

# 환경세의 憲法適正性에 대한 고찰

강 주 영\*

## 차 례

- I. 문제의 제기
- II. 환경세와 조세국가주의원칙과의 충돌
- III. 환경세와 헌법상의 제원칙
- IV. 환경세와 기본권
- V. 결어

## I. 문제의 제기

환경보호의 절박성은 최근 사회 모든 분야에서 뜨거운 논쟁의 대상이 되고 있음은 주지의 사실이다. 법학분야에서도 예외는 아니며 기존의 일방적 방식인 규제적 수단 외의 다른 대안적 수단을 통한 환경보호정책이 논의의 대상이 되는 데 까지 이르고 있다. 이는 지금까지의 방식인 명령적 방법을 통한 행정법상의 규제적 수단이 큰 실효를 거두고 있지 못하다는 반성에서부터 출발하며, 그 대안으로서 좀 더 효과적이면서도 행정적 비용이 덜 드는 경제유인적 수단 즉, 환경세에 대한 논의가 그 한 예라고 할 수 있다.

그러나 종래의 전형적 조세가 납세자의 경제적 활동의 성과에 대해 부과되는 반면, 환경세는 납세자의 경제적 급부능력과는 전혀 무관한 反환경적 행위에 부

---

\* 동아대학교 법과대학 법학부 강사

과됨으로 인해, 환경세를 예상하지 못했던 財政憲法상의 여러 문제들이 제기 될 수 있고 또 그에 대한 헌법적 평가들이 필요하게 되었다.

따라서 여기에서는 환경세라는 經濟誘因의 수단이 재정헌법적 원칙 예컨대, 조세국가원칙에 부합되며 또한 기본권의 제한한계인 비례원칙을 현저히 위배하는지와 평등권 등의 기본권에 대한 제한이 합헌적인 것인지에 대해 논의하고 환경세가 경제적인 수단이라는 것뿐만 아니라 헌법적 관점에서도 규제적 수단의 대안이 될 수 있는지에 대해서 논의 할 것이다.

## II. 환경세와 租稅國家主義原則과의 충돌

환경세의 도입은 과세대상의 이질적 전환을 의미한다. 전통적으로 세금은 應能負擔의 원칙(Leistungsfähigkeitsprinzip)에 따라 납세자의 수입 또는 재산 그 자체나 또는 그 사용과 지출에 부과되는 것이 보통이나, 환경세는 조세부담자의 경제적 능력과 무관하게 조세부담자의 반환경적 행위와 그 결과에 대해 조세적 부담을 지운다. 여기에서 과세는 소득, 재산, 소비라는 형태로 드러나는 납세자의 급부능력과의 연관성이 해소되어 버리며 과세는 오로지 납세의무자로부터 배출되는 환경오염과 그 強度라는 이질적인 것을 대상으로 하게 된다.<sup>1)</sup>

이러한 과세대상의 이질적 전환은, 국가 또는 지방자치단체의 과세행위가 납세의무자의 경제적 급부능력을 반영하는 사실관계와 밀접하게 연관될 것을 요구하는 조세국가주의원칙에 위배된다.

### 1. 조세국가의 개념

조세국가라 함은, 국가가 자기의 목적달성과 자기에게 주어진 과제의 수행시 발생하는 필요한 재정적 수요를 근본적으로 세금이라는 토대를 통해 충족시키고

1) 참조, 유지태·김연태·김중권, 「세법」, 1998, 65면.

자, 시장 경제적으로 조직되어 있으며 소유물의 私的 사용을 기반으로 하는 경제 주체에 의지하는 국가를 말한다.<sup>2)</sup> 이러한 조세국가주의원칙은 근대와 현대를 넘어 오면서 대부분의 국가가 의식적·무의식적으로 지켜왔으며 그 결과 조세수입이 국가수입의 중요한 수단 및 근간이 되었다. 반대로 중세의 봉건국가에서는 국가적 과세를 수행하기 위해서 세금을 부과 할뿐만 아니라 강제노역 또한 임무수행을 위한 중요한 수단으로서 행해졌다는 점에서 그를 조세국가라 부르는 어렵다.<sup>3)</sup>

이렇게 해서 조세국가에는 세금과 국민의 개인적 급부능력 사이에 본질적이며 구조적인 관련성이 존재하게 된다.<sup>4)</sup> 국가는 국민에게 공공복지와 안전을 보장해 주고, 또한 국민은 국가가 보장하는 안전망 속에서 생업에 전념하게 되며 이러한 상호작용을 통해 국가는 수입이 있는 곳에 과세를 하고 또한 국가 그 스스로의 존립을 유지할 수 있게 된다.<sup>5)</sup>

## 2. 조세국가주의원칙과의 충돌

오늘날 복지국가에 있어서 조세를 납부할 의무를 지는 개별 국민은, 한편으로는 경제적 부를 창출하는 경제주체라는 지위로 인해 또 다른 한편으로는 국가로부터의 사회적 급부의 수혜자(Empfänger staatlicher Sozialleistungen)라는 지위로 인해 조세부담을 지기도 한다. 여기에서 후자의 경우, 즉 국가로부터의 사회적 급부의 수혜자로서의 지위로 인해 조세부담을 지는 경우 “세금과 조세부담자의

2) K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 1; J. Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in: FS für H.P. Ipsen, 1977, S. 409; P. Kirchhof, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in: KH. Hansmeyer (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, 1983, S. 33; KH. Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG Bd. 12 (1989), S. 3 ff.

3) P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, in: J. Isensee·P. Kirchhof (Hrsg.), HdStR, Bd. 4, 1990, § 88 Rdnr. 3 ff.; G.H.-K. Bauer, Die Steuer als Instrument im Umweltschutz, Uni. Augsburg Diss. 1994, S. 172.

4) 여기에서의 조세와 국가의 급부사이에는 세금의 일반적 표징으로 알고 있는 급부와 그에 대한 반대급부라는 일대일의 좁은 의미에서의 관계를 말하는 것은 아니다.

5) KH. Friauf, aa.O., S. 4.

개인적 급부능력과 본질적인 관계(die konstitutive Beziehung zwischen der Steuer und der individuell-persönlichen Leistungsfähigkeit)<sup>6)</sup>가 없게 되므로 그러한 비재정적 목적을 가지는 세금은 조세국가원칙에 반하게 된다. 결국 조세국가원칙은, 과세행위와 경제적 급부능력을 표현하는 사실과의 연관이 완전히 해소되어지게 될 때 침해를 받게 된다.<sup>7)</sup>

우리 헌법은 조세국가원칙에 대해 침묵하고 있고, 또 제59조에서 조세의 종목과 세율은 법률로 정한다고 하여 조세국가원칙에 위배되는 조세종목(납세자의 경제적 급부능력과 무관한 조세)의 도입이 헌법상 위배된다는 주장을 이끌어 낼 어떠한 규정도 가지고 있지 않다. 그러나 우리의 현행 조세체계의 근간을 볼 경우 주요 조세는 그 과세대상이 경제적 급부능력과 결부되어 있음을 알 수 있다.<sup>8)</sup> 즉, 주요 조세의 과세대상은 재산의 증대 (소득세, 상속세, 증여세), 재산의 존속 (재산세, 각종 부동산관련세) 그리고 재산의 소비 (소비세, 부가가치세 등)로 분류될 수 있다. 재산의 증대와 재산의 존속에 대한 과세는 납세의무자의 경제적 상태 또는 그 이윤에 직접적으로 연결되어 있으며, 재산의 소비에 대한 과세는 납세자의 소비행위시 지출된 수입이 그의 경제력을 반영함으로써 간접적으로 납세자의 경제적 급부능력과 연결되어 있다고 할 수 있다.<sup>9)</sup> 결국, 우리 세법체계는 헌법상이나 국제기본법상 명문으로 조세국가주의원칙을 채용한다고 선언하고 있지는 않으나, 살펴본바와 같이 실질적으로 대부분의 과세대상이 납세자의 경제적 급부능력과 연결되어 있으므로 해서 우리 세법체계도 조세는 납세자의 경제적 급부능력에 연관되어야 한다는 조세국가주의원칙을 무의식적 또는 암묵적으로 인정하고 있다고 볼 수 있다.

