

주요국의 세대단위 합산과세 폐지 사례로 본
한국 중부세의 문제점

최명근

주요국의 세대단위 합산과세 폐지 사례로 본 한국 중부세의 문제점

1판1쇄 인쇄/ 2006년 7월 7일

1판1쇄 발행/ 2006년 7월 13일

발행처/ 한국경제연구원

발행인/ 노성태

편집인/ 노성태

등록번호/ 제318-1982-000003호

(150-756) 서울특별시 영등포구 여의도동 28-1 전경련회관

전화 3771-0001(대표), 3771-0057(직통) / 팩스 785-0270~1

<http://www.keri.org>

© 한국경제연구원, 2006

한국경제연구원에서 발간한 간행물은

전국 대형서점에서 구입하실 수 있습니다.

(구입문의) 3771-0057

값 6,000원/ ISBN 89-8031-402-7

* 제작대행: (주)FKI미디어

Contents

요 약

I. 서 언 / 11

II. 우리나라와 주요국의 판례 및 입법동향 / 13

1. 우리나라 / 13
2. 독 일 / 16
3. 일 본 / 19
4. 미 국 / 22

III. 종부세 세대단위 합산과세의 국회 검토보고서 논평 / 26

1. Marriage Penalty 관련 검토보고서의 내용 / 26
2. 검토보고서에 대한 논평 / 27

IV. 정책적 시사점 / 30

1. 세대단위 소득합산과세와 자산합산과세와의 관계 / 30
2. 국가의 혼인·가족생활 보호의무와 시사점 / 31
3. 국제추세와의 부조화 / 33
4. 종부세 세대합산과세의 폐지 가능성 / 34

참고문헌 / 37

<부 록 1> 주요국의 세대 또는 부부단위과세 판례 번역문 / 39

<부 록 2> 독일·미국의 판례 원문 / 117

요 약

■ 우리나라 종합부동산세의 세대단위 합산과세의 신설

- 소득과세의 경우

- 종래 이자·배당·부동산 소득(자산소득)에 대해 부부단위로 합산과세.
- 헌법재판소 2002년 8월 29일자 결정에서 특정 법률조항으로 혼인생활에 불리한 차별취급을 하는 것은 위헌이라고 선언.
- 2002년 자산소득 부부합산과세제도는 폐지됨.

- 현재 결정과는 반대로 2005년 12월 31일자 중부세법은 세대단위 합산과세를 다시 도입함.

■ 주요국의 판례 및 동향

□ 독일의 판례 및 입법동향

- 소득세의 경우

- 종래 소득에 대해 부부합산 비분할(非分割)주의로 과세했음.
- 1957년 1월 17일자 연방헌법재판소는 부부단위 합산과세에 대해 위헌결정.
- 소득세법 개정으로 부부의 소득에 대해 2분2승방법의 과세방법 선택권 부여.

- 순재산세의 경우

- 순재산세(일종의 부유세)에 대해 세대단위 합산과세를 한 바 있었음.
- 1995년 6월 22일자 연방헌법 재판소 위헌판결로 재산세법 시행 중지(사실상 폐지).

□ 일본의 판례 및 입법동향

- 소득세의 경우

- 종래 자산소득에 대해 세대단위로 합산과세.
- 1980년 11월 20일자 최고재판소는 세대단위 합산과세에 대해 합헌으로 판결.
- 위의 합헌판결에 불구하고 1988년에 자산소득 세대단위 합산과세를 폐지.

- 재산과세의 경우

- 토지투기 방지 목적의 지가세(地價稅: 1991년에 도입)는 소유자별로 합산과세.
- 현재는 그 시행이 정지되었음.

□ 미국의 판례 및 입법동향

- 개인소득세의 경우

- 1913년 소득세 창설 개인단위과세, 그 후 배우자간 2분2승방법과세 도입.
- 1969년 세율표를 부부합동·세대주·독신자·혼인자 개별신고의 4개로 설정.

- 부부단위 합산 또는 세대단위 합산제도 자체를 채택한 바 없음.
- 재산과세의 경우
 - 지방정부의 세목인 재산보유과세는 예외 없이 대물개별과세를 함.
 - 재산보유세를 개인별 합산과세 하는 제도 자체가 없음.

■ 종부세의 문제점

□ 종부세 세대단위 합산과세가 부당한 이유

- 누진구조인 종부세 세대단위 합산과세의 위헌 가능성
 - 헌법은 혼인과 가족생활은 개인의 존엄과 양성평등을 기초로 성립·유지되어야 하며 국가는 이를 보장할 의무가 있다고 규정함.
 - 누진구조의 종부세 세대단위 합산과세는 혼인과 가족생활에 부당한 차별적 불이익을 주게 되는 위헌요소 내포.
- 무리한 세대단위 합산과는 어떤 세목이든 누진구조이면 세부담의 증가가 가정해체의 촉진요인으로 작용될 우려가 있음.
- 국제추세와의 부조화
 - 주요 국가들은 소득세·재산세의 세대단위 합산과세를 폐지함.
 - 반대로 우리는 종부세 세대단위 합산과세제도를 새삼 도입함.

- 부동산의 명의위장 분산은 상속세와 양도소득세로 그 방지 가능.
 - 부동산 명의신탁(위장분산) 금지 위반 시 부동산가액의 30% 과징금 부과.
 - 배우자 또는 직계존비속간 부동산 양도는 증여로 추정, 최고세율 50%로 증여세 과세.
 - 가족간의 부동산 실지양도에는 최고세율 36%(보유기간 2년 미만에는 비례 40%, 보유기간 1년 미만에는 비례 50%)로 양도소득세 과세.
 - 친족간 저가(低價)양도 시는 시가와와의 차액에 양도소득세 과세.
- 부동산 명의분산 방지는 종부세 세대단위 합산과세의 목적이 될 수 없음.

결론: 종합부동산세 세대단위 합산과세는 폐지해야 할 것임.

주요국의 세대단위 합산과세 폐지 사례로 본
한국 종부세의 문제점

ISSUE PAPER 06-27

I. 서 언

우리나라에서는 2005년 12월 31일자에 종합부동산세법을 개정하여 개인의 경우 주택분 종합부동산세와 토지분 종합부동산세를 각각 세대단위(世帶單位)로 하여 주된 주택소유자 또는 주된 토지소유자(주된 부동산 소유자)에 합산과세 하도록 했다(종부세법 7, 12). 이 경우 세대라 함은 주택 또는 토지의 소유자 및 그 배우자와 그들과 생계를 같이하는 가족으로서 시행령이 정하는 것으로 하며(종부세법 2 VIII), 세대원의 판정은 과세기준일의 현황에 의하고, 주된 부동산의 소유자와 그 외의 세대원은 주택 또는 토지의 공시가격을 한도로 종합부동산세를 연대하여 납부할 의무를 지우고 있는 것이다(종부세법 7 ②③, 12 ② 참조).

문제는 우리나라의 경우도 소득세법상의 자산소득(資產所得: 이자·배당·부동산임대소득) 부부단위 합산과세에 대하여 헌법재판소가 2002년 8월 29일에 2001헌바82 결정으로 위헌을 선언, 자산소득의 부부단위 합산과세를 폐지했다.

독일은 이미 1957년 1월 17일에 연방헌법재판소가 소득세의 부부단위 합산과세에 대해 위헌(1 BvL 4/54)을 선언했다. 또한 독일의 순재산세(일종의 부유세임)가 세대단위 합산과세를 한 바 있었으나 순재산세 자체가 위헌판결을 받았다.

일본은 최고법원이 자산소득의 세대단위 합산과세제도에 대해 합헌판결(昭和55(1980). 11. 20, 昭和53(行ツ)55)을 했음에도 불구하고 이미 昭和63년(1988)의 개정소득세법에 의해 자산소득에 대한 세대단위 합산과세를 폐지했으며, 부동산 투기를 잡기 위해 도입

한 토지의 대인(對人) 합산과세제도인 지가세(地價稅, 현재는 시행을 정지하고 있음)에서도 소유자 기준의 개인단위 합산과세에 머물렀고 세대단위 합산과세에까지는 이르지 아니했다.

미국의 경우에는 오래전부터 소득세를 개인단위로 종합과세를 해 오고 있으며, 재산보유과세에서는 물건별 대물과세(對物課稅)를 할 뿐 세대단위나 부부단위로 합산과세 하는 제도 자체가 없다.

위와 같은 국제적 경향에 비추어 보아 우리나라만이 유독 종합부동산세법에서 세대단위로 합산과세 하는 제도를 새로 도입한 것은 헌법질서상의 문제가 있을 수 있다. 부동산 투기가 만연된 우리의 현재 상황과 이를 억제하려고 하는 입법의도를 긍정하지만, 과도하게 넓은 개념으로 정의된 ‘세대’를 단위로 하여 합산과세를 하도록 한 것은 앞으로 헌법질서(헌법 제36조 ①: 혼인과 가족생활은 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 성립되고 유지되어야 하며, 국가는 이를 보장한다)와의 조화 문제를 둘러싸고 많은 논란을 야기할 것이라고 하는 우려를 불식하기 어렵다. 이 조사보고서는 이러한 문제점의 야기를 우려하면서 이를 논의하는 데 필요한 자료를 정리하여 미리 제공하기 위하여 주요국의 관련 판례를 수집·번역하고자 한다. 이러한 작업에 의해 종합부동산세를 세대단위 내지 부부단위로 합산과세 하는 제도의 개선에 필요한 정책적 시사점을 얻고자 한다.

Ⅱ. 우리나라와 주요국의 판례 및 입법동향

1. 우리나라

(1) 자산소득 합산과세의 입법연혁

우리나라는 모든 세목에서 개인단위주의 과세를 그 기본원칙으로 하고 있다. 그런데 예외적으로 자산소득에 대해서는 세대단위 합산과세를 거쳐서 부부단위 합산과세를 하다가 현재는 이를 폐지해 버렸다. 즉

① 1974년 12월 24일 소득세법의 전문 개정에 의하여 처음으로 종합소득세제를 전면 실시하면서 이자·배당·부동산임대소득에 대하여는 예외적으로 그 합산과세를 세대단위(世帶單位)로 하고, 주된 소득자의 소득에 합산하여 세액을 계산하도록 하였다. 이때 합산대상이 되는 세대원의 범위는 매우 광범위하여 생계를 같이 하는 동거가족으로서 ㉠ 주된 소득자와 배우자 ㉡ 주된 소득자의 직계존비속과 그 배우자 ㉢ 주된 소득자의 형제자매와 그 배우자였다(당시의 소득세법 제80조 참조).

② 1994년 12월 22일에 소득세법은 다시 전문 개정되었다. 이때 합산대상가족의 범위를 좁혀서, 직계존비속과 그 배우자 및 형제자매와 그 배우자를 삭제하고, 주된 소득자와 그의 배우자만으로 축소하였다(당시의 소득세법 제61조 참조).

(2) 자산소득 부부단위 합산과세의 위헌결정

① 위의 조문에 대해 헌법재판소는 2002년 8월 29일 결정(2001헌바82)에 의해 배우자간 자산소득 합산과세제도가 헌법 제36조 제1항에 위배된다는 위헌판결을 내렸다. 그 핵심적 요지는 다음과 같다.

헌법 제36조 제1항은 혼인과 가족에 관련되는 공법 및 사법의 모든 영역에 영향을 미치는 헌법원리 내지 원칙규범으로서의 성격도 가지는데, 이는 적극적으로는 적절한 조치를 통해서 혼인과 가족을 지원하고 제삼자에 의한 침해 앞에서 혼인과 가족을 보호해야 할 국가의 과제를 포함하며, 소극적으로는 불이익을 야기하는 제한조치를 통해서 혼인과 가족을 차별하는 것을 금지해야 할 국가의 의무를 포함한다. 이러한 헌법원리로부터 도출되는 차별금지명령은 헌법 제11조 제1항에서 보장되는 평등원칙을 혼인과 가족생활 영역에서 더욱 더 구체화함으로써 혼인과 가족을 부당한 차별로부터 특별히 더 보호하려는 목적을 가진다. 이때 특정한 법률조항이 혼인한 자를 불리하게 하는 차별취급은 중대한 합리적 근거가 존재하여 헌법상 정당화되는 경우에만 헌법 제36조 제1항에 위배되지 아니한다. (중략)

이 사건 법률조항은 거주자 또는 그 배우자의 자산소득을 당해 거주자와 그 배우자 중 대통령령이 정하는 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 세액을 계산하도록 규정함으로써, 거주자 또는 그 배우자라는 혼인의 구성요건을 근거로 혼인한 부부에게 더 높은 조세를 부과하여 혼인한 부부를 혼인하지 않은 부부나 독신자에 비해서 불리하게 차별취급하고 있다. (중략) 부부자산소득합산과세와 같이 순수한 조세법 규정에서 조세부과를 혼인관계에 결부시키는 것은 가족법 등에서 혼인관계를 규율하는 것과는 달리 소득세법 체계상 사물(事物)의 본성(本性)에 어긋난다. 그래서 자산소득합산과세로 인하여 발생하는 소득세 부담의 증가가 소득세법의 본질상 혼인관계를 기초로 발생하는 것은 타당하지 않다고 할 것이다. (중략) 이 사건 법률조항이

자산소득 합산과세제도를 통하여 합산대상 자산소득을 가진 혼인한 부부를 소득세부과에서 차별취급 하는 것은 중대한 합리적 근거가 존재하지 아니하므로 헌법상 정당화되지 아니한다. 따라서 혼인관계를 근거로 자산소득 합산과세를 규정하고 있는 이 사건 법률조항은 혼인한 자의 차별을 금지하고 있는 헌법 제36조 제1항에 위반된다.

② 위 헌법재판소의 위헌결정을 받은 정부는 2002년 12월 18일의 소득세법 개정을 통해서 소득세법 제61조를 삭제(자산소득 합산과세의 폐지)하기에 이른 것이다.

이러한 경로를 거쳐서 우리나라 소득세법은 1세대 1주택에 대한 양도소득세 비과세요건을 판정할 때 세대단위로 하는 것 외에는 개인단위과세주의로 정착하고 있는 것이다.

(3) 종합부동산세의 세대단위 합산과세의 신설

위와는 반대로 2005년 12월 31일자 부동산 투기를 방지하기 위한 수단으로 종합부동산세법을 대대적으로 개정했는데, 이 법에 의해 다시 종합부동산세 과세상 세대단위를 기준으로 합산과세 하는 제도가 다시 도입된 것이다. 여기에서 규정하는 세대의 범위는 매우 넓다(종부세법 2 VIII 종부세령 1의2 참조). 앞으로 넓은 개념의 세대를 단위로 합산과세 하는 이 제도는 헌법적 검증을 받드시 거치게 되리라고 예측하기에 충분하다고 할 것이다. 왜냐하면 위의 자산소득 부부합산과세를 위헌이라고 한 헌법재판소 결정에서 세부담의 증가가 혼인관계를 기초로 발생하는 것은 타당하지 않고, 조세부과를 혼인관계에 결부시키는 것은 세법 체계상 사물(事物)의 본성(本性)에 어긋난다고 했음에도 불구하고 이에 반하는 제도를 새로이 도입했기 때문이다.

2. 독일

(1) 소득세의 입법연혁

독일의 소득세 세대단위 합산과세의 연혁과 그 폐지는 다음과 같다.¹⁾

① 1920년에 제정된 연방소득세법에서는 부부의 소득에 미성년 자녀의 소득을 합산하여 과세하는 가족단위의 합산비분할주의가 채택되었다. 그러나 1921년 법개정에 의해 처(妻)의 소득 중 독립 노동으로부터 생기는 소득 및 부(夫)와 관계없는 사업에서 비독립적 노동으로부터 생기는 근로소득은 부의 소득과 구별해서 독립적으로 과세하게 되었다.

② 그러나 나치 시대에 들어선 1934년의 소득세법 개정에서 이러한 예외는 배제되어 완전한 합산비분할주의가 부활되었다. 이것은 부인을 노동시장으로부터 배제하기 위한 정책에서 비롯된 것이었다. 1941년 12월에는 전쟁의 격화로 부인노동의 필요성이 높아져, 처의 소득 중 남편과는 관계가 없는 사업에 있어서 비독립적 노동으로부터 생기는 근로소득은 합산과세대상에서 제외되었다. 이로써 1921년 소득세법의 규정이 부분적으로 부활되었다.

③ 제2차 세계대전이 종료되고 제정된 1951년 소득세법에서는 과세단위에 관해 종래의 제도를 그대로 유지하는 부부소득 합산비분할주의를 채택하여 부부의 소득은 합산하여 과세한다고 규정했다. 다만, 이 경우 남편과는 관계가 없는 사업에 있어서 처의 비독립적 노동으로부터 생기는 근로소득은 합산과세에서 제외한다

1) 앞의 헌법재판소 결정(헌결, 2002. 8. 29. 2001헌바82) 참조.

다는 것을 규정했다(독·소득세법 시행령 43). 따라서 부부가 제각기 소득이 있는 경우에도 합산하여 과세함으로써 개인단위로 과세하는 경우보다 소득세의 부담이 증가하게 되었고, 이로 말미암아 ‘혼인징벌세(婚姻懲罰稅)’라는 말이 생겨나게 되었다.

즉 위헌판결의 대상이 된 법조문은 다음과 같았다.

• 소득세법 제26조 세대과세(Haushaltsbesteuerung): 부부

① 부부는 두 사람 모두 무제한납세의무를 지며 계속하여 별거하지 않는 한 합산과세 된다. 이 전제조건은 과세기간 중 4월 이상 충족되어야 한다.

② 합산과세를 하는 때에는 부부의 소득을 합산하여 과세한다.

• 소득세법 시행령 제43조 세대과세(Haushaltsbesteuerung)

부인이 남편과 관련이 없는 기업에서 가득한 근로소득은 합산과세에서 제외된다.

(2) 소득의 부부단위 합산과세 위헌결정

독일 연방헌법재판소는 1957년 1월 17일의 판결-1 BvL 4/54-에 의해 다음과 같은 이유로 소득의 부부단위 합산과세에 대해 위헌결정을 내렸다. 즉

“기본법 제6조 제1항은 혼인과 가족이라는 특수한 사적 영역을 보호하는 “전형적인 기본권”일 뿐만 아니라 동시에 제도적 보장이 다. 또한 이 조항은 원칙규범으로서 혼인과 가족에 관련되는 사법과 공법의 모든 영역에 대하여 구속력이 있는 가치규정이다. 따라서 이 조항은 국가의 침해로부터 혼인과 가족의 피해를 방지한다는 점에 있어서 입법자에게는 현실적 구속력이 있는 헌법규범이다. 1952년 1월 17일 소득세법 제26조에 의하여 소득세를 합산과세함으로써 혼인한 부부를 불리하게 하는 것은 이와 같은 국가의 침해에 해당한다.

이에 따라 독일은 1958년 소득세법을 개정하여 합산분할과세 방법인 2분2승방법과 개인단위 과세방법 중에서 납세의무자인 부부가 임의로 선택하도록 하였다. 합산분할과세의 방법인 2분2승방법은 부부 쌍방의 소득을 합산된 후 둘로 나눈다. 그 합산한 금액의 반액에 대하여 누진세율이 적용되고, 그 산출액에 다시 2를 곱하여 얻어진 세액이 부부의 세액으로 된다. 결국 부부가 소득 및 소비를 공동으로 하고 있는 2인의 독신자처럼 취급되는 것이다.

2분2승방법으로 바뀐 독일 소득세법 규정을 발췌하면 다음과 같다.²⁾

• 제26조(부부에 대한 과세)

① 부부 모두는 무제한납세의무를 지며, 또한 계속해서 별거생활을 하지 아니한(……) 때에는 부부는 분리과세와 합산과세 중 어느 것을 선택할 수 있다.(……)

• 제26a조(부부의 분리과세)

① 제26조에 규정된 부부 분리과세의 경우에는 부부가 각각 취득한 소득은 각자에게 귀속된다. 부부 일방의 소득은 타방이 소득의 취득에 협력했다는 이유만으로 그에게 일부를 귀속시킬 수 없다.

• 제26b조(부부의 합산과세)

① 부부합산과세의 경우에는 부부가 취득한 소득은 합산되며, 부부에게 귀속하고, 특별규정이 없는 한 부부를 납세의무자로 취급한다.

• 제32a조(소득세 세율)

⑤ 제26조, 제26b조의 각 규정에 의해 소득세가 합산과세 되는 부부에 대하여 세율에 의한 소득세액은(……) 부부공동의 과세총소득금액의 반액(半額)에 대해(……) 산출되는 세액의 2배로 한다(2분2승 방법: Splitting-Verfahren).

2) 中川一郎 編, 『西ドイツ所得稅法 法文集』, 81年編, 京都: 稅法研究所, 1983.

(3) 순재산세 합산과세의 인적 범위

독일 연방헌법재판소에 의해 1995년 6월 22일자(2 BvL 37/91)의 위헌판결을 받음으로써 시행이 장기간 중지(사실상 폐지)된 독일의 재산세(순재산세임)의 합산과세의 인적 범위는 다음과 같았다. 즉 합산과세가 강행되는 범위는 부부와 16세 미만의 자녀 등이었다.

• 재산세 제14조(합산과세)

① 다음에 계기하는 무제한납세의무자에 대한 재산세는 합산과세 한다.

○ 계속 별거생활을 하지 아니하는 부부

○ 배우자 및 자녀 또는 개인 및 자녀로서 생계를 같이하는 16세 미만인 자

② 상기 합산과세 규정 외에 무제한납세의무가 있는 관계인의 신청이 있는 경우 부부 또는 개인과 다음에 계기하는 자와 합산과세를 할 수 있다(제 14②).

○ 18세 이상 27세 미만의 미혼 자녀, 또는 부부와 계속하여 별거 생활을 하고 있는 자녀

○ 심신장애 때문에 계속해서 자기 단독으로 생계를 운영할 수 없는 자녀

위와 같이 봤을 때 현재 독일에는 부부단위 합산과세 또는 세대단위 합산과세 방법을 채용하고 있는 세목이 없음을 알 수 있다.

3. 일 본

(1) 소득세의 입법연혁

① 제2차대전 패전 전에 일본은 소득세의 과세단위를 세대단위

로 하고 있었다. 그런데 패전 후 미국의 점령하에서 Shoup세제사절단의 권고를 받아 昭和25년(1950)의 소득세법 개정에 의해 1951년부터 세대단위 합산과세제도를 폐지하고, 개인단위과세주의를 채택했다.

② 자산의 명의분산 내지 소득분산을 통한 조세회피를 우려하여 昭和32년(1957)에 자산소득 세대단위 합산과세제도를 새로 설정했다.

당시의 당해 법조문은 다음과 같았다.

• 소득세법 제97조

① 생계를 함께 하는 다음 각호의 1에 계기하는 친족(……) 중에 합산대상세대원이 있는 경우에는 이들에 대해서 과세하는 소득세액은 전 제2장(과세표준 및 세액의 계산)의 규정에 의하여 계산한 소득세액에 의하지 아니하고, 주된 소득자가 자기의 소득 외에 그 합산대상세대원의 자산소득을 소유하는 것으로 보아 다음 조에 정하는 바에 의해 계산한 금액으로 한다.

I. 夫와 처 II. 父 또는 母와 그의 子(……)

III. 조부 또는 조모와 그의 손자(……)

② 전항 제2호 또는 제3호의 자 또는 손자에는 배우자 또는 자를 가진 자 및 그 연분(年分)의 총소득금액에서 자산소득금액을 공제한 금액, 그 연분의 퇴직소득금액 및 산림소득금액의 합계액이 기초공제액에 상당하는 금액을 초과하는 자를 포함하지 않는 것으로 한다.

(2) 자산소득 세대합산과세의 합헌판결과 폐지

① 일본의 최고재판소는 昭和55년(1980)에 상기 자산소득 세대단위 합산과세의 위헌 제기에 대해 다음과 같은 이유를 들어 이는 합헌이라는 판결을 했다.

과세단위의 문제에 대해서는 헌법은 아무런 언급도 한 것이 없고, 소득의 개념과 함께 소득세제의 기본적 과제를 전적으로 법률이 정하는 바에 위임하고 있기 때문에 현행 소득세법이 개인단위주의 이외의 과세단위를 채용했다고 하여 그것이 직접 헌법규정에 위반되지 아니함은 물론, 헌법의 기본원리인 개인의 존중이나 법 앞의 평등원칙에 위배되는 것이 아니고, 또한 자산소득합산과세는 조세부담의 공평을 기한다고 하는 공공복지를 위해 설정된 합리적인 제도이기 때문에 피합산자가 이 제도에 의해 합산되지 않는 경우에 비해 많은 세액을 부담하게 된다는 것만으로 바로 재산권의 부당한 침해라든가 또는 법 앞의 평등에 위반될 수는 없는 것이고, 하물며 조세법률주의 정신에 위배된다고는 할 수 없다. 더욱이 자산소득합산과세제도가 가령 항소인들이 말하는 것처럼 혼인생활(婚姻生活)에 대해 국가가 방해하는 조치의 규정이라고 하더라도 독일연방공화국의 기본법과 같이 혼인과 가정을 국가의 방해적인 조치로부터 보호하는 특별규정이 설정되어 있지 아니한 일본 헌법하에서는 위와 같은 것이 헌법에 위반된다고는 할 수 없다. (最高判, 昭和55(1980). 11. 20, 昭和53(行ツ)55: 原審判決: 東京高判, 昭和53.1.31, 昭和51(行コ)61 참조).

② 그런데 부부단위의 소득세 합산과세에 대해 이미 독일은 훨씬 전인 1957년에 독일의 연방헌법재판소가 헌법에 어긋난다고 판결한 바 있다. 독일의 제도는 부부의 모든 소득을 합산과세 하는 것이기 때문에 자산소득만을 합산하는 것보다 그 합산소득의 범위가 넓기는 하지만 기본적인 논리는 다르지 않은 것이다.

그런데 일본은 최고재판소의 합헌판결에도 불구하고 昭和63년(1988)의 개정소득세법에 의해 자산소득 세대단위 합산과세제도를 폐지해 버렸다.³⁾ 그 폐지 이유로는 세법의 단순화, 세무행정의 복잡성 제거 등을 내세우고는 있지만, 독일 연방헌법재판소의 판결

3) 金子 宏 編著, 『所得税の理論と課題』, 21世紀を支える税制の論理, 第2卷, 稅務經理協會, 1996, pp.65-66.

에 영향을 받으면서 소득과세의 개인단위제도가 대중을 이루는 세계적인 추세를 받아들인 것으로 보인다.

(3) 지가세의 소유자별 합산과세

일본 지가세(地價稅: 이 세목은 부동산 투기방지를 위해 平成3년(1991)에 도입되었으나 현재는 시행이 정지되어 있다)의 과세가격은 개인 또는 법인이 소유하는 토지 등(비과세되는 것을 제외한다)의 가액을 합계한 금액에 과세(대인종합과세)하는 보유과세 세목이다(지가세법 16). 즉 소유자별로 합산과세 할 뿐이지 세대단위로 이를 합산하여 과세하는 제도는 아닌 것이다.

그러므로 일본에는 세대단위로 합산하여 과세하는 주요세목이 없음을 알 수 있다.

4. 미 국

(1) 개인소득세의 입법연혁

미국의 소득과세 단위와 관련된 2분2승방법 등은 다음과 같은 경위를 거쳐서 현행제도에 이르게 되었다.

① 1913년 소득세를 창설할 때부터 1948년까지 개인 각자는 결혼 여부와 관계없이 남녀 모두 그들의 소득은 각각 과세되었다.

② 1948년 의회는 부부재산공유제의 주(州)뿐만 아니라 보통법의 부부재산별산제 주의 거주자도 결혼한 모든 부부는 합동신고(a Joint Return)를 하면서 2분2승방법에 의해 과세 받을 수 있도록 했다. 결과적으로 이는 부부간 합산소득에 대해 각각 2분의 1을

변 것처럼 과세하는 것이다.

③ 그런데 위의 2분2승방법은 독신자에게 소득세 부담이 많아지는 문제가 발생했고 이에 대한 다툼이 계속되었다. 1969년에 세율표(Tax Schedule)를 두 개에서 네 개로 늘렸다. 즉 내국세입법 제1조의 (a)항에는 부부합동신고 세율, (b)항에는 결혼하지 아니한 가장(家長)에 대한 세율, (c)항에는 결혼하지 아니한 개인에 대한 세율, (d)항에는 결혼한 부부의 개별신고 세율을 규정하기에 이른 것이다.

1969년의 개혁은 불만을 품는 새로운 납세자 층을 만들어 냈다. 즉 각각 근로소득이 있는 결혼한 부부의 세금부담액의 합계는, 그들이 제1조 (a)항에 의한 합동신고나 같은 조 (d)항에 의한 개별신고나 그 어느 것을 선택하든 상관없이, 그들이 독신으로 남아서 같은 조 (c)항에 따라 신고하는 것보다 많았다. 약간의 괴로움을 주는 방법이기도 했지만, “혼인징벌(Marriage Penalty)” 또는 “혼인세(Marriage Tax)”로 특징지어지는 현상은 관습처럼 지속된 것이다.

④ 이러한 제도에 대해 혼인징벌이라는 이유를 들어 위헌을 다투는 *Druker et. v. Commissioner of Internal Revenue* 사건의 소송⁴⁾이 제기된바 미국의 연방최고법원은 상고를 기각(*Druker v.*

4) 양자 모두 근로소득이 있는 남편 *Druker*와 그의 처 *Joan*은 각각 소득세액을 내국세입법 제1조 (d)항에 규정된 기혼자의 개별신고에 적용되는 세율(산출세액이 많게 산정됨)에 의해 산정하지 아니하고, 내국세입법 제1조 (c)항에 규정된 결혼하지 아니한 개인에게 적용되는 세율(산출세액이 적게 산출됨)에 의해 산정하여 신고했다. 그런데 내국세입청은 기혼자 개별신고에 적용되는 (d)항의 세율에 의해 추정결정을 한 것이다. 이에 대해 그들은 소득세 구조가 불공평하게 근로하는 결혼한 부부에 대해 차별을 함으로써 제14수정헌법의 평등보호규정에 위배된다고 믿기 때문에 독신자 개인에게 적용되는 세율을 적용하여 신고했다는 사유를 상세히 기술한 서한을 소득세신고서에 각각 첨부하여 조세법원에 불복했다. 조세법원은 이러한 헌법적 이의(異義)를 배척하고,

Comr. 1983. 5. 31; 461 U.S. 957)하고, 항소법원의 1982년 12월 22일자
위헌에 해당하지 않는다는 판결(Druker v, Comr. 1982. 12. 22; 697
F.2d 46)을 유지한 것이다.

(2) 당시의 개인소득세율표

이 판례에서 심의한 사건에 당시 적용된 1976년과 1977년의 세
율표는 그 기본구조는 개략적으로 <표 1>과 같았다. 따라서 이는
소득에 대한 부부단위 또는 세대단위의 합산과세가 아닌 개인단
위과세주의를 채택하고 있음을 의미한다. 그리고 기혼자는 소득
세를 신고함에 있어서 선택적으로 배우자간의 소득을 합산하여 2
분2승방법을 적용하는 합동신고를 할 수도 있고, 배우자가 각각
따로 개별신고를 할 수 있는 것이다.

