# 토지세 부과를 위한 단일지가 평가 규정의 위헌성[1)]

## 1. 사실관계

사안들의 쟁점은 토지세 부과의 기준이 되는 토지재산에 대한 단일지가(Einheitswert) 평가가 기본법 제3조 제1항[2)]에 합치되는지 여부이다.

독일 내 3천 500만개 이상의 필지에는 각기 가치가 확정(평가법 제19조 제1항[3)])되어 있으며, 이를 단일지가라고 부른다. 단일지가는 토지세 산출의 기준이 된다. 토지세는 두 종류로 나뉘는데, 토지세 A는 농업 및 산림업 영역에 부과되고, 토지세 B는 다른 모든 건축물이 존재하는 토지에 부과된다. 토지세는 지방자치단체의 주요한 세원이며, 토지 소유자는 매년 토지세를 납부해야 한다. 본래 토지의 가치는 6년 마다 새로이 확정되어야 하고, 이를 통해 건축물의 내용이나 제반 환경의 변화가 고려되어야 한다(평가법 제21조 제1항). 문제는 옛 서독의 주들에서 가치평가의 기준이 되는 시점이 대부분 1964년 초반으로 머물러 있는 점이다.[4)] 토지의 가치 확정이 오랫동안 새로이 이뤄지지 않아서 주변 환경의 변화나 토지 내 건물 상황의 변동이 반영되지 않음으로 인해 부동산 시장에서의 토지의 실제 가치와 격차가 크게 벌어졌다. 이와 같은 상황들은 단일지가 평가와 관련된 평가법 조문들[5)]이 헌법에 합치되는지에 대해 의구심을 갖게 하였다.

---

1) 2018년 4월 10일자 사건번호 1 BvL 11/14, 1BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14.
2) 기본법 제3조 제1항
모든 사람은 법 앞에 평등하다.
3) 평가법 제19조 제1항
단일지가는 국내의 토지소유, 즉 농업 및 산림업체(제33조, 제48a조, 제51조), 토지(제68조, 제70조)와 기업 토지(제99조)를 확정한다(조세기본법 제180조 제1항 제1호).
4) 옛 동독 지역의 가치평가 확정 시점은 1935년 1월 1일로서 옛 서독 지역보다 더 오래되었으나, 이 사안에서는 서독의 경우만 문제되었으므로 함께 다루지 않았다. 하지만 연방헌법재판소는 이 사건에서 사용된 심사기준이 추후 동독 지역 가치평가에도 적용될 수 있음을 배제하지 않았다.
5) 평가법 제19조, 제20조, 제21조, 제22조, 제23조, 제27조, 제76조, 제79조 제5항, 제93조 제1항 제2문과 연계하여 평가법개정법 제2조 제1항 제1문과 제3문.

연방재정법원(Bundesfinanzhof)은 해당 조문들과 관련된 세 건의 상고소송을 정지하고 연방헌법재판소에 해당 조문이 일반적 평등의 원칙에 위배되어 위헌인지 여부를 제청하였다. 두 건의 재판소원(1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12)의 청구인들은 각각 옛 서독 지역의 건축물이 세워진 토지의 소유자로서 자신들의 토지에 대한 단일지가 확정에 대해 재정법원에 소를 제기하였다가 패소하였다. 청구인들 또한 일반적 평등의 원칙 위배를 주장하고 있다.

## 2. 주문

(1) 문제된 조문들은 농업과 산림업을 제외한 영역 및 통일조약 제3조에 언급된 지역[6] 외의 지역의 건축물이 존재하는 토지에 해당하는 경우, 적어도 2002년 1월 1일 이후의 기간부터는 기본법 제3조 제1항에 합치되지 아니한다.

(2) 입법자는 늦어도 2019년 12월 31일까지 새로운 규정을 마련할 의무를 진다. 이 시점까지는 기본법 제3조 제1항과 합치되지 않는다고 확정한 규정을 계속 적용할 수 있다. 새로운 규정이 공포된 후에도 문제된 규정은 공포시점으로부터 5년까지, 즉 2024년 12월 31일까지 적용될 수 있다.

(3) 계속 적용 시점이 지난 이후의 해부터는 헌법에 위배된 것으로 확정된 규정에 기반하고 있는 행정처분을 통해서는, 해당 행정처분이 존속력이 있다 하더라도 조세를 부과할 수 없다.

