알기 쉬운 조세법체계로의 개편방향

2006. 12

김 완 석

한국조세연구원
세법연구센터

정책토론회 개요

□ 일시 : 2006. 12. 11(월) 14:30~16:30

□ 장소 : 서울교육문화회관 2층 가야금홀

□ 진행순서

14:30~14:40 **인사말**

최용선 한국조세연구원 원장

14:40~16:15 **주제발표 및 토론**

「알기 쉬운 조세법체계로의 개편방향」

■ 사회자 : 안경봉 국민대학교 교수

■ 발표자 : 김완석 서울시립대학교 교수

■ 토론자 : 곽태철 법무법인 태평양 책임변호사
이병대 국세청 법무심사국장
이전오 성균관대학교 교수
이희수 재정경제부 조세정책국장
정병용 한국세무사회 부회장
추창근 한국경제신문 논설위원
하승수 제주대학교 교수(시민자치정책센터 운영위원)

(가나다 순)

16:15~16:30 **객석토론 및 종합정리**

16:30 **폐회**

목 차

Ⅰ. 서론 ····· 1

1. 연구목적 ····· 1

2. 연구방법 ····· 4

3. 연구의 범위 ····· 4

Ⅱ. 조세법체계의 개선 필요성과 조세법체계의 현황 ····· 6

1. 조세법체계의 개선 필요성 ····· 6

가. 조세법의 복잡성과 난해성 ····· 6

나. 조세법체계의 개선 필요성 ····· 12

2. 우리나라의 조세법체계의 현황 ····· 17

가. 내국세법체계의 현황 ····· 17

나. 관세법체계의 현황 ····· 18

다. 지방세법체계의 현황 ····· 18

Ⅲ. 조세법체계의 개편 노력 ····· 19

1. 우리나라에서의 조세법체계의 개편 노력 ····· 19

가. 조세법체계의 개편작업의 내용 ····· 19

나. 조세법체계의 개편작업의 평가 ····· 22

2. 주요 외국에서의 조세법체계의 개편 노력 ····· 23

가. 영국 ····· 24

나. 오스트레일리아 ····· 31

다. 미국 ····· 36

Ⅳ. 현행 조세법체계의 문제점 ····· 43
1. 1세목 1세법 체계의 유지에 따른 규정의 중복성과 복잡성 ····· 43
가. 1세목 1세법 체계의 유지에 따른 복잡성 ····· 43
나. 유사한 세목간의 규정의 중복 ····· 43
다. 법령간 규정의 중복 ····· 44
라. 조세특례제한법과 개별세법과의 구획의 혼란 ····· 50
2. 법령간의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여 ····· 51
가. 상하법령간의 모순과 체계정당성의 원리의 위반 ····· 51
나. 조세법의 다른 법률과의 통일성의 결여 ····· 56
다. 조세법령 상호간의 통일성의 결여 ····· 57
라. 위임입법의 한계 일탈 ····· 68
3. 조세법의 법령편제의 난잡성 ····· 69
가. 조세법 편제를 위한 기준의 미흡 ····· 69
나. 조세법의 편제순서에 관한 기준의 부재 ····· 70
다. 조항의 잦은 변동에 따른 안정성의 결여 ····· 71
라. 법률·시행령 및 시행규칙 간의 연결성의 미흡 ····· 71
4. 법문 및 표현의 애매성과 난해성 ····· 73
가. 표현의 애매성 ····· 73
나. 법문의 난해성 ····· 75
다. 긴 조문과 법문의 長文性에 따른 해석의 어려움 ····· 82
5. 법문의 지나친 축약성과 추상성 ····· 83
6. 지방세법 체계상의 문제점 ····· 84
가. 지방세법과 조례와의 관계의 불명확성 ····· 84
나. 지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 불명확성 ····· 85
7. 체계적인 조세법 정비계획의 부재 ····· 86

Ⅴ. 조세법체계의 개편방안 ····· 87

1. 조세법의 통합과 중복적 규정의 개선 ····· 87

가. 조세법의 통합 ····· 87

나. 조세법령간 중복규정의 통합 ····· 93

2. 법령간의 통일성 및 체계성의 유지 ····· 98

가. 법령간의 통일성 및 체계성의 유지 ····· 98

나. 조세법과 다른 법률과의 통일성의 유지 ····· 105

다. 내국세법·관세법 및 지방세법간 통일성의 유지 ····· 106

라. 내국세법령 안에서의 통일성의 유지 ····· 108

마. 위임입법의 한계 준수 ····· 128

3. 조세법편제의 개선 ····· 129

가. 조세법편제의 개편기준의 정립 ····· 129

나. 조항의 번호를 부여하는 체계의 개선 ····· 132

다. 시행령 및 시행규칙 조항의 법률 조항과의 일치 ····· 133

4. 알기 쉬운 세법으로의 개편 ····· 135

가. 표현의 정확성과 명확성 확보 ····· 136

나. 쉬운 표현으로 고쳐 쓰기 ····· 138

다. 긴 조문의 분리와 장문의 단문화 ····· 146

5. 내용이 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로의 개편 ····· 146

가. 방대하지만 의미가 분명한 세법으로의 개편 ····· 146

나. 시행령에서의 예시규정 및 사례의 도입 ····· 147

다. 개관규정의 도입 ····· 148

라. 산식의 확대 ····· 148

마. 표 및 흐름도 등의 활용 ····· 149

6. 지방세법체계의 개선 ····· 149

가. 지방세법과 조례와의 관계의 명확화 ····· 149

나. 지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 명확화 ····· 153

7. 알기 쉬운 조세법 개편작업의 추진 ····· 155
가. 알기 쉬운 조세법 개편작업의 필요성 ····· 155
나. 알기 쉬운 조세법 개편을 위한 구체적인 방안 ····· 156

Ⅵ. 요약 및 결론 ····· 159

참고문헌 ····· 162

Ⅰ. 서론

1. 연구목적

현행 조세법은 그 내용이 지나치게 복잡할 뿐만 아니라 어렵다는 비판이 제기되고 있다.

대한상공회의소가 제조·건설업체 300개사를 대상으로 실시한 "기업관련 법령의 복잡성 현황과 정책과제" 조사 결과에 따르면 응답기업의 52.3%가 현행 기업관련 법령이 '이해하기 어렵다'고 응답하고 있다. 기업관련 법령이 조세법만으로 이루어지고 있는 것은 아니지만 조세법이 기업관련 법령의 중요한 부분을 차지하고 있음은 의문의 여지가 없다. 그리고 현행 법령의 문제점으로 응답기업의 38.8%가 '내용이 애매하고 예외규정이 많아 적용대상 여부가 불분명'하다는 점을 지적하고 있으며, 그 다음으로 '시행령·시행규칙·고시 등 법체계 복잡'(25.6%), '중복 유사법령이 많아 종합판단이 어려움'(22.6%), '법률 용어 및 표현이 어려움'(11.4%)을 들고 있어서 법령을 쉽고 체계적으로 정비하는 것이 시급한 과제임이 드러나고 있다[1].

조세법이 어려운 이유로는 조세법의 실체적 내용의 복잡성 및 난해성에서 비롯되는 경우와 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성에서 비롯되는 경우로 나누어 볼 수 있다[2].

조세법의 실체적 내용의 복잡성과 난해성은 과세에 있어서의 형평성의 확보 및 조세회피행위의 규제 필요성, 정책수단으로서의 조세의 역할 증대, 경제의 성장에 따른 다양하고 복잡한 경제거래의 출현, 조세법의 기술성 등과 같은 조세법의 내용 그 자체 또는 실체적인 조세제도의 복잡성에서 기인하고 있다. 이와 같은 조세법의 실체적 내용의 복잡성과 난해성을 해결하기 위한 근원적인 방안으로는 세목을 대폭

---

1) 대한상공회의소, 「기업관련 법령의 복잡성 현황과 정책과제」, 2006, pp. 1~2.

2) 세법 복잡성을 내용 복잡성(content complexity: 주제 자체에 내재하는 어려움)과 독해 복잡성(reading complexity: 어떤 내용을 전달하기 위한 표현방식의 어려움)으로 구분하는 견해도 이와 같은 구분과 같은 맥락이다(석기준, 「소득세법의 복잡성 측정에 관한 연구」, 『세무학연구』, 제12호, 사단법인 한국세무학회, 1998, p. 43).

적으로 단순화하면서 flat tax[3]나 national retail sales tax와 같은 단순한 조세제도를 도입하는 방안을 제시할 수 있다. 러시아는 2001년부터 13%의 단일세율에 의한 소득세를 도입하였으며[4], 슬로바키아(Slovakia)는 2004년부터 소득세에 flat rate tax를 적용하고 있다. 그러나 이와 같은 방안은 실행 가능성이 높지 않다.

조세법의 실체적 내용의 복잡성과 난해성을 해결하기 위한 차선적인 방안으로서 현행의 조세제도의 기본골격을 유지한 채로 복잡하고 난해한 과세요건 및 확정절차에 관한 규정을 단순화하는 방안이 제시되고 있다. 예를 들면 최저한세제도의 폐지 또는 단순화, 인적공제 및 특별공제를 포함한 종합소득공제의 개선, 세액공제 및 세율구조의 단순화, 개인저축 및 연금에 대한 과세, 금융소득에 대한 세액계산 특례규정의 개선, 의제배당소득의 단순화, 소득세 신고서식의 간소화 등을 비롯한 복잡한 세법규정을 단순화하는 방안이 이에 해당한다. 이와 같은 접근방안에 의한 개선은 최근 미국에서 활발하게 이루어지고 있다. 미국은 근래에 과세표준이나 세액의 계산과정에 있어서 복잡한 규정을 단순화함으로써 알기 쉬운 조세법을 만드는 데에 주력하여 왔다. 예를 들면 최저한세의 개선 또는 폐지, 근로소득세액공제(Earned Income Tax Credit)의 단순화, 외국납부세액공제의 개선 등이 이에 해당한다.

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

그러므로 조세법을 알기 쉽게 고치기 위해서는 조세법의 실체적 내용의 복잡성

---

3) 최근 미국에서 제시된 세제개편안 중 주목할 만한 것으로서는 Armey 하원의원과 Shelby 상원의원에 의하여 제안된 Flat Tax의 도입을 위한 법안이다. Armey 하원의원과 Shelby 상원의원은 현행의 개인소득세와 법인소득세를 폐지하고 단일세율(17%)의 개인임금세(Individual Wage Tax)와 사업세(Business Tax)를 신설할 것을 제안한 바 있다.

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

및 난해성을 개선하기 위한 방안과 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성을 해소하기 위한 방안이 동시에 강구되지 않으면 안 된다고 하겠다.

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

그러므로 복잡하고 어려운 현행의 조세법을 알기 쉽게 개선하는 작업이야말로 반드시 필요할 뿐만 아니라 당면한 과제라고 하지 않을 수 없다. 알기 쉬운 조세법으로 개선하기 위한 노력은 우리나라만이 당면하고 있는 과제는 아니다. 외국에서도 조세법의 평이화 또는 알기 쉬운 조세법 만들기(tax simplification[5])는 조세법상의 중요한 과제로 터잡고 있다[6].

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

---

5) 조세법의 단순화, 조세법의 간소화, 조세법의 평이화 등으로 번역할 수 있는데, 그 내용으로 볼 때 조세법의 평이화가 가장 적합하다고 하겠다. 즉 tax simplification이란 조세법의 복잡성(complexity)·중복성(multiplicity)·불명료성(obscurity) 및 난해성(complication)을 해소하는 것이기 때문이다 [Jaime Ross, Simplification of Tax Legislation, Tax Simplification - Technical Papers and Reports of the 20th General Assembly of the Inter-American Center of Tax Administrators(CIAT), International Bureau of Fiscal Documentation, 1988, p. 30].

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

2. 연구방법

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

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

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

3. 연구의 범위

본 연구는 조세법을 국민과 과세관청 모두에게 알기 쉽게 개선하기 위하여 조세법체계의 개선방안을 모색하는 데 그 목적이 있다.

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

첫째는, 과세에 있어서의 형평성의 확보와 조세회피행위의 규제 필요성, 정책수단으로서의 조세의 역할 증대, 경제의 성장에 따른 다양하고 복잡한 경제거래의 출현, 조세법의 기술성 등과 같은 조세법의 내용 그 자체 또는 실체적인 조세제도의 복잡성에서 기인하는 경우이다. 이와 같은 조세법의 실체적 내용의 복잡성과 난해성을 해결하기 위한 방안으로는 세목을 줄이면서 flat tax나 national retail sales tax와 같은 단순한 조세제도를 도입하는 방안과 현행의 조세제도의 기본골격을 유지한 채로 복잡하고 난해한 과세요건 및 확정절차에 관한 규정을 단순화하는 방안[7]을 제시할

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

수 있다.

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

조세법의 복잡성 및 난해성은 조세법의 내용 그 자체 또는 실체적인 조세제도의 복잡성 및 난해성을 해소함과 아울러 내국세 법령체계의 복잡성, 법령편제의 난잡성, 세법상의 문언 및 표현의 난해성, 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여 등과 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성과 난해성을 동시에 제거하지 않으면 해결하기 어려운 과제이다. 그러므로 복잡하고 어려운 조세법을 알기 쉽게 개편하기 위해서는 실체적인 조세제도의 복잡성·난해성과 형식상·체제상의 조세법의 복잡성·난해성을 동시에 해결하기 위한 노력이 병행되어야 한다.

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

Ⅱ. 조세법체계의 개선 필요성과 조세법체계의 현황

1. 조세법체계의 개선 필요성

가. 조세법의 복잡성과 난해성

조세법은 다른 법보다도 특히 그 내용이 복잡하고 어렵다는 비판이 제기되고 있다. 조세법이 복잡하고 어려운 이유로는 크게 조세법의 내용 또는 조세제도상의 복잡성 및 난해성이라는 측면과 조세법의 형식상의 복잡성 및 난해성이라는 측면의 두 가지 관점에서 찾아볼 수 있다[8].

1) 조세법의 내용 또는 조세제도상의 복잡성과 난해성

조세는 국민의 경제생활의 모든 측면과 관련을 갖고 있다. 그 때문에 조세법은 경제생활의 변화에 따라서 끊임없이 변화하고, 경제생활의 복잡화에 수반하여 점점 복잡화되고 있다.

또한 복잡한 경제생활 중에서 조세부담의 공평성을 확보하고, 더욱이 조세회피에 대처하기 위하여 빈틈없는 규정을 마련할 필요가 있는 점, 최근에 재원의 조달수단을 넘어 경제정책적 목적에 이용되는 경향이 증가한 점도 조세법의 복잡화를 촉진

---

8) 金子宏,『租稅法』第10版, 弘文堂, 2005, p. 33: the Staff of the Joint Committee on Taxation, Study of the Overall State of the Federal Tax System and Recommendations for Simplification, Pursuant to Section 8022(3)(B) of the Internal Revenue Code of 1986, Volume Ⅰ: Study of the Overall State of the Federal Tax System, U.S. Government Printing Office, April 2001, p. 5,
특히 미국의 상하원 합동조세위원회(Joint Committee on Taxation)는 연방 조세법상 복잡성의 원인으로서 ① 법령의 불명확성 및 난해성, ② 사회 및 경제정책의 수단으로서 연방조세의 활용, ③ 경제적인 복잡성의 증가, ④ 연방세법과 州稅法, 다른 연방법령 및 기준, 외국법령 및 조세조약 등과의 상호작용을 들고 있다. 이 중에서 ① 법령의 불명확성 및 난해성은 대체로 조세법의 형식상의 복잡성 및 난해성에 해당하고, 나머지 ② 사회 및 경제정책의 수단으로서 연방조세의 활용, ③ 경제적인 복잡성의 증가, ④ 연방세법과 州稅法, 다른 연방법령 및 기준, 외국법령 및 조세조약 등과의 상호작용은 조세법의 내용 또는 조세제도의 복잡성 및 난해성에 해당한다고 하겠다.

시키는 요인이 되고 있다.

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

가) 경제거래의 복잡화

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

나) 조세부담의 형평성 확보

우리 헌법은 제11조 제1항에서 "모든 국민은 법 앞에 평등하다. 누구든지 성별·종교 또는 사회적 신분에 의하여 정치적·경제적·사회적·문화적 생활의 모든 영역에 있어서 차별을 받지 아니한다"라고 하여 법 앞의 평등을 보장하고 있다.

법 앞의 평등이란 법 적용의 대상이 되는 모든 인간을 평등하게 다루어야 한다는 최고의 헌법원리로서 헌법해석의 지침인 동시에 입법·행정·사법 등 모든 공권력 발동의 기준이 된다.

법 앞의 평등은 모든 국민의 기회균등과 공권력에 의한 자의의 금지를 그 주된 내용으로 한다. 법 앞의 평등에서 평등의 규범적 의미에 관하여는 종래부터 논란이 계속되고 있지만 산술적인 의미의 절대적인 평등이 아니라 배분적 정의에 입각한 상대적 평등을 의미한다는 점에 대해서는 다툼이 없다[9]. 그러므로 법 앞의 평등은 "같은 것은 같게, 같지 아니한 것은 같지 않게" 취급함으로써 달성할 수 있는 것이다.

9) 헌법재판소 1999. 5. 27, 98헌바26.

이와 같은 헌법상의 법 앞의 평등을 조세법의 영역에서 구체적으로 적용한 형태가 조세평등주의이다. 조세평등주의란 합리적 이유 없이 특정의 납세의무자를 과세상 불리하게 차별하거나 우대하여서는 아니되며, 개인의 경제적 급부능력에 상응하여 공정하고 평등하게 조세부담이 배분될 것을 요구하는 원칙이다[10].

조세평등주의는 정의의 이념에 따라 경제적 부담능력이 동일한 것은 같게, 경제적 부담능력이 상이한 것은 틀리게 과세함으로써 조세법의 입법과정이나 집행과정에서 조세정의(Steuergerechtigkeit)를 실현하려는 원칙이라고 할 수 있다.

조세평등주의는 입법상의 원칙임과 동시에 해석·적용상의 원칙이기도 하다. 즉 국가는 조세입법을 함에 있어서 조세의 부담이 공평하게 국민들 사이에 배분되도록 법을 제정하여야 할 뿐만 아니라 조세법의 해석·적용에 있어서도 모든 국민을 평등하게 취급하여야 한다는 원칙인 것이다.

조세평등주의는 자의의 금지 및 응능부담의 원칙을 그 주된 내용으로 한다. 응능부담의 원칙(Leistungsfähigkeitsprinzip)이란 경제적인 급부능력(wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit)에 따라 과세가 이루어져야 한다는 원칙인데, 담세능력의 원칙이라고도 부른다. 즉 응능부담의 원칙이란 동일한 경제적 급부능력(담세력)에 대하여는 동일한 조세를 부담시키되(수평적 공평), 경제적 급부능력이 큰 자에 대하여는 경제적 급부능력이 작은 자에 비하여 보다 많은 조세를 부담시켜야 한다는 원칙이다(수직적 공평)[11]. 그리고 경제적 급부능력이 아닌 것에 대하여는 과세하여서는 안되며, 경제적 급부능력을 넘는 과세 또한 허용되지 않는다.

이와 같은 응능부담의 원칙은 조세평등 내지 조세정의(Steuergerechttigkeit)를 실현하기 위한 조세법상의 기본원칙으로서 조세평등주의의 핵심적인 내용을 이루고 있다.

이와 같은 조세부담의 형평성을 확보하기 위하여 조세법의 내용이 복잡하고 어렵게 된다. 그 예로서는 접대비 및 기부금의 한도액계산제도의 채택, 최저한세제도의 도입, 상속세 포괄주의의 도입, 소득세·상속세와 재산세에 있어서의 누진세율구조의 채택, 소득세에 있어서의 복잡한 소득공제제도의 도입, 사치품 등에 대한 高率의

10) 동지: 1996.6.26, 93헌바2.
11) BverfGE 82, 60(89): 61, 319(343f.): 62, 214(223): 67, 290(297): 74, 182(199f.).

개별소비세의 과세 등을 들 수 있다.

다) 조세회피행위의 증가에 따른 규제

조세부담이 증가함에 따라 납세의무자의 조세회피행위가 엄청나게 증가하고 있다. 조세회피(tax avoidance)는 조세절약(tax saving, Steuerersparung) 및 조세포탈(tax evasion, Steuerhinterziehung)과의 중간지대에 위치하고 있다. 즉, 조세회피란 법률상의 법형식을 남용하여 조세부담을 경감시키는 것으로서 법이 예정하고 있지 아니하는 이상한 법형식을 사용하여 조세부담의 감소를 기도하는 행위이다.

조세회피행위에 대하여는 이를 부인하여 세액을 징수하고 있다. 즉, 회피한 세액을 추징함과 아울러 가산세를 과징한다. 조세회피행위는 조세포탈범을 구성하지는 않는다.

조세회피행위의 증가추세는 세계적인 현상인데, 그 이유는 다음과 같다.

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

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

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

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

이와 같은 조세회피행위를 방지하기 위한 규제조항들을 신설함에 따라 조세법이 복잡하여지고 난해하여지고 있다. 현행 조세법의 많은 부분이 조세회피행위를 규제하기 위한 조항들로 이루어져 있다. 소득세법·법인세법 및 부가가치세법에서의 부당행위계산부인규정(소득세법 제41조 및 제101조, 법인세법 제52조, 부가가치세법 제52조)·가족간의 공동사업소득에 대한 합산과세에 관한 규정(소득세법 제43조 제3항)·역합병의 규제에 관한 규정(법인세법 제46조), 상속세및증여세법상의 증여세 포괄주의에 관한 규정(제2조, 제31조 내지 제45조의 2)·세대를 건너뛴 상속 또는 증여에 대한 할증과세(제27조, 제57조)와 상속개시일전 처분재산 등의 상속추정(제15조), 국제조세조정에관한법률 등이 이에 해당한다.

라) 경제정책적 목적을 위한 조세기능의 강화

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

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

조세중과조치란 조세부담을 가중하는 것을 내용으로 하는 조세특별조치인데, 미등기양도자산의 양도차익에 대한 높은 세율에 의한 양도소득세의 중과세, 사치성재산에 대한 취득세 및 재산세의 중과세, 대도시지역 내 법인등기 등에 대한 등록세

의 중과세, 사치품에 대한 특별소비세의 고율과세 등을 그 예로 들 수 있다.

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

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

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

마) 조세법의 기술성

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

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

그리고 조세법은 사적 경제행위 및 그 법적 표현인 법률행위로 인하여 가득 또는 취득한 수익·소득 또는 재산 등을 과세물건으로 하고 있기 때문에 조세법에서 다른 법 영역의 용어를 차용하고 있는 경우가 적지 않으며, 이와 같은 차용개념의 해석을 둘러싸고 다툼이 속출하고 있는 실정이다.

2) 형식상・체제상의 복잡성과 난해성

조세법이 복잡하고 어려운 이유로는 조세법의 내용 또는 조세제도의 복잡성 및 난해성에 기인하는 점도 크지만 조세법의 형식상의 복잡성 및 난해성이라는 측면도 큰 비중을 차지하고 있다.

조세법의 형식상의 복잡성 및 난해성은 내국세 법령의 중복성과 복잡성, 조세법상 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여, 조세법의 법령편제의 난잡성, 조세법의 법문 및 표현의 애매성과 난해성, 조세법상의 문언 및 표현의 축약성 및 추상성 등에 기인하고 있다.

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

나. 조세법체계의 개선 필요성

알기 쉬운 세법으로의 개선은 일찍부터 조세원칙으로서, 그리고 세제개혁의 목표로서 자리매김하여 왔다. Adam Smith는 조세원칙의 하나로서 확실성(certainty: 조세는 확실하여야 하며 자의적이어서는 안 된다. 지불시기・방법・금액은 모두 명백하고 평이하여야 한다)을 들고 있다[12]. 그 이후 Adolf Wagner는 과세의 명확성을[13], Musgrave는 명확성의 원칙을 조세원칙의 하나로서 내세우고 있다[14].

그리고 Meade 보고서에서는 세제개혁의 목표의 하나로서 간소, 행정 및 납세자의 비용 최소(Simplicity and costs of administration and compliance)를 들고 있고[15], 1984년의 미국 재무부 보고서에서도 세제개혁의 목표의 하나로서 간소(Simplicity)를 든 바 있다[16]. 다음으로 2005년 미국의 연방세 개혁을 위한 대통령자

12) Adam Smith, *The Wealth of Nations*, Vol. 2 edited by E. Canon, Putnam, 1904.
13) A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, Bd.11, Leipzig, 1890.
14) R. A. Musgrave & P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Mcgraw-Hill College, 1989.
15) IFS, *The Structure and Reform of Direct Taxation*(Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade), George Allen & Unwin, 1978, pp. 18~21.
16) Office of the Secretary Department of the Treasury, Tax Reform for Fairness, Simplicity, and

문단(The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform)도 연방세 개혁의 목표의 하나로서 간소화(simple)를 들고 있다[17].

조세법의 복잡성과 난해성을 해소하고 알기 쉬운 세법으로 세법체계를 개선하여야 할 필요성으로는 납세의무자의 자발적인 납세순응도의 제고, 국민의 경제생활에 있어서의 법적안정성과 예측 가능성의 보장, 납세순응비용 및 조세행정비용의 절약, 납세의무자의 조세제도 및 조세행정의 공평성에 대한 신뢰의 확보와 유지 등을 들 수 있다[18]. 이하에서 구체적으로 살펴보기로 한다.

1) 자발적인 납세순응도의 제고

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

납세의무의 확정방법은 납세의무에 대한 확정권의 소재 또는 확정수단에 따라 부과과세제도와 신고납세제도로 대별할 수 있다. 부과과세제도 또는 부과주의란 납세의무를 구체적으로 확정하는 권한을 과세관청에게 부여하고 있는 경우인데, 과세관청의 과세처분에 의하여 비로소 납세의무가 구체적으로 확정된다. 이에 대하여 신고납세제도 또는 신고주의는 납세의무의 확정권을 납세의무자에게 부여하고 있는 경우로서 납세의무자의 과세표준 신고행위에 의하여 구체적 납세의무로 바뀌게 된다. 다만, 납세의무자가 과세표준 신고의무를 이행하지 아니 하거나, 신고한 과세표

Economic Growth-The Treasury Department Report to the President(Volume 1 overview), 1984.

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

18) 미국의 상하원 합동조세위원회(Joint Committee on Taxation)는 조세법의 복잡성이 ① 납세의무자의 자발적 납세순응도를 떨어뜨리고, ② 납세의무자의 납세순응비용을 증가시키며, ③ 납세의무자의 연방조세제도의 공평성에 대한 인식을 저하시키고, ④ 조세법의 집행에 있어서 어려움을 가중시키고 있다고 분석하고 있다(The Staff of Joint Committee on Taxation, ibid., p. 101).

준의 내용에 오류 또는 탈루가 있는 경우에 한하여 비로소 과세관청이 제2차적으로 확정권을 행사하게 되는 것이다.

우리나라에서는 소득세·법인세·부가가치세·종합부동산세·특별소비세·주세·증권거래세·교육세·교통세 등과 같이 대부분의 세목에 대하여 신고납세제도를 채택하고 있다.

신고납세제도는 전통적으로 미국에서 채용되어온 방식이며 납세의무자 스스로가 과세표준과 세액을 확정한다는 의미에서 자기부과제도라고 부른다. 이는 민주적 납세방식에 적합하고 조세의 능률적 징세의 요청에 합치하지만, 한편으로는 납세의무자에 대한 고도의 윤리성과 세법지식을 요구하고 있다.

한편 조세행정의 궁극적인 목표는 납세의무자의 자발적인 납세협력을 높이고 납세협력비용과 징세비용을 극소화하는 것이라고 하겠다[19].

그러므로 신고납세제도 아래에서 납세의무자의 자발적인 납세순응도를 높이기 위해서는 납세의무자가 쉽게 이해할 수 있도록 조세법을 개편하는 것이 중요한 과제에 해당한다고 하겠다. 조세법체계가 복잡하고 조세법이 지나치게 어려울 때에는 납세자의 자발적인 납세순응을 기대하기 어렵게 된다. 즉 복잡하고 난해한 세법은 납세협력비용과 징세비용을 증가시키고 세금 자체에 대한 불만을 증폭시키는 것이다[20].

2) 국민의 경제생활에 있어서의 법적안정성과 예측가능성의 보장

조세법이 난해하고 복잡할한 경우에는 국민의 경제생활에 있어서의 법적안정성과 예측가능성을 현저하게 침해하게 된다.

특히 조세법은 그 내용이 명확할 뿐만 아니라 一義的으로 이해될 수 있도록 쉽게 제정될 필요가 있는 것이다. 이를 과세요건명확주의라고 하는데, 과세요건법률주의

---

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

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

와 함께 조세법률주의의 주요한 내용을 이루고 있다. 즉 과세요건에 관한 사항은 법률로 정하되, 그 규정은 一義的이고 명확하며 상세하여야 한다는 원칙을 말한다. 과세요건을 법률이라는 형식으로 규율하고 있다고 하더라도 그 규정의 내용이 추상적이고 多義的이어서 명확하지 않은 경우에는 과세관청에게 판단의 여지 또는 재량의 폭을 넓혀줄 뿐만 아니라 자의적 해석을 허용하게 되어 과세요건 등을 法律事項으로 留保시킨 意義는 상실시키게 되는 것이다. 뿐만 아니라 납세자의 예측 가능성을 침해하는 결과를 초래하게 된다.

그러므로 과세요건을 정함에 있어서는 가능한 한 확정적·일의적인 개념을 사용하여야 하며, 불확정개념(unbestimmte Begriffe)의 사용을 피하는 것이 바람직하다.

다음으로 조세법은 그 수신인인 납세의무자가 쉽게 해석할 수 있도록 조세법체계가 정비되고 조세법이 쉽게 이해될 수 있도록 제정되지 않으면 안 된다. 그렇게 함으로써 납세의무자의 경제생활에 있어서의 법적 안정성과 예측 가능성을 보장할 수 있는 것이다.

3) 납세순응비용 및 조세행정비용의 절약

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

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

이 밖에도 납세의무자는 조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성에 기인하여 주관적·심리적 비용을 지출하여야 한다. 그 예로는 조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성에 기인하여 행하여진 억울한 과세처분 및 징수처분에 대한 분노감과 불안

감, 납세와 관련한 불확실성에 따른 불안감 등을 들 수 있다[21].

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

조세법체계가 복잡하고 조세법이 난해함에 기인한 납세순응비 및 징세행정비의 규모를 측정하기란 쉽지 않다. 특히 납세순응비 및 징세행정비 중에서 조세법체계가 복잡하고 조세법이 난해함에 기인한 납세순응비 및 징세행정비를 가려낸다는 것은 극히 어렵다고 하겠다.

Slemrod와 Blumental의 공동연구에 의하면 1995년도의 미국의 조세행정비는 76억달러, 개인소득세 납세에 소요된 납세순응비는 500억달러, 법인소득세 납세에 소요된 납세순응비는 200억달러로서 납세행정비 및 납세순응비의 합계액을 약 776억달러로 추정한 바 있다.[22] 천문학적인 규모이다.

이와 같은 납세순응비용의 증가요인으로는 여러 가지를 들 수 있지만, 그 중에서도 조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성이 상당한 비중을 차지하고 있음은 부인하기 어렵다.

4) 조세제도 및 조세행정의 명확성 및 공평성에 대한 신뢰의 확보와 유지

세법의 복잡성은 납세의무의 존재 여부의 판정과 납세액의 크기를 측정하는 데에 어려움이 있다. 뿐만 아니라 세법의 복잡성은 다음과 같은 이유로 납세자의 조세제도의 공평성에 대한 신뢰를 감소시킬 수 있다[23].

---

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

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

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

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

둘째, 납세의무자는 조세법령의 복잡성으로 인하여 다른 납세의무자가 교묘하게 세법을 악용하는 기회를 향유할 수 있다고 오신할 수 있다. 그리고 이와 같은 조세법령의 복잡성은 자신의 납세의무의 크기를 줄이기 위하여 조세전문가의 자문을 활용하는 납세의무자에게 혜택을 줄 수 있다.

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

2. 우리나라의 조세법체계 현황

가. 내국세법체계 현황

1) 조세통칙법
   가) 국세기본법
   나) 국세징수법
   다) 조세범처벌법과 조세범처벌절차법
   라) 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률

2) 개별세법
   가) 조세특례제한법
   나) 국제조세조정에관한법률
   다) 소득세제법 - 소득세법·법인세법과 부당이득세법
   라) 상속세및증여세법

마) 종합부동산세법

바) 소비세제법 - 부가가치세법・특별소비세법・교통세법 및 주세법

사) 인지세법

아) 증권거래세법

자) 농어촌특별세법

차) 교육세법

나. 관세법체계 현황

1) 관세법의 편제

2) 내국세에 관한 법률과의 관계

다. 지방세법체계 현황

1) 지방세법의 편제

2) 지방세법과 조례와의 관계

가) 지방세법과 지방세조례의 효력의 우선관계

나) 지방세법의 직접효력성

3) 국세기본법 등의 준용

Ⅲ. 조세법체계의 개편 노력

1. 우리나라에서의 조세법체계의 개편 노력

가. 조세법체계 개편작업 내용

1) 조세법령정비 5개년계획에 의한 법령정비작업

재무부는 1982년부터 5개년 계획으로 조세법령정비작업을 진행하기 위하여 조세법령심의위원회를 설치하고 소위원회를 구성하여 제1차 연도(1982년)에 소득세법·법인세법 및 부가가치세법에 관한 정비 초안을 마련하였으나, 입법과 연결되지 못하고 동 작업은 중단된 바 있다[24].

2) 알기 쉬운 세법으로의 개편작업

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

가) 세법체계와 내용의 정비

재정경제부는 2000년 주요업무보고에서 "세법체계와 내용을 알기 쉽게 정비"라는 제목 아래 조세법체계의 개편방안을 제시한 바 있다[25].

(1) 필요성

(2) 개편방향

---

24) 이성식, 「부가가치세제의 합리적 개선방안에 관한 연구」, 서울시립대 대학원 박사논문, 2005, p. 3.
25) 보도참고자료, 「2000년 주요 업무보고 세제분야 참고자료」(2000. 3. 20), 재정경제부.

(가) 복잡한 세법체계의 간소화

(나) 생활세금의 내용과 신고절차의 획기적인 간소화

(다) 조세법률주의와 실질과세의 원칙의 조화를 고려한 세법체계의 정비

(라) 국세와 지방세의 조정을 위한 조세정책협의기구의 설치·운영

(3) 추진방법

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

(나) 민간회계법인에 용역을 의뢰하는 한편 "알기 쉬운 세법 실무위원회"를 구성하되, 재정경제부(세제실)·행정자치부 및 국세청 공무원, 공인회계사 등 직능단체, 기업인, 조세학자, 경제단체, NGO 등 각계 수요자로 구성하도록 한다.

나) 생활세금의 개편[26)]

(1) 추진배경

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

(2) 추진계획 및 일정

(가) 2002년 1월 중에 "소득세법정비위원회" 및 "소득세법 정비 실무작업단"을 구성하여 개편작업을 개시한다.

(나) 그 동안의 용역결과 등을 기초로 2002년 중에 "알기 쉬운 소득세법 개정안"을 마련하여 정기국회에 제출한다.

① 위원회 및 실무기획단 구성 : 2002년 2월

② 「알기 쉬운 소득세법 개정추진 기본계획」을 소득세법정비위원회에 상정 : 2002

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

년 4월

③ “과세체계 간소화를 위한 개정 시안 작성 및 소득세법정비위원회 상정 : 2002년 6월

④ “알기 쉬운 세법규정” 원칙을 반영한 소득세법개정안 작성 및 소득세법정비위원회 상정 : 2002년 8 - 9월

⑤ 세제발전심의위원회 공청회 개최 : 2002년 10월

⑥ ‘알기 쉬운 소득세법’ 정부안 마련 : 2002년 11월

⑦ 소득세법개정안 국회제출 : 2002년 12월 말 또는 2003년 1월

⑧ 개정 소득세법 공포·시행 : 2004년 1월 1일

(3) 기본방향

복잡한 소득세법을 국민이 알기 쉽도록 개편

(가) 복잡한 과세체계를 단순하게

(나) 어려운 세법규정을 알기 쉽게

(다) 세금 신고서식을 편리하게

(4) 추진기구

(가) 소득세법정비위원회

국민 각계각층의 의견 수렴을 위하여 전문가·학계·언론계·시민단체·관련부처 공무원 등으로 「소득세법정비위원회」를 구성. 위원회에서 시안을 검토·토의한 후 최종적으로 「세제발전 심의위원회」의 심의를 거쳐 확정

(나) 소득세법 정비 실무작업단

2000년부터 ‘알기 쉬운 세제’ 마련 작업을 추진하여 왔으나, 기존 조직과 인력이 통상적인 업무과정에서 추진함으로써 별반 실효성이 없었음

이번 개정에 있어서는 이러한 문제점을 보완하기 위해 소득세법 정비작업을 전담하는 「실무작업단」을 구성하여 추진

- 단장(소득세제 과장) 및 총괄. 종합소득세·양도소득세·국제조세 등 4개 전담팀

으로 구성

- 실무 작업시 각계 전문가의 의견이 충분히 반영되도록 「실무자문위원단」을 구성하여 활용- 국세청, 법제처, 세무사, 회계사, 변호사, 금융기관종사자 등 10인 내외

(5) 개편시의 기대효과

(가) 세제의 간소화, 투명화로 납세의무이행에 따른 비용과 징세비의 절감 및 납세자의 성실신고를 촉진

(나) 2002년 양도소득세·근로소득세 등 생활관련 세금을 우선정비하고 그 시행성과를 보아가면서 연차적으로 타 세법 정비를 추진

나. 조세법체계 개편작업의 평가

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

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

첫째, 기존의 인력 및 조직에 의하여 수행한 점이다. 조세법의 개편작업은 조세법체계의 개편과 조세법의 재작성 작업을 수행하여야 하므로 고도의 전문성을 갖춘 정책입안 공무원, 세무공무원, 재정학자, 조세법학자, 세무회계를 전공한 학자, 변호사, 공인회계사, 세무사, 관련 업계의 전문가를 망라하는 방대한 전문인력을 확보한 상설기구에서 전담하여야 한다. 그런데 앞의 조세법체계의 개편작업에서는 이와 같은 전문인력을 확보하지 않고 기존의 기구에서 방대한 작업을 수행하려고 하였던 것이다.

둘째, 조세법의 개편작업을 성공적으로 수행하기 위해서는 충분한 예산이 뒷받침

되어야 한다. 조세법의 개편작업은 고도의 전문지식을 갖춘 많은 전문 인력을 확보하여야 하는데, 이에 관한 예산의 뒷받침이 충분하게 이루어지지 못하였다. 뒤의 영국이나 오스트레일리아에서의 개편작업에서 볼 수 있듯이 조세법체계의 개편작업에 매년 50억원 내지 100억원의 예산을 투입하였다.

셋째, 조세법의 개편작업은 많은 시간이 소요되므로 장기적인 과제로서 수행하지 않으면 그 목적을 달성하기 어렵다. 앞의 개편작업에서는 1차 사업연도에 소득세법·법인세법 및 부가가치세법의 정비초안을 작성하거나, 짧은 기간 안에 주요 법률안의 개편작업을 마무리하도록 짜여져 있어서 원천적으로 그 실현이 불가능하였다고 하겠다.