비록 과세구간(Brackets)의 금액과 누진단계 그리고 세율은 여러
번 개정을 거듭하여 현재에 이르고 있지만, 기본적인 틀은 그대
로 유지하고 있는 것이다. 2006년 현재의 세율표도 참고로 소개
하면 <표 2>와 같다.

Druker 부부는 결혼한 자가 개별신고를 할 때 적용되는 내국세입법 제1조 (d)
항에 규정된 세율에 의해 부과 받아야 한다고 전제한 내국세입청장의 결정을
공정했다.

항소법원은 조세법원의 판결에 대한 항소(抗訴)에 대해 조세법원의 판결을 유
지했고, 최고법원은 항소법원의 판결에 대한 상고(上告)를 불허한 것이다.

<표 1> 부과 당시의 소득세 세율구조 대강

(단위: 금액 \$, 세율 %)

구 분	최저소득구간			최고소득구간		누진단계 수
	과세표준금액		세율	과세표준금액	세율	
	초과	이하		초과		
기혼자의 합동신고	3,200	4,200	14	203,200	70	25
세대주	2,200	3,200	14	182,000	70	33
미혼자	2,200	2,700	14	102,200	70	25
기혼자 개별신고	1,600	2,100	14	101,600	70	25

<표 2> 2006년 현재 소득세 세율구조의 대강

(단위: 금액 \$, 세율 %)

구 분	최저소득구간			최고소득구간		누진단계 수
	과세표준금액		세율	과세표준금액	세율	
	초과	이하		초과		
기혼자의 합동신고	-	36,900	15	250,000	39.6	5
세대주	-	29,600	15	250,000	39.6	5
미혼자	-	22,100	15	250,000	39.6	5
기혼자 개별신고		18,450	15	125,000	39.6	5

Ⅲ. 종부세 세대단위 합산과세의 국회 검토보고서 논평

1. Marriage Penalty 관련 검토보고서의 내용

국회 재정경제위원회는 2005년 11월에 종합부동산세를 세대단위(世帶單位)로 합산과세 하도록 개정하는 『종합부동산세법 일부개정법률안(열린우리당 소속 김종률 의원 대표발의: 2725호)』에 대한 검토보고서』를 제출한 바 있다.

그 검토보고서에서는

“국민 다수 의사를 대변한 국회의 가치판단을 존중해야 한다고 천명한 미국법원은 Marriage Penalty를 합헌으로 판단하였음”

이라고 기술하면서 그에 대한 각주 6)에서는

“Drucker v. Comr., 697 F.2d 496(2nd Cir. 1982), cert. denied 461 U.S. 957. 미국세법은 납세의무자를 미혼자, 부부 등 여러 가지 범주로 구분하여 별개의 세율을 적용하는 복잡한 구조이며, 특히 자녀의 소득을 부모의 세율로 과세하므로 자산소득은 실질적으로 합산과세 하고 있음. 이창희, 『세법강의』”

라고 서술했다(위 보고서, p.6). 나아가 다음과 같이 미국제도에 대해 부연하여 설명을 하고 있다(위 보고서, p.23).

○ 미국: 합헌판결(1982년) 사유

- 국민 다수의 의사를 대변하는 국회의 가치판단을 법원이 존중
- 미국의 복잡한 세율구조로 인하여 평등원칙의 적용 곤란

① 미혼자, 부부 등 여러 범주로 구분하여 별개의 세율을 적용하는 복잡한 구조

② 자녀의 자산소득은 부모와 합산하여 과세하고 있는 것이 특징

위의 검토내용은 미국의 소득세제도 설명과 연방최고법원이 합헌으로 본 이유를 소개하는 기술(記述)이 매우 불명확하다. 마치 미국의 소득세제는 개인단위과세주의를 원칙으로 하고 있음을 선명하게 설명하지 않고 있으며, 자녀의 자산소득은 모두 예외 없이 부모의 소득에 합산하여 과세하는 것처럼 오해할 소지가 있는 표현이다.

2. 검토보고서에 대한 논평

(1) 미국 판례의 부당한 인용

미국은, 위에서 본 바와 같이, 이미 1948년에 부부합동신고(a Joint Return)에 의해 2분2승방법을 적용받도록 했고, 1969년에 세율표(Tax Schedule)를 네 개로 설정하여 내국세입법 제1조의 (a)항에 부부합동신고 세율, (b)항에 결혼하지 아니한 가장(家長)에 대한 세율, (c)항에 결혼하지 아니한 개인에 대한 세율, (d)항에 결혼한 부부의 개별신고 세율(결혼한 부부는 합동신고세율에 의해 신고하든지 기혼자 개별신고 세율에 의해 신고하든지 그중 한 방법을 선택)을 채택하고 있다. 즉 소득과세에서 부부단위 합산과세주의를 채택하지 아니하고 개인단위과세주의를 채택하고 있는 것이다. 그러므로 이러한 법제를 종합부동산세 세대단위 합산과세를 뒷받침하는 논거로 내세운 것은 크게 잘못된 의견이라고 하지 아니할 수 없다.

그리고 검토보고서에서 인용(引用)한 판례(Druker v. Comr. 1983. 5. 31; 461 U.S. 957 및 Druker v. Comr. 1982. 12. 22; 697 F.2d 46)는, 위에서 본 바와 같이, 양자 모두 근로소득이 있는 부부가 개별신고를 하면서 일부러 내국세입법 제1조 (d)항의 기혼자의 개별신고에 적

용되는 세율을 적용하지 아니하고, 동조 제1조 (c)항의 결혼하지 아니한 개인에게 적용되는 세율을 적용·신고했다가 추징을 당한 후 Marriage Penalty를 이유로 위헌주장을 한 사건인바, 이에 대해 연방최고법원이 혼인징벌의 위헌이 없다고 한 판결이다. 종합부동산세의 세대단위 합산과세의 위헌 여부를 판단하는 기준으로 제시하기에는 매우 부적합한 판례인 것이다.

(2) 미국의 부모·자녀의 자산소득 합산과세의 부당한 과장

자녀의 자산소득을 부모의 소득에 합산하여 소득세액을 산정하거나 자녀의 자산소득에 부모가 적용받는 세율을 적용하여 소득세액을 산정하는 것은 그 자녀가 14세 미만인 경우에 한하는 것이다. 따라서 종합부동산세법에서 부동산가액을 합산하여 과세하는 세대(世帶)의 범위는 동법 시행령 제1조의2에 규정되어 있는바, 예를 들면 자녀는 생계를 같이하는 경우 혼인 여부나 연령에 관계없이 세대원(가족)에 포함된다. 그리고 세대에는 형제자매도 포함된다. 그런데 미국법제에서는 14세 이상인 자녀와 생계를 함께 하는 여부와 관계없이 직계존속·형제자매 등은 투자(자산)소득 합산과세를 받지 아니하는 것이다. 이를 종합부동산세 세대단위 합산과세와 비유하여 간접적으로 그 논거를 제시한 것은 부적절한 과장이라고 할 것이다.

참고로 미국의 소득과세에서 자녀의 투자(자산)소득 과세에 대한 특례를 개략적으로 소개하면 다음과 같다.

<참고>⁵⁾

(1) 자녀의 투자소득에 대한 과세특례

미국의 경우 14세 미만의 연소한 자녀들의 비근로소득, 즉 투자소득(이자소득·배당소득·자본이득)은 부모의 소득에 합산하여 과세하거나 부모가 적용받는 세율을 적용하여 과세한다. 즉 자녀가 14세 미만이고 그들에게 투자소득이 있는 경우에는 다음과 같은 방법에 의해 과세 받게 되는 것이다.

① 만약에 자녀의 이자소득과 배당소득만이 8,000달러 이하인 경우, 그 부모는 자녀의 소득세신고를 별도로 하지 아니하고 그 부모의 소득에 합산하여 신고하는 방법을 선택할 수 있다.

② 만약에 자녀의 이자소득, 배당소득과 그 밖의 투자소득의 총계가 1,600달러 이상인 경우 자녀는 소득세신고를 해야 하며, 그 부분의 소득에 대해서는 그 자녀에게 적용·해당되는 세율 대신에 부모가 적용받는 세율을 적용한다.

(2) 이자·배당소득에 대한 부모의 합산신고 선택

- ① 2005년말 현재 자녀가 14세 미만이어야 한다.
- ② 부모가 합산신고를 선택하지 아니하면 자녀에게 소득세신고의무가 있어야 한다.
- ③ 자녀가 이자소득과 배당소득만을 가지고 있어야 한다.
- ④ 자녀의 이자소득과 배당소득이 8,000달러 이하이어야 한다.

(3) 이자·배당소득과 그 밖의 투자소득에 관한 특례

- ① 2005년말 현재 자녀가 14세 미만이어야 한다.
- ② 자녀의 이자·배당소득과 그 밖의 투자소득의 총계가 1,600달러 이상이어야 한다.
- ③ 자녀에게 소득세신고의무가 있어야 한다.
- ④ 자녀에게 적용·해당되는 세율 대신에 부모가 적용받는 세율을 적용한다.

5) IRS Publication 929, "Tax Rules for Children and Dependents" 참조.

IV. 정책적 시사점

1. 세대단위 소득 합산과세와 자산 합산과세와의 관계

전장에서 본 이론과 판례들은 대부분이 소득에 대한 부부단위 또는 세대단위 합산과세의 위헌 여부에 관한 것들이다. 이를 재산에 대한 세대단위 합산과세의 위헌 여부를 판단하는 기준으로 원용할 수 있을까?

부동산은 물론 다른 재산의 대부분은, 예외적으로 상속이나 증여에 의해 취득한 것도 있을 수 있지만, 그 취득자가 경제활동을 통해 가득한 세후 소득의 저축이 그 원본이다. 따라서 소득과 재산은 서로 불가불리의 밀접한 관계를 형성하고 있다. 그리고 재산보유과세의 본질을 독일연방헌법재판소의 판결(1995. 6. 22. 2 BvL 37/91)과 같이 수익세(收益稅)로 정의하고, 당해 재산으로부터 유출되는 수익(收益)으로 부담하는 것이라고 할 때 재산보유과세는 소득세의 보완세(補完稅)라고 보게 된다.

이러한 시각에서 보면 모든 소득 또는 자산소득에 대해 누진세율에 의해 세대단위 또는 부부단위로 합산과세를 하는 것이 혼인과 가족생활에 대해 부당한 조세상 불이익을 가하는 차별취급에 해당되어 위헌이라고 한다면, 이러한 논리는 크게 수정할 것도 없이 누진세율을 적용받는 종합부동산세를 세대단위로 합산과세 하는 것은 그와 마찬가지로 혼인과 가족생활에 대해 부당한 조세상 불이익을 가하는 차별취급에 해당하게 된다. 그러므로 누진세인 소득세의 세대단위 또는 부부단위 합산과세에 대한 위헌논리는 종합부동산세의 세대단위 합산과세에 그대로 적용될 수 있는 것이다.

2. 국가의 혼인·가족생활 보호의무와 시사점

(1) 혼인과 가족생활에 대한 조세상의 차별적 불이익

헌법 제36조 제1항은 “혼인과 가족생활은 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 성립되고 유지되어야 하며 국가는 이를 보장한다”고 규정하고 있다. 이 규정에 관한 헌법재판소의 해석은 다음과 같다. 즉

헌법 제36조 제1항은 혼인과 가족생활을 스스로 결정하고 형성할 수 있는 자유를 기본권으로서 보장하고, 혼인과 가족에 대한 제도를 보장한다. 그리고 헌법 제36조 제1항은 혼인과 가족에 관련되는 공법 및 사법의 모든 영역에 영향을 미치는 헌법원리 내지 원칙 규범으로서의 성격도 가지는데, 이는 적극적으로는 적절한 조치를 통해서 혼인과 가족을 지원하고 제삼자에 의한 침해 앞에서 혼인과 가족을 보호해야 할 국가의 과제를 포함하며, 소극적으로는 불이익을 야기하는 제한조치를 통해서 혼인과 가족을 차별하는 것을 금지해야 할 국가의 의무를 포함한다. 이러한 헌법원리로부터 도출되는 차별금지명령은 헌법 제11조 제1항에서 보장되는 평등원칙을 혼인과 가족생활영역에서 더욱더 구체화함으로써 혼인과 가족을 부당한 차별로부터 특별히 더 보호하려는 목적을 가진다. 이때 특정한 법률조항이 혼인한 자를 불리하게 하는 차별취급은 중대한 합리적 근거가 존재하여 헌법상 정당화되는 경우에만 헌법 제36조 제1항에 위배되지 아니한다.

이러한 시각에서 볼 때 누진세율구조를 가진 종합부동산세를 너무 넓은 개념의 세대(世帶)단위로 합산과세 하는 것은 사람의 자연적 본성인 혼인과 가족생활에 대해 조세부담을 무겁게 하는 부당한 차별적 불이익을 가하는 것이 되어 위헌요소를 내포하고

있다고 할 수 있다. 물론 종합부동산세의 세대단위 합산과세는 투기목적의 부동산 소유를 억제하려는 데 그 취지가 있지만, 이는 개인단위 합산과세로도 충분히 대처할 수 있는 것이므로, 이러한 정책적 목적이 인간의 기본인권인 혼인과 가족생활의 자유에 대해 조세상의 부당한 차별적 불이익을 가하는 것은 그렇게 할 합리적 근거가 있는 가치라고는 보기는 어려운 것이다. 어느 면에서는 과잉금지 위반에 해당될 것이다.

(2) 가정해체의 촉진

조세상 무리한 세대단위 합산과세제도는 그것이 어떤 세목이든 그 부담이 누진구조이면 가정해체(家庭解體)를 촉진하는 요인으로 작용하게 될 것이다.

“국가는 그 자체가 개인들의 먼지더미가 아니고 가정의 연합체 (the nation itself is not a dust heap of individuals but a federation of families)”⁶⁾ 라는 말이 있다. 국민 각자의 가정은 사회를 구성하는 가장 원초적인 기본공동체이며, 국가의 초석이다. 따라서 모든 나라들이 헌법으로 가족공동체에 대한 보호를 예외 없이 보장하고 있다. 아울러 가족공동체의 보호는 국가가 지고 있는 헌법상의 책무(責務)

6) William J. Shultz, *The Taxation of Inheritance*, Boston: Houghton Mifflin, 1926, p.208에서 재인용함.

7) 현대의 가족은 인간의 본능적 입장에서 구성되는 일대한(一代限)의 유한가족이며, 단지 소비단위로서의 기능을 가지는 데 불과하다고 보는 견해가 없지 않지만 가족공동체는 가족구성원의 생사를 초월하여 계속되는 조계일체적인 집단, 즉 무한가족공동체라고 볼 수 있다. 우리나라의 경우 민법은 아직 호주 상속제도를 가지고 있고, 사회 관습적으로 아들 선호사상이 지배적이다. 이는 아직까지 가족공동체를 단순한 소비단위로서의 일대한 유한가족으로 보고 있지 않음을 뜻한다(김주수, 『親族相續法』, 박영사, 1989, p.422 참조).

인 것이다. 현재 우리나라가 당면하고 있는 저출산(低出產)문제의 해결책도 가족공동체의 보호에 우선을 두는 것에 그 기본을 두고 출발해야 한다.

그런데 종합부동산세를 넓은 범위로 정의된 세대단위에 의해 합산과세 하는 것은 부동산을 소유한 세대원(世帶員)들의 세대분할을 촉진하는 결과를 가져올 것이다.

대가족주의도 어려가지 폐단이 있지만, 지나친 가정의 핵가족화는 가정을 너무 쉽게 해체시키는 단점이 있다. 이혼율의 증가, 결손가정의 아동문제 등이 사회문제로 등장하는 원인의 하나가 핵가족화·가족공동체의 해체로 이어지는 데 있다. 따라서 종합부동산세의 세대단위 합산과세는 바로 이러한 핵가족화를 촉진하여 가정공동체의 해체요인으로도 크게 작용할 것이다.⁸⁾

3. 국제추세와의 부조화

위에서 본 바와 같이 다른 나라는 소득세는 물론 재산보유과세에서 세대단위 합산과세를 하지 아니하고 있다. 개인소득세의 경우는 모두 세대단위 내지 부부합산과세를 모두 폐지했다. 재산보

8) 중앙일보, 「프랑스, 세 자녀 이상 가구에 자동차·식당·옷값 깎아줘요」, 2006년 6월 17일자.

프랑스에서는 아이를 세 명 이상 둔 가정에 ‘대가족카드’를 발급, 정부가 기업과 할인서비스계약을 체결하여 철도·식당·놀이공원·자동차·옷·박물관·호텔·이사·학교보충수업 등 품목과 서비스에 대해 할인서비스를 받도록 하고 있다. 이는 출산장려를 위해 대가족제도를 유도하는 정책이다. 이러한 시각에서 보면 누진세율구조의 종합부동산세를 넓은 개념의 세대단위로 합산과세를 함으로써 그 부담을 과중하게 하는 것은 오히려 핵가족화를 촉진하는 것이라고 할 것이다.

유과세의 경우 독일이 순재산세를 세대단위로 합산과세를 해 왔으나 당해 순재산세법이 연방최고법원의 위헌을 받아 장기간 그 실시가 중지(사실상 폐지)되어 있고, 일본의 경우 토지소유에 대한 종합과세를 시도한 지가세에서도 소유자별 합산을 하는 데 그치고 있으며, 미국의 경우에는 재산세를 대물개별과세로 끝내며 소유자 기준으로 합산과세 하는 제도 자체가 없다.

이러한 상황에서 우리나라는 2005년 12월 31일자 종합부동산세법 개정에 의해 토지와 주택에 대해 소유자별 합산과세를 넘고, 부부단위 합산과세방법보다 합산범위가 훨씬 넓은 세대단위로 합산과세 하는 제도를 도입한 것이다. 이는 시대 역행적인 제도의 발상이라고 할 것이다.

4. 종부세 세대합산과세의 폐지 가능성

세대단위 합산과세제도는 어떤 세목을 막론하고 세제에서 채택하지 아니해야 한다. 따라서 적정한 부담수준으로 조정하지 않은 현행 종합부동산세제도를 불가피하게 수용하는 경우에도 세대단위 합산과세는 폐지해야 마땅하다. 그 이유는

① 위에서 본 바와 같이 이는 “불이익을 야기하는 제한조치를 통해서 혼인과 가족생활에 대해 차별하는 것을 금지해야 한다”는 헌법질서와 조화될 수 없고,

② 부동산의 경우는 소유의 위장분산(이는 명의신탁이 대표적인 것임) 등으로 종합부동산세의 회피 시도를 다른 제도에 의해 충분히 방지할 수 있기 때문이다.

첫째, 부동산실권리자명의등기에관한법률은 명의신탁약정을 무

효라고 규정하고 있을 뿐만 아니라 그 위반에 대하여는 부동산가액의 30%의 과징금을 부과하도록 되어 있다(부동산실명법 3, 4, 5 참조). 소유권의 이전을 인정하지 아니하는 상황에서 벌칙으로 부과하는 과징금(부동산가격에 대한 그 비례과징률 30%) 부담은 가벼운 것이 아니다.

또한 소유자별 합산과세를 면탈할 목적으로 부동산을 자녀 등 다른 사람의 명의로 바꾼 것이 명의신탁에 해당되지 아니했다면 이는 증여행위에 해당될 수밖에 없다.

그리고 배우자 또는 직계존비속간의 부동산 양도는 증여로 추정되고(상증법 44), 특수관계가 있는 자에게 양도한 부동산을 그 특수관계자가 양수일로부터 3년 내에 당초 양도자의 배우자 또는 직계존비속에 다시 양도해도 증여로 추정 받도록 되어 있다(상증법 44 ②).

이러한 경우 부동산의 원본가격(증여가액)에서 얼마 되지 아니하는 법정공제액을 차감한 금액에 적용되는 증여세 세율은 그 최고 명목세율이 50%에 달한다. 여기에다 취득세와 등록세도 함께 부담해야 한다. 이러한 증여세 등의 부담은 상당히 무거운 것이다.

그러므로 조세부담을 회피하면서 부동산의 명의상 소유권과 실질소유권을 괴리(乖離)시키거나 낮은 한계세율을 적용받을 자녀 등에 소유로 부동산을 분산시키는 것은 거의 불가능에 가깝다.

둘째, 가족간의 부동산 양도가, 증여행위로 추정되지 아니하고, 실질양도임이 입증되면 양도소득세를 부담하게 되는데, 이 경우에는 양도차익에 대한 최고명목세율 36%(보유기간 2년 미만의 경우에는 비례 40%, 보유기간 1년 미만의 경우에는 50% 등)의 세금을 부담해야 한다. 여기에 더하여 부가적으로 과세되는 주민세 소득할(지방세)도 부담해야 한다.

이와 같이 조세를 실질 부담하면서까지 부동산을 가족간에라도

분산시키는 것에 대해 억제하거나 비난해서는 아니 된다. 오히려 바람직한 부(富)의 1차적 분산이라고 보아야 할 것이다. 정당하게 세금을 부담하면서 부동산의 소유를 분산시키는 것은 법이 허용하고 있다. 소득세 과세상 무거운 양도소득세를 부담하면서 가족 간에 소유권이 이전된 경우에도 종합부동산 과세에서는 그 양수 가족이 생계를 함께 한다는 이유만으로 세대단위 합산과세를 적용받는 것은 어느 모로 보나 조세이론상으로 합리성이 없는 것이다.

참고문헌

김주수, 『親族相續法』, 박영사, 1989.

종합부동산세법 일부개정법률안(김종률 의원 대표발의: 2725호) 검토
보고서

田中英夫 編, 『英米法辭典』, 東京大學出版會, 1991.

中川一郎 編, 『西ドイツ所得稅法 法文集』, 81年編, 京都: 稅法研究所,
1983.

金子 宏 編著, 『所得稅の理論と課題』, 21世紀を支える稅制の論理,
第2卷, 稅務經理協會, 1996.

William J. Shultz, *The Taxation of Inheritance*, Boston: Houghton Mifflin,
1926.

Black's Law Dictionary, 5th Edition, West Publishing Co., 1979.

IRS Publication 929, "Tax Rules for Children and Dependents"

Internal Revenue Code, 2006 Edition, West Publishing Co., 2006.

< 부 록 1 >

주요국의 세대 또는 부부단위과세
판례 번역문

우리나라 헌법재판소 결정례

▣ 헌법 재판소 전원재판부 2002. 8. 29. 2001헌바82 [위헌]

【결정 요지】

가. 헌법 제36조 제1항은 “혼인과 가족생활은 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 성립되고 유지되어야 하며, 국가는 이를 보장한다”라고 규정하고 있는데, 헌법 제36조 제1항은 혼인과 가족생활을 스스로 결정하고 형성할 수 있는 자유를 기본권으로서 보장하고, 혼인과 가족에 대한 제도를 보장한다. 그리고 헌법 제36조 제1항은 혼인과 가족에 관련되는 공법 및 사법의 모든 영역에 영향을 미치는 헌법원리 내지 원칙규범으로서의 성격도 가지는데, 이는 적극적으로는 적절한 조치를 통해서 혼인과 가족을 지원하고 제삼자에 의한 침해 앞에서 혼인과 가족을 보호해야 할 국가의 과제를 포함하며, 소극적으로는 불이익을 야기하는 제한 조치를 통해서 혼인과 가족을 차별하는 것을 금지해야 할 국가의 의무를 포함한다. 이러한 헌법원리로부터 도출되는 차별금지명령은 헌법 제11조 제1항에서 보장되는 평등원칙을 혼인과 가족생활 영역에서 더욱더 구체화함으로써 혼인과 가족을 부당한 차별로부터 특별히 더 보호하려는 목적을 가진다. 이때 특정한 법률조항이 혼인한 자를 불리하게 하는 차별취급은 중대한 합리적 근거가 존재하여 헌법상 정당화되는 경우에만 헌법 제36조 제1항에 위배

되지 아니한다.

나. 부부간의 인위적인 자산 명의의 분산과 같은 가장행위(假裝行爲) 등은 상속세및증여세법상 증여의제규정 등을 통해서 방지할 수 있고, 부부의 공동생활에서 얻어지는 절약 가능성을 담세력과 결부시켜 조세의 차이를 두는 것은 타당하지 않으며, 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, 소득세법 제61조 제1항이 자산소득합산과세의 대상이 되는 혼인한 부부를 혼인하지 않은 부부나 독신자에 비하여 차별 취급하는 것은 헌법상 정당화되지 아니하기 때문에 헌법 제36조 제1항에 위반된다.

다. 심판대상이 된 소득세법 제61조 제1항은 거주자 또는 그 배우자의 자산소득을 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 세액을 계산하도록 정하는 자산소득합산과세제도의 근간을 이루는 핵심적 요소이므로, 소득세법 제61조 제1항이 위헌이라면, 이 조항과 전체적·종합적으로 분리될 수 없는 밀접한 일체를 형성하고 있는 소득세법 제61조의 나머지 조항들인 제2항 내지 제4항은 독자적인 규범적 존재로서의 의미를 잃게 되므로, 비록 심판대상은 아니지만 이 법조항들에 대해서도 위헌선언을 한다.

【당 사 자】

청 구 인: 최○희, 대리인 변호사 강인애
당해사건 서울행정법원 2001구18496

【심판대상조문】

소득세법(1994. 12. 22. 법률 제4803호로 전문 개정된 것) 제61조 제1항

【주 문】

소득세법 제61조(1994. 12. 22. 법률 제4803호로 전문 개정된 것)는 헌법에 위반된다.

【이 유】

1. 사건의 개요와 심판의 대상

가. 사건의 개요

<생략>

나. 심판의 대상

(1) 그러므로 이 사건의 심판대상은 소득세법 제61조(1994. 12. 22. 법률 제4803호로 전문 개정된 것) 제1항(이하 “이 사건 법률조항”이라 한다)이 헌법에 위반되는지 여부이며, 심판대상 조항 및 관련 조항의 내용은 다음과 같다.

소득세법 제61조(자산소득합산과세)

① 거주자 또는 그 배우자가 이자소득·배당소득 또는 부동산임대소득(이하 “자산소득”이라 한다)이 있는 경우에는 당해 거주자와 그 배우자 중 대통령령이 정하는 주된 소득자(이하 “주된 소득자”라 한다)에게 그 배우자(이하 “자산합산대상배우자”라 한다)의 자산소득이 있는 것으로 보고 이를 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 세액을 계산한다.

② 주된 소득자의 판정은 당해연도 과세기간 종료일 현재의 상황에 의한다.

③ 제1항의 규정에 의하여 자산소득을 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 세액을 계산하는 경우에 자산합산대상배우자에 대하여는 그 자산소득 외의 소득에 한하여 세액을 계산한다.

④ 제1항에 규정하는 주된 소득자의 종합소득금액에 대한 세액의 계산에 있어서는 주된 소득자의 종합소득금액과 자산합산대상배우자의 자산소득금액의 합계액을 주된 소득자의 종합소득금액으로 보고 대통령령이 정하는 바에 의하여 계산한 금액에서 주된 소득자의 종합소득금액과 자산합산대상배우자의 자산소득금액에 대하여 이미 납부한 세액(가산세액을 제외한다)의 합계액을 공제한 금액을 그 세액으로 한다.

(2) 관련 법조문

구 소득세법 제55조(2001. 12. 31. 법률 제6557호로 개정되기 전의 것)
(세율)

① 거주자의 종합소득에 대한 소득세는 당해연도의 종합소득과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 “종합소득산출세액”이라 한다)을 그 세액으로 한다(세율은 생략).

소득세법시행령 제120조(1999. 12. 31. 대통령령 제16682호로 개정된 것) (주된 소득자의 범위) 법 제61조 제1항에서 “대통령령이 정하는 주된 소득자”는 다음 각호의 1에 해당하는 자를 말한다.

1. 거주자 또는 그 배우자 중 자산소득금액 외의 종합소득금액이 많은 자

2. 자산소득금액 외의 종합소득금액이 없거나 같을 경우에는 자산소득금액이 많은 자

3. 자산소득금액과 자산소득 외의 종합소득금액이 모두 같을 경우에는 과세표준확정신고서에 주된 소득자로 기재된 자. 다만,

과세표준확정신고서에 주된 소득자가 기재되지 아니한 때 또는 신고서의 제출이 없는 때에는 납세지 관할세무서장이 정하는 자로 한다.

2. 청구인의 주장과 이해관계기관의 의견

가. 청구인의 주장 요지

부부의 자산소득을 주된 소득자의 자산소득으로 보고 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 세액을 산출하는 단순합산과세방식은 우리 소득세법의 누진세율체계에 비추어 개인단위 과세방식에 의할 경우보다 조세부담을 가중시킨다. 특히 부부의 자산소득 합산과세로 인하여 혼인을 한 부부는 혼인하지 아니한 성인 남녀보다 조세부담에 있어서 현저하게 불이익을 받게 된다. 이는 혼인한 부부를 혼인하지 않은 성인 남녀보다 조세부담에 있어서 아무런 합리적인 이유 없이 차별하는 것이다.

따라서 이 사건 법률조항은 헌법 제11조의 평등원칙에 위배될 뿐만 아니라, 혼인과 가족생활을 보장하도록 규정하고 있는 헌법 제36조, 헌법 제23조의 재산권 보장, 헌법 제10조의 행복추구권을 침해하는 것으로서 헌법에 위반된다.

나. 서울행정법원의 위헌제청신청기각결정의 이유 요지

(1) 이 사건 법률조항의 취지는 (가) 자산소득에 대하여는 부부를 같은 소비단위로 담세력을 고려하는 것이 개인단위별 과세보다 생활실태에 합당하고, (나) 원래 자산소득은 그 명의를 가족구성원에게 분산함으로써 세부담을 경감하기가 쉬우므로 부부를 과세단위로 보는 것이 조세회피행위를 방지할 수 있고, (다) 자산소득을 합산하여 누진세율을 적용함으로써 담세력에 부응한 공평한

세부담을 실현할 수 있으며, (라) 소득불평등의 직접적 원인이 되고 있는 자본 및 재산소유의 불평등을 소득세에 의하여 시정할 수 있기 때문에 소득의 재분배기능을 강화할 수 있다는 데 있다.

(2) 현행 소득세법의 누진세제 체계로 인하여 자산소득합산제도의 적용을 받는 부부가 그 대상이 되지 않는 독신자보다 불이익한 취급을 받고 있음이 명백하다 하더라도 이는 국민의 생활실태 및 위에서 본 제도의 취지를 고려하여 담세력에 부합하는 공평한 과세를 실현하기 위한 것으로서 합리적 근거가 있는 차별이라고 할 것이므로, 이 사건 법률조항은 입법자의 재량범위를 벗어난 것으로 볼 수 없어서 헌법 제11조에 위배되지 아니한다.

(3) 헌법 제36조 제1항에서 혼인과 가족생활을 보장할 국가의 의무를 규정하고 있는 취지는 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 한 혼인제도를 국가가 보장한다는 의미라 할 것이지 납세의무자의 담세력과 생활실태에 부합하는 공평한 과세를 무시하고 일률적으로 모든 사람들에게 똑같이 과세를 하여야 할 의무를 부담시키는 규정이라고 볼 수 없어서, 이 사건 법률조항은 헌법 제36조 제1항에 위배되지 아니한다.

