

부동산정책수단으로서의 조세

민 태 옥

한성대 부동산학과 교수

min@hansung.ac.kr

Tax as instrument of real estate policy

Min, Tae-Uk

Assistant professor, Hansung University

Abstract: Though the primary aim of tax is to collect money needed for operating government, it is generally accepted that tax also can be used as instrument of real estate policy. But using tax as instrument of real estate policy is somewhat limited by the constitution and the general principle derived from the constitution. It has to preserve more public interest to what extent justifies breaking tax equality, and be more efficient way in pursuing public goal than other policy instrument. The recent tax proposes issued by government against to real estate speculation should be judged by equality principle which requires to allocate total tax burdens among people fairly. And it is desirable to use tax as an auxiliary vehicle in real estate policy.

중요어: 조세수단, 부동산투기, 조세평등, 효율성

tax instrument, real estate speculation, tax equality, efficiency

I. 서론

1968년에 제정된 '부동산투기억제에관한특별법'이 부동산차익에 대한 본격적인 과세의 계기가 되었다는 사실에서 알 수 있듯이 우리나라에서는 조세가 부동산정책의 일 수단으로 이용되어 왔다. 최근에도 부동산가격이 급등하자 이에 대한 대응으로 정부는 수차례 걸쳐 부동산가격

안정대책을 발표하였는데¹⁾ 그 중에서 조세와

- 1) 최근 2년간 정부가 발표한 조세를 이용한 부동산대책으로는 2002년 9.4.대책, 2002년 9.12.대책, 2002년10.11 대책, 2003년 5.23 대책, 2003년9.5 대책 등이 있으며 특히 조세에 관한 중요 사항이 망라되어 있는 것으로 2003년 9월 1일의 「부동산보유세 개편방안」, 2003년10월29일의 「주택시장안정종합대책」이 있다.

관련된 사항이 많은 관심을 끌고 또한 논쟁을 불러일으키고 있다. 이렇듯 우리나라에서는 조세가 부동산정책의 일 수단으로 널리 사용되고 있으며 이것이 당연하게 받아들여지고 있는 실정이다. 이러한 현상은 조세의 본질에 대하여 생각하는 계기를 제공하여 주고 있다. 조세는 원래 국가·지방자치단체(이하 '국가'라 칭함)가 그 역할을 수행하는데 필요한 재원을 확보하기 위한 것이다. 그런데도 불구하고 오늘날에는 그 역할의 범위를 넓혀 국가정책의 수단으로도 사용되고 있으며 그 사용되는 분야도 비단 부동산정책뿐만 아니라 경제·환경·사회정책 등에 광범하다. 이렇게 조세가 본래의 목적인 재원확보가 아니라 국가정책의 수단으로 사용하는 것에 대해서는 조세평등·헌법질서위반·효율성 등에 근거하여 과거부터 논란이 있어 왔다. 이러한 논란은 부동산분야에 있어서 조세를 정책수단으로 이용하는 것에도 동일하게 적용되는데, 부동산가격안정대책 또는 부동산투기억제대책이 발표될 때마다 조세와 관련된 내용이 빠지지 않고 등장하는 것을 조세이론상 어떻게 해석하고 평가할 것인지를 검토할 필요가 있다. 이에 본 논문에서는 우선 조세를 국가의 재원확보가 아닌 국가의 정책수단으로 사용하는 것이 조세의 본질에 비추어 가능한 것인지 여부·한계·남용에 대한 통제 수단 등을 이론적으로 검토하고, 이어서 이러한 일반적인 이론을 바탕으로 하여 부동산분야에서 국가의 정책수단으로 현재 사용중이거나 또는 향후 도입을 검토하고 있는 조세의 현황·문제점 및 개선방안을 분석하고자 한다.

II. 정책적 수단의 허용성 및 한계

1. 허용성

오늘날 조세를 정책수단으로 이용하는 것은

현대국가의 역할 또는 기능이 확대된 것에 기인하는 바가 크다. 인류가 국가제도를 채택한 이후 국가의 기본적인 역할은 외부로부터 공동체를 수호하고 내부적으로는 구성원의 생명과 재산을 보호하는 질서유지에 있어 왔다. 이런 전통적인 기능을 갖는 국가에 있어서 조세의 기능은 국가가 그 역할을 수행하는데 필요한 자금을 조달하는데 있으며 이점은 근대국가는 물론 오늘날의 현대국가에 있어서도 변함이 없다. 그런데 근대국가를 거치면서 전통적인 국가의 역할과 관련하여 중대한 인식변화가 발생하게 된다. 근대국가는 합리적·경제적인 인간상을 가정하고 법적 평등·소유의 자유·계약의 자유를 그 법적 기초로 채택하여 개인의 활동에 관여하지 않았는데 그 결과로 발생한 현실은 기본적인 가정과 일치하지 않았다. 역사적인 경험은 근대국가가 가정한 합리적·경제적인 인간상 및 이에 근거한 법적 기초가 허구가 아닌가 하는 의문마저 제기하고 있다.²⁾ 현실사회에서는 인간 모두가 합리적·경제적인 것은 아니었으며 소유의 자유·계약의 자유라는 것도 사회적 강자가 사회적 약자를 지배하는 수단으로 왜곡되는 현상마저 발생되었다. 소유권 자체의 성격도 변화하여 소유권이 단순히 물건에 대한 힘만이 아니라 인간에 대한 지배력까지 갖기에 이르렀다. 이러한 왜곡된 현상을 국가가 나서서 적극적으로 개선할 것이 요청되었으며 이에 부응하여 현대국가는 기존의 질서유지외에 사회적 약자를 보호하고 국가의 질서를 올바른 방향으로 유도하는 역할을 맡게 되었다. 이 결과 현대국가는 경제의 안정과 부흥, 환경의 보호, 사회보장제도의 마련·운영등과 같은 다양한 분야에 관여하고 있다.

국가역할의 확대는 조세와 관련하여 다음과 같은 변화를 가져 왔다. 첫째는 국가의 활동영역이 광범하게 확대됨에 따라 그 역할을 수행하

2) 구스타브 라트브루흐(손지열·황우려 공역), 법에 있어서의 인간, 육법사, 1981, 53-70면 참조.

기 위해서는 막대한 재원을 필요로 하는 것이다. 그런데 오늘날의 국가는 직접 생산활동에 종사하지 않고 그 필요한 재원을 대부분 조세로서 충당하는 조세국가(Steuerstaat)이다.³⁾ 조세 규모가 증가됨에 따라 조세가 국민경제에서 차지하는 비중이 높아져⁴⁾ 조세는 경제주체들의 의사결정에 중요한 변수가 된다. 즉 생산 및 소비의 주된 주체인 기업과 가계는 그 경제활동에 관한 의사결정을 함에 있어서 조세의 영향을 직접적으로 받고 있다. 경제주체들은 법적인 면에서 보면 자유롭게 의사결정을 할 수 있지만 실제에 있어서는 조세를 고려하여 경제적으로 유리한 방향을 선택하게 된다. 이 결과 조세는 국가의 원래적인 의도의 유무 또는 국민의 자유의사에 관계없이 사실상 일정한 방향으로 경제 및 사회를 유도하는 기능을 갖기에 이르렀다. 둘째는 조세의 영향력이 높아지자 국가가 이것을 적극적으로 이용하여 조세 자체를 국가의 유효한 정책수단으로 이용하는 현상이 발생하게 된다. 재원확보라는 원래의 목적에서 벗어나 조세 자체가 국가의 경제유도 및 사회형성에 유효한 수단임을 인식하게 되고 나아가 이것을 적극적으로 이용하게 된다. 이 경우 조세는 재원조달의 수단이 아닌 국가가 추구하는 정책수단이 된다. 이 결과 오늘날의 조세는 '재원조달'이라는 본래의 역할을 넘어 사회적·경제적 목적을 달성하기 위한 중요한 수단이 되었다. 이러한

조세의 역할 또는 기능의 변화는 '재원조달'의 측면에 치중하고 있던 기존의 조세개념에도⁵⁾ 적극 반영되어 그 개념이 변경되기에 이르렀다.⁶⁾

한편 조세를 국가의 정책수단으로 사용하는 현상에 대해서는 과거부터 반대가 존재하여 왔는데 그 근거로는 조세의 평등원칙이 훼손된다

5) 독일의 경우 1919년에 제정된 제국공과금법(Reichsabgabenordnung)은 조세를 정의하여 「조세는 국가 또는 지방자치단체가 재정수입을 위하여 반대 급부없이 모든 국민에게 부과하는 금전의무이다.」라고 규정하였다. 당해 법률에서 조세의 목적을 '재정수입을 위하여'라고 명시하였으므로 국가정책의 수단으로 조세를 사용하는 것에 대하여 학자들 간에 많은 논란이 이어졌다. 이러한 개념정의는 국내의 학자들도 따르고 있는데 「조세는 국가 또는 지방자치단체가 그의 과세수행에 필요한 재정수요를 충족시키기 위하여 국민에게 반대급부 없이 부과징수하는 공법상의 부담금이다.」(김성수, 세법, 법문사) 「조세는 국가 지방자치단체가, 국민에 대한 각종의 공공서비스를 제공하기 위한 자금을 조달할 목적으로, 특별급부에 대한 반대급부 없이, 법률에 규정된 과세요건에 해당하는 모든 자에게 대하여, 일반적 기준에 의하여 부과하는, 금전급부이다.」(임승순, 조세법, 박영사).

