觀光稅의 新設과 運用方案에 關한 硏究

梁 永 哲*

1. 新稅源으로서의 觀光稅

우리나라의 中央과 地方과의 財政規模를 比較해 보면 80 : 20도 못될 정도로 매우 취약한 상태에 있다. 韓國銀行의 경제통계연보중 88년과 90년도에 의하면 1987년도 우리나라의 地方稅 比重은 總租稅에 比해 12%에 불과하며, 88년말에 담배消費稅 新設로 약간 늘어났으나 89년에도 17.6%에 불과하다. 이러한 취약하고 不均衡的인 地方財政은 곧 지역간의 隔差를 發生케하였던 커다란 要因이 되었다. 따라서 地方財政의 擴充과 平等化를 이룩하는 것이 곧 지역간의 隔差를 줄이는 지름길이 되는 것이다.

우리나라에서 이처럼 취약한 地方財政의 擴充方案으로서는 ①國稅와 地方稅의 合理的인 調整과 再配分 ②新稅源의 발굴등을 代表的인 方案으로 提示하는데 異論이 없다. 그러나 이들 方案 中 國稅와 地方稅目의 調整을 통한 一部 國稅의 地方移讓은 政治的, 經濟的 이유로 기대하기가 어렵다는 것은 주지의 사실이다. 설령 一部 國稅를 移讓한다 하더라도 담배세처럼 財政의 水平的 移動으로 인한 지역간의 財政은 더욱 隔差가 벌어지는 現象이 재현될 것이다. 따라서 新稅源의 발굴에 依한 方案이 現在 우리나라의 地方財政擴充方案에 대한 가장 基本的이며 가장 重要한 解答이라고 볼 수 있다.

새로운 地方稅目으로서는 論者에 따라, 그리고 對象地域과 對象稅源에 따라 다양하게 提示되고 있다. 이미 提示된 新設稅目을 간추려 보더라도 廣告稅, 別莊 등 所有稅, 요트·모타보트세, 環境保存稅, 地域開發稅, 土地增加稅, 地方所得稅, 관광위락세, 地下水利用稅 등 여러종류가 있다.[1]

---

* 법정대학 행정학과 조교수

1) 鄭世煜, 地方財政需要變化와 地方財政展望", 地方財政, 봄호, 1990, p. 23.
韓國地方行政硏究院(編), 濟州道地域經濟의 育成方案 (서울 : 韓國地方行政硏究院, 1989), pp. 113~115.

이중에서도 濟州道에서는 地方財政의 原則인 局地性, 安定性, 應益性 그리고 稅政上의 容易性등을 考慮할 때 觀光稅[2] 新設이 妥當하다고 여겨진다.

본 硏究는 이러한 一般的인 전제하에서 濟州地域開發에 있어서의 관광세의 意義를 우선 살펴보고 그 運營方案으로서 관광세의 課稅對象과 徵收方法 및 집행과정에서 오는 문제점과 대처방안 등을 살펴보는 순으로 硏究를 進行시킬 것이다.

2. 濟州地域開發에서의 觀光稅의 意義

(1) 觀光稅의 意義

觀光稅(tourist tax)란 觀光資源(예, 國立公園, 文化材, 海水浴場, 자연자원 등)이나 高級餘暇施設의 利用 또는 使用行爲에 課稅함으로써 地域開發에 所要되는 經費와 自然景觀을 保護하는데 使用되는 費用을 줄이기 위하여 賦課되는 세목을 말한다.[3]

다시말하면 觀光施設을 利用하는 사람에게 稅金을 賦課하여 觀光行爲로 인한 財政需要를 收益者인 觀光客이 負擔하도록 하는 것으로써 該當地域의 각종공공서비스를 觀光客이 無賃乘車(free rider)함으로써 그 費用이 地域住民에게 전가되는 것을 防止하고자 하는 것이 觀光稅新設의 주 목적이라 할 수 있다.[4]

濟州道內 地方自治團體가 自主財源擴充方案으로써 관광세를 賦課해야 한다는 주장은 최근에 들어서 활발하게 提起되고 있다. 이러한 論議는 이제는 보편화 될 정도로 되어 政府도 受容段階에 와 있다.

올해 立法을 目標로 하고 있는 濟州開發特別措置法에 觀光資源利用에 따른 負擔金으로서의 관광세 新設을 名文化하고 있는 것이 그 좋은 예라 할 수 있다.

이처럼 제주도내에 관광세 新設을 主張하는 內容을 보면 대체로 세가지로 要約할 수 있을 것 같다.

첫째, 地域開發에 따른 費用과 便益의 衡平化라는 次元에서 관광세신설을 提起하고 있다.

---

2) 金泰保, 濟州經濟의 構造的 特性과 成長展望 (博士學位請求論文, 서울 : 中央大學校 大學院, 1989), p. 174. 참고.
관광세에 대한 名稱은 用途와 對象에 따라 多樣하게 提示될 수 있다. 지금까지 提示된 것만 보더라도 入道稅, 觀光資源稅, 觀光施設利用稅, 觀光資源利用稅 등이 있다. 본 硏究에서 관광세라고 名稱을 붙인 것은 앞에서 나열한 名稱보다 더욱 象徵的인 것이기 때문이다. 따라서 본 硏究에서의 관광세는 인두세적인 입도세의 性格보다 觀光施設利用에 따른 負擔金性格을 지니고 있다.