한편, 국가 및 지방자치단체의 과세가 용능부담원칙을 따르지 않고 과세를 통해 어떤 사회적 목적을 추구한다면, 그것은 이미 앞서 살펴 본 조세국가주의원칙

6) J. Isensee, a.a.O., S. 419.

7) G.H.-K. Bauer, a.a.O., S. 174.

8) 유지태·김연태·김중권, 위의 책.

9) 참조 D. Birk, Steuerrecht I, 1988, § 7 Rdnr. 7; D. Birk, Verfassungsrechtlichen Grenzen der Konsumbesteuerung, in: M. Rose (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991, S. 351 ff.

과 충돌을 하게 된다.<sup>10)</sup> 이러한 상황은 환경세에도 똑같이 적용되는데, 1) 환경세는 납세의무자의 경제적 급부능력에 대하여 과세하는 것이 아니라 그의 反환경적 행위와 그 결과물 즉, 환경오염에 대해 과세하기 때문이며 2) 환경세의 주목적이 재정적 수입에 입는 것이 아니라 사회적 목적 즉, 환경보호에 있기 때문이다.<sup>11)</sup> 이와 같이 환경세처럼 反사회적이거나 공동체의 이익을 해하는 행위를 한 자들에 대하여 그들의 경제적 능력과 무관하게 과세하는 조종세(lenkende Steuer)에는 조세법상 과세의 핵심원칙인 應能負擔原則을 극복할 수 있는 恣意的이지 않으면서도 정당한 이유가 있어야 한다.<sup>12)</sup> 이러한 정당한 이유로서는 첫째, 比較衡量시 應能부담의 원칙을 준수하는 것보다 더욱 중요한 것이어야 하며 둘째, 공동의 이익에 합치해야 한다.<sup>13)</sup> 이러한 전제조건들이 만족될 경우 應能부담원칙에 대한 침해는 치유될 수 있을 것이다.

환경세를 통한 환경오염의 저지, 완화 또는 이미 오염된 자연환경의 회복은 명백히 공동체의 이익에 부합하는 것이며 더욱이 환경보호는 의심의 여지없이 應能부담원칙을 준수하는 것보다 훨씬 중요한 일인 것이다. 따라서 환경세를 통한 자연보호는 위 두 가지 전제요건을 만족하며 應能부담원칙 및 조세국가주의원칙의 침해는 치유될 수 있다고 하겠다.

### III. 환경세와 헌법상의 제원칙

#### 1. 비례원칙 - 특히 적합성을 중심으로

환경세는 헌법이 보장하는 국민의 기본적 권리 예를 들어, 재산권과 직업선택

10) G.H.-K. Bauer, aaO., S. 175.

11) K. Tipke, aaO., S. 77.

12) K. Tipke, aaO., S. 78; K. Tipke, Steuerrecht, 15. Aufl. 1996, § 4 Rdnr. 125; P. Kirchhof, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, S. 3226.

13) D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1983, S. 232 ff.

의 자유권 등을 침해할 수 있는데 이러한 침해는 그 법이 필요하고도 적합할 때 정당화 될 수 있고, 또한 만약 헌법적 원칙 중의 하나인 비례원칙<sup>14)</sup>을 위반했을 경우 환경세는 위헌적인 것이 된다.<sup>15)</sup> 즉, 환경세가 환경보호라는 공공의 이익을 지키는 데 기여하지 못한다면 납세의무자의 私的 이익에 대한 이 조세적 침해는 환경세라는 수단이 적합성을 결함으로 해서 처음부터 위헌적 침해가 되므로<sup>16)</sup>, 환경세를 도입할 때 입법자는 비례원칙을 잘 고려해야 할 것이다.

법치국가원칙에서 파생된 비례원칙은 환경세가 충족시켜야 할 네 가지 요소 즉, 공익성, 적합성, 필요성, 상당성을 포함하고 있다.<sup>17)</sup>

#### (1) 환경세의 공익성

환경세가 추구하는 목적인 환경보호가 공공의 이익에 부합해야 한다.<sup>18)</sup> 환경 오염으로 인해 발생하는 위협, 예를 들어 기후변화로 인한 자연재해, 토양 및 식수의 오염 등은 지금 세대의 인류의 삶의 질이나 안녕 뿐만 아니라, 우리의 후세대의 존립 그리고 인간 이외의 동식물의 생존의 기반을 위협하는 것이다. 따라서 환경보호를 위한 수단은 필요하며 곧 환경보호가 공동의 이익의 한 요소임은 자명하다고 할 수 있다. 공익성이라는 요건은 따라서 충족된다.

#### (2) 환경세의 적합성

비례성의 원칙 중 적합성의 원칙을 충족시키기 위해서는, 환경세는 환경보호라는 목적을 달성하기 위해 필요한 수단이어야 한다. 그러나 환경세라는 경제적 수

14) 과잉금지의 원칙(Übermaßverbot)이라고도 한다.

15) 김동희, 「행정법 I」, 2005, 57면; K. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II 1980, S. 1108.

16) F.R. Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, 1997, S. 147.

17) 참조: 김철수, 「헌법학신론」, 2003, 236면I. v. Münch, in: ders.·P. Kunig (Hrsg.), GG-Kommentar, Bd. I, 4. Aufl. 1992, Rdnr. 55.

18) 참조: 홍성방, 「헌법학」, 1999, 335면.

단이 실제상에서는 그 효율성이라는 관점에서의 탁월성에도 불구하고 허가 및 금지의 기본으로 하는 직접규제방식인 정서법상의 수단과의 비교에서 많은 의미 있는 비판을 받고 있다.<sup>19)</sup> 제기되고 있는 비판점을 중심으로 환경세의 적합성에 대해서 논의해 보고자 한다.

#### (가) 환경세의 면죄부로서의 기능에 대한 문제

경제적으로 부유한 자들은 환경세를 납부함으로써 환경세가 목적으로 하고 유도하려고 하는 행위를 회피할 수 있다.<sup>20)</sup> 즉, 이 경우 환경세는 행위자의 反환경적이며 反사회적인 행위를 압박 또는 교정하는 기능을 할 수 없으며, 도리어 그의 행위는 환경세의 납부를 통해서 면죄부를 얻게 된다. 이 경우 환경세를 통한 환경보호정책은 비구속적이며 신뢰도가 낮은 정책이 되고 만다.<sup>21)</sup> 그러나 지금 비판되고 있는 환경세의 비구속성 그리고 회피가능성은 조종적 조세가 가지고 있는 회피할 수 없는 본질적인 속성이며 납세의무자에게 환경친화적 행위를 할 것과 환경세를 납부 할 것 중에 선택가능성을 줌으로써 오히려 규제적 수단과 비교했을 때 납세자에게 판단의 여지를 주어 납세자를 덜 제한하는 수단으로서의 장점을 가지는 측면이 있다.

그럼에도 불구하고 조세적 수단인 환경세가 가지는 不備 즉, 비구속성과 회피가능성으로 인해 빚어지는 있을 수 있는 환경보호상의 흠결은 규제적 수단을 통해서 메워져야 할 것이다. “생태적 최저수준”<sup>22)</sup>으로 표현되며 결코 포기되어 질 수 없는 그리고 경제논리에 의해 경시되어 질 수 없는 최소한의 환경상태는 受範者가 지켜도 되고 또 때에 따라서는 지키지 않아도 되는 약한 強度의 조세적 수단에 맡길 것이 아니라 지키지 않았을 때는 강력한 행정적 강제력이 동원될 수 있는 규제적 수단을 통해서 보호되어 져야 할 것이다.

19) P. Kirchhof, Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG, Bd 15 (1993), S. 3 ff.

20) P. Kirchhof, a.a.O., S. 5 ff.

21) P. Kirchhof, a.a.O., S. 6.

22) M. Kloepfer, Umweltrecht, 1989, S. 201.

