선
예) 인용조문의 제목을 괄호 안에 표기함으로써 그 내용이 무엇 인지를 쉽게 알 수 있도록 함
- 산식, 표, 흐름도(flow chart) 등을 최대한 이용함으로써 시각적인 이해도를 증진
- 복문 형태의 문장은 가급적 단문 형태로 바꾸고, 지나치게 긴 문장은 2개 이상의 문장으로 서술

(3) 세금 신고서식을 편리하게

- 소득세 신고서식을 작성하는 납세자가 알기 쉽고 편리하게 작성할

수 있도록 대폭 개선

- 신고서식 작성에 드는 시간과 노력을 절감하여 생산적 경제활동과 여가활동에 활용될 수 있도록 함

<검토대상 과제(예시)>

- 실제 작성과정에서 별도로 세법조문을 찾아보거나 해설책자를 참고할 필요가 없을 정도로 작성항목별로 구체적이고 상세한 작성요령을 함께 제공
- 신고서 항목 기재가 용이하도록 ‘좌측면에는 작성요령, 우측면에는 신고서 양식’을 배열
 - *현재 종합소득세 신고서 양식은 이러한 방식이 도입되었으나, 연말 정산시 사용하는 ‘근로소득자소득공제신고서’는 별도의 작성요령 없이 1쪽으로만 구성('02. 2월 소득세법 시행규칙 개정시 개선)
- 세법규정을 잘 알지 못하여 잘못 작성하는 사례가 없도록 서식에 ‘작성시 유의하여야 할 사항’을 충분히 설명하고 이를 포함
 - 예) 연간 소득금액 합계액이 100만원 이상인 배우자를 기본공제 대상에 포함하여 근로소득공제신고서를 작성함으로써 이중공제에 따른 세액추징 대상이 되는 사례 등

라) 추진기구

(1) 소득세법정비위원회

- 국민 각계각층의 의견 수렴을 위하여 전문가, 학계, 언론계, 시민단체, 관련부처 공무원 등으로 ‘소득세법정비위원회’를 구성
- 위원회에서 시안을 검토, 토의한 후 최종적으로 ‘세제발전 심의위원회’의 심의를 거쳐 우리부 안으로 확정

(2) 소득세법 정비 실무작업단

- 우리부에서는 2000년부터 ‘알기 쉬운 세제’ 마련 작업을 추진하여 왔으나, 기존 조직과 인력이 통상적인 업무과정에서 추진함으로써

별반 실효성이 없었음

- 이번 개정에 있어서는 이러한 문제점을 보완하기 위해 소득세법 정비작업을 전담하는 ‘실무작업단’을 구성하여 추진
 - 단장(소득세제 과장) 및 총괄, 종합소득세, 양도소득세, 국제조세 등 4개 전담팀으로 구성
- 실무 작업시 각계 전문가의 의견이 충분히 반영되도록 ‘실무자문위원단’을 구성하여 활용
- 국제청, 법제처, 세무사, 회계사, 변호사, 금융기관종사자 등 10인 내외

마) 개편시의 기대효과

- (1) 세제의 간소화, 투명화로 납세의무 이행에 따른 비용과 징세비의 절감 및 납세자의 성실신고를 촉진한다.
- (2) 2002년 양도소득세·근로소득세 등 생활관련 세금을 우선정비하고 그 시행성과를 보아가면서 연차적으로 타 세법 정비를 추진한다.

2. 조세법체계 개편작업의 평가

조세법의 개편작업은 엄청난 예산이 소요되며, 고도의 전문성을 갖춘 많은 전문인력을 확보함과 동시에 개편작업을 수행할 전담기구를 상설하여야 함은 물론 그 개편작업에 오랜 기간이 소요되는 장기적인 과제이다. 그런데 앞의 개편작업은 짧은 기간 안에 기존의 인력 및 조직에 의하여 적은 예산으로 수행하려다 보니 아무런 결실을 맺지 못하고 중도에 중단되는 결과를 가져온 것이다.

앞에서의 조세법체계의 개편작업이 중단된 사유로서는 다음과 같은 점을 들 수 있다.

첫째, 기존의 인력 및 조직에 의하여 수행한 점이다. 조세법의 개편작업은 조세법체계의 개편과 조세법의 재작성 작업을 수행하여야 하므로 고도의 전문성을 갖춘 정책입안 공무원, 세무공무원, 재정학자,

조세법학자, 세무회계를 전공한 학자, 변호사, 공인회계사, 세무사, 관련 업계의 전문가를 망라하는 방대한 전문인력을 확보한 상설기구에서 전담하여야 한다. 그런데 앞의 조세법체계의 개편작업에서는 이와 같은 전문인력을 확보하지 않고 기존의 기구에서 방대한 작업을 수행하려고 하였던 것이다.

둘째, 조세법의 개편작업을 성공적으로 수행하기 위해서는 충분한 예산이 뒷받침되어야 한다. 조세법의 개편작업은 고도의 전문지식을 갖춘 많은 전문인력을 확보하여야 하는데, 이에 관한 예산의 뒷받침이 충분하게 이루어져야 하는 것이다. 뒤의 영국이나 오스트레일리아에서의 개편작업에서 볼 수 있듯이 이들 나라는 조세법체계의 개편작업에 매년 50억원 내지 100억원의 예산을 투입하였다. 그런데 우리나라의 조세법체계 개편작업에는 필요한 예산조치가 따르지 못하였다.

셋째, 조세법의 개편작업은 많은 시간이 소요되므로 장기적인 과제로서 수행하지 않으면 그 목적을 달성하기 어렵다.

앞의 개편작업에서는 1차 사업연도에 소득세법·법인세법 및 부가가치세법의 정비초안을 작성하거나, 짧은 기간 안에 주요 법률안의 개편작업을 마무리하도록 짜여져 있어서 원천적으로 그 실현이 불가능하였다고 하겠다.

이미 앞에서 살펴 본 바와 같이 영국이나 오스트레일리아에서는 5년 내지 10년의 장기적인 과제로서 수행하여 왔던 것이다.

II. 주요 외국에서의 조세법체계의 개편 노력

조세법체계의 개편 노력은 세계적인 공통 과제라고 할 수 있을 만큼 국가마다 조세법체계의 개편에 주력하여 왔다. 대부분의 국가들은 조세법의 평이화(Tax Simplification)를 복잡한 조세제도의 단순화에 초점을 맞추어 수행하여 왔다.

형식적인 문제점에 초점을 맞추어 조세법의 평이화를 추진하여 온

전형적인 사례가 영국의 ‘세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트(Tax Law Rewrite Project: TLRP)’이다. 그러므로 이하에서는 영국의 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트를 중심으로 하여 조세법체계의 개편 노력에 관하여 살펴보기로 한다. 이 밖에도 오스트레일리아와 미국의 조세법체계 개편 노력에 관하여도 그 경과 및 성과에 관하여 간략하게 소개하고자 한다.

1. 영 국

가. 추진배경

영국의 1995년 재정법(Finance Act) 제160조에서는 국세청장이 최근 조세간소화에 관한 보고서를 준비하여 재무부장관에게 제출하고 재무부장관은 1995년 12월 31일 이전에 당해 보고서를 의회에 제출하도록 규정하고 있었다. 그리고 보고서에는 최근 조세법령의 내력에 대한 설명, 최근의 조세법령의 연도별 증가분에 대한 상세한 명세, 최근의 조세법령 및 그 입법절차의 복잡성에 대한 비판, 과세위원회 및 조세법위원회를 포함한 개선안에 대한 장·단점의 평가를 포함하도록 요구하고 있었다. 이에 따라 국세청은 1995년 12월에 조세법의 단순화의 필요성과 그 범위를 검토한 “The Path to Tax Simplification”라는 보고서를 제출하였다. 이 보고서에서는 “현행 조세법의 언어를 단순화시켜야 한다. 그러한 단순화로 얻는 이익은 발생 비용을 초과하여야 하며, 대략 5년의 기간에 걸쳐 대부분의 법률의 수정을 완료”한다는 내용을 담고 있다.

한편 재무부장관은 1995년 11월 28일 국회의 예산제안과 관련된 연설에서 영국의 조세법이 지나치게 복잡하고 이해하기 어렵기 때문에 이를 단순화할 필요가 있다고 지적하고, 1996년부터 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트(Tax Law Rewrite Project: TLRP)를 추진한다고 밝혔다. 1996년 7월에는 앞으로 수행할 프로젝트의 방법에 관한 “Tax Law Rewrite:

The way forward”를 발표하였다. 그리고 1996년 10월에는 이와 같은 제안 방식대로 법률이 수정된다면 어떠한 법률이 될 것인지를 예시한 “Tax Law Rewrite: Examples of rewritten legislation”을 발표하였다. 1996년 12월에 주요 이해관계자와의 협의 과정을 통하여 “Tax Law Rewrite: Plans for 1997”을 발표한 이래 매년마다 “Tax Law Rewrite: Plans for 199x(200x)” 또는 “Tax Law Rewrite: Plans for 200x(200x)”이라는 보고서를 발표하였다. 이 보고서에서는 그동안의 세법 단순화의 추진상황과 그 다음 한 해 동안의 세법 단순화의 추진계획을 개략적으로 밝히고 있다.

나. 목적

영국에서의 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트는 지난 25년 동안에 세법의 분량이 엄청나게 증가하여 그 내용이 복잡하여진 데에 그 출발점을 두고 있다. 세법(primary legislation)의 분량은 1970년의 2,000페이지 정도에서 1995년의 6,000페이지 수준으로 증가하였다⁶¹⁾. 이와 같은 세법 분량의 현저한 증가현상은 새로운 세목의 신설에 기인한 것이라기 보다는 세법 내용의 복잡성에 그 원인이 있는 것으로 지적되고 있다.

영국에서 세법이 복잡하고 어렵게 된 원인으로서는 경제환경의 변화에 대응하기 위하여 세법 규정이 지속적으로 정교하고 복잡화하게 된 점, 세법에서 사용하고 있는 언어가 어렵고 세법의 구조 및 편제가 복잡한 점, 매년 단위로 재정법(Finance Act)을 일정한 회기 안에 제정하여야 하는 시간적인 압박으로 인하여 세법을 명확하고 납세자가 이해하기 쉽도록 입법화하기 어려운 점 등을 지적할 수 있다.

따라서 이와 같이 어려운 세법을 납세자가 알기 쉽도록 다시 고쳐 쓸 필요성이 제기되었다. 이에 따라 영국은 소득세, 법인세, 자본공제

61) Inland Revenue, *The Path to Tax Simplification - A report under Section 160 Finance Act 1995*, December 1995, p. 2.

(Capital Allowances), 자본이득세(Capital Gains), 인지세(Stamp Duties), 상속세 및 증여세(Inheritance Tax), 조세행정 등과 같은 주요 세법을 알기 쉽게 다시 고쳐 쓰는(Rewriting) 데에 목표를 두고 세법을 고쳐 쓰는 프로젝트를 추진하게 된 것이다⁶²⁾. 동 프로젝트는 법률 본래의 취지를 전혀 바꾸지 않거나 일반적인 영향을 최소화하는 방향으로 영국의 현존하는 모든 세법을 보다 명확하고 쉽게 사용할 수 있도록 수정하는 데에 그 목적이 있다.

다. 프로젝트팀의 구성

세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트는 프로젝트팀(The Project Team), 운영위원회(Steering Committee)와 자문위원회(Consultative Committee)로 구성되어 있으며⁶³⁾, 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트를 위하여 최초 5년간은 매년 500만파운드의 예산⁶⁴⁾이 지원되었다.

1) 프로젝트팀

세법의 수정을 수행하기 위한 별도의 프로젝트팀을 구성하였다. 프로젝트팀은 국세청의 프로젝트 책임자(Director)가 총괄하되, 의회에서 파견된 법률기초팀(drafting team), 전문가로 구성된 5개 분야의 세법 다시 고쳐 쓰기팀(rewrite team), 소규모의 정책팀, 프로젝트 관리 및 지원팀, 비서로 이루어져 있었다. 프로젝트팀은 대체로 40인 내외의 구성원으로 이루어져 있었다.

법률초안팀 중 한 명은 실제 수정법률안을 제안하기 위해 각각의 세법수정팀과 상호간에 밀접히 교류하며 작업하였다. 각각의 세법 다시 고쳐 쓰기팀은 국세청에서 파견된 3인의 구성원(세무조사관·변호사

62) Inland Revenue Tax Law Rewrite Project, *Tax Law Rewrite First Technical Discussion Document*, 1998, p. 10.

63) Ibid., pp. 6~7.

64) 1파운드당 환율은 1,820원 정도이므로 매년마다 91억원, 최초 5년간 400억원의 예산을 투입하였다.

및 조세정책에 배경지식을 가진 사람)과 국세청 외부의 견해를 반영하기 위한 민간부문에서 선발된 조세전문가들로 구성되었다.

본 작업을 수행함에 있어서 몇 가지 측면에서 혁신적인 접근법을 사용하였다. 국세청 법무팀의 구성원들이 법률안의 준비를 위해 정규업무로 전 시간(full-time)을 할애하는 것은 드문 사례이다. 또한 민간 부문의 배경을 가진 세무전문가들을 작업에 참여시킨 것도 새로운 시도라고 볼 수 있다. 그리고 의회의 법률초안 작성 전문가들이 본 작업의 과정에 포함되어 작업에 깊숙이 참여하는 경우도 선례가 없었다.

2) 운영위원회

운영위원회의 주요 임무는 세법 고쳐 쓰기 프로젝트의 전략적 가이드라인을 제공하는 것이었다. 본 프로젝트가 본래의 목적인 세법의 명확성과 사용자 중심의 편의 제공이라는 목표와 민간부문의 이해를 충분하게 고려하도록 하는 역할을 수행하기 위해서는 이와 같은 가이드라인이 필요하였다. 운영위원회는 8명에서 10명의 위원으로 구성되었다.

여기서 운영위원회가 세법의 명확성을 심의하여 하나하나의 수정된 법안을 면밀히 조사·검토하지는 않는다. 운영위원회는 본 프로젝트의 전략적 가이드를 제공함과 아울러 본 프로젝트가 적절히 관리되고 본래의 목적에 맞게 진행되었는지의 여부를 확인하는 기능을 수행하는 것이다.

3) 자문위원회

자문위원회는 납세자와 세무전문가(회계사, 변호사 등)들로 구성되는데, 수정 세법에 대하여 자문을 제공하고 협의를 하는 데 그 목적이 있다. 그리고 일반적으로 야기되는 문제점에 대하여 운영위원회의 마지막 견해를 밝히기 전에 모든 관련 민간부문의 이해관계를 조정하여 반영하는 역할을 수행한다. 다음으로 운영위원회와 자문위원회 간에 보다 유기적인 관계를 유지하기 위해서 자문위원회의 민간부문 대표가 국세청 프로젝트팀 관리자와 이와 관련한 적절한 기타 프로젝트팀

멤버들과 함께 운영위원회의 회의에 참석한다.

라. 세법 다시 고쳐 쓰기 지침

1) 목적적 입법의 병용

세법규정을 쉽게 고쳐 쓰기 위한 일반적인 초안 작성법(*general drafting approach*)으로서 일반원칙(*General Principles*) 또는 목적원칙(*Purposive Principles*)에 의한 접근법의 채택 여부가 문제가 되었다.

일반원칙 또는 목적원칙에 의한 접근법은 세법에서 일반적인 가이드라인이나 당해 조항의 목적에 관한 규정을 두고 세부적인 사항은 국세청이나 법원의 판단에 맡기는 방안이다. 세법을 고쳐 씬에 있어서 일반원칙 또는 목적원칙에 따른 규정의 허용범위를 어디까지로 인정할 것인가에 관한 논의는 매우 중요하다. 상세한 예시보다는 광범위한 가이드라인과 목적론적 서술을 사용하기 때문에 일반원칙 또는 목적원칙에 의한 접근법은 법을 간소하게 할 수 있다. 그러나 일반원칙 또는 목적원칙에 따른 규정은 확실성을 저해하고 판례에 대한 의존성 및 행정규칙에 대한 의존도를 높일 수 있다⁶⁵⁾.

그러므로 일반원칙 또는 목적원칙에 의한 접근법은 세법 다시 고쳐 쓰기에 있어서는 원칙적인 접근법이 될 수 없다. 세법에서 예측가능한 모든 사항에 관하여 세부적·구체적·명시적인 규정을 두는 것은 비록 세법의 분량은 증가시키지만 세법의 명확성을 높이는 요인이 되기 때문이다. 그러나 법률의 제정목적은 법안에 명시하는 접근법이 이용자의 입장에서 불명확성을 감소시킬 수 있다면 목적원칙에 의한 접근법도 병용하도록 한다.

65) Joint Committee on Taxation, *Study Of The Overall State Of The Federal Tax System And Recommendations For Simplification, Pursuant To Section 8022(3)(B) Of The Federal Tax System Volume I : The Overall State Of The Federal Tax System*, 2001, pp. 469~470,

2) 장문의 단문화

세법규정의 각 조항은 단문형식의 문장으로 고치도록 한다. 즉 가능한 한 모든 문장은 짧은 문장으로 고쳐 쓰기로 한다. 법문을 단순화하기 위하여 일부 조항은 문장의 길이를 줄이고, 다른 일부의 조항은 둘 이상의 문장으로 나누어 고쳐 쓴다. 또한 어쩔 수 없이 긴 문장을 사용하여야 하는 경우, 예를 들면 복잡한 내용을 담고 있는 경우에는 긴 문장을 문단으로 구분하도록 한다.

3) 문장의 시제와 태

영국의 법률은 전통적으로 명령법의 형태로 규정하고 있다. 다시 고쳐 쓸 법률의 초안에서는 현재시제를 선택하되, 지시적인 문장형태를 사용하도록 한다. 현행 세법 규정에서는 선언적인 조항에서 명령형의 문장을 사용하고 있는 경우를 발견할 수 있다. 예를 들어 “An accounting period of a company shall begin for purposes of corporation tax whenever …” 이라는 문장이 이에 해당한다. 위의 조항은 미래시제로 잘못 받아들여질 수 있으며, 그로 인하여 잘못 해석될 수 있다. 새로 고쳐 쓸 세법에서는 현재시제로 바꾸어 쓰도록 한다. 즉 위의 문장에서의 ‘shall begin’은 ‘begins’로 바꾸어야 한다.

4) 긍정문과 부정문

일반적으로 긍정문이 더 이해하기가 쉽다. 그러므로 가능한 모든 곳에 긍정문을 사용하도록 한다. 예를 들어 ‘25 per cent. or more’ 또는 ‘at least 25 per cent’가 ‘not less than 25 per cent’ 보다 명확한 표현이다.

5) 수동형과 능동형

일반적으로 능동형의 문장이 이해력을 높인다. 예를 들어 ICTA 1988 의 Section 617(6)에서의 “Until such day as may be appointed by the Secretary of State by order made by statutory instrument, …”라는 문

장은 “Until such day as the Secretary of State may appoint by order made by statutory instrument …”라는 문장으로 고쳐 쓰는 것이다. 세법 규정은 가능한 모든 부분에서 능동형의 문장을 사용하도록 한다.

6) 2인칭의 사용

2인칭으로 사용하는 것 - 납세자를 ‘you’라고 지칭하는 것 - 이 더욱 명확하다. 예를 들어 2인칭을 사용하는 것은 능동태 문장의 사용 빈도를 높일 수 있다. 이러한 접근방식이 항상 적절한 것은 아니다. 예를 들어 납세자가 법인인 경우가 그렇다. 그렇지만 2인칭의 사용이 적절하면서 세법의 사용자에게 도움이 된다고 여겨질 경우에는 2인칭을 사용하도록 한다.

7) 단어와 문장의 선택

대부분의 사람들은 ‘난해한 법률 용어’가 사용된 규정을 이해하지 못한다. 가능한 한 법규에 사용하고 있는 고풍스러운 용어와 법률안 기초시의 관행어 및 지나치게 축약적인 표현은 그 사용을 자제할 필요가 있다. 예를 들면 ‘hereinafter’는 ‘subsequently’나 ‘below’로, ‘in pursuance of’는 ‘under’로, “...before the end of the period of noe month beginning with the date …” 는 “... within one month of the date...” 로 대체하는 것이 바람직하다.

이렇게 세법을 쉽게 개정하는 접근방식에서 나타날 수 있는 위험성은 세법의 규정이 어느 정도 정확성과 확실성을 잃을 수 있으며, 기존의 판례법과의 연결성을 약화시킬 수 있다는 점이다. 몇 가지 예에서 위의 이유 때문에 쉬운 용어로 법규를 고쳐 쓸 수가 없었다. 예를 들어, ‘wholly’, ‘exclusively’ 또는 ‘necessarily’는 인건비와 관련하여 법정에서 확대 해석될 수 있다. 이 문장은 거의 확실하게 다른 간단한 문장으로 대체될 수 있을 것이다. 그렇지만 용어의 변화에서 오는 법률의 불확실성은 상당히 높아질 수 있다.

8) 용어의 정의

정의규정은 법규의 모호함이나 반복을 피하고, 기술적인 용어나 친숙하지 않은 용어를 설명하기 위해 사용된다. 정의의 사용은 필수적인 것 이기는 하나, 명확하게 정의되어야 한다. 그리고 반복을 피하기 위해 약칭(略稱)으로 된 정의의 사용을 늘리고, 각 편(Part) 및 장(Chapter)에 추가적인 색인을 두거나 상호참조조항(cross-referencing)을 활용하도록 한다.

9) 배열

세법을 다시 고쳐 쓰는 과정에서 사용될 언어의 선택문제 못지않게 세법의 내용을 법전에 어떻게 배열할 것인가 하는 문제도 중요한 고려 사항이다. 법전 지면에서의 조문의 위치, 법전 지면의 아래 위 여백의 크기, 중간 여백의 크기와 위치, 조문의 정렬 방법 및 조문 자체의 배치는 세법의 이해력 증진에 중요한 영향을 미친다. 그리고 조문의 내용과 각 장의 숫자, 주석, 정의 등에 사용될 글꼴(글자의 크기)과 이탤릭체 등과 같은 강조기법(highlighting)도 고려되어야 한다. 뿐만 아니라 법전에 사용되는 종이의 크기와 무게, 색조도 이해도에 영향을 미친다.

세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트의 목적은 세법의 사용자들이 원하는 내용을 빨리 찾고, 필요 없는 내용을 읽지 않고도 자신들이 읽은 것이 자신들의 필요에 적합한 내용임을 확신하게 하는 것이다. 조문의 배치는 프로젝트의 목적에 도움이 되어야지 장애가 되어서는 안 된다. 조문들은 논리적인 순서에 따라 배열되어야 하고, 지침과 주석은 그 내용이 분명하여야만 한다. 새로운 조문의 배치는 추후에 제정하는 법률에서도 지속적으로 유지되어야 한다.

10) 성차별 없는 언어

성차별 없는 언어(gender-free language)의 사용은 세법을 쉬운 언

어로 고쳐 쓰는 작업의 일부가 아니라 별도의 과제로 볼 수도 있을 것이다. 원칙적으로 성차별이 없는 언어를 사용하여야 한다. 그러나 이러한 성차별 없는 언어의 사용이 때로는 표현을 더 어색하게 하기 때문에 표현의 명확성이 떨어지는 문제점이 지적되고 있다.

11) 설명자료의 활용

세법의 이해를 증진시키기 위하여 순서도(flowchart), 로드맵 조항, 예시, 산식 및 도표(diagram)와 같은 설명자료(Explanatory material)를 활용한다. 그런데 이와 같은 설명자료를 법률에 포함시킬 것인지에 관하여는 논란이 제기된 바 있다.

12) 세법조항의 재배열

(1) 세법은 이용자의 이해력을 높이는 방향으로 재배열되어야 한다. 세법의 이용자들이 상세한 규정을 쉽게 찾고 이해하기 위해서는 다음과 같이 세법조항의 재배열이 이루어질 필요가 있다.

- ① 어디에서 시작되고 있는지를 알아야 한다. 재배열이 잘된 법률은 시작점이 명확하다.
- ② 모든 관련 규정을 파악할 수 있어야 한다. 관련 규정들은 한데 모여 있거나 명확한 표시가 있기 때문이다.
- ③ 조항들이 어떻게 적용되는지, 또한 다른 규정과의 관련성을 즉시 파악할 수 있어야 한다.

(2) 새로운 조항의 배열이 어떠한 것이든 이는 안정적(robust)이어야 한다. 그리고 재정법(Finance Act)에 따라 조항이 개정·추가되더라도 법규가 차질 없이 작동될 수 있어야 한다.

(3) 이 프로젝트를 위하여 ICTA 1988을 검토하였다. ICTA 1988은 조항배열에 유의하였음에도 불구하고 법률의 이용자들이 원하는 내용을 찾기가 쉽지 않다. 여러 가지 측면에서 위의 ‘(1)’에서 언급한 기준을 만족시키지 못하고 있다. 게다가 ICTA 1988은 추후에 제정되고 있

는 재정법(Finance Acts)에 반영된 법률의 변화에 의하여 그 구조가 훼손되었다.

(4) 새로운 조항의 배열을 위한 방안으로서는 다음과 같은 의견이 제시되었다.

① 최소한의 변화

현행의 세법상 구분을 그대로 유지하거나 가능한 한 수정을 최소화 하는 방법이다.

② 활동 기준 또는 실무처리 기준에 의한 배열

활동이나 실무처리방법을 기준으로 하여 규정을 배열하는 방안이다.

③ 세법의 주제에 따른 배열

일정 종류의 납세자의 행동양식(예: 연금계획에 대한 조항 들)을 포괄하는 주제에 관한 규정들을 묶어줌으로써 앞에서 언급했던 조건 들을 더욱 명확하게 할 수 있다.

④ 각 세목에 따른 배열

현존하는 시스템을 유지하되, 다만 ICTA 1988에서 함께 규정하고 있는 소득세(Income Tax)와 법인세(Corporation Tax)를 별도의 세법 으로 분류한다.

⑤ 납세자의 유형에 따른 배열

납세자의 유형(개인, 법인, 신탁, 고용주 등)에 따라 배열하거나 별도의 세법을 제정한다.

(5) 위에서 언급한 각각의 접근 기준들 중 어느 하나만을 조항의 재 배열 기준으로 삼기에는 너무나 많은 결함을 지니고 있다. 이 프로젝트에서 필요한 것은 이들 접근 기준들 중 각각의 상황에서 실용적으로 최선의 것을 선택하여 적용하도록 한다.

(6) 핵심조항(Core provisions)은 오스트레일리아와 뉴질랜드에서 이미 적용된 바와 같이 세법 이용자에게 초점을 맞춘 새로운 배열방법에 의하여 그 조항을 부각시킬 수 있도록 한다. 핵심조항은 법률의 맨 앞에 배치하여 이용자들로 하여금 법규정이 적용되는 것을 신속하게

알 수 있도록 하고, 법률의 세부조항을 쉽게 찾을 수 있도록 하는 색인 역할을 하도록 한다.

13) 조항의 번호부여

(1) 조항의 번호를 부여(numbering)하는 체계는 내구성이 있고 간결해야 한다. 게다가 색인의 역할을 할 수 있다면 더욱 좋을 것이다. 어떠한 번호 부여의 체계도 이와 같은 기준들을 모두 만족시키지는 못한다. 하지만 몇몇 체계는 다른 것들보다 우월한 경우가 있다.

현재의 조항 번호부여체계는 하나의 법률 내에서 연속적으로 부여되고 있다. 편(Part)이나 장(Chapter)으로 구분하고 있지 않다.

(2) 법률을 개정할 때 연속적으로 번호를 부여하는 방식 대신 다양한 기술들, 예를 들면 Income and Corporation Taxes Act(ICTA) 1988의 section 159AB와 같이 조항의 번호 끝에 글자를 추가하는 방식이 사용되기도 한다. 많은 양의 새로운 규정이 법률의 중간에 추가되는 경우가 있을 수 있다. 매번 새로운 규정이 추가될 때마다 법규는 단편적이 되고 모든 조항의 번호가 바뀌어 법률이 재편될 때까지는 이용하는 데에 어려움을 겪게 된다.

(3) 몇몇 나라들은 이와 같은 어려움을 해소하기 위하여 여러 가지 형태의 문자 또는 숫자를 함께 사용하는 multi-character 번호부여체계나 개정되는 조문들 사이에 번호를 비워두는 방식을 사용하여 왔다. 두 방법을 혼용하는 경우(예: 미국, 오스트레일리아, 뉴질랜드)도 있다.

(4) 이 프로젝트에서는 비워두는 번호 없이 두 가지 혹은 세 가지의 캐릭터를 사용하는 multi-character 번호부여체계를 사용하도록 한다. 이 방법이 세법을 더 명확하고 이용하기 쉽게 만들 뿐만 아니라 현재의 시스템보다 이후에 있을 변화를 더 잘 수용할 수 있을 것이다. multi-character 번호부여체계를 사용하는 방법에는 여러 가지가 있을 것이다. 한 가지 예를 들자면 다음과 같은 방법(예: 1.1.3)도 있다.

① 첫 번째 캐릭터는 법의 편(Part)을 표시한다.

- ② 두 번째 캐릭터는 편(Part) 내의 장(Chapter)을 표시한다.
- ③ 세 번째 캐릭터는 장(Chapter) 내의 條(section)를 표시한다.
- (5) 이 체계를 사용하기 위해서는 몇 가지 사항을 결정하여야 한다.
 - ① 각 편(Part)에 별도의 번호를 부여하는 체계가 현재 사용되고 있는 연속적으로 번호를 부여하는 체계와의 비교
 - ② 두 가지 캐릭터를 사용할 것인지 또는 세 가지 캐릭터를 사용할 것인지의 여부
 - ③ 숫자를 사용할 것인지 또는 문자를 사용할 것인지 아니면 둘 다 병용할 것인지의 여부

14) 조항의 배열과 번호의 부여체계

조항의 배열과 번호 부여에 대한 체계는 세법 규정을 새로 쓰는 방법에 영향을 미친다. 조항의 배열과 번호 부여에 대한 체계를 선택하는 방법은 다음 네 가지이다.

- ① 조항의 배열에 대한 의사결정 이전에 세법을 다시 쓰는 작업을 사전에 미리 한다.
- ② 세법을 다시 쓰는 작업을 하기 전에 조항을 재배열한다. 이는 뉴질랜드가 채택했던 방법이다.
- ③ 세법의 일부를 쉽게 개정한 다음 조항을 재배열한 세법을 제정한다. 그리고 이후에 새로 쉽게 개정된 규정들을 이 세법에 추가한다. 이 방법은 오스트레일리아가 채택했던 방법이다.
- ④ 실제로 실행된 적은 없지만 세법을 쉽게 고쳐 쓰는 지침에 적합한 ‘가상법전’(ghost code)을 만든다.

세법을 쉽게 고쳐 쓰는 프로젝트에서 앞쪽 두 방법은 불편한 점이 많다. 따라서 실제로 고려 대상이 되는 방법은 세 번째와 네 번째의 방법이라고 하겠다. 세법의 엄정성과 융통성 사이의 균형을 잡아주는 ‘가상 법전’을 만드는 방법 쪽이 보다 합리적이라고 하겠다.

그러나 어느 방법을 채택할 것인지의 여부는 정부와 국회가 쉬운 세

법으로 고쳐 쓰는 작업을 단계적으로 진행할 것인지 아니면 한꺼번에 진행할 것인지를 결정에 영향을 받을 수밖에 없다.

마. 세법 다시 고쳐 쓰기 사례

1) 개요

국세청의 세법 고쳐 쓰기 프로젝트 팀은 복잡한 세법의 고쳐 쓰기에 관한 기술적인 심사기준을 보여주기 위하여 ICTA의 사업손실에 관한 규정들을 고쳐 쓰는 기준을 사례로서 직접 보여 주고 있다⁶⁶⁾. 이하에서 간략하게 소개하기로 한다.

2) 기본구조

본 사례는 회사에 의해 발생하는 사업손실(trading losses)과 관련된 각 규정들의 고쳐 쓰기를 예시를 통하여 보여 준 것이다. 관련 법률 조항은 ICTA의 제393조, 제393A조, 제343조, 제344조, 제768조, 제768A조 및 제769조를 한 군데에 모아서 고쳐 쓴 것이다.

고쳐 쓴 초안은 세 개의 부분으로 나뉘는 번호부여체계(three part numbering system)의 방법을 채택했다. 첫 번째 번호는 편(Part)을, 두 번째 번호는 장(Chapter)을, 그리고 세 번째 번호는 절 또는 조(clause/section)를 나타낸다. 각 장의 첫 머리에는 목차(plan of chapter)를 두며, 첫 조문에는 해당 장(chapter)의 전체를 개관하는 설명문을 두어 제1장에서 다룬 사업손실 공제의 내용과 구성에 관하여 간략하게 소개하고 있다.

사업손실 공제에서 다룬 조문의 목차는 <표 3-1>과 같다.

66) Inland Revenue Tax Law Rewrite Project, *Tax Law Rewrite - First Technical Discussion Document : Testing our Rewrite techniques on complex legislation*, 1998, pp. 17~96.

<표 3-1> 사업손실 공제의 목차

Part 12 – Loss relief**Chapter 12.1 – Relief for trading losses of company****Plan of Chapter***Introduction*

12.1.1 Outline of Chapter 12.1

12.1.2 Losses to which this Chapter applies

Relief for trading losses

12.1.3 Set off against total profits of same accounting period

12.1.4 Carry back of losses against earlier total profits

12.1.5 Extended carry back of terminal losses

12.1.6 Carry forward against future profits of same trade

12.1.7 Order of giving relief against profits of an accounting period

Carry forward of losses on transfer of trade between companies

12.1.8 Carry forward of losses on transfer of trade between companies

12.1.9 Restriction of relief if transferor's retained liabilities exceed its assets

12.1.10 Relevant retained liabilities of the transferor

12.1.11 Remaining assets of the transferor

Restriction of relief on change of ownership of company carrying on trade

12.1.12 Cases where loss relief restricted on change of ownership of company

12.1.13 How loss relief is restricted

12.1.14 Change of ownership of company: ordinary share capital

12.1.15 Change of ownership of company: other factors

12.1.16 Change of ownership of company: supplementary rules

12.1.17 Reorganisation within group to be disregarded

12.1.18 Change of ownership affecting ownership of other companies

Extension of relief to certain charges on income and unused capital allowances

12.1.19 Extension of relief to certain charges on income

12.1.20 Extension of relief to certain unused capital allowances

When a trade is in substantially the same ownership

12.1.21 Meaning of trade being in substantially the same ownership

12.1.22 Companies in substantially the same ownership

12.1.23 General rules about ownership of trade or interest

12.1.24 Interests of relatives and beneficiaries to be aggregated

Minor provisions and definitions

12.1.25 Decisions about apportionment affecting more than one company

12.1.26 Minor definitions

12.1.27 Index of defined expressions

<표 3-2> 제1장의 윤곽을 보여주는 설명문

Chapter 12.1: Relief for trading losses of company

1. This shows the structure of the Chapter. We expect that each Chapter or Part will be preceded by a plan of this kind, which allows the reader to grasp the essentials of what follows and to navigate around the Chapter.
2. After the initial introduction to the basic concepts, it falls into three parts:
 - the reliefs available for trading losses - corresponding to the existing sections 393A and 393;
 - the carry forward of losses on the transfer between companies of a trade in common ownership - the existing sections 343 and 344; and
 - provisions preventing loss buying and loss capacity buying - sections 768 and 768A, together with section 769.
3. These are followed by minor provisions, and definitions for the purposes of the Chapter. The final section is an index of defined terms appearing in the Chapter, cross-referenced to where the definition is to be found.

그리고 제12편(Part 12) 제1장 첫 머리에서는 제1장의 윤곽을 보여주는 설명문을 두고 있다. 그 예는 <표 3-2>와 같다.

다음으로 제12편 제1장 제1조에서는 제12편 제1장의 개관규정 (outline of Chapter 12.1)을 두고 있다. 그 예는 <표 3-3>과 같다.

<표 3-3> 제1장 제1조의 개관 규정

12.1.1 Outline of Chapter 12.1

1. This Chapter is about relief for trading losses of a company.
2. It deals with trading losses from the point of view of a single company; Chapter 12.2 deals with group and consortium relief.
- 3.
4. Under this Chapter a company may, in general-
- 5.
6. set off a trading loss against total profits of the same accounting period: section 12.1.3, or
- 7.
8. carry back a trading loss against total profits of earlier accounting periods: sections 12.1.4 and 12.1.5, or
- 9.
- 10.
11. carry forward a trading loss and set it off against the profits of a later accounting period of the same trade: section 12.1.6.
12.
 - Trading losses may in certain cases be carried forward from one company to another on the transfer of the trade, or part of a trade, giving rise to the losses: section 12.1.8.
 -
 -
 - Relief under this Chapter is restricted in certain cases if there is a change of ownership of the company carrying on the trade: section 12.1.12.
 -

Defined terms: accounting period, ICTA s.12; company, ICTA s.832(1); profits of the trade, s.12.1.26; total profits, ICTA s.9(3); trade, ICTA ss.6(4), 832(1), 834(2).

Origin: subs.(1) to (4) - drafting.

3) 이해를 돕기 위한 산식 등의 활용

이용자의 이해를 돕기 위한 표·산식·순서도(flowchart) 및 색인 표 등을 활용한다.

가) 표의 사용

12.1.7(2)는 소급공제하는 손실이 없는 경우의 손실공제의 순서에 관한 표(<표 3-4> 참조)를 보여줌으로써 이용자의 이해가능성을 높이고 있다.

<표 3-4> 소급공제하지 않는 경우의 손실 공제의 순서

1	Losses carried forward from earlier accounting periods.	Section 12.1.6	Set-off restricted to profits of the same trade
2	Losses of the same accounting period	Section 12.1.3	Set-off against total profits
3	Non-trade charges of the same accounting period	ICTA Section 338(1)	Set-off against total profits
4	Trade charges of the same accounting period	ICTA Section 338(1)	Set-off against total profits

나) 산식의 활용

12.1.9(1)은 산식(<표 3-5> 참조)을 사용함으로써 이용자의 이해가능성을 높이고 있다.

<표 3-5> 양도인의 부채의 공제 제한

If the amount of the transferor's relevant retained liabilities (L) exceeds the value of its remaining assets (A), the amount of the loss carried forward is reduced by the amount of the excess (L - A). For relevant retained liabilities, see section 12.1.10; for remaining assets, see section 12.1.11.

다) 색인표의 사용

12.1.27에서는 정의된 용어의 색인표(<표 3-6> 참조)를 두고 있다.

<표 3-6> 정의된 용어의 색인표

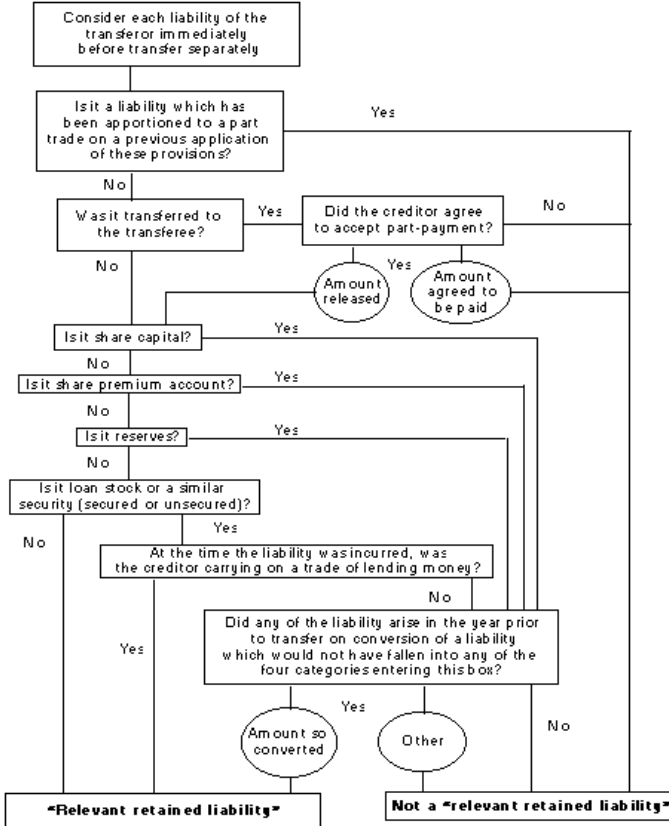
accounting period	section 12 of the Income and Corporation Taxes Act 1988
acquisition	section 12.1.26
change of ownership of company	sections 12.1.14 to 12.1.16
charges on income	section 338 of the Income and Corporation Taxes Act 1988
company	section 832(1) of the Income and Corporation Taxes Act 1988
in substantially the same ownership	section 12.1.21
Inland Revenue	section 12.1.26
loan stock	section 12.1.26
ordinary share capital	section 832(1) of the Income and Corporation Taxes Act 1988
ownership	section 12.1.26
profits of the trade	section 12.1.26
relevant retained liabilities	section 12.1.10
remaining assets	section 12.1.11
75% subsidiary	section 838 of the Income and Corporation Taxes Act 1988
shares	section 12.1.26
total profits	section 9(3) of the Income and Corporation Taxes Act 1988
trade	sections 6(4), 832(1), 834(2) of the Income and Corporation Taxes Act 1988
transfer, transferee and transferor	section 12.1.8(1)
within the charge to corporation tax	closing words of section 832(1) of the Income and Corporation Taxes Act 1988

라) 순서도의 활용

이용자의 이해도를 높이기 위하여 순서도(flowchart)를 활용하고 있다. 다만, 법문에서 직접 규정하지 않고 설명자료에서 추가하고 있다. <표 3-7>은 양도인의 관련보유채무에 관한 순서도(flowchart)이다⁶⁷⁾.

67) Clause12.1.10.

<표 3-7> 양도인의 관련보유채무에 관한 순서도



바. 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트의 실적과 내용

1) 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트의 주요 실적

1996년 영국 국세청은 현행 규정의 주요 세법개정과 세제개혁을 통해 세제간소화 계획을 착수한 이래 당해 프로젝트에 관한 많은 보고서를 발간해 왔다. 그러나 그 진행속도는 당초의 계획보다 빠르지 않다.

세법 고쳐 쓰기 프로젝트의 목표는 7개의 주요법인, 소득세, 법인세, 자본공제(Capital Allowances), 자본이득세(Capital Gains), 인지세

(Stamp Duties), 상속세 및 증여세(Inheritance Tax), 세무행정(Management)에 관한 법률의 개정작업을 마치는 것이다. 세법 고쳐 쓰기 프로젝트팀은 1996년에 앞으로의 세법 고쳐 쓰기 추진계획을 담은 *Tax Law Rewrite Plans for 1997*을 발간한 이래 매년마다 그동안의 추진실적과 앞으로의 추진계획을 담은 *Tax Law Rewrite Plans for 199x/199x(또는 200x/200x)*을 발간·공표하여 왔다.

2001년에 세법 새로 쓰기 프로젝트 팀에 의하여 성안된 자본공제법(Capital Allowances Act 2001: 2001 Chapter 2)이 의회에서 의결되어 2001년 4월부터 시행되고 있다. 자본공제법은 그 전문이 581개조로 이루어져 있다. 이어서 2003년에 근로소득및연금소득에대한소득세법[Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003]이 의회에서 통과되어 2003년 4월부터 시행되고 있다⁶⁸⁾. 근로소득및연금소득에대한소득세법은 그 전문이 725개조로 이루어져 있다. 그리고 2003년에 소득세법(원천징수)시행령[The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations 2003(2003 NO. 2682)]⁶⁹⁾이 공포되어 2004. 4월부터 시행되고 있다. 다음으로 2005년에는 사업및기타의소득에대한소득세법[Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005: 2005 Chapter 5]이 개정되었다.

이하에서는 사업및기타의소득에대한소득세법의 주요 내용 및 특징에 관하여 살펴 보기로 한다.

2) 사업및기타의소득에대한소득세법의 주요 내용 및 특징

세법 고쳐 쓰기 프로젝트팀에 의하여 작성된 사업및기타의소득에대한소득세법[Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005: 2005 Chapter 5]이 의회를 통과하여 2005년 4월부터 시행되고 있다.

68) Arnold Homer & Rita Burrows, *Tolley's Tax Guide 2004-05*, Tolley, 2004, p. 2.

69) 全文이 220조이다.

사업및기타의소득에대한소득세법은 그 전문이 886개조로 이루어져 있다.

가) 사업및기타의소득에대한소득세법의 특징

사업및기타의소득에대한소득세법의 특징은 다음과 같다.

(1) 개관조항의 신설

법률의 이해도를 높이기 위하여 제1조에 <표 3-8>과 같은 당해 법률의 개관조항(Overview)을 두고 있으며, 편(Part)의 서두조항에 역시 편단위의 개관조항을 두고 있다.

<표 3-8> 개관조항의 예시

1. Overview of Act

- (1) This Act imposes charges to income tax under-
 - (a) Part 2 (trading income),
 - (b) Part 3 (property income),
 - (c) Part 4 (savings and investment income), and
 - (d) Part 5 (certain miscellaneous income).
- (2) Those charges to tax have effect for the purposes of section 1(1) of ICTA (the general charge to income tax).
- (3) Exemptions from those charges are dealt with in Part 6 (exempt income) but any Part 6 exemptions which are most obviously relevant to particular types of income are also mentioned in the provisions about those types of income.
- (4) What is or is not mentioned in those provisions does not limit the effect of Part 6.
- (5) This Act also contains-
 - (a) provision about rent-a-room relief and foster-care relief (see Part 7),
 - (b) special rules for foreign income (see Part 8),
 - (c) special rules for partnerships (see Part 9), and
 - (d) certain calculation rules and general provisions (see Part 10).
- (6) For abbreviations and defined expressions used in this Act, see section 885 and Schedule 4.

(2) 산식의 활용

이용자의 이해도를 높이기 위하여 법문에서 산식을 도입하고 있다. 그 예를 들면 <표 3-9>과 같다[48(2)].

<표 3-9> 산식의 활용례

(2) The amount of the deduction which would otherwise be allowable is reduced by multiplying the amount by the fraction-

$$\frac{\pounds 12,000 + RP}{2 \times RP}$$

$$2 \times RP$$

where RP is the retail price of the car or motor cycle when new.

위의 경우 외에도 산식을 도입한 조문은 무수히 많다(61, 62, 64, 151, 159, 166, 171, 223, 239, 277, 279~282, 284, 285, 288, 292, 293, 430, 445, 528, 548, 637, 669, 677, 678, 720, 721, 796~798, 810, 850)

(3) 수학 부호의 사용

이용자의 이해도를 높이기 위하여 수학의 부호를 사용하기도 한다. 그 예는 <표 3-10>와 같다[631(7)]⁷⁰⁾.

<표 3-10> 수학 부호의 사용례

(7) In subsection (6) “the taxable amount”, in relation to a tax year, means the amount by which-

$$TI > TAD$$

where-

TI is the child’s total income for income tax purposes, and

TAD is the total amount of allowances and deductions that may be set against the total income.

70) 636(6),

(4) 표(table)의 활용

새로운 법률에서는 이용자의 이해도를 높이기 위하여 표(table)로써 일목요연하게 보여주는 조항들을 두고 있다. <표 3-11>은 손금불산입하는 가산세 등을 보여준 것이다[54(2)].

<표 3-11> 표의 활용례

<i>Penalty or interest</i>	<i>Description of tax, levy or duty</i>
Interest under any provision of Part 9 of TMA 1970	Income tax, capital gains tax and corporation tax
Interest required to be paid by regulations made under section 71 of FA 2004 (construction industry)	
Penalty under any of sections 60 to 70 of VATA 1994	Value added tax
Interest under section 74 of VATA 1994	
Penalty under any of sections 8 to 11 of FA 1994	Excise duties
Penalty under any of paragraphs 12 to 19 of Schedule 7 to FA 1994	Insurance premium tax
Interest under paragraph 21 of that Schedule	
Penalty under any provision of Part 5 of Schedule 5 to FA 1996	Landfill tax
Interest under paragraph 26 or 27 of that Schedule	
Penalty under any provision of Schedule 6 to FA 2000	Climate change levy
Interest under any of paragraphs 70, 81 to 85 and 109 of that Schedule	
Penalty under any provision of Part 2 of FA 2001	Aggregates levy
Interest under any of paragraphs 5 to 9 of Schedule 5 to, paragraph 6 of Schedule 8 to and paragraph 5 of Schedule 10 to FA 2001	
Penalty under section 25 or 26 of FA 2003	Customs, export and import duties
Penalty under any provision of Part 4 of FA 2003	Stamp duty land tax
Interest under any provision of that Part	

이 밖에도 표(table)를 활용하여 이해도를 높이는 조항은 무수히 많다(231, 272, 520, 546, 869).

(5) 다른 조문의 인용방법

인용하는 조문 뒤의 괄호 안에 그 제목을 병기하여 이용자가 당해 조항을 확인하지 않더라도 그 내용을 인지할 수 있도록 표시하고 있다. 예를 들면 ‘section 153(meaning of “gilt-edged security” and “strip”)’ 및 ‘section 154(regulations for determining market value of securities or strips)’ 등이 이에 해당한다[152(6)].

(6) 계산규정의 단계화

계산규정(예: 세액의 계산에 관한 규정 등)을 정함에 있어서는 아래와 같이 그 계산의 과정에 따라 단계별로 계산식(<표 3-12> 참조)을 제공하여 이용자의 이해도를 높이고 있다(494).

<표 3-12> 단계별 계산식에 관한 예

(1) To calculate the total allowable deductions for a policy or contract for the purposes of section 491-

Step 1

Add together-

(a) the total amount of premiums paid under the policy or contract before the event, and

(b) if the event occurs at the end of the final insurance year (see section 499), the amount of any repayment or partial repayment of a loan treated under section 500(c) as a surrender of a part of the rights under the policy or contract.

Step 2

In the case of a contract for a life annuity under which any annuity payments have been made, reduce the result of step 1 by so much of those payments as is-

(a) exempt under section 717 (exemption for part of purchased life annuity payments), or

(b) determined to be the capital element in those payments under section 658 of ICTA.

이 밖에도 이와 유사한 조항이 적지 않다(507, 512, 524, 669 등).

(7) 약어표의 활용

TMA 1970⁷¹⁾, FA 1984⁷²⁾, IHTA 1984⁷³⁾, ICTA⁷⁴⁾, TCGA 1992⁷⁵⁾ 등과 같은 법령 등의 약어표를 활용하여 세법을 간소화하고 있다 (schedule 4).

나) 사업및기타의소득에대한소득세법의 편제

영국의 사업및기타의소득에대한소득세법[Income Tax (Trading and Other Income) ACT]의 편제를 보면 전체가 10편으로 나누어져 있고, 전문은 886개조에 이르고 있다.

이에 관하여는 <부록 1>을 참조하기 바란다.

다) 설명자료의 작성 및 공표

사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법과는 별개로 국세청에 설치한 세법 고쳐 쓰기 프로젝트팀에 의하여 설명자료(Explanatory Notes)⁷⁶⁾가 작성되어 공표되고 있다. 설명자료는 이용자가 법령을 이해하고 해석하는 데 도움이 되도록 작성된 것으로서 법률이 아니며, 또한 의회의 승인을 얻는 것도 아니다⁷⁷⁾.

설명자료는 Explanatory Notes - Volume One (Sections 1 to 364), Explanatory Notes - Volume Two (Sections 365 TO 886) 및 Explanatory Notes - Volume Three (Schedules)의 3권으로 나누어

71) The Taxes Management Act 1970 (c. 9).

72) The Finance Act 1984 (c. 43).

73) The Inheritance Tax Act 1984 (c. 51).

74) The Income and Corporation Taxes Act 1988 (c. 1).

75) The Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (c. 12).

76) Explanatory Notes to Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (2005 Chapter 5).

77) Explanatory Notes - Volume One (Sections 1 to 364) 1.

편집되어 있다.

제1권은 거래 및 기타의 소득에 대한 소득세법 제1조 내지 제364조에 관한 설명자료로서 마지막 일련번호는 1,445이며, 제2권은 사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법 제365조 내지 제886조에 관한 설명자료로서 마지막 일련번호는 1,895이다. 즉 제1권 및 제2권의 설명문은 무려 3,340문항에 이르는 방대한 분량이다.

참고로 제8조에 대한 설명자료를 소개하면 <표 3-12>와 같다.

<표 3-13> 설명자료의 예시

Section 8: Person liable

56. This section states who is liable for any tax charged. It is based on section 59(1) of ICTA.

57. This Act does not rewrite section 59(2) of ICTA. Section 59(2) of ICTA provides that income tax charged “in respect of any of the concerns mentioned in section 55 [of ICTA] shall be assessed and charged on the person carrying on the concern, or on the agents or other officers who have the direction or management of the concern or receive the profits thereof”.

58. Section 55 of ICTA provides that the profits arising from certain concerns such as mines and quarries shall be taxed under Schedule D Case I. Section 55 of ICTA is rewritten as section 12 of this Act.

59. The origins of section 59(1) and (2) of ICTA can be traced back to the Income Tax Act 1842. There is no longer any reason to maintain the distinction between the two subsections.

60. Section 59(2) of ICTA identifies two classes of person on whom the profits of a section 55 concern should be taxed. These are:

the person carrying on the concern; and

the agents or other officers who have the direction or management of the concern, or receive the profits.

61. Both these classes of person are likely to be covered by the section 59(1) test that they are “receiving or entitled to the profits”. But if they are not, there is no reason why a wider category of persons should be liable in respect of section 55 concerns than are liable in respect of any other trades.

62. Also, applying the “person receiving or entitled” test to the profits of a section 55 concern would not include persons who would not be chargeable through the application of section 59(2) of ICTA.

2. 오스트레일리아

가. 추진배경

1997년 이전 오스트레일리아 개인소득세와 법인세는 복잡하고 모호한 1936년 소득과세법(Income Tax Assessment Act 1936)을 적용하여 왔다. 1936년 당시 126페이지에 불과하였던 소득과세법은 거의 5,000페이지로 늘어나 있었다. 법률의 분량이 증가하고 복잡성이 증대함에 따라 납세자의 납세순응비용과 정부의 행정비용 모두가 증가되기에 이르렀다.

오스트레일리아 세법개혁은 1984년 10월에 시작되었다. 1984년 10월 21일 당시의 국무총리인 Hawke는 오스트레일리아 정부가 오스트레일리아의 지역별 자문위원회의 견해에 기초하여 오스트레일리아 세계 전반에 관하여 포괄적인 검토를 할 것임을 밝힌 바 있다. 1985년 7월에 첫 번째 오스트레일리아 조세회의(Tax Summit)가 개최되고, 1985년 9월에 조세개혁의 방안이 발표되었다. 첫 번째 조세회의에서 Hawke 총리는 세제개혁은 단순한 제도로 이끌어냄으로써 모든 오스트레일리아 사람들이 더 쉽게 세법을 이해할 수 있으며, 결국 조세회피와 조세침식을 더 어렵게 만들 것임을 강조하였다.

그러나 Richardson과 Devos⁷⁸⁾가 지적한 바와 같이 세법개편작업은 거의 10년의 세월이 흐르고 난 뒤에 겨우 가닥을 잡게 되었다. 즉 1993년 11월 17일에 JCPA(Joint Committee on Public Accounts)가 연방 의회에 다음과 같은 두 가지 주요한 건의사항을 포함한 보고서를 제출함으로써 세법개편작업이 시작되었다⁷⁹⁾.

78) Richardson, G. & Devos, K., "A critical review of the Tax Law Improvement Project," *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 4, 1998, p. 370.

79) David Smith & Grant Richardson, "The Readability of Australia's Taxation Laws and Supplementary Materials : An Empirical Investigation," *Institute for Fiscal Studies* Vol. 20, No 3, 1999, p.

첫째, 정부는 1936년 소득과세법(Income Tax Assessment Act 1936: ITAA 36)을 재입안하기 위하여 광범위한 태스크 포스를 구성한다.

둘째, 정부는 5년 안에 법률단순화를 완성할 수 있도록 태스크 포스에 충분한 재정적 지원을 한다.

이 제안에 따라서 연방정부는 1993년 12월에 세법개혁프로그램(Tax Law Improvement Program: TLIP)을 확정하고 Tax Law Improvement Team을 구성하였다.

나. 목 적

세법개혁프로그램(TLIP)의 주된 임무는 1936년 소득과세법(ITAA 36)을 다시 고쳐 쓰고 재구성함으로써 조세법을 보다 이해하기 쉽도록 하는 것이다. 이것은 더 쉬운 영어로 조세법을 다시 고쳐 쓰는 것, 개선된 표현방법, 즉 도형·그래픽·표와 사례 등을 이용함과 동시에 현대적인 입안 스타일과 기술에 의하여 달성할 수 있다.

세법개혁프로그램은 다음과 같은 중요한 두 가지 목표를 설정하고 있다.

첫째, 조세입법의 복잡함에서 기인하는 납세순응비용과 행정비용을 절감한다.

둘째, 보다 공평하고 쉽게 이해할 수 있는 세법을 만드는 것이다. 세법의 개편작업은 10년 간의 학교교육을 수료한 약 14세 내지 15세의 개인의 독서능력에 초점이 맞추어져 있었다⁸⁰⁾. 물론 세법개혁프로그램의 지침은 현행 세법의 형식을 개선하는 것으로 한계가 설정되어 있

323.

80) David Smith & Grant Richardson, *ibid.*, p. 324; James, S., Sawyer, A & Wallschutzky, I., "Tax Simplification: a Tale of three countries," *Bulletin of the International Fiscal Association*, Vol. 51, 1997, p. 499.

었다. 세법개혁프로그램은 조세정책적 측면에서는 매우 한정된 범위 안에서의 변화만을 전제하고 있었다.

다. 프로젝트팀의 구성

1993년 세법개혁프로그램은 납세자의 이해력을 향상시키기 위하여 소득과세법을 고쳐 쓰는 프로젝트를 시작하였다. 세법개혁사업은 약 40명 이상의 전문가인 정규직원으로 구성된 프로젝트팀과 2개의 민간 전문가팀으로 구성되었다. 민간 전문가팀의 하나는 New South Wales 대학의 오스트레일리아 과세연구프로그램(Australian Taxation Studies Program: ATAX)에 참여하고 있는 조세전공 교수들로 구성되었고, 또 다른 민간 전문가팀은 Coopers and Lybrand社의 Brisbane 지사의 조세전문가로 구성되어 있었다. 그 밖에도 오스트레일리아 정부는 자문위원회를 구성하였으며, 세법 다시 고쳐 쓰기 프로그램(Tax Law Rewriting Program)을 지원하기 위하여 하부위원회를 설치하였다⁸¹⁾.

세법개혁사업을 수행하기 위하여 오스트레일리아 정부는 매년 1,000만오스트레일리아달러⁸²⁾의 예산을 배정하였다. 세법개혁프로그램은 1997년 Income Tax Assessment Act의 개정법률안을 성안하여 법률로 성립시킴으로써 1단계의 개혁작업을 완료하였다.

81) James, S. & Wallschutzky, I., "Tax Law Improvement in Australia and the UK: The Need for a Strategy for Simplification," *Fiscal Studies* Vol. 18, No. 4(1997), p. 452.

82) 오스트레일리아 1달러당 환율은 733원 정도이므로 매년 73억원 정도의 예산을 배정한 것이다.

라. 세법개혁의 내용

1) 입증조항의 개혁

프로젝트팀은 첫 과제로 1936년 소득과세법상의 입증조항(substantiation provision)을 개정하는 것을 다루었다. 이 조항은 약 70%의 오스트레일리아 납세의무자에게 영향을 미치는 조항으로서 이해하기 어렵고 운영하기도 너무 복잡하다는 비평을 받아 왔기 때문에 첫 번째 연구 과제로서 채택된 것이다. 프로젝트팀이 성안한 입증조항에 관한 세법개혁법안[Tax Law Improvement(Substantiation) Bill]은 1994년 12월 8일에 의회에 제출되었고, 1995년 4월 7일에 발효되어 1994년 7월 1일부터 개시되는 과세기간부터 적용되기에 이르렀다.

그런데 입증조항은 세법 다시 고쳐 쓰기 프로그램의 첫 번째 영역이었기 때문에 현행의 입법상 구조에는 적합하지 못한 측면이 있었다. 입증조항은 1997년 소득과세법(Income Tax Assessment Act 1997)에서 수용될 때까지 1936년 소득과세법(Income Tax Assessment Act 1936 as amended)에 첨부되는 형식을 취하고 있었다.

입증조항에 의하여 이루어진 변화는 매우 극적이었다. 많은 중복규정을 축소함으로써 단어 수가 약 19,000개에서 11,000개로 감소하였다. 더욱 명확하고 짧은 문장이 사용되었고, 1문장당 평균 단어 수는 241개에서 37개로 감소되었다. 그리고 용어와 개념 사전이 만들어졌다. 새로운 법률의 배열은 일반적인 부분으로부터 상세한 부분으로 옮겨가는 피라미드 모형의 원리에 바탕을 둬으로써 납세자의 이해도를 증진시키게 되었다.

2) 1997년 소득과세법의 제정

소득과세법을 다시 고쳐 쓰기 위한 프로그램의 제1차적인 성과로서 1996년 소득과세법안(Income Tax Assessment Bill 1996)이 1996년 6월에 의회에 제출되었다. 이 법안은 Division 6에 일반적인 소득 조항

들과 같은 핵심 조항들을 포함하고 있었다. 이어서 제2차적인 성과로서 1996년 12월에 과세소득·비과세소득·감가상각·자본적 지출·접대비·공제가능한 비용의 공제항목과 주식거래를 다루는 조항들을 포함한 1996년 소득과세법안(Tax Law Improvement Bill 1996)이 의회에 제출되었다. 위의 두 법안은 1997년 소득과세법(ITAA 97)으로 제정되어 1997년 7월 1일부터 발효되었다.

마지막으로 새로운 자본이득과세규정으로 이루어진 제3차 작업은 1998년 세법개혁법안[Tax Law Improvement Bill(No.1) 1998]으로 제출되었다. 위의 법안은 1997년 소득과세법(ITAA 97)의 일부를 이루어 1998년 7월 1일부터 발효되었다.

1936년 소득과세법(ITAA 36)을 개혁하기 위한 세법개혁프로그램은 조세정책에 초점을 맞추기보다는 명확하고, 더 짧은 문장, 그리고 더 쉬운 영어를 사용하여 소득세법을 다시 고쳐 쓰는 데에 초점을 맞추었다. 즉 세법개혁프로그램은 소득과세법을 일반적인 영어를 사용하여 개정하는 작업이다. 예로 능동태, 현재시제의 사용, 법에서 납세자를 ‘당신(you)’이라고 지칭하는 것을 들 수 있다. 세법개혁프로그램에서 법령에 설명을 위한 diagram과 그래프를 포함하는 방법, 법의 주요한 개념을 목차화하여 이를 새로운 조항으로 추가는 것, 조항의 처음 부분에 주요 원칙에 대한 일반적 설명을 제공하는 것, 정의된 용어의 배치가 용이하도록 하는 것, 보다 많은 예시를 사용하고, 읽기에 용이한 서체(typeface)를 사용하는 방법, 상호참조(cross referencing)를 개선했다.

그리고 1936년 소득과세법을 일반원칙(general principles)에서 특정 상황(particular situations)을 기준으로 세법을 장(chapter)으로 구분하는 구조조정을 단행하였다. 이런 구조조정의 목적은 주요 조세정책은 변경하지 않고 보다 ‘사용자 친화적’인 법문을 제정하는 것이다. 예상된 혜택은 세법을 이해하기 위한 보다 많은 소재를 제공하고, 자발적인 과세순응을 개선시키며, 세법을 보다 공정하게 제정하고, 조세정

책에 대한 논쟁을 투명하게 개선하며, 복잡성과 조세행정비용을 경감하는 것이었다.

세법개혁프로젝트의 효과에 그 유효성을 총체적으로 평가하는 것은 불가능하다. 세법 개정이 세법의 크기를 줄이기는 하였으나, 여전히 수천 페이지에 이르고 있다. 세제개혁은 조세정책의 검토를 포함하여야 한다는 점, 문언의 변경은 의도하지 않았으나 불가피한 의미상의 변화를 초래한다는 점, 대부분의 조세법의 이용자는 사실상 조세전문가라는 점, 개정이 부정확할 수 있다는 점에 대한 별도의 지적이 있다. 이런 비판에도 불구하고, 최소한 개정 법률은 복잡성과 조세비용을 감소시키고 납세자의 자발적인 납세순응도를 향상시킬 것으로 평가되고 있다.

3. 미 국

가. 세제개혁의 추이

1) 미국에 있어서의 조세법의 단순화는 주로 조세법의 내용 또는 조세제도의 단순화에 그 초점이 맞추어졌다. 레이건 행정부의 세제개혁 작업의 일환으로 이루어진 1986년 Tax Reform Act에서는 세제의 단순화와 공정성의 제고에 중점을 두었다. 소득세의 세율을 15단계(11 ~ 50%)에서 2단계(15, 28%)로 축소하고, 각종 특별공제제도와 가속상각제도를 폐지함과 동시에 소득공제 항목을 축소하였다.

2) 1985년 이후에는 소득베이스 과세에서 소비베이스 과세로의 전환과 세제의 단순화에 관한 논의에 초점이 모아지고 있다. 최근 미국에서 제시된 세제개편안 중 주목할 만한 것으로서는 Arney 하원의원과 Shelby 상원의원에 의하여 제안된 Flat Tax의 도입을 위한 法案이다.

Flat Tax는 미국의 Hallry 교수와 Rabushika 교수에 의하여 최초로 제안되었다. 그리고 Flat Tax論에 바탕을 둔 법안(Freedom and

Fairness Restoration Act of 1997)이 미국의 Armeய 하원의원과 Shelby 상원의원에 의하여 공동제안되었고, 그 밖에 Steve Forbes 의원에 의해서도 법안이 제출된 바 있다.

Arme이 하원의원과 Shelby 상원의원은 현행의 個人所得稅와 法人所得稅를 폐지하고 單一稅率(17%)의 개인임금세(Individual Wage Tax)와 사업세(Business Tax)를 신설할 것을 提案하고 있다⁸³⁾. 즉 개인의 임금·봉급·연금 등에 대하여는 그 합계액에서 인적공제액을 차감한 금액에 단일의 비례세율(17%)을 적용한 개인임금세를 과세한다. 이자소득과 배당소득과 같은 자본소득은 사업세의 과세대상이 되며, 개인단계에서는 별도로 과세하지 않는다. 그리고 모든 기업소득(법인·파트너십 및 개인기업의 소득·변호사 등 인적용역소득·농업소득·임대업소득 및 로열티 등)에 대하여는 그 발생원천을 가리지 아니하고 모두 단일의 비례세율(17%)을 적용한 사업세를 과세한다.

이와 같은 Flat Tax를 도입하는 경우에는 우편엽서 크기의 납세신고서에 의하여 과세표준과 세액을 신고·납부하기 때문에 납세비용의 대폭적인 절감이 가능하다.

3) 미국 하원은 복잡한 현행의 내국세법을 폐지하고 2002년 말까지 새로운 세법으로 대체하는 내용의 Tax Code Termination Act를 1998. 6. 17. 의결하였다. 그 당시의 내국세법 및 시행령의 분량은 무려 9,471 페이지에 달하고 7백만이 넘는 단어로 이루어져 있다고 지적하면서 이와 같은 복잡한 세법으로 인하여 실정세법에 순응하기 위하여 연간 74억 시간이 소요된다고 지적한 바 있다. 그러나 동 법안은 상원에서 부결되어 폐기되었다.

83) <http://flattax.house.gov/proposal/flat-sum.asp>.

나. 조세법의 복잡성 분석

세무행정의 능률을 저하시키고 납세순응비용을 증가시키는 요인이 조세법의 복잡성이라고 판단하여 이를 제거하기 위하여 다음과 같은 제도를 운용하고 있다. IRS Restructuring and Reform Act(RRA 98)는 국세청장과 조세합동위원회에 대하여 조세법의 복잡성을 분석할 책임을 지우고 있다⁸⁴⁾.

1) 국세청장의 복잡성 검토 의무

(1) 국세청장은 매년 연방 내국세법의 시행과정에서 야기되고 있는 조세법의 복잡성과 관련하여 다음과 같은 사항을 분석하고 그 결과를 다음 연도 3월 1일까지 하원의 세입세출위원회와 상원의 재정위원회에 보고하여야 한다.

- ① 납세신고와 관련하여 납세의무자가 빈번하게 질문하는 사항
- ② 납세의무자가 납세신고를 함에 있어서 일반적으로 저지르고 있는 일반적인 과오
- ③ 납세의무자와 국세청 간에 자주 협의가 성립되지 않는 분야
- ④ 납세안내서가 없거나 아직 납세안내서가 완성되지 못한 분야와 법이 명확하지 못한 분야
- ⑤ 국세청 공무원이 법의 해석 또는 적용에 있어서 빈번하게 과오를 저지르는 분야
- ⑥ 새로 입법된 법의 복잡성이 주는 충격
- ⑦ 국세청에서 제공되는 서식

납세의무자가 서식을 완성하고 재검토하는 데 소요되는 시간, 그 서식을 사용하고 있는 납세자의 수, 새로 입법된 법이 그 서식을 완성하고 재검토하는 데 소요되는 시간에 미치는 충격을 포함한다.

84) 최명근, 『세무행정개혁신론』, 세경사, 2004, pp. 273~275

(2) 국세청장이 하원의 세입세출위원회와 상원의 재정위원회에 제출하는 보고서에는 연방 내국세법을 시행함에 있어서 부당하고 불필요하다고 판단되는 조문의 폐지 또는 개정과 국세행정의 복잡성을 완화하기 위한 건의를 포함하여야 한다.

2) 조세합동위원회의 복잡성 분석 의무

조세합동위원회(Joint Committee on Taxation)는 내국세입법에 관하여 국세청 및 재무부와의 협의를 거쳐서 각 법안의 복잡성을 분석하고, 상원의 재정위원회·하원의 세입세출위원회 또는 그 밖의 다른 위원회가 보고한 사항에 관하여 공동해결방안을 준비하여야 한다.

조세법의 복잡성 분석에서는 다음의 사항을 포함하여야 한다.

① 당해 조항의 적용을 받는 납세의무자의 수
 ② 당해 조항에 의하여 영향을 받게 되는 납세의무자의 소득수준
 다음으로 법안의 복잡성 분석에는 다음과 같은 정보가 포함되어야 한다.

- ① 국세청장이 납세서식을 개정하거나 새로 제정할 필요성의 유무
- ② 납세의무자가 추가적 기록을 보존하여야 하는 정도
- ③ 당해 규정에 순응하기 위하여 납세의무자에게 발생할 비용의 추계
- ④ 국세청장이 납세의무자에 대한 납세안내서를 개발하거나 수정하여야 할 정도
- ⑤ 당해 조항에 대하여 납세의무자와 국세청 간에 협의회가 성립되지 않는 결과가 발생하는 정도
- ⑥ 당해 조항의 결과가 소속공무원에 대한 교육·국세청 편람의 개정, 국세청 컴퓨터 프로그램의 재편성 등에 미치리라고 예상되는 영향
- ⑦ 당해 조항에 따라 국세청이 그의 자원을 전용하지 않으면 안 되는 정도

3) 납세자보호관의 복잡성 발굴과 개선책 건의 의무

납세자보호관(National Taxpayer Advocate)은 연방의회에 제출하는 보고서에서 국세청 또는 납세자에게 그 집행 또는 납세순응상 부담을 주고 있는 조세법의 특정 분야를 지적함과 동시에 이들의 개선책을 제시하여야 한다.

다. 세법간소화를 위한 조세개혁

1) 상하원 합동조세위원회의 세법간소화 보고서

상하원 합동조세위원회(Joint Committee on Taxation)가 2001년 4월에 발간한 세법간소화 보고서에서 연방조세법령의 복잡성의 원인을 검토하고 그 개선방안을 제안한 바 있다⁸⁵⁾. 상하원 합동조세위원회가 일반회계국(General Accounting Office)의 도움을 받아 분석·정리한 연방조세제도의 운영에 관한 실태자료는 다음과 같다⁸⁶⁾. 이는 미국 조세법의 복잡성을 그대로 드러내고 있다고 하겠다.

- ① 매년 1억건의 개인소득세의 납세신고서가 제출되고 있다.
- ② 내국세법(Internal Revenue Code)은 대략 1,395,000개의 단어로 구성되어 있다.
- ③ 내국세법 중에서 693개 조항은 개인납세의무자에게 적용되는 것이며, 1501개 조항은 법인과 관련되어 있고, 445개 조항은 면세기관·고용계획 및 정부와 관련되어 있다.
- ④ 2000년 6월을 즈음하여 재무국은 20,000페이지에 가까운 각종 시행

85) the Staff of the Joint Committee on Taxation, *Study of the Overall State of the Federal Tax System and Recommendations for Simplification, Pursuant to Section 8022(3)(B) of the Internal Revenue Code of 1986, Volume I: Study of the Overall State of the Federal Tax System*, U.S. Government Printing Office, April 2001.

86) the Staff of the Joint Committee on Taxation, *ibid.*, p. 4.

- 령(regulations)을 공포하였는데, 단어의 수는 8백만자가 넘었다.
- ⑤ 2000년 IRS는 납세자를 위한 안내서를 발간하였는데, 58개의 revenue ruling, 49개의 revenue procedure, 64개의 notice, 100개의 announcement, 적어도 2,400개의 Private letter ruling과 technical advice memorandum 등이다.
 - ⑥ 1999년의 경우에 IRS의 발간물을 살펴보면 649개의 신고서식, 일 정표, 16,000줄이 넘는 개별 지시서, 159개의 신고서식의 IRS 지 시사항을 기록한 worksheet, 대략 13,000페이지가 넘는 340개의 간행물 등이다.
 - ⑦ 개인소득세를 신고하는 납세자들은 79줄의 신고서(신고서식 1040), 144쪽의 지시사항, 443줄짜리 11개의 schedule(지시사항 포함), 지시사항이 포함된 19개의 worksheets, 무수한 다른 신고 서식[IRS Publication 17, 당신의 연방소득세(p. 273)], 신고서식 1040 및 관련 schedule들과 마주하게 된다.
 - ⑧ 1997년에 신고한 1억 2천 2백만건의 개인소득세 납세신고서 중에 서 6천 9백만건이 Form 1040에 의하여 신고되었으며, 그 나머지는 Form 1040A, Form 1040EZ 및 Form 1040PC의 의한 것이었다.
 - ⑨ 1999년에 납세자들은 국제상담을 위하여 IRS와 1억 1천 7백만회에 달하는 접촉을 시도하였다.
 - ⑩ 유료의 신고서 작성대리인(paid return preparers)의 이용비율은 1990년 납세신고자의 48%에서 1999년 납세신고자의 55%로 증가하여 그 증가비율이 무려 27%에 이르고 있다. 그리고 납세신고준비를 위하여 컴퓨터 소프트웨어를 이용하는 비율도 1990년 신고기준 16%에서 1999년 신고기준 46%로 늘어나서 무려 188%의 증가세를 보이고 있다.

