

환경세 도입과 공평과세*

김 현 등**·황 윤 지***

차 례

- I. 서론
- II. 공평과세의 원칙과 환경세의 개념
- III. 담세능력의 원칙과 환경세의 충돌가능성
- IV. 공평과세 관점에서 본 환경세 도입의 정당성과 환경세 설계 시 정책적 방향
- V. 결 론

【국문초록】

세계 각국은 기후변화에 대응하기 위하여 다각도의 국제적 차원의 노력을 기울이고 있으며, 이러한 세계적 흐름 속에서 우리나라도 기후변화에 대응하기 위하여 여러 대책을 마련하고 있다. 녹색성장을 위한 정책방향과 세부 추진방안을 제시하고 그 중 하나로 환경친화적인 세제정책도 추진하고 있다. 환경오염의 심각성으로 인해 앞으로 환경세의 활용이 더욱 확대될 가능성을 배제할 수 없는 상황이므로, 오늘날 공평하다고 받아들여지는 기준인 담세능력에 의하지 않은 환경세의 도입과 그 확대는 심각한 조세저항을 불러일으킬 수도 있다. 이러한 점에서 조세공평의 실현 측면에서 환경세가 공평의 개념에 부합하는지 여부를 검토할 당위가 있게 되며, 본 논문은 공평의 개념을 바탕으로 특히 유도적·조정적 목적을 가진 환경세 도입의 정당성을 고찰해 보고자 하였다.

담세능력의 원칙은 납세의무자의 경제적 급부능력에 따라 조세를 부담하게 하는

* 이 논문은 2009년 정부(교육과학기술부)의 재원으로 한국연구재단의 지원을 받아 수행된 연구임(NRF-2009-413-B00026).

** 고려사이버대학교 자산관리학부 조교수, 법학박사, 제1저자.

*** 연세대학교 일반대학원 법학과 박사과정 수료, 교신저자.

오늘날 대체로 받아들여지는 조세영역에서의 공평의 개념이지만, 공평이란 가치판단의 문제로 유동적인 측면이 있어서 특정한 시대와 사회의 가치에 영향을 받는다. 담세능력에 따른 과세는 여전히 우리 사회를 지배하는 공평의 개념에 부합하지만, 인류의 생존을 위해 세계 모두가 인정한 유도적·조정적 조세의 경우에는 해당 조세는 공평의 개념에 반하지 않는다는 패러다임의 전환이 필요하다.

협약의 환경세는 공평의 측면에서 정당화될 수 있으나, 환경세가 야기하는 역진성 문제를 어떻게 해소할 수 있는지에 대한 논의도 함께 이루어져야 하며, 효율적인 측면만을 강조할 것이 아니라 사회적 반목과 갈등을 함께 고려한 세율의 차등적 적용이 필요하다.

I. 서론

2007년 2월 발표된 ‘유엔 정부 간 기후변화위원회’(Intergovernmental Panel on Climate Change; IPCC)의 4차 보고서는 지난 100년 동안 지구의 평균기온은 약 0.74도 상승했다고 분석하였다. 한편, 이러한 온도 상승 추세가 지속된다면 21세기 말까지 지구의 평균기온은 최대 6.4도 상승할 것이며 더욱 심각한 폭우, 가뭄, 폭염 등 자연재해가 이어질 것이라고 전망하였다. 현재 전 세계적으로 지구온난화로 인한 이상 기후현상이 발생하고 있으며 이와 같은 현상은 막대한 사회·경제적 피해를 불러오고 있다.

세계 각국은 지구온난화의 심각성을 인식하고 기후변화에 대응하기 위한 다각도의 국제적 차원의 노력을 기울이고 있다. 그러한 노력의 결과로 1992년 5월 ‘유엔기후변화협약’(United Nations Framework Convention on Climate Change; UNFCCC)이 체결되었고, 동 협약의 이행을 위한 ‘교토의정서’(Kyoto protocol)가 2005년 2월 발표되어 선진국의 온실가스 감축의무에 구속력을 부여하였다.

이러한 세계적 흐름 속에서 우리나라도 기후변화에 대응하기 위하여 여러 대책을 마련하고 있다. 저탄소 녹색성장 기본법을 제정하였으며, 2009년 12월 유엔기후변화협약 당사국총회(COP 15)에서 2020년 배출전망치(Business As Usual; BAU) 대비 30% 감축이라는 온실가스 감축목표를 자발적으로 공표한 바 있다. 또한, 저탄소 녹색

성장을 국가발전 비전으로 선포하고 녹색성장을 위한 10대 정책방향과 이를 위한 구체적인 세부 추진방안을 제시하였다. 환경친화적인 세제정책도 그 중 하나이다. 구체적으로 환경오염을 야기하는 행위에 대해 세금부과를 강화하면서 늘어난 세수를 법인세의 일부 감면 등을 통해 전체적으로 조세 중립성을 유지하려는 방안이나 새로운 환경세로서의 탄소세 도입 등이 논의되고 있다.

이와 관련하여 검토되고 있는 탄소세와 같은 환경세가 조세법의 기본원칙 중의 하나인 조세공평주의에 반하지는 않는지를 검토할 필요가 있다. 오늘날 받아들여지고 있는 조세에서의 공평이란 납세의무자의 담세능력에 따른 부과되는 것으로, 일견 환경세는 공평과세에 반하는 것으로 볼 수 있기 때문이다. 정책적 목적을 달성하거나 사회 전체적으로 바람직한 행위를 유도하기 위한 조세의 경우 담세능력의 원칙이 일관되게 적용되기 힘들 수 있다. 환경오염행위를 감소시키는 규제적 수단으로서의 환경세는 이러한 목적의 정당성으로 인해 비록 담세능력에 따른 과세가 엄격하게 적용되지 않더라도 도입에 있어 큰 문제가 없을 수도 있다. 하지만 환경오염의 심각성을 고려하였을 때 현재 논의되고 있는 수준보다 환경세의 활용 정도가 더 확대될 가능성도 전혀 배제할 수 없다. 비환경관련 세제에서 환경관련 세제로의 개편을 취한 스웨덴, 핀란드, 영국, 덴마크 등 유럽 국가들이 그 대표적 사례이다. 한편, 현재 우리 사회의 화두로 자리 잡고 있는 공정사회 달성이라는 측면에서 조세에서의 공평은 조세정의 내지 공정사회의 구현의 수단으로서 매우 민감한 주제일 수도 있다. 다시 말해 담세능력에 따른 과세가 조세정의로 인식되는 현재, 환경세의 도입과 그 확대는 거국적인 조세저항을 불러일으킬 수도 있다. 이러한 점에서 조세공평의 실현 측면에서 환경세가 공평의 개념에 부합하는지 그 여부를 검토할 당위가 있다.

이하에서는 공평과세의 원칙과 환경세의 개념(II장), 담세능력의 원칙과 환경세의 충돌가능성(III장), 공평과세 관점에서 바라본 환경세 도입의 정당성과 도입을 위한 세제의 설계 시 고려하여야 할 정책적 방향(IV장)을 차례대로 고찰하도록 한다.

II. 공평과세의 원칙과 환경세의 개념

1. 공평과세의 원칙

헌법재판소는 조세공평주의¹⁾를 다음과 같이 실시하고 있다.

