

주택에 대한 종합부동산세 과세와 헌법 제36조 제1항*

이 동 식**

〈국문초록〉

2021년분 종합부동산세(이하 “종부세”라 함) 납세고지서가 2021년 11월말 개별 납세자에게 송달되었다. 고지서를 받은 납세자들은 납부세액의 규모에 놀랐다. 많은 언론에서는 종부세에 대한 납세자들의 원성을 기사화하였다. 다수의 납세자들이 종부세 부과처분에 대해 소송을 제기하였다. 이러한 소송에서 납세자들은 개별 규정의 해석론으로 다투는 것보다는 위헌성논쟁을 중심으로 다투고 있다.

종부세법의 위헌성은 여러 가지 쟁점에서 주장되고 있다. 이 글은 이러한 종부세의 위헌성 논쟁 중 주택에 대한 종부세과세가 혼인과 가족생활에 대한 국가의 보호의무를 헌법 제36조 제1항에 위반되는지 여부에 국한하여 다루어 보고자 한다.

최근 종부세법은 1세대1주택에 대해서는 감면을 확대하고 1세대2주택 이상에 대해서는 과세를 상당히 강화하였다. 그 결과 세대와 주택수에 따라 세부담이 상당히 달라지는 현상이 등장하고 있다. 결혼한 납세자들은 동일한 세대를 구성하고 결혼하지 않은 이들은 기본적으로 각자 독립세대를 구성한다. 그러다 보니 2인이 2주택 이상을 보유한 경우 그 2인이 혼인관계에 있는 경우가 혼인하지 않은 경우보다 세부담이 큰 현상이 발생할 수 있게 된다. 이러한 이유로 현재 주택에 대한 종부세 과세가 헌법 제36조 제1항에 위반된다고 하는 주장이 있다. 이 글은 이러한 위헌주장이 등장하는 배경을 사안을 나누어 설명을 하고 위헌론의 논거와 합헌론의 논거를 정리해 보았다. 결론적으로 이 글에서는 현행 주택에 대한 종부세 과세는 헌법 제36조 제1항에 위반되는 것은 아니라는 입장을 피력하였다.

2022년에는 법원에서 종부세법의 위헌성에 대한 논의들이 많이 전개될 것으로 생각한다. 그러한 논의 가운데 한 쟁점이 될 것이 분명한 헌법 제36조 제1항에의 적합성에 대한 논의에 이 글이 하나의 연구자료가 될 수 있기를 기대해 본다.

주제어 : 종합부동산세, 헌법과 세법, 혼인과 가족생활에 대한 헌법적 보호, 차별금지명령, 세대별합산과세

• 투고일 : 2022.06.09. / 심사일 : 2022.07.24. / 게재확정일 : 2022.07.25.

* 이 글은 2022. 1. 20. 한국 세무사회에서 개최된 제16회 한국세무포럼에서 저자가 발표한 원고를 일부 수정하여 게재한 것입니다.

** 경북대학교 법학전문대학원 교수/법학연구원 연구위원

I. 시작하면서

지난 몇 년간 부동산가격이 급등하자 당시 문재인 정부는 부동산시장안정을 위해 20여차례의 대책을 발표한 바 있다. 이러한 과정을 거치며 다주택자의 양도소득세(이하 “양도세”라 함) 및 종합부동산세(이하 “종부세”라 함) 세부담이 과거에 비해 매우 증가하였다. 양도세와 종부세 중 특히 종부세 과세의 타당성이 사회적으로 더 주목을 받고 있다. 그 이유는 양도세는 적어도 처분을 하지 않는 한은 현실적으로 과세문제가 발생하지 않는 반면 종부세의 경우 이미 2021년 말 큰 액수의 종부세 고지를 받은 상황이기 때문이다. 이러한 종부세 과세의 타당성논쟁은 개별규정의 해석론보다는 위헌성논쟁을 그 핵심으로 하고 있다. 실제 2021년분 종부세 부과에 대해서는 다수의 납세자들이 쟁송절차를 통하여 종합부동산세법(이하 “종부세법”이라 함)의 위헌성을 다투는 중이다. 증가한 부동산가격을 기반으로 부과된 종부세 세수 규모가 과거에 비해 큰 규모로 증대되어진 상황이라 종부세 부과의 근거법규가 위헌인지 여부는 납세자와 과세당국 모두에게 상당히 중요한 의미를 가질 수 있다. 이러한 종부세법의 위헌성은 여러 가지 쟁점에서 주장되고 있다. 이 글은 이러한 종부세의 위헌성 논쟁이 특히 과세대상과 관련하여서는 주택에 대한 과세가 주로 문제되는 점을 고려하여 주택에 대한 종부세과세를 그 범위로 하고 이와 관련한 다양한 위헌성 쟁점 중에서도 종부세 과세가 혼인과 가족생활에 대한 국가의 보호의무를 규정한 헌법 제36조 제1항에 위반되는지 여부에 한정하여 논의하기로 한다. 2021년까지의 종부세는 1세대1주택에 대해서는 세부담을 완화하고 다주택자에 대해서는 과세를 강화하였는데 2인이 2주택 이상을 보유한 경우일지라도 혼인관계에 있는지 여부에 따라 세부담이 차이가 나는 현상이 발생하였다. 이러한 측면을 기초로 하여 기존의 주택에 대한 종부세 과세가 헌법 제36조 제1항에 위반되는 것이 아닌지 여부가 논란이 되고 있다.

II. 주택에 대한 종합부동산세 과세 일반론

1. 종합부동산세의 의의

종부세는 2005. 1. 5. 법률 제7328호로 종부세법이 입법되면서 도입되었다.

1997년 외환위기 이후 부동산시장도 오랜 침체기에 처해 있었는데 2001년부터 부동산시장이 다시 과열되자 정부는 2003. 5. 23. 주택가격안정화대책을 발표하고 그 해 9. 5. 다시 추가대책을 발표하면서 재산세 등 보유세를 강화하는 방안을 공포하였다. 당시 보유세 강화방안에는 부동산 공시가격의 시가반영률을 높이는 것 이외에 2006년에 종부세를 도입하는 것이 포함되어 있었다. 그 이후 2003. 10. 29. 정부는 종부세 도입시기를 1년 앞당기는 것으로 발표하였다. 이에 따라 2004년 초부터 본격적으로 도입준비를 해서 2005. 1. 5. 관련 법률안이 국회를 통과하였다. 종부세법의 입법으로 부동산보유세는 지방세인 재산세와 국세인 종부세로 이원화되어졌다¹⁾. 이러한 종부세는 보유한 부동산을 납세자별로 합산하여 과세대상으로 인식하는 특징을 가지고 있다²⁾.

종부세는 종부세법 제1조에서 규정하고 있는 바와 같이 모든 부동산보유자를 과세대상으로 하는 것이 아니라 “고액의 부동산 보유자”만을 그 대상으로 하여 “부동산보유에 대한 조세부담의 형평성 제고”와 “부동산가격안정도모”를 목적으로 하고 있다³⁾.

종부세는 가장 직접적으로는 2003년의 부동산가격 급등에 따른 대책으로 도입된 것으로 강한 정책적 조세의 성격을 보유하고 있다. 하지만 종부세가 단순히 그러한 정책적 측면만을 가지는 것은 아니다. 당시 학계에서 지속적으로 부동산과세에 있어서 “거래세완화와 보유세강화”를 주장해왔고 그것을 제도화하

1) 2004년의 부동산보유세개편에서 단순히 종합부동산세가 신설되어서 부동산보유세가 이원화되었다는 것 이외에 다음과 같은 두 가지 점을 주목할 필요가 있다. 첫째, 과세대상 중 주택의 경우 종래 건물분과 토지가 분리되어 전자는 재산세 후자는 종합토지세의 과세대상이던 것이 양자를 통합하여 과세대상으로 하였다는 점이다. 둘째, 토지의 경우 종래 지방세인 종합토지세를 통해 지방세 단계에서도 합산과세기능이 존재하였지만 해당 세목의 폐지와 함께 종래처럼 전국의 토지를 합산하는 기능은 지방세에서는 사라지고 이는 국세인 종합부동산세 몫으로 되어졌다는 점이다. 종합합산과세대상토지와 별도합산과세대상토지의 경우 지방세 단계에서는 과세권자인 자치단체의 행정구역 내에 소재하는 토지만을 합산할 수 있는 것으로 그 기능이 대폭 축소되어졌다.

2) 외국의 입법례를 보게 되면 부동산보유세는 물건별로 과세하는 경우가 대부분이고 인별합산과세하는 경우는 매우 드물다. 하지만 우리나라의 경우 부동산가격급등이 주기적으로 반복이 되고 입법자가 그러한 현상에 대한 대책으로 부동산보유세개편을 고민하는 경우가 많아서 이처럼 인별합산과세에 의한 부동산보유세 과세제도는 1970년대 말부터 도입이 검토되었다. 우리나라의 경우에도 1970년대까지는 부동산보유세가 물건별로만 과세하고 인별합산과세하는 경우는 없었다. 이는 당시 우리나라의 지방세행정에서 인별합산이 가능한 전국적 전산망이 제대로 구축되지 못한 것이 큰 원인이라고 할 수 있다. 부동산보유세에 인별합산기능이 처음 도입된 것은 1986. 12. 31. 지방세법 개정으로 도입된 토지과다보유세를 통해서이다. 김재훈, 「보유과세」, 『한국 지방세60년사』 제2권 주제사, 2017, 한국지방세연구원, 171면 이하.

3) 종부세법 제1조.

는 차원에서 보유세개편을 하면서 종부세가 도입된 측면도 있다.

2. 주택에 대한 종합부동산세 과세요건

1) 주택의 개념

종부세는 토지와 주택을 과세대상으로 한다. 그 중 종부세 과세대상인 주택의 개념에 대해서는 종부세법 제2조 제3호에서 “지방세법 제104조 제3호에 의한 주택을 말한다. 다만, 같은 법 제13조 제5항 제1호에 따른 별장은 제외한다.”라고 정의하고 있다⁴⁾. 지방세법 제104조 제3호에서는 주택개념에 대해 주택법 제2조 제1호를 준용하고 있으며 주택법에서는 “세대(世帶)의 구성원이 장기간 독립된 주거생활을 할 수 있는 구조로 된 건축물의 전부 또는 일부 및 그 부속토지”라고 주택을 정의하고 있다⁵⁾.