3) 吳然大, 韓國地方財政論(서울 : 博英社, 1987), p. 226.

4) 韓國地方行政硏究院(編), 濟州道 地域經濟의 育成方案(서울 : 韓國地方行政硏究院, 1987), p. 11.

관광세는 이용자 負擔의 原則에 根據하고 있는 租稅다 . 濟州道의 경우 충분한 觀光資源을 보유하고 있으나 現實的으로 그에 상응하는 財政的 便益은 未備할 뿐만아니라 觀光資源의 開發과 利用에 수반되는 各種 外部不經濟와 行政費用의 過重한 負擔을 招來하고 있다.[5]

실제로 지난 한 해 동안 地方自治團體에서 運營하고 有料觀光地에서 거둬들인 입장료는 40억원으로서 觀光施設에 投資된 地方費 300여억원보다 매우 낮은 수준에 머무르고 있다. 이러한 경향이 지속된다면 앞으로 道民의 地方稅負擔額은 훨씬 增加할 것이다.[6]

따라서 應益性原則이라는 地方財政次元에서 濟州道에 觀光稅新設은 妥當性이 있다고 할 수 있다.

둘째, 地方財政의 確保라는 점에서 관광세 導入을 主張하고 있다.

어느 地方自治團體든지 그 地域 特有의 自然的, 社會的, 經濟的 環境이 있고 따라서 독특한 세원이 있을 수 있다. 地方自治制 實施를 앞두고 각 地方自治團體는 地域開發을 위한 自主財源의 擴充에 勞力해야 함은 당연한 것이다.

〈표 1〉 제주도내 총생산(GRP)

연 증	도민총생산 (백만불)	산 업 구 조(%)			1인당소득(불)
		1 차	2 차	3 차	
1980	617	34.7	5.0	60.3	1,334
1981	679	34.9	5.3	59.8	1,451
1982	761	38.7	3.7	57.6	1,605
1983	788	32.1	3.7	64.2	1,649
1984	823	38.6	3.0	58.4	1,811
1985	945	42.0	3.4	54.6	1,932
1986	1,077	42.4	4.0	53.6	2,182
1987	p 1,297	37.0	3.4	59.6	p 2,581
1988	e 1,653	35.1	3.3	61.6	e 3,245
1989	e 2,076	35.0	3.0	62.0	e 4,041

자료제공 : 한국은행제주지점

5) 北濟州郡(編), 觀光資源稅 新設方案(濟州 : 北濟州郡, 1990), p. 1.
6) 濟民日報, KDI 관광세신설 정식건의"(제주 : 제민일보사, 1990. 6. 19), 1면.

〈표 1〉에서 보는 바와 같이 濟州道 總生産은 觀光을 中心으로한 3차산업이 주종을 이루기 때문에 稅源도 3차산업에 주로 依存하는 것은 당연한 것이다. 특히 觀光産業이 財政的 側面에서 彈力性과 安全性이 다른 産業보다 훨씬 높기 때문에 觀光産業에 세원을 依存할 수 밖에 없는 것이다.

마지막으로 觀光開發의 持續性을 위해서도 관광세 도입이 필요하다.

많은 地方自治團體는 각기 그 여건에 따라 相異하고 住民의 欲求도 또한 각기 다르기 때문에 獨自的인 特殊 行政需要가 있기 마련이다. 따라서 中央政府에 의해서 規制되고 또 보장된 標準的인 行政活動을 초과하거나 혹은 일탈한 行政活動을 해야할 必要性이 發生하게 된다.

이와같은 全國的인 基準을 超過하는 行政을「超過行政」이라고 한다면 이 超過行政은 超過財源이 있어야 비로소 可能한 것이다.[7]

觀光開發은 開發과 保存의 兩立과 調和를 要求하는 것이 오늘날 현실이다. 觀光開發을 주축으로 하는 地域開發은 성격상 많은 費用을 요한다. 이러한 超過財源需要가 超過財源에 의해 充足되지 않으면 觀光施設의 開發과 保存이 持續的으로 不可能할 뿐만 아니라 觀光客에게도 양질의 서비스를 提供할 수 없는 것이다. 따라서 관광세는 觀光으로 인한 超過行政을 수행하고 觀光開發과 觀光資源의 持續的인 保存을 위해서 必要한 것이라고 할 수 있다.

(2) 다른나라의 例

대다수의 國家에 있어서는 觀光部門에 과징되는 세수입의 대부분은 一般稅收入으로 나타난다. 그러나 一部國家에는 일정한 觀光産業과 觀光消費에 特別히 賦課되는 租稅가 존재하는데 이러한 租稅는 일반적으로 觀光事業이 아직 국가기간산업으로 인정되지 않고 그 範圍도 해안휴양지, 스포츠시설 및 其他 관광지 등의 運營과 같은 일정한 事業에 限定되어 있는 觀光開發의 初期段階에서 볼 수 있다. 오래전부터 지속해온 "체재세"(taxe de sejour)나 관광세(tourist tax)와 같은 조세는 이러한 분류의 特別觀光稅에 속하는 예컨데 스위스와 같은 一部 유럽국가들에 있어서는 이들 租稅가 아직도 실시되고 있다. 이와같은 租稅形態의 존재이유는 觀光成長에 要求되는 觀光施設에 대한 投資財源의 確保 必要性에 있다. 관광시설투자재원은 個別觀光客이나 또는 관광객방문으로부터 경제적이익을 얻는 觀光事業體(호텔, 요식업체등)에 과세함으로써 조달될 수 있는 것이다.