상하원 합동조세위원회 위원들은 보고서에서 현행 법령하에서 연방 조세제도의 복잡성의 원인들을 확인하고 있다. 합동위원회는 조세법령

의 복잡성의 원인으로서는 다음과 같은 사항을 들고 있다⁸⁷⁾.

① 법령의 투명성 및 이해가능성(Readability)의 결여
투명성 부족 및 이해하기 힘든 법령은 아래와 같은 결과에 기인하고 있다.

- ㉠ 법률용어가 지나치게 기술적이거나 불명확한 경우
- ㉡ 어떤 현안에 대하여 안내가 지나치게 상세하거나 안내가 전혀 없는 경우
- ㉢ 임시적 규정(temporary provision)의 이용
- ㉣ 법령의 빈번한 개정
- ㉤ 법률 및 규제용어의 사법적 해석
- ㉥ 국회 예산절차의 영향

② 사회정책 및 경제정책의 수행에 이용되는 연방조세제도

③ 경제적인 복잡성의 증가

④ 연방과 주의 조세제도, 다른 연방법령 및 기준(예: 연방증권법, 연방노동법 및 일반회계원칙), 외국의 법령, 조세조약의 상호작용

연방조세제도가 복잡함으로써 발생하는 영향으로서는 자발적 납세 순응도를 떨어뜨리고, 납세자들의 납세협력비용을 증가시키며, 연방조세제도의 공정성에 대한 인지도를 저하시키고, 조세행정비용의 증가를 가중시키는 것이다⁸⁸⁾.

상하원 합동조세위원회의 보고서에서는 최저한세(Alternative Minimum Tax: AMT)의 폐지, 부양자녀(qualifying child)의 정의의 개선, 근로소득세액공제(Earned Income Tax Credit)의 적용대상이 되는 미성년자·근로소득의 정의의 개선 등과 같은 주로 실체적인 조세제도의 단순화에 초점을 맞추어 그 개선방안을 제시하였다.

87) the Staff of the Joint Committee on Taxation, *ibid.*, p. 5.

88) the Staff of the Joint Committee on Taxation, *ibid.*, p. 6.

2) 연방조세개혁을 위한 대통령 자문단의 보고서

부시대통령은 2005. 1. 연방조세 개혁을 핵심적인 주요 과제로 선정하고 대통령이 임명한 9인의 위원으로 연방조세개혁을 위한 대통령 자문단(Advisory Panel on Federal Tax Reform)을 구성하고 간소화·공정 및 경제성장을 목표로 하는 근본적인 조세개혁을 명령하였다.

현행 내국세법은 1,395,000 단어가 넘는 방대한 것으로서 내국세법과 시행령의 페이지 수는 20년 전보다 2배 이상 증가하였다. 소득세 신고서 작성에 11시간 이상이 소요되며, 근로빈곤층을 지원하기 위한 근로소득세액공제(Earned Income Tax Credit)를 계산하기 위한 안내서가 무려 12페이지에 이르고 있다. 그리고 최저한세의 계산에 많은 시간과 비용을 낭비하고 있다⁸⁹⁾. 이는 근원적으로 세법의 복잡성에 기인하는 것이다. 그러므로 복잡한 세법에서 야기되고 있는 납세순응비용과 행정적인 부담을 경감하기 위하여 연방세법을 단순화(simplify)하도록 한 것이다.

이에 따라 연방세 개혁을 위한 자문단은 소득세를 단순화하기 위하여 다음과 같은 방안을 제시하고 있다⁹⁰⁾. 주로 제도의 단순화에 그 초점이 맞추어져 있다.

첫째, 소득세 신고서(U.S. Individual Income Tax Return: Form 1040)를 획기적으로 단순화한다.

둘째, 최저한세(Alternative Minimum Tax: AMT) 제도를 폐지한다.

셋째, 인적공제 및 기초공제, 세액공제, 세율구조, 건강보험 및 자선기부금 등의 공제, 개인저축 및 연금 과세 등을 비롯한 복잡한 세법규정을 단순화한다.

89) Executive Order: President's Advisory Panel on Federal Tax Reform(2005. 1. 7).

90) The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, Simple, Fair, and Pro-Growth: *Proposals to Fix America's Tax System*, Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, November 2005, pp. 107~109.

제4장 현행 조세법체계의 문제점

I. 1세목 1세법 체계의 유지에 따른 규정의 중복성과 복잡성

1. 1세목 1세법 체계의 유지에 따른 복잡성

현행 조세법의 체계가 다수의 조세통칙법과 1세목 1세법주의에 따라 하나의 세목마다 하나의 개별세법을 둠에 따라 각 법률 간에 중복적인 규정이 많고, 법령 및 규정이 복잡하여 해석상 혼선을 빚고 있고, 그 해석이 어려운 경우가 적지 않다. 특히 어떤 세법에서 다른 세법의 특정 조항을 인용하거나 준용하도록 하고 있는 경우에는 그 해석에 번거로움이 따른다. 1세목 1세법 체계를 유지하는 경우에는 세법이 여러 개의 법률로 이루어지기 때문에 관련조항을 찾는 데에 어려움이 있다. 또한 1세목 1세법 체계를 유지하는 경우에는 전체 세법과의 비교·조망이 어렵기 때문에 세목 간 형평 및 통일성을 유지할 수 없는 문제점이 지적되고 있다.

2. 유사한 세목 간의 규정의 중복

가. 소득세법과 법인세법상의 규정의 중복

강학상 소득세(Income Tax)라 함은 개인소득세와 법인소득세를 모두 포괄한다. 현행의 실정세법은 개인소득세에 관한 소득세법과 법인소득세에 관한 법인세법으로 나누어서 규정하고 있다. 현행법상 소득세법과 법인세법의 편제를 비교하여 보면 <표 4-1>과 같다.

〈표 4-1〉 소득세법과 법인세법의 편제

장별 구분	소득세법	법인세법
제1장	총칙 - 납세의무 및 납세의무의 범위 - 과세소득의 범위 - 소득의 구분 - 과세기간 - 납세지 - 과세관할	총칙 - 납세의무 - 과세소득의 범위 - 실질과세 - 사업연도 - 납세지 - 과세관할
제2장	거주자의 종합소득·퇴직소득 및 산림소득에 대한 납세의무 □ 비과세 및 감면 □ 과세표준과 세액의 계산 - 세액계산통칙 - 소득의 종류와 금액 - 소득금액의 계산 • 총수입금액 • 필요경비 및 귀속연도 • 소득금액의 계산특례 • 근로소득공제·연금소득공제·퇴직소득공제 및 산림소득공제 • 종합소득공제 - 세액의 계산 • 세율 • 세액공제 - 세액계산의 특례 • 중간예납·예정신고 및 세액납부 • 중간예납 • 토지 등 매대차익예정신고와 자진납부 - 과세표준확정신고와 자진납부 - 사업장현황보고와 확인 - 결정·경정과 징수 및 환급 • 과세표준의 결정 및 경정 • 세액의 징수와 환급 - 공동사업장에 대한 소득금액계산 등의 특례	내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세 □ 과세표준과 그 계산 - 통칙 - 이익금의 계산 - 손금의 계산 - 준비금 및 총당금의 손금산입 - 손익의 귀속시기 등 - 합병 및 분할 등에 관한 특례 - 비과세 및 소득공제 - 소득금액의 계산 특례 □ 세액의 계산 □ 신고 및 납부 □ 결정·경정 및 징수 - 과세표준의 결정 및 경정 - 세액의 징수 및 환급 등
제3장	거주자의 양도소득에 대한 납세의무 □ 양도의 정의 □ 양도소득에 대한 비과세 및 감면 □ 양도소득과세표준과 세액의 계산 □ 양도소득금액의 계산 □ 양도소득기본공제 □ 양도소득에 대한 세액의 계산 □ 양도소득과세표준의 예정신고와 자진납부 □ 양도소득과세표준의 확정신고와 자진납부 □ 양도소득에 대한 결정·경정과 징수 및 환급 □ 국외자산양도에 대한 양도소득세	내국법인의 청산소득에 대한 법인세 □ 과세표준과 그 계산 □ 세액의 계산 □ 신고 및 납부 □ 결정·경정 및 징수
제4장	비거주자의 납세의무 □ 비거주자에 대한 세액계산 통칙 □ 비거주자에 대한 종합과세 □ 비거주자에 대한 분리과세	외국법인의 각사업연도의 소득에 대한 법인세 □ 과세표준과 그 계산 □ 세액의 계산 □ 신고·납부·결정·경정 및 징수
제5장	원천징수	
제6장	보칙 - 장부의 비치기장 - 사업자등록 및 고유번호의 부여 - 지급조서의 제출의무 - 계산서의 작성·교부 등 - 질문·조사	보칙 - 법인의 설립 또는 설치신고 - 사업자등록 - 장부의 비치·기장 - 지급조서의 제출의무 - 계산서의 작성·교부 등 - 질문·조사

소득세법과 법인세법은 모두 광의의 소득세에 관한 법률로서 그 규율내용이 대부분 동일하다. 특히 과세표준의 계산(소득금액의 계산, 손익의 귀속연도, 자산의 취득가액과 평가, 부당행위계산의 부인 등)에 관한 규정, 세액공제, 신고 및 납부, 결정·경정 및 환급 등에 관한 규정은 그 내용이 거의 동일하다. 그럼에도 불구하고 개인이나 법인에게 동일하게 규율하여야 할 사항을 소득세법과 법인세법에 각각 중복적으로 규정함으로써 조세법령이 복잡하고 방대하게 된 요인을 제공하고 있다.

독일의 경우에는 소득세에 관한 법률을 우리나라와 마찬가지로 소득세법(Einkommensteuergesetz)과 법인세법(Körperschaftsteuergesetz)의 2원적인 체제로 유지하면서 소득의 개념 및 소득금액의 계산에 관하여는 법인세법에서 특별한 규정이 없는 한 소득세법을 준용하도록 하고 있다⁹¹⁾.

나. 특별소비세법·주세법 및 교통세법상의 규정의 중복

특별소비세·교통세 및 주세는 강화상의 소비세, 특히 특별소비세에 해당한다⁹²⁾. 특별소비세법의 성격을 지니고 있는 특별소비세법·교통세법 및 주세법은 그 내용이 매우 유사하다. 특히 특별소비세법과 교통세법은 <표 4-2>에서 보는 바와 같이 그 편제 및 내용이 거의 같다고 하겠다.

91) 독일 법인세법(Körperschaftsteuergesetz) 제8조 제1항.

92) 부가가치세는 일반소비세의 성격을 지니고 있으며, 특별소비세·교통세 및 주세는 특별소비세의 성격을 지니고 있다.

<표 4-2> 특별소비세법과 교통세법의 편제와 내용

특별소비세법	교통세법
제1조 과세대상과 세율	제1조 목적
제1조의 2 잠정세율	제2조 과세대상과 세율
제2조 비과세	제3조 납세의무자
제3조 납세의무자	제4조 과세시기
제4조 과세시기	제5조 제조 등으로 보는 경우
제5조 제조로 보는 경우	제6조 과세표준
제6조 판매 등으로 보는 경우	제7조 과세표준의 신고
제7조 유흥음식요금을 전액 영수한 것으로 보는 경우	제8조 납부
제8조 과세표준	제9조 결정과 경정결정
제9조 과세표준의 신고	제10조 수사부과
제10조 납부	제11조 가산세
제10조의 2 총괄납부	제12조 미납세반출
제11조 결정과 경정결정	제13조 수출 및 군납면세
제12조 수사부과	제14조 외교관면세
제13조 가산세	제15조 조건부면세
제14조 미납세반출	제16조 무조건면세
제15조 수출 및 군납면세	제17조 세액의 공제와 환급
제16조 외교관면세	제18조 개업·폐업 등의 신고
제17조 외국인전용판매장면세	제19조 기장의무
제18조 조건부면세	제20조 권리·의무의 승계
제19조 무조건면세	제21조 명령
제19조의 2 입장행위의 면세	제22조 질문·검사
제19조의 3 유흥음식행위의 면세	제23조 증표의 제시
제20조 세액의 공제와 환급	제24조 교통세의 사무관할
제20조의 2 가정용 부탄에 대한 특별소비세 환급특례	
제21조 개업·폐업 등의 신고	
제22조 폐지로 보지 아니하는 경우	
제23조 기장의무	
제23조의 2 영수증의 교부	
제23조의 3 금전등록기의 설치	
제24조 권리·의무의 승계	
제25조 명령사항 등	
제26조 질문·검사권	
제27조 영업의 정지 및 허가의 취소요구	
제28조 증표의 제시	
제29조 특별소비세의 사무관할	

3. 법령 간 규정의 중복

현행 세법은 1세목 1세법 체계를 유지하고 있기 때문에 법령 간에 규정이 중복되는 경우가 많고, 이로 인하여 세법의 분량이 방대해지고 복잡해지는 결과를 초래하고 있다. 현행법상 법령 간의 중복적인 규정을 찾아서 예시하여 보면 다음과 같다.

가. 질문검사권에 관한 규정의 중복

세무조사 또는 질문검사권에 관하여는 국세기본법 제76조(질문검사권), 국세징수법 제27조(질문·검사권), 소득세법 제170조(질문·조사), 법인세법 제122조(질문·조사), 부가가치세법 제35조(질문·조사), 특별소비세법 제26조(질문·검사권), 주세법 제52조(세무공무원의 질문·검사 및 처분), 증권거래세법 제17조(질문·검사), 상속세및증여세법 제84조(질문·조사), 교통세법 제22조(질문·검사권), 인지세법 제11조(질문·검사), 부당이득세법(질문검사권) 및 훈령⁹³⁾ 등에 제각기 그 규정을 두고 있다. 이로 인하여 세법이 복잡할 뿐만 아니라 통일성이 결여되고 있다.

그리고 질문검사권의 행사요건을 ‘직무수행상 필요한 때’와 같이 불확정개념으로 규정함으로써 세무공무원이 질문검사권을 남용할 소지가 있다. 뿐만 아니라 국세기본법 제81조의 5(납세자의 성실성 추정)의 세무조사대상 선정기준과도 관계가 명확하지 않다.

다음으로 국민의 권리의무와 관련된 세무조사에 관한 사항을 법령의 위임 없이 훈령 또는 지침으로 규정하여 운영함으로써 국민의 권익을 침해할 뿐만 아니라 민주적 정당성이 부족하다는 지적도 제기되고 있다⁹⁴⁾.

93) 조사사무처리규정, 법인조사관리지침, 개인조사관리지침, 범죄조사사무처리규정 등이 이에 해당한다.

나. 과세자료의 제출에 관한 규정의 중복

과세자료의 제출에 관하여 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률, 국세기본법 제85조(과세자료의 제출과 그 수집에 대한 협조), 소득세법 제173조(과세자료의 수집에 대한 협조), 상속세 및 증여세법 제80조(상속개시 등의 통지), 제84조(지급조서의 제출) 및 제85조(인별 재산과세자료의 수집·관리) 등에서 제각기 규정하고 있다. 특히 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률에서는 다음과 같은 사항을 규정하고 있다.

가) 예산회계법 제14조의 규정에 의한 중앙관서와 그 하급행정기관 및 보조기관, 지방자치단체, 금융감독원 및 금융기관, 정부투자기관 및 정부의 출연·보조를 받는 기관 또는 단체, 지방공기업법에 의한 지방공사·지방공단 및 지방자치단체의 출연·보조를 받는 기관 또는 단체 등은 다음의 과세자료를 매 분기별로 분기만료일이 속하는 달의 다음 달 말일까지 세무서·지방국세청 또는 국세청에 제출하도록 하고 있다.

- ① 법률에 의하여 인가·허가·특허·등기·등록·신고 등을 하거나 받는 경우 그에 관한 자료
- ② 법률에 의하여 실시하는 조사·검사 등의 결과에 관한 자료
- ③ 법률에 의하여 보고받은 영업·판매·생산·공사 등의 실적에 관한 자료
- ④ 부가가치세법과 소득세법 또는 법인세법에 의하여 교부하거나 교부받은 세금계산서 및 계산서의 합계표

나) 세무관서의 장은 위의 과세자료 외의 자료로서 과세자료로 활용할 가치가 있다고 인정되는 자료가 있는 경우에는 과세자료관리위원회의 심의·의결을 거쳐 당해 자료를 보유하고 있는 과세자료제출기관의 장에게 당해 자료의 수집에 협조하여 줄 것을 요청할 수 있다.

다) 국세청장(지방국세청장을 포함한다)은 명백한 조세탈루혐의를

94) 부패방지위원회, 『세무분야 부패방지를 위한 제도개선권고안』, 2005. 2. p. 9.

확인하기 위하여 필요한 경우로서 금융거래관련정보 또는 자료에 의하지 아니하고는 조세탈루사실을 확인할 수 없다고 인정되는 경우에는 다른 법률의 규정에 불구하고 금융기관의 장에게 조세탈루의 혐의가 있다고 인정되는 자(법인을 포함한다)의 금융거래정보의 제출을 요구할 수 있다. 이 경우에는 그 목적에 필요한 최소한의 범위 안에서 금융거래정보의 제출을 요구하여야 한다. 금융거래정보의 제출을 요구받은 금융기관의 장은 지체없이 그 요구받은 자료를 국세청장에게 제출하여야 한다.

위에서 본 바와 같이 과세자료에 관한 규정이 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률을 비롯하여 각 세법에 제각기 규정됨으로써 규정 간에 통일성이 결여되어 있을 뿐만 아니라 세법을 복잡하게 만드는 요인이 되고 있다.

다. 비밀보호 및 유지에 관한 규정의 중복

세무공무원은 과세정보를 타인에게 누설하거나 목적 외의 용도로 사용하여서는 안 된다. 다만, 일정한 요건에 해당하는 경우에 한하여 그 사용목적에 맞는 범위 안에서 납세자의 과세정보를 제공할 수 있도록 하고 있다. 이와 같은 과세정보에 관한 비밀보호 및 유지에 관하여는 국세기본법 제81조의 8, 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률 제11조, 상속세 및 증여세법 제85조(인별 재산과세자료의 수집·관리) 등에서 중복적인 규정을 둠으로써 세법을 복잡하게 하는 요인이 되고 있다⁹⁵⁾.

라. 확정절차에 관한 규정의 중복

과세표준과 세액의 신고, 과세표준과 세액의 결정 또는 경정, 추계

95) 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률 제4조에서도 비밀보호 및 유지에 관한 규정을 두고 있다.

결정 또는 경정의 사유, 수시부과결정, 과세표준과 세액의 통지에 관하여는 소득세법, 법인세법, 상속세및증여세법, 부가가치세법, 특별소비세법, 주세법, 증권거래세법, 종합부동산세법 등에서 제각기 별도의 규정을 두고 있다.

1) 과세표준과 세액의 신고

과세표준과 세액의 신고에 관하여 개별세법에서 중복적으로 규정하고 있다. 소득세법 제70조(종합소득과세표준확정신고) 내지 제74조(과세표준확정신고의 특례)와 제114조(양도소득세 과세표준과 세액의 결정·경정 및 통지), 법인세법 제60조(과세표준 등의 신고) 내지 제62조(비영리법인의 과세표준신고 특례)와 제84조(확정신고), 상속세및증여세법 제67조(상속세과세표준신고) 및 제68조(증여세과세표준신고), 부가가치세법 제19조(확정신고와 납부), 특별소비세법 제9조(과세표준의 신고), 교통세법 제7조(과세표준의 신고), 주세법 제23조(과세표준 등의 신고) 및 제26조(납부기한), 증권거래세법 제10조(신고·납부 및 환급), 교육세법 제9조(신고·납부), 종합부동산세법 제16조(신고·납부) 등이 이에 해당한다.

2) 과세표준과 세액의 결정 및 경정

과세표준과 세액의 결정 또는 경정에 관하여 개별세법에서 중복적으로 규정하고 있다. 소득세법 제80조(결정 및 경정) 및 제114조(양도소득세 과세표준과 세액의 결정·경정 및 통지), 법인세법 제66조(결정 및 경정) 및 제87조(결정 및 경정), 부가가치세법 제21조(결정 및 경정), 특별소비세법 제11조(결정과 경정결정), 주세법 제24조(결정 및 경정), 증권거래세법 제11조(경정), 인지세법 제8조의 2(결정·경정 및 가산세), 교육세법 제10조(부과와 징수), 종합부동산세법 제17조(결정과 경정) 등에서 과세표준과 세액의 결정 및 경정의 근거 및 그 사유에 관하여 중복적인 규정을 두고 있다.

3) 과세표준과 세액의 추계결정 또는 경정의 사유

과세표준과 세액의 추계결정 또는 경정사유에 관하여는 개별세법에서 중복적으로 규정하고 있다. 소득세법 제80조(결정 및 경정) 및 제114조(양도소득세 과세표준과 세액의 결정·경정 및 통지), 법인세법 제66조(결정 및 경정), 부가가치세법 제21조(결정 및 경정), 특별소비세법 제11조(결정과 경정결정) 제2항, 교통세법 제9조(결정과 경정결정) 제2항, 주세법 제24조(결정 및 경정), 증권거래세법 제11조(경정) 등에서 과세표준과 세액의 추계결정 및 경정의 사유에 관하여 각각 별도의 규정을 두고 있다.

4) 과세표준과 세액의 수시부과결정

과세표준과 세액의 수시부과결정에 관하여는 개별세법에서 중복적으로 규정하고 있다. 소득세법 제82조(수시부과결정), 법인세법 제69조(수시부과결정), 상속세및증여세법 제76조(결정·경정), 특별소비세법 제12조(수시부과), 교통세법 제10조(수시부과), 증권거래세법 제12조(수시부과) 등에서 과세표준과 세액의 수시부과결정에 관하여 각각 별도의 규정을 두고 있다.

다음으로 부가가치세법·주세법 등에서는 그 필요성에도 불구하고 과세표준과 세액의 수시부과결정에 관한 규정을 두고 있지 않다. 입법적인 불비로 보인다.

5) 과세표준과 세액의 통지

과세표준과 세액의 결정 또는 경정의 통지에 관하여 개별세법에서 중복적으로 규정하고 있다. 소득세법 제83조(과세표준과 세액의 통지) 및 제114조(양도소득세 과세표준과 세액의 결정·경정 및 통지), 법인세법 제70조(과세표준과 세액의 통지) 및 제88조(과세표준과 세액의 통지), 상속세및증여세법 제77조(과세표준과 세액의 결정통지) 등에서 과세표준과 세액의 결정 및 경정의 통지에 관하여 제각기 별도의

규정을 두고 있다.

마. 납부에 관한 규정의 중복

세액의 자진납부에 관하여 개별세법에서 중복적으로 규정하고 있다. 소득세법 제76조(확정신고자진납부)·제77조(분납)·제111조(확정신고자진납부)·제112조(양도소득세의 분납) 및 제113조(양도소득세의 물납), 법인세법 제64조(납부)·제65조(분납) 및 제86조(납부), 상속세및증여세법 제70조(자진납부)·제71조(연부연납) 및 제73조(물납), 부가가치세법 제19조(확정신고와 납부), 특별소비세법 제10조(납부), 교통세법 제8조(납부), 주세법 제25조(납부 및 징수), 증권거래세법 제10조(신고·납부 및 환급), 교육세법 제9조(신고·납부), 종합부동산세법 제16조(신고·납부) 등에서 세액의 자진납부에 관하여 제각기 별도의 규정을 두고 있다.

바. 징수와 환급에 관한 규정의 중복

세액의 징수에 관하여 개별세법에서 중복적으로 규정하고 있다. 소득세법 제85조(징수와 환급) 및 제116조(양도소득세의 징수), 법인세법 제71조(징수 및 환급) 및 제89조(징수), 부가가치세법 제23조(징수), 주세법 제25조(납부 및 징수), 증권거래세법 제13조(징수), 교육세법 제10조(부과와 징수) 등에서 세액의 징수에 관하여 제각기 별도의 규정을 두고 있다.

그리고 세액의 환급에 관하여는 소득세법 제85조(징수와 환급) 및 제117조(양도소득세의 환급), 법인세법 제71조(징수 및 환급), 부가가치세법 제24조(환급), 교육세법 제12조(환급), 종합부동산세법 제17조 등에서 세액의 환급에 관하여 중복적인 규정을 두고 있다.

사. 납세관리인에 관한 규정의 중복

납세관리인에 관하여는 국세기본법 제82조(납세관리인), 상속세및 증여세법 제81조(납세관리인 등), 부가가치세법 제33조(납세관리인), 종합부동산세법 제25조(납세관리인) 등에서 제각기 별도의 규정을 두고 있다.

아. 법인격 없는 단체에 관한 규정의 중복

법인격 없는 사단·재단에 대하여는 단체성의 강약을 기준으로 하여 상대적으로 단체성이 짙은 법인격 없는 사단·재단은 법인으로 의제하고, 그 이외의 법인격 없는 사단·재단은 개인으로 취급한다.

국세기본법 제13조(법인으로 보는 단체), 소득세법 제1조(납세의무) 제3항 및 소득세법시행규칙 제2조(법인격 없는 단체의 구분), 법인세법 제1조(정의) 제2호, 상속세및증여세법 제4조(증여세 납세의무) 제7항, 부가가치세법 제2조(납세의무자) 제2항에서 중복적으로 규정하고 있다.

자. 실질과세의 원칙에 관한 규정의 중복

국세기본법 제14조(실질과세)에서 실질과세의 원칙에 관한 규정을 두고 있다. 위의 국세기본법상의 실질과세의 원칙은 개별세법에서 특별규정을 두고 있지 않는 한 모든 세목에 그 효력이 미친다. 그럼에도 불구하고 법인세법 제4조(실질과세) 등에서 동일한 내용의 규정을 중복적으로 두어 오히려 해석상 혼선을 빚고 있다.

차. 장부의 비치·기장에 관한 규정의 중복

장부의 비치·기장 및 보존에 관하여는 국세기본법 제85조의 3(장부 등의 비치 및 보존), 소득세법 제160조(장부의 비치·기장), 법인세법 제112조(장부의 비치·기장), 부가가치세법 제31조(기장), 특별소비세법 제23조(기장의무), 교통세법 제19조(기장의무), 주세법 제47조(기장의무), 증권거래세법 제15조(장부의 비치·기장) 등에서 중복적인 규정을 두고 있다.

카. 사업자등록

사업자등록에 관하여 소득세법 제168조(사업장등록 및 고유번호의 부여), 법인세법 제111조(사업자등록), 부가가치세법 제5조(등록), 특별소비세법 제21조(개업·폐업 등의 신고), 교통세법 제18조(개업·폐업 등의 신고) 등에서 중복적인 규정을 두고 있다.

4. 조세특례제한법과 개별세법과의 구획의 혼란

개별세법에서 규율하여야 할 사항이 조세특례제한법에 포함되어 있기 때문에 조세법체계에 혼란을 주고 있다. 개별세법에 규정되어야 할 사항이 입법의 편의성 등을 이유로 조세특례제한법에 편입된 경우인데, 예를 들면 조세특례제한법 제76조(정치자금의 손금산입특례 등)·제104조의 10(해운기업에 대한 법인세 과세표준 계산특례)·제104조의 11(인적회사에 대한 과세특례)·제136조(접대비의 손금산입 특례)·제138조(임대보증금 등의 간주익금) 등이 이에 해당한다고 하겠다.

II. 법령 간의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여

1. 상하법령 간의 모순과 체계정당성의 원칙의 위반

가. 상하법령 간의 모순

法體系(legal system, Rechtssystem)는 일정한 법원리에 따라서 조직화된 법규범 또는 법규의 통일적인 법 전체이기 때문에 법규가 서로 모순되거나 충돌됨이 없이 조화를 이루어야 한다. 법령은 헌법과 상위법에 모순·저촉되어서는 안 되며, 하위법령과 관련하여 위임근거를 명확히 하여야 한다. 그리고 입법내용이 다른 법령과의 조화와 균형이 유지되도록 하고 법령상호 간에 중복·상충되는 내용이 없어야 한다⁹⁶⁾. 상위법에 위반되거나 상위법의 위임이 없이 하위법에서 납세의무의 범위를 확장하는 규정을 두어 무효판결을 받은 사례를 소개하여 보면 다음과 같다.

1) 법인세법 시행령 제44조의 2의 무효 여부(대법원 1981. 2. 10 판결, 79누403)

법인세법시행령(대통령령 제7,865호) 제44조의 2의 규정은 母법인 법인세법에 위임규정이 없는데도 신설된 규정으로서 당해 사업연도의 기밀비를 모법인 법인세법(법률 제2,686호) 제18조의 2 소정의 다른 접대비 등과 합산해 볼 때는 그 모법 조문에 의하여 손금으로 공제될 수 있는 것이라도 위 시행령 제44조의 2의 규정에 따라 그 기밀비만을 따로 분리하여 계산해 보면 손금으로 공제될 수 없거나 공제될 수 없는 금액부분이 생기는 경우에는 그 한도에서 위 시행령의 위 조문은 모법인 법인세법의 규정에 저촉된다.

96) 법제업무운영규정시행규칙(총리령 792호) 제2조.

2) 부가가치세법 시행령 제18조 제3항의 무효 여부(대법원 1987. 9. 22 판결, 86누694)

가) 헌법 제36조와 제95조에 의하여 채택하고 있는 조세법률주의의 원칙은 조세요건과 부과징수절차는 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로서 규정하여야 하고, 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석, 적용하여야 하며, 행정편의적인 확장해석이나 유추적용은 허용하지 않음을 의미하는 것이므로 법률의 위임이 없이 명령 또는 규칙 등의 행정입법으로 조세요건과 부과징수절차에 관한 사항을 규정하거나 또는 법률에 규정된 내용을 함부로 유추, 확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의의 원칙에 위반된다.

나) 1977. 6. 29 대통령령 제8,607호로 신설된 부가가치세법 시행령 제18조 제3항은 모법인 부가가치세법 제7조 제3항에서 규정한 타인의 범위를 제한하고 특수관계자에 대한 용역의 무상공급을 과세대상으로 하여 그만큼 비과세대상의 범위를 축소하고 과세대상의 범위를 확대하고 있으나 이와 같이 부가가치세법 시행령에서 과세대상을 확대하는 것은 같은 법 제7조 제3항의 규정과 부합하지 아니할 뿐만 아니라 母法인 부가가치세법에는 그 시행령에서 위 제7조 제3항 소정의 타인의 범위를 제한하는 규정을 두어 다시 과세대상을 확장하여 규정할 수 있도록 위임한 근거규정도 찾아 볼 수 없으므로 부가가치세법 시행령 제18조 제3항은 무효이다.

3) 국세기본법 시행령 제18조 제1항의 무효 여부(대법원 1999. 3. 18. 선고 96다23184 전원합의체 판결)

국세기본법 제35조 제1항 제3호는 국세우선원칙에 대한 예외의 하나로 국세의 법정기일 전에 전세권·질권 또는 저당권의 설정을 등기 또는 등록한 사실이 대통령령이 정하는 바에 의하여 증명되는 재산의 매각에 있어서 그 매각금액 중에서 국세 또는 가산금을 징수하는 경우의 그 전세권·질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권을 들면서, 팔

호 안에 단서로 “그 재산에 대하여 부과된 국세와 가산금을 제외한다”고 규정하여 그 매각재산에 대하여 부과된 이른바 당해세는 법정기일 전에 저당권 등으로 담보된 채권에 대하여도 우선하도록 하고 있고, 국세기본법 시행령(1998. 12. 31. 대통령령 제15,968호로 개정되기 전의 것) 제18조 제1항은 상속세·증여세 및 재평가세와 함께 토지초과이득세를 당해세의 하나로 규정하고 있다.

법 제35조 제1항 제3호는 공시를 수반하는 담보물권과 관련하여 거래의 안전을 보장하려는 사법적 요청과 조세채권의 실현을 확보하려는 공익적 요청을 적절하게 조화시키려는 데 그 입법의 취지가 있으므로, 당해세가 담보물권에 의하여 담보되는 채권에 우선한다고 하더라도 이로써 담보물권의 본질적 내용까지 침해되어서는 아니되고, 따라서 위에서 말하는 ‘그 재산에 대하여 부과된 국세’라 함은 담보물권을 취득하는 사람이 장래 그 재산에 대하여 부과될 것을 상당한 정도로 예측할 수 있는 것으로서 오로지 당해 재산을 소유하고 있는 것 자체에 담세력을 인정하여 부과되는 국세만을 의미하는 것으로 보아야 한다(대법원 1989. 9. 26. 선고 87다카2515 판결 참조).

그런데 토지초과이득세는 조세부담의 형평, 지가의 안정, 토지의 효율적 이용 및 국민경제의 건전한 발전에 이바지함을 목적으로 하여 각종 개발사업 기타 사회경제적 요인으로 유희토지 등의 지가가 상승함으로써 인하여 그 소유자가 얻는 토지초과이득을 과세대상으로 하여 부과되는 조세로서(토지초과이득세법 제1조 및 제3조 제1항, 1998. 12. 28. 법률 제5,586호로 폐지), 미실현소득이지만 자본이득에 대한 과세라는 점에서 양도소득세와 유사한 이른바 소득세의 하나로 보아야 하고(대법원 1998. 4. 28. 선고 97누16053 판결 참조), 토지초과이득세의 부과대상인 유희토지 등의 판정은 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 과세기간(3년) 종료일 현재 당해 토지의 사실상의 현황에 의하고(같은 법 제3조 제2항), 토지초과이득세의 과세표준은 과세기간 종료일 토지의 기준시가에서 과세기간 개시일의 기준시가를 차감한 지가

상승액 중 정상지가상승분 및 개량비 등을 공제한 금액으로 하므로(같은 법 제11조), 담보물권을 취득하는 사람으로서는 당해 토지가 장차 과세기간 종료일 현재의 이용 상황에 의하여 유희토지 등에 해당하는 것으로 판정될 것인지, 당해 토지의 가액이 과세기간 동안 정상지가상승분을 초과할 정도로 상승할 것인지, 그에 따라 부과될 토지초과이득세의 세액은 어느 정도에 달할 것인지 등에 관하여 예측하기가 쉽지 않다.

그렇다면 토지초과이득세는 법 제35조 제1항 제3호 단서에서 규정하고 있는 ‘그 재산에 대하여 부과된 국세’에 해당하는 것으로 보아서는 아니되고, 따라서 시행령 제18조 제1항 중 ‘그 재산에 대하여 부과된 국세’의 하나로 토지초과이득세를 규정한 부분은 결국 모법에 반하여 무효로 될 수밖에 없다.

나. 체계정당성의 원칙에 위반되는 경우

체계정당성(Systemgerechtigkeit)의 원칙은 동일한 규범 안이나 상이한 규범 간에 수평적 관계이건 수직적 관계이건 그 규범의 구조나 내용 또는 규범의 근거가 되는 원칙면에서 상호 배치되거나 모순되어서는 안 된다는 하나의 헌법적 요청(Verfassungspostulat)이다⁹⁷⁾. 현행법상 체계정당성의 원칙에서 본 문제점으로서서는 다음과 같은 점을 지적할 수 있다.

1) 가산금 등과 국세환급가산금의 산정기준이 되는 이율 등의 불균형 가산금 등의 적용률(연 17.4% 또는 14.4%), 중소기업투자준비금의 익금환입액에 대한 이자상당가산액의 적용률(연 10.95%), 납부불성실

97) 이를 체계기속성(Systembindung des Gesetzgebers)의 원칙이라고도 한다 [U. Kischel, Systembindung des Gesetzgebers und Gleichheitssatz, AöR 124(1999), S.174 ff.(179)].

가산세율(연 10.95%), 원천징수납부 불성실가산세율(10% 한도), 상속세 등의 연부이자율(연 3.65%)과 국세환급가산금 또는 환부이자의 적용이율(연 3.65%) 간에 괴리가 심하여 그 형평성 및 체계정당성의 원칙에의 위반 여부가 문제가 되고 있다⁹⁸⁾.

가) 가산금

국세를 납부기한까지 완납하지 아니한 때에는 그 납부기한이 경과한 날로부터 체납된 국세에 대하여 3%에 상당하는 가산금을 징수한다⁹⁹⁾. 다음으로 체납국세를 납부하지 아니한 때에는 납부기한이 경과한 날로부터 매 1월이 경과할 때마다 체납된 국세의 1.2%에 상당하는 증가산금을 가산금에 가산하여 징수한다. 이 경우 증가산금을 가산하여 징수하는 기간은 60월을 초과하지 못한다. 체납일이 속하는 연도의 연단위(체납일로부터 1년간)의 가산금과 증가산금률의 합계는 무려 17.4%에 이른다.

나) 중소기업투자준비금에 대한 이자상당가산액

중소기업투자준비금을 손금에 산입한 내국인이 그 투자준비금을 손금에 산입한 과세연도의 종료일 이후 3년이 되는 날이 속하는 과세연도의 종료일까지 당해 사업에 사용되는 사업용자산 등의 개체 또는 신규취득 등 자본적 지출로 사용하지 못한 준비금을 익금에 산입하는 경우, 당해 사업을 폐지하거나 법인이 해산함에 따라 당해 준비금을 익금에 산입하는 경우에는 이자상당가산액을 소득세 또는 법인세로서 징수한다¹⁰⁰⁾. 위의 규정에 의한 이자상당가산액은 1일 1만분의 3의 율(연 10.95%)을 적용하여 계산한다.

98) 강신구, 「과징금 및 조세의 체납환급 가산금리에 대한 문제」, 『법제자료』 2004년 10월호(제562호), pp. 58~72.

99) 국세기본법 제21조.

100) 조세특례제한법 제4조 제4항.

다) 소득세 등의 납부불성실가산세

과세표준신고기한 내에 소득세·법인세·부가가치세·종합부동산세 등을 자진납부하지 아니하였거나 납부하여야 할 세액에 미달하게 자진납부한 때에는 1일 1만분의 3의 율(연 10.95%)을 적용하여 계산한 납부불성실가산세를 결정세액에 가산하여 징수한다¹⁰¹⁾.

라) 원천징수납부 불성실가산세

원천징수의무자가 징수하였거나 징수하여야 할 세액을 그 기간 내에 납부하지 아니하였거나 미달하여 납부한 때에는 그 납부하지 아니한 세액 또는 미달한 세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 한도로 하여 다음의 금액 중 큰 금액을 징수하여야 할 세액에 가산한 것을 그 세액으로 하여 납부하여야 한다¹⁰²⁾.

- ① 납부하지 아니한 세액(미달하게 납부한 경우에는 그 미달한 세액) × 납부기한의 다음 날부터 자진납부일 또는 납세고지일까지의 기간 × 1일 1만분의 3의 율(연 10.95%)
- ② 납부하지 아니한 세액(미달하게 납부한 경우에는 그 미달한 세액)의 5%

마) 연부연납시의 이자율

상속세 또는 증여세의 연부연납을 하고자 하는 자는 신고기한 또는 납세고지서에 의한 납부기한의 다음 날부터 당해 분납세액의 납부기한까지의 일수에 1일 10만분의 10의 율(연 3.65%)을 곱하여 계산한 금액을 이자상당세액으로 가산하여 납부하여야 한다¹⁰³⁾.

101) 소득세법 제81조 및 제115조, 법인세법 76조 제1항 제3호, 부가가치세법 제22조 제5항 제2호, 종합부동산세법 제18조 제2호.

102) 소득세법 제158조, 법인세법 제76조 제2항.

103) 상속세및증여세법 제72조.

바) 국세환급가산금 및 지방세 환부이자

국세환급금 또는 과오납금에 대한 국세환급가산금 및 환부이자¹⁰⁴⁾는 1월 10만분의 10의 율(연 3.65%)을 적용하여 계산한다¹⁰⁴⁾.

2) 명의신탁의 증여의제

권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 국세기본법 제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권 취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음 날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다. 다만, 조세회피의 목적 없이 타인의 명의로 재산의 등기 등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우에는 예외로 한다. 그런데 위의 ‘조세회피’에서 조세라 함은 국세기본법 제2조 제1호 및 제7호에 규정된 국세 및 지방세와 관세법에 규정된 관세를 말한다¹⁰⁵⁾.

이와 같이 상속세및증여세법 제41조의 2의 조세범위확장조항을 통하여 증여세가 아닌 다른 조세를 회피하려는 목적이 인정되는 경우에 그 회피하려는 조세와는 세목과 세율이 전혀 다른 증여세를 부과하도록 증여추정을 하게 되는데, 이 경우에는 증여세가 비록 과징금의 성격을 갖는다고 하더라도 이는 체계정당성의 원칙에 위배될 소지가 있다. 예를 들면 양도소득세 100만원을 회피할 목적으로 제3자 명의로 등기 등을 한 경우(이 경우에 명의신탁재산의 증여의제에 관한 규정을 적용하여 증여세를 산정하면 그 세액이 1억원이라고 가정한다)에는 그 양도자에게 양도소득세 100만원을 과세하는 것은 별론으로 하고 명의수탁자에게 증여세 1억원을 부과하는 것은 자산수증이익에 대하여 과세하는 증여세의 본질에 벗어나는 것이어서 허용될 수 없다고 하겠

104) 국세기본법 제52조, 지방세법 제46조.

105) 상속세및증여세법 제45조의 2 제6항.

다¹⁰⁶). 이 경우의 증여세는 부동산의 명의신탁금지의 위반에 대한 벌칙의 성격을 갖는다고 하겠다.

3) 인적공제의 최저생계비 수준과의 괴리

현행 소득세법상의 인적공제의 수준이 최저생계비 수준에 미치지 못하고 있기 때문에 위험적 소지가 높다. 현행의 인적공제 중 기본공제는 1인당 연 100만원으로서 국민기초생활보장법의 가구별 최저생계비에 현저하게 미달되며, 따라서 소득세법상 인적공제제도는 위험적 소지가 높다고 하겠다¹⁰⁷). 즉 소득세법상 인적공제제도는 최저생활비 면세의 원칙에 위배될 뿐만 아니라 체계정당성의 원칙에도 위반될 소지가 있다고 하겠다. 현행 소득세법상의 인적공제 중 기본공제는 1인당 연 100만원으로서 국민기초생활보장법의 가구별 최저생계비에 현저하게 미달된다. 2006년 가구별 최저생계비를 살펴보면 1인 가구가 연 502만원, 2인 가구는 연 841만원, 3인 가구는 연 1,128만원이며, 4인 가구는 연 1,404만원이다. 이에 비하여 근로소득자 외의 다른 소득자(사업소득자, 이자소득자 등)의 인적공제의 수준은 독신인 경우에는 연 100만원, 부부만인 경우에는 연 200만원에 불과하다.

4) 소득세와 증여세 체계와의 불균형

증여받은 재산이 소득세의 과세소득을 구성함은 의문의 여지가 없다. 증여받은 재산에 대하여 소득세로서 과세할 것인지 또는 증여세로서 과세할 것인지는 입법정책에 관한 사항이다. Carter 보고서에서는 생전증여(inter vivos gifts) 및 상속으로 인하여 취득한 재산을 모두

106) 신용주, 「명의신탁으로 인한 증여의제 과세에 관한 연구」, 경희대학교 대학원 박사학위논문, 2004, pp. 122~123.

107) 독일의 1995년 소득세법상 기본공제는 2,871유로였는데, 독일의 연방헌법재판소는 기본공제는 최소한 사회보장법이 보장하는 정도의 최저생계비 수준을 유지하여야 하기 때문에 위의 기본공제에 관한 규정에 대하여 헌법불합치결정을 내린 바 있다(BVerfGE 87. 153/154).

소득에 포함하여 소득세로서 과세할 것을 제안한 바 있다¹⁰⁸⁾.

소득세와 증여세와의 관계에 있어서 증여받은 재산에 대하여 우선적으로 증여세를 과세할 것인지 또는 우선적으로 소득세를 과세할 것인지에 관한 원칙을 설정할 필요가 있다. 현행 상속세및증여세법 제2조 제2항에서 증여재산에 대하여 수증자에게 소득세법에 의한 소득세, 법인세법에 의한 법인세 및 지방세법의 규정에 의한 농업소득세가 부과되는 때에는 증여세를 부과하지 못하도록 하고 있다. 즉 소득과세 우선의 원칙을 채택하고 있다.

그런데 위의 소득과세 우선의 원칙에 관한 규정(상속세및증여세법 제2조 제2항)에도 불구하고 증여재산에 대하여 소득과세가 우선하는지 또는 증여세가 우선하는지가 명확하지 않은 경우가 적지 않고, 이로 말미암아 해석상 다툼이 속출하고 있다.

다음으로 주식의 상장에 따른 이익, 전환사채 등의 전환에 따른 이익(상속세및증여세법 제41조의 3 제7항), 합병에 따른 상장 등에 따른 이익(상속세및증여세법 제41조의 5), 개발사업의 시행·형질변경 등으로 인한 이익(상속세및증여세법 제42조 제5항)에 대하여 증여세로 과세하는 것에 대하여는 소득과세의 법리에서 비판이 가하여지고 있다. 즉 위의 이익은 증여로 인한 이익이라기보다는 자본이익의 성격에 훨씬 부합하기 때문이다.

5) 부과권의 제척기간과 경정청구기간의 불균형

국세부과권의 제척기간은 최단 5년에서 최장 무기한으로 인정하고 있음에도 불구하고 경정청구기간은 3년으로 제한하고 있다. 그리고 행정소송의 필요적 전치절차로서의 심사청구 또는 심판청구의 청구기간은 처분통지를 받은 날로부터 90일 이내이다.

108) Carter et al, *Report of the Royal Commission on Taxation(Volume 3, Taxation of Income)*, Queen's Printer and Controller of Stationery, 1966, pp. 477~499.

국세부과권의 제척기간, 경정청구기간, 심사청구 또는 심판청구의 청구기간을 제한하는 것은 조세법률관계의 조속한 안정에 그 제도적 취지가 있다. 국세부과권의 제척기간, 경정청구기간, 심사청구 또는 심판청구의 청구기간의 제도적 취지가 동일함에도 불구하고 유달리 과세관청의 과세권의 행사에는 장기의 제척기간을 허용하면서 납세자를 위한 경정청구기간 또는 불복기간은 단기로 제한하는 것은 균형이 맞지 않을 뿐만 아니라 체계정당성의 원리에도 위배될 소지가 있다¹⁰⁹⁾.

109) 헌법재판소는 헌법재판소 2004. 12. 16. 선고 2003헌바78 결정에서 경정청구기간을 단기간으로 제한하는 것이 납세의무자의 권리구제를 위한 법원에의 접근권, 즉 재판청구권을 제한하는 측면이 있음을 인정하면서도 위헌은 아니라고 새기고 있다. 그 판결요지는 다음과 같다. <판결요지> 경정청구제도는 납세의무자가 과다신고된 과세표준 및 세액의 감액을 주장할 수 있는 유일한 권리구제수단인바, 경정청구기간 내에 경정청구를 하지 아니하면 조세쟁송을 제기할 수 없어 행정소송에 의한 구제의 길마저 차단된다는 점에서 경정청구기간을 단기간으로 제한하는 것은 납세의무자의 권리구제를 위한 법원에의 접근권, 즉 재판청구권을 제한하는 측면이 있다. 다만, 경정청구권의 행사기간을 정하는 것은 조세행정의 원활한 운영과 조세법률관계의 조속한 안정 등과 같은 공익상의 필요와 납세의무자의 권익 보호라는 서로 상충하는 이익을 어떻게 조화시킬 것인가의 문제로서, 조세법률관계의 성질 및 조세법의 체계, 기간 내 권리행사의 가능성, 과세관청에 의한 자기시정의 개연성 등을 종합적으로 고려하여 입법자가 그 입법형성재량에 기초한 정책적 판단에 따라 결정할 문제이고, 그것이 입법부에 주어진 합리적인 재량의 한계를 일탈하지 아니하는 한 위헌이라고 판단할 것은 아니다.

구 국세기본법 제45조의 2 제1항이 경정청구기간을 법정신고기한 경과 후 1년 이내로 제한한 것은 조세행정의 원활한 운영과 조세법률관계의 조속한 안정을 도모하기 위한 것으로서, 신고납세방식의 조세이든 부과납세방식의 조세이든 납세의무자의 성실하고 정확한 신고가 적정한 과세권 행사의 기초가 된다는 점을 감안할 때, 경정청구기간을 일정하게 제한하는 것은 납세의무자에 대하여 그 기한 내에 자신의 과세표준 및 세액에 대한 계산을 충분히 검토하도록 하여 기한 내 신고의 적정화를 기함과 함께 조세법률관계의 조기안정, 세무행정의 능률적 운용 등 제반 요청을 만족시키기 위하여 권리로서 경정을 청구할 수 있는 기한을 정하는 한편, 당해 기한 내에 청구가 없는 경우에도 관할 세무서장은 직권조사에 의하여 신고한 세액이 과다하다고 인정하는 때에는 적극적으로 감액경정을 함으로써 납세자의 정당한 권리는 보호될 수 있다고 본 취지를 반영한 것이다. 나아가, 일반적으로 납세의무자는 당초 본인이 신고한 과세표준이나 세액이 과다하다는 사실을 다음의 신고기

현행법상 국세부과권의 제척기간은 원칙적으로 국세를 부과할 수 있는 날로부터 5년간(단순무신고의 경우에는 7년간, 조세포탈의 경우에는 10년간)으로 하고 있다. 특히 상속세 및 증여세에 대하여는 10년간(조세포탈과 무신고 등의 경우에는 15년간, 고액의 탈루에 대하여는 당해 재산의 상속 또는 증여가 있음을 안 날로부터 1년간¹¹⁰⁾의 장기 제척기간을 설정하고 있다¹¹¹⁾.

이에 대하여 일반적인 경정청구기간은 법정신고기한으로부터 3년 이내로 제한하고 있으며, 후발적 사유에 기인한 경정청구기간은 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 2월 이내로 제한하고 있다¹¹²⁾. 그리고 심사청구 또는 심판청구는 그 처분이 있을 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)로부터 90일 이내에 제기하도록 하고 있다¹¹³⁾.

6) 환급청구권의 소멸시효기간의 불균형

납세자의 내국세 및 지방세의 국세환급금 또는 과오납금과 국세환급가산금 또는 환부이자에 관한 권리는 이를 행사할 수 있는 날부터 5년간 행사하지 않으면 소멸시효가 완성된다¹¹⁴⁾. 이에 대하여 관세의 과오납금 기타 관세의 환급청구권은 이를 행사할 수 있는 날부터 3년

가 도래하는 시점인 6개월 내지 1년 이내에는 그 오류를 발견할 수 있다고 할 것이므로 1년 이하를 과세단위로 하여 세액을 산출하는 대부분의 신고납세방식 세목에서 1년의 기간은 납세자로 하여금 자신이 신고한 것에 대해 재고를 할 수 있는 충분한 기간이 될 수 있다고 할 것이다. 따라서 경정청구기간을 법정신고기한으로부터 1년으로 정한 것이 납세의무자의 권리구제를 위한 재판청구권 행사를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도로 짧은 것이라고 볼 수 없으므로 납세의무자의 재판청구권을 침해하는 것이라고는 볼 수 없다.

110) 탈루한 상속재산 또는 증여재산이 있음을 안 날로부터 1년 이내, 즉 사실상 무기한이다.

111) 국세기본법 제26조의 2 제1항.

112) 국세기본법 제45조의 2.

113) 국세기본법 제61조 제1항.

114) 국세기본법 제54조 제1항, 지방세법 제30조의 5 제2항.

간 행사하지 아니하면 소멸시효가 완성된다¹¹⁵⁾.

내국세·관세 및 지방세 환급청구권에 대한 소멸시효제도의 취지가 동일함에도 불구하고 유달리 관세에 대해서만 그 환급청구권의 소멸시효기간을 단기로 설정하고 있음은 내국세 및 지방세 환급청구권의 소멸시효기간과 균형이 맞지 않을 뿐만 아니라 관세징수권의 소멸시효기간과도 균형이 맞지 않아 체계정당성의 원리에도 위배될 소지가 있다.

2. 조세법의 다른 법률과의 통일성의 결여

조세법은 사법상의 경제거래 또는 그 경제거래의 성과를 과세대상으로 삼고 있기 때문에 사법에서 사용하고 있는 용어 또는 개념을 차용하고 있는 경우가 허다하다.

그런데 특히 상법·민법 등은 물론이고 기업회계기준에서 차용하고 있는 용어 또는 개념이 그 상법·민법 또는 기업회계기준에서의 용어 또는 개념과 상이하여 납세의무자에게 혼란을 주고 있다¹¹⁶⁾. 예를 들어 법인세법 시행령 제52조·소득세법 시행령 제75조와 소득세법 시행령 제40조의 2의 ‘사업용 고정자산’, 법인세법 제23조 제1항 및 제2항·제42조 제1항 제2호 및 제3항 제2호와 소득세법 제33조 제1항 제7호 등에서의 ‘고정자산’, 소득세법 시행령 제41조의 ‘사업용 자산’, 법인세법 시행령 제80조 제1항·법인세법 시행령 제82조 제1항·소득세법 시행령 제62조 제2항 제1호 등에서의 ‘유형고정자산’, 법인세법 제42조 제1항 제2호 및 제3항 제2호에서의 ‘고정자산’, 법인세법 제17조 제1항 제3호와 법인세법 시행령 제12조 제1항에서의 ‘합병차익’, 법인세법 제17조 제1항 제4호와 법인세법 시행령 제12조 제2항에서의 ‘분할차익’

115) 관세법 제22조 제2항.

116) 박정우·정래용, 『세법과 기업회계, 상법 및 증권거래법 등과의 조화방안에 관한 연구』, 한국경제연구원, 2004, pp. 43~47.

등은 기업회계기준에서의 용어 또는 개념과 괴리를 보이고 있다. 그리고 법인세법 제15조 제2항에서의 ‘유가증권’ 등은 상법상의 용어 또는 개념과 괴리를 보이고 있는 전형적인 예라고 하겠다.

3. 조세법령 상호 간의 통일성의 결여

가. 내국세법·관세법 및 지방세법에 있어서의 통일성의 결여

1) 내국세·관세 및 지방세에 있어서의 법령 간의 차이에 기인한 혼란의 야기

내국세법·관세법 및 지방세법 간에 통일성이 결여되어 납세자로 하여금 혼란을 주는 경우가 적지 않다. 내국세법·관세법 및 지방세법 간에 통일성이 결여된 대표적인 사례를 예시하여 보면 <표 4-3>과 같다.

<표 4-3> 내국세법·관세법 및 지방세법 간의 차이의 예시

구 분	내국세에 관한 법률	관세법	지방세법
조세부과와 세법적용의 원칙	실질과세, 신의성실, 근거과세, 조세감면의 사후관리, 세법해석의 기준과 소급과세의 금지, 세무공무원의 재량의 한계, 기업회계의 존중(제14조 내지 제20조)	세법해석의 기준과 소급과세의 금지, 신의성실, 세관공무원의 재량의 한계, 관세감면물품의 사후관리(제5조 내지 제7조, 제102조)	실질과세, 신의성실, 근거과세, 조세감면의 사후관리, 세법해석의 기준과 소급과세의 금지, 세무공무원의 재량의 한계, 기업회계의 존중(국세기본법 준용: 제82조)
부과권의 제척기간	상속세: 10년, 15년(무신고 및 조세포탈), 무기한(고액탈루) 그 밖의 조세: 5년, 7년(무신고), 10년(조세포탈)(제26조의 2)	2년, 5년(무신고 및 조세포탈)(제21조)	5년, 7년(무신고), 10년(조세포탈)(제30조의4)
징수권과 환급청구권의 소멸시효기간	5년(제27조 및 제54조)	징수권: 5년(제22조) 환급청구권: 3년(제22조)	5년(제30조의5)
소멸시효의 중단사유	납세고지, 독촉 또는 납부최고, 교부청구, 압류(제28조)	납세고지, 경정처분, 납세독촉(납부최고 포함), 통고처분, 고발, 공소제기, 교부청구, 압류(제23조)	납부 또는 납입에 관한 고지, 독촉 또는 납부최고, 교부청구, 압류(제30조의6)
수정신고	- 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 통지하기 전까지 허용 - 6월 내에 수정신고납부하는 경우에는 신고불성실가산세의 50% 감면(제45조 및 제49조)	- 관세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 통지하기 전까지 허용 - 보정기간 경과 후 3월 내에 수정신고납부하는 경우에는 가산세의 50% 감면(제38조의 3 및 제42조)	- 제한적인 후발적 사유에 한정하여 수정신고 허용 - 가산세 면제(제71조)
경정청구	- 일반적인 경정청구: 3년 이내 - 후발적 사유에 기인한 경정청구: 후발적 사유를 안 날로부터 2월 이내(제45조의 2)	- 일반적인 경정청구: 2년 이내 - 후발적 사유에 기인한 경정청구: 규정 없음(제38조의 3)	- 일반적인 경정청구: 90일 이내 - 후발적 사유에 기인한 경정청구: 제한적인 후발적 사유에 한정하여 인정하되, 그 사유 발생일로부터 60일 이내(제71조 및 제72조)
기한후신고	모든 세목에 대하여 허용하되, 가산세는 감면하지 않음(제45조의 3)	규정 없음	취득세에 한하여 허용하되, 신고불성실가산세의 50% 감면(제121조의 2)
신고 및 자진납부의 불이행에 따른 가산세	세목별로 신고불성실가산세와 납부불성실가산세로 구분	- 부족세액의 20% 범위 안에서 부족세액의 10%에 상당하는 금액과 당해 부족세액에 일정 이자율을 곱하여 산정한 금액의 합계액 - 신고불성실가산세와 납부불성실가산세의 구분 없음(제42조)	세목별로 신고불성실가산세와 납부불성실가산세로 구분
행정심판의 전치 여부	필요적 전치절차(제56조 제2항)	필요적 전치절차(제120조 제2항)	임의적 절차

2) 내국세법·관세법 및 지방세법 간의 용어의 차이

동일한 사항에 관하여 내국세법·관세법 및 지방세법에서 제각기 다른 용어를 사용함으로써 납세자로 하여금 혼동을 불러일으키고 있다. 현행 관세법 및 지방세법에서 내국세에 관한 법률에서 사용하고

있는 용어와 다른 용어를 사용하고 있는 사례가 적지 않다. 특별한 합리적인 사유가 없는 한 당해 용어들을 달리 사용하여서는 안 된다고 하겠다. 내국세법·관세법 및 지방세법 간의 용어의 차이에 관하여는 제5장의 ‘조세법체계의 개편방안’에서 구체적으로 살펴보기로 한다.

나. 내국세법령 간의 통일성 결여

1) 재산의 평가 및 시가의 산정

국세기본법에서의 납세담보의 평가방법(제30조), 상속세및증여세법에서의 상속 및 증여재산의 평가방법(제60조 내지 제66조), 소득세법에서의 양도소득세의 기준시가(제99조 및 제99조의 2)와 부당행위계산의 부인기준이 되는 시가의 산정(제41조 및 제101조), 법인세법에서의 부당행위계산의 부인기준이 되는 시가의 산정(제52조), 종합부동산세법에서의 공시가격의 결정(제8조 및 제13조), 부가가치세법에서의 시가의 산정(제13조), 주세법에서의 납세담보의 평가방법(제39조), 증권거래세법에 있어서의 주권 등의 양도가액평가방법(제7조) 등과 같이 평가규정이 각 세법마다 혼재되어 있고, 평가방법이 서로 다르기 때문에 혼란이 야기되고 있다.

2) 연대납세의무자에 대한 송달

연대납세의무자에 대한 서류송달방법에 관하여는 국세기본법 제8조 제2항에서 구체적인 규정을 두고 있다. 즉 과세관청이 연대납세의무자에게 서류를 송달하고자 할 때에는 그 대표자를 명의인(대표자가 없는 때에는 연대납세의무자 중 국세징수상 유리한 자를 명의인)으로 하여 그 자에게 송달하되, 다만 납세의 고지와 독촉에 관한 서류는 연대납세의무자 모두에게 각각 송달하도록 하고 있다¹¹⁷⁾.

다음으로 상속세및증여세법 제76조에서는 이와 상충되는 규정을 두

117) 국세기본법 제8조 제2항.

고 있다. 즉 상속세의 과세표준과 세액을 결정한 세무서장 등은 그 결정한 과세표준과 세액을 상속인 또는 수유자(사인증여의 수증자를 포함한다)에게 대통령령이 정하는 바에 의하여 통지하되, 이 경우에 상속인 또는 수유자가 2인 이상인 경우에는 대통령령이 정하는 바에 의하여 그 중 1인에게만 통지할 수 있으며 이 통지의 효력은 상속인 또는 수유자 모두에게 미친다고 규정하고 있다¹¹⁸⁾.

그런데 상속세 과세표준과 세액의 결정 통지는 상속세의 납세고지서에 의하여 행하는 것이므로 상속세 과세표준과 세액의 결정 통지는 상속세의 납세고지에 다름 아닌 것이다. 상속인 등이 2인 이상이기 때문에 상속세의 연대납세의무를 지는 경우에 연대납세의무자인 상속인에게 상속세의 납세고지서를 송달함에 있어서 위의 국세기본법 제8조 제2항 단서의 규정에 따를 것인지 또는 상속세및증여세법 제76조의 규정에 따를 것인가 문제가 되고 있다. 위에서와 같이 서로 상충되는 규정으로 말미암아 납세자에게 해석상 혼란을 주고 있는 실정이다.

3) 신고기한의 상이

개별세목별 과세표준과 세액의 신고를 비롯한 각종 신고기한(제출기한을 포함한다. 이하 같다)이 산만하고 다양하게 규정되어 있어서 납세자에게 혼란을 주고 있다. 아래에서는 신고의 유형에 따른 세목별 신고기한을 검토하여 보기로 한다.

가) 과세표준과 세액의 신고기한

과세표준과 세액의 신고기한(원천징수한 소득세 등의 납부기한을 포함한다. 이하 같다)이 세목에 따라 상이하기 때문에 납세자에게 혼란을 주고 있다. 즉 과세표준과 세액의 신고기한을 보면 과세기간 등의 종료일부터 5월·3월·2월·1월·31일·25일·10일 이내, 상속개시일 또는 증여재산의 취득일(상속세 또는 증여세 납세의무의 성립

118) 상속세및증여세법 제77조.

일)부터 6월 또는 3월 이내 등 지나치게 다양하고 복잡하게 설정되어 있다. 이와 같은 다양하고 복잡한 신고납부기한은 납세의무자로 하여금 세금을 시간적으로 분산하여 납부할 수 있는 편의를 제공하고 있기는 하나, 그 복잡성으로 말미암아 오히려 혼란을 주고 있다. 세목별 과세표준과 세액의 신고기한은 <표 4-4>와 같다.

<표 4-4> 세목별 과세표준과 세액의 신고기한

세목	구분	신고기한
소득세	확정신고	익년도 5월 31일까지
	예정신고	토지 등의 매매일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내
	중간예납	11월 30일까지
	사업장현황보고	과세기간 종료 후 31일 이내
	원천징수	징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지
법인세	과세표준의 신고 (각 사업연도의 소득)	사업연도의 종료일부터 3월 이내
	중간예납신고납부	중간예납기간이 경과한 날부터 2월 이내
	과세표준의 신고 (청산소득)	잔여재산가액확정일 등부터 3월 이내
	중간신고(청산소득)	분배일 등으로부터 1월 이내
	원천징수	징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지
상속세	과세표준의 신고	상속개시일부터 6월 이내
증여세	과세표준의 신고	증여받은 날부터 3월 이내
부가가치세	확정신고	과세기간 종료일부터 25일 이내
	예정신고	예정신고기간 종료일부터 25일 이내
특별소비세	과세표준의 신고	매월 단위로 다음 달 말일까지
교통세	과세표준의 신고	매월 단위로 다음 달 말일까지
주세	과세표준의 신고	매월 단위로 다음 달 말일까지
증권거래세	과세표준의 신고	매월 단위로 다음 달 10일까지
교육세 (금융보험업자)	과세표준의 신고	1가: 5월 31일까지, 2가: 8월 31일까지 3가: 11월 30일까지, 4가: 익년도 2월 말일까지

나) 그 밖의 신고기한

과세표준의 신고기한 외의 그 밖의 서류의 신고·신청 또는 제출기한도 어지러울 정도로 다양하고 복잡하다. 이로 말미암아 납세의무자에게 혼란을 주고 있다. 과세표준의 신고기한 외의 그 밖의 신고기한 등은 <표 4-5>와 같다.

<표 4-5> 과세표준의 신고기한 외의 그 밖의 신고기한

세목	구분	신고기한
소득세	납세지 지정신청	당해 연도 12월 31일까지
	납세지 변경신고	변경일부터 15일 이내
	재고자산평가방법의 신고	사업개시일 등이 속하는 연도의 확정신고기한
	재고자산평가방법의 변경신고	변경할 평가방법을 적용받고자 하는 최초 연도의 종료일 3월 전까지
	감가상각방법의 신고	사업개시일 등이 속하는 연도의 확정신고기한
	감가상각방법의 변경승인 신청	변경할 상각방법을 적용받고자 하는 최초 연도의 종료일 3월 전까지
	계산서합계표의 제출	과세기간 종료 후 31일 이내
법인세	지급조서의 제출	지급일이 속하는 연도의 다음 연도 2월 말일까지
	사업연도 변경신고	직전 사업연도 종료일부터 3월 이내
	납세지 변경신고	변경일부터 15일 이내
	감가상각방법의 신고	영업개시일 등이 속하는 사업연도의 과세표준의 신고기한
	감가상각방법의 변경승인 신청	변경할 상각방법을 적용받고자 하는 최초 사업연도의 종료일 이전 3월이 되는 날까지
	재고자산평가방법의 신고	사업개시일 등이 속하는 사업연도의 확정신고기한
	재고자산평가방법의 변경신고	변경할 평가방법을 적용받고자 하는 최초 사업연도의 종료일 이전 3월이 되는 날까지
상속세 및 증여세	법인의 설립신고	설립등기일부터 2월 이내
	비영리법인의 수익사업 개시신고	개시일부터 2월 이내
	계산서합계표의 제출	매년 1월 31일까지
	지급조서의 제출	지급일이 속하는 연도의 다음 연도 2월 말일까지
	지급조서의 제출	지급일이 속하는 분기종료일의 다음 달 말일까지
	주식의 명의개서내역 보고	명의변경일이 속하는 분기종료일의 다음 달 말일까지
	부가가치세	사업자등록신청
국제조세조정에 관한 법률	세금계산서합계표의 제출	예정신고기한 또는 확정신고기한
	상호합의에 의한 사전승인 신청	적용하고자 하는 일정기간의 과세연도 중 최초의 과세연도 종료일까지
	국제거래명세서의 제출	법인세 과세표준의 신고기한
국세기본법	기한연장의 신청	기한만료일 3일전까지
	일반적 경정청구기한	법정신고기한 경과 후 3년 이내
	후발적 사유에 기인한 경정청구기한	후발적 사유를 안 날부터 2월 이내
	수정신고로 인한 가산세 경감요건	법정신고기한 경과 후 6월 이내
	이의신청, 심사청구 또는 심판청구의 제기기한	처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날부터 90일 이내)
	과세전적부심사의 제기기한	통지를 받은 날부터 20일 이내

4) 가산세의 상이

세목마다 가산세의 종류 및 내용이 상이하여 혼란을 빚고 있다. 아래에서는 가산세를 과세표준신고 및 자진납부의 불이행 또는 불성실한 이행에 기인한 가산세(신고 및 납부불성실가산세)와 그 밖의 가산세로 구분하여 검토하여 보기로 한다.

가) 신고 및 납부불성실가산세

신고불성실가산세와 납부불성실가산세에 관하여는 세목마다 상당한 차이를 보이고 있다. 이로 인하여 납세자에게 상당한 혼란을 주고 있다. 세목별 신고불성실가산세와 납부불성실가산세의 차이는 <표 4-6>과 같다.

<표 4-6> 세목별 신고불성실가산세와 납부불성실가산세

세 목	구 분	가산세의 내용
소득세	무신고	산출세액의 20% 또는 총수입금액의 0.07% 중 큰 금액
	과소신고	산출세액의 10%(중과소신고: 20%)
	무신고 및 과소신고 (양도소득세)	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부 (양도소득세 포함)	미납 또는 과소납부세액 × 미납일수 × 0.03%
	원천징수세액의 미납 또는 과소납부	다음 중 큰 금액(한도액: 10%) ① 미납 또는 과소납부세액 × 미납일수 × 0.03% ② 미납 또는 과소납부세액 × 5%
법인세	무신고 또는 무기장	산출세액의 20% 또는 수입금액의 0.07% 중 큰 금액 (무신고 소득금액이 50억원 초과하는 경우: 산출세액의 30% 또는 수입금액의 0.1% 중 큰 금액)
	과소신고	산출세액의 10%(부당과소신고: 20%, 고액부당과소신고: 30% 또는 수입금액의 0.1% 중 큰 금액)
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 × 미납일수 × 0.03%
	원천징수세액의 미납 또는 과소납부	다음 중 큰 금액 ① 미납 또는 과소납부세액 × 미납일수 × 0.03%(한도액: 10%) ② 미납 또는 과소납부세액 × 5%
상속세 와 증여세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%(무신고 또는 가공채무 등에 의한 과소신고: 20%)
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 × 미납일수 × 0.03%
부가가 치세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 × 미납일수 × 0.03%
특별소 비세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 × 미납일수 × 0.03%
교통세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 × 미납일수 × 0.03%
주세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 × 미납일수 × 0.03%
증권거 래세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 × 미납일수 × 0.03%
인지세	미납 및 과소납부 (인지첩부)	미납 및 과소납부세액의 300%
	미납 및 과소납부 (현금납부)	미납 또는 과소납부세액 × 미납일수 × 0.03%
교통세 농어촌 특별세	미납 및 과소납부	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부	산출세액의 10%

나) 그 밖의 가산세

신고불성실가산세 및 납부불성실가산세 외의 그 밖의 가산세에 있어서도 세목마다 상당한 차이를 보이고 있다. 이로 인하여 납세자에게 상당한 혼란을 주고 있다.

신고불성실가산세 및 납부불성실가산세 외의 그 밖의 가산세의 세목별 차이는 <표 4-7>과 같다.

<표 4-7> 세목별 그 밖의 가산세

세 목	구 분	가산세의 내용
소득세	지급조서 미제출 및 불분명	2%(제출기한 경과 후 1월 이내 제출: 1%)
	계산서 미교부 및 불분명, 계산서 합계표 미제출 및 불분명	1%(제출기한 경과 후 1월 이내 제출: 0.5%)
	적격증빙불비	2%
	영수증수취명세서 미제출 및 불분명	1%
	무기장 및 과소기장	산출세액의 20%
	기부금영수증 부실발급	1%
	기부금영수증 발급내역의 미작성·보관	0.1%
법인세	기업집단체무제표 미제출	2% 또는 수입금액의 0.08% 중 큰 금액
	주식변동상황명세서 미제출 및 누락	2%(제출기한 경과 후 1월 이내 제출: 1%)
	지급조서 미제출 및 불분명	2%(제출기한 경과 후 1월 이내 제출: 1%)
	계산서 미교부 및 불분명, 계산서 합계표 미제출 및 불분명	1%(제출기한 경과 후 1월 이내 제출: 0.5%)
	적격증빙불비	2%
	기부금영수증 부실발급	1%
	기부금영수증 발급내역의 미작성·보관	0.1%
상속세 및 증여세	보고서 미제출 및 불분명	1%
	공익법인의 기준초과보유 주식	5%
	공익법인의 외부전문가 세무확인에 대한 보고의무 불이행	0.07%
부가 가치세	사업자등록 불이행	1%
	세금계산서 미교부 및 불분명, 세금계산서합계표 미제출 및 불분명	1%

라. 정의규정의 불비와 각 세법 간의 용어의 불일치

1) 정의규정의 불비

국세기본법·국세징수법·조세범처벌법 등과 같은 국세통칙법이나 소득세법·법인세법·부가가치세법 등과 같은 개별세법에서 공통적으로 빈번하게 사용하고 있으면서도 국세기본법 제2조의 정의규정에 빠져 있는 용어들이 적지 않다. 현행 국세기본법 제2조(정의)에서는 국세, 세법, 원천징수, 가산세, 가산금, 체납처분비, 지방세, 공과금, 납세의무자, 납세자, 제2차납세의무자, 보증인, 과세기간, 과세표준, 과세표준신고서, 과세표준수정신고서, 법정신고기한, 세무공무원, 정보통신망, 전자신고와 같은 19개 용어에 관하여 정의규정을 두고 있다. 이 밖에도 국세통칙법 및 개별세법 전반에서 빈번하게 사용되고 있는 용어로서는 중소기업, 주권상장법인, 코스닥상장법인, 주소, 거소, 본점, 주사무소, 과점주주, 소액주주, 지배주주, 우리사주조합, 임원, 사용인, 금융기관 등을 들 수 있다.

다음으로 소득세법·법인세법·상속세및증여세법·부가가치세법 등과 같은 개별세법에서는 용어의 정의규정에 관한 조항을 별도로 두고 있지 않거나 두고 있는 경우에도 형식적인 모양만 갖추고 있다. 즉 소득세법·상속세및증여세법과 부가가치세법에서는 별도의 정의규정을 두고 있지 않으며, 법인세법에서는 제1조(정의)에서 내국법인·비영리내국법인·외국법인·비영리외국법인 및 사업연도에 관한 정의규정만을 두고 있는 실정이다.

그러면서도 소득세법·법인세법·상속세및증여세법·부가가치세법 등과 같은 개별세법의 중간에서 특정 용어를 정의한 후에 “이하 같다”라는 규정¹¹⁹⁾을 두고 이하에서 그 용어를 반복 사용하고 있는 경우가

119) 소득세법 제1조의 거주자, 비거주자, 내국법인, 외국법인, 법인으로 보는 단체, 제14조의 종합소득과세표준, 이자소득 등의 종합과세기준금액, 분리과세기타소득, 분리과세연금소득, 분리과세이자소득, 분리과세

적지 않은데, 이 경우에는 특정 용어를 정의한 조항을 찾는 데에 많은 시간이 소요되고 있는 실정이다.