6) 1977년 독일의 공과금법은 기존의 조세정의에 대하여 「수입의 획득은 부수적 목적일 수 있다.」라는 규정을 신설함으로써 이 문제를 입법적으로 해결하고 조세가 정책수단으로 사용될 수 있음을 인정하였다. 우리나라의 헌법재판소도 「조세는 국가 또는 지방자치단체가 재정수요를 충족시키거나 경제적·사회적 특수정책의 실현을 위하여 국민 또는 주민에 대하여 아무런 특별한 반대급부 없이 강제적으로 부과징수하는 과징금을 의미한다.」(헌법재판소 1990.9.3, 89헌가95)라고 규정하여 조세의 개념에 정책수단을 포함시켰다. 또한 우리나라의 조세특례제한법 제142조 제2항은 「조세행정기관의 장은 경제·사회적 특수정책 등의 효율적 수행을 위하여 조세감면이 필요하다고 인정하는 경우에는 ...」라고 규정하여 조세가 사회·경제정책의 수단으로 사용됨을 법적으로 인정하고 있다.

3) 현대국가의 수입원 중에서 조세가 가장 큰 비중을 차지한다는 의미에서 현대국가를 조세국가(Steuerstaat)라고도 부른다. 조세의 비중이 큰 까닭에 조세는 사회국가의 실현을 위한 물적인 기초를 제공하고 있다. 우리나라의 경우 2002년 국가의 일반회계수입 중 조세가 차지하는 비율은 84.48%에 달한다(재정경제부, 조세개요, 2003.6).

4) 우리나라의 국민총생산에서 조세가 차지하는 조세부담율은 2002년의 경우 22.7%이다. 참고로 주요 국가의 1998년도 조세부담율(사회보장부담금제외)은 미국 22.1%, 일본 17.5%, 영국 30.7%, 프랑스 28.8%이다.

는 것과 원래의 정책수단이 있음에도 불구하고 조세수단을 사용하는 것은 헌법이 정한 질서에 위배될 뿐만 아니라 효율적이지도 않다는 것이다. 독일의 국법학자 Scheuner는 1952년 독일의 공법학자대회에서 조세가 개입주의의 중요한 수단이지만 원래의 사회·경제 정책을 사용하지 않고 조세를 과도히 사용하게 되면 헌법의 통상적 경제질서 형성기능을 과도히 침해할 우려가 있으므로 조세는 근본적으로 매우 위험한 수단이라고까지 주장 하였다.⁷⁾ 그렇지만 조세라는 것은 그 자체가 목적이 아니고 현대복지국가의 유지 및 실현을 위한 재정적 수단이므로, 조세 제도의 직접적인 이용이 국가가 추구하는 목적 달성에 보다 효과적이라면 이를 굳이 부인할 이유는 없을 것이다. 또한 대다수 국가에서 조세가 국가정책의 수단으로 널리 사용하고 있는 현실을 비추어보더라도 그 사용은 일반적으로 인정됨이 명백하다고 하겠다.⁸⁾

이것을 반영하여 오늘날은 조세를 재정목적 규범의 조세와 사회·경제목적규범의 조세로 구분하는 것이 일반적이다.⁹⁾ 재정목적규범의 조세는 '재원조달'을 목적으로 하는 것으로 대부분의 조세가 여기에 속하며 사회·경제목적규범의 조세는 국가의 사회형성 및 경제유도를 목적으로 하는 것이다. 양 조세는 그 목적 자체가 다른 것인 만큼 양자에 적용되는 헌법적 기준도 다르며 이런 이유 때문에 양자를 구별할 필요성

이 있다. 재정목적규범의 조세는 헌법 제3조의 평등원칙을 수단으로 그 정당성이 검토되고 이 원칙에 위배되는 조세는 헌법에 위배되는 것이 된다. 반면 사회·경제목적규범의 조세는 목적의 정당성, 효율성, 조세법률주의, 형성의 자유권, 재산권보장 등의 기준에 의하여 평가되고 여기에 위배되는 것은 헌법에 위배되는 것이 된다.¹⁰⁾

2. 한계

조세를 국가의 사회적·경제적 정책수단으로 사용하는 것이 일반적으로 허용된다고 하더라도

10) 이것은 구체적인 조세법 또는 조세법조항이 재정목적규범인지 또는 사회·경제목적규범인지 여부가 구분된다는 것을 전제로 하는 것이지만 조세법 조항에는 양자의 규범을 동시에 가진 것도 다수 존재한다. 양자의 기능을 가진 조세법률규정의 법적효력을 검토함에 있어서는 다음의 네 가지 경우 수가 가능하다. 첫째 재정목적규범과 사회·목적규범을 모두 충족하는 경우이다, 예를 들면 소득세법은 60(여자는 55세) 이상 된 자를 부양하면 이들에 대해서 일인당 100만원의 소득공제를 인정하고 나이가 65세 이상이면 추가로 50만원의 소득공제를 인정한다. 이것은 연장자의 부양에 비용이 소요된다는 점을 감안하면 담세력에 따른 과세를 추구하는 재정목적규범과 합치하며 아울러 연로자의 부양을 미풍양속으로 삼는 국가의 사회·경제목적규범과도 합치한다. 이러한 조세법규정은 당연히 헌법에 합치한다. 둘째 재정목적규범과 사회·경제목적규범에 모두 위반되는 경우이다. 이 경우에는 당해 조세법조항은 헌법에 위배된다. 셋째 재정목적규범이 추구하는 평등원칙에는 어긋나나 사회·경제목적규범에는 합치하는 경우이다. 이것이 본 논문에서 주로 검토되는 것으로서 일정한 한계범위내에서 이루어지는 것은 헌법에 합치한다. 넷째 사회·경제목적규범이 헌법에 위배되나 재정목적규범은 충족하는 경우이다. 이런 경우가 존재하기는 사실상 어려우나 이러한 경우가 존재한다면 당해 조세법규정은 헌법에 위배된다.

7) 中里 實, “經濟的手法の 法的統制に 關するメモ(上)”, *ジコリスト*, No.1042, 1994, p.123.

8) Heinrich Friauf, *Verfassungsrechtlich Grenzen der Wirtschaftslenkung und Socialgestaltung durch Steuern*, 1966, S.10.

9) 독일의 표준적인 조세법교과서를 보면 Tipke/Lang의 *Steuerrecht*에서는 조세법의 규범을 재정목적규범, 사회목적규범, 단순화규범으로 3구분하며 (Tipke/Lang, *Steuerrecht*, S.66), Birk의 *Steuerrcht*에서는 재정목적규범과 유도규범으로 구분한다 (Dieter, *Steuerrecht I*, S.11).

그 사용에는 헌법 및 헌법상의 일반원칙에 따라 일정한 한계가 있음은 물론이다. 조세를 이용하는 것 자체는 인정된다고 하더라도 이것이 무제한의 이용을 인정하는 보증수표인 것은 아니다. 국가를 조세정책의 수단으로 사용하는 것의 한계는 조세평등원칙·효율성·조세법률주의·자유권·재산권보장 측면에서 발생한다. 정책수단으로서의 조세는 그 한계를 준수하여야 하며 한계를 벗어나는 것은 헌법질서에 어긋나는 것이므로 허용되지 않는다고 보아야 한다.

1) 조세평등원칙

조세를 정책수단으로 사용하게 되면 조세평등원칙과의 충돌이 발생한다. 모든 납세자에 대하여 세율을 동일하게 인하하거나 인상한다면 평등문제는 비교적 논쟁의 여지가 적다. 그렇지만 정책수단으로서의 조세는 대부분 일정한 집단의 납세자에 대한 조세의 감면 또는 증과하는 형식으로 이루어지는데, 이렇게 특정한 집단을 다른 집단보다 우대하거나 또는 불리하게 대우하게 되면 납세자 집단간의 불평등이 문제된다. 조세란 국민이 시장에서 획득한 재화를 아무런 대가 없이 국가로 이전하는 것인 만큼, 국민이 수급할 수 있는 합리적인 기준에 따라 평등하게 과세될 것이 요구된다. 조세의 평등과세는 조세제도가 국민들 사이에서 인정되고 유지되기 위한 기본적인 전제이다. 조세평등을 훼손하는 것은 조세제도에 있어서 가장 기본적인 원칙을 침해하는 것이 된다. 이 때문에 조세평등의 원칙을 최대한 존중하고 유지할 것이 요구되며 국가의 목적달성을 위해서 불가피하게 조세수단을 이용하고자 하는 경우에는 그 추구하는 목적이 조세평등원칙의 훼손까지 용인할 수 있는 정도의 정당성이 요구된다고 하겠다. 즉 조세를 통하여 추구하는 부동산정책의 공익이 조세평등원칙의 훼손에서 발생하는 공익의 침해를 정당화할 수 있을 정도여야 한다.

2) 효율성과 헌법질서

사회적·경제적 정책수단으로서 조세를 사용하기 위해서는 조세가 원래의 정책수단보다 효율적이어야 한다. 사회적·경제적 문제에 대응하여 직접 해결을 추구하는 법률 및 정책수단이 존재하는 것이 일반적이고 이럴 경우에는 이것을 우선 사용하여야 한다. 사회적·경제적 목적을 직접 추구하는 법률 및 정책수단이 존재한다는 것은 이미 입법부가 해당 정책에 유효한 수단을 검토하여 마련해 놓았다는 것을 의미한다. 가령 사회·경제정책을 수행하기 위해서 각각 관련 법률 및 담당 행정청을 마련해 놓았다면 이들 법률 및 수단이 전통적이고 효율적인 수단임을 암시하고 있다. 이 때문에 사회·경제문제에 대해서는 이들 원래의 법률 및 수단을 사용하는 것이 원칙이다. 사회적·경제적 정책을 직접 추구하는 법률 및 수단이 있는데도 불구하고 이것을 이용하지 않고 조세수단을 이용하여 사회질서 및 경제질서를 변경하고자 한다면 이것은 헌법이 정하고 있는 질서를 회피하는 것이 된다. 이럴 경우에는 조세가 헌법이 정하고 있는 헌법적 한계를 용이하게 회피하는 수단으로 남용될 우려가 있다.

