



2021 (사)한국조세법학회 -제29차-

춘계학술발표대회

일 시 : 2021년 6월 5일(토) 13:10 ~ 19:00

장 소 : 한국지방세연구원 1층 교육장

후 원

 KB국민은행  신한은행  농협중앙회 KIM & CHANG

 Lee & KO 법무법인 광장

 WIZ WIZ LAW GROUP


 법무법인 평안
PYEONG AN LAW FIRM

 SAMIL | 삼일회계법인

 KPMG

 Deloitte.

 이안세무법인

 세무법인 세연

 한국세무사회

 KICPA 한국공인회계사회

 법제처

주 최



사단법인 한국조세법학회

주 관



한국지방세연구원
Korea Institute of Local Finance



2021년 제29차 춘계학술발표대회

모시는 글

한국조세법학회 회원여러분 안녕하십니까? 금년도 어느덧 5개월이 지났습니다. 아직도 코로나로 인하여 경제적 활동이 위축되고 있으므로 배려와 협력으로 이 위기를 슬기롭게 극복하여 편안한 일상생활로 돌아오길 간절히 기원합니다.

금번 <제29차 춘계학술발표대회>는 부동산 세제의 재조명이라는 주제로 (사)한국조세법학회가 주최하고 한국지방세연구원이 주관하여 개최하게 되었습니다. 코로나 사태가 아직까지 진정되지 않아 이번 춘계학술발표대회도 학술적 발전을 도모하면서 회원 여러분의 안전을 확보하기 위해 온라인 생중계 방식을 도입하여 학술발표대회를 진행하게 되었습니다. 금번 행사에서는 현장 참석 인원을 제한하는 대신 학회 실황을 온라인으로 생중계합니다. 현장에서는 최근 국민의 초미의 관심사인 부동산 세제에 관한 5편의 논문과 2020년 주요 조세판결에 관한 1편의 논문 등 총 6편의 논문 발표와 토론에 이어 연구윤리교육이 진행됩니다.

우선 부동산 세제의 제1주제인 “부동산 세제의 헌법적 문제에 관한 소고”는 고려대 법학전문대학원 박종수 교수님께서, 제2주제인 “부동산 양도소득 과세제도의 문제점과 개선방안(주택양도소득을 중심으로)”은 세무법인 다솔의 서윤식 박사님께서, 제3주제인 “종합부동산세 및 재산세의 문제점과 개선방안”은 한양여자대학의 오문성 교수님께서, 제4주제인 “부동산 공시가격의 조정과 지방세 과표 개선방안”은 법무법인 율촌의 전동훈 박사님께서, 제5주제인 “취득세 과세표준 제도의 문제점과 개선방안”은 한국지방세연구원의 마정화 박사님께서 각각 발표해 주시겠습니다. 그리고 제6주제인 “2020년 주요 조세판결의 검토와 향후 전망”은 성균관대 법학전문대학원 이진오 교수님께서, 연구윤리교육은 우리 학회의 편집위원장이신 경북대 법학전문대학원 이동식 교수님께서 해 주시겠습니다.

끝으로 오늘 뜻깊은 <제29차 춘계학술발표대회>를 주관해 주신 한국지방세연구원 배진환 원장님과 개최준비 과정에서 협조해 주신 여러 선생님들께 깊은 감사를 드립니다. 아울러 발제를 맡아주신 박종수 교수님, 서윤식 박사님, 오문성 교수님, 전동훈 박사님, 마정화 박사님, 이진오 교수님, 좌장을 맡아주신 경희대 김두형 교수님, 강남대 서희열 명예교수님, 전 기획재정부 김병규 세제실장님, 강원대 정재연 교수님, 남서울대 유태현 교수님, 강남대 김완석 석좌교수님, 토론을 맡아주신 충남대 서보국 교수님, 법무법인 위즈 서정호 변호사님, 김정식

박사님, 법무법인 광장 나누리 변호사님, 법무법인 택스로 권진숙 변호사님, 한밭대 이동건 교수님, 삼일회계법인 조영재 공인회계사님, 창원대 정승영 교수님, 법무법인 택스로 김태호 박사님, 삼정회계법인 홍승모 공인회계사님, 연세대 이종교 교수님, 토론과 연구윤리교육을 맡아주신 경북대 이동식 교수님께 감사의 말씀을 드립니다.

오늘 발표된 부동산 세제의 성과물이 바람직한 조세정책방향에 반영될 수 있도록 지속적으로 논의되기를 기대합니다. 아울러 앞으로도 (사)한국조세법학회가 조세법 분야에 대한 학문적 발전에 기여할 수 있도록 회원 여러분의 많은 관심과 성원을 부탁드립니다.

감사합니다

2021년 6월 5일

(사)한국조세법학회 회장 김 병 일

2021년 춘계학술발표대회 준비위원장 이 강 오 드림



2021년 제29차 춘계학술발표대회

축사

여러분 반갑습니다.

한국지방세연구원장 배진환입니다.

한국조세법학회가 주최하고, 한국지방세연구원이 주관하는 ‘2021년 한국조세법학회 춘계학술발표대회’의 성공적 개최를 진심으로 축하드립니다.

아울러 이번 학술발표대회 개최를 위해 함께 애써주신 김병일 한국조세법학회 학회장님을 비롯한 관계자 여러분에게 깊은 감사의 말씀을 드립니다.

이와 함께 금일 학술발표대회에 발제와 토론을 맡아주신 전문가 분들과 바쁘신 와중에도 이 자리에 참석해 주신 모든 분들께 진심어린 감사의 말씀을 드립니다.

사단법인 한국조세법학회는 1982년 조세법학세미나로 발족한 이래 조세법에 대한 학문적 발전을 촉진하고, 실정법 제도 및 조세행정의 발전에 이바지한 전통 있는 학회입니다.

그런 점에서 오늘 “부동산 세제의 재조명”을 주제로 하는 한국조세법학회의 춘계학술발표대회를 주관하게 된 것에 대해 기쁘게 생각합니다.

한국지방세연구원도 재정분권 강화 및 지방세제 발전을 위한 깊이 있는 분석과 통찰력 있는 대안제시를 통해 모든 지방자치단체가 함께 성장하고 잘 살 수 있는 균형발전국가로 나아가는데 최선의 노력을 다하겠습니다.

최근 코로나 상황으로 인한 어려움에도 불구하고 오늘 세미나를 개최하게 된 것을 다시 한 번 축하드리며, 이번 학술발표대회를 통해 의미 있는 결과가 만들어지길 기대합니다.

감사합니다.

2021. 6. 5.

한국지방세연구원장 배진환

(사)한국조세법학회 2021년 제29차 춘계학술발표대회

☀ 일 시 : 2021년 06월 5일(토) 13:10 ~ 19:00

☀ 장 소 : 한국지방세연구원
(발표자 및 토론자를 제외한 일반 참가자는 온라인 참여)

☀ 유튜브 생중계 링크 : <http://liveserver.co.kr/0605/>

사회 : 이강오 (한국조세법학회 부동산세제분과위원장)

세 부 일 정

• 13:10 ~ 13:20 개회사(김병일 학회장)

• 13:20 ~ 13:30 축 사(배진환 한국지방세연구원 원장)

제1부 논문발표

< 제1주제 >

- 13:30 ~ 14:15
- 제 목 : 부동산 세제의 헌법적 문제에 관한 소고
 - 발표자 : 박종수 (고려대학교 법학전문대학원 교수)
 - 좌 장 : 김두형 (경희대학교 법학전문대학원 교수)
 - 토론자 : 서보국 (충남대학교 법학전문대학원 교수)
서정호 (법무법인 위즈 변호사)

< 제2주제 >

- 14:15 ~ 15:00
- 제 목 : 부동산 양도소득 과세제도의 문제점과 개선방안
(주택양도소득을 중심으로)
 - 발표자 : 서윤식 (세무법인 다솔 고문, 세무학박사)
 - 좌 장 : 서희열 (강남대학교 경영관리대학 명예교수)
 - 토론자 : 김정식 (김정식세무사사무소 세무사, 세무학박사)
나누리 (법무법인 광장 변호사)

- 15:00 ~ 15:15 Break Time
- < 제3주제 >
 - 제 목 : 종합부동산세 및 재산세의 문제점과 개선방안
 - 발표자 : 오문성 (한양여자대학교 세무회계과 교수)
 - 좌 장 : 김병규 (STC 세무법인 고문, 前 기재부 세제실장)
 - 토론자 : 권진숙 (법무법인 택스로 변호사)
이동건 (한밭대학교 경상대학 교수)
- < 제4주제 >
 - 제 목 : 부동산 공시가격의 조정과 지방세 과표 개선방안
 - 발표자 : 전동흔 (법무법인 율촌 고문, 세무학박사)
 - 좌 장 : 정재연 (강원대학교 경영대학 교수)
 - 토론자 : 조영재 (삼일회계법인 파트너, 공인회계사)
정승영 (창원대학교 세무학과 교수)
- 16:45 ~ 17:00 Break Time
- < 제5주제 >
 - 제 목 : 취득세 과세표준 제도의 문제점과 개선방안
 - 발표자 : 마정화 (한국지방세연구원 세정제도연구센터장, 법학박사)
 - 좌 장 : 유태현 (남서울대학교 세무학과 교수)
 - 토론자 : 김태호 (법무법인 택스로 지방세연구소장, 세무학박사)
홍승모 (삼정회계법인 상무, 공인회계사)
- < 제6주제 >
 - 제 목 : 2020년 주요 조세판결의 검토와 향후 전망
 - 발표자 : 이전오 (성균관대학교 법학전문대학원 교수)
 - 좌 장 : 김완석 (강남대학교 대학원 석좌교수)
 - 토론자 : 이동식 (경북대학교 법학전문대학원 교수)
이종교 (연세대학교 법학전문대학원 교수)
- 제2부 연구윤리교육**

 - 강 사 : 이동식 (한국조세법학회 편집위원장)
- 18:50 ~ 19:00 폐회사 (김병일 학회장)

※ 사정에 따라 좌장 및 토론자가 바뀔 수 있습니다.

부동산 세제의 헌법적 문제에 관한 소고

• 박 종 수 (고려대학교 법학전문대학원 교수)



부동산 세제의 헌법적 쟁점과 합리적 개선방향

고려대학교 법학전문대학원 교수
박종수

Contents

- 논의의 배경
- 최근 부동산세제의 현황과 문제점
- 헌법적 쟁점
 - 우리나라 현재 판결의 사례
 - 독일 연방현재 판결의 사례
- 부동산세제의 개선방향

I. 논의의 배경

논의의 필요성

- 4월 재보궐 선거에서 나타난 민심은 현 정부의 부동산 실책이 얼마나 위중한 문제인지를 여실히 보여주었고
- 이를 시정하기 위한 제도개선의 필요성이 절실함을 잘 일깨워주었다고 평가됨
- 주택의 공급이 더 필요하고 1세대 1주택 고령 가구에 대한 과도한 세부담을 덜어야 한다고 하는 민심을 듣고는 있지만 그간의 정책 노선을 쉽게 바꾸지 못하는 정책입안가들의 고심도 매우 큰 것으로 느껴짐
- 정책은 입법으로 나타나기 마련이므로 이러한 정책개선의 필요성을 느낄 수 있다면 이를 실천하기 위한 방법론과 목표를 파악하는 것이 필요
- 특히 조세입법은 헌법적 차원에서의 점검과 비판이 항상 따라다니는 분야이기 때문에 우리나라나 주요국에서의 헌법논의가 어떤 수준으로 나아가고 있고 이로부터 우리에게 주는 시사점이 무엇인지에 대한 연구가 필요한 시점

논의의 필요성II

- 우리나라는 독일식 헌법재판제도를 도입한 몇 안되는 국가에 속하는 점에서 대륙법계의 모국인 독일의 경우 연방헌재의 판결을 통해 조세입법의 헌법적 한계가 어떻게 설정되어 왔고 또 시대에 따라 어떻게 변화해왔는지에 대한 검토 필요
- 이로부터의 시사점을 통해 우리의 현 상황을 평가해보고 이를 개선하기 위한 헌법적 차원에서의 방향성을 파악해보는 작업이 절실
- 이하에서는 우리나라 현재의 판례상 나타난 과세의 헌법적 한계논의와 독일 연방헌재의 판례상 나타난 과세의 헌법적 한계 논의를 참조하여 현 상황을 극복하기 위해 절실한 부동산 세제의 개선방향을 시론적으로 제시해보고자 함

세무연구원 연구보고서, 국세연구원 연구보고서, 논문집 고대의 새로운 맥년도 지켜가겠습니다.

II. 2020/21년 개정 부동산세제 내용

세무연구원 연구보고서, 국세연구원 연구보고서, 논문집 고대의 새로운 맥년도 지켜가겠습니다.

부동산 취득세 세율인상

개정전			개정후		
개인	1주택	주택 가액에 따라 1~3%	개인	1주택	주택 가액에 따라 1~3%
	2주택			조정	비조정
	3주택			8%	1~3%
	4주택 이상	12%		8%	
		4%	4주택 이상	12%	12%
법인		주택 가액에 따라 1~3%	법인		12%

세율인상을 반영하여 과세소득을 최대한 낮추고, 눈부신 고대의 세율로 백년도 지켜가겠습니다.

지방소득세율의 인상

- 지방소득세는 소득세 또는 법인세 납세의무가 있는 자에 대하여 그 일정율을 지방소득세로 부과징수하는 것으로서, 양도소득세율의 인상에 따라 지방소득세율도 대폭 인상함(2020.12.).
 - 주택의 경우 보유기간별로 1년 미만 보유시 4%, 1~2년 미만 보유시 기본세율로 과세하던 것을 각각 1년미만의 경우 7%, 1~2년미만 6%로 인상
 - 양도소득세와 동일하게 다주택자 중과 대상 주택 수 산정시 분양권도 포함하는 것으로 개정
 - 법인의 주택 양도시 법인지방소득세의 추가세율을 1% → 2%로 인상
 - 조정대상 지역 내 다주택자의 주택 양도소득에 대한 지방소득세 중과 세율이 2주택의 경우 1% → 2%, 3주택 이상은 2% → 3%로 인상

세율인상을 반영하여 과세소득을 최대한 낮추고, 눈부신 고대의 세율로 백년도 지켜가겠습니다.

종합부동산세의 세율 인상

과세표준	일반			3주택 이상+조정대상지역 2주택		
	2008	2018. 9. 13	2020. 7. 10	2008	2018. 9. 13	2020. 7. 10
3억 원 이하	0.5	0.5	0.6	0.5	0.6	1.2
3~6억 원	0.5	0.7	0.8	0.5	0.9	1.6
6~12억 원	0.75	1.0	1.2	0.75	1.3	2.2
12~50억 원	1.0	1.4	1.6	1.0	1.8	3.6
50~94억 원	1.5	2.0	2.2	1.5	2.5	5.9
94억 원 초과	2.0	2.7	3.0	2.0	3.2	6.0

출처: 장지영(2020), 92면

부동산 양도세제(1)

- 1세대 1주택 장기보유특별공제에 거주기간 요건 추가
 - 2021.1.1.부터 1주택자가 9억원 초과 고가주택을 양도시 적용되는 장기보유특별공제에 거주기간 요건이 추가됨(실수요자 중심으로 전환)
 - 공제액: 양도차익 × (보유기간별 공제율 + “거주기간별 공제율”)

보유기간	공제율(%)	거주기간	공제율(%)
3년이상, 4년미만	(24→)12	2년이상, 3년미만	8
		3 ~ 4 년	12
4 ~ 5 년	(32→)16	4 ~ 5 년	16
5 ~ 6 년	(40→)20	5 ~ 6 년	20
6 ~ 7 년	(48→)24	6 ~ 7 년	24
7 ~ 8 년	(56→)28	7 ~ 8 년	28
8 ~ 9 년	(64→)32	8 ~ 9 년	32
9 ~ 10 년	(72→)36	9 ~ 10 년	36
10년 이상	(80→)40	10년 이상	40

부동산 양도세제(2)

- 조정대상지역 다주택자 양도소득세 중과세율 인상(소득법 §95)

	개정전	개정후
1세대 2주택	기본세율 + 10%p	기본세율 + 20%p
1세대 3주택 이상	기본세율 + 20%p	기본세율 + 30%p

- 2021.6.1. 이후 양도분부터
- 주택수 산정방법 개정(소득법 §89, 104): 2021.1.1. 이후 양도분부터
 - 개정전: 주택과 조합원입주권 포함
 - 1세대 1주택 + 조합원입주권 보유시 1주택 비과세 미적용
 - 대체주택 취득을 위한 1주택·1입주권 등 예외적인 경우는 제외
 - 개정후: 주택 수 산정시 분양권 포함
 - 1주택 + 분양권 보유시에도 1주택 비과세 미적용
 - 대체주택 취득을 위한 1주택·1입주권 등 예외적인 경우는 제외
 - 1주택·1분양권 중 예외적인 경우의 구체적인 요건은 시행령에 규정

세법개정 관련 주요 조항을 위한 연구 논문집 교대의 새로운 맥널도 지켜가겠습니다.

부동산 양도세제(3)

- 2년 미만 보유 주택 등에 대한 양도소득세율 인상(소득법 §104)

		개정전	개정후
주택 및 조합원입주권	1년 미만	40%	70%
	1년 ~ 2년 미만	기본세율	60%
그 외 부동산	1년 미만	50%	50%
	1년 ~ 2년 미만	40%	40%
조정대상지역 분양권에 대한 양도소득세 중과		보유기간 불문 50%	1년 미만: 70% 1년 이상: 60%

- 중과대상 분양권 확대(지역 불문)
 - 종래 조정대상지역 분양권에 대해 양도소득세 중과를 적용하던 것을 중과대상 분양권을 지역 불문 확대하고 양도소득세 중과세율을 10%p 이상 인상

세법개정 관련 주요 조항을 위한 연구 논문집 교대의 새로운 맥널도 지켜가겠습니다.

부동산 양도세제(4)

- 법인의 토지 등 양도시 추가세율 인상 등(조특법 §32)
 - 양도대상
 - 종래 주택과 별장만을 대상으로 하던 것에 더하여 “주택을 취득하기 위한 권리(입주권, 분양권)를 추가
 - 적용세율
 - 개정전: 법인세율(10 ~ 25%) + 추가 10%
 - 개정후: 법인세율(10 + 25%) + 추가 20%
- 법인전환시 이월과세 허용 요건 조정
 - 종래 법인전환시 사업용 고정자산의 양도소득에 대한 법인세 그 처분 시까지로 이월과세를 적용
 - 이때 사업용 고정자산을 현물출자하거나 사업양도양수 하여 법인 전환하는 경우를 요건으로 하였으나 여기서 “주택”을 사업용 고정자산에서 제외

세법개정위원회는 국외소득을 위한 연구, 눈부신 고대의 새로운 백년도 지켜가겠습니다.

현 상황의 평가

- 현 정부는 투기수요를 일소하고 부동산시장을 안정화시킨다는 명목으로 20차례가 넘는 부동산대책을 발표, 근간이 되는 철학이 없이 임기응변식으로 그때그때 대책을 대책으로 막다보니 제도 상호간에 충돌과 복잡성이 극대화
 - 보유주택 수나 조정대상지역 소재 여부에 따라 주택 취득시 취득세를 중과하고, 보유단계에서도 종합부동산세의 세율이 대폭 인상되었으며, 보유하던 주택을 양도할 때에도 장기보유특별공제의 배제와 기본세율에 가산율을 더해 중과세
- 취득할 수도 없고 팔 수도 없고 그렇다고 보유하고 있을 수도 없는 막다른 골목과 같은 세제로 부동산 매물은 사라지고 거래 절벽과 인상된 부동산가격이 고착화되는 악순환 지속
- 광폭한 (조세)입법형성권의 행사 앞에 헌법적 한계 논의를 통한 저지만이 남은 안타까운 현실

세법개정위원회는 국외소득을 위한 연구, 눈부신 고대의 새로운 백년도 지켜가겠습니다.

III. 조세입법의 헌법적 한계

1. 우리나라 현재 판결의 경향과 시사점

- 기본권 제한의 한계로서의 과잉금지(비례성) 원칙
- 과세의 헌법적 한계로서의 평등원칙
 - 완화된 심사기준(자의금지)
 - 엄격한 심사기준(비례성원칙)
- 시사점

조세입법의 헌법적 정당성과 한계

- 헌법에 근거하면서 조세에 미치는 중요한 원리는 조세법률주의와 조세평등주의 및 기본권실현임
 - 합법성: 조세법률주의 과세요건법정주의, 과세요건명확주의, 조세행정의 법률적합성을 내용으로 하면서 국회가 제정한 법률에 의한 조세의 부과·징수를 요구하면서도, 이러한 형식적 의미의 법치주의에 그치지 아니하고 규율내용의 합리성과 정당성을 요구하는 실질적 법치주의를 지향함
 - 공평성: 조세부담은 특별한 반대급부 없이 모든 국민들에게 강제적으로 분배되는 금전금부부담이기 때문에 공평하게 국민들간에 배분되는 것이 중요.
 - 기본권실현: 재산권보장, 직업의 자유 등 경제활동과 관련한 헌법상의 기본권이 실현되도록 하여야 하고, 그에 대한 필요불가결한 제한은 헌법이 예정한 일정한 한계를 지켜야 함

대한민국 헌법에서 국가는 조세 부과, 징수권 고대의 경우로 백년도 지켜가겠습니다.

과잉금지(비례성)원칙의 중요성

- 평등원칙과 관련하여 우리 헌재는 조세입법에 있어서도 원칙적으로 입법자의 광범위한 입법형성권을 인정하여 "같은 것은 같게, 다른 것은 다르게"라는 자의금지원칙을 적용하여 완화된 심사를 하면서도, 헌법에서 특별히 평등을 요구하고 있거나 관련 기본권에서 중대한 제한이 있는 경우에는 엄격한 심사기준으로 과잉금지(비례성)원칙을 적용하여 평등원칙 위배 여부를 심사함
- 재산권, 직업의 자유 등 기본권에 대한 제한은 헌법 제37조 제2항에 따라 국가안전보장, 질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 할 수 있다고 하여 과잉금지(비례성)원칙이 그 한계가 되며, 그러한 경우에도 본질적 내용을 침해할 수 없다는 추가적인 한계를 제시
- 실질적 조세법률주의 위배여부를 심사할 때에도 조세정의를 판단함에 있어 엄격한 심사기준을 적용할 때에는 과잉금지원칙을 원용

대한민국 헌법에서 국가는 조세 부과, 징수권 고대의 경우로 백년도 지켜가겠습니다.



기본권 제한으로서의 조세입법

- 조세의 기능과 관련하여 재정목적규범과 사회목적규범의 구분이 중요한 의미를 가짐
 - 재정목적규범으로서의 조세입법은 조세의 본원적 기능인 국가목적의 자원조달기능에 기여하는 반면, 사회목적규범으로서의 조세입법은 국가가 추구하고자 하는 정책목적을 달성하기 위하여 조세를 유도적, 조종적 수단으로 활용하는 데에 기여함(Tipke/Lang,)
- 조세는 재정조달기능이 일부분이라도 있는 것을 부인할 수 없고, 그 이외에 정책실현적 기능을 수행하는 정도가 어느 정도로 나타나는가에 따라 규제적 조세 또는 정책적 조세로 파악하게 됨
- 조세는 이처럼 자원조달수단임과 동시에 국민의 경제생활을 규제하는 정책수단이 되기 때문에 경제생활의 근간을 이루는 기본권인 재산권보장이나 직업의 자유 측면에서 보면 중대한 기본권 제한적 기능을 함

세무연구원 연구보고서 제2019-001호, 논문집 고대의 새로운 맥락도 지켜가겠습니다.



기본권 제한의 한계로서의 비례성 원칙

- 과거 우리 헌재는 조세의 납부가 국민의 기본의무를 감안하여 국가의 과세권 행사에 대해 재산권보장을 들어 저항하는 것을 허용하지 않는 입장
- 그러나 과세요건이 법률로 명확히 정해졌다 하더라도 그것만으로 충분한 것은 아니고 조세법의 목적 및 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상 요구되는 제 원칙에 부합하여야 한다(헌재 1989.7.21. 89헌마38)고 판시하기 시작하면서
- 조세입법에 의한 기본권제한의 가능성을 인정하는 토대 위에 조세입법이 국민의 기본권인 재산권을 제한함에 있어서는 헌법 제37조 제2항에 따라 기본권 제한의 한계원리로서의 비례성 원칙을 준수할 것을 요구(헌재 2010.10.28. 2009헌바67)

세무연구원 연구보고서 제2019-001호, 논문집 고대의 새로운 맥락도 지켜가겠습니다.

과잉금지(비례성) 원칙

- 과잉금지 또는 비례성 원칙은 헌법적으로 법치국가원리 또는 기본권(재산권, 직업의 자유 등)으로부터 근거지워짐
- 동원칙은 입법, 사법, 행정을 포함한 모든 국가권력에 대하여 적용되며, 추구하는 정당한 목적을 위해 투입되는 수단이 합리적인 비례관계에 있을 것을 요구
- 이러한 목적-수단 관계의 합리성 요구는 적합성기준, 필요성기준 및 상당성기준에 의해 구체화됨
- 비례성 원칙은 헌법 제37조 제2항에서 국가권력으로부터의 기본권 제한시 그 한계 원리로도 작용함
- 평등원칙을 적용할 때에는 엄격한 심사기준을 적용할 때에는 비례성 원칙을 심사기준으로 채용함
- 조세영역에서 관련되는 중요한 기본권으로는 인간의 존엄과 가치와 평등원칙 외에도 재산권보장과 직업의 자유 등 경제활동 관련 기본권이 주로 문제됨

대한민국 헌법에서 국가는 다음을 위하여 국가, 공무원 고대의 새로운 헌법도 지켜가겠습니다.

조세입법과 비례성 심사

- 현재는 비례성심사 적용시 신체의 자유 및 정신적 자유에 관해서는 비교적 엄격한 심사기준을 적용하는 반면, 경제적 자유와 관련 기본권 제한에 대해서는 다소 완화된 심사기준을 적용
 - “조세는 국가의 재정수요를 충족시키는 본래의 기능 외에도 소득재분배, 자원의 적정배분, 경기조절 등 여러가지 기능을 가지고 있으므로 조세부담을 정함에 있어서 재정, 경제, 사회 정책 등 국정전반에 걸친 종합적 정책판단을 필요로 하는바, 어느 범위까지 사법상 법률행위의 내용 및 효력에 간섭할 것인지, 그러한 간섭의 수단 및 정도를 어떻게 정할 것인지에 대해서는 입법자가 당시 경제정책 등 여러 상황을 고려하여 결정하는 것이 바람직하다는 점에서 비례성심사의 강도는 다소 완화될 필요가 있다” (헌재 2015.12.23. 2013헌바117)
- 완화된 심사기준을 적용하는 한 입법자의 입법형성권의 범위를 넓게 볼 것이어서 비례성원칙 위반으로 위헌으로 판단하게 될 경우는 많지 않을 것으로 예상

대한민국 헌법에서 국가는 다음을 위하여 국가, 공무원 고대의 새로운 헌법도 지켜가겠습니다.

▶ □헌재 2001.2.22. 99헌바3 등

- 헌법 제23조 제1항: 재산권의 존속보장, 재산권의 구체적인 내용과 한계는 법률로 형성
- 헌법 제23조 제2항: 재산권 행사의 공공복리 적합성, 재산권의 사회적 구속성
- 헌법 제37조 제2항: 과잉금지원칙과 본질적 내용 침해금지 원칙
 - 국가가 조세를 부과·징수함에 있어서는 재산권의 본질적인 내용인 사전유용성과 처분권이 납세자에게 남아 있을 한도 내에서만 조세의 부담을 지울 수 있으며, 재산권을 무상으로 몰수하는 결과를 초래하여서는 아니됨
 - 재산권의 본질적 내용 침해는 없더라도 과잉금지원칙에 반하면 해당 조세입법은 위헌에 해당
 - 결국 본질적 내용 침해 금지라는 최대한의 한계는 설정할 수 있지만 구체적으로 어느 정도까지 국가 과세권이 개인의 재산권 영역에 개입할 수 있는지에 대한 답은 불명확

재판기록 미공개로 국문상임 재판부는, 논무실 고대의 경우로 백년도 지켜가겠습니다.

▶ □헌재 1994.7.29. 92헌바49

- 토지초과이득세와 같은 미실현이득에 대한 과세 여부는 입법정책의 문제일 뿐 그 자체 헌법에 반하는 것은 아니며,
- 미실현이득에 대한 과세제도는 과세대상 이득의 공평하고도 정확한 계측을 전제로 하는 극히 제한적·예외적인 제도로 인정되어야 하는바, 그렇지 않다면 이득에 대한 과세가 아니라 원본에 대한 과세가 되어 헌법이 보장하고 있는 국민의 재산권을 침해할 우려 있음
- 미실현이득에 대한 과세라도 조세법상 응능부담원칙과 모순되지 않도록 납세자의 현실 담세력을 고려하여야 하고, 지가변동순환기를 고려하여 적절한 과세기간을 설정하고 지가하락에 대비한 보충규정을 두지 않으면 그 평가방법에 문제가 있어 원본인 토지 자체를 무상으로 몰수당하는 것과 같은 재산권 침해 초래

재판기록 미공개로 국문상임 재판부는, 논무실 고대의 경우로 백년도 지켜가겠습니다.

▶ □헌재 2010.12.28. 2008헌가27 등

- 종합부동산세나 재산세의 경우 부동산의 보유 사실 그 자체에 담세력을 인정하여 이에 대하여 과세하는 점에서 원본에 대한 과세임을 고려할 때 원본잠식이 있다고 해서 바로 재산권 침해에 해당한다고 하는 것은 아니지만, **비교적 짧은 기간** 내에 사실상 부동산가액 전부를 조세 명목으로 징수하게 됨으로써 그 재산권을 사실상 무상으로 몰수하는 효과를 가져오는 경우 위헌으로 판단할 수 있음
 - 골프장용 부동산의 재산세에서 1000분의 40의 중과세율 적용하면 20~30년 경과시 토지가액 전부를 재산세로 징수당하는 결과 발생? (-)
 - 종합토지세가 1000분의 50의 단일세율로 중과세될 경우 20년 안에 원본잠식? (-)
 - 종합부동산세가 주택 과세 기준을 세대별 합산 공시가격 6억원, 세부담 상한 300%, 주택에 대한 4단계의 초과누진세율(1~3%)의 체계로 구성하더라도 짧은 기간에 재산 원본을 몰수할 위험? (-)

재판기록 미공개. 국가기록원 보유. 눈부신 고대의 새로운 백년도 지켜가겠습니다.

평등원칙과 과잉금지(비례성)원칙 적용

- 조세영역에 평등원칙을 적용할 때에도 원칙적으로는 입법자의 입법형성권이 매우 넓다는 전제위에 "같은 것은 같게, 다른 것은 다르게"라는 자의금지원칙을 심사기준으로 적용하고 있음.
- 우리 헌재는 그러나 헌법에서 특별한 평등을 요구하고 있거나 관련 기본권에 중대한 제한이 있는 경우에는 엄격한 심사기준이 적용되어야 한다고 보고 여기에 과잉금지(비례성)원칙을 적용하여, 정당한 차별목적, 차별취급의 적합성, 차별취급의 필요성, 법익의 균형성이 인정되는지를 검토
- 그러나 조세영역에서 엄격한 심사기준을 적용하여야 할 조건들이 갖추어지는 경우는 많지 않을 것이기 때문에 대부분의 사안에는 일반적 심사기준인 자의금지원칙을 적용할 것이고, 그 때문에 입법자의 입법형성권의 범위를 매우 넓게 파악할 개연성 큼

재판기록 미공개. 국가기록원 보유. 눈부신 고대의 새로운 백년도 지켜가겠습니다.

▶ □헌재 1994.7.29. 92헌바49 등

- 토지초과이득세는 양도소득세의 예납적 성격을 띠고 있음에도 불구하고 굳이 토지초과이득세의 세율체계를 합리적인 이유 없이 양도소득세와는 달리 단일비례세로 한 것은 단순한 입법정책의 문제를 떠나 소득이 많은 납세자와 소득이 적은 납세자 사이의 실질적인 평등을 저해하는 결과를 낳고 있어 평등원칙에 위배됨
- 고급오락장에 대한 취득세 중과세율을 정한 규정의 주된 목적이 사치성 재산의 소비를 억제하고 국민의 건전한 소비생활의 정착을 도모하는데 있는 한, 고급오락장으로 사용할 목적이 없는 취득은 본질적으로 상이한 집단임에도 불구하고 중과세규정을 적용하는 것이어서 평등원칙에 위배됨(2007헌바87)

▶ □헌재 2008.11.13. 2006헌바112 등

- 부채를 공제하지 않고 9억 원 이상을 대상으로 1~3%누진세율로 종합부동산세를 과세하는 것은 종합부동산세 부담률 및 주택 등의 심한 편중현상을 고려할 때 입법재량의 범위 내에서 부동산의 가격안정과 담세능력에 상응한 과세를 도모하기 위한 것으로 합리적 이유가 있음
- 주택은 개인의 주거로서 행복을 추구하고 쾌적한 생활을 하면서 인격을 실현 할 기본적인 장소로 이용되므로 누구나 자신이 생활의 근거로서 주택을 보유할 수 있어야 한다는 공동체적인 요청은 일반 토지에 비하여도 강하며, 헌법 제35조 제3항 및 주택은 인간의 기본적인 생존의 조건이 되는 생활공간인 점을 고려하여 볼 때, 주택을 다른 재산권과 달리 취급한 것은 합리적인 차별로 볼 수 있음

▶ □헌재 2002.8.29. 2001헌바82

- 부부자산소득합산과세 위헌소원: 헌법 제36조 제1항은 혼인과 가족생활은 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 성립되고 유지되어야 하며, 국가는 이를 보장한다고 규정하여 혼인과 가족 생활에 불이익을 주지 않도록 국가에 명령하고 있으므로 헌법이 특별한 평등을 요구한 것으로서 엄격한 심사기준으로 비례성원칙을 적용

시사점

- 비례성원칙 관련
 - 기본권에 대한 제한은 법률에 의하며 목적과 수단의 관계에서 정당한 목적일 것, 적합한 수단일 것, 필요한 수단일 것 및 목적과 수단간에 상당한 비례관계가 존재할 것 등 비례성 원칙을 준수하여야 하고, 그러면서도 본질적인 내용은 침해할 수 없고 비교적 짧은 기간 내에 몰수적 효과를 초래해서는 아니된다는 최대한의 한계는 제시되고 있으나,
 - 구체적으로 어느 정도까지 국가 과세권이 개인의 재산권에 개입할 수 있는지에 대해서는 명확한 기준이 부재
 - 조세영역과 같이 사회경제적 영역에 대해서는 완화된 심사기준을 적용하는 결과 입법자의 입법형성권을 넓게 파악하게 되어 비례성 원칙 위반을 이유로 위헌이라고 판단하기 어려운 측면
- 평등원칙 관련
 - 조세영역에서 엄격한 심사기준을 적용하여야 할 조건들이 갖추어지는 경우는 많지 않을 것이고, 그 때문에 대부분의 사안은 일반적 심사기준인 자의금지원칙을 적용할 것이고, 그 때문에 입법자의 입법형성권의 범위를 매우 넓게 파악할 개연성 커서 평등원칙 위반을 이유로 위헌으로 판단하기 어려운 측면

2. 독일 연방헌법재판소 판결의 의의

- 압살적 조세이론
- 절반과세원칙
- 절반과세원칙으로부터의 결별?
- 시사점

압살적 조세의 금지

- 재산권 보장과 직업의 자유의 보장으로부터 압살적 조세의 금지 원칙이 도출됨
- 직업의 자유는 재산의 획득활동을 보호하는 반면, 재산권보장은 획득된 재산을 그 존속과 가치 측면에서 보호하는 기능을 함.
- 독일의 경우 1992년까지만 해도 연방헌법재판소는 이들 기본권의 보호영역을 매우 제한된 범위에서만 구체화하려는 노력을 경주하였음
 - 직업의 자유의 보호영역에서 조세법률은 최소한 간접적으로 직업규율적 성격을 가져야 했음
 - 재산권보장의 보호영역에서 연방헌재는 원칙적으로 금전급부의무의 부과에서는 재산권보호를 인정하지 않았음. 이에 대한 예외는 조세개입이 납세의무자를 과도하게 부담지워서 그의 재산관계가 근본적으로 영향받는 경우에만 인정
- 이러한 경향에 대한 대반전은 연방헌재가 생존의 최소한 결정(BVerfGE 87, 153)에서 시도되었는바, 이로부터 직업의 자유는 직업 규율적 규범의 영역을 넘어서 확장되기 시작하였고, 재산권보장은 모든 소득세납세의무자에 대하여 적극화되기 시작함.
 - 연방헌재는 이 결정에서 조세부담의 최상위의 한계로서 압살적 조세의 금지 원칙을 구체화함

▷ BVerfGE 87, 169

- “조세법률은 그것이 갖는 자유제한적 효력의 측면에서 연방헌법 제2조 제1항(인격의 자유발현권)에 비추어 평가되어야 한다. 그러나 이 경우 조세법률은 재산적(재산권) 및 직업적 영역(직업의 자유)에서의 인격의 자유발현이라는 형태로 기본권주체의 일반적 행동의 자유에 개입하게 되는 것임을 고려하여야 한다. 이것은 조세법률은 압살적 효력을 가져서는 아니됨을 의미한다. 즉, 헌법적으로 보호되는 자유권은 기본권주체(납세의무자)가 경제영역에서 자신의 고유한 활동을 통해 얻은 성과의 핵심요소를 그 원칙적인 사적 효용성에서 본인이 향유할 수 있고, 그 창출된 재산적 가치 있는 법적 지위에 대한 원칙적 처분권한을 스스로 보유할 수 있는 범위까지만 조세법률에 의해 제한될 수 있다.”

대한민국 헌법에서 국민주권은 국민주권이다. 눈부신 고대의 세무로 백년도 지켜가겠습니다.

재산권 우호적 과세 원칙

- 독일 연방헌재는 과거 연방헌법 제14조의 재산권보장은 재산본질의 존속보호이지만, 과세수익에 대한 조세부과에 대해서도 완전하게 보장되는 것은 아니라는 입장을 견지
- 그 결과 국가에 대한 금전급부의무인 조세가 아무리 과도하더라도 헌법상 재산권 보장에 의해서는 보호받지 못한다는 비판이 제기
- 그러자 재산세 위헌판결(BVerfGE 93, 121)에서 연방헌재는 재산세의 조세부담은 그 전체로서 고찰되어야 한다고 하면서 이른바 ‘절반과세원칙’을 선언
- 압살적 조세 판결 이후 조세부담의 구체적인 최고 한계를 구체적으로 제시

대한민국 헌법에서 국민주권은 국민주권이다. 눈부신 고대의 세무로 백년도 지켜가겠습니다.

▷ BVerfGE 93, 121

- 소득세 및 재산세를 통한 재산에 대한 과세의 헌법적 한계는 재산의 수익능력에 대한 조세의 개입을 제한하는바, 평등원칙상 허용되는 합리적 차별은 재산에 대한 이러한 전체부담의 한계에 정향하여야 함
- 재산세는 수익에 대해 과세하는 다른 조세와 합쳐짐에 있어서, 해당 과세연도의 총수익에 대한 전체 조세부담이 수입, 공제가 능 비용 및 그 밖의 부담 등을 표준적으로 고찰할 때 사적 주체와 공적 주체 간에 절반에 상당하는 부분까지만 머물도록 하여야 함
- 연방헌재 제2부는 이러한 절반과세원칙을 재산권의 사용이 사적 효용과 공공복리에 동시에 기여하여야 함을 규정하는 연방헌법 제14조 제2항에서 도출함

절반과세원칙으로부터 결별?

- 연방헌재 제2부가 재산세 및 다른 소득세목이 합쳐진 세부담의 한계로서 절반과세원칙을 제시하기는 했지만 소득세 등 모든 세목에 대해 적용되는지, 무엇을 기준으로 절반을 파악하는지에 대한 명확한 기준은 제시하지 못함
 - 원고는 사업체의 소유자로서 그의 배우자와 함께 1994년 귀속 소득세를 부과받았는바, 해당연도의 소득총액 622,878 DM에 대하여 과세관청은 260,262 DM의 소득세를 확정하고, 이에 대하여 관할 지방자치단체는 영업세 112,836 DM를 부과고지하였음. 이에 원고 부부는 이의신청을 제기하였으나 기각되고 조세소송을 제기하였는바, 이러한 소득세 및 영업세 부과처분은 연방헌재가 1995.6.22.(BVerfGE 93,121) 결정한 절반과세원칙에 반하여 소득에 대한 전체 세부담이 50%를 넘어 위법하다고 주장함. 조세법원 및 연방조세법원에서 잇따라 기각된 후 연방헌재에 헌법소원을 제기함
- 연방헌재 제2부는 2006.1.18. 이에 대해 입장을 밝힘

BVerfGE 115, 97

- 1995.6.22. 연방헌재 제2부의 결정은 소득세 및 영업세의 전체 부담에 대한 구속력 있는 헌법적 상한을 제시한 것이 아님.
- 위 결정은 소득세 및 영업세의 전체부담에 대한 헌법적 상한을 대상으로 하지도 않음
- 오히려 위 결정에서는 소득세와 별도로 징수되는 재산세에 의한 재산에 대한 전체부담의 한계가 문제된 것이었음
- 재산세에서의 부담효과는 소득세 및 영업세에서의 부담효과와 1:1로 비교할 수 있는 것이 아님
- 소득세 부담은 세율과 과세표준의 동시작용에 의해 결정되며 그 중 어느 하나에만 의존하는 것이 아니며, 원고에게 부과된 소득세 부담은 연방헌법 제14조에 따라 정당화되는 수준에 해당

대한민국 헌법에서 국가는 조세 부과 권한, 눈부신 고대의 세무로 백년도 지켜왔습니다.

평가

- 연방헌재는 압살적 조세가 금지된다는 과세의 최대한의 한계를 설정하
이래, 조세가 재산권을 침해하는 것은 아니라는 과거의 명제를 극복하고 재산권 우호적 과세의 원칙을 성립한 것은 좋은 시사점
- 재산세 위헌판결에서 재산에 대한 평가가 불합리한 상황에서 재산세 및 소득세의 부담이 전체 과세소득의 절반을 초과해서는 아니된다는 절반과세 원칙을 통해 조세가 개인의 재산권 보호영역에 있어서 어디까지 개입할 수 있는지의 구체적 한계를 보여준 의미가 큼
- 그러나 재산세를 제외한 소득세와 영업세만이 문제되는 상황에서는 절반과세 원칙이 적용되지 않는다고 선회하면서 국가의 과세권 행사의 한계가 어디까지인지에 관한 논의를 원점으로 되돌린 형국
 - 비례성 원칙을 적용해 그때그때 합헌성 여부를 검토해볼 수 밖에 없는 상황
- 세부담 증가의 정당성 판단을 함에 있어 세율 증가 하나만 보지 말고 과세표준의 확대와 세율인상의 효과의 상호작용을 보고 판단하여야 함을 제시

대한민국 헌법에서 국가는 조세 부과 권한, 눈부신 고대의 세무로 백년도 지켜왔습니다.



3. 시사점

- 독일 연방유체인 재산체에 대해서는 여전히 유지하고 있는 것으로 보
- 보유세는 기본적으로 재산 원본에 대해 과세하는 것이 점에서 원본 차지권 보장을 침해하는 것은 아니지만 국가과세권이 헌법상 개인의 재산에 대한 침해의 기준을 제시한 것
- 소득세 등 기타 세목에 있어서는 절반과세 원칙이 유익한 시사점을 시사하는 해석이나 판례이론 발굴 필요
 - 비교적 짧은 시간에 급격한 세부담 증가의 위험성 판단 기준
- 비례성 원칙과 평등원칙의 적용시 완화된 심사기준을 적용할 경우가 증가하는 추세로써 헌법상 과세권 행사에 있어 통제를 할 수 있는 별도의 헌법 원리를 발구 해내는 것 필요

재정교육위원회, 국무노동위원회, 노무직 고대위 등으로 매년도 지켜가겠습니다.



IV. 헌법적 관점에서 본 부동산세제의 개선방향

재정교육위원회, 국무노동위원회, 노무직 고대위 등으로 매년도 지켜가겠습니다.



헌법합치적 조세입법 노력의 필요성

- 조세의 문제를 사회적 경제적 현상으로 보려는 헌재의 시각이 굳어져 있는 이상 아무리 헌법적 기준이나 평등 원칙 심사시 완화된 심사기준을 적용할 수 있는 여지가 있다고 해도 조세입법자의 입법형성권이 매우 넓다고 보는 헌재의 태도는 정치적 구도가 변화하지 않는 한 당분간 지속될 가능성이 큼
- 한번 만들어진 입법은 입법형성권이 매우 넓다고 보는 이상 아무리 과잉한다고 생각되고 차별적이라고 생각되더라도 이를 두고 위헌이라고 주장하여 입증을 하기가 쉽지 않음
- 헌재가 과세권의 재산권 개입 정도나 그 판단기준을 근시일 내에 마련하는 결정을 내리라고 기대하는 것도 어려운 상황
- 정부입법과 국회입법에서 조세입법 논의시부터 헌법상의 과잉금지 원칙이나 평등 원칙에서 많이 벗어나는 입법이 되지 않도록 노력의 미덕을 보여주고, 그러기 위해서 여야간에 협치의 정신과 타협의 노력을 절실히 요구됨
- 이를 통해 헌법에 합치되는 세제가 입법되도록 노력하여야 하고 반대로 소리가 수렴하는 바를 경청하고 합리적으로 설득하여 공감대가 형성될 수 있도록 여당이 더 큰 관용과 넓이로 입법협상에 임할 필요

대한민국 헌법 제 119조 제 2항 제 2호, 헌재 2014헌나1, 헌재 2014헌바1, 헌재 2014헌바2, 헌재 2014헌바3, 헌재 2014헌바4, 헌재 2014헌바5, 헌재 2014헌바6, 헌재 2014헌바7, 헌재 2014헌바8, 헌재 2014헌바9, 헌재 2014헌바10, 헌재 2014헌바11, 헌재 2014헌바12, 헌재 2014헌바13, 헌재 2014헌바14, 헌재 2014헌바15, 헌재 2014헌바16, 헌재 2014헌바17, 헌재 2014헌바18, 헌재 2014헌바19, 헌재 2014헌바20, 헌재 2014헌바21, 헌재 2014헌바22, 헌재 2014헌바23, 헌재 2014헌바24, 헌재 2014헌바25, 헌재 2014헌바26, 헌재 2014헌바27, 헌재 2014헌바28, 헌재 2014헌바29, 헌재 2014헌바30, 헌재 2014헌바31, 헌재 2014헌바32, 헌재 2014헌바33, 헌재 2014헌바34, 헌재 2014헌바35, 헌재 2014헌바36, 헌재 2014헌바37, 헌재 2014헌바38, 헌재 2014헌바39, 헌재 2014헌바40, 헌재 2014헌바41, 헌재 2014헌바42, 헌재 2014헌바43, 헌재 2014헌바44, 헌재 2014헌바45, 헌재 2014헌바46, 헌재 2014헌바47, 헌재 2014헌바48, 헌재 2014헌바49, 헌재 2014헌바50, 헌재 2014헌바51, 헌재 2014헌바52, 헌재 2014헌바53, 헌재 2014헌바54, 헌재 2014헌바55, 헌재 2014헌바56, 헌재 2014헌바57, 헌재 2014헌바58, 헌재 2014헌바59, 헌재 2014헌바60, 헌재 2014헌바61, 헌재 2014헌바62, 헌재 2014헌바63, 헌재 2014헌바64, 헌재 2014헌바65, 헌재 2014헌바66, 헌재 2014헌바67, 헌재 2014헌바68, 헌재 2014헌바69, 헌재 2014헌바70, 헌재 2014헌바71, 헌재 2014헌바72, 헌재 2014헌바73, 헌재 2014헌바74, 헌재 2014헌바75, 헌재 2014헌바76, 헌재 2014헌바77, 헌재 2014헌바78, 헌재 2014헌바79, 헌재 2014헌바80, 헌재 2014헌바81, 헌재 2014헌바82, 헌재 2014헌바83, 헌재 2014헌바84, 헌재 2014헌바85, 헌재 2014헌바86, 헌재 2014헌바87, 헌재 2014헌바88, 헌재 2014헌바89, 헌재 2014헌바90, 헌재 2014헌바91, 헌재 2014헌바92, 헌재 2014헌바93, 헌재 2014헌바94, 헌재 2014헌바95, 헌재 2014헌바96, 헌재 2014헌바97, 헌재 2014헌바98, 헌재 2014헌바99, 헌재 2014헌바100



넓은 세원, 낮은 세율로!

- 동일 과세표준에 대한 과잉금지 원칙의 판단에 있어서 과세표준과 세율의 곱인 과세액에 대한 과잉금지를 검토하는 것이 중요하다고 언급하면서 단기가 아닌 중장기적으로 과세표준을 급격히 상승시키는 것은 조세입법의 헌법적 한계를 초과할 수 있음을 지적함
- 개별 납세자들의 세부담을 급격히 상승시키지 않으면서도 복지재원 확보를 위하여 세원을 발굴함으로써 가능할 수 있음
- 이미 지난 정권 시절 한 때 정부는 부동산투기를 정책의 최대 목표로 삼는 시기는 지났다고 평가한 적도 있음. 투기를 잡겠다는 일념으로 과세의 헌법적 한계를 넘게 될 우려가 큼
- 급격히 과세율을 높여도 새로운 세원을 발굴하여 사회적 부담을 줄여주도록 노력하는 것이 안정적이고 균형있는 조세입법정책이 될 것임

대한민국 헌법 제 119조 제 2항 제 2호, 헌재 2014헌나1, 헌재 2014헌바1, 헌재 2014헌바2, 헌재 2014헌바3, 헌재 2014헌바4, 헌재 2014헌바5, 헌재 2014헌바6, 헌재 2014헌바7, 헌재 2014헌바8, 헌재 2014헌바9, 헌재 2014헌바10, 헌재 2014헌바11, 헌재 2014헌바12, 헌재 2014헌바13, 헌재 2014헌바14, 헌재 2014헌바15, 헌재 2014헌바16, 헌재 2014헌바17, 헌재 2014헌바18, 헌재 2014헌바19, 헌재 2014헌바20, 헌재 2014헌바21, 헌재 2014헌바22, 헌재 2014헌바23, 헌재 2014헌바24, 헌재 2014헌바25, 헌재 2014헌바26, 헌재 2014헌바27, 헌재 2014헌바28, 헌재 2014헌바29, 헌재 2014헌바30, 헌재 2014헌바31, 헌재 2014헌바32, 헌재 2014헌바33, 헌재 2014헌바34, 헌재 2014헌바35, 헌재 2014헌바36, 헌재 2014헌바37, 헌재 2014헌바38, 헌재 2014헌바39, 헌재 2014헌바40, 헌재 2014헌바41, 헌재 2014헌바42, 헌재 2014헌바43, 헌재 2014헌바44, 헌재 2014헌바45, 헌재 2014헌바46, 헌재 2014헌바47, 헌재 2014헌바48, 헌재 2014헌바49, 헌재 2014헌바50, 헌재 2014헌바51, 헌재 2014헌바52, 헌재 2014헌바53, 헌재 2014헌바54, 헌재 2014헌바55, 헌재 2014헌바56, 헌재 2014헌바57, 헌재 2014헌바58, 헌재 2014헌바59, 헌재 2014헌바60, 헌재 2014헌바61, 헌재 2014헌바62, 헌재 2014헌바63, 헌재 2014헌바64, 헌재 2014헌바65, 헌재 2014헌바66, 헌재 2014헌바67, 헌재 2014헌바68, 헌재 2014헌바69, 헌재 2014헌바70, 헌재 2014헌바71, 헌재 2014헌바72, 헌재 2014헌바73, 헌재 2014헌바74, 헌재 2014헌바75, 헌재 2014헌바76, 헌재 2014헌바77, 헌재 2014헌바78, 헌재 2014헌바79, 헌재 2014헌바80, 헌재 2014헌바81, 헌재 2014헌바82, 헌재 2014헌바83, 헌재 2014헌바84, 헌재 2014헌바85, 헌재 2014헌바86, 헌재 2014헌바87, 헌재 2014헌바88, 헌재 2014헌바89, 헌재 2014헌바90, 헌재 2014헌바91, 헌재 2014헌바92, 헌재 2014헌바93, 헌재 2014헌바94, 헌재 2014헌바95, 헌재 2014헌바96, 헌재 2014헌바97, 헌재 2014헌바98, 헌재 2014헌바99, 헌재 2014헌바100

주택공급 확대에 기여하는 세제로

- 최근의 고강도 증대 세제는 부동산 정책세제에 의한 병리적 현상으로 나타나고 있고, 그 뒤에는 잘못된 부동산 시장 평가와 부동산정책이 자리하고 있음
- 부동산 가격이 치솟는 이유를 단지 부동산 투기에서만 찾으려고 하고 이에 따라 다주택자를 규제하기 위한 정책의 정책만 누적한 결과 오늘과 같은 기이한 부동산 상황을 야기한 바 있음
- 이제는 정부여당도 주택의 공급이 부족한 것이 문제의 핵심임을 자각하고 있는 듯함
- 늦었지만 지금이라도 이를 반영하기 위한 부동산세제의 마련이 절실함.
- 공급을 확대하기 위해서는 부동산시장의 거래를 활성화하고 가격을 안정화 시키기 위해 보유세는 높이고 취득세나 양도세 등 거래세는 낮춘다는 이 정권 초기의 철학을 되살려 지속적으로 유지해 나가는 것이 필요
- 나아가 각종 주택 관련 개발사업과 관련해 세제의 완고함 때문에 사업성이 떨어지는 각종 규제들을 철폐하여 주택공급의 숨통을 트이게 하는 적극적 조세정책이 필요

조세의 복잡성을 간소화하는 방향으로!

- 현 정부에 들어서 20차례에 걸쳐 임기응변식 대책들이 줄지어 나오는 과정에서 세법은 개정에 개정을 거듭해 누더기 입법이 되었다고 해도 과언이 아님
- 세무를 전문으로 하는 조세전문가 그룹도 주택 양도세제에 대해서는 선뜻 자신있게 이야기할 수 없는 상황이 초래되고, 주택을 지을 수 있는 나대지가 있고 재원이 있어도 주택수가 증가하여 다주택자가 될 것을 우려해 주택건설을 미루거나 포기하도록 유도하는 복잡한 세제는 일소할 필요
- 조세특례를 제한하려는 조세특례제한법의 입법취지를 살려 특례규정을 축소하여 조세특례제한법으로 국한하고, 개별세법에서는 실체규정만을 중심으로 간략히 규정하여 세금부담과 관련한 국민의 예측가능성과 기대가능성을 제고하는 것 필요

재산권에 대한 세부담의 한계 설정 노력

- 헌재가 조세입법자의 입법형성권의 범위를 꽤 넓게 본다고 하더라도 세율이 60%~75%에 까지 육박하게 하는 것은 해당 세목에 의한 세부담 이외에도 그에 수반하는 건강보험료 등 사회보험료의 인상효과를 더하여 보면 사실상 90%이상에 육박하는 재정부담을 개별 납세자에게 초래하는 결과도 예상됨
- 이는 우리 헌재가 누누이 강조했던 재산 몰수적 효과에 상응하는 결과가 발생하는 것이 되고 그렇다면 과잉금지원칙에 반하는 조세입법이 될 것임을 쉽게 짐작할 수 있음
- 문제는 이러한 판단을 하기 위한 구체적인 기준과 범위가 마련되어 있지 않다는 점이고 독일의 절반과세원칙 등 사례를 참고하여 우리 헌재도 우리 실정에 맞는 세부담 한계의 판단 기준을 마련하려는 노력을 경주하여야 할 것임

세법개정위원회가 조세개혁을 위한 헌법, 눈부신 고대의 세무로 백년도 지켜가겠습니다.

조세평등주의를 실질화하는 방향으로!

- 부동산 투기를 잠재운다는 입법목적이 아무리 정당하다고 하더라도 같은 것은 같게, 다른 것은 달게 취급하라는 평등원칙을 침해하면서까지 고강도 증대세제를 강요하는 것은 위헌적 발상임
- 1세대 1주택자가 수십년에 걸쳐 살아오는 집이 그 위치가 강남권에 속해 고가의 주택이 되었다고 하더라도 이를 두고 투기목적으로 부동산을 보유한 것이라고 단정하여 막대한 세부담을 짧은 시간적 범위내에서 대폭 증가시키는 것은 같지 않은 것을 같게 취급하여 평등원칙에 반하는 결과가 발생함을 유의할 필요
- 연금생활을 하면서 보유하고 있는 1세대의 1주택은 이를 투기목적 보유와는 분리하여 세제상 취급할 수 있는 길을 열어 평등원칙에 반하는 결과가 발생하지 않도록 배려하는 것 필요

세법개정위원회가 조세개혁을 위한 헌법, 눈부신 고대의 세무로 백년도 지켜가겠습니다.

[토론문]

서 보 국

1. 감사인사와 발표문 요약

- 부동산취득세, 지방소득세, 종합부동산세, 부동산양도세제의 개정현황
- 조세입법형성권에 대한 헌법적 한계(입법재량) 논의
- 우리나라 헌법재판소 판결(비례성원칙, 평등원칙, 혼인과 가족생활의 보호 기준)
 - : 자유권적 기본권(재산권 및 직업의 자유)의 본질적인 내용인 사적 유용성(Privatnützigkeit) 과 처분권(Verfügungsbefugnis) 기준(99헌바3)
 - : 재산권의 본질적 내용 침해는 없더라도 과잉금지원칙에 반하면 해당 조세입법은 위헌
 - : 엄격한 심사기준을 적용할 때에는 과잉금지원칙을 원용하나 경제적 자유와 관련된 기본권 제한에 대해서는 다소 완화된 심사기준을 적용
 - : 미실현이득에 대한 과세제도는 적정한 과세기간을 설정하고 지가하락에 대비한 보충 규정을 두지 않으면 그 평가방법에 문제가 있어 원본인 토지 자체를 무상으로 몰수당 하는 것과 같은 재산권 침해 초래(92헌바49 등)
 - : 종합부동산세나 재산세의 경우 고려할 때 원본잠식이 있다고 해서 바로 재산권 침해에 해당한다고 하는 것은 아니지만, 비교적 짧은 기간 내에 사실상 부동산가액 전부를 조세 명목으로 징수하게 됨으로써 그 재산권을 사실상 무상으로 몰수하는 효과를 가져오는 경우 위헌으로 판단(2008헌가27 등)
 - : 토지초과이득세는 단일비례세로 한 것은 단순한 입법정책의 문제를 떠나 소득이 많은 납세자와 소득이 적은 납세자 사이의 실질적인 평등을 저해하는 결과를 낳고 있어 평등원칙에 위배(92헌바49 등)
 - : 부부자산소득합산과세 부부의 자산소득을 합산하여 과세하도록 규정하고 있는 것은 자산소득이 있는 모든 납세의무자 중에서 혼인한 부부가 혼인하였다는 이유만으로 혼인하지 않은 자산소득자보다 더 많은 조세부담을 하여 소득을 재분배하도록 강요받는 것은 부당하며, 부부 자산소득 합산과세를 통해서 혼인한 부부에게 가하는 조세부담의 증가라는 불이익이 자산소득합산과세를 통하여 달성하는 사회적 공익보다 크다고 할 것이므로 헌법 제36조 제1항에 위반(2001헌바82)

* 충남대학교 법학전문대학원 교수

- 독일 연방헌법재판소의 판결

: 인적기본공제(Grundfreibetrag) 위헌 판결(BVerfG, 25.09.1992 - 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153=NJW 1992, 3153=BSStBl II 1993, 413)¹⁾ - 조세법률은 압살적 효력(erdrosselnde Wirkung)을 가져서는 안된다.

: 단위가치 II(Einheitswerte II) 헌법불합치 판결(BVerfG, 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121=NJW 1995, 2615=BSStBl II 1995, 655)²⁾ - 재산세는 다른 수익과세와 더불어서 과세하는 경우에 미실현이익의 절반까지만 과세가가능하다.

: 절반과세원칙(Halbteilungsgrundsatz) 기각 판결(BVerfG, 18.01.2006 - 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97=NJW 2006, 1191)³⁾ - 소득세와 영업세의 조세부담율이 60%에 가까운 경우라도 재산세 결정과는 달리 재산권을 침해하지 않는다. 또한 절반과세원칙의 헌법상 근거가 부족하다.

- 개선방안

- 1) Steuergesetze sind in ihrer freiheitsbeschränkenden Wirkung jedenfalls an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen. Dabei ist indes zu berücksichtigen, daß Steuergesetze in die allgemeine Handlungsfreiheit gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen und im beruflichen Bereich (Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 GG) eingreifen. Dies bedeutet, daß ein Steuergesetz keine “erdrosselnde Wirkung” haben darf: Das geschützte Freiheitsrecht darf nur so weit beschränkt werden, daß dem Grundrechtsträger (Steuerpflichtigen) ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich in Gestalt der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten bleibt. Hieraus folgt, daß dem der Einkommensteuer unterworfenen Steuerpflichtigen nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen soviel verbleiben muß, als er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts und -unter Berücksichtigung von Art. 6 Abs. 1 GG - desjenigen seiner Familie bedarf (“Existenzminimum”).
- 2) Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt.
- 3) Die Gesamtbelastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer verletzt den Beschwerdeführer nicht in seinem Eigentumsgrundrecht aus Art. 14 GG. Zwar fällt die Steuerbelastung in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie. Der Eingriff ist jedoch auch nach dem Maßstab des Art. 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 GG gerechtfertigt. ... Der Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG (“zugleich”) reicht zur Begründung einer mit Sinn und Zweck des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG sowie seiner Entstehungsgeschichte zu vereinbarenden Herleitung einer Höchstbelastungsgrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung nicht aus.

2. 토론의견

1. 압살적 조세 개념논쟁 - 부정론 / 기타 인정 현재는?

2. 자유권적 기본권(사적 유용성 수익 / 처분의 자유)

- 결국 보유세 부담을 지느니 차라리 팔아야겠다: 자유권 침해
- 계산 방법 : 기대수익(sollertrag, 미실현이익)의 절반과세 → 우리나라의 경우 독일과 달리 부동산가격 상승폭과 기대가 큰 지역 (기회비용으로서의 가상의 임대수익 + 가격상승)
- 투기과열지구와 조정대상지역의 경우 기대수익 > 보유세
: 대부분 팔지 않고 차라리 버틴다. → 자유권 침해하지 않고 있는 것인지?
: 그 외 지역은 가격 상승 기대 없음: 자유권침해?
- 또 다른 변수로서 양도소득세까지 고려해야 하는가?
: 양도소득세도 높아서 처분의 자유 자체를 제한하고 있다는 점에서 새로운 형태의 침해라고 볼 수 있는가?
- 양도소득세 중과규정에서 1세대 2주택의 보유는 우리나라 헌법에서 보호받지 못하는 자유권의 범위 밖에 있는가?
: 1주택 보유 개인 + 1주택 보유 개인의 세대통합은 금지되는가? 결혼/대가족 등
- 미실현이익에 부동산가격 상승이라는 요소를 포함해야 하는가?

3. 압살적 조세의 판단시점과 판단기준시점

- 판단시점: 미리 예상하여 입법 후 최초 과세시 vs. 어느 정도 과세가 반복되어 경제적 영향이(조세부담으로 처분 발생시) 드러나는 시기
- 판단기준시점: 보유세부담액 1년/기대수익 1년 vs. 20년 누적액

부동산 양도소득 과세제도의 문제점과 개선방안

(주택양도소득을 중심으로)

• 서 윤 식 (세무법인 다솔 고문, 세무학박사)



부동산 양도소득세제의 문제점과 개선방안

서 언 식

차 례

I. 서 론	1. 장기보유특별공제제도
II 부동산 양도소득세 과세제도 개요	2. 1세대 1주택 비과세제도
1. 과세대상 자산	3. 1세대 다주택 중과제도
2. 비과세 및 감면	4. 부동산주식에 대한 과세
3. 양도소득세 계산체계	5. 세제의 복잡·난해화 및 불명확성
4. 우리나라 양도소득세제의 특징	IV. 결 론
III. 부동산 양도소득세 과세제도의 문제점과 개선방안	

I. 서 론

우리나라에서 부동산 양도소득세제가 본격적으로 도입된 것은 1975. 1. 1.이다. 즉 1974. 12.24. 소득세법 전부개정 시 종합소득세제 도입과 함께 재산소득에 대한 과세를 강화하기 위하여 종전의 부동산투기억제세를 폐지, 흡수하여 토지나 건물의 양도차익에 대하여 과세하는 양도소득세를 신설, 1975.1.1.부터 시행하였던 것이다.¹⁾

* 세무법인 다솔 고문, 세무학박사

1) 1962년 제1차 경제개발 5개년 계획의 추진과 1968년 경부고속도로의 착공으로 대도시와 고속도로 주변의 지가가 급등하여 자금이 비생산적인 부동산 투자로 유입되면서 부동산 투기가 일어났다. 정부는 이 자금을 생산적인 산업자금으로 유도하고 조세로 흡수함으로써 부동산 투기억제와 소득간 과세형평을 유지할 목적으로 1967년 부동산투기억제에 관한 특별조치세법(1967.11.29. 법률 제1972호)을 제정하고 그에 따라 1968.1.1.부터 부동산투기억제세를 부과하였다. 부동산투기억제세 도입 당시 과세대상은 서울특별시, 부산시, 경부고속도로 주변지역(좌우 4km 이내) 등 과세대상지역에 있는 토지에 한하였으며, 토지의 양도소득에 50%의 세율로 과세하였다.

