

세무회계저널  
제12권 제3호 2011년 9월 pp.459~483  
한국세무학회

## 부가가치세법상 면세범위의 포괄적 위임입법의 문제점

오기수\*

<요 약>

현대의 고도화된 경제활동에 있어서 경제 사상(事象)은 천차만별하고 그 생성·변화가 매우 심하므로 이에 따른 조세 문제도 복잡화·전문화하여 고도의 기술성을 띠게 된다. 따라서 조세법의 제정에 있어서 조세법률주의를 아무리 고수한다고 하더라도 법률로 조세에 관한 모든 사항을 빠짐없이 망라하여 완벽하게 규정한다는 것은 불가능하다. 그러므로 조세법률주의는 불가피하게 필요악으로서 조세법의 위임입법을 인정하게 된다. 그렇다고 조세법 규정을 제정함에 있어서 위임입법이 포괄적 위임입법이어서는 안된다.

조세법 분야는 포괄 위임입법이 가장 많은 분야이다. 헌법은 제38조에서 납세의무를 규정하고, 제59조에서 ‘조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.’라고 규정함으로써 ‘과세대상이 되는 사항과 세율 등 기본적인 사항은 법률로 정해져야 한다’는 조세법률주의를 선언하고 있다. 따라서 조세법의 포괄적인 위임입법은 헌법에 위배되며, 헌법재판소는 조세법 중 포괄적 위임입법에 대하여 다수의 위헌결정을 하였다.

본 연구는 부가가치세법 제12조의 면세규정 중 의료보건용역, 교육용역, 금융·보험용역의 면세범위를 시행령에 포괄적으로 위임하고 있는 문제점과 그 개선방안에 대해서 연구하여 조세법률주의의 과세요건명확주의를 실현하는데 기여하고자 하였다. 그 결과 부가가치세법상 면세범위를 포괄적으로 위임입법하고 있는 ‘의료보건용역, 교육용역, 금융·보험용역’의 부가가치세법의 법률규정에 대해서 개선안을 제시하였다. 그 방안은 해당 용역 등에 대한 기본적인 개념과 면세범위를 법률에 규정함으로써 포괄적 위임입법의 위헌성을 배제하고 법적안정성과 예측가능성을 확보할 수 있도록 한 것이다. 또한 시행령에 규정될 내용이 어떠한 것이 될 것인지 예측 가능하게 하여 행정입법권에 의하여 국민의 재산권이 침해될 여지를 배제하는 것이다.

〈주제어〉 부가가치세, 면세, 포괄적 위임입법

\* 김포대학 세무회계정보과 부교수, okyes@kimpo.ac.kr, 010-5289-8143

## I. 서 론

### 1. 연구목적

부가가치세는 일반 소매단계에 있어서의 매상세와 같은 것으로 세부담은 사실상 다른 간접세의 경우와 마찬가지로 판매자로부터 구매자에게 전가되는 조세이다. 특히 소비형부가가치세는 일반매상세와 같이 소비지출에 대해 일정세율로 과세되어지므로 저소득층은 고소득층보다 불리하다. 따라서 수직적인 공평의 기준에서 본다면 부가가치세는 소비자에게 전가됨으로써 서민층이 부유층보다 더 많은 부담을 지게 되는 조세부담의 역진성이 있다는 것이 단점이다. 즉, 소득수준이 높을수록 한계소비성향은 낮을 것이며, 소득수준이 낮은 사람일수록 반대로 한계소비성향은 높고, 또한 화폐의 한계효용도 크기 때문이다.

이러한 부가가치세의 부정적인 요인을 완화시키기 위해서 부가가치세법에서는 생활필수품 등에 대해서 영세율이나 면세제도를 채택하여 부가가치세의 역진적 부담을 완화시키고 있다. 현행 부가가치세법 제11조에는 수출하는 재화, 국외에서 제공하는 용역, 선박 또는 항공기의 외국 항행용역의 공급에 대하여는 영세율을 적용하도록 하고 있으며, 동법 제12조에는 미가공식료품, 의료보건, 교육, 금융·보험 등의 재화 또는 용역의 공급 및 관련 재화의 수입에 대한 면세를 규정하고 있다.

문제는 부가가치세법 제12조의 면세규정 중 의료보건용역, 교육용역, 금융·보험용역 등의 일부항목이 면세대상의 범위를 시행령에 포괄적으로 위임하고 있다는 것이다. 조세법에서 포괄적인 위임입법은 조세법률주의에 위배된다고 볼 수 있기 때문이다. 헌법 제59조는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”고 규정하고 있으며, 헌법 제75조는 “대통령은 법률에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항과 법률을 집행하기 위하여 필요한 사항에 관하여 대통령령을 발할 수 있다.”라고 규정하고 있다. 따라서 헌법 제59조는 조세법률주의를 선언한 것이며, 헌법 제75조는 위임입법의 근거를 마련함과 동시에 위임은 법률에 구체적으로 범위를 정하도록 하여 그 한계를 제시하고 있는 것이다. 따라서 우리나라 헌법재판소는 “법률에 대통령령 등 하위법규에 규정될 내용 및 범위의 기본사항이 가능한 한 구체적이고 명확하게 규정되어 있어서 누구라도 당해 법률 그 자체로부터 대통령령 등에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있어야 함을 의미하고, 이러한 예측가능성의 유무는 당해 특정조항의 하나만을 가지고 판단할 것이 아니고 관련 법조항 전체를 유기적·체계적으로 종합 판단하여야 하며, 각 대상법률의 성질에 따라 구체적·개별적으로 결정하여야 한다.”고 하여 포괄적 위임입법에 대한 판단기준을 제시하고 있다.<sup>1)</sup>

본 연구는 부가가치세법 제12조의 면세규정 중 대표적으로 의료보건용역, 교육용역, 금융·보험용역의 면세범위를 시행령에 포괄적으로 위임하고 있는 문제점과 그 개선방안에 대해서 연구

1) 현재 1991.7.8. 91헌가4, 현재 1994.7.29. 93헌가12 등 참조.

하여 조세법률주의를 실현과 합리적인 조세법 체계의 개선에 기여하고자 한다.

## 2. 선행연구

조세법에 대한 포괄적 위임입법 측면의 선행연구는 다음과 같이 다수의 연구가 있다.

이명우(2007)는 “법률이 포괄적으로 위임입법을 하였다는 이유로 위헌으로 선언된 사례는 헌법재판소의 위헌사례 중 비례(과잉금지)의 원칙과 평등원칙(평등권) 위배사례를 제외하고 가장 많다. 이는 특별히 헌법재판소의 위임입법에 대한 위헌심사기준이 엄격해서 그런 것이라기보다는 우리나라에서 유독 국회가 행정부에게 실질적인 입법을 포괄적으로 위임하는 현상이 많기 때문이라고 이해된다. 그동안 헌법재판의 중요한 성과의 하나는 국회가 포괄적인 위임입법을 하는 경향을 수정케 하여 ‘입법권은 국회에 속한다.’는 헌법 제40조의 취지를 되살리고자 한 것이다.”라고 하면서 “위임입법을 한계지우는 헌법원칙은 무엇보다도 행정부에 의한 자의적인 입법 가능성을 배제하며, 국민의 대표자가 중요한 사항에 대하여 스스로 결정하도록 하기 위한 것이다.”라고 하였다.

장기용(2005)은 “다른 일반 행정법 분야와는 달리 국민의 기본권인 재산권을 침해하는 내용의 세법에 있어서는 헌법합치성이 한층 더 요구된다.”고 하면서 “헌법재판소의 판례에서는 위임입법을 폭넓게 이용하는 것은 자칫 행정편의주의에 빠지게 될 우려가 크며, 이를 막기 위해서 적절한 규제수단을 마련하는 것이 중요하다고 지적하고 있다. 또한 헌법재판소는 법률이 과세의 구체적 결정기준이나 한계를 직접 명시하지는 않았으나 할지라도 입법의 목적이나 위임의 배경, 관련 법조항 전체의 유기적·체계적 판단, 또는 사안의 전문성·기술성 등에 비추어서 대통령령으로 정하게 될 과세요건의 기준과 범위의 대강을 어느 정도 예측할 수 있는 경우에는 조세법률주의 및 포괄적 위임입법의 금지에 반하지 않는 것으로 인정하고 있다.”고 하였다.

박민(2010)은 “조세는 국가의 존립과 안전 및 효율적인 경제활동 및 사회보장 등을 통해 궁극적으로 주권자인 국민의 삶을 보호하는데 있다. 하지만 과세관청이 과세권을 남용하게 되면 오히려 국민의 기본권을 심각하게 침해하는 결과를 초래할 수 있다. 따라서 헌법재판소 판례에서 지적한 바와 같이 국민의 납세의무의 성립 및 범위와 직접적인 관계를 가지고 있는 중요한 사항은 이를 하위법규에 백지위임하지 아니하고 그 대강이라도 법률 자체에서 직접 규정하여야 한다는 것은 중요하다”고 하였다.

김웅희(2010)는 조세행정입법의 문제를 지적하면서 “조세법상의 위임입법 남용에 관한 문제는 그 동안 입법 관례적으로 인정되고 대법원에 의하여서도 별다른 통제를 받지 않았으나 헌법재판소의 적극적인 활동에 의하여 헌법적 통제가 제대로 실현되어 가고 있는 분야의 하나이다. 법원은 이러한 위임입법의 허용성에 대하여 오랫동안 너그러운 태도를 취하여 유효성을 인정하여 왔기 때문에 이후 출범한 헌법재판소의 판단과 상이한 경우가 많았다. 따라서 조세입법에 있

어서도 입법기관이 국회가 위임하여 준 입법사항이 행정입법단계에서 왜곡되거나 변질되지 않도록 행정입법을 통제하는 방안이 강구될 필요가 있다”고 주장하였다.

하지만 이상의 연구는 조세법의 일반적인 포괄위임과 위헌성 등에 대해서 연구한 것이고, 조세실정법의 구체적인 조항의 포괄적 위임입법에 대한 선행연구는 없으며, 특히 부가가치세법 제12조 면세항목의 포괄적 위임입법에 대해서도 없었다.