한편 직접 사회적·경제적 목적을 추구하는 정책수단이 반드시 조세보다 우세하다고는 단정할 수는 없으므로 만일 조세가 보다 적합하고 효율적인 수단으로 입증된다면 조세를 이용하는 것이 인정된다.¹¹⁾ 따라서 원래의 법률 및 정책

11) 이점과 관련하여 미국의 서리교수는 '조세지출(tax expenditure)'이라는 개념을 고안하여 직접적인 지출과 조세수단과의 효율성을 비교하여 보다 나은 수단을 탐구하고 있다. 서리 교수는 직접지출이 조세보다 좋은 수단이라고 결론지었는데 그 이유로는 조세수단을 이용하면 고소득자에게 상대적으로 높은 혜택이 돌아가 조세평등에 위배되며, 직접지출에 대해서는 예산통제 및 결산통제가 철저히 시행되는 반면 조세수단에 대해서는 적절한 통제가 시행되지 않는다는 것이

수단이 존재하고 있음에도 불구하고 조세수단을 사용하려면 조세가 본래의 정책수단보다 우월하거나 아니면 조세수단을 꼭 선택하여야 하는 필요성이 요구된다고 하겠다. 이러한 필요성이 없음에도 불구하고 조세수단을 이용하는 것은 헌법이 예정한 질서를 침해하는 것이다.

3) 조세법률주의

조세를 정책수단으로 사용하는 경우 조세법률주의와의 충돌이 발생하는데 이와 관련하여서는 특히 위임입법과 소급과세가 문제된다. 경제 또는 부동산부문에 있어서는 정책의 효율을 높이기 위하여 그 시행여부 및 정도를 행정부에 위임하는 경우가 많다. 경제 또는 부동산정책수단은 적절한 시기에 실시하여야만 소정의 목적을 효과적으로 달성할 수 있는 반면, 해당 정책의 마련 및 시행에는 시간이 소요된다. 특히 정책의 내용이 법률에서 다루어야 할 사항이라면 법률안의 작성·결의 및 공포에는 통상 많은 시간이 소요되므로 적절한 시행시기를 놓칠 수 있다. 이러한 시간차이(time lag)를 극복하고 효과적인 정책을 수행하기 위하여 조세에 관한 사항을 행정부에 위임하는 방법이 사용된다. 예를 들면 양도소득세의 결정에 있어서 실지거래가액을 채택하는 지정지역의 지정여부(소득세법 제96조 제1항 제6호의2), 양도소득세 탄력세율의 적용여부 및 적용범위(소득세법 제104조 제4항)는 모두 행정부에 위임되어 있다. 한편 조세법률주의는 과세요건, 부과·징수절차, 법적결과에

대한 중요 사항 등을 모두 법률에 규정할 것을 요구하고 있으므로, 단순하게 보면 이러한 위임은 조세법률주의에 위반한 것이 된다. 그렇지만 조세법의 규제대상인 경제현상은 복잡·다양하고 그 변화속도 역시 빠른 까닭에 법률에서 모든 것을 규정하는 것은 어렵고 합리적인 필요성이 있는 경우에는 전문성 및 탄력성을 갖는 행정부에 위임함은 불가피하다.¹²⁾ 따라서 행정부에 대한 위임은 불가피하게 인정될 수밖에 없는데 문제는 그 범위 및 한계이다. 이에 대하여 헌법 제75조는 "대통령은 법률에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항에 관하여 대통령령을 발할 수 있다"고 규정함으로써 위임입법의 근거를 마련함과 동시에 그 한계를 제시하고 있다. 즉, 위임은 법률로 하되 일반적·포괄적 위임이 아닌 개별적·구체적 위임에 의하여야만 가능한 것으로 명시한 것이다. '구체적인 범위'가 문제되는데 여기에 대해서 헌법재판소는 '대통령령 등 하위법규에 규정될 내용 및 범위의 기본사항이 가능한 한 구체적이고도 명확하게 규정되어 있어서 누구라도 당해 법률 그 자체로부터 대통령령 등에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있어야 함을 의미 한다'고 본다.¹³⁾ 또한 예측가능성은 '당해 특정조항 하나만을 가지고 판단할 것이 아니라 관련 법률조항 전체를 유기적·체계적으로 종합, 판단하여야 하며 각 대상 법률의 성질에 따라 구체적·개별적으로 검토하여야' 한다. 결과적으로 행정부의 법규명령 또는 행정조치에 관한 수권의 근거가 법률에 존재하지 않거나, 법률에 수권의 존재는 있더라도 수권의 내용·목적·범위가 불명확한 경우에는 그러한 법규명령은 위임입법의 한계를 일탈한 것으로서 위헌 무효로 보아야 한다.

또한 정책수단으로서 조세를 이용할 경우 소급과세가 문제될 수 있다. 조세수단 중 임시투자세액이나 특별소비세를 정책수단으로 이용하

다. 조세지출이 우월하다는 서리교수의 주장에 대하여 효율성은 여건·정책목표에 따라 개별적으로 결정될 문제이고 사례에 따라서는 조세지출이 직접지출보다 바람직한 수단이라는 반론이 있다. 어쨌든 정책수단 간의 효율성을 비교하고 조세감면의 통계문제를 제기한 것은 조세지출론의 공헌이라고 할 수 있다. 자세한 것은 민태욱, "조세지출," 연세법학연구, 제7집 제1권, 연세법학연구회, 2000 참조.

12) 헌법재판소 1996.6.26, 93 헌바 2.

13) 헌법재판소 1997.10.30, 96 헌바 92.

는 경우 그 적용은 정책발표 이후에 발생하는 것만을 대상으로 하게 되므로 문제될 소지는 적다. 반면에 소득세·법인세와 같은 기간과세조세는 1과세기간 동안 발생한 전체소득에 대하여 누진과세를 실시하고 있으므로 기중에 과세대상이나 세율이 변경되면 과세기간의 초기에 소급하여 과세되는 결과가 발생하게 된다. 조세법에 있어서 소급과세는 납세자에게 예상치 못한 불이익을 주게 되므로 법적안정성 및 예측가능성이 침해받게 된다. 이점에 대하여 판례는 기간조세인 법인세·소득세의 경우 사업연도말일에 납세의무가 성립하는 것이므로 사업연도말일의 이전에 법률을 변경하는 것은 소급과세가 아닌 것으로 해석한다.¹⁴⁾ 그렇지만 기존의 법률을 신뢰하여 종결된 사실에 대하여 소급이 발생할 수 있고 이것은 납세자의 예측가능성 및 법적안정성을 훼손하는 것이 된다. 사실상 법인세와 소득세에서 납세의무의 성립일을 과세기간연도 종료일로 하는 것은 법 기술적 차원의 구분에 불과하다.¹⁵⁾ 소급효의 허용여부는 과세라는 공익

과 납세자의 신뢰보호라는 사익을 형량하여 결정하여야 할 사항이다. 공익이 압도적으로 중요하다면 소급과세도 가능할 것이나¹⁶⁾ 개정된 조세법에 의한 과세가 납세자의 입장에서 전혀 기대가능성이 없으며 결과적으로 실질적인 신뢰를 해하는 경우에는 소급과세가 허용될 수 없다고 보아야 한다.

4) 자유권

우리나라의 질서는 개인의 자유로운 형성권을 존중하며, 경제질서 역시 개인과 기업의 자유와 창의를 존중하여 재화의 생산 및 교환은 원칙적으로 사인에게 맡기고 있다. 헌법은 국민이 자신의 자유로운 선택에 의하여 사회 및 경제활동을 형성하는 것을 보장하고 있는 것이다. 국가는 이러한 헌법의 결단을 존중하여야 하며 사회 및 경제에 대한 개입을 하더라도 그 기본적인 체제를 보완하는데 그쳐야 한다. 그런데 사회·경제적 목적으로 조세를 사용하는 것은 국가가 일정한 사회 및 경제질서를 형성하기 위하여 일정한 거래를 강요하는 것이고 이것은 자유로운 형성권을 보장하는 헌법정신과 충돌하는 것이다. 국가의 간섭이 지나쳐 개인의 기본적인 형성권을 침해하거나 경제에 관한 기본적인 체계를 변경하는 것은 인정될 수 없다. 조세를 통한 개입은 국민의 자유 및 평등을 실질적으로 회복하는 것을 목적으로 하여야 한다. 따라서 사회·경제목적규범의 조세는 국민의 자유로운 형성권을 인정한 헌법의 자유권과 조화를 이루

판소 1995.10.26, 94헌바12)

14) 「법인세는 과세기간인 사업연도 개시와 더불어 과세요건이 생성되어 사업연도 종료시에 완성하고, 그 때 납세의무가 성립하며 그 확정절차도 과세기간 종료 후에 이루어지므로, 사업연도 진행 중 세법이 개정되었을 때에도 그 사업연도 종료시의 법에 의하여 과세 여부 및 납세의무의 범위가 결정되는바, 이에 따라 사업연도 개시시부터 개정법이 적용된다고 하여 이를 법적 안정성을 심히 해하는 소급과세라거나 국제기본법 제18조 제2항이 금하는 납세의무 성립 후의 새로운 세법에 의한 소급과세라 할 수 없고, 신의성실의 원칙에 위배되는 것이라 할 수도 없다.」 (대법원 1996.7.9, 95 누 13067).

