

WTO협정상 수입 국경세조정에 관한 연구

- 탄소세와 배출권에의 적용가능성 및 그 시사점 -*

고려대학교 법학연구원 통상법연구센터 전임연구원 이 천 기

*논문접수 : 2017. 3. 24. *심사개시 : 2017. 5. 25. *게재확정 : 2017. 6. 16.

— < 목 차 > —

I. 논의의 배경	2. WTO협정상 조세의 정의
II. WTO협정상 수입 국경세조정	3. 학설의 입장
1. 수입 국경세조정 근거규정의 구조	4. 판례의 입장
2. 법적 성격	5. 평가: 조세 부정설
3. 적용가능한 조세유형	IV. 탄소세에 대한 수입 국경세조정 거부
4. 물적 적용범위	1. 문제의 소재: 탄소세의 법적 성격
5. 요건	2. 간접세 부정설
III. 배출권거래제에서의 배출권에 대한 수입 국경세조정 거부	3. 간접세 긍정설
1. 문제의 소재: 배출권의 법적 성격	4. 평가: 간접세 긍정설
	V. 결 론

I. 논의의 배경

지난 제21차 기후변화협약 당사국총회에서는 파리협정이 채택되었다. 기존 교토 의정서와 달리 파리협정에서는 모든 당사

국이 온실가스 감축 노력에 참여하게 된다. 그러나 파리협정은 당사국들에게 법적 구속력을 가지는 구체적인 감축 목표와 방법을 부과하고 있지 못하며,¹⁾ 각 당사국은 국가별 기여방안에서 자신이 선택한 감축

* 본고는 필자의 박사학위논문 “탄소국경세조정의 WTO협정 합치성 연구 - 탄소세제 및 배출권거래제에서의 국경세조정 가능성을 중심으로.” 중 국경세조정의 적용가능성과 관련하여 2017년 3월 18일 대한국제법학회 신진학자학술대회에서 발표한 내용을 추가 정리하여 작성하였습니다.

1) 파리협정 제4조 2항은 각 당사국이 자신이 제출한 국가별 기여방안을 달성하기 위해 “국내감축조치를 추진해야”(shall pursue domestic mitigation measures) 할 것만을 규정하고, 국가별 기여방안에 기재한 감축목표를 달성해야 할 ‘법적 의무’까지를 부과하고 있지는 않다(“shall pursue [...] with the aim of achieving [...])).

목표와 방법에 따라 온실가스 감축에 참여하게 된다. 그 결과 국가들의 온실가스 감축노력의 수준과 방식은 다수의 현행 지역 무역협정에서처럼 다양해지고 복잡해질 것으로 예상된다.²⁾ 문제는 이처럼 국가마다 상이한 기후정책이 비대칭적으로 시행될 경우 탄소누출이 발생할 가능성이 있다는 점이다. 파리협정은 각 당사국의 국가별 기여방안에 따라 국가 차원의 감축 목표에 주목하는 반면,³⁾ 탄소누출은 산업·상품 차원에서 발생한다. 따라서 국가 차원에서 당사국들이 동일한 탄소가격을 부담하고 있는 경우에도 산업·상품 차원에서 탄소가격이 상이해질 수 있다. 그 결과 탄소 배출규제가 심한 국가에 위치한 산업·기업들은 탄소배출을 줄이려 노력하는 대신 생산기반을 탄소 배출규제가 낮은 국가로 이전하려 할 것이다. 결국 전세계적인 탄소배출 총량은 감소하지 않고 탄소배출은 단순히 다른 국가로 이전되며, 탄소가격이 높은 국가에서 발생한 긍정적 환경효과(탄소배출 감소)는 탄소가격이 없거나 낮은 국가에서 발생한 부정적 환경효과(탄

소배출 증가)로 인해 상쇄되어 버린다.

국가들은 국내산업의 경쟁력 손실과 탄소누출을 방지하고 자국 환경정책의 실효성을 확보하기 위해 다양한 해결방안을 모색해왔다. 그 대표적인 예가 탄소국경세조정(Border Tax Adjustments: BTAs)이다. 탄소국경세조정은 자국의 탄소감축노력으로 인해 국내상품이 추가로 부담하게 된 조세를 수입상품에도 국경에서 부과하고 국내상품의 수출시 기 징수되었던 조세를 환급해줌으로써, 높은 탄소비용을 부담하는 국내생산업자와 상대적으로 낮은 탄소비용만을 부담하는 외국생산업자 사이의 “경쟁을 공정하게 만드는”(level the playing field) 것을 주된 목적으로 한다.⁴⁾

한편 이러한 기후정책들은 상품의 국제 무역에 직접적으로 영향을 미치는 조치이기도 하다. 따라서 WTO협정의 제 의무를 준수하는 것이어야 한다. 예를 들어 기후 변화 완화 목적으로 부과된 탄소세에 대해 국경세조정을 실시하는 경우 WTO회원국은 동 조치를 WTO협정의 국경세조정 규

2) Julien Bueb, Lilian Richieri Hanania, Alice Le Clézio, *Border adjustment mechanisms: Elements for economic, legal, and political analysis*, WIDER Working Paper 2016/20 (2016.4.), p. 1; Erkki J. Hollo, Kati Kulovesi, Michael Mehling, *Climate Change and the Law*, Springer, 2013, pp. 46-47.

3) Sam Kortum, David Weisbach, *Border Adjustments for Carbon Emissions: Basic Concepts and Design*, RFF Discussion Paper 16-09, Resources for the Future, 2016, pp. 3, 4; Warren H. Maruyama, “Climate Change and the WTO: Cap and Trade versus Carbon Tax?”, *Journal of World Trade*, vol. 45, no. 4, 2011, pp. 720, 721.

4) See, e.g., GATT Working Parting Report on Border Tax Adjustments, para. 4; Julien Bueb et al., *supra* note 2, p. 2.

거규정에 합치시켜야 할 것이다. 문제는 탄소세나 배출권거래제에서의 배출권이 ‘탄소 배출’에 대해 부과된 조치라는 데 있다. 탄소는 상품생산과정에서 발생하였으나 최종상품에는 물리적으로 포함되어 (physically incorporated) 있지 않은 요소이다. 위 요소에 부과된 조제가 WTO협정상 국경세조정의 적용범위에 해당되는지에 관해서는 논란이 있다. 만약 해당되지 않는다면, 수입상품에 대해 국경에서 부과된 탄소세나 배출권거래제에서 수입업자에게 부과되는 배출권 매입·제출 요건은 WTO협정에 합치하지 못할 가능성이 높다.

이러한 배경에서, 본고에서는 탄소세제나 배출권거래제를 시행하는 회원국이 탄소누출 방지를 위해 WTO협정의 국경세조정제도를 활용할 수 있는지를 검토하고자 한다.⁵⁾ 제II항에서는 수입 국경세조정의 근거규정 분석을 통해 국경세조정의 적용

범위와 발동요건을 검토한다. 전술하였듯, 상품생산과정에서 배출된 탄소와 같이 최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 투입요소나 생산과정(이하 “최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소”)에 대해 수입 국경세조정이 허용되는지가 본고의 목적상 중요하다. 이를 위해 GATT 제II조 2항(a), 제III조 2항, Ad Article III 2항을 중심으로 살펴본다. 그리고 제III항과 제IV항에서는 제II항에서 검토하였던 WTO협정 수입 국경세조정 근거규정에 관한 일반적 논의를 바탕으로, 배출권거래제 하에서 부과된 배출권과 탄소세에 대해 수입 국경세조정이 가능한지를 검토한다.

II. WTO협정상 수입 국경세조정

수입 국경세조정을 통해 WTO회원국은 자국의 관세영역으로 진입하는 수입상품

5) 한편 본고에서는 수출 측면을 배제하고 수입 측면의 국경세조정만을 검토하고자 한다. 수입 탄소국경세조정은 기후변화를 완화하고 탄소배출을 감축하기 위한 목적에서 시행되는 조치인 반면, 수출 탄소국경세조정은 국내 생산업자들이 상품생산과정에서 보인 탄소감축노력을 상품 수출시 수출국이 스스로 무효화시키겠다는 의미이기 때문이다. 즉 수출 탄소국경세조정은 기후변화 완화라는 환경목적보다는 자국의 수출지향 산업·기업을 보호하는 것을 주된 목적으로 하는 조치이다. 또한 본고에서는 자세히 다루지 않으나, 탄소와 같이 ‘최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소’에 대해 수출 국경세조정은 (i) 생산과정에서 사용된 에너지, 연료와 기름, (ii) 수출품을 얻기 위해 이들이 사용되는 과정에서 소비된 촉매제 등에 대한 ‘전단계 누적간접세’에 대해서만 허용되므로, 탄소배출에 대해 부과된 그 외 다른 유형의 간접세는 WTO보조금협정에서 허용하는 수출 국경세조정의 범위에 해당되지 못할 가능성이 높다는 점에서 WTO협정과 합치성을 확보하는 데 어려움이 있다. 따라서 WTO협정상 국경세조정은 원칙적으로 수입 및 수출 측면 모두에서 허용되나, 적어도 ‘탄소’국경세조정의 맥락에서는 오로지 수입 측면에서만 국경세조정제도를 운영해야 한다. 이천기, “탄소세에 대한 수출 국경세조정 가능성 연구 - GATT Ad Article XVI 및 보조금협정 부속서 I, II의 해석을 중심으로-”, 제64회 안암법학회 춘계학술발표회(2017.5.27.), 15-16면 참조.

에 대해 관세와는 별개로 추가 과세가 가능하다. 단, 수입 국경세조정은 GATT 제II조 2항 (a)호와 제III조 2항에 따라 시행되어야 한다. 이하에서는 수입 국경세조정 근거규정의 내용, 법적 성격, 적용대상이 되는 조세유형 및 물적 적용범위, 발동요건을 차례로 검토한다. 특히, 수입 국경세조정이 가능한 조세유형 및 물적 적용범위에 대한 검토는 배출권과 탄소세에 수입 국경세조정이 적용될 수 있는지 여부를 판단하는 데 중요한 부분이다.

1. 수입 국경세조정 근거규정의 구조

수입 국경세조정의 기본조항은 GATT 제II조 2항 (a)호이다. 또한 동 규정에 명시되어 있듯이, 수입 국경세조정은 제III조 2항과도 합치하는 것이어야 한다.

“2. 이 조의 어떠한 규정도 계약당사자가 상품의 수입에 대하여 언제든지 다음을 부과하는 것을 방해하지 아니한다.

(a) 동종의 국내상품에 대하여 또는 당해 수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또

는 일부 기여한 물품에 대하여 제3조제2항의 규정에 합치되게 부과하는 내국세에 상당하는 과징금”⁶⁾

가. 해석(1)

제II조 2항 (a)호는 조문의 구조와 내용상 해석에 논란이 예상된다. 첫 번째 해석은 제II조 2항 (a)호가 “대하여”(in respect of)를 중심으로 병렬구조로 기술되었다고 보는 입장이다. 따라서 수입국은 두 가지 유형의 수입 국경세조정 적용대상(‘상품’ 또는 ‘물품’)에 대해, 국내적으로 부과한 내국세를 수입상품에도 부과하는 것이 가능하다.

이 해석에 따를 경우 [그림 1]와 같이 (i) 상품에 내국세와 부과된 경우와 (ii) 상품생산과정에서 투입·활용된 요소(“물품”)에 내국세가 부과된 경우 모두에 공통된 발동요건(제III조 2항과의 합치성 및 “상당하는” 요건)이 동일하게 적용될 것이다.

그러나 제II조 2항 (a)호는 “당해 수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품에 대하여”라고 규정하고 있지

6) GATT 제II조 2항 (a)호의 원문은 다음과 같다.

“2. Nothing in this Article shall prevent any contracting party from imposing at any time on the importation of any product:

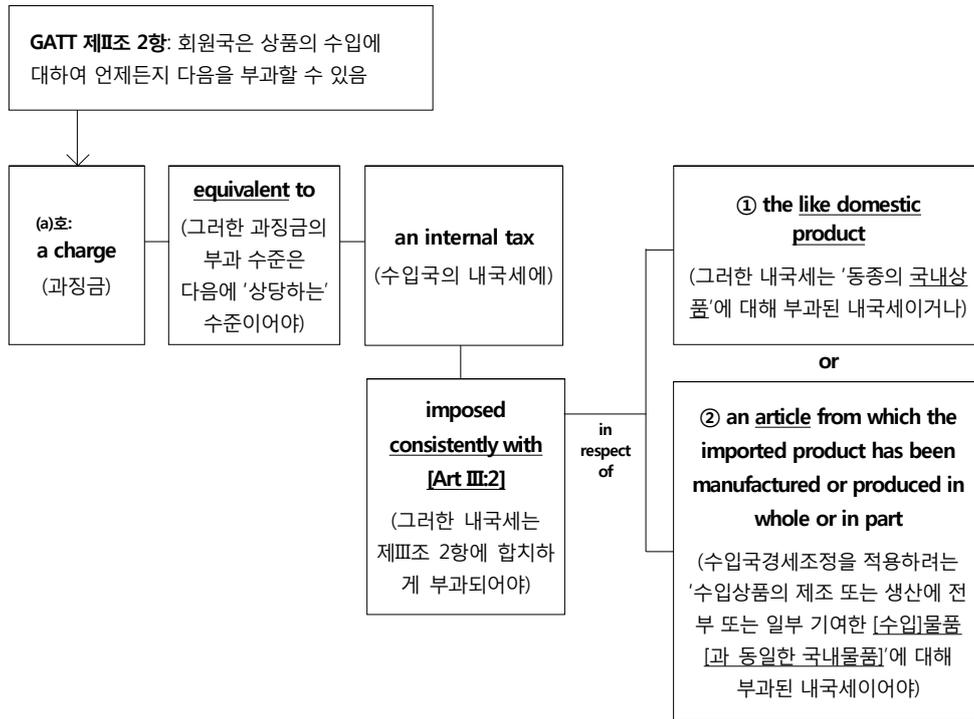
(a) a charge equivalent to an internal tax imposed consistently with the provisions of paragraph 2 of Article III in respect of the like domestic product or in respect of an article from which the imported product has been manufactured or produced in whole or in part;”

‘국내’ 상품의 제조 또는 생산에 기여한 물품이라고 규정하고 있지 않다. 위 해석대로라면 ‘수입상품의 생산과정에서 투입·활용된 요소에 대해 제III조 2항에 합치하게 부과된 내국세’에 상당하는 과징금을 수입상품의 수입시 부과할 수 있다는 내용이 되므로 논리적으로 의미가 맞지 않는다. 수입국 국내상품에 내국과세가 있었기 때문에 수입국 국내상품이 부담하게 된 추가 비용을 상쇄하고 수입상품과의 시장 경쟁관계를 공정하게 만들기 위한 것이 수

입 국경제조정인데, 위 해석대로라면 이미 수입상품에의 생산과정에서 투입·활용된 요소에 기 부과된 수입국의 내국세가 있다는 의미가 되기 때문이다.⁷⁾

따라서 이 해석방법이 정확한 것이기 위해서는 제II조 2항 (a)호에서 말하는 “물품”(an article)이 [그림 1]에 필자가 “[]”로 표시해 놓은 바와 같이 수입국에서 내국세가 부과된 수입국 ‘국내’물품을 의미한다고 보아야 할 것이다. 예를 들어 수입국이 자동차 생산에 들어가는 국산 강철(‘국내’

【그림 1】 제II조 2항 (a)호의 첫 번째 해석방법



7) 해석(1)의 예로는 다음을 참조. Donald Feaver, Benedict Sheehy, “Climate Policy and Border Adjustment Regulation: Designing a Coherent Response”, *Melbourne Journal of International Law*, Vol. 13, 2012, p. 798.

물품)에 내국세를 부과하였다면, 이후 외 국산 자동차의 수입시에 수입국은 수입산 자동차에 들어간 강철에도 국경세조정을 통해 동일한 내국세를 부과할 수 있다는 의미로 해석되어야 한다. 단 제Ⅱ조 2항 (a) 호는 부정관사를 사용하여 단순히 “물 품”(an article)이라고 기술하고 있으므로, 해석(1)을 정당화하기 위해 필자가 제시한 이러한 대안적 해석은 제Ⅱ조 2항 (a)호 문 언을 이탈하는 해석이라 생각된다.

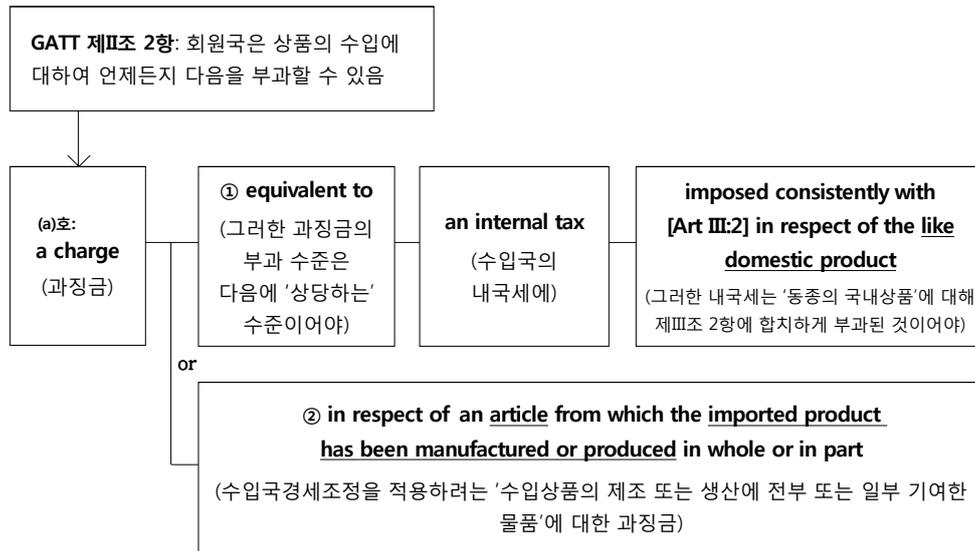
나. 해석(2)

제Ⅱ조 2항 (a)호의 또다른 해석은 [그림 2]처럼 수입 국경세조정이 (i) “동종의 국

내상품에 대하여” “제3조제2항의 규정에 합치되게 부과하는 내국세에 상당하는” 경 우, 또는 (ii) “당해 수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품” 즉 지금 국경에서 수입 국경세조정을 적용하 려 하는 수입상품의 생산과정에서 투입· 활용되었던 요소에 대해 가능하다고 보는 방식이다.⁸⁾ 아래의 이유에서 해석(2)가 제 Ⅱ조 2항 (a)호의 문언을 반영하는 보다 정 확한 해석이라 생각된다.

해석(2)에 설득력이 있는 이유는 “당해 수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품에 대하여”라는 표현 때 문이다. 해석(1)에 따를 경우 국경세조정을

【그림 2】 제Ⅱ조 2항 (a)호의 두 번째 해석방법



8) 해석(2)의 예로는 다음을 참조. Christine Kaufmann, Rolf H. Weber, “Carbon-related border tax adjustment: mitigating climate change or restricting international trade?”, *World Trade Review* 10(4), 2011, pp. 502; 506.

적용하려고 하는 ‘수입상품의 생산과정에서 투입·활용된 요소’(“물품”)에 대해 이미 제Ⅲ조 2항에 따라 수입국 국내적으로 부과된 내국세가 있다는 의미가 되므로 논리적으로 의미가 맞지 않게 된다는 점을 앞서 확인하였다.

단 해석(1)과 달리, 해석(2)에 따를 경우 수입국이 “당해 수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”에 국경세조정을 실시하려는 경우에 수입국이 제Ⅲ조 2항과의 합치성 요건과 “상당하는” 요건을 충족시켜야 하는지가 제Ⅱ조 2항 (a)호상에 명시되어 있지 않은 것이 된다. 그러나 <수입 국경세조정의 법적 성격>에서 후술하는 바와 같이, 수입 국경세조정은 그 자체로서 재정적 국내조치에 해당되므로 해석(2)에 따를 경우에도 수입 국경세조정을 시행하는 수입국은 제Ⅲ조 2항을 준수해야 한다. 또한 관례의 입장에 비추어 볼 때 수입 국경세조정이 제Ⅲ조 2항에 합치한다면 제Ⅱ조 2항 (a)호의 “상당하는” 요건에도 합치되는 것으로 간주될 가능성이 높다.⁹⁾ 따라서 결과적으로는 해석(1)나 해석(2)의 경우 모두에서, 수입국은 수입 국경세조정을 시행함에 있어 제Ⅱ조 2항 (a)호의 “상당하는” 요건과 제Ⅲ조 2항

“초과하는” 요건을 준수해야 한다.

2. 법적 성격

가. 문제의 소재

회원국의 국경에서 수입상품에 적용되는 재정조치는 원칙적으로 국경조치에 해당되어 제Ⅱ조 1항이 적용될 것이다. 그러나 동 조 2항은 제Ⅱ조 1항에 명시된 관세 이외에도 다른 유형의 재정조치들이 국경에서 부과될 수 있음을 규정하고 있고, 그 중 하나가 수입 국경세조정이다.

그렇다면 문제는 제Ⅱ조 1항과 제Ⅱ조 2항 (a)호의 관계이다. 제Ⅱ조의 제목이 “양허표”(Schedules of Concessions)인 것에서도 알 수 있듯이, 제Ⅱ조의 주된 내용은 재정적 국경조치이다. 그렇다면 제Ⅲ조 2항 (a)호의 수입 국경세조정은 제Ⅱ조의 일부를 구성하는 내용이니 재정적 국경조치인지 아니면 수입상품에 대해 국경에서 부과되었음에도 불구하고 그 법적 성격이 재정적 국내조치에 해당하는지가 문제될 수 있다. 만약 수입 국경세조정이 재정적 국경조치에 해당한다면, 제Ⅱ조 2항 (a)호 이외에도 제Ⅱ조 1항과의 합치성 여부도 추가로 문제될 것이다.

9) 이후 살펴볼 바와 같이, India-Additional Import Duties 사건에서 상소기관은 수입 국경세조정의 제Ⅲ조 2항 “초과하는” 요건과 제Ⅱ조 2항 (a)호의 “상당하는” 요건은 동일한 요건이라고 보았다. Appellate Body Report, *India - Additional Import Duties*, paras. 169-175.

나. 관련 규정의 해석

조약법협약 제31조 1항에 따라, 관련 규정의 해석은 일차적으로 “조약의 문면에 부여되는 통상적 의미에 따라” 이루어져야 할 것이다. 그런데 제II조 2항의 모두는 회원국이 상품의 수입에 대하여 “언제든지”(at any time) 수입 국경세조정을 시행할 수 있다고 명시하고 있다. 즉 수입 국경세조정은 국경에서 이루어지거나 또는 수입 상품이 이미 수입국 국내시장에 진입한 이후에도 이루어질 수 있다. 반면 국경조치는 수입상품에 대해 ‘국경에서’ 부과되는 조치이다. 따라서 수입 국경세조정은 국경 조치에 해당된다고 볼 수 없다.

또한 제II조 2항 (a)호가 제III조 2항과의 합치성을 발동요건으로 명시하고 있다는 점에도 주목할 필요가 있다. 제III조 2항은 재정적 국내조치에 적용되는 규정이다. 만약 수입 국경세조정이 재정적 국내조치가 아니라고 가정한다면, 수입 국경세조정의 시행에 제III조 2항과의 합치성을 요구한다는 것은 논리적으로 맞지 않을 것이다.

