

구 소득세법 제89조 제3호 등 위헌소  
원

(2011. 11. 24. 2009헌바146)

【판시사항】

가. 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택에 대하여 양도소득세 종과세를 규정하고 있는 구 소득세법(2003. 12. 30. 법률 제7006호로 개정되고, 2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정되기 전의 것) 제104조 제1항 제2호의3(이하 '이 사건 법률조항'이라 한다)이 과잉금지원칙에 반하여 재산권을 침해하는지 여부(소극)

나. 이 사건 법률조항이 과잉금지원칙에 위배되어 헌법 제36조 제1항에 위배되는지 여부(적극)

다. 소득세법(2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정된 것) 제104조 제1항 제4호에 대한 심판대상 확장판 원법불합치결정의 필요성

【결정요지】

가. 이 사건 법률조항에 의한 세율이 일반 양도소득세율과 비교하여 높기는 하지만, 입법자가 1세대 3주택 이상에 해당하는 자의 주택 소유를 억제하여 주택 가격의 안정과 주거생활의 안정을 도모하기 위하여 사실상 1세대 3주택 이상의 주택 소유를 억제할 수 있는 정도의 세율을 정하고 그것도 과세구간에 따른 누진세율이 아니라 고율의 단일세율을 정한 것이므로, 위와 같은 이 사건 법률조항의 입법목적 등을 고려하면, 이 사건 법률조항이 정하고 있는 세율이 일반 양도소득세율에 비하여 고율의 단일세율이라는 이유만으로 침해의 최소성원칙을 벗어났다고 볼 수 없고, 이 사건 법률조항으로 인해 1세대 3주택 이상에 해당하는 납세의무자가 입게 되는 불이익이 이 사건 법률조항이 추구하는 공익에 비하여 균형을 상실할 정도로 크다고 볼 수도 없어 법익의 균형성 원칙에도 위배되지 않는다. 따라서 이 사건 법률조항은 과잉금지원칙에 반하여 청구인의 재산권을 침해하지 않는다.

나. 주택 양도소득세 과세에 있어 '1세대'를 과세단위로 한 것이 적절한지에 관하여 보면, ① 이 사건 법률조항이 3주택 이상에 해당하는 자의 인적 범위를 정함에 있어 주로 생계를 같이하는 '1세대'를 기준으로 한 것은, 세대별로 주택이 사용되어지고, 세대의 개념상 1주택을 넘는 주택은 일시적 1세대 2주택자 등의 예외를 제외하고는 보유

자의 주거용으로 사용되지 않을 개연성이 높은 점을 고려한 것이며, 주택이 다른 재산권과 구별되는 위와 같은 특성을 고려하여 오로지 보유 주택수를 제한하고자 '세대'를 주택 양도소득세의 과세단위로 규정하고 있는 점, ② 이 사건 법률조항이 1세대 3주택 이상 보유자에 대한 양도소득세 종과세로 인하여 사실상 보유 주택수를 제한하는 것은 맞으나, 주택 이외의 다른 재산을 소유하는 것까지 막는 것은 아니어서 세대별 보유 재산권에 대한 제한이 상대적으로 크다고 할 수 없는 점 등을 합쳐 보면, 이 사건 법률조항이 정하고 있는 '1세대'를 기준으로 하여 3주택 이상 보유자에 대해 종과세하는 방법은 보유 주택수를 억제하여 주거생활의 안정을 꾀하고자 하는 이 사건 법률조항의 입법목적을 위하여 일응 합리적인 방법이라 할 수 있다.

그러나 혼인으로 새로이 1세대를 이루는 자를 위하여 상당한 기간 내에 보유 주택수를 줄일 수 있도록 하고 그러한 경과규정이 정하는 기간 내에 양도하는 주택에 대해서는 혼인 전의 보유 주택수에 따라 양도소득세를 정하는 등의 완화규정을 두는 것과 같은 손쉬운 방법이 있음에도 이러한 완화규정을 두지 아니한 것은 최소침해성원칙에 위배된다고 할 것이고, 이 사건 법률조항으로 인하여 침해되는 것은 헌법이 강도 높게 보호하고자 하는 헌법 제36조 제1항에 근거하는 혼인에 따른 차별금지 또는 혼인의 자유라는 헌법적 가치라 할 것이므로 이 사건 법률조항이 달성하고자 하는 공익과 침해되는 사익 사이에 적절한 균형관계를 인정할 수 없어 법익균형성원칙에도 반한다.

결국 이 사건 법률조항은 과잉금지원칙에 반하여 헌법 제36조 제1항이 정하고 있는 혼인에 따른 차별금지원칙에 위배되고, 혼인의 자유를 침해한다.

다. 국회는 2009. 12. 31. 법률 제9897호로 이 사건 소득세법을 개정하여 위 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의3이 개정 소득세법 제104조 제1항 제4호로 변경되었는데, 그 규율 내용에는 변함이 없으므로 위 규정 역시 과잉금지원칙에 위배되어 헌법 제36조 제1항 등에 근거하는 혼인에 따른 차별금지원칙에 반하고 혼인의 자유를 침해하므로

헌법에 위반된다.

그런데 위와 같은 이 사건 심판대상조항들에 대해 단순위헌결정을 하여 당장 그 효력을 상실시킬 경우에는 혼인에 따라 새로이 1세대 3주택 이상 보유자가 된 자 이외의 일반적인 1세대 3주택 이상 보유자에 대한 양도소득세 증과세의 근거 규정이 사라져 법적 공백상태가 발생하게 될 것이므로 헌법불합치결정을 한다.

#### 재판관 김종대의 반대의견

납세의무를 명하는 조세법률에 대한 위헌심사를 함에 있어서는 기본권 제한의 위헌심사 기준인 헌법 제37조 제2항의 과잉금지원칙을 적용하여서는 아니 되고, 기본의무(납세의무) 부과에 있어서 적용되어야 할 헌법상의 원칙(부과목적의 공공성, 부과내용의 합리성과 타당성, 부과방식의 공평성)에 부합하는지 여부만 심사하면 된다.

이 사건 법률조항이 헌법 제36조 제1항에 반하는지에 관하여 보면, 혼인은 근본적으로 애정과 신뢰를 기초로 하여 남녀가 결합하는 것이라는 점에 비추어 보면, 청구인의 경우와 같이 2주택 소유자가 혼인으로 인하여 1세대 3주택 보유자로 취급되어 양도소득세가 더 많이 부과된다는 사유가 청구인이나 그 배우자의 혼인 의사의 결정에 영향을 미친다고 보기도 어렵고, 혼인을 앞둔 이들이 1세대 3주택 이상 보유자가 되어 양도소득세 증과세의 염려로 혼인의 자유가 침해된다고 보는 것은, 혼인이라는 제도가 갖는 숭고한 정신적 영역을 망각하고 이를 마치 재산권 보존을 위한 거래행위로 전락시키는 태도이다.

이 사건 법률조항은 주택이 세대별로 사용되어지는 특성을 고려하여 '세대'를 양도소득세의 과세단위로 한 것이어서, 혼인으로 인하여 새로이 1세대 3주택 이상 보유자가 되어 이 사건 법률조항의 적용을 받는 것은 혼인의 순결 등을 보장하고자 하는 헌법 제36조 제1항과는 무관할 뿐 아니라 혼인이나 가족관계를 결정적 근거로 한 차별 취급이라고도 볼 수 없으며, 단지 합리적인 조세제도 운용에 있어 파생된 부수적인 결과물이라 할 것이다.