조세적 수단을 통한 환경보호는, 지금까지 크게 효과를 보지 못한 규제적 수단을 통한 환경보호정책을 반성한 결과물로서 나온 것이기 때문에 상대적으로 많은 장점을 가진 것은 사실이지만, 다른 한 편, 규제적 수단은 국민과 주민들이 어떠한 행위를 해야 하며 어떠한 행위가 허용된 행위인가를 명확하고 정확하게 규정할 수 있기 때문에 “생태적 최저수준”을 보호하기에는 조세적 수단보다 더 나은 수단으로서 평가된다.

따라서 결과적으로 환경세가 가지는 속성인 비구속성과 회피가능성은 규제적 수단을 이용한 “생태적 최저수준”의 보장을 통해 그 흠결이 메워질 수 있으며, 결과적으로 환경세의 납부를 통한 면죄부의 취득이라는 문제는 최소화 될 수 있을 것이다.

#### (나) 환경세의 受範者의 범위에 대한 문제

환경세를 납부함으로써 환경보호의무를 이행하지 않아도 되는 면죄부로서의 문제 외에도 환경세의 受範者가 제한적이라는 비판이 가해지고 있다.<sup>23)</sup> 즉, 예컨대 국가가 공공재산의 관리자인 경우, 원칙적으로 국가는 조세채권자의 지위에 있지 조세채무자의 위치에 있지 않으므로 환경세의 납세의무는 私인에게만 해당되며 따라서 그 효과는 그 만큼 제한적일 수밖에 없다는 것이다.<sup>24)</sup> 그러나 국가나 공공기관도 원칙적으로 조세채무자가 될 수 있으며<sup>25)</sup> 국가의 공공기관이 私法的 형태의 기업으로서 영업행위를 한다면 그것은 私企業에 적용되는 세법규정이 당연히 적용되게 되는 것이다.<sup>26)</sup> (예, 부가가치세법 제2조 제2항)

따라서 환경세의 수범자가 제한적이라는 비판은 적절하지 않다고 할 수 있다.

23) P. Kirchhof, a.a.O., S. 6.

24) A.a.O.

25) K. Tipke · J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., S. 162.

26) F.R. Balmes, a.a.O., S. 155; R. Seer, Inhalt und Funktion des Begriffs “Betrieb gewerblicher Art” für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751.



## (다) 환경세의 富의 逆進的(regressiv) 재분배효과라는 문제

환경세는 납세할 수 있는 경제적 능력이 있는 자들에게는 단지 하나의 권고정도가 될 뿐이지만, 반대로 경제적 약자들은 그들이 지출할 수 있는 금전급부능력이 제한적이므로 환경세규정이 정한 모든 행위들을 준수하여 가급적 지출을 줄여야 한다. 따라서 그들에게 있어서 환경세는 단순한 권고가 아니라 회피하기 어려운 명령으로서 작용할 수 있다. 이 경우 환경세라는 수단이 규제적 수단에 대하여 가지는 약하고 관용적인 수단으로서의 속성은 몰각되고 만다.<sup>27)</sup>

환경의 소비자로서의 개인은 경제적 급부능력과 무관하게 일상생활에서 항상 환경매체(즉, 대기, 토양, 물 등) 들을 사용하고 소비하며 그 사용 또는 소비활동의 결과 환경오염을 유발하게 되는데, 환경세를 통하여 환경소비활동을 감소시키도록 억압하는 것은 결과적으로 경제적 급부능력이 약한 자에게는 최소한의 일상생활에서의 환경소비활동조차도 어렵게 만들 수가 있다. 이 경우 환경세는 사회적 약자들에게 경제적으로 가중적 부담이 되기 때문에 사회적 약자의 보장이라는 측면에서 다루어 져야 할 것이다. 여기에 관해서는 다른 항에서 따로 다루기로 한다.

## (라) 환경세효과의 미약성이라는 문제

환경세는 세법규정의 과세요건을 통해 환경오염행위를 줄이도록 유도할 뿐이며, 직접적으로 규제를 통해 환경오염행위 자체를 불법화 시킨다든지 근절할 수 없기 때문에 그 효과가 미약하다는 비판이 있다.<sup>28)</sup>

조정세는 결국 납세의무자로 하여금 조세부담을 느끼게 해서 조세입법자가 바라는 사회적 행위를 하게 하는 것이 그 목적이지만, 납세자가 현실적으로 도저히 지킬 수 없는 과세요건을 규정하는 등의 (예를 들어 폐수방출시 일반기업이 기업을 운용할 수 없을 정도의 많은 세금을 규정하는 등) 絞殺的 조세(erdrosselnde Steuer)는 지금 여기에서 논의되고 있는 비례원칙을 현저히 위배하므로 위헌적이며

27) P. Kirchhof, aaO., S. 7.

28) A.a.O.

인정될 수 없다.<sup>29)</sup> 따라서 비례원칙에 입각한 적절한 세율의 환경세로는, 불가결하게 어느 정도의 환경오염물질의 배출 또는 환경오염행위의 발생을 예상할 수밖에 없으며, 이 경우의 환경보호상의 미흡한 점은 앞서도 살펴보았듯이 규제적 수단의 비용을 통해서 생태적 최저수준을 보장하고 잔여오염(Restverschmutzung)<sup>30)</sup>은 환경세를 통해서 해결해야 할 것이다.

(마) 환경세 효과의 부정확성이라는 문제

환경세는 앞서서 말한 것처럼 세금이라는 경제적 수단을 통하여 反환경적 행위를 친환경적 행위로 유도할 뿐이며, 직접적으로 환경오염원을 겨냥하지 않기 때문에 그 목적에 대한 정확도가 떨어지고, 더 나아가 환경에 부담을 주는 기업에 대한 조세부담은 결국 간접세라는 담세구조를 통해 직접적 책임이 없는 소비자에게 전가되므로 부당하다는 비판이 있다.<sup>31)</sup>

환경세는 환경오염을 많이 배출하는 상품이나 또는 생산 공정이 대량의 환경오염배출을 필요로 하는 상품에 조세적 부담을 가하여 그로 인해 간접적으로 상품가격의 상승을 유발하고 시장에서 환경 친화적인 상품이나 물품에 비하여 가격경쟁력을 떨어뜨려 시장의 수요와 공급의 기능을 통해서 소비자로서 하여금 친환경적 상품을 이용하도록 유도하는 목적을 가지고 있다.<sup>32)</sup> 환경세의 작용메카니즘은 외관상 직접적 책임이 없는 소비자에게 그 비용을 부담하게 하므로 부당하게 인식될 수 있으나, 결국 소비자가 친환경적이며 가격경쟁력이 있는 (환경세가 부가

29) 교살적 조세를 통해서 제한해야 할 만큼의 긴급함과 절박성이 있는 환경상황에는 경제적 수단인 환경세보다는 더욱 강력한 수단인 규제적 수단 즉, 행정법규를 통해서 대처하는 것이 효과적일 것이다.

30) 예를 들어, 어떤 기업에 환경청이 행정규제를 통해서 월 10톤가량의 폐수를 방출할 수 있게 허가하고 그 이상 방류하게 되면 영업취소 등의 방법으로 규제하는 경우, 기업은 허가 범위 내에서 계속적으로 폐수를 방출할 수 있으며(Restverschmutzung) 더 이상의 폐수 억제노력을 기대할 수 없게 되지만, 이 범위에서 환경세를 도입하여 매 톤당 적정선의 세금을 부과하게 되면 기업이 취할 수 있는 최대한의 폐수억제노력을 하게 되어 최대한의 환경보호효과를 기대할 수 있게 될 것이다.

31) P. Kirchhof, a.a.O.

32) 참조 F.R. Balmes, a.a.O., S. 152.

되지 않으므로 가격이 싼) 상품을 선택함으로써 기업가에게 친환경적 상품을 생산하게 하든지 또는 친환경적 생산 공정으로 바꾸게 하든지 아니면 반환경적 생산 또는 생산 공정을 포기하도록 간접적으로 강제한다.