현실적으로는 어떤 건축물이 재산세 과세시 주택으로 분류되면 종부세 역시도 그 건축물을 주택으로 과세한다. 재산세 과세시 주택여부 판단은 소위 “현황과세의 원칙”에 따라 실제 주거용으로 사용하는지 여부를 기준으로 판단하는 것이 원칙이다⁶⁾. 건축법상 일반 업무시설로 분류되는 오피스텔의 경우 주민등록여부, 임대주택으로의 등록여부에 따라 실제로 주거용으로 사용하는 것이 확인되면 재산세 과세시 주택으로 분류하는데⁷⁾ 이러한 경우 해당 오피스텔은 종부세 역시도 주택으로 과세한다.

주택법상 주택 정의규정에 따라 주택의 부속토지는 종부세 과세시 기본적으로 토지가 아니라 주택으로 분류한다⁸⁾. 별장이 종부세 과세대상에서 제외되는

4) 종부세법 제2조 제3호.

5) 주택법에서는 주택을 단독주택과 공동주택으로 나누고 있고 그 구분이 기본적으로 종부세 과세에서도 유효하다. 그런데 주택법에서 주택이 아니라 준주택으로 분류되는 기숙사와 관련하여 이를 종부세 과세시 주택으로 볼 것인지 여부와 관련하여 혼란이 있다. 만약 기숙사가 종부세 과세시 주택개념에 포함이 된다면 기숙사 부속토지는 종부세 과세시 토지로 분류되지 않게 된다. 이에 대해서는 참고, 이동식, “종합부동산세 관련 개별규정의 개정필요성”, 『서울법학』 제27권 제3호, 2019. 11, 서울시립대학교 법학연구소, 301면~305면.

6) 2021. 12. 28. 지방세법 개정으로 재산세부과는 사실상 현황에 따른 과세가 원칙이지만 재산세의 과세대상 물건을 공부상 등재현황과 달리 이용함으로써 재산세 부담이 낮아지는 경우 등 대통령령으로 정하는 경우에는 사실상 현황이 아니라 공부상 등재현황에 따라 재산세를 부과할 수 있게 되었다. 지방세법 제106조 제3항.

7) 지방세 운영예규 법104-2.

8) 종부세 과세시 토지의 범주에서 제외되는 주택부속토지의 범위에 대해서는 지방세법 시행령 제101조제1항과 제2항에서 규정하고 있다(용도지역별로 건축물바닥면적의 최소 5배에서 최대 7배에 해당하는 토지).

이유는 재산세 과세시 별장은 고율의 단일세율(4%)로 중과세하기 때문이다⁹⁾. 종부세법 시행령 제3조와 제4조에 따른 합산배제주택도 기본적으로 종부세법상 주택개념에 해당하는 것을 전제로 한다¹⁰⁾.

2) 과세단위

종부세는 현재 주택과 토지 모두 과세단위를 개인으로 하고 있다. 개인별로 보유한 주택의 자산가격을 합산하여 과세기준금액을 초과하면 과세대상이 된다. 부부의 경우에도 기본적으로 각자 종부세 과세단위가 된다¹¹⁾.

2005년 처음 종부세법을 입법할 때에는 구 소득세법 제61조(1994. 12. 22. 법률 제4803호로 개정된 것)에 의한 부부의 자산소득합산과세제도에 대해 헌법재판소가 헌법 제36조 제1항에 위반된다고 판시한 점을 고려하여 개인을 과세단위로 하였다. 하지만 그 이후 가족간 증여를 통한 종부세 회피시도가 발생하자¹²⁾ 입법자는 2005. 12. 31. 법률 제7836호로 종부세법을 개정하여 과세단위를 세대로 변경하였다¹³⁾. 2005. 12. 31. 종부세법 개정은 과세단위를 개인에서 세대로 변경하는 것 이외에도 과세기준 강화 등 다양한 측면에서 종부세 세부담을 강화하는 내용이 포함되었다. 종부세가 처음 도입되었을 때부터 납세자의 조세저항이 만만치 않았는데 2005. 12. 31. 종부세법 개정은 불만 민심에 기름을 붙는 격이 되어 다양한 소송제기를 야기하였고 마침내 헌법재판소는 2008. 11. 13. 세대별합산을 규정한 종부세법 규정들이 위헌이라고 판단하였다¹⁴⁾. 이

9) 국세청·행정안전부, 주택과 세금, 2021, 국세청 부동산납세과, 93면.

10) 이러한 합산배제주택은 과세표준계산시에는 합산하지 않지만 주택 수 계산시에는 일부 주택 수로 계산이 되기도 한다. 예, 종부세법 시행령 제2조의3 제2항 제1호(1세대1주택판단시), 제4조의2 제3항 제3호(다주택자에 대한 중과세율 적용시).

11) 다만, 2020. 12. 29. 종부세법 개정으로 종부세법 제10조의2에 따른 특례가 신설되어서 그 요건을 충족하는 경우에는 부부합산과세와 비슷한 효과가 나타나는 경우가 있다.

12) 종부세 도입논의가 본격화된 2003년과 2004년에 전년대비 각 81%, 35%씩 증여세 세수가 증가한 바 있다. 참고, 해당 연도 국세통계연보; 이동식, “가족합산과세제도의 합헌성-종부세 사건에 대한 헌재판결의 타당성 검토를 중심으로-”, 「공법연구」 제39집 제2호, 2010. 12, 한국공법학회, 561면.

13) 개정된 종부세법 제2조 제8호에서는 세대를 “주택 또는 토지의 소유자 및 그 배우자와 그들과 생계를 같이하는 가족으로서 대통령령이 정하는 것”으로 정의하고 2005. 12. 31. 대통령령 제19253호로 개정된 종합부동산세법 시행령 제1조의2는 자세하게 세대의 범위에 대해 규정하고 있었다. 결론적으로 과거 부부자산소득에 대한 합산과세제도와 달리 과세단위가 부부가 아니라 세대이고 이에 배운자 뿐만 아니라 동일한 주소 또는 거소에서 생활을 같이하기만 하면 직계존비속과 형제자매도 포함하는 것으로 규정하고 있었다.

14) 헌재 2008. 11. 13. 선고 2006헌바112, 2007헌바71·88·94, 2008헌바3·62, 2008헌가12(병합) 결정.

판결에 따라 입법자는 2008. 12. 26. 법률 제9273호로 종부세법을 개정하여 세대별합산을 인별합산하는 방식으로 변경하였고 그 규정들이 현재까지 유지되고 있다.

3) 납세의무자 및 과세기준일

종부세 과세기준일은 6월 1일이다. 주택에 대한 종부세 납세의무자는 과세기준일 현재 주택분 재산세 납세의무자이다¹⁵⁾. 즉, 주택에 대한 재산세 납세의무자와 종부세 납세의무자는 동일하다. 따라서 재산세 납세의무자에 관한 지방세법 규정은 이와 다른 내용이 종부세법에 직접 규정되어 있지 않는 한 해당 재산에 대한 종부세 납세의무자를 결정하는데 직접 적용될 수 있는 조문들이 된다¹⁶⁾.

「신탁법」 제2조에 따른 수탁자의 명의로 등기된 주택의 경우에는 기본적으로 위탁자가 납세의무자가 되지만 「주택법」 제2조제11호가목에 따른 지역주택조합 및 같은 호 나목에 따른 직장주택조합이 조합원이 납부한 금전으로 매수하여 소유하고 있는 신탁주택의 경우에는 해당 지역주택조합 및 직장주택조합이 종부세 납세의무자가 된다. 위탁자가 신탁주택에 대한 종부세 납세의무자가 되는 경우인데 위탁자가 종부세 혹은 종부세 강제징수비를 체납한 경우로서 그 위탁자의 다른 재산에 대하여 강제징수를 하여도 징수할 금액에 미치지 못하는 때에는 해당 주택의 수탁자는 그 신탁주택으로 위탁자의 종부세 등을 납부할 의무가 있다¹⁷⁾.

4) 과세표준

주택에 대한 종부세 과세표준은 납세의무자별로 주택의 공시가격을 합산한 금액에 일정금액을 공제하고 그 금액에 다시 대통령령으로 정하는 공정시장가액비율을 곱하여 계산한다¹⁸⁾. 즉, 주택에 대한 종부세 과세표준을 설명하기 위해서는 첫째, 주택의 공시가격을 합산한 금액을 계산해야 하고, 둘째 그 금액

15) 종부세법 제7조 제1항.

16) 지방세법 제107조 제1항은 “과세기준일 현재 재산을 사실상 소유하고 있는 자”가 재산세 납세의무자가 된다고 규정하고 있고 예규는 이때 “사실상 소유자”는 지방세법 시행령 제20조에 규정한 취득시기가 도래한 자를 의미하는 것으로 이해하고 있으며 또한 지방세법 제120조 제1항에 따라 신고한 경우에는 지방세법 제107조 제2항 제1호에 의해 납세의무자를 결정하는 것이 아니라 신고에 따른 소유자를 납세의무자로 하는 것으로 해석하고 있는데(지방세 운영예규 법107-1) 이러한 내용에 따라 종부세 납세의무자도 결정된다.

17) 종부세법 제7조의2.

18) 종부세법 제8조 제1항.

에서 공제하는 액수를 확정해야 하며, 셋째 공시가격에서 일정금액을 공제한 금액에 곱하는 공정시장가액비율을 결정해야 한다.

