

선별적 세제혜택의 위헌 여부¹⁾

1. 사건개요

주택공급량을 늘리기 위하여 입법자는 상업용 부지의 주거용 부지 전환을 장려하는 일련의 유도적 조세정책을 시행하였다. 2011년 재정법률(loi de finances)을 개정하는 2011년 12월 28일 제2011-1978호 법률은 일반세법전(code général des impôts)에 제210F조를 신설하여 상업용 부지를 매도하는 법인에게 기존의 33.33%가 아닌 19%의 낮은 세율을 적용하도록 하였다.

이러한 세제혜택 요건을 구체화하기 위하여 2013년 재정법률을 개정하는 2013년 12월 29일 제2013-1279호 법률에 의하여 일반세법전 제210F조 I 이 신설되었는바, 그 내용은 다음과 같다.

“보통법상²⁾ 법인세 적용을 받는 법인이 상업용 부지를 매도하여 창출한 이익은 양수인이 다음 각 호의 요건 중 하나를 충족하는 경우 제219조 IV에 규정된 법인세율을 적용받는다.

a) 양수인이 보통법상 법인세 적용을 받는 법인인 경우

b) 양수인이 상장회사, 상장된 부동산 관련 회사, 제208의C조 II 제1항 및 제3항에 규정된 법인, 제206조에 규정된 법인인 경우

c) 양수인이 저소득층임대주택공사, 공공지원주택공사, 건축법전 제L.313-34조에 규정된 법인, 건축법전 제L.351-2조 4°에 규정된 부동산의 과반수 지분을 보유한 법인 및 건축법전 제L.365-2조에 규정된 법인에 해당하는 경우

상업용 부지는 상행위를 위한 사무실과 부속 건물의 부지, 그리고 이윤을 창출하고자 하는 공적·사적 단체가 이용하는 부지를 의미한다. 상업용 부지는 도매 또는 소매업 및 서비스업을 포함한 상행위를 위한 부지를 포함한다.

(이하 생략)”

1) Décision n° 2020-854 QPC du 31 juillet 2020.

2) 보통법(droit commun)은 프랑스의 모든 법령을 포괄적으로 지칭하는 개념이다.

제청신청인 Société Beraha는 민간부동산회사(société civile immobilière)³⁾로, 2015년 6월 30일 민간건설분양회사(société civile de construction-vente)⁴⁾에 상업용 부지를 양도하였다. 신청인은 상업용 부지 매도에 따른 이익은 위 세제혜택의 대상이 된다고 주장하였으나, 프랑스 세무청은 양수인이 일반세법전 제210F조 I의 규정에 해당하지 아니한다는 이유로 19% 세율 적용을 거부하였다. 신청인은 마르세이유 행정법원에 취소소송을 제기하였으나 기각되었고, 이에 일반세법전 제210F조 I이 헌법에 위반된다고 주장하며 마르세이유 행정법원을 거쳐 국사원에 사후적 위헌법률심판 제청신청을 하였다.⁵⁾

국사원은 2020년 6월 10일 헌법재판소에 사후적 위헌법률심판을 제청하였고, 헌법재판소는 2020년 7월 31일 위헌결정을 하였다.

2. 신청인의 주장

신청인은 심판대상조항이 제공하는 세제혜택을 정당하게 누리지 못하게 되어 평등권을 침해받았다고 주장하였다. 이 사건에서 양수인은 일반세법전 제210F조 b호나 c호에 해당될 여지가 없으므로 a호의 법인세 적용을 받는 법인에 해당하는 경우에만 세제혜택을 받을 수 있게 된다. 그런데 제210F조 a호가 정한 요건에 의하면 양수인이 부동산건설·분양을 목적으로 하는 법인이라 하더라도 법인세를 내지 않는다면 양도인은 감세혜택을 받지 못하는 것이다. 따라서 신청인은 입법자가 객관적이지도 합리적이지도 않은 기준을 적용하여 양수인이 법인세 적용대상이 되는지에 따라 양도인 간의 정당하지 않은 차별을 야기하였으므로 법 앞의 평등원칙을 위반하였다고 주장하였다.