그러나 부동산투기억제세는 과세대상이 토지에 한정되고 과세대상지역도 서울특별시, 부산시, 경부고속도로 주변지역으로 국한됨으로써 세수 기여도가 미미하였고, 부동산 투기억제 효과도 매우 제한적이었다. 부동산투기억제세는 1975.1.1. 종합소득세제의 도입과 함께 양도소득세로 개편되어 소득세법에 흡수되었다.

양도소득세제 도입 당시 과세대상 자산은 토지, 건물에 한정되었으나 점차 부동산에 관한 권리, 기타자산, 주식 등으로 그 대상이 확대되었다.

부동산 양도소득세의 전신이 ‘부동산투기억제세’인 것에서 알 수 있듯이 역대 정부는 그동안 양도소득세를 부동산 시장과 건설경기를 조절하기 위한 정책수단으로 많이 활용하여 왔다.

즉 부동산 시장이 과열된 때에는 부동산 투기를 억제하기 위하여 비사업용 토지·1세대 다주택·단기보유 부동산 등에 대한 세율 인상, 장기보유특별공제 배제 등 양도소득세를 증과하고, 반대로 부동산 시장이 침체된 때에는 건설경기 활성화를 위하여 증과의 완화, 1세대 1주택 비과세 요건의 완화, 일정기간 내에 취득한 미분양신축주택의 감면 등 조세특례를 시행해 왔다.

이와 같이 그동안 역대 정부는 부동산 양도소득세를 재정수입 확보라는 조세 본래의 목적보다는 오히려 부동산경기를 조절하는 수단으로서의 역할을 더 중시하였다고 할 수 있다.

2017년 5월에 출범한 문재인 정부에 있어서도 주택시장의 안정화는 가장 우선순위를 두고 추진한 정책 목표 중의 하나이다. 문재인 정부는 주택시장을 안정시키기 위하여 대출규제, 부동산세제 강화, 공급 확대 등 다양한 정책을 시행하였다. 그럼에도 불구하고 서울 강남지역에서 시작된 주택의 가격상승이 지방으로까지 확산되어 이제는 전국이 주택가격 상승에 몸살을 앓고 있는 실정이다.

이와 같이 정부의 다양한 노력에도 불구하고 주택의 투기적 수요는 지속적으로 증가하고 그에 따라 주택가격이 상승하고 있다. 이는 여러 가지 원인이 복합적으로 작용한 결과이겠지만 부동산 양도소득세제에서도 어느 정도 그 원인을 찾을 수 있을 것이다.

이에 본고에서는 부동산 양도소득세제를 주택양도소득에 대한 양도소득세제를 중심으로 문제점을 살펴보고 개선방안을 제시해보고자 한다.

Ⅱ에서는 현행 부동산 양도소득세 과세제도를 간략히 살펴보고, Ⅲ에서는 장기보유특별공제제도, 1세대 1주택 비과세제도, 1세대 다주택 증과제도, 부동산 주식 등에 대한 과세상 취급에 대한 문제점과 개선방안을 차례로 살펴본다.

II. 양도소득세 과세제도 개요

1. 과세대상 자산

양도소득세 과세대상 자산은 1975년 양도소득세제 도입 당시에는 토지, 건물에 한정되었으나, 그 후 부동산에 관한 권리, 기타자산, 주식 등으로 점차 확대되었다. 현행 소득세법상 양

도소득 과세대상 자산과 과세대상으로 편입된 시기는 다음과 같다.

과세대상 자산		과세대상 편입시기
토지·건물		• 1975.1.1. 이후 양도분
부동산에 관한 권리	부동산을 취득할 수 있는 권리	• 1978.4.24. 이후 양도분
	지상권	• 1979.1.1. 이후 양도분
	전세권·등기된 부동산임차권	
주식 또는 출자지분 ¹⁾ (주식 등) ²⁾	상장주식 등 중 대주주 양도분과 장외 양도분	• 대주주 양도 : 1999.1.1. 이후 • 장외 양도 : 2001.1.1. 이후 양도
	비상장주식 등	• 1990.1.1. 이후 양도분
	외국법인이 발행하거나 외국시장에 상장된 주식 등(국외주식 등)	• 2020.1.1. 이후 양도분부터 국내주식 등과 통산
기타자산	사업용 고정자산(토지·건물·부동산에 관한 권리)와 함께 양도하는 영업권	• 영업권 : 1981.1.1. 이후 양도분 • 사업용 고정자산과 함께 양도하는 영업권 : 1996.1.1. 이후
	특정시설물이용권(주주회원권 포함)	• 1983.7.1. 이후 양도분
	특정주식 등	• 1979.1.1. 이후 양도분
	부동산과다보유법인 주식 등	• 1990.1.1. 이후 양도분
과생상품 ²⁾	부동산과 함께 양도하는 이취권 ³⁾	• 2020.1.1. 이후 양도분
신탁 수익권 (신탁의 이익을 받을 권리)		• 2016.1.1. 이후 거래분
		• 2021.1.1. 이후 양도분

1) 이취권 가액을 별도로 평가하여 구분 신고한 경우에는 기타소득으로 과세
 2) 신주인수권, 증권예약증권, 동업기업의 지분은 주식 또는 출자지분에 포함
 3) 주식 등과 과생상품은 2023.1.1.이후 양도분부터는 금융투자소득으로 과세

(1) 토지

토지란 공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률에 따라 지적공부(地籍公簿)에 등록하여야 할 지목에 해당하는 것을 말한다(소법 94①1).²⁾

(2) 건물

소득세법에서는 건물의 정의에 대하여 독자적으로 규정하는 바가 없다. 따라서 양도소득세 과세대상인 건물은 건축법에서 규정하는 건축물을 의미하는 것으로 보아야 할 것이다. 건축법상 건축물이란 토지에 정착하는 공작물 중 지붕과 기둥 또는 벽이 있는 것과 이에 딸린

2) 토지의 주된 용도에 따라 토지의 종류를 구분하여 지적공부에 등록된 것을 지목이라고 한다. 『공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률』 제67조 및 같은 법 시행령 제58조는 토지를 주된 용도에 따라 전, 답 등 28가지로 구분하고 있다.

시설물, 지하나 고가(高架)의 공작물에 설치하는 사무소·공연장·점포·차고·창고, 그 밖에 대통령령으로 정하는 것을 말한다(건축법 2①2) 3).

따라서 건물이라 함은 토지에 정착한 공작물 중 사실상 준공된 것으로서 지붕과 벽 또는 기둥이 있는 것과 이에 부속된 시설물과 구축물을 말한다(직세1234-1762, 1975.8.14.).

(3) 부동산에 관한 권리

부동산에 관한 권리라 함은 부동산을 취득할 수 있는 권리, 지상권, 전세권과 등기된 부동산임차권을 말한다(소법 94①2). 부동산을 취득할 수 있는 권리란 부동산을 취득할 수 있는 계약상 또는 법률상의 원인이 발생하였으나 그 부동산의 취득시기가 도래하기 전의 권리를 말한다. 이에는 건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 부수되는 토지를 취득할 수 있는 권리를 포함한다.

(4) 주식 등 (주식 또는 출자지분)

주식 또는 출자지분(신주인수권과 증권예탁증권을 포함한다)⁴⁾ 중 양도소득세 과세대상 자산은 ① 일반주식에 해당하는 것과 ② 기타자산에 해당하는 것으로 구분된다(소법 94①3·④).

일반 주식에 해당하는 것으로 양도소득세가 과세되는 자산은 다음과 같다(소법 94①3).

1) 주권상장법인의 주식 중 다음의 하나에 해당하는 것

- ① 대주주가 양도하는 것
- ② 증권시장에서의 거래에 의하지 않고 양도하는 것

2) 주권상장법인이 아닌 법인의 주식

비상장주식은 원칙적으로 모두 양도소득세 과세대상 자산이다. 다만, 주권비상장법인의 대주주에 해당하지 아니하는 자가 한국금융투자협회가 행하는 장외매매거래에 의하여 양도하는 중소기업 및 중견기업의 주식 등은 제외한다.

3) 지방세법은 건축물이란 「건축법」 제2조 제1항 제2호에 따른 건축물(이와 유사한 형태의 건축물을 포함한다)과 토지에 정착하거나 지하 또는 다른 구조물에 설치하는 레저시설, 저장시설, 도크(dock)시설, 접안시설, 도관시설, 급수·배수시설, 에너지 공급시설 및 그 밖에 이와 유사한 시설 등을 말한다고 규정하고 있다(지방세법 6조 4호). 건축법은 건축물을 그 용도에 따라 28종류로 구분하고 있다(건축법 2②, 건축법 시행령 [별표 1]).

4) 민법상의 조합, 상법상의 합자조합 및 익명조합은 법인이 아니지만 조세특례제한법 제100조의 17에 의하여 동업기업과세특례 적용신청을 한 경우에는 그 조합 등의 지분은 주식 등으로 보아 양도소득세가 과세된다(조특법 100조의 21①).

3) 외국법인이 발행하였거나 외국에 있는 시장에 상장된 주식 등 (국외주식 등)

외국법인이 발행하였거나 외국에 있는 시장에 상장된 주식 등으로서 다음의 어느 하나에 해당하는 주식 등의 양도소득에 대하여는 양도소득세가 과세된다.

- ① 외국법인이 발행한 주식 등(증권시장에 상장된 주식 등과 기타자산에 해당하는 주식 등은 제외한다)
- ② 내국법인이 발행한 주식 등(국외 예탁기관이 발행한 증권예탁증권을 포함한다)으로서 해외 증권시장에 상장된 것

주식 등이 양도소득세 과세대상 일반 주식 등과 기타자산에 모두 해당하는 경우에는 기타 자산에 관한 규정을 적용한다.

(5) 기타자산

양도소득세 과세대상 기타자산에는 ① 사업용 고정자산과 함께 양도하는 영업권, ② 특정 시설물 이용권·회원권, ③ 특정주식, ④ 부동산과다보유법인의 주식, ⑤ 토지·건물과 함께 양도하는 이취권이 있다.

1) 사업용 고정자산과 함께 양도하는 영업권

사업용 고정자산(토지, 건물 및 부동산에 관한 권리를 말한다)과 함께 양도하는 영업권은 양도소득세 과세대상 자산이다.⁵⁾ 이 경우 영업권은 다음의 것을 포함한다(소법 94①4가목).

- ① 영업권을 별도로 평가하지 않았으나 사회통념상 자산에 포함되어 함께 양도된 것으로 인정되는 영업권
- ② 행정관청으로부터 인가·허가·면허 등을 받음으로써 얻는 경제적 이익. 여기에는 해당 인가·허가·면허가 법규상 이전이 금지되는 것인지 여부와는 관계없이 사실상 이전됨으로 인하여 발생하는 소득을 포함한다(소기통 94-0...2). 이에 해당하는 것으로는 석유 판매업허가권, 공유수면매립면허권, 액화석유가스충전소의 허가권 등이 있다.

2) 특정시설물 이용권·회원권 등

특정시설물 이용권·회원권 등이란 특정시설물의 이용권, 회원권, 그 밖에 그 명칭과 관계 없이 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 이용할 수 있도록 약정한 단체의 구성원이 된 자에게 부여되는 시설물 이용권을 말한다(소법 94①4나목). 골프

5) 영업권(점포임차권을 포함한다)을 단독으로 양도하거나 영업권의 대여로 인하여 발생하는 소득은 기타 소득에 해당한다(소법 21①7).

장 회원권, 콘도미니엄 회원권, 종합체육시설 회원권 등이 그 대표적 사례이다.

특정법인의 주식 등을 소유하는 것만으로 특정시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 시설물 이용권을 부여받게 되는 경우 그 주식도 특정시설물 이용권에 포함된다. 골프장을 경영하는 법인의 주주회원권이 이에 해당한다.

3) 특정주식

특정주식은 다음의 요건을 모두 충족하는 법인의 주식 등을 말한다(소법 94①4다목, 소령 158 ⑥).

- ① 법인의 자산총액 중 다음의 합계액이 차지하는 비율이 100분의 50 이상인 법인이 발행한 주식일 것 (부동산 등의 소유비율 50% 이상)
 - ㉠ 토지·건물 및 부동산에 관한 권리(부동산 등)의 자산가액
 - ㉡ 해당 법인이 직접 또는 간접으로 보유한 다른 법인의 주식가액에 그 다른 법인의 부동산 등 보유비율을 곱하여 산출한 가액
- 이 경우 다른 법인은 부동산 등의 보유비율이 50% 이상인 법인과 부동산과다보유법인을 말하고, 다른 법인의 부동산 등 보유비율은 다음의 비율을 말한다(소령 158⑥·⑦).

$$\text{다른 법인의 부동산 등 보유비율} = \frac{A+B}{C}$$

A : 다른 법인이 보유하고 있는 부동산 등의 자산가액

B : 다른 법인이 보유하고 있는 국세기본법 시행령에 따른 경영지배관계에 있는 법인이 발행한 주식가액에 그 경영지배관계에 있는 법인의 부동산 등 보유비율을 곱하여 산출한 가액

C : 다른 법인의 자산총액

- ② 해당 법인의 과점주주(주주 1인 및 그와 특수관계에 있는 기타주주가 소유하고 있는 주식 등의 합계액이 해당 법인의 주식 등의 합계액의 50%를 초과하는 경우 그 주주 1인 및 기타주주)일 것 (주식 등의 보유비율 50% 초과)
- ③ 과점주주가 3년 간 해당 법인의 주식 등의 50% 이상을 해당 과점주주 외의 자에게 양도할 것 (주식 등의 양도비율 50% 이상)

4) 부동산과다보유법인의 주식 등

부동산과다보유법인의 주식 등이란 다음의 2가지 요건을 모두 충족한 법인의 주식 또는 출자지분을 말한다(소법 94①4라목, 소령 158⑧).⁶⁾

- ① 자산총액 중 다음의 합계액이 차지하는 비율이 80% 이상인 법인일 것
- ㉠ 토지·건물 및 부동산에 관한 권리(부동산 등)의 자산가액
 - ㉡ 해당 법인이 직접 또는 간접으로 보유한 다른 법인의 주식가액에 그 다른 법인의 부동산 등 보유비율을 곱하여 산출한 가액
- ② 골프장 등의 업종을 영위하는 법인(업종기준) : 해당 법인이 체육시설의 설치·이용에 관한 법률에 의한 골프장업·스키장업 등 체육시설업 및 관광진흥법에 의한 관광사업 중 휴양시설 관련업과 부동산업·부동산개발업으로서 다음의 어느 하나에 해당하는 시설을 건설 또는 취득하여 직접 경영하거나 분양 또는 임대하는 사업을 영위하는 법인일 것
- ㉠ 골프장
 - ㉡ 스키장
 - ㉢ 휴양콘도미니엄
 - ㉣ 전문휴양시설

5) 토지·건물과 함께 양도하는 이촉권

토지·건물과 함께 양도하는 이촉권의 양도소득에 대하여는 양도소득세를 부과한다.⁷⁾ 다만, 해당 이촉권에 대하여 「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」에 따른 감정평가업자가 감정한 가액이 있는 경우 그 가액(감정한 가액이 둘 이상인 경우에는 그 감정한 가액의 평균액)을 구분하여 신고하는 경우는 제외한다(소법 94①4마목, 소령 158조의2).

(6) 파생상품

파생상품 등의 거래 또는 행위로 발생하는 소득에 대하여 양도소득세를 부과한다. 다만, 파생상품의 거래 또는 행위로부터의 이익 중 이자소득 및 배당소득에 해당하는 것은 제외한다(소법 94①5).

(7) 신탁 수익권

신탁의 이익을 받을 권리(신탁 수익권)의 양도로 발생하는 소득에 대하여도 양도소득세를 부과한다. 다만, 신탁 수익권의 양도를 통하여 신탁재산에 대한 지배·통제권이 사실상 이전되는 경우는 신탁재산 자체의 양도로 본다(소법 94①6).⁸⁾

6) 부동산과다보유법인의 주식은 특정주식과는 달리 양도자의 지분비율이나 양도비율에 관계없이 양도소득세 과세대상 자산에 해당한다. 이 주식은 상장·비상장 여부를 불문하고 1주를 보유하다가 양도하여도 그 양도차익에 대하여 양도소득세가 과세된다.

7) 이촉권이란 「개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법」 제12조 제1항 제2호 및 제3호의2에 따른 이촉을 할 수 있는 권리를 말한다.

2. 비과세 및 감면

소득세법상 다음의 소득에 대하여는 양도소득세를 과세하지 아니한다(소법 89①).

- ① 파산선고에 의한 처분으로 발생하는 소득
- ② 농지의 교환 또는 분합(分合)으로 발생하는 소득
- ③ 1세대 1주택의 양도로 발생하는 소득

위 비과세 대상 중 가장 중요한 것은 1세대 1주택 양도소득에 대한 비과세이다. 이는 1세대가 1주택을 일정기간 보유 또는 보유 및 거주하다가 양도하는 경우 그 양도소득에 대하여 소득세를 과세하지 않는 제도로써 그 취지는 국민의 주거생활 안정과 거주이전의 자유 보장에 있다.

또한 조세특례제한법은 특정기간에 취득한 미분양신축주택 또는 장기임대주택에 대하여 감면규정을 두고 있다. 부동산경기 침체로 미분양신축주택이 늘어나는 경우 건설경기를 활성화시키기 위하여 일정기간에 취득한 미분양신축주택에 대하여는 감면을 하는 등 주택 매입을 유인하는 정책을 사용하여 왔고, 임대주택 공급확대를 위하여 일정요건을 갖춘 장기임대주택 등에 대하여는 감면을 하는 경우가 많다.

3. 양도소득세 계산체계

(1) 양도소득세액 계산

양도소득세는 종합소득세·퇴직소득세와 분리하여 별도로 과세된다. 따라서 양도소득에 대한 과세표준은 종합소득·퇴직소득에 대한 과세표준과 구분하여 별도로 계산한다.

양도소득세액은 다음 순서에 의하여 계산한다.

- ① 양도가액에서 취득가액과 기타 필요경비(자본적 지출액과 양도비용)를 공제하여 양도차익을 계산한다.
- ② 양도차익에서 장기보유 특별공제액을 공제하여 양도소득금액을 계산한다.⁹⁾ 장기보유특

8) 다음의 수익권은 양도소득세 과세대상 신탁 수익권에서 제외한다(소령 159조의4).

- ① 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제110조에 따른 수익권
- ② 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제189조에 따른 투자신탁의 수익권으로서 해당 수익권의 양도로 발생하는 소득이 소득세법 제17조제1항에 따른 배당소득으로 과세되는 수익권
- ③ 신탁 수익권의 양도로 발생하는 소득이 소득세법 제17조 제1항에 따른 배당소득으로 과세되는 수익권
- ④ 위탁자의 채권자가 채권담보를 위하여 채권 원리금의 범위 내에서 선순위 수익자로서 참여하고 있는 경우 해당 수익권

별공제의 적용대상이 아닌 자산은 양도차익이 곧 양도소득금액이 된다.

- ③ 양도소득금액에서 양도소득 기본공제액을 공제하여 양도소득 과세표준을 계산한다.¹⁰⁾
- ④ 양도소득 과세표준에 양도소득세율을 적용하여 산출세액을 계산한다.
- ⑤ 산출세액에서 감면세액, 기납부세액 등을 공제하여 결정세액을 계산한다.

(2) 장기보유 특별공제

장기보유 특별공제는 일정 기간 이상 보유한 부동산을 양도하는 경우에 그 양도차익의 일정률에 상당하는 금액을 양도차익에서 공제하는 제도로써, 장기간에 걸쳐 형성된 자본이익을 양도시점에 단일누진세율로 과세하는 경우에 결집효과로 세부담이 과중하므로 세부담의 불균형을 해소하고 장기보유를 유도하기 위하여 1989년에 도입되었다.¹¹⁾

장기보유 특별공제가 적용되는 자산은 보유기간이 3년 이상인 토지 및 건물과 조합원입주권(조합원으로부터 취득한 것은 제외)에 한한다(소법 95②). 다만, 미등기 양도자산, 중과대상 1세대 다주택은 그 보유기간에 관계없이 장기보유 특별공제가 적용되지 아니한다.

장기보유 특별공제금액은 해당 자산의 양도차익¹²⁾에 그 자산의 보유기간에 따른 공제율을 곱하여 계산한 금액으로 한다(소법 95②).

장기보유 특별공제율은 양도자산이 1세대 1주택인 경우와 그렇지 않은 경우 간에 큰 차이가 있다.

-
- 9) 양도소득금액은 당해 연도에 발생한 다음의 소득별로 구분하여 계산한다. 이 경우 소득별 소득금액을 계산할 때 발생하는 결손금은 다른 소득별 소득금액과 합산하지 아니한다(소법 102①).
 - ① 토지·건물, 부동산에 관한 권리, 기타자산의 양도소득
 - ② 주식 또는 출자지분의 양도소득
 - ③ 파생상품의 거래로 발생하는 소득
 - ④ 신탁 수익권의 양도소득
 - 10) 양도소득이 있는 거주자에 대해서는 다음의 소득별로 해당 과세기간의 양도소득금액에서 각각 연 250만원을 공제한다(소법 103①).
 - ① 토지·건물, 부동산에 관한 권리, 기타자산의 양도소득. 다만, 미등기 양도자산의 양도소득금액에 대해서는 그러하지 아니하다.
 - ② 주식 및 출자지분의 양도소득
 - ③ 파생상품의 거래로 발생하는 소득
 - ④ 신탁 수익권의 양도소득
 - 11) 1975년 양도소득세제 도입 시 취득가액에 물가상승률과 보유기간을 곱한 금액을 양도차익에서 공제하는 양도소득특별공제제도가 도입되었으나 1979년 폐지되었고, 1981년 2년 이상 보유한 양도자산에 대하여 양도소득특별공제를 부활하였으나 1994년 소득세법 전부 개정 시 장기보유특별공제에 흡수·통합되어 1996년 폐지되었다. 따라서 1989년부터 1995년까지는 양도소득특별공제제도와 장기보유특별공제제도가 병존하였었다.
 - 12) 조합원입주권의 경우에는 도시 및 주거환경정비법 제48조에 따른 관리처분계획 인가일 전 토지분 또는 건물분의 양도차익으로 한정한다.

(3) 양도소득세 세율

양도소득세 산출세액은 해당 과세기간의 양도소득 과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액으로 한다. 이 경우 하나의 자산이 세율 중 둘 이상에 해당할 때에는 해당 세율을 적용하여 계산한 양도소득 산출세액 중 큰 것을 그 세액으로 한다(소법 104①).¹³⁾

- ① 토지·건물, 부동산에 관한 권리, 기타자산: 소득세법 제55조 제1항에 따른 세율(기본세율).¹⁴⁾ 기본세율은 다음과 같다.

양도소득 과세표준	세 율
1,200만원 이하	6%
1,200만원 초과 4,600만원 이하	72만원 + 1,200만원 초과액의 15%
4,600만원 초과 8,800만원 이하	582만원 + 4,600만원 초과액의 24%
8,800만원 초과 1억 5천만원 이하	1,590만원 + 8,800만원 초과액의 35%
1억 5천만원 초과 3억원 이하	3,760만원 + 1억 5천만원 초과액의 38%
3억원 초과 5억원 이하	9,460만원 + 3억원 초과액의 40%
5억원 초과 10억원 이하	1억 7,460만원 + 5억원 초과액의 42%
10억원 초과	3억 8,460만원 + 5억원 초과액의 45%

- ② 토지·건물, 부동산에 관한 권리(주택과 조합원입주권은 제외)로서 그 보유기간이 1년 이상 2년 미만인 것 : 40%¹⁵⁾
- ③ 토지·건물, 부동산에 관한 권리로서 그 보유기간이 1년 미만인 것 : 50%(주택 및 조합원 입주권의 경우에는 100분의 40)¹⁶⁾
- ④ 조정대상지역내 입주자로 선정된 지위(조합원 입주권을 제외) : 50%¹⁷⁾

13) 해당 과세기간에 토지·건물, 부동산에 관한 권리, 기타자산을 둘 이상 양도하는 경우 해당 과세기간에 토지·건물, 부동산에 관한 권리, 기타자산을 둘 이상 양도하는 경우 양도소득 산출세액은 다음의 금액 중 큰 것(이 법 또는 다른 조세에 관한 법률에 따른 양도소득세 감면액이 있는 경우에는 해당 감면세액을 차감한 세액이 더 큰 경우의 산출세액을 말한다)으로 한다. 이 경우 ②의 금액을 계산할 때 비사업용 토지와 비사업용 토지 과다보유법인 주식은 동일한 자산으로 보고, 한 필지의 토지가 비사업용 토지와 그 외의 토지로 구분되는 경우에는 각각을 별개의 자산으로 보아 양도소득 산출세액을 계산한다(소법 104⑤).

- ① 해당 과세기간의 양도소득과세표준 합계액에 기본세율을 적용하여 계산한 양도소득 산출세액
- ② 자산별 양도소득 산출세액 합계액. 다만, 둘 이상의 자산에 대하여 제1항 각 호, 제4항 각 호 및 제7항 각 호에 따른 세율 중 동일한 호의 세율이 적용되고, 그 적용세율이 둘 이상인 경우 해당 자산에 대해서는 각 자산의 양도소득 과세표준을 합산한 것에 대하여 제1항·제4항 또는 제7항의 각 해당 호별 세율을 적용하여 산출한 세액 중에서 큰 산출세액의 합계액으로 한다.

- 14) 2021.6.1. 양도하는 분양권은 60%
- 15) 2021.6.1. 이후 양도하는 주택, 조합원입주권 및 분양권은 60%
- 16) 2021.6.1. 이후 양도하는 주택, 조합원입주권 및 분양권은 70%
- 17) 2021.6.1. 이후 양도하는 분부터 60%

- ⑤ 비사업용 토지 및 비사업용 토지 과다보유법인 주식 : 기본세율에 10%를 더한 세율 18)
- ⑥ 미등기양도자산 : 70%
- ⑦ 주식 등

구 분		세 율	
국내주식	대주주가 양도하는 주식	(1) 1년 미만 보유 주식으로서 중소기업 외의 주식	30%
		(2) (1)에 해당하지 않는 주식	3억원 이하 20% 3억원 초과액 25%
	대주주 아닌 자가 양도하는 주식	(1) 중소기업의 주식	10%
		(2) (1)에 해당하지 않는 주식	20%
국외주식		(1) 중소기업의 주식	10%
		(2) 그밖의 주식	20%

- ⑧ 파생상품 등 : 10%
- ⑨ 신탁 수익권 : 3억원 이하 20%, 3억원 초과액 25%

(4) 조정대상지역에 있는 1세대 다주택에 대한 증과세율

다음의 어느 하나에 해당하는 주택을 양도하는 경우 기본세율에 10%(①, ②에 해당하는 경우) 또는 20%(③, ④에 해당하는 경우)을 더한 세율을 적용한다.¹⁹⁾ 이 경우 해당 주택 보유기간이 1년 미만인 경우에는 그 세율을 적용하여 계산한 세액과 40%를 적용하여 계산한 세액 중 큰 세액을 양도소득 산출세액으로 한다(소법 104⑦).²⁰⁾

- ① 조정대상지역²¹⁾에 있는 주택으로서 대통령령으로 정하는 1세대 2주택에 해당하는 주택
- ② 조정대상지역에 있는 주택으로서 1세대가 1주택과 조합원입주권 또는 분양권²²⁾을 1개 보유한 경우의 해당 주택. 다만, 대통령령으로 정하는 장기임대주택 등은 제외한다.
- ③ 조정대상지역에 있는 주택으로서 대통령령으로 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는

18) 지정지역에 있는 비사업용 토지 : 지정지역에 있는 비사업용 토지의 경우에는 기본세율에 20%를 더한 세율을 적용한다. 이 경우 해당 부동산 보유기간이 2년 미만인 경우에는 기본세율에 20%를 더한 세율과 40%(보유기간이 1년 미만인 경우 50%)를 적용하여 계산한 세액 중 큰 세액을 양도소득 산출세액으로 한다(소법 104④). 그러나 현재 지정지역으로 지정된 지역은 없다.

19) 2021.6.1. 이후 양도분은 기본세율에 20% 또는 30%를 더한 세율을 적용한다.

20) 2021.6.1. 이후 양도분은 보유기간 1년 미만 70%, 보유기간 1년 이상 2년인 미만 60%

21) 조정대상지역은 주택법 63조의2 1항 1호에 따른 조정대상지역을 말한다.

22) 분양권은 2021년 1월 1일 이후 공급계약, 매매 또는 증여 등의 방법으로 취득한 분양권부터 적용한다 (2020.8.18. 개정 소득세법 부칙 4조).

주택

- ④ 조정대상지역에 있는 주택으로서 1세대가 주택과 조합원입주권 또는 분양권을 보유한 경우로서 그 수의 합이 3 이상인 경우 해당 주택. 다만, 대통령령으로 정하는 장기임대주택 등은 제외한다.

또한 위 중과대상 주택에 대하여는 장기보유특별공제를 적용하지 아니한다(소법 95②).

4. 우리나라 양도소득세제의 특징

(1) 부동산 정책수단

부동산투기억제세가 양도소득세로 흡수, 통합된 것으로 알 수 있듯이 그동안 양도소득세는 부동산 시장과 건설경기를 조절하기 위한 정책수단으로 많이 활용되어 왔다.

부동산 시장이 과열된 때에는 비사업용 토지·1세대 다주택, 단기보유 부동산 등에 대한 세율 인상, 장기보유특별공제 배제, 1세대 1주택 비과세 요건의 강화 등 부동산투기를 억제하기 위한 정책을 시행하다가, 반대로 부동산 시장이 침체된 때에는 건설경기 활성화를 위하여 중과의 완화, 1세대 1주택 비과세 요건의 완화, 일정기간 내에 취득한 미분양신축주택의 감면 등 주택 구매를 유인하는 조세특례를 시행해 왔다.

이와 같이 그동안 역대 정부는 부동산 양도소득세를 재정수입 확보라는 조세 본래의 목적보다는 오히려 부동산경기를 조절하는 수단으로서의 역할을 더 중시하였다고 할 수 있다.

(2) 비과세·감면, 중과 등 과도한 조세특례

부동산 양도소득세를 정책수단으로 활용함에 따라 비과세 및 감면, 중과 등 조세특례가 과다하다.

(3) 법령의 빈번한 개정 및 복잡화

위와 같이 경제여건에 따라 부동산, 특히 주택의 양도소득에 대하여 정책적인 조세특례를 수시로 설정 및 변경함에 따라 양도소득세 관련법령은 매우 빈번하게 개정되어 왔다. 그 결과 양도소득세 관련 법령은 매우 복잡하고 이해하기 어렵다.

III. 부동산 양도소득세 과세제도의 문제점 및 개선방안

1. 장기보유특별공제제도

(1) 제도의 개요

1) 입법취지 및 연혁

양도소득(capital gain)은 그 자산의 보유기간 중에 발생·누적된 미실현이득이 그 자산을 처분하는 연도에 한꺼번에 실현되어 인식된다. 장기보유 자산의 양도로 한꺼번에 실현된 소득에 누진세율을 적용하여 양도소득세를 과세하는 경우에는 발생기준에 따라 매년 증가한 자본이득에 대하여 과세하는 경우에 비하여 세부담이 크게 증가하는 이른바 결집효과(bunching effect)가 발생한다.²³⁾ 이와 같은 결집효과는 자산의 보유기간, 자본이득의 크기, 세율의 누진도 등에 따라 상이하게 나타난다. 결집효과가 큰 경우에는 소득 종류간에 과세의 형평성이 저해된다.

장기보유 특별공제는 장기간에 걸쳐 형성된 자본이익을 양도시점에 누진세율로 과세하는 경우에 발생하는 세부담의 불균형을 해소하고, 장기보유를 유도하기 위하여 1989년 토지와 건물의 양도소득에 대하여 도입된 제도로서,²⁴⁾ 해당 자산의 보유기간별로 양도차익의 일정비율에 해당하는 금액을 양도차익에서 공제하는 제도이다.

장기보유특별공제제도가 도입되기 전인 1975년에 취득가액에 물가상승률과 보유기간을 곱한 금액을 양도차익에서 공제하는 양도소득특별공제제도가 도입되었으나 1979년 폐지되었고, 1981년 2년 이상 보유한 양도자산에 대하여 양도소득특별공제가 부활되었으나 1994년 소득

23) 결집효과와 동결효과

부동산 등 양도소득(capital gain)은 그 자산의 보유기간 중에 발생·누적된 미실현이득이 그 자산을 처분하는 연도에 한꺼번에 실현되어 인식된다. 장기보유 자산의 양도로 한꺼번에 실현된 소득에 누진세율을 적용하여 양도소득세를 과세하는 경우에는 발생기준에 따라 매년 증가한 자본이득에 대하여 과세하는 경우에 비하여 세부담이 크게 증가하는 이른바 결집효과(bunching effect)가 발생한다. 이와 같은 결집효과는 자산의 보유기간, 자본이득의 크기, 세율의 누진도 등에 따라 상이하게 나타난다. 결집효과가 큰 경우에는 과세의 형평성이 저해된다.

실현주의에 따라 양도소득세를 부과하는 경우 양도 시에 세금을 납부하여야 하므로 납세자들은 될 수 있는 대로 자산의 양도시점을 뒤로 미루고자 한다. 이에 따라 자산시장에서 매도물량이 줄어들고 가격이 더 오르는 경향이 나타날 수 있는데 이러한 현상을 동결효과(lock-in effect)라고 한다.

24) 장기보유특별공제 조항은 부동산의 장기보유를 유도하여 부동산 투기를 억제하고 국토의 효율적 이용을 촉진하기 위하여 장기보유 부동산에 대한 양도차익을 계산함에 있어서 특별히 일정한 금액을 공제하여 주는 조항이다. 그 외에도 장기보유특별공제 제도는 양도소득이 일반적으로 장기간에 걸쳐 형성되면서 화폐가치 하락이나 물가상승으로 인한 명목소득을 배제하는 기능을 한다(헌재 2009헌가22, 2011. 3.31.).

세법 전부 개정 시 장기보유특별공제에 흡수·통합되어 1996년 폐지되었다. 따라서 1989년부터 1995년까지는 양도소득특별공제와 장기보유특별공제가 병존하였었다.

1989년 도입된 장기보유특별공제는 그동안 적용대상 자산과 공제율이 수차례에 걸쳐 빈번하게 개정되었다. 2020.8.18. 소득세법 개정 전까지의 장기보유특별공제율은 다음과 같다.

<장기보유특별공제 공제율 변천내용>

1. 2007.12.31. 이전에 양도한 자산				
보유기간	1989.1.1. 이후 양도	1996.1.1. 이후 양도	2003.1.1. 이후 양도	2006.1.1.~ 2007.12.31. 양도
3년 이상 5년 미만	-	10%	10%	10%
5년 이상 10년 미만	10%	15%	15% (기준면적 미만 고가주택 ¹⁾ 25%)	15%
10년 이상	30%	30%	30% (기준면적 미만 고가주택 50%)	30% (15년 이상 1세대 1주택 45%)

1) 기준면적 미만 고가주택이란 1세대 1주택에 해당하나 비과세에서 제외되는 고가주택 중 다음의 면적에 해당하는 주택을 말한다.

- ① 단독주택 : 주택의 연면적이 264㎡(89평) 미만이고, 부수토지의 연면적이 495㎡(150평) 미만인 주택
- ② 공동주택 : 주택의 전용면적이 149㎡(45평) 미만인 주택

2. 2008.1.1.부터 2008.12.31.까지 양도한 자산				
보유기간	2008.1.1. 이후 양도		2008.3.21. 이후 2008.12.31. 이전 양도	
	토지·건물	1세대 1주택	토지·건물	1세대 1주택
3년 이상 4년 미만	10%	10%	10%	12%
4년 이상 5년 미만	12%	12%	12%	16%
5년 이상 6년 미만	15%	15%	15%	20%
6년 이상 7년 미만	18%	18%	18%	24%
7년 이상 8년 미만	21%	21%	21%	28%
8년 이상 9년 미만	24%	24%	24%	32%
9년 이상 10년 미만	27%	27%	27%	36%
10년 이상 11년 미만	30% (10년 이상)	30%	30% (10년 이상)	40%
11년 이상 12년 미만		33%		44%
12년 이상 13년 미만		36%		48%
13년 이상 14년 미만		39%		52%
14년 이상 15년 미만		42%		56%

15년 이상 16년 미만	45% (15년 이상)	60%
16년 이상 17년 미만		64%
17년 이상 18년 미만		68%
18년 이상 19년 미만		72%
19년 이상 20년 미만		76%
20년 이상		80%

3. 2009.1.1. 부터 2018.12.31.까지 양도자산		
보유기간	토지·건물	1세대 1주택
3년 이상 4년 미만	10%	24%
4년 이상 5년 미만	12%	32%
5년 이상 6년 미만	15%	40%
6년 이상 7년 미만	18%	48%
7년 이상 8년 미만	21%	56%
8년 이상 9년 미만	24%	64%
9년 이상 10년 미만	27%	72%
10년 이상	30%	80%

4. 2019.1.1.부터 2020.12.31.까지 양도자산		
보유기간	토지·건물	1세대 1주택
3년 이상 4년 미만	6%	24%
4년 이상 5년 미만	8%	32%
5년 이상 6년 미만	10%	40%
6년 이상 7년 미만	12%	48%
7년 이상 8년 미만	14%	56%
8년 이상 9년 미만	16%	64%
9년 이상 10년 미만	18%	72%
10년 이상 11년 미만	20%	80% (10년 이상)
11년 이상 12년 미만	22%	
12년 이상 13년 미만	24%	
13년 이상 14년 미만	26%	
14년 이상 15년 미만	28%	
15년 이상	30%	

2) 현행 규정

(가) 적용대상 자산

장기보유특별공제 도입 시에는 보유기간이 5년 이상인 토지·건물에 대하여 장기보유특별공제를 하였다. 현행 세법상 장기보유특별공제가 적용되는 자산은 보유기간이 3년 이상인 토지 및 건물과 조합원입주권(조합원으로부터 취득한 것은 제외)에 한한다. 다만, 토지 및 건물인 경우에도 미등기 양도자산, 조정대상지역에 있는 1세대 다주택은 그 보유기간에 관계없이 장기보유 특별공제가 적용되지 아니한다(소법 95②).

비사업용 토지는 2007.1.1.부터 2016.12.31.까지 양도한 분에 대하여는 장기보유특별공제를 배제하였으나, 2017.1.1. 이후 양도분부터는 장기보유특별공제를 적용한다.

1세대 다주택은 2007.1.1.부터 2011.12.31. 까지 양도한 분에 대하여 장기보유특별공제를 배제하다가,²⁵⁾ 2012.1.1. 이후 양도분부터는 적용을 하였으나, 2018.4.1. 이후 양도하는 조정대상지역에 있는 1세대 다주택(중과대상 다주택)에 대하여는 장기보유특별공제를 배제하고 있다.

(나) 장기보유특별공제율

장기보유 특별공제금액은 해당 자산의 양도차익(조합원입주권의 경우에는 도시 및 주거환경정비법 제48조에 따른 관리처분계획 인가일 전 토지분 또는 건물분의 양도차익으로 한정한다)에 그 자산의 보유기간에 따른 공제율을 곱하여 계산한 금액으로 한다(소법 95②).

장기보유 특별공제율은 양도자산이 1세대 1주택인 경우와 그렇지 않은 경우 간에 큰 차이가 있다. 2020.8.18. 소득세법 개정 전에는 1세대 1주택의 경우 보유기간이 3년 이상인 주택에 대하여 거주기간에 관계 없이 보유기간별 공제율을 곱하여 계산한 금액을 공제하도록 하였으나, 2020.8.18. 소득세법 개정 시 거주목적 실수요 중심의 주택 소유를 유도하기 위하여 1세대 1주택에 적용되는 장기보유특별공제에 거주기간 요건을 추가하여 2021년부터는 보유기간별 공제율을 곱하여 계산한 금액과 거주기간별 공제율을 곱하여 계산한 금액을 합산한 금액으로 하도록 하였다(소법 95②).

25) 60% 세율 적용 1세대 3주택 이상은 2004.1.1.이후 양도분부터 장기보유특별공제 적용이 배제되었다.

1) 일반 토지·건물

1세대 1주택이 아닌 경우에는 다음 표에 따른 보유기간별 공제율을 곱하여 계산한 금액으로 한다(소법 95 ②).

보유기간	공제율
3년 이상 4년 미만	100분의 6
4년 이상 5년 미만	100분의 8
5년 이상 6년 미만	100분의 10
6년 이상 7년 미만	100분의 12
7년 이상 8년 미만	100분의 14
8년 이상 9년 미만	100분의 16
9년 이상 10년 미만	100분의 18
10년 이상 11년 미만	100분의 20
11년 이상 12년 미만	100분의 22
12년 이상 13년 미만	100분의 24
13년 이상 14년 미만	100분의 26
14년 이상 15년 미만	100분의 28
15년 이상	100분의 30

2) 1세대 1주택

1세대 1주택에 해당하는 자산의 경우에는 그 자산의 양도차익에 다음 표에 따른 보유기간별 공제율을 곱하여 계산한 금액과 거주기간별 공제율을 곱하여 계산한 금액을 합산한 것으로 한다(소법 95 ②). 이 경우 1세대 1주택이란 1세대가 양도일 현재 국내에 1주택(소득세법 시행령 제155조·제155조의2·제156조의2·제156조의3 및 그 밖의 규정에 따라 1세대 1주택으로 보는 주택을 포함한다)을 보유하고 보유기간 중 거주기간이 2년 이상인 것을 말한다(소령 159조의4). 이는 1세대 1주택으로서 양도가액이 9억원 이상인 고가주택이 이에 해당한다. 1세대 1주택 요건을 충족한 주택으로서 양도가액이 9억원 미만인 주택은 양도소득세가 비과세되기 때문에 장기보유 특별공제 문제는 발생하지 않는다.

보유기간	공제율	거주기간	공제율
3년 이상 4년 미만	100분의 12	2년 이상 3년 미만 (보유기간 3년 이상에 한정함)	100분의 8
		3년 이상 4년 미만	100분의 12
4년 이상 5년 미만	100분의 18	4년 이상 5년 미만	100분의 18
5년 이상 6년 미만	100분의 20	5년 이상 6년 미만	100분의 20
6년 이상 7년 미만	100분의 24	6년 이상 7년 미만	100분의 24
7년 이상 8년 미만	100분의 28	7년 이상 8년 미만	100분의 28
8년 이상 9년 미만	100분의 32	8년 이상 9년 미만	100분의 32
9년 이상 10년 미만	100분의 36	9년 이상 10년 미만	100분의 36
10년 이상	100분의 40	10년 이상	100분의 40

3) 고가주택

1세대 1주택에 해당하나 비과세에서 제외되는 고가주택에 해당하는 자산의 양도차익 및 장기보유특별공제액은 다음의 산식에 의하여 계산한 금액으로 한다(소법 160①, 소령 160)

① 고가주택에 해당하는 자산에 적용할 양도차익

$$\text{양도차익} \times \frac{\text{양도가액} - 9\text{억원}}{\text{양도가액}}$$

② 고가주택에 해당하는 자산에 적용할 장기보유특별공제액

$$\text{장기보유특별공제액} \times \frac{\text{양도가액} - 9\text{억원}}{\text{양도가액}}$$

(2) 문제점

장기보유특별공제의 도입취지는 보유기간에 따른 물가상승분을 고려하지 않고 명목양도소득에 대하여 과세하는 경우, 명목소득에 대하여 과세하므로 원본침해의 소지가 있고 누진세율 체계 하에서 결집효과가 발생하므로 이를 완화함으로써 장기보유를 유도하기 위함이라고 하나,²⁶⁾ 다음과 같은 문제가 있다.

26) 장기보유특별공제란 부동산 양도의 경우 물가상승으로 인하여 보유이익이 과도하게 누적되는 것을 감안하여 일정기간 이상 보유한 부동산 양도에 있어 양도소득금액을 계산할 때 양도차익의 일정부분을 공제하여 주는 제도로, 그 목적은 부동산의 건전한 투자행태 내지 소유행태를 유도하고 또한 양도소득은 계속·반복적으로 발생하는 사업소득과 달리 장기간 보유함으로써 형성된 소득이 양도시점에 와서

1) 소득의 종류 간 과세형평성 저해

양도소득에 대하여만 명목소득에 대하여 과세하는 것이 아니다. 다른 종류의 소득, 예컨대 사업소득, 근로소득 등의 경우에도 정도의 차이는 있으나 명목소득이 포함되어 있다.²⁷⁾ 따라서 양도소득에 대하여만 장기보유특별공제를 하는 경우에는 소득의 종류 간에 과세의 불공평을 초래한다.

2) 자산의 종류 간 과세형평성 저해

양도소득 과세대상 자산 중에서도 토지와 건물 외의 자산, 예컨대 기타자산에 대하여는 장기보유특별공제를 적용하지 않는다. 또한 토지·건물의 경우에도 1세대 다주택, 미등기자산의 경우에는 장기보유특별공제를 적용하지 아니한다. 양도소득세 과세대상 자산 중 일부에 대하여만 장기보유특별공제를 적용하는 것은 양도소득 간에서도 과세의 불공평을 야기한다.²⁸⁾

3) 보유기간의 장단에 따른 과세형평성 저해

장기보유특별공제 대상에 해당하는 경우에도 보유기간이 일정기간을 초과하는 경우에는 공제율이 동일하다. 1세대 1주택의 경우 보유기간과 거주기간이 10년 이상인 경우에는 공제율이 80%로 동일하고, 일반 토지·건물의 경우 보유기간이 15년 이상인 경우 공제율이 30%로 동일하다. 따라서 그 일정기간을 초과하여 자산을 보유한 경우 장기보유한 자와 단기보유한 자 간에 과세의 불공평의 문제가 발생한다.

일반부동산의 경우 보유기간이 15년 이상인 경우 양도차익의 30%(연 2%)를 공제받으며, 1세대 1주택인 경우 보유기간 및 거주기간이 10년 이상인 경우 양도차익의 80%(연 8%)를 공제받는다. 물가상승에 따른 명목이익을 과세에서 제외하기 위함이라고 하더라도 10년 또는

실현된 것으로서 물가상승에 따른 명목소득의 성격이 강하므로 물가상승분을 공제하여 주는데 있다(서울행정법원2008구단14695, 2009.4.9.).

27) 모든 소득은 명목소득에 대하여 과세를 한다. 따라서 명목소득에 대하여 과세를 하지 않아야 한다는 주장이 타당한지에 대하여는 재고할 필요가 있다고 생각된다.

28) 부동산 과다소유 법인 등의 주식의 양도소득에 대하여 장기보유특별공제를 배제하고 있는 소득세법 95조 2항이 헌법에 위배된다고 제기한 위헌법률심판청구사건(2009헌가22, 2011.3.31.)에서 헌법재판소는 조세평등주의에 반하지 않는다고 결정하였으나, 재판관 목영준은 “부동산 투기를 방지하여 부동산에 대한 건전한 투자 내지 소유 형태를 유도하기 위하여 부동산 과다보유 법인의 주식 양도소득에 대하여 부동산 양도소득과 동일한 누진세율을 적용하도록 한 구 소득세법 제104조 제1항 제1호와 제94조 제1항 제4호 다목 및 장기보유특별공제를 허용하는 구 소득세법 제95조 제1, 2항의 각 입법취지를 고려하면, 부동산 과다보유 법인이 해당 부동산을 장기간 보유하고 또한 주주가 당해 법인의 주식을 장기보유한 경우 실질적으로 부동산을 장기보유한 경우와 동일 또는 유사하다고 평가함이 상당하다. 그럼에도 불구하고 부동산 과다보유 법인의 주식 양도소득에 관하여, 부동산의 양도소득과 동일한 누진세율을 적용하면서도, 장기보유특별공제에 있어서는 부동산의 양도와 달리 장기보유에 따른 공제혜택을 부여하지 않는 것은, 합리적 이유를 찾을 수 없는 부당한 차별이라고 할 수밖에 없다”고 반대의견을 제시한 바 있다.

15년 이상 보유한 경우에는 동일하다.

4) 1세대 1주택인 고가주택에 대한 지나친 특혜

1세대 1주택 비과세규정이 적용되지 않는 고가주택의 경우 10년 보유, 10년 거주한 경우 양도차익의 80%를 양도차익에서 공제한다. 예컨대 취득가액이 50억원인 고가주택을 150억원에 양도하는 경우 그 주택의 양도차익은 94억원, 장기보유특별공제액은 75.2억원, 양도소득은 18.8억원이다.²⁹⁾ 이와 같이 1세대 1주택에 대한 장기보유특별공제율은 지나치게 높아 그 자산과 다른 자산간에 과세의 형평이 저해된다.

다. 개선방안

1) 장기보유특별공제제도를 폐지하고 양도소득세를 연분연승법에 따라 계산

장기보유특별공제는 장기보유 자산의 양도로 한꺼번에 실현된 소득에 누진세율을 적용하여 양도소득세를 과세하는 경우에 발생하는 결집효과(bunching effect)를 완화함으로써 다른 소득과의 세부담의 불균형을 해소하고 장기보유를 유도하기 위함이다.

즉 장기보유특별공제는 발생기준에 따른 과세와 실현기준에 따른 과세 간의 세부담 불균형을 해소하기 위한 것이다. 그렇다면 그 방법으로서 장기보유특별공제를 할 것이 아니라 양도소득세를 연분연승법에 따라 계산하는 것이 이론적으로 가장 합리적인 방법이다.

이는 양도소득금액 총액을 보유 연수로 나누어 1개 연도의 소득금액을 계산하고, 그 소득금액에 세율을 적용하여 1개 연도의 산출세액을 계산한 후에, 그 세액에 보유 연수를 곱하여 양도소득세액을 계산하는 방식으로서, 퇴직소득세 계산 시 적용하고 있다.

2) (연분연승법) 적용대상의 조정

연분연승법이 장기보유자산의 양도소득에 대하여 기본세율(누진세율)을 적용하는 경우 발생하는 결집효과를 완화하기 위한 것이므로, 그 양도소득에 대하여 기본세율(누진세율)을 자산이라면, 토지·건물 뿐만 아니라 부동산을 취득할 수 있는 권리, 기타자산 등에 대하여도 모두 연분연승법을 적용하여야 한다. 또한 1세대 다주택, 미등기자산 등 중과대상 자산에 대하여도 연분연승법의 적용을 배제할 이유는 없다고 생각된다.

29) 양도차익 = 100억원 × (150억원 - 9억원) / 150억원 = 94억원
 장기보유특별공제 = 94억원 × 80% = 75.2억원

2. 1세대 1주택 비과세제도

가. 제도의 개요

1) 입법취지

소득세법상 1세대 1주택의 양도소득에 대하여는 양도소득세를 과세하지 않는다. 다만 실지 양도가액이 9억원을 초과하는 고가주택은 제외한다(소법 89①3호). 1세대 1주택의 양도로 발생하는 소득에 대하여 양도소득세를 비과세하는 취지는 국민의 주거생활 안정과 거주이전의 자유 보장에 있다.

즉 1세대 1주택의 양도소득에 대하여 소득세를 부과하지 않는 취지는 주택은 국민의 주거생활의 기초가 되는 것이므로 1세대가 국내에 소유하는 1개의 주택을 양도하는 것이 양도소득을 얻거나 투기를 할 목적으로 일시적으로 거주하거나 소유하다가 양도하는 것이 아니라 고 볼 수 있는 일정한 경우에는 그 양도소득에 대하여 소득세를 부과하지 아니함으로써 국민의 주거생활의 안정 및 거주이전의 자유를 세법이 보장하여 주려는 데에 있다.³⁰⁾

2) 연혁

1세대 1주택 비과세제도는 양도소득세가 도입된 1975년부터 실시되었다. 그 후 부동산 경기의 상황에 따라 수시로 비과세 요건의 강화 및 완화가 반복적으로 이루어졌다. 즉 주택시장이 과열된 때에는 주택투기 억제를 위하여 비과세요건을 강화하고, 건설경기가 침체된 때에는 비과세요건을 완화하여 왔는데, 이를 간략히 보면 다음과 같다.³¹⁾

- ① 1977년 고급주택을 1세대 1주택에서 제외하였다.
- ② 1978년 아파트에 대해 6개월의 거주기간 요건을 두었고, 1979년 모든 주택으로 거주요건 적용범위를 확대하였다.
- ③ 1979년에는 1세대의 필수요건으로 배우자 요건을 두었고, 일정 요건 충족 시 배우자가 없는 경우라도 1세대를 인정하였다.
- ④ 1983년 거주기간 요건을 6개월에서 1년으로 강화하는 한편 1세대 1주택의 비거주 보유기간 요건을 2년에서 3년으로 강화하였다.
- ⑤ 1988년에는 거주기간 요건을 1년에서 3년으로 강화하고 비거주 보유기간 요건은 3년에서 5년으로 강화하였다.
- ⑥ 1996년 거주요건을 폐지하였다.

30) 대법원 1993.1.19. 선고 92누12988 판결, 95헌바27, 1997.2.20.

31) 오종현·송은주·정경화, 「1세대 1주택 양도소득 비과세제도 연구」, 한국조세재정연구원, 2016. pp. 17-18.

- ⑦ 외환위기 직후인 1998년 정부가 극도로 침체된 부동산 경기를 활성화하기 위해 소득세법 시행령 제155조의 1가구 1주택 비과세 특례조항을 개정, 1999년에 취득한 주택에 대하여는 비과세 요건을 3년 이상 보유에서 1년 이상 보유로 대폭 완화하였다.
- ⑧ 2003년에는 고급주택에 대한 기준을 면적에 관계없이 금액으로 판정하도록 함으로써 고급주택이란 용어를 고가주택으로 대체하였다.
- ⑨ 2003년 10월에는 서울, 과천 및 5대 신도시 지역의 경우 1년 이상 거주요건을 다시 적용하였고, 2004년에는 2년 이상 거주로 강화하였다.
- ⑩ 2011년 6월부터는 모든 지역에 대해 거주요건은 없이 3년 보유요건을 적용해오다 2012년 6월 29일부터 2년 이상 보유를 요건으로 하였다.
- ⑪ 2017년 9월 19일부터 취득 당시 조정대상지역에 있는 주택의 경우에는 2년 이상 보유, 2년 이상 거주를 요건으로 하고, 그 외의 지역에 있는 주택의 경우에는 2년 이상 보유를 요건으로 하여 현재에 이르고 있다.

2000년 이후 비과세 대상 1세대 1주택 보유 및 거주요건 개정연혁을 보면 표로 정리하면 다음과 같다.³²⁾

구 분		양도시기							
		'96.1.1.~ '03.9.30.	'03.10.1.~ '03.12.31.	'04.1.1.~ '04.12.31.	'05.1.1.~ '11.6.2.	'11.6.3.~ '12.6.28.	'12.6.29.~ '17.9.18.	'17.9.19. 이후	
서울·과천 및 5대 신도시	일반주택	3년 이상 보유	3년 이상 보유 1년 이상 거주	3년 이상 보유 2년 이상 거주		3년 이상 보유	2년 이상 보유		
	'99년 취득주택	1년 이상 보유	1년 이상 보유 1년 이상 거주	3년 이상 보유 2년 이상 거주					
위 외의 지역	일반주택	3년 이상 보유							
	'99년 취득주택	1년 이상 보유	3년 이상 보유						
취득당시 조정대상 지역	지역 내							2년 이상 보유 2년 이상 거주	
	지역 외							2년 이상 보유	

32) 양도소득세 집행기준 89-154-28

3) 현행 소득세법상 1세대 1주택 비과세대상

현행 세법상 1세대 1주택 비과세대상은 다음과 같이 4개 유형으로 분류할 수 있다.

- ① 1세대가 1주택을 보유하다가 양도하는 경우로서 일정 요건을 갖춘 경우
- ② 1세대가 1주택을 양도하기 전에 다른 주택을 대체취득하거나 상속, 동거분양, 혼인 등으로 인하여 2주택 이상을 보유하는 경우로서 일정 요건을 갖춘 경우
- ③ 1세대가 주택과 조합원입주권 또는 분양권을 보유하다가 주택을 양도하는 경우로서 일정 요건을 갖춘 경우
- ④ 1세대가 보유하고 있던 1세대 1주택 비과세대상 기존주택이 조합원입주권으로 변환된 후 그 조합원입주권을 양도하는 경우로서 일정 요건을 갖춘 경우

(가) 1세대 1주택 비과세

현행 소득세법상 양도소득세 비과세대상 1세대 1주택은 비과세 대상 1세대 1주택은 1세대가 양도일 현재 국내에 1주택을 보유하고 있는 경우로서 해당 주택의 보유기간이 2년 이상인 것을 말한다. 다만, 취득 당시에 조정대상지역에 있는 주택의 경우에는 해당 주택의 보유기간이 2년 이상이고 그 보유기간 중 거주기간이 2년 이상인 것을 말한다(소령 154①).³³⁾

1세대란 거주자 및 그 배우자(법률상 이혼을 하였으나 생계를 같이 하는 등 사실상 이혼한 것으로 보기 어려운 관계에 있는 사람을 포함한다)가 그들과 같은 주소 또는 거소에서 생계를 같이 하는 자와 함께 구성하는 가족단위를 말한다. 이 경우 거주자 및 그 배우자와 생계를 같이하는 자는 거주자 및 그 배우자의 직계존비속(그 배우자를 포함한다) 및 형제자매를 말하고, 취학, 질병의 요양, 근무상 또는 사업상의 형편으로 본래의 주소 또는 거소에서 일시 퇴거한 사람을 포함한다(소법 88조 6호).

주택이란 허가 여부나 공부(公簿)상의 용도구분과 관계없이 사실상 주거용으로 사용하는 건물을 말한다. 이 경우 그 용도가 분명하지 아니하면 공부상의 용도에 따른다(소법 88조 7호).

1세대 1주택 비과세 규정은 주택에 딸린 토지(주택부수토지)로서 주택이 정착된 면적의 일정배율에 상당하는 토지의 양도에 대하여도 적용된다. 비과세대상 주택부수토지는 그 주택에 딸린 토지로서 주택이 정착된 면적에 지역별로 다음의 배율을 곱하여 산정한 면적 이내의 토지를 말한다(소령 154⑦).

33) 비거주자가 해당 주택을 3년 이상 계속 보유하고 그 주택에서 거주한 상태로 거주자로 전환된 경우에는 해당 주택에 대한 거주기간 및 보유기간을 통산하는바(소령 154⑧2), 이 경우 비과세 대상 1세대 1주택은 보유기간이 3년 이상인 것(취득 당시에 조정대상지역에 있는 주택의 경우에는 해당 주택의 보유기간이 3년 이상이고 그 보유기간 중 거주기간이 2년 이상인 것)을 말한다(소령 154①).

- ① 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제6조 제1호에 따른 도시지역 내의 토지: 5배
- ② 그 밖의 토지: 10배

1세대가 양도일 현재 국내에 1주택을 보유하고 있는 경우로서 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 보유기간 및 거주기간의 제한을 받지 않는다(소령 154①단서)

- ① 건설임대주택을 취득하여 양도하는 경우로서 해당 건설임대주택의 임차일부터 해당 주택의 양도일까지의 기간 중 세대전원이 거주(취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 세대의 구성원 중 일부가 거주하지 못하는 경우를 포함한다)한 기간이 5년 이상인 경우
- ② 주택이 협의매수·수용되는 경우
- ③ 해외이주법에 따른 해외이주로 세대전원이 출국하는 경우로서 출국일부터 2년 양도하는 경우
- ④ 1년 이상 계속하여 국외거주를 필요로 하는 취학 또는 근무상의 형편으로 세대전원이 출국하는 경우로서 출국일부터 2년 이내에 양도하는 경우
- ⑤ 1년 이상 거주한 주택을 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 양도하는 경우

조세특례제한법에 따라 감면 등 과세특례가 적용되는 장기임대주택, 미분양주택 중 대부분은 1세대 1주택 비과세 규정을 적용할 때 해당 거주자의 소유주택으로 보지 아니한다.³⁴⁾

(나) 1세대 2주택에 대한 비과세 특례 (1세대 1주택 비과세 특례)

주택양도소득에 대한 비과세는 원칙적으로 1세대가 1주택만을 보유하다가 양도하는 경우를 그 대상으로 한다. 그러나 대체주택 취득, 상속·혼인 등 부득이한 사유로 주택을 취득하거나 투기목적으로 주택을 보유한 것으로 보기 어려운 경우에는 1세대 2주택인 경우에도 그 주택의 양도소득에 대하여 비과세를 할 필요가 있다. 이에 소득세법은 1세대가 2주택을 보유한 경우에도 다음의 경우에는 1세대 1주택으로 보아 비과세규정을 적용하도록 하고 있다(소법 89①3호나목, 소령 155).

- ① 1주택을 소유한 1세대가 그 주택(중전의 주택)을 양도하기 전에 다른 주택(신규 주택)을 취득함으로써 일시적으로 2주택이 된 경우 중전의 주택을 취득한 날부터 1년 이상 이 지난 후 신규 주택을 취득하고 신규 주택을 취득한 날부터 3년 이내에 중전의 주택

34) 조세특례제한법 97조, 97조의2, 98조, 98조의2, 98조의3, 98조의5부터 98조의8까지, 99조의2의 과세특례 적용대상 주택은 1세대 1주택 비과세 규정을 적용할 때 해당 거주자의 주택으로 보지 않는다.

- 을 양도하는 경우에는 이를 1세대 1주택으로 보아 제154조 제1항을 적용한다(소령 155①).³⁵⁾
- ② 상속받은 주택과 그 밖의 주택을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 제154조 제1항을 적용한다(소령 155②).³⁶⁾
 - ③ 1주택을 보유하고 1세대를 구성하는 자가 1주택을 보유하고 있는 60세 이상의 직계존속을 동거봉양하기 위하여 세대를 합침으로써 1세대가 2주택을 보유하게 되는 경우 합친 날부터 10년 이내에 먼저 양도하는 주택은 이를 1세대 1주택으로 보아 제154조 제1항을 적용한다(소령 155④).
 - ④ 1주택을 보유하는 자가 1주택을 보유하는 자와 혼인함으로써 1세대가 2주택을 보유하게 되는 경우 혼인한 날부터 5년 이내에 먼저 양도하는 주택은 이를 1세대 1주택으로 보아 제154조 제1항을 적용한다(소령 155⑤).
 - ⑤ 문화재에 해당하는 주택과 그 밖의 주택(일반주택)을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 제154조 제1항을 적용한다(소령 155⑥).
 - ⑥ 농어촌주택³⁷⁾과 그 밖의 주택(일반주택)을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 제154조 제1항을 적용한다(소령 155⑦).
 - ⑦ 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 취득한 수도권 밖에 소재하는 주택과 그 밖의 주택(일반주택)을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 부득

35) 종전의 주택이 조정대상지역에 있는 상태에서 조정대상지역에 있는 신규 주택(조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 신규 주택 또는 신규 주택을 취득할 수 있는 권리를 취득하기 위해 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증명서류에 의해 확인되는 경우는 제외)을 취득하는 경우에는 다음의 요건을 모두 충족하는 경우 이를 1세대 1주택으로 보아 제154조 제1항을 적용한다(소령 155①2).

① 신규 주택의 취득일로부터 1년 이내에 그 주택으로 세대전원이 이사(기획재정부령으로 정하는 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양 그 밖의 부득이한 사유로 세대의 구성원 중 일부가 이사하지 못하는 경우를 포함한다)하고 「주민등록법」 제16조에 따라 전입신고를 마친 경우

② 신규 주택의 취득일로부터 1년 이내에 종전의 주택을 양도하는 경우

36) 상속인과 피상속인이 상속개시 당시 1세대인 경우 상속받은 주택 상속인과 피상속인이 상속개시 당시 1세대인 경우에는 1주택을 보유하고 1세대를 구성하는 자가 직계존속(배우자의 직계존속을 포함하며, 세대를 합친 날 현재 직계존속 중 어느 한 사람 또는 모두가 60세 이상으로서 1주택을 보유하고 있는 경우만 해당한다)을 동거봉양하기 위하여 세대를 합침에 따라 2주택을 보유하게 되는 경우로서 합치기 이전부터 보유하고 있었던 주택만 상속받은 주택으로 본다(소령 155②단서).

37) 농어촌주택이란 상속받은 주택, 이농주택, 귀농주택 중 어느 하나에 해당하는 주택으로서 수도권 밖의 지역 중 읍(도시지역은 제외)·면지역에 소재하는 주택을 말한다.

이한 사유가 해소된 날부터 3년 이내에 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 제154조 제1항을 적용한다(소령 155⑧).

- ⑧ 장기임대주택 또는 장기가정어린이집과 그 밖의 1주택을 국내에 소유하고 있는 1세대가 소득세법 시행령 155조 20항 각 호의 요건을 충족하고 해당 1주택(거주주택)을 양도하는 경우로서 그 주택의 보유기간 중 거주기간이 2년 이상인 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 제154조 제1항을 적용한다(소령 155⑩).

(다) 주택과 조합원입주권 또는 분양권을 보유한 경우 비과세 특례

1세대가 주택과 조합원입주권 또는 분양권³⁸⁾을 보유하다가 그 주택을 양도하는 경우에는 1세대 1주택 비과세규정을 적용하지 아니한다. 다만, 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재건축사업 또는 재개발사업, 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 소규모재건축사업의 시행기간 중 거주를 위하여 주택을 취득하는 경우나 그 밖의 부득이한 사유로서 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다(소법 89②).³⁹⁾

주택과 조합원입주권 또는 분양권을 소유하고 있는 1세대가 주택을 양도하는 경우 1세대 1주택의 양도로 보아 양도소득세를 과세하지 아니하는 경우를 예시하면 다음과 같다.

