

# 친환경적 조세체계로의 전환과 환경세에 관한 법적 고찰\*

문 병 효\*\*

## 차 례

- I. 서론
- II. 친환경적 조세체계로의 전환
- III. 환경세에 관한 법적 쟁점들
- IV. 결론

## I. 서론

최근 환경오염의 심각성을 일깨워주는 사건들로 인하여 환경에 대한 인식이 많이 바뀌고 있는 듯하다. 하지만 이러한 인식의 변화와 그에 따른 많은 노력에도 불구하고 환경위기는 이미 우리 앞에 와있다. 기후변화, 개발로 인한 습지파괴, 동식물의 멸종위기, 유조선 침몰로 인한 기름유출, 각종 유해식품의 범람 등등. 이러한 여러 가지 사례에서 보듯이, 환경문제에 대한 효과적인 대응은 현실적으로 수많은 난관에 부딪히고 있다. 효과적인 환경보호를 위해서는 다양한 주체들의 노력이 필요하지만 종국적으로는 국가의 개입이 필요할 것이다. 환경보호를 위해서는 다양한 개입수단이 존재하고 있고 국가에 의한 직접적인 개입수단은 때로는 강력한 효과를 가지고 있지만 국민들의 권리를 제약하는 등 문제가 제기되기도 한다. 이에 따라 환경보호

\* 본고는 2008년 10월 21일 한국재정법학회 학술회의에서 발표한 내용을 수정, 보완하여 게재한 것이다.

\*\* 강원대학교 법학과 교수, 법학박사

를 위한 간접적인 수단이 개입할 필요가 있게 된다. 환경세도 그러한 수단 가운데 하나이다. 본고는 환경보호를 위한 간접적인 수단 가운데 하나로서 논의되고 있는 환경세의 법적 문제를 다루기 위하여 기획되었다. 이 글에서는 우선 지난 9월 1일 정부가 발표한 세계개편안 중 녹색성장 기반조성을 위한 지원방안<sup>1)</sup>을 계기로 하여 OECD의 주요 국가들처럼 우리의 조세체계도 환경친화적으로 바뀌어야 한다는 의미에서 환경친화적 조세체계로의 개편 필요성 및 개편방안 등에 대해서 살펴본다. 그리고 그 연장선상에서 환경세의 관련 문제들 즉, 환경세의 개념과 환경세의 근거, 환경세의 정당성의 문제로서 유도적 목적의 조세, 환경세와 담세능력에 따른 과세의 원칙, 소득분배와의 관련성, 기본권침해의 문제 등을 주로 법적인 관점에서 고찰해본다.

## II. 친환경적 조세체계로의 전환

### 1. 친환경적 세계개편의 필요성

경제가 성장함에 따라 환경은 날로 악화되어가고 있다. 급속한 경제성장에 따른 환경오염을 줄이기 위해서는 기존의 생산 및 소비방식의 생태효율성(eco-efficiency)이 제고되어야 한다.<sup>2)</sup> 지속가능한 성장은 경제성장에 따른 환경의 악화를 최소화함으로써 미래세대들도 살아갈 수 있는 환경을 남겨주자는 데 의미가 있을 것이다.

최근 들어 '저탄소 녹색성장'이 미래 국가 경쟁력의 핵심전략으로 대두되고 있는 바 이는 기후변화, 자원고갈 등 환경위기에 직면하면서 온실가스와 환경오염을 줄이는 한편 신성장 동력을 확보하고자 하는 것이다. OECD국가들이 추진하고 있는 환경친화적인 조세개혁(Green Tax Reform)은 기존의 세제를 환경친화적으로 개편하거나

1) 정부의 세계개편안 가운데 소위 녹색성장 기반구축을 위한 지원이 이에 해당한다. 이에 의하면 환경보전 시설투자에 대해서 세액공제율을 7%에서 10%로 올리고 에너지 절약시설에 투자하는 경우에는 세액공제율을 10%에서 20%로 올린다는 것이다. 또 앞으로 개발될 하이브리드 차에 대한 개별소비세를 면제하고 친환경제품에 대한 관세부담을 경감해 준다는 내용도 포함되어 있다. 참조, 2008년 9월 1일 기획재정부 보도 자료.

2) 유엔아태지역환경장관회의(MCED 2005), 2005. 3.

새로운 환경세를 도입하는 것을 그 내용으로 하고 있다. '소득이 있는 곳에 세금이 있다'는 것이 기존의 세제원칙이다. 친환경적 세제개편은 이러한 원칙에서 탈피하여 '오염이 있는 곳에 세금이 있다'는 원칙으로 전환하는 것이다.<sup>3)</sup>

OECD국가들의 환경친화적 조세개혁의 골자는 세원(稅源)을 전통적 과세표준인 소득에서 환경오염으로 전환하고 추가로 징수된 세수를 고용창출과 소득재분배개선 등에 활용하는 등 세수 중립적으로 운영하는 것이다. 이러한 조세개혁을 추진하고 있는 OECD 국가들은 수질, 폐기물, 대기 등 다양한 오염유발행위 및 제품, 에너지도 주요 환경세의 대상으로 하고 관련 행위 및 제품에 대해서 오염유발정도에 비례하여 차등적인 과세를 하고 있다.<sup>4)</sup>

유럽공동체회원국간에도 최근 환경세를 부과하는 사례가 상당히 증가하고 있는데 전문가들 사이에서도 그러한 조세가 행위를 변화시키는데 매우 효과적인 수단이라는 컨센서스(Consensus)가 형성되어 있는 것 같다. 환경세의 주요한 장점은 다음과 같이 요약된다:<sup>5)</sup>

첫째, 환경오염비용 또는 환경이용비용을 재화나 서비스의 가격으로 환산하는 효과,

둘째, 환경세가 부과되지 않는 제품을 사용하거나 환경세가 부과되는 제품을 덜 사용함으로써 조세를 회피하기 위한 동기를 부여하게 되며,

셋째, 오염통제비용을 줄이며,

넷째, 혁신을 하도록 자극하고

다섯째, 국가재정수입을 얻는 등.

에너지 가격을 점진적으로 높이는 생태적인 세제개혁이 이루어지면 문제되는 각종 행동방식이 저절로 억제될 것이다. 생태적인 세제개혁은 과잉공급되고 있는 자원의 가격을 내려가게 하고 원자재나 에너지 같은 부족한 환경자원의 가격이 올라가게 하는 것을 의미한다. 에너지세는 에너지절약을 낳는다. 이는 환경이나 다른 새로운 일자리에도 유리하게 작용할 수 있다.<sup>6)</sup>

3) 구정모, 녹색성장을 위한 친환경적 세제개편의 필요성, 재정포럼 2005년 5월호, 2쪽 이하.

4) 강만옥, 에너지부문의 환경세도입이 환경 및 경제에 미치는 영향에 관한 연구, 한국환경정책 평가연구원 보고서 2005, 1쪽 이하 참조.

5) Ludwig Krämer, Casebook on EU Environmental Law, 2002, P. 126.

## 2. 정부의 세계개편안과 환경친화적인 조세체계 구축방안

### (1) 2008년 9월 1일 정부의 세계개편안

노무현 정부의 제1차, 제2차 에너지세계개편은 일정한 개선효과를 달성한 것으로 평가되기도 하지만 우리나라의 에너지관련 조세체계는 에너지 효율성 촉진과 환경적 외부성의 내부화 기능이 미흡하다는 점이 지적되고 있다.<sup>7)</sup>

이런 상황에서 이명박 정부가 출범한지 반년 쯤 된, 지난 9월 1일 광범위한 세계개편안이 발표되었다. 이 세계개편안에서 정부는 녹색성장 기반구축을 위한 지원방안으로서 다음과 같은 내용을 제시하고 있다.<sup>8)</sup>

첫째, 환경보전과 에너지절약에 대한 투자유도

이를 위해 환경보전시설투자인 대기오염방지시설, 무공해·저공해자동차 연료공급시설, 방음·방진시설, 오수처리·수질오염방지시설, 청정생산시설 등 환경보전시설투자 세액공제율을 투자의 7%에서 10%로 인상하는(조세특례제한법 제25조의3) 한편, 에너지절약시설투자인 에너지절약형시설, 중유재가공시설, 절수설비, 신재생에너지생산시설에 대한 세액공제율을 10%에서 20%로 상향조정하고(조세특례제한법 제25조의2) 일몰기간을 2009년12월 31일까지 연장한다.

둘째, 하이브리드차에 대한 개별소비세 면제(조세특례제한법 제109조)

하이브리드차에 대한 개별소비세 면제를 신설하고 면제한도를 대당 감면세액 한도 100만원(교육세 포함시 대당 한도 130만원)으로 하고 일몰기간을 2012년 12월 31일까지로 한다.

셋째, 시험·연구용 수입차 개별소비세 면제(개별소비세법 제18조 1항 5)

6) 프란츠 알트, 생태적 경제기적, 양문, 2004, 178쪽.

7) 2000년 7월 제1차 에너지세계개편은 경유, 등유, 석유가스 중 부탄의 세율을 단계적으로 상향조정하는 것을 골자로 하고 있고, 2007년 7월의 제2차 에너지세계개편은 특소세법 및 교통세법의 개편을 골자로 하고 있다. 제1차 대비 제2차 개편은 에너지 사용량, 대기오염물질 배출량, 환경오염비용변화 등에서 모두 개선되는 효과를 가져와 정책목적을 달성한 것으로 평가되고 있다. 김승래/강만옥, 에너지·환경세계개편방안, 329쪽 이하 참조.

8) 기획재정부, 경제제도와 세계 -2008년 세계개편[안] 세부추진내용 -, 기획재정부 보도자료, 2008. 9. 1.

기업부설연구소에서 시험·연구용으로 수입하는 승용자동차에 대해서는 개별소비세가 면제된다.

넷째, 환경친화적 제품에 대한 관세경감

신·재생에너지 생산·이용기자재의 관세감면 대상품목을 확대하고(개정부령), 자동차용 환경오염방지물품을 사후관리에서 제외한다(관세규칙 제58조).

