

한국세제사

제2편 주제별 역사와 평가

- 제3권 지방세·재산과세·조세지원제도 -

2012. 12

발간사

조세제도는 한 국가의 경제는 물론 정치·사회와 밀접한 관계를 가진다. 경제·정치·사회가 변화함에 따라 그에 맞춰 세제도 변화하며, 거꾸로 세제의 변화는 경제주체의 행태 변화를 통해 경제·정치·사회에 영향을 준다. 그러므로 조세제도가 우리나라의 경제·정치·사회의 변화에 어떻게 대응하여 왔고 어떤 결과를 가져왔는지를 정리·기록하고 평가하는 일은 조세제도의 현재를 평가하고 향후 발전방향을 모색하는 데 있어 매우 중요한 의미를 가진다. 그러한 기록과 평가를 위해서 한국조세연구원은 2011년부터 2년에 걸쳐 한국세제사 편찬 사업을 수행하였다.

약 15년 전에도 유사한 작업을 수행하여 『한국의 조세정책 50년』이라는 제목의 보고서를 발간하였는데, 이번 사업에서는 단순히 이전의 것을 증보(update)하는 수준을 넘어 보다 발전된 형태의 세제사를 편찬하고자 하였다. 그래서 이전의 작업과는 몇 가지 관점에서 차이가 있다.

첫째, 대한민국 정부 수립 이후만을 대상으로 한 『한국의 조세정책 50년』과 다르게, 이번 사업에서는 연구대상 기간을 확대하였다. 『한국의 조세정책 50년』이 발간된 지 약 15년이 지났으므로 그 이후의 기간들을 포함시킨 것은 당연하지만, 그 외에도 시대를 거슬러 올라가 『한국의 조세정책 50년』에 포함되지 않았던 일제 강점기와 그 이전의 시대를 연구대상에 포함하였다. 일제 강점기 이전의 시대는 ‘근대 이전’이라고 명명하고 삼국시대 이래 우리나라의 대표적인 세제인 조·용·조의 발전과 그 외의 잡세에 대해 정리하였다.

둘째, 『한국의 조세정책 50년』이 재정학자들에 의해 작성된 것인 데 비해, 이번 사업에서는 재정학자와 경제사학자의 협력을 통해 보다 보편적인 관점에서 세제의 발전사를 정리하고자 노력하였다. 연구계획을 수립하는 과정에서 자문위원회에 경제사학자가 참여하여 보고서의 구성과 집필진의 선정 등에 대해 자문하였으며, 6개의 시대로 구분하여 작성한 연대사 중 앞부분 절반은 경제사학자가 작성하고 현대적인 세제의 발전과정을 정리한 뒷부분 절반은 재정학자가 작성하였다. 또한 연구과정에서 중간보고회와 최종보고서 평가과정을 통해 경제사학자와 재정학자가 상호 코멘트를 함으로써 한쪽으로 치우치지 않은 연구결과가 나오도록 하였다.

셋째, 연대사 외에 주제별 세제에 대해서는 소득세·법인세·소비세 등 세목별로 발전과정을 정리한 『한국의 조세정책 50년』과 달리, 이번 사업에서는 한국 세제의 발전과정에서 중대한

전환점이 되었거나 그에 준하는 중요한 영향을 미친 사건·사안을 선정하여 집중적으로 다루었다. 부가가치세제의 도입, 금융실명제 및 금융소득 종합과세제도의 도입, 종합부동산세의 도입, 국세 행정의 관점에서는 국세청의 설립 등이 그러한 사안에 포함된다. 선정된 사건·사안에 대해서 정부의 문서와 각종 연구결과 등을 종합 정리함은 물론, 정책 담당자 및 정책 도입·변화 과정에서 중요한 역할을 하였던 연구자들에 대한 면담조사를 통해 기존의 문헌에 나타나지 않았던 생생하고 정확한 기록과 평가를 남기고자 노력하였다.

마지막으로 조세 관련 통계를 집대성하였다는 점도 이번 사업의 중요한 특징 중 하나이다. 국세청 설립 이전에 재무부 사세국에서 발간한 통계자료와 국세청에서 발간한 국세통계연보에 수록된 통계를 모두 종합하여 시계열로 통합 정리할 수 있는 것은 시계열로 모으고, 그렇게 할 수 없는 것은 별도의 항목으로 모아서 정리하였으며, 통계의 일관성 등의 관점에서 유의할 필요가 있는 부분에 대해서는 모두 주를 달아서 자료를 사용하는 자들이 목적에 맞게 사용할 수 있도록 정리하였다. 특히 인쇄된 자료만 있던 오래된 자료들을 엑셀파일로 만들고 목록과 색인을 정리하여 연구자들이 자료에 쉽게 접근할 수 있도록 하였다.

이번의 세제사 편찬 사업에는 상당히 많은 분들께서 사업의 취지에 공감하여 여러 가지로 도와 주시고 직접 집필에 참여하기도 하셨다. 본원에서는 안종석 선임연구위원과 박명호 연구위원이 편집위원으로서 본 사업의 진행과 사업 결과의 출판을 책임지고 정리하였다. 초기에 사업을 구상하고 제1편의 연구진을 구성하여 연구를 시작하는 과정에서는 본원의 부연구위원으로 있다가 중앙대학교로 자리를 옮긴 고선 교수도 상당한 기여를 하였다. 긴 시간 동안 많은 노력을 기울인 이분들께 감사의 말씀을 드린다.

사업의 초기부터 중간 중간에 중요한 의사결정 과정이 발생할 때마다 재정학 및 경제사 분야에서 오랫동안 연구를 수행하신 전문가 몇 분을 초청하여 사업의 내용과 추진방법 등에 대한 자문을 구하였으며, 연구자 추천을 받기도 하였다. 서강대학교 곽태원 명예교수, 조세심판원 김낙희 원장, 청주대학교 김성태 교수, 기획재정부 세제실 조세정책국 김형돈 국장, 성균관대학교 안종범 교수, 연세대학교 윤건영 교수, 서울대학교 이영훈 교수, 한국외국어대학교 최광 교수, 한국경제연구원 사회통합센터 현진권 소장께서 자문위원으로서 본 사업의 구상과 시작, 진행에 큰 도움을 주셨다.

자문위원들의 적극적인 도움에 깊은 감사의 말씀을 드린다.

본 사업의 수행 결과는 세 개의 편으로 구분하여 정리하였다. 제1편은 연대별 세제사로 고대 국가부터 최근까지의 세제 발전과정을 정리하였으며, 제2편은 주제별 역사와 평가로서 우리나라 세제의 발전 과정에서 주목할 만한 사건과 사안에 초점을 맞춰 집중적으로 조명하였다. 그리고 제3편은 통계로서 인쇄된 책자로 발간하지는 않고 CD에 담았다.

제1편은 ‘근대 이전’, ‘식민지기(1910~1945)’, ‘대한민국 초기(1945~1961)’, ‘경제개발기(1960~1970년대)’, ‘시장경제 전환기(1980~1990년대)’, ‘경제위기 이후(2000년대)’로 구분하여 여섯 명의 저자가 각각 한 부분씩 맡아 저술하였다. 제2편은 총 25개의 사건·사안에 대해 사건·사안별로 1~3명의 연구진이 참여하여 집필하였다. 제2편의 연구주제와 연구진은 한국재정학회·한국세무학회·한국세법학회·한국조세연구포럼 회원을 대상으로 공모하여 선정하였다. 제3편의 통계작업은 본원의 연구진이 작업을 수행하였다. 집필진의 숫자가 많아 여기서 일일이 다 언급하지 못하고 보고서 앞부분에 집필진 명단을 별도로 정리하였다.

이 자리를 빌어 한국조세연구원의 세제사 편찬 작업의 취지에 공감하고 참여하여 직접 집필을 한 전문가 여러분께 진심으로 감사의 말씀을 드린다. 길고 지루한 작업이었지만 본 작업 결과가 후학들의 연구와 앞으로의 조세정책 방향 설정에 중요한 영향을 줄 것으로 기대한다.

마지막으로 본 연구사업은 한국조세연구원의 사업으로 진행되었지만 각 연대별·주제별 역사의 기록과 평가는 그 부분을 집필한 집필자가 독립적으로 작성한 것이다. 그러므로 그 내용에 대한 책임도 각 부분의 집필을 담당한 집필자에게 있다고 할 수 있으며, 연구 내용이 한국조세연구원의 공식 입장을 대변하는 것은 아님을 분명히 밝힌다.

2012. 12

한국조세연구원
원장 조원동

연구참여자

1 집필진

제1편 연대별 세제사

- I. 서론: 한국의 세제(고대국가부터 2000년대까지) 개관
안종석(한국조세연구원 선임연구위원)
- II. 근대 이전 우리나라의 세제
조영준(서울대학교 규장각한국학연구원 HK연구교수)
- III. 식민지기(1905~1945년)의 세제
박기주(성신여자대학교 교수)
- IV. 대한민국 초기(1945~1961년)의 세제
최상오(서울대학교 연구교수)
- V. 경제개발기(1960~1970년대)의 세제
정재호(한국조세연구원 선임연구위원)
- VI. 시장경제 전환기(1980~1990년대)의 세제
이영(한양대학교 교수)
- VII. 경제위기 이후(2000년대)의 세제
이철인(서울대학교 교수)

제2편 주제별 역사와 평가

I. 조세체계

1. 조세부담과 조세구조의 변천
안종석(한국조세연구원 선임연구위원)
2. 목적세 제도의 운용
박상원(한국외국어대학교 교수)

II. 소득세

1. 소득세제의 변천 및 주요 이슈
전병목(한국조세연구원 연구위원)
2. 금융실명제와 금융소득 종합과세제도의 도입
김완석(강남대학교 석좌교수)

3. 사업소득 과표 양성화를 위한 노력
전병목(한국조세연구원 연구위원) · 정규언(고려대학교 교수)
4. 근로장려세제의 도입
전영준(한양대학교 교수)

III. 법인세

1. 법인세제의 변천 및 주요 이슈
손원익(한국조세연구원 선임연구위원)
김학수(한국조세연구원 연구위원)
2. 1980년대 이후의 법인세율 인하 추이
손원익(한국조세연구원 선임연구위원)
김학수(한국조세연구원 연구위원)
3. 국제조세 관련 법규의 변천 과정
최용선(서울시립대학교 교수)

IV. 부가가치세

1. 부가가치세제의 변천 및 주요 이슈
홍범교(한국조세연구원 조세연구본부장)
2. 부가가치세제의 도입
최기호(서울시립대학교 교수) · 정재현(동아대학교 교수) ·
최보람(호서대학교 교수)
3. 소규모 사업자에 대한 부가가치세 과세제도
김유찬(홍익대학교 교수)

V. 개별소비세 · 에너지세

1. 개별소비세 · 에너지세제의 변천 및 주요 이슈
성명재(한국조세연구원 선임연구위원)
2. 소비세제도의 변천과정
현진권(한국경제연구원 사회통합센터 소장) ·
성명재(한국조세연구원 선임연구위원)
3. 1·2차 에너지세제 개편
성명재(한국조세연구원 선임연구위원)
4. 1990년대 말의 주세분쟁: 한·EU 및 한·미 주세분쟁
장근호(홍익대학교 교수)

VI. 관세

1. 관세정책의 변천 및 주요 이슈
정재호(한국조세연구원 선임연구위원)
2. 우리나라 관세율 정책의 변천: 중심관세율 체제로의 전환
정재호(한국조세연구원 선임연구위원)
3. GATT·WTO 체제하에서의 관세정책: GATT 가입과 UR 협상을 중심으로
이명현(인천대학교 교수)

VII. 지방세

1. 지방세의 변천 및 주요 이슈
김현아(한국조세연구원 연구위원)
2. 지방자치제 도입과정에서 국세의 지방세 이양 및 그 후의 변화
이영희(한국지방세연구원 수석연구위원)
3. 지방소비세·지방소득세 도입과 지방세체계 개편
주만수(한양대학교 교수)·최병호(부산대학교 교수)

VIII. 재산과세

1. 재산과세의 변천 및 주요 이슈
김현아(한국조세연구원 연구위원)
2. 투기 억제 목적의 부동산세제
김경환(서강대학교 교수)
3. 종합부동산세제의 도입 및 변천
이진순(숭실대학교 교수)·김경표(원광대학교 교수)
4. 증여세 완전포괄주의 도입에 따른 상속세제도의 변천
김진(동덕여자대학교 교수)

IX. 조세지원제도

1. 조세지원제도의 변천 및 주요 이슈
김학수(한국조세연구원 연구위원)
2. 비과세·감면 관리 및 통제제도
김상현(서울대학교 교수)
3. 조세지출예산제도
전병욱(서울시립대학교 교수)

X. 국세행정

1. 국세행정의 변천 및 주요 이슈
김재진(한국조세연구원 선임연구위원)
2. 국세청의 출범
이영환(계명대학교 교수)
3. 1999년 국세행정 조직의 개편
정연식(계명대학교 교수)
4. 전자세정과 국세정보통합관리시스템
김유찬(홍익대학교 교수) · 박 훈(서울시립대학교 교수) · 양인준(서울시립대학교 교수)
5. 납세자 권익보호 및 납세서비스 개선 노력
박 훈(서울시립대학교 교수) · 양인준(서울시립대학교 교수)

2 편집위원

- | | |
|-----|----------------|
| 안종석 | 한국조세연구원 선임연구위원 |
| 박명호 | 한국조세연구원 연구위원 |

3 자문위원

- | | |
|-----|----------------------|
| 곽태원 | 서강대학교 명예교수 |
| 김낙회 | 조세심판원 원장 |
| 김성태 | 청주대학교 교수 |
| 김형돈 | 기획재정부 조세정책관 |
| 안종범 | 성균관대학교 교수, 제19대 국회의원 |
| 윤건영 | 연세대학교 교수 |
| 이영훈 | 서울대학교 교수 |
| 최 광 | 한국외국어대학교 교수 |
| 현진권 | 한국경제연구원 사회통합센터 소장 |

일러두기

1. 전체 구성

- (1) 『한국세제사』는 총 세 편으로 기획되어 총 5권의 논문집과 1개의 CD로 구성되어 있습니다.
- (2) 제1편 연대별 세제사는 ‘서론’, ‘근대 이전’, ‘식민지기(1905~1945년)’, ‘대한민국 초기(1945~1961년)’, ‘경제개발기(1960~1970년대)’, ‘시장경제 전환기(1980~1990년대)’, ‘경제위기 이후(2000년대)’로 구성되어 있습니다.
- (3) 제2편 주제별 역사와 평가는 조세체계, 소득세, 법인세, 부가가치세, 개별소비세·에너지세, 관세, 지방세, 재산과세, 조세지원제도, 국세행정 총 10개 분야로 나누어 한국의 세제와 조세행정에 전환점이 된 주요 사건이나 이슈를 다루고 있습니다.
- (4) 제3편 조세관련 통계자료집은 CD에 수록되며 총괄, 징수, 종합소득세, 원천세, 양도소득세, 상속·증여세, 종합부동산세, 법인세, 부가가치세, 주세, 소비제세, 국제조세, 세무조사, 기타 총 14개 분야로 구성되어 있습니다.

2. 자료집

- (1) 통계자료집은 1966년 국세청 개청 이후 국세청에서 정리·집계한 『국세통계연보』를 기초로 하여 『국세통계연보』에 수록된 통계자료를 2010년까지 정리하여 데이터를 시계열로 최대한 확장하였습니다(단, 일부 통계는 1966년 이전까지 수록연도를 확장하였으며, 시계열 제공이 어려운 통계는 연도별로 정리하였습니다).
- (2) 『국세통계연보』를 포함하여 이외의 모든 출처는 통계표의 주석(Note)에 명시하였습니다.
- (3) 조세체계의 변천 및 『국세통계연보』 구성 체계 변경, 데이터 이용 시 유의점을 주석으로 설명하였습니다.
- (4) 『국세통계연보』의 수치 등이 발간연도 이후에 업데이트된 경우 이를 반영하고 오류 사항을 정정하였습니다.
- (6) 중·장기 시계열 통계 데이터 제공 시 단위를 통일하고, 이에 대한 설명을 추가하였습니다.
- (7) CD에 수록된 통계자료는 목차(Contents)와 데이터(Data)를 담고 있으며, 목차(Contents)에는 분야별 파일명과 표 번호, 수록연도, 바로가기 기능이 있으며, 통계표는 Note(주석)와 데이터(Data)로 구성되어 있습니다.
- (8) 본 통계는 국세청의 현 분류체계 및 통계제공방식과 과거의 분류체계 및 통계 제공방식을 결합하여 통계의 시계열을 확장한 것으로서 이 과정 속에서 오류의 가능성이 있음을 밝히며, 한국조세연구원의 책임하에 있습니다.

목차

■ 제2편 제3권 지방세·재산과세·조세지원제도

Ⅶ 지방세	19
1. 지방세의 변천 및 주요 이슈	19
가. 지방세제의 변천	19
나. 주요 이슈	24
2. 지방자치제 도입과정에서 국세의 지방세 이양 및 그 후의 변화	28
가. 서론	28
나. 국세의 지방세 이양 배경	29
다. 국세의 지방세 이양 추진 과정	36
라. 국세의 지방세 이양 세부 내용	43
마. 국세의 지방세 이양 평가 및 시사점	52
참고문헌	63
3. 지방소비세·지방소득세 도입과 지방세체계 개편	65
가. 서론	65
나. 지방소비세·지방소득세 도입의 배경	68
다. 지방소비세·지방소득세 도입의 추진 과정	74
라. 지방소비세의 내용과 평가	84
마. 지방소득세의 내용과 평가	94
바. 요약 및 결론	105
참고문헌	108
Ⅷ 재산과세	111
1. 재산과세의 변천 및 주요 이슈	111
가. 재산세제의 변천	111
나. 주요 이슈	116
참고문헌	122

2. 투기 억제 목적의 부동산세제	123
가. 서론	123
나. 투기 억제 목적 부동산세제의 도입배경	124
다. 투기 억제 목적 부동산세제의 추진 과정	131
라. 투기 억제 목적 부동산세제의 세부 내용	135
마. 투기 억제 목적 부동산세제의 평가와 시사점	149
참고문헌	157
3. 종합부동산세제의 도입 및 변천	160
가. 서론	160
나. 종합부동산세의 도입 배경	162
다. 종합부동산세의 도입 과정	169
라. 종합부동산세의 내용과 변천	185
마. 평가	196
바. 결론	211
참고문헌	214
4. 증여세 완전포괄주의 도입에 따른 상속세제도의 변천	216
가. 서론	216
나. 완전포괄주의의 배경	217
다. 완전포괄주의의 추진 과정	223
라. 완전포괄주의의 세부 내용	227
마. 평가와 시사점	238
참고문헌	243

Ⅸ 조세지원제도 245

1. 조세지원제도의 변천 및 주요 이슈	245
가. 조세지원제도의 변천	245
나. 주요 이슈	250
참고문헌	253
2. 비과세·감면 관리 및 통제제도	254
가. 서론	254
나. 비과세·감면의 역사적 배경	255
다. 비과세·감면 관리 및 통제제도	272

라. 비과세·감면 관리 및 통제제도의 평가와 개선방안	299
참고문헌	310
3. 조세지출예산제도	312
가. 서론	312
나. 조세지출예산제도의 도입	313
다. 조세지출예산제도의 발전	321
라. 조세지출예산제도의 평가 및 개선방안	335
마. 결론	339
참고문헌	341

표목차

〈표 VII-2-1〉 지방세의 세원별 세수구조(2009)	35
〈표 VII-2-2〉 담배소비세의 과세표준 및 세율 비교(1989년도 대 2012년도)	44
〈표 VII-2-3〉 지역개발세의 과세표준과 세율(1992)	45
〈표 VII-2-4〉 지방교육세의 과세표준 및 세율(2012)	48
〈표 VII-2-5〉 부동산 보유세제 제도개편 전과 후의 비교	49
〈표 VII-2-6〉 종합부동산세 위헌 결정 전과 후의 비교	50
〈표 VII-2-7〉 지방소득세의 세율	51
〈표 VII-2-8〉 지역별 부가가치세 비중(2009)	52
〈표 VII-2-9〉 우리나라의 중앙·지방 간 재원배분 현황(2011년도 예산기준)	57
〈표 VII-2-10〉 국세와 지방재정 지출 및 지방세 증가율	59
〈표 VII-2-11〉 지역별 지방소비세 도입 전과 후의 세수 비교	60
〈표 VII-3-1〉 지방소비세 도입에 대한 찬반 논거	78
〈표 VII-3-2〉 민간최종소비지출과 지방세 배분의 시도별 비중	90
〈표 VII-3-3〉 지방소득세의 세율과 과표	97
〈표 VII-3-4〉 시·도별 1인당 지방소득세(2010)	101
〈표 VII-3-5〉 소득 및 지방소득세 추이	103
〈표 VIII-2-1〉 서울 및 수도권 주택가격 동향(2002~2005)	130
〈표 VIII-2-2〉 토지공개념제도의 도입과정	133
〈표 VIII-2-3〉 토지초과이득세의 제정 및 개정 추이	141
〈표 VIII-2-4〉 택지소유상한제도의 제정 및 개정 추이	145
〈표 VIII-2-5〉 개발이익환수제도의 제정 및 개정 추이	146
〈표 VIII-2-6〉 참여정부의 양도세 관련 주요 제도 개편 내역	149
〈표 VIII-3-1〉 주요국의 연소득 대비 주택가격비(PIR)	164
〈표 VIII-3-2〉 보유세제 개편 이전의 자동차세와 부동산 보유세 비교(2004)	168
〈표 VIII-3-3〉 우리나라 부동산 보유과세	169
〈표 VIII-3-4〉 과표현실화율(적용률)	172
〈표 VIII-3-5〉 지자체별 과표현실화율(2003)	172
〈표 VIII-3-6〉 종합부동산세제 논의 과정	173

〈표 VIII-3-7〉 부동산 보유세 평균 실효세율	178
〈표 VIII-3-8〉 주요국 GDP 대비 부동산 보유세 및 거래세 비율(2003)	180
〈표 VIII-3-9〉 부동산 보유세(재산세) 부담 비교	182
〈표 VIII-3-10〉 부동산 보유세 과세표준 책정기준의 개편	185
〈표 VIII-3-11〉 부동산별 부동산 보유에 과세방법의 개편	186
〈표 VIII-3-12〉 종합부동산세법 변천 과정	187
〈표 VIII-3-13〉 종합부동산세 신고세액 추이	190
〈표 VIII-3-14〉 종합부동산세 신고인원 추이	191
〈표 VIII-3-15〉 2008년의 종합부동산세 개정 내용	193
〈표 VIII-3-16〉 현행 종합부동산세제 개요	194
〈표 VIII-3-17〉 종합부동산세 구성비	198
〈표 VIII-3-18〉 보유단계 부동산 관련 평균실효세율	200
〈표 VIII-3-19〉 종합부동산세 평균실효세율	201
〈표 VIII-3-20〉 주택분 재산세 평균실효세율	202
〈표 VIII-3-21〉 주택분 종합부동산세 평균실효세율	203
〈표 VIII-3-22〉 이전과세 조세부담 추이	204
〈표 VIII-3-23〉 소득 대비 보유과세(재산세 + 종합부동산세) 평균세율의 변화	205
〈표 VIII-3-24〉 부동산교부세 연도별 교부 현황	207
〈표 VIII-3-25〉 부동산교부세 변화율 및 구성비	208
〈표 IX-2-1〉 GNP에 대한 조세부담률	259
〈표 IX-2-2〉 연도별 국세감면 추이	268
〈표 IX-2-3〉 연도별 조세지출 항목 수 추이	269
〈표 IX-2-4〉 예산분류기준에 따른 국세감면 현황	270
〈표 IX-2-5〉 주요 감면항목 현황	271
〈표 IX-2-6〉 일몰 도래 조세지출 항목의 정비 추이	272
〈표 IX-2-7〉 주요 세액공제·감면제도(2012)	291
〈표 IX-2-8〉 국세감면의 제한 및 조세지출예산제도 도입방안의 비교	294
〈표 IX-2-9〉 현행 조세감면 통제를 위한 제도 현황	303
〈표 IX-3-1〉 조세지출예산제도의 도입과정	314
〈표 IX-3-2〉 조세지출예산제도의 단계적 도입 계획	315
〈표 IX-3-3〉 주요 선진국(OECD 국가)의 조세지출예산제도 도입사례	315
〈표 IX-3-4〉 조세지출의 특성	317

〈표 IX-3-5〉 개별 세법상 감면 항목의 조세지출 해당 여부 구분	318
〈표 IX-3-6〉 조세지출예산제도 도입 당시 세출예산과 조세특례제한법의 기능별 분류	320
〈표 IX-3-7〉 연도별 국세감면액 및 국세감면율	321
〈표 IX-3-8〉 연도별 조세지출 항목 수	323
〈표 IX-3-9〉 연도별 및 세목별 조세지출 규모	324
〈표 IX-3-10〉 연도별 및 감면방법별 조세지출 규모	326
〈표 IX-3-11〉 연도별 및 기능별 조세지출 규모(1999~2008)	328
〈표 IX-3-12〉 연도별 및 기능별 조세지출 규모(2009~2012)	329
〈표 IX-3-13〉 조세지출과 예산지출의 연도별 및 기능별 비교(2009~2012)	330
〈표 IX-3-14〉 조세지출 금액을 ‘추정공란’으로 기재한 항목의 비율	334

그림목차

[그림 VII-2-1] 지방세수 대 국세세수(결산 기준)	56
[그림 VII-2-2] 지방세출 대 지방세(일반회계 결산 기준)	58
[그림 VII-3-1] 총재정사용액 기준 중앙·지방 간 비중 변화	69
[그림 VII-3-2] 지방재정수입 구성요소별 비중 추이(일반회계 결산 기준)	70
[그림 VII-3-3] 국세와 지방세의 세수 추이	71
[그림 VII-3-4] 주요 조세의 전년 대비 증가율 추이	73
[그림 VII-3-5] 중앙·지방·교육단체 간 재정관계의 구조	88
[그림 VII-3-6] 지방소득세 신설과 지방세 구조 변화	97
[그림 VIII-2-1] 우리나라 부동산 가격 추이와 부동산정책	127
[그림 VIII-3-1] 주택가격 및 주택임대료 변동률과 소비자물가 변동률 비교	162
[그림 VIII-3-2] 공동주택 임대료(㎡당)의 국제 비교(구매력 지수 기준)	164
[그림 VIII-3-3] 부동산 보유세에 대한 부가세 세율의 조정	187

VII. 지방세

1. 지방세의 변천 및 주요 이슈

가. 지방세제의 변천

1) 근대세제로서의 지방세¹⁾

2000년대 이후 지방세의 규모는 GDP 대비 5% 수준을 꾸준히 유지해오고 있으며, 국내 경제의 외부 의존도가 높아지는 상황임에도 불구하고 복지 기능 증가, 주민참여예산 활성화 등을 기반으로 지방재정의 규모는 꾸준히 증가될 것으로 예상된다. 또한, 효율적인 지방재정 확대를 위하여 이전재원 증가추세가 계속되는 가운데, 이론적으로는 지방세가 지방재정의 중추 역할을 해야 한다는 주장이 지속되고 있으며, 현실적으로도 지방자치단체의 가격기능으로서의 지방세 역할은 재원의 책임 강화 면에서도 반드시 필요한 부분이다. 이러한 필요성을 기반으로 지금까지 거의 매년 지방세제 개편이 이루어져 왔으며, 이는 우리나라 전체 조세의 발전과 함께한 것으로 볼 수 있다. 고대로부터 존재해오던 조세 중 지방세는 토지관련 세제였으며, 현대에도 지방세의 규모 면에서나 의미 면에서 재산 관련 세목들이 지방세의 근간이라고 보는 것이 타당하다. 그러나 아쉽게도 근대의 우리나라 지방세 체계는 식민지 경제하에서의 지방세를 토대로 하고 있으며, 공법인격인 지방단체가 처음 창설된 1914년 이후부터 모든 지방세의 세율은 일정 한도를 초과할 수 없는 제한세율이었다. 세율에 대한 권한을 제한하여 사실상 지방세로서의 과세권을 제한한 관습은 지금까지 이어지고 있으며 이는 과표 결정과 함께 지방세의 가격기능으로서의 역할을 원천적으로 제한하는 조항에 해당한다. 강력한 중앙통제하에서의 지방세는 당시의 경제여건이나 조세 기반에 기초한 것이라고 하더라도 현대의 지방세는

1) 본절의 내용은 세제사 제1편을 기초로 하여 제작성한 것임

과표 결정 및 세율 결정 면에서 보다 능동적인 역할을 할 수 있는 정책환경이 모색되어야 한다.

1920년대 이후 20%의 조세 대비 지방세 수준으로부터 시작하여 다소 증가하는 모습을 보였으나 전반적으로는 1990년대 이후 20%의 지방세 수준이 꾸준히 유지되고 있는 것은 인상적이다. 지세 계열의 조세가 식민지 통치 초기 10년 동안에 급격히 증가하면서 국세뿐 아니라 지방세의 안정적인 기반이 되어온 것은 토지 이외의 과세기반이 취약한 시기였기 때문일 것으로 보인다. 특히, 1920년에는 국세는 변화가 거의 없지만 지방단체의 세액이 크게 증가하여, 국세인 지세와 지세 계열 지방세가 조세 총액을 반분하는 모습은 토지관련 과세기반에 의존한 조세체계의 한계를 짐작할 수 있다.

1940년 이전의 지방세의 특이점은 꾸준한 세율 인상 부분이다. 국세인 지세와 달리 지세 계열 지방세 세율은 부가세 형태였으며, 세율이 각각 30%, 60%, 60%, 30%로 인상되어 지세 인상분보다는 부가세 인상분을 통한 조세 인상 정책이 이루어졌음을 확인할 수 있다. 따라서, 1900년대 초반 지방세의 전체적인 모습은 식민지 경제하에서 강력한 중앙통제의 지방세제가 구축이 되었고, 그 과정에서 지세관련 세제가 지방세제의 근간 역할(지세 계열 지방세)을 해왔던 것으로 정리해 볼 수 있다.

또한 근대 세제로서의 지방세에서의 중요한 세목은 호세 계열(인세)의 지방세였다. 한·일 합방 후 추가된 호세 계열의 조세는 차차 증가하여 지세 계열의 조세와 거의 대등한 비중을 차지하였고, 호세 계열 지방세에는 호별세와 같은 특별세와 국세인 호세, 가옥세에 대한 부가세가 있었다. 1919년 호세 계열 지방세를 개편하면서 총독부는 취약한 도 재정을 확보하기 위해 호세 가옥세를 1919년 3월에 국세에서 도세로 이양하였다. 그리고 이것이 바로 오늘날의 주민세 개념의 호세가 지방세로 자리잡게 된 계기로 볼 수 있다. 이상의 20세기 초반의 지세 계열의 지방세와 호세 계열의 지방세가 오늘날 재산세와 주민세를 근간으로 한 지방세제 역할의 모태가 되었다고 평가할 수 있다.

이후 총독부 주도하에 1차 및 2차 세제개정을 거치면서 부가세 위주로 구성된 지방세제는 독립적인 세제로서의 기능이 강화되었다. 제1차 세제개정에서는 지방세의 조세체계가 불완전하고 지방단체 간 세원의 분배가 적절하지 않은 점, 총 42종에

달하는 복잡한 세목의 정리 필요성, 과세표준의 정확성을 통한 부담의 형평성 강화가 주요 안건이었으며, 개정 방침도 동시에 제안되었다. 또 하나, 흥미로운 점은 당시의 총독부는 지방단체 및 단체 상호 간의 재정을 조정하기 위해 그동안의 국고보조금을 정리하고 새로 지방재정교정교부금을 신설할 계획이었으나, 이 제도는 당시 일본에서도 연구중인 것이어서 일본에서 시행한 이후에 도입하는 것이 당초 계획이었다는 점이다. 당시의 우리나라 지방단체 간 조세부담의 균형을 달성하는 것은 과세기반이나 세무행정 등 여러 면에서 이상에 그치고 있는 것이었기에 실행되지는 못하였으나, 이후 지방교부세 도입의 토대 역시 일본으로부터 온 것임을 다시 한번 확인할 수 있는 대목이다.

조세부담의 형평성 부분에서도 국세와 지방세를 합한 1인당 조세부담액 기준으로 부담이 가장 큰 지역은 경기도였으며, 그다음은 경남과 충남 순이었고 전반적으로 낮은 지역은 평북, 강원, 함남북이었다. 국세뿐 아니라 지방세에서도 북부와 남부 간에 조세부담의 불균형이 나타났다는 점은 현재의 지역 간 세원 불균형과 비교해 볼 때 의미 있는 시사점을 준다. 일제 강점기 동안의 우리의 산업 기반은 매우 미약했고, 따라서 세원의 기반은 앞서 설명한 바와 같이 재산세 성격의 '지세'와 인두세 성격의 '호세' 위주였다. 이들 세원은 평지 면적과 비례할 것이므로 경기도, 충남, 경남이 당시에 세원을 가지고 있었음을 짐작할 수 있다. 그러나 현대에 와서 산업의 성격이 2차, 3차로 변화해 갔음에도 불구하고 과거의 세원 분포와 크게 차이가 나지 않는 점은 지역경제 성장 자체가 갖는 한계점을 설명해주고 있는 대목으로도 해석 가능하다.

이후 1930년대 후반의 제3차 개정에서는 지방단체 간 불균형을 시정하기 위해 세수를 국세로 집중시키고 지방단체에 대해 중앙정부로부터 교부금을 지급하기로 하여, 세수를 중앙재정으로 집중시키게 된다. 따라서 지방세 비중은 감소하고 국고보조금의 비중이 1935년 18%에서 1939년의 36%로 증가하게 되었다. 지방세의 주류에 해당하는 지세 계열의 지방세인 물세(物稅)와 인세(人稅) 성격의 호별세 중에서 물세 성격의 지방세를 확대하고, 국세 징수분의 일부를 지방에 배분하는 '지방재정조정보급금제도'를 도입하였다. 지방세는 그 성격상 국세의 부가세 성격인 동시에 지리적인 특성상 평지 분포가 많은 경기 및 남쪽 지역의 세원 집중 현상이 있었으며, 이를 극복하기 위하여 지방세 징수를 감소시키고 중앙정부의 세수를 다시 배분

하는 보조금 제도 활성화 방안이 고안된 점은 지방세와 지방재정이 개별 이슈가 아닌 하나의 유기체와 같은 역할을 하고 있음을 지난 역사 속에서도 확인할 수 있다.

2) 지방자치 실시 이전

해방 이후의 우리나라 지방세제 변천은 지방자치 실시 이전과 이후로 나누어 살펴볼 수 있다. 지방자치 실시 이전의 세제 변천사에서 주목해야 할 사항은 등록세와 담배소비세이며, 1970년대 이후의 신세원 개발과 관련된 것이라고 요약할 수 있다.²⁾ 먼저, 등록세는 1976년 세제개편을 통해 지방세였던 유흥음식세가 부가가치세에 편입되고 국세인 등록세가 지방세로 이양되었다. 당초 1911년 식민지 시대에 국세로 신설되었으나 1970년대 지방재정의 어려움을 이유로 서울시와 대한상공회의소의 등록세 지방 이양 주장이 지속적으로 제기되었고, 국세인 등록세와 지방세인 유흥음식세 간 맞교환 방식으로 도입된 것이다. 그러나, 당시 등록세가 유흥음식세보다는 세수규모가 크긴 했지만 세수 신장면에서는 유흥업소 및 음식점에 대한 통제가 비교적 쉬워서 지방자치단체는 반대하는 입장이었다. 그러나, 이후 과세대상이 지속적으로 증가하고, 1990년대에 이르러서는 총 6차례에 걸쳐 등록세에 대한 법률 개정이 이루어지는 과정에서 과세범위 확대와 세율 조정이 꾸준히 나타나 지방세의 중요한 세목으로 자리잡게 되었다. 이후 2000년대에는 주로 등록세율 인하와 감면이 이루어졌으며 2005년에는 부동산 보유세제 개편에 따라 부동산 소유권이전 등기와 개인 간 유상거래로 취득한 부동산 등기세율을 각각 1%p, 즉 25%를 인하하고 개인 간 주택거래에 대한 거래세 부담 완화를 위해 유상거래 시의 등기에 대해 산출세액의 50%를 경감하게 되었다. 그 과정에서 2011년 등록세가 폐지되고 현행 등록세 중 취득 관련 부분과 그 외 부분이 분리되어 취득세와 등록면허세로 각각 통합되기에 이르렀다.

담배소비세의 경우 1984년 농지세 세율체계가 소득세처럼 16단계로 세분화되고 수입 금액에서 필요경비와 기초공제액을 공제한 농지소득금액이 과세표준으로 설정되면서 세수가 감소되어 1988년 지방자치에 대비한 지방재정 확충과 재원보전을 위해 중앙정부의 전매익금 일부를 지방자치단체에 배분하는 담배판매세를 특별·직할 시세 및 시군세로 신설하였다. 또 하나, 담배소비세의 전격 단행은 1988년에 개최

2) 본 내용은 지방세제 편(이영희 著)의 내용을 기초로 하여 재작성한 것임

된 한미통상협약으로 미국은 기존 양담배에 부과하던 관세(50%), 부가세, 방위세, 교육세, 담배판매세, 전매납부금 등 6개의 세금을 하나로 통합해줄 것을 요구한 데 따른 것이기도 하다. 최근의 변화로는 2010년 과세대상에 전자담배를 추가하고 과세표준을 담배 개비 수, 중량 혹은 니코틴 용액의 용량에 따라 설정하기로 하였다.

1970년대 이후의 신세원 개발에 대한 지속적인 주장의 내용은 관광세 및 지역개발세 신설이다. 1991년 지방세법 개정을 통해 지역 특성에 맞는 신세원 개발의 일환으로 지역개발 및 수자원 보호에 필요한 재원 확충 및 지역균형 발전에 대한 경비 충당을 위해 1992년부터 지역개발세가 시행되었다. 이후 1994년 지하수와 관련하여 과세대상을 세분화하고 각각의 세율을 조정한 바 있다. 1991년 말에는 지역개발세율 현실화를 목적으로 컨테이너를 제외한 항목에 대해 정액 및 정률세액을 두 배 인상했다. 2005년에는 원자력 발전으로 인한 피해대책 등 행·재정수요에 대응하기 위한 재원 마련을 위해 지역 기피시설인 원자력발전소를 과세대상에 포함시키고 일정세율을 적용하였으며, 지하자원 세율을 인상하였다. 2011년 지방세 개편 시, 지역개발세는 기존 공동시설세와 통합되어 지역자원시설세로 변경되었다.

3) 지방자치 실시 이후

지방자치 이후의 주요 세제 변천은 크게 세 가지로 요약해 볼 수 있다. 첫째, 주행세와 지방교육세의 도입과 같은 부가세 성격의 지방세 시행을 들 수 있다. 주행세의 경우, 1999년 말 국세인 교통세액의 3.2%를 재원으로 하여 부가세 방식으로 특별 광역시세 및 시군세로 신설하였으며, 지방교육세는 실질적인 지방재정의 도움보다는 지방자치단체의 교육의 질 향상과 서비스에 대한 역할 및 책임성 강화를 위해 상징적으로 지방의 몫으로 구분한 세계개편 사항으로 볼 수 있다. 이 두 세목의 신설은 각각이 국세를 모세(母稅)로 하고 있고, 세수규모는 크지 않았으나 지방세가 갖는 기능과 역할에 대한 강화 차원에서 그 성과를 주목할 만하다. 특히, 주행세의 경우, 한미자동차협상이 타결됨에 따라 자동차세 세율을 인하하게 되었고 이로 인해 지방세수 감소가 우려되자 기존의 목적세 도입 논의를 감안하여 재원보전 대책으로 도입되었던 점은 지방재정 및 지방세 기능 강화 면에서도 의미가 있었다고 볼 수 있다. 지방교육세의 경우, 사실상 지방세에 부가해 징수해 왔던 지방세분만을 지방교육세로 전환시킨 것이므로 이에 대한 해석은 분분하다. 그러나, 세제사

관점에서 지방교육세에 대한 해석은 교육과 지방자치단체를 연계하는 수단으로서의 세수 목적이 보다 분명하게 나타나는 것으로서 향후 교육자치의 모태가 될 수 있는 재정수단으로 자리매김할 것으로 보인다.

둘째, 역시 2005년 참여정부 시절 도입된 재산세제 개편과정에서의 종합부동산세 도입을 들 수 있다. 이 부분은 재산세제 부분에서 자세히 다룰 것이므로 본고에서는 세제사적인 의미만을 설명하고자 한다. 세제사적으로는 기존에 전적으로 지방세였던 종합토지세와 재산세를 종합부동산세로 개편하였고 이 과정에서 국세와 지방세의 이원화가 이루어지게 된 점은 중요 사건에 해당한다. 이에 대한 전문가들의 항목별 평가와 시장의 반응에 대한 평가도 다양하게 나타나고 있다. 우리나라 부동산 세제가 종합적으로 검토되었던 중요한 시기였고, 이후 토지와 건물을 통합평가하는 과표체계의 구축이 이루어진 점은 세제사 관점에서는 주목할 부분이다.

셋째, 2010년 도입된 지방소비세 및 소득세 도입이다. 이는 세제사적으로는 해방 이후 가장 큰 사건으로 볼 수 있으며, 국세분의 일정 부분을 지방으로 이양한 의미 있는 지방세의 외연 확대로 볼 수 있다. 지방소비세 및 지방소득세 도입은 한국 지방세제사에서 유일한 국세의 지방세 이양이라는 평가를 받고 있다. 지방소비세 도입의 논의의 시작은 노무현 정부가 발단이었고 도입은 MB 정부가 추진하게 되었다. 도입 배경으로는 지방재정의 구조적 문제와 지역경제 성과와 지방세수 간의 비연계성 등을 들 수 있으나 결정적으로 도입하게 된 배경은 MB 정부의 취·등록세 등 각종 감세정책과 종합부동산세 및 수도권 규제 완화에 따른 지방재정 감소를 보전하기 위한 대책으로 도입된 것으로 보는 견해가 지배적이다. 반면 지방소득세의 경우, 주민세 소득할이 명칭만 변경되어 신세목화된 것으로 과세표준이나 세율의 변화는 없었다. 따라서, 지방소비세의 경우 향후 지방교부세와의 차별화, 국세의 추가 이양 등의 연계 이슈가 지속적으로 논의되고 있으며, 지방소득세의 경우 독립세로서의 기능 강화에 초점이 맞추어지고 있는 상황이다.

나. 주요 이슈

부동산 거래세 위주의 등록세는 지방세수 확충에 기여해 왔다. 그러나, 당초 국세 성격인데 지방세로 되어 있어 지방세에 맞지 않다는 견해와 부동산 거래 시 취득세와 등록세를 같이 납부함으로써 거래과세 부담을 높이는 영향이 있어 바람직하

지 않다는 견해가 지배적이었다. 이에 부동산 관련 세원은 취득세와 통합되고 기타 세원은 등록면허세로 개편되어 부가가치세 도입 당시의 등록세의 모습은 사실상 찾기 어렵다. 결국 이는 지방세의 세원 축소와 위상 격하라는 결과로 이어지는 것이 아닌가 하는 우려가 있다. 그밖에 재원이전 성격의 담배소비세는 과표나 세율 등의 결정 면에서 지방세적인 성격이 거의 나타나지 않고 있으며, 지역개발세의 경우, 반대로 지방세적인 명분은 있을지 모르나 세수가 미미하여 지방세수 본연의 기능에 부합하지 못한다는 문제점 등은 지방세의 현 주소이며 근본적인 한계이기도 하다.

세제사적인 관점에서 볼 때, 2000년대 이후 지방세와 관련한 가장 큰 이슈는 지방소비세 및 지방소득세 도입이다. 지방세의 소비과세 도입은 과거 수십년간의 지방자치단체의 숙원사업이기도 하였고, 우여곡절 끝에 도입되기까지 많은 시간이 걸린 이유를 생각해 볼 필요가 있다. 현재의 지방소비세 및 지방소득세가 안고 있는 문제점과 한계는 오랜 시간 동안 도입되지 못했던 원인들에 해당하기 때문이다. 2005년 참여정부 당시 충분한 논의가 진행되었음에도 당시에 도입되지 못했던 것은 결정적으로 지방소비세와 지방교부세와의 차이점이 분명하지 않았기 때문이다. 2012년 현재 도입 3년 동안의 전문가들의 평가에 따르면, 지방소비세 도입 이후 최종적인 재원배분은 동일한 금액의 지방교부세 재원 확대에 의한 배분과 큰 차이를 나타내지 못하고 있는 것으로 나타났다. 반면, 서울시를 포함한 보통교부세 불교부단체들은 지방소비세나 재정보전금 순증에도 불구하고 지방교부세 감소가 발생하지 않기에 재원이 증가하고, 전반적으로 지방소비세가 보통교부세 교부단체 사이의 재정 형평화에는 긍정적인 기여를 했지만, 불교부단체 사이의 재정력 격차를 확대시키는 결과가 나타났다. 이는 도입 이전에 이미 예견된 사실이며 이에 대한 대안을 마련하기 위해 배분기준에 있어서 가중치(수도권 100%, 비수도권 광역시 200%, 비수도권 도 300%)를 적용하고, 2010년부터 2019년까지 10년간 수도권 시도는 지방소비세수의 일정비율을 출연하여 매년 3,000억원으로 지역상생발전기금을 조성하여 운영하고 있다. 그러나, 이와 같은 수도권의 비수도권 지원 방식은 역시 교부세와 비교하여 배분의 비효율성이라는 문제점을 안고 있으며, 수도권 지역의 경우 복지지출 증가에 따른 재정의 어려움과 확보된 세수와의 연계가 없는 점 등은 과연 지방세인가 하는 의문점을 갖게 하는 부분이기도 하다. 결과적으로 오랫동안 염원 하던 지방소비세가 도입되었음에도 사실상 수도권 지역과 비수도권지역 모두 당초

의 기대감에는 못 미치는 세목이 되고 있는 상황에서 추가 대책으로 논의되고 있는 것은 부가세율을 5%에서 10%로 인상하는 안이다. 지방소득세의 경우 현재의 모습은 큰 차이가 있는 것은 아니므로 지방의 소득과세로서의 면모를 갖추기 위한 제도 개편이 꾸준히 진행되어야 할 것으로 보인다.

지방소비세와 지방소득세가 안고 있는 근본적인 문제점은 지방자치단체 스스로 과표와 세율을 결정하지 못한다는 데 있다고 볼 수 있다. 국제적인 기준에 따르면, 현재의 우리나라의 지방소비세는 ‘공동세’에 해당하며 지방소득세는 부가세적인 성격에 해당한다고 볼 수 있다. 공동세는 중앙과 지방이 합의하에 세원 부족분과 재정 사용분을 일정부분 맞춰주는 역할을 하는 것이기에 당초 지방세 본연의 기능과는 거리가 있다고 볼 수 있다. 우리나라 지방세제사적으로 볼 때, 지방소비세 도입은 공동세 도입을 통한 지방의 재정 확충 및 외연적인 소비과세 확대라고 해석하는 것이 현재의 지방소비세 모습을 정확히 설명한다고 볼 수 있다. 지방소비세 도입 과정을 보면, 그 자체의 한계는 그대로 유지하고 있지만, 이명박 정부에 전격적으로 실행이 가능했던 것은 지방재정에 대한 이해가 충분했다기보다는 수도권 규제완화 정책과 함께 지방으로의 자원 보전에 대한 명분이 필요했기 때문이었다. 2008년 경제위기로 인해 지방으로의 이전재원도 대폭 감소한 가운데 ‘국가경쟁력 강화를 위한 국토 이용의 효율화 방안’ 등에 따른 비수도권 지방정부의 비판에 대응하기 위한 방안으로 지방소비세와 지방소득세 도입이 본격적으로 시행되었다. 시행 이후, 지방재정의 세수 확충 기능은 일부 담당했으나 당초 도입 배경에 해당하는 지역경제 성장과의 연계는 거의 나타나지 않고 있다. 향후 지방소비세와 지방소득세가 어떠한 모습으로 변모해갈 것인가는 현재의 지방재정을 보는 정책 결정자들의 문제의식에 달려 있으며 이를 최종적으로 받아들일 수 있는 국민의 참여의식에 달려 있다. 지방세의 경우 어떠한 경우에도 지방에서의 민의와 경제활동과 그에 대한 상응적인 지불가격의 표현으로 나타나야 하며, 이른바 가격기능으로서의 역할이 강조될 때 의미가 있다고 할 수 있다. 그러한 면에서 볼 때, 지방소득세는 과세 형식과 방법 측면에서 보다 적절한 지방세가 될 수 있는 여건을 갖추고 있다고 볼 수 있다. 독립적인 소득세 기능 강화를 위한 노력이 필요할 것으로 보이며, 그러기 위해서는 누진세제가 아닌 비례세제로의 전환 등도 향후 충분히 논의될 것으로 보인다.

지금의 우리나라 지방세는 일단은 세수 확충으로서의 기능이 먼저 부각되고 있는

상황이지만, 차츰 인구분포와 재정지출의 연계가 강하게 나타나 복지지출에 대한 주민의 의식이 높아지게 되면 지방세에 대한 해석도 변화할 것으로 보인다. 이와 같은 변화가 지방세제사적으로는 어떠한 제도를 도입하게 되고, 어떠한 모습으로 개선되어갈 것인가는 귀추가 주목되는 부분이기도 하다.

2. 지방자치제 도입과정에서 국세의 지방세 이양 및 그 후의 변화

가. 서론

지방자치제도의 부활은 지역주민의 삶의 질 향상을 위한 조치였다. 그러나 지방자치제도의 재실시³⁾는 다소 갑작스러웠기 때문에 행·재정 등 제반 제도의 구축이 미비한 상태로 시작되었다. 특히 국세와 지방세의 세원배분 등 재정분권에 관한 것이 미진한 부분 중의 하나이다. 일반적으로 지방분권의 기본 전제조건이 재정분권인데, 재정 책임성 강화를 위한 재정분권은 아직도 이루어지지 않고 있는 실정이다.

국세와 지방세의 세원배분 기본골격은 지방자치 실시 이전에 구축된 것으로 그 이후 변화는 크지 않다. 국가의 정책에 따라 지방세수가 감소하는 것을 방지하기 위한 세원 및 재원 조정이 있었으며, 지방자치를 위한 진정한 세원 조정은 참여정부의 지방분권 기조에 따라 논의가 시작되었다가 2010년부터 도입된 지방소비세와 지방소득세 정도라고 할 수 있다. 2000년 주행세가 지방세로 도입되었지만, 주행세는 한미자동차 협약으로 자동차세 세율이 인하됨에 따른 자치단체의 세수 감소를 보전하기 위해 당시 교통세(현재는 교통·에너지·환경세)의 일부가 지방으로 이양된 것이다. 또한 지방교육세가 2001년에 도입되었지만 지방교육세는 지방교육재정 교부금으로 전출되는 재원으로서 지방세의 성격과는 차이가 있다. 그리고 2005년 부동산 투기 억제 차원에서 종합부동산세가 국세로 도입되면서 지방세인 종합토지세의 일부가 국세로 이양되어 부동산보유세의 세원 조정이 있었다. 결국 지방자치제의 도입과정에서의 국세의 지방세 이양은 2010년 부가가치세의 일부가 지방으로 이양된 지방소비세와 2013년에 예정된 지방소득세의 독립세화가 전부라고 할 수 있다.

한편 지방자치제 실시 이후 자치단체의 재정지출 책임은 급증하고 있다. 특히 최근 자치단체의 의도와는 달리 자치단체의 사회복지 관련 재정적 역할이 상당히 확대되고 있다. 즉, 정부의 사회복지지출에 있어서 지방이 의무적으로 대응하여 부담해야 하는 지출액이 급속도로 증가하고 있다. 지방세수 증가에 비하여 재정지출이

3) 지방자치제도는 1948년 정부 수립 이후 1952년부터 1961년까지 실시하였기 때문에 1990년 지방의회 구성 및 1991년 민선자치단체장 선출 등은 지방자치가 부활된 것이지만 통상적으로 지방자치의 실이라는 용어를 많이 사용하고 있어 본고에서도 그대로 사용하고자 한다.

급증하다 보니 자치단체의 이전재원에 대한 의존도가 높아지면서 재정 책임성은 더욱 악화되고 있다. 이런 배경하에서 자치단체가 증가하는 재정지출수요에 대해 자체적으로 대응할 수 있는 역량을 강화하면서 지방의 재정 책임성을 높이기 위해서는 추가적인 국세의 지방 이양을 꾀할 필요가 있다.

여기서는 지방자치 실시 이전과 이후로 구분하여 국세의 지방세 이양 세목에 대한 논의를 도입배경, 추진과정 및 세부내용 순으로 살펴보고자 한다. 또한 지방자치와 관련하여 지금까지 국세의 지방세 이양에 대한 성과평가와 시사점을 자료 분석 및 당시 정책담당 전문가와의 인터뷰를 통해 도출하고자 한다.

나. 국세의 지방세 이양 배경

1) 지방자치 실시 이전

가) 등록세

등록세는 재산권, 기타 권리의 취득·이전·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록하는 행위에 부과하는 세목으로 1911년 일제 식민지 시대에 국세로 신설되었으나, 1976년에 이루어진 세제개편을 통해 지방세로 이양되었다.

1970년대에 들어서 지방의 재정난을 이유로 등록세를 지방으로 이양해야 한다는 주장이 지속적으로 제기되었다. 서울시는 도시규모의 확충에 따라 세출이 해마다 50%씩 증가하고 있는 반면에 지방세수는 20~25%선에 머무르고 있어 재정 부족에 허덕이고 있다고 주장하며, 새로운 재원 확보를 위해 국세 중 지방세의 성격을 띠고 있는 영업세·등록세·입장세 등을 지방세로 이양해 주도록 내무부에 건의하였다(매일경제, 1970. 8. 28). 또한 대한상의 부설 한국경제연구센터에서 발간한 『지방세제도의 실태 및 개선에 관한 연구』 보고서에 따르면 지방재정의 확충을 위해 등록세를 지방으로 이양해야 한다고 지적하였으며, 전경련 등 경제계를 대표하는 기관들도 등록세의 지방 이양에 관한 지방세 개편을 촉구하였다. 대한상공회의소는 1976년부터 실시 예정인 부가가치세제가 시행되면 지방세제의 전면적인 개편이 이루어져야 하는데 대표적으로 현행 지방세의 세목을 단순화하고 등록세·통행세·입장세 등을 지방으로 이관하여야 함을 제안하였다(매일경제, 1974. 9. 27). 이러한 분위기 속에서 1976년 세제개편을 의해 국세인 부가가치세의 도입과 동시에 지방

세였던 유흥음식세가 부가가치세에 편입되고 그에 대한 대체 세목으로 국세인 등록세가 지방으로 이양되었다.

유흥음식세는 요리점, 다방 등에서 이루어지는 유흥행위와 음식 및 숙박행위 등에 대해 행위자에게 부과되는 지방세이지만, 실제로는 업소의 영업주가 세금을 납부하고 있었기 때문에 과세표준에서도 차이가 없었던 국세인 영업세와 비슷한 성격을 가진다. 그러나 국세인 영업세는 관할세무서가 지정하는 금고에, 지방세인 유흥음식세는 시·군·구에서 지정하는 금고에 내야 하는 등의 불편을 겪어 왔으며 세무행정상의 마찰과 혼란도 있었다. 반면에 등록세는 법인의 등기재산권의 취득·이전 등에 관한 등기를 하거나 등록을 할 때 부과되는 국세이지만 주요 과세대상이었던 부동산 평가업무는 지방자치단체가 관장하였고, 부과 및 징수업무는 국세청에서 관장하고 있어 업무상의 혼란이 있었다. 따라서 업무상의 혼란을 줄이고 세무행정의 효율성을 높이기 위해 부가가치세의 도입과 더불어 유흥음식세와 등록세를 맞교환하는 세제개혁은 불가피했다고 할 수 있다. 당시 유흥음식세는 신장성이 높고 유흥업소 및 음식점에 대한 통제가 용이했기 때문에 등록세와의 교환에 대해 지방자치단체는 반대하는 입장이었다. 그러나 1975년도 징수목표액 기준으로 유흥음식세액은 218억원, 등록세액은 480억원임을 고려할 때 등록세가 262억원이 더 많으므로 등록세의 지방 이양으로 인해 충분한 세수보전을 할 수 있다는 주장이 제기되었고⁴⁾, 지자체 및 연구기관에서 지적하였던 지방재정의 확충문제도 해결할 수 있을 것으로 기대하였다. 그리하여 1976년 10월 2일 법률개정에 관한 의안이 제출되고 12월 31일에 법률이 통과됨에 따라 1977년도부터 등록세가 지방세로 이양되었다.

나) 담배소비세

1984년 농지세의 세율체계가 소득세와 같이 16단계로 세분화되고 수입금액에서 필요경비와 기초공제액을 공제한 농지소득금액이 과세표준으로 설정됨에 따라 발생한 세수 감소를 보전하기 위한 방안으로 중앙정부의 전매익금 일부를 지방자치단체에 배분하는 담배판매세가 시·군세로 신설되어 운영되었다. 그러나 1988년 말 세법개정에 의해 지방자치에 대비한 지방재정의 확충을 위한 방안으로 담배판매세

4) 징수목표액을 기준으로 한 비교는 「유흥음식세를 국세로」(중앙일보, 1976. 3. 15) 기사를 참조하였다.

를 확대·개편하여 특별·직할시세 및 시·군세로 담배소비세를 신설하였다.

정부는 지방자치제 실시에 대비하고 농어촌개발 및 저소득층·불우계층 등의 지원을 위해서는 지방재정의 확충이 필요하기에 담배관련 국세인 교육세, 방위세, 관세, 부가가치세, 전매납부금을 담배소비세로 일원화하여 지방에 이양하도록 하였다. 담배소비세 도입을 통해 1989년에는 약 1조원의 세수입 증대를 기대하였으며, 이로 인해 지방재정의 자립도도 5%p 상승한 64%가 될 것으로 예측하였다(한겨레신문, 1988. 8. 14).

정부가 표면적으로 제시한 이유 이외에도 담배소비세의 도입 배경에 있어서 1988년에 개최된 한·미통상협약의 결과를 빼놓을 수 없다. 미국은 담배협상에 있어서 전매공사의 간섭이 없는 자유로운 수입 및 판매를 허용해 줄 것을 요구하였으며, 기존의 양담배에 부과하고 있던 관세(50%), 부가세, 방위세, 교육세, 담배판매세, 전매납부금(판매가격의 33%) 등 6개의 세금을 하나로 통합해줄 것을 요구하였기 때문이다(동아일보, 1988. 2. 17; 한겨레신문, 1988. 6. 4).

다) 지역개발세

지방의 신세원 개발에 대한 논의는 1970년대 이후로 지속적으로 이루어져 왔으며, 관광세 및 지역개발세를 지방세로 신설해야 한다는 주장이 제기되어 왔다(동아일보, 1970. 12. 26).

1991년 말 지방세법 개정 시 지역 특성에 적합한 새로운 세원을 개발하여 지역개발·수질개선 및 수자원 보호에 필요한 재원을 확충하고 지역균형 발전을 도모할 수 있는 경비를 충당하기 위해 지역개발세가 신설되어 1992년부터 시행되었다. 지방의 특수 부존자원을 세원으로 하는 지역개발세는 지방세법에 세목의 설치 근거만 제시하고 지방정부의 조례를 통해 세율을 정하여 과세하는 법정외세로 두는 것이 바람직하지만, 우리나라는 조세법률주의를 택하고 있기에 조세 종목과 세율을 지방세법에 명시하고 부과징수방법 등을 조례로 정하도록 하였다.

2) 지방자치 실시 이후

가) 주행세

1990년대 초부터 대도시를 중심으로 지속적으로 늘어나고 있는 자동차로 인한 교통·주차난 등의 문제의 해결과 더불어 고유가 시대를 대비한 에너지 절약 차원에서 승용차의 주행거리에 따라서 별도의 세금을 부과하는 휘발유 주행세의 목적세도 있었다. 그러나 목적세의 도입은 오히려 국민의 세부담만을 증가시킬 뿐이라는 반대여론에 부딪혀 잠시 보류되었다. 대표적인 예로 한국자동차공업협회는 우리나라의 자동차 취득 및 보유 관련 세금부담률이 미국의 15.2배, 영국의 2.1배, 일본의 1.9배에 이를 정도로 주요 선진국들에 비해 높다고 지적하며, 정부가 계획하고 있는 주행세 신설에 대해 비판적인 견해를 보이고 만약 이를 도입할 경우 자동차 보유세를 경감해야 한다고 주장하였다(연합뉴스, 1993. 5. 3).

잠시 보류되었던 주행세의 도입은 1998년 4월 14일에 개최된 국무회의 자리에서 다시 언급되었다. 김대중 대통령은 환경을 파괴하는 당사자에게 환경세를 부과하듯, 교통문제와 대기오염을 유발하는 당사자에게 세금을 부과하는 것을 검토해야 한다며 교통문제와 대기오염 문제를 획기적으로 해결한다는 차원에서 주행세 실시 여부를 검토하라고 지시하였다. 그 후 자동차업계와 산업자원부는 자동차 취득 및 보유단계의 세금 인하 조정 없이는 주행세를 도입할 수 없다며 강력히 반발하고 나섰다. 동년 10월에 한·미자동차협상이 타결됨에 따라 주행세 도입이 불가피해졌다. 이 협상에서 자동차 세율을 인하하기로 결정하고, 이로 인해 지방세 수입이 감소할 것으로 예상되어 이를 보전하기 위한 방안으로 그동안 논의되어 왔던 주행세의 도입이 확정되었다.

그리하여 1999년 말 「지방세법」 개정을 통해 국민의 추가적인 세부담이 없는 교통세⁵⁾액의 3.2%를 재원으로 하는 부가세(surtax) 형태의 주행세를 특별·광역시세 및 시·군세로 신설하여 2000년도부터 시행하였다.

5) 교통세는 특별소비세 세원인 휘발유·경유 및 이와 유사한 대체유류를 세원으로 하여 교통기반 시설 확충을 위해 1994년에 10년간 한시세로 도입되었다. 그 이후 교통세의 대상사업이 교통, 에너지, 환경 관련 사업으로 확대되면서 명칭이 교통·에너지·환경세로 변경되었고, 기한이 2012. 12. 31까지 연장되어 운영되고 있다.

나) 지방교육세

지방교육세는 2000년 말 「지방세법」 개정을 통해 신설되어 2001년부터 시행되었다. 우리나라의 교육자치는 지방재정과 지방교육재정이 분리되어 있는 상황에서 이루어지고 있었으며, 정부는 이 둘의 연계를 통해 지방자치단체의 교육의 질 향상과 서비스에 대한 역할과 책임성을 강화시키기 위한 목적으로 지방교육세를 도입하였다.

지방교육세의 도입은 급격히 이루어진 것이 아니라 1982년 교육세가 시행된 이후로 꾸준히 논의되어 왔는데, 한시적으로 시행되고 있던 교육세를 폐지하고 교육세와 같은 규모의 지방교육세를 신설하려는 계획이었다. 우리나라의 교육제도는 형식상 지방교육자치제를 채택하여 시·도에 교육위원회와 교육청을 두어 전문성을 살리면서 교육행정을 담당하고 있으나 이 조직은 지방정부와 상관없이 별도의 기구로 운영되고 있으며 특히 재정 면에서는 중앙정부의 지방교육재정교부금에 대부분 의존하고 있는 명목상의 교육자치를 하고 있었다. 그리하여 교육재정에 대한 지방자치단체의 역할을 강화하는 한편, 지나치게 중앙정부에 의존하고 있는 지방교육재정의 자립화를 도모하고 진정한 교육자치제를 이루기 위해 한시적으로 운영되고 있던 국세인 교육세를 폐지하고 같은 규모의 지방교육세 신설을 계획해 왔다. 그러나 1990년 후반부터 교육부의 강력한 반발에 의해 교육세의 징수시한이 없어지고 영구세로 전환되면서 이를 대체하기로 했던 지방교육세 신설에 대한 수정이 이루어졌다. 결국 국세인 교육세 중 지방세에 부가하여 징수해 왔던 지방세분만 지방교육세로 전환시켰으며, 세입 전액은 시·도의 일반회계에 계상된 후 교육비특별회계로 전출시키는 방안을 채택하였다. 이때 일부 세율을 인상함으로써 지방자치단체의 지방교육재정에 대한 지원을 확충하였다.

다) 종합부동산세

국세인 종합부동산세는 토지·건물 등 재산에 대한 보유과세로서 2005년 1월부터 시행되었다. 종합부동산세는 2001년 이후 서울시 강남구 및 수도권, 신도시를 중심으로 부동산 경기가 과열되는 현상이 나타나기 시작함에 따라 부동산 투기를 억제하기 위한 수단으로서 논의되기 시작하였다.

2001년 7월부터 2003년 9월 사이에 전국의 주택가격이 11.2% 상승하였으며, 강

남지역 및 수도권, 신도시, 신행정수도 지역을 중심으로 가격이 급등하였다. 재건 축과 수도권 고교 평준화 조치에 따라 강남 이주 수요가 증가함으로써 강남지역 주택가격이 크게 상승하였고, 저금리 상황에서도 풍부한 유동성이 신도시 신행정수도 등 개발이익이 기대되는 지역으로 유입되었다. 이에 대응하여 2003년 5월 23일, 2003년 9월 5일 두 차례에 걸쳐 주택공급을 확충하고 투기수요를 억제하기 위해 주택시장 안정화 대책을 추진하였으나 주택가격이 일시적으로 안정되는 모습을 보이다가 또 다시 상승하였다.

부동산 가격이 상승할 때 토지소유의 집중은 소득분배에 중대한 영향을 미치고 소득불균형을 심화시키게 된다. 우리나라 토지소유의 구성 비율을 살펴보면 1988년의 경우 상위 5%의 가구가 전국 토지면적의 65%를 소유하고 있으며, 1993년에는 상위 5%의 가구가 종합토지세의 대상토지의 71%를 소유하고 상위 10%의 가구는 86%를 소유하고 있다.⁶⁾ 따라서 상위 소득자에게 토지보유의 정도가 집중되어 있는 구조라고 할 수 있는데, 이 상황에서 부동산 가격이 급등하게 되면 토지를 소유하고 있는 정도에 따라서 소득의 불균형 현상이 심화되는 사회적 문제가 발생하게 된다. 그리하여 같은 해 10월 29일 주택시장안정 종합대책을 마련하고 부동산 과다보유와 투기행위에 대한 과세를 강화하여 부동산을 통한 투기적 이익을 최대한으로 세금으로 흡수시키고 부동산 보유에 대한 조세부담의 형평성을 제고하기 위해 종합부동산세의 2005년 조기 시행을 추진하였다.

라) 지방소득·소비세

우리나라는 1995년 지방자치제가 본격적으로 시행된 이후에 국가의 행정기능 및 복지사업 등을 점차 지방으로 이양하였다. 반면에 재정적 측면에서 우리나라의 지방재정은 여전히 중앙에 의존적이며 그 정도는 점점 심화되고 있는 상태이다. 이와 관련하여 국세와 지방세의 세수입 비율은 약 8:2, 세출비율은 4:6으로서 중앙정부에 비해 지방정부는 자체적인 재원조달이 잘 이루어지지 않고 있으며, 세출의 상당 부분을 중앙의 이전재원에 의존하고 있다. 지방재정의 자체재원조달 능력의 지표라고 할 수 있는 재정자립도 역시 점점 하락하고 있는 추세이다.

지방재정이 열악해지고, 중앙에 의존적이 되어버린 구조적인 문제는 지방세가 재

6) 현진권·나성린, 『조세정책과 소득재분배』, 한국조세연구원, 1996 참조

산과세 중심으로 되어 있어 소득과세 및 소비과세에 비해 상대적으로 신장성 및 안정성이 떨어지고 지역경제 발전이 지방세수의 증대로 연계되지 못하고 있는 사실에 기인한다.

〈표 Ⅶ-2-1〉 지방세의 세원별 세수구조(2009)

(단위: %)

국가	소득과세	재산과세	소비과세	기타
캐나다	43.5	24.0	32.4	0.0
독일	57.8	7.8	34.3	0.0
미국	24.3	34.4	41.4	0.0
덴마크	88.9	11.0	0.2	0.0
일본	50.6	29.9	18.4	1.1
한국 ¹⁾	20.4	52.5	25.6	1.5
OECD 평균	39.3	35.9	22.2	2.5

주: 1) 지방교육세를 기타 과세에 포함시킬 경우 소득과세의 비중은 18.2%, 재산과세는 46.9%, 소비과세는 22.9%, 기타 과세는 11.9%이다.

사회보장기여금 및 지방교육세를 제외하였으며, 연방국가의 지방세는 주정부의 세입을 포함함

자료: OECD, Revenue Statistics 2011(<http://stats.oecd.org/Index.aspx>)

주요 OECD 국가들의 경우 재산과세가 아닌 지역경제활동과 밀접하게 연관되는 소득 및 소비과세의 비중이 높은 편이지만 우리나라는 재산과세의 비중이 52.5%를 차지하고 있으며 OECD의 평균을 크게 상회하고 있다. 우리나라와 지방세 환경이 비슷한 일본의 경우에도 소득 및 소비과세의 비중이 69%를 차지하고 있다.

이뿐만 아니라 우리나라의 지방세는 정부의 경제활성화 정책에 의해서도 크게 영향을 받고 있다. 부동산 경기의 활성화를 위해 지방의 주요 세원인 취득세·등록세의 세율을 인하하거나 감면 혜택을 주고 있다. 2008~2009년도에 걸쳐 재산세율 인하 및 취득세·등록세 감면을 확대하는 등의 대대적인 지방세 감세정책이 실시되었다. 이로 인해 앞으로 5년간 지방재정의 세수는 약 30.2조원이 감소될 것으로 전망되어 지방재정의 어려움이 예측되기도 했다(지방세법 일부 개정 법률안 중 강운태 의원 대표 발의안 참조).

재산과세 중심에서 소득 및 소비과세의 비중을 확대하여 세수의 신장성을 확보하고, 정부의 부동산 정책 및 경기 변화에 의해 크게 동요되지 않은 안정성의 확보를 위해 지방소득세와 지방소비세 도입의 필요성이 제기 되었으며, 세제 도입을 통해

지방자치단체의 자체수입의 증대를 기대하였다. 이러한 이유로 2010년부터 지방소비세가 부가가치세의 5%로 도입되었으며, 지방소득세는 일단 명칭만 변경하고 2013년부터 TF를 구성하여 해외사례 분석과 세무행정비용이 최소화될 수 있는 방안을 검토하기로 하였다.

다. 국세의 지방세 이양 추진 과정

1) 지방자치 실시 이전

가) 등록세

지방자치제 도입과정에서 국세의 지방세 이양은 지방자치제 실시 이전과 이후로 나누어서 기술하고자 한다. 등록세의 지방이양은 1977년 부가가치세가 국세로 도입되면서 지방세이던 유흥음식세를 부가가치세의 과세대상에 포함하면서 발생하는 세수 감소를 보전하는 차원에서 결정한 것이다. 그 당시에는 등록세의 세수규모가 유흥음식세보다 컸기 때문에 큰 문제없이 교환하였으나 그 이후 조세성격 등을 이유로 문제가 제기되곤 했다. 그 당시 정책을 담당하였던 권강웅 국장과 김대영 국장 두 분의 인터뷰를 통해 추진 과정을 살펴보고자 한다.

〈인터뷰〉 권강웅(행정안전부 지방세제국장 역임)

등록세는 부가가치세가 도입되면서 지방세로 있던 유흥음식세 등 소비과세를 포함해야 하므로 지방세가 없어지는 문제가 발생하게 되어 국세로 있던 등록세를 지방으로 이양한 것이다. 그 당시 등록세는 국가에서 수행하던 업무로 지방에서 준비도 되지 않은 상태에서 세수보전 차원에서 받게 된 것이다. 등록세가 지방으로 이전되면서 기존의 취득세와 더불어 거래과세로 취급되면서 거래될 때 부담이 두 배로 증가하게 되어 지방세 무당국의 골칫거리로 남게 되었다. 등록세가 지방세로 된 이후 부가세를 포함하여 세율이 5.8%나 되어 학자들은 거래과세를 완화해야 한다는 주장을 끊임없이 제기하여 정책당국은 지속적으로 어려움에 봉착하게 되었다. 지금은 세목의 간소화 차원에서 취득세와 통합되어 예전의 등록세를 별도로 구분하기가 용이하지 않다.

〈인터뷰〉 김대영(행정안전부 지방세제국장 역임)

등록세의 지방 이양은 진정한 의미의 국세의 지방세 이양이라고 볼 수 없다. 국세와 지방세의 세원 교환에 해당하는 것이다. 당시 국세로부터 이양받은 등록세와 교환한 유흥음식세는 세수규모에서는 비슷하지만 지방세의 위상을 격하시키며 오히려 지방세의 세원을 축소시키는 결과를 초래하였다. 등록세는 취득세와 유사한 세원들로 구성되어 있으며 대표적인 세원인 부동산의 경우 부동산 취득과세로 인정되어 취득세와 이중과세라는 논란을 불러일으켰다. 최근 취득·등록세로 통합되었는데 그 결과 지방세의 세원은 축소되고 지방세의 위상은 격하되는 결과를 초래하게 되었다.

나) 담배소비세

담배소비세의 전신은 담배판매세이다. 담배판매세는 원래 국가 수입으로 귀속되고 있던 전매익금의 일부를 과세하여 왔으나 농지세 세수가 급감하면서 이에 대한 세수 보전 차원에서 담배소비세로 전환되었다. 1984년 국가정책의 일환으로 납세자의 권익보호를 위해 농지세의 기초공제액이 인상되고 세율이 인하되어 농지세 규모가 약 84%로 감소되어 이의 세수를 보전하기 위한 방안으로 담배소비세를 도입한 것이다.

〈인터뷰〉 권강웅(행정안전부 지방세제국장 역임)

담배소비세는 농지세와 연관되어 있다. 즉 농민들에 대한 기초공제의 확대에 따라 농지세가 그 당시 약 950억원에서 약 150억원으로 감소하게 되자 국가가 담배전매익금을 세수 보전 차원에서 지방으로 이전하게 되면서 도입되었다. 담배판매세로 명명하다가 나중에 담배소비세가 되어 지금에 이른 것이다.

〈인터뷰〉 김대영(행정안전부 지방세제국장 역임)

담배소비세는 당초 담배판매세라는 세목으로 도입하게 되었다. 그 배경은 당시 농지세가 대폭 개편됨에 따라 감소하는 세수를 보전하기 위한 것이었다. 당시 농지세는 농지수입 총액을 기준으로 과세하는 외형과세인 일종의 수익과세제도이었다.

이러한 외형과세이던 농지세를 순수한 소득과세인 농지세로 개편하는 과정에서 상당한 액수의 지방세 감소를 초래하게 되었다. 지방세 감소액도 지방재정이 취약한 농촌지역(시군)일수록 감소금액이 많았기 때문에 보전이 불가피한 상황이었으며 보전방안 마련이 문제였다. 국세와 지방세 중에는 대체세원이 마땅하지 않았다. 공여지책으로 당시 국가의 전매이익금으로 국가 수입이었던 담배판매수익의 일부를 담배판매세라는 명칭의 지방세로 이양하여 감소 재원을 보전하게 된 것이다. 그러한 이유로 담배판매세의 세율은 농촌지역이 높고, 도시지역은 낮은 이중구조로 되었던 것이다. 따라서 담배소비세는 지방재정 보전대책에 불과할 뿐 진정한 의미의 국세의 지방세 이양이라고 말할 수 없다.

다) 지역개발세

지역개발세는 지방의 순수한 신세원 개발의 일환으로 도입된 세목이다. 그 당시 부가가치세가 거의 모든 세원을 과세대상으로 하고 있기 때문에 중복불가 원칙에 의해 중복이 안 되면서 과세가 가능한 세원을 발굴한다는 것은 매우 어려웠다. 지방세 세무당국은 각고의 노력 결과 중복과세에 대한 부분은 철저히 배제하고 과세되고 있지 않으면서 지방세의 특성을 지닌 지역개발세를 개발하였다.

〈인터뷰〉 권강웅(행정안전부 지방세제국장 역임)

지역개발세는 국세의 지방세 이양이 아니고 순수하게 지방에서 발굴한 신세원이다. 그 당시 청와대에 지방자치기획단(이시종 단장)이 만들어졌는데, 내무부의 임경호 세제국장이 세수확충 차원에서 무조건 신세원을 발굴하라고 지시하여 많은 고생하면서 무에서 유를 창조한다는 각고의 노력에서 만든 것이다. 신세원은 다른 세목 특히 부가가치세와 중복되지 않아야 하기 때문에 나와 경기도의 노찬호과장(현)이 많은 자료를 참고하면서 일본의 법정외세와 유사하게 만든 것이다. 예를 들면, 물이 만들어지면서 부가가치세가 과세되므로 그 전단계로 발전용수에 과세하고, 광물자원에 과세하는 것이다. 이 과정에서 수자원, 광물자원을 담당하고 있는 동력자원부, 산자부 등과 많은 불협화음이 있었다.

〈인터뷰〉 김대영(행정안전부 지방세제국장 역임)

지역개발세는 1991년 말에 신설되었다. 지역개발세는 지역의 균형개발 등에 소요되는 재원을 확보할 목적으로 발전용수(양수발전용수를 제외한다)·지하수·지하자원·컨테이너를 취급하는 부두를 이용하는 컨테이너를 과세대상으로 하였다. 그러나 세율이 발전용수는 발전에 이용된 물 10m³당 1원, 지하수는 개발하여 채수된 물 1m³당 10원, 지하자원은 채광된 광물가액의 1,000분의 1, 컨테이너는 컨테이너 1TEU당 15,000원으로 아주 낮은 수준이기 때문에 지방재정에 큰 도움을 줄 수는 없었다. 그리고 세율은 지방자치단체의 조례로 100분의 50 범위 안에서 가감 조정할 수 있었다. 그 중에서 컨테이너는 부산항에서만 과세하는 것으로 되어서 실제로는 전국적으로 시행되는 제도도 아니었다. 지역개발세는 국세의 지방세 이양이라고 할 수 있는 성질의 것이 아니라 지방세의 신설에 해당하는 것이라 하겠다. 지방세의 세율은 매우 한정적이어서 궁여지책으로 찾아낸 신설세이다. 실제로 징수되는 세수가 미미하여 컨테이너를 제외하고는 지방자치단체의 세원으로서 도움을 준다는 느낌을 받기도 어려운 세원이다.

2) 지방자치 실시 이후

가) 주행세

주행세는 지방세로 도입되었지만 도입 배경은 앞에서 기술하였듯이 엄밀한 의미에서 국세의 지방세 이양이라고 볼 수 없다. 그 당시 정책을 담당하였던 권강웅 국장과 김대영 국장 두 분의 인터뷰를 통해 추진과정을 살펴보고자 한다.

〈인터뷰〉 권강웅(행정안전부 지방세제국장 역임)

주행세는 지방자치와 상관없이 한·미통상현상에 따라 자동차세가 감소하게 되자 이에 대한 세수 보전 차원에서 도입된 것이다. 재경부는 감소분에 대한 지원을 하지 않으려고 했는데, 그 당시 여당인 민주당의 박광태 의원이 일반예산에서 지원해 주기로 약속을 하여 문제가 해결되었다. 그 당시 재경부의 세제실장이 현재 김진표 의원인데 2000년도부터는 교통세의 일부를 주행세로 도입하여 자동차세 감소분을 보전하기로 약속하였다.

〈인터뷰〉 김대영(행정안전부 지방세제국장 역임)

주행세는 비영업용 승용자동차를 과세대상으로 하여 휘발유·경유 및 이와 유사한 대체유류(이하 이 절에서 ‘과세물품’이라 한다)에 대한 교통·에너지·환경세(도입 당시 유류세)의 납세의무자에게 부과한다. 주행세의 세율은 과세물품에 대한 교통·에너지·환경세액의 1,000분의 215로 다소 이상하게 책정되었다. 그 이유는 당시 자동차세의 세율 체계를 개편하고 자동차에 과세되던 등록세를 폐지함에 따라 감소되는 지방세수를 보전하기 위하여 세율이 결정되었기 때문이다. 그리고 주행세에는 운수사업자에 대한 유류세 인상에 따른 보조금이 포함되어 있기 때문에 교통·에너지·환경세율의 변동 등으로 조정이 필요한 경우에는 그 세율의 100분의 30의 범위 안에서 대통령령으로 이를 가감하여 조정할 수 있도록 규정하고 있다. 주행세는 당시 미국과의 통상현안을 해결하기 위하여 자동차세의 세율을 인하 조정하고, 자동차에 과세되던 등록세를 폐지하면서 그로 인하여 감소되는 지방세의 세수를 보전할 목적으로 만들어진 세금이다. 주 세율은 국세인 유류세의 일부를 지방이 공유하는 형태의 세금이다. 지방자치단체의 입장에서 보면 세금이라기보다는 국고의 재원 보전과 같은 형식의 세금이다. 그러기 때문에 주행세 중에는 순수한 지방자치단체의 세입이 아니라 국가가 지급하여야 할 운수사업자들에 대한 유류세 보전금이 포함되어 있다.

나) 지방교육세

지방세에 부가하여 과세되는 교육세가 국세이므로 지방자치와 교육자치의 연계를 강화하고 자치단체의 교육에 대한 관심을 고취시키고자 지방세의 부가세에 한하여 2001년 1월 1일부터 지방교육세로 전환한 것이다.

〈인터뷰〉 권강웅(행정안전부 지방세제국장 역임)

지방교육세의 도입과 관련하여 2000년 11월 28일 전국 시·도교육위원회의장협의회 회장 명의의 반대의견을 교육부를 통하여 제출하였다. 주된 내용은 열악한 지방재정의 형편을 무시하고 교육에 대한 국가의 책임을 지방자치단체로 전가시키는 행위는 곤란하므로 지방교육세의 신설을 반대한다는 것이다. 즉 안정적인 교육재정의 확보를 위해 교육세는 현재와 같이 국세로 있어야 한다는 것이었다.

〈인터뷰〉 김대영(행정안전부 지방세제국장 역임)

지방교육세는 지방교육의 질적 향상에 필요한 지방교육재정의 확충에 소요되는 재원을 확보하기 위하여 등록세(제196조의 2의 규정에 의한 자동차의 등록에 대한 등록세를 제외한다), 레저세, 주민세균등할, 재산세, 비영업용 승용자동차(비영업용 기타 승용자동차를 포함한다)에 대한 자동차세(국가 또는 지방자치단체를 제외한다), 담배소비세 및 종합토지세의 납세의무자에게 과세하던 교육세를 명칭만 지방교육세로 바꾼 것이다. 지방교육세는 징수한 후 지방교육예산으로 전출시켜야 하므로 지방자치단체의 세입이 증가하거나 지방세의 세원이 확충되는 데 기여하지 않는다.

다) 종합부동산세

종합부동산세는 2005년부터 종합토지세가 모태가 되어 토지뿐만 아니라 주택, 건축물 등을 포함하여 일정 과표 이상을 대상으로 과세하게 되었다. 종합부동산세는 도입되는 과정에서 많은 문제가 제기되었는데, 결국 2008년에 세대별 합산에 대한 위헌 및 1세대 1주택 장기보유자에 대한 헌법 불합치 결정이 났다.

참여정부에서 종합부동세를 도입할 당시 정권이 바뀌어도 종합부동산세를 폐지하지 못하게 말뚝을 박겠다고 천명하였다. 결과적으로 종합부동산세는 고가 부동산 소유자를 대상으로 과세하는 것이기 때문에 정치적 부담으로 인하여 폐지하지 못하고 있다. 종합부동산세는 도입 당시에 비하여 위헌, 헌법 불합치 등으로 위축되었지만 아직까지 과세되고 있으며 일부에서는 지방세로의 이양을 제안하고 있다.

〈인터뷰〉 권강웅(행정안전부 지방세제국장 역임)

종합부동산세는 1989년에 지방세에 신설되었던 종합토지세가 2011년에 국가의 부동산 대책 추진 과정에서 개편된 것이다. 종합부동산세로 개편한 목적은 고액의 부동산 보유자에 대하여 종합부동산세를 부과하여 부동산보유에 대한 조세부담의 형평성을 제고하고, 부동산의 가격 안정을 도모함으로써 지방재정의 균형발전과 국민경제의 건전한 발전에 이바지하려는 것이다. 종합토지세의 과세대상은 토지로 국한되어 있었으나, 종합부동산세에서는 토지와 주택이 포함되었고, 주택에는 주거용 토지와 건물을 합산하여 과세하기 때문에 세목을 종합부동산세로 개칭한 것이다. 그러나 종합토지세가 국세로 되었지만 징수세액은 부동산교부세를 통해 모두 지방에 전출하도록 하였기 때문에 진정한 의미의 지방세의 국세이양이라고 할 수는 없다.

라) 지방소득·소비세

지방소득·소비세는 2010년부터 도입되었지만 지방분권이 강조되던 2003년 참여정부부터 지방소득·소비세의 도입 논의가 활발했다. 지방소득·소비세의 도입은 2008년 10월 30일에 발표된 수도권 규제 합리화 방안의 발표와 더불어 탄력을 받게 되었다. 지역발전정책의 일환으로 발표된 수도권 규제 합리화 방안은 비수도권 지역의 큰 저항을 야기함에 따라 비수도권 지원 등을 위해 지방소비·소득세 도입을 검토하겠다는 의견을 동시에 발표하였다.

이후 정부와 여당이 지역경제 활성화 대책(2008. 12. 15)을 발표하면서 2010년 시행을 목표로 지방소득·소비세 도입 추진을 명시하였다. 그리고 이어서 2008년 11월 25일 한나라당은 지방소득·소비세 도입을 위한 의원입법안을 발의하였다. 그 당시의 법안에는 부가가치세의 20%를 이양하여 시·도세로서 지방소비세를 신설하는 내용이었다. 지방소득세법 개정안은 국세 부가세 형태인 현행 소득할 주민세를 독립세로 전환하여 지방소득세를 신설하는 방안으로 특별·광역시세 및 시·군세로 설정하는 것이었다.

그러나 지방소득·소비세와 관련하여 행정안전위원회와 기획재정위원회에 제출된 법안은 부처 간의 이해 대립이 심하였다. 따라서 절충안 마련이 힘들어지자 관계부처 차관급 회의(2009. 2. 5)에서 이에 대한 논의는 지역발전위원회 주관으로 주요 쟁점사항을 종합적으로 검토하여 지방재정제도 개편시안을 마련기로 결정하였다. 쟁점사항이란 ①지방소득·소비세 도입, ②수도권 규제 합리화에 따른 비수도권 지원, ③목적세 정비에 따른 교부율 조정, ④분권 교부세 개편, ⑤부동산 교부세 감소분 지원 등이다.

이후 지역발전위원회에 민간전문가 특별위원회(2009. 2~4.)를 한시적으로 구성하여 논의하였다. 위원회에서 논의한 결과는 정부에 제출되었는데 주요 결과는 지방소득·소비세 도입이 필요하다는 의견이 다수였으며 일부 반대의견이 제시되어 절충하도록 하자는 내용이었다.

2009년 9월 16일 대통령 주재로 열린 제2차 지역발전위원회 회의에서 「지방재정 지원제도 개편방안」의 일환인 지방소득·소비세의 도입이 최종적으로 확정되었다.

라. 국세의 지방세 이양 세부 내용

1) 지방자치 실시 이전

가) 등록세

1976년 말에 대대적인 세제개편이 이루어졌으며, 대표적으로 국세인 등록세가 지방세로 이전되었다. 등록세는 취득세, 면허세와 마찬가지로 도의 보통세로 편입되었으며 기존의 과세표준과 세율은 동일하게 적용하였다.

1977년 1월 1일 국세였던 등록세가 지방세로 전환된 이후 과세대상이 점차 확대되고 세율의 변동이 있었다. 1979년에는 과세대상에 비영업용 승용자동차가 추가되었으며, 신규등록 및 소유권이전등록에 대해서는 자동차 가액의 1,000분의 50, 저당권설정 등록에 대하여는 채권금액의 1,000분의 30, 기타등록에 대하여는 매 1건당 5,000원을 부과하도록 하였다. 또한 항공기등록의 경우 정액세에서 정률세로 변경되었다(1979. 4. 16. 개정). 또한 부동산 중 기타등기에 관하여 기존 매 1건당 600원에서 2,000원으로, 선박등기의 경우 1,500원에서 5,000원으로 정액세율이 인상되었다(1979. 12. 28. 개정).

1981년에는 등록세의 비과세 및 면제 규정, 1984년에는 이중과세에 대한 규정의 조정이 있었으며, 1989년에는 부동산 가등기에 대해 부동산 가액의 1,000분의 2, 선박소유권 보존등기에 대하여 선박가액의 1,000분의 0.2의 세율을 부과하여 시행하였다.

1990년대에는 총 6차례에 걸쳐 등록세에 대한 법률개정이 이루어졌다. 비영업 승용자동차뿐만 아니라 그 이외의 자동차(영업용, 비영업용)에도 과세하도록 범위가 확대되었으며, 정액세율이 조정되었다. 1995년도에는 경자동차에 한해서 자동차 가액의 1,000분의 20으로 세율을 인하하였고, 이 이후에도 3번에 걸친 등록세율 조정이 있었다.

2000년대에는 주로 등록세 세율 인하와 감면을 확대하는 개정이 이루어졌다. 2005년에는 부동산 보유세제 개편에 따라 부동산 소유권이전 등기와 개인 간 유상 거래로 취득한 부동산 등기의 세율을 각각 1%p, 25%를 인하하였고, 개인 간 주택 거래에 대한 거래세 부담을 완화시키기 위해 주택에 대한 유상거래시의 등기에 대해 산출세액의 50%를 경감하였다. 2011년도부터는 등록세가 폐지되고 현행 등록세

중 취득관련 부분과 이와 무관한 부분을 분리하여 취득세와 등록면허세에 각각 통합하는 지방세 개편이 이루어졌다.

나) 담배소비세

농지세의 기초공제액 인상과 세율 인하로 인해 발생한 감소 세수를 보전하기 위해 담배판매세가 시·군세로 신설되었으며, 이는 중앙정부의 전매익금 일부를 지방자치단체에 배분하여 지방재정 조정의 역할도 수행하였다. 그러나 1988년도에 지방자치에 대비한 지방재정의 확충을 위해 담배판매세를 폐지하고 담배에 대한 전매익금을 담배소비세로 흡수시키는 지방세 개편이 이루어졌다.

담배소비세는 흡연용 담배, 씹는 담배, 냄새 맡는 담배 등 제조담배를 과세대상으로 하고 제조한 자에게 세금을 부과하는 정액과세로서 징세지주의에 근거하여 당해지역에서 판매된 담배수량을 기준으로 세수를 배분하는 방식을 적용한다. 따라서 도시지역에 세수가 집중되는 결과를 초래하였다. 이에 따라 지역 간 세수 불균형을 완화하기 위하여 특별·광역시외의 경우 담배소비세 세수 중 일부를 지방교육재정으로 전출하는 규정이 마련되었다(오연천·곽채기, 1997, p. 619; 『지방소득·소비세 백서』, 2011, p. 25).

〈표 Ⅶ-2-2〉 담배소비세의 과세표준 및 세율 비교(1989년도 대 2012년도)

과세 대상		세율	
		1989년 시행	2012년 시행
흡연용 담배	꺠련	20개비당 360원(판매가격이 대통령령이 정하는 금액 이하 일 경우 20개비당 40원)	20개비당 641원
	파이프 담배	50g당 700원	50g당 1,150원
	엽꺠련	50g당 2,000원	50g당 3,270원
	꺠련	50g당 700원	50g당 1,150원
	전자담배	-	니코틴 용액 1ml당 400원
씹는 담배		50g당 800원	50g당 1,310원
냄새 맡는 담배		50g당 500원	50g당 820원

담배소비세가 도입된 이후 세율과 관련하여 소폭의 개정이 이루어졌으며, 2010년 개정된 「지방세법」에는 과세대상에 전자담배를 추가하였다. 첫 시행 연도와 현재의 세율체계를 비교하면 <표 Ⅶ-2-2>와 같으며, 담배소비세의 세율은 100분의 30 범위 내에서 대통령령으로 가감할 수 있는 탄력세율체제를 적용하고 있다.

다) 지역개발세

1991년 말 지역균형개발 등에 소요되는 재원을 확보하기 위하여 특별시·직할시 및 도의 목적세로서 지역개발세가 신설되었다. 지역개발세는 지역 특성에 적합한 새로운 세원을 개발하여 지역개발·수질개선 및 수자원보호에 필요한 재원을 확충하고 지역균형 발전을 도모할 수 있는 경비를 충당하기 위한 것으로 1992년부터 시행되었다.

지방의 특수 부존자원을 세원으로 하는 지역개발세는 「지방세법」에 세목의 설치 근거만 제시하고 지방정부의 조례를 통해 세율을 정하여 과세하는 법정외세로 두는 것이 바람직하지만 우리나라는 조세법률주의를 택하고 있기에 조세 종목과 세율을 「지방세법」에 명시하고 부과징수방법 등을 조례로 정하도록 하고 있다.

도입 당시에는 양수발전용수를 제외한 발전용수·지하수·지하자원·컨테이너를 취급하는 부두를 이용하는 컨테이너를 과세대상으로 하고, 과세표준 및 세율은 <표 Ⅶ-2-3>와 같이 규정하였으나 지방자치단체가 100분의 50 범위 내에서 탄력적으로 과세할 수 있도록 하였다.

<표 Ⅶ-2-3> 지역개발세의 과세표준과 세율(1992)

과세표준	세율
발전용수	발전에 이용된 물 10m ³ 당 1원
지하수	개발하여 채수된 물 1m ³ 당 10원
지하자원	채광된 광물가액의 1,000분의 1
컨테이너	컨테이너 1TEU당 15,000원

지역개발세가 시행된 이후 몇 차례의 개정이 이루어졌는데, 1994년에는 지하수 관련하여 과세대상을 음용수, 온천수, 기타 용도를 위해 채수된 물로 세분화하고 이에 대해 각각 1m³당 100원, 50원, 10원으로 세율을 조정하였으며, 1999년 말에는

지역개발세의 세율 현실화라는 명목으로 컨테이너를 제외한 항목에 대해 정액 및 정률세액을 2배 인상시켰다. 2005년에는 원자력 발전으로 인한 피해대책 등의 행·재정적 수요를 위한 자원 마련을 위해 지역 기피시설이라고 할 수 있는 원자력발전소를 과세대상에 포함시키고 발전량 1킬로와트시시당 0.5원의 세율을 적용하였으며, 지하자원의 세율을 1,000분의 2에서 1,000분의 5로 인상하였다. 그러나 2011년 1월 1일부터 지역개발세는 기존의 공동시설세와 통합되어 지역자원시설세로 변경되어 시행되고 있다.

2) 지방자치 실시 이후

가) 주행세

1998년 한·미자동차협상의 결과에 따라 자동차세 세율을 배기량별로 9~40%까지 인하하여 이로 인해 감소되는 자동차세수를 보전하기 위해 1999년도에는 약 2,900억원을 증액교부금으로 자동차세 징수비율에 근거해 지방자치단체에 배분하였으며, 보다 안정적인 대체재원의 확보를 위하여 교통세액의 3.2%를 재원으로 하는 부가세 형태의 주행세를 지방세로 신설하여 2000년도부터 시행하였다.

주행세는 휘발유·경유 및 이와 유사한 대체유류에 대한 교통세의 납세의무가 있는 자에게 부과하는 세제로서 교통세액의 3.2%를 세율로 정하고 있다. 이것은 교통세액의 휘발유 리터당 651원 중 20.16원이 주행세로 이전되는 것이고 경유의 경우 리터당 160원씩 부과하는 교통세액 중 4.96원이 주행세로 이전되는 것으로 설명될 수 있다.

2000년 말 「지방세법」 개정 시 도입된 자가용 승용차에 대한 새차·현차 자동차세 차등과세제도에 따른 감소 재원의 보전과 에너지세제의 개편에 따른 버스, 택시, 화물자동차 등의 운수업에 대한 보조금을 지자체에서 보전하기로 함에 따라 2001년부터 주행세의 세율을 기존 교통세의 3.2%에서 11.5%로 상향 조정하여 시행하였다. 뿐만 아니라 교통세율의 변동 및 경제환경의 변화에 따라 필요한 경우 30% 범위 안에서 지방자치단체가 자율적으로 세율을 조정할 수 있도록 탄력세율제도를 도입하였다. 또한 2003년에는 유류세 인상으로 인한 운수업계 보조금을 확보하기 위해 주행세율을 17.5%로 인상하고, 2010년까지 보조금 재원 확보를 목적으로 하는 세 차례(21.5%→32%→36%)의 세율 인상이 있었다.

2011년부터 지방세 세목체계를 16개에서 11개로 간소화시키는 계획에 따라 주행세를 자동차세에 통·폐합시켰으며, 주행에 대한 자동차세로서 통합되기 이전과 같은 세율을 적용하고 있다.

나) 지방교육세

지방자치단체의 교육의 질 향상 및 서비스에 대한 역할과 책임성을 강화시키기 위하여 국세인 교육세 중 지방세에 부가하여 징수해 왔던 지방세분을 분리하여 지방교육세를 신설하였다. 도입 이전에는 징수된 교육세는 교육환경특별회계 세입충당분을 제외하고 지방교육양여금으로 전액 시·도로 양여되어 시·도의 교육비특별회계로 전출되었으나, 지방교육세가 시행된 이후에는 시·도가 직접 지방교육세를 징수하여 교육비특별회계로 전출한다. 교육비특별회계로 전출되는 것은 동일하나 지방교육세를 자치단체장이 징수하게 되는 것이기에 교육재원 확보 및 교육서비스 향상에 대한 자치단체장의 역할과 책임이 강화되고 지방자치와 교육자치의 연계성이 높아질 것으로 기대하였다.

지방자치단체의 지방교육재정에 대한 재원 확충을 위해 담배소비세분 및 경주·마권세분 교육세의 세율을 10%p 인상하여 추진하였다. 기존의 교육세 중 일부는 등록세분의 20%, 주민세 균등할 10%(인구 50만 이상의 시는 25%), 재산세 20%, 자동차세(비영업용 자동차) 30%, 종합토지세 20%, 담배소비세 40%, 경주·마권세의 50% 등 지방세에 부가세 형태로 징수되고 있었다. 지방교육세가 도입되면서 대부분은 개정 전 교육세의 과세표준과 세율이 동일하게 적용되었지만 담배소비세분은 40%에서 50%로, 경주·마권세를 50%에서 60%로 상향조정하여 2000년보다 각각 3,169억원, 399억원의 세수입 증대 효과를 기대하였으며, 2000년 말에 과세시한이 만료되는 담배소비세분 및 경주·마권세분의 시한을 2005년으로 연장하고, 지방교육세는 지방자치단체가 표준세율의 50% 범위 내에서 세율을 조정할 수 있도록 탄력세율을 적용시켰다.

2005년 이후에 지방교육세와 연관된 종합토지세와 등록세의 개편이 있었는데, 이에 따라 지방교육세는 다음과 같이 개정되었다. 2005년에 종합토지세가 재산세에 통합됨에 따라 종합토지세액에 부가되던 지방교육세분이 삭제되었고 2006년부터는 레저세(과거 경주·마권세)의 세율이 20%p 하향 조정되었다. 또한 2011년 1월

1일부터 등록세가 폐지되고 등록세분이 취득관련 부분과 이와 무관한 부분을 분리하여 취득세와 등록면허세에 각각 통합됨에 따라 과세표준도 취득세 중 종전 등록세액과 등록에 대한 등록면허세액으로 분리되었다. 그리하여 현재 지방교육세의 과세표준과 세율은 다음과 같다.

〈표 Ⅶ-2-4〉 지방교육세의 과세표준 및 세율(2012)

과세표준	표준세율
취득세 중 종전 등록세액	20%
등록에 대한 등록면허세액	20%
레저세액	40%
주민세 균등분 세액	10%(인구 50만명 이상의 시는 25%)
재산세액(재산세 과세특례분 제외)	20%
자동차세액(비영업용 승용차)	30%
담배소비세액	50%(2012.12.31.까지 한시 적용)

다) 종합부동산세

종합부동산세는 고액의 부동산 보유자에 대하여 세금을 부과하여 부동산 보유에 대한 조세부담의 형평성을 제고하고 부동산의 가격안정을 도모함으로써 지방재정의 균형발전과 국민경제의 건전한 발전에 이바지함을 목적으로 2005년에 도입된 국세이다.⁷⁾ 기존 토지와 건물에 대하여 각각 재산세와 종합토지세로 구분하여 지방세를 과세해오던 것을 종합부동산세의 도입과 동시에 종합토지세는 재산세에 흡수하여 과세하고, 주택과 토지분에 대하여 일정 합산 금액을 초과하는 자에게는 종합부동산세를 과세하도록 하였다. 또한 부동산 보유세제 개편에 따른 지방의 재정 감소분을 보전하고 재정 형평성을 제고하기 위해 국가는 종합부동산세법에 의한 종합부동산세 총액을 예산에 매년 계상하여 지방자치단체에게 부동산교부세로 전액 교부하도록 하였다.

7) 종합부동산세법 제1조

〈표 Ⅶ-2-5〉 부동산 보유세제 제도개편 전과 후의 비교

과세 대상		제도개편 전	제도개편 후	
			재산세	종합부동산세
주택	토지	종합토지세(종합합산)	주택분	주택분 (4억 5천 초과)
	건물	재산세		
사업용 건축물	토지	종합토지세(종합합산)	토지분	토지분 (20억 초과)
	건물	재산세	건물분	-
일반토지		종합토지세(종합합산)	토지분	토지분 (3억 초과)
농·공업용 토지		종합토지세(별도합산)	토지분	-

자료: 『한국 경제 선진화를 위한 세계개혁』(2008, p. 25)을 참고하여 수정함

종합부동산세 도입 초기에는 주택분에 대하여 재산세 과세표준을 합한 금액이 4억 5천만원을 초과하는 자, 토지분에 대하여 종합합산과세의 경우에는 재산세 과세표준을 합한 금액이 3억원을 초과하는 자, 별도합산의 경우 20억원을 초과하는 자들을 대상으로 종합부동산세를 과세하였다.

종합부동산세는 2005년 도입되기 이전부터 위헌 소지에 관한 논쟁이 있어 왔고 2008년 위헌 및 헌법 불합치 결정에 따라 대폭적인 개편을 단행하였는데, 이를 보다 자세히 살펴보면 〈표 Ⅶ-2-6〉과 같다.

헌법재판소가 종합부동산세에 대하여 위헌과 헌법 불합치 결정(2006헌바112, 2008. 11. 13)을 한 내용은 크게 두 가지이다. 하나는 세대별 합산과세에 대한 위헌 결정이다. 세대별 합산규정은 혼인한 부부 또는 가족에게 더 많은 조세를 부과하는 것이 가족생활 보호 및 비례의 원칙에 위배된다는 것이다. 또 다른 하나는 거주목적 1주택 장기보유자에 대한 과세에 대하여 헌법 불합치 결정을 내린 것이다. 이 부분은 거주목적의 1주택 장기보유자에게 일반 주택 보유자와 동등하게 취급하여 고율의 누진과세를 적용한 것은 재산권 침해의 최소성 및 법익균형의 원칙에 위배된다고 본 것이다.

종합부동산세는 세대별로 전국 합산하던 부분이 개인별로 합산하는 과세로 전환되고, 과세기준이 상향 조정됨으로 인하여 과세인원이 대폭적으로 줄어들어 세수가 급감하였다. 종합부동산세의 과세기준이 2009년부터 주택은 6억원에서 9억원으로

인상되고, 토지는 종합합산이 3억원에서 5억원, 별도합산이 40억에서 80억원으로 높아졌다.

〈표 VII-2-6〉 종합부동산세 위헌 결정 전과 후의 비교

대상	구분	개편 전	개편 후('09년)
주택	과세방법	개인은 세대별 전국합산	인별 전국합산
	과세기준액	공시가격 합 6억원	공시가격 합 6억원 (단, 1세대 1주택 9억원)
	과세표준	(Σ 주택공시가격-6억원)	(Σ 주택공시가격-6억원*) \times FMV *1세대 1주택 9억원
	세율	3억~94억: 1~3%	6억~94억: 0.5~2%
	세부담상한액	전년 대비 300%	전년 대비 150%
	과표적용률	'07년 80%, '08년 90%, '08년 100%	80%
	재산세 공제방식	재산세로 부과된 세액 합계액 \times (과세기준 초과분에 대한 재산세 표준세액/전체 재산세 표준세액)	재산세로 부과된 세액 합계액 \times (과세표준금액에 대한 재산세 표준세액/전체 재산세 표준세액)
1세대 1주택 공제제도	-	- 고령자 세액공제: 60~65세 10%, 65~70세 20%, 70세~30% - 장기보유자 세액공제: 5~10년 20%, 10년 이상 40%	
토지 (종합 합산)	과세방법	개인은 세대별 전국합산	인별 전국합산
	과세기준액	공시지가 합 3억원	공시지가 합 5억원
	과세표준	(Σ 주택공시가격-6억원)	(Σ 주택공시가격-6억원*) \times FMV
	세율	17억~97억: 1~4%	15억~45억: 0.75~2%
	세부담상한액	전년 대비 300%	전년 대비 150%
	과표적용률	'06년 70%, '09년까지 연 10%씩 \uparrow	80%
토지 (별도 합산)	과세방법	인별 전국합산	인별 전국합산
	과세기준액	공시지가 합 40억원	공시지가 합 80억원
	과세표준	(Σ 주택공시가격-40억원)	(Σ 주택공시가격-80억원*) \times FMV
	세율	160억~960억: 0.6~1.6%	200억~400억: 0.6~1.6%
	세부담상한액	전년 대비 150%	전년 대비 150%
	과표적용률	'08년 65%, 15년까지 연 5%씩 \uparrow	70%('10년 75%, '11년 80%)

라) 지방소득·소비세

우리나라의 지방세는 세수의 신장성이 상대적으로 낮은 재산과세 중심이다. 취약한 지방재정을 보완하고 중앙에 의존적인 재정구조를 개선하기 위해 소득과 소비과세 중심의 지방세 구조가 논의되어 왔다.

지방소득세와 지방소비세는 국세에 부가하여 과세하는 세제(surtax)로서 각각 소득세액, 법인세액, 부가가치세액을 과세표준으로 한다. 우선 지방소득세는 기존 주민세 소득할과 사업소세의 종업원할을 통합한 것으로서 납세의무자 및 세율은 3년간 한시적으로 기존과 동일하게 적용된다.

기존 주민세의 소득할은 소득세분, 법인세분, 농업소득세분으로 구성되어 있었으나 영세농가 지원 및 농업의 국제경쟁력 향상을 위한 목적으로 농업소득세를 폐지함에 따라 이를 과세표준으로 하는 농업소득세분 또한 폐지되었다. 그리고 재산할과 종업원할로 구성된 사업소세의 경우 재산할은 주민세로, 종업원할은 지방소득세로 편입됨에 따라 세목은 사실상 폐지되었다. 사업소세의 폐지로 인해 면허세, 재산세 그리고 사업소세를 주 세원으로 하는 자치구의 재정이 열악해질 것을 염려하여 주민세와 지방소득세로 통합된 종전의 사업소세분 세수는 구세로 남겨두었다.

〈표 Ⅶ-2-7〉 지방소득세의 세율

구분		납세의무자	세율
소득분	소득세분	소득세·법인세의 납세의무가 있는 개인과 법인	소득세액의 10%
	법인세분		법인세액의 10%
종업원분		사업장의 종업원을 50인 초과 고용하고 있는 사업주	당해 월에 지급된 종업원의 급여 총액의 0.5%

지방소비세는 국세인 부가가치세의 5%를 세원으로 하는 부가세로서 특별·광역시 및 도세로 신설되었다. 지방소득세와 마찬가지로 도입 후 3년 동안은 현행의 세율을 유지하지만, 지방소비세는 2013년부터 세율을 추가로 5% 인상하려는 계획이 논의되고 있다.

지방소비세는 기존의 지방세 세목을 통폐합하면서 신설된 세제가 아니라 국세에 비해 상대적으로 열악한 지방세입을 보전하기 위해 국세의 일부를 지방으로 이양한 것이다. 부가가치세의 5%를 지방으로 이전함에 따라 내국세의 규모가 축소되어 내

국세의 20%를 재원으로 하는 지방교육재정이 감소하게 된다. 따라서 이 결손 부분을 보전하기 위해 교육교부금 교부율을 0.27%p 인상하여 20.27%로 확정하였다.⁸⁾

〈표 Ⅶ-2-8〉 지역별 부가가치세 비중(2009)

(단위: 십억원, %)

	전체	수도권	비수도권 광역시	비수도권 도
세수	12,628	8,756	2,933	937
비중	-	69.3	23.2	7.4

주: 부가가치세 징수액 기준
 자료: 『국세통계연보』, 2010

2009년 기준 부가가치세액의 지역별 비중을 살펴보면 수도권이 전체 세액의 69.3%, 비수도권 광역시가 23.3%, 비수도권 도 지역이 7.4%를 차지하고 있다. 지방 소비세는 도입되는 과정에서 수도권과 비수도권의 세수 격차를 완화하기 위한 방안으로 민간최종소비지출에 지역별 가중치(수도권 100%, 비수도권 광역시 200%, 비수도권 도 300%)를 곱하여 산정된 소비지표를 기준으로 시·도에 배분하도록 하였다.

또한 수도권과 비수도권 간 재원 불균형의 완화 및 지역 간 협력을 도모할 목적으로 지역상생발전기금을 신설하였다. 이 기금은 2010년부터 서울·경기·인천 지방소비세수의 35%를 출연하여 조성되며, 10년간 총규모는 약 3조원 이상이 될 것으로 예상하고 있다. 지역상생발전기금은 비수도권 지역 지방자치단체의 지역개발 사업에 포괄보조금 형태로 지원되거나 사업을 수행하는 데에 있어 필요한 자금을 저리로 융자해 주는 형식으로 사용될 예정이다.

마. 국세의 지방세 이양 평가 및 시사점

1) 국세의 지방세 이양 세목에 대한 평가

지방자치제 도입과정에서 국세의 지방세 이양과 관련된 세목은 등록세, 담배소비세, 주행세, 지방교육세, 지방소비세, 지방소득세를 들 수 있다. 등록세는 1977년

8) 지방교육재정은 국가지원금과 지방자치단체 전입금, 자체수입으로 구성된다. 국가지원금에서 지방교육재정교부금은 또다시 내국세분 교부금과 교육세분 교부금으로 나뉘게 되는데 내국세분 교부금은 현재 내국세의 20.27%를 재원으로 하고 있으며, 교육세분 교부금은 교육세 세입액으로 구성된다.