다. Ad Article III

GATT 부속서I의 Ad Article III의 두문은 “내국세 또는 그 밖의 내국과징금, 또는 제1항에 언급된 종류의 법률, 규정 또는 요건으로서 수입상품에 대하여 그리고 동

종 국내상품에 대하여 적용되고 수입상품의 경우에는 수입 시점 또는 지점에서 징수되거나 시행되는 것은, 그럼에도 불구하고 내국세 또는 그 밖의 내국과징금, 또는 제1항에 언급된 종류의 법률, 규정 또는 요건으로 간주되어야 하며, 이에 따라 제3조의 규정의 대상이 된다”고 규정하고 있다.

따라서 회원국의 국내법상 “내국세 및 그 밖의 내국과징금”이 어느 시점에 부과되는지는 해당 조치가 국내조치인지 또는 국경조치인지를 결정하는 데 결정적 요소가 될 수 없다. Ad Article III에 따라, 수입상품에 대해서는 ‘수입 시에’ ‘국경에서’ 재정조치가 부과되는 경우에도 만약 해당 재정조치가 국내상품에도 적용되는 경우에는 ‘국내조치’로 간주되어야 한다.

라. 하버나회의 상업정책에 관한 제3위원회의 입장

GATT 1947이 채택되기 이전인 하버나회의 협상 당시에도 ‘상업정책에 관한 제3위원회’는 체약국들이 위원회에 통보한 과징금제도 중 일부는 수입관세이지 내국세가 아니라고 판단하였던 바 있다. 이들 과징금은 (i) 수입국 내로 상품이 ‘진입’하는 시점에 그러한 진입을 조건으로 징수되었고, (ii) 수입국 국내적으로 동종 국내상품에 부과되는 유사한 과징금에 관련 없이

오로지 수입상품에만 적용된 것이라는 이유에서였다. 또한 수입국 법령에서 해당 과징금을 내국세로 규정한다 하더라도 그러한 사실만으로 국제법(ITO헌장)적으로 내국세 지위가 인정되는 것은 아니라고 지적하였다.¹⁰⁾ 이후 하바나회의에서 GATT Ad Article III가 채택됨에 따라, 제3위원회 의 위 (ii)번 기준은 GATT상 국경조치와 국내조치를 구분하는 공식적인 기준이 되었다고 보인다.

마. GATT작업반 및 WTO사무국의 입장

1970년 GATT국경세조정작업반과 WTO 사무국에서도 동일한 입장을 보였던 바 있다. 첫째, 국경세조정작업반은 “국경세조정”이라는 용어 때문에 그러한 조정이 반드시 국경에서 이루어져야 하는 것으로 생각될 수 있으나 반드시 그렇지 않고, 실제 일부 국가들은 수입상품이 국경을 통과한 이후에 소비자 판매 시에 국경세조정을 시행하고 있다고 설명하였다.¹¹⁾ 둘째, WTO 사무국에서도 수입 국경세조정은 반드시 국경에서 이루어져야 하는 것은 아니라고 설명하면서, GATT국경세조정작업반이 제

시하였던 동일한 예시를 판단근거로서 제시하였다. 일부 국가의 조세제도에서는 수입상품에 대한 수입국의 과세가 수입국 국내상품과 마찬가지로 상품이 수입국 내에서 판매되는 시점에 이루어지므로, 국경세조정이 수입상품이 국경을 통과한 이후에 이루어진다는 것이다. 단, 국경세조정은 해당 상품이 “국경을 통과하였다”(crossed the border)는 이유에서 이루어진 것이어야 한다고 부연하였다.¹²⁾

바. 판례의 입장

(1) China - Auto Parts 사건

China - Auto Parts 사건에서 문제된 조치는 다음과 같다. 중국은 일정 법정 기준이 충족될 경우, 완제자동차에 적용되는 관세율에 상당하는 과징금(평균 25%)을 자동차 제조업체가 완제자동차를 생산·조립하는 데 사용하는 수입 자동차부품에 부과하였다. 반면 수입 자동차부품이 그러한 법정 기준에 부합되지 않는 경우에는 중국은 자동차부품에 적용되는 낮은 관세율(평균 10%)을 수입 자동차부품에 부과하였다.

10) Interim Commission for the International Trade Organization, *Reports of Committees and Principal Sub-Committees*, United Nations Conference on Trade and Employment Held At Havana, Cuba from 21 November 1947 to 24 March 1948, para. 42.

11) GATT Working Party Report on Border Tax Adjustments, para. 5.

12) Committee on Trade and Environment, *Taxes and Charges for Environmental Purposes - Border Tax Adjustment*, Note by the Secretariat, WT/CTE/W/47, 1997, para. 25.

제소국들은 문제된 과징금이 제III조 2항 1문에 반하는 내국과징금이라고 주장한 반면, 중국은 해당 과징금이 제II조 1항 (b)호 1문의 “통상적인 관세”(ordinary customs duties: OCDs)에 해당한다고 반박하였다.¹³⁾ 따라서 패널은 문제된 조치의 제III조 위반 여부를 검토하기 이전에, 자동차 제조업자에게 부과된 과징금이 제소국들이 주장하듯이 제III조 2항의 “내국과징금”인지 아니면 중국이 주장하듯이 제II조 1항 (b)호의 “통상적인 관세”인지를 우선 판단해야 했다.

이에 대해 패널은 첫째, 제II조 1항의 “통상적인 관세”와는 달리 제III조 2항의 “내국과징금”은 ‘수입상품이 수입국에 진입하는 시점’에 ‘상품의 수입을 이유로’ 지불의무가 발생하지 않고 이후 해당 상품이 국내에서 재판매되거나 국내에서 사용될 경우에 그러한 의무가 발생한다고 설명하였다.¹⁴⁾ 둘째, 만약 과징금을 지불할 의무가 수입상품의 유통, 판매, 사용, 운송 등 내부적·국내적인(internal) 요소에 기인하여 발생한 경우 그러한 과징금은 제III조에서 규율하는 국내과징금을 구성하고, 만약 과징금이 ‘수입 시에’ 부과되고 수입국 국내

시장에서의 유통과는 별개로 부과되는 것이라면 이는 국경조치로서 제II조의 적용 대상이 된다고 보았다.¹⁵⁾

상소기관도 패널과 마찬가지로 과징금 지불의무가 수입국에서 국내적으로 재판매되거나 또는 사용되는 등 내부적·국내적인 요소 때문에 발생하는지 여부가 해당 과징금이 제III조 2항의 ‘내국과징금’인지를 판단하는 데 중요한 기준이라고 보았다. 보다 구체적으로 첫째, 관세를 부과할 수 있는 회원국의 권리와 그러한 관세를 지불해야 할 수입업자의 의무는 해당 수입 상품이 수입국의 관세영역에 진입하는 순간에, 그러한 수입을 이유로 발생하는 것이다. 과징금의 징수 및 지불 시점은 해당 과징금이 통상적인 관세인지 내국세인지를 결정하는 데 결정적인 요소가 될 수 없다. 통상적인 관세가 수입 시점 이후에 징수될 수 있고, 내국세가 수입 시점에서 징수될 수도 있기 때문이다. 통상적인 관세를 구성하기 위해서는, 과징금의 지불의무가 제II조 1항 (b)호의 “on their importation”이라는 표현과 같이 ‘수입시’에 ‘그러한 수입을 이유로’ 발생한 것이어야 한다.¹⁶⁾

13) Panel Report, *China – Auto Parts*, para. 7.102.

14) *Ibid.*, paras. 7.128-7.129.

15) *Ibid.*, para. 7.132.

16) Appellate Body Report, *China – Auto Parts*, para. 158.

둘째, 해당 과징금을 지불할 의무가 외부적 요소 즉 수입과 관련하여 발생하는지 아니면 내부적 요소 즉 수입국 국내시장에서의 판매와 관련하여 발생하는지도 또한 중요하다. 즉 해당 과징금이 징수되거나 지불된 시점은 결정적인 요소가 될 수 없으며 제III조 2항의 의미에서 ‘내국과징금’ 인지를 결정하는 데에는 과징금 지불의무가 내부적 요소 즉 해당 상품이 국내적으로 재판매되거나 사용된다는 점에 근거한 것인지를 검토해야 한다. 그러한 내부적 요소는 상품이 수입국 내로 ‘수입된 이후에’(after the importation) 발생하기 때문이다.¹⁷⁾

이러한 판단 하에 상소기관은 문제된 과징금 부과 결정이 관세가 아니라 내국과징금이라고 본 패널 판단을 지지하였다. 과징금 부과 결정이 ‘상품 수입시’에 이루어진 선언을 통해서가 아니라, 이후의 단계 즉 ‘자동차 완제품 조립 또는 제조가 완료된 이후’에 지불에 대한 선언을 통해 이루어졌기 때문이었다.¹⁸⁾ 나아가 상소기관은 문제된 조치가 제III조 2항 위반이라고 본 패널 판단에 법적 오류가 있다는 중국측 상소는 문제된 조치가 내국과징금이 아니라 관세라는 주장에 기초한 것임을 지적하

며, 문제된 조치가 제III조 2항 위반이라고 본 패널의 최종판단도 지지하였다.¹⁹⁾

따라서 회원국이 시행한 재정적 성격의 조치가 국경조치 또는 국내조치인지를 결정하는 데에는 (i) 그러한 재정조치를 취할 수 있는 회원국의 권리 및 해당 조치를 준수해야 할 수입업자의 의무가 어느 시점에 발생하는지, (ii) 그러한 권리·의무가 발생하는 진정한 이유가 무엇인지, 즉 특정 관세영역에 진입한다는 이유에서인지 아니면 해당 시장에서 상품이 판매된다는 이유에서인지를 검토해야 한다. 내국과징금은 통상적인 관세(ODCs)와는 달리 일단 상품이 수입국의 영토 내로 진입한 ‘이후’에 부과되는 조세라 할 수 있다.

이 사건에서 패널과 상소기관이 활용한 기준에 비추어 볼 때, 수입 국경세조정은 그러한 조세를 징수할 회원국의 권리와 수입업자의 조세지불의무는 수입국의 관세영역을 통과하였다는 이유에서 부과된 것이 아니라 이미 수입국 국내적으로 동종의 국내상품에 대해 동일한 내국과세가 이루어지고 있다는 점을 이유로 즉 수입국 국내적인 요소를 이유로 부과된 것이라고 보인다. 따라서 이 사건 패널과 상소기관의

17) *Ibid.*, paras. 162-163.

18) *Ibid.*, paras. 173, 181-182.

19) *Ibid.*, paras. 183-186.

판단에 비추어 볼 경우에도 수입 국경세조정은 재정적 국내조치라 생각된다.²⁰⁾

(2) India – Additional Import Duties 사건

이 사건에서 패널과 상소기관은 GATT 제II조 1항 (b)호와 제II조 2항 (a)호 사이의 관계를 다루었다. 문제된 조치는 인도가 수입 알코올성 음료에 대해 부과한 가산세와 수입 알코올성 음료 및 우유, 건포도, 오렌지쥬스, 계산기 등 일부 농산품과 공산품에 부과한 특별가산세였다. 제소국 미국은 인도의 이러한 수입세가 주위적으로 “통상적인 관세”(ordinary customs duties: 이하 “OCDS”), 예비적으로 “모든 그 밖의 관세 및 모든 종류의 과징금”(all other duties or charges of any kind: 이하 “ODCs”)으로서 제II조 1항 (a)호와 (b)호 위반이라고 주장하였다.²¹⁾ 반면 인도는 문제된 조치가 인도 내에서 생산 또는 제조된 알코올성 음료에 부과되는 소비세와 판매세, 부가가치세 및 그 밖의 지방세를 수입상품에도 대신 부과하는 조치이므로 GATT 제III조와 제II조 2항 (a)호의 적용범위에 해당된

다고 주장하였다.²²⁾

이 문제에 관해 다양한 패널 판단이 이루어졌으나, 상소기관은 패널 판단 중 다수를 파기하면서 제II조 2항 (a)호의 “상당하는”과 “제3조제2항의 규정에 합치되게”에 관해 다음과 같이 판단하였다. 첫째, 제II조 2항 두문은 제II조 1항 (b)호와 제II조 2항 (a)호를 “연결”(connects)해 주고, 제II조 2항 (a)호는 과징금을 제II조 1항 (b)호의 적용범위에서 “면제”(exempts)시켜 준다. 따라서 제II조 2항 (a)호의 요건을 충족할 경우 제II조 1항 (b)호 위반이 아니게 된다. 또한 제II조 1항 (b)호와 제II조 2항 (a)호는 상호 밀접한 연관성을 가지므로 함께 해석되어야 한다고 보았다.²³⁾

둘째, 패널과는 달리 상소기관은 상당성 요건과 제III조 2항과의 합치성 요건은 “서로를 격리시켜 별개로 해석할 수 없고 상호 의미를 부여하며 조화롭게 해석되어야 한다”고 설명하고, 상당성과 관련된 패널 판단을 파기하였다.²⁴⁾

20) 수입 국경세조정이 재정적 국내조치에 해당한다고 보는 근거로 China – Auto Parts 사건 패널과 상소기관의 판단에 주목하는 견해로는 다음을 참조. Mitsuo Matsushita, Thomas J. Schoenbaum, Petros C. Mavroidis, Michael Hahn, *The World Trade Organization: Law, Practice, and Policy: Law, Practice, and Policy*, 3rd ed., Oxford University Press, 2015, p. 194.

21) Panel Report, *India – Additional Import Duties*, paras. 7.150, 7.216.

22) *Ibid.*, paras. 7.30, 7.150, 7.240; Appellate Body Report, *India – Additional Import Duties*, para. 4.

23) Appellate Body Report, *India – Additional Import Duties*, para. 153.

24) *Ibid.*, paras. 169-175.

셋째, 과징금이 그에 상응하는 내국세를 “초과하여” 부과되었는지 여부는 해당 과징금이 제II조 2항 (a)호 하에서 정당화될 수 있는지를 판단하는 데 불가분의 일부라고 설명하였다. 또한 패널 판단과 달리, 상소기관은 만약 국경에서 부과된 과징금이 제III조 2항 위반임을 주장하고자 할 경우 제소국은 제II조 2항 (a)호와 는 별도로 제III조 2항 위반에 관한 청구를 제기할 필요가 없다고 보았다.²⁵⁾ 따라서 상소기관은 패널이 제III조 2항과의 합치성 요건이 제II조 2항 (a)호의 적용에 있어 필요조건이 아니라고 본 것에는 법적 오류가 있다고 결론지었다.²⁶⁾

이러한 판단에 따라 상소기관은 문제된 조치들이 제II조 1항 (a)호와 제II조 1항 (b)호에 위반됨을 미국이 입증하지 못하였다고 본 패널 판단을 파기하였으나,²⁷⁾ 패널 단계에서 사실증거가 충분히 확보·검토되지 않아 미국측 청구에 관해 법적 검토를 완료할 수 없다고 하였다. 다만, 증거가 불충분함에도 불구하고 상소기관은 수입 알코올성 음료에 부과된 수입세와 동종의 국내 알코올성 음료에 부과된 내국세 사이에 과세수준에 있어 차이가 있다고 패널이 암

시하였던 부분, 그리고 문제된 수입세의 세율이 일부 경우 미세하게나마 내국세를 초과하는 것이 가능하다고 인도가 패널 단계에서 언급했었다는 사실에 주목하였다. 이러한 점에 비추어 상소기관은 사실 증거가 충분히 확보된 경우였다라면, 문제된 조치들은 수입상품에 국내과세 수준을 초과하는 과세에 해당되므로 제II조 2항 (a)호를 통해 “정당화될 수 없었을 것”(would not be justified)이며 제II조 1항 (b)호 위반을 구성하였을 것이라고 부연하였다.²⁸⁾

사. 평가

GATT상 재정조치는 관세 등 재정적 성격의 ‘국경’조치와 재정적 성격의 ‘국내’조치로 대별된다. 원칙적으로 전자는 제II조 1항의 적용을 받고, 후자는 제III조 2항의 적용을 받는다. 제II조 2항 (a)호에 따른 수입 국경세조정인 경우 그 법적 성격이 재정적 국경조치인지 아니면 재정적 국내조치인지가 문제될 수 있다. 이에 대해 필자는 제II조 2항 (a)호의 문언과 Ad Article III, 하마나회의 상업정책에 관한 제3위원회의 입장, GATT작업반과 WTO사무국의 입장, China - Auto Parts 사건에서의 패널

25) *Ibid.*, paras. 180-181.

26) *Ibid.*, para. 182.

27) *Ibid.*

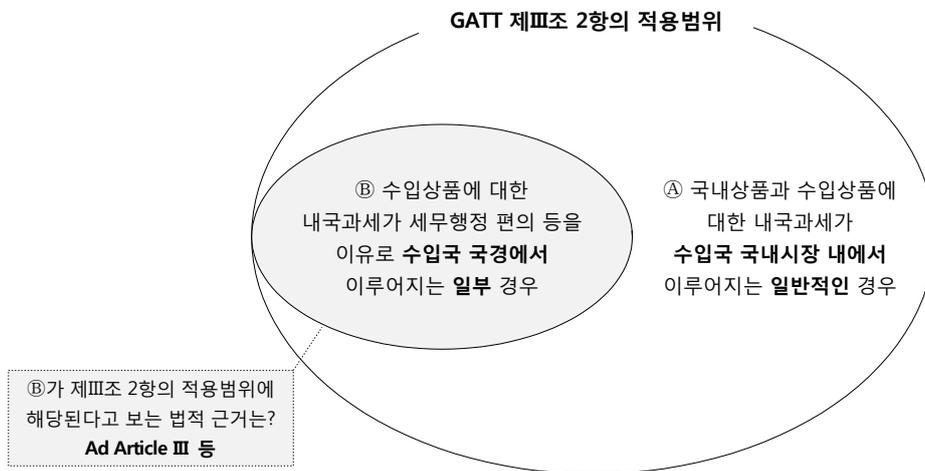
28) *Ibid.*, paras. 215-221.

과 상소기관 판단에 비추어 볼 때, 수입 국경세조정은 비록 국경에서 적용되나 재정적 국경조치가 아니라 재정적 국내조치에 해당된다는 결론에 이르게 되었다.²⁹⁾

India – Additional Import Duties 사건에서 상소기관이 패널보고서의 관련 부분³⁰⁾을

파기하면서 지적하였던 것처럼, 제Ⅱ조 2항(a)호의 “상당하는”과 제Ⅲ조 2항의 “초과하는”은 “서로를 격리시켜 별개로 해석할 수 없고 상호 의미를 부여하며 조화롭게 해석”되어야 한다. 이 사건에서 상소기관은 위 두 개 요건이 “동일한” 또는 “하나의” 요건을 구성한다고 명시하는 정도까지

【그림 3】 수입 국경세조정의 GATT 제Ⅲ조 2항과의 관련성



29) 필자와 동일한 견해로서 다음을 참조. Mitsuo Matsushita, Thomas J. Schoenbaum, Petros C. Mavroidis, Michael Hahn, *supra* note 20, p. 194; Peter Van den Bossche, Werner Zdouc, *The Law and Policy of the World Trade Organization: Text, Cases and Materials*, 3rd ed., Cambridge University Press, 2013, p. 359; Simon Lester, “Appellate Body Report on India – Additional and Extra-Additional Duties on Imports from the United States”, *Dispute Settlement Commentary (DSC)*, p. 11.

한편 본고와 직접 관련된 내용은 아니나, 유럽연합법 하에서도 ECJ가 (i) TFEU 제28조와 제30조에서 금지하는 ‘관세’ 및 ‘관세와 동등한 효과를 가지는 과징금’(charges having equivalent effect to customs duties: CEEs) 즉 재정적 성격의 국경조치와 (ii) TFEU 제110조에서 금지하는 ‘차별적인 내국과세’ 즉 재정적 성격의 국내조치를 구분하는 기준으로서 China – Auto Parts 사건 패널 및 상소기관과 동일한 판단기준을 활용하였으며, 수입 국경세조정을 TFEU 제110조의 적용을 받는 재정적 국내조치로 보았다는 점도 흥미롭다. 이천기, “유럽사법법원의 Outokumpu Oy 사건에 대한 재조명 -환경문제와 관련된 WTO법리와의 비교 및 그 시사점-”, 통상법률 제121호, 2015.2., 56-58면 참조.

30) 이 사건 패널은 “상당하는”은 “동일한 기능을 가지는” 내지는 “상응하는”의 의미이며, 제Ⅲ조 2항과의 합치성 요건과는 별개의 의미를 가진다고 설명하였다. Panel Report, *India – Additional Import Duties*, para. 7.187: ‘construing “equivalent” as meaning “having the same function”, or “corresponding”, preserves the separate meaning we think should be given to the concepts of “equivalence” and “consistency with Article III:2.” [밑줄첨가]

나아가지는 않았다. 그러나 앞서 살펴본 근거들이 보여주듯 수입 국경세조정이 제Ⅱ조 2항 (a)호 뿐 아니라 제Ⅲ조 2항의 적용도 동시에 받는 재정적 국내조치라고 전제하고 상소기관의 위 설명을 해석해 볼 경우, 비록 제Ⅱ조 2항 (a)호와 제Ⅲ조 2항에 각각 다른 표현(“상당하는”과 “초과하는”)이 쓰였으나 두 조항은 결국 동일한 조치(재정적 국내조치)에 적용되는 조항이므로 “상당하는”과 “초과하는” 사이에 조화적 해석이 이루어져야 한다고 상소기관이 본 것이라는 해석이 가능할 것이다.

3. 적용가능한 조세유형

가. 내국세 및 내국과징금

제Ⅲ조 2항은 “내국세”(internal tax)뿐 아니라 “그 밖의 내국과징금”(internal charges of any kind)을 언급하고 있다. 반면 제Ⅱ조 2항 (a)호는 국내 “내국세”에 상당하는 수준의 국경세조정이 가능하다고만 규정하고 있을 뿐 “내국과징금”은 언급하고 있지 않다. 그렇다면 내국과징금에 대해서도 수입 국경세조정이 가능한가? 일부 학자는 US-Superfund 사건 패널이 내국과징금에 대해서도 수입 국경세조정을 허용하였다

고 판단하였던 바 있다. 패널은 의무불이행에 대한 징벌세(penalty tax)에 대해 수입 국경세조정이 가능하다고 보았는데, 이러한 징벌세가 제Ⅲ조 2항의 “내국과징금”에 해당된다는 주장이다.³¹⁾ 또한 위 패널 판단에 의존하지 않더라도, 전술하였듯 수입 국경세조정은 궁극적으로 제Ⅲ조 2항의 적용을 받는 재정적 성격의 국내조치이므로 제Ⅲ조 2항이 적용되는 일반적인 내국과세의 경우와 마찬가지로 내국세 뿐 아니라 내국과징금까지도 적용가능하다고 생각된다.

나. 간접세

내국세는 크게 직접세와 간접세로 구분된다. 국경세조정 작업반은 오로지 간접세만이 국경세조정의 대상이 될 수 있고, 자연인이나 법인에 직접 부과되는 직접세에는 국경세조정이 불가하는 점에는 국가들이 합의에 이른 상태라고 설명하였다. 작업반은 상품에 직접 부과되는 간접세의 예로서 소비세, 판매세, 종속세(cascade tax), 부가가치세를, 상품에 직접 부과되는 않는 직접세의 예로서 사회보장세와 급여세를 들었다.³²⁾

31) Wen-Chen Shih, “The Border Tax Adjustment Provisions of the GATT/WTO and Their Implications on the Design of Energy and Carbon Tax”, *14 International Trade and Business Law Review* 53, 2011, p. 56.

32) GATT Working Party Report on Border Tax Adjustments, para. 14.