먼저, 주택 공시가격은 재산세와 마찬가지로 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따라 공시되는 것으로 한다¹⁹⁾. 보유한 건축물이 종부세법상 주택에 해당하면 공시가격을 개인별로 합산하여 과세표준을 계산한다. 다만, 해당 건축물이 주택에 해당하더라도 종부세법 제8조 제2항에 따른 주택(합산배제주택)에 해당하는 경우에는 “과세표준 합산의 대상이 되는 주택의 범위에 포함되지 아니하는 것으로 본다”²⁰⁾.

다음으로 주택 공시가격에서 공제하는 금액의 확정을 위해서는 납세의무자가 개인인 경우와 법인인 경우로 나누어 설명할 필요가 있다. 개인인 경우는 다시 1세대1주택자인 경우와²¹⁾ 그렇지 않은 경우로 구분해서 설명해야 한다. 1세대1주택자의 경우에는 납세의무자별로 주택의 공시가격을 합산한 금액에서 11억원을 공제한 금액이 과세표준이다²²⁾. 1세대1주택자가 아닌 개인의 경우 공시가격에서 6억원을 공제한 금액을 과세표준으로 한다. 이러한 11억원과 6억원을 종부세 과세기준금액이라 한다.

법인의 경우 2020년까지는 개인과 동일하게 모든 법인에게 6억원을 공제하여 과세표준을 계산하였다. 그런데 법인보유 주택에 대한 과세를 강화하기 위하여 2020. 8. 18.과 2020. 12. 29. 종부세법 개정을 통해 2021년부터는 6억원을 공제해 주는 법인과 공제해주지 않는 법인으로 구분하고 있다. 6억원을 공제해주는 법인은 투기목적 없이 주택을 보유하는 경우로 입법자가 인정해 준 경우이다²³⁾. 이에 해당하지 않는 법인의 경우에는 6억원을 공제해주지 않는다. 양

19) 다만, 재산세 부과시 감면이 적용되는 주택의 경우 감면이 적용된 후의 공시가격으로 한다.

20) 종부세법 제8조 제2항. 이 규정의 의미가 합산은 하지 않지만 과세대상은 된다는 의미인지 아예 과세를 하지 않는다는 의미인지가 모호할 수 있다. 일반적으로는 이에 해당 주택은 종부세 과세대상이 아닌 것으로 이해한다. 국세청·행정안전부, 주택과 세금, 2021, 국세청 부동산납세과, 112면.

21) 1세대1주택자의 판단기준과 관련한 자세한 설명은 아래 “1세대1주택에 대한 감면”부분에서 언급하기로 한다.

22) 2021. 9. 14. 종부세법 개정으로 공제금액이 종래 9억원이던 것이 11억원으로 상향되어 1세대 1주택자의 세부담을 경감하는 방향으로 법개정이 되었다. 그리고 2022년 6월 정부가 발표한 바에 따르면 2022년에 한해 1세대1주택자의 경우 추가로 3억원을 공제해주는 것으로 법령개정을 할 예정이라고 한다.

23) 이러한 법인에 해당하는 경우에 대해서는 종부세법 시행령 제4조의3 제1항에서 아래와 같이 규정하고 있다. 1. 「공공주택 특별법」 제4조제1항에 따른 공공주택사업자

2. 「상속세 및 증여세법」 제16조제1항에 따른 공익법인등

3. 「주택법」 제2조제11호의 주택조합

4. 「도시 및 주거환경정비법」 제24조부터 제28조까지 및 「빈집 및 소규모주택 정비에 관

법인의 구분은 세율적용과 직접 연결이 된다²⁴⁾.

마지막으로 공정시장가액비율은 2019년은 100분의85이고 2020년 100분의90이며 2021년 100분의95인데 2022년부터는 100분의100이다²⁵⁾.

5) 세율

주택에 대한 중부세계산시 적용하는 세율은 납세의무자가 개인 혹은 법인인지 여부, 납세의무자가 보유한 주택 수, 납세의무자가 보유한 주택이 과세기준일 현재 주택법 제63조의2 제1항 제1호에 따른 조정대상지역에 위치하는지 여부에 따라 달라진다²⁶⁾.

첫째, 납세의무자가 법인인 경우에는 해당 법인이 중부세법 시행령 제4조의2에서 열거된 일반 누진세율이 적용되는 법인에 해당하는 경우에는 개인과 동일하게 보유한 주택 수 등에 따라 “차등적 누진세율”을 적용한다²⁷⁾. 그 외 법인의 경우에는 법인소유주택을 모두 주택투기수요에 의한 소유로 판단하여 조정대상지역 내에 2주택을 소유한 경우에는 1천분의60, 조정대상지역이 아닌 지역에 2주택 이하를 소유한 경우에는 1천분의30, 조정대상지역인지 여부를 불문하고 3주택 이상을 소유한 경우에는 1천분의60의 “가중적 단일세율”을 적용한다²⁸⁾.

둘째, 납세의무자가 개인인 경우에는 소유한 주택수가 2개 이하인 경우와 3개 이상인 경우로 나누어 설명할 수 있다. 전자의 경우 중 2주택을 모두 조정대상지역 내에 소유한 경우에는 중부세법 제9조 제1항 제2호에서 정하는 바에

한 특별법」 제17조부터 제19조까지의 규정에 따른 사업시행자

5. 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제2호의 민간건설임대주택을 2호 이상 보유하고 있는 임대사업자로서 해당 민간건설임대주택과 다음 각 목에서 정하는 주택만을 보유한 경우

가. 법 제6조제1항에 따라 재산세 비과세 규정을 준용하는 주택 및 「지방세법」 제109조에 따라 재산세 비과세 대상인 주택

나. 「공공주택 특별법」 제2조제1호가목에 따른 공공임대주택

다. 제4조제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 주택

24) 과세표준계산시 6억원을 공제해주는 법인의 경우 중부세법 제9조제1항에 따른 일반 누진율을 적용하고, 6억원을 공제해주지 않는 법인은 중부세법 제9조 제2항에서 규정하고 있는 강화된 단일세율을 적용한다.

25) 중부세법 시행령 제2조의4 제1항. 2022년 6월 정부가 발표한 바에 따르면 중부세법 시행령을 개정하여 2022년부터 중부세 공정시장가액비율을 100%에서 60%로 하향조정할 예정이다.

26) 주택 수와 조정대상지역 여부는 모두 과세기준일을 기준으로 판단한다.

27) 차등적 누진세율의 구체적 내용은 개인에 대한 세율에서 설명하는 부분을 참조하기 바란다.

28) 중부세법 제9조 제2항.

따라 최저 1천분의12에서 최고 1천분의60의 초과누진세율을 적용한다.

〈표 1〉 조정대상지역 내 2주택을 소유한 개인에 대한 세율²⁹⁾

과세표준	세율
3억원 이하	1천분의12
3억원 초과 6억원 이하	360만원+(3억원을 초과하는 금액의 1천분의16)
6억원 초과 12억원 이하	840만원+(6억원을 초과하는 금액의 1천분의22)
12억원 초과 50억원 이하	2천160만원+(12억원을 초과하는 금액의 1천분의36)
50억원 초과 94억원 이하	1억5천840만원+(50억원을 초과하는 금액의 1천분의50)
94억원 초과	3억7천840만원+(94억원을 초과하는 금액의 1천분의60)

개인이 2주택을 소유하고 있지만 1개 혹은 전부가 조정대상지역이 아닌 지역에 위치하는 경우 또는 1주택 소유자인 경우에는 종부세법 제9조 제1항 제1호에서 정하는 바에 따라 최저 1천분의6에서 최고 1천분의30의 초과누진세율을 적용한다.

〈표 2〉 2주택소유자 중 〈표1〉 적용대상이 아닌 자와 1주택소유자인 개인에 대한 세율³⁰⁾

과세표준	세율
3억원 이하	1천분의6
3억원 초과 6억원 이하	180만원+(3억원을 초과하는 금액의 1천분의8)
6억원 초과 12억원 이하	420만원+(6억원을 초과하는 금액의 1천분의12)
12억원 초과 50억원 이하	1천140만원+(12억원을 초과하는 금액의 1천분의16)
50억원 초과 94억원 이하	7천220만원+(50억원을 초과하는 금액의 1천분의22)
94억원 초과	1억6천900만원+(94억원을 초과하는 금액의 1천분의30)

개인이 3주택 이상을 소유한 경우에는 해당 주택이 조정대상지역에 위치하고 있는지를 불문하고 종부세법 제9조 제1항 제2호에서 정하는 바에 따라 위 〈표 1〉에서 정한 세율을 적용한다.

29) 종부세법 제9조 제1항 제2호.

30) 종부세법 제9조 제1항 제1호.

6) 주택수 계산

주택에 대한 종부세 과세기 주택 수는 1세대1주택에 대한 특례적용을 위해 그리고 다주택자에 대한 중과세율 적용을 위해 중요한 의미를 가진다³¹⁾. 유의할 점은 주택개념과 주택수 계산은 일치하지 않는다는 점이다. 즉, 어떤 대상이 반드시 주택개념에 포섭되어야만 그 대상에 대해 주택 수를 어떻게 계산할지를 판단하는 구조는 아니라는 것이다³²⁾. 또한, 1세대1주택판단시 주택 수 계산과 다주택자에 대한 중과세율적용시 주택 수 계산은 다른 기준에 의해 이루어진다는 점도 주목해야 한다.

주택의 건축물과 부속토지의 소유자가 다른 경우 주택 수 판단을 어떻게 할 것인지와 관련하여 종부세법에 명시적으로 규정한 바는 없다. 현재 이러한 경우 기본적으로 주택용건축물 소유자와 부속토지만의 소유자 모두 1주택을 소유한 것으로 계산하고 있다³³⁾.

1세대1주택판단시 주택 수와 관련해서는 기본적으로 종부세법 시행령 제2조의3 제1항과 제2항에서 규정하고 있다³⁴⁾. 그 외 종부세법 제8조 제4항도 1세

31) 주택의 수가 종부세 이외에 취득세와 양도소득세에 있어서도 중요하지만 현재 각 세목별로 그 내용이 다른 상황이다.

