

地方稅의 諸形態와 그 現代的機能

— 특히 地域經濟發展과 地方稅의 關係에 對하여 —

車 輶 權

目 次

- 一. 地方稅는 왜 必要한가?
 - 1. 地方稅의 政治的意義
 - 2. 地方財政의 새로운 機能과 地方稅
- 二. 主要한 地方稅의 形態
 - 1. 先進國의 類型
 - 2. 後進地域의 代表的 地方稅의 形態
- 三. 地方稅의 選擇基準과 地域經濟發展을 위한 地方稅의 形態와 構造
 - 1. 選擇基準
 - 2. 後進國에서 要求되는 地方稅의 形態와 構造

一. 地方稅는 왜 必要한가?

1. 地方稅의 政治的意義

英國에 있어서 地方稅의 起源과 發展은 地方民主主義의 確立이라는 政治的理想과 密接한 關聯을 맺어 왔다. Anglo-Saxon時代로 부터 地方秩序의 維持 貧民救濟 都市運營 道路 및 橋梁建設等은 地方의 事業으로 認識되어 왔고 그러한 事業에 對한 責任은 地方民에게 負荷되었다. 그러나 地方民의 財政的負擔은 原則的으로 地方行政에 參加하는 市民의 權利에 對한 當然한 義務라고 생각되어 왔다. (註1) 또 그러한 租稅負擔은 地域的

(註1) 英國地方稅(rates)의 起源은 西紀 1601년에 制定된 救貧法에서 發見할수가 있다. 即 貧民救濟를 위하여 教會區(Parish)內에 居住하는 不動產占有者에게 그 貨價價格에 相當하는 것을 課稅標準으로하여 課稅하였으며 그後 道路建設 衛生維持 其他 公共事業을 위한 財政負擔은 救貧稅를 基礎로 하여 追加 賦課되었다. 1601年以來 制定된 地方稅賦課에 關한 法規는 거의「百」를 넘는다. 同時에 都市 및 都市地域을 위해서는 一般稅(General District Rate)가 徵收되었다. 現在의 地方稅制는 1925年 地方稅法(Rating and Valuation Act) 改正에 依하여 各種 rates가 統合되고 一般稅(the general rate)를 賦課하게 되어 있다. 이以外에 特別稅(special rate) — water rate, drainage rate — 即 特別受益者에게 賦課되는 特別負擔이 있다.

Drummond, J. M., The Finance of Local Government, 1952, pp. 13-14.

福祉向上과 直接的關聯을 맺고 있었던 故로 地方自治體는 市民社會建設이라는 政治的理想과 地域社會發展이라는 經濟的利益을 同時에 實現하는 主要한 手段으로 생각되어 왔다.

國家의 目的이 國民의 生活속에 「善」을 實現하는데 있고 또 그러한 目的을 위해 租稅의 強制的徵收가 合理化된다면 事實上 中央財政과 地方財政을 區分하는 本質的差異는 있을수가 없다 그러나 地方自治體의 經濟인 地方財政은 그 活動領域이 特定地域에 限定된다는 地方的條件 以外에도 重要한 特徵을 갖고 있다. 即 地方財政은 地方自治體가 獨立的 經濟主體로서 活動하기 위한 基礎를 提供하여 주며 또한 그 財政은 主로 地方自治體를 構成하는 地方民의 納稅에 依하여 成立되는 것을 原則으로 한다. 이러한 特徵은 모든 地方自治體에게 適用되는 것이다.

일찍이 A. Wagner에 依하여 「公共活動膨脹의 法則」이 設定된 以來 國家의 活動은 國家存立과 維持를 위한 素朴한 領域에서 社會的(所得再分配 社會保障 教育 保健等) 活動 및 經濟의 安定과 成長을 위한 經濟調整活動에 이르는 複雜하고도 廣範한 領域에 擴大되었다. 그리하여 現代 國家는 國民經濟發展에 對하여 最大의 責任을 지게 되었으며 國家의 經濟活動이 國民經濟의 運命을 決定하게 되는 「混合 經濟」 段階에 到達하였다. (註2) 이러한 歷史的條件下에서 政府 및 地方自體의 機能 或은 兩者의 關係에는 큰 變化가 일어났다. 財政을 經濟安定을 위한 均衡要因으로서 생각하게 된 事實이나 租稅에 對하여 그

(註2) Schmolders, G., Finanzpolitik, 1955. 同譯書, 山口忠夫, 財政政策, 1957, P. 6.

副次的政策目的을 強調하게 된 것, (註3) 또는 行政의 能率을 增加시키기 위해 地方自治體에 對한 統制를 強化시키게 된 諸現象이 그러한 變化에 該當한다. 그리하여 後進國에 있어서도 經濟政策의 基本的課題가 經濟發展 特히 資本形成에 있다는 前提下에서 財政의 機能은 主로 公共投資 및 民間投資를 促進시키고 또 그러한 目標을 위해서 生産의 投資 資金으로 國內貯蓄을 動員하고 或은 發展過程에서 派生하는 增加所得을 轉用(公共部門에) 시키는데 있다고 생각하게 되었다. 勿論 財政政策만으로서 이러한 諸問題를 解決할 수 있다고 생각하는 것은 아니지만 公共支出政策(財政投融資) 租稅政策 或은 豫算操作이 갖는 機能, 租稅의 刺戟的作用(註4) 및 經濟의 效果, 公共經費의 計劃效果 및 支出效果等 財政政策과 國民經濟의 關係는 過去 어느 時代보다 더 密接하게 된 것이다.

이러한 財政의 經濟的機能이 地方自治體의 經濟에 있어서도 그대로 適用되는 것은 아니지만 地方財政은 그러한 問題와는 全然 關係가 없다고 보는 見解는 그릇된 것이다. 即 中央政府의 經濟와 地方自治體의 經濟間에 從屬關係가 設定되는 것은 아니며 兩者는 모두 國民의 租稅負擔에서 成立되고 共通目標을 追求하는 點에서 類似하지만 後者는 地域의 特殊性의 制約을 받는다. 故로 大體로 全國的인 活動—國防, 治安, 經濟安定을 위한 資源配分, 所得再分配等을 行할수는 없다. 그러나 地方自治體의 狹小한 活動領域이 無視될수 있다는 것은 아니다. (後進地域에서는 흔히 發見되는 事實이지만.) 우리의 生活周邊에 中央政府가 거의 關與할수없는 많은 活動分野가 地方自治體를 위하여 남겨져 있는 事實에 留意

(註 3) 租稅의 目的을 國庫收入目的에 限定시키는데는 여러가지 異見이 있다. 假令 Wagner에 依하여 主張된 租稅의 政策目的, 더욱이 A. P. Lerner에 依한 機能的財政論에 있어서는 租稅는 個人的 可處分所得을 操作하는 手段에 不過하다. 그러나 租稅의 本質은 國家收入을 充足시키는 基本的機能에 있는 것이다.

(註 4) 租稅의 告示效果(announcement effect)에서 說明되는 바 新稅의 賦課에 對한 告示는 生産者·消費者의 反應을 이끈다. 또 禁止的稅率은 흔히 統制的 機能을 擔當하며 特定財貨에 對한 公表는 그 消費를 장려하게 된다. 그러나 不景氣下에서 購買力이 없을 때 租稅刺戟이 企業家로 하여금 生産을 擴大시키는 誘因이 될수는 없다.

하지 않으면 안된다.

存來로 부터 地方自治體의 責任下에 施行되는 事業에는 다음과 같은 것이 있다.

1. 基本的 家計活動—公共施設, 營造物의 建設 및 維持, 消防, 治安, 上下水道의 建設 및 維持 保健衛生에 對한 監督과 配慮等.
2. 社會福祉事業—救護, 病院 및 保健施設의 建設 및 維持 幼兒 및 年老者保護等.
3. 教育事業—初等 및 中, 高等教育機關의 設立 및 經營, 또는 成人教育, 社會一般教育活動
4. 公益事業의 運營—電氣, gass, 水道, 港灣 文化娛樂施設等.

이러한 諸活動이 우리의 日常生活에 얼마나 큰 關係를 갖고 있는가에 對하여서는 論할 必要도 없을 것이다.

以上과 같은 地方自治體의 活動을 위한 財源은 어떻게 充當될 것인가? 租稅國家라는 現代的 財政類型에서 볼때 地方自治體의 모든 經費는 主로 그自治體를 構成하는 居住民의 租稅負擔에 依하여 支辨되어야 한다는 것은 當然한 일이지만 地方稅에 對해서는 여러가지 現實의 問題(政治的·經濟的)가 隨伴하기 마련이다. 그리하여 稅種 및 稅率을 比較的 自由롭게 選擇할수 있는 中央政府의 課稅權에 比하여 地方自治體의 課稅權은 原則적으로 制限을 받게 된다. 이러한 制限은 地方自治體의 恣意的課稅를 防止하기 위해 必要的인 것이다. 그리하여 地方稅率의 上限을 決定하기도 하고 國稅 地方稅體系間의 差를 回避하기 위해 地方稅의 稅目을 國稅와 區分하여 決定하기도 한다. 이러한 課稅權의 制限은 地域間의 地方稅負擔의 均等化를 위해서도 要請된다. (註5) 萬一 租稅가 地域間의 財政力의 差異를 激化시키게 되면 (地方所得稅) 地域間의 行政水準의 均一化를 期할수가 없다. 또 地方稅의 負擔도 不公平하게 된다. (註6)

以上과 같이 地方自治體의 課稅權을 制限하는 理由는 여러가지가 있지만 그중에서도 가장 基本的인 原因은 近代의 國家行政에 있어서 中央

(註 5) 租稅는 租稅負擔의 局面을 떠나서 論할수는 없다. 그러므로 A. Smith의 租稅原則—公平, 便宜, 確實, 經濟性의 四大原則은 租稅選擇에 있어서 依據해야 할 基本的基準인 것이다.

集權化에의 指向이라는 歷史的現象에서 찾아 볼 수가 있다. 近代의 地方制度가 거의 完成한 19世紀末 까지에도 地方自治 따라서 地方自主性的 尊重이라는 問題는 自然法的 社會觀에서나 社會進步를 促求하는 立場에서 熱烈히 要望되어 왔다. 그러나 20世紀에 이르러 「地方自治의 政治的理想」과 「行政的能率」이 兩立할 수 없는 見解라는 것이 認識되기 始作하였다.(註7) 또 國家 財政規模의 擴大로 因한 中央財政 需要를 充足하기 위해서는 흔히 地方稅源을 國稅化하는 方法이 使用되었고 地方稅에 對한 中央政府의 干涉 및 統制가 強化되었던 것이다. 國家行政의 中央集權化의 利益은 여러가지 面에서 論議되지만 그중에서 가장 重要한 것은 行政的能率에 關한 問題이다. 即 廣域行政單位가 加질수 있는 「節約」과 社會行政에 있어서 要望되는 「均一性」은 各種 地域의 差異를 갖고 있는 群小行政單位에서는 決코 實現되지 못한다는 것이다. 그리하여 節約과 均一성을 위해서는 地方自治團體의 統合도 必要하거나와 地方稅보다는 交付金 또는 補助金を 通하여 地方財政調整을 行하는 同時에 中央政府의 財政統制를 強化하는 利益이 主張된다.

그러나 中央政府에 依한 財政調整 即 財政統制 또는 行政統制가 現代의 地方制度의 모든 問題를 解決할수 있다고 速斷할수는 없다.

첫째로 中央集權과 地方分權의 兩制度는 반드시 對立되는 것은 아니다. 中央集權化의 利益을 認定한다 하더라도 地方分權 制度는 (적어도 英美社會에 있어서는) 行政的能率이라는 劃一的 基準에서 評價할수 없는 더욱 基本的인 政治的

(註6) 地方自治團體의 課稅權은 通例의으로 國家의 授權에서 그根據가 마련된다. 그리하여 一般의으로 어느나라에 있어서나 地方稅의 稅源·稅率·稅種은 制限을 하게 된다.

(註7) Hicks, U. K., Publib Finance, Rev. ed. 1951, pp. 262-269. Vieg, G. A., ed, California Local Finance, 1960, pp. 5-9.

특히 兩大戰期를 通한 中央統制의 強化에 留意해야 한다. 政治的으로는 全體主義國家의 擡頭, 經濟的으로는 世界的不景氣 또는 第二次大戰期間中の 中央·地方의 統制現象은 더욱 그러한 條件을 強化시켰든 것이다

理想에 根據를 두고 있다.(註8) 그리하의 兩制度間의 Dilemma를 解消시키는 制度보다 「執行에 있어서 어느程度 分權化된 自治權의 存續과 集權化된 計劃活動 指揮 및 統制를 兩立시키는 行政體系」가 實質的으로 모색되고 있는 것이다. 이러한 妥協은 中央統制의 (行政 및 財政) 限界를 말하여 주는 것이다. 그리하여 地方自治의 尊重이라는 政治的理想이 存續하는 限 地方自主성을 確立하는 土臺가 되는 地方稅의 問題는 그 重要性이 喪失되지 않는다.

그리하여 英美를 위시하여 地方自治體의 有用성을 認識하고 있는 모든 地域에 있어서 恒常地 地方稅收入을 增加시키기 위한 方案에 對한 論議가 거듭되어 왔다. (美國의 地方所得稅, 販賣稅의 地方稅化 또는 後進地域에 있어서의 財產稅의 利用等) 이러한 現象은 中央集權化를 指向하는 近代國家行政의 一般的動向에 對한 反動的 現象이라기 보다는 中央集權化의 限界를 認識하고 傳統的으로 存續하여온 地方分權의 利益을 擴大화하고자 하는 努力—특히 政治的 努力—의 表現이라고 볼수있는 것이다.

둘째로 經濟發展計劃의 遂行에 있어서 中央政府和 地方自治體가 갖는 機能은 同一한 것은 아니다. 勿論 兩者가 追求하는 最終目標間에 本質的 差異가 있는 것은 아니지만 中央當局은 地域的 活動分野까지를 모두 考慮할수는 없는 것이다. 이를테면 地域社會開發活動 地方産業의 發展을 위한 諸措置에 對한 中央當局의 關與는 非能率의이될 것이다. 이러한 問題는 地方的 資源을 適切히 利用하는 問題로 要約되는 것이지만 그 解決이 該當 地方自治體에게 一任되어야 한다는 것은 明白한 일이다. 또 地域의인 經濟發展計劃이 地方民의 參與와 地方民의 initiative가 反映될 때 가장 큰 能率과 成果를 얻을수 있다는 點에 對해서는 論議할 餘地도 없다. 그리하여 地方的 發展計劃의 立案 및 遂行을 위해서는

(註8) 地方分權의 問題는 本源的으로 政治的 論議인 것이며 「地方的 主導權」이 民主主義의 必須條件이라고 傳統的으로 認識되어온 社會에 있어서는 基本的 問題이다. 그리하여 「共通된 地方的 目的과 利害를 意識하는 集團의 獨立」은 多少의 行政能率低下의 損失을 補償하고 남음이 있는 것이다. 그러나 이러한 政治的 妥協性이 共通된 地方目的과 利害를 自覺하지 못하는 集團에게도 適用된다고 볼수는 없다.

可及의 地方的 獨立財源의 確保가 있어야 한다. 그러한 財源이란 곧 地方稅에 依한 收入인 것이다.

以上과 같은 理由에서 地方稅는 地方自治體의 存續과 機能을 위해 絕對的인 前提條件이 된다는 것을 알 수가 있다. 특히 現代에 있어서 地方自治體의 有用성과 地方稅의 機能에 對한 論議는 前述한 政治의 局面보다는 오히려 經濟의 局面과 깊은 關聯을 맺고 있다. 第二次大戰以後 後進地域에서는 經濟發展을 促進시키기 위한 하나의 方案으로서 地方自治體의 開發計劃에의 積極的 參加를 권장하고 있다.(註9) 이러한 새로운 政策은 地方自治體만이 아니라 開發資金을 獲得하는 手段으로서의 地方稅의 機能에 對해 새로운 意義를 덧붙였다.

그러나 租稅의 本質에서 理解될 수 있는 것과 같이 地方稅는 本源의 地域的 公共欲望(政治的 欲望)을 充足시키기 위한 經費調達의 手段에 不過한 것이다. 더욱이 地方稅는 前述한바 納稅者의 負擔과 利益이 地域的事項에 關聯된다는 意味에서 國稅보다는 더욱 明確한(政治的으로 適合한) 租稅이다. 또 地方稅는 地方自治라는 政治的理想을 實現하기 위한 絕對的 前提가 되어 있다. (적어도 英美에서는)

그러나 이러한 地方稅의 特徵이 英美를 除外한 모든 地域의 地方稅에서도 發見된다는 것은 아니다. 不幸하게도 大部分의 後進地域에 있어서 地方稅는 上述한 政治의 性格을 갖고 있지 않은 것이 普通이다. 이러한 問題에 對해서는 後에 論議할 것이지만 後進地域에서 發見되는 事實은 地方自治에 對한 偏見과 그릇된 認識이며 地方民의 地方自治에 對한 自覺의 缺如이다. 그리하여 地方稅는 다만 國稅의 一部分이며 國稅에 對한 追加的 負擔이라고 認識되고 있다.