“조세공평주의는 헌법 제11조 제1항이 규정하고 있는 법앞에 평등의 원칙을 세법의 영역에서 구현한 것으로서 정의의 이념에 따라 ‘평등한 것을 평등하게, 불평등한 것을 불평등하게’ 취급함으로써 조세의 부과와 징수과정에서 조세정의를 실현하려는 원칙이다. 이러한 조세공평주의의 원칙에 따라 과세는 개인의 경제적 급부능력을 고려한 것이어야 하고, 동일한 담세능력자에 대하여는 원칙적으로 평등한 과세가 있어야 한다(담세능력 존중의 원칙).”²⁾

“헌법 제11조 제1항은 모든 국민은 법 앞에 평등함을 선언하고 있다. 조세평등주의는 위 평등원칙의 조세법적 표현으로서, 국민에 대하여 절대적인 평등을 보장하는 것이 아니라, 합리적인 이유 없이 차별하는 것을 금지하는 취지이므로, 규율하고자 하는 대상의 본질적 차이에 상응하여 법적으로 차별하는 것은 그 차별이 합리성을 가지는 한 조세평등주의에 위반된다고 볼 수 없다.”³⁾

이를 통해 헌법재판소는 조세공평주의를 헌법 제11조 제1항의 원칙을 세법에서 구현한 것으로, 구체적으로 개인의 경제적 급부능력을 고려하여야 한다고 보고 있음을 알 수 있다. 다수의 연구자들의 견해 역시 이러한 헌법재판소의 견해와 유사하다고 할 수 있다.⁴⁾

1) ‘조세공평주의’를 ‘조세평등주의’로 표현하기도 한다.

2) 헌재 1995. 6. 29. 94헌바39결정.

3) 헌재 2001.12. 20. 2000헌바54결정.

4) 조세공평주의를 국민들 사이에 담세능력에 따라 공평하게 배분되어야 하는 원칙이라고 정의하거나 담세능력의 원칙에 대한 설명과 유사하게 정의하면서, 그 근거를 헌법상 평등의 원칙에서 찾는 견해로는, 권영성, 헌법학원론, 법문사, 2010, 899면; 임승순, 조세법, 박영사, 2011, 39면; 방승주, 헌법과 조세정의, 헌법학연구, 제15권 제4호, 2009, 6면. 담세능력의 원칙에 대해서 그 근거를 평등의 원칙에서 도출될 수 있다고 하는 견해로는, 문병효, 친환경적 조세체계로의 전환과 환경세에 관한 법적 고찰, 환경법연구, 제30권 제3호, 438면. 이에 반해 담세능력의 원칙의 근거를 재산권과 사회국가원리에서 찾는 견해로는, 박종수, 조세법상 경제적 급부능력(응능부담)의 원칙, 공법연구, 제31집 제5호, 2003, 251면.

하지만 구체적으로 개인의 경제적 급부능력에 따른 공평한 조세부담의 배분이 무엇을 의미하는지에 대해서는 논쟁의 여지가 있다. 공평이란 가치판단의 문제로서, 공평의 개념을 어떻게 규정하느냐에 따라 공평한 조세부담의 배분도 달라질 수 있는 까닭이다.⁵⁾

시대적 상황에 따라 세제는 바뀌어 왔고, 공평의 개념도 역사적 과정에서 동일하지 않았음은 주지의 사실이다.⁶⁾ 근대사회에 들어오기 전 세금의 형태는 관세 또는 물품세 형식으로 누구나 동일한 세금을 납부하는 체제였다고 할 수 있는데, 이후 계몽주의의 영향으로 왜 국가는 조세를 징수하는지, 조세를 국민들 사이에 어떻게 분배하여야 하는지에 대한 문제가 본격적으로 논의되기 시작했다.

국가의 재정수요를 충당하기 위한 세금을 국민들에게 어떻게 배분하여야 하는지, 다시 말해 어떠한 기준으로 부과하여야 하는 것이 공평한 것인지에 대한 논의와 관련하여 크게 두 가지 견해가 제기되었었다.

첫 번째 견해는 이익설(benefit principle)⁷⁾로, 이에 따르면 납세의무자는 국가로부터 받는 이익에 상응하여 조세를 부담해야 한다.⁸⁾ 납세의무자가 국가로 받은 혜택에 따라 조세부담의 크기가 결정된다고 보는 것이다. 이익설이 가지는 장점은 여러 가지가 있는데, 정부지출의 수준 및 용처와 재정조달원이 자동적으로 일치되는 점을 그 예로 들 수 있다.⁹⁾ 그러나 현실적으로 국민이 국가로부터 받는 이익 내지 편익을 구체적인 측정에 있어 큰 어려움이 존재한다. 각 개인이 받는 혜택의 양은 어느 정도인지, 그 양의 가치를 산정하기 위한 단가는 어떻게 결정할 것인지 실무적으로 만만치 않은 작업이다.¹⁰⁾ 또한 국가에 의해 제공되는 공적 재화 또는 서비스가 인간의 복지

5) 이와 관련하여 참고할 만한 논의로, Alfred G. Buehler, Ability to Pay, 1 Tax Law Review, 1946, 243-258면.

6) 이에 관해 다음의 논문에서 비교적 상세히 논의되고 있다. 이창희, 세법의 헌법적 기초에 관한 시론, 조세법연구, 제6집, 2000; 윤지현, 환경세와 “담세력에 따른 과세” 원칙 간의 관계에 관한 시론, 조세법연구, 제16권 제2호, 2010 역사적 변천과정에서의 공평의 개념에 관한 이하 논의는 위 논문들의 내용을 참고로 기술되었다.

7) ‘편익설’, ‘응익과세의 원칙’으로 표현하기도 한다.

8) 17세기 계몽주의 철학자들이 이러한 이익설이 정당하다고 생각하였다. 콕태원, 조세론, 법문사, 2001, 159면.

9) Richard M. Bird, Charging for Public Services: A New Look at an Old Idea, Toronto: Canadian Tax Foundation, 1975, p.11.

10) 이와 유사한 사례로 기업의 제조간접비의 배부문제를 생각해볼 수 있다.

와 번영에 가장 기초적인 가치욕구(merit wants)¹¹⁾를 충족시킨다면, 이익설은 당해 재화 또는 서비스에 대한 접근력을 저해하게 되는 문제를 낳는다.¹²⁾

두 번째 견해인 능력설(ability-to-pay principle)¹³⁾은 납세의무자의 경제적 능력에 따라 조세를 부담하는 것이 공평하다는 입장으로, 논리적 근거는 John Stuart Mill, Rousseau 등에 의해 잘 표현되고 있다.¹⁴⁾ 이익설과 달리 국가적 급부와 관련 없이 납세의무자의 지급능력에 따라 과세하자는 것이다. 지급능력이 동일한 경우에는 균등하게 조세를 부담하게 되고 지급능력이 상이한 경우에는 차별적으로 조세를 부담하게 된다. 오늘날에는 이러한 능력설이 공평성을 실현하는 기준으로 받아들여지고 있다.