15) 「과세연도 도중에 법이 개정된 경우, 세법상 과세요건의 완성이 과세연도 경과 후에 이루어지며, 그 법의 시간적 적용시점이 과세연도 경과 후이기 때문에 진정 소급효는 아니라고 한다면, 이는 과세요건의 완성을 과세연도 종료 후로 하는 것 자체는 세무회계 내지 조세행정상의 편의성 때문이므로, 사실상 법기술적 차원의 구분에 불과하다.」 (헌법재

16) 「 새로운 납세의무나 종전보다 가중된 납세의무를 규정하는 세법조항의 소급적용은 과세요건을 실현하는 행위 당시의 납세의무자의 신뢰가 합리적 근거를 결여하여 이를 보호할 가치가 없는 경우, 그보다 중한 조세공평의 원칙을 실현하기 위하여 불가피한 경우 또는 공공복리를 위하여 절실한 필요가 있는 경우에 한하여 법률로써 그 예외를 설정할 수 있다.」 (대법원 1983.4.26, 81누 423)

어야 하며, 과도한 자유권의 침해는 헌법에 위배된다고 보아야 한다.

5) 재산권

국가의 조세부과는 헌법상의 재산권보장규정에 의한 제한을 받는다. 과거의 전통적인 견해에서는 국가의 과세권과 재산권보장은 관련이 없다고 보았으나, 오늘날에 있어서는 재산권보장규정은 특정한 조세의 합헌성을 심사할 수 있는 헌법적 근거규범이라는데 대하여 광범위한 합의가 성립되어 있다고 한다.¹⁷⁾ 이 때문에 과도한 조세의 부과는 재산권에 대한 침해가 될 수 있다. 가령 과도한 조세의 부과로 인하여 재산의 사용·수익행위를 할 수 없거나, 재산의 처분이 봉쇄당하거나, 전체적인 재산가치의 감소로 인하여 납세자의 경제활동이 사실상 불가능해지는 경우에는 재산권에 대한 침해가 되어 헌법상 허용되지 않는다.

III. 부동산정책에의 적용

1. 조세수단이 사용되는 정책목적

정책수단으로서의 조세는 경제유도, 환경보호, 사회복지의 촉진 등 다양한 목적을 위하여 사용될 수 있다. 사용되는 형식은 개별 조세법을 속의 규정으로 삽입되거나 아니면 조세특례제한법과 같은 특별법 자체의 형식을 취하기도 한다. 조세특례를 제공하고 있는 대표적인 법률인 조세특례제한법에서 조세수단이 인정되는 목적의 유형을 살펴보면 중소기업에 대한 조세특례(동법 제2장 제1절), 연구 및 인력개발에 대한 조세특례(동법 제2장 제2절), 국제자본거래에 대한 조세특례(동법 제2장 제3절), 투자촉진을 위한

조세특례(동법 제2장 제4절), 기업구조조정을 위한 조세특례(동법 제2장 제5절), 금융기관 구조조정을 위한 조세특례(제2장 제6절), 지역간의 균형발전을 위한 조세특례(동법 제2장 제7절), 공익사업지원을 위한 조세특례(동법 제2장 제8절), 저축지원을 위한 조세특례(동법 제2장 제9절), 국민생활의 안정을 위한 조세특례(동법 제2장 제10절), 외국인투자 등에 대한 조세특례(동법 제5장), 제주국제자유도시육성을 위한 조세특례(동법 제5장의2) 등이 있다. 이렇듯 조세법에서는 공익이라는 명칭 하에 다양한 목적이 추구되고 있으므로 사실상 목적만으로는 조세특례의 정당성을 판단하는데 어려움이 있다.

2. 부동산정책과 조세

조세특례제한법에서 분류하고 있는 조세특례의 목적들 중에서 부동산조세와 관련이 많은 것은 기업구조조정,¹⁸⁾ 공익사업지원,¹⁹⁾ 국민생활안정²⁰⁾ 등이다. 국가의 부동산정책은 부동산보전,

18) 예를 들면 중소기업간의 통합에 대한 양도소득세의 이월과세(조세특례제한법 제31조)·법인전환에 대한 양도소득세의 이월과세(동법 제32조)· 구조조정대상부동산의 취득자에 대한 양도소득세의 감면 (동법 제43조) 등이 있다.

19) 예를 들면 공익사업토지 등에 대한 양도소득세의 감면(조세특례제한법 제77조)이 대표적이다.

20) 예를 들면 장기임대주택에 대한 양도소득세의 감면(조세특례제한법 제97조)·신축임대주택에 대한 양도소득세의 감면특례(동법 제651조)· 미분양주택에 대한 과세특례(동법 제98조)· 신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 감면(동법 제99조) 신축주택의 취득을 위한 주택양도에 대한 양도소득세의 특례(동법 제99조의 2)· 신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례(동법 제99조의 3)· 농어촌주택취득자에 대한 양도소득세과세특례(동법 제99조의4), 1세대 1주택에 대한 양도소득세비과세(소득세법 제89조 제2

17) 김성수, 국가과세권의 기본권적 한계, 매지는 총 제11집, 1994, p. 460.

이용 및 개발과 관련하여 다양하지만 이들 정책과 관련한 조세수단이 사용되는 분야는 크게 부동산가격안정 또는 부동산투기억제, 부동산경기 조절, 사회정책추구로 구분할 수 있다.

(1) 부동산투기억제대책으로서 조세

부동산과 관련하여 가장 일반적이고 빈도수가 높은 것이 부동산투기억제(부동산가격안정)를 추구하는 조세이다. 우리나라의 부동산가격은 외환위기 직후인 1998년 이후 몇 년간 예외적으로 하락한 것을 제외하고는 본격적인 경제개발을 시행한 1960년대 후반 이후 지속적으로 상승하여 왔다. 특히 1970년대 후반, 1980년대 후반, 2001년 이후의 부동산가격상승은 그 정도가 심하여 많은 사회적·경제적 문제를 야기하였다. 이 때문에 조세와 관련된 부동산정책의 주안점은 부동산투기억제 또는 부동산가격안정에 두어 왔다. 조세를 통한 부동산투기억제는 부동산정책이 조세를 이용하는 가장 큰 이유이다.

(2) 경기조절대책으로서의 조세

경기조절대책으로서의 조세는 경제 또는 경기의 진흥 또는 조정을 위한 수단으로 사용되는 것을 말한다. 오늘날 국민경제의 원활한 성장·발전을 위한 경기의 조절, 물가의 안정, 국제수지의 균형 등은 국가가 당연히 추구하여야 하는 역할로 인식되고 있다. 그 목적을 달성하기 위하여 국가는 경제에 개입하는데 그 주된 방법으로는 소비와 투자에 영향을 미치는 것이 이용된다. 경기가 침체하였을 경우에는 소득세·법인세의 세율을 인하하여 늘어난 소득을 소비와 투자를 하도록 유도하거나, 일정한 기계설비투자 등에 대하여 투자세액공제를 인정함으로써 투자를 유도하거나, 특별소비세를 인하하여 소비를

유도하게 된다. 반면 경기가 과열되면 소득세율·법인세율을 인상하여 가용소득을 줄여 소비와 투자를 감소시키거나, 투자세액공제제도를 없애 투자의 감소를 유도하거나, 특별소비세를 인상하여 소비의 감소를 유도하게 된다.

부동산조세도 이러한 경제조절수단의 하나로서 채택될 수 있다. 가령 경기가 침체되었을 경우 경기부양에 효과가 큰 건설부문의 활성화를 위하여 부동산에 대한 조세를 경감하고 반대로 경기가 과열되었을 경우에는 부동산에 대한 조세를 강화하여 경기를 조절하는 것이다. 그렇지만 우리나라에서 통상 경기조절수단으로 주로 사용하는 것은 일반적인 세율조정, 투자세액공제, 특별소비세이고 부동산투기를 유발할 수 있는 부동산조세를 직접 사용하는 예는 드물다. 1997년 발생한 외환위기의 기간동안에 일시적으로 볼 수 있는 정도이다. 외환위기 이후 경제가 급격하게 하락하여 사회적·경제적 문제가 발생하자 경기부양효과가 큰 건설경기의 부양을 실시하였는데 조세도 그 한 축을 담당하여 신축주택에 대한 조세특례(조세특례제한법 제99조), 신축주택의 취득을 위한 주택양도에 대한 양도소득세의 특례(동법 제99조의 2) 신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례(동법 제99조의 3) 등의 양도소득세 감면을 시행하였다. 이것은 경기회복에 기여효과가 높은 건설부문을 활성화시킬 목적으로 미분양주택 또는 신축주택을 최초로 취득한 자에게 양도소득세의 감면특례를 제공하여 신축주택의 취득을 장려한 것이다.²¹⁾ 이러한 양도소득세에 대한 직접적인 조세특례는 평등과세의 측면에서 문제점이 있으므로 경제위기에 대한 타결책으로 예외적·일시적으로 적용되었을 뿐 현재의 취득에 대해서는 적용되지 않는다.

21) 이들 경기부양을 위한 목적의 부동산조세정책은 형식상 조세특례제한법의 '국민생활의 안정을 위한 조세특례'(제2장 제10절)에 규정되고 있으나 실질적으로는 경기촉진을 위한 조세특례라고 보아야 한다.