(4) 1 BvR 639/11 사건의 재판소원 청구인은 관할 세무서의 단일지가 처분과 이에 대한 이의제기 및 재정법원의 판결로 인해 기본법 제3조 제1항으로부터 도출되는 기본권을 침해당했다.

(5) 1 BvR 889/12 사건의 재판소원 청구인은 관할 세무서의 단일지가 처분과 이에 대한 이의제기 및 재정법원의 판결로 인해 기본법 제3조 제1항

6) 옛 동독의 주들을 의미한다.

으로부터 도출되는 기본권을 침해당했다.

### 3. 결정이유

(1) 토지재산의 단일평가에 관한 평가법률 규정은 일반적 평등의 원칙과 합치되지 아니한다. 기본법 제3조 제1항은 조세 부과를 위한 기준이 되는 평가규정 형성에 있어서 입법자에게 광범위한 여지를 주고 있지만, 여러 경제적 자산의 관계 속에서 실제와 합치되는 공정한 평가체계를 요구한다. 입법자가 1964년을 가치평가 확정의 주된 시점으로 견지함은 토지재산 평가에 있어서 심각하고 총체적인 차별대우를 초래하며, 이는 충분히 정당화될 수 없다.

1) 연방헌법재판소의 판례로부터 형성된 세법에서의 일반적 평등의 원칙은 과세의 기준을 조사하는 때에도 평등에 부합하는 가치평가 형성을 요구한다. 세법에서 평등에 부합하는 기점은 동등한 부과의 원칙(Grundsatz der Lastengleichheit)이다. 납세의무자는 이 원칙에 따라 조세법을 통해 법적으로나 실제적으로 균등한 부담을 져야 한다. 평등의 원칙은 입법자에게 광범위한 형성의 여지를 주는데, 이는 과세대상의 선택 및 세율을 정하는 것에도 해당된다. 과세대상의 선택과 관련하여 내린 과세결정에서 벗어나는 경우 또한 평등의 원칙에 따라 평가되어야 한다. 따라서 그러한 차별대우를 정당화하려면 특수하고 실제적인 이유가 필요하다. 벗어남의 정도와 전체적인 조세부담 배분의 중요도에 따라 그러한 정당화 사유의 요구사항이 증대한다.

2) 긴 시간 동안 새로운 단일평가를 확정하지 않은 것은 체계상 차별적인 평가결과를 통해 심각한 정도의 차별대우를 야기한다. 가치관계 설정 시점을 1964년 1월 1일로 고정함으로써 확정시점으로부터 지금까지의 기간이 너무 길어지고, 개별 평가요소 및 수익가치와 물건가치 평가에 있어서 가치를 왜

곡하는 효과가 나타난다.

토지소유에 대한 단일평가 체계는 정기적으로 일반적인 가치의 확정(Wertfeststellung, Hauptfeststellung)이 이루어질 때 기능할 수 있다. 평가법 제21조[7]에 따라 이러한 가치 확정은 6년마다 건축물이 있는 토지와 그렇지 않은 토지에 대해 행해져야 한다. 평가규정의 목적은 토지의 시장가치에 가능한 한 인접한 단일지가를 조사하는 것이다. 이 체계 내에서 시장가치는 평등의 원칙에 부합하는 과세에서 그 방법과 범위와 관련하여 간혹 발생할 수 있는 예외적 상황을 판단할 수 있는 단일평가의 결과를 가늠할 수 있는 척도이다.

입법자는 1965년에 정기적으로 가치를 확정하여야 하는 체계를 도입하였으나, 1964년 1월 1일의 가치 확정 이후로는 그러한 확정이 중단되어 재개되지 않았다. 1970년에는 1964년도의 가치 확정 시점을 뒤잇는 토지소유의 단일지가 확정이 특수한 법을 통해 정해져야 한다고 법률로서 명해졌다. 그러나 그러한 법은 오늘날까지 제정되지 않았다. 당시부터 지금까지 지속되는 가치 확정의 중단은 토지재산 간의 가치 왜곡을 더욱 심화시키고 있다. 이는 현재 적용되는 평가체계의 필연적인 결과이다.

3) 입법자가 직접 형성한 평가체계 내에서 법률에 규정된 가치 확정의 주기적인 반복은 매우 중요하다. 여기에는 토지의 시장가치를 결정하는 관계가 단일지가 확정 시점에서 가능한 한 현실을 잘 반영할 수 있도록 형성되어야 한다는 생각이 깔려 있다. 이러한 관계는 전형적으로 가치 확정의 시점 사이에 시장가치와 관련된 변화에 종속되므로 새로운 가치 확정 시점까지의 기간은 너무 길지 않아야 하고, 가치 확정은 정기적으로 이뤄져야 한다.