본 연구는 이러한 선행연구와 헌법재판소의 판례를 참고하여 부가가치세법 제12조에서 면세범위를 포괄위임하고 있는 대표적인 의료보건용역, 교육용역, 금융·보험용역에 대해서 위헌성과 그 개선방안을 연구하고 자한다.

## II. 포괄적 위임입법의 위헌성에 대한 고찰

### 1. 위임입법의 개념과 필요성

일반적 의미의 위임입법은 국민의 대표기관인 국회의 입법권을 전제로 하여 국회가 그 입법권을 법률적 위임의 형태로 국회 이외의 국가기관에 위임하는 것을 말하며, 그 중에서도 주로 행정부에 대한 입법권의 위임과 이에 따른 행정부의 입법 즉 행정입법을 의미하는 것으로 이해되고 있다. 우리나라 헌법은 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 따라 납세의 의무를 진다(헌법 38).”와 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.(헌법 59)”고 규정하고 있는바 이는 바로 조세법률주의를 선언하고 있는 것이다. 조세법률주의는 법률의 근거없이 국가는 조세를 부과·징수할 수 없고, 국민은 조세의 납부를 요구받지 않는다는 원칙을 의미한다. 이는 보통 “대표 없는 과세는 없다”(No taxation without representation)라는 말로 표현되어 오고 있다.

따라서 위임입법이라 함은 헌법에 근거하고 또한 법률의 위임에 따라 발하는 명령이다. ‘법률의 위임’이라 함은 일정한 과세사항에 관하여 법률이 스스로 규정하지 아니하고 명령으로서 규정하도록 수권하는 것을 말한다. 위임명령은 법률의 구체적 수권에 의하여 발하여지며, 그 성질에 있어 법률의 내용을 보충하는 보충명령의 성질을 갖는다. 따라서 위임명령은 법률이 위임한 범위 안에서 규정할 수 있는 것이다. 위임명령은 법률에 의한 위임이 있어야 하는 것이므로 위임한 법률에 종속한다. 위임명령의 발효시기·내용·효력상실 등은 모법의 위임을 전제로 하므로 위임명령은 법률(모법)에 위반하는 것은 규정할 수 없으며, 모법이 개정되거나 폐지된 때는 위임명령도 개정되거나 폐지된다.

현대의 고도화된 경제활동에 있어서 경제 사상(事象)은 천차만별하고 그 생성·변화가 매우 심하므로 이에 따른 조세 문제도 복잡화·전문화하여 고도의 기술성을 띠게 된다. 따라서 조세법의 제정에 있어서 조세법률주의를 아무리 고수한다고 하더라도 법률로 조세에 관한 모든 사

항을 빠짐없이 망라하여 완벽하게 규정한다는 것은 불가능하다. 그러므로 조세법률주의는 불가피하게 필요악으로서 조세법의 위임입법을 인정하게 된다. 그렇다고 조세법 규정을 제정함에 있어서 위임입법이 백지수권적 이어서는 안된다.(최명근, 1998, p. 76-89)

이에 위임입법의 필요성은 통상 다음과 같은 이유로 이해된다.

첫째, 오늘날의 복지국가·사회적 법치국가에서는 필연적으로 국가기능의 확대와 더불어 입법대상의 확대로 인하여 위임입법이 필요로 한다.

둘째, 국회의 전문성 결여로 인하여 입법사항에 대한 전문적·세부적 사항까지 잘 알지 못하므로 그런 기술적이고 세부적인 사항에 정통한 행정부로 하여금 이를 정하도록 할 필요가 있다.

셋째, 경제의 흐름이 빠르고 새로운 경제현상이 분초를 다투는 현실에서는 적절하고 신속한 대응입법이 필요한데, 입법 절차가 복잡하고 상당한 시간이 소요되는 국회입법보다는 비교적 간단하여 신속히 대응할 수 있는 시의적절한 위임입법이 필요하다.

이에 헌법재판소서도 이러한 측면에서 행법입법의 허용을 다음과 같이 판시하고 있다.

“사회현상의 복잡다기화와 국회의 전문적·기술적 능력의 한계 및 시간적 적응능력의 한계로 인하여 조세부과에 관련된 모든 법규를 예외 없이 형식적 의미의 법률에 의하여 규정한다는 것은 사실상 불가능할 뿐만 아니라 실제에 적합하지도 아니하기 때문에, 경제현실의 변화나 전문적인 기술의 발달에 즉시 대응하여야 할 필요 등 부득이한 사정이 있는 경우에는 법률로 규정하여야 할 사항에 관하여 국회 제정의 형식적인 법률보다 더 탄력성이 있는 행정입법에 위임함이 허용된다고 할 것이다.”<sup>2)</sup>

따라서 조세법률주의를 견지하면서도 경제현실에 부합한 공정한 과세를 실현하고 탈법적인 조세회피행위에 대처하기 위해서 경제현실의 변화나 전문적 기술의 발달 등에 즉시 대응하여야 하는 세부적인 사항에 관하여는 국회 제정의 형식적 법률보다 더 탄력성이 있는 행정입법에 위임할 필요가 있다고 할 것이다. 이는 조세법률주의를 철저하게 시행한다면 급변하는 경제현상에 대처하여 정확하게 과세대상을 포착하고 적정하게 과세표준을 산출하기 어려워 공평과세의 목적을 달성하기 곤란할 수 있기 때문이다.

하지만 국민의 재산권을 보호하고 법적 안정성과 예측가능성을 보장하기 위한 조세법률주의는 세법의 근본원칙으로서 어떠한 경우에도 그 이념이 훼손되어서는 아니 될 것이다.

## 2. 위임입법의 한계

조세법은 경제현상을 과세대상으로 하는 법이기 때문에 조세법률주의 원칙에도 불구하고 다른 법보다 위임입법의 필요성이 강하게 작용하며, 위임입법의 양이 많을 수밖에 없다. 그러나 이러한 위임입법이 아무리 필요하다고 할지라도 이것은 헌법상의 국회입법의 원칙과 법률에 의한

2) 헌재 1996. 6. 26. 93헌바2, 판례집 8-1, 525, 532

기본권제한의 원칙에 어긋나는 것이므로, 위임입법에 의한 기본권의 규율은 헌법에 명문의 근거 규정이 있어야 하는 것이고, 또한 법률의 구체적인 위임이 있는 경우에만 허용되어야 한다. 그리 하여 오늘날 법치국가에서 중요시되는 것은 위임입법의 금지가 아니라 그 한계이다.

특히 오늘날의 복잡한 정보산업사회에서 의회는 18~19세기의 초기 대의민주주의에서 요구되던 법률제정수요보다 비약적으로 많은 입법적 수요를 스스로 감당하기 어려워졌다. 또한 지식과 정보가 전문화, 복잡화 되면서 의회가 각 법률에 요구되는 전문성과 융통성을 충족하기 어렵게 되었다. 이러한 입법의 수요증대, 입법에 있어서 전문성과 융통성의 요구는 의회로 하여금 불가피하게 행정부에게 실질적 내용의 입법을 위임하는 것을 허용할 수밖에 없게 만들었다. 그런데 이러한 현상이 깊어질수록 입헌민주주의의 기초인 의회주의, 권력분립주의, 법률유보원칙은 근본적인 위협에 처하게 된다. 의회가 단지 ‘골격입법’(skeleton legislation)만을 행하고 실질적인 법규의 내용을 국민의 대표기관이 아닌 행정부가 정하게 한다면 의회를 중심으로 한 국가의 법질서는 심각하게 훼손될 수 있기 때문이다.

현대 입헌주의헌법이 입법을 국민의 대표기관들이 협동하여 공개된 의회에서 합리적 토론과 타협을 거쳐 다수결로 정하게 하는 ‘심의 민주주의’(deliberative democracy)를 채택한 것은, 첫째, 국민의 자유와 권리를 제한하는 법규의 제정을 의회에 맡김으로써 자유와 권리의 부당한 침해 예방하고, 둘째, 당파적인 개인적 이해관계가 아니라 공공의 이익(公共善)이 입법에 드러나게 하기 위한 것이다. 첫째 이유는 국민주권주의에 따른 국민들의 대표자를 통한 자기통제를 뜻하는 것이고, 둘째 이유는 무엇보다도 사인(私人)이나 각종 이해집단에 의한 특수이익의 우월을 예방하고 불편부당성(impartiality)을 확보하기 위한 것이다. 특히 둘째 이유는 오늘날 주목된다. 상대적으로 다수로 구성된 국민대표들이 특정 이해집단의 부당한 로비에 휩쓸릴 가능성은 국민의 대표기관이 아닌 행정부 내부의 소수의 정책입안자가 그러한 로비에 휩쓸릴 가능성보다 훨씬 적을 것이다. 그런데 실질적 입법이 행정부에 의해 이루어진다면 입법 내용이 공공선을 지향하는 것이 아니라 특정 세력의 이해관계를 옹호하는 것이 될 가능성이 더 커지는 것이다.<sup>3)</sup> 그러므로 오늘날 위임입법의 불가피성을 인정하면서도 이를 어떻게 한계지을 것인가가 매우 중요한 헌법문제로 등장한다.(이명웅 2007, 65-66)

헌법재판소는 포괄위임입법 금지원칙에 대해 다음과 같이 판시하고 있다. “법률의 위임은 반

3) 현재 2004.3.25, 2001헌마882, 판례집 16-1, 441, 454 참조 : 헌법재판소는 “국회의 입법절차는 국민의 대표로 구성된 다원적 인적 구성의 합의체에서 공개적 토론을 통하여 국민의 다양한 견해와 이익을 인식하고 교량하여 공동체의 중요한 의사결정을 하는 과정이며, 일반국민과 야당의 비판을 허용하고 그들의 참여가능성을 개방하고 있다는 점에서 전문 관료들만에 의하여 이루어지는 행정입법절차와는 달리 공익의 발견과 상충하는 이익간의 정당한 조정에 보다 적합한 민주적 과정이기 때문이다. 그리고 이러한 견지에서, 규율대상이 기본권적 중요성을 가질수록 그리고 그에 관한 공개적 토론의 필요성 내지 상충하는 이익간 조정의 필요성이 클수록, 그것이 국회의 법률에 의해 직접 규율될 필요성 및 그 규율밀도의 요구정도는 그만큼 더 증대되는 것으로 보아야 한다.”고 판시한바 있다.