호) 등이 있다.

(3) 사회정책적인 목적에서의 조세

사회정책적인 목적에서의 조세는 순수 사회 국가를 실현하는 정책수단으로서의 조세이다. 여기에 해당하는 것으로는 취득과 관련하여 임대주택에 대한 취득세·등록세감면(각 지방자치단체의 조례), 공동주택을 최초 분양받는 무주택자에 대한 취득세·등록세감면(각 지방자치단체의 조례), 국민주택 및 국민주택건설용역 등에 대한 부가가치세 감면(조세특례제한법 제106조 제1항 제4호) 등이 있다. 보유와 관련하여서는 주택의 임대료에 대한 부가가치세면제(부가가치세법 제12조 제1항 제11호), 임대주택에 대한 종합토지세·재산세 등에 대한 감면(각 지방자치단체의 조례) 등이 있다. 양도와 관련하여서는 1세대 1주택 비과세(소득세법 제89조 제3호) 등이 있다. 이러한 조세감면은 평등원칙에 위배되기는 하나 부동산투기억제나 부동산경기활성화와는 관계없이 사회적 약자를 보호하기 위하여 시행하는 것이므로²²⁾ 일부 비과세항목을²³⁾ 제외하고는 논란의 여지가 비교적 적다고 할 수

22) 「주택과 그 부수토지의 임대용역을 부가가치세의 면제대상으로 규정한 취지는, 보통의 경우에 그 임차인은 가난한 서민이고 그것이 임차인의 기초생활용역임에도 불구하고, 그러한 용역에 대하여서까지 부가가치세를 부과하게 되면 부가가치세는 최종소비자에게 그 부담의 전가가 예정되는 간접소비세인데다 세율이 일정하여 소득에 대한 세부담의 역진성이 심화되고 임차인의 경제생활을 압박하게 된다는 점을 고려하여, 후생복지 내지 사회정책적인 차원에서 소비자인 임차인의 부가가치세의 부담을 경감시켜 주려는 데에 있다.」(대법원 1992. 7. 24, 91누 12707)

23) 문제가 지적되는 것은 1세대 1주택에 대한 비과세이다. 서민의 주거안정 및 재산형성을 위하여 1세대 1주택의 양도차익에 대해서는 비과세하나 주택에서 발생한 차익의 금액이 통상 큰 규모임을 감안하면 타 소득자와의 형평성문제가 제기된다.

있다.

IV. 부동산투기억제수단으로서의 조세와 그 평가

1. 최근현황

부동산정책수단으로서의 조세와 관련하여 주로 논란이 되고 있는 것은 부동산투기억제수단으로서의 조세이다. 외환위기를 겪으면서 하락한 부동산가격이 2001년부터 상승하기 시작하자 정부는 2002년부터 부동산투기억제대책을 계속적으로 발표하였다. 중요 대책의 개요를 보면 2002년 9.4. 대책에서는 1세대1주택의 비과세요건을 강화, 1세대 3주택 이상 보유자에 대한 양도소득세중과, 양도소득세 계산시 실지거래가액을 적용하는 고급주택범위의 하향조정을 예고하였다. 2002년 9.12. 대책에서는 부동산투기과열 지역에 있는 아파트의 재산세부과를 위한 기준시가 가산율인상, 종합토지세 개별공시지가적용비율의 인상, 국세청기준시가의 인상을 예고하였다. 2002년 10.11. 대책에서는 투기지역지정에 대한 양도소득세 실지거래가액적용, 양도소득세 탄력세율운영, 실거래가액이 6억원을 초과하는 주택의 고급주택으로의 분류를 예고하였다. 2003년의 5.23. 대책 및 2003년 9.5.대책에서는 1세대 1주택의 요건강화를 예고하였다. 특히 최근 2003년 9.1 대책 및 2003년 10.29 대책에서는 부동산투기억제를 위한 조세수단이 총동원되었다고 할 정도로 부동산의 취득, 보유의 전단계에 걸쳐 과세를 강화하고 있다. 그 내용을 구체적으로 살펴보면 첫째 취득관련조세를 강화할 목적으로 주택거래신고제를 도입하여 주택에 대한 투기적 거래가 성행하는 지역에서 일정한 규모 이상의 공동주택을 취득하는 자에게는 실지거래가액으로 취득세·등록세를 과세한다. 둘째 부동산보유과세를 강화할 목적으로 (i) 부동산과

세표준의 현실화를 실시하여 종합토지세의 적용 비율을 2005년까지 개별공시지가의 50% 수준으로 높이고 서울의 강남·경기 일부지역에 대해서는 우선적으로 실시한다. 건축물 중 공동주택에 대해서는 2004년도부터 가·감산제도의 적용시 시가를 반영하여 과세표준을 결정하고 아울러 2005년부터는 건축물의 기준가격인 신축단가를 2003년의 175,000원/제곱미터에서 460,000원/제곱미터의 수준으로 인상한다. (ii) 2005년부터는 기존의 종합토지세·재산세와는 별개의 세목인 종합부동산세를 국세로 도입하여 보유부동산이 일정한 규모 이상인 과다·고액 보유자에 대해서는 보유가 부담이 되는 수준으로 조세부담을 늘려 나간다. (iii) 장기적으로는 공동주택의 경우 토지와 건물의 통합하여 과세하는 방안을 검토하기로 한다. 셋째 양도소득과세를 강화할 목적으로 지정지역제도의 도입 및 확대를 통하여 실질거래가액의 적용대상을 확대한다. 또한 부동산투기거래에 대해서는 세율을 인상하며 아울러 지정지역내의 부동산에 대해서는 15%의 단력세율을 적용한다. 결론적으로 조세와 관련한 정부의 부동산대책은 부동산에 대한 조세부담을 강화하는 것을 주된 내용으로 하고 있다.

2. 평가

(1) 평등원칙과 조세

정부가 발표하고 있는 부동산가격안정대책은 외형적으로는 부동산투기억제대책으로 나온 것이므로 국가의 부동산정책을 위하여 조세를 이용하는 것이 된다. 하지만 그 실질적인 내용을 보면 전체 조세부담의 적정배분이라는 조세법의 평등원칙에 합치하는 방향으로의 개편과 순수하게 부동산투기억제라는 정책목적을 달성하기 위하여 평등원칙의 훼손을 감수하는 방향으로의 개편이 혼합되어 있다. 형식상은 부동산투기억제대책으로 발표되었지만 그 내용 자체가 조세 평등에 합치하는 방향으로의 개편, 즉 부동산투

기억제라는 것과 관계없이 개편이 요망되었던 사항에 대한 개선이라면, 이러한 것은 부동산투기억제대책이 제기만을 제공하여 주었을 뿐이므로 순수하게 국가정책의 수단으로 조세를 이용하는 것으로 보기는 어렵다. 이러한 관점에 입각하여 최근 부동산가격안정대책에서 발표된 부동산관련 조세를 분석하여 그 성격을 분류하고 평가하는 것이 필요하다.

부동산과 관련한 대표적인 조세로는 취득과 관련하여 취득세·등록세, 보유와 관련하여 종합토지세·재산세, 양도와 관련하여 양도소득세·법인세 등이 있다. 이들 부동산과 관련한 대표적인 조세들은 과거의 토지초과이득세²⁴⁾와 달리 기본적으로 재원의 획득을 목적으로 하는 일반적인 조세이다. 취득세·등록세·종합토지세·재산세·소득세²⁵⁾·법인세 공히 국가 또는

24) 토지초과이득세법은 1980년대 후반 부동산투기가 성행하여 각종 사회·경제적인 문제점이 발생하자, 이에 대응한 토지공개념의 일환으로 제정되어 1990년부터 시행된 법이다. 이법은 부동산투기억제를 위하여 제정된 사회·경제목적규범의 조세라는 것이 특징인데 유희토지를 대상으로 삼아 정상적인 지가상승율을 초과한 지가상승분에 대하여 조세를 부과함으로써 부동산투기를 억제하고자 하였다. 토지초과이득세를 공정하게 부과하기 위해서는 전국 모든 토지의 가격을 정확하게 평가할 것이 요구되는데 전국의 3000만 필지의 토지를 매년 정확히 평가하는 것은 사실상 불가능한 것이었다. 이러한 평가상의 문제로 인하여 토지초과이득세를 둘러싼 시비가 끊이지 않아 결국은 폐지의 주요 원인이 되었다. 결국 조세법은 기술적·경제적 측면에서도 법적용이 가능하여야 하며, 간편하고 경제적이어서야 한다는 것을 확인하여준 사례라고 하겠다.

25) 부동산양도차익에 대한 과세에 있어서 1968년 「부동산투기억제에관한특별조치법」에 근거하여 도입한 「부동산투기세」의 경우에는 사회·경제목적규범의 조세라고 할 수 있으나 1975년 이후 시행되고 있는 양도소득세는 기본적으로 재원조달을 목적으로 하는 재정목적규범의 조세이다.

지방자치단체의 재원확보를 위하여 부과되는 조세이며 재원수입 중에서 비중이 높은 조세들이다.²⁶⁾ 이 때문에 이들 조세는 근본적으로 납세자 사이의 조세평등의 실현이 기본적 원칙으로 존중되어야 하는데 이때의 조세평등에는 당해 세목내에서의 평등뿐만 아니라 거시적인 관점에서 전체 조세부담의 평등한 배분이라는 원칙이 충분히 고려되어야 한다.