32) 대표적으로 주택건축물과 부속토지의 소유자가 다른 경우에 있어서 주택 수를 계산하는 경우를 들 수 있다. 주택의 부속토지는 주택에 포함되는 것이지만 주택 부속토지 자체가 독립적으로 주택은 아니라고 할 것이다. 하지만 종부세 과세기 주택의 부속토지만을 소유한 경우에도 원칙적으로 1주택을 소유한 것으로 계산한다.

33) 종부세법 제2조 제3호가 지방세법상 주택개념을 준용하고 있으며 지방세법 제13조의2 제1항이나(다주택자에 대한 중과세율적용시) 지방세법 시행령 제29조 제2항(1세대1주택판시)이 그러한 경우 주택부속토지만을 소유한 경우에도 주택을 소유한 것으로 규정하고 있는 점을 그러한 계산의 근거로 들 수도 있을 것이다. 그러나 주택개념과 주택수 판단은 별개라는 전제하에서 보면 주택개념과 관련하여 종부세법이 지방세법을 준용한다고 하여 지방세법상 주택 수와 관련한 모든 규정이 종부세법에 그대로 적용된다고 해석할 수는 없을 것이다.

34) 종부세법 시행령 제2조의3(1세대 1주택의 범위) ① 법 제8조제1항 본문에서 “대통령령으로 정하는 1세대 1주택자”란 세대원 중 1명만이 주택분 재산세 과세대상인 1주택만을 소유한 경우로서 그 주택을 소유한 「소득세법」 제1조의2제1항제1호에 따른 거주자를 말한다. 이 경우 「건축법 시행령」 별표 1 제1호다목에 따른 다가구주택은 1주택으로 보되, 제3조에 따른 합산배제 임대주택으로 같은 조 제9항에 따라 신고한 경우에는 1세대가 독립하여 구분 사용할 수 있도록 구획된 부분을 각각 1주택으로 본다.

② 제1항에 따른 1세대 1주택자 여부를 판단할 때 다음 각 호의 주택은 1세대가 소유한 주택 수에서 제외한다. 다만, 제1호는 각 호 외의 주택을 소유하는 자가 과세기준일 현재 그 주택에 주민등록이 되어 있고 실제로 거주하고 있는 경우에 한정하여 적용한다.

1. 제3조제1항 각 호(제5호는 제외한다)의 어느 하나에 해당하는 주택으로서 같은 조 제9항에 따른 합산배제 신고를 한 주택

2. 삭제 <2012. 2. 2.>

3. 제4조제1항제8호에 해당하는 주택

대1주택판단시 주택수와 관련한 규정으로 이해할 수 있다³⁵⁾. 1세대1주택판단시 주택 수에 대한 자세한 설명은 본문 아래에서 1세대1주택에 대한 과세특례를 설명하면서 언급하기로 한다. 다주택자에 대한 중과세율적용시 주택수에 대해서는 중부세법 제9조 제4항의 위임을 받아 중부세법 시행령 제4조의2 제3항에서 아래와 같이 규정하고 있다. 1세대1주택판단시 주택 수 판단에 대해 규정하고 있는 중부세법 시행령 제2조의3 제1항과 제2항은 다주택자에 대한 중과세율적용시 주택 수 계산에는 적용할 수 없다³⁶⁾.

〈다주택자에 대한 중과세율 적용시 주택수 판정기준〉

1. 1주택을 여러 사람이 공동으로 소유한 경우에는 공동 소유자 각자가 그 주택을 소유한 것으로 봄
2. 「건축법 시행령」 별표 1 제1호다목에 따른 다가구주택은 1주택으로 간주
3. 주택 수에서 제외
 - 가. 합산배제임대주택과 사원주택 등
 - 나. 공동상속주택 중 수도권 및 광역시·특별자치시(광역시에 소속된 군, 「지방자치법」 제3조 제3항·제4항에 따른 읍·면 및 「세종특별자치시 설치 등에 관한 특별법」 제6조제3항에 따른 읍·면에 해당하는 지역은 제외한다)에 소재하는 주택의 경우 2년, 그 밖의 지역에 소재하는 주택의 경우 3년이 경과하지 않은 경우

3. 세액공제 및 세부담상한

1) 세액공제

중부세는 위에서 설명한 과세표준에 세율을 곱하여 세액을 계산하고 다시 그 세액에서 주택분 과세표준 금액에 대하여 해당 과세대상 주택의 주택분 재산세로 부과된 세액에 대한 공제와 연령별 세액공제 및 보유기간별 세액공제를 한 금액을 납세자의 납부세액으로 한다³⁷⁾. 주택분 재산세로 부과된 세액을 공제하는 이유는 재산세와 중부세의 이중과세조정을 위함이고³⁸⁾ 나머지 연령

35) 중부세법 제8조 제1항은 중부세 과세표준을 규정하고 있는 같은 조 제4항에서는 다음과 같이 규정하고 있다: “제1항을 적용할 때 1주택(주택의 부속토지만을 소유한 경우는 제외한다)과 다른 주택의 부속토지(주택의 건물과 부속토지의 소유자가 다른 경우의 그 부속토지를 말한다)를 함께 소유하고 있는 경우에는 1세대 1주택자로 본다.”

36) 그 결과 다가구주택과 합산배제임대주택에 대해 주택 수를 계산하는 방법이 1세대1주택 과세특례를 적용할 때와 다주택자에 대한 중과세율 적용할 때 일부 다르게 된다.

37) 중부세법 제9조 제3항과 제5항.

38) 중부세와 재산세의 이중과세조정의 역사와 현황 그리고 최근 법원판결을 둘러싼 논쟁점

별 세액공제와 보유기간별 세액공제는 1세대1주택자에 대한 세부담완화를 위해서 입법된 것이다³⁹⁾.

2) 세부담상한

납세자는 종부세 과세표준에 세율을 곱하여 산출한 세액에서 이미 언급한 세액공제를 한 금액을 납부해야 하는데 해당 금액이 세부담상한선을 넘어서는 경우 그 세액은 없는 것으로 한다. 세부담상한은 전년도에 해당 주택에 부과된 재산세 상당액과 종부세 상당액(이하 “총세액상당액”이라 함)을 기준으로 계산한다. 구체적인 비율은 납세자의 보유주택 수에 따라 다르다. 조정대상지역에 2주택을 보유하거나 조정대상지역을 불문하고 3주택 이상을 보유한 경우에는 100분의150이고 그 외의 경우에는 100분의300이다⁴⁰⁾. 단, 납세의무자가 법인인 경우 중 종부세법 제9조 제2항에 따라 가중된 세율을 적용받는 경우에는 세부담상한을 적용하지 않는다⁴¹⁾.

4. 주택에 대한 종합부동산세 신고와 납부

종부세 납부기간은 매년 12월 1일부터 12월 15일까지이다. 종부세는 기본적으로 부과주의방식으로 확정한다. 관할세무서장은 종합부동산세를 징수하려면 주택 및 토지로 과세표준과 세액을 구분 기재한 납세고지서를 납부기간 개시 5일 전까지 발급해야 한다⁴²⁾. 하지만 종부세는 납세자의 신고에 의해 확정할 수도 있다⁴³⁾. 종부세를 신고납부방식으로 납부하고자 하는 납세의무자는 과세표준과 세액을 납부기간 내에 관할세무서장에게 신고하여야 한다.

이처럼 부과 혹은 신고에 의해 확정된 세액은 납부기간 내에 자진하여 납부해야 하며 납부해야 할 세액이 250만원을 초과하는 경우 그 세액의 일부를 납부기간이 경과한 날부터 6개월 이내에 분납할 수 있다⁴⁴⁾.

에 대해서는 참고, 김민수, “종합부동산세와 재산세의 이중과세조정제도”, 『세무와 회계연구』 통권 제23호, 2020. 11, 한국세무사회부설 한국조세연구소, 233~282면.

39) 연령별 세액공제와 보유기간별 세액공제에 대해서는 본문 아래에서 “1세대1주택에 대한 종합부동산세감면”에서 자세하게 설명하기로 한다.

40) 종부세법 제10조.

41) 종부세법 제10조 단서.

42) 종부세법 제16조 제2항.

43) 국세기본법 제23조 제2항, 제3항.

44) 종부세법 제20조.

5. 1세대1주택에 대한 종합부동산세 감면

1) 취지

주택에 부과하는 종부세는 기본적으로 주택을 과다보유한 납세자를 대상으로 과다보유행위를 억제하는 차원에서 재산세 이외에 추가로 보유세를 부과하는 것이다. 그런데 종부세 과세대상이 되는 주택은 생활의 필수적 재화이므로 만일 종부세 과세대상 주택이 1세대1주택인 경우에는 그렇지 않은 경우와 과세내용에 있어서 차별이 필요하다. 그래서 종부세법은 그 제정시부터 1세대1주택에 대해 몇 가지 특례를 인정하고 있다. 주목할 점은 최근 종부세 과세가 강화되었지만 1세대1주택에 대한 감면은 더 확대되었다는 점이다.

2) 1세대1주택의 판단기준

1세대1주택에 대한 종부세 감면이 이루어지는 단위는 세대이다. 종부세 과세단위가 개인이지만 이 경우는 세대를 단위로 하는 이유는 앞에서 언급한 감면취지를 고려해서이다⁴⁵⁾. 이 때 “세대”라 함은 주택의 소유자 및 그 배우자와 그들과 동일한 주소 또는 거소에서 생계를 같이하는 가족과 함께⁴⁶⁾ 구성하는 1세대를 의미한다⁴⁷⁾. 생계를 같이 하는지 여부는 기본적으로 주민등록지가 동일한지 여부에 따라 판단하지만 이를 달리하더라도 현실적으로 한 주택 내에서 거주하면서 생계를 함께 하는지 여부에 따라 판단한다⁴⁸⁾. 가족구성원이 취학, 질병의 요양, 근무상 또는 사업상의 형편으로 본래의 주소 또는 거소를 일시퇴거한 경우에도 세대의 구성원이 된다⁴⁹⁾.

