

濟州道內的 柑橘乙類農地稅 課徵實態와 問題點

尹 良 洙*

目 次

- | | |
|-------------------------|-----------------------|
| I. 머릿말 | IV. 施行可能的 다른 賦課方法和 課題 |
| II. 濟州道柑橘産業과 乙類農地稅制 | V. 맺는말 |
| III. 柑橘乙類農地稅의 賦課實態와 問題點 | |

I. 머릿말

濟州道の 柑橘은 道民總生産額(1980年)의 16%를 차지하는¹⁾ 主要獨立型 産業作物로서 地域經濟의 盛衰에 莫重한 比重을 갖고 있으며, 柑橘生産農地에 대하여 市·郡이 課徵하는 乙類農地稅²⁾는 道內 各 市·郡財政의 主要한 收入源이 되고 있다. 그런데 이처럼 道內 地方財源에서 重要한 比重을 차지하고 있는 柑橘乙類農地稅의 現行 賦課方法에 그 解決이 어려운 問題點이 內包되고 있다.

地方稅法에 依하면 乙類農地稅의 納稅義務者는 每期別로 所得金額 其他 必

* 社會科學大學 法學科 專任講師

1) 제주도, 제주통계연보(1982), p. 310 및 p. 68 참조.

2) 本稿에서는 이 稅目을 柑橘乙類農地稅라고 부르기로 한다.

要한 事項을 詳記하여 管轄 市長·郡守에게 申告하도록 되어 있고(地方稅法 第219條), 원칙적으로 이 申告에 依하여 市長·郡守가 乙類農地稅의 課稅標準이 되는 所得金額을 決定하게 되어 있으며, 다만 申告가 없거나 申告가 不適當하다고 認定되는 경우에는 市長·郡守가 所得金額을 調査·決定하도록 되어 있다(同法 第220條 3項).

그러나 濟州道內的 大部分의 柑橘生産農家에서는 必要經費에 關한 帳簿等 營農資料의 未備 탓으로 所得金額의 自進申告가 거의 이루어지지 않고 있으며, 지금까지 道內柑橘乙類農地稅의 課徵은 稅源調査員이 各筆地別로 모든 甘藷밭에 나가서 目測調査로 各農家의 豫想收穫量을 測定하고 그것을 根據로 稅額을 決定·課稅하는, 소위 遠觀調査方法을 취하여 왔다. 이와 같은 從來의 柑橘乙類農地稅賦課方法은 稅源調査 및 稅額決定過程에서 그 正確性和 客觀性을 喪失하고 稅源이 捕脫될 素地가 있으며, 同農地稅를 둘러싼 農家와 地方稅務當局과의 葛藤·摩擦이 생기고 民怨이 惹起될 可能性이 充分히 있는 것이다.

따라서 道內柑橘生産農家의 不滿要因을 未然에 防止하고 公平課稅·根據課稅를 통한 信賴稅政의 기틀이 될 수 있는 合理的인 柑橘乙類農地稅賦課方法이 要望되어지고 있다.

本稿에서는 同農地稅의 合理的인 賦課制度의 構想을 위하여, 現行賦課方法의 實態와 問題點을 살피고 豫想되는 새로운 方法과 그에 뒤따를 問題點들을 考察함으로써, 問題解決의 方向만이라도 摸索해 보고자 한다.

研究方法으로는 地方稅法·同施行令·同施行規則 및 道內 各市·郡稅條例와 道에서 各市·郡에 示達한 柑橘乙類農地稅에 관계되는 各種 指針등을 참고하고, 同農地稅擔當公務員·民間人 稅源調査員·柑橘栽培農家등과의 面談을 통하여 現行 賦課制度의 現狀과 問題點을 把握하고 改善方案을 찾아보는 方法을 取했다.

II. 濟州道柑橘產業과 乙類農地稅制

1. 濟州道柑橘產業과 地方財政

濟州道の 自然的 立地條件은 南支那海로부터 흘러오는 暖流의 影響을 받아 溫帶 南部型 氣候에 海洋性 氣候를 加味하여 氣溫이 大體로 溫和하며, 특히 西歸浦市를 中心으로 한 山南地域은 越冬期間中の 日照時數가 많고 亞熱帶氣候를 지니고 있어서 熱帶 내지 亞熱帶性 植物인 柑橘의 栽培에 適地가 되고 있다.

濟州道の 柑橘은 상당히 오래전부터 栽培되어온 것이 事實이나,³⁾ 1960年代 前半까지는 收益性이 좋은 溫洲系統이 아니라 雜柑類에 屬한 柑橘을 農家の 울타리 곁에 植栽하여 商品出荷아닌 自家消費에 充當하여온 實情이었다.

濟州道の 產業構造上 柑橘이 重要한 經濟作物로 脚光을 받기 시작한 것은 1964年부터인데, 이 時期에 政府의 積極的인 支援下에 柑橘生産이 勸獎되면서 日本産苗木을 導入하여 新品種을 植栽하는 한편, 道內에서 多量의 苗木을 自體生産供給하여 감귤재배면적의 擴張을 期하게 되었다. 그후 1968年부터 政府가 推進하는 農漁民所得增大特別事業의 一環으로 補助와 融資등의 政府支援에 힘입어 濟州道の 柑橘產業은 급격한 伸張勢를 보였으며,⁴⁾ 앞으로도 계속 柑橘栽培은 擴大되어 濟州道産業의 中樞를 이루어 나갈 것으로 보인다.

그간의 濟州道內 柑橘栽培面積 및 生産量의 年度別 伸張狀況은 <表1>에서 보듯이, 1967年에 對比 1981年의 栽培面積이 13倍, 生産量은 무려 150倍에 달하는 대단한 伸張勢를 보이고 있다.

이제 濟州道の 柑橘產業은 本格化되고 柑橘生産量은 每年 增加一路에 있으

3) 濟州年鑑社, 濟州年鑑(1980), pp. 132 ~ 133.

4) 濟州道, 濟州道誌(下)(1982), p. 90.

〈表 1〉 年度別 濟州道 柑橘栽培面積·生産量

연별및시군별	재배면적 (ha)	생산량 (M/T)	조수익 (천원)	재배면적 증가율(%)	생산량 증가율(%)
1967	1,111.1	1,621.5		100	100
1968	1,645.2	3,548.6		148	219
1969	3,126.7	2,643.1		281	163
1970	4,841.95	4,971.56		439	307
1971	5,841.32	5,971.78		526	368
1972	6,955.0	11,441.0		626	706
1973	8,408.8	26,231		757	1,618
1974	9,923.0	30,618		893	1,888
1975	10,930.4	81,105		984	5,002
1976	11,565	50,431	16,138,000	1,041	3,110
1977	11,709.9	115,500	25,870,000	1,054	7,123
1978	12,089.5	125,970	31,907,000	1,088	7,769
1979	12,909.28	172,150	55,088,000	1,162	10,617
1980	14,094.6	187,470	54,500,000	1,268	11,562
1981	14,764.31	247,800	78,397,592	1,329	15,282
제주시	1,480.51	20,130	6,070,874		
서귀포시	4,427	110,000	35,372,641		
북제주군	3,080.06	31,400	9,550,019		
남제주군	5,776.74	86,270	27,404,058		

表註: 제주도, 제주통계연보(1972), p. 28.

" " (1976), p. 32.

" " (1982), p. 68에 의거 작성.

며, 道民所得中 柑橘所得이 차지하는 比重이 날로 커짐에 따라, 市·郡이 管内 柑橘生産農地에 대하여 課稅하는 乙類農地稅의 收入도 비례적으로 커짐으로써 地方財政自立度提高에 寄與하는 바 크게 되었다.

1976年度부터 1981年度까지 濟州道內 各市·郡의 一般會計歲入總額과 市·郡稅 總歲入額 및 柑橘乙類農地稅의 地方財政上 比重을⁵⁾ 살펴보면 <表2>와 같다.

<表2>에서 보면 柑橘乙類農地稅收入은 濟州道內 各市·郡總括 一般會計歲入總額中에서 약 10% 内外를 차지하나, 市·郡稅收入中에서는 40% 以上の 比重을 차지하고 있으며, 특히 西歸浦市의 경우에는 1981年度 一般會計歲入總額中 49%, 市·郡稅收入中 74%를 차지하는 莫重한 比重을 나타내고 있고, 南濟州郡의 경우에는 각각 11.7%, 58.4%를 보이고 있어, 大體로 柑橘乙類農地稅가 濟州道內 市·郡財政上 重要한 財源임을 나타내 주고 있다. 또한 稅收增大추세를 보면, 1976年度の 道內 各市·郡의 柑橘乙類農地稅總額이 5억여원이었으나 5年後인 1981년에는 그 5배에 상당하는 25억 9천여만원으로 增大되고 있으며, 앞으로의 自律的인 地方財政運營에 柑橘乙類農地稅가 이바지하는 바 클 것으로 보여진다.