단, 일부 간접세의 경우 자본이나 노동 처럼 상품의 생산에 들어가는 투입요소에 대해 또는 생산과정에 대해 부과되기도 하는데 이를 “은폐된 조세”(taxes occultes)라 한다. OECD는 동 개념을 ‘자본설비, 보조재, 운송 및 과세가 가능한 그 밖의 상품의 생산에 사용된 서비스에 대한 소비세’³³⁾ 및 ‘광고, 에너지, 기계 및 운송에 대한 조세’³⁴⁾로 정의하였던 바 있다.³⁵⁾ 국경세조정작업반은 “은폐된 조세”에 관해서는 국가마다 다양한 의견이 있다고 언급하였을 뿐 이 조세 유형에 국경세조정이 가능한지에 관해서는 입장을 명확히 하지 않았다. 또한 일부 국가를 제외하고는 대다수 국가들은 재산세, 인지세, 등록세에 대해서는 국경세조정을 시행하고 있지 않으나, 이들 조세에 관해서도 국경세조정 가부에 관해 국가간 의견 차이가 있다고 설명하였다.³⁶⁾

따라서 국경세조정작업반 보고서에 비추어 간접세에는 국경세조정이 가능하고 직접세에는 불가함이 분명하지만, 은폐된 조세 등 일부 경우에는 국경세조정 가부가 여전히 불분명하다고 보인다.

4. 물적 적용범위

간접세는 상품, 상품에의 투입요소,³⁷⁾ 상품의 생산과정³⁸⁾ 등 크게 세 가지 측면에서 부과될 수 있다. 그렇다면 GATT 제 III조 2항 내국민대우의무에 따라, 국내적으로 부과된 간접세에 상응하여 시행되는 수입 국경세조정도 마찬가지로 상품, 상품에의 투입요소, 상품의 생산과정 모두를 물적 적용범위를 하는지가 문제된다.

가. 상품의 경우

33) *Ibid.*, para. 15.

34) *Ibid.*

35) *Ibid.* See also Javier de Cendra, “Can Emissions Trading Schemes be Coupled with Border Tax Adjustments? An Analysis vis-à-vis WTO Law”, *Review of European Community & International Environmental Law*, Vol. 15, Issue 2, 2006, p. 139; Felicity Deane, *Emissions Trading and WTO Law: A Global Analysis*, Edward Elgar Publishing, 2015, p. 181.

36) GATT Working Party Report on Border Tax Adjustments, para. 15.

37) 예를 들어 US-Superfund 사건에서 미국은 슈퍼펀드 프로그램 하에서 다른 화학물의 생산과정에서 투입되는 특정 화학물 즉 상품에의 ‘투입요소’에 대해 과세하였다. 이 사건에서는 이처럼 상품에의 투입요소에 부과된 내국세에 대해 수입 국경세조정이 허용되는지가 문제되었다.

38) 예를 들어 정부가 기업들이 탄소다배출 상품생산방식을 사용하는 것을 줄이도록 유도하기 위해 상품생산에 사용된 특정 생산방식에 대해 과세하거나 또는 상품생산과정에서 발생한 온실가스 배출에 대해 과세되는 경우가 여기에 해당될 것이다. Patrick Low, Gabrielle Marceau, Julia Reinaud, “The Interface between the Trade and Climate Change Regimes: Scoping the Issues”, *Journal of World Trade* 46(3), 2012, p. 492.

(1) 과세대상 국내상품과 ‘동종’인 수입상품

국내상품에 간접세가 부과된 경우, 수입 국경세조정은 과세대상이 된 국내상품과 동종인 수입상품에 대해 가능하다. 제Ⅲ조 2항 1문은 다른 회원국으로부터 수입되는 “상품”에 부과되는 내국세나 내국과징금은 동종의 수입국 국내“상품”에 부과되는 내국세나 내국과징금을 초과할 수 없음을 명시하고 있기 때문이다. 따라서 제Ⅱ조 2항 (a)호와 제Ⅲ조 2항에 규정된 국경세조정 발동요건을 충족하는 경우라면, 동종의 상품에 부과된 내국세에 대해 수입 국경세 조정을 실시하는 데에는 큰 어려움 없을 것으로 보인다.

(2) 과세대상 국내상품과 ‘직접 경쟁적이거나 대체가능한’ 수입상품

1) 문제의 소재

제Ⅲ조 2항 (a)호는 수입 국경세조정의 적용대상을 ‘동종상품’과 ‘수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품’으로 규정하는 반면, 제Ⅲ조 2항의 적용 범위는 동종상품과 직접 경쟁적이거나 대체가능한 상품이다.

【그림 4】 동종상품과 직접 경쟁적이거나 대체가능한 상품의 범위



【그림 4】에서처럼, 국내상품과 수입상품이 제Ⅲ조 2항 1문에 따라 ‘동종’인 경우 이들 상품은 자동적으로 동항 2문의 ‘직접 경쟁적이거나 대체가능한’ 상품이기도 하다. 동종상품은 그 자체로서 직접 경쟁적이거나 대체가능한 상품의 “부분집합”(subset)이기 때문이다.³⁹⁾ 제Ⅲ조 2항 1문의 ‘동종’상품은 완벽하게 대체가능한 상품을 의미하는 반면, 2문의 ‘직접 경쟁적이거나 대체가능한’ 상품은 불완전 대체재이지만 시장에서 상호 경쟁관계에 놓여있는 경우를 의미한다.⁴⁰⁾

일부 학자들은 수입국에서 과세대상이 된 국내상품과 ‘동종’인 상품(Ⓐ)뿐 아니라

39) Panel Report, *Japan – Alcoholic Beverages*, para. 6.22; Appellate Body Report, *Japan – Alcoholic Beverages*, p. 23; Appellate Body Report, *Korea – Alcoholic Beverages*, para. 118; Panel Report, *US – Cotton Yarn*, para. 7.57.

40) Patrick Low, Gabrielle Marceau, Julia Reinaud, *supra* note 38, p. 494.

동종이 아닌 ‘직접 경쟁적이거나 대체가능한’ 수입상품(㉔-㉕)에 대해서까지 수입 국경세조정이 가능하며, 상품에 대한 국경세조정 발동요건은 국경세조정 대상이 되는 수입상품과 수입국의 국내상품의 관계가 ‘동종상품’인지 아니면 ‘직접 경쟁적이거나 대체가능한 상품’인지에 따라 달라진다고 보고 있다.⁴¹⁾

이러한 판단의 근거는 수입 국경세조정이 그 자체로서 제Ⅱ조 2항의 적용을 받는 재정적 성격의 국내조치라는 데 있다. 따라서 수입 국경세조정은 제Ⅱ조 2항 (a)호의 적용을 받는 동시에 제Ⅲ조 2항의 적용을 받게 된다. 제Ⅱ조 2항 (a)호가 규정하고 있는 수입 국경세조정 적용범위와 제Ⅲ조 2항의 적용범위 모두를 합집합으로서 수입 국경세조정의 적용범위로 보아야 하므로, 수입 국경세조정의 최대 적용범위는 제Ⅱ조 2항 (a)호에 명시되어 있는 범위에서 더 나아가 직접 경쟁적이거나 대체가능한 수입상품까지로 보아야 한다는 주장이다.⁴²⁾

2) 평가

수입 국경세조정의 가장 기본적인 근거

규정인 ‘제Ⅱ조 2항 (a)호의 문언에만 주목할 경우’ 제Ⅱ조 2항 (a)호가 제Ⅲ조 2항을 준용하고 있는 부분은 수입 국경세조정의 발동요건과 관련해서이므로 수입 국경세조정의 적용범위에 있어서까지 제Ⅱ조 2항 (a)호에 따른 적용범위와 제Ⅲ조 2항의 적용범위가 다같이 고려되어야 한다고 볼 이유는 없다. 제Ⅱ조 2항 (a)호는 수입 국경세조정의 적용대상을 ‘동종상품’과 ‘수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품’ 등 두 가지 유형으로 명시하고 있기 때문이다.

그러나 수입 국경세조정은 궁극적으로 제Ⅲ조 2항의 규율범위로 귀속되는 재정적 국내조치이다. 수입 국경세조정은 제Ⅲ조 2항의 적용을 받는 일반적인 경우 즉 수입상품과 국내상품에 대해 수입국의 국내시장에서 내국과세가 이루어지는 경우와 법적으로 구분되는 별개의 조치가 아니라, 그러한 내국과세가 단순히 세무행정의 편의 등을 이유로 수입상품에는 국경에서 관세와 함께 부과되고 있는 경우를 의미함을 앞서 [그림 3]에서 확인하였다.

41) See, e.g., Felicity Deane, “The Border Adjustments of the Australian Clean Energy Package”, *17 International Trade and Business Law Review*, 2014, p. 73; Wen-Chen Shih, *supra* note 31, pp. 56, 60-61; Warren H. Maruyama, *supra* note 3, p. 726.

42) See, e.g., Mitsuo Matsushita, Thomas J. Schoenbaum, Petros C. Mavroidis, Michael Hahn, *supra* note 20, p. 194; Mitsuo Matsushita, “Some Issues of Environmental Measures in the Context of WTO Disciplines”, *Korea University Law Review*, Vol. 8, 2010, p. 83.

따라서 제Ⅱ조 2항 (a)호의 문언만에 비추어 볼 경우 수입상품과 국내상품의 관계가 [그림 4]의 ㉠부분 즉 ‘직접적으로 경쟁적이거나 대체가능한’ 동시에 ‘동종’인 경우야 수입 국경세조정이 가능하다는 해석에 도달할 수 있으나, 수입 국경세조정은 재정적 국내조치이므로 제Ⅱ조 2항 (a)호뿐 아니라 제Ⅲ조 2항도 적용된다는 점을 고려한다면 [그림 4]의 ㉠부분 뿐 아니라 ㉡-㉠)부분 즉 국내상품과 동종은 아니나 직접적으로 경쟁적이거나 대체가능한 관계에 있는 수입상품에도 수입 국경세조정이 가능하다고 보는 위 견해는 타당하다.

나. 상품생산과정에서 투입·활용된 요소의 경우

간접세는 상품생산과정에서 투입되거나 활용된 요소 또는 생산과정(이하 “상품생산과정에서 투입·활용된 요소”)에도 부과될 수 있다. 이 경우에도 조세행정을 단순화시키기 위해 보통 최종상품에 과세가 이루어지나, 세율결정 또는 과세대상활동의 선정은 해당 투입요소 또는 생산과정에 근

거하여 이루어진다.⁴³⁾ 또한 제Ⅱ조 2항 (a)호는 수입 국경세조정이 상품 또는 상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 ‘물품’에 적용될 수 있음을 규정하고 있으므로, 상품 뿐 아니라 상품생산에 ‘투입’된 요소에 부과되는 조세에도 수입 국경세조정은 원칙적으로 허용된다.

단, 간접세가 상품생산과정에서 ‘투입’되지 않고 단순히 ‘활용’된 요소 즉 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 투입요소나 생산과정(이하 “최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소”)에 부과된 경우에 대해서는 국경세조정 가부에 논란이 있어 왔다.⁴⁴⁾ 예를 들어 자동차 생산에 투입된 강판에 내국세가 부과된 경우 이는 ‘상품’에 대한 과세이므로 수입 국경세조정이 가능함은 분명하다. 그러나 자동차 생산과정에서 소비된 에너지에 내국세가 부과된 경우에도 수입 국경세조정이 WTO협정상 허용될 수 있는지는 불분명한 상태이다. 과거 국경세조정작업반은 제Ⅱ조 2항 (a)호의 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”의 예로서 최종상품인

43) Wen-Chen Shih, *supra* note 31, p. 57.

44) 예를 들어 WTO무역환경위원회에서 일부 회원국은 에너지세나 상품 투입요소에 부과된 과세에 대한 국경세조정 즉 탄소국경세조정이 WTO협정상 가능한지에 관해 문제를 제기하였던 바 있다. Communication from Singapore, *Promoting Mutual Supportiveness Between Trade and Climate Change Mitigation Actions: Carbon-Related Border Tax Adjustments*, WT/CTE/W/248 (2011.3.30.), pp. 2-3. See also Kateryna Holzer, *Carbon-Related Border Adjustment and WTO Law*, Edward Elgar Publishing, 2014, p. 67; Joost Pauwelyn, *U.S. Federal Climate Policy and Competitiveness Concerns: The Limits and Options of International Trade Law*, NI Working Paper 07-02, Duke University, 2007, pp. 17-23.

향수에 포함되어 있는 투입요소인 알코올의 경우를 들었던 바 있다.⁴⁵⁾ 그러나 국경세조정작업반이 최종상품에 물리적으로 포함된 요소만이 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”에 해당한다고 설명하면서 위 예시를 들었던 것은 아니었으므로, 국경세조정작업반의 설명만으로는 최종상품의 생산과정에서 투입·활용된 요소가 최종상품에 반드시 ‘물리적으로 포함됨’ 것이어야 하는지는 여전히 불분명하다고 보인다.

이에 관해서는 크게 네 가지 견해가 논의되어 왔다. 아래에서는 우선 각 입장을 차례로 소개한 다음 <소결> 부분에서 종합적으로 필자의 견해를 제시하고자 한다.

(1) GATT 제II조 2항 (a)호에 주목하는 입장

1) 조문 해석

GATT 제II조 2항 (a)호는 회원국이 내국세에 상당하는 과징금을 동종의 국내상품에 대하여 또는 “당해 수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”에 대하여 수입의 어떠한 시점에서라도 부과

할 수 있다고 규정하고 있다. 이에 GATT 제II조 2항 (a)호에 주목하는 입장에서는 특히 (i) “from which”, (ii) “an article”, (iii) 불어본과 서어본에 각각 쓰인 “incorporée”와 “servido”라는 용어를 중심으로 논의가 이루어져 왔다.

① “from which”의 의미

일부 학자들은 GATT 제II조 2항 (a)호가 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”(an article from which the imported product has been manufactured or produced in whole or in part)에 대하여 국경세조정이 가능하다고 규정하고 있음에 주목해왔다.

이 문구에 관해, 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 대한 수입 국경세조정 부정설은 제II조 2항 (a)호에 “with the help of which”와 같은 표현이 아니라 “from which”가 쓰였으므로 최종상품을 어떠한 특정 요소‘로부터’ 생산한 것이 아니라 단순히 어떠한 특정 요소를 ‘가지고’ 생산한 경우는 제II조 2항 (a)호의 적용범위에 해당될 수 없다고 주장한다.⁴⁶⁾ 따라서 부정설은 오로지 최종상품에 ‘물리적으로

45) GATT Working Party on Border Tax Adjustments, para. 40.

46) Mitsuo Matsushita, Thomas J. Schoenbaum, Petros C. Mavroidis, *The World Trade Organization: Law, Practice, and Policy*, 2nd ed., Oxford University Press, 2006, p. 829; Christian Pitschas, “GATT/WTO Rules for Border Tax Adjustment and the Proposed European Directive Introducing a Tax on Carbon Dioxide Emissions and Energy”, 24 *Georgia Journal of International and Comparative Law*, 1995, p. 493.

포함'된 '투입'요소만이 제II조 2항(a)에 따라 수입 국경세조정이 가능하다고 보고 있다.

반면 긍정설에 따르면 최종상품이 특정 요소'로부터' 생산되어야 한다는 것은 최종상품이 그러한 요소'로부터 만들어져야'(made from) 한다는 의미에 불과하다.⁴⁷⁾ 즉 상품생산과정에서 투입·활용된 요소가 최종상품에 물리적으로 포함되어 있는지에 상관없이 일단 수입상품의 제조에 들어가 기만 하면 수입 국경세조정이 가능하다는 주장이다. 따라서 예를 들어 상품생산과정에서 소비되어 최종상품에는 물리적으로 남아있지 않은 무형의 투입요소인 에너지나 촉매제에 부과된 내국세에도 수입 국경세조정이 가능해질 것이다.

② “an article”의 의미

부정설은 “물품”(article)에는 오로지 최종 수입상품에 물리적으로 포함되어 있는 투입요소만이 해당된다고 주장한다. 물품은 투입요소(input)에 그 의미가 가까운 반면, 상품생산과정에서 발생한 탄소배출처럼 최종상품에 물리적으로 포함되지 않는 요소의 경우 상품에의 투입요소보다는 산

출물(output) 또는 상품생산과정에서 발생한 폐기물·부산물에 가깝다는 이유에서이다.⁴⁸⁾ 또한 GATT의 불어본과 서어본에 물품에 상응하는 단어로서 “marchandise”와 “mercancía”가 각각 사용되었다는 점을 지적하기도 한다. 이들 단어는 “상품”(merchandise)의 의미이다.

반면 긍정설에 따르면 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소의 경우에도, 최종상품의 생산에 필수적으로 요구되는 것이라 한다면 최종상품의 일부를 구성하는 것으로 보아야 한다. 예를 들어 특정 상품의 생산과정에서 필연적으로 탄소배출이 발생하게 된다면, 그러한 탄소는 최종상품에 궁극적으로 귀속되는 요소로서 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품” 개념에 해당되는 것으로 보아야 한다는 주장이다.⁴⁹⁾

③ 불어본의 “incorporée”와 서어본의 “servido”의 의미

일부 학자들은 영어본의 “manufactured or produced in whole or in part” 자리에 불어본에서 “incorporée”⁵⁰⁾ 즉 “포함된”(in-

47) Wen-Chen Shih, *supra* note 31, p. 58.

48) Felicity Deane, *supra* note 35, pp. 189, 208; 김홍균, WTO체제와 조화를 이루는 배출권거래제도의 설계, 서울국제법연구 제19권 1호, 2012, 118면.

49) Patrick Low, Gabrielle Marceau, Julia Reinaud, *supra* note 38, p. 496.

50) 제II조 2항 (a)호의 불어본 원문은 다음과 같다.

“2. Aucune disposition du présent article n'empêchera une partie contractante de percevoir à tout moment, à

corporated)이라는 용어가 쓰인 것에 주목하여, 오로지 수입상품에 ‘물리적으로 포함된’ 물품에 부과된 조세에만 국경세조정이 가능하다고 주장한다. 이 해석에 따르면, 예를 들어 온실가스 배출에 대해 부과된 조세는 수입 국경세조정의 대상이 될 수 없을 것이다.

반면 서어본⁵¹⁾에는 최종상품에의 물리적 포함여부에 대한 어떠한 언급도 없이, “제공된” 또는 “기여한”을 의미하는 “servido”라는 용어가 쓰여 있다. 따라서 서어본에 따르면 경우 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”의 의미가 광의로 해석될 가능성도 있다.⁵²⁾

2) 국경세조정작업반의 입장

1970년 국경세조정작업반은 제II조 2항(a)호에 따른 국경세조정에 관해 논의하였으나, 자본이나 생산장비 등 최종상품에

물리적으로 포함되지 않은 요소나 운송·가공공정에서 사용되는 보조재에 대해서는 어떠한 명확한 결론도 내리지 못하였다.

국경세조정작업반은 간접세의 경우 국경세조정이 가능하고 직접세의 경우 불가능하다고 설명하였으나, 제3의 조세 유형인 “은폐된 조세”(taxes occultes)에 관해서는 국경세조정 대상이 될 수 있는지에 대해 국가들 간에 다양한 의견이 있다고 설명하였을 뿐이다. 은폐된 조세라 함은 “자본설비, 보조재, 운송 및 과세가 가능한 그 밖의 상품의 생산에 사용된 서비스에 대한 소비세”⁵³⁾ 및 “광고, 에너지, 기계 및 운송에 대한 조세”⁵⁴⁾를 의미함을 앞서 확인하였다.

따라서 국경세조정이 반드시 상품 또는 최종상품에 물리적으로 포함된 요소에 부과된 간접세에 대해서만 허용되는 것인지, 아니면 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 대해 부과된 간접세 또는 은

l'importation d'un produit:

(a) une imposition équivalant à une taxe intérieure frappant, en conformité du paragraphe 2 de l'article III, un produit national similaire ou une marchandise qui a été incorporée dans l'article importé;” [밑줄첨가]

51) 제II조 2항(a)호의 서어본 원문은 다음과 같다.

“2. Ninguna disposición de este artículo impedirá a una parte contratante imponer en cualquier momento sobre la importación de cualquier producto:

(a) una carga equivalente a un impuesto interior aplicado de conformidad con las disposiciones del párrafo 2 del artículo III a un producto nacional similar o a una mercancía que haya servido, en todo o en parte, para fabricar el producto importado;” [밑줄첨가]

52) Joost Pauwelyn, “Carbon Leakage Measures and Border Tax Adjustments under WTO Law”, *Research Handbook on Environment, Health and the WTO*, Edward Elgar Publishing, 2013, p. 479, fn. 84.

53) GATT Working Party Report on Border Tax Adjustments, para. 15.

54) *Ibid.*

폐된 조세 등 그 외 조세 유형에 대해서도 허용될 여지가 있는지는 국경세조정작업반 보고서만으로는 분명하지 않다.

3) US-Superfund 사건 패널의 입장

① 사실관계

1987년 US-Superfund 사건 패널은 상품 생산과정에서 사용된 투입요소에 대해 수입 국경세조정이 가능하다는 입장을 보였던 바 있다. 이 사건에서는 미국의 슈퍼펀드개정 및 재권한법(US Superfund Amendments and Reauthorization Act of 1986: 이하 “슈퍼펀드법”)이 문제되었다. 동 법 하에서 미국은 유해 폐기물 처리장을 정화하고 공공 보건문제를 해결하기 위한 슈퍼펀드 프로그램에 들어가는 자금을 확보할 목적으로 특정 기본화학원료(“feedstock chemicals”)에 대해 새로운 소비세와 법인소득세를 도입하였다.⁵⁵⁾

과세대상목록에는 석유제품, 특정 기본화학원료 및 그러한 기본화학원료로부터 생산되거나 제조된 하류상품인 특정 수입물질(“imported substances”)이 포함되었으며, 그 가치와 무게에 따라 과세수준이 결정되었다. 그리고 미국은 과세대상인 특정

기본화학원료를 사용하여 생산 또는 제조된 특정 수입물질에 대해 슈퍼펀드 프로그램 하에서 과세대상에 해당되는 상품이 수입되는 경우 그러한 수입상품에 대해서도 상응하는 수준의 조세를 부과할 예정이었다.⁵⁶⁾ EEC, 캐나다, 멕시코는 미국이 특정 수입물질에 대해 적용한 과세가 GATT 제 III조 2항 위반이라고 주장하며 GATT에 소를 제기하였다.

② 당사국 주장 및 패널 판단

이에 대해 미국은 수입물질에 부과될 세액은 슈퍼펀드법 하에서 과세대상인 특정 기본화학원료가 수입물질의 생산에 활용될 용도로 미국 내에서 판매되었더라면 해당 특정 기본화학원료에 대해 부과되었을 세액에 상당하는 수준이며, 따라서 GATT 제II조 2항(a)와 제III조 2항에 합치하는 국경세조정이라고 주장하였다.⁵⁷⁾

반면 EEC는 첫째, 1970년 GATT 국경세조정작업반 보고서에 비추어 볼 때 조세의 성질 및 목적에 상관없이 모든 조세가 국경세조정의 대상이 되는 것은 아니라고 하면서, 미국 국내생산업자들을 위해 미국 정부가 제공하는 특정 서비스(폐기물 처리)에 재원을 마련해주기 위해 상품 판매

55) *Ibid.*, para. 2.1.

56) *Ibid.*, paras. 2.2-2.5.

57) *Ibid.*, para. 3.2.5.