다. 재정경제부장관 및 국세청장의 의견요지

(1) 자산소득의 부부합산과세를 규정한 이 사건 법률조항의 취지는 (가) 자산소득에 대하여 부부를 같은 소비단위로 담세력을 고려하는 것이 개인단위별 과세보다 생활실태에도 합당할 뿐만 아니라, (나) 원래 자산소득은 그 명의를 가족구성원에게 분산함으로써 세부담을 경감하기가 쉬우므로 부부를 과세단위로 보는 것이 조세회피행위를 방지할 수 있고, (다) 자산소득을 합산하여 누진세율을 적용함으로써 담세력에 부응한 공평한 세부담을 실현할 수 있다는 데에 있다.

(2) 현실적으로 부부의 경우 서로간의 소득을 공유하면서 이를 향유하는 것이 일반적이므로, 자산소득에 대한 합산과세는 담세력에 부합하는 공평한 과세를 실현하기 위한 합리적 근거가 있는 차별로서 평등권 침해라고 볼 수 없다.

(3) 헌법 제36조 제1항에서 혼인 및 가족생활을 보장할 국가의 의무를 규정하고 있는 취지는 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 한 혼인제도를 국가가 보장한다는 의미이지 납세자의 담세력과 생활실태와는 관계없이 모든 사람에게 일률적으로 똑같이 과세하여야 할 의무를 부담시키는 규정이라고 볼 수 없으므로 자산소득합산과세가 헌법 제36조 제1항에 위배된다고 볼 수 없다.

3. 판 단

가. 이 사건 법률조항의 입법연혁과 자산소득합산과세제도의 주요내용

(1) 자산소득합산과세제도는 일정범위 내의 가족에게 자산소득이 있을 경우 이를 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 과세하는 제도인데, 고소득층의 자산소득에 대해서 중과세하기 위한 조치로 구 소득세법(1974. 12. 24. 법률 제2705호로 전문 개정된 것)에 의해서 채택되어 1970년 1월 1일부터 시행되었다.

(2) 자산소득합산과세제도의 입법취지는 이자소득, 배당소득, 부동산임대소득 등과 같은 자산소득은 통상 세대주의 지배 아래 있으며, 그 성질상 명의분산이 용이하여 조세회피의 가능성이 높으므로 이를 방지함으로써 담세력에 맞는 공평한 과세를 실현하려는 데에 있다.

(3) 자산소득합산과세의 대상이 되는 자산소득은 이자소득, 배

당소득 및 부동산임대소득을 말한다(법 제61조 제1항).

(4) 소득세법상 자산소득합산과세의 대상자는 주된 소득자와 그 배우자(이하 ‘자산합산대상배우자라 한다)이다(법 제61조 제1항). 여기서 ‘주된 소득자’는 거주자 또는 그 배우자 중 자산소득금액 외의 종합소득이 많은 자, 자산소득금액 외의 종합소득금액이 없거나 같을 경우에는 자산소득금액이 많은 자, 또는 자산소득금액과 자산소득 외의 종합소득금액이 모두 같을 경우에는 과세표준확정 신고서에 주된 소득자로 기재된 자가 된다(법시행령 제120조).

(5) 주된 소득자의 종합소득금액에 자산합산대상배우자의 자산소득금액을 합산하여 주된 소득자의 종합소득금액을 산정한다. 주된 소득자의 종합소득을 근거로 각종 세액산정절차를 거쳐서 종합소득총결정세액을 산출한다. 종합소득총결정세액에서 주된 소득자의 종합소득금액과 자산합산대상배우자의 자산소득금액에 대하여 이미 납부한 세액(가산세액을 제외한다)을 공제하여 종합소득에 대한 추가납부세액을 결정한다(법 제61조 제4항).

(6) 자산합산대상배우자에게는 주된 소득자에게 합산한 자산소득금액 외의 기타의 종합소득금액에 한하여 세액을 계산한다(법 제61조 제3항).

나. 외국의 입법례

(1) 독일: 1920년에 제정된 연방소득세법에서는 부부의 소득에 미성년 자녀의 소득을 합산하여 과세하는 가족단위의 합산비분할주의가 채택되었다. 그러나 1921년 법개정에 의해 처의 소득 중 독립노동으로부터 생기는 소득 및 부와 관계없는 사업에서 비독립적 노동으로부터 생기는 근로소득은 부의 소득과 구별해서 독립적으로 과세하게 되었다. 그러나 나치시대에 들어선 1934년의

소득세법 개정에서 이러한 예외는 배제되어 완전한 합산비분할주의가 부활되었다. 이것은 부인을 노동시장으로부터 배제하기 위한 정책에서 비롯된 것이었다. 1941년 12월에는 전쟁의 격화로 부인노동의 필요성이 높아져, 처의 소득 중 부와 관계없는 사업에 있어서 비독립적 노동으로부터 생기는 근로소득은 합산과세대상에서 제외되었다. 이로써 1921년 소득세법의 규정이 부분적으로 부활되었다.

제2차 세계대전이 종료되고 제정된 1951년 소득세법에서는 과세단위에 관해 종래의 제도를 그대로 유지하는 부부소득 합산비분할주의를 채택하여 부부의 소득은 합산하여 과세한다는 것(독일 소득세법 제26조)을 규정했다. 다만, 이 경우 부와 관계없는 사업에 있어서 처의 비독립적 노동으로부터 생기는 근로소득은 합산과세로부터 제외한다는 것을 규정했다(독일 소득세법 시행령 제43조). 따라서 부부가 제각기 소득이 있는 경우에도 합산하여 과세함으로써 개인단위로 과세하는 경우보다 소득세의 부담이 증가하게 되었고, 이로 말미암아 ‘혼인징벌세’라는 말이 생겨나게 되었다.

독일 연방헌법재판소는 1957. 1. 17. 기본법 제6조 제1항은 단순히 혼인 및 가족의 보호만을 규율한 것이 아니고, 혼인 및 가족에 불이익을 주지 않도록 국가에게 명령하고 있는 것이기 때문에, 혼인으로 인하여 결혼 전의 세액보다 과중하게 되는 합산과세 규정은 기본법 제6조 제1항에 위배된다고 선고하였다. 이에 따라 독일은 1958년 합산분할과세 방법인 2분2승방법과 개인단위과세 중에서 납세의무자 부부가 임의로 선택한 방법에 따르도록 소득세법을 개정하였다. 합산분할과세의 방법인 2분2승방법에 따르면 부부의 쌍방 소득은 합산된 후 다시 둘로 나누어진다. 그러나 종래와는 달리 그 합산액의 반액에 대하여 누진세율이 적용되고, 그 산출액에 2를 곱하여 얻어진 세액이 부부의 세액으로 된다. 결

국 부부가 소득 및 소비를 공동으로 하고 있는 2인의 독신자처럼 취급된다.

(2) 일 본: 明治20년에 제정된 소득세법은 호주 및 그 동거가족의 소득을 합산하여 과세하는 가족단위주의를 채용하고 있었다. 민법상의 가족제도와 소득세법상의 가족단위주의와는 호홉이 잘 맞는 것으로 생각되었다. 그런데 昭和22년에 민법의 친족편이 전부 개정되어 종래의 가족제도가 폐지되었고, 이로 인하여 소득세법상의 가족단위주의는 존립의 근거를 잃게 되었다. 昭和25년(1950년)의 소득세법 개정에서는 가족단위주의를 폐지하고 각 납세의무자가 독립의 신고서를 제출하여 각자의 소득액에 대한 세액을 제각기 납부하는 개인단위주의가 채택되었다. 그리고 자산소득합산과세 제도는 다음해인 昭和26년에 이자소득의 종합과세 폐지와 사무간 소화의 견지에서 폐지되었다.

그런데 昭和32년의 ‘임시세제조사회’는 자산소득은 세대를 과세 단위로 하여 합산하는 것이 자산 명의의 분할 등 표면상의 위장에 의하여 부당하게 소득세가 경감되는 것을 방지할 수 있고, 동거친족의 자산소득은 합산해서 누진세율을 적용하는 것이 담세력에 따른 공평한 부담이 된다는 근거로 자산소득합산과세를 채택할 것을 주장하였다. 이에 근거하여 昭和32년(1957년)부터 개인단위주의를 원칙으로 하되, 다만 자산소득에 한하여 세대단위로 합산과세 하는 자산소득합산과세제도가 특례로서 다시 부활되었다.

그러나 일본은 1988년 소득세법 개정에서 세액계산이 복잡하다는 이유로 자산소득합산과세제도를 폐지하고, 순수한 개인단위주의를 채택하여 현재에 이르고 있다.

(3) 평가 정리: 위에서 살펴본 독일과 일본은 물론 다른 선진 국가들도 부부의 자산소득합산과세제도를 시행하지 않고 있다.

다. 이 사건 법률조항의 위헌 여부

(1) 이 사건 법률조항의 법적 효과 및 법률상 쟁점: 이 사건 법률조항은 거주자 또는 그 배우자가 자산소득을 가진 경우에 자산합산대상배우자의 자산소득을 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 세액을 계산하도록 규정하고 있다.

이 사건 법률조항에 의거하여 주된 소득자의 종합소득에 합산되는 자산합산대상배우자의 자산소득에는 개인 납세의무자의 종합소득에 대해 적용하는 누진적 소득세율이 적용된다. 이 사건에서 적용되는 구 소득세법 제55조(2001. 12. 31. 법률 제6557호로 개정되기 전의 것) 제1항은 종합소득과세표준 대비 세율을 1천만원 이하 부분은 10%, 1천만원 초과 4천만원 이하 부분은 20%, 4천만원 초과 8천만원 이하 부분은 30%, 8천만원 초과 부분은 40%로 규정하고 있다.

자산소득합산대상배우자의 자산소득이 주된 소득자의 연간 종합소득에 합산되면 합산 전의 경우보다 일반적으로 더 높은 누진세율을 적용받기 때문에, 더 높은 세율이 적용되는 만큼 소득세액이 더 증가하게 되어 합산대상소득을 가진 부부는 자산소득이 개인과세 되는 독신자 또는 혼인하지 않은 부부보다 더 많은 조세를 부담하게 된다.

그러므로 이 사건에서의 법률상 쟁점은 이 사건 법률조항으로 인하여 혼인한 부부에게 더 많은 조세를 부과하는 것이 헌법에 위반되는지 여부이다.

(2) 이 사건 법률조항이 헌법 제36조 제1항에 위반되는지 여부: 이 사건 법률조항은 자산소득합산과세의 대상을 혼인한 부부로 한정하고 있으므로, 혼인과 가족생활의 보호를 규정하고 있는 헌법 제36조 제1항에 위반되는지 여부를 중점적으로 살펴본다.

(가) 헌법 제36조 제1항의 규범내용

1) 헌법 제36조 제1항은 “혼인과 가족생활은 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 성립되고 유지되어야 하며, 국가는 이를 보장한다”라고 규정하고 있는데, 헌법 제36조 제1항은 혼인과 가족생활을 스스로 결정하고 형성할 수 있는 자유를 기본권으로서 보장하고, 혼인과 가족에 대한 제도를 보장한다. 그리고 헌법 제36조 제1항은 혼인과 가족에 관련되는 공법 및 사법의 모든 영역에 영향을 미치는 헌법원리 내지 원칙규범으로서의 성격도 가지는데, 이는 적극적으로는 적절한 조치를 통해서 혼인과 가족을 지원하고 제삼자에 의한 침해 앞에서 혼인과 가족을 보호해야 할 국가의 과제를 포함하며, 소극적으로는 불이익을 야기하는 제한 조치를 통해서 혼인과 가족을 차별하는 것을 금지해야 할 국가의 의무를 포함한다. 이러한 헌법원리로부터 도출되는 차별금지명령은 헌법 제11조 제1항에서 보장되는 평등원칙을 혼인과 가족생활 영역에서 더욱더 구체화함으로써 혼인과 가족을 부당한 차별로부터 특별히 더 보호하려는 목적을 가진다. 이때 특정한 법률조항이 혼인한 자를 불리하게 하는 차별취급은 중대한 합리적 근거가 존재하여 헌법상 정당화되는 경우에만 헌법 제36조 제1항에 위배되지 아니한다.

2) 조세법률은 혼인한 자에게 납세의무를 부과하는 것 외에는 혼인생활 자체에 어떠한 명령이나 금지를 직접적으로 가하지 않는다. 따라서 헌법 제36조 제1항이 보장하는 혼인과 가족생활에 관한 기본권이나 혼인과 가족에 대한 제도보장은 조세법률에는 어떠한 법적 영향을 미치지 아니한다. 그러나 헌법 제36조 제1항에서 도출되는 차별금지명령은 조세입법에서 조세부담의 증가는 경제적 불이익을 통해서 혼인과 가족을 차별하는 것을 금지한다. 그러므로 만약 조세법률이 혼인을 그 구성요건으로 삼아서

일정한 법적효과를 결부시키고자 한다면, 혼인한 자를 경제적으로 불리하게 차별취급해서는 안 된다.

(나) 이 사건 법률조항에 의한 혼인한 부부의 차별취급

이 사건 법률조항은 거주자 또는 그 배우자의 자산소득을 당해 거주자와 그 배우자 중 대통령령이 정하는 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 세액을 계산하도록 규정함으로써, 거주자 또는 그 배우자라는 혼인의 구성요건을 근거로 혼인한 부부에게 더 높은 조세를 부과하여 혼인한 부부를 혼인하지 않은 부부나 독신자에 비해서 불리하게 차별취급하고 있다.

(다) 이 사건 법률조항에 의한 혼인한 부부의 차별취급이 헌법상 정당화되는지 여부

이 사건 법률조항이 자산소득합산과세를 통해서 혼인한 부부를 혼인하지 않은 부부나 독신자에 비해서 차별취급하는 것이 헌법상 정당화되는지 여부를 살펴본다.

1) 자산소득합산과세제도가 부부간의 인위적인 소득분산에 의한 조세회피행위를 방지하고자 하는 목적을 추구하고 있지만, 부부간의 인위적인 자산 명의의 분산과 같은 가장행위 등은 상속세 및증여세법상 증여의제규정(제44조) 등을 통해서 조세회피행위를 방지할 수 있다.

그리고 부부의 일방이 혼인 전부터 소유하고 있던 재산 또는 혼인 중에 상속 등으로 취득한 재산과 같은 특유재산 등으로부터 생긴 소득은 소득세 부담을 경감 또는 회피하기 위하여 인위적으로 소득을 분산한 결과에 의하여 얻어진 소득이 아니다. 그럼에도 불구하고 자산소득합산과세제도가 부부의 일방이 특유재산에서 발생한 자산소득까지 그 다른 한쪽의 배우자(주된 소득자)의 종합소득으로 보아 합산과세 하는 것은 불합리하다.

다른 한편으로 부부자산소득합산제도가 추구하는 ‘부부의 소득

분산으로 인한 조세회피 방지' 등의 행정기술적인 관점은 헌법 제36조 제1항과 관련하여 고찰할 때 그 성질상 법적인 논거로서는 부적절하다. 왜냐하면 헌법 제36조 제1항이 가지는 헌법적 가치가 우선하므로 입법자가 이러한 가치를 반영하지 않고 행정기술적인 관점을 채택하는 것은 허용될 수 없기 때문이다.

그러므로 인위적인 소득분산에 의한 조세회피를 방지하기 위해서 부부의 자산소득을 합산과세 하는 것은 부적절하며 합리적이라고 볼 수 없다.

2) 개인이 획득한 소득을 소비하는 형태는 개인마다 다양할 것인데 부부의 공동생활에서 얻어지는 절약 가능성을 담세력 내지 급부능력과 결부시켜 조세의 차이를 두는 것은 타당하지 않다. 더군다나 부부의 가계공동생활에서의 절약 가능성은 소득세법상 담세력의 요소로서 고려될 사항이 전혀 아니다.

3) 소득불평등의 직접적 원인이 되고 있는 자산소유의 불평등을 소득세에 의하여 시정하기 위하여 누진세율을 적용함으로써 소득의 재분배가 이루어지고 있다. 따라서 자산소득이 있는 자와 없는 자간의 불공평의 해소를 위해서 혼인과는 상관없이 자산소득이 있는 모든 납세의무자에 대하여 누진세율의 적용에 의한 소득세부과를 통해서 소득의 재분배기능을 강화하는 것은 타당하다. 그러나 자산소득이 있는 모든 납세의무자 중에서 혼인한 부부가 혼인하였다는 이유만으로 혼인하지 않은 자산소득자보다 더 많은 조세부담을 하여 소득을 재분배하도록 강요받는 것은 타당하지 않다고 할 것이다.

4) 부부자산소득합산과세와 같이 순수한 조세법 규정에서 조세부과를 혼인관계에 결부시키는 것은 가족법 등에서 혼인관계를 규율하는 것과는 달리 소득세법 체계상 사물의 본성에 어긋난다. 그래서 자산소득합산과세로 인하여 발생하는 소득세부담의 증가

가 소득세법의 본질상 혼인관계를 기초로 발생하는 것은 타당하지 않다고 할 것이다.

5) 부부 자산소득 합산과세는 헌법 제36조 제1항에 의해서 보호되는 혼인한 부부에게 조세부담의 증가라는 불이익을 초래한다. 이러한 불이익은 자산소득을 가진 고소득계층뿐만 아니라 자산소득을 가진 중간소득계층에게도 광범위하게 발생한다고 볼 수 있고, 자산소득을 가진 혼인한 부부가 혼인하지 아니한 자산소득자에 비해서 받게 되는 불이익은 상당히 크다고 할 것이다. 이에 반해서 자산소득합산과세를 통하여 인위적인 소득분산에 의한 조세회피를 방지하고, 소비단위별 담세력에 부응한 공평한 세부담을 실현하고, 소득재분배효과를 달성하는 사회적 공익은 기대하는 만큼 그리 크지 않다고 할 것이다. 위 양자를 비교형량하여 볼 때 자산소득합산과세를 통해서 얻게 되는 공익보다는 혼인한 부부의 차별취급으로 인한 불이익이 더 크다고 할 것이므로, 양자간에는 균형적인 관계가 성립한다고 볼 수 없다.

(라) 위에서 살펴본 바와 같이, 이 사건 법률조항이 자산소득 합산과세제도를 통하여 합산대상 자산소득을 가진 혼인한 부부를 소득세부과에서 차별취급 하는 것은 중대한 합리적 근거가 존재하지 아니하므로 헌법상 정당화되지 아니한다. 따라서 혼인관계를 근거로 자산소득합산과세를 규정하고 있는 이 사건 법률조항은 혼인한 자의 차별을 금지하고 있는 헌법 제36조 제1항에 위반된다. 그러므로 이 사건 법률조항이 다른 헌법 조항에 위반되는지 여부에 대한 추가적인 판단은 불필요하다.

(3) 소결론

그렇다면 이 사건 법률조항인 소득세법 제61조 제1항은 헌법에 위반된다.

라. 부수적 위헌선언

(1) 헌법심판의 대상이 된 법률조항 중 일정한 법률조항이 위헌선언된 경우 같은 법률의 그렇지 아니한 다른 법률조항들은 효력을 그대로 유지하는 것이 원칙이나, 다음과 같은 예외적인 경우에는 위헌인 법률조항 이외의 나머지 법률조항들도 함께 위헌선언할 수가 있다. 즉 합헌으로 남아 있는 나머지 법률조항만으로는 법적으로 독립된 의미를 가지지 못하거나, 위헌인 법률조항이 나머지 법률조항과 극히 밀접한 관계에 있어서 전체적·종합적으로 양자가 분리될 수 없는 일체를 형성하고 있는 경우, 위헌인 법률조항만을 위헌선언하게 되면 전체규정의 의미와 정당성이 상실되는 때가 이에 해당된다고 할 것이다(헌재 1989. 11. 20. 89헌가102, 판례집 1, 329, 342; 1996. 12. 26. 94헌바1, 판례집 8-2, 808, 829; 2001. 7. 19. 2000헌마91·112·134(병합), 판례집 13-2, 77, 100).

(2) 이 사건 법률조항인 소득세법 제61조 제1항은 거주자 또는 그 배우자가 자산소득이 있는 경우에 자산합산대상배우자의 자산소득을 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 세액을 계산하도록 정하는 자산소득합산과세제도의 근간을 이루는 핵심적 요소이다.

그런데 같은 조 제2항은 주된 소득자의 판정은 당해연도 과세기간 종료일 현재의 상황에 의하도록 규정하고 있고, 같은 조 제3항은 자산소득을 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 세액을 계산하는 경우에 자산합산대상배우자에 대하여는 그 자산소득 외의 소득에 한하여 세액을 계산한다고 규정하고 있으며, 같은 조 제4항은 주된 소득자의 종합소득금액에 대한 세액의 계산에 있어서는 주된 소득자의 종합소득금액과 자산합산대상배우자의 자산소득금액의 합계액을 주된 소득자의 종합소득금액으로 보고 계산한 세액에서 주된 소득자의 종합소득금액과 자산합산대상배우자의 자산소득금액에 대하여 이미 납부한 세액의 합계액을 공제한 금

액을 그 세액으로 한다고 규정하고 있다.

따라서 자산합산과세제도의 근간이 되는 소득세법 제61조 제1항이 위헌이라면, 그에 부수되는 같은 조 제2항 내지 제4항은 같은 조 제1항과 전체적·종합적으로 양자가 분리될 수 없는 밀접한 일체를 형성하고 있으므로 독자적인 규범적 존재로서의 의미를 잃게 된다.

그렇다면 소득세법 제61조 제2항 내지 제4항이 비록 심판대상이 아니지만 같은 조 제1항과 함께 위헌선언을 함으로써 법적 명확성을 기하는 것이 타당하므로 그에 대하여도 아울러 위헌선언을 한다.

4. 결 론

그렇다면 소득세법 제61조 제1항 내지 제4항은 헌법에 위반되므로 재판관 전원의 일치된 의견으로 주문과 같이 결정한다.

독일 연방헌법재판소 결정례

▣ 연방헌법재판소 판결: 분할과세(Steuersplitting)

김완석 譯

서울시립대 교수, 조세법학

1. 1956년 7월 21일 연방헌법재판소법 개정법률의 효력발생일 전에 당시의 절차규정에 따라 헌법 제100조 제1항 및 연방헌법재판소법 제80조 제1항에 의한 법원의 제청이 연방헌법재판소에 제기되었다면 연방 헌법재판소법 제80조 제4항의 규정은 적용되지 않는다.

2. 헌법 제100조 제1항에 의한 헌법재판소에 대한 제청권한과 의무는 실제에 있어서 독립적이고, 형식적으로 유효한 법률에 의하여 법원의 임무가 부여되고 법원이라고 칭하여지는 모든 판결 기관에 있다.

3. 헌법이 공포되고 난 후에 개정된 법률에서 개정되지 않고 그대로 존치되고 있는 규정은 입법자가 이 규정을 자신의 의지에 따라 수용하였다면 1953년 2월 24일 판결(연방헌법재판소 판례집 2, 124면 [128면 이하]의 의미에 비추어 볼 때 헌법 이전의 법률(vorkonstitutionelles Recht)로 볼 수 없다.

4. 입법자의 재량권은 어떤 특정분야에 관한 법질서와 사회질서에 대한 헌법제정자의 가치결정이 표현된 원칙규범(Grundsatznorm)에 의해서도 제한을 받는다. 어떤 법률규정이 이와 같은 특정한 원칙규범에 위반된다고 판단될 때에는 일반적인 평등원칙(헌법 제3조 제1항)에 위반되는지의 여부는 더 이상 심사할 필요가 없다.

5. 헌법 제6조 제1항은 혼인과 가족이라는 특수한 사적 영역을 보호하는 “전형적인 기본권”(Klassische Grundrecht)일 뿐만 아니라 동시에 제도적 보장이다. 또한 이 조항은 원칙규범으로서 혼인과 가족에 관련되는 사법과 공법의 모든 영역에 대하여 구속력이 있는 가치결정이다.

이 조항은 국가의 침해로부터 혼인과 가족의 피해를 방지한다는 점에 있어서 입법자에게는 현실적 구속력이 있는 헌법규범이다. 1952년 1월 17일에 발효된 1951년 소득세법(연방법률공보 I 33면) 제26조에 따른 소득세 합산과세를 통하여 기혼부부를 불리하게 하는 것은 이와 같은 국가의 침해에 해당한다.

6. 여성의 평등권에는 시장경제적 소득활동에 있어서 남성과 평등한 법적 기회를 갖는 것을 포함한다.

결 정

연방헌법재판소 제1부, 1957. 1. 17.

-- 1 BvL 4/54 --

원헌 재정법원의 신청에 따른 1952년 1월 17일에 발효된 1951년 소득세법(연방법률공보 I 33면) 제26조에 대한 합헌성 심사에 관한 소송

결정주문

1952년 1월 17일 발효된 1951년 소득세법(연방법률공보 I 33면) 제 26조는 무효이다.

결정이유

A.

1952년 1월 17일 발효된 1951년 소득세법 제1조 제1항에 의하면 “자연인은 ---- 소득세 납세의무를 진다.” 누진세율(Progressive Tarif)에 따라 소득세를 산정함에 있어서 납세의무자의 총소득액을 과세표준으로 한다(제2조 제1항).

부양가족공제가 적용되는 자녀와의 합산과세(제27조)를 제외하면 본 소송에서 심사하여야 할 조항인 제26조만이 개인단위과세(Individualbesteuerung)의 원칙에 대한 예외를 이루고 있다.

제26조 세대과세(Haushaltsbesteuerung): 부부

(1) 부부는 두 사람 모두 무제한납세의무를 지며 계속하여 별거하지 않는 한 합산과세 된다. 이 전제조건은 과세기간 중 4개월 이상 충족되어야 한다.

(2) 합산과세를 하는 때에는 부부의 소득을 합산하여 과세한다.

이와 관련하여 1952년 1월 17일 발효된 1951년 소득세법시행령(연방법률공보 I 54면) 제43조를 두고 있다.

제43조 세대과세(Haushaltsbesteuerung)

부인이 남편과 관련이 없는 기업에서 가득한 근로소득은 합산과세에서 제외된다.

B.

I.

데켄도르프 세무서는 1951년에 P에 살고 있는 S부부에게 소득세법 제26조에 의하여 부부의 소득을 합산하여 산정한 납세고지서를 송달하였다. 남편은 공무원을 퇴직한 후 연금을 받고 있었으며, 부인은 소매업을 영위하여 얻은 소득이 있었다. S부부는 납세고지처분에 대하여 이의신청을 제기하였다. 누진세율의 적용으로 인하여 합산과세에 의한 세액이 개별과세에 의한 세액보다 증가하였기 때문이었다. 해당 세무서는 합산과세에 대한 이의신청이 이유가 없다고 인정하여 기각하였다. 이에 대하여 S부부는 소송을 제기하였다. 뮌헨 재정법원의 제2부 주심판사는 제국조세기본법 제264조 제2항에 의하여 1953년 12월 21일의 결정(FG II 293/53)을 통하여 1951년 소득세법 제26조의 합헌성 여부에 관한 연방헌법재판소의 결정이 있을 때까지 소송 진행을 중단시켰다. 재정법원 제2부는 이 결정을 1954년 2월 25일의 판결로써 확인하고 즉시 관련서류를 연방헌법재판소에 제출하였다. 재정법원의 견해에 따르면 1951년 소득세법 제26조는 “혼인을 하지 않은 국민에 비하여 혼인한 국민의 과세평등권을 침해하였으므로” 헌법 제3조 제2항 및 제6조 제1항에 위반되고, BGHZ 11, 부록 34면(78면)에서 고찰한 바와 같이 헌법 제3조 제1항에도 위반된다는 것이었다.

II.

연방헌법재판소는 먼저 연방재정법원에 제청서류를 이첩하여 제청사실에 대하여 통지하였다. 연방헌법재판소법 제82조 제1항 및 제77조와 관련된 같은 조 제3항에 따라 연방의회와 연방상원, 연방정부, 주정부 및 소송당사자들에게 의견을 제출할 기회를 부

여하도록 하고 있었다. 연방재무부 장관은 이 소송에는 참여하지 않고 연방정부의 입장을 대변하여 의견을 제출하였다. S부부와 데겐도르프 세무서도 의견을 제출하였다.

연방재무부 장관은 먼저 이 제청은 인용되어서는 안 된다고 주장하였는데, 이는 1951년 소득세법 제26조는 1939년 2월 27일에 공포(제국법률공보 I 297면)된 소득세법 제26조와 합치하며, 따라서 연방헌법재판소의 1953년 2월 24일의 판결(연방헌법재판소 판례집 2, 124면[128면 이하] 참조)의 의미에 비추어 볼 때 헌법 이전의 법률(vorkonstitutionelles Recht)로 보아야 하기 때문이라고 하였다.

연방재무부 장관은 사실관계에 있어서도 제청법원과 다음과 같은 점에서 법률적 견해를 달리하였다.

소득세법 제26조의 세대과세는 남녀 모두에게 똑같이 적용되므로 헌법 제3조 제2항에서 정하고 있는 남녀평등의 원칙에 위반되지 않는다.

또한 헌법 제6조 제1항에 위반하였다고 하더라도 이를 두고 바로 위헌이라고 추론할 수 없다. 이 규정은 무엇보다 “혼인과 가족 제도의 보장이라는 프로그램적인 의미만”을 지니고 있기 때문이다. 특히 이 규정은 헌법 제3조 제1항의 일반적인 평등원칙을 구체화한 규정이 아니기 때문에 입법자로 하여금 결혼한 사람들을 “모든 면에서 결혼하지 않은 사람과 똑같이” 취급하도록 요구하는 것은 아니다. 오히려 입법자에게 “혼인이라는 구성요건에 어느 정도의 경제적 영향과 결부된 법적 효과”를 부여하는 것을 허용하고 있다. 그러므로 “만일 결혼을 하려고 하는 대부분의 사람들이 오로지 조세부담 때문에 결혼을 주저할 만큼 혼인한 부부에 대한 조세부담이 비정상적으로 큰 경우”에만 헌법 제6조 제1항에서 규정하고 있는 혼인과 가족제도의 보장에 위반하였다고 할 수 있을 것이다. 실제로 입법자가 도입한 합산과세는 결혼으로 인하

여 증가된 경제적인 부담능력을 고려한 결과이며, 또한 이 규정을 가족에게 유리한 소득세법의 규정과 관련하여 고찰하여야 한다. 즉 부부는 과세등급 2종(Steuerklasse II)에 해당한다는 것과 이로 인하여 합산과세 시에 일방 배우자의 결혼금을 다른 배우자의 소득금액과 상쇄할 수 있음을 고려하여야 한다.

부부합산과세에 의한 소득세의 차별은 사물의 본성(Natur der Sache)에 기인하는 것이므로 헌법 제3조 제1항에도 위반되지 않는다. 소득세를 산정함에 있어서 경제적인 부담능력은 가장 중요한 기준 중의 하나이다 조세부담은 가능한 한 모든 사람에게 “같은 부담감을 느낄 수 있도록” 지워야 한다. 부부와 가족의 공동 욕구는 일반적으로 부부 두 사람의 소득으로 충족되기 때문에 각각 별도의 경제소득을 올리는 부부의 경제능력은 한 사람이지만 동일한 수준의 경제소득이 있는 가구의 경제능력과 전체적으로 똑같은 크기이다. 조세법의 입법자에게는 이 사실이 결정적으로 중요하다. 만일 혼인을 한 사람들을 혼인하지 않은 사람들과 똑같이 취급하는 것은 소득세법 전체를 지배하는 경제적 부담능력에 따른 과세원칙을 포기하는 것을 의미한다. 부부에 대한 개별과세는 부부의 소득에 대하여 별도로 과세한다는 이유만으로 부부의 세금이 경감되는 불공정한 결과를 초래하게 된다.