2) 동일한 용어에 대한 개별세법상 상이한 취급

특정한 용어를 2개 이상의 개별세법 또는 동일한 세법 안에서 사용하면서 그 의미를 달리하여 사용하거나 그 범위를 달리 규정함으로써 해석상 혼란을 초래하고 있다. 그 대표적인 유형으로서는 친족, 특수관계인, 정상가액 등을 들 수 있다.

구체적인 내용은 제5장의 조세법체계의 개편방안에서 다루기로 한다.

3) 각 세법에 있어서의 용어의 불일치

서로 다른 세법 또는 동일한 세법 안에서도 같은 의미의 용어를 달리 표현함으로써 해석상 혼란을 초래하고 있다. 그 대표적인 사례로서는 국세환급가산금과 과오납금의 환급금에 대한 이자, 정부·관할세무서장·세무공무원 또는 행정기관의 장, 비과세·면세·면제·경감 또는 감면, 연대납부의무 또는 연대납부책임, 연대납세의무와 제2차 납세의무, 기간과 기한, 근로자·사용인·종업원·사용인 기타 종업원·사용인 기타 종업원·임직원, 질문검사 또는 질문조사, 익금에 산입한 금액과 손금불산입금액 등을 들 수 있다.

구체적인 내용은 제5장의 조세법체계의 개편방안에서 다루기로 한다.

4. 위임입법의 한계 일탈

조세의 부과행위는 국민으로부터 아무런 보상 없이 일방적·강제적으로 과징하는 것을 내용으로 하는 침익적 행정작용이다. 따라서 헌법은 제59조에서 조세법률주의를 천명하여 “조세의 종목과 세율은 법률

배당소득 등이 이에 해당한다.

로 정한다.”라고 규정하고 있는데, 이와 같은 조세법률주의는 국가의 조세과징권의 행사와 국민의 조세부담의 한계를 명확히 함으로써 국민의 재산권을 보장하며 법적 생활의 안정을 담보하는 기능을 갖는다고 하겠다. 조세법률주의는 과세요건법정주의·과세요건명확주의·소급과세금지의 원칙·합법성의 원칙 및 조세법규의 엄격해석 등을 그 주된 내용으로 하고 있다. 이 중에서 특히 과세요건법정주의는 납세의 무자·과세물건·과세표준 및 세율 등과 같은 과세요건과 조세의 부과·징수절차 등을 모두 법률로 규율할 것을 요구하는 것으로서 조세법률주의의 가장 핵심적인 내용을 이루고 있다.

한편 조세법은 고도의 전문성과 기술성이 요구되며 특히 급격하게 발전 또는 변전(變轉)하는 경제사상을 그 규율대상으로 하고 있기 때문에 위임입법의 수용을 용인하지 않을 수 없고, 오늘날에 이르러서는 위임입법이 현저하게 확대되고 있는 추세에 있다. 다만, 헌법은 법률에서 ‘구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항’에 한하여 위임명령을 발할 수 있도록 함으로써 그 한계를 설정하고 있다(헌법 제75조 및 제95조). 즉 하위명령에의 위임은 개별적·구체적 위임이어야 하며 일반적·포괄적 위임은 허용되지 않는 것이다.

다음으로 법률에서 위임받은 사항을 시행령에서 전혀 규정하지 아니하고 그대로 시행규칙에 재위임하는 것은 허용되지 않는다. 다만 위임받은 사항에 관한 요강을 시행령에서 규정한 다음에 다시 세부적인 보충사항을 시행규칙에 재위임하는 것은 허용된다고 새겨야 한다.

위임입법의 한계를 일탈하여 헌법재판소가 위헌으로 결정한 사례를 소개하여 보면 다음과 같다.

1) 구 지방세법 제112조 제2항 위헌소원(1998. 7. 16 선고 96헌바52의 병합 결정)

구 지방세법(1974. 12. 27. 법률 제2,743호로 개정되고, 1994. 12. 22. 법률 제4,794호로 개정되기 전의 것) 제112조 제2항 전단 중 ‘고급주택’

부분 및 ‘고급오락장’부분과 동항 후단 중 ‘고급주택’부분, 제112조의 2 제1항 중 ‘고급오락장’부분, 그리고 지방세법(1994. 12. 22. 법률 제 4,794호로 개정된 것) 제112조 제2항 전단 및 제112조의 2 제1항 중 각 ‘고급오락장’부분은 결국 ‘대통령령으로 정하는 고급주택’ 또는 ‘대통령령으로 정하는 고급오락장’을 취득하거나 이를 구분하여 그 일부를 취득하는 경우 및 취득한 토지나 건축물이 5년 이내에 그러한 고급주택 또는 고급오락장이 된 때에 통상의 취득세율의 100분의 75으로 하여 중과세하도록 규정한 것인바, 고급주택, 고급오락장이 무엇인지 하는 것은 취득세 중과세 요건의 핵심적 내용을 이루는 본질적이고도 중요한 사항임에도 불구하고 그 기준과 범위를 구체적으로 확정하지도 않고 또 그 최저기준을 설정하지도 않고 단순히 ‘대통령령으로 정하는 고급주택’ 또는 ‘대통령령으로 정하는 고급오락장’이라고 불명확하고 포괄적으로 규정함으로써 실질적으로는 중과세 여부를 온전히 행정부의 재량과 자의에 맡긴 것이나 다름없을 뿐만 아니라, 입법목적, 지방세법의 체계나 다른 규정, 관련법규를 살펴보다라도 고급주택과 고급오락장의 기준과 범위를 예측해 내기 어려우므로 이 조항들은 헌법상의 조세법률주의, 포괄위임입법금지원칙에 위배된다.

2) 지방세법 제188조 제1항의 위헌제청(1999. 3. 25. 선고 98헌가 11·14·15·18 결정)

가) 지방세법 제188조 제1항 제2호 (2)목 중 ‘고급오락장용 건축물’부분은 ‘고급오락장’의 개념이 지나치게 추상적이고 불명확하여 고급오락장용 건축물이 무엇인지를 예측하기가 어렵고, 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 초래할 염려가 있으므로 헌법 제38조, 제59조에 규정된 조세법률주의에 위배된다.

나) 위 법 제188조 제3항은 고급오락장용 건축물이 무엇인지가 재산세 중과세 요건의 핵심적 내용을 이루는 본질적이고도 중요한 사항임에도 불구하고 그 기준과 범위를 구체적으로 확정하지 않고 단순히

“고급오락장용 건축물의 구분과 한계는 대통령령으로 정한다.”라고 불명확하고 포괄적으로 규정함으로써 실질적으로는 중과세 여부를 행정부의 자의에 맡기고 있을 뿐만 아니라, 입법목적, 지방세법의 다른 규정 또는 기타 관련법률을 살펴보더라도 고급오락장용 건축물의 기준과 범위를 예측해 내기가 어려우므로 헌법 제75조의 포괄위임법금지원칙에 위배된다.

다) 위 법 제234조의 16 제3항 제2호 중 ‘기타 사치성 재산으로 사용되는 토지’부분은 ‘기타 사치성 재산’의 개념이 지나치게 추상적이고 불명확하여 기타 사치성 재산으로 사용되는 토지가 무엇인지를 예측하기가 어렵고, 그 입법연혁과 입법목적을 살펴보더라도 ‘기타 사치성 재산’의 기준과 범위를 합리적이고 객관적으로 예측해 내기가 어려워서 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 초래할 염려가 있으므로 헌법 제38조, 제59조에 규정된 조세법률주의에 위배된다.

라) 위 법 제234조의 15 제2항 단서 제5호 중 ‘기타 사치성 재산으로 사용되는 토지로서 대통령령으로 정하는 토지’부분은 종합토지세를 중과세하는 마당에 ‘기타 사치성 재산으로 사용되는 토지’의 기준과 범위를 스스로 좀더 구체적으로 확정할 다음 하위법규에 위임하였어야 함에도 불구하고 기타 사치성 재산용 토지의 기준과 범위를 어떻게 규정할 것인지를 문제의 행정부의 재량과 자의에 맡겨버린 것이며, 입법목적, 지방세법의 다른 규정 또는 기타 관련법률을 살펴보더라도 그 기준과 범위를 객관적·합리적으로 예측하기 어렵고, 행정입법에 전적으로 위임할 수밖에 없는 불가피성도 없으므로 헌법 제75조의 포괄위임법금지원칙에 위배된다.

3) 법인세법 제32조 제5항에 대한 위헌소원(1995. 11. 30 선고 93헌바32 결정)

조세법률주의의 이념에 비추어 국민의 재산권을 직접적으로 제한하거나 침해하는 내용의 조세법규에 있어서는 일반적인 급부행정법규에

서와 달리 위임입법의 요건과 범위가 보다 엄격하고 제한적으로 규정되어야 한다. 그런데 구 법인세법 제32조 제5항은 위임입법의 주제에 관하여 '익금에 산입한 금액의 처분'이라는 점만을 제시하고 있을 뿐 수입자가 따라야 할 기준인 소득의 성격과 내용 및 그 귀속자에 관하여 아무런 규정을 두고 있지 아니하여, 결국 납세의무의 성부 및 범위와 직접 관계 있는 소득처분에 관련된 과세요건을 정함에 있어서 아무런 기준을 제시함이 없이 하위법규인 대통령령에 포괄적으로 위임하였으므로 조세법률주의와 위임입법의 한계를 위반하였다.

4) 소득세법 제23조 제2항 등에 대한 위헌소원(1995. 11. 30 선고 94헌바40 외 병합 결정)

가) 토지 등의 양도 당시 시행되던 소득세법은 물론 현행 소득세법은 제4조 제1항, 제20조 제1항 제8호 및 제23조 제1항 제1호 등에서 과세대상소득을 규정하고 각 소득별 특성에 맞는 합리적이고 공정한 과세가 이루어질 수 있도록 소득종류별로 과세표준과 세액의 산정방법을 달리 규정하고 있는바, 소득세법의 전반적 체계와 관련규정의 취지에 비추어 보면 토지 등의 부동산의 양도로 인한 소득은 사회통념에 따라 판단하여 그 양도가 수익을 목적으로 한 것이고 또 양도의 규모·횟수·태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는 것이라고 인정되면 종합소득세의 과세대상인 사업소득에 해당하고, 그렇지 않은 것이라고 인정되면 양도소득세의 과세대상인 양도소득에 해당함이 분명하므로, 이 사건 산정조항은 양도소득세의 과세표준인 양도소득금액의 산정에 관한 규정으로서 그 규정내용이 명확성을 결여한다고 볼 수 없다.

나) 이 사건 위임조항이 '대통령령이 정하는 경우에는 실지거래가액에 의한다'라고 규정하여 직접적, 명시적으로는 위임의 범위를 구체적으로 규정하고 있지는 않지만 소득세법의 전 체계, 양도소득세의 본질과 기준시가과세원칙에 내재하는 헌법적 한계 및 이 사건 위임조항의

본문과의 관계 등을 종합적으로 고려하여 이 사건 위임조항의 의미를 합리적으로 해석할 때, 이 사건 위임조항은 납세의무자가 기준시가에 의한 양도차익의 산정으로 말미암아 실지거래가액에 의한 경우보다 불이익을 받지 않도록 보완하기 위한 규정으로서 결국 실지거래가액에 의한 세액이 기준시가에 의한 세액을 초과하지 않는 범위 내에서 실지거래가액에 의하여 양도차익을 산정할 경우를 대통령령으로 정하도록 위임한 취지로 보아야 하고, 따라서 위 위임의 범위를 벗어나 실지거래가액에 의하여 양도소득세의 과세표준을 산정할 경우를 그 실지거래가액에 의한 세액이 그 본문의 기준시가에 의한 세액을 초과하는 경우까지를 포함하여 대통령령에 위임한 것으로 해석한다면 그 한도 내에서는 헌법 제38조, 제59조가 규정한 조세법률주의와 헌법 제75조가 규정한 포괄위임금지의 원칙에 위반된다.

5) 상속세법 제9조 제4항 위헌소원(1998. 4. 30 선고 96헌바78 결정)

상속재산 중 사실상 임대차계약이 체결되거나 임차권이 등기된 재산의 평가방법에 따라 평가한 가액과 상속개시 당시의 시가 중 큰 금액으로 평가한다고 규정한 구 상속세법(1990. 12. 31. 법률 제4,283호로 개정되기 전의 것) 제9조 제4항 제4호는 국민의 기본의무인 납세의무의 중요한 사항 내지 본질적 내용에 관하여 대강의 평가기준도 제시하지 아니하고 이를 하위법규인 대통령령에 포괄적으로 위임한 것이므로 조세법률주의와 위임입법의 한계에 관한 헌법 제59조, 제75조에 위배된다.

6) 법인세법 제18조의 3 제1항 제1호 위헌소원(1997. 10. 30 선고 96헌바92 결정)

가) 입법을 위임할 경우에는 법률에 미리 대통령령으로 규정될 내용 및 범위의 기본사항을 구체적으로 규정하여 둠으로써 행정권에 의한 자의적인 법률의 해석과 집행을 방지하고 의회입법과 법치주의의

원칙을 달성하고자 하는 헌법 제75조의 입법취지에 비추어 볼 때, ‘구체적으로 범위를 정하여’라 함은 법률에 대통령령 등 하위법규에 규정될 내용 및 범위의 기본사항이 가능한 한 구체적이고도 명확하게 규정되어 있어서 누구라도 당해 법률 그 자체로부터 대통령령 등에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있어야 함을 의미한다고 할 것이고, 그 예측가능성의 유무는 당해 특정조항 하나만을 가지고 판단할 것은 아니고 관련 법 조항 전체를 유기적·체계적으로 종합 판단하여야 하며, 각 대상법률의 성질에 따라 구체적·개별적으로 검토하여야 한다. 그리고 이와 같은 위임의 구체성·명확성의 요구 정도는 그 규율대상의 종류와 성격에 따라 달라질 것이지만 특히 처벌법규나 조세법규와 같이 국민의 기본권을 직접적으로 제한하거나 침해할 소지가 있는 법규에서는 구체성·명확성의 요구가 강화되어 그 위임의 요건과 범위가 일반적인 급부행정의 경우보다 더 엄격하게 제한적으로 규정되어야 하는 반면에, 규율대상이 지극히 다양하거나 수시로 변화하는 성질의 것일 때에는 위임의 구체성·명확성의 요건이 완화되어야 할 것이다.

나) 법인세법 제18조의 3 제1항 제1호는 비업무용 부동산의 범위에 관하여 상당히 구체적으로 범위를 한정하여 하위법규인 대통령령에 위임함으로써 보다 세부적인 유형과 판정기준을 그때 그때의 사회경제적 상황에 따라 탄력적으로 대통령령에서 정할 수 있도록 한 것으로서, 누구라도 위 법률조항으로부터 대통령령에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있다고 할 것이어서, 헌법이 정한 위임입법의 한계를 준수하고 있다고 할 것이다.

7) 지방세법 제111조 제2항의 위헌 여부(1999. 12. 23. 선고 99헌가2 결정)

가) 지방세법 제111조는 취득세의 과세표준을 취득 당시의 가액으로 하되, 그 취득 당시의 가액은 원칙적으로 신고가액에 의하도록 하고, 신고 또는 신고가액이 없거나 신고가액이 시가표준액에 미달하는

때에는 시가표준액에 의하도록 규정하고 있는데, 취득세는 취득자가 물건을 사용하거나 수익, 처분함으로써 얻을 수 있는 이익을 포착하여 부과하는 조세가 아니라 취득행위가 이루어진 경우 취득 당시의 과세 물건의 가치를 과세표준으로 하여 세금을 부과하는 조세이므로, 그 과세표준은 취득을 위하여 실제로 지출한 금액이 아니라 취득재산의 객관적인 가치를 기준으로 산정되어야 하고, 따라서 시가표준액이 재산의 객관적 가치, 즉 시가를 적절히 반영하는 한, 신고금액이 시가표준액에 미달하는 때에는 시가표준액을 과세표준으로 보도록 한 심판대상 단서부분은 세법의 집행과정에 개재(介在)될 수 있는 부정을 배제하고 실질적인 조세부담의 공평과 조세정의의 실현하는 규정으로서, 조세평등주의나 실질적 조세법률주의에 위반되지 아니한다.

나) 심판대상 위임조항에서는 시가표준액의 내용 자체에 관한 기준이나 한계는 물론 내용 결정을 위한 절차조차도 규정함이 없이 시가표준액의 내용 및 그 결정절차를 전적으로 대통령령이 정하는 바에 의하도록 하였다. 이는 어떤 사정을 고려하여, 어떤 내용으로, 어떤 절차를 거쳐 취득세 납세의무의 중요한 사항 내지 본질적 내용인 시가표준액을 결정할 것인가에 관하여 과세권자에게 지나치게 광범한 재량의 여지를 부여함으로써, 국민으로 하여금 지방세법만 가지고서는 취득세 납세의무의 존부 및 범위에 관하여 개략적으로나마 이를 예측하는 것조차 불가능하게 하고, 나아가 대통령을 포함한 행정권의 자의적인 행정입법권 및 과세처분권 행사에 의하여 국민의 재산권이 침해될 여지를 남김으로써 국민의 경제생활에서의 법적 안정성을 현저히 해친 입법으로서 조세법률주의 및 위임입법의 한계를 규정한 헌법의 취지에 반한다.

다) 이에 대하여 단순위헌결정을 선고하여 당장 그 효력을 상실시킬 경우에는 시가표준액에 의한 취득세를 부과할 수 없게 되는 등의 법적 공백상태를 야기하게 되고 이에 따라 조세수입을 감소시켜 지방자치단체의 재정에 상당한 영향을 줌과 아울러 이미 이 조항에 따른

취득세를 납부한 납세의무자들과의 사이에서 형평에 어긋나는 결과를 초래하는 데다가 심판대상 위임조항의 위헌성은 국회에서 법률로 제정하지 아니한 단지 입법형식의 잘못에 기인하는 것이므로, 이 사건에 관하여 입법자가 심판대상 위임조항을 위에서 밝힌 위헌이유에 맞추어 새로이 개정할 때까지 그 형식적 존속만을 잠정적으로 유지하는 헌법불합치결정을 하는 것이 상당하다.

8) 구 법인세법 제59조의 2 제1항의 위헌 여부(2000. 1. 27. 선고 96헌바95 외 결정)

가) 구 법인세법(1990. 12. 31. 법률 제4,282호로 개정되기 전의 것) 제59조의 2 제1항과 구 법인세법(1998. 12. 28. 법률 제5,581호로 전문 개정되기 전의 것) 제59조의 2 제1항은 국민의 재산권과 관련된 중요한 사항 내지 본질적 요소인 특별부가세의 과세대상의 범위를 구체적이고 명확하게 규정하지 아니한 채 과세대상이 되는 ‘토지 등’의 범위를 시행령에 포괄적으로 위임함으로써, 특별부가세 납세의무자로 하여금 과세대상의 범위를 전혀 예측할 수 없게 하고, 나아가 행정부의 자의적인 행정입법권의 행사에 의하여 국민의 재산권이 침해될 여지를 남김으로써 포괄적 위임입법을 금지하는 헌법 제75조에 위반될 뿐 아니라, 조세법률주의를 규정한 헌법 제59조에 위반된다.

나) 위 법률조항들은 헌법에 위반되므로 원칙으로 위헌결정을 하여야 할 것이나, 이에 대하여 단순위헌결정을 선고하여 당장 그 효력을 상실시킬 경우에는 위 법률조항들에 의한 특별부가세를 부과할 수 없게 되는 법적 공백상태가 되고, 이에 따라 조세수입을 감소시켜 국가재정에 막대한 영향을 줄 뿐 아니라, 이미 위 법률조항들에 따른 특별부가세를 납부한 납세의무자들과 사이에 형평에 어긋나는 결과를 초래하는 데다가, 위 법률조항들의 위헌성은 국회에서 법률로 제정하지 아니한 입법형식의 잘못에 기인하는 것이므로, 우리 재판소는 단순위헌 결정을 하지 아니하고 헌법불합치 결정을 하면서 법원 기타 국가기

관 및 지방자치단체에 대하여 위 법률조항들의 적용중지를 명한다.

다) 헌법재판소가 헌법불합치라는 변형결정주문을 선택하여 위헌적 요소가 있는 조항들을 합헌적으로 개정 혹은 폐지하는 임무를 입법자의 형성재량에 맡긴 경우에는, 헌법불합치 결정의 효력이 소급적으로 미치게 되는 모든 사건이나 앞으로 위 법률조항들을 적용하여 행할 부과처분에 대하여는 법리상 헌법불합치 결정 이후 입법자에 의하여 위헌성이 제거된 새로운 법률조항을 적용하여야 한다.

9) 토지초과이득세의 위헌판결(1994. 7. 29 선고 92헌바49 외 병합 결정)

가) 토지초과이득세법상의 기준시가는 국민의 납세의무의 성부 및 범위와 직접적인 관계를 가지고 있는 중요한 사항이므로 이를 하위규범에 백지위임하지 아니하고 그 대강이라도 토지초과이득세법 자체에서 직접 규정해 두어야 함에도 불구하고 토지초과이득세법 제11조 제2항이 기준시가를 전적으로 대통령령에 맡겨두고 있는 것은 헌법상의 조세법률주의 혹은 위임입법의 범위를 구체적으로 정하도록 한 헌법 제75조의 취지에 위반된다. 그러나 위의 조문을 무효화할 경우에 세정 전반에 일대 혼란이 일어날 것이므로 위헌선언결정을 하는 대신에 이를 조속히 개정하도록 촉구하기로 한다.

나) 토지초과이득세법 제8조 제1항 제13호는 임대토지를 원칙적으로 유휴토지 등에 해당되는 것으로 규정하면서 아무런 기준이나 범위에 관한 제한도 없이 '대통령령이 정하는 토지'를 유휴토지 등의 범위에서 제외할 수 있도록 규정하고 있는바, 이는 국민에 대한 납세의무의 부과 여부 자체가 입법권에 의한 아무런 통제 없이 행정권에 의하여 좌우되도록 한 것으로서 헌법상의 위임입법의 원칙 및 조세법률주의와 충돌된다.

Ⅲ. 조세법의 법령편제의 난잡성

1. 조세법 편제를 위한 기준의 미흡

조세법의 편제를 보면 조항의 다과, 규율내용의 복잡성 등에 따라 소득세법(173개조¹²⁰⁾) 및 법인세법(112개조)은 장·절·관으로, 국세기본법(86개조)·국세징수법(88개조)·조세특례제한법(146개조)·상속세및증여세법(86개조) 및 주세법(54개조)은 조항을 장·절로, 부가가치세법(36개조) 및 종합부동산세법(25개조)은 장으로 구분하여 배열하고 있다. 이에 대하여 조세범처벌법(17개조)·조세범처벌절차법(16개조)·과세자료의제출및관리에관한법률(15개조)·부당이득세법(8개조)·특별소비세법(29개조)·교통세법(24개조)·증권거래세법(18개조)·인지세법(12개조)·교육세법(13개조) 및 농어촌특별세법(13개조)은 장·절·관의 구분 없이 조항만을 담고 있다.

조세법의 편제에 있어서도 장·절·관의 구분기준이 뚜렷하지 못하며, 장·절·관의 구분이 적절하지 못한 법률도 있다.

2. 조세법의 편제순서에 관한 기준의 부재

개별세법의 편제순서를 보면 일정한 공통기준에 의하여 편제된 것이 아니라 법률마다 제각기 다른 편제기준에 의하여 편제되어 있기 때문에 세법의 이용자들에게 불편을 줄 뿐만 아니라 특정 조항을 찾는 데에 많은 시간이 소요되고 있다.

단적인 예를 들면 같은 소비세제법¹²¹⁾에 해당하는 부가가치세법,

120) 조문의 중간에 추가로 삽입된 조항(예: 제46조의 2, 제51조의 2, 제51조의 3 등)과 폐지로 인하여 삭제된 조항(예: 제61조, 제66조, 제67조, 제113조 등)은 고려하지 않고 마지막 조항의 번호로 표시하였다. 그러므로 173개조는 소득세법의 정확한 조항의 수는 아니나, 소득세법의 대강적인 분량을 추량하는 데에는 도움이 될 것으로 생각된다. 이하 다른 법률의 조항 수도 같은 방법으로 표시하였다.

특별소비세법 및 주세법의 편제를 대비하여 보면 <표 4-9>에서와 같이 현저한 차이를 보이고 있다.

<표 4-9> 부가가치세법, 특별소비세법 및 주세법의 편제 대비표

부가가치세법	특별소비세법	주세법
제1장 총칙 과세대상, 납세의무자, 기간, 신고·납세지, 등록	제1조 과세대상과 세율 제1조의2 잠정세율 제2조 비과세 제3조 납세의무자 제4조 과세시기 제5조 제조로 보는 경우 제6조 판매 등으로 보는 경우 제7조 유흥음식요금을 전액 영수한 것으로 보는 경우	제1장 총칙 과세대상, 납세의무자, 정의, 주류의 종류, 주류의 규격 등
제2장 과세거래 재화의 공급, 용역의 재화의 수입, 거래시기, 장소	제8조 과세표준 제9조 과세표준의 신고 제10조 납부 제10조의2 총괄납부	제2장 주류의 제조 및 판매 제1절 주류제조면허 및 주류판매업 면허 제2절 주조사 및 주류업단체
제3장 영세율적용과 면세	제11조 결정과 경정결정 제12조 수시부과 제13조 가산세	제3장 주세의 부과·징수 제1절 주세의 과세표준과 세율 제2절 주세의 징수 제3절 면세·세액공제 및 세액의 환급
제4장 과세표준과 세액 과세표준, 세율, 거래징수, 세금계산서, 납부세액, 대손세액공제, 재고매입세액공제	제14조 미납세반출 제15조 수출 및 군납면세 제16조 외교관면세 제17조 외국인전용판매장면세 제18조 조건부면세 제19조 무조건면세 제19조의2 입장행위의 면세 제19조의3 유흥음식행위의 면세	제4절 납세의 담보 제5절 주세의 보전
제5장 신고와 납부 예정신고와 납부, 확정신고와 납부, 세금계산서합계표의 제출	제20조 세액의 공제와 환급 제20조의2 가정용 부탄에 대한 특별소비세 환급특례	제4장 보칙 주류의 검정, 기기 등의 검정, 검사와 승인, 세무공무원의 질문·검사 및 처분, 견본 제출요구, 청문
제6장 결정·경정·징수와 환급	제21조 개업·폐업 등의 신고 제22조 폐지로 보지 아니하는 경우 제23조 기장의무 제23조의2 영수증의 교부 제23조의3 금전등록기의 설치 제24조 권리·의무의 승계 제25조 명령사항등 제26조 질문·검사권 제27조 영업의 정지 및 허가의 취소요구 제28조 증표의 제시 제29조 특별소비세의 사무관할	
제7장 간이과세		
제8장 보칙 기장, 영수증, 신용카드 등의 사용에 따른 세액공제 등, 금전등록기, 신용카드 등의 사용자에 대한 보상금 지급, 납세관리인, 대리납부, 질문·조사, 시행령		

121) 이곳에서의 소비세란 강화상의 소비세라는 의미이다.

<표 4-9>에서 보면 부가가치세법의 편제는 과세대상, 납세의무자, 과세기간, 신고·납세지, 등록, 과세거래, 거래시기, 거래장소, 영세율과 면세, 과세표준의 계산, 세율, 거래징수, 세금계산서, 납부세액, 대손세액공제, 재고매입세액공제, 신고와 납부, 결정·경정·징수와 환급의 순서로 이루어져 있다. 이에 대하여 특별소비세법의 편제를 보면 과세대상과 세율, 비과세, 납세의무자, 과세시기, 과세표준, 과세표준의 신고, 납부, 결정과 경정결정, 면세, 세액공제와 환급 등과 같이 무원칙하게 편제되어 있음을 알 수 있다.

그리고 주세법의 경우에도 과세대상, 납세의무자, 주류의 종류, 주류의 규격 등, 주류의 제조면허 및 판매면허, 과세표준과 세율, 징수, 면세·세액공제 및 세액의 환급, 납세의 담보와 주세의 보전 등의 순서로 무원칙하게 편제되어 있다.

3. 조항의 잦은 변동에 따른 안정성의 결여

조세법을 포함한 법률의 조항에 대하여 번호를 부여하는 체계(numbering system)는 하나의 법률 안에서 연속적으로 일련의 번호를 부여하는 형태를 취하고 있다. 법률의 개정에 따라 새로운 조문을 추가할 필요가 있는 경우에는 조와 조 사이에 “xx조의 2, xx조의 3, xx조의 4” 등과 같이 “제xx조의 o”에서 “o”에 2 이하의 일련번호를 부여하여 조항을 신설하고 있다. 그리고 법률의 개정에 따라 기존의 조항을 폐지하는 경우에는 그 조항을 삭제하고 공란으로 남겨 두었다가 추후에 새로운 조문을 신설·추가할 때에 폐지되어 공란으로 남겨둔 조항에 새로운 내용을 추가하여 조항을 신설한다.

이로 인하여 조항이 자주 변동되고 조항의 색인이 어려운 실정이다.

4. 법률·시행령 및 시행규칙 간의 연결성의 미흡

법률·시행령 및 시행규칙의 조항을 제각기 상이하게 부여하기 때문에 법령을 해석함에 있어서 관련 조항을 찾기가 쉽지 않다. 그렇기 때문에 조세법령만을 편집하여 발간하는 출판사의 조세법전을 보면 이와 같은 불편을 해소하기 위하여 법률·시행령 및 시행규칙이 연결된 삼단식 법전을 출간하여 판매하고 있는 실정이다.

<표 4-10>에서는 양도소득세의 비과세에 관한 소득세법 제89조와 그와 관련된 소득세법 시행령 및 소득세법 시행규칙의 조항을 소개하여 보기로 한다.

<표 4-10> 소득세법 제89조 관련 소득세법 시행령 및 소득세법 시행규칙의 비교

소득세법	소득세법시행령	소득세법시행규칙
제89조(비과세양도소득)	제153조(농지의 비과세) 제154조(1세대1주택의 범위) 제155조(1세대1주택의 특례) 제155조의2(장기저당담보주택에 대한 1세대1주택의 특례) 제156조(고가주택의 범위) 제156조의 2(주택과 조합원입주권을 소유한 1세대1주택의 특례)	제70조(농지의 범위 등) 제71조(1세대1주택의 범위) 제72조(1세대1주택의 특례) 제73조(농어촌주택) 제103조(양도소득세 관련 서식) 제74조(다가구주택) 제75조(주택과 조합원입주권을 소유한 경우의 경매 등으로 인한 1세대1주택 특례의 요건) 제75조의2(주택과 조합원입주권을 소유한 경우의 취학 등으로 인한 1세대1주택 특례의 요건)

위의 <표 4-10>에서와 같이 법률조항과 그와 관련되는 시행령 및 시행규칙의 조항 간에 연결고리가 없기 때문에 특정 법률조항의 해석에 있어서 그 법률조항과 관련이 되는 시행령 및 시행규칙 조항의 색인에 많은 시간이 소요되고, 이로 인하여 법령의 이용자에게 많은 불편을 주고 있다.

IV. 법문 및 표현의 애매성과 난해성

1. 표현의 애매성

가. 불확정개념의 사용

과세요건은 법률로 정하되, 그 규정은 일의적이고 명확하며 상세하여야 한다. 이를 과세요건명확주의라 한다. 과세요건을 법률이라는 형식으로 규율하고 있다고 하더라도 그 규정의 내용이 추상적이고 다의적이어서 명확하지 않은 경우에는 과세관청에 판단의 여지 또는 재량의 폭을 넓혀줄 뿐만 아니라 자의적 해석을 허용하게 되어 과세요건등을 법률사항으로 유보시킨 의의는 상실된다. 뿐만 아니라 납세자의 예측가능성을 침해하는 결과를 초래하게 된다. 이와 관련하여 특히 불확정개념이 문제가 되고 있다. 不確定概念(unbestimmte Begriffe)이란 법률이 행정행위의 요건으로 정하고 있는 추상적·다의적이며, 명확하게 확정되지 않은 개념을 가리킨다. 불확정법개념(unbestimmte Rechtsbegriffe)이라고도 부른다.

과세요건을 정함에 있어서는 가능한 한 확정적·일의적인 개념을 사용하여야 하며, 불확정개념의 사용을 피하는 것이 바람직하다. 지나치게 불명확한 개념을 사용한 경우에 당해 규정은 무효로 새겨야 할 것이다. 헌법재판소가 과세요건명확주의에 위배된다고 하여 위헌결정¹²²⁾을 한 사례를 소개하여 보면 다음과 같다.

1) 헌법재판소 1998. 4. 30. 선고 95헌바55 결정

구 상속세법 제34조의 4(1990. 12. 31. 법률 제4,283호로 개정되기 전의 것)는 ‘현저히 저렴한 대가로서 대통령령이 정하는 이익’을 받는 경

122) 헌법불합치결정과 한정위헌결정을 포함한다.

우를 그 과세대상으로 삼고 있는데, ‘이익’을 받는다는 개념은 매우 넓은 개념이고, 이 사건 법률조항은 이에 관하여 아무런 구체적인 기준도 제시하지 않고 있으므로, 이 사건 법률조항이 과세대상으로 삼고 있는 ‘대통령령이 정하는 이익’이란, 과연 어떠한 이익을 어떻게 받은 경우가 이에 해당하게 되는 것인지 이 사건 법률조항만으로는 도저히 예측할 수 없어 조세법률주의에 위반될 뿐만 아니라, 위임입법의 한계를 일탈한 것이다.

2) 헌법재판소 1996. 11. 28. 선고 96헌가15 결정

위법한 과세처분에 대한 이의신청기간을 명확하게 규정하지 않은 구 국세기본법 제61조 제1항 단서 중 괄호부분(1993. 12. 31. 법률 제4,672호로 개정되기 전의 것)은 법치주의의 한 내용인 명확성의 원칙에 반할 뿐 아니라 재판을 받을 권리의 파생인 불변기간 명확화의 원칙에도 반하므로 헌법 제27조 제1항의 규정에 위반된다.

3) 헌법재판소 1993. 12. 23. 선고 92헌가12 결정

위법한 과세처분에 대한 국세심판소에의 심판청구기간을 정한 국세기본법(1974. 12. 21. 법률 제2,679호) 제68조 제1항 중 국세청장의 심사청구에 대한 결정의 통지를 받지 못한 경우의 청구기간에 관한 괄호부분은 어구가 모호하고 불완전하여 법치주의의 한 내용인 명확성의 원칙에 반할 뿐만 아니라 재판을 받을 권리의 파생인 불변기간 명확화의 원칙에도 반한다.

4) 헌법재판소 2001. 6. 28. 선고 99헌바54 결정

구 상속세법(1993. 12. 31. 법률 제4,662호로 개정되기 전의 것) 제9조 제1항은 “상속재산의 가액 …… 는 상속개시 당시의 현황에 의한다.”라는 막연한 규정만 둔 채 그 평가방법에 관한 내용은 위 구 상속세법의 어느 법률조항에도 규정되어 있지 않고, 심지어 그 내용을 대

통령령 등 하위법규에 위임하지 않고 있음에도 구 상속세법 시행령(1990. 12. 31. 대통령령 제13,196호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘이 사건 시행령’이라 한다) 제5조는 위임의 근거도 없이 가액평가에 관한 구체적, 세부적 내용을 규정하고 있으므로, 위 제9조 제1항은 과세요건법정주의에 반할 뿐만 아니라 과세요건명확주의에도 반하여 조세법률주의에 위반된다 할 것이고, 이로 인한 과세처분권의 자의적 행사에 의하여 납세의무자의 사유재산에 관한 이용·수익·처분권이 중대한 제한을 받게 될 수 있다는 점에서 헌법상 재산권보장의 원칙에도 반한다.

나. 재량성의 부여 여부의 불분명

행정행위는 기속행위와 재량행위로 구별할 수 있다. 행정작용의 근거가 되는 행정법규가 어떤 요건 아래에서, 어떤 행위를 할 것인가의 문제를 일의적·확정적으로 규정함으로써 행정기관은 단지 기계적으로 그 법규를 집행하는 데 그치는 경우에 당해 행정행위를 기속행위라고 한다. 이에 대하여 행정법규가 다의적·불확정적으로 규정하고 있고, 이를 통하여 행위요건의 판단 또는 행위효과의 결정에 있어서 행정기관에 많은 선택의 가능성을 부여하고 있는 경우에 당해 행정행위를 재량행위라고 한다¹²³⁾.

이와 같은 기속행위와 재량행위의 구별기준에 관하여는 여러 가지 논의가 있으나, 법규정의 표현방식 및 기본권 실현과의 관련성에서 찾아야 할 것이다¹²⁴⁾.

첫째, 근거법규정의 표현방식이 “할 수 있다(kann)”, “허용된다(darf)”, “권리를 갖는다(ist berechtigt)”, “...할 권한이 있다(ist befugt)”는 가능규정(Kann-Vorschrift)의 형식을 취하고 있는 경우에

123) 류지태, 『행정법신론』, 신영사, 2005, p. 61.

124) 류지태, 위의 책, pp. 62~63; 김남진·김연태, 『행정법 I』, 법문사, 2005, pp. 200~201.

는 재량행위로 보아야 한다. 이에 대하여 “하여야 한다(soll)” 또는 “할 수 없다” 등과 같은 표현방식이 사용된 경우에는 기속행위에 속한다고 새겨야 한다. 이와 같은 표현은 원칙적으로 국민에게 일정한 행위를 요구할 청구권이 발생하는 것으로 새긴다¹²⁵⁾.

그런데 근거법규정의 규정방식이 행정주체에 어느 정도로 구속력을 미치는가가 불명확한 경우도 존재한다. 이와 같은 경우에는 당해 행위의 당사자와의 관계, 특히 헌법상의 기본권과의 관련성을 고려하여 판단하여야 한다. 당해 행위가 원래 당사자에게 허용되는 행위로서 그 발령이 기본권 회복의 의미를 갖는 경우에는 기속행위로 보아야 하고, 당해 행위의 발령이 새로운 권리를 부여하는 의미를 가질 때에는 재량행위로 보아야 한다.

현행 세법의 규정을 보면 기속행위를 재량행위처럼 표현하고 있는 경우가 적지 않아 해석상 혼선을 빚고 있다. 예를 들면 일정한 요건을 갖춘 경우에도 일정한 처분을 할 것인지의 여부가 과세관청의 재량사항인 것처럼 표현하고 있지만¹²⁶⁾ 실재는 기속행위에 해당하는 경우가 이에 해당한다. 이와 같은 규정으로서는 국세기본법 제47조 제1항, 국세징수법 제57조 제1항, 소득세법 제41조 제1항, 법인세법 제52조 제1항 등을 들 수 있다.

구체적인 사항은 제5장 조세법체계의 개편방안에서 다루기로 한다.

2. 법문의 난해성

가. 어려운 용어의 사용

법문에서 일반인이 사용하지 않는 어려운 용어를 선택하여 사용하

125) Klaus Tipke & Joachim Lang, Steuerrecht 18. Aufl., Dr. Otto Schmidt, 2005, S. 160.

126) 오준근, 「재량행위의 판단기준과 재량행위의 투명화를 위한 법제정비 방안」, 『월간법제』 2005. 6, 한국법제연구원, 2005, p. 25.

고 있는 경우가 적지 않다. 이로 인하여 법령의 이해 또는 해석에 어려움을 초래하고 있는 실정이다.

그 예로서는 통신일부인, 등초, 반출, 부기, 증빙취집, 몰취, 첩용, 납부의 신립, 첩부, 압날, 음용, 망실, 은닉, 장닉, 오류 등 무수히 많다. 그 구체적인 사항은 제5장 조세법체계의 개편방안에서 검토하기로 한다.

나. 예외규정에 대한 예외규정의 중복 설정

이중 또는 삼중의 예외규정을 둠으로써 그 의미가 명확하지 않거나 납세의무자로 하여금 그 해석에 있어서 혼란에 빠지게 하는 경우가 적지 않다. 간단한 사례를 들어보기로 한다.

1) 소득세법 시행령 제154조(1세대1주택의 범위) 제2항

② 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 배우자가 없는 때에도 이를 제1항의 규정에 의한 1세대로 본다.

1. 당해 거주자의 연령이 30세 이상인 경우
2. 배우자가 사망하거나 이혼한 경우
3. 법 제4조의 규정에 따른 소득이 국민기초생활보장법 제2조 제6호의 규정에 따른 최저생계비 수준 이상으로서 소유하고 있는 주택 또는 토지를 관리·유지하면서 독립된 생계를 유지할 수 있는 경우. 다만, 미성년자의 경우를 제외하되, 미성년자의 결혼, 가족의 사망 그 밖에 재정경제부령이 정하는 사유로 1세대의 구성이 불가피한 경우에는 그러하지 아니하다.

위의 소득세법 시행령 제154조 제2항 제3호 단서 전단은 1세대의 예외로서 배우자가 없는 때에도 1세대로 보는 경우에 대한 예외이고, 그 후단은 전단에 대한 예외규정, 즉 소득세법 시행령 제154조 제1항의 1세대의 예외규정에 대한 예외규정의 예외규정이다. 다시 말하면 소득세법 시행령 제154조 제2항 제3호 단서의 후단(미성년자의 결혼, 가족

의 사망 그 밖에 재정경제부령이 정하는 사유로 1세대의 구성이 불가피한 경우에는 그러하지 아니하다)에 해당하면 1세대로 인정한다는 의미인지, 아니면 1세대로 인정하지 않는다는 의미인지가 분명하지 않는 것이다.

2) 부가가치세법 시행령 제14조 제2항 제2호

부가가치세법 시행령 제14조(재화의 공급)

② 제1항의 규정에 불구하고 다음 각호의 1에 해당하는 것은 재화의 공급으로 보지 아니한다.

2. 재정경제부령이 정하는 거래소의 지정창고(보세구역 안에 소재한 것에 한한다)에 보관된 물품에 대하여 동 거래소의 지정창고가 발행하는 창고증권의 양도로서 임치물의 반환이 수반되지 아니하는 것(보세구역 안의 다른 사업자에게 인도하기 위하여 창고증권을 소지한 사업자가 지정창고에서 실물을 인취하는 경우를 포함하되, 국내로부터 동 거래소의 지정창고에 임치되어 창고증권으로 거래되던 임치물이 지정창고에서 인취되어 국내로 반입되는 경우를 제외한다)

위의 부가가치세법 시행령 제14조 제2항은 제1항에 대한 예외규정인데, 괄호 안의 “국내로부터 동 거래소의 지정창고에 임치되어 창고증권으로 거래되던 임치물이 지정창고에서 인취되어 국내로 반입되는 경우를 제외한다”는 부분은 예외에 대한 예외규정이다. 이와 같은 예외규정에 대한 예외규정이 괄호 안에 규정되어 있기 때문에 해석상 혼란을 가져오고 있다.

3) 법인세법 시행령 제86조의 2

법인세법 시행령 제86조의 2(유동화전문회사 등에 대한 소득공제)

① 법 제51조의 2 제1항 본문에서 ‘대통령령이 정하는 배당가능이익’이라 함은 기업회계기준에 따라 작성한 재무제표상의 법인세

비용 차감후 당기순이익(유가증권의 평가에 따른 손익을 제외한 금액을 말하되, 간접투자자산운용업법에 의한 투자회사의 경우에는 그러하지 아니하다)에 이월이익잉여금을 가산하거나 이월결손금을 공제하고, 상법 제458조의 규정에 의하여 적립한 이익준비금을 차감한 금액을 말한다.

괄호 안에 예외규정을 두거나 예외에 대한 예외규정을 두고 있는 경우이다. 이와 같은 조항이 해석상 혼란을 초래하고 있음은 전술한 바와 같다.

다. 준용규정의 불명확성

1) 준용대상의 불명확

현행 세법에서는 무수히 많은 준용규정을 두고 있다. ‘준용한다’는 법령용어는 어떤 사항에 관하여 정하고 있는 규정을 그와는 다르나 본질적으로는 유사한 다른 사항에 관하여 필요한 변경을 가하여 적용하는 경우에 사용된다. 그 의미에서 본래 그 규정이 대상으로 하는 사항에 관하여 수정 없이 그대로 다른 곳에 적용되는 경우에 사용하는 ‘적용한다’와는 구별된다¹²⁷⁾. 준용은 그 자체가 유추적 적용을 일컫는다고 하겠다.

현행 세법상 준용규정이 쓰이고 있는 법률규정을 찾아서 예시하여 보면 국세기본법 제25조의 2, 국세기본법 제51조 제7항, 국세기본법 제56조 제1항 및 제4항, 국세기본법 제66조 제6항, 국세기본법 제68조 제2항, 국세기본법 제78조 제4항, 국세기본법 제81조, 국세기본법 제81조의10 제5항, 국세징수법 제17조 제2항, 국세징수법 제26조 제2항, 국세

127) 박영도, 『입법기술의 이론과 실제』, 1977, p. 512; 조정찬, 「준용에 관한 몇 가지 문제」, 『월간법제』 2000년 10월, p. 27; 법제처, 『법령입안 심사기준』, 1996, p. 173; 田島信威, 『最新 法令の讀み法』, ぎょうせい, 2002, p. 259.

징수법 제30조, 국세징수법 제45조 제4항, 국세징수법 제46조 제3항, 국세징수법 제49조 제2항, 국세징수법 제51조 제3항, 국세징수법 제52조 제2항, 국세징수법 제59조, 국세징수법 제62조 제2항, 국세징수법 제74조 제3항, 국세징수법 제80조 제2항, 조세특례제한법 제5조의 2, 조세특례제한법 제9조 제4항, 조세특례제한법 제25조의 2 제1항, 조세특례제한법 시행령 제27조 제2항·제3항 및 제6항, 소득세법 제48조 제5항, 소득세법 제55조 제3항, 소득세법 제65조 제9항, 소득세법 제69조 제5항, 소득세법 제72조 제4항, 소득세법 제74조 제5항 및 제6항, 소득세법 제82조 제3항, 소득세법 제99조 제1항 제3호 내지 제5호, 소득세법 제101조 제3항, 소득세법 제118조, 소득세법 제118조의 5, 소득세법 제118조의 8, 소득세법 제121조 제5항, 소득세법 제122조, 소득세법 제124조, 소득세법 제125조, 소득세법 제126조의 2, 소득세법 제140조 제4항, 소득세법 제156조 제7항, 소득세법 제164조의 2 제2항, 소득세법시행령 제32조 제3항, 소득세법 시행령 제167조 제5항, 법인세법 제18조의 3 제1항 제3호 및 제4호, 법인세법 제38조 제2항, 법인세법 제62조의 2, 법인세법 제63조 제7항, 법인세법 제79조 제6항, 법인세법 제80조 제3항, 법인세법 제81조 제3항 및 제4항, 법인세법 제87조 제4항, 법인세법 제92조 제4항 및 제5항, 법인세법 제95조의 2, 법인세법 제97조, 법인세법 제98조의 2, 법인세법 제98조의 3, 법인세법 제109조 제4항, 법인세법 제111조 제3항, 법인세법 제120조 제2항, 법인세법 제120조의 2 제2항, 법인세법 시행령 제89조 제6항¹²⁸⁾, 상속세및증여세법 제41조의3 제9항, 상속세및증여세법 제41조의 5 제3항 및 제4항, 상속세및증여세법 제52조, 상속세및증여세법 제54조, 상속세및증여세법

128) 법인세법 시행령 제89조 제6항에서는 자본거래로 이익을 분여한 법인의 이익분여액을 상속세및증여세법상의 평가규정을 준용하도록 하고 있는데, 상속세및증여세법상의 평가규정은 이익을 분여받은 자의 수증이익을 산정하기 위한 것이므로 그 준용이 적절하지 않다는 비판이 제기되고 있다(최임정, 『부당행위계산부인에 관한 연구』, 서울시립대학교 경영대학원 석사학위논문, 1998, pp. 44~48).

제59조, 상속세및증여세법 제75조, 부가가치세법 제23조 제2항, 부가가치세법 제26조 제5항 및 제7항, 부가가치세법 제28조 제3항 및 제5항, 특별소비세법 제12조, 특별소비세법 제15조 제5항, 특별소비세법 제16조 제3항, 특별소비세법 제17조 제3항, 특별소비세법 제18조 제3항 등 무수히 많다.

입법자가 제한 없이 준용규정을 둘 수 있는 것은 아니다. 준용규정의 경우에는 근거규범의 뒷문을 통하여 엄청난 법 변경을 초래하여 자칫 법적 진공을 가져올 우려가 있다. 왜냐하면 알맞은 다른 규정을 특히 ‘준용한다’는 형식으로 선언하는 것은 입법적으로는 매우 쉽고 간단하기 때문이다.

이와 같이 무분별하게 도입하고 있는 준용규정을 검토하고 적절한 한계를 긋는 작업이 필요하다고 본다¹²⁹⁾. 준용규정은 그 규정의 의미를 이해하거나 파악하기 어렵게 처리하는 입법기술이라는 부정적인 측면을 간과하여서는 안 된다고 하겠다¹³⁰⁾.

준용대상 및 준용의 범위와 관련하여 특히 문제가 되고 있는 조항을 예시하여 보면 다음과 같다.

가) 국세기본법 제25조의 2(연대납세의무에 관한 민법규정의 준용)

국세기본법 또는 세법에 의하여 국세가산금과 채납처분비를 연대하여 납부할 의무에 관하여는 민법 제413조 내지 제416조, 제419조, 제421조, 제423조 및 제425조 내지 제427조의 규정을 준용하도록 하고 있는데, 그 구체적인 준용범위의 해석을 둘러싸고 논란이 적지 않다.

129) Ossenbühl, “Die Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik”, *DVBl.* 1967, S. 401ff.

130) Hanswerner Müller, *Handbuch der Gesetzgebungstechnik*, 1963, S. 167; 김홍대, 「조세법령의 난해성」, 『월간세무사』 통권31호, 한국세무사회, 1985, p. 5.

나) 지방세법 제82조(국세기본법 등의 준용)

지방세의 부과와 징수에 관하여 지방세법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용하도록 하고 있다. 그런데 지방세의 부과와 징수에 관하여 준용될 국세기본법과 국세징수법 규정의 범위를 둘러싸고 해석상 논란이 계속되고 있다.

예를 들면 지방세의 부과·징수와 관련하여 국세기본법 제45조의 2의 준용 여부가 문제가 된 바 있다. 대법원은 지방세법 제82조에서 “지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다.”고 규정하고 있고, 국세기본법 제45조의 2는 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자에게 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 청구할 권리를 인정하는 이른바 경정청구제도를 두고 있으나, 수정신고와 이의신청에 관한 지방세법 제71조, 제72조 및 개정 전후를 통하여 지방세법상 법인세할주민세의 수정신고납부에 관한 제177조의 3의 각 규정내용과 취지에 비추어 경정청구에 관한 국세기본법 제45조의 2의 규정이 개정된 지방세법에 의한 등록세의 부과에 준용될 수는 없고, 이와 같은 사정은 개정 전 지방세법에서도 마찬가지이며, 달리 조리에 의한 경정청구권이 인정된다고 볼 여지가 없다고 판시하였다¹³¹⁾.

다) 지방세법 제84조(지방세에 관한 범칙행위에 대한 조세범처벌법 등의 준용)

지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법령을 준용하도록 하고 있는데, 국세의 과세요건과 확정절차 등에 있어서 상당한 차이가 있는 지방세에 있어서 그 준용범위를 둘러싸고 다툼이 있을 수 있다. 한편 지방세법에 대한 처벌에 있어서 다른 형벌규정을 준용하여 적용하는 것이 죄형법정주의에 위배되는 것이 아닌가 하는 점에서 의문이

131) 대법원 1999. 7. 23. 선고 98두9608 판결.

제기되기도 한다.

2) 재준용의 문제

준용규정을 보면 이미 다른 규정을 준용하고 있는 조항을 이중·삼중으로 준용하고 있는 경우가 적지 않다. 준용은 다른 조문의 내용을 그대로 적용하는 것이 아니고 유추적 적용을 하여야 하기 때문에 해석상 어려움이 있다. 그런데 재준용의 경우에는 유추 적용한 조항을 다시 유추 적용하여야 하기 때문에 그 해석상의 어려움이 가중되는 것이다.

현행 세법상의 재준용의 예에 관하여는 제5장에서 구체적으로 적시하고자 한다.

3) 하위법령에서의 상위법령 조문의 준용

대통령령 등 하위법령에서 모법 또는 다른 법률의 일부 조문을 준용하는 규정과 관련하여 법형식별 소관의 원칙에 위배되는지의 여부를 둘러싸고 다툼이 제기되고 있다. 이는 법률로 정할 사항을 대통령령에서 규정하는 것과 마찬가지로의 결과를 초래하게 되어 불합리하다. 조세 법령상 하위법령에서의 상위법령 조문의 준용조항은 1999년 기준으로 소득세법 시행령 12건, 소득세법 시행규칙 5건, 법인세법 시행령 12건, 법인세법 시행규칙 3건을 비롯하여 모두 57건의 사례가 있다고 한다¹³²⁾.

4) 용어의 혼용

현행 세법에서는 다른 법령이나 다른 조항을 준용하거나 적용하도록 규정함에 있어서 ‘준용한다’, ‘적용한다’, ‘…에 의한다’, ‘…의 예에 의한다’, ‘…에 따른다’는 용어들을 혼용하고 있어서 해석상 혼란을 초래하고 있다. 뿐만 아니라 각 용어 사이의 차이도 명확하지 않는 실정이다.

132) 조정찬, 「준용에 관한 몇 가지 문제」, 『월간법제』 2000년 10월, p. 32.

‘준용’에 대하여는 이미 앞에서 예시한 바 있다. 이 밖에 ‘적용’하는 경우로서는 국세기본법 제51조의 2 제1항, 국세징수법 제22조 제4항, 소득세법 제1조 제3항·제81조 제12항 및 제87조 제3항 등 무수히 많다. 그리고 ‘…에 의한다’는 경우로서는 국세기본법 제27조 제2항 및 제54조, 국세징수법 제2조 및 제3조 제2항 등을 들 수 있으며, ‘…의 예에 의한다’는 경우로서는 조세특례제한법 제2조 제2항 등을 들 수 있다. 다음으로 ‘…에 따른다’는 경우로서는 소득세법 제39조 제3항, 법인세법 제43조 등이 있다.

라. 인용조문의 불명확성

법령의 본문에서 다른 법령조항을 인용할 때에는 해당조항만을 표시하고 있기 때문에 인용하고 있는 조항을 찾아보지 않고는 그 인용하는 조항의 내용을 알 수 없기 때문에 불편함이 적지 않고 조세법령의 이해도를 떨어뜨리는 요인으로 작용하고 있다. 아래에서는 몇 개의 사례를 국세기본법에서 찾아서 소개하여 보기로 한다.

제3조 (세법 등과의 관계) ①이 법은 세법에 우선하여 적용한다. 다만, 세법이 이 법 제2장 제1절, 제3장 제2절·제3절 및 제5절, 제4장 제2절(조세특례제한법 제104조의 7 제4항에 의한 제2차 납세의무에 한한다), 제5장 제1절·제2절 제45조의 2, 제6장 제51조와 제8장에 대한 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 세법이 정하는 바에 의한다.

제24조 (상속으로 인한 납세의무의 승계) ① 상속이 개시된 때에 그 상속인(수유자를 포함한다. 이하 같다) 또는 민법 제1053조에 규정하는 상속재산관리인은 피상속인에게 부과되거나 그 피상속인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비를 상속으로 인하여 얻은 재산을 한도로 하여 납부할 의무를 진다.

- ② 제1항의 경우에 상속인이 2인 이상인 때에는 각 상속인은 피상속인에게 부과되거나 그 피상속인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비를 민법 제1009조·제1010조·제1012조 및 제1013조의 규정에 의한 그 상속분에 따라 안분하여 계산한 국세·가산금과 체납처분비를 상속으로 인하여 얻은 재산을 한도로 연대하여 납부할 의무를 진다. 이 경우 각 상속인은 당해 상속인 중에서 피상속인의 국세·가산금 및 체납처분비를 납부할 대표자를 정하여 대통령령이 정하는 바에 따라 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.

제25조의 2 (연대납세의무에 관한 민법규정의 준용) 이 법 또는 세법에 의하여 국세·가산금과 체납처분비를 연대하여 납부할 의무에 관하여는 민법 제413조 내지 제416조, 제419조, 제421조, 제423조 및 제425조 내지 제427조의 규정을 준용한다.

제56조 (다른 법률과의 관계) ①제55조에 규정하는 처분에 대하여는 행정심판법의 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 동법 제11조·제12조·제16조·제20조 및 제26조의 규정은 심사청구 또는 심판청구에 대하여 이를 준용하되, 이 경우 ‘위원회’는 ‘국세심사위원회’, ‘국세심판관회의’ 또는 ‘국세심판관합동회의’로 본다.

제81조 (심사청구에 관한 규정의 준용) 제61조 제3항 및 제4항·제63조·제65조와 제65조의 2의 규정은 심판청구에 관하여 이를 준용한다. 다만, 제63조 제1항 중 ‘20일내의 기간’은 이를 ‘상당한 기간’으로 한다.

마. 부칙조항의 남용

부칙은 본칙에 부수하여 그 법령의 시행일과 그 법령의 시행에 수반되는 과도적 조치, 그리고 그 법령의 시행에 따라 필요한 다른 법령의

개정사항 등을 규정하는 부분을 말한다¹³³). 그런데 부칙에서 규정하고 있는 사항이 본칙에서 규정할 사항이 적지 않아 납세의무자에게 혼란을 야기하고 있다. 예를 들면 소득세법 부칙(2003. 7. 30. 법률 제 6,958호) 제2조(근로소득공제 및 근로소득세액공제에 관한 특례), 소득세법시행령 부칙(2000. 12. 29. 대통령령 제17,032호) 제21조(단순경비율 적용대상자에 대한 적용 특례), 소득세법 시행령 부칙(2003. 12. 30. 대통령령 제18,173호) 제21조(근로소득에서 제외되는 연구보조비·연구활동비에 관한 적용 특례), 소득세법 시행령 부칙(1998. 12. 31. 대통령령 제15,969호) 제19조(계산서 미교부 등에 대한 보고불성실가산세에 관한 적용 특례), 소득세법 시행규칙 부칙(1995. 12. 30. 총리령 제534호) 제6조(토지의 전기기준시가의 산정에 관한 특례), 법인세법 시행령 부칙(2006. 2. 9. 대통령령 제19,328호) 제8조(기부금의 손금산입 범위 등에 관한 적용례 및 적용특례) 및 제13조(퇴직급여충당금의 손금산입에 관한 적용례 및 적용특례), 법인세법 시행령 부칙(2005. 2. 19. 대통령령 제18,706호) 제14조(계산서 미교부에 대한 가산세의 특례) 및 제15조(채권 등의 보유기간이자상당액계산에 관한 경과조치), 부가가치세법 시행령 부칙(1999. 12. 31. 대통령령 제16,661호) 제6조(업종별 부가가치율에 관한 특례) 등을 들 수 있다.

바. 문장의 형태와 어법상의 문제점

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

그리고 어순이 제대로 되어 있지 않거나 한글 맞춤법 등 어문 규범을 준수하지 않는 법문이 적지 않아 해석에 어려움을 주고 있다¹³⁴).

133) 법제처, 『법령입안심사기준』, 1996, p. 131.

134) 법제처, 『어려운 법률! 모든 국민이 알기 쉽게 바꾼다』, 법제처보도자

3. 긴 조문과 법문의 長文性에 따른 해석의 어려움

가. 조문의 방대성

하나의 조문 안에 방대한 내용을 수용함으로써 납세의무자로 하여금 해석상 혼란을 주는 경우가 적지 않다. 그 예로서는 소득세법 제52조(특별공제), 상속세및증여세법 제48조(공익법인 등이 출연받은 재산에 대한 과세가액불산입 등)을 들 수 있다.

1) 소득세법 제52조

소득세법 제52조(특별공제)

① 근로소득이 있는 거주자(일용근로자를 제외한다)가 당해연도에 지급한 금액(제3호의 규정에 따른 의료비의 경우에는 직전연도 12월부터 당해연도 11월까지 지급한 금액을 말한다) 중 다음 각 호에 규정한 것이 있는 때에는 이를 당해연도의 근로소득금액에서 공제한다.

1. 국민건강보험법 또는 고용보험법에 의하여 근로자가 부담하는 보험료
2. 제50조 제1항의 규정에 의한 기본공제 대상자를 피보험자로 하는 보험 중 만기에 환급되는 금액이 납입보험료를 초과하지 아니하는 것으로서 대통령령이 정하는 보험계약에 의하여 보험자에게 지급하는 보험료. 이 경우 보험료의 합계액이 연 100 만원을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액은 이를 없는 것으로 한다.

2의 2. 제50조 제1항의 규정에 의한 기본공제대상자 중 장애인을 피보험자 또는 수익자로 하는 보험(만기에 환급되는 금액이

납입보험료를 초과하지 아니한 것에 한한다)으로서 대통령령이 정하는 보험(이하 이 조에서 ‘장애인전용보장성보험’이라 한다)의 보험계약에 의하여 보험자에게 지급하는 보험료. 이 경우 보험료의 합계액이 연 100만원을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액은 이를 없는 것으로 한다.

3. 기본공제대상자(연령 및 소득금액의 제한을 받지 아니한다)를 위하여 지급한 대통령령이 정하는 의료비로서 다음 각목의 금액을 합산한 금액

가. 당해 거주자·경로우대자 및 장애인을 위하여 지급한 의료비. 다만, 나목의 대상자의 의료비 금액이 총급여액에 100분의 3을 곱하여 계산한 금액에 미달하는 경우에는 그 미달하는 금액을 차감한다.

나. 가목의 대상자를 제외한 기본공제대상자를 위하여 지급한 의료비로서 총급여액에 100분의 3을 곱하여 계산한 금액을 초과하는 금액. 다만, 당해 금액이 연 500만원을 초과하는 경우에는 연 500만원으로 한다.

4. 기본공제대상자(연령의 제한을 받지 아니한다)를 위하여 유아교육법, 초·중등교육법과 고등교육법 및 특별법에 의한 학교, 평생교육법에 의한 원격대학, 학점인정등에관한법률 및 독학에의한학위취득에관한법률에 의한 교육과정 중 대통령령이 정하는 교육과정(이하 이 호에서 ‘학위취득과정’이라 한다), 대통령령이 정하는 국외교육기관, 영유아보육법에 의한 보육시설 또는 학원의설립·운영및과외교습에관한법률에 의한 학원(초등학교 취학 전의 아동이 학습하는 곳을 말하며, 당해 아동을 이하 이 조에서 ‘취학전아동’이라 한다)에 지급한 수업료·입학금·보육비용·수강료 및 그 밖의 공납금(학원에 지급하는 비용의 경우에는 대통령령이 정하는 금액에 한하고, 나목의 규정에 의한 대상자를 위하여 대학원에 지급하는 비용을

제외하며, 이하 이 호에서 ‘수업료 등’이라 한다)으로서 다음 각목의 금액을 합산한 금액. 다만, 소득세 또는 증여세가 부과되는 대통령령이 정하는 수업료 등이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로 한다.

가. 학생인 당해 거주자를 위하여 지급한 수업료 등. 이 경우 대학(원격대학 및 학위취득과정을 포함한다) 또는 대학원의 1학기 이상에 상당하는 교육과정에 등록하여 지급하는 수업료 등을 포함한다.

나. 기본공제대상자인 배우자·직계비속·형제자매 및 입양자를 위하여 지급한 수업료 등으로서 다음의 것을 한도로 한 금액. 다만, 국외교육기관의 학생을 위하여 수업료 등을 지급하는 경우에는 대통령령이 정하는 학생에 한한다.

(1) 대학생인 경우에는 1인당 연 700만원

(2) 유치원아, 보육시설의 영유아, 취학전아동, 초·중·고등학교인 경우에는 1인당 연 200만원

4의 2. 당해 거주자를 위하여 근로자직업훈련촉진법 제2조의 규정에 의한 직업능력개발훈련시설에서 실시하는 직업능력개발 훈련을 위하여 지급한 수강료. 다만, 대통령령이 정하는 지원금 등을 받는 경우에는 이를 차감한 금액으로 한다.

5. 기본공제대상자인 장애인(소득금액의 제한을 받지 아니한다)을 위하여 다음 각목의 자에게 지급하는 대통령령이 정하는 특수교육비.

가. 대통령령이 정하는 사회복지시설 및 비영리법인

나. 가목의 시설 또는 법인과 유사한 것으로서 외국에 있는 시설 또는 법인

6. 삭제

② 근로소득이 있는 거주자(일용근로자를 제외한다)로서 세대주가 당해연도에 지급한 금액 중 다음 각호에 규정된 것이 있는 때에

는 이를 당해연도의 근로소득금액에서 공제한다.

1. 당해 과세기간 중 주택을 소유하지 아니한 자 또는 대통령령이 정하는 일정규모 이하의 주택(주택에 부수되는 토지를 포함하며, 그 부수되는 토지가 건물이 정착된 면적에 지역별로 대통령령이 정하는 배율을 곱하여 산정한 면적을 초과하는 경우 당해 주택은 이를 제외한다. 이하 이 조에서 ‘국민주택규모의 주택’이라 한다)으로서 주택마련저축 가입 당시 제99조 제1항의 규정에 따른 주택의 기준시가가 3억원 이하인 주택을 한 채만 소유한 자가 대통령령이 정하는 주택마련저축을 하는 경우 당해 저축불입금액의 100분의 40에 상당하는 금액
 2. 과세기간 종료일 현재 주택을 소유하지 아니한 자가 국민주택규모의 주택을 임차하기 위하여 차입한 대통령령이 정하는 차입금의 원리금을 상환하는 경우 상환금액의 100분의 40에 상당하는 금액
- ③ 근로소득이 있는 거주자(일용근로자를 제외한다)로서 주택을 소유하지 아니한 세대의 세대주(세대주가 제2항 제1호·제2호 및 이 항의 규정을 적용받지 아니하는 경우에는 세대의 구성원 중 근로소득이 있는 자를 말한다)가 국민주택규모의 주택으로서 취득당시 제99조 제1항의 규정에 따른 주택의 기준시가가 3억원 이하인 주택을 취득하기 위하여 당해 주택에 저당권을 설정하고 금융기관 또는 주택법에 의한 국민주택기금으로부터 차입한 대통령령이 정하는 장기주택저당차입금(국민주택규모의 주택으로서 취득당시 제99조 제1항의 규정에 따른 주택의 기준시가가 3억원 이하인 주택의 취득으로 인하여 승계받은 장기주택저당차입금을 포함하며, 이하 이 조에서 ‘장기주택저당차입금’이라 한다)의 이자를 지급한 때에는 당해연도에 지급한 이자상환액을 당해연도의 근로소득금액에서 공제한다. 다만, 거주자가 2주택 이상을 보유하게 된 경우에는 그 보유기간이 속하

는 과세연도에 지급한 이자상환액은 근로소득금액에서 공제하지 아니한다.

- ④ 제3항의 규정에 의한 소득공제는 다음 각호의 기준에 의한다.
1. 거주자에 대하여는 실제 거주 여부에 관계없이 제3항의 규정을 적용한다. 다만, 세대주가 아닌 경우에는 본인이 실제 거주하는 경우에 한한다.
 2. 삭제
 3. 무주택자인 세대주가 주택법에 의한 사업계획승인을 얻어 건설되는 국민주택규모의 주택(주택법에 의한 주택조합 및 도시및주거환경정비법에 의한 정비사업조합의 조합원이 취득하는 주택 또는 동조합을 통하여 취득하는 주택을 포함한다. 이하 이 호에서 같다)을 취득할 수 있는 권리(이하 이 호에서 '주택분양권'이라 한다)로서 대통령이 정하는 가격이 3억원 이하인 권리를 취득하고 당해 주택을 취득하기 위하여 동 주택의 완공시 장기주택저당차입금으로 전환할 것을 조건으로 금융기관 또는 주택법에 의한 국민주택기금으로부터 차입한 경우에는 그 차입일부터 당해 주택의 소유권보존등기일까지 당해 차입금을 장기주택저당차입금으로 보아 그 이자상환액에 대하여 제3항의 규정을 적용한다. 다만, 거주자가 주택분양권을 2 이상 보유하게 된 경우에는 그 보유기간이 속하는 과세연도에 있어서는 이를 적용하지 아니한다.
- ⑤ 제2항 및 제3항의 규정을 적용함에 있어서 제2항 제1호·제2호 및 제3항의 규정에 의한 금액의 합계액이 연 1천만 원을 초과하는 때에는 그 초과하는 금액은 이를 없는 것으로 하며, 세대주인지 여부는 과세기간 종료일 현재의 상황에 의한다. 다만, 제2항 제1호 및 제2호의 규정에 의한 금액의 합계액이 연 300만원을 초과하는 때에는 그 초과하는 금액은 이를 없는 것으로 한다.
- ⑥ 거주자가 당해연도에 지급한 기부금으로서 다음 각호의 기부금

을 합한 금액에서 사업소득 또는 부동산임대소득의 계산시 필요경비에 산입한 기부금을 차감한 금액은 이를 당해연도의 합산과세되는 종합소득금액(사업소득 또는 부동산임대소득을 계산하는 때에 기부금을 필요경비에 산입한 경우에는 기부금을 필요경비에 산입한 후의 소득금액을 기준으로 하며, 제62조의 규정에 의하여 원천징수세율을 적용받는 이자소득 및 배당소득은 이를 제외한다)에서 공제한다. 이 경우 제1호의 기부금과 제2호의 기부금이 함께 있는 경우에는 제1호의 기부금을 먼저 공제한다.

1. 제34조 제2항의 규정에 의한 기부금
 2. 제34조 제1항의 규정에 의한 지정기부금. 이 경우 지정기부금액은 당해연도의 합산과세되는 종합소득금액(사업소득 또는 부동산임대소득의 경우 기부금을 필요경비에 산입하기 전의 소득금액을 기준으로 하며, 제62조의 규정에 의하여 원천징수세율을 적용받는 이자소득 및 배당소득을 제외한다)에서 제1호의 규정에 의한 기부금을 공제한 금액에 100분의 10을 곱하여 계산한 금액을 한도로 한다.
- ⑦ 제6항의 규정을 적용함에 있어서 제43조 제3항의 규정에 의하여 특수관계자 간의 공동사업으로 당해 특수관계자의 소득금액이 주된 공동사업자의 소득금액에 합산과세되는 경우에는 당해 특수관계자가 지출한 기부금은 이를 주된 공동사업자의 소득에 합산과세되는 소득금액의 한도 안에서 주된 공동사업자가 지출한 기부금으로 보아 주된 공동사업자의 합산과세되는 종합소득금액(제6항 본문의 규정에 의한 종합소득금액을 말한다. 이하 이 조에서 같다)을 계산하는 때에 소득공제를 받을 수 있다.
- ⑧ 제1항의 규정을 적용함에 있어서 과세연도 종료일 이전에 혼인·이혼·별거 등의 사유로 인하여 기본공제대상자에 해당되지 아니하게 되는 종전의 배우자·부양가족·장애인 또는 경로우대자를 위

하여 이미 지급한 금액이 있는 경우에는 당해 사유가 발생한 날 까지 지급한 금액을 당해연도의 근로소득금액에서 공제한다.

- ⑨ 근로소득이 있는 거주자(총급여액이 2천 500만원 이하인 자를 말한다)가 다음 각호의 1의 사유에 해당하는 경우에는 당해연도의 근로소득금액에서 각각 100만원을 공제한다.
1. 기본공제대상자의 혼인
 2. 기본공제대상자의 장례
 3. 당해 거주자의 주소의 이동(당해 거주자와 생계를 같이 하는 가족이 있는 경우에는 그 가족과 함께 주소를 이동하는 것에 한한다)
- ⑩ 제1항 내지 제9항의 규정에 의한 공제는 당해 거주자가 대통령령이 정하는 바에 따라 신청한 경우에 적용하며, 공제액이 당해 거주자의 당해연도의 합산과세되는 종합소득금액을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액은 이를 없는 것으로 한다. 다만, 사업소득 또는 부동산임대소득이 있는 사업자의 경우 그 초과한 금액에 지정기부금이 포함된 때에는 제34조 제3항의 규정에 의하여 이월하여 당해 지정기부금을 필요경비에 산입할 수 있다.
- ⑪ 근로소득이 있는 거주자로서 제10항 본문의 규정에 의한 신청을 하지 아니한 자에 대하여는 연 100만원(근로소득이 없는 거주자로서 종합소득이 있는 자에 대하여는 연 60만원)을 공제(이하 '표준공제'라 한다)한다. 다만, 당해연도의 합산과세되는 종합소득금액이 공제액에 미달하는 경우에는 그 종합소득금액을 공제액으로 한다.
- ⑫ 제1항 내지 제11항의 규정에 의한 공제를 '특별공제'라 한다.
- ⑬ 제1항 내지 제11항의 규정에 의한 특별공제에 관하여 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.
- ⑭ 장애인전용보장성보험의 계약자에 대하여 제1항 제2호와 제2호의 2의 규정이 동시에 해당되는 경우에는 그 중 하나만을 선택하

여 이를 적용한다.

2) 상속세법 제48조

상속세법 제48조(공익법인 등이 출연받은 재산에 대한 과세가액 불산입 등)

① 공익법인 등이 출연받은 재산의 가액은 증여세과세가액에 산입하지 아니한다. 다만, 공익법인 등이 내국법인의 주식 등을 출연받은 경우로서 출연받은 주식 등과 다음 각호의 1의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하는 경우(제16조 제2항 각호 외의 부분 단서의 규정에 해당하는 경우를 제외한다)에는 대통령령이 정하는 방법에 의하여 계산한 초과부분을 제외한다.

1. 출연자가 출연할 당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등
2. 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인 등 외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등

② 세무서장 등은 제1항 및 제16조 제1항의 규정에 의하여 재산을 출연받은 공익법인 등이 다음 제1호 내지 제4호 및 제5호의 1에 해당하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 공익법인 등이 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과하고, 제4호의 2에 해당하는 경우에는 제78조 제9항의 규정에 의한 가산세를 부과한다. 다만, 불특정다수인으로부터 출연받은 재산 중 출연자별로 출연받은 재산가액의 산정이 어려운 재산으로서 대통령령이 정하는 재산을 제외한다.

1. 출연받은 재산을 직접 공익목적사업 등(직접 공익목적사업에 충당하기 위하여 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우를 포함한다. 이하 이 호에서 같다) 외에 사용하거나 출연받은 날부터 3년 이내에 직접 공익목적사업 등에 사용하지 아니하

는 경우. 다만, 그 사용에 장기간을 요하는 등 대통령령이 정하는 부득이한 사유가 있는 경우로서 제5항의 규정에 의한 보고서의 제출과 함께 납세지관할세무서장에게 그 사실을 보고한 경우를 제외한다.