그러나 이미 指摘한 바 있거니와 地方稅는 分明히 地域社會의 福祉를 위한 더욱이 地方行政에 對한 地方民의 參與에 對한 當然한 義務라고 規定되는 財政的 負擔이라는 性格을 갖는 것이다. 即 地方稅의 本質은 地方自治의 政治的理想과 分離시켜 論할 수는 없는 것이다.

(註9) Hicks, U.K., Development from Below, 1961, P.5. Paauw, D.S., Financing Economic Development, 1960, pp. 298.

2. 地方財政의 새로운 機能과 地方稅

地方自治體가 實際政治 또는 民主主義教育을 위해 有用하다는 것과 地方自治體에 對한 現代의 關心이 주로 그 經濟的 機能에 있다는 것에 對해서는 前節에서 若干 言明한바 있다. 地方自治體와 經濟發展과의 關聯에 對해서는 過去에는 別로 큰 關心이 表明되지 않았다. 그러나 地方自治體는 準經濟的 利益을 갖고 있다. 即 納稅者의 財政負擔(納稅)과 地方自治體의 公共서비스 給付間에는 直接的이며 明白한 關係가 設定되고 있다. 그러한 結合關係는 國稅인 경우보다 地方稅에 있어서 더욱 明白한 것이다. 그러므로 이러한 準經濟的 利益을 갖는 地方自治體가 地方民의 生活水準을 向上시키는 經濟 發展事業을 營爲하게 될 때 그 效果가 크다는 것은 自明한 일이다. 換言하면 地方自治體의 形成은 原則的으로 地方民에 依한 地方自治에 對한 自覺을 土臺로 하여 이루어지는 것이며 地方行政에의 參與의 權利에 對해 財政負擔分擔의 義務가 規定되는 制度인 것이다. 即 個人의 利益과 租稅負擔은 確固히 結付되어 있는 것이다. 이러한點에서 能率的인 地方自治體는 經濟發展을 위한 有效한 手段이 될 수 있다. (註10)

地方自治體를 經濟發展의 手段으로 利用하고 저하는 動向은 前節 끝面에서 紹介한바와 같이 第二次大戰後 後進國에서 일어난 現象이지만 先進國에서도 같은 現象을 發見할 수가 있다. 即 地方分權의 傳統이 깊은 나라 일수록 地方自治體가 地域經濟에 對하여 表明하는 關心은 큰 것이다. 地域産業開發, 産業誘致, 經濟力이 衰退하여 가는 地域에 對한 對策等 地方團體가 地域經濟發展을 위해 專擔하는 責任이 決코 輕한 것은 아니다.

이러한 地方自治體의 經濟的 機能의 擴大는 現代經濟에 있어서 混合經濟의 特徵이 強化됨에 따라 더욱 促進되었다. 地方自治體도 單純한 政

(註10) 後進國에 있어서의 이問題에 對하여서는 cf, Hichs, U.K., Development from Below, 특히 第一章 New policy.를 參照.

美國에 있어서의 地方計劃과 地方自治體의 經濟發展의 關係에 對한 簡單한 要約은 C.E.D. Developing the Liffle Economies, 1960. 특히 "State Planning and Development Agencies." 參照

治團體 또는 公共團體로서의 機能以外에 地域經濟發展에 對해 責任을 지게된 것이다. 地方自治體의 經濟發展에 있어서의 寄與는 多面的이다. 地域的資源의 動員 地方產業發展 및 地域的公共投資의 促進等 中央政府가 거의 關係할수 없는 分野 또는 關與한다 하여도 地方自治體가 管理하는 것보다 非能率의인 結果를 招來하는 各種 地域的 事業 및 活動을 통해 地域福祉를 增進시키게된다.

地方自治體의 經濟的 活動에서 發生하는 利益은 前述한 것에 끝이지 않는다. 특히 關心의 對象이 되는 것은 地方自治體의 經濟發展을 위한 諸活動은 結果의으로 中央政府의 開發所要經費를 節約케 하고 同時에 全國的發展計劃을 促進시킨다는 것이다. 또 地方自治體가 關與하는 開發活動은 主로 地域的이며 그 成果는 短期에 얻어질수 있다. 即 道路 市場의 改善 小規模 家內工業의 設置 및 그 運營(共同管理) 協同勞動의 促進 廣範한 農村教導事業等 所謂 地域社會開發事業의 利益은 短期에 나타난다. (假令 道路의 改修 市場活動의 改善은 現金作物을 即時增加시키게 된다.)^(註2) 勿論 이러한 小規模의 地域的 發展計劃遂行의 利益이 全國的發展計劃의 遂行의 그것보다 크다는 것은 아니지만 小規模 地域開發計劃의 遂行은 經濟發展을 促進하는 同時에 全國的發展計劃을 能率의으로 遂行케 할수 있는 土臺를 마련하여 주는 것이다.

그리하여 地方自治體의 活動이 地域經濟發展을 위하여 集中될 때 또 그러한 地方自治體의 投資活動이 積極的으로 推進될때 經濟發展은 最大의 速度를 갖고 이루어진다고 볼수 있다.

以上과 같은 地方自治體의 새로운 機能은 다음과 같이 表現되기도 한다. 「地方自治體는 經濟的으로 停滯된 社會를 動的社會로 移行시키기 위해 必要한 새로운 energy를 創出하는 刺戟을 供給하여 주며 個人的犧牲과 利益間의 評價를 可能케 한다」^(註3) 따라서 地方自治體의 機能은 前節에서 論한바 「政治的理想을 實現하는 手段」에 限定되지 않고 經濟發展을 위해서도 有用한 手段이 된다.

(註 2) Hicks, U. K., op. cit., P. 7.

(註 3) Paauw, D. S., op. cit., P. 298.

以上과 같은 地方自治體의 새로운 機能을 遂行하기 위해서는 地方財政의 基本的問題도 國家財政에 있어서와 같이 單純히 finance의 問題에 있는 것이 아니며 地域發展目標下에서 地域的資源을 効率的으로 使用하고 經濟的厚生을 增加시킬수 있는 經費計劃의 遂行과 同經費를 充當하기 위한 資金의 獲得 및 그負擔의 適正配分(이 問題는 地方自治體보다 中央當局이 決定해야 할 問題인 것이다.) 및 經濟安定을 위한 中央當局의 財政政策에 對한 協助의 問題를 解決하는데 있다. 勿論 이러한 基本的問題가 地方自治體에 依하여 獨自的으로 解決되는 것은 아니며 그 大部分이 中央當局의 決定에 依存하게 된다는 것을 잊어서는 안된다. 中央地方間의 適宜한 業務의 配分 및 財源의 配分이 能率의인 地方財政의 運營을 위해 先決되야 할 問題이며 그러한 決定이 모두 「經濟的 利益」을 促進시킬수 있는 基準下에 이루어져야 할 것이다. 앞서 말한 地域的資源을 動員하는 任務는 分明히 地方自治體의 活動에 屬하며 地方自治體에 一任될때 그 能率이 保障될수 있다. 또 經濟發展初期에 發生하는 追加의 所得課稅問題는 國稅보다 地方稅에 依해 解決하는 것이 더 能率의인 경우도 있다.^(註4) 또 더욱 基本的인 問題로서 地方自治體의 能率的 活動을 保障하기 위해서는 獨自的으로 使用할수 있는 一定財源의 確保가 必要하다. 그러나 이러한 問題가 容易하게 또 効率的으로 決定되는 것은 아니다. 即 經驗上에서 본 各國의 發展初期의 共通의 現象은 稅源이 局地化되고 中央政府보다 地方團體가 管理하는 것이 能率的이고 行政實績을 높일수 있는 土地稅 財產稅 營業稅 等的 租稅의 中央政府에 依한 獨占化 이었다. 또 그러한 財政的 獨占의 結果로 地方自治體의 實質的意義도 喪失됐다. 同時에 地方自治體는 獨自的財源을 確保하기 위해서는 實質的稅收가 貧弱한 各種 雜種稅를 利用하지 않을수 없게

(註 4) 主로 後進國에 있어서 國稅인 累進所得稅에 있어서는 大體로 高所得層에 重課되지만 貯蓄에 대한 刺戟을 위해 累進率이 높은 것은 아니다. 또 間接稅는 高·低所得層을 莫論하고 同一負擔이 된다. 그러나 必新興中產階級에 對한 課稅措置는 追加所得轉用을 위해 要하다. 그리하여 利益原則에 依한 課稅 이룰때면 財產稅가 重要한 機能을 發揮하게 된다.

되었고 그結果로 大衆課稅 및 그것에 起因하는 不公平한 租稅負擔現象을 發生시켰다. 이러한 現象은 모두 地方自治體의 機能을 萎縮시키기 마련이다.

그러므로 地方自治體의 能率의 活動을 保障한다는 것은 結局 財政의 自立性을 保障하여 주는 것이고 財政의 自立性은 獨立的이고 充分한 稅收를 確保할 수 있는 設稅權을 地方自治體에게 부여하는 것을 意味하며 그러한 中央政府의 決定은 結果의 으로 全體의 利益을 增進시키게 되는 것이다.

勿論 이러한 稅源의 配分이 어떠한 規制라도 받지 않는다는 것은 아니다. 中央政府의 行動은 恒常 全國의 利益에 一致하는 基準에서 벗어날 수 없는 故로 地方自治體에게 獨立的 財源을 부여한다 하여도 그것은 各種 制限 밑에서 行하여 진다. 地方稅率의 上限을 定하는 것은 分明히 地方自治體의 課稅權의 亂用을 防止하는데 그 目的이 있지만 稅源의 配分에는 地域間의 財政上의 差異를 激化시키지 않는 租稅의 地方稅化라는 考慮가 先行하여야 한다.(註5)

이러한 問題는 모두 中央 地方間의 機能調整에 關한 政治上의 基本的 決定에 依存하는 것이지만 그러한 決定이 兩團體의 協助의 關係를 設定하는 方向에서 이루어져야 한다는 것은 明白한 事實이다.(註6) 適宜한 業務의 配分과 財源의 配分은 地方財政의 健全化를 위한 基本的 條件이 된다. 또 地方自治體의 政治的 經濟的 機能을 能率의 으로 發揮시키기 위해서도 地方自治體에게 配分된 財源은 地方自治體가 自主的으로 使用할 수 있는 것이어야 한다.(註7) (財政의 自立性이

(註 5) 地方稅가 具備해야 할 要件에는 傳統的 租稅原則 一公平, 確實, 便宜, 經濟性— 以外에도 收入의 安定. 地方의 財政力均等 化 등의 考慮가 必要하다.

(註 6) Colm, G., Essays in Public Finance and Fiscal Policy. 1955, Ch. 10. Fiscal Policy and the Federal Budget, P. 198-200.

(註 7) 後進國에 있어서 地方財政收入 特別히 地方稅源의 適宜한 配分과 地方公共投資經費支出은 大體로 比例의 關係를 갖는다고 볼 수 있다. 그러한 例는 中央集權의 行政制度를 強化하고 있는 「印尼」에서 顯著하다. 即 1953年 地方財政支出의 機能의 分類에 依하면(ministry of Interior) 投資의 經費對 經常支出의 比率은 11% 對 89%이다. 1961年度 우리나라의 地方豫算에서는 同 比率은 37% 對 64%였다. 그러나 一般의 으로 印度 Ceylon, 阿洲各國에 있어서는 投資의 經費의 比率이 經常的 經費의 約 2~2.5倍가 된다.

許諾되지 않는 自治體라는 것은 有名無實한 것이다.)

現代의 各國의 地方財源中에서 急速히 比重이 커진 것은 財政調整을 위한 補助金 交付金이다. 이러한 現象이 갖는 歷史的 意義에 對해서는 前節에서 論한바 있다. 垂直的(vertical) 財政調整이 國稅와 地方稅間의 配分을 通하여 이루어지는 財政權의 配分을 意味한다면 橫斷的(horizontal) 財政調整은 地域間의 財政力均等化를 目的으로 하는 中央政府의 地方財政에 對한 補助이다. 이러한 財政調整은 前述한바 地域間의 租稅負擔의 差異—地域間의 經濟力 人口等의 相違에서 起因하는 租稅上의 oasis와 steppe를 緩和하고 地域間의 經濟的 統一 또는 行政水準의 均一化를 위해 貧困한 地域團體에 對하여 中央政府가 補助金을 (廣義에서) 交付하는 制度이지만 實踐面에 있어서 적지 않은 問題를 內包하고 있다.

橫斷的 財政調整은 地方自治의 基本性格을 損傷시키지 않고 中央政府의 財政統制를 可能케 한다고(註8) 主張되지만 흔히 中央統制의 強化를 위한 手段이 된다는 것은 明白하게 認識할 수 있는 事實이다. 勿論 財政調整의 機能이 不必要하다든가 또는 地方自治體의 自立性을 損傷시키는 點에서 拒否되어야 할 制度라는 것은 아니지만 財政調整制度의 實施에는 各種 缺陷이 指摘되고 있다. 即 一定基準의 財政力에 未達한 地方自治體에 對한 補助는 比較的 財政力이 富裕한 團體의 犧牲에서 行하여 진다는 危懼心을 높인다는 補助金을 받는 地方自治團體의 浪費를 助長시킨다는 短點이 主張된다.

勿論 財政調整制度의 合理的 運營을 위해서 各種 方案이 考慮되고 있다. 交付財源을 確保하기 위해 交付稅制度에 依하여 特定國稅의 一定比率의 交付財源을 미리 定할 수도 있다. 또 公正한 配分을 위해 基準財政需要額 策定에 있어서 測定單位를 補正하거나 또는 單位費用 計算에 있어서 物價變動을 參酌하기도 한다.(註9)

(註 8) Webb, s., Grants-In-Aid; a Criticism and a Proposal, 1920, pp. 15-26.

(註 9) 地方交付稅法, 1961年 12月公布 參照 地方財政調整制度의 效率의 運營 李彥馥 內務行政 第98號

Cf. Groves, H. M., Financing Government, 5th ed pp. 486-490.

그러나 年年增加하는 地方財政需要의 不足이 調整財源으로 完全히 充當된다는 것은 거이 생각할수 없는 일이다. 또 法定單位費用과 實質單位費用과의 差異(地域間的)에서 發生하는 不均衡即 居住民의 生活水準의 差異 또는 地域의 特殊性에서 發生하는 地域間的 經濟的 不均衡의 問題를 完全히 解決할수도 없다. 또한 더욱 基本的인 問題는 地方自治團體가 어느程度 自主성을 喪失함이 없이 補助金, 交付金에 依存할수 있는가 하는 問題이다. 要컨대 財政調整의 效率은 地方自治團體의 財力(可能的)과 財政需要의 推定에 關한 合理的基準을 設定할수 있는가의 問題에 依存하게 된다. 그러나 그러한 基準의 設定은 容易한 것은 아니며 結局 財政의 補助와 中央統制의 強化라는 兩者의 關係를 分離시킬수 없다. 地方收入에 있어서 國庫補助 및 交付稅의 比重 強化는(註10) 前述한 바와 같이 地方財政의 自主성을 減少시켰으며 이어서 健全한 地方財政 再建에 關한 問題를 提起했다. 普通交付稅 或은 特別交付稅이든 財政補助가 財政收入이 貧弱한 地方自治體의 財源을 補充시키고 均一的 行政水準을 確保하기 위해 有用한 財政措置가 된다는 것은 事實이지만 그러한 補助가 地方自治體의 財力의 差異를 根本적으로 消滅시킬수는 없다는 것이 強調된다. 이러한 것은 곧 地方財政調整制度의 限界를 明示하여 주는 것이다.

따라서 健全한 地方財政을 再建하는 見地에서 交付財源은 어디까지나 地方的 創意성을 活用하고 地域發展에 刺戟을 줄수 있는 差別의 效果를 위해 利用되어야 할 것이며 또한 地方自立性

(註 10) 우리나라의 1962年度 地方豫算(當初)에서 地方歲入豫算 總額에 對한 交付稅의 比率는 約23%였으며 交付稅法制定에 따라 그比率는 前年度에 比하여 減少되었지만 英國의 경우에는 1913/14年에서 1957年 期間中 同比率는 25%에서 49%로 增加하였다. 1955年度 日本의 地方交付稅는 地方豫算收入의 約19%이며 1941年에 比하여 그比重이 約2배로 增加되었다. 美國에 있어서는 地方豫算에 있어서 補助金依存度는 約27%이며 1940年來 큰 變動은 없다.

Cf. 藤田武夫 地方財政入門, 1959, pp. 74.

Cf. Prest, A.R., Public Finance, 1960, pp. 181-192.

Cf. Bureau of Census, Historical Statistics on State and Local Government Finances, 1902-1953.

內務部地方局 1962年度 서울特別市 道市郡一般會計 歲入歲出豫算規模 參照.

을 尊重하는 立場에서 地方財政收入의 比重은 可及的 적어야 한다는 것이 主張된다.(註11) 이러한 論議는 結局 地方財政이 地方自治體의 獨立的 自主的活動을 위해 必要하다는 것을 말하여 주는 것이며 地域經濟發展을 위한 挺子의 機能를 하는 地方自治體로서는 地方自立財源 即 地方稅源의 確保가 무엇보다도 重要하다는 것을 意味하는 것이다.