에 부과된 조세는 국경세조정의 대상이 될 수 없다고 주장하였다. 수입상품의 생산업자들은 그러한 서비스로부터 어떠한 혜택도 입지 못하고 그러한 폐기물 처리에 원인을 제공한 바도 없다는 이유에서였다. 둘째, GATT에서는 지금까지 오로지 판매세와 소비세의 경우에만 국경세조정이 허용되어 온 반면 특정 기본화학원료에 대한 미국의 과세조치는 미국 내 생산과정에서 발생한 유해폐기물의 정화 자금 마련이라는 특정 목적을 위해 특정 상품에 부과된 것이므로, 일반적 세수확충 목적에서 부과된 판매세나 소비세와는 다르다고 주장하였다.⁵⁸⁾

패널은 GATT 국경세조정작업반 보고서에 따르면 국경세조정에 관한 규칙은 오로지 직접세와 간접세만을 구분하고 있고 상이한 정책목적에 따라 조세를 구분하고 있지는 않다고 지적하였다. 조세의 ‘목적’은 국경세조정의 가부를 결정하는 데 관련성이 없으므로, 문제된 조세가 일반 세수확충 목적에서 부과된 것인지 아니면 환경자원의 합리적인 이용을 촉진하기 위한 것인지는 해당 조세에 대해 국경세조정이 가능한지를 결정하는 데 관련이 없다고 보았다. 패널은 특정 기본화학원료에 대해 부

과된 조세는 ‘상품에 직접 부과된 조세’(a tax directly imposed on products)로서 그 과세목적과는 무관하게 국경세조정이 가능하다고 하였다.⁵⁹⁾

패널은 다음으로, 수입물질에 대한 과세가 제III조 2항 1문의 내국민대우 요건에 합치하는지를 검토하였다. 패널은 이 사건에서는 특정 수입물질이 미국 내에서 소비세 적용대상이 되는 기본화학원료로부터 생산되었다는 이유로 동 수입물질에 대해 과세가 이루어지고, 과세율이 원칙적으로 수입물질의 가치에 기초해서가 아니라 과세대상인 기본화학원료의 양에 기초해서 결정되고 있다는 점에 주목하였다. 따라서 특정 수입물질에 대한 과세가 미국 국내에서 동종의 국내상품이 부담하는 과세에 ‘상당하는’ 수준이므로, 해당 과세는 제III조 2항 1문 내국민대우 요건에 합치한다고 보았다.⁶⁰⁾

③ 평가

US-Superfund 사건은 간접세, 즉 상품에 부과되는 조세의 경우에 제III조 2항에 따른 수입 국경세조정이 가능함을 재확인해 주었다는 데 의의가 있다. 또한 이 사건 패널이 실시하였듯 조세의 목적이 환경보

58) *Ibid.*, para. 3.2.7.

59) *Ibid.*, para. 5.2.4.

60) *Ibid.*, para. 5.2.8.

호인지 아니면 세수확보인지는 국경세조정
정의 적용 가부를 결정하는 데 관련이 없
다는 점도 중요하다. 그러나 이 사건 패널
판단만으로는 오로지 최종상품에 물리적
으로 포함된 요소만이 국경세조정의 대상
이 될 수 있는지가 여전히 불분명하다.⁶¹⁾
패널은 이 사건에서 상품생산과정에서 투입·
활용된 요소를 “물리적으로 포함된”과
“물리적으로 포함되지 않은” 개념으로 구
분하지 않았으며, 수입 국경세조정을 위해
투입요소(기본화학원료)가 최종상품(수입
물질)에 물리적으로 포함된 것이어야 하는
지에 관해 구체적으로 언급한 바도 없기
때문이다.

일부 학자들은 US-Superfund 사건 패널
이 과세대상이 최종상품에 물리적으로 포
함되어 있는지 여부를 달리 고려하지 않았
다는 점에 주목하여, 제II조 2항 (a)호의
“수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는
일부 기여한 물품”의 해석에 물리적 포함
여부에 기초한 구분은 불필요하다고 주장

한다.⁶²⁾ 이러한 주장에 따를 경우 에너지
나 탄소와 같이 최종상품에 식별가능한 물
리적 흔적을 남기지 않는 요소에 부과된
간접세에 대해서도 국경세조정이 가능해질
것이다. 그러나 위 주장은 US-Superfund
사건 패널 판단을 지나치게 확대해석한 것
이라 보인다. 이 사건에서 패널이 다른 사
안은 기본화학원료 즉 과세대상이 부분적
으로 최종상품에 물리적으로 포함되어 있
는 경우이었으므로 물리적 포함 여부가 문
제될 이유가 없었다. 따라서 이 사건 패널
판단을 최종상품에 물리적으로 포함되지
않은 요소에 대한 과세가 문제되는 경우에
까지 그대로 적용하는 데에는 무리가 있다.

(2) GATT 제III조 2항에 주목하는 입장

1) 조문의 해석

수입상품에 부과되는 내국세에 관해 적
용되는 GATT 제III조 2항 1문은 “상품에
직접적 또는 간접적으로 적용되는”이라는
표현을 쓰고 있다. 그렇다면 생산과정에서

61) Frank Biermann, Rainer Brohm, “Border Adjustments on Energy Taxes: A Possible Tool for European Policymakers in Implementing the Kyoto Protocol?”, 74(2) *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung*, 2005, p. 252; Frank Biermann, Rainer Brohm, “Implementing the Kyoto Protocol without the USA: The Strategic Role of Energy Tax Adjustments at the Border”, 5 *Climate Policy*, 2005, p. 294; Paul Demaret, Raoul Stewardson, “Border Tax Adjustments under GATT and EC Law and General Implication for Environmental Taxes”, *Journal of World Trade* 28(4), 1994, p. 26; Committee on Trade and Environment, *supra* note 12, para. 70; Wen-Chen Shih, *supra* note 31, p. 59; Patrick Low, Gabrielle Marceau, Julia Reinaud, *supra* note 38, p. 497.

62) Ross Astoria, “Design of an International Trade Law Complaint Carbon Border Tax Adjustment”, *Arizona Journal of Environmental Law & Policy*, vol. 6, 2015, p. 506; Joost Pauwelyn, *supra* note 52, p. 479; Patrick Low, Gabrielle Marceau, Julia Reinaud, *supra* note 38, p. 497.

배출된 탄소에 부과된 탄소세와 같이 최종 상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 부과된 조세가 상품에 “간접적으로 적용”된 것이라 볼 수 있는지가 문제될 수 있다.

첫째, 제III조 2항 1문의 “간접적으로”를 광의로 해석하는 입장이 있다. 즉 긍정설은 상품생산과정에서 투입·활용된 요소에 부과된 간접세는 최종상품에 간접적으로 부과된 것이고, 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소도 여기에 해당된다고 보고 있다.⁶³⁾ 이 해석에 따를 경우 예를 들어 상품생산과정에서 배출된 탄소에 대해서도, 그러한 탄소배출이 상품생산과정에서 필연적으로 발생하는 즉 상품의 생산요소로서 상품에의 불가분의 일부에 해당된다는 점을 보일 수 있다면 수입 국경세조정이 허용될 가능성이 높다.

둘째, 부정설은 제III조 2항 1문의 “상품에 [...] 간접적으로 적용되는”은 과세방법에 관한 표현이지 조세 자체의 성질에 관한 것은 아니라고 보고 있다.⁶⁴⁾ 일례로 Japan – Alcoholic Beverages I 사건 패널은

위 표현은 제III조 2항의 과세차별 유무를 판단하는 데 세율 뿐 아니라 과세방법이나 과세표준 등 조세징수에 관련된 규칙도 고려해야 한다는 의미라고 해석하였던 바 있다.⁶⁵⁾

셋째, 2004년 보고서에서 WTO사무국은 ‘상품’에 대한 조세와 과징금은 국경에서 조정이 가능하나 ‘가공공정’(process)에 대한 조세와 과징금에는 국경세조정이 허용되지 않는다는 입장을 보였다. 따라서 예를 들어 연료에 대한 내국세는 수입연료에 대해서도 적법하게 부과될 수 있으나, 철강을 생산하는 과정에서 소비된 에너지에 대한 조세는 수입철강에 부과될 수 없다고 하였다.⁶⁶⁾

반면 WTO사무국의 2009년 보고서에는 이 문제에 관해 기존 2004년 보고서와는 상이한 해석이 소개되었다. 사무국은 (i) GATT 제III조 2항에 포함된 “간접적으로”는 상품의 생산과정에서 투입·활용된 요소에 부과된 조세에 대해 수입 국경세조정이 가능하다는 의미라고 해석하는 입장이

63) Joost Pauwelyn, *supra* note 44, pp. 20-21; Paul Demaret, Raoul Stewardson, *supra* note 61, p. 18; Patrick Low, Gabrielle Marceau, Julia Reinaud, *supra* note 38, pp. 496-497; 이재형, “기후변화협약과 환경세의 국경조정”, 통상법률 제61호, 2005, 175면; 이로리, “탄소세의 국경세조정에 대한 WTO법적 검토”, 국제법학회논총 제55권 제1호, 2010, 168면.

64) Gavin Goh, “The World Trade Organization, Kyoto and Energy Tax Adjustment at the Border”, 38(3) *Journal of World Trade*, 2004, p. 410; Wen-Chen Shih, *supra* note 31, p. 57.

65) GATT Panel Report, *Japan – Alcoholic Beverages I*, para. 5.8.

66) WTO Secretariat, *Trade and Environment at the WTO*, World Trade Organization, 2004, p. 21.

있어 왔으며, (ii) 이 주장에 따를 경우 생산과정에서의 에너지나 연료, 또는 생산과정에서의 탄소배출에 대한 과세는 최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않으나 “상품에 간접적으로 적용된” 것으로 볼 수 있다고 설명하였다.⁶⁷⁾ 그러나 2009년 보고서는 단순히 그러한 학설의 입장이 있다는 것을 소개한 것에 불과하므로 일부 학자들이 주장하듯⁶⁸⁾ WTO사무국의 공식 입장이 변경된 것이라고 보기는 어려우며, 또한 WTO협정의 해석과 적용에 관해 회원국간 이견이 있을 시 관련 법 규정을 해석할 권한은 어디까지나 패널과 상소기관에 있다.

2) 협상연혁

GATT 제III조 2항 1문의 초안 작성 당시 동 규정의 적용범위에 상품 뿐 아니라 생산과정까지 포함시킬 것이 의도되었으며, 따라서 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 부과된 조치에도 국경세조정을 허용하는 방향으로 “직접적 또는 간접적으로 적용”이라는 표현이 해석되어야 한다는 주장이 있다.

첫째, GATT 제III조 2항의 최초 초안에는 “동종상품에 대해 또는 그와 관련하여 적용된”(applied on or in connection with)라는 표현이 들어가 있었다.⁶⁹⁾ 둘째, 하바나 현장 협상 당시 브라질 대표는 GATT 제III조의 초안에 포함된 “간접적으로 적용된”의 의미에 관해 보다 구체적인 설명을 요구하였는데, 미국 대표는 상품 그 자체에 부과되는 조세가 아닌, 상품의 생산공정에 부과되는 조세가 “간접적으로 적용되는”의 범위에 속한다고 설명하였다.⁷⁰⁾ 즉 미국은 “직접적 또는 간접적으로 적용되는”라는 용어에 따라 상품의 가공공정에 대해 부과된 조세에도 국경세조정이 허용된다는 입장이었다. 단 이후 협상과정에서 이 부분은 더 이상 논의되지 않았다.⁷¹⁾ 셋째, 국경세조정작업반 보고서의 부속서에 따르면, GATT 제III조 2항의 협상 당시 독일 대표는 제III조 2항에 따른 수입 국경세조정의 적용범위를 명확히 하기 위해 다음의 주해를 제III조 2항에 첨부할 것을 제안하였다.

67) WTO Secretariat, *Trade and Climate Change - A report by the United Nations Environment Programme and the World Trade Organization*, World Trade Organization, 2009, p. 104.

68) Felicity Deane, *supra* note 35, p. 75.

69) J. Andrew Hoerner, Frank Muller, *Carbon Taxes for Climate Protection in a Competitive World*, A Paper Prepared for the Swiss Federal Office for Foreign Economic Affairs, 1996, p. 27.

70) United Nations Economic and Social Council, *Second Session of the Preparatory Committee of the United Nations Conference on Trade and Employment - Verbatim Report*, E/PC/T/A/PV/9 (1947.6.5.), p. 19.

71) Wen-Chen Shih, *supra* note 31, p. 57.

“[제III조] 2항 1문에 기술되어 있는 ‘동종의 국내상품에 직접적 또는 간접적으로 적용되는 내국세 또는 그밖의 모든 종류의 내국과징금을 초과하는 내국세 또는 그밖의 모든 종류의 내국과징금’이라는 용어에는 상품 생산의 다양한 단계에서 부과된 내국세 또는 그밖의 모든 종류의 과징금(최종상품 내에 포함되어 있는 원자재, 반제품, 보조재 등에 부과되는 과징금 그리고 최종상품의 생산에 소비된 에너지에 부과된 과징금) 등 동종의 국내상품이 부담하는 과징금 전반을 의미하는 것으로 해석되어야 한다.”⁷²⁾ [밑줄첨가]

단 위 제안은 모든 협상국들의 동의를 얻지는 못하였다. 일부 국가들은 상품제조 과정에서 소비된 에너지에 대한 과세가 국경세조정의 대상이 될 수 없다는 입장을 보였으며, 결국 독일의 제안은 채택되지 못하였다. 따라서 제III조 2항의 협상연혁만으로는, 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 부과된 내국과세에 수입 국경세조정을 허용하는 것으로 GATT 입

안자들이 의도하였다고 보기에 충분하지 않다.

3) 평가

GATT 제III조 2항에 주목하는 위 의견은 일견 타당하다. 특히, 필자는 수입 정기간행물에 대해 캐나다가 부과한 소비세의 제III조 2항과의 합치성이 문제되었던 *Canada – Periodicals* 사건에 주목하는 바이다. 이 사건에서 문제된 소비세는 미국잡지의 캐나다 판 즉 내용은 동일하나 게재된 광고만이 다른 “스플릿런 판”(split-run edition)에 부과된 것으로서, 정기간행물 내에 포함된 모든 광고 가치의 80% 수준에 상당하는 소비세가 발행부수에 따라 부과되었다.⁷³⁾ 따라서 해당 소비세는 상품(정기간행물)의 물리적 특성에 관한 것이 아니라 상품에 포함된 내용(광고)에 관한 것이었다.⁷⁴⁾

제소국 미국은 캐나다의 소비세 부과가 제III조 2항 1문과 2문 위반임을 주위적으로 주장하고, 제III조 4항 위반임을 예비적

72) GATT Working Party Report on Border Tax Adjustment, Annex: The GATT rules on Border Tax Adjustment, para. 14: “[T]he words ‘internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products’, as employed in the first sentence of paragraph 2, shall be construed to denote the overall charges born by like domestic product through being subjected to internal taxes or other internal charges at various stages of their production (charges born by the raw materials, semi-finished products, auxiliary materials, etc. incorporated in and by the power consumed for the production of, the finished products.)” [밑줄첨가]

73) Panel Report, *Canada – Periodicals*, para. 2.6.

74) 필자와 동일한 견해로는 다음을 참조. Christiane R. Conrad, *Process and Production Methods (PPMs) in WTO Law: Interfacing Trade and Social Goals*, Cambridge University Press, 2011, p. 154.

으로 주장하였다.⁷⁵⁾ 반면 캐나다는 문제된 과세조치는 광고서비스에 관련된 부분이므로 GATT가 적용될 수 없으며 캐나다는 GATS에서 광고서비스를 양허하지 않았으므로 해당 과세조치와 관련하여 WTO협정상 어떠한 의무도 부담하지 않는다고 반박하였다.⁷⁶⁾ 그러나 패널은 캐나다의 주장을 받아들이지 않았다. 문제된 과세조치가 광고서비스에 관한 조치이기는 하나 과세가 정기간행물의 발행부수를 기준으로 이루어지고 있다는 점에 주목하여 GATT가 적용가능하다고 보고,⁷⁷⁾ 미국의 주장에 따라 GATT 제III조와의 합치성을 검토하였다.⁷⁸⁾ 또한 이후 상소기관도 캐나다의 주장에 동의하지 않았다. 패널과 마찬가지로, 과세가 광고에 대해서가 아니라 정기간행물에 대해 이루어졌고 과세가 정기간행물 발행부수를 기준으로 각 권마다 개별적으로 이루어졌다는 이유에서였다. 따라서 상소기관은 문제된 소비세 과세조치는 정기간행물에 대한 과세로서 상품에 영향을 미친다고 보고, GATT 제III조가 적용된다고 본 패널 판단을 지지하였다.⁷⁹⁾

이처럼 *Canada-Periodicals* 사건 패널과 상소기관은 최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소에 부과된 과세가 제III조 2항의 적용범위인지 판단함에 있어 과세조치와 과세대상상품 사이에 일정한 관련성이 있는지에 주목하였다. 다만 이 부분에 관해 당사국간 이견이 없었으므로 패널과 상소기관은 자신의 판단이 제III조 2항 1문의 “간접적으로 적용”에 근거한 것임을 달리 명시하지는 않았으나, 이러한 판단의 문언적 근거를 “간접적으로 적용”에서 찾는 것은 동 규정의 해석상 타당하다고 생각한다.

(3) WTO보조금협정 수출 국경세조정 규정을 GATT 수입 국경세조정 규정의 해석에 참고해야 한다는 입장

1) 주장의 논거

현행 규정상 국경세조정은 수입 측면과 수출 측면이 “동전의 양면”(two sides of the one coin)⁸⁰⁾으로서 별개로 존재하며 그 내용이 일부 비대칭적이다. 이에 관해, 국경세조정제도가 추구하는 목적을 효과적

75) Panel Report, *Canada-Periodicals*, para. 5.12.

76) *Ibid.*, paras. 5.13-5.14.

77) *Ibid.*, para. 5.15.

78) *Ibid.*, paras. 5.20-5.30.

79) Appellate Body Report, *Canada-Periodicals*, pp. 17-19.

80) Felicity Deane, *supra* note 35, p. 179.

으로 달성하기 위해서는 국경세조정의 수출입 측면이 대칭적이어야 하며 보조금협정상 수출 국경세조정에 관한 내용이 GATT의 수입 국경세조정 근거규정을 해석하는 데 참고되어야 한다는 주장이 있다.⁸¹⁾ 수출 국경세조정에 관해 규정하고 있는 보조금협정의 부속서I와 부속서II 각 주61은 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 부과되는 내국세도 일정 경우 국경세조정이 허용됨을 명시하고 있다. 따라서 이 주장은 수입 국경세조정의 물적 적용범위에 관한 논란은 WTO보조금협정을 통해 이미 해결되었다고 보고 있다.⁸²⁾

보다 구체적으로, 이 주장이 제시하는 논리는 다음과 같다. 첫째, 1970년 국경세조정작업반 보고서에 따르면 GATT상 국경세조정 조항들은 모두 “일관성 있게” 고안되었으므로 국경세조정 문제가 서로 다른 조항에서 다루어지는 경우에도 이들 규정 간에 어떠한 비일관성도 있을 수 없다.⁸³⁾ 따라서 GATT 제II조, 제III조, 제VI조, 제

XVI조 모두 GATT에서의 국경세조정 문제를 다루는 단일 제도이다.⁸⁴⁾ 둘째, 수입·수출 국경세조정 모두 국내상품과 수입상품 간 시장경쟁을 공정하게 하기 위한 조치이므로 수출입 측면에서 규율내용이 상이해서는 안 된다. 따라서 보조금협정 부속서I 및 II에서와 마찬가지로 수입 측면에서도 최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소에 대해 일정한 경우 국경세조정이 허용되어야 한다는 주장이다.⁸⁵⁾

2) 평가

조약법협약 제31조의 해석규칙에 비추어 볼 때 패널과 상소기관이 보조금협정의 수출 국경세조정 규정 해석을 GATT의 수입 국경세조정 규정 해석에 참작할 가능성은 낮다고 생각한다. 첫째, 수입 국경세조정의 적용범위와 발동요건은 GATT 제II조 2항 (a)호와 제III조 2항의 문언을 통해 결정되어야 하며, 이들 규정의 해석에 보조금협정의 수출 국경세조정 규정을 참작할 수

81) Ernst-Ulrich Petersmann, “International Trade Law and International Environmental Law: Environmental Taxes and Border Tax Adjustment in WTO Law and EC Law”, *Environmental Regulation, the Economy and Sustainable Development*, Cambridge University Press, 2000, p. 148; Frank Biermann, Rainer Brohm, “Border Adjustments on Energy Taxes: A Possible Tool for European Policymakers in Implementing the Kyoto Protocol?”, *74(2) Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung*, 2005, p. 31.

82) Gary Clyde Hufbauer, Steve Charnovitz, Jisun Kim, *Global Warming and the World Trading System*, Peterson Institute, 2009, pp. 44-46.

83) GATT Working Party Report on Border Tax Adjustments, para. 9.

84) Warren H. Maruyama, *supra* note 3, p. 691.

85) *Ibid.*, p. 692; Kateryna Holzer, *supra* note 44, p. 101.

있기 위해서는 동일한 용어와 표현을 사용하고 있는 등 최소한의 문언적인 근거가 있어야 할 것이다. 그러나 수출 국경세조정제에 관한 보조금협정 규정과 수입 국경세조정제에 관한 GATT 규정 간에는 용어나 조문의 구조에서 그러한 유사성이 보이지 않는다.

둘째, 유추해석 긍정설의 논거 중 하나인 GATT 국경세조정작업반 보고서 9단락과 관련하여, 국경세조정작업반은 그러한 내용을 자신의 의견으로 피력한 것이 아니라 단지 대부분의 체약국들이 “주장했다”(argued)고 기술하였을 뿐이다. 이에 대해 유추적용 긍정설은 국경세조정작업반 내에서 국가들은 이 문제에 관해 이미 전반적인 합의에 이른 상태였으며 작업반 보고서에서 “주장했다”는 표현이 쓰인 것은 단순히 오타였을 가능성이 있다고 주장한다. “주장했다” 대신 “동의하였다”(agreed)라는 표현이 쓰였어야 했으며, 이 표현이 작업반보고서의 문맥에 비추어 볼 때 의미에 맞다고 지적한다.⁸⁶⁾ 그러나 국제기구의 공식문서에 기술적 오류나 오타가 발생한 경우 보통 오류·오타를 정정한 문서(corrigendum)

를 추가로 발급한다. GATT에서도 공식문서에 대해 정정문서가 발급된 전례가 다수 있다.⁸⁷⁾ 그러나 국경세조정작업반보고서에 대해서는 어떠한 정정문서도 발급된 적이 없다. 국경세조정작업반 보고서의 “주장했다”가 단순 오타였을 가능성은 낮아 보인다.

따라서 상기한 두 가지 이유에서, 수출 국경세조정 규정의 유추해석을 통해 수입 국경세조정의 적용범위 문제를 해결하기는 어려울 것으로 생각된다. 나아가, 수출 측면에서 WTO보조금협정상 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 대해 국경세조정이 인정되는 경우는 “생산과정에서 사용된 에너지·연료·기름”이나 “수출상품의 생산과정에서 사용되어 소비된 촉매제”⁸⁸⁾ 등 “생산과정에서의 투입요소”의 소비에 대해 전단계 누적간접세⁸⁹⁾ 형식으로 과세가 이루어진 극히 일부 경우라는 점에서도 유추적용설은 설득력이 부족하다.⁹⁰⁾

(4) GATT Ad Article III에 주목하는 입장

앞서 검토한 세 가지 접근법은 주로 수입 국경세조정의 근거규정인 GATT 제II조

86) Warren H. Maruyama, *supra* note 3, p. 691.

87) WTO의 GATT문서 데이터베이스(https://www.wto.org/gatt_docs)를 이용하여 필자가 산정한 바에 따르면, GATT 1947 당시의 GATT 공식문서 중 총 4,701건의 정정문서(/Corr.*)가 발급 또는 제출되었다.

88) WTO보조금협정 부속서II 각주61.

89) WTO보조금협정 부속서I (h)항.

