

# 지구온난화 문제의 대처를 위한

## 조세적 수단의 공법적 검토

- 유럽법과 독일법을 중심으로\*

### Eine öffentlich-rechtliche Untersuchung der CO<sub>2</sub>-Abgabe zum Klimaschutz

- insbes über Europa-und deutsches Recht

강 주 영\*\*

Kang, Joo-young

#### 목 차

- I. 들어가면서
- II. 全 지구적 관제로서의 기후변화
- III. 효과적인 기후정책을 위한 경제유인적 수단
- IV. 유럽공동체법과 독일법에 있어서의 이산화탄소세법의 도입가능성
- V. 결 론

#### 국문초록

환경보호정책을 위한 수단으로서 환경세는 종래의 전형적인 환경보호정책의 수단인 규제적 수단보다, 운용의 측면에서 훨씬 경제적이며 결과의 측면에서 환경소비자의 자발적 참여를 이끌어 낼 수 있어서 더욱 효과적임을 알 수 있다.

그러나 환경세가 잘 작동하기 위해서는 시장에 대체재가 존재해야 할 것이 중요한

논문접수일 : 2008.12.30

심사완료일 : 2009.2.2

게재확정일 : 2009.2.9

\* 이 논문은 2006년 공법신진학자대회에서 발표한 논문을 수정보완한 것임.

\*\* 법학박사·제주대학교 법학부 교수

전제가 되지만 에너지 시장에서의 대체재가 충분하지 못한 현실에서 이산화탄소세가 유효한 법적 수단이 되는지는 비례원칙에 있어서의 적합성의 문제로서 검토되어야 할 쟁점이 된다.

이산화탄소세가 부과될 경우 에너지 가격은 상승하게 되고 대체재가 부족한 가운데 에너지 소비자들은 에너지 사용량을 줄이든지 고효율의 에너지 생산설비를 설치하게 될 것이다. 따라서 이산화탄소의 배출량을 줄이는 것이 지구온난화를 피할 수 있는 유일한 방법임을 볼 때 적합성의 문제는 해결된 것으로 볼 수 있다.

또한 이산화탄소세는 규제적 수단보다 이산화탄소배출자에 대한 침해가 적어 최소 침해의 원칙에도 부합한다. 이산화탄소세를 통한 대기보호의 목적이 이 세금을 통한 개인의 재정적 침해보다 훨씬 중요하므로 상당성의 원칙에도 부합한다고 할 수 있다.

이산화탄소세는 유럽공동체의 조세조화규정으로 인해 회원국들에게 도입을 강제할 뿐 스스로가 부과 및 징수 할 수는 없다. 유럽법 제175조와 제93조의 두 규정이 유럽공동체의 이산화탄소세 도입 근거규정이 될 수 있지만 규정의 적용영역의 명확화라는 관점에서 이산화탄소세 도입근거규정은 제175조가 되며 제93조는 환경세 외의 근거규정이 되어야 할 것이다.

이산화탄소세의 독일공법적 검토에 있어서 조세국가주의 법치국가 및 사회국가주의 등의 헌법적 원칙에서는 문제가 없으나 독일재정헌법이 규정하고 있는 조세의 종류에 이산화탄소세가 포함될 수 있느냐에 대해서는 끊임없는 논란이 있으므로 이산화탄소세가 독일재정헌법상 마찰 없이 도입될 수 있기 위해서는 기본법의 개정이 필요하다.

주제어 : 이산화탄소세, 환경세, 독일재정헌법, 비례원칙, 규제적 수단

## 1. 들어가면서

인간의 산업 활동은 물질적인 측면에서 오늘날의 소비사회를 가능하게 해주고 있지만 또 다른 한 편으로는 이와 같은 풍족한 삶의 대가로 인류는 대기의 온난화라는 현상에 맞닥뜨리고 있다. 대기과학의 연구결과에 의하면 인간의 산업활동 과정에서 생겨나는 이산화탄소가 지구온난화의 가장 중요한 원인으로 밝혀졌고, 따라서 기후정책의 핵심은 이산화탄소의 배출을 억제 또는 저감하는 것에 맞추어져 있다.

이산화탄소의 배출을 줄이거나 억제하기 위한 수단으로서 지금까지는 환경정서법에 의한 규제법적 수단이 대표적이고도 전형적인 수단으로 사용되었다. 그러나 명령적 규

제를 통한 기후환경정책의 결과가 만족스럽지 못한 것으로 드러났으므로 代案的 수단이 필요하게 되었고, 따라서 경제적이면서도 효과적인 수단으로서 조세적 수단이 기후환경보호를 위한 대안적 수단으로 연구되고 있다.

이와 같은 조세적 수단의 장점, 즉 경제적이며, 더욱 효과적이고 그러면서도 受範者의 자유를 덜 제한한다는 점들이 환경보호의 다른 영역과 마찬가지로 대기보호의 영역에서도 여전히 유효한 것인지를 공법적 관점에서 검토하는 것이 본 연구의 중심과제가 될 것이다.

## II. 숲 지구적 과제로서의 기후변화

### 1. 이산화탄소와 지구 온난화

IPCC의 세 번째 기후상태보고서는 인류의 산업 활동이 최근 50년간의 기후온난화를 야기한 가장 중요한 원인이라고 밝히고 있다.<sup>1)</sup> 이러한 숲 지구적 온난화의 결과로 해수면이 많게는 90cm정도 상승했으며 식물 및 동물의 생태계가 교란되고 이러한 피해는 현재의 인류뿐만 아니라 다가 올 미래의 세대에게도 그대로 영향을 미칠 것은 공지의 사실이다. 이러한 기후 변화를 가져 오는 데에는 여러 가지 다른 미세가스도 역할을 하지만 무엇보다 온실효과가 일어나는 원인의 60%를 차지하는 이산화탄소가 문제의 중심에 서 있다고 할 수 있다.<sup>2)</sup> 따라서 대기환경보호정책의 첫발은 우선 인간의 산업 활동으로 배출되는 이산화탄소를 잘 관리하는 것에 있다고 할 수 있다.

### 2. 온실효과의 특성

이산화탄소의 다량배출로 인한 온실효과는 다른 환경문제와 구별되는 특성을 포함하고 있다.<sup>3)</sup>

1) C. Bail/S. Marr/S. Oberthür. Klimaschutz und Recht. in: H.-W. Rengeling (Hrsg.). Handbuch zum europäischen und deutschen Umweltrecht - Eine systematische Darstellung des europäischen Umweltrechts mit seinen Auswirkungen auf das deutsche Recht und mit rechtspolitischen Perspektiven (EUDUR). 2. Aufl., 2002. S. 256.

2) M. Kloepfer. Umweltrecht. 3. Aufl. 2004. § 17 Rdnr. 8: K. Hasselmann. Globale Erwärmung und optimierte Klimaschutzstrategien. in: H. -J. Koch/J. Caspar (Hrsg.). Klimaschutz im Recht. 1997. S. 13.

3) P. Bader. Europäische Treibhauspolitik mit handelbaren Emissionsrechte - Empfehlungen für die

- ① 다른 환경오염이 국지적인 것에 그치는 경향이 있는 반면 온실효과는 그 영향이  
    全 지구적이다.
- ② 단기간의 이산화탄소의 배출은 그 양의 많고 적음을 떠나 온실효과에 영향을 미  
    치지 아니한다.
- ③ 배출된 이산화탄소는 연소된 연료의 양과 종류에 따라 그 양이 명확히 측정될 수  
    있다.
- ④ 다른 유해물질과 달리 이산화탄소를 정화할 수 있는 경제적으로 이용가능한 자연  
    과학적 기술이 없다. 따라서 이산화탄소의 배출을 줄일 수 있는 유일한 가능성은 이산  
    화탄소의 배출을 가급적 줄이는 것이다.

### Ⅲ. 효과적인 기후정책을 위한 경제유인적 수단

#### 1. 효과적인 기후정책을 위한 경제유인적 수단으로서의 이산화탄소세와     그 형태

##### 1) 이산화탄소세의 개념

이 논문에서의 이산화탄소세의 개념은, 모든 화석연료의 연소 시 발생하며 인간의  
생산 활동으로 인해 야기되는 온실효과 즉, 지구온난화를 유발하는 이산화탄소의 배출  
을 줄이기 위해서 공적 기관에 의해 高權적으로 부담시키는 모든 법적 형태를 망라한  
조세를 말한다.<sup>4)</sup>

##### 2) 이산화탄소세의 여러 형태

이산화탄소세는 원칙적으로 좁은 의미의 세금(Steuer), 수수료 및 사용료(Gebühren,  
Beiträge) 그리고 특별부담금(Sonderabgaben)의 형태로 부과될 수 있다. 개별 공과금  
(Abgabe)의 형태는 그 법적 근거가 상이하므로 그에 상응하게 고찰해야 하며 사용료

---

Umsetzung der Kyoto-Verpflichtung vor dem Hintergrund US-Amerikanischer Lizenzierungserfahrungen.  
2000. S. 28를 참조.