환경세는 시장의 가격기능을 이용해서 친환경적 행위로 나아가게 함으로써 행정청의 직접적 규제방식을 통한 것보다 환경소비자들의 자발적 환경보호행위를 이끌어 낼 수 있으며 또한 직접적 규제방식의 경우보다 행정청의 감독을 줄일 수 있으므로 그에 따른 행정비용을 줄일 수 있는 장점도 있다.

이렇듯 환경세는 시장의 가격기능과 그로 인한 소비자의 상품선택행위를 통해 작용하게 되므로 시장이 가격메커니즘을 잘 반영할 수 있는 환경에 있어야 한다. 다시 말해 소비자들이 과세되지 않은 친환경적 상품을 구입할 수 있는 대체가능성이 존재해야 한다. 예를 들어 대체냉매를 사용한 냉각기가 시장에 나와 있지 않은 상황에서 프레온가스를 사용한 모든 냉각기에 환경세를 부과했을 경우, 소비자들은 선택의 가능성 없이 계속 프레온가스를 사용한 냉각기를 구입해야 하므로 국가의 稅收는 크게 늘지 모르지만 대기에 유해한 프레온가스의 사용을 줄이는 환경보호효과는 기대하기 어려울 것이다. 또한 환경세의 과세목적물의 수요탄력성이 클수록 기대할 수 있는 효과도 크다. 반면에 예를 들어 에너지의 경우처럼 가격의 양등에도 불구하고 소비자가 생활을 위하여 그 구입을 포기할 수 없는 경우 수요탄력성이 낮다고 할 수 있는데, 이렇게 탄력성이 낮은 상품은 과세의 유무에 영향을 덜 받으므로 환경세를 부과한 경우에도 수요는 크게 줄지 않아서 환경세를 통한 환경보호효과는 크지 않을 것이다.<sup>33)</sup>

### (3) 환경세의 필요성

비례원칙에 적합하기 위해서는 환경세는 필요한 수단이어야 한다. 여기에서 필요함이란, 환경보호라는 목적을 달성하기 위해 적합한 수단이 여러 가지 있는 경우에 환경세가 환경소비자에게 있어서 가장 부담을 덜 주는 수단이어야 함을 의

33) 참조 A.a.O., S. 150 ff.; A. Katz, Staatsrecht, 1992, Rdnr. 207.

미한다.<sup>34)</sup> 주민에 대한 부담적 행정행위는 주민의 법적 영역에 대하여 그 침해가 최소한 일 것을 요한다. 이러한 의미에서 환경세는 납세의무자에게 환경세를 납부할 것인지 아니면 환경침해행위를 줄이거나 그만두든지 선택할 수 있는 여지를 부여함으로써 규제적 수단과 비교해서 훨씬 부담이 덜한 수단으로 평가될 수 있다. 여기에서 환경세는 앞서 살펴 본 바와 같이 납세의무자들을 자유의지에 의하여 환경친화적 행위로 誘導할 뿐이며 규제를 통한 수단처럼 납세의무자에게 선택의 여지를 앗아가지는 아니한다.<sup>35)</sup>

#### (4) 환경세의 상당성

마지막으로 환경세는 상당성의 원칙을 충족하여야 한다. 즉, 환경세와 환경세가 추구하는 목적이 적절한 비례관계에 있어야 하며, 환경세를 도입하고자 하는 공적 이익이 환경세를 도입하지 않아야 할 私的 이익보다 커야 함을 의미한다.<sup>36)</sup>

앞에서 이미 살펴 본 바와 같이 환경오염의 결과로 인한 위험은 명백하게 현재의 인류뿐 아니라 다가올 미래의 세대도 위협하며, 경제유인적 수단인 환경세는 규제적 수단을 통한 일방적인 환경정서법상의 방법보다 훨씬 적절한 수단이라고 할 수 있다.<sup>37)</sup>

또한 환경세에 의한 私的領域의 침해는 납세자가 환경오염행위를 줄이거나 중

34) 참조, 김남진·김연태, 「행정법 II」, 2006, 280면.

35) F.R. Balmes, a.a.O., S. 158.

36) 참조, B. Pieroth·B. Schlink, Staatsrecht II, 15. Aufl. 1999, Rdnr. 289; K. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III, 2. Aufl. 1984, S. 782 ff.

37) 생태 최저수준을 보장하기 위해서는 이미 본대로 환경세보다는 규제적 수단이 훨씬 정확하고 안정적이라고 할 수 있다. 그러나 많은 경우, 환경의 문제는 발생한 피해에 대한 문제보다는 잠재적 위험(특히 대기오염에 의한 기후변화 등)으로 인한 문제가 더 많고, 이 경우 위험의 방지라는 차원보다 사전배려라는 차원에서 접근해야할 필요성이 더 크다. 잠재적 위험성마저 차단하려고 하는 사전배려를 위한 수단으로서는 규제적 수단보다는 경제유인적 수단인 환경세가 더 효과적이다. 왜냐하면 환경세는 환경소비자로 하여금 환경오염물질의 가능한 최소단위까지 줄이도록 유인하여, 규제적 수단이 제재 없이 허용한 범위(잔여오염)에까지 작용할 수 있기 때문이다.

지하든지 아니면 환경세를 납부하든지의 선택할 수 있는 여지를 가지기 때문에 과도하다고 할 수 없으며 또한 이러한 약한 強度의 침해가 환경보호라는 공공의 이익보다 더욱 중대한 것이라 할 수 없으므로, 경제적 부담으로써 친환경적인 행위로 유도하는 데 목적을 둔 환경세는 상당성의 원칙에 부합한다고 할 수 있다.

#### (5) 소결

위에서 살펴 본 바와 같이, 환경세는 전체적으로 보았을 때 비례원칙에 부합한다고 할 수 있다. 환경오염물질을 배출하는 개인에게 경제적 부담을 지움으로써 환경오염행위를 저지하는 데 목적을 둔 환경세는 공공의 이익에 기여하고, 환경보호라는 목적에 도달하기에 적합하며, 납세자에게 덜 부담적인 성질을 가진 수단으로서 필요성의 원칙에 부합하고, 환경세를 통한 환경보호라는 목적이 환경세에 의한 개인영역의 침해보다 명백히 중요하고 그 이익이 크므로 상당성의 원칙에도 부합한다.

환경세의 이러한 일반적인 적합성에도 불구하고 환경세가 환경보호정책에 있어서 전가의 보도라고 할 수는 없다. 환경세는 시장의 가격메카니즘을 통해서 작용하기 때문에 상품의 대체가능성이나 수요탄력성이 낮은 곳 그리고 최소한의 환경수준을 보장하기 위해서는 규제적 수단의 併用을 통한 환경보호정책을 고려해야 할 것이다. 아울러 환경세에 의한 경제적 부담은 경제적·사회적 약자에게 더 큰 부담이 되며 따라서 역진적 부의 재분배가 이루어 질 수 있으므로 사회국가원칙에 입각한 경제적·사회적 약자에 대한 지원이 배려되어야 할 것이다.

다음으로 환경세가 헌법상의 기본권과 제원칙에 부합하는 지에 대해 살펴보도록 하겠다.

## 2. 환경세와 법치국가원칙

법치국가원칙은 개인의 자유권의 보장을 위해 국가의 권력행사를 법적으로 구속시키고 제한하고자 하는 헌법적 원칙이다.<sup>38)</sup> 법치국가원칙에 있어서는 우선

개인을 위한 법안정성이 가장 중요한 요소이며 법의 예측가능성 및 신뢰보호의 원칙도 법안정성의 원칙으로부터 파생된다.<sup>39)</sup> 법치국가원칙을 이루는 여러 가지 요소들 중에서 특히 비례원칙, 명확성의 원칙 그리고 법률유보원칙이 환경세와 관련하여 논의되어 져야 할 것이다.

### (1) 비례원칙

이 원칙은 이미 앞의 항에서 다루었으므로 생략한다.