1세대1주택은 1세대의 세대원 중 1명만이 주택분 재산세 과세대상인 1주택만을 소유한 경우로서 그 주택을 소유한 소득세법 제1조의2 제1항 제1호에 따른 거주자를 말한다.

1세대1주택판단의 기준과 관련하여 종부세법에 명시적 규정이 있는 경우도 있고 그렇지 않은 경우도 있다. 종부세법에 명시적 규정이 없는 경우에는 상속받은 주택, 농어촌주택, 1주택의 일부 지분만을 소유한 경우, 주택에 딸린 부속토지만을 소유한 경우 등에 있어서 주택 수 판단을 어떻게 할 것인지와 관련

45) 주택이 생활의 필수적 재화가 되는 단위는 개인이 아니라 세대이다.

46) 이때 “가족”이라 함은 주택 또는 토지의 소유자와 그 배우자의 직계존비속(그 배우자를 포함한다) 및 형제자매를 말한다. 종부세법 시행령 제1조의2 제2항.

47) 종부세법 제2조 제8호, 종부세법 시행령 제1조의2 제1항.

48) 심사 중부 2008-009, 08. 5. 26.

49) 종부세법 시행령 제1조의2 제2항.

한 부분이다. 현재 이러한 경우 재산세 과세시 1세대1주택 특례세율적용시 주택 수 계산기준을⁵⁰⁾ 종부세법에도 동일하게 적용하고 있다⁵¹⁾. 반면 종부세법에서 명시적 규정을 둔 경우는 두 유형으로 나눌 수 있다. 첫째, 1세대1주택판단시 주택으로 보지 않는 범위를 명시적으로 규정한 경우이다⁵²⁾. 종부세법 시행령 제3조 제1항 각호(제5호는 제외한다)의 합산배제임대주택으로서 같은 조 제9항에 따른 합산배제 신고를 한 임대주택과 종부세법 시행령 제4조 제1항에서 규정하고 있는 “합산배제 사원용주택등”에서 제8호에서 규정하는 경우⁵³⁾에는 1세대가 소유한 주택 수에서 제외한다⁵⁴⁾. 둘째, 주택수 계산과 관련한 규정을 둔 경우이다. 그러한 경우로는 종부세법 제8조 제4항과 종부세법 시행령 제2조의3 제1항을 들 수 있다. 종부세법 제8조 제4항에서는 1주택(주택의 부속토지만을 소유한 경우는 제외)과 다른 주택의 부속토지를⁵⁵⁾ “동일한 세대원이” 함께 소유하고 있는 경우⁵⁶⁾ 1세대 1주택자로 간주하고 있다⁵⁷⁾. 종부세법 시행령 제2조의3 제1항에서는 건축법 시행령 별표 1 제1호 다목에 따른 다가구주택은 1주택으로 보되, 종부세법 시행령 제3조에 따른 합산배제 임대주택으로 같은 조 제9항에 따라 합산배제 신고를 한 경우에는 1세대가 독립하여 구분 사용할 수 있도록 구획된 부분을 각각 1주택으로 본다는 규정을 두고 있다⁵⁸⁾.

3) 1세대1주택에 대한 과세특례 내용

종부세법상 1세대1주택의 경우 첫째, 과세표준계산시 주택공시가격 합계액에서 6억원을 공제하는 것이 아니라 11억원을 공제한다⁵⁹⁾. 둘째, 1세대1주택에

50) 지방세법 시행령 제110조의2.

51) 국세청·행정안전부, 주택과 세금, 2021, 국세청 부동산납세과, 105면.

52) 종부세법 시행령 제2조의3 제2항.

53) 「문화재보호법」 제53조 제1항에 따른 국가등록문화재에 해당하는 주택을 말한다.

54) 다만, 임대주택의 경우에는 과세기준일 현재 그 주택에 납세자가 주민등록이 되어 있고 실제로 거주하고 있는 경우에 한정하여 주택 수 계산에서 배제한다. 종부세법 시행령 제2조의3 제2항.

55) 주택의 건물과 부속토지의 소유자가 다른 경우에 있어서 그 부속토지를 말한다. 종부세법 제8조 제4항.

56) 종부세법 제8조 제4항은 “함께 소유하고 있는 경우”라고만 규정하고 있어서 동일 세대원이 주택과 다른 주택의 부속토지를 동시에 보유해야 하는지 여부가 불명확한 측면이 있다. 하지만 종부세법 제8조 제1항과 제4항을 연결해서 해석하면 주택을 소유한 자가 다른 주택의 부속토지도 소유한 경우에 해당 규정이 적용된다는 취지로 이해된다. 이러한 규정의 문제점에 대해서는 참고, 이동식, “종합부동산세 관련 개별규정의 개정필요성”, 『서울법학』 제27권 제3호, 2019. 11, 서울시립대학교 법학연구소, 306면~307면.

57) 종부세법 제8조 제4항.

58) 종부세법 시행령 제2조의3 제1항.

해당하는 경우 연령에 따른 세액공제와 보유기간에 따른 세액공제를 한다. 연령에 따른 세액공제의 경우 납세자가 과세기준일 현재 만 60세 이상인 경우 산출세액에 법에서 규정하고 있는 연령별 공제율을 곱한 금액을 공제해주는 것을 말한다. 현재 공제율은 최저 20%에서 최대 40%까지 3개 구간으로 되어 있다⁶⁰⁾. 보유기간에 따른 세액공제는 해당 주택을 과세기준일 현재 5년 이상 보유한 경우로서 산출세액에서 법에서 규정하고 있는 공제율을 곱한 금액을 공제해주는 것을 말한다. 현재 공제율은 최저 20%에서 최대 50%까지의 3개 구간으로 되어 있다⁶¹⁾. 연령별 공제율과 보유기간별 공제율은 중복적용할 수 있지만 공제율이 합계 80%를 초과할 수는 없다⁶²⁾.

4) 부부공동명의소유 주택에 대한 1세대1주택과세특례

중부세법상 1세대1주택의 적용을 위한 주택 수 계산시 1주택을 전부가 아니라 일부 지분만 소유하는 경우에도 그 지분의 크기와 관계 없이 1주택을 소유한 것으로 간주한다. 그 결과 부부가 1주택을 공동명의로 소유한 경우 1세대2주택이 되어 1세대1주택에 대한 과세특례를 적용받을 수 없게 된다. 대신 주택 소유자는 종부세 과세표준계산시 각자 주택공시가격에서 6억원씩을 공제받을 수 있다. 그 결과 부부의 경우 주택을 단독소유하는 경우 종부세 과세대상이 되지만 공동소유하는 경우 과세대상이 되지 않는 유리한 점이 존재하였다. 그런데 최근 주택가격이 상승하고 또 1세대1주택에 대한 종부세과세특례가 강화되면서 반대로 1주택을 부부공동명의로 소유하는 경우가 단독명의로 소유하는 경우보다 불리한 경우가 발생하였다. 이는 주택을 부부 공동명의로 소유하는 경향이 증가하고 있는 현실을 고려할 때 문제가 있었다. 그래서 입법자는 2020. 12. 29. 중부세법을 개정하여 그러한 경우 납세자가 신청할 경우 1세대1주택자로 간주하여 과세표준계산을 하고 연령에 따른 공제와 보유에 따른 공제도 한다⁶³⁾.

59) 아직 관련 법령이 개정되지는 않았지만 2022년 6월 정부가 발표한 바에 따르면 2022년의 경우 한시적으로 11억원에서 추가로 3억원을 공제해서 총 14억원을 공제해준다.

60) 중부세법 제9조 제6항.

61) 중부세법 제9조 제7항.

62) 중부세법 제9조 제5항.

63) 중부세법 제10조의2 제3항.

Ⅲ. 헌법 제36조 제1항과 세법

1. 문제의 소재

주택에 대한 종부세 과세와 관련하여서는 다양한 위헌주장들이 있다. 현재 거론되는 주요 논거들로는 재산세와의 이중과세, 다주택자 중과세제도의 재산권침해 및 조세평등권침해, 임대사업자들의 직업선택의 자유의 침해, 주택가격 공시제도와 관련한 조세법률주의위반, 보유세에 누진율을 적용하여 조세평등원칙에의 위반 등을 들 수 있다⁶⁴⁾. 이러한 논거들 중 일부는 2005년도에 종부세법에 대한 위헌논쟁이 있을 때 이미 언급된 것이고⁶⁵⁾ 따라서 이미 현재로부터 한번 판단을 받은 바 있는 상황이다. 물론 다주택자 중과세제도의 재산권침해 및 조세평등권침해, 임대사업자들의 직업선택의 자유의 침해와 같은 새로운 논거들도 있다. 개인적으로 이러한 논거에 기반한 위헌주장 이외에 헌법 제36조 제1항에의 위반여부가 심도있게 검토될 필요가 있다고 본다⁶⁶⁾. 물론 헌법 제36조 제1항도 과거 이미 종부세와 관련하여 현재의 판단을 받은 바 있다. 하지만 당시에는 종부세의 과세단위와 관련된 것이었다. 당시 현재의 논리와 결론이 현행 종부세법에도 그대로 타당할 수 있을지가 주목된다.

2, 헌법 제36조 제1항의 규율내용

1) 의의

헌법 제36조 제1항은 “혼인과 가족생활은 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 성립되고 유지되어야 하며, 국가는 이를 보장한다”라고 규정하고 있다. 혼인과 가족은 최소한의 사회단위로서 미래세대를 준비하고 양성하는 역할을 하는 매우 중요한 사회조직이므로 국가는 이를 유지하고 보장해야 한다는 취

64) [https://www.chosun.com/national/court_law/2020/12/20/LAPQXTUUMFGAXOZXZGJORYCVCE/\(2022. 7. 25. 최종 접속\);](https://www.chosun.com/national/court_law/2020/12/20/LAPQXTUUMFGAXOZXZGJORYCVCE/(2022. 7. 25. 최종 접속);)

[https://www.chosun.com/national/national_general/2021/12/26/5HGOFDY4LZHBFEQDOFXOSMVNA/\(2022. 7. 25. 최종 접속\)..](https://www.chosun.com/national/national_general/2021/12/26/5HGOFDY4LZHBFEQDOFXOSMVNA/(2022. 7. 25. 최종 접속)..)