부가가치세 도입과정에서 세수 보전 차원에서 이루어진 국세의 지방세 이양으로 지방자치제와는 연계가 크지 않다. 등록세는 지방세수 확충에 기여하고 있지만 국세 성격인데 지방세로 되어 지방세에 부합하지 않다는 견해와 부동산 거래 시 취득세와 등록세를 같이 납부함으로써 거래과세 부담을 높이는 효과가 있어 바람직하지 않다는 견해도 있다. 2011년부터 등록세는 부동산 관련 세원은 취득세와 통합하고, 기타 세원은 등록면허세로 개편되어 부가가치세 도입 당시의 등록세는 찾아보기 어렵게 되었다.

담배소비세의 전신은 담배판매세이고, 담배판매세는 원래 국가수입으로 귀속되고 있던 전매익금의 일부에 과세하여 왔으나 농지세 세수가 급감하면서 이에 대한 세수 보전 차원에서 담배소비세로 전환되었다. 즉 담배소비세 세목의 도입은 농지세와 밀접한 연관이 있다. 농지세는 농지소득에 대하여 과세하는 세목인데, 1984년 국가정책의 일환으로 납세자의 권익보호를 위해 농지세의 기초공제액이 인상되고 세율이 인하되어 농지세 규모가 약 84%로 감소되어 이의 세수를 보전하기 위한 방안으로 담배소비세를 도입한 것이다. 그러나 한편 담배소비세의 도입은 지방자치를 대비한 지방재정의 확충을 목적으로 전매익금 중 담배에 대한 모든 부분을 담배소비세로 흡수하여 지금에 이르렀다고도 볼 수 있다.

주행세는 1998년도 한·미자동차통상협상 결과에 의해 대형 승용자동차에 대한 자동차세율을 인하함에 따라 자동차세 세수 감소가 예상되어 이에 대한 보전방안의 일환으로 도입된 것이다. 주행세는 2000년부터 신설되었는데 세수는 국세인 교통세액의 일정률을 기반으로 하고 있다. 주행세는 납세자의 추가 부담 없이 기존의 교통세 세율을 인하하고 그에 상응한 부가세를 과세하여 주행세의 재원으로 활용하고 있다. 교통세는 특별소비세 세원인 휘발유와 경유 및 이와 유사한 대체 유류를 세원으로 하는 한시적인 목적세이며, 현재는 교통·에너지·환경세로 명칭이 변경되어 2015년 12월 말까지 연장하기로 예정되어 있다. 또한 주행세는 에너지세제 개편에 따른 버스·택시·화물자동차 등 대중교통수단인 운수업에 대한 보조금을 지방자치단체가 지급함에 따라 이에 소요되는 재원을 교통세액의 세율 인상을 통해 보전받고 있다. 즉 주행세는 국가의 정책세제로서 국가의 재정이전 수단의 일종으로, 지방세로 규정하는 데는 한계가 있다. 주행세는 특히 지방자치제 이후에 도입되었기는 하였지만 지방자치제와는 무관한 재원조정 수단의 하나이다.

지방교육세는 지방교육재정에 대한 지방자치단체의 역할과 책임을 강화하기 위하여 종전에 국세이던 교육세 중 지방세에 부가하여 징수되어 왔던 교육세를 2001년부터 지방세로 전환한 것이다. 지방교육세의 세수는 시·도의 일반회계세입예산에 편성된 후 지방교육재정교부금법의 규정에 의하여 전액 해당 시·도의 지방교육재정특별회계로 진출되므로 지방교육세는 지방교육재정의 확충에 소요되는 재원을 확보하기 위한 시·도의 목적세로 도입되었다. 지방교육세는 등록면허세, 레저세, 담배소비세, 주민세 균등분, 재산세, 자동차세의 부가세로 구성되지만 세수의 100%가 지방교육재정특별회계로 진출되어 사용되므로 지방세라고 볼 수 없다고 보는 견해가 다수이다. 따라서 지방교육세 역시 지방자치제 시행 이후 도입되었지만 지방자치제와는 무관하게 형식적인 지방세라고 평가할 수 있다.

지방소비세는 2010년부터 부가가치세액의 5%를 지방으로 이양하는 것으로 도입되었다. 지방소비세의 도입은 지방분권 혹은 재정분권의 일환으로 지방자치단체의 세수 확충을 위해 도입한 세목이다. 지방자치제의 도입과 관련한 국세의 지방세 이양은 지방소비세가 유일한 세목이라고 할 수 있다. 참여정부는 지방자치제 활성화 또는 지방분권 강화를 위한 지방재정 확충의 일환으로 지방소비세의 도입을 위해 많은 노력을 하였으나 부처 간 합의를 이루지 못해 목표를 달성하지 못했다. 지방소비세 및 지방소득세 도입은 이명박 정부 초인 2008년 10월 30일에 발표된 수도권 규제 합리화 방안과 더불어 탄력을 다시 받게 되면서 실현된 것이다. 지역발전 정책의 일환으로 발표된 수도권 규제 합리화 방안은 비수도권 지역의 큰 저항을 야기함에 따라 비수도권 재정을 지원해 주는 것을 조건의 일환으로 지방소비세 및 지방소득세의 도입이 단행되었다. 지방소비세가 비록 부가가치세액의 5%로 도입되어 지방분권을 위한 재정 확충에 아직 큰 도움이 되고 있지는 않지만, 지방세 등 자주 재원을 통해 재정분권을 이룰 수 있는 기반을 마련하였다는 점에서 높이 평가된다.

지방소득세는 기존의 지방세인 주민세 소득할의 명칭만 변경된 것으로 아직 과세표준 및 세율 등이 도입 전과 동일하다. 그러나 지방소득세는 2013년부터 국세인 소득세와 법인세의 부가세에서 독립세로 변경이 예정되어 있다. 지방소득세가 독립세로 전환되면 현행 과세표준인 소득세액 또는 법인세액이 소득액과 법인소득액으로 바뀐다. 행정안전부는 2013년부터 종합소득 등 소득세 과세대상의 일부에 국한하여 과세표준을 독립시키려는 계획을 갖고 있다. 그동안 지방소득세는 국세인 소

득세와 법인세의 부가세로 되어 있어 국가의 정책 변화에 따라 지방세의 세수가 변하는 문제가 있었으며, 특히 소득세가 초과누진세율체제로 되어 있어 지방소득세는 지방세의 편익원칙에 부합한 지방세로 자리매김하는 데 한계가 있다. 지방소득세가 예정대로 국세의 부가세에서 독립세로 전환되면 지방세의 원칙에 부합한 지방세로서 세수 확충에 기여하게 될 것이라는 측면에서 국세의 지방세 이양 성과는 클 것이다.

2) 세목이양에 따른 정책 평가

가) 기본방향

지방자치제도의 궁극적인 목적은 지방 분권화를 통해 지역주민의 삶의 질을 향상시키고자 하는 것이다. 따라서 지방자치제와 관련한 국세의 지방세 이양은 지방분권을 촉진시킬 수 있도록 재정을 지원하는 역할에 역점을 두어야 한다. 즉 국세의 지방세 이양을 통해 열악한 지방재정을 확충하여 목적을 달성하도록 지원하는 것이다. 그러나 무조건적 재정지원은 재정 낭비로 이어질 수 있으므로 재정 자율성과 재정 책임성이 강조되는 재정구조로 전환시킬 필요가 있다. 바람직한 재정분권은 자치단체의 자원조달 책임과 지출 책임 간의 괴리를 축소하고, 과세자주권을 강화하여 재정 자율성과 재정 책임성을 제고해야 한다. 지출 책임과 자원조달 책임 간에 대한 괴리가 크면 중앙정부가 자치단체의 자원조달에 책임을 지게 되고 자치단체는 재정을 방만하게 운영할 우려가 있다.

따라서 지방자치제 도입과 관련하여 국세의 지방세 이양에 대한 성과는 다음의 두 가지 기준을 토대로 평가하고자 한다. 첫째, 지방자치제 도입에 따른 국세와 지방세의 세수규모를 비교하면서 이의 변화를 통하여 세수 이양 성과를 평가하고자 한다. 둘째, 지방재정 수입에서 차지하는 지방세수 비중을 통해 자원조달과 지출 책임 간의 괴리를 살펴보면서 재정 책임성을 평가하고자 한다. 이하에서는 지방자치제 도입 관련 국세의 지방세 이양에 대한 총괄적인 평가와 지방자치제 도입 이후 유일한 이양 세목은 지방소비세이므로 이에 대해서는 별도로 평가한다.

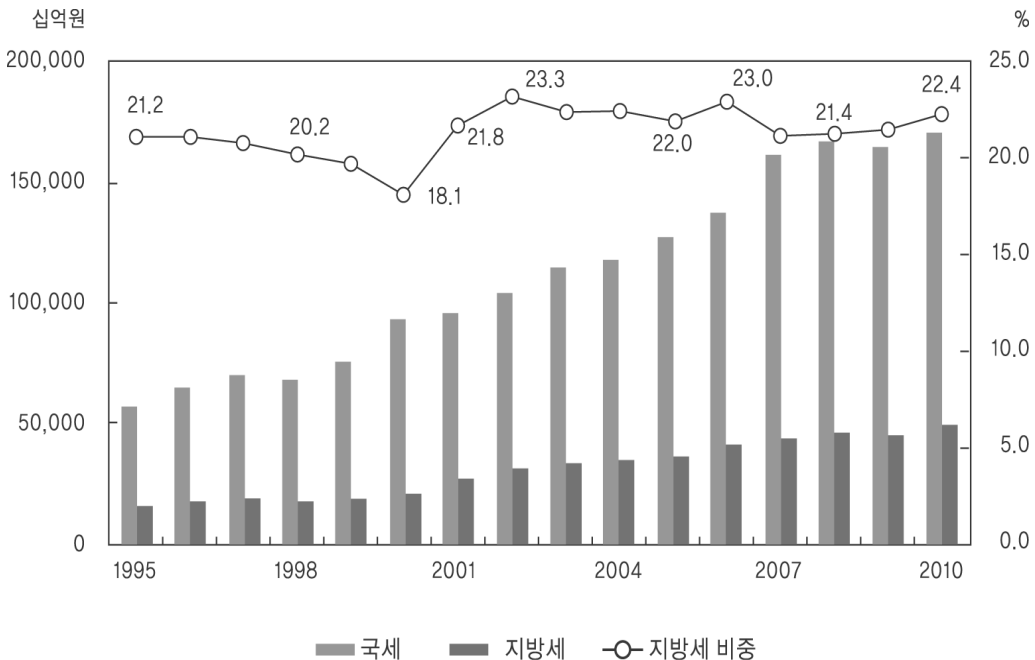
나) 성과평가

(1) 세수규모

지방자치제 도입과 관련하여 조세제도에 많은 변화가 있었지만 국세의 지방세 이양에 따른 세목 또는 상대적 세수규모 변화는 크지 않았다. 여기서는 국세의 지방세 이양을 통해 지방세수가 상대적으로 증가하였는지의 여부를 평가하고자 한다.

지방자치제 도입 이후 16년간 국세와 지방세의 세수비중 추이를 보면 79:21에서 78:22로 변화가 크지 않다. [그림 VII-2-1]은 1995년부터 2010년까지 국세와 지방세 수입의 추이와 전체 조세수입 대비 지방세수의 비중 추이가 나타나 있다. 지방자치제 민선단체장이 선출되기 시작한 1995년에는 지방세수의 비중이 21.2%에 달하였으나 점차 하락하여 2000년에는 가장 낮은 18.1%가 되었다. 그러다가 주행세(2000년)와 지방교육세(2001)의 도입 등은 지방세수 규모를 증가시켜 가장 높은 23.3%에 달하게 된다. 그 이후 지방세 비중은 부동산 정책 등의 영향에 따라 21%대까지 낮아졌다가 2010년 지방소비세가 도입되면서 22.4%로 다시 높아졌다.

[그림 VII-2-1] 지방세수 대 국세세수(결산 기준)



자료: 디지털예산회계시스템 재정지표(www.digitalbrain.go.kr); 행정안전부, 『지방세정연감』, 각 연도

진정한 지방자치는 행정·정치·재정분권을 전제하며, 특히 재정분권은 지방자치가 제대로 정착하기 위한 필수조건이다. 그럼에도 우리나라는 지방자치 실시 이후 재정분권을 위한 지방세 확충 노력은 별로 없었다고 볼 수 있다.

(2) 재원조달과 지출책임

우리나라 중앙과 지방간 재원배분 현황을 보면 세입배분은 79:21인 반면 세출배분은 40.5:59.5이다. 지방재정은 지출 책임과 재원조달 책임 간의 괴리가 매우 큰 구조로 되어 있으며, 부족한 재원은 중앙으로부터의 이전재원으로 충당하고 있다. 2011년 기준 이전재원은 91.4조원으로 지방재정지출 141.1조원에서 차지하는 비중이 65%로 매우 높은 수준이다. 이전재원 비중이 높은 현행 지방재정 구조는 자치단체의 재정적 자율성을 제한할 뿐만 아니라 자치단체의 재정 책임성도 약화시키는 계기가 된다.

〈표 Ⅶ-2-9〉 우리나라의 중앙·지방 간 재원배분 현황(2011년도 예산기준)

〈국세·지방세〉	〈지방이전재원〉	〈가용재원〉
국세 187.6조원	지방이전재원: 91.4조원 1. 지방재정지원 58조원 ① 지방교부세 27.4조원 (일반회계 내국세 19.24% + 종합부동산세) ② 국고보조금 30.6조원	중앙정부 96.2조원
○ 일반회계 180.8조원 ○ 특별회계 6.9조원		40.5 : 59.5
79.0 : 21.0	2. 지방교육지원 33.4조원	지방정부 141.1조원
지방세 49.7조원	① 교육교부금 33.3조원 (교육세전액 + 일반회계내국세 20.27%) ② 국고보조금 0.04조원	= ·이전재원 91.4조원 ·지방세 49.7조원

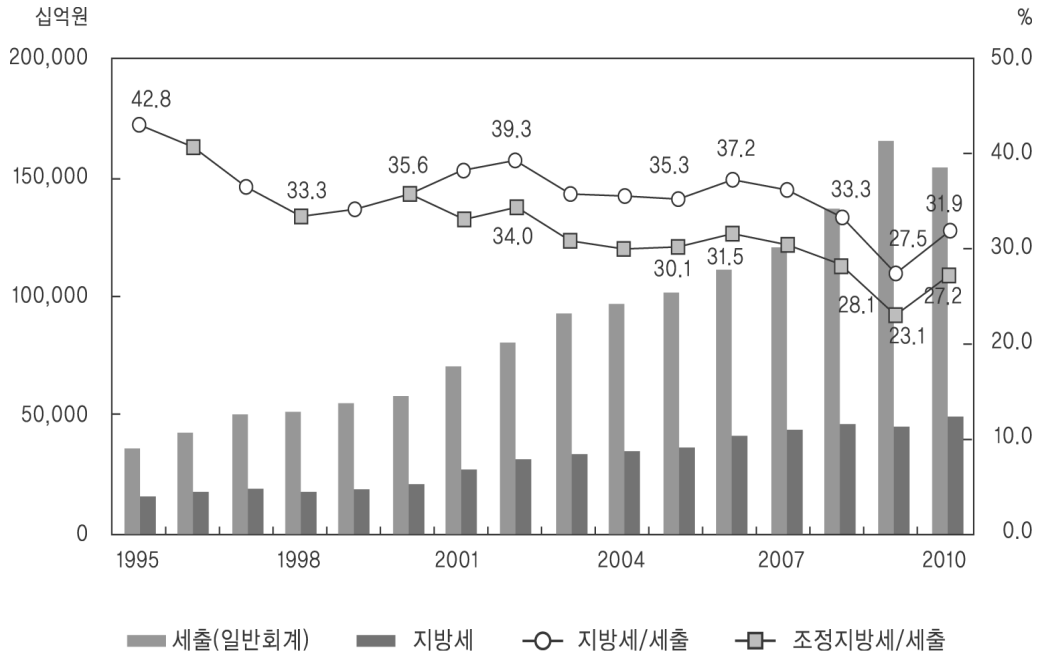
주: 국세, 지방세 합계: 237.3조원
 자료: 기획재정부, 『조세개요』, 2011; 행정안전부, 『2011년도 지방자치단체 예산개요』

지방세 비중 추이의 감소는 지방재정지출에서 점하는 비중을 살펴보면 분명해진다. 지방세 비중의 감소로 자치단체의 지출책임과 재원조달 책임 간의 괴리가 지방

자치제 실시 이후 더욱 심해졌다. 1995년 지방자치제 도입 당시에는 세입에서 차지하는 지방세 비중이 42.8%이었으나 점차 감소하면서 2010년에는 31.9%로 낮아졌고, 주행세와 지방교육세를 제외한 조정지방세 비중은 27.2%에 불과하다. 이러한 결과는 지방자치제 실시 이후 자치단체의 재정 자율권을 약화시키는 동시에 중앙정부로부터의 이전재원에 대한 의존성을 높이게 되어 재정분권이 약화될 수밖에 없다. 또한 지방세 비중의 감소는 자치단체의 재정 책임성을 더욱 약화시키게 된다.

국세와 지방세, 그리고 지방세출의 증가율을 살펴본 결과가 <표 VII-2-10>에 나타나 있다. 국세는 지방자치제 실시 이후 16년 동안 7.6%의 증가율을 보이는 데 반하여, 지방세는 7.0%(8.1%)이고 세출 증가율은 10.2%이다. 지방세출 증가율과 지방세 증가율의 차이로 인한 부족분은 중앙정부로부터의 이전재원에 의해 충당된 것이다. 지방세출 부문에서 최근 사회복지비 분야의 지출이 급증하고 있는데, 이러한 추세는 지속될 것으로 예상되므로 지방세로 충당이 가능하도록 국세와 지방세의 세원 조정을 통해 자원조달 책임과 지출 책임 간의 괴리를 축소할 필요가 있다.

[그림 VII-2-2] 지방세출 대 지방세(일반회계 결산 기준)



자료: 행정안전부, 『지방세정연감』; 『지방재정연감』, 각 연도

〈표 Ⅶ-2-10〉 국세와 지방재정 지출 및 지방세 증가율

(단위: %)

		1995~2000	2000~2005	2005~2010	전 기간
국세		10.4	6.5	6.0	7.6
지방재정	세출	10.1	12.0	8.6	10.2
	지방세	6.1	11.8	6.4	8.1
	조정 지방세	6.1	8.3	6.5	7.0

자료: 디지털예산회계시스템 재정지표(www.digitalbrain.go.kr); 행정안전부, 『지방세정연감』; 『지방재정연감』, 각 연도

(3) 지방소비세 평가

지방소비세는 재정분권의 일환으로 도입되었다. 지방소비세는 신장성 및 안정성이 우수하여 자치단체의 재정자립도를 높이는 데 큰 기여를 함으로써 재정분권의 기틀을 확립하는 데 주요한 역할을 한다. 그동안 지방자치세가 실시되었음에도 불구하고 지방세 비중이 줄어들어 재정 자립도가 점점 감소하고 있는데, 지방소비세가 도입되면서 감소폭이 줄어들고 있다. 1995년의 재정 자립도는 63.5%인 데 반하여 2005년은 56.2%로 10년 동안 7.3%p나 하락하였다. 만약 지방소비세가 도입되지 않았다면 2010년과 2011년의 재정 자립도는 50.3%와 49.7%로 감소하는데, 지방소비세가 도입되었기 때문에 각각 52.2%와 51.9%로 감소폭이 완화되었다.

지방소비세는 도입 당시 수도권과 비수도권의 세수 불균형 완화가 정부의 주요한 정책이었기 때문에 수도권 100%, 비수도권(광역시) 200%, 비수도권(도) 300%의 가중치를 두기로 하였다. 물론 지방소비세가 지역 간 세수격차 완화를 위해 도입되는 것이 바람직하다고 보지 않지만, 우리나라의 수도권 집중에 따른 세수 편중은 세계 어느 나라보다 심하기 때문에 이러한 방법 없이는 어느 세원도 지방세로서 가능하지 않을 것이라고 본다.

지방자치단체의 재정지출에 대한 책임을 강조하기 위해서는 지방세수가 어느 정도 확보되도록 해야 하며, 그 수준은 가장 부유한 자치단체가 자체적으로 지출 조달이 가능하도록 할 필요가 있다. 그러한 측면에서 신장성이 뛰어난 국세인 소득세와 부가가치세는 지방정부와 세원을 공유하는 것이 바람직하다. 우리나라의 경우에도 지방소비세와 지방소득세의 세원 확대는 자치단체에 가장 바람직하다.

지방소비세가 도입되어 재정 자립도의 하락이 완화되었을 뿐만 아니라 상대적으로

로 비수도권의 세수가 증가하면서 집중도가 완화되었다. 지방소비세가 도입되어 지방세수 총액은 8.8% 증가하였는데, 수도권은 4.6% 증가한 데 비하여 비수도권은 광역시는 13.6%, 도는 15.5%가 증가되었다. 지방소비세의 가중치가 지방세로서의 원칙과 부합하지 않다는 지적은 있으나 우리나라의 현 상황을 고려할 경우 가중치가 결과적으로 지방세수의 불균형을 완화시키는 역할을 했다고 본다.

〈표 Ⅶ-2-11〉 지역별 지방소비세 도입 전과 후의 세수 비교

(단위: 조원, %, 결산기준)

구 분	2009	2010				
		도입		미도입		
		세수(비중)	신장률	세수(비중)	신장률	
전 국	45.17(100)	49.16(100)	8.8	46.48(100)	2.9	
수도권	26.19(58)	27.38(56)	4.6	26.50(57)	1.2	
비수도권	시	7.35(16)	8.35(17)	13.6	7.73(17)	5.2
	도	11.63(26)	13.43(27)	15.5	12.25(26)	5.3

3) 시사점

시사점은 두 분의 전임 지방세제국장과의 인터뷰 내용을 기술하고, 국세의 지방세 이양 평가를 통한 요약을 정리하고자 한다.

가) 인터뷰를 통한 시사점

우선 지방자치제 도입과정에서 국세의 지방세이양과 관련하여 당시 행정안전부의 권강웅 지방세제국장과의 인터뷰 내용이다.

□ 지방자치제 도입과정에서 국세의 지방세 이양 세목을 말씀해 주시고 그 취지와 배경에 대하여 말씀 부탁드립니다.

- 지방자치제 도입과정에서 국가가 지방으로 이양한 세목은 없다. 다만 최근에 부가가치세의 일부를 지방소비세로 도입한 것 정도가 국세의 지방세 이양이라고 볼 수 있다.
- 등록세, 담배소비세, 주행세, 지방교육세 등 국세와 관련한 지방세는 모두 국가정책에 의해 지방세수가 부족하게 되어 지방세수의 보전을 위해서 마련된 것이기 때문에 지방자치와 관련한 국세의 지방세 이양이라고 볼 수 없다.

□ 지방자치제 관련 국세의 지방세 이양에 대한 평가 및 향후 제언

- 지방자치를 실시한 지 17년이 되고 있지만 재정적인 자치 의도는 별로 없는 것 같다.
- 진정한 의미에서의 국세의 지방세 이양은 지방소비세 정도이고 그 이외에는 국가의 정책에 따라 감소한 지방세의 세수 보전을 위해서 도입된 것 들이다.
- 지방소득세의 경우에도 예전의 주민세 소득률이 명칭만 변경된 것으로 국세의 이양이 아니다.

다음은 지방자치제 도입과정에서 국세의 지방세 이양과 관련하여 당시 행정안전부의 김대영 지방세제국장과의 인터뷰 내용이다.

□ 지방자치제 관련 국세의 지방세 이양 세목과 그 이후 큰 변화를 중심으로 말씀 부탁드립니다.

- 지금까지 이루어진 국세와 지방세의 세목 조정이나 국세의 지방세 이양은 지방재정을 보장해 주기 위한 것이 아니라 감소 세원을 보전해 주기 위한 목적으로 이루어진 것이기 때문에 지방자치 활성화에 도움을 줄 수 있는 수준이라고 할 수 없다.
- 등록세와 유흥음식세를 교환한 후 지방세는 조세로서의 위상이 급격하게 낮아졌다고 할 수 있는데 그 이유는 국세와 지방세의 성격이 바뀌었기 때문이다.
- 담배소비세가 지방세가 된 이유는 농지세가 지방세로서 외형 과세하고 있던 것을 소득과세로 개편하면서 지방세수가 급감하게 되자 궁여지책으로 담배판매세가 도입되어 지금의 담배소비세로 된 것이다.
- 결과적으로 지방자치제 관련 큰 변화는 있었으나 실질적인 국세의 지방세 이양은 최근까지 없었다고 본다.

□ 지방자치제 관련 국세의 지방세 이양에 대한 평가 및 향후 제언

- 지방자치 활성화에 도움을 줄 수 있는 수준의 국세와 지방세 간의 세원조정이 이루어지려면 현재와 같은 세원배분 방식에 변화가 있어야 할 것이라고 생각한다.
- 소득과세와 소비과세는 국세로 배분하고, 재산과세는 지방세로 배분한다는 기본 원칙에 변화가 있어야 하는데, 소득과세와 소비과세 그리고 재산과세를 통털어서 지방세로 적합한 세원을 최우선적으로 지방세로 배분한 다음 남은 세원을 국세로 과세한다는 지방세 우선의 원칙을 세워야 할 것이다.
- 또한 적어도 재산과세 세원인 종합부동산세나 양도소득세는 지방세로 이양하여 지방세도 세금으로서의 역할을 할 수 있도록 해야 한다.

나) 평가를 통한 시사점

지방자치제 도입과정에서의 국세의 지방세 이양에 대한 시사점은 크게 두 가지로 구분할 수 있다. 우선 양적인 측면에서는 국세의 지방세 이양에 대한 성과가 거의 없었다고 할 수 있다. 첫째, 국세와 지방세의 비중은 지방자치제 실시 이후에도 국세의 집중은 크게 변하지 않았으며, 실질적인 지방세 비중은 지방자치제 실시 전보다 악화되었다. 둘째, 지방재정 규모는 지방자치제 실시 이후 상당한 규모로 증가하였으나 총재정에서 차지하는 지방세수 비중은 지방자치 실시 이전에 비하여 낮아지고 이전재원 비중은 높아져서 지방재정의 자율성이 위축되었다고 할 수 있다.

국가의 재정 효율성을 고려한다면 지방이 담당하는 재정지출 책임의 상당 부분을 지방세를 통해 재원을 조달함으로써 비용의식과 재정 책임성을 높이도록 해야 한다. 이전재원의 증대는 일견 좋은 해법으로 보일 수 있지만 재정 책임성을 훼손시킴으로써 전체적인 비효율을 초래하게 된다.

향후 지방재정은 재정지출의 상당 부분을 지방세를 통해서 조달이 가능하도록 국세의 지방세 이양을 추진할 필요가 있으며, 동시에 지방세는 과표 및 세율결정권을 강화하여 재정 자율성뿐만 아니라 재정 책임성이 강화되도록 할 필요가 있다.

참고문헌

- 국세청, 『국세통계연보』, 2010
- 권강웅, 『지방세의 현상과 과제』, 2003
- _____, 『지방세강론』, 2006
- 박 훈, 「현행 종합부동산세의 내용과 그 문제점」, 『조세법연구』, 12, 2006, pp. 35~72.
- 오연천·곽채기, 『한국조세정책50년』, 제1권, 최광·현진권(편), 한국조세연구원, 1997
- 유일언, 「종합부동산세의 신설에 관한 고찰」, 『법학연구』, 15, 2004, pp. 1~22.
- 이영희·주만수·최병호, 「국세와 지방세의 바람직한 세원조정 설계」, 한국지방재정학회
세미나 발표자료, 2012. 5. 1
- 재정경제부 외, 「주택시장안정 종합대책」, 2003. 10. 29
- 한국재정학회 세계개편 위원회, 『한국 경제 선진화를 위한 세계개혁』, 2008
- 행정안전부, 『지방세정연감』, 각 연도
- _____, 『지방소득·소비세 백서』, 2011
- 행정자치부, 『지방세연혁집』, 2007
- 현진권·나성린, 『조세정책과 소득재분배』, 한국조세연구원, 1996
- OECD, Revenue Statistics, 2011
- 국가기록원 나라기록(<http://theme.archives.go.kr/next/theme/themeMain.do>)
- 국가법령정보센터(<http://www.law.go.kr/main.html>)
- 의안정보시스템(<http://likms.assembly.go.kr/bill/jsp/main.jsp>)
- 동아일보, 「상의 경연센터건의의 입장세 등 지방 이양」, 1970. 12. 16
- _____, 「미, 전매제도 철폐 등 무리한 요구 한국 양보·보복 감수 택일기로에」, 1988. 2. 17
- 매일경제, 「서울시 살림 적자 371억 재정난 날로 심각」, 1970. 8. 28
- _____, 「등록세 등 이양을 상의, 지방세제 전면개편 건의」, 1974. 9. 27
- _____, 「교육자치제실시에 따른 교육재원확보방안을 마련」, 1987. 9. 14

연합뉴스, 「주행세 신설되면 부담 더욱 가중될 듯」, 1993. 5. 3

_____, 「재산세, 종토세 통합 '종합부동산세' 신설」, 1998. 4. 11

중앙일보, 「유형음식세를 국세로」, 1976. 3. 15

한겨레신문, 「세제 개혁인가 후퇴인가 여전한 고소득층 배려」, 1988. 6. 4

_____, 「담배소비세 내년 지방세 전환」, 1988. 8. 14

3. 지방소비세·지방소득세 도입과 지방세체계 개편

가. 서론

참여정부의 지방분권정책과 관련하여 지방으로의 재원 이양을 통한 지방재정 확충에 있어서 핵심적인 쟁점이었던 지방소비세는 우여곡절 끝에 이명박 정부하에서 비로소 도입되었다. 2010년부터 부가가치세수의 5%를 재원으로 삼는 방식으로 지방소비세가 도입되었으며, 기존 주민세를 바탕으로 세목을 조정하여 지방소득세가 설치되었다. 2011년에는 지방세제의 세목이 조정됨에 따라 지방세 체계는 16개 세목에서 11개 세목으로 상당히 단순화되었다.

지방소비세 도입은 중앙-지방 간 관계에 있어서 중요한 하나의 사건이다. 지방자치제도 부활 이후 많은 지방세목이 신설되거나, 과세대상을 확충하거나, 혹은 통폐합되었지만 지방소비세와 같이 순수하게 국세의 지방 이양을 통해 지방세가 신설된 경우는 없다. 또한 지방교부세의 법정률 인상 등을 통해 이전재원 측면에서 지방재정의 상대적 규모가 늘어난 경우는 있으나 세제 측면에서 중앙과 지방 간 재원 중립이 지켜지지 않은 경우는 처음인 것이다. 하지만 지금까지 지방소비세에 대한 평가는 상충적이다. 한편으로는 지방의 자주재원 확충이라는 측면에서 지방소비세의 도입에 대해서는 긍정적인 평가가 내려지기도 한다. 반면 지방에 세수를 배분하는 기준과 방식을 두고는 사실상 이전재원과 성격이 유사하다고 지적되면서 지방세로서의 정체성에 대해 비판도 가해지고 있는 것도 사실이다.

한편 지방소득세는 기존 지방세목을 통폐합하여 명칭만 바꾸어 도입하였다. 즉 지방소득세는 기존의 주민세와 사업소세에서 소득과세의 성격을 지닌 주민세 소득할과 사업소세 종업원할을 묶어서 각각 지방소득세 소득분과 종업원분으로 명칭을 변경한 것이다. 비록 그 명칭은 바뀌었지만 과세표준이나 세율, 세금납부 방법, 납세지 등은 종전과 동일하며, 중앙과 지방 간 재원 중립은 당연히 지켜진다. 때문에 지방소득세 도입에 관해서는 논란이 비교적 적었다. 반면 제도 개선의 여지가 상당히 있었음에도 불구하고 그런 과정을 생략한 채 도입된 탓에 제대로 된 지방의 소득과세라고 하기에는 많은 문제를 안고 있어서 개편이 필요한 것으로 지적되고 있다.

분권적 재정체계로부터 편익이 발생할 것으로 예상하는 것은 분권화된 정부가 집

권적인 정부에 비해 책임성이 높으며, 유권자이자 납세자인 주민들의 선호에 보다 잘 반응할 것으로 기대하기 때문이다. 그런데 지방정부의 책임성과 반응성은 지방정부가 의미 있는 수입확보 수단을 보유하고 자치권과 재량권을 적절하게 행사해야 보장된다(Martinez-Vazquez, 2007). 의미 있는 수입확보 수단을 보유한다는 것은 지방정부가 재정수입의 규모와 구성을 변화시키는 데 있어서 상당한 수준의 자율권을 가진다는 것이다. 공공서비스 공급이 지방정부의 책무라고 한다면, 이는 지방정부가 공공서비스 공급에 필요한 재원을 스스로 마련해야 하며, 필요하다면 세율 조정 등을 통해 재원을 추가적으로 조달할 수 있어야 함을 의미한다. 동시에 이는 공공서비스로부터 발생하는 편익과 주민들의 지방세 부담 간에는 연계가 형성되어야 함을 의미한다. 바로 이런 이유 때문에 분권적 체제에서는 지방세의 중요성이 강조되며, 지방세가 갖추어야 할 여러 가지 특성이 논의되는 것이다.

하지만 이런 점에 비추어 본다면 우리나라의 지방세제와 분권체제는 다음과 같은 다양한 한계가 있다. 우선 우리나라 지방세제는 지방세 원칙을 고민하기보다는 지방자치제도 부활 이전의 형식과 내용을 유지한 채 필요에 따라 지방재정수입을 보완해주는 방식으로 개편을 거듭해왔다는 점을 지적할 수 있다. 또한 평균적으로 지방세가 지방재정수입에서 차지하는 비중이 높지 않으며, 최근에는 지방의 재정지출 책임이 빠르게 증가함에 따라 이전재원의 비중은 빠르게 증가하는 반면 지방세는 그 비중이 차츰 줄어들고 있다는 점도 문제이다. 나아가 지방세에 관한 자치단체의 자율권이 제약되어 있으며, 허용된 자율권조차 거의 사용되지 않는다는 점도 중요하다(최병호, 2011). 이러한 문제에 더하여 지방세구조가 부동산거래세와 보유세 등 재산과세 위주로 되어 있는 탓에 보다 안정적이고 보편적인 세원을 기반으로 하는 소비과세와 소득과세의 비중이 너무 낮다는 점도 구조적 문제점으로 지적된다.

지방소비세와 지방소득세도 이러한 한계로부터 자유롭지 못하다. 그렇지만 지방소비세는 지역경제의 성과가 지방세수 증대로 이어지는 연결고리를 형성함으로써 지방의 자발적인 경제 발전 노력을 유인하고, 의존재원 위주의 지방재정수입구조를 개선함으로써 지방의 재정 책임성을 높일 수 있다는 점에서 많은 기대를 안고 출발했다. 지방소득세 또한 지방세로서 다양한 장점을 지닌 탓에 지방의 재정지출 책임 증가에 대응하는 유력한 지방세수 증대 수단으로서 기대를 모았다. 나아가 소비 및 소득과세를 강화함으로써 재산과세 위주의 구조를 완화한다는 점에서도 긍정적인

로 받아들여졌다. 비록 제도의 현재 모습은 다양한 문제와 한계를 안고 있지만 향후 어떻게 제도 개편을 이루어나가는가에 따라 중요하면서도 적절한 지방세로 거듭날 수 있을 것이다.

한편 제도의 도입을 둘러싼 배경과 그 도입 과정을 검토하는 작업도 매우 중요하다. 비록 재정분권의 이론에서는 지방세에 관해 효율성과 형평성을 중심으로 여러 가지 규범적 기준을 강조하지만 현실적으로는 어떤 나라에서든 역사적 배경과 환경(McLure, 2001), 정치적 타협(Bird, 1998; Hettich and Winter, 1999), 중앙과 지방의 협상력 차이(Martinez-Vazquez, 2007) 등이 경제적 기준에 못지않은 영향력을 발휘해 왔다. 우리나라에서 지방소비세와 지방소득세의 도입도 이와 유사한 과정의 산물인 것이 사실이다. 지방분권이라는 가치를 두고, 지방의 자주재원이 확대되어야 한다는 지방측의 주장과 중앙-지방 간 자원 중립 유지를 조건으로 지방소비세 등을 도입할 경우 지방 간 자원 불균형이 심화되는 것 외에는 실익이 없다는 정부측의 주장이 오랫동안 팽팽히 맞섰던 끝에 비로소 도입되었다. 이러한 갈등과 협상, 그리고 논의과정에는 많은 시간과 노력이 소요되었지만 지방세로서의 형식과 내용을 제대로 갖추는 데는 오히려 소홀한 측면이 많다.

어떤 제도가 일단 도입되면 문제점을 개선해나가는 작업은 쉽지 않다. 우선 지방소비세의 도입과정에서 가장 첨예하게 대립되었던 바와 같이 중앙과 지방 간 재정 중립이 지켜지지 않거나 혹은 지방의 과세권 강화가 정부의 과세권에 부정적인 영향을 미칠 것으로 예상된다면 타협을 이끌어내기가 매우 어려워진다. 또한 지방세의 세율과 과표가 변경되는 경우 지방자치단체별 세수는 차별적인 영향을 받기 때문에 지방자치단체들은 매우 민감하게 반응한다. 이런 점들을 감안하면 제도를 신설하는 과정에서도 서로 다른 당사자 간의 이해를 조정하는 것은 쉽지 않은 문제이지만 일단 설치된 제도를 개편하는 작업에도 이해관계가 다양하게 얽히므로 신설에 못지않게 힘든 과정을 겪을 수밖에 없다.

이런 점을 고려한다면 새로운 제도의 도입에서는 비록 완벽한 형태를 갖추는 것이 불가능하더라도 차선 혹은 차차선의 형태를 갖추도록 함으로써 사후적으로 발생할 수 있는 개편에 따른 비용을 최소화시킬 필요가 있다. 이런 이유로 인해 지방소비세와 지방소득세에 관해 그 도입 배경과 추진과정을 뒤돌아보고 체계적으로 정리하는 작업은 향후 새로운 지방세의 설치나 지방세 관련 제도 개편에서 나타나게 될

시행착오를 최소화하는 데 있어서 중요한 함의를 모색할 수 있을 것이다.

이하에서 이 글의 구성과 주요 내용은 다음과 같다. 우선 ‘나’항에서는 지방소비세와 지방소득세를 중심으로 제도 도입의 배경을 참여정부 시기와 이명박 정부 시기로 구분하여 검토하며, ‘다’항에서는 제도도입의 추진 과정을 쟁점과 찬반 논의 등을 중심으로 살펴본다. 이어서 ‘라’항과 ‘마’항에서는 지방소비세와 지방소득세의 구체적인 내용과 효과를 각각 살펴본다. 마지막으로 ‘바’항에서는 결과를 요약하고 두 지방세제도와 전체적인 지방세체계에 대한 향후 개편 방향을 제시한다.

나. 지방소비세·지방소득세 도입의 배경

지방소비세와 지방소득세 도입의 출발점은 분권, 자율, 책임 및 형평을 국정의 패러다임으로 설정하고 재정분권을 통하여 중앙과 지방 간 분권형 협력적 파트너관계를 형성하고자 했던 참여정부의 재정·세제개혁 계획이라고 할 수 있다. 물론 참여정부 시기에는 결실을 맺지 못했지만 그 시기에 진행되었던 관련 논의는 이후 이명박 정부하에서 두 세목이 신설되는 데 있어서 밑거름이 된 것으로 볼 수 있다.

참여정부하에서는 지방소비세와 지방소득세의 도입이 재정분권을 추진하는 과정에서 중앙과 지방의 기능을 조정함에 따른 자원 이양 차원에서 주로 논의되었음에 비해 이명박 정부가 들어선 이후에는 정부의 새로운 정책기조와 다양한 사회·경제적 환경의 변화 속에서 지방재정의 문제점이 보다 뚜렷하게 노정되고 지방의 재정여건이 전반적으로 나빠지기 시작했다는 사실이 중요한 배경을 제공한다.

이하에서는 지방소비세와 지방소득세 도입의 배경에 대해 우리나라 지방재정 및 지방세제가 안고 있었던 문제점을 중심으로 검토한다.

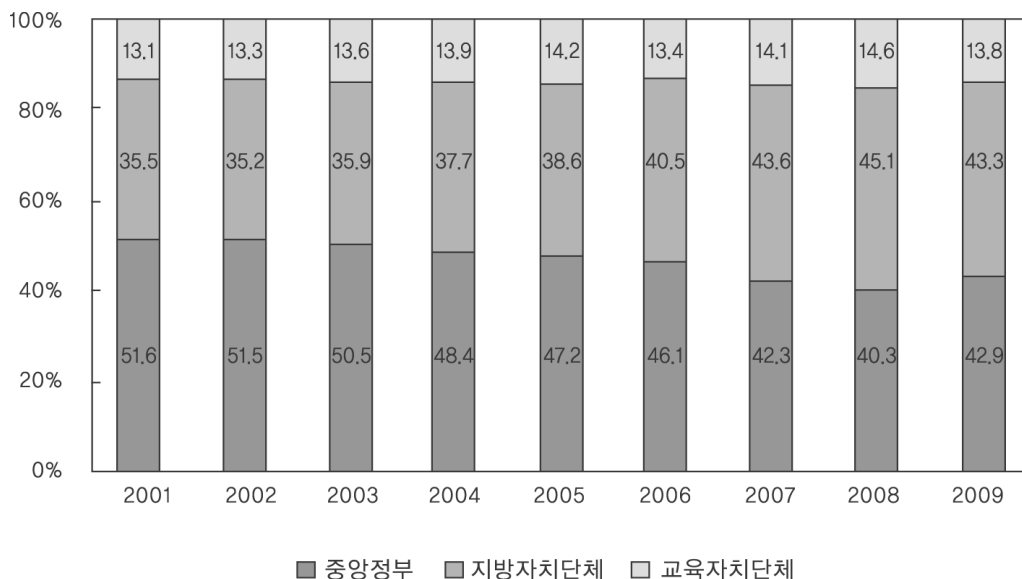
1) 지방재정 및 지방세제구조의 한계와 극복

참여정부의 재정분권 추진에 있어서 핵심적인 과제는 중앙과 지방의 기능조정과 자원 이양, 자주재원 확대 및 균형발전, 지방재정 운영의 자주성 확보 등이었다. 즉 권한과 자원의 중앙 집중 현상을 해소하는 과정에서 지방세 등 지방의 자주재원을 확충함으로써 지방의 재정적 자율성과 책임성을 제고하고자 하였다.

이런 정책의 추진에 있어서는 특히 재정수입구조 측면에서 지방재정이 지닌 한계

를 극복하고자 한 것이 중요한 배경이 되었다. 지방자치제도 시행 이후 지방의 재정규모는 빠르게 증가해 왔다. [그림 Ⅶ-3-1]에서 나타나듯이, 총재정사용액을 기준으로 할 때 중앙 대 지방 대 교육자치단체의 상대적 비중은 2001년에는 51.6:35.5:13.1로 중앙의 비중이 월등히 높았으나 중앙과 지방의 격차가 차츰 줄어들면서 2007년에는 42.3:43.6:14.1로 지방의 비중이 오히려 중앙에 비해 높아지게 된다. 지방의 비중은 2008년에는 더욱 높아졌으나, 경제위기 상태였던 2009년에는 지방의 비중이 중앙에 비해 미세하게 높았다. 전체적으로 볼 때, 지방의 재정사용액 비중이 지방자치제도 시행 초기에 비해 매우 높아진 것이다.

[그림 Ⅶ-3-1] 총재정사용액 기준 중앙·지방 간 비중 변화



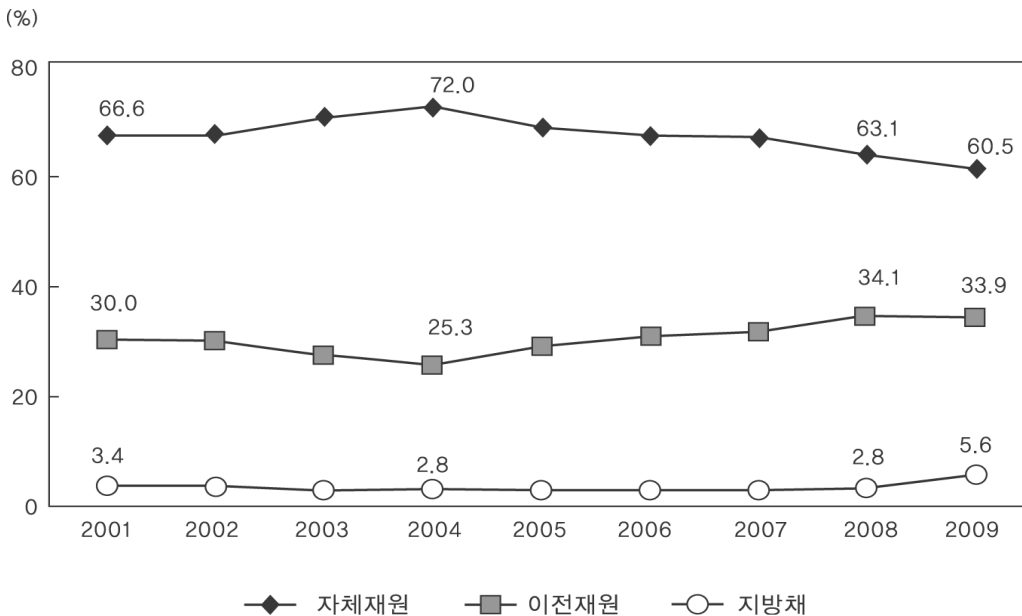
자료: 행정안전부, 『지방자치단체 예산개요』, 각 연도

이처럼 특히 2000년대 중반 이후 지방의 재정사용액 비중이 빠르게 높아져온 것은 참여정부의 재정분권 정책하에서 일부 국고보조사업의 지방 이양이 이루어지고 분권교부세가 새로 설치되면서 지방교부세 법정률이 높아졌으며, 종합부동산세 수입 전액을 지방으로 교부하는 부동산교부세가 설치되었으며, 2000년대 중반 이후에는 사회복지 국고보조사업이 급격하게 증가되어왔던 결과이다.

그런데 지방재정수입의 구성요소별 비중의 변화를 [그림 Ⅶ-3-2]에서 살펴보면, 지방의 재정사용액 증가는 자체재원이 아닌 이전재원의 증가에 의해 주도되었음을

알 수 있다. 지방재정수입에서 자체재원의 비중은 2001년에는 66.6%로 전체의 3분의 2를 차지하였으나 2004년에 72%로 정점에 달한 이후에는 매년 하락하여 2008년에는 63.1%로, 그리고 2009년에는 60.5%까지 하락하였다. 반면 이전재원의 비중은 25.3%로 가장 낮았던 2004년 이후 매년 빠르게 증가하여 2008년에는 34.1%, 그리고 2009년에는 33.9%까지 증가하였다. 지방채는 외환위기 직후인 2001년에 3.4%를 나타낸 이후 줄곧 2%대에서 상당히 안정적인 비중을 유지하였지만 2009년에는 5.6%로 전년도에 비해 두 배나 높아졌다.

[그림 VII-3-2] 지방재정수입 구성요소별 비중 추이(일반회계 결산 기준)

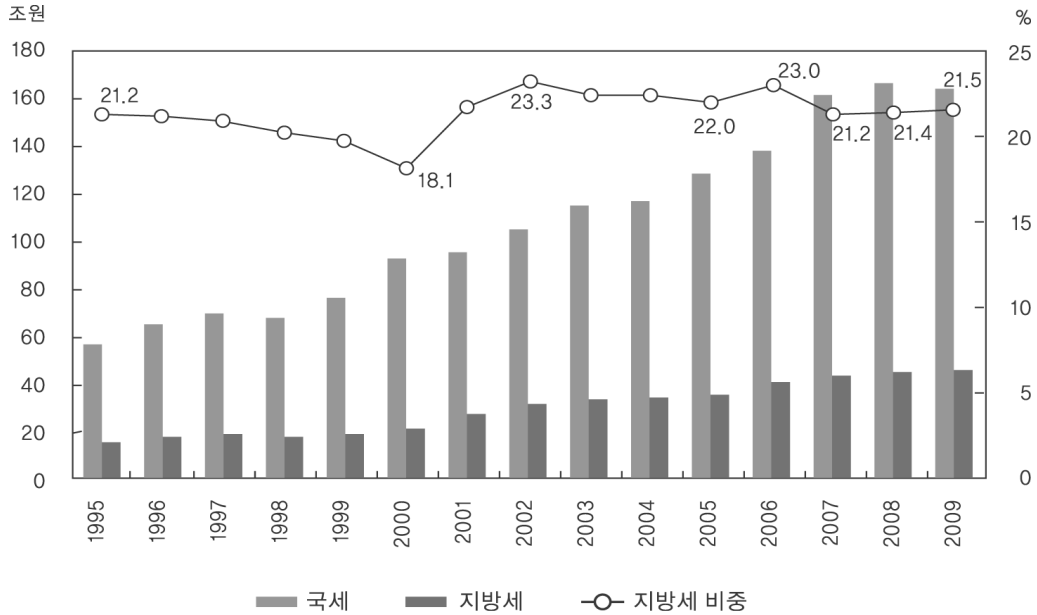


자료: 행정안전부, 『지방재정연감』, 각 연도

한편 2000년대 중반 이후 지방의 재정책임이 꾸준히 높아졌음에도 불구하고 자체재원을 통한 자원조달 비중은 오히려 낮아졌음은 지방재정수입에서 지방세가 차지하는 중요성은 크게 변화되지 않았음을 의미한다. [그림 VII-3-3]에서 보듯이, 전체 조세수입에서 지방세가 차지하는 비중은 지방자치제도 시행 첫 해에 21.2%를 차지하였으며, 그 이후 지방세제의 변화 등으로 소폭의 등락을 거듭했지만 2009년까지 대체로 21~22% 수준을 유지해 왔다.⁹⁾

9) 지방세 가운데는 지방이 조세행정만 담당하지만 그 세수가 지방재정수입으로 귀속되지 않는

[그림 Ⅶ-3-3] 국세와 지방세의 세수 추이



자료: 행정안전부, 『지방세정연감』, 각 연도

이상의 결과들을 통해서 볼 때, 지방의 자체수입과 재정사용액으로 파악한 재정 지출 책임 간의 격차는 매우 크며, 그러한 격차는 2000년대 중반 이후 보다 심화되었던 것으로 나타난다. 편익원칙에 따른 지방세와 지방세의 가격기능 등을 통한 지방의 재정 책임성을 언급하지 않더라도 이러한 현상은 지방의 재정 의존성이 나날이 높아졌으며, 그에 따라 중앙정부에 대한 책임성 또한 높아졌음을 보여준다.

지방소비세와 지방소득세는 중앙·지방 간 재원 중립이 유지된 상태에서 도입되더라도 지방재정수입에서 지방세의 역할을 강화함으로써 지방재정 운영의 자율성과 지방의 재정 책임성을 높일 것으로 기대되면서 제도 도입의 중요한 배경을 제공하였다.

세목이 있는데, 지방교육세와 자동차 주행에 대한 자동차세(과거 주행세) 중 운수업체에 대한 유가보조금이 그러하다. 2001년 신설된 지방교육세는 국세인 교육세 중에서 지방세에 부가되어 징수되던 부분을 분리하여 설치한 것으로서 그 수입은 전액 교육재정으로 이전된다. 2000년 신설된 주행세는 2001년부터 세수입의 일부를 유가보조금으로 지불하기 시작했으며, 2003년부터는 자동차세 정액 보전액이 8,442억원으로 고정되어 이 부분만 지방세수로 귀속되며, 나머지는 운수업체에 대한 유가보조금으로 배분된다. 이런 점에서 지방세수를 보다 정확하게 파악하기 위해서는 전체 지방세수에서 지방교육세 수입과 유가보조금분 주행세를 제외해야 한다는 견해도 있다.

2) 지역경제 성과와 지방세수 간 연계 강화

한편 지방자치제도 도입과 함께 지방세구조는 과거 중앙집권제하에서의 구조를 대체로 수용하면서 근본적인 제도 개편의 기회를 갖지 못했다. 그간 새로운 지방세목의 도입, 과세대상 확대와 세율조정, 세목 통폐합 등의 변화를 경험하였지만 제도개편은 지방세의 역할을 강화하고 정상화시키기 위한 목적이라기보다는 대부분 국가 정책목적에 의해 추진되었다. 때문에 재산과세 중심의 구조는 큰 변화 없이 유지되어 왔다. 재산보유과세와 거래과세 등이 차지하는 비중은 조금씩은 낮아졌지만 최근까지 지방세수의 50% 내외의 높은 비중을 유지해 왔다. 반면 담배소비세, 주행세, 레저세 등으로 구성된 소비과세는 2000년대 이후 20% 내외의 비중을 유지했으며, 소득세인 주민세는 국세 소득세와 법인세에 부가되어 과세되며, 15% 내외의 비중을 유지해 왔다. 과세유형별 세수의 상대적 비중은 다른 국가들과 자주 비교되었는데, OECD 국가 평균과 비교할 때 재산과세의 비중이 지나치게 높다는 점이 지적되었다(이영환 외, 2009 등). 이와 같이 지방세구조가 지나치게 재산과세 위주로 된 탓에 지역경제의 성과가 지방세수 증가로 제대로 연계되지 않는다는 문제가 늘 제기되었다.¹⁰⁾ 즉 지방자치단체가 재정지출의 확대와 효율적 집행 등을 통하여 지역경제를 활성화시키고자 하며, 그러한 노력이 현실화되어 지역소득이 증가하고 소비지출이 증가하더라도 세수 측면에서는 소득세와 법인세, 그리고 부가가치세 등 국세 수입 증가에 더 큰 영향을 미치며, 지방세수에 대해서는 부분적인 영향만 미친다는 것이다. 그 결과 지방의 노력이 지방세수 증가로 이어지고, 세수 증대에 따른 재정지출 확대가 다시 지역경제를 발전시키는 선순환구조가 이루어지지 않는다고 지적되었다. 이에 따라 지역경제의 성과와 보다 직접적으로 연관된 소득과세와 소비과세를 도입할 필요성이 제기되었다.

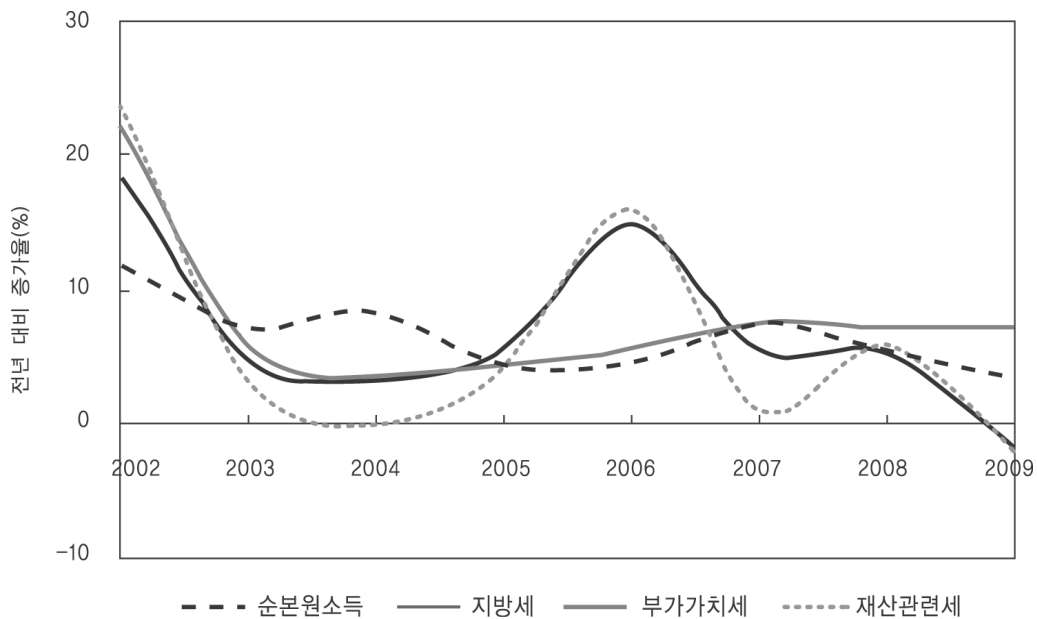
한편 1990년대 말의 외환·금융위기에 따른 부동산경기 침체, 2000년대 중반의 과열에 이어 다시 2000년대 말의 글로벌 경제위기에 따른 침체 등 부동산경기의 변동 폭이 커짐에 따라 부동산 거래세의 변동성이 높아졌다는 문제도 지적할 수 있

10) 2009년 당시 행정안전부 측에서 지방소비세와 지방소득세 도입 추진을 주도하였던 오동호 지방세제관의 글에서는 이런 사례를 몇 가지 소개하고 있다. 예를 들어, 파주 LCD단지의 경우 고용 5천명, 2007년 매출액 14.4조원의 경제효과를 보였는데, 단지 조성과 관련하여 지방비는 515억원이 투자되었으나 국세는 600억원이 징수된 반면 지방세는 53억원만 징수되었다고 지적한다. 또한 함평 나비축제는 2007년 모두 102만명의 관광객을 유치하였는데, 환경처리비용 등 5억원의 지방비가 투자되었으나 관련 지방세수는 전혀 증가하지 않았다고 지적한다.

다. 특히 2000년대 중반 이후에는 부동산 거래가 위축되고 가격 상승폭이 둔화되면서 재산과세 위주의 구조하에서 지방세수의 증가를 전반적으로 둔화시키면서 변동 폭을 높이는 역할을 하였다. [그림 Ⅶ-3-4]에는 2002년부터 2009년까지 국민소득을 반영하는 순본원소득과 부가가치세, 지방세, 지방 재산 관련세 등의 전년도 대비 변화율 추이가 나타나 있는데, 재산 관련세의 변동률은 매우 높아서 지방세 전체의 높은 변동률에 큰 영향을 미치고 있음을 알 수 있다. 반면 소득세의 과표로 볼 수 있는 순본원소득과 국세인 부가가치세는 2003년 이후 상당히 안정적인 추세를 보이고 있다.

전체적으로 지방소비세 및 지방소득세의 도입 추진에 있어서는 재산과세 위주의 지방세구조를 완화함으로써 지역경제의 성과가 보다 직접적으로 지방세수 증가로 연계되고 이는 다시 지역경제 발전을 위한 재원으로 투입되는 등의 선순환 구조를 만들어낼 수 있다는 주장이 중요한 배경을 제공하였던 것이다.

[그림 Ⅶ-3-4] 주요 조세의 전년 대비 증가율 추이



자료: 통계청, KOSIS; 행정안전부, 『지방세정연감』, 각 연도

다. 지방소비세·지방소득세 도입의 추진 과정

1) 참여정부의 지방분권정책과 재원이양 시도

가) 지방분권의 촉진과 지방재정제도의 대폭적인 개편

2003년 집권한 참여정부는 분권과 자율을 국가운영의 기본방침으로 설정하고 이를 구체적으로 구현하기 위해 행정개혁, 인사행정시스템 쇄신, 지방분권, 재정개혁, 전자정부 등의 주요 혁신과제를 담당할 대통령 소속 위원회로 정부혁신지방분권위원회를 2003년 4월에 출범시켰다.

정부혁신지방분권위원회는 ‘성장·분배의 상승효과를 창출하는 분권형 국가재정’이라는 비전을 설정하고 재정·세제개혁 로드맵을 발표하였는데, 비전 달성을 위해 재정분권 추진, 세제·세정 합리화, 재정 투명성 제고, 지출 효율성 제고, 재정 건전성 견지라는 5대 전략 목표를 설정하였다. 이 가운데 재정분권의 추진은 중앙과 지방의 기능조정과 재원 이양, 자주재원 확대 및 균형발전, 지방재정 운영의 자주성 확보를 과제로 제시하였다. 이는 중앙과 지방 간 재정관계를 체계적으로 재정립함으로써 재정분권을 본격적으로 추진하고자 시도했던 것으로 평가할 수 있는데, 구체적인 내용은 다음과 같다.¹¹⁾

첫째, 중앙과 지방의 기능조정과 재원 이양에서는 중앙과 지방의 기능을 체계적이고 명확하게 정립하는 가운데 교육, 경찰, 복지 및 SOC 시설관리 등 주민밀착형 사무는 지방으로 이양하고자 했다. 또한 이러한 기능을 이양함과 함께 필요한 재원을 지방교부세 또는 조세이전 방식으로 지방으로 이양하고자 했는데, 여기서 조세이전 방식의 예로 지방소비세 도입을 제시하였다. 둘째, 자주재원 확대 및 균형발전 촉진에서는 국세와 지방세 간 조정을 통해 지방세체계를 개편하면서 부동산 관련세와 신세원 개발을 통해 지방세 세수기반을 확충하며, 세원 이양으로 발생할 수 있는 부작용을 고려하여 국가균형발전특별회계를 신설하는 것을 제안하였다. 셋째, 지방재정 운영의 자주성 확보에서는 보통교부세 배분방식을 단순화하고 투명화하며, 특별교부세는 축소하고 증액교부금은 폐지하며, 국고보조금과 지방양여금 등 특정 재원을 정비하여 지방자주재원 또는 포괄보조금화하고, 지방재정 운영 전반에 걸쳐 자율성을 대폭 확대하고자 하였다.

11) 정부혁신지방분권위원회가 발표한 재정·세제개혁 로드맵(2003. 7. 29)을 참조한다.

재정·세제개혁 로드맵에서 제시된 재정분권 추진 관련 과제들은 상당 부분 참여정부하에서 제도의 신설 또는 개편으로 이어졌는데, 특히 이전재원과 관련한 부분은 대부분 현실화되었다. 우선 국고보조금이 지닌 문제를 개선하고 균형발전을 위한 재원을 마련하는 과정에서 포괄보조금 형식의 국가균형발전특별회계를 신설하였으며, 일부 국고보조사업을 지방으로 이양하면서 분권교부세를 신설하였다. 지방양여금은 폐지하면서 그 재원은 대상사업별로 지방교부세나 국고보조금에 편입시켰다. 또한 지방교부세는 특별교부세의 비중을 축소하고 증액교부금을 폐지하였으며, 지방양여금 재원의 일부를 흡수하고 분권교부세가 지방교부세 내에 편입되면서 법정률이 15%에서 19.24%까지 높아졌다.

나) 국세의 지방세 이양 실패

참여정부는 재정분권을 통해 주민들의 지방자치에 대한 참여의식을 고취시킬 수 있도록 지방의 자율성과 책임성이 보장될 수 있는 지방세제를 구축하고자 시도하였다(정부혁신지방분권위원회, 2005a, 2008a). 2003년 지방세 개편에 대한 단계별 계획을 재정·세제개혁 로드맵을 통해 발표한 후 2004년 정부혁신지방분권위원회의 재정세제전문위원회 내에 세제개편분과위원회를 설치하고 조세 개편의 틀 속에서 국세와 지방세의 재배분에 대해 논의하였다.¹²⁾ 분과위원회 내에서 중앙정부와 지방정부의 세원 재배분에 대해 의견 수렴을 시도하였지만 부가가치세의 일부를 지방소비세로 도입하는 방안에 대해서 이해관계가 있는 재정경제부와 행정자치부뿐만 아니라 내부 위원들 간에도 의견조정이 이루어지지 않았다. 재정세제전문위원회의 시각이 지방분권에 우호적이지 않다고 판단한 지방분권전문위원회는 지방재정 TF를 구성하여 별도로 지방세 개편안을 제시하는 등 지방소비세를 도입하려고 노력하였으나 의견 수렴은 이루어지지 않았다(정부혁신지방분권위원회, 2005b, 2008b).

12) 재정·세제개혁 로드맵은 국세 중 주민부담 원칙 및 응의 원칙에 적합한 세목을 지방세로 전환하되 지방세 중에서 세원분포가 지역 간 불균등하거나 경기민감 세목을 국세로 전환하는 세목 교환을 제안하였다. 그 외에 지방세 세수 기반을 확충하기 위해 부동산 관련 조세를 개편하고 관광세, 카지노세, 원자력 발전세 등의 신세원 개발을 제안하였다. 부동산 관련 조세는 2005년부터 주택에 대해 건축물과 토지를 합산하여 과세하는 (통합)재산세를 부과하고 일정 가격 이상의 부동산을 보유한 자에 대해서는 국세인 종합부동산세를 신설하여 부과하도록 개편되었다. 또한 부동산 거래단계에 관한 세율은 수차례 인하하는 동시에 실거래가 기준으로 과표를 정하는 과표 현실화를 추진하였다. 한편 종합부동산세 세수는 전액 부동산교부세의 재원으로 편입시켜 지방으로 이전하도록 하였다.

따라서 정부혁신지방분권위원회 산하에 조세개혁특별위원회를 설치하고 지방세 개편 논의는 지방세소위원회를 구성하여 계속 진행하였다.

국세와 지방세 조정과 관련하여 지방소비세와 지방소득세의 신설은 앞에서 논의한 것처럼 정부혁신지방분권위원회의 지방분권전문위원회와 재정세제전문위원회가 동시에 담당하였으며, 특히 재정세제전문위원회 내에 설치된 세제개편분과위원회가 추진한 국세와 지방세를 포괄하는 세제개혁의 틀 속에서 논의하였다. 독립세로서 지방소득세의 설치에 재원 증립을 유지하면서 단순히 세목을 조정하는 것이어서 논쟁의 초점은 징수행정의 어려움에 맞추어졌으며 이를 단기적으로 해소하기 곤란하다고 판단하고 장기과제로 전환하였다. 이에 따라 정부혁신지방분권위원회는 지방소비세 도입을 위주로 지방세 확충방안을 심도 있게 논의하였으며, 청와대 정책기획위원회도 지방소비세 도입을 참여정부의 후반기 정책과제로 선정하는 등 의지를 갖고 추진하였다(이재원, 2006). 부가가치세의 10%를 재원으로 소비지표에 의해 지방정부에 배분하는 지방소비세 도입방안이 가장 유력하게 논의되었는데, 이는 지방정부의 자주재원 비중을 높여서 중앙과 지방정부의 수직적 재원 불균형을 완화할 뿐 아니라 지역경제와 세수의 연계성을 강화하는 장점이 있다고 판단하였기 때문이다. 하지만 지방소비세 도입에 따른 문제점들을 제기하는 반대에 부딪혔는데 이들의 가장 치명적인 반대논리는 수도권 지역에 세원이 편중되므로 지역 간 재정력 격차가 더욱 확대된다는 것이다. 이러한 현상은 소비지표를 도소매업매출액, 지역소득계정의 최종소비지출, 인구 등 여러 대안 중에서 무엇을 선택하건 해소되지 않는 문제였다. 특히 지방소비세를 도입하면 서울 등 보통교부세 불교부단체는 지방소비세만큼 재원의 순증이 발생하는 반면, 내국세 수입이 감소함에 따라 보통교부세의 규모가 감소하여 지방교부세가 수행하는 재정력 형평화 기능이 약화되므로 지역 간 재정력 격차가 더욱 심화될 수 있음을 다양한 연구들이 지적하였다(이삼주, 2003; 원윤희, 2003; 박완규, 2004; 김재훈, 2007). 이러한 수평적 재정 불균형의 확대 현상은 참여정부가 추구하던 균형발전의 정책목표와도 충돌하였다. 또한 도입을 반대하는 측에서는 부가가치세를 공유하는 공동세 형태의 지방소비세는 지역경제의 성과와 연계효과도 기대하기 어렵기 때문에 온전한 지방세로 볼 수 없다고 주장하였다. 더욱이 지역 간 세수 배분의 균등화를 위해 재정 여건을 반영하여 지방소비세를 배분한다면 이전재원인 지방교부세와 유사하며 지방세적인 성격은

더욱 희석되는 문제를 갖게 된다는 반대 주장도 널리 제기되었다(윤영진, 2005).

지방소비세 도입에 대하여 정부혁신지방분권위원회 내에서 지방분권전문위원회는 우호적이었던 반면, 재정경제전문위원회는 부정적인 시각을 가졌다. 또한 정부 부처 내에서도 행정자치부는 도입을 적극 추진하였으나 재정경제부 및 기획예산처는 반대 입장을 견지하였다. 더욱이 재원배분의 상대적 이익을 얻기 위하여 지방정부들 사이에서도 수도권과 비수도권 사이의 이견이 격화되었다. 국세와 지방세의 조정을 통합적으로 논의하기 위해 2005년 정부혁신지방분권위원회 산하에 조세개혁특별위원회를 설치하고 이견이 극심한 지방세 개편 방안을 모색하기 위해서 지방세소위원회를 구성하였다. 지방세소위원회는 개편을 위한 기본전제를 확정하였는데, 그것은 첫째, 지방자치단체에 우호적인 대안에만 한정하지 않으며, 둘째, 현재의 재원배분 규모를 변경하지 않고 지방의 재정 책임성과 자율성이 확보될 수 있는 방안을 마련하고, 셋째, 세제문제와 지방재정조정제도를 병행하여 개편하며, 넷째, 중장기적인 혁신 방안도 동시에 마련한다는 것이었다(정부혁신지방분권위원회, 2005a). 지방세소위원회를 중심으로 조세개혁특별위원회의 논의 끝에 결국 지방분권의 확대 필요성 등의 논리가 힘을 얻어 2005년 말 재정경제부와 행정자치부는 지방소비세의 도입에 대해 일차적인 합의에 도달하였다. 하지만 2005년 부동산 보유과세를 강화하기 위해 개편된 부동산 관련 세제에 대하여 일부 지방정부들이 탄력세율을 이용한 세율 인하로 저항함으로써 지방재정 수입이 부족하지 않다는 인식이 확산되었고 정권의 정책 실행 동력도 약화되면서 조세개혁안에 관한 대통령 보고 자체가 무산되어 도입에 실패하였다(이영희 외, 2009; 허훈, 2008). 당시 지방소비세 도입의 찬반논리는 <표 VII-3-1>에 정리되어 있는데, 이러한 논쟁은 지방소비세가 도입된 이후에도 지속되고 있다.¹³⁾

지방소득세와 지방소비세 도입이 모두 좌절된 이유는 단순히 제도 자체의 장단점에 의한 논리적 한계 및 지방재정을 둘러싼 사회·경제적 환경에 국한하지 않고 정책 추진 의지와도 관련된 것으로 판단된다. 즉, 대통령의 분권 의지와는 관계없이 분권론을 주장하는 청와대 비서관이 희소하여 집권 초기의 의지가 훼손되었으며, 2005년 국정의 중심지표가 지방분권에서 혁신으로 바뀌면서 혁신의 선결조건으로 설정했던 분권은 사라지게 되었다(이기우, 2007).¹⁴⁾ 특히 이 과정에서 지방정부의

13) 김재훈(2011)은 지방소비세를 둘러싼 논쟁을 행정안전부(구 행정안전부)의 자주재원주의와 기획재정부(구 재정경제부)의 일반재원주의가 대립한 것으로 인식한다.

혁신이 강조되면서 지방정부의 내생적이고 자기 책임성을 갖춘 혁신이 아니라 중앙 정부의 평가에 의한 혁신이 강요되어 오히려 중앙집권이 강화되는 경향이 발생하였다. 결과적으로 참여정부에서는 지방소비세 도입과 관련한 수많은 논의에도 불구하고 분권 수준 확대와 지역 격차 확대라는 두 가지 상충되는 현상에 대한 논쟁이 격화되면서 지방소비세 도입의 동력은 상실되었고 국세의 지방세 이양은 이루어지지 않았다.

〈표 Ⅶ-3-1〉 지방소비세 도입에 대한 찬반 논거

도입 찬성	도입 반대
○ 지방의 노력에 상응하는 자주재원 확보 - 소비과세가 주요 지방세가 될 경우 지방 분권을 재정적으로 뒷받침	○ 공동세적 성격으로 자원 이양의 한 방식에 불과 - 지자체가 자율적으로 결정, 관리하는 순수 지방세가 아님
○ 통계청이 발표하는 지역별 도소매 판매액을 지역소비지표로 활용	○ 지역소비 과표가 명확하지 않아서 논란이 될 가능성
○ 배분 기준의 다양화로 지역별 격차 최소화 가능 - 인구 등을 소비지표와 함께 사용	○ 소비의 대부분이 수도권에 집중되어 '부익부 빈익빈' - 도소매 판매액('02): 서울·경기 59.4%, 광역시 포함 80%
○ 지역경제와 연계되는 자주재원이므로 이전재원인 교부세보다 훨씬 바람직	○ 인구기준 등을 사용하는 경우 교부세와 유사하고 수도권에 재원을 이양하는 효과만 발휘

자료: 정부혁신지방분권위원회(2008)

2) 이명박 정부의 지방소비세·지방소득세 도입 과정

가) 이명박 정부의 지역 관련 정책과 경제사회적 여건 변화

이명박 정부가 출범하면서 정부의 지역정책 및 지방분권정책 기조는 크게 변화하였으며, 이런 가운데 2000년대 후반 이후의 다양한 사회·경제적 환경의 변화는 지방소비세와 지방소득세 도입을 위한 중요한 계기를 마련하였다. 먼저 이명박 정부의 분권정책과 그 추진과제는 2008년 초에 제정된 「지방분권촉진특별법」에 잘 나타

14) 이기우(2007)는 대통령에게 전달되는 정부혁신지방분권위원회의 의견이 청와대 비서진에 의해 왜곡되는 것을 방지하기 위해 위원회 간사가 대통령비서실의 정부혁신 및 지방분권업무 비서관을 겸직하도록 하였으나 실제 운영과정에서 청와대 비서진에 의해 업무처리가 지연되거나 변질되는 경우가 많았다고 주장한다.

난다. 이 법은 지방분권 추진과제로 특별지방행정기관 정비, 교육자치제도 개선, 자치경찰제 도입, 국가사무의 지방 이양, 지방재정 확충, 지방의회 활성화, 자치선 거제도 개선, 주민참여 확대, 자치역량 강화, 국가-지방자치단체 간 협력체제 정비 등 모두 10개의 과제를 담고 있는데, 그 동안 지방분권과 관련하여 제시되었던 대부분의 핵심과제를 망라한 것이었다(김익식, 2008).

이와 같이 지방분권정책이 수립되었음에도 불구하고 이명박 정부 초기인 2008년의 강력한 감세정책은 지방재정 여건을 악화시킬 것으로 우려되었다. 국세인 소득세와 법인세 세율의 연차적 인하를 주요 내용으로 하는 감세정책으로 인해 소득세액과 법인세액을 과세표준으로 삼는 지방세인 주민세 소득할 세수가 직접적으로 감소하는 결과를 초래하였으며, 국세 세율 인하로 지방교부세의 재원인 내국세가 축소됨으로써 이전재원의 규모도 영향을 받았다. 또한 재산보유 과세를 인하하면서 재산세율의 인하는 직접 지방재정 수입을 감소시켰으며, 종합부동산세의 인하는 지방자치단체로 이전되는 부동산교부세의 재원 감소를 초래하였다. 국회예산정책처의 김경수(2009)는 당시 이러한 감세정책으로 인하여 2008년부터 2012년까지의 5년간 지방재정규모가 총 30조 1,741억원이 감소할 것이라고 예측하였다.¹⁵⁾

한편 2008년 10월 국가경쟁력강화위원회에서 발표한 ‘국가경쟁력 강화를 위한 국토이용의 효율화 방안’은 비수도권 지방정부의 비판적인 시각에 직면하게 되었다.¹⁶⁾ ‘효율화 방안’의 주요 내용은 그동안 강력하게 규제하던 수도권에서의 기업활동을 촉진한다는 것인데, 수도권 집중 억제에 위해 도입된 수도권 규제가 수도권 내 기업활동 및 주민생활을 과도하게 제약하여 국가경쟁력 제약요인으로 작용한다는 논리로 추진되었다. 구체적으로는 과밀억제권역·성장관리권역의 산업단지 내에서는 규모와 업종에 제한 없이 공장의 신설·증설 및 이전을 허용한다는 것 등을 포함하였다. 이러한 수도권 규제완화정책은 비수도권을 위한 균형발전정책을 지연시킬 위험이 있으므로 제도 보완의 필요성이 제기되었다. 정부는 2008년 12월에 국가균형발전위원회 명의로 지방소비세와 지방소득세 도입을 포함한 ‘지역경제 활성화 대책’을 발표하였는데 이는 지역 균형성장을 위한 주요 보완조치로 판단된다.¹⁷⁾

15) 이만우(2009)에 인용된 기획재정부 내부자료에 따르면, 감세정책에 따른 지방재정 규모의 감소분이 5년 동안 총 7.1조원 수준일 것으로 추정된다.

16) ‘효율화 방안’에 대한 비수도권 지역의 시각은 매일신문 등 각종 지방언론에서 확인할 수 있다. http://www.imaeil.com/sub_news/sub_news_view.php?news_id=49849&yy=2008

17) 이명박정부의 도입 과정에 대한 내용은 오동호(2009)와 이영희 외(2009) 등과 정부의 발표

이런 가운데 지방이 부담해야 하는 사회복지지출이 2000년대 중반부터 급격하게 증가함으로써 지방자치단체의 재정운영 여건이 전반적으로 악화되었다. 참여정부 시기에 설치되었던 분권교부세는 이전재원 규모의 증가에 비해 대상사업의 지출 규모가 훨씬 빠르게 증가함에 따라 지방재정에 대한 부담을 초래하였으며, 이에 더하여 정부의 국고보조사업으로 실시되는 사회복지 관련 사업의 확충은 지방비 부담을 의무화함으로써 지출 측면에서 지방재정 여건을 악화시키게 되었다.

2008년 후반 이후의 글로벌 경제위기는 지방세 및 이전재원 측면에서 지방의 재정 여건을 더욱 악화시키는 결과를 초래하였다. 2009년에 지방세수는 전년도 대비 0.69% 감소하였으며, 감세정책과 경제위기로 인한 내국세 축소로 지방교부세 또한 전년도 대비 8.5%나 감소하였다. 반면 국고보조금은 정부의 확장적 재정지출정책에 따라 전년도 대비 25.2%나 증가하였는데, 이에 따른 지방비 부담 증가는 지방재정 운영을 더욱 힘들게 하였다. 또한 중앙정부는 경제위기 극복을 위한 재정 확대 정책 과정에서 지방의 예산 조기 집행을 독려하면서 지방채 발행 한도 승인을 완화하고 지방채 발행에 대해서는 사실상 인센티브를 부여하면서 지방채 확대 발행을 유도하였다. 그 결과 2000년 중반 이후 매년 3조원 수준을 유지하던 지방채 발행액은 2009년 한 해 동안 10조원 가까이 증가하였으며, 지방채무 잔액은 전년도에 비해 무려 31.4%나 증가한 25.5조원에 달하여 사상 최대 규모를 기록하게 되었다.

이상과 같은 다양한 정책적 변화와 사회·경제적 환경의 변화는 지방재정에 큰 충격을 초래하였으며, 이에 따라 중앙정부 정책에 대한 지방정부의 불만과 비판의 수위가 높아졌다. 이런 가운데 정부에서 2008년 12월에 발표한 ‘지역경제 활성화 대책’은 지방소비세와 지방소득세 도입에 있어서 중요한 계기가 되었다. 이 대책은 지방소비세와 지방소득세 도입뿐 아니라 개별 지역의 자체노력으로 증대된 세수의 일정 부분을 해당 지역에 돌려주는 지역발전 인센티브제를 도입하고 균형발전특별회계를 포괄보조금인 광역·지역발전특별회계로 개편하는 등 지방재정의 자율성을 제고하기 위한 다양한 방안들을 포함하였다. 특히 지방소비세와 지방소득세 도입에 관해서는 2009년 5월까지 최종방안을 결정하여 2010년 도입을 목표로 할 것을 명시하였다. 그 외에 기업의 지방입지 여건 개선, 지역의 성장거점 육성을 위한 지원 강화, 지역 중심산업 지원 등 수도권 규제 완화에 따른 비수도권의 동반성장 전략

자료를 기초로 작성하였다. 또한 국가균형발전위원회는 2009년 4월에 지역발전위원회로 개편되었다.

을 포함하였다.¹⁸⁾

나) 지방소비세·지방소득세 도입 과정

국가균형발전위원회가 지방소비세·지방소득세 도입을 공식적으로 발표한 것은 2008년 12월이었지만 실제 도입 논의는 대통령에 대한 행정안전부 업무보고가 진행된 2008년 3월부터 시작되었다. 이때 행정안전부는 지방재정과 세제의 발전을 위한 지방소득·소비세 도입 추진계획을 보고하였고, 대통령은 지방소득·소비세 도입이 지방정부의 지역경제 활성화 노력을 통해 스스로 지방세 수입을 확충하도록 유인할 것이므로 이를 추진하는 것에 대해 공감하였다(오동호, 2009). 이후 대통령의 재가를 바탕으로 행정부 내에서 지방소득·소비세 도입에 대한 논의가 본격적으로 시작되었다.

당초 행정안전부는 개인소득과 법인소득에 대해 지역별 차등세율을 적용한 독립적인 지방소득세와 부가가치세 중에서 지역 내의 소비행위와 밀접하게 관련된 소매·음식·숙박업의 소비행위 등의 세원을 이양받는 형태의 지방소비세 도입을 추진하였다. 이러한 지방소득세와 지방소비세의 도입에 의해 각각 6.6조원과 4.7조원의 재원이 지방정부로 이원될 것으로 행정안전부는 예상하였다(행정안전부 내부문건(2008년 5월 2일); 오동호, 2009에서 재인용). 하지만 기획재정부가 강력히 반대함에 따라 2008년 5월 청와대 국정기획수석비서관은 양 부처 모두에게 양보하는 대안을 제시하도록 중재하였다. 이 과정에서 중앙정부와 지방정부의 자원 중립을 전제로 단일비례세율 방식의 지방소득세와 부가가치세 5%를 세액 이양하는 지방소비세의 도입에 대하여 실무적인 합의가 진행되었으나, 결국 무산되었다. 이들의 논의

18) 제3차 국가균형발전위원회 회의 결과물인 ‘지역경제 활성화 대책’은 크게 지역재정 기반 확충, 기업의 지역입지 여건 개선, 지역의 성장거점 육성, 지역 중심산업 지원 등의 중점 추진과제를 선정하였으며 지역재정 기반 확충은 다시 안정적 지방재정 보전, 지방의 자주재원 강화 방안 마련, 수도권 규제 합리화 편익의 상생 활용으로 구분하여 실천 방안을 모색하였다. 2009년 상반기까지 안정적인 지역재정 보전을 위하여 종합부동산세 개편에 따른 부동산교부세 조정, 분권교부세 운영기한 만료, 목적세의 본세 통합 등 재정여건 변화에 대응하여 지방재정 지원 체제 개편방안을 마련하기로 하였다. 지방정부의 자주재원 강화를 위해 지역 간 재정 불균형, 집행상 문제점, 국가 장기 조세정책 등을 종합 고려하여 지방소득세·소비세를 도입하며 수도권 이외의 지역에 대해 자발적인 경제 활성화 노력으로 증대된 법인세·부가가치세 등의 조세수입을 해당 지역에 돌려주는 지역발전 인센티브제도의 도입 및 수도권 규제 합리화에 따라 발생하는 개발이익을 지방과의 상생발전 재원으로 활용하는 방안 등을 검토하기로 하였다(기획재정부, 「지역경제 활성화 대책」, 2008. 12. 15).

는 중앙정부의 재원을 지방정부에 이양하는 규모와 방법에 관한 것일 뿐이고 국민들의 조세부담은 일정하게 유지하는 것을 전제하였다.

2008년 11월에 수도권 규제 합리화에 따라 비수도권을 지원할 수 있는 대안을 모색하면서 행정부 내에서 지방소득세와 지방소비세 도입 논의가 재점화하였다. 11월 말에는 지방소득·소비세 도입을 내용으로 하는 지방세법 개정안과 부가가치세법 개정안이 각각 한나라당 장제원 의원과 서병수 의원을 중심으로 발의되어 국회 행정안전위원회와 기획재정위원회에 제출됨으로써 행정부 내의 합의 도출을 압박하게 되었다.¹⁹⁾ 이러한 진행에도 불구하고 지방소비세와 지방소득세의 도입방법에 대해 정부부처 간의 이해 대립이 심하여 절충안 마련이 힘들어지자 국가균형발전위원회 주관으로 관계부처 차관급 회의를 통해 주요 쟁점사항을 종합적으로 검토하여 지방재정제도 개편시안을 마련키로 결정하였다. 쟁점사항은 지방소비·소득세 도입, 수도권 규제 합리화에 따른 비수도권 지원, 목적세 정비에 따른 교부율 조정, 분권교부세 개편, 부동산교부세 감소분 지원 등이었다. 이러한 과정에서 결국 2008년 12월 정부는 ‘지역경제 활성화 대책’을 발표하면서 2009년 5월 중 최종 도입방안을 마련하여 지방소득·소비세를 2010년부터 도입하겠다는 목표를 천명하게 되었다.

지방소득·소비세의 도입방침이 원칙적으로 결정된 후 지역발전위원회(구 국가균형발전위원회)를 중심으로 구체적인 도입방안을 모색하였으나 합의를 도출하기까지 난항이 계속되었다. 지역발전위원회는 본격적으로 지방소득·소비세 도입방안을 논의하기 위해 2009년 2월 ‘민간 전문가 특별위원회’(이하 민간특위)를 구성하였다. 민간특위는 기획재정부, 행정안전부 등 이해관련 각 부처 등의 추천을 받은 지방재정·세제 전문가 8인과 위원장으로 구성하였다. 민간특위는 지방소득·소비세

19) 이들은 분리된 법안이 아니라 지방소비세의 도입은 행정안전위원회 소관이며 이에 따른 부가가치세법의 개편은 기획재정위원회 소관이므로 동시에 이루어진 것이다. 더욱이 의원들이 독자적으로 이들 법안을 발의했다기보다는 행정부 내 부처들의 합의를 촉구하기 위해 사실상 행정안전부에서 주장하던 도입방안을 차용하여 의원입법의 형태를 갖춘 것으로 판단된다. 이 때 발의된 지방세법 개정안에 따르면 지방소비세는 부가가치세의 20%를 재원으로 소비지표에 의해 시도에 배분하도록 설계되었다. 지방소득세는 소득세법에 따라 산출된 종합소득 및 퇴직소득의 과세표준에 대하여 과세구간별로 누진세율로 과세함으로써 독립세로 전환하지만 주민들의 조세부담은 변동없이 유지하면서 중앙정부와 지방정부 사이에도 주민세 소득할과 동일하게 재원이 배분되도록 중립성을 유지한 것이었다. 양도소득 등 여타 소득유형에 대한 지방소득세도 재원중립적인 독립세로 전환하도록 설계하였다(장제원의원 홈페이지 입법활동 참조; <http://www.jfirst21.com/work/ipbup1.php>). 이는 당시 행정안전부의 주장과 매우 흡사하다.

도입에 대한 각 부처의 주장을 듣고, 도입 대안의 논리적 타당성을 검토하였을 뿐 아니라 집행과정에서 발생할 수 있는 징세행정상의 문제점과 납세자의 불편 문제들에 대해 국세청 공무원 및 지방정부 세정담당 공무원들의 의견을 청취하는 등 심도 있게 논의하였다. 2009년 2월 이후 8차의 회의를 거쳐 4월 20일 지방소득·소비세 도입에 관한 민간특위의 검토보고서를 지역발전위원회에 제출하였다. 이 검토보고서에서 민간특위는 지방소득세와 지방소비세를 동시에 도입할 것을 권고하였다.

2009년 4월 말 이후에는 민간특위의 검토보고서를 기초로 국무총리실을 중심으로 행정안전부, 기획재정부 등 관계부처가 구체적인 도입방안과 그에 따른 효과 분석을 통해 합의안 도출을 위한 노력을 진행하였다. 이러한 절차를 거쳐 8월 말 관계 장관회의에서 정부 합의안을 도출하게 되었다. 이후 실무진의 협의, 당정협의, 지방정부 의견수렴을 거쳐 9월 16일 제2차 지역발전위원회에서 「지방세법」, 「지방교부세법」, 「지방재정법」, 「부가가치세법」 등 법률개정을 위한 최종방안을 발표하게 되었다.²⁰⁾

정부의 최종방안은 국회의결 과정을 거치면서 부분적으로 수정되었다. 정부안에 따르면 부가가치세 5%를 지방소비세로 전환하는 경우 내국세의 20%를 배분하는 교육재정교부금이 감소하므로 중앙정부가 교육교부금율을 20.27%로 인상하여 보전하되 동일 액수만큼 지방교부세율을 19.24%에서 18.97%로 인하하는 것이었다. 하지만 국회 행정안전위원회의 입법과정에서 지방재정의 어려움이 가중되었다고 판단하여 지방소비세 도입에 의한 지방정부의 자원 증가에도 불구하고 기존처럼 19.24%의 지방교부세율을 유지하기로 결정하였다.

20) 행정안전부 보도자료, 「10년부터 지방소비세·지방소득세 도입」, 2009. 9. 16. 당시 행정안전부 실무 책임자인 오동호 국장은 부처 간 협의과정뿐 아니라 지역발전위원회 회의, 당정협의, 국회심의과정의 매 단계에서 지방소비세 도입에 대한 반대는 지속되었으며 이때마다 시도지사협의회를 중심으로 지방정부의 지원 및 정치적 상황을 고려한 청와대 정책수석, 지역발전위원회 위원장, 여당 정책위의장, 그리고 국회 기획재정위원회 위원장 등의 찬성 입장이 도입을 확정하는 데 기여한 것으로 회고한다.

라. 지방소비세의 내용과 평가

1) 지방소비세의 내용

가) 지방소비세 도입의 다양한 대안

지방소비세 도입방안은 기본적으로 국세인 부가가치세를 지방세로 전환하는 것인데, 그 구체적인 방식에 대해서는 세원 이양 혹은 세액 이양 등의 대안들이 논의되었다.²¹⁾ 가장 먼저 행정안전부가 제안한 방안은 지역의 소비행위와 밀접하게 연관된 소매·음식·숙박업에 대한 부가가치세를 지방세로 전환하는 것이었다. 즉, 부가가치세의 일부 세원과 함께 개별소비세의 유흥음식, 입장행위(경마 등)에 대한 세원을 지방에 이양하는 내용을 담고 있다. 이를 정당화하는 논리는 첫째, 소매·음식·숙박업은 지역성이 가장 높은 소비행위이므로 지역경제 발전을 유인할 수 있으며, 둘째, 유흥음식·입장행위는 지역사회에 비용을 유발함에도 불구하고 세금 전액이 국세에 귀속되는 것은 불합리하다는 것이었다. 이처럼 세원 이양을 통해 지방소비세를 도입하면 지방정부가 직접 해당 세원을 관리하고 부과·징수하면서 공제·감면 등 모든 과세 자주권을 구현할 수 있다는 점에서 매우 이상적인 형태의 지방소비세로 간주되었다. 하지만 우리나라 부가가치세는 전 단계 매입세액 공제방식을 채택하고 있으므로 소매행위에 대해 과세되기 이전 단계에서 부과되었던 부가가치세를 공제하는 세무행정이 복잡하므로 이를 극복해야 하는 과제의 어려움 때문에 도입 추진이 한계에 봉착하였다.

차선의 방안으로 부가가치세 세액의 이양을 고려하였다. 부과·징수는 중앙정부가 통합적으로 관리하고 지방정부는 그 일정 비율을 중앙정부로부터 배분받는 방식이다. 이때 해결해야 할 과제는 지방소비세 재원을 지역별로 배분하는 방식을 설정하는 것이다. 지역별 징수금액 비율로 배분하는 징수지 원칙과 지역별 소비금액 비율로 배분하는 소비지원칙이 고려되었는데 정부는 민간최종소비지출을 소비지표로 설정하였다.

부가가치세의 일부를 지방소비세로 전환하는 것 이외에도 주세를 이양하는 방안과 개별소비세의 유흥음식 및 입장행위에 대한 세원을 이양하는 방안을 동시에 도입할 것을 함께 논의하였으나 이루어지지 못하였다.

21) 이 부분은 오동호(2008)를 참고하여 옮겨 정리한다.

나) 지방소비세의 내용과 특징

2010년 최종적으로 도입이 확정된 지방소비세는 국세인 부가가치세액의 5%를 공유하는 시·도세이며 이후 3년간의 준비기간을 거쳐 2013년부터 부가가치세 5%의 추가 이양을 검토하기로 하였다.²²⁾ 우리나라의 부가가치세는 전단계 매입세액공제 제도를 채택하고 있으므로 지방소비세를 부가가치세와 분리하여 각 지방정부가 징수하는 것은 조세행정상 거의 불가능하다. 또한 부가가치세를 징수한 지역에 지방소비세를 배분한다면 부가가치를 창출한 지역에 지방소비세를 배분하는 것이므로 최종생산물의 소비지역에 지방소비세를 배분하려는 지방소비세의 설계 의도와 일치하지 않는다. 따라서 불가피하게 중앙정부가 징수한 부가가치세 총액의 5%를 통계청의 지역소득통계에서 생성된 민간최종소비지출을 소비지표로 삼아서 시도별로 배분한다.

지방소비세 도입의 가장 큰 장애요인은 세원이 수도권에 집중되므로 지역 간 재정력의 격차가 확대될 것이라는 우려였다. 이 우려를 극복하기 위해서 시도별 민간최종소비지출에 가중치를 곱하여 배분 비중을 산정함으로써 비수도권 지역에 더 많은 지방소비세를 배분하는 방법을 이용하였다. 즉 서울, 인천, 경기도의 수도권은 100%, 비수도권 광역시는 200%, 그리고 비수도권 도는 300%의 가중치를 설정하였다. 따라서 각 시도별 지방소비세 배분규모는 다음과 같이 결정되는데, 여기서 소비지수란 민간최종소비지출을 백분율로 환산한 각 시도별 지수를 말한다.

$$\text{지방소비세 재원총액} \times \frac{\text{해당 시도의 소비지수} \times \text{해당 시도의 가중치}}{\text{각 시도별 소비지수와 가중치를 곱한 값의 전국 합계액}}$$

22) ‘검토’의 의미에 대해 지방소비세 도입 당시 실무책임자인 기획재정부 김낙희 국장(2012년 6월 현재 조세심판원 원장)과 행정안전부 오동호 국장(2012년 6월 현재 울산광역시 부시장)은 면담과정에서 서로 다른 의견을 제시한다. 오국장은 형식상 검토라는 용어를 사용하였을 뿐 실질적으로는 2013년 지방소비세를 부가가치세의 10%로 증률하기로 합의하였으며 이 합의는 지켜져야 한다고 주장한다. 반면에 김 국장은 의미 그대로 검토일 뿐 경제사회적 상황에 따라 다시 판단하기로 한 것이며 이것도 지방소비세 도입과 함께 지방교부세를 감축하여 중앙과 지방재정 사이에 재정 중립화를 유지한다는 합의에 기초한 것인데 지방교부세의 내국세 비율을 동일하게 유지함으로써 지방재정이 실질적으로 확충되어서 이미 합의가 지켜지지 않은 것이므로 검토할 필요성도 퇴색되었다고 주장한다. 더욱이 행정안전부가 국회 심의과정에서 재원 중립성이 이루어지지 않고 지방교부세의 내국세 비율이 유지되도록 노력하였다고 짐작한다.

지방소비세의 납세의무자는 부가가치세의 납세의무자와 동일하다. 즉, 「부가가치세법」 제2조 제1항에 규정되어 있는 것처럼 영리 목적의 유무에 불구하고 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 사람이 납세의무자이다. 또한 지방소비세는 부가가치세 세수의 일부이므로 납세지도 부가가치세의 규정과 동일하지만 일반적인 지방세와는 달리 해당 납세지를 관할하는 세무서장 혹은 세관장이 지방소비세의 특별징수의무자로서 지방소비세를 징수한다. 특별징수의무자는 납입관리자인 서울특별시장에게 지방소비세 총액을 납입하며 납입관리자는 이를 주어진 안분방식에 따라 시도별로 배분한다(지방세법 및 지방세법 시행령 참고). 이처럼 지방소비세 도입은 새로운 조세를 신설하는 것이 아니라, 중앙정부의 재원인 부가가치세의 일부를 지방세로 전환하는 것이므로 국민의 조세부담은 변화하지 않으며 국세청이 부가가치세와 통합하여 부과·징수업무를 수행하므로 국민의 납세 불편도 전혀 발생하지 않는다.

지방소비세 도입에 의한 수도권과 비수도권의 재원 격차를 해소하는 방안은 가중치 부과에 국한된 것은 아니다. 지방소비세 도입으로 인한 수도권과 비수도권 간의 재원 불균형을 추가적으로 완화함으로써 지방정부 간 상생발전을 지원하기 위하여 일종의 수평적 재정조정제도인 지역상생발전기금(이하 발전기금)을 설치하였다. 수도권의 시도는 2010년부터 2019년까지 10년 동안 지방소비세액의 일정비율을 출연하여 매년 약 3,000억원을 기금으로 조성하고 이를 비수도권 위주로 배분하기로 하였다.²³⁾ 실제 출연규모는 수도권 광역자치단체들이 회계연도별 지방소비세 세입등을 고려하여 결정하도록 대통령령에 위임하였으며, 현행 시행령은 서울, 인천, 경기도가 각 지방소비세액의 35%를 출연하도록 규정한다. 발전기금의 관리·운용을 위하여 지방자치단체조합을 설립하였으며 발전기금의 관리·운영에 관한 사무를 한국지방재정공제회에 위탁하고 있다. 발전기금의 용도는 지역발전을 위한 지방자치단체 재정지원 및 보조사업 지원과 융자계정의 운영으로 규정하되, 융자계정은 지방소비세 재원이 부가가치세의 10%로 인상된 후 운영하기로 하였다. 또한 재정지원은 각 지방정부의 재정여건 등을 감안하도록 규정하여 추가적인 재정형평화 기능을 포함하였다.

23) 지역상생발전기금의 설치 및 운영은 지방자치단체 기금관리기본법과 동 시행령의 규정을 참고한다.

2) 지방소비세에 대한 평가

지방소비세 도입으로 2010년 기준 지방세 수입을 2.3조원 확충할 것이며, 지방교부세의 자연감소분 0.44조원을 제외하더라도 1.86조원의 지방재정의 순증가를 가져올 것으로 예상되었다. 이러한 지방소비세 도입의 기대효과는 크게 세 가지로 요약된다(행정안전부 보도자료, 2009. 9. 16.). 먼저 지방정부의 재정자립도 하락추세를 약 2.2%p 상승 반전시켜 55.8%를 달성할 것으로 전망되며 총조세수입 대비 지방세 비중이 2009년 약 21%에 불과하나, 앞으로 점차 상승하여 22% 이상으로 증가할 것으로 예상된다. 둘째, 지방소비세의 수도권 집중도는 29%에 불과하므로 2009년 61% 수준인 지방세의 수도권 집중도를 2010년 59.6%로 하락시켜서 지역간의 재정수입의 격차를 완화할 것으로 전망되며 특히 지역상생발전기금은 일종의 수평적 재정조정기능을 수행하여 수도권-비수도권 간 상호협력의 계기를 마련할 것이다. 셋째, 지역경제 활성화에 의한 소비 증대는 지방소비세 수입의 증가를 초래하고 이는 다시 지역발전을 위해 투자되는 선순환 구조를 형성하여 지역경제 활성화를 유인할 것이다.

지방소비세에 대한 평가는 지방소비세 도입에 따른 지방재정 수입의 확충효과, 지역 간 재정 형평화 효과, 그리고 지역경제와의 연계성을 중심으로 논의한다.²⁴⁾ 특히 지역경제와의 연계성이란 소비활동을 하는 과정에서 그 지역의 지방공공서비스를 사용하게 되므로 소비지역에 지방소비세가 배분되어야 편익원칙에 부합하는 것이라는 의미에서 중요한 특성이다.

가) 지방정부의 재원확충 평가

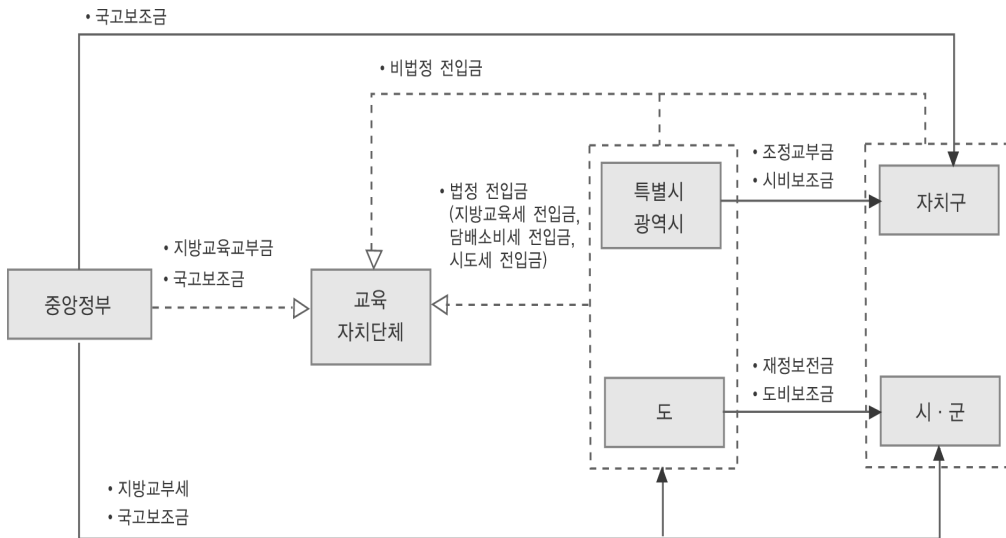
중앙정부와 지방정부, 그리고 교육자치단체는 다양한 재정조정제도에 의해 복잡하게 얽혀 있는데 이들의 재정관계를 정리하면 [그림 VII-3-5]와 같다. 지방소비세 도입에 따른 정부유형별 재원 변화는 다음과 같이 설명할 수 있다.²⁵⁾ 먼저 부가가치세의 5%를 지방소비세로 지방정부에게 이양하므로 그 크기만큼 중앙정부의 재원은 감소하고 광역자치단체의 재원은 증가한다. 중앙정부의 내국세 수입이 감소하므로 내국세의 19.24%인 지방교부세와 내국세의 20.27%인 지방교육재정교부금이 감소

24) 지방소비세 도입 이후의 재정효과에 대한 산출결과는 주만수(2012)에 기초한다.

25) 지방소비세 도입에 따라 중앙정부의 가용재원이 감소하고 이는 국고보조금 등 기타 이전재원도 변화할 수 있으나 이 항에서는 법률에 의해 규정된 재원 변화만을 고려한다.

한다. 특히 지방교부세 구성요소 중에서 부동산교부세를 제외한 보통교부세, 특별교부세, 분권교부세가 모두 감소한다. 지방소비세의 일정 부분을 시·도세 전입금 형태로 교육자치단체에 재배분하는데 배분비율은 서울시 10%, 광역시 및 경기도 5%, 기타 도 3.6%로 지역마다 다르다(「지방교육재정교부금법」 제11조 제2항 3호). 또한 시도는 지방소비세의 일정비율을 재정보전금으로 시군에 배분한다.

[그림 VII-3-5] 중앙·지방·교육단체 간 재정관계의 구조



자료: 주만수 외(2011)

지방소비세 도입 이후의 정부유형별 실질적인 재원 변화는 다양한 재정조정제도와 이 제도의 변화를 반영하여 산정하여야 한다. 2010년 결산기준으로 지방소비세는 부가가치세의 5%인 2조 6,789억원 증가하였으나 지방소비세의 19.24%인 5,154억원의 지방교부세 수입이 감소하였을 뿐 아니라 지방정부가 교육자치단체에 지급하는 시·도세 전입금이 1,388억원만큼 증가하므로 지방정부 재원은 그만큼 감소하였다. 따라서 2010년 지방소비세 도입에 따른 지방자치단체 재원은 지방소비세 증가액에서 지방교부세 감소액과 교육자치단체에 대한 전입금 증가액을 공제한 2조 247억원의 순증이 이루어졌다. 결과적으로 지방소비세의 도입으로 지방세 수입은 증가하고 동시에 지방교부세는 감소하여 결산기준 재정자립도가 약 2%p 상승하였다. 이는 제도 도입단계에서 기대한 2.2%p보다는 조금 낮은 것이지만 지방교부세율이 동일하게 유지되어 지방재정 규모가 확대된 것을 감안하면 예상에 근접한 것

으로 판단할 수 있다.

지방정부의 재원 증가는 중앙정부와 지방교육자치단체의 재원 감소에 의해 이루어진 것이다. 지방소비세 도입에 따른 지방교육재정교부금의 감소를 우려하여 이를 내국세의 20%에서 20.27%로 확대하였음에도 내국세의 감소로 지방교육재정교부금은 1,656억원만큼 감소하였다. 광역자치단체의 교육자치단체에 대한 시·도세 전입금이 1,388억원 증가하였으므로 교육자치단체 재원은 2010년 268억원의 순감이 발생하였다.²⁶⁾ 중앙정부 재원은 지방정부로의 지방소비세 이양 및 재원조정에 따른 감소액 2조 1,635억원과 교육자치단체에게 지불하는 교부금의 절감액 1,656억원의 차이인 1조 9,979억원만큼 감소하였다.

나) 지방정부 간 재원 형평성 평가

지방소비세는 민간최종소비지출의 단순비중에 의해 배분하는 것이 아니라 수도권, 비수도권 광역시, 비수도권 도에 대해 각각 100%, 200%, 300%의 가중치를 부여하여 산정한 비중에 따라 배분하므로 지역별 재원배분이 다른 세목에 비하여 상대적으로 균등하다. <표 VII-3-2>은 2010년 지방소비세 배분지표로 사용된 시도별 민간최종소비지출 비중과 가중치에 의해 조정된 지방소비세 배분비중, 그리고 지방세 수입의 비중을 제시한다.

만일 가중치를 부여하지 않고 민간최종소비지출 비중대로 지방소비세를 배분한다면 서울 27.03%를 포함하여 수도권 비중은 55.6%이었으나, 가중치 부여로 인하여 서울의 비중 15.96% 및 수도권 비중 32.84%로 감소하였다. 수도권 비중의 감소크기가 충분히 크기 때문에 비수도권 도뿐 아니라 200%의 가중치를 사용하는 부산 등 비수도권 광역시들의 배분비중은 모두 상승하였다. 2010년 실제 지방세 총액 49.2조원 중 서울, 인천, 경기도가 차지하는 비중은 각각 24.56%, 4.54%, 26.19%인데 만일 지방소비세가 도입되지 않았다면 그 비중은 각각 25.06%, 5.05%, 26.90%로 더 높았을 것이다. 즉, 가중치를 부여한 지방소비세 도입에 의해 수도권의 지방세 비중은 1.31%p 하락하였다. <표 VII-3-2>이 제시하는 바처럼 지방세 총액 대비 각 지역의 지방세 수입비중은 지방소비세의 도입에 의해 수도권 지역을 제외한

26) 광역자치단체 보통세의 일정비율을 교육재정으로 전입하는 비율이 지역마다 다르기 때문에 지역 간 지방소비세 배분규모가 확정되기 전에는 교육재정의 중립을 보장하는 지방교육재정 교부금의 교부비율을 확정할 수 없으므로 일정규모의 증감은 불가피하다.

모든 지역에서 상승한다. 지방소비세 도입에 의한 지방세 수입비중의 상승률은 재정력이 비교적 낮게 평가되는 전북, 강원, 경북, 제주, 전남, 충북 등에서 높게 나타나므로 지방소비세는 지역 간 재원 형평화에 긍정적인 효과를 갖는다. 더욱이 수도권 지역은 지방소비세의 35%를 지역상생발전기금에 출연해야 하고 이 재원은 주로 비수도권에 배분되므로 이를 고려하면 수도권의 지방세 비중은 더욱 하락한다.²⁷⁾

〈표 Ⅶ-3-2〉 민간최종소비지출과 지방세 배분의 시도별 비중

(단위: 십억원, %)

구분	민간최종 소비지출	지방 소비세	지방세 총액 (A)	지방세 (발전기금 출연금 제외)	지방세 (지방소비세 제외) (B)	비중 차이 (A)-(B)
계	530,988	2,679	49,160	46,789	46,481	-
서울	27.03	15.96	24.56	24.41	25.06	-0.50
부산	6.89	8.14	6.23	6.27	6.12	0.11
대구	4.56	5.39	3.70	3.72	3.60	0.10
인천	5.02	2.97	4.94	4.91	5.05	-0.11
광주	2.73	3.23	2.19	2.20	2.13	0.06
대전	3.02	3.57	2.37	2.38	2.30	0.07
울산	2.29	2.70	2.50	2.52	2.49	0.01
경기	23.55	13.91	26.19	26.09	26.90	-0.71
강원	2.51	4.45	2.49	2.50	2.37	0.12
충북	2.43	4.31	2.67	2.68	2.57	0.10
충남	3.35	5.93	4.27	4.29	4.17	0.10
전북	2.84	5.03	2.62	2.64	2.48	0.14
전남	2.73	4.84	2.92	2.94	2.81	0.11
경북	4.32	7.65	4.52	4.55	4.34	0.18
경남	5.75	10.20	6.78	6.83	6.59	0.19
제주	0.98	1.74	1.06	1.07	1.02	0.04

주: 1. 발전기금 출연금 제외는 서울, 인천, 경기의 지방소비세 중 35%를 지방상생발전기금에 출연하므로 이를 공제한 지방세 수입의 시도별 비중이며 지방소비세 제외는 지방소비세를 제외할 때 지방세의 시도별 비중임

2. 2010년 지방소비세 배분은 2007년 민간최종소비지출 비중에 기초함

자료: 행정안전부, 『지방세정연감』, 2011; 통계청, 국가통계포털 홈페이지

27) 2010년 9월 지방소비세 도입을 발표한 행정안전부 보도자료에 따르면, 발전기금의 용도는 기업 유치 및 투자 촉진 등 비수도권의 지역경제 활성화를 위한 사업에 포괄보조금 형태로 재정지원하거나 지역 SOC 사업 등 비수도권의 지역현안 사업에 필요한 대규모 자금을 장기 저리로 융자할 계획이었다. 그러나 2010년 발전기금은 일자리 창출 지원을 위해 수도권 시도를 포함한 모든 자치단체에 배분되었다.

