

종합부동산세와 재산세 이중과세 조정 규정에 대한 공법적 고찰

- 대법원 2023. 8. 31. 선고 2019두39796 판결에 대한 평석 -

박 보 영*

〈국문초록〉

대상판결은 종합부동산세법에서 동일 부동산에 대해 종합부동산세와 재산세가 이중과세되는 부분을 조정하기 위하여 둔 규정의 효력과 과세처분의 적법 여부에 대한 것이다. 쟁점규정은 종합부동산세법 시행령에 정한 이중과세 조정의 구체적 계산식으로, 동일한 내용의 시행규칙 조항에 대해 선행판결에서 무효라고 판단된 이후 이를 시행령에 올려 입법하면서 대상판결의 소송이 진행되었다. 제1심은 쟁점규정이 모법의 위임범위를 벗어난 것이라는 주장을 배척하고 비례원칙이나 재산권 침해 주장도 받아들이지 않았다. 원심은 제1심을 취소하면서 쟁점규정의 합목적적 해석을 시도하였다. 대상판결은 다시 입장을 바꾸어 쟁점규정이 법률의 위임 범위와 한계를 벗어난 무효라고 볼 수 없다는 취지로 판단하였다.

그러나 이와 같은 대상판결에서는 실질적으로 정반대의 판단을 한 선행판결과 원심판결의 이유를 뒤집을 만한 확실한 논거를 발견할 수 없다. 무엇보다, 대상판결은 쟁점규정에 대한 공법적 논증을 충분히 담지 못한 것으로 보인다. 선행판결과 원심판결에서 구체적으로 제시된 이중과세를 최소화할 수 있는 방식으로 쟁점규정이 입법되지 않았어도 그것이 공법적으로 문제가 없는지, 단지 광범위한 입법형성의 자유가 있다고 하여 허용될 수 있는 것인지 여전히 의문이 남는다. 이중과세 영역을 최소화할 수 있는 산정방식이 존재하는 이상, 쟁점규정은 헌법과 행정법이 공통적으로 요구하는 비례의 원칙, 특히 침해의 최소성 원칙에 부합하도록 규정되고 해석되어야 한다. 그렇지 않다면 이는 비례원칙에 위반하여 재산권을 침해하는 것이고, 실질적 조세법률주의에 위배되는 것이라는 평가를 면하기 어려울 것이다.

주제어 : 종합부동산세, 재산세, 이중과세, 실질적 조세법률주의, 비례원칙, 재산권

• 투고일 : 2023.09.23. / 심사일 : 2023.10.24. / 게재확정일 : 2023.10.24.

* 서울시립대학교 법학전문대학원 조교수, 변호사.

I. 서론

종합부동산세는 토지 및 주택분 재산세 납세의무자가 보유하고 있는 토지 및 주택의 공시지가를 합산하여 1차로 낮은 서울의 재산세(지방세)를 부과하고, 2차로 과세기준 금액을 초과하는 경우에 높은 서울의 종합부동산세(국세)를 부과함으로써¹⁾ 부동산 과다보유를 억제하고자 하는 정책적 목적에 따라 신설된 세목으로(종합부동산세법 제1조), 실질적으로 토지 및 주택분 재산세의 연장선상에 있는 세목이라고 할 수 있다.²⁾

따라서 토지 및 주택의 공시지가 합산분이 과세기준 금액을 초과하는 부분(즉, 종합부동산세 과세대상 부분)에 대해서는 동일한 부동산 보유세인 재산세와 종합부동산세가 중첩적으로 부과되어 이중과세의 문제가 발생하게 된다.³⁾ 이와 관련하여 헌법재판소 또한 헌법재판소 2008. 11. 13. 선고 2006헌바112 결정에서 “재산세를 납부한 부분에 대하여 다시 종합부동산세를 납부하는 것이 아니므로, 종합부동산세와 재산세 사이에 이중과세의 문제는 발생하지 아니한다”고 판단하여, 재산세를 부과한 부분에 또 다시 종합부동산세를 부과할 경우 이는 이중과세가 될 수 있음을 밝힌바 있다.⁴⁾

이러한 이유로 종합부동산세법은 이중과세를 방지하기 위하여 기 납부한 재산세를 공제하는 규정을 두고 있다.⁵⁾ 대상판결의 사안은 이와 같은 이중과세 조정 규정에 대한 것으로, 직접적인 쟁점은 법령에 정한 구체적인 계산식의 해석 및 적용을 어떻게 할 것인가에 있다. 다만 조세는 대표적인 공적 부담이고 특히 앞서 본 종합부동산세와 재산세의 관계와 이중과세의 조정을 위한 입법 취지 등에 비춰볼 때, 문제되는 규정의 해석은 조세법의 세부 원칙이나 해당 법령의 문언과 형식에 국한될 것이 아니라 헌법과 행정법을 아우르는 공법적

1) 임승순/김용택, 「조세법(제23판)」, 박영사, 2023, 1157쪽.

2) 재산세 및 종합부동산세는 지방자치단체의 재정확충 기능을 포함하여 소득 및 부의 집중 완화 및 부의 재분배 기능, 소득세의 보완기능, 부동산의 효율적 이용촉진기능, 부동산의 가격안정기능을 함께 가지고 있다고 본다. 전동훈, “보유세 과세표준과 주택공시가격의 적격성에 관한 고찰”, 「조세논총」 제3권 제3호, 한국조세법학회, 2018, 9쪽.

3) 이는 종합부동산세법 제정 당시부터 제기되던 주요 쟁점이었다. 박종수, “종합부동산세에 관한 조세법적 검토”, 「부동산법학」 제11집, 한국부동산법학회, 2004, 46~51쪽.

4) 정승영/정지선, “재산세 및 종합부동산세의 주요 쟁점에 관한 비판적 고찰”, 「조세법연구」 제24권 제3호, 한국세법학회, 2018, 280쪽에서도 재산세액 공제 후 과세하는 체계이므로 이중과세라고 보기 힘들다는 취지로 정리하였다. 종합부동산세법령에 따른 재산세액 공제가 불충분하다면 위헌, 위법적인 이중과세로 이어질 수 있음을 의미한다고 해석된다.

5) 박민/안경봉, “현행 부동산 보유세의 헌법적 재조명”, 「조세법연구」 제14권 제3호, 한국세법학회, 2008, 275쪽.

관점에서 조명될 필요가 있다. 본고는 대상판결을 보다 공법적 시각에서 검토해 보고자 한다.

II. 판결의 개요

1. 사실관계

원고(피상고인, 이하 “원고”)는 석유제품의 제조, 수송, 저장 및 판매업을 영위하는 회사로, 피고(상고인, 이하 “피고”)는 2016. 11. 17. 원고가 과세기준일인 2016. 6. 1. 현재 보유 중인 주택, 종합합산과세대상 토지와 별도합산과세대상 토지에 대하여 2016년도 귀속 종합부동산세 2,387,526,780원과 농어촌특별세 477,505,350원을 부과하였다(이하 “이 사건 처분”).

종합부동산세와 재산세는 과세물건(보유 부동산)이 동일하므로 종합부동산세법에서 이중 과세를 방지하기 위하여 기 납부한 재산세를 공제하는 규정을 두고 있다. 구체적으로 종합부동산세법 시행령 제4조의2 제1항, 제5조의3 제1항, 제2항(이하 “쟁점규정”)이 이와 같이 공제되는 재산세를 계산하기 위한 규정이다. 이 사건 처분은 쟁점 규정을 적용하여 종합부동산세 및 농어촌특별세 부과처분을 한 것이다.

원고는 납세고지서에 따라 해당 세액을 납기 내 모두 납부한 후, 이 사건 처분에 대해서 2017. 1. 4. 조세심판원에 조세심판을 청구하였으나 같은 해 3. 31. 기각 결정되었고, 동 결정문을 같은 해 4. 4. 송달받았다. 이후 법원에 이 사건 처분의 취소를 구하는 소를 제기하였다.

2. 제1심 및 원심의 판단

1) 원고 청구를 기각한 제1심

원고는, 종합부동산세법에서 기 납부한 재산세를 공제하도록 정하고 있는 것은 종합부동산세와 재산세가 모두 보유세로서 동일한 부동산에 대하여 이중과세가 이루어져 이를 조정하기 위한 것으로, 종합부동산세법의 위임을 받아 마련된 쟁점규정에서 종합부동산세 및 지방세 공정시장가액비율을 모두 곱하는 방식으로 공제되는 재산세액의 범위를 산정하도록 정한 것은 모법인 종합

부동산세법의 위임범위를 벗어난 것이라고 주장하였다. 이에 대하여 제1심은 종합부동산세법에 재산세를 ‘전부’ 공제하여야 한다고 규정하지 않았고, 대통령령으로 위임한 ‘재산세로 부과된 세액의 공제 등에 관하여 필요한 사항’에는 그 공제의 구체적인 범위까지도 포함되어 있다고 해석하는 것이 합목적적이며, 종합부동산세의 과세표준 개념이 변경되어 과세표준 자체가 축소되었음에도 불구하고 대법원 해석에 따른 경우 공제액이 기존 수준으로 유지됨으로써 과다공제 되는 문제가 발생하기 때문에 이를 해결하기 위해 쟁점규정이 입법된 것이므로, 이 사건 쟁점규정이 모법인 종합부동산세법의 위임범위를 벗어난 것으로 볼 수 없다는 취지로 판단하였다(제1심판결문 6~7쪽).