二. 主要한 地方稅의 形態

1. 先進國의 類型

國家構成에 關한 政治上의 基本的決定에 따라 中央政府과 地方自治體間에 行하여지는 任務의 配分은 歲出의 歸屬을 意味하며 同時에 歲入의 配分 特別히 租稅의 配分을 隨伴한다. 그리하여 傳統적으로 地方自立性을 尊重하는 나라에서는 모두 一定形態의 地方稅를 發展시켜 왔다. 地方民主主義制度의 基礎를 確立한 英國에서는 1601年以來 地方稅(註1)는 不動產에 對한 課稅方式을 계속 維持하여 왔다. 그러나 英國植民이 定着한 美大陸에서는 一部動產을 包含하는 一般財產稅가 地方稅의 中樞稅가 되어 왔고 最近에는 地方所得稅·販賣稅等의 新稅를 採擇하고 있

(註 11) Cf. Hicks, U.K., op. cit., pp. 267-9.

Cf. Prest, A.R., op. cit., pp. 390-395.

Prest는 地域의 統合은 徵稅上의 利益을 갖는다고 생각하지만 그以上の 利益은 없다고 본다. 同時에 地方行政機能의 中央當局에의 委任은 「患者를 죽이고 病을 고치는」格이라는 見解를 表明하고 있으며 地域의 財力의 差異에서 發生하는 問題는 地方自立性의 主張에서 더욱 좋지 못한 結果 즉 地域間的 差別의 稅率 또는 支出의 差異를 發生시킨다고 보며 그러한 差別를 없애기 위해서도 財政調整이 不可避하고 地方稅源의 擴大는 期待하기 힘든 일이라고 본다.

(註 1) 英國의 rate(地方稅)는 不動產占有者에 對하여 그 賃賃價格을 標準으로 賦課된다. 現行稅制의 基礎는 1925年度의 地方稅法改正에서 마련되었으며 課稅標準은 每五年 改正된다. 稅率은 每年 各地方團體의 要求額을 統合하여 課稅價格 1人當 몇 Shilling 및 pence로 定하여 진다. 課稅物件은 土地·建物·鐵道·水道 港灣·運河·dock·電氣·gas施設 炭鑛 및 其他 鑛山等의 不動產에 限定된다. 最初에는 美國의 一般財產稅와 같이 動產로 課稅物件이 되었지만 그後 不動產만이 課稅物件이 되었다.

Drummond, op. cit., P. 15.

다.(註2) 一方 獨逸에서는 地租 不動產稅 營業稅 等의 收益稅가 地方稅의 基本形態가 되었으며 1891-93년의 Prussia稅制改革에서는 多數의 雜種稅를 利用한 바 있다.(註3)

獨逸「프로시아」의 官僚的自治制度를 모방한 日本의 初期 地方稅는 國稅 및 廣域地方團體의 租稅에 對한 附加稅制度를 取하고 可能한 限 地方獨立稅을 設定하지 않았다. 그結果로 地租 家屋 營業稅等의 收益稅를 비롯하여 所得稅 및 消費稅는 모두 國稅化되고 地方稅體系는 主로 收益稅에 對한 附加稅 및 獨逸의 例와 같은 各種 雜種稅로 構成되었다.(註4)

以上과 같이 各國의 地方稅의 形態 또는 課稅 方式에는 많은 差異點을 發見할수 있으나 西歐 地域에서 設定된 地方稅의 始初形態는 共通의 으로 收益稅의 形態를 갖었다. 不動產에 對한 課稅가 主로된 地方稅의 形態가 되었지만 그理由는 무엇이었던가?

土地 營利企業 家屋所有에 對한 課稅「收益稅」는 主로 富의 源泉에 租稅가 賦課되며 收益을 얻는 사람과는 關係가 없는 租稅이다. 이러한 形態의 租稅는 國家의 機能이 主로 國民의 財產과 生命을 保護하는데 있다고 생각되었던 「初期 資本主義時代의 實情과 이에오르기」에 가장 適合한 租稅이었던 것이다.(註5) 古典의 租稅選擇基準에 依하면 租稅는 國庫上의 基準 即 收入의 充

分性 및 彈力的 收入을 確保하는 性質을 가져야 한다. 土地 및 建物所有가 個人의 富의 大部分을 構成하고 있었던 時代에 있어서는 그러한 課稅客體에 對한 租稅는 國庫上의 基準에서 가장 妥當한 것이었다. 또 古典的 租稅原則에 依하면 納稅者에게 公平한 負擔을 配分하는 租稅가 社會의 正義에 一致한다. 收益稅 即 物稅는 課稅客體에 對한 政府의 保護에 比例하여 賦課된다. 따라서 公平의 基準도 滿足된다. 即 收益稅 特히 不動產稅는 利益原則에 依한 租稅配分을 가장 合理化 시킬수 있는 租稅였다. 國家의 保護의 機能 一경찰 소방등一은 主로 國民의 生命 財產의 保護를 위해 必要했으며 그費用을 財產價格(賃賃料, 收益等)에 따라 分擔한다는 것은 論理的으로 아무런 矛盾됨이없고 富의 源泉에 賦課된다는 理由에서 二重課稅의 問題도 일어나지 않는다. 더우기 保護의 國家에 在어서는 財產增價稅 또는 消費稅까지도 應益原則에 따라 合理化될수 있는 것이며 營利企業의 所有는 政府의 特定한 保護를 必要로 하기 때문에 租稅를 納付할 義務가 생긴다.

以上과 같이 收益稅(物稅)는 初期資本主義時代의 社會的 要請을 滿足시켰던 租稅인 것이었다. 勿論 英國의 不動產稅는 最初에는 各人의 擔稅能力에 따라 賦課되는 租稅였고 擔稅能力의 尺度가 偶然히 不動產의 賃賃價格에 求하여 졌다는 見解도 있다(註6) 그러나 이러한 見解가 保護의 國家의 機能과 應益原則에 依한 租稅配分의 關係를 否定하는 것은 아니다. 一般的 公共서비스의 利益을 個人에 歸屬시키는 것이 困難하다는 것은 일지기 A. Smith에 依하여 明確하게 表現되었다. 個人이 받는 利益과 費用負擔額의 實際的測定方法은 있을수 없는 故로 「各人의 能力에 比例하여 即 國家의 保護下에서 各個人이 收得하는 收入에 比例하여 課稅하는」(註7) 方法을 들어 公共費用 分擔의 問題를 論議하였던 것이다. Smith의 見解는 支拂能力에 依한 租稅配分이라는 能力原則의 論議에의 길을 마련하였지만 Smith에 在어서 支拂能力은 단지 基本的이라 생

(註 2) 1957年度 地方自治團體總收入中 一般財產稅는 43.4% 販賣稅는 3.4% 地方所得稅는 0.6%의 比重을 갖는다. 그러나 都市地域에 在어서 販賣稅의 比重은 크다. 即 1957年 加州 全都市 稅收中 販賣稅는 約 30%의 比重을 갖는다.

Bureau of Census, Historical Statistics on State and Local Government Finances, 1902-1953, U.S.A.

State Controller, Annual Report of Financial Transactions concerning Cities and Counties of California, 1957.

(註 3) Schmolders, G., 同譯書 op. cit., pp.344-348. 프록세인 地方團體는 分與稅以外에 廣告 麥酒 飲料 財產增加 企業 商人 酒店免許 誤樂演藝等에 對한 諸稅에서 收入을 調達하였으며 所得稅는 州稅였다.

(註 4) 日本의 近代의 地方自治制度는 實質의 으로 第二次大戰以後에 確立되었다고 볼수 있다. 地方稅制는 1946年以後 數次의 改正을 보아 現在는 所得稅(道府縣 民稅 事業稅)를 中樞稅로하여 各種 消費稅를 補充稅로 하는 地方稅制가 設定되어 있다.

(註 5) Colm, G., op. cit., pp. 49-50.

(註 6) Finer, H., English Local Government, 4th rev., 1950, pp. 407.

(註 7) Smith, A., "The Wealth of Nations," Cannan, p.310.

자하였던 利益原則의 附屬物에 不過한것이 있다.(註8) 租稅賦課에는 利益原則이든 能力原則이든 어느 基準이라도 適用할수 있는 것이지만 個人的 資力이 大體로 不動產에 依하여 測定될 수 있었던 時代에 있어서는 不動產의 價格은 能力을 表示하는 指標인 同時에 利益原則에 依한 政府費用의 配分基準도 될 수 있었다는 點에는 아무런 論理的 的도 없다.

元來 利益稅에 依한 課稅의 合目的性은 17世紀의 政治理論에 根據를 두고 있다. 卽 有機的 社會의 基礎는 「契約」에 있으며 國家의 保護는 「契約」의 主要한 對象이라고 생각하였다. 따라서 租稅는 國家의 保護에 對하여 支拂하는 價格 또는 共同的集團의 構成員이 支拂해야 할 當然한 貢物이라 생각되었다.(註9) 租稅를 國家의 給付에 對한 價格으로 看做하는 國家契約說의 立場은 國家目的을 達成하기 爲해서 各個人은 그 能力에 따라 寄與해야 한다는 社會的=自由主義的 國家觀下의 租稅論과는 對立的이다. 後者에 依하면 國家의 義務는 生活속에 「善」을 實現하는 것이며 또한 「統治者의 職能은 正義의 擁護者가 되는데 있다. 正義의 擁護者이면 當然히 平等의 擁護者이기도 하다.」(Nichomachean Ethics, v. v. 5.)라는 Aristotle의 國家觀을 基礎로 한다. 이러한 國家의 本質에서는 能力原則에 依한 課稅가 合理化된다.

現代의 國家形態가 前者보다는 後者에 더욱 接近하고 있다는 것은 事實이지만 現代에 있어서도 國家의 保護의 機能이 排除된 것은 아니다. 租稅配分上의 利益原則은 不動產稅를 通하여 地方稅體系속에 殘存하고 있으며 또 生産協力者로

(註8) Musgrave, R. A., The Theory of Public Finance, 1959, pp. 65-68.

(註9) 國家의 保護라는 觀點에서 利益原則에 依한 課稅의 接近은 公平에 關한 政治思想의 表現이었다. 이러한 思想은 17世紀의 政治理論家의 論議에서 共通的으로 發見되는 事實이다. Hobbs, Lock, J.를 通하여 18世紀에는 Hume, Rousseau, Bentham, Smith, A.에 繼承되고 19世紀末에는 「이태리」의 Pantaleoni, M., Mazzola, U., de Viti de Marco 및 「오저리」의 Sax, E. 등에 依하여 利益原則은 均衡의 條件 卽 租稅負擔額을 公共서비스에 對한 主觀的 評價에 따라 決定하는 基礎가 된다고 생각하고 應益原則에 依한 租稅一價格의 決定은 效率의 資源配分의 條件이라고 생각하게 되었다.

Cf. Musgrave, op. cit., pp. 68-71.

서의 國家의 資格에서 賦課하는 事業稅 및 費用稅는 利益原則에서 合理化된다. 이러한 事實은 分明히 現代에 있어서 利益原則의 復活을 意味하는 것이다.(註10)

勿論 地方稅라 하여도 租稅인 以上 支拂能力에 따라 分擔하는 것이 理想的이라 하겠으나 支拂能力에 對한 公正한 評價基準의 設定이 容易하지 않고 課稅에 對한 租稅抵抗이 있을수 있는 問題를 考慮한다면 利益原則에 依한 課稅에는 적지 않는 利益이 發見된다. 그밖에도 地方稅는 地方自治體의 行政 卽 地域의 利害에 關聯된 活動을 위한 財政負擔인 故로 利益原則을 適用할수 있는 地方稅의 利用은 稅務行政上 또는 收入目的上 많은 長點을 갖는다고 볼수 있다

土地 家屋所有 또는 企業營業에 對한 課稅가 地方稅化한 其他의 理由는 무엇이였을까? 이러한 問題를 考察하기에 앞서 우선 地方稅가 具備해 야할 要件에 對하여 檢討를 하여보자.

地方稅도 國稅와 같이 租稅原則—公正 便宜 確實 最少徵稅費—에 符合해야 할 것이지만 地方自治體가 갖는 地理의 特殊性으로 因하여 國稅와 相違하는 要件이 要求된다. 그러한 問題의 하나로서 地方財政은 原則的으로 財政均衡이 必要하다는 것이 主張된다. 現代의 國家財政에 있어서 이러한 古典的 財政의 政策의 意義는 이미 喪失된 것으로 看做할수 있으나 地方財政에 있어서는 그렇지 않다. 豫算均衡의 原則은 財政政策을 決定하는 政治的 制度的 限界를 表示하여 주는 것이며 收入可能性의 限界 및 公債發行에 對한 基準을 提示하여 준다. 地方自治體에 있어서 豫算均衡의 要請은 地方自治體가 갖는 財政權의 制約에서 생긴다. 地方自治團體는 一般的으로 課稅權의 制限만을 받는 것이 아니라 起債力에 있어서도 實質的으로 制限을 받게 된다. (法的 制限 및 實質的 制限)(註11) 그리하여 地方自治團體의

(註10) Colm, op. cit., pp. 53-55.

(註11) 各國은 모두 地方債의 發行에 對하여 嚴格한 制約을 加하고 있다. 地方團體의 債務不履行은 地方團體의 問題에 局限되는 것은 아니며 全體經濟에 影響을 준다. 그리하여 地方投資를 위한 借入에 對해서는 規制를 하고 있다. 또 地方團體의 公共借入은 中央政府의 借入과 競合될수도 있으며 全國的 또는 季節的 資金計劃의 觀點에서도 地方債에 對한 中央政府의 干涉이 要請된다.

財政에 要求되는 것은 健全財政主義이며 豫算의 均衡인 것이다. 이러한 點에서 地方稅는 地方財政에 安定을 줄수 있는 性格을 갖지 않으면 안 된다. 卽 地方稅는 우선 國庫收入이라는 基準을 考慮하여 選定되지 않으면 안 된다. 또한 可及의 이면 그 稅源이 該當地方自治團體의 管轄區域內에 局地化되어 있어야 한다.(註12)

이러한 基準에 適合하는 것이 財産稅이며 特別히 不動產에 對한 課稅는 稅收가 安定되고 그 稅源은 局地化되어 있다. 또 不動產은 그 稅源이 普遍的이며 低率課稅에 의하여도 安定된 巨額의 收入獲得이 可能한 것이다. 또 前述한바 生計가 主로 農業에 依存하고 있는 經濟條件下에서는 不動產의 價格은 大體로 그收益에 比例하고 特別히 經濟發展初期에 있어서 不動產價格의 騰貴는 顯著한 故로 財産價値增加分에 對한 課稅는 課稅目的 및 社會的正義의 理想에 適合하였던 것이었다.

더우기 財産稅의 收入安定性은 中央財政의 收入目的에서 볼때는 그리 要望되는 것은 아니고 彈力의 收入을 確保해야할 中央財政의 立場에서는 有用한 租稅가 아니며 中央과 地方의 課稅權의 分割을 위해서는 가장 適合한 租稅인 것이다.

以上과 같은 地方團體의 經濟的 理由에서 要請되는 地方稅의 條件外에도 現代國家의 行政上의 要請이 地方稅를 制約하게 된다. 前述한바 地方行政의 一定水準을 確保해야 한다는 目標, 換言하면 地方福祉水準의 均等化의 目標은 現代國家(福祉國家)에 있어서 重要한 意義를 갖는 故로 萬一 地方稅가 地域間의 自主的財政力의 不均衡을 激化시킨다면 政府의 意圖하는 目標은 達成될수가 없다. 그러므로 地方稅는 그 稅源이 地域的인 普遍性을 갖고 可及의 地方財政의 均衡에 도움을 주는 性格을 갖는 것이 要請된다. 이러한 點에서 不動產稅는 그 稅源이 普遍的이며 消費稅 또는 所得稅와 같이 地域間의 財政力의 差異를 激化시키지는 않는다.

끝으로 모든 租稅에 共通된 問題이지만 (特別히 地方稅에 있어서) 徵稅費用 또는 徵稅 便宜性은 主要한 租稅의 要件이 된다. 地方自治體의 行政

機能 또는 徵稅費用의 負擔能力에서 볼때 地方稅는 그 稅務行政이 便宜하고 徵稅費가 적은 租稅가 選定되어야 한다는 것은 明白한 事實이다. 이러한 點에서 不動產稅는 地方稅로서 適合性을 갖고 있다.(註13)

以上과 같은 現實的 要請과 歷史的背景에서 西方國家의 地方稅의 主要形態는 不動產稅로 決定된 것이라고 생각할수 있다. 英國의 rate는 不動產에 對한 租稅이며 美國의 主要한 地方稅는 動產을 包含한 모든 財産에 對하여 課稅하는 一般財産稅이다. 또 獨逸에서는 地方團體는 地租營業稅를 管理하고 財産稅 所得稅 및 法人稅는 各州가 管理한다. (所得稅 및 法人稅는 聯邦과 共同管理) 勿論 英國의 不動產稅는 그內容에 있어서 美國의 一般財産稅와는 다르다. 卽 前者는 納稅義務者는 不動產의 「占有者」이며 所有者는 아니다. 또 不動產課稅라 하여도 現在 施行中인 rate에서는 1929年 改正以來 課稅對象中에서 農業用 土地 建物은 除外되고 工業用不動產 및 鑛山 運送用不動產의 負擔은 減稅가 되었으며 地方稅는 住宅 및 店舖를 包含하는 營業所에 對한 課稅가 되고 있다. 이러한 點은 實質的으로 美國의 一般財産稅가 土地 및 建物 特別히 建物中에서도 住宅에 對한 課稅가 되고 있다는 事實과 一致하는 것이지만(註14) 美國의 一般財産稅의 課稅對象은 土地·建物과 같은 不動產以外에 個人이 所持하는 動產—自動車 預金 商品在庫 證券 抵當權等에도 擴大되어 있으며 所有者에 對하여 그 現金價値를 課稅標準으로 하고 있다. 그러므로 英國의 不動產稅가 一種의 住民稅 또는 消費稅(註15)에 類似한 性格을 갖고 있는데 對하여 美國의 一般財産稅는 實質的으로 財産에 對한(계속的) 課稅이다.