지방소비세가 비록 광역자치단체세이지만 다양한 지방재정조정제도에 의해 지방 정부 유형별로 상이한 자원 변화를 초래한다. 먼저 광역자치단체들은 지방소비세만큼 재원이 증가하지만 그 일정비율을 교육자치단체에 시·도세 전입금으로 지급하며 해당 시군에게 재정보전금을 지급해야 한다.²⁸⁾ 또한 내국세의 감소로 지방교부세가 감소할 것이며 지역상생발전기금의 설치로 수도권과 비수도권의 재원이 변화할 것이다. 시군의 경우 상위 광역자치단체로부터 재정보전금을 배분받으며 이는 기준재정수요액을 증가시켜 지방교부세 배분의 변화를 초래할 것이다.²⁹⁾

지방소비세의 도입은 광역자치단체의 지방세 수입 및 시군의 재정보전금 수입을 증가시킴으로써 중앙정부에 대한 재정 의존성을 낮추었으며 지방자치단체 사이의 재원 분포를 변화시켰다. 하지만 이러한 재원 변화는 지방교부세 배분의 기준재정수입액 변화를 초래하므로 지방교부세에 의해 형평화된다. 따라서 지방소비세 도입 이후의 최종적인 재원배분은 동일한 금액의 지방교부세 재원 확대에 의한 배분과 큰 차이를 나타내지 않는다.³⁰⁾ 다만 서울특별시를 포함한 보통교부세 불교부단체들은 지방소비세 혹은 재정보전금의 순증에도 불구하고 지방교부세의 감소가 발생하지 않으므로 재원이 크게 증가하게 된다. 정리하면, 지방소비세는 보통교부세 교부단체 사이의 재정 형평화에는 대체로 기여하지만 교부단체와 불교부단체 사이의 재정력 격차를 확대시킨다.

다) 소비지 원칙의 부합성과 지역경제 활성화 효과 평가

지방소비세를 도입하면서 정부는 지방소비세가 민간최종소비지출을 기준으로 배분되므로 지역의 소비 활성화가 지방소비세 수입을 증가시킬 것이라고 설명하였다.³¹⁾ 즉, 정부가 지방소비세(안)를 발표한 2009년 9월 16일 MBN 뉴스는 다음과

28) 인구 50만명 이상 혹은 구가 설치된 시의 경우 지방소비세 징수액의 47%, 이외 시군의 경우 지방소비세 징수액의 27%를 재원으로 조성하여 시도별 조례에 따라 시군에 배분한다. 물론 군을 포함하지 않는 특별·광역시들은 지방소비세 도입이 재정보전금 규모에 영향을 미치지 않는다.

29) 자치구는 지방소비세 도입과 직접적인 연계가 없었으나 각 특별광역시의 자치구에 대한 이전재원인 조정교부금 재원이 취득세에서 보통세로 전환되었으므로 2013년부터 연계성이 확보되었다.

30) 최병호(2010)와 주만수(2012)는 지방소비세 도입의 효과를 광역자치단체뿐 아니라 기초자치단체까지 확장하여 분석함으로써 이러한 사실을 확인한다.

31) 배분기준의 적정성 논의는 주만수·임성일(2006), 주만수·최병호(2009) 등의 내용을 재정리한다.

같이 시작한다.³²⁾

나비를 소재로 올해로 11년째 축제를 벌이는 전남 함평군. 나비 축제는 매년 수십만 명의 관광객이 찾아오는 대표적인 지방축제로 자리잡았지만, 실제 함평군에 돌아가는 이익은 미미합니다. 관광객들이 함평에서 음식을 먹고, 기념품을 사더라도 부가가치세는 국세로 모두 정부로 돌아가기 때문입니다. 이에 따라 정부는 지방소비세를 신설해 지방에서 벌어들인 돈을 지자체로 흡수하도록 하는 등 지방세 개편안을 내놨습니다.

이는 지방소비세를 소비지 원칙에 입각하여 도입하려고 의도했음을 의미한다. 소비지 원칙이란 소비자들이 소비활동을 하는 과정에서 그 지역의 공공서비스를 사용하게 되므로 그 공공서비스를 제공한 지방정부에 조세를 납부하는 것을 의미하며 이는 편익 원칙에도 부합하고 간접적으로 가격기능을 수행하게 된다. 그러나 민간 최종소비지출은 기본적으로 각 지역의 가계조사를 통해 도출된 금액이므로 그 지역에서 소비한 주민들이 아니라 그 지역에 거주하는 주민들의 소비액을 측정한다. 즉, 서울에 거주하는 주민이 함평을 관광하며 소비활동을 한다면, 그 소비와 관련된 지방소비세는 함평에 귀속되는 것이 아니라 소비 발생의 장소에 관계없이 거주 지역인 서울시에 귀속된다. 이처럼 부가가치세의 일정비율로 조성한 재원을 민간 최종소비지출에 의해 배분한다면, 자원조달 측면에서는 소비세이지만 개별 지방정부 입장에서는 지방소비세 배분액이 소비 활성화 노력과 무관하고 오히려 지역거주 주민의 소득수준에 의해 결정된다. 따라서 민간최종소비지출은 소비지 원칙에 입각한 배분지표라고 할 수 없다.³³⁾ 더욱이 지역별로 가중치를 사용하여 재정 형평화를 모색하고 있으므로 지방소비세와 지역경제의 연계성은 매우 제한적이다.

주만수(2012)는 지방소비세 도입과 지방교부세에 의한 조정 이후 자치단체별 재

32) <http://mbn.mk.co.kr/news/newsRead.php?vodCode=455754&category=mbn00007>. 이는 행정안전부 보도자료(2009. 9. 16)에서 언급한 내용이기도 하다.

33) 정부혁신분권위원회(2008a, p.282)에 따르면, “소비지원칙에 입각하여 지방소비세수가 세를 부담한 소비자가 거주하는 지역에 귀속되도록 하기 위해서는 지역별 최종 소비규모를 파악하는 것이 필요하다”고 주장한다. 이는 지방소비세에 대해 논의하면서 소비지 원칙에 대한 개념을 정확하게 설정하지 못하였으며 이러한 오류는 2009년 지방소비세 도입과정에서도 시정되지 않았음을 알 수 있다. 주만수·임성일(2006)은 민간최종소비지출을 소비지표로 사용하면 정부혁신분권위원회의 주장처럼 소비세를 부담한 소비자가 거주하는 지역에 지방소비세가 귀속되는 것은 맞지만 소비가 발생한 지역에 소비세가 귀속되어야 하는 소비지 원칙에는 부합하지 않음을 설명한다.

원의 순증규모와 지역내총생산의 관계를 통해 지역경제 활성화와 지방소비세의 연관성을 파악하였다. 지방소비세는 기본적으로 지역내총생산과 밀접한 관계를 갖고 배분되므로 서울과 경기도를 제외하면 시도별 지역내총생산과 지방소비세에 의한 가용재원의 순증규모는 대체로 비례하지만 그 변동폭이 상당히 크다. 이처럼 불안정한 연계성은 시군별 지역내총생산과 지방소비세에 의한 자원 순증액을 비교할 때에도 확인된다. 따라서 지역경제 활성화가 해당 지역의 지방재정 수입 증가로 이어질 것이라는 기대에 부응하지 못할 것으로 판단된다.

라) 종합

1990년대 지방분권의 부활 이후 지방정부의 역할이 확대되면서 중앙정부 대비 지방정부의 세출비중이 확대되었는데 이에 필요한 재원은 주로 중앙정부의 이전재원으로 충당되었다. 2010년의 지방소비세 도입은 실질적으로 국세를 지방세로 이양한 최초의 사례로서 국세 대비 지방세 비중을 상승시켰을 뿐 아니라 보편적인 소비세가 지방세에 편입되었다는 의미에서 큰 의의를 갖는다.

지방소비세 도입을 통해 추구하는 목표는 단순히 지방정부의 자체 재원을 확충하는 것을 넘어서 지방정부의 지역경제 활성화 노력을 지방소비세 수입 증대로 연계시키는 것이다. 이러한 연계 과정에서 소비지 원칙에 부합하는 지표를 설정하여 지방공공서비스를 향유하는 사람에게 지방소비세를 부담시키는 편익 원칙을 확보하는 것이 중요하다. 동시에 지방소비세에 의해 지역 간 재정력 격차를 개선시킬 수 있다면 더욱 바람직하고, 적어도 격차를 확대하지 않아야 한다는 조건을 충족시키지 못한다면 지방소비세의 도입은 지역 간 재정 형평성 측면에서 수용하기 어렵다. 하지만 일반적으로 소비세원의 분포는 재정력이 우수한 지역에 집중되어 있으므로 지방소비세 도입은 불가피하게 재정력 격차를 확대하는 경향이 있다. 따라서 지방소비세 제도 하나로 지역경제 활성화와 지방세 수입의 연계, 그리고 지역 간 재정력 격차의 완화라는 두 가지 목표를 동시에 달성하는 것은 거의 불가능한 과제이다. 이 과제를 해결하고자 현재의 지방소비세 제도는 지역별 배분에서 가중치를 부여하고 지역상생발전기금을 설치함으로써 지역경제 활성화의 연계를 일정 부분 훼손하며 법률상 지방세로 분류하면서도 이전재원의 모습을 포함하게 되었다.

지방소비세 도입으로 두 가지 목표를 동시에 달성하기 위해서는 소비지표의 개선

과 가중치를 제거하고도 지역 간 재정적 격차를 완화할 수 있는 추가적인 제도의 고안이 필요하다. 먼저 소비지표는 지역 내 소비를 반영할 수 있도록 설정되어야 한다. 주만수·임성일(2006) 등은 통계청 자료를 재분류하여 소비지 원칙에 부합하는 소비지표로서 지역토착적 산업의 매출액을 대안으로 제시하는데, 이처럼 소비지 원칙이 확립되어 지방정부들의 소비 활성화 정책이 지방세 수입 증대로 연계될 수 있는 지표를 개발해야 한다. 물론 장기적으로는 지방자치단체가 지방소비세의 세율 결정권을 보유할 수 있도록 제도를 보완하는 것이 바람직하지만 이는 제도 구성의 어려움뿐 아니라 상당한 조세행정비용의 부담을 감수해야 할 것이다.³⁴⁾ 또한 지방 소비세를 지역 간 재정 형평화를 위해 사용하기보다는 가중치를 제거하여 온전한 지방세로서 위상을 정립하는 것이 필요하다.³⁵⁾ 지역별 재정 형평화는 지방교부세 등의 이전재원으로 조정하여야 하며 이것으로 충분하지 않다면 지방정부의 재정력에 따라 재정지출에 대한 책임의 크기를 차별화하여 조정하는 방안을 모색할 수도 있다. 지방정부의 재정책임 차별화 방법으로 주만수·최병호(2009) 등은 지방세에서 지방교육자치단체로 전입되는 비율을 재정력에 따라 차별화할 것을 제안한다. 앞으로 지방소비세의 발전적 정착을 위해서는 지방소비세를 통해 자체재원을 확대 하면서 동시에 재정 형평화를 달성할 수 있는 논리적인 제도를 고안하고 이에 대한 정치적 공감대를 형성하는 노력이 지속되어야 할 것이다.

마. 지방소득세의 내용과 평가

1) 지방소득세의 내용

가) 지방소득세 도입의 다양한 대안³⁶⁾

지방소득세의 도입을 추진하는 과정에서 행정안전부에서는 몇 가지 방안을 고려한 바 있지만 여러 가지 문제와 현실적 제약으로 실현되지 못한 채 주민세를 중심으로 기존 세목의 명칭만 바꾼 채 도입되었다. 지방세로서 소득과세가 지닌 다양한

34) 임성일(2012)는 이에 대해 자세히 논의한다.

35) 김재훈(2011)은 지방소비세의 이전재원 성격에 대해 비판적 시각을 유지하면서도 지방소비세가 지역경제를 반영하는 효율성과 지역 간 재정력 격차를 완화하는 형평성을 동시에 갖추도록 현재의 단순가중치에 비해 재정력을 반영한 가중치를 사용하는 것이 바람직하다고 주장한다.

36) 이 부분은 오동호(2009)를 참고로 작성함

장점을 고려한다면 향후 지방소득세는 보다 정상적인 모습의 지방소득과세로서 모습을 갖추도록 개편되어야 할 필요성이 있다. 우선 지방소득세의 도입 이전에 논의되었던 대안을 검토하고 실제 도입된 내용을 살펴봄으로써 그 특징을 파악해본다.

행정안전부에서 최초로 제시했던 지방소득세의 모습은 차등세율 방식으로서 이명박 정부 출범 이후 2008년 5월 대통령 보고에서 제시되었다. 이 방안은 국세인 소득세와 지방세인 소득세할 주민세, 그리고 국세인 법인세와 지방세인 법인세할 주민세를 각각 통합하여 국가와 지방이 공유하되, 권역별로 수도권 2.5%, 비수도권 광역시 5%, 비수도권 도 7.5% 등의 차등세율을 적용한다는 안이었다. 예를 들어, 수도권 지역에서는 납세자별 소득의 2.5%를 지방소득세로 부과하고 나머지를 국세로 징수한다는 것이다. 이런 방법을 고안했던 것은 납세자의 부담은 동일하게 유지하되 세원의 불균등한 분포에 따라 나타날 수 있는 지역 간 세수 격차를 완화하기 위한 것이었다. 이 방안은 세수 격차라는 현실적인 문제를 완화시킨다는 장점이 있었으나 납세자의 거주지에 따라 서로 다른 세율로 지방소득세를 부과하는 방법은 조세의 기본원칙에 위배된다는 비판에 직면하였다.

두 번째로 논의되었던 방안은 일본에서 채택 중인 단일비례세율 방식이었다. 이 방식에서는 소득할 주민세에서 취하는 누진세율구조를 대신하여 소득에 비례한 비례세율로 지방소득세를 부과한다는 방식이었다. 소득세의 누진세율구조는 소득재분배를 목적으로 하는 것이므로 지방세의 세율구조로서는 적합하지 않으며, 또한 공공서비스의 편익에 대한 과세라는 점에서는 비례세율이 적합하다는 논의가 배경이 되었다. 비례세율 방식에서의 전환에 대해서는 지방세의 원칙에도 맞으며, 지역 간 세수 격차를 완화시키는 데도 기여할 수 있다는 점에서 장점이 있는 것으로 평가되었다.

세 번째 방안은 소득할 주민세를 독립세로 전환하는 방식이었는데, 이 방안은 2009년 8월에 있었던 관계 장관 최종회의에서 행정자치부의 안으로 제시된 것이었다. 주민세 소득할은 국세인 소득세액과 법인세액을 과표로 삼아 일률적으로 10%의 세율로 부과하는 부가세 방식을 취한 탓에 정부의 조세정책 등에 의해 국세인 소득세와 법인세의 과표가 바뀌고 세액이 바뀌면 주민세 소득할의 세액 또한 바뀌는 구조였다. 또한 지방자치단체가 지방세에 관한 어떠한 영향력도 미칠 수 없다는 것도 중요한 문제로 지적되었다. 예를 들어 자치단체가 기업 유치를 위해 세제 측

면의 유인을 제공하고 싶어도 전혀 수단이 없었다. 이런 문제로 인해 소득할 주민세를 독립세로 전환하는 방안이 제시되었다. 이 방안에서는 소득세와 법인세 세액의 10%로 부과하던 부가세 방식을 탈피하여 소득세와 법인세의 과세표준을 그대로 사용하면서 지방소득세의 세율을 적용하되, 납세자의 부담은 그대로 유지하고자 하였다. 이 방안은 지방자치단체가 정책적 필요에 따라 특정 업종이나 개인에 대한 지방소득세의 비과세·감면을 적용할 수 있으며, 탄력세율 또한 적용할 수 있는 등 지방세정책을 자율적으로 결정할 수 있다는 장점이 있었다. 반면 과표는 국세청에서 부과하며 세율은 자치단체별로 결정하는 구조 때문에 징수와 관련한 행정비용이 과도해지며, 자치단체별로 세율이 달라지는 경우 납세자의 불편이 초래될 수 있다는 문제도 제기되었다.³⁷⁾

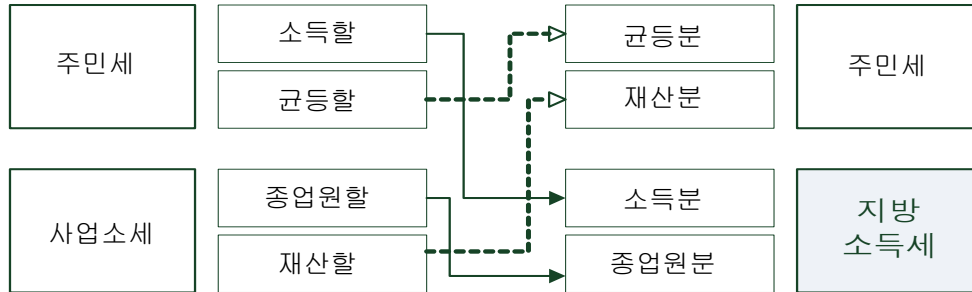
나) 지방소득세의 내용과 특징

지방소득세에 대해서는 이와 같이 다양한 방안이 제시되었음에도 불구하고 부처간의 이견을 최종적으로 조정하는 과정에서 기존 주민세 중심의 소득과세를 묶어서 이름만 변경한 채 도입하는 것으로 결정되었다. 즉 지방소득세는 기존의 주민세와 사업소세를 소득과세와 균등과세의 성격에 따라 통폐합하여 신설되었다. 주민세 소득할과 사업소세 종업원할을 각각 지방소득세 소득분과 종업원분으로 두고, 주민세 균등할과 사업소세 재산할은 각각 주민세 균등분과 재산분으로 묶는 한편 사업소세는 폐지하였다. 따라서 그 명칭은 바뀌었지만 과세표준이나 세율, 세금납부 방법, 납세지 등은 종전과 동일하다. 당시 지방소비세 도입이 논란의 중심이 된 탓에 지방소득세는 상대적으로 관심이 적었던 것이다.

지방소득세의 구체적인 내용은 다음과 같이 정리된다. 첫째, 상하위 자치단체 간 지방소득세의 할당은 광역자치단체 유형별로 서로 다른데, 즉 특별시, 광역시, 도에서 각각 다른 수준의 자치단체가 징수주체가 된다. 특별시에 있어서는 지방소득세는 모두 특별시세로 두는 반면 광역시에서는 소득분은 광역시세로, 그리고 종업원분은 자치구세로 각각 둔다. 또한 도에서는 지방소득세를 모두 시·군세로 둔다.

37) 지방소득세 도입의 근거와 방안, 그리고 차등비례세율 방식의 지방소비세 도입에 관한 논거와 실천가능성 및 구체적인 방법 등은 이재은(2006)과 이재은(2009)에서 자세히 다루고 있음

[그림 Ⅶ-3-6] 지방소득세 신설과 지방세 구조 변화



자료: 최병호(2011)

둘째, 지방소득세의 소득분에는 누진세율이 적용된다. 소득분은 소득세분과 법인세분로 구성되는데, 표준세율은 종전과 마찬가지로 각각 소득세액과 법인세액의 10%로 두며, 자치단체는 표준세율의 50% 범위에서 세율을 가감할 수 있다. 그런데 소득세와 법인세는 각각 누진세율체계를 지니는 탓에 과표구간에 따라 세율은 차이가 난다. 따라서 지방소득세의 소득세분과 법인세분에도 각각 누진세율이 적용되는데, 소득세분은 0.6%~3.5%까지 4단계가, 그리고 법인세분은 1%~2.2%의 2단계 세율이 적용된다(〈표 Ⅶ-3-3〉 참조). 한편 종업원분은 종업원 급여 총액을 과표로 삼는데, 표준세율은 급여총액의 0.5%로서 비례세율이 적용되며, 세율을 표준세율 이하로 낮출 수 있다.

〈표 Ⅶ-3-3〉 지방소득세의 세율과 과표

(단위: %)

		세율			지방소득세 납부의무자
		과표구간	소득세	지방소득세	
소득분	소득세분	12,000천원 미만	6	0.6	6.6
		12,000천~46,000천원	15	1.5	16.5
		46,000천~88,000천원	24	2.4	26.4
		88,000천원 초과	35	3.5	38.5
	법인세분	2억원 미만	10	1	11
		2억원 초과	22	2.2	24.4
종업원분	종업원 급여 총액의 0.5 (50인 이상)				사업주

주: 2010년 1월부터 적용되는 세율을 기준으로 함

셋째, 소득분의 납세의무자는 소득세할은 소득세의 납세의무자인 개인이, 그리고 법인세할은 법인세의 납부의무자인 법인기업이 된다. 또한 종업원분의 납세의무자는 종업원을 고용한 사업주가 된다.

넷째, 소득세분의 납세지는 원칙적으로 소득세의 납세지이나 특별 징수하는 소득세분 중 근로소득과 퇴직소득은 납세의무자의 근무지, 이자소득·배당소득 등에 대한 소득세의 원천징수사무를 본점 또는 주사무소에서 일괄 처리하는 경우 그 소득에 대한 소득세분은 그 소득의 지급지, 복권의 당첨금을 일괄 지급하는 경우 해당 당첨복권의 판매지가 각각 납세지가 된다. 법인세분의 납세지는 법인세의 납세지인데, 법인의 사업장이 둘 이상의 지방자치단체에 있을 때는 다음의 공식에 따라 사업장 소재지의 자치단체에 대한 법인세분 세액을 계산하여 납부한다.

$$\begin{aligned} & \text{사업장 소재지 시군 납부세액} \\ & = \text{법인세총액} \times \left(\frac{\text{해당 시군의 종업원수}}{\text{법인의 총종업원수}} + \frac{\text{해당 시군의 건축물연면적}}{\text{법인의 총건축물연면적}} \right) / 2 \\ & \quad \times \text{해당 시군의 세율} \end{aligned}$$

이 공식에 따르면 두 군데 이상의 자치단체에 사업장을 둔 법인은 해당 사업장에서 발생하는 소득에 관계없이 각 사업장의 종업원 수와 건축물 면적의 비중에 따라 해당 사업장이 위치한 자치단체에 법인세분을 납부하게 된다. 한편 종업원분은 사업소의 소재지에서 납부한다.

2) 지방소득세에 대한 평가³⁸⁾

지방소득세는 새로운 지방세를 설치한 것이 아니라 기존 세목을 조정하고 명칭을 변경하여 도입한 탓에 세율과 과표를 포함한 과세방법과 지방의 재정수입 측면에서 변화가 발생하지 않았다. 지방소비세 도입에 대한 팽팽한 대립과 논란에 파묻혀 지방소득세는 상대적으로 주목을 받지 못한 탓에 지방세로서의 장점과 가치를 최대한 활용할 수 있는 방안이 있었음에도 불구하고 그러한 기회를 갖지 못하였던 것이다. 다만 세목명에서 그 성격이 제대로 나타나지 않던 주민세를 지방소득세로 명시적으로 명명하여 지방소득과세로서의 성격을 명확히 함으로써 향후 보다 적절한 형태의

38) 이 부분은 최병호(2011)에서 필요한 내용을 부분적으로 발췌하여 정리함

지방세로 발전할 수 있는 바탕을 마련했다는 점에서는 중요한 의의가 있다.

이런 사실을 감안하여 지방소득세에 대해서는 지방세가 갖추어야 할 전통적인 평가기준인 편익원칙, 지역 간 자원분포의 형평성, 그리고 세수의 안정성과 신장성을 중심으로 평가함으로써 향후 제도 개편의 과제를 모색해본다.

가) 편익원칙과 지방소득세

재정분권 시스템에서는 편익과세를 통해 주민들에 대한 지방정부의 책임성은 증진되고 자원배분상의 효율성이 제고되는 것이므로 편익원칙은 분권적 의사결정 시스템하에서 지방세가 갖추어야 할 성질 가운데 가장 중요한 성질이다. 따라서 개별 지방 공공서비스에 대해 각각 요금을 직접 부과하는 것은 현실적으로 불가능하다면 공공서비스가 제공하는 편익과 느슨하게나마 연계된 지방세를 부과해야 한다고 지적된다(McLure and Martinez-Vazquez, 2002).

개인소득에 대한 지방소득세는 공공서비스에 대한 수요가 개인의 소득과 느슨하게 연계되어 있다는 점과 함께 충분한 조세수입을 확보할 수 있다는 점에서 지방의 재정지출 책임이 증가하는 경향 속에서 전통적인 편익과세인 재산세를 보완하는 지방세로 주목받고 있다. 하지만 지방소득세와 관련하여 주의해야 할 점 또한 지적되는데, 편익원칙이 바로 적용되기 위해서는 누진세율구조를 가져서는 안 되며, 납세자 거주지의 지방정부가 부과해야 하며, 법인의 이윤은 경기와 경제상황, 정부의 경제정책, 기업가의 능력 등에 다양한 요인에 의해 영향을 받으므로 법인소득에 대해 지방세 부과는 적절하지 않다는 점 등이다.

이런 지적들을 고려하여 지방소득세제를 평가한다면 다음과 같은 문제와 개선과제를 안고 있다. 첫 번째는 세율구조에 관한 것으로서 누진세율구조로 인해 소득재분배 기능을 하며, 지역간 세수 격차를 심화시킨다는 문제가 있다. 두 번째는 소득분의 납세지에 관한 것으로서 근로소득, 퇴직소득, 이자소득 및 배당소득 등에 부과되는 지방소득세는 거주지 원칙이 적용되지 않을 가능성이 상당히 있어서 어떤 지역의 거주자와 그 지역에서 소득을 얻는 비거주자가 함께 부담한다는 문제가 있다. 세 번째로 법인세분의 경우는 편익과세에 적합하지 않다. 또한 둘 이상의 시·군에 있는 법인의 사업장에 대하여 각 시·군에 납부할 법인세분은 종업원 수 및 건축물 연면적의 비중에 의해 산출하는 방식은 종업원 수 비중과 건축물 연면적 비

중이 이윤과 비례한다는 보장이 없는 탓에 지역에서 발생한 법인이윤에 대해 과세한다는 취지를 살리지 못한다.

따라서 현재의 지방소득세제는 편익과세의 원칙에 따라 평가한다면 다양한 문제점과 개선과제를 지닌 것으로 볼 수 있다.

나) 세원분포의 형평성

어떤 지방세의 세원이 지역적으로 편재되지 않고 고르게 분포한다면 수평적 재정 조정의 필요성은 그만큼 줄어든다. 재정 형평화 과정에서 발생하는 비용과 여러 가지 문제들을 고려할 때 세원분포의 형평성도 지방세를 평가하는 데 있어서 중요한 기준이 된다.

지방소득세의 소득세분에는 비거주지 원칙이 일부 적용되며, 누진세율이 적용되므로 세수입의 지역 간 분포는 개인소득의 분포와 차이가 난다. 또한 법인세분에 있어서도 누진세율이 적용되며, 종업원 수와 사업장 건축물 연면적에 의해 세수입을 지역별로 배분하므로 지역 간 분포와 격차는 법인소득의 분포와는 다르게 나타난다. <표 VII-3-4>에서 2010년의 1인당 지방소득세 유형별로 지역 간 분포를 살펴보자. 우선 소득세분의 경우는 최고 서울과 최저 전북 간에 약 4.9배의 차이가 나타나서 1인당 순분원소득의 최대/최소값 간 격차 1.8배에 비해 약 2.7배나 높으며, 법인세분의 경우는 최고 울산과 최소 제주 간에는 약 3.9배의 차이가 나지만 법인 순분원소득의 최대/최소값 간 격차 9.1배에 비해서는 낮다. 한편 종업원분의 경우는 최대 울산과 최소 제주 간에 무려 8.6배가 차이가 나서 지방세 수입의 격차에 비해 5배 정도나 높다. 이는 변이계수로도 알 수 있는데, 1인당 지방세의 시·도 간 변이계수는 0.18로서 지역 간 격차가 그리 크지 않지만 1인당 소득세분과 법인세분의 변이계수는 각각 0.57과 0.47로 상당히 크게 나타난다. 또한 종업원분의 경우는 변이계수가 0.66이어서 시·도 간 격차가 가장 큼을 알 수 있다.

지역 간 세수격차에 있어서 이와 같은 결과가 나타나는 것은 우선 소득세분의 경우는 4단계 누진세율이 적용되어 세원분포의 격차에 비해 세수격차를 확대시켰기 때문인 것으로 판단된다. 또한 법인세분의 경우는 2단계 누진세율이 적용되고 지역 간 세원 분포의 격차는 매우 크지만 자치단체별로 세수입을 배분하고 법인 사업장에서 원천징수함에 따라 그 격차가 상당히 줄어든 탓으로 짐작된다. 한편 종업원분

의 경우는 대규모 사업장이 밀집한 지역과 그렇지 못한 지역 간의 격차가 매우 큰데, 기업 소재지 원칙과 단일 비례세율을 적용하는 특성을 고려할 때 이 결과는 종업원분의 세원 자체가 지역적으로 매우 불균등하게 분포되어 있음을 보여준다.

〈표 Ⅶ-3-4〉 시·도별 1인당 지방소득세(2010)

(단위: 천원)

	지방세	지방소득세	소득분		종업원분
			소득세분	법인세분	
전국	1,024.4	181.7	97.3	68.5	15.9
서울	1,253.7	350.9	204.3	120.2	26.4
부산	902.5	124.0	68.2	46.8	9.0
대구	747.9	90.0	49.9	33.7	6.4
인천	922.8	130.1	69.8	49.4	10.9
광주	734.7	96.8	47.7	39.4	9.6
대전	780.2	128.7	59.6	57.0	12.1
울산	1,148.2	295.8	121.8	131.1	43.0
경기	1,150.1	161.2	93.5	54.1	13.6
강원	835.2	94.3	48.3	39.9	6.1
충북	875.9	122.2	52.3	56.9	13.0
충남	1,048.3	182.6	72.0	91.4	19.3
전북	729.1	87.4	41.4	37.4	8.6
전남	829.7	121.2	44.9	64.7	11.5
경북	862.2	144.6	66.4	61.8	16.3
경남	1,068.9	139.2	61.3	59.3	18.5
제주	986.9	89.1	48.2	35.9	5.0
max	1253.7	350.9	204.3	131.1	43.0
min	729.1	87.4	41.4	33.7	5.0
max/min	1.7	4.0	4.9	3.9	8.6
CV	0.18	0.51	0.57	0.47	0.66

자료: 행정안전부, 『지방세정연감』, 2011

다) 세수의 신장성과 안정성

세수의 신장성과 세원의 안정성도 지방세를 평가하는 중요한 기준이다. 신장성은 조세수입이 경제기반과 대체로 비례적으로 변화해야 한다는 것이며, 안정성은 경제적 상황에 민감하게 움직이는 세원은 채무발행 등을 통해 경기변동에 따른 수입변

동을 조정할 능력이 있는 중앙정부의 세원으로 삼는 것이 적절하다는 것이다.

〈표 VII-3-5〉에는 2001년부터 2010년까지 순분원소득³⁹⁾의 추이와 함께 지방세 수입 및 지방소득세를 구성하는 세목별 수입 추이가 나타나 있다. 우선 소득의 경우는 기간 중 개인소득의 비중은 하락하는 추세를 보이는 반면 법인소득은 상승세를 보이는데, 개인소득은 연평균 5.5% 성장해 왔으나 법인소득은 그 3배가량인 14.1%씩 빠르게 성장해왔다. 한편 동 기간중 지방세 수입의 연평균 성장률은 7.0%로서 소득 성장률 6.9%에 비해 다소 높은 수준이다. 지방소득세를 구성하는 각 세목의 성장률은 연평균 8.0~9.0%로서 지방세 수입 성장률에 비해 다소 높으며, 지방소득세의 대부분을 차지하는 소득분의 성장률은 8.1%로 전체 지방세수의 성장률에 비해 1.1%p가 높다. 이러한 결과를 통해 지방소득세를 구성하는 세목들은 2000년대에 들어 상당히 빠르게 성장해 왔음을 알 수 있다. 특히 법인세의 경우는 기간 중 과표구간이 인상되고 세율이 인하되는 등 실질세율이 지속적으로 인하되어 왔음을 감안하면 신장률은 매우 높았던 것으로 볼 수 있다. 따라서 세수 신장성 측면에서는 상당히 괜찮은 세목으로 볼 수 있다.⁴⁰⁾

그런데 일반적으로 빠른 성장률을 나타내는 세목은 경기변동에 따라 세수의 변동이 심해질 우려가 있는데, 만약 그렇다면 지방소득세는 세수 신장률 측면에서는 좋은 세목이지만 세수가 불안정할 수 있다. 이 문제를 구체적으로 검토하기 위해서는 지방세수의 소득탄력성을 분석해 볼 필요가 있는데, 최병호·주만수(2010)의 최근 분석 결과를 인용해보자. 이 연구에서는 2000년부터 2008년까지 광역자치단체 별 자료를 통합한 패널자료를 이용하여 전체 지방세 수입과 주요 세목별 수입의 GRDP 탄력성을 추정하는데, 추정모형에 따라 지방세 수입의 GRDP 탄력성은 1.223~1.278 사이의 값으로 추정되어 다소 탄력적임을 확인한다. 한편 주요 세목의 GRDP 탄력성을 추정한 결과에서는 주민세(현행 지방소득세)의 탄력성은 1.539~

39) 순분원소득은 피용자보수, 순생산세, 재산소득, 영업이익의 합으로서 총분원소득에서 고정자본소모를 제외한 금액이다. 감가상각은 비용으로 처리되므로 순분원소득을 소득세의 과세표준으로 간주한다. 물론 이것이 실제 소득세의 실제 과세표준을 의미하지는 않지만 이용 가능한 자료 중에서는 최선의 자료일 수 있다. 법인의 순분원소득에는 금융법인과 비금융법인을 포함한다(주만수, 2010).

40) 법인세는 2001년까지 과표 1억원을 기준으로 1억원 이하는 16%, 1억원 초과는 28%의 높은 세율이 적용되었으나 2002년과 2005년에 각 과표 구간의 세율은 1%씩 각각 낮아졌다. 2008년부터는 과표 2억원을 기준으로 2억원 이하는 11%, 2억원 초과는 25%가 적용되었으며, 2009년과 2010년에 다시 세율이 낮아졌다. 2010년부터는 2억원 이하는 10%, 2억원 초과는 22%의 세율이 적용되고 있다.

1.749로서 가장 탄력적인 세목으로 나타난다. 또한 주민세의 경우 지역적으로는 수도권권이 비수도권에 비해, 그리고 대도시가 도지역에 비해 각각 탄력성이 높은 것으로 나타난다. 이러한 결과는 주민세가 지닌 누진세율 구조 탓에 나타나는 것으로 볼 수 있는데, 경기가 좋을 때는 세수가 빠르게 신장하지만 경기가 좋지 않을 때에는 반대로 세수가 빠르게 감소할 수 있음을 보여주는 결과로서 세원이 상당히 불안정적임을 의미한다. 또한 불안정성의 정도는 수도권권이 비수도권에 비해, 그리고 대도시지역이 도지역에 비해 높음을 보여준다.

〈표 Ⅶ-3-5〉 소득 및 지방소득세 추이

(단위: 십억원, %)

	2001	2003	2005	2007	2008	2009	2010	연평균 성장률
순분원소득	482,097 (100.0)	577,092 (100.0)	651,108 (100.0)	730,229 (100.0)	770,229 (100.0)	795,692 (100.0)	877,100 (100.0)	6.9
개인소득	423,631 (87.9)	489,631 (84.8)	551,475 (84.7)	614,329 (84.1)	635,711 (82.5)	648,271 (81.5)	685,357 (78.1)	5.5
법인소득	58,466 (12.1)	87,461 (15.2)	99,633 (15.3)	115,900 (15.9)	134,519 (17.5)	147,421 (18.5)	191,744 (21.9)	14.1
지방세수입	26,665 (100.0)	33,133 (100.0)	35,977 (100.0)	43,524 (100.0)	45,480 (100.0)	45,168 (100.0)	49,160 (100.0)	7.0
종업원분 지방소득세	353 (1.3)	434 (1.3)	521 (1.5)	621 (1.4)	683 (1.5)	685 (1.5)	764 (1.6)	9.0
소득분 지방소득세	3,959 (14.8)	4,961 (15.0)	5,956 (16.1)	7,822 (18.0)	8,623 (19.0)	8,078 (17.9)	7,957 (16.2)	8.1
소득세분	2,185 (8.2)	2,347 (7.1)	2,909 (8.1)	4,359 (10.0)	4,506 (9.9)	4,174 (9.2)	4,672 (9.5)	8.8
법인세분	1,643 (6.2)	2,466 (7.4)	2,886 (8.0)	3,288 (7.6)	3,929 (8.6)	3,714 (8.2)	3,285 (6.7)	8.0

주: 2009년까지 종업원분 지방소득세는 종업원할 사업소세, 소득세분 지방소득세는 주민세 소득세할, 법인세분 지방소득세는 주민세 법인세할의 자료임
 자료: 통계청, KOSIS; 행정안전부, 『지방세정연감』, 각 연도

라) 종합

Bl Chlinger and King(2006)에 의하면 전 세계적인 분권화 추세하에서 1995년 이후 10년 동안 OECD 국가에서는 하위정부의 지출이 조세수입을 훨씬 앞지르면서 그 격차가 차츰 확대되어 왔던 것으로 나타난다. 이러한 현상은 우리나라에서도 그

대로 나타나는데, 지방정부의 재정적 역할이 강화되고 지출책임이 확대됨에 따라 재정지출과 조세수입 간의 격차는 차츰 확대되어 왔다. 이는 중앙정부로부터 지방정부에 대한 재정이전이 차츰 늘어났음을 의미하며, 그 과정에서 분권 시스템이 지닌 효율성과 책임성 등의 장점이 훼손되었을 가능성을 보여준다. 동시에 지방의 재정지출 책임 확대를 감당할 새로운 지방세원이 필요함을 의미한다.

이런 점에서 많은 학자들은 지방소득과세의 중요성과 지방세로서의 적정성을 강조한다(Bird, 1999, 2008; McLure, 2001; McLure and Martinez-Vazquez, 2002; Kitchen, 2003; Joumard and Kongsrud, 2003; Martinez-Vazquez, 2007 등). 이러한 견해에 따르면 지방소득세의 경우는 재정분권의 이론과 조세할당의 원칙에 비교적 충실한 지방세가 될 가능성이 높다. 그것은 첫째, 가장 중요한 조세할당 기준인 편익원칙이 부분적으로 적용될 수 있으며, 둘째, 상대적으로 세원이 풍부하고 신장성이 높아서 지방의 재정 책임성 증가에 따른 조세수입원으로서 기능하기에 적당하며, 셋째, 우리나라에서는 이미 주민세 등의 형식으로 부과되어 왔으므로 조세부담이 늘지 않는다면 순응비용이 낮다는 점 등의 이유 때문이다.

하지만 이미 검토한 바와 같이 2010년에 설치된 지방소득세는 지방소비세 도입에 대한 갈등 속에 파묻혀서 이런 장점들을 누릴 수 있는 구조를 갖추지 못한 채 도입되었다. 때문에 중요한 한계를 안고 있으며, 제도를 전면적으로 개편해야 할 필요성이 제기된다.

지방소득세가 지닌 문제점과 한계에 근거할 때, 제도 개편의 기본방향은 다음과 같이 설정할 수 있다. 첫째, 법인소득에 대한 지방소득세 과세는 적절하지 않으며, 개인소득에 대한 과세가 지방소득세의 중심이 될 필요가 있다. 둘째, 개인소득에 대한 지방소득세는 편익 원칙의 적용, 세수 격차의 완화, 세수의 안정성 확보 등 여러 가지 측면에서 단일비례세율로 과세하는 것이 적절하며, 세율 수준은 법인소득에 대한 과세의 폐지 여부와 연계하여 중앙과 지방 간 재원 중립을 유지하고 소득세 납세자들의 조세부담을 증가시키지 않는 수준에서 결정할 수 있다. 셋째, 지방소득세의 과표는 소득세액이 아닌 소득세 과표 등을 이용함으로써 세액공제나 감면 등 중앙정부의 조세정책이 지방의 재정수입에 미치는 영향을 줄일 수 있다. 나아가 국세 소득세 산정에서 지방소득세액에 대해 세액공제를 허용한다면 탄력세율의 적용을 유도할 수도 있다. 넷째, 소득세분의 납세지에는 거주지 원칙을 적용하는 것이

납세자이자 유권자인 주민에 대한 지방자치단체의 책임성 제고에 도움이 될 수 있으며, 지방자치단체의 세율 결정권 활용에 따른 부작용을 없앨 수 있으며, 자치단체 간 조세수입의 격차 완화에도 기여할 수 있다. 다섯째, 현행 법인세분은 지방소득세 종업원분과 주민세 재산분과 연관하여 지방사업세로 개편하는 방향을 고려할 수 있다. 이 경우 법인소득에 대한 과세는 국세로 전환하는 대신 기업이 고용하는 생산요소와 기업 활동 수준을 나타내는 지표 등을 함께 고려하여 세원으로 둔다. 이러한 방식을 통해 편익과세에 보다 적합한 과세로서의 장점을 활용할 수 있으며, 기업의 생산요소 선택을 왜곡하지 않는 등 현행 지방소득세 법인세분과 종업원분의 과세방식이 지닌 많은 문제점들을 상당히 완화할 수 있을 것으로 기대된다.

바. 요약 및 결론

이 글에서는 지방소비세와 지방소득세에 관하여 그 도입 배경과 추진과정에서 나타난 쟁점과 찬반 논의를 검토하였으며, 또한 두 세목의 구체적인 내용을 살펴보고 한계와 문제점에 대해서도 분석하였다.

우선 지방소비세는 지방자치제도 부활 이후 유일하고 순수하게 국세의 지방 이양을 통해 설치되었기 때문에 도입을 앞두고 오랜 기간 동안 많은 사회적 논의와 찬반 논쟁이 있었으며, 그 과정에서 만만찮은 사회적 비용이 지불되었다. 지방세 강화의 필요성에 대한 이론적 근거도 있었을 뿐만 아니라 현실적 필요성에 대해서도 일정한 사회적 공감대가 형성되었음에도 불구하고 국세의 지방 이양에 대한 중앙부처 상호 간 이견 및 중앙과 지방 간 이해관계의 충돌, 그리고 배분방식에 대한 지방 상호 간 이해관계의 대립 등으로 인해 어려운 과정을 겪은 끝에 힘들게 도입되었다. 한편 부가가치세의 5%로 정해진 지방소비세 세율을 2013년부터 10%로 인상한다는 도입 당시의 계획을 두고 다시 갈등이 발생할 여지가 없는 것은 아니다.

지방소비세는 실질적으로 국세를 지방세로 이양한 최초의 사례로서 국세 대비 지방세 비중을 상승시켰을 뿐 아니라 보편적인 세원을 지닌 소비과세가 지방세로 편입되었다는 의미에서 큰 의의를 갖는다. 하지만 거주지 원칙에 따르며 지역별 차등적인 가중치를 적용한 배분지표는 불가피하지만 중요한 한계를 안고 있는 것이 사실이다. 지방소비세가 지방의 경제 활성화 노력과 세수 증대 간의 연결고리를 맺는 동시에 세수 격차를 확대하지 않는다는 두 과제를 동시에 달성함으로써 실질적인

지방의 소비과세로 정착하기 위해서는 추가적인 제도의 고안이 필요하다. 기본적으로 재정 형평화는 지방교부세 등 이전재원을 통해서 조정하는 것이 적절하지만 이것으로 충분하지 않다면 지방세에서 지방교육자치단체로 전입되는 비율을 재정력에 따라 차별화하는 등 지방정부의 재정력에 따라 재정지출 책임의 수준을 차별화하여 조정하는 방안도 모색할 수도 있다. 지방소비세의 발전적 정착을 위해서는 지방소비세를 통해 자체재원을 확대하는 동시에 재정 형평화를 달성하는 방안에 대하여 논리적 설득력과 정치적 공감대를 형성하는 노력이 지속되어야 할 것이다.

지방소득세는 적어도 과세형식과 방법 측면에서는 부가가치세에 연동되는 지방소비세에 비해 보다 적절한 지방세가 될 수 있는 여건을 갖추고 있다. 또한 주민세를 통해 개인소득과 법인소득에 대한 지방세 과세가 오래 전부터 이루어져왔던 탓에 지방소득세 도입에 대해 중앙정부가 가지는 부담과 주민들의 조세저항도 그리 크지 않다고 생각할 수 있다. 하지만 지방소비세 도입이 초래한 갈등과 대립 속에 지방소득세의 문제는 대부분 묻히고 말았으며, 그 결과 중요한 지방세목을 제대로 된 모습으로 도입할 수 있는 기회를 놓치게 되었던 것이다.

다만 지방소득세 도입을 통해 기존 주민세의 명칭에서는 제대로 나타나지 않았던 지방의 소득과세의 존재를 명시적으로 드러냄으로써 지방세 발전의 기틀을 마련했다는 측면에서 의의가 있다. 편익 원칙, 세수격차 완화, 지방의 과세권 등 여러 가지 사항을 고려할 때 지방소득세는 국세와의 연계를 지금보다 축소하여 상당히 독립적인 지방세의 구조를 지니도록 하며, 누진세율구조를 비례세율구조로 전환하는 것이 제도 개편의 핵심이 되어야 할 것으로 생각된다. 이와 함께 법인세분 지방소득세는 폐지하는 대신 소득세분의 세율을 올리는 방안을 고려할 필요가 있다. 소득과세가 지닌 정책적 성격상 지방소득세의 독립세화에 대해서는 중앙정부의 이견이 예상되며, 비례세구조로 개편함에 있어서도 지방 간 이해관계는 충돌할 것으로 예상된다. 따라서 지방소득세가 정상적인 모습을 갖추어나가는 과정에서도 필요한 논리를 지속적으로 개발하고 공감대를 형성하는 작업이 꾸준히 진행되어야 할 것이다.

한편 두 세목의 설치에 지방세구조의 개편에 있어서도 중요한 의미를 가진다. 재산과세 위주의 지방세구조가 지닌 문제점이 꾸준히 지적되어 왔다. 특히 최근에는 부동산 경기가 장기적인 침체 국면에 접어든 것으로 나타남에 따라 재산과세 위주의 지방세하에서는 세수가 불안정하고 세수의 신장성에도 문제가 나타나고 있다.

또한 취득세는 2011년의 3·22 부동산대책이나 2012년의 9·10 경제활력대책의 사례에서 보듯이 정부의 부동산 경기 조정수단으로 널리 활용됨에 따라 지방세 수입에 직접적인 영향을 미침으로써 많은 문제를 초래하고 있는 것이 현실이다. 이런 상황 하에서 지방소비세와 지방소득세의 도입을 통해 지방세구조가 보다 보편적이고 안정적인 세원인 소비와 소득 중심의 구조로 개편될 수 있는 출발점을 마련했다는 점에서 의의가 있다.

어떤 제도를 새로 도입하는 과정에는 대부분 이해당사자의 입장이 대립됨에 따라 갈등이 나타나므로 그 조정을 위하여 많은 사회적 비용이 요구된다. 또한 조정과정을 겪으면서 실제로 제도가 도입될 때는 당초 도입 취지와는 다소 다른 모습을 지니는 경우가 많은데, 이런 경우는 도입과 동시에 개선과제를 안고 출발하게 된다. 하지만 제도의 도입이 힘든 것만큼 제도의 개선도 매우 힘든 과정이다. 지방소비세와 지방소득세의 도입은 우리나라 지방세제사에 있어서 대단히 중요한 사건으로서 그 의의가 높다. 하지만 출발과 동시에 많은 개선과제도 안고 있다. 두 지방세목 도입의 경험을 체계적으로 검토하고 반성함으로써 앞으로 지속적으로 진행될 것으로 예상되는 지방재정 관련 제도 개편과정에서 나타나게 될 시행착오를 최소화하려는 노력이 필요하다. 또한 이러한 노력과 함께 두 세목의 정상화와 발전적 정착을 위한 지속적인 제도 개선 노력과 관심이 요구된다.

참고문헌

- 김경수, 「감세의 지방재정영향 분석 - 지역별 지방재정 감소 및 지방소비세 세입증가효과를 중심으로」, 『예산현안분석』 30호, 국회예산정책처, 2009. 10
- 김익식, 「이명박 정부하의 지방분권정책 - 추진과제, 체제 및 전략을 중심으로」, 2008년도 한국지방정부학회 추계학술대회 발표논문, 2008. 9
- 김재훈, 「참여정부의 재정분권 평가」, 『한국지방자치학회보』 19(4), 2007, pp. 5~26.
- _____, 「지방소비세제도의 개선에 관한 연구: 배분산식의 효율성과 형평성의 조합방식을 중심으로」, 『한국지방재정논집』 16(3), 2011, pp. 1~29.
- 박완규, 「참여정부 지방재정세계 개혁의 평가와 과제」, 『지방행정연구』 18(4), 2004, pp. 3~20.
- 오동호, 「지방자치와 재정분권 실현을 위한 지방소득·소비세 도입」, 『지방재정과 지방세』 2009년 11월호(통권 제23호), 2009, pp. 11~35.
- 원윤희, 「지방분권화 시대의 지방재정 및 지방세제 발전방향」, 『한국지방재정논집』 8(1), 2003
- 윤영진, 「참여정부의 지방세제 개혁논의와 향후 과제」, 『지방세』 통권 87호, 2005, pp. 1~11.
- 이기우, 「참여정부에서의 지방분권정책의 성과와 과제」, 『지방자치법연구』 7(4), 2007, pp. 77~111.
- 이만우, 「감세·종합부동산세 개편에 따른 지방재정 운영방안」, 기획재정부 보고서, 2009
- 이삼주, 「지방소비세 도입의 정책과제」, 『지방세』 통권 75, 2003, pp. 13~26.
- 이영희·김대영, 「재정분권과 지방소비·소득세」, 『한국지방행정연구원 총서』, 박영사, 2009
- 이영환·황진영·신영임, 「지방소득세·지방소비세 도입과 향후 과제」, 『경제현안분석』 제 43호, 국회예산정책처, 2009
- 이재원, 「참여정부의 재정분권 2년에 대한 평가와 과제: 지방세입 부문에서 제도 개편을 중심으로」, 『한국사회와 행정연구』 16(1), 2006, pp. 325~346.
- 이재은, 「지방소득세 도입의 이론적 근거와 구체적인 도입방안」, 2006년 한국지방재정학

- 회 동계학술대회 발표논문, 2006
- _____, 「주민세 소득할의 차등적 비례세화의 방향과 과제」, 『한국지방재정논집』 14(1), 2009, pp. 123~171.
- 임성일, 「지방소비세, 어떻게 진화할 것인가?: 지방세로서의 위상 정립 모색」, 『한국지방재정논집』 17(1), 2012, pp. 1~40.
- 정부혁신지방분권위원회, 『참여정부의 재정세계개혁』, 2005, 2008
- _____, 『참여정부의 지방분권』, 2005, 2008
- 주만수, 「지방재정위기의 현황과 원인분석」, 『지방행정연구』 26(2), 2012, pp. 3~30.
- _____, 『국세와 지방세의 합리적 조정방안』, 미출간보고서, 2012
- _____, 「지방세의 누진세율체계와 재정력 격차」, 2010년 한국지방재정학회 동계학술대회 발표논문, 2010
- 주만수·임성일, 「응의성에 입각한 지방소비세 재원배분과 소비지표」, 『한국지방재정논집』 11(1), 2006, pp. 1~32.
- 주만수·최병호, 「지방소비세 도입의 논리와 한계, 그리고 극복방안」, 『지방행정연구』 23, 2009, pp. 133~163.
- 주만수·최병호·이근재, 『중앙-지방간 재정관계의 종합적 개선방안』, 한국재정학회 연구보고서, 2011
- 최병호·정종필, 「재정분권을 위한 지방재정조정제도의 개편: 참여정부 정책의 평가와 차기 정부의 과제」, 한국지방재정학회 정책토론회(2007. 12) 발표 논문, 2007
- 최병호, 「세원할당 원칙과 지방소득세제의 개편」, 2011년 한국지방재정학회 지방세발전포럼 발표논문, 2011
- _____, 「지방소비세 도입의 재원배분효과 분석」, 『한국경제연구』 28(3), 2010, pp. 149~182.
- 허훈, 「참여정부 지방분권의 추진과정 및 성과와 한계 분석」, 『한국지방자치연구』 10(1), 2008, pp. 1~20.
- Bird, R. M., "Threading the Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization," *National Tax Journal*, XLVI, 1993
- Bird, R. M., "Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment," IMF Working paper 99-165, International Monetary Fund, 1998
- Bird, R. M., "Tax Assignment Revisited," IIB Working paper No.17, Institute for International Business, University of Toronto, 2008

- Blöchlinger, H. and King, D., "Fiscal autonomy of Sub-central Governments,"
OECD Working Paper, No. 2006/2, 2006
- Joumard, I. and Kongrud, P. M., "Fiscal Relations across Government Levels,"
OECD Economic Department Working Paper, No. 375, 2003
- Kitchen, H., "Local Taxation in Selected Countries: A Comparative Examination,"
Paper prepared for CEPRA II Project, AUCC, 2003
- Martinez-Vazquez, J., "Revenue Assignment in the Practice of Fiscal Decentralization,"
International Studies Program Working Paper 07-09, Andrew Young School
of Policy Studies, Georgia State University, 2007
- McLure, C. E., "The Tax Assignment Problem: Ruminations on How Theory and
Practice depends on History," *National Tax Journal*, Vol. LIV No. 2, 2001
- McLure, C. E. and Martinez-Vazquez, J., "The Assignment of Revenues and
Expenditures in Intergovernmental Fiscal Relations," World Bank, 2002

VIII. 재산과세

1. 재산과세의 변천 및 주요 이슈

가. 재산세제의 변천

우리나라의 현행 재산관련 세제는 국세에 양도소득세, 상속세, 증여세, 종합부동산세 등이 있으며 재산과세 위주로 되어 있는 지방세 중에는 취득세, 등록세, 재산세, 자동차세 등을 들 수 있다. 본고에서는 국세에 해당되는 재산세제 위주로 설명하고자 한다. 재산세제는 세제 변화에 따른 영향력이 가장 넓은 세목들로 구성되어 있으므로 국민들 개개인뿐만 아니라 기업의 보유자산과 관련하여 세목 중에서도 가장 정치적으로 민감한 세제에 해당한다. 세목의 특성상 개인 및 법인의 정책수요가 다양하고 부동산 경기나 기업문화 변화 등에 따른 변화도 지속적으로 나타나고 있다. 따라서 세제사적으로도 신설, 폐지, 개편 등 관련 세제의 다양한 변천을 겪어왔다.

1) 양도소득세¹⁾

먼저, 우리나라의 대표적인 정책세제이며 재산세제의 근간이라고 볼 수 있는 세목은 양도소득세이다. 과거부터 지금까지 세수규모는 그리 크지 않았지만 정책방향에 따라 가장 부침이 심했던 세목이 또한 양도소득세이기도 하다. 세제사적으로 볼 때 도입 자체가 투기 억제를 위한 규제성격이 강했던 세목이었음을 확인할 수 있다. 도입 초기에는 '부동산투기억제세'였다가 1974년 말 「소득세법」 개정으로 폐지되고 1975년부터 현행 양도소득세로 도입되었다. 부동산 투기억제세는 1967년 11월 말부터 1974년 말까지 부과·징수한 국세로 이름 그대로 부동산 투기를 억제할

1) 본고의 내용은 재산세제(김경환 著)편의 내용을 기초로 재작성한 것임

목적으로 제정된 특별조치세였으며 과세대상이 서울·부산 및 그 인접지역 토지로 한정되어 있었다. 과세표준은 토지를 양도한 자에게 그 토지의 양도로 인해 생기는 차익을 기준으로 하였다. 부동산투기억제세의 배경은 1962년에 시작된 경제개발 5개년계획 시행에 따른 도시화와 산업화로 인한 지가 상승과 부동산 투기현상때문이며 직접적으로는 강남 땅투기 열풍에 따라 도입된 것으로 볼 수 있다. 이러한 투기억제세는 개인·법인의 토지 양도차익에 대해 50%의 단일비례세율을 적용하였다. 양도소득세는 1975년 도입 시 일반소득과 분리하여 부동산의 양도차익에 대해 과세되었으며 과세대상에는 토지 외에 건물이 추가되었고 과세대상 지역도 전국으로 확대되었다. 이후 1977년 고소득층의 자산소득에 대한 중과 목적으로 종전에 비과세되던 1세대 1주택인 경우에도 고급주택에 대해서는 과세로 전환되었고 1978년에는 거주요건도 추가되어 6개월 이상 거주한 경우에 한하여 1세대 1주택 비과세가 적용되었고 이후 거주기간이 수차례에 걸쳐 강화되었다.

양도소득세는 원래 정책세제로서 주택을 가지고 있는 개인뿐만 아니라 법인들에게도 주요 관심 세제이긴 했으나, 최근 들어 가장 뜨거운 관심이 되었던 시기는 참여정부 시기라고 할 수 있다. 2000년대 초반 이후 부동산 가격이 급등하게 되자 참여정부는 세제를 통한 부동산 투기 억제에 대한 강한 의지를 표명하였고, 양도소득세의 과표 기준이 대폭 상승하는 실거래가 과세를 실현하기에 이른다. 또한, 단기 및 다주택 보유자에 대한 중과세 제도도 전격 시행하게 되었다. 2000년대 초반의 부동산 가격 급등은 저금리와 주택담보대출 증가에 따른 금융권으로부터, 즉 부동산 시장 형성에 따른 것이었으나, 참여정부는 이를 부동산 세제 강화를 통한 가격안정화를 실현하고자 하였다. 2003년, 부동산 투기지역 지정제도를 신설하고 투기지역 내 거래에 대해 1세대 3주택 이상자와 함께 양도소득세를 실거래가로 과세하게 하였으며 2007년 이후 실거래가 과세를 모든 부동산을 대상으로 확대하였다. 양도소득세의 가장 강화된 지표로 볼 수 있는 다주택에 대한 과세 내용은 2005년 이후 1세대 3주택 이상자에 대해 60% 단일세율로 적용하고 장기보유특별공제를 배제하였고, 2007년부터는 1세대 2주택, 비사업용 토지에 대해 50% 단일세율로 중과하고, 장기보유 특별공제를 배제하였다.

2) 상속·증여세제²⁾

우리나라 재산세제의 또 다른 축이라고 할 수 있는 상속·증여세는 1950년에 제정되어 최초로 도입되어 포괄주의 방식이 도입되는 등 수차례 변화를 걸쳐 지금에 이르렀다. 1952년 「증여세법」이 폐지되고 「상속세법」에 통합되었으며 포괄적 증여의제 규정을 도입하고 이후 그 적용범위가 차차 변화되었다. 1952년에는 대가를 지불하지 않거나 현저히 저렴한 가액의 대가로서 이익을 주었을 경우에 그 이익을 준 때에 있어서 그 이익 가액에 상당한 금액을 이익을 준 자에게 증여하는 것으로 시작되어 이후 적용대상이 변화하였다. 1956년에는 친족으로부터 이익을 받은 경우로 한정하였고 1960년 12월에는 타인으로부터 이익을 받은 경우로 확대되는 과정을 거침으로써 재산형성 과정에 대한 세제 방침은 더욱 엄격한 방향으로 변화하였다.

이후 1979년 제한적 포괄주의로 축소되었다가 2000년 유형별 포괄주의가 다시 도입되었다. 1978년 12월에는 대통령령이 정하는 특수관계인으로부터 이익을 받은 경우로 한정되었으며 증자 시의 증여의제에 관해 시행령에 구체적 과세요건을 규정하기도 하여 축소되는 듯 하였으나, 2000년 12월, 증·감자, 합병, 전환사채 등 6개 자본거래 관련 증여의제에 대해 법에 열거된 증여의제 유형과 방법 및 이익이 유사한 경우 법령 개정 없이 곧바로 과세할 수 있는 유형별 포괄주의를 설정하기에 이른다. 2002년 12월의 경우, 고·저가 양도, 토지무상사용이익 등 7개 일반적 증여의제 유형과 자본거래 중 합병시세차익을 추가하면서 유형별 포괄주의 전면 확대를 단행하게 되었다.

그러나, 이상과 같은 유형별 포괄주의에 문제가 제기되자 상속증여의 공정성에 대한 정책적 판단에 따라 2003년 증여세 완전포괄주의가 도입되는 변화가 나타나게 된다. 유형별 포괄주의의 증여세 과세대상은 당사자 간 계약을 전제로 한 일반적인 증여 외에도 열거방식의 증여의제 및 유사한 것이 있으나 열거되지 않은 새로운 유형에 대해서는 과세하지 못하게 되는 것을 의미한다. 또한, 유형별 포괄주의는 기타 포괄규정을 포함하고 있어 명목상으로는 완전포괄주의를 표방하고 있으나, 여러 판례에서 증여세 과세대상과 이익평가 방식의 실질적 포괄을 위해서는 증여세 대상에 대한 정의 및 포괄규정과 예시규정의 도입이 필요하다고 판단하여 마침내 완전포괄주의를 도입하게 된 것이다.

2) 본고의 내용은 상속·증여세제(김진 著)편의 내용을 기초로 재작성한 것임

3) 종합부동산세제

종합부동산세는 부동산 자산 관련 세제 정상화 및 보유세 부담의 공평성 제고를 위해 도입된 2000년대 대표적인 정책과세에 해당한다. 2005년에 도입된 종합부동산세는 과거 종합토지세와 재산세로 나뉘어진 토지와 건물의 과세 분리에도 불구하고 복잡한 누진구조를 가지고 있는 당시의 재산세 구조를 개혁하고자 도입된 재산과세의 개편과정에서 고안된 세목이었다. 따라서 세수구조를 살펴보면, 일정수준 이하에서는 지방세인 재산세만을 부과하고, 과표구분 시점 이상에서는 국세인 종합부동산세를 부과하는 방식의 국세와 지방세 역할을 구분하여 재산과세의 이원화를 시도한 세목이었다. 세제 강화에 대한 국민적 공감을 얻기 위해서는 평가과정의 공정성 확보가 관건이었으므로 당시로서는 혁명과도 같은 주택의 ‘통합과표(토지+건물)’ 구축이 가능하게 되었다.

세제사적으로 볼 때, 1970년대 초부터 재산세에 정책과제 성격이 도입되기 시작하면서 누적적으로 형성되어 왔으며 1980년대 전국에 걸친 지가 인플레이에 대한 대책이었던 1985년 5월, ‘부동산종합대책’의 일환으로 최초 발표된 종합토지세가 통합되어 2005년 종합부동산세가 탄생한 것으로도 평가받고 있다. 1973년 법인의 비업무용 토지에 대한 별도 재산세율(표준세율 0.4%, 제한세율 3%) 적용, 고급주택, 별장, 골프장 등 사치성 재산에 대해 일반세율의 2배, 대도시 내 공장 신설 시 일반세율의 3배로 중과세하는 등 용도별 차등과세제도 도입, 1974년 사치성 재산과 비업무용 토지에 대한 세율 일거에 5% 인상, 공한지에 대한 5% 세율 중과세 신설, 100평 이상 주거용 토지 초과누진세율 도입 등 1970년 초부터 재산세에 정책과세로서 성격이 부여되기 시작하였다.

1988년과 1989년 2년간 시행된 토지과다보유세는 일부 개인과 법인의 토지독점과 투기 억제를 위해 종래 재산세 중 토지분의 중과대상 토지가액을 전국에 걸쳐 인별로 합산하여 0.5~5% 10단계 초과누진세율로 과세하는 제도가 시행된 바 있다. 종전 재산세로부터 토지분을 분리하고 토지과다보유세를 통합하여 1985년 종합토지세가 신설되었고 종합토지세는 전국에 걸쳐 각 납세자가 소유한 토지가액을 종합합산하여 누진과세하기에 이른다. 종합토지세의 과세대상은 종전부터 누진과세하여 온 주거용 토지와 토지과다보유세 과세대상뿐이었고 종래 사치성 토지에 대해 종합합산의 최고세율인 5%로 비례중과세 조치가 남아 있었지만, 대상 토지는 많지

않았다. 이후 「지가공시법」이 제정됨에 따라 과표가 현실화되고 토지보유세수는 1990년 전년 대비 약 2배로 증가하였고 특히 대토지 소유자와 법인의 세부담이 크게 증가되었다. 이상의 연장선상에서 볼 때, 종합부동산세는 정책과세인 종합토지세의 후신으로 종합토지세에 소득재분배 기능을 더욱 강화한 능력설에 입각한 제한적 부유세로 볼 수도 있다.

참여정부는 2005년 종합부동산세 도입과 동시에 부동산 보유세제를 대폭 개편하고 등록세 세율을 인하하는 등 과거로부터의 숙원이었던 ‘보유세 강화’를 실현하기 위한 부동산세제 개편을 단행하였다. 세제사적으로 가장 큰 변화라고 할 수 있는 것은 부동산 과표에 있어서의 ‘실거래가격’ 도입이다. 보유세뿐만 아니라 거래세 또한 과표를 실거래가격 기준으로 현실화하였으며 이에 따라 급격한 세수부담을 조절하기 위하여 등록세 세율은 인하하였다. 재산가액(시가)에 상응하게 과세할 수 있도록 과세표준 책정기준을 실거래가액(시가)을 기준으로 평가하고 시가 반영률을 제고하였고 과세방법을 토지와 건물을 통합평가하고 통합과세하는 체제로 개편하게 된 것이다. 따라서, 종합부동산세는 부동산 보유세를 지방세와 국세로 이원화한 국세로서 부동산보유세의 정책과세 기능(재분배, 부동산 투기 억제 등)을 담당하게 하고 지방세인 재산세는 자치단체 재원 확보 수단 기능만을 담당토록 하였다. 종래 20~35%이던 부동산보유세에 대한 부가세 세율을 일률적으로 20%로 하여 세부담이 증가하지 않도록 하였다.

당시 배경을 좀 더 살펴보면, 2005년 들어 판교 신도시 분양과 강남 압구정 초고층 재건축 추진 등으로 집값이 급등하기에 이르렀고 2005년에 8·31 대책을 발표하면서 ‘종합부동산세’가 포함되게 되었다. 또한, 이미 확보한 실거래가 통합과표를 기반으로 하여 세수부담 강화 방안을 발표하였는데, 종합부동산세 과표 적용률을 2006년 20%p, 2007년부터 매년 10%p 상향조정하여, 2009년에는 100% 달성하는 방안이 그것이었다. 또한, 과세방법을 인별 합산에서 세대별 합산으로, 과세대상 기준금액을 공시가격 9천만원에서 6억원 초과로, 종부세 세부담 상한선을 전년 대비 1.5배에서 3배로 강화하였다.

이상의 종합부동산세는 다분히 부동산 경기 부침에 따라 세수에 큰 영향을 받도록 되어 있었고, 무엇보다 세부담 증가 속도에 대한 우려가 세수 저항으로 나타나기 시작하였다. 따라서, 2008년 12월에는 헌법재판소 위헌판결과 2007년 시작된

금융시장 불안으로 경기침체로 인해 급격히 증가한 종합부동산세 세부담 완화를 위해 2005년 도입 초기보다 더 완화된 방향으로 종합부동산세를 개편하기에 이른다. 2008년 이후는 새로운 정부, 즉 이명박 정부가 들어선 시기에 해당하며 전 정권의 대표적인 정책세제에 대한 정치적 반감은 새 정부 이후 나타나기 시작한 것은 세제 사적으로 자연스러운 흐름으로 볼 수 있다. 이후 나타난 종합부동산세 개편 방향은 단순한 개편보다는 각종 규제 완화와 함께 세제 완화도 함께 이루어진 것으로 볼 수 있다. 개인의 경우 세대별 합산이 인별 합산으로, 과세기준액을 단독명의 1세대 1주택자의 경우 9억원, 종합합산과 별도합산 토지는 각각 5억원과 80억원으로 증대하였다. 또한, 1세대 1주택자 중 연령(만 60~64세 10%, 만 65~69세 20%, 만 70세 이상 30%)과 보유기간(5~10년 20%, 10년 이상 40%)별로 세액공제제도를 신설하였다. 2008년 이후 세계경제에 연동된 부동산 가격 하락과 함께 경기침체에 따른 과중한 보유세 부담 완화를 위해 중부세 세부담 상한액을 300%에서 150%로, 4단계 과표 구간별 세율 1~3%를 5단계 과표구간별 0.5~2%로 하향 조정하기도 하였다.

나. 주요 이슈

1) 양도소득세 관련 쟁점사항

우리나라 양도소득세는 타 소득과 구분하는 분리과세이기 때문에 개인소득세임에도 양도자의 경제적 위치에 대한 고려 없이 중과되고 있는 점은 꾸준히 지적되어 왔다.³⁾ 가구소득을 감안하지 않은 주택가액, 주택보유 호수, 위치 등은 형평성을 손상시킬 가능성이 있으며 주택으로 발생하는 양도차익도 가구의 정상소득과 강한 비례 관계가 있다고 보기 어려워 경제적 비효율성을 초래할 수 있다는 것이 논거에 해당한다.

또한, 1세대 다주택 보유자 양도소득세 중과정책으로 인해 다주택 보유자들의 주택 매각규모는 분명하지 않지만 규모별 주택수요 왜곡과 가격 차별화를 초래하였다는 지적도 양도소득세의 주요 쟁점 사항 중 하나에 해당한다.⁴⁾ 다주택자에 대한 양도소득세 중과 규정 완화 시 대형아파트에 대한 수요가 감소하고 중과 규정 재도입 시 대형아파트에 대한 투자수요가 증가한 것으로 나타나고 있다. 종합부동산세와

3) 노영훈, 2006; 김경환, 2012, p. 35.

4) 김경환·이창무, 2011; 김경환, 2012, pp. 35~36.

주택담보대출 규제도 소형주택과 고가 주택 및 대형아파트의 상대적 수익률에 영향을 미쳐 규모별 가격 변동에 영향을 미치는 것은 대표적인 조세왜곡 현상으로 평가받기도 한다.

한편으로 법리적으로는 원칙적으로 과세대상이 되는 자산의 범위를 좁게 제한하고 있으며 한정적으로 열거하고 있는 과세대상 자산에 대해서도 「소득세법」, 「법인세법」 및 「조세감면규제법」 등에 지나치게 광범위한 비과세를 설정하고 있는 것도 쟁점사항 중 하나이다.⁵⁾ 지나치게 방만하고 광범위한 우대조치는 양도소득세의 기능을 저하시키고 과세의 형평을 침해함과 동시에 조세수입 감소를 초래하여 그 부족액만큼 타 조세와 타 계층에 부담이 전가되어 결과적으로 소득분배에 불공평을 초래하게 된다는 지적이다.

이와 관련하여 ‘양도차익 결정 적용세율’의 문제에서는 현행 비례세율구조는 저소득층과 중산층에 양도소득세의 부담을 가중시킴으로써 수직적 공평을 저해한 점을 감안하여 1년 이상 장기 보유토지에 대해 4단계 초과 누진세율을 적용하고 있는데, 이러한 높은 세율은 토지거래 등에 있어 동결효과를 가짐과 동시에 양도소득세가 자산이전 과세임을 간과하여 양도인이 양수인에게 양도소득세 부담을 떠넘기는 전가현상이 나타나고 있는 점에 대한 의견도 주요 쟁점사항 중 하나이다.

양도소득세제와 관련한 쟁점사항 중 가장 널리 알려진 것으로는 현행 ‘1세대 1주택 비과세 적용’에 대한 것이다. 실질적으로 1세대 1주택 부동산 거래는 가장 큰 비중을 차지하고 있으나 극히 적은 수의 고가주택을 제외하고는 양도소득세를 비과세하여 왔는데, 여러 가지 문제점이 발생하고 있는 점을 지적한 것이다.⁶⁾ 1세대 1주택의 양도에 대한 비과세는 양도소득세가 과세되는 타 자산의 소유자 혹은 무주택자와 비교할 때 과세 형평을 일탈하고 있고 실제 거주하지 않으면서 주민등록 이동을 통해 거주를 가장하거나 무주택자인 타인의 명의를 빌려 1세대 1주택을 가장하는 위법 혹은 탈법의 방법으로 양도소득세를 회피 또는 면탈하고 있는 사례가 빈번하기 때문이다. 결과적으로, 1세대 1주택 양도소득세 비과세 제도는 부동산 경기 변화에 따라 요건이 반복적으로 강화되거나 완화되면서 조세법의 구조를 복잡하게 하고 있으며, 1세대 1주택자로서 양도소득세가 비과세되므로 양도소득세를 신고할 필요가 없기에 과세관청 입장에서 실지거래가액 파악이 거의 불가능하고 사후관리

5) 김동복, 2007, p. 202.

6) 박훈·정지선, 2009, pp. 164~165.

또한 불가능하게 되어 결과적으로 양도소득세의 정상적인 과세가 불가능하게 된다는 지적에 해당한다.

한편, 현재 양도차익을 구분계산하도록 하고 있고 결손금의 경우 주식과 그 이외 자산을 구분하도록 하고 있으나 타당하지 않기 때문에 구분계산에 관한 규정을 폐지하고 양도소득과 다른 소득과의 결손금의 통산을 허용하고 양도소득에서 발생한 결손금도 5년간 이월공제할 수 있어야 한다는 것도 쟁점사항에 해당한다.⁷⁾ 양도차익을 구분계산하고 결손금의 통산을 제한하고 있는 것은 결손금의 이월공제나 소급공제를 일정기간을 단위로 과세하는 문제점을 시정하는 조치가 아닌 조세우대조치로 잘못 이해하는 데서 비롯된 것이라는 주장이다. 또한, 종합소득 결손금과 양도소득금액과의 통산을 허용하지 않는 것은 순소득과세의 원칙 및 응능부담의 원칙에 위배되는 점도 논거에 해당한다.

2) 상속·증여세 관련 쟁점사항⁸⁾

우선, 상속 증여세 관련 주요 쟁점사항은 완전포괄주의 도입에 따른 법적 해석 범위에 대한 것이라고 볼 수 있다. 요약하면, 과세범위의 명확성에 대한 것이다. 조세부과는 근본적으로 납세자의 재산권 침해인 만큼 과세요건이 법률로써 명확히 정해져야 하며 조세부과처분의 근거가 되는 법률 근거는 헌법의 기본권 보장 이념에 합치하여야 하나 완전포괄주의 방식은 이에 부합되지 않는 측면이 있다는 주장이다.

그 논거로 '과잉입법'의 문제점이 가장 큰 주요 쟁점사항으로 논의되고 있다. 유형별 포괄주의의 근거규정이 구(久) 「상속세 및 증여세법」 제4조도 과세요건 명확주의 및 과세요건 법정주의에 위반되어 헌법위반 소지가 짙고 이에 따라 과세한 사례가 없었는데 법논리를 여기면서까지 완전포괄주의를 도입한 것은 과잉입법이었다는 것이다.

또한, 법적 안전성과 예측 가능성에 대한 문제도 쟁점사항에 해당한다. 완전포괄주의 도입에 의해 효율적으로 대처 가능한 종률의 변칙적 상속·증여유형이 얼마나 많은지는 알 수 없으나, 새로운 유형의 이례적인 경제거래가 발생한 경우 증여세

7) 송진영·정지선, 2008

8) 본 내용은 상속·증여세제(김진 著) 편에 기초하여 재작성한 것임

과세대상 여부를 판단하기 어려울 뿐만 아니라 과세대상이라 하더라도 증여재산가액 예측이 어렵기 때문이다. 그럴 경우 증여세 완전포괄주의를 도입한 개정법률은 법적 안정성과 예측 가능성을 침해하는 결과가 되므로 헌법위반 우려가 짙다는 주장이 이에 해당한다.

현실적으로는 적용 가능성에 대한 불완전성 문제가 지적되고 있는 점도 주목할 만하다. 증여세 완전포괄주의 방식 아래 과세권자는 「상속세 및 증여세법」에 개별 규정으로 예시되지 않은 거래유형에 대해 가급적 증여세 부과를 삼가야 하고 증여세 부과 필요를 느끼는 신규 거래가 나타날 경우 그 행위유형과 과세요건, 증여재산가액에 관한 개별 규정을 신설하여 납세자에게 법적 안정성과 예측 가능성을 부여하는 방법으로 완전포괄주의 규정 적용에 신중을 기해야 함을 의미한다.

3) 종합부동산세 관련 쟁점사항

종합부동산세가 도입되고 난 후, 가장 많은 쟁점사항으로 부각되고 있는 것은 조세부담의 형평성 제고에 대한 논의라고 볼 수 있다. 2005년 시행된 종합부동산세 개편은 부동산 보유에 대한 과세방침을 강화한 것으로 기존의 거래세 위주의 세제가 아닌 보유세 중심의 재산과세 개편에 해당하였다. 그 과정에서 조세 부과의 형평성을 기하고자 주택의 경우 토지와 건물의 통합과표가 탄생하게 되었고, 이는 이전까지의 낮은 과표 현실화율을 매우 빠르게 증가시키는 효과를 낳게 되었다. 따라서, 실제 적용에 있어서 일정 수준 이상의 고가주택 혹은 다주택 보유자들의 조세부담 증가속도가 불안정한 것이 사실이었다. 당시 종합부동산세를 포함한 보유세 총평균실효세율은 2005년 0.168%에서 2007~2008년 약 0.275%로 상승하였다가 2009년 0.227%로 높아지는 것을 보더라도 실효세율의 증가가 분명하게 나타나는 것을 알 수 있다. 이를 좀 더 자세히 보면, 2005년 12월 종부세 개편으로 주택의 평균실효세율이 토지보다 더 높아졌다가 2008년 12월 종부세 개편 이후 다시 토지의 평균실효세율이 더 높아지게 되었다. 2005년 12월 종부세 개편 당시 강남 3구 아파트 가격이 급등하자 아파트 투기 억제를 위해 주택의 종부세 최저세율 구간의 세율을 인상하고 과세대상 금액은 하향 조정한 반면, 별도합산 대상 토지세율은 대폭 인하했기 때문으로 해석되고 있다. 당시 주택가격 증가폭이 두드러졌던 일부 계층의 세부담 급증이 두드러졌고, 이는 결국 세부담의 계층적 형평성에 문제가 있는

것이라는 지적도 갖게 되었다.

이후 국세 지방세 이원화 과정에서의 국세부분 이원화를 통한 소득재분배 효과를 기대하였고, 대체적으로 부동산세를 포함한 보유세제의 소득재분배 효과는 일관되게 크지 않은 것으로 나타난 바 있다. 2006년 통계청 가계자산자료를 활용한 소득 불평등도에 미치는 효과를 측정한 결과 소득불평등도를 소폭 개선시켰지만 그 효과는 미약하였으며 부동산 가치와 소득 간에 약한 정(+)의 상관관계가 존재하여 부동산 가격에 기초한 우리나라의 보유세는 누진성은 높은 반면, 소득재분배 효과는 미약하다고 나타난 바 있다(박명호·우석진, 2008).

또한, 균형발전 차원에서의 부동산교부세도 신설되었는데 지역균형발전의 목적 달성 여부에 대한 논의도 전개된 바 있다. 노무현 정부는 2005년 「지방교부세법」 개정을 통해 부동산교부세를 신설하여 종합부동산세 총액을 지방자치단체에 전액 교부하도록 하였으며 지자체의 재정여건, 사회복지, 지역교육, 부동산 보유세 규모 등의 기준과 비중에 따라 교부토록 지정하였다. 2008년 이명박 정부의 중부세 무력화 조치로 2008년 세수입이 2.3조원에서 2009년 0.97조원으로 급감하면서 큰 폭의 지방재정 감소가 예상됨에 따라 지자체의 반발과 재정 부족을 막기 위해 임시로 예비비 1.8조원을 긴급편성하여 부동산 교부금으로 지원했다.

수도권과 경남 등에 교부된 부동산 교부금은 오히려 더 많은 금액이 증액된 반면, 광주, 전남, 전북, 충북 등 나머지 시도는 큰 폭으로 감소된 결과로 나타났다. 광역지자체는 총 1조원의 부동산 교부금이 증액된 반면 기초지자체는 총 7,551억원이 감소되어 기초단체의 재정문제가 더욱 심각해질 것으로 예측되었으며 이러한 사실은 재정 자립도와 역행한 결과라는 지적도 있었다. 이런 결과는 큰 폭의 중부세 수 감소, 임시방편적 예비비 지원, 2009년 부동산 시장 둔화 등 외적 환경이 당시 부동산 교부금 지출방식과 맞지 않았기 때문이라는 지적도 많이 나타나고 있다.⁹⁾ 그러나, 이에 대해서는 보다 균형 있는 시각이 필요한 것으로 보인다. 2009년의 교부세 배분은 경제위기 이후 나타난 조치와 함께 사회복지부문 예산 증가에 따른 보전적인 성격도 강하였으므로, 상대적으로 인구가 많은 광역시 부분으로의 배분이 증가한 것으로 보는 견해도 있다. 따라서 이는 단순히 부동산교부세 자체만의 효과는 아니고 당시의 경제 여건과 지방재정 여건을 동시에 보는 것이 공정한 평가라고

9) 이정희, 2011; 이진순·김경표, 2012, p. 56.

할 수 있다. 결과적으로 부동산교부세를 통한 지방재정의 균형발전을 도모하려는 목적 자체는 긍정적으로 평가할 수 있으나 교부세의 재원으로 종합부동산세가 효율적 방안인지는 면밀히 검토할 필요가 있다는 지적이다.

마지막으로, 종합부동산세가 부동산 가격안정에 미친 영향에 대한 쟁점사항이다. 종합부동산세 도입 혹은 노무현 정부 당시 부동산시장에 대해 도입한 각종 규제 때문에 주택가격이 안정되었다는 실증적 근거는 충분하지 않다. 보유세제 강화는 일회적으로 부동산 가격안정에 기여할 수 있을 뿐이며, 종합부동산세는 주택의 건물에 대해서도 과세하기 때문에 주택 공급을 감소시켜 임대료 상승을 초래하였다는 지적이 있다. 같은 맥락으로 2005년 보유세제 개편은 임대주택공급자 자본의 사용자비용을 증가시켜 (임대)주택 신규 건설량을 감소시켜 주택임대료 상승을 가속화시켰다는 주장도 제기되고 있다.¹⁰⁾ 실증적인 증거로, 우리나라 전세가격은 2009년 상반기 이후 지속적인 상승세에 있음도 지적되고 있다. 이에 대해 주택가격과 서민의 주거 안정을 동시에 달성하고자 하는 부동산보유세제 개편 시 현실적으로 불안정한 우리나라의 주택임대차시장에 미칠 영향에 대해 보다 정교하고 세심한 노력이 필요하다는 것이 가장 핵심적인 쟁점사항에 해당한다.

10) 김정표, 2011

참고문헌

- 김경표, 「부동산 관련 세 변화가 주택임대차시장에 미치는 영향: 양도세 중과 및 종부세 도입효과를 중심으로」, 『재정학연구』 제4권 제3호, 2011, pp. 163~196.
- 김경환, 『투기억제 목적의 부동산세제』, 한국조세연구원, 2012. 9
- 김경환·이창무, 『주택임대사업자에 대한 조세제도 합리화 방안』, 기획재정부·한국주택학회, 2011
- 김동복, 「양도소득세를 둘러싼 몇 가지 문제와 발전방안」, 『한국콘텐츠학회논문지』 제7권 제8호, 2007, pp. 199~206.
- 김진, 『증여세 완전포괄주의 도입에 따른 상속세 제도의 변천』, 한국조세연구원, 2012. 9
- 노영훈, 『주택에 대한 양도소득세제 개편연구』, 한국조세연구원, 2006. 1
- 박훈·정지선, 「주택에 대한 양도소득세 비과세 및 감면제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구」, 『세무학연구』 제26권 제4호, 2009, pp. 149~175.
- 송진영·정지선, 「양도소득세 과세표준 산정방법과 세율구조에 관한 연구」, 『세무학연구』 제25권 제45호, 2008, pp. 81~108.
- 이정희, 『각 지자체별 종부세 교부금 변동 조사 보고서』, 상임위 정책보고서, 2011. 2
- 이진순·김경표, 「종합부동산세제」, 『한국세제사 제2편 주제별 역사와 평가』, 한국조세연구원, 2012. 8

2. 투기 억제 목적의 부동산세제

가. 서론

투기 억제는 우리나라 부동산정책의 키워드이며 부동산세제의 가장 중요한 목표의 하나이다. 토지공개념 3법(「택지보유상한에 관한 법률」, 「토지초과이득세법」, 「개발이익환수에 관한 법률」)은 물론 양도소득세, 재산세, 종합부동산세, 취득세 등 부동산 관련 세금의 성격 규명과 과세대상 및 세금부담 수준의 결정에 있어서 투기 목적의 부동산 보유, 거래, 이용 억제가 핵심적인 역할을 수행해 왔다. 그러나 투기에 대한 구체적인 정의는 없다. ‘투기’라는 표현이 등장하는 정부 정책문건이나 법률조항 어디에도 이 단어의 정확한 의미는 규정되어 있지 않다.¹¹⁾ 다만 투기 억제 정책이 대상으로 삼는 행위를 투기로 해석할 수 있을 뿐이다. 투기에 대한 부정적인 시각은 투기가 부동산 가격 상승의 중요한 원인이며 투기로 인한 불로소득이 부의 분배를 악화시키고 사회통합을 저해한다는 인식에 바탕을 두고 있다.

본절의 목적은 투기 억제 목적 부동산세제의 도입 배경과 주요 내용, 도입 이후 변동 과정 등을 사실 위주로 정리하고 이들의 효과를 평가한 선행연구를 중심으로 정책효과를 개괄하는 데 있다. 논의의 범위는 토지공개념 3법과 양도소득세로 한정하고 법인세 특별부가세 등 기업세제와 고가 부동산 보유에 대해 부과되는 종합부동산세는 제외한다.¹²⁾

본절의 구성은 다음과 같다. 서론에 이어 ‘나’항에서는 투기에 대한 정의를 살펴보고 투기 억제를 위한 토지공개념제도와 양도소득세의 도입의 배경을 설명하며 ‘다’항에서는 제도 도입 및 추진 과정을 정리한다. ‘라’항에서는 토지공개념제도와 양도소득세의 도입 당시 주요 내용과 도입 이후 개편 내용을 설명한다. ‘마’항에서는 두 세제의 성과에 대한 평가를 기존 문헌을 중심으로 개괄하고 시사점을 도출한다.

11) 예컨대 2003.10.29. 「주택시장안정대책」(p. 27)과 2005.8.31. 「서민주거 안정과 부동산투기 억제를 위한 부동산제도 개혁방안」(p. 59)에는 ‘투기’가 각각 67회, 39회 등장하지만 정확한 정의는 없다.

12) 참여정부가 종합부동산세를 도입한 이유는 양도소득세 강화효과가 부동산 처분단계에서만 영향을 미치므로 보유단계에서 고가주택의 보유비용을 높이기 위해서였다. 따라서 투기억제 목적의 세제를 분석함에 있어서 양도소득세와 종합부동산세를 함께 고려해야 한다. 그러나 종부세에 대해서는 별도의 장이 있으므로 본절에서는 다루지 않는다. 또한 투기지역에 대한 취득세 및 등록세 증과세도 이들 세목이 지방세이므로 여기서는 논의하지 않는다.

나. 투기 억제 목적 부동산세제의 도입배경

1) 투기의 정의

투기 억제는 우리나라 부동산정책의 핵심적인 목표이므로 정책 대상이 되는 투기의 구체적인 의미를 규정할 필요가 있다. 그러나 투기에 대한 공식적인 규정이 없으므로 학술문헌에 나타난 투기의 정의와 정책문건 또는 법률에 언급된 투기행위를 중심으로 그 의미를 정리하기로 한다.

가) 문헌상의 정의와 국민인식

부동산 투기와 부동산시장에 관한 학술적 문헌의 논의를 종합하면 투기란 “어떤 재화의 소비로부터 나오는 편익을 얻기 위해서가 아니라 미래의 가격 상승을 기대하고 재화를 되팔려는 목적으로 구입하는 행위”(Kaldor, 1939, p. 1)로 정의되며 ‘토지 투기’는 “토지를 개발하거나 생산요소로 사용하려는 의도 없이 사고파는 행위”(Markusen and Sheffman 1977, p. 4; Skarburskis, 1988, p. 557에서 재인용)로 파악될 수 있다(김경환, 1991).

현실적으로 ‘투기꾼’을 정확하게 규정할 수는 없지만 일반 국민들은 필요 이상으로 토지나 주택을 많이 보유하고 있는 개인이나 기업, 부동산을 자주 사고파는 개인이나 기업, 거짓 정보를 이용하여 거래질서를 왜곡시키는 사람 등을 투기꾼으로 생각하고 있다.¹³⁾

우리나라에서 투기가 중요한 문제로 인식되는 것은 부동산 투기가 가격상승의 원인으로 작용하며 토지로부터 발생하는 막대한 자본이득이 토지를 보유하지 않은 사람들의 근로의욕과 정상적인 기업경영 의욕을 저해한다는 판단에서이다. 또한 부동산 투기꾼들이 불법·탈법을 일삼고 세금을 제대로 내지 않으며 과소비를 조장하는 등 반사회적 행태를 보이고 있기 때문에 투기의 근절이 부동산 문제 해결의 핵심과제라는 공감대가 형성되어 있는 것으로 보인다.

13) 부동산 투기가 부동산 가격에 미치는 효과에 대한 일반인의 인식에 대해서는 김정호·김환·하영원(1994)을 참조. 한편 손재영 교수는 투기로 인식되는 행위가 시기에 따라서 달랐다는 점을 지적한다. 예컨대 토지공개념제도 도입 당시에는 미개발 토지를 보유하는 행위가 가장 두드러진 문제였으나 참여정부 시기에는 1가구 다주택 보유가 대표적인 투기행위로 인식되었다는 것이다.

나) 정책에서의 실무적 정의

(1) 정부 정책 문건 및 법률상의 해석

‘투기’라는 표현이 등장하는 대표적인 법률 조항은 주택투기지역과 투기과열지구
에 관한 구 「소득세법」 제96조와 「주택법」 제41조이다.

먼저 투기지역은 국토해양부장관이 전국의 부동산 가격동향 및 당해 지역 특성
등을 감안하여 해당 지역의 부동산 가격 상승이 지속될 가능성이 있거나 다른 지역
으로 확산될 우려가 있다고 판단되어 지정을 요청하는 경우 재정경제부장관이 부동
산가격안정심의위원회의 심의를 거쳐 지정한다(구 「소득세법」 제96조).¹⁴⁾ 투기지
역에는 주택 투기지역과 토지 투기지역이 있는데 그 지정기준은 주택 투기지역의
경우 직전 1개월의 집값 상승률이 전국 소비자물가 상승률보다 30% 이상 높은 지
역 중, 2개월간 집값 상승률이 전국 평균보다 30% 이상 높거나 1년간 연평균 상승
률이 3년간 전국 연평균 상승률보다 높은 지역이다. 토지투기지역의 경우 전분기
땅값 상승률이 같은 기간 전국 소비자물가 상승률보다 30% 이상 높은 지역으로, 땅
값 상승률이 전국 평균 상승률보다 30% 이상 높거나, 지난 1년간 연평균 상승률이
최근 3년간 전국의 평균 상승률보다 높은 지역이다. 주택투기지역으로 지정되면 양
도소득세율에 기본세율에의 10%의 탄력세율이 추가가 되며 담보인정비율(LTV),
총부채상환비율(DTI) 등 대출규제 조건이 강화되고 주택 투기지역 중 투기적 거래
가 성행하거나 성행할 우려가 있는 지역은 주택거래신고지역으로 지정될 수 있다.

한편 투기과열지구는 주택가격 상승률이 물가 상승률보다 현저히 높은 지역으로,
주택가격 안정을 위하여 국토해양부장관 또는 시·도지사가 지정하거나 해제하는
구역이다 (「주택법」 제41조, 제41조의 2, 「주택법시행령」 제45조의 2). 지정기준은
주택가격 상승률이 물가 상승률보다 현저히 높은 지역으로서 2개월간 청약경쟁률
이 5:1을 초과하는 경우 (국민주택규모 이하 주택 청약경쟁률이 10대 1을 초과하는
경우), 주택사업계획 승인이나 주택건축허가 실적이 최근 수년간 급감하여 주택공
급이 위축될 우려가 있거나 분양계획이 전월 대비 30% 이상 감소하는 경우, 주택의

14) 현 「소득세법」 제104조 2항에서는 ‘투기지역’ 대신 ‘지정지역’이라는 용어를 쓰고 있다. “기획재정부장관은 해당 지역의 부동산 가격 상승률이 전국 소비자물가 상승률보다 높은 지역으로서 전국 부동산 가격 상승률 등을 고려할 때 그 지역의 부동산 가격이 급등하였거나 급등할 우려가 있는 경우에는 대통령령으로 정하는 기준 및 방법에 따라 그 지역을 지정지역으로 지정할 수 있다”.

전매행위 성행 등으로 주거불안의 우려가 있는 경우 등이다. 해제기준은 지정지역의 주택가격이 안정되고 청약경쟁이 완화되는 등 그 지정사유가 없어진 경우이다.

투기과열지구로 지정되면 주택공급계약일로부터 소유권이전 등기 시까지 분양권 전매가 제한되고, 주상복합·오피스텔 분양 시 입주자를 공개 모집 또는 추첨을 통해 선정해야 하며, 지역·직장조합·재건축 조합원의 지위 양도가 금지되고, 주택담보대출에서 LTV가 일부 강화되며, 과거 5년 이내 당첨 사실이 있는 세대에 속한 자, 2주택 이상 소유한 세대에 속한 자 등은 1순위 청약이 제한된다.

이상의 규정을 보면 해당 법규가 제한하려는 투기행위에 과도한 가격 상승을 유발하는 행위, 분양권을 전매하거나 조합원 지위를 양도하는 행위, 2주택 이상을 소유하는 행위 등이 포함됨을 알 수 있다.

(2) 인터뷰에서 드러난 정책담당자의 인식

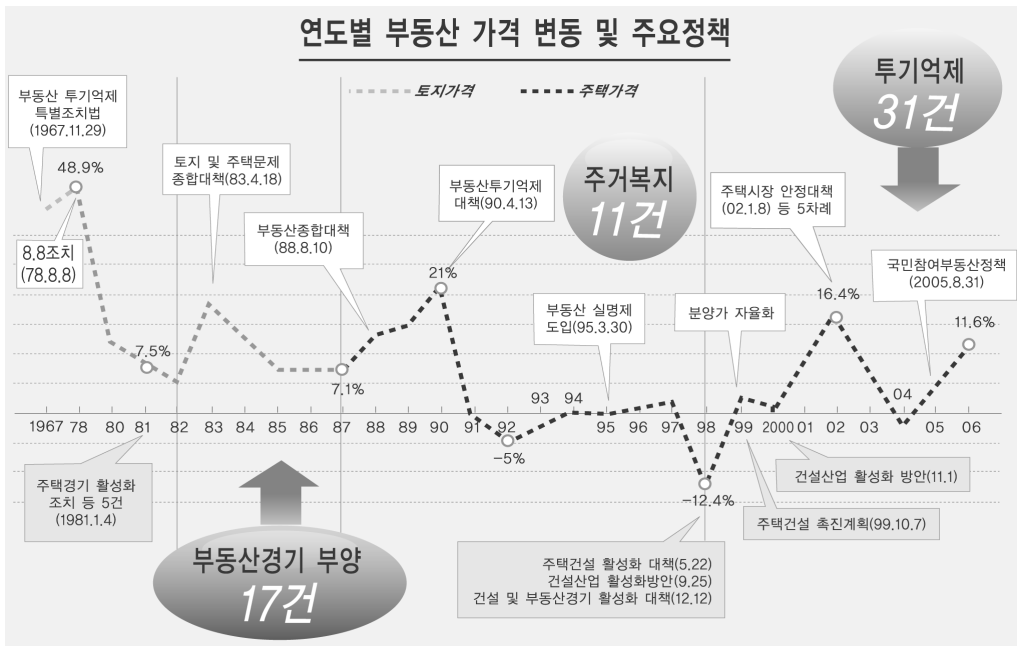
건설부 토지국장으로서 토지공개념제도 도입을 주도한 이규황씨에 따르면 투기를 구체적으로 정의하기는 어렵지만 당시 정부가 토지 보유에 따르는 과도한 불로소득에 대한 문제의식을 지니고 있었다고 한다. 즉 “투기는 투자와 달리 노력 없이 개발 이익을 취하는 행위이고 이로 인해 부동산 수요가 증가하는 것이 문제이다. 기업의 비업무용 토지도 구체적인 장기투자계획이 없는 토지보유는 투기라고 판단하였다”는 것이다.

한편 참여정부 시절 세제실장으로 양도소득세제 강화에 관여한 이종규씨는 “투기는 당장 사용할 목적이 아니라 단기간 자본이득을 겨냥한 거래행위를 말하지만 명확한 정의는 없다. 미등기 전매, 분양권 전매, 단기보유, 다주택 보유 등 정부가 중과세 또는 규제하려는 행위가 투기로 인식되며 그 대상은 시장상황에 따라 달라질 수 있다. 투자와 투기의 구별은 무의미하다. 예컨대 자녀들을 위해 미리 아파트를 구입하는 사람들은 이를 장래 수요를 겨냥한 투자행위라고 생각할 것이다”라고 설명하였다.

요컨대 투기에 대한 명확한 정의는 내리기 어렵지만 자본이득이라는 불로소득을 추구하는 행위이고 불로소득을 추구하는 수요로 인해 부동산 가격이 상승하고 그 혜택이 부동산 소유자에게 귀착되는 것이 문제이며 투기의 구체적인 내용은 시장상황, 특히 부동산 가격 변동 국면에 따라 달라질 수 있다는 것이다. 이러한 해석은

[그림 VIII-2-1]에서 볼 수 있는 것처럼 1960년대 후반 이후 가격상승기에 투기 억제 정책이 집중적으로 시행되었다는 사실과도 부합된다.

[그림 VIII-2-1] 우리나라 부동산 가격 추이와 부동산정책



자료: 국정브리핑(2007)

2) 토지공개념 제도의 도입 배경

가) 토지공개념연구위원회 보고서의 주장

토지공개념제도의 논리적 토대를 제공한 토지공개념연구위원회의 중간보고서 (1989)는 토지 공급의 제한, 지가 상승과 토지투기, 개발이익의 사유화, 토지소유의 편중 등 네 가지 이유로 토지공개념의 확대 도입이 필요하다고 주장하였다. 먼저 토지 공급의 제한과 관련하여 급격한 도시화, 산업화로 토지수요는 급증하였으나 가용용지가 국토의 4%에 불과하여 세계에서 가장 낮은 수준이며 토지공급체계가 정착되지 않아 1인당 국토면적이 너무 작다는 것이다. 두 번째로, 1970년대 후반 이래 지가가 크게 상승하여 1980년대 후반 일본의 지가상승률을 상회하였으며 주기적인 토지 투기로 빈부격차가 심화되고 사회안정을 저해한다는 것이다. 셋째로,

용도지역변경, 개발허가, 개발사업시행으로 지가가 급등하여 막대한 개발이익이 사유화됨에 따라 부익부 빈익부 현상과 사회적 위화감이 조성되는 상황에서 개발이익을 환수할 수 있는 장치가 없다는 것이다. 마지막으로 토지소유자 중 상위 5%가 전체 민유지의 65.2%를 소유하는 등 토지소유가 집중되어 있어 1985년 현재 소득분포의 지니계수가 0.36인 데 비해 토지소유분포의 지니계수는 0.85에 달한다는 수치를 제시하였다.

토지소유의 편중과 토지에서 발생하는 자본이득의 집중은 토지공개념제도 도입의 직접적인 배경이었다. 앞서 언급한 토지공개념위원회의 중간보고서에 따르면 서울, 부산, 인천의 경우 전체 가구의 28~33%만이 토지를 보유하고 있었으며 토지를 보유한 사람들 중 상위 5%(총 54만명)가 면적 기준으로 전국 민유지(民有地)의 65.2%, 상위 25%가 민유지 전체의 90.8%를 차지하고 있는 것으로 나타났다.¹⁵⁾

토지소유의 편중이 문제가 되는 것은 땅값 상승으로 인한 자본이득이 소수의 토지소유자들에게 집중됨으로써 부의 분배를 악화시키기 때문이다. 예컨대 손재영(1990, p.39)은 1988년 한 해 동안 토지소유자의 상위 5% 계층이 40조 5천억원(1인당 약 7,500만원), 상위 10% 계층이 47조 8천억원(1인당 4,400만원)의 미실현이득을 차지한 것으로 추정하였다. 같은 해 전도시 근로자가구의 평균 소득이 790만원이었으므로 토지로부터 발생한 자본이득의 규모가 소득에 비해 매우 컸음을 알 수 있다. 토지로부터 발생하는 자본이득을 감안할 경우 우리나라 소득분배가 악화된다는 사실은 세계은행(Leipziger-Dollar-Shorrocks-Song 1992)의 연구에서도 확인된 바 있다.

나) 당시 정책당국자 인터뷰

1989년 당시 건설부 토지국장이었던 이규황씨의 인터뷰 및 저서(이규황, 1999)에 따르면 “토지로부터 발생하는 불로소득(windfall)은 개인의 공헌이 아닌 사회의 몫

15) 1993년도 종합토지세 과세자료를 가구단위로 재구성하여 토지소유 분포를 분석한 현진권(1996)에 따르면 공시지가를 기준으로 토지를 보유한 개인 중 상위 1%가 전체의 24%, 상위 5%가 전체의 44%를 보유하고, 면적기준으로는 상위 5%가 전체의 71%, 상위 10%가 전체의 86%를 보유한 것으로 나타났다. 그러나 대규모 토지 소유가 주로 농지나 임야를 대상으로 하기 때문에 이 수치가 일반인들의 직접적인 이해가 걸려 있는 택지소유에 관한 정보로서 큰 의미가 없다는 주장도 있다. 실제로 대지만의 소유분포는 거의 평등한 상태로 나타났다(김정호, 2006, p. 142).

이며 이 문제를 해소하지 못하면 건전한 중산층의 형성과 사회적 계층 이동성 (social class mobility)을 달성하기 어려워 민주적 기본 질서유지도 곤란하다는 판단하에 토지공개념제도의 도입을 추진했다.”는 것이다.

3) 양도소득세의 도입 배경

가) 최초 도입

양도소득세의 원형은 1967년 11월 29일에 제정된 「부동산투기억제에 관한 특별 조치법」에 따라 토지양도에 대해 부과된 ‘부동산투기억제세’이다. 이 세금의 도입 배경은 1962년에 시작된 경제개발5개년계획 시행에 따른 도시화와 산업화로 인한 지가 상승과 부동산 투기현상이고 직접적으로는 강남 땅투기 열풍이었다. 1962~1966년 기간 중 서울시 전체 대지의 평균 지가지수는 2.39배 증가하였으며 주택지는 2.51배, 점포지는 2.38배, 공장지는 2.08배로 각각 증가하였다.¹⁶⁾

부동산투기억제세는 개인과 법인의 토지양도차익에 대하여 50%의 단일비례세율을 적용하고 1세대 1주택에 부수된 토지로 건물 면적의 10배 이내인 토지에 대해서는 과세하지 않았다. 이후 1974년에 종합소득세 제도를 도입하면서 종합소득세와 분리과세하는 「양도소득세법」이 제정되어 투기억제세를 흡수하였다. 투기억제세가 토지에 대해서만 부과된 것과는 달리 양도소득세는 건물양도 차익까지 포함하도록 확대된 반면 물가 상승분을 취득가액에 더해 과표에서 공제토록 하였다.

나) 참여정부의 다주택자 과세 강화

저금리와 주택담보대출 증가를 배경으로 서울 아파트 가격이 2001년 말부터 급격히 상승하기 시작한 이후 2003년 2월에 출범한 참여정부는 선거공약으로 ‘가수요 차단과 불로소득 과세 강화를 통한 부동산 투기 억제’를 제시하고 집값 안정을 최우선 정책과제로 삼았다. 참여정부 출범 후 2003년 5월 23일과 9월 5일에 시장 안정 대책을 발표하였으나 집값은 일시적으로 안정되었다가 다시 상승하기를 반복하였다. 특히 9월 말부터 강남 아파트 가격의 급등세가 분당 등 수도권으로 확산되었다. 이에 따라 정부는 10월 29일에 ‘주택시장안정 종합대책’을 발표하였다. 이후

16) 국토연구원, 1996, p. 807; 재무부, 『세계개혁백서』, 1967, p. 118에서 재인용

2004년에는 주택가격이 소폭 하락하였으나 2005년 2월부터 집값이 다시 상승하기 시작하였다. 특히 강남과 분당 아파트에서 시작된 집값 상승세가 서울 강북과 수도권 남부지역까지 확산되었다. 정부는 보다 근본적인 정책 대응이 필요하다는 판단 아래 몇 개월간의 준비를 거쳐 2005년 8월 31일에 ‘서민주거 안정과 부동산투기 억제’를 위한 부동산제도 개혁방안을 발표하였다.

〈표 VIII-2-1〉 서울 및 수도권 주택가격 동향(2002~2005)

(단위: %)

	'02년	'03년	'04년	'05년							
				1~7월	1월	2월	3월	4월	5월	6월	7월
수도권	29.3	10.1	△2.5	6.6	△0.4	0.8	0.6	0.9	1.0	2.0	1.7
서울	30.8	10.2	△1.0	7.7	△0.3	1.0	0.5	1.2	1.0	2.2	1.9
· 강남	35.2	14.3	△1.3	12.4	△0.3	1.7	0.7	1.9	1.5	3.7	2.6
대형	28.3	15.9	-0.3	12.1*	-0.1	1.4	1.0	2.1	2.6	5.2	-
중형	35.7	12.8	-1.3	8.4*	-0.4	1.2	0.9	1.9	1.5	3.4	-
소형	37.2	13.6	-2.2	7.9*	-0.2	2.3	0.3	1.7	0.8	3.1	-
· 강북	22.6	3.5	△0.6	1.6	△0.4	0.2	0.3	0.2	0.3	0.1	0.9
대형	22.5	5.8	3.2	3.0*	0.0	0.2	0.5	0.6	0.9	0.8	-
중형	23.4	4.7	0.7	0.6*	-0.5	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	-
소형	22.0	2.0	-2.9	0.6*	0.1	0.2	0.1	0.1	-0.2	0.4	-
분당	-	22.4	△4.6	28.9	△1.2	3.6	3.4	3.9	6.3	6.3	3.8
광역시	17.6	9.2	△0.2	2.3	△0.2	0.2	0.5	0.7	0.5	0.4	0.4

자료: 재정경제부 외, 2005, p. 2.

2002년 이후 서울 및 수도권 주택가격 동향은 〈표 VIII-2-1〉에 정리되어 있다. 당시 정부는 아파트 가격의 급등이 수요·공급 측면과 심리적 요인이 복합적으로 작용한 결과라고 판단하고 종합적인 대책을 강구하였다. 그러나 부동산자금을 많이 보유하고 있는 3주택 이상 다주택보유자들의 투기적 가수요 및 증여 목적의 구입이 강남 아파트 가격 상승의 중요한 원인이라고 인식하였다. 즉 아파트 거래시장의 속성상 실수요자들은 5천만원 또는 1억원의 높은 호가에 선뜻 응하여 계약을 체결하지 못

하는 반면 여유자금을 가지고 있는 투기적 가수요자들은 이미 해당 지역에 아파트를 소유하고 있으므로 부담없이 아파트를 구입하여 가격 상승을 선도하게 된다는 논리였다. 국세청은 2000년~2005년 6월 사이에 강남 9개 단지에서 체결된 아파트 거래건수 총 26,821건 중 3주택 이상 보유자 취득건수가 15,761건 (58.8%)이라는 자료를 공개하였다(국세청 2005).

다. 투기 억제 목적 부동산세제의 추진 과정

1) 토지공개념제도

토지공개념제도의 골격은 1988년 5월에 건설부 토지국에서 작성한 「토지정책의 운용과 과제」와 이 문건을 기초로 만들어진 제6차 5개년 경제사회개발계획(1987~1991)의 토지부문 정부방침인 「토지 수급체계의 합리화방안」에서 처음 제시되었다. 이 방침에는 지가체계의 일원화와 종합토지세의 도입, 개발부담금(민간사업자)과 개발이익금(토지소유자)으로 구성된 개발이익환수제의 도입 등이 포함되었고 택지 등 주요 토지에 대한 소유 제한은 일단 유보되었다(이규황, 1999, pp. 177~178).

1988년 8월 10일에 대통령이 주재한 ‘경제동향보고회의’에서는 심각하게 번지고 있는 부동산 투기를 근절하기 위하여 범정부적인 대책을 마련하여 추진하기로 하였는데, 이 자리에서 토지공개념제도의 확대도입 문제가 심도 있게 논의되었다. 이어 1988년 9월에는 각계 민간 전문가와 관련부처 공무원으로 구성된 ‘토지공개념 연구위원회’가 발족되었으며, 동 위원회는 1989년 5월 정부에 제출한 연구보고서에서 토지공개념 제도의 일환으로 개발부담금 제도와 개발이익금 제도¹⁷⁾의 도입을 제안하였다. 개발부담금은 도시계획사업 등 토지개발사업, 토지의 형질을 반영하는 사업, 기타 이와 유사한 사업으로 인하여 개발사업 시행자가 얻는 개발이익을 공과금 형태로 흡수하기 위한 방안으로, 개발이익금은 정상지가 상승률 이상으로 지가가 상승한 지역 내의 유헴토지, 공한지, 소유자의 초과지가 상승이익을 흡수하기 위한 방안으로 각각 제안되었다.

1989년 6월 24일 경제기획원에서 재무부 세제국장, 내무부 지방세제국장, 상공부 산업정책국장, 건설부 토지국장이 참석하여 6월 30일 청와대에서 개최되기로

17) 토지초과이익세 과정에서 초기에는 ‘개발이익금’ 또는 ‘개발이익세’라는 명칭이 사용되었다.

예정된 부동산정책위원회 회의에 앞서 각 부처의 의견을 조정하였다. 이 회의에서 택지소유상한제 및 개발이익환수제도에 의한 토의가 있었는데 개발이익금의 환수 형식에 관하여 건설부와 재무부 간에 이견이 있었다. 건설부는 일종의 부담금으로서 개발이익금을 도입할 것을 주장하였으나, 재무부는 국세로 도입할 것을 주장하였다. 재무부는 부담금으로 도입할 경우 특정 지역 내 토지소유자에 대하여만 보유 단계에서 미실현 이익을 환수할 수밖에 없으나, 우리나라와 같은 특수한 국토 여건에서는 지가 상승을 가져오는 요인이 다양하여 부과대상을 대규모 개발사업에 국한하기가 어렵고 투기현상이 전국적으로 확산되는 경향이 있어 전국적인 전문조직과 강제 집행력을 보유한 세무관서에서 집행 책임을 맡는 것이 새로운 제도 도입에 따른 혼란을 줄이고 제도의 실효성을 높일 수 있다고 주장하였다. 이를 토대로 양도소득세제와의 연계하에 보유단계에서 양도소득세의 예납적 성격을 갖는 국세로서 개발이익금의 환수를 제안하였다. 6월 27일에 다시 경제기획원에서 재무부 세제국장, 내무부 지방세제국장, 상공부 산업정책국장, 건설부 토지국장이 참석하여 개발이익금 환수에 대해 토의하였으며 재무부의 의견을 수용하여 개발이익금을 국세를 통해 환수하기로 합의하였다.

