토지분 재산세의 과세대상 구분기준과 구분실익(Ⅰ)

행정안전부 서기관
전 동 흔

토지분 재산세와 관련해서"토지분 재산세의 과세대상 구분기준과 구분실익(Ⅰ)", "토지분 재산세 과세대상 구분과 종합부동산세와의 비교(Ⅱ)"로 나누어 연재코자 합니다.(편집자 註)

Ⅰ. 의의

1. 보유세제와 재산세

재산세는 보유세제로서 과세대상물건의 보유사실에 대하여 과세하는 세금으로서 보유자의 담세력을 파악하여 과세하는 것이다. 그리고 재산세의 과세베이스(Tax Base)로서의 재산은 납세자가 경제적 활동을 영위하는데 필요한 구체적인 보유 수단이다. 재산은 개별납세자의 지불능력의 지표로 사용되기도 하고 소득, 소비 등과 함께 능력원칙(ability to pay principle)을 구현하는 데 중요한 과세베이스(Tax Base)가 될 수가 있다. 동시에 재산의 보유는 국방이나 치안 등 정부의 기본적인 공공서비스의 가장 직접적인 수혜의 대상되기 때문에 수익원칙(benefit principle)을 구현하는 데 재산을 과세베이스를 활용하는 것이 합리화될 수도 있다. 따라서 나라마다 차이는 있

지만 토지 등 재산이 전통적으로 가장 기본적인 재산과세의 대상이 되었다.[1)]

따라서 재산세는 보유하는 재산에 담세력을 인정하여 부과되는 수익세적 성격을 지닌 보유세로서, 재산가액을 그 과세표준으로 하고 있어 그 본질은 재산소유 자체를 과세요건으로 하는 것이므로, 당해 재산이 훼손되거나 일부 멸실 혹은 붕괴되고 그 복구가 사회통념상 거의 불가능하게 된 정도에 이르러 재산적 가치를 전부 상실하게 된 때에는 재산세 과세대상이 되지 아니하나, 재산세에 있어 현실적으로 당해 재산을 그 본래의 용도에 따라 사용·수익하였는지 여부는 그 과세요건이 아니다.[2)]

2. 사용 용도에 따른 세부담차별의 위헌성 문제

현행 토지분 재산세는 토지의 사용용도에 따라 달리 과세하는 구분과세체계를 두고 있다. 특히, 종합과세와 분리과세의 차이는 국세인 종합부동산세의 과세대상이 되는지 여부와 직결되어 있어서 과세에 대한 논의가 지속적으로 제기되고 있는 것이다. 이와 더불어 지방세법개정에 대한 수요가 제기되고 나이가 과세구분에 대한 기준 설정등 궁극적인 기준제시가 필요하다.

[판례 별도합산과세의 위헌성

토지에 대한 재산세제의 규정 내용 및 규정 형식, 그 입법취지, 조세법률에 있어서의 입법재량, 별도합산과세가 종합합산과세에 대한 예외적 조항으로 수혜적 성격을 가지고 있는 점 등에 비추어 보면, 별도합산과세대상을 대통령령에 위임한 지방세법 제182조 제1항 제2호가 조세법률주의나 포괄위임입법금지원칙에 위반된다고 볼 수 없고, 소득세법 시행령에서의 사업용 토지에 관한 규정과 비교할 때 지방세법 시행령 제131조의2 제3항에서는 사업용 토지라도 별도합산과세대상으로 규정하지 아니하고 있는 것이 있다고 하여, 위 지방세법 시행령 조항을 위헌이라고 할 수는 없다(대법원 2009두8861, 2009. 9. 24)

이와 같이 재산세의 과세체계의 근간은 소득과세가 발달하기 이전에 재산과세는 재산의 취득과 보유사실에 근거하여 과세하는 조세로서 재산세는 소득의 획득과 재화나

1) 곽태원, 조세론, 법문사, p473
2) 대법원 2001. 4. 24. 선고 99두110 판결 참조

서비스의 소비에 포착되지 아니하는 세부담 능력을 포착하여 과세하는 것이다. [3] 그러나 현재 각국에서는 소득세의 보완세로서 재산세를 지방세원화하여 과세하고 있다. 따라서 재산세는 미국의 일반 재산세와 같이 부동산, 동산 등을 포함한 재산에 대하여 과세할 수도 있고 영국과 같이 부동산만을 과세 할 수도 있다. 이와 같이 과세대상을 부동산에게만 과세하는 경우에는 세원이 편재되어 과세의 공평을 기할 수가 없고 동산까지 과세대상을 확대하는 경우에는 세원포착이 어려운 점이 있다.