정부의 위와 같은 녹색성장 기반조성을 위한 지원방안은 환경친화적인 세계개편을 위한 초보적인 걸음마에 해당하는 것이지만, 환경위기가 고조되면서 환경이 국가 경쟁력의 핵심내용 가운데 하나로 되어가고 있는 시점에서 조금이나마 그 의미를 가질 수 있을 것이다.

물론 정부의 환경관련 세계개편안을 보면, 환경보전과 에너지절약에 대한 투자에 대한 지원 등 방향에 있어서는 친환경적인 내용을 포함하고 있는 것으로 보인다. 그러나 이번 세계개편안에 대해서는 환경보전시설투자에 대한 지원 대상으로 예시된 시설 중 대기오염방지시설, 소음 진동 방지시설, 오수 폐수 처리시설, 청정생산시설 등은 오염원인자들에 대한 지원이 될 가능성이 매우 크다는 점, 한편으로는 감세정책을 추진하면서도 감면제도 등을 확대하는 등 작은정부 추진과 모순되는 점이 지적되고 있다.<sup>9)</sup> 전체적으로 볼 때, 정부의 개편안은 그 내용이 단기적이고 부분적이어서 친환경적인 조세체계로의 근본적인 개편을 통해 패러다임을 전환하기에는 턱없이 부족하다. 늘 그렇지만 경기침체 등의 상황이 오면 환경과 관련된 규제는 완화되고 지원은 축소되는 등 환경정책은 후퇴하기 쉽다.<sup>10)</sup> 성장이 한계에 부딪힌 오늘날 환경에 투자하고 지원하는 것이 오히려 고용을 창출하면서 국민생활의 질을 높이고 심지어 성장까지 가능하다는 지적<sup>11)</sup>은 환경을 무시한 개발과 경제성장을 우선시하는 우리 사회에 일정한 시사점을 준다. 친환경적인 조세개혁은 따라서 장기적인 관점에서 단계적이면서도 체계적으로 접근하는 것이 필요하다.

9) 광태원, 녹색성장을 위한 조세정책, 세정신문, 2008년 9월 25일.

10) 최근 정부의 환경규제완화방안의 발표가 그를 뒷받침한다.

11) 프란츠 알트, 앞의 책 참조.

## (2) 환경친화적인 조세체계 구축방안

환경친화적인 조세체계 구축방안은 크게 두 가지로 나누어 볼 수 있을 것이다. 첫째, 기존의 조세체계를 친환경적인 조세체계로 개편하는 방안과 둘째, 기존의 조세체계는 그대로 두고 새로운 환경세를 도입하는 방법이 그것이다.

첫 번째 방안은 기존의 조세체계를 개편하여 환경친화적인 조세체계로 전환함으로써 경제성장과 환경보호의 조화를 도모하는 것이다. 환경비친화적인 보조금을 삭감한다거나 친환경적인 시설투자에 대해 세액을 공제해주는 제도 등이 이에 해당한다. 최근 정부의 세제개편안도 이에 속한다고 할 수 있다.

두 번째 방안은 기존의 조세체계는 그대로 유지하면서 새로운 환경세를 도입하는 방법이다. OECD국가들의 경우 환경세로 전환하는 추세에 있으나 새로운 환경세를 도입할 경우 조세저항이 예상되기 때문에 추진하기가 쉽지는 않을 것으로 전망된다. 경제행위에 대한 부담증가로 산업계의 반대가 예상되고 소득재분배가 악화될 것이란 우려가 있기 때문이다. 새로운 환경세로서는 에너지교통관련세제 개편과 함께 토양오염세, 화학물질배출세, 자원환경세, 토지환경세, 레저환경세, 산업폐기물세, 소음환경세 등이 거론된다.<sup>12)</sup>

이처럼 두 가지의 방안이 있을 수 있으나 두 방안은 별개로 추진되어서는 안 된다. 즉, 환경세를 도입하더라도 그것은 기존의 조세체계를 친환경적으로 개편하면서 함께 추진되어야 한다.

환경세 또는 친환경적 조세체계, 세법의 생태화(Ökologisierung)의 기본이념은 단순하다. 환경에 부담을 주는 행위는 (더 강하게) 과세된다는 것이다. 이러한 이념을 구체화하는 것은 물론 다양한 변종과 다양한 강도로서 가능하지만 여기에는 규율되지 않는 야생의 위험이 존재한다. 특히 소비세(유류세, 전기세, 담배세 등)는 일정한 행위방식에 대해 조세부담을 지움으로써 영향을 줄 수 있다. 유해가스의 배출(탄소세)이나 물건의 포장과 같은 것도 환경세법의 대상으로 될 수 있다. 그리고 부가가치세나 소득세도 생태적으로 형성될 수 있다(소비정향(Konsumorientierung)에 의하거나 km당 요금제(km-Pauschalen), 생태적으로 바람직한 시설에 대한 공제 등).<sup>13)</sup>

12) 강만옥, 우리나라 환경관련 부담금제도의 개편 및 환경세제 도입방안, 2004. 6, 10쪽 이하.

### Ⅲ. 환경세에 관한 법적인 쟁점들

환경세에 관한 법적인 쟁점들은 주로 환경친화적 또는 생태적 조세체계로의 전환이 어떻게 헌법합치적으로 실현될 수 있는가 하는 문제를 중심으로 다루어진다. 생태적 조세체계라 함은 어떤 행위에 대한 과세가 환경유해성이라는 기준에 따라 측정된다는 사고를 바탕으로 하고 있다. 따라서 환경세는 그 부담의 근거를 환경책임에 두고 있다. 이것은 개별 조세들이 원칙적으로 담세능력이라는 표지에 연결되어 있는 현행 조세체계의 일대전환을 의미한다.<sup>14)</sup> 이에 따라 제기되는 문제는 재정목적 외에 부수적 목적으로서 일정한 환경유해행위를 하지 않도록 유도하는 조세부과가 허용되는지, 그러한 유도적 조세가 허용된다면 그러한 조세는 담세능력의 원칙에 따라야 하는지, 아니면 다른 정당화 근거가 인정되는지, 그리고 헌법상의 원칙이나 기본권에 의한 한계를 지켜야 하는 문제 등이다. 그 전에 물론 근본적인 문제로서 생태주의와 법의 문제, 통일되어 있지 않은 환경세의 개념과 그 헌법적 근거도 고찰할 것이다.

#### 1. 법의 자율성테제와 생태주의

법의 자율성테제는 법이 실질적(경제적) 평등을 실현하기 위한 어떠한 시도도 하지 말아야 하는가? 하는 문제와 관련된다. 사회적 불평등을 고려하는 것은 “본질적으로 다른 것은 다르게” 취급한다는 관점에서 고대이후 정의론의 한 축을 형성해 왔다. 따라서 법외적 불평등을 법적으로 상쇄시키는 조치를 하는 것이 새로운 주제라고는 할 수 없다. 시장은 실패하기 쉽고 필연적으로 현저한 차별을 유발한다. 그 때문에 사실상의 불평등을 제거하기 위해서는 법적으로 불평등하게 다루는 법형태에 의한 국가의 시장개입이 필요하게 된다.<sup>15)</sup>

법의 자율성테제와 그 기초가 되는 자유개념에 대한 의문은 생태주의 윤리학에 의해서도 제기되고 있다. 법의 출발점을 자유개념으로 삼는 것은 환경과파괴적인 소유

13) Weber-Grellet, Lenkungssteuern im Rechtssystem, NJW 2001, S. 3663.

14) Monika Jachmann, Ökologie versus Leistungsfähigkeit – Gilt es neue Wege in der Steuerrechtferigung zu gehen? – StuW 2000, S. 241.

15) Kurt Seelmann, Rechtsphilosophie, 3. Aufl., § 13, Rn. 8 f.

및 지배욕구로서 해석되며, 자연과 함께하는 인간공동체 건설을 촉진하라는 법에 대한 요구가 높아진다.<sup>16)</sup> 사회국가논쟁에서 볼 수 있듯이 일정한 정도를 넘는 생활조건 침해는 자유의 침해로서 파악될 수 있다. 그러나 생태론자들은 여기서 더 나아가 간다. 즉, 환경파괴가 이론적으로 자유침해로 파악될 수 있다는 것이 그러한 환경파괴가 자유개념을 지향하는 특정한 법이해로부터 나오는 필연적인 결과 내에 있을 경우 생태론자들은 만족하지 못한다는 것이다.<sup>17)</sup>

사실 환경파괴 영역에서는 단지 개인의 책임에 따른 잘못된 행태에만 반응하는 법만으로는 실효성이 없다. 실제로 환경파괴는 여러 가지 원인들이 복합적으로 누적되어 나타나고 여러 업체가 동시에 원인제공을 하므로 통계수치만으로 그 연관성을 파악할 수밖에 없는 경우가 많기 때문에 고전적인 개별책임의 원칙에 따라서 취임귀속을 하는 것은 어렵다. 따라서 위험책임과 보험법을 결합한다든지 행정법상의 위험방지무영역에서 창조성을 발휘한다면 법은 환경위험을 줄일 가능성을 가질 수 있다고 본다.<sup>18)</sup>

## 2. 환경세의 개념

공해는 부(-)의 외부성, 즉, 공해를 유발시키는 이들이 비용을 사회전체에 부과하지만 그 비용이 자신들에게는 돌아오지 않기 때문에 굳이 공해를 회피할 동기가 거의 없는 비용의 고전적 사례이다. 이러한 부의 외부성을 내부화하는 방안은 여러 가지가 제시되고 있다. 그 가운데 하나가 환경세이다. 환경오염을 줄이는 방법은 공해에 대해서 직접적인 규제를 가하는 것과 간접적으로 규제하거나 유인하는 방법이 있다.<sup>19)</sup> 공해에 대한 규제비용이 높기 때문에 직접적 규제의 비효율성을 완화하기 위하여 채택하기 시작한 방법이 시장유인적 방법이다.<sup>20)</sup> 정부가 환경오염 행위를 직접

16) Kurt Seelmann, a.a.O., § 13, Rn. 14.

17) Kurt Seelmann, a.a.O., § 13, Rn. 18.

18) Kurt Seelmann, a.a.O., § 13, Rn. 20.