드시 구체적이고 개별적으로 한정된 사항에 대하여 행해져야 한다. 그렇지 아니하고 일반적이고 포괄적인 위임을 한다면 이는 사실상 입법권을 백지위임하는 것이나 다름없어 의회입법의 원칙이나 법치주의를 부인하는 것이 되고 행정권의 부당한 자의와 기본권 행사에 대한 무제한적 침해 초래할 위험이 있기 때문이다. 헌법 제75조는 위임입법의 근거 조문임과 동시에 그 범위와 한계를 제시하고 있는데 ‘법률에서 구체적인 범위를 정하여 위임받은 사항’이란 법률에 이미 대통령령으로 규정될 내용 및 범위의 기본사항이 구체적으로 규정되어 있어서 누구라도 당해 법률로부터 대통령령에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있어야 함을 의미한다. 또한 위임의 구체성·명확성내지 예측가능성의 유무는 당해 특정조항 하나만을 가지고 판단할 것이 아니라 관련 법조항 전체를 유기적·체계적으로 종합하여 판단하여야 하고 위임된 사항의 성질에 따라 구체적·개별적으로 검토하여야 할 것이다.”<sup>4)</sup>

### 3. 조세법에서 포괄적 위임입법의 위헌결정 사례

조세법 분야는 포괄 위임입법이 가장 많은 분야로 이에 따른 위헌결정도 많다. 헌법은 제38조에서 납세의무를 규정하고, 제59조에서 ‘조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.’라고 규정하므로, 과세대상이 되는 사항과 세율에 관해서 기본적인 사항은 법률로 정해져야 한다. 특히 조세감면 규정의 경우에는 법률의 구체적인 근거 없이 대통령령에서 감면대상, 감면비율 등 국민의 납세의무에 직접 영향을 미치는 감면요건 등을 규정하였는가 여부가 중요한 판단기준이다.<sup>5)</sup> 만일 포괄적인위임입법이 이루어진다면 헌법 제59조와 중첩적으로 제75조가 적용되게 된다. 헌법재판소는 다음 사례들에 대하여 위헌결정을 하였다.(이명웅 2007, 74-76)

- ① 양도소득세의 기준시가 결정을 전적으로 위임한 경우 역시 마찬가지이다. 구 소득세법 제60조(1978.12.5. 법률 제3038호로 개정된 후 1994.12.22. 법률 제4803호로 개정되기 전의 것)는 기준시가의 내용 자체에 관한 기준이나 한계는 물론 그 내용 결정을 위한 절차조차도 규정함이 없이 ‘기준시가의 내용 및 그 결정절차’를 대통령령이 정하는 바에 의하도록 하였다. 이는 어떤 사정을 고려하여, 어떤 내용으로, 어떤 절차를 거쳐 양도소득세 납세의무의 중요한 사항 내지 본질적 내용인 기준시가를 결정할 것인가에 관하여 과세권자에게 지나치게 광범한 재량의 여지를 부여함으로써, 국민으로 하여금 소득세법만 가지고서는 양도소득세 납세의무의 존부 및 범위에 관하여 개략적으로나마 이를 예측하는 것조차 불가능하게 하고, 나아가 대통령을 포함한 행정권의 자의적인 행정입법권 및 과세처분권 행사에 의하여 국민의 재산권이 침해될 여지를 남김으로써 국민의 경제생활에서의 법적 안정성을 현저히 해친 것으로서 조세법률주의 및 위임입법의 한계를 규정한 헌법의 취지에

4) 헌재 2007. 1. 17, 2005헌바75.

5) 헌재 1997. 2. 20. 95헌바27, 판례집 9-1, 156, 164.

반한다.<sup>6)</sup>

- ② 토지초과이득세법(제11조 제2항)이 지가를 산정하는 기준과 방법을 직접 규정하지 아니하고 이를 전적으로 대통령령에 위임한 것은 헌법 제38조 및 제59조가 천명하고 있는 조세법률주의 혹은 위임입법의 범위를 구체적으로 정할 것을 지시하고 있는 헌법 제75조에 반한다.<sup>7)</sup>
- ③ 법인세법 제32조 제5항이 과세표준 결정에서 ‘익금에 산입할 금액’을 대통령령에 위임하였는데, 동 규정은 수권사항의 주제(主題)에 관하여 그것이 익금에 산입한 금액의 처분이라는 점만을 제시하고 있을 뿐이고, 그 위임에 의하여 대통령령의 제정자가 따라야 할 기준인 소득의 성격과 내용 및 그 귀속자에 관하여 아무런 규정을 두고 있지 아니하였다. 익금에 산입한 금액이라는 것이 기업회계와 세무회계의 차이로 인한 세무조정액을 의미하는 것으로 구체적으로는 여러 가지의 원인에 의하여 발생할 수 있는 금액일 뿐 아니라 그 금액의 실제적 귀속자도 다양할 것인 점에 비추어 보면, 위 법인세법의 규정에 위와 같이 그 주제가 한정된 것만으로는 하위법규에 규정될 내용이 어떠한 것이 될 것인지를 예측하기가 곤란하다.<sup>8)</sup>
- ④ 구 상속세법 제34조의4는 ‘대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자로부터 현저히 저렴한 대가로서 대통령령이 정하는 이익’을 받은 자에 대하여 그 이익에 상당하는 금액을 증여 받은 것으로 의제하였다. 여기서 ‘이익’을 받는다는 개념은 매우 넓은 개념인데 동 조항은 이에 관하여 아무런 구체적 기준도 제시하지 않고 있으므로, 동 조항이 과세대상으로 삼고 있는 이익이란 과연 어떠한 이익을 어떻게 받은 경우가 해당되는 것인지 동 조항만으로는 예측할 수 없어 이는 조세법률주의에 위반되며 위임입법의 한계를 일탈한 것이다.<sup>9)</sup>
- ⑤ 구 상속세법 제9조 제4항 제4호는 상속재산 중 사실상 임대차계약이 체결되거나 임차권이 등기된 재산의 평가방법에 관하여, ‘대통령령이 정하는 바에 따라 평가한 가액과 상속 개시 당시의 시가 중 큰 금액으로 평가한다.’고 규정하였다. 이는 국민의 기본의무인 납세의무의 중요한 사항 내지 본질적 내용에 관하여 대강의 평가기준도 제시하지 아니하고 이를 하위법규인 대통령령에 포괄적으로 위임한 것이므로 조세법률주의와 위임입법의 한계에 관한 헌법 제59조, 제75조에 위배된다.<sup>10)</sup>
- ⑥ 국세기본법(제39조 제1항 제2호 ‘라’목은 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주인 임원의 범위를 구체적인 기준도 없이 모두 대통령령에 포괄적 위임하였는데, ‘대통령령이 정하는

6) 헌재 1995.11.30. 91헌바1등, 판례집 7-2, 562, 593-594.

7) 헌재 1994.7.29. 92헌바49등, 판례집 6-2, 64, 102.

8) 헌재 1995.11.30. 93헌바32, 판례집 7-2, 598, 608

9) 헌재 1998.4.30. 95헌바55, 판례집 10-1, 356, 367-369.

10) 헌재 1998.4.30. 96헌바78, 판례집 10-1, 394 ; 2001.9.27. 2001헌가5, 판례집 13-2, 298, 303-304.

임원'인 과점주주가 법인의 경영을 사실상 지배하는지, 발행주식 총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는지 여부를 가리지 아니한 채, 과세관청이 자의로 제2차 납세의무자인 과점주주를 지정하여 보충적인 납세의무를 지울 여지가 있으므로, 이는 실질적 조세법률주의와 포괄위임입법금지의 원칙에 위반된다.<sup>11)</sup>

⑦ 개발이익의환수에관한법률 제10조(지가의 산정) 제3항 단서는 대통령령이 정하는 경우에만 실제 매입가액을 기준으로, 부과개시시점의 부과대상토지의 가액을 산정하게 하였다. 이 조항만으로는 어떠한 경우에 실제 매입가액에 의하여 개시시점의 지가를 산정할 수 있을지 예측할 수 없다. 이는 실제 매입가액에 의하여 개시시점 지가를 산정할 수 있는 경우를 행정청의 자의에 의하여 한정적·열거적으로 정할 수 있도록 규정한 것으로서, 국민의 재산권을 제약하는 개발부담금 납부의무의 존부와 범위를 결정하는 요소가 되는 개시시점 지가의 산정방법을 구체적인 기준이나 원칙을 정함이 없이 포괄적으로 대통령령에 위임한 것이므로 헌법 제75조가 규정하는 위임입법의 한계를 일탈한 것이다.<sup>12)</sup>

⑧ 구 지방세법이 중과세의 대상으로 삼는 '고급주택', '고급오락장'이 무엇인지 하는 것은 취득세 중과세요건의 핵심적 내용을 이루는 본질적이고도 중요한 사항임에도 불구하고 동법은 그 기준과 범위를 구체적으로 확정하지도 않고 또 그 최저기준을 설정하지도 않은 채 단순히 '대통령령으로 정하는 고급주택' 또는 '대통령령으로 정하는 고급오락장'이라고 하여, 불명확하고 포괄적으로 규정하였다. 이는 실질적으로 중과세 여부를 온전히 행정부의 재량과 자의에 맡긴 것이나 다름없을 뿐만 아니라, 입법목적, 지방세법의 체계나 다른 규정, 관련법규를 살펴보더라도 고급주택과 고급오락장의 기준과 범위를 예측해 내기 어려우므로 이 조항들은 헌법상의 조세법률주의, 포괄위임입법금지원칙에 각 위배된다.<sup>13)</sup>

⑨ 지방세법(제111조 제2항 제2호)이 토지 외의 과세대상에 대한 시가표준액을 대통령령으로 정하도록 위임한 것은 과도한 위임입법으로 헌법에 합치되지 아니한다. 토지 외의 과세대상에 대한 시가표준액을 대통령령으로 정하도록 위임한 동 조항은 시가표준액의 내용 자체에 관한 기준이나 한계는 물론 내용 결정을 위한 절차조차도 규정함이 없이 시가표준액의 내용 및 그 결정절차를 전적으로 대통령령이 정하는 바에 의하도록 하였다. 이는 어떤 사정을 고려하여, 어떤 내용으로, 어떤 절차를 거쳐 취득세 납세의무의 중요한 사항 내지 본질적 내용인 시가표준액을 결정할 것인가에 관하여 과세권자에게 지나치게 광범한 재량의 여지를 부여함으로써, 국민으로 하여금 지방세법만 가지고서는 취득세 납세의무의 존부 및 범위에 관하여 개략적으로나마 이를 예측하는 것조차 불가능하게 하고, 나아가 대통

11) 헌재 1998.5.28. 97헌가13, 판례집 10-1, 570, 581.

