

국제기준 지방세 도입방안

김정훈(Junghun Kim)

재정정책연구원 원장

E-mail: junghun.kim@fpi.kr

2022. 9. 29

지방자치의 역사, 재정분권 이론, 그리고 지방세의 국제기준에 비추어 한국의 지방세는 지방정부 스스로 세율을 결정하는 자주재원이 아니라 국가가 징수하여 지방정부 세입에 귀속시키는 이전재원이다. 즉 "외국의 지방세가 자주재원이기 때문에 한국의 지방세도 자주재원"이라는 주장은 허구(虛構)이다. 마찬가지로 "자치분권을 위하여 지방세 비중을 3:7 또는 4:6으로 인상하는 것이 필요하다"는 주장 역시 실체가 없는(지방세가 자주재원이 아니므로) 허구이다. 지자체 및 교육지자체는 세금을 걷는 책임은 지지 않은 채 세금을 쓰는 권한은 막대(국민 세금의 50% 이상이 지방지출)하여 지방지출의 과다공급($MC < MB$ 또는 $0 < MB$), 즉 세금 사용의 비효율성 문제가 날로 커지고 있다. 국가채무가 GDP의 300%에 달하는 일본만이 이러한 지방재정 구조를 가지고 있다. 지방재정 구조를 시급히 개혁하지 않는 한 최근의 국가채무 급증은 일본처럼 만성적으로 한국 재정을 허약하게 만들 것이다. 한편 지역 세원(稅源)에 비례하는 이전재원(지방세)의 강화가 지역간(수도권/비수도권) 재정력 격차를 확대시키는 것이 자명함에도 불구하고 문재인정부의 "지방세" 비중 인상이 5대 국정목표 중 하나인 "고르게 발전하는 지역"의 일환으로 추진되었다. 지방재정 난맥상의 실타래를 푸는 단초(端初)는 이론과 국제기준에 부합하는 지방세를 구축하는 것이다.

주제어: 지방세, 지방자치, 재정분권, 이전재원, 공동세

JEL code: H2, H7

I. 서론

한국은 국회가 (표준)세율을 정하는 여러 세목들 중에서 지자체의 세입에 귀속시키고자 하는 세목들을 「지방세법」에 포함시켜 해당 세목들을 '지방세'로 부르고 있다. 즉 한국에서는 국회의 입법권에 의해 과세권이 발생하고 중앙정부(행정안전부)의 시행령/시행규칙에 의해서 구체성이 확정되는 세목을 지방세로 부르고 있는데, 그 이유는 해당 세목이 「지방세법」에 열거되어 있기 때문이다. 한국의 지방세가 지방정부의 과세권과 무관하게 국세 수입을 지방의 세입에 귀속시키는 이전재원의 한 유형이라는 점은 1991년(또는 1995년) 이전 지방정부가 없었던 중앙집권 시기에도 현재와 속성이 똑같은 「지방세법」과 지방세 세목들이 존재하였다는 점을 통해서도 명확하게 알 수 있다.

특히 지방소비세는 중앙정부 부가가치세의 일정 비율을 행정안전부의 시행령에 의해 임의적 가중치(수도권 100%, 비수도권 광역시 200%, 비수도권 도 300%)를 적용하여 지방에 배분하는 명백한 이전재원이지만 이를 한국에서는 '지방세'로 부르고 있다.

문재인정부의 '지방세 비중 인상', 즉 VAT 세수의 지자체 귀속분(지방소비세) 증대는 세원(稅源) 중심의 이전재원 확대에 불과하지만 '자치분권 강화'의 명분으로 추진되었다. 그 결과 지자체의 중앙정부 세금(VAT)에 대한 의존도는 더 높아졌고 수도권-비수도권 간, 광역-기초 간 재정력 격차는 더 확대되었다. 이런 식으로 중앙정부에 납부한 납세자들의 돈이 그 용도를 알 수 없이 지자체에 이전되는 세금의 규모가 지방소비세만 국한하여 조만간 20조원을 넘을 것으로 전망되고 있다.

한편 한국의 지방재정 관련 법률(지방세법, 지방교부세법 등)은 일본과 근본적으로 비슷한 형태를 띠고 있는데 이는 한국이 해방 이후 지방재정 제도를 구축하면서 독일의 중앙-지방 간 재정관계를 부분적으로 이해한 일본의 중앙-지방 간 재정관계를 다시 부분적으로 받아들인 결과이다. 즉 한국의 지방세제는 독일의 공동세 제도가 두 번에 걸쳐 변형된 기형적인 제도이다. 반면 한국의 교과서들은 재정학을 포함한 거의 모두 분야에서 미국의 것을 받아들였기 때문에 지방재정의 실제(법령)는 독일 제도의 근간에 바탕을 두고 있지만, 이론적(교과서적) 논의는 미국 이론에 바탕을 두고 있다. 즉 한국의 중앙-지방 재정관계에 대한 논의가 표리부동의 성격을 띠는 것은 독일-일본-미국-한국의 중앙과 지방 간 재정관계와 관련된 제도와 이론이 마구 섞인 오랜 역사의 산물이다.

따라서 본고는 21세기 한국의 왜곡된 지방세제의 발전 방향을 제시하기 위하여 지방세의 역사, 미국 지방세의 이론 및 독일의 공동세 법제, 그리고 국제기구의 지방세 기준을 차례로 살펴 본 다음 국제기준 지방세 도입 방안을 제시할 것이다.

II. 지방세의 역사

지방자치가 발달한 서유럽과 북미에서는 독립적인 주권을 지닌 지방정부(또는 도시국가)들이 합쳐지면서 중앙정부(국가)가 탄생하였다¹⁾. 미국의 경우를 예로 들면, 13개의 영국 식민지(버지니아, 뉴저지, 뉴욕 등 13개 지역)가 18세기 후반 독립전쟁을 거쳐 연방국가(미국)를 탄생시켰다. 그리고 이 과정에서 주정부가 재정고권(fiscal prerogatives)을 유지함에 따라 국세와 지방세로 구성된 다계층 재정(multiunit finance)이 탄생하였다²⁾³⁾.

정부간 재정관계 분야의 대표적인 학자인 Richard Bird도 지방세의 다양한 실제 모습을 설명함에 있어서 규범적 재정책 이론보다는 각국의 지방자치 역사가 더 잘 설명한다는 의견을 피력한 바 있다⁴⁾.

이처럼 각 국가의 지방세는 그 국가의 지방자치 역사와 밀접한 관련성을 갖는데, 한 가지 분명한 공통적인 특징은 지방세 세율은 지방정부 스스로 결정한다는 점이다. 이는 Musgrave가 설명한 바와 같이 지방정부가 재정고권(과세자주권)을 갖지 않을 경우 지방정부의 자치권은 사실상 존재하지 않기 때문이다. 이하에서는 지방자치가 발달한 국가에서의 지방세 세율 결정의 역사를 살펴보면서 "외국의 지방세가 자주재원이기 때문에 한국의 지방세도 자주재원"이라는 주장이 허구임을 입증할 것이다⁵⁾.

사실 국내에서도 지방자치법 분야 학자들에 의하여 자치분권의 필수적인 요소가 지방정부 스스로 지방세 세율을 결정하는 것이라는 점이 강력하게 강조되어 왔다⁶⁾.

1) "Typically, modern nations have ... emerged by a combination of preexisting sovereign jurisdictions which then join into national units." (Musgrave and Musgrave, 1989, p. 446).

2) "In so doing, member jurisdictions may retain certain fiscal prerogatives while surrendering others, thereby joining in a compact which determines the fiscal aspects of the federation." (Musgrave and Musgrave, 1989, p. 446).

3) 다계층 재정의 국가가 되었으므로 중요한 공공서비스를 전국적으로 균등하게 공급하기 위한 이전재원(교부세(equalization) 및 지방정부의 재정행위를 국가적으로 바람직한 방향으로 유도하기 위한 이전재원(보조금(matching grants))의 필요성도 발생하였다. "[T]he central fisc may influence the terms at which public services are provided at the state level. One objective may be to equalize the fiscal operations of the various states, and an other may be to provide incentives for state policy." (Musgrave and Musgrave, 1989, pp. 271-275).

4) "The tax assignment that actually prevails in any country inevitably reflects more the outcome of political bargaining in a particular historical situation than the consistent application of any normative principles." (Bird, 1999, p. 9).

5) 지방자치 역사-이론-국제기준에 따르면 한국의 지방세는 용도를 정하지 않은 이전재원(일반재원)이다. 용도를 정하지 않은 이전재원으로 또 다른 유형인 지방교부세는 지역간 재분배의 특징을 지니고 있다. 따라서 지방세와 지방교부세의 차이점은 전자가 세원(稅源) 비례적 이전재원이고, 후자가 재분배적 이전재원이라는 점이다.

6) "현재 우리 헌법체계 하에서 지방정부는 과세자주권을 갖지 못하고 있다. 재정운용의 핵심인 과세자주권을 갖지 못하는 상황에서 지방분권은 그저 실속없는 껌데기에 불과하다는 평이 가능할 것이다." (김수연 외, 2017, p. 194). "지방자치단체가 국가의 간섭 없이 스스로의 책임과 권한에 따라 지역의 사무를 처리하려면 가장 중요한 것이 지방재정에 관한 것이고, 지방재정의 핵심을 이루는 것이 지방세에 대한 과세자주권이다." (김태호, 2014, ii쪽). "지방자치의 실질적 보장을 위해 가장 중요한 자치권은 자치재정권이므로, 결국 지방자치권의 가

따라서 다음 절의 내용은 한국의 지방세가 이전재원이라는 근거를 제시하는 여러 논거(역사-이론-국제기준) 중 그 첫 번째이다.

1. 미국

미국 연방정부는 13개 식민지(버지니아, 뉴저지, 뉴욕 등)가 결성한 대륙의회(Continental Congress)가 1783년 독립전쟁을 승리한 이후에 미국 헌법을 제정한 1789년 탄생하였다. 이 때까지 관할지(13개 식민지)만 과세권을 가지고 있었고 대륙의회는 과세권을 갖지 못하였다. 따라서 미국 독립전쟁의 재원은 13개 식민지가 독자적으로 세금을 걷어 확보한 재원을 대륙의회가 빌리는 형태로 마련되었다⁷⁾.

미국 연방정부의 탄생 과정을 보면, 지방세가 국세보다 더 역사가 깊고 헌법적 정체성도 더 명확하다는 점을 알 수 있다. 즉 미국 연방정부는 헌법이 권한을 부여함에 따라 국세 과세권을 갖게 되었지만, 주정부는 원래부터 있었던 과세권을 연방정부 탄생 이후에도 유지하는 것이므로 연방 헌법에 주정부의 과세권을 별도로 명문화할 필요성이 없었다⁸⁾⁹⁾.

Howe & Reeb (1997)는 미국 세금의 역사적 발전 과정을 상세하게 논의하고 있는데, 미국에서의 최초의 세금은 버지니아가 1607년부터 징수되기 시작한 인두세(poll tax)이었다. 그 이후 매사추세츠만 식민지(Massachusetts Bay Colony, 현재의 매사추세츠주)가 1634년에 재산세(estate property tax)를 징수하기 시작하였다. 미국에서 지방세 중심의 재정지출은 연방정부 탄생 이후 19세기 후반까지 지속되었는데, 미국의 주정부들은 유형자산(부동산)뿐만 아니라 무형자산(금융자산의 이자소득)을 포함하는 일반 재산세(general property tax)를 통하여 보건, 교육, 사회후생 분야의 지출을 담당하였다. 20세기 초반 들어서서 재산세가 아닌 소득세 형태로 무형자산에 대하여 과세하는 방안이 위스콘신주(1911)를 필두로 여러 주에서 도입하기 시작하였고, 1940년까지 33개의 주가 소득세와 법인세를 부과하기 시작하였다.

한국에서 재정분권이 논의될 때 미국의 지방자치 및 재정분권이 많이 참고되고 또한 인용된다. 그러나 “중앙정부가 할 일, 지방정부가 할 일”을 명백하게 구분하는 중앙-지방 간 재정관계의 역사적 사례를 미국에서 찾아보기는 힘들다. 이와는 반대로 미국의 역사적 배경과 헌법 구조는 중앙정부가 할 일과 지방정부가 할 일의 규격적 틀을 제시하지 않는 대표적인 사례라 할 수 있다¹⁰⁾. 즉 미국 헌법은 중앙정부

장 핵심적 권한은 과세자주권이라 할 것이다” (최정환, 2018. p. 35).

7) Musgrave & Musgrave (1989, p. 24).

8) Musgrave & Musgrave (1989, p. 28).

9) 다만 미국 헌법은 연방국가 내에서의 경제적 활동(interstate commerce)의 자유를 보장하기 위해 주정부 간 교역에 대한 과세를 금지하고 있고, 연방정부의 활동(연방정부에 대한 공급 물품에 대한 과세 등)에 대한 주정부의 과세도 금지하고 있다.

가 할 일과 지방정부가 할 일을 명백하게 구분하는 것과는 반대로 연방정부와 주정부간 공동사무(concurrent powers)의 여지를 폭넓게 인정하고 있다. 미국 수정헌법 제10조는 ①연방정부에 배타적으로 부여된 권한, ② 연방정부에 부여됨과 동시에 주정부에게는 금지된 권한, ③사무의 속성상 반드시 연방정부가 수행해야 하는 권한 이외의 권한은 주정부의 잔여권한(residual powers)이라고 규정하고 있다.

