

토지에 대한 종합부동산세 과세대상구분과 국민의 재산권 보호*

- 헌법재판소 2010.12.28.선고 2008헌가27,2010헌바153,365(병합)
사건을 중심으로

이진수
영남대학교 법학전문대학원 교수

< 목 차 >

- I. 사건의 개요
- II. 사건의 쟁점
- III 헌법재판소의 판단
- IV. 평석
- V. 결론

I. 사건의 개요

본 사건은 보유하고 있는 토지에 대하여 종합부동산세 부과처분을 받은 A회사와 B회사가 종합부동산세 부과처분을 다투는 사건에서 종합부동산세법 일부조항의 위헌법률심판 제청신청을 하였고, 그에 대하여 수원지방법원이 이를 받아들여 위헌법률심판제청을 한 사건(2008헌가27)과, 전주지방법원 및 수원지방법원이 이를 받아들이지 않아 헌법소원에 이른 사건(2010헌바153,365)이 병합심리된 사건이다. 각 사건별 개요는 다음과 같다.

* 투고일 : 2011.11.21 심사완료일 : 2011.12.16 게재확정일 : 2011.12.19

1. 2008헌가27 사건

제청신청인은 성남시 ○○구 ○○동 일원에서 회원제골프장인 ○○컨트리클럽을 운영하는 회사로서 그 소유의 위 골프장 내 원형보전임야가 종합부동산세의 종합합산과세대상임을 전제로 종합부동산세를 신고·납부한 후 성남세무서장에게 위 원형보전임야가 종합합산과세대상임을 전제로 한 위 신고·납부는 위헌·위법인 법령에 근거한 잘못된 것이므로 종합부동산세를 환급해 달라는 취지의 경정청구를 하였다.

성남세무서장은 위 원형보전임야는 별도합산과세대상으로 규정되어 있지 아니하므로 종합합산과세대상에 해당하고, 위 경정청구는 종합부동산세 과세물건 및 세액적용의 오류가 아닌 종합부동산세법 및 관련 법률 자체에 대한 불복으로서 위 법률조항들에 위헌성이 없다는 이유로 제청신청인의 경정청구를 거부하였다.

이에 제청신청인은 위 거부처분에 불복하여 조세심판청구를 거쳐 수원지방법원에 위 거부처분의 취소를 구하는 소를 제기한 후 그 소송계속 중 종합부동산세법 제11조, 지방세법 제182조 제1항 제1호, 제2호에 대하여 위헌법률심판제청신청을 하였고, 위 법원은 이를 일부 받아들여 “종합부동산세법 제11조 중 ‘지방세법 제182조 제1항 제2호의 규정에 의한 별도합산과세대상’에 관한 부분”에 대하여 위헌법률심판을 제청하는 결정을 하였다.

2. 2010헌바153 사건

청구인 ○○관광개발 주식회사는 익산시 ○○동 일원에서 회원제골프장인 ‘○○CC’를 운영하는 회사로서 그 소유의 위 골프장 내 원형보전임야가 종합부동산세의 종합합산과세대상임을 전제로 2005년부터 2007년까지의 종합부동산세를 신고·납부하였다.

위 청구인은 익산세무서장에게 위 원형보전임야가 종합합산과세대상임을 전제로 한 위 신고·납부는 위헌·위법인 법령에 근거한 것으로서 잘못된 것이라며 종합부동산세를 환급해 달라는 취지의 경정청구를 하였으나 익산세무서장은 이를 거부하는 처분을 하였고, 청구인은 조세심판청구를 거쳐 전주지방법원에 위 거부처분의 취소를 구하는 행정소송을 제기한 후 그 소송계속중 종합부동산

세법 제11조, 지방세법 제182조 제1항에 대하여 위헌법률심판제청신청을 하였다.

이에 대하여 전주지방법원은 2010. 2. 16. 당해 사건 청구를 기각함과 아울러 위헌법률심판제청신청을 기각하는 결정을 하였고, 위 청구인은 2010. 2. 22. 위 기각결정을 송달받은 후 같은 해 3. 24. 헌법소원심판을 청구하였다.

3. 2010헌바365 사건

청구인 ○○관광 주식회사는 경기도 광주시 ○○면 ○○리 일원에서 회원제 골프장인 ‘○○CC’를 운영하는 회사로서, 그 소유의 위 골프장 내 원형보전임야가 종합합산과세대상임을 전제로 세액을 계산하여 종합부동산세 977,150,758원을 신고·납부한 후 이천세무서장에게 위 원형보전임야가 종합합산과세대상임을 전제로 한 위 신고·납부는 위헌·위법인 법령에 근거한 잘못된 것이므로 종합부동산세를 환급해 달라는 취지의 경정청구를 하였다.

이천세무서장은 위 청구인의 경정청구를 거부하였고, 위 청구인은 이에 불복하여 조세심판청구를 거쳐 수원지방법원에 위 거부처분의 취소를 구하는 행정소송을 제기하여 그 소송계속중 종합부동산세법 제11조, 지방세법 제182조 제1항에 대하여 위헌법률심판제청신청을 하였다.

이에 대하여 수원지방법원은 당해 사건 청구를 기각하는 판결을 선고함과 아울러 위헌법률심판제청신청을 기각하는 결정을 하였고, 위 청구인은 위 기각결정문을 송달받은 후 위 법률조항들과 함께 구 지방세법 시행령 조항에 대하여 헌법소원심판을 청구¹⁾하였다.