이와 같은 특별관광세는 다음과 같은 두가지 性質을 갖고 있다.

---

7) 李相熙, 地方財政論(서울 : 啓明社, 1982), pp. 201~202.

① 특별관광세는 반드시 國家에 의해서만 徵收(國稅)되는 것은 아니며 地方自治團體에 의해서도 징수(地方稅)된다.

② 특별관광세는 觀光事業發展, 觀光資源의 開發, 종사원교육 등 特別한 目的의 經費支出(財源調達)에 충당하기 위해 과징되는 目的稅(goal-oriented tax)이다.

그밖의 다른 나라들에서는 國家가 獨立된 行政機關의 財源調達을 目的으로 하는 특별관광세를 과징하는 경우도 있다. 더우기 이 조세는 財貨와 用役의 生産, 販賣, 購入 또는 使用에 賦課되는 間接稅의 形態를 취하는 것이 대부분이다. 따라서 實質的인 조세부담자는 最終消費者이지만 納稅者는 호텔, 요식업체, 운수회사 등과 같은 觀光事業體 또는 단체이기 때문에 이 稅制의 導入은 어렵지 않다.

스위스의 체재세와 같은 유사한 租稅는 다른 國家들에서도 採用되어오고 있는데 이러한 稅制는 예컨데 프랑스(체재세 "taxe de sejour"), 이탈리아(특별 요양세 "contributio speciale cci cura"), 서독, 스페인(관광인지세 "poliza de turismo" : 1946→1964년간 시행), 불가리아, 폴란드, 佛領폴리네시아(관광계획세 "tourism planning levy"), 페루의 호텔, 요식업체 및 기타 유사업체에서 부과되는 소비세 (consumption levy in hotels, restaurants, and similar establishments), 콜롬비아(관광세 "impuesto turistico")등의 國家들이 導入해 오고 있다.[8]

3. 觀光稅의 運用方案

(1) 稅源의 選定

관광세 新設에 있어서 중요한 것은 관광세 新設의 명분이외에 課稅對象, 稅率 및 徵收方法 등도 기술적인 측면에서 중요한 부분이다. 왜냐하면 技術的, 手段的 측면의 미비 또는 불합리로 租稅名分이 왜곡되어지는 경우가 많기 때문이다.

본 항에서는 관광세의 對象選定과 과세율을 중심으로 代案을 제시하고자 한다.

관광세의 對象이란 課稅稅目을 말한다. 各種의 稅源 중 어떤 것을 과세세목으로 할 것인가는 보는 觀點에 따라 여러가지 原則과 基準이 있다.[9]

---

8) 韓國觀光公社(編), 政府觀光機構의 機能과 役割(서울 : 韓國觀光公社, 1986), pp. 51～52.

9) 예를들면
① 李相熙는 보편성, 안정성, 安着性, 응익성의 原則, 負擔分位의 原則.
② Hicks는 安着性, 보편성
③ 市幷權은 세원의 局地性, 보편성, 분담성.
④ 柴田護는 보편성, 안정성, 自立性, 응익원칙, 負擔分任原則을 들고 있다. 李相熙, 전게서, pp. 162～182참조.

본 연구에서는 對象地域이 濟州道라는 점을 고려하여 ①안정성, ②租稅抵抗의 경미, ③응익성, ④세원의 明確性, ⑤競爭性을 基準으로 관광세 대상을 選定하였다.

여기서 부연하여 說明할 基準은 첫째, 租稅抵抗이 경미해야 한다는 것이다. 관광세는 觀光客이 지불한 財貨와 用役이 全體價格에 포함되어 있음에도 불구하고 觀光客은 이를 인식하지 못하고 지나가는 것이 보통이다. 따라서 고객이 착취당하고있다는 인상을 받지 않도록 하기 위한 愼重性이 要求된다. 이러한 方法으로서 이 租稅로 부터 發生한 세수입은 一般的으로 그 納稅者가 特別한 惠澤을 향유할 수 있도록 과징된 地域에 再投資하는 原則을 定할 수 있다.

둘째, 競爭力의 確保라는 側面도 考慮해야겠다.

외지인을 中心으로 賦課되는 관광세는 때때로 觀光抑制의 效果를 招來할 수 있다. 제주도의 경우 現在는 모든 면에서 越等한 比較優位를 지닌 觀光資源을 많이 갖고 있기 때문에 이러한 問題는 發生되지 않겠지만 타지역 또는 隣接國家의 誘因能力이 날로 신장되고 있다는 점을 考慮하여, 관광세의 징수율, 대상, 방법 등의 選定에 愼重을 기해야 할 것이다. 본 硏究에서는 이러한 基準과 原則을 利用하여 〈표 2〉와 같이 관광세 對象稅源에 대한 評價를 하였다.