사실 미국의 경우 독립국가 초창기인 18세기 후반에는 정부 사무가 단순하여 주정부의 일과 연방정부의 일을 구분하는 것이 비교적 쉬웠기 때문에 양자를 구분하려고 하는 이원적 연방주의(dual federalism) 개념이 강했다. 그러나 1800년대 초반부터 이미 이원적 분권 개념으로 미국 연방주의의 운영이 어렵다는 점이 분명해지기 시작하였다. 그리고 경제공황이 발생한 1930년대 이후부터는 미국에서도 이원적 연방주의를 탈피하여 중앙과 지방이 공동으로 사무를 수행하는 협조적 연방주의(cooperative federalism)가 명확하게 정착되기 시작하였다. [그림 1]은 미국에서 이원적 분권이 협조적 분권으로 이행된 이유로서 중앙과 지방의 사무가 복잡하게 얽혀 있는 구조(마블 케이크)가 미국 연방주의의 현실임을 묘사하고 있다.

[그림 1] 미국 연방주의의 역사적 변천(이원적 연방주의와 협조적 연방주의)



자료: American Government 2e. Open Textbook Library.

한편 유럽 국가, 특히 유럽 연방국가들의 경우에는 헌법에 중앙정부가 할 일, 지방정부가 할 일, 중앙과 지방이 공동으로 수행해야 할 일 등이 비교적 명확하게 제시되는데, 이는 미국과 달리 유럽 연방국가(독일, 오스트리아, 스페인, 벨기에 등) 운영의 틀이 2차 세계대전 이후 확립된 결과로 해석할 수 있다. 또한 유럽 단일국가들

10) Musgrave는 미국에서의 중앙-지방 간 명확한 사무 구분의 부재를 다음과 같이 설명하고 있다: “미 헌법은 지출 책임의 중앙-지방 간 배분에 대한 구체적인 표현을 전혀 하지 않고 분권 체계를 구축하였다 (the Constitution set the framework for a decentralized system, without, however, determining specifically what the division of fiscal responsibilities was to be. Nothing was said about the assignment of expenditure functions)” Musgrave and Musgrave (1989, p. 474).

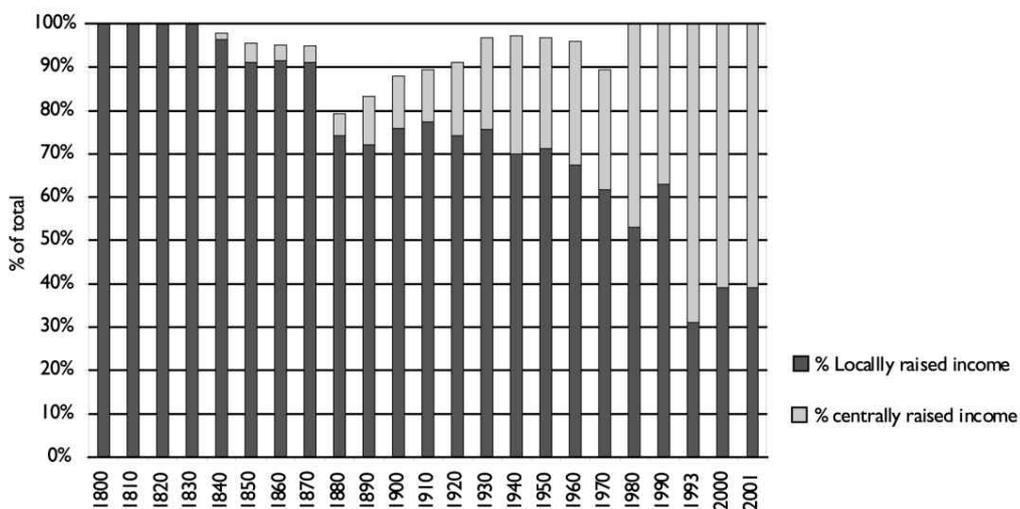
의 경우에도 중앙-지방의 사무와 중앙-지방 간 자원 배분의 연계성이 상당히 명확하게 설정되어 있는데 이하에서 그 내용들을 역사적인 맥락에서 살펴볼 것이다.

2. 영국

영국의 지방세가 국세에서 차지하는 비중은 현재 7% 수준으로서 OECD 국가 중 지방세 비중이 상당히 낮다. 따라서 지방세 비중만 보면 영국의 자치분권이 취약하다는 평가를 내릴 수 있다. 그러나 역사적 관점에서 보았을 때에는 영국의 지방자치가 19세기 초반에 이미 발달하기 시작하였다. 그리고 19세기와 20세기 초반까지 과세 자주권을 기반으로 한 지방자치가 활발하게 이루어졌다.

영국에서 근대적 개념의 지방정부가 탄생한 연도는 도시법인법(Municipal Corporation Act)이 제정된 1835년이다. 이 법률에 따라 London을 포함하여 England와 Wales에 178개의 지방자치단체(Borough)가 탄생하였다. 또한 1888년과 1894년의 지방정부법(Local Government Act)에 의하여 근대적 개념의 2계층(County와 District) 지방정부 구조가 도입되어 이러한 지방정부 구조는 1970년대까지 존속되었다.

[그림 2] 영국 지방정부의 세입 구조(1800~2001)



자료: Travers and Esposito (2003).

19세기는 영국 지방정부가 폭 넓은 분야에서의 정치적, 행정적 기능을 자체적으로 수행한 지방자치의 황금기였다¹¹⁾. 19세기 당시 영국 지방정부 사무 수행에 필요한 거의 모든 재원이 지방정부가 징수하는 재산세로 확보되었다. 그러나 영국 지방

11) Wollmann (2004, p. 643).

정부의 자체적인 역할은 20세기에 들어서면서 중앙정부에 비하여 상대적으로 축소되기 시작하였다. 즉 20세기 중반 이후부터 교육, 복지 등의 중요성이 커지면서 이전재원이 지방재정에서 차지하는 비중도 커지기 시작하여 2001년 기준 전체 세입의 60%가 이전재원으로 구성되었다([그림 2]).

3. 독일

가. 독일 제국(1871년~1919년)

근대 국가 독일의 시작인 독일 제국(Deutsches Kaiserreich, 카이저라이히)은 1871년 탄생하였다. 독일 제국은 4개의 왕국¹²⁾, 18개의 공국, 3개의 자유시¹³⁾ 등 25개의 국가와 프랑스로부터 할양받은 제국령¹⁴⁾으로 구성된 연방국가로서 1차세계대전이 종료된 1919년까지 유지되었다¹⁵⁾. 연방국가인 카이저라이히의 하위정부(이하 주정부로 칭함¹⁶⁾)는 탄생 초기의 미국 주정부와 마찬가지로 강력한 주권(sov^{er}ignty)을 보유하고 있었다. 즉 독일 제국은 주정부 대표들로 구성된 상원(Bundesrat)과 국민투표로 선출된 의원들로 구성된 하원(Bundestag)의 양원제 체제를 채택하였는데, 상원이 절대적인 의사결정 권한을 행사하였다. 상원은 연방예산과 모든 연방법률에 대한 거부권을 가지고 있었고, 하원 해산 권한 및 전쟁 선포 권한도 가지고 있었다¹⁷⁾.

독일 제국의 중앙-지방(subnational) 간 사무 책임의 배분 구조는 이러한 주정부 우위의 성격을 잘 보여준다. 중앙정부는 국방, 외교, 무역, 우편 등에 대한 책임을 수행하였고, 이밖의 책임은 모두 주정부(지방정부)에 속하였다. 주정부는 행정, 치안, 대학, 연구개발 등에 대한 책임을 수행하였고, 지방정부는 복지(사회부조 및 보건), 학교, 문화, 주택, 환경 등에 대한 책임을 수행하였다¹⁸⁾. 독일 제국의 중앙-지방 간 세출 규모의 배분을 보면, 1881년 총세출(GNP의 10%)에서 중앙 세출(GNP의 2.9%)이 차지하는 비중이 29%이었다. 1913년에는 그 비중이 다소 증가하여 총세출(GNP의 17.7%)에서 중앙 세출(GNP의 6.2%)이 차지하는 비중이 35%이었다¹⁹⁾.

조세 수입 측면에서의 독일 제국의 중앙-지방 간 역할 분담 구조를 보면, 간접세(관세, 우편·통신료, 소금세, 담배세, 설탕세 등)에 대한 과세권은 연방정부가 행사하

12) 프로이센, 바이에른, 뷔르템베르크, 작센.

13) 브레멘, 함부르크, 뤼베크.

14) 알자스-로렌.

15) 독일 제국이 들어서기 이전에 관세동맹(Custom Union, 1834년), 그리고 독일 연합체(German confederation, 1867년)가 독일 지역에 존재하여 왔으나, 연방 헌법에 기초한 연방국가는 1871년 비로소 성립되었다. 1871년~1919년 기간 동안의 독일 역사에 대한 자세한 설명은 Pinfield 외(2015) 참조.

16) 바이마르 공화국(1919년~1938년) 때부터 주정부(Länder/Land)의 호칭이 사용되기 시작하였다.

17) Stegarescu (2005, p. 3).

18) Stegarescu (2005, p. 3).

19) Hefeker (2001, p. 122).

고, 주정부는 직접세(소득세, 부유세, 상속세, 이윤세 등)에 대한 과세권을 행사하였다. 지방정부는 영업세와 재산세에 대한 과세권을 일정한 범위 이내에서 행사하였고, 소득세 부가세(surtax)에 대한 과세권을 행사하였는데, 지방세 세율은 주정부 간 상당한 격차를 보였다²⁰⁾. 또한 공기업 수익금이 주정부와 지방정부의 중요한 세입원이었다.

독일 제국의 중앙-지방 간 조세 수입 배분에서 주목할 점은 연방-주정부 간 역교부금(matricular, Matrikularbeiträge)이 존재하였다는 점이다. 세원이 풍부한 주요 세목에 대한 과세권을 주정부가 점유하였기 때문에 연방정부는 세입 부족 현상을 자주 겪었는데 이를 보완하기 위하여 독일 제국은 “주정부로부터 연방정부로의 이전재원”, 즉 역교부금 제도를 채택하였다. 역교부금의 규모는 주정부의 인구 및 세입에 비례하였고 매년 상원(Bundesrat)의 동의를 거쳐 결정되었다.

나. 바이마르 공화국(1919년~1938년)

제1차세계대전이 1919년 종료되면서 독일의 중앙정부는 전쟁으로 인한 막대한 재정 부담 및 고인플레이션 문제를 떠안게 되었다. 이 문제를 해결하기 위하여 바이마르 공화국(1919년~1938년) 시대에는 강력한 중앙집권적 재정 체제가 구축되었다. 1919년 제정된 바이마르 헌법은 모든 세목에 대한 과세권은 연방정부에 있다고 규정하였으며(제8조), 연방정부가 과세권을 행사하는 세목에 대한 주정부의 과세권 행사가 금지되었다(제11조). 연방정부 과세권 독점에 따른 주정부 세입 결손 문제를 해결하기 위하여 바이마르 헌법은 주정부 및 지방정부에 대한 세수 보상(compensation)을 의무화하였고(제8조), 주정부와 지방정부에게 새로운 세출 소요가 발생할 경우 해당 재원의 조달 의무가 연방정부에 있음을 규정하였다(제54조)²¹⁾.

바이마르 헌법이 연방정부의 과세권 우위를 강력하게 보장함에 따라 당시 재무부 장관 마티아스 에르츠베르거(Matthias Erzberger)는 1919년 대대적인 조세-재정 개혁을 단행하였다. 소득세, 법인세, 판매세의 과세권을 연방정부가 행사하되 세수의 일정 비율을 세원(稅源) 기준으로 주정부에 귀속시켰다. 이와 동시에 주정부별로 각각 다른 형태로 존재하였던 지방세법 체계가 국가적으로 표준화된 조세 체계(standardized tax system)로 전환되었다²²⁾. 즉 현재의 공동세(joint tax) 제도의 전신이 1919년 바이마르 공화국에 의하여 탄생하였다²³⁾.

20) "Yet, the degree of local discretion varied significantly between the states." (Stegarescu, 2005, p. 3).

21) Newcomer (1942, p. 26).

22) Stegarescu (2005, p. 4).

23) 1919년 도입된 독일의 조세법 체계는 1977년까지 유지되었다(Stegarescu, 2005, 각주 9).

다. 바이마르 공화국의 재정조정(Finanzausgleich) 제도

바이마르 공화국 초기 공동세가 탄생하는 과정에서 한 가지 주목할 점은 주정부 세수가 세원 기준으로 결정되었기 때문에 주정부 간 상당한 수준의 재정력 격차가 발생하였다는 점이다. 따라서 바이마르 헌법이 요구한 바(제8조 및 제54조)에 의하여 세수가 부족한 주정부에 대하여 연방정부는 일정 수준의 재원 보장 조치를 수행하였다. Lehmbruch (2007, p. 10)는 1919년 에르츠베르거 재정개혁을 독일의 중앙-지방 간 재정관계의 근본적인 변화의 관점에서 평가하고 있다. 그에 따르면 1919년 재정개혁은 독일 제국(1871년~1919년)의 주정부 절대 우위의 분권적 연방국가 체제가 통합적 정부재정(system of integrated public finance)에 바탕을 둔 연방국가 체제로 전환되었음을 의미한다. 그는 연방국가에서의 통합적 재정운용이 가능하기 위한 전제조건으로서 제도 간 정합성(institutional complementarity)을 강조하였다. 이 관점에 따르면 연방국가인 독일에서 통합적 재정운용이 정착할 수 있었던 중요한 이유는 상원(Bundesrat)이 주정부의 주권을 담보하는 중요한 역할을 수행하였기 때문이다²⁴⁾.