### (2) 명확성의 원칙과 법률유보원칙

헌법 제59조에 따라 환경세의 도입 및 그 세율이 법률에 의할 것(법률유보원칙)과 또한 환경세가 명확한 용어로 규정되어 적용대상자가 그 규제내용을 미리 알아 장래의 행동지침으로 삼을 수 있어야(명확성의 원칙) 한다.<sup>40)</sup> 따라서 환경세의 입법자는 환경세의 과세요건을 정할 때 환경세를 정당화 시키는 환경보호목적과 그와 관련된 환경세의 경제적 부담의 정도가 명확하게 규정되어야 할 것이다.<sup>41)</sup> 예컨대, “과징금의 세율은 반환경적 행위의 정도에 따라 정해진다”와 같은 추상적인 과세요건은 명확성의 원칙에 위배되어 위헌적이라 할 수 있을 것이다.<sup>42)</sup>

## 3. 사회국가원칙

사회국가원칙은 시민의 자유와 권리 외에 사회·경제적 약자의 실질적 자유와 평등을 아울러 달성하려는 원리이다.<sup>43)</sup> 헌법은 특정 조항에서 사회국가원칙을

38) C. Creisfeld, Rechtswörterbuch, 15. Aufl. 1999, S. 1054 f.

39) 강경근, 「헌법」, 2002, 240면 이하; E. Schmidt-Aßmann, Der Rechtsstaat, HdStR, Bd I 1987, § 24, Rdnr. 69 ff.

40) 강경근, 위의 책, 243면 이하; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 1998, S. 159, 169.

41) 참조 G. Morgenthaler, Restimee, DSTJG Bd. 15 (1993), S. 213.

42) M. Kloepfer · E. Rehlinger · E. Schmidt-Aßmann · P. Kunig, §79 des Entwurfes des UGB-AT, 2. Aufl., 1991.

43) 강경근, 위의 책, 253면; 참조 H.F. Zacher, Das soziale Staatsziel, HdStR, Bd. I

구체화시켰지만(헌법 제34조, 제10조 등), 개별사항에 있어서의 사회국가원칙의 법적 범위는 비교적 불명확한 상태로 남아 있다.

환경보호라는 사회국가적 시각에서 봤을 때, 조세적 수단은 매우 의미 있는 수단이라 할 수 있다.<sup>44)</sup> 환경재난으로 인한 위험이 없는 인간의 삶은 무시되어 질 수 없는 사회적 요소이며 인간의 존엄이 지켜지는 최소한의 생존요건을 구성한다. 현재의 산업사회가 누리는 풍요와 부는 너무 많은 미래세대와 개발도상국의 희생을 비용으로 하고 있으며, 그것은 정의롭지 못한 것일 뿐 아니라 反사회적이라고까지 할 수 있다.<sup>45)</sup>

이러한 인식선상에서 환경세를 통한 환경보호의 모색은 사회국가원리에 당연히 부합한다고 할 수 있으나, 소득이 낮은 계층이 받는 환경세의 재정적 부담은 소득이 높은 계층이 받는 그것보다 상대적으로 더 강하므로 어떤 면에서는 환경세는 오히려 역진적인 부의 재분배효과를 가진다.<sup>46)</sup> 인간의 최소한의 생존수준의 보장은 사회국가원칙에 의한 국가의 의무이므로, 국가는 소득이 낮은 납세자의 최소한의 생활을 박탈할 정도의 과도한 조세를 부과해서는 안 된다.<sup>47)</sup>

환경세를 부과할 때도 최소한의 생활이 보장되는 선까지 일괄적으로 면세를 하는 등의 방법을 통해 사회적 약자에 대한 배려가 선행되어야 할 것이다. 특히 앞의 예너지의 예에서 보듯 다른 대안상품을 찾기 어렵고 또 수요탄력성이 낮은 상품의 경우에 이 원칙이 매우 중요한 역할을 할 수 있을 것이다.

1987, §25 Rdnr. 19 f.

44) H.F. Zacher, a.a.O., Rdnr. 27 ff.

45) F.R. Balmes, a.a.O., S. 181 f.

46) D. Dickertmann, Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht, DStJG Band 15 (1993), S. 57 f.; B. Hansjürgens, Finanzpolitische Anforderungen und Restriktionen für Umweltabgaben, in: W. Benkert · J. Bunde · B. Hansjürgens (Hrsg.), Umweltpolitik mit Ökosteuern? Ökologische und finanzpolitische Bedingungen für neue Umweltabgaben, 1991, S. 89 ff.

47) K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 1993, S. 410; P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, HdStR, Bd. IV, § 88, Rdnr. 126.

## IV. 환경세와 기본권

### 1. 환경세와 평등권 (헌법 제11조 제1항)

조종세(Lenkungssteuer)로서의 환경세는 헌법상 보장된 조세채무자의 자유권적 기본권을 침해할 가능성이 있다. 환경세는 세 가지 중요 기본권적 영역과 관련하여 논의되어야 하는데 첫째, 친환경적 행위를 하지 않는 납부의무자가 환경세를 납부해야 할 때 환경세납부의무가 평등원칙을 침해하지는 않았는지에 대해서 검토되어야 한다. 왜냐하면 조세에 의한 경제적 부담은 국민 모두에게 동일하게 부담되어야 하기 때문이다.<sup>48)</sup> 둘째와 셋째는 환경세의 형성적 작용으로 인해서 납세의무자의 자유권적 기본권 중 직업선택의 자유와 재산권의 보장이 제한될 수 있으며 환경세가 이들 자유권적 기본권을 과도하게 침해하지는 않는지에 대해 논의되어야 할 것이다.

우리 헌법은 제11조에서 국민의 기본권으로서 일반적 평등권을 규정해 놓고 있으며 헌법전문 및 제11조, 31조, 32조, 36조, 41조 및 67조에서 개별적 평등권을 규정하고 있다.

이러한 평등권은 일반적으로恣意禁止의 원칙과 결부하여 특정 집단을 차별 취급 할 때 “사물의 본성으로부터 도출되는 혹은 그 밖의 객관적으로 지명한 합리적 근거를 발견할 수 없는 경우, 즉 正義思想에 입각하여 고찰했을 때 당해 규정을恣意的인 것으로 밖에 볼 수 없는 경우” 침해 된 것으로 본다.<sup>49)</sup> 그러나 독일의 경우, 평등권을 자의금지의 원칙으로만 해석할 경우 범적용의 불공정성이 중대한 경우에만 평등권이 침해되었다고 할 수 있으며 또 恣意禁止라는 것이 평등권을 해석하고 적용하기 위한 평가기준으로서는 너무 모호하다는 비판이 있어 폐기된 지 오래다.<sup>50)</sup> 종전의 판단기준을 대신할만한 새로운 기준은, 두 집단 간 또는 두

48) U. Klode, Klimaschutz durch ökonomische Instrumente - Finanzverfassungsrechtliche, europarechtliche und ökonomische Aspekte einer CO<sub>2</sub>-Abgabe, 1995, S. 188.

49) 강경근, 「헌법」, 2002, 387면; G. Leibholz, Die Gleichheit vor dem Gesetz und Bonner Grundgesetz, DVBl. 1951, S. 195.