〈표 2〉 地方財政原則에 依한 觀光稅 稅源의 評價

대 상	응 익 성	안 정 성	조세저항	명 확 성	경 쟁 력	종합평가
골 프 장	○	○	○	○	○	○
관 광 호 텔 객 실	○	○	○	○	○	○
관 광 호 텔 부 대 시 설	○	○	○	○	○	○
일 반 호 텔 숙 박	△	△	△	○	△	△
여 관 숙 박	×	×	△	×	△	×
항 만 이 용	×	△	△	○	×	△
항 공 이 용	○	○	×	○	○	△
수 렵 장 이 용	○	△	○	○	○	○
운 수 업	△	○	△	×	△	△
관 광 기 념 품	×	△	△	×	×	×
한 국 음 식 점	○	○	○	○	○	○
관 광 식 당 업	○	○	○	○	○	○
일 반 음 식 점	×	△	△	×	△	△
유 람 선 관 광	△	△	△	×	△	△
관 광 지 이 용	△	○	△	○	△	△
카 지 노	○	×	○	×	○	△

범례 : ○ : 좋다. △ : 중간 × : 나쁘다.

〈표 2〉에서 종합평가항목에서 보는 바와같이 관광세 대상세원은 ①골프장, ②관광호텔객실, ③관광호텔부대시설, ④수렵, ⑤한국음식점(고급요정), ⑥관광식당업(외국인전용음식점, 제주에 4곳이 있음) 등의 시설을 이용한 사람에게로 한하였다.

여기서 항공기이용을 세원에서 제외시킨 이유는 항공기이용에 관광세부과는 人頭稅, 入道稅性格을 띨 可能性이 많다는 점과 地域住民에게는 항공기이용이 보편적이고 일상적인 교통수단이라는 점에서 관광세부과의 목적에 맞지 않을 뿐만아니라 그로 인한 조세저항이 클 것이기 때문이다.

(2) 觀光稅徵收를 위한 政策代案의 開發과 選擇

가. 代案의 開發

지금까지 관광세의 세원과 徵收를 그리고 徵收方法에 대한 政策代案提示는 KDI, 북제주군등에서 있었다.. 이 안을 包含하여 提示할 수 있는 안은 다음과 같이 要約할 수 있다.

제1안 : KDI가 제2차 濟州道綜合開發計劃(1992~2001년)에 대한 基本計劃樹立에서 濟州道와 政府에 各種開發事業의 財源擴充을 위하여 입도관광객들에게서 「觀光稅」를 賦課해야 한다고 提示하였다. KDI가 提示한 안은 관광세의 세원은 숙박업과 航空機 이용자들이며 징수율은 觀光盛需期에 숙박시설과 항공기 이용료에 5%를 徵收한다는 것이다.

제2안 : 제2안은 북제주군이 地方財政擴充方案으로서 法定外稅가 가능하다는 전제하에 제시한 代案이다. 제2안은 濟州道를 찾는 觀光客이 거의 방문하고 있는 觀光利用施設 20군대를 선정하여 과세대상으로 삼았다. 북제주군이 제시한 과세대상과 과세규모를 보면 〈표 3〉과 같다.[10]

제3안 : 제3안은 본 연구자가 제시하는 案으로써 〈표 2〉에서 選定한 세원에 대하여 課稅를 하는 案이다. 〈표 4〉는 제3안의 內容이다. 이외에도 提示할 수 있는 代案으로서는 모든 施設과 業體에 賦課하는 方案이 있다. 이 方案은 세수입은 安定的이고 풍부는 하지만 地方財政의 原則上 많은 問題點이 있기 때문에 現實的으로 考慮對象이 될 수 없다.

10) 北濟州郡, 관광자원세 신설방안, 1990. p. 29.

〈표 3〉 제2대안 : 관광자원세의 추계액

구분 / 관광지	과세표준액(백만원)			세율	세수추계액(백만원)		
	'87	'88	'89		'87	'88	'89
계	3,986	5,705	7,978	10/100	398	570	798
박물관	341	375	427		34	37	43
한라산	66	92	128		7	9	13
삼성혈	175	180	265		17	18	26
목석원	126	125	151		13	13	15
천지연	142	450	554		41	5	55
천제연	392	407	501		39	41	50
정방폭포	253	247	272		25	25	27
해양수족관		683	942			68	94
관광식물원			216				22
산굼부리	258	293	401		26	29	40
협재굴	520	563	838		52	56	84
항목유적지	34	38	29		3	4	2
비자림	21	18	26		2	2	3
만장굴	745	792	1,034		75	79	104
신천지미술관		44	92			4	9
일출봉	338	374	482		34	37	48
산방굴사	301	336	416		30	34	42
안덕계곡	4	12	467			1	4
제주민속촌		510	467			51	47
제주조각공원		116	261			17	26

자료 : 북제주군

〈표 4〉 제3대안 : 觀光稅의 推計額

(단위 : 천명, 백만원)

내역 / 세원	이 용 객	총 수 입 액	적 용 세 율	관광세수입	비 고
골 프 장	160	7,200[1]	10 %	720	[1] 골프장 총수입은
수 렵	1.1	143	10 %	14	평균골프장입장료를
한 국 음 식 점	31	3,670	10 %	367	45,000원으로 계산
관 광 음 식 점	22	144	10 %	14	한 것임.
관 광 호 텔 객 실	714	30,100	10 %	3,010	
관광호텔부대시설	3,369	20,103	10 %	2,010	
관 광 지 이 용	13,713	7,978	10 %	798	
계	20,506	76,826		6,932	

＊자료제공 : 한국관광협회, 관광자료집, 1990.