독일의 중앙-지방 간 재정 관계의 역사에서 매우 중요한 의미를 갖는 바이마르 공화국의 통합적 재정운용의 특징을 가장 잘 나타내는 제도는 복잡한 공동세 제도의 운용 원칙을 종합적으로 일컫는 재정조정(財政調整, Finanzausgleich)이다. 독일이 1920년대 재정조정 제도를 도입하자 일본도 이 때부터 이미 독일의 재정조정 제도를 모태로 한 지방교부세의 도입 가능성을 연구하였다. 따라서 바이마르 공화국 시기의 재정조정 제도의 발전 과정을 자세히 분석한 일본의 연구문헌들을 많이 발견할 수 있다(橫山純一(2018), 矢切 努(2013) 등). 橫山純一(2018)에 따르면, 1919년의 재정개혁 당시 연방정부가 소득세와 법인세 세수를 주정부에 귀속시킬 때 각 주의 인구 1인당 세수가 전국 평균 80% 이하일 경우 연방정부가 그 차액을 보장하도록 하는 법률(州稅法, Landessteuergesetz)이 1920년 제정되었다. 이후 州稅法을 개정한 재정조정법(財政調整法, Finanzausgleichsgesetz)이 1923년 도입되었다²⁵⁾.

橫山純一(2018)은 바이마르 공화국 시기의 “80% 보장조치”의 문제점, 특히 1938년 「프로이센 재정조정법」의 제정을 주도하여 독일의 조정제도를 완성시킨 주역으로 평가받는 요하네스 포피츠(Johannes Popitz)의 비판을 자세히 기술하고 있다. 포

24) “Such a system could never have worked without the established practice of intergovernmental negotiations in the Reichsrat (the successor of the Bundesrat) and between the ministers of finance. Integrated public finance and intergovernmental federalism were hence again linked in a relationship of institutional complementarity.” (Lehmbruch, 2007, p. 10).

25) 일본에서는 독일의 재정조정 제도를 벤치마킹하기 위한 연구가 이 시기에 바로 시작되었는데, 교토대학의 中川與之助 교수가 1928년 발표한 「獨・奧・米・瑞に於ける中央・地方財政の調整」이 독일의 재정조정 제도에 대한 최초의 연구이다(矢切 努(2013, p. 69).

피츠는 1920년대 도입된 공동세 제도의 세원 비례적 세수 귀속 방식과 “80% 보장 조치”가 연방정부의 재정부담을 가중시킨다는 점 그리고 “80% 보장조치”를 위한 보충 분여액(分與額)의 산정 근거가 객관적이지 않다는 점을 특히 비판하였다.

베를린 대학의 재정법 교수를 역임한 포피츠는 재정조정 제도 개편 방안에 대한 논문들을 1920년대에 발표하였고, 재무부 차관(1925년~1929년)을 거쳐 나치통치가 시작된 1933년부터 독일 재무부 장관(1933년~1944년)을 역임하였는데 재무부 장관 재임 시기인 1938년 「프로이센 재정조정법」의 제정을 주도하였다²⁶⁾.

프로이센 재정조정법은 그 이전의 단순한 세원 기준의 공동세 제도를 근본적으로 개혁한 내용을 담고 있는데 특히 주목할 점은 일본과 한국이 현재 채택하고 있는 지방교부세와 상당히 비슷한 골격을 지니고 있었다는 점이다. 즉 프로이센 재정조정법에 따르면 재정수요인자(財政需要因子, 経費測定値)와 조세력 인자(租稅力因子, 租稅力測定値)를 바탕으로 도출된 기준수치(基準數値)를 바탕으로 지방정부에 대한 재정교부금(Finanzzuweisungen)이 결정되었다. 즉 포피츠의 재정개혁으로 제정된 프로이센 재정조정법은 최하위정부(지방정부)가 필요로 하는 재원의 합리적(세출-세입의 격차) 산정에 대한 기준을 제공하였고, 이를 바탕으로 연방과 주정부 간 세수 배분의 비율도 도출되었다²⁷⁾.

한편 독일의 재정조정 제도와 관련한 문헌들을 보면 도입 시기가 1923년 또는 1938년으로 나누어져 있음을 확인할 수 있다. 矢切努(2013)와 横山純一(2018)은 재정조정법(Finanzausgleichsgesetz)이 1923년 도입되었으므로 독일에서 “재정조정”이라는 개념이 도입된 시기를 1923년으로 보고 있다. 반면 Musgrave(1951)는 1938년 이전에 독일에 존재하였던 재정조정의 개념에 대하여 큰 의미를 부여하지 않고 독일에서의 재정조정 제도의 시작 시기를 1938년으로 보고 있다²⁸⁾. 또한 일본의 지방재정심의회회장을 역임한 伊東弘文도 지방자치센터(Japan Local Government Center)와의 인터뷰(2007)에서 “독일판 지방교부세인 재정조정은 요하네스 포피츠에 의해 1938년 탄생하였다”라는 의견을 피력한 바 있다²⁹⁾.

독일의 재정조정은 영문 문헌에서 통상적으로 재정균등화(fiscal equalization), 즉 형평화 이전재원으로 번역되고, 한국에서도 지방재정조정제도가 지방교부세, 지방교육재정교부금, 국고보조금, 조정교부금과 같은 이전재원이라고 소개되고 있다³⁰⁾. 반

26) 포피츠는 1944년 7월 히틀러 암살 미수 죄로 체포되어 1945년 2월 교수형에 처해졌다.

27) “[I]t appears that the basic principles of the Prussian reform of 1938 were retained in the determination of Reich shares.” (Musgrave, 1951, p. 549).

28) “Of major interest in this development is the Prussian fiscal reform of 1938, which, under the direction of Popitz, the old system of transfers according to origin (especially the principle of shared taxes) was replaced by a system of equalization in which considerable allowance was made for differentials in fiscal capacity.” (Musgrave, 1951, p. 548).

29) “ドイツ版地方交付税は、「財政調整」のしくみとして、ヨハネス・ポーピッツによりドイツで生まれた。1938年である” (CLAIR (<https://www.jlgc.org.uk/>), ドイツの財政調査あれこれ).

면 横山純一(2018, 각주 1)은 포피츠가 구상하는 재정조정(Finanzausgleich)의 개념을 “연방-주정부-지방정부 간 재정관계의 통합적 체계”로 소개한다. 이러한 관점에서 자신의 논문에서의 포피츠에 의한 재정조정을 “정부간 재정관계”라는 포괄적 개념으로 정의하였다³¹⁾.

포피츠가 독일에서의 재정조정 개념을 단순한 재원 이전으로 한정하지 않고 정부간 재정관계의 포괄적 시각에서 바라본 이유는 앞서 논의된 바와 같이 중앙정부와 주정부 간 세입 공유의 비율이 최하위 정부에 대한 교부금 규모의 함수이기 때문이다. 보다 단순하게 표현하면, 연방정부의 국채 의존도가 높아질 경우(즉 연방정부의 세입이 주정부에 비하여 상대적으로 부족할 경우), 재정조정의 재원이 국가를 구성하는 주체인 주정부의 “연대 책임”(수평적 재정조정)에 의하여 해소되는 것이 더 바람직할 수 있다³²⁾. 즉 수직적 재정조정과 수평적 재정조정은 경제 및 재정 상황과 복잡하게 연결되어 있으므로 적정한 정부간 재정관계의 구축 관점에서 재정 조정의 역할을 바라보는 것이 바람직하다는 것이 포피츠의 재정조정에 대한 구상이었다.

이상에서 상술했듯이 한국의 지방교부세의 모태는 독일의 재정조정이고, 지방교부세 이외에 다양한 재정조정 관련 제도를 운영하고 있다. 지방재정제도의 연구·개발을 규정한 「지방재정법」 제4조는 그 첫번째 항목을 “지방재정 조정제도와 지방세제도 간의 조화로운 발전방안”으로 규정하고 있다. 지방재정법 그 어디에도 “지방재정 조정제도”를 정의하고 있지는 않지만, 이 조항은 한국의 재정조정 제도의 모태인 독일의 재정조정 제도의 철학을 정확하게 표현하고 있다.

4. 이탈리아

이탈리아는 19세기 중반까지 오스트리아, 프랑스, 로마 교황청의 지배를 받아 왔으나 1860년 북부 지방의 사르데냐 왕국(Kingdom of Sardinia and Savoy)이 남부 양 시칠리아 왕국(Kingdom of two Sicilies)을 점령함에 따라 1861년 통일국가가 들어섰고, 첫 번째 의회가 소집됨에 따라 근대 이탈리아 국가가 탄생하였다³³⁾. 그리고 이탈리아 국가를 완성한 전체 이탈리아 통일은 1차 세계대전 종료 시점까지 이어졌다³⁴⁾.

30) “지방재정조정제도(local fiscal adjustment system)란 정부 간 재정적 협력을 포괄하는 의미로서, ... 지방자치단체의 바람직한 역할수행을 뒷받침해주기 위한 재원 이전장치이다.” (지방행정연수원·시도공무원교육원, 「지방재정조정제도」, 2019.)

31) “本稿では、ポーピッツの著書や論文などで出てくる Finanzausgleichを、とくに斷りのない限り、政府間(ライヒ、州、市町村)財政關係と解釋している。” (横山純一, 2018, p. 35, 각주 1).

32) “まったくライヒの費用によって行われるのか、それとも残りの諸州が連帶責任のなかで調整を自ら負うのかどうかは、さらに論究されなければならない問題である牛と述べているのである” (横山純一, 2018, p. 35, 각주 1).

33) Brosio(2018).

통일 국가 이탈리아는 여러 왕국의 순차적인 병합에 의하여 이루어졌으므로 통일 국가 초기의 이탈리아 재정은 당연히 지방정부의 주도로 운용되었다³⁵⁾. 즉 1861년 통일 국가의 탄생 이후 1865년 지방자치법이 제정되었고, 이에 따라 국방 이외 교육을 비롯한 대부분의 공공지출의 책임을 중앙정부의 법률에 따라 지방정부가 맡게 되었다. 그 결과 재정력이 열악한 이탈리아 남부 지방의 조세 부담이 상대적으로 큰 폭으로 상승하게 되었는데, 그럼에도 불구하고 이 시기에는 중앙정부의 이전 재원이 전혀 고려되지 않았다. 중앙정부의 재정 지원 없는 지방정부의 공공지출은 19세기 후반까지 이어지다가, 1876년 지방교육 인건비에 대한 중앙정부의 지원이 일부분 시작되었고, 1906년에는 이탈리아 남부 교육 지원 시스템이 중앙정부 차원에서 공식적으로 도입되었다.

<표 1>에는 19세기 이탈리아 지방정부의 재정지출 의무에 따른 지방세 부담의 격차가 나타나 있는데, 북 이탈리아(사르데냐 왕국)의 1인당 지방세 부담이 19세기 중반부터 후반까지 약 64% 증가(34.5리라 → 56.5리라)한 반면, 남 이탈리아의 1인당 지방세 부담은 거의 100% 증가(21.8리라 → 43.4리라)하였다. 즉 이탈리아는 19세기 중반까지 오랜 기간 동안 여러 왕국이 지배하는 분권적 국가 시스템을 유지하였고, 19세기 중반 이후에는 통일 국가가 형성되었지만, 20세기 초반까지 여전히 중앙정부가 전 근대적 방식으로 지방정부의 재정지출에 의존하는 국가 시스템이 유지되었다. 그 결과 이탈리아에서는 효율적인 단일국가도 아니고, 분권적 연방국가도 아닌 비효율적인 운영 체제가 19세기 중반부터 20세기에 걸쳐도 지속되고 있다는 평가를 받고 있다³⁶⁾.

<표 1> 19세기 이탈리아 지방정부의 조세 부담 구조

(단위: 리라)

	샤르데냐 왕국	양 시칠리아 왕국	이탈리아 전체
1인당 세부담(1858)	34.5	21.8	
1인당 세부담(1876)	43.51	37.1	46.2
1인당 세부담(1889)	56.5	43.4	55.7

자료: Brosio(2018).

이탈리아의 이러한 역사적 배경은 이탈리아의 재정분권 논의 과정에서 연방주의(federalism)라는 용어가 자주 등장하는 이유이기도 하다. 이탈리아 통일 국가는 19세기 중반 북이탈리아와 남이탈리아가 합쳐지면서 탄생하였는데, 이 시기에 미국과

34) Brosio(2018).

35) Brosio(2018, p. 244).

36) Keating & Wilson (2010).