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

2. 주요 외국에서의 조세법체계의 개편 노력

조세법체계의 개편 노력은 세계적인 공통 과제라고 할 수 있을 만큼 국가마다 조세법체계의 개편에 주력하여 왔다.

대부분의 국가들은 조세법의 평이화(Tax Simplification)를 복잡한 조세제도의 단순화에 초점을 맞추어 수행하여 왔다.

형식적인 문제점에 초점을 맞추어 조세법의 평이화를 추진하여 온 전형적인 사례가 영국의 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트(Tax Law Rewrite Project: TLRP)이다. 그러므로 이하에서는 영국의 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트(Tax Law Rewrite Project: TLRP)를 중심으로 하여 조세법체계의 개편 노력에 관하여 살펴보기로 한다. 이 밖에도 오스트레일리아와 미국의 조세법체계의 개편 노력에 관하여도 그 경과 및 성과에 관하여 간략하게 소개하고자 한다.

가. 영국

1) 추진배경

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

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

1996년 7월에는 앞으로 수행할 프로젝트의 방법에 관한 "Tax Law Rewrite: The way forward"를 발표하였다. 그리고 1996년 10월에는 이와 같은 제안 방식대로 법률이 수정된다면 어떠한 법률이 될 것인지를 예시한 "Tax Law Rewrite: Examples of rewritten legislation"을 발표하였다.

1996년 12월에 주요 이해관계자와의 협의 과정을 통하여 “Tax Law Rewrite: Plans for 1997"을 발표한 이래 매년마다 “Tax Law Rewrite: Plans for 199x(200x)" 또는 “Tax Law Rewrite: Plans for 200x(200x)"이라는 보고서를 발표하였다. 이 보고서에서는 그 동안의 세법 단순화의 추진상황과 그 다음 한 해 동안의 세법 단순화의 추진계획을 개략적으로 밝히고 있다.

2) 목적

영국에서의 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트는 지난 25년 동안에 세법의 분량이 엄청나게 증가하여 그 내용이 복잡하여진 데서 출발하고 있다. 세법(primary legislation)의 분량은 1970년의 2,000페이지 정도에서 1995년의 6,000페이지 수준으로 증가하였다[27]. 이와 같은 세법 분량의 현저한 증가현상은 새로운 세목의 신설에 기인한 것이라기보다는 세법 내용의 복잡성에 그 원인이 있는 것으로 지적되고 있다.

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

이와 같이 어려운 세법을 납세자가 알기 쉽도록 다시 고쳐 쓸 필요성이 제기되었다. 이에 따라 영국은 소득세, 법인세, 자본공제(Capital Allowances), 자본이득세(Capital Gains), 인지세(Stamp Duties), 상속세 및 증여세(Inheritance Tax), 조세행정 등과 같은 주요 세법을 알기 쉽게 다시 고쳐 쓰는(Rewriting) 데에 목표를 두고 세법을 고쳐 쓰는 프로젝트를 추진하게 된 것이다[28].

본 프로젝트는 법률 본래의 취지를 전혀 바꾸지 않거나 일반적인 영향을 최소화하는 방향으로 영국의 현존하는 모든 세법을 보다 명확하고 쉽게 사용할 수 있도록 수정하는 데 그 목적이 있다.

3) 프로젝트팀의 구성

세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트는 프로젝트 팀(The Project Team), 운영위원회

---

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

28) Inland Revenue Tax Law Rewrite Project, Tax Law Rewrite First Techinlcal Discussion Document, 1998, p. 10.

(Steering Committee)와 자문위원회(Consultative Committee)로 구성되어 있으며[29], 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트를 위하여 최초 5년간은 매년 500만파운드의 예산이 지원되었다.

가) 프로젝트팀

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

법률초안팀 중 한 명은 실제 수정법률안을 제안하기 위해 각각의 세법수정팀과 상호간에 밀접히 교류하며 작업한다. 각각의 세법 다시 고쳐 쓰기팀은 국세청에서 파견된 3인의 구성원(세무조사관・변호사 및 조세정책에 배경지식을 가진 사람)과 국세청 외부의 견해를 반영하기 위한 민간부문에서 선발된 조세전문가들로 구성된다.

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

나) 운영위원회

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

29) Ibid, pp. 6~7.

로 구성되었다.

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

다) 자문위원회

자문위원회는 납세자와 세무전문가(회계사, 변호사 등)들로 구성되는데, 수정 세법에 대하여 자문을 제공하고 협의를 하는 데 그 목적이 있다. 그리고 일반적으로 야기되는 문제점에 대하여 운영위원회의 마지막 견해를 밝히기 전에 모든 관련 민간부분의 이해관계를 조정하여 반영하는 역할을 수행한다.

다음으로 운영위원회와 자문위원회 간에 보다 유기적인 관계를 유지하기 위해서 자문위원회의 민간부문 대표가 국세청 프로젝트팀 관리자와 이와 관련한 적절한 기타 프로젝트팀 멤버들과 함께 운영위원회의 회의에 참석한다.

4) 세법 다시 고쳐 쓰기 지침

가) 목적적 입법의 병용
나) 장문의 단문화
다) 문장의 시제와 태
라) 긍정문과 부정문
마) 수동형과 능동형
바) 2인칭의 사용
사) 단어와 문장의 선택
아) 용어의 정의
자) 배열
차) 성차별 없는 언어

카) 설명자료의 활용

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

타) 세법조항의 재배열

파) 조항의 번호부여

하) 조항의 배열과 번호의 부여체계

5) 세법 다시 고쳐 쓰기 사례

가) 개요

국세청의 세법 고쳐 쓰기 프로젝트팀은 복잡한 세법의 고쳐 쓰기에 관한 기술적인 심사기준을 보여주기 위하여 ICTA의 사업손실에 관한 규정들을 고쳐 쓰는 기준을 사례로서 직접 보여주고 있다[30].

나) 기본구조

다) 이해를 돕기 위한 산식 등의 활용

(1) 표의 사용

(2) 산식의 활용

(3) 색인표의 사용

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

6) 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트의 실적과 내용

가) 세법 다시 고쳐 쓰기 프로젝트의 주요 실적

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

세법 고쳐 쓰기 프로젝트의 목표는 7개의 주요법, 소득세, 법인세, 자본공제(Capital Allowances), 자본이득세(Capital Gains), 인지세(Stamp Duties), 상속세 및 증여세(Inheritance Tax), 세무행정(Management)에 관한 법률의 개정작업을 마치는 것이다. 세법 고쳐 쓰기 프로젝트팀은 1996년에 앞으로의 세법 고쳐 쓰기 추진계획을 담은 Tax Law Rewrite Plans for 1997을 발간한 이래 매년마다 그 동안의 추진실적과 앞으로의 추진계획을 담은 Tax Law Rewrite Plans for 199x/199x(또는 200x/200x)를 발간・공표하여 왔다.

2001년에 세법 새로 쓰기 프로젝트팀에 의하여 성안된 자본공제법(Capital Allowances Act 2001: 2001 Chapter 2)이 의회에서 의결되어 2001년 4월부터 시행되고 있다. 자본공제법은 그 전문이 581개조로 이루어져 있다.

이어서 2003년에 근로소득 및 연금소득에 대한 소득세법[Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003]이 의회에서 통과되어 2003년 4월부터 시행되고 있다.[31] 근로소득 및 연금소득에 대한 소득세법은 그 전문이 725개조로 이루어져 있다. 그리고 2003년에 소득세법(원천징수)시행령[The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations 2003(2003 NO. 2682)][32]이 공포되어 2004년 4월부터 시행되고 있다.

다음으로 2005년에는 사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법[Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005: 2005 Chapter 5]이 개정되었다.

이하에서는 사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법의 주요 내용 및 특징에 관하여 살펴보기로 한다.

---

31) Arnold Homer & Rita Burrows, *Tolley's Tax Guide 2004-05*, Tolley, 2004, p. 2.
32) 全文이 220조이다.

나) 사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법의 주요 내용 및 특징

세법 고쳐 쓰기 프로젝트팀에 의하여 작성된 사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법[Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005: 2005 Chapter 5]이 의회를 통과하여 2005년 4월부터 시행되고 있다. 사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법은 그 전문이 886개조로 이루어져 있다.

(1) 사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법의 특징

사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법의 특징은 다음과 같다.

(가) 개관조항의 신설

(다) 산식의 활용

(라) 수학 부호의 사용

(마) 표(table)의 활용

(바) 다른 조문의 인용방법

(사) 계산규정의 단계화

(아) 약어표의 활용

(2) 사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법의 편제

영국의 사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법[INCOME TAX (TRADING AND OTHER INCOME) ACT]의 편제를 보면 전체가 10편으로 나누어져 있고, 전문은 886개조에 이르고 있다.

이에 관하여는 <부록 1>을 참조하기 바란다.

(3) 설명 자료의 작성 및 공표

사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법과는 별개로 국세청에 설치한 세법 고쳐 쓰기 프로젝트팀에 의하여 설명자료(Explanatory Notes)[33]가 작성되어 공표되고 있다. 설명 자료는 이용자가 법령을 이해하고 해석하는 데 도움이 되도록 작성된 것으로

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

서 법률이 아니며, 또한 의회의 승인을 얻는 것도 아니다.[34]

설명 자료는 Explanatory Notes - Volume One (Sections 1 to 364), Explanatory Notes - Volume Two (Sections 365 TO 886) 및 Explanatory Notes - Volume Three (Schedules)의 3권으로 나누어 편집되어 있다.

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

나. 오스트레일리아

1) 추진배경

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

오스트레일리아 세법개혁은 1984년 10월에 시작되었다. 1984년 10월 21일 당시의 국무총리인 Hawke는 오스트레일리아 정부가 오스트레일리아의 지역별 자문위원회의 견해에 기초하여 오스트레일리아 세제 전반에 관하여 포괄적인 검토를 할 것임을 밝힌 바 있다. 1985년 7월에 첫 번째 오스트레일리아 조세회의(Tax Summit)가 개최되고, 1985년 9월에 조세개혁의 방안이 발표되었다.

첫 번째 조세회의에서 Hawke 총리는 세제개혁은 단순한 제도로 이끌어냄으로써 모든 오스트레일리아 사람들이 더 쉽게 세법을 이해할 수 있으며, 결국 조세회피와 조세 침식을 더 어렵게 만들 것임을 강조하였다.

---

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

그러나 Richardson와 Devos[35]가 지적한 바와 같이 세법개편작업은 거의 10년의 세월이 흐르고 난 뒤에 겨우 가닥을 잡게 되었다. 즉, 1993년 11월 17일에 JCPA(Joint Committee on Public Accounts)가 연방의회에 다음과 같은 두 가지 주요한 건의사항을 포함한 보고서를 제출함으로써 세법개편작업이 시작되었다[36].

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

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

이 제안에 따라서 연방정부는 1993년 12월에 1936년 세법개혁프로그램(Tax Law Improvement Program: TLIP)을 확정하고 Tax Law Improvement Team을 구성하였다.

2) 목적

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

세법개혁프로그램은 다음과 같은 중요한 두 가지 목표를 설정하고 있다.

첫째, 조세입법의 복잡함에서 기인하는 납세순응비용과 행정비용을 절감한다.

둘째, 보다 공평하고 쉽게 이해할 수 있는 세법을 만드는 것이다. 세법의 개편작업은 10년간의 학교교육을 수료한 약 14세 내지 15세의 개인의 독서능력에 초점이 맞추어져 있었다[37]. 물론 세법개혁프로그램의 지침은 현행 세법의 형식을 개선하는

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

36) David Smith & Grant Richardson, *The Readability of Australia's Taxation Laws and Supplenmentary Materials : An Empirical Investigation*, Institute for Fiscal Studies vol. 20, No 3, 1999, p. 323.

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

것으로 한계가 설정되어 있었다. 세법개혁프로그램은 조세정책적 측면에서는 매우 소폭적인 변화만을 허용받고 있었다.

3) 프로젝트팀의 구성

1993년 세법개혁프로그램(Tax Law Improvement Project)은 납세자의 이해력을 향상시키기 위하여 소득과세법을 고쳐 쓰는 프로젝트를 시작하였다. 세법개혁사업은 약 40명 이상의 전문가인 정규직원으로 구성된 프로젝트팀과 2개의 민간 전문가팀으로 구성되었다. 민간 전문가팀의 하나는 New South Wales 대학의 오스트레일리아 과세연구프로그램(Australian Taxation Studies Program: ATAX)에 참여하고 있는 조세전공 교수들로 구성되었고, 또 다른 민간 전문가팀은 Coopers and Lybrand 社의 Brisbane 지사의 조세전문가로 구성되어 있었다. 그 밖에도 오스트레일리아 정부는 자문위원회를 구성하였으며, 세법 다시 고쳐 쓰기 프로그램(Tax Law Rewriting Program)을 지원하기 위하여 하부위원회를 설치하였다[38].

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

4) 세법개혁의 내용

가) 입증조항의 개선

프로젝트팀은 첫 과제로 1936년 소득과세법상의 입증조항(Substantiation provision)을 개정하는 것을 다루었다. 이 조항은 약 70%의 오스트레일리아 납세의무자에게 영향을 미치는 조항으로서 이해하기에 너무 어렵고 운영하기에도 너무 번잡스럽다는 비평을 받아 왔기 때문에 첫 번째 연구주제로 채택된 것이다. 프로젝트

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

팀은 성안한 입증조항에 관한 세법개혁법안[Tax Law Improvement(Substantiation) Bill)은 1994년 12월 8일에 의회에 제출되었고, 1995년 4월 7일에 발효되어 1994년 7월 1일부터 개시되는 오스트레일리아 과세기간부터 적용되었다.

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

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

나) 1997년 소득과세법의 제정

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

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

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

1936년 소득과세법(ITAA 36)을 개혁하기 위한 세법개혁프로그램은 조세정책에 초

점을 맞추기보다는 명확하고, 더 짧은 문장, 그리고 더 쉬운 영어를 사용하여 소득세법을 다시 고쳐 쓰는 데에 초점을 맞추었다.

즉, 세법개혁프로그램은 소득과세법을 일반적인 영어를 사용하여 개정하는 작업이다. 예로 능동태, 현재시제의 사용, 법에서 납세자를 "당신(you)"이라고 지칭하는 것을 들 수 있다.

세법개혁프로그램에서 법령에 설명을 위한 diagram과 그래프를 포함하는 방법, 법의 주요한 개념을 목차화하여 이를 새로운 조항으로 추가하는 것, 조항의 처음부분에 주요 원칙에 대한 일반적 설명을 제공하는 것, 정의된 용어의 배치가 용이하도록 하는 것, 보다 많은 예시를 사용하고, 읽기에 용이한 서체(typeface) 사용하는 방법, 상호참조(cross referencing)를 개선하였다.

그리고 1936년 소득과세법을 일반원칙(general principles)에서 특정상황(particular situations)을 기준으로 세법을 장(chapter)으로 구분하는 구조조정을 단행하였다. 이런 구조조정의 목적은 주요 조세정책은 변경하지 않고 보다 "사용자 친화적"인 법문을 제정하는 것이다. 예상된 혜택은 세법을 이해하기 위한 보다 많은 소재를 제공하고, 자발적인 과세순응을 개선시키며, 세법을 보다 공정하게 제정하고, 조세정책에 대한 논쟁을 투명하게 개선하며, 복잡성과 조세행정비용을 경감하는 것이었다. 세법개혁프로젝트의 효과에 그 유효성을 총체적으로 평가하는 것은 불가능하다. 세법 개정이 세법의 크기를 줄이기는 하였으나, 여전히 수천 페이지에 이르고 있다. 세제개혁은 조세정책의 검토를 포함하여야 한다는 점, 문언의 변경은 의도하지 않았으나 불가피한 의미상의 변화를 초래한다는 점, 대부분의 조세법의 이용자는 사실상 조세전문가라는 점, 개정이 부정확할 수 있다는 점에 대한 별도의 지적이 있다. 이런 비판에도 불구하고, 최소한 개정 법률은 복잡성과 조세비용을 감소시키고 납세자의 조세순응도를 향상시킬 것으로 평가되고 있다.

다. 미국

1) 세제개혁의 추이

가) 미국에서의 세제에서의 단순화는 주로 조세법의 내용 또는 조세제도의 단순화에 그 초점이 맞추어졌다. 레이건 행정부의 세제개혁 작업의 일환으로 이루어진 1986년 Tax Reform Act에서는 세제의 단순화와 공평성의 제고에 중점을 두었다. 소득세의 세율을 15단계(11 - 50%)에서 2단계(15, 28%)로 축소하고, 각종 특별공제 제도와 가속상각제도를 폐지함과 동시에 소득공제 항목을 축소하였다.

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

Flat Tax는 미국의 Hallry 교수와 Rabushika 교수에 의하여 최초로 제안되었다. 그리고 Flat Tax論에 바탕을 둔 법안(Freedom and Fairness Restoration Act of 1997)이 미국의 Armey 하원의원과 Shelby 상원의원에 의하여 공동제안 되었고, 그 밖에 Steve Forbes 의원에 의해서도 법안이 제출된 바 있다.

Armey하원의원과 Shelby 상원의원은 현행의 개인소득세와 법인소득세를 폐지하고 단일세율(17%)의 개인임금세(Individual Wage Tax)와 사업세(Business Tax)를 신설할 것을 제안하고 있다[39]. 즉 개인의 임금·봉급·연금 등에 대하여는 그 합계액에서 인적공제액을 차감한 금액에 단일의 비례세율(17%)을 적용한 個人賃金稅를 과세한다. 이자소득과 배당소득과 같은 자본소득은 사업세의 과세대상이 되며, 개인단계에서는 별도로 과세하지 않는다.

그리고 모든 기업소득(법인·파트너쉽 및 개인기업의 소득·변호사 등 인적용역소득·농업소득·임대업소득 및 로열티 등)에 대하여는 그 발생원천을 가리지 아니하고 모두 단일의 비례세율(17%)을 적용한 사업세를 과세한다.

이와 같은 Flat Tax를 도입하는 경우에는 우편엽서 크기의 납세신고서에 의하여 과세표준

39) http : //flattax.house.gov/proposal/flat-sum.asp.

과 세액을 신고·납부하기 때문에 납세비용의 대폭적인 절감이 가능하다.

다) 미국 하원은 복잡한 현행의 내국세법을 폐지하고 2002년 말까지 새로운 세법으로 대치하는 내용의 Tax Code Termination Act를 1998년 6월 17일에 의결하였다. 그 당시의 내국세법 및 시행령의 분량은 무려 9,471페이지에 달하고 7백만개가 넘는 단어로 이루어져 있다고 지적하면서 이와 같은 복잡한 세법으로 인하여 실정세법에 순응하기 위하여 연간 74억시간이 소요된다고 지적한 바 있다.

그러나 동 법안은 상원에서 부결되어 폐기되었다.

2) 조세법의 복잡성의 분석

세무행정의 능률을 저하시키고 납세순응비용을 증가시키는 것을 조세법의 복잡성으로 판단하여 이를 제거하기 위하여 다음과 같은 제도를 운용하고 있다.

IRS Restructuring and Reform Ac(RRA 98)은 국세청장과 조세합동위원회에 대하여 조세법의 복잡성을 분석할 책임을 지우고 있다[40].

가) 국세청장의 복잡성 검토 의무

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

① 납세신고와 관련하여 납세의무자가 빈번하게 질문하는 사항

② 납세의무자가 납세신고를 함에 있어서 일반적으로 저지르고 있는 일반적인 과오

③ 납세의무자와 국세청 간에 자주 협의가 성립되지 않는 분야

④ 납세안내서가 없거나 아직 납세안내서를 완성하지 못한 분야와 법이 명확하지 못한 분야

⑤ 국세청 공무원이 법의 해석 또는 적용에 있어서 빈번하게 과오를 저지르는 분야

⑥ 새로 입법된 법의 복잡성이 주는 충격

⑦ 국세청에 의하여 공급되는 서식

---

40) 최명근, 『세무행정개혁론』, 세경사, 2004, pp. 273~275

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

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

나) 조세합동위원회의 복잡성 분석 의무

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

조세법의 복잡성 분석에서는 다음의 사항을 포함하여야 한다.

① 당해 조항의 적용을 받는 납세의무자의 수

② 당해 조항에 의하여 영향을 받게 되는 납세의무자의 소득수준

다음으로 법안의 복잡성 분석에는 다음과 같은 정보가 포함되어야 한다.

① 국세청장이 납세서식을 개정하거나 새로 제정할 필요성의 유무

② 납세의무자가 추가적 기록을 보존하여야 하는 정도

③ 당해 규정에 순응하기 위하여 납세의무자에게 발생할 비용의 추계

④ 국세청장이 납세의무자에 대한 납세안내서를 개발하거나 수정하여야 할 정도

⑤ 당해 조항에 대하여 납세의무자와 국세청 간에 협의가 성립되지 않는 결과가 발생하는 정도

⑥ 당해 조항의 결과가 소속공무원에 대한 교육·국세청 편람의 개정, 국세청 컴퓨터 프로그램의 재편성 등에 미칠 것으로 예상되는 영향

⑦ 당해 조항에 따라 국세청이 그의 자원을 전용하지 않으면 안 되는 정도

다) 납세자 보호관의 복잡성 발굴과 개선책 건의 의무

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

3) 세법 간소화를 위한 조세개혁

가) 상하원 합동조세위원회의 세법 간소화 보고서

상하원 합동조세위원회(Joint Committee on Taxation)가 2001년 4월에 발간한 세법 간소화 보고서에서 연방조세법령의 복잡성의 원인을 검토하고 그 개선방안을 제안한 바 있다[41].

상하원 합동조세위원회가 일반회계국(General Accounting Office)의 도움을 받아 분석·정리한 연방조세제도의 운영에 관한 실태자료는 다음과 같다.[42] 이는 미국의 조세법의 복잡성을 그대로 드러내고 있다고 하겠다.

① 매년 1억건의 개인소득세의 납세신고서가 제출되고 있다.

② 내국세법(Internal Revenue Code)은 대략 1,395,000개의 단어로 구성되어 있다.

③ 내국세법 중에서 693개의 Sections은 개인납세의무자에 적용되는 것이며, 1501개는 법인과 관련되어 있고, 445개는 면세기관·고용계획 및 정부와 관련되어 있다.

④ 2000년 6월을 즈음하여 재무국은 20,000페이지에 가까운 각종 규정(regulations)을 발행하였는데, 단어의 수는 8백만개가 넘었다.

⑤ 2000년 IRS는 납세자를 위한 안내서를 발간하였는데, 58개의 revenue ruling, 49개의 revenue procedure, 64개의 notices, 100개의 announcement, 적어도 2400개의 Private letter ruling과 technical advice memorandum 등이다.

⑥ 1999년의 경우에 IRS의 발간물을 살펴보면 649개의 신고서식, 일정표, 16,000줄

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

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

이 넘는 개별 지시서, 159개의 신고서식의 IRS 지시사항을 기록한 worksheet, 대략 13,000페이지가 넘는 340개의 간행물 등이다.

⑦ 개인소득세를 신고하는 납세자들은 79줄의 신고서(신고서식 1040), 144쪽의 지시사항, 443줄짜리 11개의 schedule(지시사항 포함), 지시사항이 포함된 19개의 worksheets, 무수한 다른 신고서식[IRS Publication 17, 당신의 연방소득세(273쪽), 신고서식 1040 및 관련 schedule)들과 마주하게 된다.

⑧ 1997년에 신고한 1억 2천2백만건의 개인소득세 납세신고서 중에서 6천9백만건이 Form 1040에 의하여 신고 되었으며, 그 나머지는 Form 1040A, Form 1040EZ 및 Form 1040PC의 의한 것이었다.

⑨ 1999년에 납세자들은 국세상담을 위하여 IRS 1억 1천7백만회에 달하는 접촉을 시도하였다.

⑩ 유료의 신고서 작성대리인(paid return preparers)의 이용비율은 1990년 납세신고자의 48%에서 1999년 납세신고자의 55%로 증가하여 그 증가비율이 무려 27%에 이르고 있다. 그리고 납세신고준비를 위하여 컴퓨터 소프트웨어를 이용하는 비율도 1990년 신고기준 16%에서 1999년 신고기준 46%로 늘어나서 무려 188%의 증가세를 보이고 있다.

상하원 합동조세위원회 위원들은 보고서에서 현행 법령하에서 연방조세제도의 복잡성의 원인들을 확인하고 있다. 합동위원회는 조세법령의 복잡성의 원인으로서 다음과 같은 사항을 들고 있다[43].

① 법령의 투명성 및 이해 가능성(Readability)의 결여

② 사회정책 및 경제정책의 수행에 이용되는 연방조세제도

③ 경제적인 복잡성의 증가

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

연방조세제도가 복잡함으로써 발생하는 영향으로서는 자발적 조세순응도를 떨어뜨리고, 납세자들의 납세비용을 증가시키며, 연방조세제도의 공평성에 대한 인지도

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

를 저하시키고, 조세행정의 어려움을 가중시키는 것이다.[44]

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

나) 연방세 개혁을 위한 대통령 자문단의 보고서

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

현행 내국세법은 1,395,000단어가 넘는 방대한 것으로서 내국세법과 시행령의 페이지 수는 20년 전보다 2배 이상 증가하였다. 소득세 신고서 작성에 11시간 이상이 소요되며, 근로빈곤층을 지원하기 위한 근로소득세액공제(Earned Income Tax Credit)를 계산하기 위한 안내서가 무려 12페이지에 이르고 있다. 그리고 최저한세의 계산에 많은 시간과 비용을 낭비하고 있다[45]. 이는 근원적으로 세법의 복잡성에 기인하는 것이다.

그러므로 복잡한 세법에서 야기되고 있는 납세순응비용과 행정적인 부담을 경감하기 위하여 연방세법을 단순화(simplify)하도록 한 것이다.

이에 따라 연방세 개혁을 위한 자문단은 소득세를 단순화하기 위하여 다음과 같은 방안을 제시하고 있다[46]. 주로 제도의 단순화에 그 초점이 맞추어져 있다.

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

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

---

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

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

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

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

Ⅳ. 현행 조세법체계의 문제점

1. 1세목 1세법 체계의 유지에 따른 규정의 중복성과 복잡성

가. 1세목 1세법 체계의 유지에 따른 복잡성

현행 조세법의 체계가 다수의 조세통칙법과 1세목 1세법주의에 따라 하나의 세목마다 하나의 개별세법을 둠에 따라 각 법률 간에 중복적인 규정이 많고, 법령 및 규정이 복잡하여 해석상 혼선을 빚고 있고, 그 해석이 어려운 경우가 적지 않다.

특히 어떤 세법에서 다른 세법의 특정 조항을 인용하거나 준용하도록 하고 있는 경우가 적지 않은데, 이 경우에는 그 해석에 번거러움이 따르게 된다.

나. 유사한 세목 간의 규정의 중복

1) 소득세법과 법인세법상의 규정의 중복

講學上 소득세(Income Tax)라 함은 개인소득세와 법인소득세를 모두 포괄한다. 현행의 실정세법은 개인소득세에 관한 소득세법과 법인소득세에 관한 법인세법으로 나누어서 규정하고 있다.

현행법상 소득세법과 법인세법의 편제는 <표 Ⅳ-1>과 같다.

소득세법과 법인세법은 모두 광의의 소득세에 관한 법률로서 그 규율내용이 대부분 동일하다. 특히 과세표준의 계산(소득금액의 계산, 손익의 귀속시기, 자산의 취득가액과 평가, 부당행위계산의 부인 등)에 관한 규정, 세액공제, 신고 및 납부, 결정·경정 및 환급 등에 관한 규정은 그 내용이 거의 동일하다.

그럼에도 불구하고 개인이나 법인에게 동일하게 규율하여야 할 사항을 소득세법과 법인세법에 각각 중복적으로 규정함으로써 조세법령이 복잡하고 방대하게 된 요

인이 되고 있다.

독일의 경우에는 소득세에 관한 법률을 우리나라와 마찬가지로 소득세법(Einkommensteuergesetz)과 법인세법(Körperschaftsteuergesetz)의 이원적인 체제로 유지하면서 소득의 개념 및 소득금액의 계산에 관하여는 법인세법에서 특별한 규정이 없는 한 소득세법을 준용하도록 하고 있다[47].

2) 특별소비세법·주세법 및 교통세법간의 규정의 중복

특별소비세·교통세 및 주세는 講學上의 소비세, 특히 특별소비세에 해당한다.[48] 특별소비세법의 성격을 지니고 있는 특별소비세법·교통세법 및 주세법은 그 내용이 매우 유사하다. 특히 특별소비세법과 교통세법은 <표 Ⅳ-2>에서 보는 바와 같이 그 편제 및 내용이 거의 같다고 하겠다.

다. 법령간 규정의 중복

현행 세법은 1세목 1세법 체계를 유지하고 있기 때문에 법령 간에 규정이 중복되는 경우가 많고, 이로 인하여 세법의 분량이 방대하여 지고 복잡하여지는 결과를 초래하고 있다.

현행법상 법령간의 중복적인 규정을 찾아서 예시하여 보면 다음과 같다.

1) 질문검사권에 관한 규정의 중복

세무조사 또는 질문검사권의 행사에 관한 근거규정이 국세기본법 제76조(질문검사권), 국세징수법 제27조(질문·검사권), 소득세법 제170조(질문·조사), 법인세법 제122조(질문·조사), 부가가치세법 제35조(질문·조사), 특별소비세법 제26조(질문·

47) 독일 법인세법(Körperschaftsteuergesetz) 제8조 제1항.

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

검사권), 주세법 제52(세무공무원의 질문・검사 및 처분)조, 증권거래세법 제17조(질문・검사), 상속세및증여세법 제84조(질문・조사), 교통세법 제22조(질문・검사권), 인지세법 제11조 등(질문・검사)・부당이득세법(질문검사권) 및 훈령[49] 등에 산재하여 복잡할 뿐만 아니라 통일성이 결여되어 있다.

그리고 질문검사권의 행사요건을 "직무수행상 필요한 때"와 같이 불확정 개념으로 규정함으로써 세무공무원이 질문검사권을 남용할 소지가 있다. 그리고 국세기본법 제81조의5(납세자의 성실성 추정)의 세무조사대상 선정기준과의 관계가 명확하지 않다.

다음으로 국민의 권리의무와 관련된 세무조사에 관한 사항을 법령의 위임 없이 훈령 또는 지침으로 규정하여 운영함으로써 국민의 권익을 침해할 뿐만 아니라 민주적 정당성이 부족하다는 지적도 제기되고 있다[50].

2) 과세자료의 제출에 관한 규정의 중복

과세자료의 제출에 관하여 과세자료의제출및관리에관한법률, 국세기본법 제85조(과세자료의 제출과 그 수집에 대한 협조), 소득세법 제173조(과세자료의 수집에 대한 협조), 상속세및증여세법 제80조(상속개시 등의 통지), 제84조(지급조서의 제출) 및 제85조(인별 재산과세자료의 수집・관리) 등에서 제각기 규정하고 있다.

3) 비밀보호 및 유지에 관한 규정의 중복

세무공무원은 과세정보를 타인에게 누설하거나 목적 외의 용도로 사용하여서는 안 된다. 다만, 일정한 요건에 해당하는 경우에 한하여 그 사용목적에 맞는 범위 안에서 납세자의 과세정보를 제공할 수 있도록 하고 있다. 이와 같은 과세정보에 관한 비밀보호 및 유지에 관하여는 국세기본법 제81조의8・과세자료의제출및관리에관

49) 조사사무처리규정, 법인조사관리지침, 개인조사관리지침, 범칙조사사무처리규정 등이 이에 해당한다.

50) 부패방지위원회, 「세무분야 부패방지를 위한 제도개선권고안」, 2005.2, p. 9.

한법률 제11조・상속세및증여세법 제85조(인별 재산과세자료의 수집・관리) 등에서 중복적인 규정을 둠으로써 세법을 복잡하게 하고 있다[51].

4) 확정절차에 관한 규정의 중복

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

가) 신고

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

나) 결정 및 경정

과세표준과 세액의 결정 또는 경정에 관하여 개별세법에서 중복적으로 규정하고 있다. 소득세법 제80조(결정 및 경정) 및 제114조(양도소득세 과세표준과 세액의 결정・경정 및 통지), 법인세법 제66조(결정 및 경정) 및 제87조(결정 및 경정), 부가가

51) 금융실명거래및비밀보장에관한법률 제4조에서도 비밀보호 및 유지에 관한 규정을 두고 있다.

치세법 제21조(결정 및 경정), 특별소비세법 제11조(결정과 경정결정), 주세법 제24조(결정 및 경정), 증권거래세법 제11조(경정), 인지세법 제8조의2(결정·경정 및 가산세), 교육세법 제10조(부과와 징수), 종합부동산세법 제17조(결정과 경정) 등에서 과세표준과 세액의 결정 및 경정의 근거 및 그 사유에 관하여 제각기 별도의 규정을 두고 있다.

다) 추계결정 또는 경정의 사유

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

라) 수시부과결정

과세표준과 세액의 수시부과결정에 관하여는 개별세법에서 중복적으로 규정하고 있다. 소득세법 제82조(수시부과결정), 법인세법 제69조(수시부과결정), 상속세및증여세법 제76조(결정·경정), 특별소비세법 제12조(수시부과), 교통세법 제10조(수시부과), 증권거래세법 제12조(수시부과) 등에서 과세표준과 세액의 수시부과결정에 관하여 각각 별도의 규정을 두고 있다. 그러나 부가가치세법·주세법 등에서는 그 필요성에도 불구하고 과세표준과 세액의 수시부과결정에 관한 규정을 두고 있지 않다.

마) 과세표준과 세액의 통지

과세표준과 세액의 결정 또는 경정의 통지에 관하여 개별세법에서 중복적으로 규정하고 있다. 소득세법 제83조(과세표준과 세액의 통지) 및 제114조(양도소득세 과세표준과 세액의 결정·경정 및 통지), 법인세법 제70조(과세표준과 세액의 통지)

및 제88조(과세표준과 세액의 통지), 상속세및증여세법 제77조(과세표준과 세액의 결정통지) 등에서 과세표준과 세액의 결정 및 경정의 통지에 관하여 제각기 별도의 규정을 두고 있다.

5) 납부에 관한 규정의 중복

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

6) 징수와 환급에 관한 규정의 중복

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

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

7) 납세관리인에 관한 규정의 중복

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

8) 법인격 없는 단체에 관한 규정의 중복

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

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

9) 실질과세의 원칙에 관한 규정의 중복

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

10) 장부의 비치·기장에 관한 규정의 중복

장부의 비치·기장 및 보존에 관하여는 국세기본법 제85조의 3(장부 등의 비치 및 보존), 소득세법 제160조(장부의 비치·기장), 법인세법 제112조(장부의 비치·기

장), 부가가치세법 제31조(기장), 특별소비세법 제23조(기장의무), 교통세법 제19조(기장의무), 주세법 제47조(기장의무), 증권거래세법 제15조(장부의 비치·기장) 등에서 중복적인 규정을 두고 있다.

11) 사업자등록

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

라. 조세특례제한법과 개별세법과의 구획의 혼란

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

2. 법령 간의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여

가. 상하법령 간의 모순과 체계 정당성 원리의 위반

1) 상하법령 간의 모순

法體系(legal system, Rechtssystem)는 일정한 법원리에 따라서 조직화된 법규범 또는 법규의 통일적인 法 全體이기 때문에 법규가 서로 모순되거나 충돌됨이 없이 조화를 이루어야 한다. 법령은 헌법과 상위법에 모순·저촉되어서는 안 되며, 하위법령과 관련하여 위임근거를 명확히 하여야 한다. 그리고 입법내용이 다른 법령과의 조화와 균형이 유지되도록 하고 법령상호 간에 중복·상충되는 내용이 없어야 한다[52].

상위법에 위반되거나 상위법의 위임이 없이 하위법에서 납세의무의 범위를 확장하는 규정을 두어 무효판결을 받은 사례를 소개하면 다음과 같다.

가) 법인세법시행령 제44조의 2의 무효 여부(大法院 1981.2.10 판결, 79누403)

나) 부가가치세법시행령 제18조 제3항의 무효 여부(大法院 1987.9.22 판결, 86누694)

다) 국세기본법시행령 제18조 제1항의 무효 여부(대법원 1999.3.18. 선고 96다23184 전원합의체 판결)

2) 체계 정당성의 원칙에 위반되는 경우

체계 정당성(Systemgerechtigkeit)의 원리는 동일한 규범 안이나 상이한 규범 간에 수평적 관계이건 수직적 관계이건 그 규범의 구조나 내용 또는 규범의 근거가 되는 원칙면에서 상호 배치되거나 모순되어서는 안 된다는 하나의 헌법적 요청

52) 법제업무운영규정시행규칙(총리령 792호) 제2조.

(Verfassungspostulat)이다[53].

현행법상 체계 정당성의 원칙에서 본 문제점으로는 다음과 같은 점을 지적할 수 있다.

가) 가산금 등과 국세환급가산금의 산정기준이 되는 이율 등의 불균형

가산금 등의 율(연 17.4% 또는 14.4%), 중소기업투자준비금의 익금환입액에 대한 이자상당가산액의 적용률(연 10.95%), 납부불성실가산세율(연 10.95%), 원천징수납부 불성실가산세율(10% 한도), 상속세 등의 연부이자율(연 3.65%)과 국세환급가산금 또는 환부이자의 적용이율(연 3.65%) 간에 괴리가 심하여 그 형평성 및 체계 정당성의 원리의 위반 여부가 문제가 되고 있다[54].

(1) 가산금
(2) 중소기업투자준비금의 익금환입액에 대한 이자상당가산액
(3) 소득세 등의 납부불성실가산세
(4) 원천징수납부 불성실가산세
(5) 연부연납시의 이자율
(6) 국세환급가산금 및 지방세 환부이자

나) 명의신탁의 증여의제

권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 국세기본법 제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권 취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음 날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다. 다만, 조세회피의 목적 없이

53) 이를 체계 기속성(Systembindung des Gesetzgebers)의 원칙이라고도 한다[U. Kischel, Systembindung des Gesetzgebers und Gleichheitssatz, AöR 124(1999), S.174 ff.(179)].
54) 강신구, 「과징금 및 조세의 체납환급 가산금리에 대한 문제」, 『법제자료』, 2004년 10월호(제562호), pp. 58~72.

타인의 명의로 재산의 등기 등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우에는 예외로 한다.

그런데 위의 '조세회피'에서 조세라 함은 국세기본법 제2조 제1호 및 제7호에 규정된 국세 및 지방세와 관세법에 규정된 관세를 말한다[55].

이와 같이 상속세및증여세법 제41조의2의 조세범위확장조항을 통하여 증여세가 아닌 다른 조세를 회피하려는 목적이 인정되는 경우에 그 회피하려는 조세와는 세목과 세율이 전혀 다른 증여세를 부과하도록 증여추정을 하게 되는데, 이 경우에는 증여세가 비록 과징금의 성격을 갖는다고 하더라도 이는 체계 정당성의 원칙에 위배될 소지가 있다.