이와 같이 조세의 부담은 각각의 납세의무자의 담세능력에 따라 분배되어야 하고 이러한 담세능력을 기준으로 한 과세가 공평하다는 것이 현재 조세에서의 일반적인 공평의 개념이라고 할 수 있다. 능력설에 기초한 공평의 개념은 수평적 공평과 수직적 공평이라는 두 가지 개념으로 다시 나누어 볼 수 있다. 수평적 공평은 동일한 경제력을 가진 자들 간에는 동일한 금액의 조세를 부담하여야 한다는 것이고, 수직적 공평은 높은 경제력을 가진 경우에는 무거운 조세를 부담하고 낮은 경제력을 가진 경우에는 상대적으로 가벼운 조세를 부담하여야 한다는 것이다.

18, 19세기에는 자유주의 경제사상의 영향으로 조세의 근거에 관하여 이익설이 주장되어 조세의 부담은 각 개인이 국가로부터 받은 보호나 이익에 비례하여 배분되어야 한다고 보았으나, 20세기에는 조세의 납부는 국민의 의무라 할 수 있고 조세의 부담은 각 개인의 담세력에 따라 배분되어야 한다는 사고가 지배하게 되었다.¹⁵⁾ 역사적 과정 속에서 조세의 부담이 배분되는 기준은 변화되어 왔고, 그 기준이 당시에 일반적으로 받아들여지는 공평의 개념이라고 할 것이다.

11) 가치재(merit goods)에 의해 충족되는 욕구를 말하는 것으로, 저명한 재정학자인 Musgrave가 도입한 개념이다. 가치재에 관한 상세는, Musgrave and Musgrave, *Public Finance In Theory and Practice* (Fourth Edition), McGraw-Hill Book Company, 1984, pp.78-79를 참조.

12) David G. Duff, *Benefit Taxes and User Fees in Theory and Practice*, 54 *University of Toronto Law Journal*, 2004, p.406.

13) '담세능력의 원칙', '응능부담의 원칙', '응능과세의 원칙' 등으로 표현하기도 한다. 본고에서는 능력설과 담세능력의 원칙의 용어를 혼용하였다.

14) Musgrave and Musgrave, *op. cit.*, p.232.

15) 임승순, *전게서*, 2011, 39면.

2. 환경세의 개념과 성격

환경세(environmental taxes)에 대한 국내외적으로 통일된 정의는 없어 관점에 따라 상이하게 정의될 수 있다. 일반적으로 환경세는 광의의 환경세와 협의의 환경세로 구분된다. 통상 협의의 환경세는 환경보호를 직접적인 목표로 하여 도입된 조세를 의미하고, 광의의 환경세는 환경보호를 목적으로 하였는지 상관없이 결과적으로 환경보호에 영향을 미치는 조세를 뜻한다. 각각의 범주에 어떠한 조세가 속하는지에 대해서는 명확하지 않는 것은 사실이다. 본고는 환경세 개념의 정립을 논의의 대상으로 하는 것은 아니므로 환경세 개념과 분류상 일의적이지 않고 다소 불명확한 부분이 존재하지만, 현재 학계의 논의 수준을 따르고자 한다. 굳이 예를 들어보자면, 석유류에 부과되는 교통·에너지·환경세, 자동차세, 개별소비세, 주행세, 부가세(surtax)인 교육세 등은 광의의 환경세에 해당한다고 할 수 있고, 현재 도입이 논의되고 있는 탄소세는 협의의 환경세에 해당한다고 할 수 있다. 여기서 탄소세(carbon tax)란, 화석연료에 함유된 탄소배출을 과세표준으로 하여 부과되는 조세를 말한다. 탄소세 부과는 화석연료의 가격을 상승시켜 화석연료의 이용을 억제시키고 나아가 대체에너지 개발을 촉진하여 탄소배출을 실질적으로 줄이는 것을 목적으로 한다.

한편, 환경오염은 시장실패의 한 유형인 외부불경제(external diseconomy)에 속한다. 외부불경제는 원래 경제학의 개념으로 완전경쟁시장(perfect competitive market)을 가정할 때 고려되어야 할 전제 중의 하나이다. 외부효과(external effect)는 경제활동과 관련하여 타인에게 의도하지 않았던 어떤 혜택이나 손해를 줌에도 불구하고 이에 대한 대가를 받거나 지불하지도 않는 것을 말하는데, 이 때 손해를 주는 경우를 바로 외부불경제라고 부른다.¹⁶⁾ 외부불경제의 발생은 환경오염으로 인한 사회적 비용(social cost)이 사적 비용(private cost)과 불일치하여 적정수준보다 많은 오염물질이 배출되는데 따른 것이다. 따라서 환경세 부과를 통해 사적 비용과 사회적 비용을 일치시켜 적정한 수준의 배출을 유도하게 되는데, 이러한 측면에서 환경세는 교정세(corrective tax)로서의 성격을 지닌다.¹⁷⁾

16) 이에 관한 상세한 경제학적 논의는, Michael L. Katz and Harvey S. Rosen, *Microeconomics* (Second Edition), IRWIN, 1994, pp.610-637을 참조.

17) 외부불경제를 시정하기 위한 세금을 주창한 경제학자인 Arthur Pigou의 이름을 따서 '피구세'라고 부

지금부터 본고에서의 논의 범위는 앞서 살펴본 광의의 환경세와 협의의 환경세 중 탄소세를 비롯한 협의의 환경세로 국한한다. 그 이유는 IV장의 환경세 도입의 정당성에 관한 논의에서 서술하기로 한다.

III. 담세능력의 원칙과 환경세의 충돌가능성

1. 담세능력의 원칙

전술한 바와 같이 능력설 내지 담세능력의 원칙은 납세의무자의 담세능력에 따라 세부담을 지운다는 것이다. 이러한 담세능력의 원칙의 규범성 인정여부와 관련하여 고찰의 필요성이 있다. 즉, 세법의 규정이 반드시 담세능력의 원칙에 따라 입법되어야 하는지, 아니면 담세능력의 원칙은 재정학적 공준으로 법원칙은 아닌 것인지에 대한 문제가 발생할 수 있다. 우리나라는 담세능력의 원칙에 대하여 헌법에 명시하고 있지 않은데, 이는 독일의 경우와 같다.

독일에서 담세능력의 원칙 입법자를 위한 중요한 척도가 될 수 있지만 평등원칙을 구체화하거나 적용하는데 기여할 뿐이고 입법자가 원칙적으로 준수해야 하는 법원칙이라는 점에 대해서는 부정하는 견해가 있으나,¹⁸⁾ 독일연방헌법재판소와 많은 독일세법학자들은 담세능력의 원칙을 법원칙으로서 긍정하고 있다.¹⁹⁾ 세법이 하나의 근본적이고 체계적인 원칙이 지배하는 법질서가 되기 위해서는 기본원칙을 형성해야 하며, 따라서 담세능력의 원칙이 그러한 가장 보편적인 기본원칙이 될 수 있다고 보고 있다.²⁰⁾ 하지만, 보편적 원칙성을 가진다는 점을 인정한다 하더라도²¹⁾ 담세능력의 원칙이 모든 세법에 예외 없이 적용되고 있지는 않다. 유도적·조정적 조세²²⁾나 일반소비세가 그 예이다.²³⁾²⁴⁾

르기도 한다.

18) H. W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts Bd. I, Verlag C.H. Beck, München, 1991, 50-51.