같은 연방국가가 검토되었다³⁷⁾. 이러한 역사적 배경 속에서 이탈리아가 현재까지 연방국가가 아닌 단일국가로 국가 시스템이 진화하였기 때문에 현 시점에서 연방주의, 또는 재정연방주의와 같은 표현이 이탈리아의 재정분권 논의에서 자주 사용되고 있다는 점을 발견할 수 있다. 예를 들어 이탈리아는 2001년의 헌법 개정 및 2009년의 재정법을 통하여 재정분권의 틀을 재정연방주의 개념과 더 가깝도록 새롭게 구축하였는데 그 핵심은 지방정부 재원을 지방세(own taxes), 공동세(shared taxes), 그리고 일반교부금으로 구분하였고, 또한 교육, 보건, 사회부조, 대중교통 등 지방정부가 “전국적으로 필수적으로 공급해야 하는 공공서비스”³⁸⁾와 그밖의 공공지출 분야를 구분하는 재정개혁을 단행하였다. 즉 이탈리아의 역사적 배경과 현 시점에서의 이탈리아의 중앙-지방 간 재정관계 상황을 종합해 보면, 지방자치가 정착된 다른 유럽 국가들에 비하여 이탈리아의 재정분권 시스템은 여전히 진화하는 과정에 있다고 평가할 수 있다.

5. 스웨덴

알렉시스 드 토크빌(Alexis de Tocqueville)의 저서를 통하여 잘 알려졌듯이 미국은 전 세계 최초의 연방국가이자 1800년대 초반에 지방자치에 의한 민주주의를 이미 구축한 대표적 국가이다³⁹⁾. 반면 유럽의 경우 스웨덴이 단일국가 체계 하에서 지방자치를 1800년대 중반에 이미 정착시킨 대표적인 국가라 할 수 있다.

스웨덴은 1862년 지방정부법(local government ordinances) 제정으로 교구(church parishes)의 기능을 교회 기능과 지방정부 기능으로 분리하여 근대적 형태의 지방정부(municipalities, county councils)를 탄생시켰다. 스웨덴의 1862년 지방정부법은 스웨덴 지방정부의 현대적 체계를 제도화한 것으로 평가받고 있는데, 이 법에 따라 스웨덴의 지방정부는 보건, 교육, 복지 분야에서 광범위한 지출 의무를 가짐과 동시에 본격적으로 지방세를 부과하는 권한을 갖게 되었다⁴⁰⁾. 즉 스웨덴의 지방정부는 1862년부터 자체적인 과세권을 행사하여 왔는데, 1차 코뮌(municipalities)과 2차 코뮌(county councils) 모두 매년의 예산 편성 과정에서 중앙정부의 승인 필요 없이 세액과 세율을 자율적으로 결정하였다. [그림 2]에는 지난 150년 동안의 스웨덴 조세체계의 변천사가 나타나 있는데, 이 표에서 확인할 수 있듯이 스웨덴에서의 소득세는 1862년에 지방세로 먼저 탄생하였고, 국세 소득세는 약 40년 후인 1903년에 도입되었다.

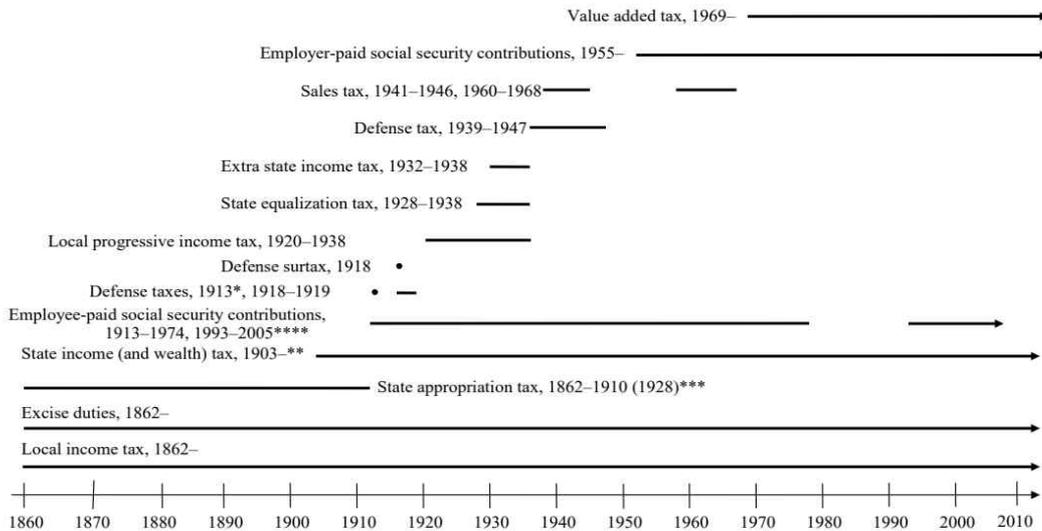
37) Keating and Wilson (2010, p. 5).

38) “essential levels of services concerning the civil and social rights” (Valdescalici, 2014, p. 87).

39) Alexis de Tocqueville (1840).

40) Sandalow(1971) 및 Du Rietz 외(2013) 참조.

[그림 3] 스웨덴 조세(국세 및 지방세)의 역사와 변천(1862-2013)



자료: Du Rietz 외(2013, p. 11).

<표 2> 스웨덴 기초지자체의 복지분야 세출 구조

정책결정기관	기초지자체 의회
정책집행기관	기초지자체(Kommun, Municipalities) 관련 법률 - 사회서비스법
사무	법정 책임 영역
	<ul style="list-style-type: none"> • 유치원 교육 시설 및 운영 • 초, 중, 고등 교육 시설 및 운영 • 장애인 교육 시설 운영 • 성인교육, 외국인을 위한 스웨덴어 교육, 개인 및 가족을 위한 사회복지 서비스, 사회부조 • 노인 및 장애인 복지 • 특수 시설에 제공되는 건강 및 의료 • 도시계획 및 건설, 상하수도 관리 • 응급시설 운영, 도서관, 비상대응체계 등
	자발적 책임 영역
재정	<ul style="list-style-type: none"> • 실업자들을 위한 열린 유치원 운영 • 학령기 아동들을 위한 방과후 시설 운영 • 주택 건설, 전력, • 중증 노인 및 장애인에 대한 의료 제공 • 고용 증진, • 지역 산업 개발 • 문화 시설 운영
	광역지자체 정부와의 협력사업
	<ul style="list-style-type: none"> • 대중교통 사업
재정	지방세(지방소득세)/ 교부금

자료: 지방세연구원, 2013. 북유럽 국가들의 복지재정 제도 연구, p. 49.

스웨덴의 지방재정 구조에서 또 한 가지 주목할 점은 지방정부가 풍부한 지방세 재원을 기반으로 국가가 정하는 의무지출을 제공한다는 점이다. 스웨덴의 행정(사무) 책임은 중앙정부의 법률에 의하여 의무적으로 수행해야 하는 의무행정(mandatory administration)과, 자율적으로 결정할 수 있는 자율행정(facultative

administration)으로 이원화되어 있다⁴¹⁾. 그리고 스웨덴의 지방정부는 <표 2>에 나타나 있는 바와 같이 의무지출 분야의 주요 복지(교육(유치원, 초중등, 성인교육 등), 사회복지 서비스 및 사회부조, 노인 및 장애인 복지) 분야에 대한 의무적(법정) 책임을 수행하고 있다.

41) Elander & Montin (1990, p. 168).

Ⅲ. 지방세의 이론 및 법제

지방세 이론은 지방세의 역사적 배경과는 별도로 규범적 준거의 틀(공공재의 효율적 공급)을 바탕으로 20세기 초중반부터 발전하여 왔다. 다만, 지방정부의 독립적 의사결정을 전제하는 북미(미국, 캐나다)의 지방세 이론과 통합적 관점에서의 정부 재정 운용을 목적으로 하는 독일형 지방세(공동세) 이론은 그 본질이 근본적으로 다르다.

한국의 경우 재정책 교과서를 통하여 논의되는 지방세 이론은 예외 없이 미국의 지방세 이론(Tiebout (1956), Oates (1972) 등)이다. 그 결과 국내의 거의 모든 지방세 관련 연구가 미국의 지방세를 준거의 틀로 삼고 있다. 반면 한국의 지방재정 관련 법률(지방세법, 지방교부세법 등)은 일본과 근본적으로 비슷한 형태를 띠고 있다. 한국의 지방재정 제도(관련 법령)가 독일의 중앙-지방 간 재정관계를 부분적으로 이해한 일본의 중앙-지방 간 재정관계를 다시 부분적으로 받아들인 결과이다. 즉 한국의 지방세제는 독일의 공동세 제도가 두 번에 걸쳐 변형된 기형적인 제도이지만, 미국의 지방세제처럼 지방정부의 독립적이고 자율적인 과세권을 신장하는 특징을 가진 것으로 둔갑되어 재정분권(지자체 자율권의 신장)을 위해서는 '지방세 비중 인상'이 필요하다는 주장이 끊임없이 되풀이되어 왔다. 한국 지방세관련 논의의 비일관성을 보다 명확하게 파악하기 위하여 이하에서는 미국의 지방세 이론과 독일 지방세(공동세)의 핵심적 요소를 각각 살펴본다.

1. 미국의 지방세 이론

미국 독립 전쟁 당시 대륙의회(Continental Congress, 주정부 연합체)는 과세권을 갖지 않았고 주정부만 과세권을 행사할 수 있었다. 그러나 독립 이후 미국 헌법이 연방정부에게도 과세권을 부여함에 따라 중앙정부도 과세권을 확보하였다. 한편 미국 주정부는 연방정부 탄생 이전부터 과세권을 보유하고 있었기 때문에 헌법에 주정부의 과세권을 별도로 명시할 필요가 없었다⁴²⁾. 따라서 미국의 지방세 이론은 국세와 지방세의 과세권이 분명하게 구분되는 것을 전제한 다음(지방세는 지방정부가 세율을 결정하고 국세는 중앙정부가 세율을 결정한다는 전제하에서) 국세와 지방세 각각의 역할 및 상호 작용의 효율성과 형평성을 분석하는 특징을 지닌다.

미국 지방세 역사는 연방국가의 탄생과 함께 18세기 후반부터 시작되었지만 지

42) 다만 미국 연방정부와 주정부의 과세권은 국가를 구성하는 정부 단위로서의 헌법적 제약을 받는다. 예를 들어, 연방정부의 경우 전국적인 획일성의 원칙(uniformity rule)이 적용되고, 주정부의 경우 헌법의 통상조항(commerce clause)이 시사하는 바에 따라 관세를 부과할 수 없으며, 자기 관할 밖의 지역에 대하여 과세권을 행사할 수 없다(Musgrave and Musgrave (1989, p. 28)).

방세 이론의 출발점은 Tiebout (1956)이다⁴³⁾. 미국 최초의 노벨 경제학자 폴 사뮤엘슨은 Samulesion (1954)에서 식 (1)과 같은 공공재의 효율적 공급 조건을 도출하였다(MB_i 는 소비자 i 가 얻는 공공재로부터의 혜택을 금전적 가치로 표현한 것이고, MC 는 공공재 한 단위를 생산할 때의 금전적 가치이며, n 은 소비자 수). 사뮤엘슨은 식 (1)의 의미를 설명하면서 소비자들은 자신들의 지불의사(MB_i)를 밝히지 않을 것이기 때문에 식 (1)을 만족하는 효율적인 공공재 공급 수준을 도출할 수 있는 정보가 없고, 결과적으로 정치적 과정(투표)을 통하여 공공재의 공급 수준이 결정될 수밖에 없음을 주장하였다.

$$\sum_{i=1}^n MB_i = MC \quad (1)$$

그러나 Tiebout (1956)는 여러 지방정부가 존재하여 다양한 수준의 지방공공재를 공급하는 지방자치 체제 하에서는 식 (1)에서의 지불의사가 지방정부 선택 과정에서 자발적으로 표출될 수 있음을 주장하였다. 즉 티부는 주민의 지방정부 선택('말로 하는 투표')이 Samulesion (1954)이 존재하지 않는 것으로 보았던 공공재의 가격 기능⁴⁴⁾을 수행하는 메커니즘이 될 수 있음을 주장하였다⁴⁵⁾. 보다 구체적으로, 여러 지방정부가 다양한 수준의 지방공공재를 제공하면 소비자들은 자신들이 원하는 수준의 지방공공재를 제공하는 지방정부를 선택할 것이다. 이 경우 지방공공재에 대한 지불의사가 동일한 주민들이 해당 지방정부 내에서 함께 거주할 것이므로 지방정부는 각 주민에게 응익과세(MC/n)의 지방세($t_i = t$)를 부과할 수 있다. 그리고 이 경우 사뮤엘슨의 효율적 지방공공재 공급 조건이 만족된다(식 (2)).

$$\sum_{i=1}^n MB_i = MC = \sum_{i=1}^n t_i = n \times t \quad (MB_i = t_i) \quad (2)$$

Tiebout (1956)의 논문은 발표되고 난 뒤 상당 기간 동안 주목을 받지 못하였다. 그러다가 Oates (1969)가 티부 이론에 착안하여 지방정부의 재산 가치가 지방공공재의 혜택에 비례하고, 재산세 부담과는 반비례함을 실증적으로 보이면서 Tiebout (1956)가 제시한 지방세의 이론적 틀에 대한 연구가 본격화되었다. Tiebout (1956)에

43) "The modern literature starts with Tiebout's theory of local public goods." (Agrawal, Hoyt and Wilson, 2022).

44) "However, no decentralized pricing system can serve to determine optimally these levels of collective consumption." (Samulesion, 1954, p. 388).