이와 같이 재산세가 필요한 이유는 첫째, 만약 소득의 발생원천과 재화나 서비스의 소비에 대하여만 착안하여 과세한다면 경제생활을 영위하기 위하여 회사에 근무하거나 사업을 영위함으로서 급여나 사업이익을 얻는 사람은 세부담을 하게 되는 한편 재산을 취득하거나 보유한 사람에 대하여는 세부담을 하지 아니함으로서 납세부담의 불형평을 초래하는 문제가 발생되는 것이다. 둘째 같은 소득수준, 소비수준이라도 부동산등의 자산을 보유하는 여부에 따라 경제력에는 큰 차이가 발생하는 데 그에 상응하는 재산과세 부담수준에 차이가 발생하지 아니한다면 납세자간의 조세불형평을 야기하게 되는 것이다.

Ⅱ. 과세대상 구분기준과 구분실익

1. 과세대상구분기준

(1) 부동산 사용의 최유효사용 촉진 필요성

재산세 과세 대상은 주로 부동산을 세원으로 한다. 이와 같은 부동산은 자원으로서

3) 종합토지세가 수익세로서의 성격을 가진다 하더라도 연혁적으로 토지분 재산세에서 출발하였다는 점과 현행법상 토지의 가액 즉 과세시가 표준액을 과세표준으로 한다는 점(지방세법 제234의 15 제2항)에 비추어 기본적으로 재산세이다.(대법원 1993.4.27. 선고 92누8163 판결)
지방세(地方稅)라는 부분은 그 안에 당해 재산(財産)과 관련하여 부과되는 강학상(講學上)의 수득세(收得稅), 소비세(消費稅) 및 유통세(流通稅)까지도 모두 포함하거나 또는 그 일부가 포함되는 것으로 이를 넓게 해석하는 한, 조세법률주의(租稅法律主義)의 이념인 국민의 경제생활에 관한 예측가능성(豫測可能性)의 보장을 허물고 기본권(基本權) 제한입법(制限立法)의 한계(限界)와 재산권보장(財産權保障)에 관한 헌법규정에도 위배될 것이나, 이를 당해 재산(財産)의 소유(所有) 그 자체에 담세력(擔稅力)을 인정하여 부과하는 강학상(講學上)의 재산세(財産稅)에 한하여 적용되는 것으로 좁게 해석하는 한 헌법위반(憲法違反)의 문제는 생기지 아니한다.(헌법재판소 1994.8.31. 91헌가1 全員裁判部)

이용에 효율성이 제고되어야 한다. 이는 생산자원의 하나인 부동산을 경제, 사회적인 관점에서 가장 효율적으로 이용되어야 한다는 것이다. 부동산의 유효이용을 위해서는 어느 정도 정부가 개인의 이용에 개입하는 것이 당연하며 부동산의 유효이용을 실현하기 위한 법적 규제 내지 제약을 할 수가 있는 것이다.[4)]

부동산의 유효이용을 실현하기 위하여 부동산 세제의 유인적 · 억제적 기능에 의거 통제가 된다는 점이 있다. 우리나라의 경제는 1960년대이후 급속적인 성장을 달성하였으며 이와 같은 성장과정에서 부동산이용의 효용이 확보되기 위해서는 경제, 사회의 구조적 변화에 대응한 토지 유효이용의 전환 속도가 다른 나라에 비하여 훨씬 더 신속할 것을 필요로 한다. 부동산 이용상황에 따라 차등적으로 재산세를 과세하는 경우에는 토지에 대한 최유효 사용을 촉진시킬 수 있는 기능을 하게 된다.