- ① 1주택(중전의 주택)을 양도하기 전에 조합원입주권 또는 분양권을 취득함으로써 일시적으로 1주택과 1조합원입주권 또는 1분양권을 소유하게 된 1세대가 중전의 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후에 조합원입주권 또는 분양권을 취득하고 그 조합원입주권 또는 분양권을 취득한 날부터 3년 이내에 중전의 주택을 양도하는 경우(소령 156조의2③, 156조의3②)
- ② 1주택(중전의 주택)을 양도하기 전에 조합원입주권 또는 분양권을 취득함으로써 일시적으로 1주택과 1조합원입주권 또는 1분양권을 소유하게 된 1세대가 조합원입주권 또는 분양권 취득일부 3년이 지나 중전의 주택을 양도하는 경우로서 일정 요건을 갖춘 경우(소령 156조의2④, 156조의3③)
- ③ 1주택을 소유한 1세대가 그 주택에 대한 재개발사업 등의 시행기간 동안 거주하기 위하여 다른 주택(대체주택)을 취득하여 1년 이상 거주하다가 양도하는 경우로서 일정 요건을 갖춘 경우(소령 156조의2⑤)

38) 분양권은 2021년 1월 1일 이후 공급계약, 매매 또는 증여 등의 방법으로 취득한 분양권부터 적용한다(2020.8.18. 개정 소득세법 부칙 4조).

39) 주택과 조합원입주권을 소유한 경우 1세대 1주택의 특례에 대하여는 소득세법 시행령 156조의2에서 규정하고 있고, 주택과 분양권을 소유한 경우 1세대 1주택의 특례에 대하여는 소득세법 시행령 156조의3에서 규정하고 있다.

(라) 조합원입주권 양도에 대한 비과세 특례

조합원입주권을 1개 보유한 1세대(관리처분계획의 인가일 및 사업시행계획인가일, 인가일 전에 기존주택이 철거되는 때에는 기존주택의 철거일 현재 1세대 1주택에 해당하는 기존주택을 소유하는 세대)가 다음의 어느 하나의 요건을 충족하여 양도하는 경우 해당 조합원입주권을 양도하여 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세를 과세하지 아니한다. 다만, 해당 조합원입주권의 양도 당시의 실지거래가액의 합계액이 9억원을 초과하는 경우에는 양도소득세를 과세한다(소법 89①4, 소령 155⑰).

- ① 양도일 현재 다른 주택을 보유하지 아니할 것
- ② 양도일 현재 1조합원입주권 외에 1주택을 소유한 경우로서 해당 1주택을 취득한 날부터 3년 이내에 해당 조합원입주권을 양도할 것

나. 문제점**1) 입법취지에 불부합**

1세대 1주택의 양도소득에 대하여 비과세를 하는 취지는 주택은 국민의 주거생활의 기초가 되는 것이므로 그 양도소득에 대하여 소득세를 부과하지 아니함으로써 국민의 주거생활의 안정 및 거주이전의 자유를 보장하여 주려는 데 있다고 한다.

대법원은 “1세대 1주택의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대하여 소득세를 부과하지 아니하는 취지는, 주택은 국민의 주거생활의 기초가 되는 것이므로 1세대가 국내에 소유하는 1개의 주택을 양도하는 것이 양도소득을 얻거나 투기를 할 목적으로 일시적으로 거주하거나 소유하다가 양도하는 것이 아니라고 볼 수 있는 일정한 경우에는 그 양도소득에 대하여 소득세를 부과하지 아니함으로써 국민의 주거생활의 안정과 거주이전의 자유를 보장하여 주려는 데에 있다”고 판시한 바 있다.⁴⁰⁾

현행 세법상 1세대가 1주택을 2년간 보유하거나(조정대상지역이 아닌 경우) 2년간 보유 및 거주하면(조정대상지역의 경우) 비과세 적용을 받을 수 있다. 주택에 거주하지도 않고 2년간 보유하고 있다는 이유만으로 그 양도소득에 대하여 소득세를 과세하지 않는 것은 국민의 주거생활의 안정이라는 입법 취지에 위배된다. 이는 주거생활의 안정이 아니라 주택투기를 통한 자산형성을 지원하는 것에 다름 아니다.

2) 주택 투기 조장 및 부의 편중 심화

현행 세법에 의하면 보유기간이 2년 이상인 주택 또는 보유기간 및 거주기간이 2년 이상

40) 대법원 1993.1.19. 선고 92누12988 판결.

인 주택을 양도하는 경우 그 소득에 대하여 소득세를 과세하지 않는다. 따라서 국민들이 2년 간격으로 반복적으로 주택을 사고 팔아도 그 주택의 양도소득에 대하여 소득세를 과세하지 아니한다. 뿐만 아니라 1세대가 2주택을 보유한 경우에도 일시적인 2주택에 해당하는 경우 비과세를 적용받을 수 있고, 1세대가 주택과 조합원입주권 또는 분양권을 소유하고 있어도 일정한 경우에는 비과세를 적용한다.

이에 따라 주택의 투자(투기?)에 대한 기대수익률이 높아지므로 주택의 수요가 증가할 수밖에 없는 것이다. 따라서 어느 정도 자력이 있는 사람은 너나 할 것 없이 주택을 매입하고자 하는 것이다. 지방에 있는 사람들이 서울의 주택가격이 가파르게 상승하는 것에 주목하여 매입하는 경우가 많다.

이와 같이 1세대 1주택 비과세 제도는 주택을 투기의 대상으로 만들고 있다. 현재 문제가 되고 있는 주택의 투기 만연 및 주택가격 급등 현상은 1세대 1주택 비과세제도의 산물이라고 하여도 결코 과언이 아니다.

또한 주택투기는 자력이 있는 사람이 가능한 것이므로 1세대 1주택 비과세는 부의 편중을 심화시킨다.

3) 조세부담의 형평성 저해

조세는 국민의 부담능력에 맞게 공평하게 부과되어야 한다. 부담능력이 같은 납세자들에게는 같은 세액을 부과하여야 하고(수평적 공평), 부담능력이 보다 큰 납세자들에게는 보다 큰 세액을 부과하여야 한다(수직적 공평). 1세대 1주택의 양도소득에 대한 양도소득세 비과세는 조세부담의 공평성을 침해한다.

예컨대, 1세대 1주택의 양도소득이 5억원인 경우에는 양도소득세를 과세하지 않지만 양도소득이 각각 1억원인 주택 2개를 양도하는 경우 1억원에 대하여는 양도소득세가 부과된다.

4) 조세포탈의 여지 제공

1세대 1주택의 양도소득에 대하여 소득세를 부과하지 않는다. 이에 따라 주택 거래 시 양도인 또는 양수인의 조세포탈을 위하여 매매가격을 실제 매매가격보다 낮거나 높은 가액을 기재하는 경우도 흔히 발생한다. 예컨대, 1세대 1주택을 양도하는 경우 양도가액 9억원의 범위 내에서는 양도소득세가 부과되지 않으므로 양수인의 요구에 따라 매매가격을 실지거래가액보다 큰 금액으로 기재하는 경우도 있고, 실제거래가액이 9억원을 초과하는 경우 양도인의 요구에 따라 매매가격을 9억원 이하로 기재하는 경우가 발생한다.⁴¹⁾

41) 이 경우 매수인은 취득세 부담을 덜 수 있으며, 1세대 1주택인 경우에는 그 후에 그 주택을 양도하는 경우 양도소득세가 부과되지 않으므로 그 요구에 응한다.

5) 세제의 복잡·난해화로 납세순응비용 및 징세비용 증가

그동안 정부는 부동산(주택)경기 상황에 따라 수시로 1세대 1주택 비과세 요건의 강화와 완화를 계속적으로 반복하여 왔다. 그로 인하여 관련 세법의 규정이 매우 복잡하고 그 의미가 명확하지 않은 부분이 많아 조세전문가조차도 제대로 이해하기 어려운 실정이다. 이에 따라 납세자들의 납세순응비용과 과세관청의 징세비용이 많이 소요되고 조세분쟁이 많이 발생하고 있다.

다. 개선방안

1세대 1주택 비과세제도의 취지는 국민의 주거생활의 안정 및 거주이전의 자유를 보장하여 주려는 데 있다고 하나, 주택투기를 조장하여 주택가격을 상승케 하여 주거생활의 안정이 아니라 오히려 주거생활의 안정을 침해하는 등 많은 폐해를 가져오고 있다. 따라서 1세대 1주택 비과세제도는 시급히 개정되어야 한다.

1) 외국의 입법례

우리나라의 제도를 개선하기 위해서는 외국의 입법례를 참고할 필요가 있는바, 미국, 일본 등 주요국의 주거주주택 양도소득 조세지원제도를 간략히 보면 다음과 같다.⁴²⁾

<주요국의 주거주주택 양도소득 조세지원제도 비교>

구분	미국	영국	일본		호주
대상	주거주주택	1주택 또는 주거주주택	주거주주택 ¹⁾		주거주주택
조세지원 요건	5년 보유 기간 중 2년 거주	보유기간 중 거주 ²⁾	① 보유요건 : 없음 ② 거주요건 : 있음 ³⁾	① 보유요건 : 10년 ② 거주요건 : 있음 ³⁾	보유기간 중 거주 ⁴⁾
조세지원 내용	소득공제	비과세	소득공제	경감세율	비과세
부분적 비과세 여부	n.a.	○ ⁵⁾	n.a.	n.a.	○ ⁵⁾
혜택제한 규정	① 공제액 한도 : 50만 달러(독신 25만 달러) ② 2년 이내 적용 배제	면적 한도 : 5,000m ²	공제액 한도 : 3,000만엔	없음	면적한도 : 20,000m ²

42) 오종현·송은주·정경화, 『1세대 1주택 양도소득 비과세제도 연구』, 한국조세재정연구원, 2016, pp. 69-72.

구분	미국	영국	일본		호주
			① 2년 이내 중복적용 불가 ② 특수관계자 거래시 비적용		
신고의무 여부	과세소득 없는 경우 신고의무 없음	확정신고	확정신고	확정신고	확정신고

- 1) 보유기간 10년 미만은 소득공제만 적용하고 10년 초과 시 소득공제와 경감세율 모두 적용함
- 2) 허용 부채기간은 18개월(거주하지 않은 날부터 18개월 이내 양도 시 거주한 것으로 간주함)
- 3) 거주하지 않은 날부터 3년 이내 양도 시 조건 충족된 것으로 봄
- 4) 양도차익을 보유기간 중 거주한 기간에 배분하여 거주기간에 해당하는 부분만 비과세 적용
- 5) 보유기간 중 거주하지 않은 기간에 대하여는 비과세 적용 배제

조세지원대상을 설정함에 있어 우리나라는 1세대가 1주택을 보유 또는 보유 및 거주한 것을 대상으로 하고 있으나, 위 외국의 경우에는 보유주택의 수에 관계없이 주거주주택(main home)을 대상으로 하고 있다.

조세지원의 내용은 비과세, 소득공제, 경감세율의 형태를 취하고 있다. 미국과 일본은 양도소득 중 일정 금액을 소득공제하는 방식을 취하고 있으며, 영국과 호주는 요건 충족 시 비과세하는 방식을 택하고 있다. 일본은 10년의 장기보유주택인 경우 경감세율을 추가로 적용한다.

과도한 조세지원을 방지하기 위하여 영국과 호주는 정원을 포함한 면적을 기준으로 각각 5,000㎡, 20,000㎡를 초과하는 부분은 지원대상에서 제외하고 있으며, 소득공제방식을 취하고 있는 미국과 일본의 경우 각각 50만 달러(부부합산과세, 독신 25만 달러)와 3천만엔으로 제한하고 있다.

2) 개선방안

(가) 조세지원 대상 주택을 일정 기간 거주한 주택으로 한정

주택은 국민의 주거생활의 기초가 되는 것이므로 국민의 주거생활의 안정 및 거주이전의 자유를 보장하기 위하여 주택의 양도소득에 대하여는 다른 자산의 양도소득과 달리 취급할 필요가 있다. 그러나 일정 기간 보유하였다는 이유만으로 주택양도소득에 대하여 비과세하는 것은 1세대 1주택 비과세 취지에 어긋난다. 조정대상지역의 경우 2년 이상 보유 및 거주한 경우에 비과세하나, 2년이라는 기간은 너무 짧은 기간이다. 따라서 조세지원 대상 주택은 일정 기간 이상 거주한 주택으로 하여야 한다. 이 경우 거주기간은 최소한 5년 이상 거주한 주택으로 하되, 취학, 질병의 요양, 근무상 또는 사업상의 형편 등 부득이한 사유로 양도한 경우에는 거주기간을 완화할 필요가 있다.

(나) 조세지원의 방법

일정 기간 거주한 주택에 대한 조세지원은 비과세를 폐지하고 다른 방법을 사용하여야 한다. 조세지원의 방법으로서는 감면, 소득공제, 세액공제, 경감세율 적용 등 여러 가지를 생각할 수 있으나, 소득공제방법을 적용하는 것이 가장 간명한 방법으로 생각된다.

(다) 조세지원의 한도

거주주택 양도소득에 대한 조세지원방법으로 소득공제방법을 적용하는 경우 그 소득공제금액은 일정 금액을 초과할 수 없도록 하여야 한다. 소득공제금액 한도는 3억원 내지 5억원 정도가 적정하다고 생각된다.

또한 소득공제금액을 부부단위로 적용할 것인지 아니면 인별로 적용할 것인지도 고려하여야 할 것이다. 부부단위로 적용하는 경우에는 인별로 적용하는 경우에 비하여 소득공제금액을 크게 하여야 할 것이다. 예컨대 부부단위로 적용하는 경우에는 소득공제금액 한도는 5억원으로 하고, 인별로 적용하는 경우에는 2.5억원으로 할 수 있을 것이다.

소득공제 한도액을 정하는 방법에는 전 생애에 걸쳐 1회에 한하는 방법, 일정 기간(예컨대, 10년)에 1회 소득공제를 받는 방법을 생각해 볼 수 있다. 이는 소득공제한도가 큰 경우에는 전 생애에 걸쳐 1회를 적용하고, 작은 경우에는 일정기간별로 적용할 수 있을 것이다.

3. 1세대 다주택 중과제도

가. 제도의 개요

1) 입법취지 및 연혁

1세대 다주택에 대한 중과제도는 2004.1.1.부터 시행되었다. 참여정부는 2003.12.30. 소득세법을 개정하여 주택에 대한 투기적 수요를 억제하고 투기이익을 환수하기 위해 1세대 2주택 이상자에 대하여 양도소득세를 중과하는 제도를 도입, 2004.1.1.부터 시행하였다. 그 내용은 1세대 3주택 이상인 주택에 대하여는 장기보유특별공제를 적용하지 아니하도록 하고 적용세율을 60%로 상향조정하였으며, 투기지역(지정지역)내의 1세대 2주택 이상인 주택을 양도하는 경우에는 기본세율에 15%p를 가감한 범위 내에서 탄력세율을 적용할 수 있도록 하였다.

이와 같이 1세대 다주택의 양도소득에 대하여 중과하는 것은 주택투기로 인한 이득을 세금으로 흡수함으로써 과세형평을 도모하고 투기적 목적의 주택 소유를 방지하여 주택 가격의 안정과 주거생활의 안정을 도모하기 위한 것이다.⁴³⁾

다주택 중과제도는 부동산 경기의 상황에 따라 그 대상이 확대 및 축소되었다가 2014.1.1.

폐지되었는바, 도입 시부터 2014.1.1. 폐지될 때까지의 다주택 중과세율 개정연혁을 보면 다음과 같다.

구 분	2004.1.1.이후	2007.1.1.이후	2009.1.1.~2009.3.15.	2009.3.16.~2013.12.31.
3주택 이상	60%	60%	45%	지정지역 : 누진세율 + 10% 기타지역 : 누진세율
주택 + 입주권 (3개 이상)	-	60%	45%	지정지역 : 누진세율 + 10% 기타지역 : 누진세율
2주택	-	50%	누진세율	누진세율
1주택 + 1입주권	-	50%	누진세율	누진세율

2) 현행 소득세법상 중과대상 다주택 및 중과세율

(가) 중과대상

2014.1.1. 폐지된 다주택자에 대한 중과제도는 2017.12.19. 개정 소득세법에 따라 부활되었는바, 2018.4.1. 부터는 조정대상지역에 있는 1세대 다주택에 대하여 장기보유특별공제를 배제하고 세율은 기본세율에 10%(2주택인 경우) 또는 20%(3주택인 경우)를 더한 세율을 적용하도록 하였다.

장기보유특별공제를 배제하고 중과세율 적용하는 중과대상 1세대 다주택은 다음의 어느 하나에 해당하는 주택이다(소법 104⑦).

- ① 조정대상지역⁴⁴⁾에 있는 주택으로서 대통령령으로 정하는 1세대 2주택에 해당하는 주택
- ② 조정대상지역에 있는 주택으로서 1세대가 1주택과 조합원입주권 또는 분양권⁴⁵⁾을 1개 보유한 경우의 해당 주택. 다만, 대통령령으로 정하는 장기임대주택 등은 제외한다.
- ③ 조정대상지역에 있는 주택으로서 대통령령으로 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택
- ④ 조정대상지역에 있는 주택으로서 1세대가 주택과 조합원입주권 또는 분양권을 보유한 경우로서 그 수의 합이 3 이상인 경우 해당 주택. 다만, 대통령령으로 정하는 장기임대주택 등은 제외한다.

43) 2009헌바67, 2010.10.28.

44) 조정대상지역은 주택법 63조의2 1항 1호에 따른 조정대상지역을 말한다.

45) 분양권은 2021년 1월 1일 이후 공급계약, 매매 또는 증여 등의 방법으로 취득한 분양권부터 적용한다 (2020.8.18. 개정 소득세법 부칙 4조).

소득세법은 위와 같이 중과대상주택의 구체적인 범위를 소득세법 시행령에서 정하도록 하고 있는바, 소득세법 시행령은 중과대상에 해당하는 주택을 적극적으로 규정하는 것이 아니라 중과대상에서 제외되는 주택을 열거적으로 규정하고 있다.

따라서 1세대 다주택의 양도소득에 대하여 중과를 하기 위해서는 다음의 요건을 모두 충족하여야 한다.

- ① 양도주택이 조정대상지역에 있는 주택일 것.
- ② 1세대가 2주택 이상에 해당하는 주택 또는 1세대가 주택과 조합원입주권 또는 분양권을 보유한 경우로서 그 수의 합이 2 이상인 경우 해당 주택일 것.⁴⁶⁾
- ③ 소득세법 시행령에 규정하는 중과배제주택이 아닐 것.

46) 1세대가 소유한 주택, 조합원입주권 또는 분양권의 수를 계산할 때 다음의 주택, 조합원입주권 또는 분양권은 주택, 조합원입주권 또는 분양권의 수에 산입하지 아니한다.

- ① 수도권 및 광역시·특별자치시(군, 읍·면 지역은 제외)외의 지역에 소재하는 주택, 조합원입주권 또는 분양권으로서 주택의 양도 당시 해당 주택의 기준시가, 조합원입주권의 가액(종전 주택의 가격) 또는 분양권의 가액(주택에 대한 공급계약서상의 공급가격. 선택품목에 대한 가격은 제외)이 3억원을 초과하지 아니하는 주택, 조합원입주권 또는 분양권(소령 167조의3①1, 167조의4②, 167조의10①1, 167조의11②)
- ② 1주택 이상을 보유하는 자가 1주택 이상을 보유하는 자와 혼인함으로써 혼인한 날 현재 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택을 보유하게 된 경우로서 그 혼인한 날부터 5년 이내에 해당 주택을 양도하는 경우 양도일 현재 양도자의 배우자가 보유한 주택. 다만, 혼인한 날부터 5년 이내에 새로운 주택을 취득한 경우 해당 주택의 취득일 이후 양도하는 주택에 대해서는 이를 적용하지 아니한다(소령 167조의3③).
- ③ 1주택, 1조합원입주권 또는 1분양권 이상을 보유하는 자가 1주택, 1조합원입주권 또는 1분양권 이상을 보유하는 자와 혼인함으로써 혼인한 날 현재 주택과 조합원입주권 또는 분양권의 수의 합이 3 이상이 된 경우 그 혼인한 날부터 5년 이내에 해당 주택을 양도하는 경우에는 양도일 현재 배우자가 보유한 주택, 조합원입주권 또는 분양권. 다만, 혼인한 날부터 5년 이내에 새로운 주택, 조합원입주권 또는 분양권을 취득한 경우 해당 주택, 조합원입주권 또는 분양권의 취득일 이후 양도하는 주택에 대해서는 이를 적용하지 않는다(소령 167조의4⑤).

<중과배제주택>

1세대 3주택 이상인 경우 및 주택과 조합원입주권 또는 분양권의 합이 3 이상인 경우 (영 167조의3 1항, 167조의4 3항)	1세대 2주택인 경우 및 1주택과 1조합원입주권 또는 1분양권을 보유한 경우 (영 167조의10 1항, 167조의11 1항)
① 수도권·광역시·특별자치시(군, 읍·면 지역 제외) 외 지역의 주택으로서 양도 당시 기준시가가 3억원 이하인 주택	좌동
② 장기임대주택(소득세법 시행령 167조의3 1항 2호의 장기임대주택)	좌동
③ 감면대상 임대주택(조세특례제한법에 따른 감면대상 임대주택)	좌동
④ 장기사원용주택	좌동
⑤ 양도소득세 감면주택(조세특례제한법에 따른 감면주택)	좌동
⑥ 문화재주택	좌동
⑦ 상속주택으로 5년이 경과하지 않은 주택	좌동
⑧ 저당권의 실행, 대물변제로 취득한 주택으로 3년이 경과하지 않은 주택	좌동
⑨ 장기가정어린이집	좌동
⑩ 조정대상지역 공고일 전에 취득한 주택	좌동
⑪ 보유기간 10년 이상인 주택으로서 2020.6.30.까지 양도하는 주택	좌동
⑫ 소득세법 시행령 155조, 156조의2, 156조의3 또는 조특법에 따라 1세대 1주택 비과세특례가 적용되는 주택 <2021.2.17. 신설>	-
⑬ 위 ①부터 ⑨까지의 주택을 제외하고 1개의 주택만을 소유하고 있는 경우 그 주택	-
	⑫ 구성원 중 일부가 취학, 근무상의 형편 등으로 다른 시·군으로 이전하기 위하여 1주택을 취득함으로써 1세대 2주택이 된 경우 해당 주택 (취득 후 1년 이상 거주하고 사유가 해소된 날부터 3년이 경과하지 않은 경우에 한정)
	⑬ 취학 등 부득이한 사유로 취득한 수도권 밖 소재 주택
	⑭ 분양합가로 일시적으로 2주택 또는 1주택과 1조합원입주권을 소유하게 되는 경우의 해당 주택 (10년이 경과하지 아니한 경우에 한정)
	⑮ 혼인합가로 2주택 또는 1주택과 1조합원입주권을 소유하게 되는 경우 해당 주택 (5년이 경과하지 아니한 경우에 한정)

1세대 3주택 이상인 경우 및 주택과 조합원입주권 또는 분양권의 합이 3 이상인 경우 (영 167조의3 1항, 167조의4 3항)	1세대 2주택인 경우 및 1주택과 1조합원입주권 또는 1분양권을 보유한 경우 (영 167조의10 1항, 167조의11 1항)
	⑩ 소송으로 취득한 주택 (확정판결일부터 3년이 경과하지 아니한 경우에 한정)
	⑪ 위 ①부터 ⑨까지의 주택과 및 ⑫부터 ⑯까지의 주택을 제외하고 1개의 주택만을 소유하고 있는 경우 그 주택 * 1세대 2주택인 경우에만 적용
	⑫ 대체취득으로 일시적 2주택을 소유하게 되는 경우 종전의 주택(3년이 지나지 않은 경우) * 1세대 2주택인 경우에만 적용
	⑬ 양도 당시 기준시가가 1억원 이하인 소형주택
	⑭ 상속주택과 일반주택을 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우로서 비과세요건을 충족하는 일반주택 <2021.2.17. 신설> * 1세대 2주택인 경우에만 적용
	⑮ 장기임대주택과 그 밖의 주택(거주주택)을 소유하고 있는 1세대가 거주주택을 양도하는 경우로서 비과세요건을 충족하는 거주주택 <2021. 2.17. 신설> * 1세대 2주택인 경우에만 적용
	⑯ 소득세법 시행령 제156조의2 제3항부터 제5항까지 또는 제156조의3 제2항·제3항에 따라 1세대 1주택으로 보아 제154조 제1항을 적용 받는 주택으로서 양도소득세가 과세되는 주택 * 1주택과 1조합원입주권을 보유한 경우에만 적용

(나) 중과세율

정부는 부동산 투기를 억제하기 위하여 2017.12.19. 소득세법 개정 시 2014.1.1. 폐지된 다주택자에 대한 중과제도를 부활하여 조정대상지역에 있는 1세대 다주택에 대하여 장기보유 특별공제를 배제하는 한편 세율은 기본세율에 10%(2주택인 경우) 또는 20%(3주택인 경우)를 더한 세율로 하되, 그 시행은 2018.4.1. 양도분부터 적용하도록 하였다.

2020.8.18. 소득세법 개정 시에는 주택 단기양도에 대한 세율을 대폭 인상함과 함께 조정대상지역에 있는 다주택 양도소득에 대한 양도소득세율을 기본세율에 20%(2주택인 경우) 또는 30%(3주택 이상인 경우)를 더한 세율로 인상하고서 그 개정된 세율은 2021.6.1. 이후 양도하는 분부터 적용하는 것으로 하였다.

이에 따라 현재 조정대상지역에 있는 1세대 다주택 양도소득에 대한 중과세율은 다음과 같다.

구 분	2018.4.1.~2021.5.31. 양도		2021.6.1. 이후 양도	
	보유기간	세율	보유기간	세율
2주택	1년 이상	기본세율 + 10%	2년 이상	기본세율 + 20%
	1년 미만	40%와 (기본세율 + 10%) 중 큰 세액	1~2년	60%와 (기본세율 + 20%) 중 큰 세액
3주택 이상	1년 이상	기본세율 + 20%	1년 미만	70%와 (기본세율 + 20%) 중 큰 세액
	1년 미만	40%와 (기본세율 + 20%) 중 큰 세액	2년 이상	기본세율 + 30%
			1~2	60%와 (기본세율 + 30%) 중 큰 세액
		1년 미만	70%와 (기본세율 + 30%) 중 큰 세액	

나. 문제점

1) 주택투기 억제 효과 미흡

다주택자에 대한 양도소득세 중과제도의 목적은 주택에 대한 투기적 수요를 억제하고 다주택자로 하여금 주택을 매도하도록 유인함으로써 주택의 가격안정을 도모하기 위함이다.

2017.12.19. 개정 소득세법에 따라 조정대상지역에 있는 1세대 다주택에 대한 중과제도가 부활된 후 주택가격이 안정되기 보다는 오히려 더 상승하고 있다. 이는 투기수요의 억제 및 가격안정을 위하여 다주택 중과제도를 도입한 정책은 잘못이라는 것을 말해준다.

이론적으로는 어떤 재화(자산)의 양도소득에 대하여 중과하는 경우, 다른 조건이 동일하다면, 그 재화에 대한 기대수익률이 낮아져 수요를 감소시키므로 가격의 하락을 가져온다. 그러나 거래량과 가격은 수요곡선과 공급곡선이 교차하는 점에서 결정되는 것이므로 수요가 감소하여 가격이 하락하기 위해서는 공급이 동일하거나 증가하여야 한다. 현실에서는 주택 양도소득에 대한 과도한 중과로 인한 동결효과 때문에 다주택자들이 주택을 매물로 내놓지 않아 주택의 공급이 감소하고, 그 결과 주택의 거래량은 축소되고 가격은 오히려 더 오른 것으로 보인다.

매물이 시장에 나오지 않는 가장 큰 이유는 납세자들이 정부정책을 신뢰하지 않기 때문일 것이다. 지금까지 정부는 부동산 시장이 과열된 경우에는 다주택에 대한 중과를 강화하고 침체기에는 중과를 완화하는 등 수시로 변경하여 왔다. 이에 따라 납세자들은 머지않아 중과가 완화될 것으로 예측하기 때문에 매물을 시장에 내놓지 않는 것이다.

2) 과도한 조세부담 및 과세 형평성 침해

조정대상지역에 있는 1세대 다주택에 대하여 장기보유특별공제를 배제하고 중과세율을 적용하면, 그 주택의 양도소득에 대한 세부담이 과도하게 되고, 이에 따라 과세의 형평성이 침해된다. 예컨대, 1세대 1주택에 해당하는 고가주택(A주택), 일반지역에 있는 2주택(B주택), 조정대상지역에 있는 2주택(C주택)을 양도하는 경우, 세 주택 모두 취득가액 8억원, 양도가액 18억원, 보유기간 및 거주기간 10년으로 동일하다고 가정하고 각 주택의 양도소득세 산출세액을 계산하면 다음과 같다(취득가액 외의 필요경비는 없는 것으로 하고 양도소득기본공제는 고려하지 않기로 한다).

구 분	A주택	B주택	C주택	
			2021.5.31.이전	2021.6.1. 이후
양도가액	18억원	18억원	18억원	18억원
취득가액	8억원	8억원	8억원	8억원
양도차익	5억원*	10억원	10억원	10억원
장기보유특별공제	4억원*	2억원	-	-
양도소득 (과표)	1억원	8억원	10억원	10억원
적용세율	35%	42%	52%	62%
산출세액 (원)	20,100,000	300,600,000	484,600,000	612,680,000

* A주택의 양도차익 및 장기보유특별공제액
 - 양도차익 : 10억원 × (18 - 9) / 18 = 5억원
 - 장기보유특별공제 : 5억원 × 80% = 4억원

위의 사례에서 보듯이 조정대상지역에 있는 다주택에 대하여 중과하는 경우 그 세부담이 과중하다. 2021.6.1. 이후 양도하는 경우에는 일반지역에 있는 주택의 경우에 비하여 2배 이상의 세금을 부담하여야 한다. 반면에 1세대 1주택에 해당하는 경우에는 세부담이 너무 가볍다. 이와 같이 조정대상지역에 있는 다주택에 대하여 장기보유특별공제를 배제하고 중과세율을 적용하는 것은 다주택에 대한 과도한 과세로서 과세의 형평성을 침해한다.

3) 보유세 부담의 강화와 거래세 부담의 완화라는 정책 기조에 역행

주택거래량을 늘리고 주택가격을 안정시키기 위해서는 보유세 부담은 강화하고 거래세 부담은 완화하여야 한다. 다주택자에 대한 중과강화는 거래세 부담을 증가시켜 거래량 감소 및 가격상승으로 이어질 수 있으므로 주택시장안정을 위한 정책이 될 수 없다

4) 세법령의 복잡·난해화 및 납세순응비용 증가

조정대상지역에 있는 다주택이라고 하더라도 투기목적으로 보유하고 있는 것으로 보기 어

려운 경우에는 중과에서 제외할 필요가 있다. 이에 따라 소득세법은 시행령에서 중과에서 제외하는 주택을 열거적으로 규정하고 있다. 한편 1세대 2주택 이상인 경우에도 대체주택 취득 등으로 1세대 2주택 이상이 된 경우에는 비과세특례를 적용하도록 하고 있다. 따라서 1세대 다주택의 양도소득이 중과대상에 해당하는지 비과세대상에 해당하는지 세무사 등 조세전문가들조차도 판단하기 어렵다.

1세대 다주택 중과제도에 대한 조세법령의 복잡화 및 난해화로 인하여 납세자들의 납세순응비용이 증가할 뿐만 아니라 과세관청의 징세비용도 증가시키고 있다.

다. 개선방안

다주택자에 대한 양도소득세 중과제도의 목적은 투기수요를 억제하여 부동산시장의 가격 안정을 도모하기 위함이나, 위와 같이 부동산거래의 동결효과로 인하여 주택가격의 하락을 발생하지 않고 실수요거래도 위축시키는 부작용을 초래하고 있다.

주택투기를 억제하고 주택시장을 안정시키기 위한 방안으로서는 다음과 같은 것이 있을 것이다.

1) 1세대 1주택 비과세제도의 개선과 중과대상의 조정

위에서도 언급한 바와 같이 주택투기가 끊이지 않는 이유는 1세대 1주택 비과세제도 때문이다. 따라서 주택시장을 안정시키기 위해서는 무엇보다도 먼저 1세대 1주택 비과세제도를 개선하여야 한다.

1세대 1주택 비과세제도를 일정기간 이상 거주한 주택에 한하여 소득공제를 하는 방향으로 개정한다면, 그 거주주택은 중과대상에서 제외하여야 할 것이다. 즉 1세대 다주택인 경우에도 일정기간 이상 거주하고 있는 주택에 대하여 소득공제 등 조세지원을 하는 경우 그 거주주택은 중과대상에서 제외하여야 한다.

2) 일관성 있는 부동산 조세정책

다주택자에 대하여 중과를 하여도 주택 투기가 줄지 않고 가격이 하락하지 않는 것은 무엇보다도 납세자들이 정부정책을 신뢰하지 않기 때문이다.

그동안 우리 정부는 부동산시장이 과열되면 다주택에 대하여 중과세율 적용 및 장기보유특별공제 배제, 1세대 1주택 비과세요건 강화 등 투기억제를 위한 조치를 취하다가, 부동산 경기가 침체하여 미분양주택이 증가하면 다주택자 중과제도 폐지 및 장기보유특별공제 적용, 1세대 1주택 비과세요건 완화, 일정기간에 취득한 미분양주택에 대한 감면 등 주택 매입을 유인하기 위한 정책을 시행하여 왔다.

납세자들은 지금까지 정부가 취해온 임기응변식 대책을 충분히 경험한 결과 향후 부동산 경기가 가라앉으면 다주택 중과제도가 완화될 것이라고 생각한다. 따라서 정부가 다주택에 대한 중과제도를 도입하고 유예기간을 두어도 정부의 기대와는 달리 주택을 시장에 내놓지 않는 것이다.

정부가 경기상황에 따라 수시로 조세정책수단을 변경해서는 정부의 정책에 대한 국민의 신뢰를 얻을 수 없다. 따라서 조세정책수단은 신중을 기하여 결정하되, 일단 결정된 정책수단은 일관성 있게 유지하여야 한다.

3) 공공부문이 주택의 수급조절기능 담당

주택의 가격과 거래량은 기본적으로 주택의 공급곡선과 수요곡선의 교차점에 결정된다. 따라서 조세정책만에 의해서는 주택시장을 안정시킬 수가 없다. 예컨대, 주택투기를 억제하기 위하여 1세대 1주택 비과세 제도를 소득공제방식으로 바꾸고 다주택에 대한 중과를 강화한다고 하더라도 여전히 그 주택의 기대수익률이 높으면 주택의 수요가 증가할 수밖에 없으며, 이 경우 다른 조건이 동일하다면 가격이 상승할 수밖에 없는 것이다.

지금까지는 미분양주택이 증가하는 경우에는 특정기간에 취득하는 미분양주택의 양도 시 그 양도소득에 대한 양도소득세를 감면하고, 1세대 1주택 비과세 규정 적용 시에는 그 주택은 없는 것으로 보는 방안을 사용하여 왔다. 이로 인하여 자력이 있는 납세자는 감면 및 비과세 혜택까지 누리면서 다수의 주택을 취득 및 보유할 수 있는바, 이는 주택 투기를 유발케 하는 요인이 된다.

따라서 주택시장을 안정시키기 위해서는 조세정책 외에 주택의 수요공급을 조절할 수 있는 방안도 아울러 고려할 필요가 있다. 예컨대 주택에 대한 수요가 감소하여 미분양주택이 증가하는 경우에는 공공부문에서 구매하였다가 주택에 대한 수요가 증가할 때 이를 주택시장에 내놓는 방안도 고려해 볼 필요가 있다.

4. 부동산주식에 대한 과세

가. 주식 등의 양도소득에 대한 취급

현행 소득세법상 주식 또는 출자지분(신주인수권과 증권의탁증권을 포함한다) 중 양도소득세 과세대상 자산은 ① 일반 주식에 해당하는 것과 ② 기타자산에 해당하는 것으로 구분된다(소법 94①③·④).

일반 주식에 해당하는 것으로는 비상장주식, 상장주식으로서 대주주가 양도하는 것과 장외

거래에 의하여 양도하는 것 및 국외주식 등이다(소법 94①3).

기타자산에 해당하는 것은 특정시설물 이용권·회원권에 해당하는 주식, 특정주식, 부동산과다보유법인의 주식이다(소법 94①4). 특정주식과 부동산과다보유법인 주식은 다음의 요건을 모두 충족하여야 한다.

요건	특정주식	부동산과다보유법인 주식
부동산 등 보유비율 요건	부동산 등 보유비율이 50% 이상인 법인의 주식	부동산 등 보유비율이 80% 이상인 법인의 주식
지분율 요건	과점주주(50% 초과 소유)	지분율 요건 없음
양도 요건	3년 이내에 과점주주가 총발행주식의 50% 이상을 과점주주 외의 자에게 양도	양도 요건 없음
업종 요건	업종 요건 없음	골프장 등을 취득하여 직접 경영하거나 분양 또는 임대하는 사업

주식 등이 일반주식과 기타자산에 모두 해당하는 경우에는 기타자산에 관한 규정을 적용한다(소법 94②)

현행 소득세법상 주식 등이 기타자산에 해당하는지 일반주식에 해당하는지에 따라 적용세율에 큰 차이가 있다. 기타자산에 해당하는 경우에는 과세표준의 크기에 따라 기본세율(6%~45%)이 적용되나, 일반주식에 해당하는 경우에는 다음의 세율이 적용된다.

구분	세율	
대주주가 양도하는 주식	(1) 1년 미만 보유 주식으로서 중소기업 외의 주식	30%
	(2) (1)에 해당하지 않는 주식	3억원 이하 20% 3억원 초과액 25%
대주주 아닌 자가 양도하는 주식	(1) 중소기업의 주식	10%
	(2) (1)에 해당하지 않는 주식	20%

나. 문제점

1) 과세의 형평성 위배

주식 등이 기타자산인 특정주식에 해당하기 위해서는 부동산 등의 보유비율 요건, 주식소유 요건, 양도비율 요건을 모두 충족하여야 한다. 부동산비율이 100%에 가까운 부동산 임대업, 주차장업 등을 하는 법인의 주식은 사실상 부동산과 다를 바가 없음에도 소유요건이나

양도비율 요건을 충족하지 않는 경우에는 특정주식에 해당하지 아니하므로 일반주식에 해당하고 따라서 상대적으로 낮은 비례세율을 적용받게 된다. 예컨대, 3인 이상이 각각 50% 미만으로 출자하여 부동산법인을 설립하거나 50% 이상 출자한 경우에도 주식 양도시기를 조정하여 3년 이내에 50% 미만을 양도하는 경우에는 일반주식의 양도소득으로 과세된다.

이와 같이 현행 세법상 부동산비율이 매우 높은 법인의 주식의 양도소득을 일반주식 양도소득으로 과세하므로 부동산법인 주식의 양도소득에 대한 세부담이 개인의 부동산 양도소득에 대한 세부담에 비하여 가볍다. 이러한 허점을 이용하여 조세부담을 줄이고자 부동산법인을 설립하는 경우가 많이 발생한다.

2) 거주자와 비거주자에 대한 차별과세

비거주자의 경우에는 비상장 부동산 주식 등의 양도소득을 부동산 양도소득으로 분류하고 있다. 비상장 부동산주식 등이란 자산총액 중 다음의 가액의 합계액이 50% 이상인 내국법인의 주식 등으로서 상장되지 아니한 주식 등을 말한다(소법 119조 9호 나목).

- ① 토지, 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액
- ② 내국법인이 보유한 다른 부동산 과다보유 법인의 주식가액에 그 다른 법인의 부동산 보유비율을 곱하여 산출한 가액

증권시장에 주권이 상장된 경우에는 유가증권 양도소득으로 분류되어 국내원천 부동산 등의 양도소득에 포함되지 아니한다.

조세조약상 주식양도소득에 대한 과세권은 그 귀속자의 거주지국에 있는 경우가 많아 원천지국에서는 과세할 수 없는 경우가 많다. 그러나 부동산주식(부동산이 자산총액의 50% 이상인 법인의 주식)에 대하여는 소득원천지국에 과세권을 부여한 경우가 많다. 우리나라가 체결한 조세조약 중 과반수 이상의 조세조약이 일방체약국의 거주자가 타방체약국의 부동산주식을 양도하는 경우 그 타방체약국에서 과세할 수 있도록 규정하고 있다. 중국, 일본, 독일, 영국 등과 체결한 조세조약에 부동산주식에 대하여 소득원천지국에서 과세할 수 있도록 규정하고 있으며, 미국과의 조세조약에는 과세근거규정이 없으나 부동산주식 양도소득에 대하여 소득원천지국에서 과세할 수 있는 것으로 상호합의하였다. 이에 따라 미국 거주자가 자산이 주로 부동산으로 구성된 내국법인의 주식을 양도하는 경우 그 양도소득은 한국에서 과세된다.⁴⁷⁾

47) 한·미 과세당국은 부동산주식 양도소득을 소득원천지국에서 과세할 수 있도록 상호합의하였고(한·미 과세당국간의 상호합의인 Announcement 2001-34, 미합중국과 대한민국간합의[(IRB 2001-16, 2001.4.16)), 이에 따라 (구)재정경제부는 자산이 주로 부동산으로 구성된 법인의 주식양도소득도 소득원천지국인 한국에서 과세될 수 있는 것으로 유권해석하였다(재국조 46017-89, 2001.5.23.).

이와 같이 비거주자의 비상장 부동산 주식의 양도소득에 대하여는 부동산 양도소득으로 과세하면서도 거주자의 비상장 부동산주식에 대하여는 주식양도소득으로 과세하는 것은 합리적 이유 없이 비거주자에 비하여 거주자를 우대하는 것으로 과세상 불공평하며, 나아가 조세조약상 무차별원칙에 위배된다.

다. 개선방안

비상장 주식 중 부동산 보유 비율이 일정 비율(예컨대 50% 또는 70%) 이상인 법인의 주식은 모두 양도소득세 과세대상 기타자산으로 규정하여 양도소득세를 부과하도록 하여야 할 것이다.

또한 신탁 수익권의 양도소득에 대한 세율은 3억원 이하 20%, 3억원 초과액 25%인바, 부동산신탁의 경우 신탁 수익권의 양도소득은 부동산의 양도소득에 해당하는 부분이 있을 것으로 보인다. 그 부분에 대하여는 부동산 양도소득으로 보아야 하지 않을까 생각된다.

5. 세제의 복잡·난해화 및 불명확성

양도소득세제, 특히 주택의 양도소득에 대한 과세규정은 조세정책적 목적에 따라 빈번하게 개정되고, 비과세·감면·중과 등 특례가 적용되는 경우가 많아 매우 복잡하게 되어 있다. 뿐만 아니라 불명확한 규정이 많아 납세자들은 납세의무의 원활한 이행에 많은 어려움을 겪고 있다.

현행 법령의 규정상 명확하지 않은 사항은 상당히 많은바, 그 중 몇 개를 예시하면 다음과 같다.

가. 배우자에 사실혼 배우자가 포함되는지 여부

소득세법상 1세대란 거주자 및 그 배우자(법률상 이혼을 하였으나 생계를 같이 하는 등 사실상 이혼한 것으로 보기 어려운 관계에 있는 사람을 포함한다)가 그들과 같은 주소 또는 거소에서 생계를 같이 하는 자와 함께 구성하는 가족단위를 말한다(소법 88조 6호). 위 규정의 괄호부분은 2018.12.31. 신설된 것인바, 개정취지는 사실혼 관계를 유지하고 있는 배우자도 동일세대의 구성원으로 보아 조세회피 방지라고 한다.⁴⁸⁾

그러나 위 규정만으로는 1세대 1주택 비과세 규정을 적용함에 있어 배우자는 법률혼 배우자에 한하는 것인지 아니면 사실혼 배우자도 포함하는 것인지 명확하지 않다.

48) 국세청 발간 『2019 개정세법 해설』, p. 80.

국세청은 이 경우 배우자에는 사실혼 관계에 있는 자가 포함되는 것이나 내연의 관계에 있는 자는 포함되지 아니하는 것이라고 하고 있으나(재일46014-255, 1998.2.13.), 조세심판원은 '1세대 1주택'에 해당하는지를 판단할 때 거주자와 함께 1세대를 구성하는 배우자는 법률상 배우자만을 의미한다고 하고 있다(조심 2019광1166, 2019.11.7.).

현행 세법상 1세대를 구성하는 배우자에 사실혼 배우자가 포함되는지 여부가 명확하지 않다. 사실혼 배우자도 혼인신고를 하지 않았을 뿐 법률혼 배우자와 같이 사실상 부부관계에 있는 사람을 말하므로 배우자에는 사실혼 배우자가 포함되는 것으로 명확히 규정하여야 할 것이다.⁴⁹⁾

나. 별장이 주택에 포함되는지 여부

1세대 1주택 비과세 규정이나 1세대 다주택 중과규정을 적용함에 있어 별장을 주택으로 볼 것인지의 문제가 발생한다. 소득세법상 주택이란 허가 여부나 공부상의 용도구분과 관계 없이 사실상 주거용으로 사용하는 건물을 말하고(소법 88조 7호), 별장이란 주거용 건축물로서 상시주거용으로 사용하지 아니하고 휴양, 피서, 위락 등의 용도로 사용하는 건축물을 말한다(소법 104조의3 1항 6호).⁵⁰⁾

별장이 주택에 포함되는지에 관하여는 소득세 법령에 아무런 규정이 없어 1세대 1주택 비과세 규정이나 1세대 다주택 중과규정 적용 시에 별장을 주택으로 보아야 하는지가 문제이다.

국세청은 1세대1주택 비과세 규정을 적용함에 있어 주택에는 상시 주거용이 아닌 별장은 포함되지 않는 것이라고 하고 있다(재일46014-1101, 2000.9.8.).

법원은 소득세법상 1세대 1주택으로 양도소득세를 비과세하는 요건을 판단함에 있어서 별장은 주택으로 보지 아니한다는 피고의 비과세 관행이 형성되어 있다고 볼 여지가 충분하다고 한 판결이 있는가 하면(대법원 2008.5.29. 선고 2008두4459 판결), 아파트를 별장용도로 사용하였다고 하더라도 1세대 1주택의 양도소득세 비과세 적용에 있어 주택에 해당하지 않는 것으로 보는 비과세관행이 존재한다고 할 수 없다고 한 판결이 있다(대법원 2018.7.12. 선고, 2018두41051 판결).

별장이 주택에 포함되는지에 관하여 법령에 아무런 규정이 없어 별장을 주택으로 보아야 하는지 명확하지 않으므로 별장이 주택에 포함되는지 여부를 법령으로 명확히 규정하여야 한다.

49) 사실혼이란 실질적으로 부부로서 혼인생활을 하고 있으나 혼인신고를 하지 않아서 법률상의 혼인으로 인정되지 않는 남녀의 결합관계이다. 사실혼이 성립하기 위해서는 당사자 사이에 주관적으로 혼인의사의 합치가 있고, 객관적으로 부부공동생활이라고 인정할 만한 혼인생활의 실체가 존재하여야 한다.

50) 지방세법 제13조 제5항 제1호도 동일하게 규정하고 있다.

다. 1세대 2주택 이상인 경우 보유기간 계산

1세대 1주택 비과세규정을 적용하기 위해서는 하나의 주택을 일정기간 보유하거나 또는 일정기간 보유 및 거주하여야 한다. 자산의 보유기간은 그 자산의 취득일부터 양도일까지로 하는 것이 원칙이다. 그러나 2019.2.12. 소득세법 시행령 개정 시 소득세법 시행령 제154조 제5항이 다음과 같이 개정되었는바, 그 시행은 2021.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용하는 것으로 하였다(부칙 1조 3호, 2조).⁵¹⁾

소득세법 시행령 제154조(1세대 1주택의 범위) ⑤ 제1항에 따른 보유기간의 계산은 법 제95조제4항에 따른다. 다만, 2주택 이상(제155조, 제155조의2 및 제156조의2에 따라 일시적으로 2주택에 해당하는 경우 해당 2주택은 제외하되, 2주택 이상을 보유한 1세대가 1주택 외의 주택을 모두 양도한 후 신규주택을 취득하여 일시적 2주택이 된 경우는 제외하지 않는다)을 보유한 1세대가 1주택 외의 주택을 모두 양도한 경우에는 양도 후 1주택을 보유하게 된 날부터 보유기간을 기산한다.

위 규정 중 개정된 것은 단서 규정이 신설된 것인바, 그 단서가 무엇을 의미하는지 명확하지 않아 향후 조세분쟁의 소지가 매우 크다.

예컨대 A주택(중전주택)과 B주택(신규주택) 2주택을 보유하고 있던 1세대가 A주택을 양도한 후 C주택(신규주택)을 추가로 취득하여 다시 일시적 2주택이 된 후에 B주택과 C주택을 양도하는 경우, B주택, C주택의 보유기간을 각각 어떻게 계산할 것인지의 문제가 발생한다.

위 소득세법 시행령 제154조 제5항의 단서규정은 그 의미가 명확하지 않아 향후 조세분쟁의 소지가 크므로 이를 명확하게 다시 정해야 한다.

위와 같이 현행 양도소득세 관련 법령에는 명문의 규정이 없거나 있어도 그 의미가 불명확하여 해석이 어려운 부분이 많으므로 명확하고 이해하기 쉽게 개정하여야 할 것이다.

51) 2021.2.17. 소득세법 시행령 개정 시 소득세법 시행령 154조 5항은 다시 다음과 같이 개정되었다.

소득세법 시행령 제154조(1세대 1주택의 범위) ⑤ 제1항에 따른 보유기간의 계산은 법 제95조제4항에 따른다. 다만, 2주택 이상(제155조, 제155조의2 및 제156조의2 및 제156조의3에 따라 일시적으로 2주택에 해당하는 경우 해당 2주택은 제외하되, 2주택 이상을 보유한 1세대가 1주택 외의 주택을 모두 처분[양도, 증여 및 용도변경(「건축법」 제19조에 따른 용도변경을 말하며, 주거용으로 사용하던 오피스텔을 업무용 건물로 사실상 용도변경하는 경우를 포함한다)하는 경우를 말한다. 이하 이 항에서 같다]한 후 신규주택을 취득하여 일시적 2주택이 된 경우는 제외하지 않는다)을 보유한 1세대가 1주택 외의 주택을 모두 처분한 경우에는 처분 후 1주택을 보유하게 된 날부터 보유기간을 기산한다.

위와 같이 개정된 것은 중전 규정에 따라 2주택 이상을 보유한 1세대가 1주택 외의 모든 주택을 양도한 경우에 한하여 양도 후 1주택을 보유하게 된 날부터 보유기간을 기산하는 경우에는, 주택을 증여하거나 주택 외의 용도로 용도를 변경함으로써 위 중전규정의 적용을 회피할 수 있기 때문이다. 위 개정규정은 2021.2.17. 이후 2주택 이상을 보유한 1세대가 증여 또는 용도변경하는 경우부터 적용한다(부칙 9조).

IV. 결론

우리나라의 경우 부동산 양도소득세제는 재정수입의 조달이라는 조세본래의 목적보다는 부동산경기를 조절하는 정책수단에 중점을 두어 운영되어 왔다. 문재인 정부 출범 이후 부동산투기를 억제하고 주택시장을 안정시키기 위하여 1세대 1주택 비과세요건 강화 및 1세대 다주택 중과제도 부활 및 세율인상 등 조세정책수단을 시행하였으나, 아직까지도 부동산 투기가 끊이지 않고 있으며, 주택가격은 안정될 기미를 보이지 않고 있다.

정부가 주택투기를 억제하기 위하여 위와 같은 부동산정책을 시행하여도 주택투기가 끊이지 않는 것은 1세대 1주택 비과세제도 때문이다. 1세대 1주택 비과세제도는 국민의 주거생활의 안정과 거주이전의 자유를 보장하기 위하여 도입된 제도라고 하나, 주택투기를 조장하고 주택가격을 상승케 하여 오히려 주거생활의 안정을 침해하고 있다.

따라서 주택투기를 억제하기 위해서는 1세대 1주택 비과세제도를 근본적으로 개선하여야 한다. 조세지원 대상 주택은 일정 기간 이상 거주한 주택으로 하여야 하며, 조세지원방법은 소득공제방법을 사용하되, 공제금액에 일정한 한도를 두어야 한다.

1세대 1주택 비과세제도를 개선하지 않는 한 주택시장의 안정은 달성할 수 없을 것이다. 따라서 1세대 1주택 비과세제도의 개선은 시급한 시일 내에 이루어져야 한다.

위와 같이 1세대 1주택 비과세제도를 개선하고자 하는 경우 여론이 악화되고 조세저항이 발생할 수 있으므로 사전에 1세대 1주택 비과세제도의 폐해와 개선 필요성을 국민들에게 널리 알리는 등 전략적으로 접근할 필요가 있다.

참고문헌 (References)

- 강성훈, 「1세대 1주택 양도소득세 비과세제도 개편방안 연구」, 한국조세재정연구원(Kipf), 2016.
- 김명준·남황우, “양도소득세 비과세제도의 개선방안에 관한 연구 : 1세대 1주택 비과세제도를 중심으로”, 『도시행정학보』 제19집 제2호, 한국도시행정학회, 2006.
- 민태욱, “부동산양도세제의 문제점과 개선방향”, 『토지공법연구』 제36집, 한국토지공법학회, 2007.
- 박명호, 「부동산 양도소득세 중과제도 개편방향」, 한국조세연구원, 2011.
- 박정현, 손재영, “1세대 1주택 비과세의 문제점 및 개선방안 연구”, 『부동산·도시연구』, 제7권 제1호, 건국대학교 부동산·도시연구원, 2014.
- 박 훈·정지선, “주택에 대한 양도소득세 비과세 및 감면제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『세무학연구』 제26권 제4호, 한국세무학회, 2009.
- 손경숙·김지현, “부동산 양도소득세 개선을 위한 스마트리그제 도입방안에 관한 연구”, 『부동산연구』 25집 제1호, 한국부동산연구원, 2015.
- 손재영·안수남·박정현, 「1세대 1주택 비과세 및 장기보유특별공제 개선방안 연구」, 부동산분석학회, 2012.
- 오종현·송은주·정경화, 「1세대 1주택 양도소득 비과세제도 연구」, 한국조세재정연구원(Kipf), 2016.
- 장기용, “1세대 1주택에 대한 양도소득세의 합리적 과세방안”, 『세무와 회계저널』 제12권 제1호, 한국세무학회, 2011.

[토론문]

김정식*

1975년부터 현재까지에 대한 양도소득세 세제의 흐름을 잘 정리해 주셨습니다. 방대한 양인데도 일목요연하게 알기 쉽도록 정리하셨습니다. 오늘 이후 양도소득세와 관련된 내용을 연구 또는 공부하시는 분들은 참고서로 사용해도 손색이 없을 것으로 보입니다. 수고하셨고 감사하다는 말씀 다시 한 번 올립니다.

양도소득세(이하 ‘양도세’로 약칭합니다)는 생활세법에 해당하고 또 일반 사회에서는 그렇게 부르고 있습니다. 그렇기 때문에 법문 자체가 읽기 쉽고 또 알기 쉽도록 입법되어야 하는 것이 기본이자 원칙입니다. 그런데도 정부를 포함한 입법자 모두가 이러한 기본원칙을 등한시하다 보니 전대미문의 혼돈 시대로 깊숙이 빠져든 상태인 것으로 보입니다. 왜냐하면 세법 전문가로 통하는 세무사마저도 양도세에 관한 한 세법 읽기를 기피하는 ‘양포시대’로 표현되고 있기 때문입니다.

발표자께서 부각하시려고 쓰신 발표문을 보면 양도세 비과세 대상인 1세대1주택에 대한 검토·제안은 크게 세 가지로 요약할 수 있는 것으로 보입니다. 즉 양도소득계산 항목인 장기보유특별공제제도와 1세대1주택 소유자 및 다주택소유자의 과세방법에 관한 문제점을 지적하시면서 그에 대한 개선방안을 제시하고 계십니다. 그 부분에 대해 하나하나 짚어가면서 짧게 말씀드리기로 하겠습니다.

첫째, 발표자께서는 장기보유특별공제(이하 ‘장특공제’로 약칭한다)에 대한 문제점 즉 보유기간에 대한 물가상승분을 고려하지 않고 과세하는 현행 방식은 원본침해의 소지가 있다는 점 등을 지적하시면서 그에 대한 개선방안(연분연승법)을 제시하고 있습니다. 발표자의 주장에 동감하면서, 제시된 개선방안에 덧붙이고자 합니다.

양도소득은 자본소득(Capital gain)입니다. 이 소득의 부정적 요소는 자산을 오래 가지고 있으면 있을수록 더 많은 세금을 내야하는 구조라는 점입니다. 그래서 소득의 집중효과를 조금이나마 완화시킨다는 차원에서 마련된 제도가 바로 장특공제제도라고 할 것입니다(주석26 참조). 그런데 고가주택에 대한 현행 장특공제는 10년(당초 일반부동산에 적용하는 공제율 30%를 2019년부터는 연도별 공제율을 낮추어 15년으로 개정되었다)까지만 허용하고 있습니다. 왜 10·15년입니까? 이에 대한 타당한 이유와 근거가 무엇입니까.¹⁾

* 김정식세무사사무소 세무사, 세무학박사

침해적 성격을 가진 조세를 국민에게 떠안기면서 타당성에 대한 뒷받침 없이 그때그때 내키는 발상에 따라 과세해서는 안 될 것입니다. 발표문에서 밝히고 있는 바와 같이 1975년에는 도매물가상승률을 적용하여 공제하는 것으로 시작되었다가, 이제는 1년에 2%·8% 공제하고 있는데, 이는 장특공제 본래의 취지에 반합니다. 그러므로 보유기간에 상응하는 공제율이 적용되어야 한다고 봅니다. 한 집에서 이사 가지 않고 30년 이상 보유·거주하는 사람도 많습니다. 그런 분에게 소득이 있다고 세금 내라하면 수긍하겠습니까?

주택을 초장기(超長期)로 보유·거주하는 사람에게는 세금을 매겨서는 안 된다고 생각합니다. 오히려 박수치며 표창해야 합니다. 개인적으로 대화를 해보면 모두가 이와 같은 제안에 동의를 하는데, 왜 입법자들만 편견을 가지고 바라보는지 저로서는 이해하기 어려운 부분입니다. 그러므로 이제는 장특공제를 임기응변식 뺨방으로 자주 바꿀 것이 아니라, 조세원칙과 국민정서에 맞는지도 살펴면서 미래를 내다보고 고쳐야 할 것입니다.

둘째, 주택에 대한 근본적인 과세문제에 대해 언급합니다. 사법부의 판결문을 보면 ‘주택의 양도에 비과세하는 이유(입법취지)는 국민의 주거안정과 주거이전이 자유를 보장하는데 있다’고 합니다. 이 원칙에 부정할 사람은 아무도 없을 것입니다.

그러나 토론자가 보기에는 1세대1주택에 대한 비과세 제도의 출발이 첫 단추부터 잘못 끼워졌다고 생각합니다. 왜냐하면 조세의 첫 번째 원칙이 ‘공평’인데도 이에 대한 깊이 있는 검토 없이 출발했다는 점입니다. 즉 법 제정 당시(1975년)부터 비과세 주택에 대한 면적 제한이나 도·농간의 지역적 차이에 대한 고려 없이 도입했다는 점을 들 수 있습니다(이 외에도 더 있지만). 모든 인간, 모든 토지는 다 똑 같다는 전제 하에서 수평적으로만 바라보면 공평하다고 할 수 있겠지만(당시의 경제적 시대상으로 보면 이해가 가지만)! 그러나 보니 이제는 ‘똥똥한 강남의 집 한 채’ 라는 말이 공공연히 국회에서조차 야유 섞인 농담 아닌 진담으로 통하고 있습니다. 따라서 이런 저런 이유로 1세대1주택에 대한 비과세 문제는 근본적·혁신적으로 바꿀 필요가 있다고 봅니다.

결론적으로 토론자로서의 제안은 1세대1주택 제도를 폐지하고 과세로 전환해야 된다고 생각합니다. 그렇다고 하여 무조건이 과세하자는 것이 아닙니다. 근본적으로 대법원의 입법취지에 대한 해석대로 주거안정과 주거이전에 대한 보장이 따라야하기 때문입니다. 덧붙이면 무조건적인 비과세가 아닌 과세이연과 유사한 여러 가지 방법이 강구되어야 할 것입니다. 예를 들어 거주하는 주택을 늘려 이사·취득하는 경우, 주택 대체에 들어가는 돈이 종전 주택을 판 값 이상으로 더 들어가는 경우 등까지 과세해서는 안 되겠지요? 바로 주거안정이라는 큰

1) 2017년부터 시행하는 부부에 대한 기재부가 발간한 ‘2017년 간추린 개정세법’에서 개정이유를 ‘물가안정 추세를 등을 감안하여 제도합리화(적용시기; 2019.1.1.)’로 되어 있다.

목적이 보장되어야하기 때문입니다.

그런데 최근에는 우리나라에서 주택의 정의에 사회적 공개념이 덧붙여져 가고 있는 것 같은 감을 느낍니다. 주택의 공개념 문제는 근본적으로 조세차원에서 다룰 부분이 아니라고 생각되지만 그래도 꾸준한 조세 쪽에서도 연구가 필요하다고 할 것입니다.

//// 위에서 토론자가 제시한 두 가지에 대해 발제자의 고견을 듣고자 합니다. 감사합니다.

[토론문]

나 누 리*

1. 들어가며

먼저 좋은 발표를 해주신 서윤식 세무사님께 감사의 말씀을 드립니다. 부동산 양도소득세 과세제도에 관하여 깊이 있는 분석을 해주셔서 많이 배울 수 있었습니다. 발표문 내용 중 발표자께 질문 드리고 싶은 부분을 아래와 같이 정리해보았습니다.

2. 장기보유 특별공제제도에 관하여

- (1) 발표자께서 설명해주신 바와 같이, 현행 소득세법은 자산의 보유기간이 3년 이상인 장기보유자산에 대하여 그 양도소득금액을 산정할 때에 일정액을 공제하여 줌으로써 건전한 부동산의 투자행태 내지 소유행태를 유도하고자 장기보유 특별공제제도를 운영하고 있습니다(소득세법 제95조 제2항).
- (2) 장기보유 특별공제제도는 토지·건물에 대하여만 적용되며, 토지·건물의 경우에도 1세대 다주택, 미등기자산의 경우에는 그 적용이 배제됩니다. 발표자께서는 이를 현행 장기보유 특별공제제도의 문제점으로 지적하시면서, 특정 자산에 대하여만 공제혜택이 적용됨에 따라 자산의 종류 간 과세상 불평등이 초래된다고 말씀해 주셨습니다. 그러나 1세대 다주택 및 미등기자산에 대하여 장기보유 특별공제의 적용을 배제한 부분은, 투기목적의 부동산수요를 차단하고 미등기전매 내지 조세포탈을 억제·방지하고자 하는 조세정책적 목적에 따른 규정으로 볼 여지도 있어 보입니다. 발표자께서는 이에 대해서 어떻게 생각하시는지 고견을 듣고 싶습니다.
- (3) 한편, 발표자께서는 결집효과를 보다 완화하기 위한 개선방안으로서 장기보유 특별공제를 연분연승법으로 전환할 것을 제시해주셨습니다. 장기보유 특별공제제도의 취지는 결집효과를 완화시키는 동시에 장기보유를 유도하기 위함이라 생각합니다. 그런데 연분연승법을 적용할 경우, 결집효과 완화에는 보다 효과적일 수 있으나 장기보유에 대한 우대 효과가 실질적으로 없어질 위험이 있다고 보입니다. 또한 부동산 가격이 특정

* 법무법인(유) 광장, 변호사

연도에만 크게 오른 경우, 해당 금액이 보유 연수에 따라 나뉘짐에 따라 그에 따른 누진 세 부담이 부당히 감축되는 것은 아닌지 우려됩니다. 이에 대해서도 의견 부탁드립니다.

3. 세제의 복잡·난해화 및 불명확성에 관하여 - 별장의 주택 인정 여부

- (1) 1세대 1주택 비과세 규정 및 1세대 다주택 중과 규정 등을 적용함에 있어서, 주택과 비주택의 구분기준이 문제됩니다. 발표자께서는 소득세법상 별장의 주택 인정 여부에 관련하여 명확한 법 규정이 없어 납세의무자의 예측가능성을 저해하고 과세상 혼란을 야기한다는 점을 지적하시며, 별장이 주택에 포함되는지 여부를 법령으로 명확히 규정하여야 한다고 말씀해주셨습니다.
- (2) 그렇다면 발표자께서는 별장의 주택 인정 여부를 일률적으로 규정하여야 한다는 취지이신지, 아니면 법령상 일정한 구분기준을 제시하여 구체적 사실관계에 따라 별장의 주택 인정 여부를 달리할 수 있도록 하여야 한다는 취지이신지 궁금합니다.
- (3) 만일, 전자라면, 사실상 주거용으로 사용하는 건물인지와 무관하게 별장의 주택 인정 여부가 결정되어 실질과 괴리된 과세가 이루어질 위험이 있다고 생각되고, 특히 별장의 주택 여부를 일률적으로 부정한다면 조세회피의 우려도 있다고 판단됩니다. 그리고 후자라면, 어떠한 구분기준을 제시하는 것이 바람직한지에 관하여 의견을 부탁드립니다.

이상입니다. 감사합니다.