따라서 이 사건 법률조항은 헌법 제36조 제1항에 따른 혼인의 순결 및 자유에 위반되지 아니할 뿐 아니라 납세의무를 부과하는 법률로서 그 부과 목적에 정당성이 인정되고, 부과 내용이 과세제도를 형성하는 입법자가 유의해야 하는 제반 헌법적 가치나 원칙들을 충분히 존중한 것으로서 합리적이고 타당하며, 부과 방식의 공평성 또한 인정되므로, 기본의무를 부과하는

법령이 갖추어야 할 헌법적 심사기준을 모두 충족하였으므로 그로 인해 청구인에게 결과되는 기본권에 대한 제한의 점은 따로 살펴 볼 필요 없이 헌법에 위반되지 않는다.

#### 【심판대상조문】

구 소득세법(2003. 12. 30. 법률 제7006호로 개정되고, 2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정되기 전의 것) 제104조 제1항 제2호의3

소득세법(2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정된 것) 제104조 제1항 제4호

#### 【참조조문】

헌법 제11조 제1항, 제23조 제1항, 제36조 제1항, 제37조 제2항

구 소득세법(2005. 12. 31. 법률 제7837호로 개정되기 전의 것) 제89조

구 소득세법 시행령(2005. 12. 31. 대통령령 제19254호로 개정되기 전의 것) 제154조, 제155조 제1항, 제167조의3

#### 【참조판례】

- 가. 헌재 2010.10.28. 선고 2009헌바67, 판례집 22-2하, 101, 113-117
- 나. 헌재 2001. 2.22. 2000헌마25, 판례집 13-1, 386, 403
- 헌재 2003. 6.26. 2002헌가14, 판례집 15-1, 624, 657
- 헌재 2005. 5.26. 2004헌가6, 판례집 17-1, 592, 593, 600
- 헌재 2006. 4.27. 2004헌가19, 판례집 18-1상, 459, 460
- 헌재 2008.11.13. 2006헌바112등, 판례집 20-2하, 1, 2, 59-60, 63
- 다. 헌재 2001. 6.28. 99헌바54, 판례집 13-1, 1271, 1300-1301
- 헌재 2008. 7.31. 2004헌마1010등, 판례집 20-2상, 236, 256-257
- 헌재 2008. 11. 13. 2006헌바112, 판례집 20-2하, 1, 75-76

#### 【당 사 자】

청 구 인 ○○○

대리인 법무법인 ○○

담당변호사 ○○○

당 해 사 건 서울고등법원 2008누20743

양도소득세감액경정청구거부처분취소

#### 【주 문】

1. 구 소득세법(2003. 12. 30. 법률 제7006호로 개정되고, 2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정되기 전의 것) 제104조 제1항 제2호의3은 헌법에 합치되지 아니한다.

법원 기타 국가기관 및 지방자치단체는 위 법률조항의 적용을 중지하여야 한다.

2. 소득세법(2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정된 것) 제104조 제1항 제4호는 헌법에 합치되지 아니한다.

위 규정은 2013. 6. 30.을 시한으로 입법자가 개정할 때까지 계속 적용된다.

## 【이 유】

### 1. 사건의 개요와 심판의 대상

#### 가. 사건의 개요

(1) 청구인은 2001. 8. 4. 서울 서초구 서초동 ○○캐슬(이하 '이 사건 주택'이라 한다)을 매수하여 그 무렵 소유권이전등기를 마쳤고, 2003. 6. 4. 용인시 수지구 동천동 ○○아파트의 소유권을 취득하였으며, 2005. 2. 4. 서울 강남구 압구정동 □□현대아파트를 소유한 ○○○과 혼인하였다.

(2) 이 사건 주택은 2005. 12. 13. 서울중앙지방법원의 임의경매절차에서 매각되었으며, 청구인은 2006. 2. 16. 이 사건 주택이 매각됨에 따른 양도소득세를 자진 신고·납부하면서 1세대 3주택 보유자에게 적용되는 60%의 세율을 적용하여 양도소득세액을 신고·납부하였는데, 이후 이 사건 주택의 양도에 따른 양도소득세의 세율은 일반누진세율이 적용되어야 한다고 주장하면서 강남세무서장에게 양도소득세 감액경정청구를 하였다. 강남세무서장은 2006. 7. 5. 이 사건 주택의 양도에 따른 세율은 당초 신고·납부한 세율인 60%가 적용되어야 한다는 이유로 청구인의 양도소득세 감액경정청구를 거부하는 처분(이하 '이 사건 거부처분'이라 한다)을 하였다.

(3) 이에 청구인은 2006. 10. 2. 서울행정법원에 강남세무서장을 상대로 이 사건 거부처분의 취소를 구하는 행정소송(2006구단9439호)을 제기하였으나 그 청구가 기각되자, 2008. 7. 29. 서울고등법원에 항소(2008누20743)하는 한편, 항소심계속중 구 소득세법 제89조 제3호, 제104조 제1항 제2호의3에 대하여 위헌법심판제청신청(서울고등법원 2009아102)을 하였으나 2009. 6. 9. 기각되자, 2009. 7. 7. 헌법재판소법 제68조 제2항에 의한 이 사건 헌법소원심판을 청구하였다.

#### 나. 심판의 대상

(1) 이 사건 심판의 대상은 구 소득세법(2003. 12. 30. 법률 제7006호로 개정되고, 2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정되기 전의 것) 제104조 제1항 제2호의3(이하 '이 사건 법률조항'이라 한다)이 헌법에 위반되는지 여부이다(이 밖에도 청구인은 소득세법 제89조 제3호도 심판대상조항으로 기재하였으나, 이는 1세대 1주택에 대한 양도소득세 비과세에 관한 조항으로 1세대 3주택 이상에 해당하는 자에 대한 양도소득세 중과세를 다루는 당해 사건에 적용되는 조항이 아니므로 심판대상에서 제외하기로 한다.).

(2) 한편, 국회는 2009. 12. 31. 위 소득세법을 법률 제9897호로 일부 개정하였는데, 위 구 소득세법 제104

조 제1항 제2호의3은 일부 문언의 변경에도 불구하고 그 실질적 내용에는 변함이 없이 개정 소득세법 제104조 제1항 제4호로 조문의 위치가 변경되어 현재에 이르고 있다. 따라서 현행 소득세법 제104조 제1항 제4호는 그 위헌 여부에 관하여 위 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의3과 결론을 같이할 것이 명백하다 할 것이므로 현행 소득세법 제104조 제1항 제4호도 이 사건 심판대상에 포함시키기로 한다(헌재 2008. 7. 31. 2004헌마1010등, 판례집 20-2상, 236, 241 등 참조).

이 사건 심판대상조항과 관련 조항의 내용은 다음과 같다.

#### [심판대상조항]

구 소득세법(2003. 12. 30. 법률 제7006호로 개정되고, 2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정되기 전의 것) 제104조(양도소득세의 세율) ① 거주자의 양도소득세는 당해연도의 양도소득과세표준에 다음 각 호의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "양도소득산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다. 이 경우 하나의 자산이 다음 각 호의 규정에 의한 세율 중 2 이상의 세율에 해당하는 때에는 그 중 가장 높은 것을 적용한다.

2의3. 대통령령이 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택(이에 부수되는 토지를 포함한다. 이하 이 조에서 같다.)

양도소득과세표준의 100분의 60

소득세법(2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정된 것) 제104조(양도소득세의 세율) ① 거주자의 양도소득세는 해당 과세기간의 양도소득과세표준에 다음 각 호의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "양도소득 산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다. 이 경우 하나의 자산이 다음 각 호에 따른 세율 중 둘 이상의 세율에 해당할 때에는 그 중 가장 높은 것을 적용한다.

4. 대통령령으로 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택(이에 딸린 토지를 포함한다. 이하 이 조에서 같다.)