원고는 쟁점규정이 비례원칙에 위반 위헌적 규정이라고도 주장하였다. 그러나 제1심은 종합부동산세는 부동산 가격 안정을 목적으로 하는 규제세에 해당하여 재산세와 어느 정도의 중복성을 인정하지 않을 수 없고, 재산세를 전액 공제해 준다면 고액부동산보유자에 대한 중과세 수단의 효과가 미약해진다는 점, 부동산 가액이 과세기준금액 이상인 경우에만 종합부동산세를 부과되 원칙적으로 재산세액을 공제하므로, 종합부동산세 부과는 부분적인 중첩에 불과하며, 이에 관한 조정은 정책적, 기술적 판단에 맡길 수밖에 없다는 점, 납부한 재산세액을 모두 공제해야 한다는 헌법적 명령이 입법자에게 부여되지 않은 이상 이 사건 쟁점규정에 따라 재산세액 전부가 공제되지 않는다고 해도 위헌적인 규정이라고 할 수 없다는 점, 조세법률주의의 원칙상 이 사건 쟁점규정을 문언 그대로 해석해야 한다는 점을 들어, 원고의 주장을 배척하였다(제1심판결문 7~9쪽). 또한 원심은 ‘공정시장가액비율’ 제도의 도입으로 납세의무자의 부담이 줄었다는 점 등을 고려하여, 재산권을 침해하였다는 원고의 주장 역시 배척하였다(제1심판결문 9~10쪽).

2) 제1심판결을 취소하고 원고 청구를 인용한 원심

원심은 위와 같은 제1심판결과 정반대의 결론을 내렸다. 쟁점규정은 법률에 의한 위임의 범위를 넘어 규정된 것으로서 위법하여 효력이 없고, 이에 근거하여 이루어진 이 사건 처분도 위법하다는 것이다.

그와 같은 판단의 전제로 조세법규의 해석에서도 문언의 해석에 그칠 것이 아니라 법규 상호 간의 해석으로 의미를 명백하게 하여야 할 때에는 “조세법률주의가 지향하는 법적 안정성 및 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에서 입법 취지 및 목적 등을 고려한 합목적적 해석을 하는 것이 불가피하다”는 판례를 직접 제시하면서(대법원 2008. 1. 17. 선고 2007두11139 판결 등), 쟁점규정

의 모법인 종합부동산세법 규정들은 공제대상 전부를 공제하도록 하되 다만 이를 산정하는 방법 등 기술적이고 세부적인 사항만을 위임한 것이라고 하였다. 이러한 판단의 근거로 모법 규정의 문언과 개정경위 및 취지 등이 고려되었다(원심판결문 4~8쪽).

3. 대상판결의 판단

대법원은 4년 5개월 가까운 장기간의 심리 끝에 다시 원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송하였다.

종합부동산세법 규정의 문언, 체계와 취지 등에 비추어 보면 종합부동산세의 과세기준금액을 초과하는 영역에서 종합부동산세가 재산세의 과세 부분부터 먼저 과세되는지 아니면 재산세의 과세 부분과 그 외의 부분 사이에 안분하여 과세되는지 여부는 기본적으로 입법자에게 광범위한 입법형성의 자유가 주어진 영역이고, 종합부동산세법은 이를 대통령령으로 정하도록 위임하였으며, 이러한 입법형성의 자유 및 위임에 따라 규정된 쟁점규정의 적용 결과 종합부동산세의 과세기준금액을 초과하는 영역에 대하여 부과되는 재산세액 중 일부만이 공제되는 결과에 이르게 되더라도 이를 법률의 위임 범위와 한계를 벗어난 무효라고 볼 수 없다고 판단하였다.

Ⅲ. 대상판결에 대한 검토

1. 대상판결의 쟁점

이 사건에서 직접적으로는 다음과 같이 쟁점규정에 정한 계산식 중 분자 부분의 해석 및 적용이 문제되었다.

■ 종합부동산세법 시행령 [대통령령 제27444호, 2016.8.11., 타법개정]

제4조의2(주택분 종합부동산세에서 공제되는 재산세액의 계산) ①법 제9조 제1항에 따른 주택분 종합부동산세액(이하 “주택분 종합부동산세액”이라 한다)에서 같은 조 제3항에 따라 공제하는 주택분 과세표준 금액에 대한 주택분 재산세로 부과된 세액은 다음 계산식에 따라 계산한 금액으로 한다.

「지방세법」 제112조제1항제1호에 따라 주택분 재산세로 부과된 세액의 합계액	$[(\text{법 제8조에 따른 주택의 공시가격을 합산한 금액} - 6\text{억원}) \times \text{제2조의4제1항에 따른 공정시장가액비율} \times \text{「지방세법 시행령」 제109조제2호에 따른 공정시장가액비율}] \times \text{「지방세법」 제111조제1항제3호에 따른 표준세율}$
	<div style="border-top: 1px solid black; padding-top: 5px;"> 주택을 합산하여 주택분 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액 </div>

제5조의3(토지분 종합부동산세의 재산세 공제) ①법 제14조제1항에 따라 토지분 종합합산세액에서 같은 조 제2항에 따라 공제하는 종합합산과세대상인 토지의 과세표준 금액에 대한 토지분 재산세로 부과된 세액은 다음 계산식에 따라 계산한 금액으로 한다.

「지방세법」 제112조제1항제1호에 따라 종합합산과세대상인 토지분 재산세로 부과된 세액의 합계액	$[(\text{법 제13조제1항에 따른 종합합산과세대상인 토지의 공시가격을 합산한 금액} - 5\text{억원}) \times \text{제2조의4제1항에 따른 공정시장가액비율} \times \text{「지방세법 시행령」 제109조제1호에 따른 공정시장가액비율}] \times \text{「지방세법」 제111조제1항제1호가목에 따른 표준세율}$
	<div style="border-top: 1px solid black; padding-top: 5px;"> 종합합산과세대상인 토지를 합산하여 종합합산과세대상인 토지분 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액 </div>

② 법 제14조제4항에 따른 토지분 별도합산세액에서 같은 조 제6항에 따라 공제하는 별도합산과세대상인 토지에 대한 토지분 재산세로 부과된 세액은 다음 계산식에 따라 계산한 금액으로 한다.

「지방세법」 제112조제1항제1호에 따라 별도합산과세대상인 토지분 재산세로 부과된 세액의 합계액	$[(\text{법 제13조제2항에 따른 별도합산과세대상인 토지의 공시가격을 합산한 금액} - 80\text{억원}) \times \text{제2조의4제2항에 따른 공정시장가액비율}] \times \text{「지방세법 시행령」 제109조제1호에 따른 공정시장가액비율} \times \text{「지방세법」 제111조제1항제1호나목에 따른 표준세율}$ <div style="border-top: 1px solid black; padding-top: 5px;"> 별도합산과세대상인 토지를 합산하여 별도합산과세대상인 토지분 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액 </div>
---	---

위와 같은 분자부분에 대하여 피고는 “(공시가격 - 과세기준금액) × 재산세 공정시장가액비율 X 종합부동산세 공정시장가액비율 × 재산세율”을 적용하여 과세처분을 하였으나, 원고는 이는 위헌적인 해석으로 쟁점 규정의 입법취지 및 개정 경위 등을 종합적으로 고려했을 때 피고와 같이 해석한다면 과도한 이중과세가 되어 무효이고 따라서 그에 근거한 과세처분도 위법하게 된다고 주장하였다.

2. 쟁점규정의 입법 경과와 선행판결

1) 시행규칙에 있었던 이중과세 조정 규정

쟁점규정은 2015. 11. 30. 대통령령 제26670호로 개정되기 전까지는 그 구체적인 내용을 현재와 같은 시행령이 아닌 시행규칙에 두고 있었다. 당시 규정(이하 “구 쟁점규정”)은 다음과 같았다.

■ 종합부동산세법 시행령[대통령령 제26369호, 2015.6.30., 타법개정]

제4조의2(주택분 종합부동산세에서 공제되는 재산세액의 계산) 법 제9조제4항에 따라 주택분 종합부동산세액에서 공제되는 주택분 재산세로 부과된 세액은 다음 산식에 따라 계산한 금액으로 한다.