1) 헌법재판소는 “헌법재판소법 제68조 제2항의 규정에 의한 헌법소원심판청구는 법률이 헌법에 위반되는 여부가 재판의 전제가 되는 때에 당사자가 위헌제청신청을 하였음에도 불구하고 법원이 이를 배척하였을 경우에 법원의 제청에 갈음하여 당사자가 직접 헌법재판소에 헌법소원의 형태로써 심판신청을 하는 것이므로, 그 심판의 대상은 재판의 전제가 되는 법률인 것이지 대통령령은 그 대상이 될 수 없다”는 2005헌바51 결정을 인용하여 이 사건 심판청구 중 구 지방세법 시행령 조항에 대한 부분은 그 심판대상이 될 수 없는 대통령령에 대한 것이므로 부적법하다고 판단하여 헌법소원심판을 각하하였으므로, 본고에서는 종합부동산세의 위헌 여부에 대한 헌법재판소 판단 부분만 다루기로 한다.

II. 사건의 쟁점

1. 심판대상 조문

본 사건의 심판대상 조문은 종합부동산세법(2005. 1. 5. 법률 제7328호로 제정된 것) 제11조의 '지방세법 제182조 제1항 제2호의 규정에 의한 별도합산과세대상' 중 '별도합산과세하여야 할 상당한 이유가 있는 것으로서 대통령령이 정하는 토지' 부분이다.

종합부동산세법 제11조(과세방법) 토지에 대한 종합부동산세는 국내에 소재하는 토지에 대하여 지방세법 제182조 제1항 제1호의 규정에 의한 종합합산과세대상(이하 "종합합산과세대상"이라 한다)과 동법 제182조 제1항 제2호의 규정에 의한 별도합산과세대상(이하 "별도합산과세대상"이라 한다)으로 구분하여 과세한다.

위 조문에서는 별도합산 과세대상에 대한 내용을 전적으로 지방세법에 의존하고 있는바, 위 조문이 원용하고 있는 지방세법(2005. 1. 5. 법률 제7332호로 개정된 것) 제182조 제1항 제2호의 규정을 살펴보면 다음과 같다.

지방세법 제182조(과세대상의 구분) ① 토지에 대한 재산세 과세대상은 종합합산과세대상, 별도합산과세대상 및 분리과세대상으로 구분한다.

2. 별도합산과세대상 : 과세기준일 현재 납세의무자가 소유하고 있는 대통령령이 정하는 건축물의 부속토지 및 별도합산과세하여야 할 상당한 이유가 있는 것으로서 대통령령이 정하는 토지. 다만, 제1항 제1호 가목 및 나목의 규정에 의한 토지는 이를 별도합산과세대상으로 보지 아니한다.

또한, 위 지방세법 제182조 제1항 제2호에서 대통령령에 별도합산 과세대상 토지를 위임하고 있으므로 이에 해당하는 대통령령 조항[구 지방세법 시행령(2006. 12. 30. 대통령령 제19817호로 개정되고, 2008. 6. 25. 대통령령 제20887호로 개정되기 전의 것)]을 살펴보면 다음과 같다.

구 지방세법 시행령 제131조의2(별도합산과세대상토지의 범위) ③ 법 제182조 제1항 제2호 본문에서 “별도합산 과세하여야 할 상당한 이유가 있는 것으로서 대통령령이 정하는 토지”라 함은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 토지를 말한다.

14. 다음 각 목에 규정된 임야. 다만, ‘체육시설의 설치·이용에 관한 법률’에 따른 회원제골프장용 토지내의 임야를 제외한다.
 - 가. ‘체육시설의 설치·이용에 관한 법률 시행령’ 제12조에 따른 스키장 및 골프장용 토지 중 원형이 보전되는 임야

2. 쟁점사항

종합부동산세 별도합산 과세대상 토지에 관하여 지방세법상의 별도합산 과세대상 토지 위임규정을 원용하고 있는 종합부동산세법(2005. 1. 5. 법률 제7328호로 제정된 것) 제11조의 ‘지방세법 제182조 제1항 제2호의 규정에 의한 별도합산과세대상’ 중 ‘별도합산 과세하여야 할 상당한 이유가 있는 것으로서 대통령령이 정하는 토지’ 부분이 조세법률주의 및 포괄위임입법금지원칙에 위배되는지 여부가 본 사건의 쟁점이 되었다.

특히, 토지에 대한 종합부동산세의 과세방법 중 별도합산과세대상에 관하여 규정하고 있는 종합부동산세법 제11조는 과세대상 구분에 관하여 지방세법 제182조 제1항 제2호의 조항을 원용하고 있고, 위 지방세법 조항은 또다시 별도합산과세대상 토지를 대통령령에서 정하도록 위임하고 있으므로, 위 지방세법 조항이 포괄위임입법금지 원칙에 위배되는지 여부는 이 사건 심판대상인 종합부동산세법 제11조의 위헌 여부를 판단함에 있어서 가장 주요한 쟁점이 되었다.

III 헌법재판소의 판단

1. 다수의견: 합헌

헌법재판소는 재판관 8명의 의견으로 종합부동산세법 제11조의 ‘지방세법 제182조 제1항 제2호의 규정에 의한 별도합산과세대상’ 중 ‘별도합산 과세하여야

할 상당한 이유가 있는 것으로서 대통령령이 정하는 토지' 부분은 헌법에 위반되지 아니한다고 판단하였다.