19) 환경오염 문제에 대하여 정부가 대처할 수 있는 정책수단의 유형으로 직접개입, 간접개입, 직접규제, 시장에 일임하는 방법, 환경교육 및 홍보 등을 들 수 있다. 환경세는 이런 유형 가운데 간접개입에 해당한다.

20) 이상한, 환경법의 경제학적 분석, 한국경제연구원, 1997, 41쪽; 환경문제를 경제적 수단에 의해 해결하려는 시도는 우리나라도 그 제도적인 측면에서는 OECD의 범위에 견줄만한 정도로 광범위하게 적용하고 있다.



간접하기 보다는 경제적인 유인을 통해서 간접적으로 생산자나 소비자의 형태에 영향을 주어 환경오염을 통제하는 것이 더 바람직하다는 주장에 기초한 것이 간접개입이다. 이 방법의 대표적인 것으로 환경세제도, 배출부과금제도, 보조금 제도, 거래가능배출권 제도 등이 있다. 환경세란 환경오염행위를 대상으로 부과하는 세금을 말한다. 경제학에서 말하는 환경세란 환경오염행위에 부과되는 조세로서 어느 한 행위가 직접적으로 발생시킨 환경오염 피해를 근거로 징수하는 조세를 뜻한다.

재정학자들은 주로 환경세를 협의와 광의로 분류하고, 협의의 환경세의 경우 환경오염저감을 목적으로 부과된 조세로서 배출부과금과 같이 생산과정에서 배출되는 오염에 대해 직접적으로 부과하는 조세 및 준조세라고 하고, 광의의 환경세는 환경오염을 저감할 목적으로 도입되었는지 혹은 다른 목적으로 도입되었는지 상관없이 결과적으로 환경오염의 저감을 가져오는 모든 조세를 의미한다고 한다.<sup>21)</sup>

먼저 이러한 개념의 분류는 협의와 광의의 환경세 모두 조세로 보고 있다는 점에서 공통된다. 다만 협의의 개념에서 배출부과금을 포함하여 조세로 보고 있다는 점에 문제가 있다. 재정학자들은 이처럼 환경세를 대개 조세와 각종 부담금을 포함한 개념으로 보고 있는 듯 하다. 그러나 보통 부과금으로 논의하고 있는 배출부과금은 특별부담금(Sonderabgabe)으로서의 법적 성질을 가지고 있다.<sup>22)</sup> 배출부과금을 조세로 보게 된다면 조세와 조세의외의 공과금을 구별하고 있는 현행법체계와 맞지 않게 된다. 따라서 본고는 환경침해행위에 대하여 일체의 공법상의 금전부담을 환경공과금(Umweltabgaben)으로 보고 이러한 환경공과금의 법적 형태를 조세(Steuer), 사용자 및 수수료, 특별부담금의 형태로 분류하는 체계를 따르기로 한다.<sup>23)</sup> 이렇게 볼 때

우리나라에서 실시되고 있는 환경정책수단으로서 경제적 수단에 포함될 수 있는 것은 대기환경보전법 제35조와 수질및수생태계보전에 관한 법률 제41조에 의한 배출부과금제도, 환경개선비용부담법 제9조에 의한 환경개선부담금제도, 자원의 절약과 재활용 촉진에 관한 법률 제12조와 제19조에 의한 폐기물 부담금, 재활용부과금제도를 들 수 있다.

21) 강만욱, 우리나라 환경관련 부담금제도 개편 및 환경세제 도입방안, 한국환경정책·평가연구원, 2004. 6. 4, 1쪽.

22) 류지태, 행정법신론, 신영사, 2008, 335쪽.

23) 김성수, 개별행정법, 법문사, 2001, 289쪽. 이에 대해 환경보전목적을 달성하기 위하여 징수하는 조세, 사용자, 부담금, 특별부담금과 같은 공법적인 금전을 환경세로 보는 견해로는 김춘환, 환경세의 도입방안, 환경법연구 제25권 1호.

환경세는 조세로서의 법적 성질을 가지는 것만을 의미하게 된다. 말하자면 조세로서의 성질을 가진 것만을 환경세로 보고 조세 및 각종 부담금 등을 포함한 것을 환경공과금 내지 (굳이 표현하자면) 광의의 환경세로 보자는 것이다.<sup>24)</sup> OECD의 환경관련 조세개념도 조세와 사용료 및 수수료를 구분하고 있다.<sup>25)</sup> 본고에서는 주로 (협의의) 환경세를 다루고 광의의 환경세 내지 환경공과금은 필요한 경우에만 언급하기로 한다.

### 3. 헌법적 근거: 환경권보장을 위한 국가적 노력의 의무

환경세를 부과할 수 있는 법적 근거는 헌법 제35조<sup>26)</sup>와 제120조<sup>27)</sup>에서 찾을 수 있다. 비록 부담금에 관한 내용이지만 헌법재판소도 1998년 12월 24일의 수질개선부담금에 관한 결정에서 동 조항들을 그 근거로 삼고 있다:

“헌법 제35조 제1항, 제120조 제1항·제2항에 근거하여 국가는 자연자원 보호와 환경보전을 위하여 강력한 규제·조정 권한을 가지므로 지하수 보호라는 환경정책 실현을 위하여 수질개선부담금과 같은 환경부담금을 부과 징수하는 방법을 선택할 수 있다.”<sup>28)</sup>

24) 환경공과금이란 표현을 쓰지 않고 환경부담금이란 표현이 사용되기도 한다. 김성수, 환경부담금의 이론적 근거에 관한 소고, 환경법연구 제29권 1호, 127쪽 이하 참조할 것. 다만, 환경부담금이란 표현은 부담금과의 구별이 곤란해지는 문제가 있기 때문에 여기서는 환경공과금이란 표현을 쓰기로 한다.

25) 그에 따르면 환경관련 조세(environmentally related tax)란 정부에 대한 강제적이고(compulsory) 반대급부 없는(unrequited) 지불로서 특별한 환경관련성이 있는 것으로 생각되며 조세에 기초하여(on tax-bases) 징수되는 것을 말한다. 조세란 정부가 납세자에게 제공하는 이익이 보통 그들이 지불하는 것에 비례하지 않는다는 의미에서 반대급부가 없는(보답이 없는, unrequited) 것이다. 정부에 대한 반대급부가 있는 지불(required Payment)인 사용료 및 수수료(fees, charges)는 다소간 제공되는 서비스에 비례하여 징수된다. 따라서 조세(taxes)와 조세가 아닌 사용료 및 수수료의 엄격한 구별은 유지되지만 일정한 경우에는 taxes가 때로 taxes와 fees, charges를 포함하기도 한다. <http://www2.oecd.org/econst/queries/index.htm>.

26) 대한민국헌법 제35조 ①모든 국민은 건강하고 쾌적한 환경에서 생활할 권리를 가지며, 국가와 국민은 환경보전을 위하여 노력하여야 한다.

27) 대한민국헌법 제120조 ①광물 기타 중요한 지하자원·수산자원·수력과 경제상 이용할 수 있는 자연력은 법률이 정하는 바에 의하여 일정한 기간 그 채취·개발 또는 이용을 특허할 수 있다. ②국토와 자원은 국가의 보호를 받으며, 국가는 그 균형있는 개발과 이용을 위하여 필요한 계획을 수립한다.

28) 헌법재판소 1998. 12. 24. 98헌가1 전원재판부 【구먹는물관리법제28조제1항위헌제정】.

이는 환경세에 관하여도 적용될 수 있을 것이다. 독일의 경우 기본법 제106조에서 조세유형과 그에 따른 세수배분이 정해져 있기 때문에 환경세의 입법권한의 문제가 발생한다. 그러나 우리의 경우 그런 규정이 없고 헌법 제38조 조세법률주의에 의해 조세의 종목과 세율결정이 입법자에게 맡겨져 있기 때문에 굳이 권한의 문제가 발생하지 않는다.

#### 4. 유도적·조정적 조세(Lenkungssteuer)의 허용성

##### (1) 유도적·조정적 조세(Lenkungssteuer)의 발전

세법이 도구로서의 이용이 증대되는 것은 당연히 거의 모든 사회영역을 포괄하는 국가사무의 증대와도 관련되어 있다. 국가가 행정기능을 세법으로 실현하는 것은 새로운 것이 아니다. 이미 중상주의 및 중상주의 재정학의 시대에 세법은 재정목적(Fiskalzweck)으로만 투입되지 않았다. 1766년 폰 유스티(v. Justi)는 『시민사회의 최종목적 및 국가수입의 모든 원천의 성질에서 도출되는 원칙과 규율에 따른 재정체계』에서 “조세는 현명한 정부의 의도에 맞게 국가를 형성하고 세우는 적절한 수단”이라고 서술하였다.<sup>29)</sup> 이 시대에 조세를 통한 유도 및 조정은 당연한 것이었다.<sup>30)</sup> 자유주의(Liberalismus)시대에 와서야 비로소 이러한 사고는 잊혀졌다. 19세기 자유주의의 전형은 “탈국가(Ent-Staatlichung)”이며 이것은 국가의 기능 및 구조변화에 의해 제약되어 있다. 계몽주의에서 생겨난 자유주의 국가이론은 19세기 전반 국가와 사회를 분리하여 산업 및 경제, 노동법에서 모든 신분상, 경찰상 제한의 폐지를 이끌었다. 국가의 과제는 더 이상 개인의 복리의 후견적인 증진이 아니게 되었다. 선량한 정책의 거부(Absage an die “gute Policey”)가 그 본질이 되었다. 그러나 순수한 법치 국가의 이러한 단계는 그 후 극복되었고 헌법의 사회국가질서에서 국가는 생활관계

29) v. Justi, System des Finanzwesens, nach vernünftigen aus dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaften und aus der Natur aller Quellen der Einkünfte des Staates hergeleiteten Grundsätzen und Regeln, 1766 § 721, in: Vgl. Weber-Grellet, Lenkungssteuern im Rechtssystem, NJW 2001, Fn. 9.

30) Ute Sacksofsky, Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, NJW 2000, S. 2619.

의 형성 및 질서를 위하여 투입된다. 국가가 대내외적인 위협방지를 위해서만 활동하는 것이 아니며 사회국가는 광범한 범위의 공공서비스를 제공하고 그에 따른 사회총생산의 많은 부분을 공급하는 ‘유도·조정하는 국가(ein lenkender Staat)’이다.