개인 간의 차별적 대우를 정당화시킬 만한 이유가 없음에도 불구하고 한 집단 또는 한 개인이 차별적 대우를 받을 때 국민의 평등권이 침해를 받았다고 하는 것이다.<sup>51)</sup>

우리 헌법은 제11조 제1항 제1문에서 “모든 국민은 법 앞에 평등하다”고 규정했으며, 여기에서의 ‘법’은 법률, 법규명령, 자치규정, 관습법 등 일체의 법규범을 포함한다.<sup>52)</sup> 따라서 환경세도 세법의 형식을 빌게 되므로 당연히 본조의 적용을 받는다. 세법에 있어서 평등원칙은 헌법적 관점에서 부담평등의 원칙으로 나타나는데 이것은 租稅正義原則으로 볼 수 있다.<sup>53)</sup> 공평한 조세부담은 납세자의 경제적 부담능력에 상응하는 공평한 과세를 통해서 실현될 수 있다. 환언하자면, 조세적 부담효과는 납세자의 상이한 경제적 급부능력에 따라서 분배되어야 한다 (이른바 수직적 조세정의).<sup>54)</sup> 또한 조세정의론에 있어서 근본원칙 중의 하나로 받아들여지는 응능부담원칙에 따라<sup>55)</sup> 똑같은 급부능력을 가진 자들에게는 같은 정도의 세금을 부과해야 한다 (이른바 수평적 조세정의).<sup>56)</sup> 조세적 급부능력을 나타내는 것으로는 이미 본 바와 같이 수입, 재산 그리고 수입과 재산의 소비<sup>57)</sup>라고 생각 할 수 있으며 따라서 납세자의 수입이 담세능력의 적절한 과세표준(Bemessungsgrundlage)이므로, 응능부담원칙은 수입의 존속 및 변동이 있는 곳에서 중핵적인 평등원칙의 기준으로서 평가될 수 있다.<sup>58)</sup>

50) 자세한 사항, U. Klocke, aa.O., S. 190 ff.

51) 참조, 장영수, 「헌법학 II - 기본권론」, 2003, 234면 이하; BVerfGE 55, 88; 60, 134; 62, 274; 65, 112; 65, 384; 66, 242; 67, 236; 68, 301; 70, 239; 72, 89; 73, 321; 74, 24; 75, 105; 75, 300; 78, 247; 81, 236; 82, 146; 83, 401; 84, 157; 84, 199; 84, 359.

52) 강경근, 위의 책, 383면 이하.

53) U. Klocke, aa.O., S. 193.

54) D. Birk, Steuerrecht, Aufl. 7 (2004), Rdnr. 153 ff.

55) P. Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319 ff.;

56) K. Tipke · J. Lang, Steuerrecht, 1998, § 4 Rdnr. 70; D. Birk, aa.O.

57) P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, in: J. Isensee · P. Kirchhof. (Hrsg.), HdStR Bd. IV, § 88 Rdnr. 69.

58) D. Birk, aa.O., S. 160; KH. Friauf, aa.O., S. 28. 다른 견해, A. Arndt, Gleichheit

이러한 핵심원칙이 되는 응능부담의 원칙도 환경법에서는 완벽하게 관철되기 어려운 면이 있는데 이는 환경세의 과세요건은, 납세자의 증가된 경제적 부나 급부능력과 무관한 反환경적 행위와 상품 그리고 그 생산공정을 대상으로 하기 때문이다. 이 경우 결과적으로 응능부담원칙과 충돌하는 특별부담(Sonderbelastung)이 생기게 되는데<sup>59)</sup> 이러한 충돌을 치유하기 위해서는 예컨대, 사회국가원칙과 같은 다른 헌법상의 원칙을 통해서 이러한 특별부담이 정당화 될 수 있어야 한다.<sup>60)</sup> 어떤 조세의 목적이 환경세와 같이 납세자의 증가한 경제적 급부능력과 무관하고 따라서 평등원칙의 핵심요소인 응능부담원칙을 위배하고 있다면, 그 조세종목이 추구하려고 했던 사회적 목적이 필요하고도 적절하며 상당해야 한다.<sup>61)</sup> 이 경우 환경세가 추구하는 사회적 목적(즉, 환경보호)의 중요성으로 인해 응능부담원칙과의 충돌은 정당화 될 수 있다.<sup>62)</sup> 그러나 조종세가 추구하는 사회적 목적은 단지 헌법상 용인될 수 있는 것에 그쳐서는 안 되며, 그것을 넘어 “장려되어 질만한 가치가 있는” 것이어야 한다. 그렇지 않다면 부담효과의 정의롭고도 공평한 분배를 위한 척도 즉, 응능부담원칙이 너무 쉽게 무시되어 질 수 있는 위험이 있을 수 있기 때문이다.<sup>63)</sup>

국가는 시장경제적 또는 공동체적 자기통제의 기제가 작동하지 못 할 경우 사회국가원리에 따라 공동체가 잘못된 방향으로 발전하는 것을 저지하기 위해 개입해야 할 책무가 있기 때문에,<sup>64)</sup> 결국 “환경보호”라는 사회적 목적은 사회적 정의

im Steuerrecht, NVwZ 1988, S. 737 ff.

59) F.R. Balmes, a.a.O., S. 162 ff.; U. Klocke, a.a.O., S. 193 ff.

60) K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 1993, S. 356.

61) K. Tipke, a.a.O., S. 357.

62) F.R. Balmes, a.a.O., S. 163; J. Lang, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, DStJG Bd. 15 (1993), S. 129.

63) D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab von Steuernormen, 1983, S. 232; U. Klocke, a.a.O., S. 194; W. Rütner, Art. 3 Abs. 1, in: R. Dolzer · K. Vogel · K. Graßhof (Hrsg.), Bonner Kommentar zum GG, Stand 1992, Rdnr. 209; H.H. Armin, Besteuerung und Eigentum, VVdStRL 39 (1981), 332 ff.; 참조 W. Höfling, Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform, StuW 1992, S. 249.

64) 참조 D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab von Steuernormen,

에 관한 문제이며 동시에 자기 국민과 주민의 생존토대를 보호하기 위한 사회국가적 과제이다.<sup>65)</sup>

따라서 환경세의 응능부담원칙과의 충돌로 인한 국민의 평등권에 대한 침해는 환경보호라는 고도의 공공성을 이유로 해서 정당화 될 수 있다.<sup>66)</sup>

## 2. 환경세와 직업선택의 자유 (헌법 제15조)

우리 헌법 제15조는 “모든 국민은 직업선택의 자유를 가진다”고 규정하고 있는데 이는 문언 그대로의 직업의 선택에만 본 조항이 영향을 미치는 것이 아니라 직업에 종사하면서 그 활동의 내용 또는 태양 등에 관해서도 자유로이 결정할 수 있는 직업행사의 자유까지도 포함한다.<sup>67)</sup> 본 조는 자유로운 개인의 인격의 발현과 생활의 기본적 수요를 충족시킬 권리를 구체화 시키므로 우선 자연인이 이 기본권의 향유 주체이지만,<sup>68)</sup> 또한 환경세로 인해 영업활동에 제약을 받는 기업에게도 해당한다.<sup>69)</sup>

직업선택의 자유에 대한 침해는 직업행사의 단계 또는 직업선택의 단계에서 발생할 수 있는데, 직업의 선택 시 또는 직업의 결정 시에 있게 되는 기본권의 제한은, 다시금 기본권 주체가 일정한 전문적 자격이나 기능요건 등을 충족할 때 그 직업을 선택할 수 있게 하는 주관적 사유에 의한 직업선택의 제한과, 기본권 주체의 능력이나 자격과 관계없는 객관적 사유에 의한 직업선택의 제한으로 구분할

1983, S. 251.

65) D. Birk, Steuerrecht als Mittel des Umweltrechts, NuR 1985, S. 91; J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, Rdnr. 373; K. Stern, Staatsrecht I, Aufl. 2 (1984), S. 908 f.; K. Meßerschmidt, Umweltabgaben als Rechtsproblem, 1986, S. 82 ff.

66) K. Meßerschmidt, aa.O., S. 131; F.R. Balmes, aa.O., S. 165 f.

67) 강경근, 위의 책, 529면; B. Pieroth·B. Schlink, Grundrechte, Staatsrecht II, 1992, Rdnr. 903.

68) 강경근, 위의 책, 530면 이하; M. Gubelt, Art. 12, in: von Münch, GG, Rdnr. 2; H. Rittstieg, Art. 12, AK-GG, 1989, Rdnr. 12 ff.

69) U. Klocke, aa.O., S. 204.