예를 들면 양도소득세 100만원을 회피할 목적으로 제3자 명의로 등기 등을 한 경우(이 경우에 명의신탁재산의 증여의제에 관한 규정을 적용하여 증여세를 산정하면 그 세액이 1억원이라고 가정한다)에는 그 양도자에게 양도소득세 100만원을 과세하는 것은 별론으로 하고 명의수탁자에게 증여세 1억원을 부과하는 것은 그 증여세가 명의신탁금지의 위반에 대한 벌칙의 성격을 갖는 것이기 때문에 자산수증이익에 대하여 과세하는 증여세의 본질에도 벗어나는 것이어서 허용될 수 없다고 하겠다.[56]

다) 인적공제의 최저생계비 수준과의 괴리

현행 소득세법상의 인적공제의 수준이 최저생계비 수준에 미치지 못하고 있기 때문에 위헌적 소지가 높다. 현행의 인적공제 중 기본공제는 1인당 연 100만원으로서 국민기초생활보장법의 가구별 최저생계비에 현저하게 미달되며, 따라서 소득세법상 인적공제제도는 위헌적 소지가 높다. 즉, 소득세법상 인적공제제도는 최저생활비 면세의 원칙에 위배될 뿐만 아니라 체계 정당성의 원칙에도 위반될 소지가 있다고 하겠다.

소득세법상의 인적공제 중 기본공제는 1인당 연 100만원으로서 국민기초생활보장법의 가구별 최저생계비에 현저하게 미달된다. 2006년 가구별 최저생계비를 살펴

55) 상속세및증여세법 제45조의 2 제6항.
56) 신용주, 「명의신탁으로 인한 증여의제 과세에 관한 연구」, 경희대학교 대학원 박사학위논문, 2004, pp. 122~123.

보면 1인 가구가 연 502만원, 2인 가구는 연 841만원, 3인가구는 연 1,128만원이며, 4인 가구는 연 1,404만원이다. 이에 비하여 근로소득자 외의 다른 소득자(사업소득자, 이자소득자 등)의 인적공제의 수준은 독신인 경우에는 연 100만원, 부부만인 경우에는 연 200만원에 불과한 것이다[57].

라) 소득세와 증여세 체계와의 불균형

증여받은 재산이 소득세의 과세소득을 구성함은 의문의 여지가 없다. 증여받은 재산에 대하여 소득세로서 과세할 것인지 또는 증여세로서 과세할 것인지는 입법정책에 관한 사항이다. Carter 보고서에서는 생전증여(inter vivos gifts) 및 상속으로 인하여 취득한 재산을 모두 소득에 포함하여 소득세로서 과세할 것을 제안한 바 있다[58].

소득세와 증여세와의 관계에 있어서 증여받은 재산에 대하여 증여세로서 과세할 것인지 아니면 소득세로서 과세할 것인지에 관한 원칙과 증여받은 재산에 대하여 우선적으로 증여세를 과세할 것인지 또는 우선적으로 소득세를 과세할 것인지에 관한 원칙을 설정할 필요가 있다.

현행 상속세및증여세법 제2조 제2항에서 증여재산에 대하여 수증자에게 소득세법에 의한 소득세, 법인세법에 의한 법인세 및 지방세법의 규정에 의한 농업소득세가 부과되는 때에는 증여세를 부과하지 못하도록 하고 있다. 즉 소득과세 우선의 원칙을 채택하고 있는 것이다.

상속세및증여세법 제2조 제2항의 소득과세 우선의 원칙에 관한 규정에도 불구하고 증여재산에 대하여 소득과세가 우선하는지 또는 증여세가 우선하는지가 명확하지 않은 조항이 적지 않고, 이로 말미암아 당해 조항의 해석상 다툼이 속출하고 있다.

다음으로 주식의 상장에 따른 이익, 전환사채 등의 전환에 따른 이익(상속세및증여세법 제41조의 3 제7항), 합병에 따른 상장 등에 따른 이익(상속세및증여세법 제41조

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

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

의 5), 개발사업의 시행·형질변경 등으로 인한 이익(상속세및증여세법 제42조 제5항)에 대하여 증여세로 과세하는 것에 대하여는 소득과세의 법리에서 비판이 가하여지고 있다. 즉, 위의 이익은 증여로 인한 이익이라기보다는 자본이득의 성격에 훨씬 부합하기 때문이다.

마) 부과권의 제척기간과 경정청구기간의 불균형

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

국세부과권의 제척기간, 경정청구기간, 심사청구 또는 심판청구의 청구기간을 제한하는 것은 조세법률관계의 조속한 안정에 그 제도적 취지가 있다. 국세부과권의 제척기간, 경정청구기간, 심사청구 또는 심판청구의 청구기간의 제도적 취지가 동일함에도 불구하고 유달리 과세관청의 과세권의 행사에는 장기의 제척기간을 허용하면서 납세자를 위한 경정청구기간 또는 불복기간은 단기로 제한하는 것은 균형이 맞지 않을 뿐만 아니라 체계 정당성의 원리에도 위배될 소지가 있다[59].

현행법상 국세부과권의 제척기간은 원칙적으로 국세를 부과할 수 있는 날로부터 5년간(단순무신고의 경우에는 7년간, 조세포탈의 경우에는 10년간)으로 하고 있다. 특히 상속세 및 증여세에 대하여는 10년간(조세포탈과 무신고 등의 경우에는 15년간, 고액의 탈루에 대하여는 당해 재산의 상속 또는 증여가 있음을 안 날로부터 1년간[60])의 장기제척기간을 설정하고 있다[61].

이에 대하여 일반적인 경정청구기간은 법정신고기한으로부터 3년 이내로 제한하고 있으며, 후발적 사유에 기인한 경정청구기간은 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 2월 이내로 제한하고 있다[62].

---

59) 헌법재판소는 헌법재판소 2004. 12. 16. 선고 2003헌바78 결정에서 경정청구기간을 단기간으로 제한하는 것이 납세의무자의 권리구제를 위한 법원에의 접근권, 즉 재판청구권을 제한하는 측면이 있음을 인정하면서도 위헌은 아니라고 새기고 있다.

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

61) 국세기본법 제26조의 2 제1항.

그리고 심사청구 또는 심판청구는 그 처분이 있을 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)로부터 90일 이내에 제기하도록 하고 있다[63].

바) 환급청구권의 소멸시효기간의 불균형

납세자의 내국세 및 지방세의 국세환급금 또는 과오납급과 국세환급가산금 또는 환부이자에 관한 권리는 이를 행사할 수 있는 날부터 5년간 행사하지 않으면 소멸시효가 완성된다[64]. 이에 대하여 관세의 과오납금 기타 관세의 환급청구권은 이를 행사할 수 있는 날부터 3년간 행사하지 아니하면 소멸시효가 완성된다[65].

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

나. 조세법의 다른 법률과의 통일성의 결여

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

그런데 특히 상법·민법 등은 물론이고 기업회계기준에서 차용하고 있는 용어 또는 개념이 그 상법·민법 또는 기업회계기준에서의 용어 또는 개념과 상이하여 납세의무자에게 혼란을 주고 있다[66].

예를 들어 법인세법시행령 제52조 및 소득세법시행령 제75조에서의 "사업용 고정자산", 법인세법 제23조 제1항 및 제2항·제42조 제1항 제2호 및 제3항 제2호·소

62) 국세기본법 제45조의 2.
63) 국세기본법 제61조 제1항.
64) 국세기본법 제54조 제1항, 지방세법 제30조의 5 제2항.
65) 관세법 제22조 제2항.
66) 박정우·정래용, 「세법과 기업회계」, 『상법 및 증권거래법 등과의 조화방안에 관한 연구』, 한국경제연구원, 2004, pp. 43~47.

득세법 제33조 제1항 제7호 등에서의 “고정자산”, 법인세법시행령 제80조 제1항·법인세법시행령 제82조 제1항·소득세법시행령 제62조 제2항 제1호 등에서의 “유형고정자산”, 법인세법 제42조 제1항 제2호 및 제3항 제2호에서의 “고정자산”, 법인세법 제17조 제1항 제3호·법인세법시행령 제12조 제1항에서의 “합병차익”, 법인세법 제17조 제1항 제4호·법인세법시행령 제12조 제2항에서의 “분할차익” 등은 기업회계기준에서의 용어 또는 개념과 괴리를 보이고 있다. 그리고 법인세법 제15조 제2항에서의 “유가증권” 등은 상법상의 용어 또는 개념과 괴리를 보이고 있는 전형적인 예라고 하겠다.

다. 조세법령 상호간의 통일성의 결여

1) 내국세법·관세법 및 지방세법에 있어서의 통일성의 결여

가) 내국세·관세 및 지방세에 있어서의 법령간의 차이에 기인한 혼란의 야기

내국세법·관세법 및 지방세법 간에 통일성이 결여되어 납세자로 하여금 혼란을 주는 경우가 적지않다. 내국세법·관세법 및 지방세법 간에 통일성이 결여된 대표적인 사례를 예시하여 보면 <표 Ⅳ-1>과 같다.

<표 Ⅳ-1> 내국세법·관세법 및 지방세법간의 차이의 예시

구 분	내국세에 관한 법률	관세법	지방세법
조세부과의 세법적용의 원칙	실질과세, 신의성실, 근거과세, 조세감면의 사후관리, 세법해석의 기준과 소급과세의 금지, 세무공무원의 재량의 한계, 기업회계의 존중(제14조부터 제20조)	세법해석의 기준과 소급과세의 금지, 신의성실, 세관공무원의 재량의 한계, 관세감면물품의 사후관리 (제5조 내지 제7조, 제102조)	실질과세, 신의성실, 근거과세, 조세감면의 사후관리, 세법해석의 기준과 소급과세의 금지, 세무공무원의 재량의 한계, 기업회계의 존중(국세기본법 준용: 제82조)
부과권의 제척기간	상속세: 10년, 15년(무신고 및 조세포탈), 무기한(고액탈루) 그 밖의 조세: 5년, 7년(무신고), 10년(조세포탈) (제26조의 2)	2년, 5년(무신고 및 조세포탈) (제21조)	5년, 7년(무신고), 10년(조세포탈) (제30조의4)
징수권과 환급청구권의 소멸시효기간	5년(제27조 및 제54조)	징수권: 5년(제22조) 환급청구권: 3년(제22조)	5년(제30조의5)
소멸시효의 중단사유	납세고지, 독촉 또는 납부최고, 교부청구, 압류(제28조)	납세고지, 경정처분, 납세독촉(납부최고를 포함), 통고처분, 고발, 공소제기, 교부청구, 압류(제23조)	납부 또는 납입에 관한 고지, 독촉 또는 납부최고, 교부청구, 압류(제30조의6)

<표 Ⅳ-1>의 계속

구 분	내국세에 관한 법률	관세법	지방세법
수정신고	국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 통지하기 전까지 허용 6월 내에 수정신고납부하는 경우에는 신고불성실가산세의 50% 감면(제45조 및 제49조)	관세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 통지하기 전까지 허용 보정기간 경과 후 3월 내에 수정신고납부하는 경우에는 가산세의 50% 감면(제38조의 3 및 제42조)	제한적인 후발적 사유에 한정하여 수정신고 허용 가산세 면제(제71조)
경정청구	일반적인 경정청구: 3년 이내 후발적 사유에 기인한 경정청구: 후발적 사유를 안 날로부터 2월 이내(제45조의 2)	일반적인 경정청구: 2년 이내 후발적 사유에 기인한 경정청구: 규정 없음 (제38조의 3)	일반적인 경정청구: 90 이내 후발적 사유에 기인한 경정청구: 제한적인 후발적 사유에 한정하여 인정하되, 그 사유 발생일로부터 60일 이내(제71조 및 제72조)
기한후신고	허용 가산세 감면 없음(제45조의 3)	규정 없음	취득세에 한하여 허용 신고불성실가산세의 50% 감면(제121조의 2)
신고 및 자진납부의 불이행에 따른 가산세	세목별로 신고불성실가산세와 납부불성실가산세로 구분	부족세액의 20% 범위 안에서 부족세액의 10%에 상당하는 금액과 당해 부족세액에 일정이자율을 곱하여 산정한 금액의 합계액 (신고불성실가산세와 납부불성실가산세의 구분 없음) (제42조)	세목별로 신고불성실가산세와 납부불성실가산세로 구분
행정심판의 전치 여부	필요적 전치절차 (제56조 제2항)	필요적전치 절차 (제120조 제2항)	임의적 절차

나) 내국세법·관세법 및 지방세법간의 용어의 차이

동일한 사항에 관하여 내국세법·관세법 및 지방세법이 제각기 다른 용어를 사용함으로써 납세자로 하여금 혼동을 유발하고 있다. 현행 관세법 및 지방세법에서 내국세에 관한 법률에서 사용하고 있는 용어와 다른 용어를 사용하고 있는 사례가 적지않다.

특별한 합리적인 사유가 없는 한 당해 용어들을 통일하여 사용하도록 하여야 한다.

2) 내국세법령간의 통일성 결여

가) 재산의 평가 및 시가의 산정

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

나) 연대납세의무자에 대한 송달

연대납세의무자에 대한 서류송달방법에 관하여는 국세기본법 제8조 제2항에서 구체적인 규정을 두고 있다. 즉, 과세관청이 연대납세의무자에게 서류를 송달하고자 할 때에는 그 대표자를 명의인(대표자가 없는 때에는 연대납세의무자 중 국세징수상 유리한 자를 명의인)으로 하여 그 자에게 송달하되, 다만 납세의 고지와 독촉에 관한 서류는 연대납세의무자 모두에게 각각 송달하도록 하고 있다[67].

67) 국세기본법 제8조 제2항.

다음으로 상속세및증여세법 제76조에서는 이와 상충되는 규정을 두고 있다. 즉 상속세의 과세표준과 세액을 결정한 세무서장 등은 그 결정한 과세표준과 세액을 상속인 또는 수유자(사인증여의 수증자를 포함한다)에게 대통령령이 정하는 바에 의하여 통지하되, 이 경우에 상속인 또는 수유자가 2인 이상인 경우에는 대통령령이 정하는 바에 의하여 그중 1인에게만 통지할 수 있으며 이 통지의 효력은 상속인 또는 수유자 모두에게 미친다고 규정하고 있다.[68]

그런데 상속세 과세표준과 세액의 결정 통지는 상속세의 납세고지서에 의하여 행하는 것이므로 상속세 과세표준과 세액의 결정 통지는 상속세의 납세고지에 다름 아닌 것이다.

상속인 등이 2인 이상이어서 연대납세의무를 지는 경우에 이와 같이 연대납세의무를 지는 상속인 등에게 상속세의 납세고지서를 송달함에 있어서 위의 국세기본법 제8조 제2항 단서의 규정에 따를 것인지 또는 상속세및증여세법 제76조의 규정에 따를 것인지가 문제이다.

위에서와 같이 서로 상충되는 규정으로 말미암아 납세자에게 해석상 혼란을 주고 있는 실정이다.

다) 신고기한의 상이

개별세목별 과세표준과 세액의 신고를 비롯한 각종 신고기한(제출기한을 포함한다. 이하 같다)이 산만하고 다양하게 규정되어 있어서 납세자에게 혼란을 주고 있다.

아래에서는 신고의 유형에 따른 세목별 신고기한을 검토하여 보기로 한다.

(1) 과세표준과 세액의 신고기한

세목별 과세표준과 세액의 신고기한(원천징수한 소득세 등의 납부기한을 포함한다. 이하 같다)은 일정하지 않다. 즉 과세표준과 세액의 신고기한은 과세기간 등의 종료일부터 5월, 3월, 2월, 1월, 31일, 25일, 10일 이내, 상속개시일 또는 증여재산의

68) 상속세및증여세법 제77조.

취득일(상속세 또는 증여세 납세의무의 성립일)부터 6월 또는 3월 이내 등 지나치게 다양하고 복잡하게 설정되어 있다. 이와 같은 다양하고 복잡한 신고납부기한은 납세의무자로 하여금 세금을 시간적으로 분산하여 납부할 수 있는 편의를 제공하고 있기는 하나, 그 복잡성으로 말미암아 오히려 혼란을 불러일으킬 수 있다.

세목별 과세표준과 세액의 신고기한은 <표 Ⅳ-2>와 같다.

<표 Ⅳ-2> 세목별 과세표준과 세액의 신고기한

세목	구분	신고기한
소득세	확정신고	익년도 5월 31일까지
	예정신고	토지 등의 매매일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내
	중간예납	11월 30일까지
	사업장현황보고	과세기간 종료후 31일 이내
	원천징수	징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지
법인세	과세표준의 신고(각사업연도의 소득)	사업연도의 종료일부터 3월 이내
	중간예납신고납부	중간예납기간이 경과한 날부터 2월 이내
	과세표준의 신고(청산소득)	잔여재산가액확정일 등부터 3월 이내
	중간신고(청산소득)	분배일 등으로부터 1월 이내
	원천징수	징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지
상속세	과세표준의 신고	상속개시일부터 6월 이내
증여세	과세표준의 신고	증여받은 날부터 3월 이내
부가가치세	확정신고	과세기간 종료일부터 25일 이내
	예정신고	예정신고기간 종료일부터 25일 이내
특별소비세	과세표준의 신고	매월 단위로 다음 달 말일까지
교통세	과세표준의 신고	매월 단위로 다음 달 말일까지
주세	과세표준의 신고	매월 단위로 다음 달 말일까지
증권거래세	과세표준의 신고	매월 단위로 다음 달 10일까지
교육세(금융보험업자)	과세표준의 신고	1기: 5월31일까지, 2기: 8월31일까지 3기: 11월30일까지, 4기: 익년도 2월 말일까지

(2) 그 밖의 신고기한

과세표준의 신고기한 외의 그 밖의 서류의 신고·신청 또는 제출기한에 있어서도 어지러울 정도로 복잡하다. 이로 말미암아 납세의무자로 하여금 혼란을 불러일으키고 있다.

과세표준의 신고기한 외의 그 밖의 신고기한은 <표 Ⅳ-3>과 같다.

<표 Ⅳ-3> 과세표준의 신고기한 외의 그 밖의 신고기한

세목	구분	신고기한
소득세	납세지 지정신청	당해 연도 12월 31일까지
	납세지 변경신고	변경일부터 15일 이내
	재고자산평가방법의 신고	사업개시일 등이 속하는 연도의 확정신고기한
	재고자산평가방법의 변경신고	변경할 평가방법을 적용받고자 하는 최초 연도의 종료일 3월전까지
	감가상각방법의 신고	사업개시일 등이 속하는 연도의 확정신고기한
	감가상각방법의 변경승인신청	변경할 상각방법을 적용받고자 하는 최초 연도의 종료일 3월전까지
	계산서합계표의 제출	과세기간 종료 후 31일 이내
	지급조서의 제출	지급일이 속하는 연도의 다음 연도 2월 말일까지
법인세	사업연도 변경신고	직전 사업연도 종료일부터 3월 이내
	납세지 변경신고	변경일부터 15일 이내
	감가상각방법의 신고	영업개시일 등이 속하는 사업연도의 과세표준의 신고기한
	감가상각방법의 변경승인신청	변경할 상각방법을 적용받고자 하는 최초 사업연도의 종료일 이전 3월이 되는 날까지
	재고자산평가방법의 신고	사업개시일 등이 속하는 사업연도의 확정신고기한
	재고자산평가방법의 변경신고	변경할 평가방법을 적용받고자 하는 최초 사업연도의 종료일 이전 3월이 되는 날까지
	법인의 설립신고	설립등기일부터 2월 이내
	비영리법인의 수익사업 개시신고	개시일부터 2월 이내
	계산서합계표의 제출	매년 1월 31일까지
	지급조서의 제출	지급일이 속하는 연도의 다음 연도 2월 말일까지

<표 Ⅳ-3>의 계속

세목	구분	신고기한
상속세및 증여세	지급조서의 제출	지급일이 속하는 분기종료일의 다음 달 말일까지
	주식의 명의개서내역 보고	명의변경일이 속하는 분기종료일의 다음 달 말일까지
부가가치세	사업자등록신청	사업개시일부터 20일 이내
	세금계산서합계표의 제출	예정신고기한 또는 확정신고기한
국제조세조정에 관한 법률	상호합의에 의한 사전승인신청	적용하고자 하는 일정기간의 과세연도 중 최초의 과세연도 종료일까지
	국제거래명세서의 제출	법인세 과세표준의 신고기한
국세기본법	기한연장의 신청	기한만료일 3일전까지
	일반적 경정청구기한	법정신고기한 경과 후 3년 이내
	후발적 사유에 기인한 경정청구기한	후발적 사유를 안 날부터 2월 이내
	수정신고로 인한 가산세 경감요건	법정신고기한 경과 후 6월 이내
	이의신청, 심사청구 또는 심판청구의 제기기한	처분이 있은 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날부터 90일 이내
	과세전적부심사의 제기기한	통지를 받은 날부터 20일 이내

라) 가산세의 상이

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

(1) 신고 및 납부불성실가산세

신고불성실가산세와 납부불성실가산세에 관하여는 세목마다 상당한 차이를 보이고 있다. 이로 인하여 납세자에게 상당한 혼란을 주고 있다.

세목별 신고불성실가산세와 납부불성실가산세의 차이는 <표 Ⅳ-4>와 같다.

<표 Ⅳ-4> 세목별 신고불성실가산세와 납부불성실가산세

세목	구분	가산세의 내용
소득세	무신고	산출세액의 20% 또는 총수입금액의 0.07% 중 큰 금액
	과소신고	산출세액의 10%(중과소신고: 20%)
	무신고 및 과소신고(양도소득세)	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부(양도소득세 포함)	미납 또는 과소납부세액 X 미납일수 X 0.03%
	원천징수세액의 미납 또는 과소납부	다음 중 큰 금액(한도액: 10%) ① 미납 또는 과소납부세액 X 미납일수 X 0.03% ② 미납 또는 과소납부세액 X 5%
법인세	무신고 또는 무기장	산출세액의 20% 또는 수입금액의 0.07% 중 큰 금액 (무신고 소득금액이 50억원 초과하는 경우: 산출세액의 30% 또는 수입금액의 0.1% 중 큰 금액
	과소신고	산출세액의 10%(부당과소신고: 20%, 고액부당과소신고: 30% 또는 수입금액의 0.1% 중 큰 금액)
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 X 미납일수 X 0.03%
	원천징수세액의 미납 또는 과소납부	다음 중 큰 금액 ① 미납 또는 과소납부세액 X 미납일수 X 0.03%(한도액: 10%) ② 미납 또는 과소납부세액 X 5%
상속세와 증여세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%(무신고 또는 가공채무 등에 의한 과소신고: 20%)
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 X 미납일수 X 0.03%
부가가치세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 X 미납일수 X 0.03%
특별소비세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 X 미납일수 X 0.03%
교통세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 X 미납일수 X 0.03%
주세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 X 미납일수 X 0.03%
증권거래세	무신고 및 과소신고	산출세액의 10%
	미납 및 과소납부	미납 또는 과소납부세액 X 미납일수 X 0.03%
인지세	미납 및 과소납부(인지첩부)	미납 및 과소납부세액의 300%
	미납 및 과소납부(현금납부)	미납 또는 과소납부세액 X 미납일수 X 0.03%
교통세	미납 및 과소납부	산출세액의 10%
농어촌특별세	미납 및 과소납부	산출세액의 10%

(2) 그 밖의 가산세

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

신고불성실가산세 및 납부불성실가산세 외의 그 밖의 가산세의 세목별 차이는 <표 Ⅳ-5>와 같다.

<표 Ⅳ-5> 세목별 그 밖의 가산세

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

4) 정의규정의 불비와 각 세법 간의 용어의 불일치

가) 정의규정의 불비

국세기본법·국세징수법·조세범처벌법 등과 같은 국세통칙법이나 소득세법·법인세법·부가가치세법 등과 같은 개별세법에서 공통적으로 빈번하게 사용하고 있으면서도 국세기본법 제2조의 정의규정에 빠져 있는 용어들이 적지 않다. 국세통칙법 및 개별세법 전반에서 빈번하게 사용되고 있는 용어로서는 중소기업, 주권상장법인, 코스닥상장법인, 주소, 거소, 본점, 주사무소, 과점주주, 소액주주, 지배주주, 우리사주조합, 임원, 사용인, 금융기관 등을 들 수 있다.

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

그러면서도 소득세법·법인세법·상속세및증여세법·부가가치세법 등과 같은 개별세법의 중간에서 특정 용어를 정의한 후에 "이하 같다"라는 규정을 두고 이하에서 당해 용어를 반복 사용하고 있는 경우가 적지 않은데, 이 경우에는 앞의 정의규정을 찾는 데에 많은 시간이 소요되고 있는 실정이다.

나) 동일한 용어에 대한 개별세법상 상이한 취급

특정한 용어를 2개 이상의 개별세법 또는 동일한 세법 안에서 사용하면서 그 의미를 달리하여 사용하거나 그 범위를 달리 규정함으로써 해석상 혼란을 초래하고 있다. 그 대표적인 유형으로서는 친족, 특수관계인 등, 정상가액 등을 들 수 있다. 구체적인 내용은 제5장의 조세법체계의 개편방안에서 다루기로 한다.

다) 각 세법에 있어서의 용어의 불일치

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

구체적인 내용은 제5장의 조세법체계의 개편방안에서 다루기로 한다.

라. 위임입법의 한계 일탈

조세의 부과행위는 국민으로부터 아무런 보상 없이 일방적·강제적으로 과징하는 것을 내용으로 하는 침익적 행정작용이다. 따라서 헌법은 제59조에서 조세법률주의를 천명하여 「조세의 종목과 세율은 법률로 정한다」라고 규정하고 있는데, 이와 같은 조세법률주의는 국가의 조세과징권의 행사와 국민의 조세부담의 한계를 명확하게 함으로써 국민의 재산권을 보장하며 법적 생활의 안전을 담보하는 기능을 갖는다고 하겠다. 조세법률주의는 과세요건법정주의·과세요건명확주의·소급과세금지의 원칙·합법성의 원칙 및 조세법규의 엄격해석 등을 그 주된 내용으로 하며, 그 중에서 입법상의 원칙으로 기능하는 과세요건법정주의·과세요건명확주의 및 소급과세금지의 원칙이 위헌결정 또는 판결과 관련을 갖는다. 특히 과세요건법정주의는 납세의무자·과세물건·과세표준 및 세율 등과 같은 과세요건과 조세의 부과·징수절차 등을 모두 법률로 규율할 것을 요구하는 것으로서 조세법률주의의 가장 핵심적인 내용을 이루고 있다.

한편 조세법은 고도의 전문성과 기술성이 요구되며 특히 급격하게 발전 또는 변전하는 경제사상을 그 규율대상으로 하고 있기 때문에 위임입법의 수용을 용인하지 않을 수 없고 오늘날에 이르러서는 위임입법이 현저하게 확대되고 있는 추세에 있는 것이다. 다만, 헌법은 법률에서 「구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항」에 한

하여 위임명령을 발할 수 있도록 함으로써 그 한계를 설정하고 있다(憲法 75조 및 95조). 즉 하위명령에의 위임은 개별적·구체적 위임이어야 하며 일반적·포괄적 위임은 허용되지 않는 것이다.

다음으로 법률에서 위임받은 사항을 전혀 규정하지 아니하고 그대로 재위임하는 것은 허용되지 않음이 원칙이나, 위임받은 사항에 관한 요강을 규정한 다음에 다시 세부적인 보충사항을 하위명령에 위임하는 것은 허용된다고 새겨야 할 것이다.

위임입법의 한계를 일탈하여 위헌으로 결정된 사례를 소개하면 다음과 같다.

가) 구 지방세법 제112조 제2항 위헌소원(1998. 7. 16 판결, 96헌바52 외 병합)

나) 지방세법 제188조 제1항의 위헌제청(1999. 3. 25. 판결, 98헌가11·14·15·18)

다) 법인세법 제32조 제5항에 대한 위헌소원(1995. 11. 30 판결, 93헌바32)

라) 소득세법 제23조 제2항 등에 대한 위헌소원(1995. 11. 30 판결, 94헌바40 외 병합)

마) 상속세법 제9조 제4항 위헌소원(1998. 4. 30 판결, 96헌바78)

바) 법인세법 제18조의 3 제1항 제1호 위헌소원(1997. 10. 30 판결, 96헌바92)

사) 지방세법 제111조 제2항의 위헌 여부(1999. 12. 23. 판결, 99헌가2)

아) 구 법인세법 제59조의2 제1항의 위헌여부(2000. 1. 27. 판결, 96헌바95 외)

자) 토지초과리득세의 위헌판결(1994. 7. 29 판결, 92헌바49 외 병합)

3. 조세법 법령편제의 난잡성

가. 조세법 편제를 위한 기준의 미흡

조세법의 편제를 보면 조항의 다과, 규율내용의 복잡성 등에 따라 소득세법(173개조[69]) 및 법인세법(112개조)은 장·절·관으로, 국세기본법(86개조)·국세징수법(88

69) 조문의 중간에 추가로 삽입된 조항(예: 제46조의2, 제51조의 2, 제51조의3 등)과 폐지로 인하여 삭제된 조항(예: 제61조, 제66조, 제67조, 제113조 등)은 고려하지 않고 마지막 조항의 번호로 표시하였다. 그러므로 173개조는 소득세법의 정확한 조항의 수는 아니나, 소득세법의 대강적인 분량을 추량하는 데는 도움이 될 것으로 생각된다. 이하 다른 법률의 조항 수도 같은 방법으로 표시하였다.

개조)・조세특례제한법(146개조)・상속세및증여세법(86개조) 및 주세법(54개조)은 조항을 장・절로, 부가가치세법(36개조) 및 종합부동산세법(25개조)은 장으로 구분하여 배열하고 있다. 이에 대하여 조세범처벌법(17개조)・조세범처벌절차법(16개조)・과세자료의제출및관리에관한법률(15개조)・부당이득세법(8개조)・특별소비세법(29개조)・교통세법(24개조)・증권거래세법(18개조)・인지세법(12개조)・교육세법(13개조) 및 농어촌특별세법(13개조)은 장・절・관의 구분 없이 조항만을 담고 있다.

조세법의 편제에 있어서도 장・절・관의 구분기준이 뚜렷하지 못하며, 장・절・관의 구분이 적절하지 못한 부분도 적지 않다.

나. 조세법의 편제순서에 관한 기준의 부재

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

단적인 예를 들면 같은 소비세제법[70]에 해당하는 부가가치세법, 특별소비세법 및 주세법의 편제를 대비하여 보면 현저한 차이를 보이고 있다.

부가가치세법의 편제는 과세대상, 납세의무자, 과세기간, 신고·납세지, 등록, 과세거래, 거래시기, 거래장소, 연세율과 면세, 과세표준의 계산, 세율, 거래징수, 세금계산서, 납부세액, 대손세액공제, 재고매입세액공제, 신고와 납부, 결정・경정・징수와 환급의 순서로 이루어져 있다.

이에 대하여 특별소비세법의 편제를 보면 과세대상과 세율, 비과세, 납세의무자, 과세시기, 과세표준, 과세표준의 신고, 납부, 결정과 경정결정, 면세, 세액공제와 환급 등과 같이 무원칙하게 편제되어 있음을 알 수 있다.

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

---

70) 이곳에서의 소비세란 강학상의 소비세라는 의미이다.

다. 조항의 잦은 변동에 따른 안정성의 결여

조세법을 포함한 법률의 조항에 대하여 번호를 부여하는 체계(Numbering System)는 하나의 법률 안에서 연속적으로 일련의 번호를 부여하는 형태를 취하고 있다. 법률의 개정에 따라 새로운 조문을 추가할 필요가 있는 경우에는 조와 조 사이에 “----조의 2, ---조의 3, ---조의 4” 등과 같이 “제xx조의o"에서 ”o"에 2이하의 일련번호를 부여하여 조항을 신설하고 있다. 그리고 법률의 개정에 따라 기존의 조항을 폐지하는 경우에는 그 조항을 삭제하고 공란으로 남겨 두었다가 추후에 새로운 조문을 신설·추가할 때에는 그 삭제된 조문에 규정하기도 한다.

이로 인하여 조항이 자주 변동되고 조항의 색인이 어려운 실정이다.

라. 법률·시행령 및 시행규칙 간의 연결성의 미흡

법률·시행령 및 시행규칙의 조항이 제각기 상이하기 때문에 법령을 해석함에 있어서 어려움이 있고, 당해 조항을 찾는 데도 많은 불편이 따르고 있다. 그렇기 때문에 조세법령만을 편집하여 출판하는 출판사의 조세법전은 이와 같은 불편을 해소하기 위하여 법률·시행령 및 시행규칙이 연결된 삼단식 법전을 출간하고 있는 실정이다.

아래에서는 양도소득세의 비과세에 관한 소득세법 제89조와 그와 관련된 소득세법시행령 및 소득세법시행규칙의 조항을 소개하면 <표 Ⅳ-6>과 같다.

<표 Ⅳ-6> 소득세법 제89조 관련 소득세법시행령 및 소득세법시행규칙의 비교

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

위의 <표 Ⅳ-6>에서와 같이 법률조항과 그와 관련되는 시행령 및 시행규칙의 조항 간에 연결고리가 없기 때문에 특정 법률조항의 해석에 있어서 그 법률조항과 관련이 되는 시행령 및 시행규칙 조항의 색인에 많은 시간이 소요되고 있고, 이로 인하여 법령의 이용자에게 많은 불편을 주고 있다.

4. 법문 및 표현의 애매성과 난해성

가. 표현의 애매성

1) 불확정개념의 사용

과세요건은 법률로 정하되, 그 규정은 一義的이고 명확하며 상세하여야 한다는 원칙을 말한다. 과세요건을 법률이라는 형식으로 규율하고 있다고 하더라도 그 규정의 내용이 추상적이고 다의적이어서 명확하지 않은 경우에는 과세관청에게 판단의 여지 또는 재량의 폭을 넓혀줄 뿐만 아니라 자의적 해석을 허용하게 되어 과세요건 등을 法律事項으로 류보시킨 意義는 상실시키게 되는 것이다. 뿐만 아니라 납세자의 예측 가능성을 침해하는 결과를 초래하게 된다.

이와 관련하여 특히 불확정개념이 문제가 된다.

不確定概念(unbestimmte Begriffe)이란 법률이 행정행위의 요건으로 정하고 있는 추상적·다의적이며, 명확하게 확정되지 않은 개념을 가리킨다. 불확정법개념(unbestimmte Rechtsbegriffe)이라고도 부른다.

과세요건을 정함에 있어서는 가능한 한 확정적·일의적인 개념을 사용하여야 하며, 불확정개념의 사용을 피하는 것이 바람직하다. 지나치게 불명확한 개념을 사용한 경우에 당해 규정은 무효로 새겨야 할 것이다.

헌법재판소가 과세요건명확주의에 위배된다고 하여 위헌결정[71]을 한 사례를 소개하여 보면 다음과 같다.

가)헌법재판소 1998.4.30. 선고, 95헌바55 판결

나) 헌법재판소 1996. 11. 28. 선고, 96헌가15 판결

다) 헌법재판소 1993. 12. 23. 선고, 92헌가12 판결

라) 헌법재판소 2001.06.28. 선고, 99헌바54 판결

71) 헌법불합치결정과 한정위헌결정을 포함한다.

2) 재량성의 부여 여부의 불분명

행정행위는 기속행위와 재량행위로 구별할 수 있다. 행정작용의 근거가 되는 행정법규가 어떤 요건 아래에서, 어떤 행위를 할 것인가의 문제를 일의적·확정적으로 규정함으로써 행정기관은 단지 기계적으로 그 법규를 집행하는 데 그치는 경우의 행정행위를 기속행위라고 한다. 이에 대하여 행정법규가 다의적·불확정적으로 규정하고 있고, 이를 통하여 행위요건의 판단 또는 행위효과의 결정에 있어서 행정기관에게 많은 선택의 가능성을 부여하고 있는 경우의 행정행위를 재량행위라고 한다[72].

이와 같은 기속행위와 재량행위의 구별기준에 관하여는 여러 가지 논의가 있으나, 법규정의 표현방식 및 기본권 실현과의 관련성에서 찾아야 할 것이다.[73]
첫째, 근거법규정의 표현방식이 "할 수 있다(kann)", "허용된다(darf)", "권리를 갖는다(ist berechtigt)", "--할 권한이 있다(ist befugt)"는 가능규정(Kann-Vorschrift)의 형식을 취하고 있는 경우에는 재량행위로 보아야 한다.

이에 대하여 "하여야 한다(soll)" 또는 "할 수 없다" 등과 같은 표현방식이 사용된 경우에는 기속행위에 속한다고 새겨야 한다. 이와 같은 표현은 원칙적으로 국민에게 청구권이 있다[74].

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

현행 세법의 규정을 보면 기속행위를 재량행위처럼 표현하고 있는 경우가 적지 않아 해석상 혼선을 빚고 있다. 예를 들면 일정한 요건을 갖춘 경우에도 일정한 처

---

72) 유지태, 『행정법신론』, 신영사, 2005, p. 61.
73) 유지태, 위의 책, pp. 62~63: 김남진·김연태, 『행정법 Ⅰ』, 법문사, 2005, pp. 200~201.
74) Klaus Tipke & Joachim Lang, Steuerrecht 18. Aufl., Dr. Otto Schmidt, 2005, S. 160.

분을 할 것인지의 여부가 과세관청의 재량사항인 것처럼 표현하고 있지만[75] 실제는 기속행위에 해당하는 경우가 이에 해당한다. 이와 같은 규정으로서는 국세기본법 제47조 제1항, 국세징수법 제57조 제1항, 소득세법 제41조 제1항, 법인세법 제52조 제1항 등을 들 수 있다.

구체적인 사항은 제5장 조세법체계의 개편방안에서 다루기로 한다.

나. 법문의 난해성

1) 어려운 용어의 사용

法文에서 일반인이 사용하지 않는 어려운 용어를 선택하여 사용하고 있는 경우가 적지 않다. 이로 인하여 법령의 이해 또는 해석에 어려움을 초래하고 있는 실정이다. 그 例로서는 통신일부인, 등초, 반출, 부기, 증빙취집, 몰취, 첩용, 납부의 신립, 첩부, 압날, 음용, 망실, 은닉, 장닉, 오류 등 무수히 많다. 그 구체적인 사항은 제5장 조세법체계의 개편방안에서 검토하기로 한다.

2) 예외규정에 대한 예외규정의 중복 설정

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

가) 소득세법시행령 제154조 (1세대1주택의 범위) 제2항

나) 부가가치세법시행령 제14조(재화의 공급) 제2항 제2호

다) 법인세법시행령 제86조의2(유동화전문회사 등에 대한 소득공제)

---

75) 오준근, 「재량행위의 판단기준과 재량행위의 투명화를 위한 법제정비방안」, 『월간법제』, 2005. 6, 한국법제연구원, 2005, p. 25.

3) 준용규정의 불명확성

가) 준용대상의 불명확

현행 세법에서는 여러 곳에 준용규정을 두고 있다. '준용한다'는 법령용어는 어떤 사항에 관하여 정하고 있는 규정을 그와는 다르나 본질적으로는 유사한 다른 사항에 관하여 필요한 변경을 가하여 적용하는 경우에 사용된다. 그 의미에서 본래 그 규정이 대상으로 하는 사항에 관하여 수정 없이 그대로 다른 곳에 적용되는 경우에 사용하는 "적용한다"와는 구별된다[76]. 준용은 그 자체가 유추적 적용을 일컫는다고 하겠다.