4) B. Hansjürgens. Umweltabgaben im Steuersystem - Zu den Möglichkeiten einer Einfügung von  
Umweltabgaben in das Steuer- und Abgabensystem der Bundesrepublik Deutschland. 1992. S. 90를 참조.

및 수수료와 특별부담금의 법적 근거는 기본법 제72조 이하에 따르고,<sup>5)</sup> 이산화탄소세는 기본법 제72조 이하뿐만 아니라 財政憲法인 기본법 제105조 이하에 부합하기도 해야 한다.<sup>6)</sup>

### (1) 조세

이산화탄소세는 우선 좁은 의미의 세금의 형태로 부과될 수 있다. 독일조세기본법 제3조 제1항은 명문으로 세수의 목적은 부수적일 수 있다고 규정했으며 따라서 조세는 단순한 세수의 목적을 위해서 부과되는 것이 아니라 특정한 사회적 목적이라는 관점에서 납세자의 행위를 유도하기 위한 효과를 가질 수도 있게 된다. 따라서 세금은 대기보호를 위한 수단으로서 사용되어 질 수 있다.<sup>7)</sup>

그러나 세금이 유도적 효과를 가질 수 있지만 두 가지의 경우는 용납되기 어려운데, 그 첫째는 유도적 효과를 목적으로 하는 유도세가 稅收라는 목적을 완전히 결하여 순수한 유도세로서만의 성질을 가지고 있을 때이다.<sup>8)</sup> 그러나 순수한 유도세조차도 어떠한 형식으로든 조세수입이 있게 되므로 稅收없는 세금을 상상하기는 어렵다.<sup>9)</sup> 순수 유도세를 금지하는 근원적인 이유는 稅收라는 목적을 부차적인 것으로 하여 유도목적은 주목적으로 하는 조세개념의 도움을 빌어 기본법상의 입법을 위한 사무관할규정의 분배가 形骸化되는 것을 방지하려는 데 있다.<sup>10)</sup> 입법자는 자기에게 권한이 없는 영역에서 실현하고자 하는 목적을 위해 기본법 제105조 이하에서 인정되는 권한을 남용해서는 안 된다 (왜냐하면 연방이 아니라 각 주가 해당 사무영역에 대한 입법권을 가지기 때문이

5) BVerfGE 67. 256. 274; P. Kirchhof. Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben. DStJG Bd. 15 (1993). S. 14.

6) Vgl. M. Kloepfer/M. Schulte. Zuständigkeitsgrenzen bei der Einführung landesrechtlicher Abfall(Sonder-)abgaben. UPR 1992. S. 201; P. Selmer. Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen. in: R. Breuer/P. Marburger/M. Schröder (Hrsg.). Umweltschutz durch Abgaben und Steuern. UTR Bd. 16 (1992). S. 25 ff.; K. Meßerschmidt. Umweltabgaben im Gefüge der Finanzverfassung. in: R. Breuer/M. Kloepfer/P. Marburger/M. Schröder (Hrsg.). UTR 3 (1987). S. 90.

7) K. Tipke/J. Lang. Steuerrecht 16. Aufl., 1998. S. 48 f.; D. Birk. Steuerrecht 2. Aufl., 1999. S. 53 f.를 참조.

8) BVerfGE 38. 61(80): BVerwG. NVwZ 1995. 59 ff - ständige Rspr. Die neuere Rspr. des BVerfG hat die frühere (z.B. E 3. 407 [436]) Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenzweck einer Steuer fallengelassen. Maßgeblich ist danach für eine Steuer, dass ihr Aufkommen endgültig einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zufließt und von diesem - zumindest in den Grenzen einer Zwecksteuer - frei verwendet werden kann. s. BVerfGE 55. 274 (305): B. Bender/R. Sparwasser/R. Engels. Umweltrecht. 4. Aufl., 2000. S. 55.

9) K. Stern. Das Staatsrecht der BR Deutschland. Bd. II. 1980. § 46 I 4 c. e; K. Vogel. HdStR. Bd. IV. 1990. §87 Rdnr. S. 1; K. Tipke. Die Steuerrechtsordnung. Bd. III. 1993. § 24 S. 1060.

10) K. Tipke. a.a.O.

다).<sup>11)</sup> 따라서 유도세는 財政憲法的 근거와 사무관할적 근거의 두 가지 기본법적 근거를 가지고 있어야 한다.<sup>12)</sup> 그러므로 이산화탄소세도 마찬가지로 재정헌법적 근거(기본법 제105조)와 사무관할적 근거(기본법 제74조 제11호) 두 가지를 가져야 한다.

또 다른 하나는, 사실상 과세요건을 도저히 성취하기가 불가능하여 금지적 효과를 가지게 되는 絞殺的 租稅(Erdrosselungssteuer)의 경우이다.<sup>13)</sup> 공과금이 납세자를 단지 경제적으로 “교살”하려는 데 목적을 가진다면 이것은 조세의 개념에 포함시킬 수 없으며 비례원칙을 현저히 위배하므로 위헌적이라 할 것이다.<sup>14)</sup>

## (2) 사용료 및 수수료

이산화탄소세는 원칙적으로 사용료 및 수수료의 형태로 부과될 수 있을 것이며, 국가 또는 지방자치단체의 특정 급부행정의 제공, 시설의 이용 및 사용이라는 급부에 대한 반대급부라는 측면에서 그렇지 아니한 조세와 구분된다.<sup>15)</sup>

그러나 사용료 및 수수료가 대기보호를 위한 적절한 수단이 되기 위해서는, 우선 “환경재로서의 대기”가 도대체 “국가의 급부”라는 개념에 포섭되어 질 수 있는가가 논의되어야 할 것이다. 종래의 견해는 깨끗한 공기, 물, 토지와 같은 환경재는 일반인 모두가 자유롭게 사용할 수 있는 것으로 여겼으므로 이와 같은 견해를 엄격히 적용하면 그 사용은 사용료 및 수수료의 대상이 될 수 없게 된다.<sup>16)</sup> 이와는 달리 수수료의 개념을 확장시켜서 환경매체의 보존 유지를 위한 국가적 활동을 사용료개념상의 급부 또는 반대급부로 보자고 하는 견해도 있다.

그러나 환경매체인 “대기”를 “국가의 급부”로 보기위해 수수료개념을 확대하려고 하는 시도에도 불구하고 실제로 사용료를 어떻게 산정할 것인가 하는 문제가 남게 된다. 비용보전의 법칙(Kostendeckungsprinzip)과 등가원칙(Äquivalenzprinzip)에 따라 폐수 또는 폐기물의 처리를 위한 수수료는 그 처리비용이 계산 가능하므로 산정할 수 있는 반면, 환경재인 “대기”의 보존이나 유지에 관한 비용은 계산이 불가능하므로 이산화탄

11) A.a.O.

12) K. Stern. a.a.O.; K. Tipke. a.a.O.; P. Kirchhof. Besteuerungsgewalt und Grundgesetz. 1973. S. 72 ff.; W. Bilgery. Die steuerrechtliche Vergünstigungsnorm im Lichte der Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes unter besonderer Berücksichtigung der Einkommensteuer. 1988. S. 160.

13) J. Hey. Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit. StuW 1998. S. 34 ff.; D. Gosch. Juristische Beurteilung von Öko-Steuern. StuW 1990. S. 207.

14) K. Tipke/H. W. Kruse. AO. § 1 Tz. 13를 참조.

15) K. Tipke/H.W. Kruse. AO-Kommentar. § 3 AO. Tz. 15; K. Meßerschmidt. a.a.O.. S. 83. 97.

16) 반대견해 K. Vogel. in: J. Isensee/P. Kirchhof. HdStR. Bd. IV. 1990. § 87 Rdnr. 100.

소세가 수수료의 형태로 부과될 경우 그 수수료산정이 불가능 할 것이다.

### (3) 특별부담금

특별부담금은 환경세논의에 있어 재정헌법적 의구심으로 인해 매우 뜨거운 논쟁의 대상이 되고 있다.<sup>17)</sup> 특별부담금은 “국가의 급부”와 무관하다는 점에서 사용료 및 수수료와 구분되고, 어떤 특정 인적 집단에만 부과된다는 점에서 조세와도 구별된다. 또한 특별부담금의 수입은 국가의 일반예산으로 되지 않고 특별기금의 형식으로 적립된다.<sup>18)</sup> 더욱이 특별부담금은 세금이 아니므로 재정헌법의 규정(기본법 제105조 이하)에 얽매이지 않고 각각의 사무관할규정(Sachkompetenz, 기본법 제73조 이하)의 적용을 받게 된다.<sup>19)</sup>

특별부담금은 재정적 수입을 목적으로 하는 재정특별부담금(die Finanzierungssonderabgaben)과 특정한 행위로의 유인을 목적으로 하는 유도특별부담금(die Lenkungssonderabgaben)으로 나누어 질 수 있는데, 이 중 재정특별부담금은 여러 면에서 세금과 굉장히 유사하므로 특별부담금으로 인해 재정헌법이 형해화되는 것을 저지하기 위해 연방헌법재판소는 판결을 통해 매우 예외적인 경우에만 특별부담금을 인정하였다.<sup>20)</sup>

즉, 특별부담금의 납부의무자들은 국민일반과 뚜렷이 구별되는 특정집단(동질집단성, Gruppenhomogenität)이어야 하며, 납부자들은 특별부담금이 추구하는 목적에 대하여 다른 이들보다 깊은 연관이 있음으로 해서 특별부담금을 납부해야 할 책임(집단책임성, Gruppenverantwortlichkeit)이 있어야 하고, 납부된 특별부담금은 집단을 위해서 사용(집단효용성, Gruppennützigkeit)되어야 한다.<sup>21)</sup> 한편, 유도목적의 가진 특별부담금은 특정한 과제나 사업을 위해 재원을 모으는 데 목적이 있는 것이 아니므로 동질집단성만을 조건으로 요구할 뿐이고 집단책임성과 집단효용성을 조건으로 할 필요는 없다.<sup>22)</sup> 그러나 유도목적과 납부된 특별부담금의 사용에는 상호 연관성이 존재해야 한다.