국가는 경찰국가에서 법치국가를 거쳐 민주적 사회국가로 그리고 현대의 조종국가(Steuerungsstaat)로 발전했다. 사회국가는 국가활동의 작용영역으로서 사회적인 관계 및 시민의 생활상태, 특히 제 세력들의 자유로운 활동에서 연유하는 사회적 불균형을 조정하도록 계획되었다. 이에 반해 조종국가는 법적 안정성(법치국가) 및 국가개입을 목표집단에 특수하게 개별화(사회국가)하는 것만으로는 시민의 복리를 보장할 수 없다는 통찰에서 나온다. 국가는 오늘날 사회적 위험(Risiko)을 최소화하고 위험의 사전배려(Risikoversorge)를 하는 기능도 갖는다. 예를 들어 건강이나 부양, 노령, 음식물의 안전, 농업구조, 완전고용, 일자리안전, 에너지공급, 원자력, 환경, 기후변화, 재난보호 등등. 고도로 다양화된 현대사회는 사회의 복잡성의 정도와 질이 달라졌으며 이는 특별한 조종지식(Steuerungswissen)을 요구하고 있다. 이에 따라 국가의 과제는 직접적인 수단뿐만 아니라 간접적인 수단에 의해서도 극복될 수 있다. 이러한 간접적인 조종수단 가운데 하나가 세법이다.<sup>31)</sup>

이러한 발전자체를 보면 세법의 유도 및 조종기능(Lenkungsfunktion)은 다투어지지 않는다. 독일연방헌법재판소도 1962년에 이미 “국가의 과세기능은 -헌법의 가치질서에 합치하는 - 경제조종을 위한 합법적인 수단이다. 여기서 사회적 법치국가의 조세정책은 동시에 사회의 취약한 계층을 소중히 하고(schonen) 보호하는 사회정책이다”라고 결정이유에 서술하고 있다.<sup>32)</sup> 동재판소의 1980년의 한 결정에서는 “현대산업사회의 조세는 어찌할 수 없이 국가의 적극적인 사회, 경제정책의 조종도구로 되었고 이 경우 일반적인 국가과제의 수행에 필요한 수입을 얻기 위한 재정목적이 심지어 부수적인 목적보다 후퇴하게 되는 일들이 드물지 않게 일어난다. 헌법상의 조세개념은 이러한 불가피성 등 연방국가 재정헌법의 기능연관성을 고려하여야 한다”고 밝히고 있다.<sup>33)</sup>

발전사로 고찰해 볼 때 재정의적인 목적에 대해 조세는 원칙적으로 개방되어 있

31) Vgl. Weber-Grellet, Lenkungssteuern im Rechtssystem, NJW 2001, S. 3658.

32) BVerfGE 13, 331(346)-personenbezogene Kapitalgesellschaften.

33) BVerfGE 55, 274(299)-Berufsausbildungsabgabe.

다. 세법은 법치국가로부터 사회국가를 거쳐 조정국가(Steuerungsstaat)로의 일반적인 발전과정에서 벗어날 수 없기 때문이다.<sup>34)</sup>

## (2) 유도적·조정적 목적을 위한 세법의 투입

현행 조세체계를 들여다보면, 유도적·조정적 목적의 조세 및 그러한 목적의 요소들은 이미 현행 세법에 수없이 들어와 있다. 세법상의 각종 비과세소득이나 공제제도, 투기나 불로소득을 방지하기 위한 세금, 교통·에너지·환경세 등등 그에 해당하는 사례는 셀 수 없을 정도로 많다. 유도적·조정적 목적이 점점 더 세법에 들어오게 되는 것이 조세기술적으로 어떤 특별한 도전이 아니다. 현존하는 조세의 유형 및 세법의 현행 구조는 이미 오래 전부터 유도적, 형성적 목적을 위하여 이용되고 있다. 이러한 유도 및 조정의 가능성은 입법자의 관념에 따라 훨씬 더 확대될 수 있다.<sup>35)</sup>

유도적·조정적 조세의 투입은, 어떻게 하면 일정한 사안이 객관적이고 행정기술적인 관점에서 가장 잘 해결될 수 있는지에 따라 각각의 사례별로 결정되어야 한다. 예를 들어 직접적인 금지에 의하여 해결하든지, 간접적으로 조세 등의 방법을 통한 재정적인 동기에 의하여 해결할 수 있을 것이다. 그러나 조세에 의한 유도 및 조정은 만병통치약이 아니다. 그러한 수단의 투입은 그의 목표가 사실상 달성될 수 있는 곳에서 의미가 있다. 각종의 재화를 보호하기 위하여 입법자는 사항에 적합한 시도를 할 수 있는 여지가 주어지는 소위 평가특권(Einschätzungsprärogative)을 갖는다. 이것은 특히 의도된 효과가 발생하지 않는 경우에 대한 손해가 비교적 적은 사례에 적용된다.<sup>36)</sup>

한편으로는 환경에 유해한 행위방식을 회피하도록 자극하지만 다른 한편으로 가능한 한 최소한 언제나 동일한 세수를 목표로 한다고 하면 체계내재적인 모순은 존재하지 않는다. 국가는 시민이 예컨대, 소비를 포기하고 세금을 줄이는 쪽으로 행동하는 것을 의식적으로 받아들인다. 일정한 유해행위는 그것이 수인할 수 없고 따라서 공공의 안녕과 질서에 위협하게 될 때에야 비로소 금지된다. 입법자는 유해한 행

34) Weber-Grellet, a.a.O., S. 3664.

35) Weber-Grellet, a.a.O., S. 3660.

36) Weber-Grellet, a.a.O., S. 3660.

위를 하지 못하도록 금진급부를 부과할 수 있다. 따라서 시민은 일정한 행위에 대해 사회적으로 정해진 가격을 지불할 용의가 있는지를 자기 마음대로 결정할 수 있다. 유해행위의 장점에 대해 동의한다면 그는 등가사고(Äquivalenzgedanken)의 의미에서 추가지불을 하여야 한다. 이러한 대안에 법치국가적 모순이 있는 것으로 보이지는 않는 것 같다. 다만, 재정목적과 행위유도목적이 결합하는 경우에는 담세능력의 원칙과 사안에 적합한 유도 및 조정의 원칙(Prinzipien sachgerechter Lenkung)이 고려되어야 한다.<sup>37)</sup>

## 5. 담세능력에 따른 과세원칙과 환경세

### (1) 담세능력의 원칙에 근거한 반론

입법자는 원칙적으로 명령하거나 유도하는 방식으로 경제생활에 개입할 수 있다.<sup>38)</sup> 앞에서 보았듯이 유도적·조정적 정책을 위한 조세가 투입될 수 있다는 점은 부인되지 않지만 법학에서는 환경세와 같은 유도적 조세의 경우 담세능력의 원칙에 반하기 때문에 허용되지 않는다는 반론이 있다.

#### 1) 담세능력원칙의 적용범위

담세능력의 원칙은 바이마르헌법 제134조의 전통에 그 뿌리를 두고 있으나, 세법 영역에 대한 구체화로서 담세능력의 원칙은 오늘날 평등의 원칙에서 도출될 수 있다. 그러나 유도적 조세에 대해 그것이 정말로 적용될 수 있는지는 문제된다.

우선 담세능력의 원칙은 소득세에 대해서만 직접 적용된다. 따라서 다른 조세유형에 대해서도 적용될 수 있는지 문제된다. 특히 부가가치세와 같이 간접세의 역진성의 관점에서 - 담세능력의 원칙이 정말로 모든 조세유형에 대해 적용되어야 한다면 - 이것은 지금까지 다툼없이 허용되는 것으로 보고 있는 조세의 헌법적합성에 대한 중대한 의문을 일으킬 수 있을 것이다.<sup>39)</sup>

37) Weber-Grellet, a.a.O., S. 3661.

38) Vgl. Arndt/Jenzen, Grundzge des Allgemeinen Steuer und Abgabenrechts, 2005, S. 110.

39) Ute Sacksofsky, Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des

## 2) 재정학에서의 문제제기

담세능력의 원칙이 법학에서 광범히 인정되는 것과 달리 재정학에서는 다루어지고 있다. 많은 경제학자들이 담세능력 그 자체에 매우 적은 메시지만이 있다고 인식하고 있다. 어떤 사람들은 심지어 비어있는 공식(Leerformel)이라고까지 의미를 축소하고 있다. 담세능력을 “사적인 수요충족의 범위”로서 정의한다면, 경제적 능력에 결부시키는 것은 담세능력의 원리 자체에서 억지로 도출될 수 없는 평가를 이미 내포하고 있다. 그러나 경제적 능력으로 축소하는 것에서 조차 평가문제가 발생한다. 왜냐하면 어떤 상황은 능력을 평가하는데 포함되고 어떤 상황은 그렇지 않은 것이 확정되어야 하기 때문이다.<sup>40)</sup>

그러므로 환경세에서 어떤 점이 동일한 담세능력을 판단하는 연결점이어야 하는가 하는 문제는 처음부터 자명하지도 않고 자연히 주어져 있는 것도 아니다. 따라서 어떤 기업가가 생산에 필요한 자원을 그냥 얻는 경우 자원을 구매해야만 얻을 수 있는 경쟁자보다 경제적인 능력이 있을 것이라는 것은 명백하다. 이러한 의미에서 본다면 환경의 이용은 경제적 능력의 구성요소로 간주될 수 있을 것이다. 그리하여 Gawel은 그러한 환경능력의 컨셉(Konzept der Umweltleistungsfähigkeit)을 재정학적 관점에서 전개하였다.<sup>41)</sup>

## 3) 조세개념을 경제적 담세능력과 결부시켜야 한다는 테제(These)

독일의 경우 기본법 제106조에 열거된 조세들은 경제적인 능력이 추정될 수 있는 사실관계만을 파악하며, 동 헌법규정이 최종적으로 허용되는 조세목록으로 이해되지는 않는다 할지라도 담세능력의 원칙을 비켜갈 수는 없다는 주장이 제기되어 있다.

Abgabenrechts, NJW 2000, S. 2622.