또한 부부를 미혼자와 비교하더라도 헌법 제3조 제1항에 위배되지 않는다. 공동생활을 통한 절약 가능성으로 인하여 부부의 경제적 부담능력은 독립적인 생계를 꾸려가는 두 사람의 미혼자의 경제적 부담능력보다 크다. 이것은 일반적으로 식비, 주거비, 가구비용, 주택유지비에서 드러나고 있으며, 고소득자의 경우에는 자동차 또는 주택의 공동구입을 예로 들 수 있다. 부부가 갖고 있는 보다 큰 조세부담능력을 입법자가 고려하지 않았다면 미혼자에게 불이익이 되었을 것이다. 왜냐하면 미혼자는 일반적으로 다

른 사람과의 공동생활을 통한 절약 가능성이 없음에도 불구하고 부부와 동일한 조세부담을 감당하여야 하기 때문이다.

끝으로 합산과세 시에 여러 형태의 가계공동체에서 부부공동체를 구별하는 것은 사물의 본성에 비추어 보더라도 정당화된다고 하겠다. 왜냐하면 부부나 가족은 “그 보호가 법률적으로 보장받는 자연적인 생활공동체”이기 때문이다. 즉 부부에 대하여는 민법 제1353조 제1항에서 열거하고 있는 부부의 생활공동체에 대한 의무에 의하여, 그리고 자녀에 대하여는 아버지의 보호양육권, 특히 자녀의 주거지를 결정할 수 있는 권한에 의하여(민법 제1627조, 제1631조) 혼인에 의한 생활공동체를 법률적으로 보호한다. 그러므로 이와 같은 생활공동체의 경우에는 “법에 규정된 구성요건을 충족한 공동생활”이라 할 수 있다. 이에 대하여 공동으로 가계를 꾸려나가는 그 밖의 다른 공동생활을 위한 결합은 언제든지 해제될 수 있다. 따라서 만일 입법자에게 부부의 과세문제에 있어서 세대과세의 폐지를 통하여 혼인이라는 사실을 무시할 것을 요구한다면 이야말로 헌법 제6조 제1항에 위반되는 결과를 야기하게 된다.

마지막으로 부부와 그 가족이 아닌 다른 생활공동체에 대한 조세산정을 위한 조사는 부부와 그 가족으로 이루어진 생활공동체에서 보다 특히 구성요건사실의 조사에 있어서 현저한 행정적 어려움에 직면하게 될 것이다.

데겐도르프 세무서도 연방재무부장관과 마찬가지로 1951년 소득세법 제26조를 합헌이라고 주장하였다. S부부는 제청법원과 견해를 같이하였다. S부부는 부부에 대하여 상이한 취급을 하고 있기 때문에 헌법 제3조에도 위반된다고 주장하였다, 왜냐하면 1951년 소득세법시행령 43조에 의하면 부인의 근로소득은 합산과세에서 제외하지만, 남편의 근로소득은 제외하고 있지 않기 때문

이다.

연방재정법원은 서류를 환송할 때에 관할법원 제4부가 판결 때마다 계속하여 소득세법 제26조의 합헌성을 인정하였다는 사실을 통지하였다.

C.

I.

사건서류를 연방헌법재판소로 직접 송부한 것은 1951년 3월 12일 연방헌법재판소법 제80조를 위반한 절차상의 하자에 해당되지만 연방헌법재판소가 서류를 연방재정법원으로 이송함으로써 해결되었다(연방헌법재판소 판례집 2, 124면[127면]).

1956년 7월 21일의 연방헌법재판소법 개정법률에 따르면 제청서가 접수된 후 법원의 제청결정을 모든 상급연방법원에 통지하도록 규정되어 있지만, 뮌헨 재정법원의 제청에 대하여는 추후에 나머지 연방법원에 알릴 필요가 없었다. 절차법의 일반원칙에 따르면 새로운 절차상의 규정은 현재 진행 중인 소송에도 적용되지만, 이는 그 절차가 새로운 규정의 효력발생 시에 이 규정의 적용을 받아 계속 진행할 수 있는 경우에 한한다(연방헌법재판소 판례집 1, 4면). 즉 이 규정은 새로운 법률에 의해서 다른 결과가 나올 경우에는 적용되지 않는데, 본건이 바로 이 경우에 해당한다. 왜냐하면 모든 상급연방법원의 청문에 관한 규정은 제청방법에 관한 새로운 규정과 밀접한 관계에 있는데, 이 규정에 따르면 제청이 제청법원으로부터 직접 연방헌법재판소로 보내지게 되어 있다. 따라서 제청이 개정법률의 효력발생일 이전에 종전의 소송규정에 합당한 방법으로 연방헌법재판소에 제기되었다면 연방헌법재판소법 제80조 제4항의 규정이 적용되지 않는다는 결론이 도출된다.

II.

본 결정은 소송에 참가할 권한이 있는 자가 심리에 참가하지 않았기 때문에 구두심리 없이 결정할 수 있다(연방헌법재판소 판례집 2, 213면[217면 이하]).

III.

뮌헨 재정법원의 제청은 적법하다.

1. 뮌헨 재정법원은 헌법 제100조 제1항의 의미에서의 “법원”이다.

헌법 제100조 제1항에 따른 제청은 1953년 12월 21일에 내려진 주심판사의 결정이 아니라 1954년 2월 25일의 재판부 판결로 볼 수 있다. 왜냐하면 항소에 대해 결정을 할 수 있는 법원만이 제청 자격이 있기 때문이다(연방헌법재판소 판례집 1, 80면[81면]). 법원은 자신의 제청권의 근거로서 헌법 제100조 제1항과 연방헌법재판소법 제80조가 아니라 이 사건과 관계없는 제국조세기본법 제264조를 제시하였다. 그렇지만 헌법 제100조 제1항을 꼭 인용할 필요는 없으며, 또한 1954년 2월 25일의 판결이 내용상으로 연방헌법재판소법 제80조의 전제요건을 충족하고 있기 때문에 문제가 되지 않는다.

해당 재판부의 구성은 1954년 2월 25일 주심으로서 행정차관 W 박사, 공무원 배석자로서 참사관(Regierungsrat) W, 그리고 세 사람의 명예 배석자로 이루어졌다. 이와 같은 구성은 1948년 5월 19일의 바이에른주 재정재판권 갱신에 관한 법률 제2조 제3항(GVBl. 87면)과 합치된다. 바이에른주 재정법원은 비록 “법원”이라는 명칭을 사용하고 있음에도 불구하고 헌법상의 “법원”에 해당되는지

의 여부에 관하여 의문이 제기되었다. 왜냐하면 “공무원 배석자”는 언제든지 면직될 수 있으며(제2조 제4항 제4절), 법률상 주심과 공무원 배석자(상임구성원)를 “재무행정 공무원”으로 규정하고 있기 때문이다(제2조 제3항). 이 규정을 고려한다면 법원의 독립성과 권력분립이라는 헌법의 기본원리가 보장되고 있는지, 그리고 바이에른주 재정법원이 헌법 제19조 제4항의 소송방법의 보장에 관한 요건을 충족시키고 있는지에 관하여 의문이 제기되고 있다. 그러나 이 문제가 규범통제의 적법상 심사에서 결정되어야 할 필요는 없다.

물론 헌법 제100조 제1항에 의하면 “법원”만이 제청권을 갖는다. 그러나 헌법상의 실질적인 법원에 해당하는 판결기관만을 법원으로 보면서 판결행위가 헌법 제19조 제4항의 재판청구권을 충족시키는 판결기관만이 이에 해당한다고 이해해서는 안 된다. 이 조항이 근거로 삼고 있는 “법원”이라는 개념은 이 조항과 헌법 제100조 제1항에서 서로 다른 의미를 지니고 있는데, 이는 두 규정이 서로 상이한 목적을 가지고 있기 때문이다. 헌법 제19조 제4항은 국민의 법적 보호를 보장한다는 헌법상과 헌법정책상의 과제를 가지고 있다 따라서 어떤 판결체가 이 규정상 “법원”에 해당하는지의 여부는 연방헌법재판소의 1955년 11월 9일 결정(연방헌법재판소 판례집 4, 331면[344면 이하 참조])에서와 같은 엄격한 기준에 따라 판단되어야 한다. 이에 반하여 헌법 제100조 제1항은 사법부에 대한 입법부의 권위를 유지하고 헌법과 관련된 문제에서 일관성 있는 판결의 유지에 기여한다. 이와 같은 헌법상과 헌법정책상의 목표에 의하면 헌법 제100조 제1항에 따른 제청권한과 의무는 독립적이고 법률상 법원으로서의 과제가 위임되어 있고, 그리고 법원이라고 칭하여지는 모든 판결기관에 적용될 것을 요구한다. 바이에른 재정법원이 적어도 이 의미에서의 “법원”에 해

당함은 의심의 여지가 없다. 따라서 뮌헨 재정법원은 제청권을 갖고 있다.

이는 재정법원의 제청에서 재정법원의 공무원 배석자는 언제든 지 면직될 수 있다는 바이에른주 재정재판권법의 규정이 위헌이라고 결정한 바이에른주 헌법재판소 1954년 11월 28일 판결(VGHE 7 II, 107면[110면])에 실시하고 있는 견해와 일치한다. 바이에른주 헌법재판소는 특정 법률을 위헌이라고 판단한 “판사”만이 헌법재판소에 제청하여야 한다는 바이에른주 헌법 제92조에 따라 제청의 인용 여부를 심사하였다. 바이에른주 헌법재판소는 “만일 제청한 기관에 적용되는 법률규정이 그 기관에 법원의 성격을 부여하고 있다면 그 규정이 헌법에 적합한 것인지의 여부는 심사할 필요 없이” 바이에른주 헌법 제92조를 충족한다는 이유로 제청을 인용하였다.

2. 검토의 대상이 된 조항은 1953년 2월 24일 결정(연방헌법재판소 판례집 2, 124면[128면 이하])에 관계되는 헌법 이전의 법률이 아니다. 즉 이 조항은 연방헌법재판소의 심사대상이 된다. 비록 소득세법 제26조가 표면상으로는 1939년부터 유효한 법률이기는 하지만 부부의 소득합산과세의 유지문제를 두고 연방의회가 소득세법을 개정할 때마다 반복하여 논의하면서 이를 유지하기로 결정하였기 때문에 헌법 이전의 법률로 볼 수 없다.

소득세법 제26조는 1934년 10월 16일 소득세법(제국법률공보 I 1005면) 이후로는 내용상으로, 1939년(1939년 2월 27일에 공포된 소득세법-제국법률공보 I 297면) 이후로는 그 표현에 있어서도 1951년의 과세기간까지 개정이 없었지만, 소득세법의 나머지 조항은 1951년의 과세기간에 1951년 6월 27일의 ‘소득세법 및 법인세법의 개정과 간소화에 관한 법률’(1951년 소득세법 및 법인세법 개정법률 - 연

방법률공보 I 411면)에 의하여 개정이 이루어졌다.

이와 같이 헌법 공포 후 개정된 법률규정에 대해서는 1953년 2월 24일 판결에서 형성된 기본원칙이 직접 적용될 수는 없다. 연방 헌법재판소가 헌법 이전의 법률규정에 대한 헌법재판소의 심사관할권을 부정하는 것은 “각 개별법원이 연방법률이나 주의 법률이 헌법 또는 연방법 및 주법의 범우선순위에 위반된다는 견해에 따라 그들이 연방 혹은 주의 입법기관이 결정한 법률을 적용하지 않는 방법으로 판단하여 연방이나 주의 입법기관의 의사를 무시하는 것을 방지”하는 것이 자신의 과제라는 것에 근거를 두고 있다(연방헌법재판소 판례집 2, 124면[129면]). 이러한 관점은 헌법 공포 후 개정된 법률에서 개정되지 않고 그대로 존치되고 있는 규정에 대하여 입법자, 여기에서는 연방의회가 자신의 의지에 따라 수용하고 있다면 이 규정을 헌법 이전의 법률로 취급하는 것은 허용되지 않는다. 그러나 이와 같은 경우에 해당하는지의 여부는 각각 개별적으로 검토하여 보아야 한다.

이 점과 관련하여 소득세법 제26조가 입법과정에서 상세하게 논의가 이루어졌고, 적어도 1951년 6월 27일 개정법률의 토론 시에 개정이 명시적으로 거부되었다는 점에서 연방의회의 의사결정을 볼 수 있다. 1951년 3월 7일(BT I/1949, 123차 회의, Prot. 4690면[4697D면])에 있었던 소득세법과 법인세법의 개정과 간소화에 관한 법률 초안에 대한 1차 심의(BT I/1949, 인쇄물. No. 1982)에서 이미 부부합산과세에 관한 규정이 비판의 대상이 되었다. 재정조세위원회는 그때까지 소득세법시행령 제43조에 있던 규정을 소득세법 제26조 제3항에 편입하자는 제안을 하였다(BT I/1949, 인쇄물. Nr. 2212에 대한 1a항; 1951년 5월 22일 개최된 142차 회의에 제출된 연방의회의원 Neuburger의 보고, Prot. 5612D면). 이 제안은 독일기독교민주당 및 기독교사회연합(CDU/CSU), 자유민주당(FDP), 독일당(DP)의 원내교

섭단체의 신청에 의하여 충분한 논의를 거친 결과 거부되었다(BT I/1949, 1951년 5월 22일의 142차 회의, Prot. 5632C면 이하, 5636C면).

제3차 심의에서 여러 정당의 원내교섭단체가 재정조세위원회의 제안을 재검토하지는 합의가 이루어져(BT I/1949, 복사판 192 1항; 195 4항; 196 2항; 199) 다시 새롭게 심도 있는 토론이 이루어졌다(BT I/1949, 1951년 5월 31일의 제145차 회의, Prot. 5722C - 5733C면). 그리고 마침내 논의의 결과 일종의 예비신청(BT I/1949, 전사판 199)으로 받아들여졌으며, 이에 따라 소득세법 제26조에 제3항이 신설되어 소득세법시행령 제43조의 내용이 추가되었다(BT I/1949, Prot. 5734B면).

연방상원(Bundesrat)에 의하여 조사위원회가 소집된 후(BT I/1949, 인쇄물. No. 2321 4항) 연방정부는 연방재무부장관이 과거에 연방의회에서 개진한 견해와는 달리(BT I/1949, 1951년 5월 31일의 제145차 회의, Prot. 5725C면) 그 이후에도 계속하여 소득세법시행령 제43조에서의 부인의 근로소득에 대한 개별과세를 그대로 유지할 것이라는 견해를 밝혔다(BT I/1949, 인쇄물. No. 2365 3항). 이에 대하여 1951년 6월 21일 제155차 회의(Prot. 6157면, 6160B면)에서 소득세법 제26조 제3항이 다시 삭제되었다. 따라서 1951년에는 그때까지 유효하였던 소득세법 제26조와 소득세법시행령 제43조가 그대로 유지되고 있었다.

이에 따라 연방의회는 소득세법 제26조의 유효성을 확실히 인정하였고, 따라서 이 조항은 새로 제정된 조항과 마찬가지로 연방헌법재판소의 전속 파기권한에 속하는 것이다.

D.

1951년 소득세법 제26조가 위헌이라는 뭇헌 재정법원의 견해는 이유가 있다.

I.

헌법재판소의 심사대상은 추상적으로 여러 사람에 대한 합산과세 또는 특히 부부의 합산과세가 헌법과 합치하는지의 여부를 판단하는 것이 아니고, 부부의 합산과세가 개별 납세의무자에게 누진세율로 과세하는 1951년 소득세법의 테두리 안에서 위헌성을 검토하는 것이다. 비례세율 아래에서 각 개인의 소득 대신에 가계공동체를 이루는 여러 사람들의 소득을 합산한 금액을 과세표준으로 삼는다고 하더라도, 즉 세대과세의 원칙을 채택하든 또는 개인단위과세의 원칙을 채택하든 헌법상으로는 전혀 문제가 있을 수 없다. 여기에서 결정적인 것은 누진세율의 적용에 따라 부부에 대한 합산과세가 개인의 능력에 따른 과세보다 경제적 측면에서 더 불리하다는 사실이다. 이때에 또한 합산과세와 연결된 연대납부책임이 추가된다(1936년 12월 1일 발효된 조세조정법 제7조 제2항 및 제3항 - 제국법률공보 I 961면[977면]).

개인단위과세의 원칙에 토대를 둔 현행 소득세법 체계 내에서 합산과세(소득세법 제26조 및 제27조)는 이질적인 것이다. 이를 역사적으로 고찰하여 보면 원래의 일반적인 세대과세제도의 유물로서 잔존하고 있는 것이다.

독일에서 현행 소득세와 비교할 수 있는 조세를 도입하였던 최초의 법률은 1820년 5월 30일 등급세(Klassensteuer)를 도입한 프로이센법이었다(법령집 140면). 이 법률에서는 “일반적으로 세대에 따라” 세금을 징수하도록 하고 있었다(제4조 a항). 납세의무자에 대한 “엄격한 재산상태의 조사”는 피하고, “쉽게 파악할 수 있는 몇 가지 특징에 바탕을 둔 등급”에 따라 과세하도록 하였다(1820년 8월 25일 훈령, Schimmelpfennig, Die Preußischen direkten Steuern, 2. Theil, 1843, 10면). 세대는 “가장”, 독립적으로 경제활동을 하는 “부인” 및 그들로부터 “주거와 생계수단”을 제공받는 부양가족으로 이루어져

있다(제4조 b항). 독자적인 세대를 운영하지 않거나 과세대상세대에도 소속하지 않은 사람은 자신에게 해당하는 등급세의 절반(제3조 제1항)을 개인세(제4조 d항)로 납부하도록 하였다. 다시 말하면 이 법률은 전 가족을 하나의 과세단위로 다루었던 진정한 의미의 세대과세인 것이다. 1820년의 법률뿐만 아니라 1851년 5월 1일(법령집 193면)의 등급소득세와 등급화된 소득세의 도입에 관한 법률에서도 소득신고의무를 지우고 있지 않다. 조세등급의 분류는 추정에 의하여 행하여졌다(1851년 법률 제7조 제1항).

이후의 입법을 통하여 점차적으로 가구 구성원들의 여러 그룹이 합산과세로부터 분리되었다. 비록 법조문에는 분명하게 표현되어 있지는 않지만, 1891년 6월 24일의 프로이센 소득세법(법령집 175면)에서는 과거의 세대과세로부터 사실상 부부과세로 바뀌어져 있었다(Fuisting-Strutz, 프로이센 소득세법 주석서, 제8판, 1915, 제10조에 대한 주석 2, 458면). 왜냐하면 이때부터 결과적으로 단지 부부의 소득만이 합산되었기 때문이다(제11조). 1906년 6월 19일에 공포된 소득세법(법령집 175면)에는 이를 명료하게 표현하고 있다(제10조). 이 법률에서는 “세대”라는 용어조차 사용되지 않고 있으며, 그 대신 남편의 소득에 부인의 소득이 합산된다고 표현되어 있었다. 1920년 3월 29일의 제국소득세법(제국법률공보 359면)은 부부의 합산과세(제16조) 이외에도 다시 미성년 자녀의 소득을 한정적으로 가산하도록 하였다(제17조). 그러나 실제로는 큰 의미가 없었다. 왜냐하면 미성년자에게 가장 많았던 소득, 즉 주로 비독립적인 근로 또는 독립적인 활동으로 인한 소득은 합산과세에서 제외되었다. 또한 자녀의 재산운용은 민법에 따라 아버지의 전속적 권한에 속하였으며, 따라서 재산운용소득은 바로 아버지의 고유한 소득이었기 때문이다.

1921년 3월 24일의 소득세법 개정법률(제국법률공보 313면)에 의

하여 부부합산과세가 제한을 받게 되었다. 즉 남편과 관계없는 기업에서 부인이 비독립적 노동 또는 독립적 활동을 통하여 가득한 소득이 합산과세에서 제외되었으며, 부인에게 별도로 과세되었다(제16조 제1항 및 제9조). 이 규정은 1925년 8월 10일의 소득세법(제국법률공보 I 189면)에서도 그대로 유지되었다(제6조 제1항과 관련된 제22조 제4항, Strutz, 1925년 소득세법 주석서, 2권, 1929, 제22조에 대한 주석 2 및 21, 136면 이하, 152면 이하).

그러나 부부합산과세에 관한 예외규정은 나치정권의 세법개정을 통하여 1934년 10월 16일 소득세법에서 삭제되었고 부인의 총소득은 합산과세에 함께 포함되기에 이르렀다(제26조). 그 당시 연방재무부차관의 발언에 따르면 이 조치는 부인을 노동시장에서 배제하려는 노동시장정책에 기여하였다고 한다(Reinhardt, 새로운 개정세법, 1934, 98면). 전쟁 중 여성의 노동력을 필요로 하였을 때 피용자로서의 부인의 소득은 1941년 12월 7일 소득세법시행령 제19조(제국법률공보 I 751면)에 의하여 합산과세로부터 분리되었다. 즉 1921년의 소득세법 규정이 부분적으로 부활된 것이었다. 부부합산과세와 관련된 이와 같은 법률적 상황이 이곳에서 결정적인 기준이 되는 1951년 과세기간까지 그대로 유지되었다.

따라서 부부합산과세는 일반적인 세대과세체계에 그 연원과 정당성을 두고 있었다. 입법자가 세대과세의 원칙으로부터 개별단위과세의 원칙으로 이행한 후 부부의 합산과세는 원래와는 달리 현행 소득세법체계에 모순되는 요소를 이루게 된 것이다.

제1차 세계대전이 종료되기까지 합산과세는 납세의무자나 국가에 있어서 그렇게 중요한 것은 아니었다, 왜냐하면 세율표상의 누진도가 매우 완만하였고 세율수준 또한 낮았기 때문이다. 그 후 직접세의 경우 공정과세를 위하여 누진도가 급격한 누진세율을 채택할 필요성이 있다는 견해가 확고해지고, 이와 같은 누진

세율로 인하여 최저세율과 최고세율간에 상당한 격차가 벌어짐에 따라 부부합산과세로 인한 세부담의 과중성이 인지되기에 이르렀다. 이것은 조세등급의 분류를 통해서도, 즉 세율표상의 부인의(그리고 자녀의) 고정된, 그리고 비누진적인 기초공제구간에 의해서도 보정되지 못하였다. 이 기초공제구간(Freibeträge)은 단지 가족구성원에 대한 납세의무자의 부양의무와 관련된 최저생활비의 인상만을 고려하고 있을 뿐이고 누진적인 개인단위과세의 원칙으로 회귀시킬 정도의 것은 아니었다. 동시에 합산과세가 과거에는 단지 행정의 간소화에 기여하였지만, 현재에는 합산과세와 관련된 조세의 추가부담이 국가의 세입을 증가시키는 원천이 되었다(프로이센 소득세법 초안 제11조의 근거: 제17대 임기 중 1890/91년도 3분기 의회의 회의속기록보고서 부록 1권 문건번호 5호, 222면 참조).

II.

1951년 소득세법 제26조에 의하여 혼인과 관련하여 발생하는 부부의 조세상 추가부담은 헌법 제6조 제1항에 위반된다.

1. 바이마르 헌법 제134조와는 달리 현재의 헌법 아래에서는 국민이 어떤 원칙에 따라 공적인 부담을 지는가에 관한 명시적인 규정이 없다. 그러나 입법자가 헌법 제3조 제1항에 근거한 공정과세의 원칙을 준수하고 있다는 것에 대하여는 의심의 여지가 없다.

연방 헌법재판소의 판결에 따르면 헌법 제3조 제1항의 의미는 본질적으로 상이한 것은 모두 법적으로 상이하게 취급하여야 한다는 것이 아니라 그 상이함이 정의와 합목적성에 비추어 보아 법적으로도 상이한 의미를 가질 때에만 다르게 취급하여야 한다는 데에 있다. 이것을 결정하는 것은 무엇보다도 입법자의 우선적인 과제(연방헌법재판소 판례집 3, 225면[240면])라고 한다. 그러나

입법자의 재량권의 한계는 자의의 금지나 평등원칙의 “구체화”(특히 헌법 제3조 제2항 및 제3항)뿐만 아니라 특정한 분야의 법질서와 사회질서에 대하여 헌법제정자의 가치결정이 표현된 다른 원칙규범에서도 찾을 수 있다. 이와 같은 원칙규범을 고려할 경우에는 특정한 조항의 심사는 우선적으로 이 원칙규범에 합치하는지의 여부가 검토되어야 한다. 만일 어떤 조항이 원칙규범에 위반된다면 일반적인 평등원칙(헌법 제3조 제1항)에 위반되는지의 여부는 더 이상 심사할 필요가 없다.

그러므로 뮌헨 재정법원이 헌법 제3조 제2항과 제6조 제1항을 특별한 심사기준이라 표현한 것은 적절하다. 왜냐하면 1951년 소득세법 제26조가 “혼인”이라는 구성요건사실과 관련되어 있기 때문에 이 조항의 합헌성 여부의 심사는 우선 헌법 제6조 제1항에 의하여 이루어져야 한다.

2. 헌법 제6조 제1항은 가치결정적인 원칙규범이다. 이 조항에서 혼인과 가족을 다른 어떤 인간적 결합과 비교할 수 없는 모든 인간공동체의 기본으로 파악하고 국가질서의 특별한 보호 아래 두어야 한다고 규정하고 있다.

먼저 이것은 나치정권 때의 경험에 직면하여 혼인과 가족이라는 특수한 사적 영역을 국가에 의한 외부 강제력으로부터 보호한다는 전형적인 의미에서의 기본권 규정이다. 헌법은 나치즘의 전체주의로부터 전향하면서 이러한 생활영역에 대해서도 인간의 주체성과 자기책임성을 선언하였다.

혼인과 가족을 보호한다는 헌법의 선언은 동시에 혼인과 가족의 생활질서를 보장하는 것, 즉 제도적 보장을 포함하고 있다는 것에 대하여는 의문의 여지가 없다. 이와 같은 특성으로 말미암아 헌법은 혼인과 가족의 본질적인 구조만을 보장한다. 그러므로 이 조항의 법적 효력은 혼인과 가족의 핵심규범을 헌법상 보장한

다는 데에 있는 것이다.

그러나 헌법 제6조 제1항의 법적 효력은 이 기능에 국한되는 것만은 아니다. 다른 여러 가지 헌법규범, 특히 국민의 국민에 대한 관계를 규정하거나 공동체생활을 규정하고 있는 규범과 마찬가지로 헌법 제6조 제1항은 서로 관련되어 있으며 중첩되어 있는 여러 기능을 수행한다. 헌법판결의 과제는 헌법규범의 여러 기능, 특히 기본권의 상이한 기능을 해석하는 것이다. 이때 “해당 규범의 법률적 효력이 가장 강하게 드러나는” 해석에 우선권을 부여하여야 한다(Thoma 참조).

이 원칙에 따라 헌법 제6조 제1항을 해석하면 이 조항에는 헌법의 선언과 제도적 보장의 기능이 포함되어 있을 뿐만 아니라 더 나아가 원칙규범, 다시 말하면 혼인과 가족에 관련되는 사법 및 공법의 모든 영역에 대하여 법적 구속력이 있는 가치결정도 포함되어 있는 것이다.

헌법 제6조 제1항은 그 표현에서 알 수 있듯이 국가가 혼인과 가족에 대하여 특별한 보호를 하여야 한다는 점을 명령하고 있다. 이러한 광범위한 표현이 이미 이 규정에 내재된 혼인 및 가족권에 대한 원칙규범이라는 특징을 드러내고 있다. 이러한 해석만이 사회적 법치국가의 지도원리와 헌법에서의 기본권의 규범편입을 정당화한다.

헌법 제6조 제1항에 내재된 제도적 보장을 넘어선 의미는 발생사적으로 인정된다. 이 조항은 다음과 같은 바이마르헌법 제119조 제1항 및 제2항의 내용을 수용한 것이다.

혼인은 가족생활, 국가의 보존과 증식의 토대로서 헌법에 의하여 특별한 보호를 받는다. 혼인은 양성의 평등에 기초를 둔다.

가족의 순수성 유지, 건강 및 사회적 후원은 국가와 지방자치단체의 과제이다. 자녀가 많은 가족은 이를 보정하기 위한 보호

를 청구할 할 권리를 가진다.

이와 같이 광범위한 표현 속에서 보호규정은 혼인과 가족에 관련된 사법 및 공법에 명확하게 관련되어 있다.

헌법 제6조 제1항은 바이마르 헌법 제119조에 비하여 짧게 표현되어 있지만 헌법제정자가 바이마르 헌법과 달리 보호규정의 효력범위를 혼인과 가족제도를 형성하는 규범에 국한시키려고 하는 것인지에 관하여는 아무런 언급이 없다. 헤른킴제(Herrenchiemsee) 초안에는 바이마르 헌법 제119조에 해당하는 규정을 제안하고 있지 않다. 그렇지만 기독교민주당(CDU) 원내교섭단체의 의원들에 의하여 제기되어 최초로 문서화된 제안서에는 혼인과 가족을 위한 보호규정이 다음과 같은 한 문장으로 요약되어 있다.

“남성과 여성의 지속적 생활공동체의 합법적인 형태로서의 혼인과 그로부터 늘어난 가족, 혼인 및 그 가족구성원의 일원으로서 갖는 권리와 의무는 헌법의 특별한 보호를 받는다.”(헌법위원회 제24차 회의, StenProt. 34면)

이 제안의 근거는 먼저 이 표현이 가족은 사회의 자연적, 기초적 요소이며 보호를 받을 권리가 있다는 국제연합의 인권협정 초안과 내용상으로 일치한다는 점이다(JÖR NF 1권, 93면 주석 2 참조). 심의 중 기독교민주당 원내교섭단체는 혼인과 가족의 보호는 이미 바이마르 헌법에도 있었다는 것을 반복하여 언급하였다. 계속된 심의과정 중에 헌법상의 보장이 혼인과 가족권에 관한 핵심 규범에만 관계된다는 발언은 한번도 없었다. 즉 이 조항이 바이마르 헌법의 유사규정보다 축소된 내용이라는 주장을 한 의원은 한 명도 없었다.

헌법 제6조 제1항은 본질적으로 제도적 보장을 의미하며, 그것에 더하여 프로그램적 성격만을 지니기 때문에 조세법상 객관적·법률적 의미를 부여할 수 없다는 연방 재무부장관의 견해는 그가

근거로 제시한 의회의 일반편집위원회의 의견서에서도 정당성을 찾을 수 없다. 당시의 제7a조에 대한 주석(주위원회 제1차 독회)은 다음과 같다.

(1) 여성과 남성의 지속적 생활공동체의 합법적 형태로서의 혼인과 그로부터 늘어난 가족, 혼인 및 그 가족구성원의 일원으로서 갖는 권리와 의무는 헌법의 특별한 보호를 받는다.