양도소득 과세표준의 100분의 60

#### [관련조항]

[별지] 기재와 같다.

### 2. 청구인의 주장

혼인하기 전에 1주택을 보유한 자는 비과세 대상자가 될 수 있고, 혼인하기 전에 일시적으로 2주택이 된 경우에도 다른 주택을 취득한 날로부터 1년 이내에 종전주택을 양도하는 경우에는 구 소득세법 시행령 제155조 제1항이 적용되어 양도소득세가 비과세될 수 있으며, 유예기간 이후에 주택을 양도하는 경우에도

구 소득세법 제104조 제1항 제1호에서 정하는 세율에 의한 양도세만을 납부하면 되는데, 2주택 보유자가 1주택 보유자와 혼인하는 경우에는 1세대 3주택에 해당한다는 이유로 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의3에 의하여 100분의 60의 세율로 부과되는 불이익을 받게 되는 것은 혼인으로 인하여 과세상 불이익을 입게 되는 것으로 헌법 제10조, 제11조 제1항, 제36조 제1항에 위배된다.

### 3. 판 단

가. 1세대 다주택 보유자에 대한 양도소득세 부과세 제도 개관

(1) 1세대 다주택 보유자에 대한 양도소득세 부과세 제도의 입법취지

2003. 12. 30. 법률 제7006호로 개정된 소득세법은 1세대 3주택 이상 보유자가 보유주택을 양도하는 경우에는 장기보유특별공제조항의 적용을 배제하고 양도소득 과세표준의 60%인 단일세율을 적용하도록 하였다. 그 후 2005. 12. 31. 법률 제7837호로 소득세법이 개정되면서 1세대 2주택 소유자가 주택을 양도하는 경우에도 장기보유특별공제 제도의 적용을 배제하고 양도소득 과세표준의 50%인 단일세율을 적용하도록 하였다.

위와 같은 소득세법의 개정은, 수도권외의 아파트를 중심으로 부동산 가격이 급등하자, 1세대 다주택 소유자들의 주택 양도를 유도하여 주택 가격을 안정화시키기 위한 것을 주된 목적으로 하여 이루어졌다(헌재 2010. 10. 28. 2009헌바67, 판례집 22-2하, 101, 113 참조).

(2) 1세대 다주택자에 대한 양도소득세 부과세에 있어 혼인에 대한 배려

(가) 구 소득세법(2005. 12. 31. 법률 제7837호로 개정되기 전의 것) 제89조 제3호는 1세대가 1주택을 보유하였다가 이를 양도하는 경우 그 양도로 인한 소득에 대해서는 양도소득세를 과세하지 않는다는 특례를 규정하고 있다. 그리고 구 소득세법 시행령(2005. 12. 31. 대통령령 제19254호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법 시행령'이라 한다.) 제154조는 1세대 1주택의 범위에 관하여 1세대가 양도일 현재 국내에 1주택을 보유하고 있을 것, 당해 주택의 보유기간이 3년 이상일 것(서울특별시, 과천시 및 5개 신도시에 대하여는 그 보유기간 중 거주기간 2년 이상일 것)을 요건으로 규정하고 있다.

한편, 1세대 1주택으로 취급하는 예외적인 경우로, 국내에 1주택을 보유한 1세대가 그 주택을 양도하기 전에 다른 주택을 취득함으로써 일시적으로 2주택이

된 경우 다른 주택을 취득한 날부터 1년 이내에(현행 소득세법 시행령 제155조 제1항에 의하면 2년 이내에) 종전의 주택을 양도하는 경우(구 소득세법 시행령 제155조 제1항)와 1주택을 보유하는 자가 1주택을 보유하는 자와 혼인함으로써 1세대가 2주택을 보유하게 되는 경우 그 혼인한 날부터 2년 이내에(현행 소득세법 시행령 제155조 제5항에 의하면 5년 이내에) 먼저 양도하는 주택의 경우(구 소득세법 시행령 제155조 제5항) 등을 규정하고 있다.

(나) 구 소득세법 시행령 제155조 제5항이 혼인으로 인한 일시적 1세대 2주택에 해당하는 자에 대하여 2년의 경과규정을 둔 취지는 경과기간 이내에 세대의 주거용으로 사용되지 아니하는 주택의 양도를 촉진하여 주택가격 안정 및 주거생활의 안정을 꾀하고, 1세대 1주택 보유자였다가 혼인으로 1세대 2주택 보유자가 되어 혼인 전부터 보유하던 주택에 대한 양도소득세 비과세에 대한 기대권이 박탈되지 않도록 함으로써, 혼인으로 인한 일시적 1세대 2주택자에 대해 혼인 전의 재산가치를 보존할 수 있도록 배려하여 조세가 혼인의 걸림돌이 되는 것을 방지하기 위한 것이라 할 수 있다.

(다) 그리고 국세청장이 제출한 의견서에 따르면, 혼인생활에 따른 주거의 보호와 혼인으로 인한 불이익 방지라는 구 소득세법 시행령 제155조 제5항의 입법 취지에 비추어 보면, 위 조항에서 말하는 '1주택을 보유하는 자'라 함은 같은 조 제1항에서 정한 특례, 즉 '1주택을 보유한 1세대가 그 주택을 양도하기 전에 다른 주택을 취득함으로써 일시적으로 2주택이 되었다가 다른 주택을 취득한 날로부터 1년 이내에(현행 소득세법 시행령 제155조 제1항에 의하면 2년 이내에) 종전의 주택을 양도하는 경우'의 그 일시적 2주택자를 포함한다는 것인데, 이러한 견해에 따른다면, 그러한 일시적 2주택자가 혼인으로 3주택이 된 경우라도 종전의 주택을 기간 내에 양도한 경우라면 이 사건 법률조항에 의한 부과세를 피할 여지가 있다.

한편, 대법원은, 구 소득세법(2002. 12. 18. 법률 제6781호로 개정되기 전의 것) 제89조 제3호, 구 소득세법 시행령(2002. 10. 1. 대통령령 제17751호로 개정되기 전의 것) 제154조 제1항, 제155조 제1항, 제5항 각 규정의 문언 내용과 입법 취지 및 조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고, 합리적 이유 없이 확장해

석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하는 점 등을 종합하면, 1주택을 소유하다가 그 주택을 양도하기 전에 다른 1주택을 취득함으로써 일시적으로 2주택을 보유하게 된 자가 다른 2주택을 보유하는 자와 혼인함으로써 1세대가 4주택을 보유한 상태에서 그 중 1주택을 양도하는 경우는 위 시행령 제155조 제1항이나 제5항의 규정에 의한 양도소득세 비과세 대상에 해당하지 않는다고 판단한 바 있다(대법원 2010. 1. 14. 선고 2007두26544 판결).

나. 이 사건 법률조항 중 세율 부분이 과잉금지원칙에 반하여 재산권을 침해하는지 여부

(1) 헌법재판소는 2010. 10. 28. 선고 2009헌바67 결정(판례집 22-2하, 101, 113-117)에서 이 사건 법률조항을 심판대상조항으로 하면서도 실질적으로는 이 사건 법률조항 중 세율 부분에 관하여만 판단하면서 이 사건 법률조항 중 세율 부분이 과잉금지원칙에 반하여 재산권을 침해하지 않는다고 판시한 바 있다. 그 이유의 요지는 다음과 같다.