종합부동산세 및 재산세의 문제점과 개선방안

• 오 문 성 (한양여자대학교 세무회계과 교수)



2021.6.5. 조세법학회 발표자료

우리나라 종합부동산세(종부세)의 문제점과 개선방안

-주택분 종부세를 중심으로-

오문성
(한양여대 교수 / 한국조세정책학회 회장)

한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association

발표자 약력



오문성

한양여자대학교 교수
한국조세정책학회 회장
조세일보 조세정책연구소 소장
국회미래연구원 이사
기획재정부 세제발전심의회
기획재정부 국세예규 심사위원
조세심판원 비상임심판관
국세청 국세심사위원
서울지방국세청 국세심사위원
공기업 경영평가단(비계량) 위원

법학박사(조세법 전공)
경영학박사(회계학 전공)
행정학박사(정책학 전공)수료
경제학박사(재정학 전공) 재학
심리학석사
공인회계사/세무사/증권분석사

한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association



I. 재산세 한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association

1. 재산세: 주택의 경우 물건 별 과세(1/7)
과세목적: 따로 규정 없음

1. 과세대상: 재산세는 **토지, 건축물, 주택, 항공기 및 선박**(이하 "재산"이라 함)을 과세대상으로 한다.----주택은 일반적으로는 토지와 건축물의 조합으로 구성되지만 재산세의 과세대상으로서의 토지와 건축물의 범위에는 주택은 제외한다(지법 제104조 제3호)

2. 재산세의 과세대상 구분
토지----분리과세대상/ 별도합산과세대상/ 종합합산과세대상
건축물, 선박, 항공기
주택: 주택법 제2조 제1호에 의한 주택--- "주택"이란 세대(世帯)의 구성원이 장기간 독립된 주거생활을 할 수 있는 구조로 된 건축물의 전부 또는 일부 및 그 부속 토지를 말하며, 이를 단독주택과 공동주택으로 구분

지방세법 제107조 제1항 제5호
「신택법」 제2조에 따른 수탁자(이하 이 장에서 "수탁자"라 함)의 명의로 등기 또는 등록된 **신탁재산의 경우**에는 제1항에도 불구하고 같은 조에 따른 **위탁자**(「주택법」 제2조 제11호 기목에 따른 지역주택조합 및 같은 호 나목에 따른 직장주택조합이 조합원이 납부한 금전으로 매수하여 소유하고 있는 신탁재산의 경우에는 해당 지역주택조합 및 직장주택조합을 말하며, 이하 이 장에서 "위탁자"라 한다). 이 경우 위탁자가 신탁재산을 소유한 것으로 본다. (2020. 12. 29. 신설)

4

I. 재산세 한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association

1. 재산세: 주택의 경우 물건 별 과세(2/7)

3. 재산세의 과세표준
 토지 및 건축물: 시가표준액×70%(공정시장가액비율)
 주택: 시가표준액×**60%**(공정시장가액비율)
 선박 및 항공기: 시가표준액

4. 재산세의 세율:
 (참고조문)
 지방세법 제111조 제1항 제3호
 3. 주택 (2010. 3. 31. 개정)
 가. 제13조 제5항 제1호에 따른 별장: 과세표준의 1천분의 40 (2010. 12. 27. 개정)
 나. 그 밖의 주택 (2010. 3. 31. 개정)

과세표준	세율
6천만원 이하	1,000분의 1
6천만원 초과 1억5천만원 이하	60,000원 + 6천만원 초과금액의 1,000분의 1.5
1억5천만원 초과 3억원 이하	195,000원 + 1억5천만원 초과금액의 1,000분의 2.5
3억원 초과	570,000원 + 3억원 초과금액의 1,000분의 4

5

I. 재산세 한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association

1. 재산세: 주택의 경우 물건 별 과세(3/7)

✓ 지방세법 제111조의 2 【1세대 1주택에 대한 주택 세율 특례】

법 111조의 2의 개정규정은 2020. 12. 29.부터 시행함. (법 부칙(2020. 12. 29.) 1조 단서)
 법 111조의 2의 개정규정은 2020. 12. 29.부터 3년이 되는 날까지 성립한 납세의무에 한정하여 적용함. (법 부칙(2020. 12. 29.) 2조)

① **제111조 제1항 제3호 나목**에도 불구하고 **대통령령으로 정하는 1세대 1주택(제4조 제1항에 따른 시가표준액이 6억원 이하인 주택에 한정한다)**에 대해서는 다음의 세율을 적용한다. (2020. 12. 29. 신설)

과세표준	세율
6천만원 이하	1,000분의 0.5
6천만원 초과 1억5천만원 이하	30,000원+6천만원 초과금액의 1,000분의 1
1억5천만원 초과 3억원 이하	120,000원+1억5천만원 초과금액의 1,000분의 2
3억원 초과	420,000원+3억원 초과금액의 1,000분의 3.5

6

I. 재산세

한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association

I. 재산세: 주택의 경우 물건 별 과세(4/7)

✓ 지방세법 제111조의 2 [1세대 1주택에 대한 주택 세율 특례]

- ② 제1항에 따른 1세대 1주택의 해당여부를 판단할 때 「신택법」에 따라 신택된 주택은 위탁자의 주택 수에 가산한다. (2020. 12. 29. 신설)
- ③ 제1항에도 불구하고 제111조 제3항에 따라 지방자치단체의 장이 조례로 정하는 바에 따라 가감한 세율을 적용한 세액이 제1항의 세율을 적용한 세액보다 적은 경우에는 제1항을 적용하지 아니한다. (2020. 12. 29. 신설)
- ④ 「지방세특례제한법」에도 불구하고 동일한 주택이 제1항과 「지방세특례제한법」에 따른 재산세 경감 규정(같은 법 제92조의 2에 따른 자동이체 등 납부에 대한 세액공제는 제외한다)의 적용 대상이 되는 경우에는 중복하여 적용하지 아니하고 둘 중 경감 효과가 큰 것 하나만을 적용한다. (2020. 12. 29. 신설)

7

I. 재산세

한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association

I. 재산세: 주택의 경우 물건 별 과세(5/7)

✓ 지방세법 제110조 [과세표준]

- ① 토지·건축물·주택에 대한 재산세의 과세표준은 제4조 제1항 및 제2항에 따른 시가표준액에 부동산 시장의 동향과 지방재정 여건 등을 고려하여 다음 각 호의 어느 하나에서 정한 범위에서 대통령령으로 정하는 공정시장가액비율을 곱하여 산정한 가액으로 한다. (2010. 3. 31. 개정)
 - 1. 토지 및 건축물: 시가표준액의 100분의 50부터 100분의 90까지 (2010. 3. 31. 개정)
 - 2. 주택: 시가표준액의 100분의 40부터 100분의 80까지 (2010. 3. 31. 개정)
- ② 선박 및 항공기에 대한 재산세의 과세표준은 제4조 제2항에 따른 시가표준액으로 한다. (2010. 3. 31. 개정)

8

I. 재산세

I. 재산세: 주택의 경우 물건 별 과세(6/7)

✓ 지방세법 제4조 【부동산 등의 시가표준액】

① 이 법에서 적용하는 **토지 및 주택에 대한 시가표준액**은 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따라 **공시된 가액(價額)**으로 한다.
다만, 개별공시지가 또는 개별주택가격이 공시되지 아니한 경우에는 특별자치시장·특별자치도지사·시장·군수 또는 구청장(자치구의 구청장)을 말한다. 이하 같다)이 같은 법에 따라 국토교통부장관이 제공한 토지가격비준표 또는 주택가격비준표를 사용하여 산정한 가액으로 하고, 공동주택가격이 공시되지 아니한 경우에는 대통령령으로 정하는 기준에 따라 특별자치시장·특별자치도지사·시장·군수 또는 구청장이 산정한 가액으로 한다. (2016. 12. 27. 단서개정)

총부세법에서는 공시가격이라는 용어를 사용하지만 동일한 의미임.

② 제1항 외의 건축물(새로 건축하여 건축 당시 개별주택가격 또는 공동주택가격이 공시되지 아니한 주택으로서 토지부분을 제외한 건축물을 포함한다), 선박, 항공기 및 그 밖의 과세대상에 대한 시가표준액은 거래가격, 수입가격, 신축·건조·제조가격 등을 고려하여 정한 기준 가격에 종류, 구조, 용도, 경과연수 등 과세대상별 특성을 고려하여 대통령령으로 정하는 기준에 따라 지방자치단체의 장이 결정한 가액으로 한다. (2010. 3. 31. 개정)

9

I. 재산세

I. 재산세: 주택의 경우 물건 별 과세(7/7)

✓ 지방세법 시행령 제109조 【공정시장가액비율】

법 제110조 제1항 각 호 외의 부분에서 “대통령령으로 정하는 공정시장가액비율”이란 다음 각 호의 비율을 말한다. (2010. 9. 20. 개정)

1. 토지 및 건축물: 시가표준액의 100분의 70 (2010. 9. 20. 개정)
2. 주택: 시가표준액의 100분의 60 (2010. 9. 20. 개정)

✓ 재산세의 과세기준일: 매년 6월 1일 기준

✓ 재산세의 납기

- 주택의 경우(지방세법 제115조 제1항 제3호)
 해당 연도에 부과·징수할 세액의 2분의 1은 매년 7월 16일부터 7월 31일까지, 나머지 2분의 1은 9월 16일부터 9월 30일까지. 다만, 해당 연도에 부과할 세액이 20만원 이하인 경우에는 조례로 정하는 바에 따라 납기를 7월 16일부터 7월 31일까지로 하여 한꺼번에 부과·징수할 수 있다. (2017. 12. 26. 단서개정)

10



II. 종합부동산세
한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association

II. 종합부동산세(이하 증부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세---2005.1.5. 제정(1/13)

1. 과세목적:

증부세법 제1조 [목 적]

이 법은 **고액의 부동산 보유자**에 대하여 종합부동산세를 부과하여 **부동산보유에 대한 조세부담의 형평성을 제고**하고, **부동산의 가격안정을 도모**함으로써 **지방재정의 균형발전과 국민경제의 건전한 발전에 이바지**함을 목적으로 한다. (2005. 1. 5. 제정)

2. 과세대상: 인별로 합산하여 공시가격이 일정금액을 초과하는 토지와 주택

3. 납세의무자: 과세기준일 현재 주택분 재산세의 납세의무자는 종합부동산세를 납부할 의무가 있다.

② 「신탁법」 제2조에 따른 수탁자(이하 “수탁자”라 한다)의 명의로 등기 또는 등록된 신탁재산으로서 주택(이하 “신탁주택”이라 한다)의 경우에는 제1항에도 불구하고 같은 조에 따른 위탁자(「주택법」 제2조 제11호 가목에 따른 지역주택조합 및 같은 호 나목에 따른 직장주택조합이 조합원이 납부한 금전으로 매수하여 소유하고 있는 신탁주택의 경우에는 해당 지역주택조합 및 직장주택조합을 말한다. 이하 “위탁자”라 한다)가 종합부동산세를 납부할 의무가 있다. 이 경우 위탁자가 신탁주택을 소유한 것으로 본다. (2020. 12. 29. 신설)

4. 주택분 증부세의 과세표준

인별 주택의 [공시가격합계-6억원-3억원(단독명의 1세대1주택의 경우)]×공정시장가액비율(95%)

12

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 증부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세(2/13)

- ✓ **증부세법 제8조 【과세표준】**
 - ① 주택에 대한 종합부동산세의 과세표준은 납세의무자별로 주택의 공시가격을 합산한 금액 [과세기준일 현재 세대원 중 1인이 해당 주택을 단독으로 소유한 경우로서 대통령령으로 정하는 1세대 1주택자(이하 "1세대 1주택자"라 한다)의 경우에는 그 합산한 금액에서 3억원을 공제한 금액] 에서 6억원을 공제(납세의무자가 법인 또는 법인으로 보는 단체로서 제9조 제2항 각 호의 세율이 적용되는 경우는 제외한다)한 금액에 부동산 시장의 동향과 재정 여건 등을 고려하여 100분의 60부터 100분의 100까지의 범위에서 대통령령으로 정하는 공정시장가액비율을 곱한 금액으로 한다. 다만, 그 금액이 영보다 작은 경우에는 영으로 본다. (2020. 8. 18. 개정)
- ✓ **증부세령 제2조의 4 【공정시장가액비율】**
 - ① 법 제8조 제1항 본문 및 제13조 제1항에서 "대통령령으로 정하는 공정시장가액비율"이란 100분의 100을 말하되, 2019년부터 2021년까지 납세의무가 성립하는 종합부동산세에 대해서는 다음 각 호의 연도별 비율을 말한다. (2019. 2. 12. 개정)
 1. 2019년: 100분의 85 (2019. 2. 12. 신설)
 2. 2020년: 100분의 90 (2019. 2. 12. 신설)
 3. **2021년: 100분의 95 (2019. 2. 12. 신설)**

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 증부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세(3/13)

- ✓ **구 증부세법 (2008.12.26 법률 제9273호, 개정전) 2005.12.31.에 신설된 (연도별 적용비율---세액단계에서 줄여줌)**

제9조 【세율 및 세액】

- ① 주택에 대한 종합부동산세는 과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액(이하 "주택분 종합부동산세액"이라 한다)으로 한다. (2005. 12. 31. 개정)

과세표준	세율
3억원 이하	1천분의 10
3억원 초과 14억원 이하	1천분의 15
14억원 초과 94억원 이하	1천분의 20
94억원 초과	1천분의 30

- ② 주택분 종합부동산세액을 계산함에 있어 2006년부터 2008년까지의 기간에 납세의무가 성립하는 주택분 종합부동산세에 대하여는 제1항의 규정에 의한 세율별 과세표준에 다음 각 호의 연도별 적용비율과 제1항의 규정에 의한 세율을 곱하여 계산한 금액을 각각 당해연도의 세액으로 한다. (2005. 12. 31. 신설)

세액: (공시가격-6억원) × 세율

↓

과세표준

당해연도세액: 세액×80%(2007년 가정)

1. 2006년 : 100분의 70 (2005. 12. 31. 신설)
2. 2007년 : 100분의 80 (2005. 12. 31. 신설)
3. 2008년 : 100분의 90 (2005. 12. 31. 신설)

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 종부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세(4/13)

✓ 구 종부세법 (2009.05.27 법률 제9711호, 개정전) 2009.2.4.에 신설된 (공정시장가액비율---과세표준단계에서 줄여줌---누진세율단계에서 낮은 세율을 적용)

제8조 【과세표준】

① 주택에 대한 종합부동산세의 과세표준은 납세의무자별로 주택의 공시가격을 합산한 금액(과세기준일 현재 세대원 중 1인이 해당 주택을 단독으로 소유한 경우로서 대통령령으로 정하는 1세대 1주택자(이하 "1세대 1주택자"라 한다)의 경우에는 그 합산한 금액에서 3억원을 공제한 금액)에서 6억원을 공제한 금액에 부동산 시장의 동향과 재정 여건 등을 고려하여 100분의 60부터 100분의 100까지의 범위에서 대통령령으로 정하는 **공정시장가액비율**을 곱한 금액으로 한다. 다만, 그 금액이 영보다 작은 경우에는 영으로 본다. (2008. 12. 26. 개정)

종부령 제2조의 4 【공정시장가액비율】

① 법 제8조 제1항 본문 및 제13조 제1항에서 "대통령령으로 정하는 공정시장가액비율"이란 100분의 80을 말한다. (2009. 2. 4. 신설)

세액: (공시가격-6억원)×공정시장가액비율×세율

↓
과세표준

15

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 종부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세(4/13)

✓ 구 종부세법 (2009.05.27 법률 제9711호, 개정전) 2009.2.4.에 신설된 (공정시장가액비율---과세표준단계에서 줄여줌---누진세율단계에서 낮은 세율을 적용)

제8조 【과세표준】

① 주택에 대한 종합부동산세의 과세표준은 납세의무자별로 주택의 공시가격을 합산한 금액(과세기준일 현재 세대원 중 1인이 해당 주택을 단독으로 소유한 경우로서 대통령령으로 정하는 1세대 1주택자(이하 "1세대 1주택자"라 한다)의 경우에는 그 합산한 금액에서 3억원을 공제한 금액)에서 6억원을 공제한 금액에 부동산 시장의 동향과 재정 여건 등을 고려하여 100분의 60부터 100분의 100까지의 범위에서 대통령령으로 정하는 **공정시장가액비율**을 곱한 금액으로 한다. 다만, 그 금액이 영보다 작은 경우에는 영으로 본다. (2008. 12. 26. 개정)

종부령 제2조의 4 【공정시장가액비율】

① 법 제8조 제1항 본문 및 제13조 제1항에서 "대통령령으로 정하는 공정시장가액비율"이란 100분의 80을 말한다. (2009. 2. 4. 신설)

세액: (공시가격-6억원)×공정시장가액비율×세율

↓
과세표준

15

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 종부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세(6/13)

5. 종부세의 세율

- ✓ 종부세법 제9조 {세율 및 세액}
- ① 주택에 대한 종합부동산세는 다음 각 호와 같이 납세의무자가 소유한 주택 수에 따라 과세표준에 해당 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액(이하 "주택분 종합부동산세액"이라 한다)으로 한다. (2018. 12. 31. 개정)

1. 납세의무자가 2주택 이하를 소유한 경우〔주택법〕 제63조의 2 제1항 제1호에 따른 조정대상지역(이하 이 조에서 "조정대상지역"이라 한다) 내 2주택을 소유한 경우는 제외한다] (2020. 8. 18. 개정)

법 9조의 개정규정은 2021. 1. 1. 이후 납세의무가 성립하는 분부터 적용함. (법 부칙(2020. 8. 18.) 2조)

과세표준	세율
3억원 이하	1천분의 6
3억원 초과 6억원 이하	180만원 + (3억원을 초과하는 금액의 1천분의 8)
6억원 초과 12억원 이하	420만원 + (6억원을 초과하는 금액의 1천분의 12)
12억원 초과 50억원 이하	1천140만원 + (12억원을 초과하는 금액의 1천분의 16)
50억원 초과 94억원 이하	7천220만원 + (50억원을 초과하는 금액의 1천분의 22)
94억원 초과	1억6천900만원 + (94억원을 초과하는 금액의 1천분의 30)

17

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 종부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세 (7/13)

5. 종부세의 세율

2. 납세의무자가 3주택 이상을 소유하거나, 조정대상지역 내 2주택을 소유한 경우

법 9조의 개정규정은 2021. 1. 1. 이후 납세의무가 성립하는 분부터 적용함. (법 부칙(2020. 8. 18.) 2조)

과세표준	세율
3억원 이하	1천분의 12
3억원 초과 6억원 이하	360만원 + (3억원을 초과하는 금액의 1천분의 16)
6억원 초과 12억원 이하	840만원 + (6억원을 초과하는 금액의 1천분의 22)
12억원 초과 50억원 이하	2천160만원 + (12억원을 초과하는 금액의 1천분의 36)
50억원 초과 94억원 이하	1억5천840만원 + (50억원을 초과하는 금액의 1천분의 50)
94억원 초과	3억7천840만원 + (94억원을 초과하는 금액의 1천분의 60)

18

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 종부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세 (8/13)

5. 종부세의 세율

- ② 납세의무자가 법인 또는 법인으로 보는 단체(「공공주택특별법」 제4조에 따른 공공주택사업자 등 사업의 특성을 고려하여 대통령령으로 정하는 경우는 제외한다)인 경우 제1항에도 불구하고 과세표준에 다음 각 호에 따른 세율을 적용하여 계산한 금액을 주택분 종합부동산세액으로 한다. (2020. 12. 29. 개정)
- 법 9조 2항의 개정규정은 2021. 1. 1. 이후 납세의무가 성립하는 분부터 적용함. (법 부칙(2020. 12. 29.) 3조)
- 1. 2주택 이하를 소유한 경우(조정대상지역 내 2주택을 소유한 경우는 제외한다): 1천분의 30 (2020. 8. 18. 신설)
- 2. 3주택 이상을 소유하거나, 조정대상지역 내 2주택을 소유한 경우: 1천분의 60 (2020. 8. 18. 신설)

- ③ 주택분 과세표준 금액에 대하여 해당 과세대상 주택의 주택분 재산세로 부과된 세액(「지방세법」 제111조 제3항에 따라 가감조정된 세율이 적용된 경우에는 그 세율이 적용된 세액, 같은 법 제122조에 따라 세 부담 상한을 적용받은 경우에는 그 상한을 적용받은 세액을 말한다)은 주택분 종합부동산세액에서 이를 공제한다. (2010. 3. 31. 개정 ; 지방세법 부칙)

19

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 종부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세 (9/13)

5. 종부세의 세율

- ④ 주택분 종합부동산세액을 계산할 때 주택 수 계산 및 주택분 재산세로 부과된 세액의 공제 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2020. 6. 9. 개정 ; 법률용어 정비를 위한 기획재정위원회 소관 33개 법률 일부개정을 위한 법률)
- ⑤ 주택분 종합부동산세 납세의무자가 1세대 1주택자에 해당하는 경우의 주택분 종합부동산세액은 제1항·제3항 및 제4항에 따라 산출된 세액에서 제6항 또는 제7항에 따른 1세대 1주택자에 대한 공제액을 공제한 금액으로 한다. 이 경우 제6항과 제7항은 공제를 합계 100분의 80의 범위에서 중복하여 적용할 수 있다. (2020. 8. 18. 후단개정)
- 법 9조의 개정규정은 2021. 1. 1. 이후 납세의무가 성립하는 분부터 적용함. (법 부칙(2020. 8. 18.) 2조)

20

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 종부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세(10/13)

5. 종부세의 세율

⑥ **과세기준일 현재 만 60세 이상인 1세대 1주택자의 공제액**은 제1항·제3항 및 제4항에 따라 산출된 세액[제8조 제4항에 해당하는 경우에는 제1항·제3항 및 제4항에 따라 산출된 세액에서 주택의 부속토지(주택의 건물과 부속토지의 소유자가 다른 경우의 그 부속토지를 말한다)분에 해당하는 산출세액(공시가격합계액으로 안분하여 계산한 금액을 말한다)을 제외한 금액]에 다음 표에 따른 연령별 공제율을 곱한 금액으로 한다. (2020. 8. 18. 개정)

법 9조의 개정규정은 2021. 1. 1. 이후 납세의무가 성립하는 분부터 적용함. (법 부칙(2020. 8. 18.) 2조)

연령	공제율
만 60세 이상 65세 미만	100분의 20
만 65세 이상 70세 미만	100분의 30
만 70세 이상	100분의 40

21

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 종부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세 (11/13)

5. 종부세의 세율

⑦ **1세대 1주택자로서 해당 주택을 과세기준일 현재 5년 이상 보유한 자의 공제액**은 제1항·제3항 및 제4항에 따라 산출된 세액[제8조 제4항에 해당하는 경우에는 제1항·제3항 및 제4항에 따라 산출된 세액에서 주택의 부속토지(주택의 건물과 부속토지의 소유자가 다른 경우의 그 부속토지를 말한다)분에 해당하는 산출세액(공시가격합계액으로 안분하여 계산한 금액을 말한다)을 제외한 금액]에 다음 표에 따른 보유기간별 공제율을 곱한 금액으로 한다. (2018. 12. 31. 개정)

보유기간	공제율
5년 이상 10년 미만	100분의 20
10년 이상 15년 미만	100분의 40
15년 이상	100분의 50

22

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 종부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세(12/13)

5. 종부세의 세율

- ✓ **종부세법 제10조의 2 [공동명의 1주택자의 납세의무 등에 관한 특례]**

법 10조의 2의 개정규정은 2021. 1. 1. 이후 신청 또는 신고한 분부터 적용. (법 부칙(2020. 12. 29.) 4조)

- ① 제7조 제1항에도 불구하고 과세기준일 현재 세대원 중 1인이 그 배우자와 공동으로 1주택을 소유하고 해당 세대원 및 다른 세대원이 다른 주택(제8조 제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 주택 중 대통령령으로 정하는 주택을 제외한다)을 소유하지 아니한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 배우자와 공동으로 1주택을 소유한 자 또는 그 배우자 중 대통령령으로 정하는 자(이하 "공동명의 1주택자"라 한다)를 해당 1주택에 대한 납세의무자로 할 수 있다. (2020. 12. 29. 신설)
- ② 제1항을 적용받으려는 납세의무자는 당해 연도 9월 16일부터 9월 30일까지 대통령령으로 정하는 바에 따라 관할세무서장에게 신청하여야 한다. (2020. 12. 29. 신설)
- ③ 제1항을 적용하는 경우에는 공동명의 1주택자를 1세대 1주택자로 보아 제8조에 따른 과세표준과 제9조에 따른 세율 및 세액을 계산한다. (2020. 12. 29. 신설)
- ④ 제1항부터 제3항까지를 적용할 때 해당 주택에 대한 과세표준의 계산, 세율 및 세액, 세부담의 상한의 구체적인 계산방식, 부과절차 및 그 밖에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2020. 12. 29. 신설)

23

II. 종합부동산세

II. 종합부동산세(이하 종부세): 인별 합산하여 기준금액 초과분 과세 (13/13)

5. 종부세의 세율

- ✓ **종부세법 제10조 [세부담의 상한]**

종합부동산세의 납세의무자가 해당 연도에 납부하여야 할 주택분 재산세액상당액(신택주택의 경우 재산세의 납세의무자가 납부하여야 할 주택분 재산세액상당액을 말한다)과 주택분 종합부동산세액상당액의 합계액(이하 이 조에서 "주택에 대한 총세액상당액"이라 한다)으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 세액이 해당 납세의무자에게 직전년도에 해당 주택에 부과된 주택에 대한 총세액상당액으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 세액에 다음 각 호의 비율을 곱하여 계산한 금액을 초과하는 경우에는 그 초과하는 세액에 대해서는 제9조에도 불구하고 이를 없는 것으로 본다. 다만, 납세의무자가 법인 또는 법인으로 보는 단체로서 제9조 제2항 각 호의 세율이 적용되는 경우는 그러하지 아니하다. (2020. 12. 29. 개정)

법 10조 각 호 외의 부분의 개정규정은 2021. 1. 1. 이후 납세의무자가 성립하는 분부터 적용함. (법 부칙(2020. 12. 29.) 2조)

1. 제9조 제1항 제1호의 적용대상인 경우: 100분의 150 (2018. 12. 31. 신설); **2주택 이하**
2. 제9조 제1항 제2호의 적용대상인 경우: 100분의 300 (2020. 8. 18. 개정); **3주택 이상(조정지역내 2주택 소유포함)**

가. (삭제, 2020. 8. 18.)

나. (삭제, 2020. 8. 18.)

24



Ⅲ. 종부세의 문제점과 개선방향

한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association

1. 종부세의 문제점(1/5)

1.1 재산세와 종부세는 비합리적 이중과세임
세법상 재산세와 종부세의 이중과세를 제외한 이중과세와는 그 성격이 다름

- ✓ 재산세의 과세대상
지방세법 제105조【과세대상】
재산세는 토지, 건축물, 주택, 항공기 및 선박(이하 이 장에서 "재산"이라 한다)을 과세대상으로 한다.

26

Ⅲ. 종부세의 문제점과 개선방향
한국조세정책학회
Korean Tax Policy Association

1. 종부세의 문제점(2/5)

✓ 종부세의 과세대상

- 주택분

종부세법 제7조【납세의무자】

① 과세기준일 현재 주택분 재산세의 납세의무자는 종합부동산세를 납부할 의무가 있다. (2020. 8. 18. 개정)

종부세법 제8조【과세표준】

① 주택에 대한 종합부동산세의 과세표준은 납세의무자별로 주택의 공시가격을 합산한 금액 [과세기준일 현재 세대원 중 1인이 해당 주택을 단독으로 소유한 경우로서 대통령령으로 정하는 1세대 1주택자(이하 "1세대 1주택자"라 한다)의 경우에는 그 합산한 금액에서 3억원을 공제한 금액] 에서 6억원을 공제(납세의무자가 법인 또는 법인으로 보는 단체로서 제9조 제2항 각 호의 세율이 적용되는 경우는 제외한다)한 금액에 부동산 시장의 동향과 재정 여건 등을 고려하여 100분의 60부터 100분의 100까지의 범위에서 대통령령으로 정하는 공정시장가액비율을 곱한 금액으로 한다. 다만, 그 금액이 영보다 작은 경우에는 영으로 본다. (2020. 8. 18. 개정)

27

Ⅲ. 종부세의 문제점과 개선방향
한국조세정책학회
Korean Tax Policy Association

1. 종부세의 문제점(3/5)

- 토지분

종부세법 제12조【납세의무자】


① 과세기준일 현재 토지분 재산세의 납세의무자로서 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 자는 해당 토지에 대한 종합부동산세를 납부할 의무가 있다. (2008. 12. 26. 개정)

1. 종합합산과세대상인 경우에는 국내에 소재하는 해당 과세대상 토지의 공시가격을 합한 금액이 5억원을 초과하는 자 (2008. 12. 26. 개정)
2. 별도합산과세대상인 경우에는 국내에 소재하는 해당 과세대상 토지의 공시가격을 합한 금액이 80억원을 초과하는 자 (2008. 12. 26. 개정)

➢ 종부세법의 공정시장가액비율은 종부세법이 도입된 이후 세부담에 대한 조세저항이 많아지자 이에 대한 세액을 경감해주자는 취지에서 도입된 것인데 현재는 시가에 근접하려는 용도로 사용하고 있음

28

Ⅲ. 종부세의 문제점과 개선방향


한국조세정책학회
Korean Tax Policy Association

1. 종부세의 문제점(4/5)

- 국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률(이하 조정법)


조정법 제4조【중복과세의 금지】
 국가와 지방자치단체는 이 법에서 규정한 것을 제외하고는 과세물건(課稅物件)이 중복되는 어떠한 명목의 세법(稅法)도 제정하여서는 아니 된다.

조정법 제2조【국세】
 국가는 소득세·법인세·상속세(증여세를 포함한다)·재평가세·부당이득세·부가가치세·특별소비세·주세·인지세·증권거래세·관세·임시수입부가세·교육세·교통세 및 농어촌특별세를 과세한다. (2000. 12. 29. 개정)

국가는 소득세·법인세·상속세·증여세·종합부동산세·재평가세·부당이득세·부가가치세·특별소비세·주세·인지세·증권거래세·관세·임시수입부가세·교육세·교통세 및 농어촌특별세를 과세한다. (2005. 1. 5. 개정)

29

Ⅲ. 종부세의 문제점과 개선방향


한국조세정책학회
Korean Tax Policy Association

1. 종부세의 문제점(5/5)

✓ 지방교부세법

제4조【교부세의 재원】

① 교부세의 재원은 다음 각 호로 한다.

1. 해당 연도의 내국세(목적세 및 종합부동산세, 담배에 부과하는 개별소비세 총액의 100분의 45 및 다른 법률에 따라 특별회계의 재원으로 사용되는 세목의 해당 금액은 제외한다. 이하 같다) 총액의 1만분의 1,924에 해당하는 금액 (2019. 12. 10. 개정)
2. 「**종합부동산세법**」에 따른 **종합부동산세 총액** (2009. 2. 6. 개정)

➢ 종부세가 재산세에 편입되어야 하는 이유

- 재산세와 종부세는 과세대상이 완전히 일치
- 종부세는 국세의 세목에 포함되어 있지만 지방교부세의 재원으로 100% 사용되므로 그 내용으로 볼 때 지방세의 성격을 가진다고 볼 수 있음 (대부분의 국세가 지방교부세의 재원으로 사용되는 비율은 19.24%임)
- 우리 세법상의 이중과세조정구조를 가지고 있는 경우와 비교하여 볼 때 완전히 과세대상이 일치하는 경우로서 완전히 과세대상이 동일한 세목을 신설 해 놓고 이중과세를 조정하는 것은 논리적으로 문제가 있음

30

III. 종부세의 문제점과 개선방향 한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association

2. 개선방안(1/3)

2.1 단기적 개선방안

공정시장가액비율도 세액을 증감시키는 요소이므로 넓은 의미의 세율에 속한다고 할수 있음. 법률단계에 규정하여야 조세법률주의의 정신에 맞다고 생각함

예) 세율이라는 용어를 사용하지는 않지만 실질적인 내용이 세율이라고 볼수 있는 부가가치세법상 의제매입세액공제율을 이전에는 부가가치세법 시행령 제84조에서 규정하다가 2017년 12월 19일 개정시 부가가치세법 제42조에서 규정함

국토부에서 정하는 공시가액의 경우 재산세와 종부세의 세액에 직접적인 영향을 미치는 요소이므로 공시가액을 재산세의 경우 시가표준액으로 바로 원용하거나 종부세의 경우 과세표준에서 바로 원용하는 것보다는 공시가액을 참고하여 시가표준액(재산세)이나 기준가액(종부세)을 정하는 것이 조세법률주의에 부합됨---공시가액이 인상되었기 때문에 세금이 증가되었다는 논리는 세액의 결정에 국토교통부가 개입하게 되는 것이어서 조세법률주의에 위배됨

31

III. 종부세의 문제점과 개선방향 한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association


2. 개선방안(2/3)

2.1 단기적 개선방안

현행 종부세의 문제점 중 하나는 종부세의 세액을 결정하는 요소 즉, 과세표준인 공시가격×공정시장가액비율과 세율을 동시에 인상하였다는 것이다. 정부의 정책사고는 공시가격의 현실화, 공정시장가액비율의 현실화, 세율의 인상이었다. --- 현 정부는 종부세법 개정시 공시가격, 공정시장가액비율, 세율의 3가지 요소를 곱하여 산출된 금액이 과도한지에 대한 고려를 우선적으로 했어야 했음. 정부가 최종산출액이 납세자에게 적절한 부담이 되는지에 대해 관심을 가지기 보다는 처음부터 목적에 부합되지도 않은 공시가액이나 공정시장가액비율의 현실화에만 관심을 가진 것이 패착임. 단기적으로는 종부세부담을 과도하지 않은 수준으로 대폭 낮추어야 하는데 구체적 방법으로는 국토교통부에서 정하는 공시가격을 그대로 적용할 것이 아니라 조세목적에 부합되게 수정하여 사용하여야 하며(부동산 가격의 100% 현실화는 그 가격의 적정성을 담보하기 힘들어 지금까지 60~70% 수준으로 유지 해 왔던 것이며 공시가격의 현실화 문제보다는 공동주택, 단독주택, 꼬마빌딩 등 항목별 균형을 조정하는 것이 중요함), 공정시장가액비율도 도입초기의 취지에 맞게 최종세액의 적정성을 조정하는 비율로 사용하여야 함

32

Ⅲ. 종부세의 문제점과 개선방향



한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association

2. 개선방안(3/3)

2.2 장기적 개선방안

종부세는 재산세와 같이 병립할수 없는 세목이므로 재산세에 편입해야 하고 세율차원의 적정성을 재검토하여야 함

추가적인 논의

- 보유세와 거래세와의 관계: 보유세와 거래세에 대하여 보유세를 높이고 거래세는 낮추어서 시장에 기존주택의 공급물량을 늘려주자는 주장이 우세하지만 과도한 보유세 부과는 실제 관련 현금흐름의 발생이 없다는 관점에서 과세부담에 어려움이 있으므로 이를 고려하여야 함.
- 종부세 상위 2% 부과안: 종부세의 과세기준이 공시가액인데도 불구하고 상위 2%라는 기준을 사용하는 것은 일정 수준의 부유층을 겨냥한다는 의미는 이해할 수 있으나 납세자측에서 볼때 예측가능하지 않아 조세법률주의 정신에 위배되고 2%의 경계선에 위치한 납세자의 이익제기 양산되어 현실화 되기 어려움
- GDP대비 부동산관련 세금의 비율: 부동산관련세금(재산세, 종부세, 상속세및 증여세, 양도소득세)가 GDP에서 차지하는 비중은 4.05%로 OECD평균인 1.96%의 2배이상임.
- 종부세기준 공시가액 9억원을 12억원으로 올리자고 하는 안: 양도소득세 고가주택 실거래가액 9억원에 영향을 줄 것임.
- 종부세관련 위헌판결: 세대별 합산관련

33

감사합니다.



한국조세정책학회
Korean TaxPolicy Association

34



부동산 공시가격의 조정과 지방세 과표 개선방안

• 전 동 훈 (법무법인 율촌 고문, 세무학박사)



부동산 공시가격의 조정과 지방세 과표 개선방안

전 동 혼*

차 례

- | | |
|--|--|
| <p>I. 의의</p> <p>II. 부동산 공시가격 현황과 지방세 과표의 이론적 고찰</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 公示價格의 의의 2. 현행 부동산공시법상 공시가격 산출 체계 3. 공시가격과 지방세법상 과세표준과 관계 4. 부동산공시가격 검증제 도입과 헌법적 가치 5. 지방세 과표 조정의 원칙 6. 공시가격결정처분 하자과 과세처분의 효력승계 <p>III. 부동산 공시가격 산정실태 및 문제점</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 부동산 공시가격 산정실태 2. 부동산공시가격 현실화 방법상 한계 3. 제기된 문제점 <p>IV. 부동산 공시가격의 지방세영향과 조정 필요성</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. 공시가격의 지방세 영향분석 2. 지방세 과표적용시 공시가격 조정 필요성 논거 <p>V. 개선방안</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 부동산공시가격 현실화 추진방향의 재정립 : 先평준화 後현실화의 조화 2. 현실 적합성 제고를 위한 공동주택공시가격 공시체계 개편 3. 부동산 공시가격 산정방식 개선 4. 부동산공시가격 검증 및 균형조정권 부여 5. 불합리한 공시가격 보완과 지방세 과표제도 개선 6. 주택분 재산세 서울특례규정의 보완 <p>VI. 결어</p> <p>참고 문헌</p> |
|--|--|

* 現 법무법인 율촌 고문, 세무학박사, 감정평가사, 고려대학교 정책대학원 겸임교수, 가천대학교 경영대학원 겸임교수, 前 조세심판원 상임조세심판관, 행정자치부 일반직고위공무원 등, 한국지방세연구원 초청 선임연구위원 등

1. 의 의

최근 정부(국토교통부)에서는 내년부터 부동산공시법(\$26의2①)의 규정에 의거 부동산공시가격이 적정가격을 반영하고 부동산의 유형·지역 등에 따른 균형성을 확보하기 위하여 부동산의 시세 반영률의 목표치를 설정하고, 이를 달성하기 위한 부동산 공시가격현실화추진계획을 마련하였다. 그 주요내용을 보면 2020년 현재 부동산 공시가격 현실화율이 토지 65.5%, 단독주택 53.6%, 공동주택 69.0%인바 이를 향후 10년동안 부동산공시가격 현실화율 도달목표를 90%로 제시하였다. 이와 더불어 일정한 기준(예: 시가 15억원)이상인 고가주택을 조기 현실화를 목표로 많이 인상하고 저가주택은 적게 인상하기로 한 것이다. 이에 공시가격의 현실화 과정에서 인상기준이 타당성 있는 기준인지 여부와 공시가격현실화를 명분으로 고가주택에 대하여는 급진적으로 높게 인상을 하고 저가 주택에 대하여는 낮게 인상을 하고 있는 공시가격 현실화율의 기준이 되는 시가의 범위는 무엇으로 기준으로 삼고 있는 것인지에 대하여 투명성이 없는 점 등을 국민들이 문제를 제기하고 있는 실정이다.¹⁾ 또한 국민들이 자기소유의 집값(=공시가격)이 어떻게 산정되었는지 그 과정과 근거를 알고자 하니 주관부서에서는 이에 대한 명확한 기준으로 제시하고 있지 아니하여 공시가격산정에 대한 불신이 확산되고 있는 실정이다.²⁾

그런데 현행 지방세법 등에서 부동산 공시가격을 재산세 과세표준으로 바로 적용하고 있기 때문에 별도로 과세권자가 부동산가액을 조사·평가하지 아니하고 부동산 공시가격을 보유세 과세기준으로 그대로 사용하고 있다. 이에 따라 공시가격에 대한 불형평이 추후 재산세 과세시 이에 대한 민원으로 지방세정운영에도 지대한 영향이 미칠 것으로 예상된다. 왜냐하면 부동산 공시가격현실화와 더불어 고려할 사항은 재산세와 종합부동산세(이하 “보유세”라 한다)의 세부담이 증가하게 된다는 점이다. 세부담은 조세법률주의에 의거 조세법에 따라 부과되어야 하고 세부담도 이에 결정되어야 하지만 과세불형평을 명분으로 공시가격현실화는 인위적인 과표인상으로 보유세 세부담을 인상하게 되는 점에서 재산세 등 증세를 위한 수단으로 공시가격 현실화를 활용한다는 인식하고 있다는 점이다. 그러므로 부동산 공시가격이 사실상 재산세 등 보유세의 부담을 결정하고 중요한 요소가 되고 있어서 부동산 공시가격현실화에 따라 결정공시되고 있는 부동산 공시가격이 보유세에 미치는 영향을 분석하고 공시가격을 그대로 사용하는 지방세 과세표준으로 사용하고 있는 과표체계에 대한 개편필요성

1) 조선일보 2021.3.16. 보도 “정부, 이번에도 공시가 산정기준 공개 안해”, 매일경제신문 2019.3.28. 보도, “공시가 급등 주민들 납득 못해, 집주인들 단체행동 확산”

2) 매일경제신문, 2021.4.5. 2면 보도 “공시가 못믿겠다. , 청라, 김포 수도권 전역에서 반발 확산”

등 논거를 고찰하고 이에 대한 개선방안을 모색하고자 한다.

II. 부동산 공시가격 현황과 지방세 과표의 이론적 고찰

1. 公示價格의 의의

『공시가격』은 부동산공시법령에 의거 권한있는 기관이 토지 등에 대한 객관적 가치인 적정가격을 결정·공시하는 가격으로서 행정처분에 해당된다.(대법원 95누6311, 1995.9.15. 참조) 여기서『적정가격』은 공시가격제도를 유지하기 위한 근간이 되는 가격으로서 현행 부동산공시법상 적정가격은 『토지, 주택 및 비주거용 부동산에 대하여 통상적인 시장에서 정상적인 거래가 이루어지는 경우 성립될 가능성이 가장 높다고 인정되는 가격을 말한다』라고 정의하고 있다.³⁾

적정가격의 개념을 분석하면 『① 통상적 시장을 전제로 할 것, ② 정상적 거래일 것, ③ 성립될 가능성이 가장 높다고 인정되는 가격』을 동시 충족 요건으로 하는 있으며 감정평가의 의미는 전문평가사가 토지등의 『경제적 가치를 판정하여 그 결과를 가액(價額)으로 표시하는 것』을 의미하고 있다. 여기서 『③ 성립될 가능성이 가장 높다고 인정되는 가격』은 이념적인 가격개념이지만 이에 대하여 누가 인정하여야 인정되는 가격인지 여부에 대하여 명문으로 규정하고 있지 아니다. 부동산 시장에서 거래되는 모든 가격이 모두 적정가격이 될 수는 없는 것이기 때문에 이는 전문가에 의한 고도의 감정평가작용이 선행되지 아니하고는 인정될 수가 없는 가격이다. 그러므로 『성립될 가능성이 높다고 인정되는 가격』을 도출하는 것은 거래사태가격 등을 적절히 『통계적 분석』에 의한 조사산정방식을 통하여서는 『감정평가방식』을 통하여 조사·평가한 것보다는 적정가격을 지향하는데 한계가 있기 마련이다.

적정가격이라는 것이 내면적 의미로 포섭하고 있는 의미는 궁극적으로 객관적 가치인 시장가치(시가)를 반영하는 것이고 이와 같은 시가를 접근하는 방식은 대충 통계적 처리를 통하여 산정하는 것이 아니고 감정평가에 관한 규칙 등 관련 규정을 종합하여 보면 전문가에 의한 평가를 통한 가격으로 하고 특히 표준공시가격은 적정가격을 조사·평가된 가격으로 하되 개별공시가격은 표준공시가격에 터잡아 조사·산정된 가격을 적정가격으로 보아야 할 것이다.

3) 부동산공시법 제2조 제5호 참조

2. 현행 부동산공시법상 공시가격 산출체계

부동산공시법령에 의거 토지의 경우 표준지 조사·평가 업무수행은 감정평가법인등이 수행하도록 하고 있으며 개별토지가격은 시·군·구에서 조사·산정하고 이에 대한 검증업무는 감정평가법인등이 하도록 규정하고 있다. 주택의 경우 표준주택 가격을 조사·산정하는 경우 한국부동산원(2020.12.10.부터 구 한국감정원 명칭이 변경됨, 이하 “부동산원”이라 함)이 하고, 개별주택가격은 시·군·구에서 산정하며 이에 대한 검증업무는 부동산원이 하며 공동주택에 대하여는 모두 부동산원이 조사·산정하도록 하고 있다.

<표 1> 부동산공시업무 체계현황

구분	표준 공시	개별 공시	검증 수행	관련조문
토지	국토부장관(감정평가법인 조사·평가)	시장·군수·구청장(지방공무원 산정후 결정)	전문감정평가법인 검증	§3, §10
단독주택	국토부장관(한국부동산원 조사·산정)	시장·군수·구청장(지방공무원 산정후 결정)	부동산원 직원 검증	§16, §17
공동주택	국토부장관(한국부동산원 조사·산정)	국토부장관(부동산원 산정후 결정)	[검증절차 없음]	§18

부동산 공시가격의 조사·산정근거가 되는 부동산공시법이 종전 규정과 다른 차이점은 단독주택에 있어서 ① 표준단독주택가격을 전문감정평가사가 『조사·평가』하였으나 현재는 부동산원 직원이 『조사·산정』하도록 변경되었고, ② 개별단독주택가격에 대한 『검증업무』를 종전에는 전문 감정평가법인 등이 하였으나 부동산원 직원이 검증하도록 변경되었다.

공동주택공시가격체계에 있어서 외관상 종전과 차이가 없어 보이지만 큰 차이가 있다. 종전에는 구한국감정원이 구 부동산공시법 부칙에 의거 전문감정평가기관으로 의제되었으나⁴⁾ 2016년 9월부터는 구 감정원법에 의거 설립된 구 한국감정원은 전문 감정평가기관에서 제외되고 『부동산가격 산정기관』으로 법적지위가 변경된 점이다.⁵⁾ 따라서 구 한국감정원은 2016년

4) 부동산가격공시및감정평가에관한법률 부칙 제8조 (감정회사에 대한 경과조치) 이 법 시행 당시 종전의 감정평가에관한법률 제6조제1항의 규정에 의하여 인가를 받은 법인은 동조제2항의 규정에 의한 인가기준을 준수하는 범위 안에서 이 법에 의한 감정평가법인으로 의제한다. 이 경우 이 법 제28조(제4항 후단을 제외한다) 및 제34조의 규정은 이를 적용하지 아니한다.

5) 한국감정원법 부칙 제3조(감정평가 업무 등에 관한 경과조치) 제12조에도 불구하고 감정원은 2016년 8월 31일까지 의뢰받은 감정평가업무 등 제12조 외의 업무는 이 법 시행일 이후에도 수행할 수 있다. 이 경우 감정원은 감정평가업무를 수행하는 경우에 한정하여 「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」에 따른 감정평가법인으로 본다.

8월 31일까지 의뢰받은 감정평가업무 등 제12조 외의 업무는 구 감정원법 시행일 이후에도 수행할 수 있으나 종전 이를 수행하는 경우에 한정하기 때문에 현재에는 감정평가법인이 아닌 것이다.⁶⁾

그리고 비주거용 부동산(일반, 집합)에 대한 공시가격의 공시체계가 마련되어 있으나 이 부분도 비주거용 일반부동산과 비주거용 집합부동산의 공시체계가 상호 다르며 집합비주거용부동산의 공시가격은 공동주택과 같이 검증체계도 없이 국토부장관이 공시하도록 규정하고 있다. 그러나 비주거용부동산에 대한 공시가격을 실재는 현재까지는 시행하고 있지 아니한다.

<표 2> 부동산공시가격 운영체계의 차이점 비교

구분	2016.8.31.전까지	2016.9.1이후
단독주택	-표준주택가격의 조사·평가 (구법 §29) -전문 감정평가법인 등의 검증	-표준주택가격의 조사·산정 (법 §16) -부동산원 직원의 검증
공동주택	부동산원 지위 : 감정평가법인	부동산원 지위 : 조사산정기관
비주거용 부동산	<신설>	일반 : 조사산정하되 개별공시지가와 동일함 집합 : 조사산정하되 공동주택가격과 동일함

3. 공시가격과 지방세법상 재산세 등 과세표준의 관계

지방세법 제110조 제1항 및 제4조 제1항의 규정에 의거 토지와 주택에 대한 재산세 과세기준은 「부동산공시법」에 따라 공시된 가액(價額)으로 한다. 다만, 개별공시지가 또는 개별주택가격이 공시되지 아니한 경우에는 특별자치시장·특별자치도지사·시장·군수 또는 구청장(자치구의 구청장을 말함)이 같은 법에 따라 국토교통부장관이 제공한 토지가격비준표 또는 주택가격비준표를 사용하여 산정한 가액으로 하고, 공동주택가격이 공시되지 아니한 경우에는 행정안전부장관이 정하는 기준에 따라 특별자치시장·특별자치도지사·시장·군수 또는 구청장이 산정한 가액으로 한다라고 규정하고 있다. 종합부동산세의 과세표준도 재산세와 마찬가지로 종합부동산세법 제8조 및 제13조의 규정에 의거 주택공시가격 및 개별공시지가를 과세기준으로 하고 있다.

다만, 공정시장가격비율은 재산세의 경우 토지 70%, 주택60%를 적용하고 있으며 종합부동산세의 경우 토지, 주택 95%로 정하고 있다.

6) 공시가격 조사평가를 하지 아니하고 조사산정하는 경우 객관적 가치를 반영한 적정가격을 도출하는데 한계가 있는 점이다.

<표 3> 부동산 보유세 과세표준 및 세액산출 구조

구분	산출구조
재산세	$\text{공시가격(개별공시지가, 주택공시가격)} \times \text{공정시장가액비율} \times \text{세율} = \text{세액}$ <p style="text-align: center;"> ↑ ↑ </p> <p style="text-align: center;"> 매년 결정공시(변동요소) 법정 요소(주택60%, 토지70%) </p>
종합부동산세	$\text{공시가격(개별공시지가, 주택공시가격)} \times \text{공정시장가액비율} \times \text{세율} = \text{세액}$ <p style="text-align: center;"> ↑ ↑ </p> <p style="text-align: center;"> 매년 결정공시(변동요소) 법정 요소(토지, 주택 95%) </p>

부동산 보유세 세부담을 결정하는 요소는 매년 변동하는 토지 등 공시가격(개별공시지가, 단독주택공시가격, 공동주택공시가격)에 의하여 세부담이 변동되는 구조이기 때문에 공정시장가액비율⁷⁾을 개정하지 아니하는 한 공시가격 수준에 의하여 보유세 부담이 결정되는 것이다.

4. 부동산공시가격의 합헌요건과 검증제의 헌법적 가치

부동산공시가격에 대한 검증제도 도입의 입법취지 및 연혁을 보면 부동산 공시가격 검증 제도는 토지초과이익세의 헌법불합치 결정(헌재 1994.7.29 선고, 92헌바49 결정 참조) 취지에 따라 개별공시지가의 조사·산정과정에서 행정기관의 공무원이 담당하는 부분에 대하여 전문성을 보완이 필요하다는 지적에 따라 시군구 공무원이 조사·산정한 개별공시지가에 대하여 지가의 타당성을 검증하도록 구지가공시법령을 개정을 촉구하였다. 이와같이 부동산공시법상의 검증절차의 도입 취지는 시군구 공무원이 조사·산정한 공시가격에 대하여 전문감정평가사가 이를 검증함으로써 공시가격의 적정성을 도모하기 위함이며 나아가 국민의 재산권을 보호하는데 의미가 있는 것이 그 제도 도입의 의미가 있는 것이다.(헌재 1994.7.29.선고, 92헌바52 결정참조) 그럼에도 불구하고 현행 부동산 공시가격 운영체계를 보면 상기 <표 1>에서 본바와 같이 토지에 대하여는 감정평가사가 검증하고 단독주택에 대하여는 부동산원이 표준 단독주택에 대하여 조사산정하고 있음에도 불구하고 이에 대한 가격 검증을 하고 있지 아니하며 공동주택가격에 대하여는 아예 검증제도 자체가 마련되어 있지 아니하고 있다.

부동산공시가격 검증절차와 관련하여 외국입법례를 보면 다음과 같다. 현행 토지에 대한

7) 공정시장가격비율의 수준을 토지, 건물은 70%로 정하고 주택은 60%로 정한 이유는 첫째, 토지의 경우 종전의 공시지가 적용비율이 2008년도에는 65%수준이었기 때문에 2009년도에는 공정시장가격비율을 70%로 하였다. 둘째, 주택과표의 경우 2008년도에는 55% 적용비율이 적용되고 있었기 때문에 2009년도에는 60%로 공정시장가격비율로 정하되 주택에 대한 세율체계를 소폭 조정하여 세부담 수준이 동결되거나 세부담상한제 시행으로 산출세액과 부과세액이 차이가 있는 주택에 대하여만 인상되도록 하였다.

개별공시지가의 검증업무는 시장·군수·구청장이 조사·산정한 금액의 적정성을 판단하기 위하여 전문평가사가 이를 수행하도록 하고 있다. 이와 같이 전문평가사의 검증은 일종의 감정평가의 검토기능을 포섭하고 있어서 공시가격의 구조틀은 근본적으로 공시가격의 특성이 적정가격으로서의 성격을 지니도록 하고 통상적인 시장에서 정상적인 거래가 이루어지는 경우 성립될 가능성이 가장 높다고 인정되는 가격을 도출하기 위함이다. 이에 따라 감정평가활동은 단순히 토지 등의 경제적 가치를 판정하여 그 결과를 가액(價額)으로 표시하는 것이 아니라 전문가에 의한 고도의 판단을 통한 『적정가격』을 도출하는 것이며 국제평가기준(IVS)나 외국사례(USPAP 등)에서도 감정평가의 범위에 대하여 감정평가의 검토기능도 포섭하고 있다.

[International valuation guidance note no 11, 1-1]

A value review is a review of a Valuer's work undertaken by another Valuer exercising impartial judgement.

[국제평가기준 11, 1-1] 가치검토는 검토자(다른 가치평가자)가 공정한 판단으로 평가자가 수행한 가치평가를 검토하는 것이다.

[UNIFORM STANDARDS OF PROFESSIONAL APPRAISAL PRACTICE] SR 3-3

When the assignment includes the reviewer developing his or her own opinion of value or review opinion, the following apply:

- (1) The requirements of STANDARDS 1, 6, 7, or 9 apply to the reviewer's opinion of value for the property that is the subject of the appraisal review assignment
- (2) The requirement of STANDARDS 3 apply to the reviewer's opinion of quality for the work that is the subject of the appraisal review assignment

[미국감정평가실무기준] 세부기준 3-3

감정평가검토가 검토대상 감정평가의 대상물건에 대한 가치의견(감정평가액)을 도출하거나 검토대상 감정평가 전체에 대한 검토의견을 제시하는 경우 다음 각 호의 사항을 준수하여야 한다.

- (1) 감정평가검토가 검토대상 감정평가의 대상물건에 대한 가치의견을 제시하는 경우 [기준 1, 6, 7 또는 9]의 요건이 적용된다.
- (2) 감정평가검토가 검토대상 감정평가 전체에 대한 의견을 제시하는 경우 수행된 감정평가의 적정성 여부에 대한 의견제시에 관해서는 [기준 3]의 요건이 적용된다.

또한 공시가격 검증절차에 대한 헌법재판소 합헌입장을 보면 대법원에서는 “시가표준액에 대한 결정이 시가의 변동으로 현저하게 불합리한 것으로 인정되는 경우에는 위법하다”는 판례⁸⁾도 있지만 보유세의 과세기준은 객관적 가치인 시가를 반영하도록 하고 시가는 평가하여 적정가격을 정하도록 하고, 개별공시가격은 해당 부동산에 대한 지방정부가 입장활동을 통하여 산정한 후 『전문감정평가사에 의한 3단계 검증절차』를 거쳐 신중한 결정을 하도록 한 경우에 한하여 공시가격으로서 적격성이 있다고 합헌결정을 하고 있는 것이다.⁹⁾

[판례] 공시지가의 결정공시의 합헌성(헌재 2014.5.29. 2012헌바432 결정)
 객관적이고 정확한 개별공시지가 산정을 위하여 토지소유자 그 밖의 이해관계인의 의견 청취, 시·군·구 부동산평가위원회의 심의 및 이의신청 등의 절차를 마련하는 한편, **감정평가업자가 원칙적으로 산정가격을 검증하도록 하고, 필요한 경우 의견제출가격 및 이의신청가격도 검증할 수 있도록 하여 『전문가에 의한 3단계 가격검증 절차』를 두고 있는한 합헌임**

“검증”이란 시장·군수·구청장이 표준주택가격을 기준으로 주택가격비준표를 사용하여 산정한 개별주택가격에 대하여 한국감정원이 비교표준주택의 선정, 주택특성조사의 내용 및 주택가격비준표 적용 등의 타당성을 검토하여 산정가격의 적정성을 판별하고, 표준주택가격, 인근개별주택가격 및 전년도 개별주택가격과의 균형유지, 주택가격의 변동현황 등을 종합적으로 참작하여 적정한 가격을 제시하는 것을 말한다.¹⁰⁾ 또한 헌법재판소 결정에서 객관적 가치인 시가를 반영하도록 판시하면서 『적정가격』인 부동산 개별공시가격의 적격성을 구비하는 요건으로서 『전문가에 의한 3단계 가격검증 절차』를 둘 것을 요구하고 있다.

따라서 토지의 경우 객관적 가치인 시가를 조사평가한 후 엄격한 3단계 검증절차를 두어서 신중하고도 정치한 공시가격결정구조를 두고 있으나 공동주택가격의 경우 아예 검증절차를 부동산공시법상에 두고 있지 아니하며 설령 내부적으로 검증절차를 두고 있다고 하더라도 전문감정평가사에 의한 검증이 아닐 뿐만 아니라 『자가검증(self-검증)』은 검증을 하지 아니하거나 객관성을 담보하지 못하는 것이다.¹¹⁾

8) 대법원 1997.7.8. 선고 95누17953 판결

9) 헌법재판소 헌재 2014.5.29. 2012헌바432 결정 참조

10) 국토부, 표준주택가격조사산정기준 제2조

11) 매일경제신문 2021.4.21. 보도, “공시가 산정이 감정평가사 등 외부 전문가 검토를 거쳐 문제없다는 입장이다. 하지만 부동산원이 다른 감평가 처벌에 관여하는 업무를 맡고 있어 검토가 제대로 이뤄지겠느냐는 의문이 제기된다. 부동산원은 2013년부터 국토부에서 타당성 심의를 위탁받아 다른 감평가 업무를 평가하고, 국토부는 이를 근거로 처벌 수위를 결정한다. 부동산원은 감정평가시장에서 감정평가업자 지위를 갖는 선수인 동시에 심판 역할을 하는 셈이다.”

이는 헌법재판소에서 공시가격의 적격성을 구비하기 위한 요건으로서 엄격하고도 전문적인 검증절차를 두고 있지 아니한 것이기 때문에 공시가격의 적격성을 인정하는데 한계가 있는 것이다. 이와 같이 적정가격은 전문가에 의하여 조사·평가된 공시가격이어야 하고 이를 터잡아 조사·산정된 개별공시가격도 전문가에 의한 3단계 검증절차를 거쳐 신중하고도 정밀하게 결정·공시되어야 하는 것을 전제로 공시가격에 헌법적 가치가 부여되며 나아가 공시가격의 신뢰성구축에 기반을 두는 근간이 되는 것이다.

5. 지방세 과표 조정의 원칙

가. 균형유지 및 공평성의 원칙

과세표준은 세액산출의 기초가 되므로 공평과세를 실현하기 위해서는 지역간, 과세대상물건간, 납세자간의 과세표준의 권형유지가 무엇보다도 중요하다. 그러므로 인근지역과 과표의 권형이 유지되지 아니하면 납세자들의 불만을 야기시켜 조세저항을 유발시킬 수가 있는 것이다. 적정가격주의를 지향하는 것은 과세표준을 현실화하여 납세자간의 공평과세를 구현하기 위한 것이나 현실화가 되어 있지 아니한 상태에서는 과세대상물건간의 권형유지가 되는 측면에서 적정하게 과세표준을 조정하여야 하는 것이다. 그렇게 함으로써 공평과세를 유지하게 되고 나아가 조세법률주의에 의한 공평과세가 실현되는 것이다.

나. 시가 반영과 적정가격 접근의 원칙

세부담은 과세객체의 객관적 가치를 전제로 하여 결정되는 것이기 때문에 과표는 원칙적으로 시가, 즉 시장가치에 접근해야 할 것이다. 여기서 시장가치라 함은 통상적인 시장에서 충분한 기간 동안 거래되어 그 대상물건의 내용에 정통한 당사자간에 통상 성립한다고 인정되는 가격을 의미하는바, 수요자와 공급자간의 시장경쟁원리에 의거 결정되는 것이다.

다. 점진적·단계적 조정의 원칙

과세표준의 급격한 조정은 조세저항의 요인이 되므로 점진적인 조정방법에 의해야 한다. 따라서 당해 지역의 지가상승요인이 있었다고 하더라도 주민의 세부담 능력을 감안하고 주민의 이해를 수용할 수 있는 범위 내에서 점진적·단계적으로 과표가 조정되어야 한다. 물론 과세표준에는 시가가 반영되어야 하지만 대개의 과세물건은 시가를 제때에 반영할 수가 없는 것이며 현 시가와 과표간의 괴리가 불가피한 것이므로 이를 시정하기 위해서는 현실화 작업을 진행하되 그 방법은 점진적으로 조정하여야 하는 것이며, 급격한 과표의 현실화를 인

상은 반드시 납세자의 조세저항을 야기시킨다는 점을 유념하여야 하는 것이다.

라. 탄력적 적기조정의 원칙

과표조정은 시가의 변동에 따라서 그 조정요인이 발생되었을 때 적기에 조정하여야 하며 그 시기를 일실하면 과표조정을 정상적으로 하기가 어렵고 주민의 이해 또한 얻기 힘들다. 예를 들면 과세대상물건의 가격이 인상되었는데 제때에 인상을 하지 아니하면 세수를 누락시킨다는 점은 별론으로 하더라도 나중에 과표를 인상하게 되면 향후의 사정이 시가가 인상되어 과표를 인상할 경우 더 많이 인상하여야 하는 노력이 필요하다. 시가가 하락되는 경우 과세표준도 하락조정하지 아니함으로써 납세자의 이해를 얻지 못해 반발을 초래하게 되는 것이다. 이와 같이 적기조정을 강조하는 이유는 무엇보다도 과세의 결정효력이 소급효가 있는 것이 아니라 그 과세표준의 결정조정 이후 효력이 발생하는 것이기 때문에 소급효를 주게 되면 과세불형평은 물론 소급과세금지의 원칙에도 위배되는 것이다.(내무부, 1992년; 송쌍중, 1995년)

6. 공시가격결정처분 하자과 과세처분의 효력승계

행정심판의 대상이 되는 처분은 행정처분 또는 부작위를 할 수 있는 권한을 가진 행정기관이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 그밖에 이에 준하는 행정작용을 말하며 어떠한 행정작용이 이에 해당될 것인지는 구체적인 행사작용마다 그 성질을 개별적으로 판단하여 결정하게 된다. 과거에는 개별공시지가는 당해 토지에 대한 가격결정이므로 각종 조세부담금 산정의 직접적인 기준이 되어 국민의 권리의무에 지대한 영향을 주는 것이므로 개별공시지가는 행정기관의 단순한 내부기준에 불과하다는 견해에서 벗어나 대법원 판례에서도 처분성을 인정하고 있으므로 당해 토지에 대한 별도의 구체적·개별적 행정처분으로 보고 있다.¹²⁾

이와 같이 부동산공시가격 체계하에서는 부동산 공시가격의 결정공시처분은 행정처분에 해당하고 그에 터잡아 재산세 등 과세처분이 이루어지게 된다. 왜냐하면 현행 지방세법상 부동산공시가격을 지방세 과세표준으로 적용토록 규정하고 있기 때문이다. 그런데 지방세 과표 결정과 관련하여 취소사유에 해당하는 개별공시지가나 개별주택가격 및 공동주택가격산정의 하자를 내세워서 후행처분인 과세처분을 다룰 수가 없는 것은 하자승계부정설을 취하는 판

12) 대법원 2007두13159, 2009.4.23., 대법원 95누10075, 1996. 3.22. 등 참조

례의 취지이었다.¹³⁾ 즉, 공시가격에 대한 이의절차를 거쳐 처분청인 국토부장관을 상대로 그 공시지가결정의 취소를 구하는 행정소송을 제기하여야 하는 것이지 그러한 절차를 밟지 아니한 채 조세소송에서 그 표준지공시지가의 위법성을 다툴 수 없는 것이다. 다만 선행처분과 후행처분이 서로 독립하여 별개의 법률효과를 목적으로 하는 때에는 선행처분에 불가쟁력이 생겨 그 효력을 다툴 수 없게 된 경우에는 선행처분의 하자가 중대하고 명백하여 당연무효인 경우에 다툴수 있는 것으로 판시한 바 있다.¹⁴⁾

그러나 대법원에서도 두 개 이상의 행정처분이 연속적으로 행하여지는 경우 선행처분과 후행처분이 서로 결합하여 1개의 법률효과를 완성하는 때에는 선행처분에 하자가 있으면 그 하자는 후행처분에 승계되므로 선행처분에 불가쟁력이 생겨 그 효력을 다툴 수 없게 된 경우에도 선행처분의 하자를 이유로 후행처분의 효력을 다툴 수 있으며 선행처분과 후행처분이 서로 독립하여 별개의 효과를 목적으로 하는 경우에도 선행처분의 불가쟁력이나 구속력이 그로 인하여 불이익을 입게 되는 자에게 수인한도를 넘는 가혹함을 가져오며, 그 결과가 당사자에게 예측가능한 것이 아닌 경우에는 국민의 재판받을 권리를 보장하고 있는 헌법의 이념에 비추어 선행처분의 후행처분에 대한 구속력은 인정될 수 없다¹⁵⁾라고 판시하고 있다.