현행 세법상 준용규정이 쓰이고 있는 법률규정을 찾아서 예시하여 보면 국세기본법 제25조의 2, 국세기본법 제51조 제7항, 국세기본법 제56조 제1항 및 제4항, 국세기본법 제66조 제6항, 국세기본법 제68조 제2항, 국세기본법 제78조 제4항, 국세기본법 제81조, 국세기본법 제81조의10 제5항, 국세징수법 제17조 제2항, 국세징수법 제26조 제2항, 국세징수법 제30조, 국세징수법 제45조 제4항, 국세징수법 제46조 제3항, 국세징수법 제49조 제2항, 국세징수법 제51조 제3항, 국세징수법 제52조 제2항, 국세징수법 제59조, 국세징수법 제62조 제2항, 국세징수법 제74조 제3항, 국세징수법 제80조 제2항, 조세특례제한법 제5조의 2, 조세특례제한법 제9조 제4항, 조세특례제한법 제25조의 2 제1항, 조세특례제한법시행령 제27조 제2항·제3항 및 제6항, 소득세법 제48조 제5항, 소득세법 제55조 제3항, 소득세법 제65조 제9항, 소득세법 제69조 제5항, 소득세법 제72조 제4항, 소득세법 제74조 제5항 및 제6항, 소득세법 제82조 제3항, 소득세법 제99조 제1항 제3호 내지 제5호, 소득세법 제101조 제3항, 소득세법 제118조, 소득세법 제118조의 5, 소득세법 제118조의 8, 소득세법 제121조 제5항, 소득세법 제122조, 소득세법 제124조, 소득세법 제125조, 소득세법 제126조의 2, 소득세법 제140조 제4항, 소득세법 제156조 제7항, 소득세법 제164조의 2 제2항, 소득세법시행령 제32조 제3항, 소득세법시행령 제167조 제5항, 법인세법 제18조의 3

76) 박영도, 『입법기술의 이론과 실제』, 1977, p. 512: 조정찬, 「준용에 관한 몇가지 문제」, 『법제』, 2000년 10월, p. 27: 법제처, 법령입안십사기준, 1996, p. 173: 田島信威, 最新『法令の讀み法』, ぎょうせい, 2002, p. 259.

제1항 제3호 및 제4호, 법인세법 제38조 제2항, 법인세법 제62조의 2, 법인세법 제63조 제7항, 법인세법 제79조 제6항, 법인세법 제80조 제3항, 법인세법 제81조 제3항 및 제4항, 법인세법 제87조 제4항, 법인세법 제92조 제4항 및 제5항, 법인세법 제95조의 2, 법인세법 제97조, 법인세법 제98조의 2, 법인세법 제98조의 3, 법인세법 제109조 제4항, 법인세법 제111조 제3항, 법인세법 제120조 제2항, 법인세법 제120조의 2 제2항, 법인세법시행령 제89조 제6항[77], 상속세및증여세법 제41조의3 제9항, 상속세및증여세법 제41조의 5 제3항 및 제4항, 상속세및증여세법 제52조, 상속세및증여세법 제54조, 상속세및증여세법 제59조, 상속세및증여세법 제75조, 부가가치세법 제23조 제2항, 부가가치세법 제26조 제5항 및 제7항, 부가가치세법 제28조 제3항 및 제5항, 특별소비세법 제12조, 특별소비세법 제15조 제5항, 특별소비세법 제16조 제3항, 특별소비세법 제17조 제3항, 특별소비세법 제18조 제3항 등 무수히 많다.

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

이와 같이 무분별하게 도입하고 있는 준용규정을 검토하고 적정한 한계를 긋는 작업이 필요하다고 하겠다[78]. 준용규정은 그 규정의 의미를 이해하거나 파악하기 어렵게 처리하는 입법기술이라는 부정적인 측면을 간과하여서는 안 된다고 하겠다[79].

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

---

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

78) Ossenbühl, *Die Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik*, DVBI, 1967, S. 401ff.

79) Hanswerner Müller, *Handbuch der Gesetzgebungstechnik*, 1963, S. 167: 김홍대, 「조세법령의 난해성」, 『월간 세무사』, 통권31호, 한국세무사회, 1985, p. 5.

(1) 국세기본법 제25조의 2(연대납세의무에 관한 민법규정의 준용)

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

(2) 지방세법 제82조(국세기본법등의 준용)

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

예를 들면 지방세의 부과·징수와 관련하여 국세기본법 제45조의 2의 준용 여부가 문제가 된 바 있다. 대법원은 지방세법 제82조에서 "지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다."고 규정하고 있고, 국세기본법 제45조의 2는 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자에게 최초에 신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 청구할 권리를 인정하는 이른바 경정청구제도를 두고 있으나, 수정신고와 이의신청에 관한 지방세법 제71조, 제72조 및 개정 전후를 통하여 지방세법상 법인세할주민세의 수정신고납부에 관한 제177조의 3의 각 규정내용과 취지에 비추어 경정청구에 관한 국세기본법 제45조의 2의 규정이 개정된 지방세법에 의한 등록세의 부과에 준용될 수는 없고, 이와 같은 사정은 개정 전 지방세법에서도 마찬가지이며, 달리 조리에 의한 경정청구권이 인정된다고 볼 여지가 없다고 판시하였다.[80]

(3) 지방세법 제84조(지방세에 관한 범칙행위에 대한 조세범처벌법등의 준용)

지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법령을 준용하도록 하고 있는데, 국세의 과세요건과 확정절차 등에 있어서 상당한 차이가 있는 지방세에 있어서 그

80) 대법원 1999.7.23. 선고 98두9608 판결.

준용범위를 둘러싸고 다툼이 있을 수 있다. 한편 지방세범에 대한 처벌에 있어서 다른 형벌규정을 준용하여 적용하는 것이 죄형법정주의에 위배되는 것이 아닌가 하는 점에서 의문이 제기되고 있다.

나) 재준용의 문제

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

현행 세법상의 재준용의 예에 관하여는 제5장에서 구체적으로 적시하고자 한다.

다) 하위법령에서의 상위법령 조문의 준용

대통령령 등 하위법령에서 모법 또는 다른 법률의 일부 조문을 준용하는 규정은 법형식별 소관의 원칙에 위배되는지의 여부를 둘러싸고 다툼이 제기되고 있다. 이는 법률로 정할 사항을 대통령령에서 규정하는 것과 마찬가지의 결과를 초래하게 되어 불합리하다. 조세법령상 하위법령에서의 상위법령 조문의 준용조항은 1999년 기준으로 소득세법시행령 12건, 소득세법시행규칙 5건, 법인세법시행령 12건, 법인세법시행규칙 3건을 비롯하여 모두 57건의 사례가 있다고 한다.[81]

라) 용어의 혼용

현행 세법에서는 다른 법령이나 다른 조항을 준용하거나 적용하도록 규정함에 있어서 '준용한다', '적용한다', '--에 의한다', '---의 예에 의한다', '--에 따른다'는 용어들을 혼용하고 있어서 해석상 혼란을 초래하고 있다.

'준용'하는 경우에 관하여는 이미 앞에서 예시한 바 있다. 이 밖에 '적용'하는 경우로서는 국세기본법 제51조의 2 제1항, 국세징수법 제22조 제4항, 소득세법 제1조

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

제3항・제81조 제12항 및 제87조 제3항 등 무수히 많다.

그리고 '--에 의한다'는 경우로서는 국세기본법 제27조 제2항 및 제54조, 국세징수법 제2조 및 제3조 제2항 등을 들 수 있으며, 그리고 '--의 예에 의한다'는 경우로서는 조세특례제한법 제2조 제2항 등을 들 수 있다. 다음으로 '---에 따른다'는 경우로서는 소득세법 제39조 제3항, 법인세법 제43조 등을 들 수 있다.

4) 인용조문의 불명확성

법령의 본문에서 다른 법령조항을 인용할 때에는 해당조항만을 표시하고 있기 때문에 인용하고 있는 조항을 찾아보지 않고는 그 인용하는 조항의 내용을 알 수 없기 때문에 불편함이 적지 않고 조세법령의 이해도를 떨어뜨리는 요인으로 작용하고 있다.

몇 개의 사례를 국세기본법에서 찾아서 소개하면 다음과 같다.

제3조 (세법등과의 관계) ①이 법은 세법에 우선하여 적용한다. 다만, 세법이 이 법 제2장제1절, 제3장제2절·제3절 및 제5절, 제4장제2절(조세특례제한법 제104조의7 제4항에 의한 제2차 납세의무에 한한다), 제5장제1절·제2절제45조의2, 제6장제51조와 제8장에 대한 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 세법이 정하는 바에 의한다.
제24조 (상속으로 인한 납세의무의 승계)
제25조의2 (연대납세의무에 관한 민법규정의 준용)
제56조 (다른 법률과의 관계)
제81조 (심사청구에 관한 규정의 준용)

5) 부칙조항의 남용

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

부분을 말한다[82]. 그런데 부칙에서 규정하고 있는 사항이 본칙에서 규정할 사항이 적지 않아 납세의무자에게 혼란을 야기하고 있다. 예를 들면 소득세법 부칙(2003.7.30. 법률 제6958호) 제2조(근로소득공제 및 근로소득세액공제에 관한 특례), 소득세법시행령 부칙(2000.12.29. 대통령령 제17032호) 제21조(단순경비율 적용대상자에 대한 적용 특례), 소득세법시행령 부칙(2003.12.30. 대통령령 제18173호) 제21조(근로소득에서 제외되는 연구보조비·연구활동비에 관한 적용 특례), 소득세법시행령 부칙(1998.12.31. 대통령령 제15969호) 제19조(계산서 미교부 등에 대한 보고불성실가산세에 관한 적용 특례), 소득세법시행규칙 부칙(1995.12.30. 총리령 제534호) 제6조(토지의 전기기준시가의 산정에 관한 특례), 법인세법시행령 부칙(2006.2.9. 대통령령 제19328호) 제8조(기부금의 손금산입 범위 등에 관한 적용례 및 적용특례) 및 제13조(퇴직급여충당금의 손금산입에 관한 적용례 및 적용특례), 법인세법시행령 부칙(2005.2.19. 대통령령 제18706호) 제14조(계산서미교부에 대한 가산세의 특례) 및 제15조(채권 등의 보유기간이자상당액계산에 관한 경과조치), 부가가치세법시행령 부칙(1999.12.31. 대통령령 제16661호) 제6조(업종별 부가가치율에 관한 특례) 등을 들 수 있다.

6) 문장의 형태와 어법상의 문제점

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

그리고 어순이 제대로 되어있지 않거나 한글 맞춤법 등 어문 규범을 준수하지 않는 법문이 적지 않아 해석에 어려움을 주고 있다[83].

82) 법제처, 「법령입안심사기준」, 1996, p. 131.
83) 법제처, 「어려운 법률! 모든 국민이 알기 쉽게 바꾼다」, 법제처보도자료(2006.11.28) 참조.

다. 긴 조문과 법문의 長文性에 따른 해석의 어려움

1) 조문의 방대성

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

가) 소득세법 제52조(특별공제)
나) 상속세법 제48조 (공익법인 등이 출연받은 재산에 대한 과세가액 불산입 등)

2) 법문의 장문성

법문이 장문일 뿐만 아니라 복잡하고 산만하여 그 의미 자체가 쉽게 전달되지 않는 경우이다. 그 예로는 소득세법 제52조(특별공제) 제1항 제4호, 소득세법 제46조(채권등에 대한 소득금액의 계산과 지급조서의 제출 등에 대한 특례) 제2항, 소득세법시행령 제201조의 2(사업소득세액의 연말정산) 제1항, 소득세법시행령 제27조(감자 등으로 인하여 받은 주식 등의 평가 등) 제3항, 상속세및증여세법 제41조의 3(주식의 상장 등에 따른 이익의 증여) 제1항, 법인세법 제48조의 2(분할에 따른 이월결손금의 승계) 제1항을 들 수 있다.

가) 소득세법 제52조(특별공제) 제1항 제4호
나) 소득세법 제46조(채권 등에 대한 소득금액의 계산과 지급조서의 제출 등에 대한 특례)
다) 소득세법시행령 제27조(감자 등으로 인하여 받은 주식 등의 평가 등)
라) 소득세법시행령 제201조의2 (사업소득세액의 연말정산) 제1항
마) 제41조의3 (주식 또는 출자지분의 상장 등에 따른 이익의 증여) 제1항
바) 법인세법 제48조의2 (분할에 따른 이월결손금의 승계) 제1항

5. 법문의 지나친 축약성과 추상성

종래의 입법기술에서는 법문은 표현의 압축성·함축성 내지 간결성을 갖추어야 할 것을 요구하여 왔다. 즉 법문은 간결하고 단순하여야 하며 불필요한 단어는 피하여야 한다. 그리고 설명이나 비유·상징 기타 구체적인 이해를 돕기 위한 수단들을 사용하여서는 안 된다고 강조하여 왔다[84].

이와 같은 지침 또는 요구에 따라 만들어진 법령은 지나친 추상성·압축성 또는 간결성으로 말미암아 해석상 많은 의문을 야기하여 왔고, 이로 인하여 다툼이 속출하고 있는 실정이다.

간단한 실례를 들어보기로 하자. 현행의 부가가치세법은 전문이 36개조에 지나지 않는 조문 수가 적은 법률이다. 그러나 그 규율내용은 모든 재화 및 용역의 공급과 재화의 수입을 대상으로 하는 광범위하고 복잡한 법률이다. 이와 같이 복잡하고 광범위한 규율대상을 정하고 있는 부가가치세법의 조문을 지나치게 줄이고, 그 내용을 축약적·추상적으로 표현하다 보니 부가가치세법의 해석을 둘러싸고 다툼이 끊임없이 제기되고 있는 실정이다. 오스트레일리아의 Goods and Services Tax Act 1999의 조항 수가 747개 조항인 것과 비교하여 보더라도 우리나라의 부가가치세법이 얼마나 축약적·추상적으로 표현되어 있는지를 미루어 짐작할 수 있을 것이다.

이는 부가가체세제를 처음으로 도입·시행하는 과정에서 미처 예측하지 못한 문제들이 발생하더라도 과세관청에게 어느 정도의 행정재량을 허용함으로써 유연한 운영을 도모하기 위하여 법령조문을 줄이면서 그 법문을 추상적·축약적으로 표현한 데에서 기인한다고 하겠다.[85]

이의 필연적인 결과로서 부가가치세법 기본통칙은 240개 조문이나 되며, 부가가치세법 해석편람은 1,983개 조문에 이르고 있어서 이 둘을 합치면 2,200여 조문이 넘는 실정이다. 이 밖에도 부가가치세법에 관한 예규와 질의에 관한 회신이 엄청나

---

84) 박영도,『법령입안기준개발에 관한 연구(Ⅱ)』, 한국법제연구원, 2004, p. 76: 박영도,『법령입안기준개발에 관한 연구(Ⅲ)』, 한국법제연구원, 2005, p. 79.

85) 이성식,「부가가치세제의 합리적 개선방안에 관한 연구」, 서울시립대학교 세무대학원 박사논문, 2005, p. 5.

게 집적되어 있다.

이와 같은 법문의 지나친 축약성과 추상성은 부가가치세법만이 안고 있는 문제가 아니고 조세법 전반이 지니고 있는 문제이다.

우리나라의 소득세법의 전문은 173개 조항으로 이루어져 있지만, 영국의 소득세법의 일부인 Income Tax (Trading and Other Income) Act는 그 전문이 무려 886개 조항에 이르고 있음은 이를 단적으로 드러내고 있다고 하겠다.

6. 지방세법 체계상의 문제점

가. 지방세법과 조례와의 관계의 불명확성

지방세법과 조례와의 관계가 불명확하기 때문에 조세법의 이용자에게 혼란을 주고 있다. 이와 같은 불명확성은 다음과 같은 관점에서 제기되고 있다.

첫째, "지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다"는 지방세법 제3조 제1항의 해석과 관련하여 지방세법이 직접 주민을 구속하는 효력을 갖는지의 여부가 그 주된 쟁점을 이룬다.

즉, 지방세법이 직접 주민을 구속한다는 견해(직접효력설)와 지방세법은 지방세조례를 제정하기 위한 하나의 大綱的 法律(Rahmengesetz)에 지나지 않으며 지방세법에 근거하여 제정한 지방세조례만이 직접 주민을 구속한다는 견해(간접효력설)로 갈리는 것이다.

둘째, 지방자치단체가 지방세조례로써 자주적으로 규율할 수 있는 범위에 관하여 논란이 제기되고 있다. 현행 지방세법에서 지방세의 세목, 과세객체·과세표준·세율과 같은 과세요건, 기타 부과·징수에 관한 사항에 관하여 지나치게 상세한 규정을 두고 있기 때문에 지방자치단체의 과세자주권이 큰 제약을 받고 있다는 비판이 제기되고 있다.

그러므로 지방세조례에의 위임범위를 넓힘으로써 지방자치단체의 특수성을 반영

할 수 있도록 개선할 필요성이 있다고 하겠다. 이와 관련하여 지방세의 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관한 필요한 사항의 조례에의 委任의 정도가 문제가 된다.

셋째, 현행 지방세법 및 조세특례제한법에서는 광범위하게 지방세의 비과세 및 감면에 관한 조항을 설정하고 있는데, 이와 관련하여 국가가 취득세·등록세·재산세 등과 같은 지방자치단체의 고유의 재원을 이루고 있는 지방세에 있어서 국가정책상의 필요에 의하여 법률로써 광범위하게 비과세 등의 규정을 남설하는 것이 지방자치단체의 과세자주권을 침해하는 것이 아닌가하는 의문이 제기되고 있는 점이다.

나. 지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 불명확성

지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 불명확성으로 말미암아 다툼이 제기되고 있다. 지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 불명확성은 주로 다음과 같은 두 가지 관점에서 제기되고 있다.

첫째, 지방세의 부과와 징수에 관하여 지방세법 및 기타 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용하도록 하고 있다(지방세법 제82조). 그런데 그 준용범위를 둘러싸고 해석상 다툼이 제기되고 있다.[86]

둘째, 지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법령을 준용하며, 지방세에 관한 범칙행위의 처벌에 있어서는 조세범처벌절차법령을 준용하도록 하고 있다. 이 경우 조세범처벌절차법령 중 국세청·지방국세청 또는 세무서는 특별시·도·광역시 또는 구·시·군으로, 국세청장·지방국세청장 또는 세무서장은 특별시장·도지사·광역시장 또는 구청장·시장·군수로 본다(지방세법 제84조).

지방세에 관한 범칙행위에 대하여 조세범처벌법을 준용하는 것과 관련하여 죄형법정주의의 관점에서 비판이 제기되고 있으며, 그 준용범위를 둘러싸고 다툼이 제기되고 있다.

---

86) 예를 들면 지방세법 제82조에 의하여 국세기본법 제45조의 2가 준용되는지의 여부에 관한 다툼이 이에 해당한다(대법원1999.7.23. 선고 98두9608 판결).

7. 체계적인 조세법 정비계획의 부재

우리나라는 체계적으로 조세법을 정비한 경험을 갖고 있지 않다. 그나마 두 차례에 걸쳐 조세법령정비작업이 행하여졌으나, 입법과 연결되지 못하고 중단되었음은 제3장 제1절에서 다룬 바와 같다.

재무부는 1982년부터 5개년 계획으로 조세법령정비작업을 진행하기 위하여 조세법령심의위원회를 설치하고 소위원회를 구성하여 제1차 연도에 소득세법·법인세법 및 부가가치세법에 관한 정비초안을 마련하였으나, 입법과 연결되지 못하고 동 작업은 중단된 바 있다.

두 번째로는 재정경제부가 2000년 주요업무보고에서 "세법체계와 내용을 알기 쉽게 정비"라는 제목 아래 조세법체계의 개편방안을 제시하고 개편작업을 진행하였으나, 이 또한 입법과 연결되지 못하고 당해 개편작업이 중단되었다.

조세법의 개편작업은 엄청난 예산이 소요되며, 고도의 전문성을 갖춘 많은 전문인력을 확보함과 동시에 개편작업을 수행할 전담기구를 상설하여야 하고, 그 개편작업에 오랜 기간이 소요되는 장기적인 과제이다. 그럼에도 불구하고 앞의 두 차례의 개편작업은 앞의 요건 중 그 어느 하나도 충족하지 못하고 짧은 기간 안에 기존의 인력 및 조직에 의하여 적은 예산으로 수행하려다 보니 아무런 결실을 맺지 못하고 중도에 중단되는 결과를 가져온 것이다. 한 마디로 체계적인 조세법 정비계획의 부재라고 단정하지 않을 수 없는 것이다.

Ⅴ. 조세법체계의 개편방안

1. 조세법의 통합과 중복적 규정의 개선

가. 조세법의 통합

1) 내국세·관세 및 지방세법의 통합

내국세·관세 및 지방세를 아우르는 조세에 관한 규정을 통합하는 통일법전을 제정할 것인지에 관하여는 견해의 대립이 있다. 내국세·관세 및 지방세법을 통합하는 방안, 내국세·관세 및 지방세의 통칙법을 통합하는 방안, 현행대로 존치하는 방안이 대립하고 있다.

가) 제1방안

내국세·관세 및 지방세법을 통합하는 방안이다. 즉 「조세법」(가칭)이라는 단일법전 안에 내국세·관세 및 지방세에 관한 사항을 통합하여 규정하는 방안이다.

나) 제2방안

내국세·관세 및 지방세의 통칙법을 통합하는 방안이다. 즉 「조세통칙법」(가칭)이라는 단일법전 안에 내국세·관세 및 지방세에 관한 통칙적인 사항을 통합하여 규정하는 방안이다.

다) 제3방안

현행과 같이 내국세·관세 및 지방세에 관한 법률을 각각 제정하여 운영하는 방안이다. 현행법상 내국세에 관한 법률로서는 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법 등과 같은 다수의 통칙법과 하나의 세목마다 하나의 세법으

로 이루어진 개별세법의 체제를 유지하고 있으며. 다만 관세와 지방세에 있어서는 내국세와는 달리 관세법과 지방세법이라는 단일법전으로 이루어져 있다.

라) 결어

제3방안과 같이 현행의 내국세·관세 및 지방세에 관한 법률을 각각 제정하여 운영하는 방안이 가장 바람직하다고 하겠다. 그 논거는 다음과 같다.

첫째, 지방세에 있어서는 조례를 그 법원으로 하고 있기 때문에 내국세법과 지방세법을 단일세법전으로 통합하는 데 장애요인이 되고 있다. 지방세에 관한 사항을 내국세에 관한 사항과 함께 단일세법전으로 규율할 경우에는 헌법상 지방자치권의 핵심적 내용을 이루고 있는 입법자치권을 침해함으로써 위헌논쟁을 불러일으킬 소지가 높다.

둘째, 내국세와 관세의 이질성으로 인하여 내국세법과 관세법과의 단일법전으로의 구성에도 어려움이 있다. 미국에 있어서도 관세(Title 19-Customs Duties)는 내국세(Title 26-Internal Revenue Code) 와 달리 별도의 편제로 이루어져 있다.
결론적으로 내국세, 관세 및 지방세의 단일법전화는 바람직하지 않다고 하겠다.

그러나 현행의 내국세·관세 및 지방세에 관한 법률을 각각 제정하여 운영하는 제3방안을 그대로 유지하는 경우에도 내국세, 관세 및 지방세의 통칙적인 사항에 관하여는 당해 조세의 특성상 불가피한 경우를 제외하고는 그 규정의 내용을 가능한 한 통일하도록 하여야 할 것이다.

2) 내국세에 관한 법률의 통합

현행 국세(관세를 제외한 내국세를 말한다. 이하 같다)에 관한 법률은 무려 19개에 이르고 있다. 그리고 국세통칙법으로서 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법·과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률이 각각 제정되어 있다.

이로 인하여 각 실정세법 간에 규정이 중복되고 통일성이 결여됨으로써 조세법을 복잡하게 하고 어렵게 하는 요인이 되고 있다.

이를 개선하기 위해서는 복잡한 현행의 실정세법을 통·폐합할 필요가 있다. 조세법령의 통·폐합방안으로서는 다음과 같은 네 가지 방안을 고려하여 볼 수 있다.

가) 제1방안(單一法體系로 바꾸는 방안)

내국세의 모든 세목을 하나의 법률로서 규율하는 방안이다. 단일법률 안에는 개별 세목의 과세요건에 관한 규정은 물론이고 국세통칙에 관한 규정도 함께 규정하도록 한다. 그 입법례로서는 미국의 내국세법(Internal Revenue Code)를 들 수 있다.

색인표 등에 의하여 관련조항을 쉽게 찾을 수 있기 때문에 접근이 쉽다. 그리고 1세목 1세법주의에서 야기되는 중복규정을 줄일 수 있는 장점이 있다. 단일법전 안에 수록된 전체의 조세 중에서 개별세목을 조망하기 때문에 세목간에 형평 및 균형을 유지할 수 있다.

나) 제2방안(국세절차법과 국세실체법의 두개의 법률로 규율하는 방안)

내국세에 관한 사항을 절차법적인 것과 실체법적인 것으로 나누어 절차법적인 사항은 국세절차법에서, 그리고 실체법적인 것은 국세실체법에서 규율하는 방안이다.

그 입법례로서는 프랑스의 조세절차법(Livre des Procédures Fiscales)과 조세실체법(Code Général des Impôts)의 이원화 체계를 들 수 있다.

다) 제3방안(성질이 유사한 법령을 통합하는 방안)

내국세에 관한 사항을 국세통칙법과 개별세법으로 나누되, 개별세법은 다시 그 성격이 유사한 세목을 통합하여 규율하는 방안이다.

먼저 현행의 국세기본법·국세징수법·조세범처벌법·조세범처벌절차법·과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률을 통합하여 국세통칙법이라는 하나의 통칙법을 제정하도록 한다.

다음으로 개별세법은 소득세법(소득세법・법인세법・부당이득세법), 소비세법(부가가치세법・특별소비세법・교통세법[87]및 주세법), 상속세및증여세법, 인지세법, 증권거래세법, 농어촌특별세법 및 교육세법으로 통・폐합하도록 한다.

그리고 조세특례제한법・국제조세조정에관한법률의 내용은 각 개별세법에서 수용한다.

위의 내용에 따르면 국세에 관한 법률은 다음과 같이 국세통칙법과 7개의 개별세법으로 이루어지게 된다.

- 국세통칙법
- 소득세법(소득세법・법인세법・부당이득세법)
- 상속세및증여세법
- 소비세법(부가가치세법[88]・특별소비세법・교통세법 및 주세법)
- 인지세법
- 증권거래세법
- 농어촌특별세법
- 교육세법

라) 제4방안(국세통칙법은 통합하되, 개별세법은 현행대로 존치하는 방안)

현행의 국세기본법・국세징수법・조세범처벌법 및 조세범처벌절차법을 통합하여 국세통칙법을 제정하되, 개별세법은 현행대로 존치하는 방안이다. 즉 개별세법은 현행의 소득세법・법인세법・부당이득세법・상속세및증여세법・부가가치세법・특별소비세법・주세법・인지세법・증권거래세법・농어촌특별세법・교통세법・교육세법을 그대로 유지하는 것이다.

이 경우에도 조세특례제한법・국제조세조정에관한법률을 개별세법에서 흡수・수용할 것인지 또는 현행과 같이 별개로 존치할 것인지가 문제가 된다.

현재 독일은 단일의 통칙법으로서 조세기본법(Abgabenordnung: AO)을 제정・유

87) 교통세를 목적세에서 제외하여 보통세로 전환한 후에 소비세법(가칭)에 통합하도록 한다.
88) 부가가가치세법과 그 밖의 소비세에 관한 법률간에 이질적인 내용이 있기 때문에 소비세에 관한 법률을 부가가치세법과 특별소비세법으로 2분하는 방안도 고려하여 볼 수 있다.

지하고 있고, 개별세법으로서는 소득세법・법인세법 등과 같은 1세목 1법률주의의 체계를 채택하고 있다. 그리고 이전가격세제・경과세국에 대한 투자의 과세조정 등 국제간의 조세회피를 규제하기 위한 대외세법(Außensteuergesetz: Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen)을 개별세법과는 별도로 두고 있다.[89]

마) 결어

(1) 중・단기적 개선방안

장기적으로 볼 때에는 제1방안과 같이 단일법전으로 제정하는 방안이 바람직하다고 본다. 그러나 조세법전의 단일법전화는 그 작업량이 방대할 뿐만 아니라 오랜 작업기간을 필요로 하는 것이므로 충분하고 치밀한 연구와 검토가 요청된다.

그러므로 중・단기적인 개선방안에 의하여 연차적으로 조세법전을 개편하는 방안, 구체적으로는 제3방안에 찬성한다. 즉, 내국세에 관한 통칙법은 단일법전으로 통합하고, 개별세법은 가능한 한 유사한 세목끼리 통・폐합하는 방안을 검토하여 볼 필요가 있다.

이하에서는 중・단기적 개선방안에 관하여 간략하게 설명하고자 한다.

(2) 국세통칙법의 통합

현행의 국세기본법・국세징수법・조세범처벌법・조세범처벌절차법・과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률・행정절차법과 개별세법에서의 공통되는 조항을 수용하여 국세통칙법(가칭)을 제정하기로 한다[90].

국세통칙에 관한 사항을 하나의 단일법전으로 통합할 때에는 다음과 같은 장점이 있다.

첫째, 세법을 체계적으로 이해하는 데 도움이 된다. 그리고 단일법전(국세통칙법)의 말미에 색인표를 둠으로써 특정 사항과 관련된 조항을 쉽게 찾을 수 있기 때문

89) 이 밖에 회사의 구조조정을 지원하기 위한 조직재편세법(Umwandlungssteuergesetz)과 투자를 세제상 지원하기 위한 투자세법(Investmentsteuergesetz)을 두고 있다.

90) 부패방지위원회는 2005년에 조세절차법의 제정을 권고한 바 있다(부패방지위원회, 「세무분야 부패방지를 위한 제도개선권고안」, 2005. 2, p. 20).

에 접근이 쉽다.

둘째, 각 세법마다 중복적인 규정을 줄일 수 있기 때문에 세법의 간소화에 기여한다. 즉 1세목 1세법주의에 의하여 필연적으로 야기되는 중복규정을 줄일 수 있는 장점이 있는 것이다.

셋째, 단일법전 안에 수록된 전체 조세와의 관련 아래에서 특정 세목의 조세를 바라보기 때문에 세목간에 규정의 형평 및 균형을 유지할 수 있다.

국세통칙에 관한 사항을 하나의 단일법전으로 통합할 경우에는 독일의 조세기본법(Abgabenordnung: AO)으로부터 많은 시사점을 얻을 수 있다고 생각한다.

3) 개별세법의 개편

가) 특별소비세법의 통합

목적세인 교통세를 보통세로 전환하여 특별소비세법과 통합하도록 한다. 교통세는 목적세로 규율하여야 필요성 때문에 1994년부터 종전의 특별소비세에서 분리시켜 별도의 세목으로 설정한 것이다.

그리고 주세법의 경우에는 주류면허에 관한 사항을 제외하고는 특별소비세법의 구조와 크게 다를 바 없다. 주세는 특별소비세의 일종이기 때문이다.

그러므로 특별소비세법, 주세법 및 교통세법을 하나의 법률로 통합하는 방안을 검토하여 볼 필요가 있다.

나) 소득과세법의 개편

소득세법·법인세법 및 부당이득세법과 같은 광의의 소득과세에 관한 법은 하나의 법률로 통합하는 방안을 고려하여 볼 수 있다.

다른 방안으로서는 현행의 소득세법 및 법인세법의 체제를 그대로 유지하되, 소득세법 또는 법인세법 중 어느 한 법률을 母法으로 하여 소득세법 및 법인세법에서의 공통규정(예: 소득금액의 계산에 관한 규정, 원천징수에 관한 규정, 부당이득세에 관한 규정)은 그 모법에서 규율하고 다른 법률에서는 당해 규정을 적용하도록 한다.

독일의 경우에는 소득세법을 모법으로 하여 소득의 개념 및 소득금액의 계산에 관하여는 법인세법에서 특별한 규정을 두고 있지 않는 한 소득세법의 규정을 준용하도록 하고 있음은 전술한 바와 같다,

다) 조세특례제한법 등의 개선

조세특례제한법 및 국제조세조정에 관한 법률은 현행대로 존치하는 방안과 당해 법률에서 정하고 있는 내용을 각 개별세법에서 수용하되, 조세특례제한법 및 국제조세조정에 관한 법률은 폐지하는 방안을 검토하여 볼 필요가 있다.

그런데 조세특례제한법을 개별세법에서 수용하지 않고 현행대로 존치할 경우에는 그 내용 중 개별세법에서 규정하였어야 할 사항, 예를 들면 조세특례제한법 제104조의 10의 해운기업에 대한 법인세과세표준계산특례, 제136조의 접대비의 손금산입특례, 제138조의 임대보증금 등의 간주익금에 관한 사항 등은 개별세법으로 그 조항을 옮기는 것이 바람직하다.

나. 조세법령 간 중복규정의 통합

현행 세법은 1세목 1세법 체계를 유지하고 있기 때문에 조세법령 간에 규정이 중복되는 경우가 적지 않고, 이로 인하여 세법의 분량이 방대하게 되는 결과를 초래하고 있다.

그러므로 전체의 세법 또는 다수의 개별세법에 기본적이고 공통적인 사항에 관하여 규율하고 있는 조항으로서 각 개별세법에서 중복적인 규정을 두고 있는 조항에 대하여는 국세기본법에서 일괄적인 규정을 두는 대신에 개별세법에서의 당해 조항은 삭제하도록 한다.

다만, 당해 세목의 성격상 국세기본법의 규정과 달리 취급하여야 할 필요가 있는 경우에는 그 부분은 당해 개별세법에서 특례규정을 두어 해결하여야 할 것이다.

국세기본법에서 일괄적인 규정을 둘 사항을 다음과 같다.

가) 질문검사권에 관한 규정

각 개별세법에 산재하여 있는 질문 검사권에 관한 규정은 삭제하고, 국세기본법에서 질문검사권에 관한 통합적인 규정을 두도록 한다. 이 경우에는 국세기본법상의 세무조사에 관한 규정(국세기본법 제81조의 3, 제81조의 4, 제81조의 5, 제81조의 6, 제81조의 7)과 통합하여 규율하는 것이 바람직하다.

나) 과세자료의 제출

과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률, 국세기본법과 각 개별세법에 산재하여 있는 과세자료의 제출의무에 관한 규정을 통합할 필요가 있다. 이를 위하여 모든 과세자료의 제출 및 관리에 관하여 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률에서 통합하는 방안, 국세기본법에서 통합하는 방안이 고려될 수 있다.

국세기본법에 '과세자료의 제출 및 관리'라는 별도의 장을 신설하여 이곳에서 통합하는 것이 바람직하다고 생각한다.

다) 비밀보호 및 유지

국세기본법, 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률, 상속세및증여세법 등 다수의 세법에서 중복적으로 규정하고 있는 비밀보호 및 유지에 관한 규정을 통합하여 국세기본법에서 규율하도록 한다.

독일 조세기본법에서는 제1편 제4장에서 "조세비밀(Steuergeheimnis)"이라는 章을 두고, 조세비밀(제30조), 은행고객의 보호(제30a조), 과세기초의 통지(제31조), 불법취업단속을 위한 통지(제31a조), 돈세탁 단속을 위한 통지(제31b조)에 관하여 규정을 두고 있다.

라) 확정절차

과세표준과 세액의 신고, 결정과 경정, 추계결정 및 경정의 사유, 수시부과결정, 과세표준과 세액의 통지에 관하여는 각 개별세법에서 중복적인 규정을 두고 있는데, 국세기본법에서 통합하여 규정하도록 한다.

(1) 과세표준과 세액의 신고

신고의무자, 신고의 형식 및 내용, 신고서의 정정, 신고의 효력, 수정신고, 기한후 신고 등에 관한 규정을 두도록 한다.

(2) 과세표준과 세액의 결정과 경정

모든 개별세법에서 결정과 경정의 사유 및 절차, 추계결정 및 경정의 사유와 방법에 관한 규정을 두고 있다. 이를 통합하여 국세기본법에서 정하도록 한다.

이 경우에 추계결정 및 경정의 방법은 소득금액의 추계결정 및 경정방법과 수입금액의 추계결정 및 경정방법으로 구분하여 규율하도록 한다.

(3) 수시부과결정

대부분의 개별세법에서 두고 있는 수시부과결정에 관한 규정을 국세기본법에서 통합하여 규율하도록 한다. 이곳에서는 수시부과결정의 사유, 수시부과결정의 방법 및 수시부과결정의 절차 등에 관하여 정하도록 한다.

(4) 과세표준과 세액의 통지

관할세무서장이 과세표준과 세액을 결정 또는 경정한 때에는 납세의무자에게 그 과세표준과 세액을 통지하도록 하고 있다. 이를 국세기본법에서 통합하여 규율하되, 국세기본법 제8조 제2항 단서의 규정과 상속세및증여세법 제77조의 규정 간의 모순을 조정하도록 한다.

마) 납부·징수 및 환급

세액의 자진납부·징수 및 환급에 관하여는 국세기본법에서 통합하여 규율하도록 한다. 그리고 자진납부 및 징수에 있어서 연부연납·분납·물납에 관한 통칙적인 규정도 두어야 할 것이다.

그리고 세액의 환급 중 부가가치세의 조기환급과 같은 특례사항은 개별세법에서 특례규정을 두어 해결하도록 한다.

바) 납세관리인

현행법상 상속세및증여세법, 종합부동산세법 및 부가가치세법 등과 같은 개별세법과 국세기본법에서 중복적으로 두고 있는 납세관리인에 관한 규정을 국세기본법에서 통합하여 규율하도록 한다.

사) 법인격 없는 단체

조세법에서는 권리능력(또는 의무능력)이 없는 '법인격 없는 사단·재단'에게도 세부담의 공평성 등을 고려하여 납세의무를 지우고 있다. 법인격 없는 사단(nichtrechtsfähiger Verein) 이란 그 실체가 사단임에도 불구하고 권리능력을 취득하지 못한 것을 의미한다. 즉, 법인격 없는 사단이란 고유의 목적을 가지고 사단적 성격을 가지는 규약을 만들어 이에 근거하여 의사결정기관 및 집행기관인 대표자를 두는 등의 조직을 갖추고 있고, 기관의 의결이나 업무집행방법이 다수결의 원칙에 의하여 행해지며, 구성원의 가입·탈퇴 등으로 인한 변경에 관계없이 단체 그 자체가 존속되고, 그 조직에 의하여 대표의 방법·총회나 이사회 등의 운영·자본의 구성·재산의 관리 기타 단체로서의 주요사항이 확정되어 있는 단체를 말한다[91]. 그리고 법인격 없는 재단이란 재단법인의 실체가 되는 재단으로서의 실질을 갖추고 있으면서 권리능력을 취득하지 못한 것을 의미한다. 이와 같은 법인격이 없는 사단·재단은 주로 비영리를 목적으로 하는 단체에서 찾아볼 수 있다.

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

현행법상 국세기본법 제13조, 소득세법 제1조 제3항 및 소득세법시행규칙 제2조, 법인세법 제1조 제2호, 상속세및증여세법 제4조 제7항, 부가가치세법 제2조 제2항에서 중복적인 규정을 두고 있다.

개별세법상의 법인격 없는 사단 등에 관한 규정은 삭제하고 국세기본법에서 통합적으로 규정하는 것이 바람직하다고 하겠다[92].

---

91) 대법원 1992.7.10 선고, 92다2431 판결.
92) 이태로 외 3인,『세법체계의 정비와 개선에 관한 연구』, 한국경제연구원, 1982, p. 13.