헌법재판소 다수의견은 “어떠한 토지를 별도합산과세의 대상으로 삼을 것인지의 문제는 경제적 상황의 변천, 토지정책의 향방, 관련법규의 변경 등에 대하여 탄력적·유동적으로 규율할 필요가 크고, 국회가 제정하는 법률에서 이를 열거적으로 망라하기란 부적절할 뿐만 아니라 그 대상을 선정하는 작업이 전문적·기술적·가변적이므로 하위법령에 위임할 필요성을 인정할 수 있다”고 하면서, “종합합산과세대상 및 분리과세대상과의 세율 등의 비교, 이 사건 지방세법 조항과 함께 별도합산과세대상으로 규정되어 있는 ‘건축물의 부속토지’ 부분의 의미 및 이를 별도합산대상으로 규정한 취지, 이 사건 지방세법 조항의 신설 경위, 양도소득세 중과세대상인 ‘비사업용 토지’의 범위를 별도합산과세대상과 연계하여 규정하고 있는 구 소득세법 및 법인세법 조항과의 유기적 해석 등을 종합해 보면, 별도합산과세대상은 경제활동에 제공되는 토지로서 그 용도나 업종의 특성상 상당 규모의 토지 보유가 통상적이어서 일률적으로 종합합산과세에 의한다면 납세의무자의 세부담이 과중해지는 경위이되 적정 규모를 초과하지 않는 토지를 그 대상으로 할 것임을 예측할 수 있으므로, 이 사건 법률조항은 조세법률주의 및 포괄위임입법금지원칙에 위배되지 아니한다”고 판단하였다.

2. 소수의견: 위헌

이에 대하여 목영준 재판관은 이 사건 법률조항은 포괄위임금지 원칙에 반하여 헌법에 위반된다는 반대의견을 제시하였다. 즉, “종합부동산세는 지방세법상의 재산세와는 그 목적과 과세표준을 달리하고, 납세의무자의 조세부담도 현저히 무거우므로, 과세대상 토지의 범위를 대통령령에 위임하는 경우 그 위임의 요건과 범위를 더욱 엄격하게 한정하여야” 하는데, 이 사건 법률조항은 “별도합산과세대상 토지에 관한 대강의 기준과 외연 자체를 위임할 불가피한 사정이 없음에도 불구하고 종합부동산세의 과세대상이 되는 토지 중 어떠한 토지가 별도합산 과세하여야 할 상당한 이유가 있는지 여부에 관한 판단을 전적으로 대통령령에 위임함으로써 납세의무자인 국민은 법률의 규정만으로는 그 소유의 토지가 종합부동산세상 종합합산과세대상인지 별도합산과세대상인지를 짐작조차 할 수 없게” 되었음을 지적하였다. 나아가 “법령상 그 보유가 강제되고 개발

및 처분이 금지되는 회원제골프장 내 원형보전임야에 대하여 종합부동산세를 과세하고 나아가 별도합산과세대상에서도 제외한 것은 종합부동산세나 별도합산과세제도의 취지에 부합하는 것으로 볼 수 없는바, 이러한 부당한 결과를 초래한 근본적인 원인은 이 사건 법률조항이 종합부동산세의 과세대상을 직접 규정하지 아니한 채 종합부동산세와는 입법목적과 규율대상이 다를 뿐만 아니라 세부담의 정도면에서도 현저한 차이를 보이는 재산세의 과세대상 구분에 관한 지방세법상의 위임조항을 그대로 원용하여 포괄위임한 데 있다 할 것"이라고 하여, 결국 이 사건 법률조항은 포괄위임입법금지 원칙에 반하여 헌법에 위반된다고 판단하였다.

IV. 평석

1. 토지에 대한 보유세 과세체계

우리나라의 현행 조세체계에서 물건을 소유하고 있다는 사실 자체를 과세대상으로 삼는 이른바 '보유과세'는 부동산에 대한 재산세, 종합부동산세, 그리고 자동차에 대한 자동차세 등이 있다. 이 중 재산세와 종합부동산세는 토지, 주택, 일반건물 등 부동산에 부과되는 조세인데, 일반 국민들의 경우 보유하고 있는 총자산 중 부동산이 차지하는 비중이 크기 때문에 결과적으로 국민의 재산권에 큰 영향을 미치게 되는 중요한 조세에 해당한다. 그러한 이유에서 그동안 부동산 투기 등에 대응하는 정책과제로 재산세와 종합부동산세가 활용되어 왔다.

토지 보유에 대하여는 재산세와 종합부동산세가 부과되는데, 토지를 관념상 3개의 유형으로 분류하여 각 유형마다 다른 과세구간과 세율을 적용하고 있다. 즉, 토지를 그 용도, 경제적 목적 등을 기준으로 종합합산, 별도합산 그리고 분리과세 대상토지로 구분하고 있다. 현행 지방세법은 토지에 대한 재산세 과세대상을 위의 3가지 유형으로 구분하고 있고, 종합부동산세법은 이 중 종합합산 대상토지와 별도합산 대상토지를 그대로 원용하여 과세하고 있다(지방세법상 분리과세 대상토지에 대하여는 종합부동산세가 과세되지 않는다).