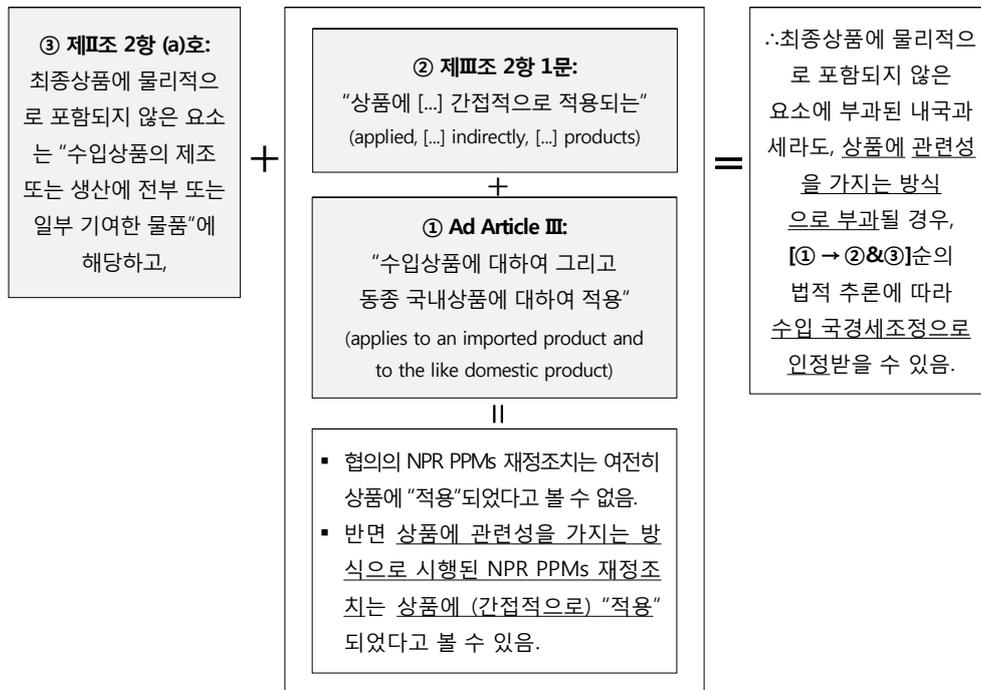
90) WTO협정상 탄소세나 배출권에 대한 수출 국경세조정의 가능성에 관해서는 다음을 참조. 이천기, 앞의 주5, 7-11면.

2항 (a)호와 제III조 2항의 해석에 주목하고 있다. 반면 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 국내적으로 부과된 조세를 수입상품에 대해 국경에서 부과하는 조치는 GATT Ad Article III의 적용을 받을 수 없으므로 국내조치가 아니라 국경조치로서 GATT 제II조 2항 (a)호와 제III조 2항

이 아니라 제XI조 1항의 적용범위에 속한다는 주장이 있다.

이 주장은 NPR PPMs 조치에 대해 GATT Ad Article III의 적용이 문제되었던 US-Tuna I 사건과 US-Tuna II 사건의 패널판단에 근거한 것이다.⁹¹⁾ 이 두 개 사건

【그림 5】 ‘최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소’를 이유로 부과된 내국세에의 수입 국경세조정 가부: 제III조 2항 (a)호, 제III조 2항 1문, Ad Article III의 조화적 해석



91) 이 사건 패널은 (i) ‘규제’에 적용되는 제III조 4항의 해석은 ‘조세’에 적용되는 제III조 2항의 해석을 고려하면서 이루어져야 하고, (ii) 1970년 국경세조정작업반 보고서에서 확인하였듯 상품에 부과되는 조세에 관해 국경세조정이 가능하나 상품에 직접적으로 부과되지 않은 내국세는 국경세조정이 될 수 없다고 보았다. 따라서 Ad Article III는 오로지 ‘상품에 부과되는’ 내국세 즉 ‘상품 그 자체에 대해 적용되는’ 조치에만 적용된다고 설명하였다. GATT Panel Report, *US-Tuna I*, paras. 5.13-5.15. 또한 1994년 *US-Tuna II* 사건에서도 패널은 Ad Article III는 “상품 그 자체에 영향을 미칠 수 없고 수입국의 국내정책에 합치하는 방식으로 생산되지 아니한 동종상품에 대해 불리한 대우를 부여한 정책이나 관행에 관련된 법률, 규정 또는 요건의 집행에 대해서는 수입 시점 또는 지점에서 적용될 수 없다”고 하였다. GATT Panel Report, *US-Tuna II*, para. 5.8.

의 패널 판단에 비추어 볼 때 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소는 최종상품 그 자체에 영향을 미칠 수 없으므로 제Ⅲ조가 적용되는 국내조치라 할 수 없고, 제Ⅱ조 2항 (a)호는 제Ⅲ조 2항과의 합치성을 수입 국경세조정의 발동요건으로 두고 있으므로 결국 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에는 수입 국경세조정이 이루어질 수 없다는 주장이다.

(5) 소결: 수입 국경세조정 긍정설

수입 국경세조정의 적용범위에 관한 판단은 수입 국경세조정의 직접적인 근거규정인 제Ⅱ조 2항 (a)호에서 더 나아가 궁극적으로 제Ⅲ조 2항의 해석과도 일관된 것이어야 한다. 앞서 확인하였듯이 수입 국경세조정은 GATT 제Ⅲ조 2항의 적용을 받는 재정적 국내조치의 한 가지 세부 유형(앞서 검토한 그림 3의 ㉔)에 해당되기 때문이다. 또한 수입 국경세조정이 제Ⅲ조 2항의 적용을 받게 되는 법적 근거는 Ad Article III에 있으므로, 이들 두 개 규정에 더하여 Ad Article III도 일정한 관련성을 가진다.⁹²⁾

이러한 맥락에서, 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 부과된 내국세에

수입 국경세조정이 가능한지를 판단하는 데에는 [그림 5]에서처럼 제Ⅱ조 2항 (a)호, 제Ⅲ조 2항, Ad Article III가 종합적으로 고려되어야 하며 이 세 개 규정 사이에 조화적 해석이 이루어져야 한다. 그러한 해석을 위해서는 2번 견해를 중심으로, 그리고 1번·4번 견해를 참고하여 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 대해 수입 국경세조정을 허용하는 것이 타당하다고 생각한다. 구체적인 판단근거는 아래와 같다.

1) 제Ⅲ조 2항 1문의 “상품에 [...] 간접적으로 적용되는”과 Ad Article III의 “상품에 대하여 적용”의 의미

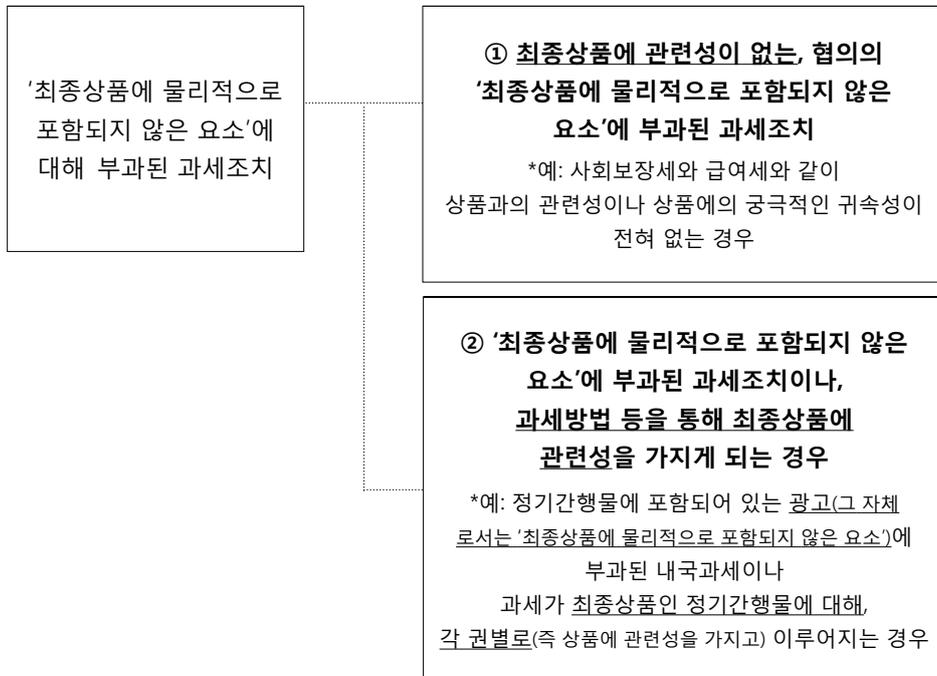
첫째, Canada-Periodicals 사건에 비추어 볼 때, 내국세가 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 부과된 경우라 하더라도 그러한 내국과세조치가 과세대상 ‘상품’에 일정한 관련성을 가질 수 있다면 위 2번 견해에서처럼 제Ⅲ조 2항 1문의 “상품에 [...] 간접적으로 적용되는” 조치에 해당되어 수입 국경세조정이 가능하다. 둘째, Ad Article III의 “상품에 대하여 적용”의 의미에 관해서도 제Ⅲ조 2항 1문의 “상품에 [...] 간접적으로 적용되는”과 사실상 동일한 해석이 이루어져 온 것으로 보인다.

92) Ad Article III가 수입 국경세조정에 관한 핵심조항이라는 평가로는 다음을 참조. Donald Regan, “How to think about PPMs (and climate change)”, *International Trade Regulation and the Mitigation of Climate Change: World Trade Forum*, Cambridge University Press, 2009, p. 122.

예를 들어 US-Tuna I 사건과 US-Tuna II 사건 패널은 문제된 조치가 ‘상품 그 자체에 영향을 미칠 수 있는 경우’ Ad Article III의 의미에서 “상품에 대하여 적용”된 것이라고 판단하였다. 따라서 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 부과된 내국과세조치라도, 그러한 조치가 발현되는 과정에서 최종상품 그 자체에 영향을 미치거나 또는 최종상품에 관련성을 가질 수 있게 된다면 ‘최종상품에 (간접적으로) 적용’된 것으로서 Ad Article III를 거쳐 제III조 2항 1문의 적용범위로 귀속될 수 있을 것이다.

또한 수입 국경세조정의 맥락에서는, ‘최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소’ 개념을 좀 더 세분화하여 [그림 6]에서 처럼 (i) 협의의 ‘최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소’인 경우와 (ii) 그 자체만으로는 ‘최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소’이나 과세조치의 발현형태에 따라 상품과의 관련성을 가지게 되는 경우로 나누어 생각해야 할 필요가 있다. 후자의 경우에는 여전히 제III조 2항과 Ad Article III의 의미에서 최종상품에 (간접적으로) 적용된 경우로 볼 수 있다. 물리적으로 포함되지 않은 요소에 부과된 내국과세

【그림 6】 ‘최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소’에 부과된 과세조치의 세부 구분 (상품에의 관련성 유무에 근거한 구분)



가 최종상품과의 관련성이 강할수록 그러한 과세가 “상품에 간접적으로 적용”되었다고 인정받기 쉬울 것이다. 반대로 최종상품에 관련성이 없는, 순수한 의미의 물리적으로 포함되지 않은 요소일수록 “상품에 간접적으로 적용”되었다고 보기 어려울 것이다.

따라서 회원국은 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 대해 과세를 하고자 하는 경우, 그러한 내국과세가 최종 ‘상품’ 자체에 일정한 관련성을 가질 수 있도록 하는 조세제도의 설계단계에서부터 의도하는 것이 중요하다. 예를 들어 *Canada-Periodicals* 사건에서의 광고⁹³⁾와 같이 그 자체로서는 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 대한 과세라도 그러한 요소가 최종상품의 주요 일부를 구성하여 최종상품에 귀속된다든지 또는 그러한 요소에 근거해서 조세책임이 발생하거나 과세수준이 결정되는 경우, 최종상품에 대해 관련성을 가지는 즉 상품에 ‘간접적으로 적용’된 과세조치로 인정될 가능성이 높다.

2) 제III조 2항 (a)호의 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”의 의미

수입 국경세조정에 대해서는 제II조 2항 (a)호와 제III조 2항 모두가 적용된다. 따라서 제II조 2항 (a)호의 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”의 의미를 해석하는 데에도 제III조 2항 1문과 Ad Article III의 상기 관련 부분을 반영하는 조화적 해석이 필요하다. 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 대한 내국과세조치가 제III조 2항 1문의 “상품에 [...] 간접적으로 적용”에 해당될 수 있다고 패널과 상소기관이 판단한 경우라면, 다음으로 (i) 그러한 요소에 상응하는 문언적 근거가 수입 국경세조정의 기본조항인 제II조 2항 (a)호 문언에도 있는지 그리고 (ii) 만약 그러하다면 제II조 2항 (a)호 문언의 어떠한 부분에 해당하는지가 문제될 수 있다.

필자는 다음의 두 가지 이유에서 제II조 2항 (a)호의 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”에 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소가 포함될 가능성이 있다고 생각한다. 첫째, 최종상품에 물리적으로 포함되지 않았으나 (과세부과방식 등을 통해) 최종상품에 일정한 관련성을 가지게 된 상품생산요소가 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부

93) 이 사건 패널과 상소기관은 문제된 소비세가 상품 단위별로 즉 정기간행물의 발행부수에 따라 부과되고 있다는 점에 주목하여 GATT 제III조의 적용범위에 속한다고 보았다. Panel Report, *Canada - Periodicals*, paras. 2.6, 5.12, 5.15, 5.20-5.30; Appellate Body Report, *Canada - Periodicals*, pp. 17-19.

기여한 물품”에 해당된다고 보는 경우, 그러한 상품생산요소에 대한 수입 국경세조정에 있어 제Ⅱ조 2항 (a)호, 제Ⅲ조 2항, Ad Article III 모두가 일관되게 관련성을 가지는 조화적 해석이 가능해진다.

둘째, 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 수입 국경세조정이 허용될 수 없다는 부정설은 제Ⅱ조 2항 (a)호에 “수입 상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”라는 문구가 동종‘상품’과는 별개로 규정된 이유가 무엇인지에 충분한 답변을 제공해주지 못하다. 국경세조정작업반은 향수에 포함되어 있는 알코올 성분이 여기에 해당한다고 예시하였으나,⁹⁴⁾ 최종상품에 물리적으로 포함되어 있는 투입 요소는 최종상품과는 별개의 독립된 상품으로서 인정받을 수 있는 경우가 대다수이다. 즉 최종상품에 물리적으로 포함되어 있는 투입요소의 경우 그 자체로서 국제무역의 대상이 되는 하나의 ‘상품’을 구성할 수 있을 것이기 때문에, 그러한 요소에 대한 수입 국경세조정은 제Ⅱ조 2항 (a)호의 “동종[...] 상품에 대해”(in respect of [...] like [...] product) 부분에 해당된다고 보편될 것이다. 따라서 국경세조정작업반의 위 ‘예시’만으로는, 최종상품에 물리적으로

포함되지 않은 요소가 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품” 개념에 해당되지 않는다고 보기에 충분하지 않다. 위 개념이 제Ⅱ조 2항 (a)호에서 보다 명확한 독립적인 의미를 가지기 위해서는, 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소가 여기에 포함되어야 한다고 생각된다.

5. 요건

수입 국경세조정을 실시하려는 회원국은 제Ⅱ조 2항 (a)호에 규정된 요건과 제Ⅲ조 2항에 규정된 요건을 누적적으로 충족시켜야 한다. (i) 수입 국경세조정 수준의 “상당하는” 요건과 (ii) 제Ⅲ조 2항과의 합치성 요건이 이에 해당된다. 그리고 (i)번과 (ii)번 요건의 관계에 관해 US-Superfund 사건 패널은 미국의 수입 국경세조정이 제Ⅱ조 2항 (a)호의 상당성 요건에 합치하므로 제Ⅲ조 2항 1문의 “초과하는” 요건에도 합치하는 것이라 보았다.⁹⁵⁾ 이 접근법에 따른다면 패널은 우선 제Ⅱ조 2항 (a)호의 상당성 요건과의 합치성을 검토하고, 국경세조정이 상당성 요건을 충족하였다고 판단할 경우 제Ⅲ조 2항 1문의 “초과하는” 요건에 관해서는 추가로 검토

94) GATT Working Party on Border Tax Adjustments, para. 40.

95) GATT Panel Report, *US-Superfund*, para. 5.2.8.

하지 않을 것이다.

반면 India-Additional Import Duties 사건에서 상소기관은 제III조 2항의 “초과하는” 요건은 제II조 2항 (a)호의 “상당하는” 요건과 함께 해석되어야 하고, 또한 “상당하는”의 해석에 의미를 부여해 주는 것이라고 보았다. 또한 내국세를 “초과하는” 수준으로 수입상품에 과징금이 부과되었는지는 해당 조치가 제II조 2항 (a)호의 수입 국경세조정에 해당되는지를 판단하는데 필수 부분이며, 제소국이 수입국의 국경세조정이 제II조 2항 (a)호에 불합치한다고 이미 주장한 경우 제III조 2항 위반에 대해 별도의 청구를 제기할 필요는 없다고 설명하였다.⁹⁶⁾ 따라서 상소기관 입장에 따라 경우 제II조 2항 (a)호의 “상당하는” 요건과 제III조 2항의 “초과하는” 요건은 동일한 요건인 것으로 생각된다. 비록 상소기관이 두 요건 중 어느 요건부터 검토해야 하는지에 관해서는 명확한 입장을 보이지 않았으나, (i) 수입 국경세조정은 재정적 국내조치의 한 가지 세부 유형이므로 궁극적으로 제III조 2항에 귀속된다는 점, (ii) 제II조 2항 (a)호의 “상당하는” 요건보다는 제III조 2항 1문의 “초과하는” 요건의

해석이 다수의 판례를 통해 보다 명확하게 확립되어 있으므로 “초과하는” 요건부터 검토가 이루어질 가능성이 높다.

가. 과세수준의 상당성

첫째, 국경세조정작업반은 GATT 협상 문서에 주목하면서, 제II조 2항 (a)호의 “상당하는”의 의미는 만약 어떠한 상품의 일부가 과징금의 대상이기 때문에 결과적으로 그 상품에 대해 과징금이 부과되는 경우, 과징금이 오로지 그 상품의 특정 내용물에 관련해서만 부과되어야 함을 의미한다고 보았다. 예를 들어 향수에 알코올 성분이 포함되어 있다는 이유로 향수에 과징금이 부과되는 경우, 해당 과징금은 알코올 성분의 가치에 기초하여 이루어져야 하며 향수 전체의 가치에 기초하여 부과되어서는 안 된다. 즉 상품 그 전체의 가치가 아니라 해당 내용물의 가치에 근거해야 한다고 설명하였다.⁹⁷⁾

둘째, 유사한 문제가 US-Superfund 사건에서도 다루어졌다. 국경세조정작업반 보고서와 마찬가지로, 이 사건 패널도 제II조 2항 (a)호에 쓰인 “상당하는”의 해석을

96) Appellate Body Report, *India-Additional Import Duties*, para. 180.

97) United Nations Economic and Social Council, *Second Session of the Preparatory Committee of the United Nations Conference on Trade and Employment - Verbatim Report*, Twenty-Sixth Meeting of the Tariff Agreement Committee, E/PC/T/TAC/PV/26 (1947.9.23.), p. 21; GATT Working Party Report on Border Tax Adjustments, para. 40; GATT Panel Report, *US-Superfund*, para. 5.2.7.

위해 GATT의 협상문서를 참조하였다. 패넬은 특정 수입물질에 적용되는 과세수준은 수입물질에 들어있는 기본화학원료가 수입물질의 제조 또는 생산에 사용되기 위해 미국 내에서 판매되었을 경우 슈퍼펀드 법 하에서 그러한 기본화학원료에 적용되었을 과세수준에 원칙적으로 동일하다고 하였다. 즉 해당 조세가 수입물질에 대해 부과된 이유는 수입물질이 미국 내에서 소비세의 대상이 되는 기본화학원료로부터 생산된 것이기 때문이고, 과세수준은 원칙적으로 수입물질에 제조 또는 생산에 사용된 ‘기본화학원료’의 양에 결정된 것이지 ‘수입물질’의 가치에 근거해서 결정된 것이 아니었다.⁹⁸⁾ 따라서 패넬은 기본화학원료에 대해 과세가 이루어진 결과 수입물질에 부과된 조세가 동종의 국내물질이 부담하는 조세에 상당하는 한, 그러한 과세는 제III조 2항 1문의 내국민대우 요건을 충족시키는 것이라고 결론지었다.⁹⁹⁾

셋째, *India – Additional Import Duties* 사건 패넬은 제II조 2항 (a)호의 상당성 개념과 “제III조 2항의 규정에 합치되게 부과하

는” 요건이 제II조 2항 (a)호 하에서 상이한 별개의 판단요소이며, 국경에서 수입상품에 부과된 과징금이 수입상품에 부정적 영향을 미칠 정도로 과세수준이 수입국 국내상품에 대한 내국세와 차이가 있는 경우에도 여전히 상당성 요건을 충족할 수 있다고 보았다.¹⁰⁰⁾ 또한 패넬은 “상당하는” 요건이 수입상품에 부과된 과징금과 국내상품에 부과된 내국세 사이에 어떠한 정량적인 분석도 요구하지 않는다고 보았다. 그러나 상소기관은 이러한 패넬 판단에 동의하지 않았다. 패넬의 해석에 따를 경우 수입상품에 부과된 과징금이 국내상품에 부과된 내국세보다 훨씬 적은 경우에도 제II조 2항 (a)호의 상당성 요건을 충족할 수 있으며 이러한 해석은 동 규정의 적절한 해석이 될 수 없다는 이유에서였다.¹⁰¹⁾ 상소기관은 제II조 2항 (a)호가 제III조 2항과의 합치성을 언급하고 있다는 점에 비추어 볼 때 상당성 개념은 ‘효과’와 ‘과세량’ 모두에 비추어 판단되어야 하며, 따라서 정성적인 비교평가 뿐 아니라 정량적인 비교평가도 필요하다고 보았다.¹⁰²⁾

98) GATT Panel Report, *US – Superfund*, para. 5.2.8.

99) *Ibid.*

100) Panel Report, *India – Additional Import Duties*, para. 7.187; Appellate Body Report, *India – Additional Import Duties*, para. 175.

101) Appellate Body Report, *India – Additional Import Duties*, para. 171.

102) *Ibid.*, paras. 172, 175.

나. 제III조 2항과의 합치성

수입 국경세조정은 그 자체로서 제III조 2항의 적용범위에 속하는 재정적 내국조치이며 또한 제II조 2항 (a)호는 수입 국경세조정이 “제III조 2항의 규정에 합치되게 부과하는” 것이어야 함을 명시하고 있다. 따라서 수입 국경세조정을 실시함에 있어 수입회원국은 제III조 2항의 내국민대우의무를 준수해야 한다. 제III조 2항은 1문에서 수입상품과 국내상품이 ‘동종’인 경우와, 2문에서 수입상품과 국내상품이 ‘직접 경쟁적이거나 대체가능’한 경우를 나누어 내국민대우의무를 규정하고 있다.

(1) 상품의 경우

1) 1문과의 합치성

국내상품이 국경세조정의 대상이 되고 있는 수입상품이 국내상품과 ‘동종’인 경우, 제III조 2항 1문에 따라 수입국은 해당 수입상품에 대해 “동종의 국내상품에 직접적 또는 간접적으로 적용되는 내국세 또는 그 밖의 모든 종류의 내국과징금을 초과하는(in excess of)” 수준의 국경세조정을 부과할 수 없다.