英國의 rate나 美國의 一般財産稅는 여러가지 面에서 그 缺陷이 指摘되고 있으나 (後述하는 것과 같이) 財産稅에 代置할 수 있는 有用한 租稅가 發見되지 않는限 英國이나 美國의 地方稅制

(註13) Maud, J., & Finer, S. E., Local Government in England and Wales, 1953, pp. 169—170.

(註14) 1958年 美國 加州 County의 總財産稅收入中 50.4%가 主로 住宅에 對한 租稅收入이며 個人財産에 對한 租稅收入은 18.4%에 不超過하다.

Cf. Vieg, op. cit., p. 180.

(註15) Hicks, U. K., op. cit, pp. 273—277.

(註12) Hicks, op. cit., pp. 269—273.

도에 있어서 그有用성이 存續될 것이라는 見解가 支配的이다.(註16)

2. 後進地域의 代表的 地方稅의 形態

後進地域에서는 一般的으로 地方自治體의 政治的 經濟的 利益에 對한 地方民의 關心이 缺如되어 있다고 指摘되어 왔지만 그反面「地方分權의 利益」은 過去로부터 充分히 認識되었던 것이다.(註1) 그리하여 後進地域의 地方自治體는 英國地方制度에서 찾아 볼수 있는 것과 같은 地方民의 自覺에 의하여 設定된 團體라기 보다는 오히려 中央政府의 財政負擔을 減하고 行政事務를 委任시킬 意圖에서 設定된 地方團體라는 特徵을 갖는다. (그러나 地方的 經費를 支辨키 위해서는 一定財源을 配分하였던 것이다.) 強力한 官僚의 支配機構를 設置할 意圖에서 實施된 初期의 日本地方制度에 있어서는 中央政府가 거의 課稅權을 獨占한 結果로 地方團體의 課稅權은 단지 國稅 및 廣域團體租稅에 對한 附加稅의 賦課에 限定되었고 實質的으로 課稅權은 有名無實한 것이었다. 그러나 植民初期부터 一定한 制限下에 (課稅權 및 參政權) 地方自治體를 育成시켜온 地域—印度·버마·阿洲地域等—에 있어서는 各其 相違한 形態의 地方稅를 發展시켜 왔다.

前述한바 英國의 rate는 土地·建物에 對한 租稅이며 擔稅者는 不動產의 占有者이고 또 稅率은 事前에 評價된 不動產의 賃貸價格 一課稅價格—의 一定比率로 表示된다. rate의 長點에 對

해서는 이미 論한바 있거니와 主로 農業을 위주로 하는 經濟構造下에서는 不動產占有者가 納稅義務者가 되고 不動產의 賃貸價格 一課稅標準—은 大體로 納稅者의 支拂能力을 代表하는 故로 rate는 普遍的이며 公平한 租稅였다. 또한 不動產의 賃貸價格은 一般的으로 安定性을 갖는 故로 國庫收入의 安定性을 確保할수 있고 課稅標準評價問題를 除外하면 稅務行政上 便宜한 租稅였다. 따라서 植民初期에 있어서 植民官吏들이 本國制度를 모방하여 植民地域에 rate와 같은 地方稅 및 財政制度를 設定하고자 企圖한 것은 極히 當然한 일이 있으나 一部 都市地域을 除外하면 英國과 같은 rate制度는 社會의 支持를 받지 못하였다.(註2)

本來 租稅制度는 經濟制度의 規制를 받는다. 그리하여 資本主義經濟의 發展各段階에는 各其 그것에 適合하는 理想的 稅制가 存在할수 있는 것이다. 前述한바 不動產稅는 保護的國家의 機能이 強調되었던 初期資本主義時代에 適合한 租稅였다. 또 그러한 租稅는 利益原則을 正當化시킬수 있었으며 不動產의 價格은 大體로 公平한 課稅標準으로 認定되었다. 그러나 英國의 rate가 後進地域에서도 그대로 施行될수 있다는 保障은 있을수 없는 것이다. 그리하여 印度·버마·阿洲各地에서 設定된 地方稅는 各地域社會의 傳統과 歷史的偶然과 植民地官吏들의 政策의 影響을 받아 모두 相違한 形態를 갖게 되었다. 印度에서는 octroi 또는 terminal tax(tolls)와 같

(註16) Finer, H., English Local Government, 1950, pp. 430—433.

Hicks, U.K.의 見解는 財產稅에 對하여 더욱 強調的이며 後進國에 있어서 그有用性을 指摘하고 있다. 또 Shoup에 依한 日本의 租稅改革案에 있어서도 地方自治強化의 一方案으로서 財產稅強化에 對한 提案이 行하여졌다. (1950年度 日本의 稅制改革)

(註1) 1888年 日本의 市制町村制 實施理由書에는 「今般 地方制度를 改革하는 것은 即 政府의 事務를 地方에 分擔시키고 人民으로 하여금 그것에 參與케 하고 政府에 煩雜을 덜고……」라는 基本方針에 明示되어 있다. (Cf. 藤田武夫, 地方財政入門 1956, p. 8) 또 印度의 Madras市의 自治化를 勸告하는 1687年의 英國東印度會社 理事會의 一書簡에서도 「專制的 힘에 依하여 6 펜스를 強要하는 것 보다 自治制度下의 課稅가 市民들 로 하여금 5씨링을 自進하여 거출케 한다.」는 것이 指摘되고 있다. (Cf. Tinker, op. cit., p. 25.)

(註2) 後進國의 經濟的條件에서 볼때 土地 및 建物에 對한 課稅—不動產稅—는 都市를 위한 地方稅이다 印度에서 都市地域에서의 同稅의 發展은 主로 州政府의 強制的장려와 地方團體의 進取의 態度에 依한 것이었다. Bombay 및 Madya Pradas州에 있어서는 小都市를 除外하면 強制的으로 不動產稅를 設定케 하고있다. 그結果로 不動產稅는 平均 都市團體의 收入의 25%을 占한다.

Indian Tax Inquiring Commission, 1956, pp. 478-9. 그러나 州政府의 強制的政策이 緩和된 1930年代에는 不動產稅를 徵收하는 都市數가 激減하였다.

Cf. Indian Statutory Commission, 1930, ix pp. 451-2. Tinker, op. cit., p. 316.

阿洲地域에 있어서 都市團體는 主로 西區人의 居住地라는데 留意해야 한다. 따라서 個人所有 土地面積이 저근 非都市地域에서 土地 및 建物에 對한 租稅가 適用될수는 없는 것이다.

은 流通稅가 長期間 都市圖體의 主要財源이 되었고 非都市團體에서는 土地稅附加稅(cess)가 主要地方稅의 形態가 되었다. 一方 阿洲地域에서는 入稅 一直接稅—가 地方稅의 主要한 形態가 되었다. 印度 및 阿洲地域은 모두 英國의 支配下에 놓여 있었던 地域이다. 그러나 이兩地域에서는 英國의 rate와는 다른 流通稅 人稅가 地方稅가 되었으며, 極히 對照의 現象이라고 볼수 있다.

그러나 印度의 octroi와 阿洲의 人稅는 모두 農業收得 또는 農業所得에 對한 課稅와 關聯을 갖는다. 土地稅를 徵收할 것인가 所得 또는 消費의 事實을 課稅客體로 할 것인가 하는 問題는 徵稅의 便宜에 關聯된 問題인 것이다. 後進國의 經濟構造가 農業을 위주로 한다는 條件下에서 後進國의 모든 租稅는 土地와 깊은 關聯을 맺고 있다. 土地는 社會的으로 볼때 唯一한 稅源은 아니라도 租稅收入의 大宗이 된다는 點에서나 hierarchy 的 社會構造에 있어서 租稅抵抗이 가장 적은 稅源이라는 點에서나 或은 土地生産物은 本源의 社會生産物이며 土地生産物에 對한 課稅만이 重複課稅를 回避할수 있다는 理由에서나, 不勞所得에 對한 (地主에 對한) 課稅의 正當性, 또는 經濟的剩餘에 對한 課稅는 그 負擔이 轉嫁하지 않는다는 理由, 土地稅는 國家契約說에서 派生된 利益原則에 適合한 租稅라는 理由에서 合理化되어 왔다. 또 最近에는 經濟發展過程에서 自然的으로 發生하는 土地價値 및 農家所得의 增加分을 課稅하고 發展資金의 獲得과 아울러 인프레壓력을 除去한다는 政策目的에서 土地稅(或은 農家所得에 對한 課稅)의 重要性 및 有用성이 指摘되고 있다. (註3)

그러나 土地稅 一所謂— 地租는 主로 中央政府의 主要한 財源이 되어 왔던 것이 普通이며 地方自治體가 關與할수 있는 租稅는 아니었다. 이

(註 3) 土地稅의 社會的·經濟的 正當性에 關한 論議는 大體로 三個로 分類할수가 있다. 첫째는 土地의 法定所有權에 關聯된 主張이다. 即 土地는 起源的으로 國家에 屬하였으며 모든 原始的 土地稅는 이러한 根據에서 說明된다. 둘째는 土地稅에 對한 倫理的立場에서 不勞所得에 對한 說稅의 論議(J. S. Mill, Principles of Political Economy, 1848, pp. 364-5.)에서 發見된다. 세째는 Ricardo 理論에 立脚한 經濟的論議이다. 即 經濟的 地代에 對한 課稅는 經濟的剩餘에 對한 課稅가 되는 故로 生産에 對한 效果는 中立의이다.

러한 例는 印度의 경우에서 찾아 볼수가 있다.

印度植民史의 序頭를 장식하는 英國의 業績에는 都市地域에 있어서의 地方自治體의 形成이었다. (註4) 그러한 試圖는 政治的 理想보다는 分明히 財政的 理由에 있었던 것이지만 都市團體의 發展은 近代의 地方制度의 育成을 위한 土臺가 되었던 것도 事實이다. 都市地域에 있어서의 地方自治體의 形成과 거의 때를 같이 하여 1950年代에는 英國의 rate를 모방하여 土地 및 建物에 對한 租稅 一地方稅—를 都市地域에 賦課하기 始作하였다. 그러나 이 보다 앞서 印度에는 在來로부터 octroi(財貨 流通에 對한 租稅)가 存在하고 있었다.

非都市地域에서는 土地稅가 賦課되었지만 主로 中央政府 및 地方州政府(provincial)의 重要財源이 되어 왔고 1840年以來 地方經費充當을 위해 附加稅가 認定되고 cess 一實質的으로는 分與稅—가 賦課되었다. (註5)

以上과 같이 印度의 主重한 地方稅는 都市地域에 있어서는 octroi와 英國制度를 모방한 不動產稅였고, 非都市地域에서는 cess 即 土地稅에 對한 附加稅였다.

그러나 一部都市를 除外하면 (Madras, Bengal) 不動產稅는 地方稅로서 큰 比重을 갖지 못하였다. 1937年에 있어서도 財產稅는 上記地域을 除外하면 都市에 있어서 平均地方總收入中 約 10% 以下의 比重을 占하고 있었으며 特히 非都市地域에서는 거의 無視할수 있는 存在였다. 그러나 octroi 및 terminal tax는 都市稅收의 大

(註 4) 印度의 地方自治體의 形成은 東印度會社(西紀 1600年)가 設立된 後 1688年에 Madras에 市議會(Town council)를 創設한때 始作된다. 그後 1726年 Bombay 및 Calcutta에 自治權이 付與되었으며 1870年 까지는 地方自治團體의 數는 543이 되었다.

Cf. Tinker, H., The Foundations of Local Selfgovernment in India, Pakistan and Burma, 1954, pp. 25-31.

(註 5) Hicks, U. K., Development from Below, 1961, pp. 47-48.

Rural Local Government의 形成의 理由는 初期에는 租稅收入을 위한 目的에 있었다. 通過稅—toll—가 賦課된 現在는 道路 및 渡船施設의 維持에 있었고 土地稅를 管理하는 District Magistrate는 地方自治團體形成의 團台가 되었다. cess는 octroi와 같이 地方自治團體의 重要한 財源이 었다. 그賦課의 歷史는 1838年에 始作된다 Cf. Tinker, op. cit., p.33.

부분을 占하고 있었고 地方團體(district)에 있어서 cess의 總稅收에 對한 比는 約 60%였다.(註6)

이러한 現象은 分明히 傳統社會에 있어서 社會的 進步와 制度的 改革이 얼마나 느린 것인가를 보여주는 하나의 例라고도 생각할 수 있으나 octroi 또는 cess는 所謂傳統的 租稅였으며 거의 社會的으로 習慣化한 租稅였고 特別徵收하기가 容易하고 收入目的을 充足시킬 수 있는 長點을 갖고 있다. 現代의 表現에 따르면 그러한 租稅는 租稅抵抗이 가장 적다는 特徵을 갖는다.

都市를 위한 地方稅는 主로 2個의 種類로 區分된다. 첫째는 車輛 및 動物所有에 對한 課稅 및 遊興稅이며 둘째는 特定地域을 通過하는 財貨, 사람 車輛 및 動物에 對한 課稅 — tolls octroi—이다. 特別 後者は 植地時代의 印度의 都市財政收入에서 長期間 中樞의 役割을 한 地方稅이다. terminal tax 또는 octroi는 地方團體管轄地域에 搬入하거나 出入하는 各種 財貨, 사람 및 動物에게 賦課된다는 點에서 課稅客體는 廣範하다.(註7) 또 課稅方式에 있어서 差別的稅率을 適用하면 租稅賦課의 政策的目的도 達成할 수 있고 稅收도 크다.

그러나 이러한 租稅의 負擔이 逆進的이며 公平하지 못한 租稅가 되고 交易促進 및 地域經濟發展에 對한 障害要因이 된다는 것은 分明하다. 흔히 이러한 租稅는 그 負擔이 반드시 消費者에게 歸着되는 것이 아니고, 即 負擔이 分散되며 國庫的基準에서는 便宜한 租稅라고 생각되기도 하나 租稅負擔의 分散이란 明確한 것은 아니며 또한 國庫收入의 利益보다는 租稅逋脫 納稅에 關聯되는 不正 或은 逆進的 分配效果等의 經濟的 損失이 더 크다고 볼 수가 있다.(註8) 그리하여

(註 6) Tinker, op. cit., pp. 308—309.

(註 7) octroi 또는 terminal tax는 一種의 物品稅라고 생각할 수가 있다. 그 課稅客體는 食料品, 衣類, 工業製品에서 부터 各種車輛 및 通過하는 사람(通行稅)까지도 包含된다. 그러나 octroi의 경우 財貨가 特定地域(設稅되는)에서 販賣되지 않고 他地域에 轉出될 때는 稅金은 返濟된다.

(註 8) 1950년에 있어서도 octroi의 比는 높다. Bombay州, Poona市에서는 octroi의 他地方稅收入에 對한 比重은 37%였다. 그러나 間接稅收入의 크기는 漸次的으로 減少되어 가는 現象에 있다. 그 反面에 地方財政調整에 依한 補助金과 州販賣稅의 增加가 이루어졌다.

Tinker, op. cit., p. 308.

Chelliah, R. J., Fiscal Policy in Under-developed Countries, 1960, p. 110.

octroi 廢止에 對한 中央政府의 強力한 勸告가 長期間 계속되었다. 그러나 傳統的인 이 租稅는 完全히 廢止되지는 않았다. 即 前述한바 地方自治體의 財政政策은 中央政府의 規制를 받지만 他面에서는 輿論의 支配를 받는다. octroi는 歷史的 產物이었고 거의 社會化한 生活習慣속에 根據를 두고 있는 租稅인 것이었다. (An old tax is no tax.) 또 octroi는 課稅客體가 他地域으로 移動(輸出)할 때에는 納稅額의 75%~90%가 返還되는 租稅이며 그 負擔은(註9) 都市居民만이 아니라 市場에 出入하는 農夫 商人 또는 原料 購入者等 모든 사람들에게 分擔된다고 생각되어 왔다. 그러므로 octroi는 經濟的 繁榮의 指標라고도 看做되어 왔다. 그러나 이러한 流通稅가 經濟的 번영을 促進시킬 수는 없으며 그 效果는 오히려 相反되는 結果를 招來한다는 것은 分明하다. 흔히 octroi에 依한 課稅는 可能的稅收의 30~50%의 收入上의 損失을 보고 있다고 報告되었다.(註10) 이러한 租稅의 負擔이 實質的으로 中小商人이나 農夫에게 歸着된다는 것은 明白한 事實이며 19世紀中에는 中央政府과 州政府間의 분쟁을 惹起시키는 原因이 되었던 것이다.

이러한 갈등속에서 새로히 誕生된 것이 terminal tax (tolls)였다. 元來 이 租稅는 鐵道에 依하여 搬入되는 財貨에 限하여 課稅하게 되었으며 州政府에 依하여 채택된 것은 1908年이었다.