『이 사건 가중세율조항에 의한 세율이 일반 양도소득세율과 비교하여 높기는 하지만, 입법자가 1세대 3주택 이상에 해당하는 자의 주택 소유를 억제하여 주택 가격의 안정과 주거생활의 안정을 도모하기 위하여 사실상 1세대 3주택 이상의 주택 소유를 억제할 수 있는 정도의 세율을 정하고 그것도 과세구간에 따른 누진세율이 아니라 고율의 단일세율을 정한 것으로, 이 사건 가중세율조항의 위와 같은 입법목적, 이 사건 부칙조항과 같은 유예기간을 두고 있는 점 등을 고려하면, 이 사건 가중세율조항이 일반 양도소득세율에 비하여 고율의 단일세율이라는 이유만으로 침해의 최소성원칙을 벗어났다고 볼 수는 없다. ……』

또한, 대가족이거나 직업생활의 특성상 가족들이 여러 주택에 나누어 살아야 하는 예외적인 경우나 다른 곳으로 이주할 필요가 있는 경우 여러 주택이 필요할 수도 있으나, 일정한 요건이 되는 경우에는 세대를 분리할 수 있는 방법이 있고, 주택이 필요하다고 하여 반드시 이를 소유하여야 하는 것도 아니어서, 위와 같은 이유로 침해의 최소성원칙에 위배된다고 할 수도 없다. ……』

국가의 재정수요를 충족시킨다는 조세 본래의 기능을 넘어 투기적 목적의 주택 소유를 막고 이를 통하여 주택이라는 한정된 재화가 일부 사람들에게 집중적으로 소유되는 것을 막아 국민 다수의 주거생활의 안정을 이룩하려는 공익과 장기보유특별공제를 배제하고 가중세율조항을 적용함으로써 침해받게 되는 사익을

비교·형량하여 보면, 이 사건 장기보유특별공제 배제조항, 가중세율조항으로 인해 1세대 3주택 이상에 해당하는 납세의무자가 입게 되는 불이익이 이 사건 장기보유특별공제 배제조항, 가중세율조항이 추구하는 공익에 비하여 균형을 상실할 정도로 크다고 할 수도 없으므로, 이 사건 장기보유특별공제 배제조항, 가중세율조항은 법익의 균형성 원칙에 위배되지 않는다.』

(2) 위 헌법재판소 선례의 일부 심판대상인 구 소득세법(2003. 12. 30. 법률 제7006호로 개정되고, 2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정되기 전의 것) 제104조 제1항 제2호의3 중 세율 부분을 포함하는 이 사건 법률조항이 과잉금지원칙에 반하여 재산권을 침해하지 않는 데에는 위 선례와 그 판단을 달리하여야 할 특별한 사정의 변경이 있다고 보이지 않으므로, 이를 그대로 유지, 원용하기로 한다.

다. 이 사건 법률조항이 과잉금지원칙에 위배되어 헌법 제36조 제1항에 위반되는지 여부

(1) 이 사건 법률조항에 의하여 제한되는 기본권

(가) 이 사건 법률조항은 세대별로 보유 주택수를 계산하고, 1세대 3주택 이상인 경우에는 양도소득 과세표준의 60%라는 고율의 단일세율을 정하고 있어 청구인의 재산권을 제한하는 외에 혼인한 부부나 그들과 동일한 주소 또는 거소에서 생계를 같이하는 가족과 함께 구성된 1세대에 속하는 자로 하여금 이와 같이 혼인을 하였다거나 가족과 함께 세대를 구성하였다는 사유만으로 고율의 양도소득세율이 적용되기 때문에, 개인별로 과세되는 독신자, 사실혼 관계의 부부, 세대원이 아닌 주택 소유자 등에 비하여 더 많은 조세를 부담하게 한다.

결국 이 사건에서는 이 사건 법률조항에 의하여 혼인한 부부 또는 가족과 함께 세대를 구성한 자에게 더 많은 조세를 부과하는 것이 혼인과 가족생활을 특별히 더 보호하도록 한 헌법 제36조 제1항에 위반되는지 여부가 문제된다.

(나) 한편, 우리 재판소는 헌법재판소법 제68조 제2항에 의한 헌법소원절차에 있어서 규범의 위헌성을 청구인이 주장하는 법적 관점에서만 아니라 심판대상규범의 법적 효과를 고려하여 모든 헌법적인 관점에서 심사한다. 법원의 위헌제청을 통하여 제한되는 것은 오로지 심판의 대상인 법률조항이지 위헌심사의 기준이 아니다. 따라서 이 사건에서는 이 사건 법률조항이 청구인에게 미치는 기본권 제한적 효과에 한하지 아니하고, 그 외의 관련자인 청구인과 혼인한 배우자에게 미치는 효과까지 헌법적 관점에서 심사할 필요가 있다

(헌재 1996. 12. 26. 96헌가18, 판례집 8-2, 680, 690-691 참조).

이 사건에 있어서 청구인의 배우자는 1세대 1주택 보유자였는데, 1세대 2주택 보유자인 청구인과 혼인하는 우연한 사정에 의하여 이 사건 법률조항에 의하여 1세대 1주택에 대한 양도소득세 비과세 혜택을 박탈당할 수 있을 뿐만 아니라 1세대 3주택 보유자가 되어 그가 보유해 왔던 주택을 먼저 양도하는 때에는 60%라는 고율의 양도소득세율이 적용되어 주택의 양도소득이 상당한 경우라면 사실상 그 주택을 자유로이 양도할 수 없는 불이익을 받게 된다. 따라서 청구인의 배우자는 이 사건 법률조항에 의한 중과세를 피하기 위해서는 혼인의 자유가 제한받게 되고, 혼인으로 인하여 위와 같은 차별취급을 받게 된다고 할 것이다.

#### (2) 헌법 제36조 제1항의 의미와 심사기준

헌법 제36조 제1항은 “혼인과 가족생활은 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 성립되고 유지되어야 하며, 국가는 이를 보장한다.”고 규정하여 혼인과 가족생활에 불이익을 주지 않을 것을 명하고 있고, 이는 적극적으로 적절한 조치를 통하여 혼인과 가족을 지원하고 제3자에 의한 침해로부터 혼인과 가족을 보호해야 할 국가의 과제와 소극적으로 불이익을 야기하는 제한 조치를 통하여 혼인과 가족생활을 차별하는 것을 금지해야 할 국가의 의무를 포함하는 것이다.

이러한 헌법원리로부터 도출되는 차별금지의 명령은 헌법 제11조 제1항의 평등원칙과 결합하여 혼인과 가족을 부당한 차별로부터 보호하고자 하는 목적을 지니고 있고, 따라서 특정한 조세 법률조항이 혼인이나 가족생활을 근거로 부부 등 가족이 있는 자를 혼인하지 아니한 자 등에 비하여 차별 취급하는 것이라면 비례의 원칙에 의한 심사에 의하여 정당화되지 않는 한 헌법 제36조 제1항에 위반된다 할 것이다.

이는 단지 차별의 합리적인 이유의 유무만을 확인하는 정도를 넘어, 차별의 이유와 차별의 내용 사이에 적정한 비례적 균형관계가 이루어져 있는지에 대해서도 심사하여야 한다는 것을 의미하고(헌재 2001. 2. 22. 2000헌마25, 판례집 13-1, 386, 403; 헌재 2003. 6. 26. 2002헌가14, 판례집 15-1, 624, 657 등 참조), 위와 같은 헌법원리는 조세 관련 법령에서 과세단위를 정하는 것이 입법자의 입법형성의 재량에 속하는 정책적 문제라고 하더라도 그 한계로서 적용되는 것이다(헌재 2005. 5. 26. 2004헌가6, 판례집 17-1, 592, 600; 헌재 2008. 11. 13. 2006헌바112등, 판례집 20-2하, 1, 59-60 참조).

(3) 세대별 합산 과세제도 등에 대한 헌법재판소 선례 검토

위와 같은 심사기준을 확인하는 외에 우리 재판소가 세대별 합산과세조항과 관련조항의 헌법 제36조 제1항 위반 여부에 대하여 어떤 입장을 밝혀왔는지를 살펴볼 필요가 있다.