40) 이와 관련하여 Sacksofsky는 소득세법의 예를 들어 설명하고 있다. 즉, 근로자 A는 자신의 직장에서 멀리 떨어져 살고 있기 때문에 임대료가 저렴하다. 반면에 동료근로자인 B는 걸어서 직장에 갈 수 있지만 동가치의 주택에 대해서 높은 임대료를 지불하고 있다. 임대료 차이는 A의 교통비와 동일하다. A와 B는 결과적으로 보수 가운데 동일한 정도의 돈을 나머지로 가지고 있지만 소득세법은 그것을 동일한 능력이 있는 것으로 다루지 않는다. 즉 독일 소득세법 제9조 1항 1 4호에 따라 A는 교통비를 필요경비로서 공제할 수 있지만 B는 그의 임대료를 공제할 수 없다. Vgl. Ute Sacksofsky, a.a.O., S. 2621.

41) Erik Gawel, a.a.O., S. 26 ff.; Ute Sacksofsky, a.a.O., S. 2621.

따라서 입법자가 어떤 조세를 징수할 수 있기 위해서는 먼저 경제적 담세능력이 있다는 추론을 가능하게 하는 사실관계를 찾아내야 한다고 한다. 이러한 범위 내에서 조세의 유도 및 조정적 정책목표가 실현될 수 있다는 것이다. 어떤 임의의 유도목적이 부담의 근거로서 선택되어서는 안될 때만 입법자의 과세권력은 제한될 수 있다고 한다.<sup>42)</sup>

독일의 P. Kirchhof 등 일부학자에 의해 제기되는 이러한 이해는 지나친 조세부담으로부터 개인을 보호하고자 하는 것이다. 그러나 어떤 조세라는 결론을 도출하기 위해서 경제적 담세능력을 징표하는 사실관계에 결부시켜야 한다는 출발테제는 비판적으로 검토되어야 한다. 이렇게 경직되게 이해하는 경우 동 테제는 조세(Steuer)의 개념표지를 가리키게 된다. 즉, 추정된 경제적 담세능력과 결부되지 않는 공과금(Abgaben)은 조세가 아니게 되는 것이다. 그러나 법적으로 그렇게 판단하는 것이 논리관할지라도 누구에 의해서도 이것이 명시적으로 대변되는 것은 아니다.<sup>43)</sup> 따라서 여기서는 필수적인 허용요건(Zulässigkeitsvoraussetzung)만이 문제될 수 있다. 따라서 추정된 경제적 담세능력과 결부되지 않는 공과금은 허용되는 조세가 아니다. 이에 대해서는 허용요건이 마치 개념표지(Begriffsmerkmal)처럼 다루어지고 두 카테고리 혼돈이 조장된다는 반론이 제기될 수 있다.<sup>44)</sup>

경제적 담세능력에 결부시키는 이 기준을 마치 조세의 개념표지처럼 다루는 것은 평등의 원칙에서 담세능력의 원칙을 도출하는 것보다 결코 합치할 수 없다. 그러한 한에서 부담평등이란 의미에서의 조세정의가 문제된다. 일반적 평등원칙은 공권력이 어떤 사안을 불평등하게 다룰 경우 그에 대한 정당화가 강제(Rechtfertigungszwang)된다는 것을 의미한다. 여기에서 나오는 결론은, 국가가 어떤 사실관계에 납세의무를 지우는 반면, 다른 사실관계는 납세의무를 지우지 않는 경우, 국가는 납세의무를 지는 사실관계만이 납세의무자의 경제적 담세능력을 가리킨다고 함으로써 그것을 정당화할 수 있다는 것이다.

42) P.Kirchhof, DStG 15 (1993), 3 (20 ff.); Koeck, Umweltrecht als Verfassungsproblem, JZ 1991, S. 696, dazu vgl. Hendler/Heimlich, Lenkung durch Abgaben, ZRP 2000, S. 326 f.

43) Tipke는 조세개념이란 "원칙적으로 담세능력과 관련되는 개념"이라는 신중한 표현을 쓰고 있다. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 1993, S. 491; Vgl. Hendler/Heimlich, a.a.O., Fn. 15.

44) Hendler/Heimlich, a.a.O., S. 326 f.



그러나 헌법의 평등원칙은 불평등취급에 대한 수많은 정당화근거들을 허용하고 있다. 이에 의하면 사회적인 유도목적(Lenkungsziele)이나 환경친화적인 유도목적도 원칙적으로 조세구성요건을 정당화할 수 있다. 독일의 경우 기본법 제106조가 조세의 개념을 추정된 경제적 담세능력에 결부된 공과금으로만 제한하도록 강제한다고 하는 법리적(도그마틱적) 근거는 아직 없다.<sup>45)</sup>

지불능력을 징표하는 대상과 연결시키는 것이 조세의 개념에 내재되어 있다는 테제는 넓은 의미의 담세능력의 원칙과 결부되어 있다. 입법자에게는 사실 환경보호라는 이유로 조세를 수정하는 것이 허용되어 있지만, 비 재정적 목적이 부담근거를 교체하는 데까지 이르러서는 안 된다. 조세가 지불능력을 징표하는 구성요건에 결부되어 있는 것은 옳다. 그렇지 않으면 재정수입을 목표로 하지 않을 것이기 때문이다. 그러나 환경이용을 조정한다는 유도목적이 부담근거로서 적합하지 않다는 주장을 하게 되면 이러한 조세실천적인 요구에 더욱 까다로운 의미가 주어지게 된다. 언제 지불능력이 징표되어야 하는지에 관한 요구가 더 높아진다. 의문시되는 것은 지불능력에 대한 그러한 이해가 역사적으로 성장한 조세체계와 합치될 수 있을까 하는 점이다.

소득의 사용에 대한 일반적인 조세 예컨대, 부가가치세에 추정된 지불능력이 약속되어 있는지는 벌써 간단하지 않다. 매일 필요로 하는 재화를 구매할 때 특별한 지불능력이 강제적으로 표현되는 것은 아니다. 이것은 생존을 위해 필요한 양식을 구매할 때 그렇다. 특정 소비세에 있어서 지불능력에 연결하는 것은 훨씬 더 명확하지 않다. 왜 담배나 맥주, 소금 또는 석유를 구입할 때 특별한 지불능력이 표현되어야 하고 반면 다른 대상\_장식품, 보석류를 구입할 때는 그러한 지불능력이 추정되지 않는가? 특정한 소비세들은 지불능력에 연결하는 것을 통해 정당화될 수 없다. 이러한 통찰을 계속한다면 소비세를 폐지하려고 하는 데까지 이를 수 있을 것이다. 그러나 이것은 정치적인 요구이지 헌법적으로 불가피한 것은 아닐 것이다. 왜냐하면 헌법적으로 소비세들은 의문없이 허용되어 있기 때문이다. 소비세를 일반적으로 받아들인다면 왜 석유의 소비가 지불능력을 징표해야 하고 자연자원의 소비는 그렇지 않은지 설명될 수 없다. 유일한 차이는 석유는 사적 시장에서 구매를 통하여 획득할 수 있는

45) Hendler/Heimlich, a.a.O., S. 327.

반면에 자원인 물은 (지금까지는) 무료라는 것이다. 그러나 그런 점 때문에 지불능력이 지불된 가격 이상으로 존재하는지에 관해서 메시지가 있는 것은 아니다. 달리 표현하면, 자연자원의 소비도 다른 소비와 같은 정도의 지불능력을 징표하는 것이다.<sup>46)</sup>

#### 4) 소득분배의 불평등문제

담배능력의 원칙과 관련한 또 하나의 반론은 유도적 조세에 의해 야기되는 빈부의 불평등취급이다.<sup>47)</sup> 지불할 수단이 없는 자에게 환경을 소중히 다루라는 것은 “명령(Befehl)”인 반면 지불능력이 있는 자에게는 “권고(Empfehlung)”에 불과하다. 이것은 사실 옳지만 전체 경제시스템은 부자가 가난한 자에 비해 더 지불능력이 있다는 점에 기인한다는 관점에서 이러한 논거가 도대체 무엇을 목표로 하는지 명확하지 않다. 왜냐하면 헌법상 평등의 원칙이 지불능력에 따른 차이를 허용하지 않는다는 테제는 명백히 넌센스이고 결국은 불평등취급의 정당화의 문제만이 중요할 뿐이다. 그 정당성은 그러나 최소한 자원의 효율적인 배분방식에 주어져 있는 것이다.<sup>48)</sup>

물론 다른 조치를 통해서 완화될 수 없는 환경유도세는 사회적 비난을 불러일으킬 수 있다. 따라서 석유세의 지속적인 인상은 국내에 살면서 다른 대중교통을 이용할 수 없는 사람들의 특별한 부담을 의미한다. 그러나 이것은 유도적 조세를 통해 완화된 조치들 대중교통의 확충, 또는 일정한 수의 택시운행에 대한 보조금을 통해 완화시킬 수 있다. 그러한 한에서 그것은 법적인 문제가 아니고 사회정책적인 문제이다. 그 자체로서 그것은 정치적인 과정에서 논의되어야 하고 정치가들이 책임져야 한다. 법적인 구속은 최저생존(Existenzminimum)이 -따라서 사회국가원리가 - 문제될 때 비로소 효과가 나타난다. 법적인 요건은 그러나 유도적 조세를 통한 추가부담이 사회보장(Sozialhilfe)을 계산할 때 고려된다면 충족될 것이다.<sup>49)</sup>

46) Ute Sacksofsky, a.a.O., S. 2621 f.

47) 예컨대 소득분배적인 측면에서 탄소세의 효과는 다소 역진적이다. 즉, 탄소세의 부과로 인한 실질적인 귀착은 저소득층에서 더 크게 나타나는 것으로 보인다. 광태원/정연두, 탄소세의 상대가격효과와 소득계층별 귀착효과 분석, 1995, 137쪽 참조. 다만, 거의 비례적으로 귀착한다는 결론을 내리는 논문도 있다. 같은 곳 각주 6) 참조.

48) Ute Sacksofsky, a.a.O., S. 2622.

49) Ute Sacksofsky, a.a.O., S. 2622.