「지방세법」 제12조제4항제2호에 따라 주택분 재산세로 부과된 세액의 합 계액	×	주택분 과세표준에 대하여 주택분 재산세 표준세율(「지방세법」 제11조제4항에 따른 표준세율을 말한다) 이하 값으로 계산한 재산세 상당액 주택을 합산하여 주택분 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액
---	---	---

제5조의3(토지분 종합부동산세의 재산세 공제) ① 법 제14조제7항에 따라 토지분 종합부동산세액에서 공제되는 종합부동산과세대상인 토지분 재산세로 부과된 세액은 다음 산식에 따라 계산한 금액으로 한다.

「지방세법」 제12조제4항제2호에 따라 종합부동산과세대상인 토지분 재산세로 부과된 세액의 합계액	×	종합부동산과세대상인 토지분 과세표준에 대하여 종합부동산과세대상인 토지분 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액 종합부동산과세대상인 토지를 합산하여 종합부동산과세대상 토지분 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액
---	---	--

② 법 제14조제7항에 따라 토지분 별도합산세액에서 공제되는 별도합산과세대상인 토지분 재산세로 부과된 세액은 다음 산식에 따라 계산한 금액으로 한다.

「지방세법」 제12조제 1항제 2호에 따라 별도 합산과세대상인 토지분 재산세로 부과된 세액 의 합계액	×	$\frac{\text{별도합산과세대상인 토지분 과세표준에 대하여 별도합산과세대상인 토지분재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액}}{\text{별도합산과세대상인 토지를 합산하여 별도합산과세대상 토지분 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액}}$
--	---	--

피고는 당시 적용되던 아래 종합부동산세법 시행규칙 별지 제3호 서식 부표 (2)의 작성방법 중 ‘7. ⑨ 과세표준 표준세율 재산세액’ 기재방법에 따라 구 쟁점규정의 분자 부분을 “(공시가격 - 과세기준금액) × 재산세 공정시장가액비율 × 종합부동산세 공정시장가액비율 × 재산세율”이라고 해석하여 과세처분을 하였다.

■ 종합부동산세법 시행규칙[기획재정부령 제469호, 2015.3.6., 일부개정]

[별지 제3호 서식] 종합부동산세 신고서(정기신고, 기한 후 신고)

(중략)

작성방법

7. ⑨ 과세표준 표준세율 재산세액: 주택은 [(③ 감면 후 공시가격 - 6억(1세대1주택은 9억)) × 종합부동산세 공정시장가액비율 × 재산세 공정시장가액비율 × 0.4%], 종합합산토지는 [(③ 감면 후 공시가격 - 5억) × 종합부동산세 공정시장가액비율 × 재산세 공정시장가액비율 × 0.5%], 별도합산토지는 [(③ 감면 후 공시가격 - 80억) × 종합부동산세 공정시장가액비율 × 재산세 공정시장가액비율 × 0.4%]의 금액을 적습니다.

2) 선행판결의 선고 및 확정

피고가 위와 같이 구 쟁점규정을 해석 및 적용한 종합부동산세 등 과세처분에 대하여, 원고를 비롯한 납세자들이 종합부동산세법의 입법취지를 무시하고 이중과세 조정에 실패한 과세라는 이유를 들어 과세처분의 일부 취소를 구하는 행정소송을 제기하였다.

대법원은 2015. 6. 23. 피고가 공제되는 재산세액을 산정한 방식이 관련 법리를 오해한 것이어서 피고의 과세처분이 위법하다는 취지의 판결을 선고하였다(대법원 2015.6.23. 선고 2012두2986 판결, 이하 “선행판결”). 주요 판시를 옮겨보면 다음과 같다.

“(나) 나아가 이 사건 시행령 산식에 따라 공제되는 재산세액의 계산방법을

살펴본다.

종합부동산세의 과세기준금액을 초과하는 부분에 대한 재산세액은 ‘(공시가격 -과세기준금액)× 재산세 공정시장가액비율’의 산식을 기초로 계산되고, 같은 부분에 대한 종합부동산세액은 ‘(공시가격 -과세기준금액) × 종합부동산세 공정시장가액비율’의 산식을 기초로 계산된다. 그런데 이 두 금액은 ‘공시가격 -과세기준금액’부분에 관하여 각각 재산세와 종합부동산세가 부과되는 부분을 뜻하므로, 그 중 서로 중첩되는 부분, 즉 ‘(공시가격 -과세기준금액) × 종합부동산세 공정시장가액비율’보다 적거나 같은 ‘(공시가격 -과세기준금액) × 재산세 공정시장가액비율’부분은 중복하여 재산세가 부과되는 부분에 해당한다. 더불어 종합부동산세 공정시장가액비율을 벗어나 종합부동산세 과세표준에서 제외된 부분에 대하여는 아예 종합부동산세가 부과되지 않으므로 중복 부과임의 이유로 공제되는 재산세액을 산정할 때 이 부분은 고려할 필요가 없다.

이러한 점을 종합하여 볼 때, 이 사건 시행령 산식에 따라 공제되는 재산세액은 ‘(공시가격 -과세기준금액)× 재산세와 종합부동산세의 공정시장가액비율 중 적은 비율 × 재산세율’의 산식에 따라 산정하여야 할 것이다. 따라서 재산세 공정시장가액비율이 종합부동산세 공정시장가액비율보다 적거나 같은 2009년도 종합부동산세의 경우 주택 등 종합부동산세액에서 공제되는 재산세액은 ‘(공시가격 -과세기준금액)× 재산세 공정시장가액비율 × 재산세율’의 산식에 따라 산정하여야 한다.”

즉 선행판결에서 대법원은, 같은 재산에 재산세와 종합부동산세를 이중으로 부과하지 않기 위해 관련 법령이 입법되었는데도 관할 관청이 종합부동산세법 시행규칙 별지 제3호 서식상에 공정시장가액 비율을 적용하는 방식의 계산법을 따로 만들어 적용하는 방식으로 관련 법령이 정하고 있는 것보다 공제되는 재산세액 범위를 축소했다고 보았다. 이러한 과세처분은 관련 법령에 반하는 것이므로 위법하다는 것이다. 종합부동산세에서 공제되는 재산세를 계산하는 산식은 “(기준시가-과세기준금액) × 공정시장가액비율 × 재산세율”로 계산되어야 하고, 선행판결은 이를 확인한 데 의의가 있다. 파기환송심에서도 선행판결의 취지가 그대로 유지되었고(서울고등법원 2015. 11. 25. 선고 2015누1368 판결), 대법원에서 확정되었다(대법원 2016. 3. 10. 선고 2015두4150 판결).⁶⁾

위와 같은 선행판결에 따라 원고 역시 2009년도, 2010년도, 2011년도, 2012년도, 2013년도, 2014년도 귀속 종합부동산세 및 농어촌특별세 각 부과처분에 대

6) 선행판결이 객관적·목적론적 법률해석을 적용하였다는 평가로 서보국, “종합부동산세와 재산세의 이중과세 문제”, 『법학연구』 제28권 제2호, 충남대학교법학연구소, 2017, 59쪽 참조.

해 동일한 취지의 과세처분 취소소송을 제기하여 승소하거나 사실상 승소⁷⁾한 바 있다.⁸⁾

3) 시행령에 기존과 같은 내용의 쟁점규정 입법

그런데 선행판결이 선고된 후 과세당국은 2015. 11. 30. 구 쟁점규정을 개정하여 종전에 시행규칙에 있었던 계산식을 그대로 시행령으로 올려 규정하였다. 이로써 구 쟁점규정에 관하여 시행규칙 계산식에 따른 법규명령 해당 여부에 관한 논란은 종식시킬 수 있게 되었을지 몰라도, 대법원이 이미 지적한 법령의 입법취지에 반하는 이중과세 문제는 고스란히 남게 되었다. 이는 그대로 수많은 소송으로 비화되었으며, 법원도 두 번이나 결론을 바꿀 정도로 장기간 치열한 공방이 오갔다.

3. 대상판결에 대한 구체적 검토

1) 비판적 검토의 필요성

대상판결은 쟁점규정과 그 모법인 종합부동산세법 규정의 문언에 집중하여 종합부동산세와 재산세 이중과세 조정에 관한 광범위한 입법형성의 자유가 있음을 대전제로 삼고, 그와 같은 입법의 결과 이중과세되는 부분 중 일부만 공제되는 결과에 이른다고 해도 이는 위임 범위와 한계를 벗어나 무효라 볼 수 없다는 결론을 바로 도출하였다.

7) 피고가 대법원 판례에 따라 과세처분을 직권으로 취소하고 환급조치를 완료하여, 재판부에서 원고에 소 취하할 것을 권고한바 소 취하로 사건을 종결하였다(소송비용은 피고가 부담하는 것으로 결정).