65) 이동식 · 이상신 · 박훈, “종합부동산세법의 헌법합치성에 관한 소고”, 『조세법연구』 제13집 제2권, 2007. 8, 한국세법학회, 414~437면.

66) 종부세 세부담을 회피하기 위하여 이혼을 권해야 하는 상황이라는 언론보도도 있는 상황이다. [https://www.chosun.com/economy/mint/2021/12/23/PKW7NUZSSVCLDAP62GIFDRCL2Q/?utm_source=naver&utm_medium=referral&utm_campaign=naver-news\(2022. 7. 25. 최종 접속\).](https://www.chosun.com/economy/mint/2021/12/23/PKW7NUZSSVCLDAP62GIFDRCL2Q/?utm_source=naver&utm_medium=referral&utm_campaign=naver-news(2022. 7. 25. 최종 접속).)

지이다⁶⁷⁾. 혼인에 대해 헌법적으로 규율하는 방식은 전통적인 자유권적 기본권으로 인식하는 방식과 사회권적 기본권의 측면을 추가하는 방식이 있을 수 있다. 전자는 주로 혼인을 할지 여부에 대한 선택의 자유를 보장하는 것을 그 내용으로 하고 후자는 이와 동시에 건전한 혼인과 가족생활의 보장을 통한 건전한 국가공동체 형성을 위해 혼인에 대한 국가의 적극적 지원을 요청하는 내용을 포함하는 것으로 이해하는 것이다. 우리나라는 후자방식이라고 할 수 있다⁶⁸⁾.

2) 혼인과 가족생활에 대한 헌법적 보호의 구체적 내용

헌법 제36조 제1항의 자유권적 측면은 배우자를 자유롭게 선택하여 자신의 삶을 누구와 함께 영위할지를 결정하는 것을 의미한다⁶⁹⁾. 이는 인간의 존엄성을 유지하며 삶을 영위할 수 있기 위해서 기본적으로 보장되어야 하는 자유라고 할 것이다. 다음으로 혼인과 가족생활에 대한 헌법적 보호의 사회권적 측면은 국가가 혼인을 직접적으로 강제하거나 금지하는 것⁷⁰⁾ 혹은 혼인한 자에 대해 그 혼인관계를 강제로 해체하도록 강요하는 행위를 금지하는 것을 그 내용으로 한다. 이러한 사회권적 측면을 다시 적극적 측면과 소극적 측면으로 나누어 설명할 수 있다. 헌법재판소는 “헌법 제36조 제1항은... 적극적으로 적절한 조치를 통하여 혼인과 가족을 지원하고 제3자에 의한 침해로부터 혼인과 가족을 보호해야 할 국가의 과제와, 소극적으로 불이익을 야기하는 제한 조치를 통하여 혼인과 가족생활을 차별하는 것을 금지해야 할 국가의 의무를 포함하는 것”이라고 이해하고 있다⁷¹⁾. 이중 소극적 측면의 차별금지 의무는 헌법 제11조 제1항의 평등원칙과 결합하여 혼인과 가족을 부당한 차별로부터 보호하고자 하는 목적을 담고 있다⁷²⁾.

물론 이러한 차별금지 의무에도 불구하고 모든 차별이 금지되는 것은 아니다. 결혼한 이들을 결혼하지 않은 이들보다 세제상 더 우대하는 것은 기본적으로 위헌이 아니라고 할 것이다. 결혼한 이들을 결혼하지 않은 이들보다 세제상 더 불리하게 취급하는 경우에도 현재는 그러한 차별에 중대한 합리적인 이유

67) 이동식, 「조세법과 헌법」, 2012, 준커뮤니케이션즈, 206면.

68) 장영수, 「헌법학」 제8판, 2014, 홍문사, 848면.

69) 장영수, 「헌법학」 제8판, 2014, 홍문사, 848면.

70) 장영수, 「헌법학」 제8판, 2014, 홍문사, 849면.

71) 헌재 2008. 11. 13. 선고 2006헌바112, 2007헌바71·88·94, 2008헌바3·62, 2008헌가12(병합) 전원재판부결정.

72) 이동식, 「조세법과 헌법」, 2012, 준커뮤니케이션즈, 206면.

가 존재하는지 여부를 검토해야 하고⁷³⁾ 또 그것만으로는 부족하고 차별의 이유와 차별내용 사이에 적절한 비례적 균형관계가 존재하는 지에 대해 심사해야 한다고 보고 있다⁷⁴⁾.

3. 결혼한 납세자에 대한 과세제도와 헌법 제36조 제1항

1) 의의

결혼한 납세자에 대해 세금부과가 혼인하지 않는 자에 비해 과도해지면 기본적으로 혼인에 대한 차별금지를 규정하고 있는 헌법 제36조 제1항에 위반될 여지가 있다. 지금까지는 주로 과세단위와 관련하여 개인이 아닌 부부 등을 과세단위로 하는 경우 이러한 문제가 발생하였다. 즉, 결혼한 부부의 경우에는 과세표준계산시 부부의 소득이나 부부가 보유한 재산가치를 합산하지만 혼인하지 않은 부부는 개인별로 과세하는 결과 부부의 조세부담이 혼인하지 않은 경우보다 커지는 현상이 발생하게 된다. 이와 관련한 대표적인 사건이 구 소득세법상 부부자산소득합산과세제도에 대한 헌재결정과⁷⁵⁾ 구 중부세법상 세대별합산과세제도에 대한 헌재결정이라고⁷⁶⁾ 할 수 있다.

2) 구 중부세법상 세대별합산과세제도에 대한 헌재의 판단

조세제도가 헌법 제36조 제1항에 위반된다고 판단된 최근의 사례가 구 중부세법상 세대별 합산과세제도에 대한 헌재의 판결이다. 당시 중부세법은 과세단위를 개인이 아닌 세대로 하고 있었으며 이때 세대에는 배우자뿐만 아니라 동일한 주소 또는 거소에서 생활을 같이하기만 하면 직계존비속과 형제자매도 포함하는 것으로 규정하고 있었다⁷⁷⁾. 그 결과 혼인을 하지 않았더라면 중부세 과세표준계산시 합산을 하지 않아서 중부세 납세의무가 발생하지 않거나 적은 금액의 중부세만 부담해도 되는데 혼인을 하였기 때문에 합산이 되고 그 결과 더 많은 중부세를 납부해야 하는 상황이 발생하게 된 것이다.

헌재는 세대별합산과세를 규정하고 있는 구 중부세법규정에 따른 혼인한 자

73) 헌재 2002. 8. 29. 선고 2001헌바82, 판례집 14-2, 170면.

74) 헌재 2001. 2. 22. 선고 2000헌마25, 판례집 13-1, 386, 403 ; 헌재 2003. 6. 26. 2002헌가14, 판례집 15-1, 624, 657 등.

75) 헌재 2002. 8. 29. 선고 2001헌바82결정.

76) 헌재 2008. 11. 13. 선고 2006헌바112, 2007헌바71·88·94, 2008헌바3·62, 2008헌가12(병합) 전원재판부결정.

77) 2005. 12.31. 개정된 중부세법 제2조 제8호, 2005. 12. 31. 개정된 중부세법 시행령 제1조의2.

에 대한 차별취급이 헌법적으로 정당화될 수 있는지 여부를 입법목적의 정당성, 차별취급의 적합성, 차별취급의 필요성, 법익균형성여부로 나누어 검토하였다. 현재는 개인별 과세가 아니라 세대별 합산과세를 규정한 입법목적 그 자체는 정당하다고 보았다. 그 논거로는, 첫째 부동산과 관련하여 경제생활의 단위가 개인이 아닌 부부 등 가족으로 구성된 현실을 반영해야 한다는 점, 둘째 개인별과세를 하는 경우 가족 간의 인위적인 명의분산을 통하여 조세부담의 회피를 도모하게 된다는 점 등을 들고 있다⁷⁸⁾. 하지만 차별취급의 적합성, 차별취급의 필요성, 법익균형성판단과 관련하여서는 모두 이를 부정하였다⁷⁹⁾.

4. 소결

결혼한 납세자에 대한 과세가 결혼하지 않은 납세자에 대한 과세와 차이가 날 수 있는 것은 소득세법, 증여세법 등 다양한 세목에 걸쳐 발생할 수 있다. 이러한 결혼에 따른 과세상 차이는 이론적으로 차별의 합리성이 긍정되고 차별의 정도가 비례원칙 등에 의해 입증되면 정당화될 수 있겠지만 그 외의 경우에는 혼인과 가족을 부당한 차별로부터 보호하고자 하는 헌법 제36조 제1항과 그와 연결된 헌법 제11조에 위반되어 허용될 수 없다고 할 것이다.

지금까지 우리나라에서 혼인한 자에 대한 세금부과가 헌법 제36조 제1항에 위반되는 것으로 판단된 경우는 “단순히” 납세자가 결혼을 하였다는 이유로 결혼하지 않은 납세자에 비해 더 많은 세금을 납부해야 하는 경우였다. 이러한 경우는 분명 헌법 제36조 제1항에 위반된다고 할 것이고 그러한 결론을 도출한 현재의 판단은 타당하다고 할 것이다⁸⁰⁾. 외국의 경우에도 독일(1957)⁸¹⁾, 이탈리아(1976)⁸²⁾, 스페인(1989)⁸³⁾ 등에서 결혼한 납세자들의 소득세를 합산과세

78) 헌재 2008.11.13., 선고 2006헌바112, 판례집 제20권 2집 하, 1, 60면.

79) 이에 대한 자세한 설명과 그러한 현재 결론의 타당성 검증에 대해서는 참고 이동식, “가족합산과세제도의 합헌성-종부세 사건에 대한 현재판결의 타당성검토를 중심으로-”, 『공법연구』 제39집 제2호, 2010. 12, 한국공법학회, 557면~559면.