오늘날, 地方의 行政事務도 國民全體의 福利와 相關되므로 全國的 觀點에서 能率的 統一的으로 處理運用될 必要가 있고, 中央政府가 그에 관한 풍부한 行政的 經驗과 知識과 技術을 갖고 있기 때문에, 地方自治團體의 活動에 대한 中央政府의 關與가 擴大되고, 이러한 中央統制強化傾向이 民主主義의 發展의 한 所產으로까지 理解되고 있긴 하나,⁶⁾ 地方住民의 日常生活福祉增進을 위한 自律的 地方自治의 實現을 위하여는 各 地方自治團體의 財政自立度를 提高시킬 필요가 큰은 물론이다.⁷⁾

그러나, 우리의 地方財政實態는 다른 發展途上國의 경우와 마찬가지로,⁸⁾ 地

5) 農地稅에는 甲類와 乙類가 있고, 乙類農地稅에도 柑橘以外的 다른 特殊作物生産農地에 課稅되는 農地稅도 있으나, 이제까지 濟州道內 市·郡財政上의 農地稅收入은 主로 柑橘乙類農地稅收入이었으므로, <表2>에서의 農地稅 比重은 柑橘乙類農地稅 比重으로 보아도 無理가 없다. 筆者가 調査한 年度別 道內 各市·郡의 柑橘乙類農地稅收入額을 合算해 본 結果 <表2>의 農地稅額과 一致하였음이 그 立證이다.

6) K. C. Wheare, *Modern Constitutions*, 1951, p. 108.

7) 李英祚, 「地方財政收入의 增大方案 摸索」, 경북대학교 법정대학, 法大論叢, 제 16집 (1978), p. 94.

8) H. F. Alderfer, *Local Government in Developing Countries*, 1964, p. 94.

〈表 2〉 年度別 濟州道內 市·郡 일반회계 세입총액 및 市·郡稅 세입액과

연 별 및 시 군 별	일 바 회 계 세 입 총 액 (A)	市 · 郡 稅 세 입 총 액 (B)	보 통			
			주 민 세	재 산 세	자 동 차 세	농 지 세 (C)
1976	5,132,683	1,567,016	90,061	336,002	84,554	509,124
1977	7,255,803	1,849,123	175,224	408,175	121,450	857,684
1978	10,070,108	2,498,556	273,474	444,934	163,105	1,308,832
1979	13,393,276	4,052,391	526,830	716,530	357,050	1,955,391
1980	16,552,257	5,196,561	536,396	1,220,623	440,854	2,207,060
1981	22,573,212	6,084,193	639,918	1,444,150	467,803	2,592,010
1981년도						
제 주 시	7,729,360	2,375,818	353,942	842,762	306,543	239,549
서 귀 포 시	2,387,370	1,582,468	105,543	169,223	55,757	1,177,619
북 제 주 군	5,244,464	683,580	66,833	179,440	30,568	332,433
남 제 주 군	7,212,018	1,442,327	113,600	252,725	74,935	842,409

表註 1 : 제주도 통계연보(1982) pp. 210~216, 제주시 통계연보(1982) pp. 216~217,
남제주군 통계연보(1982) p. 138에 의거 작성.

表註 2 : 위 表에서의 유흥음식세는 1977年 7月 1日부터 附加價値稅制가 施行되면서 폐지됨.

濟州道内の 柑橘乙類農地稅 課徵實態와 問題點

農地稅의 比重

단위 : 천원

세					목 적 세		
C / A	C / B	도축세	마권세	유홍음식세	도시계획세	소방공동 시설세	사업소세
9.9%	32.5%	17,174	-	335,175	164,189	30,737	-
11.8	46.4	20,508	-	27,964	169,014	40,014	29,090
13.0	52.4	25,951	-	-	190,507	42,473	49,280
14.6	48.3	51,726	-	-	285,201	64,346	95,317
13.3	42.5	59,406	-	-	482,233	107,606	142,383
11.5	42.6	68,988	-	-	569,551	144,152	157,621
3.1	10.1	40,358			385,110	90,534	117,020
49.3	74.4	4,257			54,914	961	14,194
6.3	48.6	14,757			39,454	12,249	7,846
11.7	58.4	9,616			90,073	40,408	18,561

서귀포시 통계연보(1982) p. 128, 북제주군통계연보(1982) pp.164 ~ 165,

地方財政規模의 零細性·自立性의 缺如⁹⁾ 地方稅制의 微弱性·地方財政에 대한 中央政府의 統制強化등의 特徵을 안고 있어, 名實相符한 地方自治의 土臺構築에는 未洽한 바 있다.

地方財政自立度를 높이기 위하여는 國稅와 地方稅間의 稅源再調整이 필요하고 地方自治團體의 稅外收入增大方案도 강구되어야 하겠지만, 各種 地方稅의 合理的 賦課徵收를 통한 地方稅收增大를 摸索하지 않을 수 없다.

이러한 觀點에서도 濟州道內 市·郡財政에서 重要的 比重을 차지하고 있는 柑橘乙類農地稅의 課徵節次의 合理化方案이 絶실히 要求되어 진다.

2. 乙類農地稅制의 內容과 問題點

農地稅는 田·畚·果樹園등의 農地를 課稅客體로 하여 市·郡에서 農地의 收益 내지 所得에 대하여 賦課하는 普通稅인 市·郡稅¹⁰⁾ 이다(地方稅法 第6條 및 第198條).

오늘날의 所得課稅의 農地稅制度는 政府樹立後인 1950年 11월에 制定·公布된 地稅法에 그 起源을 두고 있으며, 1951년에 土地牧得稅로 바뀌었고, 1960年 12月 31日 土地稅法制定에 따라 土地稅法에 依한 農地稅로 되었다가,¹¹⁾ 1961年 12月 2日 法律 第780號로 公布된 「國稅와 地方稅의 調整에 관한 法律」과 同年 12月 8日 法律 第827號로 公布된 새 「地方稅法」에 依據하여, 1962年 1月 1日부터¹²⁾ 從來 國稅이었던 農地稅가 地方稅로 되었고, 市·郡稅의 主宗을 이루는 獨立稅가 되어 오늘에 이르고 있다.

農地稅는 벼를 生産하는 農地를 課稅客體로 하는 甲類農地稅와 特殊作物을

9) 內務부 지방재정국, 지방재정연감(1981), pp. 1120~1127 참조.

10) 上級地方自治團體中 道 以外的 서울特別市와 直轄市에서도 農地稅를 賦課하게 되어 있다(地方稅法 第5條 3項).

11) 尙元鍾, 「農地稅制度의 主要內容과 稅率」, 國회도서관, 立法調査月報, 1981年 10月號, p. 79.

12) 韓國法令編纂會, 大韓民國法令沿革集 第4卷, p. 252.

生産하는 農地¹³⁾를 課稅客體로 하는 乙類農地稅로 區分하며, 前者는 그 農地에 대한 基準收入金額을, 後者는 그 農地에 대한 所得金額을 課稅標準으로 하여 各各 法定稅率을 適用 課稅한다.

甲類農地稅의 課稅標準이 되는 基準收入金額이란 벼를 耕作하는 農地에서 平年作의 경우에 生産되는 農地等級別 收穫量에 政府에서 決定·告示한 糧穀買入價格中 벼 2等品 價格을 곱하여 算出한 金額을 말한다(地方稅法 第197條 및 同施行令 第162條).

乙類農地稅의 課稅標準이 되는 所得金額은 對象農地에서 收入한 또는 收入할 總收入金額에서 必要經費¹⁴⁾를 控除한 金額을 말하며, 이 所得金額에서 基礎控除額(1982年의 경우 17萬원, 地方稅法 第212條 2項 참조)을 뺀 나머지 金額을 다음의 各級으로 區分하여 遞次로 各稅率을 적용하여 算出한 金額의 合計額을 그 稅額으로 하는 바, 즉 15萬원 以下の 金額은 10%, 15萬원 초과 30萬원 以下の 金額은 15%, 30萬원을 초과하는 金額은 20%의 稅率을 適用하게 되어 있으며(地方稅法 第213條), 農地稅額이 5百원 미만인 때에는 農地稅를 徵收하지 아니한다(同法 第212條 4項).

위와 같은 概要의 農地稅制에서 乙類農地稅에 關하여 몇가지 問題點을 지적해 보면 다음과 같다.

첫째, 所得金額의 申告制가 非現實的이다. 즉 乙類農地稅의 納稅義務者는 그가 耕作하는 乙類該當農地 全部에 대하여 各 農地의 所在·地番·地目·地積·作物의 種類·各期別 所得金額·所得金額의 算出基礎 기타 必要한 事項을 詳記하여 每期마다 納期開始日前 20일까지 管轄 市長·郡守에게 申告하도록 되어 있는데, 이는 現代社會가 租稅納付에 있어서 自進申告納付制度를 指向하고 있는 時代的 추세에 비추어 볼 때 理想的 制度이긴 하나, 實際에 있어서 租

13) 果樹園, 茶園, 蔘園, 藥園, 苗圃(觀賞樹 포함), 煙草·花卉類·蔬菜類(油菜類 포함) 및 마늘·고추·양파·생강·땅콩·호프 및 맹종죽을 生産하는 土地를 말한다(地方稅法 施行令 第149條 및 同 施行規則 第85條).