[판례 최유효사용관련 토지분재산세의 구분과세에 대한 위헌성

[1] 구 지방세법(2000. 12. 29. 법률 제6312호로 개정되기 전의 것) 제234조의15 제1항은 종합토지세의 과세표준은 종합합산과세표준 · 별도합산과세표준 및 분리과세표준으로 구분한다고 규정하고, 제2항은 종합합산과세표준은 과세기준일 현재 납세의무자가 소유하고 있는 전국의 모든 토지 중 대통령령으로 정하는 건축물의 부속토지를 제외한 토지의 가액을 합한 금액으로 하되, 다만, 다음 각 호에 해당하는 토지의 가액은 이를 합산하지 아니한다고 규정하면서, 제3호에서 대통령령으로 정하는 공장용지 · 전 · 답 · 과수원 및 목장용지의 가액을, 제6호에서 제3호 내지 제5호의 규정에 의한 토지와 유사한 토지 및 종합토지세를 분리과세하여야 할 상당한 이유가 있는 것으로서 대통령령으로 정하는 토지의 가액을 들고 있으며, 제4항은 분리과세표준은 제2항 제3호 내지 제6호의 가액으로 한다고 규정하고 있는바, 종합토지세는 응능과세원칙을 확립하고, 세제를 통하여 토지의 과다보유 억제와 토지의 수급을 원활히 하며 건전한 국민생활의 기간을 구축하여 지가안정과 토지소유의 저변확대를 도모하기 위한 것이고, 종합토지세의 분리과세제도는 정책적 고려에 따라 중과세 또는 경과세의 필요가 있는 토지에 대하여 예외적으로 별도의 기준에 의하여 분리과세함으로써 종합합산과세에서 오는 불합리를 보완하고자 하는 데에 그 취지가 있다.
[2] 구 지방세법(2000. 12. 29. 법률 제6312호로 개정되기 전의 것) 제234조의15 제2항 제3호 중 '대통령령으로 정하는 공장용지'란 일정한 지역 내에 있는 소정의 입지

4) 김영진, “부동산학 개론”(서울 : 경영문화원, 1982), p315

기준면적 범위 안의 토지로서 공장의 생산활동에 필요불가결한 용지가 될 것임은 쉽게 예측할 수 있고, '대통령령으로 정하는 전 · 답 · 과수원 및 목장용지'란 직 · 간접적으로 농업 내지 축산업의 생산활동에 제공되는 토지로서, 이를 빌미로 토지의 과다보유를 초래할 염려가 없는 한도 내의 토지가 여기에 해당할 것임을 어렵지 않게 예측할 수 있으며, 같은 법 제234조의15 제2항 제6호 소정의 '종합토지세를 분리과세하여야 할 상당한 이유가 있는 것'이라는 부분은, 종합토지세 및 분리과세제도의 취지에 분리과세표준 대상토지를 예시하고 있는 같은 법 제234조의15 제2항 제3호 내지 제5호 등 관련 법조항을 종합하여 보면 대통령령에 위임될 분리과세대상토지의 대강을 전혀 짐작할 수 없는 것도 아니므로, 위 각 조항은 모두 조세법률주의나 포괄위임입법금지원칙에 위반되지 아니한다.

[3] 구 지방세법(2000. 12. 29. 법률 제6312호로 개정되기 전의 것) 제234조의16 제1항에 규정된 종합합산과세의 세율은, 응능과세원칙을 확립하고 토지의 과다보유 억제와 토지의 수급을 원활히 하려는 종합토지세의 취지, 최고세율을 적용하는 경우에도 세부담률이 그 자체로 지나치게 높다고 보기 어려운 점, 종합합산과세 대상자의 대부분이 낮은 세율을 적용받고 있고, 높은 세율이 적용되는 대상자의 비율은 극히 미미하다는 점 등에 비추어 볼 때, 재산권의 본질적 내용인 사적 유용성과 원칙적인 처분권한을 여전히 토지소유자에게 남겨 놓는 한도 내의 재산권 제한이고, 현재와 같이 과세표준 현실화율이 낮은 상태에서는 매년 종합토지세를 부과한다 하더라도 짧은 기간 내에 사실상 토지가액 전부를 조세 명목으로 징수함으로써 토지재산권을 무상으로 몰수하는 효과를 가져오는 것도 아니므로 재산권의 본질적 내용이 침해된다거나 국민의 재산권을 비례성원칙에 위반하여 과도하게 침해하는 것이라 할 수 없고, 종합합산과세 대상자를 합리적 이유 없이 차별대우하는 것이라 볼 수 없으므로 평등원칙에도 위배되지 아니한다.