(2) 모든 어머니는 평등하게 공동체의 보호와 부조를 청구할 권리를 가진다.

(3) 혼외 자녀는 입법을 통하여 혼인에 의한 자녀와 육체적·정신적 및 사회적 발달을 위하여 동일한 조건을 갖도록 하여야 한다(PR 인쇄물 No. 340).

1948년 12월 13일 PR 인쇄물 No. 370에 의하여 발표된 의회의 일반 편집위원회의 “주석”은 다음과 같다.

제7a조에 대한 주석

만일 혼인과 가족이 국가질서의 보호 아래 있다면 그로부터 나오는 권리도 동일하게 국가질서의 보호 아래 있다. 그리고 혼인 그 자체가 국가의 특별한 보호 아래 있다면 남성과 여성의 지속적 생활공동체의 합법적 형태라는 것을 지적할 필요가 없다.

법원의 판결은 원칙적으로 입법부에게 입법을 위한 기준을 제시하고 법률을 적용하는 기관에는 해석규정을 제시한다. 그 결과로 기본권 안에 직접적으로 유효한 권리만을 수용한다는 원칙이 깨어졌다.

그러나 이 주석은 수정되었고 1948년 12월 18일의 PR 인쇄물 No.394 3면에서 헌법 초안의 인쇄된 문장에는 수정된 문구가 전제되었다(전문위원회, 일반편집위원회, 일반위원회 및 총회의 회의록 87면). 그 문서에서의 중요한 문언은 다음과 같다.

제7a조가 법원에 강조한 것은 오로지 프로그램적인 의미만을 가지고 있을 뿐이다.

일반 편집위원회의 견해는 재무부장관의 견해와는 달리, 여기에서의 유일한 관심사인 제1항과 관련되어 있는 것이 아니다(JÖR NF 1권 97면 이하의 인용은 적절하지 않다).

연방 재무부장관은 이 밖에도 자신의 견해를 뒷받침하기 위하여 연방의회의 주위원회 소속 의원인 Greve 박사의 표현을 인용하였다(Prot. 554면). 어떤 특정 규범의 개념과 의미에 대해서 입법에 참가한 의원 개개인이 가지는 의견은 그 규범의 해석에 결정적인 준거가 될 수 없다는 점을 논외로 하더라도(연방헌법재판소 판례집 1, 299면[312면]) 본질적으로 초안과 동일하게 규정된 헌법 제6조 제1항에 대한 Greve 의원의 잠정적인 소견은 비록 그가 이 조항의 법적 효력을 의심하면서 아직 확정된 견해를 가지고 있지 못함을 드러내고 있다.

따라서 헌법 제6조 제1항의 발생사를 고려하여 볼 때 헌법제정자의 의지에 따라 혼인과 가족에 대한 보호규정의 적용범위가 바이마르제국 헌법의 관련규정에 비하여 제한되어서는 안 되며, 또한 해석에 의하여 추론된 당해 조항의 기능이 가치결정적인 원칙규범이라는 것도 확인되었다.

3. 가치결정적인 원칙규범으로서의 헌법 제6조 제1항의 기능에서 입법자의 입법재량권의 자유에 대한 법적 한계를 찾을 수 있다.

다른 헌법규범과 마찬가지로 제6조 제1항도 그 표현이 하위규범을 심사할 수 있을 정도로 충분히 명백한 한 입법자를 실질적으로 구속하는 법이다. 여기에서 명확성의 기준은 “보호”라는 개념에서 도출할 수 있다. 이 개념은 그 의미상 보호객체의 원조, 방해와 침해로부터의 방어, 특히 국가 자신이 부당하게 침해하는

것을 포기한다는 것을 뜻한다. 헌법 제6조 제1항에서 규정하고 있는 혼인과 가족에 대한 국가의 특별한 보호는 두 가지를 의미를 내포하고 있다. 적극적으로는 다른 권력의 침해로부터 혼인과 가족을 보호하는 것뿐만 아니라 적절한 조치를 통하여 이를 지원하는 국가의 과제를 포함하며, 소극적으로는 국가 스스로가 혼인을 침해하는 것을 금지하는 것을 의미한다.

헌법 제6조 제1항의 적극적 보호기능이 충족되었을 때에 이 조항이 그 하위규범을 판단하는 기준으로서 충분하게 명확한 경우인지에 관하여 판단을 유보하는 상태일 수도 있다. 그러나 어떤 경우이든 이 조항은 국가 스스로가 부당하게 혼인과 가족을 침해하는 것을 금지하고 있음은 명확하다. 즉 이런 의미에서 당해 조항은 실제적이며 구체적인 헌법이라 할 수 있다.

물론 헌법 제6조 제1항은 원칙규범이라는 기능 아래에서도 연방 재무부장관이 우려하는 것과는 달리 혼인이라는 구성요건에 경제적 성과가 결부된 법적 효과를 연관시키는 것을 금하지 않는다. 헌법 제6조 제1항은 부부에게 유리한 것을 막는 것이 아니라 불리하게 손해를 입는 것을 방지한다. 따라서 세법규정에서 부부에게 유리한 조치(예를 들면 “개별과세”)를 도입하는 것은 헌법상 전혀 문제가 될 수 없다. 더 나아가서는 일반 생활영역의 본성과 일치하는 한 혼인이 경제적인 법적 결과에 대한 접합점이 될 수 있다는 것도 분명하다. 이는 특히 가족구성원 상호간의 관계에 적용되며, 또한 사회법치국가가 대가족에 대한 조기 부조를 행하거나 사망자 또는 활동 무능력자의 부양의무를 떠넘겨 받는 한도 안에서는 행정청에게도 적용된다.

나아가서 제6조 제1항에서 특정한 경우에만 혼인의 부담으로 작용하는 비의도적인 부차적 결과를 가져오는 규정이 위헌이라는 결론을 도출할 수는 없다.

4. 1951년 소득세법 제26조의 헌법적 판단에 대해서는 실제적 보호규정으로서의 헌법 제6조 제1항의 효력이 결정적이다. 왜냐하면 소득세에서의 부부합산과세는 혼인한 사람들에게 불리한 것으로서 개별단위과세의 원칙에 위배되기 때문이다. 즉 혼인에 대한 침해가 된다. 이 결론에 배치되는 항소는 정당성이 없다.

합산과세는 혼인에 연결된 것이 아니라 (소위 말해서) 가계의 공동운영으로 인하여 생긴 절약과 그로 인하여 증가된 '부담능력'에 연결되어 있으며, 따라서 부부의 늘어난 조세부담은 단지 비의도적인 부차적 결과에 해당된다는 논리로 정당화될 수는 없다. 생계에서의 절약 가능성은 소득세법에서 부담능력의 요인으로 고려하고 있지 않으므로 이와 같은 관점은 부적절하다. 무엇보다 부부의 증가된 조세부담이 단지 비의도적인 부차적 결과라는 것은 특히 적합하지 않다. 왜냐하면 합산과세는 원칙적으로 혼인과 관련되어 있을 뿐만 아니라 이 합산과세로 인하여 생기는 세액의 증가라는 결과가 바로 이 조항의 주된 목적이기 때문이다.

공동의 가계운영으로 인하여 증가된 경제적 능력이 진정한 연결점이라고 한다면 유일하게 혼인에 의한 가계공동체에만 합산과세가 행하질 이유가 없다. 왜냐하면 혼인에 의한 가계공동체는 시장경제적 소득이 있는 사람들로 구성된 가계공동체의 전형적인 경우가 아니다. 예를 들면 1950년 총 1,260만의 복수의 식구로 구성된 세대 중 소득이 있는 사람(거들어주는 가족구성원은 포함되지 않았다)이 한 사람 이상인 세대는 570만 세대에 달하는데, 남편과 함께 공동살림을 하며 소득활동을 하는 부인의 숫자는 같은 연도에 단지 74만 명에 지나지 않았다. 여기에서 남편의 사업장에서 남편을 도와준 부인은 고려하지 않았다(Wirtschaft und Statistik, 1954. 214면 및 326면). 다시 말하여 복수의 가족구성원이 시장경제적 소득을 얻고 있는 일곱 세대 중에서 1세대만이 부인이 시장경제적

소득을 얻고 있었다. 부부합산과세를 포기한다고 하여 재무부장관이 생각하는 것처럼 미혼자들에게 불공정하다고 볼 수는 없다. 왜냐하면 미혼자에게는 일반적으로 여러 사람들로 구성된 가계공동체의 가능성이 존재하지 않기 때문이다.

연방재정법원은 판결을 통하여 합산과세의 근거가 가계의 공동운영이 아니라 혼인 그 자체라는 점을 명확히 확인하고 있다. 연방재정법원은 1953년 7월 2일의 판결(연방조세공보 1953 III 256면 No. 217)에서 소득활동을 하는 두 부부(둘 다 서로 다른 회사의 사장)의 합산과세에 대한 소송의 제기에 대하여 주거지가 서로 약 10km 정도 떨어져 있고 결혼 전부터 꾸려 오던 양쪽 살림을 변함없이 유지했음에도 불구하고 이를 기각하였다. 연방재정법원은 그 판결에서 “별거생활이 살림과 경제활동뿐만 아니라 부부관계에까지 미친다면” 부부가 각각 개별과세를 신청할 수 있다고 판시하였다. 연방재정법원의 판결에서 소득세법 제26조 제1항의 지속적 별거는 단지 식탁과 침대만의 별거의 경우에는 해당되지 않는다. 이 판결은 바이마르공화국 재정법원의 판결(제국조세공보 1937 435면)을 따른 것으로서 오랫동안 소득세법의 기준이 되어 왔다(예를 들어 1952년 5월 31일 소득세법지침 - 연방조세공보 1952 I 289면 [380면] - 190항). 이 판례에서는 “만일 별거가 부부생활, 살림 및 경제적 활동을 유지하고 한 배우자가 별거상태를 장기간 유지하려는 의도를 가진다면 소득세법 제26조의 의미에서의 지속적인 별거에 해당한다”고 판결하고 있다.

소득세법의 본질에 비추어 볼 때 합산과세와 관련된 조세부담 증가의 근거를 혼인의 성격에서 찾을 수는 없다. 왜냐하면 순수한 조세법의 규정에서 가족법이나 특정분야의 복지보호법처럼 혼인관계에 연계시키는 것처럼 사물의 본성에 적합하지 않기 때문이다. 만일 소득세법에서 혼인과 가족을 “단순히 부부 두 사람과

자녀의 합계일 뿐만 아니라 보다 높은 차원의 통일체”(부부의 합산과세와 관련된 질문에 대한 연방재무부장관의 답신서, BГ II/1953, 인쇄물 1866, 주석 1 17면)로 인정할 수 있는 연결점으로 간주한다면, 이와 동일하게 부부가 세금에 있어서 유리한 지위에 있는 근거도 제시할 수 있어야 한다. 그러나 이것은 부부의 조세상 불리한 지위를 정당화하는 것 못지않게 불합리하다.

그 밖에 합산과세로 인하여 부부가 입는 불이익을 한 배우자만이 소득활동을 하여야 하는 부부와 관련시켜 정당화하려는 시도가 있었다. 특히 자녀가 많아 소위 “부인을 가정으로 돌아가게” 하여야 하는 가계의 경우를 예를 든다. 헌법 제6조 제1항의 관점에서는 오히려 이러한 세대에 대하여 합산과세를 요구하여야 한다고 하였다.

합산과세의 폐지는 어머니이며 주부인 여성이 경제적 소득생활을 하지 않거나 또는 소득활동을 하지 못하는 가족에게 부당하게 불이익을 주는 것이라고 한다. 그렇지만 부부 중 한 사람만이 소득이 있는 세대가 부부의 양쪽 모두 소득이 있는 세대에 비하여 얼마나 부당한 불이익을 받는지는 명확하지 않다. 왜냐하면 만일 이와 같은 “불이익”을 인정한다면, 그 불이익은 혼자서 소득을 버는 가장보다 적은 수의 사람을 부양해야 하는 다른 모든 납세의 무자에게도 똑같이 존재할 것이고, 이 “불이익”은 많은 수의 “수혜자” 중에서 두 사람 모두 소득이 있는 부부에게만 높은 조세를 부담시키는 것만으로는 해결될 수 없다. 사회국가적인 관점이나 혼인과 가족의 보호라는 관점에서 여러 사람을 부양하는 남편이자 가장의 특별한 입장을 참작하려 한다면 공개적으로 이미 토론된 여러 가지 길이 있다(기초공제구간의 인상, “개별과세”의 도입). 합산과세는 다른 부부에게는 이득이 되지 않으면서 일부의 부부에게 대해서만 세부담을 증가시키는 것이므로 적합하지 않다. 자녀가

많은 가족에 대한 고려 때문에 부부의 합산과세가 필요하다는 항변을 해석할 때 합산과세로 인한 추가세수입은 자녀가 많은 가족을 위하여 지출하여야 한다고 이해하여야 한다. 그런데 이와 같은 지출에 대한 통제 는 현행의 예산집행원칙에 의해서는 불가능하며 국가의 일반적 재정수요는 이와 같은 조세수입을 필요로 한다는 현실에 부닥치게 된다. 그러나 국가의 재정필요성이 절대로 위헌적인 과세를 정당화할 수는 없다.

합산과세는 주부의 세금부담을 가중시켜 직업활동을 저지함으로써 “주부를 가정으로 돌려보낸다”라고 하는 목적, 즉 소위 교육효과(Edukationseffekt)에 기여한다(예를 들어 연방재무부장관의 답변서, 14면 참조). 수입확보 이외의 다른 목적을 위하여 조세를 징수하는 것 그 자체는 헌법상으로 아무 문제가 없다. 그러나 그것은 부차적 목적 자체가 헌법상 중립적이고 또한 헌법상 전혀 문제가 없는 조세일 때에 한해서만 유효하다. 그러나 부부합산과세의 경우 교육효과라는 것은 이미 다른 이유로 위헌인 규정을 정당화하기 위해 언급된 것이다. 다른 한편으로 교육의 목적 자체는 이미 헌법과 관련된 판결을 통하여 제한된 영역에 해당된다. 즉 단일한 입법자가 더 이상 자유롭게 가치결정을 내릴 수 없는 영역으로 이행되고 있다. 이것은 헌법 제6조 제1항과 헌법 제3조 제2항 및 제3항에 그 근거를 두고 있다.

이미 위에서 언급한 바와 같이 헌법 제6조 제1항은 전형적인 기본권의 의미에서 혼인과 가족의 특별한 사적 영역을 보호한다는 선언적 규정이다. 이는 원칙적으로 자유로운 각 개인에 대한 공권력의 개입을 제한하고 있는 독일헌법의 기본정신과 일치한다. 국가의 개입으로부터 벗어난 사생활영역의 보편적인 인정은 이와 같은 사고에 터를 잡고 있다(연방헌법재판소 판례집 5, 85면[200면, 204면]; 7, 320면). 이와 같은 부부의 사생활 결정에 대한 자유의

본질에는 부인이 오로지 가사에만 전념할 것인지, 남편의 직업활동을 도울 것인지 또는 자신이 독립된 소득활동을 수행할 것인지와 같은 결정의 자유가 포함된다. 합산과세를 정당화하기 위하여 거론되었던 목적, 즉 소득활동을 하는 주부를 “가정으로 돌려보낸다”라고 하는 목적은 생각하기에 따라서 최상의 결혼형태일 수 있다. 그러나 헌법 제6조 제1항에서 말하는 혼인과 가족의 보호는 현재 독일에서 법적으로 규정된 민법상의 혼인과 가족제도에 관련된 것으로서 이와 같은 영역은 부부 스스로가 해결할 사적 영역에 속한다. 따라서 입법자는 부부의 사적 영역에 대해서 어떤 특정형태의 결정을 직접적으로 강요하여서는 안 된다. 그러나 만일 이와 같은 직접적인 강요가 위헌이라면 합산과세가 간접적으로 특정한 강요조치를 정당화하는 데에 이용되는 것 또한 적합하지 않은 것이다.

합산과세를 정당화하기 위한 소위 교육효과의 부적합성은 남녀 평등의 원칙에서도 도출할 수 있다(헌법 제3조 제2항 및 제3항). 헌법은 평등의 원칙이 혼인과 가족의 보호와 모순되지 않는다는 것을 전제로 하고 있기 때문에(연방헌법재판소 판례집 3, 225면[241면]) 입법에 있어서 두 원칙과 모순되어서는 안 된다. 그러나 여성의 평등권에는 여성이 모든 남성과 동일한 법적 권리를 가지고 동일하게 시장경제적 소득을 가득할 수 있는 법적 기회를 갖는 것이 포함되어 있다. 부인의 소득활동이 결혼을 파괴할 수 있는 것으로 평가하는 것은 기본원칙에 저촉될 뿐만 아니라 헌법 제3조 제2항의 규정에도 위배된다. 그러므로 부인의 시장경제적 소득활동을 저지시키려고 하는 법률의 목적 설정은 합산과세를 정당화하기에는 부적합하다.

5. 결론적으로 1951년 소득세법 제26조는 혼인한 사람에게 불리한 예외적 규정으로서 혼인에 지장을 주는 것이므로 헌법 제6

조 제1항의 가치결정에 위반된다.

1951년 소득세법 제26조가 헌법상의 다른 관점, 특히 헌법 제3조 위반으로 인하여 위헌에 해당하는지의 여부는 더 이상 심사할 필요가 없다. 이와 관련하여 1951년 소득세법 제26조와 1951년 소득세법시행령 제43조를 사실관계에서 관련시킴으로써 일련의 문제를 제기할 수 있다. 이것은 위에서 언급한 1951년 소득세법의 발생사에서 알 수 있듯이 입법자의 의지에 의하면 부부과세에 관한 규정 전체의 본질적인 구성요인을 형성하고 있다. 이로 인하여 혼인을 한 기혼자 그룹 내에서 소득의 종류에 따른 불공평이 야기된다. 왜냐하면 만일 부인이 급료수령인인 경우에는 개별과세가 허용되지만, 다른 종류의 소득인 경우에는 부인의 소득이 합산과세 되기 때문이다(헌법 제3조 제1항의 위반 여부). 그 밖에 이 규정에는 성별에 대한 차별을 담고 있다. 급료수령인이 여자일 때에만 분리되어 과세되고, 남자가 급료수령인일 때에는 합산과세 된다(헌법 제2조 제2항 및 제3항의 위반 여부). 더 나아가서 1951년 소득세법 제51조의 위임규정에 대한 합헌성 여부도 문제될 수 있으며, 1951년 소득세법시행령 제43조가 위임의 범위 안에 있는지에 관하여도 의문이 제기될 수 있다. 그러나 이 모든 관점은 1951년 소득세법 제26조가 이미 헌법 제6조 제1항에 위반하여 무효이며, 1951년 소득세법시행령 제43조도 그 근거를 상실하였기 때문에 더 이상 논의의 필요가 없다.

이와 같은 결론과 관련하여 합산과세의 정당성을 위하여 언급된 행정기술상의 고려, 예를 들면 다른 종류의 가계공동체와 비교하여 혼인에 의한 공동체의 측정이 단순한 점과 부부간의 세금 조작을 방지할 방법 등은 결정적이라 할 수 없다. 이러한 고려는 그 자체에 있어서 헌법 제6조 제1항에 비하여 법적 논거로서는 적합하지 않은데, 이는 헌법과 관련된 평가우선성으로 인하여 입

법자가 그와 같은 원칙을 위반한 상태에서 합목적성에 관한 고려를 할 여지가 없기 때문이다. 그러나 어떤 조세법의 규정을 유일하게 헌법 제3조 제1항의 기준에 따라, 즉 일반적인 과세의 공정성의 원리와 합치하는지의 여부에 관하여 심사하여야 할 때에는 이와 같은 행정기술상의 관점이 무의미하다고 단정할 수는 없다. 그 밖에 주로 자본재산에서와 같이 민법상 부부간의 소득분배를 내세워 납세의무를 회피하는 것을 방지하기 위한 특별규정은 헌법 제6조 제1항에 의하여 금지하고 있는 혼인과 가족에 대한 불리한 취급에 해당하지 않는다.

III.

1951년 소득세법 제26조는 모든 면에서 헌법 제6조 제1항에 위반되고, 따라서 무효이다.

비록 일부의 경우, 즉 한쪽 배우자의 결혼금을 다른 쪽 배우자의 소득금액과 통산함으로써 납세의무자에게 유리한 경우가 있다고 하더라도 1951년 소득세법 제26조에 대하여 무효판결을 내려야 한다. 왜냐하면 1951년 소득세법 제26조는 긴급구조법 제69조 제2항(연방헌법재판소 판례집 4, 331면[332면] 참조)과는 달라서 그 전체가 유효 또는 무효가 되는 통일적인 규정이기 때문이다.

< 부 록 1-3 >

미국 연방최고법원 및 원심법원의 판례

■ 연방최고법원(Supreme Court of United States)

Druker et UX. v, Commissioner of Internal Revenue
may 31, 1983, Decided
461 U.S. 957; 103 S.Ct. 2429; 77 L.Ed. 2n 1316;
1983 U.S.Lexis 319; 51 U.S.L.W. 3857

사건연혁

캘리포니아 항소법원 제2순회재판구(CA. 2d Cir) 판결
아래의 697 F.2d 46과 같다.

판결이유

上訴를 不許한다(Certiorari⁹⁾ denied).

9) 田中英夫 編, 『英米法辭典』, 東京大學出版會, 1991, pp.133-134 및 *Black's Law Dictionary*, 5th Edition, West Publishing Co., 1999, p.220 참조.

※역자주: Certiorari는 上訴受理令狀인바, 이는 상소를 수리할 것인가 아닌가의 결정이 상소를 받는 법원의 완전한 재량에 따르는 것을 말한다. 상소는 중요한 법률문제를 포함하고 있다고 판단되는 경우 상급심의 법원이 판단하여 이를 허용한다. 미 연방최고법원에서의 상고는 대부분 이 절차에 의한다. 사건

■ 연방항소법원(U.S. Court of Appeals for The 2nd Circuit)

Druker v, Commissioner of Internal Revenue
December 22, 1982, Decided
697 F.2d 46; 83-1 U.S. Tax Cas.(CCH) ¶ 9116
51 AFTR 2d.(RIA) 436

* 원심판결: 조세법원(United States Tax Court)

October 15, 1981, Failed
77 T.C. 867; 1981 U.S. Tax Ct. Lexis 44

주요쟁점

조세법원의 Tannenwald 판사의 판결, 77 T.C. 867(1981)에 대한 납세자의 항소이다. 불복의 쟁점은 다음과 같다.¹⁰⁾

(1) 항소인들이 동액의 소득이 있는 경우에도 두 사람의 독신인 개인보다 결혼한 부부에게 더 높은 부담의 세금을 납부하도록 요구하고 있는 내국세입법의 규정들이 헌법에 맞지 않는다는 헌법적 이의(異議)의 배척.

(2) 항소인들이 결혼자의 개별신고(Married Filing Separately)에게 결혼자의 합동신고(Married Filing Jointly) 적격(適格)의 전환이 허용되어

의 중요성이나 판례의 통일 필요성 등을 신중하게 고려하기 위해 9명의 법관 중 4명의 찬성(이를 rule of four라고 한다)이 있으면 상소를 허용하게 된다. 이 사건의 경우에는 항소법원의 판결에 대한 상고를 연방최고법원이 불허(denied)하였으므로 항소법원의 판결이 확정된 것이다.

10) 역자의 각주: 아래의 쟁점 네 가지 중 (2) 내지 (4)는 조세상의 혼인징벌(marriage penalty)과 직접적인 관련이 없는 사항이므로 판시내용의 번역에서는 이를 생략하고, 이를 직접 다루고 있는 사항인 (1)만을 번역하기로 한다.

야 한다는 청구의 기각.

(3) 1976년의 소득계산상 항소인들의 아파트 중 남편이 법률서적의 장서용으로 사용한 방(a Room) 하나와 관련된 비용을 공제해야 한다는 청구의 기각.

(4) 법 또는 시행규칙(Rules or Regulations)에 대한 의도적 무시에 대해 내국세입법 제6653조 (a)항에 따라 부과한 5%의 가산세 취소(내국세입청장의 반대항소: cross-appeal).

판결이유: **Friendly** 순회 법관

우리는 주심법관인 조세법원의 Tannenwald 판사의 심리·판결, 77 T.C. 867(1981)에 대한 납세자들의 항소와 내국세입청장의 반대항소를 심리한다.

I. [혼인징벌: Marriage Penalty]

납세자들이 제기한 항소의 주된 쟁점은 소위 혼인징벌로 운위되고 있는 위헌주장이다. 이 쟁점은 James O. Druker와 그의 처 Joan의 1975년과 1976년 소득세 신고와 관련된다. 문제의 과세연도 기간에 James는 처음에는 뉴욕주 동부지구(the Eastern District)의 the United States Attorney에 의해, 후에는 뉴욕주 the District Attorney of Nassau County에 의해 변호사로 피용(被備) 되었었고, Joan은 컴퓨터 프로그래머로 피용 되었었다. 그 2년간의 각 연도에 대하여 그들은 각각 소득세신고를 했고, 그들은 결혼자의 개별신고적격(個別申告適格)의 문제에 관해 조사했었다. 그러나 그들은 각각 납세액을 내국세입법 제1조 (d)항에 규정된 결혼자의 개별신고에 적용되는 높은 세율에 의해 산정하지 아니하고, 내국세

입법 제1조 (c)항에 규정된 결혼하지 아니한 개인에게 적용되는 세율에 의해 산정했다. 이러한 과정을 밟기 전에 James는 사기 또는 고의에 의한 법률 등 무시의 책임을 지지 않고 그와 그의 처는 혼인징벌의 위헌을 다투고 싶다고 설명하면서, 뉴욕주 동부지구 the United States Attorney와 내국세입청의 정보국(the Intelligence Division of the IRS) 구성원들과 의논했다. 이러한 의논 후 그들은 혼인을 했지만 위와 같이 그들의 신고서를 각각 제출했다. 신고서에, 그들은 소득세 구조가 불공평하게 근로하는 결혼한 부부에 대해 차별을 함으로써 제14수정헌법의 평등보호규정에 위배된다고 믿기 때문에 독신자 개인의 세율을 적용했다는 서한을 각각 첨부했다. 조세법원은 이러한 헌법적 이의를 배척하고, Druker 부부는 결혼한 자가 개별신고를 할 때 적용되는 내국세입법 제1조 (d)항에 규정된 세율에 의해 부과 받아야 한다고 전제한 내국세입청장의 결정을 긍정했다.

결혼한 자와 독신자에 대한 연방의 소득과세 방법의 적정화 시도는 논쟁이 격렬했던 장기간의 역사를 가지고 있다. Bittker, *Federal Income Taxation and the Family*, 27 Stan. L. Rev. 1389, 1399-1476(1975) 참조.

1913년의 소득세의 창설 때부터 1948년까지 개인 각자는 결혼 여부와 관계없이 남녀 모두 그들의 소득은 각각 과세되었다. 그리하여 소득세의 누진적 성격으로 인하여 결혼한 부부 두 사람의 소득합계가 같은 경우에도 때로는 세금 납부액이 매우 다를 수 있었다. 즉 만약 소득합계의 대부분이 부부 중 어느 일방에 귀속된 경우에는 소득세 부담액이 많았고, 부부 양자의 소득이 각각 거의 같은 경우에는 소득세 부담이 적어지는 경향이 있었던 것이다. *Poe v. Seaborn*, 282 U.S. 101, 75 L. Ed. 239, 51 S. Ct. 58(1930) 사건의 판결에서는 비록 소득이 남편 혼자 번 것일지라도 이는 부부공동의 소득으로서 그 2분의 1에 대하여는 그 처에게 과세하

여야 한다고 했던바, 이 판결은 지역적 불평등의 문제를 야기했다. 그것은 보통법을 실시하는 주들(Common Law States: 이들 주에서는 부부별산제를 실시함; 역주)에서 동일한 액수의 소득을 벌고 있는 결혼한 부부보다 부부공유재산제를 실시하고 있는 주들(Community Property States)의 결혼한 부부가 과세상 받는 이익이 더 크기 때문이다.

Pae 사건 판결 후 부부공유재산제의 주에 거주하는 결혼한 부부의 조세상 지위는 두 가지의 중요한 관점에서 보통법의 주에 거주하는 결혼한 부부의 그것과 상이(相異)해지게 되었다. 첫째, 부부공유재산제의 배우자 각자는 공동소득합계의 2분의 1에 대해 결혼하지 아니한 사람과 같은 방법에 의해 소득세를 부담하고, 반대로 보통법의 주에 거주하는 부부는 그들의 소득합계에 대하여 결혼하지 아니한 사람과 같은 방법에 의해 소득세를 부담했다. 결론적으로 통상 결혼이 부부공유재산제의 주에 거주하고 있으면 부부의 조세부담을 감소시키는 사유가 되고, 반면 결혼이 보통법의 주에 거주하는 배우자에게는 (부담을 감액도 증액도 시키지 않는) 조세 중립적인 사유(a Neutral Tax Event)가 되었다.

둘째, 부부공유재산제의 주에 있어서는 동액의 소득합계를 가지고 있는 모든 결혼한 부부는 동일하게 세금을 납부하게 되는 반면 보통법의 주에 있어서는 혼인한 부부의 납세액이 각 배우자가 번 소득액 여하에 의존하게 된다. Bittker, *supra*, 27 Stan. L. Review. at 1408. 참조.

Pae 사건의 판결은 보통법의 주들로 하여금 소득분할 특권(the Privilege of Income Splitting)을 갖게 하기 위해 부부공유재산제를 도입하려고 하는 것을 막아야 하는 문제를 야기했다. *Commissioner v. Harmon*, 323 U.S. 44, 89 L.Ed. 60, 65 S.Ct. 103(1944) 사건에 대한 연방최고법원의 후속 판결은 소득분할 특권을 부부공유재산제를

선택하는 주의 부부에게까지 확대하여 적용하지 않았다. 그러나 이 판결은 이를 지연시켰을 따름이고 이러한 운동을 제지하지는 못했다. 그 결과 상당한 혼란을 가져 왔고, 보통법하에서 오랜 경험을 통해 형성된 기대를 번복시켰다.

1948년 의회는 부부공유재산제의 주뿐만 아니라 보통법의 주의 거주자에게까지 소득분할의 혜택을 확대하는 것으로 반응했다. Revenue Act of 1948, ch. 168, 62 Stat. 110. 이 법률에 따라 결혼한 모든 부부는 합동신고(a Joint Return)를 하고, 부부 총소득의 2분의 1에 대하여 개인 한 사람이 납부할 세액의 2배를 납부하는 것을 허용하였다. 결과적으로 이는 결혼한 부부에 대해 부부간의 합산 소득에 대해 각각 2분의 1을 번 것처럼 과세하는 것이다. 이 법률은 보통법의 주에 거주하는 결혼한 부부의 조세부담을 감소시킬 뿐만 아니라, 또한 그들이 거주하고 있는 주와 관계없이(지역적 균등성) 그리고 부부 각자가 상대적으로 소득을 버는 데 공헌한 정도와도 관계없이, 같은 금액의 소득합계를 가진 모든 결혼한 부부의 세금부담이 같아지도록(수평적 공평성) 보장하는 것이었다.