가. 주택거래신고제를 통한 취득세·등록세강화

취득세·등록세는 과세표준을 일반적인 취득과 사실상의 취득 두 종류로 나누어 과세하고 있다. 일반적인 취득은 통상 개인들간의 거래 또는 법인에 있어서 무상취득의 경우로서 그 과세표준은 원칙적으로 취득자가 가진 신고한 가액으로 하되 신고한 가액이 없거나 그 신고가액이 시가표준에 미달하는 경우에는 시가표준액으로 한다(지방세법 제111조 제2항). 사실상의 취득은 국가·지방자치단체와의 거래, 판결문·법원장부에 의하여 취득가격이 입증되는 거래, 공매방법에 의한 취득으로서 이들 거래는 실지거래가액을 기준으로 과세표준을 결정한다. 지방세법은 이렇게 거래의 종류를 나누어 과세표준을 달리하고 있으며 개인과 법인을 차별하여 과세한다. 법인 또는 법인과 거래하는 자는 모두 실지거래가액을 과세표준으로 삼아 과세하는 반면 개인의 경우에는 자진신고가액을 과세표준으로 하되 다만 신고가액이 시가표준액보다 미달하는 경우에는 시가표준액으로 한다. 실무에서는 각 지방자치단체가 조례에서 취득에 관한 증명서류를 갖추어 신고할 것을 요구하고 그 증

명서류를 검인계약서로 삼아 검인계약서금액을 신고가액으로 보고 있다.²⁷⁾ 이 때문에 개인간의 거래에 있어서는 취득세·등록세를 절약하기 위하여 시가표준액을 참고하여 검인계약서 금액을 적는 방법이 이용되고 있다. 이 결과 동일한 부동산에 있어서도 거래자가 개인이나 법인이냐에 따라, 또한 일반취득의 경우 기준시가의 수준²⁸⁾·취득자의 신고수준에 따라 그 과세표준및 세액이 달라진다. 이것은 결국 동일한 사물에 대한 동일한 과세라는 과세원칙에 위배되고 조세의 신뢰성을 떨어뜨리는 결과를 야기하고 있다. 정부의 부동산가격안정대책은 이점에 주목하여 취득세의 과세표준을 시가수준으로 강화하여 취득세·등록세의 부담을 늘리고자 주택거래 신고제를 도입한 것이다. 주택거래신고제는 주택법에서 도입하고 있으나 그 내용은 주택거래 신고가액을 실지거래가액으로 신고하게 하고 이를 취득세·등록세의 과세표준으로 삼고자 하는 것이다. 구체적으로 주택에 대한 부동산투기가 성행하는 지역 중 건설교통부장관이 정하는 지역 안에서 일정한 공동주택을 취득하는 경우에는 주택거래계약의 체결일로부터 15일 이내에 거래금액 등을 시장·군수·구청장에게 신고하여야 한다(주택법 제80조의2 제1항). 신고된 주택거래신고가액을 지방세법상의 취득세·등록세 신고가액으로 보고 이 금액을 과세표준으로 삼는다. 신고의 실효성을 확보하기 위하여 주택의 거래내역을 신고하지 않거나 거짓으로 신고하는 자에 대해서는 당해 주택의 취득세액의 5배 이

26) 2001년의 경우 지방세수입에서 취득세·등록세가 차지하는 비율은 35%, 종합토지세·재산세·도시계획세·공동시설세는 12.5%이며, 전체국세수입 중 소득세·법인세가 차지하는 비율은 약 40%에 달한다. 국세청, 2002 국세통계 참조.

27) 취득세·등록세의 자진신고제도와 매매계약서의 검인제도는 별개의 제도이므로 검인계약서금액을 일률적으로 취득세·등록세의 신고금액으로 보는 과세관청의 해석은 문제가 있다.

28) 시가표준액이란 토지의 경우 개별공시지가가, 건물의 경우 건축가격·구조·용도·위치·경과연수·기타 가감산 요인에 의하여 결정된 금액인데 부동산물건 및 지역별로 실지거래가액과 상당한 차이가 있고 그 차이 수준에도 편차가 크다.

하에 상당하는 과태료가 부과된다.

앞에서 보았듯이 현행 취득세·등록세의 과세표준은 동일한 물건에 대한 동일한 과세라는 조세법의 평등원칙에 비추어보면 문제가 있다. 기준시가 자체가 물건별로 차이가 많은 것은 차지하더라도 개인과 법인을 차별하고, 개인의 경우에도 자진 신고가액에 따라 달라지며 또한 주택거래신고지역의 지정 여부에 따라 과세표준이 달라진다. 이러한 평등과세원칙을 훼손하는 차이를 해소하여 동일한 수준의 과세표준으로 통일하는 것은 지방세법이 해결하여야 할 과제이다. 주택거래신고제는 투기발생지역의 공동주택에 대하여 과세표준을 실지거래가액으로 삼는다는 것이고, 이것은 기존의 법률에서 실지거래가액으로 삼는 분류에 하나를 추가한 것이므로 그 자체만으로는 특별히 문제가 있다고 할 수 없다. 과세표준을 시가로 통일하여야 하는 것이 올바른 방향임을 감안할 때 주택거래신고제가 조세평등을 특별히 훼손한다고는 볼 수 없다. 현행의 불합리한 것을 개선한 것이라면 그 개선이 현실적인 여건을 감안하여 순차적으로 시행되도록 계획되어 일시적으로 불평등이 존재한다고 하여 이를 전면적으로 부인할 것은 아니다.

한편 부동산취득세·등록세의 세율에 있어서는 국가가 이를 정책수단으로 삼아 특정물건에 중과세를 하고 있다. 현행 지방세법은 일반 부동산의 매매에 대해서는 취득세 2%·등록세 3%·농어촌특별세 0.2%·지방교육세 0.6% 총 5.8%를 과세하고 있지만 특정부동산에 대해서는 중과세를 실시하고 있다. 취득세의 경우 별장·골프장·고급주택·고급오락장에 대해서는 일반 세율의 5배를 중과하여 10%를, 수도권외 과밀억제권역안에서 공장신설·증설용의 취득에 대해서는 3배를 중과하여 6%를 과세한다. 등록세의 경우 수도권 대도시내로 법인의 설립·전입·지점의 설치에 따른 등기와 이에 따른 부동산등기, 대도시내에서의 공장의 신·증설에 따른 부동산의 등기에 대해서는 일반세율의 3배가 과세되고 있다. 중과세는 사치성재산의 취득을 억제

하거나 수도권의 인구·경제력집중을 막기 위한 정책으로 시행하는 것이다. 이러한 세율 및 중과세율은 과세표준이 실지거래가액보다 낮다는 가정하에 설정된 것이기는 하나 세율 자체만을 보면 비교법적으로 보더라도 유례가 없이 높고, 개인과 법인을 차별하며,²⁹⁾ 결과적으로 부동산 거래를 위축시키는 효과를 야기하고 있으므로 재검토를 요한다고 할 것이다.

나. 보유과세의 강화

정부의 부동산 보유과세 강화대책은 우리나라의 조세역사에 상당히 혁신적인 방안이다. 부동산보유세의 활용비중 및 체계는 나라마다 차이가 많다. 일반적으로 미국을 비롯한 영미계통의 국가에서는 지방자치단체의 재원을 대부분 부동산보유세에 의존하고 있어 그 비중이 높은 반면 독일을 비롯한 대륙계통의 국가에서는 지방자치단체의 세수를 소득세·부가가치세·중앙정부의 보전 등에 주로 의존하고 있어 부동산보유세가 차지하는 비율이 낮다. 대표적인 국가의 예를 보면 미국의 경우 지방자치단체의 수입 중 부동산보유세가 차지하는 비중이 74%·GDP 대비 부동산보유세 비율은 2.6%이며, 일본의 경우 부동산보유세의 비중은 지방자치단체의 수입 중 28%·GDP 대비 2.1% 수준이다.³⁰⁾ 반면 우

29) 그렇지만 헌법재판소는 대도시내 법인의 등기에 대한 중과로서 대도시내 법인을 자연인이나 대도시외의 법인과 차별하는 것은 조세평등주의 내지 실질과세의 원칙에 위배되지 않는다고 해석하고 있다(헌법재판소 1998.2.27. 97헌바79 : 동 1996.3.28. 94헌바42).

30) 통계적으로 부동산보유세가 차지하는 비중은 국가·지방자치단체의 전체 수입에서 차지하는 비율, GDP에 대한 비율, 지방자치단체의 수입에서 차지하는 비율로서 살펴볼 수 있다. 1997년 OECD 국가 내에서 부동산보유세가 차지하는 비율을 보면 다음과 같다.

국가 전체조세수입대비 GDP대비 지방자치단체수입대비

리나라의 경우 부동산보유세의 세수는 지방자치단체 수입의 12.5% GDP 대비 0.6% 수준이다. 부동산보유세는 각국의 역사적·경제적 상황에 따라 다양하게 운용되고 있으므로 적절한 수준에 대한 유일한 결론을 도출하는 것은 용이하지 않다. 그렇지만 전체 조세부담의 평등배분이라는 이론적 측면이나 우리나라와 관련이 깊은 미국·일본 등의 국가와 비교하면 우리나라의 부동산보유세부담은 매우 낮다. 그 이유는 주로 정치적인 것인데 납세자의 수가 다수임을 감안하여 입법부와 행정부가 현실화에 소극적으로 대처한 것에 있는 것으로 생각된다. 1980년대 후반의 극심한 부동산투기를 꺾으면서도 가장 핵심적인 방안이라고 할 수 있는 보유과세의 현실화는 제대로 시도하지 않았다.