아) 실질과세의 원칙

국세기본법 제14조에서 실질과세의 원칙에 관한 규정을 두고 있다. 이와 같은 실질과세의 원칙은 개별세법에서 특례규정을 두지 않는 한 당연히 개별세법에 그 효력이 미치는 것이다.

그러므로 중복적인 규정에 해당하는 법인세법 제4조(실질과세)의 규정은 이를 삭제함이 바람직한 것이다.

자) 장부의 비치·기장

현행법상 소득세법, 법인세법, 부가가치세법을 비롯한 대부분의 개별세법과 국세기본법에서 중복적으로 규율하고 있는 장부의 비치·기장의무에 관하여 국세기본법에서 통합하여 규정하도록 한다.

이곳에서는 기장의무자의 범위, 기장의무의 구체적인 내용, 장부의 요건 및 기장방법[93], 장부의 구분기장[94], 장부의 보존 등에 관하여 정하도록 한다.

차) 사업자등록

부가가치세법, 소득세법 및 법인세법에서 규정하고 있는 사업자등록 제도를 국세기본법에서 통합하여 규율하도록 한다. 이 밖에도 각 개별세법에서 규정하고 있는 개업·휴업·폐업의 신고(부가가치세법 제5조 제4항, 특별소비세법 제21조, 교통세법 제21조 등)에 관한 사항도 통합하여 국세기본법에서 규정한다.

93) 독일의 조세기본법(Abgabenordnung)에서는 장부의 요건 및 기장방법과 관련하여 상품수불의 기록(제143조), 상품판매의 기록(제144조), 기장 및 기록에 관한 일반적 요청(제145조), 기장 및 기록에 관한 질서규정(제146조)을 두고 있다.

94) 장부의 구분기장에 관하여는 감면소득과 과세소득의 구분기장(소득세법 제161조, 조세특례제한법 제143조), 비영리법인의 수익사업의 구분경리(법인세법 제113조 제1항), 신탁재산의 구분경리(법인세법 제113조 제2항), 피합병법인으로부터 승계 받은 이월결손금의 구분경리(법인세법 제113조 제3항) 등에서 규정하고 있다.

2. 법령 간의 통일성 및 체계성 유지

가. 법령 간의 통일성 및 체계성의 유지

1) 국법체계의 유기적 통일성의 확보

조세법의 존재형식은 헌법·법률·대통령령·총리령·부령 등 다양한 법형식으로 이루어져 있다. 이들은 형식적으로는 각각 별개의 법령이지만 그 전체가 내용적으로는 논리적으로 통일된 체계를 이루지 않으면 안 된다. 그리고 조세법령은 그보다 상위의 법령의 취지와 내용에 모순·저촉되는 것이 아니어야 함은 물론 동등 법형식의 다른 법령과도 모순·저촉되는 것이 아니어야 한다. 조세법령은 헌법과 상위법에 모순·저촉되어서는 안 되며, 하위법령에 위임을 할 때에는 위임근거를 명확히 하여야 한다.

하위에 있는 관계 법령이 상위법령의 내용과 모순·저촉되는 경우에는 당연히 실효될 것이나, 이와 같은 경우에도 법체계의 정비라는 측면에서 실효되는 하위법령의 규정은 정리·삭제하는 것이 바람직하다.

특히 조세법은 국세기본법, 조세특례제한법, 국제조세조정등에관한법률 등과 같은 기본법, 특례법 등의 출현으로 말미암아 법체계가 복잡할 뿐만 아니라 법령 상호간에 모순과 충돌이 적지 않게 발생하고 있는 실정이다.

아래에서는 하위에 있는 관계 법령이 상위법령의 내용과 모순·저촉되는 전형적인 사례를 예시하여 보기로 한다.

가) 소득세법상 접대비 한도액의 계산

나) 법인세법상 추계시의 간주임대료 계산

2) 체계 정당성 원칙의 확보

가) 체계 정당성 원칙의 중요성

법령은 헌법과 상위법에 모순·저촉되어서는 안 되며, 하위법령과 관련하여 위임근거를 명확히 하여야 한다. 그리고 입법내용이 다른 법령과의 조화와 균형이 유지되도록 하고 법령상호간에 중복·상충되는 내용이 없어야 한다.

체계 정당성(Systemgerechtigkeit)의 원리는 동일한 규범 안이나 상이한 규범 간에 수평적 관계이건 수직적 관계이건 그 규범의 구조나 내용 또는 규범의 근거가 되는 원칙면에서 상호 배치되거나 모순되어서는 안 된다는 하나의 헌법적 요청(Verfassungspostulat)이다[95]. 체계 기속성(Systembindung des Gesetzgebers)의 원칙이라고도 한다.[96] 체계 정당성의 원칙은 규범 상호 간의 구조와 내용이 모순됨이 없이 체계와 균형을 유지하도록 입법자를 기속하는 헌법적 원리라고 볼 수 있다.

체계 정당성은 결과적으로 입법권자의 자의적인 입법을 제한함으로써 법률의 명확성을 확보하고, 예측 가능성을 증대시키며, 입법과정의 투명성을 강화하여 법적 안정성을 구축하는 데 기여한다[97]. 체계 정당성은 헌법에 명문으로 규정된 원리가 아니고 비례의 원칙과 같이 헌법상 법치국가의 원리에서 도출될 수 있는 원칙으로서 법치국가가 실현하고자 하는 국민의 자유와 권리의 보장에 기여하는 기능을 한다고 볼 수 있다.

체계 정당성에 위반하는 법률은 위헌인가? 독일의 헌법재판소[98]에 의하면 체계정당성에 위반하는 법률은 곧바로 위헌으로 되는 것은 아니고, 추가적으로 비례원칙

---

95) 체계정당성에 대한 기본적인 문헌으로 Degenhart, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat, 1976; Peine, Systemgerechtigkeit, 1985; Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 2.Aufl. 1983, 125 ff.; Starck, in: v.Mangoldt/Klein/Starck, Das Bonner Grundgesetz, 3.Aufl. 1985, Art.3 Rdnr.33 ff.; Badura, Peter, Die Verfassung im Rechtsordnung und die Verfassungskonkretisierung durch Gesetz, in: Handbuch des Staatsrecht,Bd. Ⅶ., 1992, Rn. 31; Lange, Systemgerechtigkeit, Die Verwaltung 4(1971), S.259 ff.(262 ff.); Schoch, Der Gleichheitssatz, DVBl. 1988, 863 ff.(878 ff.); Osterloh, in: Sachs, Grundgesetz, 1996, Art.3 Rdnr. 98 ff.

96) U.Kischel, Systembindung des Gesetzgebers und Gleichheitssatz, AöR 124(1999), S.174 ff.(179).

97) 헌법재판소 2004.11.25. 2002헌바66.

98) BVerfGE 34, 103(115); 59, 36(49); 66, 214(224); 67, 70(84 f.)

또는 평등원칙의 위반이나 입법자의 자의금지원칙의 위반과 같은 위헌성을 시사하는 하나의 징표가 될 뿐이다.

결국 체계 정당성에 반하는 법률은 위헌일 징표를 나타내고, 이러한 징표에 근거하여 비례의 원칙 또는 평등원칙에 대한 위반에 해당할 때에 위헌적인 법률이 된다. 이러한 의미에서 볼 때 체계 정당성의 위반은 비례의 원칙 또는 평등원칙의 위반이나 입법권자의 자의금지위반 등 일정한 위헌성을 시사하기는 하지만 아직 위헌단계에 이르지 아니하고, 이것이 위헌이 되기 위해서는 헌법원리인 비례의 원칙이나 평등원칙에 위반하여야 한다.

그런데 체계 정당성에 반하는 법률이 체계 정당성을 위반한 이유가 다른 헌법상의 중요한 가치를 실현하기 위하여 불가피한 경우에는 체계 정당성의 위반은 정당화되어 위헌이라고 할 수 없다[99].

그러므로 체계 정당성에 반하는 법률은 그 위반에 대한 정당한 이유가 없는 경우로서 비례의 원칙이나 평등원칙에 위반하는 때에는 그 법률은 헌법에 위반하는 법률이 된다[100].

나) 체계 정당성의 원리에 충실한 개선

(1) 가산금 등과 국세환급가산금의 산정기준이 되는 이율 등의 불균형

가산금 등의 적용율(연 17.4% 또는 14.4%)[101], 중소기업투자준비금의 익금환입액에 대한 이자상당가산액의 적용률(연 10.95%), 납부불성실가산세의 세율(연 10.95%), 원천징수납부 불성실가산세의 세율(10% 한도), 상속세 등의 연부이자율(연 3.65%)과 국세환급가산금 또는 환부이자의 적용이율(연 3.65%) 간에 괴리가 심하여 그 형평성 및 체계 정당성의 원리의 위반 여부가 문제가 되고 있다[102]. 정부가 납세자로부터 과징하는 가산금・가산세 또는 중소기업투자준비금의 익금환입액에 대한 이자상

99) BVerfGE 68, 237(253); 78, 104(122 f.); 85, 238(247).

100) 헌법재판소는 구 상속세및증여세법 제41조의 2 제1항의 위헌소원에 대한 판결에서 당해 조항은 체계 정당성의 원칙에 위반되지 않는다고 판시한 바 있다(헌법재판소 2005.6.30. 2004헌바40 등).

101) 연단위의 가산금과 중가산금률의 합계는 17.4%이며, 중가산금률은 14.4%이다.

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

당가산액의 적용율과 정부가 납세자에게 지급하는 국세환급가산금 또는 환부이자의 적용이율간에 균형이 이루어지도록 양자의 적용율·세율 또는 적용이율에 관하여 개선이 이루어질 필요가 있는 것이다.

(2) 명의신탁의 증여의제

상속세및증여세법 제45조의 2에서는 조세회피의 목적으로 권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 그 명의자로 등기 등을 한 날에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 보도록 하고 있다.

위와 같이 상속세및증여세법 제45조의 2의 조세범위 확장조항을 통하여 증여세가 아닌 다른 조세를 회피하려는 목적이 인정되는 경우에 그 회피하려는 조세와는 세목과 세율이 전혀 다른 증여세를 부과하도록 증여추정을 하게 되는데, 이 경우의 증여세는 비록 과징금의 성격을 갖는다고 하더라도 이는 체계 정당성의 원칙에 위배될 소지가 있는 것이다.

그러므로 상속세및증여세법 제45조의 2 제6항의 조세에는 증여세만으로 한정하여 규정하도록 개선하여야 한다.

다만, 헌법재판소는 증여세가 아닌 다른 조세를 회피하려는 목적이 명의신탁에 인정되는 경우에도 명의신탁을 증여로 추정하여 증여세를 부과하도록 한 입법의 선택에는 합리적인 이유가 존재하고 여기에 입법재량의 한계를 현저히 일탈한 잘못이 있다고 볼 수 없으므로 체계 정당성의 원칙의 위반으로 인한 위헌의 문제는 발생하지 않는다고 판시한 바 있다[103].

(3) 국민기초생활보장법상의 급여수준과 과세권의 하한과의 관계

자신과 가족의 최저생활비(Faimilienexistenzminimum), 즉 자신과 가족의 생존을 위하여 불가피하게 소비하지 않으면 안될 최저한의 지출은 소득세의 과세표준에서 제외하지 않으면 안 된다.

---

103) 헌법재판소 2004. 11. 25. 선고 2002헌바66 결정: 헌법재판소 2005. 6. 30. 선고 2004헌바40,2005헌바24(병합) 결정.

이와 같은 불가피한 인적공제의 과세 제외는 조세우대조치(Steuervergünstigungen) 또는 조세법상의 보조금 교부가 아니고 담세력에 근거한 과세를 실현하기 위한 필요적 조치인 것이다[104]. 최저생활비의 면세는 헌법상 기본권의 이념적 기초 또는 기본권 보장의 목적인 인간으로서의 존엄과 가치를 실현하기 위한 경제생활에 있어서의 최저한의 조건인 것이다[105]. 따라서 납세의무자와 그 가족의 생존을 위한 최저생활비에도 미치지 못하는 소득에 대한 소득세의 과세는 위헌임을 면하기 어려운 것이다.

최저생활비 면세의 원칙을 주관적 순소득과세의 원칙이라고도 부른다.

소득세법상 인적공제의 수준이 최저생계비 수준에 미치지 못하고 있기 때문에 위헌적 소지가 높다. 최저생활비 면세의 원칙에 위배될 뿐만 아니라 체계 정당성의 원칙에도 위반 소지가 있다.

소득세법상의 인적공제 중 기본공제는 1인당 연 100만원으로서 국민기초생활보장법의 가구별 최저생계비에 현저하게 미달된다. 2006년 가구별 최저생계비를 살펴보면 1인 가구가 연 502만원, 2인 가구는 연 841만원, 3인가구는 연 1,128만원이며, 4인 가구는 연 1,404만원이다. 이에 비하여 근로소득자 외의 다른 소득자(사업소득자, 이자소득자 등)의 인적공제의 수준은 독신인 경우에는 연 100만원, 부부만인 경우에는 연 200만원으로서 위헌 소지가 높다고 하겠다.

독일의 1995년 소득세법상 기본공제(Grundfreibetrag)는 2,871유로였는데, 독일의 연방헌법재판소는 기본공제는 최소한 사회보장법이 보장하는 정도의 최저생계비 수준을 유지하여야 하기 때문에 위의 기본공제에 관한 규정에 대하여 헌법불합치결정을 내린 바 있다[106].

이와 같은 헌법불합치결정에 따라 소득세법상의 기본공제(2002년)를 사회보장법상의 최저생계비인 7,235(기혼자는 14,470)유로로 인상한 바 있다.

---

104) 김완석,『소득세법론』, (주)광교이택스, 2006, p. 35.

105) 同旨: 전광석,「사회보장법과 세법의 기능적인 상관관계」,『헌법실무연구』, 제4권, 박영사, 2003, p. 384: Paul Kirchhof, *Steuergerechtigkeit und Sozialstaatliche Geldleistung*, Juristen Zeitung, 1982, S. 305.

106) BVerfGE 87. 153/154.

(4) 소득세제와 증여세제의 균형 유지

(가) 소득세와 증여세 과세기준의 명확화

① 수증자산에 대한 소득세와 증여세의 우선규정의 검토

개인이 증여받은 재산에 대하여 소득세를 과세할 것인지 또는 증여세를 과세할 것인지는 입법정책적인 사항이다. 현행 소득세법은 소득세 우선과세의 원칙을 채택하고 있다. 이에 대하여 미국과 일본 등은 증여세 우선주의를 채택하고 있다.

미국은 증여(gifts)와 상속(inheritances)에 의하여 취득한 재산은 소득세의 총소득(gross income)에서 제외하고 있다[107].

그리고 일본도 상속·유증 또는 개인으로부터의 증여에 의하여 취득하는 것에 대하여는 소득세를 부과하지 아니한다[108].

상속세 또는 증여세는 특별소득세의 성격을 지니고 있으므로 상속세 또는 증여세 우선과세의 원칙을 채택하는 것이 법리상 타당하다. 그러므로 상속세및증여세법 제2조 제2항의 소득과세 우선의 원칙을 폐지하되, 소득세법에서 개인이 상속·유증 또는 증여에 의하여 취득하는 재산에 대하여는 소득세를 비과세하는 규정을 신설하는 것이 바람직하다.

② 소득세와 증여세의 과세대상의 명료화

상속세 또는 증여세 우선과세의 원칙을 채택하되, 상속세 또는 증여세를 과세하지 않고 소득세를 과세하여야 할 이익이 있는 경우에는 이에 관하여 별도의 특례규정을 두어 그 관계를 명확하게 규정할 필요가 있다.

주식의 상장에 따른 이익의 증여 등에 대하여는 증여세를 폐지하고 양도소득세로 흡수하도록 한다. 이 밖에도 전환사채 등의 전환에 따른 이익(상속세및증여세법 제41조의 3 제7항), 합병에 따른 상장 등에 따른 이익(상속세및증여세법 제41조의 5), 개발사업의 시행·형질변경 등으로 인한 이익(상속세및증여세법 제42조 제5항)의 경우에도 당해 이익을 양도소득으로 흡수하여 양도소득세로서 과세하도록 개선하는 것이 법리상 타당하다고 하겠다.

---

107) Internal Revenue Code) § 102.

108) 日本 所得税法 第9條 第15號.

(나) 소득세와 증여세 세율 체계의 조화

현행의 상속세 및 증여세의 세율은 소득세의 세율체계와 지나치게 괴리되어 조세회피의 수단이 되고 있다. 상속세 및 증여세의 세율과 종합소득세 또는 양도소득세의 세율 간에 과세표준의 구간 및 세율의 크기를 전반적으로 비교·재검토하고 균형을 맞추어 조정할 필요가 있다[109].

(5) 부과권의 제척기간과 경정청구기간의 균형

현행법상 국세부과권의 제척기간은 부과권을 행사할 수 있는 날로부터 5년, 7년, 10년, 15년 또는 무기한이다. 이에 대하여 경정청구기간은 3년이며, 행정소송의 필요적 전치절차로서의 심사청구 또는 심판청구의 청구기간은 처분통지를 받은 날로부터 90일간이다.

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

따라서 국세부과권의 제척기간, 경정청구기간, 심사청구 또는 심판청구의 제기기간은 다음과 같이 개선할 필요가 있다.

첫째, 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년, 15년(조세포탈과 무신고 등의 경우), 무기한[110](고액의 탈루)의 제척기간을 설정하고 있는 상속세 및 증여세의 특례규정은 폐지하여야 한다. 즉, 상속세 및 증여세에 대하여도 통상의 제척기간(5년, 단순무신고의 경우에는 7년, 조세포탈의 경우에는 10년)이 적용되어야 한다.

둘째, 법정신고기한으로부터 3년 이내로 제한하고 있는 일반적인 경정청구기간은 5년으로 연장하여야 한다.

---

109) 首藤重幸,「相續稅改革の視點」,『稅硏』, 第87號(1999.9), p. 21.
110) 당해 재산의 상속 또는 증여가 있음을 안 날로부터 1년간인데, 사실상 무기한이라고 할 수 있다.

셋째, 심사청구 또는 심판청구는 그 처분이 있을 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)로부터 180일 이내로 제기기간을 늘려 줄 필요가 있다.

(6) 관세 환급청구권의 소멸시효의 개선

관세 환급청구권의 소멸시효는 3년으로 설정하고 있는데, 이는 관세징수권의 소멸시효(5년)와 균형이 맞지 않을 뿐만 아니라 내국세 및 지방세의 환급청구권의 소멸시효(5년)와도 균형이 맞지 않다. 내국세·관세 및 지방세 환급청구권에 대한 소멸시효제도의 취지가 동일함에도 불구하고 유달리 관세에 대해서만 그 환급청구권의 소멸시효기간을 단기(3년)로 설정하고 있음은 내국세 및 지방세 환급청구권의 소멸시효기간과 균형이 맞지 않을 뿐만 아니라 관세징수수권의 소멸시효기간(5년)과도 균형이 맞지 않아 체계 정당성의 원리에도 위배될 소지가 있다.

관세 환급청구권의 소멸시효를 5년으로 연장하여야 할 것이다.

나. 조세법과 다른 법률과의 통일성 유지

조세법과 다른 법률 간에도 합리적인 사유가 없는 한 용어 및 개념에 있어서 차이가 없어야 하며, 동일한 사항에 관한 규율내용에 있어서도 서로 모순이 없이 통일성이 유지되는 것이 바람직하다.

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

동일한 대상에 대하여 조세법에서 사용하는 용어와 다른 법률에서 사용하는 경우가 서로 틀리는 경우에는 납세의무자의 이해 가능성을 떨어뜨리며 납세의무자로 하여금 혼동에 빠지게 할 우려가 있다. 뿐만 아니라 동일한 사항에 대하여 조세법과 다른 법률 간에 규율하고 있는 내용이 서로 모순되는 경우에도 같은 결과를 초래하게 된다.

특히 상법·민법은 물론이고 주식회사의 회부회계감사에 관한 법률 및 기업회계기준[111], 증권거래법 등간에 용어 또는 개념의 상이, 규정간의 상호 모순이 현저한

실정이다[112]. 이를 개선하여야 할 것이다.

다음으로 법인세법 또는 소득세법의 과세표준 계산에 관한 규정을 보면 기업회계기준상의 용어 또는 개념을 차용하면서 합리적인 사유 없이 기업회계기준에서의 용어 또는 개념과는 다른 용어 또는 개념을 쓰고 있는 경우가 적지 않아 납세의무자에게 혼란을 주고 있는 실정이다. 현행의 법인세법 또는 소득세법은 법인세 또는 소득세의 과세표준, 다시 말하면 각 사업연도의 소득 또는 과세소득금액을 산정하기 위한 독자적인 계산기구를 갖고 있지 않다. 즉 법인세법 또는 소득세법은 각 사업연도의 소득 또는 과세소득금액을 계산하기 위한 독자의 자기완결적인 계산기구를 갖추지 않고 법인 또는 개인의 기업회계상의 당기순손익을 출발점으로 하여 세무회계(법인세법 또는 소득세법상의 규정)와의 차이를 조정하도록 함으로써 유도적으로 각 사업연도의 소득 또는 과세소득금액을 산출하는 구조를 취하고 있다.[113]

그런데 법인 또는 개인의 기업회계상의 당기순손익은 기업회계기준에 의하여 산정된다. 그러므로 법인세법 또는 소득세법의 과세표준의 계산에 관한 규정은 합리적인 사유가 없는 한 기업회계기준을 바탕으로 하여 그 용어 또는 개념을 기업회계기준에서의 용어 또는 개념과 일치시킬 필요가 있다고 하겠다.

다. 내국세법・관세법 및 지방세법간 통일성 유지

1) 내국세법・관세법 및 지방세법간 균형의 유지

내국세, 관세 또는 지방세에 관한 법제도는 모두 조세에 관한 법제도로서 특별한 경우를 제외하고는 동일한 법원칙의 규율을 적용받고 있다. 그러므로 내국세법・관세법 및 지방세법간 통일성이 유지될 필요성이 있다.

---

111) 조세법・상법 및 기업회계기준과의 괴리의 전형적인 예로서 회사의 합병과 분할에 따라 발생하는 합병차익・합병차손・분할차익 및 분할차손에 관한 취급을 들 수 있다.

112) 박정우・정래용,「세법과 기업회계」,『상법 및 증권거래법 등과의 조화방안에 관한 연구』, 한국경제연구원, 2004, pp. 43~47.

113) 岸田貞夫,『現代稅法解釋 －手續法・爭訟法における課題と考察－』, 株式會社ぎょうせい, 1992, p. 308 : 渡邊淑夫, 『法人稅法』, 中央經濟社, 1995, p. 95 : 吉牟田勳, 『法人稅法詳說』, 中央經濟社, 1995, p. 28 : 山田守之,『法人稅の理論と實務』, 中央經濟社, 1999, p. 40.

내국세의 납세자는 동시에 관세의 납세자 또는 지방세의 납세자가 될 수 있으므로 내국세법·관세법 및 지방세법 간에 통일성이 결여될 경우에는 납세자로 하여금 혼란에 빠지게 할 우려가 있다. 합리적인 사유가 없는 한 내국세법·관세법 및 지방세법 간에 균형을 유지할 필요가 있는 것이다.

내국세법·관세법 및 지방세법상의 제도 간에 균형을 유지할 필요성이 사항을 예시하면 다음과 같다.

가) 조세부과와 세법적용의 원칙
나) 부과권의 제척기간
다) 환급청구권의 소멸시효
라) 소멸시효의 중단사유
마) 수정신고·경정청구 및 기한후신고
바) 가산세
사) 행정심판의 필요적 전치

2) 내국세법·관세법 및 지방세법 간 용어의 통일

내국세법·관세법 및 지방세법 간에 동일한 내용에 대하여 서로 다른 용어를 사용함으로써 납세자에게 혼란을 주고 있다. 특별한 사유가 없는 한 내국세법·관세법 및 지방세법간에 동일한 용어로 통일하는 것이 바람직하다.

관세법 및 지방세법상의 용어로서 내국세에 관한 법률상의 용어와 조정할 필요가 있는 사례를 예시하면 아래와 같다.

가) 지방세법상의 용어의 통일

지방세법상 다음의 용어는 내국세에 관한 법률상의 용어와 통일할 필요가 있다.

① 지방세법 제1조 제6호, 제7호 및 제10호의 보통징수, 신고납부 및 신고납입
② 지방세법 제30조의 2의 납입

③ 지방세법 제45조 제1항·제46조 및 제47조의 환부이자, 동조 제1항 및 제2항의 환부, 동조 제3항의 환부금

④ 지방세법 제71조의 수정신고와 제177조의3의 수정신고납부

⑤ 지방세법 제1조 제1항 제8호 및 제179조의 3 등에서의 특별징수와 제1조 제1항 제9호 등에서의 특별징수의무자

나) 관세법상의 용어의 통일

관세법상 다음의 용어는 내국세에 관한 법률상의 용어와 통일할 필요가 있다.

① 관세법 제46조의 과오납금

② 관세법 제11조의 인편송달[114)]

③ 관세법 제38조의3 (수정 및 경정)에서 수정과 경정

④ 관세법 제89조·제90조 및 제95조에서의 감면세, 관세법 제100조 및 제101조에서의 감세

라. 내국세법령 안에서의 통일성 유지

1) 상이한 내용의 규정 통일

동일한 사항에 관한 개별세법의 규정이 상이하여 납세자에게 혼란을 주는 경우가 적지 않다. 대표적인 사례를 중심으로 하여 그 내용을 검토하고 개선방안을 제시하고자 한다.

가) 평가법령의 통합과 재산의 평가 및 시가의 산정방법의 통일

(1) 평가법령의 통합

국세기본법을 비롯하여 대부분의 세법에 재산의 평가에 관한 규정을 두고 있다. 그 규정이 중복적일 뿐만 아니라 그 내용이 통일적이지 못하여 매우 혼란스럽다.

114) 관세법 제11조 (납세고지서의 송달) ①관세의 납세고지서는 납세의무자에게 직접 교부하는 경우를 제외하고는 인편 또는 우편으로 송달한다.

그리고 동일한 재산임에도 불구하고 합리적인 사유 없이 평가방법을 달리하고 있는 경우가 적지 않다. 이로 인하여 조세법령이 복잡하여지고 과세형평이 침해되고 있다.

세법상 재산평가에 관하여는 다음과 같은 개선방안을 고려하여 볼 수 있다.

첫째, 독일의 평가법(Bewertungsgesetz)과 같이 모든 세목에 공통되는 재산평가에 관한 법률을 별도로 제정하는 방안이다. 독일의 평가법은 전문이 152개조로 이루어져 있는데 그 편제는 다음과 같다.

제1편 평가의 총칙(§1-§16)[115]

제2편 평가의 특례

제1장 통일평가(Einheitsbewertung) (§19-§109a)

제2장 특례규정과 위임(§121-§123)

제3장 통합협정 제3조에 있어서의 재산평가규정(§125-§137)

제4장 증여세 및 부동산취득세에 있어서의 부동산소유권의 평가규정(§138-§150)

제3편 종결규정(§151-§152)

둘째, 국세기본법에 별도의 장(章)에서 재산의 평가에 관한 일반규정을 마련하는 방안이다.

위의 두 방안 중 어느 방안을 채택하더라도 재산평가에 관한 법률 또는 국세기본법상의 평가에 관한 규정과 달리 평가방법을 정하여야 할 특별한 사정이 있는 경우에는 개별세법에서 특례규정을 두어 해결하여야 할 것이다.

(2) 재산의 평가 및 시가의 산정방법의 통일

각 개별세법에 산재하고 있는 재산의 평가방법, 시가의 개념 및 산정방법을 통일하고 이를 국세기본법에서 수용하도록 한다. 재산의 평가 및 시가의 산정에 있어서 국세기본법상의 재산의 평가 및 시가의 산정에 관한 규정과 달리 산정하여야 할 특

115) 적용범위, 경제단위에 의한 평가, 평가의 원칙과 통상가격, 기업재산의 평가, 유가증권 및 물적회사의 지분 등의 평가, 금전채권 및 채무의 평가, 반복적 수익 및 급부의 원본가격, 종신의 수익 및 급부, 수익 및 급부의 연간가격의 산정 등에 관하여 규정하고 있다.

별한 사정이 있는 경우에는 개별세법에서 특례규정을 두어 해결하여야 할 것이다.

나) 연대납세의무자에 대한 송달

연대납세의무자에게 서류를 송달하고자 할 때에는 그 대표자를 명의인으로 하며, 대표자가 없는 때에는 연대납세의무자 중 국세징수상 유리한 자를 명의인으로 한다. 다만, 납세의 고지와 독촉에 관한 서류는 연대납세의무자 모두에게 각각 송달하도록 하고 있다[116].

한편 세무서장 등이 상속세및증여세법 제76조의 규정에 의하여 결정한 상속세의 과세표준과 세액을 상속인·수유자 또는 수증자에게 대통령령이 정하는 바에 의하여 통지하여야 한다. 이 경우 상속인 또는 수유자가 2인 이상인 경우에는 대통령령이 정하는 바에 의하여 그 중 1인에게만 통지할 수 있으며 이 통지의 효력은 상속인 또는 수유자 모두에게 미친다고 규정하고 있다[117].

이와 같은 상충되는 규정으로 인하여 그 해석상 혼란을 초래하고 있다.[118]

국세기본법은 상속세및증여세법 등과 같은 개별세법이 서로 충돌할 경우에 국세기본법의 규정이 상속세및증여세법 등과 같은 개별세법의 규정에 우선하여 적용하도록 되어 있다. 다만, 상속세및증여세법 등과 같은 개별세법이 국세기본법 제2장제1절, 제3장제2절·제3절 및 제5절, 제4장제2절(조세특례제한법 제104조의7제4항에 의한 제2차 납세의무에 한한다), 제5장제1절·제2절제45조의2, 제6장제51조와 제8장에 대한 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 개별세법이 정하는 바에 의하여야 한다.[119]

그런데 연대납세의무자에 대한 납세고지서 송달에 관한 국세기본법의 규정(제8조: 국세기본법 제1장 제3절)이 상속세및증여세법 제77조에 우선하여 적용되도록 규정되어 있다.

그렇다면 상속세및증여세법 제77조 후단의 규정은 이를 삭제하는 것이 바람직하

116) 국세기본법 제8조 제2항.
117) 상속세및증여세법 제77조.
118) 이와 관련한 다툼으로는 대법원 2004.10.28. 선고 2003두2873 판결: 대법원 2004.4.27. 선고 2002두7326 판결: 대법원 2002.7.12. 선고 2001두3570 판결: 대법원 2001.11.27. 선고 98두29530 판결: 대법원 2001.11.9. 선고 98두8923 판결: 대법원 2000.11.28. 선고 99두3089 판결: 대법원 1999.2.25. 선고 98두17388 판결: 대법원 1993.12.21. 선고 93누10316 판결 등 무수히 많다.
119) 국세기본법 제3조 제1항.

다. 만일 상속세및증여세법 제77조 후단의 규정을 존치하기 위해서는 국세기본법 제3조 제1항을 개정하여야 할 것이다.

다) 신고기한

(1) 과세표준과 세액의 신고기한

현행 세법상 신고기한은 혼란스러울 정도로 다양하다. 익년도 5월 31일까지, 사업연도 종료일 또는 잔여재산가액확정일 등으로부터 3월 이내, 상속개시일부터 6월 이내, 증여받은 날부터 3월 이내, 과세기간 종료일부터 2월 이내, 과세기간 또는 예정신고기간 종료일부터 25일 이내, 다음 달 말일까지, 과세기간 종료후 31일 이내, 토지 등의 매매일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내, 다음 달 10까지, 분배일 등으로부터 1월 이내 등 세목마다 제각기 다르다.

세목마다의 특색에 따라 다음 달 10일 이내, 1월 이내, 3월 이내, 6월 이내 등으로 정형화하도록 한다. 그리고 신고기한이 기산일부터 1월을 초과하는 경우에는 월단위로 기한을 정하도록 한다.

그 구체적인 방안을 제시하면 다음과 같다.

(가) 다음 달 10일 이내

원천징수한 소득세·법인세 및 농어촌특별세 등의 납부기한은 다음 달 10일 이내로 한다.

(나) 1월 이내

토지 등 매매차익예정신고, 양도소득과세표준 예정신고, 소득세 사업장현황보고, 부가가치세 확정신고 및 예정신고, 특별소비세의 과세표준신고, 교통세의 과세표준신고, 주세의 과세표준신고, 증권거래세의 과세표준신고, 교육세(금융보험업자)의 과세표준신고, 법인의 청산소득에 대한 중간신고

(다) 2월 이내

소득세 중간예납, 법인세 중간예납

(라) 3월 이내

법인세(각 사업연도의 소득, 청산소득)의 과세표준 신고, 증여세의 과세표준 신고, 소득세의 과세 표준신고

(마) 6월 이내

상속세 과세표준 신고

(2) 과세표준의 신고기한 외의 그 밖의 신고기한

과세표준의 신고기한 외의 그 밖의 신고기한도 혼란스러울 정도로 다양한 실정이다. 15일 이내, 20일 이내, 31일 이내, 2월 이내, 90일 이내, 3월 이내, 6월 이내 등 그 내용에 따라 제각기 다르다.

신고의 내용에 따라 20일 이내, 1월 이내, 2월 이내, 3월 이내, 6월 이내 등으로 정형화하도록 한다. 그리고 신고기한이 기산일부터 1월을 초과하는 경우에는 월단위로 기한을 정하도록 한다.

라) 가산세

(1) 신고불성실가산세와 납부불성실가산세

모든 세목에 공통적으로 적용되는 신고불성실(무신고, 과소신고)가산세 및 납부불성실(미납부, 과소납부)가산세에 관한 사항은 국세기본법(국세통칙법)에서 통합적으로 규정하는 것이 바람직하다. 신고납부불이행에 대하여 신고불성실가산세와 납부불성실가산세를 분리하지 않고 산출세액의 10%에 상당하는 납부불성실가산세만을 과징하고 있는 교통세 및 농어촌특별세에 있어서도 다른 세목의 가산세와 마찬가지로 신고불성실가산세와 납부불성실가산세로 분리하여 과징하도록 한다.

신고불성실가산세는 무신고가산세와 과소신고가산세로 구분하여 무신고가산세를 과소신고가산세보다 중과하도록 한다.

각 세목에서 국세기본법상의 신고불성실가산세와 납부불성실가산세에 관한 일반규정보다 중과세하여야 할 특별한 사정이 있는 경우에는 특례규정을 두어 해결하도록 한다.

(2) 그 밖의 가산세

신고불성실가산세와 납부불성실가산세 외 그 밖의 가산세, 특히 보고불성실가산세의 가산세율을 조정할 필요가 있다.

현행법상 세금계산서 미교부 및 부실교부, 세금계산서합계표의 미제출 및 부실제출, 계산서 미교부 및 부실교부, 세금계산서합계표의 미제출 및 부실제출에 대하여는 거래금액의 1%에 상당하는 가산세를 과징한다.

이에 대하여 지급조서의 미제출 및 부실제출, 기업집단재무제표 미제출, 주식변동상황명세서 미제출 및 누락 등에 대하여는 거래금액의 2%에 상당하는 가산세를 과징한다. 두 유형의 가산세 간에 형평이 맞지 않는다. 이를 조정할 필요가 있다고 하겠다.

(3) 가산세의 감면 사유의 보완

가산세의 감면사유에 가산세를 부과할 수 없는 정당한 사유를 추가하도록 한다. 그 구체적인 사유는 대법원 판례를 정형화하여 예시하도록 한다.

2) 정의규정의 확대

빈번하게 사용하는 중요한 용어에 관한 정의규정을 추가·신설함과 동시에 내국세법령 간의 용어를 통일하도록 한다.

먼저 조세법전반에서 빈번하게 사용하는 용어에 대하여는 국세통칙법(현행 국세기본법 제2조)의 정의규정에 추가하도록 한다. 국세통칙법(현행 국세기본법 제2조)에 추가할 용어로서는 중소기업, 주권상장법인, 코스닥상장법인, 주소, 거소, 본점, 주사무소, 지점, 과점주주, 소액주주, 지배주주, 우리사주조합, 임원, 사용인 등을 들 수 있다.

다음으로 소득세법, 소비세법, 상속세및증여세법 등과 같은 개별세법에서만 빈번하게 사용하는 용어에 대하여는 그 개별세법의 초두(제1조 또는 제2조)에 정의규정을 신설할 필요가 있다. 그리고 법인세법의 경우에는 현행의 정의규정(제1조)을 확충·보완하여야 한다.

가) 국세통칙법상의 정의규정의 확대

현행 국세기본법 제2조에서는 국세, 세법, 원천징수, 가산세, 가산금, 체납처분비, 지방세, 공과금, 납세의무자, 납세자, 제2차 납세의무자, 보증인, 과세기간, 과세표준, 과세표준신고서, 과세표준수정신고서, 법정신고기한, 세무공무원, 정보통신망, 전자신고와 같은 19개 용어에 대하여 정의규정을 두고 있다.

이 밖에 국세통칙법상의 정의규정에 추가하여야 할 용어를 예시하여 보면 다음과 같다.

(1) 중소기업

중소기업에 대하여는 손금산 또는 필요경비산입범위의 확대·준비금의 손금 또는 필요경비산입·세액공제·세액감면·결손금 소급공제 등 각종 세제상 우대조치를 마련하고 있는 경우가 있다.

법인세법 제25조(접대비범위액의 확대), 법인세법 제72조(결손금 소급공제의 허용), 법인세법시행령 제62조 제1항 제9호(대손금 범위의 확대), 소득세법 제35조(접대비범위액의 확대), 소득세법 제85조의2(결손금 소급공제의 허용), 소득세법시행규칙 제25조 제1항 제5호(대손금 범위의 확대),조세특례제한법 제2장 제1절 중소기업에 대한 조세특례(제4조 내지 제8조의 2), 조세특례제한법 제10조(연구 및 인력개발비에 대한 세액공제)·제12조(기술이전소득 등에 대한 조세특례)·제24조(생산성향상에 시설투자 등에 대한 세액공제)·제31조(중소기업간의 통합에 대한 양도소득세의 이월과세 등)·제33조(사업전환중소기업에 대한 과세특례)·제34조(중소기업의 금융채무상환 등에 대한 과세특례)·제41조(중소기업의 주주 등의 자산증여에 대한 법인세 등 과세특례)·제63조(수도권과밀억제권역 외 지역이전 중소기업에 대한 세액감면)·제64조(농공단지입주기업 등에 대한 세액감면)·제100조의2(중소기업 최대주주 등의 주식할증평가 적용 특례) 및 제132조(최저한세율의 경감) 등이 이에 해당한다.

그 밖에 법인세 분납기간에 있어서도 特例(분납기간 : 45일)를 인정하고 있다(법인세법 제64조 제2항). 그리고 중소기업법인의 주식의 양도에 대하여는 낮은 양도소득

세율(10%)을 적용하도록 하고 있다.

다음으로 법인의 최대주주 등의 주식을 평가함에 있어서는 그 주식 등의 평가액에 그 가액의 20%(중소기업의 경우에는 10%) 또는 30%(지분율이 50%를 초과하는 경우로서 중소기업의 경우에는 15%)에 상당하는 가액을 가산하도록 하고 있다(상속세및증여세법 제63조 제3항 및 상속세및증여세법시행령 제53조 제6항).