우리 재판소는, 헌재 2008. 11. 13. 2006헌바112등 구 종합부동산세법 제5조 등 위헌소원 등 사건에서, 세대별로 합산하여 종합부동산세를 부담하도록 한 구 종합부동산세법(2005. 1. 5. 법률 제7836호로 개정된 것) 제7조 제1항, 제2항, 제3항, 제12조 제1항, 제2항에 관하여 이로 인한 조세부담의 증가라는 불이익은 이를 통하여 달성하고자 하는 조세회피의 방지 등 공익에 비하여 훨씬 크고, 조세회피의 방지와 경제생활 단위별 과세의 실현 및 부동산 가격의 안정이라는 공익은 입법정책상의 법익인데 반해 혼인과 가족생활의 보호는 헌법적 가치라는 것을 고려할 때 법익균형성도 인정하기 어렵다 할 것이어서 위 세대별 합산규정은 혼인한 자 또는 가족과 함께 세대를 구성한 자를 비례의 원칙에 반하여 개인별로 과세되는 독신자, 사실혼관계의 부부, 세대원이 아닌 주택 등의 소유자 등에 비하여 불리하게 차별하여 취급하고 있으므로, 헌법 제36조 제1항에 위반된다는 취지로 판시한 바 있다(판례집 20-2하, 1, 2).

또한, 헌재 2005. 5. 26. 2004헌가6 구 소득세법 제80조 등 위헌제청 사건에서, 부부의 자산소득을 합산하여 과세하는 구 소득세법(1974. 12. 24. 법률 제2705호로 개정되고, 1994. 12. 22. 법률 제4803호로 개정되기 전의 것) 제80조 제1항 제2호에 관하여, 자산소득이 있는 모든 납세의무자 가운데 혼인한 부부에 대하여만 사실혼관계의 부부나 독신자에 비하여 더 많은 조세부담을 가하여 소득을 재분배하도록 강요하는 것은 위와 같은 입법목적 달성을 위한 적절한 방법이라 볼 수 없고, 부부자산소득합산과세가 추구하는 공익은 입법정책적 법익에 불과한 반면, 이로 인하여 침해되는 것은 헌법이 강도 높게 보호하고자 하는 혼인을 근거로 한 차별금지라는 헌법적 가치이므로, 달성하고자 하는 공익과 침해되는 사익 사이에 적정한 균형관계를 인정할 수 없다 할 것이므로, 부부자산소득합산과세는 혼인한 부부를 비례의 원칙에 반하여 사실혼관계의 부부나 독신자에 비하여 차별하는 것으로서 헌법 제36조 제1항에 위반된다는 취지로 판시한 바 있다(판례집 17-1, 592, 593).

한편, 헌재 2006. 4. 27. 2004헌가19 소득세법 제43

조 제3항 위헌제청 사건에서는 공동사업합산과세제도를 정하고 있는 구 소득세법(1996. 12. 30. 법률 제 5191호로 개정되고, 2004. 12. 31. 법률 제7319호로 개정되기 전의 것) 제43조 제3항에 관하여, 공동사업이라는 특정한 사업형태에 대한 소득세 조세규율에 있어 조세회피방지라는 목적을 위해 특수한 관계에 있는 자들을 예외적으로 규율하는 것으로 이러한 관계 속에 배우자나 가족이 들어간다 하여도 이것이 혼인이나 가족관계를 결정적 근거로 한 차별 취급이라고 볼 수 없으며 단지 합리적인 조세제도 운용에 있어 파생된 부수적인 결과물이며, 공동사업은 이것을 영위하는 것처럼 가장하여 소득분산을 기도할 개연성이 높고 그 입증이 쉽지 않으므로 이러한 특성을 고려하여 입법자는 공동사업을 위장하여 소득분산을 추구할 개연성이 높은 집단의 조세회피행위에 대처하기 위한 입법정책상의 강한 필요에 따라 이들을 달리 취급하도록 규정한 것이며 그러한 집단을 선정함에 있어 혼인이나 가족관계를 특별히 차별 취급하려는 것이 아니라 위장 분산의 개연성이 높고 그 입증이 쉽지 않을 것으로 예상되는 여러 집단 중의 하나로 규정한 것으로 위 법률조항은 헌법 제36조 제1항에 위반되지 않는다는 취지로 판시한 바 있다(판례집 18-1상, 459, 460).

#### (4) 구체적 검토

이 사건 법률조항이 과잉금지원칙에 위배되어 헌법 제36조 제1항에 의한 혼인의 자유를 침해하거나 혼인에 따른 차별금지원칙에 위배되는지에 관하여 본다.

##### (가) 입법목적의 정당성

이 사건 법률조항은 국가의 재정수요를 충족시킨다는 조세 본래의 기능을 넘어 투기적 목적의 주택 소유를 억제하여 주택이라는 한정된 재화가 일부 사람들에게 집중적으로 소유되는 것을 막아 주택가격 안정을 통한 국민 다수의 주거생활의 안정을 이룩하려는 공익을 실현하고, 경제생활 단위별 과세의 실현을 통하여 적정과세를 이루기 위한 것인바, 이러한 입법 목적은 정당하다.

##### (나) 수단의 적절성

살피건대, 앞서 본 바와 같이 현재 2008. 11. 13. 2006헌바112등 구 종합부동산세법 제5조 등 사건이나 현재 2005. 5. 26. 2004헌가6 구 소득세법 제80조 등 위헌제청 사건에서는 세대별로 합산하여 종합부동산세나 소득세를 부과하는 자체가 헌법 제36조 제1항과 관련하여 방법상 적절하지 않다고 판단하였다.

그런데, '1세대'를 과세단위로 한 것이 적절한지와 관련하여 위 사건들의 심판대상조항과 이 사건 법률조

항은 달리 볼 사정이 있다. ① 이 사건 법률조항이 3주택 이상에 해당하는 자의 인적 범위를 정함에 있어 주로 생계를 같이하는 '1세대'를 기준으로 한 것은 앞의 선례들과 같으나, 세대별로 주택이 사용되어지고, 세대의 개념상 1주택을 넘는 주택은 일시적 1세대 2주택자 등의 예외를 제외하고는 보유자의 주거용으로 사용되지 않을 개연성이 높은 점을 고려한 것으로서, 주택이 다른 재산권과 구별되는 특성을 고려하여 오로지 보유 주택수를 제한하고자 '세대'를 주택 양도소득세의 과세단위로 규정하고 있는 점, ② 이 사건 법률조항이 1세대 3주택 이상 보유자에 대한 양도소득세 중과세로 인하여 사실상 보유 주택수를 제한하는 것은 맞으나, 주택 이외의 다른 재산을 소유하는 것까지 막는 것은 아니어서 세대별 보유 재산권에 대한 제한이 상대적으로 크다고 할 수 없는 점 등을 합쳐 보면, 이 사건 법률조항이 정하고 있는 '1세대'를 기준으로 하여 3주택 이상 보유자에 대해 중과세하는 방법은 보유 주택수를 억제하여 주거생활의 안정을 꾀하고자 하는 이 사건 법률조항의 입법목적에 위하여 일용 합리적인 방법이라 할 수 있다.

##### (다) 최소침해성

이 사건 법률조항이 '1세대'를 양도소득세 중과세의 단위로 함에 있어 혼인으로 새로이 1세대를 이루는 자를 위하여 상당한 기간 내에 보유 주택수를 줄일 수 있는 경과규정을 두어 그 기간 내에 주택을 양도하는 경우에는 혼인 전의 보유 주택수로 계산하여 양도소득세를 부담하게 하는 등의 완화규정을 두지 아니한 것이 최소침해성원칙에 반하는지가 문제된다.