원인자부담원칙이라는 관점에서 봤을 때 행위의 유도를 목적으로 하는 특별부담금은 대기를 보호하기 위한 수단으로서 이상적인 것으로 여겨지며,<sup>23)</sup> 이산화탄소특별부

17) Borell/L. Schemmel/V. Stern. Sonderabgaben für den Umweltschutz? Sieben Vorschläge auf dem Prüfstand. Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts Heft 69. 1990.

18) Vgl. K. Tipke/J. Lang. Steuerrecht. 16. Aufl., 1998. § 3 Rz. 21; ders., Die Steuerrechtsordnung. 1993. S. 1071.

19) BVerfGE 67. 256 (274).

20) BVerfGE 55. 274 (308).

21) K.H. Friauf. Zur Zulässigkeit von außensteuerlichen Sonderabgaben. FS für Willy Haubrichs zum 65. Geburtstag. 2. Aufl., 1977. S. 119 f.; D. Birk. Steuerrecht. 1999. S. 35 f.; BVerfGE 92. 91 (120).

22) BVerfGE 57. 139 (167); 67. 256 (277).

담금이 이산화탄소세금에 대하여 몇 가지 장점을 가지고 있는데 1) 대기보호와 연관된 규제적 수단과의 병용이 더욱 편리하고 2) 특별부담금이 기금의 형태로 남기 때문에 소관행정청이 다른 용도로 기금을 전용하기가 어렵고 3) 또한 마지막으로 특별부담금의 도입이 세금의 형태를 띄었을 때보다 훨씬 용이하다는 점이다.<sup>24)</sup>

이러한 여러 장점에도 불구하고 헌법적 측면에서 특별부담금은 중대한 비판에 직면해 있는데, 특별부담금으로 인해 국민들의 공과금부담이 눈에 띄지 않게 증가하게 되며, 기본법에 의한 연방의회의 통제를 벗어나서 결과적으로 음성적 재정이 발생하게 된다.<sup>25)</sup> 따라서 특별부담금은 연방헌법상의 예산완전성의 원칙을 깨며 또한 특별부담금을 통한 재원의 조달은 남용되게 될 것이다. 결과적으로 특별부담금을 통한 대기의 보호는, 수단의 편이성이라는 장점에도 불구하고 헌법상 용납되기 어려운 많은 문제점들로 인해 그 활용은 부정적인 것으로 평가된다.

## 2. 대기보호정책을 위한 조세적 수단의 환경경제학적 토대

환경오염에 의한 환경피해는 경제학적 관점에서 봤을 때 근본적으로 자연환경이 오래 전부터 무한대로 그 자원을 배분해 줄 수 있는 여력이 소진되어 있음에도 불구하고 모든 면에서 대가 없이 획득될 수 있는 상품으로 다루어지고 있다는 데 있다. 환경소비자 누구도 그에 대한 가격을 지불하지 않으며, 따라서 환경사용에 대한 비용은 미래의 세대와 더불어 일반대중에게 전가된다.<sup>26)</sup> 그리고 이 비용은 즉각적이지 않으며 경제적으로 경제주체들에게 돌아오지 않으므로 경제주체가 자발적으로 이 비용을 부담할 가능성이 없으며 가격메카니즘에 의해 환경비용이 책정되지 않는다. 따라서 이 부분에서 시장은 실패했고, 국가의 교정적 간섭을 통해서 환경비용이 상품의 가격에

23) W. Köck. Die Sonderabgabe als Instrument des Umweltschutzes. Zugleich ein Beitrag zur Dogmatik des Abgabenrechts. Diss. Bremen. 1991. S. 14를 참조.

24) N. Hartmann. Umweltabgaben und Finanzverfassung - Schwerpunkt Sonderin: W. Jakob/O. Zugmaier (Hrsg.), Rechtliche Probleme von Umweltabgaben. 1996. S. 138.

25) L. Schemmel. Quasi-Steuern. in: Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.), Gegen den Wildwuchs steuerähnlicher Sonderabgaben. Heft 46 (1980). S. 39 ff.; F. Rottländer. Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben. Diss. Köln. 1988. S. 50 f., 84 f.; J. Lang. Der Einbau umweltpolitischer Belange in das SteuerUTR 16 (1992). S. 64; H. Werner/E. Zacharias. Die Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben als Finanzierungs- und Lenkungsabgaben. DB 1984. S. 1283 ff.; S. Franke. Umweltabgaben und Finanzverfassung. StuW 1994. S. 34 f.; N. Steiner. Umweltabgaben im Spannungsfeld von Politik, Wissenschaft und Verfassungsrecht. StVj 1992. S. 211.

26) J. Weimann. Umweltökonomik. 2. Aufl. 1991. S. 24.



반영되게 하는 정책이 필요하게 된다.<sup>27)</sup>

상품의 가격에 환경비용이 반영된 경우, 그 시장의 반응은 두 가지로 나누어진다. 첫째, 시장에 대체가능성 즉, 환경세가 부과되지 않은 낮은 가격의 친환경적 상품이 존재하는 경우 소비자들은 당연히 환경세가 부과된 높은 가격의 반환경적 상품을 외면하고 친환경적 상품을 선택하여 상품 생산자로 하여금 친환경적 상품을 생산하든지 아니면 반환경적 생산공정을 포기하게 하는 방식을 통해서 간접적으로 강제하게 된다. 두 번째, 시장에 대체가능성이 작은 경우 즉, 에너지시장의 경우를 들 수 있는데, 제조공장의 기계를 돌리기 위해서는 화석연료의 연소가 보통이고 그 대체에너지원을 찾기가 쉽지 않은 경우로서 이와 같은 경우에는 환경세 및 이산화탄소세를 통해서 에너지 가격의 앙등이 고에너지효율의 생산방식을 장려하거나 또는 에너지소비자체를 줄이게 하는 방식으로 나타나게 된다.

결국, 환경세는 시장의 가격메카니즘을 통해서 각 단위의 경제주체로 하여금 자발적으로 친환경적 행위로 나가도록 유도하는 기능을 가지고 있다하겠다.

### 3. 이산화탄소세와 환경법상 원칙

환경법상 제원칙은 일반행위원칙이 되며 또한 법률이나 환경보호프로그램 그리고 개별환경보호수단의 도입 시 그 적합성에 대한 기준을 제공하는 역할을 한다.<sup>28)</sup> 환경법상 중요한 원칙으로는 사전배려의 원칙, 원인자부담의 원칙 그리고 협동의 원칙이 있으며 대기보호를 위한 조세적 수단인 이산화탄소세도 이러한 환경법상 제원칙에 부합하는 지에 대해 논의되어 져야 할 것이다.

#### 1) 이산화탄소세와 사전배려원칙

사전배려원칙은, 가능한 한 환경위험이나 환경피해가 전혀 발생하지 않도록 하여, 환경위험 등을 회피하게 하는 것을 의미하는 환경정책상의 원칙이다. 이산화탄소세는 이 사전배려원칙에 가장 충실한 수단 중의 하나라고 할 수 있다. 이산화탄소세는 이산화탄소세의 납세자에게 이산화탄소의 배출을 마지막 단위까지 줄이려는 동기를 부여할 수 있기 때문이다.<sup>29)</sup>

27) P. Kirchhof, Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG Bd. 15 (1993), S. 4를 참조.

28) Rat von Sachverständigen für Umweltfragen, Umweltgutachten 1974, Tz. 22 f.를 참조.

29) J. Bunde, Umweltsituation in der Bundesrepublik Deutschland, in: W. Benkert/J. Bunde/B. Hansjürgens,

## 2) 이산화탄소세와 원인자부담원칙

원인자부담의 원칙에 의해 환경오염유발자는 원칙적으로 환경오염의 회피, 제거 또는 금전적 보상을 위한 물적, 재정적 책임을 부담해야 한다.<sup>30)</sup> 이산화탄소세라는 경제유인적 수단을 사용함으로써 이산화탄소를 많이 배출한 자는 세율에 따라 많은 세금을 납부하고 적게 배출하는 자는 적게 납부하게 되므로 명령적 규제수단을 이용했을 때 보다 원인자부담의 원칙을 더 충실히 따를 수 있으며 특히 잔여오염의 문제, 즉 허가 또는 명령의 규제수단이 제재 없이 허용하는 오염량의 영역에 있어서도 조세적 수단은 조세를 부과할 수 있으므로 이 점에서도 또한 동원칙에 더욱 부합한다고 할 수 있겠다.