위에서 살펴 본 바와 같이 중소기업이라는 용어는 조세특례제한법, 소득세법, 법인세법, 상속세및증여세법 등에서 빈번하게 사용되고 있으므로 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

(2) 주권상장법인과 코스닥상장법인

주권상장법인이란 유가증권시장에 상장된 주권을 발행한 법인을 말한다(법인세법 제18조 제6호 및 증권거래법 제2조 제13항 제3호). 위에서 유가증권시장이라 함은 유가증권의 매매거래를 위하여 한국증권거래소가 개설하는 시장을 말한다. 그리고 코스닥상장법인이란 코스닥시장에 상장된 유가증권을 발행한 법인을 말한다(법인세법 제18조 제6호 및 증권거래법 제2조 제15항).

기관투자가가 주권상장법인 및 코스닥상장법인으로부터 받은 배당소득금액의 90%에 상당하는 금액을 익금불산입한다(법인세법 제18조 제6호).

또한 주권상장법인 및 코스닥상장법인의 주식 중 대주주가 아닌 기타의 주주가 유가증권시장 또는 코스닥시장에서 양도하는 주식의 양도차익에 대하여는 양도소득세를 과세하지 아니한다. 그러나 기타의 주권비상장법인의 주식은 대주주가 아닌 기타의 주주가 양도하더라도 양도소득세를 과세한다. 그리고 주권상장법인의 과점주주에 대하여는 그 법인에게 징수부족액이 발생하는 경우에도 제2차 납세의무를 지우지 않는다(국세기본법 제39조 및 제40조).

이 밖에도 지주회사의 수입배당금 익금불산입(법인세법 제18조의2)·수입배당금의 익금불산입(법인세법 제18조의3)·사업손실준비금의 손금산입(조세특례제한법 제8조의 2)·종업원의 주식매수선택권에 대한 과세특례(조세특례제한법 제15조 제1항) 등과도 관련이 있다.

다음으로 주식의 평가에 있어서 주권상방법인의 주식과 코스닥상장법인의 주식은 주권비상장법인의 주식의 평가와 차이가 있다(상속세및증여세법 제63조 제1항 제1호).

위에서 살펴 본 바와 같이 주권상방법인과 코스닥상장법인이라는 용어는 조세특례제한법, 소득세법, 법인세법, 상속세및증여세법 등에서 빈번하게 사용되고 있으므로 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

(3) 주소 등

주소와 거소에 관하여는 소득세법 제1조・제6조 내지 제8조・소득세법 제120조 제3항, 소득세법시행령 제2조, 상속세및증여세법 제1조 제1항・제4조 제4항・제6조, 상속세및증여세법 제1조 등에서 규정하고 있다.

그리고 본점 및 주된 사무소에 관하여는 법인세법 제1조・제9조, 법인세법시행령 제7조, 소득세법 제1조 제2항・제7조, 상속세 및 증여세법 제5조, 조세특례제한법 제61조 제3항・제63조・제63조의2, 국제조세조정에관한법률 제2조 제1항 등에서 규정하고 있다.

위에서 살펴본 바와 같이 주소와 거소, 본점 또는 주사무소라는 용어는 소득세법・법인세법・상속세및증여세법・조세특례제한법 또는 국제조세조정에관한법률 등에서 빈번하게 사용되고 있으므로 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

(4) 과점주주

국세기본법 제38조(출자자의 제2차 납세의무) 및 제39조(법인의 제2차 납세의무), 지방세법 제22조(출자자의 제2차 납세의무) 및 제23조(법인의 제2차 납세의무), 지방세법 제105조 제6항(과점주주에 대한 취득세 납세의무)에서 과점주주란 주주 1인과 그와 특수관계 있는 자의 소유주식수가 총발행주식수의 51% 이상인 경우로 정하고 있다. 이에 대하여 소득세법시행령 제158조 제1항 제1호(양도소득세의 과세대상자산 중 기타자산에 속하는 특정주식)에서는 주주 1인 및 기타주주가 소유하는 주식 등

의 합계액이 50% 이상인 법인의 주식을 양도한 경우에는 기타자산에 해당하도록 규정하고 있다.

위에서 살펴본 바와 같이 과점주주[120]라는 용어는 국세기본법·소득세법 등에서 빈번하게 사용되고 있으므로 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

(5) 소액주주

현행 세법상 소득세법 제20조 제3항 및 같은 법시행령 제40조 제1항, 법인세법 제119조 제2항 및 같은 법시행령 제161조 제3항, 법인세법시행령 제50조 제1호 및 제2호·제87조 제1항 제2호·제87조 제2항, 상속세및증여세법 제39조 및 같은 법시행령 제29조 제1항 등에서 소액주주에 관하여 규정하고 있다.

이와 같이 소액주주라는 용어는 소득세법·법인세법 및 상속세및증여세법 등에서 빈번하게 사용되고 있으므로 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

(6) 지배주주

지배주주에 관하여는 법인세법시행령 제87조 제3항·제43조 제3항 및 제46조, 소득세법 제20조 제3항 및 같은 법시행령 제40조 제3항, 조세특례제한법시행령 제13조 제8항 등에서 규정을 두고 있다. 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

(7) 우리사주조합

우리사주조합에 관하여는 소득세법 제20조 제3항 및 같은 법시행령 제39조, 법인세법시행령 제19조 제16호 및 제20조 제1항 제2호, 법인세법시행규칙 제44조 제3호, 조세특례제한법시행령 제13조 제8항 등에서 규정하고 있다. 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

120) 과점주주를 '주주 1인과 그와 특수관계 있는 자의 소유주식수가 총발행주식수의 과반수인 경우'로 정의하는 것이 법리상 타당할 것으로 생각된다.

(8) 임원

임원에 관하여는 법인세법 제33조 및 같은 법시행령 제60조, 법인세법시행령 제43조 제1항 및 제6항・제44조・제44조의 2・제45조・제46조・제50조・제87조 제1항・제106조 제1항, 소득세법시행령 제38조 제1항 제6호, 조세특례제한법 제18조의 2 제1항・제63조의 2 제4항, 조세특례제한법시행령 제13조 제8항・제60조의 2 제8항, 조세특례제한법시행규칙 제2조 제2항 등에서 규정하고 있다. 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

(9) 사용인

사용인이란 용어는 법인세법시행령 제42조 제1항・제43조・제44조・제44조의2・제45조・제46조・제87조・제89조, 법인세법 제33조, 국세기본법시행령 제20조 제9호, 조세특례제한법 제18조의 2 제1항, 부가가치세법시행령 제16조 제1항 등에서 사용하고 있다.

국세통칙법에 사용인의 정의규정을 신설할 필요가 있다.

(10) 금융기관

금융기관에 관하여는 법인세법 제73조 제5항, 법인세법시행령 제61조 제2항・제62조 제1항 및 제2항, 소득세법 제127조 제3항 및 제160조의 4, 상속세및증여세법 제83조 제1항, 상속세및증여세법시행령 제19조 제1항, 조세특례제한법 제89조 제1항 등에서 규정하고 있다. 국세통칙법에서 정의규정을 두는 것이 바람직하다.

나) 개별세법에서의 정의규정의 신설

소득세법, 법인세법, 상속세 및 증여세법, 부가가치세법 등과 같은 개별세법에서는 용어의 정의규정에 관한 조항을 별도로 두고 있지 않거나 두고 있는 경우에도 형식적인 모양만을 갖추고 있는 실정이다[121].

121) 법인세법 제1조에서는 내국법인, 비영리내국법인, 외국법인, 비영리외국법인, 사업연도와 같은 5개의 용어에 대하여, 그리고 종합부동산세법 제2조에서는 시・군・구, 시장・군수・구청장, 주택, 재산, 주택분 재산세, 토지분 재산세, 세대, 공시가격과 같은 8개의 용어에 대하여, 주세법 제3조

당해 개별세법에서 반복적으로 사용하는 용어에 대하여는 그 법률의 서두(제1조 또는 제2조)에 별도의 정의규정을 두는 것이 바람직하다고 하겠다.

참고로 일본의 경우에는 소득세법 제2조에서 국내, 국외, 거주자, 비영주자, 비거주자 등과 같은 55개의 용어에 관한 정의규정을, 그리고 법인세법 제2조에서 국내, 국외, 내국법인, 외국법인, 공공법인, 공익법인 등과 같은 76개의 용어에 관한 정의규정을 두고 있다.

3) 세법간의 용어의 통일

동일한 법령용어는 기본적으로는 같은 법률·법규명령은 물론이고 가능한 한 전체 법질서에 어디에서나 동일한 의미로 사용되어야 한다. 뿐만 아니라 같은 대상물의 표현에 있어서는 항상 같은 개념이 사용되지 않으면 안 된다.

즉, 법률용어에 있어서는 통일적 개념 설정이 요구되고 있는 것이다.

가) 동일한 용어에 대한 동일한 의미의 부여

현행법상 동일한 법령용어를 다른 의미로 사용하거나 같은 대상물의 표현에 있어서 서로 다른 용어를 사용하는 경우가 적지 않다.

아래에서는 동일한 용어에 대하여 각 세법마다 상이한 의미를 부여하고 있는 경우를 예시하면서 그 개선방안을 제시하고자 한다.

(1) 친족

친족관계의 범위에 관하여는 국세기본법시행령 제20조와 상속세및증여세법시행령 제13조 제6항의 규정 등에서 제각기 달리 규정하고 있어서 납세의무자에게 혼동을 주고 있다[122].

에서는 주류 등 9개 용어에 대하여 정의규정을 두고 있다. 그 밖의 개별세법, 즉 소득세법, 상속세 및 증여세법, 부가가치세법 등에서는 용어에 관한 정의규정을 두고 있지 않다.

122) 국세기본법시행령 제20조에서 친족을 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처, 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀, 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀, 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자, 배우자, 입양자의 생가의 직계존속, 출양자 및 그 배우자와 출양자의 養家

그리고 국세기본법 제73조(국세심판관의 제척과 회피) 제1항 제1호, 소득세법시행령 제98조(부당행위계산의 부인) 제1항・제40조(소액주주) 제4항・제79조(기부금의 범위) 제1항・제84조(수입금액의 계산) 제3항 및 제167조(양도소득의 부당행위계산) 제4항 등에서 친족의 범위에 관하여 구체적인 정의규정을 두고 있지 않으므로 그 해석상 다툼의 소지가 있다.

국세통칙법에서 기본적인 친족의 범위에 관한 정의규정을 두되, 다만 국세통칙법상의 친족의 범위에 관한 정의규정을 적용할 수 없는 특별한 사정이 있는 경우에 한하여 개별적으로 예외규정을 두어 해결하도록 한다.

국세기본법에서 친족에 관한 정의규정을 두는 경우에는 세법의 간소화, 친족에 관한 규정의 혼잡성의 제거에 기여하게 된다.

(2) 특수관계인 등

특수관계인의 범위에 관하여 관련 규정마다 제각기 달리 그 내용을 달리하고 있기 때문에 납세자에게 혼동을 주고 있다. 그 구체적인 내용은 다음과 같다.

첫째, 친족관계의 범위에 관하여는 국세기본법시행령 제20조와 상속세및증여세법시행령 제13조 제6항의 규정 등에서 제각기 달리 규정하고 있어서 납세의무자에게 혼동을 주고 있다[123].

둘째, 고용관계 및 경제적 의존관계의 범위에 관하여는 국세기본법시행령 제20조 항, 법인세법시행령 제87조 및 소득세법시행령 제98조 등에서 제각기 달리 규정하고 있기 때문에 이 역시 납세자에게 혼동을 주고 있다[124].

의 직계비속으로 규정하고 있다.
이에 대하여 상속세및증여세법시행령 제13조 제6항에서의 친족이란 국세기본법 제20조 제1항 제1호 내지 제8호에 해당하는 자 외에 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자를 포함하고 있다.

123) 국세기본법시행령 제20조에서 친족을 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처, 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀, 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀, 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자, 배우자, 입양자의 생가의 직계존속, 출양자 및 그 배우자와 출양자의 養家의 직계비속으로 규정하고 있다.
이에 대하여 상속세및증여세법시행령 제13조 제6항에서의 친족이란 국세기본법 제20조 제1항 제1호 내지 제8호에 해당하는 자 외에 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자를 포함하고 있다.

124) 국세기본법시행령 제20조에서는 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자로 사용인 기타 고용관

셋째, 출자관계 또는 출연관계의 범위에 관하여는 국세기본법시행령 제20조와 법인세법시행령 제87조 등에서 제각기 달리 규정하고 있어서 납세자에게 혼동을 주고 있다.

그리고 특수관계인의 범위를 정함에 있어서 법률에서는 막연히 "대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자"라고 규정하여 그 구체적인 범위를 전적으로 대통령령에 위임하고 있는데, 이를 둘러싸고 헌법 제75조의 포괄위임의 금지에 위반하는 것이 아닌가 하는 의문이 제기되고 있다. 국세기본법 제39조 제1항(대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자), 법인세법 제52조 제1항(대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자), 소득세법 제41조 제1항(거주자와 특수관계있는 자), 소득세법 제43조 제3항(거주자 1인과 그와 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자), 소득세법 제101조 제1항 및 제2항(거주자와 특수관계 있는 자), 상속세및증여세법 제35조 제2항(특수관계에 있는 자)을 비롯한 거의 대부분의 조항이 위와 같은 형식으로 대통령에게 특수관계인의 범위를 정할 권한을 포괄위임하고 있다.

이와 관련하여 법률이 대통령령에서 정할 특수관계인의 범위에 관한 대강적인 기준조차도 제시하고 있지 않으므로 위임입법의 한계를 설정하고 있는 헌법 제75조에 위반된다는 주장이 제기되고 있다.

결론적으로 국세통칙법에서 기본적인 특수관계인의 범위에 관한 정의규정을 두되, 다만 국세통칙법상의 특수관계인의 범위에 관한 정의규정을 적용할 수 없는 특별한 사정이 있는 경우에 한하여 개별적으로 예외규정을 두어 해결하도록 한다.

국세기본법에서 특수관계인에 관한 정의규정을 두는 경우에는 세법의 간소화, 특수관계인의 범위에 관한 규정의 혼잡성의 제거에 기여하게 된다.

계에 있는 자, 주주 등의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자를 들고 있다.

이에 대하여 법인세법시행령 제87조에서는 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자로 법인의 임원·사용인, 주주 등의 사용인, 주주 등의 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자, 이들과 생계를 함께하는 친족을 들고 있다. 소득세법시행령 제98조에서는 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자로 당해 거주자의 종업원 또는 그 종업원과 생계를 같이하는 친족, 종업원 외의 자로서 당해 거주자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 같이하는 친족을 열거하고 있다.

(3) 정상가액

소득세법시행령 제51조 제5항에서 사업자가 제조업자생산업자 또는 판매업자가 아닌 자로부터 물품을 인도받은 때에는 정상가액에 의하여 총수입금액를 계산하도록 하고 있다. 이 경우의 정상가액은 시가의 의미로 새겨야 할 것이다.

다음으로 소득세법시행령 제79조 제1항 제2호[125]에서 사업자가 특수관계 있는 자가 아닌 자에게 정당한 사유 없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액은 기부금으로 보도록 하고 있다. 이 경우의 정상가액은 시가에 시가의 100분의 30을 가감한 범위내의 가액으로 한다.

위에서와 같이 동일한 법령 안에서 정상가액이라는 용어를 상이한 의미로 규정함으로써 해석상 혼란을 초래하고 있다.[126] 이를 개선함이 마땅하다고 하겠다.

나) 같은 대상물의 표현에 있어서의 동일한 용어의 사용

같은 대상물의 표현에 있어서는 항상 같은 용어가 사용되지 않으면 안 된다. 만일 같은 대상물에 대하여 개별세법마다 그 용어가 달라지는 경우에는 납세자는 조세법령의 해석에 있어서 엄청난 혼란에 직면하게 된다. 그러므로 같은 대상물의 표현에 있어서는 언제나 동일한 용어가 사용되도록 배려할 필요가 있는 것이다.

아래에서는 동일한 대상물의 표현에 있어서 서로 다른 용어를 사용하고 있는 경우를 예시하면서 그 개선방안을 제시하고자 한다.

(1) 국세환급가산금과 과오납금의 환급금에 대한 이자

국세환급금에 대하여 지급하는 이자상당액을 국세환급가산금이라 한다.[127] 그럼에도 불구하고 소득세법 및 법인세법에서는 총수입금액 또는 익금불산입 항목인 국세환급가산금을 국세의 과오납금의 환급금에 대한 이자라고 표현하고 있어서 혼란을

125) 같은 내용에 관한 규정을 법인세법시행령 제35조 제2호에서도 두고 있다.
126) 국제조세조정에관한법률 제2조 제10호에서 거주자·내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계자가 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격, 독립기업간가격을 "정상가격"이라고 정의하고 있는데, 이 또한 정상가액과 용어가 비슷하여 혼동을 주고 있다.
127) 국세기본법 제52조.

주고 있다[128].

소득세법 및 법인세법에서는 총수입금액 또는 익금불산입 항목인 '국세의 과오납금의 환급금에 대한 이자'를 국세환급가산금으로 표현을 바꾸어야 할 것이다.

(2) 정부, 관할세무서장 또는 행정기관의 장 등

세법에서는 과세관청을 정부, 관할세무서장, 소관세무서장, 세무서장, 당해 행정기관의 장, 세무공무원 등으로 혼용함으로써 납세자로 하여금 혼동을 일으키게 하고 있다. 집행기관인 세무공무원으로 표현하여야 할 경우를 제외하는 가능한 한 관할세무서장[129]이라는 용어로 통일하는 것이 바람직하다고 본다.

현행의 국세기본법에서 정부, 소관세무서장, 당해 행정기관의 장, 세무공무원으로 표현하고 있는 경우를 예시하면 다음과 같다. 다른 세법에서도 국세기본법과 같은 양상을 보이고 있다.

(가) 정부

국세기본법 제9조・제16조 제3항・제17조・제22조 제1항・제40조 제1항 제1호・제47조・제48조 및 제84조 제3항, 국세기본법시행령 제10조의 2 제1호 등에서는 정부라고 표현하고 있다.

(나) 소관세무서장

국세기본법 제85조와 국세기본법시행령 제42조 등에서는 소관세무서장이라고 표현하고 있다.

(다) 행정기관의 장

국세기본법 제10조 제3항・제16조 제4항 및 제5항, 국세기본법시행령 제5조에서는 행정기관의 장이라고 표현하고 있다.

(라) 세무공무원

국세기본법 제81조의 2・제81조의 3・제81조의 5・제81조의 6・제81조의 7・제81조의 8・제81조의 9・제84조 제2항・제85조의 4에서는 세무공무원이라고 표현하고

128) 법인세법 18 제4호, 소득세법 제30조 제8항.

129) 국세기본법상 관할세무서장이라는 용어를 쓰고 있는 경우로서는 제6조의 2 제1항 및 제2항・제13조 제2항・제45조・제45조의 2・제49조・제82조 등을 들 수 있다.

있다. 위의 조항 중 일부의 조항은 집행기관인 세무공무원을 지칭하는 경우도 있으나, 대부분의 조항은 과세관청의 의미로 세무공무원이라는 표현을 사용하고 있다. 잘못된 표현이라고 하겠다.

(3) 비과세・면세・면제 및 감면

일반적으로 과세대상이 되는 과세물건을 그 성질이나 국가정책상의 필요 등에 의하여 과세에서 제외시키는 경우가 있다. 이와 같이 과세물건에서 제외시킨 소득・수익・행위 또는 재산 등을 비과세소득 등이라고 하며, 과세제외소득 등이라고도 부른다. 비과세소득 등은 과세물건을 구성하는 소득 등에 속하지만 과세권의 주체가 과세권을 포기한 소득 등이다. 즉 비과세소득 등은 소득세 등의 과세물건에서 제외되기 때문에 소득세 등의 납세의무가 성립될 여지가 없으며, 따라서 당연히 소득세 등의 과세표준에도 산입되지 아니한다.

이와 같은 비과세소득 등은 원칙적으로 납세의무자의 신청 또는 신고가 없더라도 당연히 과세에서 제외되며, 아울러 과세관청도 비과세소득 등을 소득세 등의 과세물건에서 제외시키기 위하여 특별한 절차나 별개의 행정처분을 거칠 필요가 없다.

일반적으로 법문상으로는 "--세를 부과하지 아니한다"[130]와 "--세를 과세하지 아니한다"[131]는 표현을 혼용하고 있다.

이에 대하여 세액감면 또는 면제의 대상이 되는 소득 등은 소득세 등의 과세물건을 구성하므로 총수입금액 등에 산입하며, 그 결과로 과세표준을 이루게 되는 것이다. 즉 과세표준에 산입하여 일단 세액을 확정하고 이와 같이 확정한 세액에서 그 확정행위와는 별개의 행정행위에 의하여 당해 세액의 전부 또는 일부의 급부의무를 소멸시키게 되는 것이다.

세액감면도 비과세와 마찬가지로 세제상의 우대조치의 일종이다. 이와 같은 세액감면은 기술개발의 지원, 산업구조조정의 장려, 인구의 지방분산의 촉진, 중소기업

130) 조세특례제한법 제13조 제1항・제14조 제2항・제87조 제1항・제87조의 2 제1항・제87조의 5 제2항・제88조 제1항・제88조의 2 제1항・제88조의 4 제2항・제88조의 5・ 제91조 제1항, 상속세및증여세법 제11조 제1항 및 제46조 등이 이에 해당한다.

131) 조세특례제한법 제18조의 2 제1항・제49조 및 제55조, 소득세법 제12조 등이 이에 해당한다.

의 보호육성, 산림개발사업의 육성, 자경농민의 보호, 특정한 공공사업의 지원 등을 위하여 설정된 세제상 장치이다.

특정한 소득 등에 대하여 어떤 세제상의 우대조치를 선택할 것인가, 즉 비과세·세액감면 또는 면제·세액공제 등과 같은 세제상의 우대수단 중 어떤 수단을 선택할 것인가는 순전히 입법정책상의 문제이다[132].

현행 세법에서는 비과세, 면세, 면제, 감면, 경감 등의 용어에 관하여 그 의미를 정의함이 없이 함부로 사용함으로써 납세자로 하여금 혼란을 주고 있다. 당해 조세우대조치의 법적 성격에 따라 정확한 용어를 선택하여 사용하는 것이 바람직하다고 하겠다.

아래에서 각 세법에서 비과세, 면세, 면제, 감면, 경감 등의 사용례에 관하여 검토하여 보기로 한다.

(가) 국세기본법

(나) 소득세법

(다) 법인세법

(라) 상속세및증여세법

(마) 부가가치세법

(바) 특별소비세법

(사) 종합부동산세법

(아) 조세특례제한법

(4) 연대납세의무

2인 이상의 사람이 하나의 납세의무에 대하여 연대하여 납부할 의무를 부담하는 것을 연대납세의무라 한다. 그리고 연대납세의무를 지는 사람을 연대납세의무자라고 부른다.

현행 세법에서는 연대납세의무에 관하여 “연대하여 납부할 의무를 진다”(국세기본법 제25조 제1항, 지방세법 제18조 제1항 및 제3항, 상속세및증여세법 제3조 제3

132) 김완석,『소득세법론』, (주)광교이택스, 2006, p. 445.

항과 제4조 제3항), “연대하여 납세의무를 진다”(소득세법 제2조 제1항 단서, 소득세법 제2조 제4항), “연대하여 납부할 책임을 진다”(국세기본법 제25조 제2항 및 제3항, 법인세법시행령 제127조 제1항, 소득세법 제157조 제1항) 또는 “연대하여 납부할 의무가 있다”(인지세법 제1조 제2항)라고 混用하여 규정하고 있는데, 그 표현하는 文言과 당해 연대납세의무의 성격 내지 유형이 일치하지 않기 때문에 혼선을 빚고 있다[133].

당해 연대납부의 성격, 즉 연대납세의무 또는 보충적 납세의무 등에 따라서 정확한 용어를 사용하도록 하여야 한다.

(5) 기간 및 기한

세법에서는 기한과 관련하여 “ ---이내”[134]라는 표현과 “---까지”[135]라는 표현을 혼용하고 있다. 그리고 기산일로부터 한 달 이내라는 의미로 “--부터 1월 이내”[136]와 “---부터 1개월 이내”[137]를 혼용하고 있다. 용어를 통일할 필요가 있다.

(6) 근로자・사용인 및 종업원

현행 세법상 근로자・사용인・종업원・사용인 기타 종업원・사용인 기타 종업인・임직원 등의 용어를 혼용하고 있어서 혼란을 주고 있다.

같은 의미로 쓰인 경우에는 하나의 용어로 통일하되, 특별한 사유로 인하여 통일된 용어를 사용할 수 없는 경우에 한하여 예외를 허용하도록 한다.

현행법상 근로자・사용인・종업원・사용인 기타 종업원・사용인 기타 종업인・임직원 등의 용어를 혼용하고 있는 사례를 예시하면 다음과 같다.

(가) 근로자

소득세법 제12조 제4호・제51조 제1항, 소득세법시행령 제11조・제12조・제16조

133) 김완석,「연대납세의무의 해석상 논점」,『법률행정논집』, 제9권, 서울시립대학교 법률행정연구소, 2001, p. 2.
134) 예를 들면 법인세법 제11조 제1항과 제60조 제1항이 이에 해당한다.
135) 예를 들면 소득세법 제164조 제1항, 소득세법시행령 제6조 제1항, 법인세법시행령 제26조 제3항이 이에 해당한다.
136) 예를 들면 법인세법 제76조 제6항 단서, 제7항 단서 및 제9항 단서가 이에 해당한다.
137) 예를 들면 소득세법 제81조 제5항 단서 및 제7항 단서가 이에 해당한다.

제1항 제2호・제17조・제17조의2 제1호・제26조 제1항・제40조의3 제3항 제4호・제110조 제1항 및 제3항・제110조의3 제4항, 법인세법시행령 제20조 제1항 제4호, 조세특례제한법 제88조 및 제88조의6 , 조세특례제한법시행령 제82조에서 근로자라는 용어를 사용하고 있다.

(나) 사용인

국세기본법시행령 제20조 제9호, 법인세법 제33조, 법인세법시행령 제42조 제1항・제43조・제44조・제44조의2・제45조・제46조・제87조・제89조, 조세특례제한법 제18조의2 제1항, 부가가치세법시행령 제16조 제1항 등에서 사용인이라는 용어를 사용하고 있다.

(다) 종업원

소득세법 제12조 제5호・제22조 제4항 및 제5항제25조 제2항제29조 제1항제35조 제4항, 소득세법시행령 제12조 제3호・제18조 제9호・제38조・제42조의2 제2항・제55조 제1항 제6호・제55조 제3항・제57조・제78조・제98조 제1항, 조세특례제한법시행령 제2조 제1항, 조세특례제한법 제15조 및 제94조에서 종업원이라는 용어를 사용하고 있다.

(라) 사용인 기타 종업원

국세기본법 제10조 제4항에서 사용인 기타 종업원이라는 용어를 사용하고 있다.

(마) 사용인 기타 종업인

조세범처벌법 제3조에서 사용인 기타 종업인이라는 용어를 사용하고 있다.

(바) 임직원

소득세법시행령 제38조 제12호 마목에서 임직원이라는 용어를 사용하고 있다.

(7) 질문조사와 질문검사 등

세무조사 또는 질문조사권의 행사에 관한 근거가 되는 조항의 제목을 표시함에 있어서 질문검사권(국세기본법 제76조, 부당이득세법 제6조), 질문・검사권(국세징수법 제27조, 특별소비세법 제26조, 교통세법 제22조), 질문・조사(소득세법 제170조, 법인세법 제122조, 부가가치세법 제35조, 상속세및증여세법 제84조), 질문・검사(증

권거래세법 제17조, 인지세법 제11조), 세무공무원의 질문·검사 및 처분(주세법 제52조) 등의 용어로 혼용하고 있다.

마. 위임입법의 한계 준수

헌법은 제38조에 "모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다"라고 규정하였고, 제59조에서 "조세의 종목과 세율은 법률로 정한다"라고 규정하여 조세법률주의를 선언하고 있다. 이러한 헌법규정에 근거를 둔 조세법률주의의 이념은 과세요건을 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로 규정하도록 하여 국민의 재산권을 보장하고, 과세요건을 명확하게 규정하여 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 보장하기 위한 것이다.

그러나 사회현상의 복잡다기화와 국회의 전문적·기술적 능력의 한계 및 시간적 적응능력의 한계로 인하여 조세부과에 관련된 모든 법규를 예외없이 형식적 의미의 법률에 의하여 규정한다는 것은 사실상 불가능할 뿐만 아니라 실제에 적합하지도 아니하기 때문에, 경제현실의 변화나 전문적 기술의 발달에 즉시 대응하여야 할 필요 등 부득이한 사정이 있는 경우에는 법률로 규정하여야 할 사항에 관하여 국회제정의 형식적 법률보다 더 탄력성이 있는 행정입법에 위임함이 허용된다고 할 것이다.

우리 헌법도 제75조에서 "대통령은 법률에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항……에 관하여 대통령령을 발할 수 있다"고 규정함으로써 위임입법의 근거를 마련함과 동시에 위임은 '구체적으로 범위를 정하여' 하도록 하여 그 한계를 제시하고 있다. 즉 하위명령에의 위임은 개별적·구체적 위임이어야 하며, 일반적·포괄적 위임은 허용되지 않는 것이다.

과세요건에 관한 사항의 규율을 대통령령 등에 위임할 경우에는 법률에 미리 대통령령 등으로 규정될 내용 및 범위의 기본사항을 구체적으로 규정하여 둠으로써 행정권에 의한 자의적인 법률의 해석과 집행을 방지하고 의회입법과 법치주의의 원칙을 달성할 필요가 있다. 헌법 제75조의 입법취지에 비추어 볼 때 "구체적으로 범

위를 정하여"라 함은 법률에 대통령령 등 하위법규에 규정될 내용 및 범위의 기본사항이 가능한 한 구체적이고도 명확하게 규정되어 있어서 누구라도 당해 법률 그 자체로부터 대통령령 등에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있어야 함을 의미한다고 할 것이다. 이 경우에 예측 가능성의 유무는 당해 특정조항 하나만을 가지고 판단할 것은 아니고 관련 법조항 전체를 유기적·체계적으로 종합 판단하여야 하며, 각 대상법률의 성질에 따라 구체적·개별적으로 검토하여야 한다.

그리고 이와 같은 위임의 구체성·명확성의 요구 정도는 그 규율대상의 종류와 성격에 따라 달라질 것이지만 특히 처벌법규나 조세법규와 같이 국민의 기본권을 직접적으로 제한하거나 침해할 소지가 있는 법규에서는 구체성·명확성의 요구가 강화되어 그 위임의 요건과 범위가 일반적인 급부행정의 경우보다 더 엄격하게 제한적으로 규정되어야 하는 반면에, 규율대상이 지극히 다양하거나 수시로 변화하는 성질의 것일 때에는 위임의 구체성·명확성의 요건이 완화되어야 할 것이다.

현행 세법의 조항 중 위임입법의 한계를 일탈한 조항을 구체적으로 검토하고 이를 개선하는 것이 바람직하다고 하겠다.

3. 조세법편제의 개선

가. 조세법편제의 개편기준의 정립

1) 법령편제의 기준

2) 조세법 편제의 재편기준의 정립

조세법은 조세법의 이용자의 이해력을 높이는 방향으로 그 편제가 재편되어야 한다. 조세법의 이용자들이 관련 규정을 쉽게 찾고 이해력을 증진시키기 위해서는 다음과 같이 조세법의 편제가 재편되어야 한다.

가) 조세법의 편제기준

조세법은 조문의 다과 및 그 내용의 복잡성을 기준으로 하여 소득세법·법인세법은 장·절·관·항으로 세분한다. 그리고 상속세및증여세법은 장·절·관으로, 국세기본법·국세징수법·주세법은 장·절로, 그 밖의 세법은 장으로 구분한다.

나) 개별세법의 편제는 원칙적으로 제1장 총칙, 제2장 과세요건, 제3장 확정·징수 및 환급절차, 제4장 보칙으로 구성한다.

특히 제2장의 과세요건에 관한 사항을 조세법 이용자의 이해력을 높이는 방향으로 편제·배열하도록 한다. 그 배열은 가능한 한 납세의무자, 과세물건 및 과세물건 제외(비과세), 과세표준의 계산, 세율과 세액의 계산, 세액공제, 면제와 감면의 순서로 규정하도록 한다.

제3장에서는 확정·징수 및 환급절차에 관하여 규정하는데, 그 배열은 과세표준과 세액의 신고 및 납부, 과세표준과 세액의 결정·경정 및 징수, 세액의 환급의 순서로 정하도록 한다.

다) 개별세법 중 조문이 많고 그 내용이 복잡한 소득세법·법인세법은 납세의무자 등과 같은 일정한 기준에 따라 법령을 세분하여 편제할 필요가 있다.

(1) 현행 소득세법은 납세의무자에 따라 거주자와 비거주자로 구분하고, 거주자에 대한 납세의무는 다시 거주자의 종합소득·퇴직소득 및 산림소득에 대한 납세의무와 거주자의 양도소득에 대한 납세의무로 세분하여 편제하고 있다.

소득세의 편제에 있어서 현행의 제2장의 거주자의 종합소득·퇴직소득 및 산림소득에 대한 납세의무와 제3장의 거주자의 양도소득에 대한 납세의무에 관한 규정을 통합하여 제2장에 거주자의 납세의무에 관한 규정을 두되, 그 제2장을 소득세법의 이용자에 따라 제1절 사업자(사업소득, 부동산임대소득 및 산림소득을 얻는 거주자)에 대한 납세의무, 제2절 근로소득자에 대한 납세의무. 제3절 양도소득자에 대한 납세의무, 제4절 그 밖의 소득자에 대한 납세의무로 세분하도록 한다.

(2) 법인세법은 법인세의 납세의무를 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세, 내국법인의 청산소득에 대한 법인세 및 외국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세 납세의무로 구분하여 편제하고 있다.

납세의무의 범위, 과세표준의 산정, 과세방법 등에 차이가 있기 때문에 위와 같은 편제방법을 유지하는 것이 바람직하다고 하겠다.

(3) 소득세법상의 제2장 거주자의 납세의무 중 제1절 사업자(사업소득, 부동산임대소득 및 산림소득을 얻는 거주자)에 대한 납세의무, 제2절 근로소득자에 대한 납세의무, 제3절 양도소득자에 대한 납세의무, 제4절 그 밖의 소득자에 대한 납세의무와 제4장 비거주자의 납세의무, 법인세법상의 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세, 내국법인의 청산소득에 대한 법인세 및 외국법인의 법인세 별로 개별세법의 편제에 따라 규정하여야 할 것이다.

즉 과세요건, 확정·징수 및 환급절차로 배열하되, 과세요건에 관한 사항은 가능한 한 납세의무자, 과세물건 및 과세물건제외(비과세), 과세표준의 계산, 세율과 세액의 계산, 세액공제, 면제와 감면의 순서로 규정하도록 한다. 그리고 확정·징수 및 환급절차에 관하여 규정하는데, 그 배열은 과세표준과 세액의 신고 및 납부, 과세표준과 세액의 결정·경정 및 징수, 세액의 환급의 순서로 정하도록 한다.

(4) 장 및 절의 첫 조문에는 그 장 및 절의 개관규정(outline of chapter)을 두도록 한다. 그리고 복잡한 과세표준의 계산과정 및 세액산출의 과정이 따르는 경우에는 산식 또는 흐름도(flowchart)를 제시하도록 한다.

(5) 모든 조세법령의 편제가 동일한 편제기준에 의하여 편제될 필요가 있다. 앞의 제4장의 문제점에서 지적한 바와 같이 동일한 소비세법에 속하는 부가가치세법, 특별소비세법, 주세법의 편제가 동일한 기준에 의해서가 아니고 각각의 편의에 의하여 이루어지고 있기 때문에 이용자에게 혼란을 주고 있는 것이다.

나. 조항의 번호를 부여하는 체계의 개선

조항의 번호를 부여하는 체계(Numbering System)는 항구적이고 간결한 것이 이상적이다. 더욱이 조항이 색인의 역할을 수행할 수 있다면 더욱 바람직하다고 하겠다. 그러나 어떠한 번호부여의 체계도 이러한 기준을 모두 충족시키지는 못한다.

현재의 조항의 부여 체계는 하나의 법률 안에서 연속적으로 일련의 번호를 부여하는 형태이다. 법률의 개정에 따라 새로운 조문을 신설할 필요가 있는 경우에는 조와 조 사이에 " --조의 2, ---조의 3, --조의 4"등과 같이 "제 xx조의o"에서 "o"에 2 이하의 일련번호를 부여하는 것이다. 그리고 특정조항을 폐지하려고 하는 경우에는 그 조항을 삭제하고 공란으로 비워두는 형태를 취하고 있다.

현행 외국에서의 조항의 번호를 부여하는 체계를 정리하여 보면 다음과 같다.

첫째, 여러 가지 형태의 문자 또는 숫자를 함께 사용하여 번호를 부여하는 방안이다. 영국의 Income and Corporation Taxes Act(ICTA) 1988의 section 159AB, 미국의 내국세법(Internal Revenue Code) section 25A, section 25B, 독일의 소득세법(Einkommensteuergesetz) 4a, 4b, 4c, 4d 등이 이에 해당한다.

둘째, 조문들 사이에 번호를 비워두는 방안을 고려할 수 있다. 법령을 절 또는 관 단위로 10단위 번호로 새로 시작하도록 하는 방안이다. 미국의 내국세법은 Part 별로 번호를 부여하고 있다.

셋째, 하나의 법률 안에서 연속적으로 일련의 번호를 부여하되, 법률의 개정에 따라 새로운 조문을 신설할 필요가 있는 경우에는 조와 조 사이에 " --조의 2, ---조의 3, --조의 4"등과 같이 "제 xx조의o"에서 "o"에 2 이하의 일련번호를 부여하는 방안이다. 일본이 이에 해당한다. 우리나라와 그 번호부여체계를 같이하고 있는 것이다.

넷째, 비워두는 번호 없이 두 가지 혹은 세 가지의 캐릭터를 사용하여 조항번호를 부여하는 방안이다. 이 방법이 세법을 더 명확하고 이용하기 쉽게 만들 뿐만 아니라 현재의 시스템보다 이후에 있을 변화를 더 잘 수용할 수 있을 것이다. 예를 들자면 1.1.3으로 표시하는 방안으로서 첫 번째 캐릭터는 법령의 편(Part)을, 두 번째 캐릭터는 편(Part) 내의 장(Chapter)을, 그리고 세 번째 캐릭터는 장(Chapter) 내

의 條(section)를 표시한다.

조세법을 전면적으로 개편할 경우에는 네번째의 방안이 바람직하다고 하겠다. 법률의 편제에 따라 특정법률이 장・절・관으로 세분되어 있는 경우에는 제1장 제1절 제1관 제3조는 1.1.1.3으로 표시하게 된다. 다만, 어느 방안에 의하든 종전의 조항 표시가 잘 유지될 수 있는 조항 번호의 부여체계를 선택하는 것이 바람직하다. 조세법을 비롯한 모든 법령은 역사를 갖고 있으며, 그 변천의 역사가 법조항에 그대로 유지되도록 하는 것이 법령의 해석 또는 개선에 있어서 많은 도움이 된다. 뿐만 아니라 기존법령의 조항을 근거로 하여 판례나 행정심판례가 집적되기 때문에 종전의 조항 번호를 유지하는 것은 법령해석의 흐름의 파악에 도움이 되는 것이다.