45) 당시 미국 최고의 경제학자이었던 사뮤엘슨의 논문 제목이 "The pure theory"이고, 대학원을 갓 졸업한 무명의 경제학자이었던 티부의 논문 제목이 "A pure theory"이었다는 점이 흥미로운 차이점이다.

제시된 지방세 이론의 가장 큰 한계는 지방세가 MC/n , 즉 인두세(poll tax)로 가정되었다는 점이다. 미국 지방정부들이 부과하는 지방세에는 인두세는 사실성 없고, 대부분 재산세이기 때문에 1960년대 후반 이후에는 인두세의 성격을 지닌 재산세의 존재 가능성에 대한 연구가 활발하게 이루어졌다. 그리고 Hamilton(1975, 1976)이 Tiebout (1956)에서 논의된 인두세적 지방세에 가장 가까운 형태의 지방세가 토지용도규제(zoning) 하에서의 재산세임을 밝힘에 따라 지방공공재 가격으로서 지방세의 역할이 정립되는 계기가 마련되었다⁴⁶⁾.

Tiebout (1956), Oates (1969), Hamilton (1975) 등을 거치면서 지방공공재의 가격기능으로서의 비왜곡적 지방세의 존재 가능성(인두세, 토지세, 토지용도규제 하에서의 재산세)에 대한 연구가 지방세 이론의 주류를 이루었지만, 1980년대 들어서면서 여러 정부가 부과하는 지방세와 여러 국가가 부과하는 국세(국제조세)의 연계성이 주목을 받기 시작하였다. 또한 이 시기부터는 미국의 주정부가 부과하는 소득세, 법인세 등으로 지방세의 분석 대상이 본격적으로 넓혀졌고, 유럽 통합(개별 국가들의 지방정부로의 전환)이 가시화되면서 납세자·과표의 분리 및 과세표준(노동, 자본, 상품)의 지역간·국가간 이동, 즉 조세수출(tax export)과 조세경쟁(tax competition)에 대한 연구가 지방세 이론의 큰 비중을 차지하기 시작하였다⁴⁷⁾.

이론적인 관점에서 Tiebout (1956) 모형의 주목할 점은 이 모형에는 중앙정부가 존재하지 않는다는 점이다. 즉 Tiebout (1956) 모형은 효율적 지방공공재의 공급을 가능하게 하는 지방세의 특징을 강조한 모형이고, 중앙-지방 재정 관계의 전체 틀 속에서의 국세와 지방세, 그리고 이전재원의 역할을 이해하기 위해서는 Wildasin (2021)이 강조하듯이 Musgrave (1959)의 유명한 3대 정부기능(자원배분, 재분배, 안정화)이 여전히 가장 유용한 분석 틀이다. 티부의 스승이자 20세기를 대표하는 재정학자인 리처드 머스그레이브는 1959년 재정학 교과서에서 다계층 재정(Multiunit Finance)⁴⁸⁾과 재정연방주의(Fiscal Federalism)⁴⁹⁾의 이론적 틀을 이미 제시하였다. 이 선구적인 연구에 따르면 다계층 재정(Multi-level Finance)의 분석 목적이 “어떠한 정부 기능을 어떤 계층의 정부가 수행하는 것이 바람직한가”로 정의되어 있다⁵⁰⁾.

머스그레이브가 제시하는 다계층 재정 운용의 원칙을 간단하게 표현하면, 공공재

46) Hamilton (1975, 1976)은 인두세 대신 재산세가 부과되는 현실에서 과표가 풍부한(부유한) 지역으로의 저소득층 유입을 Tiebout (1956) 모형이 잘 설명하지 못한다는 점이 동 논문의 큰 한계라고 지적하였다. Hamilton (1975, 1976)은 주택 공급을 제한하는 효과를 갖는 토지용도규제(zoning)가 지방공공재 혜택과 지방세 부담을 일치시키는 중요한 기제가 된다는 점을 보여 지방세/재산세 연구에 상당히 큰 방법론적 기여를 한 것으로 평가받고 있다.

47) 따라서 가장 일반적인 형태의 지방세 이론을 “개방 경제에서의 재정정책” 틀에서 분석할 수 있는 바, 이에 대한 자세한 논의는 Wildasin (2021)과 Agrawal-Hoyt-Wilson (2022)에 정리되어 있다.

48) Musgrave and Musgrave (1989, Ch. 27).

49) Musgrave and Musgrave (1989, Ch. 29).

50) 따라서 Musgrave (1959)의 정부간 재정관계에 대한 논의는 앞서 논의된 독일의 학자이자 재무부장관을 역임한 포피츠가 1920년대~1930년대에 구상한 연방국가에서의 통합적 재정관계에 대한 논의와 그 맥을 같이 한다.

의 혜택 범위와 세금 부담이 최대한 일치하도록 중앙정부와 지방정부의 지출 범위와 과세권을 설정하는 것이다. 즉 공공재 혜택의 지리적 범위가 공공재의 성격에 따라 다르므로 공공재 혜택의 지리적 범위를 기준으로 공급 주체(중앙정부 또는 지방정부)를 구분하고(예를 들어 국방은 중앙정부, 방범은 지방정부), 그 혜택에 상응하는 세금(국방비에 상응하는 세금은 국세, 방범비에 상응하는 세금은 지방세)을 각각의 정부가 징수하는 것이 머스그레이브가 제시하는 다계층 재정의 운용 원칙이다.

다만, 머스그레이브의 다계층 재정 운용의 원칙은 재정 운용 전체에 대한 원칙이 아니라 공공재의 효율적 공급에 한정하여 제시하는 원칙이라는 점을 염두에 둘 필요가 있다. 즉, 머스그레이브의 3대 정부기능(자원배분, 재분배, 안정화)을 기준으로 볼 때 지방공공재와 지방세 부담의 연계는 보다 더 큰 틀의 재분배 관점에서의 보완의 필요성이 발생한다.

이와 관련하여 주목할 점은 연방국가인 미국의 경우에도 재분배 관점의 중앙정부 역할이 지난 50여년 동안 지속적이고 가시적으로 증가하여 왔다는 점이다. Baicker 외 (2012)는 실증분석을 통하여 지난 50여년 동안 미국 주정부의 교육, 보건, 복지 분야의 지출이 크게 증가하였는데 이는 연방정부의 재정 지원(보조금)과 함께 이루어진 바 Tiebout (1956)의 지방정부 간 경쟁적 재정관계 가설이 이러한 변화를 설명하지는 못한다는 점을 강조하였다. 또한 Boadway 외 (2012) 역시 Tiebout (1956)의 지방정부 간 경쟁적 재정관계 가설이 미국의 연방-주정부 간 재정관계를 설명하는 데에 상당히 큰 한계가 있음을 다양한 이론적 분석을 토대로 논의하였다.

Tiebout (1956) 모형에서 또 한 가지 주목할 점은 동 논문에서 거론된 지방공공재의 유형이다. Tiebout (1956, p. 418)에 따르면 티부 가설을 적용할 수 있는 지방공공재는 경찰, 소방, 교육, 병원(의료서비스), 법원(사법 서비스) 등이다⁵¹⁾. 즉 티부는 경찰, 소방, 교육, 의료서비스, 사법서비스 등을 여러 지방정부가 차별적인 수준으로 공급하기 위하여 지방세 세율을 차별적으로 결정하는 지방자치 메커니즘을 전제로 지방세를 통한 효율적인 지방공공재 공급 이론을 구축하였다. 그러나 한국의 경우 앞서 열거한 공공서비스의 공급에 필요한 재원의 거의 전부가 중앙정부의 국세로 조달되고 있다. 즉 미국의 지방세 이론을 한국에 적용할 경우 명백하게 발생하는 비일관성은 지방정부 스스로 세율을 결정하는 지방세 세목이 없을 뿐만 아니라, 여러 지방정부가 차별적인 수준으로 공급하는 지방공공재를 찾기도 어렵다는 점이다.

51) 티부는 이러한 지방공공재 사무 유형을 열거하면서, 각주(각주 9)를 달았는데, 그의 '발로 하는 투표' 이론이 적용되는 분석 단위가 지방정부(cities and towns)이지만 주정부에도 같은 맥락의 이론의 적용될 수 있다고 주장하였다. "The discussion that follows applies to local governments. It will be apparent as the arguments proceeds that it also applies, with less force, to stat governments." (Tiebout, 1956, p. 418).

이제 미국 지방세 이론의 핵심을 정리해 보면, 미국 지방세 이론의 근간인 Tiebout (1956)에 그 의미가 명료하게 표현되어 있다. Tiebout (1956)는 지방세의 역할을 "소비자(투표자)의 선호를 시장처럼 만족시키면서 지불의사도 드러내도록 하여 이에 상응하는 세금을 걷는다"로 요약하였다⁵²⁾. 즉 미국 지방세의 특징은 각 지방정부가 "서로 다른 수준의 지방공공재를 공급하고, 서로 다른 수준의 지방세를 부과한다"로 요약된다. 달리 표현하면, 지자체가 차별화된 지방공공재의 영역을 확보하여 해당 비용에 대해서만이라도 독립적으로 지방세를 부과하는 모습을 보이지 않는 한국의 경우를 티부모형에 적용하면, 이는 곧 한국에는 1개의 정부, 즉 중앙정부만 존재한다는 것을 의미한다. 즉 한국처럼 지자체가 스스로 과세권을 행사하지 않는 국가에 미국의 지방세 이론을 적용할 경우 자치분권은 존재하지 않는다는 중요한 시사점을 얻는다. 따라서 문재인정부에서 강력하게 추진하였던 "자치분권 강화를 위한 재정분권"의 요체는 "지방세 비중의 인상"이 아니라 "국회에서 결정하는 지방세제의 전면적 개혁"이 되어야 했다. 적어도 미국의 지방세 이론(Tiebout (1956), Oates (1972), Bird (1993) 등)을 언급하거나 논거로 삼는 재정분권 관련 국내 학술자료(논문/보고서)에는 미국의 지방세 이론을 근거로 한국의 현행 지방세 비중의 증가가 필요하다는 주장이 등장하지는 않아야 한다⁵³⁾.

2. 독일 지방세(공동세) 법제

한국과 미국 등 대부분의 OECD 국가들은 국세와 지방세로 구성된 이원적(二元的) 조세체계를 채택하고 있지만, 독일은 국세-지방세-공동세의 삼원적(三元的) 조세체계를 채택하고 있다. 독일 헌법 제106조(세입의 분할, Apportionment of Revenue)는 연방정부에 세수가 귀속되는 세목(국세), 주정부에 세수가 귀속되는 세목(주세), 연방정부와 주정부에 공동으로 세수가 귀속되는 세목(공동세, Gemeinschaftsteuern)을 규정하고 있다. 공동세의 대상이 되는 세목은 소득세, 법인세, 부가가치세로 규정되어 있으며, 소득세와 법인세 세수의 연방정부-주정부 간 분할 비율은 각각 "동일한 비율"로 규정되어 있다. 그리고 부가가치세 세수의 연방정부와 주정부 간 분할 비율의 결정은 관련 법률에 의하되 동 법률의 통과는 상원(Bundesrat)의 동의를 필요로 한다. 또한 소득세와 부가가치세의 경우 주정부뿐만 아

52) "It would be desirable (1) to force the voter to reveal his preferences; (2) to be able to satisfy them in the same sense that a private goods market does; and (3) tax him accordingly." (Tiebout, 1956, pp. 417-418).

53) 한국 지방세는 국회(중앙정부)가 결정하기 때문에 지방정부가 자율적으로 세율을 결정하는 미국의 지방세와는 그 성격이 다르고, 사실상 이전재원이라는 점은 명백한 사실이다. 그럼에도 불구하고 한국의 지방세가 미국 지방세처럼 지방정부 과세권의 신장을 나타내는 지표라고 주장하는 것은 학문적 지록위마(指鹿爲馬)에 해당한다.

나라 지방정부에게도 세수의 일정 비율이 귀속되는데 그 구체적인 내용은 상원의 동의를 얻어 통과되는 관련 법률에 의하여 배분하도록 규정되어 있다.

<표 3>에는 Bury and Feld (2022)에 나타나 있는 2018년 기준 소득세, 법인세, 부가가치세 세수의 연방-주정부-지방정부 간 배분 비율이 나타나 있는데, 법인세의 경우 연방정부-주정부 간 세수 분할 비율이 각각 50%이고, 소득세의 경우 연방정부와 주정부가 각각 42.5%이고 지방정부 귀속 비율이 15%이었다. 부가가치세의 경우 연방정부 50.2%, 주정부 46.6%, 지방정부 3.2%로 세수가 귀속되었다. 따라서 독일 조세 수입의 중앙-지방 간 분할 비율은 대략적으로 약 5:5로 볼 수 있다.

<표 3> 독일 공동세의 정부 단계별 배분율(2018년 기준)

세목	연방정부	주정부	지방정부	합계
개인소득세	42.50%	42.50%	15%	100%
법인소득세	50%	50%	0%	100%
VAT	50.2%	46.6%	3.2%	100%

자료: Bury and Feld (2022).