첫째, 일각에서는 US-Superfund 사건 패널보고서에 비추어 볼 때, 패널과 상소

기관이 수입 국경세조정의 제II조 2항 (a)호와의 합치성을 검토함에 있어 “상당하는” 요건만을 검토하고 수입상품과 국내상품이 동종인지에 관해서는 별도로 검토하지 않을 가능성이 있다는 의견이 있다.¹⁰³⁾ US-Superfund 사건 패널은 수입 화학물질과 국내 화학물질이 동종인지를 검토하지 않은 채, 수입 화학물질에 대한 과세수준이 국내 화학물질에 대한 과세수준에 “상당하는” 것이라고 보아 곧바로 GATT에 합치하는 수입 국경세조정이라고 판단하였다.¹⁰⁴⁾ 그러나 US-Superfund 사건 패널이 국경세조정수준이 미국의 관련 국내과세수준에 “상당하는” 것임을 확인하고 동종상품 여부는 검토하지 않은 것은, 문제된 국내·수입 화학상품이 동종이라는 점에 당사국들 사이에 이견이 없었기 때문이라고 생각된다. 만약 제소국이 국내상품과 수입상품이 동종이 아니라고 주장하였다면, 패널은 우선 문제된 상품들이 ‘동종’인지부터 먼저 판단하고 동종상품임이 확인된 이후에 국경세조정수준이 국내 과세수준에 ‘상당하는’지를 검토하는 순서로 법적 검토가 이루어졌어야 할 것이다.

둘째, Japan-Alcoholic Beverages 사건에서 상소기관은 가장 작은 정도의 세액 차

103) Joost Pauwelyn, *supra* note 44, p. 28; Kateryna Holzer, *supra* note 44, p. 108.

104) GATT Panel Report, *US-Superfund*, para. 5.2.8.

이도 “초과하는” 요건을 위반한다고 보아 동 용어를 협의로 엄격하게 해석하였다.¹⁰⁵⁾ 따라서 제Ⅲ조 2항 1문에서는 수입 상품의 무역 경쟁력에 어떠한 영향도 미치지 못할 최소한의 차이 즉 최소 허용수준 (de minimis)만큼의 과세 차이도 허용될 수 없다. 단, 1문은 수입상품에 적용되는 세율이 국내상품에 적용되는 세율을 초과하는 것을 금지하는 것이므로 수입상품에 대한 세율을 국내상품 세율과 동일하거나 낮은 세율로 설정하는 것은 무관하다.¹⁰⁶⁾

2) 2문과의 합치성

2문은 직접 경쟁적이거나 대체가능한 국내 및 수입상품이 서로 ‘유사하게 과세되지 아니한’ 경우를 규율한다. 2문과의 합치성을 판단하는 데에는 (i) “내국세 또는 그 밖의 내국과징금”의 적용을 받는 수입상품과 국내상품이 “직접 경쟁적이거나 대체가능”하고, (ii) 양자가 “유사하게 과세”되지 아니하였으며, (iii) 해당 과세가 “국내생산을 보호하기 위하여” 적용된 것 인지를 검토해야 한다.¹⁰⁷⁾

첫째, 국내·수입상품이 상호 ‘직접 경쟁적이거나 대체가능한’지 여부를 판단함에 있어 핵심은 시장에서의 경쟁과 소비자 기호에 있다. 시장경쟁은 지속적으로 변화하기 때문에, 문제된 상품들이 직접 경쟁적이거나 대체가능한지 여부는 현재의 소비자 기호만을 근거로 결정되어서는 안 된다. 현재에는 소비자들이 양 상품이 경쟁관계에 있다고 여기지 않으나 그럼에도 상호 대체될 수 있는 경우가 있기 때문이다. 따라서 직접 경쟁적이거나 대체가능한 상품 여부는 양 상품이 “대체가능한지” 내지는 “특정 필요나 취향을 충족시킬 수 있는 대체적인 수단을 제공하는지”를 판단해야 한다. 특히 무역이나 상품간 경쟁에 규제가 부과되고 있는 경우, 상품에 대한 잠재 수요(latent demand)가 있어 현 시점에서는 소비자들이 대체관계에 있는 것으로 보지 않으나 그럼에도 상호 대체‘가능성’이 있는 경우가 있으므로, 잠재수요 또한 직접 경쟁적이거나 대체가능한 상품 여부에 고려되어야 한다.¹⁰⁸⁾

둘째, Japan – Alcoholic Beverages 사건에

105) Appellate Body Report, *Japan – Alcoholic Beverages*, p. 23.

106) 그러나 수입 국경세조정의 수준이 국내세율보다 낮게 설정된다면, 국경세조정의 소기 목적 즉 국내상품과 수입상품 사이의 경쟁조건을 공정하게 만든다는 목적을 달성하는 것이 그만큼 더 어려워질 것이다. Kateryna Holzer, *supra* note 44, p. 75.

107) Appellate Body Report, *Japan – Alcoholic Beverages*, p. 24.

108) Appellate Body Report, *Korea – Alcoholic Beverages*, paras. 114-115, 122-124; Appellate Body Report, *Japan – Alcoholic Beverages*, p. 25.

서 상소기관은 ‘유사하게 과세되지 아니한’은 제III조 2항 1문의 “초과하는”과 동일한 의미가 아니라고 보았다. 수입상품에 의 과세수준이 직접 경쟁적이거나 대체가능한 국내상품에의 과세수준을 초과하는 경우에도, 제III조 2항 2문의 의미에서는 “유사하게 과세”된 것일 수 있기 때문이다¹⁰⁹⁾ 최소허용수준(de minimis)을 넘어서는 과세수준 차이만이 “유사하게 과세되지 아니한” 것이며, 최소허용수준은 개별 사안별로 결정되어야 한다.¹¹⁰⁾

셋째, 제III조 2항 2문이 명시적으로 제III조 1항을 언급하고 있으므로, 회원국 조치의 제III조 2항 2문과의 합치성 판단에는 내국세 및 그 밖의 내국과징금이 “국내생산을 보호하기 위하여” 수입 또는 국내상품에 적용되어서는 아니된다는 제III조 1항 요건이 검토되어야 한다.¹¹¹⁾ 이를 위해 패널과 상소기관은 회원국 입법기관이 제시하는 입장이나 입법근거에 초점을 두기 보다는 해당 조치의 “양태, 설계 및 드러

난 구조”(design, architecture, and revealing structure)를 검토해 왔다.¹¹²⁾

(2) ‘상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품’의 경우

1) 문제의 소재

제II조 2항 (a)호에 따라 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 ‘물품’”와 관련하여 수입 국경세조정이 이루어지는 경우에도 그러한 조치는 ‘상품’에 대한 수입 국경세조정과 마찬가지로 제III조 2항에 합치하는 것이어야 한다.¹¹³⁾ 그렇다면 물품에 대해 부과되는 수입 국경세조정의 경우에도 국내물품과 수입물품의 관계가 동종인지 또는 직접 경쟁적이거나 대체가능한지에 따라 상이한 발동요건이 적용되어야 하는가? 즉 ‘상품’에 대한 수입 국경세조정과 마찬가지로 수입물품과 국내물품이 상호 동종인 경우 제III조 2항 1문의, 직접 경쟁적이거나 대체가능한 경우 제III조 2항 2문의 적용을 받게 되는가? 또한 만약 그러하다면, “수입상품의

109) Appellate Body Report, *Japan –Alcoholic Beverages*, p. 26.

110) Appellate Body Report, *Japan –Alcoholic Beverages*, pp. 26-27. See also Appellate Body Report, *Canada –Periodicals*, p. 29; Appellate Body Report, *Chile –Alcoholic Beverages*, para. 49.

111) Appellate Body Report, *Japan –Alcoholic Beverages*, pp. 27-30.

112) Appellate Body Report, *Japan –Alcoholic Beverages*, p. 29.

113) 본고 제II항의 <수입 국경세조정 근거규정의 구조>에서 확인하였듯이, 해석(1)과 [그림 1]에 따르거나 또는 해석(2)와 [그림 2]에 따르는 경우를 불문하고 상품의 제조 또는 생산에 기여한 물품에 대한 수입 국경세조정도 제III조 2항을 준수하는 것이어야 한다. 수입 국경세조정은 그 자체로서 제III조 2항의 적용을 받는 재정적 국내조치이기 때문이다.

제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품” 개념에 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소(예를 들어, 상품생산과정에서 연소된 화석연료가 배출하는 탄소¹¹⁴⁾가 포함된다)고 볼 경우, 그러한 국내·수입 요소가 상호 동종인지 또는 직접 경쟁적이거나 대체가능한지를 어떻게 판단할 것인가가 문제될 것이라는 지적¹¹⁵⁾이 있다.

2) 판례의 입장: US-Superfund 사건

US-Superfund 사건 패널의 판단에 따를 경우, “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”에 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소가 포함된다 고 하더라도 위 지적과 같은 문제는 발생하지 않을 것으로 보인다.

이 사건에서는 미국이 최종상품(수입물질)이 아니라 그러한 최종상품에 포함되어 있는 기본화학원료를 이유로 최종상품에 소비세를 부과한 조치가 문제되었다. 패널은 문제된 과세조치가 GATT 입안자들과 국경세작업작업반이 “수입상품의 제조 또

는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”의 예시로서 제시하였던 “향수와 알코올”의 경우에 해당한다고 설명한 다음, 문제된 과세조치가 수입 국경세조정으로서 GATT에 합치하는지를 판단하는 데에는 수입 최종·상품(수입물질)에 부과된 과세가 ‘동종의’ 국내 최종·상품(미국에서 생산된 국내 물질)에 부과되었던 과세수준에 상당하는 것인지를 검토하였다. 즉 패널은 “기본화학원료에 대해 과세가 이루어진 결과 수입 물질[즉 최종상품]에 부과된 조세가 동종의 국내물질[즉 최종상품]이 부담하는 조세에 상당하는 한, 그러한 과세는 제III조 2항 1문의 내국민대우 요건을 충족”한다고 보았다.¹¹⁶⁾

“수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”에 대한 수입 국경세 조정의 발동요건은 수입·국내·물품(화석연료 연소과정에서 배출된 탄소) 간의 관계가 동종 또는 직접 경쟁적이거나 대체가능한지 여부에 근거해서가 아니라, 수입 국경세조정을 직접 부과받고 있는 수입·

114) 석유 등 대다수 화석연료는 그 자체로서 하나의 상품(에너지상품)을 구성할 수도 있기 때문에, 제II조 2항 (a)호의 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”으로서가 아니라 동 호의 “동종[...] 상품에 대해”에 해당될 가능성도 있다. 예를 들어, (i) 수입회원국의 내국과세가 화석연료 그 자체에 대해 이루어지는 경우(에너지세)가 후자에 해당되고, (ii) 상품의 생산과정에 발생한 탄소배출을 이유로 과세가 이루어지되 과세수준의 산정기준으로 화석연료의 탄소함량을 활용하는 경우(탄소세)가 전자에 해당된다. 여기서의 논의는 (ii)번의 경우를 예시한 것이다.

115) Wen-Chen Shih, *supra* note 31, pp. 77-78.

116) GATT Panel Report, *US-Superfund*, para. 5.2.8.

국내‘상품’(화석연료 연소를 통해 생산한 최종상품) 간의 관계에 따라 달라진다. 따라서 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품” 개념에 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소가 포함된다 하더라도, 일부 학자가 우려하듯¹¹⁷⁾ 국내상품 생산시 배출된 탄소와 수입상품 생산시 배출된 탄소 사이의 관계가 동종 또는 직접 경쟁적이거나 대체가능한지를 어떻게 판단한 것인지의 문제는 발생하지 않을 것이다.

- 3) 최종상품을 기준으로 한 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”에 대한 수입 국경세 조정 발동요건

첫째, 위 US-Superfund 사건 패널 판단처럼, “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”을 이유로 과세가 이루어진 경우라도 과세대상물품이 귀속되는 ‘최종상품을 기준으로’ 수입·국내상품이 ‘동종’인 경우 제III조 2항 1문이 수입 국경세조정의 발동요건이 된다. 상품생산 과정에서 투입되었으나 최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소를 이유로 국내 최종상품에 과세가 이루어진 경우, 앞서 검토하였듯 제III조 2항 1문의 “상품에 [...] 간접적으로 적용”을 통해 과세대상

국내 최종상품과 ‘동종’인 수입상품에 대해서는 동일 요소를 이유로 수입 국경세조정이 가능할 것이다.

둘째, 그렇다면 최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소를 이유로 국내 최종상품에 내국세가 부과되었고, 그러한 과세대상 국내 최종상품과 직접 경쟁적이거나 대체가능한 수입상품에 대해서는 제III조 2항 2문을 발동요건으로 해서 수입 국경세조정이 가능할 것인가? 그러나 제III조 2항 2문에는 제III조 2항 1문의 “상품에 [...] 간접적으로 적용”에 상응하는 표현이 없다. 따라서 수입 국경세조정의 근거규정 중 제III조 2항의 “상품에 [...] 간접적으로 적용”에 주목하는 입장에 따를 경우, 최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소를 이유로 국내상품에 과세를 한다면 그와 직접 경쟁적이거나 대체가능한 수입상품에 대해서는 수입 국경세조정이 허용되지 않을 가능성이 높다.

정리하면, 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소를 이유로 과세가 이루어지는 경우에는 과세가 이루어진 최종‘상품’을 기준으로 국내상품과 수입상품이 ‘동종’일 경우에만 즉 제III조 2항 1문의 적용을 받는 경우에만 수입 국경세조정이 가능할 것으로 보인다. 예를 들어 수입국A의

117) Wen-Chen Shih, *supra* note 31, pp. 77-78.

국내상품(a)의 생산과정에서 발생한 탄소 배출에 대해 수입국 국내적으로 탄소세가 부과된 경우, 수입 국경세조정은 수출국B가 수입국A에 수출하는 ‘동종의’ 수입상품(b1)를 생산하는 과정에서 발생한 탄소배출에 대해서만 가능하다. 국내상품(a)와 동종이 아닌, 단순히 직접 경쟁적이거나 대체가능한 수입상품(b2)의 생산과정에서 발생한 탄소배출에까지 수입 국경세조정을 실시하는 것은 제III조 2항의 해석상 인정되기 어렵다.

한편 위 내용을 ‘상품’ 그 자체를 이유로 내국과세가 이루어지는 경우와 혼동해서는 안 된다. 최종상품 자체를 이유로 국내과세가 이루어지고 과세대상 국내상품과 수입상품이 직접 경쟁적이거나 대체가능한 경우에는 수입 국경세조정이 가능하며, 그러한 수입 국경세조정은 제III조 2항 2호를 발동요건으로 한다. 반면 여기에서 검토하고 있는 내용은, 최종상품을 생산하는데 활용된 ‘요소’를 이유로 해서 국내 최종상품에 내국과세가 이루어진 경우이다. 이 경우 과세대상 국내상품과 직접 경쟁적이거나 대체가능한 수입상품에 대해서는 수입 국경세조정이 허용되지 않기 때문에, 발동요건 또한 문제될 여지가 없을 것으로 보인다.

III. 배출권거래제에서의 배출권에 대한 수입 국경세조정 가부

1. 문제의 소재: 배출권의 법적 성격

배출권거래제 하에서 외국산 대상상품의 수입업자에게 상품 수입시에 수입국 권한당국으로부터 또는 배출권시장에서 배출권을 매입하여 제출하도록 의무화하는 조치(이하 “배출권 매입·제출 요건”)는 배출권거래제의 시행으로 인해 국내산업이 부담하게 되는 탄소비용을 수입상품에게도 부담시킴으로써 국내산업의 경쟁력 손실과 탄소누출을 방지하기 위한 조치이다. 아래에서는 제II항에서 검토한 이론적인 내용을 바탕으로 배출권 매입·제출 요건이 WTO협정에서 허용하는 국경세조정에 해당되는지를 검토하고자 한다.

본고 제II항의 3(적용가능한 조세유형)에서 확인하였듯 수입 국경세조정은 오로지 재정적 성격의 국내조치 중에서도 상품에 부과된 내국간접세에 대해서만 허용된다. 따라서 수입업자에 부과된 배출권 매입·제출 요건이 수입 국경세조정에 해당될 수 있는지를 판단하는 데에는, 회원국의 배출권거래제 하에서 부과되는 배출책임 즉 배출권이 내국간접세에 해당되는지가 중요한 문제가 된다. 배출권이 상품에

부과된 내국간접세에 해당될 수 있다면, 배출권 매입·제출 요건은 제II조 2항 (a)호와 제III조 2항에 따른 수입 국경세조정으로서 WTO협정상 적법한 것으로 인정될 가능성이 있다.

2. WTO협정상 조세의 정의

WTO협정상 ‘조세’에 관한 정의규정을 두고 있는 곳은 보조금협정이 유일하다. 보조금협정 부속서I의 각주58은 직접세를 “임금·이윤·이자·지대·사용료 및 다른 모든 형태의 소득에 부과되는 조세 및 부동산 소유에 부과되는 조세”라 정의하고, 간접세를 “판매·소비·매상·부가가치·면허·인지·이전·재고 및 설비에 대한 조세, 국경세 및 직접세 및 수입과징금 이외의 모든 조세”라 정의하고 있다. 그러나 위 정의규정만으로는 배출권이 WTO협정상 조세에 해당한다고 볼 수 있을지는 분명하지 않아 보인다.

3. 학설의 입장

가. 조세 긍정설

첫째, 일부 학자들은 조세를 “정부에 대한 일방적인 지불” 또는 “납세자에게 확인 가능한 반대급부가 없는, 정부가 부과하는 강제적인 기여”라고 정의하면서, 배출권거래제에서 부과되는 배출권이 이러한 조세의 정의에 부합한다고 보고 있다.¹¹⁸⁾

둘째, 배출권은 배출권거래제 하에서 설정된 탄소가격에 해당하므로, 조세와 사실상 동일한 효과를 가지는 “조세에 상당하는 과징금”(charge equivalent to a tax)이라 볼 수 있다고 주장한다.¹¹⁹⁾ 또한 유사한 맥락에서 (i) 조세와 마찬가지로 배출권거래제에서도 온실가스 배출책임을 부담하는 대상주체에게 금전적 부담을 부과하는 제도라는 점, (ii) 비록 정부에 지불해야 할 총액은 불분명하나 배출권 제출은 반드시 준수되어야 하는 강제징수에 준한다는 점, (iii) 배출권 경매절차를 통해 확보한 자금은 공공목적에 위해 사용된다는 점 등에 비추어 배출권이 조세에 해당된다는 주장이 제기되어 왔다.¹²⁰⁾

118) Javier de Cendra, *supra* note 35, p. 136; Karsten Neuhoff, Roland Ismer, *International Cooperation to Limit the Use of Border Adjustment*, Workshop Summary, South Center, 2008.9.10., p. 9; Joost Pauwelyn, *supra* note 44, pp. 21-22.

119) Jason E. Bordoff, *International Trade Law and the Economics of Climate Policy: Evaluating the Legality and Effectiveness of Proposals to Address Competitiveness and Leakage Concerns*, A Draft prepared for Brookings Forum: “Climate Change, Trade and Competitiveness: Is a Collision Inevitable?”, The Brookings Institution, 2008, p. 14.

120) Felicity Deane, *supra* note 35, p. 196.

셋째, 배출권거래제 참여업체들은 탄소 배출량을 줄일 경우 배출권을 탄소시장에서 매각하여 수익을 얻을 수 있으므로, 심지어 배출권거래제 참여업체들이 배출권을 무상으로 할당받은 경우라 하더라도 여전히 경제학적으로 일정한 기회비용을 부담하는 것이라고 보는 입장도 있다. 따라서 배출권 무상할당의 경우에도 일정 경제적 비용이 생산업자에게 부과되는 것이므로 조세에 해당된다고 주장한다.¹²¹⁾

나. 조세 부정설

반대로 배출권은 “정부에의 일방적인 지불”로 볼 수 없다는 주장이 있다. 첫째, 조세의 경우 납부하더라도 정부가 반대급부를 제공해주지 않는 반면, 배출권의 경우 배출권 비용을 지불하는 대가로 배출권거래제 참여업체들은 탄소를 배출할 권리 즉 대기 중으로 이산화탄소를 방출할 수 있는 권리를 획득하게 된다. 즉 조세의 경우 납세자에게 확인가능한 반대급부가 없어야 하므로, 배출허용량에 대해 지불하는 비용을 조세라 볼 수는 없다는 것이다. 그리고 배출권을 “정부에의 일방적인 지불”

로 볼 수 없는 또다른 이유로서, 배출권의 경우 시장에서 매각함으로써 이익을 얻을 수 있다는 점도 지적된다.¹²²⁾

둘째, 과거 미국 배출권거래제 법안들은 배출권 대부분을 배출권거래제에 참여하는 대상주체들에게 무상 분배하고, 배출권거래제 하에서 발생한 정부수익 중 대다수가 국고에 귀속되지 않고 배출권을 매각하는 대상주체들에게 재분배될 것을 규정하였던 바 있다. 예를 들어, Waxman-Markey 법안은 배출권 총량 중 85%가 배출권거래제 시행 초기에 무상 공여되고 15%만이 환경보호청이 주관하는 경매를 통해 매각되며, 경매를 통해 얻은 수익은 국고에 귀속되지 않고 에너지소비자, 정부의 에너지 연구·개발 프로그램, 에너지효율성보조금, 기타 용도로 할당될 것을 규정하고 있었다.¹²³⁾ 따라서 조세 부정설은 일부 배출권거래제 하에서 배출권을 통해 발생한 수익이 국고에 귀속되지 않는다는 점을 지적하며 이 경우 배출권을 조세로 볼 수 없다고 주장한다.¹²⁴⁾

셋째, 탄소시장에서 배출권의 추가 매입

121) Joost Pauwelyn, *supra* note 44, p. 22.

122) Charles E. McLure, “The GATT-Legality of Border Adjustments for Carbon Taxes and the Cost of Emissions Permits: A Riddle, Wrapped in a Mystery, Inside an Enigma”, *11(4) Florida Tax Review*, 2011, p. 286.

123) Thomas L. Brewer, *The United States in a Warming World: The Political Economy of Government, Business, and Public Responses to Climate Change*, Cambridge University Press, 2014, p. 159.

124) Warren H. Maruyama, *supra* note 3, p. 695.

이 가능하다는 점에 주목하는 입장이 있다. 배출권거래제 참여업체들이 배출권을 정부로부터 직접 할당받는 것 이외에 탄소 시장에서 배출권을 추가로 매입할 수 있다면, 배출권을 “정부에의 일방적인 지불”로 볼 수 없으므로 조세가 아니라는 주장이다.¹²⁵⁾

넷째, 일부 학자들은 배출권은 조세(tax) 뿐 아니라 수수료(fee), 과징금(charge) 중 어디에도 해당되지 않는다고 주장한다. 조세는 국가가 제공하는 공공서비스 이용에 대한 지불로서, 사전에 정해진 요율에 따라 부과되는 반면 배출권은 탄소시장에서의 수요와 공급에 따라 시장가격에 변동이 있을 수 있다는 이유에서이다.¹²⁶⁾

4. 판례의 입장

2011년 ATAA v. Secretary of State for Energy and Climate Change 사건¹²⁷⁾에서는 유럽연합이 국제항공부문을 EU ETS로 편입시켜 외국항공사들이 자신의 항공기 운

항에 대해 배출권을 제출하도록 한 조치가 문제되었다. 이 사건에서 ECJ는 배출권 조세가 아니라고 판단하였다. 비록 향후 WTO 차원에서 패널과 상소기관이 ECJ의 판단을 직접적으로 참고하지는 않을 것이나, 향후 WTO패널과 상소기관에서 동일한 문제가 제기되었을 경우를 대비하여 하나의 가능성 차원에서 이 사건을 검토하는 것은 여전히 유의미할 것이다.