그러나 租稅를 回避하기 위해 財貨의 搬入에 牛馬車를 使用하기 始作하였던 故로 이어서 그러한 課稅客體에도 租稅가 부과 되었다. terminal tax는 octroi에 比해 稅率이 引下되고 租稅 반환制度를 廢止하고 一般的으로 流通稅負擔의 減少와 公正한 稅務行政을 期할 目的에서 實施된 租稅였다. 政府의 政策이 效果를 發生하여 octroi는 漸次的으로 代替된바 있다. 1908年 Bombay州의 市團體는 모두 octroi에 依存하고 있었으나 1938년에는 131團體中 40團體가 terminal tax로 改正하였다.(註11) 그러나 terminal

(註 9) octroi의 負擔은 都市居民 即 消費者에게 歸着된다고 생각하였으며 그 負擔이 큰 것은 아니었다. 初期形態는 食糧搬入에 있어서 「雜穀한중」이 租稅로서 納付됐다.

(註10) Report of the Indian Taxation Enquiry Committee, 1926, iii, p. 358.

(註11) 上同. p. 335.

tax의 缺陷도 明白한 것이다. 그것이 都市團體만이 아니라 各級地方團體의 租稅로서 使用될 때 財貨流通에 큰 支障을 주게 된다. 그리하여 交通機關의 發展에 따라 州自動車稅를 地方團體에 分與하고 terminal tax를 廢止하는 政策을 推進시켰지만 成功하지 못하였다.

octroi 및 terminal tax를 廢止하기 위한 手段으로서 直接稅의 賦課가 試圖되었지만 역시 큰 效果를 얻을 수가 없었다. 發展初期에 놓여진 나라에서는 共通의 現象이지만 흔히 財產稅 또는 所得稅의 賦課에는 社會的抵抗이 強하다. 그러한 抵抗은 흔히 新興中產階級이 構成하고 있는 壓力團體에 依하여 領導된다.(註12) 新興中產階級은 發展初期에 있어서는 政治的 經濟的 影響力이 大端히 큰 것이다. 直接稅가 成果를 올리지 못한 理由에는 直接稅를 賦課할 수 있는 稅務行政機構가 形成되지 못하였던 行政的 問題도 包含된다. 그 結果로 財產 및 所得에 對한 課稅는 地域間的 不均衡한 負擔을 激化시켰으며 輿論의 支持를 얻을 수가 없었다. 一面 財產 및 所得에 對한 課稅率은 一般的으로 低率이 있던 故로 地方自治體의 收入面에 큰 도움을 줄 수는 없었으며 直接稅의 發展을 抑制한 部分의 原因이 되었다.

都市團體에 있어서는 octroi, terminal tax 또는 英國의 rate를 모방한 不動產稅等 主要한 稅源을 確保하고 있었으나 地域團體(rural body)는 그러한 稅源을 利用할 수 있는 地位에 놓인 것도 아니고 土地稅는 州政府의 主要稅源이 되었던 故로 主로 依存한 稅源은 cess였으나 그 收入은 地域團體의 財政需要를 充足시키지 못하였다 (cess의 附加稅率은 大體로 1~5%였다.)

그리하여 地方團體의 財政均衡을 維持하기 위한 方法으로 cess를 增加시키자는 提案 또는 州政府의 土地稅의 稅收를 固定시키고 超過分을 地方團體에게 分與하자는 提案等이 行하여 졌으나 州政府自身이 財政危機에 當面하고 있었던 故

(註12) 이러한 現象에 對한 關心은 後進國經濟를 取扱하는 文獻中에서 特히 社會-經濟關係를 強調하는 立場에서 많이 發見할 수가 있다.

Tinker, op. cit., p.312, p.321.

Rostow, W.W., The stages of Economic Growth, 1960. 特히 第三章을 參照.

로 그러한 提案은 모두 却下되었다. 그反面 地域團體에게 財產稅를 賦課하고자 한 試圖는 地域居民의 積極的 反對에 逢着하여 社會問題를 發生시켰다.(註13)

傳統, 歷史的偶然 그리고 植民政策等의 複雜한 複合體로서 設定된 印度의 地方稅는 다음과 같은 特徵을 갖는다.

첫째로 octroi, terminal tax, cess는 모두 租稅의 轉嫁가 容易한 租稅이다. 勿論 消費者에 對한 前轉보다는 흔히 生産者 또는 原料供給者에게 歸着되는 租稅인 것이다. cess는 形式上 그 負擔이 地主에게 歸着되지만 實質的으로는 小作人이 支拂하게 된다. (法的으로 그러한 轉嫁를 制限할 수도 있고 경우에 따라서는 負擔을 分擔시킬 수도 있지만) 都市에 있어서의 家屋에 對한 租稅(財產稅)도 같은 것이었다. 즉 家屋稅率의 引上은 賃賃料를 높이게 되는 事實이 指摘되었다. 그리하여 結果的으로 都市의 財政負擔은 非都市에 轉嫁시키게 되기 마련이다

둘째로 이미 論한바 있거니와 都市團體에 있어서 流通稅 및 家屋稅는 大體로 比例稅가 된다는 點에서 都市居民의 負擔에 差異가 發生하게 된다. 都市세-비스는 富貧에 關係없이 同一하게 給付되지만 政治的 壓力을 加할 수 없는 一般大衆-中產階級을 除外한-의 租稅負擔은 增加하기 쉽다는 것은 容易하게 觀察할 수 있는 現象이다. 또 實質的 收益이 없는 建物에 對한 租稅負擔이 過重하여지는 事實 또는 大規模 工場 및 企業資產에 對한 過重한 負擔이 集中될 수 있는 事實에도 留意해야 한다. 더우기 地域團體에서 發見되는 事實은 地主와 小作人間에 있어서 누가 cess를 負擔하게 되는가의 問題보다는 非農家從事者 即 商人 公務員 自由職業者等의 相對的 租稅負擔이 輕하다는 것이다. 地域團體의 課稅權은 cess에 限定되고 財產稅는 社會的으로 要望되지 않는 租稅였든 故로 其他의 새로운 課稅權의 行使없이 는 그들의 所得을 課稅할 수 없었다.

以上과 같은 稅制上的 諸缺陷이 地域社會의 發展을 阻害한다는 것은 分명한 것이며 地方稅源의 培養과 育成 特히 負擔이 輕減되어 있는 中

(註13) Tinker, op. cit., p.324.

産階級에 對한 適宜한 課稅措置와 아울러 稅務 行政의 改善이 要望되고 있는 現在의 事態는 비단 印度만이 아니라 後進國에 共通되는 問題인 것이다.

印度에서의 間接稅의 發展과는 對照의 으로 阿洲地域에서는 直接稅 卽 人稅가 主要한 地方稅가 되었다. 英國의 阿洲統治는 所謂「Lord, Lugard」의 間接統治와 分離시킬 수 없다. Lugard 卿이 처음으로 實施한 土着民에 依한 自治機關(North Nigeria)는 植民統治의 能率을 向上시키고 同時에 英國植民政策 一植民地의 財政均衡에 對한 要請一의 遂行을 위한 制度였으며 暗黒大陸의 前途에 對한 하나의 轉換期를 마련하였다.

土着民에 依한 自治的統治機關의 設立(Native Authorities)은 처음에는 一般行政目的에서 要求된 것이 있으나 土着民에 依한 司法 및 財務機關이 設立되고 特히 後者가 徵稅事務만이 아니라 地方의 經費를 支出하는 業務를 始作하게 되자 地方自治體의 모든 要件을 具備하게 되었다.

그러나 稅制에 있어서는 印度의 경우와는 對照의 으로 阿洲의 人稅制度는 植民初期의 政策에 크게 左右되었다. 主로 西歐人이 居住하는 都市地域을 除外하면 私의 所有土地가 적은 阿洲의 經濟的環境을 考慮하고 또 間接統治의 政治原則下에 土着民의 習慣과 傳統을 尊重하여 植民官吏들의 提案에 依한 人稅制度가 設定되었다. 阿洲地域의 人稅란 人頭稅, 戶稅, 直接稅, 一般稅, 人稅 또는 所得率(income rate)라고 불리우는 租稅의 總稱이다. 阿洲地域의 人稅는 各種名稱을 갖고 있으나 大體로 土地稅(農業所得에 對한 課稅)와 關係를 맺고 있다. 植民初期에는 中央政府가 모든 租稅의 課稅權을 장악하고 있었으나 人頭稅 또는 戶稅(家屋數에 對한 課稅)의 徵收責任은 地方團體(Native Treasury)에게 委任하였고 傳統的으로, 收納된 稅額의 一部는 地方의 經費에 充當되어 왔다. 그러나 地方政府(regional government)의 收入이 他財源 一輸出入稅一에 依存하게 되고 同時에 地方自治體의 發展에 따라 (戰後) 直接稅는 거의 地方稅化하였던 것이다. (註1) (Northern Nigeria 除外)

元來 阿洲地域의 人稅는 植民地化하기 以前에 이미 長期間 存續하여 왔던 Moslem教徒의 十分之一稅(註2) 農場稅, 家畜稅, 및 交易稅에 起源한다. 그러한 租稅中에서 農土에 關聯된 十分之一稅 및 農場稅를 合하여 村落單位로 農土의 粗生産高를 課稅標準으로 租稅를 賦課하기 始作한 것이 Nigeria에 있어서 Lugard 卿이 始作한 “直接稅”이었다. (註3) 이 租稅에 關한 徵收責任은 地方團體(Native Authority)에 있었지만 課稅權은 中央政府가 保有하였고 擔稅者는 耕作者였다. 同時에 이러한 租稅는 「所得과 利潤」에 對한 課稅이며 支拂能力에 따라 賦課되는 理想的租稅一 卽 人稅였다. 이러한 直接稅는 農業收益에 對한 課稅이지만 所得은 土地收益에서 推定되며 租稅賦課는 現實의 所得이 아니라 基準收穫高를 標準으로 하여 地域單位로 一括的으로 行하여 진다. 그러나 各納稅者의 負擔額은 그地域에서의 相對的 納稅資力에 따라 決定되고 稅率은 地方團體의 必要收入額(地方의 經費나 政府에 對한 貢納을 위한)에 따라 調節된다. (註4)

(註2) 阿洲에 있어서 人稅는 一直接稅一 非都市地域의 地方主中財源이다. 阿洲西部都市를 除外하면 阿洲東部 또는 中部의 都市에서는 重要한 租稅는 아니다 1956—7年 阿洲東部 Tanganyika의 各地市團體豫算中 地方直接稅(人稅)의 收入比率는 平均 57%였으며 Uganda에 있어서는 30—46%였다. 그러나 Kenya에 있어서는 10%—30%였다. (人頭稅) 阿洲西部 Ghana에서는 地方團體收入의 人頭稅의 依存度는 不過 20%에 不過하다. 그러나 North Nigeria에 있어서는 地方團體(Native Authority)의 「一般稅」分與比率는 平均 70%를 上廻한다. 以上과 같이 地方團體의 人稅依存度는 地域에 따라 다르지만 間接稅의 依存度가 極히 낮은 點에서 租稅收入은 거의 人稅에 依存하고 있는 것이다. (前記한 都市地域 除外)

Cf Hicks, op. cit., pp. 299—301, pp. 316—320.

(註3) 모세 및 回敎의 律法에서 規定된 tithe(十分之一稅)는 總收穫量 또는 總所得을 課稅標準으로 하여 賦課되는 土地稅의 一種이다. tithe는 모든 古代租稅의 標本이 되었다. 卽 本源의 으로 土地所有權을 갖는다고 생각하였든 支配者의 當然한 要求 表示였고 被征服地域에서 貢物을 수집하는 手段이었다. 中世期에는 moslem 地主 및 敎會 王侯의 主要한 財源이 되었다. 中東諸國은 1930年代까지도 「tithe」를 廢止하지 않았으며 그後 財産稅·一般所得稅等을 設定했을 때에도 tithe 賦課에 使用한 評價基準을 그대로 存續시켰다. 흔히 課稅率은 10%를 上廻하였다는 것이 指摘되고 있다.

Wald, H. P., op. cit., pp. 30—32.

(註4) Hicks, U. K. op. cit., pp. 330—331.

(註1) Hicks, U. K., op. cit., pp. 76—81.

農業 純所得에 對한 租稅에서는 土地稅의 特徵을 發見할수는 없다. Nigeria에 있어서의 Lugard의 直接稅는 本質的으로 一般所得稅에 該當한다. 그리하여 公正한 稅務行政이 前提된다면 支拂能力에 依한 租稅負擔이라는 租稅理想이 實現될수 있고(註5) 基準收穫量을 課稅標準으로 하는 故로 生産에 對한 刺戟效果를 줄수도 있다. 그러나 이러한 形態의 直接稅는 國稅나 地方稅로서도 許多한 問題를 갖게 된다. 即 公正한 課稅를 위한 稅務行政機構, 正確한 課稅標準 納稅者의 租稅道德等 租稅連脫과 不正을 抑制할수 있는 前提條件이 마련되어야 한다. 이러한 各種問題가 阿洲地域에서 모두 解決되고 있다는 것은 아니지만 地方稅로서의 直接稅 一人稅가 阿洲地域에 適合한 理由가 없는 것은 아니다. 即 村落單位로 共同社會를 形成하고 農土의 所有가 村落共同體에 屬하는 地域이 많다. 또한 農場도 많으며 地方團體의 權力은 村長 또는 族長에게 集中되고 있다. 이러한 條件下에서는 村落單位別課稅가 可能하며 純所得에 依한 農業課稅가 成功할수 있는 條件이 마련되어 있는 것이다.(註6)

Nigeria에 있어서 Lugard卿이 直接稅 課稅方式을 採擇한 以來 各種人稅가 阿洲地域에 賦課되기 始作하였으며 初期에는 大體로 人頭稅의 形態를 取하였으며 稅收入을 增加시킬 目的에서 漸次的으로 所得階層別 課稅가 行해지기 始作하였다. (累進課稅는 아니지만 比例課稅에 該當한다) 그發展된 形態는 다음과같은 Uganda의 綜合所得稅에 類似한 制度에서 찾아 볼수가 있다.

첫째로 課稅標準의 評價는 特別評價委員會에서 行하고 評價의 地域의 均一性을 保障한다. 둘째로 公正한 評價를 위해 該當 地域內의 모든 所得源泉을 調査하여 個別的 基準收入을 定한다 (反當收穫量 商品個當收入等) 그리고 個人別 所得源泉을 調査하여 總所得을 算出하고 階層別로 課稅한다. 勿論 基準收入算定에 있어서는 季節的 變動 또는 土質等을 考慮한다.

(註 5) Wald, H.P., op. cit., p.119.

(註 6) 村落單位 租稅賦課에 있어서 阿洲地域의 社會制度는 適應性을 가졌든 反面 그것은 短點이 되기도 하였다. 即 村長 또는 族長이 權力을 亂用하게되면 認定課稅 國庫損失等을 回避할수는 없다.

(註 7) Hicks, U.K., op. cit., p.340

Uganda의 制度는 單純히 階層別 差別稅率을 適用하는 것이지만 近代의 所得課稅에의 接近을 意味한다.(註8) 이러한 課稅方式의 成功與否는 租稅賦課方法에 依存한다. 그러나 認定課稅가 行하여 질수 있는 危險性을 갖는다. Uganda의 稅制의 長點은 그러한 稅制가 申告에 依한 納稅制度에의 接近을 意味하고 人頭稅보다는 公平한 租稅가 될수있고 또는 課稅方法이 單純하다는데에 있다.

以上 阿洲地域의 人稅制度를 簡單히 考察하였지만 地方稅로서는 直接稅以外에 戰後 阿洲 東部地域에서 새로히 設定된 地方稅에 cess (市場稅)가 있다.(註9) 이 租稅는 市場化되는 生産物에 對해 賦課되는 租稅이며 販賣稅의 一種이라고도 생각할수 있으나 實質的으로는 土地收益 一販賣되는 農作物을 課稅標準으로 하는 一에 對해 課稅되는 土地稅에 代替하는 直接稅의 一種이라고 생각할 수가 있다.(註10) 即 納稅義務者는 生産物 購入者가 되지만 生産物購入時 稅額에 該當되는 金額을 控除하여 購買代金を 支拂하는 故로 擔稅者는 生産者 一農夫가 되고 消費者가 租稅를 負擔하는 것은 아니다. 이러한 課稅方式은 直接 土地稅를 賦課하지 않고 他課稅方式 即 政府의 農作物專賣에서 發生하는 利益, 또는 市場價格보다 低價로 強制購入하여 高價로 販賣하여 얻는 利潤을 土地稅에 代替하고자하는 課稅方法과 同一한 效果를 갖는 것이다.(註11) 그러나 이러한 課稅方式은 (tax on marketed produce) 農家의 自家消費分에 對해서는 所得稅에서 控除規定을 適用하는 것과 同一한 效果를 갖게 된다.

土地稅는 課稅標準에 따라 各種課稅方式이 區

(註 8) 階層別所得에 對하여 累進稅率을 加할수도 있고 必要한 控除規定을 適用할수도 있다.

(註 9) cess는 印度의 例에서 볼수있는 것과 같이 政府의 收入에 關聯되는 特定集團의 特定 利益을위해 賦課되는 租稅이지만 阿洲東部地域의 cess는 第二次大戰後의 國際的農產物價格 騰貴를 利用하여 地方稅 稅收入을 增加시킬 目的에서 設定되었다. cess는 農產物만이 아니라 家畜販賣에 對한 cess도 있다. 이 cess는 tanganyika에서 遊牧民 課稅의 一種인 것이다.