14) 여기서 必要經費란 人件費·種子代·肥料代·農藥代·施設費·農器具代(賃借料 포함)·公課金·土地資本用役費·諸材料費 및 修理費·資本用役費·畜力費 등의 經費를 말한다.

稅知識이나 營農關係帳簿 記帳能力이 不足한 農民들이 必要經費를 計算하고 所得金額을 算出하여 自進申告하기는 어려운 現實이고, 여기서 稅源調査上의 많은 難題가 惹起되는 것이다. 이 點을 考慮하여 關係當局에서도 乙類農地稅 課徵業務의 科學化를 위한 새로운 制度의 開發을 서둘러야 할 것으로 보아진다.¹⁵⁾

둘째, 農民의 乙類農地稅擔稅率이 都市勤勞者의 所得稅擔稅率에 비하여 현저히 높다.¹⁶⁾ 이 點에 關하여는 所得稅는 國稅이고 農地稅는 地方稅라는 點과, 地方財源의 地域的 偏在性을 감안하여 財政力이 弱한 農村地方自治團體의 構成員들이 財政力이 강한 都市地方自治團體構成員보다 비교적 높은 租稅負擔을 하여야 할 것이라는 主張도 있을 수 있으나, 都市·農村의 納稅者 個個人의 平等性和 稅負擔의 衡平性의 觀點에서 再考되어야 할 것이라 본다.

셋째, 乙類農地稅는 <表3>에서 보는 바와 같이, 稅率을 適用 稅額을 算出하기 위해서 設定해 놓은 課標段階가 너무 단순하고 課標의 間隔이 너무 좁다.

<表3> 課標段階 稅率 및 課標間隔 比較 (1982年 12月31日 현재)

乙 類 農 地 稅			綜 合 所 得 稅		
課 標 段 階	稅 率	課 標 間 隔	課 標 段 階	稅 率	課 標 間 隔
15만원以下	10%	15 萬원			
15만원超過~30 萬원	15%	15 萬원			
30만원超過	20%	무 한 대			
	20%		120 萬원以下	6%	120 萬원
	20%		120 萬원超過~180 萬원	7%	60 萬원
	20%		180 萬원超過~240 萬원	8%	60 萬원
	20%		240 萬원超過~300 萬원	10%	60 萬원
	20%		300 萬원超過~390 萬원	12%	90 萬원
	20%		390 萬원超過~480 萬원	15%	90 萬원
	20%		480 萬원超過~600 萬원	18%	120 萬원
				

15) 蔣炳九, 「'82 地方財政部門의 力點施策」, 大韓地方行政共濟會, 地方行政, 1982年 2 月號, p. 78. 참조.

16) 尙元鍾, 前揭論文, pp. 81~83.

〈表 3〉에서 보듯이, 綜合所得稅의 課標間隔이 120 萬원 - 60 萬원 - 90 萬원 - 120 萬원 등임에 比하여 乙類農地稅의 課標間隔은 15 萬원 - 15 萬원 - 無限大인 바, 이러한 稅率構造下에서는 中農以下の 農家에서 相對的으로 높은 租稅負擔을 하게 된다.

오늘날 所得課稅에 一般的으로 適用되는 累進稅率主義의 취지에 비추어 乙類農地稅의 課稅標準을 좀 더 여러 段階로 細分하고 그 課標間隔도 擴大調整해야 할 것으로 보아진다.

넷째, 乙類農地稅의 基礎控除額이 相對的으로 너무 낮은 편이다. 都市勤勞者의 所得稅의 경우 勤勞所得控除(所得稅法 第 61 條)·保險料控除(同法 第 61 條의 2)·醫療費控除(同法 第 61 條의 3)·教育費控除(同法 第 61 條의 4)·基礎控除(同法 第 63 條)·配偶者控除(同法 第 64 條)·扶養家族控除(同法 第 65 條)·障害者控除(同法 第 66 條) 制度 등이 마련되어 있음에 比하여, 農地를 耕作하여 얻는 所得에 대하여 課稅하는 農地稅의 경우에 甲類가 115 萬원, 乙類가 17 萬원을 基礎控除하도록 되어 있다(1982 年 12 月 31 日 현재).

國民의 租稅負擔의 適正化 方案을 摸索함에 있어서는 國民의 基本的인 生活水準을 維持 確保하는 데 力點을 두어야 하거니와,¹⁷⁾ 農家の 基本生計費 確保와 經濟生活의 安定을 圖謀하기 위하여는 乙類農地稅制에 있어서도 多樣한 控除制度의 設定과 과감한 基礎控除額 引上등이 필요하다고 보아진다.

다섯째, 乙類農地稅의 賦課나 徵收過程에서 違法·不當한 處分을 받은 納稅義務者가 迅速하고 適切한 救濟를 받을 수 있도록 保障하는 制度가 未備되어 있다. 一般的으로 租稅의 違法·不當한 賦課 및 徵收處分에 대하여 不服하는 者는 行政訴訟의 前審節次로서 內國稅인 경우에는 審査請求와 審判請求(國稅基本法 第 55 條 第 1 項 및 第 2 項)를, 地方稅인 경우에는 再調査請求와 審査請求(地方稅法 第 58 條 第 1 項 및 第 3 項)를 提起할 수 있도록 되어 있으나, 乙類農地稅의 경우에는 市長·郡守가 決定한 所得金額에 대하여 異議가 있는 納稅義務者는 農地稅納稅告知書를 받은 날로부터 30 日 以內에 不服의 事由를 具

17) 金大澤, 「分配的 公正에서 본 租稅負擔의 適正化 小考」, 연세대학교, 延世論叢(人文·社會科學篇), 제 16 집(1980), p. 112.

備하여 市長·郡守에게 再調査請求를 할 수 있고(地方稅法 第225條 第2項), 第二審인 審査請求는 할 수 없게 되어 있다(同法 第226條 第2項). 따라서 再調査請求에 대한 決定에 不服할 때에는 그 決定通知를 받은 날로부터 1月 以內에 行政訴訟法에 依한 行政訴訟을 提起하거나 監査院法에 依한 審査請求¹⁸⁾를 할 수 있다.

地方稅法上の 再調査請求와 審査請求制度는 行政審判의 性格을 가지며, 行政訴訟의 必要的 前審節次로서, 地方稅政의 自律的 統制보다도 司法的 權利救濟制度를 補充하는 手段으로 機能하는 데에 그 本來의 意義가 있다고 보아진다. 이 點을 감안할 때, 現行 乙類農地稅의 不服審査制度에는 審判機關의 公正性保障이 어렵고, 再調査決定過程에서 司法的 審理節次가 採擇되지 않고 있으며, 請求期間의 短期, 執行不停止原則 등 職權主義的 要素가 많고 住民의 權益救濟面에는 소홀한 點이 있음을 부인할 수 없다.

國民의 權益을 關係機關의 恣意的 處分領域이 아니라 法の 支配領域에 存置시키려면 그에 관한 엄격한 節次的 保障이 필요하며, 이것이 소홀하면 恣意的 支配가 나타나고 이것이 잘 整備됨으로써 法 앞의 平等의 正義가 實現될 수 있는 것이다.¹⁹⁾

우리의 現行憲法은 第108條 3項에서 「裁判의 前審節次로서 行政審判을 할 수 있다. 行政審判의 節次는 法律로 定하되, 司法節次가 準用되어야 한다」는 規定을 新設하고 있거니와, 이러한 憲法意志가 地方稅政分野에도 具現되어지려면 乙類農地稅의 賦課·徵收에 따르는 爭訟關係를 適正하게 解決할 수 있는 制度完備와 運營上의 改善이 摸索되어야 할 것이다.

18) 監査院에 대한 審査請求는 地方稅法上の 再調査請求節次등을 거치지 아니하고 바로 關係機關을 經由하여 監査院에 提出할 수 있으며, 이는 監査院이 利害關係人으로부터 監査資料를 提供받아 監査權을 行使하기 위한 것이고, 監査權 行使의 結果로 違法·不當한 處分등이 是正되어 間接적으로 利害關係人의 權利가 救濟될 뿐이므로, 직접적인 租稅行政의 爭訟制度는 아니다.

19) K. C. Davis, *Administrative Law Treatise*, 1960, p. 506.

Ⅲ. 柑橘乙類農地稅의 賦課實態와 問題點

序頭에서 言及한 바와 같이, 1981年度까지 濟州道內 各市·郡에서는 柑橘乙類農地稅를 賦課함에 있어서, 稅源調査班²⁰⁾이 管內 모든 柑橘耕作農地에 나가서 各筆地別로 全樹의 豫想收穫量을 目測調査하는, 소위 達觀調査에 의한 稅源調査方法으로 該해의 收穫量과 그에 基한 所得金額을 算定·課稅하여 왔으며, 이의 非合理性을 감안하여 1982年產 柑橘에 대하여는 示範的으로 各市·郡別 一個地域씩 選定하여 「基準收穫量制에 依한 臺帳課稅方法」을 施行하면서 그 效果를 보아 점차적으로 이 方法을 擴大施行해 나갈 方針인 것으로 알려지고 있다.²¹⁾

먼저 1981年까지 道內 全地域에서, 1982년에는 道內 大部分의 地域에서 實施된 達觀調査에 依한 柑橘乙類農地稅 稅源調査方法의 問題點을 살펴보면 다음과 같은 것들이 지적될 수 있을 것이다.