## (2) 담세능력원칙의 제한에 대한 정당화

## 1) 정당화의 필요성과 비교형량

재정목적규범은 재정수입을 얻기 위한 목적에 기여한다. 따라서 재정목적규범들은 조세부담의 평등요청에 부합되어야 한다. 이에 대해 유도목적의 규범들(Lenkungszwecknormen)은 부담의 적절한 분배를 목표로 하는 것이 아니라 일정한 형성적 효력의 발생을 목표로 한다. 의도된 유도적 효과를 얻기 위하여 입법자는 보통 담세능력에 따른 과세원칙의 파괴를 감수해야 한다.

모든 불평등취급과 마찬가지로 납세의무자의 동등한 담세능력에도 불구하고 불평등한 부담효과가 나오는 경우 정당화(Rechtfertigung)를 요구한다. Birk에 의하면 그러한 정당화는 그러나 불평등한 조세부담을 보상할 정도의 보호할 만한 서열이 헌법적으로 유도목적에 귀속될 때만 성공할 수 있다고 한다. 따라서 유도목적의 의미와 담세능력으로부터 벗어나는 것이 어느 정도 중대한지 하는 점이 서로 비교형량되어야 할 것이다.<sup>50)</sup>

어떤 규정으로 행정목적도 추구한다고 하면 부담의 분배 및 형성목적의 실현이 적절한 관계로 설정되어야 한다. 형량은 형성목적의 의미와 침해의 강도, 수혜자 및 비수혜자에 대한 작용에 의해 영향을 받는다. 유도 및 조정적 정책을 목적으로 투입되는 소비세의 경우 그 세금이 (사치재나 고급와인의 소비처럼) 회피될 수 있는지 고려되어야 한다. 따라서 사치재의 소비에는 유류의 소비보다 더 높은 세금이 부과될 수 있다. 담세능력의 원칙의 자유권적 측면은 그러나 평범한 시민의 사회적으로 적합한 활동이 조세라는 개념에 의해 방해되지 않을 것을 요구한다. 불가피하게 조세부담을 할 경우라도 누구든지 자신의 절대적인 담세능력의 한계를 넘어서까지 조세부담을 요구받는 결과를 가져 와서는 안된다는 것이다. Weber-Grellet에 의하면 유도 및 조정적 목적은 담세능력의 원칙을 건드릴 수 있지만 동 원칙을 추방할 수는 없다고 한다.<sup>51)</sup> 결국 유도적인 조세구성요건을 경제적인 담세능력에 결부시켜야 한다는 법적 견해는 시민들이 확대되는 국가의 과세권으로부터 보호를 받지 못하는 상태로 방치

50) Dieter Birk, Steuerrecht, 7. Aufl., 2004, Rn. 176 f.

51) Weber-Grellet, a.a.O., S. 3661.

될 수 있다는 우려에서 나오는 것이다. 담세능력의 원칙은 따라서 유도적 조세의 홍수를 막는 최후의 댐과 같은 것이다.<sup>52)</sup>

## 2) 공공복리에 의한 정당화

Tipke에 의하면 자연적 생활의 기초를 확보하는 일은 공공의 이익에 관한 것이기 때문에 환경을 보호하는 정책적 조세는 원칙적으로 공공복리(Gemeinwohl)에 의해서 정당화된다고 한다.<sup>53)</sup> 정책적 목적의 환경세는 시장의 실패로 인해 시장에서 저평가된 희소한 환경재를 시장에 맞게 효율적으로 관리하기 위해 인위적으로 가격을 높여야 하는 경우 정당화된다. 사회정책적 목적의 조세로서 환경세는 담세능력에 따른 과세원칙을 깨뜨리지만 환경보호라는 높은 공공복리가치는 담세능력에 따른 과세의 원칙을 광범위하게 제한하는 것을 정당화한다. 그렇다고 하여 담세능력의 원칙이 전적으로 배제되어서는 안 된다. 즉, 환경보호가 생존을 위해 불가피한 생활필수품의 박탈을 정당화하지는 않는다.<sup>54)</sup>

## 3) 헌법내재적인 가치결단과 담세능력의 원칙

독일연방헌법재판소는 담세능력의 원칙과 평등의 원칙을 결부시키고 있는데, 그 자체는 원칙적으로 다툼이 없지만 그럼에도 불구하고 그것만으로는 충분하지 않은 것으로 간주된다. 그래서 기본법 제106조 외에도 법치국가원리, 사회국가원리, 재산권 등도 헌법적인 뿌리로서 고찰되어야 한다. 또한 Arndt에 의하면 자유권 및 헌법내재적인 가치결단(민주주의원리, 법치국가원리, 사회국가원리, 환경보호의 원리)과 더불어 사회, 경제, 문화, 환경정책적 고려도 담세능력의 원칙의 제한을 정당화할 수 있다고 한다. 평등의 원칙에서 도출되는 조세부담의 근본결단과 관련된 구성요건형성의 논리일관성 요구도 입법자로 하여금 비재정적인 지원 및 유도목표를 추구하는 것을 방해하지 않는다.<sup>55)</sup>

52) Hendler/Heimlich, a.a.O., S. 328 f.

53) Tipke/Lang, Steuerrecht, 18.Aufl., § 4 Rn.126.

54) Tipke/Lang, § 8, Rn.118. 예컨대, 유류세는 소득이 낮은 자가 공공교통수단이 미비된 지역에서 자신의 승용차운행을 할 수 없게 할 정도까지 인상되어서는 안된다. 특히 에너지에 대한 조세부담이 상승하는 경우 생존에 불가피한 생활필수품의 확보를 위한 조정조치(Ausgleichsmaßnahmen)가 요구된다.

## 4) 조세의 부담효과와 형성효과

결론적으로 앞의 논의와 연관해서 본다면, 담세능력의 원칙이 강조되고 담세능력의 원칙과 다름을 객관적인 근거에서 허용하려 하지 않을지라도 그로부터 이러한 원칙과 모순되는 조세가 허용되지 않는다는 결론이 도출되지 않는다. Birk가 지적하듯이 조세의 부담효과(Belastungswirkung)와 형성효과(Gestaltungswirkung)를 구분한다면 담세능력의 원칙은 조세규범의 부담효과를 위한 것이고 형성효과에 있어서는 어떠한 역할도 할 수 없다.<sup>56)</sup> 담세능력의 원칙이 마치 조세개념의 내재된 표지(Merkmal)처럼 다루어진다면 독일 조세기본법(AO) 제3조 1항에서 조세의 유도적 목적을 명시적으로 허용한 입법자의 의도와는 맞지 않게 될 것이다. 이것은 우리에게도 적용될 수 있다. 국가과세권은 유도적 목적의 조세에 있어서도 무한한 것이 아니다. 왜냐하면 자유권 및 비례성의 원칙이 그러한 조세징수에 대해서는 유효한 보호를 해주기 때문이다.<sup>57)</sup>

부담효과와 형성효과의 이론적 분리는 그러나 조세규범에 두가지 효과가 모두 나타나는 통합적인 구성요건이 문제되는 경우에는 도움이 되지 않는다. 그러한 관점에서 입법자가 조세규범의 부담효과를 갖는 부분이 담세능력의 원칙에 반하는 임의의 유도목적의 하나의 조세구성요건에서 추구해서는 안된다는 점이 문헌에서 강조된다. 그 밖의 경우에 국가는 목적설정 자체를 통해서 헌법적 심사기준을 결정할 수 있다고 한다. 그럼에도 불구하고 형성목적은, 헌법적으로 결정된 결단에 의해서 조사될 수 있는 충분한 크기의 비중이 그에게 귀속되는 경우 담세능력의 원칙의 제한을 정당화할 수 있는 여지가 있게 된다. 따라서 환경분야에서 유도 및 조정적 목적의 조세 투입은 저지되지 않는다. 왜냐하면 그 경우 헌법상 환경권조항에 의해서 적지않은 헌법적 가치가 그에게 귀속되기 때문이다. 다른 많은 조세개입조치들도 그러한 요구에 따르는 것이 허용될 것이다.<sup>58)</sup>

55) Vgl. Arndt/Jenzen, Grundzge des Allgemeinen Steuer und Abgabenrechts, 2005, S. 110.

56) Dieter Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1983, S. 81 f.

57) Hendlr/Heimlich, a.a.O., S. 327.

58) Hendlr/Heimlich, a.a.O., ZRP 2000, S. 327.

## 6. 등가의 원리(응의성의 원칙, Äquivalenztheorie)에 의한 환경세의 정당화

17세기 보험이론(Assekuranztheorien)에서 발전한 등가의 원리는 조세를 국가보호에 대한 보상(Prämien)으로서 정당화한다. 등가의 원리에 의하면 조세는 국가의 급부에 대한 대등한 가치의 댓가 또는 국가비용을 상쇄하는 것으로도 파악된다. 다만 수수료의 경우 개개의 공과금채무자에게 귀속될 수 있는 국가급부와 관련되는 개별등가원리(Individualäquivalenz)인 반면, 조세의 경우에는 집단등가원리(Gruppenäquivalenz)만이 고려된다. 여기서는 국가의 급부가 공과금채무자에게 귀속된다. 그러나 이익을 받는 집단과 조세채무를 지는 집단을 일치시키는 것은 거의 불가능하기 때문에 18세기말에는 벌써 담세능력에 따른 과세의 원칙이 관철되고 등가의 원리는 배제된다. 19세기 재정학은 오늘날 지배적인 법원리인 담세능력에 따른 과세원칙으로의 길을 마련하였다. 정의보다는 효율성을 지향하는 현재의 재정학이론들은 물론 등가의 원리를 선호한다. 이는 조세국가(Steuerstaat)에서 수수료국가(Gebührenstaat)로 변화되어야 하는지 하는 근본문제와 관련된다.<sup>59)</sup> 담세능력에 따른 과세의 원칙은 인두세나 등가의 원리에 따른 과세를 뜻하는 것이 아니다.