(註10) Hicks, U.K., op. cit., p. 294.

(註11) Cf. "Survey of Principal Methods of Taxing Agriculture in Underdeveloped Countries," Papers and Proceedings of the Conference on Agricultural Taxation and Economic Development, 1954.

別된다. 古代 Rome나 英國 封建時代의 土地稅는 土地面積을 課稅標準으로 使用하였고 或은 tithe와 같이 產出量을 課稅標準으로 使用하기도 하였다.(註12) 그러나 Ricardo의 差額地代說 以來 現代에서도 널리 使用되는 土地稅의 課稅標準은 土地의 賃貸價格 또는 資本價值 (市場價格, 販賣價格)이다. 이러한 課稅標準은 모두 土地의 生産性 및 經濟價值에 따라 土地所有者의 純收益에 課稅할것을 目的으로 한다. 그러므로 賃貸基準에 依한 土地稅는 支拂能力에 依한 課稅가 되며 土地面積이나 粗生産을 課稅標準으로 하는 課稅方式보다 公正하다.

끝으로 생각할 수 있는 課稅標準은 個人所得 또는 家族所得이다. 即 賃貸價格을 課稅標準으로 하는 土地稅가 土地의 固有性 即 土質 地形 位置 改良條件等を 參酌하는데 對하여 所得標準에 依한 土地稅는 土地所得 및 土地에 關係하는 耕作者 및 家族의 勞動價值 또는 土地改良이나 農業生産施設에 投資한 資本收益까지도 課稅에 있어서 考慮하게 된다. 즉 所得標準을 課稅標準으로 使用하는 土地稅에 있어서는 收穫量 및 古貨幣價值로 課稅標準이 測定되지만 土地의 生産性 및 이미 論한 人的 및 其他事情을 考慮하게 된다.

cess는 以上과 같은 各種 課稅標準을 使用하지 않고 市場化되는 農作物에 對하여 販賣價格을 課稅標準으로 租稅가 賦課된다. 그리하여 販賣稅 或은 市場稅라고 생각할 수 있으나 이 租稅는 一種의 土地收益에 對한 直接稅인 것이다. 政府가 生産物賣買를 管理하고 利潤을 얻을 때는 그 利潤은 土地稅에 對한 補完稅가 되기도 하고 또는 土地稅를 代替할 수도 있다.

阿洲東部 地域의 cess는 그賦課目的이 地方團體의 經費를 充當하는데 있었다. 그리고 同稅率은 全地域에 거쳐 均一率을 適用하기로 되어 있었다. 그러나 地方自治體가 任意的인 cess率을 獨自의 適用하기 始作하자 (稅收增加 및 行政上의 理由에서) 全地域에서 不均一한 課稅가 되고 農産物 流通에 支障을 주게 되었다. cess가 賦課되기 始作한 時期 一第二次大戰直後一의 事態와 같이 農産物價格이 高水準에 머무러 있는 限 cess는 地方團體의 收入源으로서는 比較的 稅

源이 넓고 收入安定性을 갖고 있었지만 農産物價格이 下落되자 急激한 稅收減少가 일어났던 것이다. cess에 對해서는 各種缺陷이 指摘되고 있다. 그중에서도 特定農作物에 對한 差別課稅效果 (生産에 對한) 또는 中央政府가 徵收하는 間接稅의 領域을 侵害한다는 非難이 代表的이다.(註13)

以上 後進國의 代表的 地方稅의 形態에 對하여 論하였다. 租稅一般에서 생각한다면 租稅의 形態・構造는 歷史적으로 規定된다는 事實에 留意해야 한다. 地方稅도 各地域의 (各國) 經濟發展段階 그리고 地方自治에 對한 政治의 見解 또는 特定經濟段階를 支配하는 社會正義의 理想, 傳統 或은 慣習等 廣範한 社會的 要因에 依하여 決定되는 것이다. 이러한 例는 印度의 octroi 또는 tithe에 根源을 둔 阿州의 人稅 或은 印度의 土地稅에서 考察할 수 있다.(註14)

後進地域에서 地方制度를 設置하게 된 理由가 前述한바와 같이 主로 財政負擔을 地方에 轉嫁시킬 目的에 있었던 故로 地方稅의 要件中 가장 重要한 것은 租稅가 收入을 獲得할 수 있는 要件이었다. 印度의 octroi 또는 그後의 terminal tax는 이러한 要件에 가장 適合하였다. 그러나 印度에서 地方自治團體의 새로운 機能이 認識되기 始作한 以來 그러한 流通稅를 廢止하고자 하는 政府의 方針이 強力히 推進되었지만 (阿州의 cess도 같다) 큰 成功을 보지 못하였다. 社會적으로 習慣化되고 長期間 地方團體의 主要財源이 되어있는 租稅일수록 그 租稅의 改革이란 極히 힘든 것이다.(註15)

(註13) Cf. Hicks, U.K., pp.335—9.

(註14) octroi (manipal tax on trade)는 Moslem 時代에서 부터 慣習化한 租稅였고 阿州地域의 直接稅의 根源은 역시 十分之一稅 tithe에 있다. 또 地方稅는 아니지만 印度의 土地稅도 tithe의 課稅方式을 모방했던 것이다. Cf. India, Report of the Taxation Enquiry Commission, 1953—4, III. p.181.

(註15) "The history of octroi in the nineteenth century is of a recurring contest between the government of India and provincial governments, the former constantly pressing for its abolition, and the latter steadily extending its operations." Tinker, op. cit., pp.313—5.

"As a result of various criticisms the Tanganyika government issued a Policy Statement in 1956 which attempted both to meet objections and to introduce a more orderly Régime. that cesses were so important to local bodies that they would have to be continued to be levied until African opinion has developed further towards the imposition of a graduated tax based on income or wealth."

Cf. Hicks, op.cit., p.337.

(註12) Cf. Bastable, C.F., Public Finance, 3rd ed. 1927, pp.425—26.

또 後進國에서 發見되는 特徵은 地方自治體에 對한 課稅權配分에 있어서 極히 인색하다는 것이다. 勿論 地方自治에 對한 地方民의 自覺이 存在하지 않는 地域에서 地方自治制度를 實施한다는 것은 行政能率을 低下시키고 經濟的損失을 招來하는 原因이 될수 있다. 그리하여 後進國一般에서 보면 地方自治制의 有用性을 認識하고 있는 나라에 있어서도 地方稅收入을 增加시킬수 있는 積極的政策을 取하는 例가 흔한 것은 아니다. (註16)(發展途上에서 先決되어야할 條件이 國家財政收入의 確保에 있다.)

그리하여 後進國은 近代의 地方制度 및 財政制度의 實施에 있어 거의 同一한 사태下에 놓여 있다고 볼수가 있다. 그러나 各國이 갖는 歷史的 條件 또는 經濟構造의 差異 및 中央集權化의 程度等에 따라 各其 틀리는 內容을 갖는 地方稅 및 財政制度를 發展시킬것으로 期待된다. 그러나 租稅一般에 對하여 考察한다면 地方稅의 形態는 人稅 間接稅 財產稅의 領域을 크게 벗어날 수는 없다.

三. 地方稅의 選擇基準과 地域經濟 發展을 위한 地方稅의 構造

1. 選擇基準

모든 租稅는 一定한 形式論理 一租稅原則一에 依하여 그 價値가 判斷된다.

그러한 價値判斷基準中에서 처음에 論議되어야 할 것은 國庫의 基準 即 稅收의 安定 및 彈力性 또는 稅源의 넓이에 관한 基準이다. 特히 地域經濟發展을 위한 租稅政策은 租稅의 基本的 目的一收入調達一을 떠나 論議할수는 없다. 後進地域에서는 可及的 모든 利用可能한 稅源을 捕捉하고자 하는 意慾이 크다. 萬一 重要한 稅源이 主로 國稅化되어 있다면 地方稅는 實質的 收入이 貧弱한 各種 雜種稅에 依存하게 될 可能性이 커

(註16) 極端的인 例는 印尼에서 찾아 볼수 있다. 印尼는 1949年 獨立以來 1956년까지 地方團體에게 課稅權을 주지 않았으며 地方團體의 經費豫算은 中央政府豫算에 包含시켜 왔다.

Paauw, op. cit., pp. 272—4.

二十世期初 以來 形式의 地方自治制度를 維持하여 온 日本에서도 地方稅(獨立稅)制가 정비된 것은 第二次大戰 以後였다.

진다. (註1) 不然이던 稅收은 크지만 印度의 市場稅와 같이 社會的으로 要望되지 않는 租稅가 地方稅化 된다. 一般的으로 地方稅가 利用할 수 있는 稅源이 豊富한 것은 아니며 地方稅가 理想的 租稅形態에 一致될수 있는 可能性은 희박하다. 稅源의 넓이에서 본다면 英國의 rate보다는 美國의 一般財產稅가 더 優位에 선다. 그러나 一般財產稅의 課稅客體에는 動產이 包含되고 있는 故로 稅務行政上 動產捕捉의 困難이 指摘되고 있으며 結局 不動產 特히 住宅에 對한 課稅가 된다. 稅源의 넓이에 關하여 본다면 不動產稅보다는 販賣稅 및 所得課稅가 더욱 要望되는 租稅가 될수도 있다. (註2) 前述한바와같이 稅收의 安定性은 地方稅의 重要한 要件이다. 英國의 rate의 課稅客體가 되는 「不動產」은 이要件에 가장 適合한다. 그러나 美國의 一般財產稅는 반드시 稅收의 安定性을 確保할수는 없다. (註3) 販賣稅 또는 所得稅는 景氣變動에 對한 感應도가 큰 故로 財政收入의 安定性을 期할수는 없다. 그러므로 稅收의 安定性을 維持하기 위해서는 周期的 景氣變動의 影響을 받지 않는 租稅—人頭稅·生必品에 對한 課稅(消費稅) 或은 財產稅—를 利用하지 않으면 안된다. 그러나 稅收의 安定을 위

(註 1) 1891—93年대의 Prussia의 地方稅制 또는 1945年 以前의 日本의 地方稅制와 같이 多種의 地方稅로서 稅制를 構成하는 目的은 稅支入을 增加시키고 租稅支拂能力을 多面的으로 捕捉하고자하는 것이지만 所謂 雜種稅一, 廣告, 使用人, 犬, 行商, 金庫稅等—一課稅는 收入面에서 큰 效果를 얻을수 있는 것은 아니며 더욱이 租稅負擔에 있어서 大衆課稅가 된다.

cf. Finer, H., English Local Government, 4th ed., 1950, p. 408.

(註 2) 販賣稅 및 所得稅의 稅源의 넓이에 關하여 美國의 例를 紹介하면 다음과 같다. 1930年代 以前에는 地方販賣稅(消費稅)는 無視할수있는 程度였으나 1930年代의 販賣稅(小賣)의 成功에 刺戟을 받아 各州 및 主要都市에서 主要한 稅目이 되었다. 1957年 美國 加州의 全都市收入中 19.8%을 차지하고 있으며 州稅로서는 가장 主要하다. 地方所得稅는 1911年 Wisconsin州에서 채택하였으며 現在에는 2/3以上의 州가 同稅를 賦課하고 있다. (Groves, op. cit., p. 153) 地方所得稅는 1939 Philadelphia年에서 처음으로 設定되었다. 그後 主로 州所得稅가 賦課되지 않는 數百의 都市 및 其他地方團體에서 地方所得稅를 賦課하게 되었다. (Ibid., p. 153)

(註 3) 1930年代의 美國의 經驗에 依하면 地方稅가 새로운 稅源을 求하게된 理由에 不景氣로 因하여 一般財產稅의 稅源이 縮소된데는 있다.

한 이러한 租稅가 반드시 公正한 租稅配分이라는 社會的基準에 適合하는 것은 아니다.(註4) 이러한 點에서 古典的 租稅原則은 아직도 有效하다. 卽 財政上의 安定을 期하기 위해 不公平한 租稅를 合理化 시킬수는 없는 故로 租稅는 充分한 收入과 彈力的收入을 保障할수 있어야 한다. (Wagner의 租稅原則) 이러한 要件에 一致하는 것은 所得課稅 또는 (地方) 販賣稅 一 間接課稅 一이다.

둘째로 地方稅의 選擇에 있어서도 社會的基準을 考慮하지 않으면 안된다. 古典的 租稅原則에서나 現在의 課稅原則에서도 租稅選擇을 위해 重要한 基準이 되고 있는 社會的正義 公正 公平 등의 概念은 主觀的 概念이며 經濟發展 各段階 또는 特定 歷史的條件下에 規定되는 國家觀에 따라 모두 相違하는 內容을 갖는다. 따라서 所謂 equity에 對하여 社會的으로 一致하는 見解를 發見하기 힘든 것이다(註5)

課稅에 있어서 公平의 原則을 實現하기 위해서는 첫째로 同一한 經濟的 환경下에 있는 사람에 對해서는 同一하게 課稅하고 둘째로 틀리는 環境下에 있는 사람들에 對해서는 合理的 差別課稅를 行한다는 基本的命題가 滿足되어야 한다. 그러나 이러한 命題의 適用에 앞서 個個人的 經濟的 條件을 評價하기 위한 客觀的이고 量的인 基準이 먼저 決定되어야 한다. 理論上 公平한 擔稅力의 捕捉은 所得·財產 및 消費의 어느 局面에서도 可能하다. 그러나 一般的으로 支持를 받고 있는 擔稅力 測定基準은 純所得이며 純財產(net wealth)은 普通 純所得을 補完하는 것으로 생각되고 있다. 勿論 Kaldor의 論議에 따르면 眞正한 擔稅力의 指標는 消費力에 있다. 卽 一定期間內의 個人的 支出能力은 所有하는 富, 定期的 및 臨時的收入에 依存하기 때문이다.(註6)

(註 4) Colm, G.는 財政安定성을 위해 經濟安定성을 破壞할수 없다고 생각하며 租稅選擇의 基準으로서의 「財政收入의 安定性」의 要件을 必要視하지 않는다.

Colm, G., op. cit., p.62.

(註 5) Aristotle은 「...自然에 依하지 않고 人間에 依하여 規定되는 正義의 基準은 어떠한 場所에서도 꼭같다고 할수는 없다. 卽 政府의 形態가 同一하지 않지 않지 않다. (v. vii. 5) Nicomachean Ethics., 1926.

(註 6) Kaldor, N., An Expenditure Tax, 1955, pp. 30-1.

그리하여 消費力(spending power)은 能力原則에 依한 適宜한 課稅標準이며 支出稅는 各種富에서 發生하는 收益間의 比較의 問題를 排除하는 同時에 貯蓄을 장려하는 長點을 갖는다.(註7) 그러나 公正한 租稅配分의 原則을 適用하기 위해서 個個人的 經濟的福祉에 對한 包括的測定基準을 設定한다는 것이 理論上에서는 容易하지만 實際에 있어서는 所得 富 및 消費의 모든 課稅物件에 對해 課稅하게 된다. 能力에 따라 租稅를 配分하는 人稅制度下에서 純所得은 一定期間內의 純富(net wealth)의 變化로 因한 增減된 個人消費의 總價値라고 規定된다.(註8) 그리하여 資本主義的分配制度를 本質的으로 是認하지만 既存하는 不平等을 匡正하고자 하는 福祉國家의 立場에서는 純所得을 課稅標準으로 하는 所得稅가 理想的 租稅가 된다. 以上과같은 租稅의 選擇基準에서 보면 英美의 財產稅는 分明히 公平한 租稅는 아니며 財產에 對한 差別課稅 및 收益이 없는 財產에 對한 課稅가 行하여지고 不公平한 負擔이 되는 租稅인 것이다.(註9)

또 印度의 octroi, terminal tax 등 間接稅는 稅源의 넓이나 徵收의 便宜性을 갖고 있으나 公平한 租稅라고 할수 없다. 그러나 阿洲의 間接稅의 一種인 cess는 現金所得에 對한 課稅와 같으며 公平한 租稅라고 생각할수가 있다. 卽 cess는 課稅標準인 市場化되는 生産物 및 그價格變化에 感應의이며 cess의 負擔은 主로 大地主에게 歸着되고 市場에 穀物을 販賣하지 않는 小農에 대한 同稅의 負擔은 比較的 적다.(註10) 그러나 cess는 生産者의 生産費條件을 考慮하지 않는 缺陷을 갖는다. 同時에 cess는 生産物에 對한 差別課稅가

(註 7) 貯蓄되는 所得을 差別課稅하는 expenditure tax의 長點은 同時에 그短點이 된다. 卽 모든 貯蓄이 生産의 投資에 投入된다는 保障은 없다.

(註 8) Simons, H., Personal Income Taxation, 1938, pp. 50-1.

그러나 實質的으로 稅法에서 行하여지는 純所得에 對한 査定은 主로 發生所得에 限定되는 것이 普通이고 財產價値增加分은 所得으로 計算되지 않는다.

(註 9) Musgrave, R.A. & others, Distribution of Tax Payments by Income Group, National Tax Journal, IV. No. 1, 1951, p.36.

(註10) India, Report of the Taxation Enquiry Commission, 1953-4, III, p.209.