12) 헌재 1998.6.25. 95헌바35등, 판례집 10-1, 771, 797-798.

13) 헌재 1998.7.16. 96헌바52등, 판례집 10-2, 172, 197-201 ; 1999.1.28. 98헌가17, 판례집 11-1, 11, 15-18.

령을 포함한 행정권의 자의적인 행정입법권 및 과세처분권 행사에 의하여 국민의 재산권이 침해될 여지를 남김으로써 국민의 경제생활에서의 법적 안정성을 현저히 해친 입법으로서 조세법률주의 및 위임입법의 한계를 규정한 헌법의 취지에 반한다.<sup>14)</sup>

- ⑩ 구 법인세법 제59조의2(과세표준)는 특별부과세의 과세표준을 ‘대통령령이 정하는 토지, 건물, 부동산에 관한 권리’의 양도로 인한 양도차익으로 하였다. 이는 토지 등 중에서 구체적으로 어느 토지 등이 과세대상인지를 스스로 정하지 아니하였을 뿐 아니라, 과세대상의 기준을 전혀 규정하지 아니한 채 과세대상이 되는 토지 등의 범위를 대통령령이 정하도록 위임한 것이고, 규정내용과 법인세법의 입법목적·체제나 소득세법 및 조세감면규제법 등 관련법조항을 유기적·체계적으로 종합 판단하여 보아도 시행령에 규정될 과세대상의 범위가 대강 어떤 것이 될 지를 예측할 수도 없다. 나아가 행정부의 자의적인 행정입법권의 행사에 의하여 국민의 재산권이 침해될 여지를 남김으로써 포괄적 위임입법을 금지하는 헌법 제75조에 위반되고 조세법률주의를 규정한 헌법 제59조에 위반된다.<sup>15)</sup>

이러한 헌법재판소의 위헌결정 사례를 분석하면 “법률의 규정만으로 하위법규에 규정될 내용이 어떠한 것이 될 것인지 예측하기가 곤란하고, 대통령을 포함한 행정권의 자의적인 행정입법권 및 과세처분권 행사에 의하여 국민의 재산권이 침해될 여지가 있어, 국민의 경제생활에서의 법적 안정성을 현저히 해치는 것”에 해당하는 경우에는 조세법률주의 및 위임입법의 한계를 규정한 헌법의 취지에 반하여 위헌이라고 결론지을 수 있다.

따라서 현행 부가가치세법 제12조(면세) 제1항에 “다음 각 호의 재화 또는 용역의 공급에 대하여는 부가가치세를 면제한다.”라고 규정하고, 동항 제5호에는 “의료보건 용역(수술사의 용역을 포함한다)으로서 대통령령으로 정하는 것과 혈액”, 동항 제6호에 “교육 용역으로서 대통령령으로 정하는 것”, 동항 제11호에 “금융·보험 용역으로서 대통령령으로 정하는 것”이라 규정만으로는 시행령의 내용을 예측할 수 없기 때문에 관련 ‘시행령의 면세대상 범위 규정’은 위임입법의 한계를 넘는 자의적인 행정입법권의 행사로 볼 수 있어 위헌 가능성이 있다고 본다.

특히 근래의 소득세법상 포괄위임입법에 대한 헌법재판소의 다음 판례를 살펴보면 부가가치세법 제12조(면세)의 제5호, 제6호 및 제11호의 규정은 위헌 가능성이 크다고 본다.

“이 사건 법률조항<sup>16)</sup>에서 말하는 ‘자산’의 개념에 대하여는 법상 아무런 규정이 없으므로 자

14) 헌재 1999.12.23. 99헌가2, 판례집 11-2, 686, 700-701.

15) 헌재 2000.1.27. 96헌바95, 등 판례집 12-1, 16, 37-39.

16) 구 소득세법(1994. 12. 22. 법률 제4803호로 전문개정되기 전의 것) 제23조(양도소득)

① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

1.~4. 생략

5. 제1호 내지 제4호외에 대통령령이 정하는 자산(이하 “기타 자산”이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득

②~⑥ 생략

산에 포함될 수 있는 경제적 가치를 지닌 유형·무형의 것들의 범위가 과연 어느 범위까지 확장될 것인가는 아무도 짐작할 수 없고, 특히 자산의 종류는 법률에서 한정하되 다만 그 중 어떠한 범위의 것을 양도소득세의 과세대상으로 할 것인가의 문제를 하위법규에 위임한 것이 아니라, 위 법률조항과 같이 아예 수많은 종류의 자산 중에서 어떤 종류의 것을 양도소득세의 과세대상으로 삼을 것인가의 문제를 위임대상으로 삼은 경우에는 대통령령에 규정될 내용을 짐작하는 것이 더욱 어려워진다. 또한, 위 구 소득세법이 양도소득세의 과세대상으로 규정한 다른 자산의 종류를 살펴본다 하여도 위 법률조항의 위임에 따라 규정될 자산의 종류나 범위를 짐작할 수 있는 어떠한 기준을 추출해 낼 수가 없으며, 양도소득세의 과세대상이 되는 자산을 결정하는 기준이 사회·경제적 정책의 변화 등의 여러 변수에 따라 변할 수밖에 없다 할지라도, 그 변화의 정도가 법률이 아닌 행정입법으로써 즉시 대응하지 않으면 안 될 정도로 강하다고 인정하기는 어렵다. 결국, 이 사건 법률조항은 국민들로 하여금 양도소득세의 과세대상 범위를 전혀 예측할 수 없게 만들고, 행정부의 자의적인 행정입법의 여지를 남김으로써 조세법률주의를 규정한 헌법 제59조와 포괄적인 위임입법을 금지한 헌법 제75조에 위반된다.”<sup>17)</sup>

### Ⅲ. 부가가치세법상 면세범위의 포괄적 위임입법

#### 1. 면세범위를 포괄적 위임하고 있는 대표적인 항목

##### 가. 의료보건용역

부가가치세법 제12조 제1항 제5호에서는 “의료보건 용역(수의사의 용역을 포함한다)으로서 대통령령으로 정하는 것과 혈액”라고 포괄적으로 위임하여 규정하고 있다. 따라서 의료보건 용역의 면세범위에 대해서는 같은 법 시행령 제29조에서는 “다음 각 호에 규정하는 것”으로 의료보건용역을 「의료법」 등 12가지 법률에 규정하는 자가 공급하는 용역으로 규정하고 있다. 여기에는 「의료법」 또는 「수의사법」에 따라 의료기관 또는 동물병원을 개설한 자가 제공하는 것을 포함한다.

부가가치세법 시행령은 “「의료법」에 규정하는 의사·치과의사·한의사·조산사 또는 간호사가 제공하는 용역”이라 규정하여 “해당 법령에 의한 면허자 또는 사업자가 법이 정한 의료보건 용역을 제공한 경우에는 면세”하는 것을 원칙으로 하고 있다. 즉, 현행 부가가치세법 시행령 제29조는 장의용역을 제외하고는 규정된 12가지 법령에 따라 면허 또는 허가를 받은 자가 제공하고, 관련 법령에 열거된 의료보건용역만 부가가치세의 면세대상으로 규정하고 있다. 이는 ‘의료보건용역’의 면세개념에 대한 해석상의 분쟁을 차단하고자 한 것이다. 문제는 ‘의료보건용역’의

17) 헌재 2003.4.24, 2002헌가6, 판례집 제15권 제1집, 340

개념에 대해서 법률에 명확한 정의를 하지 않고 대통령인 시행령에 의료보건용역의 면세와 과세에 대한 모든 것을 위임하고 있다는 것이다. 시행령에서도 의료보건용역의 개념과 범위에 대해서는 규정하지 않고 「의료법」 등 다른 법에 자격을 받은 의사 등이 제공하는 용역을 면세하도록 열거하고 있다.

정부는 2010년 12월 같은 법 시행령 제29조를 개정하여 국민건강보험 급여대상에서 제외되는 의사의 일부 ‘미용목적 성형수술’이나 수의사의 ‘애완동물에 대한 의료용역’을 과세로 전환하였다. 이와 같이 개정하는 이유로 “의료용역은 인간의 질병치료에 한정하여 부가가치세를 면제하는 국제적 과세기준에 접근”이라고 하였다. 문제는 “미용목적 성형수술이나 수의사의 애완동물에 대한 의료용역”을 과세하는 것 자체가 타당성이 없다고는 할 수 없지만 그동안 의료보건용역의 면세범위를 ‘사업자 중심’으로 판정할 것을 개정법에 의하여 일부 ‘소비자 중심’으로 판정하는 것은 논란의 여지가 있다고 본다.

#### 나. 교육용역

부가가치세법에서 교육용역을 면세하는 이유는 “교육은 한 인간이 다른 인간에게 작용하여 인간이 지닌 소질(素質)과 가능성(可能性)을 가능한 한 전체적으로 발달시켜 자기의 전 능력을 완전히 발휘케 하여, 보다 더 완전한 인간으로 인간으로서의 존재 의의나 가치 있는 존재로서 일생을 보내게 하는 역할”을 담당하기 때문이다. 교육용역을 면세하는 것은 소비자인 개인에게는 복리후생적인 측면이 있지만 그 교육의 결과는 사회와 국가에 많은 영향을 미치기 때문에 공익성이 강한 것이다.