3. 판단

- 3) 민간부동산회사는 일반세법전 제206조 제3항에 의거하여 법인세 과세대상에 해당한다. Commentaire de la décision n° 2020-854 QPC du 31 juillet 2020.
- 4) 민간건설분양회사는 주택건설법전 제211-1조 이하에 규정된 특수한 형태의 회사로서, 일반세법전 제239의3조에서 규정한 요건을 충족하는 경우 민간건설분양회사 자체는 법인세를 내지 않고 동업자들(associés)만 납세의무를 질 수 있다. Commentaire de la décision n° 2020-854 QPC du 31 juillet 2020.
- 5) Commentaire de la décision n° 2020-854 QPC du 31 juillet 2020.

(1) 심판대상조항

본 사후적 위헌법률심판의 심판대상은 양수인의 요건을 규정하는 일반세법전 제210F조 I a호 중 “보통법상 법인세 적용을 받는” 부분이다.

(2) 심판대상의 위헌 여부

1) 1789년 인권선언 제13조는 “경찰력의 유지와 행정지출을 위하여 공공의 조세가 필요하다. 조세는 모든 시민에게 그 능력에 따라 평등하게 부과되어야 한다.”라고 규정한다. 헌법 제34조에 따라 입법자는 헌법상의 원칙을 준수하고 각 조세의 특성을 고려하여 세율을 규율하여야 한다. 특히 입법자는 평등원칙을 보장하기 위하여 조세 목적에 따른 객관적이고 합리적인 기준을 적용하여야 한다. 즉 입법자는 조세평등원칙을 위반하여서는 아니 된다.

2) 일반세법전 제210F조 I 은 법인세 적용 대상이 되는 법인이 상업용 부지 매도로 창출한 이익에 대하여는 그 양수인이 특정한 요건을 갖춘 경우 동조 제219조 IV에 규정된 19%로 감액된 세율이 적용된다고 규정하고 있다. 이러한 양수인 요건 중에서는 법인세 적용 대상이 되는 법인이 포함된다. 일반세법전 제210F조 II 6)에 의거하여 이 세율 혜택은 양수인이 매매 대상인 부지를 매수일이 속하는 회계연도 말로부터 3년 이내에 상업용에서 주택건설용으로 용도변경을 신청할 것을 조건으로 적용된다.

3) 입법자는 상업용 부지를 주택용 부지로 용도변경하는 것을 조건으로 매도하는 경우 감액된 세율을 적용하는 것을 통하여 주택 건설을 장려하고자 하였다.

4) 그러나 심판대상조항에 따르면 양도인의 세제혜택 여부는 양수인의 세제 지위에 따라서만 결정된다. 그리하여 양수인이 자동적으로 법인세 적용

6) 일반세법전 제210F조 “II. 이러한 혜택은 [...] 양수인이 매매 대상인 부지를 매수일이 속하는 회계연도 말로부터 3년 이내에 상업용에서 주택건설용으로 용도변경을 신청할 것을 조건으로 적용된다. 이러한 조건은 용도변경이 3년의 기한 내에 완료된 경우에 충족되는 것으로 한다.”

을 받지 않고 법인세 적용 여부를 선택할 수도 없는 경우 이 세제혜택은 적용되지 못한다. 특히 일반세법전 제239조 및 제239조의3을 적용함에 있어 건물 매도를 목적으로 건설업을 영위하는 민간건설분양회사가 위와 같은 경우이다. 마찬가지로 심판대상조항에 의하면 동일한 형태의 동업기업이라 하더라도 동업기업 단계에서 법인세를 내기로 선택하였는지, 아니면 그 동업기업에 투자한 동업자들이 각각의 소득세를 내기로 선택하였는지에 따라 양도인의 세제혜택이 달라진다.

5) 그런데 양수인의 세제상 지위와 매수한 상업용 부지를 건축용 부지로 용도 변경할 능력 사이에는 아무런 연관이 없다. 따라서 입법자는 양수인이 법인세 적용을 받는 자인 경우에 한하여 양도인에게 낮은 세율 혜택을 부여하고, 양수인이 민간건설분양회사 등과 같이 상업용 부지를 주택용 부지로 용도 변경할 수 있는 법적 능력이 있는 경우는 혜택 대상에서 제외함으로써 주택 건설 장려라는 입법목적에 관한 객관적이고 합리적인 기준을 마련하지 못한 것이다.

6) 그리하여 심판대상조항은 조세평등원칙을 위반하였다. 다른 제청이유를 볼 것 없이 심판대상조항은 헌법에 위반된다.