지방세법 제106조 제1항에서는 종합합산, 별도합산, 분리과세의 대상토지를 열거하고 있는데, 법률에는 기본적인 사항만 유보되어 있고 상세한 내용은 대부분 대

통령령에 위임되어 있다. 각 과세대상 구분에 해당하는 토지를 자세히 살펴본다.

① 분리과세: 먼저 분리과세대상토지로는 공장용지·전·답·과수원 및 목장용지로서 대통령령으로 정하는 토지, 산림의 보호육성을 위하여 필요한 임야 및 중중 소유 임야로서 대통령령으로 정하는 임야, 골프장용 토지와 같은 항에 따른 고급 오락장용 토지로서 대통령령으로 정하는 토지, 공장부속토지로서 개발제한구역의 지정이 있기 이전에 그 부지취득이 완료된 곳으로서 대통령령으로 정하는 토지, 기타 위의 토지와 유사한 토지 중 분리과세하여야 할 타당한 이유가 있는 것으로서 대통령령으로 정하는 토지로 되어 있다(지방세법 제106조 제1항 제3호).

② 별도합산: 별도합산대상토지로는 공장용 건축물의 부속토지 등 대통령령으로 정하는 건축물의 부속토지 및 차고용 토지, 보세창고용 토지, 시험·연구·검사용 토지, 물류단지시설용 토지 등 공지상태나 해당 토지의 이용에 필요한 시설 등을 설치하여 업무 또는 경제활동에 활용되는 토지로서 대통령령으로 정하는 토지로 되어 있다(지방세법 제106조 제1항 제2호).

③ 종합합산: 분리과세나 별도합산 대상이 아닌 토지는 모두 종합합산 대상으로 분류하고 있다(지방세법 제106조 제1항 제1호).

종합부동산세의 경우, 지방세법과 별도의 과세대상 구분을 만들지 않고, 종합합산과세대상은 지방세법 제106조 제1항 제1호에 따른 종합합산과세대상을, 별도합산과세대상은 지방세법 제106조 제1항 제2호에 따른 별도합산과세대상을 원용하여 사용하고 있다(종합부동산세법 제11조). 그리고 종합부동산세법의 경우 토지과세대상 구분에 대한 사항을 대통령령에 위임하고 있지 않다.

2. 과세대상 구분의 중요성

토지에 대한 과세대상 구분이 중요한 이유는 그것이 국민의 납세의무의 본질적 내용인 세액에 큰 차이를 가져오게 되어 그 결과 국민의 재산권에 큰 영향을 미치기 때문이다. 먼저, 똑같은 토지라고 해도 관념적 구분인 과세대상 구분에 따라 세율과 합산방식이 달라진다. 즉, 분리과세 토지는 각 필지별로 0.2%의 단일세율로 과세되며 합산과세가 되지 않는다. 반면, 종합합산 토지는 시,군,구 관내에 있는 모든 종합합산 토지의 가액을 모두 합산하여 과세표준에 따라 0.2~0.5%의 누진세율로 과세된다. 예를 들어, 갑과 을이 각기 과세표준²⁾이 1억

2) 재산세의 과세표준은 「개별공시지가」에 지방세법 시행령으로 정하는 「공정시장가액비

원인 토지 2필지를 가지고 있는 경우에 갑의 토지는 모두 분리과세 대상이고 을의 토지는 종합합산 대상이라고 가정하면, 갑이 납부할 재산세는 연간 40만원 인 반면, 을이 납부할 재산세는 연간 75만원이 되어 과세대상 구분에 따라 세액에 큰 차이가 발생하게 되는 것이다. 별도합산대상 토지인 경우 과세표준에 따라 0.2~0.4%의 누진세율로 과세된다.³⁾

다음으로, 과세대상 구분에 따라 종합부동산세액 뿐만 아니라 납부의무 자체의 존부에 차이를 가져오게 된다. 토지에 대한 종합부동산세는 지방세법상 종합합산대상토지와 별도합산대상토지에만 부과되므로 분리과세대상토지가 되면 종합부동산세를 낼 의무가 없게 된다. 또한 종합합산대상토지와 별도합산대상토지가 재산세에 있어서는 납세액에 큰 차이를 가져오지 않지만, 종합부동산세에 있어서는 과표공제금액, 과표구간, 세율 등에 있어 큰 차이가 있어 결과적으로 납세액에도 큰 차이를 가져오게 된다.

먼저 과세표준에서의 공제금액을 보면, 종합합산과세대상토지의 경우 납세의무자가 전국에 보유하고 있는 종합합산과세대상 토지의 공시가격을 합산한 금액에서 5억원을 공제함에 비해 별도합산과세대상토지의 경우는 납세의무자가 전국에 보유하고 있는 별도합산과세대상 토지의 공시가격을 합산한 금액에서 80억원을 공제하여 과세표준을 산정한다(종합부동산세법 제13조 제1항 및 제2항).

다음으로 세율을 살펴보면, 종합합산대상토지는 과세표준 15억원 이하 0.75%,

을(현재 70%)을 곱한 금액을 말한다.

3) 지방세법 제111조(세율) ① 재산세는 제110조의 과세표준에 다음 각 호의 표준세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액으로 한다.