부가가치세법 제12조 제1항 제6호에는 “교육용역으로서 대통령령으로 정하는 것은 부가가치세를 면제한다.”고 포괄적으로 위임하여 규정하고 있으며, 같은 법 시행령 제30조에는 “교육용역은 주무관청의 허가 또는 인가를 받거나 주무관청에 등록 또는 신고된 학교·학원·강습소·훈련원·교습소 또는 그 밖의 비영리단체나 「청소년활동진흥법」 제10조 제1호에 따른 청소년수련시설에서 학생·수강생·훈련생·교습생 또는 청강생에게 지식·기술 등을 가르치는 것으로 한다. 다만, 다음 각 호의 학원에서 가르치는 것은 제외한다.”고 규정하고 있다.

① 「체육시설의 설치·이용에 관한 법률」 제10조 제1항 제2호의 무도학원

② 「도로교통법」 제2조 제30호의 자동차운전학원

따라서 부가가치세법에서 면세대상이 되는 교육용역의 전제 조건은 “주무관청에 허가 또는 인가되었거나 등록 또는 신고된 자와 비영리단체, 청소년수련시설”이 제공한 경우에만 해당하며, 이들이 공급하는 지식 또는 기술의 유형은 불문하며 교육대상도 불문한다고 볼 수 있다. 다만, 2010년 12월 같은 법 시행령 제30조를 개정하여 ‘무도학원에서 제공하는 용역과 자동차운전학원에서 제공하는 용역’을 과세로 전환하였는데, 그 이유는 “영리교육은 과세하고 비영리교육은 면세한다는 과세기준의 국제화와 과세품목간의 형평성을 도모”하기 위한 것이었다.

#### 다. 금융·보험용역

부가가치세법 제12조 제1항 제11호에서는 “금융·보험용역으로서 대통령령으로 정하는 것”라고 포괄적으로 위임하여 규정하고 있다. 따라서 금융·보험용역의 면세범위에 대해서는 같은 법 시행령 제33조 제1항에서는 “법 제12조 제1항 제11호에 규정하는 금융·보험용역은 다음 각 호에 규정하는 사업에 해당하는 역무로 한다.”고 규정하면서 금융·보험용역을 「은행법」에 의한 은행업자가 제공하는 역무 등을 열거하고 있다.

그리고 부가가치세법시행령 제33조 제2항에서는 “제1항 각 호의 사업 외의 사업을 하는 자가 주된 사업에 부수하여 같은 항의 금융·보험용역과 동일 또는 유사한 용역을 제공하는 경우에도 법 제12조 제1항 제11호의 금융·보험용역에 포함되는 것으로 본다.”고 규정함으로써 해당 금융업을 주된 사업으로 하지 않는 자가 제공한 금융용역에 대해서도 면세하도록 하고 있다. 여기에서 “제1항 각호의 사업 이외의 사업을 하는 자”는 제1항에 열거되지 아니한 금융·보험업자로 해석하여야 할 것으로서 금융·보험업과 업종이 전혀 다른 업을 주업으로 영위하고 있는 사업자에까지 이를 확대하여 적용하기는 어려운 것으로 보인다.<sup>18)</sup>

한편 금융업자가 제공한 용역이라고 하더라도 다른 사업자간의 “조세중립성”의 원칙을 지키기 위하여 부가가치세법시행령 제33조 제4항에 다음에 해당하는 용역은 금융·보험용역으로 보지 아니한다고 규정하고 있다. 이는 금융용역에 대해서는 원칙적으로 부가가치세를 면세하되 조세중립성이 심각하게 훼손될 우려가 있는 일부 특정한 대행용역 및 수수료거래 등에 대해서는 과세를 하고 있는 것이다.

- ① 복권·입장권·상품권·지급형주화 또는 금지금에 관한 대행용역. 다만, 수익증권 등 금융업자의 금융상품 판매대행용역, 유가증권의 명의개서대행용역, 수납·지급대행용역 및 국가·지방자치단체의 금고대행용역은 제외한다.
- ② 기업합병 또는 기업매수의 중개·주선·대리, 신용정보서비스 및 은행업에 관련된 전산시스템과 소프트웨어의 판매·대여용역
- ③ 부동산의 임대용역
- ④ 위 ‘①’과 ‘②’와 유사한 용역 및 소득세법과 법인세법상 감가상각자산의 대여용역(여신전문금융업법에 따른 시설대여업자가 제공하는 시설대여용역을 제외하되, 동 시설대여업자가 자동차관리법에 따른 자동차를 대여하고 정비용역을 함께 제공하는 경우를 포함한다)

하지만 이러한 일부 금융·보험용역의 과세로는 새로운 금융관련 상품과 금융개념들이 지속적으로 생성되고 있는 경제환경에서 발생하는 부가가치세의 과세문제를 해결할 수 없다고 본다. 부가가치세법시행령 제33조 제1항의 역무를 업무형태로 분류하면 은행업, 신탁업, 투자업, 투자매매업, 투자중개업, 전당포업, 환전업, 보증업, 채권추심용역, 자산유동화사업, 자산관리사

18) 국심 2005서2898, 2006.6.30

업, 위탁자산 관리·운영용역 등으로 구분하고 있으며, 은행업과 전당포업 등을 제외한 대부분의 업종이 부가가치세 면세의 이론적 근거인 이자와는 상관성이 약한 역무의 제공이라 할 수 있기 때문이다.

문제는 ‘금융·보험용역’이란 개념이 부가가치세법이나 시행령에 개별적이고 구체적이지 못하여 납세자들이 금융용역의 개념을 명확하게 이해할 수 없다는 것이다. 부가가치세법시행령 제33조 제1항에서 열거하고 있는 「은행법」을 비롯하여 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」·「외국환거래법」·「상호저축은행법」·「신용보증기금법」·「주택법」·「여신전문금융업법」·「신용정보의 이용 및 보호에 관한 법률」·「자산유동화에 관한 법률」·「한국주택금융공사법」·「중소기업창업 지원법」·「산업발전법」·「한국투자공사법」 등에 규정되어 있는 금융용역의 관련 법이 이를 반증하고 있다.

## 2. 부가가치세법령의 개정 빈도와 위임입법

법의 개정은 시대와 환경의 변화에 따른 사회적 산물이다. 시대의 흐름이 빨라지는 현대에서는 이러한 변화에 맞추어 법의 개정이 빨라지고 더욱 빈번해지고 있는 실정이다. <표 1>은 1976년 부가가치세법이 제정된 이후 법 개정일자와 개정연도의 차이연수 및 평균 개정 연수를 나타낸 것이다. 부가가치세법이 제정된 이후 평균 개정 연수는 약 1.8년이지만 2001년 이후에는 주기가 약 1.2년 정도로 단축된 것을 볼 수 있다. 실질적으로 부가가치세법은 다른 조세법에 비해 법 개정이 많이 이루어진 것은 아니다.

<표 1> 부가가치세법의 평균 개정 연수

| 년 도         | 개정연도 편차(년) | 비 고  |
|-------------|------------|------|
| 1976.12.22. | —          | 제정   |
| 1977.12.19. | 1          | 일부개정 |
| 1978.12. 5. | 1          | 일부개정 |
| 1980.12.13. | 2          | 일부개정 |
| 1988.12.26. | 8          | 일부개정 |
| 1989.12.30. | 1          | 일부개정 |
| 1993.12.31. | 4          | 일부개정 |
| 1994.12.22. | 1          | 일부개정 |
| 1995.12.29. | 1          | 일부개정 |
| 1998.12.28. | 3          | 일부개정 |
| 1999.12.28. | 1          | 일부개정 |

〈표 1〉 부가가치세법의 평균 개정 연수

| 년 도         | 개정연도 편차(년) | 비 고  |
|-------------|------------|------|
| 2001.12.29. | 2          | 일부개정 |
| 2003.12.30. | 2          | 일부개정 |
| 2004.12.31. | 1          | 일부개정 |
| 2006. 3.24. | 2          | 일부개정 |
| 2006.12.30. | 0          | 일부개정 |
| 2007.12.31. | 1          | 일부개정 |
| 2008.12.26. | 1          | 일부개정 |
| 2010. 1. 1. | 2          | 일부개정 |
| 2010.12.27. | 0          | 일부개정 |
| 평균 개정 연수    | 1.8        |      |

그리고 <표 2>는 1976년 부가가치세법시행령이 제정된 이후 법령 개정일자와 개정연도의 차이연수 및 평균 개정 연수를 나타낸 것이다. 부가가치세법시행령이 제정된 이후 평균 개정 연수는 약 0.7년이지만 2001년 이후에는 주기가 약 0.6년 정도로 단축된 것을 볼 수 있다. 시행령이 반년에 한번씩 개정이 이루어지고 있는 것은 법적안정성과 예측가능성에 문제가 될 수 있다.

두 표에 따르면 부가가치세법시행령이 제정된 이후 평균 개정 연수는 약 0.7년으로 부가가치세법의 1.8년보다 짧아 개정빈도 수로 보면 약 2.6배정도 높다. 즉, 시행령이 더 자주 개정된다는 것이다. 문제는 금융보험용역·의료보건용역·교육용역 등 주요 부가가치세의 면세범위에 대해서 법률에서 면세대상의 기준과 범위를 구체적으로 정하지도 않고 포괄적으로 시행령에 위임하고 있는 실정에서는 관련 시행령의 개정이 자주 일어난다는 것이다. 특히 최근 들어 부가가치세법시행령 제29조(의료보건용역의 범위)<sup>19)</sup>는 2009년에 2번, 2010년에 2번, 동령 제33조(금융·보험용역의 범위)<sup>20)</sup>는 2009년에는 3번, 2010년 2번의 개정이 있었다.

19) 부가가치세법시행령 제29조(의료보건용역의 범위) 개정 : 1981.6.9, 1988.6.9, 1994.12.31, 1995.12.30, 1998.12.31, 2000.12.29, 2001.12.31, 2002.12.30, 2003.12.30, 2006.2.9, 2008.2.22, 2009.2.4, 2010.2.18, 2010.12.30.

20) 부가가치세법시행령 제33조(금융·보험용역의 범위) 개정 : 2000.12.29, 2001.12.31, 2002.12.30, 2004.12.31, 2006.2.9, 2007.2.28, 2009.2.4, 2009.5.6, 2009.10.1, 2010.2.18, 2010.12.30.