제주도, 통계자료, 1990.

북제주군, 관광자원세 신설방안 1990.

나. 각 代案의 比較와 代案選擇

각 代案의 內容을 과세의 원칙과 觀光稅 신설의 명분, 그리고 현실적인 여건들을 고려하여 比較하면 다음과 같이 要約할 수 있다.

觀光盛需期에 숙박행위와 항공기이용행위에 對해서 5%를 課稅한다는 제1안은 觀光盛需期 기간만 정확히 정한다면 세무행정면에서 가장 간단하고 명확한 대안이라고 볼 수 있다.

반면 제1안은 그 자체로 여러가지 문제점을 안고 있다고 볼 수 있다. 우선 盛需期와 非盛需期를 區分하여 課稅하는 妥當性을 확보하기가 어렵다는 점을 들 수 있다. 왜냐하면 盛需期와 非盛需期의 觀光行爲가 차등적으로 行政需要를 誘發하는 것은 아니기 때문에 租稅의 원칙상 과세명분이 약하다고 볼 수 있다. 특히 현실적으로 성수기와 비성수기의 구분이 모호하다는 점을 고려해 본다면 제1안의 과세전제에서 부터 문제가 제기되게 된다고 볼 수 있다.

이외에도 제1안은 安定性이라든가, 세수의 규모면에서 볼 때 濟州開發에서의 觀光稅의 意義를 充當하기에는 취약점이 많다고 볼 수 있다. 북제주군이 提示한 20개의 관광이용시설에 대한 觀光稅徵收方案은 제1안에 비해 여러가지 장점이 많다. 우선 과세대상이 보편적이기 때문에 과세의 명분과 함께 안정성에서 제1안보다 훨씬 이점이 많다.

뿐만아니라 관광이용시설입장료에 10%를 課稅하기 때문에 稅務行政에서도 간편한 점을 장점으

로 들 수 있다. 이러한 장점에도 불구하고 제2대안은 세수의 규모가 觀光稅의 신설의의에 비추어 보건데 너무 적다라는 큰 약점을 갖고 있다. 약 8억의 재원을 확보하기 위하여 비난의 여지가 있는 법정세외인 觀光稅를 신설하는 것은 타당도면에서 問題가 있다. 특히 觀光開發의 지속성과 함께 地域住民에게 관광객의 관광행위로 인한 추가부담을 줄이기 위하여 신설한 觀光稅의 目的에 비추어 볼때도 8억의 세수는 그 의의가 매우 미미하다고 볼 수 있다. 따라서 제2대안은 조세의 기준상 과세의 명분은 충분하지만 現實的으로는 세수의 규모를 고려해 볼 때 타당한 대안이라고는 할 수 없다.

따라서 바람직한 代案은 제2대안의 기준과 명분을 고려하면서 세수의 규모를 확대하는 방안을 찾는 것이라고 볼 수 있다. 즉 觀光利用施設을 課稅對象으로 하되, 그 범위를 세수가 풍부한 세원으로 확대하는 것이 바람직한 代案이 되는 것이다.

제3대안은 이러한 점을 고려하여 제시한 대안이다. 관광이용시설 중 제2대안에서 제시한 관광지 이용시설이외에 관광호텔이용과 골프장 및 수렵장이용행위에 대하여 課稅를 하도록 하였다. 물론 제3대안도 여러가지 문제점이 있지만 새로운 세목의 신설에 따른 일반국민의 조세저항을 줄일 수 있도록 융통성을 고려하여 과세대상을 선정하였다는 점과, 약 70억원의 세수를 확보함으로써 관광세의 신설의의를 어느정도 확보할 수 있다는 큰 장점을 가지고 있는 대안이다.

지금까지 논의된 각 대안이 장점과 단점을 요약한 내용이 〈표 5〉이다.

〈표 5〉 각 代案의 比較

案	제1안	제2안	제3안
납세의무자	숙박업소, 항공기이용자	관광자원의 직접이용자	좌 동
과세대상	숙박행위, 항공기이용	관광행위	관광시설이용행위
과세권자	숙박시설관할 시장·군수 항공기이용은 지사	관광자원관할 시장·군수	관광이용시설관할 시장·군수
과세표준	숙박료와 항공료	입장료, 주차료등 관광수입	관광이용시설수입
세율	5%	10%	10%
징수방법	특별징수방법 (특수징수의무자 지정)	좌 동	좌 동
세수추정액 ('89년도기준)	*	797백만원	6,932백만원

案	제1안	제2안	제3안
장 점	세무행정이 간단함	세무행정이 간편함	세수입이 풍부함 안정성이 있음 응익원칙에 합당
단 점	성수기와 비성수기 구분모호 안정성이 적음 조세저항(특히 항공기 이용하는 지역주민)이 심함	세수입이 적음 응익과 형평성원칙에 미부합됨	세무행정이 다소 복잡함 조세저항이 있을 수 있음

* 성수기와 비성수기자료가 구분이 안되었기 때문에 계상이 불가능함.

3. 觀光稅의 運用方案

觀光稅에는 지역개발재원확보라는 점에서 큰 의의가 있음에도 불구하고 실시과정에서 租稅의 正當性등 여러가지 問題點을 야기시킬 수 있다. 租稅의 正當性이란 租稅賦課가 적절한 절차를 거쳤는가라는 「過程的正當性」과 租稅賦課內容이 공정하고 타당한가라는 「實質的正當性」으로 나누어 說明할 수 있다.