[4] 조세 법률에 있어서 그 과세요건과 이에 대한 예외적 규정인 비과세 내지 면세요건을 규정하는 것은 그 규정이 현저히 불합리하지 아니하는 한 입법자의 입법재량에 속한다고 할 것인바, 구 지방세법(2000. 12. 29. 법률 제6312호로 개정되기 전의 것) 제234조의12, 구 지방세법(1994. 12. 22. 법률 제4794호로 개정되기 전의 것) 제234조의13의 규정이 매립지를 비과세 내지 면세의 대상으로 규정하고 있지 아니한 것은 종합토지세의 취지에 비추어 입법재량 범위 내라 할 것이므로 위 조항이 헌법상 보장된 재산권의 본질적인 내용을 침해한다고 볼 수 없다.

[5] 종합토지세의 분리과세제도의 취지에 비추어 보면, 분리과세요건을 규정하는 권한은 입법자의 입법형성권의 범위에 속한다고 할 것인바, 구 지방세법시행령(1995.

8. 21. 대통령령 제14753호로 개정되기 전의 것) 제194조의15 제1항 제2호가 법인이 소유하는 매립농지를 분리과세대상토지에서 제외하고 있다거나, 같은 조 제4항 제7호가 그 매립지에 대하여 종합합산대상 유예기간을 4년으로 한정하고 있다고 하여도 그러한 사정만으로는 위 각 규정들이 헌법이 규정한 평등의 원칙에 반한다고 할 수 없고, 나아가 재산권보장 또는 과잉금지의 원칙에 위반한다고 볼 수도 없을 뿐만 아니라 같은법시행령 제194조의15 제1항 제2호에서 법인이 소유하는 매립농지를 분리과세대상에서 제외하고 있다고 하여 위 조항이 법인에게 그 소유 농지를 강제로 매각하게 하는 것이라고 보기는 어렵고, 나아가 위 조항이 국가의 농업 등 보호·육성에 관한 헌법 제123조 제1항에 반한다고도 볼 수도 없다.

[6] 구 지방세법(2000. 12. 29. 법률 제6312호로 개정되기 전의 것) 제234조의15 제2항은 종합토지세의 종합합산과세표준에 관하여 규정하면서, 그 예외로 제3호에서 대통령령으로 정하는 공장용지·전·답·과수원 및 목장용지의 가액을, 제6호에서 제3호 내지 제5호의 규정에 의한 토지와 유사한 토지 및 종합토지세를 분리과세하여야 할 상당한 이유가 있는 것으로서 대통령령으로 정하는 토지를 규정하고 있고, 이에 기하여 같은법시행령(1995. 8. 21. 대통령령 제14753호로 개정되기 전의 것) 제194조의15 제1항은 개인·영농조합법인·농어촌진흥공사·사회복지사업가 등이 소유하는 농지를, 제194조의15 제4항은 각종 공기업법에 의한 공법인이 그 업무수행과 관련하여 소유하고 있는 토지, 광업법·주택건설촉진법 등 특별법에 의하여 일정한 사업자가 취득한 토지 중 일정한 토지, 그리고 공유수면매립법에 의하여 매립 또는 간척한 토지로서 공사준공인가일부터 4년이 경과되지 아니한 토지 등을 규정하고 있는바, 조세법규는 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고, 합리적인 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않는 점, 종합토지세의 분리과세제도의 취지, 종합토지세는 보유하는 토지에 담세력을 인정하여 과세하는 수익세적 성격을 지닌 재산세로서 당해 토지를 보유하는 동안 매년 독립적으로 납세의무가 발생하고, 따라서 과세표준도 매년 독립적으로 과세기준일 현재의 토지의 현황이나 이용상황에 따라 구분되는 것이므로 과세기준일 현재 위 시행령이 규정한 요건에 해당하지 아니하는 이상 그 요건에 해당하지 못한 데에 정당한 사유가 있는지 여부는 위 법령 소정의 분리과세대상토지 해당 여부를 좌우하는 사유가 되지 못하는 점 등에 비추어 보면, 예외적으로 분리과세대상토지를 규정하고 있는 위 지방세법령 제194조의15 제1항 제2호 각 목이나 같은 조 제4항 각 호는 예시적 규정이 아니라 한정적 규정으로 보아야 한다 (대법원 2001. 5. 29. 선고 99두7265 판결)