1948년 법률이 결혼한 부부에게는 좋은 소식인 반면 독신자에게는 중대한 불이익을 받는 처지에 놓이게 하는 것이었다. 경우에 따라서는 독신자의 납세액이 같은 액수의 소득을 가진 경우에도 혼인한 부부의 납세액보다 41%만큼 많았다. S. Rep. No. 552, 91st Cong., 1st Sess. 260(1969). “독신자징벌(Singles Penalty)”의 헌법적 이의(異議)에 대하여는 한결같이 법원에 의해 배척되었음에도 불구하고, 예컨대 *Kellems v. Commissioner*, 58 T.C. 556(1972), *aff'd per curiam*, 474 F.2d 1399(2 Cir), *cert. denied*, 414 U.S. 831, 94 S.Ct. 63, 38 L.Ed. 2d 66(1973); *Faraw v. Commissioner*, 261 F.2d 387(4 Cir. 1958), *cert. denied*, 359 U.S. 925, 3 L.Ed. 2d 628, 79 S.Ct. 608(1959) 참조, 독신자인 납세자는 의회를 통해 약간의 경감을 얻어냈다.

1969년의 조세개혁법(the Tax Reform Act of 1969), Pub. L. No. 91-172, 83 Stat. 487(1969)은 세율표(Tax Schedule)를 두 개에서 네 개로 늘렸다. 즉 내국세입법 제1조 (a)항의 부부합동신고 세율, 같은 조 (b)항의 결혼하지 아니한 가장(家長)에 대한 세율, 같은 조 (c)항의 결혼하지 아니한 개인에 대한 세율, 같은 조 (d)항의 결혼한 부부의 개별신고 세율¹¹⁾이 그것이다. 이 세율표는 같은 액수의 소득이 있는 경우 제1조 (c)항에 의한 독신자의 납세액이 같은 조 (a)항에 의한 결혼한 부부의 합동신고 납세액의 120%를 넘지 아니하도록 설정했다. S. Rep. No. 552, *supra*, at 260-62 참조.

1969년의 개혁은 불만을 품는 새로운 납세자 층을 만들어 냈다. 즉 각각 근로소득이 있는 결혼한 부부의 세금부담액의 합계는, 그들이 제1조 (a)항에 의한 합동신고나 같은 조 (d)에 의한 개별신고나 그 어느 것을 선택하든 상관없이, 그들이 독신으로 남아서 같은 조 (c)항에 따라 신고하는 것보다 많았다. 약간의 괴로움을 주는 방법이기도 했지만, “혼인징벌(Marriage Penalty)” 또는 “혼인세(Marriage Tax)”로 특징지어지는 현상은 관습처럼 지속된 것이다.¹²⁾

11) (판례집상의 각주) 제1조 (d)항에 설정한 세율은 독신자인 납세자에 대한 1969년 전의 세율이었다. 그렇게 불리했기 때문에 결혼한 부부의 1%만이 개별신고를 했다. Staff the Joint Committee on Taxation, Report on the Income Tax Treatment of Married Couples and Single Persons 96th Cong., 2d Sess. 48(1980). 마치 일반적인 관례인 것처럼 결혼한 부부들은, 부부 사이가 나빠서 합동신고서에 같이 서명하기를 원하지 아니하는 때, 또는 개별신고를 해도 배우자 일방의 의료비공제금액이 그 산정기초소득의 3%를 초과하는 때에만 개별신고를 했다.

12) (판례집상의 각주) 결혼한 모든 부부가 그렇게 징벌되는 것은 아니었다. 주로 또는 단독으로 부부 일방에 의해 소득을 얻고 있는 부부에 대해서는 여전히 결혼은 막대한 절세를 제공하고 있었다. 그런데 불합리한 일반규정 때문에, 결혼은 첫째, 보다 적게 버는 배우자가 부부 총소득의 20% 또는 그 이상을 버는 때에는 두 사람의 독신자의 세부담과 대비하여 부부의 세부담이

이러한 상황에서 재심판결뿐만 아니라 헌법적 침해를 다룰 수 없는 동안, *Johnson v. United States*, 422 F. Supp. 958(N.D. Ind. 1976), *aff'd per curiam sub nom. Barter v. United States*, 550 F.2d 1239(7 Cir. 1977), *cert denied*, 434 U.S. 1012, 98 S. Ct. 725, 54 L.Ed. 2d 755(1978); *Mapes v. United States*, 217 Ct. Cl. 115, 576 F.2d 896(Ct Cl.), *cert denied*, 439 U.S. 1046, 58 L.Ed.2d 705, 99 S.Ct. 722(1978), 의회는 그 경감을 규정하는 법률을 제정했다.

1981년 경제재건세법(the Economic Recovery Tax Act of 1981; Pub. L. No. 97-34, § 103, 95 Stat. 172, 187)은 두 사람 각각 맞벌이를 하고 있는 결혼한 부부에게는, 특정한 제한 내에서, 벌이가 적은 배우자의 소득(Earnings)의 10% 상당을 총소득에서 공제하도록 했다.

*Johnson*과 *Mapes* 사건의 판결 후 연방최고법원은 *Zablocki v. Redhail* 사건의 판결, 434 U.S. 374, 54 L.Ed. 2d 618, 98 S.Ct. 673(1978), 에 의하여 결혼할 권리는 기본권이라는 것을 명백히 하였다. 종래의 판결에서는 이를 암시적으로 인정했던 것이다. 그런데 연방 최고법원은 *Califano v. Jobst* 사건의 판결, 434 U.S. 47, 54 L.Ed. 228, 98 S.Ct. 95(1977) 참조, 을 인용하면서, “각 州가 혼인에 관하여 정립한 부수적 또는 필수적인 법규들이 엄정한 정밀검토(Rigorous Scrutiny)를 받아야 한다는 것을 제안하는 의미는 아니라”고 조심스럽게 표현했다. 반면에 “합리적인 법규들로서 결혼관계의 시작을 결심하는 데 중대한 간섭이 되지 아니하는 것은 적법한 것으로 존중할 수 있다”고 했다. 434 U.S. at 386. 인종·종교 그리고 정치집단의 차이는 항상 그리고 거의 입법 목적과 관계없지만, 반면, “결혼한 사람들과 결혼하지 아니한 사람들 간의 차별은 다른 특성을 가진다.” *Jobst*, *supra*, 434 U.S. at 53 참조 또는 “전통과 일반적 경험은 결

증가하게 되고, 둘째, 보다 적게 버는 배우자가 부부 총소득의 20% 이하를 버는 때에는 두 사람의 독신자의 세 부담과 대비하여 부부의 세 부담이 감소하게 된다. Gerzog, *The Marriage Penalty: The Working Couple's Dilemma*, 47 *Fordham L. Rev.* 27, 28(1978).

혼이란 통상적으로 경제적 지위에 중요한 변화에 선을 긋는 사건이라는 결론에 지지를 보낸다.” Id 참조.

우리는 혼인징벌이 결혼에 대해 약간의 저해적인 효과가 있다는 것을 의심하지 않는다. James Druker가 쟁점으로 제기한 바와 같이 법원에서 이를 받아들이지 아니하면 그와 그의 처는 그들의 조세문제를 이혼을 하면서 같이 동거하는 방법으로 해결하게 된다는 것이다. 그러나 혼인징벌의 저해적 효과는, *Jobst* 사건의 판결이 사회보장 수혜를 종지(終止)시킨 것처럼, 단순히 간접적인 효과이다. 혼인징벌은 어느 정도 결혼 여부를 선택하는 데 짐이 될 수 있지만, 최종적인 결정은 개인에게 맡겨져 있다. *Developments in Law-the Constitution and the family*, 93 Harv. L. Rev. 1156, 1255 참조. 내국 세입법 제1조의 세율구조는 “사람들의 결혼하려는 욕구에 대해 직접적인 법적 장애”를 주는 것은 아니다. *Zablocki, supra*, 434 U.S. at n.12 아무도 결혼하려고 하는 데 있어서 혼인징벌에 의해 절대적인 방해받지 않고 있다(id at 387). 더욱이 혼인징벌은 전혀 그리고 확실하게 “개인의 [결혼]의 자유를 침해하려는 시도”를 가지고 있지 않다. *Jobst, supra*, 434 U.S. at 54. 요컨대 의회가, 1969년에 세율표를 설정함에 있어서, 혼인을 억제하거나 징벌을 하려고 한 불공정한 의도를 가졌었다고 가정하는 것은 불합리하다- 유산에 대하여는 막대한 수의 부부가 (이익을) 누리고 있다. 사실 앞에서 본 바와 같이 1969년 개혁의 유일하고 그리고 표명한 입법취지는 독신 납세자를 위해 약간의 (세금) 경감을 규정하는 데 있었다. s. Rep. No. 552, *supra*, at 260-261 참조. 의회는, 이러한 주어진 취지에 따라, 결혼한 부부간의 수평적 공평의 원칙, 즉 1948년 법률에 의해 설정되었고 그리고 헌법적 도전을 받은 일이 없는 원칙과 결혼한 부부로서 두 사람 모두 근로소득이 있는 경우에 징벌과세를 하는 원칙을 모두 포기했다. 그것은 어려운 결정이었다. 왜냐하면,

Bittker 교수가 지적하는 바와 같이, *supra*, 27 Stan. L. Rev. at 1395-96, 1429-31, 세율표를 구상함에 있어서 같은 액수의 소득합계를 가진 결혼한 부부 모두가 평등하게 과세되고 개인의 납세액이 혼인한 지위로 바뀔 때 따라 영향을 받지 아니하도록 구상하는 것은 솔직히 말해서 불가능하기 때문이다.¹³⁾ Tax Treatment of Single Married Persons Where Both Spouses Are Working: Hearings Before the House Committee on Ways and Means, 92d Cong., 2d Sess. 78-79(1972) (Statement of Edwin S. Cohen, Assistant Secretary for Tax Policy) (“No algebraic equation, no matter how sophisticated, can solve this dilemma. Both ends of a seesaw cannot be up at the same time.”); 또한 Note, The Case for Mandatory Separate Filing by Married persons, 91 ale L.J. 363, 365 n.6(1982) mathematical proof of logical inconsistency among progressivity, marriage neutrality, and horizontal equity between married couples 참조.

이러한 선택에 직면한 의회는, 비록 Druker가의 경우처럼 결혼한 맞벌이부부에 대해 징벌과세를 하는 문제해결을 하지 못하지만, 수평적 공평을 견지하는 결정을 했다. 그리고 차별적 선택을 요구하는 평등보호규정에는 해당하지 않는다. 이유는 1979년의 법률에 의해 추구된 목적 - 수평적 공평과 누진성의 유지와 독신자와 결혼한 부부간의 차별 감소 - 은 다음과 같은 결정이 명백하게 불가피했다. 즉 내국세입법 제1조의 세율표는, 결혼할 권리의

13) (판례집상의 각주) Bittker 교수는 이를 다음과 같이 설명한다(27 Stan. L. Rev. at 1430-31).

“이러한 목적상의 충돌을 다른 방법으로 기술하면 다음과 같다. 즉 결혼한 부부의 납세액이 (a) 결혼하기 전에 그들이 납부하던 세액보다 많으면 결과적으로 그들이 혼인징벌을 받는 것이고, (b) 그들의 결혼 전 납부세액보다 적으면 결과적으로 결혼하지 않은 사람들이 독신징벌(a singles penalty)을 받는 것이며, 또는 (c) 결혼으로 납부세액에 변함이 없으면 결과적으로는 동액의 소득을 얻는 결혼한 부부가 불공평한 세금을 내는 것이 된다(in which event equal-income married couples are subject to unequal taxes).”

“중대한 방해(Significant Interfere)”가 된다고 하는 제도에 대해 Zablocki 사건의 판결에서 유보한 바 있는 “엄정한 정밀검토(Rigorous Scrutiny)”와 함께 존속시키는 것이었다. Cf. Johnson, supra, 422 F.Supp. 973-74. 명백하게, Drukers가 선호하는 대안, 즉 결혼한 부부가 원하면 제 1조 (c)항에 따라 신고하는 것을 허용하는 것은 수평적 공평이 손상되는 문제를 필연적으로 수반할 것이다.

가족에 대한 과세영역에 있어서는, 어떤 입법조치이든 여러 가지 시각에 의하여 판단할 때 사실상 너무 넓게 포함시키거나 아니면 너무 좁게 포함시킬 수밖에 없다. Bittker 교수가 적절하게 말한 바와 같이, 그 결과는 “이 영역에 있어서 평화는 없고, 오직 불안한 휴전만이 있을 수 있다.” 27 Stan. L. Rev. at 1443. 의회는 그 휴전조건(休戰條件)들을 확정함에 있어서 범위를 넓게 조화시키지 않으면 아니 된다. 우리가 회고한 역사에서 의회는 끊임없이 상충된 이익과 공평의 조절에 노력해 왔음을 명백하게 알 수 있다. 아직도 더 정교하게 할 수 있지만, Johnson, Mapes 사건 판결의 실시와 수석판사 Tannenwald(Tax Court의 법관임; 역자주)의 견해와 같이 이러한 휴전은, Drukers의 주장에 대하여, 혼인징벌규정이 그들의 헌법상 권리를 침해한 것이 아님을 밝히기에 충분하다. 정책적 고려에 의하여 기혼자와 미혼자간에 세율표를 적용할 때 나타나는 간격의 감소 보장은 의회가 이와 관련되는 입법을 모두 고려하면서 결정해야 할 과제이다.

II. [Joint v. Separate return] 번역 생략

III. [Home office deduction] 번역 생략

IV. [Addition to tax] 번역 생략

<참고: 약어표>

이는 *Black's Law Dictionary*, 5th Edition, West Publishing Co., 1979와 田中英夫 編, 『英米法辭典』, 東京大學出版會, 1991에 의거 작성하였음.

- A.F.T.R.--American Federal Tax Reports
- C.A. 2d.--California Appellate Reports, Second Series
- Ct.Cl.--Court of Claim, United States
- F. 2d.--Federal Reporter, Second Series
- Ford. L. Rev.--Fordham Law Review
- L. Ed. 2d--Lawyers Edition Supreme Court Reports, Second Series
- S.Ct.--Supreme Court Reporter
- Stan. L. Rev.--Stanford Law Review
- T.C.--United States Tax Court
- U.S. Tax Cas--United States Tax Case(CCH)
- U.S.L.W.--United States Law week
- U.S.--United States Supreme Court Reports
- Yale L. J.--Yale Law Journal
- Cert. denied--Certiorari denied(상소를 不許)
- Stat.--Statutes at Large. 미연방의 공식법률전집.

이 법률전집은 the Office of the Federal Resister in the National Activities and Record Service에 의해 출간된다.

Statutes at Large는 연방의회가 제정한 법률 및 결의(Resolution)를 회기마다 성립순(成立順)으로 모은 공식법률전집이다. 그 Part I에는 공법(Public Law)과 양원합동결의(Joint Resolution)가 등재되고, Part II에는 사법(Private Law) 그리고 양원공동결의(Concurrent Resolution), 조

약, 제안 또는 인준된 수정헌법, 대통령의 포고 등이 등재된다. 연방의회의 법률전집으로는 이 외에 50개의 편(Title)으로 나누어 편찬한 United States Code가 있다. 양자간의 등재가 상위할 때에는 Statutes at Large의 등재에 따른다.

- per curium---법원의 설시(by the Court)를 의미한다. 이 문구는 법관 한 사람의 서면에 의한 의견(an Opinion Written by One Judge)이 아닌 법원 전체의견(Opinion of Whole Court)임을 구분할 때 사용한다.

- Cir.---Circuit(항소법원의 巡廻裁判區)

미국의 연방법원은 연방최고법원, 항소법원(Court of Appeals)과 지방법원(District Court)·청구법원(Court of Claim), 기타 특별법원 등의 3단계 구조로 되어 있다. 지방법원은 1주를 1개 재판구로 하는 것을 원칙으로 하되 큰 주를 4개의 재판구로 나누어 50개 주와 콜롬비아특별구 등을 합치면 95개 재판구(지방법원도 95개소)에 설치되어 있다. 항소법원은 전국을 12개의 순회재판구로 나누고 이에 Federal Circuit을 더하여 13개소의 항소법원을 설치하고 있다. 항소법원의 법관들은 관할 순회재판구 내에서 이곳저곳 순회하면서 재판한다고 하여 Circuit이라는 호칭이 붙게 되었다는 것이다.

< 부 록 1-4 >

일본 최고재판소 및 원심재판소의 판례

- 最高判, 昭和55(1980).11.20, 昭和53(行ツ)55
第2審判決: 東京高判, 昭和53.1.31, 昭和51(行コ)61

<주문> 본건 상고를 기각한다.

<이유>

상고 대리인 0000의 상고이유 제1점에 관하여

본건에 있어서 본건 경정처분이 행해진 후 이를 증액하는 재경정처분이 있음으로 인해 당초의 경정처분 취소를 구하는 소의 이익이 상실되었다고 하여 이를 각하하여야 한다고 한 원심의 판단은 정당하며, 논지는 이유 없다.

동 제2점에 관하여

헌법상 조세에 관한 사항은 법률 또는 법률에 의해 정하는 바로 위임되어 있다고 해석해야 하는바(헌법 제84조), 소론은 필경 특정법률의 구체적인 세액계산에 관한 규정에 관하여 입법정책상의 적·부적을 다투는 것에 불과하고, 위헌문제가 아님은 당 재판소 昭和28년(オ)616호 동 30년 3월 23일 대법정 판결의 취지에 비추어 명백하다. 논지는 채용할 수가 없다.

동 제3점 및 제4점에 관하여

소론점(所論点)에 관한 원심의 판단은 정당하여 시인할 수 있고,

원판결에는 소론의 위법이 없다. 논지는 모두 채용할 수 없다.

따라서 행정사건소송법 제7조, 민소법 제401조, 제95조, 제89조, 제93조에 의거 재판관 전원일치의 의견으로 주문과 같이 판결한다.

▣ <원심판결> 東京高判, 昭和53.01.31, 昭和51(行コ)61

<주문> 본건 控訴(抗訴)를 기각한다.

<사실>

항소인 등의 대리인은 1 원판결을 취소한다. 피항소인이 항소인 A의 昭和48년도분 소득세에 관하여 昭和49년 6월 29일자의 경정 및 과소신고가산세 부과결정 및 동년 12월 17일자의 재경정(再更正), 또는 항소인 B의 동년도분 소득세에 관하여 昭和49년 6월 29일자의 경정 및 과소신고가산세 부과결정 및 동년 12월 17일자의 재경정 모두를 취소한다. 소송비용은 제1·2심 모두 피항소인의 부담으로 한다. 라는 판결을 구하고, 피항소인의 대리인은 주문 제1항, 제2항과 같은 취지의 판결을 구했다.

항소인 등의 대리인은 청구원인으로서

1. 항소인 등은 생계를 함께 하는 부부이지만, 昭和48년도분의 소득에 대하여 항소인 A의 소득금액을 사업소득 209만2천322엔, 장기양도소득 220만4천065엔, 합계 429만6천387엔, 세액을 49만9천400엔(원천징수세액 3만엔을 공제한 신고납부세액 46만9천400엔), 항소인 B의 소득금액을 배당소득 404만9천500엔, 소득세액을 29만6천

650엔(원천징수세액 60만7천424엔에서 환급받을 금액 31만774엔)을 각각 확정신고 했던바, 피항소인은 昭和49년 6월 29일자로 소득세법(……) 제96조 내지 제101조의 규정에 근거하여 항소인 B의 위 배당소득인 자산소득을 항소인 A의 소득으로 보아, 이를 동 항소인의 총소득금액에 가산하여 세액을 산출, 항소인 A에 대해 신고납부세액을 56만9천200엔(확정신고세액 18만2천100엔)으로 경정하고 과소신고가산세 9천100엔을 부과하는 지(旨)의 결정을, 항소인 B의 배당소득금액에 50만엔의 신고누락이 있다고 하여 동 항소인의 배당소득금액을 454만9천500엔으로 정정함과 동시에 항소인 A에 대해 신고납부세액을 59만900엔(……), 항소인 B에 대해 환급금액을 8만5천372엔(……)을 각각 재경정 했다.

이에 대해 항소인 등은 위 각 처분의 취소를 구하여 이의신청, 심사청구를 제기했으나 모두 기각되었다.

2. 그러나 위 각 처분은 다음과 같은 이유로 명백히 위법하다. 즉

(1) 소득세법 제96조 내지 제101조에 규정하는 자산소득합산과세는 자산소득을 자의적(恣意的)으로 분산시킴으로써 부당하게 조세부담을 경감하려는 기도(企圖)를 봉쇄하고자 하는 데 있다. 그런데 이러한 조세회피행위가 행해지는 것은 자산소득만이 아닌데 자산소득에 한하여 이를 다른 소득과 다르게 취급할 뿐만 아니라, 소위 실질과세 원칙을 활용하여 위와 같은 폐해를 방지할 수 있음에도 불구하고 자산소득합산과세제도를 설정한 것은 합리적인 이론의 근거가 없다고 하지 않을 수 없다. 뿐만 아니라 법이 이러한 제도를 설정하여 자산소득이기만 하면 자의적인 분산을 한 것만이 아니고, 합산대상세대원이 자기의 고유재산으로서 정당하게 가득(稼得)한 것에 대해서도 이 제도를 적용하여 당해 자산소득이 그것을 가득한 세대원의 소득임을 부정하여 주된 소득자의 소득으로 간주하는 것은 소득세법 스스로가 실질과세 원칙과 개인단

위의 과세방식을 방기(放棄)하는 것이며, 이러한 의미에서 자산소득합산과세제도는 신 헌법이 기조로 하고 있는 개인의 존중과 재산권 보장에 위배되며, 나아가 누진세율이 채택되어 있는 현행 세제하에서는 피합산자를 동일한 담세력을 가지는 다른 납세자보다 또는 기혼자를 미혼자보다 불이익하게 취급하는 것이고, 나아가 혼인생활에 대한 국가의 방해적인 조치에도 해당한다. 그러므로 자산소득합산과세제도는 헌법 제13조, 제14조, 제29조, 제30조 및 제84조에 위반되므로 무효이다.

더욱이 후술하는 바와 같이, 이 제도는 자산소득의 자의적인 명의상의 분산이 행해진 경우에만 적용되는 것이라고 해석할 여지가 있다고 하더라도 그 법문 자체의 애매·막연한 효력은 조세법률주의를 보장하고 있는 헌법 제30조 및 제84조에 위반된다는 점은 변함이 없다.

(2) 가령 자산소득합산과세제도는 자산소득의 자의적인 명의상의 분산이 행해진 경우에 대해서만 적용되어야 한다고 해석해야 하며, 이러한 한도에서는 위헌이라고 할 수 없다고 하더라도, 항소인 B의 소득은 모두 동 항소인의 실가(實家)의 망부(亡父) C로부터 상속한 주식의 배당소득인 것으로, 소위 동 항소인의 고유재산으로부터 발생한 소득과 동일시해야 하며, 남편인 항소인 A의 지배력이 미치는 소득도 아닐 뿐만 아니라 항소인 A가 아내의 명의를 이용하여 취득한 소득도 아니고, 조세회피행위가 없음도 명백하므로, 이 제도를 적용할 경우에 해당하지 아니하는 것이다.

(3) 가령 위의 주장 모두가 이유 없다고 하더라도 피항소인이 행한 전기 각 처분에는 소득세법 제96조의 해석을 잘못된 위법이 있다. 즉 소득세법 제96조 제3호가 말하는 “주된 소득자”란 반드시 그의 총소득금액에 자산소득금액이 포함되어 있는 자이어야 한다. 이는 동 조·호가 “주된 소득자”란 다음 조 제1항에 규정하

는 친족 중 총소득금액에서 자산소득금액을 공제한 금액이 가장 큰 자-를 말한다고 규정하고 있는바, 그 자의 총소득금액에 자산소득금액이 포함되어 있지 아니한 경우에는 “총소득금액에서 자산소득금액을 공제한 금액”을 구하는 것이 불가능하기 때문이다. 그런데 항소인 A에는 자산소득이 없었기 때문에 동 항소인은 소득세법 제96조 제3항이 말하는 주된 소득자에 해당하지 않으며, 또한 항소인 B도 동조 제4호에서 말하는 합산대상세대원에 해당하지 아니함에도, 피항소인은 항소인 각각을 주된 소득자와 합산대상세대원에 해당하는 것으로 인정하여 각기 전거(前掲) 처분을 행했기 때문이다.

위와 같은 이유로 전기 각 처분의 취소를 구하는 본소에 이르렀다고 기술하며, 피항소인의 본안 전 항변에 대해, 경정과 재경정은 모두 별개 독립된 처분이며, 피항소인이 주장하는 것처럼 증액재경정은 경정의 효력을 전면적으로 상실시키고 새로이 납세의무의 범위를 확정하는 것이 아니고, 당초의 경정을 그대로 유효한 것으로 유지, 탈루된 부분만을 추가결정 하는 것이며, 이는 국세통칙법 제28조, 제29조의 규정에 의해 알 수가 있다. 그러므로 재경정 외에 경정의 취소를 구하는 소도 그 이익이 없다고는 말할 수 없다고 진술하고 있다.

피항소자 대리인은

1. 우선 본안 전 항변으로서 경정과 재경정이란 모두 독립된 처분이기는 하지만, 재경정은 당초 경정에 관계된 과세표준 등을 포함하여 전체로서의 과세표준 등을 확인하는 처분이기 때문에 재경정이 행해진 경우에는 앞서 행한 경정은 재경정의 처분내용으로서 그에 흡수되어 일체화되며, 독립적 존재성을 잃게 되기 때문에, 그 취소를 구하는 소는 소의 이익이 없으므로 부적법하다.

2. 본안의 답변으로서 항소인들의 주장사실은 인정하나, 법률상의 주장에 대하여는 이를 모두 다룬다. 즉

(1) 자산소득합산과세제도는 항소인들이 주장하는 것처럼 단순히 조세회피행위의 봉쇄만을 목적으로 하는 것이 아니고, 담세력에 따른 공평한 조세부담이라고 하는 세법의 기본이념을 실현하기 위해 설정된 것이다. 이를 더 상술하면 현재의 소득세법은 소득을 가득하는 개인을 단위로 하여 그 소득에 대해 누진세율을 적용하도록 되어 있으나, 이러한 과세단위하에서는 이미 昭和31년 12월 25일자 임시세제조사회의 답신(答申)이 지적하고 있는 바와 같이 담세력에 상응한 공평한 조세부담이라는 관점에서 보면, 다음의 두 가지 점이 문제된다. 그 하나는 하나의 세대(世帶)에 한 사람의 소득자가 있는 경우와 두 사람의 소득자가 있는 경우에 그 세대의 소득총액이 같은 경우에도 누진세율의 구조상 소득세 부담총액은 후자의 편이 전자보다 상당히 적어지는데, 그것은 세 부담의 공평이라고 하는 관점에서 보아 가벼운 흠결이라고 말할 수 있고, 다른 하나는 현행 개인단위의 소득세제에서는 실체가 같은 것인데도 법적 구성을 변형시켜서 소득자가 많음에 따라 조세의 부담을 경감할 수 있는 불합리가 있다고 하는 것이다. 그리하여 이러한 모순을 해결할 수 있는가의 여부는 오로지 과세단위의 적정한 결정이라고 하는 소득세제의 기본문제와 관련되어 있는바, 그 결정은 현행 헌법하에서도 법률이 정하는 바에 위임되어 있는 것이다.

이 점에 대해서 항소인 등은 실질과세를 활용함으로써 위의 모순을 모두 해결하는 것이 가능하다고 한다. 그러나 원래 실질과세의 원칙은 소득의 귀속에 관한 원칙인 것으로, 자산소득합산과세제도와 같이 공평한 조세부담의 실현을 위해 이를 주된 소득자의 소득으로 간주하는 것이 자산소득합산과세제도인 것이다. 이

와 같이 양자는 그 작용하는 차원을 달리하는 것이기 때문에 실질과세 원칙을 가지고 합산과세제도를 대치(代置)하는 것은 불가능한 것이다.

그러므로 자산소득에 대해서는 급여소득이나 퇴직소득처럼 개인의 노동에 의해 얻는 소위 근로소득 등의 경우와는 달리 세대를 과세단위로 하는 편이 생활실태에 맞는 담세력에 따라 공평한 과세를 할 수 있다. 그리고 또한 이렇게 과세를 하면 자산 명의의 분할 등 표면상의 가장(假裝)에 의해 부당하게 소득세를 경감하려는 기도를 방지할 수 있다. 이러한 배려에서 현행 세제의 개인단위주의의 전제를 허물지 아니하고 그 예외조치로서 자산소득합산과세제도가 설정되기에 이른 것이다.

항소인 등은 누누이 이 제도의 위헌에 대해 논란을 벌이지만, 소득세법이 자산소득을 합산함에 있어서 합산대상세대원의 자산소득을 주된 소득자의 소득으로 간주하는 것은 결코 당해 자산소득이 세대원에 귀속된 것을 부정하거나 주된 소득자의 소득으로 귀속시키는 의미가 아니고, 어디까지나 세액계산상 그와 같이 의제하는 것에 불과하고, 절차상으로도 세대원의 소득으로 신고하고 세액도 세대원이 부담해야 하는 것을 납부하는 것이다.

위의 사항과 전술과 같이 자산소득합산과세의 입법취지에 비추어 보면 항소인 등의 위헌주장은 모두 그 이유 없음이 명백하다.

(2) 또한 항소인 B의 본건 자산소득에 대하여는 합산과세제도를 적용할 수 없다는 취지의 항소인 등의 주장은 이 제도가 조세회피행위가 존재하는 경우에만 적용되어야 한다는 견해에 입각하고 있으나, 이러한 견해가 채용될 수 없음은 앞에서 서술한 바에 의해 명백해지기 때문에 항소인 등의 위 주장도 그 이유가 없다.

(3) 나아가 항소인 등은 항소인 등이 주된 소득자 또는 합산대상세대원에 해당하지 않는다고 주장한다. 그러나 소득세법 제96

조 제3호에 규정된 “총소득금액”에는 동법 제22조 제2항에 규정하는 바와 같이 각종 소득금액의 합계액을 의미하는 것으로, 그 중에 반드시 자산소득금액이 포함되어야 한다는 것이 아니고, 그것이 포함되어 있지 아니한 경우에 주된 소득자를 결정함에 있어서 총소득금액에서 공제하는 자산소득금액은 영(零)으로 계산하면 되는 것이므로 항소인 등의 위 주장도 또한 이유가 없다.

<이유>

一. 본건 각 결정의 취소를 구하는 소의 이익에 대하여

항소인 등은 본소에 있어서 각 경정의 취소를 구하고 있으나, 항소인 등의 당해 연도분의 소득세에 관해 그 후 재경정이 행해졌다는 것에 대해서는 항소인 등이 스스로 인정하고 다투지 않고 있다. 그런데 위와 같이 어떤 연도분의 소득세에 대하여 재경정이 행해진 경우 당초의 경정에 대하여 취소를 구하는 소가 그 이익이 흠결되어 부적법하게 된다는 것은 이미 확립된 판례이다(最高判, 昭和32.9.19, 民集 第11卷 第9號, 1608面).