첫째, 稅源調査員의 調査技術과 公正無私함에 全的으로 依存할 수 밖에 없는 達觀調査方法은 그만큼 任意性이 커서 그 正確性和 客觀性을 喪失할 素地가 많다. 수많은 柑橘나무들로 造成된 하나의 果樹園을 얼마간의 짧은 時間에 4~5人의 稅源調査員이 豫想收穫量을 正確하게 測定하기는 人間이 지닌 不完全한 判斷力으로는 도저히 不可能하고, 더구나 早生·中生·晩生등 여러 樹種이 植栽되어 있는 경우에 成熟度나 着色度の 時差때문에 生産量測定에 誤差가 誘發될 可能性이 크며, 따라서 이 方法은 非科學的인 어림식 稅源調査方法이라고 하지 않을 수 없다.

둘째, 이 方法은 많은 稅源調査員의 動員에 따르는 徵稅費 過多라는 問題點을 안고 있다. 筆者가 調査한 非公式資料에 依하면 最近 三年間的 道內 柑橘乙類農地稅 稅源調査에 所要된 費用은 <表 4>에서 보듯이, 1979年 1,200萬

20) 稅源調査班은 보통 市·郡廳 소속 公務員인 班長 1人, 市·郡廳 또는 邑·面·洞事務所 소속 公務員인 班員 2人과 民間人 調査委員 1~2人으로 構成된다.

21) 제주신문, 1982年 7月 12日字, 6面 참조.

원, 1980年 1,700萬원, 1981年 2,300萬을 넘고 있으며, 徵稅費用은 漸增되는 추세이다.

〈表 4〉 最近 三年間의 柑橘乙類農地稅 稅源調査費

年度別	調査面積	調査延人員	調査日數	所要豫算
'79	12,909 ha	7,566 名	40 日	12,348 千圓
'80	14,094	8,342	40	17,894
'81	14,764	8,576	40	23,150

A. Smith, A. Wagner, W. Gerloff 등 유명한 經濟學者·財政學者들이 지적한 租稅原則 내지 稅務行政原則에는 公正·確實·客觀性的 原則과 最少徵稅費原則들이 들어 있으며, 이러한 原則에 어긋나는 租稅는 非合理的인 것으로서 民怨을 惹起시키게 됨을 갈파한 바 있거니와,²²⁾ 本道 柑橘乙類農地稅課稅에 있어서 誤差誘發可能性이 크고 徵稅費가 많이 所要되는 從來의 達觀調査方法은 이러한 基本的인 租稅原則에 適合하지 못한 方法이라 보아진다.

셋째, 이 方法에는 不條理가 介入될 素地가 있다. 實際로 稅源調査員이 收穫量調査次 감귤밭에 나갔을 때 當該 감귤밭 所有者와 親分關係가 있는 지의 與否나 또는 事前에 어떤 請託을 받았는지의 如否에 따라서 豫想收穫量이 다소 다르게 評價될 수 있는 可能性을 排除할 수 없는 것이다.

넷째, 이 方法으로는 稅源調査者의 主觀이 크게 作用하고, 地域마다 調査員이 다르므로 地域間 또는 筆地別 權衡維持가 어려우며, 調査者와 生産者 雙方間에 完全한 計數一致의 基準이 없으므로, 生産者의 理解와 合意點到達이 困難하여 租稅抵抗이 일어나기 쉽다.

稅金은 무거운 것이 問題라기보다 억울하다고 느끼는 것이 더 큰 問題가 될 수 있는 것인데,²³⁾ 課稅·徵收를 그 使命으로 하는 稅務行政에 있어서는 「疑

22) 車嶸權, 租稅概論, 博英社, 1980, pp. 49~76.

23) 全經九, 「우리나라 租稅救濟節次의 統合整備方案」, 法律新聞, 1983年 1月 17日字, 4面.

心스러울 때는 課稅하지 않는다」는 方向이 아니라, 「疑心스러울 때는 課稅한다」는 方向으로 흐르기 쉽고,²⁴⁾ 納稅者의 立場에서는 納得할 수 있는 根據가 없거나 他人과 比較하여 억울하다고 생각될 때는 稅政에 不平不滿을 갖게 마련이며, 이러한 面에서 從來의 賦課方法은 많은 難題를 內包하고 있다.

다섯째, 이 方法은 目測에 依한 調査이므로 많은 量의 稅源이 未捕捉될 수 있고 柑橘生産量이 增大될수록 稅源脫漏量도 增大될 素地가 있다. 筆者가 調査한 非公式資料에 依하면 最近 三年間의 道內 柑橘乙類農地稅 課稅物量은 <表 5>에서 보듯이 全 生産量의 61~65% 정도인데, 全 生産量의 35~39%에 달하는 나머지 非課稅物量에는 稅源調査技術不足으로 因한 未捕捉稅源도 상당한 比重을 차지하고 있을 것으로 보아진다.

<表 5> 柑橘生産量과 課稅物量對比

年度別	生産量	課稅物量	生産量에 對한 課稅物量比率
'79	172,150 M/T	106,907 M/T	62.1%
'80	187,470	121,455	64.8
'81	247,800	152,363	61.4

事實, 이 方法으로 柑橘收穫豫想量을 調査하는 期間은 이제까지 年別差異가 있었지만 대체로 25~50 日間이었는데, 이 調査期間의 初期에 있어서는 柑橘의 着色度가 稀微한 未成熟狀態이므로 識別上 全量把握이 어렵게 되고, 反面 終期에 있어서는 柑橘이 成熟되어 누린 빛이 完全하므로 全量 把握될 可能性이 많긴 하나 調査前에 一部 生産量이 流出될 可能性도 潛在하게 되어 稅源의 未捕捉問題는 常存하는 것이다.

여섯째, 柑橘栽培農地는 濟州道內 여러 地域에 分布되어 있고, 樹種·樹齡·土壤·氣候·管理技術등에 따라 單位面積當 柑橘生産量은 一定하지 않으며, 品

24) 金元主, 「稅務調査의 法的 限界」, 경북대학교 논문집 (인문·사회과학편), 제 16 집, (1972) p. 69

質·糖度·交通등의 差異나 販賣時期에 따라 價格의 差異가 나타나므로, 地域이나 農家別 所得率이 각기 다르게 마련인데, 達觀調查方法에서는 柑橘收穫豫想量만을 가지고 一律的인 所得標準率을 適用하여 25) 所得金額을 算定하게 되어 農家の 實質所得의 差等を 考慮할 수 없는 缺陷이 있다. 그리고 柑橘은 60年 以上 生存하는 永年生 作物로서 植栽後 5年 以上이 되어야 약간씩 結實하게 되는 데, 從來의 賦課方法으로는 넓은 面積의 新規果樹園에서 많은 生産費를 들여 1千貫의 收穫을 얻은 者나 小規模의 既成果樹園에서 적은 生産費를 들여 1千貫의 收穫을 얻은 者가 같은 額의 稅負擔을 하게 되어, 投資費와 收益比率이 考慮되지 않는 問題點도 있다.

事實 그간 해마다 柑橘收穫期가 되면 종종 柑橘栽培農家和 農地稅關係公務員 間에 갈등과 摩擦이 생기고, 柑橘乙類農地稅에 대하여 不當賦課요 不平等課稅라는 輿論이 있었음은 26) 이와 같은 達觀調查方法의 問題들을 立證하는 것이며, 이러한 現象의 根本的인 原因은 단순히 多額의 租稅負擔을 避해 보려는 地域住民들의 本能的인 租稅回避心理보다 그 賦課方法의 非合理性·非科學性에 있다고 보아야 할 것이다.

그리하여 濟州道에서는 從來의 達觀調查에 依한 柑橘乙類農地稅賦課方法을 漸次的으로 改善시켜 나갈 方針 아래, 1982年 7月 6日, 「柑橘乙類農地稅 臺帳課稅施行細部指針」²⁷⁾을 마련하여 各市·郡에 示達하였다.

同 指針에 依하면, 1982年產 柑橘收穫量을 調查하기 위하여 各市·郡別로 1個地域씩 選定하고, ²⁸⁾ 그 對象地域에 대하여 다음과 같은 方法으로 各農

25) 柑橘乙類農地稅 所得標準率은 1978~1980年度에는 50%, 1981年度에는 48%였고, 1982年產 柑橘所得標準率은 46%로 決定되었다(濟州新聞, 1983年 1月 5日字, 6面 참조).

26) 濟州新聞, 1981年 3月 6日字, 6面 참조.

27) 同 指針에 臺帳課稅라는 用語가 使用되고 있으나 그 內容上 特徵을 把握하여 本稿에서 는 이를 「基準收穫量制에 依한 臺帳課稅方法」(略稱: 基準收穫量制)이라 表現하였고, 後述하는 「柑橘生産農地等級制에 依한 臺帳課稅方法」과는 그 內容이 서로 다르다.

28) 選定地域: 濟州 市-外都洞 都坪마을 北濟州郡-輪京面 清水마을
 西歸浦市-大倫洞 法還마을 南濟州郡-大靜邑 新坪·仁城·保城마을.