1. 토지

가. 종합합산과세대상

과세표준	세율
5,000만원 이하	1,000분의 2
5,000만원 초과 1억원 이하	10만원 + 5,000만원 초과금액의 1,000분의 3
1억원 초과	25만원 + 1억원 초과금액의 1,000분의 5

나. 별도합산과세대상

과세표준	세율
2억원 이하	1,000분의 2
2억원 초과 10억원 이하	40만원 + 2억원 초과금액의 1,000분의 3
10억원 초과	280만원 + 10억원 초과금액의 1,000분의 4

다. 분리과세대상

- 1) 전·답·과수원·목장용지 및 임야: 과세표준의 1천분의 0.7
- 2) 골프장 및 고급오락장용 토지: 과세표준의 1천분의 40
- 3) 그 밖의 토지: 과세표준의 1천분의 2

45억원 이하 1.5%, 45억원 초과 2.0%의 세율이 적용됨(종합부동산세법 제14조 제1항)에 비해, 별도합산대상토지는 과세표준 200억원 이하 0.5%, 400억원 이하 0.6%, 400억원 초과 0.7%의 세율이 적용(동조 제4항)되므로 세율에 있어서도 큰 차이가 있음을 알 수 있다.

예를 들어, 전국에 공시지가 100억원 상당의 토지를 가지고 있는 갑, 을, 병이 있는 경우에 갑의 토지는 모두 종합합산, 을의 토지는 모두 별도합산, 그리고 병의 토지는 모두 분리과세 대상이라고 가정한다. 이 때 갑, 을, 병이 납부하는 종합부동산세를 계산해 보면⁴⁾, 갑은 1억 5천 2백만원, 을은 8백만원, 병은 0원이 된다. 이 사례를 통하여 동일한 가액의 토지를 보유하고 있다고 하더라도 그 토지의 과세대상 구분에 따라 연간 납부하여야 하는 종합부동산세 세액에 막대한 차이를 가져오게 됨을 알 수 있다. 결국, 별도합산 대상토지와 종합합산 대상토지의 구분은 재산세에서보다는 종합부동산세에서 더 큰 의미를 갖는다고 할 수 있다.

3. 과세대상 구분방식에 대한 헌법재판소의 입장

① 분리과세대상토지에 대한 지방세법 구분방식 관련: 헌재 2010.2.25. 선고 2008헌바34

위 사건에서는 재산세 분리과세대상 토지를 대통령령에 위임하고 있는 구 지방세법(2005. 1. 5. 법률 제7332호로 개정되고, 2008. 2. 29. 법률 제8864호로 개정되기 전의 것) 제182조 제1항 제3호 라목의 ‘분리과세하여야 하는 상당한 이윤이 있는 것’ 부분이 조세법률주의 및 포괄위임입법금지원칙에 위반되는지 여부가 문제되었다.

이에 대하여 헌법재판소는 이 사건 법률조항 중 ‘분리과세하여야 할 상당한 이윤이 있는 것’이라는 부분은 다소 추상적·포괄적이기는 하나 분리과세의 제도적 성격상 분리과세표준에는 매우 다양하고 상이한 요소들이 혼재되어 있어 분리과세대상 토지의 종류나 범위를 적절히 분류할 수 있는 공통적 표지를 발

4) 토지에 대한 종합부동산세 계산시 토지에 대하여 부과된 재산세를 공제하도록 되어 있는데(종합부동산세법 제14조 제7항 및 동법 시행령 제5조의3 참조), 이 부분은 설명의 편의상 생략한다.

견하기가 어렵고, 또 분리과세의 대상으로 삼을 것인지의 문제는 경제상황의 변천, 토지정책의 향방, 관련법규의 변경 등에 대응하여 탄력적·유동적으로 규율할 필요가 크므로 국회제정법률로 개별적·구체적으로 상세히 규율하는 것은 부적절하며, 종합토지세를 대체한 토지분 재산세 및 분리과세제도의 취지에 분리과세대상 토지를 예시하고 있는 가목 내지 다목 등 관련 법조항을 종합하여 보면, 대통령령에 위임될 분리과세대상 토지의 대강을 전혀 짐작할 수 없는 것도 아니어서 위 조항은 조세법률주의나 포괄위임입법 금지의 원칙에 위반된다고 보기 어렵다고 판단하였다.⁵⁾

② 별도합산대상토지에 대한 지방세법 구분방식: 현재 2010.12.28. 선고 2009헌바145,243(병합)

위 사건에서는 재산세 별도합산과세대상 토지의 범위를 대통령령에 위임하고 있는 지방세법(2005. 1. 5. 법률 제7332호로 개정된 것) 제182조 제1항 제2호 본문이 헌법상 조세법률주의 및 포괄위임입법금지원칙에 위반되는지 여부가 문제되었는데, 헌법재판소는 “어떠한 토지를 별도합산과세의 대상으로 삼을 것인지의 문제는 경제상황의 변천, 토지정책의 향방, 관련법규의 변경 등에 대응하여 탄력적·유동적으로 규율할 필요가 크므로 국회제정법률로 개별적·구체적으로 상세히 규율하는 것은 부적절할 수 있다. 또한 ‘건축물의 부속토지’와 같이 경제활동에 제공되고 있는 토지에 대하여 조세정책상 보다 낮은 세금을 부과하고자 하는 별도합산과세제도의 입법취지, 지방세법상 별도합산과세대상 토지를 비사업용 토지의 범주에서 제외하고 있는 소득세법 및 법인세법 관련규정 등을 종합해 보면 대통령령에 위임될 별도합산과세대상 토지의 대강을 전혀 짐작할 수 없는 바도 아니다. 따라서 이 사건 법률조항은 조세법률주의나 포괄위임입법금지원칙에 반한다고 할 수 없다.”고 판시하여 합헌 결정을 하였다.