이러한 독일의 중앙-지방 간 세입 배분 구조는 세출 책임의 중앙-지방 간 배분 구조에 거의 그대로 반영되어 있다. <표 4>에는 Bury and Feld (2022)에 나타나 있는 독일의 중앙-지방 간 세출 책임의 배분 구조가 나타나 있는데, 먼저 총액 기준 세출 책임이 연방정부 47%, 주정부 및 지방정부 각각 36%와 17%로 구성되어 있다. 세출 분야별로 보면 치안, 교육, 보건, 주택·도시 개발의 세출 책임의 대부분(70%~90%)이 주정부와 지방정부에 배정되어 있다. 반면 사회보장 세출 책임의 65%를 연방정부가 지고 있고, R&D에 대한 세출 책임의 74%를 연방정부가 지고 있다.

독일의 중앙-지방 간 세입 배분과 세출책임 배분의 구조를 이해함에 있어서 한 가지 주목할 점은 세입과 세출이 최종적으로 결정되기까지 중앙정부와 지방정부의 역할이 매우 복잡하게 얽혀 있다는 점이다. 세입의 결정 과정은 앞서 살펴본 바와 같고, 세출 책임의 경우 각 분야별로 입법 단계의 권한과 집행 단계의 책임이 일치하지 않은 경우가 많이 있다. 특히 주요 사무(복지 분야 등)에 대하여 연방정부가 입법 권한을 행사하되, 이에 대한 집행 의무가 주정부와 지방정부에 부여되고 있다. <표 5>에 보다 자세한 내역이 나타나 있는데, 사회보장, 보건(건강보험) 및 지방의료 시설, 사회서비스 분야에 대한 입법권을 연방정부가 행사하되 집행에 대해서는 연방과 주정부가 공동으로 책임을 지고 있다. 또한 폐기물 처리의 경우 연방정부가 입법 권한을 행사하되 집행 책임은 지방정부가 지고 있다. 그리고 지역경제 정책, 해안 보존, 농업 진흥의 경우 헌법에 의하여 연방정부와 주정부의 공동사무

(Gemeinschaftsaufgaben)로 규정되어 있고 집행 책임은 주정부에 부여되어 있다. 또한 상수도와 하수도의 경우 연방/주 정부의 공동 입법권 하에 지방정부가 집행 책임을 지고 있다.

<표 4> 독일 세출의 정부 단계별·기능별 재원 분담 비율

기능	연방정부	주정부	지방정부	합계
국방(Defence)	100%	0%	0%	100%
국채·지방채 이자비용(Debt servicing)	58%	35%	7%	100%
일반행정(General administration)	14%	27%	59%	100%
치안(Law and order)	13%	57%	30%	100%
학교(Schools)	0%	81%	19%	100%
대학(Universities)	13%	87%	0%	100%
교육(Promotion of pupils, students)	37%	35%	28%	100%
기타 교육(Other education)	30%	47%	23%	100%
과학연구개발(Science and research)	74%	23%	3%	96%
사회보장(Social security)	65%	12%	23%	99%
보건·환경·체육·여가(Health, environment, sports, and recreation)	9%	40%	51%	100%
주택·도시개발·지역계획(Housing, urban development, regional planning)	17%	32%	51%	100%
지방공공서비스(Local public services)	0%	3%	97%	100%
보조금(Subsidies)	33%	53%	14%	100%
교통 및 통신(Traffic and communication)	45%	20%	35%	100%
공기업(Public enterprises)	63%	11%	26%	100%
합계(Total)	47%	36%	17%	100%

원자료: Federal Statistics Office, Fachserie 14/Reihe 3.1, Finanzen und Steuern, 2011.

자료: Bury and Feld (2022).

<표 5> 독일 세출 분야별 입법 권한과 집행 책임의 배분 구조

입법 책임	사무 유형	행정 책임
EU	통화정책(Monetary policy)	EU
EU	관세(Customs)	EU
연방	국방(Defense)	연방
연방	외교(Foreign affairs)	연방
연방	시민권(Citizenship)	연방
연방	관세(Customs)	연방
연방	철도 및 항공(Rail and air transport)	연방
연방	우편 및 통신(Post and telecommunication)	연방
연방	사회보장(Social security)	연방/주
연방	건강보험 및 지방의료 시설(Health including health insurance and local health facilities)	연방/주/지방
연방	사회 서비스 (Social assistance (supplementary welfare))	연방/주/지방
연방	폐기물 처리(Waste disposal)	지방
연방/주 공동사무	지역경제정책(Regional economic policy)	주
연방/주 공동사무	해안 보존(Coastline preservation)	주
연방/주 공동사무	농업 진흥(Agricultural promotion)	주
연방/주	학교 디지털 장비(Digital School Equipment)	연방/주/지방
연방/주	환경 보호(Environmental protection)	주
연방/주	상수도(Water supply)	지방
연방/주	하수도(Sewerage)	지방
주	치안 및 질서(Law and order)	주
주	문화(Culture)	주
주	학교 및 교육(Schools and education)	주
주	대학(Universities)	주
지방	지방도로(local roads)	지방
지방	체육 및 레크리에이션(Sports and recreation)	지방
지방	학교 건물(School construction)	지방
지방	공공주택(Public housing)	지방

자료: Bury and Feld (2022).

이처럼 독일 사무의 상당 부분이 상위정부(연방정부)의 입법 권한에 의하여 결정되고 집행(세출) 책임은 하위정부(주정부/지방정부)가 지기 때문에 연방정부의 권한이 지나치게 강하다는 평가를 내릴 수 있다. 그러나 또 한편으로는 연방정부의 의사결정(입법) 과정에서 주정부의 권한이 상원(Bundesrat)을 통하여 강력하게 보장되어 있다⁵⁴). 따라서 독일의 중앙-지방 재정관계는 매우 긴밀한 협조적 연방주의(cooperative federalism)의 성격을 지니고 있다. 그리고 관점에서 따라서는 "단일 연방국가"라는 평가도 내릴 수 있다⁵⁵). 즉 독일의 중앙-지방간 재정관계는 미국의 중앙-지방 간 재정관계와는 거의 180% 다른 형태로 설정되어 있다.

이런 관점에서 보았을 때 단일 국가인 일본이 20세기 초중반 분권적 중앙-지방간 재정관계를 설정하고자 함에 있어서 미국이 아닌 독일의 중앙-지방 간 재정 제도의 영향을 받았다는 점은 충분히 이해할 수 있다. 한국의 경우 다른 많은 법제가 그렇지만 해방 이후 지방재정 관련 법제를 도입하면서 일본의 것을 사실상 베꼈기 때문에 현행 지방재정관련 법제는 독일 제도의 영향을 크게 받았다. 반면 한국의 교과서들은 재정학을 포함한 거의 모두 분야에서 미국의 것을 받아들였다. 그 결과 지방재정의 실제(법령)는 독일 제도의 근간에 바탕을 두고 있지만, 이론적(교과서적) 논의는 미국 이론에 바탕을 두고 있다. 즉 한국의 중앙-지방 재정관계에 대한 논의가 표리부동(表裏不同)의 성격을 띠는 것은 독일-일본-미국-한국의 중앙과 지방 간 재정관계와 관련된 제도와 이론이 마구 섞인 오랜 역사의 산물이다.

54) "All of this indicates a strong influence of the federal level on state and local policies and thus on state and local fiscal decisions. The flipside is a high degree of participation by the Lander in federal decision-making processes. Every time a federal law affects the administrative competencies of the Lander or concerns the Lander or municipalities financially, the approval of the Bundesrat is required." (Bury and Feld, 2022).

55) "With these allocations and interweaving of governmental tasks and, as a result, fiscal obligations and competencies across the three layers of government, Germany can be characterized as a unitary federal state." (Bury and Feld, 2022).

IV. 지방세의 국제기준(UN/IMF/OECD)

주지하다시피 한국의 수많은 지방재정 연구의 시사점은 거의 항상 '국세의 지방세 이양'으로 귀결된다. 그리고 이러한 주장의 출발점은 '한국의 낮은 지방세 비중' 또는 '한국의 높은 이전재원 비중'이다. 이러한 주장을 뒷받침하기 위하여 지방세 비중이 높은(40%~55%) 일본과 연방국가인 미국, 캐나다, 독일 등이 거론되곤 한다. 그러나 국제기준(UN/IMF/OECD)으로 한국의 지방세는 이전재원이다. 즉 국제기준을 따르는 OECD 국가들의 지방세와 한국의 지방세 규모를 비교하는 것 자체가 의미없다.

OECD 국가의 지방세 비중은 「OECD Revenue Statistics」에 매년 발표되는데 2021년 보고서는 한국의 지방세 비중을 2020년 기준 약 25%로 발표하고 있다. 그러나 이는 한국이 「OECD Revenue Statistics」가 부록에서 제시하고 있는 지방세 정의에 대한 가이드라인을 지키지 않고 있기 때문이다. 이 가이드라인을 지킨다면 한국의 지방세 비중은 약 17%이다. 그러나 이 수치는 현행 지방세 표준세율 제도를 폐지하고 제한세율 제도를 전면 도입하는 대대적인 지방세제 개혁을 전제한 수치이다. 즉 현재 한국에서 재정분권 강화의 수단으로서 거의 종교처럼 주장되는 '국세의 지방세 이양' 주장은 국제기준으로는 의미가 없는 통계 수치에 기반하고 있다. 따라서 한국 재정분권의 발전을 위해서는 지방세 통계를 바로잡는 것이 필수적 첫걸음이다. 이를 위하여 이하에서는 국제기준 지방세 정의를 자세하게 소개한다.

1. 국제연합(UN)의 지방세 정의

국제기구의 지방세에 관한 정의는 국제연합(United Nations, UN)이 다른 국제기구(IMF, OECD, World Bank, European Commission)와 공동으로 2008년 발표한 국민계정체계(System of National Accounts, SNA)⁵⁶⁾의 제3장 중 '과세 주체와 귀속 주체가 다른 경우의 회계'에 대한 부분으로서 3.70절(\$3.70, p. 45)부터 3.73절(\$3.73, p. 46)까지에 수록되어 있는데 이 내용은 SNA 3.70절에서 밝히고 있는 바와 같이 IMF의 GFSM2001의 기준을 그대로 따른 것이다⁵⁷⁾.

이제 3.70절에 나타나 있는 지방세의 정의를 살펴보면 그 내용이 <표 6>과 같다. 즉 한 세목이 SNA 2008 기준으로 지방세로 분류되기 위해서는 지방정부가 해당 세목에 대하여 과세권, 즉 세율의 결정에 관한 권한을 최종적으로 행사해야 한다.

56) 경제활동을 측정하는 방법에 대해 국제적으로 합의된 표준 권고안.

57) "The SNA follows the guidance of the Government Finance Statistics Manual (International Monetary Fund (IMF), 2001), known as GFSM2001 as follows" (UN, SAN 2008, §3.70, p. 45).

<표 6> SNA(국민계정체계) 2008의 지방세 정의

<p>특정 세목이 중앙정부 세수(국세) 또는 지방정부 세수(지방세)로 분류되기 위해서는 다음의 조건을 동시에 만족해야 한다.</p> <p>a. 특정 세목에 대하여 과세권을 행사(exercise, 권리의 내용을 실현)해야 한다.</p> <p>b. 특정 세목의 세율을 최종적으로 결정한 주체이어야 한다.</p>
<p>In general, a tax is attributed to the government unit that</p> <p>a. exercises the authority to impose the tax (either as a principal or through the delegated authority of the principal), and</p> <p>b. has final discretion to set and vary the rate of the tax.</p>

자료: UN, System of National Accounts 2008, §3.70 (p. 45).

SNA 2008의 3.71절(§3.71, p. 45)은 중앙정부가 과세권을 행사(세율의 결정)한 세목의 세수를 지방정부가 징수할 경우(또는 그 반대) 해당 세수는 국세(또는 지방세)이고, 해당 세수의 일부를 징수 주체가 확보할 경우 해당 금액은 이전재원임을 정의하고 있다⁵⁸⁾.

SNA 2008의 3.72절(§3.72, p. 46)은 세수의 일부를 중앙정부와 지방정부 각각에 귀속시키는 경우, 즉 한 세목의 세수가 중앙정부 세수(국세) 및 지방정부 세수(지방세)로 나뉘는 경우의 회계 기준을 제시하고 있는데, 그 전제는 중앙정부와 지방정부가 “공동으로 동등하게” 과세권을 행사하는 경우이다(<표 7>).

<표 7> SNA(국민계정체계) 2008의 공동세(국세와 지방세로의 분할) 정의

<p>어떤 세목에 대하여 중앙정부와 지방정부가 공동으로, 그리고 동등하게 세율을 결정하고, 또한 세수도 공동이고 동등하게 배분하는 경우 각각의 정부(중앙정부 및 지방정부)에 귀속된 세금을 국세 세수 및 지방세 세수로 분류한다.</p>
<p>Where different governments jointly and equally set the rate of a tax and jointly and equally decide on the distribution of the proceeds, the tax revenues are attributed to each government according to its respective share of the proceeds.</p>

자료: UN, System of National Accounts 2008, §3.72 (p. 46).

SNA 2008의 3.73절(§3.73, p. 46)은 현재 한국의 지방세에 적용되는 표준세율/탄

58) “Where an amount is collected by one government for and on behalf of another government, and the latter government has the authority to impose the tax, set and vary its rate, then the former is acting as an agent for the latter and the tax is reassigned. ... Any other amount retained by the collecting government, such as under a tax-sharing arrangement, should be treated as a current grant.” (SNA 2008, p. 45).