家別 柑橘收穫量을 算定하도록 되어 있다.

(a) 對象地域別로 耕作規模調查團²⁹⁾을 構成하여 그 地域內的 課稅資料(農家別 耕作規模)를 審査하며, 邑·面·洞 自體調查 및 同 調查團의 標本調查結果에 依據하여 農家別 耕作規模(筆地單位로 品種別·樹種別 面積 및 本數)를 確定·告示한 後에 課稅臺帳을 整備한다.

(b) 對象地域內的 標準示範農家(耕作規模의 上·中·下別 各 1農家 및 經營形態上 專業·副業別 各 1農家씩 計 5農家)를 指定 管理 指導함으로써, 對象地域內的 柑橘標準收穫量 및 必要經費의 算定資料를 記錄維持시킨다.

(c) 對象地域內 柑橘耕作者的 自律的 組織體로서 柑橘耕作者協議會(構成員 10各 以內)를 構成토록 하여 ① 當該地域內的 農家別 生産量의 自體調查 ② 柑橘出荷價格의 調整 ③ 必要經費의 算出 및 自體調查 ④ 各 農家의 所得金額 申告代行등의 機能을 遂行하도록 한다.

(d) 農業關係機關의 協調와 耕作者協議會의 參與下에 標本調查方法으로 品種別(溫洲 早·中·晩生 区分), 樹齡別(6年生 以上 5年間隔)로 基準收穫量을 調査·決定·告示한다.

(e) 最初柑橘出荷時부터 所得金額申告時限까지의 產地農家出荷價格·柑橘協同組合系統販賣價格·農產物 都賣市場價格을 調査하여 各 50%, 30%, 20%의 加重值에 依據 柑橘單位販賣價格을 決定한다.

(f) 實栽培面積 300坪 單位로 다음 <表 6>의 標準耕種基準值에 依據하여 當該地域의 平均必要經費를 算定하고 耕作者協議會와의 協議를 거친 후 確定·告示한다.

(g) 告示된 農家別 耕作規模에 告示된 品種別·樹齡別 基準收穫量을 곱하여 耕作者別 收穫豫想量을 算定한 후 各 農家에 通報한다.

(h) 納期前 30日까지 所得標準率을 事前告示하며, 耕作者協議會의 主管下에 所得金額의 一括申告를 誘導하고, 申告結果 基準值와의 偏差가 5% 以內인 경우에 申告事項을 認定한다.

29) 同 調查團의 構成方法은 副 邑·面長이나 洞事務長을 班長으로 하고, 市·郡 稅務係長, 邑·面 財務係長, 邑·面·洞 農地調查委員, 里·統長 및 自然部落責任者를 班員으로 하여 官·民 合同으로 構成하되 10名 以內로 한다.

〈表 6〉 柑橘作物標準耕種基準

- 1) 單位當面積：300坪 基準 2) 基準樹齡：11~20年生 平均
 3) 作業內容別 所要人力 算出基準

區 分	自 家 人 員			雇 傭 人 員		
	計	男	女	計	男	女
計	13.1	8.2	4.9	17.9	7.8	10.1
除 草 作 業	2.5	-	2.5	5.0	-	5.0
施 肥	1.3	0.7	0.6	1.6	1.6	-
農 藥 撒 布	1.8	1.8	-	1.8	1.8	-
剪 定	1.0	1.0	-	0.9	0.9	-
摘 果	2.4	1.0	1.4	-	-	-
收 穫	0.8	0.4	0.4	6.1	1.0	5.1
其 他	3.3	3.3	-	2.5	2.5	-

4) 施肥容量 算出基準

가. 無機質 肥料

區 分	成 分 量	實 重 量	備 考
計	85kg	271 kg	
尿 素 (N)	25 "	54.3 "	
熔 磷 (P)	35 "	175.0 "	
鹽 加 (K)	25 "	41.7 "	

나. 有機質 肥料 1,500kg

5) 農藥代 藥種別 算出基準

가. 殺蟲劑

藥 品 名	單 量	稀 釋 倍 數	價 格	斗 當 藥 量	撒 布 回 數	1 回 撒 布 量	總 撒 布 量	g 當 單 價	斗 當 價 格
計					5	110말	2,200	5.68	113.72
E . P . N	500cc	1,000倍	2,520원	20cc	1	22	440	5.04	100.80
세 빈	"	"	1,790	"	1	"	"	3.58	71.60
엘 산	"	"	2,445	"	1	"	"	4.89	97.80
호스타치온	"	"	4,600	"	1	"	"	9.20	184
파 단	"	"	2,860	"	1	"	"	5.72	114.40

나. 殺菌劑

藥 品 名	單 量	稀 釋 倍 數	價 格	斗 當 藥 量	撒 布 回 數	1 回 撒 布 量	總 撒 布 量	g 當 單 價	斗 當 價 格
計					5	110말	2,706	8.30	192.09
디포라 탄	500g	800	5,400	25cc	1	22	550	10.80	270
다 이 젠	"	600	1,770	33 "	1	"	726	3.54	116.82
톱 식	"	1,000	4,600	20 "	1	"	440	9.20	184
다 코 닐	"	800	3,025	25 "	1	"	550	6.05	151.25
농용마이신	"	1,000	5,960	20 "	1	"	440	11.92	238.40

다. 살비劑

藥 品 名	單 量	稀 釋 倍 數	價 格	斗 當 藥 量	撒 布 回 數	1 回 撒 布 量	總 撒 布 量	g 當 單 價	斗 當 價 格
計					5	96	1,920	12.23	188.17
오 마이 트	500g	500	2,410	40	1	24	960	4.82	192.80
프 리 트 략	"	2,000	7,395	10	1	24	240	14.79	147.90
마 이 캣 트	"	1,000	4,935	20	1	24	480	7.87	197.40
토 큐	"	2,000	10,700	10	2	24	240	21.46	214.60

表註：濟州道，1982年度 柑橘乙類農地稅 所得標準率 承認指針， pp. 35~38.

그리고 各 農家別 耕作規模確定告示後에 耕作者는 當該地域耕作農家 10戶 以上の 連名을 얻어 異議申請을 提起할 수 있으며, 耕作者別 收穫豫想量通報後 에는 當該地域 耕作者協議會의 意見書를 添付하여 異議申請을 提起할 수 있도록 하였다.

以上이 同 指針의 主要 內容³⁰⁾ 이나, 要컨대 이 方法은 對象地域內의 柑橘 生産農地에 植栽되고 있는 감귤나무의 樹種과 樹齡·本數등을 臺帳에 상세히 記錄한 후, 여기에 當該年度·當該地域의 樹種別·樹齡別 基準收穫量을 算出·積算함으로써 各 農地別 收穫豫想量을 把握하고자 하는 것이다.

이러한 基準收穫量制에 依한 柑橘乙類農地稅 賦課方法은 從來의 目測調査方法에서 나타날 수 있는 調査者들의 任意性·非專門性으로 因한 收穫量評價上의 錯誤를 줄이고 客觀的인 評價基準을 確保하며, 擔稅農家의 不公平課稅라는 不滿을 解消시키는 說得資料가 마련될 수 있다는 點에서 확실히 進一步한 課稅方法임에는 틀림없다.

그러나 이러한 基準收穫量制에 依한 調査方法이 柑橘乙類農地稅 賦課上의 諸問題를 解決할 수 있는 最善의 方法이라고 樂觀할 수만은 없다고 본다. 이와 같은 새로운 方式에 依한 賦課에 있어서도 여러가지 어려운 問題點은 뒤 따르게 될 것이며, 그 問題點의 重要한 것은 다음과 같은 것들이다.

첫째, 地域別 樹種과 樹齡에 따른 正確한 基準收穫量 策定이 技術的으로 至難한 課業일 뿐만 아니라, 그 基準收穫量 決定이 生産農民에게 客觀的인 說得力을 지닐 수 있다는 保障이 없으니, 그 事由는 同一地域·同一樹種·同一樹齡이라 해도 栽培本數密度나 耕作者의 管理技術에 따라 현저한 收穫量의 差異를 초래할 수 있기 때문이다.

둘째, 同一地域內에서도 各 農地의 位置나 情況등은 各己 다른 것이고, 營農規模·附帶施設·柑橘育成期間등에 따라서도 各 筆地別 必要經費나 實質所得金額이 크게 다를 수 있는 바, 이러한 點은 決定·告示된 基準收穫量에 基한 稅額賦課에 納稅義務者가 不服할 素地가 많게 되는 것이다.

30) 濟州道, 柑橘乙類農地稅 臺帳課稅施行細部指針, (1982.7.6) 참조.

셋째, 地域別로 樹種·樹齡에 따른 基準收穫量을 標本調査하는 이 方法에 있어서는 基準收穫量告示對象地域을 細分하지 않을 경우 同一地域圈內에서도 相異한 位置·土壤·氣候·交通등의 與件을 가진 農地의 生産量測定에 基準收穫量制을 一律적으로 適用시키기가 어려울 것이고, 對象地域을 細分할 경우 그 細分된 地域別 基準收穫量 調査에 따르는 人力과 費用問題가 擡頭된다.