2. 출연받은 재산(당해 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우 및 그 운용소득이 있는 경우를 포함한다)을 내국법인의 주식 등을 취득하는 데 사용하는 경우로서 그 취득하는 주식 등과 다음 각목의 1의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하는 경우. 다만, 제49조 제1항 각호 외의 부분 단서에 해당하는 것으로서 상호출자제한기업집단과 특수관계에 있지 아니하는 공익법인 등이 당해 공익법인 등의 출연자와 특수관계에 있지 아니하는 내국법인의 주식 등을 취득하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.

가. 취득당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등

나. 당해 내국법인과 특수관계에 있는 출연자가 당해 공익법인 등의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등

3. 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우로서 그 운용소득을 직접 공익목적사업 외에 사용한 경우
 4. 출연받은 재산을 매각하고 그 매각대금(매각대금에 의하여 증가된 재산을 포함하며 대통령령이 정하는 공과금 등을 제외한다)을 공익목적사업 외에 사용하거나 매각한 날부터 3년이 경과한 날까지 대통령령이 정하는 바에 따라 공익목적사업에 사용하지 아니한 경우
- 4의 2. 제3호의 규정에 의한 운용소득을 대통령령이 정하는 기준금액에 미달하게 사용하거나 제4호의 규정에 의한 매각대금을 매각한 날부터 3년의 기간중 대통령령이 정하는 기준금액에 미

달하게 사용한 경우

5. 기타 출연받은 재산 및 직접 공익목적사업의 운용에 있어서 대통령령이 정하는 바에 의하여 운용하지 아니하는 경우
- ③ 제1항의 규정에 의하여 공익법인 등이 출연받은 재산 등을 다음 각호의 1에 해당하는 자에게 당해 재산의 임대차·소비대차 및 사용대차 등의 방법으로 사용·수익하게 하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 공익법인 등이 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과한다. 다만, 공익법인 등의 직접 공익목적사업과 관련하여 용역을 제공받고 정상적인 대가를 지급하는 등 대통령령이 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.
 1. 출연자 및 그 친족
 2. 출연자가 출연한 다른 공익법인 등
 3. 제1호 및 제2호와 특수관계에 있는 자
- ④ 제1항 내지 제3항 및 제8항의 규정을 적용함에 있어서 특수관계에 있는 자의 범위, 직접 공익목적사업에의 사용 여부의 판정기준, 상호출자제한기업집단과 특수관계에 있지 아니하는 공익법인 등의 범위, 당해 공익법인 등의 출연자와 특수관계에 있지 아니하는 내국법인의 범위, 특수관계에 있는 출연자의 범위 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.
- ⑤ 제1항 및 제16조 제1항의 규정에 의하여 공익법인 등이 재산을 출연받은 경우에는 그 출연받은 재산의 사용에 대한 계획 및 진도에 관한 보고서를 대통령령이 정하는 바에 의하여 납세지관할 세무서장에게 제출하여야 한다.
- ⑥ 세무서장은 공익법인 등에 대하여 상속세 또는 증여세를 부과하는 경우에는 당해 공익법인 등의 주무관청에 그 사실을 통보하여야 한다.
- ⑦ 공익법인 등의 주무관청은 공익법인 등에 대하여 설립허가, 설립허가의 취소 또는 시정명령을 하거나 감독의 결과 제1항 단서·제

2항 및 제3항에 해당하는 사실을 발견한 경우에는 대통령령이 정하는 바에 의하여 당해 공익법인 등의 납세지관할세무서장에게 그 사실을 통보하여야 한다.

- ⑧ 출연자 또는 그와 특수관계에 있는 자가 대통령령이 정하는 공익법인 등의 이사 현원(이사 현원이 5인에 미달하는 경우에는 5인으로 본다)의 5분의 1을 초과하여 이사가 되거나, 당해 공익법인 등의 임·직원(이사를 제외한다. 이하 같다)으로 되는 경우에는 제78조 제6항의 규정에 의한 가산세를 부과한다.
- ⑨ 공익법인 등(제49조 제1항 단서의 규정에 해당하는 공익법인 등을 제외한다)이 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 내국법인의 주식 등을 보유하는 경우로서 당해 내국법인의 주식 등의 가액이 총재산가액의 100분의 30을 초과하는 때에는 제78조 제7항의 규정에 의한 가산세를 부과한다. 이 경우 그 초과하는 내국법인의 주식 등의 가액의 산정에 관하여는 대통령령으로 정한다.
- ⑩ 공익법인 등이 특수관계에 있는 내국법인의 이익을 증가시키기 위하여 정당한 대가를 받지 아니하고 광고·홍보를 하는 경우에는 제78조 제8항의 규정에 의한 가산세를 부과한다. 이 경우 특수관계에 있는 내국법인의 범위, 광고·홍보의 방법 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.
- ⑪ 제16조 제2항 각호 외의 부분 단서 또는 제48조 제2항 제2호 단서의 규정에 해당하는 공익법인 등이 제49조 제1항 각호 외의 부분 단서에서 규정하는 공익법인 등에 해당하지 아니하게 되거나 당해 출연자와 특수관계에 있는 내국법인의 주식 등을 당해 법인의 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하여 보유하게 된 때에는 대통령령이 정하는 바에 따라 제16조 제2항 각호 외의 부분 본문 또는 제48조 제1항의 규정에 의하여 상속세 또는 증여세 과세가액에 산입하거나 제48조 제2항의 규정에 의하여 즉시 증여세를 부과한다.

나. 법문의 장문성

법문이 장문일 뿐만 아니라 복잡하고 산만하여 그 의미 자체가 쉽게 전달되지 않는 경우이다. 그 예로서는 소득세법 제52조(특별공제) 제1항 제4호, 소득세법 제46조(채권 등에 대한 소득금액의 계산과 지급조서의 제출 등에 대한 특례) 제2항, 소득세법 시행령 제201조의 2(사업 소득세액의 연말정산) 제1항, 소득세법 시행령 제27조(감자 등으로 인하여 받은 주식 등의 평가 등) 제3항, 상속세및증여세법 제41조의 3(주식의 상장 등에 따른 이익의 증여) 제1항, 법인세법 제48조의 2(분할에 따른 이월결손금의 승계) 제1항을 들 수 있다.

1) 소득세법 제52조 제1항 제4호

소득세법 제52조(특별공제)

① 근로소득이 있는 거주자(일용근로자를 제외한다)가 당해연도에 지급한 금액(제3호의 규정에 따른 의료비의 경우에는 직전연도 12월부터 당해연도 11월까지 지급한 금액을 말한다) 중 다음 각 호에 규정한 것이 있는 때에는 이를 당해연도의 근로소득금액에서 공제한다.

4. 기본공제대상자(연령의 제한을 받지 아니한다)를 위하여 유아교육법, 초·중등교육법과 고등교육법 및 특별법에 의한 학교, 평생교육법에 의한 원격대학, 학점인정등에관한법률 및 독학에의한학위취득에관한법률에 의한 교육과정 중 대통령령이 정하는 교육과정(이하 이 호에서 ‘학위취득과정’이라 한다), 대통령령이 정하는 국외교육기관, 영유아보육법에 의한 보육시설 또는 학원의설립·운영및과외교습에관한법률에 의한 학원(초등학교 취학 전의 아동이 학습하는 곳을 말하며, 당해 아동을 이하 이 조에서 ‘취학전아동’이라 한다)에 지급한 수업료·입학금·보육비용·수강료 및 그 밖의 공납금(학원에 지급하

는 비용의 경우에는 대통령령이 정하는 금액에 한하고, 나목의 규정에 의한 대상자를 위하여 대학원에 지급하는 비용을 제외하며, 이하 이 호에서 ‘수업료 등’이라 한다)으로서 다음 각목의 금액을 합산한 금액. 다만, 소득세 또는 증여세가 부과되는 대통령령이 정하는 수업료 등이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로 한다.

가. 학생인 당해 거주자를 위하여 지급한 수업료 등. 이 경우 대학(원격대학 및 학위취득과정을 포함한다) 또는 대학원의 1학기 이상에 상당하는 교육과정에 등록하여 지급하는 수업료 등을 포함한다.

나. 기본공제대상자인 배우자·직계비속·형제자매 및 입양자를 위하여 지급한 수업료 등으로서 다음의 것을 한도로 한 금액. 다만, 국외교육기관의 학생을 위하여 수업료 등을 지급하는 경우에는 대통령령이 정하는 학생에 한한다.

- (1) 대학생인 경우에는 1인당 연 700만원
- (2) 유치원아, 보육시설의 영유아, 취학전아동, 초·중·고등학교생인 경우에는 1인당 연 200만원

2) 소득세법 제46조 제2항

소득세법 제46조(채권 등에 대한 소득금액의 계산과 지급조서의 제출 등에 대한 특례)

- ② 거주자 등이 발행법인 또는 대통령령이 정하는 법인(이하 이 조에서 ‘발행법인 등’이라 한다)으로부터 채권 등의 이자 등을 지급(전환사채의 주식전환 및 교환사채의 주식교환의 경우를 포함한다. 이하 같다)받거나 채권 등의 이자 등을 받기 전에 발행법인 등에게 매도(증여·변제 및 출자 등 채권 등의 소유권 또는 이자소득의 수급권의 변동이 있는 경우와 매도를 위탁·중개·알선시키는 경우를 포함하되, 환매조건부채권매매거래 등 대통령

령이 정하는 경우를 제외한다. 이하 이 조에서 같다)하는 경우 세액의 징수에 관하여는 그 채권 등의 발행일 또는 직전 원천징수일을 시기로 하고, 이자 등의 지급일 등 또는 채권 등의 매도일 등을 종기로 하여 대통령령이 정하는 기간계산방법에 따른 기간(이하 이 조에서 '원천징수기간'이라 한다)의 이자상당액을 제16조의 규정에 의한 이자소득으로 보고, 당해 발행법인 등을 원천징수의무자로 하며, 이자 등의 지급일 등 또는 채권 등의 매도일 등 대통령령이 정하는 날을 원천징수시기로 하여 제127조 내지 제131조·제133조·제156조·제164조 및 제164조의 2의 규정을 적용한다.

3) 소득세법 시행령 제27조 제3항

소득세법시행령 제27조(감자 등으로 인하여 받은 주식 등의 평가 등)

- ③ 법 제17조 제2항 제1호의 규정에 의한 자본의 감소 또는 주식의 소각(출자의 감소 또는 출자지분의 소각을 포함한다. 이하 이 항에서 '주식소각 등'이라 한다)에 의한 의제배당 총수입금액을 계산함에 있어서 의제배당일부터 역산하여 2년 이내에 자본준비금의 자본전입에 따라 취득한 주식 등으로서 법 제17조 제2항 제2호 단서의 규정에 의하여 의제배당으로 보지 아니하는 것(상법 제459조 제1항 제1호의 규정에 의한 자본준비금의 자본전입에 따라 발행된 주식을 제외하며, 이하 이 항에서 '단기소각주식 등'이라 한다)이 있는 경우에는 단기소각주식 등이 먼저 감소 또는 소각된 것으로 보며, 당해 단기소각주식 등의 취득가액은 제2항의 규정에 불구하고 이를 없는 것으로 본다. 이 경우 단기소각주식 등을 취득한 후 의제배당일까지의 기간 중에 주식 등의 일부를 양도하는 경우에는 단기소각주식 등과 다른 주식 등을 각 주식 등의 수에 비례하여 양도되는 것으로 보아 계산하며, 주식소각 등이 있는 이후의 1주 또는 1좌당 장부가액은

다음의 산식에 의한다.

1주 또는 1좌당 장부가액 = 주식소각 등이 있는 이후의 취득가액합계 / 주식소각 등이 있는 이후의 주식 등 수의 합계

4) 소득세법 시행령 제201조의 2 제1항

제201조의 2(사업소득세액의 연말정산) ①법 제73조 제1항 제5호에 규정하는 사업소득의 원천징수의무자(제137조 제1항 제2호에 규정하는 자에 대한 사업소득의 원천징수의무자의 경우에는 당해 원천징수의무자가 사업장관할세무서장에게 재정경제부령이 정하는 바에 의하여 연말정산신청을 하는 경우에 한한다)는 법 제144조의 2의 규정에 따라 당해연도의 다음 연도 1월분 사업소득을 지급하는 때(1월분의 사업소득을 1월 31일까지 지급하지 아니하거나 1월분의 사업소득이 없는 경우에는 1월 31일로 한다. 이하 이 조에서 같다) 또는 당해사업자와의 거래계약을 해지하는 달의 사업소득을 지급하는 때에 이를 받는 자의 제201조의 3의 규정에 의한 당해연도 사업소득금액에서 그 사업소득자가 제201조의 4 제1항의 규정에 의하여 신고한 내용에 따라 종합소득공제를 하여 종합소득과세표준을 산출한 후 이에 기본세율을 적용하여 종합소득산출세액을 계산하고, 동 산출세액에서 법 및 조세특례제한법에 의한 세액공제를 한 후 이에 당해연도에 이미 원천징수하여 납부한 소득세를 공제한 차액을 원천징수한다.

5) 상속세및증여세법 제41조의 3 제1항

제41조의 3(주식 또는 출자지분의 상장 등에 따른 이익의 증여)

- ① 기업의 경영 등에 관하여 공개되지 아니한 정보를 이용할 수 있는 지위에 있다고 인정되는 다음 각호의 1에 해당하는 자(이하 이 조 및 제41조의 5에서 '최대주주 등'이라 한다)와 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 당해 법인의 주식 또는 출자지분(이하 이 조 및 제41조의 5에서 '주식 등'이라 한다)을 증여받

거나 유상으로 취득한 경우에는 증여받거나 취득한 날, 증여받은 재산(주식 등을 유상으로 취득한 날부터 소급하여 3년 이내에 최대주주 등으로부터 증여받은 재산을 말한다. 이하 이 조 및 제41조의 5에서 같다)으로 최대주주 등 외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득한 경우에는 취득한 날(이하 이 조 및 제41조의 5에서 ‘증여일 등’이라 한다)부터 5년 이내에 당해 주식 등이 증권거래법에 따라 한국증권거래소에 상장되거나 한국증권업협회에 등록됨에 따라 그 가액이 증가된 경우로서 당해 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 자가 당초 증여세과세가액(증여받은 재산으로 주식 등을 취득한 경우를 제외한다. 이하 제41조의 5에서 같다) 또는 취득가액을 초과하여 대통령령이 정하는 기준 이상의 이익을 얻은 때에는 당해 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다.

1. 제22조 제2항의 규정에 의한 최대주주 또는 최대출자자
2. 내국법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 25 이상을 소유한 자로서 대통령령이 정하는 자

6) 법인세법 제48조의 2 제1항

제48조의 2(분할에 따른 이월결손금의 승계)

- ① 다음 각호의 요건을 모두 갖춘 분할(물적분할을 제외한다)로서 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인(이하 이 조에서 ‘분할신설법인 등’이라 한다)이 분할 후 소멸한 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인(이하 이 조에서 ‘분할법인 등’이라 한다)의 자산을 장부가액으로 승계하는 경우 분할등기일 현재 분할법인 등의 제13조 제1호의 규정에 의한 결손금 중 분할신설법인 등이 승계받은 사업에 속하는 금액은 이를 분할신설법인 등의 결손금으로 보아 그 승계받은 사업에서 발생한 소득금액(제3호 단서의 규정에 해당되어 구분경리하지 아니한 분할신

설법인 등의 경우에는 그 소득금액을 대통령령이 정하는 자산가액 비율로 안분계산한 금액)의 범위 안에서 대통령령이 정하는 바에 따라 분할신설법인 등의 각 사업연도의 과세표준계산에 있어서 이를 공제한다.

1. 제46조 제1항 각 호에 해당할 것
2. 분할합병의 경우에는 분할법인 등의 주주 등이 분할신설법인 등으로부터 받은 주식 등이 당해 분할신설법인 등의 분할등기일 현재 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10 이상일 것
3. 분할신설법인 등이 제113조 제3항의 규정에 의하여 구분경리할 것. 다만, 분할합병의 경우로서 제25조 제1항 제1호의 규정에 의한 중소기업 간 또는 동일사업을 영위하는 법인 간 분할합병하는 경우에는 구분경리를 하지 아니할 수 있다.

V. 법문의 지나친 축약성과 추상성

종래의 입법기술론에서는 법문이 표현의 압축성·함축성 내지 간결성을 갖출 것을 요구하여 왔다. 즉, 법문은 간결하고 단순하여야 하며 불필요한 단어는 피하여야 하고, 설명이나 비유·상징 기타 구체적인 이해를 돕기 위한 수단들을 사용하여서는 안 된다고 강조하여 왔다¹³⁵⁾. 이와 같은 지침 또는 요구에 따라 만들어진 법령은 지나친 추상성·압축성 또는 간결성으로 말미암아 해석상 많은 의문을 야기하여 왔고, 이로 인하여 다툼이 속출하고 있는 실정이다.

간단한 실례를 들어보기로 하자. 현행의 부가가치세법은 전문이 36개조에 지나지 않는, 조문 수가 적은 법률이다. 그러나 그 규율내용은 모든 재화 및 용역의 공급과 재화의 수입을 대상으로 하는 법률이다.

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

이와 같이 복잡하고 광범위한 거래내용을 과세대상으로 삼고 있는 점에 비추어 볼 때 부가가치세법의 조문은 너무 적다고 하겠다. 즉 부가가치세법의 조문을 지나치게 줄이고, 그 내용을 축약적·추상적으로 표현하다 보니 부가가치세법의 해석을 둘러싸고 다툼이 끊임없이 제기되고 있다. 오스트레일리아의 Goods and Services Tax Act 1999의 조항 수가 747개 조항인 것과 비교하여 보더라도 우리나라의 부가가치세법이 얼마나 축약적·추상적으로 표현되어 있는지를 미루어 짐작할 수 있을 것이다.

이는 부가가치세제를 처음으로 도입·시행하는 과정에서 미처 예측하지 못한 문제들이 발생하더라도 과세관청에 어느 정도의 행정재량을 허용함으로써 유연한 운영을 도모하기 위하여 법령조문을 줄이면서 그 법문을 추상적·축약적으로 표현한 데에서 기인한다고 하겠다¹³⁶⁾. 이의 필연적인 결과로서 부가가치세법 기본통칙은 240개 조문이나 되며, 부가가치세법 해석편람은 1,983개 조문에 이르고 있어서 이 둘을 합치면 2,200여 조문이 넘는 실정이다. 이 밖에도 부가가치세법에 관한 예규와 질의에 관한 회신이 엄청나게 집적되어 있다.

이와 같은 법문의 지나친 축약성과 추상성은 부가가치세법만이 안고 있는 문제가 아니고 조세법 전반이 지니고 있는 문제이다. 이 밖에도 우리나라의 소득세법의 전문은 173개 조항으로 이루어져 있지만, 영국의 소득세법의 일부인 Income Tax (Trading and Other Income) Act는 그 전문이 무려 886개 조항에 이르고 있다.

136) 이성식, 앞의 논문, p. 5.

VI. 지방세법체계상의 문제점

1. 지방세법과 지방세조례와의 관계의 불명확성

지방세법과 지방세조례와의 관계가 불명확하기 때문에 조세법의 이용자에게 혼란을 주고 있다. 이와 같은 불명확성은 다음과 같은 관점에서 제기되고 있다.

첫째, “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다.”는 지방세법 제3조 제1항의 해석과 관련하여 지방세법이 직접 주민을 구속하는 효력을 갖는지의 여부가 그 주된 쟁점을 이룬다. 즉 지방세법이 직접 주민을 구속한다는 학설(직접효력설)과 지방세법은 지방세조례를 제정하기 위한 하나의 大綱的 法律(Rahmengesetz)에 지나지 않으며 지방세법에 근거하여 제정한 지방세조례만이 직접 주민을 구속한다는 학설(간접효력설)로 갈리는 것이다.

둘째, 지방자치단체가 지방세조례로써 자주적으로 규율할 수 있는 범위에 관하여 논란이 제기되고 있다. 현행 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 제기되고 있다. 그러므로 지방세조례에의 위임범위를 넓힘으로써 지방자치단체의 특수성을 반영할 수 있도록 개선할 필요성이 있다고 하겠다. 이와 관련하여 지방세의 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관한 필요한 사항의 조례에의 위임 정도가 문제가 된다.

셋째, 현행 지방세법 및 조세특례제한법에서는 광범위하게 지방세의 비과세 및 감면에 관한 조항을 설정하고 있는데, 이와 관련하여 국가가 취득세·등록세·재산세 등과 같은 지방자치단체의 고유의 재원

을 이루고 있는 지방세에 있어서 국가정책상의 필요에 의하여 법률로써 광범위하게 비과세 등의 규정을 남설하는 것이 지방자치단체의 과세자주권을 침해하는 것이 아닌가 하는 의문이 제기되고 있다.

2. 지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 불명확성

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

첫째, 지방세의 부과와 징수에 관하여 지방세법 및 기타 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용하도록 하고 있다(지방세법 제82조). 그런데 그 준용범위를 둘러싸고 해석상 다툼이 제기되고 있다¹³⁷⁾.

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

137) 예를 들면 지방세법 제82조에 의하여 국세기본법 제45조의 2가 준용되는지의 여부에 관한 다툼이 이에 해당한다(대법원 1999. 7. 23. 선고 98두9608 판결).

VII. 체계적인 조세법 정비계획의 부재

우리나라는 체계적으로 조세법을 정비하여 본 경험을 갖고 있지 않다. 그나마 두 차례에 걸쳐 조세법령정비작업이 행하여진 바 있으나, 입법과 연결되지 못하고 중단되었음은 제3장 제1절에서 다룬 바와 같다.

재무부는 1982년부터 5개년 계획으로 조세법령정비작업을 진행하기 위하여 조세법령심의위원회를 설치하고 소위원회를 구성하여 제1차 연도에 소득세법·법인세법 및 부가가치세법에 관한 정비초안을 마련하였으나, 입법과 연결되지 못하고 동 작업은 중단된 바 있다. 두 번째로는 재정경제부가 2000년 주요업무보고에서 ‘세법체계와 내용을 알기 쉽게 정비’라는 제목 아래 조세법체계의 개편방안을 제시하고 개편작업을 진행하였으나, 이 또한 입법과 연결되지 못하고 당해 개편작업이 중단되었다.

조세법의 개편작업은 엄청난 예산이 소요되며, 고도의 전문성을 갖춘 많은 전문 인력을 확보함과 동시에 개편작업을 수행할 전담기구를 상설하여야 하고, 그 개편작업에 오랜 기간이 소요되는 장기적인 과제이다. 그럼에도 불구하고 앞의 두 차례의 개편작업은 앞의 요건 중 그 어느 하나도 충족하지 못하고 짧은 기간 안에 기존의 인력 및 조직에 의하여 적은 예산으로 수행하려다 보니 아무런 결실을 맺지 못하고 중단되는 결과를 가져온 것이다. 한 마디로 체계적인 조세법 정비계획의 부재라고 단정하지 않을 수 없는 것이다.

제5장 조세법체계의 개편방안

I. 조세법의 통합과 중복적 규정의 개선

1. 조세법의 통합

가. 내국세법·관세법 및 지방세법의 통합

내국세·관세 및 지방세를 아우르는 조세에 관한 규정을 통합하는 통일법전을 제정할 것인지에 관하여는 견해의 대립이 있다. 내국세·관세 및 지방세법을 통합하는 방안, 내국세·관세 및 지방세의 통칙법을 통합하는 방안, 현행대로 존치하는 방안이 대립되고 있다.

1) 제1방안

내국세·관세 및 지방세법을 통합하는 방안이다. 즉 ‘조세법’(가칭)이라는 단일법전 안에 내국세·관세 및 지방세에 관한 사항을 통합하여 규정하는 방안이다.

2) 제2방안

내국세·관세 및 지방세의 통칙법을 통합하는 방안이다. 즉 ‘조세통칙법’(가칭)이라는 단일법전 안에 내국세·관세 및 지방세에 관한 통칙적인 사항을 통합하여 규정하는 방안이다.

3) 제3방안

현행과 같이 내국세·관세 및 지방세에 관한 법률을 각각 제정하여

운영하는 방안이다. 현행법상 내국세에 관한 법률은 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법 등과 같은 다수의 통칙법과 하나의 세목마다 하나의 세법으로 이루어진 개별세법의 체제를 유지하고 있다. 그러나 관세와 지방세에 있어서는 내국세와는 달리 관세법과 지방세법이라는 단일법전으로 이루어져 있다.

4) 결어

제3방안과 같이 현행의 내국세·관세 및 지방세에 관한 법률을 각각 제정하여 운영하는 방안이 가장 바람직하다고 하겠다. 그 논거는 다음과 같다.

첫째, 지방세에 있어서는 조례를 그 법원으로 하고 있기 때문에 국세에 관한 법률과 지방세법을 단일세법전으로 통합하는 데에 장애요인이 되고 있다. 지방세를 국세와 함께 단일세법전으로 규율할 경우에는 헌법상 지방자치권의 핵심적 내용을 이루고 있는 입법자치권을 침해함으로써 위헌논쟁을 불러일으킬 소지가 높다.

둘째, 내국세와 관세의 이질성으로 말미암아 내국세법과 관세법과의 단일법전으로의 통합도 어렵다고 하겠다. 미국의 경우에도 관세에 관한 법률(Title 19-Customs Duties)과 내국세에 관한 법률(Title 26-Internal Revenue Code)을 별도의 편제로 구성하고 있다.

결론적으로 내국세법·관세법 및 지방세법의 단일법전화는 바람직하지 않다고 하겠다. 그러나 현행의 내국세·관세 및 지방세에 관한 법률을 각각 제정하여 운영하는 제3방안을 그대로 유지하는 경우에도 내국세·관세 및 지방세의 통칙적인 사항에 관하여는 당해 조세의 특성상 불가피한 경우를 제외하고는 그 규정의 내용을 가능한 한 통일하도록 하여야 한다.

나. 내국세에 관한 법률의 통합

현행 국세(관세를 제외한 내국세를 말한다. 이하 같다)에 관한 법률은 무려 20개에 이르고 있다. 그리고 국세통칙법으로서 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법·과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률이 각각 제정되어 있다. 이로 인하여 각 실정세법 간에 규정이 중복되고 통일성이 결여됨으로써 조세법을 복잡하게 하고 어렵게 하는 요인이 되고 있다.

이를 개선하기 위해서는 복잡한 현행의 실정세법을 통·폐합할 필요가 있다. 조세법령의 통·폐합방안으로서는 다음과 같은 4가지 방안을 고려하여 볼 수 있다.

1) 제1방안(단일법체계로 바꾸는 방안)

내국세의 모든 세목을 하나의 법률로서 규율하는 방안이다. 단일법률 안에는 개별 세목의 과세요건에 관한 규정은 물론이고 국세통칙에 관한 규정도 함께 규정하도록 한다. 그 입법례로서는 미국의 내국세법(Internal Revenue Code)을 들 수 있다.

단일법전체계는 색인표 등에 의하여 관련조항을 쉽게 찾을 수 있기 때문에 접근이 용이하며, 1세목 1세법주의에서 야기되는 중복규정을 줄일 수 있는 장점이 있다. 그리고 단일법전 안에 수록된 전체의 조세 중에서 개별세목을 조망할 수 있기 때문에 세목 간에 형평 및 통일성을 유지할 수 있다¹³⁸⁾.

2) 제2방안(국세절차법과 국세실체법의 두 개의 법률로 규율하는 방안)

내국세에 관한 규정을 절차법적인 사항과 실체법적인 사항으로 나

138) 실정세법의 통·폐합과 관련하여 체계성기준·실용성기준 및 적응성기준에 의하여 비교하는 견해가 있다(송쌍중, 『조세법론 -조세법의 이론체계-』, 법문사, 1993, pp. 264~267).

누어 절차법적인 사항은 국세절차법에서, 그리고 실체법적인 것은 국세실체법에서 규율하는 방안이다. 그 입법례로서는 프랑스의 조세절차법(Livre des Procédures Fiscales)과 조세실체법(Code Général des Impôts)의 이원화 체계를 들 수 있다.

3) 제3방안(성질이 유사한 법령을 통합하는 방안)

내국세에 관한 사항을 국세통칙법과 개별세법으로 나누되, 개별세법은 다시 그 성격이 유사한 세목을 통합하여 규율하는 방안이다. 먼저 현행의 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법·과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률을 통합하여 ‘국세통칙법’(가칭)이라는 하나의 통칙법을 제정하도록 한다.

다음으로 개별세법은 소득세법(소득세법·법인세법·부당이득세법), 소비세법(부가가치세법·특별소비세법·교통세법¹³⁹) 및 주세법, 상속세및증여세법, 인지세법, 증권거래세법, 농어촌특별세법 및 교육세법으로 통·폐합하도록 한다. 그리고 조세특례제한법·국제조세조정에관한법률의 내용은 각 개별세법에서 수용하도록 한다. 위의 내용에 따르면 국세에 관한 법률은 다음과 같이 국세통칙법과 7개의 개별세법으로 이루어지게 된다.

- ① 국세통칙법
- ② 소득세법(소득세법·법인세법·부당이득세법)
- ③ 상속세및증여세법
- ④ 소비세법(부가가치세법¹⁴⁰·특별소비세법·교통세법 및 주세법)
- ⑤ 인지세법
- ⑥ 증권거래세법

139) 교통세를 목적세에서 제외하여 보통세로 전환한 후에 소비세법(가칭)에 통합하도록 한다.

140) 부가가치세법과 그 밖의 소비세에 관한 법률 간에 이질적인 내용이 있기 때문에 소비세에 관한 법률을 부가가치세법과 특별소비세법으로 2분하는 방안도 고려하여 볼 수 있다.

⑦ 농어촌특별세법

⑧ 교육세법

4) 제4안(통칙법은 통합하되, 개별세법은 현행대로 존치하는 방안)
 현행의 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법 및 조세범처벌절차법을 통합하여 ‘국세통칙법’(가칭)을 제정하되, 개별세법은 현행대로 존치하는 방안이다. 즉 개별세법은 현행의 소득세법·법인세법·부당이득세법·상속세및증여세법·부가가치세법·특별소비세법·주세법·인지세법·증권거래세법·농어촌특별세법·교통세법·교육세법을 그대로 유지하는 것이다. 이 경우에도 조세특례제한법·국제조세조정에관한법률을 개별세법에서 흡수·수용할 것인지 또는 현행과 같이 별개로 존치할 것인지가 문제가 된다.

현행 독일의 조세법체계는 제4방안의 유형에 속한다. 독일은 단일의 통칙법으로서 조세기본법(Abgabenordnung: AO)을 제정·유지하고 있고, 개별세법으로서는 소득세법·법인세법·부가가치세법 등과 같은 1세목 1법률주의의 체계를 채택하고 있다. 그리고 이전가격의 조작·경과세국에 대한 투자 등과 같은 국제 간의 조세회피를 규제하기 위하여 개별세법과는 별도로 대외세법(Außensteuergesetz: Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen)을 두고 있다¹⁴¹⁾.

5) 결어

장기적인 관점에서 볼 때에는 제1방안과 같이 내국세에 관한 법률을 단일법전으로 제정하는 방안이 바람직하다고 본다. 그러나 조세법전의 단일법전화는 그 작업량이 방대하여 장기간의 작업기간이 소요될 뿐만 아니라 충분하고 치밀한 연구와 방대한 예산 및 조직을 필요

141) 이 밖에 회사의 구조조정을 지원하기 위한 조직재편세법(Umwandlungsteuergesetz)과 투자를 세제상 지원하기 위한 투자세법(Investmentsteuergesetz)을 두고 있다.

로 한다. 만일 제1방안의 채택이 어렵다면 중·단기적 개선방안으로서 제3방안의 채택을 제안하고자 한다. 즉 내국세에 관한 통칙법은 단일 법전으로 통합하고, 개별세법은 가능한 한 유사한 세목끼리 통·폐합하는 방안을 검토하여 볼 필요가 있다. 이하에서는 제3방안에 관하여 간략하게 설명하고자 한다.

가) 국세통칙법의 통합

현행의 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법·과세자료의제출및관리에 관한 법률·행정절차법과 개별세법에서의 공통되는 조항을 수용하여 국세통칙법(가칭)을 제정하기로 한다¹⁴²⁾. 국세통칙에 관한 사항을 하나의 단일법전으로 통합할 때에는 다음과 같은 장점이 있다.

첫째, 세법을 체계적으로 이해하는 데에 도움이 된다. 그리고 단일 법전(국세통칙법)의 말미에 색인표를 둬으로써 특정 사항과 관련된 조항을 쉽게 찾을 수 있기 때문에 접근이 쉽다.

둘째, 각 세법마다 중복적인 규정을 줄일 수 있기 때문에 세법의 간소화에 기여한다. 즉 1세목 1세법주의에 의하여 필연적으로 야기되는 중복규정을 줄일 수 있는 장점이 있는 것이다.

셋째, 단일법전 안에 수록된 전체 조세와의 관련 아래에서 특정 세목의 조세를 바라보기 때문에 세목 간에 규정의 형평 및 균형을 유지할 수 있다.

국세통칙에 관한 사항을 하나의 단일법전으로 통합할 경우에는 독일의 조세기본법(Abgabenordnung: AO)으로부터 많은 시사점을 얻을 수 있다고 생각한다. 아래에서는 독일의 조세기본법의 편제에 관하여 간략하게 소개하기로 한다.

142) 부패방지위원회는 2005년에 조세절차법의 제정을 권고한 바 있다(부패방지위원회, 『세무분야 부패방지를 위한 제도개선권고안』, 2005. 2, p. 20).

제1편 총칙

제1장 적용범위

제2장 조세에 관한 개념규정

조세, 조세관련 급부, 법률, 재량, 세무관청, 공무원, 주소, 거소, 주
된 사무소, 법인 등의 주소, 사업소, 상시대리인, 경제적 사업, 친족

제3장 세무관청의 관할

제4장 납세자 정보보호

제5장 공무원의 책임의 제한

제2편 조세채무법

제1장 납세의무자

제2장 조세채무관계

제3장 조세우대조치의 목적

제4장 귀속책임

제3편 일반절차규정

제1장 절차의 제 원칙

제1절 절차에의 관여

제2절 공무원 및 기타자의 배제 및 기피

제3절 과세의 제원칙과 증거자료

제1관 통칙

제2관 정보 및 감정인의 감정에 의한 입증

제3관 문서 및 시각적 확인을 통한 입증

제4관 정보 및 제출거부권

제5관 정보의무자 및 감정인의 보상

제4절 기간, 기한, 원상회복

제5절 사법공조 및 행정공조

제2장 행정행위

제4편 과세의 부과

제1장 납세의무자의 파악

제1절 개인 및 사업의 등록

제2절 신고의무

제2장 협력의무

제1절 기장 및 기록의 작성

제2절 납세신고

제3절 계좌의 진실성

제3장 확정절차 및 확인절차

제1절 세액확정

제1관 통칙

제2관 확정시효

제3관 확정력

제4관 비용

제2절 과세기초의 분리 확인, 과세산정액의 확정

제1관 분리확인

제2관 과세산정액의 확정

제3절 분할 및 배분

제4절 귀속책임

제3장 세무조사

제1절 통칙

제2절 세무조사에 기초한 구속확언

제5장 조세사찰

제6장 특별한 경우의 조세감독

제5편 징수절차

제1장 조세채무관계에서 발생하는 청구권의 실행, 납부기한 및 소멸

제1절 조세채무관계에서 발생하는 청구권의 실행 및 납부기한

- 제2절 납부, 상계, 사면
- 제3절 납부의 시효
- 제2장 이자, 지연신고가산금
- 제1절 이자
- 제2절 지연신고가산금
- 제3장 담보의 제공

제6편 강제집행

- 제1장 총칙
- 제2장 금전채권에 대한 집행
- 제1절 통칙
- 제2절 연대채무의 배분
- 제3절 동산에 대한 집행
- 제1관 통칙
- 제2관 물건에 대한 집행
- 제3관 채권 및 기타재산권에 대한 집행
- 제4절 부동산에 대한 집행
- 제5절 압류
- 제6절 담보의 환가
- 제3장 금전채권 이외의 것에 대한 집행
- 제1절 작위, 수인 및 부작위에 대한 집행
- 제2절 담보의 강제
- 제4장 비용

제7편 행정적 권리구제절차

- 제1장 권리구제의 허용
- 제2장 절차규정

제8편 형사법적 규정 및 과태료 규정, 형사절차 및 과태료절차

제1장 형사법적 규정

제2장 과태료규정

제3장 형사절차

제1절 통칙

제2절 조사절차

제1관 통칙

제2관 조세형사범에 대한 세무관청의 절차

제3관 검찰청의 절차에 있어서의 세무관청의 지위

제4관 조세사찰 및 관세사찰

제5관 증인 및 감정인의 보상

제3절 재판절차

제4절 절차비용

제4장 과태료절차

제9편 종결규정

나) 개별세법의 개편

(1) 특별소비세법의 통합

목적세인 교통세를 보통세로 전환하여 특별소비세법과 통합하도록 한다. 교통세는 목적세로 규율하여야 할 필요성 때문에 1994년부터 종전의 특별소비세에서 분리시켜 별도의 세목으로 설정한 것이다.

그리고 주세법의 경우에는 주류면허에 관한 사항을 제외하고는 특별소비세법의 구조와 크게 다를 바 없다. 주세는 특별소비세의 일종이기 때문이다.

그러므로 특별소비세법, 주세법 및 교통세법을 하나의 법률로 통합하는 방안을 검토하여 볼 필요가 있다.

(2) 소득과세법의 개편

소득세법·법인세법 및 부당이득세법과 같은 광의의 소득과세에 관한 법은 하나의 법률로 통합하는 방안을 고려하여 볼 수 있다.

다른 방안으로서는 현행의 소득세법 및 법인세법의 체제를 그대로 유지하되, 소득세법 또는 법인세법 중 어느 한 법률을 母法으로 하여 소득세법 및 법인세법에서의 공통규정(예: 소득금액의 계산에 관한 규정, 원천징수에 관한 규정, 부당이득세에 관한 규정)은 그 모법에서 규율하고 다른 법률에서는 당해 규정을 적용하도록 한다. 독일의 경우에는 소득세법을 모법으로 하여 소득의 개념 및 소득금액의 계산에 관하여는 법인세법에서 특별한 규정을 두고 있지 않는 한 소득세법의 규정을 준용하도록 하고 있음은 전술한 바와 같다,

(3) 조세특례제한법 등의 개선

조세특례제한법 및 국제조세조정에관한법률은 현행대로 존치하는 방안과 당해 법률에서 정하고 있는 내용을 각 개별세법에서 수용하되, 조세특례제한법 및 국제조세조정에관한법률은 폐지하는 방안을 검토하여 볼 필요가 있다. 그런데 조세특례제한법을 개별세법에서 수용하지 않고 현행대로 존치할 경우에는 그 내용 중 개별세법에서 규정하였어야 할 사항, 예를 들면 조세특례제한법 제104조의 10의 해운기업에 대한 법인세과세표준계산특례, 제136조의 접대비의 손금산입특례, 제138조의 임대보증금 등의 간주익금에 관한 사항 등은 개별세법으로 그 조항을 옮기는 것이 바람직하다.

2. 조세법령 간 중복규정의 통합

현행 세법은 1세목 1세법 체계를 유지하고 있기 때문에 조세법령 간에 규정이 중복되는 경우가 적지 않고, 이로 인하여 세법의 분량이 방대하게 되는 결과를 초래하고 있다. 그러므로 각 개별세법에 중복적으

로 두고 있는 조항으로서 전체의 세법 또는 다수의 개별세법에 공통적으로 적용될 사항을 담고 있는 조항은 국세통칙법에서 일괄하여 규정하도록 하고, 개별세법에서는 당해 조항을 삭제하도록 한다. 다만, 당해 세목의 성격상 국세기본법의 규정과 달리 취급하여야 할 필요가 있는 경우에는 그 부분은 당해 개별세법에서 특례규정을 두어 해결하여야 할 것이다.

국세기본법에서 일괄적인 규정을 둘 사항을 예시하여 보면 다음과 같다.

1) 질문검사권에 관한 규정

각 개별세법에 두고 있는 질문검사권에 관한 규정은 삭제하되, 국세기본법에서 질문검사권에 관한 통합적인 규정을 두도록 한다. 이 경우에는 국세기본법상의 세무조사에 관한 규정(국세기본법 제81조의 3, 제81조의 4, 제81조의 5, 제81조의 6, 제81조의 7)과 통합하여 규율하는 것이 바람직하다.

2) 과세자료의 제출

과세자료의제출및관리에관한법률, 국세기본법 및 각 개별세법에 제각기 두고 있는 과세자료의 제출의무에 관한 규정은 통합할 필요가 있다. 그 구체적인 방안으로서는 모든 과세자료의 제출 및 관리에 관하여 과세자료의제출및관리에관한법률에서 통합하는 방안, 국세통칙법에서 통합하는 방안을 고려하여 볼 수 있다.

생각하건대, 국세통칙법에 ‘과세자료의 제출 및 관리’라는 별도의 장을 신설하여 이곳에서 통합하는 것이 바람직하다고 생각한다.

3) 비밀보호 및 유지

국세기본법, 과세자료의제출및관리에관한법률, 상속세및증여세법 등 다수의 세법에서 중복적으로 두고 있는 비밀보호 및 유지에 관한

규정을 통합하여 국세통칙법에서 규율하도록 한다.

참고로 독일 조세기본법에서는 제1편 제4장에서 ‘조세비밀(Steuergeheimnis)’이라는 장(章)을 두고, 조세비밀(제30조), 은행고객의 보호(제30a조), 과세기초의 통지(제31조), 불법취업단속을 위한 통지(제31a조), 돈세탁 단속을 위한 통지(제31b조)에 관한 규정을 두고 있다.

4) 확정절차

과세표준과 세액의 신고, 결정과 경정, 추계결정 및 경정의 사유, 수시부과결정, 과세표준과 세액의 통지에 관하여는 각 개별세법에서 중복적인 규정을 두고 있는데, 국세통칙법에서 통합하여 정하는 것이 바람직하다고 하겠다.

가) 과세표준과 세액의 신고

신고의무자, 신고의 형식 및 내용, 신고서의 정정, 신고의 효력, 수정 신고, 기한후신고 등에 관한 규정을 국세통칙법에서 통합하여 정하도록 한다.

나) 과세표준과 세액의 결정과 경정

모든 개별세법에서 결정과 경정의 사유 및 절차, 추계결정 및 경정의 사유와 방법에 관한 규정을 두고 있다. 이를 통합하여 국세통칙법에서 정하도록 한다. 이 경우에 추계결정 및 경정의 방법은 소득금액의 추계결정 및 경정방법과 수입금액의 추계결정 및 경정방법으로 구분하여 규율하도록 한다.

다) 수시부과결정

대부분의 개별세법에서 두고 있는 수시부과결정에 관한 규정을 국세통칙법에서 통합하여 규율하도록 한다. 이곳에서는 수시부과결정의 사유, 수시부과결정의 방법 및 수시부과결정의 절차 등에 관하여 정하

도록 한다.

라) 과세표준과 세액의 통지

관할세무서장이 과세표준과 세액을 결정 또는 경정한 때에는 납세 의무자에게 그 과세표준과 세액을 통지하도록 하고 있다. 이를 국세통칙법에서 통합하여 규율하되, 현행 국세기본법 제8조 제2항 단서의 규정과 상속세및증여세법 제77조의 규정 간의 모순을 조정하도록 한다.

5) 납부·징수 및 환급

세액의 자진납부·징수 및 환급에 관하여는 국세통칙법에서 통합하여 규율하도록 한다. 그리고 자진납부 및 징수에 있어서 연부연납·분납·물납에 관한 통칙적인 규정도 함께 두도록 하여야 한다. 다만, 세액의 환급 중 부가가치세의 조기환급과 같은 특례사항에 대하여는 개별세법에서 특례규정을 두어 해결하도록 한다.

6) 납세관리인

현행법상 상속세및증여세법, 종합부동산세법 및 부가가치세법 등과 같은 개별세법과 국세기본법에서 중복적으로 두고 있는 납세관리인에 관한 규정을 국세통칙법에서 통합하여 규율하도록 한다.

7) 법인격 없는 단체

조세법에서는 권리능력(또는 의무능력)이 없는 ‘법인격 없는 사단·재단’에게도 세부담의 공평성 등을 고려하여 납세의무를 지우고 있다. 법인격 없는 사단(nichtrechtsfähiger Verein)이란 그 실체가 사단임에도 불구하고 권리능력을 취득하지 못한 것을 의미한다. 즉, 법인격 없는 사단이란 고유의 목적을 가지고 사단적 성격을 가지는 규약을 만들어 이에 근거하여 의사결정기관 및 집행기관인 대표자를 두는 등의 조직을 갖추고 있고, 기관의 의결이나 업무집행방법이 다수결의 원

칙에 의하여 행해지며, 구성원의 가입·탈퇴 등으로 인한 변경에 관계 없이 단체 그 자체가 존속되고, 그 조직에 의하여 대표의 방법·총회나 이사회 등의 운영·자본의 구성·재산의 관리 기타 단체로서의 주요사항이 확정되어 있는 단체를 말한다¹⁴³⁾. 그리고 법인격 없는 재단이란 재단법인의 실체가 되는 재단으로서의 실질을 갖추고 있으면서 권리능력을 취득하지 못한 것을 의미한다. 이와 같은 법인격이 없는 사단·재단은 주로 비영리를 목적으로 하는 단체에서 찾아볼 수 있다.

이와 같은 법인격 없는 사단·재단에 대하여는 단체성의 강약을 기준으로 하여 상대적으로 단체성이 짙은 법인격 없는 사단·재단은 법인으로 의제하고, 그 이외의 법인격 없는 사단·재단은 개인으로 취급하고 있다.

현행법상 국세기본법 제13조, 소득세법 제1조 제3항 및 소득세법시행규칙 제2조, 법인세법 제1조 제2호, 상속세및 증여세법 제4조 제7항, 부가가치세법 제2조 제2항에서 중복적인 규정을 두고 있다. 개별세법상의 법인격 없는 사단 등에 관한 규정은 삭제하고 국세통칙법에서 통합적으로 규정하는 것이 바람직하다고 하겠다¹⁴⁴⁾.

8) 실질과세의 원칙

국세기본법 제14조에서 실질과세의 원칙에 관한 규정을 두고 있다. 이와 같은 실질과세의 원칙은 개별세법에서 특례규정을 두지 않는 한 당연히 개별세법에 그 효력이 미치는 것이다. 그러므로 중복적인 규정에 해당하는 법인세법 제4조(실질과세)의 규정은 이를 삭제함이 바람직한 것이다.

9) 장부의 비치·기장

143) 대법원 1992. 7. 10 선고, 92다2431 판결.

144) 이태로 외 3인, 『세법체계의 정비와 개선에 관한 연구』, 한국경제연구원, 1982, p. 13.

현행법상 소득세법, 법인세법, 부가가치세법을 비롯한 대부분의 개별세법과 국세기본법에서 중복적으로 규율하고 있는 장부의 비치·기장의무에 관하여 국세통칙법에서 통합하여 규정하도록 한다. 이곳에서는 기장의무자의 범위, 기장의무의 구체적인 내용, 장부의 요건 및 기장방법¹⁴⁵⁾, 장부의 구분기장¹⁴⁶⁾, 장부의 보존 등에 관하여 정하도록 한다.

10) 사업자등록

부가가치세법, 소득세법 및 법인세법에서 규정하고 있는 사업자등록제도를 국세통칙법에서 통합하여 규율하도록 한다. 이 밖에도 각 개별세법에서 규정하고 있는 개업·휴업·폐업의 신고(부가가치세법 제5조 제4항, 특별소비세법 제21조, 교통세법 제21조 등)에 관한 사항도 통합하여 국세통칙법에서 규정하도록 한다.

II. 법령 간의 통일성 및 체계성 유지

1. 법령 간의 통일성 및 체계성 유지

가. 조세법체계의 유기적 통일성의 확보

조세법의 존재형식은 헌법·법률·대통령령·총리령·부령 등 다

145) 독일의 조세기본법(Abgabenordnung)에서는 장부의 요건 및 기장방법과 관련하여 상품수불의 기록(제143조), 상품판매의 기록(제144조), 기장 및 기록에 관한 일반적 요청(제145조), 기장 및 기록에 관한 질서규정(제146조)을 두고 있다.

146) 장부의 구분기장에 관하여는 감면소득과 과세소득의 구분기장(소득세법 제161조, 조세특례제한법 제143조), 비영리법인의 수익사업의 구분경리(법인세법 제113조 제1항), 신탁재산의 구분경리(법인세법 제113조 제2항), 피합병법인으로부터 승계받은 이월결손금의 구분경리(법인세법 제113조 제3항) 등에서 규정하고 있다.

양한 법형식으로 이루어져 있다. 이들은 형식적으로는 각각 별개의 법령이지만 그 전체가 내용적으로는 논리적으로 통일된 체계를 이루지 않으면 안 된다. 그리고 조세법령은 그보다 상위의 법령의 취지와 내용에 모순·저촉되는 것이 아니어야 함은 물론 동등한 법형식의 다른 법령과도 모순·저촉되는 것이 아니어야 한다. 조세법령은 헌법과 상위법에 모순·저촉되어서는 안 되며, 하위법령에 위임을 할 때에는 그 위임근거를 명확히 하여야 한다.

하위에 있는 관계 법령이 상위법령의 내용과 모순·저촉되는 경우에는 헌법재판소의 결정 또는 법원의 판결에 의하여 당연히 실효될 것이나, 이와 같은 경우에도 법체계의 정비라는 측면에서 실효되는 하위 법령의 규정은 정리·삭제하는 것이 바람직하다. 특히 조세법은 국제기본법·조세특례제한법·국제조세조정등에관한법률 등과 같은 기본법·특례법 등의 출현으로 말미암아 법체계가 복잡할 뿐만 아니라 법령 상호간에 모순과 충돌이 적지 않게 발생하고 있는 실정이다.

하위에 있는 법령이 상위법령의 내용과 모순·저촉되는 전형적인 몇 개의 사례를 예시하여 보면 아래와 같다.

1) 소득세법상 접대비 한도액의 계산

접대비는 기본기준액과 당해 사업에 대한 당해 과세기간의 수입금액의 합계액에 일정률을 곱하여 계산한 금액의 합계액을 한도액으로 하며, 이와 같은 한도액을 초과하는 금액은 필요경비불산입한다. 그런데 수입금액에 적용할 일정률은 수입금액이 100억원 이하인 경우 0.2%, 100억원 초과 500억원 이하에 대하여는 0.1%, 그리고 500억원 초과에 대하여는 0.03%를 누차적으로 곱하여 합산한 금액으로 한다. 다만, 사업자와 특수관계에 있는 자와의 거래에서 발생한 수입금액(이하에서 '특정수입금액'이라 한다)에 대하여는 그 수입금액에 일정률을 곱하여 산정한 금액의 20%에 상당하는 금액으로 한다.

사업자의 총수입금액에 특정수입금액이 포함되어 있는 경우의 수입

금액기준액의 계산에 관하여는 법인세법 시행규칙 제20조 제1항의 규정을 준용하도록 하고 있다¹⁴⁷⁾. 법인세법 시행규칙 제20조 제1항은 사업자의 총수입금액이 특정수입금액 외의 총수입금액(일반수입금액), 특정수입금액의 순서로 이루어졌다고 보고, 일반수입금액에 대하여 높은 적용률을 적용하여 수입금액기준액을 계산하는 구조이다. 그러나 소득세법 시행령 제85조 제6항에서는 위의 소득세법 시행규칙 제45조와는 상반된 규정을 두고 있다. 즉 사업자의 총수입금액에 특정수입금액이 포함되어 있는 경우에는 사업자의 총수입금액이 특정수입금액, 특정수입금액 외의 수입금액(일반수입금액)의 순서로 이루어졌다고 보고, 특정수입금액에 대하여 높은 적용률을 곱하여 수입금액기준액을 계산하도록 하고 있다. 이는 위의 소득세법 시행규칙 제45조의 계산식, 즉 법인에 대한 접대비한도액의 계산산식과는 상반된 방식이다.

결론적으로 소득세법 시행규칙 제45조는 소득세법 시행령 제85조 제6항에 위배된다. 이와 같은 상충된 규정으로 말미암아 해석상 혼란을 야기하고 있다. 입법론적으로는 소득세법 시행령 제85조 제6항을 삭제하여 법인세법 시행규칙 제20조 제1항의 산식과 일치시키는 것이 바람직하다고 하겠다.

2) 법인세법상 추계시의 간주임대료 계산

법인세의 과세표준과 세액을 추계방법에 의하여 결정 또는 경정하는 경우의 부동산임대료 인하여 받은 전세금 또는 임대보증금(이하에서 '보증금 등'이라고 한다)에 대한 수입금액은 그 전세금 등에 정기에 금이자율을 곱하여 계산한다¹⁴⁸⁾. 법인이 장부 등을 비치하지 않아 전세금 등의 관리 및 운용으로 인한 수익을 파악할 수 없는 경우에 그 보증금 등에 정상수익률을 곱하여 산정한 금액을 수입금액으로 의제하는 제도이다.

147) 소득세법 시행규칙 제45조.

148) 법인세법 제11조 제1호 단서.

추계방법을 적용받는 법인에 대한 간주임대료가 법인세법 제15조 제1항(익금의 정의)에서 규정하고 있는 익금의 범위에 포함되지 않은 은 의문의 여지가 없다. 보증금 등에 대한 간주임대료를 익금에 산입 하기 위해서는 현행과 같이 대통령령(법인세법 시행령 제11조 제1호 단서)에서 간주임대료를 익금에 산입한다고 정할 것이 아니고 법률¹⁴⁹⁾로써 규율하는 것이 당연하다고 하겠다.

나. 체계정당성 원칙의 확보

1) 체계정당성 원칙의 중요성

법령은 헌법과 상위법에 모순·저촉되어서는 안 되며, 하위법령과 관련하여 위임근거를 명확히 하여야 한다. 그리고 입법내용이 다른 법령과의 조화와 균형이 유지되도록 하여야 하고 법령상호간에 중복·상충 되는 내용이 없어야 한다.

체계정당성(Systemgerechtigkeit)의 원칙은 동일한 규범 안이나 상이한 규범 간에 수평적 관계이건 수직적 관계이건 그 규범의 구조나 내용 또는 규범의 근거가 되는 원칙면에서 상호 배치되거나 모순되어서는 안 된다는 헌법적 요청(Verfassungspostulat)이다¹⁵⁰⁾. 체계기속

149) 현행 법인세법 제15조 제2항의 익금의제항목에 추계결정을 적용받는 법인에 대한 간주임대료를 추가하는 것이 바람직하다고 본다.

150) 체계정당성에 대한 기본적인 문헌으로 Degenhart, *Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat*, 1976; Peine, *Systemgerechtigkeit*, 1985; Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2.Aufl. 1983, 125 ff.; Starck, in: v.Mangoldt/Klein/Starck, *Das Bonner Grundgesetz*, 3.Aufl. 1985, Art.3 Rdnr.33 ff.; Badura, Peter, "Die Verfassung im Rechtsordnung und die Verfassungskonkretisierung durch Gesetz", in: *Handbuch des Staatsrecht, Bd. VII*, 1992, Rn. 31; Lange, "Systemgerechtigkeit", *Die Verwaltung* 4(1971), S.259 ff.(262 ff.); Schoch, "Der Gleichheitssatz", *DVBl.* 1988, 863 ff.(878 ff.); Osterloh, in: Sachs, *Grundgesetz*, 1996, Art.3 Rdnr.98 ff.; 체계정당성에 대하여 유보적인 견해로는 Robbers, "Der

성(Systembindung des Gesetzgebers)의 원칙이라고도 한다¹⁵¹⁾. 체계 정당성의 원칙은 규범 상호 간의 구조와 내용이 모순됨이 없이 체계와 균형을 유지할 것을 요구하는 원칙으로서 입법자를 기속하는 헌법적 원리라고 하겠다.

체계정당성의 원칙은 결과적으로 입법권자의 자의적인 입법을 제한함으로써 법률의 명확성을 확보하고, 예측가능성을 증대시키며, 입법 과정의 투명성을 강화하여 법적 안정성을 구축하는 데에 기여한다¹⁵²⁾. 체계정당성의 원칙은 헌법에 명문으로 규정된 원리가 아니고 비례의 원칙과 같이 헌법상 법치국가의 원리에서 도출될 수 있는 원칙으로서 법치국가가 실현하고자 하는 국민의 자유와 권리의 보장에 기여하는 기능을 한다고 볼 수 있다.

체계정당성의 원칙에 위반하는 법률은 위헌인가? 독일의 헌법재판

Gleichheitssatz”, *DÖV* 1988, 749 ff.(755 ff.); Rübner, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Loseblatt, Stand März 1997, Art.3 Rdnr.38 ff.; 체계정당성에 대하여 비판적 견해로는 Battis, “Systemgerechtigkeit”, *Festschrift für Ipsen*, 1977, S.11ff.(29 ff.); Gusy, “Der Gleichheitssatz”, *NJW* 1988, 2505ff.(2508 f.); Heun, in: Dreier, *Grundgesetz*, 1996, Art.3 Rdnr.34; Stein, *Alternativkommentar zum Grundgesetz*, 1989, Art. 3 Rdnr.47; Lerche, “Das Bundesverfassungsgericht und die Verfassungsdirektiven”, *AöR* 90(1965), S.341 ff.

151) U.Kischel, “Systembindung des Gesetzgebers und Gleichheitssatz”, *AöR* 124(1999), S.174 ff.(179).

152) 헌법재판소 2004. 11. 25. 선고 2002헌바66 결정.

‘체계정당성’(Systemgerechtigkeit)의 원리라는 것은 동일 규범 내에서 또는 상이한 규범 간에 (수평적 관계이건 수직적 관계이건) 그 규범의 구조나 내용 또는 규범의 근거가 되는 원칙면에서 상호 배치되거나 모순되어서는 안 된다는 하나의 헌법적 요청(Verfassungspostulat)이다. 즉 이는 규범 상호간의 구조와 내용 등이 모순됨이 없이 체계와 균형을 유지하도록 입법자를 기속하는 헌법적 원리라고 볼 수 있다. 이처럼 규범 상호 간의 체계정당성을 요구하는 이유는 입법자의 자의를 금지하여 규범의 명확성, 예측가능성 및 규범에 대한 신뢰와 법적 안정성을 확보하기 위한 것이고 이는 국가공권력에 대한 통제와 이를 통한 국민의 자유와 권리의 보장을 이념으로 하는 법치주의원리로부터 도출되는 것이라고 할 수 있다.

소¹⁵³⁾에 의하면 체계정당성의 원칙에 위반하는 법률은 곧바로 위헌으로 되는 것은 아니고, 추가적으로 비례원칙 또는 평등원칙의 위반이나 입법자의 자의금지원칙의 위반과 같은 위헌성을 시사하는 하나의 징표가 된다고 판시한 바 있다. 결국 체계정당성의 원칙에 반하는 법률은 위헌일 징표를 나타내고, 이러한 징표에 근거하여 비례의 원칙 또는 평등원칙에 대한 위반에 해당할 때에 위헌적인 법률이 된다. 이러한 의미에서 볼 때 체계정당성의 원칙의 위반은 비례의 원칙 또는 평등원칙의 위반이나 입법권자의 자의금지위반 등 일정한 위헌성을 시사하기는 하지만 아직 위헌단계에 이르지 아니하고, 이것이 위헌이 되기 위해서는 헌법원리인 비례의 원칙이나 평등원칙에 위반하여야 한다.

그런데 체계정당성의 원칙에 반하는 법률이라 할지라도 체계정당성의 원칙을 위반한 이유가 다른 헌법상의 중요한 가치를 실현하기 위하여 불가피한 경우에는 체계정당성 원칙의 위반은 정당화되어 위헌이라고 할 수 없다¹⁵⁴⁾. 그러므로 체계정당성의 원칙에 반하는 법률은 그 위반에 대한 정당한 이유가 없는 경우로서 비례의 원칙이나 평등원칙에 위반하는 때에는 그 법률은 헌법에 위반하는 법률이 된다¹⁵⁵⁾.

153) BVerfGE 34, 103(115); 59, 36(49); 66, 214(224); 67, 70(84 f.)

154) BVerfGE 68, 237(253); 78, 104(122 f.); 85, 238(247).

155) 헌법재판소 2005. 6. 30. 선고 2004헌바40 결정 등.

<결정요지> 헌법재판소는 구 상속세및증여세법 제41조의 2 제1항의 위헌소원에 대한 판결에서 당해 조항은 체계정당성의 원칙에 위반되지 않는다고 판시한 바 있다. 일반적으로 일정한 공권력 작용이 체계정당성에 위반한다고 해서 곧 위헌이 되는 것은 아니다. 즉 체계정당성 위반(Systemwidrigkeit) 자체가 바로 위헌이 되는 것은 아니고 이는 비례의 원칙이나 평등원칙위반 내지 입법의 자의금지위반 등의 위헌성을 시사하는 하나의 징후일 뿐이다.

그러므로 체계정당성 위반은 비례의 원칙이나 평등원칙위반 내지 입법자의 자의금지위반 등 일정한 위헌성을 시사하기는 하지만 아직 위헌은 아니고, 그것이 위헌이 되기 위해서는 결과적으로 비례의 원칙이나 평등의 원칙 등 일정한 헌법의 규정이나 원칙을 위반하여야 한다.

또한 입법의 체계정당성 위반과 관련하여 그러한 위반을 허용할 공익적인 사유가 존재한다면 그 위반은 정당화될 수 있고 따라서 입법

2) 체계정당성의 원칙에 충실한 개선

가) 가산금 등과 국세환급가산금 등의 균형

가산금 등의 적용률(연 17.4% 또는 14.4%)¹⁵⁶⁾, 중소기업투자준비금의 익금환입액에 대한 이자상당가산액의 적용률(연 10.95%), 납부 불성실가산세의 세율(연 10.95%), 원천징수납부 불성실가산세의 세율(10% 한도), 상속세 등의 연부이자율(연 3.65%)과 국세환급가산금 또는 환부이자의 적용이율(연 3.65%) 간에 괴리가 심하여 그 형평성 및 체계정당성의 원리의 위반 여부가 문제가 되고 있다¹⁵⁷⁾. 정부가 납세자로부터 과징하는 가산금·가산세 또는 중소기업투자준비금의 익

상의 자의금지원칙을 위반한 것이라고 볼 수 없다. 나아가 체계정당성의 위반을 정당화할 합리적인 사유의 존재에 대하여는 입법의 재량이 인정되어야 한다. 다양한 입법의 수단 가운데서 어느 것을 선택할 것인가 하는 것은 원래 입법의 재량에 속하기 때문이다. 그러므로 이러한 점에 관한 입법의 재량이 현저히 한계를 일탈한 것이 아닌 한 위헌의 문제는 생기지 않는다고 할 것이다.

이 사건에서 보면 증여세 이외의 조세를 회피할 목적이 인정되는 경우에 명의신탁을 증여로 추정하여 증여세를 부과하는 입법수단을 입법자가 선택한 것은 이미 앞에서 본 바와 같이 조세회피를 방지하고 이를 제재하기 위한 것으로서 그 입법목적이 정당하고 그 수단이 조세회피행위의 방지라는 입법목적 달성을 데 적합하고 나아가 증여세 이외의 조세를 회피하고자 하는 명의신탁에 대한 제재방법으로 증여세를 부과하는 것이 형벌이나 과징금을 과하는 등의 다른 대체수단에 비하여 납세의무자에게 더 많은 피해를 준다고 볼 수도 없고 명의수탁자가 입게 되는 재산상의 불이익보다 이로써 달성되는 공익이 현저히 크다고 판단된다.

그렇다면 조세범위확장조항을 통하여 증여세가 아닌 다른 조세를 회피하려는 목적이 명의신탁에 인정되는 경우에도 명의신탁을 증여로 의제하여 증여세를 부과하도록 한 입법의 선택에는 합리적인 이유가 존재하고 여기에 입법재량의 한계를 현저히 일탈한 잘못이 있다고 볼 수 없고 따라서 체계부정합으로 인한 위헌의 문제는 발생하지 않는다고 할 것이다.

156) 연단위의 가산금과 증가산금률의 합계는 17.4%이며, 증가산금률은 14.4%이다.

157) 강신구, 앞의 논문, pp. 58~72.

금환입액에 대한 이자상당가산액의 적용률과 정부가 납세자에게 지급하는 국세환급가산금 또는 환부이자율의 적용이율 간에 균형이 이루어지도록 양자의 적용률·세율 또는 적용이율에 관하여 개선이 이루어질 필요가 있는 것이다.

나) 명의신탁의 증여의제의 개선

상속세및증여세법 제45조의 2에서는 조세회피의 목적으로 권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 그 명의자로 등기 등을 한 날에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 보도록 하고 있다. 위와 같이 상속세및증여세법 제45조의 2의 증여의제규정을 통하여 증여세가 아닌 다른 조세를 회피하려는 목적이 인정되는 경우에 그 회피하려는 조세와는 세목과 세율이 전혀 다른 증여세를 부과하는 것인데, 이 경우의 증여세는 비록 과징금의 성격을 갖는다고 하더라도 이는 체계정당성의 원칙에 위배될 소지가 있는 것이다. 그러므로 상속세및증여세법 제45조의 2 제6항의 조세에는 증여세만으로 한정하여 규정하도록 개선하여야 한다.

다만, 헌법재판소는 증여세가 아닌 다른 조세를 회피하려는 목적이 명의신탁에 인정되는 경우에도 명의신탁을 증여로 의제하여 증여세를 부과하도록 한 입법의 선택에는 합리적인 이유가 존재하고 여기에 입법재량의 한계를 현저히 일탈한 잘못이 있다고 볼 수 없으므로 체계정당성의 원칙의 위반으로 인한 위헌의 문제는 발생하지 않는다고 판시한 바 있다¹⁵⁸⁾.

다) 종합소득공제의 국민기초생활보장법상의 최저생계비와의 균형 유지 자신과 가족의 최저생계비(Familienexistenzminimum), 즉 자신과

158) 헌법재판소 2004. 11. 25. 선고 2002헌바66 결정; 헌법재판소 2005. 6. 30. 선고 2004헌바40, 2005헌바24(병합) 결정.

가족의 생존을 위하여 불가피하게 소비하지 않으면 안 될 최저한의 지출은 소득세의 과세표준에서 제외하지 않으면 안 된다. 이와 같은 불가피한 인적공제의 과세제외는 조세우대조치(Steuervergünstigungen) 또는 조세법상의 보조금 교부가 아니고 담세력에 근거한 과세를 실현하기 위한 필요적 조치인 것이다¹⁵⁹⁾. 최저생계비의 면세는 헌법상 기본권의 이념적 기초 또는 기본권보장의 목적인 인간으로서의 존엄과 가치를 실현하기 위한 경제생활에 있어서의 최저한의 조건인 것이다¹⁶⁰⁾. 따라서 납세의무자와 그 가족의 생존을 위한 최저생계비에도 미치지 못하는 소득에 대한 소득세의 과세는 위헌임을 면하기 어렵다고 하겠다. 최저생계비 면세의 원칙을 주관적 순소득과세의 원칙이라고도 부른다.

현행의 소득세법상 인적공제의 수준은 최저생계비 수준에 훨씬 미치지 못하고 있기 때문에 위헌적 소지가 높다. 즉 현행의 소득세법상 인적공제에 관한 규정은 최저생활비 면세의 원칙에 위배될 뿐만 아니라 체계정당성의 원칙에도 위반소지가 있다. 소득세법상의 인적공제 중 기본공제는 1인당 연 100만원인데, 이는 국민기초생활보장법의 가구별 최저생계비에 현저하게 미달된다. 2006년 가구별 최저생계비를 살펴보면 1인 가구가 연 502만원, 2인 가구는 연 841만원, 3인 가구는 연 1,128만원이며, 4인 가구는 연 1,404만원이다. 이에 비하여 근로소득자 외의 다른 소득자(사업소득자, 이자소득자 등)의 인적공제의 수준은 독신인 경우에는 연 100만원, 부부만인 경우에는 연 200만원으로서 위헌 소지가 높다고 하겠다.

독일의 1995년 소득세법상 기본공제(Grundfreibetrag)는 2,871유로였는데, 독일의 연방헌법재판소는 기본공제는 최소한 사회보장법이 보

159) 김완석, 『소득세법론』, (주)광교이텍스, 2006, p. 35.

160) 同旨: 전광석, 『사회보장법과 세법의 기능적인 상관관계』, 『헌법실무연구』 제4권, 박영사, 2003, p. 384; Paul Kirchhof, "Steuergerechtigkeit und Sozialstaatliche Geldleistung," *Juristen Zeitung*, 1982, S. 305.

장하는 정도의 최저생계비 수준을 유지하여야 하기 때문에 위의 기본공제에 관한 규정에 대하여 헌법불합치결정을 내린 바 있다¹⁶¹⁾. 이와 같은 헌법불합치결정에 따라 소득세법상의 기본공제(2002년)를 사회보장법상의 최저생계비인 7,235(기혼자는 14,470)유로로 인상한 바 있다.

라) 소득세제와 증여세제의 균형 유지

(1) 소득세와 증여세 과세기준의 명확화

(가) 수증자산에 대한 소득세와 증여세의 우선규정의 검토

개인이 증여받은 재산에 대하여 소득세를 과세할 것인지 또는 증여세를 과세할 것인지는 입법정책적인 사항이다. 현행 소득세법은 소득세 우선과세의 원칙을 채택하고 있다. 이외는 달리 미국과 일본 등에서는 증여세 우선주의를 채택하고 있다.

미국은 증여(gifts)와 상속(inheritances)에 의하여 취득한 재산은 소득세의 총소득(gross income)에서 제외하고 있다¹⁶²⁾. 그리고 일본도 상속·유증 또는 개인으로부터의 증여에 의하여 취득하는 것에 대하여는 소득세를 부과하지 않도록 하고 있다¹⁶³⁾.

상속세 또는 증여세는 특별소득세의 성격을 지니고 있으므로 상속 또는 증여로 인하여 취득한 재산에 대하여는 상속세 또는 증여세 우선과세의 원칙을 채택하는 것이 법리상 타당하다. 그러므로 상속세및증여세법 제2조 제2항의 소득과세 우선의 원칙을 폐지하되, 소득세법에서 개인이 상속·유증 또는 증여에 의하여 취득하는 재산에 대하여는 소득세를 비과세하는 규정을 신설하도록 하는 것이 바람직하다.

(나) 소득세와 증여세의 과세대상의 명료화

상속세 또는 증여세 우선과세의 원칙을 채택하되, 상속세 또는 증여세를 과세하지 않고 소득세를 과세하여야 할 이익이 있는 경우에는 이

161) BVerfGE 87. 153/154.

162) Internal Revenue Code) § 102.

163) 日本 所得稅法 第9條 第15號.

에 관하여 별도의 특례규정을 두어 그 관계를 명확하게 규정할 필요가 있다. 주식의 상장에 따른 이익의 증여 등에 대하여는 증여세를 폐지하고 양도소득세로 흡수하도록 한다¹⁶⁴⁾. 이 밖에도 전환사채 등의 전환에 따른 이익(상속세및증여세법 제41조의 3 제7항), 합병에 따른 상장 등에 따른 이익(상속세및증여세법 제41조의 5), 개발사업의 시행·형질변경 등으로 인한 이익(상속세및증여세법 제42조 제5항)의 경우에도 당해 이익을 양도소득으로 흡수하여 양도소득세로서 과세하도록 개선하는 것이 법리상 타당하다고 하겠다.

(2) 소득세와 증여세 세율 체계의 조화

현행의 상속세 및 증여세의 세율은 소득세의 세율체계와 지나치게 괴리되어 조세회피의 수단이 되고 있다. 상속세 및 증여세의 세율과 종합소득세 또는 양도소득세의 세율 간에 과세표준의 구간 및 세율의 크기를 전반적으로 비교·재검토하고 균형을 맞추어 조정할 필요가 있다¹⁶⁵⁾.

마) 부과권의 제척기간과 경정청구기간의 균형

현행법상 국세부과권의 제척기간은 부과권을 행사할 수 있는 날로부터 5년, 7년, 10년, 15년 또는 무기한이다. 이에 대하여 경정청구기간은 3년이며, 행정소송의 필요적 전치절차로서의 심사청구 또는 심판청

164) 주권상장법인 또는 협회등록법인의 대주주가 양도하는 당해 법인의 주식에 대하여는 양도소득세를 과세한다. 이 경우에 대주주라 함은 주주 1인 및 그와 특수관계에 있는 자(‘기타주주’라 한다)가 주식 등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전사업연도 종료일 현재 당해 법인의 주식 등의 합계액의 3% 이상을 소유한 경우의 당해 주주 1인 및 기타주주 등을 말하므로 기업의 경영 등에 관하여 공개되지 아니한 정보를 이용할 수 있는 지위에 있는 최대주주 등과 특수관계에 있는 자는 소득세법 시행령 제157조 제4항의 대주주의 범위에 포함된다고 하겠다.

165) 首藤重幸, 『相續稅改革の視點』, 『税研』 第87號(1999.9), p. 21.

구의 청구기간은 90일이다.

국세부과권의 제척기간, 경정청구기간, 심사청구 또는 심판청구의 청구기간을 제한하는 것은 조세법률관계의 조속한 안정에 그 제도적 취지가 있음은 전술한 바와 같다. 국세부과권의 제척기간, 경정청구기간, 심사청구 또는 심판청구의 청구기간의 제도적 취지가 동일함에도 불구하고 유달리 과세관청의 과세권 행사에는 장기의 제척기간을 허용하면서 납세자를 위한 경정청구기간 또는 불복기간은 단기로 제한하는 것은 균형이 맞지 않을 뿐만 아니라 체계정당성의 원리에도 위배될 소지가 있다. 따라서 국세부과권의 제척기간, 경정청구기간, 심사청구 또는 심판청구의 제기기간은 다음과 같이 개선할 필요가 있다.

첫째, 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년, 15년(조세포탈과 무신고 등의 경우), 무기한¹⁶⁶⁾(고액의 탈루)의 제척기간을 설정하고 있는 상속세 및 증여세의 특례규정은 폐지하여야 한다. 즉 상속세 및 증여세에 대하여도 통상의 제척기간(5년, 단순무신고의 경우에는 7년, 조세포탈의 경우에는 10년)이 적용되어야 한다.