력세율과 관련하여 그 성격을 명확하게 규정한 대목인데, 어떤 세목에 대하여 중앙 정부와 지방정부가 각각 세율을 결정하는 경우(즉, 한국의 경우 중앙정부가 표준세율을, 지자체가 탄력세율을 적용하는 경우) 각 정부 단계에서 결정한 세율에 해당하는 세수입을 해당 세수(국세 세수 또는 지방세 세수)로 규정하고 있다. 즉 한국의 경우 지자체가 조례에서 탄력세율을 0%로 규정하는 경우가 대부분인데, 이는 SNA 2008 §3.73에 따라 지자체 스스로 걷는 세수, 즉 해당 세목의 지방세 세수가 0원임을 명시하는 것이다.

<표 8> SNA 2008의 표준세율/탄력세율 관련 규정(국세 또는 지방세 여부)

<p>각 국가의 법률 체계에 따라 어떤 세목에 대하여 중앙정부가 세율을 결정하고 각 지방정부가 각각 별도의 세율을 결정하는 경우, 각각의 정부 단계에서 결정된 세율에 해당하는 세수입이 중앙정부(국세 세수) 또는 지방정부(지방세 세수)에 귀속된다.</p>
<p>There may also be the circumstance where a tax is imposed under the constitutional or other authority of one government, but other governments individually set the tax rate in their jurisdictions. The proceeds of the tax generated in each respective government's jurisdiction are attributed as tax revenues of that government.</p>

자료: UN, System of National Accounts 2008, §3.73 (p. 46).

2. OECD의 지방세 정의

OECD는 Revenue Statistics를 매년 발간하는데 부록(Annex)에 OECD의 조세 분류에 관한 해설서(The OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide)를 제시하고 있다. 동 부록의 12번째 항목이 정부 단계별 세수의 귀속(Attribution of tax revenues by sub-sectors of general government)에 관한 것이고, 이 중 세수의 귀속에 관한 규정(Criteria to be used for the attribution of tax revenues) 부분에 OECD의 지방세 규정이 담겨 있다. 2021년 Revenue Statistics의 경우 351쪽~352쪽(102절~106절)에 해당 내용이 실려 있는데, 102절에 OECD의 지방세 규정이 SNA 2008의 지방세 규정과 정확하게 일치함을 밝히고 있다.

따라서, OECD의 지방세 규정을 별도로 논의할 필요가 없지만, 각 국제기구 지방세 규정을 명확하게 확인하는 차원에서 해당 원문이 <부표 1>에 담겨 있다.

<표 9> OECD Revenue Statistics의 지방세 관련 규정(SNA 2008과 동일)

정부가 세금을 부과할 때 해당 세수가 해당 정부에 귀속되는지 아니면 다른 정부에 대한 이전재원인지를 구분할 필요가 있다. 이에 대한 기준이 103절부터 106절까지 규정되어 있는데 이 내용은 2008 SNA의 3.70절~3.73절의 내용과 같다.

There may also be the circumstance where a tax is imposed under the constitutional or other authority of one government, but other governments individually set the tax rate in their jurisdictions. The proceeds of the tax generated in each respective government's jurisdiction are attributed as tax revenues of that government.

자료: OECD, Revenue Statistics 2021, p. 351.

3. IMF의 지방세 규정

UN이 SNA 2008에서 지방세 규정을 정의하면서 그 기준이 IMF의 GFSM2001에 의한 것임을 밝히고 있기 때문에 IMF의 지방세 규정은 UN과 OECD 지방세 기준의 원본이라 할 수 있다. 해당 내용은 GFSM2001의 5.25절~5.28절(50쪽)에 실려 있는데, 그 내용은 UN SNA 2008, OECD Revenue Statistics 2021과 동일하지만, 원본의 확인을 위하여 그 내용이 <부표 2>에 실려 있다.

다만, <부표 2>에서 확인할 수 있듯이 GFSM2001의 지방세 조건에는 “해당 세수의 활용에 대한 최종 결정권 행사(has final discretion over the use of the funds)”의 항목이 하나 더 있다. 그러나 이 항목은 GFSM2014의 지방세 규정(p. 90)에서 제외되었다. 따라서 현재는 UN, OECD, IMF의 지방세 규정이 정확하게 일치한다.

V. 국제기준 지방세 도입방안

이상에서 살펴 본 바와 같이 지방세의 역사, 지방세의 이론, 그리고 지방세의 국제기준에 비추어 한국의 지방세는 제한세율 제도를 적용하고 있는 주민세 균등분(개인) 및 재산분을 제외하고는 모두 세원(稅源)을 기준으로 하는 이전재원으로서 지방세입에 귀속되는 국세 세목들이다. 따라서 이하에서는 한국의 11개 지방세 세목 중 지방세제 개혁을 통하여 국제기준 지방세 세목이 될 수 있는 세목과 국세로의 전환이 불가피한 세목에 대해 논의한다.

1. 지방세 세율 결정방식의 특징 및 현황

한국의 지방세 세목들은 대부분 국회가 표준세율을 정하고, 지자체가 조례를 통하여 탄력세율을 적용하는 방식을 취하거나 국회가 세율을 결정하고 지자체에게는 추가적인 과세권을 부여하지 않는 법정세율 방식을 취하고 있다(<표 10>). 그러나 김태호·양성만(2012)에 따르면 지방세 세율의 결정 방식은 크게 네 가지(표준세율, 제한세율, 법정세율, 임의세율)로 구분할 수 있다. 그리고 이러한 네 가지의 지방세 세율 결정 방식 중 그 연혁과 특징을 고려할 때 국제기준 지방세로의 전환이 가능한 방식으로는 국회가 세율의 일정 범위만을 정하고 지자체가 최종적인 과세권을 행사하는 제한세율 방식과 국회가 세율의 범위를 아예 정하지 않는 임의세율 방식이 있다. 이제 김태호·양성만(2012)에 논의된 네 가지의 세율 결정 방식의 연혁과 특징을 보다 자세하게 살펴보면 다음과 같다.

먼저 표준세율의 경우 1973년 처음 도입된 이후 지금까지 대부분의 세목이 이 방식이 적용되고 있고, 2011년부터는 지방세기본법 제2조에 규정되어 있다⁵⁹⁾. 현재 취득세, 등록면허세, 담배소비세, 주민세 법인균등분, 주민세 종업원분, 지방소득세, 재산세, 자동차세, 지역자원시설세, 지방교육세 등에 표준세율/탄력세율 방식이 적용되고 있다.

한편 제한세율 방식은 지방세법에 일정한 세율 한도(상하한선 등)를 정하고, 이 기준 이내에서 지자체가 자율적으로 세율을 결정하는 방식이다. 제한세율 제도는 1949년 제정된 지방세법의 모든 지방세 세목에 적용되었으나, 1961년 개정된 지방세법에서 폐지되었다.

59) ““표준세율”이란 지방자치단체가 지방세를 부과할 경우에 통상 적용하여야 할 세율로서 재정상의 사유 또는 그 밖의 특별한 사유가 있는 경우에는 이에 따르지 아니할 수 있는 세율을 말한다.” (지방세기본법 제2조 제6호).

<표 10> 지방세 세목별 세율 결정방식

세목		세율종류	세율(탄력세율 적용범위)
취득세		표준세율	부동산 등 1~4%(50/100 범위에서 가감)
등록면허세		표준세율 법정세율 (면허분)	등록: (50/100 범위에서 가감) - 부동산 소유권 보존: 0.8%, 이전: 1.5~2% - 차량등록: 비영업용 5%, 경차 2% - 물권, 임차권: 0.2% 면허: 4,500~67,500원
레저세		법정세율	발매금총액 10%
담배소비세		법정세율 (행정부위입)	20개비(1갑)당: 1,007원 (30/100 범위에서 대통령령으로 가감)
지방소비세		법정세율	부가가치세액의 11%
주민세	균등분(개인)	제한세율	10,000원 이하
	균등분(법인)	표준세율	50,000~500,000원(50/100 범위에서 가감)
	재산분 (사업소면적 330m ² 초과)	제한세율	사업소 1m ² 당 250원 이하
	종업원분 (급여액 50인 초과)	표준세율	총급여액의 0.5%
지방소득세	종합소득, 퇴직소득	표준세율	0.6~0.4%(50/100 범위에서 가감)
	양도소득	표준세율	0.6~4%, 1~7%(50/100 범위에서 가감)
	법인소득	표준세율	1~2.2%(50/100 범위에서 가감)
	특별징수	표준세율	소득세액의 10%
재산세		표준세율	주택: 0.1, 0.15, 0.25, 0.4% 건축물: 0.25% 토지: - 종합: 0.2, 0.3, 0.5% - 별도: 0.2, 0.3, 0.4% - 분리: 0.2~4% 선박: 0.3%, 5% 항공기: 0.3% (50/100 범위에서 가감)
자동차세	자동차 소유에 대한 자동차세	표준세율	승용자동차 cc당 18~200원 정액세: 25,000~157,500원 (50/100 범위에서 가감)
	자동차 주행에 대한 자동차세	법정세율 (행정부위입)	교통 . 에너지 . 환경세액의 0.36% (30/100 범위에서 대통령령으로 가감)
지역자원시설세		표준세율 법정세율 (원자력, 화력)	(특정부동산) - 건축물: 0.04~0.12% (특정자원) - 발전용수: 10m ³ 당 2원 - 지하수: 1 m ³ 당 20~200원 - 지하자원: 광물가액의 0.5% 원자력발전: 발전량 1kW당 1원 화력발전: 발전량 1kW당 0.3원 (50/100 범위에서 가감)
지방교육세		표준세율	본 세액의 10~50%(50/100 범위에서 가감)

자료: 지방세법.

표준세율과 제한세율의 가장 큰 차이점은 표준세율의 경우 조례로 세율을 정하지 아니하면 지방세법의 표준세율이 적용되므로 과세요건상 문제가 없다. 즉 지자체가 별도의 과세권을 행사하지 않더라도 중앙정부가 정한 세율이 적용되어 세수가 견힌다. 반면 제한세율의 경우에는 조례로 세율을 정하지 아니하면 과세요건의 미비로 납세의무가 성립되지 않는다⁶⁰). 현재 주민세 균등분(개인) 및 재산분에 제한세율이 적용되고 있다.

지방세법에 열거된 세목들 중에는 국회가 세율을 확정하고 지자체에게는 추가적인 과세권이 부여되지 않은 세목들이 있는데 이를 법정세율로 부르고 있다. 연혁적으로는 1949년 도입된 제한세율 제도가 1961년 폐지되면서 표준세율이 도입된 1973년까지 대부분의 지방세 세율이 법정세율이었다. 현재에서도 면허분 등록면허세, 지방소비세, 레저세, 원자력·화력에 대한 지역자원시설세에 대해 법정세율이 적용되고 있다. 담배소비세와 주행분 자동차세의 경우 조세법이 정한 세율이 표준세율의 역할을 하되, 행정부에 탄력세율이 위임된 세목으로서 지자체 입장에서는 사실상 법정세율이 적용되는 세목이다.

마지막으로 지방세법에 특별히 세율을 정하지 않고, 지방자치단체가 임의로 조례에 의하여 세율을 정하는 방법(임의세율 제도)도 있는데, 조세법률주의를 채택하고 있는 한국에서는 지자체가 이 임의세율을 적용하는 것은 헌법이 바뀌지 않는 한 어렵다고 보아야 할 것이다.

2. 국제기준 지방세 도입 방안

<표 10>에 나타나 있는 탄력세율 및 법정세율 적용 현황을 기준으로 국제기준에 의한 지방세를 도입하는 방안은 세 단계로 고려할 수 있다: 첫째, 탄력세율 적용 세목들 중 지자체의 자율적 세율 결정이 바람직한 세목(조세수출/조세경쟁의 문제가 적은 세목)의 선택, 둘째, 탄력세율의 제한세율 전환, 셋째, 표준세율이 적용되는 일부 세목 및 법정세율이 적용되는 세목들의 국세 전환 이후 지자체 세입 확보 방안 도출.

먼저 지자체의 자율적 세율 결정이 바람직한 세목을 고려할 때, 현재 탄력세율이 적용되는 세목 중 지자체의 자율적 세율 결정이 바람직하지 않은 점이 명확한 세목은 지역간 조세경쟁을 유발하는 지방소득세의 법인소득분, 주민세 법인균등분, 자동차세의 주행분 등을 들 수 있다. 이러한 세목들을 제외한 세목들(취득세, 등록면허세, 주민세 종업원분, 법인분을 제외한 지방소득세, 재산세, 주행분을 제외한 자동차세, 지역자원시설세, 담배소비세분을 제외한 지방교육세)은 원칙적으로 제한세율(표

60) 김태호·양성만(2012, p. 10, p. 14).

준세율±탄력세율을 상하한으로 설정) 제도로의 전환이 가능하다.

한편 현재 법정세율이 적용되고 있는 세목(면허분 등록면허세, 지방소비세, 레저세, 원자력·화력에 대한 지역자원시설세, 담배소비세, 주행분자동차세)들은 국제기준 지방세를 도입하기 위하여 국세로의 전환이 불가피하다. 국제기준 지방세를 도입함에 따른 국세 전환 세목의 세수 규모는 세수 비중이 큰 세목들을 기준(2020년)으로 지방세 총액의 약 30%에 해당하는 32조원이다(<표 11>).