〈표 2〉 부가가치법시행령의 평균 개정 연수

| 년도          | 개정연도<br>편차(년) | 비고   | 년도          | 개정연도<br>편차(년) | 비고   |
|-------------|---------------|------|-------------|---------------|------|
| 1976.12.31. | —             | 재정   | 1994.12.31. | 1             | 일부개정 |
| 1977. 6.29. | 1             | 일부개정 | 1995.12.30. | 1             | 일부개정 |
| 1977. 9.12. | 0             | 일부개정 | 1996. 7. 1. | 1             | 일부개정 |
| 1977.11.30. | 0             | 일부개정 | 1996.12.31. | 0             | 일부개정 |
| 1977.12.30. | 0             | 일부개정 | 1997.12.31. | 1             | 일부개정 |
| 1978. 4.12. | 1             | 일부개정 | 1998.12.31. | 1             | 일부개정 |
| 1978.12.30. | 0             | 일부개정 | 1999.12.31. | 1             | 일부개정 |
| 1979. 2.13. | 1             | 일부개정 | 2000.12.29. | 1             | 일부개정 |
| 1979.12.31. | 0             | 일부개정 | 2001.12.31. | 1             | 일부개정 |
| 1980. 9.27. | 1             | 일부개정 | 2002.10.28. | 1             | 일부개정 |
| 1980.12.31. | 0             | 일부개정 | 2002.12.30. | 0             | 일부개정 |
| 1981. 6. 9. | 1             | 일부개정 | 2003. 6.30. | 1             | 일부개정 |
| 1981.12.31. | 0             | 일부개정 | 2003.12.30. | 0             | 일부개정 |
| 1982.12.31. | 1             | 일부개정 | 2004.12.31. | 1             | 일부개정 |
| 1983. 7. 1. | 1             | 일부개정 | 2005.12.30. | 1             | 일부개정 |
| 1983.12.29. | 0             | 일부개정 | 2006. 2. 9. | 1             | 일부개정 |
| 1984.10. 5. | 1             | 일부개정 | 2007. 2.28. | 1             | 일부개정 |
| 1984.12.31. | 0             | 일부개정 | 2007. 6.29. | 0             | 일부개정 |
| 1985.12.31. | 1             | 일부개정 | 2008. 2.22. | 1             | 일부개정 |
| 1988. 6. 9. | 3             | 일부개정 | 2008. 7.24. | 0             | 일부개정 |
| 1988.12.31. | 0             | 일부개정 | 2009. 2. 4. | 1             | 일부개정 |
| 1990.12.31. | 2             | 일부개정 | 2010. 2.18. | 1             | 일부개정 |
| 1991.12.31. | 1             | 일부개정 | 2010.10.13. | 0             | 일부개정 |
| 1992.12.31. | 1             | 일부개정 | 2010.12.30. | 0             | 일부개정 |
| 1993.12.31. | 1             | 일부개정 |             |               |      |
| 평균 개정 연수    |               | 0.7  |             |               |      |

2010년 12월 부가가치세법 시행령 개정에 의하여 그동안 학계에서 논란이 많이 되어온 ‘미용 목적 성형수술’이나 수의사의 ‘애완동물에 대한 의료용역’, 그리고 ‘무도학원에서 제공하는 용역과 자동차운전학원에서 제공하는 용역’을 과세로 전환하였는데 이는 포괄적 위임입법의 문제점을 드러낸 것이라고 본다. 정부는 이러한 개정이유로 입법목적과 외국의 사례 등을 제시하고 있지만 국민들을 설득하기에는 역부족이라 보며, 행정부의 자의적 입법권을 행사하여 세수확보차원에서 그 동안 면세해온 것을 과세로 전환한 것이 아니냐 하는 의심을 살 수 있다고 본다.

### 3. 부가가치세법상 면세범위의 포괄적 위임입법 문제점

경제활동을 과세대상으로 하는 조세법에서 위임입법을 배제하고 입법하는 것은 어려운 일이다. 그 이유는 조세법의 주된 과세대상이 사회현상 중에서 경제적 사상(事象)이기 때문이다. 즉, 현대의 고도화된 경제활동에 있어서 경제현상은 천차만별하고, 그 생성되고 소멸되는 변 화가 매우 심하므로 이에 따른 조세법도 탄력적으로 대응할 수밖에 없다. 경제의 흐름이 빠르고 새로운 경제현상이 존각을 다투는 현실에서는 입법과 개정 절차가 복잡하고 상당한 시간이 소요되는 법률보다는 비교적 간단하며, 신속히 대응할 수 있는 위임입법인 시행령에 규정하도록 하는 것이 효과적이라고 생각하기 때문이다. 예를 들면 부가가치세법 제12조 제1항 제11호에 ‘금융·보험용역’을 면세대상으로 규정하고 있다. 이 금융용역의 범위는 부가가치세법이 도입된 1976년도의 시점보다 훨씬 다양해지고 복잡해지면서 확대되었다. 새로운 파생상품의 출현과 금융지주회사, 리츠(REITs),<sup>21)</sup> 모기지론(Mortgage Loan)<sup>22)</sup> 등 전에 없던 새로운 금융시스템이 생성되었기 때문이다. 부가가치세법 제12조 제1항 제11호에는 ‘금융·보험 용역으로서 대통령령으로 정하는 것’라고 규정하고, 같은 법 시행령 제33조에 금융·보험용역의 범위에 대해서 구체적이고 자세히 규정하고 있다. 따라서 새로운 금융현상이 발생하면 법은 그대로 두고 시행령만을 개정하여 개념의 변화에 대응하도록 하고 있다. 시행령의 개정이 빈번할 수밖에 없는 이유이다.

부가가치세법의 면세대상 중 금융보험용역·의료보건용역·교육용역의 경우 그 면세범위를 모두 시행령에 포괄위임하여 사회적 환경과 경제흐름에 신속히 대응하도록 하고 있다. 조세법을 자주 개정한다는 것은 경제흐름에 신속히 대응한다는 장점도 있지만은 법적안정성과 예측가능성을 해칠 수가 있다. 경제적 시차적 요인에 의하여 국회에서 법률을 개정하는 것 보다는 위임입법에 의한 법령을 개정하는 것이 쉽다. 이러한 측면에서 변화무상한 경제 사상(事象)과 연관되어 면세범위가 변하는 경우에는 시행령 등 명령에 위임하여 신속하고 적절하게 대응하여 법

21) 'Real Estate Investment Trusts'의 약자로 부동산투자신탁이라는 뜻이다. 소액투자자들로부터 자금을 모아 부동산이나 부동산 관련대출에 투자하여 발생한 수익을 투자자에게 배당하는 회사나 투자신탁으로 증권권의 뮤추얼펀드와 유사하여 ‘부동산 뮤추얼펀드’라고도 한다.

22) 부동산을 담보로 주택저당증권(MBS : Mortgage Backed Securities)을 발행하여 장기주택자금을 대출해주는 제도이다.

을 개정하게 하고 있는 것은 효과적일 것이다. 하지만 헌법재판소의 재판관 권○○의 의견<sup>23)</sup>처럼 ‘금융보험용역·의료보건용역·교육용역’의 경우 현행 법조항으로는 부가가치세면제대상의 범위를 도저히 예측할 수 없고, 시행령에 위임하여 부가가치세면제 여부를 완전히 행정부의 재량에 맡긴 것은 조세법률주의의 한 내용인 과세요건명확주의에 위반될 뿐만 아니라 헌법상 위임입법의 한계를 일탈하여 위헌의 가능성이 있다고 본다.

이때 조세법률주의의 과세요건명확주의란 과세요건(납세의무의 성립요건)을 법률로 정하되 그 규정은 일의적이고 명확하며 상세하여야 한다는 원칙을 말한다. 즉, 과세요건 명확주의는 조세의 종목, 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 세율 등 과세요건과 조세채무의 변경·소멸에 관한 실체규정뿐만 아니라 납세방법·시기·징수절차 등에 관한 절차규정까지를 정당한 입법절차를 거친 법률로 정하되 그것이 법정되었다는 것으로 만족하는 것이 아니고, 그 규정의 내용은 가능한 상세하고 망라적이며, 그 내용을 명확히 함으로써 징세행정기관의 자의적 해석과 자유재량을 배제하고자 하는 원칙이라 할 수 있다.(최명근 1998 79-80) 헌법 제59조에는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”라고 규정하여 조세법률주의를 선언하고 있다.

부가가치세법 제12조(면세) 제1항에 “다음 각 호의 재화 또는 용역의 공급에 대하여는 부가가치세를 면제한다.”라고 규정하고, 동항 제5호에는 “의료보건 용역(수의사의 용역을 포함한다)으로서 대통령령으로 정하는 것과 혈액”, 동항 제6호에 “교육 용역으로서 대통령령으로 정하는 것”, 동항 제11호에 “금융·보험 용역으로서 대통령령으로 정하는 것”, 이라 규정하고 있다. 여기서 부가가치세법의 규정만으로는 면세대상으로 하는 ‘의료보건’·‘교육’·‘금융보험’의 의미와 범위를 일의적이고 명확하게 해석할 수 없다고 볼 수 있기 때문에 조세법률주의의 한 내용인 과세요건명확주의에 위반될 수 있다는 것이다.

그리고 포괄적 위임입법이란 법률이 국민의 권리와 의무에 관한 사항을 행정입법으로 위임함에 있어서 포괄적이고 추상적인 기준·조건·범위를 정하여 그치고, 그 구체적이고 명확한 범위와 기준·조건을 정하지 않는 것을 말한다. 이에 대해 헌법 제75조에는 “대통령은 법률에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항과 법률을 집행하기 위하여 필요한 사항에 관하여 대통령령을 발할 수 있다.”고 규정하여 위임입법의 한계를 명확히 하고 있다. 즉, 포괄적 위임입법을

23) 헌재 2002. 4. 25, 2001헌바66,85[병합], 참조: 재판관 권○○의 반대의견에 따르면 “다수의견은 법 제12조 제1항 제10호만을 대상으로 하여 그것이 규정한 ‘보험용역’의 개념이 불명확한지 여부만을 따진 뒤에 과세요건명확주의에 위배되지 않는다고 판단하고 있다. 그러나 이는 과세요건명확주의의 위배 여부를 전체적으로 심사한 것이라 할 수 없으며 나아가 『헌법』 제75조의 위임입법의 한계문제를 전혀 심사하지 않은 잘못이 있다. 살피건대, 위 법조항은 부가가치세면제대상인 ‘보험용역’의 범위를 대통령령에 위임함에 있어서 그 기준과 한계를 설정하지 아니한 채 포괄적으로 위임함으로 말미암아 법조항 자체의 실질적인 의미가 불명확하게 되었고, 따라서 이 조항만으로는 부가가치세면제대상의 범위를 도저히 예측할 수 없고, 부가가치세면제 여부를 완전히 행정부의 재량에 맡긴 것이 되어 조세법률주의의 한 내용인 과세요건명확주의에 위반될 뿐만 아니라 『헌법』 제75조가 규정하는 위임입법의 한계를 일탈하여 위헌이라 할 것이다.