過程的正當性은 우선 憲法規程이 明示하는 바와 같이 세목과 稅率이 國民의 代表機關인 國會에서 決定되고 이에 의거한 적법한 절차를 말하며 實質的正當性은 納稅者의 입장과 意見을 청취하고 이를 반영할 뿐만 아니라 行政府가 그 취지를 이해시키려는 積極的인 努力이 있는 것을 말한다.[10]

이러한 점에서 보면 관광세신설은 執行過程에서 ①관광세의 法律的 根據라는 過程的正當性과 ②租稅抵抗이라는 實質的正當性確保與否가 問題로 提起될 수 있다.

(1) 관광세의 過程的 正當性－法定外稅의 根據

관광세의 過程的正當性은 관광세가 현재 地方稅法에 規程되어 있지 않아도 新設이 可能하는가 하는 즉 法定外稅의 可能性與否인 것이다.

11) 吳然夫, "行政民主化의 制約要因과 民主化의 推進戰略", 行政論叢, 제27권 제1호, (서울 : 서울大學校 行政大學院, 1989), p. 267.

地方稅는 課稅根據가 法律로 정해졌느냐의 여부에 따라 法定稅와 法定外稅로 區分한다. 법정세란 地方稅法의 規程에 稅目이 있어야만 課稅를 할 수 있다는 것이다. 이에대해 法定外稅라 함은 地方自治團體가 法定의 稅目以外에 해당 地方自治團體의 條例로써 稅目을 設置하여 課稅하는 稅目을 말한다. 현재 관광세는 地方稅法에 設置規程이 없기 때문에 課稅를 하게되면 法定外稅가 되는 것이다.

우리나라의 憲法은 租稅法律主義(租稅의 種目과 稅率은 法律로 정한다.)를 선언하고 있다. 따라서 우리나라의 경우 地方稅法에서 이러한 法定外稅의 設置根據를 規程할 수 있느냐하는 問題와 이것과 연계하여 地方自治團體의 條例를 통하여 法定外稅目을 設置하는 것이 問題가 될 수 있다.

(2) 觀光稅의 實質的正當性－租稅抵抗

관광세는 財貨와 用役의 生産, 購入 그리고 使用에 賦課되는 間接稅의 形態를 취하고 있다. 따라서 實質的인 租稅負擔의 最終的歸着은 最終消費者이며, 納稅者는 호텔, 요식업체, 운수회사 등과 같은 觀光事業體 또는 團體이기 때문에 租稅抵抗을 避할 수도 있다.[12]

그럼에도 불구하고 觀光稅新設은 여러측면에서 抵抗이 豫想된다. 豫想되는 抵抗 中 代表的인 것을 상정해 보면;

첫째, 事業者側面에서 抵抗이 예상된다.

새로운 租稅는 公表만 갖고도 課稅된 것과 같은 作用을 한다는 課稅의 心理的 作用면에서[13] 事業者들의 態度가 일탈될 가능성이 있다. 즉, 單純한 租稅公表만으로도 사업자는 利用價格의 變動을 合理化시킬 수 있는 根據가 되어 惡用할 여지가 充分하다.

또한 租稅回避 또는 節稅를 爲한 合法的인 手段을 강구할 수도 있다. 따라서 결국에는 觀光稅新設로 인하여 課稅主體인 地方政府와 課稅對象인 觀光客과 地域住民간에 알력과 갈등이 發生되는 반면에 특별징수의무자인 觀光業體나 團體는 非合法的인 行爲로 이득만 취하게 되는 結果를 豫見할 수 있다.

둘째, 觀光客側面에서 抵抗도 豫想된다.

自然環境을 利用하는 行爲가 과연 課稅의 對象으로 適合하느냐에 대한 疑問이 觀光客으로부터 提示될 수 있다.[14]

이러한 의문은 觀光客으로 하여금 착취당하는 느낌을 주어 抵抗을 유도할 수 있다.

---

12) 韓國觀光公社(編), 전게서, p. 51.
13) 車輧權, 財政學概論(서울 : 박영사, 1984), p. 392.
14) 吳然天, 전게서, p. 229.

따라서 이와같은 인위적인 負擔으로 觀光客은 負擔에 따른 補償心理에 의하여 더욱 財政需要를 誘發시킬 수도 있으며 또한 租稅를 回避하는 것이 經濟的으로 유리하다고 하여 消費를 抑制하는 形態로 租稅抵抗을 할 수 있다.

以外에도 衡平의 原則을 들어서 他地域의 반발도 豫見하 수 있다.

(3) 克服하는 方案

가. 觀光稅의 法律的 根據

관광세가 地方議會의 條例로서 定하는 法定外稅로 가능한가는 두가지 見解가 대립되어 있다. 즉 法定外稅로 가능하다는 見解와 租稅法律主義立場에서 不可能하다는 주장이 兩立되어 있는 것이다.