19) 이동식, 응능과세원칙, 공법연구, 제32집 제5호, 2004, 619면.

20) K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2000, 484.

21) 관련 헌법재판소 결정으로는, 현재 1990.9.3. 89헌가95결정.

22) 유도적·조정적 조세의 개념에 관한 논의는 후술한다.

23) 담세능력의 원칙을 세법규정에 적용하였는지 준수여부를 판단함에 있어 그 판단척도를 마련하는 것은

2. 유도적·조정적 조세

조세는 어떠한 목적을 가지느냐에 따라서 재정적 조세와 유도적·조정적 조세로 구분될 수 있다. 재정적 조세²⁵⁾는 재정수입의 확보를 목적으로 하는 조세이고 유도적·조정적 조세²⁶⁾는 납세의무자를 특정 방향으로 유도하는 것을 목적으로 하며, 재원 조달은 부차적인 목적으로 하는 조세이다. 다시 말해, 유도적·조정적 조세는 조세가 정책적 수단으로 사용되는 경우로서, 정책실현을 위해 어떠한 행위에 대해 세제상 우대하는 규정을 두거나 불리한 규정을 두어 납세의무자들로 하여금 이러한 규정에 영향을 받아 의사결정을 하도록 하여 납세의무자들의 행위를 일정한 방향으로 유도하는 것이다. 현행 조세체계에는 세법상의 각종 비과세소득이나 공제제도 등 다양한 형태로 이미 많은 유도적·조정적 조세가 도입되어 있다.

이와 같이 재정적 조세는 입법자의 의사와 상관없이 납세의무자의 경제적 급부능력에 따른 부과를 통해 재원을 조달하는 반면에, 유도적·조정적 조세는 입법자의 의사가 반영되어 입법자가 원하는 정책방향으로 납세자의무자의 행위를 유도한다는 점에서 주요 차이점이 지적될 수 있다.

3. 담세능력의 원칙과 유도적·조정적 조세(환경세)의 관계

탄소세나 기타 혐의의 환경세는 온실가스를 비롯한 환경오염의 감축을 유도하는 목적이 세수증대보다 강조된다는 측면에서, 유도적·조정적 조세에 해당한다고 할 것이다. 그런데 유도적·조정적 조세는 납세의무자의 경제적 급부능력에 상응하여 부과되는 것이 아니라, 정책적 필요성을 바탕으로 부과됨에 따라 담세능력의 원칙이 실현되기 어려운 점이 있다. 즉, 담세능력의 원칙과 유도적·조정적 조세가 서로 충돌될 여지가 있다.

또 다른 논의의 필요를 낳는다.

24) 유도적·조정적 조세에 대한 독일의 합헌성에 관한 논의를 소개한 논문으로, 이동식, 전개논문, 2004, 626-627면을 참조.

25) '국고주의적 조세'라고 표현하기도 한다.

26) 문헌에 따라 '조정적 조세', '정책적 조세', '사회정책적 조세' 등 다양한 용어가 사용되고 있다. 본고에서는 '유도적·조정적 조세'로 표현하기로 한다.

이에 대하여 유도적·조정적 조세에서는 납세의무자의 경제적 급부능력이 공평과세의 기준이 되지 않으므로 담세능력의 원칙이 적용되지 않는다고 보는 견해가 있다.²⁷⁾ 그러나 유도적 목적의 조세와 재정적 목적의 조세의 구별은 상대적이고 유도적 목적의 조세도 재정적 목적을 도외시 할 수 없으며 거의 모든 조세에는 유도적 목적이 존재하므로 유도적 목적의 조세에도 담세능력의 원칙이 적용되어야 한다고 하는 견해도 있다.²⁸⁾

공평의 개념은 역사성을 지니고 있고 시대성을 반영함에 따라 변화할 수 있으나 오늘날 공평하다고 받아들이는 기준은 담세능력이다. 따라서 환경세가 유도적·조정적 조세에 해당하여 그 성격상 담세능력의 원칙에 완전히 부합하지는 않지만, 공평성을 확보하기 위해서는 가능한 범위 내에서 담세능력의 원칙을 반영하는 것이 타당하므로 유도적·조정적 조세에 대해서도 담세능력의 원칙과 조화가 되도록 하여야 할 것이다.²⁹⁾ 환경세를 설계할 때 역진성을 완화하는 방향으로 이를 설계한다면 담세능력의 원칙을 반영할 수 있다.

IV. 공평과세 관점에서 본 환경세 도입의 정당성과 환경세 설계 시 정책적 방향

1. 공평과세 관점에서 본 환경세 도입의 정당성

세금의 부담은 공평해야 한다. 담세력에 따라 세금을 내는 것이 공평하다는 담세능력의 원칙은 오늘날에 와서 대체적으로 받아들여지고 있는 조세영역에서의 공평의 개념이다. 이러한 원칙은 개별 단위 국가를 전제로 성립되었고 역사적 과정을 거쳐 받아들여지면서 존중해야 할 원칙이 되었으며 현재에도 여전히 유효하다. 하지만 새로운 시대적 상황 또한 고려하여 이를 반영하는 것도 기존의 가치를 존중하는 것 못지

27) K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2000, 495.

28) 김성수, 국가 과세권의 정당성 문제 - 조세헌법이론적 논의를 중심으로 -, 공법연구, 제30집 제3호, 2002, 128-130면 참조.

29) 이종교, 탄소세 도입방안에 대한 검토, 조세법연구, 제17권 제2호, 2011, 194-195면.

않게 중요하다 할 것이다. 주지하다시피 시대적 상황이라는 것은 분절될 수 있는 것이 아니라 점진적으로 변해가는 속성을 가지는 까닭이다.

18세기 중반의 산업혁명 이후 인류는 급격한 경제성장을 겪었고, 그에 따라 짜인 사회·경제구조는 시간의 경과에 따라 발전을 거듭해 왔으나, 이제는 환경오염과 인류생존의 위협이라는 문제로 말미암아 사회·경제구조는 종전과 다른 새로운 패러다임으로 변해가는 과정에 있다고 말할 수 있다. 환경오염의 심각성을 인지한 결과 개별 단위 국가의 차원에서 벗어나 세계적인 합의 수준에 이르러, 종전의 경제성장을 최우선적으로 하는 정책을 지양하고 친환경적 동반성장, 지속가능한 성장이라는 새로운 원칙을 창출하였다.

이러한 새로운 시대 변화와 조세에서의 공평의 개념이 보여 온 역사적인 변천과정을 고려하였을 때, 담세력을 기준으로 하는 현재의 공평개념이 여전히 유지될 수 있는 것인지에 대한 의문이 제기될 수 있다.

담세능력의 원칙과 유도적·조정적 조세와의 관계에 대한 각 학설의 견해에 대해 III장에서 고찰한 바 있다. 주로 선행연구들은 담세능력에 의한 과세가 공평하다는 전제 하에 환경세와 같은 유도적·조정적 조세가 이러한 공평의 개념에 부합할 수 있는지에 대해 논의하였다. 하지만 본고는 담세능력에 따른 과세만이 공평하다는 전제 자체에 대해 근본적인 물음을 제기하고자 한다.