수 있다.<sup>70)</sup> 직업선택의 자유에 대한 제한은 결과적으로 직업행사의 자유에 대한 제한 보다 그 제한의 폭이 크므로, 다른 크기의 제한정도에 따라 그에 상응하는 다른 정도의 정당성 근거도 존재해야 한다.<sup>71)</sup> 이러한 점진적인 제한정도에 상응하는 근거에 관한 이론으로서 독일의 약국판결(Apothekenurteil)<sup>72)</sup>에서 정립되고 우리 헌법재판소<sup>73)</sup>도 인정한 삼단계이론(Dreistufentheorie)을 들 수 있다.<sup>74)</sup>

“삼단계이론은 공공의 이익을 위해서 직업의 자유를 제한할 경우 비례원칙을 엄격히 적용했을 때의 결과물인 것이다.”<sup>75)</sup> 그러므로 직업의 자유에 대해 제한을 가할 경우 제한하고자 하는 근거가 되는 목적이 정당해야 하며 또한 수단이 그 목적을 달성하기 위해 적합하고도 필요한 것이어야 한다.<sup>76)</sup>

환경세의 직업의 자유에 대한 제한의 양상을 살펴본다면, 환경세는 많은 경우 반환경적 상품 또는 상품의 생산절차에 부과되어 경제적 부담을 주게 되므로 직업 행사의 자유에 제한을 가하게 된다. 그러나 환경세가 정당한 목적을 추구하고 비례원칙에 부합할 경우 직업의 자유에 대한 제한은 정당한 것이 된다. 앞에서 살펴 본 대로 환경세는 환경보호라는 긴요한 사회적 목적을 추구하고 비례원칙에 충실히 부합하므로 헌법 제15조에 대한 제한은 위헌적인 것이 아니다.

또한 환경세는 기본권 주체의 개인적-주관적-인 능력이나 자격과 관계없이 반환경적 행위에 제한을 가하는 것이고 또한 환경세의 세율이 터무니없이 높아서

70) 장영수, 위의 책, 507면; 강경근, 위의 책, 537면 이하; B. Pieroth·B. Schlink, Staatsrecht II, 15. Aufl. 1999, Rdnr. 825 f.; C. Creisfeld, Rechtswörterbuch, 15. Aufl. 1999, S. 190.

71) B. Pieroth·B. Schlink, a.a.O., Rdnr. 846.

72) BVerfGE 7, 377.

73) 헌재 1993.5.13, 92헌마80 체육시설의설치·이용에관한법률시행규칙 제5조에 대한 헌법소원위헌결정.

74) 강경근, 위의 책, 535면; A. Katz, Staatsrecht II, 1992, Rdnr. 794; M. Gubelt, Art. 12, in: I. v. Münch·P. Kunig (Hrsg.), GG-Kommentar, Bd. 4 4. Aufl. 1992, Rdnr. 46.

75) BVerfGE 13, 97.

76) B. Pieroth·B. Schlink, a.a.O., Rdnr. 847 ff.

사실상 특정 업종에 대하여 또는 특정 기업에 대해 영업을 금지하는 것과 같은 효과를 갖게 된다면 이는 직업선택의 제한 중 객관적 제한을 가하는 경우에 해당한다. 이러한 경우는 앞서 본 바의 “교살적 조세”에 해당하여 비례원칙을 현저히 어겼으므로 위헌적이라 할 수 있으며, 특정 업종 또는 특정기업의 영업을 금지해야 할 정도로, 증명할 수 있는 극단적 위협의 가능성이 존재한다면 이는 조세적 수단이 아닌 규제법적 수단이 최적의 환경보호수단이 될 것이다.<sup>77)</sup>

그리고 우리나라와 같이 대외무역의존도가 높은 나라에서는 환경세에 의한 부담으로 자국 상품의 가격경쟁력이 타국의 동일 상품의 그것보다 떨어 질 수 있는 경우가 문제가 된다. 환경세의 영향으로 본국의 수출기업이 생산비 절감이나 또는 생산성 향상 그리고 품질혁신 등에 의한 방법으로도 더 이상 기업 활동이 어려울 정도가 된다면, 이 또한 비례원칙을 위반한 것이며 헌법이 보장하는 직업의 자유라는 기본권의 본질적 내용을 침해하는 것에 해당되어 위헌적이라 할 수 있다.<sup>78)</sup>

### 3. 환경세와 재산권 (헌법 제23조)

독일의 경우 재산권으로부터 조세적 부담의 헌법적 한계를 도출할 수 있는지가 오랫동안 쟁점이 되어 왔었으나<sup>79)</sup>, 오늘 날 우리나라에서나 독일에서도 조세부과는 개인의 금전적 재산에 대한 제한으로서 헌법상 재산권이 허용하는 범위를 넘어섰는지의 여부에 대해 심사해야 한다는 견해가 일반적으로 받아들여지고 있다.<sup>80)</sup> 헌법의 재산권의 보호범위는 획득된 재산 또는 재산권이며 재산을 획득하기 위한 행위 그 자체는 직업선택의 자유의 보호범위에 해당한다고 하겠다.<sup>81)</sup> 과도하게

77) B. Pieroth · B. Schlink, aa.O., Rdnr. 827 ff.; F.R. Balmes, S. 172.

78) 참조 J. Lang, Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht, UTR Bd. 16, S. 69.

79) U. Klocke, aa.O., S. 210 f.

80) 강경근, 위의 책, 513면; 헌재 1997.12.24. 96헌가19, 96헌바72(병합) 구 상속세법 제9조 제1항 위헌제청 위헌결정 [판례집9-2 762]; F.R. Balmes, aa.O., S. 174; 참조 P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, Heft 39 1981, S. 226 ff.; ders., HdStR, Bd. IV, 1999, § 88, Rdnr. 68 ff.

81) 참조 BVerfGE 30, 334 f.; 38 101.

높은 조세부담은 명백히 헌법 제23조의 재산권의 보장에 위배되는 위헌적인 것이지만, 도대체 과도하게 높은 정도에 대한 한계에 대해서는 명쾌하지 않아 아직 풀어야 될 문제로 남아 있으며, 그에 관해서는 단지 독일연방헌법재판소의 과세를 통한 몰수 및 교살의 금지(das Verbot der Konfiskation und der Erdrosselung durch Besteuerung) 정도만이 과세를 통한 재산권제한의 한계로 제시되어 있을 뿐이다.<sup>82)</sup>

이와 같이 헌법상 재산권이 과세부담에 대한 명확한 한계를 지금껏 제시해 주고 있지는 못하지만, 기본권침해당사자에 대한 기본권의 최소 보호기능(eine minimale Schutzfunktion)<sup>83)</sup>을 통해 환경세의 도입시 그 기준을 부여 할 수 있다. 즉, 만약 환경세가 납세자에게 환경세의 도입에 따른 적응수단이라든지 또는 환경세를 회피할 수 있는 수단을 주지 않고 단기간에 재정적인 곤란을 초래하여 납세자의 파산을 야기하게 된다면, 이는 과도하게 높은 세율의 환경세이며 따라서 비폐 원칙에 위배한 것이고 위헌이라 할 수 있을 것이다.

그러나 환경세로 인해 반환경적 기업의 경쟁력이 중·장기간의 관점에서 환경친화적 기업의 그것보다 저하되고 따라서 재정적으로 어려워지게 된다면 이는 바로 환경세가 목적하는 바이며 또한 환경재난이라는 결과의 심각성에 비추어 본다면 이를 재산권의 과도한 제한이라고 볼 수 없다.

## V. 결어

앞에서 살펴 본 바와 같이 환경세는, 조세부담과 개인의 경제적 급부능력과의 관계의 단절이라는 특이성으로 인해 지금까지의 전통적 조세가 가지는 많은 원칙

82) GF. Schuppert, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuergesetzen - Ein Beitrag zu den verfassungsrechtlichen Bindungen des Steuerrechts, in: FS für Zeidler, 1987, S. 700; K. Tipke, Steuerrechtsordnung, S. 454 f.

83) 참조 장영수, 위의 책, 121 이하.