금지하는 것이다. 이러한 포괄위임 입법은 권력분립주의에 위반될 뿐만 아니라 입법권이 본원적으로 국민의 대표기관인 의회에 속한다는 근본원칙을 훼손하는 것이 되고, 나아가서는 법률의 지배의 원리를 환골(換骨)시키는 결과가 되기 때문에 허용될 수 없다고 하는 것이 통설이다(최명근 1998 79-80). 헌법재판소도 “법률의 위임은 반드시 구체적이고 개별적으로 한정된 사항에 대하여 행해져야 한다. 그렇지 아니하고 일반적이고 포괄적인 위임을 한다면 이는 사실상 입법권을 백지위임하는 것이나 다름없어 의회입법의 원칙이나 법치주의를 부인하는 것이 된다.”라고 판시하였다.<sup>24)</sup>

그렇다면 부가가치세법 제12조(면세) 제1항에 “다음 각 호의 재화 또는 용역의 공급에 대하여는 부가가치세를 면제한다.”라고 규정하고, 동항 제5호에는 “의료보건 용역(수의사의 용역을 포함한다)으로서 대통령령으로 정하는 것과 혈액”, 동항 제6호에 “교육 용역으로서 대통령령으로 정하는 것”, 동항 제11호에 “금융·보험 용역으로서 대통령령으로 정하는 것”이란 규정이 헌법 제75조에서 말한 ‘구체적으로 범위’를 정하여 위임하고 있다고 볼 수 있는가의 문제이다. 한마디로 부가가치세법 제12조가 규정하고 있는 면세대상으로 하는 ‘의료보건용역’·‘교육용역’·‘금융보험용역’이 개별적이고 구체적이라고 볼 수 없다. 때문에 헌법상 위임입법의 한계를 일탈하여 위헌의 가능성이 있다고 본다.

#### IV. 면세범위를 포괄적 위임입법한 조항의 개선안

부가가치세법 제12조는 면세대상을 규정하고 있는데 이 중 ‘의료보건용역, 교육용역, 금융·보험용역’ 등을 규정하면서 그 구체적인 범위는 ‘대통령령이 정하는 것’으로 위임하고 있다. 문제는 이러한 면세용역들의 범위는 실생활에서도 그 개념을 명확히 하기 어려울 뿐만 아니라 그 개념들을 규율하고 있는 관련법이 많고 명확히 정의를 하고 있지 않다는 것이다.

법률이 명령에 위임하는 형식에는 일반적·포괄적 위임과 개별적·구체적 위임의 두 가지가 있다. 일반적·포괄적 위임은 법률이 명령에 위임하는 사항과 범위를 구체적으로 정하지 아니하고 특정의 행정기관에게 입법의 권한을 일반적·포괄적으로 위임하는 형식을 말하고, 개별적·구체적 위임은 법률이 그 위임하는 사항과 범위를 구체적으로 한정하여 특정의 행정기관에게 입법의 권한을 위임하는 형식을 말한다. 그런데 일반적·포괄적 위임은 사실상 입법권의 백지위임과 같은 것이므로 그것은 국회입법의 원칙에 정면으로 위배될 뿐만 아니라 집행부의 독재와 기본권의 무제한적인 침해를 초래할 위험이 있기 때문에 허용되지 않는 것으로 보는 것이 통설이다.

하지만 법률에 명확한 규정을 두지 않고 시행령에 포괄적으로 위임하여 새로운 경제현상이

24) 헌재 2007.1.17, 2005헌바75, 공보 제124호, 136, 140.

발생할 때마다 개정하게 하는 것은 행정 편의적인 사고이며, 조세법률주의에 위배된다고 본다. 따라서 부가가치세법상 면세범위를 포괄적으로 위임입법하고 있는 ‘의료보건용역, 교육용역, 금융·보험용역’의 부가가치세법의 규정에 대해서 다음과 같이 개선안을 제시하고 자한다. 이는 해당 용역 등에 대한 기본적인 면세범위를 법률에 규정함으로써 지금까지 행정 편의적이며, 세수확보차원에서 면세범위를 축소하는 경향을 방지하는 것이다. 또한 시행령에 규정될 내용이 어떠한 것이 될 것인지 예측 가능하게 하여 행정입법권에 의하여 국민의 재산권이 침해될 여지를 배제하는 것이다.

첫째, 부가가치세법 제12조 제1항 제5호의 “의료보건 용역(수의사의 용역을 포함한다)으로서 대통령령으로 정하는 것과 혈액”의 규정을 “국가의 면허 및 자격을 취득한 의료인이 질병의 치료와 예방을 위하여 공급하는 의료보건용역 및 혈액과 위생용역에 대해서 면세하며, 그 범위에 대해서는 시행령에 정한다.”로 제안한다.

부가가치세를 면세하는 것은 국가가 그에 상응하는 금액을 재화와 용역의 소비자에게 지원하는 개념으로도 생각할 수 있다. 의사의 처방에 따라 약사가 ‘조제하는 감기약’은 보험급여 혜택과 함께 부가가치세도 면세의 혜택도 받을 수 있지만 약사가 ‘조제하지 않은 감기약’은 보험급여 혜택도 부가가치세도 면세의 혜택도 받을 수가 없다. 감기가 걸린 소비자에게 의사의 진료와 약사의 조제를 선택하도록 유도하는 정책은 국가적 차원에서 고려되어야 할 것이다. 또한 질병 치료의 의료보건용역이 면세되어야 한다는 점에서 이견이 없다면 조제하지 않는 질병치료제도 면세하는 것이 조세 중립적 측면에서 타당하다고 본다.

2010년 12월 그동안 많은 논란이 있었던 ‘미용목적 성형수술’과 ‘애완동물 진료용역’에 대해서 과세로 전환하는 부가가치세법 시행령을 개정하였다. ‘미용목적 성형수술’에는 쌍꺼풀수술, 코성형수술, 유방확대·축소술, 주름살제거술, 지방흡입술이 해당되며, 애완동물 진료용역에는 수의사 및 동물병원이 제공하는 애완동물 진료용역이다. 미용목적 성형수술에 대한 부가가치세 과세전환은 그동안 학계에서도 많은 논의가 있었으며 반대쪽이 약간 많다고 보인다. 이러한 논란은 입법목적과 외국의 입법례 등에 따른 조세 정책적 견해 차이로 발생한 문제라고 볼 수 있지만, 부가가치세법이 ‘의료보건용역’에 대해서 법률에 보다 명확히 정의하고 있다면 논란은 발생되지 않을 수 있었다고 본다. 의료보건용역에 대한 부가가치세의 면세가 「국민건강보험법」에 따른 요양급여의 대상 여부에 따라 결정된다면 조세법률주의가 형식화할 우려가 있다. 과세의 편의를 위하여 이러한 조세원칙을 배제하고 조세법이 아닌 「국민건강보험법」의 요양급여에 따라 면세와 과세 여부를 판단한 입법은 조세법률주의의 원칙을 경시하는 현상이라 할 것이다. 더욱이 의료보건용역의 면세 범위에 대해서 법률에 정한 면세기준 없이 시행령에 포괄위임하여 위임입법하게 하는 것 또한 조세법률주의의 원칙에 위배된다고 본다. 물론 일본의 경우 소비세법에 따른 의료보건용역의 면세는 대부분 관련법의 ‘요양급여’ 대상에 한정하고 있지만, 일본의 경우에는 ‘요양급여’가 우리와 많은 차이가 있고 거의 모든 의료보건용역을 대상으로 한다. 하

지만 우리나라의 경우 오직 ‘미용성형수술’에 대해서만 시행한다는 것이다.

둘째, 부가가치세법 제12조 제1항 제6호의 “교육 용역으로서 대통령령으로 정하는 것”의 규정을 “주무관청의 허가 또는 인가를 받거나 주무관청에 등록 또는 신고된 자가 제공하는 정규교육, 직업교육, 평생교육, 체육교육 및 기타교육(영리목적의 교육은 제외)에 대해서는 면세하며, 그 범위에 대해서는 시행령에 정한다.”로 제안한다.

법치국가에서 법이란 구성원인 국민의 공감에 절대적으로 필요하다. 때문에 국민의 대표기관인 국회에서 법을 입법하게 하는 것이다. 조세법률주의의 원칙이다. 국민의 대표기관인 국회에서는 부가가치세법에 “교육용역으로서 대통령령으로 정하는 것은 부가가치세를 면제한다”고만 규정하고, 시행령에서는 위임받았다는 합법성이나 당위성만 가지고 시행령에서 면세하면 면세이고 과세하면 과세하는 방식은 법원칙 측면에서 공감성 확보에 문제가 있다고 본다.

2010년 12월 부가가치세법시행령 제30조를 개정하여 무도학원에서 제공하는 용역과 자동차운전학원에서 제공하는 용역에 대해서는 과세하도록 하였다. 과세로 전환하는 이유는 “영리교육은 과세하고 비영리교육은 면세한다는 과세기준의 국제화와 과세품목간의 형평성을 도모하기 위함”이었다. 하지만 우리나라의 다양한 학원에서 이루어지는 교육은 모두 영리목적에서 이루어지고 있다는 측면에서 납득하기 어렵다. 국정감사 자료에 따르면 최근 10년간 교통사고 총 사고건수는 총 2,331,063명이고 총 사망자수는 69,907명으로 지난 10년 동안 매일 같이 교통사고가 640여건 발생하였고 이로 인한 사망자 수도 20여명이나 발생했던 것으로 나타났다. 이에 박○○ 국회의원은 “안전의식 계도 운동으로 교통사고·사망률이 해마다 줄어들고 있는 추세이긴 하지만 OECD국가 중 교통사고 사망률은 여전히 세계 1등”이라면서 관계당국의 적극적인 대책 마련을 주문했다고 한다.<sup>25)</sup> 이러한 환경에서 자동차운전학원의 교육용역만을 영리목적이기 때문에 과세한다는 시행령 개정이 과세공평과 조세중립 측면에서 타당하지는 않다고 본다. 아무튼 영리목적의 교육용역에 대한 과세문제는 앞으로도 계속 논란이 발생할 것이며 정부는 그때마다 단편적인 이유를 내세울 것이다. 따라서 부가가치세법에 면세 목적에 합당한 교육의 개념을 법률에 명확히 한다면 이러한 문제는 자연스럽게 해결될 것이라고 본다.