환경오염대상 중의 하나인 대기는 어느 개인의 소유가 아닌 공공재(public goods)의 하나로 지구상에 존재하는 인간이라면 이용할 수밖에 없는 필수재의 속성을 가진다. 따라서 개인에 의해 야기된 대기오염은 그 개인의 의지와 관계없이 타인에게 피해를 미칠 수 있다. 그 피해는 인류생존을 위협하는 수준까지 근접할 수 있고 따라서 공멸을 초래할 수도 있다는 위기의식이 전 세계 국가들을 한 테이블에 끌어내었다.

한편, 투기적 행위를 예방하는 유도적·조정적 조세의 대표적인 예로 들 수 있는 종합부동산세가 양산한 수년간의 논란을 생각해 본다면, 환경세가 지향하는 목적 자체는 논란의 대상이 될 수 없다는 점에 큰 이견이 없을 것이다. 이렇듯 환경세는 다른 유도적·조정적 조세와 달리 범위에 있어 탈국가적인 속성을 가지고 있고 달성하고자 하는 교정적 목적은 탈가치적, 탈이념적인 면을 보이고 있다.

위기를 넘어 인류의 생존을 위해 세계 모두가 인정한 유도적·조정적 조세일 경우

해당 조세는 공평의 개념에 반하지 않는다는 패러다임의 전환이 필요하다고 본다. 물론 담세력에 따른 과세원칙을 완전히 버리고 새로운 체계를 세우자는 뜻은 아니다. 최근 경제인문사회연구회가 실시한 여론조사³⁰⁾에 따르면 공정사회 구현을 위해 가장 시급한 분야로 납세부문을 든 응답자(41.4%)가 가장 많았다. 이러한 조세불공정의 원인으로 고소득 전문직 탈루자, 사업자와 봉급생활자 간 과세불형평, 편법적 상속 및 증여 등을 들고 있다.³¹⁾ 이를 통해 담세력에 따른 과세는 여전히 우리 사회를 지배하는 유효한 공평의 개념에 부합한다는 것을 재확인할 수 있다.

본고가 주장하는 공평의 개념은 종전 개념의 급진적이고 전면적인 수정이 아닌 시대성을 반영한 개념의 부분적 확장이다. 물론 독일의 Tipke나 우리나라 헌법재판소의 태도와 같이 유도적·조정적 조세의 경우 담세능력에 따른 부과기준이 아닌 목적의 정당성, 방법의 적절성과 법익의 균형성 등 비례의 원칙에 입각하여 정당성 여부를 결정할 수 있다. 다시 말해 유도적·조정적 조세는 현재 받아들여지고 있는 공평의 잣대에 따르지 않더라도 그 정당성을 인정받을 수 있는 길이 있다는 것이다. 하지만 환경오염문제를 효과적이고 효율적으로 해결할 수 있는 장점을 가지는 까닭에 세계에서 환경세의 활용범위가 앞으로 커질 가능성을 완전히 배제할 수 없어, 이러한 경우 담세능력에 따른 조세부과가 아님을 이유로 환경세에 대한 납세의무자들의 심각한 조세저항에 직면할 수도 있다.³²⁾ 따라서 환경세에 대한 정당성 논의는 환경세가 목적하

30) 기획재정부, 공정사회 구현을 위한 조세정의 실천방안, 제2차 공정사회 추진회의 보고 자료, 2011.3.31., 1면.

31) 기획재정부, 전계보고서, 2면.

32) 정당성 여부에 대한 판단기준은 유도적·조정적 조세입법의 무제한적인 허용을 막는 역할을 수행하나, 해당 조세가 그 정당성을 일단 인정받고 난 뒤 전체 세수입에서 어느 정도의 비중을 차지하는 것이 바람직한지에 대한 구체적인 판단기준이 현재로서는 없다. 따라서 환경세를 도입한 후 전체 세수입에서 차지하는 비중을 상당한 수준으로 올리고 기존의 세목에서 벌어들이는 세수입을 줄여 총량적으로 변동이 없게 하더라도 환경세 위주의 체제를 만들어갈 수 있는 여지가 있다. 이 경우 개인들의 입장에서 담세력에 따른 과세보다 환경오염유발에 따른 과세가 추가 됨으로써 불공평하다고 느낄 수가 있다. 소득이 많은 자가 반드시 환경오염행위를 더 할 것이라고 볼 수 없기 때문이다. 한편, 환경오염의 규제수단으로서의 환경세가 어느 범위까지 활용될 수 있을지를 고찰한 논문으로 강주영, 규제적 수단과 환경세의 최적 적용영역에 관한 일고찰, 공법학연구, 제8권 제3호, 2007을 참조. 당해 논문은 구체적인 환경세의 활용비율을 제시하고 있지 않지만, 환경세가 직접규제수단과 함께 활용될 필요가 있다는 원칙 하에서 구체적으로 잔여오염영역에 한해 환경세를 도입하는 것이 바람직하다는 견해를 밝히고 있다. 이러한 견해를 따를 경우 환경세의 활용영역은 상당히 제한적일 것이다.

는 바의 정당성보다는 조세공평주의에 부합하는지에 대한 논의가 바람직하다 할 것이다.

그렇다면 환경세의 정당성을 어떠한 논리로 공평의 개념에 포섭할 수 있을 것인가가 문제된다. 환경세는 일반적으로 경제적 효율성과 효과성 등을 이유로 옹호되어지나, 환경오염을 야기한 자에게 책임을 부담시킨다는 측면에서 교정적 정의(corrective justice)의 원칙을 반영한 것으로 접근해볼 수도 있다. 교정적 정의는 아리스토텔레스(Aristoteles)가 니코마코스 윤리학(Ethika Nichomacheia) 5권에서 배분적 정의(distributive justice)와 함께 실현되어야 할 법적 정의로서 제시된 개념으로,³³⁾ 개인의 주어진 몫이 자유의사에 의하지 않고 타인에 의해 박탈되었을 때 그것을 회복시켜 주는 것이 마땅하다는 것이다. 이를 환경오염과 환경세에 적용해본다면, 깨끗하고 쾌적한 환경 속에서 살아갈 기본적인 권리³⁴⁾가 본인의 의지와 관계없이 타인의 행위에 의해 침해받는 것은 바람직하지 않으므로, 이러한 행위를 하는 자에게 세금부과를 통해 파괴된 것을 원래의 상태로 회복시키거나 사전적으로 오염유발행위를 억제하여야 한다. 결국 환경세는 이러한 교정적 정의의 관점에 따르면 공평의 개념에 포섭될 수 있다.

물론 아리스토텔레스가 말하는 정의의 개념이 절대적으로 타당하고 받아들여져야만 하는 공준으로 작용하는 것은 아니므로 그에 따른 비판이 제기될 가능성을 배제할 수 없다. 하지만 정부의 정책에 유리한 방향으로 국민의 행동을 이끌어 내기 위한 다른 유도적·조정적 조세와 달리 환경세와 같이 세계적 공조가 필요하고 인류의 생존 문제와 직결되는 경우 교정적 정의 관점에서 공평의 여부를 바라볼 여지는 충분하다고 판단된다.