5) 이에 대하여 목영준 재판관은 위헌입장의 반대의견을 제시하였는데, 그 내용을 살펴보면 다음과 같다. “이 사건 법률조항의 규정만으로는 어떠한 토지가 분리과세하여야 할 상당한 이유가 있는 토지인지 그 대강조차 상정하기 어렵고, 분리과세대상 토지의 공통적 표지를 발견하기 어려울수록 법률이 그 내용을 직접 규정하여야 할 뿐 아니라, 토지정책의 변경가능성을 감안하더라도 분리과세대상 토지의 대강이나 기본적 윤곽도 정함이 없이 그 내용 전부를 포괄적으로 위임하여야 할 필요성이 있다고 보기 어렵다. 따라서 이 사건 법률조항은 포괄위임입법금지원칙에 반하여 헌법에 위반된다.”

③ 조세법률주의 및 포괄위임입법금지원칙 위반 여부에 대한 판단기준

헌법재판소는 조세법률주의 및 포괄위임입법금지원칙과 관련하여 “헌법 제38조와 제59조가 규정하고 있는 조세법률주의는 과세요건법정주의와 과세요건명확주의를 핵심내용으로 하는 것으로 과세요건을 법률로 명확하게 규정함으로써 국민의 재산권을 보장함과 동시에 국민의 경제생활에 법적 안정성과 예측가능성을 보장하는 것을 그 이념으로 하고 있다”고 인정하면서, “경제현실의 변화나 전문적 기술의 발달 등에 적응하여야 하는 세부적인 사항에 관하여는 국회제정의 형식적 법률보다 더 탄력성이 있는 행정입법에 이를 위임할 필요가 있다”고 하여 위임의 필요성과 불가피성을 인정하고 있다. 나아가 위임을 하는 경우에도 법률에 이미 하위법령으로 규정될 내용 및 범위의 기본사항이 구체적으로 규정되어 있어서 누구라도 당해 법률로부터 하위법령에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있어야 하므로, 법률의 위임은 반드시 구체적이고 개별적으로 한정된 사항에 대하여 행하여져야 한다(헌재 2006. 7. 27. 2006헌바18등)고 하여 포괄위임입법은 금지됨을 천명하고 있다. 다만, 위임의 구체성·명확성 내지 예측가능성의 유무는 당해 특정조항 하나만을 가지고 판단할 것이 아니라 관련법조항 전체를 유기적·체계적으로 종합하여 판단하여야 하고 위임된 사항의 성질에 따라 구체적·개별적으로 검토하여야 할 것이다(헌재 1996. 6. 26. 93헌바2, 헌재 2002. 3. 28. 2001헌바24등)라고 판시하여 예측가능성을 전제로 위임사항의 성질에 따라 위임의 필요성에 대하여는 개별적, 구체적 검토가 가능함을 인정하고 있다.

위와 같은 기준에 입각하여 헌법재판소는 토지 과세대상 구분에 대한 사건들에서 별도합산, 분리과세 대상토지를 정한 지방세법 규정과 그 위임을 받아 세부적 사항을 정한 지방세법 시행령 규정들에 대하여 조세법률주의 및 포괄위임입법금지원칙에 반하지 않는다고 일관되게 판시하고 있다. 즉, 토지에 대한 과세대상구분과 관련된 지방세법 조항들이 위임의 필요성과 예측가능성을 모두 충족하고 있다고 판단하고 있다.

먼저, 분리과세 규정에 대하여 헌법재판소는 ‘분리과세하여야 할 상당한 이유가 있는 것’이라는 부분은 다소 추상적·포괄적이기는 하나 분리과세의 제도적 성격상 분리과세표준에는 매우 다양하고 상이한 요소들이 혼재되어 있어 분리과세대상 토지의 종류나 범위를 적절히 분류할 수 있는 공통적 표지를 발견하

기가 어렵다는 점, 분리과세의 대상으로 삼을 것인지의 문제는 경제상황의 변천, 토지정책의 향방, 관련법규의 변경 등에 대응하여 탄력적·유동적으로 규율할 필요가 크므로 국회제정법률로 개별적·구체적으로 상세히 규율하는 것은 부적절하다는 점, 그리고 종합토지세를 대체한 토지분 재산세 및 분리과세제도의 취지에 분리과세대상 토지를 예시하고 있는 관련 법조항을 종합하여 보면, 대통령령에 위임될 분리과세대상 토지의 대강을 전혀 짐작할 수 없는 것도 아니라는 점 등을 근거로 하여 조세법률주의나 포괄위임입법 금지의 원칙에 위반된다고 보기 어렵다고 판단하였다(헌재 2010.2.25. 선고 2008헌바34). 특히, 위임의 필요성과 관련하여 경제상황의 변천, 토지정책의 방향 등에 대응하여 탄력적, 유동적 대응의 필요가 크다는 점을 위임입법의 근거로 인정하고 있다.