## 3) 이산화탄소세와 협동의 원칙

협동의 원칙은, 환경보호를 위한 정책을 시행할 때는 국가 혼자만이 아니라 관련되는 모든 사회적 역량들이 공동으로 참여해야 함을 의미한다.<sup>31)</sup> 의견상 협동의 원칙은 이산화탄소세에 있어서 큰 의미를 가지지 않는 것처럼 보이나 수동적이며 개별적인 환경보호행위만을 기대 할 수 있는 규제적 수단과 비교하여 이산화탄소세는 가격메카니즘을 통하여 모든 경제주체들이 연관되어 상호작용을 통한 환경보호효과를 기대할 수 있으므로 다른 규제수단보다 상대적으로 협동원칙에 부합한다고 볼 수 있다.

# IV. 유럽공동체법과 독일법에 있어서의 이산화탄소세법의 도입가능성

## 1. 유럽공동체법상 이산화탄소세법의 도입가능성

유럽공동체의 수준에서 이산화탄소세를 도입하기 위해서는 두 가지의 경우를 생각해 볼 수 있는데 첫째, 유럽법 제269조에 의해 이산화탄소세를 자신의 수익으로 도입 하든지 둘째, 유럽법 제93조, 94조, 95조 2항 및 제175조에 근거에 회원국들에게 이산화탄소세를 조화 또는 일치시키도록 강제하게 하는 경우이다.

Umweltpolitik mit Ökosteuern?. 1991. S. 62.

30) W. Frenz. Das Verursacherprinzip im Öffentlichen Recht. 1997. S. 43 ff.: BT-Drs. VI/2710. S.6: BT-Drs. 10/6028. S. 12 und 11/7168. S. 27.

31) H. Knüppel. Umweltpolitische Instrumente-Analyse der Bewertungskriterien und Aspekte einer Bewertung. 1989. S. 23.

## 1) 유럽공동체가 자신의 수익으로서 이산화탄소세를 도입할 수 있는 가능성

유럽공동체는 유럽법 제269조에 의해 “그 밖의 수입” 및 자체소득위원회(Eigenmittelbeschluss)의 결정에 따른 “자체소득(Eigenmittel)”을 통해 재정문제를 자체적으로 해결한다. 여기에서 이산화탄소세가 “그 밖의 수입” 및 “자체소득”이라는 경로를 통해 도입될 수 있는지가 문제의 핵심인데, 우선 “그 밖의 수입”은 단지 공동체가 지출해야 될 예산을 위해서만 허용될 수 있고 다른 목적을 위해서 도입될 수 있으므로 대기오염의 방지는 목적을 가진 이산화탄소세는 처음부터 해당사항이 없다고 할 것이다.

다음으로 공동체는 자체소득위원회의 결정에 따라 “자체소득”의 종목과 범위를 정할 수 있는데 그 결정절차는 이원화 돼있다. 첫 단계는 유럽의회의 청문을 거쳐 전문위원회의 제의로 유럽참사원이 만장일치로 결정하며, 둘째 단계로 참사원이 회원국에게 결정된 자체소득을 비준할 것을 권고한다. 여기서 보듯이 참사원의 결정은 회원국의 비준을 통한 협력이 결정적인데, 이것은 사실상 유럽법 제269조가 유럽공동체자체의 환경세를 위한 충분한 법적 근거가 못 된다는 것을 의미한다.<sup>32)</sup> 이는 각 회원국들이 자국이 재정기반이 되는 세금을 자국 외의 권력기구에 넘기는 것을 꺼려하며 더 나아가 조세고권은 단지 재정기술적 문제가 아니라 포기할 수 없는 국가주권의 한 부분으로서 인식하므로 조세고권을 회원각국이 유지하려고 하는 데 기인한다.<sup>33)</sup> 그 결과 조세와 관련된 유럽법 조항들(제93, 94 및 175조 제2항)은 모두 만장일치를 요건으로 하고 있다.

또한 유럽법상 개별수권원칙에 의해 유럽법이 명문으로 그 수권을 정하지 않은 모든 영역들은 회원국이 규정할 수 있는 영역으로서 제269조가 명확히 공동체자체의 환경세에 대해 규정하지 않았다면 이 조항을 근거로 환경세를 도입할 수는 없다고 할 것이다.

따라서 유럽공동체는 법 제269조를 근거로 해서 공동체자체의 이산화탄소세를 도입할 수는 없다.<sup>34)</sup>

## 2) 유럽공동체가 회원국들에게 이산화탄소세를 도입하도록 강제할 수 있는 가능성

32) R. Bieber. Art. 269 EGV. in: H. v. Groeben/J. Schwarze. Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der EG. 6. Aufl. Bd. 4. 2004. S. 1080.

33) F. Kirchhof. Umweltabgaben-Die Regelungen in der EG und ihren Mitgliedstaaten. in: H.-W. Rengeling (Hrsg.). Handbuch zum europäischen und deutschen Umweltrecht. Bd. I. 2003. S. 1362.

34) T. Oppermann. Europarecht. 1991. Rdnr. 437 ff.; E. Grabitz. Art. 189. in: ders. (Hrsg.). Kommentar zum EWG. 1992. Rdnr. 4.

위에서 살펴 본 대로 유럽공동체는 공동체자체의 환경세를 도입할 수 없으며, 유럽법 제93조, 94조, 95조 제2항 및 제175조 제2항에 의해 회원국들로 하여금 환경세를 도입하도록 강제할 수밖에 없다. 이 중 제175조를 제외한 나머지 규정은 회원국들 간의 상이한 법규정으로 인한 역내 시장의 왜곡을 막기 위해, 회원국들 간의 상이한 규정들을 조화 및 일치시키는 데 목적이 있으므로, 각 회원국이 이미 도입한 환경세 및 이산화탄소세가 역내 시장의 왜곡을 가져왔을 경우에 적용이 있게 될 것이다.

#### (1) 유럽법 제93조와 이산화탄소세

회원국들 간의 상이한 간접세규정의 조화 및 일치가 역내시장의 창설 및 기능에 필요할 경우 유럽법 제93조는 그 법적 근거가 된다.

여기에서 이산화탄소세법은 완성제품에 대한 과세가 아니므로 유럽법상 간접세로 볼 수 있으며,<sup>35)</sup> 또한 역내시장의 기능에 있어서 필요하여야 하는 바, 이산화탄소세를 도입한 회원각국의 에너지수급구조와 국민경제에 심대한 영향을 끼치고 또한 비도입국에 의해 역내시장의 동질성이 위협을 받을 수 있으므로, 이러한 비조화적 상태를 역내시장에서 제거하는 것은 필요로 한 것이다. 따라서 이산화탄소세법은 유럽법 제93조의 적용요건을 만족한다.<sup>36)</sup>

#### (2) 유럽법 제95조와 이산화탄소세

공동체는 이 법 제1항에 의해 역내시장의 실현하기 위해 각 회원국 간의 상이한 법규정을 일치 및 조화시킬 수 있는 권한을 참사원의 다수결의 결정을 요건으로 부여하였다. 그러나 제2항에서는 예외 규정을 두어 조세와 거주이전 그리고 노동자의 이해 및 권리는 제1항의 적용대상이 되지 않는다고 한다. 따라서 여기에서의 이산화탄소세가 좁은 의미의 세금을 말하는 것인지가 먼저 논의 되어져야 할 것이다.

각 회원국들 간의 세금에 대한 이해와 규정이 각기 상이하므로 동 규정의 세금을 어느 정도로 넓게 해석하는가에는 논란이 있으나 첫째, 유럽법상 좁은 의미의 즉, 각국의 재정수입에 해당하는 세금에 관한 규정은 모두 만장일치를 전제조건(유럽법 제93조, 94조)으로 하고 있고 둘째, 다수결의 결정으로 인해 국가 주권의 중요한 요소를 잃을 것을 우려하는 각국의 조세에 대한 인식과 그러한 우려로부터 연원을 가지는 이 규정의 목적에서 봤을 때, 이 규정에서의 세금은 의회의 예산권에 속하는 좁은 의미의 세금으로 해석되어야 한다.<sup>37)</sup>

35) EuGH. Rs. 45/64. Slg. 1965. 866.

36) 따라서 직접세의 규정에 대한 유럽법 제94조는 처음부터 적용이 없다.

따라서 유럽법 제95조 제1항은 조세적 수단을 제외한 다른 수단 (준조세적 수단을 포함하는)을 적용대상으로 한다.