넷째, 이 方法에 있어서는 各 農家別 耕作規模告示나 收穫豫想量 通報後에 耕作者로부터 異議申請이 있을 경우에는 達觀調査方法으로 收穫量을 最終 決定하게 되는 데, 이 경우 異議申請을 提起하면 稅額을 多少 줄일 수 있다는 期待感을 가진 農民들이 異議申請書를 많이 提出할 可能性이 있으며, 그렇게 되면 접수된 異議申請件의 處理도 問題이거니와 異議申請을 受理하지 않을 때에도 새로운 問題를 惹起시키게 되고, 이는 결국 많은 努力과 費用을 들여 決定한 基準收穫量制에 依한 各 農家別 收穫量 算定을 無効化시키고 從來의 達觀調査方式으로 還元되는 結果를 낳을 可能性이 있는 것이다.

다섯째, 對象地域內에 있어서도 販賣時期에 따른 柑橘價格의 變動이나 各 農家別 柑橘生産費의 差異를 반영하는 彈力的인 所得標準率 決定이 곤란하다.

여섯째, 이 方法에서도 各 地域別 基準收穫量을 每年마다 標本調査해야 하며, 해마다 各 地域別로 所得標準率을 多樣하게 策定해야 하는 번거로운 문제가 뒤 따른다.

요컨대, 금번 濟州道에 依하여 마련된 柑橘乙類農地稅 賦課方式의 改善方案은 問題의 完全한 解決案이라고는 볼 수 없고, 여전히 숙제는 남아 있다고 하지 않을 수 없다.

IV. 施行 가능한 다른 賦課方法과 課題

1. 柑橘乙類農地稅賦課에 있어서의 다른 方法

柑橘乙類農地稅賦課에 있어서 어려운 問題點은 어떻게 柑橘生産農家別 收入

金額과 必要經費를 算出하느냐 하는 문제이다. 收入金額은 柑橘收穫量에 單位販賣價格을 곱하여 求하는 것이나, 柑橘收穫量은 商品出荷를 다 끝낸 후에야 集計될 수 있는 것이지 그 前에는 生産者 自身도 正確한 豫測을 하기가 어려우며, 販賣價格도 항상 流動的인 것이어서, 미리 各 農家別 收入金額을 一時에 誤差없이 算定하기는 不可能하다. 또한, 人件費·肥料代·農藥代·施設費·農器具代等 柑橘收穫까지에 所要되는 必要經費도 各 農家마다 크게 또는 적게 差異가 있을 것은 當然한 일이다.

따라서 各 生産農家別 收入金額에서 必要經費를 控除하여 乙類農地稅의 課稅標準이 되는 所得金額을 算出하고 一定한 納期內에 納稅義務者가 納稅할 수 있도록 課稅하는 것은 어렵식 算法과 生産農家の 不平不滿을 前提로 하지 않고는 힘든 일이다.

그러나, 柑橘乙類農地稅 賦課過程에서의 이러한 어렵식 算法의 問題點과 生産農家の 不平不滿은 漸次的으로라도 줄여나가야만 할 것이며, 그러기 위하여 從來의 方法보다 어느정도 根據課稅할 수 있는 다른 方法들을 摸索해 보지 않을 수 없다.

(1) 印紙制에 依한 賦課方法

이 方法은 道內 柑橘搬出路(제주항·서귀포항·한림항·성산항·모슬포항)와 柑橘을 原料로 쓰고 있는 加工會社(해태농수산주식회사·롯데칠성음료제주공장)등 收買處에 關係公務員을 파견하여 出荷檢査品 및 收買品 감귤상자를 算定하여 거기에 印紙添付 또는 印紙添付로 간주될 수 있는 畢印을 찍음으로써 柑橘乙類農地稅의 稅源調査를 하고 그에 따라 隨時課徵하는 方法이다.

이 方法을 施行할 경우 柑橘生産農家の 實所得額에 課稅하는 效果를 期待할 수 있으며, 稅源調査資料의 客觀性·正確性을 높이고, 徵稅費를 줄이며, 生産農家와의 不協和音을 解消할 수 있는 長點이 있다.

그러나 이 方法에 뒤따를 問題點도 적지 않다. 즉 첫째, 農地稅의 本質에 抵觸되는 面이 있다. 農地稅는 農地를 耕作하여 얻는 收益을 稅源으로 하여 그 收益者에게 賦課하는 收益稅의 一種인 데, 위와 같은 印紙制에 依한 賦課方法을 取할 경우, 農地耕作과 無關한 商人이 稅負擔을 하는 수도 있으며, 乙

類農地稅가 所有權등의 移轉行爲에 대하여 그 流通에 依해서 獲得된 利潤에 課稅하는 流通稅的 稅目으로 變質될 素地가 있다.

둘째, 現行 乙類農地稅制上的 基礎控除制度和 累進課稅制度를 具現시키기 어려운 문제점이 있다. 즉 現行 地方稅法에 依하면 乙類農地稅의 課稅標準이 되는 所得金額의 計算에 있어 同一戶籍內에 同居家族으로서 生計를 같이 하는 家族에 대하여는 各各 主된 納稅義務者分에 合算한 후(地方稅法 第 213 條 第 2 項), 一定金額을 基礎控除하고(同法 第 212 條 第 2 項), 超過累進稅率을 適用·課稅하게 되어 있는 데(同法 第 213 條 第 1 項), 위의 印紙制를 施行할 경우, 柑橘出荷時 반드시 家族中 主된 所得者의 名義로 하지 않고 他名義로 出荷할 수도 있기 때문에 基礎控除·累進課稅가 事實上 어려워지며, 單一稅率이 適用됨으로서 小規模耕作農家가 相對的으로 不利하고 反面 大規模耕作農家가 有利하게 된다.

셋째, 柑橘搬出路와 收買處에서 印紙制에 依하여 課徵할 경우 道內에서 柑橘 非生産住民이나 觀光客등이 消費하는 商品에 대하여 課稅할 수 없게 되며.

넷째, 各 農家의 必要經費가 査定될 수 없고,

다섯째, 柑橘乙類農地稅의 賦課時期 및 徵收時期가 一定하지 못하게 되는 問題點이 있다.

(2) 特別徵收制에 依한 課徵方法

現行 地方稅法에는 特別徵收制度가 있는 데, 그것은 地方稅의 徵收에 있어서 그 徵收의 便宜가 있는 者로 하여금 徵收시키고 그 徵收한 稅金을 納入하게 하는 것을 말한다(地方稅法 第 1 條 第 1 項 8 號).

現行 地方稅中에서 屠畜稅(同法 第 234 條의 3)와, 人蔘 및 葉煙草에 대한 乙類農地稅는 特別徵收方法에 依하여 徵收하고 있는 데, 이중 後者에 관한 規定을 보면, 地方稅法 第 229 條의 2 第 1 項에서 「乙類農地稅의 納稅義務있는 者가 組織한 團體로서 大統領令으로 指定하는 團體(以下 納稅組合이라 한다)는 大統領令이 定하는 바에 依하여 그 團體員의 乙類農地稅를 徵收하여 當該農地所在地를 管轄하는 市·郡에 納入하여야 한다」고 되어 있고, 地方稅法施行令 第 188 條에서는 乙類農地稅를 特別徵收하는 納稅組合은 葉煙草生産組合·蔘業組合으로

로서 管轄 市長·郡守가 指定하도록 規定되어 있다.

이러한 現行 地方稅制上的 特別徵收制度를 將次 柑橘乙類農地稅制에 導入하는 문제도 考慮해 볼 만 하다.

特別徵收制를 取할 경우 地方稅政當局과 柑橘生産農家와의 摩擦이 없어지고, 公平課稅·根據課稅의 기준을 마련할 수 있으며, 앞으로 濟州道에서의 柑橘産業이 週年(四季) 生産體系를 이루게 될 때에는 이 方法이 가장 適合한 것이 될 것으로 思慮된다.

그러나 特別徵收制를 現段階에서 當장 施行하기는 어려운 點이 많다. 왜냐하면 이 制度를 施行하기 위하여는 柑橘協同組合등을 통한 完全한 系統出荷制의 確立이 先決課題인데, 현재 道內 柑橘生産農家에서 柑橘協同組合을 通하여 系統出荷하는 比率이 全體 柑橘生産量의 50%에도 못 미치는 實情이기 때문이다.

特別徵收制의 導入을 위하여는 柑橘系統出荷에 대한 生産農家の 信賴度와 呼應度を 크게 높여, 全 生産量이 系統販賣되도록 誘導해야 하며, 그러자면 柑橘協同組合 등에서 柑橘의 共販場競落價格이 一定水準 以下로 下落했을 때에는 그 一定水準值만큼 補償해 주는 價格補填制의 實施등 完全한 系統出荷制實施를 위한 諸條件이 갖추어져야 할 것이다.

現實적으로 柑橘協同組合이 柑橘乙類農地稅 特別徵收義務者가 되기는 아직 遼遠한 事情이고 보면, 「柑橘乙類農地稅 納稅組合」을 構成하여 그로 하여금 特別徵收토록 하는 方案도 研究해 봐야 할 것이다.