8) - 2009년도, 2010년도, 2011년도 각 귀속: 서울행정법원 2015. 11. 20. 선고 2013구합59886 판결(서울고등법원 2015누71176호에서 원고 소 취하, 피고 동의, 소송비용 피고부담을 내용으로 하는 재판부 권고에 쌍방 동의하는 것으로 정리, 종결)

- 2009년 귀속: 서울행정법원 2015. 11. 26. 선고 2012구합32512 판결(서울고등법원 2016누2200호에서 원고 소 취하, 피고 동의, 소송비용 피고부담을 내용으로 하는 재판부 권고에 쌍방 동의하는 것으로 정리, 종결)

- 2012년도 귀속: 서울행정법원 2015. 11. 26. 선고 2013구합56225 판결(서울고등법원 2015누71015호에서 원고 소 취하, 피고 동의, 소송비용 피고부담을 내용으로 하는 재판부 권고에 쌍방 동의하는 것으로 정리, 종결)

- 2013년도 귀속: 서울행정법원 2015. 12. 4. 선고 2014구합64339 판결(서울고등법원 2016누30578호에서 원고 소 취하, 피고 동의, 소송비용 피고부담을 내용으로 하는 재판부 권고에 쌍방 동의하는 것으로 정리, 종결)

- 2014년도 귀속: 서울행정법원 2015구합83535호 사건(원고 소 취하, 피고 동의, 소송비용 피고부담을 내용으로 하는 재판부 권고에 쌍방 동의하는 것으로 정리, 종결)

그러나 이러한 판결이유에서는 실질적으로 정반대의 판단을 한 선행판결과 원심판결의 이유를 뒤집을 만한 확실한 논거를 발견할 수 없다. 선행판결에서 대법원은 이미 동일한 내용의 법령에 대해 해석의 기준을 일응 제시한바 있는데, 대상판결은 이와 다른 내용의 쟁점규정도 무효라 볼 수 없다고 하면서 그 근거로 사실상 입법형성의 자유를 제시함에 그쳤다.

무엇보다, 대상판결은 쟁점규정의 위헌성에 관한 논증을 충분히 담지 못한 것으로 보인다. 행정청이 어느 법률에 근거하여 행정처분을 한 후에 헌법재판소가 그 법률을 위헌으로 결정한다면, 결과적으로 그 행정처분은 법률의 근거 없이 행하여진 것과 마찬가지로 되어 하자 있는 것이 된다. 나아가 대법원은 헌법재판소의 위헌 결정이 있기 전이라 해도 행정처분이 위헌인 법률에 근거했다면 이는 적어도 행정처분의 취소사유가 될 수 있다는 입장을 밝힌바 있다(대법원 1994. 10. 28. 선고 92누9463 판결). 헌법재판소 역시 마찬가지로 입장이었으며, 행정처분의 집행이 이미 종료되었고 쟁송기간이 지난 경우까지도 헌법재판소의 위헌 선고로 근거법규의 위헌성이 확인되었다면 당연히무효사유를 인정하기까지 하였다(헌법재판소 1994. 6. 30. 선고 92헌가18 결정). 이처럼 근거법령이 위헌이라면 처분의 효력을 그대로 유지할 수 없다는 것이 대법원과 헌법재판소의 확고한 입장이고, 쟁점규정과 같은 시행령 규정에 대해서는 대법원을 정점으로 하는 법원이 직접 위헌·위법 심사를 할 수 있다는 점을 주목할 필요가 있다(헌법 제107조 제2항).

쟁점규정에 대한 대상판결의 판단은 이상과 같이 위임입법의 적법성과 쟁점규정의 위헌성에 대한 깊이 있는 공법적 검토에 이르지 못했다는 점에서 비판적으로 검토될 필요가 있다. 이러한 문제의식을 가지고, 대상판결의 논증과 결론이 과연 타당한지 다시 한번 세밀하게 들여다 보겠다.

2) 비례원칙에 위반하여 납세자의 재산권을 침해할 우려

(1) 재산세와 중첩되는 종합부동산세의 특수성

현재 시행되고 있는 부동산 보유세제로는 재산세와 종합부동산세가 있다. 재산세는 지방세로서 지방세법 제105조는 토지, 건축물, 주택, 항공기 및 선박을 과세대상으로 하고 있다. 반면 종합부동산세는 2005년에 도입된 국세로서 주택과 토지분 재산세의 납세의무자 중 그 공시가액이 일정금액을 초과하는 납세의무자에 대하여 부과하는 조세이다. 종합부동산세는 그 과세대상이 주택과 토지로서 제한적이고, 일정금액을 초과하는 경우에 부과된다는 점에서 재산

세와 차이가 있다.

이러한 제도 설계로 인하여 종합부동산세 납세의무자는 모두 재산세 납세의무자에 해당하게 되어, 동일한 과세기준일인 매년 6월 1일에 동일한 재산의 보유에 대하여 두 세목의 조세를 부담하게 된다. 이중과세의 문제가 생기는 것이다.

물론 이중과세 자체와 그 위헌 여부는 개념적으로 구분된다. 이중과세의 현상 그 자체가 납세자의 입장에서 달갑지 않은 것은 당연하지만, 그것이 위헌인지는 헌법 및 행정법의 일반원칙인 비례원칙에 위반하여 기본권 등을 침해하는 데 이르는지를 판단해야 알 수 있는 부분이다.⁹⁾ 이중과세의 적법성은 결국 이중과세의 조정방식과 수준에 대한 논의로 이어지는데, 이에 관한 입법자의 재량과 그 한계가 어디인지가 핵심 쟁점이 된다.¹⁰⁾ 따라서 종합부동산세 부과시 위헌적, 위법적 이중과세 문제를 피할 수 있도록 제도를 합리적으로 설계하고 운영하는 것이 매우 중요하다.

(2) 종합부동산세액에서 공제하는 재산세액의 산정방법과 견해의 대립

종합부동산세법은 종합부동산세 산출세액에서 재산세로 부과된 세액을 공제하는 방법으로 이중과세를 조정하고 그 공제대상 재산세액의 구체적인 계산방법을 하위법령에 위임하였다.

연도별 과표적용률이 적용¹¹⁾되던 구 종합부동산세법 시행령(2009. 2. 4. 대통령령 제21293호로 개정되기 전의 것) 제4조의2, 제5조의3 제1항 및 제2항은 공제되는 재산세액을 ‘주택 등 재산세로 부과된 세액의 합계액 × 주택 등 과세기준금액을 초과하는 분에 대하여 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액 ÷ 주택 등을 합산하여 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액’의 산식, 즉 중

9) 김영우, “종합부동산세법의 입법적 문제점 및 개선방안”, 『세무학연구』 제23권 제4호, 한국세무학회, 2006, 178쪽에서도 이와 같이 정리하고 있다.

10) 한재명/김민정, “종합부동산세와 재산세 간 이중과세조정의 쟁점과 평가”, 『지방행정연구』 제35권 제1호(통권 124호), 한국지방행정연구원, 2021, 85쪽; 오문성, “종합부동산세와 재산세의 이중과세조정에 관한 소고(小考) - 대법원 2015.6.23. 선고 2012두2986판결을 중심으로 -”, 『세무학연구』 제33권 제1호, 한국세무학회, 195쪽.

11) 과세표준을 공시가격에서 일정한 과세기준금액을 공제한 금액으로 규정하고, 2006년부터 2008년(별도합산과세대상 토지분 종합부동산세는 2014년)까지의 종합부동산세액은 종합부동산세 과세표준에 매년 5% 포인트씩 인상되는 각 연도별 적용비율과 세율을 곱하여 계산한다고 규정하였다. 이와 같이 연도별 적용비율은 부동산 보유세의 과세표준을 당해 부동산의 시가(공시가격)로 변경함에 따른 세부담의 급격한 증가를 완화하기 위한 경과조치로서 도입되었고, 이는 과세표준에 포함되지 않는 개념이었다. 즉, 연도별 과표적용률을 적용하는 제도 아래에서 부동산 보유세는 ‘과세표준(=공시가격 - 과세기준금액) × 세율 × 연도별 적용비율’의 산식에 따라 계산되는 구조를 취하고 있었다.

전 시행령 산식에 따라 산정하도록 규정하였다. 이 때 당시까지는 종전 시행령 산식에 “과세기준금액을 초과하는 분”에 대하여 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액¹²⁾이라고 규정되어 있어 공제대상 재산세액을 ‘(공시가격 - 과세기준금액) × 재산세율 × 연도별 적용비율’의 산식으로 계산함에 이견이 없었다.