여기서 공시가격의 하자(흠)을 더잡아 재산세 등 과세처분이 이루어지는 경우 선행처분에 대하여 그 하자를 후행처분시에도 주장을 할 수 있는지 여부가 쟁점인바, 이에 대하여 조세심판원 결정에서는 하자승계부정설을 취하는 입장¹⁶⁾이며 일부 대법원판례¹⁷⁾에서도 선행처분

13) 대법원 93누16468, 1995.11.10. 참조

14) 대법원 93누8542, 1994.1.25. 참조

15) [판례] 개별공시지가산정요류와 양도소득세 부과처분 부당성(대법원 1994.1.25. 선고 93누8542 판결)

개별공시지가결정은 이를 기초로 한 과세처분 등과는 별개의 독립된 처분으로서 서로 독립하여 별개의 법률효과를 목적으로 하는 것이나, 개별공시지가는 이를 토지소유자나 이해관계인에게 개별적으로 고지하도록 되어 있는 것이 아니어서 토지소유자 등이 개별공시지가결정 내용을 알고 있었다고 전제하기도 곤란할 뿐만 아니라 결정된 개별공시지가가 자신에게 유리하게 작용될 것인지 또는 불이익하게 작용될 것인지 여부를 쉽사리 예견할 수 있는 것도 아니며, 더욱이 장차 어떠한 과세처분 등 구체적인 불이익이 현실적으로 나타나게 되었을 경우에 비로소 권리구제의 길을 찾는 것이 우리 국민의 권리의식임을 감안하여 볼 때 토지소유자 등으로 하여금 결정된 개별공시지가를 기초로 하여 장차 과세처분 등이 이루어질 것에 대비하여 항상 토지의 가격을 주시하고 개별공시지가결정이 잘못된 경우 정해진 시정절차를 통하여 이를 시정하도록 요구하는 것은 부당하게 높은 주의의무를 지우는 것이라고 아니할 수 없고, 위법한 개별공시지가결정에 대하여 그 정해진 시정절차를 통하여 시정하도록 요구하지 아니하였다는 이유로 위법한 개별공시지가를 기초로 한 과세처분 등 후행 행정처분에서 개별공시지가결정의 위법을 주장할 수 없도록 하는 것은 수인한도를 넘는 불이익을 강요하는 것으로서 국민의 재산권과 재판받을 권리를 보장한 헌법의 이념에도 부합하는 것이 아니라고 할 것이므로, 개별공시지가결정에 위법이 있는 경우에는 그 자체를 행정소송의 대상이 되는 행정처분으로 보아 그 위법 여부를 다툴 수 있음은 물론 이를 기초로 한 과세처분 등 행정처분의 취소를 구하는 행정소송에서도 선행처분인 개별공시지가결정의 위법을 독립된 위법사유로 주장할 수 있다고 해석함이 타당하다.

16) [사례] 부동산에 대한 시가표준액 산정 및 재산세 과세표준과 세액 산출 등에 달리 하자가 발견되지 아니하므로 처분청이 이 건 부동산의 시가표준액에 공정시장가액비율을 곱하여 산출한 금액을 과세표준

에 대하여 불가쟁력이 발생하였고 그 하자가 중대·명백하여 당연무효라고 볼 수도 없는 이상 공시가격처분의 하자를 이유로 후행처분인 처분의 효력을 다룰 수는 없다는 견해이다.

그러나 공시가격 결정처분이 부동산 소유자에게 수인한도를 넘는 가혹함을 가져오며, 그 결과가 당사자에게 예측가능한 것이 아닌 경우에는 공시가격을 터잡아 이루어진 후행처분에 대하여 다룰 수 있는 것인 만큼 부동산소유자가 부동산공시법상의 시정절차를 통하여 시정하도록 요구하지 아니하였다는 이유로 위법한 개별공시가격을 기초로 한 과세처분 등 후행 행정처분에서 개별공시가격결정의 위법을 주장할 수 없도록 하는 것은 수인한도를 넘는 불이익을 강요하는 것으로서 국민의 재산권과 재판받을 권리를 보장한 헌법의 이념에도 부합하는 것이 아니한다는 점 등을 고려할 때 흠있는 공시가격을 터잡아 이루어지는 과세처분에 대하여도 불복이유로 주장하는 것이 타당하다고 할 것이다.

III. 부동산 공시가격 산정실태 및 문제점

1. 부동산 공시가격 조사·산정실태

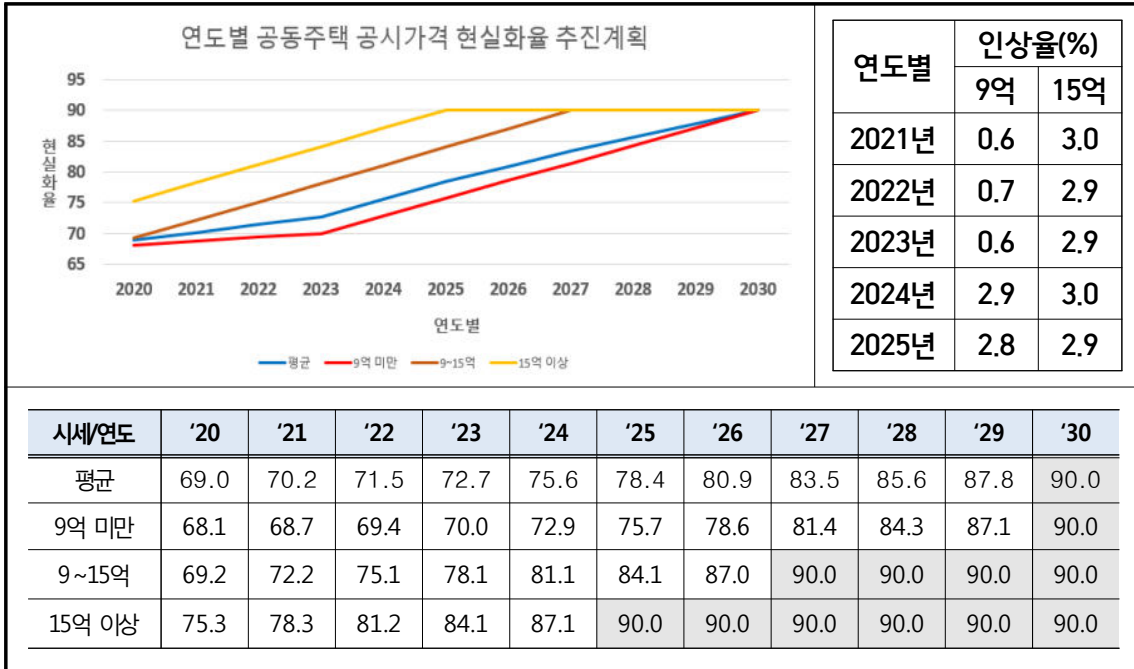
가. 부동산 공시가격의 낮은 현실화를 제고를 위한 점진적 현실화추진

그 동안 부동산 공시가격이 시가를 반영하지 못하고 있으며 시가보다 낮아 이를 현실화하여야 한다는 점은 오래된 과제이다. 부동산 공시가격이 시가를 반영하지 못하고 있어 부동산 투자를 방지하지 못한다는 점과 낮은 과표현실화로 인하여 상대적으로 낮은 보유세 부담을 함으로서 과세불형평 문제가 제기되는 등 현실화의 필요성과 논의가 반복적으로 제기된 것이다. 이에 2020년말 현재 부동산 공시가격 현실화율이 토지 65.5%, 단독주택 53.6%, 공동주택 69.0%인바 이에 대하여 국토연구원은 『부동산공시가격 현실화계획(안)』을 아래와 같이 발표하였다.

부동산공시가격 현실화율 도달목표를 3개안(80%, 90%, 100%)로 제시하고 단독주택과 아파트 등 공동주택 유형별 현실화율 제고 방식으로 다시 3가지를 제안하였다.(2020.10.27. 공청회) 이에 국토교통부에서는 향후 10년간 현실화율 목표를 90%에 달성을 하도록 계획을 수립하고 2021년부터 부동산 공시가격 현실화작업을 추진하고 있다.

으로 하여 이 건 재산세 등을 부과한 처분은 달리 잘못이 없다(조심2016지95, 2016.3.15)
17) 대법원 2011두18731, 2011.11.10.결정 참조

<표 4> 부동산 공시가격 현실화 목표계획



<표 5> 2020년도 9억이상 공동주택공시가격 현실화 내용

[국토교통부 보도자료(2020.3.18.)] : 공동주택 공시가격 산정방식

'20년 공시가격 = '19년말 시세 × ('19년 현실화율+α)

△ ('19년말 시세) 특성조사, 실거래가 등 관련 자료를 통해 객관적으로 조사
 △ (현실화율 제고(α)) 가격대, 현실화율 수준을 고려하여 제고

제고대상	9억원 미만	9~15억원 + 현실화율 70% 미만	15~30억원 + 현실화율 75% 미만	30억원 이상 + 현실화율 80% 미만
제고 기준	미적용(현실화율 68% 수준 동결)	70% 상한 제고폭 8%p 이내	75% 상한 제고폭 10%p 이내	80% 상한 제고폭 12%p 이내

<표> 2020년도 공동주택공시가격 시세구간별 현실화율 (단위 : %)

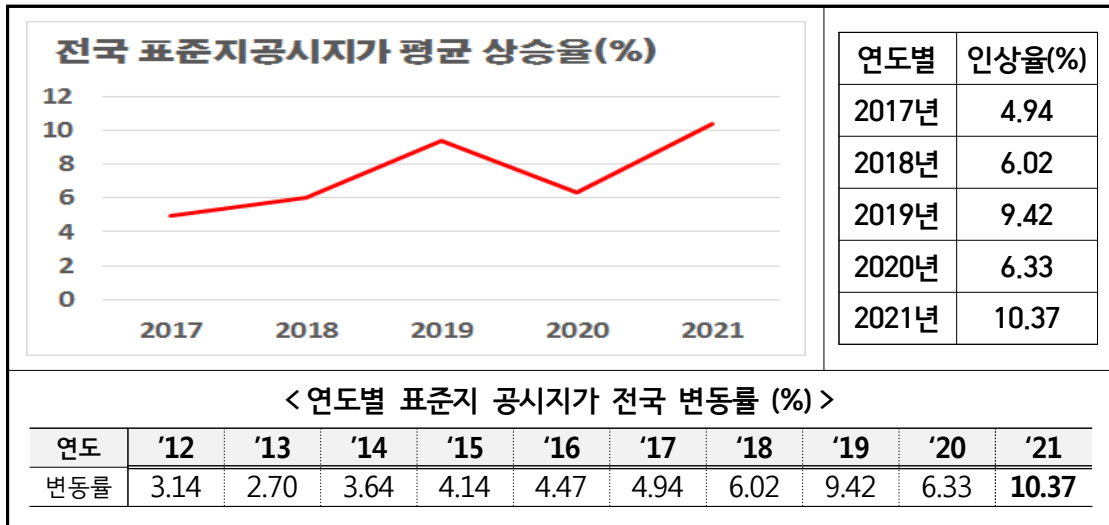
구분	전체	9억원 미만				9억원 이상				
		~3억원	3~6억원	6~9억원	9~12억원	12~15억원	15~30억원	30억원~		
'19년	68.1	68.4	68.6	68.6	67.2	67.1	66.6	66.8	67.4	69.2
'20년	69.0	68.1	68.4	68.2	67.1	72.2	68.8	69.7	74.6	79.5

그러나 정부에서는 2020년도 국토교통부의 공시가격현실화 추진과 관련하여 일정가격(9억원)이상의 주택에 대하여는 조기 인상하고 그 이하의 주택에 대하여는 인상을 유보하는 등 『차등 공시가격현실화 정책』을 추진하였다. 이는 공시가격(9억원)을 기준으로 고가의 주택에 대하여는 세부담 등을 가중하도록 조기에 공시가격을 현실화하는 것이다. 이와 인하여 공시가격간의 불형평이 초래하는 문제를 발생한다는 점이다.

나. 공시가격현실화 추진계획에 따른 공시가격의 급격한 인상

2021년도 국토교통부의 공시가격현실화 추진은 부동산공시가격 현실화계획에 따라 공시가격 현실화율은 70.2%로 제고하였으며 이는 2020년 현실화율 69.0% 대비 1.2%p 제고되어 현실화 계획에서 제시한 목표와 같은 수준이다.¹⁸⁾ 그리고 표준지 공시지가의 현실화율은 68.4%로서 2020년(65.5%) 대비 2.9%p 제고될 전망이며, 현실화 계획에 따른 목표 68.6%와 유사한 수준이다.¹⁹⁾ 따라서 토지와 공동주택의 공시가격 현실화추진을 위하여 인상한 세부 내용을 보면 다음과 같다.

1) 토지 : 표준지공시지가 인상(전년대비 10.37%↑)

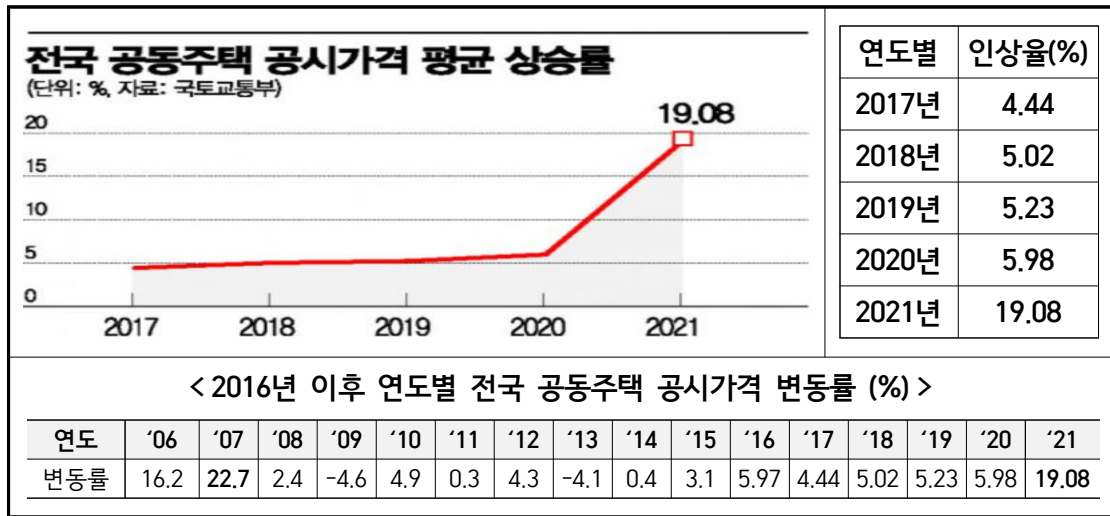


18) 국토교통부 보도자료(2021.3.15.) 참조, “공동주택 92.1%는 공시가격 6억원 이하, 현실화율은 70.2%로 ‘20년 대비 1.2%p 제고”

19) 국토교통부 보도자료(2021.3.15.) 참조, “전국 표준지 공시지가(안)은 전년 대비 10.37% 상승, 현실화율은 65.5%에서 68.4%로 2.9%p 제고”

즉, 국토교통부의 2020.11.3일 발표한 「부동산 공시가격 현실화 계획」에 따른 현실화율을 적용하여 산정, 결정하였고 토지의 이용상황별로는 주거용 11.08%, 상업용 10.14%, 농경지 9.24%, 임야 8.46%, 공업용 7.56%로 나타나며, 상업용지의 경우 2020년에 비해 상승폭이 높게 나타났다.

2) 공동주택 : 공시가격 인상폭(전년대비 19.08%↑)



공동주택의 공시가격현실화 추진도 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따라 수립(2020.11.3)된 '부동산 공시가격 현실화 계획'에 의거 2020년말 시세와 현실화율 제고기준을 적용하여 산정하였다. 공동주택 공시가격 현실화율은 전국 평균 70.2%로 2020년 69.0% 대비 1.2%p 제고되었지만 인상폭은 전국 평균 19.08%가 인상되었다. 지역별로 보면 세종시가 70.68%, 경기 23.96%, 서울 19.91%, 19.67% 등으로 급격한 인상을 하였는바 이는 현실화율을 제고하기 위한 시가상승분이 반영되었기 때문이다.

<표 6> 시·도별 공동주택 공시가격 변동률 (단위 : %)

구분	전국	서울	부산	대구	인천	광주	대전	울산	세종
2020년	5.98	14.73	0.02	-0.01	0.87	0.80	14.03	-1.51	5.76
2021년	19.08	19.91	19.67	13.14	13.60	4.76	20.57	18.68	70.68
구분	경기	강원	충북	충남	전북	전남	경북	경남	제주
2020년	2.72	-7.01	-4.40	-0.55	-3.65	0.82	-4.43	-3.79	-3.98
2021년	23.96	5.18	14.21	9.23	7.40	4.49	6.30	10.15	1.72

(*) 국토교통부 보도자료(2021.3.15.)에서 발췌함

다. 공동주택 공시가격 조사산정 불형평 심화

공시가격은 부동산 가격공시에 관한 법률 제18조 제5항이 규정에 의거 인근 유사 공동주택의 거래가격·임대료 및 해당 공동주택과 유사한 이용가치를 지닌다고 인정되는 공동주택의 건설에 필요한 비용추정액, 인근지역 및 다른 지역과의 형평성·특수성, 공동주택가격 변동의 예측 가능성 등 제반사항을 종합적으로 참작하여 결정하도록 규정하고 있어 객관적 가치를 산정하여 경정하게 된다. 그런데 거래가격 자료 등이 부족하거나 현장조사 미 실시, 신정상의 오류 등이 발생하는 경우에는 공시가격간의 불형평 문제가 발생하는 산정체계이다. 이에 최근 언론보도 사례를 중심으로 공시가격의 불형평 사례를 분석하면 다음과 같다,

첫째는 동일 평형인데 인근 공동주택공시가격이 시세대비 역전 현상이 발생한 사례 <표 7>나 동일한 공동주택내 동일 층, 동일 평형과 공동주택 공시가격간의 불형평이 발생한 사례 <표 8>이다.

<표 7> 동일 평형간 인근 공동주택 공시가격 불형평 사례분석

소재지	아파트명	면적 (㎡)	2020년 (천원)	2021년 (천원)	시가대비 현실화율 격차
서울 성동구 00동	A000 아파트	59	656,000	1,015,000	1,460,000 (69.5%)
서울 성동구 00동	B000 힐스	59	634,000	943,000	1,525,000 (61.8%)

(주) 서울경제신문 2021.3.19. (1면) 보도자료에서 발췌

<표 8> 동일 공동주택내 동일층 동일 평형간 공동주택공시가격 불형평 사례

소재지	아파트명	면적 (㎡)	2020년	2021년	불형평 사항
서울 성동구 00동	A아파트 107-301	114.6	752,000	905,000	동일층간 불형평
서울 성동구 00동	A아파트 107-302	114.6	742,000	866,000	2021년은 동일가격이나 2020년에는 차등발생
서울 성동구 00동	A아파트 107-304	114.6	744,000	866,000	

(주) 서울경제신문 2021.3.19. (1면) 보도자료에서 발췌

소재지	아파트명	면적 (㎡)	2020년	2021년	불형평 사항
서울 노원구 00동	B아파트 104동 1401	114	707,000	910,000	동일층간 공시가격 차등 불형평
서울 노원구 00동	B아파트 104동 1406	114	693,000	891,000	

☞ 한국일보 2021.3.19. (1면) 보도자료에서 발췌

둘째는 사실상 주거용 공동주택이 아님에도 공동주택 공시가격을 공시한 사례이다. 이는 공시가격 조사를 위하여 현장조사를 실시하지 아니한 사례<표 9>로 보여진다.

<표 9> 영업용 건물에 대한 공동주택 공시가격 사례

소재지	숙박 영업소	2021년 공시가격(천원)
제주도 서귀포시 표선면 000번지	A 펜션	47,900
제주도 제주시 애월읍 000번지	B리조트(B동 201호)	98,700
강원도 평창군 대관령면 000번지	C펜션	39,800

☞ 2021.4.6. 제주도청 보도자료 및 제주일보 등 보도자료에서 발췌

라. 표준단독주택 공시가격의 대상 표준주택 선정 부적격성

국토부의 단독 표준주택의 선정과 관련하여 제주도에 문제 제기²⁰⁾에 대하여 보면 최근 국토부에서 표준주택으로 선정한 ① 공가나 폐가, ② 상가나 민박주택, ③ 무허가 건물, ④ 초고가주택을 선정한 것이다.²¹⁾ 부동산공시법시행령(§26①)에 의거 표준주택의 선정은 『일반적으로 유사하다고 인정되는 일단의 단독주택 중에서 해당 일단의 단독주택을 대표할 수 있는 주택을 선정』하여야 하고 그 세부 선정기준에 대하여 『표준주택의 선정 및 관리지침(§10②2호)』에 의거 『건물가격의 대표성, 건물특성의 중용성, 건물용도의 안정성, 외관구별의 확정성』을 종합적으로 고려하여 선정하여야 한다. 이에 ① 공가나 폐가, ② 상가나 민박주택, ③ 무허가 건물, ④ 초고가주택이 『일단의 단독주택중 대표주택선정요건』에 부합하여 표준주택으로서 적격성을 구비하였는지 여부가 쟁점이다.

첫째, 폐가는 표준주택으로 선정될 수 없고, 공가는 건축법상의 건축물에 해당하지만 공가는 표준주택의 적격성 요건중 『건물용도의 안정성』 입장에서 보면 개별건물의 주변이용상황

20) 제주도 보도자료 2021.3.16. 참조

21) 국토부 보도자료(2021.3.23.)에서는 초고가주택, 무허가 건물, 면적 오류 등은 국토부가 표준주택 오류를 개별주택 지도·감독으로 해명하고 지자체 공부 오류 등을 문제 제기한 바 있다.

으로 보아 건물로서의 용도가 안정적이고 장래 상당기간 동일 용도로 활용될 수 있는 표준적인 건물에 적합하지 아니할 뿐만 아니라 공가는 현황자체가 『표준주택의 선정 및 관리지침(\$11①1호 다목)』의 규정에 의한 『개·보수, 파손 등으로 감가수정시 관찰감가를 요하는 단독주택』이 대부분이므로 표준주택선정대상에서 제외하여야 타당한 것이다.

둘째, 상가나 민박은 용도가 주택이 아닌 이상 공부상 주택으로 등재되어 있다는 사실만으로 표준주택으로 선정하는 것은 곤란하며 『표준주택의 선정 및 관리지침(\$11①2호 나목)』의 규정에 의거 『주택부지가 둘 이상의 용도지역으로 구분되어 있는 경우』에도 가급적 표준주택선정기준에서 제외하여야 하고 공부상 용도와 실질 용도가 차이가 있는 경우에는 실질에 따라 조사하여야 하는 것이다.

셋째, 무허가건물의 경우 『표준주택의 선정 및 관리지침(\$11①1호 나목)』의 규정에 의하면 『무허가건물(다만, 개별주택가격산정을 위하여 시·군·구에서 요청한 경우는 제외한다)』은 표준주택 제외대상으로 하고 있어 관할 지방자치단체의 장이 표준주택으로 선정토록 요청한 바가 없는 경우에는 전부가 무허가이든 일부가 무허가이든 불문하고 표준주택으로서 적격성이 없다고 할 것이다.

넷째, 초고가주택을 표준주택으로 선정하는 것은 비교대상인 표준주택이 부족하여 적정한 가격보다 과도하게 낮게 산정되는 문제를 해소하기 위함이지만 표준주택은 『표준주택의 선정 및 관리지침(\$10①2호 가목)』의 규정에 의한 『표준주택선정단위구역 내에서 건물가격수준을 대표할 수 있는 건물 중 인근지역 내 가격의 충화를 반영할 수 있는 표준적인 건물』에 해당하는 요건을 구비하여야 하나 초고가주택은 『건물가격의 대표성』을 구비하지 아니한 이상 표준주택으로 적합하지 아니하다고 사료된다.

2. 부동산공시가격 현실화 방법상 한계

가. 기준가격(적정가격) 설정과 적정 세부담 수준의 정립 미비

보유세 과세기준이 되는 공시가격이 시가를 반영하지 못하고 시가보다 낮다는 점은 오래된 숙원 과제이다. 매년 부동산 정책이 발표될 때마다 보유세 과세기준인 과표가 시가를 반영하지 못하고 있어 부동산투기를 방지하지 못한다는 점에서 과표현실화를 추진하여 불로소득을 세금으로 환수하여야 한다는 논의가 반복적으로 제기된 것이다. 부동산 공시가격의 시가반영 현실화율이 낮은 것은 근로소득자와 과세표준과 비교할 때 불형평 문제가 발생하는 것이다. 왜냐하면 근로소득에 대한 과세는 과세표준이 전부 노출되는데 반하여 부동산에 대한 보유세는 시가의 일부만을 과세표준으로 삼고 있다는 점이 불형평으로 지적되는 점이다,

그러나 부동산 보유세는 가득소득여하에 불구하고 보유사실에 기하여 부과되는 세금이기 때문에 가득소득이 없는 경우에는 보유세를 납부하는데 어려움에 처하게 되고 나아가 조세민원을 발생하게 된다.

또한 부동산 공시가격의 현실화 과정에서 일부 현실화율이 시가를 초과한 부동산도 있으나²²⁾ 전반적으로 모든 부동산의 공시가격의 현실화율이 낮은 상태이기 때문에 무차별적으로 보유세 부담이 증가되는 문제가 있다. 즉, 부담능력이 있는 고가주택 등과 같은 부동산에 대한 현실화에 따른 세부담문제는 부담능력 범위내에 타당성을 가지지만 일반 서민이 삶의 터전으로 보유하고 있는 부동산에 대한 세부담도 함께 증가한다는 점이기 때문에 공시가격 현실화문제는 다른 여러 제도와 함께 『보유세의 적정 부담수준』을 정책적으로 정한 다음 연계하여 검토되어야 할 사항이다. 즉 보유세정책에 있어 부동산공시가격, 과표, 공정시장가액비율 및 세율은 동시에 고려되어야만 할 것이다.

나. 공시가격 현실화추진시 급격한 인상에 따른 부작용

정부의 부동산 공시가격 현실화추진 방향은 매년 일정 비율(예: 2%p)로 점진적으로 인상하여 10년후에는 90%에 달성하도록 추진하는 점진적 추진방식이다. 그런데 이와 같은 공시가격현실화 방식은 다음과 같은 부작용 내지 문제점을 내포하고 있어서 추진하는데 한계가 있다.

첫째, 점진적 공시가격현실화 방향은 매년 부동산 가격의 상승분을 고려하지 못하고 있다는 점이다. 즉, 매년 현실화율 평균인상폭은 2%p이지만 부동산 가격이 현실화되지 아니하고 전국적으로 천차만별로 차이가 있어서 공시가격 현실화율이 낮은 지역의 경우에는 더 많이 인상하여야 하는 부담을 안게 된다. 특히 집값이 급등한 지역의 경우 집값인상분에 현실화율 인상분을 합산하여 인상하여야 하기 때문에 일시에 공시가격을 대폭 인상하여야 하는 것이다.

왜냐하면 매년의 연도별 목표치 현실화율을 달성하기 위해서는 매년의 부동산가격 상승분을 반영하여 목표현실화율에 맞게 인상하여야 하기 때문이다. 예를 들면 부동산 공시가격 현실화율이 서로 다른 공동주택이 있는데 집값이 동일하게 상승하였다고 가정하면 공시가격 인상폭은 다음과 같은 사례와 같이 각각 인상폭이 달리 적용되는 것이다.

22) 대법원에서는 “시가표준액에 대한 결정이 시가의 변동으로 현저하게 불합리한 것으로 인정되는 경우에는 위법하다”는 판례도 있다(대법원 1997.7.8. 선고 95누17953 판결)

<표 10> 현실화율이 상이한 공동주택 공시가격인상 추이(20% 상승시)

2020년 아파트시가	2020 공시가격	현행 현실화율	2021년 조사시가	시가 상승율(%)	목표 현실화율	2021년 공시가격	인상율 (%)
A 10억원	6억	60%	12억	20%	70%	8.4억	40%
B 10억원	6.5억	65%	12억	20%	70%	8.4억	29.2%
C 10억원	7억	70%	12억	20%	70%	8.4억	20%

따라서 공시가격 현실화율이 낮은 공동주택일수록 인상폭이 높아지게 되고 부동산가격이 상승하는 폭을 상회하는 수준으로 공시가격을 인상함에 따라 재산세 등 보유세 부담이 급증하는 결과를 초래하게 되는 것이다.

둘째, 부동산 공시가격현실화 방식이 외형상 점진적 현실화 추진이라고 하더라도 부동산가격 상승기에 이를 적용하는 경우 세부담이 급등되어 조세저항을 초래하게 된다는 점이다. 매년 공시가격현실화율 목표치를 정하여 인상하는 경우 부동산 가격이 급등한 지역에서는 부동산가격 상승분을 참작하여 공시가격을 결정하게 되므로 보유세부담이 다른 지역에 비하여 급증하게 되는 결과를 초래하게 되는 것이다. 특히 보유세 구조가 누진세율 체계이기 때문에 공시가격이 높을수록 높은 단계의 세율이 적용되어 세부담은 가속적으로 증가하게 되는 것이다.

셋째, 매년단위 목표현실화율 달성식 부동산 공시가격현실화 방식은 주택시가가 급증하는 경우에는 현실화율 목표 달성을 위한 급격한 인상이 불가피하며 일정 수준이 공시가격 인상폭을 조정하는 데는 한계가 있는 방식이다. 주택가격이 안정되거나 떨어지는 경우에는 자동적으로 공시가격 현실화율을 달성하게 되어 별도의 공시가격을 인상할 필요가 없는 것이다. 그러므로 급격한 공시가격 인상을 초래하는 매년단위 목표현실화율 달성식 부동산 공시가격 현실화 방식은 공동주택 공시가격을 안정적으로 관리하는 방식으로는 한계가 있는 것이다.

다. 서민주택의 재산세 특례세율 적용에 따른 세부담 인하의 타당성 상실

정부의 공시가격 현실화추진에 따라 2021년부터 서민주택의 재산세부담 급증을 예상하여 공시가격 6억원이하의 주택에 대하여 지방세법을 개정하여 재산세 세율특례²³⁾가 적용하도록 하고 <표 10>에서 보는 바와 같이 일부 서민주택의 경우 재산세부담을 경감하도록 하였다.

23) 지방세법 제111조의2(1세대 1주택에 대한 주택 세율 특례) ① 제111조제1항제3호나목에도 불구하고 대통령령으로 정하는 1세대 1주택(제4조제1항에 따른 시가표준액이 6억원 이하인 주택에 한정한다)에 대해서는 다음의 세율을 적용한다.

<표 10> 6억원이하 공동주택의 재산세 세부담 경감 사례

구 분	2020년		2021년	
	공시가격	재산세	공시가격	재산세
인천 서구 ○○아파트 (95㎡)	42,000	89.3	56,000 (33.3% ↑)	81.6 (8.6% ↓)
서울 관악구 ○○아파트 (84㎡)	49,700	105.1	59,200 (19.1% ↑)	94.2 (10.4% ↓)

(주) 국토교통부 보도자료(2021.3.15.)에서 발췌함

그러나 공시가격 현실화의 영향으로 실제 재산세 과세표준이 되는 주택공시가격이 대폭 인상되어 서울 강북이나 세종시소재 공동주택의 경우 2020년 이전부터 세부담상한제를 적용 받아 산출세액과 실제 부과세액의 괴리가 큰 공동주택의 경우일수록 재산세 세율인하 효과가 상쇄되는 현상이 발생하게 된다. 이는 6억원 이하 서민 주택이라고 하더라도 서울, 세종시 등 집값이 급등한 지역에 소재하는 대부분의 서민 주택의 경우 세부담상한제의 영향으로 <표 11>과 같이 당초 예상과는 달리 재산세 세율 인하에 따른 재산세 감소효과는 발생되지 아니하고 오히려 세부담은 상승하게 된다.

<표 11> 6억원이하 공동주택의 재산세 세부담 증가 사례

소재지	아파트명	면적	2020년	2021년	증감(원)
서울 노원구 노원로00	A아파트 101	84.99㎡	563,210	593,960	+30,750(5%)
서울 노원구 노원로00	B아파트 203-101	75.35㎡	581,980	611,080	+29,100(5%)
서울 강북구 한천로00	C아파트 101-101	84.67㎡	430,560	452,070	+21,510(5%)
세종 대평로 00	D아파트 4단지 401-101	95.1㎡	638,060	701,860	+63,800(10%)
세종 다솜1로 00	E아파트 302-101	59.98㎡	235,630	250,770	+15,140(5%)

(주) 국토교통부 공동주택 공시가격 알리미에서 발췌

과세표준 (공시, 시세)	표준 세율 (공시 6억원 초과·다주택자·법인)	특례 세율 (공시 6억원 이하)
0.6억원 이하(공시 1억, 시세 1.4억)	0.1%	0.05%
0.6~1.5억원 이하 (공시 1억~2.5억, 시세 1.4억~3.5억)	6만원+0.6억 초과분의 0.15%	3만원+0.6억 초과분의 0.1%
1.5~3억원 이하 (공시 2.5억~5억, 시세 3.5억~7억)	19.5만원+1.5억 초과분의 0.25%	12만원+1.5억 초과분의 0.2%
3~3.6억원 이하 (공시 5억~6억, 시세 7억~8.5억)	57만원+3.0억 초과분의 0.4%	42.만원+3.0억 초과분의 0.35%
3.6억원 초과(공시 6억, 시세 8.5억)		57만원+3.0억 초과분의 0.4%

특히 지방세법 부칙규정²⁴⁾에 의거 주택공시가격 6억원이하의 재산세 특례세율은 2021년~2023년(3년)간 한시적으로 적용하고 있기 때문에 그 이후에는 다시 현행 재산세 세율로 환원하게 된다. 이 경우 2024년이후에는 주택공시가격 현실화계획과 주택의 재산세 특례세율 배제 시에는 서민주택에 대한 재산세부담이 급증하게 되는 문제가 예상된다.

라. 현행 부동산공시법상 공시가격 조사·산정구조상 한계

첫째, 공시가격 현실화 논의 자체의 문제점이라 할 것이다. 이는 현행 주택공시가격은 객관적 가치인 시가를 반영하지 못하는 관계로 본질적으로 적정가격이 아닌 조사·산정가격이며 산정된 공시가격이 지향하여야 할 시가인 적정가격으로 결정되도록 현실화하여야 하는 만큼, 일반적 거래 지표나 과세기준 등으로 활용되도록 공시가격의 중립성이 확보되어야 할 것이다. 부동산공시법상 공시가격 자체가 『통상적인 시장에서 정상적인 거래가 이루어지는 경우 성립될 가능성이 가장 높다고 인정되는 가격』인 적정가격²⁵⁾으로 시가를 반영한 가격인 데도 불구하고 『공시가격을 현실화율로 조정한다』는 자체가 법적 타당성이 결여된다는 점이다.

둘째, 공시가격 현실화를 위한 기준가격 설정에 대한 문제점이다. 토지의 표준공시지가와는 달리 현행 공동주택공시가격이 적정가격으로 산정되었는가에 대한 의문이다. 왜냐하면 공동주택공시가격은 조사평가를 하지 아니하고 조사·산정하기 때문이다.

즉 부동산공시법상 개별공시가격 결정공시는 통계적 기법에 의하여 산정(calculation)하는 체계이기 때문에 개별공시지가 등은 『통계적 분석』에 의한 것으로서 어느 정도 객관성과 합리성을 확보하고 있지만 표준지 공시지가보다 정밀성이 떨어진다. 이는 조사평가를 하지 아니하기 때문에 거래가격 등의 자료가 없는 토지나 고가주택의 거래가 저조하고 이와 유사한 주택이 없는 경우에는 공시가격 현실화율을 반영하는 통계적 기법이 없는 관계로 조사산정이 어렵게 되는 것이다. 특히, 일시에 전국에 소재하고 있는 모든 토지, 주택에 대한 가격을 조사·평가할 수 없고 대량평가모형에 의한 공시가격을 산정할 수밖에 없는 현실에서 『검증 절차』 조차 거치지 아니하는 공동주택공시가격 산정(calculation)구조하에서는 현실화 추진을 위한 기준가격에 대해 문제 제기되는 것이다. 그 간 통계적 분석은 공시가격 현실화가 되지 아니한 상태에서 일부만을 보유세 과표로 적용하기 때문에 그 동안 안주(安住)할 수 있었던

24) 지방세법 부칙[법률 제17769호, 2020.12.29.] 제2조(1세대 1주택에 대한 재산세 세율 특례의 유효기간) 제111조의2, 제112조 및 제113조의 개정규정은 같은 개정규정 시행일부터 3년이 되는 날까지 성립한 납세의무에 한정하여 적용한다.

25) 부동산가격공시법 제16조 (표준주택가격의 조사·산정 및 공시 등) ① 국토교통부장관은 용도지역, 건물구조 등이 일반적으로 유사하다고 인정되는 일단의 단독주택 중에서 선정한 표준주택에 대하여 매년 공시기준일 현재의 적정가격(이하 “표준주택가격”이라 한다)을 조사·산정하고, 제24조에 따른 중앙부동산가격공시위원회의 심의를 거쳐 이를 공시하여야 한다.

기법이며 국민들은 공시가격의 비현실성을 인지하지 못하였던 것이다.

셋째, 공시가격 현실화 추진방식에 대한 문제점이다. 즉, 일정가액(9억원)을 기준으로 차등 현실화 추진시 불형평이 가중되고, 그 이하 단계 인상시 조세저항 등 어려움에 처하게 된다. 공시가격은 인근 부동산과의 형평성을 고려하여 조사·평가한 가액을 공시되어야 하는 것이므로 현실화추진 방식의 타당성과 관련하여 보면 인상폭을 미리 정하여 공시가격을 인상하는 것 자체가 수평적 불형평을 초래하게 된다. 특히, 주택공시가격은 인근 주택공시가격과의 균형을 유지하도록 하여야 하며 그 균형을 훼손하는 경우 헌법에서 보장하는 평등의 원칙에 위배되는 문제가 발생되고 그 가격 균형성이 심히 훼손된 경우에는 위법한 공시가격이 되는 것이며²⁶⁾ 특히, 차등조정시 주택공시가격간의 불형평을 초래하게 된다는 점이다.

3. 문제점

가. 공시가격 비현실화의 함정(陷穽)과 주택공시가격 산정구조의 왜곡 심화

부동산공시법상 개별공시가격 결정은 통계적 기법에 의하여 조사·산정하는 체계이기 때문에 개별공시지가 등도 『통계적 분석』에 의한 것으로서 어느 정도 객관성과 합리성을 확보하고 있지만 표준지 공시지가보다 정밀성이 떨어지고 조사평가를 하지 아니하기 때문에 거래가격 등의 자료가 없는 토지나 고가주택의 거래가 저조하고 유사한 주택이 없는 경우에는 공시가격 현실화율은 이를 반영하는 통계적 기법이 없는 관계로 어렵다.

그럼에도 불구하고 일시에 전국에 소재하고 있는 모든 토지, 주택에 대한 가격을 조사·평가할 수 없고 대량평가모형에 의한 공시가격을 산정할 수밖에 없는 현실에서 거래사례자료에 의한 『통계적 기법』만으로는 거래가 거의 없거나 저조한 부동산에 대한 과표현실화를 하는데에는 한계가 있을 뿐만 아니라 『검증절차』 조차 거치지 아니하는 공시가격 조사산정 구조하에서는 현실화 반영은 지난하다.

그러므로 통계적 분석은 공시가격 현실화가 되지 아니한 상태에서 실제 집값의 일부만을 보유세 과표로 적용하기 때문에 국민들을 안주(安住)할 수 있는 기법이며 비현실화율 함정

26) [판례] 인근토지가격과 균형이 맞지 아니한 경우 판단기준과 효력(대법원 95누2098, 1995.6.16.)

개별토지가격이 현저하게 불합리한 것인지 여부는 그 가격으로 결정되게 된 경위, 개별토지가격을 결정함에 있어 토지특성이 동일 또는 유사한 인근토지들에 대하여 적용된 가감조정비율, 표준지 및 토지특성이 동일 또는 유사한 인근토지들의 지가상승률, 당해 토지에 대한 기준연도를 전후한 개별토지가격의 증감 등 여러 사정들을 종합적으로 참작하여 판단함. 개별토지가격이 그 토지특성과 동일 또는 유사하다고 보이는 주변토지들의 그것보다 2배 이상이나 높게 결정되어 현저하게 불합리하다고 볼 여지가 많은데도 그와 같이 결정되어야 할 어떠한 합리적이고 객관적인 사정이 있는지 여부를 확정짓지도 아니한 개별토지가격결정은 위법임.

(陷穽)에 놓이게 되는 것이다. 27) 만약 공시가격 현실화된 상태에서 공정시장가액비율(100%)을 그대로 적용하는 보유세 구조하에서는 이 방식은 적정가격을 반영하지 못하기 때문에 시가와 부합하지 아니하게 된다. 공동주택공시가격의 경우 법률적으로도 검증절차를 법제화하지 아니하고 있으며 공동주택공시가격 자체가 시가를 반영하도록 조사·평가한 가격을 기초로 산정하는 것이 아니라 조사·산정한 것에 불과하여 적정가격으로 접근은 애당초부터 불가능하다.

2016년 이후 주택공시가격 조사산정업무를 부동산원으로 이관되었기 때문에 그 불형평이 심화되었고 해결하는데 한계점에 있는 것이다. 그리고 전문감정평가사의 공시지가에 대한 감정평가 과정의 독립성을 보장하지 아니하고, 감정평가 과정에서 행정지도 등을 통해 개입하는 경우에는 왜곡될수 있으므로 사실상 사전에 산정하여 공시하는 형태로 운영되지 아니하도록 감정평가사의 독립성 제고가 필요하다.

또한 중앙부동산가격공시위원회도 중립성과 독립성을 담보하는데 한계가 있는 구조이다. 즉 국토부장관이 위원구성을 전적으로 위촉하고 운영도 국토부 1차관이 위원장으로 운영하고 있어 독립성을 확보하는데 한계가 있는 규정이다.28) 우리나라와 유사한 지가공시제도를 가지고 있는 일본 지가공시법상에서는 지가공시심의위원회의 구성을 독립성과 공정성이 확보되도록 국토성대신이 위원장이지만 위원을 위촉하는 경우 사전에 국회의 추천·동의를 받아 위촉하도록 규정하고 있다. 이와같이 불합리한 부동산 가격심의를 방지함으로써, 공시가격심의에 대한 공정성과 객관성 제고할 필요가 있다.

나. 공시가격 현실화 추진방법과 불형평 심화

현재 공시가격은 부동산가격의 실거래가 반영률이 유형별·지역별로 편차가 커 조세 형평성에 심각한 훼손을 초래하고 있는 점은 각종 보도자료29) 등을 통하여 일반인 등도 이에 대하여 문제의 심각성을 인식하고 있다. 더욱 문제가 되는 것은 공시가격 현실화 추진방법에 관한 사항인바, 전 국민의 세부담의 형평성을 고려하여 인근 부동산가격과의 균형을 유지하면서 단계적으로 추진30)하여야 하나 2020년도 국토부의 공시가격의 현실화에 대한 인식을 보면 일정금액 이상 공동주택에 대하여 급진적 공시가격현실화로 인하여 공시가격간 불형평

27) 한국부동산원의 『공동주택가격 검증』은 공동주택 기초정보의 정확성 및 공동주택 가격 수준의 적정성 등을 제고하는 측면에서 자체적으로 한국부동산원 지사·거점지사간 상호 비교·검증을 통하여 **자체적으로 검증하는 절차이다.**

28) 부동산공시법 제24조 제3항 참조

29) 조선일보(2021.3.21.A13면), 같은층, 같은동 인데 한곳은 중부세내고 한곳은 안내고, 중앙일(2019. 3.19.), 뒤죽박죽 공시가격, 같은단지 작은집이 큰집보다 높아

30) 청와대 재정개혁특별위원회(2019.2.26.)에서도 점진적으로 공시가격을 현실화하도록 권고하였음

을 초래한다는 점이다. 예를 들면, 고가 부동산(예 주택의 경우 시가15억원이상 주택)에 대하여는 급진적 현실화를 취하고 그 이하 부동산은 적게 인상하는 점인데 이와 같은 현실화 방법은 반드시 인근 부동산과의 가격 불형평을 초래하게 되는 점이고 나아가 위법한 공시가격에 해당될 소지가 있는 것이다.(대법원 95누2098, 1995.6.16.참조)³¹⁾

또한 공시가격 현실화를 함에 있어서 현실화의 기준이 되는 기준가격(적정가격)의 개념정립이 필요하다. 객관적 가치인 시가를 반영한 기준가격을 우선 설정하고 그에 대한 목표 현실화율을 정한 다음에 현실화를 추진하여야 할 것이다. 그럼에도 불구하고 단순히 특정 거래사례가격을 기준으로 현실화하는 경우 그 거래사례가격의 거래사정 등 거래가격형성에 왜곡이 있을 경우 이를 보정하는 등의 분석을 병행하지 아니한 경우에는 그에 터잡아 산정한 공시가격은 왜곡이 될 수밖에 없는 것이다.

그리고 공시가격현실화 방법도 『단계적, 점진적 현실화 방법』을 취하여야 현실화 과정에서 발생하는 불형평 등을 방지할 수가 있는 것이다. 여기서 단계적 접근은 1단계로 평균화를 추진하고 2단계로 일시현실화를 추진하는 것이며 점진적 현실화 접근방법은 공시가격현실화를 함에 있어서 부동산 가격상승 폭을 감안하여 인상폭을 점진적으로 추진하는 것이다. 단계적 현실화방식으로 하지 아니하고 단순히 매년 단위 목표공시가격현실화율 달성식으로 추진하는 경우에는 부동산 가격이 급증한 연도에는 부동산가격 상승폭에 추가하여 현실화 인상목표치를 더하게 됨으로서 누증적으로 세부담이 증가하게 되는 결과를 초래한다.

다. 공시가격 산정체계의 왜곡과 검증절차 부재

현행 부동산공시법상 토지에 대한 공시가격 산정체계는 표준공시가격은 전문감정평가사가 감정평가를 한 표준공시가격을 중앙정부가 결정공시하고 있지만 개별공시지가는 표준공시가격을 기준으로 정부가 제공한 비준표를 근거로 지방정부가 조사산정하고 전문가의 검증절차를 거쳐 지방정부가 결정하는 구조이다. 이와 같이 개별공시지가에 대하여는 시장·군수·구청장이 조사·산정하고 전문감정평가사로 하여금 검증을 하도록 하고 있으나 단독주택의 경우 개별단독주택 공시가격에 대하여 시장·군수·구청장이 조사·산정하되 검증은 전문감정평가사

31) [판례] 인근토지가격과 균형이 맞지 아니한 경우 판단기준과 효력

개별토지가격이 현저하게 불합리한 것인지 여부는 그 가격으로 결정되게 된 경위, 개별토지가격을 결정함에 있어 토지특성이 동일 또는 유사한 인근토지들에 대하여 적용된 가감조정비율, 표준지 및 토지특성이 동일 또는 유사한 인근토지들의 지가상승률, 당해 토지에 대한 기준연도를 전후한 개별토지가격의 증감 등 여러 사정들을 종합적으로 참작하여 판단함. 개별토지가격이 그 토지특성과 동일 또는 유사하다고 보이는 주변토지들의 그것보다 2배 이상이나 높게 결정되어 현저하게 불합리하다고 볼 여지가 많은데도 그와 같이 결정되어야 할 어떠한 합리적이고 객관적인 사정이 있는지 여부를 확정짓지도 아니한 개별토지가격결정은 위법임(대법원 95누2098, 1995.6.16.)

가 아닌 한국부동산원 직원들이 검증을 하고 있다. 그러나 공동주택가격은 한국부동산원이 조사산정하고 아예 법적 검증절차는 전혀 없다. 설령 한국부동산원에서 자체 검증을 한다고 하더라도 자가검증시에는 객관성을 수반하기 어려운 구조이다. 그러므로 부동산 공시가격의 산정체계는 조사평가를 하지 아니할 뿐만 아니라 조사산정한 주택공시가격에 대하여 검증기능을 하지 아니하는 등 산정구조가 일관성이 없고 왜곡되어 있다는 점이다.

구 지가공시법령상의 개별공시가격 조사산정업무를 지방정부에서 수행하도록 한 것은 시장·군수·구청장은 지역관리를 하고 있을 뿐만 아니라 부동산 현장에 있어 부동산 현황에 정통하는 등 입장활동이 가능하기 때문에 조사산정권을 시장·군수·구청장에게 부여한 것이다. 그리고 개별공시지가 조사산정을 표준공시가격에 터잡아 시장·군수·구청장이 조사·산정하도록 하는 이유는 객관적 가치인 시가와 정밀도가 높은 표준공시가격에 따라 산정함으로써 균형을 유지하기 위함이다. 또한 산정상의 오류를 최소화하기 위하여 검증업무를 시장·군수·구청장이 조사·산정한 가액의 적정성을 판단하는 것이기 때문에 개별공시가격의 균형성, 조사산정의 적정성을 보완하도록 한 것이다. 이에 따라 검증업무를 전문감정평가사에게 맡겨 검증토록 한 것이며 특히 검증기능은 일종의 감정평가의 검토기능을 포섭하고 있어서 전문감정평가사가 이를 수행하도록 한 것이다. 이와 같이 공시가격의 지향점은 적정가격을 결정 공시하는 것인 만큼, 공시가격의 구조들은 근본적으로 공시가격의 특성이 적정가격으로서의 성격을 지니도록 하고 이는 통상적인 시장에서 정상적인 거래가 이루어지는 경우 성립될 가능성이 가장 높다고 인정되는 가격을 도출하기 위함이다. 감정평가활동은 단순히 토지 등의 경제적 가치를 판정하여 그 결과를 가액(價額)으로 표시하는 것이 아니라 전문가에 의한 고도의 판단을 통한 『적정가격』을 도출하는 것이며 국제평가기준(IVS)나 외국사례(USPAP)³²⁾에서도 감정평가의 범위에 대하여 감정평가의 검토기능도 포섭하고 있다.

따라서 공시가격으로 결정공시하는 가격은 적정가격이어야 하며 부동산공시법(§2 제5호)상 적정가격의 정의규정에 따라 보더라도 공시가격의 산정구조는 조사산정 만으로는 적정가격을 도출할 수가 없는 구조이다. 특히 공동주택공시가격은 적정가격을 도출하는데 한계가 있는 것이다.

라. 공동주택 공시가격 조사·산정제도와 절차상 위헌성 문제

공시가격의 경우 시가를 반영하고 있지 아니함에도 불구하고 개별공시가격을 조사·산정하는 부동산공시법령이 합헌이라고 헌법재판소에서 합헌결정을 하고 있다.³³⁾ 즉, 구 부동산공

32) 미국감정평가실무기준(USPAP SR 3-3 (C)에 의하면 담보대출용 감정평가서의 검토행위는 감정평가행위의 일종으로 유사감정행위에 해당하게 된다.

33) 헌법재판소 헌재 2014.5.29. 2012헌바432 결정 참조

시법상 토지의 개별공시지가의 조사·산정은 전문감정평가사에 의하여 표준지에 대한 조사평가된 적정가격인 표준지 공시가격을 터잡아 지방자치단체에서 국토부 장관이 정하는 비준표등을 사용하는 등 대량평가모형을 적용하여 조사·산정하는 체계이나 엄격하고도 전문가에 의한 3단계 검증절차를 거쳐 결정되기 때문에 개별공시지가산정체계는 조세평등주의나 실질적 조세법률주의 등 헌법적 가치를 훼손하지 아니하였다고 헌법재판소에서는 판단하였다. 헌법재판소는 재산세 과세기준은 객관적 가치인 시가를 반영하도록 판시하면서 『적정가격』인 부동산 개별공시가격의 적격성을 구비하는 요건으로서 『전문가에 의한 3단계 가격검증절차』를 둘 것을 요구하고 있다.

따라서 토지의 경우 객관적 가치인 시가를 조사평가한 후 엄격한 3단계 검증절차를 두어서 신중하고도 정치한 공시가격결정구조를 두고 있으나 공동주택가격의 경우 아예 검증절차를 부동산공시법에 두고 있지 아니하며 설령 조사산정기관 내부적으로 검증절차를 두고 있다고 하더라도 전문감정평가사에 의한 검증이 아닐뿐만 아니라 『자가검증(self-검증)』은 검증을 하지 아니하거나 객관성을 담보하지 아니하는 것이다. 이는 헌법재판소에서 공시가격의 적격성을 구비하기 위한 요건으로서 엄격하고도 전문적인 검증절차를 두고 있지 아니한 것이기 때문에 공시가격의 적격성을 인정하는데 한계가 있다. 또한 위헌심사기준으로서 기본권 보장으로 재산권의 본질적 침해금지과 과잉금지의 원칙으로 조세법에 있어서는 조세법률주의와 조세평등주의가 적용되는 만큼, 위헌심사기준인 비례의 원칙은 조세평등주의와 관련되어 합리적 이유없이 자의적 차별을 금지하는바, 특히 공동주택의 경우 3단계 검증절차를 누락한 것은 비례원칙에 위배된다고 할 것이다.

또한 공동주택의 경우 전문가에 의한 3단계 검증절차를 거치지 아니한 점을 별론으로 하더라도 2016년 9월이전에는 전문평가기관에 의하여 공동주택가격이 조사·산정되었으나 2017년 이후부터는 비전문평가기관에 의하여 조사산정된 이상 법리적으로 타당성을 구비하는 데 어려운 점이 지적된다. 또한 토지의 공시가격과는 달리 단독주택과 공동주택의 공시가격체계는 전문가에 의한 정확한 표준지 공시가격을 조사평가하지 아니하고 있으며 달리 토지의 공시지가체계와 차등을 둘 합리적이 이유가 없음에도 두고 있다. 따라서 현 부동산공시법의 관련규정은 주택(단독, 공동)의 산정기준을 토지의 산정기준과 동일하게 규정하여야 함에도 불구하고 합리적인 이유없이 조사평가를 하지 아니할 뿐만 아니라 검증절차를 두고 있지 아니하는 한 『자의적 차별 금지』하는 헌법적 가치에 비추어 조세평등주의에도 저촉하게 된다고 사료된다.

『구 부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률』은 객관적이고 정확한 개별공시지가 산정을 위하여 토지소유자 그 밖의 이해관계인의 의견청취, 시·군·구 부동산평가위원회의 심의 및 이의신청 등의 절차를 마련하는 한편, 감정평가업자가 원칙적으로 산정가격을 검증하도록 하고, 필요한 경우 의견제출가격 및 이의신청가격도 검증할 수 있도록 하여 『전문가에 의한 3단계 가격검증 절차』를 두고 있는 것이다.

IV. 부동산 공시가격의 지방세영향과 조정 필요성 논거

1. 공시가격의 지방세 영향분석

가. 공시가격 오류·불형평에 따른 재산세 등 과세오류 및 불형평 발생

부동산 보유세 과세표준 및 세액산출 구조에서 보면 지방세법의 규정에 의거 재산세 과세표준은 토지나 주택의 공시가격에 공정시장가액비율을 적용하는 것 이외 가감없이 그대로 과세표준으로 사용한다.³⁴⁾ 또한 종합부동산세 과세표준도 재산세와 마찬가지로 토지나 주택의 공시가격에 공정시장가액비율을 적용하는 것 이외 가감없이 그대로 과세표준으로 사용한다.³⁵⁾ 그러므로 토지나 주택의 공시가격의 오류나 불형평이 조정되지 아니한 상태에서 재산세 등을 과세하는 경우에는 그 영향이 그대로 재산세 등 지방세 과세에 영향을 미치게 되는 것이다.³⁶⁾ 즉 공시가격의 오류나 불형평은 재산세 등에 오류과세나 과세불형평으로 연계될 수 밖에 없는 구조이다.

나. 공시가격 현실화 추진기간중 누적적 재산세 과세불형평 상존

정부의 부동산 공시가격 현실화방안(목표 : 90%)에 대한 공시가격 인상율과 재산세부담 분석과 관련하여 공동주택의 공시가격 현실화율을 중심으로 보면 현재 현실화율(69.0%)에서 10년간 매년 약 2%p씩 인상하여 10년에 목표치를 도달하는 방안이지만 매년 2%p만 인상되는 것이 아니라 공동주택 상승률에 따라 차이가 발생하게 된다. 특히, 공동주택(시가 5억원)의 현실화율 차이가 있는 경우로서 2030년에 90%를 현실화 목표로 하는 경우(매년 시가 10%상승시 전제) 다음과 같은 세부담 차이가 누적적으로 차등발생하게 된다.

34) 지방세법 제110조(과세표준) ① 토지·건축물·주택에 대한 재산세의 과세표준은 제4조제1항 및 제2항에 따른 시가표준액에 부동산 시장의 동향과 지방재정 여건 등을 고려하여 다음 각 호의 어느 하나에서 정한 범위에서 대통령령으로 정하는 공정시장가액비율을 곱하여 산정한 가액으로 한다.

제4조(부동산 등의 시가표준액) ① 이 법에서 적용하는 토지 및 주택에 대한 시가표준액은 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따라 공시된 가액(價額)으로 한다.

35) 종합부동산세법 제8조 제1항(주택에 대한 과세표준), 제13조 제1항(토지에 대한 과세표준)참조

36) 2021.4.5. 서초구청에서는 아래와 같이 공동주택의 공시가격의 역전현상을 보도자료로 제시하고 있다.

아파트명	준공년도	전용면적(m ²)	거래가격	공시가격(천원)	현실화율(%)
서초동A아파트	2020년	80.52	1,260,000	1,538,000	122.1
우면동B아파트	2013년	51.89	571,000	676,000	118.4
잠원동C아파트	1984년	117.07	1,733,000	1,871,000	108.0
방배동D아파트	1994년	261.49	1,073,000	1,360,000	126.8

<표 12> 부동산 공시가격 현실화율별 공시가격인상액과 보유세 인상 부담액

구 분	2021년	2022년	2023년	2024년	2025년	
4억(80%) 매년1%p인상 (420,000원)	시가변동액	5.5억	6.05	6.665	7.321	8.053
	목표현실화율	70.2%	71.5%	72.7%	75.6%	78.4%
	공시가격(천원)	420,000	432,575	484,545	553,467	631,355
	공시가격인상율	0%	3.0%	12.0%	14.2%	14.1%
	과세표준(60%)	252,000	259,545	290,727	332,080	378,813
	재산세 산출액(원)	324,000	339,090	401,450	532,280	695,840
	재산세 부과액(원)	324,000	339,090	373,000	410,300	533,390
	전년대비인상율 ³⁷⁾	0%	4.6%	10%	10%	30%
3.5억(70%) 매년2%p인상 (345,000원)	시가변동액	5.5억	6.05	6.665	7.321	8.053
	목표현실화율	70.2%	71.5%	72.7%	75.6%	78.4%
	공시가격(천원)	386,100	432,575	484,545	553,467	631,355
	공시가격인상율	11.9%	12.0%	12.0%	14.2%	14.1%
	재산세 과세표준	231,660	259,545	290,727	332,080	378,813
	재산세 산출액(원)	283,320	339,090	401,450	532,280	695,840
	재산세 부과액(원)	283,320	311,650	342,810	377,100	490,220
	전년대비 인상율	-17.9%	10%	10%	10%	30%

다. 공시가격 불형평에 따른 재산세 세부담의 문턱효과 발생

주택공시가격이 유사한 경우에는 세부담이 유사하여야 과세형평성을 유지하며 나아가 재산세부담 문제에 있어서도 『동일한 가격에 동일한 세부담적용원칙』이 적용되는 등 『수평적·수평적 과세형평성』이 유지하게 된다. 그러나 공시가격의 불형평을 초래하는 경우에는 재산세 부담은 급격히 차이가 발생되며 나아가 <표 13>과 같은 격심한 불형평이 발생하는 것이다. 이와 같은 현상은 공시가격을 6억원초과여부에 따라 재산세 세율적용이 달라지기 때문이다. 이는 6억원이하 주택의 경우 세율특례를 적용받아 저율의 세율이 적용되나 공시가격 6억원 초과 주택의 경우에는 재산세 특례세이 적용되지 아니하기 때문에 세부담이 급격히 차

37) 전년대비 재산세 인상율은 세부담 상한제를 적용받기 때문에 아래와 같이 공시가격대별 차이가 발생한다.

[2021년 지방세법상 주택분 재산세 표준세율과 세부담상한율]

구분(과세표준)	재산세 세율	세부담상한율(공시가격기준)
6천만원이하	0.1%	3억원이하 5%
6천만원~1.5억원 미만	60,000원 + 0.15%	5%
1.5억원 초과~3억원미만	195,000원 + 0.25%	5%
3억원초과	570,000원 + 0.4%	3~6억원 10%, 6억원 초과 30%

이가 발생하는 문턱효과(threshold effect)가 발생하는 것이다.

<표 13> 동일층의 공동주택간 공시가격의 불형평에 따른 재산세 부담 비교

구 분	2020 공시가격	2021 공시가격	인상율	2021 재산세부담
서울 00동 A아파트(84㎡)6동5층 A호	451,000	598,000	32.6%	625,800원
서울 00동 A아파트(84㎡)6동6층 B호	459,000	690,000	50.3%	1,026,000원
차이	△8,000	△92,000	△17.7%	△400,200원(64%)

(주) 상기자료는 조선일보(2021.3.21 13면 보도)내용중에서 발췌한 공동주택 사례가액을 기준으로 분석한 것임

라. 종합부동산세 과세대상 선정 등 실질적 과세권행사

공시가격 불형평에 따른 과세불형평 문제는 1세대1주택의 재산세 세율특례적용되는 문제가 있고 종합부동산세 과세대상은 전국합산되는 주택의 경우 과세기준일 현재 주택분 재산세의 납세의무자로서 국내에 있는 재산세 과세대상인 주택의 공시가격을 합산한 금액이 6억 원을 초과하는 자는 종합부동산세를 납부할 의무가 있으며³⁸⁾ 1세대 1주택이라고 하더라도 주택공시가격이 9억 원을 초과하는 자는 주택분 종합부동산세를 납부할 의무가 있다. 따라서 실제 시가가 9억 원이상에 해당되어 종합부동산세 과세대상에 해당한다고 하더라도 공시가격 인상율에 의거 공시가격이 종합부동산세 과세대상금액이하로 하향 결정되는 경우에는 종합부동산세 과세대상에 적용되는 납세의무자에 제외되기 때문에 **실질적인 납세의무자를 결정하는 기준과 같은 역할**을 하게 된다.

<표 14>와 같이 전년도 공시가격이 동일함에도 불구하고 2021년도 공시가격 인상율을 달리 적용함으로써 불형평하게 공시가격이 결정되는 경우 공시가격 인상율은 실질적인 과세권자가 과세권을 행사하는 구조가 아니라 공시가격인상율에 의하여 종합부동산세 과세대상 범위가 결정되는 구조이기 때문에 실질적인 과세권을 행사하는 결과를 초래하게 되는 것이다.

<표 14> 공시가격 인상율에 따른 종합부동산세 과세대상 결정

구분	동호수(전용면적)	2020 공시가격	2021공시가격	인상율
세종시 00마을 00 아파트	603동 9층 A호(99㎡)	520,000천원	889,000천원	71.0%
	603동10층 B호(99㎡)	520,000	949,000	82.5%
차이	-	-	▲60,000	▲11.5%

(주) 상기자료는 조선일보(2021.3.21 13면 보도)내용중에서 발췌한 공동주택 사례가액을 기준으로 분석한 것임

38) 종합부동산세법 제7조(납세의무자) ① 참조

결론적으로 공시가격은 동일가격 동일세부담원칙이 적용되어 조세평등주의를 실현하는 구간이 되는 것이며 공시가격 인상율을 급격히 조정할 때 조세저항이 야기되는 것은 사실이지만 과세불형평차원에서 볼 때 동일한 세부담이 이루어 지도록 공시가격이 시가를 반영하여 과세형평을 유지하도록 하여야 할 것이다.

2. 지방세 과표적용시 공시가격 조정 필요성 논거

가. 공평과세원칙과 과표 불형평 시정 불가피

조세평등주의는 법앞의 평등의 원칙을 조세의 부과 징수과정에서도 구현함으로써 조세정의를 실현하려는 원칙이다. 이러한 조세공평주의의 원칙에 따라 과세는 개인의 경제적 급부능력을 고려한 것이어야 하고, 동일한 담세능력자에 대하여는 원칙적으로 평등한 과세가 있어야 한다. 또 나아가 특정의 납세의무자를 불리하게 차별하는 것이 금지될 뿐만 아니라 합리적 이유 없이 특별한 이익을 주는 것도 허용되지 아니한다.(헌재 1995.10.26. 94헌마242 참조) 따라서 재산세 등 동일한 가격임에도 불구하고 동일한 세부담을 하는 것이 형평과세에도 타당한 것이므로 공시가격이 불합리하게 발생된 오류에 대하여 이를 수정하고 형평과세를 할 수 있도록 하는 차원에서 그 적용상 타당성이 제고된다고 할 것이다.

그러므로 공시가격이 객관적 가치인 시가를 반영하지 못하거나 인근 주택 공시가격간의 심한 불형평을 초래하는 경우 위법성³⁹⁾이 있으므로 재산권 침해를 방지하기 위하여 정당한 과세를 하기 위한 공시가격을 지방세 등 과세표준으로 적용하는 한 과세표준을 시가에 맞게 과세권자가 조정하는 것이 실질과세원칙에도 부합된다고 할 것이다.

나. 공시가격 하자에 대한 사전적 수정기능 부여

선행처분과 후행처분의 관계에 있어서 승계여부가 쟁점이다. 대법원은 선행처분과 후행처분이 연속적으로 행하여진 경우에는 선행처분의 하자가 후행처분에도 승계되나, 그렇지 못한 경우, 즉 양 처분이 서로 독립하여 별개의 법률효과를 목적으로 하는 때에는 선행처분에 불가쟁력이 생겨 그 효력을 다룰 수 없게 되면 선행처분의 하자가 중대명백하여 당연무효인 경우를 제외하고는 선행처분의 하자를 이유로 후행처분을 다룰 수 없는 것이 그 간의 판례 등의 입장이었다.