소득세나 법인세, 부가가치세 등의 경우 특정한 이익향유자집단과 관련되어 있지 않기 때문에 등가의 원리가 적용되지는 않는다. 등가의 원리는 원칙적으로 특별한 이익이나 특별한 손해를 보상해야 하는 경우에 적용된다. 담세능력에 따른 과세원칙에 반하는 환경세도 이런 식으로 정당화될 수 있으며 토지관련 세나 자동차세도 특별한 이익에 대한 조세로서 정당화될 수 있다고 한다.<sup>60)</sup>

그러나 등가의 원리는 조세의 개념과 합치하지 않는다는<sup>61)</sup> 문제가 있다. 조세는 급부와 반대급부의 관계가 아니고 반대급부가 없이 강제로 징수되는 것이기 때문이다.

## 7. 권리보호

59) Vgl. Tipke/Lang, a.a.O., § 4, Rn. 87.

60) Tipke/Lang, a.a.O., § 4, Rn. 88.

61) Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., S. 1093.

환경세의 입법은 헌법상 평등의 원칙이나 직업의 자유, 재산권, 비례성의 원칙에 따른 한계를 갖기 때문에 환경세에 대한 반대논거로서 주장될 수 있다. 이에 대해 간단히 살펴보기로 한다.<sup>62)</sup>

#### (1) 평등의 원칙

평등의 원칙에 따르면 입법자는 자의적으로 행위의 유인책을 설정해서는 안된다. 즉, 입법자가 일정한 행위는 과세하면서, 상응하는 어떤 행위에 대해서는 충분한 근거없이 공과금을 부과하지 않는 경우 평등에 반하는 것이 된다. 독일연방헌법재판소의 판례에 의하더라도 이것은 물론 드문 사례에서만 받아들여질 수 있다. 왜냐하면 과세되어야 할 사실관계를 선택할 수 있는 입법자의 광범한 형성여지가 존재하기 때문이다.<sup>63)</sup>

#### (2) 직업의 자유

환경세와 같은 유도적 조세는 헌법의 직업의 자유와도 관련된다.<sup>64)</sup> 물론 세법은 직업의 자유를 규율하는 것을 일차적인 목표로 추구하지 않으며 그 결과 그것은 간접적인 침해로만 간주될 수 있다. 그러한 간접적인 침해는 그 규정이 직업의 행사와 밀접한 관련이 있고 객관적으로 직업을 규제하는 경향이 명백히 인식되게 하는 경우에 받아들여진다. 세법에서 이것은 예외적으로만 나타나는 사례이다. 흔히않게 나타나는 직업의 자유와의 그러한 관련성은 게다가 가혹조항(Härteklause) 내지 경과규정으로 보완될 수 있을 것이다.<sup>65)</sup>

62) 이에 관해서 기타 자세한 것은 강주영, 환경세의 헌법적정성에 대한 고찰, 환경법연구 제28권 1호, 519쪽 이하를 참조할 것.

63) BVerfGE 49, 343(360); 65, 325(354); 81, 108(117); 84, 239(271).

64) 독일연방헌법재판소의 환경세정당화 -BVerfGE 110, 274(Urteil vom 20. April 2004 - 1 BvR 1748/99 und 1 BvR 905/00) 독일연방헌법재판소도 2004년 4월 20일 판결로 환경세를 합헌으로 선언한다.

65) Sacksofsky, a.a.O., S. 2622 f.

### (3) 재산권

유도적인 목적의 환경세는 재산권과도 관련될 수 있다. 독일의 연방헌법재판소는 조세입법자의 개입으로부터 헌법상 재산권 규정을 통한 보호를 교살적 조세(Erdrosselungssteuer)라는 극단적 사례에 제한하였다. 독일 연방헌법재판소 제2부는 기존의 판례와 달리 절반의 분배원칙을 전개했지만<sup>66)</sup> 이러한 원칙은 많은 비판을 받았다. 동원칙은 독일기본법상의 도그마틱의 지지도 없고 연방헌법재판소법 제31조에 의한 구속효도 없다고 보기 때문이다. 그러한 원칙이 존재해야한다고 할지라도 그것이 유도적인 조세에 적용될 수 있을지도 의문이다. 따라서 유도적 조세에 대한 헌법상의 재산권규정에 의한 권리보호는 교살적 조세로부터의 보호로만 제한된다.<sup>67)</sup>

### (4) 비례의 원칙

비례의 원칙도 유도적 조세에 대하여 별로 보호를 해주지 못한다. 적합성의 원칙은 필요성의 원칙과 마찬가지로 늘 수입획득에 맞추어져 있는 조세에 개입하지 못한다. 납세의무자에게는 따라서 조세로 표현된 행위유인을 따를 수 없다거나 지속적인 에너지 절약이 불가능하다는 등의 이의제기도 차단되어 있다. 이러한 이의제기는 부수적인 것이다. 유도적 목적은 모든 시민을 회피행위를 하도록 유인한다는 점 뿐만 아니라 일정한 행위를 할 경우 금전적 수단을 박탈함으로써 경제적 대체과정을 시작하도록 한다는 점에 그 본질이 있다. 그러나 그 때문에 국가가 시민의 사적인 생활에 임의로 개입할 수 있다고 비난하는 것은 정당하지 못하다. 그러한 한에서 절대적으로 기본권의 한계가 있다. 국가는 그 자체 기본권에 의해서 보호되지 않는 그러한 행위만을 조세부과를 위해 선택할 수 있다. 따라서 혼인세(Ehesteuer)는 헌법상의 혼인의 자유에 반하며, 집회행위에 대한 조세부과는 집회 및 시위의 자유에 반할 것이다.

66) BVerfGE 93, 121.

67) 교살적 또는 압살적 조세는 세수목표는 없고 어떤 행동을 없애버릴 의도를 가지고 있는 것이다. 압살적 조세가 위헌이라는 독일헌법재판소의 견해에 대해서는 의문이 제기될 수 있다. 즉, 행정법상 행위금지가 합헌이라면 그 금지의 수단이 조세라고 하더라도 당연히 위헌일 수 없다는 입장이 있다. 이창희, 세법강의, 2006, 48쪽 이하.



따라서 과세되어야 할 행위방식의 선택에 있어서 입법자는 전적으로 제한되어 있다.<sup>68)</sup>

## 8. 조세외의 공과금의 문제

환경훼손행위의 결과는 특정한 개인이나 집단에게 귀속되는 것이 곤란하기 때문에 환경세는 사용료나 수수료, 특별부담금(Sonderabgabe)보다 쉽게 정당화될 수 있다. 환경세와 달리 수수료나 특별부담금의 경우는 환경보호라는 공공복리의 가치에 의해 정책적으로 납용되기 쉽다.<sup>69)</sup> 이에 대해서는 우리 헌법재판소도 지적하고 있다.<sup>70)</sup> 따라서 이와 같이 조세외의 부담금을 징수할 수 있는 입법자의 형성여지는 다른 한편으로는 조세국가(Steuerstaatlichkeit)의 원리가 영향을 받지 않는 한에서 제한되어야 하는 한계를 가질 뿐만 아니라<sup>71)</sup> 특별한 요건 하에서만 제한적으로 인정되어야 한다.

### (1) 사용료 및 수수료(Gebühren)

사용료 및 수수료는 국가 등에 의해 제공된, 개별적으로 귀속가능한 재화 및 용역에 대한 반대급부로서 제공되는 공법상의 금전급부를 말한다. 사용료 및 수수료는 따라서 반대급부라는 표지에 의해 조세와 구별된다.

68) Sacksofsky, a.a.O., S. 2623.

69) Tipke/Lang, § 8, Rn.120.

70) 헌법재판소 1998. 12. 24. 98헌가1 전원재판부 【구먹는물관리법제28조제1항위헌제청】. “그렇다고 하여 국가가 행정과제 수행이라는 명분을 내세워 부담금을 원하는 대로 얼마든지 부과할 수 있다고 한다면 그로 인하여 국민의 경제적 자유나 재산권은 보호될 수 없는 것이다. 따라서 수질개선부담금과 같은 부담금을 부과함에 있어서는 평등원칙이나 비례성원칙과 같은 기본권제한입법의 한계를 준수하여야 함은 물론 이러한 부담금의 부과를 통하여 수행하고자 하는 특정한 사회적·경제적 과제에 대하여 조세외적 부담을 지출만큼 특별하고 긴밀한 관계가 있는 특정집단에 국한하여 부과되어야 하고, 이와 같이 부과·징수된 부담금은 그 특정과제의 수행을 위하여 별도로 관리·지출되어야 하며 국가의 일반적 재정수입에 포함시켜 일반적 국가과제를 수행하는데 사용되어서는 아니된다. 그렇지 않으면 국가가 조세저항을 회피하기 위한 수단으로 부담금이라는 형식을 남용할 수 있기 때문이다.”

71) Weber-Grellet, a.a.O., S. 3662.

환경이용료(Umweltnutzungsgebühren)의 징수에서는 환경이용을 수인하는 것(Dulden)이 곧 사용료를 내야하는 국가의 급부(Leistung)인지 하는 근본문제가 제기된다. 이 테마는 독일 바덴뷔르템베르크의 물사용료(Wasserpfeennig)사건에서 격렬하게 논의되었다.<sup>72)</sup> 결정적인 논점은 국가의 급부는 그 급부의 조달을 위해 국가에게 비용이 발생했을 것을 필수적 전제조건으로 하느냐 하는 문제였다. 사용료 및 수수료에 대한 헌법적 요건의 해석은 결정적으로 헌법에 조세국가원리가 뿌리내려 있는 것으로 보느냐 하는데 달려있다. 왜냐하면 조세국가원리만이 사용료 및 수수료를 비용의 상환에 한정하도록 요구할 수 있기 때문이다. 자원이용료(Ressourcennutzungsgebühr)는 개별적으로 귀속가능한 환경이용을 공과금으로 부과하기 위한 올바른 출발점이다.<sup>73)</sup>

## (2) 특별부담금(Sonderabgaben)

특별부담금은 독일연방헌법재판소에 의해 전개되었다. 특별부담금은 특별한 국가과세의 재정을 조달하기 위한 것이다. 특별부담금은 동질적인 집단에게만 징수되는데, 이 집단은 다른 집단보다 특별부담금의 징수에 의해 추구되는 목적과 명백히 더 근접해 있다. 그 수입은 그 집단을 위해서 사용되어야 한다. 독일의 연방헌법재판소는 1980년 12월 10일 특별부담금법상 하나의 이정표로 불리우는 직업교육부담금(Berufsausbildungsabgabe)에 대한 판결<sup>74)</sup>을 통하여 특별부담금의 정당화 요건으로서 집단적 동질성, 집단적 효용성, 객관적 근접성, 집단적 책임이라는 적극적인 헌법적 요건을 제시하고 있다.