그렇지만 조세정의를 실현하기 위해서 부동산보유세를 더 이상 이렇게 낮은 수준으로 방치할 수는 없다고 보아야 한다. 왜냐하면 조세는 그 본질상 전체적인 조세부담을 국민들 사이에

미국	9.2%	2.6%	73%
영국	8.4	3.1	99
캐나다	8.3	3.2	84
일본	8.0	2.1	28
뉴질랜드	5.7	2.0	91
호주	4.4	1.3	100
프랑스	4.2	1.9	23
아이슬랜드	2.8	1.0	15
스웨덴	2.2	1.2	0
덴마크	2.1	1.0	7
아일랜드	1.9	0.6	100
스페인	1.9	0.7	12
네델란드	1.9	0.8	62
이태리	1.8	0.8	33
독일	1.2	0.4	15
포르투갈	1.2	0.4	19
핀란드	0.9	0.4	4
오스트리아	0.6	0.3	5
노르웨이	0.5	0.2	3
터키	0.5	0.2	na
스위스	0.5	0.2	2
룩셈부르크	0.3	0.1	5
그리스	0.3	0.1	0
벨기에	0.1	0.0	0
평균	2.9	1.0	34

민태욱, 부동산조세법, 부연사, 2004, p.29.

평등하게 배분하여야 한다는 강한 윤리적 요청을 받고 있고 또한 우리나라의 경우 부동산이 전체 국부에서 차지하는 비율이 매우 높아 부의 창출 및 배분에 결정적인 영향을 미치고 있기 때문이다. 더구나 소득의 창출과정에 대한 과세가 철저하게 이루어지지 않아 조세부담을 둘러싸고 근로소득자와 사업소득자 간의 불평등문제가 끊임없이 제기되고 있는 상황에서 부의 상징인 부동산보유에 대해 적정수준의 과세를 하지 않는다는 것은 조세형평에 어긋난다. 따라서 우리나라의 경우 시가대비 0.16%에 불과한 부동산보유세의 부담을 일정 수준이상으로 높여 납세자간의 균형을 도모할 필요가 있다. 어느 수준이 적절한 것인가는 제반 상황을 고려하여 이루어져야 하겠지만 미국이나 일본과 같은 국가의 수준이 참고 될 수 있을 것이다.³¹⁾ 이런 점에서 볼 때 정부가 부동산가격안정대책으로 발표한 보유세의 강화는 기본적으로 조세부담을 국민들간에 적정하게 배분하고자 하는 것이고 이것은 조세평등에 합치하는 방향으로의 개정이라고 할 수 있다. 과거의 부담보다 증가한다고 하여 이것이 조세평등을 훼손하면서 시행하는 국가의 사회적·경제적 정책이라고는 보기 어렵다.

한편 보유과세에 있어서도 세율은 재검토할 필요가 있다. 종합토지세의 경우 과세표준을 종합합산과세표준·별도합산과세표준·분리과세표준의 3종류로 구분하여 최고세율이 종합합산과세표준의 경우 5%, 별도합산과세표준의 경우 2%, 분리과세표준의 경우 골프장·별장·고급오락장용 토지·주택의 부속토지로서 기준면적으로 초과하는 토지는 5%에 이르고 있다. 또한 재산세는 주택의 경우 최고세율이 7%에 이르고 있다. 이렇게 최고세율이 높은 것은 사치성부동산, 과다보유부동산에 불이익을 주어 그 보유를 억제하고자 하는 국가의 정책을 반영한 것이고

31) 일본의 경우 시가대비실효부담율은 0.6%, 미국은 각 지역마다 달라 0.6% -4% 수준으로 부과되며 전국평균은 1.15% - 1.55% 수준이라고 한다.

또한 현실의 과세표준이 매우 낮다는 가정하에 성립된 것이라고 하더라도 세율 자체는 유례없이 높은 것이다. 더구나 부동산보유세는 소득과 세와는 달리 실제소득의 발생여부와는 관계없이 계속 · 반복적으로 부과되는 것인 만큼 일정한 한도를 넘는 과세는 곤란하다. 향후 부동산과세표준의 조정시 세율조정도 이루어져야 할 것이다.

다. 양도과세의 강화

부동산양도차익에 대한 과세는 국가의 부동산투기억제대책으로 가장 널리 이용되어온 수단이다. 정부가 발표한 부동산투기억제대책들 중에는 양도소득세와 관한 부분이 많이 포함되어 있는데 그 중요 내용은 양도소득의 계산방식, 세율, 1세대 1주택이다. 구체적으로 살펴보면 첫째, 부동산양도소득의 계산방식에 있어서 실지거래가액의 적용을 확대하는 것이 부동산정책의 주요 내용을 이루고 있다. 이것은 현행 부동산양도소득의 계산방식이 기준시가방식과 실지거래가액방식으로 이원화되어 있는 것에 기인한다. 원래 소득과세는 실지 발생한 소득을 기준으로 하여 과세하는 것이 원칙이나 과거부터 부동산양도소득의 경우에는 거래가액을 일일이 파악하는데 행정력이 많이 소모되고 그 확인과정에서 공무원의 부정발생의 우려가 있는 점 등을 감안하여 기준시가방식을 원칙적으로 채택하여 왔다.³²⁾ 한편 기준시가는 통상 실지거래가액보다 낮으므로³³⁾ 기준시가에 의하여 양도소득을

계산하면 실지거래가액에 따라 계산한 것보다 적은 금액이 산정된다. 이것은 결과적으로 양도소득세제도가 부동산투기를 도와주는 결과를 야기할 수 있으므로 이를 방지하기 위하여 부동산투기 기타 불건전한 부동산의 거래에 있어서는 실지거래가액을 적용하여 세금부담을 늘리고자 하여 왔다. 이러한 목적에서 국가는 부동산투기가 성행할 때 마다 실지거래가액의 적용을 점차 늘려 투기자의 양도소득세부담을 늘려왔고 최근의 양도소득에 대한 과세의 강화도 이러한 맥락에서 실시하는 것이다. 2003년부터는 지정지역 제도를 도입하여 부동산가격이 급등하였거나 급등할 우려가 있어 재정경제부 장관이 지정한 지역에 소재하는 부동산은 실지거래가액을 적용하고 있다(소득세법 제96조 제1항 6호의2). 이 제도는 그 동안 개별 부동산 차원에서 실지거래가액을 적용하던 것을 지역 단위별로 적용함으로써 투기지역에서의 부동산양도에 대해서는 양도소득세부담을 늘리고자 하는 것이다. 또한 2004년 1월 1일부터는 3주택 이상을 소유한 세대가 주택을 양도하면 실지거래가액을 적용하여 과세표준을 높이고자 한다.

둘째, 부동산투기대책의 수단으로 세율을 사용하고 있다. 특히 2003년 10월 19일 주택가격안정대책의 하나로 양도소득의 세율이 강화되어 2004.1.1부터는 취득 후 1년 이내에 양도하는 경우에는 세율이 기존의 36%에서 50%로, 취득 후 1년 이상 2년 미만이면 기존의 9%~40%에서 일괄 40%로, 미등기 양도의 경우에는 기존의 60%에서 70%로 인상되었다. 또한 탄력세율제도를 도입하여 국가의 정책수단으로 사용하고 있다. 탄력세율은 경제상황의 변동에 신속하게 대

소득세를 신고할 수 있다. 양도자가 양도당시 및 취득당시의 실지거래가액을 증빙서류와 함께 확정신고기한까지 납세지 관할 세무서장에게 신고하는 경우에는 실지거래가액에 의한다(소득세법 제 96조 제1항 제6호). 양도자가 자진하여 실지거래가액으로 신고하는 경우에는 별다른 쟁점이 없으므로 본 논문에서는 더 이상 다루지 않는다.

32) 헌법재판소 1995.11.30, 91헌바 1.2.3.4, 92헌바 34,44,45,48,95, 95헌바12.12 병합 참조.

33) 물론 기준시가에 의하여 계산한 양도소득이 실지거래가액으로 계산한 양도소득보다 많을 수도 있다. 이런 경우에도 기준시가방식을 관철한다면 양도자는 발생하지도 않은 소득에 대하여 과세되는 불합리한 결과가 발생하게 된다. 이런 현상이 발생하는 것을 방지하기 위하여 양도자는 실지거래가액으로 양도

용하기 위하여 대통령령으로 일정한 세율(15%)를 추가 또는 감경시킬 수 있도록 인정하는 제도인데 최초 도입시에는 전국적인 시행을 전제하였으므로 부동산투기가 성행하는 일부 지역에 대해서만 적용하는 것은 어려웠다. 이 때문에 탄력세율을 적용하는 것은 사실상 기대할 수 없었는데 개정을 통하여 부동산투기지역에 대해서만 적용할 수 있도록 하였다. 즉 부동산가격의 안정을 위해서 필요한 경우에는 (i) 지정지역내의 부동산 (ii) 지정지역 내의 부동산으로서 1세대 2주택에 해당하는 주택에 한정하여서 적용할 수 있다.

셋째, 부동산가격안정대책은 비과세대상인 1세대 1주택의 요건을 그 수단으로 사용하고 있다. 소득세법은 서민의 주거생활을 보호하기 위하여 1세대가 1주택을 양도하는 경우에는 고가주택이 아닌 한 양도소득세를 비과세하여 왔다. 그런데 부동산투기억제대책은 1세대 1주택의 요건을 강화하여 부동산투기자의 경우 비과세의 범위를 축소하여 왔다. 일반적인 요건은 3년 이상 보유이지만 특정한 지역(서울·과천·택지개발촉진법 제3조의 규정에 의하여 택지개발예정지구로 지정·고시된 분당·일산·평촌·산본·중동 신도시지역)의 경우에는 3년보유 이외에 거주기간 2년을 추가적으로 요구하고 있다.