80) 물론 현재가 부부등에 대한 합산과세 자체와 합산과세로 인해 세부담이 증가하는 문제를 구분하지 않고 판단한 것은 잘못이라고 본다. 이동식, “가족합산과세제도의 합헌성-종부세 사건에 대한 현재판결의 타당성검토를 중심으로-”, 『공법연구』 제39집 제2호, 2010. 12, 한국공법학회, 560면 이하; 이동식, “소득세와 종합부동산세의 부부합산과세제도 도입방안”, 『조세법연구』 제26집 제3호, 2020. 11, 한국세법학회, 337면 이하.

81) BVerfGE 6, 55~84.

82) Moschetti/Schiavolin, in: Soler-Roch, Family Taxation in Europe, 1999, Rn. 86 ff.

83) Molina, Das Prinzip der subjektiven Netto-Besteuerung und die Familienbesteuerung in Spain, in: Tipke/Bozza, Besteuerung von Einkommen: Rechtsvergleich Italien,

하여 관련 세법규정이 위헌으로 판단받은 바 있다. 물론 미국과 일본의 경우 결혼한 자에 대한 세부담이 더 큰 현상이 발생했음에도 관련 세법규정이 합헌으로 판단받은 바 있다⁸⁴⁾. 이러한 나라들은 세법과 헌법과의 관계에 대한 이해의 차이 그리고 결혼에 대해 규정하는 헌법규정의 차이⁸⁵⁾ 등에 있어서 우리나라와 직접 비교하기는 어렵다고 할 것이다⁸⁶⁾.

하지만 헌법 제36조 제1항 및 그와 결부된 헌법 제11조에 따른 차별의 정당화를 심사하는 현재의 논리에 따를 때 결혼을 한 경우와 결혼을 하지 않은 경우(혹은 이혼한 경우)를 세액으로 단순 비교하였을 때 전자가 후자보다 더 큰 경우라고 할지라도 세법이론적으로 그 차별이 합리적인 것으로 정당화될 수 있다면 충분히 헌법적으로 정당화될 수 있는 경우도 있다고 할 것이다.

IV. 주택에 대한 종합부동산세 과세의 헌법 제36조 제1항에의 위반여부 검토

1. 문제점

최근 종부세법은 1세대1주택에 대해서는 감면을 확대하고 1세대2주택 이상에 대해서는 과세를 상당히 강화하였다. 그 결과 세대와 주택수에 따라 세부담이 상당히 달라지는 현상이 등장하고 있다. 결혼한 납세자들은 동일한 세대를 구성하고 결혼하지 않은 이들은 기본적으로 각자 독립세대를 구성하다보니 2인이 2주택 이상을 보유한 경우 그 2인이 혼인관계에 있는 경우가 혼인하지 않은 경우보다 세부담이 큰 현상이 발생할 수 있게 된다. 이러한 이유로 현재 주택에 대한 종부세 과세가 헌법 제36조 제1항에 위반된다고 하는 주장이 있

Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europe, 2000, Rn. 185.

84) 미국의 *Drucker v. Commissioner*, 697 F. 2d. 46(1982), 일본의 最高判, 昭和 55(1980). 11. 20, 소화53(行ツ) 55.

85) 일본은 우리나라와 달리 혼인에 대한 국가의 보호의무를 규정하는 형태가 아니다. 일본국 헌법 제24조 ① 혼인은 양성의 합의를 기초로 성립되고 부부가 동등한 권리를 가지는 것을 기본으로 하여 상호 협력에 의하여 유지되어야 한다. ② 법률은 배우자의 선택, 재산권, 상속, 주거의 선정, 이혼 및 혼인, 가족에 관한 그 밖의 사항에 관하여 개인의 존엄과 양성의 본질적 평등에 입각하여 제정되어야 한다.

86) 이동식, “가족합산과세제도의 합헌성-종부세 사건에 대한 헌재판결의 타당성검토를 중심으로-”, 『공법연구』 제39집 제2호, 2010. 12, 한국공법학회, 566면.

다⁸⁷⁾. 주목할 점은 이러한 현상은 2인이 2주택 이상을 보유하고 동시에 각자 보유한 주택의 공시가격이 종부세 과세기준을 초과한 경우를 가정했을 때 그러한 경우이고 결혼한 부부가 1주택만을 보유한 경우나 2주택 이상이지만 주택가격이 과세기준에 미치지 못할 경우에는 결혼여부에 따라 종부세 세부담이 달라지는 것은 없다는 점이다.

아래 <표 3>에서⁸⁸⁾ 사례1과 사례2는 모두 갑과 을 2인이 각자 단독명의로 공시가격 11억원의 주택을 보유한 경우로써 사례1의 경우 갑과 을이 혼인관계에 있는 경우이고 사례2는 2인이 혼인관계에 있지 않은 경우를 가정한 것이다. 세액계산결과를 보게 되면 사례1의 경우 1세대1주택에 대한 과세특례를 적용받지 못하는 결과⁸⁹⁾ 그 특례를 적용받게 되는 사례2에 비해 세액이 훨씬 큰 것을 알 수 있다. 이러한 현상이 헌법 제36조 제1항에 위반되는 것이 아닌가 하는 의구심이 들게 하는 원인이라고 할 수 있다.

<표 3> 비조정대상지역에 2주택 전부 혹은 1개를 소유한 개인에 대한 세율

사례1(혼인관계에 있는 2인)			사례2(혼인관계에 있지 않은 2인)		
갑 소유 주택	공시가격	1,100,000,000원	갑 소유 주택	공시가격	1,100,000,000원
	공제금액	600,000,000원		공제금액	1,100,000,000원
	세액	3,400,000원		세액	0
을 소유 주택	공시가격	1,100,000,000원	을 소유 주택	공시가격	1,100,000,000원
	공제금액	600,000,000원		공제금액	1,100,000,000원
	세액	3,400,000원		세액	0
합 계 세 액	6,800,000원		합 계 세 액	0	

87) 김경하, “2021년 개정 세법에 관한 검토: 소비세제 및 재산세제”, 『2021 개정 세법의 주요 쟁점과 평가』(한국세법학회 학술대회자료집), 2021. 12. 17, 한국세법학회, 82~84면.

88) <표 3>의 사례는 김경하, “2021년 개정 세법에 관한 검토: 소비세제 및 재산세제”, 『2021 개정 세법의 주요 쟁점과 평가』(한국세법학회 학술대회자료집), 2021. 12. 17, 한국세법학회, 82면과 83면에 나오는 표를 재구성한 것이다.

89) 표에서는 과세표준계산시의 특례만을 반영하여 계산한 것이다.

2. 견해대립

아직 이와 관련하여 충분하게 문헌들이 발표되지 않아서 전문가들의 의견을 분명하게 정리하기는 쉽지 않다. 그러나 대략적으로 양측의 논리는 아래와 같이 정리할 수 있을 것이다.

위헌이라고 주장하는 측은 헌재입장에 따를 때 헌법 제36조 제1항에서 도출되는 차별금지명령은 조세부담의 증가라는 경제적 불이익을 통해서 혼인과 가족을 차별하는 것을 금지하는 것으로 이해하고 있고⁹⁰⁾ 주택에 대한 종부세 과세와 관련해서 위 <표 3>에 제시된 바와 같이 혼인관계에 있는 납세자들의 세부담이 혼인하지 않은 경우에 비해 더 큰 것이 증명되고 있음을 그 근거로 삼을 수 있을 것이다.

반면 합헌이라고 주장하는 입장은 비록 <표 3>에서처럼 세부담의 차이가 발생하는 것은 사실이지만 과거 과세단위를 부부 혹은 세대로 하여 결혼한 자에 대해 세부담을 과중하게 한 경우와 달리 그러한 차별이 헌법적으로 정당화될 수 있다는 것을 그 논거로 삼을 수 있을 것이다. 헌재도 헌법 제36조 제1항에서 도출하는 혼인과 가족에 대한 차별금지명령이 모든 차별을 금지하는 것은 아니라고 보고 있기 때문이다.

3. 판단

현행 주택에 대한 종부세 과세는 세대별합산과세와 달리 헌법 제36조 제1항에 위반되지 않는다고 생각한다. 과거 종부세 세대별합산과세는 오로지 결혼을 하였다는 이유만으로 부부(혹은 세대 전체)를 하나의 과세단위로 하여 결혼하지 않은 경우에 비해 더 많은 세금납부를 요구하였다. 세금부과시 부부를 반드시 하나의 과세단위로 해야 하는 것도 아니고 하나의 과세단위로 하더라도 세부담이 단순증가하는 방식으로 입법하지 않을 수 있는 방법도 다양하게 존재한다⁹¹⁾. 실제로 부부를 하나의 과세단위로 하는 외국의 입법례도 다수 존재한다⁹²⁾. 하지만 그러한 입법례의 경우 전부 부부의 세부담이 단순 증가하는 것

90) 헌재 2002. 8. 29. 선고 2001헌바82, 판례집 14-2, 180면.

91) 과세단위에 대한 설명은 참고, 박훈, “세대 관점에서 바라본 부동산 관련 취득세, 재산세, 지방소득세의 합리적 과세단위 개선방안”, 『지방세논집』 제7권 제2호, 2020.

92) 외국의 입법례에 대해서는 참고, 이동식, “소득세와 종합부동산세의 부부합산과세제도 도입방안”, 328~337면.

을 방지할 수 있도록 소위 조정적 합산과세제도를 입법하고 있다. 반면 우리나라는 과거 소득세와 종합부동산세 모두 단순합산과세방식을 채택하였다. 이처럼 과세단위와 관련하여 단순합산하는 방식에 따라 결혼한 자에게 추가적 세금 납부를 요구하는 것은 정당화근거가 없다.