다만, 탄소세를 비롯한 협의의 환경세에 한해 이러한 공평의 개념이 부합된다고 보는 것이 타당하다. 탄소세 및 기타 협의의 환경세는 그 세수를 환경개선 및 녹색산업 지원을 위한 재원으로 활용할 수 있을 뿐만 아니라, 온실가스 저감이라는 목적의 중요성이 더 크다. 반면에 광의의 환경세의 경우 환경과 관련된 일체의 조세를 의미하는 것으로 환경오염의 저감을 목적으로 하였는지 상관이 없어 엄격한 인과관계

33) 최명관 역, 향연 파이돈 니코마코스 윤리학, 을유문화사, 2001. 참고로, 아리스토텔레스의 니코마코스 윤리학을 소개한 문헌은 쉽게 찾을 수 있다.

34) 헌법 제35조에서 기본권의 하나로 '환경권'이 규정되고 있다.

(causation)가 성립하지 않는다. 예컨대, 환경보호나 환경오염을 저감하기 위한 재원을 마련하기 위해 도입된 세금은 관점에 따라 광의의 환경세로 볼 수 있을 것이다. 당해 세금이 오염유발원인과 직접적인 관련성을 가지지 않고 또한 납세의무자의 담세능력을 고려하지 않았을 경우 이러한 세금이 앞서 논의한 관점에서의 공평이 적용된다고 보는 것은 옳지 않다.

지금까지 살펴본 바와 같이 협의의 환경세는 공평의 측면에서 정당화될 수 있다. 그럼에도 불구하고 환경세가 야기하는 역진성 문제는 여전히 간과할 수 없는 문제 중의 하나이다.³⁵⁾ 담세능력에 따른 과세가 아닌 탄소세와 같이 탄소가 함유된 화석연료의 소비량을 과세대상으로 하는 소비세의 경우 역진성 문제를 야기하기 때문이다. 따라서 환경세를 도입함에 있어 이러한 역진성 문제를 어떻게 해소할 수 있을지에 대한 논의는 반드시 필요하다.

또한 협의의 환경세를 도입하기 위한 구체적 방안 마련의 단계에 이르렀을 때 효과를 극대화하는 설계가 요청된다. 환경세가 공평의 측면에서 정당성을 가지는 것은 바로 교정적 정의의 관점에 따른 것이고, 환경세에서의 교정적 정의는 조세부과와 환경오염유발행위의 밀접한 연계를 필요로 한다. 그 연계의 강화는 환경세의 정당성을 강화하는 결과를 낳게 될 것이다.

이하에서 환경세 도입을 위한 입안 단계에서 고려하여야 할 정책적 방향에 관한 논의에서 이러한 점들을 고찰하도록 한다.

2. 환경세 설계 시 정책적 방향

(1) 역진성의 완화

역진성이란 소득수준이 높은 자에 비해 낮은 자의 소득 대비 부담세액이 커지는 현상을 말하는 것으로,³⁶⁾ 일반소비세에서 주로 발생한다. 그 대표적인 예로 단일의

35) 이에 관한 실증적 분석은, OECD, Organisation for Economic Cooperation and Development, Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies, 2001, pp.87-88.

36) 평균세율(= 부담세액 / 소득)이 소득의 증가에 따라 감소하는 조세를 역진세(regressive tax)라고 한다.

세율이 적용되는 우리나라의 부가가치세를 들 수 있다. 부가가치세는 거의 모든 재화와 용역을 과세대상으로 하기 때문에 이 점에서 일반소비세로 부른다. 이와 달리 특정된 재화나 용역만을 과세대상으로 삼는 소비세를 개별소비세³⁷⁾라고 하는데, 개별소비세는 일반소비세가 가지는 역진성을 어느 정도 보완하는 역할을 한다. 비교적 사치재의 성격을 갖는 상품에 과세되는 까닭이다.

소비세에 해당하는 환경세 역시 이러한 역진성의 문제가 발생할 수 있다. 소득에 대한 과세가 아니며, 또한 소득이 높은 자가 그렇지 않는 자에 비해 이산화탄소를 배출하는 과세대상의 소비를 많이 한다고 볼 수도 없기 때문이다. 앞서 지적한 바와 같이 역진성 문제는 환경세 도입에 있어 큰 걸림돌로 작용할 수 있다. 따라서 일반소비세에 의해 발생된 역진성을 개별소비세가 보완하는 것과 같이 환경세도 역진성을 보완하는 방안을 강구하여야 한다.

그렇다면 구체적으로 어떠한 방안을 생각해볼 수 있을까? 이와 관련하여 현재 소득수준에 따라 차별적 세율을 적용하는 방안, 소득수준이 낮은 계층에 대한 사회보장 지출을 확대하는 방안 등이 거론되고 있다. 저소득층에 대해서는 인화된 세율을 적용하는 경우 역진성을 직접적으로 해소하는 긍정적인 면이 있으나, 환경오염의 저감이라는 본연의 목적이 약화될 수 있다는 점이 문제로 지적된다.³⁸⁾ 이는 최근 기후변화 협약의 체결과정에서 각국이 이행하여야 할 온실가스 감축 수준을 결정하는데 있어 선진국과 개도국(또는 후진국)이 보인 입장차와 유사한 면이 있다.

선진국들은 실제 배출량(Status Quo Approaches) 등을 기준으로 결정하자고 주장한 반면, 개도국들은 공공재로서 자산개념(A Property Model)이나 불법행위(tort problem)의 측면에서 결정할 것을 주장하는 경향을 보였다.³⁹⁾ 선진국들은 실제 배출량에 따라 감축수준이 결정될 경우 온실가스를 즉시 줄일 수 있는 효과가 있어 궁극적인 해결책이 될 수 있고 또한 경제성장에 최소한의 영향을 미치면서 환경개선효과

37) 2008년 종전의 특별소비세가 개별소비세로 명칭이 변경되기 전에는 소비세의 한 종류로 강학상 사용되는 개념이었다. 이전의 개별소비세는 특별소비세와 주세 등을 포함하는 개념이었다. 본고에서 사용되는 개별소비세는 강학상의 개념을 뜻한다.

38) 김상겸, 우리나라 환경세제의 개편방안, 한국경제연구원, 2003, 88면.

39) 이에 관한 상세한 논의는 Amy Sinden, Allocating The Costs of The Climate Crisis: Efficiency versus Justice, Washington Law Review, Vol.85, 2010을 참조. 이하의 관련 논의는 당해 논문을 참고한 것이므로 따로 각주를 표기하지 않았다.

를 볼 수 있어 결과적으로 효율성의 측면에서 섰다. 반면, 개도국은 대기는 공공재로 모든 사람, 국가가 공유하는 것이므로 온실가스 감축도 국가별로 균등하게 배분되어야 한다는 논리를 전개하였다. 또한 지금의 환경문제는 오랜 기간에 걸쳐 이루어져 온 것이므로 개도국보다 산업화가 일찍 시작되어 오염물질을 일찍부터 배출하기 시작한 선진국들의 역사적 행태를 고려하여야 한다고 보았다.⁴⁰⁾ 따라서 현재의 배출량만으로 감축수준을 결정하는 것은 형평성에 어긋난다는 논리이다.