그런데 연도별 적용비율 제도가 폐지되고 공정시장가액비율제도가 도입되면서¹²⁾ 2009. 2. 4. 대통령령 제21293호로 개정된 종합부동산세법 시행령 제4조의2, 제5조의3 제1항 및 제2항에서는 종합부동산세액에서 공제되는 재산세액의 계산방법을 이 사건 시행령 산식, 즉 ‘주택 등의 재산세로 부과된 세액의 합계액 × 주택 등의 과세표준에 대하여 주택 등의 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액 ÷ 주택 등을 합산하여 주택 등의 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액’의 산식에 의하도록 변경하였다. 즉, 공정시장가액비율이 적용되는 2009년부터는 쟁점규정에서 ‘과세표준에 대하여 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액’이라고 규정하였는데, ‘과세표준’에 공정시장가액비율 개념이 포함 되다 보니, ‘과세표준에 대하여 재산세 표준세율로 계산한 재산세 상당액’이 ‘(공시가격 - 과세기준금액) × 재산세 공정시장가액비율 × 재산세율’을 의미하는지 (제1설, 원고 및 선행판결), 아니면 ‘(공시가격 - 과세기준금액) × 종합부동산세 공정시장가액비율 × 재산세 공정시장가액비율 × 재산세율’을 의미하는지 (제2설, 피고 및 대상판결) 견해가 대립하게 되었던 것이다.

예를 들어, 공시가격이 10억 원인 주택에 대해 재산세 공정시장가액비율이 60%, 종합부동산세 공정시장가액비율이 80%라고 한다면, 전체 주택의 공시가격에 공정시장가액비율 60%을 곱한 재산세 과세표준에 대하여 재산세가 부과된다. 그 중 과세기준금액인 6억 원을 초과하는 4억 원에 대해서는 공정시장가액비율 80%를 곱한 3억 2천만 원이 종합부동산세 과세표준이 되고, 여기에 공시가격 10억 원인 주택에 대한 종합부동산세율 0.5%를 적용하면 종합부동산세

12) 공정시장가액이란 공시가격을 기준으로 매년 확정하여 발표하는 새로운 보유세 과세표준으로, 2008. 12. 26. 법률 제9273호로 개정된 종합부동산세법 제8조 제1항 본문, 제13조 제1항, 제2항은 주택 등의 종합부동산세 과세표준을 공시가격 합산액에서 과세기준금액을 공제한 금액에 대통령령으로 정하는 공정시장가액비율을 곱한 금액으로 한다고 규정하고, 2009. 2. 4. 대통령령 제21293호로 개정된 동법 시행령 제2조의4 제1항은 주택 및 종합합산과세대상인 토지의 공정시장가액비율을 시가표준액의 100분의 80으로, 제2항은 별도합산과세대상인 토지에 대하여 2009년에 납세의무가 성립하는 분에 대한 공정시장가액비율을 시가표준액의 100분의 70으로 각각 정하였다. 공정시장가액비율이 도입된 이후 부동산 보유세제는 공시가격 내지 공시가격에서 과세기준금액을 공제한 금액에 공정시장가액비율을 곱한 금액을 과세표준으로 하고 여기에 세율을 곱하여 세액을 산정하는 체계를 갖추게 되었다.

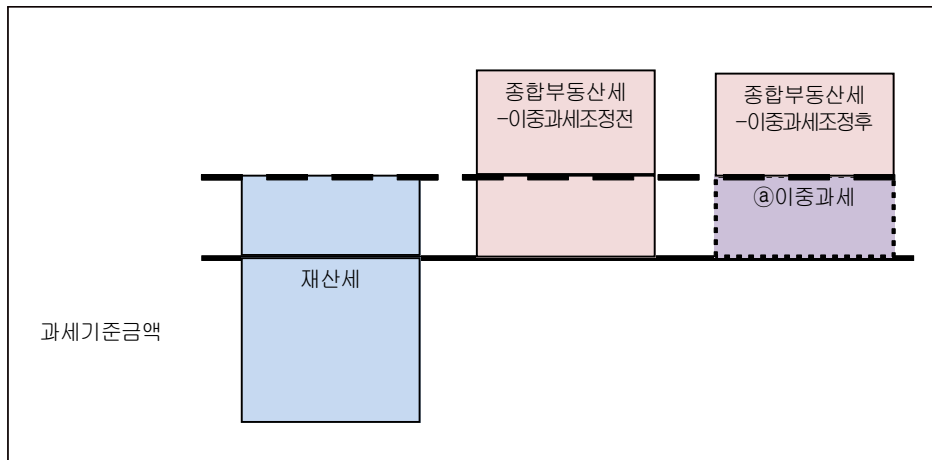
액은 160만원(=3억2천만원 × 0.5%)이 되는데, 위 주택의 과세기준금액을 초과하는 4억원에 대한 재산세는 재산세 공정시장가액비율 60%에 재산세율 0.4%를 곱한 96만원이 된다.

제1설에 의하면 위 종합부동산세액에서 공제하는 재산세액을 산정함에 있어서, 과세기준초과금액 4억원에 재산세 공정시장 가액비율 60%과 재산세율 0.4%를 곱한 96만원이 공제되는 것이고, 제2설에 의하면 과세기준 초과금액 4억원에 종합부동산세 공정시장가액비율 80%를 곱한 3억2천만원에 재산세 공정시장가액비율 60%과 재산세율 0.4%를 곱한 76만8천원을 공제하게 된다.

(3) 이중과세를 최소화할 수 있는 합헌적 해석의 필요

이러한 종합부동산세와 재산세의 이중과세 문제와 이에 대한 조정을 정한 쟁점규정의 효과를 간략히 표현하면 아래 [그림]와 같다.

[그림 : 종합부동산세와 재산세의 관계]



위 그림에서 ㉠부분이 이중과세 부분에 해당하고 쟁점규정은 동 부분을 계산하기 위한 규정이다. 쟁점규정의 해석에 따라 ㉠부분의 과소가 달라진다는 점은 앞서 본 바와 같다.

여기서 어떤 방식이 합헌적 해석인지를 가늠하는 기준이 바로 헌법상 조세 법률주의와 실질과세원칙, 비례원칙과 납세자의 재산권이라 할 수 있다. 쟁점규정을 대수관결과 같이 해석하는 것은 결과적으로 당연히 이중과세를 방지하

게 되어, 실질적 조세법률주의에 반하는 것은 물론이고 납세자의 재산권을 침해하게 되는 위헌적 결과에 이르게 될 수 있는 것이다(헌법재판소 1994. 7. 29. 선고 92헌바49 결정, 헌법재판소 2006. 6. 29. 선고 2004헌바76 결정, 헌법재판소 2009. 3. 26. 선고 2006헌바102 결정, 대법원 2013. 9. 26. 선고 2011두25142 판결 등 참조). 재산세액의 공제가 이중과세 문제를 해소하는 수단이라는 점을 고려하면, 대상판결과 같이 입법형성의 자유에만 기대어 이를 축소하는 쟁점규정의 해석은 종합부동산세 부과가 태생적으로 가지고 있는 이중과세의 문제를 외면하는 결과를 초래하고 만다.

게다가 과세당국은 구 쟁점규정 관련하여 시행규칙에 규정했던 계산식을 그대로 시행령으로 올린 쟁점규정을 내세워 선행판결이 지적한 형식적인 문제를 우회하려고 한 것으로 보인다. 이러한 입법은 형식적인 문제만 겨우 우회할 뿐, 이중과세의 위헌성을 반복하게 할 뿐이다.

앞서 살펴본 구 쟁점규정에 관한 선행판결의 판시와 이후 개정된 쟁점규정의 분자부분을 대조해보면 다음과 같다.

선행판결의 판시	개정 시행령 (제4조의2 제1항)
이러한 점을 종합하여 볼 때, 이 사건 시행령 산식에 따라 공제되는 재산세액은 '(공시가격 - 과세기준금액) X 재산세와 종합부동산세의 공정시장가액비율 중 적은 비율 X 재산세율'의 산식에 따라 산정하여야 할 것이다. 따라서 재산세 공정시장가액비율이 종합부동산세 공정시장가액비율보다 적거나 같은 2009년도 종합부동산세의 경우 주택등 종합부동산세액에서 공제되는 재산세액은 '(공시가격 - 과세기준금액) X 재산세 공정시장가액비율 X 재산세율'의 산식에 따라 산정하여야 한다.	[(법 제8조에 따른 주택의 공시가격을 합산한 금액 - 6억원) X 제2조의4제1항에 따른 공정시장가액비율 X 「지방세법 시행령」 제109조제2호에 따른 공정시장가액비율] X 「지방세법」 제111조제1항제3호에 따른 표준세율

개정 시행령에서 '제2조의4 제1항에 따른 공정시장가액비율'이란 종합부동산세법상 과세표준을 결정하기 위해 규정된 비율이고, '지방세법 시행령 제109조 제2항에 따른 공정시장가액비율'이란 지방세법상 토지, 건축물, 주택에 대한 재산세 과세표준을 결정하기 위해 규정된 비율이다. 선행판결은 명시적으로 두 비율 중 적은 비율을 곱해야 한다고 하였는데, 개정된 쟁점규정은 여전히 두 비율을 중복해서 곱하는 방식으로 규정되어 있다.