본안판결에 앞서, 이 사건에 배정된 Juliane Kokott 법무관은 배출권은 조세에 해당하지 않는다는 의견서를 제출하였다. Kokott 법무관에 따르면, “과징금은 사용된 공공서비스에 대한 보수로서 부과되는 것이다. 과징금의 양은 공공기관에 의해 일방적으로 설정되며 사전에 결정된다. [...] 특히 조세의 경우 공공기관에 의해 일방적으로 설정되며 세율 및 과세기준과 같이 사전에 결정된 기준에 따라 부과”된다.¹²⁸⁾ 그러나 EU ETS와 같은 배출권거래제는 “시장기반조치”(a market-based measure)이다. 현재 EU ETS에서는 85%의 배출권이 무상할당

125) Roland Ismer, “Mitigating Climate Change Through Price Instruments: An Overview of the Legal Issues in a World of Unequal Carbon Prices”, *European Yearbook of International Economic Law* 2010, 2010, pp. 220-221; Kateryna Holzer, *supra* note 44, p. 105.

126) Lorand Bartels, *The Inclusion of Aviation in the EU ETS: WTO Law Considerations*, ICTSD Issue Paper 6, 2012, pp. 8-9.

127) Case C-366/10, *The Air Transport Association of America and Others*, Opinion of Advocate General Kokott delivered on 6 October 2011.

128) *Ibid.*, para. 214.

되고 나머지 15%는 경매로 판매되고 있는데, 경매로 판매되는 배출권의 가격도 사전에 결정되지 않고 오로지 수요와 공급에 의해서만 결정되고 있다. 또한 권한당국이 배출권을 할당한 배출권이 향후 탄소시장에서 거래되는 경우에도, 배출권 가격은 사전에 결정한 수치가 아니라 수요와 공급에 의해 결정된다.¹²⁹⁾ 따라서 법무관은 수입과 수출에 따라 자유시장 원리에 의해 결정되는 배출권 구매가격을 과징금이나 조세로 묘사하는 것은 “이례적일” 것이라고 설명하였다.¹³⁰⁾ 또한 이 사건의 선결적 판결 절차에서 다수의 기관과 정부가 지적했던 바와 같이, 국제민간항공기구 기관들도 환경과징금(environmental charges)과 배출권거래제를 구분하고 있다고 부연하였다.¹³¹⁾ 이러한 설명에 비추어 보건대, Kokott 법무관은 과징금 등 조세의 경우 사전에 정해진 산정방식을 통해 징수되고 대상주체에게 부과될 책임의 정도에 대해 일정한 확신성을 보장해주는 반면 배출권 거래제에서는 배출권의 가격이 사전 결정되어 있지 않고 시장원리에 따라 결정된다

는 점에 특히 주목한 것으로 보인다.

이후 ECJ의 본안판결에서도 재판부는 배출권이 전통적인 의미에서 항공기 연료에 대한 ‘조세’라 볼 수 없다고 하였다. 재판부는 EU ETS가 공공당국 세수 확보를 목적으로 하지 않는다는 점을 지적하고, 사전에 결정된 산정기준과 세율을 적용하여 소비된 연료 1톤당 지불해야 하는 금액을 결정하는 것도 EU ETS 하에서는 불가능하다고 설명하였다.¹³²⁾ 따라서 이 사건에서 문제된 EU ETS 수정 지침 2008/101은 항공기 운행을 위해 보유하거나 소비된 연료에 대한 관세, 조세, 수수료, 또는 과징금을 구성한다고 볼 수 없으며¹³³⁾ “시장 기반조치”에 해당한다고 결론지었다.¹³⁴⁾

5. 평가: 조세 부정설

다음의 이유에서 배출권의 조세 부정설이 타당하다고 생각된다. 첫째, 조세와 달리 배출권 매입·제출 요건의 경우 정부의 세수 확충을 주된 목적으로 하지 않는다.

둘째, 조세의 경우 세율이 사전에 정해

129) *Ibid.*, para. 215.

130) *Ibid.*, para. 216.

131) *Ibid.*, para. 218.

132) ECJ Case C-366/10, *Air Transport Association of America and others v. Secretary of State for Energy and Climate Change*, [2011] ECR I-13833, para. 143.

133) *Ibid.*, para. 145.

134) *Ibid.*, para. 147.

져 있으므로 과세대상이 되는 사업자들 입장에서 조세부담 수준 내지 비용에 관한 예측이 가능한 반면, 배출권거래제에서는 배출권 가격이 사전에 결정되지 않고 시장에서의 공급과 수요에 따라 변동한다.¹³⁵⁾ 가장 낮은 비용이 드는 해결책 쪽으로 시장참여자들의 의사결정이 지속적으로 변할 것이기 때문에, 무상할당되는 배출권의 수량과 이후 배출권거래시장 가격에 따라 배출권 가격은 지속적으로 변할 것이다. 이러한 점에서 배출권거래제는 조세와는 구별되는, 탄소시장에서의 수요와 공급에 따르는 시장기반제도이다. 이 부분은 유럽 사법재판소의 ATAA v. Secretary of State for Energy and Climate Change 사건을 통해 분명해졌다고 보인다.

셋째, 비재정적 성격의 정부규제라 할지라도 그 ‘효과’는 많은 경우 재정적 성격의 조세와 유사한 경우가 국제무역의 특성상 다수라는 점을 감안한다면, 일부 학자들이 주장하듯 배출권이 조세와 유사한 경제적 효과를 가진다는 점에만 근거하여 배출권을 조세라고 보기에 는 무리가 있다. 국경세조정의 적용대상을 너무 넓게 보는 경우 다양한 유형의 비재정적 정부규제조치에

까지 국경세조정이 가능해질 것이며, 불필요한 시장왜곡이 국제무역에 발생할 수 있다.¹³⁶⁾

넷째, 앞서 [그림 6]에서 확인하였듯 WTO 협정상 수입 국경세조정이 가능하기 위해서는 과세의 이유가 되는 ‘법적 책임’¹³⁷⁾ 이 상품에 궁극적으로 귀속되거나 상품에 관련성을 가지는 경우이어야 한다. 그러나 배출권이 조세와 유사한 ‘경제적 효과’를 가진다는 점에 주목하고 있는 배출권거래제 국경세조정 긍정설의 논리만으로는 이 부분이 명확히 해결되지 않는다는 점이 또 다른 한계이다.

지금까지 검토한 이유에서, 배출권은 조세라 보기 어렵다. 또한 배출권을 조세로 보는 경우에도, 수입 국경세조정의 적용대상은 내국간접세로 한정된다는 점에 유념해야 한다. 배출권거래제에서는 배출책임이 탄소배출을 야기한 행위주체인 할당대상‘업체’과 탄소배출‘행위’를 기준으로 부과되므로 배출권을 상품에 대하여 또는 상품에 관련성을 가지고 적용된 간접세라 보기 어렵다. 따라서 국경에서 수입상품의 수입업자에게 부과되는 배출권 매입·제출 요건은 GATT 제II조 2항 (a)호 및 제III조

135) Patrick Low, Gabrielle Marceau, Julia Reinaud, *supra* note 38, p. 505.

136) 필자와 유사한 의견으로 다음을 참조. Warren H. Maruyama, *supra* note 3, p. 694.

137) 배출권거래제에서 국내산업에 부과되는 배출제한 및 배출권 제출의무, 그리고 수입업자에 부과되는 배출권 매입·제출 요건이 여기에 해당한다.

2항의 의미에서 수입 국경세조정의 적용 범위에 해당된다고 볼 수 없으며, 그러한 조치는 Ad Article III의 의미에서 수입국의 국내“상품에[도 동일하게] 적용”된 조치라 볼 수 없으므로 상품의 수입에 대해 부과된 수입제한조치(즉 비재정적 성격의 국경 조치)를 구성하여 GATT 제III조가 아니라 제XI조 1항과의 합치성이 문제될 가능성이 높다고 생각된다.

IV. 탄소세에 대한 수입 국경세조정 가부

제IV항에서는 기후변화 완화 목적으로 회원국이 국내 탄소집약상품에 대해 탄소세제를 시행하는 경우, 탄소세에 대해 이루어지는 수입 국경세조정이 WTO협정상 적법한 것으로 인정될 가능성을 검토한다. 배출권과 마찬가지로, 탄소세도 최종상품의 생산과정에서 발생한 탄소에 근거하여 조세를 부과하는 것이다. 후술하는 바와 같이, 탄소세가 NPR PPMs에 근거한 조치라는 점은 수입 국경세조정 가부 판단에 있어 중요한 부분이다.

1. 문제의 소재: 탄소세의 법적 성격

원칙적으로 내국간접세만이 WTO협정

에 따라 수입 국경세조정의 대상이 될 수 있다. 그렇다면 회원국이 상품생산과정에서 야기된 탄소배출에 대해 최종상품을 대상으로 탄소세를 부과하는 경우, 이 조세는 내국간접세에 해당되는가? 탄소세가 간접세가 아닐 경우 WTO협정상 탄소세에 대한 수입 국경세조정은 허용될 수 없다.

2. 간접세 부정설

간접세 부정설은 첫째, 탄소세는 상품의 다양한 생산가공단계에서 배출되었으나 최종상품에는 물리적으로 남아있지 않은 탄소에 대해 부과된 것이다. 따라서 상품 그 자체에 직접 부과된 것이 아니므로 간접세라 볼 수 없다고 주장한다.¹³⁸⁾ 둘째, 탄소세가 “은폐된 조세” 특히 “에너지[...]에 대한 조세”에 해당한다고 주장하기도 한다. 은폐된 조세는 직접세인 사회보장세나 급여세처럼 보통 ‘생산요소’에 대해 부과되는 조세이므로, 상품에 대해 적용되는 간접세가 아니라는 주장이다.¹³⁹⁾

3. 간접세 긍정설

간접세 긍정설은 탄소세가 탄소배출에 대해 부과된 것이기는 하나 그러한 과세는 최종상품에 이루어지게 되므로 상품에 일

138) Kateryna Holzer, *supra* note 44, pp. 99, 100.

139) Gavin Goh, *supra* note 64, p. 411; Kateryna Holzer, *supra* note 44, pp. 102, 103.

정한 관련성을 가지게 된다고 본다. 따라서 제품에 적용되는 간접세로 볼 수 있다고 주장한다. 예를 들어, 탄소세가 최종상품에 부과될 경우 최종상품의 가격이 상승하고 그 결과 해당 상품에 대한 수요가 줄어들게 되므로, 탄소세가 상품의 소비에 영향을 미치며 제품에 일정한 관련성을 가진다는 주장이 있다. 또한 긍정설은 생산업자가 자신이 지불한 탄소세를 상품가격에 반영하므로 궁극적으로 탄소세로 인한 비용이 최종상품에 전부 또는 일부 전가되어 소비자가 부담하게 된다는 점을 강조하고, 소비자에게 최종적으로 비용이 전가되는 현상은 간접세가 가지는 특성이므로 탄소세도 간접세에 해당된다고 주장한다.¹⁴⁰⁾ 또한 유사한 맥락에서, 탄소세는 간접세 중에서도 특히 “개별소비세”(specific excise tax: SET)에 해당한다는 주장도 있다.¹⁴¹⁾

4. 평가: 간접세 긍정설

간접세 부정설은 탄소세가 생산과정에서 배출되었고 최종상품에는 물리적으로 남아있지 않은 탄소에 부과된 것이므로

“상품에 대하여 적용”된 것이라 볼 수 없으며 따라서 간접세가 아니라고 주장한다. 그러나 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 대해 부과된 조치라 하더라도 조치가 적용되는 과정에서 상품과의 관련성이 발생하는 경우에는 “상품에 대하여 적용”된 조치라 볼 수 있다. 간접세인지를 판단함에 있어 중요한 문제는 단순히 과세대상(탄소)이 무엇인지가 아니며, 과세책임이 상품에 귀속될 수 있는지 내지는 조세와 과세대상상품 사이에 일정한 “관련성”¹⁴²⁾이 있는지 여부이다.

Canada – Periodicals 사건 패널과 상소기관의 판단을 통해 유추해 보건대, 조세와 과세대상상품 간의 관련성 유무는 과세율 산정방법이나 조세책임을 할당하는 방식을 통해 확인이 가능할 것이다. 상품에 적용된 간접세이기 위해서는, 상품 그 자체에 근거하여 과세율이 책정되거나 또는 조세책임을 각 상품들에 개별 할당되는 경우이어야 한다. 예를 들어, 상품 한 개당 배출되는 탄소량이 결정되고 이후 상품의 양에 따라 총 과세액이 결정되는 경우라면 탄소세는 과세대상상품에 관련성을 가지

140) Joost Pauwelyn, *supra* note 44, p. 20; Joost Pauwelyn, *supra* note 52, p. 478, fn. 80; Kateryna Holzer, *supra* note 44, p. 103; Peter Wooders, Aaron Cosbey, *Climate-linked tariffs and subsidies: Economic aspects (competitiveness & leakage)*, Background Paper for “Climate Change, Trade and Competitiveness: Issues for the WTO”, TAIT Second Conference, 2010.6., p. 18.

141) J. Andrew Hoerner, Frank Muller, *supra* note 69, p. 20, fn. 48.

142) See, e.g., *Panel Report, Mexico – Soft Drinks*, para. 8.42.

고 적용되었다고 볼 수 있을 것이다.¹⁴³⁾

따라서 탄소세가 단순히 과세대상이 탄소 즉 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소라는 이유에서 탄소세가 상품에 적용되는 간접세가 아니라고 볼 수는 없다. 예를 들어 ‘상품 1개당’ 평균 탄소배출량과 과세율이 결정되고 이후 탄소세가 ‘상품의 수량에 따라’ 많이 또는 적게 부과되는 등 직접적인 과세대상이 되는 최종상품을 매개로 하여 즉 최종상품에 일정한 관련성을 가질 수 있는 방식으로 배출책임이 부과된다면, 그러한 과세는 “상품에 대하여 적용”된 내국간접세로서 제Ⅲ조 2항의 적용범위에 해당될 것으로 보인다. 그리고 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소가 최종상품에 가지는 관련성이 강할수록 제Ⅲ조 2항 1문의 의미에서 상품에 간접적으로 적용되었다고 인정받기 쉽고, 반대로 최종상품과의 관련성이 적은 경우일수록 상품에 간접적으로 적용되었다고 인정받기 어려울 것이다. 그 결과 앞서 검토한 배출권 매입·제출 요건과는 달리, 최종 ‘상품’에 대해 부과되는 탄소세는 Ad Article III를 통해 제Ⅲ조 2항 (a)호와 제Ⅲ

조 2항의 적용을 받는 재정적 국내조치 즉 수입 국경세조정에 해당될 것으로 생각된다.¹⁴⁴⁾

마지막으로, 지금까지의 논의를 대표 사례로서 미국 연방의회 차원에서 제안되어 온 탄소세 법안에 적용해 보고자 한다. [표 1]에서처럼 대다수 미 탄소세 법안에는 탄소국경세조정 규정이 포함되어 왔다. 2번, 5번 탄소세 법안의 경우 수입‘상품’에 대한 과세를 명시적으로 규정하고 있으므로, 미국 국내적으로도 동일하게 상품에 과세되는 한 이는 간접세에 해당된다. 반면 1번, 3번, 4번, 6번, 7번, 8번 법안의 경우 탄소집약상품의 국내 ‘생산자’·제조‘업자’ 및 수입‘업자’에 대해 탄소세가 부과된다고 되어 있으므로, 이들 법안의 탄소세가 간접세가 되기 위해서는 국내 생산자·제조업자 및 수입업자를 대상으로 과세가 이루어지되 상품 단위별로 과세책임이 할당된다거나 과세수준이 상품을 기준으로 책정되는 등 상품과의 관련성을 가지기 위한 추가적인 조율이 필요하였을 것이다. 예를 들어 6번 법안에서는 수입 국경세조정의 적용대상을 수입상품이 아니라 수입업자

143) 본고의 제Ⅱ항 4.나.(2).3)의 <평가>를 참조.

144) 한편 이 논리는 앞서 본고의 제Ⅱ항에서 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 대한 수입 국경세조정 가부와 관련해서 도출되었던 결론이기도 하다. 즉 탄소세가 GATT 제Ⅲ조 2항 1문의 “상품에 [...] 간접적으로 적용되는” 재정조치라는 결론(제Ⅱ항에서의 연구내용)은, 제Ⅳ항의 맥락에서 탄소세가 상품에 적용된 ‘간접세’라는 결론과 동일한 의미이다.

로 하고 있으나, 수입 국경세조정 수준이 (A) 미국 국내‘상품’이 탄소세로 인해 부담한 탄소비용과 (B) 수입‘상품’이 수출국(원산지)에서 부담하였을 탄소비용 간의 차이만큼임을 추가적으로 규정하고 있다.¹⁴⁵⁾ 따라서 이 경우 과세수준이 상품을 기준으로 결정되므로, 탄소세는 미국 국내 및 수입상품에 일정한 관련성을 가지고 부과된 것으로서 제III조 2항의 의미에서 간접세로 분류될 수 있을 것이다.

【표1】 미국 연방 탄소세법안의 국경세조정 규정 예시

	법안명	내 용
1	Save Our Climate Act of 2009 (H.R. 594)	<ul style="list-style-type: none"> 과세대상연료의 수입업자에 대해(“a tax on [...] importer thereof”) 탄소세가 부과되며(수입 탄소국경세조정), 과세대상연료가 수출되는 경우

	법안명	내 용
		어떠한 과세도 해당 연료에 부과되어서는 안 됨(수출 탄소국경세조정)을 1986년 내국세법 관련 부분의 말미에 삽입하는 방식으로 개정이 이루어질 것을 규정함. ¹⁴⁶⁾
2	America’s Energy Security Trust Fund Act of 2009 (H.R. 1337)	<ul style="list-style-type: none"> 탄소세를 시행하고 있지 않은 국가로부터 수입된 탄소집약상품에 대해(“on imports of carbon-intensive goods”) 동일한 탄소집약상품의 국내생산업자가 부담하였을 비용만큼 “carbon equivalency fee”를 부과하고(수입 탄소국경세조정), 국내 대 상상품의 수출시에는 해당 상품의 국내생산업자가 이 제도 하에서 부담하였을 비용만큼 탄소세의 공제 또는 환급을 허용해야 함(수출 탄소국경세조정)을 1986년 내국세법 관련 부분의 말미에 삽입하는 방식으로 개정이 이루어질 것을 규정함.¹⁴⁷⁾

145) S.2940, SEC.2.(a)는 1986년 내국세법 관련 부분의 말미에 다음의 내용을 삽입하는 방식으로 개정이 이루어질 것을 규정하였다.

“SEC. 4694. BORDER ADJUSTMENTS.

[...]

(b) Imports.—

[...]

(2) EQUIVALENCY FEE.—For any good identified by the Secretary under paragraph (1), the amount determined under this paragraph shall be equal to the difference between—

(A) the amount of the cost of such good which would be attributable to any fees imposed under this subchapter on inputs used in the manufacturing of such good if the inputs used in manufacturing such good were subject to such fees (as determined under regulations established by the Secretary), and

(B) the amount, if any, of the cost of such good which is attributable to comparable greenhouse gas or carbon content taxes or fees imposed by the foreign nation or substantial governmental unit from which such good is imported (as determined under regulations established by the Secretary).” [밑줄첨가]

146) H.R.594, SEC.3.(a).

147) H.R.1337, SEC.2.(a).

	법안명	내 용
3	Raise Wages, Cut Carbon Act of 2009 (H.R. 2380)	<ul style="list-style-type: none"> 과세대상연료의 수입업자에 대해("a tax on [...] importer thereof") 탄소세가 부과되며(수입 탄소국경세조정), 과세대상연료가 수출되는 경우 어떠한 과세도 해당 연료에 부과되어서는 안 됨(수출 탄소국경세조정)을 1986년 내국세법 관련 부분의 말미에 삽입하는 방식으로 개정이 이루어질 것을 규정함.¹⁴⁸⁾
4	Climate Protection Act (S. 332)	<ul style="list-style-type: none"> 탄소오염물질의 모든 수입업자에 대해("impose on any [...] importer") 과세가 이루어져야 하며(수입 탄소국경세조정), 해당 물질이 수출되는 경우 어떠한 과세도 이루어져서는 안 됨(수출 탄소국경세조정)을 미국 청정대기법 관련 부분의 말미에 삽입하는 방식으로 개정이 이루어질 것을 규정함.¹⁴⁹⁾
5	Managed Carbon Price Act of 2014 (H.R. 4754)	<ul style="list-style-type: none"> 탄소집약상품의 수입에 대해("a [...] fee on imports of carbon intensive goods") 동일한 국내상품이 부담하였을 "permit fee"에 상당하는 수준으로 "greenhouse gas emission permit equivalency fee"를 부과하고(수입 탄소국경세조정), 국내 탄소집약상품의 수출시 수출업자에게 기 징수된 과세에 상당하는 금액을 지불해야 함(수출 탄소국경세조정)을 1986년 내국세법 관련 부분의 말미에 삽입하는 방식으로 개정이 이루어질 것을 규정함.¹⁵⁰⁾

	법안명	내 용
6	American Opportunity Carbon Fee Act of 2014 (S. 2940)	<ul style="list-style-type: none"> "국경조정"(Border Adjustments)이라는 제목 하에 첫째, 미국 탄소세로 인해 외국시장에서 경쟁열위에 처하게 된 국내상품에 대해 해당 상품 수출시 "equivalency refund" 즉 조세환급을 할 수 있고(수출 국경세조정), 둘째, 수입상품이 미국 탄소세로 인해 미국 국내시장에서 국내상품보다 경쟁우위에 있게 된 경우 해당 상품을 수입하는 수입업자에게 ("on the person importing such good") "equivalency fee"을 부과할 수 있음(수입 국경세조정)을 1986년 내국세법 관련 부분의 말미에 삽입하는 방식으로 개정이 이루어질 것을 규정함.¹⁵¹⁾
7	Tax Pollution, Not Profits Act (H.R. 2202)	<ul style="list-style-type: none"> 미국에서 생산된 상품의 수출시 수출업자에게 "equivalency refund"로서 기 징수된 조세와 관련된 비용만큼 환급이 가능하고(수출 국경세조정), 미국으로의 해당 상품 수입업자에 대해("on the person importing such good") 해당 상품이 미국에서 생산되었더라면 부과되었을 추가 비용만큼을 "equivalency fee"로서 부과할 수 있음(수입 국경세조정)을 1986년 내국세법 관련 부분의 말미에 삽입하는 방식으로 개정이 이루어질 것을 규정함.¹⁵²⁾

148) H.R.2380, SEC.2.(a).

149) S.332, SEC.101.(a).

150) H.R.4, SEC.2.(a).

151) S.2940, SEC.2.(a).

152) H.R.2202, SEC.2.(a).

	법안명	내 용
8	Climate Protection and Justice Act of 2015 (S. 2399)	<ul style="list-style-type: none"> “탄소오염집약상품에 대한 탄소동등성국경세조정”(Carbon Equivalency Fee Border Adjustments for Carbon Pollution-Intensive Goods)이라는 제목 하에, 미국 청정대기법 하에서 부과받은 조세 등으로 인해 국내 탄소집약상품의 생산자가 부담하게 된 비용에 상당하는 “carbon equivalency fee”를 탄소오염집약상품의 수입업자에게 부과(“on any [...] importer of a carbon polluting substance”)(수입 국경세조정)하도록 미국 청정대기법의 관련 부분을 개정할 것을 규정함.¹⁵³⁾

(※ 출처: 본인 검색·정리)

V. 결 론

본 연구에서는 파리협정의 출범 이후에 상품 및 산업 차원에서 여전히 탄소누출이 발생할 수 있으며, 따라서 이 문제를 해결하기 위한 한 가지 정책수단으로서 논의되어 온 탄소국경세조정이 WTO협정에서 허용하는 수입 국경세조정의 적용범위에 포섭될 수 있는지를 검토하였다. 주요 결론을 요약하면 다음과 같다.