되며 經濟的効果(生産에 對한 刺戟)라는 點에서 是 要望되지 않는 租稅이다.

印度의 cess (土地稅에 對한 地方附加稅)를 除外하면 阿洲의 人稅 即 純所得 一農家所得一을 課稅標準으로 하는 地方稅는 大體로 上記한 市場稅(tax on market produce)와 같이 公平한 租稅인 것이다. 勿論 累進課稅 또는 比例課稅가 行하여지지 않는다는 것이 반드시 公平한 課稅原則에 違背하는 것은 아니다. 設使人頭稅라 하여도 「Lugard」가 North Nigeria에서 實施한 土地稅와 같이 村落單位로 賦課된 租稅가 地方團體長의 評價에 依하여 純所得을 標準으로 個人에게 割當될 경우 公平한 稅務行政이 行하여 진다면 「公平한 租稅의 모델」이 될 수도 있다.(註11)

租稅의 選擇에는 公平의 基準 以外에도 租稅에 對한 政治的承認 大衆의 租稅抵抗 및 在來의 租稅原則에서 論議되는 納稅의 便宜 및 簡便 등의 社會的 選擇基準이 있다. 또 社會的 選擇基準內에는 租稅의 歸着 即 最終擔稅者의 豫測可能性도 包含된다. 이러한 社會的 諸基準에서 볼 때 所謂 不動產에 對한 課稅 即 財產稅에 對한 評價(價值判斷)는 先進國과 後進國間에 있어서 거의 對照的이다. 即 財產稅에 對한 後進國의 關心은 極히 적다. 그 原因은 主로 新興中產階級의 擡頭와 關聯을 갖는 問題이지만 一般적으로 財產課稅에 對한 社會的 抵抗이 크다는데 있다. 即 財產稅는 爲先 政治的承認을 얻을 수가 없다. 發展初期에 있어서 그러한 社會事情이 後進地域에서 財產稅의 賦課에 큰 發展을 보지 못하게 한 原因의 一部가 되었던 것이다.

財產稅에 關하여 論議되는 一般的 缺陷은 前述한 바와 같이 同稅가 公平한 負擔을 保障하지 못하고 課稅客體間에 差別(註12)을 하게 되고 그 結果로 大衆의 支持를 받지 못하며 不動產의 價值가 賃貸價格 또는 資本價值로 表現될 때는 隨時로 課稅

標準의 再評價가 必要하게 되고 (彈力的收入이 못된다) 社會적으로 볼 때 반드시 便宜하고 간단한 租稅가 아니라는 點이다.

이러한 財產稅의 短點에 比하면 間接稅(假令 印度의 octroi 또는 terminal tax를 包含하여 美國의 retail sales tax 및 消費稅等)는 大體로 社會的 抵抗이 적고 政治的 反對를 豫想할 수가 없는 것이다. 또 間接稅의 歸着은 確實하며 大衆負擔이 되지만 低率課稅가 行하여지면 逆進의 效果는 그리 大端하지도 않다. 또 間接稅의 逆進의 效果가 國稅의 累進의 效果와 合하여 全體로서의 租稅負擔에 있어서 은진한 負擔構造를 形成할 수도 있다. 阿洲의 cess나 印度의 octroi, terminal tax와 같은 租稅는 土地稅가 賦課된 後 그러한 稅가 賦課된 純所得 또는 純財產을 課稅標準으로 한 租稅賦課에서는 免稅된 課稅客體를 捕捉할 수 있으며 納稅者 및 徵稅者의 立場에서 모두 便宜하고 簡單한 租稅이다. 이러한 理由에서 一般적으로 財產稅보다는 優位에 설 수 있으나 間接稅는 逆進의 負擔을 發生시키는 租稅이며 小所得者의 負擔이 크고 販賣稅의 경우에는 財產稅와 같이 減免稅 對象 選定에 있어서 公平하지 못한 差別措置를 取하게 될 可能性도 크다. 따라서 租稅의 抵抗이 強化될 可能性이 指摘되고 있다.

財產稅·間接稅에 比하면 所得課稅는 課稅上 行政이 複雜하다는 點을 除外하면 大體로 모든 租稅 選擇基準에 一致하는 理想的 租稅이다. 그러나 그 課徵에 있어서 行政上 複雜하다는 것이 地方團體가 所得課稅를 利用할 수 없는 原因이 된다.

地方自治體의 行政能力은 地域的 制限以外에도 各種 制限을 받게 된다. 그리하여 國稅徵收機構와 같은 방대한 機關을 유지할 수가 없다. 따라서 課稅에는 行政基準을 考慮해야 한다. 稅務行政의 容易 徵稅上의 經濟 稅源 可測性等이 그것이다. 英國의 不動產稅나 美國의 一般財產稅가 갖는 短點에는 財產價値의 評價問題가 있다. 即 課稅標準의 正確한 決定이란 쉬운 것은 아니지만 一般적으로 財產의 賃貸價格을 基準으로 使用할 때는 現實的 財產價値와의 差異가 생기기 쉽고 또 美國과 같이 動產까지도 包含하면 評價의 恣意性을 介在시킬 危險이 커진다. 그리하여 賦課

(註11) Wald, H. P., op. cit., p. 119.

(註12) Cf. Hicks, U. K., British Public Finances, Their Structure and Development 1890—1952, 1954, pp. 137—8.

英國에 있어서도 1929年 地方稅法 改定以來 地方稅의 負擔은 主로 農地 工業用 및 運送用 不動產 以外의 不動產占有者 一住宅·店舖의 所有者一에게 歸着되게 되었다. 그리하여 Hicks는 減免稅된 租稅客體에 對한 再課稅의 問題를 提議하였다.

事務는 많은 經費를 所要하는 長期的인 일이지만 評價에 있어서 正確을 期할수는 없다.(註13) 그러나 不動產稅는 이러한 評價 問題를 除外하면 稅務行政은 容易하며 徵稅의 經濟性도 確保된다. (但 美國의 一般財產稅는 行政上 基準에서 不來 便宜한 租稅는 아니다.) 行政上의 基準에서 보면 地方稅에 適合한 것은 分明히 間接稅이다. 徵稅行政은 容易한것은 아니지만 徵稅費가 적고 稅源을 簡單히 捕捉할수가 있다. 그러나 地方所得稅의 경우에는 行政上 解決해야 할 難點이 많다. 熟練된 徵稅機構의 設置 巨額의 徵稅費 或은 國稅인 경우에 豫想되는 것과 같은 純所得의 決定. 各種所得間의 差別措置等의 諸問題를 地方自治體가 處理하지 않으면 안된다.(註14)

특히 後進地域에 있어서 行政上의 基準은 稅制決定에 있어서 主要한 地位를 차지한다. 印度의 ocrtoi 廢止가 簡單한것이 아니었다는 經驗을 通해서나 阿洲에 있어서 直接稅制度의 發展 특히 Lugard에 依한 村落單位當 賦課方式等은 租稅制度의 決定에 있어서 行政上의 便宜가 얼마나 큰 比重을 갖는가를 보여 주는 것이다.

公平 經濟의 效果等의 選擇基準이 그內容에 있어서 明確性을 缺如하는데 比하면 行政上의 基準 一徵稅의 便宜 經濟性一等은 그內容이 明確한 것이다. 이러한 點에서 地方稅選擇에 있어서는 특히 行政上의 適合性에 對하여 檢討하지 않으면 안된다. 即 租稅行政에 從事하는 公務員의 質의水準 및 特定稅制에 對한 國民의 態度가 特定租稅의 行政上의 適合性을 決定하여 준다.

끝으로 생각 해야할 租稅選擇의 基準은 租稅의 經濟的作用에 關한 것이다. 租稅의 經濟的作用은 租稅負擔의 轉嫁作用에서부터 刺戟的作用

에 이르기까지 租稅의 經濟에 對한 複雜한 影響을 말한다. 古典의 見解에 依하면 可及的 經濟活動에 干涉을 加하지 않는 租稅가 理想的인 租稅였다. 勿論 現代 經濟에 있어서 租稅는 그러한 古典的 經濟的基準이 提示하는 領域을 벗어나 生産 및 고용에 對하여 積極的으로 刺戟을 주기 위한 政策目的을 위해 利用되기도 하나 古典的 見解의 意義가 完全히 消滅된 것은 아니다. 即 租稅가 完全고용이나 經濟安定을 위한 政策手段으로 有效하게 利用될수 있다하더라도 그 限界는 明白한 것이다. 不景氣下에서는 法人稅보다 消費稅를 引下시키는 것이 消費者의 購買力은 增加시킬수 있지만 減稅에 依한 購買力創造가 이루어지기 까지는 time-lag가 있고 또한 消費稅・購買稅引下가 반드시 價格引下를 發生시키지 않는 경우도 있는 것이다. (即 利潤이 增加하고 購買力增加는 그後에 發生한다.) 이러한 簡單한 例에서 볼수 있는 것과 같이 租稅의 經濟的 效果라는 것이 明白히 規定되는 것은 아니다. 그러나 이러한 것이 經濟調整을 위한 租稅政策이 아무런 有用性도 갖지 않는다는 것을 意味하는 것은 아니다. 即 租稅政策은 有效한 手段이지만 經濟不調整을 解決할수 있는 完全한 手段은 못된다는 것이다.

租稅의 經濟的作用은 첫째 生産에 對한 效果와 둘째 總需要를 通하여 고용에 주는 效果를 區別할수 있다. 前者는 生産者의 行動 특히 그 限界決定에 影響을 주는 刺戟에 關한 問題를 包含한다. 後者는 租稅가 消費・投資・貯蓄에 어떠한 影響을 주는가 하는 問題이다.

財產稅의 生産에 對한 效果는 所得稅의 勞動意欲에 對한 作用과 같이 分明한 것은 아니다. 또 財產稅賦課로 因하여 生産能率이 低下된다는 것은 (過重한 負擔이 되지 않는 限) 생각할수 없다. 財產의 保有 或은 富의 蓄積은 「數學的期待」에 依存하는 것은 아니며 더욱 本質的인 人間의 本能에 起因하는 것이기 때문이다.(註15)

그러나 財產稅가 고용을 增加시키는데 即 總需要를 增加시키는데 有效하다고 생각할수는 없다 前述한바 財產稅의 負擔은 逆進의이며 小所得者에 對한 負擔이 過重하게 된다는 것이 一時的으

(註13) 賦課에서 發生하는 不平等에 對한 原因은 1) 一部 財產의 評價에서의 漏落. 2) 一般의 低評價 3) 地或間의 評價差. 4) 同一形態 및 價値를 갖는 相違한 財產에 對한 評價의 差異. 5) 高價한 財產보다는 安價한 財產을 더욱 높이 評價하는 傾向. 等이다.

Cf. Brownlee, O.H., and Allen, G.D., Economics of Public Finance, 1954, pp. 340-1.

(註14) 地方所得稅의 地方徵收에 許多한 困難이 있다면 中央當局이 課徵하고 地方自治體에게 配分할수도 있다. 그러나 이러한 方式에는 地方團體에게 配分하는 基準設定의 問題가 先決되어야 한다.

(註15) Cf. Keynes, J.M., 'General Theory,' p. 163.

로指摘되고 있다. 또 經濟安定이라는 條件에서 보면 財産稅의 課稅客體는 普通 過少評價되고 그 稅收는 安定的이지만 彈力的이 못된다. 이러한 缺陷은 經濟安定이라는 見地에서는 財産稅의 기능이 否定的이라는 것을 意味한다. 即 課稅客體가 過少評價되는 故로 인플레이期에는 潛在的인 印레要因이 課稅에 의하여 除去되지 않으며 不景氣下에서는 反對로 財産의 現實價格보다 租稅賦課의 標準이 높히 評價되기 쉬운故로 印레 壓력을 助長하게 된다.

이러한 經濟的基準에서의 財産稅의 評價가 地方稅로의 財産稅의 缺陷을 말하여 주는 것이며 經濟安定을 위해서나 彈力的의 收入을 保障할수 있는 租稅가 發見된다면 財産稅를 廢止할수도 있는 것이다. 間接稅 特히 消費稅 販賣稅는 各其 收入安定 또는 彈力的의 收入을 保障할수 있는 要件을 具備하고 있으며 理想的의 租稅의 要件에 適合한 租稅이다. 假令 間接稅率의 引上은 消費를 減少시키고 消費支出에 對해 匡正的課稅效果를 줄것이지만 間接稅率이 낮으면 租稅抵抗은 적고 所得을 減少시키는 效果도 적다. 따라서 非課稅 財貨에 對한 代替效果도 적으며 低率間接課稅는 貯蓄 投資에 對한 큰 障害要因으로 作用한 다고 볼수는 없다. 또한 인플레이期에 있어서 間接稅率의 引上은 總需要를 制限하는 有効한 印레對策의 하나인 것이다.

一般的으로 租稅政策은 減稅에 依한 購買力創造보다는 增稅에 依한 購買力制限의 效果가 크다는 것이 主張되고 있다. (註16) 現代國家에 있어서 間接稅의 기능은 크다. 即 間接稅는 稅收를 增加시키기 위한 便宜한 手段이 되는 同時에 國家經費가 膨脹하고 遊休資源이 漸次的으로 減少되어 가는 事態下에서 發生할 것이 豫期되는 印레壓력을 除去하는데도 도움이 된다.

그러나 印度의 octroi나 阿洲의 cess에서 發見되는 것은 그러한 租稅가 生産上 極히 不利한 效果 —差別課稅效果—를 준다는 것이다. 勿論 不動產稅(英國)에 있어서도 政策上의 差別課稅가 行하여 지지만 消費稅·販賣稅의 差別課稅效果는 生産에 對해 더욱 強力한 影響을 준다는것은 明白한 事實이다. 그러나 販賣稅나 消費稅에

있어서 食料品을 包含하는 生活必需品에 對한 課稅가 除外된다면 그 租稅負擔은 大體로 所得에 對하여 比例稅가 되지만 低所得層에게는 逆進的課稅가 된다. 不景氣下 이러한 租稅負擔은 景氣恢復을 지연시키는 原因이되기도 한다. 地方販賣稅(去來稅·市場稅)가 提起하는 더욱 困難한 問題는 景氣感應도가 높다는 것이다. 그리하여 一定收入을 確保해야 할 地方團體의 立場에서는 不景氣下에도 그러한 租稅의 稅率을 引上하지 않으면 안될 경우에 到達하게 된다. (註17)

資源의 最適配分이라는 經濟的厚生基準에서는 直接稅는 間接稅보다 優位에 선다. (註18) 그러나 所得稅가 반드시 資源의 最適配分을 위하여 最良의 租稅가 된다는 것은 아니다. 即 理論上에서는 人頭稅를 除外하면 其他의 所得課稅方式(累進·比例·逆進課稅)은 産業間的 勞動 및 資本配분에 變動을 招來시킨다. 그러나 財産稅는 現實 所得과는 關係없이 所得創出力에 對하여 課稅되는 故로 所得獲得을 위한 incentive —勞動供給 貯蓄 및 投資에 對한—는 所得稅의 경우보다 크다. 그리하여 資源의 適正配分이라는 見地에서는 理論的으로는 財産稅 또는 人頭稅가, 要望되는 基準 即 租稅의 中立性에 適合한다. (註19) 그러나 所得稅는 課稅基準이 되는 支

(註17) 「州及 地方의 財政政策은 量氣순환의 變動을 抑制하지 못하고 오히려 惡化시키는 傾向이 있다. 即 不景氣期間中 州 및 地方團體는 經費의 削減 또는 稅率 引上을 敢行하지 않을수 없었다.」 Cf. Colm, G., Fiscal Policy and the Federal Budget, 1953, op. cit., p. 199. 經濟安定을 위한 財政政策의 問題에 關聯하는 中央政府對 地方自治體間的 財政調整 問題는 現在에 있어서도 效果의 財政政策을 위해 重要한 論議의 對象이 되고 있다. 1947年과 1957年度의 國民所得에 對한 聯邦政府의 收入(社會保障金除外)比는 거의 같다. (約 19.3%) 그러나 州 및 地方團體의 稅收入은 1947年度 國民所得에 對한 比率 6.4%에서 1957년에는 8.3%로 上昇하였다. 그러한 增加分은 聯邦政府의 經濟統制의 領或外에 놓여있는 要因인 것이다.

Cf. Holmans, A. E., United States Fiscal Policy, 1945-59, 1961, pp. 308-309.

(註18) 特定財貨에 對한 課稅(消費稅)는 所得效果 및 非課稅財貨에 對한 代替效果를 가지며 純所得에 對한 課稅效果보다 資源配분에 있어서 劣位에서게 된다. 基礎的의 分析方法에 對해서는 Cf. Prest, A. R., Public Finance, 1960, pp. 34-40. 또 Cf. Musgrave, R. A., The Theory of Public Finance, pp. 211-25.

(註19) Cf. Boulding, K. E., Economic Analysis, 3rd ed. 1955, pp. 824-6.

(註16) Cf. Colm, G., op. cit., p. 72.

拂能力을 明確히 捕捉할 수가 있고 比較的 稅源도 넓으며 彈力的收入을 期待할 수가 있다. 同時에 前述한 租稅配分の 公正의 基準과는 一致하지 않지만 人頭稅의 性格 卽 所得에 對한 固定比率로 賦課되는 租稅이면 生産에 對해 incentive를 減少시키지도 않는다. 이러한 點에서 阿洲의 人稅가 갖는 長點을 認識할 수가 있다. 農家所得에 對한 課稅에 있어서도 現實的 所得에 關係없이 戶稅 또는 人頭稅가 賦課된다면 生産을 增加시키기 위한 刺戟課稅가 될 수 있는 것이다. 前述한 Lugard의 阿洲에 있어서의 人稅改革은 이러한 目的에서 行하여졌다고 볼 수 있다.