둘째, 법정신고기한으로부터 3년 이내로 제한하고 있는 일반적인 경정청구기간은 5년으로 연장하여야 한다.

셋째, 심사청구 또는 심판청구는 그 처분이 있을 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)로부터 180일 이내로 제기기간을 늘려 줄 필요가 있다.

바) 관세 환급청구권의 소멸시효의 개선

관세 환급청구권의 소멸시효기간은 3년으로 정하고 있다. 내국세·관세 및 지방세 환급청구권에 대한 소멸시효제도의 취지가 동일함에도 불구하고 유달리 관세에 대해서만 그 환급청구권의 소멸시효기간을 단기(3년)로 설정하고 있음은 내국세 및 지방세 환급청구권의 소멸

166) 당해 재산의 상속 또는 증여가 있음을 안 날로부터 1년간인데, 사실상 무기한이라고 할 수 있다.

시효기간과 균형이 맞지 않을 뿐만 아니라 관세징수권의 소멸시효기간(5년)과도 균형이 맞지 않아 체계정당성의 원리에도 위배될 소지가 있다. 관세 환급청구권의 소멸시효를 5년으로 연장하여야 할 것이다.

2. 조세법과 다른 법률과의 통일성의 유지

조세법과 다른 법률 간에도 합리적인 사유가 없는 한 용어 및 개념에 있어서 차이가 없어야 하며, 동일한 사항에 관한 규율내용에 있어서도 서로 모순이 없이 통일성이 유지되는 것이 바람직하다. 동일한 대상에 대하여 조세법에서 사용하는 용어와 다른 법률에서 사용하는 용어가 서로 다를 경우에는 납세의무자의 이해가능성을 떨어뜨리며 납세의무자로 하여금 혼동에 빠지게 할 우려가 있다. 뿐만 아니라 동일한 사항에 대하여 조세법과 다른 법률 간에 규율하고 있는 내용이 서로 모순되는 경우에도 같은 결과를 초래하게 된다. 특히 상법·민법은 물론이고 주식회사의외부회계감사에관한법률 및 기업회계기준¹⁶⁷⁾, 증권거래법 등 간에 용어 또는 개념의 상이, 규정 간의 상호 모순이 현저한 실정이며¹⁶⁸⁾ 이를 개선하여야 한다.

다음으로 법인세법 또는 소득세법의 과세표준 계산에 관한 규정을 보면 기업회계기준상의 용어 또는 개념을 차용하고 있는 경우가 적지 않다. 그런데 이와 같이 기업회계기준에서 용어 또는 개념을 차용하여 사용하면서 합리적인 사유 없이 기업회계기준에서의 용어 또는 개념과는 다른 용어 또는 개념을 쓰고 있는 경우가 적지 않아 납세의무자에게 혼란을 주고 있는 실정이다. 현행의 법인세법 또는 소득세법은 법인세 또는 소득세의 과세표준, 다시 말하면 각 사업연도의 소득 또

167) 조세법·상법 및 기업회계기준과의 괴리의 전형적인 예로서 회사의 합병과 분할에 따라 발생하는 합병차익·합병차손·분할차익 및 분할차손에 관한 취급을 들 수 있다.

168) 박정우·정래용, 앞의 논문, pp. 43~47.

는 과세소득금액을 산정하기 위한 독자적인 계산기구를 갖고 있지 않다. 즉 법인세법 또는 소득세법은 각 사업연도의 소득 또는 과세소득 금액을 계산하기 위한 독자의 자기완결적인 계산기구를 갖추지 않고 법인 또는 개인의 기업회계상의 당기순손익을 출발점으로 하여 세무회계(법인세법 또는 소득세법상의 규정)와의 차이를 조정하도록 함으로써 유도적으로 각 사업연도의 소득 또는 과세소득금액을 산출하는 구조를 취하고 있다¹⁶⁹⁾.

그런데 법인 또는 개인의 기업회계상의 당기순손익은 기업회계기준에 의하여 산정된다. 그러므로 법인세법 또는 소득세법의 과세표준 계산에 관한 규정은 합리적인 사유가 없는 한 기업회계기준을 바탕으로 하여 그 용어 또는 개념을 기업회계기준에서의 용어 또는 개념과 일치시킬 필요가 있다고 하겠다.

3. 내국세법·관세법 및 지방세법 간 통일성의 유지

가. 내국세법·관세법 및 지방세법 간 균형의 유지

내국세·관세 또는 지방세에 관한 법제도는 모두 조세에 관한 법제도에 해당하기 때문에 특별한 경우를 제외하고는 동일한 법원칙의 규율을 적용받고 있다. 그리고 내국세의 납세자는 동시에 관세의 납세자 또는 지방세의 납세자가 될 수 있으므로 내국세법·관세법 및 지방세법 간에 통일성이 결여될 경우에는 납세자가 혼란에 빠질 우려가 있다. 그러므로 합리적인 사유가 없는 한 내국세법·관세법 및 지방세법 사이에 통일성 및 균형이 유지될 필요가 있는 것이다. 내국세법·관세법

169) 岸田貞夫, 『現代税法解釋 - 手続法・争訟法における課題と考察 -』, 株式會社ぎょうせい, 1992, p. 308; 渡邊淑夫, 『法人税法』, 中央經濟社, 1995, p. 95; 吉牟田勳, 『法人税法詳説』, 中央經濟社, 1995, p. 28; 山田守之, 『法人税の理論と實務』, 中央經濟社, 1999, p.40.

및 지방세법상의 제도 간에 통일성 및 균형이 유지될 필요성이 있는 사항을 예시하면 다음과 같다.

1) 조세부과와 세법적용의 원칙

관세법상의 조세부과와 세법적용의 원칙에 실질과세, 근거과세 등을 추가할 필요가 있다.

2) 부과권의 제척기간

국세인 상속세의 부과권의 제척기간(10년, 15년, 무기한)과 관세의 부과권의 제척기간(2년, 5년) 간에 지나친 괴리가 있으므로 이를 조정할 필요가 있다.

3) 조세환급청구권의 소멸시효

관세환급청구권의 소멸시효기간은 3년으로 설정하고 있는데, 이는 관세징수권의 소멸시효기간(5년)과 균형이 맞지 않을 뿐만 아니라 내국세 및 지방세의 환급청구권의 소멸시효기간(5년)과도 균형이 맞지 않는다. 관세환급청구권의 소멸시효기간을 5년으로 연장하여야 할 것이다.

4) 소멸시효의 중단사유

관세징수권의 소멸시효의 중단사유에 경정처분, 통고처분, 고발 및 공소제기를 포함하고 있는데, 징수권의 소멸시효의 법리에 부합하지 않는다. 이를 삭제하는 것이 바람직하다.

5) 수정신고·경정청구 및 기한후신고

지방세법상의 수정신고에 관한 규정(제71조)은 수정신고제도와 경정청구제도로 조문을 분리하여 정하는 것이 바람직하다. 그리고 수정신고 및 후발적 사유에 기인한 경정청구의 허용범위를 확장하여야 한

다. 일반적인 경정청구기간은 내국세(3년)·관세(2년) 및 지방세(90일)가 각각 상이하기 때문에 납세자에게 혼란을 주고 있다. 내국세를 기준으로 하여 통일할 필요가 있다고 하겠다.

6) 가산세

관세의 경우 내국세 또는 지방세와 마찬가지로 신고 및 납부의 불성실에 따른 가산세를 신고불성실가산세와 납부불성실가산세로 분리할 필요가 있다. 지방세법상의 종전의 신고납부불성실가산세가 신고불성실가산세와 납부불성실가산세로 분리되어 있지 않았기 때문에 헌법재판소에서 위헌결정을 받은 바 있다¹⁷⁰⁾.

170) 헌법재판소 2003. 9. 25. 선고 2003헌바16 결정

<판결요지> 지방세법상 취득세에 대한 가산세는 납세의무자에게 부여된 협력의무위반에 대한 책임을 묻는 행정적 제재를 조세의 형태로 구성한 것으로 형식에 있어서만 조세일 뿐이고 본질에 있어서는 본세의 징수를 확보하기 위한 수단인바, 가산세의 부담은 세법상의 의무위반의 내용과 정도에 따라 달리 결정되어야 합리성을 갖는 것이며, 취득세 자진납부의무의 위반 정도는 미납기간의 장단과 미납세액의 다과라는 두 가지 요소에 의하여 결정되어야 함에도 불구하고 이 사건 법률조항은 산출세액의 100분의 20을 가산세로 획일규정한 것은 의무위반의 정도를 결정하는 두 가지 요소 중 미납세액만을 고려하고 또 하나의 요소인 미납기간의 장단은 전혀 고려하지 아니하고 있으므로 이는 현저히 합리성을 결하여 헌법상의 비례의 원칙에 위반된다고 할 수 있다.

가산세는 법이 정하는 바에 의하여 부과하는 행정상의 제재이지만, 가산세도 세금의 하나이므로 합리적인 이유 없이 특정의 납세의무자를 불리하게 차별하거나 우대하는 것은 허용되지 않는바, 지방세법 제120조의 '신고납부' 의무는 취득사실을 신고할 의무와 취득세액을 납부할 의무라는 두 가지 의무를 가리키는 것인데도 불구하고, 두 가지 의무 중 하나만을 불이행한 자나 두 가지 의무 모두를 불이행한 자를 구별하지 아니하고 똑같이 산출세액의 100분의 20을 가산세로 납부하도록 규정하고 있고, 또한 자진납부의무를 불이행한 자들 사이에서도 그 미납기간의 장단을 전혀 고려하지 않고 똑같이 취급하고 있는 것은 헌법상의 평등의 원칙에 어긋난다. 또한 소득세 등 국세의 경우에 신고의무불이행과 납부의무불이행에 대하여 별개로 구분하여 대응하고 있는데, 취득세도 똑같은 국민이 부담하는 조세라는 측면에서 볼 때에 구분하여 대응하지 아니할 합리적 이유가 없는 상황에서 취득세

7) 행정심판의 필요적 전치

지방세의 행정심판에 있어서도 행정심판전치주의(지방세법 제78조 제2항)를 채택하고 있었는데, 헌법재판소가 지방세의 행정심판절차에 사법절차가 준용되고 있지 않음을 이유로 위헌결정함에 따라 행정심판을 임의적 절차로 전환하게 되었다¹⁷¹⁾. 지방세의 행정심판절차에 사법절차가 준용되도록 개선함과 동시에 지방세의 행정심판을 행정소송을 제기하기 위한 필요적 전치절차로 개정하여야 한다.

납세의무자를 소득세 등 국세의 납세의무자에 비하여 차별하는 것은 합리적인 이유 없이 같은 것을 서로 다르게 취급하여 헌법상의 평등의 원칙에 위반한다.

- 171) 헌법재판소 2001. 6. 28. 선고 2000헌바30 결정 <판결요지> 헌법 제107조 제3항은 “재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다. 행정심판의 절차는 법률로 정하되, 사법절차가 준용되어야 한다”고 규정하고 있으므로, 입법자가 행정심판을 전심절차가 아니라 종심절차로 규정함으로써 정식재판의 기회를 배제하거나, 어떤 행정심판을 필요적 전심절차로 규정하면서도 그 절차에 사법절차가 준용되지 않는다면 이는 위 헌법조항, 나아가 재판청구권을 보장하고 있는 헌법 제27조에도 위반되며, 헌법 제107조 제3항은 사법절차가 ‘준용’될 것만을 요구하고 있으나 판단기관의 독립성과 공정성, 대심적 심리구조, 당사자의 절차적 권리보장 등의 면에서 사법절차의 본질적 요소를 현저히 결여하고 있다면 ‘준용’의 요청마저 위반된다.

지방세부과처분에 대한 이의신청 및 심사청구의 심의·의결기관인 지방세심의위원회는 그 구성과 운영에 있어서 심의·의결의 독립성과 공정성을 객관적으로 신뢰할 수 있는 토대를 충분히 갖추고 있다고 보기 어려운 점, 이의신청 및 심사청구의 심리절차에 사법절차적 요소가 매우 미흡하고 당사자의 절차적 권리보장의 본질적 요소가 결여되어 있다는 점에서 지방세법상의 이의신청·심사청구제도는 헌법 제107조 제3항에서 요구하는 ‘사법절차 준용’의 요청을 외면하고 있다고 할 것인데, 지방세법 제78조 제2항은 이러한 이의신청 및 심사청구라는 2중의 행정심판을 거치지 아니하고서는 행정소송을 제기하지 못하도록 하고 있으므로 위 헌법조항에 위반될 뿐만 아니라, 재판청구권을 보장하고 있는 헌법 제27조 제3항에도 위반된다 할 것이며, 나아가 필요적 행정심판전치주의의 예외사유를 규정한 행정소송법 제18조 제2항, 제3항에 해당하는 사유가 있어 행정심판제도의 본래의 취지를 살릴 수 없는 경우에까지 그러한 전심절차를 거치도록 강요한다는 점에서 국민의 재판청구권을 침해한다 할 것이다.

나. 내국세법·관세법 및 지방세법 간 용어의 통일

내국세법·관세법 및 지방세법 간에 동일한 내용에 대하여 서로 다른 용어를 사용함으로써 납세자에게 혼란을 주고 있다. 특별한 사유가 없는 한 내국세법·관세법 및 지방세법 간에 동일한 용어로 통일하는 것이 바람직하다. 관세법 및 지방세법상의 용어로서 내국세에 관한 법률상의 용어와 조정할 필요가 있는 사례를 예시하면 아래와 같다.

1) 지방세법상의 용어의 통일

다음과 같은 지방세법상의 용어는 내국세에 관한 법률상의 용어와 통일할 필요가 있다.

- ① 지방세법 제1조 제6호, 제7호 및 제10호의 보통징수, 신고납부 및 신고납입
- ② 지방세법 제30조의 2의 납입
- ③ 지방세법 제45조 제1항·제46조 및 제47조의 환부이자, 동조 제1항 및 제2항의 환부, 동조 제3항의 환부금
- ④ 지방세법 제71조의 수정신고와 제177조의 3의 수정신고납부
- ⑤ 지방세법 제1조 제1항 제8호 및 제179조의 3 등에서의 특별징수와 제1조 제1항 제9호 등에서의 특별징수의무자

2) 관세법상의 용어의 통일

다음과 같은 관세법상의 용어는 내국세에 관한 법률상의 용어와 통일할 필요가 있다.

- ① 관세법 제46조의 과오납금
- ② 관세법 제11조의 인편송달¹⁷²⁾
- ③ 관세법 제38조의 3(수정 및 경정)에서 수정과 경정

172) 관세법 제11조(납세고지서의 송달) ①관세의 납세고지서는 납세의무자에게 직접 교부하는 경우를 제외하고는 인편 또는 우편으로 송달한다.

- ④ 관세법 제89조·제90조 및 제95조에서의 감면세, 관세법 제100조 및 제101조에서의 감세

4. 내국세법령 안에서의 통일성의 유지

가. 동일한 사항에 관한 상이한 규정의 통일

동일한 사항에 관한 개별세법의 규정이 상이하어 납세자에게 혼란을 주는 경우가 적지 않다. 대표적인 사례를 예시하여 그 내용을 검토하고 개선방안을 제시하고자 한다.

1) 평가법령의 통합과 재산의 평가 및 시가의 산정방법 통일

가) 평가법령의 통합

국세기본법을 비롯하여 대부분의 세법에 재산의 평가에 관한 규정을 두고 있다. 규정이 중복적일 뿐만 아니라 그 내용이 통일적이지 못하여 매우 혼란스럽다. 그리고 동일한 재산임에도 불구하고 합리적인 사유 없이 평가방법을 달리 정하고 있는 경우가 적지 않다. 이로 인하여 조세법령이 복잡하여지고 과세형평이 침해되고 있다. 세법상 재산 평가에 관하여는 다음과 같은 개선방안을 고려하여 볼 수 있다.

첫째, 독일의 평가법(Bewertungsgesetz)과 같이 모든 세목에 공통되는 재산평가에 관한 법률(이하에서 '평가법'이라 부른다)을 별도로 제정하는 방안을 고려하여 볼 수 있다. 독일의 평가법은 전문이 152개 조로 이루어져 있는데 그 편제는 다음과 같다.

제1편 평가의 총칙(§1-§16)¹⁷³⁾

173) 적용범위, 경제단위에 의한 평가, 평가의 원칙과 통상가격, 기업재산의 평가, 유가증권 및 물적회사의 지분 등의 평가, 금전채권 및 채무

제2편 평가의 특례

제1장 통일평가(Einheitsbewertung) (§19-§109a)

- A. 총칙
- B. 농림업용 재산
- C. 부동산(Grundvermögen)
- D. 사업용 재산

제2장 특례규정과 위임 (§121-§123)

제3장 통합협정 제3조에 있어서의 재산평가규정 (§125-§137)

- A. 농림업용 재산
- B. 부동산
- C. 사업용 재산

제4장 증여세 및 부동산취득세에 있어서의 부동산소유권의 평가규정 (§138-§150)

- A. 총칙
- B. 농림업용 재산
- C. 부동산

제3편 종결규정 (§151-§152)

둘째, 국세기본법에 재산의 평가에 관한 별도의 장(章)을 설정하고 그 곳에서 재산의 평가에 관한 일반규정을 두는 방안이다.

위의 두 방안 중 어느 방안을 채택하더라도 재산평가에 관한 법률 또는 국세기본법상의 평가에 관한 규정과 달리 평가방법을 정하여야 할 특별한 사정이 있는 경우에는 개별세법에서 특례규정을 두어 해결하여야 할 것이다.

의 평가, 반복적 수익 및 급부의 원본가격, 종신의 수익 및 급부, 수익 및 급부의 연간가격의 산정 등에 관하여 규정하고 있다.

나) 재산의 평가 및 시가의 산정방법 통일

각 개별세법에 산재하고 있는 재산의 평가방법, 시가의 개념 및 산정방법을 통일하고, 이를 별도의 평가법 또는 국세기본법에서 수용하도록 한다. 재산의 평가 및 시가의 산정에 있어서 평가법 또는 국세기본법상의 재산의 평가 및 시가의 산정에 관한 규정과 달리 산정하여야 할 특별한 사정이 있는 경우에는 개별세법에서 특례규정을 두어 해결하여야 할 것이다.

2) 연대납세의무자에 대한 송달

연대납세의무자에게 서류를 송달하고자 할 때에는 그 대표자를 명의인으로 하며, 대표자가 없는 때에는 연대납세의무자 중 국세징수상 유리한 자를 명의인으로 한다. 다만, 납세의 고지와 독촉에 관한 서류는 연대납세의무자 모두에게 각각 송달하도록 하고 있다¹⁷⁴⁾. 한편 세무서장 등은 상속세및증여세법 제76조의 규정에 의하여 결정한 상속세의 과세표준과 세액을 상속인·수유자 또는 수증자에게 대통령령이 정하는 바에 의하여 통지하여야 한다. 이 경우 상속인 또는 수유자가 2인 이상인 경우에는 대통령령이 정하는 바에 의하여 그 중 1인에게만 통지할 수 있으며 이 통지의 효력은 상속인 또는 수유자 모두에게 미친다고 규정하고 있다¹⁷⁵⁾. 이와 같은 상충되는 규정으로 인하여 그 해석상 혼란을 초래하고 있다¹⁷⁶⁾.

국세기본법은 상속세및증여세법 등과 같은 개별세법이 서로 충돌할 경우에 국세기본법의 규정이 상속세및증여세법 등과 같은 개별세법의

174) 국세기본법 제8조 제2항.

175) 상속세및증여세법 제77조.

176) 이와 관련한 다툼으로는 대법원 2004.10.28. 선고 2003두2873 판결; 대법원 2004.4.27. 선고 2002두7326 판결; 대법원 2002.7.12. 선고 2001두3570 판결; 대법원 2001.11.27. 선고 98두29530 판결; 대법원 2001.11.9. 선고 98두8923 판결; 대법원 2000.11.28. 선고 99두3089 판결; 대법원 1999.2.25. 선고 98두17388 판결; 대법원 1993.12.21. 선고 93누10316 판결 등 무수히 많다.

규정에 우선하여 적용하도록 되어 있다. 다만, 상속세및증여세법 등과 같은 개별세법이 국세기본법 제2장 제1절, 제3장 제2절·제3절 및 제5절, 제4장 제2절(조세특례제한법 제104조의 7 제4항에 의한 제2차 납세의무에 한한다), 제5장 제1절·제2절 제45조의 2, 제6장 제51조와 제8장에 대한 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 개별세법이 정하는 바에 의하여야 한다¹⁷⁷⁾.

그런데 연대납세의무자에 대한 납세고지서 송달에 관한 국세기본법의 규정(제8조: 국세기본법 제1장 제3절)이 상속세및증여세법 제77조에 우선하여 적용되도록 규정되어 있다. 그렇다면 상속세및증여세법 제77조 후단의 규정은 이를 삭제하는 것이 바람직하다. 만일 상속세및증여세법 제77조 후단의 규정을 존치하기 위해서는 국세기본법 제3조 제1항을 개정하여야 할 것이다.

3) 신고기한

가) 과세표준과 세액의 신고기한

현행 세법상 신고기한은 혼란스러운 정도로 다양하다. 익년도 5월 31일까지, 사업연도 종료일 또는 잔여재산가액확정일 등으로부터 3월 이내, 상속개시일부터 6월 이내, 증여받은 날부터 3월 이내, 과세기간 종료일부터 2월 이내, 과세기간 또는 예정신고기간 종료일부터 25일 이내, 다음 달 말일까지, 과세기간 종료 후 31일 이내, 토지 등의 매매일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내, 다음 달 10일까지, 분배일 등으로부터 1월 이내 등 세목마다 제각기 다르다.

세목마다의 특색에 따라 다음 달 10일 이내, 1월 이내, 3월 이내, 6월 이내 등으로 정형화하도록 한다. 그리고 신고기한이 기산일부터 1월을 초과하는 경우에는 월단위로 기한을 정하도록 한다. 그 구체적인 방안

177) 국세기본법 제3조 제1항.

을 제시하면 다음과 같다.

(1) 다음 달 10일 이내

원천징수한 소득세·법인세 및 농어촌특별세 등의 납부기한은 다음 달 10일 이내로 한다.

(2) 1월 이내

토지 등 매매차익예정신고, 양도소득과세표준 예정신고, 소득세 사업장현황보고, 부가가치세 확정신고 및 예정신고, 특별소비세의 과세표준신고, 교통세의 과세표준신고, 주세의 과세표준신고, 증권거래세의 과세표준신고, 교육세(금융보험업자)의 과세표준신고, 법인의 청산소득에 대한 중간신고

(3) 2월 이내

소득세 중간예납, 법인세 중간예납

(4) 3월 이내

법인세(각 사업연도의 소득, 청산소득)의 과세표준 신고, 증여세의 과세표준 신고, 소득세의 과세표준신고

(5) 6월 이내

상속세 과세표준신고

나) 과세표준의 신고기한 외의 그 밖의 신고기한

과세표준의 신고기한 외의 그 밖의 신고기한도 혼란스러울 정도로 다양한 실정이다. 15일 이내, 20일 이내, 31일 이내, 2월 이내, 90일 이내, 3월 이내, 6월 이내 등 그 내용에 따라 제각기 다르다.

신고의 내용에 따라 20일 이내, 1월 이내, 2월 이내, 3월 이내, 6월 이내 등으로 정형화하도록 한다. 그리고 신고기한이 기산일부터 1월을 초과하는 경우에는 월단위로 기한을 정하도록 한다.

4) 가산세

가) 신고불성실가산세와 납부불성실가산세

모든 세목에 공통적으로 적용되는 신고불성실(무신고, 과소신고)가산세 및 납부불성실(미납부, 과소납부)가산세에 관한 사항은 국세통칙법에서 통합적으로 규정하는 것이 바람직하다¹⁷⁸⁾. 신고납부불이행에 대하여 신고불성실가산세와 납부불성실가산세를 분리하지 않고 산출세액의 10%에 상당하는 납부불성실가산세만을 과징하고 있는 교통세 및 농어촌특별세에 있어서도 다른 세목의 가산세와 마찬가지로 신고불성실가산세와 납부불성실가산세로 분리하여 과징하도록 한다. 신고불성실가산세는 무신고가산세와 과소신고가산세로 구분하여 무신고가산세를 과소신고가산세보다 중과하도록 한다.

각 세목에서 국세기본법상의 신고불성실가산세와 납부불성실가산세에 관한 일반규정보다 중과세하여야 할 특별한 사정이 있는 경우에는 특례규정을 두어 해결하도록 한다.

나) 그 밖의 가산세

신고불성실가산세와 납부불성실가산세 외의 그 밖의 가산세, 특히 보고불성실가산세의 가산세율을 조정할 필요가 있다.

현행법상 세금계산서 미교부 및 부실교부, 세금계산서합계표의 미제출 및 부실제출, 계산서 미교부 및 부실교부, 세금계산서합계표의 미제출 및 부실제출에 대하여는 거래금액의 1%에 상당하는 가산세를 과징한다.

이에 대하여 지급조서의 미제출 및 부실제출, 기업집단재무제표 미제출, 주식변동상황명세서 미제출 및 누락 등에 대하여는 거래금액의 2%에 상당하는 가산세를 과징한다. 두 유형의 가산세 간에 형평이 맞지 않아, 이를 조정할 필요가 있다고 하겠다.

178) 2006년 정부가 제안한 국세기본법개정법률안 제47조의 2 내지 제47조의 5에서 신고불성실가산세와 납부불성실가산세에 관한 규정을 두고 있다.

다) 가산세 감면사유의 보완

가산세의 감면사유에 가산세를 부과할 수 없는 정당한 사유를 추가하도록 한다. 그 구체적인 사유는 대법원 판례를 정형화하여 예시하도록 한다.

나. 정의규정의 확대

빈번하게 사용하는 중요한 용어에 관한 정의규정을 추가·신설함과 동시에 내국세법령 간의 용어를 통일하도록 한다.

먼저 조세법 전반에서 빈번하게 사용하는 용어에 대하여는 국세통칙법(현행 국세기본법 제2조)의 정의규정에 추가하도록 한다. 국세통칙법(현행 국세기본법 제2조)에 추가할 용어로서는 중소기업, 주권상장법인, 코스닥상장법인, 주소, 거소, 본점, 주사무소, 지점, 과점주주, 소액주주, 지배주주, 우리사주조합, 임원, 사용인 등을 들 수 있다.

다음으로 소득세법, 소비세법, 상속세및증여세법 등과 같은 개별세법에서만 빈번하게 사용하는 용어에 대하여는 그 개별세법의 초두(제1조 또는 제2조)에 정의규정을 신설할 필요가 있다. 그리고 법인세법의 경우에는 현행의 정의규정(제1조)을 확충·보완하여야 한다.

1) 국세통칙법상의 정의규정의 확대

현행 국세기본법 제2조에서는 국세, 세법, 원천징수, 가산세, 가산금, 체납처분비, 지방세, 공과금, 납세의무자, 납세자, 제2차 납세의무자, 보증인, 과세기간, 과세표준, 과세표준신고서, 과세표준수정신고서, 법정신고기한, 세무공무원, 정보통신망, 전자신고와 같은 19개 용어에 대하여 정의규정을 두고 있다. 이 밖에 국세통칙법(또는 국세기본법)상의 정의규정에 추가하여야 할 용어를 예시하여 보면 다음과 같다.

가) 중소기업

중소기업에 대하여는 손금산입범위 또는 필요경비산입범위의 확

대·준비금의 손금 또는 필요경비산입·세액공제·세액감면·결손금 소급공제 등 각종 세제상 우대조치를 마련하고 있는 경우가 있다. 법인세법 제25조(접대비범위액의 확대), 법인세법 제72조(결손금 소급공제의 허용), 법인세법 시행령 제62조 제1항 제9호(대손금 범위의 확대), 소득세법 제35조(접대비범위액의 확대), 소득세법 제85조의 2(결손금 소급공제의 허용), 소득세법 시행규칙 제25조 제1항 제5호(대손금 범위의 확대), 조세특례제한법 제2장 제1절 중소기업에 대한 조세특례(제4조 내지 제8조의 2), 조세특례제한법 제10조(연구 및 인력개발비에 대한 세액공제)·제12조(기술이전소득 등에 대한 조세특례)·제24조(생산성 향상에 시설투자 등에 대한 세액공제)·제31조(중소기업 간의 통합에 대한 양도소득세의 이월과세 등)·제33조(사업전환중소기업에 대한 과세특례)·제34조(중소기업의 금융채무상환 등에 대한 과세특례)·제41조(중소기업의 주주 등의 자산증여에 대한 법인세 등 과세특례)·제63조(수도권과밀억제권역 외 지역이전 중소기업에 대한 세액감면)·제64조(농공단지입주기업 등에 대한 세액감면)·제100조의 2(중소기업 최대주주 등의 주식할증평가 적용 특례) 및 제132조(최저한세율의 경감) 등이 이에 해당한다. 그 밖에 법인세 분납기간에 있어서도 特例(분납기간: 45일)를 인정하고 있다(법인세법 제64조 제2항). 그리고 중소기업법인의 주식의 양도에 대하여는 낮은 양도소득세율(10%)을 적용하도록 하고 있다.

다음으로 법인의 최대주주 등의 주식을 평가함에 있어서는 그 주식 등의 평가액에 그 가액의 20%(중소기업의 경우에는 10%) 또는 30%(지분율이 50%를 초과하는 경우로서 중소기업의 경우에는 15%)에 상당하는 가액을 가산하도록 하고 있다(상속세및증여세법 제63조 제3항 및 상속세및증여세법 시행령 제53조 제6항).

위에서 살펴 본 바와 같이 중소기업이라는 용어는 조세특례제한법, 소득세법, 법인세법, 상속세및증여세법 등에서 빈번하게 사용되고 있으므로 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

나) 주권상장법인과 코스닥상장법인

주권상장법인이란 유가증권시장에 상장된 주권을 발행한 법인을 말한다(법인세법 제18조 제6호 및 증권거래법 제2조 제13항 제3호). 위에서 유가증권시장이라 함은 유가증권의 매매거래를 위하여 한국증권거래소가 개설하는 시장을 말한다. 그리고 코스닥상장법인이란 코스닥시장에 상장된 유가증권을 발행한 법인을 말한다(법인세법 제18조 제6호 및 증권거래법 제2조 제15항).

기관투자가가 주권상장법인 및 코스닥상장법인으로부터 받은 배당소득금액의 90%에 상당하는 금액을 익금불산입한다(법인세법 제18조 제6호). 또한 주권상장법인 및 코스닥상장법인의 주식 중 대주주가 아닌 기타의 주주가 유가증권시장 또는 코스닥시장에서 양도하는 주식의 양도차익에 대하여는 양도소득세를 과세하지 아니한다. 그러나 기타의 주권비상장법인의 주식은 대주주가 아닌 기타의 주주가 양도하더라도 양도소득세를 과세한다. 그리고 주권상장법인의 과점주주에 대하여는 그 법인에게 징수부족액이 발생하는 경우에도 제2차 납세의무를 지우지 않는다(국세기본법 제39조 및 제40조). 이 밖에도 지주회사의 수입배당금 익금불산입(법인세법 제18조의2)·수입배당금의 익금불산입(법인세법 제18조의3)·사업손실준비금의 손금산입(조세특례제한법 제8조의 2)·종업원의 주식매수선택권에 대한 과세특례(조세특례제한법 제15조 제1항) 등과도 관련이 있다. 다음으로 주식의 평가에 있어서 주권상장법인의 주식과 코스닥상장법인의 주식은 주권비상장법인의 주식의 평가와 차이가 있다(상속세및증여세법 제63조 제1항 제1호).

위에서 살펴 본 바와 같이 주권상장법인과 코스닥상장법인이라는 용어는 조세특례제한법, 소득세법, 법인세법, 상속세및증여세법 등에서 빈번하게 사용되고 있으므로 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

다) 주소 등

주소와 거소에 관하여는 소득세법 제1조·제6조 내지 제8조·소득세법 제120조 제3항, 소득세법 시행령 제2조, 상속세및증여세법 제1조 제1항·제4조 제4항·제6조 등에서 규정하고 있다. 그리고 본점 및 주된 사무소에 관하여는 법인세법 제1조·제9조, 법인세법 시행령 제7조, 소득세법 제1조 제2항·제7조, 상속세및 증여세법 제5조, 조세특례제한법 제61조 제3항·제63조·제63조의 2, 국제조세조정에관한법률 제2조 제1항 등에서 규정하고 있다.

위에서 살펴 본 바와 같이 주소와 거소, 본점 또는 주사무소라는 용어는 소득세법·법인세법·상속세및증여세법·조세특례제한법 또는 국제조세조정에관한법률 등에서 빈번하게 사용되고 있으므로 국제통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

라) 과점주주

국세기본법 제38조(출자자의 제2차 납세의무) 및 제39조(법인의 제2차 납세의무), 지방세법 제22조(출자자의 제2차 납세의무) 및 제23조(법인의 제2차 납세의무), 지방세법 제105조 제6항(과점주주에 대한 취득세 납세의무)에서 과점주주란 주주 1인과 그와 특수관계 있는 자의 소유주식 수가 총발행주식 수의 51% 이상인 경우로 정하고 있다. 이에 대하여 소득세법 시행령 제158조 제1항 제1호(양도소득세의 과세대상자산 중 기타자산에 속하는 특정주식)에서는 주주 1인 및 기타 주주가 소유하는 주식 등의 합계액이 50% 이상인 법인의 주식을 양도한 경우에는 기타자산에 해당하도록 규정하고 있다.

위에서 살펴 본 바와 같이 과점주주¹⁷⁹⁾라는 용어는 국세기본법·소득세법 등에서 빈번하게 사용되고 있으므로 국제통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

179) 과점주주를 '주주 1인과 그와 특수관계 있는 자의 소유주식 수가 총발행주식수의 과반수인 경우'로 정의하는 것이 법리상 타당할 것으로 생각된다.

마) 소액주주

현행 세법상 소득세법 제20조 제3항 및 같은 법 시행령 제40조 제1항, 법인세법 제119조 제2항 및 같은 법 시행령 제161조 제3항, 법인세법 시행령 제50조 제1호 및 제2호·제87조 제1항 제2호·제87조 제2항, 상속세및증여세법 제39조 및 같은 법 시행령 제29조 제1항 등에서 소액주주에 관하여 규정하고 있다.

이와 같이 소액주주라는 용어는 소득세법·법인세법 및 상속세및증여세법 등에서 빈번하게 사용되고 있으므로 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

바) 지배주주

지배주주에 관하여는 법인세법 시행령 제87조 제3항·제43조 제3항 및 제46조, 소득세법 제20조 제3항 및 같은 법 시행령 제40조 제3항, 조세특례제한법 시행령 제13조 제8항 등에서 규정을 두고 있다. 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

사) 우리사주조합

우리사주조합에 관하여는 소득세법 제20조 제3항 및 같은 법 시행령 제39조, 법인세법 시행령 제19조 제16호 및 제20조 제1항 제2호, 법인세법 시행규칙 제44조 제3호, 조세특례제한법 시행령 제13조 제8항 등에서 규정하고 있다. 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

아) 임원

임원에 관하여는 법인세법 제33조 및 같은 법 시행령 제60조, 법인세법 시행령 제43조 제1항 및 제6항·제44조·제44조의 2·제45조·제46조·제50조·제87조 제1항·제106조 제1항, 소득세법 시행령 제38조 제1항 제6호, 조세특례제한법 제18조의 2 제1항·제63조의 2 제4항,

조세특례제한법 시행령 제13조 제8항·제60조의 2 제8항, 조세특례제한법 시행규칙 제2조 제2항 등에서 규정하고 있다. 국세통칙법에 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

자) 사용인

사용인이란 용어는 법인세법 시행령 제42조 제1항·제43조·제44조·제44조의 2·제45조·제46조·제87조·제89조, 법인세법 제33조, 국세기본법 시행령 제20조 제9호, 조세특례제한법 제18조의 2 제1항, 부가가치세법 시행령 제16조 제1항 등에서 사용하고 있다. 국세통칙법에 사용인의 정의규정을 신설할 필요가 있다.

차) 금융기관

금융기관에 관하여는 법인세법 제73조 제5항, 법인세법 시행령 제61조 제2항·제62조 제1항 및 제2항, 소득세법 제127조 제3항 및 제160조의 4, 상속세및증여세법 제83조 제1항, 상속세및증여세법 시행령 제19조 제1항, 조세특례제한법 제89조 제1항 등에서 규정하고 있다. 국세통칙법에 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

2) 개별세법에서의 정의규정의 신설

소득세법, 법인세법, 상속세및증여세법, 부가가치세법 등과 같은 개별세법에서는 용어의 정의규정에 관한 조항을 별도로 두고 있지 않거나 두고 있는 경우에도 형식적인 모양만을 갖추고 있는 실정이다¹⁸⁰⁾.

180) 법인세법 제1조에서는 내국법인, 비영리내국법인, 외국법인, 비영리외국법인, 사업연도와 같은 5개의 용어에 대하여, 그리고 종합부동산세법 제2조에서는 시·군·구, 시장·군수·구청장, 주택, 재산, 주택분 재산세, 토지분 재산세, 세대, 공시가격과 같은 8개의 용어에 대하여, 주세법 제3조에서는 주류 등 9개 용어에 대하여 정의규정을 두고 있다. 그 밖의 개별세법, 즉 소득세법, 상속세 및 증여세법, 부가가치세법 등에서는 용어에 관한 정의규정을 두고 있지 않다.

당해 개별세법에서 반복적으로 사용하는 용어에 대하여는 그 법률의 서두(제1조 또는 제2조)에 별도의 정의규정을 두는 것이 바람직하다고 하겠다.

참고로 일본의 경우에는 소득세법 제2조에서 국내, 국외, 거주자, 비영주자, 비거주자 등과 같은 55개의 용어에 관한 정의규정을, 그리고 법인세법 제2조에서 국내, 국외, 내국법인, 외국법인, 공공법인, 공익법인 등과 같은 76개의 용어에 관한 정의규정을 두고 있다.

다. 세법 간의 용어의 통일

동일한 법령용어는 기본적으로는 같은 법률·법규명령은 물론이고 가능한 한 전체 법질서 어디에서나 동일한 의미로 사용되어야 한다. 뿐만 아니라 같은 대상물의 표현에 있어서는 항상 같은 개념이 사용되지 않으면 안 된다. 즉 법률용어에 있어서는 통일적 개념 설정이 요구되고 있는 것이다.

1) 동일한 용어에 대한 동일한 의미의 부여

현행법상 동일한 법령용어를 다른 의미로 사용하거나 같은 대상물의 표현에 있어서 서로 다른 용어를 사용하는 경우가 적지 않다. 아래에서는 동일한 용어에 대하여 각 세법마다 상이한 의미를 부여하고 있는 경우를 예시하면서 그 개선방안을 제시하고자 한다.

가) 친족

친족관계의 범위에 관하여는 국세기본법 시행령 제20조와 상속세및증여세법 시행령 제13조 제6항의 규정 등에서 제각기 달리 규정하고 있어서 납세의무자에게 혼동을 주고 있다¹⁸¹⁾. 그리고 국세기본법 제73

181) 국세기본법 시행령 제20조에서 친족을 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처, 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀, 3촌 이내

조(국세심판관의 제척과 회피) 제1항 제1호, 소득세법 시행령 제98조(부당행위계산의 부인) 제1항·제40조(소액주주) 제4항·제79조(기부금의 범위) 제1항·제84조(수입금액의 계산) 제3항 및 제167조(양도소득의 부당행위계산) 제4항 등에서는 친족의 구체적 범위에 관한 정의규정을 두고 있지 않기 때문에 해석상 다툼의 소지가 있다. 국세통칙법에서 기본적인 친족의 범위에 관한 정의규정을 두되, 다만 국세통칙법상의 친족의 범위에 관한 정의규정을 적용할 수 없는 특별한 사정이 있는 경우에 한하여 개별적으로 예외규정을 두어 해결하도록 한다. 국세통칙법에서 친족에 관한 정의규정을 두는 경우에는 세법의 간소화, 친족에 관한 규정의 혼잡성의 제거에 기여하게 된다.

나) 특수관계인 등

특수관계인의 범위에 관하여 관련 규정마다 제각기 그 내용을 달리 하고 있기 때문에 납세자에게 혼동을 주고 있다. 그 구체적인 내용은 다음과 같다.

첫째, 친족관계의 범위에 관하여는 국세기본법 시행령 제20조와 상속세및증여세법 시행령 제13조 제6항의 규정 등에서 제각기 달리 규정하고 있음은 앞에서 설명한 바와 같다.

둘째, 고용관계 및 경제적 의존관계의 범위에 관하여는 국세기본법 시행령 제20조, 법인세법 시행령 제87조 및 소득세법 시행령 제98조 등에서 서로 다르게 규정하고 있다¹⁸²⁾.

의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀, 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자, 배우자, 입양자의 생가의 직계존속, 출양자 및 그 배우자와 출양자의 養家의 직계비속으로 규정하고 있다. 이에 대하여 상속세및증여세법 시행령 제13조 제6항에서의 친족이란 국세기본법 제20조 제1항 제1호 내지 제8호에 해당하는 자 외에 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자를 포함하고 있다.

182) 국세기본법 시행령 제20조에서는 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자로 사용인 기타 고용관계에 있는 자, 주주 등의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자를 들고 있

셋째, 출자관계 또는 출연관계의 범위에 관하여는 국세기본법 시행령 제20조와 법인세법 시행령 제87조 등에서 서로 다르게 규정하고 있다.

그리고 특수관계인의 범위를 정함에 있어서 법률에서는 막연히 ‘대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자’라고 규정하여 그 구체적인 범위를 전적으로 대통령령에 위임하고 있는데, 이를 둘러싸고 헌법 제75조의 포괄위임의 금지에 위반하는 것이 아닌가 하는 의문이 제기되고 있다. 국세기본법 제39조 제1항(대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자), 법인세법 제52조 제1항(대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자), 소득세법 제41조 제1항(거주자와 특수관계 있는 자), 소득세법 제43조 제3항(거주자 1인과 그외 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자), 소득세법 제101조 제1항 및 제2항(거주자와 특수관계 있는 자), 상속세및증여세법 제35조 제2항(특수관계에 있는 자)을 비롯한 거의 대부분의 조항이 위와 같은 형식으로 대통령에게 특수관계인의 범위를 정할 권한을 포괄위임하고 있는 것이다. 이와 관련하여 법률이 대통령령에서 정할 특수관계인의 범위에 관한 대강적인 기준조차도 제시하고 있지 않으므로 위임입법의 한계를 설정하고 있는 헌법 제75조에 위반된다는 주장이 제기되고 있다.

결론적으로 국세통칙법에서 기본적인 특수관계인의 범위에 관한 정의규정을 두되, 다만 국세통칙법상의 특수관계인의 범위에 관한 정의규정을 적용할 수 없는 특별한 사정이 있는 경우에 한하여 개별세법에서 예외규정을 두어 해결하도록 한다. 국세통칙법에서 특수관계인에 관한 정의규정을 두는 경우에는 세법의 간소화, 특수관계인의 범위에

다. 이에 대하여 법인세법 시행령 제87조에서는 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자로 법인의 임원·사용인, 주주 등의 사용인, 주주 등의 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자, 이들과 생계를 함께하는 친족을 들고 있다. 소득세법 시행령 제98조에서는 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자로 당해 거주자의 종업원 또는 그 종업원과 생계를 같이하는 친족, 종업원 외의 자로서 당해 거주자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 같이하는 친족을 열거하고 있다.

관한 규정의 혼잡성의 제거에 기여하게 된다.

다) 정상가액

소득세법 시행령 제51조 제5항에서 사업자가 제조업자·생산업자 또는 판매업자가 아닌 자로부터 물품을 인도받은 때에는 정상가액에 의하여 총수입금액을 계산하도록 하고 있다. 이 경우의 정상가액은 시가의 의미로 새겨야 할 것이다. 다음으로 소득세법 시행령 제79조 제1항 제2호¹⁸³⁾에서 사업자가 특수관계 있는 자가 아닌 자에게 정당한 사유 없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액은 기부금으로 보도록 하고 있다. 이 경우의 정상가액은 시가에 시가의 100분의 30을 가감한 범위 내의 가액으로 하도록 하고 있다.

위에서와 같이 동일한 법령에서 정상가액이라는 용어를 서로 다른 의미로 규정함으로써 해석상 혼란을 초래하고 있다¹⁸⁴⁾. 이를 개선함이 마땅하다고 하겠다.

2) 같은 대상물의 표현에 있어서의 동일한 용어의 사용

같은 대상물의 표현에 있어서는 항상 같은 용어가 사용되지 않으면 안 된다. 만일 같은 대상물에 대하여 개별세법마다 그 용어가 달라지는 경우에는 납세자는 조세법령의 해석에 있어서 엄청난 혼란에 직면하게 된다. 그러므로 같은 대상물의 표현에 있어서는 언제나 동일한

183) 같은 내용에 관한 규정을 법인세법 시행령 제35조 제2호에서도 두고 있다.

184) 국제조세조정에관한법률 제2조 제10호에서 거주자·내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계자가 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격, 독립기업 간 가격을 '정상가격'이라고 정의하고 있는데, 이 또한 정상가액과 용어가 비슷하여 혼동을 주고 있다.

용어가 사용되도록 배려할 필요가 있다. 아래에서는 동일한 대상물의 표현에 있어서 서로 다른 용어를 사용하고 있는 경우를 예시하면서 그 개선방안을 제시하고자 한다.

가) 국세환급가산금과 과오납금의 환급금에 대한 이자

국세환급금에 대하여 지급하는 이자상당액을 국세환급가산금이라 한다¹⁸⁵⁾. 그런데 소득세법 및 법인세법에서 총수입금액 또는 익금불산입 항목인 국세환급가산금을 국세의 과오납금의 환급금에 대한 이자라고 표현하고 있어서 혼란을 주고 있다¹⁸⁶⁾. 소득세법 및 법인세법에서 총수입금액 또는 익금불산입 항목으로 규정하고 있는 ‘국세의 과오납금의 환급금에 대한 이자’라는 용어는 ‘국세환급가산금’이라는 용어로 바꾸어야 할 것이다.

나) 정부, 관할세무서장 또는 행정기관의 장 등

세법에서는 과세관청을 정부·관할세무서장·소관세무서장·세무서장·당해 행정기관의 장·세무공무원 등으로 혼용함으로써 납세자로 하여금 혼동을 일으키게 하고 있다. 강학상 집행기관의 의미로 사용한 ‘세무공무원’이라는 용어 외에는 가능한 한 관할세무서장¹⁸⁷⁾이라는 용어로 통일하는 것이 바람직하다고 본다.

현행의 국세기본법에서 정부·소관세무서장·당해 행정기관의 장·세무공무원으로 표현하고 있는 경우를 예시하면 다음과 같다. 다른 세법에서도 국세기본법과 같은 양상을 보이고 있다.

(1) 정부

국세기본법 제9조·제16조 제3항·제17조·제22조 제1항·제40조

185) 국세기본법 제52조.

186) 법인세법 18 제4호, 소득세법 제30조 제8항.

187) 국세기본법상 관할세무서장이라는 용어를 쓰고 있는 경우로서는 제6조의 2 제1항 및 제2항·제13조 제2항·제45조·제45조의 2·제49조·제82조 등을 들 수 있다.

제1항 제1호·제47조·제48조 및 제84조 제3항, 국세기본법 시행령 제10조의 2 제1호 등에서는 정부라고 표현하고 있다.

(2) 소관세무서장

국세기본법 제85조와 국세기본법 시행령 제42조 등에서는 소관세무서장이라고 표현하고 있다.

(4) 행정기관의 장

국세기본법 제10조 제3항·제16조 제4항 및 제5항, 국세기본법 시행령 제5조에서는 행정기관의 장이라고 표현하고 있다.

(5) 세무공무원

국세기본법 제81조의 2·제81조의 3·제81조의 5·제81조의 6·제81조의 7·제81조의 8·제81조의 9·제84조 제2항·제85조의 4에서는 세무공무원이라고 표현하고 있다. 위의 조항 중 일부의 조항은 강학상 집행기관인 세무공무원을 지칭하는 경우도 있으나, 대부분의 조항은 과세관청의 의미로 사용하고 있다.

다) 비과세·면세·면제 및 감면

일반적으로 과세대상이 되는 과세물건을 그 성질이나 국가정책상의 필요 등에 의하여 과세에서 제외시키는 경우가 있다. 이와 같이 과세물건에서 제외시킨 소득·수익·행위 또는 재산 등을 비과세소득 등 또는 과세제외소득 등이라고도 부른다. 비과세소득 등은 과세물건을 구성하는 소득 등에 속하지만 과세권의 주체가 과세권을 포기한 소득 등에 해당한다. 즉 비과세소득 등은 소득세 등의 과세물건에서 제외되기 때문에 소득세 등의 납세의무가 성립될 여지가 없으며, 따라서 당연히 소득세 등의 과세표준에도 산입하지 않는다. 이와 같은 비과세소득 등은 원칙적으로 납세의무자의 신청 또는 신고가 없더라도 당연히 과세에서 제외되며, 아울러 과세관청도 비과세소득 등을 소득세 등의 과세물건에서 제외시키기 위하여 특별한 절차나 별개의 행정처분을 거칠 필요가 없다. 일반적으로 법문상으로는 “○○세를 부과하지 아

니한다¹⁸⁸⁾”와 “○○세를 과세하지 아니한다¹⁸⁹⁾”는 표현을 혼용하고 있다.

이에 대하여 세액감면 또는 면제의 대상이 되는 소득 등은 소득세 등의 과세물건을 구성하므로 총수입금액 등에 산입하며, 그 결과로 과세표준을 이루게 되는 것이다. 즉 과세표준에 산입하여 일단 세액을 확정하고 이와 같이 확정한 세액에서 그 확정행위와는 별개의 행정행위에 의하여 당해 세액의 전부 또는 일부의 납부의무를 소멸시키는 것이다. 세액감면도 비과세와 마찬가지로 세제상 우대조치의 일종이다. 이와 같은 세액감면은 기술개발의 지원, 산업구조조정, 인구의 지방 분산 촉진, 중소기업의 보호육성, 산림개발사업의 육성, 자경농민의 보호, 특정한 공공사업의 지원 등을 위하여 설정된 세제상 장치이다. 특정한 소득 등에 대하여 어떤 세제상의 우대조치를 선택할 것인가, 즉 비과세·세액감면 또는 면제·세액공제 등과 같은 세제상의 우대수단 중 어떤 수단을 선택할 것인가는 순전히 입법정책상의 문제이다¹⁹⁰⁾.

현행 세법에서는 비과세·면세·면제·감면·경감 등의 용어에 관하여 그 의미를 정의함이 없이 함부로 사용함으로써 납세자로 하여금 혼란을 주고 있다. 당해 조세우대조치의 법적 성격에 따라 정확한 용어를 선택하여 사용하는 것이 바람직하다고 하겠다. 아래에서 각 세법에서 비과세·면세·면제·감면·경감 등의 사용례에 관하여 검토하여 보기로 한다.

188) 조세특례제한법 제13조 제1항·제14조 제2항·제87조 제1항·제87조의 2 제1항·제87조의 5 제2항·제88조 제1항·제88조의 2 제1항·제88조의 4 제2항·제88조의 5·제91조 제1항, 상속세및증여세법 제11조 제1항 및 제46조 등이 이에 해당한다.

189) 조세특례제한법 제18조의 2 제1항·제49조 및 제55조, 소득세법 제12조 등이 이에 해당한다.

190) 김완석, 『소득세법론』, (주)광교이텍스, 2006, p. 445.

(1) 국세기본법

정부는 가산세의 부과원인이 되는 사유가 제6조 제1항의 규정에 의한 기한연장사유에 해당하는 때에는 이를 감면하며¹⁹¹⁾, 과세표준수정 신고서를 법정신고기한경과 후 6월 이내에 제출한 자에 대하여는 최초의 과소신고로 인하여 부과하여야 할 가산세의 100분의 50에 상당하는 세액을 경감한다고 규정하고 있다¹⁹²⁾.

(2) 소득세법

소득세법 제12조 및 제89조에서 비과세소득을 규정하면서 “○○소득세를 과세하지 아니한다”고 규정하고 있고, 제13조에서는 세액의 감면을 규정하면서 “...금액상당액을 감면한다”고 규정하고 있다. 이 밖에도 제60조 제1항·제75조·제90조·제93조 및 제123조에서는 세액감면에 대하여 세액감면 또는 감면이라고 표현하고 있다.

(3) 법인세법

법인세법 제51조에서 비과세소득에 대하여 “법인세를 과세하지 아니한다”고 규정하고 있고, 법인세의 면제에 대하여 ‘각 사업연도의 소득에 대한 세액감면(면제를 포함한다)’이라고 표현하여 세액감면과 면제를 개념상 구분하고 있다¹⁹³⁾. 세액감면과 면제의 정의에 관하여는 명확한 규정을 두고 있지 않으나, 법인세법 제59조 제2항에서 “제1항 제1호의 규정에 의한 세액감면 또는 면제를 하는 경우 그 감면 또는 면제되는 세액은 별도의 규정이 있는 경우를 제외하고는 산출세액(토지 등 양도소득에 대한 법인세액을 제외한다)에 그 감면 또는 면제되는 소득이 제13조의 규정에 의한 과세표준에서 차지하는 비율(100분의 100을 초과하는 경우에는 100분의 100)을 곱하여 산출한 금액(감면

191) 국세기본법 제48조.

192) 국세기본법 제49조.

193) 법인세법 제59조.

의 경우에는 그 금액에 해당 감면율을 곱하여 산출한 금액)으로 한다.”고 하여 세액의 전액면제를 면제로, 세액의 부분면제를 감면으로 부르고 있는 것으로 보인다.

그리고 다시 법인세법 제59조 제3항 및 제64조 제1항에서는 감면으로, 법인세법 제91조 제1항에서는 면제라는 용어를 사용하고 있다.

(4) 상속세및증여세법

상속세 및 증여세의 비과세에 대하여 “○○상속세를 부과하지 아니한다” 또는 “○○증여세를 부과하지 아니한다”고 규정하고 있다¹⁹⁴⁾. 그리고 상속세를 부과함에 있어서 특별연고자 및 수유자가 영리법인인 경우에는 당해 영리법인이 납부할 상속세를 면제하며¹⁹⁵⁾, 증여세를 부과함에 있어서 수증자가 영리법인인 경우에는 당해 영리법인이 납부할 증여세를 면제하도록 하고 있다¹⁹⁶⁾.

(5) 부가가치세법

부가가치세법은 제12조에서 그 제목을 ‘면세’로 붙이고, 같은 조항의 본문 중 제3항, 제17조 제4항 및 제31조 제2항에서 면세라는 문언을 사용하고 있다. 이곳에서의 면세의 법적 성질은 비과세에 해당한다고 하겠다. 그리고 부가가치세법은 면세에 관한 제12조의 본문 중 제1항 및 제4항, 제17조 제2항 제4호 및 제3항, 제31조 제2항에서는 면세라는 용어 대신에 면제라는 용어를 사용하고 있어 납세자로 하여금 혼란을 느끼게 하고 있다. 특히 부가가치세법 제31조 제2항에서는 “○○부가가치가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하거나 제17조 제3항의 규정을 적용받는 경우 과세되는 공급과 면세되는 공급 및 면세농산물 등의 공급…”이라고 하여 같은 항 안에서도 면제와 면세라는 용어를 혼용하고

194) 상속세및증여세법 제11조, 제12조 및 제46조.

195) 상속세및증여세법 제3조 제1항.

196) 상속세및증여세법 제4조 제1항.

있다.

(6) 특별소비세법

비과세에 관하여는 “○○특별소비세를 부과하지 아니한다.”고 규정하고 있다¹⁹⁷⁾. 그리고 특별소비세법 15조 및 제16조에서는 제목은 ‘○○면세’라고 표현하면서 본문에서는 ‘면제’로 표현하고 있다.

(7) 종합부동산세법

종합부동산세법 제6조 제1항에서는 “지방세법 또는 조세특례제한법에 의한 재산세의 비과세·과세면제 또는 경감에 관한 규정(이하 ‘재산세의 감면규정’이라 한다)은 종합부동산세를 부과함에 있어서 이를 준용한다”고 하여 비과세·과세면제 또는 경감으로 구분하여 정하고 있다.

(8) 조세특례제한법

조세특례제한법 제2조(정의) 제8호에서 조세특례에 관하여 “일정한 요건에 해당하는 경우의 특례세율의 적용, 세액감면, 세액공제, 소득공제, 준비금의 손금산입 등의 조세감면과 특정목적에 위한 익금산입, 손금불산입 등의 중과세를 말한다”고 정의하고 있다.

개별조문에서는 세액의 면제, 감면 및 경감이라는 용어를 혼용하고 있다. 대체로 세액의 전액 면제를 ‘면제¹⁹⁸⁾’로, 세액의 일부 면제를 ‘감면¹⁹⁹⁾’ 또는 ‘경감²⁰⁰⁾’으로 표현하고 있는 것으로 보인다.

197) 특별소비세법 제2조.

198) 조세특례제한법 제18조, 제21조, 제22조, 제66조, 제67조, 제68조, 제83조, 제97조의2, 제106조, 제106조의 3, 제110조, 제111조, 제114조, 제115조, 제116조, 제117조, 제121조의 6, 제121조의 10, 제121조의 11 등이 이에 해당한다.

199) 조세특례제한법 제6조, 제7조, 제20조, 제30조의 2, 제41조, 제43조, 제46조, 제64조, 제77조, 제97조, 제102조, 제121조의 9 등이 이에 해당한다.

200) 조세특례제한법 제106조의 4, 제118조 등이 이에 해당한다.

그러나 조세특례제한법 제40조 제1항에서는 ‘양도소득세의 100분의 100에 상당하는 세액을 감면’한다고 규정하고 있고, 제63조 제1항에서는 “이전일이 속하는 과세연도와 그 다음 과세연도 개시일부터 4년 이내에 종료하는 과세연도에 있어서는 소득세 또는 법인세의 100분의 100에 상당하는 세액을, 그 다음 2년 이내에 종료하는 과세연도에 있어서는 소득세 또는 법인세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면”한다고 규정하고 있다. 이와 같은 용어의 혼용은 같은 법 제63조의 2, 제69조, 제70조, 제99조의 3²⁰¹⁾, 제121조의 2, 제121조의 8, 제121조의 15, 제121조의 16 등에서도 반복되고 있다.

라) 연대납세의무

2인 이상의 사람이 하나의 납세의무에 대하여 연대하여 납부할 의무를 부담하는 것을 연대납세의무라 한다. 그리고 연대납세의무를 지는 사람을 연대납세의무자라고 부른다. 현행 세법에서는 연대납세의무에 관하여 “연대하여 납부할 의무를 진다”(국세기본법 제25조 제1항, 지방세법 제18조 제1항 및 제3항, 상속세및증여세법 제3조 제4항), “연대하여 납세의무를 진다”(소득세법 제2조 제1항 단서, 소득세법 제2조 제4항), “연대하여 납부할 책임을 진다”(국세기본법 제25조 제2항 및 제3항, 법인세법 시행령 제127조 제1항, 소득세법 제157조 제1항) 또는 “연대하여 납부할 의무가 있다”(인지세법 제1조 제2항)라고 혼용하고 있다. 이와 같은 文言은 당해 연대납세의무의 성격 내지 유형과 일치하지 않기 때문에 혼선을 빚고 있다²⁰²⁾.

당해 연대납부의 성격, 즉 연대납세의무 또는 보충적 납세의무 등에 따라서 정확한 용어를 사용하도록 하여야 한다.

201) “...그 취득일로부터 5년 이내에 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세의 100분의 100에 상당하는 세액을 감면”한다고 규정하고 있다.

202) 김완석, 「연대납세의무의 해석상 논점」, 『법률행정논집』 제9권, 서울 시립대학교 법률행정연구소, 2001, p. 2.

마) 연대납세의무와 제2차 납세의무

제2차 납세의무자를 연대납세의무자로 규정하고 있기 때문에 해석상 혼선을 빚고 있는 조항이 있다. 즉 실질적 성격이 제2차 납세의무에 해당하는 증여자의 증여세 연대납세의무에 관한 규정(상속세및증여세법 제4조 제4항²⁰³)과 수입신고인의 관세 연대납세의무에 관한 규정(관세법 제19조 제1항)이 이에 해당한다.

당해 규정의 실질적 성격에 비추어 볼 때 제2차 납세의무자로 변경하는 것이 바람직하다고 하겠다.

바) 기간 및 기한

세법에서는 기한과 관련하여 ‘○○○ 이내²⁰⁴’라는 표현과 ‘~까지²⁰⁵’라는 표현을 혼용하고 있다. 그리고 기산일로부터 한 달 이내라는 의미로 ‘○○○부터 1월 이내²⁰⁶’와 ‘○○○부터 1개월 이내²⁰⁷’를 혼용하고 있다. 용어를 통일하여 규정할 필요가 있다고 하겠다.

203) 대법원 1997. 9. 5. 선고 97누7493 판결.

<판결요지> 증여세의 납세의무자는 어디까지나 수증자이고, 증여자의 증여세 납부의무는 주된 채무인 수증자의 납세의무에 대한 종된 채무라 할 것이며, 구 상속세법(1993. 12. 31. 법률 제4,662호로 개정되기 이전의 것) 제29조의 2 제2항의 규정이 있다고 하여 증여자의 종된 채무가 주된 채무로 바뀌는 것은 아니므로, 구 상속세법 시행령(1993. 12. 31. 대통령령 제14,082호로 개정되기 전의 것) 제38조의 규정은 수증자의 증여세 납부의무에 대하여 종된 채무로서의 성질을 가지는 증여자의 증여세 납부책임이 인정되는 경우를 구체적으로 열거하여 둔 것으로서 모법인 상속세법의 규정에 저촉되는 것이라고 할 수 없다(대법원 1994. 9. 13. 선고 94누3698 판결, 1995. 2. 10. 선고 94누11972 판결, 1995. 8. 11. 선고 94누14,308 판결 등 참조).

204) 예를 들면 법인세법 제11조 제1항과 제60조 제1항이 이에 해당한다.

205) 예를 들면 소득세법 제164조 제1항, 소득세법 시행령 제6조 제1항, 법인세법 시행령 제26조 제3항이 이에 해당한다.

206) 예를 들면 법인세법 제76조 제6항 단서, 제7항 단서 및 제9항 단서가 이에 해당한다.

207) 예를 들면 소득세법 제81조 제5항 단서 및 제7항 단서가 이에 해당한다.

사) 근로자·사용인 및 종업원

현행 세법에서는 근로자·사용인·종업원·사용인 기타 종업원·사용인 기타 종업원·임직원 등과 같이 비슷한 용어를 혼용하고 있어서 해석상 혼란을 주고 있다. 특별한 사유가 있는 경우를 제외하고는 하나의 용어로 통일하여 규정하도록 한다. 현행법상 근로자·사용인·종업원·사용인 기타 종업원·사용인 기타 종업원·임직원 등의 용어를 혼용하고 있는 사례를 예시하여 보면 다음과 같다.

(1) 근로자

소득세법 제12조 제4호·제51조 제1항, 소득세법 시행령 제11조·제12조·제16조 제1항 제2호·제17조·제17조의 2 제1호·제26조 제1항·제40조의 3 제3항 제4호·제110조 제1항 및 제3항·제110조의 3 제4항, 법인세법 시행령 제20조 제1항 제4호, 조세특례제한법 제88조 및 제88조의 6, 조세특례제한법 시행령 제82조에서 근로자라는 용어를 사용하고 있다.

(2) 사용인

국세기본법 시행령 제20조 제9호, 법인세법 제33조, 법인세법 시행령 제42조 제1항·제43조·제44조·제44조의2·제45조·제46조·제87조·제89조, 조세특례제한법 제18조의 2 제1항, 부가가치세법 시행령 제16조 제1항 등에서 사용인이라는 용어를 사용하고 있다.

(3) 종업원

소득세법 제12조 제5호·제22조 제4항 및 제5항·제25조 제2항·제29조 제1항·제35조 제4항, 소득세법 시행령 제12조 제3호·제18조 제9호·제38조·제42조의 2 제2항·제55조 제1항 제6호·제55조 제3항·제57조·제78조·제98조 제1항, 조세특례제한법 시행령 제2조 제1항, 조세특례제한법 제15조 및 제94조에서 종업원이라는 용어를 사용

하고 있다.

(4) 사용인 기타 종업원

국세기본법 제10조 제4항에서 사용인 기타 종업원이라는 용어를 사용하고 있다.

(5) 사용인 기타 종업인

조세범처벌법 제3조에서 사용인 기타 종업인이라는 용어를 사용하고 있다.

(6) 임직원

소득세법 시행령 제38조 제12호 마목에서 임직원이라는 용어를 사용하고 있다.

아) 질문조사와 질문검사 등

세무조사 또는 질문조사권의 행사에 관한 근거가 되는 조항의 제목을 표시함에 있어서 질문검사권(국세기본법 제76조, 부당이득세법 제6조), 질문·검사권(국세징수법 제27조, 특별소비세법 제26조, 교통세법 제22조), 질문·조사(소득세법 제170조, 법인세법 제122조, 부가가치세법 제35조, 상속세및증여세법 제84조), 질문·검사(증권거래세법 제17조, 인지세법 제11조), 세무공무원의 질문·검사 및 처분(주세법 제52조) 등의 용어를 혼용하고 있다.

자) 익금·손금불산입·손금 및 익금불산입

법인세법상 익금산입금액과 손금불산입금액의 구별이 명확하지 않기 때문에 해석상 혼란을 초래하고 있음은 전술한 바와 같다. 예를 들면 법인세법상 소득처분 및 신고불성실가산세와 관련된 법인세법 제67조, 법인세법 시행령 제106조 및 제118조가 이에 해당한다.

익금산입금액과 손금불산입금액을 구분하여 규율하도록 하여야 한다.

5. 위임입법의 한계 준수

헌법은 제38조에서 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다”라고 규정하였고, 제59조에서 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”라고 규정하여 조세법률주의를 선언하고 있다. 이러한 헌법규정에 근거를 둔 조세법률주의의 이념은 과세요건을 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로 규정하도록 하여 국민의 재산권을 보장하고, 과세요건을 명확하게 규정하여 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 보장하기 위한 것이다. 그러나 사회현상의 복잡다기화와 국회의 전문적·기술적 능력의 한계 및 시간적 적응능력의 한계로 인하여 조세부과에 관련된 모든 법규를 예외 없이 형식적 의미의 법률에 의하여 규정한다는 것은 사실상 불가능할 뿐만 아니라 실제에 적합하지도 아니하기 때문에, 경제현실의 변화나 전문적 기술의 발달에 즉시 대응하여야 할 필요 등 부득이한 사정이 있는 경우에는 법률로 규정하여야 할 사항에 관하여 국회 제정의 형식적 법률보다 더 탄력성이 있는 행정입법에 위임함이 허용된다고 할 것이다.

우리 헌법도 제75조에서 “대통령은 법률에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항……에 관하여 대통령령을 발할 수 있다.”고 규정함으로써 위임입법의 근거를 마련함과 동시에 위임은 ‘구체적으로 범위를 정하여’ 하도록 하여 그 한계를 제시하고 있다. 즉 하위명령에의 위임은 개별적·구체적 위임이어야 하며, 일반적·포괄적 위임은 허용되지 않는 것이다.

과세요건에 관한 사항의 규율을 대통령령 등에 위임할 경우에는 법률에 미리 대통령령 등으로 규정될 내용 및 범위의 기본사항을 구체적으로 규정하여 됨으로써 행정권에 의한 자의적인 법률의 해석과 집행을 방지하고 의회입법과 법치주의의 원칙을 달성할 필요가 있다. 헌법

제75조의 입법취지에 비추어 볼 때 ‘구체적으로 범위를 정하여’라 함은 법률에 대통령령 등 하위법규에 규정될 내용 및 범위의 기본사항이 가능한 한 구체적이고도 명확하게 규정되어 있어서 누구라도 당해 법률 그 자체로부터 대통령령 등에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있어야 함을 의미한다고 할 것이다. 이 경우에 예측가능성의 유무는 당해 특정조항 하나만을 가지고 판단할 것은 아니고 관련 법조항 전체를 유기적·체계적으로 종합 판단하여야 하며, 각 대상법률의 성질에 따라 구체적·개별적으로 검토하여야 한다. 그리고 이와 같은 위임의 구체성·명확성의 요구 정도는 그 규율대상의 종류와 성격에 따라 달라질 것이지만 특히 처벌법규나 조세법규와 같이 국민의 기본권을 직접적으로 제한하거나 침해할 소지가 있는 법규에서는 구체성·명확성의 요구가 강화되어 그 위임의 요건과 범위가 일반적인 급부행정의 경우보다 더 엄격하게 제한적으로 규정되어야 하는 반면에, 규율대상이 지극히 다양하거나 수시로 변화하는 성질의 것일 때에는 위임의 구체성·명확성의 요건이 완화되어야 할 것이다.

현행 세법의 조항 중 위임입법의 한계를 일탈한 조항을 구체적으로 검토하고 이를 개선하는 것이 바람직하다고 하겠다.

Ⅲ. 조세법편제의 개선

1. 조세법편제의 개편기준 정립

가. 법령편제의 기준

법령편제(법령의 외적 체계, 법령구조)란 규율내용을 장·절·관·조·항·호·목 등으로 배열하는 것을 말한다. 법령편제는 두 가지 기능을 수행한다²⁰⁸⁾.

첫째, 법령편제는 합리적이며 전체적인 조망을 가능하게 함으로써

법소재의 기억과 전달을 용이하게 한다. 즉 법령편제는 규율의 발견·인식 및 기억에 기여하는 것이다. 이를 정보기능이라고 한다²⁰⁹⁾.

둘째, 법령편제는 법령의 이해가능성, 규정들에 대한 해석 및 그 실효성을 위하여 중요한 의미를 지닌다. 어떤 규정의 의미는 당해 규정이 속하여 있는 전체적 맥락으로부터 비로소 드러나게 된다. 따라서 법령편제는 규정들에 대하여 특정한 의미를 부여하고 그 목적을 이해할 수 있도록 하는 데에 기여한다. 이를 이해기능이라고 한다²¹⁰⁾.

그러므로 법령편제는 그 기능을 극대화할 수 있도록 구성될 필요가 있다. 즉 수범자가 규율의 내용을 가능한 한 쉽게 발견하고 올바르게 이해하며 잘 기억할 수 있도록 구성하는 것이 바람직하다. 그리고 규율의 목적에 대한 인식과 법규범의 해석에 있어 도움을 줄 수 있어야 한다.

일반적으로 법령의 신규제정이나 전면개정을 위하여 다음과 같은 기본구조가 이용되고 있다.

① 도입부

목적, 정의, 적용범위에 관한 규정을 둔다.

② 본문

본문의 편제에 있어서는 논리적 기준, 실질적 기준, 시간적 기준, 규범적 기준을 준수하여야 한다²¹¹⁾.

㉠ 논리적 기준

일반규정과 특별규정, 상위개념과 하위개념, 원칙과 예외의 순서로 편제가 이루어져야 한다.

㉡ 실질적 기준

규범의 구성은 규율되어야 할 문제나 대상 또는 당해 규정의 적용을 받는 수범자를 기준으로 한다. 규율소재에 따라 관련당사자, 규율대상

208) 박영도, 『법령입안기준개발에 관한 연구(II)』, 연구보고 2004-02, 한국법제연구원, 2004, p. 71.

209) Peter Noll, *Gesetzgebungslehre*, Reinbeck, 1973, S. 205.

210) Georg Müller, *Elemente einer Rechtssetzungslehre*, Zürich, 1999, S. 139.

211) 박영도, 위의 책, p. 73.

행위, 보호법익, 운용되어야 할 시간적 진행에 따라 편제가 이루어진다.

㉔ 시간적 기준

현상이나 행위의 시간적 진행에 따라 편제가 이루어진다.

㉕ 규범적 기준

편제단위를 구성함에 있어서 결정적인 것은 이론을 통하여 발전된 개념이나 법제도이다.

③ 조직·절차·집행에 관한 규정

④ 벌칙규정

⑤ 종결규정 : 부칙(시행일, 경과규정, 종전 규정의 개폐 등)

나. 조세법 편제의 재편기준의 정립

조세법은 조세법의 이용자의 이해력을 높이는 방향으로 그 편제가 재편되어야 한다. 조세법의 이용자들이 관련 규정을 쉽게 찾고 이해력을 증진시키기 위해서는 다음과 같이 조세법의 편제가 재편되어야 한다.

1) 조세법의 편제기준

조세법은 조문의 다과 및 그 내용의 복잡성을 기준으로 하여 소득세법·법인세법은 장·절·관·항으로 세분한다. 그리고 상속세및증여세법은 장·절·관으로, 국세기본법·국세징수법·주세법은 장·절로, 그 밖의 세법은 장으로 구분하여 편제한다.

2) 개별세법의 편제기준

개별세법의 편제는 원칙적으로 제1장 총칙, 제2장 과세요건, 제3장 확정·징수 및 환급절차, 제4장 보칙으로 구성한다. 특히 제2장의 과세요건에 관한 사항은 조세법 이용자의 이해력을 높이는 방향으로 편제·배열하도록 한다. 그 배열은 가능한 한 납세의무자, 과세물건 및 과세물건제외(비과세), 과세표준의 계산, 세율과 세액의 계산, 세액공

제, 세액면제와 감면의 순서로 규정하도록 한다.

제3장에서는 확정·징수 및 환급절차에 관하여 규정하는데, 그 배열은 과세표준과 세액의 신고 및 납부, 과세표준과 세액의 결정·경정 및 징수, 세액의 환급 순서로 정하도록 한다.

3) 소득세법 및 법인세법의 편제기준

개별세법 중 조문이 많고 그 내용이 복잡한 소득세법·법인세법은 납세의무자의 구분 등과 같은 일정한 기준에 따라 법령을 세분하여 편제할 필요가 있다.

가) 현행 소득세법은 납세의무자에 따라 거주자와 비거주자로 구분하고, 거주자에 대한 납세의무는 다시 거주자의 종합소득 및 퇴직소득에 대한 납세의무와 거주자의 양도소득에 대한 납세의무로 세분하여 편제하고 있다. 소득세의 편제에 있어서 현행 제2장의 거주자의 종합소득 및 퇴직소득에 대한 납세의무와 제3장의 거주자의 양도소득에 대한 납세의무에 관한 규정을 통합하여 제2장에 거주자의 납세의무에 관한 규정을 두되, 그 제2장을 소득세법의 이용자에 따라 제1절 사업자(사업소득 및 부동산임대소득을 얻는 거주자)에 대한 납세의무, 제2절 근로소득자에 대한 납세의무, 제3절 양도소득자에 대한 납세의무, 제4절 그 밖의 소득자에 대한 납세의무로 세분하도록 한다.