첫째, 可能하다는 見解는 法理的인 側面에서 그리고 當爲論的 側面에서 論理를 펴고 있다. 우선 法理的인 側面에서의 法定外稅의 可能性을 살펴보자. 만일 憲法上 租稅法律主義에 있어 法律의 의미를 형식적으로 이해한다면(國會를 通過한 '法律'이라는 이름이 붙은 法規) 自治團體의 條例로 法定外 稅目을 新設하는 것이 問題가 될 것이다. 그러나 '法律의 意味'를 實質的으로 이해한다면 條例를 통한 法定外稅目의 新設이 가능하다고 볼 것이며, 기타 法規와 學理的 解析도 이와 동일한 입장을 취한다고 볼 수 있다. 이런 점에서 憲法 第114條는 "지방자치단체는 法令의 範圍 안에서 自治에 關한 規程을 制定할 수 있다"고 規程하고 있는데, 自治에 關한 規程에는 住民의 負擔에 關한 決定이 包含된다고 보아야 할 것이다. 또한 地方稅法에서도 "自治團體가 同法이 定하는 바에 따라 地方稅로서 目的稅를 賦課 徵收할 수 있다"고 規程하면서 "地方稅의 賦課客體, 課稅標準, 稅率, 其他 賦課徵收에 관하여 必要한 事項을 定함에 있어 條例로 하여야 한다"고 宣言한 것으로 미루어 볼 때 現行法體系안에서 法定外稅目의 新設이 可能하다고 解析할 수 있다.

學理的 立場에서 租稅法律主義에 대한 例外로써 擧論되는 것은 地方團體에 依한 條例, 國際條約에 依한 法定稅率, 國家緊急權(非常措置 등)에 의한 措置를 들 수 있다. 特히 條例는 地方議會가 構成될 경우 그 地域住民의 代表機關으로서의 性格을 지니게 되므로 그 고유사회의 法이란 意味를 가진다. 또 賦課·徵收의 根據가 地方自治法이나 地方稅法에 明示되어 있고, 條例로 定할 수 있는 事項은 세목에 지나지 않으므로 違憲違法은 아니라고 할 수 있다.[15]

---

15) 吳然天, 전게서, pp. 228~229.
韓賢周, "租稅에 관한 各國憲法規程의 比較考察," 稅務大學討論論集, 1985, p. 173.

또한 地方自治團體의 課稅自主權의 論理에서도 法定外稅가 가능하다는 주장도 있다.[16]

地方稅는 地方自治團體의 自主財源이므로 地方自治團體가 自主的으로 課稅物件 또는 稅率 등을 決定할 수 있도록 하는 것이 바람직스럽다. 즉 地方自治團體는 그가 必要로 하는 財政需要에 충당하기 위하여 필요한 경우에는 地方自治團體 스스로의 의사에 의해서 法定稅目以外에 필요한 稅目을 設置하거나 標準稅率 또는 任意稅率등의 制度를 통해서 稅率의 자유로운 調整이 可能해야 한다. 따라서 이러한 論理에 의하면 法定外稅로서 觀光稅는 可能한 것이다.

그러나 이에 反해 우리나라에서는 法定外稅가 設置될 수 없다는 主張도 强하게 提起되고 있다.

租稅法律主義라 함은 租稅 其他 公課金의 賦課·徵收는 반드시 法律로서 하여야 한다는 原則을 말한다. 이 原則은 「共意에 依한 課稅」 또는 「代表없는 課稅없다.」 (no taxation without respresentation)라는 原則을 기초로 하는 것이다. 租稅法律主義의 制度的 意義는 租稅의 種類와 그 賦課의 根據뿐만 아니라 納稅義務者·課稅物件·課稅標準·稅率 등을 國民의 代表로서 構成된 議會의 法律로서 規程하게 함으로서, 國民의 財産權을 保障하고 法的 生活의 安全을 圖謀하며, 公平하게 納稅義務를 負擔시키려는 데에 있다. 이러한 意味에서 租稅法律主義는 「法律에 依한 行政의 原則」을 財務行政의 領域에 適用한 것이라 할 수 있다. 따라서 租稅分野는 行政廳의 自由裁量의 餘地가 가장 협소하게 인정되고 있는 非自由裁量的 영역의 하나라고 할 수 있다.[17] 이러한 의미에서 본다면 憲法 제59조는 租稅의 種目과 稅率만을 法律로 定한다라고 하고 있지만, 租稅法律主義에 있어서 法律에 依한 規制對象에는 租稅의 種目과 稅率뿐만 아니라, 租稅에 關한 그 밖의 事項, 즉 納稅義務者·課稅物件·課稅標準·課稅節次까지 包含된다[18]고 볼 수 있기 때문에 觀光稅는 法定外稅로 성립될 수 없다.

이러한 논쟁은 우리나라에서는 後者의 입장 즉, 法定外稅의 不可가 通說로 되어 있다. 그 證據는 至今까지 우리나라에서는 法定外稅가 實施되어 본적이 없다는 점과 각종 判例로 이 見解를 지지하고 있는 것으로 나타난다.[19]

---

16) 李相熙, 전게서, pp. 195~107.
鄭世煜, 地方財政需要變化와 地方財政展望", 地方財政, 가을호 1990, p. 15.
孫在植, "90년대의 地方財政의 課題", 地方財政, 봄호, 1990, p. 8~9.

17) 權寧星, 憲法學原論(서울 : 法文社, 1988), p. 730.

18) 權寧星, 상게서, p. 732.