물론 이러한 논쟁은 본고의 논의의 맥락과 다소 차이가 나는 부분이 많다. 하지만 효율 측면을 강조하는 선진국과 정의 내지 공평 측면을 강조하는 개도국의 논리는 환경세가 가지는 역진성의 해소에 관한 논의와 논리적으로는 연관이 있다. 환경오염을 저감하는 본연의 목적을 고려하였을 때는 오염물질의 배출정도에 비례하여 과세하는 것이 효율성 측면에서 옳지만, 그럴 때 발생하는 역진성은 환경세가 가지는 정당성에도 불구하고 공동체 구성원들의 공감을 이끌어내는데 실패할 수 있으므로 이러한 점을 어느 정도 고려할 필요가 있다는 것이다. 갈수록 경제적 양극화가 심해지고 있는 우리나라 사회에서 저소득층과 고소득층 간 반목과 갈등 역시 심화되는 경향을 보이고 있음은 주지의 사실이다. 이러한 상황에서 역진성 문제를 일절 고려하지 않는 입법이 추진된다면 사회적으로 큰 논란을 야기할 가능성이 상당하다. 따라서 효율성에 천착할 것이 아니라 사회적 반목과 갈등을 함께 고려한 세율의 차등적 적용이 필요하다.

한편, 환경세 부과로 발생할 세부담을 사회보장지출의 확대로 상쇄시켜주는 방안은 역진성을 완화시킬 수 있다는 장점이 있는 반면, 추가지출을 위한 재원조달의 문제를 야기한다. 이에 대해 필요재원을 환경세의 부과로 발생한 세수를 활용한다면 환경세의 부과로 인한 세부담의 역진성을 개선하면서 추가적인 재원조달의 문제도 해결할 수 있다는 견해가 있다.⁴¹⁾ 사실 이러한 방안은 착시효과로 인해 납세의무자가 다르다고 느낄 수 있으나, 논리적으로 차등적 세율을 적용하지는 방안과 실질적인 차이가 없다. 합리적인 판단을 하는 납세의무자라면, 처음부터 차등적 세율을 적용하면서 세금을 징수하는 방안과 일단 소득의 수준과 관계없이 세금을 징수한 후 다른 형

40) 불법행위의 성립요건 중의 하나로 인과관계를 뜻하는 것으로 볼 수 있다.

41) 김상겸, 전거서, 2003, 89면.

태로 보상해주는 것을 같은 것으로 이해할 것이기 때문이다.

한편, 사회보장지출은 국가재정법상 의무지출(mandatory spending)에 해당한다(국가재정법 제7조 제2항 제4의2).⁴²⁾ 미국과 유럽 국가들의 재정위기 사태에 따라 우리나라도 국가재정건전성 달성이 중요한 사인임을 깨닫고 의무지출에 대한 통제를 강화하려는 국회와 정부의 정책적 움직임이 있다.⁴³⁾ 의무지출은 법률에 따라 지출의무가 발생하고 법령에 따라 지출규모가 결정되는 법정지출 및 이자지출을 말하므로, 경기에 따라 신축적으로 규모를 조정하기 어렵고 경기가 악화 될 때에는 복지지출 수요가 증가하는 국가차원에서의 역진성도 발생한다. 따라서 미국의 경우에도 이러한 의무지출의 통제를 국가재정건전성을 달성하기 위한 전제 중의 하나로 보고 있다.⁴⁴⁾ 국가재정건전성 달성의 측면에서 본다면 추가적인 사회보장지출을 통한 역진성 완화 방안은 그리 타당해 보이지 않는다.

문제는 이 뿐만이 아니다. 환경세의 최초 도입 당시에는 역진성 완화를 위해 사회보장지출을 확대한다는 것이 납세의무자의 공감대를 이끌어낼 것이나, 시간이 경과하면서 법률에 따라 지급이 결정되는 여타의 사회보장지출과 구분이 어려워짐으로써 환경세와의 연관성을 기억할 납세의무자가 과연 얼마나 존재할지 의문이다.

따라서 역진성을 완화하기 위한 위의 두 가지 방안 중 차등적 세율을 적용하는 것이 보다 바람직하다.

(2) 환경정책의 효과를 극대화

환경세는 통제하고자 하는 환경피해를 최소화하거나 방지하는데 그 목적이 있다

42) 구체적인 범위는 시행령에 위임하고 있으나, 현행 국가재정법 시행령은 관련 규정을 두고 있지 않다. 국가재정법의 의무지출에 관한 입법의 논의과정에서 사회보장지출은 의무지출로 분류하고자 하였고, 미국 역시 그러하다. 의무지출의 도입에 관한 상세 논의는, 국회 기획재정위원회, '국가재정법 일부개정법률안, 공공기관의 운영에 관한 법률 일부개정법률안, 사회기반시설에 대한 민간투자법 일부개정법률안 [김성식의원 대표발의] 검토보고서', 2010, 29-41면을 참조.

43) PAYGO(Pay-as-you-go) 준칙 마련이 그 예이다.

44) Rudolph G. Penner, Julianna Koch, "How Much Federal Spending Is Uncontrollable?", TAX NOTES, July 16, 2007; GAO, Mandatory Spending - Using Budget Triggers to Constrain Growth-, January 2006, p.5.

할 것이므로, 과세대상 품목과 의도하는 환경개선 효과 사이에는 밀접한 연관성이 있어야 한다. 즉, 생산이나 소비의 과정에서 오염을 많이 유발하는 것이 과세대상이 되어야 할 것이다. 하지만 그러한 대상들을 모두 과세대상으로 규정할 때 지나치게 범위가 확대되어 실효성이 떨어질 수 있다. 따라서 일반적으로 널리 사용되는 것으로 초점을 맞추는 것이 효과성 측면에서 바람직하다.

한편, 탄소세의 경우 이산화탄소 배출을 감소시키는 것이 주목적이다. 이산화탄소의 배출량의 정확한 측정이 탄소세 부과와 전제가 되겠으나, 모든 발생원인을 정확히 파악하기란 쉽지 않다. 발전소와 같이 고정된 발생원인인 경우 직접적인 정확한 측정은 문제되지 않으나, 자동차와 같이 이동하는 것이나 주택과 같이 소규모인 비점오염원(非點汚染源)의 경우 정확한 오염원과 오염정도를 파악하는데 많은 비용이 발생하여 효율적이지 않을 수 있다. 이러한 경우에는 연료에 대해 탄소세를 부과하는 형태를 고려하여야 한다.

한편, 환경세의 부과를 통해 확보된 세수는 다시 환경오염을 개선하는데 사용되도록 환경보호의 영역으로 환류되는 것이 중요하다. 확보된 세수를 신재생에너지나 친환경기술의 개발 등 기후변화대책을 위한 재원으로 활용하는 것이 그 예이다.

V. 결 론

본 논문은 공평의 개념을 바탕으로 오늘날 인류가 직면하고 있는 환경문제를 해결하기 위한 수단으로 유도적·조정적 목적을 가진 환경세 도입의 정당성을 고찰해 보고자 하였다. 일반적으로 유도적·조정적 조세는 정부의 정책에 유리한 방향으로 국민의 행동을 이끌어 내기 위해 세법이 정책적 수단으로 이용되는 경우로 정의하기 때문에, 조세의 중립성을 침해하고 담세능력의 원칙에 부합하지 않는다는 비난을 받는다.