### (3) 유럽법 제175조 제2항과 이산화탄소세

앞의 유럽법 제93조에서 제95조의 규정들은 유럽공동체 역내시장의 원활한 기능유지를 위해 각 회원국 간의 상이한 규정들을 조화 및 일치시키기 위한 권한을 유럽공동체 참사원에 부여한 것이나, 이 규정 제174조 및 제175조는 환경보호를 위한 일반 규정으로서 특히 제175조 제2항에서 조세적 수단을 환경보호수단으로서 명문으로 인정하고 있다.

여기에서의 조세도 좁은 의미에서의 세금으로 해석되어 저야하고 그 외의 준조세적 공과금들은 제175조 제1항의 적용대상이 된다.<sup>38)</sup> 역내시장의 기능을 위한 조화 및 일치 조항은 각 회원국간의 상이한 법규정 또는 조세규정이 있음을 전제로 하고 있으나 본 규정은 지침(Richtlinie)을 통해서 유럽공동체가 각 회원국들에게 환경세의 도입을 강제할 수 있다. 이 경우 환경세의 제안권은 오직 특별위원회(Kommission)만이 가지고 경제 및 사회위원회 그리고 유럽의회의 청문을 거쳐서 참사원이 만장일치로 결정을 한다.

### (4) 소결

유럽법상 이산화탄소는 제93조 및 제175조의 두 개의 법적 근거를 가지게 되는데, 이 경우 유럽재판소는 이 이중적 규정지지(Doppelabstützungen)를 가능한 것으로 허용하는 정도가 아니라 의무화하기까지 했다.<sup>39)</sup> 그러나 이중적 규정지지는 개별규범의 적용범위가 불명확하게 되며 그 결과로 공동체는 개별권한원칙(Einzelmächtigungsprinzip)을 위배하여 전능의 권한을 소유할 위험이 있을 수 있다.<sup>40)</sup> 따라서 이러한 위험을 피하기 위해서는 양 규정의 적용영역을 구분하는 것이 필요한데 유럽재판소의 판례<sup>41)</sup>는 역내

37) J. Pipkorn/A. Bardenhewer-Rating/H. C. Taschner. Art. 95. in: H. v. Groeben/J. Schwarze (Hrsg.), Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft. Rdnr. 55.

38) L. Krämer. EC Environmental Law. 4. Aufl. 2000. Rdnr. 28: F.S.M. Heselhaus. Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik - Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der Möglichkeiten und Grenzen einer Ertragshoheit der Europäischen Gemeinschaft. 2001. S. 211; C. Calliess. Art. 175. in: C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag. 2002. Rdnr. 19; W. Kahl. Art. 175 EGV. in: R. Streinz (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag. 2003. Rdnr. 18.

39) EuGH Rs 165/87. Slg. 1988. S. 5558 (5561).

40) C. Offermann-Claus. Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaften im Umweltschutz. ZfU 1983. 60; C. Eiden. Die Rechtsgrundlage gemäß Art. 100 des EWG-Vertrages. 1984. S. 107.

41) EuGH. Rs. C-300/89 (Kommission/Rat). Slg. 1991. I-2867. Rdnr. 10 ff.

시장과 연관된 모든 조세규정은 우선적으로 제93조의 대상이라 하였으나 이럴 경우 제 175조 제2항은 사실상 사문화 될 수밖에 없게 된다. 왜냐하면 모든 환경세는 필연적으로 국내시장의 창설과 기능에 관련이 있을 수밖에 없기 때문이다. 따라서 각 규정은 그 목적과 내용에 따라 적용영역을 달리 하여야 할 것이다.

요약하면 유럽법 제93, 94조가 유럽국내시장에 영향을 미치는 회원 각국의 조세를 위한 근거규정인 반면, 좁은 의미에서의 이산화탄소세는 유럽법 제175조 제2항이 그 근거규정이 되며, 유럽법 제95조 제1항이 국내시장의 기능에 영향을 주는 준조세형태의 부담금을 포함한 모든 형태의 법규정을 위한 근거규정인 반면, 조세가 아닌 준조세 형태의 환경부담금의 근거규정은 유럽법 제175조 제1항이 된다.

## 2. 이산화탄소세의 독일헌법적 고찰

### 1) 이산화탄소세와 헌법상의 제원칙

#### (1) 조세국가주의와의 충돌

조세국가라 함은, 국가가 자기의 목적달성과 자기에게 주어진 과제의 수행시 발생하는 필요한 재정적 수요를 근본적으로 세금이라는 토대를 통해 충족시키고자, 시장 경제적으로 조직되어 있으며 소유물의 私的 사용을 기반으로 하는 경제주체에 의지하는 국가를 말한다.<sup>42)</sup>

이렇게 해서 조세국가에서는 세금과 국민의 경제적 급부능력 사이에 본질적이며 구조적인 관련성이 존재하게 된다. 따라서 이러한 양자 간의 구조적이며 본질적인 연관이 완전히 해소되게 되면 조세국가주의 원칙은 침해될 받게 되는데, 그 전형적인 예가 이산화탄소세를 포함한 환경세의 경우이다. 즉, 이산화탄소세는 납세자의 경제적 성공이나 담세능력과는 무관하게, 납세자의 이산화탄소의 배출량에 따라 납세의무를 지게 된다.<sup>43)</sup>

이러한 경우 이산화탄소세가 헌법적 정당성을 얻기 위해서는, 조세법상 과세의 핵심 원칙인 應能負擔原則(Leistungsfähigkeitsprinzip)을 극복할 수 있는 恣意的이지 않으면서도 정당한 이유가 있어야 한다.<sup>44)</sup>

42) K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 1; J. Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in: FS für H.P. Ipsen, 1977, S. 409; P. Kirchhof, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmssystem, in: K.H. Hansmeyer (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, 1983, S. 33; K.H. Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG Bd. 12 (1989), S. 3 ff.

43) G.H.-K. Bauer, Die Steuer als Instrument im Umweltschutz, Uni. Augsburg Diss. 1994, S. 175.

이산화탄소세에 의한 대기오염의 저지와 완화는 의심의 여지없이 공동체의 이익에 부합하는 것이며, 이산화탄소세를 통한 대기보호는 당연히 응능부담원칙을 준수하는 것보다 중요한 일이다. 그러므로 이산화탄소세를 통한 대기보호라는 목적은 응능부담원칙과의 충돌을 정당화할 수 있는 근거가 된다고 하겠다.

## (2) 비례원칙

기후 및 대기 보호를 목적으로 하는 이산화탄소세는 헌법이 보장하는 국민의 기본적 권리 예를 들어, 재산권과 직업선택의 자유권 등을 침해할 수 있으므로, 목적실현을 위한 수단과 당해 목적 사이에 합리적인 비례관계가 있을 것을 요구하는 비례성원칙에 부합해야 한다.<sup>45)</sup>

대기오염물질인 이산화탄소를 배출하는 개인 및 기업에게 조세적 부담을 지움으로써 대기오염행위를 저지하는 데 목적을 둔 이산화탄소세는 공공의 이익에 기여하고, 납세자에게 덜 부담적인 성질을 가진 수단으로서 필요성의 원칙에 부합하고, 이산화탄소세를 통한 대기보호라는 목적이 이 세금으로 인한 개인영역의 침해보다 명백히 중요하고 그 이익이 크므로 상당성의 원칙에도 부합한다. 그러나 환경세의 적합성에 대해서는 무거운 비판<sup>46)</sup>이 가해지고 있는데, 그 중에서도 주된 대기오염유발자는 개별적 私人이 아니라 상품을 대량생산하는 기업임에도 불구하고 이산화탄소세의 조세 부담은 결국 간접세라는 담세구조를 통해 직접적 책임이 없는 소비자에게 전가되어 부당하다는 비판이 있다. 그러나 이산화탄소세의 시장에서의 작용메카니즘을 좀 더 자세히 살펴보면, 소비자는 상승된 상품의 가격으로 인해 절약 등의 방법으로 소비를 줄이게 되며 이에 기업은 두 가지의 형태로 대응하게 된다. 첫째는 낮아진 수요에 맞춰 공급 또한 줄이게 된다. 이 경우에 기업의 이윤 및 국민경제의 후퇴는 별론으로 하고 이산화탄소배출의 감소를 예견할 수 있다. 두 번째로는 기업이 자기의 이윤을 포기하지 않으면서도 공급가격을 낮출 수 있는 방법, 즉 생산시설의 에너지고효율화 등의 방법을 통해 이윤의 극대화와 이산화탄소배출의 감소 모두를 실현시키는 것이다.

이렇듯 이산화탄소세는 시장의 가격기능을 통해 기업으로 하여금 대기에 덜 위대한 방법으로 생산하도록 간접적으로 강제하므로 간접세의 전가로 인한 소비자의 부담이 부당하다는 비판은 극복될 수 있으며 따라서 이산화탄소세는 대기보호에 적합하다고

44) K. Tipke, a.a.O., S. 78; K. Tipke, Steuerrecht, 15. Aufl. 1996, § 4 Rdnr. 125; P. Kirchhof, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, S. 3226.

45) 김동희, 『행정법I』, 박영사, 2005, 56면 이하.