6월 30일 대통령비서실 경제수석비서관 주재로 경제기획원 경제기획국장, 내무부 지방세제국장, 재무부 세제국장, 건설부 토지국장, 국토개발연구원장, 서울대학교 홍원탁 교수 등이 참석하여 부동산 대책 및 토지공개념 도입방안을 논의하였다.

7월 4일과 7월 5일 다시 경제기획원 경제기획국장 주재로 관계부처 실무국장회의를 개최하여 7월 6일로 예정된 부동산대책 관계장관회의에 앞서 부동산 투기 억제대책 및 토지공개념 도입방안을 점검하고, 부처 간의 이견을 조정하였다. 7월 6일 경제기획원장관 주재로 내무부장관, 재무부장관, 농림수산부장관, 상공부장관, 건설부 장관, 대통령 비서실 경제수석비서관, 총리실 행정조정실장 등이 참석한 부동산대책회의에서 부동산 투기 억제 및 토지공개념 도입과 관련하여 각 부처에서 추진할 사항을 논의하였다. 재무부 세제국은 위 부동산대책 회의에서 확정된 내용을 바탕으로 각종 개발사업 등으로 지가가 상승함으로써 발생하는 개발이익을 조세로 환수하기 위하여 가칭 「개발이익환수에 관한 조세특례법(안)」을 내부적으로 확정하고, 7월 25일에는 국세청과 실무집행상의 문제점 등을 협의하였다.

8월 8일과 8월 11일에는 「개발이익환수를 위한 토지초과이득세법(안)」 요강을 재

무부장관에게 보고하였으며, 재무부장관은 과세대상 토지에 대한 매수청구권 부여 방안, 과세대상 판정 등에 있어 보통 사람들에게 불편을 주지 않는 방안 등에 대하여 검토하도록 지시하였다. 이를 수정·보완한 후에 8월 21일에 대통령께 보고하였고 법률명칭을 「토지초과이득세법」으로 확정하여 법제처 심의 및 경제장관회의와 국무회의 의결을 거쳐 1989년도 정기국회에 상정하였다. 1989년 12월 18일에 토지초과이득세법이 국회 본회의에서 의결되어 12월 30일에 법률 제 4177호로 공포되었다. 이와 함께 「택지소유상한에 관한 법률」이 법률 제 4174호로, 「개발이익환수에 관한 법률」이 법률 제 4175호로 각각 공포되어 토지공개념 3법에 대한 입법이 완료되었다.

〈표 VIII-2-2〉 토지공개념제도의 도입과정

연도	내 용
1988.8.10	대통령이 주재한 '경제동향보고회'에서 심각하게 번지고 있는 부동산 투기를 근절하기 위하여 범정부적인 대책을 마련하여 추진하기로 결정. 이 자리에서 토지공개념제도의 확대 도입 문제가 심도 있게 논의됨
1988.9	'토지공개념 연구위원회' 발족
1988.12	'토지공개념도입대책반'을 구성
1989.5	토지공개념연구위원회가 정부에 제출한 연구보고서를 통하여 토지공개념 제도의 일환으로 개발부담금 제도와 개발이익금 제도의 도입을 제안
1989.7.6	경제기획원 장관 주재로 내무부 장관, 재무부 장관, 농림수산부 장관, 상공부 장관, 건설부 장관, 대통령 비서실 경제수석비서관, 총리실 행정조정실장 등이 참석하는 부동산대책회의에서 부동산투기 억제 및 토지공개념 도입과 관련하여 각 부처에서 추진할 사항을 논의
1989.7~8	1989.7 재무부 세제국은 부동산대책회의 내용을 바탕으로 각종 개발사업 등으로 인한 지가 상승에 따른 개발이익을 조세로 환수하기 위하여 「개발이익환수에 관한 조세특례법(안)」을 내부적으로 확정하여 요강을 마련. 1989.8.21 「개발이익환수를 위한 토지초과이득세법(안)」 요강을 수정, 보완하여 대통령 보고
1989.12.30	「토지초과이득세법」이 법률 제4177호로, 「택지소유상한에 관한 법률」이 제4174호로, 「개발이익환수에 관한 법률」이 제4175호로 공포되어 토지공개념제도가 시행

2) 양도소득세¹⁸⁾

참여정부 시절 투기 억제 목적의 양도소득세 강화는 부동산정책의 핵심 과제의 하나로 추진되었다. 참여정부 출범 초기의 부동산정책은 ‘빈부격차·차별시정기획단’이 담당하였으며 관련부처 협의와 국정과제회의 검토를 거쳐 정책을 입안하였다. 2003년 5월에 주택가격 안정대책과 함께 소득계층별 지원방향을 담은 ‘참여정부 주거복지 로드맵’을 제시하였다. 이후 강남권 중심의 아파트 가격 급등이 분당 등 수도권 일대로 확대됨에 따라 세제, 금융 및 주택공급을 포괄하는 10·29 종합대책을 발표하였다. 이 대책의 세제부문에는 종합부동산세 시행을 2006년에서 2005년으로 앞당기고 투기지역 1세대 2주택 이상에 대해 양도세 탄력세율을 적용하며 1세대 3주택 이상에 대해 양도소득세율을 60%로 인상하는 내용이 포함되었다. 10·29 대책으로 주택시장이 잠시 안정되었으나 2005년 초 판교 분양을 앞두고 수도권 남부지역으로 가격 상승이 확산되었다. 정부는 가격불안이 주택 수요·공급 측면과 심리적 요인이 복합적으로 작용한 결과로 판단하여 2005년 6월 17일 부동산정책간담회에서 부동산정책을 전반적으로 재검토하고 종합적인 대응방안을 마련하기로 방침을 정하였다. 이후 당정협의와 여론수렴 과정을 거쳐 2005년 8월 31일에 서민주거 안정, 세제 합리화, 주택 및 토지공급 확대, 주택공급제도 개선, 부동산거래 투명화 등을 내용으로 하는 ‘서민주거 안정과 부동산 투기 억제를 위한 부동산제도 개혁방안’을 발표하였다. 부동산투기를 억제하기 위한 종합부동산세와 양도소득세 강화는 8·31 대책의 핵심 중 하나였다. 양도소득세 관련 사항은 1가구 2주택 보유자에 대한 세율을 50%로 인상, 양도소득세 실거래가 신고 의무화 및 등기부등재, 양도소득세 실거래가 과세 방침 등이었다.

8·31 대책의 수립 과정에서 부동산정책 당정협의회와 부동산정책 실무기획단이 구성되었다. 부동산정책 당정협의회는 국무총리가 회의를 주재하고 경제부총리 및 관련 장관과 원내대표, 정책위 의장 등 주요 당직자, 청와대 정책실장 및 경제수석, 경제보좌관 등이 참여하는 회의체였다. 2005년 7월 6일 1차 회의를 시작으로 모두 8회에 걸친 정례회의를 통해 세제개편, 주택공급 및 개발이익 환수, 서민주거 안정 대책, 주택 공영개발 확대 및 판교 개발, 토지시장 안정화 대책, 신규 택지 공급 확대 등 6개 주제를 논의하고 정책방향을 최종 확정하였다.¹⁹⁾

18) 이 소절의 논의는 정책기획위원회(2008.2)를 토대로 정리한 것임

부동산정책실무기획단은 청와대 경제비서관 주재로 관련부처 1급 공무원들이 참여하여 당정협의회에 앞서 시장분석을 수행하고 정부 내 정책협의를 담당하였다. 실무기획단에서는 부동산거래 투명화, 투기이익 환수, 공공부문의 역할강화를 통한 공급확대 등 3대 원칙을 기본방향으로 설정하고 보유세 및 양도소득세 강화 등 실현 대책을 결정하였다.

8·31 대책을 ‘국민참여 부동산정책’이라 명명한 참여정부는 대책 발표에 앞서 공론조사를 실시하고 발표 당일에 전국 단위의 여론조사를 실시하였으며 발표 전후에 「국민참여 不動産정책, 흔들리지 않는 산(不動産)처럼 가겠습니다」(2005.9), 「투기 시대의 종말」(2006.8) 다양한 홍보물을 제작, 배포하였다.

라. 투기 억제 목적 부동산세제의 세부 내용

1) 토지공개념 3법

토지공개념 3법은 「토지초과이득세법」, 「택지소유상한법」, 그리고 「개발이익환수에 관한 법률」을 말한다.

가) 도입 당시 내용

(1) 토지초과이득세

토지초과이득세는 토지공개념 3법 중 가장 강력한 장치로서 정상과세기간인 3년 동안에 개인이 소유하고 있는 유희토지나 법인의 비업무용 토지의 지가 상승으로 인한 미실현 자본이득에서 개량비 등의 자본적 지출과 정상지가 상승분을 초과한 부분의 50%를 환수하는 제도이다. 그러나 지가가 정상지가 상승분의 1.5배 이상 급등하는 지역은 국세청장이 토지평가위원회의 심의를 거쳐 지가급등지역으로 고시하고, 그 지역 내 유희토지의 지가 상승액이 정상지가 상승분의 1.5배를 초과할 경우 그 초과분의 50%를 예정과세로서 매 1년마다 과세하고 정상 과세기간의 납부세액에서 정산토록 되어 있다. 토지초과이득세가 부과된 토지가 양도된 경우 양도소득세 및 특별부가세 계산 시 이미 부과된 토지초과이득세의 일부를 양도시기에 따른 차등률(과세 후 1년 이내 양도: 80%, 1~3년: 60%, 3~6년: 40%)에 따라 세액공제

19) 당정협의회 논의 내용 및 관련 언론보도 내용은 열린우리당 부동산정책 기획단(2005.8) 참조

함으로써 양도를 촉진한다. 토지초과이득세 세수의 50%는 지방자치단체에, 나머지 50%는 토지관리 및 지역균형개발특별회계에 귀속된다.

제정 당시 토지초과이득세의 주요 내용은 다음과 같다.

① 과세대상

토지초과이득세의 과세대상은 과세기간 종료일 현재 유희토지에 해당되고 과세기간의 지가 상승액이 정상지가 상승분(예정결정기간의 경우에는 정상지가 상승분의 1.5배) 및 개량비 등을 초과하는 경우이다. 유희토지의 판정은 원칙적으로 과세기간 종료일 현재의 사실상의 현황에 의하며, 사실상의 현황이 불분명한 경우에는 공부상의 등재 현황을 따른다.

토지초과이득은 과세기간 종료일의 기준시가에서 과세기간 개시일의 기준시가를 차감한 금액, 즉 지가상승액에서 당해 과세기간의 정상 지가상승분과 당해 유희토지에 대한 개량비 및 자본적 지출액을 공제하여 계산한다.

② 납세의무자

원칙적으로 과세기간 종료일 현재 유희토지의 공부상 소유자를 납세의무자로 하되, 사실상의 소유자가 따로 있는 때에는 사실상의 소유자로 하며, 공유토지의 경우에는 각 지분권자가 지분 비율에 따라 납부할 의무가 있다.

③ 비과세 및 감면

국가, 지방자치단체 및 외국정부가 소유하는 토지(매수계약자에게 납세의무가 있는 경우는 제외)와 도로, 철도, 항만, 하천, 제방, 구거, 사적지, 묘지, 개발부담금이 부과되는 토지 등에 대하여는 토지초과이득세를 비과세한다. 한국토지개발공사, 대한주택공사, 한국수자원공사, 지방공기업법에 의한 도시개발공사, 중소기업진흥공단, 공업단지관리공단 등 감면대상 법인의 개발사업용 토지로서 조성, 건설하고 있거나 분양되기 이전의 토지 또는 분양 후 환수, 환매된 토지로서 취득일로부터 5년이 경과되지 않은 토지, 「토지수용법」에 의하여 사업 인정을 받은 토지로서 취득일로부터 5년이 경과되지 않은 토지는 토지초과이득세의 50%에 상당하는 세액을 감면한다.

④ 과세기간

과세기간은 3년 단위로 하되, 국세청장이 지정하는 지가급등지역 내의 유희토지에 대하여는 과세기간의 첫해와 두 번째 해에 1년 단위로 예정결정을 할 수 있다.

⑤ 과세표준과 세액

과세표준은 필지별로 계산하되, 지가 상승액(과세기간 종료일의 기준시가-과세기간 개시일의 기준시가)에서 정상지가 상승분(예정결정기간의 경우에는 정상지가 상승분의 1.5배)과 개량비 및 자본적 지출액을 차감하여 토지초과이득을 산정한 후 과세제외기간 및 비과세 기간의 토지초과이득을 차감한 금액으로 한다.

(2) 「택지소유상한에 관한 법률」

택지소유상한제의 목적은 토지의 편중소유 현상을 완화하고 택지의 원활한 공급을 유도하며 투기적 이익의 사유화를 방지하는 데 있었다. 이를 위해 개인이나 법인이 소유할 수 있는 택지의 면적에 상한을 정하고, 이를 초과하는 택지에 대해서는 처분이나 이용, 개발을 촉진하는 한편, 초과소유부담금을 부과토록 하였다.

제정 당시 법률의 주요 내용은 다음과 같다.

① 적용 대상

소유상한제는 택지에 한정하여 적용되며, 택지의 범위에는 주택의 부속토지, 나대지, 개발택지가 포함된다. 소유상한은 특별시와 직할시의 경우 가구당 200평, 기타 시의 경우 300평, 그리고 도시계획구역인 읍, 면의 경우 300평으로 되어 있으며, 거주와는 상관없이 개인이 소유하고 있는 6대 도시 내의 택지면적을 모두 합산하여 적용한다.

개발택지는 「주택건설촉진법」, 「토지구획정리사업법」 등 관계법에 의해 택지로 개발된 토지를 말한다. 나대지에는 지목이 ‘대(垓)’이고 영구적인 건축물이 건축되어 있지 않은 토지와 무허가 건물이 지어져 있거나 건축물의 부속토지가 너무 넓어 일정기준(건축물의 바닥면적에 용도지역별 적용배율을 곱한 면적)을 초과하는 토지도 포함된다.

② 시행 지역

택지소유상한제는 1990년부터 서울특별시 및 5개 직할시에서만 시행하고 기타 지역의 시행시기는 대통령령에서 정하기로 되어 있다. 따라서 법 시행일 이후에는 개인이 200평을 초과하여 택지를 취득하거나 법인이 택지를 취득하고자 할 때에는 계약체결 전에 허가를 받아야 하며, 이때 이용, 개발 및 처분의 계획을 기재한 사용계획서를 취득허가 신청 시 함께 제출하여야 하며, 취득 후 사용계획서에 따라 이용, 개발 및 처분하여야 한다.

③ 부담금

개인이 200평을 초과하여 택지를 소유하거나 법인이 택지를 소유하고 있는 경우와 택지취득을 허가받거나 취득사실을 신고할 때 제출한 사용계획서에 따라 이용, 개발 및 처분하지 않은 경우에 초과소유부담금이 부과된다. 그러나 이 법이 시행되기 전부터 200평을 초과하여 택지를 소유하고 있는 경우에는 2년의 유예기간을 두어 1992년 3월 1일부터 초과부담금이 부과되고, 법 시행 후에 200평 이상의 주택부속토지를 허가받아 취득하는 경우에는 취득일로부터 부담금이 부과된다.

(3) 「개발이익환수에 관한 법률」

「개발이익환수에 관한 법률」의 제정 목적은 개발사업의 시행 또는 토지이용계획의 변경, 기타 사회·경제적 요인에 의하여 정상지가 상승분을 초과하여 사업시행자 또는 토지소유자에게 귀속되는 토지가액 증가분을 국가나 지방자치단체가 환수하여 적정하게 배분함으로써 토지에 대한 투기를 방지하고, 토지의 효율적인 이용을 촉진하는 데 있었다.

제정 당시 법률의 주요 내용은 다음과 같다.

① 부과대상 사업

부과대상은 농지전용 허가를 받아 농가주택을 건축하는 경우, 공공기관 등에서 택지사업 등을 완료한 토지를 분양받아 절토 및 성토 등 토지의 형상 변경을 수반하는 주택건설사업, 산업단지 외의 지역에서 공장용지 조성 및 공장 설립을 위한 공장부지 조성사업, 건축이 수반되지 않으면서 개발행위 허가 등에 의하여 지목을 변경하는 사업 등이다. 그러나 축산폐수 공동처리장, 고속도로 내에 휴게소를 설치

하는 사업, 재건축 사업, 산업기술단지조성사업 등은 개발부담금의 부과대상에서 제외된다. 「부담금관리기본법」 부칙 제2조의 규정에 의하여 서울, 인천, 경기지역 외의 지역에서는 2002년 1월 1일 이후에, 서울, 인천, 경기지역에서는 2004년 1월 1일 이후에 개발부담금 대상사업을 인가받은 경우 따로 법률이 정하는 시기까지 개발부담금을 부과하지 아니하였다.

② 납부 의무자 및 납부 방식

법인이 합병된 때에는 합병 후 법인 또는 합병으로 설립된 법인은 종전의 법인이 납부해야 할 개발부담금·관산금과 체납처분비를 납부해야 한다. 상속이 개시된 때에는 상속인 또는 상속재산관리인은 피상속인이 납부해야 할 개발부담금·관산금과 체납처분비를 납부해야 한다. 주택건설사업의 사업시행자인 법인이 부도 등의 원인으로 사실상 사업을 계속할 수 없게 됨으로써 입주자 등이 조합을 구성하여 사업을 준공한 경우에는 그 조합이 사업시행자의 지위를 승계한다(영 제5조). 또한 개발부담금 납부의무자는 부과일로부터 6월 이내에 현금에 의한 납부를 원칙으로 하되, 당해 부과대상 토지 및 그와 유사한 토지에 의한 납부를 인정할 수 있다(법 제16조).

③ 지가의 산정

매입가격으로 부과개시시점의 지가를 산정한 경우에는 2인의 감정평가업자가 감정평가한 가액을 산술평균하여 산정하며, 부과개시시점 이전에 매입한 경우에는 부과개시시점 이전에 매매계약금 및 중도금을 지불한 경우를 포함한다. 개발부담금 산정시점이 6월 30일 이전인 경우의 지가는 당해 연도 1월 1일 현재의 지가가 확정된 후에 산정할 수 있다.

④ 개발비용

개발비용은 개발사업의 시행과 관련하여 지출된 비용으로서 골프장 건설사업의 시행으로 지목이 변경됨에 따라 납부한 간주취득세, 연약지반 공사비, 택지가격에 포함된 간선시설 설치비용 등이 포함되고, 도로점용허가를 받은 면적이 개발부담금이 부과되는 개발사업에 포함될 경우에는 도로점용허가구역의 토지개발에 투입된 금액을 합하여 산정한다. 그러나 개발사업 시행과정에서 발생하는 민원보상비나 공

업단지 조성사업 시행 시 폐수처리장 시설물 설치비용, 아파트공사 시 건물에 부수하여 설치하는 단지 내의 전기·도로·상하수도·가스공급시설·주차장·포장비 등은 개발비용으로 산정하지 않는다(영 제11조).

⑤ 벌칙 및 과태료

개발부담금을 면탈·감경할 목적으로 허위 계약을 체결한 자는 3년 이하의 징역 또는 면탈·감경하였거나 면탈·감경하고자 한 개발부담금의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 개발 산정에 필요한 내역서를 미제출 또는 허위로 제출한 자는 200만원 이하의 과태료에 처하며, 과태료는 국토해양부장관이 부과·징수한다. 과태료 처분에 불복이 있는 자는 그 처분의 고지를 받은 날부터 30일 이내에 국토해양부장관에게 이의를 제기할 수 있다(법 제24~25조).

나) 도입 이후의 변화

(1) 토지초과이득세

1989년 12월 「토지초과이득세법」과 동법 시행령이 제정되고 1990년 3월 동법 시행규칙을 시행한 이후 법률은 1994년 12월 22일에 개정되었고, 시행령은 7회, 시행규칙은 5회에 걸쳐 개정되었다. 토지초과이득세의 집행 과정에서 법령 제정 시에 예견하지 못한 미비점이 다수 발견되었고, 1991년과 1992년의 예정과세와 1993년의 정과세에서 제기된 납세민원들을 반영하여 법령이 개정되었다.

1994년 7월29일에 「토지초과이득세법」에 대한 헌법 불일치 결정이 내려짐에 따라 위헌성이 있다고 지적된 조항을 포함하여 토지초과이득세의 기본골격을 이루는 조항에 대하여 1994년 12월에 대폭적인 개정이 이루어졌다. 그러나 토지초과이득세의 실효성에 대한 의문이 제기되었고 학계나 국회에서 간헐적으로 폐기론이 제기되었다. 그후 1997년 12월 제15대 대통령 선거에서 여야 대통령 후보들은 토지초과이득세 폐지를 선거공약으로 제시하였으며, 김대중 대통령이 취임한 이후에는 새정부의 '100대 공약사항' 조세분야 개혁방안의 실천과제로 선정되었다. 또한, 1997년 말에 발발한 외환위기의 영향으로 부동산 가격이 폭락하자 정부는 부동산 경기의 부양을 통한 경제위기 극복을 지원하기 위하여 불합리한 부동산 규제를 대폭 해제하기로 하였으며, 특히 토지공개념 3법의 폐지를 적극적으로 검토하기에 이르렀다.

1998년 3월 19일에 한나라당 나오연 의원 외 24인은 의원입법으로 토지초과이득세법 폐지법률(안)을 제출하였고, 이와는 별도로 재정경제부도 1998년 정기국회에 정부입법으로 토지초과이득세법 폐지법률(안)을 제출하였다. 1998년 12월 5일자로 정부가 제출한 법률안이 국회 본회의에서 의결됨으로써 「토지초과이득세법」이 폐지되었고, 동 폐지법률안은 1999년 과세기간부터 시행되었다. 연도별 토지초과이득세법령의 개정 내용은 <표 VIII-2-3>에 정리되어 있다.

<표 VIII-2-3> 토지초과이득세의 제정 및 개정 추이

구분		내 용
신규 제정 (1989.12.30.)		「토지초과이득세법」(법률 제4177호) 제정
개정	1993. 8.	1990년~1992년 과세기간에 대한 정과세의 원활한 집행을 위해 시행령을 개정(1993.8.27.)하고 동 시행령 시행 후 최초로 신고하는 과세기간과 그 과세기간에 속하는 예정결정기간에 적용하도록 함.
	1994. 12.	헌법 불합치 결정에 따라 위헌요소가 있다고 지적된 조항과 정과세에서 나타난 문제점을 보완하기 위해 「토지초과이득세법」을 대폭 개정 1) 지가산정에 관련한 문제: 표준지를 30만 필지에서 60만 필지로 확대, 법률에 지가 산정 근거를 규정 2) 지가등락에 따른 문제: 지가하락 반영장치 마련 3) 세율: 누진세율체계 도입 4) 유휴토지의 범위: 규정일치, 무주택자 보유택지는 제외 검토 5) 임대토지: 과세기준 및 범위를 법률에 규정
폐지 (1998.12.28.)		법률 제5586호에 의하여 폐지

토지초과이득세에 대한 헌법 불합치 판정은 개별 법조문이 아닌 법률 전반에 위헌성이 있다는 내용이었다. 그러나 미실현이득에 대한 과세라는 토지초과이득세의 본질에 대해서는 합헌 결정이 내려졌다. 헌법 불합치 결정의 주요 내용은 다음과 같다(헌재 1994. 7. 29. 92헌바49 등).

① 토지초과이득세법 자체의 헌법적 정당성

미실현이득은 현실적으로 지배, 관리, 처분할 수 있는 상태에 있는 것이 아니라 특성으로 인하여 이를 과세대상으로 삼기 위하여는 선결되어야 할 여러 과제가 있고 채택에 신중을 기하지 않으면 안된다. 그러나, 미실현이득을 과세대상으로 할 것인가의 문제는 조세정책적으로 결정할 문제로서 헌법에 위반되는 것은 아니다.

② 과세표준(법 제11조)

‘기준시가’는 중요사항이므로 대강이라도 법에 직접 규제하여야 함에도 전적으로 대통령령에 맡겨두고 있는 것은 헌법상 조세법률주의 혹은 위임입법의 범위에 위반되나, 대부분의 세법 규정이 시행령에 위임하는 방식을 취하고 있고 오랜 입법판례가 되었다. 따라서, 이를 무효화하는 경우 대혼란이 일어날 것이므로 위헌결정 대신 개정을 촉구하기로 한다.

‘지가산정에 관한 문제’는 개별토지 지가의 조사, 산정 업무를 이렇다할 전문적 지식이 없는 하부 행정기관의 공무원이 담당하고 있고 계측수단의 구조적인 미비점으로 인하여 이득에 대한 과세가 아닌 원본에 대한 과세가 될 위험이 높아져 재산권을 부당하게 침해할 가능성이 크므로 지가 산정 관련법규의 정비와 행정 개선책의 마련을 촉구하기로 한다.

‘지가등락에 따르는 문제’는 장기간 보유하는 경우 전체 보유기간 동안 지가 변동 상황에 대처할 보충규정이 없다는 것이다. 즉, 장기보유의 경우에 기간중 지가의 양등 또는 하락으로 실제로 토지초과이득이 없는데도 일정 과세 기간에 대한 토지초과이득세를 부담하는 불합리한 결과가 발생할 수 있는바, 이는 원본 잠식으로 사유재산권보장에 위반된다.

③ 세율(법 제12조)

미실현이득에 대한 고율과세는 원본잠식으로 인한 재산권 침해가 우려되며 토지초과이득세는 양도소득세의 예납적 성격을 가지고 있는데도 이를 굳이 단일세율로 하는 것은 실질적인 평등을 저해하는 것이다.

④ 유희토지의 범위(법 제8조)

「택지소유상한에 관한 법률」상의 소유제한 범위 내의 택지인지 여부에 관계없이 토지초과이득세 과세 여부를 결정하도록 하는 것은 입법체계적으로도 조화를 이루지 못할 뿐만 아니라 헌법이 보장하는 인간다운 생활을 할 권리, 국가의 사회보장과 사회복지 증진 의무 및 국가의 쾌적한 주거생활 보장 의무에 배치된다.

임대용 토지(법 제8조 제1항 제13호)와 관련하여 임대토지를 원칙적으로 유희토지 등에 해당하는 것으로 규정하면서 아무런 기준이나 범위에 관한 제한도 없이 ‘대

통령령이 정하는 토지'를 유휴토지 등의 범위에서 제외할 수 있도록 규정하고 있는데, 이는 위임원칙 및 조세법률주의와 충돌된다. 더욱이 토지소유자가 스스로 사용하지 않는다는 이유만으로 법상 불리한 처분을 받을 수 있도록 규정한 것은 자본의 자유로운 결합을 방해하는 것으로서 헌법상의 경제질서에도 합치하지 않는다.

토지초과이득세는 양도소득세와 그 과세대상이 중복되고, 목적이 유사하며, 예납적 성격을 가지고 있다 할 수 있는데 토지초과이득세액 전액을 공제하지 않도록 규정한 것은 실질과세의 원칙에 반한다.

⑤ 위헌결정의 형식

「토지초과이득세법」의 일부는 헌법에 위반되고, 일부는 헌법에 합치되지 아니하여 개정입법을 촉구할 대상이므로 원칙적으로 위헌 또는 입법촉구 등의 결정을 하여야 할 것이다. 그러나, 지가에 관한 제11조 제2항과 세율에 관한 제12조는 토지초과이득세 제도의 기본요소이므로 그 중 한 조항이라도 위헌결정으로 인하여 그 효력을 상실한다면 「토지초과이득세법」 전부를 시행할 수 없게 될 것이므로 이 사건에서는 헌법재판소법 제45조 단서 규정에 따라 「토지초과이득세법」 전부에 대하여 위헌결정을 선고할 수밖에 없다.

어느 법률에 대하여 단순위헌결정이 선고되면 그 법률은 그때부터 그 효력을 상실하게 되고 더 이상 유효한 법률로서 존재할 수 없게 됨이 원칙이다. 그러나, 토지초과이득세법은 「개발이익환수에 관한 법률」 및 여타 세법과의 사이에 구조적, 내용적인 연계를 지니고 있어 당장 이것을 무효로 한다면 법제 및 재정 양면에 걸쳐 적지 않은 혼란 내지는 공백을 초래할 우려가 있고, 이들 위헌적인 규정들을 다시 합헌적으로 조정하는 임무는 입법자의 형성의 재량에 속하는 사항으로서 입법자는 이 결정의 취지에 따라 앞으로 위헌으로 선고된 세법구조를 다시 조정하여 「토지초과이득세법」을 계속 시행할 수도 있고, 폐지할 수도 있을 것이다. 또한, 여기서 당장 「토지초과이득세법」에 대한 단순위헌결정을 선고한다면 이른바 '당해사건' 관계자들은 이 결정의 효력이 미치게 되는 결과 위헌결정의 이익을 받게 될 것이나, 상대적으로 현행법에 따른 기발생 토지초과이득세를 전부 납부하고도 아무런 이익을 제기하지 아니한 다수의 납세자에 대한 관계에 있어서 형평의 문제를 심화시키는 결과를 초래하는 것이다.

그러므로 당 재판소는 입법자가 「토지초과이득세법」을 적어도 이 결정에서 밝힌 위헌 이유에 맞추어 새로이 개정 혹은 폐지할 때까지는 법원 기타 국가기관은 현행 「토지초과이득세법」을 더 이상 적용, 시행할 수 없도록 중지하되, 그 형식적 존속만을 잠정적으로 유지하게 하기 위하여 이 사건에서 「토지초과이득세법」에 대한 단순위헌무효결정을 선고하지 아니하고, 헌법재판소법 제47조 제2항 본문의 효력 상실을 제한적으로 적용하는 변형 위헌결정으로서의 “헌법 불합치 결정”을 선고하는 것이다.

(2) 택지소유상한제

「택지소유상한에관한법률」이 1990년부터 시행된 이래 법률은 6회, 시행령은 13회, 시행규칙은 8회 각각 개정되었다. 1998년 5월 23일 정부는 「택지소유상한에관한법률폐지법률(안)」을 통해 시장경제 원리의 구현과 경제주체의 자율성을 보장하기 위해 택지소유에 관한 규제와 택지소유부담금을 폐지한다고 입법예고하였다. 폐지법안은 1998년 9월 2일 임시국회를 통과하여 1998년 9월 19일 법률 제5571호에 의하여 「택지소유상한에관한폐지법률」이 공포되었다. 제정 및 개정추이는 <표 VIII-2-4>와 같다.

법률이 폐지된 후(1999. 4. 29.) 헌법재판소의 위헌결정(94헌바37)이 내려졌다. 주요 내용은 다음과 같다.

- ① 소유상한을 지나치게 낮게 책정하는 것은 개인의 자유실현의 범위를 지나치게 제한하는 것이라고 할 것인데, 소유목적이나 택지의 기능에 따른 예외를 전혀 인정하지 아니한 채 일률적으로 200평으로 소유상한을 제한함으로써, 어떠한 경우에도, 어느 누구라도, 200평을 초과하는 택지를 취득할 수 없게 한 것은, 적정한 택지공급이라고 하는 입법목적 달성을 위하여 필요한 정도를 넘는 과도한 제한으로서, 헌법상의 재산권을 과도하게 침해하는 위헌적인 규정임
- ② 택지의 소유상한을 200평으로 정한 것은 과도한 제한으로서 헌법상의 재산권을 과도하게 침해하는 위헌적인 규정임

- ③ 법 시행 이전부터 택지를 소유하고 있는 개인에 대하여 일률적으로 소유상한을 적용하도록 한 것은 입법목적 달성을 위하여 필요한 정도를 넘는 과도한 침해이자 신뢰보호의 원칙 및 평등원칙에 위반됨
- ④ 매수청구 후에도 부담금을 납부하도록 하는 것은 입법목적 달성을 위하여 필요한 수단의 범위를 넘는 과잉조치로서 최소 침해성의 원칙에 위반되어 재산권을 과도하게 침해하는 것임
- ⑤ 그러나 이 법률의 위헌결정에 대하여는 이 법률 제정 당시의 토지소유 상황과 택지의 사회성·공공성 등을 고려할 때 헌법에 위반되지 않는다는 반대의견도 있었음(헌재 1994.4.29 선고 94헌바37사건, 재판관 이영모의 반대의견)

〈표 VIII-2-4〉 택지소유상한제도의 제정 및 개정 추이

구분		내 용
신규 제정 (1989. 12. 30)		「택지소유상한에 관한 법률」(법률 제4174호) 제정 동법 시행령과 시행규칙은 1990년 3월 2일에 대통령령 제12935호와 건설부령 제461호에 의하여 공포
개정	1991~96	택지취득 허가기준 확대
	1992~96	부과금 부과 제외대상 확대 민원 해소 및 행정절차 합리화 처분 또는 이용 및 개발 의무 기간 확대
	1992~94	법률적용 제외분야 확대
폐지 (1999. 9. 19)		법률 제5571호에 의하여 폐지. 이어 시행령과 시행규칙도 1998. 9. 25 각각 대통령령 제15899호와 건설교통부령 제149호에 의하여 폐지

(3) 개발이익환수에 관한 법률

「개발이익환수에 관한 법률」은 1989년 12월에 제정된 이래 15차례 개정된 끝에 2003년에 실질적으로 폐지되었다. 외환위기 이전까지는 법령의 개정과 함께 부과 대상사업의 범위와 규모를 지속적으로 확대되었다. 특히 1993년 6월 11일 개정으로 토목공사 등 물리적인 개발사업뿐만 아니라 건축물의 건축으로 지목이 변경되는 경우 등에도 개발부담금이 도입되었고 부과대상이 되는 개발규모도 대폭 강화되었다.

이후 1997년 외환위기로 부동산 시장이 침체를 겪게 되자 1998년 9월부터 1999

년 12월까지 한시적으로 개발부담금 부과를 유예하고 부과율도 50%에서 25%로 완화하였다. 또한 2001년 「부담금관리기본법」이 제정되면서 2001년부터 2003년까지는 수도권에서만 개발부담금을 부과하고, 수도권도 2004년부터 부과를 중지하기로 결정하였다. 이후 2003년 10월 29일 부동산종합대책에서 개발부담금을 다시 부과하기로 발표하였으나 국회운영위원회의 결정으로 사실상 폐지되었다. 주요 개정 추이는 <표 VIII-2-5>에 정리되어 있다.

참여정부 들어 전국적으로 부동산 투기가 확산될 조짐을 보임에 따라 초과개발이익을 환수하여 토지투기를 방지하려는 목적으로 2005년 8·31 부동산 종합대책에서 개발부담금을 2006년부터 다시 부과하기로 결정하였다.

<표 VIII-2-5> 개발이익환수제도의 제정 및 개정 추이

구분		내 용
신규 제정 (1989. 12. 30)		「개발이익환수에 관한 법률」(법률 제4175호) 제정
개정	1993. 6.11	용도지역변경으로 발생할 수 있는 지가상승이익을 환수할 수 있도록 부과대상 확대
	1996. 1.13	공장용지조성사업, 국민주택건설을 위한 택지개발사업 등의 경우 50%를 감면
	1997. 8.30	구역 내 행위제한 등으로 토지소유자가 입은 재산적 손실 등을 감안하여 개발제한구역 지정 당시의 토지소유자가 개발사업을 실시하는 경우에는 개발부담금 부담을 완화
	1998. 9.19	1999.12.31까지 한시적으로 개발부담금을 면제하고, 개발부담금의 납부 연기 기간을 연장하여 기업의 개발부담금 부담을 경감하고 침체된 건설경기의 활성화를 도모
폐지 (2001. 12. 31)		「부담금관리기본법」(법률 제6589호) 부칙 제2조에 비수도권은 2002.1.1부터, 수도권은 2004.1.1부터 개발부담금의 부과를 중지하도록 규정

2) 양도소득세

가) 도입 당시 내용

양도소득세의 전신인 부동산투기억제세는 과세대상이 서울·부산 및 그 인접지역의 토지로 한정되어 있었다. 과세표준은 양도가액에서 취득가액, 자본적 지출액, 양도비 및 도매 물가상승률을 공제한 금액이며, 양도가액 및 취득가액은 정부가 연

2회 이상 조사하는 시가표준액에 의해 계산하였고 50%의 단일세율이 적용되었다. 투기성이 가장 높은 공지에 대해서는 2년마다 2년 전의 과세표준이 되는 금액을 공제한 차액에 대해 투기억제세가 부과되었다. 즉 공지의 경우 실현된 자본이득은 물론 실현되지 않은 자본이득에 대해서도 과세되었다. 국공유지, 토지구획정리사업에 의한 환지 및 도시계획사업에 있어서의 체비지 등은 과세되지 않았고, 1세대 1주택 부속토지로서 건물이 정착된 면적의 10배를 넘지 않는 부지, 5년 이상 가동한 공장을 이전할 목적으로 양도한 토지 등은 과세 면제를 받았다.²⁰⁾

1975년부터 시행된 양도소득세는 도입시점부터 일반소득과 분리하여 부동산의 양도차익에 대해 과세되었다. 과세대상에는 토지 이외에 건물이 추가되었고 과세대상 지역도 전국으로 확대되었다. 세율은 토지 50%, 건물 30%였으며 양도소득금액 계산방식은 양도·취득가액 모두 실지거래 가액을 원칙으로 하고, 보조적으로 시가표준액을 사용되던 연간 단위로 양도차익을 합산 과세하였다. 특례규정으로 물가상승률만큼 취득가액에서 추가 공제하는 양도소득 특별공제제도를 시행하였다. 또한 1세대 1주택과 이에 부수되는 토지로서 건물이 안착된 면적의 10배를 넘지 않는 토지의 양도로 인한 소득에 대해서는 비과세하였다.

나) 도입 이후의 변화

양도소득세는 1975년 도입 이래 부동산 경기조절을 위한 가장 중요한 정책수단으로 사용되어 왔다. 즉 부동산 가격 상승기에는 투기를 억제하기 위해 강화되고 부동산 시장 침체기에는 완화되었다. 여기서는 투기억제 목적의 세제 강화에 대해 살펴보기로 한다. 특히 참여정부 기간 동안에 1가구 다주택 중과세제도가 강화되었으므로 참여정부 이전과 이후로 구분하여 양도소득세제의 변화 내용을 설명한다.

(1) 참여정부 이전의 변화

먼저 1976년에는 과세대상이 확대되고 양도소득공제액이 인상되었다. 고소득층의 자산소득에 대한 중과 목적으로 종전에 비과세 되던 1세대 1주택인 경우에도 고급주택은 과세로 전환되었다. 고급주택의 기준은 주택 연면적이 100평 이상이고 부속 토지가 200평 이상이며 양도가액이 5,000만원 이상인 주택이었으나 이후 기준

20) 국토개발연구원, 1996, pp. 807~808.

이 강화되고 2003년부터는 규모가 아닌 가격 기준의 고가주택으로 대체되었다. 1978년 4월에는 1세대 1주택 비과세요건에 거주요건이 추가되어 아파트의 경우 국내에서 1개의 주택을 소유하고 6개월 이상 거주한 경우에 한하여 1세대 1주택 비과세가 적용되었다. 이후 거주요건이 수차례에 걸쳐 강화되었다.

1979년에는 세율을 자산의 종류와 관계없이 50%로 통일하고 2년 이내 양도하는 경우 70%, 미등기 양도자산은 80%로 중과하였다. 또한 2년 미만 보유자산 양도소득 공제를 배제하고 미등기 양도자산에 대해서는 비과세·감면을 배제하였다. 1980년에는 양도소득세 기본세율을 인하하고 탄력세율을 도입하였으며 1983년에는 탄력세율을 폐지하고 기본세율로 환원하였다. 또한 1983년과 1988년에는 1세대 1주택 비과세 요건이 강화되었다. 1986년과 1988년에는 감면범위가 축소되었고 1988년에는 장기보유특별공제제도가 도입되었다.²¹⁾ 1990년에는 토지공개념 제도의 일환으로 토지초과이득세를 도입하면서 양도소득에 대한 비과세·감면규정을 대폭 축소하였다.

(2) 참여정부 시절의 변화

강남 아파트 가격 급등기에 출범한 참여정부는 부동산 가격안정을 위한 실거래가 과세를 실현하고 단기 보유 및 다주택 보유자에 대한 중과제도를 시행하였다.

먼저 보유세의 근거가 되는 자산의 공시가격을 현실화하고 양도차익을 정확히 파악하여 조세부담의 형평성을 제고하기 위해 실거래가 신고를 의무화하고 신고가격을 등기부에 기재하도록 하였다. 2003년에 부동산가격이 급등하는 지역에 대해 부동산 투기지역 지정 제도를 신설하고 투기지역 내 거래에 대해 1세대 3주택자 이상자와 함께 양도소득세를 실거래가로 과세하도록 하였으며 2007년부터는 실거래가 과세를 모든 부동산을 대상으로 확대하였다.

1세대 다주택보유자에 대한 과세를 강화하여 2005년부터 1세대 3주택자 이상에 대해 60%(지방세 포함 66%) 단일세율을 적용하고 장기보유특별공제를 배제하였다. 이후에도 주택 가격이 계속 상승함에 따라 2007년부터는 1세대 2주택에 대해서는 50%(지방세 포함 55%), 비사업용토지에 대하여 60%(지방세 포함 66%)의 단일세율로 중과하고, 장기보유 특별공제를 배제하기로 하고 이를 2005년 8·31대책에서 발표하였다.

21) 국토개발연구원, 1996, pp. 813~814.

〈표 VIII-2-6〉 참여정부의 양도세 관련 주요 제도 개편 내역

시행 연도	주요 내용
2003년	<ul style="list-style-type: none"> ○ 투기지역 지정제도 신설 ○ 1세대 3주택 이상 보유자 실거래가 과세(2002년 발표) ○ 1세대 1주택 비과세요건 강화 <ul style="list-style-type: none"> - 서울, 과천, 5대 신도시: 1년 이상 거주요건 추가
2004년	<ul style="list-style-type: none"> ○ 1세대 1주택 비과세 거주요건 강화 <ul style="list-style-type: none"> - 서울, 과천, 5대 신도시: 1년 이상 거주 → 2년 이상 거주 ○ 단기양도·다주택 보유자 양도세율 인상 <ul style="list-style-type: none"> - 미등기 양도: 60% → 70% - 단기 양도: 1년 미만 36% → 50%, 1~2년: 9~36% → 40%
2005년	<ul style="list-style-type: none"> ○ 1세대 3주택: 60% 세율 적용, 장기보유특별공제 배제
2006년	<ul style="list-style-type: none"> ○ 실거래가 과세대상 확대 <ul style="list-style-type: none"> - 1세대 2주택, 비사업용 토지 등 ○ 1세대 1주택자 장기보유특별공제율 조정 <ul style="list-style-type: none"> - 기준면적 미만 고가주택에 대한 우대제도 폐지* ※ 6억원을 초과하나 기준면적 미만(공동주택(아파트): 전용면적 149㎡ 미만, 단독주택: 건평 264㎡ 미만, 대지 496㎡ 미만)인 경우 <ul style="list-style-type: none"> 5~10년: 25% → 15%, 10~15년: 50% → 30%, 15~20년: 50% → 45% - 15년 이상 보유자에 대한 공제율 인상(양도차익 30% → 45%)
2007년	<ul style="list-style-type: none"> ○ 실거래가 과세대상을 모든 부동산으로 확대 ○ 1세대 2주택, 비사업용 토지에 대한 양도세율 인상 및 장기보유 특별공제 배제 <ul style="list-style-type: none"> - 1세대 2주택: 50%, 비사업용 토지: 60%

마. 투기 억제 목적 부동산세제의 평가와 시사점

이 항에서는 토지공개념 3법과 양도소득세 중과세의 효과를 분석한 문헌들을 개괄하고 주요 논점을 정리한다.

1) 토지공개념 3법의 평가

박헌주·정희남·이환성·정우영(1998)은 토지공개념 제도의 지가안정, 형평성, 효율성 효과를 분석하였다. 지가안정 효과를 식별하기 위해 1975~1996년 기간 데이터를 사용하였고, 실질지가(LAND), 실질 토지세(TAX), 실질국민총생산(GNP)의 증가율로 VAR 모형을 구축하였다. 토지세를 이전과세, 보유과세, 양도과세로 구분하여 토지공개념 제도의 토지초과이득세, 개발이익부담금, 택지초과소유부담금의 합을 보유과세로 정의하였다. VAR 모형을 이용하여 분산분해와 충격반응분

석을 시행한 결과 토지공개념 제도의 도입은 지가 변동률에 거의 영향을 미치지 않은 것으로 나타났다. 이와 함께 토지세가 토지 이용에 미치는 효과를 통해 간접적으로 토지공개념 제도의 영향을 파악하고자 하였다. 건축활동을 나타내는 대리변수인 건축허가면적을 종속변수로 시계열 분석을 수행한 결과, 토지세가 건축허가면적에 양(+)의 영향을 미쳐 토지이용의 효율화에 기여한 것으로 나타났다.

이만우·김균·나성린(1992)은 토지공개념 제도 도입의 경제적 효과를 지가 안정 효과와 형평의 측면으로 나누어 분석하였다. 이론적으로 미실현 자본이득과세가 지가 하락의 효과를 갖는 경우 지가 안정에 기여할 수 있음을 밝혔다. 실증분석에서는 데이터의 부족 문제로 실현된 자본이득에 대한 양도소득세가 지가에 미치는 영향을 분석하여 토지공개념 제도가 지가에 미치는 영향을 간접적으로 추론하는 방식을 선택하였으나 확실한 결론을 도출하지 못하였다. 또한 토지공개념 제도의 도입이 토지이용에 미치는 영향을 살펴보기 위해 1975~1989년까지의 자료를 이용하여 토지과세가 건축경기에 미치는 영향을 살펴보았다. 1975년을 기준으로 한 건축 수주액 지수를 종속변수로 사용하고, 양도소득세액 지수, 재산세액 지수, 지가 지수를 외생변수로 사용하였다. 분석 결과 토지 관련 조세는 대체로 건축에 대해 양(+)의 효과를 미쳐 토지과세의 증가가 토지의 효율적 이용에 긍정적인 효과를 갖는 것으로 나타났다. 마지막으로 형평성 증진 측면에서는 토지과세가 소득분배나 부의 분배 개선의 효과를 보이거나 그 크기는 미미하였다.

김현식·김성배·김창현(1991)은 토지초과이득세의 지가 안정화 효과를 분석하였다. 분석대상 토지는 서울의 주거용 및 상업용 대지이고, 지가결정구조식에 토지초과이득세의 결정변수들을 추가하여 토지초과이득세의 효과분석에 적합한 형태로 변형시켜 분석하였다. 또한 토지초과이득세의 순수한 지가 하락효과를 파악하기 위하여 토지초과이득세 세율 이외의 다른 변수는 불변으로 취급하였다. 분석의 편의상 통상 3년마다 과세되는 토지초과이득세의 부과 기간을 1년 단위로 구분하였다. 분석 결과 주거용 및 상업용 대지 모두에서 약간의 지가 하락효과는 나타났지만 토지초과이득세의 과세대상이 유희지와 비업무용 토지에 한정되어 있고, 개별성과 특수성 때문에 지가에 미치는 실제 효과는 분석된 결과보다도 작을 것으로 추론하였다.

또한 택지소유상한제가 토지시장에 미칠 경제적인 영향 중에서 주로 상한제의 영

향을 직접적으로 받지 않는 토지시장에의 파급효과를 분석하였다. 이는 소유상한제가 6대 도시의 택지에만 적용되므로 이로 인해 통제된 수요가 여타 토지시장에서 토지가격에 영향을 미치는가를 보기 위한 것이다. 자산가격결정모형인 CAPM(Capital Asset Pricing Model)을 이용하여 실증분석을 실시한 결과, 택지소유상한제는 상한제의 적용을 받지 않는 지역 토지시장에 심각한 파급효과를 미치지 않는 것으로 나타났다.

노영훈(2004)은 1975~2003년까지의 시계열 자료를 사용하여 우리나라의 토지 관련 조세들이 지가 변화에 미친 영향을 실증적으로 분석하였다. 지가지수(LAND)는 건교부가 1974년 말경부터 발표한 연도별 지가지수이고, 사용한 경제변수들은 총통화(M2), 불변가격 GDP, 소비자물가지수(CPI), 주가지수(KOS), 회사채수익률(RYC), 건축허가면적(BUI), 건설업임금(WD), 조세관련변수 등이다. 조세관련 변수들은 부과액 기준으로 이전과세(TA)는 토지분 취득세와 부동산등기분 등록세의 합계액을, 보유과세(TT)는 토지분 재산세액 또는 종합토지세액을, 양도과세(TR)는 양도소득세와 법인특별부가세의 합계액을 사용하였다. VAR 모형을 이용하여 조세 변수들이 지가지수에 미치는 영향을 충격반응함수를 통해 살펴본 결과 이전과세는 분석기간(20년) 동안 지가지수에 미치는 영향이 크지 않으나, 보유과세의 경우 충격이 가해진 직후부터 바로 지가 하락효과를 보이며 다른 세목에 비해 상대적으로 그 효과가 큰 것으로 나타났다. 또한 양도과세는 초기에는 미미하게나마 지가를 상승시키는 효과를 보이거나 3년 이후에는 지가 하락효과가 서서히 나타난다는 사실을 제시하였다.

김상용(1997)은 토지공개념이 토지 투기로 인한 사회적 폐해를 시정하고 토지 정의 실현하고자 하는 사상이지만, 공개념 제도가 토지소유권에 대한 공법적 규제의 정당성을 도출하기 위한 이념적 수단으로 활용되어 왔다고 지적하고 토지공개념이 나아가야 할 방향을 제시하였다. 우선 토지공개념이란 용어는 규제적 성격을 내포하고 있기 때문에 이 용어를 사용하지 않고서도 그 사상을 실현할 수 있는 방안을 모색할 필요가 있으며 규제 위주의 실천 방식을 지양해야 한다고 주장하였다.

계기석(1997)은 택지소유상한제의 운영 실태와 성과를 분석하고 개선과제를 검토하였다. 우선 택지소유상한제는 다른 토지공개념 제도와 상호복합적으로 작용하여 심각한 토지문제를 완화하는 데 상당히 기여하였다고 주장하였다. 즉, 제도의 시행

으로 인해 지가가 안정화 단계에 들어섰고, 국민들의 부동산 투기심리가 어느 정도 진정되었으며, 부분적이거나 택지소유의 편중도도 완화되었다는 사실을 그 근거로 제시하였다. 그러나 제도 도입 당시와 비교하여 토지정책 여건들이 변화함에 따라 개선되어야 할 사항이 있다고 주장하였다. 예컨대 6대 도시에서만 시행되고 있는 택지소유상한제를 다른 일부 도시에서도 시행하고, 토지원본이 급속히 잠식하지 않도록 하면서 부담금 납부자의 부담능력도 동시에 감안하기 위해 부담금 부과율의 결정을 지가변동률과 연계시킬 필요가 있다고 주장하였다.

정영철(1997)은 개발이익환수제의 운영실태와 문제점을 파악하고 개선방안을 제시하였다. 개발부담금제도가 개발이익의 사유화와 부동산 과열을 억제하였다는 긍정적 평가를 받고 있으나, 시대 변화나 경기변동 등을 고려하지 않아 문제가 있다고 주장하였다. 특히 지가 산정문제와 관련하여 법 시행 초기에는 2인 이상의 감정평가기관에 의한 감정평가액을 기준으로 부과 종료시점의 지가를 산정하도록 하였으나, 후에는 개별공시지가를 기준으로 산정하도록 개정함으로써 행정능률을 크게 저하시키고 납부자와의 마찰도 증대시켰다고 지적하였다. 개발부담금 산정에 직접 적용되는 토지가격은 부과의 직접기준이 되므로 토지의 경제적 가치를 정확하게 반영할 수 있어야 하며 그 산정과정도 전문적이고 체계적으로 시행되고 납부자가 납득할 수 있을 만큼 합리적이어야 한다고 주장하였다. 이 밖에도 부과율, 부과방법 등에 있어서 형평의 원칙과 합리성에 부합한 범위 내에서 보다 탄력적으로 운용될 수 있도록 제도를 개선할 것을 제안하였다.

우리나라 토지세를 전반적으로 평가한 김정호(1997)는 토지공개념 3법에 대해 다양한 문제를 제기하였다. 먼저 토지초과이득세에 대한 헌법재판소의 헌법 불합치 판정에서 지적된 사항은 토지초과이득세의 지엽적인 문제들이며 정작 중요한 문제는 토지초과이득세가 유희지에 대한 과세라는 사실인데 이 문제는 토초세의 폐지를 통해서만 해결될 수 있다고 주장하였다. 이 밖에도 토지초과이득세의 존속을 전제로 한다면 공시지가 평가의 문제를 해결하기 위한 매수청구제도의 도입, 토초세 납부액 전액(이자포함)을 양도소득세 납부액으로부터 세액공제할 것 등이 해결되어야 할 문제점들이라고 지적하였다.

다음으로 개발부담금은 경제학적으로 정당화될 수 있지만 현행 (1997년 당시) 제도가 세 가지 점에서 잘못 운영되고 있다고 지적하였다. 첫째, 개발부담금의 부과

율은 개발허가권자와 개발자 간의 협상을 통해서 결정되는 것이 바람직하며 일률적으로 50%를 적용하는 것은 지역적 차이를 반영하지 못한다는 것이다. 둘째, 개발부담금 징수액은 전액 개발허가권자에게 귀속되어야 하는데 50%를 중앙정부가 가져가버리면 개발허가권자는 개발의 편익을 과소계상하게 된다는 것이다. 셋째, 개발부담금은 개발이익의 실질적인 수혜자로부터 징수되어야 하는데 토지개발의 대부분을 차지하는 택지개발사업의 경우 수혜자인 주택 입주자에게는 과세되지 않고 개발업자에게 개발부담금이 부과되고 있다는 것이다.

마지막으로 주택의 부속토지와 유희지에 적용되는 택지소유상한제에 관해서, 주택 부속토지에 대한 소유제한은 택지수요를 줄여서 택지공급을 축소시키고 그 결과 택지의 매매가격은 하락하지만 임대료는 상승압력을 받게 된다고 지적하였다. 한편, 유희지 소유억제 조치는 토지초과이득세와 마찬가지로 조기/저밀도 개발을 야기하여 장기적으로는 토지문제를 오히려 악화시킨다고 주장하였다.

2) 양도소득세의 평가

양도소득세 증과의 목적은 주택보유 수요를 억제하고 다주택 보유자들의 주택 매각을 촉진하여 주택가격 안정에 기여하려는 것이다. 이와 관련하여 노영훈(2006)은 주택양도소득세가 가격 안정화에 기여하기 어려운 이유들을 ‘주택자본의 사용자비용 개념’과 Fuest · Huber · Nielson(2004)의 이론모형을 통해 살펴보았다. 그는 주택투자의 수익률이 여타 자산의 세전수익률보다 높으면 양도소득세 부담이 높아져도 세후수익률을 낮추기 힘들다는 사실을 지적하였다. 또한 Fuest · Hube · Nielson 모형에서도 완전손실상계가 없는 우리나라의 주택양도세 구조는 특히 거래량을 위축시키는 방향으로 작용하여 가격 변동폭을 줄이지 못할 것으로 판단하고 있다고 주장하였다.²²⁾ 다음으로 통계청의 가계조사자료와 행정자치부 재산세 과세 모집단을 통합한 총 7,819가구의 자료를 이용하여 양도소득세가 경제적 효율성과 형평성에 미치는 영향을 분석하였다. 우리나라의 양도소득세는 다른 소득과 구분하여 분리과세되고 있기 때문에 개인소득세이지만 양도자의 경제적 위치에 대한 고려 없이 중과되고 있다. 감안되는 두 가지 인적 특성인 세대별 주택소유 호수나 소유주택이

22) 1968~1987년 간의 소득, 물가, 세수자료를 이용하여 양도소득세 부과가 부동산거래량 및지가상승률에 미친 영향을 추정한 김명숙(1989)은 양도소득세의 동결효과로 인해 거래량은 감소하고 지가는 상승하였음을 보고하였다.

고가주택인지의 여부가 개인의 경제적 위치를 적절히 반영하는지를 알아보기 위하여 가계소득과 가계가 소유한 주택자산가액의 결합분포를 살펴보았다. 분석 결과 경상가계소득의 분위별 분포에서 일부 구간에서는 소득이 더 높으면서도 평균 주택 소유가액은 더 적은 역전현상이 발견되었고, 또 소득분위의 증가에 비례하여 소유 주택의 자산가액이 증가하지도 않는 것으로 나타났다. 따라서 가구소득을 감안하지 않은 주택가액, 주택보유 호수, 위치 등은 형평성을 손상시킬 가능성이 있다고 지적하였다. 또한 주택소유가액 분포와 마찬가지로 주택으로부터 발생하는 양도차익도 가구의 정상 소득과 강한 비례적 관계가 있다고 보기 어려워 경제적 비효율성을 초래한다고 주장하였다.

한편 김경환·이창무(2011)는 참여정부의 1세대 다주택 보유자 양도소득세 중과 정책으로 인해 다주택 보유자들이 주택을 얼마나 매각하였는지는 분명치 않으나 규모별 주택수요의 왜곡과 가격 차별화를 초래하였다고 주장하였다. 이들은 가격변동을 왜곡시킬 수 있는 재건축 대상 아파트들을 배제하고 1990년대 이후에 입주한 아파트만을 대상으로 규모별 서울 아파트 가격 추이를 분석하였다. 분석 결과 다주택자에 대한 양도소득세 중과 규정이 완화되면 대형 아파트에 대한 수요가 감소하고 중과 규정이 재도입되면 대형 아파트에 대한 투자수요가 증가한 것으로 나타났다.²³⁾ 이에 따라 1998~2002년 기간에는 소형 아파트의 가격이 중대형 아파트에 비해 훨씬 큰 폭으로 상승하여 소형 대비 대형 아파트의 가격지수 비율이 1.1에서 0.8로 하락한 반면, 2003~2008년 기간에는 대형 아파트의 가격 상승률이 상대적으로 높아 2006년에는 소형 대비 대형의 지수 비율이 1.2로 급격히 상승하였고 2008년 이후 대형 아파트의 가격은 안정된 반면 소형 아파트의 가격이 급등하여 소형 대비 대형의 지수 비율이 0.8까지 다시 하락한 것으로 나타났다.

3) 투기목적 부동산세제의 시사점

부동산 투기 억제는 우리나라 역대 정부 부동산정책의 핵심이었다. 정부에 따라 정책 방향이 바뀐 것은 투기 억제에 대한 시각이 변해서가 아니라 시장상황에 따라

23) 종합부동산세와 주택담보대출 규제도 소형주택과 고가주택 및 대형 아파트의 상대적 수익률에 영향을 미쳐 규모별 가격 변동에 영향을 미친 것으로 나타났다. 한편 1세대 다주택 보유에 대한 양도소득세 중과세와 1세대 1주택에 대한 비과세는 주택소유와 주거의 분리현상을 심화시킨 것으로 분석된다.

투기 억제 필요성이 달라진 데 기인한 것이었다. 즉 부동산 가격이 상승하고 시장이 과열되면 투기 억제 정책을 강화하고 경제위기 등으로 가격이 하락하거나 시장이 침체되면 투기 억제 정책을 완화하거나 한시적으로 집행을 유예하는 방식으로 대응해 왔다.

이러한 접근의 기본전제는 투기가 부동산 가격 상승의 중요한 원인이라는 시각이다. 그러나 투기는 가격 상승의 원인이기도 하지만 다른 이유로 인한 가격 상승의 기대가 투기를 초래하기도 하다. 공급규제가 가격상승에 대한 기대심리를 자극하여 투기를 초래할 수 있고 투기로 인해 수요가 증가할 때 가격 상승폭은 공급의 가격 탄력성에 의해 좌우된다 (김경환·이한식 2005, Malpezzi and Wachter 2005).

투기에 대한 정확한 정의는 없으나 토지의 경우 보유 토지의 유형, 규모 및 위치, 가격, 이용 행태 등을, 주택의 경우 보유 주택 호수, 위치 및 보유 기간 등을 토대로 투기 억제 정책이 수립되었다. 토지공개념 3법 중 택지소유상한제는 대도시에 위치한 택지의 소유 규모를, 토지초과이득세는 토지 이용행태 및 가격 상승률을 기준으로 적용되었다. 양도소득세 중과세는 1세대 다주택 보유, 고가 주택, 단기 보유 등에 대해 적용되었다. 그러나 이러한 정책들이 부동산 가격 안정에 얼마나 기여했는지, 가격 안정 효과가 얼마나 지속되었는지는 명확하지 않다.²⁴⁾

토지공개념제도 도입의 가장 중요한 목표는 토지에서 발생하는 불로소득과 개발 이익을 환수하여 소득 분배를 개선한다는 것이었다. 그러나 보유 부동산 가치와 소득 간의 상관관계가 높지 않을 경우 부동산 보유에 대한 중과세의 소득 재분배 효과는 제한적이거나 부정적일 수 있다.

투기 억제 목적 부동산세제가 도입, 유지, 강화될 수 있었던 중요한 이유는 여론의 지지이다. 토지공개념제도의 도입의 가장 중요한 근거가 되었던 민유지 보유자

24) 또한 두 가지 이상의 정책 변화가 동시에 시행되는 경우 개별 정책의 효과를 분리하기가 어렵다는 문제도 있다. 예컨대 참여정부 시절 2005년 8·31대책에는 양도소득세 강화와 전매제한, 주택공급 확대 정책 등이 함께 포함되었다. Yu and Lee(2010)의 분석에 따르면 실질 GDP, 통화량, 소비자물가지수 등 거시경제 변수와 건축허가 등을 통제할 경우 2003~2007년 사이에 발표된 부동산시장 안정대책 발표 시기를 나타내는 더미변수들이 주택가격의 변동성에 영향을 미치지 못하였다. 한편 외국에는 1가구 다주택 보유자나 고가주택에 대한 양도소득세 중과세제도가 없기 때문에 이에 대한 실증분석 문헌도 없다. 다만 단기보유에 대한 양도소득세 중과의 효과와 관련하여 스위스 데이터를 분석한 Aregger et al.(2011)은 장기 자본이득에 대한 양도소득세 강화가 주택가격의 변동성을 완화시킬 수 있지만 수요가 많은 시기에 단기보유에 대해 징벌적 중과세를 도입하면 집값 상승률이 더 높아진다는 결과를 보고하였다.

의 상위 5%가 전체 민유지의 65%를 소유하고 있다는 통계나, 간헐적으로 발표되는 다주택 보유 사례는 부동산시장에 미치는 효과의 방향이나 크기를 떠나 그 자체로서 정부와 정치권의 강력한 개입을 요구하는 논거로 충분하였다. 그리고 일단 도입된 정책은 경제위기 등 특수한 상황이 아니면 바꾸기 어렵다. 이러한 이유로 우리나라의 부동산 세제는 다른 어느 나라에서도 찾기 어려운 독특한 내용을 많이 지니게 되었다.²⁵⁾

글로벌 금융위기와 부동산시장 침체를 경험한 MB정부는 주택가격이 급격하게 상승하던 시기에 도입된 규제와 세제의 정상화를 시도하였다. 특히 1세대 다주택보유자들의 임대주택 공급기능을 인정하여 일정 조건을 갖춘 임대사업자로 등록할 경우 중과세를 적용하지 않도록 하고 1세대 다주택 보유에 대한 양도소득세 중과세제도의 폐지를 추진하였다. 반면에 ‘강남’에 대한 부담과 투기 억제를 위한 정책수단을 유지해야 한다는 인식에는 큰 변화가 없었다. 투기지역 지정 조건이 해소된 후에도 강남 3구에 대한 지정 해제를 몇 년 동안 미룬 것은 하나의 예이다. 앞으로 부동산세제가 투기 억제나 부동산 가격안정, 경기부양 목적보다는 효율성과 공평성 등 조세원칙에 부합되는 방향으로 개선될 수 있을지 여부도 여론과 정치권의 인식에 좌우될 것이다.

25) 일본의 경우 지가 급등기에 양도소득세를 강화한 적이 있으나 동결효과로 매물이 감소하여 오히려 시장 불안을 심화시킨 것으로 나타났다. 한편 글로벌 금융위기 이후 집값 상승을 겪은 중국의 경우 양도소득세를 강화하였고 싱가포르와 홍콩은 외국인에 의한 부동산구입과 단기 보유에 대해 추가적인 인지세(stamp duty)를 부과한 사례가 있다.

참고문헌

- 건설교통부, 『토지공개념 평가연구: 택지소유상한제를 중심으로』, 2000
- 계기석, 「택지소유상한제의 문제점과 개선방안」, 『토지연구』 제8권 제1호, 1997, pp. 37~58.
- 국세청, 「다주택 보유자 212명 세무조사 착수」, 보도자료, 2005. 7. 7
- _____, 『토지초과이득세 약사』, 1999
- 국정브리핑 특별기획팀, 『대한민국 부동산 40년』, 한스미디어, 2007. 6
- 국토개발연구원 편, 『국토 50년: 21세기를 향한 회고와 전망』, 서울 프레스, 1996
- 김경환, 「주택관련 세제의 개편방안」, 『감정평가연구』 제17집 제2호, 2007. 12, pp. 193~214.
- _____, 「주택시장 관리정책」, 『주택문제 해소대책』, 현대경제사회연구원 편, 1991. 5, pp. 81~111.
- _____, 『부동산투기와 부동산가격』, 한국경제연구원 연구조사자료 48, 1991. 3
- 김경환·김홍균, 「참여정부 주택정책의 시장친화성과 정책효과성」, 『응용경제』 제9권 제2호, 한국응용경제학회, 2007. 9, pp. 41~70.
- 김경환·이창무, 『주택임대사업자에 대한 조세제도 합리화 방안』, 기획재정부·한국주택학회, 2011. 8
- 김경환·이한식, 『부동산정책이 나라경제에 미친 영향 분석: 주택정책을 중심으로』, 국회건설교통위원회, 2005. 12
- 김명숙, 「양도소득세의 공급동결효과와 개편방향」, 『한국개발연구』, 한국개발연구원, 1989 여름, pp. 87~98.
- 김상용, 「토지공개념 실천결과의 평가와 향후 발전방향의 모색」, 『토지연구』 제8권 제1호, 1997, pp. 6~36.
- 김정호, 『땅은 사유재산이다: 사유재산권과 토지공개념』, 자유기업원, 2006. 3
- _____, 『토지세의 경제학: 미신과 현실』, 한국경제연구원, 1997
- _____, 『택지소유상한제의 평가와 대안』, 한국경제연구원 규제연구센터, 규제연구시리즈 3, 1993. 10
- 김정호·김경환·하영원, 『시장현상과 대중경제지식』, 한국경제연구원, 1994

- 김태동·이근식, 『땅: 투기의 대상인가 삶의 터전인가-한국 토지문제의 실상과 해결방안-』, 비봉출판사, 1989. 11
- 김현식·김성배·김창현, 『종합토지세 토지초과이득세 택지소유상한제의 시장효과 분석』, 국토개발연구원, 1991. 12
- 노영훈, 『주택에 대한 양도소득세제 개편연구』, 한국조세연구원, 2006. 1
- _____, 『토지세 강화정책의 경제적 효과: 종합토지세를 중심으로』, 한국조세연구원, 2004. 12
- 노영훈·이성욱·이진순, 『한국의 토지세제』, 한국조세연구원, 1996. 12
- 대통령자문 정책기획위원회, 『부동산 시장 안정 및 주거복지: 참여정부 정책보고서 02-01』, 2008. 2
- 박명호, 『부동산 양도소득세 중과제도 개편 방안』, 한국조세연구원, 2011. 12
- 박현주·정희남·이환성·정우형, 『토지공개념 관련제도의 종합평가와 향후과제』, 국토연 98-16, 1998
- 손재영, 『토지조세의 개편방향에 관한 연구: 토지보유과세 강화의 정당성에 대한 검토』, 한국개발연구원, 1992. 2
- _____, 『토지문제의 경제적 해석과 정책대안의 검토』, 한국개발연구원, 1990. 1
- 열린우리당 부동산정책기획단, 『부동산대책 방향과 추진현황』, 2005. 8
- 이만우·김균·나성린, 「토지공개념제도의 경제적 효과 분석」, 『재정논집』 6, 1992. 3, pp. 3~37.
- 이규황, 『토지공개념과 신도시: 구상에서 실천까지』, 삼성경제연구소, 1999. 5
- 이성욱, 『토지공개념 관련제도의 합리적 정착을 위한 제언』, KDI 국민경제교육연구소 경제연구자료 9204, 1992. 8
- _____, 『토지문제와 토지공개념』, KDI 국민경제교육연구소 경제해설자료 9, 1991. 8
- 이성욱·한상국·최명근, 『토지세제의 평가와 향후 정책방향』, 한국조세연구원 연구보고서 93-05, 1993. 11
- 이정우, 「한국 부동산문제의 진단-토지공개념 접근방법」, 『응용경제』 9(2), 2007, pp. 5~40.
- 이진순, 「한국의 지가: 토지투기와 시장실패」, 『지역연구』 8(1), 1992. 6, pp. 1~29.
- 이형구·전승훈(편), 『조세 재정정책 50년 증언 및 정책평가』, 2003, 12
- 재정경제부·행정자치부·건설교통부·기획예산처·금융감독위원회·서울특별시·경기도, 『주택시장안정 종합대책』, 2003. 10. 29
- 재정경제부·행정자치부·건설교통부·금융감독위원회, 『서민주거 안정과 부동산투기 억제 를 위한부동산제도 개혁방안』, 2005. 8. 31
- 재정경제부·국정홍보처, 『국민참여 不動産정책, 흔들리지 않는 산(不動産)처럼 가겠습니다』, 2005. 9

- 정영철, 「개발부담금제도의 문제점과 개선방안」, 『토지연구』 제8권 제1호, 1997, pp. 59~73.
- 최광, 『한국조세정책 50년, 제6권 재산과세 자료집』, 한국조세연구원, 1997. 12
- 토지공개념연구위원회, 『토지공개념연구위원회 중간연구보고서』, 1989. 4
- 한국무역협회, 『토지공개념 관련법령 설명회 자료(1),(2),(3)』, 1990
- 헌법재판소, 『헌법재판소판례집(제14권1집)』 2002
- _____, 『헌법재판소 판례집(1995 7-2)』, 1996
- _____, 『헌법재판자료집 제7집』, 1995
- 현진권, 「토지소유의 편중실태와 종합토지세의 세부담 분석」, 『조세정책과 소득재분배』, 한국조세연구원 연구논문집 96-01, 1996, pp. 253~284.
- Aregger, Nicole, Brown, Martin, and Enzo Rossi, “Can a Transaction Tax or Capital Gains Tax smooth House Prices?,” February 2011
- Fuest, Clemens, Huber, Bernd and Søren Bo Nielsen, “Capital Gains Tax and House Price Fluctuations,” Working Paper 16-2004, Department of Economics, Copenhagen Business School, 2004
- Kaldor, Nicholas, “Speculation and Economic Stability,” *Review of Economic Studies* 7(1), 1939, pp. 1~27.
- Leipziger, Danny M., Dollar, David, Shorrocks, Anthony. F., and Su-Yong, Song, *The Distribution of Income and Wealth in Korea*, Economic Development Institute, The World Bank, 1992
- Malpezzi, Stephen. and Susan Wachter, “The Role of Speculation in Real Estate Cycles,” *Journal of Real Estate Literature* 13(2), 2005, pp. 143~164.
- Markusen, James R. and D. T. Sheffman, “Speculation and Monopoly in Urban Development: Analytical Foundations with Evidence for Toronto,” Ontario Economic Research Council Study No. 10, University of Toronto Press, 1977
- Skaburskis, Andrejs, “Speculation and Housing Prices A Study of Vancouver's Boom-Bust Cycle,” *Urban Affairs Quarterly* 23(4), 1988, pp. 556~580.
- Yu, Hyeon Ji and Sugie Lee, “Government housing policies and housing market instability in Korea,” *Habitat International* 34, 2010, pp. 145~153.

3. 종합부동산세제의 도입 및 변천

가. 서론

1) 연구주제

본 연구는 2005년 국세로 신설된 종합부동산세 도입의 배경, 추진과정 그리고 그 내용을 평가함으로써 향후 (부동산)조세정책의 시사점을 도출하는 것을 목적으로 한다.

도입단계부터 수많은 논쟁을 불러온 종합부동산세는 부동산 관련 재산과세 중 일종의 부유세로서 부동산 보유 최상위 계층에 보유단계에서 누진세율로 과세되는 국세이다. 이 세제가 지금까지 수많은 논쟁을 불러일으키게 된 기본적인 이유는 고액의 부동산 보유자에 대하여 조세부담의 형평성을 제고하고, 부동산의 가격안정을 도모하며, 지방재정의 균형발전과 국민경제의 건전한 발전에 이바지함을 목적으로 하는 다목적 세목이라는 점에 있다. 이로 인해 제기되었던 주요 이슈들은 다음과 같다.

- ① 과세대상 설정: 과세대상 부동산의 범위를 어디까지로 설정할 것인가, 고액의 기준이 얼마냐의 문제
- ② 과세단위 선택: 조세회피 방지를 위해 세대로 할 것인가 세대 형성의 저해 문제를 회피하기 위해 개인으로 할 것인가?
- ③ 세부담의 적정성: 조세부담의 형평성 제고를 위한 높은 실효세율 설정이 담세 능력 및 과잉금지 원칙에 위배되는지의 문제
- ④ 경제효과: 이 세제의 부과가 부동산 가격 안정을 달성할 수 있는지? 주택 공급 저해효과로 임대료 상승을 통한 주택임차인에의 전가 문제

참여정부가 종합부동산세제를 도입하게 된 직접적 계기는 2000년부터 시작된 수도권 지역의 주택가격 상승이었지만,²⁶⁾ 부동산 관련 세제를 보유과세 강화, 거래과

26) 2001.8~2004.4 기간 동안 전년 동기 대비 실질 주택매매가격지수 증가율을 보면, 한강 이남 지역은 평균적으로 15.4%, 서울은 11.0%, 전국은 7.7% 상승하였다. 특히 2002년 한 해 동안으로 기간을 축소하면, 한강 이남 지역은 26.1%, 서울 19.3%, 전국 13.5%로 당시 주택 가격 등 부동산 가격이 단기적으로 급등하였다(박명호·우석진, 2008).

세 완화의 방향으로 재편하여야 한다는 학계의 주장을 반영한 것이었다. 따라서 상당한 논란이 있었지만 정치권의 합의에 따라 도입 초기의 종합부동산세제는 큰 어려움 없이 정착되는 듯하였다. 그러나 2005년 주택가격이 재차 급등하자 종합부동산세는 참여정부의 원안대로 급격한 세부담을 초래하는 구조로 개편되면서 거센 조세저항에 직면하게 되고, 결국 2008년 종합부동산세법의 일부 조항에 대한 헌법재판소의 위헌 및 헌법 불합치 판정, 그리고 이에 따른 재개정으로 현재에 이르렀다.

우리나라는 1960년대 말 이후 약 10년 주기의 급격한 부동산 가격 인플레이션을 경험하였다. 그 하나의 원인이 과도하게 낮은 부동산 보유세 실효세율에 기인하며 보유세 실효세율을 높임으로써 이를 해결할 수 있을 것이라는 학계의 논의는 지금도 진행중이고 이와 관련하여 종합부동산세제가 그 중심에 있으며 이에 대한 다양한 연구와 평가가 이루어지고 있다.

본 연구는 이러한 종합부동산세제의 도입에서부터 현재에 이르는 다양한 논쟁 및 전개과정을 고찰한 뒤, 현행 세제의 문제점과 개선방향을 제시하고자 한다.

2) 연구의 의의

1990년 종합토지세가 도입되면서 토지분 보유세 실효세율이 미미하게 올라가기 시작하였으나 국제적으로 대단히 낮은 수준이 지속되었고, 이에 대한 개편 요구와 노력에 대한 결과물로 종합부동산세제가 신설되었다. 그러나 참여정부의 ‘헌법보다 고치기 힘든 징벌적 종합부동산세제’로의 개정은 헌법을 위반하는 결과를 초래함으로써 제도가 정착되는 데 오히려 역효과를 낳았고, 현재는 존폐에 대한 논의도 거론되는 실정이다.

우리나라 부동산 보유세 정책목표는 매우 복잡적이다. 부동산 보유세는 응익원칙에 입각한 지방세로서 지방재원의 조달수단이면서, 동시에 중앙정부가 부동산 투기 근절과 토지공개념을 통한 토지소유의 집중을 막아 부동산시장의 안정화를 꾀하고, 고급주택·별장 등 사치성 부동산 자산에 대한 중과를 통한 부의 재분배를 달성하려는 정책세제로 사용되어 왔다.

그러나 이러한 정부정책의 목적 달성에 대한 부동산 보유세의 명확한 이론적 논거는 없다. 재정학자들의 부동산보유세의 누진성 논쟁, 도시경제학자들의 토지이용에 대한 리카르도의 중립성 명제, 부동산 가격 인플레이에 미치는 효과 등에 대한 만

족스러운 이론적 합의가 도출되지 못한 실정이다. 더하여 종합부동산세와 같이 전국에 걸쳐 각 납세자가 소유하고 있는 주택과 토지가액을 합산하여 인별 누진과세 하는 국세는 국제적으로 유례를 찾아보기 어렵다.

당면한 현실에서 본 연구는 종합부동산세제 도입단계에서 핵심적 역할을 수행한 의사결정권자와의 면담을 통해 도입 단계에서의 논의의 합의점과 예측하였던 추진 과정 및 성과에 대한 평가를 조사하고, 학계의 논의와 연구 결과를 종합적으로 분석하여 제도의 성과를 평가함으로써 향후 종합부동산세제 개편에 대한 시사점을 도출하고자 한다.

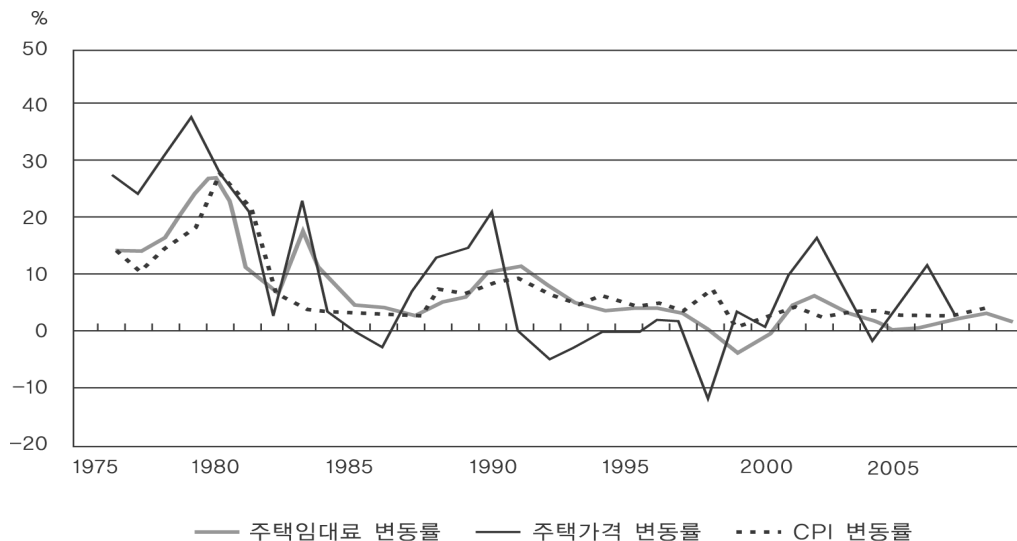
나. 종합부동산세의 도입 배경

1) 2000년대 초 부동산시장 상황

가) 주기적인 부동산 가격 인플레이션과 부동산 신화

우리나라는 1960년대 말, 1970년대 말 그리고 1980년대 말, 대체로 10년 주기의 부동산 가격 인플레이션을 경험하였다. [그림 VIII-3-1]은 우리나라의 주택가격과 임대료 및 소비자물가(CPI) 변동률 추이를 보여주고 있는데, 주택가격이 주기적으로 CPI 변동률을 크게 상회함을 알 수 있다.

[그림 VIII-3-1] 주택가격 및 주택임대료 변동률과 소비자물가 변동률 비교



Lee(1997)는 질서자유주의적 관점에서 우리나라가 국제적으로 특이하게 주기적 부동산 가격 인플레이를 경험한 원인을 기본적으로 중앙관리 경제질서에 기인하였음을 보였다. 즉 수요측면에서는 ① 국민들에게 눈에 띄는 성과를 과시할 수 있는 ‘거대한 투자에 의한 권력 극대화’를 추구하기 위해 만성적으로 투자가 저축을 초과하였고 그 ‘갭(gap)’은 통화 증발에 의해 메워졌으므로 1970년대까지 만성적 인플레이가 초래되었고 투자지배를 위한 중앙관리 금융으로 금융시장이 시중의 여유자금에 적절한 자산증식 기회를 제공할 수 없도록 하였으며, ② 더욱이 개발이익 환수장치로서 토지세의 실효세율은 국제적으로 대단히 낮은 수준에 머물러, 결국 자금흐름을 왜곡시켜 토지에 대한 투기적 수요를 크게 증대시켰다. 반면, 공급 측면에서는 지대추구를 위해 대규모 도시용 토지의 공급을 공공부문이 독점하고 또한 그 공급을 지나치게 경직적으로 운용해 온 결과 토지 투기의 악순환을 초래하였다. 그 결과 토지가 최선의 자산증식 수단이라는 토지 신화가 형성되었고, 다시 이를 기반으로 자기 충족적 거품이 형성되고 성장하였다.

이러한 토지 신화 혹은 부동산 불패 신화 때문에 국제적으로 특이하게 우리나라 가계자산의 대부분이 부동산에 편중되어 있다. 부동산이 가계자산에서 차지하는 비중은 미국 39%(2005년 기준), 일본 42%(2004년 기준) 수준인 데 비해, 우리나라는 77%(2006년 6월)에 달하고 있는 것으로 추정된다. 또한 토지소유의 편중도 역시 높다. 2005년 말 현재 우리나라 국민의 1%가 전체 개인소유토지의 면적의 57%(가액기준으로 39.6%)를 소유하고 있으며, 수도권 거주자가 전체 사유지 면적의 35.2%(가액기준으로 63.4%)를 차지하고 있다.

나) 주거난(주택난+전세난)

주택은 토지 위에 자본을 올려놓은 구조이다. 자본자유화가 크게 진척된 현대의 글로벌 경제에서 자본비용은 국가 간 커다란 차이가 있을 수 없다. 그런데 한국의 땅값이 비싸니까 택지가격도 높아 집값이 국제적으로 비싸다. <표 VIII-3-1>의 주요국의 연소득 대비 주택가격 비율을 보면, 2003년 한국은 6.2로서 미국 3.3, 영국 3.4의 약 두 배에 이르며, 집값이 비싸기로 유명한 일본보다도 높다.

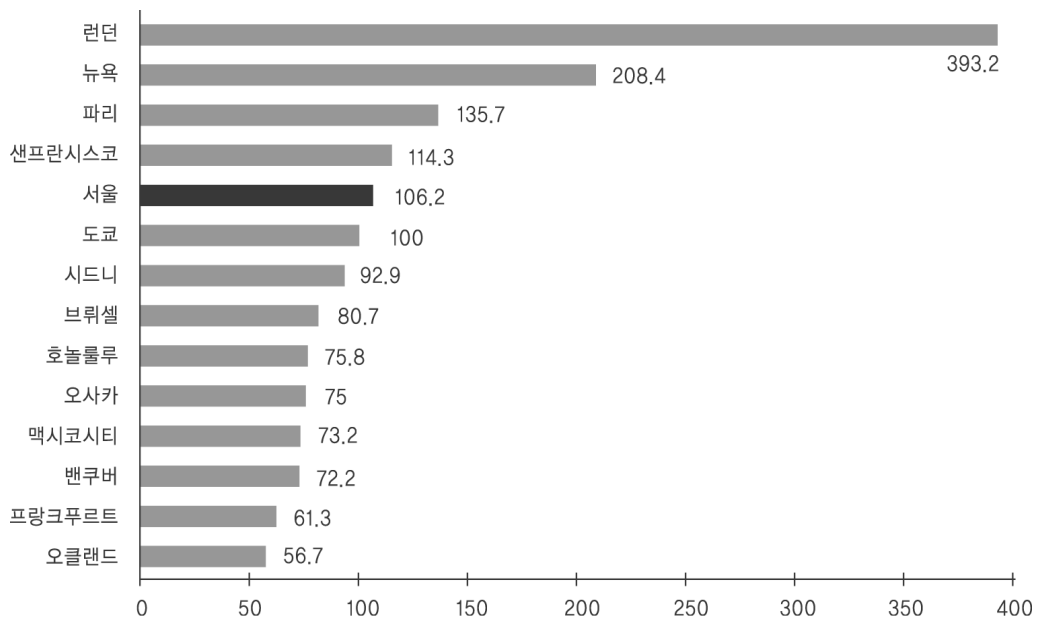
〈표 VIII-3-1〉 주요국의 연소득 대비 주택가격비(PIR)

	한국(2003)	미국(2000)	영국(2000)	프랑스(1999)	독일(1997)	일본(2002)
PIR	6.2	3.3	3.4	5.1	5.1	5.8

자료: 이정전 외(2005), 「국가균형발전을 위한 토지정책방향연구」, 한국토지공사; 이정전, 『토지경제학』, 2007, p. 11에서 재인용

또한 [그림 VIII-3-2]의 세계 주요 도시 아파트 임대료를 비교하여 보더라도, 서울은 런던, 뉴욕, 파리, 샌프란시스코 다음으로 높으며, 주택 임대료가 매우 비싼 것으로 알려진 도쿄보다 높다. 1990년 기준 가구 소득 대비 주택 임대료가 차지하는 비중도 선진국 평균 18.0%, 개발도상국 평균 14.0%, 세계 평균 15.8%인 데 비해, 한국은 1990년 35.2%로 세계 평균의 두 배를 넘었으며, 1990년대 원활한 주택공급으로 2000년 23.1%로 낮아지기는 했으나 여전히 국제적으로 높은 수준이다.²⁷⁾

[그림 VIII-3-2] 공동주택 임대료(㎡당)의 국제 비교(구매력 지수 기준)



자료: Japanese Association of Real Estate Appraisal, "The World Land Value Survey of 2003," 2004, pp. 22~24(김정호, 2005, p. 12에서 재인용).

27) 김정호, 2005, p. 12.

이처럼 우리나라의 주택가격이 국제적으로 높은 일차적인 원인은 비좁은 국토를 더욱 비좁게 이용하기 때문이다. 2007년 말 우리나라 국토 이용 상황을 지목별로 살펴보면 전 국토의 64.9%를 임야가, 그리고 19.9%는 전답이 차지하고 있고, 도시용 토지로 볼 수 있는 대지·공장용지·공공용지(학교용지, 도로, 철도용지)는 6.3%(1인당 36.4평)를 차지하고 있을 따름이다. 우리나라의 도시용 토지 비율은 경직적 토지 이용 규제로 인해 빈번히 주택가격 인플레이션에 시달려온 것으로 평가받고 있는 영국 13.0%(1인당 161평), 일본 7.0%(1인당 65평)와 비교해서도 낮은 수준이다.

전체 국토에서 도시용 토지가 차지하는 비중은 1980년 3.9%에서 1990년 4.4%, 2000년 5.5%, 2006년 6.3%로 증가되어 왔으나, 급격한 도시화의 진전 속도에 비해 크게 미달하여 만성적인 도시용 토지 부족 현상이 초래되었다. 이처럼 도시용 토지의 만성적 공급 부족이 초래된 원인은 급속한 도시화의 진전에 발맞추어 농지와 임야의 도시용 토지로의 원활한 전용이 복잡다기한 규제로 인해 저해되어 왔기 때문이다. 2008년 현재 우리나라 토지 이용 규제는 국토해양부 등 10개 부처, 77개 법률에서 근거하여 지정된 216개 지역·지구 등 외에, 대통령령·부령·조례에 근거하여 지정된 186개를 합하면 총 401개에 달할 정도로 복잡다기하다.²⁸⁾

이와 같은 한국의 토지문제는 국제적으로 유례를 찾아보기 힘든 특이한 현상이다. 토지시장에는 외부효과로 인한 시장실패가 존재하기 때문에 정부가 개입하여 보정하는 것이 필요하지만, 정부가 시장기능을 대체하거나 마비시키는 것은 삼가야 한다. 그런데 1970년대 이후 우리나라 정부는 시장실패를 보정하기보다는 반시장적인 규제를 누적시킴으로써 시장기능을 대체하고 마비시킨 결과 토지문제를 심화시켜 왔다. 한국의 토지문제는 시장실패보다도 정부실패에 기인한 것이었다.

다) 주택담보대출의 급증과 부동산 가격의 급등

1997년 외환위기 이전까지만 하더라도 만성적인 자금부족 현상으로 인해 은행대출이 대기업을 위주로 한 기업금융에 치중되어 민간 금융회사들에 의한 주택금융 지원규모는 상당한 열악한 수준이었다. 대부분의 주택금융은 임대인과 임차인 간의 전세자금과 주택건설회사가 주택수요자로부터 선분양자금을 받는 형태의 비제도권 금융에 의해 주도되었다.

28) 국토해양부, 『국토의 계획 및 이용에 관한 연차보고서』, 2009, p. 184

그러나 1998년 외환위기 극복을 위한 경제개혁으로 주택금융시장은 커다란 변화를 경험하였다. 경제개혁 이후 재무 건전성의 중요성을 절감한 대기업들의 은행차입 의존도가 줄어들었다. 관치금융 청산을 위한 금융개혁으로 금융회사의 업무영역과 자산운영 및 금리결정의 자율성이 보장됨에 따라 은행들은 상대적으로 위험도가 낮은 가계대출, 특히 주택담보대출에 적극적으로 나서게 되었다. 나아가 주택대출을 유동화하는 2차 주택금융시장이 도입되었다. 1차 주택금융시장의 시중은행은 단기 수신자금을 재원으로 하여 장기고정대출을 할 경우 자산과 부채 간의 만기 불일치 문제에 직면하므로 대부분의 주택담보대출은 3년 단위로 운용하여 만기를 연장하는 방식을 채택하였다. 그러나 2차 시장의 도입으로 부동산시장을 자본시장과 연결시켜줌으로써 장기주택금융의 발판이 마련되었다.

1990년대 중후반부터 세계적인 저금리와 주택금융의 확대로 스페인, 덴마크, 프랑스, 미국, 영국 등에서 주택가격이 급등하였다. 우리나라에서도 2001년 이후 저금리 기조하에서 은행 등 금융권은 기업대출보다는 가계의 주택담보대출을 경쟁적으로 확대하는 쏠림현상이 나타나기 시작하였다. 이로 인해 2001년 하반기부터 서울 강남 아파트를 중심으로 주택가격이 급등하였으며, 토지가격도 개발제한구역 해제, 신도시 건설 추진 등으로 급등세를 보였다. 이러한 부동산투자 열기로 은행의 가계대출 및 주택담보대출이 2003년 각각 61.1조원, 45.5조원 증가하였으며, 2004년에도 30.6조원, 20.7조원이 증가하였다. 전세가격도 1999년 이후 급등세를 보이고 전세의 월세 전환이 증가하면서 무주택 서민들의 주거 불안이 가중되었다. 더욱이 부동산 가격에 거품이 발생할 경우 가계 파산, 금융기관 부실 등이 우려되어 신속하고 적절한 정책 대응이 필요하였다.

이에 대응한 정책금리의 선제적 인상 필요성이 제기되었으나, 경기전망이 불투명한 상황에서 부동산 가격 안정을 위해 콜금리 목표를 조정하는 것은 바람직하지 않다는 것이 통화정책당국의 판단이었다. 대신 2003년 이후 주택담보대출에 대해서는 LTV, DTI, 대출건수 규제 등을 통한 리스크 관리가 꾸준히 강화되었다. 그러나 은행권의 주택담보대출의 증가세는 오히려 확대되었다. 따라서 참여정부는 종합부동산세, 양도소득세 등을 강화하여 부동산 투기를 억제하는 정책을 선택하였다.

2) 과거 부동산 보유세제의 문제점

2005년 종합부동산세 도입을 추진할 당시 정책당국자들은 종래 부동산보유세제의 주요 문제점을 다음과 같이 인식하고 있었다.

가) 지역 간 세부담 격차

2003년 토지의 과표현실화율은 개별공시지가 대비 전국 평균 36.1% 수준이나 지역별 과표 현실화율이 최저 파주시 30.3%에서 최고 울릉도 46%에 이르기까지 격차가 심했다. 따라서 시가가 비슷하더라도 그 토지가 어느 지역에 있는가에 따라 과표 현실화율이 다르기 때문에 세부담액이 달랐다.

나) 재산 간 세부담의 불형평

당시 토지는 개별공시지가, 즉 시가를 반영하여 평가했다(이는 현재도 같다). 이에 반하여 건물은 취득원가를 기준으로 하기 때문에 시가를 반영할 수 없었다. 이와 같이 토지와 건물의 평가기준이 다르기 때문에 부동산 전체의 시가가 비슷하더라도 토지와 건물의 구성비에 따라 세부담이 달라졌다.

다) 재산세와 종합토지세의 세율격차로 인한 세부담의 불형평

당시 재산세 세율은 0.3%에서 7%까지로 되어 있어 0.2%에서 5%로 되어 있는 종합토지세 세율보다 높았다. 이에 따라 과표가 같더라도 세율구조상으로는 건물이 토지보다 세금이 무겁게 되어 있으나, 토지와 건물의 평가기준이 다르기 때문에 세부담의 불형평 문제가 다양한 형태로 나타났다.

라) 승용차가 주택보다 더 많은 세금부담

2004년 가격이 1,900만원인 중형승용차(2000cc)의 연간 자동차세 부담액은 52만원이나, 서울 강남소재 아파트(40평형대)의 시세는 자동차의 약 35배인 6억 7천만원인데 연간 보유세 부담액은 54만원에 불과하여, 자동차의 실효세율이 강남의 아파트에 비해 약 34배 높았다. 이와 같이 부동산 보유세 부담액이 지나치게 낮기 때문에 부동산 투자를 선호하게 되는 요인이 되고 있었다.

〈표 VIII-3-2〉 보유세제 개편 이전의 자동차세와 부동산 보유세 비교(2004)

구 분	시 가	연 간 세 금	실 효 세 율
강남 소재 40평형대 아파트	6억 7,000만원	54만원	0.08%
2000cc 자동차	1,900만원	52만원	2.7%

주: 아파트의 연간세금은 재산세, 종토세, 지방교육세, 도시계획세, 공동시설세, 농어촌특별세액의 합계금액이고, 자동차 연간세금은 자동차세 및 지방교육세의 합계금액임
 자료: 대통령자문 정책기획위원회, 『부동산시장 안정 및 주거복지: 투명하고 공정한 시장질서와 안정적인 공급기반 확립』, 2008, p. 44, 〈표 4-2〉 인용

마) 보유세 부담이 지나치게 낮아 부동산 투기 조장

우리나라는 인구에 비해 국토면적이 좁아 늘 토지에 대한 수요가 공급을 초과하는 실정이다. 근대화 과정에서 토지가격이 급등함에 따라 부동산 투자가 재산증식의 아주 좋은 수단으로 이용되어 왔다. 그러나 부동산 투자가 투기로 변질하게 되면 많은 사회문제를 일으키게 된다. 더욱이 부동산 보유에 대한 낮은 세금은 부동산에 대한 투자수익률을 높여 자산 간 상대가격을 왜곡시키고 자금을 비생산적인 부동산으로 흘러들게 하여 부동산 투자를 조장하게 된다. 부동산 투자를 방지하기 위해 부동산 거래에 대한 세금인 양도세를 높일 수도 있으나 높은 세금은 동결효과(Lock-in effect)를 수반하여 공급을 위축시킬 수 있기 때문에 투기 방지 목적의 양도세 강화는 미등기전매나 단기양도 등 제한적일 수밖에 없다. 따라서, 과다보유자에 대하여 보유세 부담을 높여 보유비용을 늘려야 한다.

바) 지자체의 노력으로는 과표 현실화와 보유세 강화가 어려움

정부는 10년 전부터 보유세의 과표 현실화를 위해 연차적인 계획을 세워 추진하였지만 실현되지 아니하였다. 부동산 보유만으로는 현금지급능력이 수반되지 않는 데다가 지자체에서는 지역주민의 조세저항을 우려하여 과표 현실화에 소극적이었기 때문에 당시와 같은 방식으로는 과표를 현실화하기 어려웠다.

사) 당시의 종합토지세는 과세방식이 복잡하고 시·군·구세로는 부적절

당시의 종합토지세는 시·군·구세이다. 그러나, 세금을 과세함에 있어서는 행정

자치부가 전국의 토지를 인별로 합산하여 누진세율로 전체 세액을 계산한 후 토지 소재지의 시·군·구별로 세액을 안분하여 통보해주면 시·군·구에서는 토지 소유자에게 세금을 고지하는 복잡한 방식에 의하고 있었다. 이럴 경우, 어느 한 필지에 오류가 생기면 전체 세액을 재계산한 후 토지가 소재한 모든 시·군·구의 종합토지세액을 다시 결정하여 고지하여야 하는 문제가 발생했다. 이에 따라 당시의 종합토지세는 시·군·구세로는 적절하지 아니하였으며 과세행정이 복잡했다.

다. 종합부동산세의 도입 과정

종합부동산세는 부동산 자산 관련 세제의 정상화 및 보유세 부담의 공평성 제고를 위해 도입되었다. 종합부동산세제는 재산과세 중 부동산 보유세의 일종으로서 부동산 자산(stock)의 소유 자체에 부과하는 조세이다. 재산세는 직접세이지만 물세이며 이익설(benefit principle)에 입각한 지방세이다. 그러나 종합부동산세는 정책과세인 종합토지세의 후신으로 종합토지세에 소득재분배 기능을 더욱 강화한 능력설(ability-to-pay principle)에 입각한 제한적 부유세로서 직접세, 인세,²⁹⁾ 국세로 제정되었다.

〈표 VIII-3-3〉 우리나라 부동산 보유과세

부동산 보유세		종합부동산세
재산세	종합토지세	
물세 (in rem tax)	물세 · 인세 혼합	인세 (personal tax)
응익설 (benefit principle)	응익 · 응능설 혼합	응능설 (ability-to-pay principle)
지방재원확보	소득재분배, 부동산투기억제, 부동산가격안정, 지방재원확보	보유세 부담의 공평성 제고, 소득재분배, 부동산투기억제, 부동산가격안정, 지방재원확보, 지방재정균형달성
물건별	인별 합산	인별 합산
지방세	지방세	국세

29) 인세는 납세자의 개인적 담세력에 착안하여 부과하는 조세, 물세는 과세객체인 물건, 행위 혹은 사업의 외형표준에 부과되는 조세이다. 가계단위로 부과되는 소득세, 종합재산세, 종합소비세(지출세) 등은 인세이다. 물세는 가계·기업 등 경제주체의 개별적 사정과 무관하게 과세되는 부가가치세, 재산세 등이다(이진순, 『재정학』).

우리나라의 경우, 국제적으로 특이하게 일찍이 1970년 초부터 지방세인 재산세에도 정책과세로서의 성격이 부여되었다. 즉 1960년대 말 급격한 지가 인플레이에 대응하기 위한 1973년 「지방세법」 개정을 통해, 법인의 비업무용 토지에 대하여 별도의 재산세율(표준세율 0.4%, 제한세율 3%)을 적용하였고, 고급주택, 별장, 골프장, 오락장 등 사치성 재산에 대해서는 일반세율의 2배, 대도시 내에 공장을 신설하는 경우에는 일반세율의 3배로 중과세하는 등 용도별 차등과세제도가 이미 이때부터 도입되었다.

다시 1974년 1·14 긴급조치와 「지방세법」 개정을 통해 사치성 재산과 비업무용 토지에 대한 세율을 일거에 5%로 인상하였고, 공한지에 5%의 세율로 중과세하는 제도를 신설하였다. 또한 100평 이상의 주거용 토지에 대한 초과누진세율을 도입하였다. 이러한 정책과세 강화와 더불어 종래의 제한세율로부터 일정한 세율로 법정화됨에 따라, 세율 결정에 있어서 지방자치단체의 재량권은 이미 이때부터 약화되었던 것이다.

나아가 일부 개인과 법인의 토지독점과 투기를 억제하기 위해, 종래에 재산세 중 토지분의 중과 대상 토지가액을 전국에 걸쳐 인별로 합산하여 0.5~5%의 10단계 초과누진세율로 과세하는 토지과다보유세가 신설되어 1988년과 1989년 두 해 동안 시행되었다. 토지과다보유세의 과세대상은, 개인의 경우 읍 단위 이상의 도시계획 구역 내의 택지, 공장용지, 과수원, 목장용지, 임야 등 8개 지목, 법인의 경우 지역과 지목에 관계없이, 정당한 사유없이 고유의 업무에 직접 사용하지 않은 토지였다. 실제로는 종래 토지분 재산세에 있어서 중과 대상이었던 공한지와 비업무용토지가 주요한 과세대상이었으며, 과세 시 재산세 상당액을 공제하여 주었다. 그러나 이러한 정책과세의 실효성은 크지 않았다. 그 이유는 과세표준이 시장가격에 비해 현저히 낮았고, 다양한 감면규정에 의해 과세베이스가 침식되었기 때문이다.

세계적으로 유례를 찾아보기 어려운 우리나라의 종합토지세 구상은, 1980년대 전국에 걸친 지가 인플레이에 대한 대책의 하나였던 1985년 5월 ‘부동산종합대책’의 일환으로 최초로 발표되었으나, 그 역사적 단초는 앞에서 살펴본 바와 같이 이미 1970년대 초 이후 지방세에 정책과세적 성격이 누적적으로 도입된 데서 비롯된 것이다.

종전의 재산세로부터 토지분을 분리하고, 여기에 토지과다보유세를 통합하여, 중

합토지세를 신설하고, 재산세는 건물 등을 과세대상으로 하는 지방세로서 그대로 잔존하게 되었다. 종합토지세는 전국에 걸쳐 각 납세자가 소유한 토지가액을 종합 합산하여 누진과세하는 인세이다. 그러나 종래 토지분 재산세의 용도별 차등과세를 답습하여, 실제로 종합합산 과세대상은 종전부터 누진과세하여 온 주거용 토지와 토지과다보유세 과세대상뿐이었다. 그리고 종래의 사치성 토지에 대해 종합합산의 최고세율인 5%로 비례 중과세하는 조치가 남아 있었지만, 그 대상 토지는 보잘것 없이 작았다. 그러나 종합토지세의 도입과 더불어 「지가공시법」이 제정됨을 계기로 과표가 현실화됨에 따라 토지보유세수는 1990년 전년 대비 약 2배로 증가하였다. 특히 대토지 소유자와 법인의 세부담이 크게 증가되었다.

그러나 종합토지세는 기초자치단체세임에도 불구하고, 전국에 걸친 인별합산과세 이기 때문에 필연적으로 지방자치단체에 세율 결정권을 부여할 수 없게 되어, 기초자치단체의 과세 자주권은 설자리가 없게 되었다.³⁰⁾ 지방자치단체에 세율 책정권을 부여할 수 없기 때문에 과표 적용률을 지방자치단체에 부여하게 되었던 것이다.

지방정부가 소득이나 부의 재분배 정책을 담당하는 것은 자기패배적(self-defeating) 이어서 부적절하다. 즉 재분배 정책을 강력하게 실시하는 지자체의 경우 재정적 잔여를 노리고 저소득층은 이주해 오고 고소득층은 다른 지역으로 이주하게 됨으로써 재분배 정책은 실패하게 된다.

1) 추진 과정

종합부동산세 설계 과정에서 부각된 주요 쟁점들은 부동산보유세의 지방세·국세 이원화 여부, 종합토지세와 재산세 과표산정방법의 이원화에 따른 주택 보유세 부담의 수평적 불공평성 문제를 해결하기 위한 과표산정방식의 개선, 토지·건물 분리 또는 통합과세 문제였다.

당시의 정황을 보다 정확히 이해하기 위해 정책 추진과 도입 및 개편과정에서 중요한 역할을 한 2명과 면담조사를 실시하였다.³¹⁾

30) 우리나라 보유과세 체계는 탄력세율제도를 허용하고 있으나, 지방공공서비스에 대한 비용과 편익의 연계가 사실상 단절된 현실에서 작동의 여지가 크지 않다.

31) 2003년 2월에 발족한 참여정부에서 2003년 4월~2006년 5월 대통령자문 정부혁신지방분권 위원회 위원장과 2004년 6월~2006년 5월 대통령(청와대) 정책실장을 역임하면서 참여정부의 부동산정책 전반과 종합부동산세 도입 및 2005년 종부세 개편의 실질적 총책임자였던 김병준 국민대 교수, 그리고 2004년 3월부터 2005년 5월까지 재경부 세제실장과 부동산실무

〈표 VIII-3-6〉은 면담자와 참여정부 국정브리핑 특별기획팀이 발간한 『대한민국 부동산 40년』, 2008년 참여정부 정책보고서인 『부동산시장 안정 및 주거복지: 투명하고 공정한 시장질서와 안정적인 공급기반 확립』의 내용 중, 참여정부 인수위 시절부터 2005년 1월 1일 새벽 1시 30분 종합부동산세법안이 국회를 통과하기까지의 논의 과정을 요약한 표이다.³²⁾

2003년 참여정부 인수위 시절에 논의된 부동산 세제 정상화 방안은 그동안 수많은 전문가들이 주장하여 온 ‘거래과세 완화와 보유과세 강화’로의 세제개편이었다. 당시 재산세와 종합토지세의 과표 현실화율은 건축물 실제 신축가격과 토지의 개별 공시지가의 30%대 수준이었다. 따라서 초기의 논의는 부동산 보유세 정상화를 위한 과표 현실화 방안과 세율체계 정비에 맞춰졌다.

〈표 VIII-3-4〉 과표현실화율(적용률)

	1993	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
적용비율(%)	21.3	30.5	29.2	29.3	32.2	32.4	33.3	36.1
증감률(%p)	6.3	△0.6	△1.3	0.1	2.9	0.2	0.9	2.8

〈표 VIII-3-5〉 지자체별 과표현실화율(2003)

전체 단체 수	30~35%	35~40%	40% 이상
232개	27개	192개	13개

주: 최저 30.3%(파주시), 최고 46%(울릉군)

그러나 건물과 토지의 구분과세 및 이원화된 과표산정방식과 세율체계, 그리고 토지의 경우 개별공시지가에 대한 지자체별 적용률이 상이한 문제점 등으로 인해 우리나라 부동산 가격 급등시기의 시발점격인 강남 3구는 재정 자립도가 매우 높아 정부의 과표 현실화율 제고를 통한 보유세 강화에 반대하였다.

기획단 단장을 겸임하면서 종합부동산세가 국회를 통과할 때까지 실무를 총괄했던 현 이종규 의원은행 고문과 면담하였다. 추진과정의 상당 부분 기술은 두 명과의 면담 내용이 요약된 것임을 밝힌다.

32) 이종규 전 부동산실무기획단 단장은 보유세제 개편을 위한 4개 법안 중 종합부동산세법(안)이 2005년 1월 1일 새벽 1시 30분에 통과했다는 사실을 생생히 기억하고 있었다.

〈표 VIII-3-6〉 종합부동산세제 논의 과정

연도	내용	쟁점
2003	빈부격차·차별시정 기획단(2월)	보유과세 정상화(부동산 보유과세의 점진적, 지속적인 현실화를 제고)를 국정과제로 선정 거래세 낮추고, 보유세 강화
	부동산가격안정대책(5.23)	보유과세 강화 발표 보유과세체계를 이원화
	대통령 주재 비공개회의(7.25)	증부세 도입 최초 보고
	관계장관회의(9.1) 부동산보유세개편안(9.1)	가칭 '종합부동산세' 발표(2006년 도입)
	주택시장안정종합대책(10.29)	종합토지세 과표를 50%로 현실화 5만~10만명의 부동산 과다보유자 대상 종합 부동산세 2005년 조기 시행
	제1차 부동산보유세개편추진위원회 개최(10.31)	증부세 도입방안 논의(1세대 다주택에 대한 중과방안 1, 2, 3)
2004	제4차 부동산보유세개편추진위원회 개최(5.31)	보유세제 개편 주요 검토과제 심의
	국민경제자문회의 제1차 부동산정책회의(의장: 대통령, 8.11)	부동산정책실무회의·실무기획단 설치·운영, 부동산정책을 경제부총리가 총괄 1차 시안 보고
	보유세제개편 관계부처장관회의(대통령주재, 8.28)	2005년부터 주택은 대지와 건물을 통합평가· 통합과세 2005년부터 국세인 종합부동산세 시행 실거래가 파악체계 구축
	국민경제자문회의 제2차 부동산정책회의(대통령주재, 9.15)	증부세 기본안 공식 확정 쟁점 합의: 주택 통합과세, 지방세·국세 이원화 1차 지방세는 시·군·구세 낮은 서울, 2차 국세는 인별 전국 합산 누진세율
	관계장관회의(대통령주재, 10.27)	정부의 증부세 기본안 재확인
	5차에 걸친 당정협의(11.1, 11.2, 11.11)	당정협의를 거쳐 국회에 제출할 보유세제 개 편안 확정 증부세 적용 대상: 6억 이상(10만 명)에서 9억 이상(3.5만 명)으로 조정 세부담 상한선: 100% → 50%로 하향
	보유세제 개편을 위한 4개 법안 국회 제출(11.18)	종합부동산세법안 등을 의원입법 형식으로 국회에 제출(열린우리당 김종률 의원)
	보유세제개편 4개 법안 국회 통과 (12.31)	「종합부동산세법」은 2005년 1월 1일 새벽 1시 30분경에 통과

자료: 『대한민국 부동산 40년』, pp. 114~118, 내용 요약, 전 이종규 재경부 세제실장 면담 요약

이러한 문제를 해결하기 위해 2003년 5월 23일 재경부, 건교부, 행자부 등 관련 부처 합동으로 ‘주택가격안정대책’을 발표하였는데, 주 내용은 주택시장 안정과 과세의 불형평성을 타개하기 위한 대책의 일환으로 부동산 과다보유자 5만~10만명에 대하여 전국의 보유 토지를 인별로 합산하여 국가 또는 광역자치단체가 과세하는 보유과세 체계를 이원화한 ‘보유과세 강화’ 방안이었다.