以上 우리는 租稅選擇의 一般의 基準에 對하여 考察하였으며 現代의 主要地方稅, 財産稅·間接稅(市場稅·支出稅等) 및 人稅에 對하여 各其 長短點을 論하였다. 그리하여 社會의 基準에서 要望되는 租稅라 할지라도 經濟的 國庫의 또는 行政의 理由에서 理想的 租稅가 될 수 없는 條件(또는 二反對條件)을 考察하였다.

現代의 租稅制度는 大體로 能力主義에 依據한 所得課稅에서 부터 收入을 增加시킨 目的을 갖는 間接稅制度에의 移行過程下에 있다.(註20) 그리하여 地方稅에 있어서도 歷史的大勢는 稅收를 增加시킨 目的에서 地方稅의 새로운 形態를 모색하는 段階에 發展되었으며 英國의 rate와 같은 不動產稅의 單一課稅制度보다는 各種 租稅로서 構成되는 複稅制度—특히 實質的 收入을 增加시킬 수 있는 稅目을 包含한—의 發展에 있다는 것은 分明하다.

2. 後進國에서 要求되는 地方稅의 形態와 構造

이미 論한바 있거니와 地方自治體의 새로운 機能 卽 地域經濟의 發展을 위해 地方自治體가 能率의인 手段이 된다는 立場에서는 發展資金의 獲得—특히 自主的 財源으로서—이 重要한 問題였다. 따라서 地方稅는 國庫의 基準—收入의 充分性 및 彈力的 收入의 保障—에 따라 選擇되어야 한다는 것은 分明하다. 租稅—經費支出에 依存하는 公的部門의 規模가 擴大될수록 또한 自發的 貯蓄水準이 低位에 놓여 있는 後進國의 資

本形成이 主로 公共部門에 依하여 이루어져야 한다는 理由에서도 稅收增加의 要求는 거이 不可避한 課題가 된다. 그리하여 現代의 地方稅體系속에서는 새로운 財源 卽 地方所得稅 地方去來稅·販賣稅 또는 消費稅의 차지하는 比重이 漸次的으로 높아져가고 있다.

그러나 發展初期에 있는 各國의 地方政財이 共通的으로 直面하고 있는 收入增加(稅收) 問題는 2個로 區分하는 것이 便宜하다. 卽 農業에 依存하는 農村地域에 對한 課稅問題와 經濟發展에 따라 急激한 人口增加 및 公共서비스의 需要擴大에 直面한 都市團體의 課稅問題이다.

農村地域의 稅收가 어떠한 課稅形態이든 農業 收益·所得 또는 土地收益에 關聯된다는 것은 이미 指摘한바 있다. 現代經濟에 있어서 各國의 土地稅依存度는(後進國에 있어서도) 현저히 低下되었지만 地方稅 特히 農村地域의 地方稅로서의 그 經濟的 意義는 크다. 어느나라에서나 發展初期에는 土地稅의 比重이 큰 것이다. 英國의 rate도 19世紀中葉까지는 農業土地에 對한 負擔이 되어 왔다. 또 우리나라 日本, 印度, 버마, 阿洲各國은 모두 地租에 對한 依存이 컸던 時期를 가졌던 것이다.(註21) 이러한 歷史的 經驗을 通하여 指摘할 수 있는 것은 適宜한 土地稅의 賦課는 開發資金을 獲得하는 唯一한 手段이 될 수 없다하여도 地方自治團體의 育成과 그 經濟發展에의 寄與를 위해 最大의 財源을 提供하여 준다는 것이다.

前述한바와 같이 土地稅의 課稅標準에는 여러

(註21) 後進國中에서 土地稅에 對한 依存이 큰 나라에는 우리나라도 包含된다. 卽 U.N. 統計에 依하면 1954年度에는 土地稅는 全體稅收의 약 24%를 占하고 있다. 土地稅가 總稅收의 20% 以上の 比重을 갖는 나라는 極히 드물다. Wald/a에 依하면 1952—54年間에 있어서 中共, 韓國, Ethiopia 및 Iraq이 이에 該當하다. 印度의 1954年의 그比率는 不過 9%이다. 그러나 1956—7년에 있어서 州政府의 總稅收入中 25%의 比重을 갖고 있다. /b(1921~2年에는 約 50%) 우리나라에서도 1940년까지에는 地租附加稅는 地方稅收入中 約 40%의 比重을 갖었다. 1961年 稅制改革에 따라 土地稅가 地方稅化되고 그 收入比重은 大體로 36%가 된다. /c

a. Wald, H. P., cit., p. 62.

b. Cf. Report of Indian Tax Enquiry Commission (1953—4) Vol. I. P. 29.

c. Cf. 朝鮮總督府統計年報 1940度 및 「內務行政」 第10卷 第10號 「地方稅制改革에 對하여」 李庠靉.

(註20) Shmolders., G., Finanzpolitik.,

同譯 op. cit., pp. 347—48.

가지가 있다. 우리나라와 같이 粗產出量을 使用할 수도 있고 面積, 土地의 賃貸價格, 資本價值等 各種 課稅方式을 個別的 또는 數個의 基準을 結合하여 土地稅를 賦課할 수 있다. 或은 分類所得稅, 一般所得稅, 輸出稅, 財產去來稅, 販賣稅等의 形態로 課稅할 수도 있고 財政獨占(生産物賣買)이나 政府의 強制買上을 通하여 租稅에 類似한 負擔을 配分할 수도 있다. 以上과 같은 各種 課稅方式中에서 어느것이 後進國에 가장 適合할 것인가 하는 問題에 對해서는 明確한 答辯을 할 수는 없다. 租稅의 形態 및 構造를 決定하는 問題는 各國의 經濟的 現實과 歷史의 事情에 따라 모두 相違하기 때문이다. 一般的으로 發見되는 事實은 各國은 모두 相違하는 課稅標準을 使用하고 있으며 (그中 土地의 資本價值를 標準으로 使用하는 것이 가장 많지만) 土地稅外에 前述한 收入增加를 위한 各種方法을 利用하고 있는 경우가 많다는 것이다. (註22)

農業課稅의 利益은 多數農家人口에 對해 大衆 課稅를 할 수 있는데 있다. 特定集團에 큰 負擔을 주지 않고 多額의 稅收을 얻을 수 있는 利益이며 經濟發展過程에서 일어나는 追加所得에 對하여 課稅할 수 있는 利益이다.

그러나 土地稅의 課徵에 있어서 特別히 重要한 問題는 前述한 國庫上의 基準보다는 公正의 基準과 經濟的 基準에 關聯된 問題인 것이다. 土地稅—農土稅—의 人稅化(註23)는 租稅配分の 合理化, 彈力的收入의 確保를 위해 要求된다. 土地稅에 對하여 公正原則을 適用한다는 것은 純所得을 課稅標準으로 하고 能力原則에 依據하여 課

(註22) 우리나라의 農地稅를 보면 主要作物은 그 產出量에 따라 課稅되지만 現金作物은 現金所得에 課稅된다. 또 政府의 穀物買上 或은 現物稅는 實質的으로 農土課稅의 一方法이다. Wald는 1954年 總稅收中 農土稅(現物稅)는 市場價格으로 評價되던 約 40~50%의 比重을 갖는다고 보았다. Cf. Wald, "The Recent Experience of the Republic of Korea with Tax Collections in Kind," Papers and Proceedings of the Conference on Agricultural Taxation and Economic Development, p.429.

(註23) 이러한 改革에 對한 提案은 여러 學者 및 專門家에 依하여 提議되고 있다. Cf. Wald, H.P., OP. cit., Ch. X., Basic Design for more effective Land Taxation. Hicks, U.K. op. cit., Ch. 15. The Taxation of farmers and Rural Communities. 物히 Uganda의 地方所得稅制에 對하여 參照.

稅하는 것을 意味한다. (前述한 阿洲 Uganda의 制度는 이러한 課稅制度의 하나의 model이다.) 純所得을 課稅標準으로 使用하기 위해서는 적어도 土地의 質, 經濟的 價值—使用能力— 平均收穫高 및 適切한 營農條件等이 모두 考慮되지 않으면 안된다. (註24) 또 土地稅에 依하여 彈力的 收入을 保障하기 위한 方途로서는 現物稅制度 또는 英國의 rate와 같이 課稅標準의 單位價格當 賦課率을 調節하는 方式 또는 sliding scale 制度(註25) (印度)等에 依하여 租稅賦課에 있어서 價格 및 產出高의 變化를 參酌하고 必要한 租稅收入을 維持할 수도 있다. 그러나 이러한 問題는 結局 課稅容體의 評價價值와 現實的 價值間의 差異에서 이어난다는 것은 이미 指摘하였다.

純所得을 課稅標準으로 하는 土地稅의 施行을 위한 가장 큰 要件은 人種制度의 確立에 있다. 이러한 例는 阿洲地域의 人稅(土地稅와 關聯된) 制度에서 特別히 Uganda의 地方所得稅制에서 論한바 있지만 純所得을 課稅標準으로 하게 되면 各種 個人 控除 및 減免稅規定을 土地稅에 適用할 수가 있다. 即 所得稅에 適用되는 基礎控除—土地의 管理 및 個人事情을 考慮하는—或은 1人當 또는 扶養家族에 따르는 控除規定을 土地稅法속에 規定할 수 있는 것이다.

以上과 같은 考慮는 土地稅의 配分을 公平化하고 彈力的收入을 保障하기 위해 必要한 것이며 理想的 地方稅의 設定을 위한 하나의 目標인 것이다. 勿論 이러한 目標에 到達하기 위해서는 地方自治團體의 稅務行政能力의 向上이 있어야 한다는 것은 論할 必要도 없다. 土地稅가 農村地域의 基本的 地方稅源이 되고 있는 點에서 그 改革과 아울러 行政能力의 向上이 併行되어야 할 것이다.

土地 및 建物에 對한 課稅는 原則的으로 都市 團體의 租稅이다. 第二次大戰後 日本의 稅制改革에 貢獻한 Shoup 使節團의 報告에 依하면 「土地 및 建物에 對한 租稅는 住宅 및 모든 不動

(註24) 粗產出量, 年間賃貸價格, 資本價值 面積等을 課稅標準으로 하는 土地稅는 「理想的」 課稅標準의 合理化를 위한 方案이라고 볼 수 있다. 即 農土의 生産性을 推定하기 위한 方法의 하나인 것이다.

(註25) Cf. India, Report of the Taxation Enquiring Commission 1953-54 Ⅲ. p. 197.

産에 課稅되지만 工場, 商店, 農家建造物이 課稅되는全體 不動産中에서 重要한것이다. 따라서 이러한 租稅에서 거의 無視할수있는 稅收 卽 1949-50年度에 있어서 140億원은 全然 想像할 수 없는 額數(註26)라는 것을 指摘하고 年間稅收 140億원 代身 500億원을 增收하기 위한 改革案을 提出한바 있다.

Shoup 報告書에서 指摘된바와 같이 日本을 위시하여 우리나라 印度 또는 其他地域에 있어서 財産稅의 發展은 不振하였다. 前述한바와 같이 私有財産의 所有規模가 적다는 것도 그 原因의 一部가 되어 있지만 後進地域에서 財産稅의 發展이 阻止된 主要原因은 中央政府의 消極的인 政策과 新興中産階級의 抵抗 및 評價技術이 發達하지 못한데 起因하는 不公平한 租稅負擔 및 그것에 起因하는 大衆의 抵抗等에 있으며 社會的 國庫的見地에서도 財産稅는 많은 非難을 받아 왔다. 그러나 이러한 諸條件이 財産稅의 必要性까지도 抹殺하는 것은 아니다. 後進地域에서 要望되는 것은 Shoup 報告書에서 지적된것과같이 財産稅의 依存度を 높여야 한다는 것이다. 經濟發展의 첫단계에 있어서 追加의 所得이 發生하는 것은 農業部門에 限定되는 것은 아니다. 知識階級 및 商人階級の 所得도 增加한다. 그러나 이러한 新興階級の 追加所得을 課稅할수 있는 方法은 所得稅 및 消費稅를 除外하면 거의 없다고 하여도 過言은 아니다. 따라서 財産稅는 이러한 追加所得의 課徵을 위한 特殊한 意義를 갖게 된다. 더욱이 地方稅는 어떠한 形態에 있어서도 納稅者의 利益을 增加시킬수 있는 性格을 多分히 가지며 國稅인 所得稅(累進課稅)보다 租稅抵抗이 적은 것이다.(註27) 또한 흔히 低課稅되는 新興中産階級을 課稅한다는 것은 租稅正義에 있어서나 經濟的基準에 있어서 모두 容納되는 것이다. 그 根據는 다음과 같다.

印度의 octroi, teminal tax 또는 阿洲의 cess에서 볼 수 있는 것과 같이 都市團體의 經費는 主로 都市居民이 아니고 非都市地域의 居民

(註26) Cf. Shoup 日本稅制 報告書 第二編 第十二章 1950.

(註27) 이 問題는 人間의 本能에 關係된다. 地方稅의 納付額은 地或社會에 있어서 個人의 prestige를 評價하는 尺度이다.

卽 農業部門에 그負擔이 전가되어 왔던 것이다. 이러한 例는 比단 前述한 印度나 阿洲地域에 限定되는 事實은 아니다. 우리나라에 있어서도 都市發展을 위한 資金은 主로 農村地域에서 負擔되었던 것이다.(註28) 一般的으로 都市地域의 居民은 非都市地域의 居民에 比하여 租稅負擔이 輕하다.(註29) 또한 同一한 地方稅負擔이라 하여도 非都市地域에 比하면 都市地域에서는 各種 租稅의 逋脫도 容易하고 一般的으로 轉嫁되기 쉬운 租稅를 利用하게 되는 故로 實質的負擔이 農村地域에 比하여 적은 것이다. 그反面 都市地域은 社會的 및 知的生活 或은 經濟 및 政治活動의 中心地가 되며 發展初期의 利益의 大部分은 都市居民을 위해 提供된다고 보아도 過言이 아닌故로 都市地域에 있어서 土地 및 建物에 對한 課稅는 여러가지 意味에서 正當化된다.

都市居民에 課稅하기 위한 土地 및 建物에 對한 租稅는 英國의 rate나 美國의 一般財産稅에서 指摘되는 것과 같이 課稅標準의 評價에 있어서 行政上의 難點을 갖는다. 租稅賦課에 있어서는 大體로 英國 rate와 같이 賃貸價格을 課稅標準으로 使用할수가 있고 또 美國과 같이 資本價值 卽 正常販賣價格을 基準으로 課稅할수도 있다.(註30) 그러나 發展初期에 놓여 있는 나라에서는 資本價值를 課稅標準으로 使用하는 것이 經濟的利益이 크다. 年間賃貸價格을 課稅標準으로 使用하면 持續的인 再評價가 必要하고 또 一般的으로 賃貸價值는 現在의 財産使用者와 關聯

(註28) 1940年度 地方稅收入中 府稅인 營業稅附稅는 市稅總收入의 35%를 占하고 있는 中樞稅였다. 그러나 非都市團體의 中樞稅는 地租附加稅 卽 直接稅이다. 前者의 轉嫁可能性을 考慮할때 都市地域의 租稅負擔은 一般的으로 後者보다 輕하다는 것을 알 수 있다. Cf. 朝鮮統督府統計年報 1940年.

(註29) Cf. 韓國銀行調查月報「1960年度의 서울 家計分折」15卷 9號 特히「所得階層別 所得 및 消費構造」參照. Cf. 「農家經濟收支總括 및 農家收支」主要經濟統計 1960年.

(註30) 英國과 같이 年年의 賃貸價格을 課稅標準으로 하는 나라는 印度, 버마, 파키스탄等 過去의 英國의 植民地下에 노예 있던 나라들이다. 其他 大部分의 地或에서는 資本價值를 課稅標準으로 使用한다. Wald, op. cit., p. 62.

賃貸價格 및 資本價值를 課稅標準으로 使用하는 長短點 및 兩基準의 後進地域에의 適用可能性에 對해서는 Hicks, U.K., op. cit., pp. 355-9.

을 갖게되는 故로 財産의 現實價値를 代表할수가 없다. 또 正常的 賃貸價格이 成立되고 있지 않는 地域에서는 評價額과 現實價値間의 差는 더욱커진다. 따라서 所有者에 對하여 資本價値(市場價格)를 課稅標準으로 租稅가 賦課된다면 都市財政을 위해 安定된 充分한 稅收를 確保할수가 있다.

後進地域에서 土地 및 建物에 對한 課稅가 成功할 것인가에 對한 疑問은 簡單히 解消되지 않

는다. 卽 그러한 問題는 適宜한 課稅標準의 使用 再評價 熟練된 評價技術者의 確保에 關한 것이기 때문이다. 그러나 都市地域에 있어서 土地 및 建物에 對한 課稅는 地方稅 負擔의 公平性을 實現키 위한 公正의 基準만을 가지고도 主張할 수 있는 것이다.

(筆者 서울大學校 商科大學 助教授)