(2) 재산세제의 정책적 연혁을 통한 구분과세 필요성

재산세는 1961년말 세제개혁을 통하여 국세이었던 지세(地稅)와 광구세 (鑛區稅)그리고 지방세인 가옥세와 선세(船稅)가 개별적인 세목에서 1962년 하나의 세목인 재산세로 통합 운영되었다. 1962년 고급주택, 별장, 골프장, 고급선박 및 법인의 비업무용토지와 대도시내의 신설공장에 대한 중과세하도록 조치하고 1974년 사치성 재산에 대한 세율을 인상하였고 공한지에 대한 중과세 제도를 신설하면서 재산세의 내용이 정책과세부분이 도입되었다.

1980년대에 들어오면서 재산세는 소득재분배적 성격이 중요시되면서 여러 측면에서 제도적으로 강화되었고 1985년도에는 항공기를 과세대상으로 추가되었으며 1986년에 공한지 합산제도 등 재산세 제도에 큰 변동이 있었다. 1988년부터 재산세중 법인의 비업무용 토지와 공한지만을 분리하여 토지과다보유세라는 세목을 신설하여 유휴토지에 한하여 2년간 과세하였으나 1990년부터 토지공개념 확대도입으로 토지분 재산세와 토지과다보유세가 종합토지세로 일원화되고 광구세는 재산세 과세대상에서 제외되었다.

1994년 이후부터 재산세 과세대상인 건설기계도 삭제되고 재산세의 과세대상을 건축물, 선박, 항공기로 한정되었다.[5] 1995년이후 재산세에 대한 별도의 개정 내용이 없었으나 2002년부터 서울 등 일부지역의 부동산 급등현상으로 재산세 강화등 정책과세를 강화하여 부동산 투기억제 수단으로 활용하였다. 기존의 재산세 제도틀내에서는 정책과세를 추진하는데 제약이 있어 2004년말 부동산 보유세제 개편으로 재산세 기능을 이원화하여 지방세는 지방자치단체의 재정확충기능에 중점을 두게 하였고 국세인 종합부동산세[6]는 경제정책적인 기능에 충실하도록 개편되었다.

2004년도 부동산 보유세제 개편에 따라 지방세는 재원조달기능에 충실하도록 하고, 국세인 종합부동산세는 정책세제기능을 수행하도록 이원화하였다. 보유세를 이원화함으로서 시·군·구는 관할구역내 토지와 주택만을 대상으로 낮은 세율로 1차로 과세하고, 국가는 일정규모 이상의 토지와 주택보유자를 대상으로 전국의 소유토지와 주택을 모두 합산하여 높은 누진세율로 종합부동산세를 과세한다. 종합부동산세 과세시

---

5) 토지에 대한 보유과세는 종합토지세로 전국 인별합산하는 과세체계를 유지하였기 때문에 부동산 정책과세측면에서 활용되었으며 건물분 재산세에 대하여는 사치성 재산에 대한 중과세만 존재하고 법인의 비업무용 토지의 중과세는 취득세로서 과세하고 대도시내 공장신증설의 중과세는 취득세와 등록세를 중과세하였으나 그 이후 중과세 내용이 점차 완화되었다.

6) 종합부동산세는 과세대상을 전국의 토지(주택의 부속토지 제외)와 주택으로 하되 인별합산과세대상으로 하는 것이다. 따라서 부동산 투기억제 및 부동산편중 소유시정등 과다소유를 억제하기 위한 정책세제의 일종이다.