후속조치로 그해 7월 대통령 주재 비공개회의에서 종합부동산세 도입이 최초로 보고되었으며, 9월 1일 관계부처장관회의를 거쳐 동월 2일 행정자치부가 2006년 종합부동산세 시행을 목표로 하는 ‘부동산 보유세 개편안’을 발표하였다. 주 내용은 건물 과세표준 산정방식을 원가방식에서 시가방식으로 개편하고 세율체계를 조정하며 주택의 과세 형평성을 제고함으로써 지역 간·재산 간 과세 불형평성 문제를 개선하고, 2006년부터 토지 과표는 공시지가의 50%로 적용하도록 법정화하고, 종합토지세를 이원화하여 가칭 종합부동산세를 국세로 과세하여 세부담을 가중시킴으로써 불필요한 투기적 수요를 억제하는 것이었다. 그러나 징수한 세금은 전액 취약한 지방자치단체에 양여하여 지방재정 건실화를 꾀하고, 보유세 세율체계의 조정을 통해 서민층의 세부담은 과중되지 않도록 하는 것이었다.

이후 2003년 9월 5일 재건축아파트 가격 안정을 목적으로 부동산시장안정대책을 발표하였으나, 9월 말부터 주택 가격이 강남을 중심으로 다시 급등하면서 분당 등 수도권권으로 확산되자 10월 29일 ‘주택시장안정 종합대책’을 발표하였다.

10·29 대책의 부동산 세제 관련 주 내용은 종합부동산세를 당초보다 1년 앞당겨 2005년부터 시행하고, 서울 강남·경기 등 지가 급등지역 토지과표를 전국 평균보다 높은 수준으로 인상하는 등 보유과세 과표 현실화 계획을 구체화하는 것이었다.

그러나 여론이 “이게 무슨 대책이냐”라는 방향으로 흐르자 재경부는 10월 31일 정부 관계부처, 법조계, 학계, 연구기관, 시민단체 전문가 13인으로 구성된 ‘부동산 보유세개편추진위원회’를 은행회관에서 개최하고, 1세대 다주택자에 대해 주택의 건물부분에 대해서도 인별로 합산하여 누진과세하거나, 소유자가 직접 거주하지 아니하는 주택(비거주주택) 중과 및 토지 부분을 7%로 중과하는 방안과 아파트의 건물 과표 산정기준을 면적이 아닌 시가에 따라 산정하는 방안 등을 발표하였다.

2003년 10·29 대책 이후 2004년에는 어느 정도 주택 가격이 안정되었으나 일관성 있는 부동산정책 기조를 유지하기 위해 노무현 대통령은 2004년 8월 11일 국민

경제자문회의 제1차 부동산정책회의를 주재하였다. 이 자리에서 1차 시안이 보고되었으며, 이 시안은 당시의 보유세제 기본틀을 유지하면서 개선방안을 모색하였기 때문에 미흡하였다. 이날 대통령께서 각 부처에 걸쳐 있는 부동산정책이 체계적이고 일관성 있게 추진될 수 있도록 경제부총리가 총괄·조정하게 한 뒤, 이를 실무적으로 뒷받침하기 위하여 재정경제부에 기획단을 두도록 지시하였다. 이에 따라 2004년 8월 18일 재정경제부에 실무추진기구인 부동산정책실무회의(주관: 차관)와 당시 이종규 세계실장을 단장으로 하는 부동산실무기획단을 설치함으로써 획기적이고 전면적인 개편안이 나올 수 있는 발판이 마련되었다.³³⁾ 연이어 8월 28일(토) 청와대 관저에서 대통령이 주재한 관계부처 장관회의에서 재정부 부동산실무기획단장으로부터 보유세개편방안을 보고받았다.

이날 회의에서 ①2005년부터 주택에 대하여는 토지(대지)와 건물을 통합평가·통합과세하며, ②2005년부터 국세인 종합부동산세를 시행하고, ③과표 현실화 속도를 높이며, ④실거래가 파악체계를 확실히 구축하기로 하였다. 이날 회의에서 보유세제개편안의 기본골격이 토의되고 결정되었다는 데 큰 의의가 있다. 2004년 9월 15일 국민경제자문회의 제2차 부동산정책회의에서 보유세제 개편방안과 종합부동산세 도입에 대한 정책방향을 보다 구체화하였으며, 회의 후 개편방안의 주요 내용을 발표하였다. 당시 주택 데이터베이스를 구축 중에 있어 세율체계를 구체화하지는 아니하였으며, 주택 데이터베이스를 구축한 후 시뮬레이션을 거쳐 세율체계를 결정하되 급진적인 누진세율체계를 크게 단순화하기로 하였다. 또한, 이날 회의 시 논의된 사항을 토대로 광범위한 여론수렴을 거쳐 10월말까지 세율체계를 포함하여 정부의 개편안을 확정하기로 하였다.

2004년 9월 15일 정부의 중부세 기본안이 확정되어 발표되자, 10월 19일 234개 시·군·구 중 190개 기초자치단체장이 서명한 반대 결의문을 발표하였다. 보유세

33) 2003년 5월 23일 국세인 종합부동산세 신설 대책 이후 재정경제부가 보유세제 개편 업무를 실질적으로 총괄하게 되었다. 우리나라 세제에 있어서 대변혁을 가져온 것은 ①소득과세 분야에서는 1974년의 종합소득세제로의 전환, ②소비과세 분야에서는 1976년의 부가가치세 도입이었다. 이로써 우리나라의 세제가 선진국의 세제와 나란히 할 수 있었으며, 다른 조세제도나 세무행정을 발전시키는 계기가 되었다. 재산과세 분야에 있어서는 과거에 부분적으로 보완만 했었을 뿐 전면적인 개편은 이뤄지지 아니하였다. 이로 인해서 재산세가 고지되는 7월이면 세부담의 불공정 문제가 크게 부각되곤 하였다. 이는 보유재산가액에 상응하게 과세되지 않았기 때문에 있었던 현상이었다. 2004년의 보유세제 개편은 앞의 종합소득세나 부가가치세의 경우보다 그 개편 내용이나 영향이 훨씬 덜한 것이지만 여하튼 재산과세 분야에 있어서 획기적인 것이었다고 생각한다(이종규 전 세계실장 면담).

를 현실화하고 투기 억제를 통한 집값 안정을 위해 정부가 추진하고 있는 종합부동산세 도입에 찬성하지만, 종합부동산세를 국세로 도입하는 것에는 반대한다는 내용이였다. 그리고 일부 지방자치단체는 지방공동세로 하자는 주장도 제기하였다.

국세·지방세 논쟁은 아무래도 재정정책의 주무부서이고 조세에 관한 한 보다 전문적인 재정경제부가 앞으로도 계속하여 보유세의 일단을 담당하고, 세무행정도 지자체보다는 국세청이 담당하는 것이 좋겠다고 대통령이 판단하여 국세로 결론이 나게 되었고, 10월 27일 대통령 주재 관계장관회의에서 종부세를 국세로 하는 정부의 종합부동산세 기본안이 다시 재확인되었다. 그리고 국세로 징수한 종합부동산세 전액을 2004년보다 세수가 감소하거나, 재정자립도가 낮은 시·군·구, 기타 거래세 완화 재원 등에 우선 배분하겠다는 내용을 재차 강조하였다. 지자체들은 처음에는 반대하였지만 종합부동산세 전액이 지자체에 교부되며, 특히나 대도시 지자체를 제외하고는 대부분의 지자체들은 종래보다 더 많은 금액을 배분받게 될 것이라는 정부의 방침을 이해한 후부터는 입장이 바뀌게 되었다. 다만, 종래보다 세수입이 줄어들게 되는 서울 강남 등 일부 지자체는 종합부동산세를 지방공동세로 하여야 한다는 주장도 하였으며, 주택 평가 등 행정준비가 덜 되어 있기 때문에 2005년부터 종합부동산세 시행을 할 수 없으므로 시행시기를 연기하여야 한다고 주장하였지만 반영되지는 아니하였다.

정부는 10월 27일 대통령주재 관계부처 장관회의에서 종합부동산세 과세대상 기준금액과 보유세 세율체계에 대한 보고를 받고 보유세제 개편안을 확정하였다. 이날 회의에서는 정부가 작성한 개편안을 가지고 당정협의를 한 후 당·정 간 합의된 내용에 따라 보유세제 관련 법률(안)을 작성하여 국회에 제출하기로 하였다.

정부의 확정안은 11월 1일 1차 당정회의를 시작으로 4일과 11일 등 5차에 걸친 당정협의를 거쳐 국회에 제출할 「종합부동산세법」 안으로 확정되었다. 이 과정에서 보유세 부담을 2004년 재산세와 종합토지세 세수 합계액인 약 3.2조원의 10% 증가를 최종 목표로, 종합부동산세 적용 대상이 주택 6억원 이상(10만명)에서 9억원 이상(3만~3.5만명)으로 축소되고,³⁴⁾ 서울은 주택의 경우 1~3%, 종합합산 대상 토지는 1~4%, 별도합산 대상 토지는 0.6~1.6%로 결정되었으며, 세부담 증가 상한은 당초 100%에서 50%로 낮추어졌다. 그러나 시·군·구가 부과하는 주택의 재산세는

34) 나대지는 3만명, 빌딩·상가·사무실 등의 부속토지는 8천명으로, 종합부동산세 총대상자는 중복인원 감안, 6만명 수준으로 감소하였다.

토지와 건물을 통합과세하면서 세율을 대폭 완화하였다. 개편 전 건물 재산세 세율은 0.2~7%, 토지의 경우 0.2~5%이었으나, 이를 0.15~0.5%로 대폭 완화하였다.

2004년 11월 18일 열린우리당 김종률 의원에 의해 의원입법 형식으로 국회에 제출된 「종합부동산세법(안)」³⁵⁾은 2005년 1월 1일 새벽 1시 30분경에 통과되었다.

당시 국회심의과정에 대한 이종규 전 세제실장과의 면담 내용을 요약하면 다음과 같다.

보유세제 개편 관련 법률안에 대한 국회심의과정에서 수정된 사항은 없었으며, 그 과정은 다음과 같다.

2004년 11월 18일 김종률 의원이 제출(의원입법)한 「종합부동산세법(안)」 등 4개 법률안은, 12월 8일 국회재정경제위의 공청회에서 찬반 의견을 들은 후, 세법심사 소위의 심사를 거쳐 12월 28일 소위원회의 9인 중 5인의 찬성으로 법안이 소위를 통과하였다.

12월 30일 재경위 전체회의에서 종합부동산세 법안에 대한 대체 토론 시 야당측이 출석시킨 강남구청장 등 2인의 지자체장으로부터 주택평가 등 행정준비가 미흡하여 2005년부터 시행하기가 어렵다는 진술을 들었으며, 본인이 2005년부터 시행하기 위한 준비가 계획대로 진행되고 있다는 답변을 하였으나 재경위에서 법안을 의결하지는 않았다.

12월 31일 국회의장이 직권으로 법안을 국회 본회의에 상정하였으며, 이때 김진표 의원이 찬성토론을, 이종규 의원이 반대토론을 하였으나 수정된 사항은 없었으며 찬성 170인, 반대 69인, 기권 8인으로 2005년 1월 1일 1시 30분경에 본회의를 통과하게 되었다.

2) 추진과정에서의 논쟁

가) 적정 부동산 보유세 부담

추진과정에서 가장 큰 논쟁을 유발한 것은 적정한 부동산 보유세 부담을 어느 정도로 할 것인지에 있었다. 이 문제는 2008년 개정에서도 그렇지만 2012년 현재에

35) 정부가 보유세제 개편 관련 법안을 국회에 제출하지 않고 국회의원이 제출한 이유는 다음과 같다. 헌법상 정부는 회계연도 개시 90일 전(10월 2일)까지 예산안을 국회에 제출하여야 하며, 정부는 세법의 경우에도 매년 10월 2일 이전에 제출하여 왔다. 그러나, 국회의원이 법안을 제출하는 경우 이와 같은 제약이 없으며, 이미 당정 간에 충분히 협의를 한 데다가 국회에서의 법안 심의일정 등을 감안하여 2004년 11월 18일 열린우리당 김종률 의원이 「종합부동산세법안」, 「지방세법개정안」 등 4개 법안을 제출하게 되었다(이종규 전 세제실장 면담 내용).

도 계속 쟁점이 되고 있다. 즉, 시장질서에 맞고 국제적 관례에 맞는 적정 실효세율을 몇 %로 할 것인지가 큰 논쟁거리였다.

당시 종합토지세 세율은 부과방식에 따라 합산 대상(종합·별도) 토지의 경우 9단계 과표구간별 0.2~5%, 분리과세 대상 토지의 세율은 0.1~5%의 초과누진세율체계였다. 건물의 세율은 주택의 경우 6단계 과표구간별 0.3~7%, 기타 건물에 대해서는 0.3~5%로 토지에 비해 최고세율이 2%p 더 높은 초과누진세율체계였다.

그러나 부동산 가격 안정을 목적으로 정책목적이 강하게 작용하여 발전되어 온 우리나라 부동산 보유세 실효세율은 역설적으로 매우 낮은 수준이었다. 1975년부터 논의 과정 당시의 실제 우리나라 부동산 보유세의 평균 실효세율을 추정한 결과는 <표 VIII-3-7>과 같다.

<표 VIII-3-7> 부동산 보유세 평균 실효세율

(단위: %)

연도	건물	토지	건물+토지
1975	0.276	0.024	0.044
1980	0.230	0.027	0.050
1985	0.261	0.035	0.063
1990	0.242	0.041	0.064
1995	0.223	0.127	0.150
2000	0.216	0.145	0.173
2001	0.211	0.151	0.176
2002	0.199	0.142	0.166
2003	0.195	0.158	0.175
2004	0.200	0.191	0.198
2005	-	-	0.168

자료: 김정표(2011)

이러한 현실을 감안한 참여정부의 부동산 보유세 강화의 기본 목표는 당시 김병준 전 청와대 정책실장과의 면담을 통해 재확인할 수 있었다.

김병준 전 청와대 정책실장은 이렇게 말한다. “참여정부의 부동산 보유세제 개편의 기본 취지는 시장질서에 부합하는 보유과세 강화와 이전과세 완화에 있었다. 양도세 완화도 생각하였으나 사회 분위기가 워낙 좋지 않았다. 종합부동산세는 징벌적 과세는 아니었다. 언어가 대단히 중요한데 누가 썼는지 모르나, 모든 경제주체의 부동산 보유세 부담을 높이는 것이 아니었다. 실효세율 1%가 아니라, 공시지가 3억~6억원 주택의 경우 2017년까지 공시지가의 1%까지 확대라는 큰 맥락에서의 세제개편이었다. 3억원 이하의 손대기 힘들다. 국제적으로도 OECD 평균이 1%를 조금 넘는 수준이고, 미국의 경우 평균이 0.9%로 지역적으로 0.3~2% 사이에 있었기 때문이다”. 앞으로의 종합부동산세제의 개편방향에 대해서는 “금융규제에 우선하여 종합부동산세제가 도입된 이유는 은행의 반대도 있었지만, 하도 좌파정부라는 시각으로 모든 정책을 평가하였기 때문이다. 여전히 이 방향이 맞다(보유과세 강화, 이전과세 완화). 장기적으로 부동산 거래를 활성화하는 차원에서 양도소득세도 완화나 없어지는 쪽으로 가야 한다. 시장질서에 맞는 쪽으로, 부동산 관련 세제 전반에 맞는 종합부동산세 개편 유도가 바람직하다. 그러나 제도의 변화가 없어야 한다. 일관성 있는 부동산세제가 바람직하다”.

종부세 도입 당시 적정 실효세율 논쟁에서, 국제적 관례에 맞는 부동산 보유세 적정 부담 수준과 관련하여 OECD의 ‘Revenue Statistics’의 4000, 4100, 4200, 4300, 4400, 4500, 4600대 자료가 혼란을 가중시켰다.

당시 부동산 세제 개편 방향이 거래과세 완화와 보유과세 강화로 진행되는 과정에서, 보유과세 강화 반대 자료로 거래과세를 포함한 재산과세 자료(4000, 4400)가 혼용되었기 때문이다. 이들 자료는 실제 주기적 부동산 보유세 관련 세제인 4100(Recurrent taxes on immovable property)과는 거리가 있는 자료로 4000대 자료는 부동산 이외의 순부, 상속·증여, 금융·자본거래(4400) 등 다른 자산 관련 세금을 포함하고 있기 때문이다.

우리나라는 자동차 등 다른 자산을 포함한 재산과세의 부담이 OECD 국가의 평균보다 상당히 높은 수준인데, 이는 이전과세의 비중이 상당히 높기 때문이다. OECD 자료(4000)의 GDP 대비 재산과세 비중을 보면, 2003~2005년 OECD 평균이 1.9%인데, 우리나라는 약 3% 수준으로 매우 높다.³⁶⁾ 그러나, 이는 모든 재산의 거래를 포함한 재산과세이며, 동 기간 부동산 보유세 부담은 OECD 평균이 약 0.9%, 우리나라는 0.6% 수준이다.

36) 2003~2005년 각각 3.0%, 2.8%, 3.0%이며, 총조세 대비로는 각각 11.8%, 11.3%, 11.9%로 OECD 국가들 중에서 최고 수준에 육박한다.

〈표 VIII-3-8〉에서도 알 수 있듯이 대부분 선진국들의 경우 보유세와 거래세 비율이 9:1 수준인 데 비해 우리의 경우에는 2:8 수준으로 선진국과는 정반대의 부동산 세제를 운영하고 있었던 것이다.

〈표 VIII-3-8〉 주요국 GDP 대비 부동산 보유세 및 거래세 비율(2003)

(단위: %)

구 분	한 국	미 국	영 국	일 본
보유세(A)	0.6	2.8	3.3	2.1
거래세(B)	1.9	0.1	0.5	0.1
소계(C=A+B)	2.4	2.9	3.8	2.2
보유세 비중(A/C)	23.4	98.3	88.5	95.2

자료: *Revenue Statistics*(OECD, 2005.10); 대통령자문 정책기획위원회, 『부동산시장 안정 및 주거복지: 투명하고 공정한 시장질서와 안정적인 공급기반 확립』, 2008, p. 43, 〈표 4-1〉 재인용

부동산 보유세 적정 실효세율에 대한 당시 학계의 견해도 대체적으로 0.5~1%를 지지하였다. 이진순(2003)은 2001년 현재 우리나라 부동산보유세 부담률(부동산보유세수/GDP)은 0.61%로서 OECD 평균(1.44%)의 절반 수준에 불과하고, 시장가격 대비 평균 실효세율도 약 0.14%에 불과하여 미국의 1.21%(1985)에 크게 미치지 못하고 있으며, 지가총액 대비 GDP비율이 미국의 경우 약 1인 데 비해 한국은 약 3이라는 점을 고려할 때, 우리나라의 적정한 부동산보유세의 실효세율은 0.5% 정도라고 보았다.

조동철·성명기(2003)는 적정 부동산보유세율을 0.83%로 제시하였다. 그 근거는 다음 식과 같다.³⁷⁾

$$\text{이자소득세율}(16.5\%) \times \text{명목이자율}(8\%) \times \text{전세가 대비 매매가격}(1/1.6) = 0.83\%$$

그러나, 당시 여당인 열린우리당은 급격한 보유세 부담 증가에 대해 정치적으로 부담을 느끼는 상황이었다. 당시 당정 협의와 여야 합의 과정에 대해 이종규 세제실장은 이렇게 회고했다.

37) 2012년 현재 명목이자율을 고려하는 경우 적정 부동산보유세율은 낮아질 것으로 사료된다 (손재영 교수).

2004년 10월 27일 대통령주재 관계장관회의에서는 정부의 보유세제개편안을 잠정 확정하였다. 다만 거래세 인하폭, 종합부동산세 과세대상 기준금액, 종합부동산세 등 보유세 전체 세수규모 등에 대하여 당정협의 과정에서 달라질 수가 있으며, 그에 따라 세율체계도 달라져야 하기 때문에 세율체계 등을 대외적으로 발표는 하지 않았으며, 추후 당정협의를 거쳐 그 내용을 발표하고 국회에 제출할 보유세제개편 법률안을 확정하기로 하였다.

당초 종합부동산세는 부동산 보유자 중 보유재산가액을 기준으로 상위 1%에 해당되는 사람을 대상으로 하려 하였다. 주택 데이터베이스와 토지 데이터베이스를 구축하여 분석한 결과, 소유재산가액이 주택은 6억원(10.9만명), 나대지는 6억원(3만명), 사업용 토지는 30억원(1.2만명)을 초과하여야 상위 1%에 해당되었다. 또한, 양도소득세의 경우 1세대 1주택에 대한 비과세 규정이 주택가격 6억원까지만 적용되는 것도 감안하여, 종합부동산세 과세대상 기준금액을 주택은 6억원, 나대지는 6억원, 사업용 토지는 30억원을 초과하여 보유하는 자로 하려고 하였다.

그러나 당시 여당인 열린우리당과의 당정협의 과정에서 보유세 개편의 주된 목적이 잘못된 보유세제를 바로 잡자는 데 있는 만큼 2004년 보유세(재산세+종합토지세) 세수 3.2조원의 10%인 약 3천억원의 세수 증가를 목표로 과세대상을 축소하여야 한다는 의견에 따라 주택은 6억원에서 9억원(3.5만명)으로, 사업용 토지는 30억원에서 40억원(8천명)으로 상향 조정하고, 나대지는 6억원으로 함에 따라 종합부동산세 과세대상자가 6~7만명으로 줄어들게 되었다.

2004년 11월 11일 당정회의에서 세율 및 주택의 과세대상 금액과 과세방식이 9억원 초과 인별 합산으로, 일반적으로 세금이 일시에 30% 이상 오르면 조세저항이 생길 소지가 있다는 의견을 감안하여 개인별 세 부담 상한은 1년에 100%(정부안)에서 50% 이하로 최종 결정되었다.

정부가 이러한 당의 요구에 합의한 주된 이유는, 제도가 단기간에 시행되기 위해서는 이론과 상충되거나 허점이 나타날 수 있지만 2005년 종합부동산세가 시행되기만 하면 시행 이후 수정 보완이 가능할 것으로 판단하였기 때문이다.

그러나, 이종구 의원(강남구 갑) 등 강남과 수도권 일부 지역구 국회의원의 반대는 여전히 심하였으나, 보유세제 개편으로 지방소재 주택 대부분의 세금이 줄어들게 되는 데다가, 종합부동산세 전액이 지자체에 교부되기 때문에 모든 야당의원이 반대하는 것은 아니었다. 국회 본회의에서 법안 의결 시 야당 측에서는 반대토론을 하였으나 당론으로 반대하기로 하지는 않았기 때문에 법안이 국회에서 의결될 수 있었다.

보유세제 개편으로 실제 세 부담은 부동산 보유자 중 약 70%는 오히려 세 부담이 줄어들게 되었으며, 나머지 30% 정도만이 늘어나게 되었다. 이는 주택의 경우 건물면적을 기준으로 과세하던 것을 주택가격을 기준으로 과세하는 등 과세방법을 바꾼 결과로 대부분의 주택, 특히 지방에 소재한 주택은 일부를 제외하고는 세금을 적게 내게 되었다. 2005년 세수를 집계한 결과 보유세 총액은 3.2조원으로서 2004년의 3조원에 비하여 약 7%(2천억원) 증가된 것으로 나타났다.

이러한 보유세 부담 논쟁과 당정협의 및 여야 조정과정을 거쳐, 종합부동산세는 2004년 기준 다음 연도 세수 약 0.32조원 확대 수준에서 국회를 통과하게 된다.

나) 보유세 불형평성 논쟁

우리나라 부동산 보유세는 지방세이지만, 주기적인 부동산 가격 인플레이션을 억제하려는 정책 세제로 발전되어 왔으며, 2005년 종합부동산세가 시행되기 전 부동산 보유세 체계는 과세대상 부동산을 토지와 건물로 구분하여 토지에는 종합토지세를, 건물에는 재산세를 부과하였다.³⁸⁾ 종합토지세와 재산세는 과표산정방법과 세율체제도 상이하여 심각한 수직·수평적 불공평을 초래하였다.

2005년 보유세 개편 전 과세표준 산정방식은 종합토지세는 시장가격접근법, 재산세는 비용접근법을 채택하고 있었다. 이러한 보유세 과표산정방식의 이원화가 문제시 된 것은 보유세 정상화 정책에 반대하는 서울시 및 강남 3구를 겨냥한 2002년 9·4대책 나흘 뒤 당시 건교부가 ‘재산세 및 토지세 사례’를 발표하면서 시작되었다.³⁹⁾

〈표 Ⅷ-3-9〉 부동산 보유세(재산세) 부담 비교

구분		면적	기준시가	2003년 세액	2004년 세액
지역 간	대전 APT	75평	3.2억원	155만원	79만원
	강남 APT	26평	3.6억원	9만원	17만원
			0.9배	17배	4.6배
단독주택과 아파트	노원 단독	94평	9억원	394만원	432만원
	서초 APT	44평	9억원	23만원	89만원
				17배	4.9배

자료: 재정경제부·행정자치부, 『보유세제 개편방안』, 2004. 11. 19; 『대한민국 부동산 40년』, p. 113, 재인용

38) 2004년 당시에 건물분 보유세에는 부가세로(sur tax)로 지방교육세와 목적세인 도시계획세, 공동시설세가, 토지분 보유세에는 부가세로 농어촌특별세, 지방교육세와 목적세인 도시계획세 등이 추가로 부과되었다.

39) 시세가 3억 4천만원인 강남 대치동의 26평형 H아파트의 재산세와 토지세는 7만 5천여 원으로, 2000cc급 승용차의 자동차세(40만원)의 1/5에도 못 미치고, 시세가 3억원인 경남 창원시의 57평형 E아파트의 세금은 51만 3천원에 비해 7배나 되는 세금을 내는 불합리한 상황이 드러났다(『대한민국 부동산 40년』, 2007).

〈표 VIII-3-9〉에서 2003년 기준 비슷한 시세의 아파트와 단독주택의 보유세(재산세) 부담이 17배 차이가 남을 알 수 있다. 이는 앞서 언급한 건물의 비용접근방식의 과세표준 산정과 토지보다 높은 건물의 최고세율 때문이었다.⁴⁰⁾

당시 행자부는 악화된 여론을 의식해 재산세 산정에서 시세를 대폭 반영하는 ‘지역차등지수 제도’를 도입하였으나 실효성이 없었다. 김대영 당시 지방세제관은 “지역차등지수 제도를 시행하기는 했는데 효과는 표가 안 날 정도였다. 모수가 근본적으로 차이가 있어 지수로 조정해도 미미했다. 땅과 건물을 따로 평가해서는 근본적으로 겹을 매울 방법이 없었다”고 평가했다(『대한민국 부동산 40년』, 2007).⁴¹⁾

우리나라의 건물에 대한 비용접근식 평가방식은 여러 요소들을 무원칙하고, 객관적인 근거도 없이 잡다하게 고려하여 넣다보니, 대단히 복잡한 체계를 가지게 되어 결국은 건물과표가 무엇을 의미하는지도 이해하기 어렵게 된 것이 현실이었다. 재산세 과표산정방식을 살펴보면 다음과 같다.

건물의 과세표준은 재산가액으로, 취득세 과세표준 결정에 사용되는 토지 외 과세대상의 시가표준액이다(구 「지방세법」 제187조). 여기서 시가표준액이란 당해 지방자치단체의 장이 거래가격, 수입가격, 신축·건조·제조가격 등을 참작하여 정한 기준가격에 종류·구조·용도·경과연수 등 대통령령이 정하는 과세대상별 특성을 감안하여 결정한 매년 1월 1일 현재의 가액(구 「지방세법」 제111조 제2항 제2호)으로 다음의 식에 의해서 구해진다.

$$\begin{aligned} \text{시가표준액} = & \text{신축건물기준가액} \times \text{구조지수} \times \text{용도지수} \times \text{위치지수} \\ & \times \text{경과연수별 잔가율} \times \text{면적} \times \text{가감산율} \end{aligned}$$

위의 식에서 신축건물기준가액이란 건설교통부가 정하는 표준건축비인 철근콘크리트 슬라브구조 아파트의 신축가격에 일정비율을 곱한 것이다. 가감산율 적용기준은 2004년부터 면적에서 국세청 기준시가로 변경되었다.⁴²⁾

비용접근법의 장점은 간편하여 세무행정이 용이하고 평가에 비용이 적게 소요된

40) 건물 과표 1,200만원 이하의 세율 0.3%, 과표 4,000만원 초과분의 경우 세율 7.0%로, 과표는 2,800만원 차이에 불과한데 세율은 23배나 차이가 났다.

41) 당시 지역 간 재산세 불형평성에 관한 논쟁이 재산세 부과방식의 개선을 요구하는 것인지 종합부동산세 도입의 당위성을 요구하는 것인지에 대해서는 논의의 여지가 있다.

42) 박명호, 2011, p. 43 참조

다는 것이다. 따라서 이 방법은 주로 부동산시장이 잘 발달되어 있지 않는 개발도상국이나 체제전환국에서 주로 사용되고 있다. 시장경제에서 경제가 복잡다기화됨에 따라, 다양한 건물의 상이한 가치를 반영하기 위해, 기준가격에 곱하는 각종 지수 및 가감산율이 점점 늘어나는 경향이 있다. 이로 인해, 네덜란드의 경우, 평가체계가 너무 복잡해져서 결국 폐기하게 되었다(Youngman and Malme, 1994). 모든 OECD 국가들은 시장가격접근법을 채택하고 있으며, 이용 가능한 한 시장가격을 과표의 기준으로 삼는 것이 보다 우월한 것으로 부동산 관련 조세 전문가들의 공통된 견해이다.⁴³⁾ 그 논거로, ① 지역공공서비스의 편익은 건축물의 크기나 비용보다는 부동산 가치에 보다 밀접히 반영된다. 예컨대, 지하철 역세권이나 공원에 인접한 지역의 부동산은 그 편익을 반영하여 가격이 보다 높다. 이러한 지역 공공서비스의 편익은 건축물의 면적이나 비용보다는 부동산 가격에 반영된다. ② 시장가치는 흔히 정부의 재정지출이나 정책에 의해 창출된 편익성을 포착할 수 있다는 장점이 있다. 그러나 비용접근법은 원리상 건물의 입지를 고려하지 않기 때문에 이러한 편익성을 포착하기 어렵다. 예컨대, 동일한 면적과 경과연수를 가진 두 건물을 상정해 보자. 한 건물은 공원에 인접해 있고, 다른 건물은 공장에 인접해 있다고 하자. 비용접근법에 따르면, 두 건물에는 동일한 건물분 재산세가 부과될 것이다. 그러나 시장접근법에 따르면 공원에 인접한 건물에 대해 보다 많은 재산세가 부과될 것이다. 이 경우에서 볼 수 있듯이, 비용접근법에 의해 평가하여 과세하는 것은 불공정하다. ③ 비용접근법에 의해 평가하여 과세하면, 시장접근법에 입각하여 과세하는 경우보다 고소득자에 비해 저소득자에 상대적으로 중과세하는 결과가 초래된다. 그 이유는 고가주택지역에 거주하는 가계의 평균소득이 저가주택지역에 거주하는 가계의 평균소득에 비해 높기 때문이다. 서울에서 고소득 가계가 많이 사는 강남지역 아파트의 재산세 실효세율이 강북지역의 그것보다 훨씬 낮은 불공평이 초래되는 것은 기본적으로 비용접근법에 입각하여 과세하는 한국의 건물분 재산세제하에서 당연한 귀결이다. ④ 비용접근법에 따라 평가하여 과세하는 부동산 보유세는 동태적으로 부동산 가격의 상대적 변화를 반영할 수 없어 세부담의 불공평을 초래한다. 예컨대, 최근 서울 강남지역이 교육여건 등의 면에서 주거지로서 가치가 증대되어 아파트 가격이 상대적으로 많이 상승하였으나, 현행 건물분 재산세 과표산

43) Bird and Slack, 2002, pp. 18~19.

정 시 이를 적절히 고려할 수 없기 때문에 세부담의 불공평이 초래되고 있다.

이러한 연유로 건물분 재산세의 형평성을 담보하기 위해 주택의 평가방법을 법령에 명문화하여 시장가격접근법으로 일원화하고 통합과세하는 것이 바람직하다는 주장이 제기되었으며, 최종적으로 주택은 통합평가·통합과세하는 방안이 채택되었다.

라. 종합부동산세의 내용과 변천

1) 도입 당시의 종합부동산세제

정부는 2005년 부동산 보유세제를 대폭 개편하고 등록세 세율을 인하하는 것을 골자로 한 부동산세제 개편을 단행하였다. 그 주요 내용을 간략히 정리하면 다음과 같다.

〈표 VIII-3-10〉 부동산 보유세 과세표준 책정기준의 개편

	주택	건물(상가, 빌딩 등)	토지 (나대지, 상가 등의 부속토지)
종 전	<ul style="list-style-type: none"> ○ 토지·건물 각각 평가 - 토지: 공시지가×지자체가 고시한 과표적용률(전국 평균 39.2%) - 건물: 신축원가(㎡당 18만원)×각종 지수×면적 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 신축원가(㎡당 18만원)×각종 지수×면적 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 공시지가×39.2% (과표현실화율)
개 편 안	<ul style="list-style-type: none"> ○ 토지·건물 통합하여 평가 - 공동주택: 국세청기준시가×50% - 단독주택: 공시개별주택가격×50% 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 신축원가(㎡당 46만원)×각종 지수×면적×50% 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 공시지가×50%

자료: 이진순(2005)

첫째, 2005년 부동산 보유세제 개편은 재산가액(시가)에 상응하게 과세할 수 있도록 과세표준 책정기준과 과세방법을 획기적으로 개편하였다. 우선 과표 산정을 위한 부동산 평가방법을 크게 개편하였다. 종래 토지는 시장접근법, 건물은 비용접근법을 채택함으로써 인한 세부담의 불공평을 시정하기 위해, 토지와 건물의 과세표준을 시장가격을 기준으로 평가하는 체제로 개편하고 시가반영률을 제고하였다. 특히 주택에 대한 보유세를 종래에는 건물에 대하여는 재산세, 토지에 대하여는 종합토지세로 구분과세하던 체제로부터, 〈표 VIII-3-10〉에서 보듯이, 토지와 건물을 통합평가하고, 〈표 VIII-3-11〉에서 보듯이, 통합과세하는 체제로 개편하였다. 그리고

과표의 시가반영률을 인상하는 대신, 종래의 복잡하고 급진적인 누진세율체계를 단순하고 완만하게 하며 최고한계세율을 포함한 세율을 전반적으로 인하하였다.

〈표 VIII-3-11〉 부동산별 부동산 보유에 과세방법의 개편

	종전	개편안	
		1차(시·군·구) 재산세	2차(국가) 종합부동산세
주택	○ 토지·건물 구분평가·구분과세 · 토지: 종토세(0.2~5%) · 건물: 재산세(0.3~7%)	○ 통합평가·통합과세 ○ 낮은 세율(0.15~0.5%, 3단계)로 재산세 과세	○ 소유 주택가액 9억원 초과분은 높은 세율(1.0~3.0%, 3단계)로 과세
나대지	○ 종토세 0.2~5%	○ 낮은 세율(0.2~0.5%, 3단계)로 과세	○ 소유 나대지가액 6억원 초과분은 높은 세율(1.0~4.0%, 3단계)로 과세
빌딩·상가·사무실 등 부속토지	○ 종토세 0.3~2%	○ 낮은 세율(0.2~0.4%, 3단계)로 과세	○ 소유 토지가액 40억원 초과분은 높은 세율(0.6~1.6%, 3단계)로 과세
사업용 건물	○ 재산세 0.3%	○ 세율 인하(0.25%)	(과세 안 함)

자료: 이진순(2005)

둘째, 부동산 보유세를 지방세와 국세로 이원화하였다. 국세로서 종합부동산세를 도입하여 부동산보유세의 정책과세 기능(재분배, 부동산 투기 억제 등)을 담당하도록 하고, 지방세인 재산세는 오직 지방자치단체들의 재원 확보 수단으로서의 기능만을 담당토록 하여 지자체의 예산 사정에 따라 탄력세율 50% 가감제도를 적용할 수 있도록 하였다.

과세대상별 납세의무자는 주택의 경우 인별 전국 소유주택 공시가격이 9억원 초과자, 종합합산 과세대상 토지는 인별 전국 소유토지 공시가격이 6억원 초과자, 별도합산 과세대상 토지는 인별 전국 소유토지 공시가격이 40억원 초과자이다. 세율은 주택의 경우 1~3%, 나대지 등 비사업용토지인 종합합산 과세대상 토지는 1~4%, 상가 등 사업용 토지인 별도합산 과세대상 토지는 0.6~1.6%였다.

그러나 실제 종합부동산세를 포함한 부동산 보유세 실효세율은 2005년 0.168%로 2004년 0.198%보다 더 감소한 수치로 나타났다. 그 원인으로는 2003년 10·29 대책 이후 부동산 가격이 하락한 점과 건물분 지방세 재산세분의 감소에 비해 종합

부동산세 도입에 따른 세수 증대효과가 미미하였기 때문에 사료된다. 이러한 결과는 세대별 합산과 낮은 과세기준액에 대한 비판을 가중시켰다.

셋째, [그림 Ⅷ-3-3]에서 보듯이, 부동산 보유세에 대한 부가세(sur-tax) 세율을 종래 20~35%이던 것을 일률적으로 20%로 하여 세부담이 증가하지 않도록 하였다.

[그림 Ⅷ-3-3] 부동산 보유세에 대한 부가세 세율의 조정

〈 종전 〉 ○ 토지·건물 구분과세에 맞춰 Sur-tax 부가		〈 개편안 〉 ○ 국세·지방세 이원화에 맞춰 Sur-tax 부가	
본세	Sur-tax	본세	Sur-tax
재산세(건물)	지방교육세 20%	재산세(지방세)	지방교육세 20%
종토세(토지)	합계: 30~35% [지방교육세 20% 농특세 10~15%]	종합부동산세(국세)	농특세 20%

2) 도입 이후의 변화

2005년부터 시행된 종합부동산세는 <표 Ⅷ-3-12>와 같이 2005, 2008, 2009년 일부 개정되었다. 여기서는 종합부동산세 도입 후 2005년 12월 대폭 강화로의 개편과 2008년 12월 대폭 완화로의 개정을 주요 사건과 함께 살펴본다.

<표 Ⅷ-3-12> 종합부동산세법 변천 과정

시기		내용
연도	일자	
2005년	1월 5일	「종합부동산세법」 제정[법률 제7328호]
	12월 31일	「종합부동산세법」 일부 개정[법률 제7836호]
2008년	1월 1일	「종합부동산세법」 일부 개정[법률 제8235호]
	12월 26일	「종합부동산세법」 일부 개정[법률 제9273호]
2009년	4월 1일	「종합부동산세법」 일부 개정[법률 제9555호]
	5월 27일	「종합부동산세법」 일부 개정[법률 제9710호]

가) 2005년 12월 31일 일부 개정

2004년 일시적으로 하락했던 집값이 2005년 들어 판교 신도시 분양과 강남 압구정동 초고층 재건축 추진 등으로 인해 다시 재차 급등하자 정부는 8·31대책을 통해 종합부동산세를 개편하였다.

2005년 8·31대책의 종부세 관련 주요 내용은 다음과 같다. 주택의 경우 종부세 과표적용률을 2006년에 20%p, 2007년부터는 매년 10%p씩 상향조정하여 2009년에 100% 달성, 과세방법을 인별 합산에서 세대별 합산으로, 과세대상 기준금액을 공시가격 9억원에서 6억원 초과로, 종부세 세부담 상한선을 전년 대비 1.5배에서 3배로 하는 것이었다. 비사업용 토지에 대해서는 과표적용률을 2006년에 20%p 상향조정하고, 2007년부터 매년 10%p씩 상향 조정 및 과세방법을 인별 합산에서 세대별 합산으로, 과세대상 기준금액은 공시지가 6억원에서 3억원 초과로 하향조정하는 것이었다.

8·31대책 후속 조치로 2005년 12월 31일 개정된 종부세제의 큰 변화는 3가지이다. 첫 번째는 주택과 나대지 등 비사업용토지인 종합합산 과세대상 토지의 과세방식을 개인의 경우 인별에서 세대별 합산으로 바꾸고, 면세점을 낮추었다. 과세대상별 과세기준액이 주택은 세대별 전국 소유주택 공시가격 합계액이 9억원에서 6억원 초과, 종합합산 과세대상 토지는 세대별 전국 소유토지 공시가격 합계액이 6억원에서 3억원 초과자로 변경되었다. 두 번째는 세부담 증가율 상한선을 주택과 종합합산토지에 대해서만 150%에서 300%⁴⁴⁾로 조정하였다. 마지막으로 과표적용률 상승에 따른 과표구간 금액의 변경 및 세율구간의 신설, 그리고 과세표준 산정과 산출세액 결정방식이 개편되었다.

먼저 과표적용률은 주택분과 종합합산토지분의 경우 2005년 50%에서 2006년 70%로 인상되었고, 이후 2009년 100%까지 매년 10%p씩 인상하도록 하였다. 별도합산토지분의 경우 2005년 50%에서 2006년 55%로 인상되었고, 이후 2015년까지 매년 5%p씩 상승하도록 하였다. 세액산출방식은 2005년에는 과세표준 산출시 과표적용률을 적용하였으나 2006년 이후에는 과세표준에 세율을 곱한 후 과표적용률을 적용하는 방식으로 변경되었다. 끝으로 최저세율 1% 구간만을 2단계로 세분하여 세율을 각각 1%, 1.5%로 하는 세율구간 신설이 추진되었다. 이로 인해 개편 전

44) 보유세(재산세+종합부동산세) 총액 증가율 상한은 50%에서 200%로 상향 조정

최저세율 적용 공시지가 9억원 초과~20억원 이하 구간의 납세자 세율이 0.5%p 높아져 세부담이 증가하게 되었다.

8.31대책은 세제 이외에 실거래가격 신고 의무화 및 등기부 기재, 2006년부터 ‘부동산지방교부세’ 신설을 통한 지역 균형발전과 연계·운영될 수 있도록 시스템을 구축하도록 하였다. 참여정부는 부동산지방교부세 신설을 통해 향후 종합부동산세의 제도적 변화를 전략적으로 차단하고자 하였다.

김태은(2010)은 의도적으로 변화하기 어렵도록 설계된 제도가 왜 변화하는지를 제도 내에 내포되어 있는 긍정적 환류(자기강화 환류)와 부정적 환류(자기붕괴 환류)로 설명하면서, 종부세는 자기강화 요인과 자기붕괴 요인이 동시에 존재하는데, 종부세를 부동산교부세와 연계시켰다는 점이 자기강화 요인으로 작용한다고 보았다. 자기붕괴 요인은 종부세로 인해 피해집단과 수혜집단이라는 집단행동의 극명한 차이를 가져오는 서로 상이한 집단을 형성하는데, 특히 피해집단은 수혜집단에 비해 집단의 특성(규모, 밀도) 및 비용 편익의 분포차이로 인해 집단행동이 적극적으로 발생할 수밖에 없는 구조를 형성하였으며, 동 요인이 바로 자기붕괴 요인으로 작용하였다고 보았다.

김병준 당시 청와대 정책실장은 종합부동산세제를 ‘헌법보다 고치기 힘든 제도’로 만들겠다고 하였으며, 이와 관련하여 노무현 대통령과의 일화를 면담에서 들을 수 있었다.

당시 변양균 기획예산처 장관은 원론적으로 종합부동산세 세수의 특별회계를 반대하며, 노골적으로 일반예산으로 편입하기를 원했으나, 나는 부동산지방교부세를 통해 세수 전액을 지방정부에 이양하면 이것이 종합부동산세제의 ‘수호천사’가 될 것이라는 신념을 갖고 있었다. 그러나 이명박 정부의 종부세 개편에 즈음하여, 노무현 전 대통령께서 “김병준 실장님, 수호천사가 왜 안 나타나지요?” 하고 물으셨다고 한다. 이에 김병준 전 청와대 정책실장은 “대한민국 중앙정부의 통제력이 생각보다 훨씬 강하네요.”라고 답했다고 한다. 하지만 여전히 제도가 폐지될 수 없다는 신념은 유지하고 있었다. 종합부동산세제의 미비점으로 퇴직자 등에 대한 역모기지(Reverse Mortgage: 주택연금)나 연납제도 등의 보완책을 준비하지 못했던 점은 아쉬워했다.

나) 2008년 12월 26일 일부개정

이명박 정부에서 단행된 「종합부동산세법」 일부개정은 2005년 도입 초기보다 더 완화된 방향으로의 개편이었다.

그 배경은 크게 두가지로, 2008년 11월 13일 헌법재판소의 위헌 판결과 2007년 시작된 금융시장 불안으로 인한 경기침체 상황에서 급격히 증가한 종부세 세부담 완화에 있었다.

2005년 12월 31일 단행된 종부세 개편은 급격한 세부담을 초래하였다. 그 주요 원인은 2005년부터 다시 급등한 주택 가격 상승에 따른 공시가격의 상승과, 공시가격의 실거래가로의 전환이 맞물렸기 때문이다.

〈표 VIII-3-13〉과 〈표 VIII-3-14〉는 2005~2007년 기간 세부담액 및 과세대상자 증가 현황을 보여주고 있다. 2007년 전체 종부세 신고액은 2005년 대비 4.5배 증가하였다. 특히 주택분 종부세 개인의 신고세액은 2005~2007년간 42.8배 증가하였다. 최근 개인소득세 징수액과 법인세 징수액이 각각 4.5배로 증가하기 위해서는 각기 13년 및 11년 정도 소요되는 것을 감안하면 종부세 부담이 얼마나 급격히 증대되었는지 알 수 있다.

〈표 VIII-3-13〉 종합부동산세 신고세액 추이

(단위: 억원, 배)

구분		2005	2006	2007	배율		
		①	②	③	②/①	③/②	③/①
주택	개인	285	4,890	12,194	17.2	2.5	42.8
	법인	107	332	486	3.1	1.5	4.5
	계	391	5,222	12,680	13.4	2.4	32.4
종합합산 토지	개인	412	2,441	4,212	5.9	1.7	10.2
	법인	2,008	4,621	6,587	2.3	1.4	3.3
	계	2,420	7,063	10,800	2.9	1.5	4.5
별도합산 토지	개인	196	340	508	1.7	1.5	2.6
	법인	3,420	4,554	4,826	1.3	1.1	1.4
	계	3,615	4,895	5,334	1.4	1.1	1.5
계	개인	892	17,180	16,914	19.3	1.0	19.0
	법인	5,534	9,508	11,900	1.7	1.3	2.2
	계	6,426	17,180	28,814	2.7	1.7	4.5

주: 2007년은 전망치

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 2006; 국세청 보도자료, 「2007년 종합부동산세 전망」, 2007.3.15; 박명호·우석진(2008), p. 11, 재인용

〈표 VIII-3-14〉 종합부동산세 신고인원 추이

(단위: 천명, 천세대, 배)

구분		2005	2006	2007	배율		
		①	②	③	②/①	③/②	③/①
주택	개인	34	232	381	6.8	1.6	10.9
	법인	2	3	4	1.6	1.2	1.9
	계	36	235	385	6.5	1.6	10.4
종합합산 토지	개인	27	102	125	3.7	1.2	4.4
	법인	4	8	9	1.7	1.2	2.0
	계	32	109	124	3.4	1.2	4.1
별도합산 토지	개인	5	7	9	1.4	1.3	1.8
	법인	4	4	5	1.2	1.1	1.3
	계	9	11	13	1.3	1.2	1.6
계	개인	62	328	490	5.3	1.5	8.0
	법인	9	13	15	1.4	1.2	1.7
	계	71	341	505	4.8	1.5	7.2

주: 2007년은 전망치이며, 주택과 토지의 중복된 신고인원을 제외한 수치
 자료: 박명호·우석진(2008), p. 12, 재인용

다음으로 종부세 신고인원 추이를 살펴보면, 2007년 전체 종부세 신고인원은 2005년 대비 7.2배 증가하였다. 이 중 주택분 종부세 개인의 신고인원은 동 기간 10.9배 증가한 반면, 법인의 전체 종부세 신고인원은 동 기간 1.7배 증가에 그쳤다. 주택분 종부세 개인 납세자의 1인당 신고세액은 동 기간 약 3.9배 증가하였다.

특정 지역의 1세대 1주택자 중에서는 2006~2007년 한 해 동안 종부세 부담액이 500% 이상 급등한 경우도 발생하였으며, 과천시 주공 4단지 45평형의 경우 2006~2007년 한 해 동안 공시가격은 35% 정도 증가한 반면 종부세 부담액은 665% 증가하였다.

보유세 부담의 급격한 상승은 평균 유효세율의 증가를 통해서도 확인 가능하다. 시가 12억원짜리 주택(공시가격 9.6억원 가정)의 경우 종부세 도입 첫 해의 총보유세 유효세율은 0.29%였지만, 2006년도 보유세 체계하에서는 0.46%, 2007년 0.50%, 2008년 0.56%로 2005년 대비 유효세율이 각각 58.1%, 71.6%, 92.4%씩 상승하였다. 동 주택의 농어촌특별세를 포함한 종부세의 유효세율은 2005년 0.02%

였으나 2006년 0.18%로 크게 증가한 후 매년 상승(2007년 0.22%, 2008년 0.25%)하여 2005년 대비 9배, 11배, 12.5배나 상승하였다.⁴⁵⁾

2008년 11월 13일 헌법재판소는 주택 및 종합합산 대상토지에 대한 세대별 합산과세는 가족생활 보장을 규정한 헌법 제36조 1항에 위반되므로 위헌이라고 판결하였다. 이는 2004년 종합부동산세 입안 당시 과세 단위를 인별로 할 것인지 세대별로 할 것인지에 대한 논의 과정에서 이미 예견된 것이었다. 세대별 합산과세는 민법상 부부별산제를 택하고 있으며, 종합소득세의 경우 이자배당소득을 세대별로 합산하여 과세하는 제도가 이미 2002년에 위헌결정을 받았기 때문에 도입 당시에 과세단위를 인별로 결정하였던 것이다. 그러나 2005년 12월의 개편에서 종합부동산세 회피를 목적으로 하는 증여가 급증하는 등 부작용이 발생하자 참여정부가 무리수를 두게 되었고, 이는 종합부동산세 무력화의 단초가 되었다.

더하여 헌법재판소는 1가구 1주택 장기보유자와 장기보유자가 아니더라도 별다른 재산이 없거나 수입이 없는 자에 대한 일률적 과세에 대해서는 헌법불합치 판결을 내렸다. 이에 따라 개인의 경우 세대별 합산이 다시 인별 합산으로, 과세기준액을 단독명의 1세대 1주택자의 경우 9억원, 종합합산과 별도합산 토지는 각각 5억원과 80억원으로 올리고, 1세대 1주택자 중 연령(만 60~64세 10%, 만 65~69세 20%, 만 70세 이상 30%)과 보유기간별(5년 이상 10년 미만 20%, 10년 이상 40%) 세액공제제도를 신설하였다. 세율 및 과세구간의 조정은 주택분의 경우 4단계 과표 구간별 세율 1~3%를 5단계 과표 구간별 0.5~2%로 하향 조정하였다. 토지분의 경우에도 세율이 전반적으로 하향 조정되었다. 또한 종부세 세부담 증가율 상한이 300%에서 150%로 하향 조정되었다.

더하여 과표산정 시 공정시장가액(FMV: Fair Market Value)비율 개념을 도입하여 60~100%의 범위에서 대통령령으로 정하도록 하였다. 2012년 공정시장가액비율은 과세대상 모두 80%이다.

45) 각 연도 유효세율은 공시가격은 시가의 80%로 가정하여 표준세율로 계산하고, 세부담 상한 및 각종 감면 및 세액공제를 고려하지 않은 세부담 기준이다. 자세한 내용은 박명호·우석진(2008) 참조

〈표 Ⅷ-3-15〉 2008년의 종합부동산세 개정 내용

유형	구분	개정 전		개정 후		
주택	과세방법	개인만 세대별 전국합산		인별 전국 합산		
	과세기준액	공시가격 합 6억원		공시가격 합 6억원(단독명의 1세대 1주택 9억원)		
	과세표준	(소주택공시가격-6억원)		(소주택공시가격-9억원)×FMV		
	서울		과세표준액	서울	과세표준액	서울
			3억원 이하	1%	6억원 이하	0.5%
			14억원 이하	1.5%	12억원 이하	0.75%
			94억원 이하	2%	50억원 이하	1%
94억원 초과			3%	94억원 이하	1.5%	
		94억원 초과	2%			
세부담 상한액	전년 대비 총세액의 300%		전년 대비 총세액의 150%			
과표적용률 또는 FMV	'06년 70%, '09년까지 연 10%씩 ↑		[60%, 100%] 범위, 70%			
1세대 1주택자 세액 공제	연령별	없음		만 60~64세 10%		
	보유 기간별			만 65~69세 20%		
				만 70세 이상 30%		
		5년 이상 10년 미만 20%				
		10년 이상 40%				
종합 합산 토지	과세방법	개인만 세대별 전국 합산		인별 전국 합산		
	과세기준액	공시가격 합 3억원		공시가격 합 5억원		
	과세표준	(소토지공시가격-3억원)		(소주택공시가격-5억원)×FMV		
	서울		과세표준액	서울	과세표준액	서울
			17억원 이하	1%	15억원 이하	0.75%
			97억원 이하	2%	45억원 이하	1.5%
			97억원 초과	4%	45억원 초과	2%
세부담 상한액	전년 대비 총세액의 300%		전년 대비 총세액의 150%			
과표적용률 또는 FMV	'06년 70%, '09년까지 연 10%씩 ↑		[60%, 100%] 범위, 70%			
별도 합산 토지	과세방법	인별 전국 합산		인별 전국 합산		
	과세기준액	공시가격 합 40억원		공시가격 합 80억원		
	과세표준	(소주택공시가격-40억원)		(소주택공시가격-80억원)×FMV		
	서울		과세표준액	서울	과세표준액	서울
			160억원 이하	0.6%	200억원 이하	0.5%
			960억원 이하	1%	400억원 이하	0.6%
			960억원 초과	1.6%	400억원 초과	0.7%
세부담 상한액	전년 대비 총세액의 150%		변동없음			
과표적용률 또는 FMV	'06년 55%, '15년까지 연 5%씩 ↑		[60%, 100%] 범위 '09년 70%, '11년까지 연 5%씩 ↑			

자료: 박명호(2011), 〈표 Ⅲ-12〉 재인용

3) 현행 종합부동산세제

가) 과세요건

국가가 과세권을 행사하기 위하여 필요한 종합부동산세의 과세요건(납세의무자, 과세대상, 과세표준, 세율)은 다음과 같다.

과세대상은 국내에 있는 재산세 과세대상인 부동산 자산 중 주거용 건축물과 토지로서, 건축물의 경우 주택과 주거용 오피스텔, 토지는 분리과세를 제외한 종합합산과 별도합산 토지가 과세대상이다.

납세의무자는 재산세의 납세의무자로서 주택의 경우 공시가격을 합산한 금액이 6억원(1세대 1주택은 9억원)을 초과하는 자, 종합합산 과세대상 토지의 경우 공시가격을 합산한 금액이 5억원을 초과하는 자, 별도합산 과세대상 토지의 경우 공시가격을 합산한 금액이 80억원을 초과하는 자이다.

〈표 Ⅷ-3-16〉 현행 종합부동산세제 개요

구분	과세대상	납세 의무자	과세표준	세율
건축물 주거용	주택(단독·공동주택), 오피스텔(주거용)	인별 공시가격 합산액 6억원 초과자	{ ∑ 인별공시가격- 6억원(1세대1주택자 9억원)}×공정시장 가액비율(80%)	0.5~2%
토지	나대지, 잡종지, 분리과세가 아닌 농지·임야·목장용지 등 재산세 분리과세 대상토지 중 기준 초과 토지 재산세 별도합산과세 대상토지 중 기준초과 토지 재산세 분리과세·별도합산과세 대 상이 아닌 모든 토지	인별 공시가격 합산액 5억원 초과자	(∑ 인별공시가격- 5억원)×공정시장가 액비율(80%)	0.75~2%
별도합산	일반건축물의 부속토지(기준면적 범위 내의 것) 법령상 인·허가 받은 사업용 토지	인별 공시가격 합산액 80억원 초과자	(∑ 인별공시가격 -80억원)×공정시 장가액비율(80%)	0.5~0.7%

과세표준은 납세의무자별(현행 인별)로 공시가격을 합산한 금액에서 주택의 경우 6억원(1세대 1주택은 9억원), 종합합산 토지는 5억원, 별도합산 토지는 80억원을 공제한 금액에 부동산 시장의 동향과 재정 여건 등을 고려하여 60~100% 범위에서 대통령령으로 정하는 공정시장가액비율을 곱하여 산출한다. 현행 공정시장가액비

율은 80%이다.

세율은 주택의 경우 5단계 과표구간별 0.5~2.0%, 종합합산토지는 3단계 과표구간별 0.75~20.%, 별도합산토지는 3단계 과표구간별 0.5~0.7%이다.

나) 감면 및 세액공제

「지방세법」 제6조 1항은 「지방세특례제한법」 또는 「조세특례제한법」에 의한 재산세의 비과세·과세 면제 또는 경감에 관한 규정을 준용하여 이를 허용하고, 동법 제3항은 재산세 감면이 있는 경우, 감면대상인 주택 또는 토지의 공시가격에서 그 공시가격에 재산세 감면비율(비과세 또는 과세면제의 경우에는 이를 100분의 100으로 본다)을 곱한 금액을 공제한 금액을 과세표준으로 책정하도록 하고 있다. 즉, 과세표준 결정 시 감면분을 먼저 차감하도록 하는 것이다.

「지방세법」 제9조 3~7항과 동법 제10조는 세액공제를 허용하고 있다. 세액공제에는 재산세 공제, 1세대 1주택 세액공제(주택만 공제: 고령자공제, 장기보유공제), 세부담상한 초과세액 공제(제10조)가 있다.

다) 종합부동산세 계산

* 주택분

1단계: 과세표준 = [{납세의무자별(현행 인별)로 공시가격을 합산한 금액 × (1 - 감면율)} - {6억원(1세대1주택자 9억원)}] × 공정시장가액 비율(현행 80%)
 2단계: 산출세액 = 과세표준 × 세율(0.5~2%) - 누진공제 - 재산세 세액공제
 3단계: 결정세액 = 산출세액 - 법정공제세액[1세대 1주택 세액공제{고령자공제(10~30%) + 장기보유공제(20~40%)} + 세부담 상한 초과 세액공제{(재산세 + 종합부동산세) - (대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 전년도 주택에 대한 총세액 상당액 × 150%)}]

* 종합합산토지분

1단계: 과세표준 = [{납세의무자별(현행 인별)로 공시가격을 합산한 금액 × (1 - 감면율)} - 5억원] × 공정시장가액 비율(현행 80%)
 2단계: 산출세액 = 과세표준 × 세율(0.75~2%) - 누진공제 - 재산세 세액공제
 3단계: 결정세액 = 산출세액 - 법정공제세액[세부담 상한 초과 세액공제{(재산세 + 종합부동산세) - (대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 전년도 주택에 대한 총세액 상당액 × 150%)}]

* 별도합산토지분

1단계: 과세표준 = [{납세의무자별(현행 인별)로 공시가격을 합산한 금액 × (1 - 감면율)}
- 80억원 × 공정시장가액 비율(현행 80%)]

2단계: 산출세액 = 과세표준 × 세율(0.5~0.7%) - 누진공제 - 재산세 세액공제

3단계: 결정세액 = 산출세액 - 법정공제세액[세부담 상한 초과 세액공제{(재산세+종합부
동산세) - (대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 전년도 주택에 대
한 총세액상당액×150%)]

마. 평가

1) 2005년 부동산 보유세제 개편

2005년 부동산 보유세제 개편은 그동안 지적되어 온 우리나라 부동산세제의 고질적인 문제점들을 해소하기 위한 획기적인 개편이었다. 우선 부동산 보유세를 지방세인 재산세와 국세인 종합부동산세로 이원화함으로써 부동산 보유세제의 발전을 위한 중요한 전제조건이 마련되었다. 종래 우리나라는 지방세인 부동산 보유세(재산세, 종합토지세)에 소득 재분배, 부동산 투기 억제 등 다양한 정책과세적 기능을 분담시킴으로써, 세제를 복잡하게 만들고 지방자치단체들의 과세자주권을 근본적으로 제약하여 왔다. 지방세제가 강력한 재분배 기능(누진세율)을 내포하고 있는 골격을 유지하는 한 지방자치단체들에 자율적인 세율 책정권을 보장할 수 없다. 이에 지방자치단체들에 세율책정권을 부여하지 않은 대신 탄력세율제도와 과표적용률 책정권을 부여하였으나, 이로 인해 종합토지세 세부담의 불공평을 초래하였다. 부동산 보유세 운영에 있어서 상위정부(연방정부의 경우 주정부)가 과표를 결정하고, 하위정부(연방정부의 경우 city·town)가 세율을 결정하는 것이 대부분 외국에서의 사례이다. 지자체가 재분배 및 투기억제 기능에 얽매이지 않고, 부동산 보유세를 통한 자원 확충을 자율적으로 수행토록 하기 위해서는 중앙과 지방 간 부동산 보유세의 기능 분리(자원 확충과 재분배)가 필수적이다.

이러한 획기적인 개편이 가능하게 된 배경을 이종규 전 세제실장의 면담에서 확인할 수 있었다.

보유세제 개편작업 당시 과세체계 외에 개편의 기본전제가 되었던 두 가지 사항은 ① 2003년 5월 23일 '부동산 가격안정 대책'에서 발표된 바와 같이 종합부동산세는 국세로 한다는 것과 ② 2004년까지 개편에 필요한 입법을 마치고 2005년부터 시행될 수 있어야 한다는 것이었다. 그동안 주무부처인 행정자치부는 지방세법을 고치고 보유세 과표를 현실화하는 등 많은 노력을 하여 왔으나 보유세 과세상의 문제를 혼자만으로 해결하기에는 한계가 있어 재정경제부가 보유세제개편 업무를 총괄하게 되었고, 2004년 8월 11일 대통령 지시에 따라 재정경제부에 부동산실무기획단이 설치됨에 따라, 보유세 개편작업은 더욱 탄력을 받아 진행되었으며, 기존의 과세체계를 탈피한 획기적이고 전면적인 개편안이 나올 수 있었다.

우리나라 세제에 있어서 대변혁을 가져온 것은 ①소득과세 분야에서는 1974년의 종합소득세제로의 전환, ②소비과세 분야에서는 1976년의 부가가치세 도입이었다. 이로써 우리나라의 세제가 선진외국의 세제와 나란히 할 수 있었으며, 다른 조세제도나 세무행정을 발전시키는 계기가 되었다. 재산과세 분야에 있어서는 과거에 부분적으로 보완만 했을 뿐 전면적인 개편은 이뤄지지 아니하였다. 이로 인해서 재산세가 고지되는 7월이면 세부담의 불공정 문제가 크게 부각되곤 하였다. 이는 보유재산가액에 상응하게 과세되지 않았기 때문에 있었던 현상이었다. 2004년의 보유세제 개편은 앞의 종합소득세나 부가가치세의 경우보다 그 개편내용이나 영향이 훨씬 덜한 것이지만 여하튼 재산과세 분야에 있어서 획기적인 것이었다고 생각한다.

둘째, 국세인 종합부동산세의 도입에 따라 일정 규모 이상의 주택을 합산과세하므로, 예를 들어 5억짜리 주택 2채를 소유하는 경우, 세부담이 증가하게 된다. 종래 재산세는 물세로서 동일가액의 주택소유자라도 분산소유하는 경우와 한 채의 고가주택을 소유하는 경우 커다란 세부담 격차가 초래되었다. 종합부동산세에서 주택을 종합합산과세함으로써 9억원 이상인 경우, 분산소유 여부와 상관없이 세부담을 동일하게 하는 수평적 형평성이 확보되게 되었다.

토지는 종래에도 합산과세였으므로, 종합부동산세의 도입에 따라 커다란 세부담 변동 없이 빌딩·상가 부속토지 등 비주거용(비주택) 토지를 비롯한 과세대상 일부가 국세로 전환됨으로써 조세수출 문제를 완화시키는 효과가 있다. 그동안 수도권에 법인 등의 경제활동이 집중되어 수도권의 조세수출 문제가 심각하였다. 종합부동산세수의 85% 정도가 수도권에서 걷히고, 서울시에서 걷힌 종합부동산세의 95%가 비주거용 토지에 부과된 것이었다. 종래 수도권의 기초자치단체들은 법인 등에

제공하는 지방 공공서비스에 비해 과도하게 많은 부동산 보유세를 법인들로부터 징수할 수 있었기 때문에 주민들에 대한 부동산 보유세 강화에 반대하여 왔던 것이다. 종합부동산세의 도입에 따라 토지 보유세 세수 감소를 겪을 일부 수도권 기초자치단체들은 지방세로 재산세의 인상이 불가피하게 되었고, 이는 주민들의 지방세에 대한 관심 및 주민자치의식 제고로 연계될 전망이다.⁴⁶⁾

셋째, 주택의 경우 건물과 토지의 과표통합, 실거래가 반영률 제고 그리고 통합과세로 인해 부동산 보유세 부담의 수평적 형평성이 제고되었다. 그러나 토지 보유세의 경우, 광범한 비과세·감면 그리고 용도별 차등과세가 잔존하여, 이로 인한 세 부담의 불공평 문제는 향후 개혁과제로 남게 되었다.

2) 부동산 보유에 대한 조세부담의 형평성

가) 부동산 보유세 및 종합부동산세 평균실효세율 추이

〈표 VIII-3-17〉은 종합부동산세의 연도별 징수세액(수납액) 및 농어촌특별세 중부세분의 결정세액과 이들의 구성비를 나타내고 있다.

〈표 VIII-3-17〉 종합부동산세 구성비

(단위: 조원, %)

연도	농어촌특별세 중부세분(1)		종합부동산세(2)			총종합부동산세 (3)=(1)+(2)	
	세액	구성비	세액	구성비1	구성비2	세액	구성비
2005	0.1	5.2	0.4	0.35	1.23	0.6	0.45
2006	0.3	11.6	1.3	0.96	3.21	1.7	1.21
2007	0.6	14.6	2.4	1.50	5.55	3.0	1.84
2008	0.5	12.4	2.1	1.27	4.68	2.6	1.55
2009	0.2	5.0	1.2	0.73	2.67	1.4	0.85
2010	0.2	5.6	1.0	0.58	2.09	1.2	0.70

- 주: 1. 농어촌특별세는 결정세액, 나머지는 수납액.
 2. 농어촌특별세 중부세분 구성비는 농어촌특별세 전체 결정세액에서의 비중, 종합부동산세 구성비1은 국세에서 차지하는 비중이며, 구성비2는 지방세에서 차지하는 비중, 총종합부동산세의 구성비는 국세에서의 비중.

46) 김정훈, 『보유세제 개편 평가』, 2003; 국회행정자치위원회 보고자료, 『쟁점에 대한 의견 및 향후 발전방향』, 2004.

먼저 <표 VIII-3-17>의 농어촌특별세 전체 결정세액에서 종부세분이 차지하는 구성비를 보면 2007년 14.6%로 가장 높아졌다가 2010년 도입 당시와 비슷한 5.6%로 하락하였다. 다음으로 종합부동산세 세수가 국세에서 차지하는 '구성비1' 역시 2007년 1.5%로 가장 높았다가 2010년 0.58%로 하락하였다. 만약 종합부동산세를 국세로 도입하지 않고 지방세로 도입하였을 경우를 상정하여 지방세 총액에서 종합부동산세 세수가 차지하는 비중을 나타내는 '구성비2'를 살펴보면, 도입 첫해에는 1.23%에서 2007년 5.55%까지 상승하다가 2010년 2.09%까지 하락하였다. 2007년 재산세 세수는 약 3.76조원으로 지방세에서 차지하는 비중이 8.6%이며, 2010년에는 9.8%인 점을 고려하면, 2007년 종합부동산세 세수 2.41조원은 상당히 많은 금액임을 알 수 있다.

마지막으로 국세에서 차지하는 총종합부동산세 구성비[(종합부동산세+농어촌특별세 종부세분)/국세]는 2005년 도입 당시 0.45%에서 2007년 1.84%까지 상승하였다가 2010년 0.70%로 하락하였다.

<표 VIII-3-18>은 종합부동산세를 포함한 보유세 총평균실효세율, <표 VIII-3-20>은 종합부동산세 평균실효세율을 추정한 것이다. 보유세 총평균실효세율은 보유세 총합산액을 국부자료의 토지와 건물의 자산총액으로 나누어 구하였고, 종합부동산세 평균실효세율은 결정세액을 과세표준으로 나누어 구하였다. 추정에 이용된 세수는 지방세정연감 및 국세청 국세통계연보 각 연도 자료이며, 자산 자료는 국토해양부 발표 국부자료를 이용하였다.

<표 VIII-3-18>에서 종합부동산세를 포함한 보유세 총평균실효세율은 2005년 0.168%에서 2007~2008년 약 0.275%로 상승하였다가 2009년 0.227%로 높아졌음을 확인할 수 있다.

〈표 VIII-3-18〉 보유단계 부동산 관련 평균실효세율

(단위: 십억원, 조원, %)

연도		2000	2005	2006	2007	2008	2009	
건 물 분	건물분재산세	757.1	477.1	547.3	604.5	590.7	651.0	
	도시계획세	384.7	236.6	267.4	289.6	290.9	304.9	
	지방교육세	145.3	538.1	642.2	774.2	914.9	919.2	
	공동시설세	359.8	360.8	425.3	449.9	469.7	478.4	
	건물분합산액 (A)	1,646.9	1,612.6	1,882.2	2,118.3	2,266.2	2,353.5	
토 지 분	토지분재산세	1,364.9	1,265.0	1,660.8	2,061.9	2,469.0	2,685.8	
	도시계획세	468.0	484.2	606.8	761.1	934.9	947.0	
	지방교육세	252.2	1.7	3.5	1.6	0.04	0.21	
	농어촌특별세	85.6	2.8	1.5	0.8	-0.13	0.05	
	토지분합산액 (B)	2,170.7	1,753.7	2,272.6	2,825.4	3,403.8	3,633.1	
총 부 세	종합부동산세	-	642.6	1,718.0	2,767.1	2,328.0	967.7	
	농어촌특별세	-	128.5	343.6	553.4	465.6	193.5	
기 타	주택분	-	948.0	1,010.0	1,209.5	1,509.8	1,255.0	
	사업소세재산할	80.5	104.8	113.7	114.9	121.3	128.2	
보유세총합산액(C)		3,898.0	5,190.2	7,340.1	9,588.5	10,094.7	8,531.0	
자 산	건 물	주거용	391.2	617.2	662.2	718.5	782.2	804.8
		비주거용	371.0	603.2	650.0	712.2	849.3	892.6
		합산액(D)	762.2	1,220.4	1,312.1	1,430.7	1,631.6	1,697.4
	지가총액(E)	1,493.3	1,860.4	1,964.5	2,040.9	2,033.6	2,053.1	
	자산총액(F) (건물+토지)	2,255.5	3,080.8	3,276.6	3,471.6	3,665.2	3,750.5	
건물분평균실효세율 (A/D)		0.216	-	-	-	-	-	
토지분평균실효세율 (B/E)		0.145	-	-	-	-	-	
총평균실효세율 (C/F)		0.173	0.168	0.224	0.276	0.275	0.227	

자료: 『지방세정연감』; 『국세통계연보』, 각 연도; 국토해양부 발표 국부자료

〈표 VIII-3-19〉 종합부동산세 평균실효세율

(단위: %)

연도	주택분	토지분			전체
		종합합산분	별도합산분	토지분	
2005	0.58	1.26	0.64	0.80	0.78
2006	0.68	0.95	0.36	0.57	0.60
2007	0.87	1.17	0.38	0.65	0.73
2008	0.75	1.05	0.38	0.59	0.64
2009	0.40	0.94	0.34	0.54	0.50
2010	0.39	0.95	0.34	0.53	0.50

주: 평균실효세율=결정세액/과세표준

〈표 VIII-3-19〉의 종부세 평균실효세율의 경우 특이하게 2005년 도입 첫해의 전체 주택과 토지를 합산하여 구한 전체 평균실효세율이 0.78%에서 그 해 12월 종부세 강화로의 개편 이후 세율이 오히려 0.60%로 하락하였다는 점이다. 이는 주택의 경우 0.58%에서 0.68%로 평균실효세율이 상승하였으나, 토지가 0.80%에서 0.57%로 하락하였기 때문이다. 다른 하나의 특이점은 도입해 평균실효세율이 주택보다 토지가 더 높았으나, 2005년 12월 종부세 개편으로 주택의 평균실효세율이 토지보다 더 높아졌다가, 2008년 12월 종부세 개편 이후 다시 토지의 평균실효세율이 더 높아졌다. 이는 2005년 12월 종부세 개편 당시 강남 3구의 아파트 가격이 급등하자, 아파트 투기를 억제하기 위하여 주택의 종부세 최저세율 구간의 세율을 인상하고 과세대상 금액은 하향 조정한 반면, 별도합산대상토지의 세율은 대폭 인하하였기 때문으로 예측된다.

결과적으로 2005년 12월 31일 단행된 종부세 개편은 ‘2% 타깃론’, ‘강남 타깃론’ 등을 공론화시킴으로써 강남 3구의 건물을 포함한 주택에 대한 과도한 세부담을 증대시키는 이념적으로 편향된 형식적 평등주의에 입각한 세제개편이었다는 주장이 일면 타당한 것으로 평가된다.⁴⁷⁾

47) 서승환(2007) 참조

나) 지역 간 세부담 형평성

주택의 통합평가·통합과세로 인한 지역 간 보유세 불형평성의 개선을 평가하기 위하여 지역별 주택분 재산세와 종부세 평균실효세율을 추정하였다. 먼저 <표 VIII-3-20>의 주택분 재산세 평균실효세율을 살펴보면, 2005년 개편 전 수도권 평균실효세율이 0.13%로 지방 0.15%, 비수도권 0.16%보다 더 낮게 나타났다. 수도권 중에서도 서울이 0.12%로 전국 평균보다 더 낮았으며, 경기도는 평균과 같은 0.13%였다. 그러나 인천의 경우는 0.17%로 가장 높게 나타났다. 2005년 개편 후를 살펴보면, 개편 전과 반대로 2007년 이후 수도권이 비수도권보다 높게 나타났으며, 수도권 중에서는 서울이 가장 높게 나타났고 다음으로 구, 그 다음은 수도권 순으로 높게 나타났다. 특히 서울과 구를 제외하고는 부동산 가격의 변동과 무관하게 평균 실효세율이 지속적으로 하락하고 있음을 알 수 있다.⁴⁸⁾

결론적으로 2005년 세제개편으로 지역간 재산세 불형평성은 상당히 개선된 것으로 평가된다.

<표 VIII-3-20> 주택분 재산세 평균실효세율

(단위: %)

구분	2005	2006	2007	2008	2009	2010
전국	0.13	0.11	0.11	0.15	0.12	0.12
지방	0.15	0.13	0.12	0.12	0.10	0.10
수도권	0.13	0.10	0.11	0.16	0.13	0.14
비수도권	0.16	0.15	0.15	0.13	0.10	0.10
시	0.14	0.12	0.11	0.11	0.10	0.10
군	0.14	0.13	0.13	0.12	0.09	0.09
구	0.13	0.11	0.12	0.19	0.13	0.15
서울	0.12	0.09	0.11	0.21	0.15	0.17
인천	0.17	0.17	0.15	0.13	0.11	0.11
경기	0.13	0.12	0.10	0.11	0.10	0.10

주: 주택분 재산세 평균실효세율=(과세분 세액/과세분 과세표준)×100, 수도권은 서울·경기·인천, 비수도권은 수도권 제외 13개 광역자치단체
 자료: 통계청, 「주택 과세현황」

48) 전국과 수도권은 서울의 영향이 크기 때문에 2008년에 평균실효세율이 증가한 것이다.

〈표 VIII-3-21〉 주택분 종합부동산세 평균실효세율

(단위: %)

구분	2005	2006	2007	2008	2009	2010
전체	0.58	0.68	0.87	0.75	0.40	0.39
수도권	0.57	0.68	0.87	0.75	0.40	0.39
비수도권	0.66	0.70	0.89	0.90	0.47	0.53
서울	0.55	0.69	0.88	0.73	0.37	0.37
인천	0.92	0.67	0.82	0.96	0.43	0.43
경기	0.70	0.66	0.87	0.79	0.55	0.46

주: 주택분 재산세 평균실효세율=(과세분 세액/과세분 과세표준)×100, 수도권은 서울 경기, 인천, 비수도권은 수도권 제외 13개 광역자치단체
 자료: 통계청, 「주택 과세현황」

〈표 VIII-3-21〉의 주택분 종부세 평균실효세율은 전체 평균과 수도권 평균이 거의 동일하며, 전체 평균과 서울의 평균도 큰 차이가 없다. 이는 종부세 대상자의 대다수가 수도권 특히 서울에 집중되어 있기 때문이다. 특이점은 수도권에 비해 비수도권이, 수도권 중에서는 서울에 비해 인천, 경기도의 평균실효세율이 더 높게 나타났다.

다) 이전과세 완화

2005년 부동산 세제개편은 이전과세 부담을 완화하고, 보유과세 부담을 높이는 쪽으로 추진되었다.

〈표 VIII-3-22〉에서 실제 이전과세 비중을 살펴보면, 지방세총액에서 차지하는 '이전과세 비중2'가 2005년 35.6%에서 2007년 30.8%로 급격히 감소한 뒤, 2009년까지 27.9%로 점차 완만하게 낮아지고 있다. 이는 이전과세 세율 인하와 부동산 경기 침체에 따른 부동산 거래량 감소 및 부동산 가격의 변동 등이 복합적 요인으로 작용된 결과로 해석된다.

〈표 VIII-3-22〉 이전과세 조세부담 추이

(단위: 십억원, %)

연도		2005	2006	2007	2008	2009	
총조세액(A)	113,535	163,443	179,337	204,854	212,786	209,709	
지방세총액(B)	20,601	35,977	41,294	43,524	45,480	45,168	
이 전 과 세	취득세(토지)	1,605.5	2,238.7	2,303.1	2,474.1	1,653.8	1,656.9
	취득세(건축물)	1,190.4	1,435.0	1,644.4	1,307.2	1,641.6	1,365.0
	취득세(주택)		2,449.6	3,077.7	2,743.3	2,933.1	2,962.6
	등록세	3,424.6	5,520.1	6,434.9	5,672.8	5,582.8	5,456.3
	지방교육세	729.7	1,144.7	1,339.3	1,204.0	1,167.4	1,149.5
	농특세 (취득세분)	202.0	391.5	447.7	446.0	426.8	374.4
	농특세 (비과세감면취득세분)	34.8	64.7	139.0	183.9	188.4	237.5
	농특세 (비과세감면등록세분)	48.0	62.0	133.4	130.6	135.6	166.8
	이전과세 계(C)	7,234.9	13,306.2	15,519.4	14,161.8	13,729.4	13,369.1
이전세 비중1(C/A)	6.37	8.14	8.65	6.91	6.45	6.38	
이전세 비중2(c/B)	30.20	35.55	35.84	30.79	28.54	27.87	
토지거래 증감률	-	13.8	-4.5	-12.5	0.4	-2.7	
건축물거래 증감률	-	-	-	-17.6	1.3	-4.7	

주: 1. 선박, 자동차 등기 및 법인 등기 등을 제외한 부동산 등기의 경우에 한정함. 2011년 1월 1일 부터 취득세로 통합함

2. c는 국세 부분을 제외한 지방세액

3. 토지거래 증감률은 필지, 건축물거래 증감률은 동호수로 국토해양부 자료

3) 소득재분배 효과

노영훈·김현숙(2005)은 2003년 가구의 소득·소비 자료와 건물 및 토지의 과세 자료를 가구별로 통합한 결합분포 자료를 이용하여 우리나라 최초로 보유세(재산세+종합토지세) 부담이 소득재분배에 미치는 효과를 분석하였다. 그 결과 보유세를 차감한 포괄적 세후소득의 경우 지니계수 값은 0.320으로 차감 전 소득(보고소득)에 기초한 가처분소득의 지니계수인 0.314보다 오히려 더 커져 불평등도가 악화되지만, 가구 유형별로 보면 무직자가구의 경우에는 소득재분배가 개선되는 것으로 나타났다. 이러한 결과는 보유세 실효세율이 매우 낮은 데서 기인할 수 있다고 보았다. 그러나, 추정소득을 기준으로 할 경우, 전체적으로는 불평등도가 약간 개선

되는 것으로 나타났으나, 부동산에 대한 조세정책적 대응방안을 마련함에 있어서 정책당국이 의도하는 부동산 소유자나 거래자의 소득과 같은 인적 특성에 대한 정보 없이 수요억제적 조세정책을 수립하는 것은 해당 조세가 어떠한 수요형태 변화를 유도할 것인지에 대한 분석이 미비한 채 의사결정을 하게 되어 정책 실효성을 확보하기 어렵다고 보았다.

나성린 외 3인(2006)은 2004년 현재 재산세와 종합토지세의 과세와 관련한 전국 공동주택(아파트)의 토지와 건물의 면적, 과표, 공시지가, 용도지수, 구조지수, 위치지수, 전가율, 가감산율 등 개별요소들이 포함된 행정자치부의 과세전산 데이터베이스에서 무작위 추출방법을 사용하여 추출한 총 46,632개의 자료를 이용하여 종합부동산세 도입에 따른 소득에 대비한 보유과세 실효세율을 추정하였다.

〈표 VIII-3-23〉 소득 대비 보유과세(재산세+종합부동산세) 평균세율의 변화

(단위: %)

주택시가/ 소득평균	분위	2004	2005	2006	2007	2008	2009
2,068	1	0.225	0.116	0.116	0.116	0.127	0.140
2,499	2	0.225	0.141	0.141	0.141	0.154	0.169
2,707	3	0.221	0.152	0.152	0.152	0.166	0.183
3,307	4	0.248	0.186	0.186	0.186	0.203	0.223
3,169	5	0.240	0.178	0.178	0.178	0.197	0.226
3,632	6	0.278	0.218	0.218	0.218	0.259	0.300
4,964	7	0.380	0.350	0.350	0.350	0.406	0.462
5,299	8	0.385	0.417	0.429	0.429	0.489	0.548
6,232	9	0.514	0.547	0.580	0.580	0.678	0.790
9,940	10	1.133	1.223	1.372	1.402	1.610	1.804

주: 1. 2004년의 경우 건물에 대한 재산세와 토지에 대한 종합토지세 세수를 합한 것임
 2. (보유과세 부담액/소득)×100으로 계산함
 3. 자가 시가 10분위별 비중과 소득 및 시기, 소득평균을 계산한 자료를 바탕으로 함
 자료: 안중범(2008), p. 348, 〈표 7-11〉 인용

〈표 VIII-3-23〉에서 소득에 대비한 보유과세 실효세율은 2004년의 경우 0.22~1.13%에서 2009년에는 0.14~1.80%로 변화하는 것으로 나타나고 있다. 종합부동산세의 주된 대상이 되는 10분위 계층의 경우 2004년에 실효세율이 1.13%에서

2006년에는 1.37%, 그리고 2009년에는 1.80%로 매우 빠르게 증가하고 있음을 알 수 있다. 소득계층별로 2006년의 실효세율을 2004년의 세율과 비교하면 종합부동산세의 도입 등 보유과세 강화에도 불구하고 7분위까지는 실효세율이 하락하고 있으며 8분위 이상의 경우에서만 세율 증가가 나타나고 있다. 2009년의 경우에는 6분위 이상에서 2004년에 비해 실효세율이 증가하는 것으로 나타나고 있다.⁴⁹⁾

서승환(2006)도 2005년 당시 디자인된 종합부동산세 체계만을 갖고 모의실험을 하는 경우 주택가격에 따라 소득재분배 효과가 역진적인 일부 구간(2.25억~6억원, 22.25억원 이상 구간)이 존재함을 보였다.⁵⁰⁾

박명호·우석진(2007, 2008), 박명호(2008, 2011)는 전체적으로 종합부동산세를 포함한 보유세제가 일관되게 소득재분배 효과가 크지 않음을 주장하였다. 박명호·우석진(2008)은 2006년 통계청 가계자산자료를 활용한 소득불평등도에 미치는 효과를 지니계수로 측정한 결과 지니계수가 0.3522에서 0.3499로 0.0023 감소하여 소득불평등도를 개선시키지만 그 효과는 미약하다고 보았다. 이는 부동산 가치와 소득 간에 약한 정(positive)의 상관관계가 존재하여 부동산 가격에 기초한 우리나라의 보유세는 누진성은 높지만 소득재분배 효과는 미약하다는 것이다.

박명호(2011)는 부동산만을 과세베이스로 하는 경우뿐만 아니라 추가로 다른 자산을 과세베이스로 하여 누진적인 보유세를 과세하는 방안을 검토한 결과, 일부 자산유형에서는 오히려 소득재분배가 악화되는 것으로 나타나, 일방적으로 재산과세를 강화하거나 부유세 등의 새로운 자산과세를 도입하기 전에 미시자료를 통한 충분한 검토가 필요함을 지적하였다.

4) 부동산교부세

참여정부는 2005년 12월 31일 「지방교부세법」 개정을 통하여 동법 제9조의 3 ‘부동산교부세’를 신설하여 종합부동산세 총액을 지방자치단체에 전액 교부하도록 하였다.⁵¹⁾ 부동산교부세 교부기준은 동법 제9조의3 제2항 및 동법 시행령 제10조의3에

49) 안중범(2008) 재인용

50) 서승환(2007), p. 108

51) 부동산교부세가 신설되기 전에는 「지방교부세법」 제4조 제3항과 제4항(2005년 1월 5일 신설) 및 동법 시행령 제3조의 3조(2005년 11월 30일 신설)에 의해 종합부동산세 총액을 세수감소분을 우선 보전한 뒤, 잔액에 대해서 재정여건(80%)·지방세운영상황(15%)·부동산보유세규모(5%)를 고려하여 교부하였다.

의거하여 부동산 세제 개편에 따른 지방자치단체의 재산세와 거래세 감소분을 합한 세수 감소분⁵²⁾을 기초로 우선 산정하고, 잔액에 대해서는 지자체의 재정여건(50%)·사회복지(20%)·지역교육(20%)·부동산 보유세 규모(5%)를 고려하여 교부하도록 규정하였다.

〈표 VIII-3-24〉와 〈표 VIII-3-25〉는 부동산교부세 연도별 교부 현황과 증가율 및 구성비를 보여주고 있다.

〈표 VIII-3-24〉 부동산교부세 연도별 교부 현황

(단위: 억원)

구분	2005년	2006년		2007년		2008년		2009년	
	세수 감소분	세수 감소분	균형 재원	세수 감소분	균형 재원	세수 감소분	균형 재원	세수 감소분	균형 재원
전국	3,930	10,200		18,892		28,853		31,328	
	3,930	8,667	1,533	9,971	8,921	7,697	21,156	19,028	12,300
서울	791	2,402	142	2,688	806	2,440	2,037	7,112	1,121
부산	611	844	106	1,797	631	1,344	1,507	1,743	888
대구	281	635	58	1,739	364	1,916	875	2,255	507
인천	231	477	72	34	412	0	972	173	571
광주	187	329	35	471	216	718	530	75	307
대전	81	298	36	551	216	543	506	1,129	284
울산	166	215	30	28	167	16	379	293	220
경기	349	1,801	122	124	750	0	1,898	2,159	1,173
강원	175	186	133	19	736	245	1,683	594	983
충북	109	119	85	2	488	0	1,159	144	681
충남	73	184	113	697	618	7	1,423	605	838
전북	171	183	104	98	636	1	1,483	5	859
전남	157	122	171	31	990	1	2,266	43	1,277
경북	244	248	167	90	970	59	2,266	328	1,327
경남	239	568	133	1,476	762	64	1,792	1,939	1,042
제주	65	56	26	126	159	343	380	433	222

주: 시·군·구 배정액은 시도에 합산
자료: 행정안전부

52) 세수 감소분은 재산세 감소분과 거래세 감소분으로 구성된다. 거래과세인 취득세와 등록세는 특별시·광역시·도가 부과하는 광역자치단체세이며, 재산세는 기초자치단체세인 시·군·구 세이다.

먼저 <표 VIII-3-24>의 부동산교부세 총액 현황을 보면, 2005년 3,930억원에서 2008년 2조 8,853억원으로 약 7배 급증하였음을 알 수 있다. 2008년 말 종합부동산세 감세 조치로 인해 2008년 세수입이 2.3조원에서 2009년 0.97조원으로 급감하였으나, 임시로 예비비에서 1.8조원을 긴급히 편성하여 부동산교부금으로 지원하였다. 예비비로 긴급 지원된 금액으로 인해 2008년 2.9조원보다 2,475억원 더 많은 3.1조원이 2009년 부동산교부금으로 지원되었다.

<표 VIII-3-25> 부동산교부세 변화율 및 구성비

(단위: %)

구분	2006	2007	2008	2009	2006	2007	2008	2009
	변화율				구성비			
서울	222	37	28	84	24.9	18.5	15.5	26.3
부산	55	156	17	-8	9.3	12.9	9.9	8.4
대구	147	203	33	-1	6.8	11.1	9.7	8.8
인천	138	-19	118	-23	5.4	2.4	3.4	2.4
광주	95	89	82	-69	3.6	3.6	4.3	1.2
대전	312	130	37	35	3.3	4.1	3.6	4.5
울산	48	-20	103	30	2.4	1.0	1.4	1.6
경기	451	-55	117	76	18.9	4.6	6.6	10.6
강원	82	137	155	-18	3.1	4.0	6.7	5.0
충북	87	140	137	-29	2.0	2.6	4.0	2.6
충남	307	343	9	1	2.9	7.0	5.0	4.6
전북	68	156	102	-42	2.8	3.9	5.1	2.8
전남	87	248	122	-42	2.9	5.4	7.9	4.2
경북	70	155	119	-29	4.1	5.6	8.1	5.3
경남	193	219	-17	61	6.9	11.8	6.4	9.5
제주	26	248	154	-10	0.8	1.5	2.5	2.1

주: 구성비는 각 지자체별 교부금을 전체 교부금으로 나눈 비율

<표 VIII-3-25>에서 광역자치단체별 구성비를 살펴보면 2006년 서울이 24.9%로 가장 높고 다음으로 경기 18.9%, 부산 9.3%이고, 충청·전라·강원·경북·광주·대전·울산이 2~4.1%로 대체로 낮음을 알 수 있다. 그러나 2008년에는 서울·경기

의 비중이 22.1%로 약 22%p 감소한 대신 충청·전라·강원·경북의 비중이 약 19%p 증가되었음을 알 수 있다. 이는 세수감소 보전분이 2006년 이후 점점 감소하는 반면 재정형평화를 고려한 균형재원이 증가하였기 때문이다. <표 VIII-3-24>의 부동산교부세 총액에서 균형재원이 차지하는 비중을 계산해보면, 2006년 15.0%에서 2007년 47.2%, 2008년 73.3%로 급격히 증가하고 있음을 알 수 있다.

그러나 2009년 균형재원의 비중이 39.3%로 다시 급격히 감소하는 것으로 나타났다. 이는 2009년 부동산경기 침체에 따라 특정 지역의 세수 감소분 보전은 급증한 반면, 종합부동산세 감세조치로 인해 세수가 이를 보전하기에도 부족하여 예비비로 부동산교부세 재원이 충당되는 등 여러 복합적 요인이 작용한 결과로 이해된다. 실제로 광주광역시만 세수 감소분이 643억원 감소하고 다른 모든 지역은 증가된 것으로 나타났다. 특히 서울·경기·경남 등 세 지역만 약 8,559억원이 증가되었다. 이로 인해 다시 서울·경기의 부동산교부세 비중이 약 15%p 증가하고, 충청·전라·강원·경북은 약 12%p 감소하는 결과를 초래하였다.

2010년 이러한 제 문제와 지방소비세 도입에 따른 시·군의 지방교부세 감소분을 보전하기 위하여 2010년 1월 1일 「지방교부세법」 제9조의3 제2항의 광역자치단체와 기초자치단체에 모두 배분되는 지방자치단체 세수 감소분을 삭제하고, 지방자치단체의 재정여건이나 지방세 운영상황 등의 기준 및 비중만을 고려하도록 개정되었다. 전반적으로 볼 때 부동산교부세가 지방재정 평형화에 일정 부분 기여하였다고 평가할 수 있을 것이다.

5) 부동산가격 안정

참여정부의 부동산정책은 우리나라의 부동산 투자 불패신화를 일정 부분 깨버리고, 거래 투명성을 확보하는 근본적인 시장안정과 서민주거 안정의 기반을 구축한 점에서 큰 성과를 거두었음에도 불구하고, 급격한 보유세 부담의 증가는 이를 퇴색하게 하였다.

참여정부의 부동산정책의 공과를 평가하는 우선적인 기준은 부동산 가격의 안정 여부일 것이다. 참여정부가 출범한 이래 2003년의 10·29대책, 2005년 8·31대책, 2006년 3·30대책 등 기존의 강도 높은 대책에도 불구하고 부동산 가격은 재상승하는 양상을 보여 왔다. 그러나 이 시기 우리나라 부동산 가격 상승은 이미 경제의

세계화가 큰 폭으로 진전되어 세계적인 저금리와 유동성의 팽창을 배경으로 하는 전 세계적으로 나타난 부동산 가격의 급등 현상과 동조 성격이 강했다. 이 기간(2003년 말에서 2006년 말까지) 여러 나라의 주택가격 변동률을 살펴보면, 남아공이 81.8%로 가장 높은 상승세를 보였으며 프랑스, 홍콩, 덴마크도 50%를 상회하였다. 미국, 아일랜드, 스페인, 노르웨이, 스웨덴이 30%를 넘었으며 영국, 핀란드, 이탈리아, 캐나다는 20%를 넘어섰다. 우리나라는 네덜란드, 호주, 벨기에, 스위스, 싱가포르와 더불어 10%대의 상승률 추이를 보였다. 독일만이 4% 견조한 안정세를 유지하였으며, 일본은 복합불황의 장기침체에서 완전히 벗어나지 못한 양상을 보였다. 결국 2003년 말~2006년 말의 부동산가격 추이를 놓고 국제비교를 하면, 우리나라의 부동산가격 상승률은 13.6%로, 같은 기간에 비슷한 상황에 처했던 여타 국가들의 상승률에 비해서는 상대적으로 안정세를 유지하는 데 성공하였다고 평가할 수 있다(참여정부 정책보고서, 2008).

그러나 종합부동산세 도입 혹은 참여정부 당시 부동산 시장에 대해 도입한 각종 규제 때문에 주택 가격이 안정되었다는 실증적 증거는 부족하며, 이에 대한 논쟁은 현재도 진행중이다. 2006년 자유기업원 홈페이지를 통해 진행된 서강대 김경환 교수와 영남대 한동근 교수의 3차에 걸친 보유세의 주택 가격 안정에 대한 논쟁이 학계의 부동산 보유세의 부동산 가격 인플레이션에 미치는 효과에 대한 만족스러운 이론적 합의가 도출되지 못한 상황을 잘 나타내주는 사건이다. 김경환은 보유세제 강화는 일회적으로 부동산 가격 안정에 기여할 수 있을 뿐이며, 종합부동산세는 주택의 건물에 대해서도 과세하기 때문에 주택 공급을 감소시켜 임대료 상승을 초래할 수 있다고 주장하였다.

김경표(2011)는 실증연구를 통해 2005년의 보유세제 개편은 임대주택공급자 자본의 사용자 비용을 상승시켜 (임대)주택 신규 건설량을 감소시킴으로써 주택임대료 상승을 가속화시키는 하나의 요인으로 작용하였음을 보였다.

실제로 다수의 공급 위축에 대한 우려가 현실화되기라도 하듯이, 우리나라 전세 가격은 2009년 상반기 이후 최근까지 지속적으로 상승하고 있다. 이는 정부가 주택 가격 안정과 서민의 주거안정을 목적으로 하는 부동산 보유세제 개편 시 현실적으로 불안정한 우리나라의 주택임대차시장에 미칠 영향에 대해 보다 정교하고 세심한 노력이 필요할 것으로 평가된다.

바. 결론

이상에서 살펴본 바와 같이, 우리 정부는 고도 성장과정에서 발생한 주기적 부동산가격 인플레이션에 대처하기 위한 주요정책으로 다양한 세제상의 특별조치들을 도입하였다. 주로 양도소득세의 개편으로 대응하였으나, 1980년대 말 전국에 걸친 급격한 토지가격 인플레이션에 대처하기 위해 부동산보유세도 활용하기 시작하였다. 1980년대 말 전국에 걸친 급격한 토지가격 인플레이션에 대처하기 위해 1988년 토지과다보유세를 신설하였고, 1990년 재산세로부터 토지분을 분리하여 여기에 통합하여 인별 합산 누진과세하는 종합토지세를 신설하였다. 그리고 2000년대 초반 수도권권을 중심으로 주택가격 인플레이션이 발생하자 이에 대응하기 위하여 종합토지세에 주택의 건물분까지 통합하여 2005년 종합부동산세를 도입하였다. 2004년 일시적으로 하락했던 수도권 집값이 판교 신도시 분양을 계기로 재차 급등하자, 2005년 말 종합부동산세를 전 방위적으로 대폭 강화하는 조치를 단행하였다. 이로 인해 2005년 대비 2007년 종합부동산세 신고인원은 7.2배, 신고세액은 4.5배로 폭증하였다. 이러한 징벌적 증과세 조치는 우리 국민들 사이에 뿌리 깊은 ‘부동산 불패신화’를 꺾는 데 일조하였다고 볼 수 있다. 그러나 가시성이 높아 조세저항을 야기하기 쉽다는 부동산보유세 고유의 특성에 더하여 고령층 등의 유동성 문제도 고려하지 않은 채 급격한 증세를 추진하여 조세저항에 직면하였고, 2008년 헌법재판소의 위헌과 헌법불합치 판정이 내려졌다. 이에 2008년 말 대폭적인 종합부동산세 완화조치가 뒤따라 오늘에 이르고 있다. 여기서 우리는 세제개편에 있어서도 과유불급(過猶不及)이라는 교훈을 얻게 된다.

최근 우리나라 주택시장의 근본적 구조변화가 진행되고 있다. 우리 경제가 저성장 국면으로 접어들면서 도시화 속도가 2000년대 이후 둔화되고 있으며,⁵³⁾ 전국 주택보급률이 이미 100%를 넘어선 상황에서 2008년 세계 금융위기를 계기로 부동산 가격의 기대 상승률이 하방 굴절되었다. 주택 보유인식도 투자대상에서 거주대상으로 서서히 변화하고 있다.⁵⁴⁾

이러한 여건 변화를 반영하여, 종합부동산세의 나아갈 방향에 대해서는 관점에

53) 동 지역 인구비중(%): 1980년 57.2, 1990년 74.4, 2000년 79.7, 2005년 81.5, 2010년 82.0

54) 내집 마련이 필요하다는 응답 비중이 84%로 여전히 높으나, 자산 증식을 위해 필요하다는 응답 비중은 6%에 불과하다(국토부 주거실태조사, 2010).

따라 다음 세 가지 방안이 제시되고 있다.

첫째, 종합부동산세의 폐지론이다. 부동산 보유과세는 지방 공공서비스에 대한 대가로서 수익자부담 원칙에 따라 지방세로서 과세하는 것이 원칙이고, 종합부동산세는 국제적으로도 유례를 찾아보기 힘들기 때문에 종합부동산세를 폐지하여야 한다는 것이다. 정부도 2009년 종합부동산세 개편방안을 발표하면서 부동산 보유세는 지방정부 서비스에 대한 대가로서 수익자부담 원칙에 따라 과세하는 것이 바람직하다고 주장하였다.⁵⁵⁾ 이는 미국·영국 등 대부분의 선진국들에서 재산세를 수익자부담 원칙에 따라 지방세로서 운영하고 있고, 지방공공서비스의 편익이 해당 지역 부동산 가격에 반영되고 있다는 인식에 따른 것이다. 그러나 이 원칙을 우리나라에 적용하는 경우 다음 두 가지 문제를 해결하여야 한다. 우선 대표적인 지방 공공서비스인 초·중등교육과 토지정책 분야에서 기관위임사무 폐지를 비롯한 전면적 지방분권 개혁이 필요하다(이진순, 2010). 또한 지역 간 세부담 형평성을 강조하는 사회 분위기와 부동산보유세의 세율이 지역 간 편차가 큰 현실을 조화시키는 방안도 마련하여야 할 것이다(박명호, 2011).

둘째, 종합부동산세를 일종의 부유세로 존치하여야 한다는 주장도 있다. 물론 우리나라 종합부동산세는 상업용 건물을 제외한 부동산 유형별 조(粗)부유세로서 일부 유럽 대륙 국가들의 부유세와는 거리가 있다.⁵⁶⁾ 그러나 우리나라는 국제적으로 특이하게 가계자산의 80%가량을 부동산이 차지하고 있고, 부동산 임대소득 및 자본이득 과세가 소득과세단계에서 제대로 과세되지 않고 있기 때문에, 일종의 조부유세로 존치시킬 타당성이 있다는 주장이다. 특히 1993년 이후 소득불평등도가 상승 추세를 보이는 등 양극화가 심화되고 있어서 재정의 소득재분배 기능의 중요성이 증대되고 있기 때문에 종합부동산세를 존치시키는 것이 적절하다는 것이다. 나아가 종합부동산세 세수를 재원으로 한 부동산교부세를 통한 지방재정의 균형발전에 기여하고 있다는 주장도 있다. 고가 부동산 대다수가 수도권과 도시에 집중되어

55) 종합부동산세를 포함한 부동산 보유세에 대한 이종규 전 세제실장의 제언은 다음과 같다. “2004년 개편된 보유세제는 당시의 여건하에서 최선책이었다고 할 수 있겠으나, 개인적인 의견은 보유세제를 좀 더 단순화했으면 한다. 이를 테면 국세와 지방세로 이원화되어 있는 부동산 보유에 대한 세금을 일원화하고, 세율은 누진세율보다는 단일세율(Flat Tax Rate)이었으면 한다. 또한, 단순히 보유세 과세만을 위해 전국의 토지와 건물을 시가를 반영하여 평가하는 방법을 계속할 것인가에 관한 문제와 전체적인 보유세 부담을 부동산시가의 몇 %수 준으로 하겠다는 것도 다시 한번 검토되어야 할 것이다.”

56) 노영훈, 「부유세와 소득 및 재산관련 조세개혁 방향」, 『재정포럼』, 한국조세연구원, 2012.5.

있어서, 지방자치단체 간 부익부빈익빈 현상을 초래되어 지역 간 갈등을 심화시키고 지역 간 균형발전을 저해하고 있는데, 부동산교부세가 이러한 문제점을 완화하는 긍정적 기능이 있다는 것이다.

셋째, 종합부동산세 과세대상에서 주택의 건물부분을 제외하여 신종합토지세로 개편하자는 주장이다. 이 주장은 우선 토지분 부동산 보유세는 자원배분에 대하여 중립적인 데 비해, 건물분 부동산 보유세는 건물 공급을 저해한다는 경제이론에 입각하고 있다. 이 주장은 최근 우리나라 주택시장의 구조 변화로 주택 가격 상승에 대한 기대가 꺾이면서 자발적 임대수요가 늘어 전·월세 가격이 상승하면서 임대주택의 공급 확대가 중요한 정책과제로 대두되면서 더욱 설득력을 얻고 있다. 최근 정부도 1가구 “다주택 보유자를 징벌적 규제의 대상이 아니라 임대주택 공급자로 육성하는 관점의 전환이 필요”하다는 점을 인정하고 다주택자에 대한 양도세 중과 제도의 폐지를 지속적으로 추진하고 있다.⁵⁷⁾

57) 기획재정부, 보도참고자료 「인구가구구조 변화에 따른 주택시장의 영향과 정책방향」, 2012. 12. 3

참고문헌

- 기획재정부, 「인구가구구조 변화에 따른 주택시장의 영향과 정책방향」, 보도참고자료, 2012. 12. 3
- 국정브리핑특별기획팀, 『대한민국 부동산 40년』, 한스미디어, 2007
- 국토해양부, 『국토의 계획 및 이용에 관한 연차보고서』, 2009
- 김경표, 「부동산 관련 세제 변화가 주택임대차시장에 미치는 영향: 양도세 중과 및 종부세 도입 효과를 중심으로」, 『재정학연구』 제4권 3호, 한국재정학회, 2011, pp. 163~196.
- 김대영, 「종합부동산세의 평가와 과제」, 『지방재정과 지방세』 통권 제35호, 2010
- 김정호·김정호, 『왜 우리는 비싼 땅에서 비좁게 살까-시장경제로 풀어보는 토지문제』, 삼성경제연구소, 2005
- 노영훈·김현숙, 『소득과 주택자산 소유분포에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2005. 12
- 노영훈, 「부유세와 소득 및 재산관련 조세개혁 방향」, 『재정포럼』, 한국조세연구원, 2012. 5
- 대통령자문 정책기획위원회, 『부동산시장 안정 및 주거복지: 투명하고 공정한 시장질서와 안정적인 공급기반 확립』, 참여정부 정책보고서 2-01, 2008
- 박명호, 「부동산 보유세의 소득재분배 효과: 주택을 중심으로」, 『부동산정책의 종합적 검토와 발전방향 모색』, 김재형(편), 한국개발연구원, 2008, pp. 371~398.
- _____, 『부동산 보유세제의 장기적인 개편방향에 관한 연구: 보유세의 기능을 중심으로』, 한국조세연구원, 2011. 11
- 박명호·우석진, 『부동산세제 개정효과 분석 및 전망』, 한국조세연구원, 2007
- _____, 『종합부동산세 개정안의 주요 내용과 평가』, 한국조세연구원, 2008. 10
- 서승환, 「참여정부 부동산 정책의 비판적 검토」, 『응용경제』 제9권 제2호, 응용경제학회, 2007, pp. 93~115.
- 안중범, 「부동산 보유세제 개편 방안」, 『부동산정책의 종합적 검토와 발전방향 모색』, 김재형(편), 한국개발연구원, 2008, pp. 323~370.
- 이정진, 『토지경제학』, 2007
- 이정진 외, 『국가균형발전을 위한 토지정책방향연구』, 한국토지공사, 2005
- 이진순, 『지방분권 개혁을 통한 탈통제』, 한국조세연구원, 2010

- _____, 『부동산세제의 근본적 개혁방안』, 한국조세연구원, 2005. 8
- _____, 『부동산 보유과세제도의 개편방안에 관한 연구』, 재정경제부, 2003
- _____, 『재정학』, 조세통람사, 1989
- 재정경제부·행정자치부, 『보유세제 개편방안』, 2004. 11. 19
- 조동철·성명기, 「저금리 시대의 부동산가격과 통화·조세정책에 대한 시사점」, 『KDI정책 포럼』, 한국개발연구원, 2003
- 野口悠紀雄, 『토지의 경제학』, 일본경제신문사, 1989
- Bahl, Roy W. and Johannes F. Linn, “The Property Tax in Developing Countries: Where are we in 2002?,” *Land Lines*(Lincoln Institute), 2002
- Bird, R. and Slack, E., “Land and Property Taxation: A Review,” World Bank Working Paper, 2002
- Lee, Jin S., “An Ordo-liberal Perspective on Land Problems in Korea,” *Urban Studies*, 34(7), 1997, pp. 1071~1084.

4. 증여세 완전포괄주의 도입에 따른 상속세제도의 변천

가. 서론

우리나라 상속증여세 제도는 ‘상속’에 대한 과세와 그에 대한 보완책으로 ‘증여행위에 대한 과세’를 포괄하여 적용하고 있다. ‘상속’이 궁극적으로 피상속인의 사망에서 완결되지만 사망시점이 불확실하기 때문에 해당 개인들과 세무당국 모두 자산 이전의 시점들과 각 시점에서의 상속과 증여의 상호 연관성에 주목하는 것이다.

죽기 전에 증여를 통해 상속인에게 재산을 이전함으로써 누진구조의 상속증여세 율체계하에서 세금납부액을 더 줄이려는 노력을 수행할 수 있도록 보장하고 있지만 그 과정에서 시간에 따라, 이전자산의 유형에 따라, 또한 관계자들의 구성에 따라 다양한 형태의 편법증여가 발생하였다. 개략적으로 볼 때 우리나라 편법증여의 형태는 1950년대에는 보험, 1960~1970년대에는 문화재단, 1980년대에는 유가증권, 1990년대 이후는 금융상품을 통해 이루어졌다. 편법증여에 따른 상속증여세수의 탈루에 대해 세무당국이 유형별로 과세하는 방법을 개발하면 이에 대항하여 다른 유형을 통해 편법증여가 변형되고, 또 이에 대항하여 세무당국이 과세방법을 개발하는 식으로 진행되었다고 볼 수 있다. 즉, 편법증여로 증여세수가 탈루될 때 증여행위로 의제하여 증여세를 부과하는 포괄범위를 지속적으로 확장하여 왔다고 볼 수 있다.

우리나라 포괄주의 증여의제 규정의 역사는 다음과 같다. 1952년 포괄적 증여의 제규정을 도입하고 이후 그 적용범위의 변화를 겪은 후 1979년 제한적 포괄주의로 축소되었다가 2000년 유형별 포괄주의가 도입되었다. 그 후 유형별 포괄주의의 문제점이 제기되고 상속증여 공정성에 대한 정책적 판단이 이루어지면서 2003년 증여세 완전포괄주의가 도입되었다.

증여세 포괄주의는 2003년 12월 30일 「상속세 및 증여세법」을 개정하면서 이른바 ‘완전포괄주의 증여규정’을 도입함으로써 탄생하게 되었다. 2003년 2월 출범한 노무현 정부는 12대 국정과제의 하나로 자유롭고 공정한 시장질서 확립을 내세우면서 그 내용으로 기업하기 좋은 환경조성, 투명하고 공정한 경쟁시스템 구축, 선진적 금융 인프라 구축과 함께 재정·세계개혁을 들었다. 그러면서 재정·세계개혁의 한 내용으로 「상속세 및 증여세법」에 완전포괄주의 규정을 신설할 것을 포함시켰다.

본고에서는 증여세 완전포괄주의 도입을 통해 나타난 상속증여세 제도의 변화를 살펴보고자 한다. 이를 위해 증여세 완전포괄주의의 배경, 추진 과정, 세부 내용, 평가와 시사점을 살펴보고자 한다.

나. 완전포괄주의의 배경

1) 포괄주의 연혁

우리나라 포괄주의 증여의제 규정의 연혁을 살펴보기로 한다. 우리나라 증여세 포괄주의는 포괄적 증여의제 도입, 제한적 포괄주의로 축소, 유형별 포괄주의, 완전포괄주의로 변모하였다.