특별부담금에 대해서는 법리적으로 중대한 의문이 제기된다. 연방헌법재판소는 일반적 국가과제와 특별한 국가과제의 구별(Unterscheidung von allgemeinen und besonderen Staatsaufgaben)을 논리일관하게 전개하는데 성공하지 못했다. 동질적인 집단이나 명백한 근접성, 집단을 위한 사용이라는 표지들도 그 자체로서 명료하지 않고 논리정연하지도 않다. 또한 특별부담금이란 법형식은 법적안정성의 요건을 충족하지 않으며 시민에 대한 보호수준을 축소한다고 비판받는다.<sup>75)</sup>

72) BVerfGE 93, 319(345 f.).

73) Sacksofsky, a.a.O., S. 2625.

74) BVerfGE 55, 274.

75) Sacksofsky, a.a.O., S. 2625.

특별부담금으로 얻은 수입이 환경보호라는 목적에 구속되어 사용되어야 한다는 점 때문에 환경보호론자들에게는 특별부담금이 매력적일 수 있다. 그러나 목적구속은 독일의 경우 재정헌법적 관점에서 특히 문제가 있는 것으로 지적된다. 첫째, 그것은 예산으로부터의 도피(Haushaltsflucht)를 가져오기 때문에 의회의 예산권의 관점에서 의문이다. 둘째 목적구속을 통하여 일정한 국가수입이 일반적인 분배기준에서 배제된다. 그와 결합된 국가과제는 처음부터 특권화된다. 그러한 특권(Privilegierung)은 유도적 조세의 경우에는 선형적으로 무의미하거나 정당화되지 않는다. 유도적 조세는 일정한 행위방식을 조정해야 하며 그와 결부된 수입은 다른 모든 수입과 동일하게 다루어져야 한다. 76)

#### IV. 결론

성장 중심의 경제논리는 스스로 사람과 자연의 생명을 파괴하며 여러 모습에서 한계를 드러내고 있다. 경제성장이 안되면 우리는 풍요롭지 못할 것인가? 에 대해서 깊이 고민하여야 할 때이다. 생태주의 윤리학에 따르면 법은 인간과 자연의 공존을 촉진하는 것이어야 한다.77) 결국은 대안사회를 위한 모색이 필요하다. 친환경적인 세계개편 및 환경세는 현재와 미래를 사는 이들에게 그러한 대안을 마련하는 하나의 방안으로서 중요한 시도가 될 것으로 보인다.

친환경적 조세체계 또는 생태적 조세체계로의 개편은 현재의 패러다임을 완전히 바꾸는 작업이며 미래에 대한 대비책으로서 필요하다. 최근 정부의 세계개편안 가운데 녹색성장 기반조성을 위한 지원방안은 방향에 있어서는 친환경적인 내용을 포함하고는 있으나 단편적이고 단기적인 조치에 불과하여 장기적이며 근본적인 친환경적 조세개편과는 거리가 있다. 최근 EU국가들의 환경친화적 세계개편 등 주요국의 환경세 개편동향을 참조하여 우리의 조세체계를 근본적으로 개편할 필요가 있다. 이를 위한 구체적인 개편방안으로서는 기존세제의 외부성교정기능 강화, 탄소세 도입 등

76) Sacksofsky, a.a.O., S. 2625.

77) Kurt Seelmann, Rechtsphilosophie, 3. Aufl., § 13, Rn. 14 ff.

중장기적 세계개편, 취약계층 보호를 위한 소득재분배기능과의 조화, 환경관련 투자 및 기술개발 촉진을 위한 재원대책의 강화, 자동차세제의 환경친화적 개편추진, 환경관련부담금제도 개편추진, 에너지·전력부문 보조금의 환경친화적 개편추진 등이 거론되고 있다.<sup>78)</sup>

다만, 우리의 조세체계를 생태적이며 환경친화적인 조세체제로 개편하더라도 그러한 조세체계 및 환경세는 법적으로 많은 문제를 제기할 수 있다는 점이 간과되어서는 안 된다. 특히 환경세는 소득에 뿌리를 둔 기존 세법의 구조를 환경오염을 기준으로 하는 것이기 때문에 담세능력의 원칙에 기반하고 있는 세법체계에 중대한 영향을 미친다. 따라서 친환경적 세계개편 및 환경세의 도입을 위해서는 환경세의 개념, 법적 근거, 유도적 조세의 허용성, 담세능력의 원칙, 기본권 침해의 여부 등 많은 법적인 문제들이 사전에 충분히 논의되어야 할 것이다.

성장이 한계에 부딪힌 오늘날 환경에 투자하고 지원하는 것이 오히려 고용을 창출 하면서 국민생활의 질을 높이고 심지어 성장까지 가능하게 해준다는 가설은 상당히 설득력이 있는 것처럼 보인다. 하지만 이러한 가설에 대한 검증에는 아직 많은 시간이 필요하다. 친환경적 조세체계의 개편시도는 건설이나 개발, 환경에 유해한 제품을 생산함으로써 무수한 환경비용을 발생시키면서도 그러한 외부비용에 대해서는 전혀 지불할 의사가 없는 우리 사회의 병리현상을 다소나마 완화시켜 줄 수 있는 하나의 방안이며 필요조건일 뿐이지 충분조건은 아니다. 위와 같은 가설이 검증을 통과하기 위해서는 패러다임의 전환과 그를 위한 다각적인 노력이 함께 행해져야만 할 것으로 보인다.

78) 김승래/강만옥, 에너지·환경세계 개편방안, 350쪽 이하 참조.

## 참고문헌

- 강만옥, 에너지부문의 환경세도입이 환경 및 경제에 미치는 영향에 관한 연구, 한국 환경정책 평가연구원 보고서 2005.
- 강만옥, 우리나라 환경관련 부담금제도의 개편 및 환경세제 도입방안, 2004. 6.
- 강주영, 환경세의 헌법적정성에 대한 고찰, 환경법연구 제28권 1호.
- 곽태원, 녹색성장을 위한 조세정책, 세정신문, 2008년 9월 25일.
- 곽태원/정연두, 탄소세의 상대가격효과와 소득계층별 귀착효과 분석, 1995.
- 구정모, 녹색성장을 위한 친환경적 세계개편의 필요성, 재정포럼 2005년 5월호.
- 기획재정부, 경제제도약 세제 -2008년 세계개편[안] 세부추진내용 -, 기획재정부 보도 자료, 2008. 9. 1.
- 김성수, 개별행정법, 법문사 2001.
- 김성수, 환경부담금의 이론적 근거에 관한 소고, 환경법연구 제29권 1호.
- 김승래/강만옥, 에너지·환경세제 개편방안, 2007.
- 김춘환, 환경세의 도입방안, 환경법연구 제25권 1호.
- 류지태, 행정법신론, 신영사 2008.
- 이창희, 세법강의, 박영사 2006.
- 프란츠 알트, 생태적 경제기적, 양문 2004.
- Arndt/Jenzen, Grundzge des Allgemeinen Steuer und Abgabenrechts, 2005
- Birk, Dieter, Steuerrecht, 7. Aufl., 2004.
- Gawel, Erik, Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung, StuW 2001, S. 26 ff.
- Hendler, Reinhard/Heimlich, Jörn, Lenkung durch Abgaben, ZRP 2000, S. 325 ff.
- Jachmann, Monika, Ökologie versus Leistungsfähigkeit – Gilt es neue Wege in der Steuerrechtfertigung zu gehen? – StuW 2000, S. 239 ff.
- Krämer, Ludwig, Casebook on EU Environmental Law, 2002.
- Sacksofsky, Ute, Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch

Instrumente des Abgabenrechts, NJW 2000, S. 2619 ff.

Seelmann, Kurt, Rechtsphilosophie, 3. Aufl.

Tipke/Lang, Steuerrecht, 18.Aufl., 2005.

Weber-Grellet, Heinrich, Lenkungssteuern im Rechtssystem, NJW 2001, S. 3657 ff.

<Abstract>

Die Reform des umweltfreundlichen Steuersystems und die rechtliche  
Berücksichtigung über die Umweltsteuer

Moon, Byung-Hyo

Durch die jüngsten Fälle, die die Schwere der Umweltverschmutzung klar geben, hat sich das Umwelt-Bewusstsein deutlich verändert. Trotz dieser Veränderung und der erheblichen Anstrengungen für die Umweltschutz ist die Umwelt-Krise bereits bei uns. Die Reform des umweltfreundlichen Steuersystems ist die Arbeit, völlig die aktuelle Paradigma zu ändern, und die Maßnahmen, die auch für die Zukunft erforderlich sind. Die jüngsten Änderungen des Steuersystems durch die Regierung enthält nur kurzfristige Maßnahmen, aber gar keine Langfristige und grundlegende Umstrukturierung der steuerlichen Umfelds. Bezieht sich auf den Trend der letzten großen Umgestaltung der Umweltsteuer der EU, OECD Länder sollten wir grundlegende Reform.

Auch wenn unseres Steuersystem ökologischer und umweltfreundlicher umgewandelt werden sollte, sollte viel Zahl von den rechtlichen Fragen, die sich möglicherweise stellen, nicht übersehen werden. Insbesondere die Umweltsteuern haben schwerwiegende Auswirkungen auf das bestehende Steuersystem, das auf der Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips steht. Zur Einführung der Ökosteuer sollten daher die Folgenden in vollem Umfang im Voraus diskutiert werden: wie z.B. Begriff der Umweltsteuer, ihre verfassungsrechtlichen Grundlage, die Zulässigkeit der Lenkungssteuer, das Leistungsfähigkeitsprinzip und Verletzung von Grundrechten, usw.

주 제 어 환경세, 유도적 조세, 담세능력의 원칙, 친환경적 조세체계, 특별부담금

Key Words Umweltsteuer, Lenkungssteuer, Leistungsfähigkeitsprinzip, das umweltfreundliche Steuersystem, Sonderabgaben