46) P. Kirchhof, Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG, Bd 15 (1993), S. 3 ff.

할 수 있다.

### (3) 이산화탄소세와 법치국가원칙

법치국가원칙은 개인의 자유권의 보장을 위해 국가의 권력행사를 법적으로 구속시키고 제한하고자 하는 헌법적 원칙이므로 이산화탄소세도 법치국가원칙에 부합하여야 한다. 이산화탄소세와 관련해서는 비례성원칙, 명확성의 원칙 그리고 법률유보원칙이 논의되어야 하겠으며 비례원칙은 이미 앞에서 검토하였으므로 생략하겠다.

독일기본법 제20조 제3항에서 도출되는 명확성의 원칙과 법률유보원칙에 따라 이산화탄소세의 과세요건 및 세율은 그 납세자가 자기의 세부담을 예측할 수 있을 정도로 명확해야 한다.<sup>47)</sup> 따라서 이산화탄소세의 입법자는 이러한 과세부담을 정당화시키는 목적과 이산화탄소세의 과세요건이 명확하도록 규정해야 할 것이며, “세율은 이산화탄소 배출량에 따라 정해진다”와 같이 그 과세요건이 추상적일 경우 명확성의 원칙에 위배되어 위헌적이라 할 수 있을 것이다.

### (4) 사회국가원칙

사회국가원칙은 시민의 자유와 권리 외에 사회·경제적 약자의 실질적 자유와 평등을 아울러 달성하려는 원리이다.<sup>48)</sup> 헌법은 특정 조항에서 사회국가원칙을 구체화시켰지만(기본법 제14조 제2항, 제15조, 제9조 제3항 등), 개별사항에 있어서의 사회국가원칙의 법적 범위는 비교적 불명확한 상태로 남아 있다.

대기환경보호라는 사회국가적 시각에서 봤을 때, 조세적 수단은 매우 의미 있는 수단이라 할 수 있다.<sup>49)</sup> 환경재난으로 인한 위험이 없는 인간의 삶은 무시되어 질 수 없는 사회적 가치이며 인간의 존엄이 지켜지는 최소한의 생존요건을 구성한다. 현재의 산업사회가 누리는 풍요와 부는 미래세대와 개발도상국의 너무 큰 희생을 비용으로 하고 있으며, 그것은 정의롭지 못한 것일 뿐 아니라 反사회적이라고까지 할 수 있다.<sup>50)</sup>

이러한 인식선상에서 이산화탄소세를 통한 대기보호의 모색은 사회국가원리에 당연히 부합한다고 할 수 있으나, 소득이 낮은 계층이 받는 환경세의 재정적 부담은 소득이 높은 계층이 받는 그것보다 상대적으로 더 강하므로 어떤 면에서는 환경세는 오히려

47) BVerfGE 34, 348 (365).

48) 강경근, 「헌법」, 법문사, 2002, 253면 참조 H.F. Zacher, Das soziale Staatsziel, HdStR, Bd. I 1987, §25 Rdnr. 19 f.

49) H.F. Zacher, a.a.O., Rdnr. 27 ff.

50) F.R. Balmes, a.a.O., S. 181 f.



려 역진적인 부의 재분배효과를 가진다.<sup>51)</sup> 인간의 최소한의 생존수준의 보장은 사회국가원칙에 의한 국가의 의무이므로, 국가는 소득이 낮은 납세자의 최소한의 생활을 박탈할 정도의 과도한 조세를 부과해서는 안 된다.<sup>52)</sup>

이산화탄소세를 부과할 때도 최소한의 생활이 보장되는 선까지 일괄적으로 면세를 하는 등의 방법을 통해 사회적 약자에 대한 배려가 선행되어야 할 것이다. 특히 에너지의 예와 같이 대체연료를 찾기 어렵고 또 수요탄력성이 낮은 상품의 경우에 이 원칙이 매우 중요한 역할을 할 수 있을 것이다.

## 2) 이산화탄소세와 기본권

### (1) 이산화탄소세와 평등권

평등권은 일반적으로 恣意禁止의 원칙과 결부하여 특정 집단을 차별취급 할 때, “차별근거 및 기준이 사물의 본성으로부터 도출될 수 없다거나 혹은 그 밖의 객관적으로 자명한 합리적 근거를 발견할 수 없는 경우, 즉 正義思想에 입각하여 고찰했을 때 당해 규정을 恣意的인 것으로 밖에 볼 수 없는 경우” 침해 된 것으로 본다.<sup>53)</sup> 그러나 평등권을 자의금지의 원칙으로만 해석할 경우 법적용의 불공정성이 증대할 경우에만 평등권이 침해되었다고 할 수 있으며 또 恣意禁止라는 것이 평등권을 해석하고 적용하기 위한 평가기준으로서 너무 모호하다는 비판이 있어 폐기된 지 오래다.<sup>54)</sup> 종전의 판단기준을 대신할만한 새로운 기준은, 두 집단 간 또는 두 개인 간의 차별적 대우를 정당화시킬 만한 이유가 없음에도 불구하고 한 집단 또는 한 개인이 차별적 대우를 받을 때 국민의 평등권이 침해를 받았다고 하는 것이다.<sup>55)</sup>

세법에 있어서 평등원칙은 헌법적 관점에서 부담평등의 원칙으로 나타나는데 이것은 租稅正義原則으로 볼 수 있다.<sup>56)</sup> 공평한 조세부담은 납세자의 경제적 부담능력에 상응

51) D. Dickertmann. Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht. DStJG Band 15 (1993). S. 57 f.; B. Hansjürgens. Finanzpolitische Anforderungen und Restriktionen für Umweltabgaben. in: W. Benkert/J. Bunde/B. Hansjürgens (Hrsg.), Umweltpolitik mit Ökosteuern? Ökologische und finanzpolitische Bedingungen für neue Umweltabgaben. 1991. S. 89 ff.

52) K. Tipke. Die Steuerrechtsordnung. 1993. S. 410; P. Kirchhof. Staatliche Einnahmen. HdStR. Bd. IV. § 88. Rdnr. 126.

53) G. Leibholz. Die Gleichheit vor dem Gesetz und Bonner Grundgesetz. DVBl. 1951. S. 195. 강경근. 앞의 책. 387면에서 재인용.

54) 자세한 사항. U. Klocke. a.a.O. S. 190 ff.

55) 참조. 장영수. 「기본권론」. 홍문사. 2003. 234면 이하; BVerfGE 55. 88; 60. 134; 62. 274; 65. 112; 65. 384; 66. 242; 67. 236; 68. 301; 70. 239; 72. 89; 73. 321; 74. 24; 75. 105; 75. 300; 78. 247; 81. 236; 82. 146; 83. 401; 84. 157; 84. 199; 84. 359.

하는 공평한 과세를 통해서 실현될 수 있다. 환언하자면, 조세적 부담효과는 납세자의 상이한 경제적 급부능력에 따라서 분배되어야 한다(이른바 수직적 조세정의).<sup>57)</sup> 또한 조세정의론에 있어서 근본원칙 중의 하나로 받아들여지는 응능부담원칙에 따라<sup>58)</sup> 똑 같은 급부능력을 가진 자들에게는 같은 정도의 세금을 부과해야 한다 (이른바 수평적 조세정의).<sup>59)</sup> 조세적 급부능력을 나타내는 것으로는 수입, 재산 그리고 수입과 재산의 소비<sup>60)</sup>라고 생각 할 수 있으며 따라서 납세자의 수입이 담세능력의 적절한 과세표준 (Bemessungsgrundlage)이므로, 응능부담원칙은 수입의 존속 및 변동이 있는 곳에서 중핵적인 평등원칙의 기준으로서 평가될 수 있다.<sup>61)</sup>

이러한 핵심원칙이 되는 응능부담의 원칙도 이산화탄소세에서는 완벽하게 관철되기 어려운 면이 있는데 이는 이산화탄소세의 과세요건은, 납세자의 증가된 경제적 부나 급부능력과 무관한 反환경적 행위와 상품 그리고 그 생산공정을 대상으로 하기 때문이다. 이 경우 결과적으로 응능부담원칙과 충돌하는 특별부담(Sonderbelastung)이 생기게 되며<sup>62)</sup> 이러한 충돌을 치유하기 위해서는 예컨대, 사회국가원칙과 같은 다른 헌법상의 원칙을 통해서 특별부담이 정당화 될 수 있어야 한다.<sup>63)</sup> 어떤 조세의 목적이 환경세와 같이 납세자의 증가한 경제적 급부능력과는 무관하고 따라서 평등원칙의 핵심요소인 응능부담원칙을 침해하고 있다면, 그 조세종목이 추구하려고 했던 사회적 목적이 필요하고도 적절하며 상당해야 한다.<sup>64)</sup> 이 경우 이산화탄소세가 추구하는 사회적 목적(즉, 대기환경보호)의 중요성으로 인해 응능부담원칙과의 충돌은 정당화 될 수 있다.<sup>65)</sup> 그러나 유도세가 추구하는 사회적 목적은 단지 헌법상 용인될 수 있는 것에 그쳐서는 안 되며, 그것을 넘어 “장려되어 질만한 가치가 있는” 것이어야 한다. 그렇지 않다면 부담효과의 정의롭고도 공평한 분배를 위한 척도 즉, 응능부담원칙이 너무 쉽게 무시될 수 있는 위험이 있을 수 있기 때문이다.<sup>66)</sup>

56) U. Klocke. a.a.O. S. 193.