다음으로, 별도합산 규정에 대하여도 헌법재판소는 구체적으로 어떠한 토지를 별도합산과세대상에 포함시킬 것인지를 정함에 있어서는 당해 경제활동(업종)과 토지와의 관련성, 업종에 따른 토지의 적정 보유규모 등 다양한 변수를 고려하여야 한다는 점, 즉 어떠한 토지를 별도합산과세의 대상으로 삼을 것인지의 문제는 경제적 상황의 변천, 토지정책의 향방, 관련법규의 변경 등에 대응하여 탄력적·유동적으로 규율할 필요가 크기 때문에 국회가 제정하는 법률에서 이를 열거적으로 망라하기란 부적절할 뿐만 아니라 그 대상을 선정하는 작업이 전문적·기술적·가변적이므로 하위법령에 위임할 필요성을 인정할 수 있다고 판시[헌재 2010.12.28. 선고 2009헌바145,243(병합)]하여 위임의 필요성의 인정 근거로 탄력적, 유동적 규율을 위한 국회입법의 한계, 위임사항의 전문적, 기술적, 가변적 성격 등을 들고 있다.

4. 검토

헌법 제59조는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”라고 규정함으로써 ‘조세법률주의’를 선언하고 있다. 이는 행정부의 일방적이고 자의적인 조세부과를 금하고 반드시 국회가 제정한 법률에 의하여만 조세를 부과할 수 있다는 원칙이다.⁶⁾ 이와 같은 조세법률주의의 이념은 결국 과세요건을 법률로 규정하여 국민의 재산권을 보장하고(과세요건법정주의) 과세요건을 명확하게 규정하여 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 보장(과세요건명확주의)하는 데 있다.⁷⁾ 헌

6) 성낙인, 『헌법학』, 2011, 법문사, 984면.

법규정상 조세의 “종목”과 “세율”을 법률로 정하도록 되어 있으나, ‘과세요건법 정주의’의 의미는 이에 그치지 아니하고 납세의무를 발생하게 하는 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 세율 등 과세요건과 조세의 부과, 징수절차를 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 정하여야 한다는 원칙을 의미하는 것이다.⁸⁾

그러나 위에서 살펴본 헌법재판소 판시와 같이 경제상황의 변천, 토지정책의 방향 등에 대응하여 탄력적, 유동적으로 규율할 필요가 크기 때문에 국회가 제정하는 법률에서 이를 열거적으로 망라하기란 부적절할 뿐만 아니라 그 대상을 선정하는 작업이 전문적·기술적·가변적이므로 하위법령에 위임할 필요성이 큰 경우에는 부득이 위임입법에 의한 과세가 허용된다. 문제는 위임입법의 허용 한계와 그 판단기준에 관한 것이다.

토지에 대한 보유세, 특히 종합부동산세의 경우 위에서 이미 살펴본 바와 같이 과세대상의 구분에 따라 납세의무자인 국민이 납부하여야 하는 세액에 큰 차이가 발생하게 되므로 토지에 대한 과세대상구분은 국민의 기본권인 재산권의 보호범위에 있어 큰 영향을 미치는 중요한 사항에 해당한다고 보아야 한다. 즉, 토지에 대한 과세대상구분이 종합부동산세의 과세표준과 세율에 결정적 역할을 하게 되므로 이것은 법률유보에 관한 ‘본질성설’(또는 중요사항유보설)⁹⁾에서 강조하는 ‘중요한 결정’에 해당한다고 보아야 할 것이다. 국민의 재산권 보호라는 관계법익의 중대성을 기준으로 할 때, 종합부동산세의 과세표준과 세율을 좌우함으로써 세액에 결정적으로 영향을 미치게 되는 ‘과세대상구분’은 의회가 반드시 명확하고 자세하게 규율하여야 하는 즉, 의회가 이행해야 할 입법상의 ‘규율밀도’가 높은 사항에 해당한다고 할 것이어서 위임입법에 대한 보다 엄격한 규율이 필요하다고 할 것이다.

이러한 시각에서, 위의 헌법재판소 결정 2건에 있어 지방세법상의 과세대상구분에 대한 위임규정이 위헌이라고 판단한 목영준 재판관의 반대의견에 주목해야 한다고 본다. 목영준 재판관은 분리과세 규정에 대한 2008헌바34호 결정

7) 성낙인, 전거서, 985면.

8) 성낙인, 전거서, 985면.

9) 본질성설에서는 사안이 일반공중 및 시민에게 중요할수록 입법자에 대한 요구는 더욱 더 높아지며, 규율의 밀도에 관해서도 개별시민의 기본권들이 결정적으로 침해되거나 위협받을수록, 그 일반공중에 대한 효과가 큰 비중을 가지면 가질수록, 또한 하나의 문제복합체가 공중들간에 논란이 되면 될수록 법률의 규율이 더욱 정확하고 상세해져야만 한다고 한다(자세한 사항은 홍준형, 『행정법』, 2011, 법문사, 20면 참조).

(위의 1번)의 반대의견에서 ①재산세의 분리과세대상에 대한 표준세율은 종합합산과세대상 및 별도합산과세대상의 세율과 현저히 다르므로 당해 토지가 어느 과세대상에 해당되는지는 납세의무자의 재산권에 중대한 영향을 미치게 된다는 점, ②조세법규는 국민의 재산권을 직접 제한하는 것이므로 구체성·명확성의 요구가 강화되어 그 위임의 요건과 범위가 더 엄격하게 규정되어야 하는데 지방세법상 분리과세 규정은 조항의 규정만으로는 어떠한 토지가 분리과세하여야 할 상당한 이유가 있는 토지인지 그 대강조차 상정하기 어렵다는 점, 그리고 ③ 분리과세대상 토지의 공통적 표지를 발견하기 어려울수록 법률이 그 내용을 직접 규정하여야 할 뿐 아니라, 토지정책의 변경가능성을 감안하더라도 분리과세대상 토지의 대강이나 기본적 윤곽도 정함이 없이 그 내용 전부를 포괄적으로 위임하여야 할 필요성이 있다고 보기 어렵다는 점을 근거로 동 조항은 포괄위임법금지원칙에 반하여 헌법에 위반된다고 보았다.