살피건대, 혼인 이전에는 1세대 2주택 이하에 해당하였는데 혼인으로 세대가 합쳐지면서 1세대 3주택 이상에 해당하게 되는 자에 대해서는 양도소득세 중과세를 통한 주택에 대한 투기적 수요 억제라는 이 사건 법률조항의 입법취지가 그대로 적용된다고 보기 어렵다. 특히 청구인의 배우자와 같이 혼인 이전에는 1세대 1주택에 해당하였으나 배우자가 1세대 2주택 이상에 해당한다는 이유로 혼인으로 1세대 3주택 이상에 해당하게 되는 자는 주택에 대한 투기적 수요와는 아무런 상관이 없다. 따라서 위와 같은 경우에는 혼인일로부터 상당한 기간 내에 1세대 3주택인 상태를 해소할 수 있는 기회를 부여하지 아니하고 일반적인 1세대 3주택 보유자와 마찬가지로 과중한 양도소득세를 부담시킬 아무런 합리적인 이유가 없다. 이 경우 아무런 경과규정 없이 이 사건 법률조항에 따라 양도소득세 중과세를 하는 것은, 마치 혼인으로 인하

여 1세대 3주택 이상에 해당하게 되는 자는 양도소득의 발생이 예상되는 경우라면 주택을 처분하여 1세대 2주택 이하로 만든 후에야 혼인을 하라는 것과 크게 다르지 아니하다.

한편, 이 사건 법률조항의 입법목적은 달성하면서도 덜 침해적인 방법이 있는지에 관하여 보건대, 혼인으로 새로이 1세대를 이루는 자를 위하여 상당한 기간 내에 보유 주택수를 줄일 수 있도록 하고 그러한 경과규정이 정하는 기간 내에 양도하는 주택에 대해서는 혼인 전의 보유 주택수에 따라 양도소득세를 정하는 등의 완화규정을 두는 것과 같은 손쉬운 방법이 있다.

1세대 2주택자의 경우에는 혼인으로 일시적 1세대 2주택이 되는 자에 대한 경과규정(구 소득세법 시행령 제155조 제5항)을 두어 그 침해를 최소화하는 장치를 시행령 차원에서라도 두고 있는데, 1세대 2주택자에 관한 이러한 완화규정이 있다고 하여 이 사건 법률조항의 위헌성이 사라지는 것으로 볼 수는 없다. 이와는 별도로 혼인으로 1세대 3주택 이상 보유자가 되는 경우와 관련하여 소득세법 제104조 제1항 본문 단서에 법률 규정으로써 혼인으로 새로이 1세대를 이루는 자를 위하여 상당한 기간 내에 보유 주택수를 줄일 수 있도록 하고 그러한 경과규정 내에 양도하는 주택에 대해서는 혼인 전의 보유 주택수에 따라 양도소득세를 정하는 등의 완화규정을 두어, 시행령에 대한 위임의 범위를 명확히 하고 이 사건 법률조항에 따른 그 침해를 최소화하는 것이 마땅하다 할 것이다.

따라서 이 사건 법률조항이 '1세대'를 양도소득세 중과세의 단위로 함에 있어 혼인으로 새로이 1세대를 이루는 자를 위하여 상당한 기간 내에 보유 주택수를 줄일 수 있는 경과규정 등의 완화규정을 두지 아니한 것은 최소침해성원칙에 위배된다고 할 것이다.

#### (라) 법익균형성

이 사건 법률조항이 추구하는 공익, 즉 주택의 투기적 수요를 막아 주거생활의 안정을 기하려는 공익은 헌법상 근거를 둔 것이 아닌 입법정책적 법익에 불과하다. 그러나 이 사건 법률조항으로 인하여 침해되는 것은 헌법이 강도 높게 보호하고자 하는 헌법 제36조 제1항에 근거하는 혼인의 자유 또는 혼인에 따른 차별금지라는 헌법적 가치이다. 그러므로 법익의 일반적·추상적 비교차원에서 보거나, 이 사건 법률조항으로 인한 부작용의 면에서 보거나 이 사건 법률조항은 달성하고자 하는 공익과 침해되는 사익 사이에 적절한 균형관계를 인정할 수 없다(헌재 2008. 11. 13. 2006헌바112등, 판례집 20-2하 1, 63 참조).

#### (마) 소결론

결국 이 사건 법률조항이 혼인으로 세대를 합침으로써 새로이 1세대 3주택 이상에 해당하게 되는 자를 고려하는 등의 완화규정을 두지 아니한 채 1세대 3주택 이상에 해당한다는 이유만으로 주택 양도소득세를 중과세하도록 하는 것은 과잉금지원칙에 반하여 헌법 제36조 제1항이 정하고 있는 혼인의 자유를 침해하고, 혼인에 따른 차별금지원칙에 위배된다.

#### 라. 헌법불합치결정의 필요성

국회는 2009. 12. 31. 법률 제9897호로 이 사건 소득세법을 개정하여 위 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의3이 개정 소득세법 제104조 제1항 제4호로 변경되었으나, 그 규율 내용에 있어서는 아무런 변화가 없다. 따라서 위 개정 규정에 관하여도 여전히 헌법 제36조 제1항 등의 침해 여부의 문제가 그대로 발생한다고 할 것인바, 이 사건 법률조항, 즉 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의3에 대하여 위헌의 선언을 하기로 한 이상, 개정된 소득세법 규정의 효력을 그대로 유지시킨다면 이는 위헌적인 상태를 방치하는 결과가 될 것이다. 따라서 법질서의 정합성과 소송경제의 측면에서 개정 소득세법에 대하여도 이 사건 법률조항과 함께 위헌을 선언할 필요가 있다고 할 것이므로, 이 사건 법률조항과 함께 소득세법 제104조 제1항 제4호에 대하여도 위헌을 선언하기로 한다.

그런데, 위에서 본 바와 같은 이유로 이 사건 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의3 및 소득세법 제104조 제1항 제4호에 대하여 위헌결정을 하여야 할 것이지만, 만약 단순위헌결정을 하여 당장 그 효력을 상실시킬 경우에는 혼인에 따라 새로이 1세대 3주택 이상 보유자가 된 자 이외의 일반적인 1세대 3주택 이상 보유자에 대한 양도소득세 중과세의 근거 규정이 사라져 법적 공백상태가 발생하게 될 것이고, 이는 이 사건 법률조항이 혼인으로 인하여 새로이 1세대를 이루게 되어 비로소 1세대 3주택 이상 보유자가 된 자로 하여금 혼인의 날로부터 적절한 기간 내에 보유 주택수를 줄일 수 있도록 하고 그 경과규정 내에 주택을 양도하는 경우에는 혼인 전의 주택수에 따라 양도소득세를 정하는 등의 조정조항을 두지 않은 것이 헌법 제36조 제1항에 따른 혼인의 자유를 침해하고 혼인에 따른 차별금지원칙을 위배된다는 이 사건 위헌결정의 취지와는 달리, 모든 1세대 3주택 이상 보유자에 대한 중과세가 불가능하게 되는 부당한 결과를 야기하게 될 것이다.