二. 본건 각 재경정의 취소를 구하는 소에 관하여

항소인 등이 생계를 함께 하는 부부이며, 昭和48년 항소인 A의 소득은 사업소득과 장기양도소득이 있고 자산소득은 없으며, 항소인 B의 소득은 주식의 배당소득뿐이고, 그 주식은 동 항소인이 망부(亡父)로부터 상속받은 것, 항소인 등이 위 연도분의 소득세에 대하여 각각 그 주장대로 확정신고를 한 바, 피항소인은 항소인 B의 배당소득인 자산소득을 주된 소득자로 인정되는 항소인 A의 총소득금액에 합산하여 세액을 산출, 본건 각 재경정 했다는 데 대해서는 당사자간에 다툼이 없다.

항소인 등은 위 재경정의 적법성 여부를 다투고 있으므로 아래에서 그 적부에 관해 판단한다.

(1) 자산소득 합산과세의 합헌성

항소인 등은 우선 소득세법 제96조 내지 제101조가 규정하는 자산소득합산과세가 헌법 제13조(개인의 존중), 제14조(법 앞의 평등), 제29조(재산권의 보장), 제120조 및 제84조(조세법률주의)에 위반된다고 주장한다.

소득세법 제96조 내지 제101조가 규정하는 자산소득합산과세는, 일정범위의 친족(생계를 함께 하는 친족 중 남편과 아내, 부 또는 모와 그의 자(子), 조부 또는 조모와 그의 자, 다만, 자 및 손자에 관해서는 배우자 또는 자가 있는 자 및 자산소득 이외의 소득의 합계액이 10만엔을 초과하는 자를 제외) 중에 소정의 액을 초과하는 이자소득, 배당소득, 및 부동산소득인 자산소득이 있는 자가 있을 경우, 그의 친족(합산대상세대원)의 소득을 주된 소득자(총소득금액에서 자산소득금액을 공제한 금액이 가장 큰 자 또는 총소득금액에서 자산소득금액을 공제한 금액이 있는 자가 없을 때에는 자산소득금액이 가장 큰 자)의 소득으로 보아 주된 소득자의 총소득금액에 합산하여, 그 합산된 소득금액에 누진세율을 적용해서 세액을 산출하고, 이를 주된 소득자의 총소득금액과 합산대상세대원의 자산소득금액의 비율에 따라 안분(按分)하여, 그 각각의 세액을 주된 소득자 및 합산대상세대원 각각의 세액(……)으로 하는 제도이다. 이 제도가 자산소득의 자의적 분산에 의한 조세부담의 경감시도를 방지하는 기능을 수행하고 있음은 명확하다. 그러나 단순히 그것만을 다하는 것은 아니다. 만약에 항소인 등이 주장하는 것처럼 조세회피행위(그 개념의 확정은 잠시 뒤로 미룬다)를 봉쇄하는 것만을 목적으로 설정된 것이라고 한다면, 조세회피행위는 자산소득에 관해서만, 더욱이 위에서 본 범위의 친족간에 있어서만 그러할 리가 없기 때문에, 합산대상소

득의 종류를 단순히 자산소득에만 한정할 필요는 없고, 또한 합산대상세대원의 범위를 위와 같이 일정한 친족에 한정시킬 필요도 없다. 넓게 자산소득 이외의 소득에 대해서도 또는 위 범위의 친족 이외의 자 간에 있어서도 합산과세를 인정하여 그렇게 해야 했을 것이다. 그런데도 법이 그렇게까지 하지 아니한 것에 비추어 명백한 바와 같이, 이 제도의 본래의 목적은, 항소인 등도 주장하는 바와 같이, 오히려 자산소득의 특질을 고려하여 조세부담의 공평을 기하려는 데 있다고 할 것이다.

대충 말해서 조세가 담세력에 따라 공평하게 부담되어야 한다는 것은 조세정의의 요청으로서 국민 모두가 희구(希求)하는 바이며, 또한 그것이 세제의 기본이념이라는 것에 대해서는 많은 말이 필요 없다. 그리하여 담세력, 즉 국민의 조세지급능력의 측정은 궁극적으로는 과세단위의 결정이라고 하는 세법적인 문제해결의 방법 여하에 따라 좌우되는 것으로서, 헌법의 기본원리인 개인의 존중이나 법 앞의 평등 원칙으로부터 당연히 도출되는 것은 아니다. 현행 소득세법이 과세단위에 관하여 개인단위주의를 기본으로 하고 있는 것은 그것이 부부별산제 등 현행 사법질서에 적용하고 있는 것이라고는 하지만, 원래 소득세의 과세표준인 소득이 각 개인에 의해 가득(稼得)되고, 또한 그것이 가득한 본인에게 귀속되며, 소지(所持)된다고 하는 사실에 비추어서, 담세력을 개인단위로 파악하는 것이 조세공평부담의 요청에 부합되기 때문이다. 또한 다른 한편으로는 현행 소득세법이라고 하더라도 완전한 개인단위주의를 채용하고 있는 것은 아니고, 가족인 종업원의 대가를 필요경비 불산입으로 규정(제56조)하기도 하고, 배우자나 부양친족에 대해 소득공제를 인정(제83조, 제84조)하고 있는 것도, 담세력은 개인을 고립한 것으로 측정하지 아니하고 개인이 세대(世帶)로 생활을 영위하고 있다는 사실을 중시하여, 소비단위인 세

대마다의 경제적 상태를 담세력에 반영시켜야 한다고 하는 사고에 기초를 두고 있는 것이다.

그리하여 전술한 바와 같이, 소득을 가득한 개인을 과세단위로 하면서 그 소득에 대해 누진세율을 적용하는 제도하에서, 자산소득에 대해서는 (가) 동일금액의 소득이 있는 부부세대라고 하더라도 남편만이 그의 소득이 있는 경우와 남편과 아내가 그 소득의 일부씩 있는 경우에 후자 쪽의 세액이 전자 쪽의 그것과 비교하여 상당히 저액(低額)으로 되지만, 이러한 결과는 자산소득에 있어서, 급여소득에서와 같이 소득을 버는 데 드는 경비 등 담세력을 감퇴시키는 사유가 없기 때문에 (이를 다른 소득과 같은 방법으로 과세하는 것은) 조세부담공평의 관점에서 보아 불합리하다. (나) 또한 자산소득이 특정자산으로부터 발생하는 소득이기 때문에 생계를 함께 하는 세대원에게 자산을 분할하는 방법으로 그 분할을 시도하여 조세부담의 경감을 기도하기가 용이하다. 이러한 경우 부당하게 조세부담을 회피하기 위해 단순히 자산의 명의만을 변경하는 것 같은 것에 대하여는 실질과세 원칙을 활용하여 조세부담의 공평을 실현할 수 있다고 하더라도, 허용된 진실한 방법으로 명실상부하게 자산을 분할하여 조세부담의 경감(소위 절세)을 기도하는 것은 법률상 가능하게 된다. 이에 대해 급여소득이나 퇴직소득과 같은 근로소득에 있어서는 그것이 근로라고 하는 개인의 노동으로부터 발생하는 소득이어서 분할할 수 없기 때문에, 양자간에는 조세부담의 불공평을 초래하게 된다. 그리하여 이는 친족간에 있어서의 자산거래가 상호 대항의식(對抗意識)이나 권리의식이 희박하여 법적 형성 등도 불명확한 사정하에 행해지는 사실을 고려하고, 더욱이 매년 회귀적으로 또한 단기간 내에 대량의 처분을 한정된 진용(陣容)으로 처리하지 않으면 아니 되는 세무행정의 실상에 비추어 보면, 전술한 바와 같이, 자산의 분할이 단순한

명의상에 그치는 것이라고 하더라도, 개개의 사안에 대해 구체적으로 이를 인정하는 것이 불가능에 가깝다는 생각을 하게 되면 극히 심각한 문제이며, 조세공평부담의 관점에서 볼 때도 도저히 간과할 수 없는 바다. (다) 그뿐만이 아니고, 자산의 분할이 단순한 명의만에 그치는 때는 물론이고, 가령 명실 공히 자산분할이 행해지며, 또한 본건과 같이 당초부터 세대원이 자기의 고유재산으로서 당해 자산을 취득한 때에도 생계를 함께 하는 친족간에 있어서는 그들의 긴밀한 경제적 협력관계 때문에 적어도 자산소득에 관한 한, 세대주가 관리·처분하기도 하고, 일단 완급(緩急)한 경우에는 세대원 스스로가 자발적으로 공동생활을 위해 제공하는 것이 우리나라에 있어서의 일반적 실정이다. 이러한 이유 때문에 소득세법은 자산소득에 한해 예외적 조치로서 세대를 과세단위로 하는 합산과세제도를 채용하기에 이른 것이다.

그러므로 합산대상세대원의 자산소득을 주된 소득자의 소득으로 본다고 하더라도 결코 당해 자산소득이 세대원에게 귀속되었음을 부정한다거나, 주된 소득자의 소득으로 귀속시키거나 하는 것이 아니다. 이는 어디까지나 세액의 계산상 그와 같이 취급하는 것에 불과하고, 이는 당해 자산소득은 합산대상세대원이 가득한 소득으로 신고하고, 또한 자산에 대응한 세액도 합산대상세대원이 부담해야 할 세액으로 납부되는 점에서 보아도 명백히 그렇다.

이상을 요약하건대, 소득세법이라고 하더라도 헌법의 명문규정에 따라 본래의 그 기본원칙에 위배되어서는 아니 된다고 하는 것에 대하여는 논의를 기다릴 것도 없는바, 과세단위의 문제에 대해서는 헌법은 아무런 언급도 한 것이 없고, 소득의 개념과 함께 소득세제의 기본적 과제를 전적으로 법률이 정하는 바에 위임하고 있기 때문에 현행 소득세법이 개인단위주의 이외의 과세단

위를 채용했다고 하여 그것이 직접 헌법규정에 위반되지 아니함은 물론, 헌법의 기본원리인 개인의 존중이나 법 앞의 평등원칙에 위배되는 것이 아니고, 또한 자산소득합산과세는 조세부담의 공평을 기한다고 하는 공공복지를 위해 설정된 합리적인 제도이기 때문에 피합산자가 이 제도에 의해 합산되지 않는 경우에 비해 많은 세액을 부담하게 된다는 것만으로 바로 재산권의 부당한 침해라든가 또는 법 앞의 평등에 위반될 수는 없는 것이고, 하물며 조세법률주의 정신에 위배된다고는 할 수 없다. 더욱이 자산소득합산과세제도가 가령 항소인들이 말하는 것처럼 혼인생활(婚姻生活)에 대해 국가가 방해하는 조치의 규정이라고 하더라도 독일연방공화국의 기본법과 같이 혼인과 가정을 국가의 방해적인 조치로부터 보호하는 특별규정이 설정되어 있지 아니한 일본 헌법하에서는 위와 같은 것이 헌법에 위반된다고는 할 수 없다.

그러므로 항소인 등의 위헌주장은 그 전제가 흠결되었거나 또는 독자적 견해에 입각한 것으로서 모두 이유가 없다.

(2) 본건 자산소득의 특질과 합산과세제도의 적용

다음 항소인 등은 가령 자산소득합산과세가 위헌이 아니라고 하더라도, 본건의 자산소득은 항소인 B가 상속에 의하여 취득한 주식으로부터 발생한 배당소득이며, 본래 자산의 분할과는 관계가 없으므로 조세회피행위가 개입될 여지가 없는 것이기 때문에 합산과세의 대상이 될 수 없다고 주장한다.

그러나 항소인 등의 주장은 자산소득합산과세도를 조세회피행위가 존재하는 경우에만 적용해야 한다는 것을 전제로 하는 것이나, 이미 실당(失當)하며, 전단의 설시에 의해 명백한 것이다.

(3) 소득세법 제96조의 해석의 적법성

다시 항소인 등은 이상의 주장 모두가 이유 없다고 하더라도

항소인 A는 소득세법 제96조 제3호가 말하는 주된 소득자에 해당하지 아니하고, 따라서 항소인 B도 또한 동조 제4호의 합산대상세대원에 해당되지 아니한다고 주장한다.

그러나 소득세법 제96조 제3호가 말하는 주된 소득자란 피항소인이 말하는 것처럼 동법 제22조 제2항이 규정하는 바와 같이 각종 소득금액의 합계액의 의미이며, 그중에 반드시 자산소득금액이 포함되어 있어야 하는 것은 아니고, 그것이 포함되어 있지 아니한 경우에 주된 소득자를 결정함에 있어서 총소득금액에서 공제해야 할 자산소득금액은 영(零)으로 계산하면 족한 것이다. 그러므로 항소인 등의 위 주장도 또한 채용할 것이 못 된다.

이상과 같은 순서로 본건 각 재경정에는 항소인 등의 주장과 같은 위법이 없고, 따라서 본건 재경정을 전제로 하는 본건 각 결정에도 위법이 없다.

三. 결론

그러므로 본건의 소(訴) 중 본건 각 경정의 취소를 구하는 소는 모두 부적법하므로 이를 각하하고, 그 나머지 청구는 모두 이유가 없으므로 이를 기각하며, 이와 같은 취지의 원판결은 상당하므로 본건 항소는 이유가 없어 기각하고, 항소비용의 부담에 대해서는 행정사건소송법 제7조, 민사소송법 제95조, 제89조를 각각 적용하여 주문과 같이 판결한다.

<參考判例> 最高判, 昭和30.3.23, 昭和28(オ)616

논지는 토지의 고정자산세(固定資産稅) 납세의무자는 동세의 납기(納期)에 진실한 토지소유자라고 해석해야 함에도 불구하고, 지방세법의 관계 조규(條規)를 위와 달리 원판결과 같이 해석한다면, 헌법 제11조, 제12조, 제14조, 제29조, 제30조, 제65조에 위반된다고 하는 주장이다. 따라서 지방세법의 관계조규를 보면 토지에 대한 고정자

산세는 토지의 소유자에게 과세되는 것이지만, 토지 소유자란 그 연도의 초일(初日)이 속하는 해의 1월 1일 현재 토지대장 또는 토지보충과세대장에 소유자로 등록되어 있는 자를 말하며(지방세법 제343조, 제359조), 따라서 그 해의 1월 1일에 소유자로 등록되어 있으면 그것으로서 고정자산세의 납세의무자로 법률상 확정되기 때문에 4월 1일에 개시되는 그 해의 납기에 토지의 소유권을 가지고 있는자인가의 여부에 불구하고, 동 연도 내에는 납세의무자의 변동이 없는 것으로 되어 있다. 이와 같이 지방세법은 고정자산세의 납세의무자를 결정함에 있어서 과세의 편의를 위해 형식적인 표준을 채용하고 있음을 엿볼 수 있다.

생각건대, 민주정치하에서는 국민은 국회에서 그의 대표자를 통해 스스로 국비를 부담하는 것이 근본원칙인 것으로서, 국민은 그의 총의(總意)를 반영하는 조세입법에 기초를 두고 자주적으로 납세의무를 지는 것이며(헌법 제30조 참조), 반면 새로이 조세를 부과하거나 또는 현행 조세를 변경함에 있어서는 법률 또는 법률이 정하는 조건에 의하도록 하고 있다(헌법 제84조). 그렇다면 일본국 헌법하에서는 조세를 창설하거나 개폐하는 것은 물론, 납세의무자, 과세표준, 징세절차는 모두 전시와 같이 법률에 기하여 정하지 아니하면 아니 됨과 동시에 법률에 기하여 정하는 바에 위임되어 있다고 해석해야 할 것이다. 그러므로 지방세법이 지조(地租)를 폐지하고 토지의 고정자산세를 설정, 그리고 소유권의 변동이 빈번하지 않은 토지의 성격을 고려하여, 주로 징세편의에 착안하여 그 부과기일을 정하는 것의 당부는 입법과정에서 심의·결정되는 바에 일임(一任)되어 있는 것이라고 해석해야 하며, 따라서 1월 1일 현재 토지소유자로 등록되어 있는 자를 납세의무자로 확정하고, 그 연도의 납기 현재 소유권이 있는지 여부를 불문하는 것으로 한 지방세법 제343조, 제359조의 규정은 전기 헌법의 제조규(諸條規)에 적합하게 정해진 것이 명백한 것이며, 소론은 결국 독자적인 입법론에 불과하다.

< 부 록 2 >

독일·미국의 판례 원문

독일 연방헌법재판소 판례

BVerfGE 6, 55 - Steuersplitting

1. Die Vorschrift des § 80 Abs. 4 BVerfGG ist nicht anzuwenden, wenn die Vorlage eines Gerichtes gemäß Art. 100 Abs. 1 GG, § 80 Abs. 1 BVerfGG vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht vom 21. Juli 1956 dem Bundesverfassungsgericht in einer Weise zugegangen ist, die den damaligen Verfahrensbestimmungen genügt.

2. Die Befugnis und Verpflichtung zur Vorlage an das Bundesverfassungsgericht gemäß Art. 100 Abs. 1 GG bezieht sich auf alle Spruchstellen, die sachlich unabhängig, in einem formell gültigen Gesetz mit den Aufgaben eines Gerichtes betraut und als Gerichte bezeichnet sind.

3. Die unverändert gebliebene Norm eines nach Verkündung des Grundgesetzes im übrigen geänderten Gesetzes kann dann nicht als vorkonstitutionelles Recht im Sinne der Entscheidung vom 24. Februar 1953 (BVerfGE 2, 124 [128 ff.]) angesehen werden, wenn

ein an das Grundgesetz gebundener Gesetzgeber auch jene Bestimmung in seinen Willen aufgenommen hat.

4. Das Ermessen des Gesetzgebers wird auch durch Grundsatznormen begrenzt, in denen für bestimmte Bereiche der Rechts- und Sozialordnung Wertentscheidungen des Verfassungsgebers ausgedrückt sind. Wird die Unvereinbarkeit einer gesetzlichen Bestimmung mit einer solchen speziellen Grundsatznorm festgestellt, ist für eine verfassungsrechtliche Prüfung derselben Vorschrift unter dem Gesichtspunkt des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) kein Raum mehr.

5. Art. 6 Abs. 1 GG ist nicht nur ein "klassisches Grundrecht" zum Schutze der spezifischen Privatsphäre von Ehe und Familie sowie Institutsgarantie, sondern darüber hinaus zugleich eine Grundsatznorm, das heißt eine verbindliche Wertentscheidung für den gesamten Bereich des Ehe und Familie betreffenden privaten und öffentlichen Rechts.

Er ist mindestens insoweit den Gesetzgeber aktuell bindendes Verfassungsrecht, als er eine Beeinträchtigung von Ehe und Familie durch störende Eingriffe des Staates selbst verbietet. Die Schlechterstellung der Ehegatten durch die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer - § 26 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vom 17. Januar 1952 - EStG 1951 - (BGBl. I S. 33) - stellt einen solchen störenden Eingriff dar.

6. Zur Gleichberechtigung der Frau gehört, daß sie die Möglichkeit hat, mit gleichen rechtlichen Chancen marktwirtschaftliches

Einkommen zu erzielen wie jeder männliche Staatsbürger.

Beschluß

des Ersten Senats vom 17. Januar 1957

-- 1 BvL 4/54 --

in dem Verfahren wegen verfassungsrechtlicher Prüfung des § 26 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vom 17. Januar 1952 - EStG 1951 - (BGBl. I S. 33) auf Antrag des Finanzgerichts München.

Entscheidungsformel:

§ 26 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vom 17. Januar 1952 - EStG 1951 - (BGBl. I S. 33) ist nichtig.

Gründe:

A.

Nach § I Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vom 17. Januar 1952 - EStG 1951 - (BGBl. I S. 33) sind "natürliche Personen ... einkommensteuerpflichtig". Grundlage für die Bemessung der Einkommensteuer nach einem progressiv gestalteten Tarif ist der Gesamtbetrag der Einkünfte des Steuerpflichtigen (§ 2 Abs. 1).

Von diesem Grundsatz der Individualbesteuerung macht abgesehen von der Zusammenveranlagung des Haushaltsvorstandes mit seinen Kindern, für die ihm Kinderermäßigung zusteht (§ 27) - nur § 26, die in diesem Verfahren zur Nachprüfung gestellte Vorschrift, eine Ausnahme:

§ 26 Haushaltsbesteuerung: Ehegatten

(1) Ehegatten werden zusammen veranlagt, solange beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben. Diese Voraussetzungen müssen im Veranlagungszeitraum mindestens vier Monate bestanden haben.

(2) Bei der Zusammenveranlagung sind die Einkünfte der Ehegatten zusammenzurechnen.

Im Zusammenhang hiermit steht § 43 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung vom 17. Januar 1952 -EStDV 1951 - (BGBl. I S. 54):

§ 43 Haushaltsbesteuerung mit Bezug auf die Ehegatten

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Ehefrau in einem dem Ehemann fremden Betrieb scheiden bei der Zusammenveranlagung aus.

B.

I.

Die Eheleute S. in P. wurden für das Jahr 1951 gemäß §26 EStG 1951 durch Steuerbescheid des Finanzamts Deggendorf

zusammen veranlagt; der Ehemann hatte als ein im Ruhestand befindlicher Beamter Ruhegehalt und die Ehefrau Einkünfte aus ihrem Einzelhandelsgeschäft bezogen. Gegen den Bescheid erhoben die Eheleute S. Einspruch; sie wandten sich vor allem gegen ihre Zusammenveranlagung, weil sie dadurch bei der progressiven Gestaltung des Tarifs mehr Steuern zu zahlen hatten als bei getrennter Veranlagung. Das Finanzamt wies den Einspruch, soweit er gegen die Zusammenveranlagung gerichtet war, als unbegründet zurück. Dagegen legten die Eheleute S. Berufung ein. Der Vorsitzende der II. Kammer des Finanzgerichts München setzte durch Beschluß vom 21. Dezember 1953 FG II 293/53 - "gemäß § 264 Abs. 2 RAO" das Verfahren bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Vereinbarkeit des § 26 EStG 1951 mit dem Grundgesetz aus. Die Kammer bestätigte diesen Beschluß durch Urteil vom 25. Februar 1954 Und legte die Akten dem Bundesverfassungsgericht unmittelbar vor. Das Finanzgericht ist der Auffassung § 26 EStG 1951 sei "wegen Beeinträchtigung der steuerlichen Gleichstellung von verheirateten Staatsbürgern mit nicht verheirateten Staatsbürgern" unvereinbar mit Art. 3 Abs. 2 und Art. 6 Abs. 1 GG - aber auch mit Art. 3 Abs. 1 GG, wie sich aus der Bezugnahme auf BGHZ 11, Anh. S. 34 (78) ergibt.

II.

Das Bundesverfassungsgericht hat zunächst dem Bundesfinanzhof durch Übermittlung der Akten von der Vorlage Kenntnis gegeben. Gemäß § 82 Abs. 1 und 3 i.V.m. § 77 BVerfGG haben der Bundestag, der Bundesrat, die Bundesregierung und die

Landesregierungen sowie die Parteien des Ausgangsverfahrens Gelegenheit zur Äußerung erhalten. Der Bundesminister der Finanzen hat namens der Bundesregierung von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, ohne dem Verfahren beizutreten. Die Eheleute S. und das Finanzamt Deggendorf haben sich ebenfalls geäußert.

Der Bundesminister der Finanzen hält die Vorlage in erster Linie für unzulässig, weil § 26 EStG 1951 dem § 26 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1939 (RGBl. I S. 297) entspreche und somit als vorkonstitutionelles Recht im Sinne des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 24. Februar 1953 (BVerfGE 2, 124 [128 ff.]) angesehen werden müsse.

Auch in der Sache selbst tritt der Bundesminister der Finanzen der Rechtsauffassung des vorliegenden Gerichts entgegen:

Dem in Art. 3 Abs. 2 GG ausgesprochenen Grundsatz der Gleichberechtigung von Mann und Frau könne § 26 EStG deshalb nicht widersprechen, weil die Haushaltsbesteuerung Mann und Frau in gleicher Weise treffe.

Auch aus einem Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG könne eine Grundgesetzwidrigkeit nicht hergeleitet werden. Dieser Bestimmung kommt vor allem “nur eine programmatische Bedeutung im Sinne einer Garantie der Institutionen der Ehe und der Familie” zu; sie diene insbesondere nicht der Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG, zwingt den Gesetzgeber also nicht, verheiratete Personen “in jeder Beziehung genauso wie unverheiratete Personen” zu behandeln. Es sei dem Gesetzgeber vielmehr gestattet, “an den Tatbestand der Eheschließung

Rechtsfolgen mit gewissen wirtschaftlichen Auswirkungen” zu knüpfen. Nur dann könne von einer Verletzung der Institutsgarantie des Art. 6 Abs. 1 GG, die Rede sein, “wenn die steuerliche Belastung von Ehegatten ein so außergewöhnlich großes Ausmaß erreichen würde, daß die Mehrzahl aller Personen, die eine Ehe schließen wollen, allein wegen der steuerlichen Belastung von der Eingehung einer Ehe abgehalten würden”. Tatsächlich ziehe der Gesetzgeber durch die Zusammenveranlagung nur die Folgerung aus der mit der Eheschließung verbundenen Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit - eine Folgerung, die überdies im Zusammenhang mit den die Familie begünstigenden Bestimmungen des Einkommensteuerrechts gesehen werden müsse: mit der Einstufung der Ehegatten in die Steuerklasse II und damit, daß bei der Zusammenveranlagung Verluste des einen Ehegatten mit dem Einkommen des anderen Ehegatten ausgeglichen werden können.

Auch Art. 3 Abs. 1 GG sei nicht verletzt, da die Differenzierung der Einkommensteuer durch Zusammenveranlagung von Ehegatten auf sachlichen Gründen beruhe, die sich aus der Natur der Sache ergäben. Einer der maßgebenden Gesichtspunkte für die Bemessung der Einkommensteuer sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit; das Steueropfer solle nach Möglichkeit für alle “gleich schwer empfindlich” sein. Da die gemeinsamen Bedürfnisse in Ehe und Familie regelmäßig mit Hilfe der Einkünfte beider Ehegatten befriedigt würden, sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Ehegatten, die gesonderte marktwirtschaftliche Einkommen erzielten, insgesamt ebenso groß wie die marktwirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei Ehegatten, von denen nur einer

marktwirtschaftliche Einkünfte in der gleichen Höhe habe. Das allein sei aber für den Steuergesetzgeber ausschlaggebend. Wenn verheiratete Personen genauso behandelt würden wie unverheiratete Personen, so würde dies eine Aufgabe des das gesamte Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsatzes der Bemessung des Steueropfers nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedeuten. Eine getrennte Veranlagung der Ehegatten würde zu dem als grobe Ungerechtigkeit anzusehenden Ergebnis führen, daß Ehegatten nur deshalb eine geringere Steuerlast zu tragen hätten, weil beide Teile Einkünfte beziehen.

Aber auch wenn man Ehegatten mit Alleinstehenden vergleiche, ergebe sich kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei infolge der durch gemeinsame Wirtschaftsführung möglichen Ersparnisse bei Ehegatten größer als bei zwei alleinstehenden, selbständig Haushalt führenden Personen. Das zeige sich allgemein bei den Kosten für Verpflegung, Wohnung, Wohnungseinrichtung, laufende Unterhaltung der Wohnung - bei höheren Einkünften z. B. in der gemeinsamen Anschaffung eines Autos oder nur eines Wohnhauses. Wollte der Gesetzgeber diese größere steuerliche Leistungsfähigkeit der Ehegatten nicht berücksichtigen, so würde das eine Benachteiligung der unverheirateten Personen herbeiführen, weil diese Personen dieselbe steuerliche Belastung wie Ehegatten tragen müßten, obwohl bei ihnen die Möglichkeit von Ersparnissen durch eine gemeinsame Haushaltsführung mit einer anderen Person in der Regel nicht gegeben ist.

Endlich sei es nach der Natur der Sache berechtigt, bei der

Zusammenveranlagung aus den mannigfaltigen Haushaltsgemeinschaften gerade die eheliche herauszugreifen; denn Ehe und Familie stellen “die natürliche Lebensgemeinschaft dar, deren Schutz gesetzlich verankert ist”: für die Ehegatten durch die in § 1353 Abs. 1 BGB begründete Pflicht zur ehelichen Lebensgemeinschaft, für Kinder durch das Sorgerecht des Vaters, insbesondere sein Recht, den Wohnsitz des Kindes zu bestimmen (§§ 1627, 1631 BGB). In den Fällen dieser Gemeinschaften könne daher “von einem gesetzlich festliegenden Tatbestand des Zusammenlebens ausgegangen werden.” Alle sonstigen Zusammenschlüsse zu gemeinsamer Haushaltsführung seien dagegen jederzeit auflösbar. Daher müsse es im Endergebnis als geradezu unvereinbar mit Art. 6 Abs. 1 GG erscheinen, wenn vom Gesetzgeber verlangt werde, durch Beseitigung der Haushaltsbesteuerung bei der steuerlichen Behandlung der Ehegatten die Tatsache der Eheschließung zu ignorieren. Endlich würde die steuerliche Erfassung von anderen Haushaltsgemeinschaften als von Ehe und Familie erhebliche verwaltungsmäßige Schwierigkeiten, besonders bei der Ermittlung des Tatbestandes bereiten.

Das Finanzamt Deggendorf hält ebenso wie der Bundesfinanzminister § 26 EStG 1951 für grundgesetzmäßig. Die Eheleute S. schließen sich der Auffassung des vorliegenden Gerichts an; sie weisen außerdem darauf hin, daß Art. 3 GG auch durch die unterschiedliche Behandlung von Ehepaaren verletzt werde, da nach § 43 EStDV 1951 Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbständiger Arbeit bei der Zusammenveranlagung ausscheiden, die Einkünfte des Ehemannes aus nichtselbständiger Arbeit hingegen nicht.

Der Bundesfinanzhof hat bei Rücksendung der Akten mitgeteilt, daß der zuständige IV. Senat die Verfassungsmäßigkeit des § 26 EStG in ständiger Rechtsprechung anerkannt habe.

C.

I.

In der entgegen § 80 BVerfGG in der Fassung vom 12. März 1951 erfolgten Übersendung der Akten unmittelbar an das Bundesverfassungsgericht lag ein Verfahrensmangel, der dadurch geheilt worden ist, daß das Bundesverfassungsgericht die Akten dem Bundesfinanzhof zugeleitet hat (vgl. BVerfGE 2, 124 [127]).

Obwohl nach Eingang der Vorlage das Gesetz zur Änderung des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht vom 21. Juli 1956 eine Übermittlung gerichtlicher Vorlagebeschlüsse an sämtliche oberen Bundesgerichte angeordnet hat (§ 80 Abs. 4 BVerfGG), war es nicht erforderlich, noch nachträglich den übrigen oberen Bundesgerichten die Vorlage des Finanzgerichts München zur Kenntnis zu bringen. Zwar gelten nach allgemeinen Grundsätzen des Verfahrensrechts neue Verfahrensvorschriften auch für anhängige Verfahren; diese werden in der Lage, in der sie sich beim Inkrafttreten der neuen Vorschriften befinden, von diesen ergriffen und nach ihnen weitergeführt (BVerfGE 1, 4). Dies gilt jedoch nicht, soweit sich aus dem neuen Recht etwas anderes ergibt. Das ist hier der Fall; denn die Vorschrift über die Anhörung sämtlicher oberen Bundesgerichte steht in engem Zusammenhang mit der Neuregelung des Vorlageweges, der

nunmehr unmittelbar von dem vorlegenden Gericht an das Bundesverfassungsgericht führt. Daraus folgt, daß die Vorschrift des § 80 Abs. 4 BVerfGG nicht anzuwenden ist, wenn die Vorlage vor Inkrafttreten des Änderungsgesetzes dem Bundesverfassungsgericht in einer Weise zugegangen ist, die den damaligen Verfahrensbestimmungen genügt.