제 I 항에서는 탄소국경세조정의 도입 및 운용이 논의되는 배경을 국가들의 기후 변화 완화 노력이 상이함으로 인해 발생하

는 탄소누출 문제를 중심으로 논의하였다. 또한 파리협정 체제의 출범 이후에도 탄소누출 문제가 여전히 발생가능하므로 탄소국경세조정에 관한 논의에 여전히 실익이 있음을 확인하였다.

제 II 항에서는 수입 측면 국경세조정의 적용범위와 발동요건을 검토하였다. 특히 상품생산과정에서 배출된 탄소와 같이 최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소에 부과된 내국간접세에도 WTO협정상 국경세조정이 가능한지를 중심으로 검토하였다. 수입 측면에서 이 문제에 관한 학설의 입장은 (i) 제 II 조 2항 (a)호의 “수입상품의 제조 또는 생산에 전부 또는 일부 기여한 물품”에 주목하는 입장, (ii) 제 III 조 2항 1문의 “상품에 [...] 간접적으로 적용되는”에 주목하는 입장, (iii) 보조금협정에 따른 수출 국경세조정에서 일부 경우 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 대해서도 국경세조정을 허용해주고 있으므로 수입 국경세조정에 있어서도 대칭적으로 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에 대한 국경세조정을 인정해 주어야 한다는 입장, (iv) Ad Article III에 주목하는 입장 등으로 나뉜다. 이 중 본 연구에서는 Canada-Periodicals 사건 판결에 비추어 볼 때 패널과 상소기관이 (ii)번 입

153) S.2399, SEC.101.

장을 중심으로 그리고 (i)번과 (iv)번 견해를 보조적으로 참고할 가능성이 높다고 판단하였다. 따라서 상품생산과정에서 발생하였으나 최종상품에는 남아있지 않은 탄소의 경우에도 상품에 “간접적으로” 적용된 과세조치로서 제III조 2항 1문에 따라 수입 국경세조정의 물적 적용범위에 포함될 수 있다고 보았다.

제III항에서는 배출권거래제 하에서 부과된 배출권에 대해 수입 국경세조정이 가능한지를 검토하였다. 수입 국경세조정의 적용대상은 내국간접세로 한정된다. 따라서 배출권에 대해 수입 국경세조정이 가능하기 위해서는, 배출권이 ‘조세’이어야 하고 나아가 상품에 대해 적용된 ‘간접세’이어야 한다. 이에 대해 배출권이 배출권거래제의 적용을 받은 대상주체들에게 경제적 부담을 안기는 규제조치이므로 조세 또는 조세에 상당하는 과징금이라는 주장이 있으나, 배출권거래제 하에서는 일정한 경제적 부담을 지불하고 그 반대급부로 배출권을 할당받는 것이므로 ‘반대급부 없는, 정부에의 일방적인 지출’이어야 하는 조세의 정의에 부합하지 않는다. 또한 배출권이 탄소시장에서 거래가 가능하며 수요와 공급에 따라 시장가격이 변동된다는 점에 비추어 볼 때 조세라 보기 어렵다. 또한 일부 학자들이 주장하듯 조세의 개념을 광범하게 해석하여 배출권이 ‘조세에 상당하는

과징금’에 해당한다고 보는 경우에도, EU ETS의 경우를 포함해서 현행 대다수 배출권거래제에서는 국내적으로 배출책임을 탄소배출을 야기한 행위주체 또는 탄소배출행위를 기준으로 부과하고 있으므로 배출권이 상품에 대하여 적용된 간접세라고 보는 데에는 여전히 어려움이 있다. 따라서 배출권거래제 하에서 수입업자에게 부과되는 배출권 매입·제출 요건은 WTO협정상 수입 국경세조정으로 인정될 수 없으며, 상품과의 관련성을 가지고 “상품에 대하여 적용”된 조치가 아니기 때문에 GATT Ad Article III의 적용을 받지 못하므로 상품의 수입에 대해 부과된 수입제한조치(즉 비재정적 성격의 국경조치)로서 GATT 제XI조 1항과의 합치성이 문제될 가능성이 높다.

마지막으로, 제IV항에서는 탄소세가 수입 국경세조정의 적용대상이 될 수 있는지를 검토하였다. 수입 국경세조정은 내국간접세에 대해 가능하므로, 최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소인 탄소에 부과된 탄소세가 “상품에 대하여 적용”된 간접세라 볼 수 있는지에 대해 이견이 있다. 그러나 Canada – Periodicals 사건에서의 패널 및 상소기관 판단에 따를 경우, 단순히 과세대상(탄소)이 최종상품에 물리적으로 남아있지 않은 요소라 하여 해당 조세가 자동적으로 간접세가 아니라고 볼 수는

없다. 탄소에 대한 과세라 하더라도 최종 상품을 매개체로 하여 최종상품에 일정한 관련성을 가질 수 있는 방식으로 과세가 이루어진다면 “상품에 대하여 적용”된 재정조치로서 간접세에 해당될 수 있다. 따라서 앞서 검토한 배출권 매입·제출 요건과는 달리, 최종 ‘상품’에 부과되는 탄소세는

상품에 일정한 관련성을 가질 수 있으므로 Ad Article III를 통해 제II조 2항 (a)호와 제III조 2항의 적용을 받는 재정적 국내조치, 보다 구체적으로는 수입 국경세조정으로서 인정받을 수 있다는 결론에 이르게 되었다.

참 고 문 헌

1. 단행본

Brewer, Thomas L., *The United States in a Warming World: The Political Economy of Government, Business, and Public Responses to Climate Change*, Cambridge University Press, 2014

Conrad, Christiane R., *Process and Production Methods (PPMs) in WTO Law: Interfacing Trade and Social Goals*, Cambridge University Press, 2011

Deane, Felicity, *Emissions Trading and WTO Law: A Global Analysis*, Edward Elgar Publishing, 2015

Hollo, Erkki J.; Kati Kulovesi; Michael Mehling, *Climate Change and the Law*, Springer, 2013

Holzer, Kateryna, *Carbon-Related Border Adjustment and WTO Law*, Edward Elgar Publishing, 2014

Hufbauer, Gary Clyde; Steve Charnovitz; Jisun Kim, *Global Warming and the World Trading System*, Peterson Institute, 2009

Matsushita, Mitsuo; Thomas J. Schoenbaum; Petros C. Mavroidis; Michael Hahn, *The World Trade Organization: Law, Practice, and Policy: Law, Practice, and Policy*, 3rd ed., Oxford University Press, 2015

_____; Thomas J. Schoenbaum; Petros C. Mavroidis, *The World Trade Organization: Law, Practice, and Policy*, 2nd ed., Oxford University Press, 2006

Van den Bossche, Peter; Werner Zdouc, *The Law and Policy of the World Trade Organization: Text, Cases and Materials*, 3rd ed., Cambridge University Press, 2013

2. 학술논문 및 보고서

김홍균, “WTO체제와 조화를 이루는 배출권거래제도의 설계”, 서울국제법연구 제19권 1호, 2012

- 이로리, “탄소세의 국경세조정에 대한 WTO법적 검토”, 국제법학회논총 제55권 제1호, 2010
- 이재형, “기후변화협약과 환경세의 국경조정”, 통상법률 제61호, 2005
- 이천기, “탄소세에 대한 수출 국경세조정 가능성 연구 -GATT Ad Article XVI 및 보조금협정 부속서 I, II의 해석을 중심으로-”, 제64회 안암법학회 춘계학술발표회, 2017.5.27
- _____, “유럽사법법원의 Outokumpu Oy 사건에 대한 재조명 -환경문제와 관련된 WTO 법리와의 비교 및 그 시사점-”, 통상법률 제121호, 2015
- Astoria, Ross, “Design of an International Trade Law Complaint Carbon Border Tax Adjustment”, *Arizona Journal of Environmental Law & Policy*, vol. 6, 2015
- Bartels, Lorand, *The Inclusion of Aviation in the EU ETS: WTO Law Considerations*, ICTSD Issue Paper 6, 2012
- Biermann, Frank; Rainer Brohm, “Implementing the Kyoto Protocol without the USA: The Strategic Role of Energy Tax Adjustments at the Border”, *5 Climate Policy*, 2005
- _____; _____, “Border Adjustments on Energy Taxes: A Possible Tool for European Policymakers in Implementing the Kyoto Protocol?”, *74(2) Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung*, 2005
- Bordoff, Jason E., “International Trade Law and the Economics of Climate Policy: Evaluating the Legality and Effectiveness of Proposals to Address Competitiveness and Leakage Concerns”, *A Draft prepared for Brookings Forum: "Climate Change, Trade and Competitiveness: Is a Collision Inevitable?"*, The Brookings Institution, 2008
- Bueb, Julien; Lilian Richieri Hanania; Alice Le Clézio, *Border adjustment mechanisms: Elements for economic, legal, and political analysis*, WIDER Working Paper 2016/20, 2016.4
- Cendra, Javier de, “Can Emissions Trading Schemes be Coupled with Border Tax Adjustments? An Analysis vis-à-vis WTO Law”, *Review of European Community & International Environmental Law*, Vol. 15, Issue 2, 2006

- Deane, Felicity, “The Border Adjustments of the Australian Clean Energy Package”, 17 *International Trade and Business Law Review*, 2014
- Demaret, Paul; Raoul Stewardson, “Border Tax Adjustments under GATT and EC Law and General Implication for Environmental Taxes”, *Journal of World Trade* 28(4), 1994
- Feaver, Donald; Benedict Sheehy, “Climate Policy and Border Adjustment Regulation: Designing a Coherent Response”, *Melbourne Journal of International Law*, Vol. 13, 2012
- Goh, Gavin, “The World Trade Organization, Kyoto and Energy Tax Adjustment at the Border”, 38(3) *Journal of World Trade*, 2004
- Hoerner, J. Andrew; Frank Muller, *Carbon Taxes for Climate Protection in a Competitive World*, A Paper Prepared for the Swiss Federal Office for Foreign Economic Affairs, 1996
- Ismer, Roland, “Mitigating Climate Change Through Price Instruments: An Overview of the Legal Issues in a World of Unequal Carbon Prices”, *European Yearbook of International Economic Law* 2010, 2010
- Kaufmann, Christine; Rolf H. Weber, “Carbon-related border tax adjustment: mitigating climate change or restricting international trade?”, *World Trade Review* 10(4), 2011
- Kortum, Sam; David Weisbach, *Border Adjustments for Carbon Emissions: Basic Concepts and Design*, RFF Discussion Paper 16-09, Resources for the Future, 2016
- Lester, Simon, “Appellate Body Report on India—Additional and Extra-Additional Duties on Imports from the United States”, *Dispute Settlement Commentary*, 2009
- Low, Patrick; Gabrielle Marceau; Julia Reinaud, “The Interface between the Trade and Climate Change Regimes: Scoping the Issues”, *Journal of World Trade* 46(3), 2012
- Maruyama, Warren H., “Climate Change and the WTO: Cap and Trade versus Carbon Tax?”, *Journal of World Trade*, vol. 45, no. 4, 2011
- Matsushita, Mitsuo, “Some Issues of Environmental Measures in the Context of WTO Disciplines”, *Korea University Law Review*, Vol. 8, 2010

- McLure, Charles E., “The GATT-Legality of Border Adjustments for Carbon Taxes and the Cost of Emissions Permits: A Riddle, Wrapped in a Mystery, Inside an Enigma”, *11(4) Florida Tax Review*, 2011
- Neuhoff, Karsten; Roland Ismer, *International Cooperation to Limit the Use of Border Adjustment*, Workshop Summary, South Center, 2008.9.10
- Pauwelyn, Joost, “Carbon Leakage Measures and Border Tax Adjustments under WTO Law”, *Research Handbook on Environment, Health and the WTO*, Edward Elgar Publishing, 2013
- _____, *U.S. Federal Climate Policy and Competitiveness Concerns: The Limits and Options of International Trade Law*, NI Working Paper 07-02, Duke University, 2007
- Petersmann, Ernst-Ulrich, “International Trade Law and International Environmental Law: Environmental Taxes and Border Tax Adjustment in WTO Law and EC Law”, *Environmental Regulation, the Economy and Sustainable Development*, Cambridge University Press, 2000
- Pitschas, Christian, “GATT/WTO Rules for Border Tax Adjustment and the Proposed European Directive Introducing a Tax on Carbon Dioxide Emissions and Energy”, *24 Georgia Journal of International and Comparative Law*, 1995
- Regan, Donald, “How to think about PPMs (and climate change)”, *International Trade Regulation and the Mitigation of Climate Change: World Trade Forum*, Cambridge University Press, 2009
- Shih, Wen-Chen, “The Border Tax Adjustment Provisions of the GATT/WTO and Their Implications on the Design of Energy and Carbon Tax”, *14 International Trade and Business Law Review* 53, 2011
- Wooders, Peter; Aaron Cosbey, *Climate-linked tariffs and subsidies: Economic aspects (competitiveness & leakage)*, Background Paper for “Climate Change, Trade and Competitiveness: Issues for the WTO”, TAIT Second Conference, 2010.6

3. 국제 및 지역기구 문서

Committee on Trade and Environment, *Promoting Mutual Supportiveness between Trade and Climate Change Mitigation Actions: Carbon-Related Border Tax Adjustments, Communication from Singapore*, WT/CTE/W/248, 2011

_____, *Taxes and Charges for Environmental Purposes - Border Tax Adjustment, Note by the Secretariat*, WT/CTE/W/47, 1997

GATT Working Party Report on border tax adjustments, L/3464, 2 December 1970, BISD 18S/97

Interim Commission for the International Trade Organization, *Reports of Committees and Principal Sub-Committees*, United Nations Conference on Trade and Employment Held At Havana, Cuba from 21 November 1947 to 24 March 1948

United Nations Economic and Social Council, *Second Session of the Preparatory Committee of the United Nations Conference on Trade and Employment - Verbatim Report*, E/PC/T/TAC/PV/26, 1947.9.23

_____, *Second Session of the Preparatory Committee of the United Nations Conference on Trade and Employment - Verbatim Report*, E/PC/T/A/PV/9, 1947.6.5

WTO Secretariat, *Trade and Climate Change - A report by the United Nations Environment Programme and the World Trade Organization*, WTO, 2009

_____, *Trade and Environment at the WTO*, WTO, 2004

[국문초록]

WTO협정상 수입 국경세조정에 관한 연구

- 탄소세와 배출권에의 적용가능성 및 그 시사점 -

지난 제21차 기후변화협약 당사국총회에서 채택된 파리협정에서는 기존의 교토의정서와는 달리 모든 당사국이 온실가스 감축 노력에 참여하게 된다. 그러나 파리협정은 당사국들에게 법적 구속력을 가지는 구체적인 감축 목표와 방법을 부과하고 있지는 못하며, 각 당사국은 국가별 기여방안에서 자신이 선택한 감축목표와 방법에 따라 온실가스 감축에 참여하게 된다. 그 결과 국가들의 온실가스 감축노력의 수준과 방식은 다수의 현행 지역무역협정에서처럼 다양해지고 복잡해질 것으로 예상된다. 문제는 이처럼 국가마다 상이한 기후정책이 비대칭적으로 시행될 경우 탄소누출이 발생할 가능성이 있다는 점이다. 탄소 배출규제가 심한 국가에 위치한 산업·기업들은 탄소배출을 줄이려 노력하는 대신 단순히 생산기반을 탄소 배출규제가 낮은 국가로 이전하려 할 것이다.

일부 국가와 학자들은 탄소누출 문제를 해결하기 위한 방안으로 탄소세에 대한 수입 및 수출 측면의 국경세조정(border tax adjustments: BTAs)을 주장해왔다. 이러한 기후정책들은 상품의 국제무역에 직접적으로 영향을 미치는 조치이기도 하므로 WTO협정의 제 의무를 준수하는 것이어야 한다. 문제는 탄소세나 배출권거래제에서의 배출권이 '탄소'에 대해 부과된 조치라는 데 있다. 탄소는 상품생산과정에서 발생하였으나 최종상품에는 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소에 해당된다. 그런데 WTO협정상 국경세조정의 적용범위에 이러한 요소에 대해 이루어진 내국과세가 포함되는지에 관해서는 논란이 있다. 만약 근거 규정의 해석상 국경세조정이 허용될 수 없다면, 수입상품에 대해 국경에서 부과된 탄소세나 배출권거래제에서 수입업자에게 부과되는 배출권 매입·제출 요건은 WTO협정에 합치하지 못할 가능성이 높다.

이러한 배경에서, 본고는 탄소세나 배출권거래제를 시행하는 회원국이 탄소누출을 방지하고 자국 기후정책의 실효성을 확보하기 위해 WTO협정의 수입 및 수출 국경세조정제도를 활용할 수 있는지에 관한 검토를 목적으로 한다. 제 I 항에서는 탄소국경세조정의 필요

성을 탄소누출 문제를 중심으로 논의한다.

제II항에서는 수입 측면을 중심으로 국경세조정의 근거규정을 분석하여 국경세조정의 적용범위와 발동요건을 검토한다. 특히 상품생산과정에서 배출된 탄소와 같이 최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소에 부과된 내국간접세에도 WTO협정상 국경세조정이 가능한지 여부를 살펴본다. 수입 국경세조정의 경우 제III조 2항 1문의 “상품에 [...] 간접적으로 적용되는”이라는 표현을 통해 최종상품에 물리적으로 포함되지 않은 요소에도 수입 국경세조정이 허용될 가능성이 있다.

제III항에서는 제II항에서 검토하였던 WTO협정 국경세조정 규정에 관한 일반적인 논의를 바탕으로, 배출권거래제 하에서 부과된 배출권에 대해 수입 국경세조정이 가능한지를 검토한다. 수입 국경세조정의 적용대상은 내국간접세로 한정된다. 따라서 배출권에 대해 수입 국경세조정이 가능하기 위해서는 배출권이 ‘조세’이어야 하고, 보다 구체적으로 상품에 대해 적용된 ‘간접세’이어야 한다. 그러나 배출권은 조세라 보기 어렵고, 배출권거래제에서는 배출책임이 탄소배출을 야기한 행위주체 또는 탄소배출행위를 기준으로 부과되므로 배출권을 상품에 대하여 또는 상품에 관련성을 가지고 적용된 간접세라 보기 어렵다. 따라서 수입업자에게 부과되는 배출권 매입·제출 요건은 WTO협정상 수입 국경세조정으로 인정될 수 없으며, 상품의 수입에 대해 부과된 수입제한조치로서 GATT 제XI조 1항에 불합치할 가능성이 있다.

제IV항에서는 탄소세가 수입 국경세조정의 적용대상이 될 수 있는지를 검토한다. 탄소세는 최종상품에 물리적으로 포함되어 있지 않은 요소인 탄소에 대해 부과된 조치이나, 직접적인 과세대상이 되는 최종상품을 매개로 하여 즉 최종상품에 일정한 관련성을 가질 수 있는 방식으로 과세가 이루어지므로 “상품에 대하여 적용”된 재정조치로서 간접세에 해당될 수 있다. 따라서 앞서 검토한 배출권 매입·제출 요건과는 달리, 최종‘상품’에 대해 부과되는 탄소세는 Ad Article III를 통해 제II조 2항 (a)호와 제III조 2항의 적용을 받는 재정적 국내조치, 보다 구체적으로 수입 국경세조정으로서 인정받을 수 있다.

주제어

국경세조정, 세계무역기구, 기후변화, 파리협정, 탄소누출

[ABSTRACT]

A Study on Import-side Border Tax Adjustments under WTO Law
– Applicability to Carbon Taxes and Emission Allowances and its implication –

At the 21th session of the Conference of the Parties (COP) of the UNFCCC the Paris Agreement was adopted. Unlike the previous Kyoto regime, under the Paris Agreement all Parties will get to participate in greenhouse gas emission reduction efforts. However, the Paris Agreement does not provide for any legally binding obligations in terms of specific emission reduction targets or methods. Instead, each Party is free to decide upon its own reduction targets and methods through its Nationally Determined Contribution (NDC) submitted to the UNFCCC. As a result, it is expected that national climate policies of many countries will get increasingly diversified and complicated.

The problem then lies in the fact there is a possibility of carbon leakage on account of this asymmetries between and amongst countries' greenhouse gas emission efforts. When carbon leakage occurs, carbon- and energy-intensive industries and enterprises which operate within the jurisdiction of higher emission costs will simply move its production abroad to other jurisdiction of lower emission costs, instead of seeking to cut down on carbon emissions within the former jurisdiction.

Some nations and scholars have suggested carbon-related border tax adjustments (Carbon-related BTAs) on the import and export sides as a solution to prevent carbon leakage. BTAs aim to level the playing field between domestic and foreign producers, by allowing an importing country to impose an additional tax on imported products up to the equivalent amount of carbon costs that domestic producers bear under its national greenhouse gas reduction policy and by allowing an exporting country to rebate the previously collected carbon costs on domestic producers upon the exportation of products.

In the meantime, to the extent that these measures directly or indirectly affect international

trade in goods, they are also required to be in conformity with WTO law: for instance, if a WTO Member intends to apply BTAs to imported products equivalent to its domestic carbon tax, it needs to make sure that such BTAs are consistent with relevant provisions of GATT 1994, including Articles II:2(a) and III:2.

Yet, these are measures that are applied to ‘carbon emissions’. Carbon is emitted during production process of goods, but it does not remain in the final products. That is, carbon is not an element “physically incorporated” into or “physically present” in the final products. Under WTO law, there still remains a range of controversies as regards the applicability of BTAs to taxes imposed on such non-product-related elements. If relevant WTO provisions are to be interpreted to prevent BTAs from applying to taxes on these elements, it would become highly likely that carbon tax imposition on imported products at the border and allowance requirements imposed under the ETS run afoul of WTO law.

Against this backdrop, in this thesis the author mainly focuses on whether it is legally possible for WTO Members to utilize import- and export-side BTA system of WTO law in order to prevent carbon leakage and to maintain effectiveness of their carbon tax or emission trading systems. To achieve these objectives, in Chapter I this thesis discusses the necessity of carbon-related BTAs as a solution for carbon leakage.

In Chapter II the author interprets import-side BTA provisions under the GATT and sheds light on academic opinions and relevant GATT/WTO panel and Appellate Body findings, particularly focusing on the material scope of such BTAs, and the author draws the conclusion that import-side BTAs can be imposed upon non physically incorporated elements (like emitted carbon) via the wording “applied [...] indirectly” of Article III:2 GATT.

In Chapters III and IV, based on the conclusion in Chapter II the author discusses the possibility the carbon taxes and carbon emission allowances can be adjusted. In order for carbon emission allowances to be border tax adjustable it needs to be an indirect tax imposed directly or indirectly on products. While some scholars argue that carbon emission allowances de facto bear the identical or similar quality as a tax in terms of economic impacts or effects on pro-

ducers and manufacturers, the author concludes that they cannot be seen as a tax *stricto sensu*; and even assuming *arguendo*, they cannot be considered to be “applied [...] to” products. Accordingly carbon emission allowances cannot be border adjusted under WTO Agreement. In contrast, since carbon taxes are calculated on a per-unit basis and imposed indirectly on the final products *per se*, they are eligible for BTAs provided that they are implemented consistently with the most-favoured nation treatment and national treatment obligations respectively provided for under Articles I:1 and III:2 GATT.

Key words

border carbon adjustments, BTAs, WTO, climate change, Paris Agreement, carbon leakage