에는 1차로 시·군·구에서 과세한 재산세는 전액 공제한 후 차액을 과세하며, 종합부동산세로 징수한 세액은 모두 지방자치단체로 지방교부세법령에서 정하는 기준에 따라 배분하게 된다.[7)]

주택은 토지와 건물을 통합하여 시가기준으로 평가하고 주택은 토지와 건물을 통합하여 「주택분 재산세」로 개편하고 나대지나 일반건축물 부속토지 등 에 대하여는 「토지분 재산세」로 하며, 주택이외의 건축물에 대하여는 「건물분 재산세」로 하고, 선박 · 항공기에 대하여는 「기타 재산세」로 과세한다. 2005년부터는 재산세가 종전의 종합토지세를 흡수하여 과세하고 있는 것이다. 즉, 토지분재산세는 토지의 소유사실에 대하여 과세하는 것으로서 토지의 사용 용도에 따라 시군구내 관내 종합합산세율, 별도합산세율 및 분리과세세율을 차등적용하고 있다. 따라서 종합토지세제 당시의 과세구분 체계는 현재의 토지분 재산세의 과세구분체계를 기원으로서 토지에 대한 세부담을 물세에서 인세적 성격을 가미하면서부터 정책적 세제의 역할을 부담하게되고 세율 체계로 누진세로 체계로 전환하게 된 것이다.

(3) 구분대상과세의 기준과 분류

현재의 토지분 재산세제의 과세대산구분은 종합합산과세대상와 별도합산과세대상 및 분리과세대상으로 구분하고 있는바 모든 토지의 사용용도를 어떤 기준으로 구분되어야 하며 그 구분기준은 무엇인가?

첫째, 사용용도에 따라 과세대상을 구분하는 것은 무엇보다도 세부담을 차별화하는 것이라면 공평과세원칙의 입장에서 보면 합리적인 세부담이 차별이 필요하고 그 차별이 수직적 공평성에 기여하여야 할 것이다.

즉 세부담을 합리적으로 차별화하는 근거는 수직적 공평성을 근거로 하여 과세대상 구분이 되어야 하는 것이다.

둘째, 토지의 사용 용법에 따라 그 사용으로 인한 수익력의 차이가 발생한다. 이는 현행 우리나라의 토지사용은 그 토지소유자가 임의적으로 사용할 수가 없고 토지이용계획에 따라 사용되어야하고 사용 범위와 방법을 부동산 관련법령등에서 제한하고 있다. 예를 들면 절대보전농지를 소유자가 농지이외의 용도로 사용 할 수가 없는 것인다. 농지법등 관련 규정에서 그 사용이 위법사용으로 원상복구될 것이기 때문이다.

---

7) 재산세는 과세대상인 재산(토지, 주택, 건축물, 선박, 항공기)의 소유사실에 대해 과세하는 것으로 일종의「시점보유과세」성격을 갖고 있기 때문에 종전의 국세인 토지초과이득세의 경우와 같이 보유하는 기간에 따라 과세하는「기간보유」과세와는 차이가 있다.

그러하다면 토지의 사용을 관련 법령등에서 규제를 하면서 규제가 없는 토지와 동일하게 재산세 세부담을 하게하는 경우에는 그 부분이 공평과세에 위배될 것이다.

따라서 과세구분의 중요한 기준으로 설정되어야 할 사항은 당해 토지 사용으로 인한 수익성이 고려되어야 하는 것이다. 토지의 사용용도별 대표적 수익성을 어떻게 측정할 것인가하는 문제는 기법개발이 필요한 과제이다.

셋째, 대표적 수익성을 고려하여 과세대상을 구분하게 되면 실제 수익이 발생되지 아니한 경우 당해 토지에 과세시 이를 제3자에게 전가되는 문제가 발생됨으로 이는 물가 상승들 부작용을 초래하게 되어 경제 전반에 악순환을 초래하는 문제가 발생될 수가 있으므로 정책적 고려를 통한 일정기준에 대한 판단이 필요하다. 물론 이 부분도 일정기준을 설정하는 어떻게 설정할 것인가하는 것은 과제이다.

넷째, 납세자의 담세력 감안하여 과세구분의 기준으로 판단할 필요성이 있는 것이다. 소득의 원천으로서 소득의 종류가 다양하다. 그에 따른 과세소득의 파악에 있어서도 용이한 부분도 있지만 소득 파악에 제약된 부분도 있다. 이는 재산을 통하여 얻는 소득과세에 있어서 소득파악에 어려움이 있으며 특히, 주택의 귀속임대료에 대한 비과세 등의 한계를 보완하기 위하여 스웨덴 등 국가에서 주택 자본의 자가점유자에 대한 귀속임대료(imputed rent)에 대한 개인소득세 및 지방재산세로서 과세함으로서 소득세의 기능을 보완하고 있는 것이다. 따라서 재산세는 소득과세의 보완적 성격을 지니고 있으며 이는 소득과세만으로 소득재분배의 역할을 달성하기 어렵기 때문에 재산세제로서 보완되는 것이다. 이는 결국 재산세의 과세구분이 세부담의 합리적 차별화를 시키는데 있는 만큼 납세자의 합리적 담세력을 감안하여 구분될 필요가 있는 것이다.