(4) 대상판결의 문제점

그런데 대상판결에서는 이상에서 살펴본 바와 같은 해석의 기준이 고려되었는지 확인하기 어렵다. 선행판결과 원심판결에서 구체적으로 제시된, 이중과세를 최소화할 수 있는 방식을 전제로 쟁점규정을 바라보지 않더라도 그것이 헌법적으로 문제가 없는지, 단지 광범위한 입법형성의 자유가 있다고 하여 만연히 허용될 수 있는 것인지 여전히 의문이 남는다.

동일한 문언에 대한 해석은 그것이 시행령에 있는지, 시행규칙에 있는지에 따라 달라질 수 있는 부분이 아닐 것이다. 적어도 앞서 대법원이 확인한 이중과세 영역을 최소화할 수 있는 산정방식이 존재하는 이상, 쟁점규정은 그것이 과거와 달리 시행령에 규정되었다 하더라도 헌법과 행정법이 공통적으로 요구하는 비례의 원칙, 특히 침해의 최소성 원칙에 부합하도록 규정되었어야 한다. 그렇지 않다면 이는 비례원칙에 위반하여 재산권 등 기본권을 침해하는 것이고, 실질적 조세법률주의에 위배되는 것이어서 위헌이라는 평가를 면하기 어렵다고 볼 것이다.

3) 종합부동산세법의 입법취지를 고려한 합목적적 해석의 필요

(1) 이중과세되는 재산세 공제를 위한 종합부동산세법 제정

2005. 1. 5. 제정된 종합부동산세법(법률 제7328호)은 그 제정 단계에서부터 이중과세되는 재산세 전액을 공제하도록 고안되었다. 종합부동산세법은 2004. 11. 김종률 의원 등 16인이 발의한 법률안(의안번호 170891)이 원안가결된 것으로, 이 법안에서는 다음과 같이 이중과세 부분을 공제하도록 정하고 있었다.

제9조(세율 및 세액) 주택에 대한 종합부동산세는 과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액(이하 “주택분 종합부동산세액”이라 한다)으로 하되, 납세의무자별로 주택분 재산세로 부과된 세액(제7조제2항 각호에 규정된 주택에 대하여 주택분 재산세로 부과된 세액은 제외하며, 지방세법 제188조제3항의 규정에 의하여 가감조정된 세율이 적용된 경우에는 그 세율이 적용되기 전의 표준세율에 의하여 계산한 세액을 말한다)의 합계액 중 199만원을 초과하는 금액은 주택분 종합부동산세액에서 이를 공제한다.

즉 종합부동산세가 과세되지 않는 ‘과세기준금액’¹³⁾에 대하여 부과되는 재산세액¹⁴⁾은 이중과세의 문제가 없으므로 공제 대상에서 제외하고 그 공제기준금

13) 당시 과세기준금액은 주택 4.5억 원, 종합합산토지 3억 원, 별도합산토지 20억 원이었다.

14) 당시 세율을 기준으로 하면, 과세기준금액에 대한 재산세액은 주택 199만원, 종합합산토

액을 초과하는 재산세액은 종합부동산세가 중복 부과되므로 그 전부를 종합부동산세액에서 공제하도록 하였다.

법안에 대한 국회 검토보고서에서도 동일한 과세물건(토지)을 대상으로 동일한 납세의무자(토지 소유자)에게 재산세를 부과한 후 다시 종합부동산세를 부과하는 것은 이중과세라는 지적에 대하여 공제 등의 제도적 장치를 강구하고 있어 문제되지 않는다는 취지의 검토의견이 확인된다.¹⁵⁾ 이는 종합부동산세액에서 재산세액을 공제하도록 하는 종합부동산세법 제9조 규정을 의미하는 것으로, 이 조항은 아래와 같이 대체로 제정 당시의 내용대로 유지되어 왔다.

2005. 1. 5. 제정	2005. 12. 31. 일부개정	2008. 12. 26. 일부개정
제9조 (세율 및 세액) 주택에 대한 종합부동산세는 과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액(이하 “주택분 종합부동산세액”이라 한다)으로 하되, 납세의무자별로 주택분 재산세로 부과된 세액(괄호 생략)의 합계액 중 199만원을 초과하는 금액은 주택분 종합부동산세액에서 이를 공제한다.	제9조 (세율 및 세액) <u>③주택분 과세기준금액을 초과하는 금액에 대하여 당해 과세대상 주택의 주택분 재산세로 부과된 세액(괄호 생략)은 주택분 종합부동산세액에서 이를 공제한다.</u> ④주택분 종합부동산세액의 계산에 있어서 주택분 재산세로 부과된 세액의 공제 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.	제9조 (세율 및 세액) <u>③주택분 과세표준 금액에 대하여 해당 과세대상 주택의 주택분 재산세로 부과된 세액(괄호 생략)은 주택분 종합부동산세액에서 이를 공제한다.</u> ④주택분 종합부동산세액의 계산에 있어서 주택분 재산세로 부과된 세액의 공제 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

이처럼 입법자는 종합부동산세액 산정 시 재산세의 중복 부과범위에 대해 공제기준금액을 초과하는 재산세액을 전액 공제할 것을 의도하였던 것이고, 이러한 입법의 취지가 변했다고 볼 만한 사정도 확인되지 않는다. 2005. 12. 31. 개정 종합부동산세법에 연도별 과표적용률이 도입되면서 공제하는 재산세액 계산방식은 변경되었지만, 종합부동산세법 제정 당시 이중과세를 완벽하게 조정하거나 적어도 이를 위한 최선의 방안을 강구하고자 했던 입법자의 의도는 변경되지 않았다. 2008. 12. 26.자 종합부동산세 개정 역시 연도별 과표적용률을 공정시장가액비율로 대체하였을 뿐이고 공제되는 재산세액 범위를 축소하거나 이중과세를 용인하겠다는 취지라고는 볼 수 없다.¹⁶⁾

지 125만원, 별도합산토지 680만원이었다.

15) 국회 기획재정위원회(이한규 전문위원), 「종합부동산세법 일부개정법률안 검토보고서」, 국회 기획재정위원회, 2008, 14~15쪽.

16) 김민수, “종합부동산세와 재산세의 이중과세조정제도”, 「세무와 회계연구」 제9권 제4호(통권 23호), 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2020, 263쪽에서도 2008년 중부세 과세표준

이와 관련하여, 특히 대상판결의 원심판결에서도 쟁점 규정의 모법인 종합 부동산세법의 개정경위와 취지 등에 비추어 보면, 과세기준금액을 초과하는 부분에 대하여 종합부동산세와 중복 부과되는 재산세액을 공제하려는 기본 취지에는 변화가 없다고 하면서 선행판결을 직접 원용하였다. 피고가 선행판결은 쟁점규정으로 개정되기 전 시행령 규정에 대한 해석에 불과하다고 주장한 데 대하여, 원심은 “(선행판결은) 일견 외형상으로는 법률인 이 사건 공제규정이 아니라 그 시행령의 해석에 관한 것으로 보이기 는 하지만, 위 시행령의 모법에 해당하는 이 사건 공제규정을 ‘종합부동산세 과세표준 금액에 대하여 납부한 재산세액만을 공제하도록 하는 규정’으로 해석하는 것과는 다른 입장을 취하고 있음을 전제로 하고 있는 점에서 이 사건과 무관하다고 할 수 없다. 즉 이 사건 공제규정을 ‘종합부동산세 과세표준 금액에 대하여 납부한 재산세액만을 공제하도록 하는 규정’으로 본다면, 위 시행령 규정도 같은 취지로 해석할 수밖에 없게 되고, 그렇다면 위 시행령 규정에 의하여 공제되는 재산세액을 ‘과세 기준초과금액 × (재산세와 종합부동산세의 공정시장가액비율 중 적은 비율) × 재산세율’의 산식에 따라야 한다는 해석은 도출되기 어렵게 된다.”고 하여 상세히 반론을 기재하였다(원심판결문 8쪽 및 각주1) 참조).