그리고 소득세법상의 제2장 거주자의 납세의무 중 제1절 사업자(사업소득 및 부동산임대소득을 얻는 거주자)에 대한 납세의무·제2절 근로소득자에 대한 납세의무·제3절 양도소득자에 대한 납세의무 및 제4절 그 밖의 소득자에 대한 납세의무와 제3장 비거주자의 납세의무는 다시 위의 '2) 개별세법의 편제기준'에 따라 편제하도록 한다. 즉 과세요건, 확정·징수 및 환급절차로 배열하되, 과세요건에 관한 사항은 납세의무자, 과세물건 및 과세물건제외(비과세), 과세표준의 계산, 세율과 세액의 계산, 세액공제, 면제와 감면의 순서로 규정하도록 한다.

그리고 확정·징수 및 환급절차에 관한 규정의 배열은 과세표준과 세액의 신고 및 납부, 과세표준과 세액의 결정·경정 및 징수, 세액의 환급의 순서로 정하도록 한다.

나) 법인세법은 법인세의 납세의무를 내국법인의 각 사업연도 소득에 대한 법인세, 내국법인의 청산소득에 대한 법인세 및 외국법인의 각 사업연도 소득에 대한 법인세 납세의무로 구분하여 편제하고 있다. 납세의무의 범위, 과세표준의 산정, 과세방법 등에 차이가 있기 때문에 위와 같은 편제방법을 유지하는 것이 바람직하다고 하겠다.

그리고 내국법인의 각 사업연도 소득에 대한 법인세·내국법인의 청산소득에 대한 법인세 및 외국법인의 법인세는 다시 위의 '2) 개별세법의 편제기준'에 따라 편제하도록 한다. 즉 과세요건, 확정·징수 및 환급절차로 배열하되, 과세요건에 관한 사항은 납세의무자, 과세물건 및 과세물건제외(비과세), 과세표준의 계산, 세율과 세액의 계산, 세액공제, 면제와 감면의 순서로 규정하도록 한다. 그리고 확정·징수 및 환급절차에 관한 규정의 배열은 과세표준과 세액의 신고 및 납부, 과세표준과 세액의 결정·경정 및 징수, 세액의 환급의 순서로 정하도록 한다.

4) 개관규정 및 흐름도의 활용

장 및 절의 첫 조문에는 그 장 및 절의 개관규정(outline of chapter)을 두도록 한다. 그리고 복잡한 과세표준의 계산과정 및 세액산출의 과정이 따르는 경우에는 산식 또는 흐름도(flowchart)를 활용하도록 한다.

5) 동일한 편제기준의 적용

모든 조세법령의 편제가 동일한 편제기준에 의하여 편제될 필요가 있다. 앞의 제4장의 문제점에서 지적한 바와 같이 동일한 소비세법에

속하는 부가가치세법, 특별소비세법, 주세법의 편제가 동일한 기준에 의해서가 아니고 제각기의 편의에 의하여 이루어지고 있기 때문에 이 용자에게 혼란을 주고 있는 것이다.

2. 조항의 번호를 부여하는 체계의 개선

조항의 번호를 부여하는 체계(numbering system)는 항구적이고 간결한 것이 이상적이다. 더욱이 조항이 색인의 역할을 수행할 수 있다면 금상첨화라고 하겠다. 그러나 어떠한 번호부여의 체계도 이러한 기준을 모두 충족시키지는 못한다.

우리나라의 현행 조항의 부여 체계는 하나의 법률 안에서 연속적으로 일련의 번호를 부여하는 형태를 채택하고 있다. 법률의 개정 때 따라 새로운 조문을 신설할 필요가 있는 경우에는 조와 조 사이에 ‘—조의 2, —조의 3, —조의 4’등과 같이 ‘제 xx조의 ○’에서 ‘○’에 2 이하의 일련번호를 부여하는 방안이다. 그리고 특정조항을 폐지하려고 하는 경우에는 그 조항을 삭제하고 공란으로 비워두는 형태를 취한다.

조항의 번호를 부여하는 체계는 대체로 다음과 같이 4가지로 유형화할 수 있다.

첫째, 여러 가지 형태의 문자 또는 숫자를 함께 사용하여 번호를 부여하는 방안이다. 영국의 Income and Corporation Taxes Act(ICTA) 1988의 section 159AB, 미국의 내국세법(Internal Revenue Code) section 25A, section 25B, 독일의 소득세법(Einkommensteuergesetz) 4a, 4b, 4c, 4d 등이 이에 해당한다.

둘째, 조문들 사이에 번호를 비워두는 방안을 고려할 수 있다. 법령을 절 또는 관단위로 10단위 번호로 새로 시작하도록 하는 방안이다. 미국의 내국세법은 Part별로 번호를 부여하고 있다.

셋째, 하나의 법률 안에서 연속적으로 일련의 번호를 부여하되, 법률의 개정 때 따라 새로운 조문을 신설할 필요가 있는 경우에는 조와

조 사이에 ‘—조의 2, —조의 3, —조의 4’등과 같이 ‘제 xx조의○’에서 ‘○’에 2 이하의 일련번호를 부여하는 방안이다. 일본과 우리나라가 이에 해당한다.

넷째, 비워두는 번호 없이 두 가지 혹은 세 가지의 캐릭터를 사용하여 조항번호를 부여 하는 방안이다. 이 방법이 세법을 더 명확하고 이용하기 쉽게 만들 뿐만 아니라 현재의 시스템보다 이후에 있을 변화를 더 잘 수용할 수 있을 것이다. 예를 들자면 1.1.3으로 표시하는 방안으로서 첫 번째 캐릭터는 법령의 편(Part)을, 두 번째 캐릭터는 편(Part) 내의 장(Chapter)을, 그리고 세 번째 캐릭터는 장(Chapter) 내의條(section)를 표시한다.

조세법을 전면적으로 개편할 경우에는 넷째의 방안이 바람직하다고 하겠다. 법률의 편제에 따라 특정법률이 장·절·관으로 세분되어 있는 경우에는 제1장 제1절 제1관 제3조는 1.1.1.3으로 표시하게 된다. 다만, 어느 방안에 의하든 종전의 조항 표시가 잘 유지될 수 있는 조항 번호의 부여체계를 선택하는 것이 바람직하다. 조세법을 비롯한 모든 법령은 역사를 갖고 있으며, 그 변천의 역사가 법조항에 그대로 유지되도록 하는 것이 법령의 해석 또는 개선에 있어서 많은 도움이 된다. 뿐만 아니라 기존법령의 조항을 중심으로 하여 판례나 행정심판례가 집적되기 때문에 종전의 조항 번호를 유지하는 것은 법령해석의 흐름의 파악에 도움이 되는 것이다.

3. 시행령 및 시행규칙 조항의 법률 조항과의 일치

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

제1방안은 법률의 조항·시행령의 조항 및 시행규칙의 조항을 일치

시키는 방안이다. 예를 들면 국세의 우선에 관한 국세기본법 제35조와 관련된 시행령은 국세기본법 시행령 제35조로, 그리고 국세기본법 제35조와 관련된 시행규칙은 국세기본법 시행규칙 제35조로 하는 방안이다. 만일 시행령 및 시행규칙에서 정할 사항이 없는 경우에는 당해 시행령 및 시행규칙의 조항은 결번으로 한다.

현행 국세기본법 제35조와 관련된 국세기본법 시행령으로서는 제18조와 제18조의 2가 있는데, 국세기본법 시행령 제18조와 제18조의 2를 모두 국세기본법 시행령 제35조에 통합하여 규정하는 방안이다. 그리고 국세기본법 제35조와 관련된 현행의 국세기본법 시행규칙으로서는 제11조의 2가 있는데, 이는 국세기본법 시행규칙 제35조로 규정한다.

이 방안은 한 조문의 법률에 따르는 시행령 및 시행규칙의 조문이 적을 때에는 선택이 가능하나, 시행령 및 시행규칙의 조문이 많을 때(제4장의 문제점에서 예를 든 소득세법 제89조와 관련된 소득세법 시행령 및 소득세법 시행규칙의 경우)에는 채택하는 데에 어려움이 있다. 왜냐하면 시행령 및 시행규칙 한 개의 조문에서 규율하기에는 그 분량이 너무 방대하기 때문에 조문이 지나치게 길어지게 되고, 이로 인하여 이용자로 하여금 오히려 혼란에 빠뜨리는 결과를 초래하게 된다.

제2방안은 시행령의 조항 및 시행규칙의 조항을 법률의 조항을 기준으로 하되, 일련번호를 부여하는 방안이다. 예를 들면 국세의 우선에 관한 국세기본법 제35조와 관련된 국세기본법 시행령은 국세기본법 시행령 제35조, 제35조의 2, 제35조의 3, 제35조의 4...로 한다. 그리고 국세기본법 제35조와 관련된 국세기본법 시행규칙은 국세기본법 시행규칙 제35조, 제35조의 2, 제35조의 3, 제35조의 4...로 한다. 이 경우에 시행령 및 시행규칙에서 정할 사항이 없는 경우에 당해 시행령 및 시행규칙의 조항은 결번으로 한다.

참고로 국세기본법 제35조와 관련된 국세기본법 시행령 및 국세기본법 시행규칙의 조항 번호의 개선방안을 제시하여 보면 현행 국세기본법 시행령 제18조는 국세기본법 시행령 제35조로, 그리고 현행의 국

세기본법 시행령 제18조의 2는 국세기본법 시행령 제35조의 2로 고친다. 그리고 국세기본법 제35조와 관련된 현행의 국세기본법 시행규칙 제11조의 2는 국세기본법 시행규칙 제35조로 고치도록 한다.

위의 제2방안에 의하여 소득세법 제89조와 관련된 소득세법 시행령 및 소득세법 시행규칙의 조항을 예시하여 보면 <표 5-1>과 같다.

<표 5-1> 소득세법 제89조 관련 소득세법 시행령 및 소득세법 시행규칙의 조항 예시

소득세법	소득세법 시행령	소득세법 시행규칙
제89조(비과세양도소득)	제89조(농지의 비과세) 제89조의2(1세대1주택의 범위) 제89조의3(1세대1주택의 특례) 제89조의4(장기저당담보주택에 대한 1세대1주택의 특례) 제89조의5(고가주택의 범위) 제89조의6(주택과 조합원입주권을 소유한 1세대1주택의 특례)	제89조(농지의 범위 등) 제89조의2(1세대1주택의 범위) 제89조의3(1세대1주택의 특례) 제89조의4(농어촌주택) 제89조의5(양도소득세 관련 서식) 제89조의6(다가구주택) 제89조의7(주택과 조합원입주권을 소유한 경우의 경매 등으로 인한 1세대1주택 특례의 요건) 제89조의8(주택과 조합원입주권을 소유한 경우의 취학 등으로 인한 1세대1주택 특례의 요건)

다음으로 법률의 조항을 비워두는 번호 없이 두 가지 혹은 세 가지의 캐릭터를 사용하여 부여하는 경우(예를 들면 1.1.3으로 표시하는 방안인데, 첫 번째 캐릭터는 법령의 편을, 두 번째 캐릭터는 편 내의 장을, 그리고 세 번째 캐릭터는 장 내의 條를 표시한다)에는 이를 기준으로 하여 일련번호를 부여하는 방안을 고려하여 볼 수 있다. 이를 편의상 제3방안이라고 부르기로 한다. 법률의 조항을 법률의 장·절·관과 같은 편제에 따라 1.1.1.3(제1장 제1절 제1관 제3조)으로 표시하는 경우의 시행령은 1.1.1.3-1(일련번호), 1.1.1.3-2, 1.1.1.3-3으로 표시한다.

이 방안은 미국의 시행령 조항의 부여방안과 유사하다. 미국의 시행령(Regulation) 조항의 예를 보면 § 1.165-5로 표기하고 있는데, 위에서 1은 소득세, 165는 법률조문, 5는 같은 사항에 관한 시행령의 일련 번호이다.

IV. 알기 쉬운 세법으로의 개편

성문법은 문자 및 문장의 표현방법을 통하여 인식되는 법이므로 성문법에 있어서 표현방법의 역할은 매우 중요하다. 법이 일단 성문화되어 성립하게 되면 당해 성문법상의 문자 및 문장의 표현방법을 통하여 획득된 의미내용을 기초로 하여 인식되고 운용되는 것이다.

그러므로 법령은 그 법령의 내용이 입법자가 의도하는 대로 정확하고, 명료하며, 또한 쉽게 표현되어야 한다.

예링(Rudolf Von Jhering)은 “입법자는 철학자처럼 생각하고 농부처럼 말해야 한다”고 충고하고 있다. 철학자처럼 생각하라고 한 것은 그 사고가 분명하여야 함을 말하는 것으로서 애매모호함을 철저히 배격하라는 뜻이고, 농부처럼 말하라고 한 것은 법령문은 누구나 알아들을 수 있게 쉽고 꾸밈없이 서술하여야 한다는 의미이다. 입법에 있어서의 문언이나 표현·입법의 형식면에서의 기본적 지침에 관하여는 일찍부터 많은 학자들에 의하여 다양한 견해가 제시되고 있다.

아래에서 그 구체적인 입법표현방식에 관하여 살펴보기로 한다.

1. 표현의 정확성과 명확성 확보

가. 표현의 정확성과 명확성

표현의 정확성과 명확성은 입법자가 법령에 담으려고 하는 범규범

의 내용이 수범자인 국민으로 하여금 그 법령에서 사용되고 있는 문자와 문장으로부터 원래의 취지대로 틀림없이 받아들여지게 하려는 데에 그 의의가 있다. 그러므로 입법자는 부정확하거나 애매모호한 법문을 작성하여서는 안 되는 것이다. 법령이란 개개의 구체적인 사건을 그 규제의 대상으로 하는 것이 아니고 그 국가나 사회에서 일어날 가능성이 있는 일정한 사항에 일반적·보편적으로 적용될 수 있게 하려는 취지로 제정된 것이므로 법령의 형식이나 법문의 표현은 어느 정도 일반적·추상적인 용어나 불확정개념을 사용하지 않을 수 없다.

법령은 문자 또는 문장에 의한 표현능력의 한계, 지나치게 간결한 법문의 고집, 전문용어의 사용, 법령에서의 복잡다기한 사실관계의 규율, 입법자의 실수, 입법과정 중의 정치적 이유나 타협 등에 기인한 본래 법문의 변질 등으로 인하여 정확성이 결여되거나 불명확하게 된다.

나. 불확정개념의 사용 지양

과세요건을 법률이라는 형식으로 규율하고 있다고 하더라도 그 규정의 내용이 추상적이고 다의적이어서 명확하지 않은 경우에는 과세관청에 판단의 여지 또는 재량의 폭을 넓혀줄 뿐만 아니라 자의적 해석을 허용하게 되어 과세요건 등을 법률사항으로 유보시킨 의의가 상실되는 것이다. 뿐만 아니라 납세자의 예측가능성을 침해하는 결과를 초래하게 된다. 그러므로 과세요건을 정함에 있어서는 가능한 한 확정적·일의적인 개념을 사용하여야 하며, 불확정개념의 사용을 피하는 것이 바람직하다. 헌법재판소가 불확정개념이 위헌인지 합헌인지 판단하는 기준을 도출하여 보면 다음과 같다²¹²⁾.

212) 헌법재판소 2002. 05. 30 선고 2000헌바81 결정, 부가가치세법 제13조 제1항 제3호 위헌소원
 <결정요지> 이 사건에서 과세요건명확주의 문제는, 납세자의 입장에서 어떠한 행위가 당해 문구에 해당하여 과세의 대상이 되는 것인지 예견할 수 있을 것인가, 당해 문구의 불확정성이 행정관청의 입장에

첫째, 당해 조문의 규정이 예측가능성이 있는지 여부가 판단기준이 된다.

둘째, 법관의 법 보충작용으로서의 해석에 의하여 그 의미가 구체적으로 명확화될 수 있는지 여부가 판단의 기준이 된다.

셋째, 규율대상의 가변성 또는 불확정개념의 불가피성의 유무가 그 기준이 된다.

넷째, 입법기술상 적정성이 인정되는지 여부가 판단의 기준이 된다.

다. 기속행위에 관한 표현의 명료화

조세법상 기속행위에 해당함에도 불구하고 마치 재량행위인 것처럼 표현하고 있는 경우가 있어서 세법의 이용자에게 혼란을 주는 경우가 적지 않다. 현행 세법의 규정을 보면 명백히 기속행위임에도 불구하고 일정한 요건을 갖춘 경우에 일정한 처분을 할 것인지의 여부가 마치 과세관청의 재량사항인 것처럼 “...을 할 수 있다.”라는 표현을 사용하고 있다. 이와 같은 조항의 경우에는 법문에서의 “...을 할 수 있다.”라는 표현을 “...을 하여야 한다.”라는 표현으로 바꾸어야 한다.

서 자의적이고 차별적으로 法律을 적용할 가능성을 부여하는가, 입법 기술적으로 보다 확정적인 문구를 선택할 것을 기대할 수 있을 것인가 여부 등의 기준에 따른 종합적인 판단을 요한다.

‘부당하게 낮은 대가’란 것은 ‘정당하지 않거나 이치에 맞지 않게 낮은 대가’ 혹은 ‘현저하게 낮은 대가’라는 의미로 일상생활에서 사용되는 용어로서, 일반인의 관점에서 부가가치세 대상으로 예정하고 있는 행위의 범위를 예측할 수 있으며 과세관청의 자의적 적용가능성도 크지 않다고 보여진다. 즉 이는 통상의 상거래에서 있을 수 있는 시가와의 편차를 넘어서서 훨씬 더 낮은, 즉 거래관행에 비추어 객관적으로 조세회피의 의도가 인식될 정도의 것으로서, 합리적인 경제적 관점에서 볼 때 지나치게 낮은 것을 의미한다고 볼 수 있다. 한편 법원의 판례에 의하여 예측가능성이 더 확보될 수도 있으며, 입법 기술적으로 보다 확정적인 문구의 선택도 쉽게 예상된다고 하기 어렵다. 따라서 이 사건 조항은 과세요건명확주의 원칙에 반하지 아니한다.

이에 해당하는 조항을 예시하여 보면 다음과 같다.

1) 국세기본법 제47조 제1항

정부는 세법에 규정하는 의무를 위반하는 자에 대하여 세법이 정하는 바에 의하여 가산세를 부과할 수 있다.

2) 국세징수법 제57조 제1항

세무서장은 압류하고자 하는 재산이 이미 다른 기관에서 압류하고 있는 재산인 때에는 제56조의 규정에 의한 교부청구에 갈음하여 참가 압류통지서를 그 재산을 이미 압류한 기관(이하 ‘기압류기관’이라 한다)에 송달함으로써 그 압류에 참가할 수 있다.

3) 소득세법 제41조 제1항

납세지 관할세무서장 또는 지방국세청장은 부동산임대소득·사업소득·일시재산소득·기타소득 또는 산림소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수관계 있는 자와의 거래로 인하여 당해 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 거주자의 행위 또는 계산에 관계없이 당해연도의 소득금액을 계산할 수 있다.

4) 소득세법 제101조 제1항

납세지 관할세무서장 또는 지방국세청장은 양도소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수관계 있는 자와의 거래로 인하여 당해 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 거주자의 행위 또는 계산에 관계없이 당해연도의 소득금액을 계산할 수 있다.

5) 법인세법 제52조 제1항

납세지 관할세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자(이하 '특수관계자'라 한다)와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 '부당행위계산'이라 한다)에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다.

6) 부가가치세법 제17조 제3항

사업자가 부가가치세의 면제를 받아 공급받은 농산물·축산물·수산물 또는 임산물(이하 '면세농산물 등'이라 한다)을 원재료로 하여 제조·가공한 재화 또는 창출한 용역의 공급이 과세되는 경우(제12조 제4항의 규정에 의하여 부가가치세 면제를 받지 아니하기로 하고, 제11조의 규정에 의하여 영세율이 적용되는 경우를 제외한다)에는 대통령령이 정하는 바에 의하여 계산한 금액을 매입세액으로서 공제할 수 있다.

7) 부가가치세법 제17조의 3 제1항

제25조의 규정에 의한 간이과세자가 일반과세자로 변경되는 경우에는 당해 변경 당시의 재고품 및 감가상각자산에 대하여 대통령령이 정하는 바에 따라 계산한 금액을 매입세액으로서 공제할 수 있다.

8) 부가가치세법 제26조의 3 제1항

대통령령이 정하는 업종을 영위하는 간이과세자가 부가가치세의 면제를 받아 공급받은 농산물·축산물·수산물 또는 임산물(이하 이 조에서 '면세농산물 등'이라 한다)을 원재료로 하여 제조·가공한 재화 또는 창출한 용역의 공급이 과세되는 경우에는 대통령령이 정하는 바에 따라 계산한 금액을 납부세액에서 공제할 수 있다.

2. 쉬운 표현으로 고쳐 쓰기

성문법에 있어서 법령의 내용은 법문의 표현을 통하여 인식되는 것이므로 입법형식, 법령에 있어서의 용어·문장 등은 가능한 한 알기 쉽게 표현되지 않으면 안 된다. 조세법은 쉽게 이해될 수 있도록 알기 쉬운 용어로 쓰여져야 하고, 전체 내용이 쉽게 파악될 수 있도록 조문이 배열되어야 한다. 법문은 현대적인 용어로 쉽게 쓰되, 어려운 숙어나 지나치게 압축된 용어는 그 사용을 피하여야 한다.

가. 쉬운 용어로 고쳐 쓰기

법령은 쉽게 읽을 수 있고 이해할 수 있어야 한다. 기본적으로 법령은 일반적으로 사용되는 평이한 언어로 작성되어야 한다. 위에서의 평이한 언어가 누구를 기준으로 한 평이한 언어인지에 관하여는 논란이 있다. 조세법은 평균수준의 일반인이면 누구든지 쉽게 이해할 수 있도록 알기 쉽게 평이한 법문으로 만드는 것이 바람직하다. 그러나 세법을 아무리 쉽게 만든다고 하더라도 일반인이 용이하게 이해할 수 있을 정도로 세법을 쉽게 만드는 것은 어렵다. 조세법의 규율대상은 복잡하고 어려운 경제거래 내지 법률행위(금융과생상품, 신탁 등)이며, 그 내용 역시 기술성·전문성을 띠고 있기 때문에 아무리 쉽게 조세법을 만든다고 하더라도 그 평이성에 한계가 있다. 그러나 평균수준의 일반인이 쉽게 이해하는 수준을 유지하지는 못한다고 하더라도 최소한 조세 전문가가 쉽게 이해하는 수준은 유지되어야 할 것이다²¹³⁾.

213) 헌법재판소는 법문의 이해가능성과 관련하여 “제56조 제2항 중 괄호 부분은 일반인의 주의력으로는 쉽게 정확하게 이해하기도 어렵게 하였거니와 중요규정을 괄호 내에 압축하여 불충실하게 불완전하게 규정함으로써 그 적용을 받은 국민으로 하여금 재판권행사에 당혹과 혼선을 일으키게 하였다. 60일이라는 짧은 제소기간인데도 그 기간계산에 있어서 착오가 생기기 쉽게 함은 입법의 신중성의 결여이고 조잡

현행법에서 사용하고 있는 용어 중 지나치게 어려운 용어들을 몇 개 예시하여 보면 다음과 같다.

- ① 조세범처벌법 제7조 제3호 및 인지세법시행령 제11조 제3항에서의 ‘압날’
- ② 조세범처벌법 제12조 제1항에서의 재산의 ‘장닉·탈루’와 동조 제2항에서의 보관한 물건의 ‘장닉·탈루·소비 또는 훼손’
- ③ 조세범처벌법 제13조 제10호에서의 법에 의한 납세증명표지가 ‘첩용’되어 있지 아니한 주류와 동조 제12호에서의 인지를 ‘첩용’함에 있어서 ‘소인’하지 아니한 자
- ④ 조세범처벌절차법 제4조 제1항에서의 범칙사건의 ‘증빙취집’
- ⑤ 조세범처벌절차법 제9조 제1항에서의 범칙사건의 조사에 의하여

이라 하지 않을 수 없으며, 다단계의 행정심판전치절차를 거치게 하면서 이른바 기각간주 과정과 연계시켜야 행정소송의 제소기간을 정확하게 파악할 수 있게 한 것도 입법체제로서는 매우 이례적인 일이다. 이 규정은 위법한 과세처분에 대한 국민의 재판받을 권리에 직접 관련된 불변기간에 관한 규정이다. 돌이켜 불변기간들을 살펴볼 때에 이 규정처럼 불변기간에 관하여 불명확·모호하게 규정함으로써 그 기산점에 관하여 혼선을 일으키게 한 예는 발견하기 어려우며, 이 때문에 지금까지 조세부과처분에 대한 행정소송에 이르는 길에 큰 장애요인이 되어 왔던 것이 또한 실증적 경험이기도 하다. 원래 제소기간과 같은 불변기간은 늘릴 수도 줄일 수도 없는 기간이며, 국민의 기본권의 하나인 재판받을 권리행사와 직접 관련되기 때문에 그 기간계산에 있어서 나무랄 수 없는 법의 오해로 재판받을 권리를 상실하는 일이 없도록 쉽게 이해되게, 그리고 명확하게 규정되어야 한다. 변호사강제주의를 채택하지 아니한 법제이기 때문에 그와 같은 요청은 더욱 강조되는 바라고 할 것이다. 그것이 재판받을 권리의 기본권행사에 있어서 예측 가능성의 보장이요, 재판받을 권리의 실질적인 존중이며 나아가 범치주의의 이상을 실현시키는 길이다. 이러한 의미에서 국세기본법 제56조 제2항 괄호규정 부분은 재판받을 권리의 파생인 불변기간 명확화의 원칙에 반한다고 할 것이며, 이렇듯 법률전문가의 입장에서도 그 내용파악이 어렵고 모호한 것이라면 신속한 재판받을 데 기대만큼의 도움이 될 수 없을 것임은 물론 이를 내세워 정당화시킬 수도 없을 것이므로, 결국 헌법 제27조 제1항의 규정에 위반된다고 할 것이다.” 고 판시한 바 있다(헌법재판소 1992. 07. 23. 선고 90헌바2 결정).

‘범칙의 심증을 얻는 때’와 몰수 또는 ‘몰취’에 해당하는 물품, 납부의 ‘신립’, 동조 제3항에서의 정상이 징역형에 ‘처’할 것으로 ‘사료’되는 때

⑥ 국세기본법 제5조의 2 제1항에서의 ‘통신일부인’

⑦ 국세기본법 제16조의 제3항·국세징수법시행령 제35조 제4항 및 조세범처벌절차법 제5조에서의 ‘부기’와 동조 제4항에서의 ‘결정서를 열람 또는 등초하거나 그 등본 또는 초본이 원본과 상위 없음’

⑧ 국세기본법 제81조의 5 제2항 제4호에서의 ‘탈루나 오류의 혐의’

⑨ 국세징수법 제25조에서의 증표의 ‘휴대’

⑩ 국세징수법 제26조 제2항에서의 재산의 ‘은닉’

⑪ 국세징수법 제51조 제2항에서의 등기 또는 등록의 ‘축탁’

⑫ 국세기본법 제21조 제1항 제8호에서의 ‘반출’

⑬ 주세법 시행령 제57조 제1항에서의 ‘칩부’

⑭ 주세법 제29조 제1호에서의 ‘음용’

⑮ 주세법 시행령 제64조 제1항에서의 ‘망실’

⑯ 소득세법 제80조 제2항 제1호 및 제4항, 법인세법 제66조 제2항 제1호 및 제4항, 부가가치세법 제21조 제1항 및 제3항에서의 ‘오류’

⑰ 소득세법 시행령 제63조의 2 제1항 제1호 및 법인세법 시행령 제29조 제1항 제1호에서의 ‘부식·마모 및 훼손’

⑱ 소득세법 시행령 제88조의 2 제2항 제1호에서의 ‘멸실·손괴’

나. 중복적인 예외규정의 정비

이중 또는 삼중의 예외규정을 두고 있기 때문에 그 의미가 명확하지 않거나 납세의무자에게 해석상 혼란을 주는 경우가 적지 않다. 예외규정에 대한 예외규정을 둘 때에는 항을 달리하여 별도의 항으로 규정하여야 하며, 한 문장 안에서 예외규정에 대한 예외를 설정하거나 예외규정에 대한 예외규정의 예외를 설정하는 것과 같이 이중 또는 삼중의 예외규정을 설정하는 것은 피하여야 한다. 그리고 본문 중의 괄호 안

에서 예외규정을 두거나 단서조항 중의 괄호 안에서 다시 예외규정을 두는 입법방식도 지양하여야 한다. 이와 같은 사례로서 소득세법 시행령 제154조 제2항 제3호 단서, 부가가치세법 시행령 제14조(재화의 공급) 제2항 제2호, 법인세법 시행령 제86조의 2(유동화전문회사 등에 대한 소득공제) 제1항 등을 들 수 있다. 이에 관하여는 제4장 현행 조세법체계의 문제점에서 설명한 바와 같다.

다. 준용규정의 명확화

1) 준용대상의 구체화

‘준용한다’고 함은 특정조항(A 사항에 관한 규정)이 준용하고자 하는 사항(A와 다소 다르지만 대체로 유사한 B사항)의 성질에 따라 다소 수정되어 적용되는 경우에 사용된다²¹⁴⁾. 그러므로 법령의 내용적인 반복보다 준용하는 것이 단순할 뿐만 아니라 그 준용에 의하여 내용과약에 어려움이 없을 경우에 한하여 준용이 허용된다고 하겠다. 준용은 그 자체가 해석상 어려움이 따르기 때문에 준용대상을 특정조문으로 명시하지 않고 포괄적이거나 애매하게 표현하지 않도록 하여야 한다.

준용을 할 경우에는 준용된 당해 법령을 참조하지 않고서도 그 근본 취지가 파악될 수 있을 정도로 준용규정이 이해될 수 있어야 한다. 그리고 준용의 대상이 되는 규정 구성요건의 어떤 요소 또는 법률효과의 어떤 부분이 준용되는지를 분명히 하여야 한다. 현행법상 국세기본법을 비롯하여 국세징수법과 개별세법 등에서 폭넓게 준용규정이 이용되고 있다. 이에 관하여는 제4장의 문제점에서 상세히 소개한 바 있다. 세법상의 준용규정을 전반적으로 재검토하고 준용규정이 위의 기준에 적합한지의 여부를 따져보고 부적합한 조항을 가려내어 개선할 필요

214) 법제처, 『법령입안심사기준』, 1996, p. 173.

가 있다고 하겠다.

헌법재판소는 종전의 국세기본법 제56조 제2항이 준용규정으로 인하여 그 내용과악이 어렵고 모호할 정도로 불명확하고 모호하기 때문에 위헌으로 판시한 바 있다²¹⁵⁾.

다음으로 준용규정과 관련하여 특히 국세기본법 제27조(국세징수권의 소멸시효) 제2항²¹⁶⁾과 제25조의 2(연대납세의무에 관한 민법규정의 준용)²¹⁷⁾, 지방세법 제82조(국세기본법 등의 준용)²¹⁸⁾, 지방세법 제84조(지방세에 관한 범칙행위에 대한 조세범처벌법 등의 준용)²¹⁹⁾

215) 헌법재판소 1992. 7. 23. 선고 90헌바2, 92헌바2, 92헌바25 결정.

<판결요지> 종전의 국세기본법 제56조 제2항에서 조세사건에 관한 행정소송은 행정소송법 제18조 제2항·제3항 및 동법 제20조의 규정에 불구하고 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날(결정의 통지를 받지 못한 경우에는 제81조 단서의 결정기간이 경과한 날)로부터 60일 내로 제기하도록 제한하고 있었고, 제81조 단서의 결정기간에 관하여는 국세기본법 제61조 제2항, 제63조 및 제65조를 준용하도록 하고 있었다. 이와 관련하여 헌법재판소는 위의 조항이 법률전문가의 입장에서 그 내용과악이 어렵고 모호할 정도로 불명확하고 모호하게 규정되어 있으므로 헌법 제27조 제1항의 재판받을 권리의 파생인 불변기간 명확화의 원칙에 반하고, 또한 헌법으로 확보된 기본권이 그 하위법규로 인하여 잃기 쉽게 하였다는 점에서 헌법 제10조 후문이 규정하는 국가의 기본권보장의무에도 위반되기 때문에 위헌이다.

216) 국세기본법 제27조

② 제1항의 소멸시효에 관하여는 이 법 또는 세법에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 민법에 의한다.

217) 국세기본법 제25조의 2

이 법 또는 세법에 의하여 국세가산금과 체납처분비를 연대하여 납부할 의무에 관하여는 민법 제413조 내지 제416조, 제419조, 제421조, 제423조 및 제425조 내지 제427조의 규정을 준용한다.

218) 지방세법 제82조(국세기본법 등의 준용)

지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다.

219) 지방세법 제84조(지방세에 관한 범칙행위에 대한 조세범처벌법 등의 준용)

① 지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법령을 준용한다

② 제1항의 범칙행위의 처벌에 있어서는 조세범처벌절차법령을 준용한다. 이 경우 조세범처벌절차법령 중 국세청·지방국세청 또는 세무서는 특별시·도·광역시 또는 구·시·군으로, 국세청장·지방국세청

의 준용범위를 둘러싸고 해석상 다툼의 소지가 적지 않다. 위의 조항들은 다음과 같이 개선할 필요가 있다.

첫째, 민법의 소멸시효에 관한 규정의 준용범위와 관련하여 다툼의 소지가 적지 않다. 준용할 민법조항 및 그 범위를 구체적으로 적시하여야 한다.

둘째, 지방세의 부과와 징수에 있어서 준용할 국세기본법과 국세징수법의 구체적인 조항을 적시할 필요가 있다. 지방세법 및 다른 법령에서 정하고 있는 지방세의 부과와 징수에 관한 규정의 범위가 명확하지 않기 때문에 준용 여부를 둘러싸고 다툼이 이어지고 있다.

셋째, 지방세에 관한 범칙행위에 대하여 조세범처벌법령을 준용하도록 하고 있는 지방세법 제82조 제1항은 죄형법정주의와 관련하여 논란의 소지가 많다고 하겠다. 지방세의 처벌에 관하여는 별개의 법률에 의하여 처벌규정을 두는 것이 마땅하다고 하겠다.

2) 재준용의 지양

준용조항을 다시 준용하는 재준용 조항은 피하여야 한다²²⁰⁾. 준용은 다른 조문의 내용을 그대로 적용하는 것이 아니라 바꿔 읽어야만 적용이 가능하다는 점에 비추어 볼 때 재준용은 두 번에 걸쳐 바꿔 읽어야 한다는 해석상의 어려움이 있기 때문이다. 특히 재준용에 있어서 여러 조문을 한꺼번에 준용하는 방식은 가급적 피하도록 할 필요가 있다. 재준용조항의 예로서는 소득세법 제118조²²¹⁾, 소득세법 제118조의 8²²²⁾, 법인세법 제62조의 2²²³⁾, 법인세법 제92조 제4항²²⁴⁾, 법인세

장 또는 세무서장은 특별시장·도지사·광역시장 또는 구청장·시장·군수로 본다.

220) 조정찬, 『준용에 관한 몇 가지 문제』, 『월간법제』 2000년 10월호, p. 35.

221) 소득세법 제118조에서는 제74조를 준용하도록 하고 있는데, 제74조 제1항 내지 제5항의 과세표준확정신고의 특례에서는 제70조 제4항 및 제5항의 규정을 준용하도록 하고 있다.

222) 소득세법 제118조의 8에서는 소득세법 제118조를 준용하도록 하고 있는데, 소득세법 제118조에서는 소득세법 제74조를 준용하도록 하고 있

법 제95조의 2²²⁵⁾, 법인세법 제97조, 소득세법 시행령 제167조의 4 제4항, 소득세법 시행령 제167조의 5 제2항, 소득세법 시행령 제167조의 6 제4항, 소득세법 시행령 제168조의 2 제4항, 상속세및증여세법 시행령 제72조 제4항 등을 들 수 있다.

3) 상위법령의 조문을 준용한 하위법령의 정비

대통령령 등 하위법령에서 모법 또는 다른 법률의 일부 조문을 준용하는 규정은 범형식별 소관의 원칙에 위배되는지의 여부를 둘러싸고 다툼이 있다²²⁶⁾. 상위법령의 조문을 준용한 하위법령은 정비하는 것이 바람직하다고 하겠다. 이에 해당하는 예로서는 소득세법 시행령 제167조 제5항, 소득세법 시행령 제175조의 2 제2항, 소득세법 시행령 제183조의 2 제2항, 소득세법 시행령 제212조 제2항, 법인세법 시행령 제89조 제6항, 법인세법 시행령 제102조 제2항, 법인세법 시행령 제131조 제1항 및 제3항, 상속세및증여세법 시행령 제51조 제1항, 상속세및증여세법 시행령 제67조 제4항을 들 수 있다.

으며, 소득세법 제74조에서는 소득세법 제70조 제4항 및 제5항을 준용하도록 하고 있다.

223) 법인세법 제62조의 2 제5항에서 소득세법 제101조를 준용하는데, 소득세법 제101조 제3항에서 소득세법 제101조 제2항의 연수의 계산은 소득세법 제97조 제6항을 준용하도록 하고 있다.

224) 법인세법 제92조 제4항에서는 소득세법 제99조를 준용하는데, 소득세법 제99조에서는 상속세및증여세법 제63조를 준용하도록 하고 있다.

225) 법인세법 제95조의 2에서 소득세법 제101조를 준용하는데, 법인세법 제91조 제3항을 적용함에 있어서 당해 자산의 양도시기 및 취득시기에 관하여는 소득세법 제98조의 규정을 준용하도록 하고 있다.

226) 조정찬, 위의 논문, pp. 31~32.

4) 준용 등의 용어의 통일

현행 세법상 다른 법령이나 다른 조항을 준용하거나 적용하도록 규정함에 있어서 ‘준용한다’, ‘적용한다’, ‘…에 의한다’, ‘…의 예에 의한다’, ‘…에 따른다’는 용어들을 혼용하고 있어서 해석상 혼란을 초래하고 있음은 전술한 바와 같다. 다른 법령이나 다른 조항을 준용하는 것인지 또는 적용하는 것인지를 분명하게 표현하여 해석상 논란의 소지를 원천적으로 제거하는 것이 바람직하다고 하겠다.

라. 법령의 인용방법 개선

법령의 본문에서 다른 법령조항을 인용할 때에는 해당조항은 물론이고 그 조항의 제목 또는 내용의 요지를 병기하도록 개선하여야 한다. 일본, 영국, 미국 등은 법령의 인용에 있어서 이와 같은 인용방법을 채택하고 있다.

일본의 국세통칙법 제18조에서의 법령의 인용방법을 예시하여 보기로 한다.

일본 국세통칙법 제18조(기한후신고)

① 기한내신고서를 제출하였어야 할 자(소득세법 제123조 제1항(확정손실신고), 제125조 제3항(年の 중도에 사망한 경우의 확정손실신고), 또는 제127조 제3항(年の 중도에 출국하는 경우의 확정손실신고), (이들 규정을 동법 제166조(비거주자에 대한 준용)에 있어서 준용하는 경우를 포함한다)의 규정에 의한 신고서를 제출할 수 있는 자로서 그 제출기한 내에 당해 신고서를 제출하지 않은 자 및 이들의 상속인 그 밖에 이들의 재산에 속하는 권리의무를 포괄하여 승계한 자(법인이 분할한 경우에 있어서는 법인세법 제82조의 17 제2항(특정신탁의 각 계산기간의 소득에 대한 법인세의 납부의무의 승계(동법 제145조의 8(외국법인에 준용)에 있어서 준용하는 경우를 포함한다)의 규정에 의하여 당해 분할을 한 법인의 법인세를 납부할 의무를 승계한

법인에 한한다)을 포함)은 그 제출기한 후에 있어서도 제25조(결정)의 규정에 의한 결정이 있기까지는 납세신고서를 세무서장에게 제출할 수 있다.

영국에서의 법령의 인용방법의 예로서는 사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법[Income Tax (Trading and Other Income) Act] section 152(7)를 들 수 있다. Income Tax (Trading and Other Income) Act] section 152(7)에서는 “See also- section 153 (meaning of “gilt-edged security” and “strip”), and section 154 (regulations for determining market value of securities or strips)”으로 표기하고 있다.

미국의 법령인용의 예로서는 내국세법(Internal Revenue Code) Section 172(d)(5), Section 174(b)(1)(C) 및 (c), Section 220(d)(4), Section 223(d)(4), Section 246(a)(1), Section 265(a)(1), Section 267(g), Section 275(a)(1) 등을 들 수 있다.

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

마. 부칙조항의 개선

부칙은 본칙에 부수하여 그 법령의 시행일과 그 법령의 시행에 수반되는 과도적 조치, 그리고 그 법령의 시행에 따라 필요한 다른 법령의 개정사항 등을 규정하는 데에 그쳐야 한다. 본칙에서 규정할 사항을 부칙에서 규정함으로써 납세의무자에게 혼란을 야기하는 사례는 피하여야 한다. 본칙에서 정할 사항을 부칙에서 규정한 대표적인 사례로서는 소득세법 부칙(2003. 7. 30. 법률 제6,958호) 제2조(근로소득공제 및 근로소득세액공제에 관한 특례), 소득세법 시행령 부칙(2000. 12. 29. 대통령령 제17,032호) 제21조(단순경비율 적용대상자에 대한 적용 특례) 등

을 들 수 있다. 이에 관하여는 제4장 현행 조세법체계의 문제점에서 설명한 바 있다.

바. 문장의 형태와 어법

명령과 금지는 가능한 한 명령적 형태로 표현하여야 한다. 그리고 문장의 형태는 긍정문을 사용하도록 하여야 한다.

다음으로 법문은 가능한 한 능동태의 형태로 기술하여야 한다. 일반적으로 능동태의 문장이 수동태의 문장보다 이용자의 이해력을 높이기 때문이다. 다만, ‘판단되는’ 또는 ‘인정되는’ 등과 같이 주체의 주관 이 개재될 우려가 있는 경우에는 객관성을 부각시키기 위하여 수동태를 쓰도록 한다. 문장의 시제는 원칙적으로 현재시제(하는 때, 되는 때)를 사용하도록 하되, 처벌 내지 제재규정 등과 같이 과거형으로 사용하여야 할 경우에는 과거시제(한 때, 된 때)로, 그리고 앞 뒤 문맥과 연관 지어 미래형이 분명한 경우에는 미래시제(할 때, 될 때)를 사용하도록 한다²²⁷⁾. 그리고 법문에서의 어순이 제대로 되어 있지 않거나 한글 맞춤법 등 어문 규범을 준수하지 않는 법문은 이에 부합하도록 개선하여야 한다²²⁸⁾.

3. 긴 조문의 분리와 장문의 단문화

가. 긴 조문의 분리

지나치게 장문인 조문은 이를 몇 개의 조문으로 분리하여 규율하는 것이 바람직하다. 지나치게 긴 문장으로 이루어져 있기 때문에 해석이

227) 법제처, 『법령입안심사기준』, 1996, p. 167.

228) 법제처, 어려운 법률! 모든 국민이 알기쉽게 바꾼다, 법제처보도자료 (2006. 11. 28) 참조.

나 이해가 어려운 조문의 예로서는 소득세법 제52조(특별공제), 상속세 및증여세법 제48조(공익법인 등이 출연받은 재산에 대한 과세가액불산입 등) 등을 들 수 있다. 이에 관하여는 앞의 문제점에서 살펴보았다.

나. 장문의 분리

복문형태의 문장은 가급적 단문형태로 바꾸고, 지나치게 긴 문장은 2개 이상의 항·호·목으로 세분하여 규정하거나 2개 이상의 문장으로 분리하여 서술하도록 한다²²⁹⁾.

2002. 12. 11. 법률 제6,762호로 개정된 조세특례제한법 제7조(중소기업에 대한 특별세액감면)를 보면, 법문은 조금 길어졌으나, 법문의 이해도는 눈에 떨 만큼 증진되었다. 현행 세법상 장문의 조항들을 이와 같이 2개 이상의 항·호·목으로 세분하거나 2개 이상의 문장으로 세분하여 납세자의 이해도를 높이는 것이 바람직한 것이다.

개정하기 전 종전의 조세특례제한법 제7조의 전문은 다음과 같다.

조세특례제한법 제7조(중소기업에 대한 특별세액감면)

①제조업, 광업, 건설업, 운수업(물류산업과 여객운송업을 말한다. 이하 이 조에서 같다), 어업, 도매업, 소매업, 부가통신업, 연구 및 개발업, 방송업, 엔지니어링사업, 정보처리 및 컴퓨터운용관련업, 의료법에 의한 의료기관을 운영하는 사업(이하 이 조에서 '의료업'이라 한다), 대통령령이 정하는 자동차정비공장을 운영하는 사업(이하 이 조에서 '자동차정비업'이라 한다), 폐기물관리법에 의한 폐기물처리업(동법 제44조의 2의 규정에 의하여 신고를 하고 폐기물을 재생처리하는 경우를 포함한다) 및 수질환경보전법에 의한 폐수처리업을 영위하는 중소기업에 대하여는 2003년 12월 31일 이전에 종료하는 과세연도까지 당

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

해 사업에서 발생한 소득에 대한 소득세 또는 법인세에 다음 각호의 구분에 의한 감면비율을 적용하여 산출한 세액 상당액을 감면한다.

1. 대통령령이 정하는 수도권(이하 이 조에서 '수도권'이라 한다)안에서 중소기업을 영위하는 내국인 중 대통령령이 정하는 소기업(이하 이 조에서 '소기업'이라 한다) : 100분의 20(도매업, 소매업, 의료업, 자동차정비업을 영위하는 소기업은 100분의 10)

2. 수도권 외의 지역에서 중소기업을 영위하는 내국인 : 100분의 30(도매업, 소매업, 의료업, 자동차정비업을 영위하는 중소기업은 100분의 10)

②제1항의 규정을 적용받고자 하는 내국인은 대통령령이 정하는 바에 따라 그 감면신청을 하여야 한다.

개정 후의 조세특례제한법 제7조의 전문은 다음과 같다.

조세특례제한법 제7조(중소기업에 대한 특별세액감면)

①중소기업 중 다음 제1호의 감면업종을 영위하는 기업에 대하여는 2008년 12월 31일 이전에 종료하는 과세연도까지 당해 사업장에서 발생한 소득에 대한 소득세 또는 법인세에 제2호의 감면비율을 적용하여 산출한 세액 상당액을 감면한다. 다만, 내국법인의 본점 또는 주사무소가 수도권 안에 소재하는 경우에는 모든 사업장이 수도권 안에 소재하는 것으로 보아 제2호에서 규정하는 감면비율을 적용한다.

1. 감면업종

가. 제조업

나. 광업

다. 건설업

라. 물류산업

마. 운수업 중 여객운송업

바. 어업

사. 도매업

- 아. 소매업
- 자. 전기통신업
- 차. 연구 및 개발업
- 카. 방송업
- 타. 엔지니어링사업
- 파. 정보처리 및 그 밖의 컴퓨터 운영관련업
- 하. 작물재배업
- 거. 축산업
- 너. 의료법에 의한 의료기관을 운영하는 사업(의원·치과의원 및 한의원을 제외하며, 이하 이 조에서 ‘의료업’이라 한다)
- 더. 대통령이 정하는 자동차정비공장을 운영하는 사업(이하 이 조에서 ‘자동차정비업’이라 한다)
- 러. 폐기물관리법에 의한 폐기물처리업(동법 제44조의 2의 규정에 의하여 신고를 하고 폐기물을 재활용하는 경우를 포함한다)
- 머. 수질환경보전법에 의한 폐수처리업
- 버. 과학 및 기술서비스업
- 서. 전문디자인업
- 어. 포장 및 충전업
- 저. 영화산업(영화 및 비디오 제작업, 영화 및 비디오 제작관련 서비스업, 영화배급업에 한한다)
- 처. 공연산업(자영 예술가를 제외한다)
- 커. 뉴스제공업
- 터. 관광진흥법에 의한 관광사업(카지노, 관광유희음식점 및 외국인전용 유희음식점업을 제외하며, 이하 이 조에서 ‘관광사업’이라 한다)
- 퍼. 노인복지법에 의한 노인복지시설을 운영하는 사업
- 허. 대통령이 정하는 주문자상표부착방식에 의한 수탁생산업
- 고. 「건설폐기물의 재활용촉진에 관한 법률」에 의한 건설폐기물처

리업

- 노. 해운법에 의한 선박관리업
- 도. 오수·분뇨및축산폐수의처리에관한법률 제35조의 규정에 의한 분뇨 등 관련 영업
- 로. 대통령령이 정하는 직업기술분야 학원
- 모. 무역거래기반조성에관한법률에 의한 무역전시산업
- 보. 광고업
- 소. 대통령령이 정하는 토양정화업

2. 감면비율

- 가. 대통령령이 정하는 소기업(이하 이 조에서 ‘소기업’이라 한다)이 도매업, 소매업, 의료업, 자동차정비업 및 관광 산업(이하 이 조에서 ‘도매업 등’이라 한다)을 영위하는 사업장 : 100분의 10
 - 나. 소기업이 수도권 안에서 제1호의 규정에 의한 감면업종 중 도매업 등을 제외한 업종을 영위하는 사업장 : 100분의 20
 - 다. 소기업이 수도권 외의 지역에서 제1호의 규정에 의한 감면업종 중 도매업 등을 제외한 업종을 영위하는 사업장 : 100분의 30
 - 라. 소기업을 제외한 중소기업(이하 이 조에서 ‘중기업’이라 한다)이 수도권 외의 지역에서 도매업 등을 영위하는 사업장 : 100분의 5
 - 마. 중소기업의 사업장으로서 수도권 안에서 대통령령이 정하는 지식기반산업을 영위하는 사업장 : 100분의 10
 - 바. 중소기업이 수도권 외의 지역에서 제1호의 규정에 의한 감면업종 중 도매업 등을 제외한 업종을 영위하는 사업장 : 100분의 15
- ② 제1항의 규정을 적용받고자 하는 내국인은 대통령령이 정하는 바에 따라 그 감면신청을 하여야 한다.

V. 내용이 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로의 개편

1. 방대하지만 의미가 분명한 세법으로의 개편

알기 쉬운 세법으로 만들기 위하여 세법의 내용을 축약하여 세법의 분량을 줄이는 것이 바람직한 것인지 아니면 세법의 분량은 방대하지만 세법의 내용을 상세하게 다루면서도 의미가 분명하게 하는 것이 바람직한 것인지에 관하여는 논란의 여지가 있다. 우리나라의 세법은 지나치게 법문이 추상적이고 그 내용이 축약되어 있기 때문에 그 내용을 이해하기 어렵고 해석상 다툼이 속출하고 있으며, 조세법령의 지나친 축약성에 따른 공백을 기본통칙·해석편람·예규 또는 질의회신 등의 양산(量産)에 의하여 메꾸어 나가고 있는 실정이다. 이로 인한 납세순응비용과 조세행정비용은 엄청난 수준에 이를 것으로 추정된다. 세법의 내용을 구체적이고 상세하고 명료하게 개선함으로써 법령해석과정에서 빚어지고 있는 무익한 다툼을 완화할 필요가 있다. 즉 법령의 분량은 방대하지만 그 내용이 구체적이고 상세하며 의미가 분명한 알기 쉬운 세법으로 개편할 필요가 있는 것이다.

예를 들면 영국의 Capital Allowance Act 2001(2001 Chapter 2)²³⁰⁾, Income Tax(Earnings and Pensions) Act 2003(2003 Chapter 1)²³¹⁾, Income Tax(Trading and Other Income) Act 2005(2005 Chapter 5)²³²⁾와 같이 내용을 상세하게, 그리고 평이한 용어로 알기 쉽게 개편하는 것이 바람직한 것이다. 그러나 내용이 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로 개편함에 있어서도 법령의 분량이 지나치게 방대하여 납세의무자가 법령의 홍수 속에 허우적거리는 사례는 경계하여야 한다.

230) 전문이 581개 조항으로 되어 있다.

231) 전문이 725개 조항으로 되어 있다.

232) 전문이 886개 조항으로 되어 있다.

2. 시행령에서의 예시규정 및 사례의 도입

시행령에서는 미국에서의 Regulation에서와 같이 예시규정 및 사례를 많이 두어 납세의무자가 쉽게 이해할 수 있도록 구성할 필요가 있다. 이하에서는 이해를 돕기 위하여 미국의 Treasury Regulation Sec. 1.1031(k)-1 (g)²³³를 소개하고자 한다.

Sec. 1.1031(k)-1 Treatment of deferred exchanges.

(g) Safe harbors--(1) In general. Paragraphs (g)(2) through (g)(5) of this section set forth four safe harbors the use of which will result in a determination that the taxpayer is not in actual or constructive receipt of money or other property for purposes of section 1031 and this section. More than one safe harbor can be used in the same deferred exchange, but the terms and conditions of each must be separately satisfied. For purposes of the safe harbor rules, the term “taxpayer” does not include a person or entity utilized in a safe harbor (e.g., a qualified intermediary). See paragraph (g)(8), Example 3(v), of this section.

(2) Security or guarantee arrangements. (i) In the case of a deferred exchange, the determination of whether the taxpayer is in actual or constructive receipt of money or other property before the taxpayer actually receives like-kind replacement property will be made without regard to the fact that the obligation of the taxpayer’s transferee to transfer the replacement property to the taxpayer is or may be secured or guaranteed by one or more of the following--

(A) A mortgage, deed of trust, or other security interest in

233) Sec. 1.1031(k)-1의 전문의 분량이 많기 때문에 (g)항만을 소개하기로 한다.

property (other than cash or a cash equivalent),

(B) A standby letter of credit which satisfies all of the requirements of Sec. 15A.453-1 (b)(3)(iii) and which may not be drawn upon in the absence of a default of the transferee's obligation to transfer like-kind replacement property to the taxpayer, or

(C) A guarantee of a third party.

(ii) Paragraph (g)(2)(i) of this section ceases to apply at the time the taxpayer has an immediate ability or unrestricted right to receive money or other property pursuant to the security or guarantee arrangement.

(3) Qualified escrow accounts and qualified trusts. (i) In the case of a deferred exchange, the determination of whether the taxpayer is in actual or constructive receipt of money or other property before the taxpayer actually receives like-kind replacement property will be made without regard to the fact that the obligation of the taxpayer's transferee to transfer the replacement property to the taxpayer is or may be secured by cash or a cash equivalent if the cash or cash equivalent is held in a qualified escrow account or in a qualified trust.

(ii) A qualified escrow account is an escrow account wherein--

(A) The escrow holder is not the taxpayer or a disqualified person (as defined in paragraph (k) of this section), and

(B) The escrow agreement expressly limits the taxpayer's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of the cash or cash equivalent held in the escrow account as provided in paragraph (g)(6) of this section.

(iii) A qualified trust is a trust wherein--

(A) The trustee is not the taxpayer or a disqualified person (as defined in paragraph (k) of this section), except that for this purpose

the relationship between the taxpayer and the trustee created by the qualified trust will not be considered a relationship under section 267(b)), and

(B) The trust agreement expressly limits the taxpayer's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of the cash or cash equivalent held by the trustee as provided in paragraph (g)(6) of this section.

(iv) Paragraph (g)(3)(i) of this section ceases to apply at the time the taxpayer has an immediate ability or unrestricted right to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of the cash or cash equivalent held in the qualified escrow account or qualified trust. Rights conferred upon the taxpayer under state law to terminate or dismiss the escrow holder of a qualified escrow account or the trustee of a qualified trust are disregarded for this purpose.

(v) A taxpayer may receive money or other property directly from a party to the exchange, but not from a qualified escrow account or a qualified trust, without affecting the application of paragraph (g)(3)(i) of this section.

(4) Qualified intermediaries. (i) In the case of a taxpayer's transfer of relinquished property involving a qualified intermediary, the qualified intermediary is not considered the agent of the taxpayer for purposes of section 1031(a). In such a case, the taxpayer's transfer of relinquished property and subsequent receipt of like-kind replacement property is treated as an exchange, and the determination of whether the taxpayer is in actual or constructive receipt of money or other property before the taxpayer actually receives like-kind replacement property is made as if the qualified intermediary is not the agent of the taxpayer.

(ii) Paragraph (g)(4)(i) of this section applies only if the agreement between the taxpayer and the qualified intermediary expressly limits the taxpayer's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or other property held by the qualified intermediary as provided in paragraph (g)(6) of this section.

(iii) A qualified intermediary is a person who--

(A) Is not the taxpayer or a disqualified person (as defined in paragraph (k) of this section), and

(B) Enters into a written agreement with the taxpayer (the "exchange agreement") and, as required by the exchange agreement, acquires the relinquished property from the taxpayer, transfers the relinquished property, acquires the replacement property, and transfers the replacement property to the taxpayer.

(iv) Regardless of whether an intermediary acquires and transfers property under general tax principals, solely for purposes of paragraph (g)(4)(iii)(B) of this section--

(A) An intermediary is treated as acquiring and transferring property if the intermediary acquires and transfers legal title to that property,

(B) An intermediary is treated as acquiring and transferring the relinquished property if the intermediary (either on its own behalf or as the agent of any party to the transaction) enters into an agreement with a person other than the taxpayer for the transfer of the relinquished property to that person and, pursuant to that agreement, the relinquished property is transferred to that person, and

(C) An intermediary is treated as acquiring and transferring

replacement property if the intermediary (either on its own behalf or as the agent of any party to the transaction) enters into an agreement with the owner of the replacement property for the transfer of that property and, pursuant to that agreement, the replacement property is transferred to the taxpayer.

(v) Solely for purposes of paragraphs (g)(4)(iii) and (g)(4)(iv) of this section, an intermediary is treated as entering into an agreement if the rights of a party to the agreement are assigned to the intermediary and all parties to that agreement are notified in writing of the assignment on or before the date of the relevant transfer of property. For example, if a taxpayer enters into an agreement for the

transfer of relinquished property and thereafter assigns its rights in that agreement to an intermediary and all parties to that agreement are notified in writing of the assignment on or before the date of the transfer of the relinquished property, the intermediary is treated as entering into that agreement. If the relinquished property is transferred pursuant to that agreement, the intermediary is treated as having acquired and transferred the relinquished property.

(vi) Paragraph (g)(4)(i) of this section ceases to apply at the time the taxpayer has an immediate ability or unrestricted right to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or other property held by the qualified intermediary. Rights conferred upon the taxpayer under state law to terminate or dismiss the qualified intermediary are disregarded for this purpose.

(vii) A taxpayer may receive money or other property directly from a party to the transaction other than the qualified intermediary without affecting the application of paragraph (g)(4)(i) of this

section.

(5) Interest and growth factors. In the case of a deferred exchange, the determination of whether the taxpayer is in actual or constructive receipt of money or other property before the taxpayer actually receives the like-kind replacement property will be made without regard to the fact that the taxpayer is or may be entitled to receive any interest or growth factor with respect to the deferred exchange. The preceding sentence applies only if the agreement pursuant to which the taxpayer is or may be entitled to the interest or growth factor expressly limits the taxpayer's rights to receive the interest or growth factor as provided in paragraph (g)(6) of this section. For additional rules concerning interest or growth factors, see paragraph (h) of this section.

(6) Additional restrictions on safe harbors under paragraphs (g)(3) through (g)(5). (i) An agreement limits a taxpayer's rights as provided in this paragraph (g)(6) only if the agreement provides that the taxpayer has no rights, except as provided in paragraph (g)(6)(ii) and (g)(6)(iii) of this section, to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or other property before the end of the exchange period.

(ii) The agreement may provide that if the taxpayer has not identified replacement property by the end of the identification period, the taxpayer may have rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or other property at any time after the end of the identification period.

(iii) The agreement may provide that if the taxpayer has identified replacement property, the taxpayer may have rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or

other property upon or after--

(A) The receipt by the taxpayer of all of the replacement property to which the taxpayer is entitled under the exchange agreement, or

(B) The occurrence after the end of the identification period of a material and substantial contingency that--

(1) Relates to the deferred exchange,

(2) Is provided for in writing, and

(3) Is beyond the control of the taxpayer and of any disqualified person (as defined in paragraph (k) of this section), other than the person obligated to transfer the replacement property to the taxpayer.

(7) Items disregarded in applying safe harbors under paragraphs (g)(3) through (g)(5). In determining whether a safe harbor under paragraphs (g)(3) through (g)(5) of this section ceases to apply and whether the taxpayer's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or other property are expressly limited as provided in paragraph (g)(6) of this section, the taxpayer's receipt of or right to receive any of the following items will be disregarded--

(i) Items that a seller may receive as a consequence of the disposition of property and that are not included in the amount realized from the disposition of property (e.g., prorated rents), and

(ii) Transactional items that relate to the disposition of the relinquished property or to the acquisition of the replacement property and appear under local standards in the typical closing statements as the responsibility of a buyer or seller (e.g., commissions, prorated taxes, recording or transfer taxes, and title company fees).

(8) Examples. This paragraph (g) may be illustrated by the

following examples. Unless otherwise provided in an example, the following facts are assumed: B, a calendar year taxpayer, and C agree to enter into a deferred exchange. Pursuant to their agreement, B is to transfer real property X to C on May 17, 1991. Real property X, which has been held by B for investment, is unencumbered and has a fair market value on May 17, 1991, of \$100,000. On or before July 1, 1991 (the end of the identification period), B is to identify replacement property that is of

a like kind to real property X. On or before November 13, 1991 (the end of the exchange period), C is required to purchase the property identified by B and to transfer that property to B. To the extent the fair market value of the replacement property transferred to B is greater or less than the fair market value property X, either B or C, as applicable, will make up the difference by paying cash to the other party after the date the replacement property is received by B. The replacement property is identified as provided in paragraph (c) of this section (relating to identification of replacement property) and is of a like kind to real property X (determined without regard to section 1031(a)(3) and this section). B intends to hold any replacement property received for investment.

Example 1. (i) On May 17, 1991, B transfers real property X to C. On the same day, C pays \$10,000 to B and deposits \$90,000 in escrow as security for C's obligation to perform under the agreement. The escrow agreement provides that B has no rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of the money in escrow before November 14, 1991, except that:

(A) if B fails to identify replacement property on or before July 1,

1991, B may demand the funds in escrow at any time after July 1, 1991; and

(B) if B identifies and receives replacement property, then B may demand the balance of the remaining funds in escrow at any time after B has received the replacement property.

The funds in escrow may be used to purchase the replacement property. The escrow holder is not a disqualified person as defined in paragraph (k) of this section. Pursuant to the terms of the agreement, B identifies replacement property, and C purchases the replacement property using the funds in escrow and transfers the replacement property to B.

(ii) C's obligation to transfer the replacement property to B was secured by cash held in a qualified escrow account because the escrow holder was not a disqualified person and the escrow agreement expressly limited B's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of the money in escrow as provided in paragraph (g)(6) of this section. In addition, B did not have the immediate ability or unrestricted right to receive money or other property in escrow before B actually received the like-kind replacement property. Therefore, for purposes of section 1031 and this section, B is determined not to be in actual or constructive receipt of the \$90,000 held in escrow before B received the like-kind replacement property. The transfer of real property X by B and B's acquisition of the replacement property qualify as an exchange under section 1031. See paragraph (j) of this section for determining the amount of gain or loss recognized.

Example 2. (i) On May 17, 1991, B transfers real property X to C, and C deposits \$100,000 in escrow as security for C's obligation to

perform under the agreement. Also on May 17, B identifies real property J as replacement property. The escrow agreement provides that no funds may be paid out without prior written approval of both B and C. The escrow agreement also provides that B has no rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of the money in escrow before November 14, 1991, except that:

(A) B may demand the funds in escrow at any time after the later of July 1, 1991, and the occurrence of any of the following events--

(1) real property J is destroyed, seized, requisitioned, or condemned, or

(2) a determination is made that the regulatory approval necessary for the transfer of real property J cannot be obtained in time for real property J to be transferred to B before the end of the exchange period;

(B) B may demand the funds in escrow at any time after August 14, 1991, if real property J has not been rezoned from residential to commercial use by that date; and

(C) B may demand the funds in escrow at the time B receives real property J or any time thereafter. Otherwise, B is entitled to all funds in escrow after November 13, 1991. The funds in escrow may be used to purchase the replacement property. The escrow holder is not a disqualified person as described in paragraph (k) of this section. Real property J is not rezoned from residential to commercial use on or before August 14, 1991.

(ii) C's obligation to transfer the replacement property to B was secured by cash held in a qualified escrow account because the escrow holder was not a disqualified person and the escrow

agreement expressly limited B's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of the money in escrow as provided in paragraph (g)(6) of this section. From May 17, 1991, until August 15, 1991, B did not have the immediate ability or unrestricted right to receive money or other property before B actually received the like-kind replacement property. Therefore, for purposes of section 1031 and this section, B is determined not to be in actual or constructive receipt of the \$100,000 in escrow from May 17, 1991, until August 15, 1991. However, on August 15, 1991, B had the unrestricted right, upon notice, to draw upon the \$100,000 held in escrow. Thus, the safe harbor ceased to apply and B was in constructive receipt of the funds held in escrow. Because B constructively received the full amount of the consideration (\$100,000) before B actually received the like-kind replacement property, the transaction is treated as a sale and not as a deferred exchange. The result does not change even if B chose not to demand the funds in escrow and continued to attempt to have real property J rezoned and to receive the property on or before November 13, 1991.

(iii) If real property J had been rezoned on or before August 14, 1991, and C had purchased real property J and transferred it to B on or before November 13, 1991, the transaction would have qualified for nonrecognition of gain or loss under section 1031(a).

Example 3. (i) On May 1, 1991, D offers to purchase real property X for \$100,000. However, D is unwilling to participate in a like-kind exchange. B thus enters into an exchange agreement with C whereby B retains C to facilitate an exchange with respect to real property X. C is not a disqualified person as described in paragraph

(k) of this section. The exchange agreement between B and C provides that B is to execute and deliver a deed conveying real property X to C who, in turn, is to execute and deliver a deed conveying real property X to D. The exchange agreement expressly limits B's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or other property held by C as provided in paragraph (g)(6) of this section. On May 3, 1991, C enters into an agreement with D to transfer real property X to D for \$100,000. On May 17, 1991, B executes and delivers to C a deed conveying real property X to C. On the same date, C executes and delivers to D a deed conveying real property X to D, and D deposits \$100,000 in escrow.

The escrow holder is not a disqualified person as defined in paragraph (k) of this section and the escrow agreement expressly limits B's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or other property in escrow as provided in paragraph (g)(6) of this section. However, the escrow agreement provides that the money in escrow may be used to purchase replacement property. On June 3, 1991, B identifies real property K as replacement property. On August 9, 1991, E executes and delivers to C a deed conveying real property K to C and \$80,000 is released from the escrow and paid to E. On the same date, C executes and delivers to B a deed conveying real property K to B, and the escrow holder pays B \$20,000, the balance of the \$100,000 sale price of real property X remaining after the purchase of real property K for \$80,000.

(ii) B and C entered into an exchange agreement that satisfied the requirements of paragraph (g)(4)(iii)(B) of this section. Regardless

of whether C may have acquired and transferred real property X under general tax principles, C is treated as having acquired and transferred real property X because C acquired and transferred legal title to real property X. Similarly, C is treated as having acquired and transferred real property K because C acquired and transferred legal title to real property K. Thus, C was a qualified intermediary. This result is reached for purposes of this section regardless of whether C was B's agent under state law.

(iii) Because the escrow holder was not a disqualified person and the escrow agreement expressly limited B's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or other property in escrow as provided in paragraph (g)(6) of this section, the escrow account was a qualified escrow account. For purposes of section 1031 and this section, therefore, B is determined not to be in actual or constructive receipt of the funds in escrow before B received real property K.

(iv) The exchange agreement between B and C expressly limited B's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of any money held by C as provided in paragraph (g)(6) of this section. Because C was a qualified intermediary, for purposes of section 1031 and this section B is determined not to be in actual or constructive receipt of any funds held by C before B received real property K. In addition, B's transfer of real property X and acquisition of real property K qualify as an exchange under section 1031. See paragraph (j) of this section for determining the amount of gain or loss recognized.

(v) If the escrow agreement had expressly limited C's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or

other property in escrow as provided in paragraph (g)(6) of this section, but had not expressly limited B's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of that money or other property, the escrow account would not have been a qualified escrow account. Consequently, paragraph (g)(3)(i) of this section would not have been applicable in determining whether B was in actual or constructive receipt of that money or other property before B received real property K.

Example 4. (i) On May 1, 1991, B enters into an agreement to sell real property X to D for \$100,000 on May 17, 1991. However, D is unwilling to participate in a like-kind exchange. B thus enters into an exchange agreement with C whereby B retains C to facilitate an exchange with respect to real property X. C is not a disqualified person as described in paragraph (k) of this section. In the exchange agreement between B and C, B assigns to C all of B's rights in the agreement with D. The exchange agreement expressly limits B's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or other property held by C as provided in paragraph (g)(6) of this section. On May 17, 1991, B notifies D in writing of the assignment. On the same date, B executes and delivers to D a deed conveying real property X to D. D pays \$10,000 to B and \$90,000 to C. On June 1, 1991, B identifies real property L as replacement property. On July 5, 1991, B enters into an agreement to purchase real property L from E for \$90,000, assigns its rights in that agreement to C, and notifies E in writing of the assignment. On August 9, 1991, C pays \$90,000 to E, and E executes and delivers to B a deed conveying real property L to B.

(ii) The exchange agreement entered into by B and C satisfied the

requirements of paragraph (g)(4)(iii)(B) of this section. Because B's rights in its agreements with D and E were assigned to C, and D and E were notified in writing of the assignment on or before the transfer of real properties X and L, respectively, C is treated as entering into those agreements. Because C is treated as entering into an agreement with D for the transfer of real property X and, pursuant to that agreement, real property X was transferred to D, C is treated as acquiring and transferring real property X. Similarly, because C is treated as entering into an agreement with E for the transfer of real property K and, pursuant to that agreement, real property K was transferred to B, C is treated as acquiring and transferring real property K. This result is reached for purposes of this section regardless of whether C was B's agent under state law and regardless of whether C is considered, under general tax principles, to have acquired title or beneficial ownership of the properties. Thus, C was a qualified intermediary.

(iii) The exchange agreement between B and C expressly limited B's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of the money held by C as provided in paragraph (g)(6) of this section. Thus, B did not have the immediate ability or unrestricted right to receive money or other property held by C before B received real property L. For purposes of section 1031 and this section, therefore, B is determined not to be in actual or constructive receipt of the \$90,000 held by C before B received real property L. In addition, the transfer of real property X by B and B's acquisition of real property L qualify

as an exchange under section 1031. See paragraph (j) of this section for determining the amount of gain or loss recognized.

Example 5. (i) On May 1, 1991, B enters into an agreement to sell real property X to D for \$100,000. However, D is unwilling to participate in a like-kind exchange. B thus enters into an agreement with C whereby B retains C to facilitate an exchange with respect to real property X. C is not a disqualified person as described in paragraph (k) of this section. The agreement between B and C expressly limits B's rights to receive, pledge, borrow, or otherwise obtain the benefits of money or other property held by C as provided in paragraph (g)(6) of this section. C neither enters into an agreement with D to transfer real property X to D nor is assigned B's rights in B's agreement to sell real property X to D. On May 17, 1991, B transfers real property X to D and instructs D to transfer the \$100,000 to C. On June 1, 1991, B identifies real property M as replacement property. On August 9, 1991, C purchases real property L from E for \$100,000, and E executes and delivers to C a deed conveying real property M to C. On the same date, C executes and delivers to B a deed conveying real property M to B.

(ii) Because B transferred real property X directly to D under B's agreement with D, C did not acquire real property X from B and transfer real property X to D. Moreover, because C did not acquire legal title to real property X, did not enter into an agreement with D to transfer real property X to D, and was not assigned B's rights in B's agreement to sell real property X to D, C is not treated as acquiring and transferring real property X. Thus, C was not a qualified intermediary and paragraph (g)(4)(i) of this section does not apply.

(iii) B did not exchange real property X for real property M. Rather, B sold real property X to D and purchased, through C, real

property M. Therefore, the transfer of real property X does not qualify for nonrecognition of gain or loss under section 1031.

3. 개관규정의 도입

각 장 및 절마다 개관규정을 두어 당해 장 및 절에서 어떤 사항을 규율하고 있는지에 관하여 그 내용을 개괄적으로 소개하여 이해력을 높이도록 한다. 아래에서는 참고로 영국의 The Income Tax(Trading and Other Income) Act 2005에서의 개관규정을 소개하기로 한다.

1) The Income Tax(Trading and Other Income) Act 2005의 개관 규정

제1편(PART 1)은 The Income Tax(Trading and Other Income) Act 2005의 개관조항(Overview)이다. 그리고 제1편 제1조에서는 위의 법률에 관한 개관조항(Overview of Act)을 두고 있다. 그 내용은 다음과 같다.

1. Overview of Act

(1) This Act imposes charges to income tax under-

- (a) Part 2 (trading income),
- (b) Part 3 (property income),
- (c) Part 4 (savings and investment income), and
- (d) Part 5 (certain miscellaneous income).

(2) Those charges to tax have effect for the purposes of section 1(1) of ICTA (the general charge to income tax).

(3) Exemptions from those charges are dealt with in Part 6 (exempt income) but any Part 6 exemptions which are most obviously relevant to particular types of income are also mentioned in the provisions about those types of income.

(4) What is or is not mentioned in those provisions does not limit the effect of Part 6.

(5) This Act also contains-

- (a) provision about rent-a-room relief and foster-care relief (see Part 7),
- (b) special rules for foreign income (see Part 8),
- (c) special rules for partnerships (see Part 9), and
- (d) certain calculation rules and general provisions (see Part 10).

(6) For abbreviations and defined expressions used in this Act, see section 885 and Schedule 4.

2) 각 장의 개관규정

제3조는 제2편(PART 2 TRADING INCOME)의 개관조항이다. 그 내용은 다음과 같다.