---

7) 평가법 제21조
(1) 단일지가는 6년의 기간마다 일반적으로 확정된다(가치 확정).
(2) 가치 확정은 매 해의 시작점(가치 확정 시점)의 관계를 바탕으로 한다. (...).

다음 가치 확정의 시점까지 원래 정해진 6년이라는 기간을 상회하면 할수록 실제 시장가치와 가치 확정 시점에서 확립된 토지의 단일지가 간의 차이는 개별 사건에서 더욱 커질 것이고, 차이가 나는 경우의 수 역시 전체적으로 많아질 것이다.

시장가치와 확정된 단일지가 사이의 격차가 벌어지는 현상 자체는 헌법상 고려되어야 할 필요성은 없다. 단일지가가 상승하는 시장가치에 비해 균등하게 낮은 상태로 유지된다면, 그 자체만으로는 헌법과 관련된 차별대우로 이어지지는 않는다. 왜냐하면 단일지가 간의 수준이 시장가치에 비하여 동일하게 유지될 것이기 때문이다. 그렇지만 정기적인 가치 확정을 포기함으로써 필연적으로 증가하는 가치 왜곡이 시장가치와 균등한 관계를 이루며 변화한다는 근거는 없다.

4) 가치 확정의 시점으로부터 시간이 너무 지나게 되면 토지재산의 단일평가에서 광범위하고 상당히 많은 수의 가치 왜곡이 초래되며, 이는 토지세 징수시에 차별대우로 이어진다. 이러한 차별대우가 기본법 제3조 제1항과 합치되는지 여부는 엄격한 평등의 요구에 따른 왜곡의 정도에 의해 결정된다. 그러한 차별대우는 과도한 행정비용을 방지하려는 목적이나 규격화(Typisierung)와 일괄화(Pauschalierung)의 사유로도 충분히 정당화될 수 없다.

새로운 가치 확정을 포기하게 되면 특수한 행정경비가 소요됨을 막을 수 있다. 이에 대해서는 입법자에게 상당한 형성의 여지가 주어진다. 하지만 이러한 형성의 여지에 작동하지 않는 평가체계를 감수하는 것까지 포함되지는 않는다.

5) 행정 간소화라는 목적은 이를 통해 얻게 되는 경감효과가 매우 높은 것으로 추정된다 할지라도 새로운 가치 확정 시점을 지속적으로 중단함으로써 야기되는 가치 왜곡을 정당화할 수 없다. 6년마다 반복해야 하는 정기적인 가치 확정의 포기는 입법자가 단일평가의 요소를 축소하여 수정하는 동시에 손실을 면밀히 계산하여 감안하는 의식적인 간소화 결정을 내린 결과가 아니다. 오히려 그러한 포기를 통해 입법자는 실제에 가까운 평가를 얻기 위한 단일평가 체계의 주요한 요소를 제거하게 된다. 법률 규정이 실체적인 측면에서 본질적으로 평등에 위배된다고 드러나면 그 어떤 행정 간소화나 그러한 간소화로 인한 조세 징수시의 비용 및 사용 관계의 개선도 이를 지속적으로 정당화할 수 없다. 세법에 구조적으로 존재하는 차별대우가 적절한 행정비용을 통해 해결될 수 없다는 인식이 위헌적인 상황을 묵인하는 것으로 이어져서는 안 된다. 가치 확정을 중단함으로써 생기는 이러한 결함을 입법자가 인지하고 감수했는지 여부는 중요하지 않다. 결정적인 것은 그로 인해 규정이 객관적으로 제대로 작동하지 못하게 되는 점이다.

6) 규격화와 일괄화의 사유 또한 가치 확정의 중단 및 그 결과를 정당화할 수 없다. 조세입법자가 행정 간소화를 위해 규격화하면서 개별 사안의 특수성을 등한시하는 것은 이를 통해 얻을 수 있는 장점들이 규격화와 필연적으로 결부되는 조세 부담의 차별대우와의 관계에서 적절하고, 입법자가 현실에 맞는 전형적인 사안을 기준으로 하고 있으며, 합리적이고 명백한 사유가 존재한다면 허용될 수도 있다. 그러나 현재의 단일평가 체계에서 나타나는 가치 왜곡은 이러한 요건을 충족하지 못하고 있다. 가치 확정을 새로이 하지 않음으로 인해 현실에 가까운 전형적인 사안에 접근하지 못하는 것이다. 가치 왜곡은 비전형적인 특수사안이나 등한시해도 무방한 지엽적인 영역에만 한정되어 있지 않다. 도리어 가치 확정의 핵심적이고 광범위한 부분에서 일상화되어 있고 가치 확정 시점으로부터 시간이 흐를수록 그 수와 정도가 증가하고 있다.