19) 權寧星, 상게서, p. 730에는 조세법률주의에 대한 여러판례가 나와 있다. 대표적인 판례를 보면 ①한국헌법은 조세법률주의를 채택하고 있으므로 조세의 중복과 세율뿐만 아니라 과세대상·과세표준·과세의 무자 등 조세 부과징수에 관한 사항은 법률에 의해서만 규정되어야 한다. (1970. 5. 5, 서울고판 68구 517 : 1964. 5. 21. 대판 63누 16) ② 조세에 과한 법률해석은 엄격하여야 하고 이를 유추적용함을 금하여야 한다. (1967. 11. 21. 대판67누76).

결국 현재로서는 觀光稅는 法定外稅로는 불가하며 憲法의 개정을 통하여 地方自治團體에 法定外稅의 根據를 규정하거나 아니면 地方稅法에 稅目으로서의 觀光稅條項이 규정되어 있어야 가능하다.

그러나 濟州道에는 觀光稅에 대한 法律的 根據가 마련될 가능성이 높기 때문에 觀光稅 新設의 근거는 조만간 만들어질 가능성이 높다.[20] 뿐만아니라 앞으로 실시되는 지방자치제하에서는 地方自主財政權에 대한 擴大解析이 가능할 여지가 많기 때문에 관광세 신설은 그 근거가 더욱 넓어질 것이다. 따라서 제주지역내 稅源擴充을 통한 地域開發財源으로서의 관광세는 法規程面에서 뿐만아니라 당위적인 側面에서도 타당성이 매우 높다고 할 수 있다.

나. 租稅抵抗의 克服

地域開發財源의 確保를 통해 좀 더 낳은 觀光行政서비스提供을 目的으로 新設된 관광세가 租稅抵抗을 극복하지 못하면 역효과만 나타날 수 있다. 즉 관광세 부과로 인한 觀光輸入減少와 재정수요만 增幅되는 결과를 招來할 수 있다는 것이다. 그러나 이러한 憂慮는 여러가지 側面에서 充分히 사상시킬 수 있다.

첫째, 조세저항은 제주도가 지니고 있는 경쟁력에 의하여 극복할 수 있다. 관광에 관한한 濟州地域은 他地域보다 越等한 觀光資源을 갖고 있기 때문에 관광세부과로 인한 경쟁력약화현상은 초래하지 않을 것이다.

둘째, 목적세이기 때문에 租稅抵抗克服이 可能하다. 觀光稅目的이 觀光施設利用에 따른 外部不經濟와 觀光施設과 資源의 開發 및 保存에 따른 財政需要를 충당하기 위한 재원이기 때문에 응익원칙에 입각하여 充分히 이해시킬 수 있을 것이다.

셋째, 점증적실시에 의하여 克服할 수 있다.

세원의 選擇, 稅率의 조정등을 점차 擴大實施함으로써 그 충격효과를 줄일 수 있을 것이다.

이 이외에도 濟州地域資源의 보편성에 의한 局地性確保가 되어 있다는 점, 세원 대상 선택이 應能性에 기초하고 있다는 점, 그리고 間接稅라는 점 등도 租稅抵抗克服에 유리한 점이라 하겠다.

結局 濟州地域內의 觀光施設利用에 따른 관광세부과는 그 취지와 방법을 잘 홍보만하면 過程的正當性은 물론 實質的正當性도 充分히 確保될 수 있을 것이다.

---

20) 금번 입법을 목적으로 정부가 추진하고 있는 제주개발 특별조치법에 따르면
가. 의원입법안 : 제38조 신규재원의 확보--도지사는 관광개발을 촉진하는데 필요한 재원을 확보하기 위하여 관광세(목적세), 源水使用料등을 부과할 수 있으며 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.
나. 건설부시안 : 제18조 資源利用負擔金-①관할지역내에서 관광·용수사용 등 기타 대통령이 정하는 자연자원의 이용행위에 대하여 자원이용부담금을 부과 할 수 있다. ②제1항의 규정에 의한 자원이용부담금의 부과 및 징수절차와 시행에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

5. 結論－要約 및 提言

觀光稅는 觀光施設을 利用하는 사람에게 觀光行爲로 인한 財政需要를 수익자인 觀光客이 負擔하도록 하는 것으로써 該當地域의 各種 공공서비스를 觀光客이 無賃乘車함으로써 그 費用이 地域住民에게 전가되는 것을 防止함을 主目的으로 하는 목적세를 말한다. 뿐만아니라 觀光稅는 未來의 觀光서비스를 確保·增進시키기 위한 諸般開發事業에 所要되는 費用을 充當하는 목적도 포함되어 있기 때문에 국내 觀光地 요충인 濟州地域으로서는 그 신설필요성이 매우 높다 하겠다.

이러한 觀光稅意義를 提高시키기 위해서 안정적이고도 세수가 풍부한 觀光施設利用과 觀光地 利用行爲에 대하여 課稅하는 것이 妥當하다고 사료된다. 다만 觀光稅를 신설하고 집행하는 과정에서 법정세외에 대한 논란과 조세저항은 법리적인 면에서 큰 하자가 없으며 또한 조세저항도 觀光稅가 目的稅이기 때문에 홍보만 잘 되면 큰 무리가 없을 것이다.

따라서 觀光稅는 濟州地域開發의 제반사정과 연계할 때 반듯이 신설되어야 하며 또한 觀光稅의 신설의의가 運用과 執行過程에서 충실히 반영되어야 한다는 점을 정책건의하고자 한다.