3 Overview of Part 2

(1) This Part imposes charges to income tax under-

(a) Chapter 2 (the profits of a trade, profession or vocation which meet the territorial conditions mentioned in section 6),

(b) Chapter 17 (amounts treated as adjustment income under section 228), and

(c) Chapter 18 (post-cessation receipts that are chargeable under this Part).

(2) Part 6 deals with exemptions from the charges under this Part.

(3) See, in particular, the exemptions under sections 777 (VAT repayment supplements) and 778 (incentives to use electronic communications).

(4) The charges under this Part apply to non-UK residents as well as UK residents but this is subject to sections 6(2) and (3) and 243(3) and (4) (charges on non-UK residents only on UK income).

(5) The rest of this Part contains rules relevant to the charges to tax under this Part.

(6) This section needs to be read with the relevant priority rules (see sections 2 and 4).

4. 산식의 확대

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

것이다. 현행법상 법문 중에 산식을 도입한 사례를 예시하여 보면 다음과 같다.

1) 소득세법 제65조(중간예납) 제8항

⑧ 제3항의 규정에 의한 중간예납추계액의 계산은 다음 각호의 산식의 순서에 따라 계산한다.

1. 종합소득과세표준 = (중간예납기간의 종합소득금액 × 2) - 종합소득공제
2. 종합소득산출세액 = 종합소득과세표준 × 기본세율
3. 중간예납추계액 = (종합소득산출세액/2) - (중간예납기간 종료일까지의 종합소득에 대한 감면세액·세액공제액, 토지등매매차익예정신고산출세액·수시부과세액과 원천징수세액)

2) 상속세및 증여세법시행령 제29조(증자에 따른 이익의 계산방법 등) 제3항

③ 법 제39조 제1항의 규정에 의한 이익은 다음 각호의 구분에 따라 계산한 이익으로 한다. 다만, 증자 전·후의 주식 1주당 가액이 모두 영 이하인 경우에는 이익이 없는 것으로 본다.

1. 법 제39조 제1항 제1호 가목 및 다목에서 규정하고 있는 이익 : 가목의 규정에 의하여 계산한 가액에서 나목의 규정에 의한 가액을 차감한 가액에 다목의 규정에 의한 실권주 수 또는 신주 수를 곱하여 계산한 금액

가. 다음 산식에 의하여 계산한 1주당 가액. 다만, 주권상장법인 등의 경우로서 증자 후의 1주당 평가가액이 다음 산식에 의하여 계산한 1주당 가액보다 적은 경우에는 당해 가액[(증자 전의 1주당 평가가액 × 증자 전의 발행주식총수) + (신주 1주당 인수가액 × 증자에 의하여 증가한 주식 수)] ÷ (증

자 전의 발행주식총수+증자에 의하여 증가한 주식수)

나. 신주 1주당 인수가액

다. 배정받은 실권주 수 또는 신주 수(균등한 조건에 의하여 배정받을 신주 수를 초과하여 배정받은 자의 경우에는 그 초과부분의 신주 수)

2. 법 제39조 제1항 제1호 나목에서 규정하고 있는 이익 : 가목의 규정에 의하여 계산한 가액에서 나목의 규정에 의한 가액을 차감한 가액이 가목의 규정에 의하여 계산한 가액의 100분의 30 이상이거나 그 가액에 다목의 규정에 의한 실권주 수를 곱하여 계산한 가액이 3억원 이상인 경우의 당해 금액
- 가. 다음 산식에 의하여 계산한 1주당 가액. 다만, 주권상장법인 등의 경우로서 증자 후의 1주당 평가가액이 다음 산식에 의하여 계산한 1주당 가액보다 적은 경우에는 당해 가액[(증자 전의 1주당 평가가액 × 증자 전의 발행주식총수) + (신주 1주당 인수가액 × 증자 전의 지분비율대로 균등하게 증자하는 경우의 증가주식 수)] ÷ (증자 전의 발행주식총수 + 증자 전의 지분비율대로 균등하게 증자하는 경우의 증가주식수)

나. 신주 1주당 인수가액

다. 실권주 총수 × 증자 후 신주인수자의 지분비율

$$\times \frac{\text{신주인수자와 특수관계에 있는 자의 실권주 수}}{\text{실권주 총수}}$$

3. 법 제39조 제1항 제2호 가목에서 규정하고 있는 이익 : 가목의 규정에 의한 금액에서 나목의 금액을 차감한 금액에 다목의 실권주 수를 곱하여 계산한 금액

가. 신주 1주당 인수가액

나. 다음 산식에 의하여 계산한 1주당 가액. 다만, 주권상장법인 등의 경우로서 증자 후의 1주당 평가가액이 다음 산식

에 의하여 계산한 1주당 가액보다 큰 경우에는 당해 가액

$$[(\text{증자 전의 1주당 평가가액} \times \text{증자 전의 발행주식총수}) + (\text{신주 1주당 인수가액} \times \text{증자에 의하여 증가한 주식 수})] \div (\text{증자 전의 발행주식총수} + \text{증자에 의하여 증가한 주식수})$$

다. 신주인수를 포기한 주주의 실권주 수 ×

$$\frac{\text{신주인수를 포기한 주주와 특수관계에 있는 자가 인수한 실권주 수}}{\text{실권주 총수}}$$

4. 법 제39조 제1항 제2호 나목에서 규정하고 있는 이익 : 다음 산식에 의하여 계산한 금액(그 금액이 3억원 이상인 경우 또는 제3호 가목의 가액에서 제3호 나목의 가액을 차감한 금액이 제3호 나목의 가액의 100분의 30 이상인 경우에 한한다) (제3호 가목의 가액 - 제3호 나목의 가액) × 신주인수를 포기한 주주의 실권주 수

$$\times \frac{\text{신주인수를 포기한 주주와 특수관계에 있는 자가 인수한 신주 수}}{\text{증자 전의 지분비율대로 균등하게 증자하는 경우의 증자 주식총수}}$$

5. 법 제39조 제1항 제2호 다목에서 규정하고 있는 이익 : (제3호 가목의 가액 - 제3호 나목의 가액) × 신주를 배정받지 아니하거나 균등한 조건에 의하여 배정받을 신주 수에 미달되게 신주를 배정받은 주주의 배정받지 아니하거나 그 미달되게 배정받은 부분의 신주 수

$$\times \frac{\text{신주를 배정받지 아니하거나 미달되게 배정받은 주주와 특수관계에 있는 자가 인수한 신주 수}}{\text{주주가 아닌 자에게 배정된 신주 및 당해 법인의 주주가 균등한 조건에 의하여 배정받을 신주 수를 초과하여 인수한 신주의 총수}}$$

6. 법 제39조 제1항 제3호에서 규정하고 있는 이익 : 제1호 내지 제5호에서 규정하고 있는 이익의 계산방법을 준용하여 계산한 이익

5. 표 및 흐름도 등의 활용

세법의 이해도를 높이기 위하여 흐름도(flowchart), 로드맵 조항, 도표(diagram) 등을 활용하도록 한다. 특히 소득세 과세표준의 산정과정, 종합소득공제의 항목 및 주요 내용, 종합소득세액의 계산 특례, 소득세액의 산출과정, 소득세 가산세의 항목과 주요 내용, 소득세의 세액공제, 법인세 과세표준의 산정과정, 세무조정과정, 소득처분의 유형과 주요내용, 법인세액의 산출과정, 법인세 가산세의 항목과 주요 내용, 법인세의 세액공제, 상속세의 과세표준의 산정과정, 상속재산공제의 항목 및 주요 내용, 상속세액의 산출과정, 증여세 과세표준의 산출과정, 증여세액의 산출과정, 부가가치세 납부세액의 계산과정 등을 흐름도 또는 도표 등을 활용하여 설명하는 경우에는 세법의 이해도의 증진에 크게 기여할 수 있을 것으로 보인다.

VI. 지방세법체계의 개선

1. 지방세법과 조례와의 관계의 명확화

가. 지방세법과 조례와의 관계의 명확화

헌법은 제117조에서 지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있도록 하고 있다. 지방세의 부과징수와 관련하여 지방자치법 제126조에서 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를

부과·징수할 수 있다”고 정함과 아울러 지방세법 제2조에서 “지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과징수할 수 있다”고 정하고 있다. 위의 규정만에 의하면 지방세법만을 근거로 하여 직접적으로 지방세를 부과·징수할 수 있는 것으로 새겨야 할 것이다. 그런데 지방세법 제3조 제1항은 “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다”고 규정함에 따라 당해 조항의 해석을 둘러싸고 논란이 제기되고 있다. 즉 지방세법 제3조 제1항의 해석에 있어서 지방세법이 직접 주민을 구속하는 효력을 갖는지의 여부가 그 주된 쟁점을 이루는 것이다. 이와 관련하여 지방세법이 직접 주민을 구속한다는 견해(직접 효력설)와 지방세법은 지방세조례를 제정하기 위한 하나의 표준법에 지나지 않으며 지방세법에 근거하여 제정한 지방세조례만이 직접 주민을 구속한다는 견해(간접효력설)가 대립하고 있는 것이다.

지방세법령의 직접효력성에 관하여 명문의 규정을 두어 다툼의 소지를 제거할 필요가 있다고 하겠다. 특히 지방세법령은 원칙적으로 직접 주민을 구속하지만, 지방의 특수성을 고려하여 지방세법령에서 특별히 그 규율을 조례에 위임하고 있는 사항에 한하여 그 위임에 따라 제정된 지방세조례의 규정을 적용하도록 하여야 할 것이다.

나. 지방세조례에의 위임의 확대

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 있음은 문제점에서 지적한 바와 같다. 현행법의 해석상 지방자치단체가 지방세조례로써 자주적으로 규율할 수 있는 범위는 지방세법령에서 그 범위를 정하여 위임하고 있는 사항

에 그치고 있다. 그런데 지방세법령에서 지방세의 세목은 물론이고 과세객체·과세표준·세율과 같은 과세요건, 지방세의 부과·징수에 관한 사항에 관하여 빠짐없이, 그리고 상세하게 규정하다 보니 지방세조례로써 규율할 수 있는 여지는 극히 한정되어 있다. 그러므로 현행 지방자치단체의 지방세조례는 지방세법령의 내용을 그대로 옮겨놓은 것으로서 어느 지방자치단체의 지방세조례이든 그 내용이 천편일률적인 것으로 되어 있다. 즉 현행의 지방세조례는 지방자치단체가 제정한 법규의 형식으로 존재하지만 내용적·실질적으로 보면 국가가 제정한 지방세법령과 크게 다른 것이 없다고 하여도 과언이 아니라고 하겠다.

결론적으로 지방세조례에의 위임범위를 넓힘으로써 지방자치단체의 특수성을 반영할 수 있도록 개선하여야 한다. 이 경우에 지방세의 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관한 필요한 사항의 조례에의 위임 정도는 법규명령의 경우와는 달라서 법률에 의한 광범위한 위임도 허용된다고 새겨야 한다²³⁴). 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 것이 아니기 때문이다.

그렇다고 하더라도 지방세법에서 새로운 조세의 신설을 백지상태로 송두리째 조례에 위임하거나 “조례제정을 통하여 세액을 징수할 수 있다”는 것과 같은 형식의 지방자치단체에 대한 일반적인 수권은 인정될 수 없다²³⁵). 헌법재판소는 지방세조례는 지방세법 등의 위임이 있는 경우에 제정할 수 있다는 입장을 취하면서도 법규명령에서와는 달리 지방자치단체에게 폭넓은 수권을 허용하고 있다고 새기고 있다. 즉 헌

234) 김철수, 『헌법학개론』, 박영사, 2003, p. 1065; 김계환, 『헌법학정해』, 박영사, 1997, p. 1068; 정하중, 『조례제정권의 범위와 한계』, 『고시연구』 1998. 8월호, p. 21.

235) 홍정선, 『지방자치법론』, 법영사, 1991, p. 291.

법재판소는 과세면제 또는 불균일과세 등에 관한 특별감면조례의 제정근거가 되는 지방세법 제7조 제2항에 대하여 지방세법의 요강적 성격, 지방의회의 주민의 대표성 등을 내세워 합헌이라고 판시한 바 있다²³⁶⁾.

다. 지방세법 등에서의 비과세규정의 축소

236) 헌법재판소 1995. 10. 26. 선고 94헌마242 결정.

[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 지방자치의 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 띠 수밖에 없기 때문이라고 해석된다. 왜냐하면 비록 국민의 재산권에 중대한 영향을 미치는 지방세에 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 거처도록 되어 있으므로 법률이 條例로써 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.

현행 지방세법 및 조세특례제한법에서는 광범위하게 지방세의 비과세 및 감면에 관한 조항²³⁷⁾을 두고 있다. 이와 관련하여 국가가 취득세·등록세·재산세 등과 같은 지방자치단체의 고유의 재원을 이루고 있는 지방세에 있어서 국가정책상의 필요에 의하여 법률로서 광범위하게 비과세 등의 규정을 설정하는 것이 지방자치단체의 과세자주권을 침해하는 것이 아닌가 하는 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 과제이기 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 침해하기 때문에 위헌이라고 주장한다²³⁸⁾.

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 해당한다고 할 수 있다. 그러므로 입법자가 그 입법재량에 의하여 지방세법에서 비과세 등으로 규정한 사항에 대하여는 지방자치단체의 과세자주권이 발생할 여지가 없다고 주장한다²³⁹⁾. 즉 지방자치단체는 지방세법의 규정이 허

237) 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.

238) 鴨野幸雄, 『自治體財政における憲法と法律と條例』, 『納稅者の權利』, 勁草書房, 1991, p. 9; 北野弘久, 『稅法解釋の個別的研究Ⅱ』, 學陽書房, 1982, p. 236.

용하는 범위 안에서만 주민에 대하여 지방세를 부과·징수할 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 것이다²⁴⁰⁾.

생각건대, 지방세법상의 비과세 등의 규정이 바로 지방자치단체의 과세자주권을 침해하여 위헌이라는 주장에 동의하기는 어렵다. 그러나 국가가 특정한 국가정책목적의 달성하기 위하여 지방세법에서 광범위하게 비과세 등의 규정을 남설하는 것은 그렇지 않아도 열악한 지방세 수입의 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 있다고 하겠다.

239) 清永敬次, 『國稅と地方稅, JURIST 綜合特輯 No.33』, 有斐閣, 1984, p. 84.

240) 福岡地裁昭和55年6月5日判決.

<判決要旨> 地方稅인 전기가스세(현행법상 폐지되었다)의 비과세규정이 지방자치단체의 자치과세권을 침해한 것임을 내세워 국가를 상대로 하여 손해배상청구소송을 제기한 바 있었는데, 法院은 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 합憲이라고 判示한 바 있다 (이에 관한 判例評釋으로는 橋本博之, 『地方團體の課稅權』, 『租稅判例百選(第三版)』 別冊JURIST 120號, 有斐閣, 1992, pp.12-13; 中里實, 『自治體の課稅權』, 『憲法判例百選Ⅱ(第三版)』 別冊JURIST 131號, 有斐閣, 1994, pp.438-439; 和田英夫, 『地方團體の課稅權』, 『租稅判例百選(第二版)』 別冊JURIST 79號, 有斐閣, 1983, pp.16-17; 確正光明, 『地方財政の法律問題』, 『公法研究』 第43号, 1981, pp.208-209; 新井隆一, 『大牟田市の電氣稅の違憲訴訟』, 『稅理』 18卷6號 등이 있다).

2. 지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계 명확화

가. 국세기본법 등의 준용범위의 명확화

지방세법 제82조에서 “지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 기타 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다.”고 규정하고 있다. 위의 조항의 해석과 관련하여 국세기본법과 국세징수법의 준용범위가 문제가 되고 있다. 현행법상 국세기본법과 지방세법에서 각각 규정하고 있는 사항으로서는 기간의 계산, 서류의 송달(지방세법에서는 유치송달을 인정하지 않고 있다), 천재 등으로 인한 기한의 연장, 납세의무의 성립시기, 납세의무의 확정, 납세의무의 승계, 연대납세의무, 제2차 납세의무, 양도담보권자의 물적납세의무, 납세의 고지 등과 납세담보(지방세법에서는 담보의 제공방법, 변경과 보충, 납부와 징수 등에 관한 규정이 없다), 부과권의 제척기간, 징수권의 소멸시효, 조세의 우선권, 가산세의 부과와 감면, 국세환급금과 국세환급가산금(과오납금과 환부이자), 납세보전(제37조 내지 제40조), 징수유예(제41조 내지 제44조), 심사와 심판(이의신청과 심사청구), 서류의 송달 등(제51조 내지 제64조), 납세자의 권리(제81조의 2 내지 제82조의 10: 지방세법에서는 중복조사의 금지조항이 없다)를 들 수 있다. 위의 조항은 지방세법 제82조의 ‘이 법 및 기타 법령’에서 규정한 것에 해당하여 국세기본법과 국세징수법이 적용될 수 없다고 새겨야 할 것이다.

그렇다면 지방세법에서 달리 정하고 있지 않는 국세기본법 및 국세징수법의 규정만이 지방세법에서의 준용대상이 된다고 하겠다. 이에 해당하는 사항으로서는 인격(국세기본법 제13조), 국세부과와 세법적용[실질과세(국세기본법 제14조), 신의성실(국세기본법 제15조), 근거과세(국세기본법 제16조), 조세감면의 사후관리(국세기본법 제17조), 세법적용의 기준·소급과세의 금지(국세기본법 제18조), 세무공

무원의 재량의 한계(국세기본법 제19조), 기업회계의 존중(국세기본법 제20조), 경정 등의 효력(국세기본법 제22조의 2), 과세관할(국세기본법 제43조 내지 제44조), 탈세제보자에 대한 포상금의 지급(국세기본법 제84조의 2), 체납 또는 결손처분자료의 제공(국세징수법 제7조의 2), 체납처분에 관한 규정(국세징수법 제3장) 등을 들 수 있다. 그럼에도 불구하고 그 준용범위를 둘러싸고 다툼이 제기될 소지가 높다. 이에 관하여는 명확한 규정을 두어 해결하여야 할 것이다.

나. 조세범처벌법령의 준용규정의 개선

지방세법 제84조에서 지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법령을 준용하며, 지방세 범칙행위의 처벌에 있어서는 조세범처벌절차법령을 준용하도록 하고 있다. 지방세의 과세요건 및 확정절차와 국세의 과세요건 및 확정절차 사이에는 차이가 적지 않으므로 지방세의 범칙사건에 있어서 조세범처벌법을 준용하는 경우에는 그 준용범위를 둘러싸고 다툼의 소지가 높다고 하겠다.

한편 지방세법에 대한 처벌에 있어서 다른 형벌규정을 준용하여 적용하는 것이 죄형법정주의, 특히 명확성의 원칙(Bestimmtheitsgrundsatz)에 위배되는 것이 아닌가 하는 점에서 의문이 제기되고 있다. 지방세법의 구성요건에 관하여 조세범처벌법을 준용하는 것은 죄형법정주의에 위배될 소지를 안고 있다고 하겠다. 지방세법의 처벌에 관한 규정을 지방세법 등에서 신설하는 것이 마땅하다고 하겠다.

VII. 알기 쉬운 조세법 개편작업의 추진

1. 알기 쉬운 조세법 개편작업의 필요성

조세법은 납세자는 물론이고 과세관청도 쉽게 이해할 수 있도록 제

정되는 것이 바람직하다. 알기 쉬운 조세법은 납세자의 경제활동에 있어서 법적 안정성과 예측가능성을 보장하여 준다. 조세는 국민의 모든 경제생활과 밀접한 관련을 맺고 있기 때문에 세법상의 조세효과를 고려하지 않고 경제적인 의사결정이 이루어지는 경우란 상상하기 어렵기 때문이다. 다음으로 알기 쉬운 조세법은 납세자의 자발적인 납세순응도를 높이며 납세자의 납세순응비용과 과세관청의 행정비용을 현저히 감소시킨다. 조세법체계가 복잡하고 조세법이 난해한 경우에는 납세의무자는 과세관청에 대한 조세법령의 질의, 조세전문가(변호사·세무사·공인회계사 등)에 대한 상담과 자문의 요청, 위법·부당한 과세처분 및 징수처분에 대한 행정상 쟁송의 제기 또는 사법상 구제절차의 이천에 따른 비용 등과 같은 납세순응비용을 추가로 지출하여야 한다. 이 밖에도 납세의무자는 조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성에 기인하여 억울한 과세처분 및 징수처분에 대한 분노감과 불안감, 납세와 관련한 불확실성에 따른 불안감 등과 같은 주관적·심리적 비용을 지출하여야 한다. 그리고 조세법체계가 복잡하고 조세법이 난해한 경우에는 과세관청은 조세법의 질의에 대한 회신·예규의 발령 및 기본통칙의 정비에 따른 비용, 법령 해석에 있어서의 오류에 기인한 비용, 납세자의 행정상 쟁송 및 각종 구제절차의 대응에 따른 비용, 법령의 개정에 따른 비용 등과 같은 조세행정비용을 추가로 부담하여야 한다.

조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성에서 기인한 납세순응비용 및 조세행정비용의 규모를 측정하기란 쉽지 않으나, 이와 같은 납세순응비용과 조세행정비용의 상당한 부분이 조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성에 기인하고 있음은 부인하기 어렵다. 조세법의 복잡성과 난해성은 납세자의 조세제도의 공평성에 대한 신뢰를 떨어뜨리며 납세자에게 의도적 또는 비의도적인 조세회피의 유인을 제공하게 된다.

그러므로 복잡하고 어려운 현행의 조세법을 알기 쉽게 개선하는 작업이야말로 반드시 필요할 뿐만 아니라 당연한 절실한 과제라고 하지

않을 수 없다. 즉 알기 쉬운 조세법으로의 개편작업이야말로 국가의 백년대계를 구축하는 초석을 놓는 작업이라고 하겠다. 그 구체적인 필요성에 관하여는 제2장의 조세법체계의 개선 필요성에서 설명한 바와 같다.

2. 알기 쉬운 조세법 개편을 위한 구체적인 방안

가. 기본방향

조세법령을 법령체계의 복잡성과 규정의 중복성·법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여·법령편제의 난잡성·세법상의 문언 및 표현의 난해성·법문의 지나친 축약성과 추상성 등과 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성과 난해성을 해소함으로써 알기 쉬운 세법으로 개편한다. 다만, 형식상·체제상의 문제점 및 개선방안과 관련된 제한된 범위 안에서 조세법의 내용 또는 실체적인 조세제도의 문제점 및 개선방안에 관하여도 제한적으로 개선하도록 한다.

나. 구체적 개편방안

1) 전담기구의 설치

조세법의 개편작업은 조세법체계의 개편과 조세법의 재작성 작업을 수행하여야 하므로 고도의 전문성을 갖춘 정책입안 공무원, 세무공무원, 조세법학자, 재정학자, 세무회계를 전공한 학자, 변호사, 공인회계사, 세무사, 관련 업계의 전문가를 망라하는 방대한 전문인력을 확보한 상설기구(개혁전담부서)를 설치하여야 한다. 개혁전담부서의 설치와 관련하여 재정경제부 세제실에 설치하는 방안과 한국조세연구원의 세법센터 안에 두는 방안 등을 고려하여 볼 수 있다. 만일 재정경제부 세제실에 개혁전담부서를 설치하여 조세법 개편작업을 추진하고자 할

경우에는 국세기본법 등에 그 법적 근거를 마련한 후에 추진하는 것이 바람직하다.

다음으로 이와 같은 상설기구와는 별도로 전문분야별로 세분된 자문위원회를 구성하여 필요한 자문을 받도록 하여야 한다.

2) 충분한 예산의 뒷받침

조세법의 개편작업을 성공적으로 수행하기 위해서는 충분한 예산이 뒷받침되어야 한다. 조세법의 개편작업은 고도의 전문지식을 갖춘 많은 전문 인력을 확보하여야 하는데, 이에 관한 예산의 뒷받침이 충분하게 이루어지지 않으면 안 된다.

영국이나 오스트레일리아에서의 개편작업에서는 조세법체계의 개편작업에 매년 50억원 내지 100억원의 예산을 투입한 바 있다.

3) 장기적인 과제

조세법의 개편작업은 많은 시간이 소요되므로 장기적인 과제로서 최소한 5년 이상의 작업기간을 설정하여 수행하지 않으면 그 목적을 달성하기 어렵다. 영국이나 오스트레일리아에서는 5년 내지 10년의 장기적인 과제로서 수행하여 왔던 것이다.

다음으로 조세법 개편작업은 세목별로 다수의 전담팀을 구성하여 모든 법률을 동시에 개편하는 방안과 세목별로 다단계로 나누어 연차적·단계적으로 개편하는 방안(예: 소득세법과 법인세법, 상속세및증여세법과 부가가치세법, 조세통칙법 등)을 고려하여 볼 수 있다.

조세법의 개편작업기간 중에 대상법령의 일부를 개정할 필요가 있는 경우에는 그 개정하는 법령은 조세법 개편기준에 맞추어 개정함으로써 진행 중인 조세법 개편작업과 연계성을 갖도록 하여야 할 것이다.

제6장 요약 및 결론

조세법이 어려운 이유로서는 조세법의 실제적 내용의 복잡성 및 난해성에서 비롯되는 경우와 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성에서 비롯되는 경우로 나누어 볼 수 있다.

조세법의 실제적 내용의 복잡성과 난해성은 과세에 있어서의 형평성의 확보 및 조세회피행위의 규제 필요성, 정책수단으로서의 조세의 역할 증대, 경제의 성장에 따른 다양하고 복잡한 경제거래의 출현, 조세법의 기술성 등과 같은 조세법의 내용 그 자체 또는 실제적인 조세제도의 복잡성에서 기인하고 있다. 이와 같은 조세법의 실제적 내용의 복잡성과 난해성을 해결하기 위한 근원적인 방안으로서는 세목을 줄이면서 flat tax나 national retail sales tax와 같은 단순한 조세제도를 도입하는 방안과 현행의 조세제도의 기본골격을 유지한 채로 복잡하고 난해한 과세요건 및 확정절차에 관한 규정(최저한세, 세액계산의 특례, 인적공제 및 특별공제, 세액공제 등)을 단순화하는 방안을 제시할 수 있다.

다음으로 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성은 조세법령 체계의 복잡성과 규정의 중복성, 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여, 조세법령 편제의 난잡성, 법문 및 표현의 애매성과 난해성, 법문의 지나친 축약성과 추상성 등에서 비롯되고 있다. 이와 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성을 해결하기 위해서는 조세법령의 체계·편제 및 표현방식 등을 전면적으로 개편할 필요가 있다.

조세법은 납세자는 물론이고 과세관청도 쉽게 이해할 수 있도록 만들어질 필요가 있다. 알기 쉬운 조세법은 납세자의 경제활동에 있어서 법적 안정성과 예측가능성을 보장하여 준다. 조세는 국민의 모든 경제

생활과 밀접한 관련을 맺고 있기 때문에 세법상의 조세효과를 고려하지 않고 경제적인 의사결정이 이루어지는 경우란 상상하기 어렵기 때문이다. 그리고 알기 쉬운 조세법은 납세자의 자발적인 납세순응도를 높이며 납세자의 납세순응비용과 과세관청의 조세행정비용을 현저히 감소시킨다. 그러므로 복잡하고 어려운 현행의 조세법을 알기 쉽게 개선하는 작업이야말로 중요할 뿐만 아니라 당연한 절실한 과제라고 하지 않을 수 없다. 즉 알기 쉬운 조세법으로 개편하는 작업은 국가의 백년대계를 위한 초석이라고 하겠다.

본 연구는 위와 같은 필요성에 따라 복잡하고 어려운 현행의 조세법을 알기 쉽게 개선하기 위한 구체적인 방안을 제시하는 데에 그 목적이 있다. 복잡하고 어려운 조세법을 알기 쉽게 개편하기 위해서는 실제적인 조세제도의 복잡성·난해성은 물론이고 형식상·체제상의 조세법의 복잡성·난해성을 동시에 해결하기 위한 노력이 병행되어야 한다.

그러나 본 연구에서는 후자의 문제, 즉 법령체계의 복잡성과 규정의 중복성·법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여·법령편제의 난잡성·세법상의 문언 및 표현의 난해성·법문의 지나친 축약성과 추상성 등과 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성과 난해성에 한정하여 그 문제점을 분석·검토하고 그에 대한 개선방안을 제시하고자 하였다. 다만, 형식상·체제상의 문제점 및 개선방안을 논의함에 있어서 그 형식상·체제상의 문제점 및 개선방안과 관련되는 범위 안에서 조세법의 내용 또는 실제적인 조세제도에 관하여도 제한적으로 그 문제점을 분석·검토하면서 개선방안을 제시하였다.

그런데 알기 쉬운 조세법으로의 개선을 위하여 형식상의 문제점 개선만으로는 한계가 있음을 지적하지 않을 수 없다. 그러므로 과세의 형평성과 조세정책에 의하여 달성하고자 하는 국가정책의 목적이 크게 훼손되지 않는 범위 안에서 조세법상의 내용 및 실제적인 조세제도의 복잡성을 단순화하는 노력도 병행되어야 할 것이다. 그리고 지나치

게 방만하고 많은 세목을 통합함과 아울러 목적세를 일반세로 흡수하는 방안도 함께 검토하여야 한다.

조세법을 알기 쉽게 개편하기 위해서는 알기 쉬운 조세법 개편을 전담할 기구 및 자문기구를 설치하고, 충분한 예산의 뒷받침 아래 장기적인 과제로서 수행하지 않으면 안 된다. 즉 조세법의 개편작업은 조세법 체계의 개편과 조세법의 다시 고쳐 쓰기 작업을 수행하여야 하므로 고도의 전문성을 갖춘 정책입안 공무원·세무공무원·조세법학자·재정학자·세무회계를 전공하는 학자·변호사·공인회계사·세무사·관련 업계의 전문가를 망라하는 방대한 전문인력을 확보한 상설기구에서 전담하도록 하여야 한다. 그리고 이와 같은 상설기구와는 별도로 자문위원회를 구성하여 필요한 자문을 받도록 하여야 한다.

다음으로 조세법의 개편작업을 성공적으로 수행하기 위해서는 충분한 예산이 뒷받침되어야 한다. 조세법의 개편작업은 고도의 전문지식을 갖춘 많은 전문 인력을 확보하여야 하는데, 이를 위한 충분한 예산이 뒷받침되지 않으면 안 된다. 그리고 조세법의 개편작업은 많은 시간이 소요되므로 장기적인 과제로서 최소한 5년 이상의 개편작업기간을 설정하여 꾸준히 수행하지 않으면 그 목적을 달성하기 어렵다고 하겠다.

본 연구가 세무전문가조차도 어렵고 복잡하다고 느껴지는 조세법이 알기 쉽고 이해하기 쉬운 친근한 조세법으로 우리 앞에 다가오는 계기가 되었으면 하는 소망을 품으면서 끝을 맺고자 한다.

참 고 문 헌

- 강신구, 「과징금 및 조세의 체납환급 가산금리에 대한 문제」, 『법제자료』, 2004년 10월호.
- 강인애, 『조세법 I』, 조세통람사, 1988.
- 강현철, 『법령용어의 순화와 정비에 관한 법언어학적 연구』, 한국법제연구원, 2003.
- 구병삭, 『신헌법원론』, 박영사, 1996.
- 권강웅, 「지방자치단체의 과세권의 근거와 범위 I」, 『월간조세』, (주)영화조세통람, 1997. 3.
- _____, 『축조 지방세법해설』, (주)영화조세통람, 1998.
- 곽태원, 『우리나라 조세제도 운영비 추정에 관한 연구』, 한국조세연구원, 1994.
- _____, 『조세론』, 법문사, 2000.
- 김남진, 「조례제정권의 범위」, 『고시연구』 1997. 9.
- 김남진 · 김연태, 『행정법 I』, 법문사, 2004.
- 김동건, 『한국세제의 합리화에 관한 연구』, 연구보고서 제6집(1988. 7), 한국조세연구소, 1988.
- 김성호 · 김상미, 『조례의 법적 지위 및 제정범위에 관한 입법정책적 방안』, 한국지방행정연구원, 1995.
- 김완석, 『소득세법론』, (주)광교이텍스, 2006.
- _____, 『법인세법론』, (주)광교이텍스, 2006.
- _____, 「연대납세의무의 해석상 논점」, 『법률행정논집』 제9권, 서울시립대학교 법률행정연구소, 2001.
- 김용진, 「지방자치단체의 과세권과 조례」, 『월간조세』 (주)영화조세통

- 람, 1997. 8.
- 김재진, 『납세편의의 증진을 위한 소득세 과세체계 개편방안』, 한국조세연구원, 2002.
- _____, 「세제 복잡성의 사회적 비용과 세제 단순화를 위한 선진국의 노력」, 『재정포럼』 2002년 12월호(통권 제78호), 한국조세연구원, 2002.
- 김중권, 「다른 범규범의 적용준용(지시)의 공법적 문제점에 관한 소고」, 『법제연구』 제20호, 한국법제연구원, 2001.
- 김창범, 「조세법률주의와 위임입법의 한계-헌법재판소 결정례를 중심으로-」, 『월간법제』 2000. 5, 한국법제연구원, 2000.
- 김철수, 『헌법학개론』, 박영사, 2003.
- 김계환, 『헌법학정해』, 박영사, 1997.
- 김홍대, 『지방자치입법론』, 박영사, 1999.
- _____, 「조세법령의 난해성」, 『월간세무사』 통권31호, 한국세무사회, 1985.
- 김현채, 『현대세법의 기본문제(Ⅰ)』, 한국사법행정학회, 1986.
- 노명근, 『세법해석의 이론과 실제』, 정문출판(주), 1992.
- 대한상공회의소, 『기업관련 법령의 복잡성 현황과 정책과제』, 2006.
- 류지태, 『행정법신론』, 신영사, 2005.
- _____, 「위법한 조례에 대한 통제」, 『고시연구』 1997. 2.
- 문병항, 『세법의 민주화를 위한 기초적 연구- 현행 세법에 내재하는 비민주적 요소-』, 국립세무대학 조세문제연구소, 1989.
- 문성환, 『국세행정에 대한 새로운 감독체제의 모색』, 국회예산정책처, 2005.
- 박기백, 「알기 쉬운 세법 - 영국의 사례를 중심으로」, 『재정포럼』 2000년 1월호, 한국조세연구원, 2000.
- 박영도, 『입법기술의 이론과 실제』, 한국법제연구원, 1977.
- _____, 『법령입안기준개발에 관한 연구(Ⅱ)』, 한국법제연구원, 2004.

- _____, 『법령입안기준개발에 관한 연구(Ⅲ)』, 한국법제연구원, 2005.
- _____, 『입법과정의 이론과 실제』, 한국법제연구원, 1994.
- 박재옥, 『조세법규정 등에 관한 법령입안심사기준』, 『월간법제』 2005. 9, 한국법제연구원, 2005.
- 박윤훈, 『행정법강의(하)』, 박영사, 1996.
- _____, 『법령과 조례와의 관계』, 『고시계』 1992. 11.
- 박정우·정래용, 『세법과 기업회계, 상법 및 증권거래법 등과의 합리적인 조화방안에 관한 연구』, 한국경제연구원, 2004.
- 법제처, 『법령입안심사기준』, 1996.
- 부패방지위원회, 『세무분야 부패방지를 위한 제도개선권고안』, 2005. 2.
- 서원우, 『지방자치의 헌법적 보장』, 『고시연구』, 1993. 6.
- 석기준, 『소득세법의 복잡성 축정에 관한 연구』, 『세무학연구』 제12호, 사단법인 한국세무학회, 1998.
- 석중현, 『일반행정법(하)』, 삼영사, 1993.
- 소순무, 『조세법의 헌법적 조명』, 재판자료 제77집 『헌법문제와 재판(하)』, 법원도서관, 1997.
- 송쌍중, 『조세법론 -조세법의 이론체계-』, 법문사, 1993.
- 손광락, 『조세체계의 적정화에 관한 연구』, 한국조세연구원, 1993.
- 안창남, 『주요국의 조세제도-프랑스편』, 한국조세연구원, 2004.
- 오준근, 『재량행위의 판단기준과 재량행위의 투명화를 위한 법제 정비방안』, 『월간법제』 2005. 6, 한국법제연구원, 2005.
- 원윤희, 『지방자치단체의 과세지주권 확대방안』, 『지방세』 2003 제1호 (통권 75호), 한국지방재정공제회, 2003.
- 유병훈·손대수, 『법령입안심사의 기본원칙(Ⅰ)』, 『월간법제』 2005. 8, 한국법제연구원, 2005.
- 유상현, 『조례의 법적 한계에 관한 연구』, 경희대학교대학원 박사학위논문, 1994.
- 유시권 외 3인, 『기업회계기준 개정과 법인세법의 개선방향』, 한국조

- 세연구원, 1997.
- 이기우, 『지방자치행정법』, 법문사, 1991.
- 이재현, 「조세법령 정비에 대한 고찰」, 『월간국세』 1983년 1월호.
- 이주희, 「지방자치단체의 조례제정권의 성질과 범위」, 『현대행정법학 이론』, 고시연구소, 1996.
- 이성식, 「부가가치세제의 합리적 개선방안에 관한 연구」, 서울시립대학교 세무대학원 박사논문, 2005.
- 이승하·이윤원, 「법인세법의 복잡성과 그 결정요인」, 『세무학연구』 제16호, 사단법인한국세무학회, 2000.
- 이영근, 『한국조세행정의 이념성 평가와 그 발전방향에 관한 연구』, 경성대학교 대학원 박사학위논문, 1995.
- 이익현, 「미국의 입법과정」, 『월간법제』 2001. 11, 한국법제연구원, 2001.
- 이준우, 「연령에 따른 법령적용 유형에 관한 연구」, 『법제연구』 통권 제18호, 한국법제연구원, 2000.
- 이철송, 『국세통칙법의 개정방향에 관한 연구』, 한국조세연구원, 1994.
- 이태로·안경봉, 『조세법강의』, 박영사, 2001.
- 이태로 외 3인, 『세법체계의 정비와 개선에 관한 연구』, 한국경제연구원, 1982.
- 이훈동·이주일, 『행정 관련법상의 법률용어 및 문장의 문제점과 개선 방향에 관한 연구』, 한국법제연구원, 2004.
- 장근호, 「2004년 미국의 세제개편과 향후 동향」, 『재정포럼』 2005년 3월호, 한국조세연구원, 2005.
- 장병일, 『부동산등기법의 법령용어 및 문장의 정비와 순화방안에 관한 연구』, 한국법제연구원, 2005.
- 전광석, 「사회보장법과 세법의 기능적인 상관관계」, 『헌법실무연구』 제4권, 박영사, 2003.
- 정병용, 「조세법상 준거개념의 사법 관련성에 관한 연구」, 건국대학교 대학원 박사학위논문, 2005.

- 정연주, 「조례제정권의 헌법적 한계와 통제」, 『공법학의 현대적 지평』, 박영사, 1995.
- 정연주, 「조례제정권의 한계」, 『고시계』 1993. 9.
- 정하중, 「조례제정권의 범위와 한계」, 『고시연구』 1998. 8.
- 조인선, 「조세의 복잡성이 실무수행에 미치는 영향」, 『세무학연구』 제 5호, 사단법인 한국세무학회, 1993.
- 조정찬, 「지방세과세권의 근거와 한계」, 『월간법제』 1999. 6, 한국법제연구원, 1999.
- _____, 「준용에 관한 몇가지 문제」, 『월간법제』 2000. 10, 한국법제연구원, 2000.
- 최명근, 『세무행정개혁론』, 세경사, 2004.
- 최임정, 「부당행위계산부인에 관한 연구」, 서울시립대학교 경영대학원 석사학위논문, 1998.
- 하태홍, 「미국의 근본적 세제개혁방안에 관한 연구」, 서울대학교 대학원 석사학위논문, 2004.
- 한경동, 『조세체계와 세제개혁』, 한국경제연구원, 1998.
- 허영, 『한국헌법론』, 박영사, 2001.
- 현진권, 「조세행정의 개혁방향과 정책과제」, 『조세행정과 정책과제』 연구논문집 98-01, 한국조세연구원, 1998.
- _____, 「한국 납세자의 납세순응행위 분석」, 『한국경제의 분석』 제 11권 제3호, 2005.
- 홍완식, 「체계정당성의 원리에 관한 연구」, 『토지공법연구』 제29집, 한국토지공법학회, 2005.
- 홍정선, 「조례와 침해유보(지방자치법 제15조의 합헌성)」, 『고시계』 1993. 4.
- _____, 『지방자치법론』, 법영사, 1991.
- 대한상공회의소, 『과세행정의 합리화방안』, 1992.
- 재정경제부, 「2000년 주요 업무보고 세제분야 참고자료」, 2000. 3. 20.

_____, 『생활관련 세금(양도·근로소득세 등)을 알기 쉽게 개편』,
2002. 1. 18.

高橋利雄, 『わが國の稅制改革の經緯と租稅論の展開』, 稅務經理協會,
2004.

_____, 『日米の稅制改革と租稅論の展開』, 勁草書房, 1994.

橋本博之, 『地方團體の課稅權』, 『租稅判例百選(第三版)』別冊ジュリス
ト120號, 有斐閣, 1992.

宮崎辰雄, 『地方自治權の具體的內容』, 『現代における法と行政』, 法律
文化社, 1981.

宮島洋, 『租稅論の展開と日本の稅制』, 日本評論社, 1986.

吉牟田勳, 『法人稅法詳說』, 中央經濟社, 1995.

金子宏, 『租稅法における學說と實務-租稅立法の明確化のために-』, 『ジュ
リスト 756号』, 1982.

_____, 『租稅法』第10版, 弘文堂, 2005.

南博方ほか, 『新版行政法(3) 地方自治法』, 有斐閣, 1986.

確正光明, 『地方稅の法理論と實際』, 弘文堂, 1986.

_____, 『地方財政の法律問題』, 『公法研究』 第43号, 1981.

渡邊淑夫, 『法人稅法』, 中央經濟社, 1995.

藤岡純一, 『現代の稅制改革-世界的展開とスウェーデン・アメリカ』, 法
律文化社, 1992.

福家俊朗, 『自治體の課稅權』, 『判例研究 日本稅法體系1 稅法の基本原
理』, 學陽書房, 1982.

福田幸弘, 『稅制改革の視點』, 稅務經理協會, 1985.

北野弘久, 『稅法學原論』 第4版, 青林書院, 1997.

_____, 『稅法解釋の個別的研究 II』, 學陽書房, 1982.

鴨野幸雄, 『地方財政權の法理』, 『地方財政の諸問題(財政法叢書2)』, 日

- 本財政法學會, 1985.
- _____, 『自治體財政における憲法と法律と條例』, 『納税者の權利』, 勁草書房, 1991.
- 野口悠紀雄, 『税制改革の構想』, 東洋經濟新報社, 1986.
- 山本庸幸, 『實務立法技術』, 株式會社 商事法務, 2006.
- 山田守之, 『法人税の理論と實務』, 中央經濟社, 1999.
- 税制調査會, 『昭和46年8月 長期税制のあり方についての答信及審議の内容と経過の説明』, 1971.
- 首藤重幸, 『相續税改革の視點』, 『税研』 第87號, 1999.9. 財團法人日本税務研究センター, 1999.
- _____, 『租税における簡素の法理』, 『日税研論集』 第54号, 財團法人日本税務研究センター, 2004.
- 水野忠恒, 『税制簡素化の方向』, 『ジュリスト 715号』, 1980.
- 水野正一, 『税制の基本的改革の方向[I]』, 『日税研論集 第1号』, 財團法人日本税務研究センター, 1986.
- 新井隆一, 『大牟田市の電気税の違憲訴訟』, 『税理』 18卷 6號.
- 岸田貞夫, 『現代税法解釋—手續法・争訟法における課題と考察—』, 株式會社ぎょうせい, 1992.
- 佐藤博(編), 『現代税制の課題』, 晃洋書房, 1998.
- 田島信威, 『最新 法令の読み法』, ぎょうせい, 2002.
- 井堀利宏, 『要説: 日本の財政・税制』, 税務經理協會, 2003.
- 中里實, 『自治體の課税權』, 『憲法判例百選Ⅱ(第三版)』別冊ジュリスト 131號, 有斐閣, 1994.
- 増井良啓, 『簡素は税制改革の目標か』, 『國家學會雜誌』 107卷 5・6号, 1994.
- 秋田周, 『地方税の課税の根據—地方税法と地方税條例』, 『現代財政法學の基本課題』, 日本財政法學會, 1995.
- 清永敬次, 『税法』, 株式會社ミネルウア書房, 1998.

- _____, 『國稅と地方稅, JURIST綜合特輯 No. 33』, 有斐閣, 1984.
- 村上武則, 『地方財政過程の檢討』, 『地方財政の諸問題(財政法叢書 2)』, 學陽書房, 1985.
- 貝塚啓明ほか, 『稅制改革の潮流』, 有斐閣, 1990.
- 浦東久男, 『地方自治法の立法經緯における專決處分と地方稅條例』, 『稅法學』 519号(1994. 3), 日本稅法學會, 1994.
- 和田英夫, 『地方團體の課稅權』, 『租稅判例百選(第二版)』別冊ジュリスト 79號, 有斐閣, 1983.
- Badura, Peter, “Die Verfassung im Rechtsordnung und die Verfassungskonkretisierung durch Gesetz,” in: *Handbuch des Staatsrecht* Bd. VII, 1992.
- Battis, “Systemgerechtigkeit,” *Festschrift für Ipsen*, 1977.
- Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2.Aufl. 1983.
- Carter et al., *Report of the Royal Commission on Taxation(Volume 3, Taxation of Income)*, Queen’s Printer and Controller of Stationery, 1966.
- Cornia, Gary C. David L. Sjoquist & Lawrence C. Walters, “Sales and Use Tax Simplification and Voluntary Compliance,” *Public Budgeting & Finance*, Spring 2004.
- Davidson, Chris, “An Update on the Work of the Tax Law Review Committee,” *Fiscal Studies* Vol. 17, No 2, Institute for Fiscal Studies, 1996.
- Degenhart, *Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat*, 1976.
- Department of the Treasury, *Report to The Congress on Return-Free*

- Tax System: Tax Simplification Is a Prerequisite*, 2003.
- Dreier, *Grundgesetz*, 1996.
- Executive Order: *President's Advisory Panel on Federal Tax Reform*, 2005. 1. 7.
- Hanswerner Müller, *Handbuch der Gesetzgebungstechnik*, 1963.
- Homer, Arnold & Rita Burrows, *Tolley's Tax Guide 2004-05*, Tolley, 2004.
- IFS, *The Structure and Reform of Direct Taxation*(Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade), George Allen & Unwin, 1978.
- Georg Müller, *Elemente einer Rechtssetzungslehre*, Zürich, 1999.
- Gusy, "Der Gleichheitssatz," NJW 1988.
- Inland Revenue Tax Law Rewrite Project, *Tax Law Rewrite First Technical Discussion Document*, 1998.
- Inland Revenue, *The Path to Tax Simplification - A report under Section 160 Finance Act 1995*, December 1995.
- Ivanova, A., Michael Keen & Alexander Klemm, "The Russian 'flat tax' reform," *Economic Policy*, July 2005.
- Jaime Ross, *Simplification of Tax Legislation, Tax Simplification - Technical Papers and Reports of the 20th General Assembly of the Inter-American Center of Tax Administrators(CIAT)*, International Bureau of Fiscal Documentation, 1988.
- James, S., Sawyer, A & Wallschutzky, I., "Tax Simplification: a Tale of three countries," *Bulletin of the International Fiscal Association*, Vol. 51, 1997.
- James, S. & Wallschutzky, I., "Tax Law Improvement in Australia and the UK:The Need for a Strategy for Simplification," *Fiscal Studies* Vol. 18, No. 4, 1997.

- Joint Committee on Taxation, *Study Of The Overall State Of The Federal Tax System And Recommendations For Simplification, Pursuant To Section 8022(3)(B) Of The Federal Tax System Volume I : The Overall State Of The Federal Tax System*, 2001.
- Kaplow, Louis, “How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax,” *NBER Working Paper 5391*, National Bureau of Economic Research, 1995.
- Kirchhof, Paul, “Steuergerechtigkeit und Sozialstaatliche Geldleistung,” *Juristen Zeitung*, 1982.
- Kischel, U., “Systembindung des Gesetzgebers und Gleichheitssatz,” *AöR 124*, 1999.
- Lange, “Systemgerechtigkeit,” *Die Verwaltung* 4(1971).
- Lenaerts, Koen & Marlies Desomer, “Towards a Hierarchy of Legal Acts in the European Union? Simplification of Legal Instruments and Procedures,” *European Law Journal* Vol. 11, No. 6, Blackwell Publishing, 2005.
- Leonard R. Massad et al., “Tax Simplification,” *Technical Papers and Reports of the 20th General Assembly of the Inter-American Center of Tax Administrators(CIAT)*, International Bureau of Fiscal Documentation, 1988.
- Lerche, “Das Bundesverfassungsgericht und die Verfassungsdirektiven,” *AöR 90*, 1965.
- Levy, Horacio & Magda Mercader-Prats, “Simplifying the Personal Income Tax System: Lessons from the 1998 Spanish Reform,” *Fiscal Studies* Vol. 23, No 3, Institute for Fiscal Studies, 2002.
- Mangoldt, V., Klein & Starck, *Das Bonner Grundgesetz*, 3.Aufl. 1985.
- Munnell Alicia H., “Economic Consequences of Tax Simplification:

- An Overview," *Proceedings of a Conference Held at Melvin Village*, New Hampshire, Federal Reserve Bank of Boston, 1985.
- Musgrave, R. A. & P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill College, 1989.
- Myddelton, *Tax Reform and Simplification*, Institute of Economic Affairs 2003, Blackwell Publishing, 2003.
- Office of the Secretary Department of the Treasury, *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth – The Treasury Department Report to the President* (Volume 1 overview), 1984.
- Pechman, Joseph A., "Why We Should Stick with the Income Tax," *The Brookings Review*, Spring 1990.
- Peine, *Systemgerechtigkeit*, 1985.
- Peter Noll, *Gesetzgebungslehre*, Reinbeck, 1973.
- Ossenbühl, "Die Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik," *DVBl.* 1967.
- Richardson, G. & Devos, K., "A critical review of the Tax Law Improvement Project," *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 4, 1998.
- Robbers, "Der Gleichheitssatz," *DÖV* 1988.
- Rüfner, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Loseblatt, Stand März 1997.
- Sandford, Michael Godwin & Peter Hardwick, *Administrative and compliance costs of taxation*, Fiscal Publications, 1989.
- Schoch, "Der Gleichheitssatz," *DVBl.* 1988.
- Slemrod, J. B. and Marsha Blumental, "The Income Tax Compliance Cost of Big Business," *Public Finance Quarterly*, 1996.
- Slemrod, J. B., "The Return to Tax Simplification: An Economic

- Analysis,” *NBER working paper* No. 1756, 1985.
- Slemrod, J. B., “The Effect of Tax Simplification on Individuals,” *Proceedings of a Conference Held at Melvin Village, New Hampshire, Federal Reserve Bank of Boston*, 1985.
- Smith, Adam, *The Wealth of Nations*, Vol. 2 edited by E. Canon, Putnam, 1904.
- Smith, David & Grant Richardson, “The Readability of Australia’s Taxation Laws and Supplementary Materials: An Empirical Investigation,” *Institute for Fiscal Studies* Vol. 20, No. 3, 1999.
- Stein, *Alternativkommentar zum Grundgesetz*, 1989.
- Thuronyi, Victor, *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996.
- Tipke, Klaus & Joachim Lang, *Steuerrecht* 18.Aufl., Dr. Otto Schmidt, 2005.
- The President’s Advisory Panel on Federal Tax Reform, Simple, Fair, and Pro-Growth: *Proposals to Fix America’s Tax System, Report of the President’s Advisory Panel on Federal Tax Reform*, 2005.
- The Staff of the Joint Committee on Taxation, *Study of the Overall State of the Federal Tax System and Recommendations for Simplification, Pursuant to Section 8022(3)(B) of the Internal Revenue Code of 1986*, Volume I.
- Trail, Ken, *The simplified tax system: Is it really simple*, Institute of Chartered Accountants in Australia, 2000.
- U.K. Inland Revenue, *The Path to Tax Simplification, - A report under Section 160 Finance Act 1995*, 1995.
- U.S. Government Printing Office, *Study of the Overall State of the Federal Tax System*, 2001.

Wagner, A., Finanzwissenschaft, Bd.11, Leipzig, 1890.

Zodrow, George R. & Peter Mieszkowski, *United States Tax Reform
in the 21st Century*, Cambridge university press, 2002.

<http://flattax.house.gov/proposal/flat-sum.asp>.

<부록 1> 영국의 Income Tax (Trading and Other Income) Act의 편제

EXPLANATORY NOTES

- VOLUME ONE (SECTIONS 1 TO 364)

EXPLANATORY NOTES

- VOLUME TWO (SECTIONS 365 TO 886)

EXPLANATORY NOTES

- VOLUME THREE (SCHEDULES)

EXPLANATORY NOTES

- VOLUME ONE (SECTIONS 1 TO 364)

TABLE OF CONTENTS

Summary

Background

This Act - The end of the Schedules for Income Tax

The Act

Commentary on sections

Part 1: Overview

Section 1: Overview of Act

Section 2: Overview of priority rules

Part 2: Trading income

Chapter 1: Introduction

Section 3: Overview of Part 2

Section 4: Provisions which must be given priority over Part 2

Chapter 2: Income taxed as trade profits

Section 5: Charge to tax on trade profits

Section 6: Territorial scope of charge to tax

Section 7: Income charged

Section 8: Person liable

Section 9: Farming and market gardening

Section 10: Commercial occupation of land other than woodlands

Section 11: Commercial occupation of woodlands

Section 12: Profits of mines, quarries and other concerns

Section 13: Visiting performers

Section 14: Visiting performers: supplementary

Section 15: Divers and diving supervisors

Section 16: Oil extraction and related activities

Section 17: Effect of becoming or ceasing to be a UK resident

Section 18: Effect of company starting or ceasing to be within
charge to income tax

Section 19: Tied premises

Section 20: Caravan sites where trade carried on

Section 21: Surplus business accommodation

Section 22: Payments for wayleaves

Section 23: Rent-a-room and foster-care relief

Chapter 3: Trade profits: basic rules

Section 24: Professions and vocations

- Section 25: Generally accepted accounting practice
 - Section 26: Losses calculated on same basis as profits
 - Section 27: Receipts and expenses
 - Section 28: Items treated under CAA 2001 as receipts and expenses
 - Section 29: Interest
 - Section 30: Animals kept for trade purposes
 - Section 31: Relationship between rules prohibiting and allowing deductions
-
- Chapter 4: Trade profits: rules restricting deductions
 - Section 32: Professions and vocations
 - Section 33: Capital expenditure
 - Section 34: Expenses not wholly and exclusively for trade and unconnected losses
 - Section 35: Bad and doubtful debts
 - Section 36: Unpaid remuneration
 - Section 37: Unpaid remuneration: supplementary Employee benefit contributions
 - Section 38: Restriction of deductions
 - Section 39: Making of “employee benefit contributions”
 - Section 40: Provision of qualifying benefits
 - Section 41: Timing and amount of certain qualifying benefits
 - Section 42: Provision or payment out of employee benefit contributions
 - Section 43: Profits calculated before end of 9 month period
 - Section 44: Interpretation of sections 38 to 44
 - Section 45: Business entertainment and gifts: general rule
 - Section 46: Business entertainment: exceptions
 - Section 47: Business gifts: exceptions

- Section 48: Car or motor cycle hire
 - Section 49: Car or motor cycle hire: supplementary
 - Section 50: Hiring cars (but not motor cycles) with low carbon dioxide emissions
 - Section 51: Patent royalties
 - Section 52: Exclusion of double relief for interest
 - Section 53: Social security contributions
 - Section 54: Penalties, interest and VAT surcharges
 - Section 55: Crime-related payments
-
- Chapter 5: Trade profits: rules allowing deductions
 - Section 56: Professions and vocations
 - Section 57: Pre-trading expenses
 - Section 58: Incidental costs of obtaining finance
 - Section 59: Convertible loans and loan stock etc.
 - Section 60: Tenants under taxed leases: introduction
 - Section 61: Tenants occupying land for purposes of trade treated as incurring expenses
 - Section 62: Limit on deductions if tenant entitled to mineral extraction allowance
 - Section 63: Tenants dealing with land as property employed for purposes of trade
 - Section 64: Restrictions on section 61 expenses: lease premium receipts
 - Section 65: Restrictions on section 61 expenses: lease of part of premises
 - Section 66: Corporation tax receipts treated as taxed receipts
 - Section 67: Restrictions on section 61 expenses: corporation tax

receipts

Section 68: Replacement and alteration of trade tools

Section 69: Payments for restrictive undertakings

Section 70: Employees seconded to charities and educational establishments

Section 71: Educational establishments

Section 72: Payroll deduction schemes: contributions to agents' expenses

Section 73: Counselling and other outplacement services

Section 74: Retraining courses

Section 75: Retraining courses: recovery of tax

Sections 76 to 80: Redundancy payments etc

Section 76: Redundancy payments and approved contractual payments

Section 77: Payments in respect of employment wholly in employer's trade

Section 78: Payments in respect of employment in more than one capacity

Section 79: Additional payments

Section 80: Payments made by the Government

Section 81: Personal security expenses

Section 82: Contributions to local enterprise organisations or urban regeneration companies

Section 83: Meaning of "local enterprise organisation"

Section 84: Approval of local enterprise agencies

Section 85: Supplementary provisions with respect to approvals

Section 86: Meaning of "urban regeneration company"

Section 87: Expenses of research and development

Section 88: Payments to research associations, universities etc

Section 89: Expenses connected with patents

Section 90: Expenses connected with designs or trade marks

Section 91: Payments to Export Credits Guarantee Department

Section 92: Expenses connected with foreign trades

Section 93: Allocation of expenses

Section 94: Family expenses

Chapter 6: Trade Profits: Receipts

Section 95: Profession and vocations

Section 96: Capital receipts

Section 97: Debts incurred and later released

Section 98: Acquisition of trade: receipts from transferor's trade

Section 99: Reverse premiums

Section 100: Excluded cases

Section 101: Tax treatment of reverse premiums

Section 102: Arrangements not at arm's length

Section 103: Connected persons and property arrangements

Section 104: Distribution of assets of mutual concerns

Section 105: Industrial development grants

Section 106: Sums recovered under insurance policies etc.

Chapter 7: Trade profits: gifts to charities etc.

Section 107: Professions and vocations

Section 108: Gifts of trading stock to charities etc.

Section 109: Receipt by donor or connected person of benefit
attributable to certain gifts

Section 110: Meaning of "designated educational establishment"

Chapter 8: Trade profits: Herd basis rules

- Section 111: Election for application of herd basis rules
- Section 112: Meaning of “animal”, “herd”, “production herd” etc.
- Section 113: Other interpretative provisions
- Section 114: Initial cost of herd and value of herd
- Section 115: Addition of animals to herd
- Section 116: Replacement of animals in herd
- Section 117: Amount of receipt if old animal slaughtered under disease control order
- Section 118: Sale of animals from herd
- Section 119: Sale of whole or substantial part of herd
- Section 120: Acquisition of new herd begun within 5 years of sale
- Section 121: Section 120: sale outside farmer’s control
- Section 122: Replacement of part sold begun within 5 years of sale
- Section 123: Section 122: sale outside farmer’s control
- Section 124: Herd basis elections
- Section 125: Five year gap in which no production herd kept
- Section 126: Slaughter under disease control order
- Section 127: Preventing abuse of the herd basis rules
- Section 128: Information if election made
- Section 129: Further assessment etc. if herd basis rules apply

Chapter 9: Trade profits: films and sound recordings

- Section 130: Expenditure to which this Chapter applies
- Section 131: Meaning of “film” and related expressions
- Section 132: Meaning of “original master version” and “certified master version”
- Section 133: Meaning of “relevant period”

- Section 134: Expenditure treated as revenue in nature
- Section 135: Films and sound recordings: production or acquisition expenditure
- Section 136: Application of provisions about certified master versions
- Section 137: Certified master versions: preliminary expenditure
- Section 138: Certified master versions: production or acquisition expenditure
- Section 139: Certified master versions: production expenditure on limited-budget films
- Section 140: Certified master versions: acquisition expenditure on limited-budget films
- Section 141: Meaning of “total production expenditure”
- Section 142: When expenditure is incurred
- Section 143: Election for sections 134 to 140 not to apply
- Section 144: Meaning of “genuinely intended for theatrical release”
-
- Chapter 10: Trade profits: certain telecommunication rights
- Section 145: Professions and vocations
- Section 146: Meaning of “relevant telecommunication right”
- Section 147: Expenditure and receipts treated as revenue in nature
- Section 148: Credits or debits arising from revaluation
-
- Chapter 11: Trade Profits: Other specific trades
- Section 149: Taxation of amounts taken to reserves
- Section 150: Conversion etc. of securities held as circulating capital
- Section 151: Exchanges of gilts for gilts strips
- Section 152: Consolidation of gilt strips
- Section 153: Meaning of “gilt-edged security” and “strip”

- Section 154: Regulations for determining market value of securities
or strips
- Section 155: Levies and repayments under FISMA 2000
- Section 156: Purchase or sale of woodlands
- Section 157: Relief in respect of mineral royalties
- Section 158: Lease premiums etc.: reduction of receipts
- Section 159: Ministers of religion
- Section 160: Alternative basis of calculation in early years of
practice
- Section 161: Mineral exploration and access
- Section 162: Payments by persons liable to pool betting duty
- Section 163: Deduction for deemed employment payment
- Section 164: Special rules for partnerships
- Section 165: Deduction for site preparation expenditure
- Section 166: Allocation of site preparation expenditure
- Section 167: Site preparation expenditure: supplementary
- Section 168: Site restoration payments
- Section 169: Cemeteries and crematoria: introduction
- Section 170: Deduction for capital expenditure
- Section 171: Allocation of ancillary capital expenditure
- Section 172: Exclusion of expenditure met by subsidies
-
- Chapter 12: Trade profits: valuation of stock and work in progress
- Section 173: Valuation of trading stock on cessation
- Section 174: Meaning of “trading stock”
- Section 175: Basis of valuation of trading stock
- Section 176: Sale basis of valuation: sale to unconnected person
- Section 177: Sale basis of valuation: sale to connected person

Section 178: Sale basis of valuation: election by connected persons

Section 179: Connected persons

Section 180: Cost to buyer of stock valued on sale basis of valuation

Section 181: Meaning of “sale” and related expressions

Section 182: Valuation of work in progress on cessation

Section 183: Meaning of “work in progress”

Section 184: Basis of valuation of work in progress

Section 185: Election for valuation at cost

Section 186: Determination of questions by Commissioners

Chapter 13: Deductions from profits: unremittable amounts

Section 187: Professions and vocations

Section 188: Application of Chapter

Section 189: Relief for unremittable amounts

Section 190: Restrictions on relief

Section 191: Withdrawal of relief

Chapter 14: Disposal and acquisition of know-how

Section 192: Meaning of “know-how” etc.

Section 193: Disposal of know-how if trade continues to be carried on

Section 194: Disposal of know-how as part of disposal of all or part
of a trade

Section 195: Seller controlled by buyer etc.

Chapter 15: Basis periods

Section 196: Professions and vocations

Section 197: Meaning of “accounting date”

Section 198: General rule

Section 199: First tax year

- Section 200: Second tax year
- Section 201: Tax year in which there is no accounting date
- Section 202: Final tax year
- Section 203: Apportionment etc. of profits to basis periods
- Section 204: Meaning of “overlap period” and “overlap profit”
- Section 205: Deduction for overlap profit in final tax year
- Section 206: Restriction on bringing losses into account twice
- Section 207: Treatment of business start-up payments received in an overlap period
- Section 208: When the late accounting date rules apply
- Section 209: Rule if there is an accounting date
- Section 210: Rules if there is no accounting date
- Section 211: Treating middle date as accounting date
- Section 212: Consequence of treating middle date as accounting date
- Section 213: Circumstances in which middle date not treated as accounting date
- Section 214: When a change of accounting date occurs
- Section 215: Change of accounting date in third tax year
- Section 216: Change of accounting date in later tax year
- Section 217: Conditions for basis period to end with new accounting date
- Section 218: Commercial reasons for change of accounting date
- Section 219: The year after an ineffective change of accounting date
- Section 220: Deduction for overlap profit on change of accounting date

Chapter 16: Averaging profits of farmers and creative artists

Section 221: Claim for averaging of fluctuating profits

Section 222: Circumstances in which claim may be made

Section 223: Adjustment of profits

Section 224: Effect of adjustment

Section 225: Effect of later adjustment of profits

Chapter 17: Adjustment income

Section 226: Professions and vocations

Section 227: Application of Chapter

Section 228: Adjustment income and adjustment expense

Section 229: Income charged

Section 230: Person liable

Section 231: Calculation of the adjustment

Section 232: Treatment of adjustment income

Section 233: Treatment of adjustment expense

Section 234: No adjustment for certain expenses previously brought
into account

Section 235: Cases where adjustment not required until assets
realised or written off

Section 236: Change from realisation basis to mark to market

Section 237: Election for spreading if section 236 applies

Section 238: Spreading on ending of exemption for barristers and
advocates

Section 239: Election to accelerate charge under section 238

Section 240: Liability of personal representatives if person liable
dies

Chapter 18: Post-cessation receipts

Section 241: Professions and vocations

Section 242: Charge to tax on post-cessation receipts

Section 243: Extent of charge to tax

Section 244: Income charged

Section 245: Person liable

Section 246: Basic meaning of “post-cessation receipt”

Section 247: Other rules about what counts as post-cessation receipts

Section 248: Debts paid after cessation

Section 249: Debts released after cessation

Section 250: Receipts relating to post-cessation expenditure

Section 251: Transfer of rights if transferee does not carry on trade

Section 252: Transfer of trading stock or work in progress

Section 253: Lump sums paid to personal representatives for copyright etc.

Section 254: Allowable deductions

Section 255: Further rules about allowable deductions

Section 256: Treatment of post-cessation receipts

Section 257: Election to carry back

Chapter 19: Miscellaneous and supplementary

Section 258: Changes in trustees and personal representatives

Section 259: Meaning of “statutory insolvency arrangement”

Section 262: Priority between Chapters within Part 3

Section 291: Deductions for expenses under section 292

Section 297: Taking account of reductions in corporation tax receipts

Section 302: Claim for repayment of tax payable by virtue of section 285

Chapter 5: Profits of property businesses: other rules about receipts and deductions

Section 308: Furnished lettings

Section 309: Rent-a-room relief

Section 310: Acquisition of business: receipts from transferor's UK property business

Section 311: Reverse premiums

Section 312: Deduction for expenditure on energy saving items

Section 313: Restrictions on relief

Section 314: Regulations

Section 315: Deduction for expenditure on sea walls

Section 316: Transfer of interest in premises

Section 317: Ending of lease of premises

Section 318: Transfer involving company within the charge to corporation tax

Section 319: Relief in respect of mineral royalties

Section 320: Nature of item apportioned on sale of estate or interest in land

Section 321: Mutual business

Chapter 6: Commercial letting of furnished holiday accommodation

Section 322: Introduction

Section 323: Meaning of "commercial letting of furnished holiday accommodation"

Section 324: Meaning of "relevant period" in sections 325 and 326

Section 325: Meaning of “qualifying holiday accommodation”

Section 326: Under-used holiday accommodation: averaging elections

Section 327: Capital allowances and loss relief

Section 328: Earned income and relevant UK earnings for pension purposes

Chapter 7: Adjustment income

Section 329: Application of Chapter

Section 330: Adjustment income and adjustment expense

Section 331: Income charged

Section 332: Person liable

Section 333: Treatment of adjustment income

Section 334: Treatment of adjustment expense

Chapter 8: Rent receivable in connection with a UK section 12(4) concern

Section 335: Charge to tax on rent receivable in connection with a UK section 12(4) concern

Section 336: Meaning of “rent receivable in connection with a UK section 12(4) concern”.

Section 337: Income charged

Section 338: Person liable

Section 339: Deduction for management expenses of owner of mineral rights

Section 340: Relief in respect of mineral royalties

Section 341: Meaning of “mineral lease or agreement” and “mineral royalties”

Section 342: Extended meaning of “mineral royalties” etc. in Northern Ireland

Section 343: Power of Board to determine what counts as “mineral royalties”

Chapter 10: Post-cessation receipts

Section 349: Charge to tax on post-cessation receipts

Section 354: Other rules about what counts as a “post-cessation receipt”

Section 355: Transfer of rights if transferee does not carry on UK property business

Section 356: Application to Schedule A businesses

Chapter 11: Overseas property income

Section 357: Charge to tax on overseas property income

Chapter 12: Supplementary

Section 361: Changes in trustees and personal representatives

Section 362: Effect of company starting or ceasing to be within charge to income tax

Section 363: Overseas property businesses and overseas land: adaptation of rules

Section 364: Meaning of “lease” and “premises”

PART 4 SAVINGS AND INVESTMENT INCOME

CHAPTER 1 INTRODUCTION

365 Overview of Part 4

366 Provisions which must be given priority over Part 4

367 Priority between Chapters within Part 4

368 Territorial scope of Part 4 charges

CHAPTER 2 INTEREST

Charge to tax on interest

369 Charge to tax on interest

370 Income charged

371 Person liable

Other income taxed as interest

372 Building society dividends

373 Open-ended investment company interest distributions

374 Date when interest payments under section 373 made

375 Interpretation of sections 373 and 374

376 Authorised unit trust interest distributions

377 Date when interest payments under section 376 made

378 Interpretation of sections 376 and 377

379 Industrial and provident society payments

380 Funding bonds

381 Discounts

CHAPTER 3 DIVIDENDS ETC. FROM UK RESIDENT COMPANIES ETC.

Introduction

382 Contents of Chapter

Charge to tax on dividends and other distributions

383 Charge to tax on dividends and other distributions

384 Income charged

385 Person liable

Amounts treated as dividends

386 Open-ended investment company dividend distributions

387 Date when dividends paid under section 386

388 Interpretation of sections 386 and 387

389 Authorised unit trust dividend distributions

390 Date when dividends paid under section 389

391 Interpretation of sections 389 and 390

Shares in approved share incentive plans (“SIPs”)

392 SIP shares: introduction

393 Later charge where cash dividends retained in SIPs are paid over

394 Distribution when dividend shares cease to be subject to SIP

395 Reduction in tax due in cases within section 394

396 Interpretation of sections 392 to 395

Tax credits and payment and deduction of tax

397 Tax credits for qualifying distributions: UK residents and eligible
non-UK residents

398 Increase in amount or value of dividends where tax credit
available

399 Qualifying distributions received by persons not entitled to tax
credits

400 Non-qualifying distributions

401 Relief: qualifying distribution after linked non-qualifying
distribution

CHAPTER 4 DIVIDENDS FROM NON-UK RESIDENT
COMPANIES

Charge to tax on dividends from non-UK resident companies

402 Charge to tax on dividends from non-UK resident companies

403 Income charged

404 Person liable

Shares in approved share incentive plans (“SIPs”)

405 SIP shares: introduction

406 Later charge where cash dividends retained in SIPs are paid
over

407 Dividend payment when dividend shares cease to be subject to
SIP

408 Reduction in tax due in cases within section 407

CHAPTER 5 STOCK DIVIDENDS FROM UK RESIDENT
COMPANIES

409 Charge to tax on stock dividend income

410 When stock dividend income arises

411 Income charged

412 Cash equivalent of share capital

413 Person liable

414 Income tax treated as paid

CHAPTER 6 RELEASE OF LOAN TO PARTICIPATOR IN
CLOSE COMPANY

415 Charge to tax under Chapter 6

416 Income charged

- 417 Person liable
- 418 Relief where borrowers liable as settlors
- 419 Loans and advances to persons who die
- 420 Loans and advances to trustees of trusts that have ended
- 421 Income tax treated as paid

CHAPTER 7 PURCHASED LIFE ANNUITY PAYMENTS

- 422 Charge to tax on purchased life annuity payments
- 423 Meaning of “purchased life annuity”
- 424 Income charged
- 425 Person liable
- 426 Annuity payments received after deduction of tax

CHAPTER 8 PROFITS FROM DEEPLY DISCOUNTED SECURITIES

Charge to tax under Chapter 8

- 427 Charge to tax on profits from deeply discounted securities
- 428 Income charged
- 429 Person liable

Deeply discounted securities

- 430 Meaning of “deeply discounted security”
- 431 Excluded occasions of redemption
- 432 Securities which are not deeply discounted securities
- 433 Meaning of “excluded indexed security”
- 434 Securities issued in separate tranches: preliminary
- 435 Securities issued in separate tranches: basic rule
- 436 Deeply discounted securities issued in separate tranches: nominal

value rule

Disposals

- 437 Transactions which are disposals
- 438 Timing of transfers and acquisitions

Calculating profits

- 439 Calculating the profit from disposals
- 440 Market value disposals
- 441 Market value acquisitions
- 442 Securities issued in accordance with qualifying earn-out right

Special rules for strips of government securities

- 443 Application of this Chapter to strips of government securities
- 444 Meaning of “strip” in Chapter 8
- 445 Strips of government securities: acquisitions and disposals
- 446 Strips of government securities: relief for losses
- 447 Restriction of profits on strips by reference to original acquisition cost
- 448 Restriction of losses on strips by reference to original acquisition cost
- 449 Strips of government securities: manipulation of acquisition, transfer or redemption payments
- 450 Market value of strips etc.
- 451 Market value of strips etc. quoted in foreign stock exchange lists
- 452 Power to modify this Chapter for strips

Special rules for listed securities held since 26th March 2003

- 453 Application of sections 454 to 456
- 454 Listed securities held since 26th March 2003: relief for losses
- 455 Listed securities held since 26th March 2003: calculating the profit or loss on disposals
- 456 Securities issued to connected persons etc. at excessive price: subsequent transfers to connected persons

Trustees

- 457 Trustees
- 458 Non-UK resident trustees

Miscellaneous and supplementary

- 459 Transfer of assets abroad
- 460 Minor definitions

CHAPTER 9 GAINS FROM CONTRACTS FOR LIFE INSURANCE ETC.

Charge to tax under Chapter 9

- 461 Charge to tax under Chapter 9
- 462 When gains arise from policies and contracts
- 463 Income charged

Person liable etc.