우리나라 증여세 포괄주의는 1952년 11월 30일 법 개정 시 일본 상속세법상의 포괄적 증여의제규정과 거의 동일한 규정을 도입하면서 시작되었다. 동법 제34조의3에 의하면 “대가를 지불하지 아니하거나 또는 현저히 저렴한 가액의 대가로서 이익을 주었을 경우에는 그 이익을 준 때에 있어서 그 이익의 가액에 상당한 금액(대가의 지불이 있는 경우에는 그 가액을 공제한 금액)을 이익을 준 자에게 증여한 것으로 간주한다”고 명시하고 있다. 이후 그 적용대상이 1956년 12월 31일 개정 시 ‘친족으로부터’ 이익을 받은 경우로 한정되었고, 1960년 12월 30일 개정 시 ‘타인으로부터’ 이익을 받은 경우로 확대되었고, 1978년 12월 5일 개정 시 ‘대통령령이 정하는 특수관계인으로부터’ 이익을 받은 경우로 한정되었다.

1978년 12월 28일 법 개정에서는 ‘대통령령이 정하는 이익’을 추가하여 제한적 포괄주의로 축소되었다. 이때 증자 시의 증여의제에 관하여 시행령에 구체적 과세요건을 규정하였다. 1996년 12월 30일 법 개정에서는 증여의제의 내용을 대통령령에 위임하되, 위임의 범위를 가능한 제한적으로 규정하고 일반적·선언적 의미의 증여의제 과세대상 규정을 신설하여 제한적 포괄주의 규정을 보완하였다. 그러나 증여의제의 대상을 대통령령에 위임한 제한적 포괄주의는 위임입법의 한계를 일탈하였다는 이유로 1998년 4월 30일 위헌결정되었다. 그래서 1998년 12월 28일 법 개정에서는 1996년 법 개정 내용을 보완하여 법 제32조에 경제적 이익을 추가하고 법에 열거된 증여의제유형과 유사한 것으로 제3자를 통한 우회적인 탈세행위에 대하여는 법·령 개정 없이 곧바로 과세할 수 있도록 법 제42조를 개정하였다. 그러나

제한적 포괄규정은 1996년 개정 시보다 위임의 범위가 포괄적으로 개정되었다.

유형별 포괄주의는 2000년 12월 29일 법 개정 시 도입되었다. 증·감자, 합병, 전환사채 등 6개 자본거래 관련 증여의제에 대하여 법에 열거된 증여의제 유형과 방법 및 이익이 유사한 경우 법·령 개정 없이 곧바로 과세할 수 있는 유형별 포괄주의를 설정하였던 것이다. 2002년 12월 18일 법 개정에서는 고·저가 양도, 토지무상사용이익 등 7개 일반적 증여의제 유형과 자본거래 중 합병시세 차익을 추가하면서 이에 대하여도 유형별 포괄주의 전면 확대를 단행하였다. 이로써 총 14개 유형이 설정되고 법·령에 열거된 증여의제 유형과 방법 및 이익이 유사한 경우 법·령 개정 없이 곧바로 증여세를 과세할 수 있도록 하였다.

증여세 완전포괄주의는 2003년 12월 30일 「상속세 및 증여세법」을 개정하면서 이른바 ‘완전포괄주의 증여규정’을 도입함으로써 탄생하게 되었다. 이하에서는 유형별 포괄주의의 내용과 유형별 포괄주의에 대한 비판을 검토하기로 한다.

2) 유형별 포괄주의 내용

구 「상속세 및 증여세법」은 제32조(증여의제 과세대상)에서 포괄적인 규정을 두고 제33조 내지 제41조, 제43조 내지 제45조에서 개별적인 증여의제규정을 두고 있었으며 제42조(기타의 증여의제)에서 개별 의제규정과 유사한 거래형태에 대하여서도 대통령령이 정하는 바에 따라서 증여세를 부과할 수 있도록 함으로써 이른바 유형별 포괄주의를 도입하고 있었다.

구법상의 증여의제규정의 내용은 제32조에서 증여의제 과세대상을 포괄적으로 규정하면서도, 제33조(신탁의 이익을 받을 권리의 증여의제), 제34조(보험금의 증여의제), 제35조(저가·고가 양도시의 증여의제), 제36조(채무면제 등의 증여의제), 제37조(토지무상사용권리의 증여의제), 제38조(합병시의 증여의제), 제39조(증자에 따른 증여의제), 제39조의 2(감자에 따른 증여의제), 제40조(전환사채 등에 대한 증여의제), 제41조(특정법인과의 거래를 통한 이익에 대한 증여의제), 제41조의 2(명의신탁재산의 증여의제), 제41조의 3(주식 또는 출자지분의 상장 등에 따른 이익의 증여의제), 제41조의 4(금전대부에 따른 증여의제), 제41조의 5(합병에 따른 상장 등 이익의 증여의제)에서 14개의 개별 증여의제 열거규정을 갖고 있었다.

유형별 포괄주의의 원형이라고 할 수 있는 구 「상속세 및 증여세법」 제42조(기

타의 증여의제)가 신설된 것은 1996년 12월 30일이고, 그후에 개별적인 증여의제규정이 추가되거나 과세의 범위를 넓히는 쪽으로 법이 계속 개정되었다.

예컨대, 1999년 12월 28일에 제41조의 3(주식 또는 출자지분의 상장 등에 따른 이익의 증여의제), 제41조의 4(금전대부에 따른 증여의제)가 신설되었고, 2002년 12월 18일에 제41조의 5(합병에 따른 상장 등 이익의 증여의제)가 신설되었다. 위 규정들의 신설취지에 대하여 재정경제부는 다음과 같이 설명하고 있다. 제41조 및 제41조의 4에 대해서는 “자녀 등 특수관계자에게 금전을 무이자 또는 저가로 대부하는 경우 적정이자율과의 차액에 상당하는 경제적 이익을 증여받은 것으로 보아 증여세를 과세하고, 특수관계자가 주주로 있는 결손법인에 재산이나 용역을 무상 또는 저리로 제공하는 경우에는 당해 주주가 결손법인이 얻은 경제적 이익에 따른 주식가치 상승분을 증여받은 것으로 보아 증여세를 과세하도록 함으로써 변칙적인 증여행위를 방지함”에 목적이 있었다.

제41조의 3에 대해서는 “주식 등의 상장에 따른 거액의 시세차익을 얻게 할 목적으로 상장 전에 자녀 등 특수관계자에게 비상장주식을 증여하고 이를 상장하여 큰 폭의 차익이 발생한 경우에는 상장 후 3개월이 되는 시점을 기준으로 평가한 실제 주식가액을 증여가액으로 하여 증여세를 과세함으로써 변칙적인 상속·증여를 차단하도록 함”에 취지가 있었다.

제41조의 5 신설에 대해서는 “최대주주와 특수관계에 있는 자가 최대주주로부터 비상장법인의 주식을 증여받거나 유상으로 취득한 후 증여일부터 3년 이내에 당해 비상장법인과 특수관계에 있는 상장법인이 합병됨으로써 상장 시세차익을 얻은 경우 증여세를 과세함”을 목적으로 삼았다.

‘넓은 세원·낮은 세율’이라는 조세정책 목표를 내세운 김대중 정부는 2000년 12월 29일 「상속세 및 증여세법」 개정을 통하여 열거주의와 완전포괄주의의 중간 형태인 유형별 포괄주의를 채택하였다. 즉 구 「상속세 및 증여세법」 제39조 제1항 제3호(증자에 따른 증여의제), 제40조 제1항 제3호(전환사채 등에 대한 증여의제), 제41조 제1항 제4호(특정법인과 거래를 통한 이익에 대한 증여의제), 제42조(기타의 증여의제) 등에 유형별 포괄주의 규정을 신설하였다.

특히 합병·분할·증자·감자 등의 자본거래를 이용하여 특수관계에 있는 자가 이익을 얻은 경우로서 그 이익이 개별 증여의제조항에서 정하고 있는 이익과 유사

한 경우에는 증여세를 과세할 수 있게 하여 새로운 금융기법을 이용한 변칙증여에 사전적으로 대처할 수 있도록 제42조를 대폭 개정하였다.

2000년 12월 29일 개정된 「상속세 및 증여세법」 제42조의 규정은 ‘기타의 증여의제’에 관한 것으로 그 내용은 다음과 같다. ①제38조·제39조의 2·제41조 또는 제41조의3에서 규정하는 것과 방법 및 이익이 유사한 경우로서 특수관계에 있는 자가 직접 또는 간접적인 방법으로 법인의 합병·분할·감자 등에 참여하거나 참여하지 아니함으로써 통상적으로 지급하여야 하는 대가를 지급하지 아니하고 소유지분 또는 그 평가액이 변동됨에 따라 직접 또는 간접적인 이익을 얻은 경우로서 상속세 또는 증여세를 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그에 상당하는 이익을 증여받은 것으로 본다. 이 경우 특수관계에 있는 자 및 이익의 계산 등에 관하여는 제38조 내지 제41조 또는 제41조의 3의 규정을 준용한다. ②제1항·제3항 또는 제33조 내지 제41조의4에 준하는 것으로서 제3자를 통한 간접적인 방법으로 재산(금전으로 환가할 수 있는 경제적 이익 및 법률상 또는 사실상의 권리를 포함한다. 이하 이 조에서 같다)이 사실상 무상으로 이전된 경우에는 당해 재산을 이전받은 자가 그 이전받은 때에 제3자를 통하여 당해 재산을 이전한 자로부터 대통령령이 정하는 재산가액을 증여받은 것으로 본다. ③제1항 및 제33조 내지 제41조의 4의 경우 외에 특수관계에 있는 자로부터 대가를 지급하지 아니하거나 시가보다 낮은 대가를 지급하고 재산을 이전받는 경우로서 대통령령이 정하는 경우에는 당해 재산을 이전받은 자가 그 재산을 이전받은 때에 대통령령이 정하는 재산가액을 증여받은 것으로 본다. ④제3항의 규정에 의한 특수관계에 있는 자 및 재산가액의 계산에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

3) 유형별 포괄주의에 대한 비판

완전포괄주의의 전신이라 할 수 있는 유형별 포괄주의에 대한 비판적 검토는 정치적 결단으로 완전포괄주의적 사고가 팽배해짐에 따라 자연스럽게 형성되었다.

그 정점은 노무현정부 초기 구성된 ‘상속증여세법 개정추진위원회’의 자료에 나타나 있다. 2003년 1월 말에 구성된 동 위원회의 자료에 의하면, 상속세가 포괄주의적 성격을 갖고 있음에 반해, 증여세는 포괄주의와 열거주의의 혼합으로 이해될 수 있음을 적기하고 있다.

당시 증여세 과세체계에 따르면, 「민법」상 증여는 포괄주의임에 반해 「증여세법」에 명시된 증여의제는 앞서 설명한 바와 같이 개별 조문에 14개 증여의제 유형을 열거하는 유형별 포괄주의이고 기타의 증여의제는 제한적 포괄주의를 표방하고 있었던 것이다.

유형별 포괄주의에서 완전포괄주의로의 전환에 대한 방향으로 증여의 정의 제시, 구체적 과세범위 설정, 위헌가능성에 대한 사전적 검토 등이 제시되었다.

구 「상속세 및 증여세법」은 증여세 과세대상이 되는 증여의 범위를 민법상의 증여와 증여로 의제되는 14개 유형 및 이와 유사한 경우로 열거하여 규정하고 있어서 열거되지 아니한 새로운 유형의 변칙적인 상속·증여에 대해서는 과세할 수 없는 문제점이 있는데, 모든 재산·권리 및 경제적 이익의 무상이전에 대하여 과세할 수 있는 완전포괄주의를 도입하여 공평과세의 이념을 구현하여야 한다는 인식이 증가하였다. 우리나라는 심각한 빈부격차에 직면하여 이것이 사회적 갈등요인이 되고 있는데, 변칙적이고 불법적인 부의 세습을 사전에 예방하기 위한 방어벽으로 완전포괄주의가 필요하다는 것이다.

헌법재판소 등의 결정과 그에 따른 법령보완 사례를 살펴보아도 유형별 포괄주의의 한계를 볼 수 있다.

임대차계약이 체결된 재산의 평가와 관련하여 현재결정 내용(96헌바78, 2001헌가5)에 따르면 구 「상속세법」 제9조 제4항 제4호는 조세법률주의에 위배하였다. 그 이유는 상속재산 중 사실상 임대차계약이 체결되거나 임차권이 등기된 재산의 평가 방법에 관하여, 대통령령이 정하는 바에 따라 평가한 가액과 상속개시 당시의 시가 중 큰 금액으로 평가한다고 규정한 것은 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 및 제75조에 위배한다는 것이다. 이러한 위헌결정에 따라 1994년 12월 22일 개정된 법률 제4805호 「상속세 및 증여세법」 제9조 제4항에는 “당해 재산이 담보하는 채권액 등을 기준으로 대통령령이 정하는 바”로 구체화하였던 것이다.

이렇게 개정된 조항에 대한 합헌판결(98헌바92)에 따르면 1994년 12월 22일 개정된 「상속세 및 증여세법」 제9조 제4항 제4호의 규정이 조세법률주의에 위배되지

아니함을 결정하였다. 그 이유를 살펴보면 다음과 같다. “임차권도 임대보증금이나 차임을 지급하고 다른 사람 소유의 재산을 사용 수익하는 용익권의 하나로서 전세권과 그 기능이 유사하고, 통상 차임은 임대보증금을 기준으로 정해지고, 임대보증금은 전세금과 마찬가지로 당해 재산의 실제가액을 기준으로 정해지며 임대보증금 반환청구권 등 임차인의 권리도 그 목적물과 관련하여 동시이행 항변권이나 주택임대차보호법에 의하여 보호받고 있으므로 사실상 임대차계약이 체결되거나 임차권이 등기된 재산의 가액평가도 전세권이 등기된 재산의 가액평가를 전세금을 기준으로 하는 것과 같이 임대보증금이나 차임을 기준으로 할 것이라는 것을 짐작하기는 어렵지 않다. 따라서 이 사건 법률 제9조 제4항의 입법취지와 전세권이 등기된 재산에 관한 같은 조항 제3호와의 관련성 등 이 사건 법률의 전반적 체계와 관련 조항에 비추어 이 사건 법률조항의 경우에도 사실상 임대차 계약이 체결되거나 임차권이 등기된 재산에 관하여는 임대보증금이나 차임을 기준으로 그 가액을 평가하도록 위임한 것임을 충분히 예측할 수 있다고 할 것이므로 이 사건 법률조항은 헌법 제59조, 제75조에 위반되지 아니한다”는 것이다.

무상 등으로 양도받은 경우의 증여의제에 대한 헌재결정 내용(95헌바55)은 구 「상속세 및 증여세법」 제34조의 4가 조세법률주의 및 위임입법의 한계를 일탈하여 위헌임을 나타낸다. 그 이유는 “동 조항이 현저히 저렴한 대가로서 대통령령이 정하는 이익을 받는 경우를 그 과세대상으로 삼고 있는데, 이익을 받는다는 개념은 매우 넓은 개념이고, 이 사건 법률조항은 이에 관하여 아무런 구체적인 기준도 제시하지 않고 있으므로, 이 사건 법률조항이 과세대상으로 삼고 있는 대통령령이 정하는 이익이란, 과연 어떠한 이익을 어떻게 받은 경우가 이에 해당하게 되는 것인지 이 사건 법률조항만으로는 도저히 예측할 수 없어 조세법률주의에 위반된 뿐만 아니라, 위임입법의 한계를 일탈한 것임”을 들었다. 이에 따라 과세근거인 시행령 규정을 법으로 이관하여 구체화하였다.

증자·감자 시 증여의제 관련 경제적 이익의 산정근거에 대한 헌재 결정내용(01헌바13)에 따르면 법인의 증자 시에 발생한 실권주를 재배정받은 사람이 얻은 이익 관련 구 「상속세법」 제34조의5 제1항 중 대통령령이 정하는 이익 부분은 조세법률주의와 포괄위임금지의 원칙에 위배되지 아니함을 나타낸다. 그 이유는 과세대상이 실권주를 배정받음으로써 얻은 이익임을 명백하게 밝히고 있어 시행령에 위임하는

내용이 실권주 인수에 따른 이익임을 충분히 예측할 수 있다는 것이다.

이상에서 보았듯이 유형별 증여의제는 「상속세 및 증여세법」에 증여세 부과를 요구하는 변칙증여에 대해 그 과세대상과 평가방식 등을 구체적으로 언급하고 시행령에 위임하여야 하는데, 총 14개의 증여의제의 변형이 생길 수도 있고 그 이외에 다른 유형이 발생할 수도 있기 때문에 법률의 안정성 면에서 위약하다고 판단되었다.

또한 유형별 포괄주의 자체가 기타 포괄규정을 포함하고 있어 명목상으로는 완전포괄주의를 표방하고 있었으나 여러 판례를 통해 알 수 있듯이 증여세 과세대상과 이익평가방식의 실질적 포괄을 위해서는 증여세 대상에 대한 정의 및 포괄규정 그리고 예시규정 등의 도입이 필요하다고 판단한 것이다.

다. 완전포괄주의의 추진 과정

1) 추진 체계

‘상속증여세법 개정추진위원회’는 2003년 상반기에 여러 차례에 걸쳐 회의를 진행하여 증여세 완전포괄주의 규정을 법제화하는 기본 논리를 개발하였다. 동 위원회는 세제실 담당 공무원, 헌법재판소 연구관, 국책연구원 박사, 법학대학 교수, 법률사무소 변호사, 법원 판사 등 전문가들로 구성되어 다양한 의견을 수렴하고자 했다.

위원회 활동은 상속증여세 완전포괄주의 도입 시 위헌 시비가 없고 집행상 문제점이 없도록 입법을 추진하는 것이 목표임을 공감하면서 위원회는 상속증여세 완전포괄주의 도입 관련 연구서에 담은 내용을 심의하고 제도 도입을 추진하는 기구로서의 역할을 수행할 수 있었다. 물론 재정부에 국세청 실무자를 중심으로 한 실무검토기구를 두어 실무적인 사항을 뒷받침할 예정이었다.

동 위원회는 2월에 발족하여 동 위원회 진행과 실무회의 진행, 그리고 연구용역 위탁 등 3개의 축으로 진행되었다. 실무회의에서는 당시 상속제제 운영실태 및 문제점 그리고 세무행정 보완방안에 대한 검토가 있었고, 연구용역을 통해 경제적 이익의 산정방법에 관한 연구와 상속증여세 완전포괄주의 도입방안에 관한 연구가 수행되었다.

동 위원회는 1월부터 9월까지 6차에 걸친 회의를 통해 완전포괄주의 도입을 위한 작업을 수행하였고 2003년 10월 해산할 때까지 공청회, 세발심 재산분과위 자료

제공, 세발심 전체위원회 자료 제공, 개정법률안 국무회의 의결 및 국회 제출까지 그 소임을 담당하였다.

증여세 포괄주의는 2003년 12월 30일 「상속세 및 증여세법」을 개정하면서 이른바 ‘완전포괄주의 증여규정’을 도입함으로써 탄생하게 되었다. 2003년 2월 출범한 노무현 정부는 12대 국정과제의 하나로 자유롭고 공정한 시장질서 확립을 내세우면서 그 내용으로 기업하기 좋은 환경조성, 투명하고 공정한 경쟁시스템 구축, 선진적 금융 인프라 구축과 함께 재정·세제개혁을 들었다. 그러면서 재정·세제개혁의 한 내용으로 「상속세 및 증여세법」에 완전포괄주의 규정을 신설할 것을 포함시켰다.

위와 같은 참여정부의 정책방향에 따라서 당시 재정경제부는 증여세 완전포괄주의를 도입하기 위한 법률개정작업에 착수하여 2003년 9월 30일 국회에 「상속세 및 증여세법 중 개정법률안」을 제출하였고, 위 개정법률안은 2003년 12월 30일 국회를 통과하여 2004년 1월 1일부터 시행되기에 이르렀다.

정부는 2003년 12월 30일자 「상속세 및 증여세법」 개정법률의 개정취지를 “현행 「상속세 및 증여세법」상 증여세 과세대상은 당사자 간 계약을 전제로 한 일반적인 증여 외에도 열거방식의 증여의제 및 이와 유사한 것이 있으나, 열거되지 아니한 새로운 유형에 대하여서는 과세하지 못하는 문제가 있어서 과세유형을 일일이 열거하지 아니하더라도 사실상 재산의 무상이전에 해당하는 경우에는 증여세를 과세할 수 있도록 하고, 현행 증여의제규정을 증여재산가액의 계산에 관한 예시규정으로 전환하는 등 완전포괄주의를 도입하기 위하여 법률체계를 정비함”이라고 설명하고 있다.

그러나, 앞서 설명한 바와 같이 상속·증여세수가 전체 세수에서 차지하는 비중이 미미할 뿐만 아니라 구 「상속세 및 증여세법」의 규정에 의하여 부의 변칙상속에 대하여 충분히 대응할 수 있음에 불구하고 다시 완전포괄주의를 도입한 것은 과잉입법이라는 것이다.

2003년 12월 30일 「상속세 및 증여세법」을 개정하면서 이른바 완전포괄주의 증여규정을 도입한 지 꽤 시간이 지났다. 증여세 완전포괄주의 도입 당시 그리고 그 이후의 찬성론과 반대론을 살펴보기로 한다.

2) 완전포괄주의 찬반론

가) 완전포괄주의의 의의

완전포괄주의란 과세요건에 대하여 조세법률에 상세하게 규정하는 대신에 과세요건에 관한 포괄적 규정을 설정함으로써 과세권자가 본래 의도한 과세요건뿐만 아니라 이와 유사하거나 실질이 같은 경제적 사실을 모두 포함하여 과세하게 만드는 입법형식을 가리킨다. 따라서 「상속세 및 증여세법」상의 증여세 포괄주의란 본래 의미의 증여나 실질적 증여뿐만 아니라 조세정책상 증여로 간주할 필요가 있는 사실을 모두 포함하는 포괄적 입법을 두는 것을 의미한다. 이렇게 하여 세법에 구체적으로 그 유형이 규정되어 있지 않다 하더라도 증여계약 외의 각종 법형식에 의한 모든 재산·권리 및 경제적 이익의 무상이전 행위에 대하여 증여세를 부과하려는 것이다.

민법상의 증여 개념과는 별도로 세법상의 증여 개념을 포괄적으로 정의하고 기존의 증여의제 열거규정을 예시규정으로 전환하는 등의 방법으로 완전포괄주의를 도입하고자 한 정부의 입장에 대하여서는 다음과 같이 찬반 양론이 첨예하게 대립하였다.

나) 찬성론

당시 국회 재정경제위원회 전문위원의 상속세 및 증여세법 중 법률개정안 검토보고서에 의하면 증여세 완전포괄주의의 도입을 주장한 근거는 다음과 같다.

첫째, 구 「상속세 및 증여세법」은 증여세 과세대상이 되는 증여의 범위를 민법상의 증여와 증여로 의제하는 14개 유형 및 이와 유사한 경우로 열거하여 규정하고 있는 까닭에 열거되지 아니한 새로운 유형의 변칙적인 상속·증여에 대하여는 과세할 수 없는 문제점이 있다. 따라서 모든 재산·권리 및 경제적 이익의 무상이전 행위에 대하여 법률에 구체적으로 그 유형이 규정되어 있지 않더라도 과세할 수 있는 완전포괄주의를 도입함으로써 공평과세의 이념을 구현하여야 한다.

둘째, 조세법규는 해석상 애매함이 없도록 명확히 규정될 것이 요청되지만 당해 조세법규의 체계 및 입법취지 등에 비추어 그 의미가 분명해질 수 있다면 조세법률주의(과세요건 명확주의)에 위반된다고 할 수 없다. 즉, 헌법재판소 1995년 2월 23일

선고 93헌바24결정에 의해 “과세요건 명확주의는 과세요건과 절차 및 그 법률효과를 규정한 법률규정은 명확하여야 한다는 것이나, 법률은 일반성·추상성을 가지는 것으로서 법률규정에는 항상 법관의 법 보충작용으로서의 해석의 여지가 있으므로, 조세법규가 당해 조세법의 일반이론이나 그 체계 및 입법취지 등에 비추어 그 의미가 분명해질 수 있다면 이러한 경우에도 명확성을 결여하였다고 하여 그 규정을 무효라고 할 수는 없다.” 나아가 세법은 급변하는 경제현실을 규율대상으로 한다는 점에서 다른 법률보다 훨씬 강한 정도의 포괄성을 필요로 한다.

셋째, 미국·일본·독일 등도 이미 완전포괄주의를 도입하여 부의 무상이전에 대하여 과세하고 있고, 우리 법인세법이나 죄형법정주의가 엄격하게 적용되는 형법에 있어서도 포괄적 규정을 도입하고 있다.

넷째, 포괄주의는 변칙적인 상속·증여가 만연함으로써 조세 형평성을 저해하고 있는 현실을 극복하기 위한 불가피한 선택으로서, 「헌법」 제11조 평등원칙의 세법 영역에서의 구현이라고 할 수 있는 조세평등주의와 「국세기본법」 제14조 실질과세 원칙에 비추어 볼 때 완전포괄주의 개념의 도입은 타당하다.

다섯째, 우리나라는 심각한 빈부격차에 직면하여 이것이 사회적 갈등요인이 되고 있는데, 이와 같은 빈부격차의 폭은 제조업 공동화와 실업 증가 및 경제성장률 저하 등으로 더욱 증폭될 전망이며, 증폭될 갈등의 해결은 결과적으로 국가구성원 모두가 분담해야 하는 사회적 비용으로 전환되므로 이를 사전에 해결하기 위한 제도적 장치가 필요하다.

그러므로 변칙적이고 불법적인 부의 세습을 사전에 예방하기 위한 방어벽으로서 완전포괄주의가 필요하다. 완전포괄주의는 이를 해결할 수 있는 제도적 장치의 하나이기 때문이다.

다) 반대론

이에 대하여 증여세 완전포괄주의의 도입을 반대한 주장의 근거는 다음과 같다.

첫째, 구 「상속세 및 증여세법」은 일반적 증여의제 규정(제32조)과 14개 유형의 증여의제 열거규정 및 이와 유사한 유형의 증여의제 규정(제42조) 등 열거주의와 포괄주의의 중간 형태인 유형별 포괄주의를 도입하고 있어 이미 과세범위가 넓게 규정되어 있으나 이러한 유형별 포괄주의를 이용한 과세실적이 전무하기 때문에 제

도의 실효성이나 헌법재판소의 헌법적 검증도 거치지 않은 상태에서 완전포괄주의를 도입하는 것은 성급한 판단이다.

둘째, 헌법상 조세법률주의는 납세의무자, 과세표준 등의 요건을 법률에 명확히 규정함으로써 국민의 재산권 침해를 방지함과 동시에 경제생활의 법적 안정성, 예측가능성을 보장하는 것으로서 세법에 명확한 과세요건의 규정 없이 포괄과세하는 것은 조세법률주의의 핵심인 과세요건 명확주의에 정면으로 위배되는 것이다.

셋째, 과세요건의 명확한 법률규정 없이 모든 경제적 이익을 과세대상으로 하는 경우 과세당국의 자의적인 판단 여지로 인한 과세권 남용 및 이로 인한 조세평등주의에의 위배 가능성이 있다.

넷째, 상속·증여세 완전포괄주의의 도입은 국제적인 상속·증여세 완화 흐름에 역행하는 것이다. 즉 캐나다, 호주 등은 이미 상속세와 증여세를 폐지하여 이를 자본이득세로 대체하였으며, 미국은 점진적으로 상속과세의 면세점 인상 및 세율 인하로 부담을 완화하다가 2010년에는 상속세를 폐지하기로 되어 있는데 이런 시점에서 완전포괄주의를 도입하여 상속세 및 증여세를 강화하는 것은 국제적인 추세에 어긋난다.

라. 완전포괄주의의 세부 내용

1) 주요 개정 내용

정부가 설명하는 2003년 12월 30일자 주요 개정 내용은 다음과 같다.

첫째, 증여의 개념을 새롭게 마련하였다. 제2조 제3항 신설로 인해, 변칙적인 상속·증여에 사전적으로 대처하기 위하여 민법상 증여와 구별하여 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등에 불구하고 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형·무형의 재산을 타인에게 직접 또는 간접적인 방법에 의하여 무상으로 이전하는 것 또는 타인의 기여에 의하여 재산의 가치가 증가하는 것을 증여세 과세대상이 되는 증여로 하여 증여의 개념을 새롭게 마련하였다.

둘째, 제2조 제4항 신설로 인해, 제3자를 통한 간접적인 방법, 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의하여 상속세 또는 증여세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 하

나의 행위 또는 거래로 보아서 증여에 해당되는지 여부를 판단할 수 있도록 하였다는 것이다.

셋째, 제32조 내지 제42조에 의해, 종전에는 증여세 과세대상은 일반적인 증여와 증여로 의제하는 14개 증여의제 유형이 있었으나 증여의제 규정으로 열거되지 아니하는 사항은 과세하지 못하는 문제가 있었으므로, 앞으로는 종전의 증여의제 규정의 내용을 보완하여 증여재산가액의 계산에 관한 예시규정으로 전환하고 예시되지 아니한 재산의 무상이전이나 가치 증가분 등에 대하여도 증여세를 과세할 수 있도록 포괄규정을 마련하였다는 것이다.

넷째, 제35조에 의거하여, 시가보다 낮거나 높은 가액으로 하는 재산의 양수·양도에 따른 이익의 증여에 있어서 거래 당사자 간 특수관계 여부에 불구하고 모든 거래를 과세대상으로 하되, 특수관계가 없는 자 간의 거래에 있어서는 그 거래가액이 정상가액임을 입증하는 경우 과세대상에서 제외할 수 있도록 하였다는 것이다.

다섯째, 제44조 제4항에 의거하여, 특수관계자에게 재산을 양도한 후 그 재산을 양수한 자가 3년 이내에 당초 양도자의 배우자 등에게 다시 양도한 경우에는 당초 양도자가 그 배우자 등에게 직접 재산을 증여한 것으로 추정하여 증여세를 과세하고 있는바, 앞으로는 증여세가 과세되는 경우에 당초 양도자와 양수자에게 소득세를 부과하지 아니하도록 하여 증여세와 소득세가 이중과세되지 않도록 하였다는 것이다.

여섯째, 제46조 제5호로 인해, 완전포괄주의 도입에 따른 중산·서민층의 불편을 최소화하기 위하여 사회통념상 인정되는 치료비, 피부양자의 생활비 및 교육비 등에 대하여는 증여세를 비과세하도록 하였다.

이상의 내용을 2003년 9월 재정경제부가 국회에 제출한 「상속세 및 증여세법 개정조문(안)」에 따르면 다음과 같이 요약하여 설명할 수 있다.

개정 전 법률	개정법률
①일반적 증여(민법상 증여) ②일반적 증여의제(§32) ◦ 유·무형의 재산을 직·간접적으로 증여받은 경우 증여세 과세	◦ 세법상 증여의 정의(①+②+③+④, 명의신탁 제외) - 행위 또는 거래의 명칭, 형식, 목적에 불구하고 타인에게 재산의 직·간접 무상이전, 타인의 기여에 의한 재산증가

개정 전 법률	개정법률
③개별 증여의제 열거규정(14개 유형) ◦ 일반거래: 신탁, 보험, 채무면제이익, 고·저가양도, 토지무상사용이익, 무상금전대부, 결손법인을 통한 이익 ◦ 자본거래: 불공정합병, 불균등 증자·감자, 전환사채, 상장·합병시세차익 ◦ 증여추정: 배우자 등 양도, 재산취득자금출처 ◦ 명의신탁 ④유사유형 증여의제 규정(§42, 유형별 포괄주의)	◦ ②·④의 규정을 완전포괄주의로 전환 ◦ ③의 열거규정을 예시규정으로 전환 - 증여시기, 증여가액의 산정 등에 관하여 규정 ◦ 증여추정 및 증여의제(명의신탁)

2) 완전포괄주의 도입체계

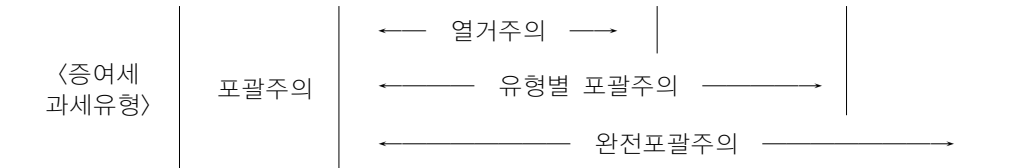
완전포괄주의의 도입체계는 (i) 증여 개념과 예시규정의 명시, (ii) 포괄규정의 제시, (iii) 경제적 이익의 산정에 대한 규정, (iv) 증여추정 및 증여의제의 개정 등으로 구별할 수 있다. 먼저 증여 개념과 예시규정의 명시는 증여의 개념을 「상속세 및 증여세법」에 도입하여 경제적 실질에 따라 증여 여부를 판정하도록 하고 이전의 14개 유형을 예시규정으로 변모시켰다. 다음으로 포괄규정은 재산 및 용역의 무상사용 제공, 자본거래 등을 포괄하도록 구체화하였고 타인의 기여에 의한 재산가치 증가도 포함하도록 구체화하였다. 또한 기본적인 경제적 이익의 산정기준을 법에 규정하고 세부적인 산정방법에 관하여는 위임근거를 규정하였다. 그리고 배우자 등에 대한 양도 시 증여추정과 명의신탁 재산에 대한 증여의제를 개정하였다.

완전포괄주의의 도입을 위해 「상속세 및 증여세법」의 조문체계를 정비하였는데, 이를 개괄적으로 정리하면 다음과 같다. 제1장 총칙에서는, 제2조 제3항에 증여의 개념을 정의하고 제2조 제4항에 경제적 실질에 따라 증여 해당 여부를 판정할 수 있음을 표기하였다. 제3장 제1절 증여재산에서는, 제31조 증여재산의 범위를 금전으로 환기할 수 있는 모든 물건과 법률상·사실상 모든 권리로 구체화하였다. 제3장 제2절 증여재산가액의 계산에서는, 제33조에서 제40조의 4가지 일반거래의 증여유형 8개를 예시하였고, 제38조에서 제41조 5가지 자본거래의 증여유형 6개를 예시하였다. 또한 제42조 기타이익의 증여 등에서는 재산·용역의 무상사용 등과 출자·감자 등 자본거래와 미성년자 등 타인의 기여에 의한 재산가치 증가를 다루도록 하였고 기본적인 산정기준과 세부적인 산정방법의 위임근거를 신설하였다. 제3장

제2절의2 증여추정 및 증여의제에서는 제44조에서 배우자 등 양도 시 증여추정을, 제45조에서는 재산취득자금 등의 증여추정을, 제45조 2에서는 명의신탁재산의 증여의제를 정비하였다.

〈참고〉 포괄주의 도입에 따른 과세범위 확대

재산의 무상이전						
상속세		증 여 세				
민법상 상속	민법상 증여		현행 증여의제(14개)·추정(2개)			새로운 유형
상속 연고자	유증 사인 증여	계약에 의한 재산의 직접 이전	일반거래를 통한 재산의 무상이전	자본거래를 통한 재산의 무상이전	현행 증여의제 유형과 유사한 경우	형식 등에 관계 없이 재산의 직·간접 무상 이전



가) 증여의 개념 정립

제2조 제3항에서 세법상 증여의 개념을 정의하고 있다. 이에 따르면 “증여란 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등에 불구하고 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형·무형의 재산을 타인에게 직접 또는 간접적인 방법에 의하여 무상으로 이전 (현저히 저렴한 대가로 이전하는 경우를 포함한다)하는 것 또는 기여에 의하여 타인의 재산가치를 증식시키는 것”을 의미한다. 구 「상속세 및 증여세법」상에서는 증여세 과세대상이 되는 증여의 범위가 일반적인 민법상의 증여와 그 외 증여로 의제하는 14개 유형 및 이와 유사한 것을 포함하는 것이었다. 그러나 증여의제 대상을 구 법체계와 같이 열거방식에 따르는 경우 열거되지 아니한 새로운 유형으로 상속·증여세를 회피할 수 있었다. 따라서 민법상 증여의 형태가 아니더라도 사법상의 형식이 무엇이든 사실상 재산의 무상이전에 해당되는 경우에는 증여세 과세대상임을 명문으로 규정할 필요가 있었다.

제2조 제4항에서 경제적 실질에 따른 증여세 과세의 원칙을 천명하고 있다. 이에

따르면 “제3자를 통한 간접적인 방법이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의하여 상속세 또는 증여세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적인 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 제3항의 규정을 적용”하도록 하고 있다. 예시된 증여세 과세유형을 제3자를 통해 우회하거나 거래 형식을 변형함으로써 정상거래임을 가장하는 경우 그 경제적 실질에 따라 증여세 과세대상 여부를 판정할 수 있도록 하여 과세의 실효성을 제고하고자 했던 것이다.

나) 개별 예시규정의 정비

제2장 제2절이 과거 ‘증여의제 등에 대한 부분’이었는데 완전포괄주의 도입체계에 따르면 ‘증여재산가액의 계산에 대한 부분’으로 변모하였다. 과거 ‘증여의제 과세대상’ 규정은 증여의제에 관한 포괄적 규정으로 과세가액 산정기준 등 과세요건 불비로 실제적 규정이 아니라 선언적 규정으로 해석되었다. ‘유사유형 증여의제’ 규정도 유사한 것만 과세 가능하므로 열거주의의 한 형태에 불과하여 새로운 유형에 대해 과세하기가 곤란하였다(대법원 판결95누5301 참조). 이러한 이유로 두 규정을 증여의 정의에 포함하여 포괄주의로 전환하였다. 종전의 증여의제 규정은 본질적으로 증여가 아닌 것을 증여로 본다고 규정한 것으로 포괄주의로 전환함에 따라 개별 증여의제 규정들도 포괄규정에 포함되므로 삭제해도 무방하나 증여의 유형 및 증여재산가액 계산에 관한 예시규정으로 전환하여 국민의 법적 안정성과 예측 가능성을 도모하고자 했다. 그런데 증여추정은 증여가 아니라는 입증책임을 납세자에게 부여한 것으로 일반 증여와 달리 입증의 절차를 거쳐야 하고 명의신탁은 재산의 무상이전이 아니라 조세별 성격으로 과세하는 것이므로 별도의 절(節)로 묶어서 규정하였다.

증여세 완전포괄주의로의 전환에서 필요했던 것 중의 하나는 개별 예시규정의 특수관계자 적용범위를 결정하는 것이었다. 증여세 과세대상을 포괄적으로 규정함에 따라 증여세 과세대상은 특수관계자 간 거래에 관계없이 모든 경제적 이익의 무상이전을 과세대상으로 삼아야 하나 사적 자치를 침해할 소지가 있고 불필요한 납세마찰 소지를 제거하여야 했다. 또한 모든 거래가 과세대상에 포함되므로 국민생활과 밀접한 관계가 있는 부분은 비과세로 제외하여야 하나 현실적으로 비과세대상을 모두 예측하여 명문화하기도 어려운 점이 있으므로 적용대상을 특수관계자에 한정

하였다. 그리고 무엇보다도 핵가족화, 사회화가 진행됨에 따른 친소관계 변화를 반영하여 특수관계자의 범위를 확대하였다. 그래서 직계비속의 배우자의 2촌 이내 부계 혈족 및 그 배우자와 기업집단 임원이었던 자로 퇴직 후 5년 미경과자를 추가하였다.

개별 예시규정의 과세범위를 확대하였는데 제34조 보험금 증여의 경우 금전을 재산으로 확대하고, 제37조 무상사용이익 증여의 경우 토지를 부동산으로 확대하고, 제39조2와 제39조3, 그리고 제41조5 주식 증여의 경우 적용 대상을 확대하였다.

다) 기타이익의 증여

완전포괄주의의 도입체계에서 또 중요하게 살펴보아야 할 것은 기타이익의 증여 등에 대한 신설 및 정교화로 (i) 재산의 무상사용 등과 자본거래, (ii) 타인의 기여에 의한 재산가치 증가, (iii) 경제적 이익의 산정기준, (iv) 개별 예시규정의 과세기준 조정 등과 관련한다. 우선 재산의 무상사용 등에 대해 그리고 자본거래에 대해 그 이익 계산을 어떻게 하는지가 정해졌다. 그리고 타인의 기여에 의한 재산가치 증가에 대해 그 이익 계산을 어떻게 하는지가 정해졌다. 또한 경제적 이익의 기본적인 산정기준을 정함으로써 좀 더 포괄적인 경우에도 적용할 근거를 제시했다. 마지막으로 개별 예시규정의 특성에 맞게 과세기준을 세분화하고 증여 유형 간 중립성유지를 위해 가능한 한 과세기준을 일치시키고자 했다.

재산의 무상사용 등과 자본거래 이익에 대해서는 제42조 1에서 제42조 3까지에 규정하고 있다. 타인으로부터 무상 또는 고·저가로 재산(부동산·금전 제외, 1억원 이상)을 사용하거나 무상 또는 고·저가로 용역(통상적인 대가가 1천만원 이상)을 제공함에 따라 기준 이상의 이익을 얻은 경우 그 이익계산을 시가와 대가의 차액으로 정했다. 부동산 및 금전을 제외한 재산의 무상사용·고저가 사용 또는 용역의 무상제공·고저가 제공 등에 대한 증여 예시규정을 금전 무상 대부에 따른 이익의 증여와 동일하게 1단위 과세체계로 신설하고 과세 실효성과 국민생활에 미치는 영향을 감안하여 1억원 이상의 재산, 통상적인 용역의 대가가 1천만원 이상인 것에 한정하였다.

출자·감자·합병·분할·주식의 전환 등 자본을 증가 또는 감소시키는 거래로 얻은 이익 또는 사업양수도·사업교환·법인의 조직변경 등에 의하여 소유지분 또는 그 가액이 변동됨에 따라 얻은 이익에 대해서는 그 이익 계산을 주식전환 등의 경

우는 주식전환 등 당시의 주식가액과 주식전환가액 등의 차액, 그 외의 경우는 소유지분 또는 그 가액 변동 전·후의 재산평가차액으로 정했다. 예시된 것 외에 출자·합병·감자·전환사채 등에 의한 주식전환 등 자본거래, 사업양수도·사업교환·법인의 조직변경 등을 통하여 얻은 이익에 대한 포괄규정을 신설하고 과세기준 금액을 설정한 것이다. 또한 재산 및 용역의 무상사용·제공, 자본거래 등을 통한 이익의 과세대상을 특수관계 여부에 불구하고 모든 거래를 과세대상으로 하되 특수관계 없는 자 간의 거래는 납세자의 입증에 의하여 정당한 사유가 있다고 인정되는 경우는 과세 제외되도록 하였다.

타인의 기여에 의한 재산가치 증가에 대해서는 제42조의 4에서 제42조의 6까지에 규정하고 있다. 미성년자, 직업·연령·소득·재산상태 등으로 보아 자기의 계산으로 형질 변경 등의 행위를 할 수 없다고 인정되는 자가 재산의 증여, 기업경영에 관한 내부정보 이용·특수관계자의 담보 등으로 재산을 취득한 후 5년 이내에 개발사업의 시행 등 재산가치 증가사유가 발생한 것은 재산취득자 자신의 노력에 의하여 가치가 상승한 것이 아니라 타인의 기여에 의하여 증가한 것이므로 이에 대해 증여세를 과세하도록 정했다. 그리고 이익의 계산은 재산가치 증가사유 발생일 현재의 재산가액에서 당해 재산의 취득가액(증여받은 재산의 경우는 증여세 과세가액), 통상적인 가치상승분, 재산취득자의 재산가치 상승기여분을 차감하여 정하도록 하였다. 과세시기 도래 전에 양도한 경우에는 양도일을 과세시기로 보았다. 세법상 특수관계자 범위 및 가치상승 기간을 회피하는 것을 방지하기 위해 거짓, 기타 부정한 방법으로 상속·증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 특수관계자, 기간에 관한 규정을 적용제외하여 과세의 실효성을 제고하였다.

경제적 이익의 기본적인 산정기준과 세부적인 산정방법은 제42조7에서 제시하였다. 기본적인 산정기준은 유형별로 제시하고 있는데, 우선 재산 및 용역의 무상사용 및 제공 등에 대해서는 시가와 실제 지급한 대가의 차액으로 산정하도록 하였다. 그리고 출자·감자 등의 자본거래에 대해서는 소유지분 변동 전·후의 당해 재산의 평가차액으로 산정하도록 하였다. 또한 주식전환 등에 대해서는 주식전환 등 당시 주가에서 주식전환 등 가액을 차감하여 산정하도록 하였다. 마지막으로 개발사업의 시행, 형질변경, 상장 등에 의한 재산 증가에 대해서는 사유발생일 현재의 재산가액과 당해 재산의 취득가액(증여세 과세가액) 등의 차액으로 산정하도록 하

였다. 세부적인 산정방법을 추가하였는데 소유지분이 변동된 경우에는 변동 전 지분에서 변동 후 지분을 차감하고 지분 변동 후 1주당 가액을 곱하여 산정하도록 하였다. 또한 평가액이 변동된 경우에는 변동 전 가액에서 변동 후 가액을 차감하여 산정하도록 하였다.

개별 예시규정의 특성에 맞게 과세기준을 세분화하고 증여 유형 간 중립성 유지를 위해 가능한 한 과세기준을 일치하도록 하였다. 첫째, 신탁, 보험, 채무면제익, 무상 금전대부, 신주의 저가 배정 등은 본질적인 증여와 동일하므로 현행과 같이 과세기준 설정에서 배제하도록 하였다. 둘째, 증여 전·후 평가가 수반되지 아니하는 유형에 대하여는 가액기준(부동산 무상사용익, 특정법인을 통한 이익, 주식전환 이익)만 설정하도록 하였다. 셋째, 과세대상이 비교적 소액(재산: 1억원, 용역: 1천만원)이거나 특수관계 없는 자 간의 다양한 거래를 감안할 때 과세기준을 높게 설정할 필요가 있는 유형에 대하여는 비율기준만 설정하도록 하였다. 즉, 특수관계자 간 저·고가 양도시 3억원을 공제하는 것과 형평을 감안하여 특수관계 없는 자 간의 거래에 있어서도 시가와 대가 차액 중 3억원을 공제하도록 하였다. 넷째, 증여 전·후 평가차액에 대해 과세하는 유형에 대하여는 $\pm 30\%$ 의 기준을 두되 고액의 무상이전에 대해 과세하기 위해 가액한도를 설정하도록 하였다. 다만, 증여유형이 혼재된 경우 중립성 유지를 위해 종전의 증여 유형별 가액한도를 3억원으로 통일시켰다.

증여추정 및 증여의제의 개정 또는 보완은 배우자 등에 대한 양도 시 증여추정과 명의신탁재산의 증여의제로 나눌 수 있다. 배우자 등에 대한 양도 시 증여추정은 제44조에 나타나는데, 기본체계는 유지하되 자구를 수정하여 ‘배우자 등이 증여받은 것으로 추정하여 당해 배우자 등의 증여재산가액으로’ 정하였다. 그리고 소득세 부담이 크다면 굳이 증여로 추정하여 증여세를 과세할 필요가 없으므로 양도세 부당행위 계산부인 규정과 동일하게 규정하였다. 배우자 등에게 증여세 과세 시 양도자 및 양수자에 대한 양도세를 과세 제외한 것은 2003년 7월 헌법재판소의 결정취지를 반영한 것이다(2000헌바28 참조). 명의신탁 재산의 증여의제는 제45조의 2에 나타나는데, 중소기업의 경우 주주명부 또는 사원명부 자체가 없는 경우가 있어 주식등변동상황명세서 등에 의하여 타인 명의로 등재된 사실이 확인됨에도 주주명부 또는 사원명부상 명의개서가 아니어서 증여세를 과세할 수 없다는 주장이 있어 법

인 설립 시 제출하는 주주 등의 명세 또는 법인세 과세표준 신고 시 제출하는 주식 등변동상황명세서에 의하여 명의개서 여부를 판정하는 것으로 명확히 규정하였다.

3) 재산평가방법 보완

완전포괄주의의 도입은 포괄적 정의를 통해 증여세 대상을 확장하는 데에 주된 목적이 있는 만큼 확장된 증여세 대상의 재산에 대한 평가방법을 구체적으로 제시할 필요가 있었다. 재산평가방법은 크게 (i) 시가범위 조정, (ii) 집단상가 등에 대한 보충적 평가방법 개선, (iii) 임대차계약이 체결된 선박 등의 평가방법 개선, (iv) 영업권 평가방법 개선, (v) 주식평가방법 개선 등으로 나누어 볼 수 있다.

가) 재산평가방법

시가범위의 조정은 「상속세 및 증여세법 시행령」 제49조 제1항에 나타난다. 원칙적으로 평가기간 내 당해 재산에 대한 감정가액 등을 시가로 인정하되 평가기간 밖의 매매사례가액, 감정가액 등도 평가 기준일로부터 매매일까지 가격변동이 없다고 인정되는 경우에는 평가위원회 자문을 거쳐 당해 가액을 평가 기준일 현재의 시가로 인정하도록 하였다. 또한 당해 재산과 면적·종류·용도, 종목이 동일 또는 유사한 다른 재산의 매매가액 등도 시가로 인정하도록 하였다. 종전의 제도는 평가기간 내 감정가액 등이 있지만 하면 시가로 판정하게 되어 있어 집행이 용이한 면은 있으나 평가기간을 경과하기만 하면 시가에 부합하는 가액이 있어도 이를 시가로 볼 수 없는 평가제도의 경직성을 해소하고 당해 재산에 대한 매매사례가액 등에 한정하여 시가로 인정하고 있으나 당해 재산과 면적·종류·용도, 종목이 동일 또는 유사한 다른 재산의 매매사례가액 등이 있음에도 시가로 인정하지 아니하는 불합리를 해소하려는 의미이다. 감정기관의 감정가액이 보충적 방법에 의해 평가한 가액의 80% 이상인 경우도 평가위원회 자문을 거쳐 평가 목적 등에 비추어 당해 감정가액이 부적정하다고 인정되는 경우에는 재감정을 할 수 있도록 하였다. 감정가액은 평가목적에 따라 담보제공 목적의 경우는 시가평가 목적에 비해 감정평가사들의 책임 문제 때문에 보수적으로 평가하고 있는 것이 현실이고 재감정의 기준이 보충적 방법에 의한 평가액의 80%인 점을 악용하여 적정시가가 있음에도 감정기관과 납세자간 통정에 의해 기준율을 약간 상회하는 감정가액을 제시하여 저평가하는 등 감정

기관을 이용한 재산평가의 왜곡을 방지하기 위해 보충적 평가액의 80% 이상인 경우에도 감정평가 목적 등에 비추어 부적정하다고 인정되는 경우 세무서장이 재감정을 할 수 있도록 하였다. 그리고 물납주식 중 상속·증여자·수증자 또는 그 특수관계인이 공매받은 경우의 당해 공매가액은 물납한 비상장주식을 낮은 가액에 공매받아 변칙 증여하는 사례를 방지하기 위하여 시가에서 제외하도록 하였다.

집단상가 등에 대한 보충적 평가방법 개선은 「상속세 및 증여세법」 제61조 제1항에 나타난다. 일반 건물 중 구분登記된 집단상가, 오피스텔에 대하여는 아파트 등과 동일하게 물건별 거래가액을 반영한 기준시가를 산정·고시하도록 하여 시가에 근접한 가액으로 평가하도록 하였다. 즉, 오피스텔이나 국세청장이 정하는 집단상가는 국세청장이 거래상황 등을 감안하여 토지·건물의 가액을 일괄하여 산정·고시하도록 하였다.

임대차계약이 체결된 선박 등의 평가방법 개선은 「상속세 및 증여세법 시행령」 제52조 제3항에 나타난다. 임대차계약이 체결된 재산에 있어 재산가액보다 임대보증금이 큰 경우 임대보증금은 부채로 공제되어 임대료 등을 수수하는 등 재산적 가치가 있음에도 당해 재산이 음수로 평가되는 모순을 방지하기 위해 임대차계약이 체결된 부동산 평가방법과 동일하게 평가하도록 하였다. 구체적으로는 임대차계약이 체결된 경우 임대보증금과 연간임대료를 18%로 나눈 값의 합을 임대료 환산가액으로 계산하고, 현행의 평가액과 임대료 환산가액 중 큰 금액으로 정하도록 하였다.

영업권 평가방법 개선은 「상속세 및 증여세법 시행령」 제59조 제2항에 나타난다. 지상권, 특허권, 신탁이익을 받을 권리, 토지 무상사용이익 등 장래 수익을 기초로 평가 또는 이익을 계산하는 경우 모두 현재가치로 할인하여 평가하고 있는 것과의 형평을 감안하도록 하였다. 구체적으로는 영업권 이익은 지속연수 동안 자기자본이익율을 초과하는 순손익액의 현재가치의 합으로 평가하는데 현재가치는 평가기준일부터 경과연수를 고려하도록 하고 있다.

나) 주식평가방법

주식평가방법 개선은 시행령 제54조 제1항의 순손익가치와 순자산가치의 가중평가제 도입, 시행령 제54조 제5항의 청산 중인 법인의 주식평가방법 보완, 시행령 제55조 제1항의 순자산가치 산정방법 보완, 시행령 제56조의 2의 중소기업주식의

국세청 평가위원회 평가제도 신설 등으로 이루어졌다.

비상장주식의 평가방법이 이전의 순손익가치 원칙에서 순손익가치와 순자산가치를 가중산출평균한 가액으로 정하는 가중평가제로 개정하였다. 종전의 평가방식은 순손익가치를 원칙으로 하되 기업을 청산가치로 평가하는 점을 감안, 최소한 순자산 가치이상 평가되도록 하고 있으나 회계이론상 기업의 가치는 순이익과 순자산가치에 의해 서로 보완적으로 결정된다고 보는 것이 일반적이고 상당수 비상장법인의 경우 순자산가치가 선택되는 경우가 많아 기업을 순자산의 집합체로만 평가되어 기업의 실질가치에 비해 과대평가된다는 지적이 있어 순손익가치와 순자산가치의 가중평가제를 도입하였던 것이다. 구체적으로는 순손익가치와 순자산가치의 가중치를 각각 3:2로 하되 부동산 또는 부동산에 관한 권리의 가액이 총자산가액의 50%를 초과하는 부동산 과다법인의 경우는 그 가중치를 각각 2:3으로 하도록 하였다.

청산중인 법인의 주식평가방법에 대해서는 이전에는 순손익가치가 원칙이었으나 특정 경우에는 순자산가치를 사용하도록 하였다. 과거 순손익가치에 의한 평가는 계속 기업을 전제하여 평가하는 것이므로 상속·증여세 신고기한 내 사업 부진에 의한 청산이 진행중이거나 관계법령에 의하여 기술사 등 자격사만이 사업을 영위할 수 있는 경우로서 자격사인 피상속인이 사망함으로써 계속사업이 곤란한 경우 등 계속 사업이 곤란하다고 인정되는 경우에는 순자산가치로만 평가하도록 하였다.

순자산가치 산정방법의 보완은 순자산가치를 평가기준일 현재 시가평가를 원칙으로 하되 시가가 불분명한 경우 보충적 방법에 의하여 평가하더라도 최소한 취득 원가로 평가되도록 함으로써 이루어졌다. 특히 골프장용 토지의 경우 개별공시지가에 의한 평가가 토지의 원시 취득가액과 자본적 지출인 개발비용(코스·그린조성비 등)의 합계액에 미달되게 평가되는 것을 방지하도록 하였다.

중소기업 주식의 평가를 위해 국세청 평가위원회를 설치하여 운영하기로 하였다. 종전의 비상장주식에 대한 보충적 평가방법은 법인의 분식 등 회계관행 등을 감안할 때 기업의 실질가치에 비해 과대 또는 과소평가되는 사례가 있으나 이를 시정할 방법이 없었기 때문에 중소기업 주식에 대하여는 납세자의 신청을 받아 국세청에 설치된 평가위원회에서 개별 기업의 특성에 맞는 다양한 방법에 의하여 평가 또는 평가방법을 제시할 수 있는 근거를 신설하여 당해 기업의 실질가치를 반영하여 평가될 수 있도록 함으로써 과세형평 및 납세자와의 마찰 소지를 축소하고자 하였다.

구체적으로는 평가의 일관성 유지와 전문성을 감안하여 국세청에 평가위원회를 설치하고 국세청 소속 공무원 3급 또는 4급 1명을 포함한 민간위원 10인 이내로 구성하기로 하였다. 민간위원으로는 변호사, 회계사, 세무사, 평가사, 기타 기업의 인수·합병에 학식과 경험이 풍부한 자로 위촉하고 임기는 1년으로 하되 1회에 한해 연임가능하도록 하였다. 평가대상으로는 중소기업 주식으로서 동종의 상장법인 등의 주가와 비교하여 보충적 방법에 의한 평가가 불합리한 경우로 한정하였다. 위원회 업무로는 위원회 평가대상 여부 판정, 비상장주식의 평가 또는 평가방법 제시, 평가신청 및 결과통지 등으로 제시하였다. 위원회 평가대상 여부 판정에 대해서는 납세자가 보충적 방법에 의하여 평가한 내용을 평가 부속서류와 함께 위원회에 제출하면 위원회에서는 업종, 자산·매출·종업원 규모, 사업연혁 등을 감안하여 위원회 평가대상인지 여부를 검토한 후 검토 결과 위원회에서 평가하는 것이 부적절하다고 인정되는 경우에는 반려하도록 하였다. 비상장주식의 평가 또는 평가방법 제시의 원칙으로는 평가대상기업과 업종, 자본금, 매출액 등을 감안하여 유사상장·등록법인의 주가와 비교평가하거나 다른 평가방법을 제시하거나 신용평가전문기관에 평가 의뢰하여 그 결과에 대한 적정성 검토 후 적절하다고 인정되는 경우 위원회에서 평가한 것으로 갈음하였고 평가수수료는 납세자가 부담(과세표준에서 공제)하도록 하였다. 평가신청 및 결과통지에 대해서는 상속세인 경우는 상속세 과세표준신고기한 만료 4월 전까지 신청하고 평가결과를 신고기한 만료 1월 전까지 통지하도록 하였고 증여세인 경우에는 증여세 과세표준신고기한 만료 2월 전까지 신청하고 평가결과를 신고기한 만료 1월 전까지 통지하도록 하였다. 또한 당해 기업의 분식·단순회계요류로 인한 경우에는 그 사항을 반영하여 보충적 방법에 의해 평가하도록 하였다. 그리고 개별 기업 특성에 맞는 자본환원율을 산정하고 그 율에 의하여 보충적 방법으로 평가하도록 하였다.

마. 평가와 시사점

1) 평가

증여세 완전포괄주의의 도입은 정치적 결단에 의거하여 주장된 ‘증여세의 상속세 보완으로서의 기능 제고’가 조세법률주의에 기반한 전통적인 조세원칙에 위해되지

않으면서도 합목적적으로 진행되도록 조치한 법기술적 행위라고 볼 수 있다.

유형별 포괄주의가 그 기능을 제대로 수행하지 못한다는 주장이 지속적으로 제기되면서 가능한 범위 내에서 위헌의 소지가 없으면서 실천적인 측면에서 그동안 제시된 증여세 과세 실현을 위한 기본적인 법적 장치의 단서를 마련했다는 측면도 있다.

그러나 2004년 법 발효 이후 지속적으로 반대론과 그 무용론이 제기되었기 때문에 이에 대한 분석을 통해 평가와 시사점의 일단을 제시하고자 한다. 다음과 같이 완전포괄주의에 대해 경고, 반대, 그리고 폐지 주장을 하고 있다.

첫째, 과세범위의 명확성에 대한 근거 제시이다. 조세정의의 실현이 조세법률관계 내지 조세정책이 추구하는 중요한 목적 내지 이념의 하나인 것은 사실이나, 조세는 근본적으로 납세자의 재산권에 대한 침해인 만큼 과세요건이 법률로써 명확히 정하여져야 함은 물론이고 조세부과처분의 근거가 되는 법률의 규정은 헌법의 기본권보장 이념에 합치하여야 한다. 조세의 본질이 반사회적·비윤리적 행위에 대한 제재가 아닌 만큼, 특정 정책 목표를 달성하기 위한 입법취지가 아무리 정당하다고 하더라도 그것을 실천할 조세법규의 형식 또는 내용이 조세법의 원리 및 헌법 이념에 위반되어서는 아니 되기 때문이다.

둘째, 과잉입법 논란이다. 유형별 포괄주의의 근거규정인 구 「상속세 및 증여세법」 제42조도 과세요건 명확주의 및 과세요건 법정주의에 위반되어 헌법위반의 소지가 있고 이에 따라서 과세한 예가 전무한 터에, 법논리를 여기면서까지 완전포괄주의를 도입한 것은 과잉입법이었다는 것이다.

셋째, 법적 안정성과 예측 가능성에 대한 우려이다. 구 법률규정으로는 과세가 불가능한데 완전포괄주의의 도입에 의하여 효율적으로 대처 가능한 종류의 변칙적 상속·증여 유형이 얼마나 많을지는 의문이지만, 앞으로 새로운 유형의 이례적인 경제거래가 발생한 경우에 그것이 증여세의 과세대상인지, 만약 과세대상이라면 증여재산가액을 어떻게 산출하게 될 것인지는 예측하기 어렵다. 그렇다면 증여세 완전포괄주의를 도입한 개정법률은 법적 안정성과 예측 가능성을 침해하는 결과가 될 것이므로 헌법위반의 우려가 짙다.

넷째, 과세환경을 선결과제로 제시하고 있다. 연속거래 규정이나 유사매매사례 규정 등의 예에서 본 바와 같이 증여세 완전포괄주의 입법은 법리상 무리가 많아 전면적인 재고찰이 필요하다. 완전포괄주의의 도입보다는 합리적 조세제도와 과학

적 조세행정 및 부동산실명제와 금융실명제의 보완, 정치자금제도의 개혁, 부패방지법 및 돈세탁방지법의 제정 등 투명한 사회로 가기 위한 환경의 구축에 힘쓰는 것이 선결과제가 아니었을까 생각한다.

다섯째, 적용 가능성에 대한 불완전성 언급이다. 증여세 완전포괄주의 방식을 유지하고자 하는 경우에도, 과세권자는 「상속세 및 증여세법」에 개별 규정으로 예시되지 아니한 거래 유형에 대하여서는 가급적 증여세 부과를 삼가야 할 것이고, 증여세를 부과할 필요를 느끼는 새로운 거래가 나타난 경우에는 그 행위 유형과 과세요건 및 증여재산가액에 관한 개별 규정을 신설하여 납세자에게 법적 안정성과 예측 가능성을 부여하는 방법으로 완전포괄주의 규정의 적용에 신중을 기하여야 할 것이다.

2) 시사점

정평조·나성길(2011)은 최근 증여세 완전포괄주의 관련한 사례들을 고찰하고 다음과 같은 시사점을 도출하였다.

첫째, 자본거래에서 실제 측정할 수 없는 경영권 또는 영업권 획득 등과 관련한 증여이익 내지는 증가이익이 현실적으로 발생하므로 「상속세 및 증여세법」 제2조 제3항 및 제42조 기타 이익증여 규정과 연관하여 이를 과세대상으로 삼아야 한다. 산정방법 등이 명확하지 않다면 합리적인 평가방법을 개발하여 시행령에 반영하여야 할 것이다. 그렇게 함으로써 법적 안정성과 예측 가능성을 제고할 수 있다.

둘째, 「상속세 및 증여세법」 제2조 제4항과 관련하여 증여세 등을 부당하게 감소하려는 의도적 거래에 대해서는 일관된 기준을 마련하고 조세회피행위를 방지하여야 한다.

셋째, 「상속세 및 증여세법」 제42조 제1항 제3호가 기업의 출자, 감자, 합병, 분할, 전환사채 인수·교환·전환 등 자본거래와 사업의 포괄적 양수·도, 사업교환 및 상업상 법인의 조직 변경 등의 원인에 의해 발생하는 자본이득에 대해 증여세를 과세하도록 하고 있어 해석상 논란이 발생할 여지가 많으므로 이를 확장하여 사업 목적 또는 내용의 중대한 변동, 사업규모 변동, 구조조정 등의 인위적 요인에 의해서도 소유지분이나 주식가치 변동이 발생할 수 있으므로 이를 포섭할 수 있는 보완이 필요하다.

넷째, 국세기본법상 증여세 성립시기에 관한 규정은 완전포괄주의에 제대로 부응

하기에 미흡하다. 재산의 이전이 수반된 경우에는 재산을 취득하는 때가 납세의무 성립시기로 보는 것이 타당하겠으나, 타인의 재산 가치를 증가시키는 것 등에는 적용하기 어려운 점이 있고 또한 명문규정도 없다. 따라서 타인의 재산 가치를 증가시키는 것도 증여 개념에 포함되므로 이에 대한 관련 규정을 개정하여야 한다.

다섯째, 「상속세 및 증여세법」 제42조 제1항 제3호 또는 제4항의 규정이 내포하고 있는 최초 증여가 확정된 이후 다시 2·3차적으로 새로운 사유로 인하여 미실현 가치 증가분이 발생할 때마다 납세의무를 다시 성립시켜야 하는 문제가 있다. 이를 해소하기 위해서는 증여세 체계를 시점과세에서 기간과세로 전환할 필요성이 있으나 신중한 접근이 필요하다. 이 경우 통상 증여는 1년을 과세기간으로 삼겠지만, 특정한 행위는 5년 기간 동안의 가치 증가분을 평가하여 과세하는 방안을 고려할 수 있다. 그렇지 않으면 「상증세법」 제41조의 3 및 제41의 5 규정처럼 정산기준일을 명문화하는 방안이 필요하다. 또 후발적으로 특정 주주 등에게 미실현 재산가치 증가분에 대해 증여세가 과세된다면 타인의 기여에 의한 재산가치 증가분을 증여재산 등에 합산하지 않으므로 증가한 재산가치분도 같은 맥락에서 합산하지 않는 방안이 필요하다.

증여세 완전포괄주의 규정은 우리나라 사회의 자산집적이 일상화되고 세대 간 자산이전의 흐름이 전쟁 후 베이비부머들의 은퇴가 진행되면서 더욱 진전되리라 생각되기 때문에 그 효능성에 대해서는 좀 더 지켜보아야 할 것이다.

현재 진행 중이거나 향후 발생할 가능성이 있는 증여세 완전포괄주의 적용 사례들이 그 문제점을 완전포괄주의적 관점의 조세정의 실현에 두기보다는 적절한 과세 방식에 둘 것이라 사료된다. 2003년 말 도입된 증여세 완전포괄주의에 의해 증여세 과세가 어느 정도 정당화되었고 조세정의적 관점에서 변칙증여가 있다면 과세하는 것이 바람직하다는 데에는 공감대가 형성되어 있다.

문제는 포괄주의적 증여에 대한 과세에 필수적인 과세대상인 이익의 확정과 이익 평가방식의 적절성 제고에 있다고 사료된다. 이 문제는 유형별 포괄주의 전후로 많은 사례를 통해 주지되었던 것이지만, 완전포괄주의의 도입은 이 문제의 해결이 필수적이라고 여겨진다.

증여세 완전포괄주의의 긍정적 측면은 조세정의적 선언의 정당성에 있다. 이에 대해서는 선언에 그치지 않고 예방적 기능이 있음을 주장하고 있다. 증여세 완전포

괄주의는 예방적 기능을 수행하여 최근 부당증여행위 대신 적법한 상속증여행위를 유도하고 있는 것으로 이해된다는 것이다. 또한 예방적 기능뿐만 아니라 향후 과세 판례가 집적되면 완전포괄주의를 통한 상속증여행위 개선이 이루어질 수도 있다는 것이다.

마지막으로 상속증여행위에 대한 지속적인 연구 및 분석을 통해 과표구간, 세율, 공제 등에 대한 조정과 재산평가방식의 내실화를 종합적으로 제시해야 할 것이다.

참고문헌

- 국세청, 「상속 및 증여재산의 평가」, 2004
- 국세청, 「개정세법해설」, 각 연도
- 김두형, 「완전포괄주의 증여의제 입법의 과제」, 『조세법연구』 제9권 제1호, 한국세법연구학회, 2003
- 김두형, 「명의신탁재산의 증여의제에 있어서 조세회피 목적의 유무」, 『세무학연구』 25(3), 2008, pp. 137~159.
- 김상영·김선득, 「상속·증여세 완전 포괄주의에 대한 연구」, 한국회계정보학회, 2004
- 김유찬, 「독일의 상속증여세 제도와 정책적 시사점: 포괄주의 개념의 도입 및 기업상속에 대한 공제의 확대」, 『재정포럼』 4월호, 2003
- 김해마중, 「2007년도 상속세 및 증여세법 판례회고」, 2008
- 성낙인·박정훈·이창희, 「상속세 및 증여세의 완전포괄주의 도입방안에 관한 연구」, 재정경제부 용역보고서, 서울대법학연구소, 2003. 10
- 성낙인·박정훈·이창희, 「상속세 및 증여세의 완전포괄주의 도입방안에 관한 연구」, 『서울대학교 법학』 제44권 제4호, 서울대학교, 2003. 12, pp. 163~355.
- 세제실, 「상속세 및 증여법 개정추진위원회 회의자료」, 2003. 10
- 세제실, 「완전포괄주의 도입관련 참고자료」, 2003. 10
- 세제실, 「상속세및증여세법 개정 해설」, 2004. 1
- 세제실, 「상속세및증여세법. 시행령. 시행규칙」, 각 연도
- 유경문, 「상속세·증여세제 개편방안」, 한국재정학회 세제개편 정책세미나 발표논문집, 2008
- 유철형, 「2006년도 상속세 및 증여세법 판례회고」, 한국세법학회 정기학술대회논문집, 2007
- 유철형, 「완전포괄주의 증여세제의 실태와 개선방안」, 한국세법학회 추계학술대회발표집, 2007
- 유철형, 「완전포괄주의 증여세제의 실태와 개선방안」, 『변호사』 제39편, 2009
- 이전오, 「증여세 완전포괄주의 규정의 문제점」, 『조세연구』 제4집, 한국조세연구포럼, 2004. 9
- 이전오, 「증여세포괄주의 시행 1년에 즈음하여」, 『월간 조세』, 2005. 1

- 이한규, 「상속세 및 증여세법 중 법률개정안 검토보고서」, 국회 재정경제위원회, 2003. 10
- 정평조·나성길, 「상속세 및 증여세법상 포괄증여규정의 적용상 쟁점과 입법적 개선방안」,
『조세연구』 제11권 제3집, 2011, pp. 7~58.
- 최명근, 『현행 상속세 및 증여세법의 합리적 개선방안에 관한 연구』, 2003
- 최명근, 『상속과세제도의 합리적 개편방안』, 2006
- 한국조세연구원, 『한국조세정책 50년』, 1997
- 한국조세연구원, 『조세관련 통계자료집』, 2000

국가기록원 나라기록 웹사이트

국회법률지식정보시스템 웹사이트

IX. 조세지원제도

1. 조세지원제도의 변천 및 주요 이슈

가. 조세지원제도의 변천

정부의 정책목표를 달성하기 위해 관련법에서 정한 경제행위를 수행하거나 수혜 자격을 가질 때 경제주체들이 부담해야 할 세금을 덜어주는 제도를 통칭하여 조세 지원이라고 한다. 조세지원의 방법은 크게 비과세, 소득공제, 세액공제, 저율과세, 과세이연 등으로 구분되며 때로는 조세지출 또는 조세감면으로 불리기도 한다. 이러한 조세지원 제도는 우리 경제의 성장 및 국제규범의 변화와 더불어 그 모습과 제도적 기반을 달리해 왔다. 본절에서는 현재 우리나라가 가지고 있는 조세지원제도의 변천 과정을 개략적으로 살펴보고자 한다.

우리나라에서 비과세 및 감면 등을 통한 조세지원제도가 본격적으로 도입되기 시작한 것은 경제개발계획이 시작되던 1960년대부터이다. 1960년대와 1970년대에 우리 정부는 경제성장에 필요한 투자재원 마련을 위한 국내저축 및 외국자본 도입에 다양한 조세지원제도를 도입했고 수출 산업과 중화학공업 등 특정 산업에 조세지원을 집중시키면서 국가가 목적인 경제성장을 견인하는 데 기여하도록 했다.

제도를 도입하던 당시에는 크게 고려되지 않았으나, 조세지원의 과도한 남발로 인한 세수 확보의 불안정성 및 수평적 형평성의 문제가 제기되기 시작했다. 과도한 비과세 및 감면 등으로 인해 정부 재정지출의 주요 재원조달 역할을 하는 국세 수입 징수에 차질이 발생하는 등 안정적 세수 확보에 어려움을 가져왔다. 뿐만 아니라 동일한 소득수준을 갖고 있더라도, 특정 경제행위를 하거나 일정한 자격 요건을 갖추고 조세지원의 혜택을 받는 개인과 기업들은 그렇지 않은 납세자들보다 훨씬 더 가벼운 세부담을 지는 등 수평적 형평성을 저해하는 문제가 발생했다.

이러한 조세지원제도의 역기능을 수정·보완하고자 정부는 1965년 조세감면규제

법을 제정하여 비과세 및 감면 등의 조세지원제도의 남발과 그에 따른 조세지원의 역기능을 완화하고자 노력하기 시작했다. 그럼에도 불구하고 한번 도입된 조세지원 제도는 그 제도의 실효성 및 정책목표의 달성 여부와는 상관없이 이해당사자들의 정치적 압력으로 쉽게 폐지되지 못하는 사례가 빈번히 발생하게 되었다. 이처럼 일시적 지원을 위해 도입된 조세지원제도의 영구화를 막기 위하여 1976년 「조세감면 규제법」을 한시법으로 전환해서 5년이라는 기한이 지나면 법 자체가 자동적으로 폐지되도록 하는 방식의 통제수단을 강화했다.

1970년대의 우리 경제는 양적 팽창으로 압축될 수 있으며 그에 따른 다양한 병폐들이 1980년대부터 나타나며 성장위주의 우리 경제정책의 방향을 안정화 기조로 선회하게 했다. 이러한 경제여건 및 거시경제정책 운용기조의 변화에 맞춰서 조세지원제도도 기능별 지원제도로 전환되기 시작했다. 기능별 지원제도는 조세지원의 정책목표를 수출기업 또는 중화학공업 등 특정 산업이나 기업의 육성을 위한 지원보다는 우리 경제의 체질 변화를 가져올 수 있는 연구개발 또는 투자 확충을 통한 성장잠재력 확대와 같은 국가의 전략적 목표에 맞춰 국가가 유도하는 기능을 수행하는 개인이나 기업들에 조세지원의 혜택이 돌아가도록 하는 것을 말한다. 1980년대에는 조세의 중립성을 제고하기 위해서 기업의 투자의욕을 크게 저해하지 않는 범위에서 조세지원 규모를 단계적으로 축소하고 산업별 지원의 경우 국제경쟁력을 가질 수 있는 산업으로 한정하는 한편, 중소기업 육성 및 기술 및 인력개발을 유도하기 위한 기능별 지원 기능을 강화하기 시작했다.

1990년대에는 1980년대에 도입되기 시작한 기능별 지원제도가 보다 확충되게 되었다. 이러한 배경에는 1995년 WTO 체제의 출범과 함께 특정 산업 또는 기업을 지원하는 조세지원제도가 국제규범에 벗어나는 산업정책으로 금지되었기 때문이다. 따라서 특정 산업 또는 기업을 명시적으로 지원하기보다는 연구개발을 중심으로 우리의 성장잠재력을 향상시킬 수 있는 기능별 조세지원이 강화됐다. 연구개발에 대한 조세지원 강화 이외에 1990년대에 도입된 대표적 조세지원제도는 과세대상 소득 양성화를 목적으로 하는 신용카드 사용에 대한 조세지원제도를 들 수 있으며, 외환위기 이후에는 벤처기업에 대한 조세지원을 강화하고 기업구조조정을 지원하기 위한 여러 조세지원제도들이 도입되기도 했다.

이후 2000년대에는 성장잠재력 확충을 위한 연구개발 및 외국인 투자 등에 대한

조세지원이 확대되는 반면 전체적인 조세지원 규모를 억제하려는 정책적 의지가 담긴 제도적 변화가 확대되었다. 연구개발에 대한 조세지원제도는 연구 및 인력개발비를 자력으로 조달할 수 있는 능력이 큰 대기업의 경우에는 축소하고 중소기업의 경우에는 다소 유지·확대하는 방향으로 개편됐다. 또한 일부 원천기술 및 신성장동력 발굴과 관련된 기술개발의 경우에는 세계 최고 수준으로 조세지원이 확대되기도 했으나 대상 기술이 매우 제한적이어서 그 효과가 기대만큼 크지 않다는 비판도 제기됐다.

2006년 「국가재정법」 제정과 함께, 선언적 규정에 지나지 않지만 국세의 감면 한도를 규정하는 조항을 「국가재정법」 안에 포함시키며 조세지원의 규모를 억제하려는 노력을 지속하고 있다. 보다 구체적인 조세지출 규모 억제를 위한 제도적 변화로는 신용카드 및 현금영수증 사용에 대한 소득공제 한도를 축소했고 외국인 관광객 등의 유흥음식점 소비에 대한 개별소비세 면제제도를 폐지했다. 또한 조세지원제도에 대한 논란의 주요 대상이 되어 왔던 임시투자세액공제제도는 많은 논란 속에서 2010년에 폐지되고 고용 창출과 투자 확대라는 두 마리 토끼를 잡겠다는 정책 의지를 반영한 고용창출투자세액공제제도로 변화됐다.

과거 「조세감면규제법」을 5년마다 폐기되도록 하는 한시법 형태로 운영해 왔고 특정 기업이나 산업을 지원하는 형태에서 기능 중심의 조세지원 형태로 전환했음에도 불구하고 조세지원제도가 영구화되고 그 규모가 증대되는 경향을 충분히 억제하지 못했다. 비록 1976년 이후 한시법 형태로 「조세감면규제법」을 운영해 왔지만, 매 5년마다 법개정을 통해 계속 연장됐기 때문에 총량적 조세지원 규모를 효과적으로 억제하기는 어려웠던 것으로 평가된다. 이를 보완하고자 일부 조세지원제도에 일몰시한을 도입하여 운영했지만 그 효과는 눈에 띄지 않았다. 결과적으로 세수의 손실은 점점 커지게 됐고 정부가 새로운 경제개발정책을 펼 때마다 조세지원제도는 확대되고 관련 세법은 복잡해지면서, 조세정책의 효과성을 담보하기 어렵게 됐을 뿐만 아니라 납세자들의 납세순응비용을 증대시키는 등 부작용들이 심화됐다.

이처럼 관리와 통제가 제대로 이루어지지 않는 조세지원제도를 보다 효과적으로 관리하고 조세지원 규모의 증가를 억제하기 위해서 조세지출예산제도가 외환위기 이후 도입되었다. 조세지출은 기준조세체계라는 정상적인 과세체계에서 벗어난 특례규정에 의해서 납세자의 부담을 덜어줌으로써 발생하는 국세 수입의 감소를 의미

한다. 조세지원에 따른 세수 감소 측면을 강조하는 것이다. 이러한 조세지출을 예산제도와 연계하여 자원배분의 효율성과 효과성을 제고하고, 재정운영의 투명성을 높이면서 조세지원 규모의 효과적 통제수단으로 활용하기 위한 제도가 도입되어야 한다는 많은 논의가 있었다. 특히 우리나라가 1996년 OECD 회원국으로 가입하면서, 국제규범에 맞도록 국가재정을 보다 효율적이고 투명하게 운영하기 위한 정책적 노력이 국제사회로부터 요구되기 시작했다.

이에 국민의 정부는 조세지출예산제도를 도입하는 것을 100대 정부 개혁과제 중 하나로 1998년 초에 선정하게 됐고, 같은 해 가을 기존의 「조세감면규제법」을 「조세특례제한법」으로 전면 개정했다. 조세특례제한법으로 개정하면서 중앙부처는 매년 조세감면 건의서와 조세감면 평가서를 기획재정부에 제출할 것을 의무화하는 조항이 포함됐다. 또한 외환위기 극복과정에서 IMF의 구제금융을 지원받으면서 1999년 말까지 국회에 조세지출 내역을 제출하겠다는 내용의 의향서(Letter of Intent)를 1998년 여름에 IMF와 체결하면서 조세지출예산제도의 도입이 탄력을 받게 된 것으로 볼 수 있다.

직접세에 대한 조세지출보고서를 최초로 작성해서 국회에 제출한 1999년 이전에는 국세청 등 세정당국은 조세지원 실적을 대략적으로 파악하고 국회의원이 요구할 경우 총계만 제출하는 형태로 관리해 오고 있었다. 그러나 세제실 내에 조세지출예산과(현 조세특례제도과) 신설, 「조세감면규제법」을 폐지하고 「조세특례제한법」으로 전면 개정, 조세지원을 요청하는 중앙부처에 조세감면 건의서 및 평가서를 제출하도록 의무화하는 등 정부의 일련의 노력에 의해 조세지출예산제도의 기초여건이 1998년에 비로소 갖춰지게 된 것이다. 이러한 제도적 기반을 통해, 1999년 소득세, 법인세, 상속증여세와 같은 직접세에 관한 조세지출 내역을 담은 조세지출보고서를 작성하고 국회에 제출한 것이 우리나라의 조세지출예산제도의 시발점이라 할 수 있다.

2000~2006년의 기간 동안에는 목적세 등을 제외한 직접세와 간접세의 조세지원에 대하여 기능별, 세목별, 감면방법별로 전년도 실적 및 당해연도 추계치를 담은 조세지출보고서가 작성됐다. 보다 구체적으로 2000년 가을에 발표된 『2000년 조세지출보고서』부터는 간접세에 대한 조세지원 내역을 추가하였고 2001년부터는 관세를 포함한 국세에 대하여 전년도 실적과 당해연도 잠정치를 추정하여 보고했다. 교육세와 농어촌특별세 등의 목적세와 일부 세수 실적이 없는 세목을 제외한 모든

국세를 포함하기 시작했다.

「국가재정법」이 2006년 10월에 제정되면서 조세지출예산제도의 법적 근거를 마련하고 조세지출예산서를 도입하기 위한 준비 작업이 시작됐다. 「국가재정법」이 제정된 이후 국가재정법에서 규정하고 있는 조세지출예산서를 작성하는 준비기간인 2007~2009년 사이의 기간 동안 모든 국세에 대한 조세지출 내역은 종전의 방식대로 국회에 제출됐지만 2010년부터는 조세지원 항목별 전년도 실적치, 당해연도 및 다음연도 추정금액을 기능별 및 세목별로 분석하고 있는 조세지출예산서가 국회에 예산서 제출 시 첨부서류로 제출되고 있다.

앞서 언급한 바와 같이 「국가재정법」은 제88조 1항에 국세감면율 한도를 규정하고 조세지원 총량에 대한 통제를 시작했다. 이러한 국세감면율 한도제는 비과세 및 감면 등을 통한 세수 손실의 급격한 확대를 억제하고 일정 수준으로 유지하기 위한 것이다. 그러나 동 조항에서 규정하고 있는 국세감면율 한도는 당해연도 국세감면율이 직전 3개연도 평균치에 0.5%를 더한 비율 이하로 정하고 있고 그러한 국세감면율 한도를 지키기 위해 노력해야 한다는 의무를 기획재정부 장관에게 선언적으로 지우고 있을 뿐 정해진 한도를 지키지 못하는 경우에 부과될 처벌 등에 관한 내용은 정하고 있지 않다. 따라서 현재의 제도도 지속적으로 증대되는 추이를 보이고 있는 조세지원 규모를 억제하는 데 효과적인 것으로 평가하기는 어렵다.

이외에도 조세지원 통제를 강화하기 위한 제도로써 국세감면 사전제한제와 조세감면 평가서 및 건의서 작성 제도가 있다. 국세감면 사전제한제는 「국가재정법」 제88조 제2항 및 관련 시행령에 규정된 제도로써, 각 중앙관서의 장이 새로운 국세감면을 요구하는 경우에는 감면액을 보충하기 위한 기존 국세 감면의 축소 또는 폐지방안 등을 작성하여 기획재정부 장관에게 제출하도록 되어 있다. 또한 중앙관서의 장에게 부과된 조세감면 평가서 및 건의서 제출의 의무는 「조세특례법」 제142조에 규정되어 있는 사항이다. 조세감면 평가서는 현재 운용되고 있는 조세감면 제도의 효과를 분석하고 계속 존치해야 할지 여부 등을 포함하고 있으며, 조세감면 건의서는 새로운 조세감면 건의사항에 대한 감면목적, 세수효과, 기대효과 등을 포괄하여 조세감면의 타당성을 주장하는 내용을 담고 있다. 이러한 자료를 매년 5월 말일까지 기획재정부 장관에게 각 중앙관서의 장이 제출하도록 되어 있다.

국세감면 사전제한제나 조세감면 평가서와 건의서 제도를 도입한 것은 추세적으

로 증가하고 있는 조세지원 규모를 통제하고 새로운 조세지원제도는 보다 신중히 검토함으로써 재정운용의 효율성과 효과성을 제고하려는 취지이다. 이러한 제도들의 운용 실태는 공개되지 않고 있어서 제도의 도입취지에 부합하도록 조세지원제도를 효과적으로 통제하고 관리하는 데 유용한 제도인지를 평가하기는 어렵다. 그러나 일부 학자들을 중심으로 이 두 제도의 실효성에 의문이 제기되면서 매우 형식적으로 운영되고 있다는 비판이 있다.

최근 기획재정부는 2012년 세법개정안을 발표하면서 지속적으로 증대되고 있는 조세지원 규모를 억제하고 세입기반을 확충하며 정책기능 제고를 위해 조세지출 성과관리체계를 도입하겠다는 취지의 개편안을 제시했다. 이러한 개편안은 세출예산으로 집행되는 일반 재정사업은 「국가재정법」 제8조에 따라 성과목표관리, 재정사업 자율평가, 재정사업 심층평가 등 다양한 성과관리 제도를 운영중인 데 반해, 조세지원에 대한 성과관리는 미흡한 상황이라는 문제의식에서 제도적 개선을 하겠다는 정부의 의지가 반영된 것으로 볼 수 있다.

조세지출에 대해서도 재정사업과 같이 성과관리체계를 도입하고 주기적으로 평가함으로써 향후 세입기반을 현저히 훼손하거나, 정책목표를 달성했거나, 또는 정책효과가 미미할 것으로 평가되는 조세지원의 경우 신설을 억제하거나 과감히 폐지하도록 하겠다는 정부의 정책목표는 매우 타당한 것으로 판단된다. 그러나 이러한 성과관리체계가 도입되기 위해서는 법적 및 제도적 기반이 뒷받침되어야 할 뿐만 아니라 그 이전에 도입 가능한 성과관리체계에 대한 보다 심도 있는 논의와 고민이 수반되어야 할 것이다. 우리의 조세지원제도는 조세지출예산제도 도입 이후 또 다른 변혁기에 접어들고 있는 것으로 판단된다.

나. 주요 이슈

조세지원제도의 변천과정 속에서 가장 근본적인 문제 중 하나는 어디까지를 조세지출로 정의할 것인가 하는 것이다. 조세지출을 기준조세체계(reference or benchmark tax system)에서 벗어나는 세부담 경감으로 정의하고 있지만, 기준조세체계는 사회에서 보편적으로 받아들여지는 조세체계로서 국가마다 그리고 시기마다 서로 다를 수 있기 때문에 일률적으로 정의하기 어렵다. 우리나라의 경우 조세지출을 「조세특례제한법」에 근거하여 정의하면서도, 「소득세법」 제52조에 근거하고 있는 교

육비 특별공제와 같은 일부 항목들과 같이 기준조세체계의 성격과 조세지출의 성격을 모두 갖고 있는 항목들은 조세지출예산보고서에 비망항목으로 분류되어 관리의 대상으로 포함되고 있다.

다른 국가들과 마찬가지로, 지속적으로 규모가 증가하며 영구화 및 기득권화의 경향을 보이는 각종 조세지원제도를 통제 및 관리하기 위해서 우리나라도 「국가재정법」 제정을 계기로 조세지출예산제도를 도입하는 등 여러 방안을 강구하며 논의를 지속하고 있다. 먼저 조세지출예산제도에 국세만 포함시킬 것인지 아니면 지방세도 함께 포함시킬 것인지에 대한 논의가 지속되어 왔고, 일부 지방자치단체에 대해서 2007년에 처음으로 지방세지출보고서가 작성되었고 2010년부터 모든 지방자치단체로 확대되었으나 지방세지출예산서의 형태로 작성되지는 않고 있으며, 국세에 대한 지출예산서(현재의 조세지출예산서)에 지방세 부분을 통합할 것인지에 대한 논의는 제기되지 않고 있는 실정이다.

조세지원제도와 관련한 또 다른 중요한 문제점은 조세지출 규모의 추정방법과 정확성의 문제이다. 현재의 조세지출예산서나 그 이전의 조세지출 보고서에서 제시하고 있는 직전연도 실적치와 함께 제시되는 당해연도 또는 다음연도 전망치의 경우 이후에 발표되는 실적치와 비교하면 오차율이 상당히 크다는 문제점이 있다. 물론 조세지출총액의 실적치와 전망치 사이의 오차는 그다지 큰 편은 아니지만 조세지출 항목별 오차율이 30%를 넘는 경우를 흔히 발견할 수 있다. 또한 조세지출의 당해연도 또는 다음연도 전망치의 추정방법에 대한 설득력 있는 설명이 조세지출예산서에 포함되어 있지 않아서 해당 전망치의 근거가 무엇인지 명확히 알 수가 없다는 문제가 있다.

정부가 애초에 목표했던 바를 달성했거나 실효성이 없는 경우의 조세지원제도들은 과감히 정비할 필요가 있지만 조세지원제도가 영구화 및 기득권화되는 경향을 보이며 탄력적 정책 운용을 어렵게 만들고 있다. 이러한 문제점을 교정하고 조세지원제도의 효율성과 효과성을 제고하기 위해서는 현재보다 많은 관련 정보의 공개가 이루어져야 할 것으로 보인다. 국세청에서 발간하는 국세통계연보에 대강의 조세지출 현황을 발표하고 있지만, 구체적으로 수혜집단의 소득분포별, 산업별, 기업규모별 등 보다 다양하고 구체적인 조세지원 수혜 현황을 투명하게 공개해야 한다는 의견이 지배적이다.

국가의 세입기반을 훼손하고 조세의 공평성과 효율적 정책운용을 저해하는 현재의 조세지원제도를 통제하고 관리하기 위해 「국가재정법」 제정과 함께 도입된 다양한 제도들의 보완이 시급하다는 논의가 대두되고 있다. 특히 국가재정법에서 정하고 있는 국세감면율 한도제의 경우 어떠한 구속력도 갖지 못한 채 지나치게 느슨한 형태의 선언적 규정이라는 점이 가장 큰 문제로 판단된다. 국세감면율의 한도가 지속적으로 상승할 수 있는 형태로 설정되어 있고 반드시 준수되어야 한다는 구속력이 없다면 국세감면사전제한제도나 감면평가서 및 건의서의 운용도 매우 형식적으로 운용되고 있는 것으로 판단된다.

이와 같은 기존 제도의 문제점을 적극적으로 개선하기보다는 현재 기획재정부가 추진하고 있는 조세지출 성과관리제도와 같은 새로운 제도를 도입하는 것은 조세지원제도의 통제 및 관리를 통한 재정정책의 효율성과 효과성을 제고하는 데 크게 기여하기 어려울지도 모른다. 조세지원제도의 역사적 변천 과정과 관리 및 통제제도의 평가를 통해 향후 우리나라의 조세지원제도가 갖추어야 할 정책방향에 대한 시사점을 살펴볼 필요가 있다. 또한 현재의 조세지원제도를 관리하기 위한 제도적 기반인 조세지출예산제도의 문제는 보다 심도 있는 고찰이 필요할 것으로 판단된다.

참고문헌

- 기획재정부, 『조세지출보고서』, 각 연도
_____, 『조세지출성과관리 제고방안』, 2012
대한민국 정부, 『조세지출예산서』, 각 연도
법제처, 국가법령정보센터(<http://www.law.go.kr>)

2. 비과세·감면 관리 및 통제제도

가. 서론

어느 국가를 막론하고 특정한 정책목표를 달성하기 위하여 개인이나 기업이 부담해야 할 세금을 감면시켜 주는 수단을 사용한다. 전략산업의 육성, 설비투자의 확충, 중소기업 육성, 산업구조 조정, 지역 간 균형발전 등의 목표를 추구하는 것이 대표적 예에 해당된다. 비과세나 조세감면을 위하여 흔히 사용되는 것으로는 세액공제, 소득공제와 같은 직접적인 방법과 준비금제도나 특별감가상각과 같은 간접적인 방법이 있다. 사회적·시대적 상황에 따라 다양한 비과세나 조세감면제도가 사용되었고, 이로 인하여 조세감면의 규모는 커지고 복잡하게 되었다. 뿐만 아니라, 달성하고자 하는 정책목표가 달성되었음에도 불구하고 감면항목은 없어지지 않고 항구화되는 경향을 야기하게 되었다.

대한민국 정부도 예외는 아니었다. 조세감면의 확대와 영구화에 대응하기 위하여 통제장치를 강구하는 노력의 일환으로, 「조세감면규제법」을 「조세특례제한법」으로 전환하는 한편 개별 항목별로 일몰시한을 정하였다. 또한 조세지출예산제도의 도입을 위하여 항목별로 조세감면 규모도 공표하고 있다. 「국가재정법」 제정에 맞추어 국세감면비율한도제를 시행함으로써 조세감면에 대한 관리·통제를 강화하였다. 이러한 노력에도 불구하고 아직 조세감면에 대한 관리 및 통제 제도가 완벽하게 작동하지 않는다는 비판에 직면하고 있다. 조세지출의 범위도 불명확한 상황이며, 간접세 감면의 경우는 그 규모가 불명확할 뿐만 아니라, 일몰규정 등 조세감면의 통제장치가 제대로 작동되지 않아서 복잡하기 이를 데 없는 조세감면의 종류 및 규모가 축소되고 있지 않다고 한다. 또한 기능별 조세지출의 규모가 정확히 파악되지 않아 조세지출과 예산지출의 비교가 어려운 실정이어서 조세지출예산제도의 원래 목적의 하나인 재정의 효율적 배분이 시도되지 못하고 있다는 비판이 존재한다(박기백·정재호, 2003).

본 연구는 앞에서 언급한 조세감면에 대한 관리 및 통제제도에 대하여 면밀히 고찰해보고 앞으로의 발전방향에 대해 시사점을 제공하고자 한다. 본 연구의 구성은 다음과 같다. 먼저 ‘나’항에서는 비과세, 감면제도의 역사적 배경에 대해 기술하고자 한다. ‘다’항에서는 비과세, 감면 관리 및 통제제도의 근간을 이루는 「조세감면

규제법], 「조세특례제한법」, 「국가재정법」, 조세지출 관리제도에 대해 살펴본다. '라'항은 비과세·감면 관리 및 통제제도를 평가하는 차원에서 문제점과 개선과제를 도출함으로써 정책적 시사점을 제시하고자 한다.

나. 비과세·감면의 역사적 배경

1) 조세지원의 정의

조세지원이란 정부가 특정 정책목표를 달성하기 위하여 기업이나 개인이 납부해야 할 세금을 감면해 주는 것을 의미한다. 이러한 조세지원은 매우 애매한 개념으로서 정확한 정의가 없는 상태이다. 정부가 세금을 경감해 주는 제도에 대하여 정부의 간접적 지출이라는 점이 강조될 경우에는 조세지출(tax expenditure)로, 납세자가 부담해야 할 세금이 줄어든다는 측면이 강조될 때는 조세감면 또는 세제혜택(tax concession)으로, 정부가 특정 목표를 달성하기 위하여 조세를 감면해 준다는 측면이 강조될 때는 조세지원(tax preference)이라는 표현이 사용된다. 그러나 실제적으로 각각의 용어가 구체적인 세법 규정에서 어떤 차이를 갖는지는 불분명하여 현재 혼용되어 사용되고 있는 실정이다(박기백·정재호, 2003).

이러한 조세지원은 특정 수입을 과세기반(소득)에서 제외하는 비과세(exemption), 과세표준에서 제외하는 소득공제(allowances, deduction), 납부해야 할 세금을 줄여주는 세액감면(credit), 기본 세율보다 낮은 세율을 적용하는 저율과세(rate relief), 세금을 납부해야 할 시점을 연기하는 과세이연(tax deferrals) 등으로 분류된다. 비과세는 실제적으로 소득에 해당하지만 세법상 소득에 포함되지 않거나 과세하지 않는 소득을 말한다. 따라서 납세의무가 원천적으로 발생하지 않는다. 수입에 해당하는 항목을 소득세법상의 총수입금액 또는 법인세법상 익금에 산입하지 않거나, 손비에 해당하지 않는 항목을 소득세법상 필요경비 또는 법인세법상 손금에 산입하는 경우도 비과세에 해당한다. 소득공제란 과세표준을 계산함에 있어서 소득에서 공제되는 소득을 말한다. 근로소득공제를 비롯하여 다양한 공제가 현행 우리나라 조세 체계에 존재한다. 비과세도 해당 소득의 전부를 공제받는 소득공제의 일종으로 볼 수 있다. 세액을 줄여주는 방법으로는 세액공제와 세액감면이 있다. 세액공제는 특정 지출의 일정비율을 산출세액에서 감해주는 조세혜택을 말한다. 반면 세액감면은

특정 지출에 관계없이 산출세액의 일부를 감해주는 제도라고 할 수 있다. 세액공제 및 감면은 소득 규모와 관계없이 세후소득률을 제고한다. 저율과세란 소득이나 규모가 작은 회사에 대해 낮은 세율을 따로 적용하거나 특정 부문에 대해 낮은 세율을 적용하는 것으로 그 효과는 세액감면과 유사하다.

2) 비과세·감면의 변천과정

비과세·감면은 우리 경제의 성장과정에서 적극적으로 활용되어 왔다. 조세감면법의 제정 초기에는 특정 전략산업을 지원하기 위하여 활용되었으나, 최근에는 산업의 경쟁력 강화, 기업의 구조조정을 위해 조세감면이 활발히 활용되고 있다. 그러나 보조금에 대한 국제적인 규제 강화, 보조금으로 인한 자원배분의 왜곡 가능성, 세수의 손실 및 조세체계의 복잡성을 야기하는 문제 등으로 인하여 조세감면의 관리 및 통제가 필요한 실정이다. 1990년대 말 개정된 세법에서는 「조세감면규제법」을 새로운 법규인 「조세특례제한법」으로 대체하여 일반 법률과 세법에 존재하는 모든 조세특례조항을 신규 법규로 통합하고, 개별 감면조항에 일몰규정을 도입하며 조세지원에 대한 사전·사후 감독을 강화하고 있다. 정부는 조세감면제도의 정비에서 한 걸음 더 나아가 조세지출예산제도를 도입하였다. 여기에서의 조세지출은 재정지출에 대응하는 개념으로 특례규정에 따른 세금감면을 의미한다. 즉, 개인이나 기업에 원칙적으로 부과하는 세금이지만 정부가 비과세·감면·공제 등 세제상의 각종 유인장치를 통해 간접적으로 지원해 주는 액수를 말하며, 사실상 직접적인 예산지출과 같은 효과를 거둔다는 점에서 조세지출예산이라고 한다. 재정정책 수단 중 하나로 조세지출을 광범위하게 사용하는데 조세지출은 재정지출에 비하여 투명하지 않고, 방만하게 운영될 가능성이 높은 특성과 조세체계의 복잡성을 야기하는 속성이 존재한다.

가) 비과세·감면제도 운영상의 변천과정

우리나라에서 다른 모든 경제 분야가 그러하듯 비과세·감면제도가 본격적으로 운영되기 시작한 것은 1960년대 정부 주도의 경제개발이 본격적으로 시작된 이후이며, 1970년대까지의 활용 내용은 다음과 같다. 경제성장을 추진하기 위한 투자재원의 확보와 전략적으로 선정된 특정 산업에 대한 투자를 유인하기 위해 운용되었

는데 국내저축과 외국자본의 유입에 각종 비과세·감면을 적용함으로써 금융자본축적을 유도하였다. 1960년대에는 수출산업, 1970년대에는 중화학공업 등에 비과세·감면을 집중함으로써 이 산업들에 자원이 집중되어 성장의 견인차 역할을 하도록 하였다. 이 과정에서 과도한 비과세·감면이 남발되는 것을 방지하기 위하여 1965년 「조세감면규제법」을 도입하여 모든 조세감면 항목들을 통일적으로 운영하는 체계를 구축하게 되었다. 나아가 일단 시행된 각종 감면은 감면 수혜자의 압력에 의해 실효성의 유무에 관계없이 폐지되지 않고 지속되는 ‘지원의 항구화’를 막기 위하여 1976년 「조세감면규제법」을 한시법으로 전환하여 일정한 시한, 즉 5년이 지나면 법 자체가 자동적으로 폐지되도록 하는 체계를 도입하였다.

1980년대 들어 1970년대까지의 양적 성장에서 비롯된 후유증이 나타나자 경제정책의 기초를 성장 위주에서 안정 위주로 전환하였는데, 이에 따라 비과세·감면제도를 기능별 지원제도로 전환하게 되었다. 수출산업이나 중화학공업 등 특정 산업에 대한 비과세·감면이 아니라 성장 잠재력 확충·국토 균형발전·경제사회 안정 기반구축 등 국가의 전략목표를 달성하기 위한 설비투자나 기술인력개발 혹은 지방이전 등 국가가 유도하는 기능을 수행하는 기업에 비과세·감면혜택이 주어지도록 제도를 전환하였는데 이를 기능별 지원제도로 한다. 그 결과 특정 산업이나 기업에 대한 비과세·감면은 축소하는 대신 설비투자 등의 기능에 대한 비과세·감면이 비약적으로 확충되었으며 이는 1997년 외환위기의 시점까지 유지되었다.

하지만 이 시점까지 유지되었던 조세감면제도의 운용상 문제점이 대두되었다. 「조세감면규제법」을 5년 한시법으로 운영하였음에도 불구하고 매 5년마다 자동적으로 연장되어 감면의 항구화를 억제하는 데 기여하지 못했으며, 더 나아가서는 이를 보완하기 위해 일부 항목들을 일몰법(sun-set law)으로 전환한 것도 별다른 억제효과를 보이지 못하였다.¹⁾ 또한 각종 비과세·감면의 규모가 막대해진 결과로 심각한 세수의 손실을 초래함은 물론 재정정책의 효율성을 저해하게 되었다. 뿐만 아니라 필요한 국가시책마다 비과세·감면이 남용되다 보니 수단의 적정성이나 대상의 적합성 등이 전혀 확보되지 못하고 조세제도의 복잡화를 초래하여 납세의 사회적 비용을 증대시켰다.

이에 따라 조세지출예산제도를 도입하여 비과세·감면제도를 억제하여야 한다는

1) 일몰법이란 특정 조항에 존치시한을 명기하여 그 시한이 오면 자동적으로 그 조항이 폐지되도록 하는 제도를 의미함

주장이 제기되어 왔으며 1997년 외환위기 직후 이를 위한 정부 차원의 작업이 본격화하여 1999년 형식적으로는 조세지출예산제도가 도입된 것이다. 우선 「조세감면규제법」을 「조세특례제한법」으로 바꾸고 모든 감면조항들에 일몰을 적용하였다. 나아가 세제당국 내에 조세지출예산과를 신설하고 매년 조세지출보고서(Tax Expenditure Statement)를 발간하여 국회에 제출하도록 제도화함으로써 국민의 대의기관인 국회의 감시가 가능한 체제를 구축하였다.

그럼에도 불구하고 이는 다음과 같은 의미에서 실질적인 조세지출예산제도가 되지 못한 것으로 평가할 수 있다. 공급자인 정부는 외환위기 이후 의욕적으로 제도 도입을 서둘렀으나 제도의 단기적인 운용방안과 중장기적인 발전방향을 제시하지 못하였다. 그리고 세출부서와의 연계 운용을 위한 노력도 기울이지 않아 예전에 1명이 담당했던 감면업무를 사실상 1개 과가 담당하는 조직 확대의 결과에 지나지 않게 되었다. 또한 수요자인 국회도 동 제도에 대한 이해가 부족하고 이 제도를 활용할 수 있는 체제를 준비하지 못하여 사실상 큰 의미 없는 감면통계보고서만을 첨부서류로 제출받는 정도의 수준에서 머무르게 되었다. 그리하여 결국 기존의 「조세감면규제법」을 「조세특례제한법」으로 이름을 바꾸고 이에 대한 통계가 작은 보고서 형태로 국회에 보내졌을 뿐 기존의 비과세·감면제도 운영방식과 동일한 행태가 지속되었다.

「국가재정법」²⁾이 제정된 2006년에는 조세지출예산제도의 법적인 기반을 마련하여 2010년부터 조세지출예산서를 예산안의 첨부서류로 국회에 제출하도록 규정하였다.

나) 연도별 변천과정³⁾

우리나라 조세감면제도는 국가의 산업정책 방향에 따라 그 모습을 달리해오면서

2) <국가재정법 관련 규정>

- 제34조(예산안의 첨부서류) 제33조의 규정에 따라 국회에 제출하는 예산안에는 다음 각 호의 서류를 첨부하여야 한다.
 - 10. 조세지출예산서
- 제27조(조세지출예산서의 작성)①기획재정부 장관은 조세감면·비과세·소득공제·세액공제·우대세율적용 또는 과세이연 등 조세특례에 따른 재정지원의 직전 회계연도 실적과 당해 회계연도 및 다음 회계연도의 추정금액을 기능별·세목별로 분석한 보고서(이하 “조세지출예산서”라 한다)를 작성하여야 한다. ②기획재정부 장관은 조세지출예산서를 작성하기 위하여 필요한 때에는 관계 중앙관서의 장 등 대통령령이 정하는 자에게 자료제출을 요청할 수 있다. ③조세지출예산서의 구체적인 작성방법 등에 관하여는 대통령령으로 정한다.

3) 박기백·정재호(2003) 참조

개발계획기의 우리나라 자본축적에 실질적으로 기여해 왔다고 볼 수 있다. 따라서 본항에서는 사회경제적 여건의 차이와 이에 따른 정부의 경제 및 재정정책의 변화에 초점을 맞춰 그 시기를 다섯 단계로 나누어 각각의 시기에 있어서 구체적인 조세감면제도의 변천과정을 살펴보고자 한다.

1960년대에는 제1차, 2차 경제개발5개년계획이 추진된 기간으로서 자본축적이 빈약하고 사회간접자본이 극히 취약한 상태에서 경제개발의 기반을 조성하기 위하여 자본축적 및 사회간접자본의 확충을 위한 투자에 정책의 초점이 맞추어진 시기였다. 그리고 조세감면제도의 정비를 통해 중요산업과 수출 등 외화획득사업에 주로 세제상 지원이 이루어진 시기이다.

(1) 1960년대

1960년대 들어와서 미국의 원조 감소와 경제개발계획 추진을 위한 자원 조달을 목적으로 증세정책이 강력히 추진되었으며, 이때부터 이전의 시기와 구분되는 획기적인 계기가 되는 경제개발계획이 추진되었다. 이전까지 정책이 미국의 원조 규모나 내용에 의해 그 속도나 방향이 규정되는 제적하에서 이루어진 것이었고 그 성격 또한 전근대적인 것이었다는 점을 염두에 둘 때 우리나라의 국가권력이 주도하는 경제개발의 의의는 컸다고 할 수 있다.

경제개발을 통해 산업화를 구축하고 자본축적을 촉진하고자 했던 정부의 정책은 당연히 조세정책을 통해서도 그대로 나타났다. 1950년대의 주요한 재정수입의 원천이었던 미국의 원조가 빠른 속도로 감소하는 상황에서 경제개발 추진에 따라 팽창되는 재원을 세수 증대를 통하여 조달하는 것이었다. 따라서 이 시기에 세율 인상과 아울러 신설 세율 개발을 통한 조세 수입 확보를 위한 세제개편을 시행하였다.

〈표 IX-2-1〉 GNP에 대한 조세부담률

(단위: %)

연도	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
부담률	9.66	10.59	8.60	7.07	8.62	10.71	11.94	13.91	14.56	14.33

실제로 〈표 IX-2-1〉에서 보듯이 1961년의 조세부담률이 9.66%이었던 것에 반해 1970년에 14.33%로 상당히 증가한 것을 볼 수 있다.

또한 이 시기 조세정책에서 중요한 비중을 차지하고 있는 것이 세수 증대에 의한 민간투자의 감소효과를 극소화하고 수출주도형 산업화전략에 기초하여 각종 조세 감면 특혜를 통해 자본축적을 촉진시키는 개발세제의 확립이었다. 이를 위해 정부는 1961년, 1967년에 전면적인 세제개편을 하였으며, 거의 해마다 약간씩의 세제개편을 시행하였다. 특히 1965년 말에는 「조세감면규제법」이 제정되었는데 이 법은 민간자본의 축적을 위한 감면을 유인하는 조세정책이었다. 이는 제1차 경제개발5개년계획을 적극 지원하기 위한 정부의 본격적인 개발재정의 하나로 우리나라 조세정책의 측면에서 중요한 의미를 갖는다. 따라서 이 시기의 조세정책은 일면 국가재정의 자본축적 기능을 확대시킬 뿐만 아니라 동시에 민간자본에도 자본형성의 경제적 유인을 보다 선택적으로 주는 것으로 나타났다.

그러나 이러한 「조세감면규제법」의 제정은 각 세법의 정책목표에 따라 감면규정을 두게 됨으로써 조세감면정책을 통일적이고 효율적으로 운영하기 곤란할 뿐만 아니라 조세감면이라는 일종의 혜택을 부여함에 따라 재정수입의 감소를 초래하는 등의 문제점 등을 야기하였다.

(2) 1970년대

1970년대의 세제는 제1차, 2차 경제개발5개년계획으로 경제성장의 지속적인 뒷받침을 위한 산업세제라 할 수 있으며 세제의 근대화가 이루어진 시대라 할 수 있다. 즉 1970년대 들어서 정부는 세계경제의 변화에 따른 경공업 중심의 수출지향정책의 한계와 신국제 분업의 요구, 중화학공업의 건설을 통한 자립적 재생산구조 형성의 필요성, 국방력 강화를 위한 방위산업 육성의 필요성 등으로 1970년대 초반부터 정부의 강력한 지원하에 1960년대 말부터 그 필요성이 제기되었던 중화학공업을 중심으로 한 경제계획을 추진하였다. 중화학공업 육성정책은 이러한 조건 속에서 처음부터 수출지향적이었다. 또한 1973년을 전후한 석유위기로 1976년부터 본격화한 중화학공업화는 기초적 생산재를 생산하기 위한 소재산업의 성장도 있었으나 대부분은 전자, 조선 등 주로 수출을 위한 최종소비재로서의 중화학공업을 중심으로 이루어졌다(이만기, 1974).