국제기준 지방세 도입에 따른 지자체 세입 감소의 보전은 사실 단순하게 실행될 수 있다. 현행 지방세 세수의 지역간 분포가 수도권-비수도권, 광역-기초 간 균형적으로 분포되어 있는 것으로 판단된다면, 국세로 편입된 세목의 세수를 그대로 각 지자체에게 환급시켜주면 된다. 이러한 목적을 위한 적절한 이전재원의 명칭은 지방양여금이 일차적 대안으로 고려될 수 있으나 다른 명칭(예: 재원보전교부금)도 사용될 수 있을 것이다. 그러나 매우 임의적인 가중치(수도권 100%, 비수도권 광역 200%, 비수도권 도 300%)를 적용하고, 광역 지자체에만 세수를 배정하고 있는 지방소비세의 경우에는 보다 합리적인 재원 이전 방안이 강구될 수 있을 것이다.

<표 11> 국제기준 지방세 도입에 따른 국세 전환 세목의 세수(2020년 기준)
(단위: 조원, %)

지방세 총액(A)	지방소비세	담배소비세	지방소득세 법인분	자동차세 주행분	지방교육세 담배소비세분	합계(비중)
102	16.57	3.58	6.25	3.99	1.57	31.96(31.3)

자료: 행정안전부, 2021 지방세통계연감.

VI. 맺음말

지방자치의 역사, 재정분권 이론, 그리고 지방세의 국제기준에 비추어 한국의 지방세는 지방정부 스스로 세율을 결정하는 자주재원이 아니라 국가가 징수하여 지방정부 세입에 귀속시키는 이전재원이다. 즉 "외국의 지방세가 자주재원이기 때문에 한국의 지방세도 자주재원"이라는 주장은 허구(虛構)이다. 마찬가지로 "자치분권을 위하여 지방세 비중을 3:7 또는 4:6으로 인상하는 것이 필요하다"는 주장 역시 실체가 없는(지방세가 자주재원이 아니므로) 허구이다. 지자체 및 교육지자체는 세금을 걷는 책임은 지지 않은 채 세금을 쓰는 권한은 막대(국민 세금의 50% 이상이 지방지출)하여 지방지출의 과다공급($MC < MB$ 또는 $0 < MB$), 즉 세금 사용의 비효율성 문제가 날로 커지고 있다. 국가채무가 GDP의 300%에 달하는 일본만이 이러한 지방재정 구조를 가지고 있다. 지방재정 구조를 시급히 개혁하지 않는 한 최근의 국가채무 급증은 일본처럼 만성적으로 한국 재정을 허약하게 만들 것이다. 한편 지역 세원(稅源)에 비례하는 이전재원(지방세)의 강화가 지역간(수도권/비수도권) 재정력 격차를 확대시키는 것이 자명함에도 불구하고 문재인정부의 "지방세" 비중 인상이 5대 국정목표 중 하나인 "고르게 발전하는 지역"의 일환으로 추진되었다. 지방재정 난맥상의 실타래를 푸는 단초(端初)는 이론과 국제기준에 부합하는 지방세를 구축하는 것이다.

현행 지방세제를 개혁하여 국제기준 지방세를 도입하는 것은 그다지 어려운 일이 아니다. 현재 법정세율이 적용되어 명백하게 국세인 세목과 탄력세율이 적용되고 있는 세목 중 조세경쟁의 피해가 발생하는 일부 세목(지방소득세의 법인소득분, 주민세 법인균등분, 자동차세의 주행분)은 국세로 전환하면 된다. 그리고 지자체의 자율적 세율 결정이 자치분권 취지에 부합하는 세목들(취득세, 등록면허세, 주민세 종업원분, 법인분을 제외한 지방소득세, 재산세, 주행분을 제외한 자동차세, 지역자원시설세, 담배소비세분을 제외한 지방교육세)에 대해서는 한국이 역사적으로 시행한 경험이 있고 지금도 일부 시행하고 있는 제한세율 제도를 적용하면 된다.

이 경우 국세로 전환된 세목들의 세수만큼 지방세입이 감소하는 것에 대해서는 이전재원 제도(지방양여금 또는 재원보전교부금)를 신설하여 해당 재원을 그대로 환급해 주면 될 것이다. 다만 현행 배분 구조를 그대로 유지하는 환급 방식을 채택하는 것은 현행 지방세 세수의 지역간 분포가 수도권-비수도권, 광역-기초 간 적정한 수준에 도달해 있음을 가정하는 것이다. 그러나 매우 임의적인 가중치(수도권 100%, 비수도권 광역 200%, 비수도권 도 300%)를 적용하고, 또한 광역 지자체에만 세수를 배정하고 있는 지방소비세에 대해서는 보다 합리적인 재원 이전 방안이 강구될 수 있을 것이다.

< 참고 문헌 >

- 김수연 외, 2017. 선진국의 지방자치 체계와 재정고권의 보장, 한국지방세연구원.
- 김태호, 2014. 지방정부의 과세자주권 강화를 위한 지방세 관련법 개선방안, 한국지방세연구원.
- 김태호·양성만, 2012. 이동성 있는 과세대상의 지방세 탄력세율제도 개선방안. 한국지방세연구원.
- 최성환, 2018. 지방자치단체의 자주과세권에 관한 법적 연구. 경기연구원.
- 矢切 努, 2013. 日本地方財政調整制度成立史. 博士學位論文. 大阪大學.
- 横山 純一(Yokoyama Junichi), 2018. J . ポーピッツの地方財政調整論とワイマール期, ナチス期のプロイセン州における地方財政調整の展開 :プロイセン財政調整法と地方財政調整の制度的完成, 北海學園大學學園論集, 177, 21- 37.
- Agrawal, Davie, William Hoyt and John Wilson, 2022. Local Policy Choice: Theory and Empirics. The Journal of Economic Literature.
- Agrawal, Davie, William Hoyt and John Wilson, 2022. Local Policy Choice: Theory and Empirics. The Journal of Economic Literature.
- Baicker, Katherine, Jeffrey Clemens, and Monica Singhal, 2012. The Rise of The States: U.S. Fiscal Decentralization in The Postwar Period, Journal of Public Economics 96(11-12), 1079-1091 .
- Bird, Richard M., 1999. Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment. IMF Working Paper No. 99/165, IMF, Washington, D.C.
- Boadway, Robin and Jean-Francois Tremblay, 2012. Reassessment of the Tiebout model. Journal of Public Economics 96(11), 1063-1078 .
- Brosio, George, 2018. Coercion and equity with centralization of government: how the unification of Italy impacted the southern regions. Public Choice 177, 235 - 264.
- Bury, Yannick and Feld, Lars, 2022. Fiscal Federalism in Germany, in: The Forum of Federations' Handbook on Fiscal Federalism, (ed.) Jean-Francois Tremblay, Springer Nature, Berlin.
- Du Rietz, Gunnar, Johansson, Dan and Stenkula, Mikael, 2013. The Evolution of Swedish Labor Income Taxation in a 150-year Perspective: An In-depth Characterization. IFN Working Paper No. 977, Stockholm: Research Institute of Industrial Economics.
- Elander, Ingemar and Stig Montin, 1990. Decentralisation and Control:

- central-local government relations in Sweden, *Policy & Politics* 18(3), 165-180.
- Hamilton, Bruce W, 1976. Capitalization of Intra-jurisdictional Differences in Local Tax Prices. *American Economic Review* 66(5), 743-53.
- Hamilton, Bruce, 1975. Zoning and property taxation in a system of local governments. *Urban Studies* 12, 205 - 211.
- Hefeker, Carsten, 2001. The agony of central power: Fiscal federalism in the German Reich. *European Review of Economic History*, 5(1), 119-142.
- Howe, Edward T. and Donald J. Reeb, 1997. The Historical Evolution of State and Local Tax Systems, *Social Science Quarterly*, 78(1), 109-121.
- Japan Local Government Center, 2007. ドイツの財政調査あれこれ(地方財政審議会 会長伊東弘文先生ご講演).
- Keating, Michael and Alex Wilson, 2010. Reforming Italy: institutional change and the federal option, *Edinburgh Europa Paper Series*.
- Lehmbruch, Gerhard, 2007. Sequences and timing, institutional complementarities, and hegemonic discourse coalitions: the growth of intergovernmental federalism and unitary federalism in Germany. Draft paper prepared for presentation at the University of Tokyo.
- Musgrave, Richard and Musgrave, Peggy, 1989. *Public Finance in Theory and Practice*, New York, McGraw-Hill.
- Musgrave, Richard, 1951. Review of *Die Entwicklung des Fiananzausgleichs im Deutschen Reich und in Preussen von 1919 bis 1944*, by H.-E. Hornschu. *Journal of Political Economy*, 59(6), 548 - 549.
- Musgrave, Richard, 1959. *The Theory of Public Finance* New York: McGraw-Hill.
- Newcomer, Mabel, 1942. *Reconciling Conflicting Taxes in Federal Governments*. Treasury Department, US.
- Oates, Wallace, 1969. The Effect of Property Taxes and Local Public Spending on Property Values: An Empirical Study of Tax Capitalization and the Tiebout Hypothesis. *The Journal of Political Economy* 77 (6), 957-971.
- Pfield, Nick, Michael Fordham and David Smith, 2015. *The Quest for Political Stability: Germany, 1871 - 1991*. Oxford University Press.
- Samuelson, Paul, 1954. The Pure Theory of Public Expenditure. *Review of Economics and Statistics* 36, 387 - 389.
- Sandalow, Terrance, 1971. Local Government in Sweden, *American Journal of Comparative Law*, 19, 766-85.

- Stegarescu, Dan, 2005. Centralizing Tendencies in the Public Sector in Germany. ZEW Discussion Papers 05-46, ZEW - Leibniz Centre for European Economic Research.
- Tiebout, Charles, 1956. A pure theory of local public expenditures. *Journal of Political Economy* 64, 416-424.
- Travers, Tony and Lorena Esposito, 2003. *The Decline and Fall of Local Democracy - A History of Local Government Finance*. Policy Exchange.
- Valdescalici, Alice, 2014. Features and trajectories of fiscal federalism in Italy, in S. A. Lütgenau (ed.), *Fiscal Federalism and Fiscal Decentralization in Europe. Comparative Case Studies on Spain, Austria, the United Kingdom and Italy*, Studienverlag.
- Wildasin, David, 2021. Open Economy Public Finance. *National Tax Journal*, 74(2), 467-490.
- Wollmann, Hellmut, 2004. Local Government Reforms in Great Britain, Sweden, Germany and France: Between Multi-Function and Single-Purpose Organisations. *Local Government Studies* 30, 639 - 665.

103. In general, a tax is attributed to the government unit that
- a) exercises the authority to impose the tax (either as a principal or through the delegated authority of the principal),
 - b) has final discretion to set and vary the rate of the tax
104. Where an amount is collected by one government for and on behalf of another government, and the latter government has the authority to impose the tax, and set and vary its rate, then the former is acting as an agent for the latter and the tax is reassigned. Any amount retained by the collecting government as a collection charge should be treated as a payment for a service. Any other amount retained by the collecting government, such as under a tax-sharing arrangement, should be treated as a current grant. If the collecting government was delegated the authority to set and vary the rate, then the amount collected should be treated as tax revenue of this government.
105. Where different governments jointly and equally set the rate of a tax and jointly and equally decide on the distribution of the proceeds, with no individual government having ultimate overriding authority, then the tax revenues are attributed to each government according to its respective share of the proceeds. If an arrangement allows one government unit to exercise ultimate overriding authority, then all of the tax revenue is attributed to that unit.
106. There may also be the circumstance where a tax is imposed under the constitutional or other authority of one government, but other governments individually set the tax rate in their jurisdictions. The proceeds of the tax generated in each respective government's jurisdiction are attributed as tax revenues of that government.

자료: OECD, Revenue Statistics 2021, p. 351~352.

<부표 2> IMF GFSM2001의 지방세 관련 규정(SNA 2008과 동일)

5.25. In general, a tax is attributed to the government unit that (a) exercises the authority to impose the tax (either as a principal or through the delegated authority of the principal), (b) has final discretion to set and vary the rate of the tax, and (c) has final discretion over the use of the funds.

5. 26. Where an amount is collected by one government for and on behalf of another government, and the latter government has the authority to impose the tax, set and vary its rate, and determine the use of the proceeds, then the former is acting as an agent for the latter and the tax is reassigned. Any amount retained by the collecting government as a collection charge should be treated as a payment for a service. Any other amount retained by the collecting government, such as under a tax-sharing arrangement, should be treated as a current grant. If the collecting government was delegated the authority to set and vary the rate as well as decide on the ultimate use of the proceeds, then the amount collected should be treated as tax revenue of this government.

5.27 Where different governments jointly and equally set the rate of a tax and jointly and equally decide on the distribution of the proceeds, with no individual government having ultimate overriding authority, then the tax revenues are attributed to each government according to its respective share of the proceeds. If an arrangement allows one government unit to exercise ultimate overriding authority, then all of the tax revenue is attributed to that unit.

5.28 There may also be the circumstance where a tax is imposed under the constitutional or other authority of one government, but other governments individually set the tax rate in their jurisdictions and individually decide on the use of the proceeds of the tax generated in their jurisdictions. The proceeds of the tax generated in each respective government's jurisdiction are attributed as tax revenues of that government.

자료: IMF, GFSM2001, p. 50.