결론적으로 부동산투기대책으로서의 양도소득세강화는 투기거래에 대하여 실지거래가액을 적용하는 것이 주된 정책이었고 기타 탄력세율에 의한 세율강화 및 1세대 1주택의 요건강화가 부수적으로 이루어져 왔다. 부동산투기억제대책으로 나온 양도소득세강화방안 중 과세표준현실화를 조세평등의 차원에서 살펴보면 보다 바람직한 방향으로의 개선으로 볼 수 있다. 기준시가에 의한 양도소득의 산정이 갖고 있는 타 소득자와 양도소득자의 격차, 양도소득자간의 격차 문제는 우리나라의 조세법이 해결하여야 할 하나의 과제이다. 조세평등의 원칙상 양도소득도 궁극적으로는 동일한 소득자에 대한 동일한 과세가 실현될 수 있도록 실지발생액을 기준으로

하여야 한다. 설사 기준시가에 의한 과세가 불가피하다고 하더라도 그 결과는 사실상 평등하게 운용되어야 한다. 1세대 1주택의 비과세 역시 타 소득에 대비하여 과도한 혜택을 양도자에게 부여하고 있으므로 폐지하거나 축소하는 것이 바람직하다. 이점에서 보면 양도소득에 대한 과세기준이 보다 평등에 합치하는 방향으로 개정이 이루어진다면 설사 그것이 부동산투기억제대책의 일환으로 채택되었다고 하더라도 평등과세의 관점에서는 문제가 발생하지 않는다. 반면 탄력세율의 문제는 다소 신중을 요한다. 탄력세율을 적용하면 1년 이내의 양도는 최고 71.5%(50% + 탄력세율 15% + 주민세 6.5%), 일반최고세율은 60.5% (최고세율 40% + 탄력세율 15% + 주민세 5.5%), 1세대 3주택 이상의 주택의 최고세율은 82.5% (세율 60% + 탄력세율 15% + 7.5%)에 달할 수 있다. 이러한 최고세율은 자칫 잘못하면 원본에 대한 과세까지 발생할 수 있다. 즉 현재의 양도소득세는 물가상승에 따른 가치상승분을 장기보유특별공제로서 반영하고 있으나³⁴⁾ 이것이 충분하지 않은 상태에서 고율의 세율을 적용하면 원본을 훼손하는 문제가 발생할 수 있다. 양도소득에 대한 과세에서는 어떠한 경우라도 원본에 대한 과세는 피하여야 한다.³⁵⁾ 또한 일정지역에 소재한다는 이유로 투기자와 일반인을 막론하고 모두에게 탄력세율을 과세하는 것은 평등원칙에 비추어 그 정당성에 의문이 제기된다.

34) 장기보유특별공제는 보유기간이 3년 이상 5년 미만이면 양도차액의 10%, 5년 이상 10년 미만은 양도차액의 15%, 10년 이상은 양도차액의 30%를 공제하고 있다(소득세법 제 95조 제2항).

35) 독일의 헌법재판소는 50%를 초과하는 세율은 위헌이라고 결정한 바 있다(BVerfGE 93,121).

(2) 효율성 기타

조세를 통하여 추구하는 목적이 정당하다고 하더라도 부동산투기대책으로 사용하는 조세수단은 효율적이어야 하며, 아울러 국민의 자유로운 형성권 및 재산권을 과도하게 침해하지 않아야 한다. 부동산투기의 발생은 기본적으로 경제적인 현상이므로 여기에 대응하는 정책 역시 경제에 기반을 둔 것이 적합하다. 부동산가격은 1차적으로 시장의 수요·공급에 의하여 결정되며, 시장에서의 수요·공급은 기존의 주택수, 소득수준, 인구, 이자율, 통화량, 경제성장률 등의 제반 경제적 요인의 영향을 받는다. 국가가 부동산투기에 대한 정책을 수립하고자 한다면 우선 부동산가격상승에 대한 기본적인 원인을 파악하고 여기에 가장 효율적인 수단을 고려하여야 할 것이다. 예를 들면 최근에 경험한 부동산가격의 폭등은 기본적으로 주택의 수급문제, 외환위기 및 9·11 테러로 인한 경제적 어려움을 극복하기 위한 통화량의 증가, 통화량 증가로 야기된 저금리 등에 주된 원인이 있다. 그렇다면 그 주된 대책도 수급의 균형, 통화량·금리 등에 관한 것이 되어야 하며 조세란 보조적인 수단에 그쳐야 한다. 이런 의미에서 보면 부동산투기억제정책으로서의 조세는 주된 정책을 보조하는 수단에 지나지 않고 조세정책이 부동산투기억제의 주된 정책이 될 수는 없다. 조세수단은 단기적으로는 시장참여자에게 심리적인 압박을 가하여 가시적인 효과를 볼 수 있으나 장기적으로도 기대하는 바와 같은 효과가 있는지는 의문이다. 이 때문에 부동산투기억제대책으로 조세를 과도하게 이용하는 것은 조세법에 대한 일반인의 신뢰를 떨어뜨릴 우려가 있다. 부동산투기억제와 관련하여서는 별도의 조세정책으로 접근하기 보다는 조세평등에 충실하게 납세자간의 전체적인 조세부담을 적정하게 배분하는 차원에서 접근하여야 할 것이다.

한편 부동산에 관한 과세가 강화됨으로써 결과적으로 국민이 부동산을 제대로 처분할 수 없

는 동결결과가 발생하여 이것이 국민의 재산권에 대한 침해인지 여부가 문제된다. 취득세·등록세의 경우 현행 세율체계에서 과세표준을 시가를 적용하게 되면 세금만 시가의 5.8%가 과세되어 거래를 위축시키는 효과를 가져오게 된다. 양도소득세의 경우에는 앞에서 보았듯이 발생소득에 대한 정상적인 과세로 나아가는 것이므로 동결효과로 인한 재산권에 침해를 야기한다고는 볼 수 없을 것이다.

V. 결론

사회복지국가를 지향하는 오늘날에 있어서 국가가 그 사회형성 및 경제유도의 수단으로 조세를 이용할 수 있음은 명백하다. 그렇지만 그 이용은 무제한적으로 인정되는 것이 아니고 일정한 한계가 존재한다. 조세를 정책수단으로 사용하고자 한다면 조세평등원칙의 훼손을 정당하게 하는 정도의 목적정당성이 요구된다고 하겠다. 또한 조세가 원래의 사회·경제 정책보다 효율적인 수단이어야 하고, 목적과 수단의 관계가 비례의 원칙에 어긋나지 않아야 한다. 부동산투기억제를 위한 조세대책에는 그 방안이 실질적 조세평등에 보다 합치하는 것이어서 순수한 부동산투기억제 수단으로 볼 수 없는 것과 부동산투기억제를 위하여 조세평등을 훼손하는 실질적인 부동산투기억제대책이 혼재되어 있다. 부동산투기대책으로 사용한 조세의 적합성 여부를 평가하기 위해서는 개별 대책을 구분·검토할 것이 필요하다. 이에 비추어 볼 때 정부의 대책 중에서 종합토지세·재산세·양도소득세의 과세표준결정에 시가를 반영하는 것은 국민들간의 전체적인 조세부담의 평등배분에 기여하는 것이므로 바람직하다. 반면에 과세표준이 현실화됨에도 불구하고 취득세·등록세의 세율을 5.8%로 유지하는 것이나, 양도소득세에 탄력세율을 부과하는 것은 거래를 위축시킬 뿐만 아니

라 원본가치를 침해할 수 있으므로 재검토를 요한다. 부동산조세에 있어서는 전체 조세부담의 평등을 우선적으로 고려하여야 하고 불가피하게 조세를 부동산투기수단으로 이용하는 경우에도 원래의 경제정책에 대한 보조적인 차원에서 신중하게 접근하여야 한다.

Schmidt, 1993.
Tipke/Lang, Steuerrecht(17. Auflage), Dr.Otto Schmidt, 2002.

참고문헌

- 김성수, 세법, 법문사, 2003.
김성수, “국가과세권의 기본권적 한계,” 매지논총 제11집, 1994.
민태욱, 부동산조세법, 부연사, 2004.
민태욱, “조세지출,” 연세법학연구 제7집 제1권, 2000.
민태욱, “부동산보유세의 과세체계,” 토지공법연구 제21집, 2004.
이동식, “세제에 의한 부동산투기억제대책,” 토지공법연구 제20집, 2003.
임승순, 조세법, 박영사, 2000.
金子宏, “經濟政策手段としての 租稅法”, 法時46 7號.
中里 實, “經濟的手法の 法的統制に 關するメモ(上)”, シコリスト, No.1042, 1994.
中里 實, “經濟的手法の 法的統制に 關するメモ(下)”, シコリスト, No.1045, 1994.
Custav Radbruch (손지열·황우려 공역), 법에 있어서의 인간, 육법사, 1981.
Dieter Birk, Steuerrecht I, C.H.Beck, 1994.
Jurgen Strenger, Das Steuerrecht Als Instrument des Umweltschutzes, Peter Lang, 1995.
Heinrich Friauf, “Verfassungsrechtlich Grenzen der Wirtschaftslenkung und Socialgestaltung durch Steuern”, 1966, S.10.
Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Dr.Otto