(2) 실질적 조세법률주의와 합목적적 해석

조세법률주의는 헌법 제38조 및 제59조에서 선언되어, 현대국가에서는 국민의 재산권을 보호하기 위한 법적 안정성과 예측가능성을 보장하기 위한 것으로 이해되고 있다. 헌법재판소는 다음과 같이 조세법률주의도 실질적 법치주의를 의미하는 것이므로 단순히 과세요건이 법률로 명확히 정해지는 것만으로 충분하지 않고 기본권보장 및 헌법원칙에 합치되어야 한다는 점을 명확히 한 바 있다(헌법재판소 1997. 7. 16. 선고 96헌바36내지49 결정).¹⁷⁾

“조세법률주의는 조세행정에 있어서의 법치주의를 말하는 것인바, 오늘날의 법치주의는 국민의 권리·의무에 관한 사항을 법률로써 정해야 한다는 형식적 법치주의에 그치는 것이 아니라 그 법률의 목적과 내용 또한 기본권 보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 적법절차를 요구하는 법치주의를 의미하며, 헌법 제38조, 제59조가 선언하는 조세법률주의도 이러한 실질적 적법절

제도의 형식적 변경 당시 입법자가 이를 통해 공제해주는 재산세액을 감소시키려는 의도가 아니었다고 분석하였다.

17) 성낙인, 「헌법학(제22판)」, 2022, 법문사, 488쪽, 김하열, 「헌법강의(제4판)」, 2022, 박영사, 811쪽.

차가 지배하는 법치주의를 뜻하므로, 비록 과세요건이 법률로 명확히 정해진 것일지라도 그것만으로 충분한 것은 아니고 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상 요구되는 제원칙에 합치되어야 하고(헌법재판소 1994.6.30. 선고, 93헌바9 결정 참조), 이에 어긋나는 조세법 규정은 헌법에 위반되는 것이다. 그러므로 이 사건 규정이 실질적 조세법률주의에 합치되는지 여부를 살펴본다.”

이처럼 실질적 조세법률주의의 원칙 하에,¹⁸⁾ 대법원도 조세법규의 해석에 합목적적 해석이 가능하고 불가피하다는 점을 일찍이 인정하여 왔다. 대상판결의 원심이 판결문에 직접 인용한 바와 같이, “조세법률주의의 원칙상 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않지만, 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에는 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성 및 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에서 입법 취지 및 목적 등을 고려한 합목적적 해석을 하는 것은 불가피하다”고 판단한 것이다(대법원 2008. 1. 17. 선고 20087두11139판결 등). 헌법의 가치판단이 세법의 지도이념인 이상 입법의 부족을 사법이 보충해야 한다는 견해는 학계에서도 주장되어 왔다.¹⁹⁾

대상판결의 원심은 이러한 판례에 근거하여 “이 사건과 같이 동일한 시점에, 동일한 납세의무자에 대하여, 동일한 과세대상에 대하여 과세함으로써 이중과세에 해당함이 분명함에도 불구하고 공제의 범위를 제한하여 이중과세의 일부만을 해소하는 것은, … 그 입법과정이나 해당 조항의 해석에 있어 논쟁의 여지가 다분한 만큼 그 규정의 의미나 공제되는 재산세액에 관한 입법자의 의사 변경 유무 등 개정의 취지가 명확하지 않다면 신중하고도 합목적적인 해석이 불가피하다”고 하였고, 그 결과 2008. 12. 26. 종합부동산세법 개정으로 세율 하향 조정 등 종합부동산세법 전반에 걸친 감세가 이루어졌지만, 당시 국회에서 재산세액 공제범위의 축소에 관하여 논의가 있었다거나 그 개정 취지가 공제되는 재산세액의 범위를 축소·변경하는 것이었다고 볼만한 사정이 없었다

18) 한편, “실질적 조세법률주의”라는 말은 헌법적·역사적 근거가 없는 개념으로 최근에는 그 개념이 해체되었다고 바라보는 입장으로, 이창희, 「세법강의(제20판)」, 2022, 21~23쪽. 다만 위와 같은 입장에서든 개념, 용어의 존재와 근거를 비판적으로 보는 것이지, 세법영역에서 법치주의 역시 형식적 법치주의 뿐만 아니라 실질적 법치주의가 기능한다고 본다는 점에서 결과적인 면에서는 본질적으로 다르지 않아진다.

19) 이동식, “조세회피방지를 위한 별도입법의 필요성”, 「공법연구」 제28집 제4호 제2권, 한국공법학회, 2000, 427쪽 이하.

는 점을 고려하여, 종전보다 공제액을 축소하는 쟁점규정이 입법자의 의사에 반하는 것이라고 판단하였다(원심판결문 8쪽).

(3) 대상판결의 문제점

그러나 대상판결은 판결의 상당 분량을 할애하여 종합부동산세법과 동법 시행령의 개정 경위를 정리하면서도(대상판결문 2~4쪽), 그러한 입법의 취지가 실질적으로 무엇인지 명확히 판단하지 않았다. 단순히 구 종합부동산세법 규정의 문언, 체계와 취지 등에 비추어 광범위한 입법형성의 자유가 주어진 영역이라는 점을 대전제로 삼아, 위임입법의 적법 여부만 완화하여 검토하였다고 보여진다. 대상판결은 입법의 취지와 개정 경위에서 확인되는 입법자의 의사를 고려한 합목적적 해석을 소홀히 하고, 실질적 조세법률주의 관점에서 반드시 살펴보아야 할 기본권 보장 및 헌법원칙의 위반 여부를 충분히 고려하지 못한 채 형식적 결론에 그치고 말았다.

종합부동산세액에서 얼마의 재산세액을 공제할지에 대한 입법자의 의도는 결국 모법의 법률조항을 기준으로 판단하여야 한다. 앞서 본 바와 같은 종합부동산세법의 개정경위 및 취지를 고려하면 입법자의 의도는 이중과세 부분을 최대한 제거하는 데 있으므로, 종전보다 공제되는 재산세액 범위를 축소하는 쟁점규정은 실질적인 종합부동산세법의 위임범위를 벗어난 것이자 비례원칙에도 위반하여 납세자의 재산권 등 기본권을 침해하는 것이어서 위헌·위법하다는 평가를 받을 수 있다.

4) 입법형성의 자유와 한계

한편, 피고는 대상판결의 제1심 변론 당시부터 이중과세 조정 문제는 입법자의 재량사항으로 반드시 중복 부과 영역에 대한 재산세액을 완벽하게 공제하는 방식으로 해결되어야 하는 것은 아니라는 취지로 주장하여 왔다. 대상판결도 기본적으로 피고와 같은 입장에서 판단을 한 것으로 읽힐 여지가 없지 않다. “쟁점 규정의 적용 결과 종합부동산세의 과세기준금액을 초과하는 영역에 대하여 부과되는 재산세액 중 일부만이 공제되는 결과에 이르게 되더라도” 이를 무효라고 볼 수 없다고 하였기 때문이다.

그러나 쟁점규정에 따르면, 어차피 ‘종합부동산세에서 공제되는 재산세액’은 재산세액 합계에 1보다 작은 비율²⁰⁾을 곱하여 공제액을 산정하는 것이므로 애

20) 선행판결에 의하면, 재산세액 합계에 곱하는 비율의 산식은 [(공시가격 - 과세기준금액) × 재산세와 종합부동산세 공정시장가액비율 중 적은 비율 × 재산세 표준세율] / [공시가

당초 중복 부과 영역에 대한 재산세액 전액이 종합부동산세액에서 반드시 공제될 수 있는 것이 아니다. 따라서 쟁점규정의 위헌성은 애당초 위와 같은 의미의 “완벽한 이중과세 조정”에 실패하였다는 점에서 찾을 것이 아니다. 적어도 동일한 내용의 산식에 대해 선행판결에서도 확인된 바와 같이 이중과세 영역을 최소화할 수 있는 산정방식이 명백히 존재함에도 그보다 이중과세 영역이 더 늘어나는 산정방식을 입법한 것은 침해의 최소성 원칙에 반하는 비례원칙 위반의 위헌·위법적 조치라는 것이다.

결국 ‘완벽한 이중과세 조정’에 이르지 못하는 쟁점규정 내지 쟁점규정의 산정방식이 위헌·위법적인 이중과세에 해당하는지는 이에 관한 입법자의 재량권 행사가 한계를 일탈하거나 남용한 것인지의 문제로 귀결된다. 그러나 이중과세 조정방식의 결정에 대한 입법자의 재량을 인정하더라도, 이중과세 영역을 없애거나 적어도 최소화할 수 있는 산정방식이 명백히 존재함에도 이를 택하지 않고 명백히 최소침해성을 위반하는 이중과세를 허용하여 납세자의 재산권을 침해하는 것까지 입법형성의 범위에 포함된다고 할 수는 없을 것이다.²¹⁾ 따라서 입법형성의 자유를 근거로 쟁점규정이 단지 재산세액을 완벽하게 공제하지 않은 방식을 택함에 불과하여 문제가 없다는 식의 대상판결의 판단은 위와 같은 입법형성의 자유와 그 헌법적 한계를 제대로 반영한 것이라 보기 힘들다.²²⁾

4. 소결 - 공법적 논증이 부족했던 대상판결

조세법에 관한 원칙은 우리 헌법이 제38조와 제59조에서 명시하고 있고, 이러한 조세분야의 특수성을 백분 고려하여 조세법 조항의 효력에 대해 판단할 때 헌법재판소도 더욱 엄격한 기준(대표적으로, 엄격한 명확성의 원칙 등)을 적용하여 왔다. 조세법과 같은 행정입법의 유무효는 행정기본법에 명시한 일반원칙, 특히 법치행정의 원칙(제8조)와 비례의 원칙(제10조)에도 당연히 부합하여야 한다.