- 464 Person liable for tax: introduction
- 465 Person liable: individuals
- 466 Person liable: personal representatives
- 467 Person liable: UK resident trustees
- 468 Non-UK resident trustees and foreign institutions

- 469 Two or more persons interested in policy or contract
- 470 Interests in rights under a policy or contract for section 469
- 471 Determination of shares etc.
- 472 Trusts created by two or more persons

Policies and contracts to which Chapter 9 applies

- 473 Policies and contracts to which Chapter 9 applies: general
- 474 Special rules: qualifying policies
- 475 Special rules: personal portfolio bonds
- 476 Special rules: foreign policies
- 477 Special rules: certain older policies and contracts
- 478 Exclusion of mortgage repayment policies
- 479 Exclusion of pension policies
- 480 Exclusion of excepted group life policies
- 481 Excepted group life policies: conditions about benefits
- 482 Excepted group life policies: conditions about persons intended to benefit
- 483 Exclusion of credit union group life policies

When chargeable events occur: general

- 484 When chargeable events occur
- 485 Disregard of certain events in relation to qualifying policies
- 486 Exclusion of maturity of capital redemption policies in certain circumstances
- 487 Disregard of certain assignments
- 488 Disregard of some events after alterations of life insurance policy terms
- 489 Conditions applicable to alterations of life insurance policy terms

490 Last payment under guaranteed income bonds etc. treated as total surrender

Calculating gains: general

491 Calculating gains: general rules

492 The total benefit value of a policy or contract

493 The value of a policy or contract

494 The total allowable deductions for a policy or contract

495 Disregard of certain amounts in calculating gains under section 491

496 Modification of section 494: qualifying endowment policies held as security for company debts

497 Disregard of trivial inducement benefits

Part surrenders and assignments: periodic calculations and excess events

498 Requirement for periodic calculations in part surrender or assignment cases

499 Meaning of “insurance year” and “final insurance year”

500 Events treated as part surrenders

501 Part surrenders: loans

502 Exception from section 501 for loans to buy life annuities

503 Exception from section 501 for certain loans under qualifying policies

504 Part surrenders: payments under guaranteed income bonds etc.

505 Assignments etc. involving co-ownership

506 Assignments occurring when there is a co-ownership transaction

507 Method for making periodic calculations under section 498

- 508 The value of rights partially surrendered or assigned
- 509 Chargeable events in certain cases where periodic calculations show gains

Transaction-related calculations and part surrender or assignment events

- 510 Requirement for transaction-related calculations in certain part surrender and assignment cases
- 511 Method for making transaction-related calculations under section 510
- 512 Available premium left for relevant transaction
- 513 Special rules for part surrenders and assignments in final insurance year
- 514 Chargeable events where transaction-related calculations show gains

Personal portfolio bonds

- 515 Requirement for annual calculations in relation to personal portfolio bonds
- 516 Meaning of “personal portfolio bond”
- 517 Policies and contracts which are not personal portfolio bonds
- 518 The index categories
- 519 The index selection conditions
- 520 The property categories
- 521 The property selection conditions
- 522 Method for making annual calculations under section 515
- 523 The total amount of personal portfolio bond excesses
- 524 The total amount of part surrender gains

- 525 Chargeable events where annual calculations show gains
- 526 Power to make regulations about personal portfolio bonds

Reductions from gains

- 527 Reduction for sums taken into account otherwise than under Chapter 9
- 528 Reduction in amount charged: non-UK resident policy holders
- 529 Exceptions to section 528

Income tax treated as paid and reliefs

- 530 Income tax treated as paid etc.
- 531 Exceptions to section 530
- 532 Relief for policies and contracts with European Economic Area insurers
- 533 Meaning of “comparable EEA tax charge”
- 534 Regulations providing for relief in other cases where foreign tax chargeable
- 535 Top slicing relief
- 536 Top slicing relieved liability: one chargeable event
- 537 Top slicing relieved liability: two or more chargeable events
- 538 Recovery of tax from trustees

Deficiencies

- 539 Relief for deficiencies
- 540 When deficiencies arise: events following calculation events
- 541 Calculation of deficiencies

Supplementary

- 542 Replacement of qualifying policies
- 543 Issue time of qualifying policy replacing foreign policy
- 544 Application of Chapter to policies and contracts in which companies interested
- 545 Minor definitions
- 546 Table of provisions subject to special rules for older policies and contracts

CHAPTER 10 DISTRIBUTIONS FROM UNAUTHORISED UNIT TRUSTS

- 547 Charge to tax under Chapter 10
- 548 Income charged
- 549 Person liable
- 550 Income tax treated as paid

CHAPTER 11 TRANSACTIONS IN DEPOSITS

- 551 Charge to tax on profits from disposal of deposit rights
- 552 Meaning of “deposit rights”
- 553 Income charged
- 554 Person liable

CHAPTER 12 DISPOSALS OF FUTURES AND OPTIONS INVOLVING GUARANTEED RETURNS

- Charge to tax under Chapter 12
- 555 Charge to tax under Chapter 12
- 556 Income charged
- 557 Person liable
- 558 Meaning of “future”, “option” etc.

When disposals involve guaranteed returns

559 When disposals involve guaranteed returns

560 Production of guaranteed returns

561 The return from one or more disposals

When disposals of futures and options occur

562 When disposals of futures and options occur: general

563 Timing of certain grants of options where related disposals occur later

564 Deemed disposal where futures run to delivery or options are exercised

565 Interpretation of section 564

566 When transactions are related

Losses

567 Losses

Trustees

568 Special rule for certain income of trustees

Transfer of assets abroad

569 Anti-avoidance: transfer of assets abroad

CHAPTER 13 SALES OF FOREIGN DIVIDEND COUPONS

570 Charge to tax under Chapter 13

571 Meaning of "foreign holdings" etc.

572 Income charged

573 Person liable

PART 5 MISCELLANEOUS INCOME

CHAPTER 1 INTRODUCTION

574 Overview of Part 5

575 Provisions which must be given priority over Part 5

576 Priority between Chapters within Part 5

577 Territorial scope of Part 5 charges

CHAPTER 2 RECEIPTS FROM INTELLECTUAL PROPERTY

Introduction

578 Contents of Chapter

Charge to tax on non-trading income from intellectual property

579 Charge to tax on royalties and other income from intellectual property

580 Income charged under section 579

581 Person liable for tax under section 579

582 Deductions in calculating certain income charged under section 579

Disposals of know-how

583 Charge to tax on income from disposals of know-how

584 Exceptions to charge under section 583

585 Income charged under section 583

586 Person liable for tax under section 583

Sales of patent rights

587 Charge to tax on income from sales of patent rights

588 Income charged under section 587

- 589 Person liable for tax under section 587
- 590 UK resident sellers: spreading rules
- 591 Non-UK resident sellers: election for spreading
- 592 Further provision about elections for spreading: instalments
- 593 Death of seller
- 594 Winding up of a body corporate
- 595 Deduction of tax from payments to non-UK residents
- 596 Adjustments where tax has been deducted
- 597 Licences connected with patents
- 598 Rights to acquire future patent rights
- 599 Sums paid for Crown use etc. treated as paid under licence

Relief from income tax on patent income

- 600 Relief for expenses: patent income
- 601 How relief is given under section 600

Payments received after deduction of tax

- 602 Payments received after deduction of tax

Supplementary

- 603 Contributions to expenditure
- 604 Contributions not made by public bodies nor eligible for tax relief
- 605 Exchanges
- 606 Apportionment where property sold together
- 607 Questions about apportionments affecting two or more persons
- 608 Meaning of "capital sums" etc.

CHAPTER 3 FILMS AND SOUND RECORDINGS: NON-TRADE

BUSINESSES

- 609 Charge to tax on films and sound recordings businesses
- 610 Income charged
- 611 Person liable
- 612 Calculation of income
- 613 Application of trading income rules to non-trade businesses

CHAPTER 4 CERTAIN TELECOMMUNICATION RIGHTS:
NON-TRADING INCOME

- 614 Charge to tax on certain telecommunication rights of a non-trader
- 615 Income charged
- 616 Person liable
- 617 Deductions in calculating certain income charged
- 618 Payments received after deduction of tax

CHAPTER 5 SETTLEMENTS: AMOUNTS TREATED AS
INCOME OF SETTLOR

- Charge to tax under Chapter 5
- 619 Charge to tax under Chapter 5
- 620 Meaning of “settlement” and “settlor”

- Income charged and person liable
- 621 Income charged
- 622 Person liable

- Rules for calculating income
- 623 Calculation of income

Income treated as income of settlor: retained interests

- 624 Income where settlor retains an interest
- 625 Settlor's retained interest
- 626 Exception for outright gifts between spouses
- 627 Exceptions for certain types of income
- 628 Exception for gifts to charities

Income treated as income of settlor: unmarried children

- 629 Income paid to unmarried minor children of settlor
- 630 Exception for gifts to charities
- 631 Retained and accumulated income
- 632 Offshore income gains

Capital sums treated as income of settlor: trustees' payments

- 633 Capital sums paid to settlor by trustees of settlement
- 634 Meaning of "capital sum" and "sums paid to settlor"
- 635 Amount of available income
- 636 Calculation of undistributed income
- 637 Qualifications to section 636

Trustees' payments: further provisions

- 638 Capital sums paid by way of loan or repayment of loan
- 639 Loans to participators in close companies
- 640 Grossing-up of deemed income

Capital sums treated as income of settlor: connected bodies

- 641 Capital sums paid to settlor by body connected with settlement
- 642 Exception for certain loans or repayments of loans

643 Interpretation of sections 641 and 642

Settlements by two or more settlors

644 Application to settlements by two or more settlors

645 Property or income originating from settlor

Other supplementary provisions

646 Adjustments between settlor and trustees etc.

647 Power to obtain information

648 Income arising under a settlement

CHAPTER 6 BENEFICIARIES' INCOME FROM ESTATES IN ADMINISTRATION

Charge to tax on estate income

649 Charge to tax on estate income

650 Absolute, limited and discretionary interests

651 Meaning of "UK estate" and "foreign estate"

Types of estate income

652 Estate income: absolute interests in residue

653 Meaning of "the administration period" and "the final tax year"

654 Estate income: limited interests in residue

655 Estate income: discretionary interests in residue

Income charged and person liable

656 Income charged: UK estates

657 Income charged: foreign estates

658 Special rules for foreign income

659 Person liable

Basic amount of estate income: general calculation rules

660 Basic amount of estate income: absolute interests

661 Basic amount of estate income: limited interests

662 Basic amount of estate income: discretionary interests

663 The applicable rate for grossing up basic amounts of estate income

664 The aggregate income of the estate

Further provisions for calculating estate income relating to absolute interests

665 Assumed income entitlement

666 The residuary income of the estate

667 Shares of residuary income of estate

668 Reduction in share of residuary income of estate

669 Reduction in residuary income: inheritance tax on accrued income

670 Applicable rate for determining assumed income entitlement (UK estates)

Special rules for successive interests

671 Successive absolute interests

672 Successive interests: assumed income entitlement of holder of absolute interest following limited interest

673 Successive interests: payments in respect of limited interests followed by absolute interests

674 Successive interests: holders of limited interests

675 Basic amount of estate income: successive limited interests

676 Apportionments

Relief where foreign estates have borne UK income tax

677 Relief where UK income tax borne by foreign estate: absolute interests

678 Relief where UK income tax borne by foreign estate: limited and discretionary interests

General

679 Income from which basic amounts are treated as paid

680 Income treated as bearing income tax

681 Transfers of assets etc. treated as payments

682 Assessments, adjustments and claims after the administration period

CHAPTER 7 ANNUAL PAYMENTS NOT OTHERWISE CHARGED

683 Charge to tax on annual payments not otherwise charged

684 Income charged

685 Person liable

686 Payments received after deduction of tax

CHAPTER 8 INCOME NOT OTHERWISE CHARGED

687 Charge to tax on income not otherwise charged

688 Income charged

689 Person liable

PART 6 EXEMPT INCOME

CHAPTER 1 INTRODUCTION

690 Overview of Part 6

CHAPTER 2 NATIONAL SAVINGS INCOME

691 National Savings Bank ordinary account interest

692 Income from savings certificates

693 Income from Ulster Savings Certificates

CHAPTER 3 INCOME FROM INDIVIDUAL INVESTMENT
PLANS

694 Income from individual investment plans

695 Investment plans

696 Plan managers

697 Special requirements for certain foreign managers

698 Requirements for discharge of foreign institution's duties

699 Non-entitlement to exemption

700 Information

701 General and supplementary powers

CHAPTER 4 SAYE INTEREST

702 Interest under certified SAYE savings arrangements

703 Meaning of "certified SAYE savings arrangement"

704 Types of arrangements and providers

705 Certification of arrangements

706 Withdrawal and variation of certifications and connected
requirements

707 Authorisation of providers

708 Withdrawal and variation of authorisations

CHAPTER 5 VENTURE CAPITAL TRUST DIVIDENDS

709 Venture capital trust dividends

710 Treatment of shares where annual acquisition limit exceeded

711 Identification of shares after disposals

712 Identification of shares after reorganisations etc.

CHAPTER 6 INCOME FROM FOTRA SECURITIES

713 Introduction: securities free of tax to residents abroad (“FOTRA securities”)

714 Exemption of profits from FOTRA securities

715 Interest from FOTRA securities held on trust

716 Restriction on deductions etc. relating to FOTRA securities

CHAPTER 7 PURCHASED LIFE ANNUITY PAYMENTS

Partial exemption for purchased life annuity payments

717 Exemption for part of purchased life annuity payments

718 Excluded annuities

719 Extent of exemption under section 717

720 Exempt proportion: term dependent solely on duration of life

721 Exempt sum: term dependent solely on duration of life

722 Consideration for the grant of annuities

723 Determinations

724 Regulations

Immediate needs annuities

725 Annual payments under immediate needs annuities

726 Meaning of “care provider”

CHAPTER 8 OTHER ANNUAL PAYMENTS

Certain annual payments by individuals

727 Certain annual payments by individuals

728 Commercial payments

729 Payments for non-taxable consideration

730 Foreign maintenance payments

Periodical payments of personal injury damages etc.

731 Periodical payments of personal injury damages

732 Compensation awards

733 Persons entitled to exemptions for personal injury payments etc.

734 Payments from trusts for injured persons

Health and employment insurance payments

735 Health and employment insurance payments

736 Health and employment risks and benefits

737 Period for which payments may be made

738 Risk of significant loss

739 Conditions to be met by policies also providing other benefits

740 Conditions to be met where policies are linked

741 Aggregation of policies where employment ends for health reasons

742 Meaning of “the insured”

743 Policies for the benefit of others who contribute to premiums

Payments to adopters

- 744 Payments to adopters: England and Wales
- 745 Payments to adopters: Scotland
- 746 Payments to adopters: Northern Ireland
- 747 Power to amend sections 744 to 746

Payments by persons liable to pool betting duty

- 748 Payments by persons liable to pool betting duty

CHAPTER 9 OTHER INCOME

Interest only income

- 749 Interest paid under repayment supplements
- 750 Interest from tax reserve certificates
- 751 Interest on damages for personal injury
- 752 Interest under employees' share schemes
- 753 Interest on repayment of student loan
- 754 Redemption of funding bonds
- 755 Interest on foreign currency securities etc. owned by non-UK residents
- 756 Which securities and loans are foreign currency ones for section 755

Interest and royalty payments

- 757 Interest and royalty payments: introduction
- 758 Exemption for certain interest and royalty payments
- 759 The person making the payment
- 760 The person beneficially entitled to the payment
- 761 Meaning of "25% associates"
- 762 Interest payments: exemption notices

763 Special relationships

764 Application of ICTA provisions about special relationships

765 Anti-avoidance

766 Interest and royalty payments: interpretation

767 Power to amend references to the Directive by order

Income from commercial occupation of woodlands

768 Commercial occupation of woodlands

Housing grants

769 Housing grants

Approved share incentive plan distributions

770 Amounts applied by SIP trustees acquiring dividend shares or retained for reinvestment

Foreign income of consular officers and employees

771 Relevant foreign income of consular officers and employees

772 Further provisions about Orders under section 771

Income of non-UK residents from certain securities

773 Income from Inter-American Development Bank securities

774 Income from securities issued by designated international organisations

Other

775 Income towards reducing the national debt

776 Scholarship income

- 777 VAT repayment supplements
- 778 Incentives to use electronic communications
- 779 Gains on commodity and financial futures
- 780 Disabled person's vehicle maintenance grant
- 781 Payments under New Deal 50plus
- 782 Payments under employment zone programme

CHAPTER 10 GENERAL

- 783 General disregard of exempt income for income tax purposes

PART 7 INCOME CHARGED UNDER THIS ACT: RENT-A -ROOM AND FOSTER-CARE RELIEF

CHAPTER 1 RENT-A -ROOM RELIEF

Introduction

- 784 Overview of Chapter 1
- 785 Person who qualifies for relief

Basic definitions

- 786 Meaning of "rent-a-room receipts"
- 787 Meaning of "residence"
- 788 Meaning of "total rent-a-room amount"

Individual's limit

- 789 The individual's limit
- 790 Exclusive receipts condition

Relief if amount does not exceed limit

- 791 Full rent-a-room relief: introduction

- 792 Full rent-a-room relief: trading income
- 793 Full rent-a-room relief: property income
- 794 Full rent-a-room relief: income chargeable under Chapter 8 of Part 5

Alternative calculation of profits if amount exceeds limit

- 795 Alternative calculation of profits: introduction
- 796 Alternative calculation of profits: trading income
- 797 Alternative calculation of profits: property income
- 798 Alternative calculation of profits: income chargeable under Chapter 8 of Part 5

Elections

- 799 Election not to apply full relief
- 800 Election for alternative method of calculating profits
- 801 Time limit on adjustment of assessment

Interpretation

- 802 Minor definitions

CHAPTER 2 FOSTER-CARE RELIEF

Introduction

- 803 Overview of Chapter 2
- 804 Person who qualifies for relief

Basic definitions

- 805 Meaning of “foster-care receipts”
- 806 Meaning of providing foster care

807 Calculation of “total foster-care receipts”

Individual’s limit

808 The individual’s limit

809 Share of fixed amount: residence used by more than one foster carer

810 Share of fixed amount: income period not a year

811 The amount per child

Relief if amount does not exceed limit

812 Full foster-care relief: introduction

813 Full foster-care relief: trading income

814 Full foster-care relief: income chargeable under Chapter 8 of Part 5

Alternative calculation of profits if amount exceeds limit

815 Alternative calculation of profits: introduction

816 Alternative calculation of profits: trading income

817 Alternative calculation of profits: income chargeable under Chapter 8 of Part 5

818 Election for alternative method of calculating profits

819 Adjustment of assessment

Periods of account not ending on 5th April

820 Periods of account not ending on 5th April

821 Meaning of “relevant limit”

822 Full relief

823 Alternative method of calculating profits

Capital allowances for foster carers carrying on trade

824 Capital allowances: introduction

825 Carried forward unrelieved qualifying expenditure

826 Excluded capital expenditure

827 Excluded capital expenditure: subsequent treatment of asset

Overlap profit

828 Overlap profit

PART 8 FOREIGN INCOME: SPECIAL RULES

CHAPTER 1 INTRODUCTION

829 Overview of Part 8

830 Meaning of “relevant foreign income”

CHAPTER 2 RELEVANT FOREIGN INCOME CHARGED ON REMITTANCE BASIS

Remittance basis

831 Claims for relevant foreign income to be charged on the
remittance basis

832 Relevant foreign income charged on the remittance basis

833 Income treated as remitted: repayment of UK-linked debts

834 Arrangements treated as repayment of UK-linked debts

Relief for delayed remittances

835 Relief for delayed remittances

836 Relief for delayed remittances: backdated pensions

837 Claims for relief on delayed remittances

CHAPTER 3 RELEVANT FOREIGN INCOME CHARGED ON
ARISING BASIS: DEDUCTIONS AND RELIEFS

- 838 Expenses attributable to collection or payment of relevant foreign income
- 839 Annual payments payable out of relevant foreign income
- 840 Relief for backdated pensions charged on the arising basis

CHAPTER 4 UNREMITTABLE INCOME

- 841 Unremittable income: introduction
- 842 Claim for relief for unremittable income
- 843 Withdrawal of relief
- 844 Income charged on withdrawal of relief after source ceases
- 845 Valuing unremittable income

PART 9 PARTNERSHIPS

Introduction

- 846 Overview of Part 9
- 847 General provisions
- 848 Assessment of partnerships

Calculation of partners' shares

- 849 Calculation of firm's profits or losses
- 850 Allocation of firm's profits or losses between partners
- 851 Calculations etc. where firm has other income or losses

Firms with trading income

- 852 Carrying on by partner of notional trade
- 853 Basis periods for partners' notional trades

Firms with trading and other source income

- 854 Carrying on by partner of notional business
- 855 Basis periods for partners' notional businesses
- 856 Overlap profits from partners' notional businesses

Firms with a foreign element

- 857 Partners to whom the remittance basis may apply
- 858 Resident partners and double taxation agreements

Miscellaneous

- 859 Special provisions about farming and property income
- 860 Adjustment income
- 861 Sale of patent rights: effect of partnership changes
- 862 Sale of patent rights: effect of later cessation of trade
- 863 Limited liability partnerships

PART 10 GENERAL PROVISIONS

CHAPTER 1 INTRODUCTION

- 864 Overview of Part 10

CHAPTER 2 GENERAL CALCULATION RULES ETC.

Unpaid remuneration

- 865 Unpaid remuneration: non-trades and non-property businesses

Employee benefit contributions

- 866 Employee benefit contributions: non-trades and non-property businesses

Business entertainment and gifts

867 Business entertainment and gifts: non-trades and non-property businesses

Social security contributions

868 Social security contributions: non-trades etc.

Penalties, interest and VAT surcharges

869 Penalties, interest and VAT surcharges: non-trades etc.

Crime-related payments

870 Crime-related payments: non-trades and non-property businesses

Apportionment of profits

871 Apportionment etc. of miscellaneous profits to tax year

Calculation of losses

872 Losses calculated on same basis as miscellaneous income

CHAPTER 3 SUPPLEMENTARY AND GENERAL PROVISIONS

Orders and regulations

873 Orders and regulations made by Treasury or Board

Interpretation

874 Activities in UK sector of continental shelf

875 Meaning of “caravan”

876 Meaning of “farming” and related expressions

877 Meaning of grossing up

878 Other definitions

879 Interpretation: Scotland

880 Interpretation: Northern Ireland

General and final

881 Disapplication of corporation tax: section 9 of ICTA

882 Consequential amendments

883 Commencement and transitional provisions etc.

884 Repeals and revocations

885 Abbreviations and general index in Schedule 4

886 Short title

<부록 2> 오스트레일리아의 A New Tax System
(Goods and Services Tax) Act 1999

Chapter 1 - Introduction

Part 1-1 - Preliminary

Division 1 - Preliminary

1- 1 Short title

1- 2 Commencement

1- 3 Commonwealth-State financial relations

1- 4 States and Territories are bound by the GST law

Part 1-2 - Using this Act

Division 2 - Overview of the GST legislation

2- 1 What this Act is about

2- 5 The basic rules (Chapter 2)

2-10 The exemptions (Chapter 3)

2-15 The special rules (Chapter 4)

2-20 Miscellaneous (Chapter 5)

2-25 Interpretative provisions (Chapter 6)

2-30 Administration, collection and recovery provisions in the
Taxation Administration Act 1953

Division 3 - Defined terms

3- 1 When defined terms are identified

3- 5 When terms are not identified

3-10 Identifying the defined term in a definition

Division 4 - Status of Guides and other non-operative material

4- 1 Non-operative material

4- 5 Explanatory sections

4-10 Other material

Chapter 2 - The basic rules

Division 5 - Introduction

5- 1 What this Chapter is about

5- 5 The structure of this Chapter

Part 2-1 - The central provisions

Division 7 - The central provisions

7- 1 GST and input tax credits

7- 5 Net amounts

7-10 Tax periods

7-15 Payments and refunds

Part 2-2 - Supplies and acquisitions

Division 9 - Taxable supplies

9- 1 What this Division is about

Subdivision 9-A - What are taxable supplies?

9- 5 Taxable supplies

9-10 Meaning of supply

9-15 Consideration

9-20 Enterprises

9-25 Supplies connected with Australia

9-30 Supplies that are GST-free or input taxed

9-39 Special rules relating to taxable supplies

Subdivision 9-B - Who is liable for GST on taxable supplies?

9-40 Liability for GST on taxable supplies

9-69 Special rules relating to liability for GST on taxable supplies

Subdivision 9-C - How much GST is payable on taxable supplies?

- 9-70 The amount of GST on taxable supplies
- 9-75 The value of taxable supplies
- 9-80 The value of taxable supplies that are partly GST-free or input taxed
- 9-85 Value of taxable supplies to be expressed in Australian currency
- 9-90 Rounding of amounts of GST
- 9-99 Special rules relating to the amount of GST on taxable supplies

Division 11 - Creditable acquisitions

- 11- 1 What this Division is about
- 11- 5 What is a creditable acquisition?
- 11-10 Meaning of acquisition
- 11-15 Meaning of creditable purpose
- 11-20 Who is entitled to input tax credits for creditable acquisitions?
- 11-25 How much are the input tax credits for creditable acquisitions?
- 11-30 Acquisitions that are partly creditable
- 11-99 Special rules relating to acquisitions

Part 2-3 - Importations

Division 13 - Taxable importations

- 13- 1 What this Division is about
- 13- 5 What are taxable importations?
- 13-10 Meaning of non-taxable importation
- 13-15 Who is liable for GST on taxable importations?
- 13-20 How much GST is payable on taxable importations?
- 13-25 The value of taxable importations that are partly non-

taxable importations

13-99 Special rules relating to taxable importations

Division 15 - Creditable importations

15- 1 What this Division is about

15- 5 What are creditable importations?

15-10 Meaning of creditable purpose

15-15 Who is entitled to input tax credits for creditable importations?

15-20 How much are the input tax credits for creditable importations?

15-25 Importations that are partly creditable

15-99 Special rules relating to creditable importations

Part 2-4 - Net amounts and adjustments

Division 17 - Net amounts and adjustments

17- 1 What this Division is about

17- 5 Net amounts

17-10 Adjustments

17-15 Working out net amounts using approved forms

17-20 Determinations relating to how to work out net amounts

17-99 Special rules relating to net amounts or adjustments

Division 19 - Adjustment events

19- 1 What this Division is about

19- 5 Explanation of the effect of adjustment events

Subdivision 19-A - Adjustment events

19-10 Adjustment events

Subdivision 19-B - Adjustments for supplies

19-40 Where adjustments for supplies arise

19-45 Previously attributed GST amounts

19-50 Increasing adjustments for supplies

19-55 Decreasing adjustments for supplies

Subdivision 19-C - Adjustments for acquisitions

19-70 Where adjustments for acquisitions arise

19-75 Previously attributed input tax credit amounts

19-80 Increasing adjustments for acquisitions

19-85 Decreasing adjustments for acquisitions

19-99 Special rules relating to adjustment events

Division 21 - Bad debts

21- 1 What this Division is about

21- 5 Writing off bad debts (taxable supplies)

21-10 Recovering amounts previously written off (taxable supplies)

21-15 Bad debts written off (creditable acquisitions)

21-20 Recovering amounts previously written off (creditable
acquisitions)

21-99 Special rules relating to adjustments for bad debts

Part 2-5 - Registration

Division 23 - Who is required to be registered and who may be
registered

23- 1 Explanation of Division

23- 5 Who is required to be registered

23-10 Who may be registered

23-15 The registration turnover threshold

23-99 Special rules relating to who is required to be registered or
who may be registered

Division 25 - How you become registered, and how your registration
can be cancelled

Subdivision 25-A - How you become registered

- 25- 1 When you must apply for registration
- 25- 5 When the Commissioner must register you
- 25-10 The date of effect of your registration
- 25-15 Effect of backdating your registration
- 25-49 Special rules relating to registration
- Subdivision 25-B - How your registration can be cancelled
 - 25-50 When you must apply for cancellation of registration
 - 25-55 When the Commissioner must cancel registration
 - 25-57 When the Commissioner may cancel your registration
 - 25-60 The date of effect of your cancellation
 - 25-65 Effect of backdating your cancellation of registration
 - 25-99 Special rules relating to cancellation of registration

Part 2-6 - Tax periods

Division 27 - How to work out the tax periods that apply to you

- 27- 1 What this Division is about
- 27- 5 General rule - 3 month tax periods
- 27-10 Election of one month tax periods
- 27-15 Determination of one month tax periods
- 27-20 Withdrawing elections of one month tax periods
- 27-22 Revoking elections of one month tax periods
- 27-25 Revoking determinations of one month tax periods
- 27-30 Tax periods determined by the Commissioner to take account of changes in tax periods
- 27-35 Changing the days on which your tax periods end
- 27-37 Special determination of tax periods on request
- 27-38 Revoking special determination of tax periods
- 27-40 An entity's concluding tax period
- 27-99 Special rules relating to tax periods

Division 29 – What is attributable to tax periods

29- 1 What this Division is about

Subdivision 29-A – The attribution rules

29- 5 Attributing the GST on your taxable supplies

29-10 Attributing the input tax credits for your creditable acquisitions

29-15 Attributing the input tax credits for your creditable importations

29-20 Attributing your adjustments

29-25 Commissioner may determine particular attribution rules

29-39 Special rules relating to attribution rules

Subdivision 29-B – Accounting on a cash basis

29-40 Choosing to account on a cash basis

29-45 Permission to account on a cash basis

29-50 Ceasing to account on a cash basis

29-69 Special rules relating to accounting on a cash basis

Subdivision 29-C – Tax invoices and adjustment notes

29-70 Tax invoices

29-75 Adjustment notes

29-80 Tax invoices and adjustment notes not required for low value transactions

29-99 Special rules relating to tax invoices and adjustment notes

Part 2-7 – Returns, payments and refunds

Division 31 – GST returns

31- 1 What this Division is about

31- 5 Who must give GST returns

31- 8 When GST returns must be given – quarterly tax periods

31-10 When GST returns must be given – other tax periods

31-15 The form and contents of GST returns

31-20 Additional GST returns

31-25 Electronic lodgment of GST returns

31-30 Signing GST returns

31-99 Special rules relating to GST returns

Division 33 - Payments of GST

33- 1 What this Division is about

33- 3 When payments of net amounts must be made - quarterly
tax periods

33- 5 When payments of net amounts must be made - other tax
periods

33-10 How payments of net amounts are made

33-15 Payments of amounts of GST on importations

33-20 Commissioner may extend time for payment

33-25 Commissioner may bring forward payment date if you are
about to leave Australia

33-30 Net amounts etc. a debt due to the Commonwealth

33-99 Special rules relating to payments of GST

Division 35 - Refunds

35- 1 What this Division is about

35- 5 Entitlement to refund

35-10 When entitlement arises

35-99 Special rules relating to refunds

Part 2-8 - Checklist of special rules

Division 37 - Checklist of special rules

37- 1 Checklist of special rules

Chapter 3- The exemptions

Part 3-1 - Supplies that are not taxable supplies

Division 38 - GST-free supplies

38- 1 What this Division is about

Subdivision 38-A - Food

38- 2 Food

38- 3 Food that is not GST-free

38- 4 Meaning of food

38- 5 Premises used in supplying food

38- 6 Packaging of food

Subdivision 38-B - Health

38- 7 Medical services

38-10 Other health services

38-15 Other government funded health services

38-20 Hospital treatment

38-25 Residential care etc.

38-30 Community care etc.

38-35 Flexible care

38-40 Specialist disability services

38-45 Medical aids and appliances

38-47 Other GST-free health goods

38-50 Drugs and medicinal preparations etc.

38-55 Private health insurance etc.

Subdivision 38-C - Education

38-85 Education courses

38-90 Excursions or field trips

38-95 Course materials

38-97 Lease etc. of curriculum related goods

38-100 Supplies that are not GST-free

38-105 Accommodation at boarding schools etc.

38-110 Recognition of prior learning etc.

Subdivision 38-D – Child care

38-140 Child care – registered carers under the family assistance law

38-145 Child care – approved child care services under the family assistance law

38-150 Other child care

38-155 Supplies directly related to child care that is GST-free

Subdivision 38-E – Exports and other supplies for consumption outside Australia

38-185 Exports of goods

38-187 Lease etc. of goods for use outside Australia

38-188 Tooling used by non-residents to manufacture goods for export

38-190 Supplies of things, other than goods or real property, for consumption outside Australia

Subdivision 38-F – Religious services

38-220 Religious services

Subdivision 38-G – Activities of charitable institutions, etc

38-250 Nominal consideration etc.

38-255 Second-hand goods

38-260 Supplies of retirement village accommodation etc.

(Subdivision 38-H heading repealed by No 143 of 2004)

38-270 Raffles and bingo conducted by charitable institutions etc.

Subdivision 38-I – Water, sewerage and drainage

38-285 Water

38-290 Sewerage and sewerage-like services

38-295 Emptying of septic tanks

- 38-300 Drainage
- Subdivision 38-J - Supplies of going concerns
 - 38-325 Supply of a going concern
- Subdivision 38-K - Transport and related matters
 - 38-355 Supplies of transport and related matters
 - 38-360 Travel agents arranging overseas supplies
- Subdivision 38-L - Precious metals
 - 38-385 Supplies of precious metals
- Subdivision 38-M - Supplies through inwards duty free shops
 - 38-415 Supplies through inwards duty free shops
- Subdivision 38-N - Grants of land by governments
 - 38-445 Grants of freehold and similar interests by governments
 - 38-450 Leases preceding grants of freehold and similar interests by governments
- Subdivision 38-O - Farm land
 - 38-475 Subdivided farm land
 - 38-480 Farm land supplied for farming
- Subdivision 38-P - Cars for use by disabled people
 - 38-505 Disabled veterans
 - 38-510 Other disabled people
- Subdivision 38-Q - International mail
 - 38-540 International mail
- Division 40 - Input taxed supplies
 - 40- 1 What this Division is about
- Subdivision 40-A - Financial supplies
 - 40- 5 Financial supplies
- Subdivision 40-B - Residential rent
 - 40-35 Residential rent

Subdivision 40-C - Residential premises

40-65 Sales of residential premises

40-70 Supplies of residential premises by way of long-term lease

40-75 Meaning of new residential premises

Subdivision 40-D - Precious metals

40-100 Precious metals

Subdivision 40-E - School tuckshops and canteens

40-130 School tuckshops and canteens

Subdivision 40-F - Fund-raising events conducted by charitable institutions etc.

40-160 Fund-raising events conducted by charitable institutions etc.

40-165 Meaning of fund-raising event

Part 3-2 - Non-taxable importations

Division 42 - Non-taxable importations

42- 1 What this Division is about

42- 5 Non-taxable importations - Schedule 4 to the Customs Tariff Act 1995

42-10 Goods returned to Australia in an unaltered condition

42-15 Goods imported or purchased by overseas travellers

Chapter 4 - The special rules

Division 45 - Introduction

45- 1 What this Chapter is about

45- 5 The effect of special rules

Part 4-1 - Special rules mainly about particular ways entities are organised

Division 48 - GST groups

48- 1 What this Division is about

Subdivision 48-A - Approval of GST groups

48- 5 Approval of GST groups

48-10 Membership requirements of a GST group

48-15 Relationship of companies and non-companies in a GST
group

Subdivision 48-B - Consequences of approval of GST groups

48-40 Who is liable for GST

48-45 Who is entitled to input tax credits

48-50 Adjustments

48-55 GST groups treated as single entities for certain purposes

48-60 GST returns

Subdivision 48-C - Administrative matters

48-70 Changing the membership etc. of GST groups

48-75 Revoking the approval of GST groups

48-80 Notification by representative members

48-85 Date of effect of approvals and revocations

48-90 Notification by the Commissioner

Subdivision 48-D - Ceasing to be a member of a GST group

48-110 Adjustments after you cease to be a member of a GST
group

48-115 Changes in extent of creditable purpose after you cease to
be a member of a GST group

Division 49 - GST religious groups

49- 1 What this Division is about

Subdivision 49-A - Approval of GST religious groups

49- 5 Approval of GST religious groups

49-10 Membership requirements of a GST religious group

Subdivision 49-B - Consequences of approval of GST religious groups

- 49-30 Supplies between members of GST religious groups
- 49-35 Acquisitions between members of GST religious groups
- 49-40 Adjustment events
- 49-45 Changes in the extent of creditable purpose
- 49-50 GST religious groups treated as single entities for certain purposes

Subdivision 49-C - Administrative matters

- 49-70 Changing the membership etc. of GST religious groups
- 49-75 Revoking the approval of GST religious groups
- 49-80 Notification by principal members
- 49-85 Date of effect of approvals and revocations
- 49-90 Notification by the Commissioner

Division 50 - GST treatment of religious practitioners

Guide to Division 50

- 50- 1 What this Division is about
- 50- 5 GST treatment of religious practitioners

Division 51 - GST joint ventures

- 51- 1 What this Division is about

Subdivision 51-A - Approval of GST joint ventures

- 51- 5 Approval of GST joint ventures
- 51-10 Participation requirements of a GST joint venture

Subdivision 51-B - Consequences of approval of GST joint ventures

- 51-30 Who is liable for GST
- 51-35 Who is entitled to input tax credits
- 51-40 Adjustments
- 51-45 Additional net amounts relating to GST joint ventures
- 51-50 GST returns relating to GST joint ventures
- 51-52 Consolidation of GST returns relating to GST joint ventures

51-55 Payments of GST relating to GST joint ventures

51-60 Refunds relating to GST joint ventures

Subdivision 51-C - Administrative matters

51-70 Changing the participants etc. of GST joint ventures

51-75 Revoking the approval of GST joint ventures

51-80 Notification by joint venture operators

51-85 Date of effect of approvals and revocations

51-90 Notification by the Commissioner

Subdivision 51-D - Ceasing to be a participant in, or an operator of,
a GST joint venture

51-110 Adjustments after you cease to be a participant in a GST
joint venture

51-115 Changes in extent of creditable purpose after you cease to
be a member of a GST joint venture

Division 54 - GST branches

54- 1 What this Division is about

Subdivision 54-A - Registration of GST branches

54- 5 Registration of GST branches

54-10 The date of effect of registration of a GST branch

54-15 GST branch registration number

Subdivision 54-B - Consequences of registration of GST branches

54-40 Additional net amounts relating to GST branches

54-45 Net amounts of parent entities

54-50 Tax invoices and adjustment notes

54-55 GST returns relating to GST branches

54-60 Payments of GST relating to GST branches

54-65 Refunds relating to GST branches

Subdivision 54-C - Cancellation of registration of GST branches

54-70 When an entity must apply for cancellation of registration of a GST branch

54-75 When the Commissioner must cancel registration of a GST branch

54-80 The date of effect of cancellation of registration of a GST branch

54-85 Application of Subdivision 25-B

54-90 Effect on GST branches of cancelling the entity's registration

Division 57 - Resident agents acting for non-residents

57- 1 What this Division is about

57- 5 Who is liable for GST

57-10 Who is entitled to input tax credits

57-15 Adjustments

57-20 Resident agents are required to be registered

57-25 Cancellation of registration of a resident agent

57-30 Notice of cessation of agency

57-35 Tax periods of resident agents

57-40 GST returns for non-residents

57-45 Resident agents giving GST returns

57-50 Non-residents that belong to GST groups

Division 60 - Pre-establishment costs

60- 1 What this Division is about

60- 5 Input tax credit for acquisitions and importations before establishment

60-10 Registration etc. not needed for input tax credits

60-15 Pre-establishment acquisitions and importations

60-20 Creditable purpose

60-25 Attributing the input tax credit for pre-establishment acquisitions

60-30 Attributing the input tax credit for pre-establishment importations

60-35 Application of Division 129

Division 63 - Non-profit sub-entities

63- 1 What this Division is about

63- 5 Entities that may choose to apply this Division

63-10 Period for which a choice has effect

63-15 Consequences of choosing to apply this Division

63-20 Non-profit sub-entities may register

63-25 Registration turnover threshold for non-profit sub-entities

63-30 When non-profit sub-entities must apply for cancellation of registration

63-35 When the Commissioner must cancel registration of non-profit sub-entities

63-40 Effect on adjustments of becoming a non-profit sub-entity

63-45 Effect on adjustments of ceasing to be a non-profit sub-entity

63-50 Membership requirements of GST groups

Part 4-2 - Special rules mainly about supplies and acquisitions

Division 66 - Second-hand goods

66- 1 What this Division is about

Subdivision 66-A - Input tax credits for acquiring second-hand goods

66- 5 Creditable acquisitions of second-hand goods

66-10 Amounts of input tax credits for creditable acquisitions of second-hand goods

66-15 Attributing input tax credits for creditable acquisitions of second-hand goods

66-17 Records of creditable acquisitions of second-hand goods

66-20 Returnable containers

Subdivision 66-B - Acquisitions of second-hand goods that are divided for re-supply

66-40 Acquisitions of second-hand goods that can be used to offset GST on future re-supplies

66-45 Future re-supplies that are not taxable supplies

66-50 Future re-supplies on which GST is reduced

66-55 Records of acquisitions of second-hand goods to which this Subdivision applied

66-60 Input tax credits for acquiring second-hand goods the supply of which is not fully taxable

66-65 Total Subdivision 66-B credit amounts and Subdivision 66-B GST amounts

66-70 Commissioner may determine rules for applying this Subdivision

Division 69 - Non-deductible expenses

69- 1 What this Division is about

Subdivision 69-A - Non-deductible expenses generally

69- 5 Non-deductible expenses do not give rise to creditable acquisitions or creditable importations

69-10 Amounts of input tax credits for creditable acquisitions or creditable importations of certain cars

Subdivision 69-B - Elections for GST purposes relating to meal entertainment and entertainment facilities

69-15 What this Subdivision is about

- 69-20 Effect of elections on net amounts
- 69-25 Election to use the 50/50 split method for meal entertainment
- 69-30 Election to use the 12 week register method for meal entertainment
- 69-35 Election to use the 50/50 split method for entertainment facilities
- 69-40 When elections take effect
- 69-45 When elections cease to have effect
- 69-50 Adjustment events relating to elections
- 69-55 Adjustment notes not required
- Division 70 - Financial supplies (reduced credit acquisitions)
 - 70- 1 What this Division is about
 - 70- 5 Acquisitions that attract the reduced credit
 - 70-10 Extended meaning of creditable purpose
 - 70-15 How much are the reduced input tax credits?
 - 70-20 Extent of creditable purpose
 - 70-25 Sale of reduced credit acquisitions (Division 132)
- Division 71 - Fringe benefits provided by input taxed suppliers
 - 71- 1 What this Division is about
 - 71- 5 Acquisitions by input taxed suppliers to provide fringe benefits
 - 71-10 Importations by input taxed suppliers to provide fringe benefits
- Division 72 - Associates
 - 72- 1 What this Division is about
- Subdivision 72-A - Supplies without consideration
 - 72- 5 Taxable supplies without consideration
 - 72-10 The value of taxable supplies without consideration

- 72-15 Attributing the GST to tax periods
- Subdivision 72-B - Acquisitions without consideration
 - 72-40 Creditable acquisitions without consideration
 - 72-45 The amount of the input tax credit
 - 72-50 Attributing the input tax credit to tax periods
- Subdivision 72-C - Supplies for inadequate consideration
 - 72-70 The value of taxable supplies for inadequate consideration
- Subdivision 72-D - Application of this Division to certain sub-entities
 - 72-90 GST branches
 - 72-92 Non-profit sub-entities
 - 72-95 Commonwealth government entities
 - 72-100 State or Territory government entities
- Division 75 - Sale of freehold interests etc.
 - 75- 1 What this Division is about
 - 75- 5 Applying the margin scheme
 - 75-10 The amount of GST on taxable supplies
 - 75-11 Margins for supplies of real property in particular circumstances
 - 75-12 Working out margins to take into account failure to pay full consideration
 - 75-13 Working out margins to take into account supplies to associates
 - 75-14 Consideration for acquisition of real property not to include cost of improvements etc.
 - 75-15 Subdivided land
 - 75-20 Supplies under a margin scheme do not give rise to creditable acquisitions

- 75-22 Increasing adjustment relating to input tax credit entitlement
- 75-25 Adjustments relating to bad debts
- 75-27 Decreasing adjustment for later payment of consideration
- 75-30 Tax invoices not required for supplies of real property under the margin scheme
- 75-35 Approved valuations

Division 78 - Insurance

- 78- 1 What this Division is about

Subdivision 78-A - Insurers

- 78- 5 GST on insurance premiums is exclusive of stamp duty
- 78-10 Decreasing adjustments for settlements of insurance claims
- 78-15 How to work out the decreasing adjustments
- 78-18 Increasing adjustments for payments of excess under insurance policies
- 78-20 Settlements of insurance claims do not give rise to creditable acquisitions
- 78-25 Supplies in settlement of claims are not taxable supplies
- 78-30 Acquisitions by insurers in the course of settling claims under non-taxable policies
- 78-35 Taxable supplies relating to rights of subrogation
- 78-40 Adjustment events relating to decreasing adjustments under this Division
- 78-42 Adjustment events relating to increasing adjustments under section 78-18

Subdivision 78-B - Insured entities etc.

- 78-45 Settlements of insurance claims do not give rise to taxable supplies
- 78-50 Settlements of insurance claims give rise to taxable supplies

if entitlement to input tax credits is not disclosed

78-55 Payments of excess under insurance policies are not
consideration for supplies

78-60 Supplies of goods to insurers in the course of settling claims

Subdivision 78-C - Third parties

78-65 Payments etc. to third parties by insurers

78-70 Payments etc. to third parties by insured entities

78-75 Creditable acquisitions relating to rights of subrogation

Subdivision 78-D - Insured entities that are not registered etc.

78-80 Net amounts

78-85 GST returns

78-90 Payments of GST

Subdivision 78-E - Statutory compensation schemes

78-95 GST on premiums etc. under statutory compensation
schemes is exclusive of stamp duty

78-100 Settlements of claims for compensation under statutory
compensation schemes

78-105 Meaning of statutory compensation scheme

Subdivision 78-F - Miscellaneous

78-110 Effect of judgments and court orders

78-115 Exclusion of certain Commonwealth, State or Territory
insurance schemes

78-118 Portfolio transfers

78-120 HHH rescue package

Division 79 - Compulsory third party schemes

79-1 What this Division is about

Subdivision 79-A - Modified application of Division 78 to certain compulsory third party scheme payments and

supplies under insurance policies

- 79-5 Application of sections 78-10 and 78-15 (about decreasing adjustments) where premium selection test is satisfied
- 79-10 Adjustment where operator becomes aware that correct input tax credit situation differs from basis on which premium selection test was satisfied
- 79-15 Application of sections 78-10 and 78-15 (about decreasing adjustments) where sole operator election to use average input tax credit entitlement
- 79-20 Extension of various references in Division 78 to rights of subrogation to cover other rights of recovery
- Subdivision 79-B - Extension of Division 78 to cover certain compulsory third party scheme payments and supplies connected with, but not under, insurance policies
- 79-25 Meaning of CTP hybrid payment or supply
- 79-30 Application of Division 78
- Subdivision 79-C - Other payments and supplies under compulsory third party schemes
- 79-35 Meaning of CTP compensation or ancillary payment or supply etc.
- 79-40 GST on CTP premiums is exclusive of stamp duty
- 79-45 Exclusion of certain compulsory third party schemes
- 79-50 Decreasing adjustments for CTP compensation or ancillary payments or supplies
- 79-55 Increasing adjustments for payments of excess etc. under compulsory third party schemes
- 79-60 Effect of settlements and payments under compulsory third

party schemes

79-65 Taxable supplies relating to recovery by operators of compulsory third party schemes

79-70 Adjustment events relating to decreasing adjustments for operators of compulsory third party schemes

79-75 Adjustment events relating to increasing adjustments under section 79-55

79-80 Payments of excess under compulsory third party schemes are not consideration for supplies

79-85 Supplies of goods to operators in the course of settling claims

79-90 Effect of judgments and court orders

Subdivision 79-D - Compulsory third party scheme decreasing adjustments worked out using applicable average input tax credit fraction

79-95 How to work out decreasing adjustments using the applicable average input tax credit fraction

79-100 Meaning of average input tax credit fraction

Division 80 - Settlement sharing arrangements

80-1 What this Division is about

Subdivision 80-A - Insurance policy settlement sharing arrangements

80- 5 Meaning of insurance policy settlement sharing arrangement etc.

80-10 Effect of becoming parties to industry deeds or entering into settlement sharing arrangements

80-15 Effect of contributing operator's payment

80-20 Managing operator's payments or supplies

80-25 Contributing operator's payment

- 80-30 Managing operator's increasing adjustment where contributing operator's payment
- 80-35 Adjustment events relating to managing operator's payment or supply
- Subdivision 80-B - Nominal defendant settlement sharing arrangements
 - 80-40 Meaning of nominal defendant settlement sharing arrangement etc.
 - 80-45 Nominal defendant settlement sharing arrangements to which this Subdivision applies
 - 80-50 Effect of becoming parties to industry deeds or entering into nominal defendant settlement sharing arrangements
 - 80-55 Effect of contributing operator's payment
 - 80-60 Managing operator's payment or supply
 - 80-65 Contributing operator's payment
 - 80-70 Managing operator's increasing adjustment where contributing operator's payment
 - 80-75 Adjustment events relating to managing operator's payment or supply
- Subdivision 80-C - Hybrid settlement sharing arrangements
 - 80-80 Meaning of hybrid settlement sharing arrangement etc.
 - 80-85 Subdivision 80-A to apply to hybrid settlement sharing arrangement, subject to exceptions
 - 80-90 Subdivision 80-B to apply to payments or supplies by managing operator of hybrid settlement sharing arrangement who is also managing operator of nominal defendant settlement sharing arrangement
 - 80-95 Subdivision 80-B to apply to payments or supplies by

contributing operator of hybrid settlement sharing arrangement who is also managing operator of nominal defendant settlement sharing arrangement

Division 81 - Payments of taxes, fees and charges

81- 1 What this Division is about

81- 5 Payments of taxes etc. can constitute consideration

81-10 Supplies need not be connected with Australia if the consideration is the payment of tax etc.

Division 82 - Supplies in return for rights to develop land

82- 1 What this Division is about

82- 5 Supplies of rights to develop land do not constitute consideration in certain cases

82-10 Supplies by Australian government agencies of rights to develop land are not for consideration

Division 83 - Non-residents making supplies connected with Australia

83- 1 What this Division is about

83- 5 "Reverse charge" on supplies made by non-residents

83-10 Recipients who are members of GST groups

83-15 Recipients who are participants in GST joint ventures

83-20 The amount of GST on "reverse charged" supplies made by non-residents

83-25 When non-residents must apply for registration

83-30 When the Commissioner must register non-residents

83-35 Tax invoices not required for "reverse charged" supplies made by non-residents

Division 84 - Offshore supplies other than goods or real property

84- 1 What this Division is about

84- 5 Intangible supplies from offshore that are taxable supplies under this Division

84-10 "Reverse charge" on offshore intangible supplies

84-12 The amount of GST on offshore intangible supplies

84-13 The amount of input tax credits relating to offshore intangible supplies

84-14 Supplies relating to employee share ownership schemes

84-15 Transfers etc. between branches of the same entity

Division 85 - Telecommunication supplies

85- 1 What this Division is about

85- 5 When telecommunication supplies are connected with Australia

85-10 Meaning of telecommunication supply

Division 87 - Long-term accommodation in commercial residential premises

87- 1 What this Division is about

87- 5 Commercial residential premises that are predominantly for long-term accommodation

87-10 Commercial residential premises that are not predominantly for long-term accommodation

87-15 Meaning of commercial accommodation

87-20 Meaning of long-term accommodation etc.

87-25 Suppliers may choose not to apply this Division

Division 90 - Company amalgamations

90- 1 What this Division is about

90- 5 Supplies not taxable - amalgamated company registered or required to be registered

90-10 Value of taxable supplies - amalgamated company not

registered or required to be registered

90-15 Acquisitions not creditable - amalgamated company registered or required to be registered

90-20 Liability after amalgamation for GST on amalgamating company's supplies

90-25 Entitlement after amalgamation to input tax credits for amalgamating company's acquisitions

90-30 Adjustments

90-35 Amalgamating companies accounting on a cash basis

Former Division 93 - Returnable containers

93- 1 What this Division is about

93- 5 Creditable acquisitions of returnable containers

93-10 How much are the input tax credits for creditable acquisitions of returnable containers?

93-15 Attributing creditable acquisitions of returnable containers

93-20 Ownership of returnable containers

93-25 Food packaging that was supplied GST-free

Division 96 - Supplies partly connected with Australia

96- 1 What this Division is about

96- 5 Supplies that are only partly connected with Australia

96-10 The value of the taxable components of supplies that are only partly connected with Australia

Division 99 - Deposits as security

99- 1 What this Division is about

99- 5 Giving a deposit as security does not constitute consideration

99-10 Attributing the GST relating to deposits that are forfeited etc.

Division 100 - Vouchers

- 100- 1 What this Division is about
- 100- 5 Supplies of vouchers with a stated monetary value
- 100-10 Redemption of vouchers
- 100-12 Consideration on redemption of vouchers
- 100-15 Increasing adjustments for unredeemed vouchers
- 100-18 Arrangement for supply of voucher
- 100-20 Vouchers supplied to non-residents and redeemed by others
in Australia
- 100-25 Meaning of voucher etc.
- Division 102 - Cancelled lay-by sales
 - 102- 1 What this Division is about
 - 102- 5 Cancelled lay-by sales
 - 102-10 Attributing GST and input tax credits
- Division 105 - Supplies in satisfaction of debts
 - 105- 1 What this Division is about
 - 105- 5 Supplies by creditors in satisfaction of debts may be taxable
supplies
 - 105-10 Net amounts
 - 105-15 GST returns
 - 105-20 Payments of GST
- Division 108 - Valuation of taxable supplies of goods in bond
 - 108- 1 What this Division is about
 - 108- 5 Taxable supplies of goods in bond etc.
- Division 110 - Income tax-related transactions
 - 110- 1 What this Division is about
 - 110- 5 Transfers of tax losses and net capital losses
 - 110-10 Transfers of excess foreign tax credits
 - 110-15 Supplies under operation of consolidated group regime

- 110-20 Tax sharing agreements - entering into agreement etc.
- 110-25 Tax sharing agreements - leaving group clear of group liability
- 110-30 Tax funding agreements

Division 111 - Reimbursement of employees etc.

- 111- 1 What this Division is about
- 111- 5 Creditable acquisitions relating to reimbursements
- 111-10 Amounts of input tax credits relating to reimbursements
- 111-15 Tax invoices relating to reimbursements
- 111-18 Application of Division to volunteers working for charitable institutions etc.

111-20 Application of division to recipients of certain withholding payments

- 111-25 Employers paying expenses of employees etc.
- 111-30 Reimbursements etc. of former or future employees etc.

Division 113 - PAYG voluntary agreements

- 113- 1 What this Division is about
- 113- 5 Supply of work or services not a taxable supply

Part 4-3 - Special rules mainly about importations

Division 114 - Importations without entry for home consumption

- 114- 1 What this Division is about
- 114- 5 Importations without entry for home consumption
- 114-10 Goods that have already been entered for home consumption etc.

- 114-15 Payments of amounts of GST where security for payment of customs duty is forfeited
- 114-20 Payments of amounts of GST where delivery into home consumption is authorised under section 71 of the Customs

Act

114-25 Warehoused goods entered for home consumption by an entity other than the importer

Division 117 - Valuation of re-imported goods

117- 1 What this Division is about

117- 5 Valuation of taxable importations of goods that were exported for repair or renovation

117-10 Valuation of taxable importations of live animals that were exported

117-15 Refunds of GST on certain re-importations of live animals

Part 4-4 - Special rules mainly about net amounts and adjustments

Division 123 - Simplified accounting methods for retailers

123- 1 What this Division is about

123- 5 Commissioner may determine simplified accounting methods

123-10 Choosing to apply a simplified accounting method

123-15 Net amounts

Division 126 - Gambling

126- 1 What this Division is about

126- 5 Global accounting system for gambling supplies

126-10 Global GST amounts

126-15 Losses carried forward

126-20 Bad debts

126-25 Application of Subdivision 9-C

126-30 Gambling supplies do not give rise to creditable acquisitions

126-32 Repayments of gambling losses are not consideration

126-33 Tax invoices not required for gambling supplies

126-35 Meaning of gambling supply and gambling event

Division 129 - Changes in the extent of creditable purpose

129- 1 What this Division is about

Subdivision 129-A - General

129- 5 Adjustments arising under this Division

129-10 Adjustments do not arise under this Division for acquisitions and importations below a certain value

129-15 Adjustments do not arise under this Division where there are adjustments under Division 130

Subdivision 129-B - Adjustment periods

129-20 Adjustment periods

129-25 Effect on adjustment periods of things being disposed of etc.

Subdivision 129-C - When adjustments for acquisitions and importations arise

129-40 Working out whether you have an adjustment

129-45 Gifts to gift-deductible entities

129-50 Creditable purpose

129-55 Meaning of apply

Subdivision 129-D - Amounts of adjustments for acquisitions and importations

129-70 The amount of an increasing adjustment

129-75 The amount of a decreasing adjustment

129-80 Effect of adjustment under Division 19 or 21

Subdivision 129-E - Attributing adjustments under this Division

129-90 Attributing your adjustments for changes in extent of creditable purpose

Division 130 - Goods applied solely to private or domestic use

130- 1 What this Division is about

130- 5 Goods applied solely to private or domestic use

Division 131 – Annual apportionment of creditable purpose

131- 1 What this Division is about

Subdivision 131-A – Electing to have annual apportionment

131- 5 Eligibility to make an annual apportionment election

131-10 Making an annual apportionment election

131-15 Annual apportionment elections by representative members
of GST groups

131-20 Duration of an annual apportionment election

Subdivision 131-B – Consequences of electing to have annual
apportionment

131-40 Input tax credits for acquisitions that are partly creditable

131-45 Input tax credits for importations that are partly creditable

131-50 Amounts of input tax credits for creditable acquisitions or
creditable importations of certain cars

131-55 Increasing adjustments relating to annually apportioned
acquisitions and importations

131-60 Attributing adjustments under section 131-55

Division 132 – Supplies of things acquired etc. without full input tax
credits

132- 1 What this Division is about

132- 5 Decreasing adjustments for supplies of things acquired,
imported or applied for a purpose that is not fully creditable

132-10 Attribution of adjustments under this Division

Division 135 – Supplies of going concerns

135- 1 What this Division is about

135- 5 Initial adjustments for supplies of going concerns

135-10 Later adjustments for supplies of going concerns

Division 136 – Bad debts relating to transactions that are not

taxable or creditable to the fullest extent

136- 1 What this Division is about

Subdivision 136-A - Bad debts relating to partly taxable or creditable transactions

136- 5 Adjustments relating to partly taxable supplies

136-10 Adjustments in relation to partly creditable acquisitions

Subdivision 136-B - Bad debts relating to transactions that are taxable or creditable at less than 1/11 of the price

136-30 Writing off bad debts (taxable supplies)

136-35 Recovering amounts previously written off (taxable supplies)

136-40 Bad debts written off (creditable acquisitions)

136-45 Recovering amounts previously written off (creditable acquisitions)

136-50 Meanings of taxable at less than 1/11 of the price and creditable at less than 1/11 of the consideration

Division 137 - Stock on hand on becoming registered etc.

137- 1 What this Division is about

137- 5 Adjustments for stock on hand on becoming registered etc.

Division 138 - Cessation of registration

138- 1 What this Division is about

138- 5 Adjustments for cessation of registration

138-10 Attributing adjustments for cessation of registration

138-15 Ceasing to be registered - amounts not previously attributed

138-17 Situations to which this Division does not apply

138-20 Application of Division 129

Division 139 - Distributions from deceased estates

139- 1 What this Division is about

139- 5 Adjustments for distributions from deceased estates

139-10 Attributing adjustments for distributions from deceased estates

139-15 Application of Division 129

Division 141 - Tradex scheme goods

141- 1 What this Division is about

141- 5 Adjustments for applying goods contrary to the Tradex Scheme

141-10 Meaning of tradex scheme goods etc.

141-15 Attribution of adjustments under this Division

141-20 Application of Division 129

Part 4-5 - Special rules mainly about registration

Division 144 - Taxis

144- 1 What this Division is about

144- 5 Requirement to register

Division 147 - Representatives of incapacitated entities

147- 1 What this Division is about

147- 5 Representatives are required to be registered

147-10 Cancellation of registration of a representative

147-15 Notice of cessation of representation

147-20 Adjustments

147-25 Tax periods of representatives

Division 149 - Government entities

149- 1 What this Division is about

149- 5 Government entities may register

149-10 Government entities are not required to be registered

149-15 This Act applies to registered government entities

149-20 Government entities not required to cancel their registration

149-25 Membership requirements of a government GST group

Part 4-6 - Special rules mainly about tax periods

Division 151 - Annual tax periods

151- 1 What this Division is about

Subdivision 151-A - Electing to have annual tax periods

151- 5 Eligibility to make an annual tax period election

151-10 Making an annual tax period election

151-15 Annual tax period elections by representative members of
GST groups

151-20 When you must make your annual tax period election

151-25 Duration of an annual tax period election

Subdivision 151-B - Consequences of electing to have annual tax
periods

151-40 Annual tax periods

151-45 When GST returns for annual tax periods must be given

151-50 When payments of net amounts for annual tax periods
must be made

151-55 An entity's concluding annual tax period

151-60 The effect of bankruptcy, liquidation or receivership etc.

151-65 The effect of changing the membership of GST groups -
end of the annual tax period

151-70 The effect of changing the membership of GST groups -
tax periods for the remainder of a financial year

Division 153 - Agents and insurance brokers

153- 1 What this Division is about

Subdivision 153-A - General

- 153- 5 Attributing the input tax credits for your creditable acquisitions
- 153-10 Attributing your adjustments
- 153-15 Tax invoices
- 153-20 Adjustment notes
- 153-25 Insurance supplied through insurance brokers
- Subdivision 153-B - Principals and agents as separate suppliers or acquirers
 - 153-50 Arrangements under which agents are treated as suppliers or acquirers
 - 153-55 The effect of these arrangements on supplies
 - 153-60 The effect of these arrangements on acquisitions
 - 153-65 Determinations that supplies or acquisitions are taken to be under these arrangements
- Division 156 - Supplies and acquisitions made on a progressive or periodic basis
 - 156- 1 What this Division is about
 - 156- 5 Attributing the GST on progressive or periodic supplies
 - 156-10 Attributing the input tax credits on progressive or periodic acquisitions
 - 156-15 Progressive or periodic supplies partly connected with Australia
 - 156-20 Application of Division 129 to progressive or periodic acquisitions
 - 156-22 Leases etc. treated as being on a progressive or periodic basis
 - 156-25 Accounting on a cash basis
- Division 157 - Accounting basis of charitable institutions etc.

157- 1 What this Division is about

157- 5 Charitable institutions etc. choosing to account on a cash basis

157-10 Charitable institutions etc. ceasing to account on a cash basis

Division 159 - Changing your accounting basis

159- 1 What this Division is about

159- 5 Ceasing to account on a cash basis - amounts not previously attributed

159-10 Ceasing to account on a cash basis - amounts partly attributed

159-15 Ceasing to account on a cash basis - bad debts

159-20 Starting to account on a cash basis

159-25 Starting to account on a cash basis - bad debts

159-30 Entities ceasing to exist or coming into existence

Part 4-7 - Special rules mainly about returns, payments and refunds

Division 162 - Payment of GST by instalments

162-1 What this Division is about

Subdivision 162-A - Electing to pay GST by instalments

162-5 Eligibility to elect to pay GST by instalments

162-10 Your current GST lodgment record

162-15 Electing to pay GST by instalments

162-20 Elections by representative members of GST groups

162-25 When you must make your election

162-30 Duration of your election

Subdivision 162-B - Consequences of electing to pay GST by instalments

- 162-50 GST instalment payers
- 162-55 Tax periods for GST instalment payers
- 162-60 When GST returns for GST instalment payers must be given
- 162-65 The form and contents of GST returns for GST instalment payers
- 162-70 Payment of GST instalments
- 162-75 Giving notices relating to GST instalments
- 162-80 Certain entities pay only 2 GST instalments for each year
- 162-85 A GST instalment payer's concluding tax period
- 162-90 The effect of bankruptcy, liquidation or receivership etc.
- 162-95 The effect of changing the membership of GST groups
- 162-100 General interest charge on late payment
- 162-105 Net amounts for GST instalment payers
- 162-110 When payments of net amounts must be made - GST instalment payers
- Subdivision 162-C - GST instalments
 - 162-130 What are your GST instalments
 - 162-135 Notified instalment amounts
 - 162-140 Varied instalment amounts
 - 162-145 Your annual GST liability
- Subdivision 162-D - Penalty payable in certain cases if varied instalment amounts are too low
 - 162-170 What this subdivision is about
 - 162-175 GST payments are less than 85% of annual GST liability
 - 162-180 Estimated annual GST amount is less than 85% of annual GST liability
 - 162-185 Shortfall in GST instalments worked out on the basis of

estimated annual GST amount

162-190 Periods for which penalty is payable

162-195 Reduction in penalties if notified instalment amount is less than 25% of annual GST liability

162-200 Reduction in penalties if GST instalment shortfall is made up in a later instalment

162-205 This subdivision does not create a liability for general interest charge

Division 165 - Anti-avoidance

165- 1 What this Division is about

Subdivision 165-A - Application of this Division

165- 5 When does this Division operate?

165-10 When does an entity get a GST benefit from a scheme?

165-15 Matters to be considered in determining purpose or effect

Subdivision 165-B - Commissioner may negate effects of schemes for GST benefits

165-40 Commissioner may negate avoider's GST benefits

165-45 Commissioner may reduce an entity's net amount or GST to compensate

165-50 GST or refund payable in accordance with declaration

165-55 Commissioner may disregard scheme in making declarations

165-60 One declaration may cover several tax periods and importations

165-65 Commissioner must give copy of declaration to entity affected

(Subdivision 165-C heading repealed)

165-80 Penalty

Division 168 - Tourist refund scheme

168-1 What this Division is about

168-5 Tourist refund scheme

Division 171 - Customs security etc. given on taxable importations

171- 1 What this Division is about

171- 5 Security or undertaking given under section 162 or 162A of
the Customs Act

Chapter 5 - Miscellaneous

Part 5- 1 - Miscellaneous

Division 176 - Endorsement of charitable institutions etc.

176- 1 Endorsement by Commissioner as charitable institution

176- 5 Endorsement by Commissioner as trustee of a charitable
fund

Division 177 - Miscellaneous

177- 1 Commonwealth etc. not liable to pay GST

177- 3 Acquisitions from State or Territory bodies where GST
liability is notional

177- 5 Cancellation of exemptions from GST

177-10 Ministerial determinations

177-11 Delegation by Aged Care Secretary

177-12 GST implications of references to price, value etc. in other
Acts

177-15 Regulations

Chapter 6 - Interpreting this Act

Part 6-1 - Rules for interpreting this Act

Division 182 - Rules for interpreting this Act

182- 1 What forms part of this Act

182- 5 What does not form part of this Act

182-10 Explanatory sections, and their role in interpreting this Act

182-15 Schedules 1, 2 and 3

Part 6-2 - Meaning of some important concepts

Division 184 - Meaning of entity

184- 1 Entities

184- 5 Supplies etc. by partnerships and other unincorporated bodies

Former Division 186 - Meaning of approved form

186- 1 Approved forms

Division 188 - Meaning of annual turnover

188- 1 What this Division is about

188- 5 Explanation of the turnover thresholds

188-10 Whether your annual turnover meets, or does not exceed, a
turnover threshold

188-15 Current annual turnover

188-20 Projected annual turnover

188-22 Settlements of insurance claims to be disregarded

188-23 Supplies "reverse charged" under Division 83 not to be
included in a recipient's turnover

188-24 Supplies to which Subdivision 153-B applies

188-25 Transfer of capital assets, and termination etc. of enterprise,
to be disregarded

188-30 The value of non-taxable supplies

188-32 The value of gambling supplies

188-35 The value of loans

188-40 Supplies of employee services by overseas entities to be
disregarded for the registration turnover threshold

Division 189 - Exceeding the financial acquisitions threshold

189- 1 What this Division is about

189- 5 Exceeding the financial acquisitions threshold - current

acquisitions

189-10 Exceeding the financial acquisitions threshold - future acquisitions

189-15 Meaning of financial acquisition

Division 190 - 90% owned groups of companies

190- 1 90% owned groups

190- 5 When a company has at least a 90% stake in another company

Part 6-3 - Dictionary

Division 195 - Dictionary

195-1 Dictionary

Schedule 1 - Food that is not GST-free

1 Food that is not GST-free

2 Prepared food, bakery products and biscuit goods

3 Prepared meals

4 Candied peel

5 Goods that are not biscuit goods

Schedule 2 - Beverages that are GST-free

1 Beverages that are GST-free

2 Tea, coffee etc.

3 Fruit and vegetable juices

Schedule 3 - Medical aids and appliances

<국문요약>

조세법체계의 개편에 관한 연구

김 완 석

현행 세법은 지나치게 복잡할 뿐만 아니라 어렵다고 한다. 세법은 납세의무자는 물론이고 과세관청을 위해서도 알기 쉽게 만들어질 필요가 있다.

알기 쉬운 세법은 납세의무자의 경제활동에 있어서 법적 안정성과 예측가능성을 보장하여 준다. 세금은 국민의 모든 경제생활과 밀접한 관련을 맺고 있기 때문에, 세법상의 조세효과를 고려함이 없이 경제적인 의사결정이 이루어지는 경우는 생각할 수 없기 때문이다. 그리고 알기 쉬운 세법은 납세의무자의 자발적인 납세순응도를 높이며 납세의무자의 납세순응비용과 과세관청의 조세행정비용을 현저하게 감소시킨다. 그러므로 복잡하고 어려운 세법을 알기 쉽게 고치는 작업이야말로 국가의 백년대계를 위하여 초석을 놓는 것과 다를 바 없는 중요하고 꼭 필요한 과제인 것이다.

세법은 그 실체적 내용 때문에 복잡하고 이해하기 어렵기도 하지만 세법의 형식 및 체제의 잘못이나 어려운 표현을 쓰기 때문에 복잡하고 이해하기 어려운 경우가 적지 않다.

본 연구는 복잡하고 어려운 현행의 세법을 알기 쉽게 개편하기 위한 구체적인 방안을 제시하되, 다만 알기 쉬운 조세법으로의 개편방안 중 세법의 형식 및 체제에서 비롯된 세법의 복잡성과 어려움을 해결하기 위한 방안으로 그 연구범위를 한정하여 개편방안을 제시하였다.

구체적으로는 조세법의 통합과 중복적 규정의 개선, 법령 간의 통일

성 및 체계성의 유지, 조세법편제의 개선, 알기 쉬운 조세법으로의 개편, 내용이 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로의 개편방안을 제시하였다.

그런데 알기 쉬운 세법으로 개선하기 위해서는 형식 및 체제상의 문제점을 해결하는 것만으로는 한계가 있다. 그러므로 과세의 형평성과 조세에 의하여 달성하고자 하는 정책목적이 크게 훼손되지 않는 범위 안에서 세법의 내용 및 실제적인 조세제도의 복잡성을 단순화하는 노력도 병행하여야 한다. 그리고 지나치게 방만하고 많은 세목을 통합함과 아울러 목적세를 일반세로 흡수하는 방안도 함께 검토하여야 한다.

다음으로 세법을 알기 쉽게 개편하기 위해서는 알기 쉬운 세법 개편을 전담할 기구 및 자문기구를 설치하고, 충분한 예산의 뒷받침 아래 장기적인 과제로서 수행하지 않으면 안 된다. 즉 세법의 개편작업은 세법체계를 개편함과 동시에 세법을 알기 쉽게 다시 고쳐 써야 하기 때문에 고도의 전문성을 갖춘 정책입안 공무원·세무공무원·조세법학자·재정학자·세무회계를 전공하는 학자·변호사·공인회계사·세무사·관련 업계의 전문가를 망라하는 방대한 전문인력을 확보한 상설기구에서 전담하도록 하여야 한다.

<Abstract>

Proposals for simplifying the tax law

Wan Souk Kim

The current tax law is said to be excessively complicated while being hard to understand. There is a need for the tax law to be simple for taxpayers as well as the Internal Revenue Service. A tax law that is easy to understand guarantees legal stability and predictability in taxpayers' economic activities. Since taxes have a close relationship to people's every economic activity, no decision can be made regarding economic activities without the consideration of the tax effect. Moreover, a comprehensible tax law increases the level of voluntary compliance while clearly decreasing the compliance cost of the taxpayers and the administration cost of the Internal Revenue Service. Therefore, the significance of the tax law rewrite project is indisputable.

The reasons for the difficulty of the tax law may be found in the fact that substantial contents of the tax law are complicated and incomprehensible or in problems related to the form or system of the tax law.

This study aimed at presenting a practical scheme for simplifying the complex and difficult tax law of today. Specifically this study

analyzed problems such as the complexity of the legal system, the repetition of the provisions, lack of uniformity of the legal provisions and consistency of legal structure, disorder of tax law establishment, the ambiguity and abstruseness of the legal provisions and the expressions therein, and presented improvement schemes as solutions to the problems.

Nevertheless, the improvement of the form and the system itself has a limitation for improvement into an easier tax law system. Hence, there should be an effort to simplify the complexity of substantial contents of the tax law within the limit of not causing too much damage to the equality of taxation and the purpose of national policies to be accomplished through the tax law. Moreover, a scheme to unify excessively numerous taxes as well as to absorb taxes for special purpose into general taxes shall be examined together.

In order to revise the tax law to be more comprehensible, a project team to execute the revision of the tax law as well as a consulting committee should be established, and the project team should perform long-term tasks with sufficient financial supports. In other words, since the revision of the tax law is based on the revision of the tax law system and the process of rewriting the tax law, the project team composed of professionals such as policy makers, tax officials, professors in tax law, public finance and accounting specialists, lawyers and certified public accountants, certified tax accountants and other relevant experts shall take charge of the revision.

<著者略歷>

김완석

중앙대학교 및 동 대학원 졸업(법학 박사)

서울시립대학교 세무대학원장 및 지방세연구소장(현)

국세심판원 비상임심판관(현)

한국조세연구원 초빙연구위원(현)

조세법체계의 개편에 관한 연구

2006년 12월 22일 인쇄

2006년 12월 29일 발행

저 자 김완석

발행인 최용선

발행처 한국조세연구원

1318-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6번지

전화 : 2186-2114(대), www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및 (주) 천 세

인 쇄

© 한국조세연구원 2006

ISBN 89-8191-353-6

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 17,000원