이 경우에도 선행처분의 불가쟁력이나 구속력이 그로 인하여 불이익을 입게 되는 자에게 수인한도를 넘는 가혹함을 가져오고 그 결과가 당사자에게 예측가능한 것이 아닌 경우에는

39) 대법원 1995.6.16.선고, 95누2098, 판결 참조

국민의 재판받을 권리를 보장하고 있는 「헌법」의 이념에 비추어 선행처분의 후행처분에 대한 구속력은 인정될 수 없다고 봄이 타당하므로, 선행처분에 위법이 있는 경우에는 그 자체를 행정소송의 대상으로 삼아 위법 여부를 다룰 수 있음은 물론, 이를 기초로 한 후행처분의 취소를 구하는 행정소송에서도 선행처분의 위법을 독립된 위법사유로 주장할 수 있다.라고 판시하고 있다.⁴⁰⁾

그러나 공시가격의 하자가 승계여부에 대한 일부 대법원 판례⁴¹⁾와 조세심판원결정⁴²⁾에서는 부정하고 있어 재산세 과세단계에서 공시가격의 하자를 주장하여 권리구제를 받는데 한계가 있다. 특히, 공시가격(개별주택가격 및 공동주택가격)이 인근 토지의 개별공시가격 등에 비추어 현저하게 불합리하다는 점에 대하여는 그 개별공시가격을 다투는 자에게 입증의 책임이 있는 것이다(대법원 93누17133, 1996.7.30. 참조).

그러므로 공동주택에 대하여 공시가격결정은 국토부장관이 결정공시하고 있으며 지방자치단체에서는 전혀 결정권이나 수정권이 없는 실정이다. 그러므로 공동주택의 공시가격에 하자나 불합리한 결정이 있더라도 재산세 등 과세시에는 그대로 공시가격을 사용할 수밖에 없는 구조이다. 그러므로 공평과세를 할수 있도록 공동주택공시가격의 하자 및 불합리한 결정에 대하여 과세관청에서 공시가격의 불합리한 결정에 터잡아 과세한 재산세 등에 대하여도 경정할 수 있도록 그 과세표준인 공동주택공시가격에 대하여 사전적 수정권이 부여되어야 합리적인 공평과세 기반을 구축할 수가 있는 것이다.

다. 지방세 시가표준액에 대한 합리적인 시가의 우선적 대체 모색

지방세법상 지방세 시가표준액은 토지의 경우 개별공시지가 주택의 경우 개별주택가격 및 공동주택가격을 사용하고 있다. 이와 같이 지방세 시가표준액인 공시가격을 그대로 사용하

40) 대법원 1998.3.13. 선고 96누6059 판결, 대법원 1994.1.25. 선고 93누8542 판결, 대법원 2008.8.21. 선고 2007두13845 판결 등 참조

41) 개별토지가격의 적법성 여부는 부동산공시법과 개별토지가격조사요령이나 개별주택가격 및 공동주택가격조사요령에 규정된 절차와 방법에 의거하여 이루어진 것인지 여부에 따라 결정될 것이다. 당해 토지와 주택의 시가와 직접적인 관련이 있는 것은 아니므로 단지 개별공시지가나 개별주택가격 및 공동주택가격이 시가를 초과한다는 사유만으로 그 가격결정이 위법하다고 단정할 것은 아니다(대법원 95누3442, 1995.7.11. 참조).

42) [사례] 개별공시지가에 대한 재산세 불복청구 가능성

부동산가격공시에 관한 법률에서 정한 절차에 따라 토지의 개별공시지가를 결정·공시하였으나 청구법 인들은 그 결정·공시일부터 30일 이내에 이의신청을 제기하지 않아 이의신청 기간이 경과함에 따라 토지의 개별공시지가에 대하여는 더 이상 다툴 수 없는 불가쟁력 또는 확정력이 발생하였다고 볼 수 있는 점(조심 2015지193, 2015.3.2. 외 다수), 처분청은 「지방세법」 제110조 제1항에 따라 토지의 개별공시지가(시가표준액)를 기준으로 토지와 건축물의 재산세 과세표준을 산출하고 그 과세표준에 해당 세율을 적용하여 재산세 등을 부과한 처분은 타당함(조심 2021지0386, 2021.03.17.)

라도 불합리한 경우 대체할 가격이 있어야 하나 현행 지방세법상 별도의 대체할 가격 구조를 두고 있지 아니하다. 즉, 지방세법상 취득세는 과세표준이 사실상 취득가액이며 그 가액을 알 수 없거나 시가표준액보다 낮은 경우에는 시가표준액인 공시가격을 과세표준으로만 하고 있으며 재산세는 시가표준액인 공시가격을 그대로 재산세 과세표준으로 활용하고 있는 실정이다.

그런데 최근 대법원판례에서 지방세법상 시가표준액을 적용하여 과세하는 것이 불합리한 경우에는 감정가액을 대체할수 있도록 판시하고 있는 바, 즉 감정가격을 기초로 하여 이루어진 취득가액으로 신고한 가액이 시가표준액에 미달한다는 사정만으로 신고가액이 실제 교환가치에 상응하지 않는다거나 합리적인 방법으로 산정되지 않은 것이라고 보기는 어렵다라고 판시하고 있다.⁴³⁾

이와 같이 지방세 시가표준액인 공시가격을 적용하여 과세할 경우 과세불형평을 초래하는 경우 부동산의 가액이 합리적인 방법으로 산정되어 실제 교환가치에 상응하는 것이라면 이에 대체하는 가격을 별도로 적용할 수가 있는 것이므로 불합리한 공시가격을 전혀 수정하지 못하도록 하는 조사산정 체계는 타당성이 결여된다.

라. 부동산 공시가격에 대한 국세 과표의 경우 적용시 후순위 적용

보유세인 종합부동산세는 재산세를 근간으로 과세되는 만큼 토지나 주택의 공시가격을 그대로 과세표준으로 활용을 하고 있다. 그런데 무상취득으로 과세되는 상속세 및증여세법상⁴⁴⁾에서는 공시가격은 가장 나중에 후순위로 적용된다. 즉, 상속세나 증여세를 과세함에 있어서

43) [판례] 공유물분할과 감정가액에 의한 취득세 과세표준 범위

상가의 과세표준 중 공유물의 분할로 인한 부동산 취득에 해당하는 부분의 비율이 어떻게 산정될 것인지의 원고가 이 사건 상가를 실제 취득한 원인이 무엇인지 여부에 따라 결정된다 할 것이고, 만약 분할합의에 따른 상가 및 부동산의 가액이 합리적인 방법으로 산정되어 실제 교환가치에 상응하는 것이라면 적어도 그 가액이 원고의 당초 지분에서 차지하는 비율만큼은 지방세법 제11조 제1항 제5호의 특례세율이 적용될 수 있다. 분할합의는 2017.6.9.을 기준시점으로 한 국민은행의 감정가격을 따른 것이고, 위 감정가격이 정당하게 산정되지 않은 가격이라는 점을 인정할 만한 자료도 없으므로, 위 감정가격을 기초로 하여 이루어진 분할합의에 따른 가액이 시가표준액에 미달한다는 사정만으로 신고가액이 실제 교환가치에 상응하지 않는다거나 합리적인 방법으로 산정되지 않은 것이라고 보기는 어렵다. 따라서 분할합의에 따른 가액이 실제 교환가치에 상응하는지 여부에 관하여 어떠한 판단도 하지 아니한 채, 단순히 당초 지분 대비 초과 지분의 비율 산정은 시가표준액을 기준으로 산정하여야만 한다는 이유만으로 경정청구를 거부한 처분은 위법함(대법원 2020두53972, 2021.2.4.)

44) 상속세및증여세법 제60조(평가의 원칙 등) ② 제1항에 따른 시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고 수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함한다.

③ 제1항을 적용할 때 시가를 산정하기 어려운 경우에는 해당 재산의 종류, 규모, 거래 상황 등을 고려하여 제61조부터 제65조까지에 규정된 방법으로 평가한 가액을 시가로 본다.

시가를 과세표준으로 하되 시가를 알수 없는 경우 감정가액으로 우선 적용하고 감정가액이 없거나 시가산정이 어려운 경우에는 공시가격을 적용하도록 규정하고 있는바 이는 국세에서도 공시가격을 후순위로 과세표준으로 적용하고 있는 것이다.

V. 개선방안

1. 불합리한 공시가격 보원을 위한 지방세 과표제도 개선

부동산공시법상 주택의 주택공시가격을 국가나 지방자치단체 등이 과세 등의 업무와 관련하여 과세 기준으로 활용하도록 규정하고 있다.⁴⁵⁾ 이는 강행 규정이 아니라 임의 규정이기 때문에 활용여부는 개별 세법에서 적용여부를 정책적으로 판단하여 입법적으로 정하여야 한다. 그럼에도 불구하고 재산세 등 보유세를 부과정수하기 위하여 지방세법 등에서 주택공시가격을 과세표준으로 적용하도록 규정하고 있어서 일단 주택공시가격이 결정·공시되면 이를 과세권자가 여과없이 그대로 적용하게 된다.

그런데 단독·공동주택 공시가격의 결정을 전문 감정평가기관이 아닌 시가조사 용역기관이 조사·산정을 하고 있기 때문에 다양한 부동산 특성과 지역 여건을 반영하지 못한 채 조사·산정되어 공시가격 비현실화 문제, 불형평 문제가 종전 부동산공시체계보다도 심화되는 등 부작용으로 작용하고 있으며 이는 결국 재산세 등 보유세에 대한 부실과세와 조세 민원으로 연계될 수밖에 없다.⁴⁶⁾

따라서 공동주택가격의 조사·산정과 결정공시권을 지방자치단체에 부여하여 수행하는 경우에는 현장여건을 쉽게 반영할 수 있으므로 지역 여건에 맞는 공시가격 체계를 구축할 수가 있는 것이다. 부동산공시법을 개정하여 지방자치단체에서 이를 조정할 수 있도록 개정되지 못하는 경우에는 지방세법 등에 조정 근거규정을 마련하여 공시가격이 불합리하거나 불형평하여 지방자치단체가 이와 같은 비현실적인 과세표준으로 바로 적용하기 보다는 지방자치단체의 지역여건에 맞게 시가를 반영할 수 있도록 보유세 과세기준으로 공시가격을 참작하여 중앙정부가 통보하는 『공시가격 조정기준』에 따라 지방자치단체가 현장여건을 반영하

45) 부동산공시법 제19조 ② 개별주택가격 및 공동주택가격은 주택시장의 가격정보를 제공하고, 국가·지방자치단체 등이 과세 등의 업무와 관련하여 주택의 가격을 산정하는 경우에 그 기준으로 활용될 수 있다.

46) 경향신문 특집기사 9면, (2018.3.21(수)) 보도에서도 “서울 강남구 압구정 현대아파트 1,2차 아파트실거래가 반영도가 상반기(76.0%), 하반기(64.9%)로 각각 차이가 발생하는 것으로 분석보도하였다.

도록 조정하여 재산세 등 부과징수시 사용하여야 할 것이다.

또한 부동산공시법에 의거 공시된 토지 등 부동산 공시가격을 여과없이 그대로 지방세 과표로 적용하고 있음에 따라 시가와 현저한 격차가 있는 경우 납세자의 반발이 발생되고 있는 실정이다. 이와 같이 중앙정부가 결정공시된 공시가격에 대하여 지방자치단체의 장이 별도 조사평가되지 아니한 공시가격산정결과 오류 등이 있다고 판단되는 경우에는 지방자치단체의 장이 이를 조사평가하여 새로이 과표로 결정하도록 하는 등 조정권을 부여하도록 현행 지방세법령의 개정이나 『지방세 시가표준액에 관한 법률(가칭), 지방세 과표법(약칭)』 제정 등 입법적 장치 마련도 필요하다.⁴⁷⁾

[지방세법 개정안]

현 행	개정안
<p>제4조(부동산 등의 시가표준액) ① 이 법에서 적용하는 토지 및 주택에 대한 시가표준액은 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따라 공시된 가액(價額)으로 한다. 다만, 개별공시지가 또는 개별주택가격이 공시되지 아니한 경우에는 특별자치시장·특별자치도지사·시장·군수 또는 구청장(자치구의 구청장을 말한다. 이하 같다)이 같은 법에 따라 국토교통부장관이 제공한 토지가격비준표 또는 주택가격비준표를 사용하여 산정한 가액으로 하고, 공동주택가격이 공시되지 아니한 경우에는 대통령령으로 정하는 기준에 따라 특별자치시장·특별자치도지사·시장·군수 또는 구청장이 산정한 가액으로 한다.</p> <p>②~④ (현행과 같음)</p>	<p>제4조(부동산 등의 시가표준액) ① 이 법에서 적용하는 토지 및 주택에 대한 시가표준액은 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따라 공시된 가액(價額)으로 한다. 다만, 개별공시지가 또는 개별주택가격이 공시되지 하거나 개별공시지가, 표준단독주택공시가격 및 개별단독주택공시가격이 현저하게 불합리한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 특별자치시장·특별자치도지사·시장·군수 또는 구청장(자치구의 구청장을 말한다. 이하 같다)이 같은 법에 따라 국토교통부장관이 제공한 토지가격비준표 또는 주택가격비준표를 사용하여 산정한 가액으로 한다. 또한 공동주택가격이 공시되지 아니하거나 현저하게 불합리한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 대통령령으로 정하는 기준에 따라 특별자치시장·특별자치도지사·시장·군수 또는 구청장이 산정한 가액으로 한다.</p> <p>②~④ (현행과 같음)</p>

47) 부동산공시법의 규정중 단독주택의 경우 조사평가를 하지 아니하고 산정하여 검증후 공시되며 공동주택의 경우 조사평가를 하지 아니하고 산정후 검증절차도 없이 공시되기 때문에 시가와 괴리되는 공시가격에 대하여는 지방자치단체의 장이 공시가격을 조정 결정하도록 함

[지방세법시행령 개정안]

현행	개정안
<p>제3조(공시되지 아니한 공동주택가격의 산정가액) 법 제4조제1항 단서에서 “<u>대통령령으로 정하는 기준</u>”이란 지역별·단지별·면적별·층별 특성 및 거래가격 등을 고려하여 행정안전부장관이 정하는 기준을 말한다. 이 경우 행정안전부장관은 미리 관계 전문가의 의견을 들어야 한다.</p>	<p>제3조(공시되지 아니한 개별공시지가 등의 산정가액) ① 법 제4조 제1항 단서 전단에서 “<u>현저하게 불합리한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우</u>”라 함은 다음의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. 표준단독주택의 선정기준에 위반하여 표준단독주택공시가격이 공시된 것으로 판단되는 경우 2. 토지가격비준표 또는 주택가격비준표가 지역실정이 맞지 아니하거나 현저히 불합리한 경우 3. 개별주택공시가격이 인근 주택과 비교하여 현저하게 불형평하게 공시된 경우 4. 그 밖에 단독주택이 아닌 건축물을 단독주택공시가격으로 공시하는 등 행정안전부령으로 정하는 경우</p> <p>② 법 제4조 제1항 단서 후단에서 “<u>현저하게 불합리한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우</u>”라 함은 다음의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. 1. 공동주택공시가격이 지역실정이 맞지 아니하거나 현저히 불합리한 경우 2. 공동주택공시가격이 인근 주택과 비교하여 현저하게 불형평하게 공시된 경우 3. 그 밖에 공동주택이 아닌 건축물을 공동주택공시가격으로 공시하는 등 행정안전부령으로 정하는 경우</p> <p>③ 법 제4조제1항 단서에서 “<u>대통령령으로 정하는 기준</u>”이란 지역별·단지별·면적별·층별 특성 및 거래가격 등을 고려하여 행정안전부장관이 정하는 기준을 말한다. 이 경우 행정안전부장관은 미리 관계 전문가의 의견을 들어야 한다.</p>

2. 주택분 재산세 세율체계 보완

부동산 공시가격 현실화추진과 병행하여 추진될 사항은 공시가격을 활용하여 국민들에게 부과하는 재산세 등 부담에 관한 사항이다. 우선 재산세와 관련된 사항은 재산세 세부담 상한제의 영향을 받는 부분에 대한 산출세액과 실제 부과세액의 일치를 위한 실효세율을 정하

는 것이고 나아가 현재 세부담을 어느 정도로 부담하게 할 것인지 대한 적정 세부담 수준을 사회적 합의를 통하여 정하여야 한다. 그런 다음에 공시가격 현실화를 위한 계획이 수립되어야 하고 어떠한 방법으로 현실화를 추진할 것인지에 대한 방법을 강구하여야 한다. 그러나 현실화율 목표를 정하고 세부담을 어느 정도로 할 것인지를 정하지 아니하고 우선 현실화하겠다고 목표현실화율을 정하는 것은 무작정 집을 보유하고 있는 사람에게 세부담을 인상하겠다는 것으로 인식하게 된다. 그러므로 先 일정 수준의 공시가격 평준화를 구축한 後 목표현실화를 달성하는 경우에 그 때에 재산세 세율 체계와 과표구간 및 종부세 세율체계를 동시에 개정을 병행하여야 할 것이다.

특히, 주택에 대한 재산세 세율체계개선에 대한 논의가 필요하다. 현행 주택에 대한 재산세 세율체계와 구간은 2008년도에 마련되었다. 그 당시 주택분 재산세 등 보유세 부담이 지방세법상의 세율체계에 의거 산출세액으로 과세되는 것이 아니라 전년대비 세부담상한제에 따른 실제 부과세액이 차이가 발생한 채로 비정상적으로 과세되고 있어 이를 정상적으로 과세되도록 하는 차원에서 재산세 세율체계를 개선한 바 있다. 현재 정부의 공시가격현실화 추진과 주택공시가격 6억원이하 1세대1주택 특례세율의 3년(2021년~2023년)간 한시적 적용으로 그 이후에 발생될 과세혼선 등을 대비하여야 할 것이다. 그러기 위해서는 2008년 이후 약 13년간의 부동산 상승추이, 주택보유실태 및 주택공시가격 분포 등을 종합적으로 분석한 다음 적정 세부담수준이 마련되고 이를 토대로 합리적인 주택분 재산세 세율체계가 정립되도록 입법적인 보완이 되어야 할 것이다.

3. 공시가격에 대한 제3자 검증체계구축 및 조정권 부여

가. 탁상검증 근절과 실질적인 공시가격 검증 실행

“검증”이란 시장·군수·구청장이 표준지 공시지가 또는 표준주택가격을 기준으로 토지 및 주택가격비준표를 사용하여 산정한 개별공시지가 또는 개별주택가격에 대하여 표준지, 비교표준주택의 선정, 주택특성조사의 내용 및 가격비준표(토지, 주택) 적용 등의 타당성을 검토하여 산정가격의 적정성을 판별하고, 표준공시지가, 표준주택가격, 인근개별가격 및 전년도 주택가격과의 균형유지, 토지 및 주택가격의 변동현황 등을 종합적으로 참작하여 적정한 가격을 제시하는 것을 말한다.

따라서 정확한 개별주택공시가격을 조사·산정하도록 탁상검증을 근절하는 방향으로 제도화되어야 할 것인바, 부동산공시법상 개별주택공시가격의 검증권자는 시장·군수·구청장이기 때문에 감정원 등과 협의할 사항이 아니며 시장·군수·구청장이 검증권행사를 주관하는 것이

므로 검증장소를 명확히 지정하여야 할 것이다. 따라서 개별주택가격 검증시에는 반드시 현장활동을 병행하는 것이 불가피함으로 시청·군청사무실에서 하되 그 소재지가 원거리에 소재한 주택에 대하여 인근 지역내 공공장소(읍·면사무소 등)을 검증장소로 활용하도록 관련 규정을 명확히 하여야 한다.(지침§8)

[개별공시지가검증업무처리지침] 제8조(산정지가검증의 장소) **산정지가검증은 시·군·구청에서 실시함을 원칙으로 한다.** 다만, 검증업무를 효율적으로 수행하기 위하여 필요하다고 인정할 때에는 시장·군수·구청장이 지정하는 장소에서 실시할 수 있으며, 이 경우에는 자료관리에 특히 유의하여야 한다.

※ 개별주택공시가격에 대한 검증업무처리지침도 동일한 내용임

또한 공시가격 검증업무 수행과 관련한 검증수수료지급은 『부동산 가격공시 등의 수수료에 관한 기준』에서 정하는 바에 따라 집행하되, 시장·군수·구청장은 검증대상 부동산 수가 적어서 부동산 수를 기준으로 검증수수료를 지급하는 것이 적정하지 아니하다고 인정하면 「엔지니어링산업 진흥법」 제31조에 따른 엔지니어링 사업대가의 기준 및 엔지니어링 노임단가를 적용할 수 있도록 규정하고 있다.(기준§3②) 이 경우 검증수수료는 국비예산과 지방세 예산을 각각 50% 이내에서 매 회계연도마다 보조되는 국비와 이와 동일하게 확보된 지방비를 합한 예산의 범위에서 산정기준에 따라 지급하여야 한다라고 규정하고 있다.(기준§3①)

이와 같이 지방정부의 예산이 투입되는 만큼 지방정부에서는 부동산 공시가격 검증체계의 제도적 미비점을 보완하기 위하여 전문가에 의한 제3자 검증체계를 구축하도록 하는 한편 형식적 검증에 따른 수수료 과다청구를 방지하도록 하여야 할 것이다. 개별주택공시가격 검증과 관련하여 개별주택별로 검증하고 시청이나 군청 사무실에 출근확인서 비치하여 검증상태를 확인하도록 하여야 할 것이다. 또한 공시가격검증 인건비산정 지급과 관련하여 검증수행자를 감정평가사(자격자) 검증을 원칙하고 비자격자를 배제하는 등 자격증 소지여부를 확인하여야 한다. 그리고 공시가격 검증시간 및 건수 확인등 실제검증 확인체계 확립등 검증수수료지급 부적정 집행 등 예산낭비를 방지하도록 운영상의 기준을 보완하여야 할 것이다.

나. 공시가격에 대한 제3자전문가 검증을 통한 과표 타당성 확보

부동산 공시가격 검증제도는 토지초과이득세의 헌법불합치 결정⁴⁸⁾ 취지에 따라 개별공시지가의 조사·산정과정에서 행정기관의 공무원이 담당하는 부분에 대하여 전문성을 보완이

48) 헌재 1994.7.29 선고. 92헌바49,52 결정 참조

필요하다는 지적에 따라 시군구 공무원이 조사·산정한 개별공시지가에 대하여 지가의 타당성을 검증하도록 지가공시법령을 개정하였다. 이와 같이 검증절차의 도입 취지는 조사·산정한 공시가격에 대하여 전문 평가사가 이를 검증함으로써 공시가격의 적정성을 도모하기 위함이며 나아가 국민의 재산권을 보호하는데 의미가 있는 것이다.⁴⁹⁾

공시가격의 검증권은 원칙적으로 지방정부가 제3자인 전문 평가사에 의뢰하여 부동산 검증을 하는 것이며 이는 공시가격의 위헌성을 보완하는 논거가 되는 것이다. 따라서 개별공시지가의 합헌성은 표준지 공시지가에 터잡아 개별공시지가를 조사산정하고 이에 제3자 전문가에 의한 검증절차를 거치는 등 절차적 합리성을 부여받는 이상 다소 시가와 괴리되어도 합헌이라는 것이다. 나아가 이와 같이 합헌성을 부여받은 개별공시가격 공시결정한 선행처분에 터잡아 재산세 등 부과징수하는 후행처분의 타당성을 확보하게 되는 것이다. 그러므로 공동주택 공시가격의 합헌성 문제는 헌법재판소의 결정 취지에 비추어 볼 때 전문가에 의한 3단계 검증절차 자체가 없는 공동주택공시가격에 터잡아 부과징수한 처분에 대하여 합헌성에 의문이 제기된다고 할 것이다.⁵⁰⁾

따라서 공시가격 검증체계와 관련하여 공시가격의 객관성을 확보하고 시장·군수·구청장이 조사·산정한 개별공시가격에 대하여 개별공시가격의 관리감독차원에서 상급기관인 광역지방자치단체인 시·도지사도 하여금 검증업무를 수행하도록 함으로서 지역균형유지 및 공시가격의 공정성을 확보할 수가 있도록 하여야 한다. 이 경우 검증업무는 시·도지사로부터 위탁을 받은 전문감정평가사가 위탁을 받아 검증업무를 수행하거나 지방자치단체에 전문성 제고를 위해 전문감정평가사를 지방공무원으로 채용하는 방안도 병행되어야 할 필요가 있다.⁵¹⁾ 특히 검증업무와 관련하여 헌법재판소에서도 전문가에 의한 검증을 수행하도록 요구하고 있으며 대법원 판례 등에서 시가보다 현저히 높은 지방세 과세표준에 대하여 위법이라고 판시하고 있기 때문에 부동산 공시가격검증 및 조정권 도입은 필요하다.⁵²⁾

49) 헌재 92헌바52, 1994.7.29. 결정 참조

50) 전동훈, “보유세 과세표준과 주택공시가격의 적격성에 대한 고찰”, 한국조세법학회 조세논총 제3권 제3호, 2018년 9월

51) 부동산공시법 개정안 제17조도 동일한 논지로 개정되어야 함

52) 대법원 2015.9.10. 선고, 2015두43797 판결 참조

4. 공시가격 조사 산정구조 및 기능의 재정립(공시가격의 이원화)

- 중앙 정부 : 표준공시가격 조사·평가 → 기준가격(적정가격) 설정, 전국적인 균형 유지
- 지방 정부 : 개별공시가격 조사·산정 → 다양한 지역여건 반영, 현장 적합성 제고

공시가격산정체계는 중앙정부가 시가를 정확하게 조사·평가한 적정가격인 표준공시가격은 결정·공시하고 개별공시가격은 지방자치단체에서 표준공시가격에 근거하여 다양한 지역특성(자연적 특성, 인문적 특성 등)을 반영하여 현장 적합성을 제고 할 수 있도록 결정·공시하는 체계가 바람직한 공시가격 조사·산정구조이다. 이와 같은 공시가격산정체계를 설계한 이유는 표준공시가격은 중앙정부에서 정확하게 시가를 반영하도록 하기 위하여 전문평가사의 조사·평가에 의한 적정가격을 기준으로 하여야 이를 터잡아 조사·산정된 공시가격도 적정가격으로서의 절차적 타당성을 확보하기 때문에 보유세 등 과세표준으로 활용되는 것은 물론이고 나아가 각종 부담금 등의 과세기준으로서 국민에 대하여 설득력을 가지게 되는 것이다. 그러나 현행 부동산공시법상의 체계는 이와 같은 산정원칙이나 일관성이 없는 구조이다.

따라서 공시가격운영체계는 부동산공시법을 개정하여 중앙정부(국토부장관)가 제도를 입안, 총괄관리하고, 이를 산정하는 체계는 지방자치단체가 각각 공시업무를 분담하여 관리하는 것이다. 중앙정부는 표준공시가격의 결정과 운영, 각각의 개별공시가격 조사산정기준 마련하고 이를 총괄관리 감독하고, 부동산원은 국토부의 업무를 지원하도록 비준표개발 관리, 공시가격 조사산정기법개발 등 개별공시가격 조사기법개발, 보급하여야 할 것이다. 지방정부는 국토부의 표준공시가격을 기준으로 토지, 주택(단독, 공동) 및 비주거용 부동산의 개별공시가격은 조사·산정하여 지역특성에 맞게 결정공시하는 등 관리하여야 한다. 제3자적 지위에서 시도지사가 주관하여 개별공시가격에 대한 전문가의 의한 검증업무를 수행함으로써 공시가격의 현실화와 불형평 문제를 시정하도록 공시체계를 재정립하고 부동산공시법제도를 개정하여야 한다. 특히, 현행공시가격체계를 표준과 개별로 분리하여 표준공시가격은 중앙정부가 조사평가한 가격이므로 적정가격으로 하고 지방정부는 부동산공시법령의 절차에 따라 개별공시가격을 조사산정하여 공시가격으로 구분하여야 한다. 이는 적정가격이 기준가격이 되고 이를 기준으로 현실화를 추진하는 시가가 되어야 하기 때문이다. 이에 부수하여 부동산공시법과 관련된 법령인 감정평가사법이나 부동산원법도 각 업무수행주체별 업무범위와 기능을 합리적으로 재정비하고 나아가 그에 따른 관련 법령을 병행 개정되어야 한다.

공시가격 현실화 과정에서 부동산가격 공시업무를 지방자치단체에서 주관해야 한다는 주

장이 서울시 등을 중심으로 제기되고 있다. 그런데 지가관리정책은 지방자치법상 전국적으로 통일적 처리를 요하는 사무⁵³⁾에 해당하여 국가가 맡는 것이 더 적합하다는 견해가 있다.⁵⁴⁾ 그 이유를 보면 부동산가격 공시업무의 전문성 측면에서 국토교통부는 부동산원에 부대업무를 위탁하여 가격조사에 있어서 전문성을 확보하고 있으나, 지방정부는 사실상 전무하다는 점을 들고 있다. 그러나 향후 지방정부도 감정평가사 등 전문인력을 공무원으로 채용하여 부동산가격 공시업무의 전문성을 확보하는 노력을 병행하는 경우 설득력을 얻을 수 있다고 보여진다. 이는 공시가격체계의 재정립차원에서 보면 공시가격은 국가가 전국적인 통일을 요하는 기준을 제시하면 지방정부가 이를 현장에서 다양한 지역여건을 반영하여 공시하면 더욱 공시가격의 현실 적합성을 제고하게 되는 것이며 나아가 지방정부가 지역의 부동산가격 관리를 효율적으로 할 것이기 때문에 타당한 것이다. 또한 전문성 측면에서 부동산원의 조직구성이나 업무성격을 보면 2016년 9월부터 전문 감정평가기관이 아니기 때문에 전문 평가기관이라고 하는 그 주장의 설득력이 떨어진다고 할 것이다.

이에 따라 이념적인 공시가격 체계하에서 중앙정부와 지방정부의 역할을 재정립하면 다음과 같다. 이로서 ① 부동산 현장에 가까이 있는 지방자치단체가 시가를 제대로 정확하게 반영하여 결정·공시하도록 공시가격결정에 있어서 지방정부의 역할을 부여하도록 하고 ② 중앙정부의 확일성에 따른 불형평 문제를 시정하도록 지방정부의 공시결정권을 부여하여 현실 적합성을 제고하여 객관적 가치를 반영하여야 할 것이다.

<표 15> 공시가격 운영주체별 업무 역할 조정

구분	현행 역할	재정립
국토교통부	업무총괄, 표준 부동산가격공시	업무총괄, 표준가격공시 등 정책업무
지방정부	개별토지, 단독주택가격공시 및 관리	(광역) 개별공시가격 검증총괄, 균형유지 (시군구) 개별 부동산가격공시 및 관리
감정평가사	표준지공시지가 조사평가, 검증실무	모든 표준부동산공시가격 조사평가, 검증실무
부동산원	주택(표준단독, 공동) 조사산정	비준표개발, 통계 등 공시업무지원

53) 지방자치법 제11조(국가사무의 처리제한) 지방자치단체는 다음 각 호에 해당하는 국가사무를 처리할 수 없다. 다만, 법률에 이와 다른 규정이 있는 경우에는 국가사무를 처리할 수 있다.

2. 물가정책, 금융정책, 수출입정책 등 전국적으로 통일적 처리를 요하는 사무

54) 허강무, “공시지가제도의 문제점과 입법정책 과제”, 공법학회, 2019년

5. 주택에 대한 공시가격 산정방식 개선

보유세 과표는 단순한 거래사레가격 등을 조사하여 그 가격을 과표로 하는 것이 아니라 적정가격을 과세표준으로 결정하는 것이다. 이는 적정가격은 부동산에 대하여 통상적인 시장에서 정상적인 거래가 이루어지는 경우 성립될 가능성이 가장 높다고 인정되는 가격으로 『조사·평가』한 가격을 의미하는 것이기 때문이다. 설령 개별공시가격은 조사·평가를 하지 아니한다고 하더라도 표준공시가격을 조사·평가하여 정밀성을 확보한 다음 통계적 분석으로 개별공시가격을 전문가에 의한 3단계 검증절차를 거쳐 공시된 것이라면 공시가격의 오류나 부실을 방지할 수가 있는 것이지만 표준공시가격조차 조사·평가하지 아니하고 개별공시가격에 대한 검증도 전문가에 의한 3단계검증절차를 거치지 아니한다면 정밀성은 떨어지고 공시가격의 현실화나 불형평은 더욱 심화될 수밖에 없는 현행 주택공시가격산정방식을 개선하여야 한다. 이와 같은 부동산공시법상의 공시체계를 표준공시가격은 중앙정부가 정확하게 조사·평가한 가격을 표준공시가격으로 공시하고 이를 터잡아 지역을 잘 알고 있는 지방자치단체가 조사·산정한 다음 전문가에 의한 3단계 검증절차를 거쳐 공시하는 체계로 개선되어야 한다.

또한 부동산공시법상 적정가격이라는 것이 내면적 의미로 포섭하고 있는 의미는 궁극적으로 시가를 반영하는 것이고 이와 같은 시가를 접근하는 방식은 대충 통계적 처리를 통하여 산정하는 것이 아니다. 또한 감정평가에 관한 규칙 등 관련 규정을 종합하여 보면 전문가에 의한 평가를 통한 가격으로 하고 특히 표준공시가격은 적정가격을 조사·평가된 가격으로 하되 개별공시가격은 표준공시가격에 터잡아 조사·산정된 가격을 전문가에 의한 3단계검증절차를 거쳐 신중하게 결정되어야 적정가격으로서의 요건을 구비하게 된다.

- 부동산공시법상의 표준가격(토지이외 단독주택, 공동주택, 비주거용부동산의 표준가격)과 관련된 규정을 『조사·산정』 → 『조사·평가』로 개정
 - ※ 개정대상 부동산공시법중 관련 조문: §16, §18, §20, §22
- 전문가에 의한 제3자 검증체계 도입
 - ※ 개정대상 부동산공시법중 관련 조문: §17, §18, §21, §22

6. 부동산공시가격 현실화 추진방향의 재검토 : 先평준화 後현실화의 조화

가. 적정 세부담 수준의 합의와 점진적 단계적 현실화

과세대상물건에 대한 객관적 가치인 시가를 반영하는 공시가격현실화는 시가를 전제로 결정되는 「적정가격」을 지향하고자 하는 것이며, 이는 「적정가격접근의 원칙」에도 부합되는 것이다. 이와 같이 적정가격을 보유세 등 과세기준으로 하여야 하는 것은 기본적으로 다른 납세자와의 과세형평유지를 통한 「공평과세의 원칙」 실현에 있는 것이고, 과표의 균형이 이루어지지 아니한 경우에는 세부담의 불형평을 야기시키는 결과를 초래하게 되는 것이다. 그러나 보유세 과세기준인 공시가격의 급격한 조정은 조세저항의 요인이 되므로 공시가격을 인위적으로 조정할 때는 「단계적 조정의 원칙」에 따라 점진적인 조정방법으로 하거나 「**정책적 합의에 의한 세부담수준**」을 정한 다음 합리적 세율조정이 병행되어야 할 것이다. 이 부분에 대하여 헌법재판소의 결정도 급격한 세부담의 인상은 나아가 재산권의 본질적인 내용을 침해하는 여지가 있고, 그 침해로 인하여 사유재산권이 유명무실해지거나 형해화되어 헌법이 재산권을 보장하는 궁극적인 목적을 달성할 수 없게 되는 지경에 이르게 된다고 경계하고 있다.⁵⁵⁾

납세자의 경우 보유세 과세기준으로 사용하고 있는 공시가격에 대한 현실화는 세부담인상을 초래하게 된다는 인식이 과거의 부동산 과표현실화 정책시행과정에서 경험한바 있다. 그러므로 공시가격(과표) 현실화에 따른 세부담 인상분을 반영하여 세율조정이 이루어지도록 하고, 그에 따라 세율적용 구간과 세율을 납세자의 세부담 형평에 맞게 적정하게 정하여 납세자의 세부담이 급격하게 늘어나지 아니하도록 장치를 마련하여야 조세저항을 방지할 수 있을 것이다. 왜냐하면 보유세 과세기준인 공시가격의 현실화는 전국적으로 보면 60%내외 수준이지만 개별부동산별로 보면 시가대비 현실화율이 천차만별이라는 점에서 개인 납세자별로는 각각 다른 세부담을 하게 되고 일시 공시가격현실화 과정에서는 고가주택 등 소유자뿐만 아니라 서민이 가지고 있는 소형주택에 대하여도 세부담이 급증한다는 점, 고가주택이라도 가득수입이 적은 가구의 경우도 어려움이 있는 점, 재산세 등 인상과 연계되는 점 등의 문제로 『부동산 공시가격 현실화추진』의 한계이기 때문에 신중을 기하여야 한다.⁵⁶⁾

55) 헌법재판소 결정 88헌가13 참조

56) 재산세 세부담급증을 방지하기 위하여 재산세 세부담상한제를 시행하고 있으며 토지나 일반건축물은 50%상한제, 주택의 공시가격 3억원이하 5%, 3~6억원 10%, 6억원 초과 30%를 상한율로 적용한다.

나. 기준가격에 의한 차등적 단계적 공시가격 현실화를 선포준화

보유과세(재산세, 종합부동산세)의 세목은 누진세율체계를 갖추고 있기 때문에 토지나 주택과표의 세율구간과 세율을 정함에 있어서 현존하는 토지나 건물의 유형, 시가표준액과 현실화율 정도를 면밀히 검토하여 정하여야 하며 이를 고려하지 아니하고 일시에 현실화하는 경우에는 영세서민, 농어민에게도 무차별적으로 재산세 부담이 인상되기 때문에 납세자의 조세저항이 커지게 되는 것이다.

공시가격의 현실화율이 낮다는 점은 앞서 제시한 각종 자료에서 알 수 있지만 이를 현실화하는 과정에서 『**동일가격, 동일 세부담원칙**』이 우선적으로 실현되도록 하여야 한다. 이를 위하여 지향하여야 할 목표현실화율⁵⁷⁾ 보다 현실화율이 낮은 부동산은 합리적으로 보다 높게 현실화하고 이미 목표 현실화단계를 넘어선 경우에는 조정을 하지 아니하는 등 차등적 단계적 공시가격 평준화를 통하여 전국적으로는 공시가격현실화율 평균치를 조정하면서 천차만별인 **공시가격 현실화율을 先 평준화하여 보유세 부담의 『수평적, 수직적 형평성』을 제고하도록 하여야 할 것이다.** 이는 지역별, 부동산별 천차만별인 공시가격의 현실화율을 현실화하고 보유세 부담의 형평성을 제고하는데 기여할 것이다.

목표 현실화율을 정함에 있어서 어느 정도를 시가에 반영하도록 하여야 할 것인가? 이 부분은 현실적으로 중요한 문제이다. 왜냐하면 표준지 공시가격은 전문가에 의한 평가한 가격이기 때문에 합리적으로 시가 반영이 가능할 것이다. 그러나 개별공시가격은 통계적 분석에 의한 공시가격을 조사 산정하는 것이기 때문에 비준율 등이 중요한 요소로 적용하게 된다. 그러나 통계적 분석에 의한 개별공시가격은 시가를 정확히 반영하는 구조도 아니다. 그렇다고 하여 전국에 산재되어 있는 토지나 주택의 공시가격을 지방자치단체가 조사·산정하는데 별도의 방안이 있을 수가 없다. 그러므로 목표현실화율을 정함에 있어서 적정가격인 시가 조사 평가되면 이를 기초로 하여 전국적인 현실화율을 파악하고 공시가격의 현실화율이 지향하여야 목표 현실화율을 마련하여야 할 것이다. 이 부분이 최근 공동주택의 공시가격의 결정과 관련하여 어떤 시가근거로 공동주택공시가격이 산정되었는지 여부에 대하여 국민들이 의문점을 제기하는 이유이다.

그리고 목표현실화율을 정함에 있어서 무작정 90%(100%)로 통일적으로 높게 정한다는 것은 앞서 본바와 같이 세부담이 무차별적으로 인상되기 때문에 적정 세부담수준을 연계하여 마련하여야 할 것이고 특히 최근 대법원 판례 등⁵⁸⁾에서 시가보다 현저히 높은 지방세 과표

57) 여기서 목표현실화율은 현실적으로 시가를 그대로 반영하는 경우 100%를 적용하여야 하나 100%를 목표 현실화율로 적용시에는 당해 연도중에 시가가 내려 갈 경우 오히려 공시가격이 실거래가 보다 높아지는 등 불합리한 문제가 발생되기 때문에 사회적 합의에 의한 목표현실화율을 추후 논의 하여야 할 것이다.

에 대하여 무효라고 판시하고 있기 때문에 이 부분도 공시가격현실화시 목표현실화율을 정함에 있어서 유념하여야 하고 따라서 공시가격에 대한 목표 현실화율을 실현해 가는 과정에서 단계적, 연차적으로 추진하여야 할 것이다. 우선 공시가격의 평준화가 달성되면 이를 근거로 세부담 등을 고려하여 각종 제도를 동시에 개편하면서 일시에 공시가격을 현실화하도록 하는 방안의 부작용을 최소화하도록 해야 할 것이다.

현재 제기된 공시가격의 문제는 현실화 과정에서 나타나는 불형평 문제이다 공시가격의 불형평을 시정하고 공시가격의 헌법적 가치를 훼손하지 아니하도록 함과 동시에 적정가격을 구현하기 위해서는 다음과 같은 사항이 제도개선되어야 한다. 첫째, 시가를 공정하게 반영하기 위한 『운영체계의 틀』 개선하여 표준은 국가가 정하고 개별은 지방정부가 지역여건을 반영하여 결정공시하도록 하여야 한다. 둘째, 공시가격을 정확하게 측정하도록 표준주택공시가격과 표준공동주택공시가격제도 도입으로 조사산정방식을 『조사평가방식』으로 전환하여야 한다. 또한 조사산정체계는 공적기관으로 일원화하여야 국민의 신뢰를 도모할수 있기 때문에 지방정부로 조사산정체계를 일원화 하도록 하여야 한다. 셋째 전문감정평가사에 의한 『투명한 검증절차』를 거쳐 결정·공시하도록 제도개선을 추진하여야 하여야 하고 이 과정에 부당한 개입이 되지 아니하도록 독립성을 보장하도록 제도적 개선이 선행 되어야 할 것이다. 넷째, 표준공시가격이 정확해야 개별공시가격의 정확도가 제고되는 만큼 주택표준공시가격에 대하여 전문감정평가사의 조사평가한 가액을 기초로 하여 표준공시가격으로 공시토록 하는 것이 선결적 과제이다.⁵⁹⁾

VI. 결 어

2016년 9월 1일부터 부동산공시법의 3분법이후 공시가격체계는 일관성이 없고 심하게 왜곡되는 구조로 변경되었다. 이와 같이 왜곡된 부동산 공시가격제도의 운영결과는 객관적 가치인 시가를 반영하지 못하는 구조로 설계됨에 따라 공시가격현실화추진과정에서 공시가격 불형평 문제가 더욱 심화되었다. 천차만별인 공시가격 현실화율은 이에 따른 재산세 등 보유세 부담의 불형평을 초래하고 조세정의나 불평등을 더욱 가중시키는 구조가 된 것이라는 점이다. 특히 공시가격현실화 추진계획은 10년내에 공시가격현실화율을 90%에 달상하는 방안이나 매년 단위 목표달성을 위하여 공시가격현실화를 추진하는 방식에 있어서 집값이 급등

58) 대법원 2015.9.10. 선고, 2015두43797 판결참조

59) 헌법재판소 헌재 1999.12.23. 99헌가2 결정 참조

하는 경우 집값상승분에 공시가격현실화 반영분을 추가하여 인상되기 때문에 공시가격의 인상은 누적적으로 인상하게 되어 세부담이 납세자에게는 세부담을 수용하는데 한계점에 도달하게 되고 나아가 조세저항으로 연계되는 점이다.

공시가격현실화 추진방식상 문제가 제기되는 것은 공시가격현실화 추진기간 중에는 공시가격현실화율이 높은 주택은 공시가격현실화율이 낮은 주택에 비하여 세부담이 지속적으로 불형평이 초래되고 있다는 점이다. 이는 우리 헌법에서 조세법률주의와 조세평등주의를 근간으로 자의적 차별을 금지하고 있다. 공시가격제도의 불평등 구조는 결국 『동일가격 동일세부담 원칙에 위배』, 『공시가격현실화에 따른 인위적 보유세 증액』 및 『재산세특례세율적용 대상자 선정의 실질적 결정』 등으로 과세권을 훼손하는 문제가 발생하는 등 재산세 등 보유세에 미치는 영향이 심각하는 등 과세 불형평 문제를 내포하고 있는 것이다. 또한 객관적 가치인 시가를 반영하도록 헌법재판소 결정(헌법재판소 99헌가2, 1999. 12.23.) 등에서 판시하고 있음에도 불구하고 현행 부동산공시법에서는 단순히 공동주택의 공시가격을 조사·산정하고 검증절차를 거치지 아니한 채 결정·공시되는 등 신중하지 못한 공동주택 공시가격체계가 토지 등 다른 공시가격은 신중하게 결정·공시되는 점에 비교하여 자의적인 차별을 하고 있어 공동주택가격의 결정절차상 흠결을 두고 있는 구조이다. 이와 같은 구조적 문제점을 시정할 수 있도록 개선방안을 다음과 같이 제시한다.

첫째, 지방세법상 공시가격에 대한 조정근거를 마련하는 방안이다. 왜냐하면 현행 지방세법상 토지와 주택의 공시가격을 여과없이 그대로 사용하고 있어서 공시가격의 하자가 재산세 과세에도 그대로 영향을 주고 있어서 공시가격의 부실이 과세처분 유지에 지대한 영향을 주고 있는 실정이기 때문이다. 따라서 불합리한 공시가격에 대하여 과세단계에서도 수정할 수 있도록 조정근거를 마련하여야 할 것이다.

둘째, 6억원이하의 서민주택에 대한 재산세 특례세율의 적용에 대한 보완이다. 2021년도부터 정부의 부동산공시가격 현실화를 추진함에 따라 급증되는 재산세 부담을 경감하기 위하여 6억원 이하의 주택에 대한 재산세 세율을 인하하였다. 그러나 현실적으로는 집값이 급등하여 공시가격은 재산세 세율이하 폭보다 더 인상하였을 뿐만 아니라 전년도 공시가격을 급격히 인상함으로써 전년도 이전부터 세부담상한제의 영향으로 실제 산출세액과 부과세액의 괴리로 인하여 재산세 세율을 인하하였다고 하더라도 대부분의 세종시나 서울시 공동주택의 재산세 수준은 전년대비 재산세 부담이 증가되고 있는 실정이다. 또한 6억원이하 재산세 특례세율의 적용기한이 3년간 한시적이어서 그 이후에 재산세 세율이 환원되는 경우 세부담은 급등하는 등 조세반발이 예상되는 구조이다. 따라서 재산세 특례세율 제도를 적용하는 문제

는 공시가격 현실화 평준화가 된 이후 시장가체에 의한 과세체계를 확립하고 나아가 재산세 등 보유세 세율체계의 전반적인 개편이 필요하다

셋째, 공시가격의 현실 적합성을 제고할 수 있도록 지방정부에 공시가격 조정권과 검증권이 부여되어야 한다. 나아가 시군구에서 조사 결정된 공시가격에 대하여 광역지방자치단체 주도하에 제3자 전문감정평가사로 하여금 검증하게하여 결정된 공동주택 공시가격의 검증권을 행사할수 있도록 하여 인근 지역간의 공시가격 균형을 조정하고 나아가 공평과세의 기반을 구축할 수 있도록 제도 개선이 필요하다. 이는 공시가격의 헌법적 가치를 유지할수 있도록 검증제도를 확립하여 『전문가에 의한 3단계 검증절차체계』를 마련하는 한편, 부동산 공시가격 자체가 오류 등 시가는 반영하지 못한 경우 과세관청에서 이를 수정하여 과세표준으로 삼도록 제도적 개선이 필요하다.

넷째, 일관성있는 공시가격산정체계로의 개선이다. 토지나 단독주택에 대한 공시가격산정체계와 표준은 중앙정부가 하고 개별공시가격은 지방정부가 조사산정하는 체계로 개선함으로써 획일적인 산정기준 적용에 따른 불합리성을 보완하도록 산정체계를 개선하는 것이다. 현행 보유세 과세표준인 공동주택공시가격이 객관적 가치를 반영할 수 있도록 부동산공시법을 개정하여 공동주택공시가격의 산정체계를 표준공동주택 공시가격과 개별공동주택공시가격 제도로 구분하고 표준공동주택은 전국적인 부동산가격의 균형을 유지하고 나아가 공시가격을 통한 일관된 정부의 부동산정책을 추진하도록 하되, 개별공동주택 공시가격은 중앙정부에서 제공하는 산정기준에 터잡아 조사산정하도록 하여 이를 공시하도록 함으로서 지역여건을 반영하고 획일적인 조사기준에 따른 불합리성을 현장에서 시정할 수 있도록 하여야 할 것이다.

다섯째, 기준가격(적정가격)에 의한 공시가격현실화 추진방식을 선단계적 평준화한 다음, 후 실시 현실화하는 방향으로 재정립되어야 할 것이다. 이와 병행하여 실시 현실화 추진시 각종 세부담수준을 연계하여 세율 개정등 제도개선이 병행함으로써 현실화 달성이후 각종 세부담은 인위적인 과표인상에 따른 세부담인상이 아니라 부동산 시장가치의 변동에 따라 세부담이 이루어 지도록 설계되어야 할 것이다.

이와 같이 부동산 공시가격제도는 1990년부터 중앙정부와 지방정부가 함께 관리하여 온 『무형의 공공인프라』에 해당한다. 이와 같은 중요한 공공인프라를 제대로 운영되도록 하기 위해서는 중앙정부만으로 한계가 있는 것이다. 따라서 중앙과 지방정부가 공시가격체계에 그 역할을 배분하여 운영상의 효율을 높이도록 부동산공시관련 제도를 개선 보완하도록 하는 한편 나아가 재산세 등 지방세 과세표준의 적정성을 제고하는 등 제도적 개선이 요구된다고 할 것이다. (끝)

참고문헌 (References)

- 안연환, “부동산공시가격제도와 법적 쟁점” 한국지방세학회, 2019년 7월
- 송쌍중, 지방세 과세표준제도 개선방안: 지방세지 통권24호, 1995년
- 박성규, “부동산 공시제도의 대국민 신뢰확보방안 모색”, 한국감정평가학회, 2019년 7월
- 박천수, 부동산(토지, 건물) 과세기준제도 개선방안: 지방행정 통권206호, 207호, 1970년
- 박상수, “지방세 과표결정의 문제점과 개편방안”, p71 한국지방세연구원, 2016년
- 박 훈, “흠있는 공시자가 결정에 근거한 과세처분 구제방법” 지방세논집, 2019년 11월
- 방경식, “부동산가격공시법상의 적정가격 성격과 그 함의” 감정평가학 논집 제4호, 2005년 12월
- 손재영, “과표현실화에 대비한 공시지가제도 및 행정의 개선방안” 한국행정학보, 한국행정학회, 1994년 5월
- 정수연, “집값잡는 서민잡는 보유세개혁” 제주연구원, p. 22~32, 2018년 2월
- 정수연, “부동산 공시가격제도 이대로 좋은가” 바른사회시민회의 정책토론회, 2020년 6월
- 정수연, “실거래가격 검증 조정제도와 감정평가” 한국가정평가학회세미나, 2019년 12월
- 전동훈, “보유세 과세표준과 주택공시가격의 적격성에 관한 고찰” 한국조세법학회, 2018년 9월
- 조정찬, “개정 지가공시 및 토지평가제도 해설” 세법해설, 1990년
- 조주현, “정상가격과 적정가격의 개념적 차이와 실증적 의미에 관한 연구” 감정평가논집 제IV호, 1994년 2월
- 황남석, “부동산 공시가격제도의 법적 쟁점” 지방세논집, 2019년 11월
- 정수연, “집값잡는 서민잡는 보유세개혁” 제주연구원, p. 22~32, 2018년 2월
- 전동훈, “공시가격현실화에 따른 지방세과표 적용방안” 한국조세법학회, 2021년 1월
- 전동훈·이상봉, “지방세 과세표준관련 법령 제정방안” 한국지방세연구원, 2017년
- 전동훈, “지방세 과표관련 운영기준 제정방안” 한국지방세연구원, 2017년
- 전동훈·홍성선, “지방세 과세표준 변천사” 한국지방세연구원, 2016년
- 전동훈·박상수 “지방세 과세표준 발전방안” 한국지방세연구원, 2015년
- 전동훈, “재산세 부담의 불형평 분석 및 개선방안에 관한 연구” 서울시립대학교 세무전문대학원, 2005년
- 전동훈, “보유세 과세표준과 주택공시가격의 적격성에 대한 고찰”, 한국조세법학회 조세논총 제3권 제3호, 2018년 9월
- 전동훈, “부동산공시가격제도의 역할과 기여”, 한국감정평가학회, 2019년 7월
- 전동훈, “부동산관련 재산세 과세불형평과 개선과제”, 세무사회, 2018년 8월
- 정지선, “재산세와 종합부동산세의 쟁점과 전망, 한국세법학회, 2018년 8월
- 허강무, “공시지가제도의 문제점과 입법정책 과제”, 공법학회, 2019년
- 국토교통부, 부동산공시가격에 대한 연차보고서, 2020년

[토론문]

조영재*

전동훈 박사님께서 부동산 공시가격의 조정과 지방세 과표제도 개선방안에 대해서 발표해주셨습니다.

박사님께서 현재 공시가격 현실화 정책이 시가 상승분을 고려하지 못한 채 목표현실화율을 정하고 있기 때문에 과도한 세부담이 발생하며, 차등공시가격현실화 정책으로 인하여 공시가격간의 불형평이 초래하고 있음을 지적하셨습니다.

또한 부동산 공시가격을 재산세 과세표준으로 바로 적용하고 있는 현행 과세체계에서 공시가격현실화 정책은 납세자의 세부담 수준에 대한 고려가 없이 바로 보유세 부담으로 연결되기 때문에 부동산 공시가격과 관련된 입법적 장치 마련, 재산세 세율체계의 보완, 공시가격 검증체계구축, 공시가격 산정방식의 개선이 필요하다고 말씀 주셨습니다.

전동훈 박님의 깊은 분석과 친절한 설명에 감사드립니다. 박님의 발표에 더할 내용이 나 제기할 의문은 없습니다. 일부에 대한 짧은 제 생각을 말씀드립니다.

1. 공시가격 보안을 위한 입법적 장치에 대한 견제장치

지방세법에서 주택공시가격을 과세표준으로 적용하도록 규정하고 있어서 공시가격을 여과 없이 그대로 적용하여 과세하는 현행 과세체계는 문제가 있다는 점에 공감을 하며, 이에 따라 비현실적인 공시가격을 현황 파악이 가능한 지방자치단체의 지역여건에 맞게 조정할 수 있도록 하는 입법적 장치가 필요하다는 것에 대해서는 동의합니다.

다만, 부동산 공시가격을 조정할 수 있는 입법적 장치에 대한 견제장치가 없는 경우 지방자치단체의 주요 세원이 재산세인 점을 고려할 때, 입법적 장치가 유명무실한 장치가 되거나 납세자의 세부담을 가중시키는 장치가 될 가능성이 있다고 생각합니다.

또한 이러한 불합리에 대해서 구제장치인 조세심판원에서는 일관되게 공시가격하자승계부정설을 취하는 입장이라 납세자 입장에서 재산권을 구제받을 수 있는 방안이 행정소송 밖에 없는 현재의 관행을 비추어 볼 때,

공시가격에 하자가 있을 때 그 하자를 이유로 후행 과세처분의 효력에 대해서 주장할 수 있도록 하는 규정을 입법적 장치에 보완하여 제정하여야 재산권과 재판 받을 권리를 보장한

* 삼일회계법인 파트너, 공인회계사

헌법의 이념에도 부합하는 방향이라 생각합니다.

2. 부동산공시가격 현실화의 추진방향

현재 부동산공시가격과 관련된 논란은 공시가격의 급격한 조정으로 인하여 과도하게 상승한 조세에 대한 저항과 조사산정 방식으로 산정된 공시가격이 현실을 반영하지 못하여 납세자간의 불형평을 야기하는데 원인이 있다는 박사님 의견에 동의합니다.

공시가격 현실화를 위해서 인위적인 조정을 할 때는 수직적, 수평적 형평을 고려하여 동일 가격, 동일 세부담의 원칙이 바로 잡을 수 있도록 하여야 할 것이며, 가장 경계해야 할 점은 이러한 평준화 과정에서도 급격한 공시가격의 변동을 경계하여야 할 것입니다.

또한 공시가격 조정결과로 납세자의 세부담수준이 결정되지만, 역설적으로 납세자의 세부담수준에 대한 적성성을 선행적으로 검토하여 공시가격 현실화율의 기간을 조정하거나, 재산세 과세표준의 산정방식 또는 세율을 조정하여야 공시가격에 대한 사회적 공감을 얻을 수 있을 것입니다.

3. 결 론

부동산 공시가격 제도는 잘 구축되어 있는 경우 공공인프라로서의 기능을 수행할 수 있으며, 중앙과 지방정부, 나아가 납세자에게까지 부동산 적경가격에 대한 기준점이 될 수 있는 제도입니다.

단순히 급등한 시가와 공시가격의 괴리로 야기되는 과세 불형평을 시정한다는 측면에서 공시가격을 현실화하는 경우 급격한 조세부담, 가득소득에 대한 고려의 부재, 형평성에 대한 문제가 제기될 수 있습니다.

따라서 발표자의 의견에 깊이 공감하며, 공시가격에 대한 산정방식에 대한 올바른 방향성을 제시할 수 있도록 납세자, 국회, 관련 부처 및 지방정부 모두 이 사안에 대해서 고민을 할 수 있는 자리가 계속해서 있었으면 좋겠습니다.

취득세 과세표준 제도의 문제점과 개선방안

• 마 정 화 (한국지방세연구원 세정제도연구센터장, 법학박사)



<부동산 세제의 재조명>

취득세 제도의 문제점과 개선방안

-과세표준과 세율 체계를 중심으로-

마정화(한국지방세연구원)

1

<목차>

- I. 서론
- II. 취득세 제도의 주요 변천
- III. 취득세 제도의 문제점
- IV. 취득세 제도의 개선방안
- V. 결론 - 지방세 시가표준액

2

I. 서론

- 취득세의 법적 성격

- * **재산의 이전**이라는 사실 자체를 포착하여 담세력을 인정하고 세금을 부과하는 **유통세**이자 취득행위를 과세물건으로 하여 세금을 부과하는 행위세
- * **양도소득세** 또는 **상속증여세**와 법률관계를 공유하면서 구분 과세

- 취득세의 정책적 성격

- * 지방세 **주된 세원**이자 광역자치단체의 세목(재원조달기능 강조)
- * 양도소득세와 함께 **정책적 조세** 활용(세율, 감면)

3

II. 취득세 제도의 주요 변천

(1) 과세대상 (현재 14종)

* 독일, 일본: 부동산취득세, 우리나라: 부동산취득세('49) → 취득세('52)

- **공적 등기·등록 대상(물권·준물권)**: 부동산, 차량, 기계장비('63), 항공기('84), 선박('94), 입목('66), 광업권('94), 어업권('94), 양식업권('19)

- **사적 등록 대상(채권)**: 골프회원권('90), 승마회원권('05), 콘도미니엄 회원권('90), 종합체육시설 이용회원권('94), 요트회원권('14)

* 최근 5년간 물건별 취득세수 : 부동산 80.2%, 차량 18.1%, 기타 1.7%

Q1) 취득세 과세대상의 확장가능성? (대중제 골프장) 특정시설물 이용권부 주식, 신탁수익권

4

II. 취득세 제도의 주요 변천

(2) 취득의 범위

- 사실상 취득 : 소유권 취득 전제(신축 포함)
- 가액의 증가 : 선박·차량·기계장비의 종류 변경('66), **개축·증축**('67)
지목의 사실상 변경('70)
- 과점주주 간주취득('67)
- **개수**('01) : 건축법 대수선('94), 독립시설 수선('14), 부수시설물 설치·수선('00)
 - * 지방세법상 건축물 : 건축법상 건축물(부수시설물 포함) + 독립시설
 - ** 독일 부동산취득세: 민법상 부동산(기업설비·장치 제외)
 - 일본 부동산취득세: 가옥 범위는 우리나라와 유사, 가옥 개축에 우리나라 개수 개념 포함
 - 전기설비, 운반설비 등 가옥과 일체로서 효용을 갖는 부대설비는 가옥에 포함, 토지의 정착물 중 구축물은 가옥 포함여부 판단(공업용 사일로)

5

II. 취득세 제도의 주요 변천

(2) 취득의 범위

부수시설물 (열거)	독립시설 (열거)
1. 승강기(엘리베이터, 에스컬레이터, 그 밖의 승강시설)	1. 레저시설
2. 시간당 20kw 이상의 발전시설	2. 저장시설
3. 난방용·욕탕용 온수 및 열 공급시설	3. 도크시설 및 접안시설
4. 시간당 7천560kcal급 이상의 에어컨(중앙조절식만 해당)	4. 도관시설
5. 부착된 금고	5. 급수·배수시설
6. 교환시설	6. 에너지 공급시설
7. 건물의 냉난방, 급수·배수, 방화, 방범 등의 자동관리를 위하여 설치하는 인텔리전트 빌딩시스템 시설	7. 이와 유사한 시설
8. 구내의 변전·배전시설	- 잔교, 기계식 철골조립식 주차장, 자동세차시설, - 방송중계탑, 무선통신기지국용 철탑

Q2) 지방세법상 건축물의 범위는 어디까지 확장될 것인가? 에너지저장장치(Energy Storage System)

- 공공기관은 전력피크 저감 등을 위해 계약전력 1,000kw 이상 건축물에 계약전력 5% 이상 에너지저장장치 설치의무 명

6

II. 취득세 제도의 주요 변천

(3) 비과세

2010년 이전	현행
① 국가등에 대한 비과세 ② 용도구분에 의한 비과세 - 종교·자산·학술 등 공익 목적 비영리사업자의 취득 - 마을회등 주민공동체의 주민공동소유를 위한 취득 - 별정우체국사업에 사용하기 위한 취득 - 임시용건축물의 취득 ③ 천재등으로 인한 대체취득에 대한 비과세 ④ 토지수용등으로 인한 대체취득에 대한 비과세 ⑤ 형식적인 소유권의 취득 등에 대한 비과세 - 신탁재산의 취득, 환매권 행사 등으로 인한 취득 - 상속 취득, 법인 합병 또는 공유물 분할로 인한 취득 - 건축물 이전으로 인한 취득, 재산분할로 인한 취득	- 국가, 지방자치단체, 지방자치단체조합, 외국정부, 주한국제기구의 취득 - 국가, 지방자치단체, 지방자치단체조합에 귀속 또는 기부채납 조건부 취득 부동산 - 신탁재산의 취득 - 징발재산법 등 동원대상지역 내 토지 수용사용 관한 환매권 행사 매수 부동산 - 임시건축물의 취득 - 일정가액 이하 공동주택 개수로 인한 취득 - 상속개시 전 천재지변 등 사용할 수 없는 차량

Q3) 취득세 조건부 감면정책과 행정비용, 비과세의 적절한 범위?