57) D. Birk. Steuerrecht. Aufl. 7 (2004). Rdnr. 153 ff.

58) P. Kirchhof. Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. StuW 1985. S. 319 ff.:

59) K. Tipke/J. Lang. Steuerrecht. 1998. § 4 Rdnr. 70: D. Birk. a.a.O..

60) P. Kirchhof. Staatliche Einnahmen. in: J. Isensee/ders. (Hrsg.). HdStR Bd. IV. § 88 Rdnr. 69.

61) D. Birk. a.a.O.. S. 160: K.H. Friauf. a.a.O.. S. 28. 다른 견해. A. Arndt. Gleichheit im Steuerrecht. NVwZ 1988. S. 787 ff.

62) F.R. Balmes. a.a.O.. S. 162 ff.: U. Klocke. a.a.O.. S. 193 ff.

63) K. Tipke. Die Steuerrechtsordnung. 1993. S. 356.

64) K. Tipke. a.a.O.. S. 357.

65) F.R. Balmes. a.a.O.. S. 163: J. Lang. Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht. DStJG Bd. 15 (1993). S. 129.

국가는 시장경제적 또는 공동체적 자기통제의 기제가 작동하지 못 할 경우 사회국가 원리에 따라 공동체가 잘못된 방향으로 발전하는 것을 저지하기 위해 개입해야 할 책무가 있기 때문에,<sup>67)</sup> 결국 “대기환경보호”라는 사회적 목적은 사회적 정의에 관한 문제이며 동시에 자기 국민과 주민의 생존토대를 보호하기 위한 사회국가적 과제이다.<sup>68)</sup> 따라서 이산화탄소세의 응능부담원칙과의 충돌로 인한 국민의 평등권에 대한 침해는 대기보호라는 고도의 공공성을 이유로 해서 정당화 될 수 있다.<sup>69)</sup>

## (2) 이산화탄소세와 직업선택의 자유

이산화탄소세의 직업의 자유에 대한 제한의 양상을 살펴본다면, 이산화탄소세는 상품의 생산과정에 배출되는 이산화탄소의 양에 따라 부과되어 경제적 부담을 주게 되므로 직업 행사의 자유에 제한을 가하게 된다. 그러나 이산화탄소세가 정당한 목적을 추구하고 비례원칙에 부합할 경우 직업의 자유에 대한 제한은 정당한 것이 된다. 앞에서 살펴본 대로 이산화탄소세는 대기를 보호한다라는 긴요한 사회적 목적을 추구하고 비례원칙에 충실히 부합하므로 기본법 제12조 제1항에 대한 제한은 위헌적인 것이 아니다.

또한 이산화탄소세는 기본권 주체의 개인적·주관적인 능력이나 자격과 관계없이 반환경적 행위에 제한을 가하는 것이고 또한 이산화탄소세의 세율이 터무니없이 높아서 사실상 특정 업종에 대하여 또는 특정 기업에 대해 영업을 금지하는 것과 같은 효과를 갖게 된다면 이는 직업선택의 제한 중 객관적 제한을 가하는 경우에 해당한다. 이러한 경우는 “교살적 조세”에 해당하여 비례원칙을 현저히 어겼으므로 위헌적이라 할 수 있다.<sup>70)</sup>

그리고 우리나라와 같이 대외무역의존도가 높은 나라에서는 이산화탄소세에 의한 부담으로 상품의 가격경쟁력이 타국의 동일 상품의 그것보다 떨어 질 수 있는 경우가 문제가 된다. 이산화탄소세의 영향으로 본국의 수출기업이 생산비 절감이나 또는 생산성 향상 그리고 품질혁신 등에 의한 방법으로 더 이상 기업 활동이 어려울 정도가

66) D. Birk. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab von Steuernormen. 1983. S. 232; U. Klocke. a.a.O., S. 194; W. Rübner. Art. 3 Abs. 1. in: R. Dolzer/K. Vogel/K. Graßhof (Hrsg.), Bonner Kommentar zum GG. Stand 1992. Rdnr. 209; H.H. Arnim. Besteuerung und Eigentum. VVdStRL 39 (1981), 332 ff.; W. Höfling. Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform. StuW 1992. S. 249를 참조.

67) D. Birk. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab von Steuernormen. 1983. S. 251를 참조.

68) D. Birk. Steuerrecht als Mittel des Umweltrechts. NuR 1985. S. 91; J. Lang. Entwurf eines Steuergesetzbuchs. 1993. Rdnr. 373; K. Stern. Staatsrecht I. Aufl. 2 (1984), S. 908 f.; K. Meßerschmidt. Umweltabgaben als Rechtsproblem. 1986. S. 82 ff.

69) K. Meßerschmidt. a.a.O., S. 131; F.R. Balmes. a.a.O., S. 165 f.

70) B. Pieroth/B. Schlink. a.a.O., Rdnr. 827 ff.; F.R. Balmes. S. 172.

된다면, 이 또한 비례원칙을 위반한 것이며 헌법이 보장하는 직업의 자유라는 기본권의 본질적 내용을 침해하는 것에 해당되어 위헌적이라 할 수 있다.<sup>71)</sup>

### (3) 이산화탄소세와 재산권

독일의 경우 재산권으로부터 조세적 부담의 헌법적 한계를 도출할 수 있는지가 오랫동안 쟁점이 되어 왔었으나<sup>72)</sup>, 조세부과는 개인의 금전적 재산에 대한 제한으로서 헌법상 재산권이 허용하는 범위를 넘어섰는지의 여부에 대해 심사해야 한다는 견해가 일반적으로 받아들여지고 있다.<sup>73)</sup> 과도하게 높은 조세부담은 명백히 기본법 제14조 제1항의 재산권의 보장에 위배되는 위헌적인 것이지만, 도대체 과도하게 높은 정도에 대한 한계에 대해서는 명쾌하지 않아 아직 풀어야 될 문제로 남아 있으며, 그에 관해서는 단지 독일연방헌법재판소의 과세를 통한 몰수 및 교살의 금지(das Verbot der Konfiskation und der Erdrosselung durch Besteuerung) 정도만이 과세를 통한 재산권 제한의 한계로 제시되어 있을 뿐이다.<sup>74)</sup>

이와 같이 헌법상 재산권이 과세부담에 대한 명확한 한계를 지금껏 제시해 주고 있지 못하지만, 기본권침해당사자에 대한 기본권의 최소 보호기능(eine minimale Schutzfunktion)<sup>75)</sup>을 통해 이산화탄소세의 도입시 그 기준을 부여 할 수 있다. 즉, 만약 이산화탄소세가 납세자에게 조세의 도입에 따른 적용수단이라든지 또는 이산화탄소세를 회피할 수 있는 수단을 주지 않고 단기간에 재정적인 곤란을 초래하여 납세자의 파산을 야기하게 된다면, 이는 과도하게 높은 세율의 환경세이며 따라서 비례원칙에 위배한 것이고 위헌이라 할 수 있을 것이다.

그러나 이산화탄소세로 인해 반환정적 기업의 경쟁력이 증·장기간의 관점에서 환경친화적 기업의 그것보다 저하되고 따라서 재정적으로 어려워지게 된다면 이는 바로 이산화탄소세가 목적하는 바이며 또한 환경재난이라는 결과의 심각성에 비추어 본다면 이를 재산권의 과도한 제한이라고 볼 수 없다.

71) J. Lang, Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht. UTR Bd. 16. S. 69를 참조.

72) U. Klocke, a.a.O., S. 210 f.

73) F.R. Balmes, a.a.O., S. 174: 참조 P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, Heft 39 1981, S. 226 ff.; ders., HdStR, Bd. IV, 1999, § 88, Rdnr. 68 ff.

74) G.F. Schuppert, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuergesetzen - Ein Beitrag zu den verfassungsrechtlichen Bindungen des Steuerrechts, in: FS für Zeidler, 1987, S. 700; K. Tipke, Steuerrechtsordnung, S. 454 f.

75) 장영수, 앞의 책, 121면 이하를 참조.

## V. 결론

이와 같이 대기보호를 위한 조세적 수단에 관한 논의는 종래 사용해 왔던 규제적 수단의 반성의 결과물인 바, 경제학적인 측면뿐만 아니라 법학적인 관점에서도 여러 장점을 보이고 있다. 이산화탄소세는 규제적 수단을 사용한 대기보호정책보다 더욱 효과적이면서도 국민 개인의 자유를 덜 제한하는 수단으로서 입법론적으로는 고려할 만한 충분한 가치가 있다.