한편 목영준 재판관은 종합부동산세 별도합산 규정에 대한 2009헌바145,243호 결정(위의 2번)에서는 종합부동산세의 납세의무자에 대한 부담이 지방세의 납세의무자에 대한 부담에 비하여 현저히 크기 때문에 종합부동산세에서는 보다 엄격한 규율이 필요하다는 전제에서 별도합산 관련조항이 종합부동산세가 과세되는 별도합산과세대상 토지를 별도로 규정하지 않은 채, 단지 재산세 별도합산과세대상 토지를 대통령령에서 정하도록 위임하고 있는 지방세법조항을 그대로 원용함으로써, 종합부동산세와 지방세의 차이점을 간과하였음을 지적하였다. 즉, “종합부동산세법상 과세표준이 동일한 경우 해당 토지가 종합합산과세대상인지 별도합산과세대상인지 여부에 따라 초과누진세율의 차이가 최고 2.4%(%p)의 의미로 보인다-필자)까지 날 뿐 아니라, 과세표준 구간기준도 별도합산과세의 경우에는 160억 원 및 960억 원인데 반하여 종합합산과세의 경우 17억 원 및 97억 원으로 매우 낮아 과세대상토지가 종합합산과세대상인지 별도합산과세대상에 인지에 따라 납세의무자의 조세부담에 엄청난 차이가 발생하게 되므로, 그 위임의 요건과 범위를 더욱 엄격하게 한정하여야 한다.”고 하여 종합부동산세에 있어서는 규율밀도가 보다 높아야 한다는 취지의 의견을 제시한 것으로 보인다.

V. 결론

대표적인 침해행정인 과세처분에 있어서, 그것도 아주 극소수의 국민이 아주 높은 세율로 부담하게 되는 종합부동산세에 있어서 정책적 필요성, 전문성, 기술성만을 근거로 위임입법을 폭넓게 인정하는 것은 국민의 기본권인 재산권에 대한 본질적인 침해에 해당한다고 본다. 본질성설의 입장에서, 국민의 기본권인 재산권에 큰 영향을 미치는 규율효과의 중대성을 감안할 때 그 규율밀도는 재산세와 동일한 수준이어서는 안되고 보다 엄격한 입법적 규율이 있어야 할 것으로 본다. 그러한 점에서 본 사건의 반대의견이 타당하다고 생각한다.

또한, 현실적인 위임의 필요성으로 인해 현행 규율방식에 대하여 헌법재판소가 향후에도 불가피하게 합헌판단을 계속 한다고 하더라도, 현행규정과 같이 복잡하고 사실상 시행령에 의존하는 과세대상구분방식은 향후 자신에게 부과될 조세액에 대한 국민들의 예측가능성을 보장하기 어렵다는 점을 감안하여 정책담당자는 현행 3단계 과세대상구분 체계를 계속 유지할 것인지 아니면 과세대상 구분을 없애거나 2단계로 간소화할 것인지에 대한 고민을 해야 한다고 본다. 과세대상구분에 따른 가치차이는 공시지가에 반영되므로 과세대상구분체계를 단일체계화 또는 중간단계로 2단계 간소화한다고 하여 공평과세에 반하게 되지는 않을 것으로 본다. 보완이 필요하다면 과표구간에 따른 누진세율을 인상하는 등의 방법으로 충분히 조정이 가능할 것이다. 어떠한 조항이 위헌이 아니라고 하여 그것이 반드시 가장 바람직한 조항은 아닐 것이다. 보유세 특히 납세자의 부담이 무거운 종합부동산세에 있어 국민의 재산권 보호와 예측가능성 보장을 위한 제도개선을 기대해 본다.

주제어 : 재산세, 종합부동산세, 분리과세, 별도합산과세, 종합합산과세, 의회유보

[Abstract]

Taxation Subject Division of Comprehensive Real Estate Holding Tax on Land, and Protection of People's Property Rights

Lee, Jin-Soo

Professor, Law School of Yeungnam University

This Article is commentary on the two cases of the Constitutional Court of Korea. In both cases, the Constitutional Court of Korea held the statutes of 'Comprehensive Real Estate Holding Tax Law' constitutional. The issues raised in the cases are the constitutional validity of 'Comprehensive Real Estate Holding Tax Law', delegating power to decide the object of taxation on Lands to the Executive Branch.

With respect to Nondelegation Doctrine, limiting Congress's ability to transfer its legislative power to another government branch, Constitutional Court of Korea should have considered the violation of nondelegation doctrine in the challenged statutes. 'Comprehensive Real Estate Holding Tax' amount imposed to the land owner is huge, and fully conditioned not by law but by administrative order.

The object of taxation is one of the most important factor in deciding 'Comprehensive Real Estate Holding Tax' of land owners. To take care of the rights of property, Congress must enact detailed and specific statute about the object of taxation in 'Comprehensive Real Estate Holding Tax Law' complying with the Nondelegation Doctrine which is stated in Article 75 of the Constitution of Korea.