「柑橘乙類農地稅 納稅組合」의 設立을 위하여는 根據立法이 必要하며, 그 構成方法·法的 地位·管轄範圍·權利와 義務·生産農家와의 關係·稅源調査 및 稅額決定方法·租稅債權의 實現節次등 많은 問題가 研究·檢討되어야 할 것이나, 本稿에서는 이에 관한 詳論을 省略키로 한다.

(3) 柑橘生産農地等級制에 依한 臺帳課稅方法

이 方法은 柑橘生産農地를 地方稅法施行令 第80條의 2에서의 土地等級이나 同 施行令 第146條의 14에서의 甲類對象農地等級과 같이, 柑橘生産이 많이 되는 適地順으로 數十個의 等級으로 分類하여 乙類農地稅 課稅臺帳에 登載하고

各等級別標準收穫량을積算함으로써,臺帳에依據課稅하는方法이며,現段階에서도施行可能な 것이다.

取得稅等の課標算定資料가 되는一般土地等級의 경우에는土地의地目·品位 또는情況에 따라坪當價額을基準으로等級을決定하게 되어 있으나,³¹⁾甲類農地稅對象農地는農地의品位 및情況에 따라單位面積當平均收穫량을基準으로³²⁾農地等級을決定하게 되어 있는데,柑橘生産農地의 경우에는農地의位置·氣候·土壤·交通·植栽柑橘의樹種·樹齡·植栽年度·植栽面積·植栽本數·樹勢等柑橘生産에 영향을 끼치는諸條件의情況에 따라平年作의 경우에豫想되는坪當生産량을基準으로等級을決定하여야 할 것이다.

이러한柑橘生産農地의等級決定은 그 자체乙類農地稅課標算定の基本資料가 되는 것이므로公正性を確保하기 위하여 그決定過程에地方稅務公務員과柑橘産業關係公務員·柑橘農業研究機關·農地調査委員·耕作者등의參與가保障되어야 하며相互協議를 거친 후,市·郡地方稅審議委員會의審議를 거쳐決定토록 하며, 위의柑橘生産條件情況에 현저한變化가 있을 경우와耕作者の再調査請求가 있을 경우에는 같은節次에依하여再調査後農地等級을修正決定할 수 있어야 한다. 그리고柑橘은苗木植栽後 10年이經過되어야本格的으로結實하게 되며, 10年生까지는生産이不規則의이고,樹齡 30~40년에는老衰現狀이發生하고 그後에는衰退現狀이 더욱 현저하여生産량이漸次減少하는點등을考慮하여 적어도 3년에 1回씩은農地臺帳上的等級再調整을通한生産量變化適應이 이루어져야 할 것이다.

이 방법은國稅인所得稅나法人稅등의課標決定過程에서實地調査할 수 없는明白하고客觀的인事由가 있는 때에는課稅標準計算에 관한一般的이고客觀的인基準에依하여課標 및稅額을計算決定하는推計調査決定方法³³⁾의一種이라고 할 수 있다. 이推計課稅는實額即眞實의課稅對象金額을把握하기 위한充分한資料가 없는 경우에間接的인事實에서蓋然的察考에依하여

31) 地方稅法 施行令 第80條의 2 第2項, 同 施行規則 第42條 第1項 참조.

32) 地方稅法 施行令 第146條의 14 第1項, 同 施行規則 第83條 第1項 참조.

33) 所得稅法 第120條 및 法人稅法 第32條 第3項 참조.

實額의 收益 또는 所得에 近似한 數値를 把握하는 것이므로 推計課稅가 正當化되기 위하여는 合理的인 推計方法이 前提되어야 하고 恣意的이거나 不合理的인 推計方法이 許用되어서는 안될 것이다.³⁴⁾ 따라서 柑橘生産農地等級制의 施行에 있어서는 農地等級決定基準과 決定方法 및 農地等級別 標準收穫量 算定の 適正度가 이 制度의 成敗를 가름하는 關鍵이 될 것으로 보아진다.

이 「柑橘生産農地等級制에 의한 臺帳課稅方法」은 今번 濟州道에서 管内 各市·郡에 示達한 「基準收穫量制에 의한 臺帳課稅方法」과는 相異한 것이다. 前者는 柑橘生産에 影響을 끼치는 諸要素를 면밀히 調査하여 當該農地의 坪當 生産豫想量을 基準으로 各筆地別 等級을 決定하고 이를 農地稅臺帳에 登載한 후, 해마다 農地等級別 坪當 標準收穫量을 算出하여 그것을 臺帳上의 農地等級과 面積에 算入시키는 方法임에 比하여, 後者는 地域別로 樹種·樹齡別 基準收穫量을 每年마다 標本調査하여 그것을 臺帳上의 樹種·樹齡別 本數에 算入시키는 方法이다.

後者의 問題點에 關하여는 前述한 바 있거니와, 前者의 方法을 取할 경우, 每年마다 達觀調査 또는 標本調査를 해야 하는 번거로움이 解消되고, 徵稅費를 줄이며, 稅源調査過程에서의 調査者의 主觀性·裁量性을 축소시키고, 公平課稅 根據課稅를 通한 信賴稅政의 기틀이 마련되며, 租稅抵抗要因을 除去시켜 擔稅 農家의 不平不滿을 說得·解消시키는 데 큰 效果를 거둘 수 있을 것으로 期待되나, 그에 뒤따를 問題點은 다음과 같은 것들이 지적될 수 있을 것이다.

첫째, 이 方法의 施行에 있어서는 柑橘生産農地의 位置·氣候·土壤·交通·植栽柑橘의 樹種·樹齡·植栽年度·植栽面積·植栽本數등 柑橘生産量에 影響을 끼치는 諸條件의 情況을 어떻게 연제시켜 單位面積當 標準收穫量을 算出하고 農地等級을 決定하느냐 하는 技術的인 어려움이 뒤따르며, 各筆地別 情況을 一齊히 精密調査하는 데 많은 人力과 費用이 所要될 것이다.

둘째, 農地等級決定에 있어서 그 基準이나 方法이 適正하지 못할 경우 農家別 權衡維持가 안되고, 實所得額을 考慮치 않은 恣意的인 認定課稅의 폐단을

34) 朴欣穆, 「公平課稅論」, 京畿大學, 論文集, 1979, p. 161.

남아 農家의 租稅抵抗을 일으킬 可能性이 있게 된다.

셋째, 柑橘은 當年에 많이 生産되면 다음해에 적게 生産되는 隔年結實傾向이 있는 데 이에 따른 實收穫量調査가 이루어질 수 없다.

넷째, 이 方法에 依할 경우 柑橘栽培技術이 뛰어나고 부지런한 耕作者에게 相對的으로 有利하고 營農技術이 不足한 耕作者에게 不利하다.

다섯째, 이 方法에 依할 경우 納稅義務者가 몇 等級의 柑橘生産農地를 얼마나 所有 또는 耕作하는가의 問題가 重要課稅資料가 되므로, 收益稅의 乙類農地稅가 財產所有의 事實에 課稅되는 財產稅의 性格을 지니게 될 素地가 있다.

以上에서 본 바와 같이 柑橘乙類農地稅賦課에 관한 어떤 方法도 各己 長點과 問題點들을 內包하고 있다. 따라서 어느 方法을 施行함에 있어서도 事前에 그 方法이 內包하고 있는 問題點들을 最少化할 수 있는 對備策과 補完策을 講究하는 準備作業에 充實을 期하지 않으면 안될 것이다.

2. 地方稅政上的 課題

柑橘乙類農地稅賦課上的 어려운 諸問題를 解決하기 위하여는 그 賦課方法의 合理的 改善案 마련과 더불어 다음과 같은 稅政上的 課題들이 解決될 수 있도록 關係當局의 勞力이 傾注되어야 할 것이다.

첫째, 地域住民의 納稅意識의 改善과 地方稅務公務員의 奉公滅私信條의 確立은 稅務行政에 있어서 언제나 重要的 基本課題가 되어진다. 이 두가지의 基本的인 課題만 원만히 達成될 수 있다면 柑橘乙類農地稅賦課를 둘러싼 많은 잡음이 쉽게 사라질 수 있고, 地方稅法上的 原則的 徵收方法인 自進申告納付制를 취하여 참으로 理想的인 地方稅政을 展開하여 나갈 수 있다. 따라서 地方行政當局에서는 乙類農地稅를 포함한 모든 地方稅가 地域住民自身들의 生活福祉向上을 위하여 쓰여지는 財源이 되고, 上·下水道, 道路, 交通, 오물처리, 教育, 公害防止, 文化生活등을 위한 社會間接資本施設이나 여러가지 給付行政의 原動力이 되는 것임을 地域住民들에게 인식시키고, 많은 租稅負擔이 곧 地域社會發展에 寄與하는 一方法임을 일깨워, 不合理한 租稅抵抗이 지역주민으로서의 羞恥로 여겨지는 風土를 造成해야 하겠고, 教育機關에서도 未來의 納稅義務者

들에게 自進申告納付를 할 수 있는 民主市民的 租稅素養까지도 教育시킬 必要가 크다고 보아진다.