또한, 이 사건 법률조항에 의한 혼인의 자유가 침해



되는 것을 막고 혼인에 따른 차별금지를 방지하기 위하여 과세의 예외조항이나 조정장치가 헌법적으로 요청된다고 하더라도 이와 같이 위헌적인 규정을 구체적으로 어떠한 내용으로 합헌적으로 조정할 것인지는 원칙적으로 입법자의 형성재량에 속하고, 특히 일률적·장기적으로 다수의 국민을 대상으로 하는 세법규정에 있어서는 입법자로 하여금 정책적 판단을 숙고할 수 있는 여유를 주어 충분한 사회적인 합의를 거쳐 위헌적인 문제점을 해결하도록 함이 상당하다 할 것이다(헌재 2001. 6. 28. 99헌바54, 판례집 13-1, 1271, 1300-1301; 헌재 2008. 11. 13. 2006헌바112, 판례집 20-2하, 1, 75-76 참조)

따라서 이 사건 심판대상조항에 대하여 단순위헌결정을 하는 대신 헌법불합치결정을 하기로 하는바, 입법자는 되도록 빠른 시일 내에, 늦어도 2013. 6. 30.까지는 새로운 입법을 마련하여야 할 것이고, 이 사건 소득세법 제104조 제1항 제4호는 위와 같이 새로운 입법에 의하여 그 위헌성이 제거될 때까지 잠정적으로 적용되어야 할 것이다.

한편, 이 사건 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의3 규정은 이미 개정되어 효력을 상실하고 있지만, 당해 사건과 관련하여서는 여전히 그 효력을 유지하고 있다고 할 것인바, 위 규정의 계속 적용을 명하는 경우에는 그에 대한 위헌성 판단의 효력이 당해 사건에 미치지 못할 염려가 있으므로, 위 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의3 규정의 경우 당해 사건과 관련하여 그 적용을 중지하고, 현행 소득세법 규정이 개정될 때까지 기다려 개정된 신법을 적용하여야 할 것이다(헌재 2008. 7. 31. 2004헌마1010등, 판례집 20-2상, 236, 256-257 참조).

#### 4. 결 론

그렇다면 이 사건 심판대상조항은 헌법에 합치되지 아니하므로 헌법불합치결정을 선고하기로 하고, 그 중 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의3에 대하여는 결정과 동시에 적용 중지를 명하고, 소득세법 제104조 제1항 제4호에 대하여는 2013. 6. 30.을 시한으로 개정될 때까지 계속 적용을 명하기로 하여 주문과 같이 결정한다.

이 결정에는 재판관 김종대의 아래 5.와 같은 반대 의견이 있다.

#### 5. 재판관 김종대의 반대 의견

가. 나는 우리 재판소의 2010. 10. 28. 2009헌바67 결정(판례집 22-2하, 101, 122-127)에서 밝힌 바와 같이, 납세의무를 명하는 조세법률에 대한 위헌심사를

함에 있어서는 기본권 제한의 위헌심사 기준인 헌법 제37조 제2항의 과잉금지원칙을 적용하여서는 아니 되고, 기본의무(납세의무) 부과에 있어서 적용되어야 할 헌법상의 원칙(부과목적의 공공성, 부과내용의 합리성과 타당성, 부과방식의 공평성)에 부합하는지 여부만 심사하면 된다고 생각하므로 먼저 다수의견이 이 사건 조세 규정이 재산권의 과잉제한이 아니라는 부분을 기본권제한의 기준이 아닌 기본의무 부과 기준에 의해 그 합헌성을 판단하고, 다음으로 다수의견이 위헌근거로 내세우는 헌법 제36조 제1항은 이 사건 조세 규정의 위헌성과는 무관하다는 점을 설명하고자 한다.

나. 이 사건 법률조항에 대한 위헌심사의 기준

(1) 이 사건 법률조항은, 1세대 3주택 이상 소유자가 보유주택을 양도하는 경우 양도소득 과세표준의 60%인 단일세율을 적용하도록 하고 있다. 위와 같이 1세대 3주택 이상 소유자들에게 양도소득세를 증과세하는 목적은, 다수의견이 밝힌 바와 같이, 1세대 다주택 소유자들의 주택 양도를 유도하여 주택가격을 안정화시키고 나아가 투기목적의 부동산 보유를 억제함으로써 국민 주거생활의 안정을 도모하고, 경제생활 단위별 과세의 실현을 통하여 적정과세를 이루기 위한 것으로, 그 부과 목적의 공공성이 인정되어 정당하다.

(2) 부과 내용이 헌법상 제 원칙들을 준수하여 합리적이고 타당한지에 관하여 살펴본다.

1세대 3주택 이상 보유자가 주택을 양도하는 경우 양도소득표준에 60%라는 단일세율로 증과세하게 되나, 입법자가 국민 전체의 주거생활의 안정을 도모하기 위하여 1세대 3주택 이상의 주택 소유를 효과적으로 억제할 수 있는 정도의 세율로 60%라는 고율의 단일세율로 정한 것이 특별히 입법재량을 현저히 일탈했다고 볼 만한 아무런 자료가 없고, 그러한 세부담으로 말미암아 1세대 3주택 소유자의 재산권이 심각하게 제약받을 것이라고 볼 만한 사정도 없다.

(3) 마지막으로 위와 같은 입법취지 하에 이 사건 법률조항이 부과하는 의무 부과는 1세대 3주택 이상의 소유자에 해당하는 모든 자에게 차별없이 평등하게 부과되어 있고, 위 대상자들 중 특별히 선별하여 차별적인 예외나 혜택을 부여하고 있지 않으며, 다만 혼인으로 인하여 새로이 세대를 구성하는 바람에 1세대 3주택 이상 보유자가 되는 자는 주택에 대한 투기적 수요 방지라는 이 사건 법률조항의 입법목적에 고려할 때 이 사건 법률조항의 적용대상에서 제외시키는 것이 바람직하기는 하나, 이 사건 법률조항이 이러한 극히 예외적인 상황까지 고려하지 않았다고 하여 입법재량을

일탈하였다고 할 수 없다. 따라서 이 사건 법률조항은 의무 부과 방식에 있어서 공평성 요건도 충족하였다.

다. 이 사건 법률조항이 헌법 제36조 제1항에 반하는지에 관하여 본다.

혼인은 근본적으로 애정과 신뢰를 기초로 하여 남녀가 결합하는 것이라는 점에 비추어 보면, 청구인의 경우와 같이 2주택 소유자가 혼인으로 인하여 1세대 3주택 보유자로 취급되어 양도소득세가 더 많이 부과된다는 사유가 청구인이나 그 배우자의 혼인의사의 결정에 영향을 미친다고 보기도 어렵다.

혼인을 앞둔 이들이 1세대 3주택 이상 보유자가 되어 양도소득세 중과세의 염려로 혼인의 자유가 침해된다고 보는 것은, 혼인이라는 제도가 갖는 숭고한 정신적 영역을 망각하고 이를 마치 재산권 보존을 위한 거래행위로 전락시키는 태도이다.

한편, 주택은 그 소유권이냐 개인별로 귀속되었지만 그 사용은 세대를 이루어 사는 가족들의 공동주거로 쓰이는 특수성이 있는데, 이 같은 과세목적물인 주택의 특성상 같은 세대를 이루는 구성원이 여러 주택을 소유하고 있을 때 개인별로 과세 않고 이를 세대별로 합산과세 하겠다는 것은 입법 목적을 달성하기 위해 꼭 필요할 뿐만 아니라 과세단위에 관한 논리상의 결함도 없다(헌재 2008. 11. 13. 2006헌바112등, 판례집 20-2하, 1, 86 참조). 이 사건 법률조항은 주택이 세대별로 사용되어지는 특성을 고려하여 '세대'를 양도소득세의 과세단위로 한 것이어서, 혼인으로 인하여 새로이 1세대 3주택 이상 보유자가 되어 이 사건 법률조항의 적용을 받는 것은 혼인의 순결 등을 보장하고자 하는 헌법 제36조 제1항과는 무관할 뿐 아니라 혼인이나 가족관계를 결정적 근거로 한 차별 취급이라고도 볼 수 없으며, 단지 합리적인 조세제도 운용에 있어 파생된 부수적인 결과물이라 할 것이다.