7) 토지재산을 시장가치에 비해 전반적으로 저평가하거나 토지세의 조세부담 영향이 매우 경미하다는 이유로 가치 왜곡을 정당화할 수는 없다. 시간이 지남에 따라 단일평가가 주로 토지세법에 한하여 적용되어 일반적인 의미를 본질적으로 잃었다는 측면은 평등의 원칙 위배에 관한 헌법적 판단에 있어서 중요하지 않다. 토지세는 간과해도 좋을 정도의 세금이라고 보기에는 큰 영역을 차지하고 있다. 지난 몇 해 동안 토지세 부과로 인한 조세수입은 대략 120억에서 140억 유로 정도로 꾸준히 증가하였으며, 지방자치단체들에 있어서 토지세의 중요성은 상당하다. 특히 토지세는 오늘날 지방자치단체들에서 통용되고 있는 징수율(Hebesatz)을 고려하고, 이를 매년 무기한으로 납부해야 하는 많은 납세의무자들을 감안하면 무의미하지 않다. 또한 가치 왜곡은 추후의 확정이나 가치 집계 내지는 징수율 조정을 통한 토지세의 변동을 통해 헌법적으로 상쇄될 수도 없다.

(2) 재판부는 위헌으로 판명된 규범의 계속 적용을 두 단계에 걸쳐 명하였다. 먼저 과거에 확정된 단일지가와 그에 기초하여 부과되는 토지세의 징수는 일단 2019년 12월 31일까지 적용된다. 이 시점까지 입법자는 새로운 규정을 제정해야 한다. 이러한 계속적용 명령이 없다면 토지세 납부의무자의 수가 매우 많고 아직 존속력이 없는 단일지가 처분과 이에 기초한 후속 토지세처분에 이르기까지 상당수의 처분의 취소 또는 변경이나 (부분적인) 재처리가 예견되므로 과도한 행정부담이 예상된다. 이 판결의 선고 이후 여러 해가 지난 후에야 새로운 규정의 발효와 실행을 통해 이러한 사안들을 처리하는 것이 가능해지게 된다면 그로부터 비롯하는 문제점들은 더욱 첨예해질 것이다. 또한 지방자치단체들에 있어서 토지세가 갖는 재정적 의미가 상당하므로 토지세로부터 얻는 수입을 잃게 된다면 많은 지방자치단체들이 극심한 예산문제에 부딪히게 될 위험이 있다. 단일지가 처분의 집행을 감수하는 것은 해당 납세자들에게 기대가능하다. 왜냐하면 그러한 토지세 부담이 헌법을

통해 정당화되고, 전통적으로 '이미 항상'(schon immer) 존재해 왔으며, 그렇기 때문에 토지 소유자들이 과거나 현재에도 예상할 수 있는 부담이기 때문이다.

입법자가 새로운 규정을 제정하고 나서도 문제된 평가 규정은 향후 5년 동안 늦어도 2024년 12월 31일까지 계속 적용된다. 새로운 규정의 공포 이후에도 옛 규정을 계속 적용할 것을 명하는 일은 매우 드물지만, 이는 토지세의 특수한 법률적 특성으로 인해 필요하며, 따라서 예외적으로 정당화된다. 연방 전체적으로 모든 토지를 새로이 평가하는 것은 시간적 측면과 인적 측면에서 매우 큰 시행비용을 필요로 한다. 이러한 연유로 재판부는 이전의 법적 상황을 향후 5년간 계속 적용하는 것이 필요하다고 보았으며, 새로운 규정을 통해 마련된 평가규정을 실행하고 혹여 발생할 수도 있는 심각한 예산문제를 방지하기에는 이 기간이 충분하다고 간주하였다. 그에 따라 2025년 이후부터는 이전 연도의 존속력 있는 단일지가 처분 또는 토지세 측정 처분에만 기초하여 토지세를 부과하는 것을 금지하였다.