稅務公務員들의 公職倫理에 관하여는 淸탁배격은 물론이요 투철한 使命意識과 專門的 知識을 지니어 公明正大한 職務遂行을 할 수 있도록 不斷한 自體教育이 이루어져야 할 것이다.

둘째, 柑橘所得標準率에 關한 問題이다. 柑橘乙類農地稅는 柑橘收穫으로 얻은 總收入金額에서 그 收穫을 보기까지 所要된 必要經費를 控除한 金額에 一定稅率을 適用하여 賦課하는 것이므로 柑橘育成費나 育成期間, 當該年度의 必要經費등의 合理的 算定은 대단히 重要的 의미를 지니는 것이며, 이에 대한 行政當局이나 試驗研究機關 및 柑橘生産者間的 合意가 이루어지고, 이것이 所得標準率 算定에 考慮되어야 할 것이다. 그리고 第2의 稅率이라고 볼 수 있는 所得標準率은 從來와 같이 道 全域에 걸쳐 一律的으로 定할 것이 아니라 地域別 必要經費와 柑橘單價등의 差異를 고려하여 多樣하게 策定하는 것이 보다 合理的이라고 보아진다. 또한 所得標準率의 價格連動制 問題도 考慮해 봐야 할 것이다. 이는 濟州道の 柑橘이 量產時代에 접어들면서 이제는 生産自體보다 販賣過程이나 加工處理·貯藏등 生産後의 問題가 심각하게 擡頭되고 있거니와, 柑橘價格이 暴落하는 경우나 팔리지도 않은 경우에까지 미리 策定한 所得標準率에 依據, 事前課稅하는 不合理的도 언젠가는 是正되어야 하기 때문이다.

셋째, 租稅救濟制度문제로서, 柑橘收穫豫想量決定이나 租稅賦課處분에 不服하는 農民이 異議申請을 提起했을 때 市·郡의 合同調査班이 나가서 再調査하고 있지만, 여기에 生産農家의 主張이 얼마나 반영되고 있는지 의문이다. 再調査決定處분에 不服하는 者는 高等法院에 乙類農地稅의 違法賦課處分の 取消를 求하는 行政訴訟을 提起할 수 있으나, 그에 所要되는 經費와 時間등을 감안하여 行政訴訟까지 提起하는 農民은 別로 없다.³⁵⁾

相當額의 租稅負擔이 억울하다고 생각하면서도 그 억울함을 풀길이 없는 農

35) 1982年 2月 22日 南濟州郡管內의 한 農場主가 南濟州郡을 相對로 1981年度 柑橘乙類農地稅 賦課處分の 取消請求訴訟을 光州高等法院에 提起하여 현재 계류중이다(濟州新聞, 1982年 5月 6日字, 7面 참조).

가가 있음을 감안하여, 關係機關에서는 生産農家로부터 提起된 異議申請에 대하여 慎重하고 公正한 再調査를 實施해야 하며, 再調査班은 一次稅源調査班과는 別個獨立의 中立的 機構로 構成하여 住民의 權益保護에 이바지 할 수 있는 制度로 運營해 나가야 할 것이다. 이는 우리 憲法上的 租稅法律主義가 納稅者의 保護를 그 內容으로 하고 있는 결과 당연한 要請인 것이다.³⁶⁾

넷째, 柑橘乙類農地稅의 稅源을 達觀調査할 경우 稅源調査班의 構成에 慎重을 期할 필요가 있다. 그 構成員中 公務員에 관하여는 生産農家の 異見에 說得力을 발휘할 수 있도록 柑橘收穫量 測定에 관한 專門技法뿐만 아니라 柑橘生態에 관한 基本知識도 갖게 해야 할 것이며, 民間人인 調査委員은 그 任務나 役割에 있어서 오히려 公務員보다 相對的으로 더 正確한 收穫量 測定을 할 수 있고 生産農家の 不當한 不滿에 대하여 영향력있게 說得할 수 있는 위치에 있으므로, 이들의 選任을 官主導로 하기 보다는 洞·里民總會를 거쳐 住民總意로 選任된 者에게 위촉하고 民間人 調査員의 本來의 機能을 回復시킴으로서 官·民間의 不必要한 摩擦을 防止해 나가야 할 것이다. 過去의 例를 보면, 洞·里長이 民間人 調査委員으로 統長 또는 새마을指導者職에 있는 者를 추천하여, 柑橘栽培經驗이 充分치 못한 者가 調査委員이 되는 事例가 종종 있었고, 그들의 營農經驗不足으로 因하여 柑橘收穫量 測定에 있어서 生産農家の 意見을 代辦하지 못하고, 稅源調査公務員의 形式的 補助員 役割을 遂行함에 不適當한 人상을 남김으로서 柑橘生産農家の 不滿을 解消 내지 說得시키기는 커녕 오히려 不平의 刺戟劑가 된 경우가 非一非再하였다고 아니할 수 없다.

다섯째, 柑橘乙類農地稅로 거두어들인 財源의 一部를 柑橘産業의 계속적 發展을 위하여 再投資할 必要가 있다. 지금 濟州道의 柑橘은 量產時代에 접어들고 있지만, 品種更新·栽培技術·流通構造등 여러가지 면에서 많은 問題를 안고 있는 바, 柑橘乙類農地稅收入의 一部는 이러한 問題의 解決을 위한 財源으로 投資해야 할 것이며, 그렇게 함으로써 濟州道 柑橘産業의 恒久的 發展에 寄與함은 물론 계속적인 地方財源擴充의 터전이 마련될 수 있을 것이다.

36) 朴坪準, 「地方稅의 違法 또는 不當한 賦課徵收處分에 대한 救濟制度의 考察」, 조선대학교 사회과학연구소, 社會科學研究, (1978), p. 53.

V. 맺 는 말

우리 憲法은 第 36 條에서 「 모든 국민은 法律이 定하는 바에 依하여 '納稅의 義務를 진다」고 規定하는 同時에 第 95 條에서 「 租稅의 種目과 稅率은 法律로 定한다」라고 하여 租稅法律主義를 採擇하고 있다.

租稅法律主義의 內容에 關하여 大法院은 「 租稅의 種目과 稅率뿐만 아니라 課稅對象·課稅標準·納稅義務者등 租稅의 賦課徵收에 關한 具體的 事項이 모두 法律에 依하여서만 規定되어야 하는 것」³⁷⁾으로 解釋한 바 있으나, 複雜한 課稅對象을 規律하는 立法技術上의 要請에 依하여 課稅要件의 大綱은 法律에서 定하고 그 細部事項에 關한 規律은 下位法規에 委任하는 경우가 있게 된다.

乙類農地稅도 地方稅의 一種으로서 地方稅法에 依하여 市·郡에 課稅權이 부여되었으며 稅率과 基礎控除등이 規定되고 있지만, 賦課徵收에 關한 具體的인 事項은 地方自治團體條例에 依하는 것을 原則으로 하고 있다(地方稅法 第 3 條).

그러나 이것이 國民의 財產權을 保護하고 法律生活의 安定을 도모하기 위한³⁸⁾ 租稅法律主義의 例外를 인정하는 것은 아니다.

國稅·地方稅를 莫論하고 모든 租稅는 國民의 權利·義務에 至大한 關係가 있는 까닭에 그 賦課徵收에 있어서 稅務關係公務員의 自由裁量은 결코 行使될 수 없어야 하는 것이다.

그럼에도 불구하고 從來의 柑橘乙類農地稅 賦課節次에는 稅源調査者의 裁量性·主觀性이 作用할 素地가 있고, 課稅標準이 되는 所得金額의 算定值에 納稅者가 承服하기 어려운 點이 인정되는 등 非合理的인 要素가 많았다.

그렇다고 하여 이와 같은 非合理的인 要因들을 一時에 解消시키고, 課稅要件發生에 따라 擔稅能力에 相應하여 公平課稅함으로써 租稅正義를 實現시킬 수

37) 金道稔·徐元宇·金鐵容·崔松和, 判例教材 行政法, 法文社(1980), p. 497.

38) 尹世昌, 行政法(下), 博英社, 1981, p. 525.

있는 劃期的인 妙策이 現 段階에서 쉽게 찾아지는 것도 아니다.

금번에 濟州道에서 마련한 「基準收穫量制에 의한 臺帳課稅方法」이나 本稿에서 提示된 「印紙制」, 「特別徵收制」, 「柑橘生産農地等級制에 의한 臺帳課稅方法」등의 方案도 從來의 達觀調査에 의한 稅源調査方法의 技術的 落後性を 止揚해 보려는 窮餘之策이라고 볼 수 밖에 없다.

租稅制度의 近代化 段階에 비추어 볼 때 柑橘乙類農地稅도 窮極的으로는 柑橘生産農家の 自進申告를 받아 課稅해야 할 것이나, 그럴 수 있는 與件이 아닌 現 段階에서, 筆者의 좁은 所見으로는, 「柑橘生産農地等級制에 의한 臺帳課稅方法」으로 稅源調査를 해 나가면서, 將次 週年 生産時代에 對備하여 「柑橘乙類農地稅 納稅組合에 의한 特別徵收制」로 指向해 가는 것이 不合理한 問題를 漸次 줄일 수 있는 길이라 보아진다.