수출지향적인 중화학공업의 추진이라는 1970년대의 기본정책하에서 우리나라 조세정책의 기초는 1971년 세제개편을 전환점으로 경제개발 정책추진에 필요한 재원 조달을 위한 증세정책에서 감세정책으로 전환되었다(이진순, 1990). 이에 따라

1960년대의 조세감면이 주로 중요산업에 대한 지원과 수출 등 외화획득사업에 대한 지원에 국한되었음에 반해 1970년대 들어와 경제정책의 중점이 산업구조의 고도화를 위한 중화학공업의 육성과 이를 뒷받침하기 위한 투자 및 수출촉진시책이 추진됨에 따라 성장전략산업에 대한 조세감면, 간접세 위주로의 조세구조로의 전환 등 대폭적인 감면조치와 산업 합리화를 위한 지원, 기술인력 개발에 대한 지원, 투자촉진을 위한 지원, 공업의 합리적 배치를 위한 지원 등 각종의 조세지원제도가 추가로 도입되었다. 왜냐하면 1, 2차 경제개발 계획기간 중에는 국가기간산업 및 사회간접자본에 대한 투자재원의 조달을 위하여 정부가 조세 수입의 증대에 노력하였으나 지속적인 경제성장과 중화학공업의 육성을 통한 산업구조의 고도화를 위해서는 투자 증대가 절실히 요구되었을 뿐만 아니라 경제규모의 확대에 따라 투자에 대한 민간부문의 역할 증대가 필요하였기 때문이다.

경제개발 초기에 세제지원은 주로 국가가 전략육성산업으로 책정한 수출산업과 중화학공업의 육성을 위하여 많이 사용되었다. 1970년의 철강·석유화학·나프타 분해산업에 대한 세액면제(5년), 1973년의 조선·기계산업에 대한 감면(5년), 1974년의 '주요산업 지원제도'(철강·석유화학·조선·기계·전자·제련·발전·비료)가 대표적이다. 즉, 주요산업으로 책정된 사업에 각종 감면을 적용하고 수출기업의 실적에 따라 일정한 세금면제의 혜택을 준 것이다. 또한 이 시기에 세제지원은 국내 외의 가용자금을 투자재원으로 유인하는 주된 역할을 담당하였다. 1967년 예금·국공채 비과세, 1970년 외국인 투자기업 감면과 외국인 출자자 배당의 감면, 1972년 공공차관 이자 면제를 예로 들 수 있다. 따라서 이 시기에 세제지원은 투자재원의 유인과 전략산업의 육성이라는 가장 중요한 두 가지 목적을 위하여 사용되었다고 할 수 있다. 또한 1977년부터는 경제개발계획과의 연계 운영을 위해 5년 단위의 한시법 체제로 전환하였다. 그러나 한시법이 조세지원을 재점검하여 축소하는 데는 기여하지 못했다.⁴⁾ 관세정책도 경제개발 초기의 전략산업 육성에 맞추어 운영되었다. 특히, 이 당시의 관세율은 매우 높은 수준이었기 때문에 주요 육성산업에 대해서는 기본적으로 고관세·고감면의 산업정책을 유지하였다. 그러나 관세감면제도보다는 관세율 정책을 통해 정책을 수행하여 관세감면제도의 기능은 크게 두드러지지 않았다고 할 수 있다.

4) 윤건영·임주영(1993)

(3) 1980년대

경제정책의 기초가 안정 위주로 전환된 이 시기에는 세제지원도 특정 산업지원 위주의 방식에서 기능 중심의 지원제도로 전환되었다. 주요산업에 대한 지원제도는 1986년을 기하여 항공산업을 제외하고는 완전히 폐지되었다. 기능별 지원제도란 특정 대상산업을 지정하여 지원하는 것이 아니라 기업이 설비투자나 기술개발과 같은 기능을 수행하는 경우 업종이나 규모와 관계없이 세제지원을 받는 것이다. 이러한 기능별 지원제도는 설비투자·기술인력 개발·중소기업 육성·외화획득·산업구조조정·재무구조 개선·외자조달 등의 성장잠재력 확충을 위한 지원제도로 구분된다. 대표적인 사례로는 1981년 설비투자 세액공제 확충(1985년, 1987년 확충), 기술·인력개발세액 공제(1987년 확충), 1984년 중소기업 설비투자 지원, 1985년 산업합리화 지정기업에 대한 지원, 1986년 창업중소기업·중소기업 업종전환 지원(1989년 확대)을 들 수 있다. 이 시기의 또 다른 정책상의 변화는 투자 촉진을 통한 경기부양 기능을 신설하였다는 것이다. 즉, 임시투자세액공제를 도입하여 1981년에 1차, 1985년에 2차, 1987년에 3차가 실시되어 오늘에 이르고 있다. 앞서 언급하였듯이, 1980년대 여타 내국세의 세제지원이 특정 산업 지원 위주에서 기능 중심의 지원제도로 전환된 것에 반해 관세감면제도는 여전히 높은 관세율 체계로 인해 산업별 고관세 및 고감면 방식으로 운영되었다는 것이다. 1983년 이전 우리나라는 차등 관세율체계를 통해 경제개발계획에 의한 수출산업 및 수입대체산업을 육성하고 지원하였다. 이 당시 중간재의 관세율은 20~50%, 최종재는 40~80%로 매우 높은 수준을 유지하였다. 그후 1984년에 시작하여 1988년에 종료된 제1차 관세율 인하여시제를 통해 우리나라 중심 관세율은 20%를 유지하였다. 하지만 여전히 높은 관세율 수준(1988년 OECD 국가들의 평균 관세율은 약 8% 수준)으로 인해 관세감면은 여타 조세지원과 달리 기능 중심의 지원제도로 전환되지 못하고 특정 산업지원 위주의 방식을 유지하였다. 이 당시 화학공업·전기철도운수업·광업·송전업·제철제강업·조선업 등 산업별로 관세감면이 실시되었다.

(4) 1990년대

1990년대 들어 조세지원제도의 추세는 조세감면의 통제 강화 및 축소, 연구개발을 비롯한 기능별 지원의 강화라고 할 수 있다. 신용카드 사용 지원 등 과표 양성화

를 위한 지원이 시작되고, 정보통신 등 신산업이나 주식매입선택권 등 새로운 경제 상황에 따른 조세지원도 신설되었다. 외환위기 이후에는 경기활성화, 구조조정을 지원하기 위한 조세지원이 강화되는 추세로 전환되었다. 1991년도에는 기존의 「조세감면규제법」의 적용시한을 5년 연장하였다. 1992년에는 중소기업에 대한 세액감면제도를 신설하였고, 기술 및 인력개발, 설비투자, 수출, 정보산업 등에 대한 세제상의 지원이 확대되었다. 1993년에는 반대로 투자세액공제 축소 등 조세감면의 전반적인 축소 및 조정이 이루어졌다. 1994년에는 특별상각제도, 중소기업에 대한 임시투자세액공제 폐지 등 조세감면을 축소한 반면 외국인 투자와 기술·인력개발에 대한 지원은 강화되었다. 1995년에는 증자소득공제를 폐지한 반면 자본재산업, 지식서비스 및 물류산업에 대한 조세지원이 강화되었다.

1996년에는 중요한 변화가 많이 있었다. 중소기업에 대한 최저한세율을 인하하는 등 중소기업에 대한 조세지원이 강화되었다. 또한 주식매입선택권, 저축에 대한 조세지원도 강화되었다. 과표 양성화를 위한 신용카드 및 POS 거래에 대한 세액공제가 도입되었다. 반면 설비투자에 대한 일시상각제도는 폐지되었다. 1997년도에 경제상황이 어려워지자 조세감면의 대폭적인 축소가 이루어졌다. 최저한세를 상향 조정하였고, 수출관련 지원이 폐지되었다. 또한 각종 준비금제도가 축소되었으며, 조합법인을 제외한 공공법인에 대한 특례세율을 폐지하였다. 반면 경기 활성화를 위하여 1994년 말에 종료된 임시투자세액공제가 다시 시행되었다. 1998년에는 조세감면에 대한 투명성 제고와 통제장치가 강화되었다. 「조세감면규제법」을 「조세특례제한법」으로 변경하여 일반 법률이나 개별 세법의 조세감면 규정을 특례법으로 통합하고, 조세감면 규정에 일몰 규정을 도입하였다. 반면 외환위기를 극복하기 위한 조세지원도 다수 도입되었다. 기업 및 금융기관의 구조조정을 지원하기 위한 세제지원이 강화되었고, 경기 활성화를 위해 임시투자세액공제제도를 연장하였다. 1999년에는 벤처기업에 대한 조세지원을 강화하고, 기업구조조정을 위한 다수의 지원이 추가되었다. 신용카드 사용금액에 대한 소득공제제도도 신설되었다.

관세감면제도에서도 1990년대에 들어서면서 큰 변화가 있었다. 첫째, 관세율체계가 균등 관세율체계로 전환되면서 실시된 제1차 관세율 인하여시제가 1988년에 종료되고 제2차 관세율 인하여시제가 그 뒤를 이어 1993년⁵⁾에 종료됨으로써 우리

5) 1990년도 방위세 폐지에 따라 인하여시제를 1년씩 순연하여 1994년에 종료되었다.

나라의 관세율 수준은 중심세율 8%로 크게 낮아졌다. 이로 인해 1980년대 산업별 고관세 및 고감면 방식의 관세감면제도의 특징이 축소되게 되었다. 둘째, 1990년 12월 「관세법」 개정을 통해 다시 한 번 관세감면제도가 대폭 정비 및 보완되었다. 1989년부터 1990년 말까지 한시적으로 운영된 첨단기술산업 및 방위산업에 대한 관세감면 지원을 지원대상 업종 및 물품을 확대하고 감면기간도 연장하였다. 한편, 공장자동화기기에 대한 감면제도도 신설하고 고도기술 소프트웨어 등에 대한 감면도 실시되었다. 이 밖에 기술연구·개발 관련 관세감면을 확대하고, 감면 대상 학술연구 관련 기관도 확대하였다. 또한 오염물질 배출방지, 산재예방 및 직업병 예방에 필요한 국내생산이 곤란한 수입기자재의 감면대상 범위를 확대하였다.

이와 같은 변화는 우리나라의 중심관세율 수준이 낮아지면서 특정 산업별 감면정책에서 기능별 관세감면으로 방향이 전환되었음을 의미한다. 이와 함께 중심관세율 체계를 채택하고 있는 우리나라는 특정 부문 또는 특정 산업에 대한 관세감면은 관세의 중립성을 저해하고 중심관세율 체계를 왜곡시킬 수 있기 때문에 산업지원에 대한 감면을 단계적으로 축소·폐지하고자 하였다. 이러한 취지에 따라 첨단기술산업 및 방위산업 감면 등 특정한 산업부문에 대한 지원은 단계적으로 축소하여 1998년 이후 완전히 폐지하기 위해 「관세법」 본조에서 삭제하고 부칙으로 규정하였다. 항공기 제조용 원료품과 공장자동화물품도 매년 감면율을 10%포인트씩 낮추어 1997년에 20%로 축소하기로 하였다. 그러나 1997년 어려운 경제상황으로 인해 「관세법」 등을 개정하여 일부 관세감면제도를 2000년까지 연장하게 되었다. 이로 인해 첨단기술산업 및 방위산업 등의 감면율은 1997년 20%에서 2000년 말까지 30%로, 공장자동화물품은 2000년까지 대기업 40%와 중소기업 50%로, 그리고 항공기 제조용 원료품은 2000년까지 80%로 시행하게 되었다.

(5) 2000년대

2000년대에 들어서도 연구개발 및 외국인 투자 등 성장을 위한 조세지원이 지속적으로 강화되는 한편 조세감면의 축소가 지속적으로 진행되었다. 2000년에는 연구개발 및 중소기업에 대한 지원이 강화되었다. 또한 노인·장애자에 대한 생계형저축, 근로자 주식저축제도 신설 등 저소득층 및 중산층 저축 지원이 강화되었다. 2001년에는 성장잠재력을 확충하기 위하여 부품 및 소재산업에 대한 조세지원

이 강화되었으며, 투자 활성화를 위해 임시투자세액공제가 다시 연장되었다. 2002년 들어서는 일몰이 도래한 다수의 조세감면이 폐지되었고, 수도권외 범위를 통일하는 등 조세지원제도의 간편 및 단순화가 진행되었다. 반면 동북아 중심국가 구현을 위한 외국인 임직원 및 투자에 대한 조세지원이 강화되었다. 관세감면제도는 2001년 「관세법」이 전면 개정되면서 관세법 내에서 다시 정리되었다. 2001년 이후 관세감면제도는 1997년 경제위기로 인해 2000년까지 연장하기로 한 일부 관세감면제도를 관세법에서 계속해서 유지하는 정책을 시행하였다. 이로써 1990년대 중심 관세율 체계 채택과 함께 관세의 중립성을 유지하기 위한 산업별 감면 축소 및 기능별 감면제도 전환이라는 정책 목표가 후퇴하게 되었다. 공장자동화 물품의 감면율은 1998년 이후 대기업 40%와 중소기업 50%로 시행하고 있으며, 방위산업제품 제조·가공·수리 등을 위한 부분품과 원재료의 감면율도 1997년 이후 70%로 유지되었다. 이들 용품은 2005년까지 감면대상으로 규정되었다. 「관세법」에는 세율 불균형물품의 감면세가 새롭게 제정되어 항공기 제조용 원료품과 반도체 제조용 장비 등에 대해 100% 감면해주고 있다. 따라서 관세감면은 여타 조세지원과 달리 산업별 감면제도의 특징을 가지고 있다.

2010년에는 각종 세액공제제도를 정비하였다. 첫째, 제도의 상시적 운용으로 투자유인효과가 미미한 점을 감안하여 임시투자세액공제제도를 폐지하고 고용창출 투자세액공제제도로 전환하였다. 이는 수도권 과밀억제권 외의 지역에서 사업용 자산 취득금액의 7%에 해당하는 세액을 공제해 주는 것이다. 둘째, 지원목적이 달성된 범용화된 설비임을 감안하여 생산성 향상 시설 투자세액공제제도의 적용대상을 축소하는 것이다. 전자상거래설비, ERP 설비를 적용대상에서 제외하고, 공장자동화시설에 대한 관세감면을 20%에서 10%로 축소(중소기업 40 → 30%)한다. 셋째, 수입금액 증가 등에 대한 세액공제제도의 일몰을 종료하는 것이다. 신용카드·현금영수증 등 거래가 어느 정도 보편화된 점, 성실사업자 교육비·의료비 소득공제 등과 중복되는 점을 감안하여 그 수입금액이 전년보다 증가한 경우, 그 증가분의 50%(또는 당해연도 수입금액의 5%)에 대해 소득세를 감면해 준다.

또한 개별소비세 비과세·감면제도를 정비하였다. 첫째, 과도한 조세지원제도를 정비하기 위하여 외국인 관광객 등의 유흥음식행위에 대한 개별소비세 면제제도를 폐지하는 것을 그 내용으로 한다. 주한 국제연합군·미군에게 제공하는 유흥음식행

위 개별소비세 면제제도는 유지한다. 둘째, 주한 외국공관이 구입하는 석유류에 대한 개별소비세 면제대상을 난방용, 차량용 석유류에서 차량용 석유류로 축소한다. 대부분의 국가가 차량용 석유류에 대해서만 면세하고 있기 때문이다.

또한 배당소득 등에 대한 비과세·감면제도를 정비하였다. 첫째, 제도의 실효성이 낮은 점을 감안하여 장기보유주식 배당소득 비과세 제도의 일몰을 종료하는 것이다. 둘째, 해운산업의 경쟁력 강화 지원을 위해 일몰을 연기하되, 제도의 실효성에 비해 과도한 감면을 축소하는 것으로 선박펀드 배당소득 과세특례제도를 축소(3억원→1억원)하고, 일몰을 2010년 말에서 2013년 말로 연기한다. 개인의 선박펀드 배당소득 중 액면가 3억원 이하분은 5%, 3억원 초과분은 14%로 분리과세하던 것을 1억원 이하분에 5%, 1억원 초과분에 14%로 분리과세한다.

마지막으로 기타 비과세·감면제도를 정비하였다. 첫째, 일반 근로자의 퇴직소득과의 형평을 감안하여 직장 공제회 초과반환금 소득세 과세 시 공제금액을 50%에서 40%로 축소한다. 둘째, 바이오디젤(폐식용유, 대두유, 폐식용유, 유채유 등으로 만든 식물성 경유)에 대한 교통세 면제제도를 축소하여 폐식용유로 제조된 바이오디젤에 한해서만 2년간 교통세를 면제한다. 이는 수입농산물의 원재료 비용을 면세로 보전해주는 결과를 초래하여 지원의 당위성이 낮기 때문이다. 셋째, 개인 및 기관투자자(펀드, 연기금 등)와의 과세 불형평을 해소하기 위하여 우정사업본부에 대한 증권거래세 과세 전환을 그 내용으로 한다. 넷째, 고용중대세액공제 등 각종 고용 지원세제를 신설한 점을 감안하여 고용 유지기업 및 근로자에 대한 소득공제 일몰을 종료한다. 다섯째, 장기간 지속된 특정 산업 지원제도의 단계적 축소를 이유로 방위산업용품·항공기 항행안전용품에 대한 관세감면(10~30%) 제도를 폐지한다.

다) 조세지출 관련 재정규율

(1) 조세지출예산제도(「국가재정법」 제27조)

정부는 예산안의 일부로 조세지출예산서를 작성하여 국회에 제출하여야 한다. 정부는 1996년 OECD 가입을 계기로 조세지출과 세출의 연계, 재정의 투명성 제고 및 국가재원의 효율적 운용을 위하여 1999년부터 조세지출 관련 보고서를 작성해오고 있다. 2010년부터는 직전·당해·차기 연도의 국세감면 실적·추정액 등을 보다 체

계적으로 작성한 ‘조세지출예산서’를 예산안과 함께 국회에 제출하고 있다.

(2) 조세지출 규모제한(「국가재정법」 제88조 제1항)

해당연도의 국세감면율은 직전 3년 평균 국세감면율에 0.5%를 더한 비율 이하가 되도록 노력하여야 한다.

$$\cdot \text{국세감면율} = \text{조세지출} / (\text{조세지출} + \text{국세수입총액})$$

(3) 조세지출 사전제한(「국가재정법」 제88조 제2항)

새로운 조세지출 항목을 도입할 경우 기존 항목의 축소·폐지 혹은 재정지출의 축소방안 등을 포함한 조세감면건의서를 제출하여야 한다.

(4) 조세지출 사후관리(「조세특례제한법」 제142조 제3항)

개별 조세지출 항목의 효과 및 존치 여부 등에 대한 의견서(조세감면평가서)를 제출하여야 한다.

라) 조세감면의 현황

(1) 국세감면 추이

우리나라의 경우 주요한 조세지원은 「조세특례제한법」으로 통합하여 관리하고 있다. 해당 법률의 주요 조세지원을 보면 다음의 표에 나타난 것처럼 그 대상 또는 목표가 중소기업, 연구·인력개발, 투자, 지역개발, 기업구조조정, 저축 등으로 매우 다양하다. 예를 들어, 저축의 경우를 보면 개인연금저축·주택마련저축 등 다수의 저축에 대해 이자소득을 비과세 또는 정률로 과세함으로써 저축의 증대를 도모하고 있다. 또한 자경농지 양도소득세 면제, 농업용 석유류 및 기자재의 부가가치세 면제, 교통세·특소세 면제 등 다양한 농어민 지원이 있음을 보여주고 있다(저축 지원으로 분류된 농협 등 조합의 예탁금에 대한 저율과세를 농어민 지원으로 분류할 경우 농업에 대한 지원의 종류는 더 확대된다). 전체적으로 보면 농업과 중소기업을 비롯한 낙후부문에 대한 지원, 기업의 합리화 및 고도화, 저축 장려가 주요한 정책 목표였음을 알 수 있다. 최근에는 사회보장 및 환경에 대한 지원이 강화되는

한편 저축분야에 대한 지원은 축소되는 추세이다.

비과세·감면제도의 운영현황은 행정부가 1999년 이후 매년 국회에 제출하고 있는 조세지출보고서를 통하여 조세지출의 내용과 규모 등 주요 현황을 파악할 수 있다.

국세감면비율은 2002년 이후 꾸준히 증가하다가 2005년 13.6%를 정점으로 감소하였으며, 2008년 다시 14.7%로 증가하였는데 이는 조세감면의 증가율이 국세의 증가율보다 높다는 것을 의미한다. 그후 2009년에 15.8%를 정점으로 계속 감소하는 추세이다.

2008년에 발생한 세계적인 금융위기 극복과정에서 일시적으로 증가한 국세감면율은 당시 일시적으로 시행되었던 제도들이 일몰폐지되고 비과세·감면 정비 등 지속적인 재정건전성 강화 노력 등으로 2010년도부터 하향 안정되는 추세이다.

2011년과 2012년에는 국세감면 증가율이 국세 증가율보다 작기 때문에 국세감면비율이 13.7%에서 13.4%로 하락하며, 국세감면율 한도인 15.5%와 15.1%를 준수할 것으로 예상된다. 그러나 현행과 같이 국세감면율의 한도를 설정하는 방식하에서는 구조적으로 매년 국세감면율이 지속적으로 상승 가능하고 국세감면액이 국세수입총액보다 빠르게 증가할 수 있는 문제점이 있다. 어려운 경제여건 등 조세감면 규모의 확대가 불가피한 경우, 향후 국세감면율 한도가 자연적으로 증가하기 때문에 이를 준수하기가 쉬워져서 조세감면제도에 대한 실효성 있는 통제장치로 기능하기 어려운 한계를 내포하고 있다(국회예산정책처, 2012).

〈표 IX-2-2〉 연도별 국세감면 추이

(단위: 조원, %)

구 분	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 (전망)
국세감면액 (A)	13.73	14.73	17.51	18.29	19.98	20.02	23.00	28.79	31.06	30.00	30.62	31.99
국세수입 총액(B)	95.80	103.97	114.66	177.80	127.47	138.04	158.33	167.31	164.54	177.72	192.84	205.93
국세감면율 ¹⁾ (A/A+B)	12.5	12.4	13.2	13.4	13.6	13.4	12.5	14.7	15.8	14.4	13.7	13.4
국세감면율 법정한도 ²⁾							14.0	13.6	14.0	14.8	15.5	15.1

주: 1) 국세감면율 = 국세감면액 / (국세감면액 + 국세수입총액)

2) 국세감면율 법정한도 = 직전 3년 평균 국세감면율 + 0.5%p

자료: 기획재정부, 『조세지출보고서』, 각 연도

(2) 조세감면 항목 수 추이

2011년 조세지출 항목 수는 201개로 2010년의 177개보다 24개가 증가하였다. 이는 기존에 누락되었다가 추가된 혹은 신설된 약 30여 개의 항목 증가와 2010년 말 폐지된 6개 항목의 감소 때문이다.

다음 <표 IX-2-3>에서 2000년 이후 조세지출보고서에 수록된 연도별 조세감면 항목 수 추이를 살펴보면, 2000년 230개 항목에서 2001년 273개 항목으로 43개가 증가한 이후 2004년 220개 항목으로 꾸준히 감소추세를 보이다가 2006년 230개 항목으로 소폭 증가하였으나, 2010년 177개로 크게 감소하였다. 그러나 이러한 추이가 조세감면 항목에 대한 정비 결과라고 보기는 어렵다. 2000년 이후 조세지출 보고서상의 조세감면 항목 수 변동추이는 조세감면 항목의 신설 또는 폐지(일몰종료)와 같이 비과세·감면제도의 실질적인 변화를 반영하는 것도 있지만, 상당수 항목들이 기존 항목들을 통합하거나, 폐지되지 않은 기존 항목을 삭제 또는 기존에 감면되던 항목을 사후에 추가하는 등 조세지출에 대한 범위와 분류 등 관련 기준의 변화에 따른 것으로 분석된다.

<표 IX-2-3> 연도별 조세지출 항목 수 추이

(단위: 개)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
항목수	230	273	269	254	220	226	230	219	189	180	177	201
증가	47	9	11	4	13	9	27	14	15	31	30	-
감소	4	13	26	38	7	5	38	44	24	34	6	-

자료: 대한민국 정부, 『조세지출보고서』 및 『조세지출예산서』, 각 연도

(3) 기능별 조세감면 현황

그동안 조세지출보고서는 자체의 분류기준에 따라 지원분야별로 조세지출 항목들을 분류하여 분야별 감면액을 집계해 왔다. 그러나 2011년도 조세지출예산서부터 세출예산의 분류체계에 따라 분야-부문-프로그램 단위까지 조세지출 항목들을 재분류하여 항목별 분류정보를 제공하고 있다.

2011년 및 2012년도 세출예산(총지출 기준)과 조세지출 규모를 분야별로 비교하면 다음 <표 IX-2-4>와 같다.

〈표 IX-2-4〉 예산분류기준에 따른 국세감면 현황

(단위: 억원, %)

예산분류기준	'10년 (실적)	비중	'11년 (잠정)	비중	'12년 (전망)	비중
1 일반공공행정	19,733	6.6	16,750	5.5	17,748	5.6
2 공공질서 및 안전	-	0.0	-	0.0	-	0.0
3 외교·통일	2	0.0	2	0.0	2	0.0
4 국방	2,653	0.9	2,412	0.8	2,879	0.9
5 교육	13,331	4.4	13,955	4.5	14,089	4.4
6 문화 및 관광	36	0.0	58	0.0	68	0.0
7 환경	7,172	2.4	6,918	2.3	7,165	2.2
8 사회복지	65,744	21.9	70,976	23.2	81,722	25.5
9 보건	33,322	11.1	36,171	11.8	37,974	11.9
10 농림수산	52,565	17.5	43,714	14.3	51,304	16.0
11 산업·중소기업 및 에너지	84,482	28.2	101,598	33.2	91,686	28.7
12 교통 및 물류	9,687	3.2	5,551	1.8	5,685	1.8
13 통신	-	0.0	-	0.0	-	0.0
14 국토 및 지역개발	11,047	3.7	7,834	2.5	9,284	2.9
15 과학기술	223	0.1	255	0.1	265	0.1
16 예비비	-	0.0	-	0.0	-	0.0
합 계	299,997	100.0	306,194	100.0	319,871	100.0

주: 세출예산분류항목(총 16개) 중 공공질서 및 안전, 통신, 예비비의 경우 그 성격상 해당 국세 감면 항목이 없음

자료: 기획재정부, 『조세지출보고서』, 각 연도

(4) 주요 조세감면항목 현황

2012년도 조세지출예산서의 조세지출 항목은 총 201개 항목이다. 조세지출금액의 2012년도 실적을 기준으로 감면금액이 큰 상위 10개 항목의 감면액은 20조 1,260억원으로, 이는 총조세지출금액(31조 9,871억원)의 62.9%에 해당하는 금액이다.

〈표 IX-2-5〉 주요 감면항목 현황

(단위: 억원, %)

	감면 항목	10년 (실적)	11년 (잠정)	12년 (전망)
1	근로자에 대한 소득공제 (보험료·교육비·의료비·신용카드·주택자금 공제)	61,493 (20.5)	61,682 (20.1)	63,170 (19.7)
2	농임어업용 석유류 부가가치세·개별소비세 면제 및 농축임업용 기자재 부가가치세 영세율 ¹⁾	28,397 (9.5)	24,329 (7.9)	28,778 (9.0)
3	R&D비용세액공제	18,571 (6.2)	23,106 (7.5)	25,994 (8.1)
4	고용창출투자세액공제·임시투자세액공제 ²⁾	17,770 (5.9)	27,331 (8.9)	21,418 (6.7)
5	자경농지에 대한 양도소득세 감면	16,542 (5.5)	12,375 (4.0)	14,472 (4.5)
6	중소기업 특별세액감면·창업중소기업 세액감면	13,064 (4.4)	12,076 (3.9)	13,684 (4.3)
7	신용카드 등 사용에 따른 부가가치세 세액공제	12,325 (4.1)	14,011 (4.6)	12,817 (4.0)
8	개인기부금에 대한 특별공제	7,958 (2.7)	8,514 (2.8)	8,551 (2.7)
9	재활용폐자원 등에 대한 부가가치세 매입세액공제 특례	6,090 (2.0)	5,738 (1.9)	5,996 (1.9)
10	법인기부금의 손금산입 특례	6,080 (2.0)	6,415 (2.1)	6,380 (2.0)
합계		188,290	195,577	201,260
(국세감면액 대비 비중)		62.8	63.9	62.9
국세감면액		299,997	306,194	319,871

주: 1) 구계역 파동으로 인한 사료 생산 감소 등으로 인해 2011년도 감면규모 감소

2) 2011년에는 경기회복(2010년)에 따른 기업의 설비투자 확대로 감면규모 증가

2012년에는 공제율 조정으로 감면규모 감소

· 공제율: (2010년) 7% → (2011년) 4~5%

자료: 기획재정부, 『조세지출예산서』, 2012

(5) 조세지출 정비

일몰 도래한 조세지출의 폐지·축소 비율이 2008년 이전 절반 수준에서 최근에는 4분의 1 수준으로 지속적으로 감소하고 있다. 2011년도에 이러한 조세지출을 정비한 결과, 일몰이 도래한 조세지출 항목 42개 중에서 9개 항목만이 종료되었고 33개 항목이 연장되었다. 이는 종료와 동시에 유사한 제도로 전환·흡수된 항목이 3개이고, 1개 항목은 애초에 종료될 계획이었으나 1년 연장되었다. 연장 형태를 살펴보

면 축소된 형태로 연장되는 항목은 2개에 불과하고, 2개 항목은 확대된 형태로 연장되었다. 4개 항목만이 1년 연장되었고, 3년 연장된 항목은 21개에 달하는 등 연장 기한 또한 대부분 길게 나타났다. 또한 일몰이 도래하지 않은 여타 항목에 대한 정비도 불충분한 상태이다. 6개 항목만이 과세 전환 혹은 효율화 과정을 거쳤고, 대상 확대, 조건 완화 혹은 사전에 일몰이 연장된 항목은 13개에 달하며, 일몰 도래 이전에 조기 종료된 항목은 전무한 상태이다.

한편, 2011년 말에 신설되어 2012년부터 시행되는 조세지출 항목은 「조세특례제한법」상에서만 13개 정도로 집계되고 있다. 종료된 고용증대 세액공제 및 장기 미취업자 과세특례를 대체하는 중소기업에 대한 사회보험료 세액공제 및 중소기업 취업청년에 대한 소득세 면제와 첨단의료복합단지 입주기업에 대한 과세특례, 혁신도시로 이전하는 공공기관에 대한 과세특례 및 농협 구조개편과 관련한 과세특례와 더불어 중소기업의 FTA 원산지 확인서 발급에 대한 세액공제, 석유제품 전자상거래에 대한 세액공제, '2012 여수세계박람회' 외국 참가사업자에 대한 부가가치세 환급, 성실신고 확인비용에 대한 세액공제 등이 신설되었다.

〈표 IX-2-6〉 일몰 도래 조세지출 항목의 정비 추이

(단위: 개, %)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
일몰 도래	55	22	34	87	50	42
폐지	15	10	10	22	14	9
축소	12	4	7	6	3	2
연장	28	8	17	59	33	31
폐지·축소비율	49.1	63.6	50.0	32.2	34.0	25.5

주: 2010년 이전은 연도별 정비계획을 기준으로 작성하여 실제 정비결과와 상이함
 자료: 기획재정부, 『세법개정안』, 『조세지출보고서』 및 『조세지출예산서』, 각 연도

다. 비과세·감면 관리 및 통제제도

최근 대내외 경제여건의 악화, 소득세·법인세 등 각종 감세조치 등으로 인해 세입기반이 약화되고 있는 가운데 비과세·감면은 꾸준히 늘어나 이에 대한 관리와 통제의 필요성이 더욱 높아지고 있다. 이렇듯 비과세·감면제도의 정비에 입법부와

행정당국은 물론 학계까지 아울러 공통적으로 큰 관심을 보이는 이유는, 비과세·감면제도의 정비를 통해 세제의 효율성을 개선하는 동시에 효과적으로 세수보전을 기할 수 있는 등 중요한 이점들이 있기 때문이다. 그렇기 때문에 이를 관리, 통제하는 것도 중요하다고 할 것이다.

1) 조세감면규제법

가) 도입 목적 및 의의

「조세감면규제법」은 조세의 감면에 관한 사항을 규제하는 것을 목적으로 한다. 본 법률 및 조약의 특정한 법률에 의하지 않고서는 조세의 감면을 불허하고, 소득세, 법인세, 취득세 등 각 세목에 관한 면제항목을 규제하였다.

1965년 「조세감면규제법」이 신설될 당시 우리나라는 국가의 재정규모가 적었던 자유자본주의 시대였다. 이때는 국민의 조세부담도 적었으므로 자본축적이나 국민의 소비에 대한 억제효과가 그다지 문제되지는 않았으나 국가 경비가 크게 팽창하고 국민의 조세부담이 증대되어 감에 따라 이러한 억제효과에 대한 부작용은 조세정책 수립에 중요한 문제로 대두되었다. 더구나 우리나라와 같이 경제의 급속한 발전을 위하여 의욕적인 경제개발계획을 추진하고 있던 개발도상국가에 있어서는 더욱 많은 경비를 요하게 된다. 그 시절 우리나라와 같은 개발도상국가나 후진국에 있어서 간접세의 비율이 높은 것은, 물론 직접세 위주 사회 및 경제적 여건이 아직 성숙되지 못했기 때문이지만, 자본축적을 촉진하려는 정책적 배려에서 나온 것이기도 하다. 이러한 조세의 감면조치는 저축의 증대, 투자의 촉진자본시장의 육성, 수출지원, 주요산업의 육성과 같은 특정한 정책목적으로 경제부문 또는 과세대상에 대한 조세부담의 면제, 경감, 또는 비과세, 세액공제 등을 말한다. 이는 다른 부문에 대한 추가적인 부담을 발생시키고 과세의 공평원칙 및 조세 중립성의 원칙을 저해하며 납세도의를 저하시키는 등 부작용을 수반하게 된다. 이러한 부작용에도 불구하고 감면조치를 확대해 나가고 있는 것은 그만한 효과를 기대하기 때문이다. 이러한 점에서 그 당시의 감면제도를 검토하여 문제가 될 수 있는 몇 가지를 들여보면 다음과 같다.

첫째, 저축의 장려를 위해 저축성예금의 이자소득에 대하여 비과세 조치를 취하고 있다. 이는 저축을 증대시키는 데 큰 역할을 하지만 그에 따른 부작용도 크게 나

타나 이를 세금포탈의 방편으로 악이용하는 경우도 있어 이자소득에 대한 비과세로 인한 국고손실액을 계산해보면 1970년 12월 31일 저축성예금이 5,770억원에 달하고 있는데 이 저축성예금에 모두 연 16.8%의 이율을 적용한다면 약 966억원이 과세대상에서 제외되고 있다.

둘째, 그 당시에 감면세액이 크게 늘어난 것은 수출지원을 위한 감면조치가 큰 요인이었다. 수출지원을 위한 경제정책으로는 감면조치 이외에도 환율정책, 금융지원 등 다방면에 걸쳐 이루어지고 있었다. 그런데 조세상의 지원 중 외화소득에 대한 조세의 감면은 외화 가득률에 관계없이 소득기준으로 부과되고 있어 외화 가득률이 높은 산업과 그 비율이 낮은 산업을 구별하지 않고 조세감면의 혜택을 받고 있는 결함이 있다.

셋째, 수출산업의 육성과 수출의 증대 그리고 중요산업의 개발 촉진을 위하여 관세의 감면액이 계속 늘어나고 있다. 이로 인하여 수입대체산업 육성에 차질이 생기고 있으며 정부의 지원에 대한 의존도를 벗어나지 못하는 경우가 생긴다.

넷째, 대기업과 중소기업은 그 부담 능력에 차이가 있으나 조세감면 혜택에 있어서 특례가 마련되지 않고 있어 오히려 중소기업의 부담이 가중되고 있다(신풍식, 1971).

이렇듯 조세감면제도로 인하여 막대한 세수 결함을 초래하고 또한 의도하는 정책 목표를 달성하지 못하면서 상대적으로 중소기업과 일반 국민대중에 대한 조세부담의 가중이 불가피하게 되는 것은 충분히 재검토되어야 했음에도 불구하고 마땅한 제도 및 법률이 없었던 것에 기인한다. 이에 「조세감면규제법」이 신설되었고 이는 1965년부터 일종의 관리, 통제 장치로서 기능하게 되었다.

우리나라 조세감면제도는 제3공화국 이후 경제성장에 많은 도움을 주었으나 그 동안의 꾸준한 개선 보완에도 불구하고 「조세감면규제법」이 모자이크식 법률로서 특정 산업 내지 기업의 편중 지원과 가진 자에게 더욱 이익이 가게 하는 등 세제상의 역기능이 발생하여 많은 사회적 비판도 있었다. 따라서 당시 조세감면제도 중 지역 간 산업의 균형발전, 기업의 재무구조개선, 중소기업의 육성 및 저소득근로자 지원 등 주요 정책 추진에 있어 세제상 지원이 미흡한 분야 또는 국내외 환경 변화에 적응하지 못하거나 조세부담의 공평성을 저해하여 산업 간·계층 간 불균형을 초래하고 있는 분야 등을 중점 발굴하여 감면효과를 분석하고 제도상 또는 집행상의

문제점을 도출하여 개선방안을 제시하기 위하여 조세감면제도의 사후관리에 대한 감사를 실시하는 등의 관리·통제를 하기도 하였다(백승우, 1986).

대한민국 정부는 경제개발계획을 시행함에 따라 그에 대한 조세지원이 남발되는 것을 방지하고 조세감면을 통합적으로 운영하기 위해 1965년 12월 20일 「조세감면규제법」을 제정하여 1966년 1월 1일부터 시행하였다. 경제개발계획의 추진과 함께 조세유인의 중요성이 더욱 커졌지만 조세감면 혜택의 부여는 국고손실을 수반할 뿐 아니라 공평과세를 저해하기 때문에 국고손실을 최소화하는 동시에 공평과세를 실현하기 위해서 종래 각종 법률에 분산되어 있던 조세감면조항을 통합 규제하고자 하였다. 「조세감면규제법」은 정부에서 제정한 특정 산업을 발전시키기 위해 세금을 감면하거나 면제하는 등의 특혜를 부여하기 위한 근거로 제정한 법률로서 1981년에 전면 개정이 이루어졌다. 조세감면 혜택이 과학기술 및 이와 관련된 인력의 개발, 외화를 획득하기 위한 사업, 중화학공업과 중소기업 등에 대해서 적용되었으나 1980년대 중반 들어 과학기술 연구개발비와 인력 양성비에 이르기까지 적용범위가 확대되었다. 1985년 일부 개정을 통해 부실기업 인수기업에 대해서도 세제상 혜택을 부여하고 있다. 그러나 특정 산업이나 부문에 대한 혜택은 산업 간 불균형을 가져오고 공정한 경쟁을 저해하는 등 부작용도 있어 민간주도 경제구조하에서는 조세감면이 점차 축소되고 있다.

나) 조세감면규제법의 제정(1965) 이후 배경

우리나라는 그동안 성장우선주의의 경제발전 전략을 추진하여 왔고 그 뒷받침을 위하여 조세지원을 주요한 수단으로 활용하여 왔다. 이에 따라 국세와 지방세에 걸쳐 비과세·감면(면제 및 감면) 등 조세특례제도가 과다하게 남용되는 결과가 초래되었다.

조세지원(조세지출)⁶⁾제도는 경제개발 초기 단계에는 경제성장을 추진하기 위한

6) 본 연구에서 조세지원은 조세지출과 거의 동일한 개념을 가진다. 일반적으로 비과세·감면 등 세제상의 혜택을 조세지원이라고 했을 때, 이는 조세지출과 동일한 개념으로 볼 수 있다. 다만 조세지원은 일반적으로 통용되는 용어인 데 반하여, 조세지출은 아직 일반화되지 않은 학술적 용어임을 밝혀 둔다. 우리나라에서는 세법 및 조세특례제한법 등을 통하여 조세지원제도를 규정하고 있는 반면, 조세지출은 조세지출보고서에 한하여 그 개념과 세부사항이 규정되어 있다. 『2005년 조세지출 보고서』(재정경제부, 2005.11)에 따르면, 조세지출은 재정지출에 대응되는 개념으로서 '특례규정에 의한 세금감면'을 의미한다고 규정되어 있다.

투자재원의 확보와 전략적으로 선정된 특정산업의 투자 촉진을 유인하기 위하여 운용되었다. 예컨대 투자재원을 조달하기 위하여 국내저축과 외국자본의 도입에 각종 비과세·감면을 적용함으로써 금융자본의 축적을 유도하였고, 수출산업·중화학공업 등에 감면을 적용함으로써 이들 산업에 자원이 집중되도록 유도하여 고도 성장의 발판을 마련하고자 하였다.⁷⁾ 그러나 1980년대 이후의 조세지원제도는 기존의 특정산업에 대한 지원 위주에서 기능별 지원제도로 전환되었다. 이에 따라 특정 산업에 대한 지원은 축소된 반면, 성장잠재력 확충, 국토의 균형발전, 경제사회 안정 기반 구축 등의 국가전략목표를 달성하기 위한 지원체계가 구축되었다.

이러한 조세지원제도는 정부수립 이후 개별 세법의 감면조항을 통하여 분산적으로 이루어져 왔으나, 경제개발이 가속화되면서 조세지원이 적극적으로 활용되자 1965년 「조세감면규제법」이 제정됨으로써 통일적인 운영이 가능하게 되었다. 1964년 국회에 제출된 조세감면규제법(안)에 따르면, 당시 정부는 세법 이외에 50여건의 각종 특별법에 분산 규정되어 있던 조세감면조항을 총체적으로 재정리하고자 하였다. 또한 감면조항의 태반이 각종 정부투자기업체에 대한 특혜조치에 해당하였는데, 그 기업체 중 독립채산제를 채택하고 있기 때문에 기업의 특성상 민영으로도 경영할 수 있는 것에 대해서는 민영기업과의 가격경쟁을 유도함으로써 경영의 합리화를 추구할 필요가 있었다.⁸⁾ 이러한 두 가지 측면을 반영하여 정부는 조세감면규제법(안)을 국회에 제출하였으나, 당초안은 다소의 수정을 거쳐 통과되었다⁹⁾. 즉 중소기업은행, 국민은행, 농업협동조합, 수산업협동조합 및 중소기업협동조합 등에 대해서는 국가에 의한 보호 육성이 여전히 필요하다는 판단에서 이들에 대한 감면은 지속 유지하도록 하였다. 「조세감면규제법」의 제정에 따라 모든 조세지원은 동법과 동법 제3조에 열거된 법률에 의해서만 시행되도록 되었다.

하지만 「조세감면규제법」을 통한 조세지원의 확산 방지는 당초 의도대로 달성되지 못하였다. 일단 시행된 각종 감면은 수혜자의 압력에 의해 그 실효성의 유무와 상관없이 폐지되지 않고 지속되었으며, 이러한 ‘지원의 항구화’ 현상은 적지 않은 부작용을 수반하였다.

7) 이하의 주요 내용은 임주영, 『조세지출예산제도의 도입에 관한 연구』, 한국조세연구원, 1997. 12, pp. 95~100을 참조하였다.

8) 정부, 「조세감면규제법(안)」, 1964. 10. 12

9) 국회 재정경제위원회(현 기획재정위원회), 「조세감면규제법(안)대안」, 1965. 11. 19

이러한 문제점을 해소하기 위하여 1976년부터 「조세감면규제법」은 한시법체제로 전환되었다.¹⁰⁾ 즉 일정한 시한이 경과하면 법 자체가 자동적으로 폐기되도록 하여 조세지원이 항구화되는 것을 방지하고자 하였다. 그 시한은 경제개발 5개년계획과 연계하여 운영하기 위하여 5년으로 정해졌다. 하지만 이러한 한시법체제는 당초 취지를 제대로 살리지 못하였다. 그 이유는 1976년 법 개정이 이루어진 이래, 1981년, 1986년, 1991년 등 여러 차례에 걸쳐, 5년마다 계속 연장 운영되어 왔기 때문이다.

한편 1981년 말 「조세감면규제법」 개정을 통하여, 조세지원제도는 전면 개편되었다.¹¹⁾ 즉 기존 특정 산업에 대한 지원 위주에서 기능별 조세지원 강화로 정책이 전환되었다. 구체적으로 산업별 지원은 국제경쟁력을 가질 수 있는 주요 산업에 한정되었고, 기술·인력개발 및 중소기업을 중심으로 한 기능별 지원을 강화함으로써 조세의 중립성을 확보하고자 하였다. 또한 조세지원방법을 직접감면방법에서 간접 지원방법으로 전환함으로써 같은 지원이라도 조세의 공평성을 크게 저해하지 않는 범위 내에서 내부보유 확충을 통한 기업의 체질 개선을 유도할 수 있도록 하였다. 나아가 기업의 투자욕에 크게 영향을 주지 않는 범위 안에서 당시 조세감면을 단계적으로 축소하여 조세의 공평성과 중립성을 유지하도록 하고, 재정수입의 확보와 소득재분배 기능 등 조세의 고유 기능을 제고시키고자 하였다.

1986년 말 「조세감면규제법」의 개정에 따라 일부 규정의 적용시한은 1987년부터 시작되는 제6차 경제사회발전5개년계획과 연계하여 5년간 연장되었다.¹²⁾ 특히 동 법은 중소기업 창업·기술 인력개발·임대주택건설·농어촌 균형발전 등 중점시책을 세제 측면에서 효율적으로 지원하는 것을 주요 목적으로 하였다. 1991년 말에는 제7차 경제사회발전5개년계획의 효율적 수행을 세제 측면에서 뒷받침하기 위하여 1991년 말에 적용시한이 만료되는 「조세감면규제법」의 적용시한이 1996년 말까지 연장되었다.¹³⁾ 한편 1996년 말 「조세감면규제법」 개정에 따라 일부 규정의 적용시한은 1998년 말까지 연장되었다(유태현, 2008).¹⁴⁾

10) 정부, 「조세감면규제법중개정법률(안)」, 1976. 10

11) 국회 재정위원회(현 기획재정위원회), 「조세감면규제법중개정법률안(대안)」, 1981. 11

12) 국회 재무위원회(현 기획재정위원회), 「조세감면규제법중개정법률안(대안)」, 1986. 11

13) 국회 재무위원회(현 기획재정위원회), 「조세감면규제법중개정법률안(대안)」, 1991. 11

14) 농업진흥지역 내의 농지를 자경농민에게 양도하거나 증여하는 경우에는 양도소득세와 증여세를 계속 면제받을 수 있도록 하였다(국회 재정경제위원회(현 기획재정위원회), 「조세감면규제법중개정법률안(대안)」, 1996. 11).

다) 내용

이 법은 조세의 감면에 관한 사항을 규제하는 것을 목적으로 한다. 본 법률 및 조약의 특정한 법률에 의하지 않고서는 조세의 감면을 불허하고, 소득세, 법인세, 취득세 등 각 세목에 관한 면제항목을 규제하였다. 소득세의 면제대상으로는 통화안정증권의 할인 발행으로 인한 소득, 농협조합 또는 중앙회사 인수하여 청산하는 단체가 출자자에게 분배하는 잔여재산 중 간주배당소득, 「군수원호보상법」에 의한 지급급여, 영림계획에 의한 조림(조림부터 20년간) 등이 열거되고 있다.

법인세와 영업세의 면제대상으로는 법인으로 한국은행(외환업무에서 생긴 소득과 수익은 제외), 한국산업은행 및 성업공사, 중소기업은행, 국민은행, 한국조폐공사(부대업무에서 생긴 소득과 수익은 제외), 농업협동조합, 중앙회, 수산업협동조합, 중소기업협동조합, 연합회와 중앙회, 노동조합(노동조합 수익사업 제외), 갯생보호회, 산림계, 조합과 연합회, 대한무역진흥공사, 한국해운조합 등이고 법인세 면제소득은 농업협동조합 또는 중앙회사 인수하여 청산하는 단체의 청산소득과 그 단체가 출자자에게 분배하는 잔여재산 중 간주배당 등이다.

등록세의 면제대상 법인은 법인세와 영업세의 면제대상과 같다. 그 대상이 되는 등기는 국유재산의 현물출자에 관한 법률의 규정에 의한 현물출자의 등기, 「농지개혁법」에 의한 등기, 「원호재산특별처리법」의 규정에 의하여 부여된 원호재산의 등기, 「대한주택공사법」 규정에 의하여 설립된 대한주택공사의 재산에 관한 등기, 민법에 의한 재단법이 사립학교법에 의하여 학교법인으로 조직을 변경함에 따르는 등기, 「수출산업공업단지개발조성법」에 의하여 설립된 공업단지개발공단의 재산에 관한 등기 등이다.

「정치자금에 관한 법률」에 의해 정당에 정치자금을 제공하는 자에 대해서는 그 제공한 금전, 유가증권, 기타물건에 해당하는 부분에 대한 법인세, 소득세 및 증여세를 면제한다.

주세와 관련하여 관광호텔에서 제공되는 주류는 주세가 면제된다.

재산세가 면제되는 것은 첫째, 법인세와 영업세 면제 법인이 고유의 업무에 사용하는 재산, 둘째, 「아동복지법」에 의하여 수용아동이 직접적으로 사용하는 건물과 토지, 셋째, 「수출산업공단단지개발조성법」에 의하여 설립된 공업단지개발공단의 재산 등이다.

인지세가 면제되는 것은 우편전용 물건에 관한 서류, 우편환에 관한 서류, 우편 저금에 관한 서류, 우편연금에 관한 서류, 전기통신법 규정에 의한 공중통신에 전용하는 물건 및 그 이용과 관련된 서류 등이다.

취득세의 면제대상 법인은 법인세와 영업세의 면제대상과 같다. 취득세가 면제되는 대상은 국유재산의 현물출자에 관한 법률에 의하여 현물출자를 한 부동산, 「농지개혁법」에 의하여 취득한 농지, 「간척촉진법」에 의하여 개간한 농지, 「아동복지법」에 의하여 수용아동이 직접적으로 사용하는 건물과 토지, 원호재산특별처리법에 의하여 설립된 공업단지개발공원이 취득하는 부동산 등이다.

2) 조세특례제한법

가) 도입 목적 및 의의

조세특례라 함은 일정한 요건에 해당하는 경우의 특례세율의 적용, 세액감면, 세액공제, 소득공제, 준비금의 손금산입 등의 조세감면과 특정 목적을 위한 익금산입, 손금불산입 등의 중과세를 말한다. 조세의 감면 또는 중과(重課) 등 조세특례와의 제한에 관한 사항을 규정하여 과세의 공평을 기하고, 조세정책을 효율적으로 수행함으로써 국민경제의 건전한 발전에 이바지할 목적으로 「조세감면규제법」이라는 이름으로 1965년 12월 20일 법률 제1723호로 제정되었다. 그러다가 기존 조세감면규제법의 시행 시한 만료로 「조세특례제한법」으로 전면 변경되었다. 전면개정 의 취지는 조세감면이 기득권화되는 것을 방지하고, 지원제도의 효과를 평가할 수 있는 체제로 전환함으로써 조세감면정책의 유효성을 높이고자 하는 데에 있었다. 특히 종전의 구 「조세감면규제법」에서 감면과 특례가 비슷한 개념으로 혼동되었으나, 「조세특례제한법」에서는 조세특례의 의미를 조세감면과 중과세를 포괄하는 개념임을 명확히 하였다.¹⁵⁾

5년 단위의 한시법으로 운용되어 온 「조세감면규제법」의 적용 시한 만료를 계기로 현행 조세감면제도를 제로베이스에서 재검토할 필요성이 대두되었다. 이는 조세감면을 실질적으로 통제할 수 있는 제도를 마련하자는 취지에서 개별 세법과 일반 법률의 조세감면규정 및 중과세조항을 이관하여 일관성 있게 규정하고, 조세감면의

15) 재무부, 『세계개혁의 기본논리 OECD제국』, 1988

기득권화를 방지하고 조세지원의 유인효과를 극대화하기 위하여 개별 지원제도별 적용시한을 명시하며, 조세감면의 사전·사후관리를 강화 차원에서 신규로 조세감면제도를 도입하거나 기존 감면의 기한 연장시 철저한 감면효과 분석이 선행되어야 할 필요성이 대두됨에 따라 「조세감면규제법」을 폐지하고 「조세특례제한법」을 새로이 제정하게 되었다. 이후 1981년 12월 31일과 1998년 12월 28일 전문을 개정하고 이후 수차례 일부 개정되었다.

기획재정부장관은 매년 3월 31일까지 조세특례 및 그 제한에 관한 기본계획을 수립하여 중앙행정기관의 장에게 통보하고, 중앙행정기관의 장은 조세감면건의서를 매년 5월 31일까지 기획재정부 장관에게 제출하고 있다.

「조세감면규제법」이 「조세특례제한법」으로 바뀌게 된 이유는 다음과 같다. 5년 단위의 한시법으로 운용되어 온 「조세감면규제법」의 적용시한이 1998년 12월 31일에 만료됨에 따라 동법의 내용을 포함하여 모든 조세특례규정을 포괄하는 「조세특례제한법」으로 전환하고, 각 특례의 적용시한을 해당 조문에 설정하여 조세감면의 효율성을 제고하는 한편, 우리 경제의 현안과제인 기업구조조정을 촉진하고 성장잠재력을 배양하기 위한 지원을 강화하며, 성실한 납세를 유도하기 위한 제도적 장치를 마련하고, 기타 현행 제도의 운영상 나타난 일부 미비점을 개선, 보완하려는 것이다.

첫째, 일반 법률에 의한 조세감면사항과 개별 세법에 의한 조세특례사항을 이 법에서 포괄하여 규정하고, 감면조문별로 그 적용시한을 설정하여 성과분석이 가능하도록 함으로써 향후 조세지출예산제도를 도입하기 위한 여건을 조성한다.

둘째, 벤처기업에 대한 투자를 활성화하기 위하여 개인이 벤처기업에 직접 투자하는 경우 투자금액의 20%를 종합소득금액에서 공제하고, 벤처기업의 주식을 양도하는 때에는 양도소득세를 비과세하도록 한다.

셋째, 1988년 8월 25일부터 1999년 12월 31일까지 중고설비를 취득하는 경우에는 취득금액의 3%에 상당하는 금액을 법인세 또는 소득세에서 공제하도록 한다.

넷째, 기업구조조정협약에 의한 기업 개선작업에 따라 채권금융기관이 법인의 채무를 감면하는 경우 채무를 감면받은 법인은 채무면제익을 3년 거치 후 3년에 걸쳐 분할하여 익금에 산입하도록 하고, 채권금융기관은 감면한 채무에 상당하는 금액을 손금에 산입하도록 한다.

다섯째, 2개 이상의 기업집단에 속하는 기업의 주식을 교환하여 기업을 양도·양수하는 경우 법인주주의 주식 양도차익에 대하여는 법인세를 과세이연하도록 하고, 개인주주의 주식 양도차익에 대하여는 양도소득세의 50%를 감면하도록 한다.

여섯째, 기업구조조정 전문회사가 구조조정기업에 출자하여 취득한 주식을 양도함으로써 발생하는 양도차익과 구조조정기업으로부터 받는 배당소득에 대하여는 비과세하도록 한다.

일곱째, 개인사업자가 법인으로 전환하는 경우에는 경영 정상화가 조기에 이루어질 수 있도록 하기 위하여 차입금 과다법인에 대한 지급이자 손금불산입제도를 4년간 적용하지 아니하도록 한다.

나) 조세특례제한법의 제정(1999) 전후 배경

조세지원(조세지출)은 정상적인 정책적 목적의 수행을 위해 중앙정부 또는 지방자치단체가 납세의무자나 과세대상의 세부담을 경감하거나 면제해 주는 조치를 말한다. 이러한 조세지원은 예산이나 금융지원과는 달리 세수의 감소를 통해 이루어지기 때문에 그 규모의 파악과 통제가 쉽지 않은 특징이 있다. 부연하면 조세지원은 다양한 방법을 통하여 방대한 규모로 이루어지고 있음에도 불구하고 체계화된 관리·통제가 어려운 문제점을 내포하고 있다. 특히 1976년 이래 도입된 한시법 체제는 조세지원제도의 한시성을 확보하고 이를 통한 감면의 항구화 방지라는 당초 목표를 제대로 달성하지 못하였다. 매년 적용시한이 마감되면 거의 모든 감면규정이 적절한 사후평가 없이 자동적으로 연장 운영되었다.

그러나 외환위기의 도래에 따라 재정건전성에 대한 우려가 확산되자 조세감면 통제장치에 대한 새로운 논의가 나타나기 시작하였다. 즉 1997년 말에 불어닥친 외환위기로 인해 1998년의 재정적자가 GDP의 4.2%에 이르는 등 심각한 재정 불안이 발생하였다. 이에 따라 정부는 조세감면 통제장치를 한층 강화하지 않을 수 없었다.

1998년 5월 재정경제부(현 기획재정부) 세제발전심의회위원회 총괄분과위원회는 「조세감면제도의 개편 및 조세지출예산제도의 도입방안」을 발표하였다. 동 방안은 장기적이고 안정적인 세입기반의 확보를 위하여 과세 저변을 확대할 수 있는 제도적 장치의 마련, 기업구조조정 촉진 지원을 위한 단기적 세법개정 사항 및 중장기적 제도에 대한 개선 검토, 재정운용의 투명성 제고 및 예산정책과의 연계성 강화

를 위한 조세지출예산제도의 점진적·단계적 도입을 주요 내용으로 담았다. 구체적으로 장기적·안정적 세입기반의 확보를 위하여 동 방안은 현행 「조세감면규제법」을 폐지하고 「조세특례제한법」을 제정하여 모든 조세감면 규정 및 중과세 규정을 단일법 체계로 흡수하고, 조세감면의 기득권화 방지를 위하여 개별 조세지원 제도별로 적용시한(1년, 2년, 5년, 기타)을 두는 일몰제를 도입하며, 새로운 조세감면에 대한 사전관리를 강화하고 사후평가 의무화제도를 도입하는 것을 핵심으로 하였다.

이러한 방안의 일부를 받아들여, 1998년 말 정부는 「조세감면규제법」을 「조세특례제한법」으로 변경하였다. 이에 따라 일반 법률이나 개별 세법의 조세감면 규정을 특례법으로 통합·전환하였다.¹⁶⁾ 아울러 감면 조문별로 그 적용시한을 설정하는 일몰법을 도입함으로써 조세감면의 효율성을 고양하는 동시에, 당시의 현안과제이었던 기업구조조정을 촉진하고 성장잠재력을 배양하기 위한 지원을 강화하였다. 특히 일몰법의 도입은 향후 조세지출예산제도의 도입 여건 조성을 위한 것이었다.

하지만 종전 「조세감면규제법」의 한시규정과 마찬가지로 「조세특례제한법」의 일몰제에 근거한 한시규정도, 법 전체 대신 개별 항목을 대상으로 설정된 차이만 있을 뿐이었다. 따라서 조세지원을 계속 수혜하고자 하는 이해집단의 요구와 이와 같은 압력에 취약할 수밖에 없는 정책당국의 입장이 그대로 유지되는 한 일몰제 역시 감면의 한시성을 보장하는 제도로서 정착되기에는 여전히 한계를 안고 있다.

이러한 현실적 한계를 개선하는 대책으로 정부는 국세분야에 국한하여 경제협력개발기구(OECD)의 회원국들 사이에서 보편적으로 도입되어 운용되고 있는 조세지출예산제도를 원용한 조세지출보고제도를 1999년부터 도입하여 시행하고 있다.¹⁷⁾ 이러한 조세지출보고제도는 완전한 형태의 조세지출예산제도와는 상당한 거리가 있는 방식으로 여러 문제점을 내포하고 있는 것으로 평가받고 있다(유태현, 2008).¹⁸⁾

16) 1998년 말 종전의 「조세감면규제법」은 「조세특례제한법」(법률 제5584호 1998.12.28)으로 전면 개편되었다.

17) 더 나아가 최근에는 지방세분야를 그 대상으로 확대하는 계획을 추진중에 있다. 현행 조세지출보고제도는 1996년 우리나라가 OECD에 가입한 것을 계기로 국제규범에 부응하는 조세체계 마련, 조세감면의 남용 방지 및 효율적인 예산운영과 재정의 투명성 제고 등의 필요성에 의해 도입된 것이다. 동 제도는 1998년 2월 국민의 정부 100대 개혁과제 중 하나로 선정되었고, 1998년 3월 재정경제부 세계실에 조세지출예산과가 신설되어 조세지출예산업무를 담당하도록 함으로써 그 실질적인 시행의 기반이 마련되었다(이해현, 「조세지출예산제도에 관한 소고」, 『한국재정정책논집』, 제5집 제1권, 2003.2, p. 226).

18) 전춘옥·유태현, 「지방세지출예산제도의 도입 방향에 관한 연구」, 『세무학연구』, 제22권 제4호, 2005. 12, pp. 185~187. 이들은 현행 조세지출보고제도의 문제점으로 법률적 근거의 미비, 조세지출 과정에 대한 체계화의 미흡, 통계 현황 제시에 불과한 조세지출 보고 등을 들고 있다.

다) 내용

(1) 분야별 개정내용¹⁹⁾

(가) 투자촉진 등 성장잠재력 배양

◇ 중고설비투자세액공제(신법 §27)

〈개정내용〉

· 중고설비투자

- 제조업 영위기업이 중고설비를 구입한 금액의 5%를 법인세·소득세에서 공제

현행	개정
〈신설〉	<ul style="list-style-type: none"> · 대상설비의 범위 <ul style="list-style-type: none"> - 중고품인 사업용 고정자산으로서 차량, 공구, 기구, 비품 제외 제3조 제1항(중소기업투자세액공제 적용대상자산)을 준용 · 투자세액공제를 배제하는 거래 <ul style="list-style-type: none"> - 특수관계자 간 거래: 법인세법시행령 §87, 소득세법시행령 §98에 의한 특수관계자와의 거래 - 사업양수도방식에 의한 거래: 사업장을 양수하여 당해 사업장에서 양도자가 영위하던 사업을 양수자가 계속 영위하는 경우

〈개정이유〉

- 특수관계자 간 거래는 중고설비의 적정가격 평가가 어렵고, 사실상 동일한 주체가 사업을 영위하면서 세제혜택만을 볼 수 있는 루프홀(loophole)로 작용할 수 있으므로 이를 방지
- 사업양수도 방식에 의한 거래는 설비의 소유주만 바뀌어 동일한 사업을 영위하는 것으로 중고 유희설비의 효율적 활용을 촉진하려는 당초 입법취지와 다르므로 이를 배제

◇ 벤처기업 출자주식에 대한 양도소득세 비과세(개정법 §14)

〈개정내용〉

· 벤처기업 출자주식 등 양도소득세 비과세

- 개인 또는 개인투자조합이 벤처기업에 직접출자하여 취득하는 주식 또는 출자지분 추가

하지만 이러한 문제들 중 일부는 2006년 국가재정법 제정에 의해 해소되었다.
19) 이기철, 『조세감면규제법 개정 주요내용: 조세특례제한법』, 1999

현행	개정
〈신설〉	<ul style="list-style-type: none"> · 비과세대상 주식 또는 출자지분의 요건 - 창업 후 3년 이내인 벤처기업 또는 벤처기업으로 전환한 지 3년 이내인 기업에 대하여 행한 투자일 것 - 특수관계 없는 벤처기업에 투자할 것 - 벤처기업에 출자하여 5년 이상 보유 후 양도할 것

〈개정이유〉

특수관계가 없고 창업 후 3년 이내인 벤처기업에 직접 출자하여 5년 이상 보유 후 양도하는 주식 등에 대해 양도소득세를 비과세함으로써 벤처기업 투자 활성화 및 경영안정 지원

◇ 벤처기업 주식매입선택권(stock option)에 대한 조세지원(개정법 §15)

〈개정내용〉

- 주식매입선택권 과세특례 추가

현행	개정
<ul style="list-style-type: none"> · stock option 실시가능 법인 - 상장법인·창업자·신기술사업자 - 총발행주식의 10% 범위 내 - 주식매입선택권 행사로 임직원(특수관계자 제외)이 얻는 이익은 근로소득에서 제외, 부당행위계산대상에서 제외 ※ 주식 양도 시 주식의 실제매입가액을 취득가액으로 하여 양도차익계산 	<ul style="list-style-type: none"> - 벤처기업 추가 - 벤처기업의 경우 20% ※ 종업원 및 종업원 이외 자로 각 10%씩 구분 - 벤처기업의 경우 교수·연구원·법률가 추가 ※ 단, 법인은 제외

(나) 기업구조조정 지원

◇ 현물출자에 대한 세제지원(개정법 §38)

〈개정내용〉

- 내국법인이 1999년 12월 31일까지 현물출자하여 신설법인을 설립, 특수관계자 간에는 적용배제
- 세제지원
 - 신설법인의 주식가액 중 자산양도차익에 상당하는 금액에 대한 법인세 과세이연
 - 특별부가세 이월과세

· 사후관리

- 신설법인이 3년 이내에 사업을 폐지하는 경우 과세이연한 금액을 전액 익손금산입

현행	개정
<신설>	<ul style="list-style-type: none"> · 법인세 과세이연방법 <ul style="list-style-type: none"> - 신설법인 주식가액을 압축기장총당금으로 계상(주식 매각시 익금환입) - 주식일부 매각시 익금환입액: 압축기장총당금×(양도주식수/현물출자로 인하여 취득한 신설법인의 주식수) · 현물출자대상: 사업에 사용하던 자산, 주식 · 사업의 폐지 판정기준 <ul style="list-style-type: none"> - 현물출자받은 자산을 사업에 직접 사용하지 아니하거나, 3분의 2 이상에 해당하는 가액의 자산을 처분 - 승계받은 사업을 6월 이상 계속하여 휴업하거나 폐업(법인세법상 분할에 대한 사후관리 규정과 동일)

<개정이유>

상법상의 기업분할제도가 도입되기 이전 직접적인 분할이 곤란하나 현물출자를 통한 자회사의 설립은 가능하므로 이 방법을 활용하여 기업의 구조조정을 지원하기 위한 것이므로 보다 간편히 하고자 함.

◇ 주주의 보증채무 인수 등에 대한 세제지원(개정법 §39)

· 지원요건

- 주채권금융기관이 승인하는 구조조정계획에 따라 1999년 12월 31일까지 지배주주 및 특수관계자의 주식을 특수관계자 외의 자로서 동일업종을 영위하는 자에게 전부 양도
- 주채권금융기관이 승인하는 법인청산계획서를 세무서장에게 제출하고 2000년 12월 31일까지 청산

· 세제지원

- 주주: 손금산입 허용
- 채무를 면제받은 법인: 채무면제익(이월결손금 초과분)을 3년 거치 3년 분할 익금산입. 단, 대통령이 정하는 요건에 따라 세무서장이 승인하는 경우 거치기간 2년 연장 가능

현행	개정
〈신설〉	<ul style="list-style-type: none"> · 구조조정계획에 포함될 내용 <ul style="list-style-type: none"> - 당해 기업집단의 재무구조개선계획 - 주식의 양도·양수에 관한 내용 및 그 효과 · 동일업종의 범위 <ul style="list-style-type: none"> - 표준산업분류 중 소분류 · 주채권금융기관의 범위 <ul style="list-style-type: none"> - 주채권은행 또는 최대채권금융기관 · 대통령령이 정하는 요건 <ul style="list-style-type: none"> - 추후 기업구조조정의 진행상황을 감안하여 규정

〈개정이유〉

부실기업을 정리하고자 하는 경우에 보증 등을 통한 부실기업의 채무정리를 지원함에 있어 그 요건들을 완화하고자 하는 것임.

(다) 금융기관 구조조정지원

◇ 증권투자회사의 배당가능이익의 범위규정(신법 §54)

〈개정내용〉

- 증권회사투자회사법에 의하여 금융감독위원회에 등록된 증권투자회사가 배당가능이익 중 90% 이상을 배당할 경우 소득공제

현행	개정
〈신설〉	<ul style="list-style-type: none"> · 배당가능이익: 자기자본(자산-부채)에서 다음의 금액을 차감한 금액 <ul style="list-style-type: none"> - 자본금 - 자본잉여금 - 상법 제458조의 규정에 의한 이익준비금적립액 - 기타 법정적립금 - 자본조정

〈개정이유〉

법에서 위임한 배당가능이익의 구체적 범위규정

(라) 지역 간의 균형발전을 위한 조세지원

◇ 물류시설의 이전에 대한 양도소득세 등의 감면(개정법 §35)

〈개정내용〉

대도시권에서 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 사업장을 대도시 외의 지역에

있는 물류시설로 이전하기 위하여 당해 사업장의 토지 등 양도시 양도소득세 등 50% 감면

현행	개정
〈신설〉	<ul style="list-style-type: none"> · 물류시설의 범위 <ul style="list-style-type: none"> - 화물유통촉진법상 물류시설 · 물류시설의 이전요건 <ul style="list-style-type: none"> - 화물유통촉진법상 화물유통기본계획에 따라 사업장을 물류시설로 이전할 것 - 선이전 후양도: 새로운 사업장 사업개시일로부터 2년 이내 종전 사업장 양도 - 선양도 후이전: 종전사업장 양도일로부터 1년 이내 새로운 사업장으로 이전하여 사업개시

〈개정이유〉

화물유통촉진법상 화물유통기본계획에 따른 물류시설의 원활한 이전을 지원

(마) 국민생활의 안정지원을 위한 조세특례

◇ 장애인 편의시설투자세액공제(신법 §94)

장애인, 노인, 임산부 등의 편의증진을 위한 시설로서 대통령령이 정하는 시설에 투자하는 경우: 투자금액의 3% 세액공제

현행	개정
〈신설〉	· 「장애인, 노인, 임산부 등의 편의증진보장에 관한 법률」에 의한 편의시설 중 기획재정부령에서 정하는 시설

〈개정이유〉

장애인 등의 편의 증진을 도모

◇ 금융기관의 부실에 따른 세금우대저축의 추징배제(신법 §94)

현행	개정
<ul style="list-style-type: none"> ○ 세금우대저축의 소득세 추징배제 사유 · 저축가입자 측면 <ul style="list-style-type: none"> - 천재지변, 해외이주, 사망 - 퇴직, 근무사업장의 휴업 또는 폐업 - 3월 이상 요양을 요하는 상해 및 질병 - 국외취업근로자의 질병 또는 취업계약 기간만료로 인한 귀국 · 금융기관 측면 <ul style="list-style-type: none"> - 추징배제규정 없음 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세금우대저축의 소득세 추징배제 사유 · 저축가입자 측면 〈현행과 같음〉 · 금융기관 인가 등의 취소, 영업정지 등에 의하여 해지한 경우도 포함

<개정이유>

저축자의 귀책사유가 아닌 금융기관 인가 등의 취소, 영업정지 등으로 인하여 저축을 중도해지하는 경우 소득세 등의 추징을 배제하도록 함으로써 납세 편의 도모

(바) 과세표준 양성화를 위한 조세특례

◇ 금융기관을 통해 수입금액을 수납하는 사업자의 소득세경감(신법 §122)

금융기관을 통해 수입금액을 수납하는 개인사업자의 경우 총수입금액 중 금융기관을 통해 수납한 수입금액이 직전과세연도의 수입금액을 초과하는 경우 세액공제 허용

현행	개정
<신설>	<ul style="list-style-type: none"> ○ 동 제도의 적용을 받는 사업자의 범위 <ul style="list-style-type: none"> · 「학원의 설립·운영에 관한 법률」에 의한 학원을 운영하는 사업자로서 다음의 요건을 갖춘 자 <ul style="list-style-type: none"> - 은행, 상호신용금고, 체신관서, 농·수·축협, 새마을금고 등 금융기관과 수납대행계약 등을 체결하고 동 금융기관을 통해 수강료·교습비·교재비 등을 수납할 것 - 사업장 현황신고 시 금융기관 수납계좌 및 금융기관을 통해 수납한 수입금액내역을 세무서장에게 제출할 것 - 세액공제를 받고자 하는 과세연도의 직전과세연도 종료일로부터 소급하여 1년 이상 계속 당해사업을 영위할 것 · 적용배제: 금융기관을 통하지 않는 수강료·교육비가 총수강료·교육비의 20%를 초과하는 경우 ○ 세액공제액계산에 필요한 사항 <ul style="list-style-type: none"> · 경정 또는 수정신고 등으로 전년도 수납금액이 변경되는 경우에는 이에 따라 세액공제액을 재계산 ○ 세액공제 신청절차 <ul style="list-style-type: none"> · 종합소득과세표준확정신고와 함께 세액공제신청서를 세무서장에 제출하도록 함

<개정이유>

시행 초기에는 적용대상을 우선 학원으로 한정하고 시행 성과를 보아가며 유사 분야까지 확대

(사) 조세감면의 관리강화 및 사전·사후관리 도입

◇ 조세감면의 사전·사후관리(신법 §142)

조세지출예산제도 도입과 관련하여 조세감면건의도 세출예산편성에 준하는 절차를 따르도록 규정

· 조세감면 사후평가의무화제도 도입

- 대통령령이 정하는 조세특례사항에 대해 중앙행정기관장은 조세감면평가서를 기획재정부장관에게 제출

현행	개정
〈신설〉	<ul style="list-style-type: none"> · 조세특례사항 <ul style="list-style-type: none"> - 당해연도에 적용기한이 만료되는 조세특례사항 - 신규 조세특례로서 도입된지 2년 이내 조세특례사항 - 기존의 조세특례사항 중 감면범위를 확대하고자 하는 사항 - 연도별 조세지원기본계획에 재검토가 필요한 사항으로 열거된 조세특례사항

〈개정이유〉

조세감면제도에 대한 철저한 성과분석 및 사후관리로 조세감면제도의 효과성 제고 및 조세지출예산제도의 도입 여건 조성

(2) 조세특례제한법의 소득공제, 세액 감면 및 공제

소득공제란 각 과세연도의 소득금액에서 일정액을 공제하는 것을 말한다. 즉, 과세표준이 되는 소득의 일부를 공제하는 것이다. 이러한 소득공제로 인한 세부담 절감효과의 크기는 그 공제액에 한계세율을 곱한 금액으로서 같은 소득금액이라도 한계세율이 높은 납세의무자가 보다 큰 공제의 혜택을 누릴 수 있다. 법인의 경우 소득공제는 과세연도의 소득금액에서 이월결손금의 공제 및 비과세소득을 차감한 금액을 한도로 하며 이월공제는 허용되지 않는다.

세액감면이란 특정 소득에 대해 실효세율을 곱하여 계산한 세액에 대하여 일정비율에 해당하는 금액 또는 그 전액을 당해 과세연도 산출세액에서 공제하는 것을 말하며 그 조세부담 절감효과의 크기는 감면 대상소득에 실효세율을 곱하여 계산한 금액에 감면비율을 곱한 것과 같다. 먼저 기간 제한이 없는 세액감면은 감면 대상 소득이 발생하면 시기의 제한이 없이 감면하는 유형이다. 공공차관 도입에 따른 감

면, 국제금융거래에 따른 이자소득에 대한 면제 등이 이에 해당된다. 반면에 기간 제한이 있는 세액감면은 감면 대상소득이 최초로 발생한 과세연도와 그후 일정한 과세연도까지 발생한 경우에 한하여 감면하는 유형이다. 외국인투자기업에 대한 감면 등이 이에 해당한다.

세액공제란 당해 과세연도의 산출세액에서 일정한 금액을 공제하는 것을 말한다. 즉, 특정 소득에 관계없이 일정한 투자액의 일정비율에 해당하는 금액을 산출세액에서 공제하는 것을 말한다. 그 세부담 절감효과의 크기는 세액공제액 그 자체가 된다. 그러므로 직면하는 한계세율이 서로 다르더라도 같은 세부담의 절감효과가 나타난다.

현행 「조세특례제한법」상 세액공제는 기업의 투자를 촉진하기 위한 투자세액공제, 특정 지출을 장려하기 위한 세액공제 및 수입금액 증가에 대한 세액공제로 구분된다. 이러한 세액공제는 몇 가지로 분류된다. 첫째, 비과세는 일정한 소득에 대하여 과세소득에서 제외하는 것을 말한다. 처음부터 국가가 과세권을 포기한 것이므로 비과세를 받기 위한 신청절차를 필요로 하지 않는 것이 보통이다. 이러한 비과세소득은 과세표준에 합산되지 않으며 그 세금 혜택의 크기는 비과세금액에 한계세율을 곱하여 계산한 금액이다. 중소기업창업투자회사 등이 창업자 또는 벤처기업에 출자함으로써 취득한 주식의 양도차익, 기업구조조정전문회사가 구조조정 대상기업에 출자함으로써 취득한 주식의 양도차익 등이 이에 해당한다. 둘째, 경감세율 및 분리과세는 일정한 이자소득 및 배당소득에 대한 특례세율에 의한 저율과세 및 분리과세, 농업협동조합법인 등에 대한 당기순익과세 등이 있다. 셋째, 세액공제의 이월공제는 세액공제액이 당해연도에 납부할 세액이 없거나 최저한세의 적용으로 공제받지 못한 금액은 당해 과세연도의 다음 과세연도 개시일로부터 4년(연구 및 인력개발비 세액공제의 경우는 7년) 이내에 종료하는 사업연도에 이월하여 이월된 각 과세연도의 법인세에서 이를 공제한다. 넷째, 가산세(세금우대자료 미제출가산세)의 경우, 저축취급기관이 세금우대자료를 법정기간 이내에 미제출하거나 제출하였으나 불분명한 경우에는 미제출 또는 불분명한 저축금액의 각 1000분의 2에 상당하는 금액과 당해 저축계약 또는 해지한 건당 2천원 중 많은 금액을 납부세액에 가산한다. 세금우대자료 제출기간의 종료일이 속하는 달의 다음 달 말일까지 지연 제출 시 가산세의 50%를 경감한다.

〈표 IX-2-7〉 주요 세액공제·감면제도(2012)

		주요내용 (공제금액 및 한도 등)
세액공제	배당세액공제	Gross-up 대상 배당소득 총수입금액×11%
	기장세액공제	간편장부대상자인 사업자가 복식기장에 따라 소득금액 계산하는 경우, 산출세액의 20% 공제, 연 100만원 한도
	재해손실세액공제	재해로 인해 사업용 자산(토지 제외)총액의 20% 이상 상실한 경우, 소득세액 중 상실비율에 따라 공제
	근로소득	산출세액 50만원 이하분 55%, 산출세액 50만원 초과분 30% 공제, 연 50만원 한도
	주택차입금이자상환액	1995.11.1~1997.12.31 취득한 주택차입금에 대한 이자상환액의 30%공제
	기부정치자금	본인의 정당 기부금(10만원)의 100/110 공제, 10만원 초과금액은 소득공제
	외국납부	종합소득산출세액에서 전체종합소득에서 외국에서 소득세 납부한 국외원천소득금액이 차지하는 비중만큼 외국납부세액 공제
	전자신고	전자신고 방법으로 소득세 또는 법인세 과표 신고하는 경우 해당 납부세액에서 2만원 공제
	현금영수증가맹점	현금영수증가맹점이 2013년 12월 31까지 현금영수증 발급하는 경우 해당과세기간 발급건수×20원 공제
	기타조특법상세액공제	· 중소기업투자/ 기업의 어음제도 개선/ 연구·인력개발비/ 연구 및 인력개발 위한 설비투자/ 기술취득/ 생산성향상시설투자/ 안전설비투자 등/ 에너지절약시설 투자/ 환경보전시설투자/ 의약품 품질관리 개선시설투자/ 고용창출투자/ 근로자복지증진 시설투자/ 해외자원개발투자/ 지방대학 연구·인력개발설비 기부에 대한 세액공제 · 정규직 근로자로의 전환/ 지급명세서 전자제출/ 전자신고/ 제3자 물류비용에 대한 세액공제
세액감면	소득세법상세액감면	· 정부 간 협약에 의해 우리나라에 파견된 외국인이 그 양쪽 또는 한쪽 당사국 정부로부터 받은 급여 · 거주자 중 대한민국 국적을 가지지 아니한 자와 비거주자가 선박과 항공기의 외국항행사업으로부터 얻은 소득(단, 그 비거주자 등의 국적기국에서 동일한 면제 있는 경우만 해당)
	조특법상세액감면	· 외국인 기술자에 대한 소득세 감면 · 영농조합법인의 조합원이 영농조합법인으로부터 받는 배당소득 · 중소기업특별세액감면 · 창업중소기업/ 사업전환중소기업/ 연구개발특구 입주 첨단기술기업 / 고용창출형 창업기업/ 사회적기업/ 수도권과밀억제권역 외 지역 이전 중소기업공장/ 농공단지입주기업/ 제주첨단과학기술단지입주기업/ 제주투자진흥지구/ 기업도시개발구역입주기업/ 외국인투자에 대한 세액감면(일정기간 적용) · 산림개발소득에 대한 세액감면

자료: 국회예산정책처, 『2012년도 조세지출예산서 분석』

3) 국가재정법

가) 도입 목적 및 의의

재정의 건전성 및 효율성 제고를 위해 개별적 필요에 따라 이루어지고 있는 비과세, 감면제도를 종합 관리하여, 국세감면비율을 대통령령이 정하는 비율 이하가 되도록 관리하고자 재정부 장관의 조세지출예산서 작성 및 국회 제출이 의무화되었다.

정부의 2008년 세제개편안의 향후 5년간 감세규모에 대한 국회예산정책처와 기획재정부 간의 최근의 논쟁은 감세에 따른 세수효과를 판단할 때 재정건전성을 저해하는 세법개정의 효과를 정확하게 제시하지 않아서 납세자들에게 동 효과를 실제 보다 작게 보이게 할 수 있는 문제점을 노정했다. 세제개편안의 향후 5년간의 감세 효과를 단순한 전년 대비 감소폭만으로 누계한 기획재정부의 방식은 실제 조세감면과 큰 차이가 있으며, 세제개편안의 시행기간 동안의 감세규모가 마지막 연도의 조세감면에 의해서만 결정되고 나머지 연도의 조세감면은 전혀 영향을 미치지 않기 때문에 정부의 의도에 따라서 감세규모를 조정할 수 있는 문제점이 있다. 특히, 2008년 하반기 이후 세계경기 침체 등 대내외 여건의 악화로 인한 경제위기의 조기 극복을 위한 재정의 적극적 역할이 강조됨에 따라 감세를 통한 적자재정의 편성이 불가피한데, 기획재정부의 감세규모 측정방법은 이에 따른 재정건전성의 악화에 대한 비판을 벗어나려는 유인이 있는 것으로 볼 수 있다.

나) 국가재정법 제정(2006) 전후 배경

2004년 10월 정부는 재정운용 여건의 급속한 변화에 부응하는 새로운 재정운용의 틀을 마련하기 위하여 「예산회계법」 및 「기금관리기본법」을 발전적으로 통합한 「국가재정법안」을 국회에 제출하였다.²⁰⁾ 정부는 국가 재정운용의 기본법을 제정함으로써 국가재정운용계획, 예산 총액배분·자율편성, 성과 관리 등 재정개혁 과제들의 효율적 추진을 뒷받침하여 재정의 효율성·건전성 및 투명성을 높이고자 하였다. 특히 동 법안은 국세감면에 대한 통제 강화 방안을 담고 있었다. 즉 각 중앙관서의 장이 새로운 국세감면을 요청하는 경우에는 기존 국세감면의 축소 또는 폐지방안을 재정경제부장관(현 기획재정부장관)에게 제출하도록 하고 재정경제부장

20) 정부, 「국가재정법안」, 2004. 10.

관에 대하여는 전년도 및 당해연도의 국세감면보고서를 국회에 제출하도록 하였다. 이는 1999년부터 시행되고 있던 조세지출보고제도의 법률적 근거의 마련을 위한 조항에 해당한다.

한편 2004년 12월에는 박재완 의원 대표발의로 「국가건전재정법안」이 국회에 제출되었다.²¹⁾ 동 법안은 정부안과 동일한 ‘국세감면에 대한 통제안’ 이외에, 조세지출예산제도의 도입 규정을 담고 있었다. 즉, 동 법안은 국세감면보고서 제출 이외에 조세지출예산서를 예산안과 함께 국회에 제출할 것을 명시하였던 것이다.

2005년 4월 발표된 이들 법률안에 대한 검토보고서에서는 다음과 같은 점이 지적되었다.²²⁾ 우선 국세감면의 제한과 관련하여 첫째, 국세감면이 개별 세법 및 「조세특례제한법」의 개정에 의해 이루어지는 점을 감안할 때, 국세감면율을 ‘대통령령이 정하는 비율’ 이하로 유지하도록 하는 규정은 조세법률주의에 입각한 국회의 입법권을 저해할 수도 있다는 것이다. 둘째, 각 부처가 새로운 국세감면을 요청하는 경우 재경부장관(현 기획재정부장관)에게 기존 국세감면의 축소 또는 폐지방안을 제출하도록 하는 규정에 대해서는 새로운 국세감면의 신설에 대한 심사를 강화하기 위하여 법률에서 ①조세감면의 목적, ②조세감면으로 인한 기대효과, ③향후 5년간의 예산세수효과 및 관련 통계자료, ④감면효과의 일몰기한 등도 제출하도록 구체적으로 규정할 필요가 있다.²³⁾

셋째, 양 법안은 조세지출(국세감면)보고서의 국회 제출시기를 규정하고 있으나, 동 보고서가 국회 예산심의의 참고자료로 활용될 수 있도록 예산안과 함께 제출하도록 규정할 필요가 있다.

또한 조세지출(국세감면)보고서는 조세지출예산제도의 도입과 관련해서는 사전 준비기간이 필요하다는 점을 언급하고 있다. 즉 감면자료 수집의 어려움 및 추계기

21) 박재완 의원 등, 「국가건전재정법안」, 2004.12.6.

22) 국회운영위원회 수석전문위원, 「국가재정법안」(정부제출), 「국가건전재정법안」(박재완 의원 대표발의), 「예산회계법중개정법률안」(정성호 의원 대표발의), 「예산회계법중개정법률안」(박형준 의원 대표발의), 「예산회계법 일부개정법률안」(박성범 의원 발의) 검토보고, 2005.4, pp. 111~114.

23) 「조세특례제한법」[1998.12.28 법률 제5584호] 제142조 (조세특례의 사전·사후관리) 제2항은 중앙행정기관의 장은 경제·사회정책 등의 효율적 수행을 위하여 조세감면이 필요하다고 인정되는 사항에 대하여 조세감면의 목적, 조세감면으로 인하여 기대되는 정책효과, 연도별 예상세수효과 및 관련 통계자료 등을 포함한 조세감면건의서(“조세감면건의서”)를 매년 5월 31일까지 재정경제부장관에게 제출하여야 한다고 규정하고 있다[2008.9.26 법률 제9131호도 마찬가지임].

법의 미개발 등의 기술적 애로와 「조세특례제한법」 등 조세지출 관련 세법의 빈번한 개정으로 인하여 다음 연도 조세지출의 규모를 합리적으로 추정하기 어렵다는 정부의 입장을 감안하여 그 준비에 필요한 일정 유예기간을 부여하는 방안을 고려할 필요가 있다는 것이다.

〈표 IX-2-8〉 국세감면의 제한 및 조세지출예산제도 도입방안의 비교

현행 예산회계법	정부안 (’04. 10. 19, 국회제출)	의원 발의안 (’04. 12. 6, 박재완 의원 대표발의)
없음	<ul style="list-style-type: none"> ○ 대통령령에서 정한 국세감면비율을 유지하도록 하는 규정 신설 ○ 각 부처가 새로운 국세감면을 요청시 재경부장관(현 기획재정부장관)에게 기존의 국세감면을 축소 또는 폐지방안을 마련하여 제출하도록 의무화 ○ 재경부장관은 전년도 국세감면 실적 및 당해 연도 전망보고서를 국회에 제출하도록 의무화(제64조) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 정부안과 동일(제92조)
조세지출예산제도 도입	<ul style="list-style-type: none"> ○ 규정 없음 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 재경부장관은 조세지출예산서를 작성하여 예산안과 함께 국회에 제출 ○ 조세지출예산서의 구체적 작성방법 등에 관하여는 대통령령으로 정함(제31조)

자료: 유태현(2008), 『지출개념 정립과 세부항목별 분석』에서 재인용

2006년 9월 국회운영위원회는 「예산회계법」 등의 개정과 관련하여 그동안 제출된 5건의 법률안의 내용을 종합·정리하여 「국가재정법안」(대안)을 제안하였다.²⁴⁾ 동 법안은 새로운 재정운용 틀의 마련, 재정의 효율성·투명성·건전성 확보를 목표로 하였다. 세부적으로 동 법안은 「예산회계법」 및 「기금관리기본법」을 통합하여 국가 재정운용의 기본법을 제정함으로써 새로운 재정운용의 틀을 마련하며, 국가재정운용계획 수립, 예산총액배분 및 자율편성제도, 성과관리제도 등을 통하여 재정의 효율성을 도모하고자 하였다. 또한 재정정보 공표의 확대, 조세지출예산제도의 도입 등을 시행함으로써 재정의 투명성을 제고하며, 추경편성 요건의 강화, 국가채무관리계획의 수립 등을 통하여 재정의 건전성을 확보하고자 하였다.

24) 국회운영위원회, 「국가재정법안(대안)」, 2006. 9. 7.

다) 내용

「국가재정법」은 2006년 10월 국회를 통과하여 법률 제8050호로 공포되었다. 제정된 국가재정법 중 조세감면과 관련된 주요 내용은 다음과 같다. 첫째, 국세감면비율 한도제가 도입되었다(제88조 제1항). 이는 국세감면에 대한 총량적 관리를 강화하기 위한 제도로써, 국세감면 총액을 국세의 일정 비율 이내에서 관리하는 것을 주요 내용으로 한다. 국세 감면비율의 한도는 시행령에 의해 규정된다(2007.1.1 시행).

둘째, 국세감면의 사전제한제도가 도입되었다(제88조 제2항). 재원조달 방안이 수립되지 않는 감면 신설을 제한하는 등 제도는 중앙관서의 장이 새로운 감면 요청시 기존 감면의 축소·폐지 방안 등을 작성하여 제출하도록 하고 있다(2007.1.1 시행).

셋째, 조세지출예산제도의 도입이다(법 제27조, 제34조 제10호 및 부칙 제6조 제1항). 동 제도의 시행에 따라 조세지출예산서 작성은 재정운용의 투명성 및 효율성을 제고하기 위한 것으로서, 조세지출예산서는 3년간(직전연도 실적, 당해연도 및 다음연도 추정금액) 조세감면규모를 기능별·세목별로 정리하여 예산안 국회제출시기에 맞추어 제출하도록 되어 있다. 하지만 조세지출예산서의 작성 및 제출은 2011년 회계연도 예산안부터 적용하도록 되어 있다.

2007년 7월에는 조세감면의 규모를 점진적으로 축소하고 효율적으로 정비하기 위하여 조세감면평가위원회(위원장: 세제실장)가 설치되었다. 동 위원회는 매년 조세감면제도 운용방향, 그리고 정비계획과 중앙행정기관의 조세감면건의서, 조세감면평가서에 관한 사항 등에 대해 심의·평가하는 역할을 담당하도록 되어 있다(유태현, 2008).²⁵⁾

4) 조세지출 관리제도

가) 의의 및 배경

일반 재정사업(세출예산)에 대해서는 「국가재정법」 제8조 (성과중심의 재정운영)에 따라 다양한 성과관리 제도를 운영중이다. 그러나 재정지원 수단 중 하나인 비과세·감면 등 세입 측면의 조세지출(조세특례)에 대한 성과관리체계는 미흡한 상황이다.

25) 조세감면평가위원회는 정부위원 및 민간위원 등 15명 이내로 구성되어 있다(한국조세연구원, 『조세지출 해외사례 연구 및 개선방안』, 2007. 12, p. 7).

기획재정부는 7월 29일, 금년 1월 재정위험관리위원회에서 논의된 조세지출 성과관리 필요성 및 도입방안의 후속조치로 이 같은 내용의 조세지출 성과관리 방안을 마련, 내년부터 시행할 계획이라고 밝혔다. 기획재정부는 현재 예산이 투입되는 일반 재정사업과 달리 조세감면 등 그 성격이 유사한 조세지출(조세특례)사업에 대한 성과관리체계가 미흡한 상황이라는 점을 고려해서 이번 조세지출 성과관리 방안을 마련한 것으로 알려졌다.

실제로 정부는 현재 직전연도, 해당연도, 다음 회계연도 국세감면 실적과 추정금액을 기능과 세목별로 분석한 조세지출예산서와 각 기관이 요구하는 조세감면건의서 제도를 운영중에 있지만, 형식적으로 운영되고 있다는 지적이 제기되어 왔다. 이에 따라 정부는 우선 '목표관리-자율평가-외부기관 심층평가'로 이어지는 기존 재정사업의 단계별 성과관리 제도를 조세지출사업 평가에도 벤치마킹해서 기존 조세지출예산서의 성과평가 체계를 강화할 방침이다. 구체적으로 개별 조세감면 항목별로 담당 소관부처를 지정해 부처 책임성을 강화한다는 복안이다. 예컨대 신용카드 관련 감면제도의 경우에는 금융분야를 담당하는 금융위원회 등에서 우선적으로 제도 성과를 평가 분석한 뒤, 그 결과를 총괄부처인 재정부로 통보해서 사후검증을 받는 구조다.

기획재정부는 취합된 각 부처별 조세감면 사업평가를 재정사업 평가절차와 마찬가지로 내부적으로 사업성과 등을 재차 심층평가한 뒤, 평가점수가 낮은 정책에 대해 매년 비과세 감면제도 정비 과정에서 우선적으로 폐지 또는 축소를 검토할 방침이다. 또한 정부는 조세지출정책 기능을 강화하는 차원에서 각 부처 조세감면 건의절차 또한 기존 예산편성과 유사하게 운영하기로 했다. 일례로 각 부처별 조세감면 한도금액을 설정한 뒤, 신규 감면 건의 과정에서 이를 고려한 조세감면건의서를 제출하는 방식이다. 기획재정부는 소관별 조세지출액을 고려해서 각 부처가 무리하게 한도금액을 넘긴 조세감면을 신청할 수 없도록 사전 통제 기능을 강화하기로 했다.

또한 비과세 감면제도 연장 여부에 대한 평가지침을 마련하여 관련 부처에서 체크리스트 방식을 활용한 자율평가 결과를 작성하면, 기획재정부는 이 결과를 취합한 사후평가 결과를 바탕으로 제도 존속 여부를 결정하기로 했다. 기획재정부는 각 부처의 사전평가를 기반으로 한 사후 종합평가 과정에서 전문연구기관 등에 용역을 발주해서 각 조세지출 항목별로 계량적인 실증분석 평가를 실시할 방침이라고 밝혔

다. 평가기준 등 세부적인 사항은 향후 부처 간 협의 과정을 거쳐 보다 구체화될 전망이다. 이번 계획과 관련해 기획재정부 관계자는 다음과 같이 밝혔다.

“기존 조세지출예산서 및 조세감면건의서 등 조세지출 관리 제도를 보완하는 차원에서 추진되는 것”이라며 “보다 구체적인 방안들은 향후 부처 간 협의를 통해 결정될 것”이라고 밝혔다.

나) 내용

(1) 조세지출예산서

조세지출예산서는 직전·당해·다음 회계연도의 국세감면 실적 및 추정액을 기능·세목·감면방법별로 분석한 보고서이며 이는 1996년 OECD 가입을 계기로 1999년부터 『조세지출보고서』를 작성하였으며, 2010년부터 『조세지출예산서』로 강화하여 국회에 제출하게 되어 있다.

조세지출예산서가 세법 또는 예산심사 과정에서 국가 재원배분의 효율성을 제고하는 데 기여하려면 조세지출 항목들을 세출예산과 동일선상에서 비교·평가할 수 있는 기본정보가 함께 제공되어야 한다. 2010년 처음 국회에 제출한 2011년도 조세지출예산서는 2011년의 예산금액이 추가되었을 뿐, 기존의 조세지출보고서가 명칭만 조세지출예산서로 변경된 형태였다. 반면 2012년도 조세지출예산서는 2011년도의 예산서와는 달리, 국회예산정책처(2010. 11)의 『2011년도 조세지출예산서 분석』 보고서에서 지적되었던 사항들 위주로 개선된 사항들이 포함되었다.

우선 조세지출의 정의와 범위에 대한 기준을 설정하고, 이 기준에 따라 조세지출 항목을 명시화하는 동시에 비망항목²⁶⁾을 생성하였다. 이에 따라 2012년에 포함된 국세감면 항목 수는 201개이지만, 이 중 조세지출 항목 수는 170개, 비망항목 수는 31개로 정리되었다. 이러한 개선은 조세지출 여부가 불명확한 경우 매년 비망항목

26) 조세지출이 갖는 개념적 모호성을 고려하여 조세지출의 특성과 일반적인 조세체계의 특성을 겸하고 있는 개별 세법상 조항을 의미한다. 예를 들면 조세지출의 개념상 「조세특례제한법」상 조세특례규정에 의한 감면은 원칙적으로 조세지출에 해당하지만, 개별 세법상 감면은 특정성, 대체 가능성, 폐지 가능성 등 조세지출의 특성과 개별 조항의 입법취지, 연력, 필요적 경비 여부 등을 감안하여 개별적으로 조세지출 여부를 판단한다. 이때, 「소득세법」상 ‘교육비, 의료비 특별소득공제’ 항목은 조세지출의 특성과 일반적인 조세체계의 특성을 겸하고 있어, 비망항목으로 분류된다.

으로 처리되어 전체 조세지출의 항목을 일정 수준으로 유지할 수 있도록 함으로써, 정책의 흐름을 추적하기 쉽게 한다는 측면에서 바람직할 뿐만 아니라 국가재정에 영향을 미치는 조세감면 정보가 투명하게 공개되고, 의사결정권자와 일반 국민들에게 정보를 제공하게 된다.

둘째, 2010년의 일몰정비 내역과 2011년의 일몰정비 계획이 포함되었다. 이는 현재 우리나라에서 어느 정도의 비과세 감면이 존재하고, 얼마나 감소하고, 얼마나 증가하는지에 대해 일목요연하게 정리되어 있지 않은 현실을 감안할 때, 매우 중요한 정보이다. 조세지출은 정책수단의 하나임에도 불구하고, 세제개편의 목표와는 별개로 관행적으로 일몰연장되어 왔다. 그 때문에 현재 국가재정법상 중기재정운용 계획을 수립하고 있음에도 불구하고, 향후 5년 내에 일몰이 도래하는 항목에 대한 정보는 전혀 관리되어 있지 않다. 이러한 현실에 비추어볼 때, 일몰정비 내역과 일몰정비 계획에 대한 정보 제공은 조세지출을 하나의 정책수단으로 인식하게 되는 출발점이라고 할 수 있다.

셋째, 간접세 항목의 경우, 조세지출예산서에 세법개정안의 내용이 반영되었다. 2011년 말 일몰이 도래하는 항목의 일몰이 연장된 경우에는 2012년 조세지출예산서에 조세지출금액을 표시하고 있으나, 일몰이 종료되는 경우에는 비과세·감면의 일몰 종료를 표시함으로써 예산서의 기능을 더하게 되었다.

넷째, ‘추정 곤란’이었던 항목이 상당수 줄어들었고, 새로 추가된 항목 중에서도 추계가 어려운 경우에는 그 이유가 명시되게 되었다.

(2) 조세감면 평가서 및 건의서

「국가재정법」 제88조 제2항에 따른 ‘국세감면사전제한제’ 및 「조세특례제한법」 제142조에 따른 ‘조세감면 평가서 및 건의서’는 조세감면제도의 방만한 운용을 방지하기 위해 행정부처 내부 통제장치의 일환으로 도입, 운용되고 있는 제도이다. 현재 동 제도들의 운용현황이 외부로 공개되고 있지 않아 정확한 운용실태를 파악하기 어려운 측면이 있다. 그러나 조세감면 항목에 관하여 중앙행정기관 장이 작성하는 조세감면 건의서 및 평가서는 조세감면제도에 대한 운용실태를 파악하고, 신규 감면제도 도입의 필요성을 평가하는 중요한 기초자료가 될 수 있다.

조세감면건의서는 중앙행정기관에서 효율적 정책수행을 위하여 조세감면이 필요

하다고 인정되는 사항에 대해 조세감면건의서를 기획재정부에 제출(매년 5.31까지) 하는 것이며, 조세감면평가서는 중앙행정기관에서 적용기한이 종료되는 조세특례 사항 등에 대하여 조세감면으로 인한 효과분석 및 존치 여부에 대한 의견서를 기획재정부장관에게 제출(매년 5.31까지)한다.

현재 ‘조세감면평가서’는 예산안의 정식 부속서류가 아니므로 국회에 제출되고 있지 않을 뿐만 아니라 평가기준이 정립되어 있지 않고 필요한 측면만을 부각시켜 작성하고 있다. 여기에는 조세지원실적, 조세지원 전후의 경제적 효과 비교, 조세지원 이외의 재정, 금융 등 지원실적, 참고자료 등의 내용이 포함된다. 이러한 내용을 바탕으로 ‘조세지원제도에 대한 총괄적 평가’를 표기하도록 되어있으나, 대부분 ‘연장, 존속’ 등의 메모 형식으로 남겨져 있다(국회예산정책처, 2012).

라. 비과세·감면 관리 및 통제제도의 평가와 개선방안

1) 평가

지금까지 살펴보았던 비과세·감면에 대한 관리 및 통제제도는 그것의 낮은 실효성을 문제삼을 수 있다. 일몰규정이 있지만 일몰을 강제할 제도적 장치가 없는 상태이고, 신규 조세감면에 대한 통제가 되지 않고 각 부처의 조세감면 건의 및 의원 입법안이 꾸준히 증가하는 추세에 있다. 또한 기존 조세감면에 대한 각 부처의 평가가 부실하다. 각 부처가 작성한 조세감면 평가서의 대부분이 목적 달성 여부, 제도 운용에 따른 정책효과 등에 대한 구체적인 분석 없이 기본 감면의 일몰 연장을 건의하고 있다.

조세지출은 성장이나 복지 등 각종 분야의 특정 정책목표를 달성하기 위한 재정 정책 수단 중의 하나이다. 하지만 조세지출이 남용되다 보니 효과에 비해 재정건전성을 해치는 부작용이 커졌다는 지적을 받아왔다. 게다가 조세지출은 일단 도입된 뒤에는 폐지하기 어려운 경직성을 가지고 있다. 이 때문에 일몰제가 운영되고 있으나 일몰시한이 거듭 연장되어 유명무실해진 경우가 많다. 복지수요가 확대되는 추세에 대응해 복지재정 기반을 확충하는 데도 이러한 조세지출이 걸림돌이 되고 있다는 지적도 있다.

이런 여러 이유에서 재정부가 조세지출에 대한 통제를 강화하기로 한 것은 바람

직한 조치라고 평가될 수 있겠으나 다만 두 가지 측면에서 신중한 추진이 필요할 것으로 판단된다. 먼저 시의성의 문제다. 세계적인 경제위기 속에서 국내 경제의 과도한 침체를 막기 위한 재정기능 확대가 요구되는 시점이다. 이런 상황에서 조세 지출을 지나치게 급격히 감축할 경우 냉각된 경기를 한층 위축시킬 수 있을 것이다.

또 하나의 측면은 부서별 한도 설정은 조세지출 총량을 관리하는 데는 도움이 될 수 있겠으나 질적 관리 차원에서는 그것만으로는 부족하다는 점과 관련된다. 조세 지출에도 정책적 가치판단에 따른 우선순위가 작용하는데, 부서별 한도 설정이 그 우선순위를 왜곡시킬 가능성을 배제할 수 없다. 성과평가 제도도 항목별·부서별 평가에 과도하게 치우쳐 운영된다면 조세지출 감축의 본래 취지를 훼손할 수 있다. 조세지출에 대한 통제가 균형재정 조기 달성을 위한 총량관리에만 매몰될 것이 아니라 조세지출의 역진성을 해소하는 방향에서 정책목표와 수혜대상의 유사성을 고려한 통제가 필요할 것으로 보인다.

여기에 정부가 추진하고 있는 비과세·감면제도의 정비가 현재 수혜를 받는 계층의 반발로 인해 쉽지 않을 것으로 전망되는 가운데, 제도 전반에 대해 일괄 정비할 필요가 있다는 의견이 나와 주목된다.

이에 원윤희 한국조세연구원장(당시)은 비과세·감면제도의 정비에 대하여 지난 12일 과천 중앙공무원교육원에서 열린 기획재정부 출입기자단 정책워크숍에서 다음과 같이 밝혔다.

“정책목표의 달성 여부를 살펴봐야 하지만, 비과세·감면제도는 각 제도별 이해관계가 얽혀있어 제대로 정비하기가 쉽지 않을 것”이라며 이같이 밝혔다.

“재정건전화를 위해 의도적인 증세로 세입을 확대하는 정책은 적절치 않다”며 불필요한 비과세·감면제도를 정비하고, 세무행정상의 과표를 더욱 양성화하는 것이 필요하다. 비과세·감면제도의 정비가 어렵다면 일괄해서 줄이는 방안도 검토해볼 필요가 있다.

최근 해외 조세정책동향에 대해 “소득과세를 낮추고, 소비과세를 강화하는 것이 기본 추세”라며 “소득과세에 대한 감세는 민간투자를 활성화하고 경제활동을 높이는 효과가 있는데, 이는 기업에 대한 규제완화 등 감세효과에 대한 전제조건과 같이 가야 하는 문제”라고 말했다.

그는 소비세 강화와 관련해서는 “외부효과와 녹색성장, 에너지 관련 세제로서의 기능이 적절한지 여부 등 전반적인 소비과세 구조로 인한 사회적 영향을 함께 봐야 한다”고 설명했다.

- 원윤희 한국조세연구원장 발언문, 기획재정부 출입기자단 정책워크숍(2009. 6. 12)

또한 국세청 등 담당 행정기관의 과실로 520억원이 넘는 세금이 징수되지 않고 있는 것으로 나타났다. 2012년 현재 조세특례제도에 따른 조세감면 규모는 총 30조 원에 이른다. 그런데 감사원 감사 결과 이러한 조세감면 과정에서 해당 징수기관의 업무처리 미숙으로 부당 감면된 세금이 520억원에 이르는 것으로 밝혀졌다. 이에 감사원은 다음과 같이 지적하였다.

“조세특례제도 감면요건에 해당하지 않는데도 감면해주거나 조세특례에 대한 사후관리가 미흡해 감면요건을 이행하지 않은 업체에 감면세액을 추징하지 못하고 있다”며 “조세특례제도의 적정성을 확보하고 사후관리의 효율성을 제고하는 등 제도운영상의 문제점을 시정하고 개선해야 할 것”이라고 지적했다.

— 감사원 관계자 —

‘조세특례제한제도’는 조세의 감면 또는 중과 등 조세특례에 관한 사항을 규정해 과세를 공평하게 하고, 조세정책을 효율적으로 수행함으로써 국민경제가 건전하게 발전하는 데 목적이 있다. 그런데 감사원 감사결과 감면대상이 아닌 업종에 대해서도 조세감면이 이뤄지고, 특히 국세청 등 담당기관들은 감면 업종에 대한 사후관리도 하지 않는 등 업무처리를 부실하게 해 온 것으로 드러났다. 결과적으로 행정기관의 과실로 국민들의 세금이 일부 기업들에 부당한 혜택으로 돌아가는 결과를 낳은 것이다. 기획재정부는 다음과 같이 입장을 밝히고 있다.

“국세통계연보에 따르면 2010년 기준 법인세의 경우 중소기업이 전체 법인세 총부담세액 29.5조원의 20.4%인 6.0조원을 납부하고 있고, 비과세·감면받은 금액은 전체 비과세·감면받은 금액 7.3조원의 30.2%인 2.2조원이다. 따라서, 납부세액 대비 비과세·감면 금액 비교시 중소기업이 대기업보다 상대적으로 보다 많은 비과세·감면 혜택을 받고 있다. 정부는 금년도 고용창출투자 세액공제 개선을 통해 연간 2,000억원 이상의 세수증대가 있을 것으로 추정하고 있으며 대부분 대기업이 부담할 것으로 전망된다.”

— 기획재정부, 「조세지출 성과관리 제고방안 마련」, 2012. 7. 30(월) 조간 —

또한 지난 10여 년간 조세감면 항목의 신설·폐지 현황을 분석한 결과 조세감면 항목들 중 연평균 조세감면액이 작은 항목들을 중심으로 정비가 이루어지는 등 국가재정 건전성 제고, 과세 공평성 제고 등 조세감면 항목의 정비에 따른 효과는 전

반적으로 미흡한 것으로 평가되었다고 국회예산정책처는 밝혔다. 무엇보다 최근 경제위기 극복을 위한 대응책 등을 이유로 크게 증가하고 있는 조세감면 증가추이에 대하여 각별한 주의가 필요하다고 보았다. 이러한 증가추세는 올해도 지속되어 2012년 국세감면율도 「국가재정법」이 정하고 있는 감면율 한도를 위배할 우려가 큰 것으로 전망되므로 조세감면규모에 대한 적정수준의 관리와 통제가 조속히 이루어져야 할 것으로 보인다(국회예산정책처, 2012).

아래 <표 IX-2-9>는 「국가재정법」 등 현행 법규에서 조세감면제도를 효율적으로 관리·운영하기 위해 도입된 통제제도를 보여준다. 여기에는 조세지출예산제도, 국세감면율한도제, 국세감면사전제한제, 조세감면 평가서 및 건의서 제도 등이 있다.²⁷⁾

현행 「국가재정법」에서 ‘국세감면율한도제(제88조)’나 ‘조세지출예산제도(제27조)’ 등을 도입한 것은 방만해지기 쉬운 조세감면에 대한 총량관리를 강화하는 한편, 조세감면 내역을 대외에 공개함으로써 재정운용의 투명성을 제고하고, 이를 예산 심사과정에서 세출예산과 연계하여 자원배분의 효율성을 제고하기 위함이다.