2. 구분실익

토지분 재산세의 과세대상을 구분하는 구분의 실익은 무엇보다도 세부담의 차이가 발생하기 때문이다. 즉, 토지분 재산세의 적용하는 세율의 차이, 종합 부동산세 과세대상여부의 차이가 있는 것이다.

(1) 재산세 적용세율 차이

재산세의 과세구분 대상별로 적용하는 세율에 차이가 있어 동일한 토지라도사용 용도에 따라 세부담이 달라지는 차이점이 발생하게 된다. 종합합산과세대상의 경우 높은 누진단계세율이 적용되나 분리과세 대상의 경우 고급오락장 등 사치성재산은 고율의 분리과세, 농지 등 서민 생활과 관련된 재산은 저율의 분리과세 대상으로 하고 있으며 사무용 건축물의 부속토지는 비록 합산과세 대상이지만 종합합산과세대상과는

낮은 세율이 적용되는 것이다.[8]

(2) 종합부동산세 과세대상 적격

종합부동산세의 과세대상은 토지이나 그 중 재산세의 과세대상으로 하고 있는 분리과세 대상토지를 제외한 종합합산과세대상과 별도합산과세대상을 토지분 종합부동산세의 과세대상으로 하고 있는 것이다. 따라서 분리과세대상은 원칙적으로 종합부동산세의 과세대상에서 제외되는 것이다. 그러므로 과세대상의 구분실익은 종합합산과세대상과 별도합산과세대상 여부에 따라 종합부동산세의 과세대상의 적격여부가 결정되는 것이다.[9]

이 경우 종합부동산세의 세부담은 보유세 전체산출세액에서 기납부한 재산세 납부세액을 공제한 차액을 종합부동산세 납부세액으로 결정하게되는 것이다.[10]

---

8) 종합합산 과세대상과 별도합산과세대상의 적용세율 비교

[종합합산]〈과세표준〉	〈세율〉
5,000만원 이하	1,000분의 2
5,000만원 초과 1억원 이하	10만원+5,000만원 초과금액의 1,000분의 3
1억원 초과	25만원+1억원 초과금액의 1,000분의 5
[별도합산] 〈과세표준〉	〈세율〉
2억원 이하	1,000분의 2
2억원 초과 10억원 이하	40만원+2억원 초과금액의 1,000분의 3
10억원 초과	2백80만원+10억원 초과금액의 1,000분의 4

9) 종합부동산세법 제11조 (과세방법) 토지에 대한 종합부동산세는 국내에 소재하는 토지에 대하여 지방세법 제182조제1항제1호의 규정에 의한 종합합산과세대상(이하 “종합합산과세대상” 이라 한다)과 동법 제182조제1항제2호의 규정에 의한 별도합산과세대상(이하 “별도합산과세대상” 이라 한다)으로 구분하여 과세한다.

10) 종합부동산세법 제14조 ③종합합산과세대상인 토지의 과세표준 금액에 대하여 해당 과세대상 토지의 토지분 재산세로 부과된 세액(「지방세법」 제188조제3항에 따라 가감조정된 세율이 적용된 경우에는 그 세율이 적용된 세액, 같은 법 제195조의2에 따라 세부담 상한을 적용받은 경우에는 그 상한을 적용받은 세액을 말한다)은 토지분 종합합산세액에서 이를 공제한다.
⑥별도합산과세대상인 토지의 과세표준 금액에 대하여 해당 과세대상 토지의 토지분 재산세로 부과된 세액(「지방세법」 제188조제3항에 따라 가감조정된 세율이 적용된 경우에는 그 세율이 적용된 세액, 같은 법 제195조의2에 따라 세부담 상한을 적용받은 경우에는 그 상한을 적용받은 세액을 말한다)은 토지분 별도합산세액에서 이를 공제한다.