다. 시행령 및 시행규칙 조항의 법률 조항과의 일치

법률, 시행령 및 시행규칙의 조항이 서로 상이하기 때문에 법령을 해석함에 있어서 어려움이 적지 않고, 해당 조항을 찾는 데 불편이 따르고 있다.

이를 해소하기 위해서는 다음과 같이 시행령 및 시행규칙의 조항을 법률 조항과 일치시킬 필요가 있다. 미국의 경우에는 시행령(Regulation)의 조항은 예를 들면 § 1.165-5로 표기하고 있다. 위에서 1은 소득세, 165는 법률조문, 5는 같은 사항에 관한 시행령의 일련번호이다.

제1방안은 법률의 조항, 시행령의 조항 및 시행규칙의 조항을 일치시키는 방안이다. 예를 들면 국세의 우선에 관한 국세기본법 제35조와 관련된 국세기본법시행령 및 국세기본법시행규칙은 국세기본법시행령 제35조 및 국세기본법시행규칙 제35조로 하는 방안이다.

예를 들어 국세기본법 제35조와 관련된 현행의 국세기본법시행령 제18조와 제18조의 2는 모두 국세기본법시행령 제35조에 통합하여 규정하도록 한다. 그리고 국세기본법 제35조와 관련된 현행의 국세기본법시행규칙 제11조의2는 국세기본법시행규칙 제35조로 규정하도록 한다.

이 경우에 시행령 및 시행규칙에서 정할 사항이 없는 경우에 당해 시행령 및 시

행규칙의 조항은 결번이 된다.

이 방안은 한 조문의 법률에 따르는 시행령 및 시행규칙의 조문이 적을 때에는 선택이 가능하나, 시행령 및 시행규칙의 조문이 많을 때(제4장의 문제점에서 예를 든 소득세법 제89조와 관련된 소득세법시행령 및 소득세법시행규칙의 경우)에는 선택하기 어렵다. 왜냐하면 시행령 및 시행규칙의 한 개의 조문에서 규율하여야 할 사항이 너무 많기 때문에 조문이 지나치게 길어지게 되고, 이로 인하여 이용자로 하여금 오히려 혼란에 빠뜨리는 결과를 초래하게 된다.

제2방안은 시행령의 조항 및 시행규칙의 조항을 법률의 조항을 기준으로 하되, 일련번호를 부여하는 방안이다.

예를 들면 국세의 우선에 관한 국세기본법 제35조와 관련된 국세기본법시행령은 국세기본법시행령 제35조, 제35조의2, 제35조의3, 제35조의4---로 한다. 그리고 국세기본법 제35조와 관련된 국세기본법시행규칙은 국세기본법시행규칙 제35조, 제35조의2, 제35조의3, 제35조의4---로 한다.

국세기본법 제35조와 관련된 현행의 국세기본법시행령 제18조는 국세기본법시행령 제35조로, 그리고 현행의 국세기본법시행령 제18조의 2는 국세기본법시행령 제35조의 2로 고친다. 그리고 국세기본법 제35조와 관련된 현행의 국세기본법시행규칙 제11조의2는 국세기본법시행규칙 제35조로 고치도록 한다.

이 경우에 시행령 및 시행규칙에서 정할 사항이 없는 경우에 당해 시행령 및 시행규칙의 조항은 결번이 된다.

제3방안은 미국에서와 같은 방법으로 시행령의 조항을 부여하는 방안이다.

결론적으로 법률 조항의 부여방안이 결정되면 이에 따라 시행령 및 시행규칙의 조항의 부여방안을 결정하여야 할 것이다.

참고로 제2방안에 의하여 소득세법 제89조와 관련된 소득세법시행령 및 소득세법시행규칙의 조항을 예시하여 보면 <표 Ⅴ-1>과 같다.

<표 Ⅴ-1> 소득세법 제89조 관련 소득세법시행령 및 소득세법시행규칙의 조항 예시

소득세법	소득세법시행령	소득세법시행규칙
제89조(비과세양도소득)	제89조(농지의 비과세) 제89조의2(1세대1주택의 범위) 제89조의3(1세대1주택의 특례) 제89조의4(장기저당담보주택에 대한 1세대1주택의 특례) 제89조의5(고가주택의 범위) 제89조의6(주택과 조합원입주권을 소유한 1세대1주택의 특례)	제89조(농지의 범위 등) 제89조의2(1세대1주택의 범위) 제89조의3(1세대1주택의 특례) 제89조의4(농어촌주택) 제89조의5(양도소득세 관련 서식) 제89조의6(다가구주택) 제89조의7(주택과 조합원입주권을 소유한 경우의 경매 등으로 인한 1세대1주택 특례의 요건) 제89조의8(주택과 조합원입주권을 소유한 경우의 취학 등으로 인한 1세대1주택 특례의 요건)

4. 알기 쉬운 세법으로의 개편

성문법은 문자 및 문장의 표현방법을 통하여 인식되는 법이므로 성문법에 있어서 표현방법의 역할은 매우 중요하다. 법이 일단 성문화되어 성립하게 되면 당해 성문법상의 문자 및 문장의 표현방법을 통하여 획득된 의미내용을 기초로 하여 인식되고 운용되는 것이다.

그러므로 법령은 그 법령의 내용이 제정권자가 의도하는 대로 정확하고, 명료하며, 또한 쉽게 표현되어야 한다.

예링(Rudolf Von Jhering)은 "입법자는 철학자처럼 생각하고 농부처럼 말해야 한다"고 충고하고 있다. 철학자처럼 생각하라고 한 것은 그 사고가 분명하여야 함을 말하는 것으로서 애매모호함을 철저하게 배격하라는 뜻이고, 농부처럼 말하라고 한

것은 법령문은 누구나 알아들을 수 있게 쉽고 꾸밈없이 서술하여야 한다는 의미이다.

입법에 있어서의 문언이나 표현·입법의 형식면에서의 기본적 지침에 관하여는 일찍부터 많은 학자들에 의하여 다양한 견해가 제시되고 있다.

아래에서 그 구체적인 입법표현방식에 관하여 살펴보기로 한다.

가. 표현의 정확성과 명확성 확보

1) 표현의 정확성

표현의 명확성은 입법자가 법령에 담으려고 하는 법규범의 내용이 수범자인 국민으로 하여금 그 법령에서 사용되고 있는 문자와 문장으로부터 원래의 취지대로 틀림없이 받아들여지게 하려는 데 그 의의가 있다. 그러므로 입법자는 부정확하거나 애매모호한 법문을 작성하여서는 안 되는 것이다.

법령이란 개개의 구체적인 사건을 그 규제의 대상으로 하는 것이 아니고 그 국가나 사회에서 일어날 가능성이 있는 일정한 사항에 일반적·보편적으로 적용될 수 있게 하려는 취지로 제정된 것이므로 법령의 형식이나 법문의 표현은 어느 정도 일반적·추상적인 용어나 불확정개념을 사용하지 않을 수 없다.

법령은 문자 또는 문장에 의한 표현능력의 한계, 지나치게 간결한 법문의 고집, 전문용어의 사용, 법령에서의 복잡다단한 사실관계의 규율, 입법자의 실수, 입법과정 중의 정치적 이유나 타협 등으로 인한 본래의 법문의 변질 등으로 인하여 정확성이 결여되거나 불명확하게 된다.

2) 불확정개념의 사용 지양

과세요건을 법률이라는 형식으로 규율하고 있다고 하더라도 그 규정의 내용이 추상적이고 다의적이어서 명확하지 않은 경우에는 과세관청에게 판단의 여지 또는 재

량의 폭을 넓혀줄 뿐만 아니라 자의적 해석을 허용하게 되어 과세요건 등을 법률사항으로 유보시킨 의의가 상실되는 것이다. 뿐만 아니라 납세자의 예측 가능성을 침해하는 결과를 초래하게 된다.

그러므로 과세요건을 정함에 있어서는 가능한한 확정적·일의적인 개념을 사용하여야 하며, 불확정개념의 사용을 피하는 것이 바람직하다.

헌법재판소가 불확정개념이 위헌인지 합헌인지의 판단하는 기준을 도출하여 보면 다음과 같다[138].

첫째, 당해 조문의 규정이 예측 가능성이 있는지 여부가 판단기준이 된다.

둘째, 법관의 법보충작용으로서의 해석에 의하여 그 의미가 구체적으로 명확화될 수 있는지 여부가 판단의 기준이 된다.

셋째, 규율대상의 가변성 또는 불확정개념의 불가피성의 유무가 그 기준이 된다.

넷째, 입법기술상 적정성이 인정되는지 여부가 판단의 기준이 된다.

3) 기속행위에 관한 표현의 명료화

조세법상 기속행위에 해당함에도 불구하고 마치 재량행위인 것처럼 표현하고 있는 경우가 있어서 세법의 이용자에게 혼란을 주는 경우가 적지 않다.

현행 세법의 규정을 보면 기속행위임에도 불구하고 일정한 요건을 갖춘 경우에 일정한 처분을 할 것인지의 여부가 과세관청의 재량사항인 것처럼 표현하고 있는 것이다.

그러므로 이와 같은 조항의 경우에는 법문에서의 "--을 할 수 있다."라는 표현을 "--을 하여야 한다."라는 표현으로 바꿀 필요가 있다.

이와 같은 조항을 예시하여 보면 다음과 같다.

가) 국세기본법 제47조 제1항

---

138) 헌법재판소 2002.05.30 선고 2000헌바81 결정, 부가가치세법 제13조 제1항 제3호 위헌소원.

나) 국세징수법 제57조 제1항

다) 소득세법 제41조 제1항

라) 소득세법 제101조 제1항

마) 법인세법 제52조 제1항

바) 부가가치세법 제17조 제3항

사) 부가가치세법 제17조의3 제1항

아) 부가가치세법 제26조의 3 제1항

나. 쉬운 표현으로 고쳐 쓰기

성문법에 있어서 법령의 내용은 법문의 표현을 통하여 인식되는 것이므로 입법형식, 법령에 있어서의 용어·문장 등은 가능한 한 알기 쉽게 표현되지 않으면 안 된다.

세법을 쉽게 이해할 수 있도록 알기 쉬운 용어를 선택하고, 전체내용을 쉽게 파악할 수 있도록 조문을 배열하여야 한다. 법문은 현대적인 용어로 쉽게 쓰되, 어려운 숙어나 지나치게 압축된 용어는 그 사용을 피하여야 한다.

1) 쉬운 용어로 고쳐 쓰기

법령은 쉽게 읽을 수 있어야 한다. 기본적으로 법령은 일반적으로 사용되는 언어로 작성되어야 한다. 평이한 용어에 있어서도 누구를 기준으로 한 평이한 용어인지가 문제가 된다.

조세법은 평균수준의 일반 국민이면 누구든지 쉽게 이해할 수 있도록 알기 쉽게 평이한 법문으로 만드는 것이 바람직하다. 그러나 세법을 아무리 쉽게 만든다고 하더라도 일반 국민이 용이하게 이해할 수 있을 정도로 세법을 쉽게 만드는 것은 어렵다고 하겠다. 그 규율 대상이 복잡하고 어려운 경제거래 또는 법률행위(금융파생상품, 신탁 등)이고, 그 내용이 기술성·전문성을 띠고 있으므로 아무리 쉽게 법률

을 정비한다고 하더라도 한계가 있기 때문이다. 평균수준의 일반 국민이 쉽게 이해하는 수준을 유지하지는 못한다고 하더라도 최소한 조세전문가가 쉽게 이해하는 수준은 유지되어야 할 것이다[139].

현행법에서 사용하고 있는 용어 중 지나치게 어려운 용어들을 몇 개 예시하여 보면 다음과 같다.

① 조세범처벌법 제7조 제3호 및 인지세법시행령 제11조 제3항에서의 "압날"

② 조세범처벌법 제12조 제1항의 재산을 "장닉·탈루"하--였을 때와 동조 제2항의 보관한 물건을 "장닉·탈루·소비 또는 훼손"하였을 때

③ 조세범처벌법 제13조 제10호의 법에 의한 납세증명표지가 "첩용"되어 있지 아니한 주류와 동조 제12호의 인지를 "첩용"함에 있어서 "소인"하지 아니한 자

④ 조세범처벌절차법 제4조 제1항의 범칙사건의 "증빙취집"

⑤ 조세범처벌절차법 제9조 제1항의 범칙사건의 조사에 의하여 "범칙의 심증을 얻는 때"와 몰수 또는 "몰취"에 해당하는 물품, 납부의 "신립", 동조 제3항의 정상이 징역형에 "처"할 것으로 "사료"되는 때

⑥ 국세기본법 제5조의 2 제1항의 "통신일부인"이 찍힌 날

⑦ 국세기본법 제16조의 제3항·국세징수법시행령 제35조 제4항 및 조세범처벌절차법 제5조의 "부기", 동조 제4항의 "결정서를 열람 또는 등초하거나 그 등본 또는 초본이 원본과 상위 없음"을 확인

⑧ 국세기본법 제81조의5 제2항 제4호의 신고내용에 "탈루나 오류의 혐의"를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우

⑨ 국세징수법 제25조의 신분을 표시하는 증표를 "휴대"하고 관계자에게 제시

⑩ 국세징수법 제26조 제2항의 재산을 "은닉"한 혐의가 있다고 인정되는 경우

---

139) 헌법재판소는 법문의 이해 가능성과 관련하여 "제56조 제2항 중 괄호부분은 일반인의 주의력으로는 쉽게 정확하게 이해하기도 어렵게 하였거니와 중요규정을 괄호 내에 압축하여 불충실하게 불완전하게 규정함으로써 그 적용을 받은 국민으로 하여금 재판권행사에 당혹과 혼선을 일으키게 하였다.---이러한 의미에서 국세기본법 제56조 제2항 괄호규정 부분은 재판을 받을 권리의 파생인 불변기간 명확화의 원칙에 반한다고 할 것이며, 이렇듯 법률전문가의 입장에서도 그 내용 파악이 어렵고 모호한 것이라면 신속한 재판을 받는데 기대만큼의 도움이 될 수 없을 것임은 물론 이를 내세워 정당화시킬 수도 없을 것이므로, 결국 헌법 제27조 제1항의 규정에 위반된다고 할 것이다." 고 판시한 바 있다(헌법재판소 1992.07.23. 90헌바2).

⑪ 국세징수법 제51조 제2항의 등기 또는 등록의 “촉탁”

⑫ 국세기본법 제21조 제1항 제8호의 “반출”

⑬ 주세법시행령 제57조 제1항에서의 “첩부”

⑭ 주세법 제29조 제1호에서의 “음용”

⑮ 주세법시행령 제64조 제1항에서의 “망실”

⑯ 소득세법 제80조 제2항 제1호 및 제4항, 법인세법 제66조 제2항 제1호 및 제4항, 부가가치세법 제21조 제1항 및 제3항에서의 “오류”

⑰ 소득세법시행령 제63조의 2 제1항 제1호 및 법인세법시행령 제29조 제1항 제1호에서의 “부식·마모 및 훼손”

⑱ 소득세법시행령 제88조의 2 제2항 제1호에서의 “멸실·손괴”

2) 예외규정의 정비

이중 또는 삼중의 예외규정을 두고 있기 때문에 그 의미가 명확하지 않거나 납세의무자로 하여금 그 해석에 있어서 혼란에 빠지게 하는 경우가 적지 않다.

예외규정에 대한 예외규정을 둘 때에는 항을 달리하여 별도의 항으로 규정하여야 하며, 한 문장 안에서 예외규정에 대한 예외를 설정하거나 예외규정에 대한 예외규정의 예외를 설정하는 것과 같이 이중 또는 삼중의 예외규정을 정하는 것은 피하여야 한다. 그리고 본문 중의 괄호 또는 단서조항에서의 괄호 안에서 다시 예외를 규정하는 입법방식도 지양하여야 한다.

이와 같은 사례로서 소득세법시행령 제154조 제2항 제3호 단서, 부가가치세법시행령 제14조(재화의 공급) 제2항 제2호, 법인세법시행령 제86조의2 (유동화전문회사 등에 대한 소득공제) 제1항 등을 들 수 있다. 이에 관하여는 제4장 현행 조세법체계의 문제점에서 설명한 바와 같다.

3) 준용규정의 명확화

가) 준용대상의 구체화

「준용한다」고 함은 특정조항(A 사항에 관한 규정)이 준용하고자 하는 사항(A와 다소 다르지만 대체로 유사한 B사항)의 성질에 따라 다소 수정되어 적용되는 경우에 사용된다[140].

그러므로 법령의 내용적인 반복보다 준용하는 것이 단순할 뿐만 아니라 그 준용에 의하여 내용파악에 어려움이 없을 경우에 한하여 준용이 허용되어야 할 것이다. 준용은 그 자체가 해석상 어려움이 따르기 때문에 준용대상을 특정조문으로 명시하지 않고 포괄적이거나 애매하게 표현하지 않도록 할 필요가 있다.

준용을 할 경우에는 준용된 당해 법령을 참조하지 않고서도 그 근본취지가 파악될 수 있을 정도로 준용규정이 이해될 수 있어야 한다. 그리고 준용의 대상이 되는 규정의 구성요건의 어떤 요소 또는 법률효과의 어떤 부분이 준용되는지를 분명히 하여야 한다.

현행법상 국세기본법을 비롯하여 국세징수법, 개별세법 등에서 폭넓게 준용규정이 이용되고 있는 실정이다. 이에 관하여는 제4장의 문제점에서 상세히 소개한 바 있다.

세법상의 준용규정을 전반적으로 재검토하고 준용규정이 위의 기준에 적합한지의 여부를 따져보고 부적합한 조항을 가려내어 개선할 필요가 있다고 하겠다.

헌법재판소는 종전의 국세기본법 제56조 제2항이 준용규정으로 인하여 그 내용파악이 어렵고 모호할 정도로 불명확하고 모호하기 때문에 위헌으로 판시한 바 있다.[141]

다음으로 준용규정과 관련하여 특히 국세기본법 제27조(국세징수권의 소멸시효) 제2항과 제25조의 2(연대납세의무에 관한 민법규정의 준용), 지방세법 제82조(국세기본법등의 준용), 지방세법 제84조(지방세에 관한 범칙행위에 대한 조세범처벌법등의 준용)의 준용범위를 둘러싸고 해석상 다툼의 소지가 적지 않다. 이를 개선하는

140) 법제처, 『법령입안심사기준』, 1996, p. 173.
141) 헌법재판소 1992.7.23. 선고 90헌바2, 92헌바2, 92헌바25 결정.

것이 바람직하다고 하겠다.

첫째, 민법의 소멸시효에 관한 규정의 준용범위와 관련하여 다툼의 소지가 적지 않다. 준용할 민법조항 및 그 범위를 구체적으로 적시하여야 한다.

둘째, 지방세의 부과와 징수에 있어서 준용할 국세기본법과 국세징수법의 구체적인 조항을 적시할 필요가 있다. 지방세법 및 다른 법령에서 정하고 있는 지방세의 부과와 징수에 관한 규정의 범위가 명확하지 않기 때문에 준용 여부를 둘러싸고 다툼이 이어지고 있는 것이다.

셋째, 지방세에 관한 범칙행위에 대하여 조세범처벌법령을 준용하도록 하고 있는 지방세법 제82조 제1항은 죄형법정주의와 관련하여 논란의 소지가 많다고 하겠다. 지방세의 처벌에 관하여는 별개의 법률에 의하여 처벌규정을 두는 것이 마땅하다고 하겠다.

나) 재준용의 지양

다음으로 준용조항을 준용하는 재준용 조항은 피하여야 한다.[142] 준용은 다른 조문의 내용을 그대로 적용하는 것이 아니라 바꿔 읽어야만 적용이 가능하다는 점에 비추어 볼 때 재준용은 두 번에 걸쳐 바꿔 읽어야 한다는 해석상의 어려움이 있기 때문이다. 특히 재준용에 있어서 여러 조문을 한꺼번에 준용하는 방식은 가급적 피하도록 할 필요가 있다.

재준용 조항의 예로서는 소득세법 제118조[143], 소득세법 제118조의 8[144],법인세법 제62조의 2[145], 법인세법 제92조 제4항[146], 법인세법 제95조의 2[147], 법인세법 제97

142) 조정찬, 「준용에 관한 몇 가지 문제」, 『법제』, 2000년 10월호, p. 35.

143) 소득세법 제118조에서는 제74조를 준용하도록 하고 있는데, 제74조 제1항 내지 제5항의 과세표준확정신고의 특례에서는 제70조 제4항 및 제5항의 규정을 준용하도록 하고 있다.

144) 소득세법 제118조의 8에서는 소득세법 제118조를 준용하도록 하고 있는데, 소득세법 제118조에서는 소득세법 제74조를 준용하도록 하고 있으며, 소득세법 제74조에서는 소득세법 제70조 제4항 및 제5항을 준용하도록 하고 있다.

145) 법인세법 제62조의 2 제5항에서 소득세법 제101조를 준용하는데, 소득세법 제101조 제3항에서 소득세법 제101조 제2항의 연수의 계산은 소득세법 제97조 제6항을 준용하도록 하고 있다.

146) 법인세법 제92조 제4항에서는 소득세법 제99조를 준용하는데, 소득세법 제99조에서는 상속세및증여세법 제63조를 준용하도록 하고 있다.

147) 법인세법 제95조의 2에서 소득세법 제101조를 준용하는데, 법인세법 제91조 제3항을 준용하는데, 법인세법 제91조 제3항을 적용함에 있어서 당해 자산의 양도시기 및 취득시기에 관하여는 소득

조 , 소득세법시행령 제167조의 4 제4항, 소득세법시행령 제167조의 5 제2항, 소득세법시행령 제167조의 6 제4항, 소득세법시행령 제168조의 2 제4항, 상속세및증여세법시행령 제72조 제4항 등을 들 수 있다.

다) 상위법령의 조문을 준용한 하위법령의 정비

대통령령 등 하위법령에서 모법 또는 다른 법률의 일부 조문을 준용하는 규정은 법형식별 소관의 원칙에 위배되는지의 여부를 둘러싸고 다툼이 있다.[148] 상위법령의 조문을 준용한 하위법령은 정비하는 것이 바람직하다고 하겠다. 그 예로서는 소득세법시행령 제167조 제5항, 소득세법시행령 제175조의 2 제2항, 소득세법시행령 제183조의 2 제2항, 소득세법시행령 제212조 제2항, 법인세법시행령 제89조 제6항, 법인세법시행령 제102조 제2항, 법인세법시행령 제131조 제1항 및 제3항, 상속세및증여세법시행령 제51조 제1항, 상속세및증여세법시행령 제67조 제4항을 들 수 있다.

라) 준용 등의 용어의 통일

현행 세법상 다른 법령이나 다른 조항을 준용하거나 적용하도록 규정함에 있어서 '준용한다', '적용한다', '--에 의한다', '---의 예에 의한다', '--에 따른다'는 용어들을 혼용하고 있어서 해석상 혼란을 초래하고 있음은 전술한 바와 같다.

다른 법령이나 다른 조항을 준용하는 것인지 또는 적용하는 것인지를 분명하게 표현하여 해석상 논란의 소지를 원천적으로 제거하는 것이 바람직하다고 하겠다.

4) 법령의 인용방법의 개선

법령의 본문에서 다른 법령조항을 인용할 때에는 해당조항은 물론이고 그 조항의 제목 또는 내용의 요지를 병기하도록 개선하여야 한다. 일본, 영국, 미국 등의 법령에서도 이와 같은 인용방법을 채택하고 있다.

일본의 사례로서 국세통칙법 제18조를 예시하여 보기로 한다.

세법 제98조의 규정을 준용하도록 하고 있다.

148) 조정찬, 위의 논문 , pp. 31~32.

일본 국세통칙법 제18조(기한후신고)

① 기한내신고서를 제출하였어야 할 자(소득세법 제123조 제1항(확정손실신고), 제125조 제3항(年의 중도에 사망한 경우의 확정손실신고), 또는 제127조 제3항(年의 중도에 출국하는 경우의 확정손실신고), (이들 규정을 동법 제166조(비거주자에 대한 준용)에 있어서 준용하는 경우를 포함한다)의 규정에 의한 신고서를 제출할 수 있는 자로서 그 제출기한 내에 당해 신고서를 제출하지 않은 자 및 이들의 상속인 그 밖에 이들의 재산에 속하는 권리의무를 포괄하여 승계한 자(법인이 분할한 경우에 있어서는 법인세법 제82조의17 제2항(특정신탁의 각 계산기간의 소득에 대한 법인세의 납부의무의 승계(동법 제145조의8(외국법인에 준용)에 있어서 준용하는 경우를 포함한다)의 규정에 의하여 당해 분할을 한 법인의 법인세를 납부할 의무를 승계한 법인에 한한다)을 포함)은 그 제출기한 후에 있어서도 제25조(결정)의 규정에 의한 결정이 있기까지는 납세신고서를 세무서장에게 제출할 수 있다.

그리고 영국의 예로서는 사업 및 기타의 소득에 대한 소득세법[Income Tax (Trading and Other Income) Act] section 152(7)를 들 수 있다[149].

미국의 예로서는 내국세법(Internal Revenue Code) Section 172(d)(5), Section 174(b)(1)(C) 및 (c), Section 220(d)(4), Section 223(d)(4), Section 246(a)(1), Section 265(a)(1), Section 267(g), Section 275(a)(1) 등을 들 수 있다.

한편 본문과 관련되는 조항은 상호참조조항(cross references)을 두어 납세의무자에게 편의를 제공하는 것도 바람직하다. 예를 들면 미국의 내국세법 Section 1033(k), Section 1035(d), Section 1036(c) 등이 이에 해당한다.

5) 부칙조항의 개선

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

149) 예를 들면 Income Tax (Trading and Other Income) Act] section 152(7)에서 "See also- section 153 (meaning of "gilt-edged security" and "strip"), and section 154 (regulations for determining market value of securities or strips)."으로 표기하고 있다.

데 그쳐야 한다. 본칙에서 규정할 사항을 부칙에서 규정함으로써 납세의무자에게 혼란을 야기하는 사례는 피하여야 한다. 그 대표적인 사례로서는 소득세법 부칙(2003.7.30. 법률 제6958호) 제2조(근로소득공제 및 근로소득세액공제에 관한 특례), 소득세법시행령 부칙(2000.12.29. 대통령령 제17032호) 제21조(단순경비율 적용대상자에 대한 적용 특례) 등을 들 수 있다. 이에 관하여는 제4장 현행 조세법체계의 문제점에서 설명하였다.

6) 문장의 형태와 어법

명령과 금지는 가능한 한 명령적 형태로 표현하여야 한다. 그리고 문장의 형태는 긍정문을 사용하는 것이 바람직하다.

다음으로 법문은 가능한 한 능동태의 형태로 기술하여야 한다. 일반적으로 능동태의 문장이 수동태의 문장보다 이용자의 이해력을 높이기 때문이다. 다만, "판단되는" 또는 "인정되는"과 같이 주체의 주관이 개재될 우려가 있는 경우에는 객관성을 부각시키기 위하여 수동태를 쓰도록 한다.

문장의 시제는 원칙적으로 현재시재(하는 때, 되는 때)를 사용하도록 하되, 처벌내지 제재규정 등과 같이 과거형으로 사용하여야 할 경우에는 과거시제(한 때, 된 때)로, 그리고 앞 뒤 문맥과 연관 지어 미래형이 분명한 경우에는 미래시제(할 때, 될 때)를 사용하도록 한다[150].

그리고 법문에서의 어순이 제대로 되어있지 않거나 한글 맞춤법 등 어문 규범을 준수하지 않는 법문은 이에 부합하도록 개선하여야 한다.[151]

150) 법제처, 「법령입안심사기준」, 1996, p. 167.
151) 법제처, 「어려운 법률! 모든 국민이 알기쉽게 바꾼다」, 법제처보도자료(2006.11.28) 참조.

다. 긴 조문의 분리와 장문의 단문화

1) 긴 조문의 분리

지나치게 장문인 조문은 이를 몇 개의 조문으로 분리하여 규율하는 것이 바람직하다. 지나치게 장문이기 때문에 해석 및 이해가 어려운 조문의 예로서는 소득세법 제52조(특별공제), 상속세및증여세법 제48조(공익법인 등이 출연받은 재산에 대한 과세가액불산입 등) 등을 들 수 있다. 이에 관하여는 앞의 문제점에서 살펴보았다.

2) 장문의 분리

복문형태의 문장은 가급적 단문형태로 바꾸고, 지나치게 긴 문장은 2개 이상의 항·호·목으로 세분하여 규정하거나 2개 이상의 문장으로 분리하여 서술하도록 한다[152].

조세특례제한법 제7조(중소기업에 대한 특별세액감면)를 2002.12.11. 법률 제6762호에 의하여 다음과 같이 개정하였다. 법문은 조금 길어졌으나, 법문의 이해도는 눈에 띌 만큼 증진되었다. 현행 세법상 장문의 조항들을 이와 같이 2개 이상의 호 등으로 세분하거나 2개 이상의 문장으로 세분하여 납세자의 이해도를 높이는 것이 바람직한 것이다.

5. 내용이 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로의 개편

가. 방대하지만 의미가 분명한 세법으로의 개편

알기 쉬운 세법으로 만들기 위하여 세법의 내용을 축약하여 세법의 분량을 줄이는 것이 바람직한 것인지 아니면 세법의 분량은 방대하지만 세법의 내용을 상세하

152) 同旨: 山本庸幸,『實務立法技術』, 株式會社 商事法務, 2006, pp. 399~400.

게 다루면서도 의미가 분명하게 하는 것이 바람직한 것인지에 관하여는 논란의 여지가 있다.

우리나라의 세법은 지나치게 법문이 추상적이고 그 내용이 축약되어 있기 때문에 그 내용을 이해하기 어렵고 해석상 다툼이 속출하고 있으며, 조세법령의 지나친 축약성에 따른 공백을 기본통칙·해석편람·예규 또는 질의회신 등의 量産에 의하여 메꾸어 나가고 있는 실정이다. 이로 인한 납세비용은 엄청난 수준에 이를 것으로 추정된다.

세법의 내용을 구체적이고 상세하고 명료하게 개선함으로써 법령해석과정에서 빚어지고 있는 무익한 다툼을 완화할 필요가 있다. 즉 법령의 분량은 방대하지만 그 내용이 구체적이고 상세하며 의미가 분명한 알기 쉬운 세법으로 개편할 필요가 있는 것이다.

예를 들면 영국의 Capital Allowance Act 2001(2001 Chapter 2)[153], Income Tax(Earnings and Pensions) Act 2003(2003 Chapter 1)[154], Income Tax(Trading and Other Income) Act 2005(2005 Chapter 5)[155]와 같이 내용을 상세하게, 그리고 평이한 용어로 알기 쉽게 개편하는 것이 바람직한 것이다.

그러나 내용이 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로 개편함에 있어서도 법령의 분량이 지나치게 방대하여 납세의무자가 법령의 홍수 속에 허우적거리는 사례는 경계하여야 할 것이다.

나. 시행령에서의 예시규정 및 사례의 도입

시행령에서는 미국에서의 Regulation에서와 같이 예시규정 및 사례를 많이 두어 납세의무자가 쉽게 이해할 수 있도록 구성할 필요가 있다.

이하에서는 이해를 돕기 위하여 미국의 Treasury Regulation 중의 몇 개 조문을 소개하고자 한다.

---

153) 전문이 581개 조항으로 되어 있다.
154) 전문이 725개 조항으로 되어 있다.
155) 전문이 886개 조항으로 되어 있다.

1) Sec. 1.172-4 및 Sec. 1.172-6

2) Sec. 1.1031(k)-1 (g)[156)]

다. 개관규정의 도입

각 장 및 절마다 개관규정을 두어 당해 장 및 절에서 어떤 사항을 규율하고 있는지에 관하여 그 내용을 개괄적으로 소개하여 이해력을 높이도록 한다.

아래에서는 참고로 영국의 The Income Tax(Trading and Other Income) Act 2005에서의 개관규정을 소개하기로 한다.

라. 산식의 확대

이용자의 세법에 대한 이해도를 증진시키기 위하여 산식을 도입할 필요가 있다. 현행 세법에서도 제한적이기는 하나, 일부의 조항에 산식을 도입하여 세법의 이해도를 높이고 있다. 이를 더욱 확대하여야 할 것이다.

현행법상 법문 중에 산식을 도입한 사례를 예시하여 보면 다음과 같다.

가) 소득세법 제65조(중간예납) 제8항

⑧ 제3항의 규정에 의한 중간예납추계액의 계산은 다음 각호의 산식의 순서에 따라 계산한다.

1. 종합소득과세표준 = (중간예납기간의 종합소득금액×2) - 종합소득공제
2. 종합소득산출세액 = 종합소득과세표준 × 기본세율
3. 중간예납추계액 = (종합소득산출세액/2) - (중간예납기간종료일까지의 종합소득에 대한 감면세액·세액공제액, 토지등매매차익예정신고산출세액·수시부과세액과 원천징수세액)

156) Sec. 1.1031(k)-1의 전문의 분량이 많기 때문에 (g)항만을 소개하기로 한다.

나) 소득세법 제81조(가산세) 제4항

다) 상속세및 증여세법시행령 제29조(증자에 따른 이익의 계산방법 등) 제3항

마. 표 및 흐름도 등의 활용

세법의 이해도를 높이기 위하여 흐름도(flowchart), 로드 맵 조항, 도표(diagram) 등을 활용하도록 한다. 특히 소득세 과세표준의 산정과정, 종합소득공제의 항목 및 주요 내용, 종합소득세액의 계산 특례, 소득세액의 산출과정, 소득세 가산세의 항목과 주용 내용, 소득세의 세액공제, 법인세 과세표준의 산정과정, 세무조정의 과정, 소득처분의 유형과 주요내용, 법인세액의 산출과정, 법인세 가산세의 항목과 주요 내용, 법인세의 세액공제, 상속세의 과세표준의 산정과정, 상속재산공제의 항목 및 주요 내용, 상속세액의 산출과정, 증여세 과세표준의 산출과정, 증여세액의 산출과정, 부가가치세 납부세액의 계산과정 등을 흐름도 또는 도표 등을 활용하여 설명하는 경우에는 세법의 이해도의 증진에 크게 기여할 수 있을 것으로 보인다.

6. 지방세법체계의 개선

가. 지방세법과 조례와의 관계의 명확화

1) 지방세법과 조례와의 관계의 명확화

헌법은 제117조에서 지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있도록 하고 있다. 지방세의 부과징수와 관련하여 지방자치법 제126조에서 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다”고 정함과 아울러 지방세법 제2조에서 “지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과징수 할 수 있다”고 정하고 있다.

위의 규정만에 의하면 지방세법만을 근거로 하여 직접적으로 지방세를 부과·징수할 수 있는 것으로 새겨야 할 것이다. 그런데 지방세법 제3조 제1항은 "지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다"고 규정함에 따라 당해 조항의 해석을 둘러싸고 논란이 제기되고 있다.

즉 지방세법 제3조 제1항의 해석에 있어서 지방세법이 직접 주민을 구속하는 효력을 갖는지의 여부가 그 주된 쟁점을 이루는 것이다. 이와 관련하여 지방세법이 직접 주민을 구속한다는 견해(직접효력설)와 지방세법은 지방세조례를 제정하기 위한 하나의 표준법에 지나지 않으며 지방세법에 근거하여 제정한 지방세조례만이 직접 주민을 구속한다는 견해(간접효력설)가 대립하고 있는 것이다.

지방세법령의 직접효력성에 관하여 명문의 규정을 두어 다툼의 소지를 제거할 필요가 있다고 하겠다. 특히 지방세법령은 원칙적으로 직접 주민을 구속하지만, 지방의 특수성을 고려하여 지방세법령에서 특별히 그 규율을 조례에 위임하고 있는 사항에 한하여 그 위임에 따라 제정된 지방세조례의 규정을 적용하도록 하여야 할 것이다.

2) 지방세조례에의 위임의 확대

현행의 지방세법에서 지방세의 세목, 과세객체·과세표준·세율과 같은 과세요건, 기타 부과·징수에 관한 사항에 관하여 지나치게 상세한 규정을 두고 있기 때문에 지방자치단체의 과세자주권이 큰 제약을 받고 있다는 비판이 가하여지고 있음은 문제점에서 지적한 바와 같다.

현행법의 해석상 지방자치단체가 지방세조례로써 자주적으로 규율할 수 있는 범위는 지방세법령에서 그 범위를 정하여 위임하고 있는 사항에 그치고 있다. 그런데 지방세법령에서 지방세의 세목은 물론이고 과세객체·과세표준·세율과 같은 과세요건, 기타 부과·징수에 관한 사항에 관하여 빠짐없이, 그리고 상세하게 규정하다 보니 지방세조례로써 규율할 수 있는 여지는 극히 한정되어 있다.

그러므로 현행의 지방자치단체의 지방세조례는 지방세법령의 내용을 그대로 옮겨 놓은 것으로서 어느 지방자치단체의 지방세조례이든 그 내용이 천편일률적인 것으로 되어 버렸다. 즉 현행의 지방세조례는 지방자치단체가 제정한 법규의 형식으로 존재하지만 내용적·실질적으로 보면 국가가 제정한 지방세법령과 크게 다른 것이 없다고 하여도 과언이 아니라고 하겠다.

그러므로 지방세조례에의 위임범위를 넓힘으로써 지방자치단체의 특수성을 반영할 수 있도록 개선하여야 한다. 이 경우에 지방세의 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과징수에 관한 필요한 사항의 조례에의 위임의 정도는 법규명령의 경우와는 달라서 법률에 의한 광범위한 위임도 허용된다고 새겨야 한다[157]. 왜냐하면 조례제정권자인 지방의회는 선거를 통하여 그 지역적인 정당성을 지니고 있는 주민의 대표기관이고, 헌법이 지방자치단체에 대하여 포괄적인 자치권을 보장하고 있는 취지에 비추어 볼 때 授權法의 내용이 법규명령에서와 같은 정도의 개별성·구체성을 요구하는 것은 아니라고 하겠다.

그렇다고 하더라도 지방세법에서 새로운 조세의 신설을 백지상태로 송두리째 조례에 위임하거나 "조례제정을 통하여 징세할 수 있다"는 것과 같은 형식의 지방자치단체에 대한 일반적인 授權은 인정될 수 없는 것이다[158].

헌법재판소는 지방세조례는 지방세법 등의 위임이 있는 경우에 제정할 수 있다는 입장을 취하면서도 법규명령에서와는 달리 지방자치단체에게 폭넓은 授權을 허용하고 있다. 헌법재판소는 과세면제 또는 불균일과세 등에 관한 특별감면조례의 제정근거가 되는 지방세법 제7조 제2항에 대하여 지방세법의 要綱的 성격, 지방의회의 주민의 대표성 등을 내세워 합헌이라고 판시한 바 있다[159].

---

157) 금철수, 『헌법학개론』, 박영사, 2003, p. 1065: 금계환, 『헌법학정해』, 박영사, 1997, p. 1068: 정하중, 「조례제정권의 범위와 한계」, 『고시연구』, 1998.8월호, p. 21.
158) 洪井善, 『地方自治法論』, 法英社, 1991, p. 291.
159) 憲法裁判所 1995. 10. 26, 94헌마242.