그런데 현행 주택에 대한 종부세 과세의 위헌성논란이 발생하는 배경은 1세대1주택에 대한 과세특례를 인정하는 것과 관련된 것이고 이 경우 결혼한 부부를 결혼하지 않은 이들과 다르게 취급하는 것은 중대한 합리적 이유가 있는 차별이라고 볼 수 있다. 왜냐하면 1세대1주택에 대한 종부세 과세특례의 취지를 고려할 때 부부는 함께 1세대를 구성하는 것으로 규정할 수 밖에 없는 것이고 반면 결혼하지 않은 자는 독립하여 세대를 구성할 수 있는 것이고 현재의 과세상 차이는 바로 여기에서 기인한 것이기 때문이다. 에 따른 차이이므로 이 경우에 있어서 혼인여부에 따른 차별은 기본적으로 중대한 합리적 이유에 기초한 것으로 이해할 수 있다. 그리고 이 경우에는 인간다운 생활의 필수적 재화인 주택에 대해 세대를 단위로 하여 1주택에 한하여 예외적으로 과세특례를 부여하는 것이므로 차별취급의 적합성, 필요성 그리고 법익균형성도 충족이 된다고 할 것이다.

V. 맺음말

세금은 과세단계에 따라 소득과세, 소비과세, 재산보유과세로 나눈다. 그 중 종부세는 재산보유세의 일종이다. 소득과세, 소비과세와 비교했을 때 보유과세는 납세자들의 조세저항이 다른 세목들보다 큰 편이다. 왜냐하면 보유세는 수익이 없는 상태에서 세금납부를 해야 하는 측면이 있기 때문이다. 또한 보유세는 과세표준을 임의로 측정해야 하는데 그 기준설정이 쉽지 않은 한계점이 있다. 그래서 대부분의 나라들은 조세저항이 발생하지 않는 수준의 세부담으로 보유세를 과세하고 있다.

우리나라의 경우 가계자산의 상당부분이 부동산에 집중되어 있고 부동산을 통한 부의 역진적 재배분이 상당한 수준이므로 세제를 통해 교정하려는 시도가 빈번하게 발생하고 있다. 이러한 시도는 1차적으로는 양도차익과세에 집중되지만 양도세는 처분을 해야만 과세할 수 있는 것이므로 부득이 보유세를 함께 고려해야 한다. 그런데 그러한 부동산보유세가 우리나라의 경우 2005년 세

법개정으로 지방세인 재산세와 국세인 종부세로 이원화되어졌다. 당시 개편은 부동산과 관련하여 거래세는 완화하고 보유세는 강화하려는 취지에서 행해졌다. 그러나 실제로 개편 이전과 비교하면 재산세는 세부담이 완화되거나 동일 수준을 유지하는 정도이었으므로 보유세를 강화하는 역할은 종부세의 몫이었다.

종부세는 2005년 처음 도입될 때부터 엄청난 조세저항을 야기하였다. 2005년분 종부세부터 납세자들은 소송제기를 통해 그 적정성을 다투었다. 마침내 헌법재판소는 2008. 11. 13. 선고 2006헌바112결정 등을 통해 종부세법에 대해 부분적으로 헌법에 위반된다는 판단을 하였다. 그 판결이후 입법자는 법의 위헌적 요소를 제거하고 세부담을 완화하는 방향으로 2008. 12. 6. 종부세법을 개정하였다. 그 개정에 따라 종부세는 개정전과 비교하였을 때 상당히 낮은 수준이 되어졌다. 심지어 부동산보유세 강화를 위해 행해진 2005년 부동산보유세 대 개편 이전과 비교하였을 때에도 더 낮은 수준의 세금을 납부하는 상황도 발생하였다. 그러던 와중 2017년 초반부터 주택가격이 급등하자 정부는 2017년 6.19대책부터 세제적 대응을 하기 시작하였다. 초기대응은 대부분 양도소득세 과세를 강화하는 것이었다. 그러나 여전히 주택가격이 진정이 되지 않자 마침내 2018년 9.13.대책부터 고가주택과 다주택자에 대한 종부세과세강화를 대책에 포함시켰다. 본격적으로 종부세가 강화되기 전이라고 할 수 있는 2018년을 기준으로 보면 우리나라의 부동산보유세 실효세율은 0.16%이었는데 미국은 0.99%, 영국은 0.77%, 캐나다는 0.87%, 일본 0.52%등 OECD 주요8개국 평균은 0.54%이므로 상당히 낮은 수준이었다⁹³⁾. 이에 따라 몇 번의 세법개정을 통해 다주택자에 대한 종부세가 다시 강화되어졌다. 대신 1세대1주택에 대한 종부세 세부담은 완화하는 방향으로 개편하였다.

이처럼 강화된 종부세에 대해 2021년 연말부터 다시 위헌논쟁이 본격적으로 제기되고 있다. 이 글은 그 중 주택에 대한 종부세 과세가 헌법 제36조 제1항에 위반되는지 여부를 점검하였다. 현재 종부세에 대해 여러 경로를 통해 소송이 제기되어있고 그 소송중 처분근거법규의 위헌여부가 논의중인 것으로 알고 있다. 그런 와중에 정부는 최근 2022년 세제개편안을 공개하였다. 여기에는 종래 주택수를 기준으로 종부세를 과세하던 것을 주택가액에 따라 과세하는 등 종부세의 대대적인 개편도 포함되어 있다. 만약 정부의 안대로 종부세법이 개정된다면 이 글에서 논의한 쟁점은 2021년까지 부과된 종부세 사건에만 한정될 여지가 있다. 하지만 종부세의 세수가 2020년 3조6천억원, 2021년에 5조3천

93) 윤영훈, “주요국의 부동산 관련 세부담비교”, 『조세재정 브리프』No. 108, 2021.5, 한국조세재정연구원, 5면.

억원 수준이고 그 세수의 상당부분이 다주택자들이 납부한 것이라는 점을 고려할 때 기존 종부세법에 대한 위헌논쟁은 조세전문가들이 여전히 관심을 가져야 할 주제이다. 이에 대한 좀 더 심도있는 전문가들의 논의가 앞으로 더 진행되어야 할 이유가 바로 여기에 있다. 이 글이 이 주제에 대한 앞으로의 논의에 하나의 자료가 될 수 있기를 기대해 본다.

[참고문헌]

1. 국내문헌

- 김경하, “2021년 개정 세법에 관한 검토: 소비세제 및 재산세제”, 「2021 개정 세법의 주요 쟁점과 평가」(한국세법학회 학술대회자료집), 2021. 12. 17, 한국세법학회.
- 김민수, “종합부동산세와 재산세의 이중과세조정제도”, 「세무와 회계연구」 통권 제23호, 2020. 11, 한국세무사회부설 한국조세연구소.
- 김재훈, “보유과세”, 「한국 지방세60년사」 제2권 주제사, 2017, 한국지방세연구원.
- 박 훈, “세대 관점에서 바라본 부동산 관련 취득세, 재산세, 지방소득세의 합리적 과세단위 개선방안”, 「지방세논집」 제7권 제2호, 2020.
- 윤영훈, “주요국의 부동산 관련 세부담비교”, 「조세재정 브리프」No. 108, 2021.5, 한국조세재정연구원.
- 이동식 · 이상신 · 박훈, “종합부동산세법의 헌법합치성에 관한 소고”, 「조세법연구」 제13집 제2권, 2007. 8, 한국세법학회.
- 이동식, “종합부동산세 관련 개별규정의 개정필요성”, 「서울법학」 제27권 제3호, 2019. 11, 서울시립대학교 법학연구소.
- _____, “가족합산과세제도의 합헌성-종부세 사건에 대한 헌재판결의 타당성 검토를 중심으로-”, 「공법연구」 제39집 제2호, 2010. 12, 한국공법학회.
- _____, “소득세와 종합부동산세의 부부합산과세제도 도입방안”, 「조세법연구」 제26집 제3호, 2020. 11, 한국세법학회.
- _____, 「조세법과 헌법」, 2012, 준커뮤니케이션즈.
- 장영수, 「헌법학」 제8판, 2014, 홍문사.

2. 외국문헌

- Moschetti/Schiavolin, in: Soler-Roch, Family Taxation in Europe, 1999.
- Molina, Das Prinzip der subjektiven Netto-Besteuerung und die Familienbesteuerung in Spain, in: Tipke/Bozza, Besteuerung von Einkommen: Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europe, 2000.

[Abstract]

Comprehensive real estate taxation on housing and
Article 36 Paragraph 1 of the Constitution

Lee, Dong Sik*

The comprehensive real estate tax (hereinafter referred to as “CRET”) tax notice for 2021 was served on individual taxpayers at the end of November 2021. Taxpayers who received tax bills were surprised by the amount of tax paid. Many media outlets have reported taxpayers’ resentment against CRET. A number of taxpayers have filed lawsuits against the imposition of CRET. In these lawsuits, taxpayers are arguing over the constitutionality dispute rather than arguing over the interpretation of individual regulations. The constitutionality of the Act of CRET is being argued on several issues. Among these debates over the unconstitutionality of the tax, this article intends to deal only with whether the taxation of CRET on housing violates Article 36 (1) of the Constitution of the State’s duty to protect marriage and family. In recent years, the Act of CRET has expanded reductions and exemptions for single-family homes and significantly strengthened taxation for more than two-family homes. As a result, there is a phenomenon that the tax burden varies considerably depending on whether or not a person is married and has a family and the number of houses. Married taxpayers make up one household, and unmarried people basically each constitute an independent household. As a result, if two people own two or more houses, the tax burden may be greater if the two people are married than if they are not married. For this reason, there is an argument that the current taxation of CRET on housing violates Article 36 Paragraph 1 of the Constitution. This article explains the background of the appearance of these unconstitutional claims on the basis of cases and summarizes the arguments for the unconstitutionality theory and the

* Prof. Dr. iur., Kyungpook National University Law School

arguments for the constitutionality theory. In conclusion, this article has expressed the position that the current taxation of CRET on housing does not violate Article 36 Paragraph 1 of the Constitution.

Keywords : The comprehensive real estate tax, Tax Law and Constitution,
State duty to protect marriage and family and tax laws, marriage tax,
Article 36 Paragraph 1 of the Constitution and the Tax Law