셋째, 부가가치세법 제12조 제1항 제6호의 “금융·보험 용역으로서 대통령령으로 정하는 것”의 규정을 “예금과 대여로 이자가 발생하는 거래, 자금을 조성하고 이를 재분배, 공급 및 중개하는 산업활동과 직접 관련된 거래 및 이와 유사한 거래에서 발생한 금융용역에 대해서는 면세하며, 그 범위에 대해서는 시행령에 정한다.”로 제안한다.

부가가치세법에서는 복잡하고 변화무상한 ‘금융·보험용역’에 대한 개념을 정의하고 있지 않다. 그 결과 금융용역의 범위는 조세법이 아닌 「은행법」과 같은 다른 법령이 규정하고 있는 업무영역에 의하여 결정된다. 즉, 부가가치세가 면세되는 금융용역의 범위가 「은행법」 등에 의하

25) 헤럴드경제. 2010. “한국 교통사고 사망률, 담배 한 개비 필 때마다 1명꼴로 사망”(2010-10-11 07 : 37) [http : //www.heraldm.com/](http://www.heraldm.com/)

여 정해진다는 것이다. 그것도 「은행법」 등 무려 22개의 법에 의해서 이다. 물론 조세의 중립성을 위하여 금융사업자가 제공하는 복권·입장권·상품권·지급형주화 또는 금지금에 관한 대행용역, 기업합병 또는 기업매수의 중개·주선·대리, 신용정보서비스 및 은행업에 관련된 전산시스템과 소프트웨어의 판매·대여용역, 부동산의 임대용역은 과세한다는 부가가치세법시행령 규정이 있지만 일엽편주(一葉片舟)에 불과하다고 본다.

헌법재판소도 “조세의 감면에 관한 규정은 조세의 부과·징수의 요건이나 절차와 직접 관련되는 것은 아니지만, 조세란 공공경비를 국민에게 강제적으로 배분하는 것으로서 납세의무자 상호간에는 조세의 전가관계가 있으므로 특정인이나 특정계층에 대하여 정당한 이유없이 조세감면의 우대조치를 하는 것은 특정한 납세자군이 조세의 부담을 다른 납세자군의 부담으로 떠맡기는 것에 다름 아니므로 조세감면의 근거 역시 법률로 정하여야만 하는 것이 국민주권주의나 법치주의의 원리에 부응하는 것이다.”<sup>26)</sup>라고 판시한 것은 조세감면의 근거를 법률로 정하는 것이 원칙임을 나타낸 것이다.

## V. 결 론

현대의 고도화된 경제활동에 있어서 경제사상은 천차만별하고 그 생성·변화가 매우 심하므로 이에 따른 조세 문제도 복잡화·전문화하여 고도의 기술성을 띠게 된다. 따라서 조세법의 제정에 있어서 조세법률주의를 아무리 고수한다고 하더라도 법률로 조세에 관한 모든 사항을 빠짐없이 망라하여 완벽하게 규정한다는 것은 불가능하다. 그러므로 조세법률주의는 불가피하게 조세법의 위임입법을 인정하게 된다. 그렇다고 조세법 규정을 제정함에 있어서 위임입법이 포괄적 위임입법이어서는 안된다.

조세법 분야는 포괄 위임입법이 가장 많은 분야이다. 헌법은 제38조에서 납세의무를 규정하고, 제59조에서 ‘조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.’라고 규정함으로써 과세대상이 되는 사항과 세율 등 기본적인 사항은 법률로 정해져야 한다. 만약 조세법의 포괄적인 위임입법은 헌법에 위배되며, 헌법재판소는 조세법의 포괄적 위임입법에 대하여 다수의 위헌결정을 하였다.

부가가치세법 제12조의 면세 규정 중 의료보건용역, 교육용역, 금융·보험용역은 면세대상의 범위를 시행령에 포괄적으로 위임하고 있다. 법률에 명확한 규정을 두지 않고 시행령에 포괄적으로 위임하는 것은 과세요건 명확주의에 위배될 수 있다고 본다. 따라서 부가가치세법상 면세 범위를 포괄적으로 위임입법하고 있는 ‘의료보건용역, 교육용역, 금융·보험용역’의 부가가치세법의 법률 규정에 대해서 다음과 같이 개선안을 제시하고 자한다. 이는 해당 용역 등에 대한 기본적인 개념과 면세범위를 법률에 규정함으로써 포괄적 위임입법의 위헌성을 배제하고 법적인

26) 헌재 1996.06.26, 93헌바2, 판례집 제8권 1집, 534

정성과 예측가능성을 확보할 수 있다고 본다. 또한 시행령에 규정될 내용이 어떠한 것이 될 것인지 예측 가능하게 하여 행정입법권에 의하여 국민의 재산권이 침해될 여지를 배제하는 것이다.

첫째, 부가가치세법 제12조 제1항 제5호의 “의료보건 용역(수의사의 용역을 포함한다)으로서 대통령령으로 정하는 것과 혈액”의 규정을 “국가의 면허 및 자격을 취득한 의료인이 질병의 치료와 예방을 위하여 공급하는 의료보건용역 및 혈액과 위생용역에 대해서 면세하며, 그 범위에 대해서는 시행령에 정한다.”로 제안한다.

둘째, 부가가치세법 제12조 제1항 제6호의 “교육 용역으로서 대통령령으로 정하는 것”의 규정을 “주무관청의 허가 또는 인가를 받거나 주무관청에 등록 또는 신고된 자가 제공하는 정규교육, 직업교육, 평생교육, 체육교육 및 기타교육(영리목적의 교육은 제외)에 대해서는 면세하며, 그 범위에 대해서는 시행령에 정한다.”로 제안한다.

셋째, 부가가치세법 제12조 제1항 제6호의 “금융·보험 용역으로서 대통령령으로 정하는 것”의 규정을 “예금과 대여로 이자가 발생하는 거래, 자금을 조성하고 이를 재분배, 공급 및 중개하는 산업활동과 직접 관련된 거래 및 이와 유사한 거래에서 발생한 금융용역에 대해서는 면세하며, 그 범위에 대해서는 시행령에 정한다.”로 제안한다.

조세법은 국민의 재산권을 합법적으로 침해하도록 하는 규약이므로 국민의 대표기관이며 입법기관인 국회에서 재정되는 것을 원칙으로 한다. 하지만 조세법은 변화무상한 경제현상을 입법 대상으로 한다는 특수한 환경 때문에 위임입법이 많은 비중을 차지하고 있다. 이러한 조세법의 위임입법이 법률의 구체적이고 개별적인 위임 없이 포괄적으로 이루어진다면 헌법에 위배된다. 따라서 부가가치세법상 면세범위를 포괄적으로 시행령에 위임하고 있는 ‘의료보건용역, 교육용역, 금융·보험용역’의 조항이 반드시 개선되어야 한다.

## 참고문헌

- 김유찬. 1995. 「우리나라의 부가가치세 면세범위 설정의 문제점과 개선방안」. 한국조세연구원 : 83 - 85.
- 김응희. 2010. “조세입법의 구체적 문제점과 개선방안” 세무학연구 제27권 제1호 : 233 - 269.
- 박 민. 2009. “조세법에 있어서 법률과 행정입법의 역할배분에 관한 개별적 유형화” 법학논총 제23권 제1호.
- 송쌍중. 2011. 「조세법학총론」. 나라.
- 이명웅. 2007. “위임입법의 위헌심사기준 및 위헌결정사례 분석” 저스티스 통권 제96호 : 65 - 87.
- 장기용. 2005. “조세법률주의와 위임입법의 한계에 관한 연구” 세무학연구 제22권 제1호 : 95 - 131
- 최명근. 1998. 「조세법총론」. 영화조세통람사.
- \_\_\_\_\_. 2002. 「부가가치세법론」 개정13판. 영화조세통람사.

# Problems of General Delegated Legislation in the Range of Tax Exemption based on the Value Added Tax Law

Ki-Soo Oh\*

## 〈Abstract〉

Economic thought has infinite variety and its creation and change are very extreme in modern enhanced economic activity, leading high technology, complexity, and specialization of tax problems. Accordingly, even though we adhere to the principle of no taxation without law on the establishment of tax law, it is impossible to perfectly stipulate all issues on tax by law. So the principle of no taxation without law inevitably approves a delegated legislation of tax law as a necessary evil. But the delegated legislation should not be the general delegated legislation.

The tax law is the field that has the most general delegated legislation. As constitutional law established a liability to pay taxes on article 38 and declared “Type and tax rate are decided by law,” on article 59, basic issues such as an object of taxation and a tax rate should be decided by law. The general delegated legislation of tax law is against constitutional law, and the Constitutional Court made many judgements of violation of the Constitution.

This research studied problems that generally delegate the range of tax exemption of medical and health services, education services, and finance and insurance services among provisions on tax exemption of article 12 of value added tax law to enforcement ordinance and its ways to improve, contributing to fulfill a legalism on tax requirement of the principle of no taxation without law. As a result, it suggested an improvement scheme on establishment of value added tax law of ‘medical and health services, education services, finance and insurance services’ that generally delegates the range of tax exemption based on the value added tax law. This way is to prevent a violation of the constitution of general delegated legislation and to secure legal stability and predictability by establishing basic concept and range of tax exemption by law.

〈Key words〉 value added tax, tax exemption, general delegated legislation

---

\* Associate Professor, Dept. of Tax & Accounting Information, Kimpo College