그러나 유도적·조정적 조세를 일률적으로 판단할 것이 아니라, 해당 유도적·조정적 조세가 도입된 배경과 필요성을 고려하여 일시적으로 개별 단위의 국가를 위한 경우와 세계적 공조가 필요하고 인류의 생존 문제와 연관이 있는 경우로 나누어 판단

해 볼 필요가 있다. 담세능력의 원칙은 공평과세를 구현하기 위한 것으로 역사성을 가지고 있으며 불변의 원칙이 아니다. 따라서 공평의 개념은 시대에 따라 다르고, 시대성을 반영할 수밖에 없다.

인류의 생존을 위해 세계 모두가 인정한 유도적·조정적 조세로서의 환경세는 공평의 개념에 반하지 않는다고 보아야 할 것이다. 즉, 인류의 공존과 안전에 관련된 중대한 가치를 담보하기 위해 교정적 정의의 관점에서 환경세는 조세공평의 개념에 부합한다고 보아야 할 것이다. 이러한 공평의 개념은 전 세계적으로 환경문제가 향후 인류의 생존을 결정지을 만큼 중요한 문제로 인식되고 이를 해결하기 위한 방안을 강구하기 위해 세계적인 공조를 추진하는 시대의 가치를 반영하고 있다.

그럼에도 불구하고 모든 환경세가 정당화될 수 있는 것은 아니다. 협의의 환경세에 해당하는 탄소세는 공평의 개념에 부합한다고 할 수 있지만, 광의의 환경세는 환경과 관련된 일체의 환경세를 의미하므로 공평과세를 훼손할 가능성도 있다. 환경세의 도입은 해당 시대에 맞는 공평의 방향으로 신중하게 검토하여 이루어질 필요가 있다. 환경세를 어떻게 고안하느냐에 따라 정당성의 정도가 다를 수 있으므로, 환경세 도입의 구체적 실행방안을 사회적 가치를 반영하면서 인류생존이라는 생명존중의 가치에 부합되도록 마련해야 할 것이다. 환경세를 도입할 때에는 환경세를 구체적으로 어떻게 징수할 것인가와 확보된 세수를 어떻게 활용할 것인지도 같이 고려되어야 한다. 환경정책의 효과를 극대화하면서 역진성을 완화할 수 있는 방향으로 설계되어야 할 것이다. 급격한 변화에 따른 조세저항이 있을 수 있으므로, 환경세의 설계과정에서 이러한 점을 고려하여 속도를 조절할 필요가 있다.

참고문헌

1. 국내문헌

- 강주영, “규제적 수단과 환경세의 최적 적용영역에 관한 일고찰”, 「공법학연구」 제8권 제3호, 2007.8.
- 곽태원, 「조세론」, 법문사, 2001.
- 국회 기획재정위원회, 국가재정법 일부개정법률안, 공공기관의 운영에 관한 법률 일부개정법률안, 사회기반시설에 대한 민간투자법 일부개정법률안 [김성식의원 대표발의] 검토보고서, 2010.
- 권영성, 「헌법학원론」, 법문사, 2010.
- 김상겸, 「우리나라 환경세제의 개편방안」, 한국경제연구원, 2003.
- 김성수, “국가 과세권의 정당성 문제 - 조세헌법이론적 논의를 중심으로 -”, 「공법연구」 제30집 제3호, 2002.2.
- 기획재정부, “공정사회 구현을 위한 조세정의 실천방안”, 제2차 공정사회 추진회의 보고 자료, 2011.3.31.
- 문병효, “친환경적 조세체계로의 전환과 환경세에 관한 법적 고찰”, 「환경법연구」 제30권 제3호, 2008.11.
- 박종수, “조세법상 경제적 급부능력(응능부담)의 원칙”, 「공법연구」 제31집 제5호, 2003.6.
- 방승주, “헌법과 조세정의”, 「헌법학연구」 제15권 제4호, 2009.12.
- 윤지현, “환경세와 담세력에 따른 과세원칙과의 관계에 관한 시론”, 「조세법연구」 제16권 제2호, 2010.8.
- 이동식, “응능과세원칙”, 「공법연구」 제32집 제5호, 2004.6.
- 이중교, “탄소세 도입방안에 대한 검토”, 「조세법연구」 제17권 제2호, 2011.8.
- 이창희, “세법의 헌법적 기초에 관한 시론”, 「조세법연구」 제6집, 2000.12.
- 임승순, 「조세법」, 박영사, 2011.
- 최명관 역, 「향연 파이돈 니코마코스 윤리학」, 을유문화사, 2001.

2. 외국문헌

- Alfred G. Buehler, "Ability to Pay", 1 Tax Law Review, 1946.
- Amy Sinden, "Allocating The Costs of The Climate Crisis: Efficiency versus Justice", Washington Law Review, Vol.85, 2010.
- David G. Duff, "Benefit Taxes and User Fees in Theory and Practice", 54 University of Toronto Law Journal, 2004.
- GAO, "Mandatory Spending – Using Budget Triggers to Constrain Growth–", January 2006.
- H. W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts Bd. I, Verlag C.H. Beck, München, 1991.
- K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2000.
- Michael L. Katz and Harvey S. Rosen, Microeconomics (Second Edition), IRWIN, 1994.
- Musgrave and Musgrave, Public Finance In Theory and Practice (Fourth Edition), McGraw–Hill Book Company, 1984.
- OECD, Environmentally related taxes in OECD Countries–Issues and Strategies, 2001.
- OECD, Organisation for Economic Cooperation and Development, Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies, 2001.
- Richard M. Bird, Charging for Public Services: A New Look at an Old Idea, Toronto: Canadian Tax Foundation, 1975.
- Rudolph G. Penner, Julianna Koch, "How Much Federal Spending Is Uncontrollable?", TAX NOTES, July 16, 2007.

[Abstract]

Environmental Taxes and Equity of Taxation

Hyun Dong Kim·Yoon-ji Hwang

After the Industrial Revolution, with western countries as the center, rapid economic growth has happened. In the process, the environment has been destroyed, and the degree of contamination has been drastically increased. A bond of sympathy that is the necessity of actions to protect the environment developed between various countries of the world. One of outcome is United Nations Framework Convention on Climate Change, and Koyto protocol. In the process of discussion, environmental taxes are regarded as one of effective anti-pollution measures.

It is necessary to whether or not an environmental tax violate the principle of tax equity, because it would be alleged that an environmental tax violates the principle of tax equity. The current concept of equity in tax law is to levy according to the ability-to-pay of taxpayers. The justification of an incentive tax such as environmental taxes could obtain by securing the legitimacy of objectives. Regarding to the possibility of expansion of environmental taxes, however, it is appropriate to secure the legitimacy of environmental taxes from the view point of tax equity.

This paper suggests that environmental taxes could be embraced into the principle of tax equity. Even though the ability-to-pay principle is accepted as common opinion, it is necessary to expand conventional view. According to the corrective justice asserted by Aristoteles, environmental taxes could be embraced into the principle of tax equity. However, it is appropriate this approach is limited to environmental taxes in the narrow sense such as a carbon tax.

In spite of justification of environmental taxes, it is necessary to design system to alleviate regressive problem. Applying differential tax rates could resolve the problem mentioned above.

주 제 어 환경세, 탄소세, 공평과세, 조세정의, 담세능력의 원칙

Key Words Environmental Taxes, Carbon Tax, Tax Equity, Tax Justice, Ability-To-Pay Principle