이처럼 조세법 규정의 유무효를 판단할 때 공법적 논증이 반드시 수반되어

격 × 재산세 공정시장가액 비율 × 재산세 표준세율]이고, 분자 부분에서 과세기준금액을 차감하고 있으므로 1보다 적은 비율이 된다.

21) 같은 취지의 주장으로, 백수원, “현대적 의미에서의 종합부동산세법에 관한 헌법적 쟁점 검토”, 『미국헌법연구』 제31권 제3호, 미국헌법학회, 2020, 231쪽.

22) 이창희, 「세법강의(제20판)」, 2022, 49쪽 이하에서도 우리 헌법이 세법의 입법재량에 어떤 제약을 가하고 있는지에 대한 논의를 정리하고 있다.

야 할 것임에도 불구하고, 대상판결의 사건에서 법원은 제1심부터 상고심에 이르기까지 두 번이나 그 결론을 바꾸면서도 이를 소홀히 하였다는 인상을 지우기 힘들다. 심지어 당사자들이 조세법률주의, 비례원칙에 위반한 재산권 침해 등 구체적인 공법적 쟁점과 그에 기반한 치열한 공방을 하였음에도 대상판결의 판결이유에는 그에 대한 직접적인 판단을 찾아볼 수 없다. 그 결과 위임입법의 적법 여부에 관한 형식적 판단으로 소송의 결론이 뒤바뀐 것처럼 읽히게 되었다.

쟁점규정의 효력과 그에 근거한 이 사건 처분의 적법 여부에 대해 납득할 수 있을 만한 사법적 판단이 있기 위해서는 치밀한 공법적 논증과 그에 기반한 판결이유가 반드시 제시되어야 한다. 그렇지 않고서는 종합부동산세와 재산세의 이중과세 조정에 관한 해묵은 다툼이 궁극적으로 종식될 것을 기대하기도 어려울 것이다.

IV. 결론

대상판결은 내용적으로는 사실상 같은 쟁점을 두고 10년이 넘도록 다투어져 온 이중과세 조정 규정에 대한 가장 최근의 대법원 판결이다. 대상판결의 제1심과 원심, 원심과 상고심이 각기 서로 다른 결론을 내린 점만 보더라도 쟁점규정에 대한 다툼이 얼마나 치열한 것인지 가늠할 수 있다.

그러나 법원이 쟁점규정의 효력에 대해 판단하면서, 조세법의 합목적적 해석을 위해 반드시 필요한 공법적 관점에서의 판단을 명시적으로 하지 않은 부분은 매우 아쉬운 지점이다. 심지어 원고 청구를 인용한 원심판결조차 쟁점규정이 위헌인지에 대한 판단은 명시적으로 하지 않았다.²³⁾ 쟁점규정에 대한 3번의 법원 판결 모두 이중과세가 발생한 상황을 고려하여 쟁점규정의 법률 위임범위 일탈 여부를 형식적으로 판단하였을 뿐, 쟁점규정은 물론 모법 규정 어

23) 원심은 “이 사건 쟁점규정은 법률에 의한 위임범위를 넘어 규정된 것으로서 위법하여 효력이 없다”고 하여 이 사건 쟁점규정이 법률의 위임범위를 일탈한 것이라고 판단하였다(원심판결문 9쪽). 또한 원심은 이 사건 쟁점규정에 대한 법률의 위임범위를 판단하기 위하여 “이 사건과 같이 동일한 시점에, 동일한 납세의무자에 대하여, 동일한 과세대상에 대하여 과세함으로써 이중과세에 해당함이 분명함에도 불구하고 공제의 범위를 제한하여 이중과세의 일부만을 해소하는 것은, 위헌 여부까지는 논외로 하더라도 그 입법과정이나 해당 조항의 해석에 있어 논쟁의 여지가 다분한 만큼 … 신중하고도 합목적적인 해석이 불가피하다”고 하여(원심판결문 8쪽), 규정의 헌법 위반 여부에 대하여 따로 판단하지 않음을 밝혔다.

디에 대하여도 공법상 비례원칙 위반 여부 등을 직접 판단하지 않았다.

대상판결의 과기환송 판결에 따라 현재 진행되고 있는 과기환송심의 결과는 이 분쟁의 마침표가 될 가능성이 높다. 본고에서 시도한 공법적 관점에서의 분석과 검토가 쟁점규정에 대한 합헌적 해석을 도출하는 데 조금이라도 도움이 될 수 있기를 바란다.

[참고문헌]

- 김하열, 헌법강의(제4판), 박영사, 2022.
- 성낙인, 헌법학(제22판), 법문사, 2022.
- 이창희, 세법강의(제20판), 박영사, 2022.
- 임승순/김용택, 조세법(제23판), 박영사, 2023.
- 김민수, “종합부동산세와 재산세의 이중과세조정제도”, 『세무와 회계연구』 제9권 제4호(통권 23호), 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2020.
- 김영우, “종합부동산세법의 입법적 문제점 및 개선방안”, 『세무학연구』 제23권 제4호, 한국세무학회, 2006.
- 박민/안경봉, “현행 부동산 보유세의 헌법적 재조명”, 『조세법연구』 제14권 제3호, 한국세법학회, 2008.
- 박종수, “종합부동산세에 관한 조세법적 검토”, 『부동산법학』 제11집, 한국부동산법학회, 2004.
- 박 훈, “현행 종합부동산세의 내용과 그 문제점”, 『조세법연구』 제12권 제1호, 한국세법학회, 2006.
- 백수원, “현대적 의미에서의 종합부동산세법에 관한 헌법적 쟁점 검토”, 『미국헌법연구』 제31권 제3호, 미국헌법학회, 2020.
- 서보국, “종합부동산세와 재산세의 이중과세 문제”, 『법학연구』 제28권 제2호, 충남대학교법학연구소, 2017.
- 오문성, “종합부동산세와 재산세의 이중과세조정에 관한 소고(小考) - 대법원 2015.6.23. 선고 2012두2986판결을 중심으로 -”, 『세무학연구』 제33권 제1호, 한국세무학회, 2016.
- 이동식, “조세회피방지를 위한 별도입법의 필요성”, 『공법연구』 제28집 제4호 제2권, 한국공법학회, 2000.
- 전동훈, “보유세 과세표준과 주택공시가격의 적격성에 관한 고찰”, 『조세논총』 제3권 제3호, 한국조세법학회, 2018.
- 전병욱, “주택분 재산세 및 종합부동산세 과세의 문제점 및 개선방안 연구”, 『부동산분석』 제5권 제1호, 한국감정원, 2019.
- 정승영/정지선, “재산세 및 종합부동산세의 주요 쟁점에 관한 비판적 고찰”, 『조세법연구』 제24권 제3호, 한국세법학회, 2018.
- 한재명/김민정, “종합부동산세와 재산세 간 이중과세조정의 쟁점과 평가”, 『지방행

정연구 제35권 제1호(통권 124호), 한국지방행정연구원, 2021.

국회 기획재정위원회(이한규 전문위원), 「종합부동산세법 일부개정법률안 검토보고서」, 국회 기획재정위원회, 2008.

[Abstract]

A study on the provisions that adjust the double taxation of
comprehensive real estate tax and property tax

Park, Bo young*

The relevant judgment concerns the effectiveness of the provisions stipulated to adjust the double taxation of comprehensive real estate tax and property tax on the same real estate in the Comprehensive Real Estate Tax Law, as well as the legality of the tax assessment. The contentious provision refers to a specific calculation formula for double taxation adjustment as defined in the Enforcement Decree of the Comprehensive Real Estate Tax Law. The third-instance decision, which is the subject of this case, changed the position, asserting that, since the legislator enjoys broad freedom of legislative formation, the contentious provision cannot be considered void.

However, in the decision, no clear rationale is found to overturn the previous decision, which had made the opposite determination. Furthermore, it appears that the third-instance decision did not offer adequate legal reasoning concerning the contentious provision. Is it not legally problematic to not follow alternative methods that can minimize double taxation? This could be viewed as a violation of the principle of proportionality, particularly the principle of minimal impairment, which is commonly required by the Constitution and administrative law, and it may also be considered a violation of principle of no taxation without law.

Keywords : Comprehensive Real Estate Tax, Property Tax, Double Taxation,
Principle of no taxation without law, The principle of
proportionality, Property Rights

* University of Seoul Law school Professor, Attorney at law.