또한, 구 소득세법 시행령 제155조 제5항에서는 혼인으로 인한 일시적 2주택자가 된 경우에는 2년 이내에 하나의 주택을 처분할 경우 1세대 1주택의 양도로 보는 특례를 명시적으로 두고 있고, 같은 시행령 제155조 제1항 소정의 일시적 2주택자가 혼인을 하더라도 2주택자가 된지 1년 이내에 종전 주택을 처분할 경우에 1세대 1주택자의 특례를 받을 수 있다고 해석할 경우에는, 혼인으로 인하여 본의 아니게 다주택자가 된 자가 부당하게 고율의 양도소득세를 부과받게 되는 사례는 상당 부분 사라지게 된다.

이 사건 청구인의 경우도 이 사건 주택에 관하여 경매절차가 진행되는 바람에 이 사건 법률조항의 적용

을 받게 된 것으로 보이고, 일반적인 매매를 상정한다면 얼마든지 혼인에 즈음하여 보유 주택수를 줄임으로써 이 사건 법률조항에 의한 중과세를 피할 수 있는 방법이 있는 것이다.

따라서 이 사건 법률조항은 혼인의 순결과 자유를 침해하지 아니하고 혼인에 따른 차별취급이 있다 하더라도 그 차별취급은 극히 제한적이어서 수인가능하므로, 헌법 제36조 제1항과 관련시켜 보아도 기본권보장의 원칙에 어긋나지 않는다.

#### 라. 소결론

따라서 이 사건 법률조항은 헌법 제36조 제1항에 따른 혼인의 순결 및 자유에 위반되지 아니할 뿐 아니라 납세의무를 부과하는 법률로서 그 부과 목적에 정당성이 인정되고, 부과 내용이 과세제도를 형성하는 입법자가 유의해야 하는 제반 헌법적 가치나 원칙들을 충분히 존중한 것으로서 합리적이고 타당하며, 부과 방식의 공평성 또한 인정되므로, 기본의무를 부과하는 법령이 갖추어야 할 헌법적 심사기준을 모두 충족하였다. 그러므로 그로 인해 청구인에게 결과되는 기본권에 대한 제한의 점은 따로 살펴 볼 필요 없이 헌법에 위반되지 않는다고 할 것이다.

재판관 이강국(재판장) 김종대 민형기 이동훈 목영준 송두환 박한철 이정미

#### [별지] 관련조항

구 소득세법(2005. 12. 31. 법률 제7837호로 개정되기 전의 것) 제89조(비과세양도소득) 다음 각 호의 소득에 대하여는 양도소득에 대한 소득세(이하 "양도소득세"라 한다)를 과세하지 아니한다.

3. 대통령령이 정하는 일세대 일주택(가액이 대통령령이 정하는 기준을 초과하는 고가주택을 제외한다)과 이에 부수되는 토지로서 건물이 정착된 면적에 지역별로 대통령령이 정하는 배율을 곱하여 산정한 면적 이내의 토지의 양도로 인하여 발생하는 소득

구 소득세법 시행령(2005. 12. 31. 대통령령 제19254호로 개정되기 전의 것) 제154조(1세대 1주택의 범위)

① 법 제89조 제3호에서 "대통령령이 정하는 1세대 1주택"이라 함은 거주자 및 그 배우자가 그들과 동일한 주소 또는 거소에서 생계를 같이 하는 가족과 함께 구성하는 1세대(이하 "1세대"라 한다)가 양도일 현재 국내에 1주택을 보유하고 있는 경우로서 당해 주택의 보유기간이 3년 이상인 것(서울특별시, 과천시 및 「택

지개발촉진법」 제3조의 규정에 의하여 택지개발예정지구로 지정·고시된 분당·일산·평촌·산본·중동 신도시지역에 소재하는 주택의 경우에는 당해 주택의 보유기간이 3년 이상이고 그 보유기간 중 거주기간이 2년 이상인 것)을 말한다. 다만, 1세대가 양도일 현재 국내에 1주택을 보유하고 있는 경우로서 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 그 보유기간 및 거주기간의 제한을 받지 아니한다.

1.-3. 생략

제155조(1세대 1주택의 특례) ① 국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택을 양도하기 전에 다른 주택을 취득(자기가 건설하여 취득한 경우를 포함한다)함으로써 일시적으로 2주택이 된 경우 다른 주택을 취득한 날부터 1년 이내에 종전의 주택을 양도하는 경우(1년 이내에 양도하지 못하는 경우로서 재정경제부령이 정하는 사유에 해당하는 경우를 포함한다)에는 이를 1세대 1주택으로 보아 제154조 제1항의 규정을 적용한다. 이 경우 종전의 주택 및 그 부수토지의 일부가 제154조 제1항 제2호 가목의 규정에 의하여 협의매수되거나 수용되는 경우로서 당해 잔존하는 주택 및 그 부수토지를 그 양도일 또는 수용일부 2년 이내에 양도하는 때에는 당해 잔존하는 주택 및 그 부수토지의 양도는 종전의 주택 및 그 부수토지의 양도 또는 수용에 포함되는 것으로 본다.

② 상속받은 주택(피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 주택을 소유한 경우에는 다음 각 호의 순위에 따른 1주택을 말한다)과 그 밖의 주택(이하 이 항에서 "일반주택"이라 한다)을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 제154조 제1항의 규정을 적용한다.

1. 피상속인이 소유한 기간이 가장 긴 1주택
2. 피상속인이 소유한 기간이 같은 주택이 2이상일 경우에는 피상속인이 거주한 기간이 가장 긴 1주택
3. 피상속인이 소유한 기간 및 거주한 기간이 모두 같은 주택이 2이상일 경우에는 피상속인이 상속개시당시 거주한 1주택
4. 피상속인이 거주한 사실이 없는 주택으로서 소유한 기간이 같은 주택이 2이상일 경우에는 기준시가가 가장 높은 1주택(기준시가가 같은 경우에는 상속인이 선택하는 1주택)

⑤ 1주택을 보유하는 자가 1주택을 보유하는 자와 혼인함으로써 1세대가 2주택을 보유하게 되는 경우 그

혼인한 날부터 2년 이내에 먼저 양도하는 주택은 이를 1세대 1주택으로 보아 제154조 제1항의 규정을 적용한다.

제167조의3(1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 범위) ① 법 제104조 제1항 제2호의3의 규정에서 "대통령령이 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택"이라 함은 국내에 주택(제1호에 해당하는 주택을 제외한다)을 3개 이상 소유하고 있는 1세대가 소유하는 주택으로서 다음 각 호의 1에 해당하지 아니하는 주택을 말한다.

1. 「수도권정비계획법」 제2조 제1호의 규정에 의한 수도권(이하 이 조에서 "수도권"이라 한다) 및 광역시(다음 각 목의 1에 해당하는 지역을 제외한다)외의 지역에 소재하는 주택으로서 당해 주택 및 이에 부수되는 토지의 기준시가의 합계액이 당해 주택 또는 그 밖의 주택의 양도당시 3억 원을 초과하지 아니하는 주택
  - 가. 광역시에 소속된 군 및 「지방자치법」 제3조 제3항·제4항의 규정에 의한 읍·면
  - 나. 수도권 중 당해 지역의 주택보급률·주택가격 및 그 동향 등을 감안하여 재정경제부령이 정하는 지역
7. 제155조 제2항의 규정에 해당하는 상속받은 주택(상속받은 날부터 5년이 경과하지 아니한 경우에 한한다)