들과 충돌을 갖게 된다. 즉, 환경세는 개별 납세의무자의 경제적 성공에 대해 과세하는 것이 아니라 납세자의 반환경제적 행위에 대해 경제적으로 부담을 가하게 되는 것이므로 조세국가주의원칙 및 조세법상 핵심원칙의 하나인 응능부담의 원칙 그리고 평등의 원칙에 위배되는 측면이 있다. 그러나 환경보호라는 중요하고도 긴절한 책무는 지금의 세대뿐만 아니라 다가 올 세대를 위해서도 꼭 이행되어야 한다는 당위성에서 여러 헌법적 원칙과의 충돌과 기본권의 제한은 치유될 수 있으며, 환경보호정책의 특성상 명령적 방법을 통한 규제적 수단의 이용 보다는 受範者에게 더 많은 행위의 자유를 주어 자발적으로 환경보호라는 공동체적 목표에 동참하게 하는 誘因的 수단이 훨씬 효율적이라 하겠다.

따라서 우리 헌법 제59조의 '조세의 종목과 세율은 법률로 정한다'라는 규정에 따라, 환경세의 세율이 비례원칙 및 기타 기본권제한의 한계를 일탈하여 납세자를 과도하게 부담시키지는 경우를 제외하고는, 조세적 수단인 환경세라는 새로운 종목이 법률을 통해 도입될 경우 그 헌법적 정당성은 인정되어야 할 것이다.<sup>84)</sup>

84) 독일의 경우, 기본법 제105조 이하의 稅收分配規定으로 인해 환경세라는 새로운 형태의 조세종목을 정할 수 있는지가 지금도 쟁점사항이 되고 있으나, 통설은 기본법의 개정을 통해서 명문으로 환경세를 신설하지 않는 이상 환경세의 헌법적정성에 대한 논란은 항상 있을 것이라고 한다. 다른 견해 U. Klocke, aa.O., S. 182 ff.

### 참고문헌

- 김철수, 「헌법학신론」, 2003.
- 강경근, 「헌법」, 2002.
- 김남진·김연태, 「행정법 II」, 2006.
- 김동희, 「행정법 I」, 2005.
- 유지태·김연태·김중권, 「세법」, 1998.
- 장영수, 「헌법학 II - 기본권론」, 2003.
- 홍성방, 「헌법학」, 1999.
- A. Arndt, Gleichheit im Steuerrecht, NVwZ 1988, S. 787 ff.
- H.H. Arnim, Besteuerung und Eigentum, VVdStRL 39 (1981), S. 332 ff.
- F.R. Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, 1997.
- G.H.-K. Bauer, Die Steuer als Instrument im Umweltschutz, Uni. Augsburg Diss. 1994.
- D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1983.
- \_\_\_\_\_, Steuerrecht als Mittel des Umweltrechts, NuR 1985, S. 91
- \_\_\_\_\_, Steuerrecht I, 1988.
- \_\_\_\_\_, Verfassungsrechtlichen Grenzen der Konsumbesteuerung, in: M. Rose (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991, S. 351 ff.
- \_\_\_\_\_, Steuerrecht, Aufl. 7, 2004.
- C. Creisfeld, Rechtswörterbuch, 15. Aufl., 1999.
- D. Dickertmann, Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht, DStJG Band 15 (1993), S. 57 f.



- R. Dolzer · K. Vogel · K. Graßhof (Hrsg.), Bonner Kommentar zum GG, Stand 1992.
- K.H. Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG Bd. 12 (1989), S. 3 ff.
- B. Hansjürgens, Finanzpolitische Anforderungen und Restriktionen für Umweltabgaben, in: W. Benkert · J. Bunde · B. Hansjürgens (Hrsg.), Umweltpolitik mit Ökosteuern? Ökologische und finanzpolitische Bedingungen für neue Umweltabgaben, 1991, S. 89 ff.
- W. Höfling, Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform, StuW 1992, S. 249.
- J. Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in: FS für H.P. Ipsen, 1977, S. 409.
- A. Katz, Staatsrecht, 1992.
- P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, Heft 39 1981, S. 226 ff.
- \_\_\_\_\_, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmssystem, in: K.H. Hansmeyer (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, 1983, S. 33.
- \_\_\_\_\_, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319 ff.
- \_\_\_\_\_, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, S. 3226.
- \_\_\_\_\_, Staatliche Einnahmen, in: J. Isensee · P. Kirchhof (Hrsg.), HdStR, Bd. 4, 1990, § 88 Rdnr. 3 ff.
- \_\_\_\_\_, Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG, Bd. 15 (1993), S. 3 ff.
- U. Klocke, Klimaschutz durch ökonomische Instrumente -

Finanzverfassungsrechtliche, europarechtliche und ökonomische Aspekte einer CO<sub>2</sub>-Abgabe, 1995.

M. Kloepfer, Umweltrecht, 1989.

M. Kloepfer · E. Rehlinger · E. Schmidt-Aßmann unter Mitwirkung von P. Kunig, Entwurf des UGB-AT, 2. Aufl., 1991.

J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993.

———, Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht, UTR Bd. 16, S. 69.

———, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, DStJG Bd. 15 (1993), S. 129.

G. Leibholz, Die Gleichheit vor dem Gesetz und Bonner Grundgesetz, DVBL 1951, S. 195.

K. Meßerschmidt, Umweltabgaben als Rechtsproblem, 1986.

G. Morgenthaler, Resümee, DStJG Bd. 15 (1993), S. 213.

I. v. Münch · P. Kunig (Hrsg.), GG-Kommentar, Bd. I, 4. Aufl. 1992.

B. Pieroth · B. Schlink, Staatsrecht II, 15. Aufl. 1999.

E. Schmidt-Aßmann, Der Rechtsstaat, HdStR, Bd. I 1987, § 24, Rdnr. 69 ff.

G.F. Schuppert, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuergesetzen - Ein Beitrag zu den verfassungsrechtlichen Bindungen des Steuerrechts, in: FS für Zeidler, 1987, S. 700.

R. Seer, Inhalt und Funktion des Begriffs "Betrieb gewerblicher Art" für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751.

K. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II 1980.

\_\_\_\_\_, Staatsrecht I, Aufl. 2, 1984.

K. Tipke, Steuerrecht, 15. Aufl. 1996.

\_\_\_\_\_, Die Steuerrechtsordnung, Bd I, 2000.

K. Tipke · J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl.

H.F. Zacher, Das soziale Staatsziel, HdStR, Bd I 1987, §25 Rdnr. 19 f.

<Zusammenfassung>

**Die verfassungsrechtliche Legitimation einer Umweltsteuer**

Kang, Joo Young

Die Umweltschutzpolitik, die bislang mit der ordnungsrechtlichen Maßnahmen durchgeführt worden ist, verlangt eine alternative Maßnahme, die noch günstiger, milder und effizienter ist, da die ordnungsrechtlichen Maßnahmen die Umweltschutzpolitik nicht ganz befriedigen können. Obwohl abgaberechtliche Maßnahme als eine Alternativmaßnahme genannt wird, dennoch enthält sie einige verfassungsrechtlichen Probleme: Konflikte eines Steuerstaates, das Problem der Vereinbarkeit mit den verfassungsrechtlichen Prinzipien und mit verfassungsrechtlich geschützten Grundrechten usw.

Die meisten verfassungsrechtlichen Bedenklichkeiten ergeben sich aus den Eigenschaften der Umweltsteuer, dass sie unabhängig von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen direkt umweltfeindliche Verhalten der Bürger finanziell belastet.

Trotz dieser verfassungsrechtlichen Bedenklichkeiten kann die Umweltsteuer als eine geeignete Maßnahme zum Umweltschutz angesehen werden, da das Ziel der Umweltsteuer so dringend ist und sie eine günstigere, effizientere und mildere Maßnahme darstellt, wenn sie entsprechend dem Sozialstaatsprinzip behutsam die Tarife ausgestaltet wird.

주 제 어 : 명령적 규제수단, 경제유인적 수단, 환경세, 조세국가주의원칙, 응능부담원칙, 사회국가원칙

Keywords : Leistungsfähigkeitsprinzip, Abgaberechtliche Maßnahme, Ordnungsrechtliche Maßnahme, Steuerstaat, Umweltschutzpolitik