7

II. 취득세 제도의 주요 변천

(4) 과세표준

- 취득 당시의 가액 : max [취득자가 신고한 가액, 시가표준액] ('61)
- 사실상의 취득가격('63)
 1. 국가, 지방자치단체 또는 지방자치단체조합으로부터의 취득
 2. 외국으로부터의 수입에 의한 취득
 3. 판결문·법원장부 중 대통령령으로 정하는 것에 따라 취득가격이 증명되는 취득('66)
 4. 공매방법에 의한 취득
 5. 「부동산 거래신고 등에 관한 법률」 제3조에 따른 신고서를 제출하여 같은 법 제5조에 따라 검증이 이루어진 취득('15)

8

II. 취득세 제도의 주요 변천

(5) 표준세율

- 1976년 이전: 1% (서울, 부산 2%)
- 1976~2010년 : 2%

- 2011년(통합취득세): 부동산 → 무상 2.3, 2.8, **3.5%**, 유상 2.3, 2.8, 3, **4%**
 - * 9억원 이하 1주택 유상취득: 지특법상 경감세율 2%
 - * 주만수(2015): (무상<유상) 취득세 납부재원 어려움, 상증세 추가납부 고려

- 2013년 : 주택 유상취득 1~3%(누진세율)
- 2020년 : 법인 또는 다주택자의 주택 취득에 대한 중과세율 신설 8%, 12%

9

III. 취득세 제도의 문제점

(1) 과세표준 전반

취득원인	개인		법인	
	근거규정	과세표준	근거규정	과세표준
무상취득	지세법 §10②	max[신고가액, 시가표준액]	지세법 §10②	max[신고가액, 시가표준액]
건축 (원시취득)	지세법 §10⑥	법인장부액+세금계산서액+국민주택채권 매각차손	지세법 §10⑤	사실상 취득가격 (장부가액)
국가등, 판결문, 공매	지세법 §10⑤	사실상 취득가격		
매매	지세법 10§⑤,⑦	max[사실상 취득가격(검증가액), 확인금액]		
기타	지세법 §10②	max[신고가액, 시가표준액]	지세법 §10②	max[신고가액, 시가표준액]

10

III. 취득세 제도의 문제점

(1) 과세표준 전반

구분	문제점
과세표준 결정구조	①거래 현실과 괴리, 성실신고 저해, 실질과세 위배, 양도소득세와 일관성 결여 *2006년 부동산 거래신고제 도입 ②과세최저한 장치의 부당성: 실거래가액보다 시가표준액이 상당히 높은 사례 *부동산 가격의 특성상 실거래가 과소신고나 시가표준액 오류 없는 경우 가능
공평과세	①개인과 법인의 차별: 신축시 과세표준 산정, 과소신고금액에 대한 추가과세, 취득가격의 범위 ②취득물건 간 차별: 비주거용 건물에 대한 검증체계 미비
사실상 취득 가격의 범위	①과세물건 자체와의 관련성: 건설자금이자, 빌트인 가구·가전 등 ②신고납세 방식: 기장능력 차이 미고려, 대형공사시 신고기한내 공사비 미확정 등

11

III. 취득세 제도의 문제점

(2) 취득원인별 취득세 세율 차이

- 구 등록세: 유상세율 > 무상세율, 이전등기 세율 > 보존등기 세율

구분		구 등록세	통합당시 취득세
무상	상속		
	농지	0.3%	2.3%
	농지외	0.8%	2.8%
	기타	1.5%(비영리사업자 0.8%)	3.5%(비영리사업자 2.8%)
유상	원시취득(보존등기)	0.8%	2.8%
	공유·합유·총유물 분할	0.3%	2.3%
	기타		
	농지	1.0%	3.0%
	농지외	2.0%	4.0%

12

III. 취득세 제도의 문제점

(2) 취득원인·대상별 취득세 세율 차이

- 무상취득세율을 유상취득세율과 구분하고 낮게 설정해야 하는가?
- 승계취득보다 원시취득 세율을 낮게 설정해야 하는가?
* 일본: 등록면허세 보존등기 세율이 이전등기보다 낮음
- 상속, 공유·합유·총유물 분할을 낮게 설정해야 하는가?
* 일본: 상속, 조직재편, 공유물분할, 신탁 등 형식적 소유권 이전에 대한 취득세 비과세
- 농지 취득세율을 낮게 설정해야 하는가?
* '67 구 등록세법: 농민부담 경감을 위해 농지소유권 이전등기 세율인하

13

III. 취득세 제도의 문제점

(2) 취득원인·대상별 취득세 세율 차이

- 주택의 취득원인별 세율차이에 따른 정책적 의미?
* '05 이전 매매세율 > 증여세율, '05 매매세율 ≤ 증여세율, '14 매매세율 < 증여세율
- 주택과 건축물(상가)의 취득원인별 세율차이에 따른 정책적 의미?
* 건축물(상가) : 매매세율(4.0%) > 증여세율(3.5%)

주택세율 구분	~2005.1.5		2005.1.5~2010.12.31		2011.1.1~2013.12.31		2014.1.1~	
	매매	증여	매매	증여	매매(최저구간9억)	증여	매매(최저구간6억)	증여
구 취득세	2%	2%	2%→1.5%→1%	2%	2%, 4% →1%,2%	3.5%	1%,2%,3%	3.5%
구 등록세	3%	1.5%	1.5→1%	1.5%	→2%, 4%		→1~3%	
통합	5%	3.5%	3.5% →2.5%→2%	3.5%	→1%,2%,3%			
					→2%, 4%			

14

III. 취득세 제도의 문제점

(3) 과세표준과 세율 체계의 결합시 의미

- 개인 간 거래 전제, 실거래가(시가) 주택 6억원, 건축물(3억원)+토지(3억원) 가정

* 주택 매매 < 단독주택 증여 < 상가 증여 < 오피스텔 증여 < 아파트 증여 < 건축물+토지 매매

구분	과세표준		세율	산출세액
주택	매매	사실상 취득가격	1~3%	600만원
	증여	시가	현실화율('18): 공동 68.1%	3.5%
표준액		현실화율('18): 표준단독 51.8%		
건축물 +토지	매매	Max(신고가액, 시가표준액]	4.0%	2,400만원
	증여	시가	현실화율('18): 오피스텔 51.8%, 토지 62.6%	3.5%
표준액		현실화율('18): 상업용건물 42.9%, 토지 62.6%		

15

III. 취득세 제도의 문제점

(3) 과세표준과 세율 체계의 결합시 의미

- 개인 간 거래 전제, 실거래가(시가) 주택 9억원, 건축물(4.5억원)+토지(4.5억원) 가정

* 단독주택 증여 < 상가 증여 < 오피스텔 증여 < 아파트 증여 < 주택 매매 < 건축물+토지 매매

구분	과세표준		세율	산출세액
주택	매매	사실상 취득가격	1~3%	2,700만원
	증여	시가	현실화율('18): 공동 68.1%	3.5%
표준액		현실화율('18): 표준단독 51.8%		
건축물 +토지	매매	Max(신고가액, 시가표준액]	4.0%	3,600만원
	증여	시가	현실화율('18): 오피스텔 51.8%, 토지 62.6%	3.5%
표준액		현실화율('18): 상업용건물 42.9%, 토지 62.6%		

16

IV. 취득세 제도의 개선방안

(1) 과세표준 제도

- 원칙 확립 및 결정 구조 개선
 - * 전면 시가주의 원칙 전환 : 유상취득 실거래가액, 무상취득 시가평가
(시가표준액은 보충적 적용)
- 개인과 법인의 형평성 제고
- 사실상 취득가격 범위의 합리화(입법정책적 영역) 및 신고납세 조화
 - * 취득물건과의 관련성 법령에 명확화
 - * 기장능력 및 납세협력비용 고려(종합소득세 복식부기의무자와 간편장부대상자 구분차이 고려)

17

IV. 취득세 제도의 개선방안

(2) 세율 체계

- 세율 체계 간소화 및 차등 논리 합리화
 - * 취득원인: 원시취득 vs 승계취득, 유상취득 vs 무상취득
 - * 취득대상: 농지 vs 농지외, 주택 vs 비주택
- 차등세율 채택시 과세표준과 연계하여 정교한 설계 및 정비 필요
- 지방세 주요 세원으로 재정조달기능을 고려할 때 정책 활용 최소화

18

V. 토론 : 지방세 시가표준액

- 주요 적용영역과 변천

- * 취득세: 시가 대체 과세최저한(무상취득 중심으로 축소), 시가지향성 O
- * 재산세: 원칙적 과세표준, 시가지향성 X, 과세대상별 형평성 중요

- 국세 기준시가 제도와 비교

- * 상증세 또는 양도소득세: 보충적/예외적 과세표준(적용대상 협소)
- * 오피스텔·상업용 건물에 대한 기준시가 산정 실무

[토론문]

김 태 호*

취득세의 전반적인 제도를 소개하면서 현행 시가표준액과 신고가액을 비교하여 큰 금액을 과세표준으로 하는 문제점, 취득의 유형에 따라 세율이 다르게 설정되어 있는 세율다양성의 문제점을 분석하고 시가주의로의 전환 및 세율구조의 단순화를 제시하였습니다.

다만, 시가주의로의 전환에 따른 구체적인 방안과 보완방안, 세율구조의 단순화에 따른 세 부담 증감 및 그 필요성에 대한 구체적인 내용이 추가적으로 제시되면 좋겠습니다.

이하에서는 각 부분별로 발표내용에 대한 검토내용을 말씀드리고자 합니다.

1. p.3

- 유통세라는 용어는 독일에서 처음 사용되었으며, 일본에서 이를 ‘교통세’로 번역하여 소개하였음.
- 유통세는 재산권이나 재산가치의 이전 및 가치변동이라는 사실을 과세물건으로 하여 과세함.
 - ※ 유통행위=취득행위 → 과세물건
 - ※ 취득세가 유통세로서 가치변동을 과세물건으로 함으로써 현행 지방세법상 개수, 구조변경, 지목변경 등에 대한 과세가 논리적으로 설명됨.
- 유통세는 능동적 유통(취득)과 수동적 유통(상속, 증여, 토지증가세 등) 구분하거나, 재산유통세(1차유통 : 취득·상속·증여)과 가치유통세(2차유통 : 등록, 인지세 등)로 나누기도 함.
- 발표문에서 “재산의 이전이라는 사실” 부분은 수정될 필요가 있음.

2. p.4

- 신탁수익권을 과세대상에 포함하는 문제는 현재 신탁수익권을 양도소득세 과세대상으로 하고 있으므로 긍정적으로 생각함.
- 다만, 분양권이나 입주권에 대하여는 과세대상으로 하지 아니하고 있는데, 이러한 무체 재산권을 취득세 과세대상으로 하는 방안에 대하여는 그 권리가 취득세 과세대상을 취득하기 위한 권리인지, 그 자체로서 취득세 과세대상과 독립된 권리인지 여부를 충분히

* 법무법인 텍스로 지방세연구소장, 세무학박사

게 고민해야 할 것임.

- 신탁수익권을 위탁자가 갖게 되는 경우에 신탁재산의 이전에 대하여는 비과세하면서, 수익권에 대하여 과세하는 것이므로 논리적 뒷받침 필요
 - 신탁재산과 신탁수익권의 차이점과 같은 점 등

3. p.6

- 취득의 범위 → “과세대상 중 건축물의 범위”로 수정필요
- 부수시설물은 취득세 과세대상이 아니며, 이러한 부수시설물을 별도로 주된 건축물에 설치하거나 교환, 수리하는 경우에 주된 건축물의 가치증가에 대하여 취득세를 과세하는 것임.
- 에너지 저장장치(Energy Storage System)는 발전소에서 생산된 전기를 저장하기 위하여 독립적으로 설치하는 경우에 생산시설 해당 여부가 논란이 될 것이고, 건축물을 건축하면서 설치하는 경우에는 변·배전시설이나 보일러시설과 같이 독립된 취득세 과세 대상이라기 보다, 주된 건축물에 설치되는 부수시설물로 보아야 할 것임.

4. p.7

- 취득세는 취득행위설에 따라서 취득행위가 있으면 납세의무가 성립하게 되므로
- 입법적으로 처음부터 과세요건사실 중의 1개 이상을 배제하여 취득세 납세의무가 성립되지 않도록 하는 것을 말함.
 - 일정기간 특정한 목적 달성유지를 위한 사후관리 불필요
- 국가·지자체 비과세 : 인적요건사실 배제
- 기부채납, 신탁재산, 임시건축물, 공동주택 개수, 상속개시전 멸실차량 비과세 : 과세대상인 물적요건사실 배제
- 비과세를 감면으로 전환하는 방안 → 일정 기간 특정한 목적달성 필요여부 전제
- 국가등의 수익사업용 자산, 신탁재산의 경우 도관설에 따라 취득세 과세(과점주주, 대도시내 법인 중과세)하기도 하면서, 지목변경의 경우에는 실제설에 따라 수탁자에게 과세, 신탁재산 비과세 배제여부와 관련해서는 등록면허제도 함께 고민(일본의 경우 신탁재산 이전과 신탁등기 2개의 등기로 구분, 우리나라의 경우 1개로 보아 제도설계됨), 신탁재산 비과세와 신탁수익권 과세 연계 검토

5. p.10

- 법인의 무상취득시 취득세 과세표준은 시가표준액으로 함(대법원 2019.4. 11.선고 2018 두35841 판결 참조).
 - $\max(\text{신고가액}, \text{시가표준액}) \rightarrow \text{시가표준액}$

6. p.11

- 건설자금이자 : 과세대상의 문제가 아니라 취득가격의 문제
 - ※ 과세물건(취득행위)와 과세대상 개념 상이
- 빌트인 가구·가전제품 : 과세대상 해당 여부의 문제
 - ※ 신축시 건축주 미포함(옵션), 분양받은 자의 승계취득시 포함
- 미확정 공사비 : 지급할 비용에 해당하며 사후에 실제 지출한 경우 포함
 - ※ 포함 또는 미포함시 별도 수정신고 및 경정청구 제도 도입필요(2010년까지 있었음)
 - ※ 구 지방세법 제71조 제1항(당시 수정신고 = 수정신고 + 경정청구)
 1. 신고납부한 후에 과세표준액 및 세액계산의 근거가 되는 면적·가액등이 공사비의 정산, 건설자금의 이자계산, 확정판결등에 의하여 변경되거나 확정된 경우

7. p.17~18

- 시가주의로 전환시 납세자의 성실신고 담보하는 제도 보완필요
- 납세자가 임의로 거래가격 다운하여 신고시, 거래사례와 비교하여 실질적인 세무조사가 이루어질 수 있도록 AI 수준의 전산시스템 개발필요

[토론문]

홍 승 모*

귀중한 내용을 발제해 주시고, 바람직한 개선 대안까지 제시해 주신 마정화 센터장님께 진심으로 감사드립니다.

가. 취득세 과세대상 물건의 범위 변천 관련

먼저, 발제자께서 우리 지방세법상 취득세 과세대상 물건의 범위가 통시적으로 변천한 내용을 잘 요약하여 주었다고 생각합니다. 최초, 공적 등기/등록 대상이 되는 물건에서 시작하여, 각종 회원권 등 사적 등록대상 채권으로, 그리고 향후 특정 시설물 이용권부 주식이나 신탁수익권까지로의 확장 가능성에 대해 잘 정리하여 주셨습니다.

실무에서는 과세물건의 종류와 범위가 확장되는 문제뿐만 아니라, 과세표준의 범위 확대를 통해 사실상의 과세물건 확대 효과가 발생하는 경우에도 많은 관심을 가지고 있습니다. 이를테면, 지난 2019년말 법개정을 통해, 건설공사 시, 공사 목적물 자체와 물리적으로 부합되지 않는 대지 관련 공사비용에 대해, 종전의 "사실상의 지목변경"에 따른 간주취득 개념이 아니라, 아예 건축물의 일부로 보아 취득세를 과세토록 개정된 것은 사실상 과세물건 범위를 확대한 사례라 할 것입니다.

과세표준에 포함되는 이른바 간접비용의 범위에 있어서도, 취득물건 자체와 최소한의 물리적 연관성을 갖어야 한다는 원칙을 넘어서, 그러한 취득행위를 개시하지 않았으면 발생하지 않았을 제반 비용이 포함되어야 한다는 개념으로 확장 운용되고 있는 점도 과세물건이 확장된 사례라 할 수 있을 것입니다.

나. 취득세 조건부 감면정책과 비과세의 적절한 범위 관련

취득세제 운용에 있어 어디까지 비과세대상으로 하고 면세/경감대상으로 규정할 지에 대한 발제자의 이의제기는 매우 타당하다 여겨집니다. 이를테면 과거 비과세였으나 현재는 지특법 감면 대상으로 규정된 토지수용에 따른 대체취득에 대한 감면이나, 각종 비영리법인에 대한 감면들이 그러한 사례입니다.

생각컨대, 감면규정의 경우, 특정한 조세정책적 목적을 관철시키기 위해 시의성을 고려하여, 한시적으로 운용되는데 반해, 비과세 규정의 경우, 과세권자의 과세권을 원칙적으로 배제

* 삼정회계법인 상무, 공인회계사

박탈하는 것이므로, 시의성을 갖는 조세정책적 대상보다는 그 성격상 과세대상에서 제외되는 것이 영속적으로 바람직한 형식적 취득, 또는 국가 지자체 관련 취득에 한정할 필요가 있다 여겨집니다. 이를 제외한 경감대상 취득은 지특법으로 규율하는 것이 바람직할 것입니다.

다. 취득세 과세표준 및 세율 체계의 문제점 관련

발제자께서, 각각의 취득원인 별(유상과 무상, 원시와 승계취득 등)로 과연 차등 세율이 운용되어야 할 필요성이 있는 지에 대해 근본적인 고민이 필요하다 지적한 부분은 매우 타당하다 생각합니다.

특히, 현행 법 체계 하에서 발생하는 과세형평에 반하는 대표적인 불합리한 사례로서 주택의 매매보다 증여 시에 취득세 부담이 급증하지만, 일반 건물/토지를 매매하거나 증여하는 경우에는 증여거래의 유효취득세율이 매매거래보다 현저히 낮다는 점을 지적한 것은 현행 법 체계의 한계를 여실히 보여준다 여겨집니다.

따라서, 취득세 과세표준 산정에 있어 유상취득의 경우 그 과세표준으로 실거래가격만을 사용하고, 현재와 같이, 시가표준액을 과세최저한으로 사용하는 제도를 폐지하여야 한다는 지적에 공감합니다.

반면, 무상취득의 경우, 발제자의 제언처럼, 시가주의가 전면 도입될 경우, 사실상 취득가격이 존재하지 않는 무상취득의 특성상, 시가를 안정적으로 ‘포착’하는데 과도한 거래비용이 발생할 여지도 배제할 수 없습니다. 이를테면, 제3자간 매매사례가액이 확인되지 않을 경우, 감정평가가액이나 시가표준액 같은 보충적 평가액을 사용하여야 하는데, 실무에서 과세표준 산정상의 안정성을 담보하기 어렵고, 나아가, 보충적 평가가액과 관련한 변칙적인 조세회피 행위를 유발할 가능성도 있습니다.

또한, 무엇보다, 기업구조조정의 일환으로 이뤄지는 합병이나 인적분할 같은 무상거래의 경우, 당해 취득의 근본적 성격이 인격합일설 등에 따른 형식적 취득에 해당함에도 불구하고, 만약 감정평가가액 등으로 과세표준이 구성되어야 한다면, 합병 및 분할에 따른 상당한 세부담 증가로 이어져 기업구조조정을 저해하는 요소로 작용할 수 있습니다. 특히, 향후 과세관청의 세무조사에 대비하여, 공신력 있는 감정평가를 산출하기 위해 복수의 평가를 수행하여야 할 수 있어, 상당한 거래비용 상승요소로 작용할 수도 있습니다.

라. 개인과 법인간 과세 형평 제고 관련

개인과 법인간 과세형평을 제고하기 위해, 개인에게만 적용되는 시가표준액 과세최저한 제도를 폐지하자는 제언에 대해서는 동의합니다. 적절히 지적하신 바와 같이, 시가표준액이 실

제 시세보다 높게 형성되는 사례들이 드물지 않게 보고되고 있고, 경제환경의 변화로 실거래가액의 시세성을 비교적 쉽게 확인할 수 있는 현실을 고려할 때, 개인에게만 과세최저한 제도를 적용할 이유는 없다고 여겨집니다.

한편, 장부기장을 하지 않는 개인에게 법인과 동일한 형평을 들어, 신축에 따른 원시취득 거래에 있어, 법인과 동일한 수준의 납세협력의무를 요구 시, 적잖은 납세협력 비용이나 조세저항이 발생할 수 있으므로 개인사업자 중 복식부기 의무자에게만 법인과 동일한 취급을 요구하자는 제언은 타당하다고 생각합니다.

한편, 법인의 경우에도 현재 취득세 과세표준에 포함되는 간접비용 범위를 과도하게 확장적으로 해석 운용하고 있는 측면이 있으므로, 이를 좀 더 한정적, 명시적으로 운용하여 개인과의 형평성을 제고할 필요가 있다 사료됩니다.

이상으로 토론을 마칩니다. 감사합니다.

2020년 주요 조세판결의 검토와 향후 전망

• 이 전 오 (성균관대학교 법학전문대학원 교수)



한국조세법학회
2021년 춘계학술대회

2020년 주요 조세판결의 회고와 향후 전망
- 총론적 쟁점을 중심으로 -

2021년 6월 5일

이 전 오
(성균관대학교 법학전문대학원 교수)

목 차

I. 서론

II. 후발적 경정청구사유

III. 법률유보원칙

IV. 항고소송의 대상인 행정처분

2

I. 서론

I. 연구 대상 판례 선정기준

1. 새로운 쟁점
2. 진일보한 논리
3. 실무에 미칠 영향

II. 선정한 판례

1. 후발적 경정청구사유
2. 법률유보원칙
3. 항고소송의 대상인 행정처분성

3

II. 후발적 경정청구사유

○ 형사판결이 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부 - 대법원 2020. 1. 9. 선고 2018두61888 판결

【사실관계】

(1) 원고는 처인 소외인과 영국 런던에 유학생으로 체류 중이던 2009. 4.경 소외인의 명의로 인터넷 온라인 쇼핑몰(이하 '이 사건 쇼핑몰'이라고 한다)을 개설한 후 국내 소비자들이 이 사건 쇼핑몰에 접속하여 그곳에 게시된 영국산 의류, 신발, 가방 등 물품을 주문하면 원고가 영국 현지에서 이를 구입하여 국내 소비자들에게 배송하는 방식으로 이 사건 쇼핑몰을 운영하였다.

(2) 원고는 2009. 8. 14.부터 2012. 3. 17.까지 총 12,140회에 걸쳐 위와 같이 배송한 물품(이하 '이 사건 물품'이라고 한다)에 대해 국내 소비자들을 납세의무자로 하여 관세법 제94조 제4호에 따른 소액물품 감면대상에 해당한다고 수입신고를 하였다.

(3) 피고는 원고가 위 과세기간 동안 영국에서 이 사건 물품을 수입하면서 부정한 방법으로 관세법을 위반한 사실이 확인되었다는 이유로 2012. 11. 19. 원고에게 관세 132,084,040원, 부가가치세 125,400,630원, 과소신고가산세(관세) 57,404,110원, 과소신고가산세(내국세) 60,809,040원을 각 부과·고지하였다(이하 이를 통틀어 '당초 부과처분'이라고 한다).

4

II. 후발적 경정청구사유

(4) 한편 대구지방법원 제1심(2012. 4. 12. 원고가 관세 부과 대상인 이 사건 물품을 수입하여 국내 거주자에게 판매하였으면서도 세관에는 국내 거주자가 자가사용물품으로 수입하는 것처럼 신고하여 해당 물품에 부과될 관세를 부정한 방법으로 감면받았다는 것을 공소사실로 하여 원고를 관세법 위반죄로 기소하였다.

(5) 이에 대하여 제1심(대구지방법원 2012고정3005호)은 2015. 2. 11. 위 공소사실을 유죄로 인정하여 원고에게 벌금 24,282,000원을 선고하였으나, 항소심(대구지방법원 2015노714호)은 2017. 1. 19. 이 사건 물품을 수입한 실제 소유자는 피고인이 아닌 국내 소비자들이라고 봄이 상당하다는 이유로 원고에게 무죄판결을 선고하였고, 대법원이 2017. 5. 31. 검사의 상고를 기각(대법원 2017도2867호)함으로써 위 무죄판결은 그대로 확정되었다(이하 '관련 형사판결'이라고 한다).

(6) 원고는 2017. 7. 18. 피고에게 관련 형사판결을 근거로 당초 부과처분에 대하여 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정되어 납부한 세액이 과다한 것을 알게 되었을 때에 해당한다는 이유로 경정청구를 하였다. 그러나 피고는 2017. 7. 19. 원고에게 위 주장 사유는 관세법 제38조의3 제2항 또는 제3항에 의한 경정청구 대상에 해당하지 않는다는 이유로 경정청구를 거부하였다(이하 '이 사건 처분'이라고 한다).

5

II. 후발적 경정청구사유

【쟁점】

이 사건의 쟁점은 후발적 경정청구사유와 관련하여, 형사판결도 관세법 제38조의3 제3항(국세기본법 제45조의2 제2항 제1호와 같은 내용이다)이 규정하는 '최초의 신고 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때'에 해당하는지 여부이다.

【판결요지】

[1] 후발적 경정청구사유 중 '거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정된 경우'는 최초의 신고 등이 이루어진 후 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등에 관한 분쟁이 발생하여 그에 관한 소송에서 판결에 의하여 거래 또는 행위 등의 존부나 법률효과 등이 다른 내용의 것으로 확정됨으로써 최초의 신고 등이 정당하게 유지될 수 없게 된 경우를 의미한다.

6

II. 후발적 경정청구사유

[2] 형사사건의 재판절차에서 납세의무의 존부나 범위에 관한 판단을 기초로 판결이 확정되었다 하더라도, 이는 특별한 사정이 없는 한 관세법 제38조의3 제3항 및 관세법 시행령 제34조 제2항 제1호에서 말하는 '최초의 신고 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 내용의 것으로 확정된 경우'에 해당한다고 볼 수 없다.

[3] 원고에게 무죄를 선고한 관련 형사판결에 의하여 당초 부과처분의 과세표준과 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위, 즉 원고가 물품을 해외 판매자로부터 수입하여 국내 소비자에게 판매하였다는 내용의 거래 또는 행위가 다른 내용의 것으로 확정되어 관세법 제38조의3 제3항 및 관세법 시행령 제34조 제2항 제1호에 정한 후발적 경정청구사유에 해당한다고 볼 수 없다.

7

II. 후발적 경정청구사유

【평석】

1. 후발적 경정청구제도의 취지

(1) 헌법재판소 2000. 2. 24. 97헌마13·245 결정

“실질적 조세법률주의의 정신에 비추어 볼 때, 조세법규에서 정한 과세요건이 충족됨으로써 일단 조세채무가 성립·확정되어 납세자가 세액을 납부하였다 하더라도 후발적 사유의 발생으로 과세의 기초가 해소되거나 감축되었다면 결과적으로 조세채무의 전부 또는 일부가 실제적으로 존재하지 않은 것으로 되고 이미 납부된 세액은 아무런 근거없는 것이 되므로 국가는 그러한 납부세액을 납세자에게 반환할 의무가 있다고 보아야 하고, 이에 대응하여 납세자로서는 그 납부세액의 반환을 청구할 권리가 있다고 하여야 한다. 이를 부인한다면 실제적으로 존재하지도 않는 납세의무를 국민에게 부담시키는 결과가 되고, 이는 결국 아무런 근거 없이 국민의 재산을 빼앗는 것이 되어 조세법률주의 및 재산권을 보장하고 있는 헌법규정에 위배되기 때문이다.”

(2) 대법원 2017. 9. 7. 선고 2017두41740 판결 등

“납세의무 성립 후 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 경우 납세자로 하여금 그 사실을 증명하여 감액을 청구할 수 있도록 함으로써 납세자의 권리구제를 확대하려는 데 있다.”

8

II. 후발적 경정청구사유

2. 형사판결은 후발적 경정청구사유가 아니라는 대상판결의 논거

(1) 형사소송은 국가 형벌권의 존부 및 적절한 처벌범위를 확정하는 것을 목적으로 하는 것으로 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등에 관해 발생한 분쟁의 해결을 목적으로 하는 소송이라고 보기 어렵고, 형사사건의 확정판결만으로는 사법상 거래 또는 행위가 무효로 되거나 취소되지도 아니한다. 따라서 형사사건의 판결은 그에 의하여 '최초의 신고 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 존부나 법률효과 등이 다른 내용의 것으로 확정'되었다고 볼 수 없다.

(2) 과세절차는 실질과세의 원칙 등에 따라 적정하고 공정한 과세를 위하여 과세표준 및 세액을 확정하는 것인데 반하여, 형사소송절차는 불고불리의 원칙에 따라 기소된 공소사실을 심판대상으로 하여 국가 형벌권의 존부 및 범위를 확정하는 것을 목적으로 하므로, 설사 조세포탈죄의 성립 여부 및 범칙소득금액을 확정하기 위한 형사소송절차라고 하더라도 과세절차와는 목적이 다르고 그 확정을 위한 절차도 별도로 규정되어 서로 상이하다. 형사소송절차에서는 대립 당사자 사이에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위의 취소 또는 무효 여부에 관하여 항변, 재항변 등 공격·방어방법의 제출을 통하여 이를 확정하는 절차가 마련되어 있지 않다.

9

II. 후발적 경정청구사유

(3) 더욱이 형사소송절차에는 엄격한 증거법칙하에서 증거능력이 제한되고 무죄추정의 원칙이 적용된다. 법관으로 하여금 합리적 의심이 없을 정도로 공소사실이 진실한 것이라는 확신을 가지게 할 수 있는 정도의 증명력을 가진 증거에 의하여만 유죄의 인정을 할 수 있다. 따라서 형사소송에서의 무죄판결은 그러한 증거가 없다는 의미일 뿐이지 공소사실의 부존재가 증명되었다는 의미가 아니다.

3. 대상판결에 대한 검토

대상판결은, 과세절차와 형사소송절차의 차이, 형사판결의 특수성 등을 들어서 형사판결은 특별한 사정이 없는 한 후발적 경정 청구사유인 '판결'에 포함될 수 없다고 판시하였으나, 다음과 같은 점들에 비추어 볼 때에 찬성하기 어렵다.

(1) 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호와 관세법 제38조의3 제3항 및 관세법 시행령 제34조 제2항 제1호는 후발적 경정 청구사유에 관하여 '판결'이라고 규정할 뿐이고 판결의 종류를 명시하고 있지 않은 만큼 형사판결도 포함된다고 해석하는 것이 합리적이다. 이것은 관세 부과권의 특례제척기간을 규정한 관세법 제21조 제2항 제1호 다목에서 "「행정소송법」에 따른 소송에 대한 판결이 있는 경우"라고 규정하고 있는 것과 대비된다.

10

II. 후발적 경정청구사유

(2) 민사소송과 형사소송의 차이, 과세절차와 형사소송절차의 차이만 가지고, “형사사건의 판결은 그에 의하여 ‘최초의 신고 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 존부나 법률효과 등이 다른 내용의 것으로 확정’되었다고 볼 수 없다.”고 판단할 수는 없다.

형사판결에서 무죄가 선고되는 경우에는 여러 가지 경우가 있는데, 유죄의 증거가 부족하여 무죄가 선고될 수도 있지만, 법원이 적극적으로 무죄인 사실을 인정하여 피고인에게 무죄를 선고할 수도 있다. 전자에 해당하는 무죄판결은 후발적 경정청구사유가 되기 어렵겠지만, 후자에 해당하는 무죄판결은 얼마든지 후발적 경정청구사유가 될 수 있다.

가령, 과세관청이 납세자에게, 그 납세자가 가공 세금계산서를 이용하여 매입세액을 공제하였다 고 보아 부가가치세 부과처분을 함과 아울러 조세포탈죄로 고발하였다고 가정하자. 이 경우에 형사소송에서, “문제가 된 세금계산서와 관련하여 납세자(피고인)가 공소외 A로부터 매입한 사실이 인정되기 때문에 피고인이 부가가치세를 포탈한 사실이 없다”는 이유로 피고인에게 무죄판결이 선고되었다면, 과세관청의 부가가치세 과세처분은 위법한 처분에 해당하게 된다. 이 경우에 납세자가 경정청구권을 행사하여 종전에 납부한 세액을 돌려받는 것을 금지하여야 할 이유가 무엇인가?

11

II. 후발적 경정청구사유

이 사건에서도 마찬가지이다. 이 사건에서 피고는 원고가 이 사건 물품을 수입하였다는 전제하에 원고에게 관세 등을 부과하였다. 그러나, 형사소송절차에서 심리를 통하여, 이 사건 물품을 수입한 주체(납세의 무자)는 원고(형사소송의 피고인)가 아니라 소비자들이라는 이유로 원고에게 무죄판결이 선고되었다. 즉, 이 사건에서는 관련 형사판결에 의하여 당초 부과처분의 과세표준과 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위, 즉 “**원고가** 물품을 해외 판매자로부터 수입하여 국내 소비자에게 판매하였다”는 내용의 거래 또는 행위가 다른 내용의 것으로 확정되었기 때문에 후발적 경정청구사유에 해당한다. 그렇다면 이 경우는, ‘당초 부과처분에 관하여 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정된 경우’에 해당한다고 보아야 한다. 결론적으로, 형사판결이라 하더라도 ‘실질적 담세력의 감소’를 가져오는 내용이 담겨있다면(즉, 과세표준과 세액의 계산근거가 된 거래나 행위 등이, 애초에 과세근거로 삼은 것과 다른 것으로 밝혀지면), 후발적 경정청구사유인 ‘판결’에 해당한다고 보아야 한다.

(3) 대법원은 지금까지 후발적 경정청구 제도의 취지를 존중하여, 법문언의 범위를 벗어나면서까지 후발적 경정청구사유의 범위를 확대하여 왔다. (대법원 2013. 12. 26. 선고 2011두1245 판결, 대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결, 대법원 2014. 3. 13. 선고 2012두10611 판결, 대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결, 대법원 2018. 5. 15. 선고 2018두30471 판결 등 참조). 그런데, 대상판결이 후발적 경정청구사유인 ‘판결’에서 형사판결을 제외하려고 하는 것은 이런 판례 태도와 어긋난다. 이 점은 목차를 바꾸어서 다시 본다.

12

II. 후발적 경정청구사유

4. 후발적 경정청구사유의 해석에 관한 대법원 판례 비판

가. 너그러운 해석례

(1) 채무자의 도산 등으로 채권이 회수불능으로 된 경우가 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부 - 대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결

【판결요지】

납세의무의 성립 후 소득의 원인이 된 채권이 채무자의 도산 등으로 인하여 회수불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백하게 되었다면, 이는 국세기본법 시행령 제25조의2 제2호에 준하는 사유로서 특별한 사정이 없는 한 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호가 규정한 후발적 경정청구사유에 해당한다고 봄이 타당하다.

Cf.) 대법원 2018. 5. 15. 선고 2018두30471 판결도 같은 취지임.

13

II. 후발적 경정청구사유

(2) 뇌물을 추징당한 후에도 과세할 수 있는지 여부 - 대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결

【판결요지】

위법소득의 지배·관리라는 과세요건이 충족됨으로써 일단 납세의무가 성립하였다 고 하더라도 그 후 몰수나 추징과 같은 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화되는 후발적 사유가 발생하여 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정됨으로써 당초 성립하였던 납세의무가 전제를 잃게 되었다면, 특별한 사정이 없는 한 납세자는 국세기본법 제45조의2 제2항 등이 규정한 후발적 경정청구를 하여 납세의무의 부담에서 벗어날 수 있다. 그리고 이러한 후발적 경정청구사유가 존재함에도 과세관청이 당초에 위법소득에 관한 납세의무가 성립하였던 적이 있음을 이유로 과세처분을 하였다면 이러한 과세처분은 위법하므로 납세자는 항고소송을 통해 취소를 구할 수 있다.

14

II. 후발적 경정청구사유

(3) 통상적 경정청구와 후발적 경정청구의 관계

① 대법원 2017. 9. 7. 선고 2017두41740 판결

최초의 신고 등에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등을 다른 내용의 것으로 확정하는 판결이 있는 경우라면 특별한 사정이 없는 한 법 제45조의2 제2항 제1호에서 정한 경정청구사유에 해당하고, 납세의무자가 그 판결에서 확정된 내용을 법 제45조의2 제1항 각 호에서 정한 통상의 경정청구 사유로 다룰 수 있었다는 사정만으로 납세의무자의 정당한 후발적 경정청구가 배제된다고 할 수 없다.

② 대법원 2018. 6. 15. 선고 2015두36003 판결

후발적 경정청구 기한은 지났지만 아직 통상적 경정청구 기한이 남아 있다면 통상적 경정청구권을 행사할 수 있다.

15

II. 후발적 경정청구사유

나. 엄격한 해석례

(1) 법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유가 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부 - 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두28254 판결

【판결요지】

후발적 경정청구는 당초의 신고나 과세처분 당시에는 존재하지 아니하였던 후발적 사유를 이유로 하는 것이므로 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 과세표준 및 세액의 산정기초가 되는 거래 또는 행위의 존재 여부나 그 법률효과가 달라지는 경우 등의 사유는 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호, 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호가 정한 후발적 사유에 포함될 수 있지만, 법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유는 여기에 포함되지 않는다.

※ 참고: 일본 국세통칙법은 법령해석이 변경된 경우에도 후발적 경정청구를 할 수 있다고 규정하고 있다.

○ 일본 국세통칙법 제6조 제1항 제5호

“그 신고, 경정 또는 결정과 관련된 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실과 관련된 국세청 장관이 발한 통달에서 제시된 법령의 해석, 그 밖의 국세청 장관의 법령 해석이 경정 또는 결정과 관련된 심사청구나 소에 대한 재결 또는 판결에 따라 변경되고 변경 후의 해석이 국세청 장관에 의해 공표됨으로써 해당 과세표준 등 또는 세액 등이 다른 취급을 받게 된 것을 안 것”

16

II. 후발적 경정청구사유

(2) 대법원 2020. 11. 26. 선고 2014두46485 판결

재산을 증여받은 수증자가 사망하여 증여받은 재산을 상속재산으로 한 상속개시가 이루어졌다면, 이후 사해행위취소 판결에 의하여 그 증여계약이 취소되고 상속재산이 증여자의 책임재산으로 원상회복되었다고 하더라도, 수증자의 상속인은 국세기본법 제45조의2 제2항이 정한 후발적 경정청구를 통하여 상속재산에 대한 상속세 납세의무를 면할 수 없다.

⇒ 검토 : 이 판결은 사해행위취소권의 법리에는 충실할지 몰라도, 후발적 경정청구제도의 법리에는 맞지 않는다. 즉, 이 판결에서 상속인인 원고들은 사해행위취소 판결로 인하여 상속받은 재산을 상실하게 되었는바, 이것은 납세의무 성립 후 사해행위취소 판결이라는 후발적 사유의 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액의 산정 기초에 변동이 생긴 경우이므로 후발적 경정청구 대상이 된다고 봄이 타당하다.

17

II. 후발적 경정청구사유

다. 종합적 검토

(1) 해석론 관점에서의 의문

(가) '도산'이나 '몰수/추징'을 '계약의 해제/취소'와 '유사한 사유'라고 볼 수 있는가?

(나) 권리확정주의의 문제점(한계)을 해석론으로 돌파하려는 시도는 옳은가? 예컨대 2013두18810판결의 경우, 문제의 본질은 이자소득·배당소득의 속성(필요경비부인, 대손 부인)에 있는 것이 아닌가? 그럼에도 불구하고 입법적 방법에 의하지 아니하고 '권리확정주의와 후발적 경정청구를 조화롭게 해석한다'는 식으로 문제를 해결하는 것이 타당한가?

(다) 소득의 종국적인 실현 여부 즉, 소득자의 경제적 이익의 상실 여부를 따져서 소득의 인식 여부를 판단해야 한다면 그런 것을 '권리확정주의'라고 부를 수 있나?

II. 후발적 경정청구사유

(2) 대법원의 태도

(가) 대법원은 후발적 경정청구사유에 관하여 때로는 넓게, 때로는 좁게 해석한다. 즉, 국세기본법 시행령 제25조의 2 제2호(최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 해제되거나 취소된 경우) 제4호(제2호와 유사한 사유)와 관련하여서는 넓게 해석하는 것으로 보이고, 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호(최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때)와 관련하여서는 좁게 해석하는 것으로 보인다. 그러나, 왜 그렇게 달리 해석하는지는 밝히지 않는다.

(나) 그러나, 후발적 경정청구사유를 유형별로 왜 달리 해석하는지, 그리고 그렇게 해석하는 것이 타당한지 의문이다.

19

II. 후발적 경정청구사유

(3) 해결방안

(가) 대법원은 우선, 법령에 규정된 후발적 경정청구사유를 예시적 사유로 보는지 아니면 한정적 사유로 보는지를 명백하게 판시하여야 한다. 국세기본법 시행령 제25조의2 제2호, 제4호를 넓게 해석하는 것에 비추어 보면, 대법원은 법령에 규정된 후발적 경정청구사유를 원칙적으로 예시적 사유로 보는 것이 아닌가 생각할 수 있다. 그러면 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호와 관련된 사안에서는 왜 엄격하게 해석하는가? 이 때는 예시적 규정이 아니라 한정적 규정으로 본다는 말인가? 전자이든 후자이든 모두 동일한 제도하에서 같은 취지를 가지고 있을 터인데, 각 호중 어떤 호는 예시적인 것으로, 또 다른 호는 한정적인 것으로 볼 수 있는가? 그런 입법례가 있나?

(나) 사건으로는, 국세기본법령에 규정된 후발적 경정청구사유는 한정적인 것이라고 생각한다. 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호도 제1호 내지 제3호와 '유사한 사유'에 한정되는 제한을 두고 있지, 사유를 무한정 확대하려는 것은 아니다. 따라서, 국세기본법 시행령 제25조의 2 제2호, 제4호에 관한 대법원 판결에 찬성하기 어렵다.

(다) 결론적으로, 후발적 경정청구사유를 예시적인 것으로 법령을 개정하거나, 아니면 후발적 경정청구사유는 한정적인 것으로 보고 필요한 사유들은 법령에 추가하는 방식으로 해결하는 것이 올바른 접근법이라고 생각한다.

20

II. 후발적 경정청구사유

(라) 필요한 사유들을 법령에 추가하는 방식도 두 가지를 생각할 수 있다.

첫째, 국세기본법령에 추가하는 방안

둘째, 개별세법에 추가하는 방안

○ 참고: 일본 소득세법 제152조(각종 소득금액에 변동이 생긴 경우의 경정청구 특례)

확정신고서를 제출하거나 결정을 받은 거주자(그 상속인을 포함한다)는, 당해 신고서 또는 결정에 관한 연도분의 각종 소득금액에 대해 제63조(사업을 폐지한 경우의 필요경비의 특례) 또는 제64조(자산의 양도대금이 회수 불가능하게 된 경우 등의 소득계산의 특례)에 규정하는 사실 기타 이에 준하는 시행령으로 정하는 사실이 생김으로써, 국세통칙법 제23조 제1항 각 호(경정청구)의 사유가 발생한 때에는, 당해 사실이 발생한 날의 다음날부터 두 달 이내에 한하여, 세무서장에게 당해 신고서 또는 결정에 관한 제120조 제1항 제1호 또는 제3호부터 제8호까지(확정소득신고서의 기재 사항) 또는 제123조 제2항 제1호, 제5호, 제7호 또는 제8호(확정손실신고서의 기재 사항)에 적힌 금액(해당 금액에 대해 수정신고서의 제출 또는 경정이 있는 경우에는 그 신고 또는 경정 후의 금액)에 대하여, 같은 법 제23조 제1항의 규정에 의한 경정청구를 할 수 있다. 이 경우에 경정청구서에는, 제23조 제3항에 규정된 사항 외에, 당해 사실이 발생한 날을 기재하여야 한다.

21

II. 후발적 경정청구사유

○ 일본 소득세법 시행령 제274조(경정청구 특례의 대상이 되는 사실)

법 제152조(각종 소득금액에 변동이 생긴 경우의 경정청구의 특례)에 규정하는 시행령으로 정하는 사실은 다음과 같다.

1. 확정신고서를 제출하거나 결정을 받은 거주자의 당해 신고서 또는 결정에 관한 연도분의 각종 소득금액(사업소득금액 및 사업에서 발생한 부동산소득금액 및 산림소득금액을 제외한다. 다음 호에서 같다)의 계산의 기초가 된 사실 중에 포함되어 있던 무효인 행위에 의해 발생한 경제적 성과가 그 행위가 무효라는 점에 기인하여 상실된 것.

2. 제1호의 자의 당해 연도분의 각종소득금액의 계산의 기초가 된 사실 중에 포함되어 있던 취소할 수 있는 행위가 취소된 것.

22

III. 법률유보원칙

○ 특수관계인 사이의 상장주식 양도로 인한 양도소득세 산정과 관련하여 양도대상 상장주식의 시가를 상속세 및 증여세법을 준용하여 산정하도록 한 구 소득세법 시행령 제167조 제5항의 효력 - 대법원 2020. 6. 18. 선고 2016두43411 전원합의체 판결 [양도소득세 등 경정거부처분 취소] -

【사실관계】

(1) 원고는 2011. 10. 18. 형인 소외인에게 주권상장법인 조선내화 주식회사(이하 '조선내화'라 한다)의 발행주식 116,022주(이하 '이 사건 상장주식'이라 한다)를 시간외대량매매 방식으로 매도하면서 그 매매대금을 당일 한국거래소 최종 시세가액(이하 '한국거래소 최종 시세가액'을 줄여서 '증가'라 한다)인 1주당 65,500원 합계 7,599,441,000원(이하 '이 사건 매매대금'이라 한다)으로 정하였다. 소외인은 이 사건 상장주식을 매수함으로써 조선내화의 총발행주식 4,000,000주 중 702,549주를 보유한 조선내화의 최대주주가 되었다.

(2) 원고는 2012. 2. 29. 이 사건 매매대금을 양도가액으로 하여 이 사건 상장주식의 양도와 관련된 양도소득세 등을 신고·납부하였다.

23

III. 법률유보원칙

(3) 광주지방법국세청장은 2013. 6. 10. ① 구 소득세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제23588호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제167조 제5항(이하 '이 사건 시행령 조항'이라 한다)에 의하여 준용되는 구 상속세 및 증여세법(2011. 12. 31. 법률 제11130호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상속세법'이라 한다) 제63조 제1항 제1호 (가)목 및 제3항을 적용하면, 조선내화는 원고를 포함한 '최대주주 등'(최대주주 및 그와 특수관계에 있는 주주를 말한다. 이하 같다)이 발행주식총수의 50%를 초과하여 보유하고 있으므로 평가기준일인 2011. 10. 18. 이전·이후 각 2개월 동안 공표된 매일의 증가 평균액 64,178원에 최대주주 등 할증률 30%를 가산한 1주당 83,431원(= 64,178원 × 130/100)을 이 사건 상장주식의 1주당 '시가'로 보아야 하는데, ② 그럴 경우 원고는 특수관계에 있는 형 소외인에게 이 사건 상장주식을 '시가'보다 낮은 가격인 1주당 65,500원으로 계산하여 이 사건 매매대금에 양도함으로써 양도소득에 대한 조세부담을 부당하게 감소시켰다고 봄이 타당하므로, ③ 결국 원고가 양도가액으로 신고한 이 사건 매매대금은 부인되어야 하고 위 '시가'에 따라 양도가액을 산정하여야 할 것을 전제로 원고에게 양도소득세 등을 수정신고할 것을 안내하였다.

(4) 위와 같은 안내에 따라 원고는 2013. 6. 12. 피고에게 이 사건 상장주식의 '시가'를 1주당 83,396원으로 산정하여 양도소득세 등을 수정신고하면서 양도소득세(가산세 포함) 512,644,352원을 추가로 납부하였다. 그런 다음 원고는 2013. 7. 26. 위 '시가'가 아니라 이 사건 매매대금을 양도가액으로 보아야 한다는 등의 이유를 들어 피고에게 양도소득세의 경정청구를 하였으나, 피고는 2013. 9. 10. 거부처분을 하였다.

24

III. 법률유보원칙

【쟁점】

이 사건의 주된 쟁점은, 특수관계인 사이의 상장주식 양도로 인한 양도소득세 산정시에 구 상속세 및 증여세법의 상장주식 시가평가 조항을 준용하여 양도대상 상장주식의 시가를 산정하도록 한 구 소득세법 시행령 제167조 제5항이 법률의 위임 범위를 벗어나거나 그 내용이 헌법상 재산권을 침해하기 때문에 위헌·위법하여 무효인지 여부이다.

【판결요지】

[다수의견] (가) 구 소득세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제23588호로 개정되기 전의 것) 제167조 제5항(이하 '시행령 조항'이라 한다)이 구 상속세 및 증여세법(2011. 12. 31. 법률 제11130호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라 한다)의 상장주식 시가평가 조항을 준용한 것을 두고 법률의 위임 범위를 벗어남으로써 조세법률주의에 위배되었다고 평가하기는 어렵다. 그 이유는 다음과 같다.

25

III. 법률유보원칙

① 구 소득세법(2012. 1. 1. 법률 제11146호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제101조 제5항이 대통령령에서 정할 것을 위임한 '부당행위계산에 필요한 사항'에는 부당행위계산의 기준이 포함된다. 이러한 부당행위계산 부인에 필요한 기준에 양도자산의 '시가'에 관한 평가 규정이 포함되어야 함은 분명하다. '시가'를 찾기 위한 평가방법은 다양할 수밖에 없는데, 구 소득세법 등은 그에 관한 구체적인 입법지침을 제시하지 않은 채 위임을 통하여 시행령 조항의 입법자에게 상당한 정도의 입법재량을 부여하였다.

② 시행령 조항은 법률의 위임 범위 내에서 위임 취지를 실현한 것이다. 시행령 조항에서 상장주식의 '시가'를 평가하는 방법을 규정한 것이 구 소득세법의 위임에 따른 것임은 분명하다. 시행령 조항이 상장주식의 시가평가의 방법으로 구 상증세법의 상장주식 시가평가 조항을 준용한 것은 법률의 위임 목적에도 부합한다.

26

III. 법률유보원칙

(나) ① 시행령 조항 중 '거래일 이전·이후 각 2개월 동안 공표된 매일의 한국거래소 최종 시세가액(이하 '증가'라 한다) 평균액을 상장주식의 시가로 간주하는 규정'의 합리성과 정당성을 인정할 수 있다. 시행령 조항을 가리켜 최대주주 등의 재산권이나 계약자유의 원칙을 침해하는 것으로 평가하기는 어렵다.

② 시행령 조항이 상장주식의 시가평가와 관련하여, 구 법인세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제 23589호로 개정되기 전의 것) 제89조 제1항을 준용하지 않고, 구 상증세법의 상장주식 시가평가 조항을 준용한 것은 합리적인 입법재량의 범위 내에 있다고 봄이 타당하다. 시행령 조항이 상장주식의 시가평가와 관련하여 개인과 법인을 합리적 이유 없이 차별한 것으로 평가할 수 없다. 시행령 조항은 상속세 및 증여세법상 '시가'와 소득세법상 '시가'는 특별한 사정이 없는 한 동일하여야 한다는 관점에 따른 것으로도 볼 수 있어 합리성을 충분히 긍정할 수 있다. 시행령 조항은, 양도인이 법인인 경우에는 상대적으로 거래가액과 증빙자료의 조작이 어렵고 장부 등 증빙자료의 조사를 통한 실지거래가액의 파악이 용이한 데 반해, 양도인이 개인인 경우에는 거래당사자들이 통모하여 거래나 자금 이동의 시기를 조작하거나 계약 해제 및 재계약 등의 외관을 꾸며내기가 상대적으로 용이하고 과세관청이 그러한 사정을 밝혀내기 어렵다는 점을 고려한 것으로도 보인다.

(다) 결국 시행령 조항을 위헌·위법하여 무효라고 볼 수는 없다.

III. 법률유보원칙

[대법관 권순일, 대법관 박상욱, 대법관 김재형, 대법관 안철상, 대법관 이동원, 대법관 노태악의 반대이견] (가) 시행령 조항은 헌법상 위임입법의 한계를 일탈한 것으로서 조세법률주의 원칙에 위배되어 무효라고 보는 것이 옳다. 그 이유는 다음과 같다.

① 시행령 조항 중 구 상증세법 제60조 제1항 후문, 제63조 제1항 제1호 (가)목 및 (나)목, 제63조 제3항(이하 '준용 규정'이라 한다)에 의하면, 상장주식의 50%를 초과하여 보유하는 최대주주의 상장주식의 양도가액은 구 소득세법 제95조 제1항에 정한 실지거래가액이 아니라 구 상증세법 제 63조 제3항에 따라 양도일 이전·이후 각 2개월 동안 공표된 증가의 평균액에 할증률 30%를 가산한 금액으로 보게 된다. 이는 명백히 국민의 납세의무에 관한 기본적, 본질적 사항인 과세요건이므로 조세법률주의 원칙에 따라 마땅히 국회가 법률로써 정하여야 할 사항이다.

② 구 소득세법 제101조 제5항은 '부당행위계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다'고 규정하고 있다. 이는 법률의 시행에 필요한 집행명령을 발할 수 있다는 의미일 뿐, 그것이 양도가액이나 양도차액 등과 같은 과세요건에 관한 법규의 제정까지도 포괄적으로 대통령령에 위임한 규정이라고 볼 수 없다. 이와 같이 해석하지 않는다면 이는 법률에 규정된 내용을 함부로 유추·확장하는 내용의 해석을 하는 것이어서 조세법률주의 원칙에 위배된다.

III. 법률유보원칙

(나) ① 준용 규정에 의하면, 양도한 자산이 상장주식인 경우 그 '시가'는 양도일 현재 증가가 아니라 양도일 이전·이후 각 2개월 동안 공표된 증가의 평균액에 의하여야 한다. 이는 자산의 양도가액은 양도 당시를 기준으로 하여야 한다는 구 소득세법 제96조 제1항에 위배될 뿐만 아니라, 구 소득세법 제101조 제1항에 정한 부당행위계산 대상 여부의 판단 기준시점은 거래 당시라는 원칙에도 반한다.

② 상장회사 최대주주 등의 보유주식이라 하더라도 '경영권 프리미엄'의 이전을 수반하지 않는 경우까지 일률적으로 할증하여 평가한 가액을 '시가'로 보아 양도차익을 의제하는 것은 소득세법상 부당행위계산 제도의 취지에 반한다. 그리고 이는 특정의 납세의무자를 합리적인 이유 없이 불리하게 차별하는 것이고, 재산권을 부당하게 침해하는 것으로서 헌법상 조세평등원칙 및 국세기본법 제18조 제1항에 위배된다.

(다) 시행령 조항이 상장주식의 양도로 인한 양도소득세의 과세요건인 양도차익을 계산하는 데 상증세법상 재산의 평가에 관한 규정을 준용하도록 한 부분은 헌법 제40조, 제75조에 규정된 위임입법의 한계, 헌법 제38조, 제59조에 규정된 조세법률주의 원칙에 위배되고, 헌법 제11조 제1항, 국세기본법 제18조 제1항에 규정된 조세평등원칙, 납세자 재산권보장 원칙에 위배되며, 모법인 구 소득세법 제96조 제1항 등의 규정에도 위배되므로, 이는 결국 무효라고 볼 수밖에 없다.

29

III. 법률유보원칙

【평석】

1. 문제의 소재

거주자가 그 특수관계인에게 시가보다 낮게 자산을 양도하여 부당하게 양도소득세 부담을 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 과세권자는 시가를 기준으로 양도가액을 다시 산정하여 양도소득세를 부과할 수 있다(소득세법 제101조 제1항, 소득세법 시행령 제167조 제3항). 이와 같은 부당행위계산부인규정을 적용하려면 "시가"가 무엇인지, 그리고 그것을 어떻게 산정할 것인지가 밝혀져야 한다.

사안에서 원고는 매매 당일의 이 사건 상장주식의 증가(65,500원)를 기준으로 양도가액을 계산하여 양도소득세를 신고·납부하였으나, 과세관청은 이 사건 매매일 이전·이후 각 2개월 동안 공표된 매일의 증가 평균액 64,178원에 최대주주 할증률 30%를 가산한 1주당 83,431원을 이 사건 상장주식의 1주당 '시가'로 보아 양도소득세를 산정하여야 한다고 판단하였다.

위 소득세법 시행령 조항이 유효라면 과세관청의 판단이 옳고 무효라면 원고의 주장이 옳은데, 대상판결의 다수의견은 이 사건 시행령 조항이 유효라고 보았고 반대의견은 무효라고 보았다.

결국 대상판결의 쟁점은 이 사건 시행령 조항의 효력을 어떻게 볼 것인가 하는 데에 있다.

30

III. 법률유보원칙

2. 법률유보원칙 관점에서의 검토

가. 법률유보원칙의 의의

(1) 국민의 기본권은 헌법 제37조 제2항에 의하여 국가안전보장·질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 이를 제한할 수 있으나, 그 제한의 방법은 원칙적으로 법률로써만 가능하고 제한의 정도도 기본권의 본질적 내용을 침해할 수 없으며 필요한 최소한도에 그쳐야 한다. 여기서 기본권 제한에 관한 법률유보원칙은 '법률에 근거한 규율'을 요청하는 것이므로, 그 형식이 반드시 법률일 필요는 없다 하더라도 법률상의 근거는 있어야 한다 할 것이다. 따라서 모법의 위임범위를 벗어난 하위법령은 법률의 근거가 없는 것으로 법률유보원칙에 위반된다(헌법재판소 2010. 4. 29. 2007헌마910 행정사법 시행령 제4조 제3항 위헌확인).

(2) 헌법은 법치주의를 그 기본원리의 하나로 하고 있으며, 법치주의는 행정작용에 국가가 제정한 형식적 법률의 근거가 요청된다는 법률유보를 그 핵심적 내용의 하나로 하고 있다. 그런데 오늘날 법률유보원칙은 단순히 행정작용이 법률에 근거를 두기만 하면 충분한 것이 아니라, 국가공동체와 그 구성원에게 기본적으로 중요한 의미를 갖는 영역, 특히 국민의 기본권실현에 관련된 영역에 있어서는 행정에 맡길 것이 아니라 국민의 대표자인 입법자 스스로 그 본질적 사항에 대하여 결정하여야 한다는 요구까지 내포하는 것으로 이해하여야 한다(이른바 의회유보원칙).

31

III. 법률유보원칙

나. 검토

(1) 입법자가 형식적 법률로 스스로 규율하여야 하는 사항이 어떤 것인가는 일률적으로 확정할 수 없고, 구체적 사례에서 관련된 이익 내지 가치의 중요성, 규제 내지 침해의 정도와 방법 등을 고려하여 개별적으로 결정할 수 있을 뿐이나, 적어도 헌법상 보장된 국민의 자유나 권리를 제한할 때에는 그 제한의 본질적인 사항에 관한 한 입법자가 법률로써 스스로 규율하여야 할 것이다. 헌법 제37조 제2항은 "국민의 모든 자유와 권리는 국가안전보장·질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있다."고 규정하고 있는바, 여기서 "법률로써"라고 한 것은 국민의 자유나 권리를 제한하는 행정작용의 경우 적어도 그 제한의 본질적인 사항에 관한 한 국가가 제정하는 법률에 근거를 두는 것만으로 충분한 것이 아니라 국가가 직접 결정함으로써 실질에 있어서도 법률에 의한 규율이 되도록 요구하고 있는 것으로 이해하여야 한다(헌법재판소 2011. 8. 30. 2009헌바128·148(병합) 도시 및 주거환경정비법 제8조 제3항 등 위헌소원).

(2) 조세법률주의를 규정한 헌법 제59조의 취지에 따라 조세의 종목·과세권자·납세의무자·과세물건·과세표준·세율 등의 과세요건은 원칙적으로 법률로 규정하여야 하고, 법률에서 기준을 정하여 구체적이고 세부적인 사항을 시행령 등 하위법령에 위임할 수는 있지만 과세요건의 핵심적·본질적인 내용을 위임할 수는 없다. 부당행위계산부인규정을 적용함에 있어 '시가'를 어떻게 산정할 것인가에 관한 원칙은 과세요건의 핵심적·본질적인 내용이기 때문에 법률에 규정하여야지 시행령 등에 위임할 수 없다고 생각한다.

32

III. 법률유보원칙

(3) 요컨대, 부당행위계산 적용 요건인 시가를 어떻게 산정할 것인가는 과세요건의 본질적 사항이기 때문에 법률에 규정하여야지 시행령에 위임할 수 없다. 따라서, 부당행위계산적용요건인 시가 산정방법을 규정한 구 소득세법 시행령 제167조 제5항은 의회유보의 원칙에 반하는 위헌적인 규정인만큼 무효라고 보아야 한다.

(4) 다수의견은, 구 소득세법 제101조 제5항이 대통령령에서 정할 것을 위임한 '부당행위계산에 필요한 사항'에는 부당행위계산의 기준이 포함되고, 이러한 부당행위계산 부인에 필요한 기준에 양도자산의 '시가'에 관한 평가 규정이 포함되어야 함은 분명한 만큼 이 사건 시행령 조항에는 아무런 문제가 없다고 판단하였다. 그러나, 구 소득세법 제101조 제5항이 대통령령에서 정할 것을 위임한 '부당행위계산에 필요한 사항'이란 세부적인 집행사항을 시행령에 규정할 수 있다는 의미에 그칠 뿐이고, 그것이 양도가액이나 양도차액 등과 같은 과세요건에 관한 사항도 시행령에 위임한 규정이라고 볼 수 없다. 그런 사항은 애당초 위임이 불가능한 영역이다. 다수의견의 논리에 찬성할 수 없다.

33

III. 법률유보원칙

3. 소득세법과 법인세법의 균형 측면에서의 검토

가. 부당행위계산부인 규정은 소득세법뿐만 아니라 법인세법에도 있고(소득세법 제101조 제1항 및 법인세법 제52조 제1항), 소득세법과 법인세법은 모두 시행령에서 '저가양도'를 부당행위계산의 한 유형으로 규정하고 있다(소득세법 시행령 제167조 제3항 제1호, 법인세법 시행령 제88조 제1항 제3호).

나. 개인이 상장주식을 양도한 경우에, 소득세법 시행령 제167조 제5항은 주식평가에 관하여 상증세법과 상증세법 시행령을 준용하는 결과, 상장주식은 거래일 전후 각 2개월 동안 공표된 한국거래소 최종 시세가액의 평균액을 시가로 하고(구 상증세법 제60조 제1항 후문, 제63조 제1항 제1호 가목), 최대주주 등이 보유하는 주식은 보유 비율에 따라 20% 또는 30%를 할증평가한 금액을 시가로 본다(구 상증세법 제63조 제3항). 그러나 법인이 상장주식을 양도한 경우에는, 법인세법은 주식 양도일의 한국거래소 최종 시세가액을 시가로 하며(법인세법 시행령 제89조 제1항 괄호 부분) 최대주주 등의 보유주식에 대한 할증평가를 하지 않는다.

34

III. 법률유보원칙

3. 소득세법과 법인세법의 균형 측면에서의 검토

가. 부당행위계산부인 규정은 소득세법뿐만 아니라 법인세법에도 있고(소득세법 제101조 제1항 및 법인세법 제52조 제1항), 소득세법과 법인세법은 모두 시행령에서 '저가양도'를 부당행위계산의 한 유형으로 규정하고 있다(소득세법 시행령 제167조 제3항 제1호, 법인세법 시행령 제88조 제1항 제3호).

나. 개인이 상장주식을 양도한 경우에, 소득세법 시행령 제167조 제5항은 주식평가에 관하여 상증세법과 상증세법 시행령을 준용하는 결과, 상장주식은 거래일 전후 각 2개월 동안 공표된 한국거래소 최종 시세가액의 평균액을 시가로 하고(구 상증세법 제60조 제1항 후문, 제63조 제1항 제1호 가목), 최대주주 등이 보유하는 주식은 보유 비율에 따라 20% 또는 30%를 할증평가한 금액을 시가로 본다(구 상증세법 제63조 제3항). 그러나 법인이 상장주식을 양도한 경우에는, 법인세법은 주식 양도일의 한국거래소 최종 시세가액을 시가로 하며(법인세법 시행령 제89조 제1항 괄호 부분) 최대주주 등의 보유주식에 대한 할증평가를 하지 않는다.

34

III. 법률유보원칙

4. 결어

가. 대법원은 지금까지 이 사건 시행령 조항이 유효하다는 전제에서 이 사건 시행령 조항을 적용하여 내린 과세처분의 적법성을 긍정하여 왔고, 대상판결의 다수의견은 이러한 종래 대법원 판례의 태도를 그대로 유지하고 있다.

그러나, 이 사건 시행령 조항은 법률유보원칙 및 평등원칙에 반하고, 시행령 조항이 다른 법률조항을 준용하는 입법방식은 법률체계상 문제가 있을 뿐만 아니라, 최대주주 할증제도 역시 문제점을 지닌 규정인 점 및 상장주식의 시가 산정도 다른 자산처럼 양도시점을 기준으로 계산하는 것이 간명한 점 등을 두루 종합하면 이 사건 시행령 조항은 무효라고 생각한다. 대상판결의 논리와 결론에 반대한다.

나. 끝으로, 여기에서 상세하게 논할 여유는 없지만, 조세법 분야에서 실질을 과도하게 추구한 나머지, 조세법률주의의 가치·체계적 완결성·절차적 정의 등을 대수롭잖게 여기는 현상이나 인식은 참으로 위험한 것으로서 학자·세무공무원·법관 등 우리 모두가 마땅히 경계해야 한다.

36

IV. 항고소송의 대상인 행정처분

○ 결손금 감액경정이 항고소송의 대상인 행정처분인지 여부 - 대법원 2020. 7. 9. 선고 2017두63788 판결

【사안의 개요】

(1) 원고는 2010 내지 2014 사업연도의 각 법인세 과세표준을 신고하면서 위 각 사업연도에 모두 결손금이 발생하였다고 신고하였다.

(2) 피고는 2015. 5. 28. 원고에 대하여, 원고가 특수관계인에 대한 매출채권을 정당한 사유 없이 비특수관계인인 일반거래처에 대한 매출채권의 평균회수기일보다 지연회수한 것으로 보아 그 지연회수한 매출채권의 인정이자 상당 금액을 부당행위계산으로 부인하고, 그 부인된 금액을 원고의 2010 내지 2014 사업연도의 익금으로 각 산입하여 2010 내지 2014 사업연도 각 법인세 과세표준의 결손금을 감액경정하였다(이하 '이 사건 결손금 감액경정'이라고 한다).

(3) 그 이후 피고는 2015. 7. 1. 원고에게 일용직 인건비 지급 관련 적격증빙 미수취를 원인으로 하는 가산세 부과처분을 하면서 위와 같이 경정된 과세표준을 함께 통지하였다.

37

IV. 항고소송의 대상인 행정처분

【쟁점】

결손금 감액경정이 항고소송의 대상이 되는 행정처분인지 여부

【판결요지】

2009. 12. 31. 법률 제9898호로 개정된 구 법인세법에 신설된 제13조 제1호 후문 규정의 시행일 이후 최초로 과세표준을 신고한 사업연도에 발생한 결손금 등에 대한 과세관청의 결손금 감액경정은 항고소송의 대상이 되는 행정처분에 해당한다.

【평석】

1. 원칙적으로 말하자면, 법인의 각 사업연도의 익금과 손금을 산정하여 소득금액을 계산하고 이에 따라 과세표준을 결정하는 것은 항고소송의 대상이 되는 행정처분이 아니므로, 어느 사업연도에 손금산입을 적게 하였다는 사정 등은 행정소송 대상인 행정처분이 아니고, 손금산입을 적게 함으로써 과세표준의 결정에 잘못이 있는 경우에는 그에 기한 후행 과세처분의 효력을 다투는 절차에서 이를 주장하여야 한다(대법원 2002. 11. 26. 선고 2001두2652 판결).