3) 지방세법 등에서의 비과세규정의 축소

현행 지방세법 및 조세특례제한법에서는 광범위하게 지방세의 비과세 및 감면에 관한 조항[160]을 설정하고 있다.

이와 관련하여 국가가 취득세·등록세·재산세 등과 같은 지방자치단체의 고유의 재원을 이루고 있는 지방세에 있어서 국가정책상의 필요에 의하여 법률로써 광범위하게 비과세 등의 규정을 濫設하는 것이 지방자치단체의 과세자주권을 침해하는 것이 아닌가하는 의문이 제기되고 있다.

취득세 등과 같은 지방세의 비과세 등에 의하여 달성하려고 하는 기간산업의 육성이나 법인 및 공장의 지방이전의 촉진 등은 국가의 산업정책 및 인구정책과 관련되는 문제이기 때문에 국가가 국고보조금의 지급 등과 같은 수단을 통하여 당해 산업의 육성 또는 지방으로의 공장이전 등을 유도함이 마땅하다고 하겠다. 그럼에도 불구하고 국가가 지방자치단체의 재원을 이루고 있는 지방세의 비과세 등의 조치를 통하여 국가의 특정 정책목적을 달성하려고 하는 것은 과세자주권 및 지방자치제도의 본질적 내용을 침해함으로써 위헌이라고 주장한다.[161]

이와 상반되는 견해로서 헌법상 과세자주권의 범위가 명료하지 않을 뿐만 아니라 그 내용 또한 일의적으로 정하기가 어렵기 때문에 그 구체화는 지방자치제의 취지·지방자치의 본질적 내용 등을 종합적으로 고려하여 입법자가 결정할 立法裁量事項에 해당한다고 할 수 있다. 그러므로 입법자가 그 입법재량에 의하여 지방세법에서 비과세 등으로 규정한 사항에 대하여는 지방자치단체의 과세자주권이 발생할 여지가 없다고 주장한다.[162] 즉 지방자치단체는 지방세법의 규정이 허용하는 범위 안에서만 주민에 대하여 지방세를 부과징수할 수 있는 것이므로 국가가 지방세법에서 비과세 등의 규정을 두었다고 하더라도 그것만으로 바로 과세자주권을 침해하였

160) 예를 들면 地方稅法 제106조 내지 제110조, 제126조 내지 제128조, 제162조 및 제163조, 제174조, 제183조 및 제184조, 제196조의 4, 제199조 내지 제201조, 제234조의 11 및 제234조의 12, 제245조 및 제245조의 2, 제255조, 제261조 내지 제290조와 조세특례제한법 제119조 내지 제121조 등이 이에 해당 한다.

161) 鴨野幸雄,「自治體財政における憲法と法律と條例」,『納稅者の權利』, 勁草書房, 1991, p. 9: 北野弘久,『稅法解釋の個別的硏究Ⅱ』, 學陽書房, 1982, p. 236.

162) 淸永敬次,「國稅と地方稅」, ジュリスト綜合特輯 No.33, 有斐閣, 1984, p. 84.

다고 할 수는 없는 것이다. 더욱이 특정한 국가정책을 달성하기 위하여 필요한 특정한 유형의 비과세 등의 규정을 지방세법에서 두고 있다고 하여 이를 지방자치단체의 과세자주권의 침해라고 단정하는 것은 타당한 태도라고 할 수 없다는 것이다[163].

생각건대 지방세법상의 비과세 등의 규정이 바로 지방자치단체의 과세자주권을 침해하여 위헌이라는 주장에 동의하기는 어렵다. 그러나 국가가 특정한 국가정책목적을 달성할 목적으로 지방세법에서 광범위하게 비과세 등의 규정을 남설하는 것은 그렇지 않아도 열악한 지방세수입의 감손을 초래하고, 지방자치제의 정착에 장애요인이 될 수 있음을 지적하지 않을 수 없다. 따라서 국가가 지방세법을 제정 또는 개정함에 있어서는 가능한 한 지방자치단체의 과세자주권을 보장 또는 신장하는 방향에서 비과세 또는 감면규정의 설정에 신중을 기할 필요가 있다고 하겠다.

나. 지방세법과 국세에 관한 법률과의 관계의 명확화

1) 국세기본법 등의 준용범위의 명확화

지방세법 제82조에서 "지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 기타 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다."고 규정하고 있다. 위의 조항의 해석과 관련하여 국세기본법과 국세징수법의 준용범위가 문제가 되고 있다.

현행법상 국세기본법과 지방세법에서 각각 규정하고 있는 사항으로서는 기간의 계산, 서류의 송달(지방세법에서는 유치송달을 인정하지 않음), 천재 등으로 인한 기한의 연장, 납세의무의 성립시기, 납세의무의 확정, 납세의무의 승계, 연대납세의무,

163) 福岡地裁 昭和55年6月5日判決.
이에 관한 判例評釋으로는 橋本博之, 地方團體の課稅權, 別冊ジュリスト120號 租稅判例百選(第三版), 有斐閣, 1992, pp.12-13: 中里實, 自治體の課稅權, 別冊ジュリスト131號 憲法判例百選Ⅱ(第三版), 有斐閣, 1994, pp.438-439: 和田英夫, 地方團體の課稅權, 別冊ジュリスト79號 租稅判例百選(第二版), 有斐閣, 1983, pp.16-17: 碓正光明, 地方財政の法律問題, 公法硏究제43호, 1981, pp208-209: 新井隆一, 大牟田市の電氣稅の違憲訴訟, 稅理 18卷6號 등이 있다).

제2차 납세의무, 양도담보권자의 물적납세의무, 납세의 고지 등과 납세담보(담보의 제공방법, 변경과 보충, 납부와 징수 등에 관한 규정이 없음), 부과권의 제척기간, 징수권의 소멸시효, 조세의 우선권, 가산세의 부과와 감면, 국세환급금과 국세환급가산금(과오납금과 환부이자), 납세보전(제37조 내지 제40조), 징수유예(제41조 내지 제44조), 심사와 심판(이의신청과 심사청구), 서류의 송달 등(제51조 내지 제64조), 납세자의 권리(제81조의 2 - 제82조의 10: 지방세법에서는 중복조사의 금지조항이 없음)를 들 수 있다. 위의 조항은 지방세법 제82조의 "이 법 및 기타 법령"에서 규정한 것에 해당하여 국세기본법과 국세징수법이 적용될 수 없다고 새겨야 할 것이다.

그렇다면 지방세법에서는 규정을 두고 있지 않는 국세기본법 및 국세징수법의 규율내용만이 지방세법에서의 준용대상이 된다고 하겠다. 이에 해당하는 사항으로서는 인격(국세기본법 제13조), 국세부과와 세법적용[실질과세(국세기본법 제14조), 신의성실(국세기본법 제15조), 근거과세(국세기본법 제16조), 조세감면의 사후관리(국세기본법 제17조), 세법적용의 기준·소급과세의 금지(국세기본법 제18조), 세무공무원의 재량의 한계(국세기본법 제19조), 기업회계의 존중(국세기본법 제20조)], 경정 등의 효력(국세기본법 제22조의 2), 과세관할(국세기본법 제43조 내지 제44조), 탈세제보자에 대한 포상금의 지급(국세기본법 제84조의 2), 체납 또는 결손처분자료의 제공(국세징수법 제7조의 2), 체납처분에 관한 규정(국세징수법 제3장) 등을 들 수 있다.

그럼에도 불구하고 그 준용범위를 둘러싸고 다툼이 제기될 소지가 높다. 이에 관하여는 명확한 규정을 두어 해결하여야 할 것이다.

2) 조세범처벌법령의 준용규정의 개선

지방세법 제84조에서 지방세에 관한 범칙행위에 대하여는 조세범처벌법령을 준용하며, 지방세 범칙행위의 처벌에 있어서는 조세범처벌절차법령을 준용하도록 하고 있다.

지방세의 과세요건 및 확정절차와 국세의 과세요건 및 확정절차 사이에는 차이가 적지 않으므로 지방세의 범칙사건에 있어서 조세범처벌법을 준용하는 경우에는 그 준용범위를 둘러싸고 다툼의 소지가 높다고 하겠다.

한편 지방세범에 대한 처벌에 있어서 다른 형벌규정을 준용하여 적용하는 것이 죄형법정주의, 특히 명확성의 원칙(Bestimmtheitsgrundsatz)에 위배되는 것이 아닌가 하는 점에서 의문이 제기되고 있다.

지방세 범칙행위의 처벌절차에 있어서 조세범처벌절차법령을 준용하는 것은 허용될 수 있겠지만, 지방세범의 구성요건에 관하여 조세범처벌법을 준용하는 것은 죄형법정주의에 위배된다고 하지 않을 수 없다.

지방세범의 처벌에 관한 규정을 지방세법 등에서 신설하는 것이 마땅하다고 하겠다.

7. 알기 쉬운 조세법 개편작업의 추진

가. 알기 쉬운 조세법 개편작업의 필요성

조세법은 납세자는 물론이고 과세관청도 쉽게 이해할 수 있도록 만들어질 필요가 있다. 알기 쉬운 조세법은 납세자의 경제활동에 있어서 법적 안정성과 예측 가능성을 보장하여 준다. 조세는 국민의 모든 경제생활과 밀접한 관련을 맺고 있기 때문에 세법상의 조세효과를 고려하지 않고 경제적인 의사결정이 이루어지는 경우란 상상하기 어렵기 때문이다.

다음으로 알기 쉬운 조세법은 납세자의 자발적인 납세순응도를 높이며 납세자의 납세순응비용과 과세관청의 행정비용을 현저하게 감소시킨다. 조세법체계가 복잡하고 조세법이 난해한 경우에는 납세의무자는 과세관청에 대한 조세법령의 질의, 조세전문가(변호사・세무사・공인회계사 등)에 대한 상담과 자문의 요청, 위법・부당한 과세처분 및 징수처분에 대한 행정상 쟁송의 제기 또는 사법상 구제절차의 이천에 따른 비용 등과 같은 납세순응비용을 추가로 지출하여야 한다. 이 밖에도 납세

의무자는 조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성에 기인하여 억울한 과세처분 및 징수처분에 대한 분노감과 불안감, 납세와 관련한 불확실성에 따른 불안감 등과 같은 주관적·심리적 비용을 지출하여야 한다. 그리고 조세법체계가 복잡하고 조세법이 난해한 경우에는 과세관청은 조세법의 질의에 대한 회신·예규의 발령 및 기본통칙의 정비에 따른 비용, 법령 해석에 있어서의 오류에 기인한 비용, 납세자의 행정상 쟁송 및 각종 구제절차의 대응에 따른 비용, 법령의 개정에 따른 비용 등과 같은 조세행정비를 추가로 부담하여야 한다.

조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성에서 기인한 납세순응비용 및 징세행정비의 규모를 측정하기란 쉽지 않으나, 이와 같은 납세순응비용과 조세행정비의 상당한 부분이 조세법체계의 복잡성과 조세법의 난해성에 기인하고 있음은 부인하기 어렵다.

세법의 복잡성과 난해성은 납세자의 조세제도의 공평성에 대한 신뢰를 떨어뜨리며 납세자에게 의도적 또는 비의도적인 조세회피의 유인을 제공하게 된다.

그러므로 복잡하고 어려운 현행의 조세법을 알기 쉽게 개선하는 작업이야말로 반드시 필요할 뿐만 아니라 당면한 절실한 과제라고 하지 않을 수 없다. 즉 알기 쉬운 조세법으로의 개편작업이야 말로 국가의 백년대계를 구축하는 초석을 놓는 작업이라고 하겠다.

그 구체적인 필요성에 관하여는 제2장의 조세법체계의 개선 필요성에서 설명한 바와 같다.

나. 알기 쉬운 조세법 개편을 위한 구체적인 방안

1) 기본방향

조세법령을 법령체계의 복잡성, 법령편제의 난잡성, 세법상의 문언 및 표현의 난해성, 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여 등과 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성과 난해성을 해소함으로써 알기 쉬운 세법으로 개편한다. 다만, 형식

상·체제상의 문제점 및 개선방안과 관련된 범위 안에서는 조세법의 내용 또는 실체적인 조세제도의 문제점 및 개선방안에 관하여도 제한적으로 개선하도록 한다.

2) 구체적 개편방안

가) 전담기구의 설치

조세법의 개편작업은 조세법체계의 개편과 조세법의 재작성 작업을 수행하여야 하므로 고도의 전문성을 갖춘 정책입안 공무원, 세무공무원, 조세법학자, 재정학자, 세무회계를 전공한 학자, 변호사, 공인회계사, 세무사, 관련 업계의 전문가, 한글학자를 망라하는 방대한 전문인력을 확보한 상설기구(개혁전담부서)를 설치하여야 한다.

개혁전담부서의 설치와 관련하여 재정경제부 세제실에 설치하는 방안과 한국조세연구원의 세법센터 안에 두는 방안 등을 고려하여 볼 수 있다.

다음으로 이와 같은 상설기구와는 별도로 전문분야별로 세분된 자문위원회를 구성하여 필요한 자문을 받도록 하여야 한다.

나) 충분한 예산의 뒷받침

조세법의 개편작업을 성공적으로 수행하기 위해서는 충분한 예산이 뒷받침되어야 한다. 조세법의 개편작업은 고도의 전문지식을 갖춘 많은 전문 인력을 확보하여야 하는데, 이에 관한 예산의 뒷받침이 충분하게 이루어지지 않으면 안 된다.

영국이나 오스트레일리아에서의 개편작업에서는 조세법체계의 개편작업에 매년 50억원 내지 100억원의 예산을 투입한 바 있다.

다) 장기적인 과제

조세법의 개편작업은 많은 시간이 소요되므로 장기적인 과제로서 최소한 5년 이상의 작업기간을 설정하여 수행하지 않으면 그 목적을 달성하기 어렵다. 영국이나 오스트레일리아에서는 5년 내지 10년의 장기적인 과제로서 수행하여 왔던 것이다.

다음으로 조세법 개편작업은 세목별로 다수의 전담팀을 구성하여 모든 법률을 동

시에 개편하는 방안과 세목별로 다단계로 나누어 연차적·단계적으로 개편하는 방안(예: 소득세법과 법인세법, 상속세및증여세법과 부가가치세법, 조세통칙법 등)을 고려하여 볼 수 있다.

Ⅵ. 요약 및 결론

조세법이 어려운 이유는 조세법의 실체적 내용의 복잡성 및 난해성에서 비롯되는 경우와 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성에서 비롯되는 경우로 나누어 볼 수 있다.

조세법의 실체적 내용의 복잡성과 난해성은 과세에 있어서의 형평성의 확보 및 조세회피행위의 규제 필요성, 정책수단으로서의 조세의 역할 증대, 경제의 성장에 따른 다양하고 복잡한 경제거래의 출현, 조세법의 기술성 등과 같은 조세법의 내용 그 자체 또는 실체적인 조세제도의 복잡성에서 기인하고 있다. 이와 같은 조세법의 실체적 내용의 복잡성과 난해성을 해결하기 위한 근원적인 방안으로서는 세목을 줄이면서 flat tax나 national retail sales tax와 같은 단순한 조세제도를 도입하는 방안과 현행의 조세제도의 기본골격을 유지한 채로 복잡하고 난해한 과세요건 및 확정절차에 관한 규정(최저한세, 세액계산의 특례, 인적공제 및 특별공제, 세액공제, 소득세 신고서식 등)을 단순화화는 방안을 제시할 수 있다.

다음으로 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성은 조세법령체계의 복잡성과 규정의 중복성, 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여, 조세법령 편제의 난잡성, 법문 및 표현의 애매성과 난해성, 법문의 지나친 축약성과 추상성 등에서 비롯되고 있다. 이와 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성을 해결하기 위해서는 조세법령의 체계·편제 및 표현방식 등을 전면적으로 개편할 필요가 있다.

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

그러므로 복잡하고 어려운 현행의 조세법을 알기 쉽게 개선하는 작업이야말로 중요할 뿐만 아니라 당면한 절실한 과제라고 하지 않을 수 없다. 즉 알기 쉬운 조세법으로 개편하는 작업이야말로 국가의 백년대계를 위한 초석임을 확인할 필요가 있는 것이다.

본 연구는 위와 같은 필요성에 따라 복잡하고 어려운 현행의 조세법을 알기 쉽게 개선하기 위한 구체적인 방안을 제시하는 데 그 목적이 있다. 복잡하고 어려운 조세법을 알기 쉽게 개편하기 위해서는 실체적인 조세제도의 복잡성·난해성은 물론이고 형식상·체제상의 조세법의 복잡성·난해성을 동시에 해결하기 위한 노력이 병행되어야 한다.

그러나 본 연구에서는 후자의 문제, 즉 법령체계의 복잡성과 규정의 중복성, 법령의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여, 법령편제의 난잡성, 세법상의 문언 및 표현의 난해성, 법문의 지나친 축약성과 추상성 등과 같은 조세법의 형식상·체제상의 복잡성과 난해성에 한정하여 그 문제점을 분석·검토하고 그에 대한 개선방안을 제시하고자 하였다. 다만, 형식상·체제상의 문제점 및 개선방안을 논의함에 있어서 그 형식상·체제상의 문제점 및 개선방안과 관련되는 범위 안에서 조세법의 내용 또는 실체적인 조세제도에 관하여도 제한적으로 그 문제점을 분석·검토하면서 개선방안을 제시하였다.

그런데 알기 쉬운 조세법으로의 개선을 위하여 형식상의 문제점의 개선만으로는 한계가 있음을 지적하지 않을 수 없다. 그러므로 과세의 형평성과 조세정책에 의하여 달성하고자 하는 국가정책의 목적이 크게 훼손되지 않는 범위 안에서 조세법상의 내용 및 실체적인 조세제도의 복잡성을 단순화하는 노력도 병행되어야 할 것이다. 그리고 지나치게 방만하고 많은 세목을 통합함과 아울러 목적세를 일반세로 흡수하는 방안도 함께 검토하여야 한다.

조세법을 알기 쉽게 개편하기 위해서는 알기 쉬운 조세법 개편을 전달할 기구 및 자문기구를 설치하고, 충분한 예산의 뒷받침 아래 장기적인 과제로서 수행해야 할 것이다. 즉, 조세법의 개편작업은 조세법체계의 개편과 조세법의 다시 고쳐 쓰기작업을 수행하여야 하므로 고도의 전문성을 갖춘 정책입안 공무원·세무공무원·조세

법학자・재정학자・세무회계를 전공하는 학자・변호사・공인회계사・세무사・관련 업계의 전문가를 망라하는 방대한 전문인력을 확보한 상설기구에서 전담하도록 하여야 한다. 그리고 이와 같은 상설기구와는 별도로 자문위원회를 구성하여 필요한 자문을 받도록 하여야 한다.

다음으로 조세법의 개편작업을 성공적으로 수행하기 위해서는 충분한 예산이 뒷받침되어야 한다. 조세법의 개편작업은 고도의 전문지식을 갖춘 많은 전문인력을 확보하여야 하는데, 이를 위한 충분한 예산이 뒷받침되지 않으면 안 된다. 그리고 조세법의 개편작업은 많은 시간이 소요되므로 장기적인 과제로서 최소한 5년 이상의 개편작업기간을 설정하여 꾸준하게 수행하지 않으면 그 목적을 달성하기 어렵다.

본 연구가 세무전문가조차도 어렵고 복잡하다고 느껴지는 조세법이 알기 쉽고 이해하기 쉬운 친근한 조세법으로 우리 앞에 다가오는 계기가 되었으면 하는 소망을 피력하면서 끝을 맺고자 한다.

참고문헌

강신구,「과징금 및 조세의 체납환급 가산금리에 대한 문제」,『법제자료』, 2004년 10월호.

姜仁崖,『租稅法Ⅰ』, 조세통람사, 1988.

강현철,『법령용어의 순화와 정비에 관한 법언어학적 연구』, 한국법제연구원, 2003.

丘秉朔,『新憲法原論』, 博英社, 1996.

權康雄,「地方自治團體의 課稅權의 根據와 範圍Ⅰ」,『月刊租稅』, 1997.3.

_____,『逐條 地方稅法解說』, (주)영화조세통람, 1998.

곽태원,『우리나라 조세제도 운영비 추정에 관한 연구』, 한국조세연구원, 1994.

_____,『조세론』, 법문사, 2000.

金南辰,『條例制定權의 範圍』, 考試硏究 97.9.

김남진・김연태,『행정법 Ⅰ』, 법문사, 2004.

김동건,『한국세제의 합리화에 관한 연구』, 연구보고서 제6집(1988.7), 한국조세연구소, 1988.

金聖鎬・金相美,『조례의 법적지위 및 제벙범위에 관한 입법정책적 방안』, 한국지방행정연구원, 1995.

김완석,『소득세법론』, (주)광교이택스, 2006.

_____,『법인세법론』, (주)광교TNS, 2005.

_____,「연대납세의무의 해석상 논점」,『법률행정논집』, 제9권, 서울시립대학교 법률행정연구소, 2001

金鎔珍,「지방자치단체의 과세권과 조례」,『月刊 租稅』, 1997. 8.

김재진,『납세편의의 증진을 위한 소득세 과세체계 개편방안』, 한국조세연구원, 2002.

_____,「세제 복잡성의 사회적 비용과 세제 단순화를 위한 선진국의 노력」,『재정포럼』, 2002년 12월호(통권 제78호), 한국조세연구원, 2002.

김중권,「다른 법규범의 적용준용(지시)의 공법적 문제점에 관한 소고」,『법제연구』, 제20호, 한국법제연구원, 2001.

김창범,「조세법률주의와 위임입법의 한계-헌법재판소 결정례를 중심으로-」,『월간 법제』, 2000.5., 한국법제연구원, 2000.

金哲洙,『憲法學槪論』, 博英社, 2003.

金啓煥,『憲法學精解』, 博英社, 1997.

金弘大,『地方自治立法論』, 博英社, 1999.

_____,「조세법령의 난해성」,『월간 세무사』, 통권31호, 한국세무사회, 1985.

金炫彩,『現代稅法의 基本問題(Ⅰ)』, 韓國司法行政學會, 1986.

노명근,『세법해석의 이론과 실제』, 정문출판(주), 1992.

대한상공회의소,『기업관련 법령의 복잡성 현황과 정책과제』, 2006.

劉尙炫,「條例의 法的 限界에 관한 硏究」, 慶熙大學校大學院 博士學位論文, 1994.

문병항,『세법의 민주화를 위한 기초적 연구- 현행 세법에 내제하는 비민주적 요소-』, 국립세무대학 조세문제연구소, 1989.

문성환,『국세행정에 대한 새로운 감독체제의 모색』, 국회예산정책처, 2005.

박기백,「알기 쉬운 세법 - 영국의 사례를 중심으로」,『재정포럼』, 2000년 1월호, 한국조세연구원, 2000.

박영도,『입법기술의 이론과 실제』, 한국법제연구원, 1977.

_____,『법령입안기준개발에 관한 연구(Ⅱ)』, 한국법제연구원, 2004.

_____,『법령입안기준개발에 관한 연구(Ⅲ)』, 한국법제연구원, 2005.

_____,『입법과정의 이론과 실제』, 한국법제연구원, 1994.

박재옥,「조세법규정 등에 관한 법령입안십사기준」,『월간 법제』, 2005. 9, 한국법제연구원, 2005.

박윤흔,『행정법강의(하)』, 박영사, 1996.

_____,「법령과 조례와의 관계」,『고시계』, 1992. 11.

박정우・정래용,『세법과 기업회계, 상법 및 증권거래법 등과의 합리적인 조화방안에 관한 연구』, 한국경제연구원, 2004.

법제처,「법령입안심사기준」, 1996.

부패방지위원회,「세무분야 부패방지를 위한 제도개선권고안」, 2005. 2.

徐元宇,「地方自治의 憲法的 保障」,『考試硏究』, 1993. 6.

석기준,「소득세법의 복잡성 측정에 관한 연구」,『세무학연구』, 제12호, 사단법인 한국세무학회, 1998.

石琮顯,『一般行政法(下)』, 三英社, 1993.

蘇淳茂, 「租稅法의 憲法的 照明」, 裁判資料 第77集 『憲法問題와 裁判(下)』, 法院圖書館, 1997.

손광락,『조세체계의 적정화에 관한 연구』, 한국조세연구원, 1993.

안창남,『주요국의 조세제도-프랑스편』, 한국조세연구원, 2004.

오준근,「재량행위의 판단기준과 재량행위의 투명화를 위한 법제정비방안」,『월간 법제』, 2005. 6, 한국법제연구원, 2005.

원윤희,「지방자치단체의 과세자주권 확대방안」,『지방세』, 2003 제1호(통권 75호), 한국지방재정공제회, 2003.

유병훈・손대수,「법령입안심사의 기본원칙(Ⅰ)」,『월간 법제』 2005. 8, 한국법제연구원, 2005.

유시권 외 3인,『기업회계기준 개정과 법인세법의 개선방향』, 한국조세연구원, 1997.

유지태,『행정법신론』, 신영사, 2005,

柳至泰,「違法한 條例에 대한 統制」,『考試硏究』, 1997. 2.

李琦雨,『地方自治行政法』, 法文社, 1991.

이재현,「조세법령 정비에 대한 고찰」,『월간 국세』, 1983년 1월호.

李周熙,「地方自治團體의 條例制定權의 性質과 範圍」,『현대행정법학이론』, 고시연구사, 1996.

이성식,「부가가치세제의 합리적 개선방안에 관한 연구」, 서울시립대학교 세무대학원 박사논문, 2005.

이승하・이윤원,「법인세법의 복잡성과 그 결정요인」,『세무학연구』, 제16호, 사단법인 한국세무학회, 2000.

이영근,「한국조세행정의 이념성 평가와 그 발전방향에 관한 연구」, 경성대학교 대학원 박사학위논문, 1995.

이익현,「미국의 입법과정」,『월간 법제』, 2001. 11, 한국법제연구원, 2001.

李俊雨,「연령에 따른 법령적용 유형에 관한 연구」,『법제연구』, 통권 제18호, 한국법제연구원, 2000.

이철송,『국세통칙법의 개정방향에 관한 연구』, 한국조세연구원, 1994.

이태로・안경봉,『조세법강의』, 박영사, 2001.

이태로 외 3인,『세법체계의 정비와 개선에 관한 연구』, 한국경제연구원, 1982.

이훈동・이주일,『행형관련법상의 법률용어 및 문장의 문제점과 개선방향에 관한 연구』, 한국법제연구원, 2004.

장근호,「2004년 미국의 세제개편과 향후 동향」,『재정포럼』, 2005년 3월호, 한국조세연구원, 2005.

장병일,『부동산등기법의 법령용어 및 문장의 정비와 순화방안에 관한 연구』, 한국법제연구원, 2005.

전광석,「사회보장법과 세법의 기능적인 상관관계」,『헌법실무연구』, 제4권, 박영사, 2003.

정병용,「조세법상 준거개념의 사법관련성에 관한 연구」, 건국대학교 대학원 박사학위논문, 2005.

정연주,「조례제정권의 헌법적 한계와 통제」,『公法學의 現代的 地平』, 博英社, 1995.

_____,「조례제정권의 한계」,『고시계』, 1993. 9.

정하중,「조례제정권의 범위와 한계」,『고시연구』, 1998. 8.

조인선,「조세의 복잡성이 실무수행에 미치는 영향」,『세무학연구』, 제5호, 사단법인 한국세무학회, 1993.

조정찬,「地方稅課稅權의 근거와 限界」,『月刊 法制』, 1999. 6.

_____,「준용에 관한 몇가지 문제」,『법제』, 2000. 10.

최명근,『세무행정개혁론』, 세경사, 2004.

최임정,「부당행위계산부인에 관한 연구」, 서울시립대학교 경영대학원 석사학위논문, 1998.

하태홍,「미국의 근본적 세제개혁방안에 관한 연구」, 서울대학교 대학원 석사학위논문, 2004.

한경동,『조세체계와 세제개혁』, 한국경제연구원, 1998.

허영,『한국헌법론』, 박영사, 2001.

현진권,「조세행정의 개혁방향과 정책과제」,『조세행정과 정책과제』, 연구논문집 98-01, 한국조세연구원, 1998.

_____,「한국 납세자의 납세순응행위 분석」,『한국경제의 분석』, 제11권 제3호, 2005.

홍완식,「체계정당성의 원리에 관한 연구」,『토지공법연구』, 제29집, 한국토지공법학회, 2005.

洪井善,「條例와 侵害留保(地方自治法 제15조의 合憲性)」,『考試界』, 1993. 4.

_____,『地方自治法論』, 法英社, 1991.

대한상공회의소,『과세행정의 합리화방안』, 1992.

재정경제부,「2000년 주요 업무보고 세제분야 참고자료」, 2000.3.20.

_____,「생활관련 세금(양도・근로소득세 등)을 알기쉽게 개편」, 2002.1.18.

高橋利雄,『わが國の稅制改革の經緯と租稅論の展開』, 稅務經理協會, 2004.

_____,『日米の稅制改革と租稅論の展開』, 勁草書房, 1994.

橋本博之,「地方團體の課稅權」, 別冊ジュリスト120號 租稅判例百選(第三版), 有斐閣, 1992.

宮崎辰雄,「地方自治權の具體的內容」,『現代における法と行政』, 法律文化社,1981.

宮島洋,『租稅論の展開と日本の稅制』, 日本評論社, 1986.

吉牟田勳,『法人稅法詳說』, 中央經濟社, 1995.

金子宏,「租稅法における學說と實務-租稅立法の明確化のために-」,『ジュリスト』, 756号, 1982.

金子宏,『租稅法』, 第10版, 弘文堂, 2005.

南博方ほか,「新版行政法(3)」,『地方自治法』, 有斐閣, 1986.

碓正光明,『地方税の法理論と實際』, 弘文堂, 1986.

_____,「地方財政の法律問題」,『公法研究』, 제43호, 1981.

渡邊淑夫,『法人税法』, 中央經濟社, 1995.

藤岡純一,『現代の税制改革-世界的展開とスウェ-デン・アメリカ』, 法律文化社, 1992.

福家俊朗, 「自治體の課税權,判例研究日本税法體系1」, 『税法の基本原理』, 學陽書房, 1982.

福田幸弘,『税制改革の視点』, 税務經理協會, 1985.

北野弘久,『税法學原論』, 第4版, 青林書院, 1997.

_____,『税法解釋の個別的研究Ⅱ』, 學陽書房, 1982.

鴨野幸雄, 『地方財政權の法理, 地方財政の諸問題(財政法叢書2)』,日本財政法學會, 1985.

_____,「自治體財政における憲法と法律と條例」,『納税者の權利』, 勁草書房, 1991.

野口悠紀雄,『税制改革の構想』, 東洋經濟新報社, 1986.

山本庸幸,『實務立法技術』, 株式會社 商事法務, 2006.

山田守之,『法人税の理論と實務』, 中央經濟社, 1999.

税制調査會,「昭和46年8月 長期税制のあり方についての答信及審議の内容と經過の說明」, 1971.

首藤重幸,「相續税改革の視點」,『税研』, 第87號, 1999.9.

_____,「租税における簡素の法理」,『日税研論集』, 第54号, 財團法人日本税務研究センタ-, 2004.

水野忠恒,「税制簡素化の方向」,『ジュリスト』, 715号, 1980.

水野正一,「税制の基本的改革の方向[Ⅰ]」,『日税研論集』, 第1号, 財團法人日本税務研究センタ-, 1986.

新井隆一,「大牟田市の電氣税の違憲訴訟」,『税理』, 18卷 6號.

岸田貞夫,『現代税法解釋－手續法・爭訟法における課題と考察－』, 株式會社ぎょうせい, 1992.

佐藤博(編),『現代稅制の課題』, 晃洋書房, 1998.

田島信威,『最新 法令の讀み法』, ぎょうせい, 2002.

井堀利宏,『要說: 日本の財政・稅制』, 稅務經理協會, 2003.

中里實, 「自治體の課稅權」, 別冊ジュリスト131號『憲法判例百選Ⅱ』(第三版), 有斐閣, 1994.

增井良啓,「簡素は稅制改革の目標か」,『國家學會雜誌』, 107卷5・6号, 1994.

秋田周,「地方稅の課稅の根據-地方稅法と地方稅條例」,『現代財政法學の基本課題』, 日本財政法學會, 1995.

淸永敬次,『稅法』, 株式會社ミネルウア書房, 1998.

_____,「國稅と地方稅」, ジュリスト綜合特輯 No.33, 有斐閣, 1984.

村上武則,「地方財政過程の檢討」,『地方財政の諸問題』(財政法叢書 2),學陽書房, 1985.

貝塚啓明ほか,『稅制改革の潮流』, 有斐閣,1990.

浦東久男, 「地方自治法の立法經緯における專決處分と地方稅條例」、『稅法學』, 519, 1994.3.

和田英夫,「地方團體の課稅權」, 別冊ジュリスト79號『租稅判例百選』(第二版), 有斐閣, 1983.

Badura, Peter, Die Verfassung im Rechtsordnung und die Verfassungskonkretisierung durch Gesetz, in: Handbuch des Staatsrecht,Bd. Ⅶ., 1992.

Battis, Systemgerechtigkeit, Festschrift für Ipsen, 1977.

Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 2.Aufl. 1983.

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

Cornia, Gary C. David L. Sjoquist & Lawrence C. Walters, Sales and Use Tax Simplification and Voluntary Compliance, Public Budgeting & Finance, Spring 2004.

Davidson, Chris, An Update on the Work of the Tax Law Review Committee, Fiscal Studies Vol. 17, No 2, Institute for Fiscal Studies, 1996.

Degenhart, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat, 1976.

Department of the Treasury, Report to The Congress on Return-Free Tax System: Tax Simplification Is a Prerequisite, 2003.

Dreier, Grundgesetz, 1996.

Executive Order: President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, 2005.1.7.

Hanswerner Müller, Handbuch der Gesetzgebungstechnik, 1963.

Homer, Arnold & Rita Burrows, Tolley's Tax Guide 2004-05, Tolley, 2004.

IFS, The Structure and Reform of Direct Taxation(Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade), George Allen & Unwin, 1978.

Georg Müller, Elemente einer Rechtssetzungslehre, Zürich, 1999.

Gusy, Der Gleichehitssatz, NJW 1988.

Inland Revenue Tax Law Rewrite Project, Tax Law Rewrite First Techinlcal Discussion Document, 1998.

Inland Revenue, The Path to Tax Simplification - A report under Section 160 Finance Act 1995, December 1995.

Ivanova, A., Michael Keen & Alexander Klemm, The Russian 'flat tax' reform, Economic Policy July 2005.

Jaime Ross, Simplification of Tax Legislation, Tax Simplification - Technical Papers and Reports of the 20th General Assembly of the Inter-American Center of Tax Administrators(CIAT), International Bureau of Fiscal Documentation, 1988.

James, S., Sawyer, A & Wallschutzky, I., Tax Simplification: a Tale of three countries', Bulletin of the International Fiscal Association, vol. 51, 1997.

James, S. & Wallschutzky, I., Tax Law Improvement in Australia and the UK: The Need for a Strategy for Simplification, Fiscal Studies vol. 18, no. 4, 1997.

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

Kaplow, Louis, How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax, NBER Working Paper 5391, National Bureau of Economic Rasearch, 1995.

Kirchhof, Paul, Steuergerechtigkeit und Sozialstaatliche Geldleistung, Juristen Zeitung, 1982.

Kischel, U., Systembindung des Gesetzgebers und Gleichheitssatz, AöR 124, 1999.

Lange, Systemgerechtigkeit, Die Verwaltung 4, 1971.

Leonard R. Massad et al, Tax Simplification - Technical Papers and Reports of the 20th General Assembly of the Inter-American Center of Tax Administrators(CIAT), International Bureau of Fiscal Documentation, 1988.

Lenaerts, Koen & Marlies Desomer, Towards a Hierarchy of Legal Acts in the European Union? Simplification of Legal Instruments and Procedures, Law Journal Vol. 11, No. 6, Blackwell Publishing, 2005.

Lerche, Das Bundesverfassungsgericht und die Verfassungsdirektiven, AöR 90, 1965.

Levy, Horacio & Magda Mercader-Prats, Simplifying the Personal Income Tax System: Lessons from the 1998 Spanish Reform, Fiscal Studies Vol. 23, No 3, Institute for Fiscal Studies, 2002.

Mangoldt, V. /Klein/Starck, Das Bonner Grundgesetz, 3.Aufl. 1985.

Munnel Alicia H., "Economic Consequences of Tax Simplification: An Overview, Proceedings of a Conference Held at Melvin Village, New Hampshire, Federal Reserve Bank of Boston, 1985.

Musgrave, R. A. & P. B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, Mcgraw-Hill College, 1989.

Myddelton, Tax Reform and Simplication, Institute of Economic Affairs 2003, Blackwell Publishing, 2003.

Office of the Secretary Department of the Treasury, Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth - The Treasury Department Report to the President (Volume 1 overview), 1984.

Pechman, Joseph A., Why We Schould Stick with the Income Tax, The Brooking Review, Spring 1990.

Peine, Systemgerechtigkeit, 1985.

Peter Noll, Gesetzgebungslehre, Reinbeck, 1973.

Ossenbühl, Die Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik, DVBI. 1967.

Richardson, G. & Devos, K., A critical review of the Tax Law Improvement Project, Asia- Pacific Tax Bulletin, vol. 4, 1998.

Robbers, Der Gleichheitssatz, DÖV 1988.

Rüfner, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblatt, Stand März 1997.

Sandford,nC., Michael Godwin & Peter Hardwick, Administrative and compliance costs of taxation, Fiscal Publications, 1989.

Schoch, Der Gleichheitssatz, DVBl. 1988.

Slemrod, J. B. and Marsha Blumental, " the Income Tax Compliance Cost of Big Business", Public Finance Quarterly, 1996.

Slemrod, J. B., "The Return to Tax Simplification: An Economic Analysis, NBER working paper No. 1756, 1985.

Slemrod, J. B., "The Effect of Tax Simplification on Individuals, Proceedings of a Conference Held at Melvin Village, New Hampshire, Federal Reserve Bank of Boston, 1985.

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

Smith, David & Grant Richardson, The Readability of Australia's Taxation Laws and Supplenmentary Materials: An Empirical Investigation, Institute for Fiscal Studies vol. 20, No 3, 1999.

Stein, Alternativkommentar zum Grundgesetz, 1989.

Thuronyi, Victor, Tax Law Design and Drafting, International Monetary Fund, 1996.

Tipke, Klaus & Joachim Lang, Steuerrecht 18.Aufl., Dr. Otto Schmidt, 2005.

Wagner, A., Finanzwissenschaft, Bd.11, Leipzig, 1890.

Study of the Overall State of the Federal Tax System, U.S. Government Printing Office, 2001.

The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System, Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, 2005.

The Staff of the Joint Committee on Taxation, Study of the Overall State of the Federal Tax System and Recommendations for Simplification, Pursuant to Section 8022(3)(B) of the Internal Revenue Code of 1986, Volume Ⅰ.

Trail, Ken, The simplified tax system: Is it really simple, Institute of Chartered Accountants in Australia, 2000.

U.K. Inland Revenue, The Path to Tax Simplification, - A report under Section 160 Finance Act 1995, 1995.

Zodrow, George R. & Peter Mieszkowski, United States Tax Reform in the 21st Century, Cambridge university press, 2002.

http：//flattax.house.gov/proposal/flat-sum.asp.