그러나 현재 조세감면 통제를 위한 제도의 운용현황을 보면 재정운용의 투명성과 자원배분의 효율성을 제고하고자 하는 당초의 도입취지를 제대로 구현하고 있지 못한 측면이 많은 것으로 보여진다. 우선 「국가재정법」 제88조 제2항에 따른 ‘국세감면사전제한제’ 및 「조세특례제한법」 제142조에 따른 ‘조세감면 평가서 및 건의서’는 조세감면 제도의 방만한 운용을 방지하는 통제장치의 일환으로 도입·운영되고 있다. 위 제도들의 운용현황이 공개되고 있지 않아서 정확한 운용실태를 파악하기 어려운 측면이 있지만 행정부 주요시책의 일환으로 조세지원제도를 도입하는 법안이 제출될 경우 유관 부서의 기존 감면제도의 폐지가 함께 이루어지고 있지 않은 관행을 고려할 때 행정부 내부 통제장치로서의 위 제도들의 실효성이 보장되지 않는 것으로 보인다고 밝혔다(정지은, 2009).

그러나 조세감면 항목에 관하여 중앙행정기관 장이 작성하는 조세감면 건의서 및 평가서는 조세감면 제도에 대한 운용실태를 파악하고, 신규 감면제도 도입의 필요성을 평가하는 주요한 기초 자료가 될 수 있다. 그러므로 현재 비공개로 운용되고 있는 조세감면 평가서 및 건의서를 외부에 공개하는 방안을 제도화하고, 조세감면

27) 조세감면제도에 대한 통제수단으로 국한되지는 않으나 일몰규정(sunset clause)이나, 현행 「국회법」 제79조의 2 및 「국가재정법」 제87조의 의안비용추계 제도 등도 여기에 해당한다고 할 수 있을 것이다.

항목에 대한 각 부처별 총량관리를 의무화하는 방안 등 제도운용을 내실화하는 방안이 강구되어야 할 것이라고 제안하였다(정지은, 2009).

〈표 IX-2-9〉 현행 조세감면 통제를 위한 제도 현황

	주요내용	근거규정	비고
조세지출 예산제도	기획재정부 장관은 조세지출예산서를 작성하여 회계연도 개시 90일 전까지 예산안 첨부서류로 제출 *조세지출예산서: 조세감면·비과세 등 조세특례에 따른 재정지원의 직전 회계연도 실적과 당해 회계연도 및 다음 회계연도의 추정금액을 기능별·세목별로 분석한 보고서	국가재정법 제27조 및 제34조	-
국세감면율 한도제	기획재정부 장관은 당해 연도 국세감면율이 대통령령이 정하는 비율 이하가 되도록 노력 국세감면율=국세감면액/(국세수입총액+국세감면액) 대통령령: 직전 3년 평균 국세감면율 + 0.5%	국가재정법 제88조 제1항·시행령 제41조 제1항	-
국세감면 사전제한제	각 중앙관서의 장은 새로운 국세감면을 요청하는 때에 감면액을 보충하기 위한 기존 국세감면의 축소 또는 폐지방안 등을 작성하여 기획재정부 장관에게 제출	국가재정법 제88조 제2항·시행령 제41조 제2항	조세감면 건의서 제출 병행
조세감면 평가서·건의서	중앙행정기관의 장은 조세감면건의서 및 조세감면 평가서를 매년 5월 31일까지 기획재정부 장관에게 제출 *조세감면평가서: 조세감면으로 인한 효과분석 및 조세감면 제도의 존치 여부 등에 대한 의견서 *조세감면건의서: 조세감면 건의 사항에 대하여 조세감면 목적, 기대효과, 연도별 세수효과 및 관련 통계자료 등을 포함한 자료	조특법 제142조	-

자료: 정지은 (2009), 『비과세·감면제도 운용현황 및 개선과제』에서 재인용

또한 조세지출에 대한 통제 및 국가 재정건전성 확보를 위한 제도적 장치로서 ‘국세감면율 한도제’의 실효성을 재검토할 필요가 있다. 현행 「국가재정법」 제88조 및 시행령 제41조에 따르면, 기획재정부장관은 당해 연도 국세감면율이 직전 3년 평균 국세감면율에 0.5%를 더한 값 이하가 되도록 하여 재정당국에 대하여 조세감면제도의 관리를 통한 재정건전성 확보의무를 부과하고 있다(정지은, 2009). 하지만 이는 선언적인 규정에 불과하고, 국세감면율 한도 초과 여부에 대한 사후확인 기능에 머물고 있는 실정이다.

정부가 재정 건전성 회복을 위해 비과세·감면 제도에 대한 대대적인 축소작업에 나섰는데도 감면규모는 오히려 늘어나고 있다. 경제 규모가 커지기 때문이지만 기

존 감면 항목을 없애거나 축소해도 새로운 항목이 생겨나는 것도 증가 배경으로 꼽힌다. 이 때문에 2007년 대비 2011년의 국세 수입은 16% 증가에 그치는 데 반해 비과세·감면은 36%가 넘는 가파른 증가세를 보일 것으로 전망됐다. 2008년 이후 급증 배경을 보면 2008년에는 고유가 대책으로 2조 7천억원에 달하는 유가환급금을 지원한 것이, 작년에는 처음으로 근로장려금 4,537억원이 지급되고 노후차 교체 세제혜택 등이 제공된 것을 꼽을 수 있다. 연구개발(R&D) 세액공제에 따른 감면 규모도 2009년 1조 5천억원대에서 올해 1조 8천억원대에 이어 내년에는 2조 8천억원으로 늘어나는 것도 증가요인이다. 아울러 내년에 첫 감면혜택을 보게 될 고용중대세액공제도 2,500억원으로 추정됐다. 이에 따라 내년 법인세 감면 규모는 7조 9천억원대로 올해보다 9천억원가량 늘어난다. 고유가와 경제위기, 신성장동력 육성이 주된 증가 배경인 셈이다.

특히 감면항목을 줄이는데도 새로운 감면제도가 추가되거나 감면규모가 큰 제도가 일몰이 연장된 것에 따른 영향도 적지 않아 보인다. 실제 조세지출예산서에 포함된 국세감면항목은 2007년 219개, 2008년 189개, 2009년 180개, 2010년 177개로 줄어든 것으로 분석됐는데, 올해 177개로 정비되는 과정에서 34개 항목이 줄고 31개 항목이 추가됐다. 국회 예산정책처에 따르면 1999~2008년에 조세지출보고서에 오른 바 있는 감면항목은 모두 367개이며 이 기간 폐지되거나 일몰종료된 것이 143개인 반면 신설항목은 160개나 되는 것으로 분석됐다. 올해 세제개편 때도 연말에 일몰되는 50개 가운데 16개를 없애고 3개를 축소하기로 했지만 고용창출투자세액공제제도나 국내 유턴기업에 대한 세제지원 등 신설 제도도 적지 않았다. 더욱이 감면규모가 큰 제도는 폐지가 어렵다는 점도 문제다. 지난해 정부가 폐지를 추진했다가 국회에서 지방 투자에 한해 살아남은 임시투자세액공제 제도가 대표적이다.

한편 「국가재정법」 제27조에 따라 조세지출예산제도의 경우 조세지출 내역을 대외에 공개함으로써 재정운용의 투명성을 제고하고 예산심사 과정에서 이를 세출예산과 연계하여 심의함으로써 재원배분의 효율성을 제고해야 할 것이다. 그러나 여타 조세감면에 대한 통제제도와 마찬가지로 제도 도입취지를 구현하기 위한 노력이 병행되지 않는다면 제도 운용이 형식에 그칠 우려가 크다. 조세지출예산제도를 통해 재정운용의 투명성을 제고함은 물론 재원배분의 효율성이 증진되기 위해서는 우선 조세지출의 정의와 범위·추계방법에 대한 기준 정립 등 조세지출예산서 작성을

위한 철저한 사전준비가 요구된다. 또한 향후 세출예산안과 연계하여 조세감면항목에 대하여 실질적인 심사가 이루어지기 위해서는 조세감면제도에 대한 평가체계의 확립과 관련 정보의 충분한 공개가 이루어져야 할 필요성을 국회예산정책처에서는 강조하였다.

2) 개선방안

위의 내용들을 바탕으로 비과세·감면 통제에 관한 개선방안을 살펴보면 다음과 같다. 먼저 기획재정부는 매년 조세특례 기본계획에 국무회의 의결을 거쳐 부처별 감면 한도를 명시하고 평가체계의 확립과 비과세·감면 조항의 효율적 관리를 도울 전담기구를 신설할 것을 밝혔다. 국회예산정책처에서는 조세감면 항목의 포괄범위·추계방법 등에 대한 기준 정립, 비과세·감면제도의 수혜 현황 등 운영실태 관련 정보공개 확대, 조세감면제도에 대한 평가체계의 마련, 관련 재정규율 강화 및 평가·환류체계 구축, 사전 및 사후 관리 관련 재정규율의 실효성 제고 등을 현행 비과세 감면제도에 대한 개선방안으로 제시하였다. 한국조세연구원에서는 조세지출 전반에 대한 평가 및 환류체계 마련, 중점 검토대상에 대한 심도 있는 검토, 타당성이 낮은 비과세·감면제도 정비 등을 개선방안으로 제시하고 있다.

가) 부처별 감면 한도 명시 및 비과세·감면 조항의 관리 전담기구 신설

정부가 내년부터 부처별로 비과세·감면 금액의 한도를 정하기로 하였다. 선심성 세금 공제나 면제 등을 남발하지 못하게 하자는 차원이다. 비과세·감면의 경제적 효과 등을 심층 진단해 성과가 없는 혜택은 축소·폐지하도록 하는 방안도 추진된다. 2012년 7월 29일 기획재정부는 이 같은 내용을 담은 ‘조세지출 성과관리 제고 방안’을 마련해 내년부터 시행하기로 했다고 밝혔다.

조세특례 기본계획에는 조세지출 연장 여부에 대한 평가지침도 담기게 된다. 각 부처는 해당 지침에 따라 체크리스트를 만들어 비과세·감면에 따른 성과 등에 대한 성적을 자체적으로 매기게 된다. 성적이 ‘미흡’ 이하로 나온 비과세·감면 조항은 없어지거나 세제혜택이 줄어들게 된다. 재정부는 비과세·감면 항목 중 일부를 전문 연구기관로부터 심층적으로 진단받도록 하는 조세지출 종합평가제도도 신설한다. 정부의 비과세·감면 조항이 효율적 관리를 도울 전담기구 신설 방안도 추진

될 예정이다.

정부가 이번 방침은 불필요한 세수 감소를 최소화하면서도 꼭 필요한 분야에 세제혜택을 집중하자는 취지를 담고 있다. 재정부는 현재도 매년 5월 말까지 각 부처로부터 비과세·감면 존치 여부에 대한 의견을 담은 조세감면평가서를 받아왔으나 각 부처가 이들 혜택을 과감히 줄이기보다는 연장·확대해줄 것을 요구하는 경우가 많았다. 이에 따라 부득이하게 부처별 한도액을 정하고 비과세·감면 실적을 자세히 평가하기로 했다는 게 재정부 관계자들의 설명이다.

나) 조세감면 항목의 포괄범위·추계방법 등에 대한 기준 정립

무엇을 조세지출로 볼 것인가에 대해서는 개별 국가가 처한 조세체계의 특수성을 고려하여 결정되어야 할 것이므로 조세지출에 대한 정의에 따라 일부 조세지출보고서에 수록된 조세감면 항목의 변경이 불가피한 측면도 있다. 그러나 조세지출 항목의 임의적인 변경은 국세감면금액 등 조세지출에 관한 정보의 연속성과 일관성을 저해할 수 있으므로 주의가 필요하다. 타당한 이유 없이 이미 감면되고 있는 항목을 사후적으로 추가할 경우 과거의 감면실적이 실제보다 과소 보고되며, 존속하고 있는 항목을 임의로 삭제할 경우 현재 및 미래의 조세감면규모가 축소되는 문제가 발생하기 때문이다.

특히 조세감면의 범위를 어떻게 설정할 것인가의 문제는 현행 「국가재정법」에 근거한 ‘조세지출예산서’의 작성(제27조)이나 ‘국세감면을 한도제’(제88조)하의 국세감면을 산정을 위한 전제조건이라 할 수 있기 때문에 그 중요성이 더욱 크다. 현재 공개되고 있지 않은 조세감면 항목에 대한 추계기법 역시 마찬가지이다. 조세감면의 항목이 포괄범위·추계기법 등이 연속적이고 일관적으로 운용될 때에 연간 조세감면규모(조세감면액)과 이에 기초한 국세감면율에 대한 정보의 신뢰성이 확보될 수 있을 것이다.²⁸⁾ 따라서 국세감면액 등 조세지출에 관한 정보가 연속적이고 일관적으로 운용될 수 있도록 향후 조세지출예산서에서 조세감면 항목의 포괄범위와 항

28) 「국가재정법」 제88조 및 같은 법 시행령 제41조의 국세감면을 한도제는 조세감면제도의 남용으로 인한 세수손실 등의 부작용을 방지하기 위해 당해연도 국세감면율이 직전 3년 평균 국세감면율에 0.5%를 초과하지 않는 범위 내에서 운용되도록 하고 있다. 여기에서 국세감면율은 당해 연도 국세수입 총액과 국세감면액 총액을 합한 금액에서 국세감면액 총액이 차지하는 비율을 말한다.

목별 감면규모의 추계방법에 대한 명확한 기준을 마련하는 한편, 사후적으로 기준의 변경이 필요한 경우에는 그 내용과 이유를 분명히 명시해야 한다고 정지은(2009)은 제안하고 있다.

다) 비과세·감면제도의 수혜현황 등 운영실태 관련 정보공개 확대

비과세·감면제도의 항목별 수혜자집단을 파악하고 조세감면 혜택을 받은 수혜자의 수와 수혜집단 내의 소득계층·산업부문·기업규모 등 수혜자 특성에 따른 조세지원 규모를 비롯하여 조세감면 제도의 구체적인 이용 실태를 파악하는 것은 조세감면제도에 대한 이해를 명확히 하고, 조세지원의 효과를 평가하기 위함에 있어 필수적이라 할 수 있다. 조세감면에 따른 혜택이 당초 도입목적에 맞게 정책대상 집단에게 지원되고 있는지, 그 지원규모가 적정한지 등을 파악하는 것이 조세감면제도의 실효성을 평가하는 출발점이기 때문이다. 하지만 현행 조세지출보고서는 비과세·감면 항목별로 연간 조세감면 금액을 총액으로만 보고하고 있어 실제 해당 항목으로부터 감면을 받은 수혜자의 수가 얼마인지, 조세감면 항목별로 특정 과세계급 또는 과세부문에 귀속된 혜택의 크기가 얼마인지 등을 확인할 수 없다.

따라서 새로운 조세감면제도 도입의 타당성이나 기존 항목의 실효성을 적실성 있게 심사·평가하기 위해서는 구체적으로 조세감면 항목별로 제도 도입의 목적, 감면 이용 업종 및 품목 등 실제 이용현황, 소득계층별·산업부문별·기업규모별로 세부적인 수혜자 현황 등 보다 구체적인 정보가 공개되어야 할 것이라고 국회예산정책처는 제안한다. 이를 위하여 조세감면 신고 관련 국세통계를 현행 소득세·법인세 이외에 모든 세목으로 확대하는 등 관련 정보를 더욱 확충하고, ‘조세지출예산서’의 항목별 정보공개 범위를 확대할 필요가 있을 것이다. 또한 조세감면 항목별 세부 이용실태에 관한 현황 파악이 수월하게 이루어지기 위해서는 현재 조세감면 항목에 대한 소관 부처가 매년 작성하여 기획재정부 장관에게 제출하고 있는 조특법상 ‘조세감면평가서’ 등의 운용 내실화가 필요하다고 하겠다.

라) 관련 재정규율 강화 및 평가·환류체계 구축

현행 「국가재정법」(제88조 제1항)의 ‘국세감면을 한도제’는 재정당국에 대하여 국세감면을 한도를 유지하도록 노력의무를 부과하는 선언적인 규정에 불과하고, 국세

감면율 한도 초과 여부에 대한 사후확인 기능에 머물고 있는 실정이다. 이는 법적 구속력이 없을 뿐만 아니라 조세지출의 꾸준한 확대가 방치될 가능성이 있다. 또한 2008~2009년과 같이 국세감면율이 급증한 경우 국세감면율을 정상 수준으로 조기에 복귀하도록 하는 메커니즘이 부재한 상태이므로 법정한도 강화(국세감면율 상한 인하)를 통해 조세지출의 자연 증가 가능성을 최소화하는 한편, 법정한도 준수에 대한 법적 구속력을 부여할 필요가 있다. 또한 추가적으로 일몰 도래 항목 폐지 비율의 하한, 혹은 신설 항목 수(비율)의 상한 부여와 같은 재정규율을 설정함으로써 조세지출을 보다 적극적으로 관리하는 방법 또한 고려할 필요가 있다.

마) 사전 및 사후 관리 관련 재정규율의 실효성 제고

신설 항목(조세감면건의서)과 일몰 도래 항목(조세감면평가서)에 대한 보고서를 작성·제출하게 되어 있으나 구체적인 작성 대상 및 내용이 명시되어 있지 않고, 이의 준수 여부 및 관련 정보의 공개가 전혀 이루어지지 않고 있다. 또한 각 문건의 작성 대상 및 내용을 보다 일관성 있게 구체화하고, 주요 관련 정보를 조세지출예산서 등을 통해 공개함으로써 재정규율의 실효성을 제고할 필요가 있다. 일몰 도래 항목 관련 정보는 조세감면평가서의 주요 내용과 함께 공개하고, 신설 항목 관련 정보는 조세감면건의서의 주요 내용과 함께 공개한다.

바) 조세지출 전반에 대한 평가 및 환류체계 마련

조세감면평가서와 관련한 대략적인 사항만 규정되어 있고, 평가대상 또한 일몰 도래, 시행 2년 미만, 혹은 범위를 확대하고자 하는 항목으로 한정되어 있는 등 조세지출에 대한 평가 및 환류체계가 미비한 상태이다. 그리하여 성과평가대상(조세감면평가서 작성대상 포함)을 보다 구체적으로 설정하고 일정 규모 이상의 조세지출항목에 대해서 정기적인 성과평가를 의무화하는 한편, 주요 평가 결과를 조세지출예산서 등을 통해 공개할 필요가 있을 것으로 보인다(한국조세연구원, 2008).

사) 중점 검토대상에 대한 심도 있는 검토

모든 조세감면을 제로베이스에서 검토하되, 중점적으로 검토하는 대상에 대하여

는 보다 심도 있는 타당성 검토를 통하여 강화·축소·폐지 등 개선 여부를 결정해야 할 것이다. 중점적으로 검토하는 대상은 금년에 일몰이 도래하는 감면, 시행 후 2년이 경과하지 아니한 제도, 감면규모가 연간 1천억원을 상회하는 감면 등이 될 것이다.

아) 타당성이 낮은 비과세·감면제도 정비

국제적 기준에 비하여 과도한 지원제도가 우선적으로 정비되어야 하며 그 지원대상은 목적이 포괄적이어서 기업의 투자·지출 의사결정에 인센티브가 되지 못하는 단순 보조금 성격의 감면제도를 정비하여야 한다. 또한 실효성 없이 납세협력비용만 초래하는 감면제도를 정비해야 한다. 감면목적이 달성되었거나, 경제·사회적 여건 변화에 따라 지원 타당성이 낮아진 제도, 감면대상·요건 등이 매우 복잡해서 조세체제를 왜곡하고 업종 간 중립성을 저해하는 제도, 이용실적이 미미하여 존속 실효성이 낮은 제도의 축소·폐지를 추진해야 한다고 한국조세연구원의 보고서는 제안하고 있다. 또한 조세지원과 재정지원 간 효과성을 검토하여야 한다. 조세감면보다 세출예산으로 지원하는 것이 바람직하다고 판단되는 감면제도를 폐지·축소하여야 한다(한국조세연구원, 2008).

참고문헌

- 국회예산정책처, 「2009년 국세감면을 법정한도 초과 우려 -비과세 감면제도에 대한 적정 수준의 관리와 통제 필요」, 보도자료, 2009. 11. 27
- _____, 「재정법률 개선과제」, 『예산정책보고서』 15호, 2012
- _____, 『알기쉬운 조세제도』, 2012
- _____, 『조세지출예산서분석』, 2011, 2012
- 국회운영위원회, 「국가재정법안」, 2004. 10
- 기획재정부, 『조세지출보고서』, 각 연도
- _____, 「조세지출 성과관리 제고방안 마련」, 보도자료, 2012. 7. 30
- 김종면, 『조세지출 해외사례 연구 및 개선방안』, 한국조세연구원, 2007
- 대한민국 국회, 『2009년 국세감면을 법정한도 초과 우려: 비과세·감면제도에 대한 적정수준의 관리와 통제 필요』, 2009
- 박기백, 『조세중립성 제고를 위한 비과세·감면제도 운용방안』, 한국조세연구원, 2006
- _____, 『조세감면과 조세지출예산에 대한 연구』, 한국조세연구원, 1999
- 박기백·정재호, 『조세감면의 합리화와 효율적 운용방안 연구』, 한국조세연구원, 2003
- 박재완 의원 등, 「국가건전재정법안」, 2004. 12. 6
- 백승우, 「조세감면 및 사후관리실태」, 『감사』 14, 감사원, 1988
- 신익현, 「조세감면규제법·령·칙 개정내용 해설: 양도소득세관련 사항 제외」, 『월간조세』 106, 조세통람사, 1997
- 신풍식, 「우리나라 조세감면 제도」, 『일은조사』 33, 제일은행, 1971
- 유태현, 『지출개념정립과 세부항목별 분석』, 국회예산결산특별위원회, 2008
- 유한욱, 『조세지출 현황 및 효율적 관리방안』, 한국개발연구원, 2012
- 윤건영·임주영, 『조세지원제도의 현황과 개선방향』, 한국조세연구원, 1993
- 이기철, 「조세감면규제법 개정 주요내용: 조세특례제한법」, 『월간조세』 129, 조세통람사, 1999
- 이석훈, 「조세감면규제법 주요해설」, 『월간경리』 265, 조세신보사, 1999
- 이종규, 「조세감면의 사후관리」, 『국세』 139, 세우회, 1978

- 이진순, 『한국의 조세정책』, 1990
- 이철인 외, 『조세감면제도의 실효성 분석』, 한국조세연구원, 1999
- 이해현, 「조세지출예산제도에 관한 소고」, 『한국재정정책논집』 제5집 제1권, 2003
- 임주영, 『조세지출의 범위와 추계방법에 관한 연구』, 국회예산정책처, 2010
- _____, 『조세지출예산제도의 도입에 관한 연구』, 한국조세연구원, 1997
- 전병욱, 「조세감면규모의 측정방법에 관한 연구」, 『세무와 회계저널』 제10권 제4호, 2009
- 전춘옥·유태현, 「지방세지출예산제도의 도입 방향에 관한 연구」, 『세무학연구』, 제22권 제4호, 2005
- 정지은, 「비과세 감면제도 운용현황 및 개선과제」, 『경제현안분석』 제44호, 국회예산정책처, 2009
- _____, 「비과세 감면제도 현황 자료집 구축을 통한 세법 관련 의정활동 지원방안」, 『예산춘추』 통권 제16호, 국회예산정책처, 2009
- _____, 『2009년 말 일몰도래 비과세 감면항목 운용현황』, 국회예산정책처, 2009
- _____, 『2008년 세제개편안 분석: 비과세 감면제도를 중심으로』, 국회예산정책처, 2008
- 한국개발연구원, 『KDI 경제전망』, 2012
- _____, 『중기재정계획의 주요정책과정』, 2002
- _____, 『한국재정 40년사』, 1990
- 한국조세연구원, 「조세감면제도의 대폭 정비」, 『재정포럼』 제13권 제5호, 한국조세연구원, 2008

국가기록원 나라기록관 <http://www.archives.go.kr/nara/>

국회법률지식정보시스템 likms.assembly.go.kr/law/

3. 조세지출예산제도

가. 서론

조세는 국가활동을 위해 필요한 재원을 조달하는 데 그 기본적인 목적이 있으나 조세지출을 통하여 산업경쟁력 강화, 지역균형발전, 사회복지 증진 등 예산지출과 유사한 기능도 수행한다.

조세지출은 “조세의 정상적인 과세체계에서 벗어난 특례규정에 의하여 납세자의 세부담을 경감시킴으로써 발생하는 국가세입의 감소”로 정의되며 비과세, 세액감면, 세액공제, 소득공제, 저율과세, 준비금, 과세이연 등의 방법에 의하여 이루어지고 있다.²⁹⁾

조세지출예산제도는 조세지출을 예산지출과 연계하여 운용함으로써 자원배분의 효율성을 제고하고, 재정운용의 투명성을 향상시키면서 국회를 통한 과도한 조세혜택을 효과적으로 통제하기 위한 목적으로 우리나라에서는 1999년부터 시행하고 있다.

즉, 조세지출예산제도는 각종 비과세·감면 등 조세특례를 통한 재정지원 현황을 예산의 기능별 분류에 따라 작성하여 공개하고, 이를 세출예산과 연계하여 국가자원배분은 물론 재정지원 수단의 효과성을 비교·평가하는 등 예산심사에 직접 활용하고자 하는 것이다. 이를 통해 조세정책 및 재정운용의 투명성과 효율성을 증진하려는 것이 조세지출예산제도를 도입하는 주된 목적이라 할 수 있는 것이다.³⁰⁾

우리나라는 완전한 조세지출예산제도를 도입하기 위한 준비과정으로 1999년부터 2009년까지 조세지출보고서를 작성해서 국회에 제출했으나, 조세지출보고서는 조세지출에 관한 전년도 실적과 당해연도 전망액을 자체 분류기준에 따라 작성하여 매 연도 말에 제출했기 때문에 조세지출과 세출예산과의 연계성은 거의 없었다. 그

29) 재정경제부(1999. 9)

30) 박명호와 전병힐(2009)은 조세지출예산서를 작성하는 목적은 크게 조세제도 정비의 측면과 재정의 관리 측면으로 구분할 수 있다고 하였다. 즉, 조세제도의 관리 측면에서는 조세제도의 투명성, 효율성, 형평성, 단순성을 제고하는 목적으로 조세지출예산서를 활용할 수 있고, 재정의 관리 측면에서는 국가재정운용의 투명성과 효율성을 제고하는 목적으로 조세지출예산서를 활용할 수 있다고 하였다. 구체적으로, 조세지출예산서는 ① 조세체계의 투명성 및 국가재정 운용의 투명성을 제고하는 데 기여하고 ② 조세체계의 효율성·형평성·단순성을 제고하는 것을 가능하게 하고 ③ 국가 재정운용의 효율성을 제고하는 데 기여한다고 하였다.

러나, 2010년부터는 「국가재정법」에 따라 차기연도 예산안과 함께 조세지출예산서가 제출되어³¹⁾ 간접적인 재정지원 수단인 조세지출에 관한 정보를 세출예산의 분류체계와 일치시키고 내년도 조세지출 전망액에 관한 정보를 포함시킴으로써 기존의 조세지출보고서와 차별화되었다. 이를 통해 조세지출과 세출예산의 연계성이 높아져 조세지출에 관한 정보를 예산심사 과정에서 직접 활용할 수 있는 완전한 조세지출예산제도가 마련되었다고 할 수 있다.³²⁾

본 연구는 조세지출예산제도의 도입 및 발전과정을 고찰하면서 이를 바탕으로 동 제도에 대한 평가와 개선방안을 제시하고자 한다. 본 연구의 구체적인 구성은 아래와 같다. 먼저 ‘나’항에서는 조세지출예산제도의 도입과정과 도입 당시의 주요한 논의를 살펴보고, ‘다’항에서는 조세지출예산제도 도입 이후의 운용실적과 조세지출예산서의 작성을 통한 최근의 발전에 대해 살펴보기로 한다. 마지막으로 ‘라’항에서는 조세지출예산제도에 대한 평가와 개선방안을 제시하기로 한다.

나. 조세지출예산제도의 도입

1) 조세지출예산제도의 도입과정³³⁾

가) 조세지출예산제도의 도입배경

조세지출예산제도는 재정의 투명성 및 효율성을 확보하기 위해 1960년대 말부터 다수의 선진국에서 도입·운용했고, 우리나라에서도 1999년에 동 제도를 도입하기 전부터 국회와 학계를 중심으로 꾸준한 논의와 연구가 진행되었다.

정부도 조세지출예산제도의 도입으로 인한 장단점에 대해 외국의 사례를 바탕으

31) 「국가재정법」 제27조(조세지출예산서의 작성) ① 기획재정부장관은 조세감면·비과세·소득공제·세액공제·우대세율 적용 또는 과세이연 등 조세특례에 따른 재정지원(“조세지출”)의 직접 회계연도 실적과 당해 회계연도 및 다음 회계연도의 추정금액을 기능별·세목별로 분석한 보고서(“조세지출예산서”)를 작성하여야 한다.

「국가재정법」 제34조(예산안의 첨부서류) 제33조의 규정에 따라 국회에 제출하는 예산안에는 다음 각호의 서류를 첨부하여야 한다.

10. 조세지출예산서

「국가재정법」 부칙(법률 제8050호, 2006.10.4.) 제6조(조세지출예산서의 작성·제출에 관한 적용례 등) ① 제27조 및 제34조 제10호의 규정에 따른 조세지출예산서의 작성 및 제출은 2011회계연도 예산안부터 적용한다.

32) 국회예산정책처(2011. 10)

33) 이번 목의 내용은 재정경제부(1999. 9)와 재정경제부(1999. 10)를 참고하였다.

로 계속해서 연구·검토했고, 1996년의 OECD 가입을 계기로 국제규범에 부응하여 재정의 투명성을 제고하고 재원을 보다 효율적으로 운용하기 위해 동 제도의 도입을 국민의 정부 100대 개혁과제 중 하나로 선정하여 적극적으로 추진했다.³⁴⁾

조세지출예산제도의 도입과정을 기간별로 정리하면 <표 IX-3-1>과 같다.

<표 IX-3-1> 조세지출예산제도의 도입과정

시기	내용
1998. 2.	국민의 정부 100대 개혁과제 중 하나로 선정
1998. 3.	재정경제부 세제실에 조세지출예산과 신설
1998.10.	제도도입의 기초여건 조성을 위해 조세감면규제법을 조세특례제한법으로 전면개정하여 매년 각 중앙부처가 조세감면건의서 및 평가서를 재정경제부에 제출토록 의무화
1999. 2.	중기재정계획에서 1999년부터의 단계적 도입 계획 발표
1999. 7.	IMF와 합의한 의향서(letter of intent, LOI)에서 1999년 말까지 조세지출내역을 국회에 제출토록 명시

자료: 재정경제부(1999)

다만, 정부는 조세지출예산제도의 도입과정에서 조세지출예산이 정확한 감면통계의 수집과 추계가 뒷받침되어야 함에도 불구하고 당시까지 국세청 등을 통해 수집·관리되고 있지 않은 감면통계가 많은 사정을 감안해서 시행 초기에는 비교적 감면통계의 수집·추계가 용이한 직접세를 중심으로 보고서를 작성하고 점차적으로 간접세를 포함하는 등 그 대상항목을 확대할 나갈 계획을 제시하였다.

즉, 정부는 단기적으로는 조세지출 실적을 중심으로 하는 『조세지출보고서』를 작성·제출하고 감면통계의 수집 및 추계기법이 갖추어지는 경우 조세지출의 실적과 전망을 동시에 발표하는 『조세지출예산서』로 발전시켜 나갈 예정이라고 하였다.

조세지출 금액에 대한 통계자료의 확보 및 추계기법 개발의 필요 등으로 인해 정부에서 제시했던 조세지출예산제도의 단계적 도입 계획은 <표 IX-3-2>와 같다.

34) 조세지출예산제도 도입 당시의 실무자들에게 문의한 바로는 동 제도의 도입배경에는 이러한 조세감면에 대한 실효적 통제의 필요성과 함께 외환위기 이후의 금융부문 지원 등을 위한 재원 마련의 필요성도 고려되었다. 즉, 이전부터 제기된 조세감면에 대한 통제의 필요성과 함께 외환위기로 인한 세수부족과 경제상황의 변화가 조세지출예산제도 도입의 강력한 동인이 되었다.

〈표 IX-3-2〉 조세지출예산제도의 단계적 도입 계획

단계	내용
종전	직접세·간접세의 과거 5년간(1993~1997) 감면실적을 의원요구 시 총액만 제시
1단계 (1999년)	1998년 직접세의 조세지출 실적을 기능별·세목별로 세부내역 제시 (약 110개 항목)
2단계 (2000년)	직접세와 간접세의 조세지출을 전년도(1999) 실적 및 당해 연도(2000) 추계치 제시
3단계 (2001년 이후)	직접세와 간접세의 전년도(2000) 실적, 당해 연도(2001) 추계치 및 2002년 예측치 제시

자료: 재정경제부(1999)

〈표 IX-3-3〉 주요 선진국(OECD 국가)의 조세지출예산제도 도입사례

구분	도입시기	제출방식	제출빈도	분류방법	작성세목	작성연도
미국	1968년	강제제출	매년	세목별, 기능별	소득세, 법인세, 증여세	과거 1년, 현재 1년, 미래 5년
영국	1979년	임의제출	매년	세목별	전세목	
프랑스	1980년	강제제출	매년	세목별, 지원목적별, 수혜자별	전세목	과거 1년, 현재 1년
독일	1967년	강제제출	매년	세목별, 산업별	전세목	과거 2년, 현재 1년, 미래 1년
캐나다	1979년	임의제출	매년	세목별, 기능별, 감면종류별	소득세, 법인세, 소비세	과거 2년
호주	1981년	임의제출	매년	세목별, 기능별	소득세, 법인세, 소비세	
오스트리아	1978년	강제제출	매년	세목별, 기능별	전세목	
벨기에	1985년	강제제출	매년	세목별, 기능별	전세목	
핀란드	1988년	임의제출	매년	세목별, 기능별	전세목	
아일랜드	1982년	임의제출	매년	세목별	소득세, 법인세	
이탈리아	1990년	임의제출	수시	세목별, 기능별	전세목	
네덜란드	1987년	임의제출	수시	세목별	소득세, 법인세	
포르투갈	1991년	강제제출	매년	세목별, 기능별	소득세, 법인세, 소비세	
스페인	1979년	강제제출	매년	세목별, 기능별	전세목	

주: 제출방식부터 작성연도까지의 항목의 내용은 조세지출예산제도가 도입된 1999년 당시를 기준으로 한 것이다.

자료: 재정경제부(1999)

정부는 <표 IX-3-2>의 기본적인 도입 계획과 함께 조세지출예산제도의 법적 근거를 마련하기 위해 『예산회계법』을 개정하고, 조세지출예산을 예산부속서류로 제출하도록 의무화하는 것은 동 제도의 시행 결과를 보아가면서 중장기적으로 검토하기로 하였다. 즉, 조세지출예산제도의 시행을 위해 참고했던 외국의 경우에도 시행 초기에는 조세지출예산을 임의제출하고 상당기간 경과 후에 법적 근거를 마련해서 예산부속서류로 제출하도록 의무화했는데, 정부는 이러한 추세를 도입 계획에 반영한 것이다.

우리나라에서 조세지출예산제도를 도입하면서 참고했던 주요 선진국(OECD 국가)의 도입사례는 <표 IX-3-3>과 같다.

나) 조세지출예산제도의 변천과정

1999년에 최초로 발간된 『1998년 조세지출보고서』는 소득세, 법인세 및 상속·증여세의 직접세만을 대상으로 작성되었고, 총 112개 조세지출 항목을 대상으로 1998년 귀속 조세지출 실적을 집계하여 기능별·세목별로 제시하였다.

2000년에 발간된 『2000년 조세지출보고서』부터는 간접세 부문을 추가하여 국회에 제출했는데, 동 보고서에서는 10개 세목의³⁵⁾ 총 230개 조세지출 항목에 대하여 전년도 실적 및 당해 연도 잠정치를 기능별·세목별·감면방법별로 제시하였다.

『2001년 조세지출보고서』부터는 관세를 포함한 전체 국세를 대상으로 11개 세목의 273개 조세지출 항목에 대하여 전년도 실적 및 당해 연도 잠정치를 산출하여 작성하였다. 단, 교육세와 농어촌특별세 등의 목적세와 세수실적이 없는 부당이득세는 집계 대상에서 제외하였다.

이후에 『2007년 조세지출보고서』에는 교육세와 농어촌특별세를 포함한 전체 국세를 집계 대상에 포함시켰고 국세감면율을 산출하여 보고하였다.

「국가재정법」의 부칙 규정에 따라 2009년까지는 국세감면금액·국세감면율 등에 관한 전년도 실적 및 당해 연도 전망을 기재한 조세지출보고서를 작성하여 국회에 제출했지만, 2010년부터는 조세지출예산서를 예산안의 첨부서류로 국회에 제출하고 있다.

35) 소득세, 법인세, 상속·증여세, 부가가치세, 교통세, 특별소비세, 주세, 인지세, 증권거래세 및 전화세

이상의 내용을 <표 IX-3-2>의 단계별 도입 계획과 비교하면 조세지출예산제도의 변천과정이 당초의 도입계획과 대개 부합하지만 조세지출예산서의 작성을 통한 완전한 조세지출예산제도가 도입된 시기는 당초의 계획에 비해 10년 가까이 늦은 것을 확인할 수 있다.

2) 조세지출예산제도 도입 당시의 주요한 논의

가) 조세지출의 범위와 관련한 논의

조세지출예산제도의 도입 당시 그 대상인 조세지출의 범위를 어디까지 할 것인가가 주요한 검토과제가 되었다.

즉, OECD(1996)³⁶⁾는 조세지출³⁷⁾의 개념을 “조세체계상 일반적인 원칙인 기준조세체계(benchmark tax system)를 벗어난 것”으로 규정하고 그 특성을 <표 IX-3-4>와 같이 제시하였다.³⁸⁾

<표 IX-3-4> 조세지출의 특성

특성	내용
특정성	조세지출은 특정 산업 및 경제활동에 혜택을 제공하여야 함
대체 가능성	조세지출은 조세제도의 효율적 운영과는 관계없는 특정 정책목표를 위해 사용되어야 하며 이러한 정책목표는 조세가 아닌 다른 정책수단으로도 성취할 수 있는 것으로 쉽게 입증될 수 있어야 함
폐지 가능성	특정 조세지출을 없애는 것이 행정적으로 실행 가능하여야 함
기타	조세지출은 규모를 측정하기에 적절한 기준인 기준조세제도가 결정될 수 있도록 해당 세목의 범위가 넓어야 하며, 조세지출 혜택을 크게 상쇄시킬 수 있는 항목이 동일 조세제도 내에 존재하지 않아야 함

자료: 대한민국 정부(2012).

그러나, 국가별로 조세체계가 상이하고 조세지출의 범위에 대한 합의된 기준이나 원칙은 존재하지 않으므로 각국 사정에 따라 조세지출의 범위를 다르게 설정하고 있는 실정이며, 결국 조세지출의 범위에 관한 결정은 조세정책적 판단의 문제라고

36) OECD, *Tax Expenditures: Recent Experience*, 1996

37) 일반적으로 OECD 등의 국제기구 및 각국에서는 조세체계를 통한 정부지출(government spending through the tax system)이라는 의미에서 ‘조세지출(tax expenditures)’이라는 용어가 널리 사용되고 있다.

38) OECD(1996)를 2012년 조세지출예산서(대한민국 정부, 2011)에서 재인용하였다.

할 수 있다.³⁹⁾

우리나라에서는 조세지출예산제도의 도입 당시부터 『조세특례제한법』상 조세특례규정에 의한 감면은 원칙적으로 조세지출의 범위에 포함시켰으나,⁴⁰⁾ 개별 세법상 감면은 <표 IX-3-4>의 특성에 부합하는지의 여부와 개별 조항의 입법취지, 연혁, 필요적 경비 여부 등을 감안하여 개별적으로 조세지출 여부를 판단하였다.

이러한 개별적 판단에 따라 최초로 발간된 1998년도 조세지출보고서에서는 개별세법상 감면 항목을 <표 IX-3-5>와 같이 조세지출의 범위의 해당 여부를 구분하였다.

<표 IX-3-5> 개별 세법상 감면 항목의 조세지출 해당 여부 구분

세목	조세지출 해당	조세지출 불해당
법인세	산업체 부설 중·고등학교 운영비 기관투자가 배당소득 익금불산입 기부금 비영리법인의 고유목적사업준비금 생명보험회사의 계약자배당준비금 손해보험회사의 비상위험준비금 및 증권회사의 증권거래준비금	보건복지부장관 지정 무료진료권 보험회사의 책임준비금 신용보증회사 등의 구상채권상각충당금 공익 신탁소득 비과세 재해손실세액공제 중소기업 결손금 소급공제
소득세법	전담임대소득·농가임대소득·일시재산소득 비과세 대학교원, 연구원의 연구보조비 등 근로소득세 비과세 인적공제 중 추가공제 특별공제	노령연금, 실업급여 등 비과세 인적공제 중 기본공제 소수공제자추가공제 근로소득 세액공제 직장공제회 초과반환금 특별공제 1세대 1주택 비과세
상속세 및 증여세법	공익법인 등의 출연재산에 대한 상속세 과세가액 불산입	전사자 등에 대한 상속세 비과세 국가 등에 유증한 재산 등에 대한 비과세 사내근로복지기금 등에 유증한 재산 비과세 금융재산상속공제 장애인이 증여받은 재산의 과세가액 불산입
부가가치세법		부가가치세 영세율·면세 수입금액 양성화 부가세 경감
특소세법 교통세법	조건부면세	

주: 조세지출예산제도가 도입된 1999년 당시의 개별 세법상 감면 항목들에 대한 구분이다.
자료: 재정경제부(1999)

39) 조세지출에 관한 연구자들도 조세지출에 관하여 조금씩 다른 정의를 하고 있는데, Surrey(1970)는 '각종 사회 경제적 목적을 달성하기 위하여 세제를 통해서 이루어지는 재정 지출을 지칭하는 세제상의 특별규정'으로 정의했고, Boadway and Flatters(1988)는 '조세체계상의 규범으로부터의 변칙(anomaly) 또는 이탈(deviation)의 결과 받지 않기로 한 수입'으로 각각 정의하고 있다(이영조·오시환, 1999).

40) 다만, 납세자의 세부담 경감 목적이 아닌 경우(동업기업 과세특례 등), 국가세입 감소가 발생하지 않는 경우(국가가 과세대상인 경우 등) 등은 조세지출에서 제외하였다.

나) 지방세의 포함 여부와 관련한 논의

국세에 대한 조세지출예산제도의 도입을 전후해서 학계와 실무계를 중심으로 국세 외에 지방세에 대해서도 동 제도를 도입해야 한다는 주장이 다양하게 제기되었고(임주영 외, 1997),⁴¹⁾ 과세당국에서도 조세지출예산제도의 도입 당시 그 대상인 조세지출의 범위를 어디까지 할 것인지가 주요한 검토과제가 되었다.

그러나, 국가의 세출예산에 대응하는 조세지출예산 자료를 생산함으로써 국가의 자원을 효율적으로 배분하는 데 활용하는 것이 조세지출예산제도의 기본적 취지였기 때문에 지방재정과 관련된 지방세는 과세당국의 고려대상이 아니었고, 관할 부처인 행정자치부에 공식적인 건의도 하지 않았다.

지방세에 대한 당시의 도입 주장에서도 조세지출예산제도가 도입되어 국세와 지방세를 모두 포괄할 수 있다면 바람직하지만 현실적인 어려움이 매우 많은 점을 지적하였다. 즉, 국세와 지방세의 상이한 주관부서와 법체계 등을 통합하는 것에 기술적인 제약이 있기 때문에 지방세에 대한 조세지출예산제도의 즉각적인 도입 대신 일몰법 제도의 채택 등을 고려해야 한다고 하였다(임주영 외, 1997).

이후 지방세지출예산제도는 일부 지방자치단체의 시범운영을 통해 2007년에 최초로 지방세지출보고서가 작성되었다.⁴²⁾ 2010년부터 전국의 모든 지방자치단체를 대상으로 전면 시행되고 있으나,⁴³⁾ 국세의 경우와는 다르게 지방세지출예산서는 아직 도입하지 않은 상태이고⁴⁴⁾ 국세와의 통합에 대한 논의도 제기되지는 않고 있다.

41) 임주영 외(1997)는 지방세에 대한 조세지출예산제도 도입의 필요성으로 국세와 같이 조세지출과 정책목표의 연계를 명확하게 하고, 조세지출의 낭비와 비효율을 방지하기 위한 것과 함께 방만하게 운영되는 지방세 비과세·감면 제도를 효과적으로 통제하고 확장을 억제하기 위해서라고 하였다.

42) 2006년에는 서울과 강원도의 2개 광역지방자치단체와 15개 기초지방자치단체가 지방세지출예산제도의 시범운영에 참여해서 지방세분류보고서(기능별 분류보고서, 수혜자별 분류보고서, 세목별 분류보고서 및 감면사유별 분류보고서로 구성된다)를 작성했고, 2007년에는 35개 자치단체가 참여해서 비과세·감면현황의 일제조사와 함께 지방세지출보고서를 작성하였다. 2008년과 2009년에는 각각 126개와 246개 지방자치단체에서 동 제도의 시범운영을 실시해서 지방세지출보고서를 작성하였다.

43) 지방세지출예산제도가 시범운영되면서 동 제도의 전면 시행시 고려해야 할 구체적인 도입방안 등을 분석한 것으로는 이삼주(2007), 이영희와 김대영(2007), 김대영(2008) 등이 있다.

44) 지방세지출예산제도는 국세의 경우와는 다르게 아래와 같이 근거법령이 「국가재정법」이 아닌 「지방세특례제한법」에 규정되어 있다.

「지방세특례제한법」 제5조(지방세지출보고서의 작성) ① 지방자치단체의 장은 지방세 감면 등 지방세 특례에 따른 재정 지원의 직전 회계연도의 실적과 해당 회계연도의 추정 금액에 대한 보고서 『지방세지출보고서』를 작성하여 지방의회에 제출하여야 한다.

다) 세출예산과 조세특례제한법의 기능별 분류의 적용에 대한 논의⁴⁵⁾

조세지출을 세출예산과 연계해서 예산심사에 활용함으로써 조세정책 및 재정운용의 투명성과 효율성을 제고하려는 조세지출예산제도의 도입 목적을 감안하여 과세관청에서도 조세지출보고서에 세출예산의 기능별 분류를 적용하거나 「조세특례제한법」상의 기능별 분류를 적용하는 방안을 검토했다. 동 제도의 도입 당시 두 가지의 기능별 분류를 비교하면 <표 IX-3-6>과 같다.

<표 IX-3-6> 조세지출예산제도 도입 당시 세출예산과 조세특례제한법의 기능별 분류

세출예산의 기능별 분류	조세특례제한법의 기능별 분류
1. 방위비	1. 중소기업에 대한 조세특례
2. 교육비	2. 기술 및 인력개발에 대한 조세특례
- 교부금, 일반경비	3. 국제자본거래에 의한 조세특례
3. 사회개발	4. 투자촉진을 위한 조세특례
- 문화 및 체육, 인력개발 및 인구대책, 보건 및 생활환경 개선, 사회보장, 주택 및 지역사회개발	5. 기업구조조정을 위한 조세특례
4. 경제개발	6. 금융기관 구조조정을 위한 조세특례
- 농수산 개발, 국토자원 보존개발, 중화학공업 및 상공지원, 전력 및 동력, 수송 및 통신, 과학기술	7. 지역간의 균형발전을 위한 조세특례
5. 일반행정	8. 공익사업 지원을 위한 조세특례
6. 입법 및 선거관계	9. 저축지원을 위한 조세특례
7. 사법 및 경찰	10. 국민생활의 안정을 위한 조세특례
8. 지방재정교부금	
9. 예비비	
10. 채무상환 및 기타	

과세관청의 검토 결과 조세지출보고서에서 <표 IX-3-7>과 같이 세출예산의 대분류에 따라 조세지출을 분류할 경우에는 대부분의 조세지출 항목들이 사회개발과 경제개발 분야로 편중되는 문제점이 지적되었다. 또한, 「조세특례제한법」상의 기능별 분류에 따라 조세지출을 분류하더라도 역시 중소기업에 대한 조세특례, 투자촉진을 위한 조세특례, 기업구조조정을 위한 조세특례⁴⁶⁾ 등과 같이 일부 분야에 편중되는 문제점과 조세감면 통계의 수집체계를 더욱 세분화하는 등과 같은 실무상 어

45) 이번 목의 내용은 조세지출보고서 참고자료(재정경제부, 1999.10)와 조세지출예산제도 도입 당시의 실무자들에게 문의한 내용을 참고하였다.

46) 이들 항목들은 대부분 세출예산의 기능별 분류의 소분류에서 경제개발 중 중화학공업 및 상공 지원에 포함되었다.

려움이 있는 것으로 지적되었다.

이러한 문제점으로 인해 1999년에 최초로 발간된 『1998년 조세지출보고서』에서는 조세지출 항목을 이들 분류와는 별도로 ① 산업경쟁력 강화 지원 ② SOC 및 주택 투자 지원 ③ 지역 간 균형발전 지원 ④ 저축 및 금융기관 지원 ⑤ 사회보장 지원 ⑥ 근로자 지원 ⑦ 교육 및 문화 지원 ⑧ 기타의 8개 기능으로 구분해서 집계하였다.

2000년에 발간한 『2000년 조세지출보고서』에서는 이러한 분류를 다시 변경해서 후술하는 <표 IX-3-11>의 기능별 분류를 적용했고, 2011년 이후의 조세지출예산서에서는 <표 IX-3-12>과 같이 세출예산의 기능별 분류를 적용하게 되었다.

다. 조세지출예산제도의 발전

1) 조세지출예산제도 도입 이후의 운용실적

가) 국세감면액 및 국세감면율

조세지출보고서에 조세지출 실적이 최초로 보고된 1998년 이후 연도별 국세감면액과 국세감면율의 추이는 <표 IX-3-7>과 같다.

<표 IX-3-7> 연도별 국세감면액 및 국세감면율

(단위: 십억원, %)

구분	1998년	1999년	2000년	2001년	2002년	2003년	2004년	2005년
국세감면총액(①)	7,731	10,542	13,282	13,730	14,726	17,508	18,286	20,017
국세감면증가율		36.4	26.0	3.4	7.3	18.9	4.4	9.5
국세수입총액(②)	67,798	75,658	92,941	95,795	103,968	114,664	117,796	127,466
국세수입증가율		11.6	22.8	3.1	8.5	10.3	2.7	8.2
국세감면비율(①÷(①+②))		12.2	12.5	12.5	12.4	13.2	13.4	13.6
국세감면율한도								
구분	2006년	2007년	2008년	2009년	2010년	2011년	2012년	
국세감면총액	21,338	22,965	28,783	31,062	30,000	30,619	31,987	
국세감면증가율	6.6	7.6	25.3	7.9	-3.4	2.1	4.5	
국세수입총액	138,044	161,459	167,306	164,541	177,718	192,841	205,925	
국세수입증가율	8.3	17.0	3.6	-1.7	8.0	8.5	6.8	
국세감면비율	13.4	12.5	14.7	15.9	14.4	13.7	13.4	
국세감면율한도		14.0	13.6	14.0	14.8	15.5	15.2	

주: 1. 2011년과 2012년의 국세감면 실적은 잠정치이다.

2. 국세감면은 1998년에는 직접세인 소득세, 법인세 및 상속·증여세를 대상으로 한 것이고, 1999년에는 관세를 제외한 모든 직접세와 간접세를 대상으로 한 것이며, 2000년 이후에는 관세를 포함한 모든 국세를 대상으로 한 것이다.

자료: 기획재정부(각 연도); 대한민국 정부(각 연도)

〈표 IX-3-7〉에서 국세감면비율은 조세지출을 전혀 시행하지 않았을 경우 징수할 수 있었던 최대한의 국세수입(즉, 분모의 (국세감면+국세수입)) 중에서 조세감면을 통해 감소한 국세수입의 비율을 나타낸다.

2007년 1월 1일부터 시행된 「국가재정법」 제88조 제1항 및 동법시행령 제41조 제3항에서는 기획재정부장관은 당해 연도 국세 수입총액과 국세감면액 총액을 합한 금액에서 국세감면액 총액이 차지하는 비율(‘국세감면율’)이 (직전 3년간의 국세감면율의 평균⁴⁷⁾ + 0.5%) 이하가 되도록 노력해야 한다고 규정하여 ‘국세감면비율 한도제’를 시행하고 있는데⁴⁸⁾ 〈표 IX-3-7〉의 국세감면율한도는 동 제도에 따른 국세감면비율의 연도별 사전적 한도를 나타낸다.

〈표 IX-3-7〉과 같이 국세감면비율은 1999년 이후 12% 중반 수준을 유지했으나 2003년 이후 상승하기 시작해서 2005년에 13.6%로 정점으로 다시 하락하다가 2008년과 2009년에 각각 14.7%와 15.9%로 급격하게 증가했는데, 이것은 「국가재정법」에서 정한 국세감면율한도를 모두 초과한 것이다. 이와 같이 최근 조세지출의 규모가 크게 증가한 것은 고유가, 글로벌 금융위기에 따른 국내 경기침체를 방지하기 위해 재정지출과 함께 유가환급금,⁴⁹⁾ 노후자동차 교체에 대한 개별소비세 감면,⁵⁰⁾ 임시투자세액공제의⁵¹⁾ 확대 등과 같은 다양한 조세감면 제도들을 적극적으로 활용했기 때문이다.

2008년 금융위기의 극복과정에서 일시적으로 증가한 국세감면비율은 당시 일시적으로 시행했던 제도들이 일몰 폐지됨에 따라 2010년 이후에는 하락해서 2011년과 2012년에는 각각 13.7%와 13.4%가 될 것으로 예상되고, 그 결과 국세감면율한도도 준수할 것으로 예상된다.

그러나, 현행과 같이 국세감면율한도를 설정하는 방식에서는 구조적으로 매년 국세감면비율이 지속적으로 상승할 수 있고 국세감면 총액이 국세수입 총액보다 빠르게 증가할 수 있는 문제점이 있다고 할 수 있다. 즉, 어려운 경제여건 등으로 인해 조세지출 규모의 확대가 불가피한 경우에는 장래의 국세감면율한도가 자연적으로

47) 가중평균이 아닌 단순평균이다.

48) 또한, 동법 제88조 제2항에서는 각 중앙관서의 장은 새로운 국세감면을 요청하는 때에는 감면액을 보충하기 위한 기존 국세감면의 축소 또는 폐지방안 그 밖의 필요한 사항을 작성하여 기획재정부장관에게 제출하여야 한다고 규정하였다.

49) (구)「조세특례제한법」 제100조의 27 내지 제100조의 34

50) 「조세특례제한법」 제109조의 2

51) (구)「조세특례제한법」 제26조

증가하기 때문에 이를 준수하는 것도 쉬워지고, 결과적으로 조세감면제도에 대한 실효성 있는 통제장치로 기능하기 어려운 한계가 있는 것이다.⁵²⁾

나) 조세지출의 항목 수

〈표 IX-3-7〉의 연도별 국세감면을 조세지출의 항목 수에 따라 구분하면 〈표 IX-3-8〉과 같다.

〈표 IX-3-8〉 연도별 조세지출 항목 수

(단위: 개)

연도	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
항목수	230	273	269	254	220	226	230	219	189	180	177	201
증가	47	9	11	4	13	9	27	14	15	31	30	
감소	4	13	26	38	7	5	38	44	24	34	6	

자료: 기획재정부(각 연도), 대한민국 정부(각 연도)

〈표 IX-3-7〉과 같이 연도별 조세감면 항목의 개수는 2004년 이후 전반적으로 감소하는 추세를 나타내는데, 이러한 추세는 조세감면 항목에 대한 지속적인 정비 노력을 통한 실질적인 감소를 반영하는 것도 있지만 기존 항목들의 단순한 통합이나 폐지되지 않은 항목들을 사후적으로 삭제하는 것 등과 같이 조세지출의 범위와 분류 등과 관련한 기준의 변화를 반영한 것도 있다.⁵³⁾

다) 세목별 조세지출 규모

〈표 IX-3-7〉의 연도별 국세감면총액을 세목별로 구분하면 〈표 IX-3-9〉와 같다.

52) 『2012년도 조세지출예산서 분석』(국회예산정책처, 2011.10)

53) 예컨대, 2011년 조세지출예산서에서는 한 개의 항목으로 취급된 성실사업자에 대한 의료비·교육비 공제(「조세특례제한법」 제122조의 3)가 2012년 조세지출예산서에서는 세출예산의 기능별 분류를 위해 두 개의 항목으로 구분되었다.

〈표 IX-3-9〉 연도별 및 세목별 조세지출 규모

(단위: 십억원)

구분	1999년	2000년	2001년	2002년	2003년	2004년	2005년	2006년
소득세	4,799	5,169	4,864	5,551	6,429	7,398	8,036	9,111
법인세	2,539	4,329	4,840	4,598	5,870	5,695	6,841	6,081
상속·증여세	32	17	14	18	32	56	47	39
직접세 소계(①)	7,369	9,515	9,718	10,168	12,331	13,149	14,924	15,232
부가가치세	2,117	2,641	2,812	3,027	3,263	3,174	3,078	3,803
교통세	654	651	734	911	1,032	1,242	1,251	1,213
개별소비세	189	94	159	201	268	362	359	259
주세	31	34	32	33	44	42	53	46
인지세	48	54	70	48	47	43	45	52
증권거래세 등	134	156	96	213	403	164	139	433
간접세 소계(②)	3,173	3,629	3,903	4,432	5,056	5,027	4,926	5,805
관세(③)		138	109	126	121	110	167	301
합계(①+②+③)	10,542	13,282	13,730	14,726	17,508	18,286	20,017	21,338
구분	2007년	2008년	2009년	2010년	2011년	2012년	증가율④	증가율⑤
소득세	10,414	15,455	16,059	15,279	15,058	16,439	9.9%	8.3%
법인세	6,193	7,018	7,177	7,049	8,907	8,590	9.8%	12.9%
상속·증여세	40	30	34	28	20	18	-4.2%	11.3%
직접세 소계(①)	16,647	22,503	23,270	22,356	23,985	25,046	9.9%	10.0%
부가가치세	4,008	3,966	4,374	4,592	4,415	4,760	6.4%	8.2%
교통세	1,236	1,019	1,082	1,059	887	1,044	3.7%	4.8%
개별소비세	223	493	1,106	1,189	719	537	8.4%	5.8%
주세	45	54	43	45	48	47	3.3%	3.0%
인지세	49	10	10	4	4	4	-17.3%	4.4%
증권거래세 등	485	453	878	506	324	317	6.1%	6.6%
간접세 소계(②)	6,047	5,994	7,493	7,365	6,396	6,709	5.9%	7.4%
관세(③)	272	286	300	279	239	232	4.4%	7.7%
합계(①+②+③)	22,965	28,783	31,062	30,000	30,619	31,987	8.9%	8.0%

주: 1. 2011년과 2012년의 국세감면 실적은 잠정치이다.

2. 증권거래세 등은 증권거래세, 전화세(2001.9.1.부터 부가가치세로 통합) 및 교육세의 합계액이다.

3. 관세는 2000년부터 집계했고, 교육세는 2006년부터 집계했다.

4. 증가율④는 2000년부터 2012년까지 연평균 조세지출 증가율이고, 증가율⑤는 동 기간의 연평균 국세수입 증가율이다.

자료: 기획재정부(각 연도), 대한민국 정부(각 연도)

〈표 IX-3-9〉와 같이 세목별로 조세지출을 구분하면 전체 조세지출 중에서 소득세, 법인세 및 상속·증여세의 직접세 부문의 비중이 절대적으로 높은 것을 확인할 수 있는데, 2012년의 경우에는 31조 9,870억원의 전체 조세지출 중에서 직접세 조세감면은 25조 460억원으로 전체의 78.3%를 차지했다.

직접세 부문의 조세감면의 비중은 연도별로 꾸준히 증가한 것을 확인할 수 있다. 즉, 2000년부터 2012년까지 간접세 부문의 조세감면은 연평균 5.9%가 증가한 반면 직접세 부문의 조세감면은 연평균 9.9%의 증가 추세를 나타내고 있다. 조세지출의 증가율을 해당 국세수입의 증가율과 비교하더라도 간접세 부문은 조세지출의 증가율이 해당 국세수입의 증가율에 비해 상대적으로 작은 반면 직접세 부문은 두 비율의 차이가 거의 없는 것을 확인할 수 있다.

라) 감면방법별 조세지출 규모

다음으로 〈표 IX-3-7〉의 연도별 국세감면총액을 감면방법별로 구분하면 〈표 IX-3-10〉과 같다.

〈표 IX-3-10〉과 같이 감면방법별로 조세지출을 구분하면 직접세 조세감면 중에서는 직접감면이 대부분을 차지하고 있고 증가율도 간접감면에 비해 상대적으로 큰 것을 확인할 수 있다. 또한, 직접감면 항목들 중에서는 세액공제와 소득공제의 비중은 점차 커지는 반면 비과세, 세액감면, 저율과세 및 기타의 비중은 점차 작아지는 것을 확인할 수 있다.

간접세 조세감면에서 가장 비중이 큰 부가가치세 조세감면에서는 부가가치세 영세율은 점차 증가하는 추세인 반면 부가가치세 면세는 점차 감소하는 추세이고, 신용카드 등의 사용에 따른 부가가치세 세액공제,⁵⁴⁾ 재활용폐자원 등에 대한 부가가치세 매입세액공제특례⁵⁵⁾ 등과 같이 기타 항목으로 구분된 조세감면의 증가율이 매우 큰 것을 확인할 수 있다.

54) 「부가가치세법」 제32조의 2 및 동법 시행령 제80조

55) 「조세특례제한법」 제108조 및 동법 시행령 제110조

〈표 IX-3-10〉 연도별 및 감면방법별 조세지출 규모

(단위: 십억원)

구분	1999년	2000년	2001년	2002년	2003년	2004년	2005년	2006년
비과세	2,120	2,292	1,771	1,489	1,357	1,289	1,662	1,713
세액감면	1,421	1,518	1,603	1,826	1,989	2,458	2,175	2,774
세액공제	653	1,627	1,802	1,824	2,941	3,090	3,926	3,467
소득공제	1,228	1,632	2,374	3,155	3,671	4,317	5,125	5,443
저울과세	1,050	969	353	273	601	519	737	850
기타	555	930	1,133	1,076	1,242	1,181	1,092	773
근로장려금								
직접감면 소계(㉔)	7,027	8,968	9,037	9,643	11,802	12,855	14,716	15,019
간접감면(㉕)	342	547	681	525	529	294	207	213
직접세 소계(㉖=㉔+㉕)	7,369	9,515	9,718	10,168	12,331	13,149	14,924	15,232
부가가치세영세율	1,232	1,494	1,348	1,362	1,476	1,555	1,520	2,051
부가가치세면세	556	593	592	502	477	502	430	429
개소·교통·교육세 면제	843	739	851	1,067	1,226	1,506	1,646	1,472
주·증권거래·인지세 면제	213	244	197	294	493	250	185	530
기타	329	560	915	1,208	1,385	1,214	1,145	1,324
간접세 소계(㉗)	3,173	3,629	3,903	4,432	5,056	5,027	4,926	5,805
관세(㉘)		138	109	126	121	110	167	301
합계(㉙+㉚+㉛)	10,542	13,282	13,730	14,726	17,508	18,286	20,017	21,338
구분	2007년	2008년	2009년	2010년	2011년	2012년	증가율	
비과세	1,618	1,908	2,410	2,691	3,080	3,417	3.7%	
세액감면	3,139	3,581	5,134	4,728	4,127	4,654	9.6%	
세액공제	3,599	4,106	4,237	4,293	6,014	5,463	17.7%	
소득공제	6,725	8,674	9,470	8,788	8,916	9,302	16.9%	
저울과세	521	616	496	601	544	650	-3.6%	
기타	688	3,460	960	705	769	767	2.5%	
근로장려금			454	434	400	630	11.6%	
직접감면 소계(㉔)	16,290	22,345	23,160	22,241	23,849	24,883	10.2%	
간접감면(㉕) ¹⁾	357	158	109	115	136	164	-5.5%	
직접세 소계(㉖=㉔+㉕)	16,647	22,503	23,270	22,356	23,985	25,046	9.9%	
부가가치세영세율	2,110	1,992	2,057	1,920	1,674	1,992	3.8%	
부가가치세면세	552	399	418	435	379	459	-1.5%	
개소·교통·교육세 면제	1,535	1,704	2,599	2,677	1,922	1,888	6.4%	
주·증권거래·인지세 면제	468	324	519	96	59	61	-9.2%	
기타	1,382	1,575	1,900	2,237	2,361	2,310	16.2%	
간접세 소계(㉗)	6,047	5,994	7,493	7,365	6,396	6,709	5.9%	
관세(㉘)	272	286	300	279	239	232	4.4%	
합계(㉙+㉚+㉛)	22,965	28,783	31,062	30,000	30,619	31,987	8.9%	

주: 2011년과 2012년의 국세감면 실적은 잠정치이다.

- 1) 간접감면의 종류로는 기업이 특정한 목적을 위하여 준비금을 사내적립하는 경우 그 사내 적립금을 일정한 손비로 인정하여 과세를 연기해주는 준비금, 자산을 대체취득하는 경우 새로 취득한 자산의 처분시점까지 과세를 연기하는 과세이연 및 개인이 사업용 고정 자산을 현물출자 등으로 법인에 양도하는 경우 개인에 대해서는 양도소득세를 과세하지 않고 법인이 그 출자받은 자산을 처분시까지 과세를 이연하는 이월과세가 있다(2012년 조세지출예산서).

자료: 기획재정부(각 연도)

마) 기능별 조세지출 규모

〈표 IX-3-7〉의 연도별 국세감면총액을 기능별로 구분하면 〈표 IX-3-11〉 및 〈표 IX-3-12〉와 같다. 즉, 2009년까지의 조세지출보고서에서는 자체의 분류기준에 따라 지원분야별로 조세지출 항목들을 분류하여 분야별 조세감면액을 집계했는데 이를 정리하면 〈표 IX-3-11〉과 같다.⁵⁶⁾ 그러나, 2011년 이후의 조세지출예산서에서는 세출예산의 분류체계에 따라 분야-부문-프로그램 단위까지 조세지출 항목들을 구분해서 항목별 분류정보를 제공하고 있는데 이를 정리하면 〈표 IX-3-12〉와 같다.

〈표 IX-3-11〉과 같이 1999년부터 2008년까지 기능별로 조세지출을 구분하면 근로자·농어민 등 중산층 지원 기능의 비중이 가장 크고 세부기능 중에서는 특히 근로자지원의 비중이 가장 큰 반면 증가율은 경제개발 기능이 가장 큰 것을 확인할 수 있다.

〈표 IX-3-12〉와 같이 2009년부터 2012년까지 세출예산의 분류체계에 따라 기능별로 조세지출을 구분하면 ‘산업·중소기업 및 에너지’ 기능의 비중이 가장 크고, 증가율은 ‘문화 및 관광’, ‘환경’ 및 ‘사회복지’ 기능이 상대적으로 큰 것을 확인할 수 있다.

56) 조세지출예산제도 도입 당시의 실무자들에게 문의한 바로는 조세지출보고서의 기능별 분류가 세출예산의 분류와 일치하지 않은 것은 국세청이 제공하는 과세자료상의 조세감면 분류가 세출예산과 차이가 있었고 기획재정부 세제실에서 적용했던 내부관리용 조세감면 분류도 역시 이와 차이가 있었기 때문이라고 한다.

〈표 IX-3-11〉 연도별 및 기능별 조세지출 규모(1999~2008)

(단위: 십억원)

연도	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
저축지원	2,745	2,832	1,557	1,316	1,501	1,205	1,070	1,235	1,402	1,741
근로자지원	1,296	1,629	2,396	3,364	3,652	4,099	4,661	4,846	5,393	8,840
농어민지원	2,087	2,191	2,251	2,360	2,721	3,042	3,165	4,307	4,916	4,713
근로자·농어민등 중산층지원 소계(①)	6,129	6,651	6,204	7,040	7,874	8,346	8,896	10,388	11,710	15,294
중소기업 ¹⁾	490	828	1,267	1,841	2,096	1,888	1,486	1,909	2,035	3,303
투자촉진	464	1,074	1,256	978	1,632	2,371	3,388	2,921	2,627	2,911
연구 및 인력개발	428	979	911	953	1,395	1,256	1,311	1,312	1,643	1,862
SOC·공공투자 ²⁾	518	499	448	313	359	327	220	645	561	281
금융산업	168	274	381	310	294	340	450	146	104	51
구조조정	300	439	181	116	28	13	8			
지방이전등경쟁력강화	203	155	176	337	409	521	597	310	296	416
경제개발 지원 ³⁾ 소계(②)	2,571	4,246	4,621	4,847	6,212	6,716	7,476	7,243	7,266	8,823
교육 및 문화·체육	303	333	616	403	412	263	287	237	143	175
환경	153	201	236	315	360	451	512	616	641	821
사회보장	818	1,165	1,293	1,354	1,749	1,687	2,060	2,381	2,747	3,330
주택	53	43	52	41	66	133	89	138	152	
사회개발 지원 소계(③)	1,326	1,741	2,197	2,111	2,587	2,534	2,948	3,371	3,683	4,326
국방(④)	381	486	540	632	585	552	560			
일반행정 (외교및공공부문)(⑤)	109	128	132	65	45	40	47			
기타(⑥)	26	30	36	30	205	98	90	336	305	339
합계(①+...+⑥)	10,542	13,282	13,730	14,726	17,508	18,286	20,017	21,338	22,965	28,783

주: 1) 2006년 이후의 항목 명칭은 '벤처중소기업 추가 지원'(2006년) 또는 '벤처·중소기업'(2007년 및 2008년)

2) 2006년 이후의 항목 명칭은 '공공투자'

3) 2006년 이후의 기능 명칭은 '성장잠재력 확충 등 경제개발 지원'(2006년 및 2007년) 또는 '성장잠재력 등 경제개발 지원'(2008년)

1. 2006년 이후에는 경제개발 지원을 구성하는 금융산업과 구조조정 항목이 '금융산업 및 구조조정'의 단일 항목으로 표시됨에 따라 위 표에서는 금융산업 항목에 조세지출 금액을 기재하였다.

2. 2008년에는 사회개발 지원을 구성하는 환경과 주택 항목이 '환경·주택'의 단일 항목으로 표시됨에 따라 위 표에서는 환경 항목에 조세지출 금액을 기재하였다.

3. 2006년 이후에는 국방(④), 일반행정(⑤) 및 기타(⑥)의 기능이 기타의 단일 기능으로 표시됨에 따라 위 표에서는 기타의 기능에 조세지출 금액을 기재하였다.

자료: 기획재정부(각 연도), 대한민국 정부(각 연도)

〈표 IX-3-12〉 연도별 및 기능별 조세지출 규모(2009~2012)

(단위: 십억원)

	2009	2010	2011(잠정)	2012(잠정)
일반공공행정	2,441	1,973	1,675	1,775
공공질서 및 안전	-	-	-	-
외교·통일	0	0	0	0
국방	323	265	241	288
교육	1,288	1,333	1,396	1,409
문화 및 관광	2	4	6	7
환경	613	717	692	717
사회복지	6,904	6,574	7,098	8,172
보건	3,396	3,332	3,617	3,797
농림수산	5,635	5,257	4,371	5,130
산업·중소기업 및 에너지	8,499	8,448	10,160	9,167
교통 및 물류	961	969	555	569
통신	-	-	-	-
국토 및 지역개발	972	1,105	783	923
과학기술	28	22	26	27
예비비	-	-	-	-
합계	31,062	30,000	30,619	31,987

자료: 기획재정부(각 연도); 대한민국 정부(각 연도)

바) 조세지출과 예산지출의 비교

〈표 IX-3-12〉와 같이 세출예산의 분류체계에 따라 기능별로 구분된 조세지출을 예산지출과 비교하면 〈표 IX-3-13〉과 같다.

〈표 IX-3-13〉과 같이 2009년 이후의 세출예산과 조세지출의 규모를 기능별로 비교하면 조세지출을 통한 재정지원의 규모가 총재정지출(조세지출+예산지출)의 10% 수준이고, 총재정지출의 증가율이 조세지출의 증가율보다 크기 때문에 총재정지출에서 차지하는 조세지출의 비율이 지속적으로 하락하는 것을 확인할 수 있다.⁵⁷⁾ 재정지출의 증가율이 일정하다면 동 비율의 감소는 비과세·감면의 정비로

57) 그러나, 조세지출의 전체 규모는 개별 조세지출 항목들의 감면금액을 단순 합산한 수치로서 실제 조세지출규모를 과대평가할 수 있다는 점에서 유의할 필요가 있다. 왜냐하면 세수손실법에 따라 추정된 조세지출 항목별 감면금액은 세법의 다른 조항이 불변이라는 가정하에 추정하는 것으로서 세법조항 간의 상호영향 요인을 배제한 것이므로 이를 고려할 경우 추정금액도 변화하게 된다(『2012년도 조세지출예산서 분석』, 2011.10. 국회예산정책처). 즉, 조세지출로 인한 세수손실은 조세지출 조항이 폐지되었을 경우의 세수증가와 조세지출의 유인효과

볼 수 있기 때문에 바람직한 현상이라고 할 수 있을 것이다.

보다 세부적으로 기능별로 세출예산과 조세지출을 비교하면 산업·중소기업 및 에너지, 보건 및 사회복지 기능에서 조세지출의 통한 지원 규모가 상대적으로 크게 나타났고, 문화 및 관광 기능의 상대적 비중이 가장 빠르게 증가하는 것을 확인할 수 있다.

〈표 IX-3-13〉 조세지출과 예산지출의 연도별 및 기능별 비교(2009~2012)

(단위: 십억원, %)

구분	조세지출				예산지출				조세지출의 비율			
	2009	2010	2011	2012	2009	2010	2011	2012	2009	2010	2011	2012
일반공공행정	2,441	1,973	1,675	1,775	41,176	44,959	47,443	51,500	5.60	4.20	3.41	3.33
공공질서 및 안전	-	-	-	-	12,489	13,047	13,734	14,135	-	-	-	-
외교·통일	0	0	0	0	1,805	2,046	2,324	2,505	0.00	0.00	0.00	0.00
국방	323	265	241	288	29,645	30,788	32,870	34,070	1.08	0.85	0.73	0.84
교육	1,288	1,333	1,396	1,409	37,346	38,596	41,619	45,753	3.33	3.34	3.25	2.99
문화 및 관광	2	4	6	7	2,235	2,386	2,525	2,729	0.09	0.17	0.24	0.26
환경	613	717	692	717	7,730	7,365	7,874	8,069	7.35	8.87	8.08	8.16
사회복지	6,904	6,574	7,098	8,172	23,819	22,691	23,879	24,785	22.47	22.46	22.91	24.80
보건	3,396	3,332	3,617	3,797	5,493	5,759	5,833	6,053	38.20	36.65	38.28	38.55
농림수산	5,635	5,257	4,371	5,130	18,819	19,363	17,678	24,313	23.04	21.35	19.82	17.42
산업·중소기업 및 에너지	8,499	8,448	10,160	9,167	13,369	10,227	10,033	10,681	38.87	45.24	50.32	46.19
교통 및 물류	961	969	555	569	36,955	32,422	31,496	33,790	2.60	2.90	1.73	1.66
통신	-	-	-	-	6,395	6,620	6,966	7,349	-	-	-	-
국토 및 지역개발	972	1,105	783	923	11,788	12,943	12,953	9,379	7.62	7.87	5.70	8.96
과학기술	28	22	26	27	3,472	4,021	4,467	5,175	0.80	0.54	0.58	0.52
예비비	-	-	-	-	3,989	2,100	2,400	2,400	-	-	-	-
합계	31,062	30,000	30,619	31,987	256,525	255,334	264,093	282,687	10.80	10.51	10.39	10.17

주: 1. 조세지출의 비율=조세지출÷(조세지출+예산지출)

2. 2011년과 2011년의 조세지출 규모는 잠정치이다.

자료: 기획재정부(각 연도); 대한민국 정부(각 연도)

(incentive effect), 조세지출 항목 간의 의존성(interdependent) 및 경제지표의 변동으로 인해 일치하지 않게 된다. 여기서 ‘조세지출의 유인효과’는 조세지출 항목의 폐지는 다른 경제적 행위를 유발시켜 세수효과의 변동을 초래하는 것이고, ‘조세지출 항목간의 의존성’은 조세지출항목 상호간에 의존적이기 때문에 하나의 조세지출항목 폐지는 다른 조세지출 항목에까지 영향을 미치는 것이며, ‘경제지표의 변경’은 예산상의 모든 세입과 세출은 현재 법률이 계속된다는 전제하의 소득수준과 경제성장률을 기준으로 추정되었는데 몇몇 조항의 폐지는 이들에게 영향을 미칠 수 있는 것이다(재정경제부, 조세지출보고서 참고자료, 1999.10.).

2) 조세지출예산서의 작성을 통한 최근의 발전

전술한 바와 같이 우리나라는 1999년에 조세지출예산제도를 도입했지만 2009년까지는 조세지출보고서를 작성해서 국회에 제출했기 때문에 동 제도의 운영에 불완전한 측면이 있었다. 그러나 2010년부터는 「국가재정법」에 따라 전년도 실적과 함께 당해 연도 및 다음 연도의 전망액을 세출예산의 기능별 구분에 따라 기재하는 조세지출예산서를 작성해서 차기연도 예산안과 함께 국회에 제출함으로써 조세지출과 세출예산의 연계성이 높아지고, 예산심사 과정의 효율성도 제고되어 완전한 조세지출예산제도가 마련되었다고 할 수 있다.

이하에서는 조세지출예산서가 작성된 2010년 이후 최근의 조세지출예산제도의 발전내용을 기술하기로 한다.

가) 조세지출의 정의와 범위

1999년부터 기획재정부가 작성하여 매년 국회에 제출한 조세지출보고서에서는 조세지출을 “조세의 정상적인 과세체계에서 벗어난 특례규정에 의하여 납세자의 세 부담을 경감시킴으로써 발생하는 국가세입의 감소”로 정의하였다. 그리고, 조세지출의 해당 여부는 「조세특례제한법」상의 감면은 원칙적으로 조세지출로 분류하고, 개별 세법상의 규정은 해당 세목의 특성을 중심으로 개별적·구체적으로 판단했다고 밝혔으나 구체적인 판단기준은 제시하지 않았다.⁵⁸⁾

2010년에 처음으로 예산안의 부속서류로 제출된 『2011년도 조세지출예산서』에서도 조세특례에 따른 재정지원으로서의 조세지출이 구체적으로 무엇인지 또는 그 범위를 어떻게 볼 것인지에 대한 구체적인 판단기준을 제시하지는 않았다. 다만 동 조세지출예산서에 포함된 조세지출 항목들을 살펴보면 직전연도에 발간된 『2009년도 조세지출보고서』에서 조세지출로 분류된 항목들이 그대로 반영되었지만, 그동안 조세법령에 근거하여 특정한 정책목적으로 조세지원이 이루어졌음에도 조세지

58) 「국가재정법」 제27조 제1항, 제34조 제10호 및 부칙 제6조는 2011회계연도 예산안부터 조세지출예산서의 국회 제출을 명시하면서 조세지출예산서의 대상인 조세지출을 ‘조세감면·비과세·소득공제·세액공제·우대세율 적용 또는 과세이연 등 조세특례에 따른 재정지원’이라고 규정하고 있지만, 동법시행령 등의 하위법령에서는 동 정의에 대한 구체적인 언급은 없다. 따라서, 현행 조세법 체계에서 어떤 항목들이 조세지출에 해당하는지를 개별·구체적으로 판단하는 것은 행정부의 재량에 맡겨져 있다고 할 수 있다(『2011년도 조세지출예산서 분석』, 2010.11. 국회예산정책처).

출로 집계되지 않았던 일부 항목들이 새롭게 추가된 것을 확인할 수 있다.⁵⁹⁾

2011년에 작성한 『2012년도 조세지출예산서』에서는 조세지출의 정의와 범위에 대한 기준을 설정하고,⁶⁰⁾ 동 기준에 따라 조세지출 항목을 명시화하는 것과 함께 조세지출이 갖는 개념적 모호성을 고려해서 조세지출의 특성과 일반적인 조세체계의 성격을 겸한 개별법상의 조항을 별도의 비망항목(memorandum item)으로⁶¹⁾ 생성해서 관리하고 있는데, 동 항목은 과거에도 조세지출예산서에 포함되어 있었으나 조세지출의 기준을 명시함에 따라 별도로 분류 및 관리하기 시작한 것이다. 이에 따라 2012년 조세지출예산서에 포함된 201개의 국세감면 항목 중에서 31개가 비망항목으로 구분되었다.

이와 같은 비망항목의 도입과 누락항목의 포함은 조세지출의 해당 여부가 명확하지 않은 경우에 비망항목을 제외한 조세지출 항목의 개수가 일정한 수준을 유지하도록 함으로써 조세정책의 흐름을 쉽게 추적할 수 있도록 하고, 국가재정에 영향을 미치는 조세감면 정보가 상세하게 공개되어서 의사결정권자와 일반 국민들에게 많은 정보를 제공하게 된다는 점에서 바람직하다고 할 수 있다.

나) 조세지출 규모의 추계

2009년 이전의 조세지출보고서는 보고서가 제출되는 당해 연도의 조세지출금액과 전년도 실적을 비교하여 작성하는 형식이었으나, 조세지출예산서의 경우에는 다

59) 예컨대, 직전연도까지 조세지출로 집계되지 않았던 장기주택마련저축에 대한 소득공제(「조세특례제한법」 제87조)가 추가되었고, 폐광카지노에 대한 개별소비세 면제(「개별소비세법」 제1조 및 제19조의 2)와 같이 본 세목에 대한 감면으로 인해 추가로 감면되는 부가세(surtax)의 감면실적을 일부 항목에 대하여 추가로 집계하였다.

60) 구체적으로, 2012년도 조세지출예산서에서는 조세지출을 “조세의 일반적인 과세체계에서 벗어난 조세특례제한법상 조세특례에 의하여 납세자의 세부담 경감을 목적으로 발생하는 국가세입의 감소”로 정의하면서 그 범위에 대한 기준으로 “조세지출의 개념상 조세특례제한법상 조세특례규정에 의한 감면은 원칙적으로 조세지출에 해당”하고 “개별법상 감면은 특정성, 대체가능성, 폐지가능성 등 조세지출의 특성과 개별 조항의 입법취지·연혁·필요적 경비 여부 등을 감안하여 개별적으로 조세지출 여부를 판단”하는 것으로 설정하였다.

61) 예컨대, 소득세법상 교육비·의료비 특별소득공제(동법 제52조 제2항 및 제3항) 항목은 조세지출의 특성과 일반적인 조세체계의 특성을 겸하고 있기 때문에 비망 항목으로 분류되고, 이와 마찬가지로 생산직 근로자의 연장근로로 인한 급여 비과세(「소득세법」 제12조 제3호 제2목), 국민건강보험료 사용자부담금에 대한 비과세(동호 제너목) 등과 같이 개별 세법에 분류되어 있는 항목들은 대부분 비망항목으로 분류되어 있다. 비망항목들은 대부분 2011년 조세지출예산서에도 포함되었고 분류만 비망으로 바뀐 것이기 때문에 조세지출에 대한 분석에서 반드시 포함되는 것이 바람직하다고 할 수 있다.

음 회계연도에 대한 추정금액까지 제출하게 되었다.

우리나라에서 조세지출 규모를 측정하는 일반적인 방법에 대한 연구는 거의 없는 편이지만⁶²⁾ 「국가재정법」에 따라 세법을 개정할 때에는 비용추계서를 함께 제출하면서 신설되거나 일몰이 연장되는 제도들의 조세지출 규모를 추계하고 있다.

조세지출 규모의 추계방식은 세수추계 방식과 동일한 것으로 알려져 있다. 우리나라는 외국에 비해 세수추계의 정확성은 높지만, 세수추계를 위한 미시자료에 대한 접근이 어렵고 관련 자료도 거의 공개되지 않고 있다.

조세지출예산서가 도입된 2010년 이후에도 조세지출 금액의 구체적인 계산근거는 공개되지 않아서 이들 금액이 조세지출의 규모를 잘 반영하는지를 검토하기에는 어려움이 있다.⁶³⁾ 다만, 조세지출예산서가 도입된 이후에는 조세지출 금액을 ‘추정곤란’으로 기재한 항목의 비율이 <표 IX-3-14>와 같이 매년 감소하고 있고, 2012년 조세지출예산서에서는 동 항목들에 대해서 추정이 곤란한 사유가 명시됨으로써⁶⁴⁾ 국가재정에 영향을 미치는 조세감면 정보를 상세하게 공개하여 의사결정권자와 일

62) 조세지출 규모의 추정방법으로 성명재와 현진권(1994)은 인과모형을 사용한 회귀분석 방법을 제시했고, 국회예산정책처(2011)는 이와 함께 미시자료를 이용한 모의실험모형 분석 방법과 실제 조세지출 실적자료를 활용한 진도비·증가율 분석 방법을 제시하였다. 또한, 조세지출 금액의 구체적인 추정방법으로 박명호와 정희선(2006)은 특정 비과세·감면 조항으로 인해 기준조세제도와 비교하여 감소되는 세수의 규모를 사후적으로 계산하여 당해 조항의 조세지출 규모를 측정하는 세수손실법(revenue forgone method)과 함께 세제상 특혜가 폐지되는 경우 증대되는 세수의 규모를 사전적으로 추정하여 이를 조세지출의 규모로 간주하는 세수증가법(revenue gain method)과 특정 조세지출 항목의 규모를 세제상의 지원이 아닌 직접지출로 대체하는 경우에 수혜자에게 동등한 경제적 효과를 가져오게 하는 직접지출의 규모로 평가하는 직접지출등가법(outlay equivalent approach)을 제시하였다. 현재 조세지출예산제도를 채택하고 있는 모든 국가는 세수손실법을 추계방식으로 사용하고 있는데, 이것은 기본적으로 행태 변화에 대한 추정결과의 불확실성과 계산의 어려움 때문이다(임주영, 2010).

63) 조세지출예산제도 도입 당시의 실무자들에게 문의한 바로는 조세지출보고서상의 개별 감면 금액은 국세청으로부터 과세자료를 수보해서 재계산했는데, 세액공제나 세액감면 등의 자료는 직접 활용했지만 그 밖의 항목들은 감면금액을 계산하기 위해 실효세율과 적정이자율을 적용했으며, 경우에 따라서는 관련 자료를 확보할 수 없어서 다수의 항목들을 ‘추정곤란’으로 기재했다고 한다. 또한, 조세감면 금액의 계산을 위한 과세자료에는 수집 자체가 미진한 것과 함께 국세청의 편의를 위해 생산한 것들도 다수 포함되어서 자료의 정확성이 낮은 문제점도 있었다고 한다.

64) 2012년 조세지출예산서에서 추정이 곤란한 사유로 제시된 것은 ‘동일한 국제회계기준을 적용하더라도 기업상황에 따라 대손충당금을 다르게 적립하므로 총액 추정곤란’(국제회계기준 등 적용 내국법인에 대한 대손충당금 환입액의 익금불산입, 「조세특례제한법」 제104조의 23), ‘면세사업자는 신고의무가 없어 부가가치세 면제 금액이 별도로 파악·관리되지 않음’(공장·학교 등의 급식용역 제공에 대한 부가가치세 면제(동법 제106조 제1항 제2호) 등), ‘국외에서 국내로 복귀하는 기업의 수와 납세액을 추정하는 것은 현실적으로 불가능하여 추정곤란’(해외 진출 기업의 국내복귀에 대한 세액감면(동법 제104조의 24)) 등이다.

반 국민들에게 많은 정보를 제공하기 위한 개선이 지속적으로 이루어지고 있는 것으로 평가할 수 있다.

〈표 IX-3-14〉 조세지출 금액을 ‘추정곤란’으로 기재한 항목의 비율

(단위: 개, %)

구분	2009년 조세지출보고서 (2009년 작성)	2011년 조세지출예산서 (2010년 작성)	2012년 조세지출예산서 (2011년 작성)
조세지출항목수(①)	180	177	201
추정곤란항목수(②)	15	16	8
추정곤란비율(②÷①)	8.3	9.0	4.0

자료: 기획재정부(각 연도); 대한민국 정부(각 연도)

다) 조세지출과 세출예산의 연계

「국가재정법」에 따르면 조세지출예산서의 작성과 관련하여 조세특례에 따른 재정지원의 실적과 추정금액을 기능별·세목별로 분석하여 예산안의 첨부서류로서 국회에 제출하도록 규정하였다. 여기서 기능별 분류란 조세지출을 세출예산의 분류에 따라 재분류하여 예산과 조세의 양대 지출의 비교를 용이하게 하는 것을 의미하는데 우리나라의 경우에는 2007년에 도입된 프로그램예산상의 분류기능들에 따라 재분류하는 것을 의미한다(임주영, 2010).⁶⁵⁾

2010년부터 이와 같이 조세지출예산서를 작성·제출하는 것은 세출예산의 기능별로 다음 회계연도에 대한 조세지출 규모를 추정하여 예산안과 함께 국회에 제출함으로써 세출예산과 조세지출을 연계할 수 있는 기반을 마련한다는 점에서 의의가 있다. 즉, 숨은 보조금(hidden subsidy)으로서 조세지출에 대한 간접적인 재정지원 규모를 투명하게 밝히고 이를 세출예산과 연계하여 재정지원의 효과성을 종합적으로 비교·평가함으로써 효율적인 재정운용에 기여하는 것이다.

2009년 이전의 조세지출보고서는 전술한 바와 같이 자체의 분류기준에 따라 지원 분야별로 조세지출 항목들을 분류하여 분야별 감면액을 집계하였으나, 2010년

65) 2011년도 예산안의 프로그램예산제도의 분야 및 부문 분류체계는 세출예산을 16개 분야·69개 부문으로 분류하였다.

이후의 조세지출예산서에서 조세지출에 대한 분류기준을 프로그램예산제도에 따른 분류체계와 일치시킨 것은 세출예산과의 비교 가능성을 제고했다는 점에서 바람직하다고 할 수 있다.

라) 일몰정비 내역 및 계획의 제시

2012년 조세지출예산서에서는 최초로 전년도(2010년)의 일몰정비 내역과 당해 연도(2011년)의 일몰정비 계획이 포함되었는데, 이것은 우리나라의 비과세·감면의 현황 및 증감에 대한 체계적인 정리가 부족한 현실을 감안하면 매우 중요한 정보라고 할 수 있다.

이와 함께 2012년 조세지출예산서에서는 이러한 일몰정비 계획을 반영한 조세지출 금액을 기존의 직접세 항목과 함께 간접세 항목에서도 기재하여 예산서의 기능을 강화하였다. 예컨대, 2011년 말에 일몰이 도래하는 간접세 항목의 일몰이 연장된 경우에는 2012년 조세지출예산서에 조세지출 금액을 기재한 반면 일몰이 종료된 경우에는 비과세·감면이 종료됨을 기재하였다.

조세지출은 중요한 조세정책의 수단임에도 불구하고 세제개편과는 무관하게 관행적으로 일몰연장된 측면이 크고, 「국가재정법」상 중기재정운용계획을 수립함에도 불구하고 장래 5년 이내에 일몰이 도래하는 항목에 대한 정보는 전혀 관리되지 않고 있는데, 이러한 현실을 감안하면 조세지출예산서에서 일몰정비 내역 및 계획에 대한 정보를 제공하는 것은 조세지출을 재정정책의 수단으로 명확하게 인식하는 것으로 볼 수 있다는 점에서 바람직하다고 할 수 있다.

라. 조세지출예산제도의 평가 및 개선방안

1) 조세지출예산제도의 평가

조세지출예산제도의 시행 이후 과세당국과 입법부는 조세감면의 삭감이나 폐지 등에 관한 논의에서 조세지출보고서·예산서를 기본적인 자료로 활용함으로써 조세지출에 대한 체계적인 관리가 가능해진 것으로 평가받고 있다.

즉, 조세지출보고서·예산서의 발간과 함께 중앙행정기관의 장에게 조세감면평가서와 추가적 조세감면으로 인한 경제·사회적 효과를 기재하는 조세감면건의서를

제출하게 함으로써 해당 부처의 방만한 재정운용을 통제하고 과다한 조세감면을 거부하는 논리를 강화했고,⁶⁶⁾ 재정에 대한 책임감을 강화시켰다고 평가받고 있다.

그러나, 이러한 긍정적 평가에도 불구하고 조세지출예산제도의 유용성에 대한 논란은 미국에서 Stanley Surrey가 동 제도를 최초로 제안한 당시부터 지속적으로 제기되고 있는데 이러한 논의가 우리나라의 경우에도 그대로 적용할 수 있다는 의견도 제시되고 있다(원윤희, 2007).

즉, 조세지출의 정의와 범위를 명확하게 하기 위한 그동안의 노력에도 불구하고 OECD에서 조세지출의 국가 간 비교를 중단한 원인으로 지적되고 있는 기준조세체계 설정의 어려움과 조세지출 규모의 추정에서 조세감면의 존재 여부에 따른 납세자의 행태 변화와 조세지출 간의 상호연관성을 고려하지 않고⁶⁷⁾ 부정확한 자료를 사용한⁶⁸⁾ 결과 발생할 수 있는 정확성의 문제점 등이 계속해서 제기되고 있는 것이다. 조세지출예산제도를 도입하는 기본적인 목적이 조세지원으로 인한 정확한 비용을 파악해서 예산과정에서 세출과 동일한 기준에 따라 심의가 이루어지도록 함으로써 그 규모를 통제하고 자원배분의 효율성을 제고하는 것인데, 이러한 문제점 등으로 인해 정책목표를 달성하는 것이 매우 어려울 수 있다는 비판이 제기되는 것이다.

조세지출예산제도에 대한 이러한 양면적 평가는 동 제도가 아직 완전하게 발전하지 못했고 개선을 위한 장래의 논의가 다양하게 제기될 수 있는 점을 나타내는 것이라고 할 수 있다. 다음 목에서는 조세지출예산제도의 발전을 위해 고려할 수 있는 개선방안들을 제시하였다.

2) 조세지출예산제도의 개선방안

가) 조세감면평가서 및 조세감면건의서의 공개

조세지출예산서가 세법 및 예산심사 과정에서 국가재원 배분의 효율성을 제고하

66) 조세지출예산제도가 도입되기 전에도 방만한 조세감면을 통제하기 위해 조세감면에 대한 일몰제도가 시행되고 있었지만, 일몰시점에서 적용하는 검증체계가 효과적이지 않아서 조세감면이 상습적으로 연장되는 문제점이 지적되었다.

67) 조세지출 간의 상호연관성으로 인한 정확성의 문제점을 고려해서 미국의 경우에는 조세지출의 전체 규모를 제시하지 않고 있다.

68) 미국 뉴욕주의 지방세지출예산제도에서는 개별 항목의 추정치마다 어떠한 자료를 사용했는지에 따라 그 신뢰성 수준을 5단계로 제시하고 있는데, 이것은 동 제도의 운용 측면에서 우리나라에도 시사하는 바가 크다고 할 수 있다.

는 데 기여하기 위해서는 조세지출 항목들을 세출예산과 대응시켜서 비교·평가할 수 있는 기본적인 정보가 함께 제공되어야 하고, 이를 위해서는 조세지출 항목들 중에서 당해연도 일몰도래 항목과 감면규모가 일정금액 이상인 주요 항목들을 중심으로 제도운영과 실효성을 객관적으로 평가한 정보를 함께 제출하도록 할 필요가 있을 것이다.

이러한 목적으로 「국가재정법」 제88조 제2항에 따른 국세감면사전제한제⁶⁹⁾와 「조세특례제한법」 제142조⁷⁰⁾에 따른 조세감면평가서 및 조세감면건의서는 조세감면제도의 방만한 운용을 방지하기 위해 행정부 내부의 통제장치로 도입된 제도들이지만, 현재 동 제도들의 운용 현황이 외부에 공개되지 않아서 정확한 운용 실태를 파악하기 어려운 측면이 있다. 그러나, 행정부의 주요 정책을 추진하기 위해 조세지원제도를 도입하는 법안이 제출되더라도 관련 부처의 기존 조세감면제도 폐지가 동시에 이루어지는 경우가 거의 없는 점을 감안하면 행정부의 내부 통제장치로서 동 제도들의 실효성이 크지는 않은 것으로 볼 수 있다.

그러나, 조세감면 항목에 대하여 중앙행정기관의 장이 작성하는 조세감면평가서와 조세감면건의서는 조세감면 제도에 대한 운용실태를 파악하고 신규 감면제도 도입의 필요성을 평가할 수 있다는 점에서 중요한 기초 자료라고 할 수 있다.

69) 「국가재정법」 제88조(국세감면의 제한) ② 각 중앙관서의 장은 새로운 국세감면을 요청하는 때에는 대통령령이 정하는 바에 따라 감면액을 보충하기 위한 기존 국세감면의 축소 또는 폐지방안이나 재정지출의 축소방안과 그 밖의 필요한 사항을 작성하여 기획재정부장관에게 제출하여야 한다.

「국가재정법시행령」 제42조(조세감면건의서의 제출) ① 법 제88조 제2항에 따라 각 중앙관서의 장이 새로운 국세감면을 요청하는 때에는 조세특례제한법 제142조 제2항에 따른 조세감면건의서를 제출하여야 한다. ② 각 중앙관서의 장은 제1항에 따른 조세감면건의서를 제출할 때에는 해당 분야 전문연구기관의 의견서를 첨부하여야 한다.

70) 「조세특례제한법」 제142조(조세특례의 사전·사후관리) ① 기획재정부장관은 매년 3월 31일까지 조세특례 및 그 제한에 관한 기본계획을 수립하여 중앙행정기관의 장에게 통보하여야 한다. ② 중앙행정기관의 장은 경제·사회정책 등의 효율적 수행을 위하여 조세감면이 필요하다고 인정되는 사항에 대하여 조세감면의 목적, 조세감면으로 인하여 기대되는 정책효과, 연도별 예상 세수효과 및 관련 통계자료 등을 포함한 조세감면건의서(‘조세감면건의서’)를 매년 5월 31일까지 기획재정부장관에게 제출하여야 한다. ③ 대통령령으로 정하는 조세특례사항에 대하여 중앙행정기관의 장은 조세감면으로 인한 효과분석 및 조세감면제도의 존치 여부 등에 대한 의견서(‘조세감면평가서’)를 매년 5월 31일까지 기획재정부장관에게 제출하여야 한다. 「조세특례제한법시행령」 제135조(조세감면평가서의 제출) 법 제142조 제3항에서 “대통령령으로 정하는 조세특례사항”이란 다음 각호의 1에 해당하는 사항을 말한다. 1. 당해 과세연도에 적용기한이 종료되는 조세특례사항 2. 시행후 2년이 경과되지 아니한 조세특례사항 3. 기존의 조세특례사항 중 그 범위를 확대하고자 하는 사항 4. 법 제142조 제1항의 규정에 의한 기본계획에 재검토가 필요한 사항으로 열거된 조세특례사항

이러한 중요성에도 불구하고 조세감면평가서는 예산안의 정식 부속서류가 아니기 때문에 국회에 제출되지 않을 뿐만 아니라 평가기준이 정립되어 있지 않고 비교적 단순하게 작성되고 있는 실정이다. 즉, 조세감면평가서에서는 ‘조세지원 실적’(당초 건의 시와 실제 도입 후를 비교하여 기재), ‘조세지원 전후 경제적 효과 비교’(당초 건의 시와 실제 도입 후를 비교하여 기재), ‘조세지원 이외 재정, 금융 등 지원실적’ 및 ‘참고 및 설명자료 목록’과 이러한 내용을 바탕으로 ‘조세지원제도에 대한 총괄적 평가’를 기재하도록⁷¹⁾ 되어 있으나 동 평가는 대부분 ‘연장’, ‘존속’ 등의 메모형식으로 기재되어 있다.

그러나, 조세감면의 평가와 관련해서는 재정지원의 방식으로 예산지출과 조세지출 중에서 어떤 수단이 보다 적합한지의 여부, 조세지출이 적합하더라도 이를 통한 재정정책의 목적이 타당한지의 여부 및 조세지출을 통한 정책목표가 타당하더라도 충분한 효과를 얻을 수 있는지의 여부에 대한 검토가 이루어져야 할 것이다. 즉, 사업 타당성의 평가와 유사하게 조세지출 항목에도 적용할 수 있는 대표적인 평가기준을 설정하고 이를 바탕으로 개별 항목의 효과성을 평가하는 것이 필요할 것이다.⁷²⁾

따라서, 현재 공개되지 않는 조세감면평가서와 조세감면건의서를 공개하도록 함으로써 조세감면 항목에 대한 각 부처의 재정책임을 강화하고, 부처별로 조세지출의 총량관리가 이루어지도록 하여 이를 통해 조세지출예산제도의 내실화가 이루어지도록 해야 할 것이다.

나) 조세지출 금액 추계의 정확성 제고

전술한 바와 같이 2012년 『조세지출예산서』에서도 개별 조세지출 금액의 구체적인 계산근거는 제시되지 않아서 이들 금액이 조세지출의 실제 규모를 정확하게 반영했는지의 여부를 아직도 정확하게 판단하기 어려운 실정이다.⁷³⁾ 따라서, 조세지출 규

71) 조세감면건의서도 ‘조세감면의 필요성과 기대효과’, ‘향후 3년간 예상되는 세수감소액 및 재원조달방안’(예상세수감소액과 재원조달방안(기존감면제도 축소·폐지 등)을 비교하여 기재), ‘조세지원 이외 재정, 금융 등 지원 여부’ 및 ‘참고 및 설명자료 목록’과 이러한 내용을 바탕으로 ‘건의내용’을 기재하도록 되어 있다.

72) 예컨대, 조세지출을 통한 수혜계층을 상대적으로 용이하게 파악할 수 있는 소득세의 경우에는 소득계층별 세부담 분포를 조세지출평가서에 명시하여 조세지출 혜택의 귀속집단을 파악할 수 있도록 할 수 있을 것이다.

73) 단, 최근 발간된 『2013년 조세지출예산서』에서는 소득공제에 따른 국세감면액을 정확하게 산출하기 위해 소득공제에 대한 실효세율을 소득규모별로 적용함으로써 추계방식을 개선하였다.

모 추계의 오류 가능성을 최소화하기 위해서는 세목별·감면방법별 특성을 반영한 추계방법을 마련하고, 조세지출예산서에 추계의 근거를 포함시켜야 할 것이다.

이와 함께 개별 조세지출 항목에 대한 추계의 정확성을 제고하기 위해서는 조세감면 정보의 수집 및 보고체계를 개선해야 할 것이다. 즉, 현행 조세지출예산서에서 ‘추정곤란’으로 기재된 다수의 항목들은 관련 정보의 수집체계가 미흡하고 납세자가 과세관청에 제출하는 조세감면 관련 신고서식이 없기 때문에 나타난 것이다. 추가적인 조세감면 정보의 수집은 납세협력비용을 유발할 수 있지만, 조세지출 금액을 정확하게 측정하여 재정정책에 반영함으로써 증가하는 사회적 편익이 훨씬 크기 때문에 신고서식의 개선 등을 통해 수집체계를 정비해야 할 것이다.

추가적으로, 현행 「국가재정법」은 조세지출예산서의 조세지출 금액에 대한 추계기간을 3년(전년도 실적, 당해연도 및 다음연도 전망액)으로 제시하고 있는데 이것을 세법개정에 따른 세수효과의 측정기간 및 중기재정운용계획의 편성기간인 5년 단위로 일치시킴으로써 재정정책의 분석기간을 일치시킬 필요가 있을 것이다. 즉, 현재와 같이 조세지출의 추계기간을 3년 단위로 하는 경우에는 세법개정안 중에서 조세지출 항목의 개정에 따른 조세감면 금액의 변화를 정확하게 파악하기 어렵고⁷⁴⁾ 국회의 심사과정에서 활용하기에 곤란한 문제점이 있기 때문에 재정정책에서 보편적으로 채택하고 있는 5년 단위로 연장하는 것이 바람직할 것이다.⁷⁵⁾

마. 결론

조세지출예산제도는 조세지출을 예산지출과 연계하여 운용함으로써 재원배분의 효율성을 제고하고, 재정운용의 투명성을 향상시키면서 국회를 통한 과도한 조세혜

74) 예컨대, 2012년의 세법개정안에 포함된 내용은 대개 2013년부터 시행되고 대부분 역년단위로 시행되는 법인세와 소득세의 경우에는 이를 통한 세수효과가 2014년부터 나타나게 되는데, 2012년 하반기에 발행되는 『2013년 조세지출예산서』에는 2011년의 실적과 함께 2012년 및 2013년의 전망이 기재되기 때문에 2014년의 세수효과는 전혀 파악할 수 없는 문제점이 있는 것이다.

75) 2012년 8월 8일에 발표된 2012년 세법개정안에서는 이상의 개정내용을 일부 반영하여 조세지출에 대한 성과관리를 강화하기 위해 ① 조세특례제한법에 조세지출예산서의 작성근거를 마련하고 ② 조세특례 및 그 제한에 관한 기본계획의 수립시 국무회의의 심의를 거치도록 하고 ③ 각 부처의 조세감면평가서와 조세감면건의서의 제출기한을 매년 5월 31일에서 4월 30일로 단축하고 ④ 각 부처의 조세감면평가서 작성을 지원하고 검토를 전담하는 기관을 지정하고 ⑤ 주요 조세지출 항목에 대한 종합평가와 관련하여 전담기관 등에서 조사·연구를 위탁할 수 있도록 하였다.

택을 효과적으로 통제하기 위한 목적으로 1999년부터 시행되고 있다. 본 연구는 조세지출예산제도의 도입과 발전과정을 고찰하면서 이를 바탕으로 동 제도에 대한 평가와 개선방안을 제시하였다.

조세지출예산제도의 도입 초기에는 직접세 세목만을 대상으로 세출예산과 다른 별도의 기능별 분류를 적용해서 전년도 실적 및 당해 연도 잠정치만을 집계하는 조세지출보고서를 작성했는데, 점진적인 개선을 통해 작성 범위가 전체 국세로 확대되었고 2010년부터는 세출예산의 기능별 분류를 적용하면서 다음연도 전망액까지 포함하는 조세지출예산서를 작성해서 예산안의 첨부서류로 국회에 제출하는 완전한 조세지출예산제도가 시행되고 있다.

특히, 조세지출예산서의 작성 이후 나타난 조세지출의 정의와 범위의 명확화, ‘추정곤란’으로 기재한 항목의 비율의 큰 감소, 조세지출의 분류기준을 프로그램예산제도와 일치시켜서 세출예산과의 연계 강화, 일몰정비 내역 및 계획의 제시 등은 조세지출예산제도의 발전으로 볼 수 있다.

또한 조세지출예산제도의 시행 이후 조세지출에 대한 체계적인 관리가 가능해지고, 방만한 재정운용을 통제하면서 재정에 대한 책임감을 강화한 것은 긍정적인 측면으로 평가할 수 있지만, 현실적인 제약으로 인해 동 제도의 유용성을 부정적으로 평가하는 의견도 제시되고 있다.

이러한 부정적인 측면을 감안해서 조세지출예산제도의 발전을 위해 고려할 수 있는 개선방안으로는 조세감면평가서 및 조세감면건의서를 공개함으로써 해당 부처의 재정책임을 강화하여 동 제도의 내실화가 이루어지도록 하는 것이다. 조세지출 금액 추계의 정확성을 제고하기 위해 적절한 추계방법을 마련해서 공개하고, 관련 정보의 수집 및 보고체계를 개선하는 것이 필요하며 그 외에 추계기간을 연장하는 것 등이 있을 것이다.

본 연구는 경기침체에 대한 대응수단으로 재정정책의 중요성이 커지는 상황에서 국가재정의 건전한 운영에 필수적인 조세지출예산제도의 시행성과를 고찰함으로써 세제사적 정리와 함께 학술적·정책적 참고가 될 수 있을 것으로 기대할 수 있을 것이다.

참고문헌

- 국회예산정책처, 『2011년도 조세지출예산서 분석』, 2010
_____, 『2012년도 조세지출예산서 분석』, 2011
_____, 『2013년도 조세지출예산서 분석』, 2012
- 기획재정부, 『조세지출보고서』, 각 연도
- 김대영, 「지방세지출 예산제도의 도입방안」, 『지방재정과 지방세』 제3권, 2008
- 대한민국 정부, 『조세지출예산서』, 각 연도
- 박명호·전병힐, 『조세지출과 세출예산의 연계방안 검토』, 한국조세연구원, 2009
- 박명호·정희선, 『OECD 주요 회원국의 조세지출 현황』, 한국조세연구원, 2006
- 성명재·현진권, 『세수전망과 세수추계의 개선방향』, 한국조세연구원, 1994
- 원윤희, 「조세지출예산제도의 운영현황과 성과」, 『지방세』 2007년 제3호, 2007
- 이삼주, 『지방세지출예산제도 도입의 쟁점 및 발전방향』, 한국지방행정연구원, 2007
- 이영조·오시환, 「조세지출예산도입을 위한 분류체계의 개발」, 『한국행정논집』 제11권 제2호, 1999
- 이영희·김대영, 『지방세지출 예산제도의 도입방안』, 한국지방행정연구원, 2007
- 임주영, 『조세지출의 범위와 추계방법에 관한 연구』, 국회예산정책처, 2010
- 임주영·장근호·노영훈, 『지방세 비과세·감면제도의 현황과 개선방안』, 한국조세연구원, 1997
- 재정경제부, 『조세지출보고서 참고자료』, 1999
- 전승훈, 『조세지출예산제도와 정책과제』, 국회예산정책처, 2004
- 국회법률지식정보시스템, likms.assembly.go.kr/law
- 삼일인포마인, samili.com
- Boadway, R. and F. Flatters, "Tax expenditures and alternatives for evaluating government activities conducted through the tax system," Tax Expenditures and Government Policy. Queen's University, Kingston, Ontario, 1988

OECD, *Tax Expenditures: Recent Experience*, 1996

Surrey, S., "Tax incentives as a device for implementing government expenditure,"
Harvard Law Review 83, 1970

한국세제사 (주제별 역사와 평가)

- 제2편 제3권 지방세·재산과세·조세지원제도 -

- ◎ 발행일 2012년 12월
- ◎ 발행인 조원동
- ◎ 발행처 한국조세연구원
138-774 서울특별시 송파구 송파대로 28길 28
전화 : 2186-2114(대), www.kipf.re.kr
- ◎ 등 록 1993년 7월 15일 제21-466호
- ◎ 한국조세연구원 2012
ISBN 978-89-8191-665-7 가격 ₩ 15,000
ISBN 978-89-8191-661-9(세트)
- ◎ 조판 및 인쇄 일지사