그러나 독일의 현행 기본법체제 아래에서 이산화탄소세를 바로 도입할 수 있는지는 기본법 제105조 제2항(새로운 조세종목의 창설규정)의 해석을 둘러싸고 여전히 논란 중에 있으며 통설은 헌법적 논란 즉, 위헌의 소지 없이 이산화탄소세를 비롯한 환경세를 도입하기 위해서는 기본법 중 財政헌법을 개정하여 명문으로 환경세를 도입할 수 있는 헌법적 규정을 두는 것이 최선의 방법이라고 한다.

따라서 현행 독일 기본법 아래에서의 이산화탄소세의 헌법적 정당성은 우리의 財政헌법적 상황<sup>76)</sup>과는 달리 항상 논란 속에 있다고 할 것이다.

## 참고문헌

- 강경근, 「헌법」, 법문사, 2002.  
 김동희, 「행정법I」, 박영사, 2005.  
 장영수, 「기본권론」, 홍문사, 2003.

- P. Bader, Europäische Treibhauspolitik mit handelbaren Emissionsrechte - Empfehlungen für die Umsetzung der Kyoto-Verpflichtung vor dem Hintergrund US-Amerikanischer Lizenzierungserfahrungen, 2000.  
 C. Bail/S. Marr/S. Oberthür, Klimaschutz und Recht, in: H.-W. Rengeling (Hrsg.), Handbuch zum europäischen und deutschen Umweltrecht - Eine systematische Darstellung des europäischen Umweltrechts mit seinen Auswirkungen auf das

76) 헌법 제59조의 '조세의 종목과 세율은 법률로 정한다'라는 규정에 따라, 환경세의 세율이 비례원칙 및 기타 기본권제한의 한계를 일탈하여 납세자를 과도하게 부담시키지는 경우를 제외하고는, 조세적 수단인 환경세라는 새로운 종목이 법률을 통해 도입될 경우 그 헌법적 정당성은 인정되어야 할 것이다.

- deutsche Recht und mit rechtspolitischen Perspektiven (EUDUR), 2. Aufl., 2002.
- B. Bender/R. Sparwasser/R. Engels, Umweltrecht, 4. Aufl., 2000.
- R. Bieber, Art. 269 EGV, in: H. v. Groeben/J. Schwarze, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der EG, 6. Aufl. Bd. 4, 2004.
- W. Bilgery, Die steuerrechtliche Vergünstigungsnorm im Lichte der Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes unter besonderer Berücksichtigung der Einkommensteuer, 1988.
- D. Birk, Steuerrecht, 1999, S. 35 f.
- Borell/L. Schemmel/V. Stern, Sonderabgaben für den Umweltschutz? Sieben Vorschläge auf dem Prüfstand, Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts Heft 69, 1990.
- J. Bunde, Umweltsituation in der Bundesrepublik Deutschland, in: W. Benkert/J. Bunde/B. Hansjürgens, Umweltpolitik mit Ökosteuern?, 1991, S. 62.
- C. Calliess, Art. 175, in: C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2002, Rdnr. 19.
- C. Eiden, Die Rechtsgrundlage gemäß Art. 100 des EWG-Vertrages, 1984, S. 107.
- S. Franke, Umweltabgaben und Finanzverfassung, StuW 1994, S. 34 f.
- W. Frenz, Das Verursacherprinzip im Öffentlichen Recht, 1997, S. 43 ff.
- K.H. Friauf, Zur Zulässigkeit von außensteuerlichen Sonderabgaben, FS für Willy Haubrichs zum 65. Geburtstag, 2. Aufl., 1977, S. 119 f.
- B. Hansjürgens, Umweltabgaben im Steuersystem - Zu den Möglichkeiten einer Einfügung von Umweltabgaben in das Steuer- und Abgabensystem der Bundesrepublik Deutschland, 1992.
- F.S.M. Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik - Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der Möglichkeiten und Grenzen einer Ertragshoheit der Europäischen Gemeinschaft, 2001, S. 211.
- J. Hey, Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit, StuW 1998, S. 34 ff.
- J. Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in: FS für H.P. Ipsen, 1977, S. 409.
- P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973.
- H. Knüppel, Umweltpolitische Instrumente-Analyse der Bewertungskriterien und Aspekte einer Bewertung, 1989.
- W. Jakob/O. Zugmaier (Hrsg.), Rechtliche Probleme von Umweltabgaben, 1996.

- , Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben. DStJG Bd. 15, 1993.
- F. Kirchhof. Umweltabgaben-Die Regelungen in der EG und ihren Mitgliedstaaten. in: H.-W. Rengeling (Hrsg.), Handbuch zum europäischen und deutschen Umweltrecht. Bd. I, 2003, S. 1362.
- M. Kloepfer. Umweltrecht, 3. Aufl. 2004, § 17 Rdnr. 8; K. Hasselmann. Globale Erwärmung und optimierte Klimaschutzstrategien. in: H. -J. Koch/J. Caspar (Hrsg.), Klimaschutz im Recht, 1997.
- M. Kloepfer/M. Schulte. Zuständigkeitsgrenzen bei der Einführung landesrechtlicher Abfall(Sonder-)abgaben. UPR 1992.
- W. Köck. Die Sonderabgabe als Instrument des Umweltschutzes. Zugleich ein Beitrag zur Dogmatik des Abgabenrechts, Diss. Bremen, 1991.
- L. Krämer. EC Environmental Law, 4. Aufl. 2000, Rdnr. 28.
- K. Meßerschmidt. Umweltabgaben im Gefüge der Finanzverfassung, in: R. Breuer/M. Kloepfer/P. Marburger/M. Schröder (Hrsg.), UTR 3, 1987.
- C. Offermann-Claus. Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaften im Umweltschutz. ZfU 1983.
- J. Pipkorn/A. Bardenhewer-Rating/H. C. Taschner, Art. 95, in: H. v. Groeben/J. Schwarze (Hrsg.), Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Rdnr. 55.
- F. Rottländer. Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben. Diss. Köln, 1988.
- L. Schemmel. Quasi-Steuern, in: Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.), Gegen den Wildwuchs steuerähnlicher Sonderabgaben, Heft 46 (1980), S. 39 ff.
- P. Selmer. Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen. in: R. Breuer/P. Marburger/M. Schröder (Hrsg.), Umweltschutz durch Abgaben und Steuern. UTR Bd. 16, 1992.
- N. Steiner. Umweltabgaben im Spannungsfeld von Politik, Wissenschaft und Verfassungsrecht. StVj 1992, S. 211.
- K. Stern. Das Staatsrecht der BR Deutschland, Bd. II, 1980, § 46 I 4 c. e.
- R. Streinz (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2003, Rdnr. 18.
- K. Tipke. Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993.

- K. Tipke/H.W. Kruse. AO-Kommentar. § 3 AO. Tz. 15.  
K. Tipke/J. Lang. Steuerrecht. 16. Aufl., 1998. § 3 Rz. 21.  
K. Vogel. HdStR. Bd. IV. 1990.  
J. Weimann. Umweltökonomik. 2. Aufl. 1991. S. 24.  
H. Werner/E. Zacharias. Die Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben als FinanzieAusgleichs-  
und Lenkungsabgaben. DB 1984.



[Zusammenfassung]

## Eine öffentlich-rechtliche Untersuchung der CO<sub>2</sub>-Abgabe zum Klimaschutz

Prof. Dr. Jooyoung Kang LL.M  
*Law School an Uni. Jeju*

Das steuerrechtliche Instrument ist im Hinblick auf ökonomischer und rechtswissenschaftlicher Seite als besseres und effektiveres Instrument als ordnungsrechtliches Instrument angesehen.

Der wesentliche Vorteil der CO<sub>2</sub>-Abgabe ist der Anreiz der freiwilligen Mitwirkung der Energieverbraucher die CO<sub>2</sub>-Abgabe zu reduzieren. Im Gegenteil stellt das ordnungsrechtliche Instrument zur Klimaschutzpolitik der Zwang die CO<sub>2</sub>-Abgabe zu reduzieren dar.

Und die CO<sub>2</sub>-Abgabe ist wertvoll einzuführen, da sie die Freiheit der Bürger weniger beschränkt.

Dennoch ist die Einführung der CO<sub>2</sub>-Abgabe in Bundesrepublik Deutschland heftig debattiert, da Art. 105 Abs. 2 als ein numerus clausus interpretiert werden kann. Dann ist die Einführung der CO<sub>2</sub>-Abgabe verfassungswiderig.

Somit um die CO<sub>2</sub>-Abgabe reibungslos einzuführen muss die Finanzverfassung zuerst geändert werden.

Und sonstige öffentlich-rechtliche Frage ist unproblematisch. Die Einschränkung der bürgerlichen Grundrechte können gerechtfertigt, da der Schutzgegenstand der CO<sub>2</sub>-Abgabe also Klimaschutz als die Einschränkung der Grundrechte der einzelnen Bürger wesentlich wichtiger ist.

**Key Words** : die CO<sub>2</sub>-Abgabe, Finanzverfassung, Klimaschutzpolitik, das ordnungsrechtliche Instrument, Energieverbraucher.