(3) 위헌선언의 효과

1) 헌법 제62조 제2항은 “제61-1조에 따라 위헌으로 선언된 법률규정은 헌법재판소의 결정의 공포시 또는 헌법재판소의 결정에 따라 정해지는 장래의 시기부터 폐지된다. 헌법재판소는 해당 법률규정이 발생시킨 영향들이 재검토될 수 있는 조건과 한계들을 정한다.”라고 규정한다. 원칙적으로 위헌선언은 위헌법률심판의 제청신청인이 그 수혜를 받아야 하며 위헌선언을 받은 심판대상조항은 헌법재판소 관보에 공고되는 날부터 재판에 적용될 수 없게 된다. 그럼에도 불구하고 헌법 제62조는 위헌선언이 초래하는 결과에 대한

대비를 할 수 있도록 헌법재판소가 결정으로 위헌 선언된 법률이 폐지되는 시기를 정할 수 있는 권한을 부여하였다. 이 조항은 또한 헌법재판소가 위헌 선언된 법률조항에 대한 국가의 권한행사를 저지하고 재검토 할 수 있는 조건과 한계를 정할 수 있는 권한을 부여하였다.

2) 한편 심판대상조항의 위헌성은 2013년 12월 29일자 법률에서 유래하는 것으로서 (2017년 12월 30일 법률 개정에 의한 일반세법전 제210F조 I d호의 신설로 인해) 현재는 더 이상 존재하지 않는다.⁷⁾

3) 그러나 심판대상조항에 대한 위헌 선언의 효력은 이 결정 당시에 중국 판결이 선고되지 아니한 모든 사건에 적용되어야 한다.

4. 주문

헌법재판소는 다음과 같이 결정한다.

제1조

2013년 재정법률을 개정하는 2013년 12월 29일 제2013-1279호 법률에 의한 일반세법전 제210F조 I a호 중 “보통법상 법인세 적용을 받는” 부분은 헌법에 위반된다.

제2조

제1조의 위헌결정 효력은 이 결정 3.(3)2) 및 3.(3)3)⁸⁾에서 정한 요건 하에 발생한다.

제3조

이 결정은 프랑스 공화국 관보에 공고되며, 1958년 11월 7일 법률명령 제

7) 2017년 12월 30일 일반세법전 제210F조 I d호로 신설된 내용은 ‘양수인이 이 법 제239조의3에 의한 과세 제도를 적용받는 회사인 경우’ 낮은 세율의 혜택을 부여한다는 것이다. 이 개정 내용은 2018년 1월 1일부터 효력을 발생하였으므로, 헌법재판소 결정 당시를 기준으로 보면 a호의 의미가 달라진 것이 된다. 그러나 이 사건의 신청인과 같이 2012년 1월 1일부터 2017년 12월 31일 사이에 상업용 부지를 양도한 경우에는 구법 규정을 적용받게 되므로, 구법 적용을 받는 자들에게는 여전히 위헌 결정이 의미가 있는 것이다.

8) 원문에서는 11) 및 12).

23-11조⁹⁾가 정한 조건에 따라 통지된다.

5. 이 결정의 의의

프랑스 헌법재판소는 세제혜택을 규정한 법률 조항의 조세평등원칙 위반 여부를 심사함에 있어 세제혜택을 부여하는 기준이 입법목적과 관련하여 객관적이고 합리적으로 연관되어 있어야 한다고 보았다. 심판대상조항은 상업용 부지를 건축용 부지로 용도변경함으로써 주택 건설을 장려한다는 입법목적과 ‘양수인의’ 세제상 지위라는 기준 사이에 객관적이고 합리적인 연관성이 없으므로 조세평등원칙에 위반된다고 보았다.

우리나라에서도 조세우대조치의 적용대상에서 배제된 자가 그 우대조치를 규정한 조항에 관하여 조세평등주의 위반을 주장하는 경우가 있다. 이 프랑스 헌법재판소의 위헌 결정에서의 논증이 우리에게 참고가 될 수 있을 것으로 보인다.

9) 1958년 11월 7일 법률명령 제23-11조 “(1) 헌법재판소의 결정은 이유가 부기된다. 헌법재판소의 결정은 당사자에게 통보되며, 국사원, 파기원, 필요한 경우 사후적 위헌법률심판사건을 제기한 당해 법원에 통고된다. (2) 뿐만 아니라, 헌법재판소는 자신의 결정을 대통령, 수상, 하원의장, 상원의장, 제23-8조 마지막 항에서 규정된 경우 동 조항에서 언급한 관계기관에 통고한다. (3) 헌법재판소의 결정은 공화국 관보에 공고되며, 필요한 경우 누벨칼레도니아 관보에 공고된다.”