그렇게 본다면, 과세관청의 결손금 감액경정은 법인의 법률상 지위에 직접적인 법률적 변동을 일으키는 행위가 아니므로, 향후의 법인세 부과처분에 대하여 다툴 수는 있으나 현재 시점에서 결손금 감액경정을 소송으로 다툴 수는 없다고 보아야 한다.

38

IV. 항고소송의 대상인 행정처분

2. 그런데, 과세표준에 관한 규정인 법인세법 제13조 제1호는 2009. 12. 31.에 개정된 바 있는데(2010. 1. 1.부터 시행), 개정 전·후의 내용은 다음과 같다(밑줄은 필자가 친 것임).

○ 2009. 12. 31. 개정되기 전의 구 법인세법 제13조(과세표준) 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준은 각 사업연도의 소득의 범위 안에서 다음 각 호에 따른 금액과 소득을 순차로 공제한 금액으로 한다.

1. 각 사업연도의 개시일전 10년 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금으로서 그 후의 각 사업연도의 과세표준계산에 있어서 공제되지 아니한 금액

○ 2009. 12. 31. 개정된 구 법인세법 제13조(과세표준) 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준은 각 사업연도의 소득의 범위 안에서 다음 각 호에 따른 금액과 소득을 순차로 공제한 금액으로 한다.

1. 각 사업연도의 개시일전 10년 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금으로서 그 후의 각 사업연도의 과세표준계산에 있어서 공제되지 아니한 금액. 이 경우 결손금은 제14조 제2항의 결손금으로서 제60조에 따라 신고하거나 제66조에 따라 결정·경정되거나, 「국세기본법」 제45조에 따라 수정신고한 과세표준에 포함된 결손금에 한정한다.

39

IV. 항고소송의 대상인 행정처분

3. 이 사건 제1심 및 원심은 법인세법의 위 개정 전후를 불문하고 결손금 감액경정은 항고소송의 대상인 행정처분이 아니고, 경정 과세표준에 포함된 결손금 산정의 잘못된 후행 과세처분의 효력을 다투는 절차에서 주장하면 된다고 보았다.

4. 이에 대하여 대법원(대상판결)은, “법인세법 제13조 제1호 후문의 개정 경위와 개정 법인세법 제13조 제1호 후문의 문언 및 입법 취지 등에 비추어 보면, 개정 법인세법이 시행된 2010. 1. 1. 이후 최초로 과세표준을 신고한 사업연도에 발생한 결손금 등에 대하여 과세관청의 결손금 감액경정이 있는 경우, 특별한 사정이 없는 한 납세의무자로서는 결손금 감액경정 통지가 이루어진 단계에서 그 적법성을 다투지 않는 이상 이후 사업연도 법인세의 이월결손금 공제와 관련하여 종전의 결손금 감액경정이 잘못되었다거나 과세관청이 경정한 결손금 외에 공제될 수 있는 이월결손금이 있다는 주장을 할 수 없다고 보아야 할 것이므로, 이러한 과세관청의 결손금 감액경정은 이후 사업연도의 이월결손금 공제와 관련하여 법인세 납세의무자인 법인의 납세의무에 직접 영향을 미치는 과세관청의 행위로서, 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 봄이 상당하다.”고 판시하였다.

40

IV. 항고소송의 대상인 행정처분

5. 2009. 12. 31.에 법인세법 제13조 제1항을 개정한 이유는, 공제가 가능한 이월결손금의 범위를 신고·경정 등으로 확정된 결손금으로 축소하여 법적 안정성을 도모하기 위한 것이다. 그렇다면, 위 개정 이후에는 과세관청의 결손금 감액경정은 그 후 사업연도의 이월결손금 공제 크기와 관련되는 만큼, 법인의 납세의무에 직접 영향을 미치는 행위로서 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 봄이 상당하다.

6. 행정청의 어떤 행위에 대하여 행정소송의 대상이 되는 행정처분성을 인정할지 여부는, 그 행위가 국민의 권리·의무나 법률상 지위에 직접적인 법률적 변동을 가져오거나 영향을 미치는 지 여부에 달려 있다는 점에서 대상판결의 결론에 찬성한다.

7. 그런데, 대상판결의 결론과 관련하여 한 가지 문제가 남는다. 과세관청의 결손금 감액경정이 있는 경우에 후속 과세처분을 기다리지 않고 지금 다룰 수 있다는 점에서는 대상판결은 납세자에게 유리한 판결이다. 그런데, 납세자가 결손금 감액경정 통지가 이루어진 단계에서 그 적법성을 다투지 않은 경우에 그 후의 후속 과세처분에 대하여 종전의 결손금 감액경정이 잘못되었다거나 과세관청이 경정한 결손금 외에 공제될 수 있는 이월결손금이 있다는 주장을 할 수 있을까?

41

IV. 항고소송의 대상인 행정처분

8. 대상판결은 이에 대하여, “개정 법인세법이 시행된 2010. 1. 1. 이후 최초로 과세표준을 신고한 사업연도에 발생한 결손금 등에 대하여 과세관청의 결손금 감액경정이 있는 경우, 특별한 사정이 없는 한 납세의무자로서는 결손금 감액경정 통지가 이루어진 단계에서 그 적법성을 다투지 않는 이상 이후 사업연도 법인세의 이월결손금 공제와 관련하여 종전의 결손금 감액경정이 잘못되었다거나 과세관청이 경정한 결손금 외에 공제될 수 있는 이월결손금이 있다는 주장을 할 수 없다”고 판시하였다.

9. 대상판결은 결손금 감액경정의 처분 적격을 인정하였다는 점에서 언뜻 납세자에게 유리한 판결처럼 보이나 과연 그런지 의문이다. 왜냐하면, 과세관청의 결손금 감액경정이 있는 경우에 후속 과세처분을 기다리지 않고 지금 다룰 수 있다는 점에서는 납세자에게 유리하지만, 결손금 감액경정 통지가 이루어진 단계에서 그 적법성을 다투지 않은 경우, 그 후의 후속 과세처분 단계에서는 종전의 결손금 감액경정이 잘못되었다거나 과세관청이 경정한 결손금 외에 공제될 수 있는 이월결손금이 있다는 주장을 할 수 없다는 점에서는 불리하기 때문이다. 그런데, 일반적으로는 과세관청의 결손금 감액경정이 있을 때가 아니라 후속 과세처분이 있을 때에 비로소 다투려는 납세자가 많을 것으로 생각하는데, 이런 점을 생각하면 대상판결의 결론이 전체적으로 볼 때에 과연 납세자에게 유리한 것인지가 의문인 것이다.

42

IV. 항고소송의 대상인 행정처분

9. 유사한 문제를 생각해보자.

(1) 대법원 2011. 3. 10. 선고 2009두23617, 23624 판결은, 세무조사가 납세자의 권익에 미치는 커다란 영향과 분쟁을 조기에 근본적으로 해결할 수 있는 점 등을 근거로 하여 “세무조사결정은 납세의무자의 권리·의무에 직접 영향을 미치는 공권력의 행사에 따른 행정작용으로서 항고소송의 대상이 된다”고 판시하였다. 그러나, 위 판결이 있었다고 하여, 납세자가 세무조사 결정 단계에서 다투지 않은 이상 그 세무조사에 근거한 과세처분의 위법성을 다툴 수 없다고 할 수는 없을 것이고, 위 판결 또한 과세처분 단계에서도 세무조사의 위법성을 다툴 수 있지만, 그보다 앞서서 세무조사결정을 다툴 수도 있다는 취지로 판시하고 있다. ⇒ 이 판결은 항고소송의 대상인 행정처분의 범위를 넓히면서 납세자에게 유리한 판결이라고 평가할 수 있다.

(2) 한편, 대법원 2006. 4. 20. 선고 2002두1878 전원합의체 판결은 “과세관청의 소득처분에 따른 소득금액변동통지는 항고소송의 대상이 되는 행정처분이다.”라고 판시하였고, 대법원 2012. 1. 26. 선고 2009두14439 판결은 “과세관청의 소득처분과 그에 따른 소득금액변동통지가 있는 경우 원천징수하는 소득세의 납세의무에 관하여는 이를 확정하는 소득금액변동통지에 대한 항고소송에서 다투어야 하고, 소득금액변동통지가 당연무효가 아닌 한 징수처분에 대한 항고소송에서 이를 다툴 수는 없다.”고 판시하였다. ⇒ 이 판결은 항고소송의 대상인 행정처분의 범위를 넓혔지만, 반드시 납세자에게 유리한 판결이라고 평가할 수는 없다. 다만, 과세처분과 징수처분 간에는 하자가 승계되지 않는 것이 원칙이라는 관점에서 보면 이론적으로는 수긍이 가는 판결이다.

43

IV. 항고소송의 대상인 행정처분

10. 대상판결 역시 항고소송의 대상인 행정처분의 범위를 넓혔지만, 반드시 납세자에게 유리한 판결이라고 평가할 수는 없다. 그런데, “결손금 감액경정 통지가 이루어진 단계에서 그 적법성을 다투지 않았다면, 그 후의 후속 과세처분 단계에서는 종전의 결손금 감액경정이 잘못되었다거나 과세관청이 경정한 결손금 외에 공제될 수 있는 이월결손금이 있다는 주장을 할 수 없다”는 대상판결의 견해가 타당한지는 의문이다.

11. 선행처분의 하자는 후행처분에 승계되지 않는 것이 원칙이지만, 대법원도 아래와 같은 경우에는 예외적으로 하자의 승계를 인정하는데, 결손금 감액경정의 경우도 이런 예외에 해당하는 것으로 볼 여지가 충분하다고 생각한다.

(1) 선행행위와 후행 행위가 결합하여 하나의 법적 효과의 발생을 목적으로 하거나 동일한 목적을 달성하는 경우

(2) 선행처분과 후행처분이 서로 독립하여 별개의 효과를 목적으로 하는 경우에도 선행처분의 불가쟁력이나 구속력이 그로 인하여 불이익을 입게 되는 자에게 수인한도(受忍限度)를 넘는 가혹함을 가져오며, 그 결과가 당사자에게 예측가능한 것이 아닌 경우

44

IV. 항고소송의 대상인 행정처분

12. 이 문제는 행정법학에서, 이른바 '중간적 행정결정' 내지 '중간처분'을 어떤 경우에 항고소송의 대상인 행정처분으로 볼 수 있는가, 그 경우에 후속처분 내지 최종처분에 대하여는 다를 수 없는가 하는 문제와 관련이 있다. 행정법 영역에서 아직 판결의 태도나 학설이 명확하게 정립되지 않은 어려운 분야인데, 마찬가지로 앞으로 조세법 영역에서의 연구가 필요한 문제이다.

[토론문]

이 중 교*

조세법의 거목이신 이교수님께서 2020년 선고된 조세판례 중 학문적이거나 실무적으로 의미가 큰 3개의 판례를 선정하여 관련 법리와 논점을 풍부하고 심도있게 분석해주셔서 많은 도움이 되었습니다. 후발적 경정청구사유에 대한 판례와 항고소송의 대상인 행정처분성에 대한 판례는 각 원심과 대법원의 견해가 달랐고, 법률유보에 대한 판례는 전원합의체판결로서 다수의견과 반대의견이 7대 6으로 나뉘었을 정도로 선정된 판례 모두 논쟁거리가 많은 판결입니다. 이교수님과 의견을 같이 하는 부분도 있지만 그렇지 않은 부분도 있으므로 제 의견을 말씀드리면서 궁금한 사항에 대하여는 질문하는 방식으로 토론하고자 합니다.

1. 후발적 경정청구사유에 대한 판례(대법원 2020. 1. 9. 선고 2018두61888 판결)

(가) 형사판결이 후발적 경정청구사유가 되는 판결에 해당하는지

국세기본법 제45조의2 제2항 제1호는 후발적 경정청구사유를 열거하면서 제1호에서 “최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때”를 규정하고 있습니다.

판례는 민사판결에 의하여는 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 다른 것으로 확정될 수 있으나, 형사판결에 의하여는 그렇지 않다는 이유로 민사판결과 달리 형사판결은 후발적 경정청구사유가 되는 판결에 해당하지 않는다고 일관되게 판시하였습니다. 이에 대하여는 민사판결과 형사판결의 목적이나 기능의 차이를 이유로 형사판결을 후발적 경정청구 사유인 판결에서 배제하는 것은 타당하지 않다는 반론이 제기되었습니다. 형사판결에서도 범죄의 성립여부를 판단하기 위하여 판결이유에서 적극적으로 과세표준 및 세액의 계산근거가 되는 거래 또는 행위가 무효인지 또는 부존재하는지 판단할 수 있으므로 이러한 경우에는 형사판결도 후발적 경정청구사유가 될 수 있다는 것입니다. 이러한 취지에서 보면 유죄의 증거가 부족하여 무죄가 선고되는 경우에는 후발적 경정청구사유가 되기 어렵겠지만 법원이 적극적으로 무죄사실을 인정하여 무죄를 선고한 경우에는 형사판결이라도 후발적 경정청구사유가 될 수 있다는 이교수님 의견은 상당히 설득력이 있습니다. 이는 형사판

* 연세대학교 법학전문대학원 교수

결에서 무죄를 선고받았다고 하여 무조건 후발적 경정청구사유가 된다는 것이 아니라 증거에 기초하여 거래나 행위에 대한 실체적 판단이 이루어진 경우에만 후발적 경정청구사유가 된다는 의미이므로 형사소송에서의 무죄판결은 공소사실의 증명이 없다는 의미일 뿐 공소사실의 부존재가 증명되었다는 의미가 아니라는 대법원 판례의 논거와 충돌을 피할 수도 있습니다. 다만 흔한 사례는 아니지만 동일한 사안에 대하여 민사판결과 형사판결의 판단이 다른 경우가 있을 수 있습니다. 이러한 경우에는 후발적 경정청구사유에 해당하는지 어떻게 해결하여야 하는지 질문드립니다.

(나) 국세기본법 시행령 제25조의2 소정 후발적 경정청구사유에 대한 해석

국세기본법 시행령 제25조의2 각 호에 규정된 후발적 경정청구사유는 이교수님 주장과 같이 한정적 열거로 해석하는 것이 타당하다고 생각합니다. 후발적 경정청구사유는 “다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다”라는 규정형식으로 보나 법원이 열거된 조항에 포섭하려는 노력을 집요하게 하는 것을 보더라도 그렇습니다. 다만 법원은 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호가 유형별 포괄주의와 유사한 방식으로 넓은 범위를 포섭할 수 있도록 규정하고 있으므로 대체로 후발적 경정청구사유를 넓게 해석하는 경향이 있습니다.

이교수님 의견대로 후발적 경정청구사유를 한정적으로 보면서 너그럽게 해석하는 것은 문제가 있다는 인식에는 공감합니다. 그러나 채무자의 도산 등으로 채권이 회수불능된 사안(대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결), 뇌물을 추정당한 사안(대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결) 등과 같이 명백하게 소득이 없거나 소득을 상실한 경우에 이를 후발적으로 시정하지 않는다면 소득이 있는 곳에 과세한다는 소득과세의 대원칙에 반하는 결과를 초래합니다. 따라서 문구대로 새기면 도산이나 추정을 계약의 해제나 취소와 유사한 사유라고 보기 어렵겠지만 소득과세라는 큰 틀에서 구체적 타당성을 실현하기 위한 법원의 노력도 평가받을 가치가 있다고 생각합니다. 이에 대한 이교수님 의견은 어떠신지요?

2. 법률유보원칙에 대한 판례(대법원 2020. 6. 18. 선고 2016두43411 전원합의체 판결)

(가) 상장주식 양도에 대한 부당행위계산 부인시 개인과 법인을 달리 취급하는 것이 정당한지 여부

법인이 특수관계자에게 상장주식을 양도한 경우 법인세법에 의하면 주식양도일의 한국거래소 최종 시세가액을 시가로 하며 최대주주 등 보유주식에 대한 할증평가가 배제됩니다(법인세법 시행령 제89조 제1항 괄호 부분). 주식매매를 업으로 하는 개인이 특수관계자에게

상장주식을 양도하여 사업소득이 발생한 경우 소득세법 시행령에서 법인세법 시행령 제89조 제1항을 준용하기 때문에 역시 법인이 상장주식을 양도한 경우와 동일합니다(소득세법 시행령 제98조 제3항). 그러나 개인이 특수관계자에게 상장주식을 양도하여 양도소득이 발생한 경우에는 구 소득세법 시행령이 상증세법령을 준용한 결과 거래일 전후 각 2개월 동안 공표된 한국거래소 최종 시세가액의 평균액을 시가로 하고 최대주주 등 보유주식에 대한 할증평가도 적용됩니다(구 소득세법 시행령 제167조 제5항). 이와 관련하여 개인이 특수관계자에게 상장주식을 양도한 경우의 평가는 다음과 같은 2가지 점에서 문제가 있습니다.

첫째, 개인이 특수관계자에게 상장주식을 양도한 경우 상장주식의 시가를 상증세법령에 따라 거래일 전후 각 2개월 동안 공표된 한국거래소 최종 시세가액의 평균액으로 평가하는 것은 양도자가 예측할 수 없는 거래 이후의 시세까지 포함시키는 것이므로 불합리한 부분이 있습니다.

둘째, 양도인이 개인인 경우와 법인인 경우를 달리 취급하는 것에 대한 합리적인 이유가 있는지 의문입니다. 다수의견은 양도인이 법인인 경우에는 상대적으로 거래가액과 증빙자료의 조작성이 어렵고 장부 등 증빙자료의 조사를 통한 실지거래가액의 파악이 용이한 데 반해, 양도인이 개인인 경우에는 거래당사자들이 통모하여 거래나 자금이동의 시기를 조작하거나 계약해제 및 재계약 등의 외관을 꾸며내기가 상대적으로 용이하고 과세관청이 그러한 사정을 밝혀내기 어렵기 때문에 개인과 법인을 달리 취급하는 것이 타당하다고 판시하고 있습니다. 그러나 이는 현행 규정을 정당화하기 위하여 내세운 매우 궁색한 이유로 보입니다.

(나) 구 소득세법 시행령 제167조 제5항이 법률의 위임범위를 벗어났는지 여부

개인이 특수관계자에게 상장주식을 양도한 경우 시가의 산정에 대한 내용은 소득세법 시행령에 규정되어 있으므로 그에 근거한 과세처분이 위법하다고 하려면 소득세법 시행령이 법률의 위임범위를 벗어나야 합니다. 이러한 이유로 대법원 판례의 쟁점은 구 소득세법 시행령 제167조 제5항이 법률의 위임범위를 벗어난 것인지 여부에 대한 대립 양상으로 나타납니다.

반대의견에서 지적한 바와 같이 부당행위계산 부인규정의 적용에 있어서 시가의 산정은 국민의 납세의무에 관한 본질적 사항인 과세요건이므로 법률로써 정하는 것이 이상적임은 두말할 나위가 없습니다. 또한 법인세법 제52조 제4항이 “부당행위계산의 유형 및 시가의 산정 등에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다”라고 규정한 것과 대비하여 보면 구 소득세법 제101조 제5항이 “부당행위계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다”고 규정한 것만으로 시가의 산정에 관한 사항을 위임한 것으로 보기 어려운 측면도 있습니다. 그러나 대법원은 시행령의 내용이 모법의 입법취지 및 관련조항 전체를 유기적·체계적으로 보아 모법조항의

취지에 근거하여 이를 구체화하기 위한 것인 경우에는 모법에 직접 위임하는 규정을 두지 않아도 무효로 볼 수 없다고 판시하여 왔습니다(대법원 2009. 6. 11. 선고 2008두13637 판결 등 다수). 이에 의하면 구 소득세법 시행령 제167조 제5항이 개정의 필요성이 있음은 별론으로 하고, 무효로 보기는 어렵다는 다수의견의 견해도 수긍할 부분이 있다고 생각합니다. 실제로 2021. 2. 17. 소득세법 시행령을 개정하여 개인이 특수관계자에게 상장주식을 양도한 경우 상장주식은 법인세법 시행령 제89조제1항에 따른 시가로 평가하도록 바뀐 사실을 상기할 필요가 있습니다(소득세법 시행령 제167조 제7항).

3. 항고소송의 대상인 행정처분에 대한 판례(대법원 2020. 7. 9. 선고 2017두63788 판결)

(가) 결손금 감액경정의 처분성

2009. 12. 31. 개정된 구 법인세법에 신설된 제13조 제1호 후문 규정의 시행일 이후 최초로 과세표준을 신고한 사업연도에 발생한 결손금 등에 대한 과세관청의 결손금 감액경정은 항고소송의 대상이 되는 행정처분에 해당한다는 판례의 판시사항 자체는 타당하다고 판단됩니다. 위 개정 이후 과세관청의 결손금 감액경정은 그 후 사업연도의 이월결손금 공제 크기와 관련되므로 법인의 납세의무에 직접 영향을 미치기 때문입니다.

이와 유사한 사례로 2020. 2. 11. 개정된 소득세법 시행령 제163조 제9항을 들 수 있습니다. 위 조항에 의하면 자산을 상속받거나 증여받을 때 상속세 및 증여세법상 시가를 기준으로 취득가액을 결정하되, 과세관청이 결정하거나 경정한 가액이 있는 경우에는 그 금액을 시가로 보아야 합니다. 이 규정이 신설되기 전에는 과세관청이 상속재산가액을 상속개시 당시 시가보다 낮은 기준시가로 결정하더라도 상속세가 과세미달이면 다툴 실익이 없는 것으로 보았으나, 위 규정 신설 이후 조세심판원은 납세자가 상속단계에서 상속재산에 대한 시가를 다툴 수 있다고 판시하였습니다(조심2020인0932 결정).

(나) 결손금 감액경정과 후속 과세처분의 관계

결손금 감액경정의 처분성을 인정하는 판결에서 우리가 주목할 사항은 후속 과세처분과의 관계입니다. 즉 납세자가 결손금 감액경정에서는 감액경정의 위법성을 다투지 않다가 후속 과세처분에서 다툴 수 있는지 여부입니다. 이교수님께서 지적하신 바와 같이 소득금액변동통지와 후속 징수처분, 세무조사와 후속 과세처분의 사이에서도 유사한 문제가 생깁니다.

먼저 판례는 소득금액변동통지가 있는 경우 원천징수의무의 존부 및 범위에 관하여는 이를 확정하는 소득금액변동통지에 대한 항고소송에서 다투어야 하고, 소득금액변동통지가 당

연무효가 아닌 한 후속 징수처분에 대한 항고소송에서 다룰 수 없다고 판시하였습니다(대법원 2012.1.26. 선고 2009두14439 판결). 소득금액변동통지의 처분성을 인정하면 소득금액변동통지와 후속 징수처분은 선행처분과 후행처분의 관계에 있게 되므로 하자승계의 법리에 충실하게 판단한 것입니다. 이러한 해석에 의하면 소득금액변동통지에 대하여 다투지 않으면 후속 징수처분에서 소득금액변동통지의 위법성을 다룰 수 없게 됩니다. 소득금액변동통지의 처분성을 인정한 것은 납세자의 권리구제를 도모하기 위한 것인데, 오히려 납세자의 권리구제에 역행하는 결과를 초래할 가능성이 있는 것입니다.

한편 세무조사와 후속 과세처분의 관계에서는 후속 과세처분에 대하여 불복하면서 세무조사의 위법성을 다룰 수 없다고 해석하지는 않는 것으로 보입니다.

판례는 선행처분과 후행처분의 관계에서 하자승계의 법리를 적용하는 경우에도 선행처분의 불가쟁력이나 구속력이 그로 인하여 불이익을 입게되는 자에게 수인한도를 넘는 가혹함을 가져오고 그 결과가 당사자에게 예측가능한 것이 아닌 경우에는 선행처분의 후행처분에 대한 구속력을 배제하여 선행처분에 위법이 있는 경우 그 자체를 행정소송의 대상으로 삼아 위법 여부를 다룰 수 있음은 물론 이를 기초로 한 후행처분의 취소를 구하는 행정소송에서도 선행처분의 위법을 독립된 위법사유로 주장할 수 있다고 판시하고 있습니다(대법원 1998. 3.13. 선고 96누6059 판결 등 다수). 따라서 결손금 감액경정의 처분성을 인정하는 경우에도 실질적으로 납세자의 권리구제를 확대하기 위하여는 결손금 감액경정 단계 뿐만아니라 후속 과세처분에서도 결손금 감액경정의 위법성에 대하여 다룰 수 있게 하는 것이 필요하다고 생각합니다.

한국조세법학회 편집위원회 규정

제 1 조 (명칭) 본 편집위원회는 (사)한국조세법학회 편집위원회(이하 “본 위원회”라 칭함)라 한다.

제 2 조 (목적) 본 위원회는 (사)한국조세법학회(이하 “본 학회”라 칭한다)의 『조세논총』(The Korean Journal of Taxation) (이하 “논문집”이라 규정함)의 발간을 위해 필요한 사항을 규정함을 목적으로 한다.

제 3 조 (기능) 본 학회의 논문집 발간업무를 관장하기 위한 본 위원회의 기능은 다음과 같다.

- ① 본 학회의 논문집 발간계획의 수립 및 시행
- ② 본 학회의 논문집에 게재할 논문의 심사와 게재여부 결정
- ③ 기타 논문집 발간에 관한 사항

제 4 조 (구성 및 임무) ① 본 위원회는 편집위원장 1인을 포함하여 15명 이내의 편집위원으로 구성한다.

- ② 편집위원장은 본 위원회를 대표한다.
- ③ 편집위원은 심사자를 선정하여 편집위원장에게 위촉하는 업무를 수행한다.
- ④ 본 위원회는 논문의 심사 및 발간, 연구윤리 준수 여부 등 편집위원회의 중요한 임무와 관련된 사항을 의결한다.

제 5 조 (임기) 본 위원회 편집위원장 및 편집위원의 임기는 2년을 원칙으로 하되, 연임할 수 있다. 단, 현 편집위원장은 후임편집위원장이 임명되지 않았을 경우 임명될 때까지의 기간 동안 편집위원장직을 대행할 수 있다.

제 6 조 (임면과 자격) ① 편집위원장은 (사)한국조세법학회의 학회장이 임면한다.

- ② 편집위원은 편집위원장의 추천을 받아 학회장이 임명한다.
- ③ 편집위원의 자격은 회원 중 다음 각 호의 1에 해당하는 자를 임명하는 것을 원칙으로 한다.
 1. 조세법학, 조세정책학, 세무회계학, 조세행정학 등 관련 분야 학술논문, 학술대회발표, (편)저서, 역서, 연구보고서 등에 대한 연구업적이 탁월한 자
 2. 최근 3년간 조세법학, 조세정책학, 세무회계학, 조세행정학 등 관련 분야 대외활동(학술대회 발표, 경력사항, 수상내역 등)이 탁월한 자
 3. 최근 3년 이내에 외국 저명 학술지의 편집위원을 역임한 자

- 4. 최근 3년간 SSCI 등재 국제학술지에 게재실적이 탁월한 자
- 5. 기타 조세법학, 조세정책학, 세무회계학, 조세행정학 등 관련 연구분야에서 탁월한 업적을 남긴 자

④ 대학(전문대학을 포함한다)의 교수 이 외에도 학교, 교육기관, 사회교육기관, 연구기관, 기업체, 공공단체 및 기타 연구소 등에 소속된 전문가를 편집위원장 및 편집위원으로 임명할 수 있으며, 이 경우 국내외 박사학위 취득자 또는 이와 동등한 자격을 가진 자이어야 한다.

제 7 조 (편집위원의 준수사항) ① 편집위원은 논문투고자의 인격과 학자적 양심을 존중하여야 한다.

② 편집위원은 논문투고자의 학력, 지역, 성별, 나이, 소속기관, 친분관계 등에 의거 선입견을 갖지 않고 오로지 편집위원회규정에 의거 논문의 질적 수준에 따라 우수한 논문이 게재될 수 있도록 노력하여야 한다.

③ 편집위원은 논문투고자의 신원 및 논문내용을 외부에 누설해서는 안 된다.

④ 편집위원은 심사과정에서 얻은 정보를 외부에 공개해서는 안 되며, 또한 심사과정에서 얻은 논문내용을 연구에 활용해서는 안 된다.

제 8 조 (운영) ① 편집위원장은 본 위원회를 연 4회 이상 소집 및 주관하며, 일정 등을 고려하여 이를 전화나 E-mail, 사이버편집위원회로 대체할 수 있다.

② 논문의 심사 및 발간, 연구윤리 준수 여부 등 편집위원회의 중요한 임무와 관련된 사항의 의결을 위해 본 위원회는 편집위원 과반수의 출석으로 개최하며, 출석편집위원 과반수의 찬성으로 의결함을 원칙으로 한다.

③ 편집위원회의 운영과 관련된 필요 경비는 (사)한국조세법학회의 예산으로 지원한다.

④ 편집위원의 의결권은 위임할 수 있다.

제 9 조 (편집방침과 투고요령) 본 학회의 논문집에 대한 편집방침과 투고요령은 본 위원회가 따로 정한다.

제10조 (기타) 본 규정에 정하지 않은 사항은 본 위원회의 결정에 따른다.

부 칙

제 1 조 (시행) 본 규정은 2016년 9월 1일부터 시행한다.

제 2 조 (기타) 본 규정에 정하지 않은 사항은 본 위원회의 결정에 의한다.

(사)한국조세법학회 연구윤리 규정

제1장 총 칙

제1조 (목적) 이 규정은 「학술진흥법」 제15조에서 위임한 사항과 동 사항을 위임받아 규정하고 있는 「교육부훈령 제153호 연구윤리 확보를 위한 지침(2015.11.3.)」에 따라 (사)한국조세법학회에서 이루어지는 제반 학술활동에 참여하는 모든 연구자와 편집위원 및 심사위원 등의 연구윤리를 확보하는 데 필요한 역할과 책임에 관하여 기본적인 원칙과 방향을 제시하고, 연구부정행위를 방지하기 위한 사항을 정함을 목적으로 한다.

제2조 (용어의 정의) 1. “연구자”란 본 학회에 논문을 투고, 발표, 게재하는 모든 자, 본 학회의 이름으로 연구결과물을 발표하는 모든 자를 말한다.

2. “연구 원자료”란 연구 목적을 달성하기 위해 연구자가 실험, 관찰, 조사 등을 거쳐 수집한 가공 이전의 자료와 문헌 등을 말한다.

3. “연구자료”란 연구 원자료를 가공한 자료와 이를 활용한 2차 자료 및 문헌을 말한다.

4. “연구결과”란 연구자가 연구 활동을 통해 얻은 연구자료를 활용하여 도출한 체계화된 결론을 말한다.

5. “연구결과물”이란 연구자가 연구 활동을 통해 최종적으로 얻은 결과를 기술한 보고서·논문·간행물·단행본 등의 학술적 저작물과 지식재산을 말한다.

제3조 (적용 대상 및 범위) 본 연구윤리규정은 본 학회에서 발행하는 학술지 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물과 관련된 모든 자에게 적용된다. 구체적으로 다음을 대상으로 한다.

1. 「조세논총」에 투고된 논문
2. 「조세논총」에 게재가 확정된 논문
3. 「조세논총」에 이미 게재된 논문
4. 기타 (사)한국조세법학회의 명칭으로 간행된 연구결과물

제2장 연구의 진실성과 연구자 및 학회의 책임

제4조 (연구의 진실성) ① 연구자는 모든 연구 행위(연구의 제안, 연구의 수행, 연구결과의 보고 및 발표, 연구심사 및 평가행위 등)를 정직하고 진실하게 수행하여야 한다.

② 연구자는 연구내용과 그 중요성에 관해 객관적이고 정확하게 기술해야 하고, 연구결과를 임의로 삭제하거나 추가하지 말아야 한다.

③ 연구자는 모든 연구행위가 편견과 예단 없이 이루어지도록 하여야 한다.

제 5 조 (연구자의 연구윤리) ① 모든 연구정보는 정확히 보고되어야 하고 해석 및 확인이 가능하도록 명확하고 정확하게 기록, 처리 및 보존되어야 한다.

② 연구자는 적절한 연구방법과 통계기법을 사용하고, 필요한 경우 이를 공개하여야 한다.

1. 연구자는 전 연구과정에서 발생하는 연구부정행위를 하지 않는다.

2. 다른 간행물에 발표된 연구논문을 새로운 논문인 것처럼 투고하거나 다른 간행물에 중복 심사의뢰를 하여서는 아니 된다. 단, 학위논문이나 학술대회 및 세미나에서 working paper 형태로 발표된 논문은 예외로 한다.

③ 연구부정행위 방지를 위해 투고된 논문에 대한 심사진행 이전에 편집위원회에서는 KCI(한국학술지인용색인) 홈페이지에서 제공하는 논문유사도 검사를 실시하여 유사율이 25% 이상인 투고논문에 대해서는 심사거부, 수정 또는 소명을 요구할 수 있다. 수정 또는 소명요구를 받은 연구자는 반드시 이에 응하여야 한다.

제 6 조 (연구자의 역할과 책임) 연구자는 연구의 자유에 기초하여 자율적으로 연구를 수행하되, 다음 각 호의 사항을 준수하여야 한다.

1. 연구대상자의 인격 존중 및 공정한 대우

2. 연구대상자의 개인 정보 및 사생활의 보호

3. 사실에 기초한 정직하고 투명한 연구의 진행

4. 전문 지식을 사회에 환원할 경우 전문가로서 학문적 양심 견지

5. 새로운 학술적 결과를 공표하여 학문의 발전에 기여

6. 자신 및 타인의 저작물 활용 시 적절한 방법으로 출처를 밝히는 등 선행 연구자의 업적 인정·존중

7. 연구계약의 체결, 연구비의 수주 및 집행 과정의 윤리적 책임 견지

8. 연구비 지원기관의 이해관계에 영향을 받지 않고, 연구결과물에 연구와 관련된 모든 이해관계 명시

9. 지속적인 연구윤리교육의 참여

제 7 조 (연구정보 기록, 보존, 보고 및 공개의무) ① 모든 연구정보는 정확히 보고되어야 하고 해석 및 확인이 가능하도록 명확하고 정확하게 기록, 처리 및 보존되어야 한다.

② 연구자는 적절한 연구방법과 통계기법을 사용하고, 필요한 경우 이를 공개하여야 한다.

- 제 8 조 (학회의 역할과 책임)** ① 학회는 연구자가 연구에 전념하고 연구윤리를 준수할 수 있도록 합리적이고 자율적인 연구 환경과 연구 문화를 조성하는 데 적극 노력하여야 한다.
- ② 학회는 연구자가 연구수행 과정에서 연구윤리를 준수하고 연구부정행위를 예방할 수 있도록 정기적·부정기적인 연구윤리 교육을 실시하여야 한다.
- ③ 학회는 교육부장관 또는 전문기관의 장이 연구윤리 실태 조사 등 연구윤리 확립을 위한 업무를 수행할 때 이에 적극 협조하여야 한다.
- ④ 인지하거나 제보받은 연구부정행위 의혹에 대해 엄정하게 조사하여야 하며, 교육부장관, 전문기관 및 대학 등으로부터 소속 연구자의 연구부정행위 의혹에 대한 조사 또는 자료를 요청받을 경우 이에 적극 협조하여야 한다.

제 3 장 연구자 상호 관계의 공정성

제 9 조 (공동연구) 연구자는 다른 연구자와 공동연구를 수행할 경우에 역할과 상호관계를 분명히 하고 그에 따른 책임을 다해야 한다. 연구 착수에 앞서 연구과제의 목표와 기대 결과, 협력관계에서 각자의 역할, 데이터수집·저장·공유의 방법, 저자결정과 순위기준, 연구책임자 선정, 지적 재산권 및 소유권 문제 등에 대하여 상호 합의와 이해가 이루어져야 한다.

제 10 조 (저자의 책임과 의무, 저자표시 순서) ① 연구자는 자신이 실제로 행하거나 공헌한 연구에 대해서만 저자로서의 책임을 지며, 또한 업적으로 인정받는다.

② 저자들은 자신의 기여도에 대한 증명을 요구할 경우 이에 따라야 한다.

③ 저자의 순서는 상대적 지위에 관계없이 연구내용 또는 결과에 대한 학술적 기여도에 따라 정확하게 반영하여야 한다.

제 11 조 (교신저자) ① 교신저자는 연구 결과 및 증명에 대하여 총괄적인 책임을 질 수 있는 자가 되어야 한다.

② 교신저자는 저자표시에 대한 순서와 공동저자 표시에 대하여 입증책임을 진다.

제 12 조 (저자추가 및 변경) ① 논문의 최종저자는 투고단계의 저자 외에 수정단계에서 추가 또는 변경된 저자만 인정된다.

② 논문심사가 종료되어 게재가능으로 판정된 이후에는 어떠한 이유라도 저자추가 또는 저자변경 및 저자순서 변경은 금지된다.

1. ‘저자추가’란 투고단계에서의 저자 외에 새롭게 저자를 추가하는 경우를 의미한다.

2. ‘저자변경’이란 저자추가는 없지만 기존저자가 빠지고 새로운 저자로 대체되는 경우,

또는 저자표시 순서를 변경하는 것을 의미한다.

- ③ 교신저자가 수정단계에서 저자추가 및 변경을 하고자 하는 경우 반드시 편집위원장을 참고로 하여 전체 저자들에게 허락을 득하는 이메일을 보내고 모든 저자들로부터 허락을 득하여야 한다.
- ④ 교신저자가 공동저자의 허락없이 임의로 저자추가 및 변경을 하거나, 한사람의 공동저자라도 저자변경 및 저자추가를 거부하는 경우 편집위원장은 해당 저자추가 및 변경을 취소할 수 있다.
- ⑤ 게재가능 판정이후 교신저자가 임의로 저자추가 또는 저자변경을 하는 경우 해당 논문은 게재가 취소된다.

제13조 (논문 저자의 소속 표시) 논문 저자의 소속은 연구를 수행할 당시의 소속으로 표시하는 것을 원칙으로 한다. 다만 이와는 다른 관행이 통용되는 분야에서는 그 관행을 따를 수 있다.

제 4 장 연구 부정행위 및 기타 비윤리적 연구행위

제 1 절 인용방법 및 원칙

- 제14조 (인용방법 및 원칙)**
- ① 저자는 자신의 저작물에 소개, 참조, 논평 등의 방법으로 타인의 저작물의 일부를 원문 그대로 또는 번역하여 인용할 수 있다.
 - ② 저자는 출처 표시와 참고문헌 목록 작성의 정확성을 기하여야 한다. 저자는 인용의 모든 요소(저자명, 학술지의 권·호수, 페이지, 출간년도 등)를 2차 출처에 의존하지 말고 원 논문에서 직접 확인해야 하며, 다만 불가피한 경우에는 재인용을 밝히고 인용할 수 있다.
 - ③ 저자는 피인용 저작물이 인용저작물과 명확히 구별될 수 있도록 신의성실의 원칙에 입각하여 합리적인 방식으로 인용하여야 한다.
 - ④ 저자는 원칙적으로 공표된 저작물을 인용하여야 하며, 공개되지 아니한 학술 자료를 논문심사나 연구제안서 심사 또는 사적 접촉을 통하여 획득한 경우에는 반드시 해당 연구자의 동의를 얻어 인용하여야 한다.
 - ⑤ 저자는 타인이 이미 발표한 논문에 담긴 이론이나 아이디어를 변안해서 자신의 저작물에 소개할 때에는 그 출처를 명시해야 한다.
 - ⑥ 저자는 하나의 출처로부터 집중적으로 차용하는 경우 어떤 아이디어가 자신의 것이고 어떤 아이디어가 참조된 출처로부터 왔는지를 독자들이 명확하게 알 수 있도록 집필해야 한다.

⑦ 저자는 연구의 방향을 결정하는 데에 중대한 영향을 주었거나 독자가 연구 내용을 이해하는 데에 도움이 될 수 있는 중요한 공개된 문헌이라면 관련 연구자가 이론적·경험적으로 알 수 있는 경우를 제외하고는 모두 참고문헌에 포함시켜야 한다.

⑧ 선행연구 리뷰에서 초록을 사용했으면서도 참고문헌 목록에 학술지 논문을 인용하거나, 논문의 출간 버전을 인용하면서 실제로는 학술대회의 발표논문집에 출간된 초기 버전 또는 예비 버전을 사용하는 것을 피해야 한다.

제15조 (일반 지식의 인용방법) ① 타인의 아이디어 또는 그가 제공한 사실에 관한 정보를 사용할 때에는 누구의 것인지 출처를 밝혀야 하지만, 그것이 일반적으로 공지된 지식이거나 독자들이 인지하고 있는 자료인 경우에는 예외로 한다.

② 어떤 개념 또는 사실이 일반 지식인지 의문이 드는 경우에는 원문을 인용하는 것이 바람직하다.

제 2 절 연구부정행위

제16조 (연구부정행위의 범위) ① 연구부정행위는 연구의 제안, 수행, 결과 보고 및 발표 등에서 이루어진 다음 각 호를 말한다.

1. “위조”는 존재하지 않는 연구 원자료 또는 연구자료, 연구결과 등을 허위로 만들거나 기록 또는 보고하는 행위
2. “변조”는 연구 재료·장비·과정 등을 인위적으로 조작하거나 연구 원자료 또는 연구자료를 임의로 변형·삭제함으로써 연구 내용 또는 결과를 왜곡하는 행위
3. “표절”은 다음 각 목과 같이 일반적 지식이 아닌 타인의 독창적인 아이디어 또는 창작물을 적절한 출처표시 없이 활용함으로써, 제3자에게 자신의 창작물인 것처럼 인식하게 하는 행위
 - 가. 타인의 연구내용 전부 또는 일부를 출처를 표시하지 않고 그대로 활용하는 경우
 - 나. 타인의 저작물의 단어·문장구조를 일부 변형하여 사용하면서 출처표시를 하지 않는 경우
 - 다. 타인의 독창적인 생각 등을 활용하면서 출처를 표시하지 않은 경우
 - 라. 타인의 저작물을 번역하여 활용하면서 출처를 표시하지 않은 경우
4. “부당한 저자 표시”는 다음 각 목과 같이 연구내용 또는 결과에 대하여 공헌 또는 기여를 한 사람에게 정당한 이유 없이 저자 자격을 부여하지 않거나, 공헌 또는 기여를 하지 않은 사람에게 감사의 표시 또는 예우 등을 이유로 저자 자격을 부여하는 행위

가. 연구내용 또는 결과에 대한 공헌 또는 기여가 없음에도 저자 자격을 부여하는 경우
나. 연구내용 또는 결과에 대한 공헌 또는 기여가 있음에도 저자 자격을 부여하지 않는 경우

다. 지도학생의 학위논문을 학술지 등에 지도교수의 단독 명의로 게재·발표하는 경우

5. “부당한 중복게재”는 연구자가 자신의 이전 연구결과와 동일 또는 실질적으로 유사한 저작물을 출처표시 없이 게재한 후, 연구비를 수령하거나 별도의 연구업적으로 인정받는 경우 등 부당한 이익을 얻는 행위

6. “연구부정행위에 대한 조사 방해 행위”는 본인 또는 타인의 부정행위에 대한 조사를 고의로 방해하거나 제보자에게 위해를 가하는 행위

7. 그 밖에 각 학문분야에서 통상적으로 용인되는 범위를 심각하게 벗어나는 행위

② 학회장은 제1항에 따른 연구부정행위 외에도 자체 조사 또는 예방이 필요하다고 판단되는 행위를 포함시킬 수 있다.

제17조 (연구부정행위의 판단) ① 연구부정행위는 다음 각 호의 기준으로 판단한다.

1. 연구자가 속한 학문 분야에서 윤리적 또는 법적으로 비난을 받을 만한 행위인지
2. 해당 행위 당시의 ‘연구윤리규정’ 및 해당 행위가 있었던 시점의 보편적인 기준을 고려
3. 행위자의 고의, 연구부정행위 결과물의 양과 질, 학계의 관행과 특수성, 연구부정행위를 통해 얻은 이익 등을 종합적으로 고려

② 제16조 제1항제7호에서 정한 ‘그 밖에 각 학문분야에서 통상적으로 용인되는 범위를 심각하게 벗어난 행위’를 판단하고자 할 때에는 학계에서 부정한 행위라는 인식이 널리 퍼져 있는지 등을 고려하여야 한다.

제18조 (연구부정행위와 저작권침해 유의) ① 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 게재되는 논문 및 연구결과물은 통상적으로 저자가 저작권을 가지나 교육 등 공공의 목적으로 사용될 때에는 (사)한국조세법학회가 그 사용권을 가진다.

② 중복게재는 저작권침해의 우려가 있으므로 유의하여야 한다.

③ 저작권이 보호된 출처로부터 광범하게 텍스트를 인용하는 경우에 인용부호를 적절하게 사용하거나, 제대로 환문하였다 하더라도 저작권이 침해될 수 있음을 유의하여야 한다.

제3절 부적절한 집필행위

제19조 (부적절한 집필행위) 다음의 행위는 부적절한 집필행위에 해당한다.

1. 부적절한 출처인용
2. 참고문헌 왜곡
3. 출간논문을 인용하면서 초록 등에 의존하는 행위
4. 읽지 않거나 이해하지 못한 저술의 출처인용
5. 하나의 출처로부터 집중적으로 차용하면서 부분적으로만 출처를 밝히는 행위
6. 텍스트의 재활용 행위

제20조 (참고문헌의 왜곡금지) ① 참고문헌은 논문의 내용과 직접적으로 관련이 있는 문헌만 포함시켜야 한다. 학술지나 논문의 인용지수를 조작하거나 논문의 게재 가능성을 높일 목적으로 관련성에 의문이 있는 문헌을 의도적으로 참고문헌에 포함시켜서는 안 된다.

② 자신의 데이터 또는 이론에 유리한 문헌만을 편파적으로 참고문헌에 포함시켜서는 안 되며, 자신의 관점과 모순될 수 있는 문헌도 인용할 윤리적 책무가 있다.

제21조 (텍스트의 재활용) ① “텍스트의 재활용”이라 함은 저자가 자신의 다른 저술에서 이미 사용했던 텍스트의 일부를 재사용하는 것을 말한다.

② 텍스트 재활용은 윤리적 집필정신에 어긋나므로 이미 출간된 텍스트를 재활용하는 것을 피해야 하며, 불가피하게 재활용하는 경우에는 인용부호를 표시하거나 적절한 환문을 하는 등 표준적 인용관행에 따라야 하며, 저작권 침해가 발생하지 않도록 하여야 한다.

제5장 심사과정의 공정성

제22조 (심사자의 책임과 의무) ① 심사자는 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물의 편집위원회가 의뢰하는 논문을 심사규정이 정한 기간 내에 성실하게 평가하고 평가 결과를 편집위원회(회)에게 통보해 주어야 한다. 단, 자신이 논문을 평가하기에 책임자가 아니라고 판단될 경우에는 편집위원회에게 지체 없이 그 사실을 통보해야 한다.

② 심사자는 전문 지식인으로서의 저자의 인격과 독립성을 존중하여야 한다. 평가 의견서에는 논문에 대한 자신의 판단을 밝히되, 보완이 필요하다고 생각되는 부분에 대해서는 그 이유도 함께 상세하게 설명해야 한다.

③ 심사자는 심사 대상 논문에 대한 비밀을 지켜야 한다. 논문 평가를 위해 특별히 조언을 구하는 경우가 아니라면 논문을 다른 사람에게 보여주거나 논문 내용을 놓고 다른 사람과 논의하는 것도 바람직하지 않다.

제23조 (심사과정의 비윤리적 행위) ① 심사자는 연구제안서 또는 논문심사 과정에서 알게 된

특정정보를 원저자의 동의없이 심사자가 직간접으로 관련된 연구에 유용해서는 안 된다.

② 다음 행위는 심사과정의 비윤리적 연구행위에 해당할 수 있으므로 삼가야 한다.

1. 자신이 의뢰 받은 논문심사를 학생이나 제3자에게 부탁하는 행위
2. 심사 중인 논문의 내용을 학과나 학회 동료들과 논의하는 행위
3. 심사종료 후 심사물의 사본을 분쇄하지 않고 이를 보유하는 행위
4. 제출된 논문을 심사하는 과정에서 명예를 손상시키는 언명이나 인신공격을 하는 행위
5. 논문을 읽지 않고 심사·평가하는 행위

제24조 (사적 상충 및 지적 상충) 심사자는 개인적인 학술적 신념을 떠나 객관적 기준에 의해 공정하게 평가하여야 한다.

- ① 심사자는 논문심사에 있어 사적(私的) 편견을 피해야 한다. 사적 상충을 포함한 이해상충의 관계가 있다면 즉시 편집위원회에 통보하여야 한다.
- ② 심사자 본인의 관점이나 해석과 지적(知的) 상충이 된다는 이유로 논문을 탈락시켜서는 안 된다.

제6장 논문 관리의 공정성

제25조 (편집위원장의 책임과 의무) ① 편집위원장은 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 투고된 논문의 게재 여부를 결정하는 모든 책임을 지며, 심사 과정의 진실성을 확인하며 편집과정의 참여자를 관리 감독해야 한다.

- ② 편집위원장은 저자의 인격과 학자로서의 독립성을 존중해야 하며 요청이 있으면 논문 및 사례의 심사 과정을 명확하게 공개해야 한다.
- ③ 편집위원장은 학술지 게재를 위해 투고된 논문을 저자의 성별, 나이, 소속 기관과는 무관하게 오로지 논문의 질적 수준과 투고 규정에 근거하여 공평하게 취급하여야 한다.
- ④ 편집위원장은 투고된 논문의 평가를 해당 분야의 전문적 지식과 객관적이고 공정한 평가 능력을 지닌 심사위원에게 의뢰해야 한다. 단, 같은 논문에 대한 평가가 심사위원 간에 현저하게 차이가 날 경우에는 해당 분야의 전문가에게 자문을 받을 수 있다.
- ⑤ 편집위원장은 투고된 논문의 게재가 결정될 때까지는 심사자 이외의 사람에게 저자에 대한 사항이나 논문의 내용을 공개하면 안 된다.

제 7 장 윤리규정 시행과 연구부정행위의 검증

제26조 (윤리규정 서약) (사)한국조세법학회의 연구수행과 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 투고시 본 연구윤리규정을 숙지한 후 준수하기로 서약해야 한다.

제27조 (윤리규정 위반 보고) 연구자는 다른 연구자가 연구윤리규정을 위반한 것을 인지할 경우 그 연구자로 하여금 연구윤리규정을 환기시킴으로써 문제를 바로잡도록 노력해야 한다. 그러나 문제가 바로잡히지 않았거나 명백한 윤리규정 위반 사례가 드러날 경우에는 연구윤리위원회에 즉시 보고해야 한다.

제28조 (연구윤리위원회의 목적) 연구윤리위원회는 본 학회가 정한 본 연구윤리규정을 기초로 연구윤리위반 여부와 적합한 연구진실성에 관한 검증을 목적으로 한다.

제29조 (연구윤리위원회의 구성) ① 연구윤리위원회는 연구윤리위원장(이하 “위원장”이라 함)을 포함해 연구윤리에 관한 전문성을 갖춘 연구윤리위원(이하 “위원”이라 함) 5인 이상 10인 이내로 구성한다.

② 위원장은 학회장이 임명하고, 당연직 위원으로 포함되는 편집위원장과 학술위원장 이외의 위원은 위원장의 추천을 받아 학회장이 임명한다.

③ 위원장 및 위원의 임기는 2년으로 하되 연임할 수 있다.

제30조 (연구윤리위원회의 운영) ① 연구윤리위원회는 위원장 또는 재적위원 4분의 1이상의 요구로 소집한다.

② 연구윤리위원회는 구성원의 과반수 이상의 출석으로 성립하고, 출석인원 과반수의 찬성으로 의결한다. 단 위임장은 위원회의 소집에 출석으로 인정하되 의결권은 부여하지 않는다.

③ 위원장은 의결권이 없으며 가부동수일 때는 부결된 것으로 한다.

제31조 (연구윤리위원회 임무) 연구윤리위원회는 제28조의 목적을 달성하기 위하여 다음 각 호의 임무를 수행한다.

1. 연구윤리·진실성 관련 제도의 수립 및 운영에 관한 사항
2. 부정행위 제보 접수 및 처리 지정에 관한 사항
3. 예비조사와 본 조사의 착수 및 조사결과의 승인에 관한 사항
4. 제보자 보호 및 피조사자 명예회복 조치에 관한 사항
5. 연구진실성 검증결과의 처리 및 후속조치에 관한 사항
6. 기타 위원장이 부의하는 사항

제32조 (연구 부정행위의 제보, 접수, 조사) ① 연구윤리위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술, 이의제기 및 변론의 권리와 기회를 동등하게 보장하여야 하며 관련 절차를 사전에 알려주어야 한다.

② 피조사자 또는 제보자는 연구윤리위원회 위원에게 심의·의결의 공정성을 기대하기 어려운 사정이 있는 때에는 그 이유를 밝혀 기피를 신청할 수 있다.

③ 연구윤리위원회는 피조사자에게 최초 제보 또는 추가적인 제보에서 주장된 어떤 사실에 대해서도 의견을 제출하거나 해명할 기회를 부여하여야 한다.

제33조 (제보자의 권리 보호) ① “제보자”란 연구부정행위를 인지하여 인지한 사실 또는 관련 증거를 학회에 알린 자를 말한다.

② 제보는 구술·서면·전화·전자우편 등의 방법을 통하여 실명으로 하여야 한다. 단, 익명 제보라 하더라도 연구과제명, 논문명, 구체적인 연구부정행위 등이 포함된 증거를 서면이나 전자우편으로 받은 경우 실명 제보에 준하여 처리할 수 있다.

③ 학회장은 제보자가 연구부정행위를 제보했다는 이유로 신분상의 불이익이나 근무 조건상의 차별을 받지 않도록 보호하여야 한다.

④ 제보자의 신원에 관한 사항은 정보공개 대상이 되지 않는다.

⑤ 제보자가 제3항의 불이익 또는 차별을 받거나 자신의 의지에 반하여 신원이 노출될 경우 학회는 이에 대한 책임을 진다.

⑥ 제보자는 연구부정행위 신고 이후에 진행되는 절차 및 일정 등에 대해 알려줄 것을 요구할 수 있으며 학회는 이에 성실히 응하여야 한다.

⑦ 제보내용이 허위인 줄 알았음에도 이를 제보한 제보자는 보호 대상에 포함하지 않는다.

제34조 (피조사자의 권리 보호) ① “피조사자”란 제보자의 제보나 학회의 인지로 연구부정행위의 조사 대상이 된 자 또는 조사과정에서 연구부정행위에 가담한 것으로 추정되어 조사 대상이 된 자를 말하며, 조사과정에서의 참고인이나 증인은 이에 포함되지 아니한다.

② 학회는 검증과정에서 피조사자의 명예나 권리를 침해하지 않도록 주의하여야 한다.

③ 연구부정행위에 대한 의혹은 판정 전까지 외부에 공개되어서는 아니 된다. 다만, 제47조제3항 각 호의 사항이 발생하여 필요한 조치를 취하고자 할 경우에는 해당되지 아니한다.

④ 피조사자는 연구부정행위의 절차 및 일정 등에 대해 알려줄 것을 요구할 수 있으며, 학회장은 이에 성실히 응하여야 한다.

제35조 (연구부정행위 검증 책임주체) ① 연구부정행위에 대한 검증 책임은 해당 연구가 수행될 당시 연구자의 소속 기관에 있다.

- ② 본 학회는 연구부정행위 검증을 위하여 조사위원회(이하 “조사위원회”라 함)를 둔다.
- ③ 연구자의 소속 기관 등의 기관에서 연구부정행위 검증을 하고자 학회에 협조를 요청한 경우에는 적극적으로 협조하여야 한다.
- ④ 연구자의 소속 기관, 대학 등의 장이 연구자의 연구부정행위를 제보받아 검증한 후 그 결과를 본 학회에 통보하였을 경우에는 그 결과에 대해 사전에 정해진 상응하는 조치를 취하여야 한다.

제36조 (조사위원회 구성 등) ① 위원장은 본 조사를 위해 위원장 1명을 포함한 5명 이상으로 조사위원회를 구성한다.

- ② 조사위원회는 조사위원 전체에서 연구윤리위원회 위원이 아닌 외부인의 비율이 30% 이상이어야 하고, 조사위원 중 해당 연구분야 전문가가 50% 이상으로 하되, 이 중 소속이 다른 외부전문가를 1인 이상으로 한다.

제37조 (연구부정행위 검증원칙) ① 연구부정행위를 학회에서 검증하는 경우 연구부정행위 여부를 입증할 책임은 학회의 조사위원회에 있다. 단, 조사위원회가 요구한 자료를 피조사자가 고의로 훼손하거나 제출을 거부한 경우에 그 책임은 피조사자에게 있다.

- ② 조사위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술, 이의제기 및 변론의 권리와 기회를 보장하여야 하며 관련 절차 및 일정을 사전에 알려주어야 한다. 이 경우 피조사자에게는 해당 제보 내용을 함께 알려주어야 한다.

- ③ 학회장은 조사위원회가 부당한 압력이나 간섭을 받지 않고 독립성과 공정성을 유지할 수 있도록 노력하여야 한다.

제38조 (연구부정행위 검증 절차) ① 연구부정행위를 검증하고자 할 경우에는 “예비조사”와 “본조사”, “판정”의 절차를 거쳐야 한다.

- ② 위원장은 연구부정행위에 대한 충분한 혐의를 인지하였을 경우에는 예비조사 없이 바로 본조사에 착수할 수 있다.

제39조 (예비조사) ① 예비조사는 연구부정행위 의혹에 대하여 본조사 실시 여부를 결정하기 위한 절차로, 연구부정행위에 대한 의혹이 제기되면 연구윤리위원회 위원장은 예비조사위원회를 5인 이내로 구성하고, 이 사실을 제보자와 피조사자에게 통보하며, 피조사자에게 30일 이내의 충분한 소명 기회를 주어야 한다.

- ② 신고 접수일에서 30일 이내에 예비조사에 착수하고, 60일 이내에 예비조사 결과를 제보자와 피조사자에게 문서로 통보한다. 제보자와 피조사자는 통보받은 후 30일 이내에 이의제기가 가능하다.

③ 피조사자가 연구부정행위 사실을 모두 인정할 경우에는 본조사를 거치지 않고 바로 판정을 내릴 수 있다. 본조사를 실시하지 않기로 결정한 경우에는 이에 대한 구체적인 사유를 포함하여야 한다. 단, 익명제보의 경우는 그러하지 않는다.

제40조 (본조사) ① 본조사는 연구부정행위의 사실 여부를 입증하기 위한 절차로, 예비조사 착수 후 본조사의 판정까지 모든 조사과정은 6개월 이내에 종료한다.

② 조사위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술 등의 기회를 주어야 하며, 당사자가 이에 응하지 않을 경우에는 이의가 없는 것으로 간주한다.

제41조 (조사위원의 제척·기피·회피 등) ① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 당해 사건에 조사위원이 될 수 없다.

1. 제보자 또는 피조사자와 민법 제777조에 따른 친인척 관계가 있거나 있었던 자
2. 제보자 또는 피조사자와 사제관계에 있거나 공동으로 연구를 수행하거나 하였던 자
3. 기타 조사의 공정성을 해할 우려가 있다고 판단되는 자

② 학회장은 본조사 착수 이전에 제보자에게 제41조제1항에 따른 조사위원 명단을 알려야 하며, 제보자가 정당한 사유로 조사위원회에 대해 기피 신청을 할 경우 이를 수용하여야 한다. 단, 제보자의 사정에 의해 연락을 취할 수 없을 경우에는 해당하지 않으며, 이 경우 관련 내용을 조사결과보고서에 포함시켜야 한다.

③ 조사위원이 조사대상 과제와 이해관계가 있는 경우 스스로 회피 신청을 하여야 한다.

제42조 (조사위원회의 권한) ① 조사위원회는 조사과정에서 제보자, 피조사자, 증인 및 참고인에게 진술을 위한 출석을 요구할 수 있으며, 이 경우 피조사자는 반드시 이에 응하여야 한다.

② 조사위원회는 피조사자에게 자료의 제출을 요구할 수 있으며, 증거자료의 보전을 위하여 관련 기관의 장의 승인을 얻어 연구부정행위 관련자에 대한 실험실 출입제한 및 관련 자료의 보전을 위한 조치를 취할 수 있다.

③ 조사위원회는 학회장에게 연구부정행위 관련자에 대한 적절한 제재조치를 건의할 수 있다.

제43조 (판정) ① “판정”은 학회장이 조사결과를 확정하여 이를 제보자와 피조사자에게 문서로 통보하는 것을 말한다.

② 예비조사 착수 이후 판정까지의 모든 조사는 6개월 이내에 종료하여야 한다. 단, 이 기간 내에 조사가 이루어지기 어렵다고 판단될 경우 제보사실 이관기관, 제보자 및 피조사자에게 그 사유를 통보하고 조사 기간을 연장할 수 있다.

제44조 (이의신청) ① 제보자 또는 피조사자는 예비조사 결과 또는 판정 결과에 이의가 있는 경우 그 결과를 통보받은 날부터 30일 이내에 학회장에게 서면으로 이의신청을 할 수 있다.
 ② 학회장은 제1항에 따른 이의신청이 특별한 사유가 없으면 이의신청이 접수된 날로부터 60일 이내에 처리하여야 한다.

제45조 (연구부정행위에 대한 조치) ① 학회장은 연구부정행위에 대한 판정과 이의신청에 관한 모든 절차를 종료한 후, 연구부정행위에 대해 적절한 조치를 취하여야 한다.
 ② 연구부정행위에 대한 조치의 내용은 본 규정과 관련 법령 그리고 사회 일반의 인식에 반하지 않도록 하여야 한다. 이때 학회장은 징계 등의 조치가 당해 연구부정행위에 상당한 수준으로 비례성이 있는지 등을 고려하여야 한다.

제46조 (재조사) 제보자 또는 피조사자는 제44조의 이의신청에 대한 처리결과에 이의가 있는 경우 그 결과를 통보받은 날부터 30일 이내에 한국연구재단이사장에게 당해 건에 대하여 재조사를 요청할 수 있다.

제47조 (조사결과의 제출) ① 연구윤리위원회위원장은 예비조사 및 본조사를 실시한 경우, 이의신청 처리를 포함한 조사 결과를 종료 후 각각 30일 이내에 학회장에게 그 결과를 제출하여야 한다.

② 제1항의 보고서에는 다음 각 호의 사항이 반드시 포함되어야 한다.

1. 예비조사의 경우
 - 가. 제보의 내용
 - 나. 조사결과
 - 다. 본조사 실시 여부 및 판단의 근거
 - 라. 제보자와 피조사자의 진술내용
2. 본조사의 경우
 - 가. 제보의 내용
 - 나. 조사결과
 - 다. 조사위원회의 위원 명단
 - 라. 해당 연구에서의 피조사자의 역할과 연구부정행위의 사실 여부
 - 마. 관련 증거 및 증인, 참고인 기타 자문에 참여한 자의 명단
 - 바. 제보자와 피조사자의 진술내용
 - 사. 검증결과에 따른 판정 결과

③ 학회장은 제2항의 조사 과정에서 다음 각 호의 사항을 발견한 경우 즉시 한국연구재단

이사장에게 보고하여야 하며, 수사기관에 수사의뢰 또는 고발 등의 조치를 취해야 한다.

1. 법령 또는 해당 규칙에 중대한 위반사항
2. 공공의 복지 또는 안전에 중대한 위험이 발생하거나 발생할 우려가 명백한 경우
3. 기타 전문기관 또는 공권력에 의한 조치가 필요한 경우

제48조 (조사결과에 대한 후속조치) ① 연구자가 연구윤리를 위반한 것으로 최종 판정되면, 학회장은 연구윤리위원회에서 보고한 내용을 기초로 하여 이사회의 결의를 통하여 다음과 같은 제재조치를 취한다.

1. 게재 확정된 연구논문의 경우에도 연구부정행위의 의혹이 있는 경우에는 연구윤리위원회의 최종 판정이 있기까지 게재를 보류한다.
2. 이미 게재가 되어 발간된 논문이라 할지라도 연구부정행위로 판정될 경우 게재를 취소하고, 『조세논총』 및 그 밖의 학술 간행물의 목록에서 삭제한다.
3. 연구부정행위로 판정을 받은 연구자에 대하여 3년간 『조세논총』 및 그 밖의 학술 간행물에 논문투고를 금지하며, 이러한 사실을 (사)한국조세법학회 홈페이지에 공개한다.
4. 『조세논총』에 게재된 논문에 대해서 연구부정행위로 판정되면 해당 내용의 세부 사항을 한국연구재단에 통보한다.

제49조 (조사의 기록과 정보의 공개) ① 조사과정의 모든 기록은 음성, 영상 또는 문서의 형태로 반드시 5년 이상 보관하여야 한다.

- ② 조사보고서 및 조사위원 명단은 판정이 끝난 이후에 공개할 수 있다.
- ③ 조사위원, 증인, 참고인, 자문에 참여한 자의 명단 등은 당사자에게 불이익을 줄 가능성이 있을 경우 공개하지 않을 수 있다.

부 칙

제 1 조 (시행일) 이 규정은 2017년 1월 1일부터 시행한다.

2021 (사)한국조세법학회 춘계학술발표대회 논문집
- 제29차 -

2021년 6월 3일 인쇄
2021년 6월 4일 발행

발행인 : 김 병 일
발행처 : (사)한국조세법학회
주 소 : 서울시 서초구 명달로 105(서초3동 1497-16)
한국세무사회 별관 2층
전화 : 회 장 김병일 (010-3344-4170)
총무이사 김진태 (010-3018-8083)
총무간사 최주혁 (010-9246-4765)

제작처 : 씨에프오아카데미 대표이사 전병문
서울시 강남구 논현로 79길8(역삼동) 아이네트빌딩 4층
전화 : 010-5230-7027
E-mail : jbm@naver.com