II.

Die Entscheidung konnte ohne mündliche Verhandlung ergehen, da kein zum Beitritt Berechtigter dem Verfahren beigetreten ist (vgl. BVerfGE 2, 213 [217 f.]).

III.

Der Antrag des Finanzgerichts München ist zulässig.

1. Das Finanzgericht München ist ein "Gericht" im Sinne des Art. 100 Abs. 1 GG.

Vorlage im Sinne des Art. 100 Abs. 1 GG ist nicht der Beschluß des Vorsitzenden vom 21. Dezember 1953, sondern das Urteil der Kammer vom 25. Februar 1954; denn vorlageberechtigt ist nur das Gericht, das über die Berufung zu entscheiden hat (vgl. BVerfGE 1, 80 [81]). Das Gericht hat zwar für seine Vorlagebefugnis nicht Art. 100 Abs. 1 GG i. m. § 80 BVerfGG, sondern den hier nicht anwendbaren § 264 RAO angeführt. Das ist jedoch unschädlich, da eine ausdrückliche Bezugnahme auf Art. 100 Abs. 1 GG nicht erforderlich ist und das Urteil vom 25. Februar 1954

inhaltlich die Voraussetzungen des § 80 Abs. 2 BVerfGG erfüllt.

Die Kammer war am 25. Februar 1954 mit dem Regierungsdirektor Dr. W. als Vorsitzendem, dem Regierungsrat W. als beamtetem Beisitzer und mit drei ehrenamtlichen Beisitzern besetzt. Diese Besetzung entspricht § 2 Abs. 3 des bayerischen Gesetzes zur Wiederherstellung der Finanzgerichtsbarkeit vom 19. Mai 1948 (GVBl. S. 87). Bedenken gegen den Charakter der bayerischen Finanzgerichte als “Gerichte” im Sinne des Grundgesetzes könnten - trotz ihrer Bezeichnung als “Gerichte” - bestehen, weil “die beamteten Beisitzer” jederzeit abberufen werden konnten (§ 2 Abs. 4 Satz 4) und weil der Vorsitzende und der beamtete Beisitzer (ständiges Mitglied) im Gesetz als “Beamte der Finanzverwaltung” bezeichnet sind (§ 2 Abs. 3). Im Hinblick auf diese Bestimmungen könnte es zweifelhaft sein, ob die Verfassungsgrundsätze der Unabhängigkeit der Gerichte und der Trennung der Gewalten gewahrt sind und ob daher der Weg zu den bayerischen Finanzgerichten der Rechtsweggarantie im Sinne von Art. 19 Abs. 4 GG genügt. Diese Frage bedarf jedoch im Zusammenhang mit der Prüfung der Zulässigkeit des Normenkontrollantrages keiner Entscheidung.

Zwar sind nach Art. 100 Abs. 1 GG nur “Gerichte” vorlageberechtigt. Das ist aber nicht dahin zu verstehen, daß hierunter nur Spruchkörper fallen, die materiell als Gerichte im Sinne des Grundgesetzes anzusehen sind und deren Spruchfähigkeit damit der Rechtsweggarantie des Art. 19 Abs. 4 GG genügt. Der auch dieser Vorschrift zugrunde liegende Begriff “Gericht” hat hier und in Art. 100 Abs. 1 GG verschiedene Bedeutung, weil beide

Normen verschiedenen Zielen dienen. Art. 19 Abs. 4 GG hat die verfassungsrechtliche und -politische Aufgabe, den Rechtsschutz des Staatsbürgers zu gewährleisten; deshalb muß bei der Frage, ob ein Spruchkörper "Gericht" im Sinne dieser Vorschrift ist, ein strenger Maßstab angelegt werden, wie er in dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 9. November 1955 (BVerfGE 4, 331 [344 ff.]) aufgestellt worden ist. Demgegenüber dient Art. 100 Abs. 1 GG der Wahrung der Autorität des Gesetzgebers im Verhältnis zur Rechtsprechung und der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zu verfassungsrechtlichen Fragen (BVerfGE 1, 184 [197 ff.]; 2, 124 [128 ff.]). Dieses verfassungsrechtliche und -politische Ziel verlangt, daß die Befugnis und Verpflichtung zur Vorlage an das Bundesverfassungsgericht gemäß Art. 100 Abs. 1 GG sich auf alle Spruchstellen bezieht, die sachlich unabhängig, in einem formell gültigen Gesetz mit den Aufgaben eines Gerichts betraut und als Gerichte bezeichnet sind. Es ist nicht zweifelhaft, daß die bayerischen Finanzgerichte jedenfalls in diesem Sinne "Gerichte" sind. Das Finanzgericht München ist daher vorlageberechtigt.

Das entspricht auch der Ansicht des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs in seinem Urteil vom 26. November 1954 (VGHE NF 7 II, 107 [110]), in dem er auf Vorlage eines Finanzgerichts die Bestimmung des bayerischen Gesetzes über die Finanzgerichtsbarkeit für verfassungswidrig erklärt hat, nach der die beamteten Beisitzer des Finanzgerichts jederzeit vorzeitig abberufen werden konnten. Der Bayerische Verfassungsgerichtshof hatte die Zulässigkeit der Vorlage nach Art. 92 bayerischen Verfassung zu

prüfen, der zur Anrufung des Verfassungsgerichtshofs nur einen “Richter” verpflichtet, der ein Gesetz für verfassungswidrig hält. Der Bayerische Verfassungsgerichtshof hat die Zulässigkeit der Vorlage mit der Begründung bejaht, daß es für die Frage der Zulässigkeit einer Vorlage nach Art. 92 der bayerischen Verfassung genüge, “wenn der vorlegenden Behörde in der für sie geltenden gesetzlichen Regelung die Eigenschaft eines Gerichtes zuerkannt ist, ohne daß zu prüfen wäre, ob diese Regelung insoweit der Verfassung entspricht oder nicht.”

2. Es handelt sich bei der zur Nachprüfung gestellten Vorschrift nicht um vorkonstitutionelles Recht im Sinne der Entscheidung vom 24. Februar 1953 (BVerfGE 2, 124 [128 ff.]); sie unterliegt also der Prüfung durch das Bundesverfassungsgericht. Obwohl § 26 EStG in dem Wortlaut, wie er hier am Grundgesetz gemessen werden soll, bereits seit 1939 geltendes Recht ist, stellt er doch kein vorkonstitutionelles Recht dar, weil der Bundesgesetzgeber die Frage der Beibehaltung einer Zusammenveranlagung von Ehegatten im Zusammenhang mit der Beratung von Einkommensteuer-Änderungsgesetzen wiederholt erörtert und bejaht hat.

§ 26 EStG ist zwar seit dem Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1005) inhaltlich, seit 1939 (Bekanntmachung der neuen Fassung des Einkommensteuergesetzes vom 27. Februar 1939 - RGBl. I S. 297 -) auch seinem Wortlaut nach bis zu dem Veranlagungsjahr 1951 unverändert geblieben; doch ist das Einkommensteuergesetz im übrigen vielfach geändert worden, für das Veranlagungsjahr 1951 durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und

des Körperschaftsteuergesetzes (ESt- und KSt-Änderungsgesetz 1951) vom 27. Juni 1951 (BGBl. I S. 411).

Auf die Normen eines solchen, nach Verkündung des Grundgesetzes geänderten Gesetzes können die in der Entscheidung vom 24. Februar 1953 entwickelten Grundsätze nicht ohne weiteres angewandt werden. Die Verneinung einer Prüfungszuständigkeit des Bundesverfassungsgerichts für vorkonstitutionelle Normen liegt in seiner Aufgabe begründet, “zu verhüten, daß jedes einzelne Gericht sich über den Willen des Bundes- oder Landesgesetzgebers hinwegsetze, indem es die von ihnen beschlossenen Gesetze nicht anwendet, weil sie nach Auffassung des Gerichts gegen das Grundgesetz oder die bundesstaatliche Rangordnung von Bundes- und Landesrecht verstoßen” (BVerfGE 2, 124 [129]). Dieser Gedanke rechtfertigt es jedenfalls dann nicht, die unverändert gebliebenen Bestimmungen eines nach Verkündung des Grundgesetzes im übrigen geänderten Gesetzes als vorkonstitutionelles Recht zu behandeln, wenn der an das Grundgesetz gebundene Gesetzgeber, hier der Bundesgesetzgeber, auch jene Bestimmungen in seinen Willen aufgenommen hat. Ob das der Fall ist, muß jeweils ermittelt werden.

Hier ergibt sich die Willensentscheidung des Bundesgesetzgebers daraus, daß § 26 EStG im Gesetzgebungsverfahren eingehend erörtert und - jedenfalls bei der Beratung des Änderungsgesetzes vom 27. Juni 1951 - eine Änderung ausdrücklich abgelehnt worden ist: Schon in der ersten Beratung des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes (BT I/1949, Drucks. Nr. 1982) am

7. März 1951 (BT I/1949, 123. Sitzung, Prot. S. 4690 [4697 D]) wurde die Regelung der Ehegattenbesteuerung kritisiert. Der Ausschuß für Finanz- und Steuerfragen schlug vor, die bisher in § 43 EStDV enthaltene Regelung als dritten Absatz in § 26 EStG zu übernehmen (BT I/1949, zu Drucks. Nr. 2212 Ziff. 1 a; Bericht des Abgeordneten Neuburger in der 142. Sitzung am 22. Mai 1951, Prot. S. 5612 D). Auf Antrag der Fraktionen der CDU/CSU, FDP und DP (BT I/1949, Umdruck 179 Ziff. 3) wurde in der zweiten Beratung dieser Vorschlag des Ausschusses nach eingehender Aussprache abgelehnt (BT I/1949, 142. Sitzung am 22. Mai 1951, Prot. S. 5632 C ff., S. 5636 C).

Zur dritten Beratung lagen wiederum Anträge mehrerer Fraktionen vor, die auf Wiederherstellung der Ausschußvorlage abzielten (BT I/1949, Umdrucke 192 Ziff. 1; 195 Ziff. 4; 196 Ziff. 2; 199) und eine erneute ausführliche Debatte auslösten (BT I/1949, 145. Sitzung am 31. Mai 1951, Prot. S. 5722 C bis 5733 C). Sie führte schließlich zur Annahme eines Eventualantrages (BT I/1949, Umdruck 199), durch den § 26 EStG einen teilweise mit § 43 EStDV übereinstimmenden dritten Absatz erhielt (BT I/1949, Prot. S. 5734 B).

Nach Anrufung des Vermittlungsausschusses durch den Bundesrat (BT I/1949, Drucks. Nr. 2321 Ziff. 4) erklärte die Bundesregierung - in Abweichung von früheren Äußerungen des Bundesfinanzministers vor dem Bundestag (BT I/1949, 145. Sitzung am 31. Mai 1951, Prot. S. 5725 C) - ihre Absicht, es auch künftig in den Fällen des § 43 EStDV bei der getrennten Besteuerung der Ehefrau belassen zu wollen (BT I/1949, Drucks.

Nr. 2365 Ziff. 3). Daraufhin wurde in der 155. Sitzung am 21. Juni 1951 (Prot. S. 6157, 6160 B) der Absatz 3 des § 26 EStG wieder gestrichen. Für 1951 verblieb es also bei der bis dahin geltenden Fassung des § 26 EStG und des § 43 EStDV.

Hiernach hat der Bundesgesetzgeber § 26 EStG ausdrücklich in seiner Geltung bestätigt, so daß die Vorschrift, ebenso wie eine neuerlassene Bestimmung, der ausschließlichen Verwerfungskompetenz des Bundesverfassungsgerichts unterliegt.

D.

Die Ansicht des Finanzgerichts München, daß § 26 EStG 1951 mit dem Grundgesetz unvereinbar sei, ist begründet.

I.

Gegenstand der verfassungsrechtlichen Prüfung ist nicht die Frage, ob abstrakt die Zusammenveranlagung mehrerer Personen überhaupt oder der Ehegatten im besonderen mit dem Grundgesetz vereinbar ist; sondern es handelt sich darum, ob die Zusammenveranlagung von Ehegatten im Rahmen des Einkommensteuergesetzes 1951, das auf der progressiven Besteuerung des einzelnen Steuerpflichtigen beruht, verfassungswidrig ist. Es könnte verfassungsrechtlich unbedenklich sein, der Besteuerung statt des Einkommens einer einzelnen Person die Summe der Einkünfte mehrerer, in Haushaltsgemeinschaft lebender Personen zugrunde zu legen, sei es, daß man überhaupt das Prinzip der Haushaltsbesteuerung wählt, sei es, daß man - bei

Aufrechterhaltung des Grundsatzes der Individualbesteuerung einen Proportionaltarif einführt. Hier ist entscheidend die Tatsache, daß Ehegatten durch die Zusammenveranlagung angesichts des auf die Leistungsfähigkeit des Einzelnen hin angelegten progressiven Steuertarifs im wirtschaftlichen Ergebnis schlechter gestellt werden als andere Personen - wobei noch die an die Zusammenveranlagung anknüpfende gesamtschuldnerische Haftung hinzukommt (§ 7 Abs. 2 und 3 des Steueranpassungsgesetzes in der Fassung vom 1. Dezember 1936 - RGBl. I S. 961 [977] -).

In diesem auf dem Grundsatz der Individualbesteuerung beruhenden System des modernen Einkommensteuerrechts bilden die beiden Fälle der Zusammenveranlagung (§§ 26, 27 EStG) einen Fremdkörper. Eine geschichtliche Betrachtung zeigt, daß es sich um den Rest einer ursprünglich allgemeinen Haushaltsbesteuerung handelt.

Das erste Gesetz, das in Deutschland in bedeutenderem Umfange eine der heutigen Einkommensteuer vergleichbare Steuer einführt, war das preußische Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer vom 30. Mai 1820 (GS S. 140). Hier geschah die Hebung der Steuer “in der Regel nach Haushaltungen” (§ 4 lit a); ein “genaues Eindringen in die Vermögensverhältnisse” sollte vermieden werden, der Pflichtige nach einer “auf wenigen und leicht erkennbaren Merkmalen beruhenden Abstufung” besteuert werden (Instruktion vom 25. August 1820, abgedruckt bei Schimmelpfennig Die Preußischen direkten Steuern, 2. Theil, 1843, S. 10). Zur Haushaltung gehörten der “Hausherr” oder die selbständig wirtschaftende “Hausfrau” mit ihren Angehörigen,

denen sie “Wohnung und Unterhalt” gaben (§ 4 lit b). Wer weder eine eigene Haushaltung führte noch einer besteuerten Haushaltung angehörte, zahlte die Hälfte des Steuersatzes seiner Klasse (§ 3 Abs. 1) als Personensteuer (§ 4 lit d). Es handelte sich also um eine echte Haushaltsbesteuerung, bei der die ganze Familie als Einheit behandelt wurde. Weder das Gesetz von 1820 noch das Gesetz, betr. die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer vom 1. Mai 1851 (GS S. 193) kannten eine Deklarationspflicht. Die Einstufung in die Steuerklassen erfolgte auf Grund von Schätzungen (§ 7 Abs. 1 des Gesetzes von 1851).

Durch die spätere Gesetzgebung wurden allmählich verschiedene Gruppen von Haushaltsangehörigen aus der gemeinsamen Besteuerung herausgelöst. Schon in dem preußischen Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 (GS S. 175) blieb von der alten Haushaltsbesteuerung tatsächlich nur eine Ehegattenbesteuerung erhalten, wenn das auch im Wortlaut des Gesetzes nicht eindeutig zum Ausdruck kam (vgl. Fuisting-Strutz, Komm. z. [preuß.] EStG, 8. Aufl., 1915, Anm. 2 zu § 10, S. 458); denn von nun an wurden im Ergebnis nur noch die Einkommen der Ehegatten zusammengerechnet (§ 11). Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Juni 1906 (GS S. 259) sprach das auch unzweideutig aus (§ 10); es wurde nicht einmal das Wort “Haushaltung” gebraucht, vielmehr davon gesprochen, daß dem Einkommen des Mannes das Einkommen der Ehefrau hinzugerechnet werde. Das (Reichs-) Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920 (RGBl. S. 359) brachte allerdings außer der Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 16) wieder eine begrenzte

Zurechnung auch des Einkommens minderjähriger Kinder (§ 17); ihre praktische Bedeutung war jedoch gering, weil der bei Minderjährigen häufigste Fall von Einkünften, nämlich der von Arbeitseinkommen aus nichtselbständiger und selbständiger Tätigkeit, von der Zusammenveranlagung ausgenommen war und weil die Nutzungen des Kindesvermögens nach bürgerlichem Recht ohnehin dem Vater unmittelbar zustanden, also sein eigenes Einkommen waren.

Das Änderungsgesetz zum Einkommensteuergesetz vom 24. März 1921 (RGBl. S. 313) brachte schließlich auch eine Einschränkung der Zusammenveranlagung von Ehegatten: Das Einkommen der Ehefrau aus selbständiger Tätigkeit und aus nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb scheidet aus der Zusammenveranlagung aus, und die Ehefrau wurde insoweit selbständig veranlagt (§ 16 Abs. 1 i.V.m. § 9). Dabei verblieb es auch in dem Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 - RGBl. I S. 189 - (§ 22 Abs. 4 i.V.m. § 6 Abs. 1; vgl. Strutz, Komm. z. EStG 1925, 2. Band, 1929, Anm. 2 und 21 zu § 22, S. 136 f., 152 f.).

Durch die nationalsozialistische Steuergesetzgebung wurden jedoch im Einkommensteuergesetz v. 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1005) diese Ausnahmen von der Zusammenveranlagung der Ehegatten beseitigt und sämtliche Einkünfte der Ehefrau in die Zusammenveranlagung mit einbezogen (§ 26). Die Maßnahme diente nach einer Äußerung des damaligen Staatssekretärs im Reichsfinanzministerium arbeitsmarktpolitisch bedingten Bestrebungen, die Frau vom Arbeitsmarkt zu verdrängen (Reinhardt, Die neuen

Steuergesetze, 1934, S. 98). Als man während des Krieges auf die Frauen als Arbeitskräfte zurückgreifen mußte, wurden durch §19 EStDV 1941 vom 7. Dezember 1941 (RGBl. I S. 751) die Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbständiger Arbeit aus der gemeinsamen Besteuerung gelöst, die Regelung des Einkommensteuergesetzes von 1921 wurde also teilweise wiederhergestellt. Bei dieser Rechtslage hinsichtlich der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist es bis zu dem hier maßgebenden Steuerjahr 1951 verblieben.

Die Zusammenveranlagung von Ehegatten hatte somit ihren Ursprung in einem System der allgemeinen Haushaltsbesteuerung und dort auch ihre Berechtigung. Nachdem der Gesetzgeber allgemein vom Prinzip der Haushaltsbesteuerung zum Prinzip der Individualbesteuerung übergegangen ist, bildet sie, von ihrem Ursprung gelöst, ein systemwidriges Element des heutigen Einkommensteuerrechts.

Bis zum Ende des ersten Weltkrieges war die Zusammenveranlagung sowohl für den Steuerpflichtigen wie für den Staat wirtschaftlich wenig relevant, weil die Progression des Tarifs sehr bescheiden war und die Steuersätze niedrig blieben. Erst nachdem sich der Gedanke durchgesetzt hatte, daß bei den direkten Steuern die Steuergerechtigkeit eine steiler progressive Staffelung des Steuertarifs erfordere, und seitdem diese Staffelung zu einer erheblichen Spannung zwischen dem höchsten und dem niedrigsten Steuersatz geführt hat, tritt durch die Zusammenveranlagung eine empfindliche Mehrbelastung der Ehegatten ein. Das wird auch durch die Bildung mehrerer

Steuerklassen, d. h. durch die in den Tarif eingearbeiteten festen - nicht progressiven - steuerfreien Einkommensteile für die Ehefrau (und für die Kinder) nicht ausgeglichen. Diese Freibeträge berücksichtigen nur die Erhöhung des Existenzminimums, die mit der Unterhaltsverpflichtung des einzelnen Steuerpflichtigen gegenüber seinen Familienangehörigen verbunden ist, ändern also nichts an dem Grundsatz der progressiven Individualbesteuerung. Zugleich ist die mit der Zusammenveranlagung verbundene steuerliche Mehrbelastung zu einer Quelle erhöhter Einkünfte für den Staat geworden, während sie früher lediglich der Verwaltungsvereinfachung gedient hatte (vgl. Begründung zu § 11 des Entwurfs eines [preußischen] Einkommensteuergesetzes Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten während der 3. Session der 17. Legislatur-Periode 1890/91, 1. Band, Aktenstück No. 5, S. 222).

II.

Eine solche, an die Eheschließung anknüpfende steuerliche Mehrbelastung der Ehegatten, wie sie auch § 26 EStG 1951 herbeiführt, ist mit Art. 6 Abs. 1 GG unvereinbar.

1. Das Grundgesetz enthält - anders als die Weimarer Reichsverfassung in Artikel 134 - keine ausdrückliche Bestimmung darüber, nach welchem Grundsatz die Staatsbürger an den öffentlichen Lasten zu beteiligen sind. Es besteht jedoch kein Zweifel daran, daß der Gesetzgeber an den Grundsatz der

Steuergerechtigkeit gebunden ist, der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts liegt der Sinn des Art. 3 Abs. 1 GG “zu einem wesentlichen Teil darin, daß nicht alle tatsächlichen Verschiedenheiten zu unterschiedlicher Behandlung im Recht führen dürfen, sondern nur solche tatsächliche Ungleichheiten, denen aus Erwägungen der Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit auch für das Recht unterscheidende Bedeutung zukommt. Dies zu entscheiden ist in erster Linie Sache des Gesetzgebers” (BVerfGE 3, 225 [240]). Das Ermessen des Gesetzgebers findet jedoch seine Grenze nicht nur im Willkürverbot und in den “Konkretisierungen” des allgemeinen Gleichheitssatzes (insbesondere Art. 3 Abs. 2 und 3 GG), sondern auch in sonstigen Grundsatznormen, in denen für bestimmte Bereiche der Rechts- und Sozialordnung Wertentscheidungen des Verfassungsgebers ausgedrückt sind. Kommen solche Grundsatznormen in Betracht, so ist eine Bestimmung zunächst darauf zu prüfen ob sie mit ihnen vereinbar ist; wird das verneint, dann ist für eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) kein Raum mehr. Daher hat das Finanzgericht München zutreffend Art. 3 Abs. 2 und Art. 6 Abs. 1 GG als besondere Prüfungsmaßstäbe bezeichnet. Da § 26 EStG 1951 an den Tatbestand der “Ehe” anknüpft, ist seine Verfassungsmäßigkeit in erster Linie an Art. 6 Abs. 1 GG zu messen.

2. Art. 6 Abs. 1 GG ist eine wertentscheidende Grundsatznorm. Er stellt Ehe und Familie als die Keimzelle jeder menschlichen Gemeinschaft, deren Bedeutung mit keiner anderen menschlichen Bindung verglichen werden kann, unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung.

Es handelt sich dabei zunächst um eine Bestimmung im Sinne der klassischen Grundrechte, die angesichts der Erfahrungen in der Zeit der nationalsozialistischen Herrschaft dem Schutz der spezifischen Privatsphäre von Ehe und Familie vor äußerem Zwang durch den Staat dienen soll. In Abkehr von der Allstaatlichkeit des Nationalsozialismus bekennt sich das Grundgesetz auch für diesen Lebensbereich zur Eigenständigkeit und Selbstverantwortlichkeit des Menschen.

Unbestritten umschließt das verfassungsrechtliche Bekenntnis zu Ehe und Familie zugleich die Gewährleistung beider Lebensordnungen, enthält also eine sogenannte Instituts- oder Einrichtungsgarantie. In dieser Eigenschaft sichert er Ehe und Familie lediglich in ihrer wesentlichen Struktur, so daß insoweit seine juristische Wirkungskraft in der Rechtswirklichkeit nur darin besteht, einen Normenkern des Ehe- und Familienrechts verfassungsrechtlich zu gewährleisten.

Die rechtliche Wirkung des Art. 6 Abs. 1 GG erschöpft sich jedoch nicht in diesen Funktionen. Wie eine ganze Reihe von Verfassungsnormen - insbesondere solche, die das Verhältnis des Bürgers zum Staat bestimmen oder das Gemeinschaftsleben regeln - erfüllt Art. 6 Abs. 1 GG mehrere Funktionen, die miteinander verbunden sind und ineinander übergehen. Aufgabe der

Verfassungsrechtsprechung ist es, die verschiedenen Funktionen einer Verfassungsnorm, insbesondere eines Grundrechts, zu erschließen. Dabei ist derjenigen Auslegung der Vorzug zu geben, "die die juristische Wirkungskraft der betreffenden Norm am stärksten entfaltet"(Thoma).

Eine Interpretation von Art. 6 Abs. 1 GG nach diesem Prinzip zeigt, daß er nicht nur ein Bekenntnis enthält und als Institutsgarantie wirkt, sondern darüber hinaus zugleich eine Grundsatznorm darstellt, das heißt eine verbindliche Wertentscheidung für den gesamten Bereich des Ehe und Familie betreffenden privaten und öffentlichen Rechts.

Art. 6 Abs. 1 GG gebietet nach seinem Wortlaut schlechthin den besonderen Schutz von Ehe und Familie durch die staatliche Ordnung. Schon diese weite Formulierung kennzeichnet die Bestimmung eindeutig - auch - als Grundsatznorm für das gesamte, Ehe und Familie betreffende Recht. Nur diese Deutung wird auch dem leitenden Prinzip des sozialen Rechtsstaats und der Einordnung der Norm in den Grundrechtsteil der Verfassung gerecht.

Der über die Institutsgarantie hinausreichende Sinngehalt des Art. 6 Abs. 1 GG wird durch die Entstehungsgeschichte bestätigt. Er übernimmt im wesentlichen den Inhalt der Absätze 1 und 2 des Art. 119 WRV:

Die Ehe steht als Grundlage des Familienlebens und der Erhaltung und Vermehrung der Nation unter dem besonderen Schutz der Verfassung. Sie beruht auf der Gleichberechtigung der beiden Geschlechter.

Die Reinerhaltung, Gesundheit und soziale Förderung der Familie ist Aufgabe des Staats und der Gemeinden. Kinderreiche Familien haben Anspruch auf ausgleichende Fürsorge.

In dieser breiteren Fassung bezieht sich die Schutzbestimmung ausdrücklich auch auf das übrige, Ehe und Familie betreffende private und öffentliche Recht.

Trotz der gegenüber Art. 119 WRV kürzeren Formulierung in Art. 6 Abs. 1 GG spricht nichts dafür, daß der Grundgesetzgeber den Wirkungsbereich der Schutznorm im Gegensatz zu der Weimarer Reichsverfassung auf die das Institut formenden Normen des Ehe- und Familienrechts beschränken wollte: In dem Herrenchiemsee-Entwurf war keine dem Art. 119 WRV entsprechende Bestimmung vorgesehen. Gleich der erste formulierte Vorschlag, der von Abgeordneten der CDU-Fraktion gemacht wurde, faßte die Schutzbestimmung für Ehe und Familie in einem Satze zusammen:

“Die Ehe als die rechtmäßige Form der dauernden Lebensgemeinschaft von Mann und Frau und die aus ihr wachsende Familie sowie die aus der Ehe und der Zugehörigkeit zur Familie fließenden Rechte und Pflichten stehen unter dem besonderen Schutz der Verfassung.”

(24. Sitzung des Grundsatzausschusses, StenProt. S. 34).

Der Vorschlag wurde zunächst damit begründet, daß diese Fassung inhaltlich dem Entwurf der Menschenrechtskonvention der Vereinten Nationen entspreche, wonach die Familie das natürliche und fundamentale Element der Gesellschaft ist und Recht auf Schutz hat (vgl. JÖR NF Bd. 1, S. 93 Anm. 2). Im Laufe der

Beratungen wies die CDU-Fraktion wiederholt darauf hin, daß der Schutz von Ehe und Familie auch schon in der Weimarer Reichsverfassung bestanden habe. Niemals ist in den wiederholten Erörterungen darüber gesprochen worden, daß die verfassungsrechtliche Gewährleistung sich nur auf einen Normenkern des Ehe- und Familienrechts beziehen, also weniger besagen solle als die Parallelbestimmung der Weimarer Reichsverfassung.

Die Auffassung des Bundesministers der Finanzen, Art. 6 Abs. 1 GG könne deshalb keine objektiv-rechtliche Bedeutung für das Steuerrecht haben, weil er im wesentlichen eine Institutsgarantie darstelle und darüber hinaus nur Programmsatzcharakter habe, findet keine Rechtfertigung in einer Stellungnahme des Allgemeinen Redaktionsausschusses des Parlamentarischen Rates, auf die der Bundesminister der Finanzen sich bezogen hat. Es handelt sich um eine Anmerkung zu dem damaligen Artikel 7 a (in der Fassung der 1. Lesung des Hauptausschusses), der folgenden Wortlaut hatte:

“(1) Die Ehe als die rechtmäßige Form der fortdauernden Lebensgemeinschaft von Mann und Frau und die mit ihr gegebene Familie sowie die aus der Ehe und der Zugehörigkeit zur Familie erwachsenden Rechte und Pflichten stehen unter dem besonderen Schutz der Verfassung.

(2) Jede Mutter hat gleichen Anspruch auf den Schutz und die Fürsorge der Gemeinschaft.

(3) Den unehelichen Kindern sind durch die Gesetzgebung die gleichen Bedingungen für ihr leibliche, seelische und gesellschaftliche Entwicklung zu schaffen, wie den ehelichen

Kindern.” (PR Drucks. Nr. 340)

Die “Anmerkung” des Allgemeinen Redaktionsausschusses, wie sie in PR Drucks. Nr. 370 vom 13. Dezember 1948 veröffentlicht wurde, lautet:

“Anmerkung zu Art. 7 a:

Wenn Ehe und Familie unter dem Schutz der staatlichen Ordnung gestellt werden, so sind damit zugleich die aus ihnen fließenden Rechte unter deren Schutz gestellt. Im übrigen bedarf es keines Hinweises auf die rechtmäßige Form der fortdauernden Lebensgemeinschaft von Mann und Frau, wenn die Ehe als solche unter den besonderen Schutz des Staates gestellt wird. Unterstreichung vom Gericht Er stellt grundsätzlich nur Richtlinien für den Gesetzgeber auf und hat darüber hinaus nur den Charakter einer Auslegungsvorschrift für die rechtsanwendenden Instanzen. Damit wird der Grundsatz durchbrochen, in den Grundrechtsteil nur unmittelbar geltendes Recht aufzunehmen.”

Die Anmerkung wurde jedoch berichtigt (PR Drucks. Nr. 394 vom 18. Dezember 1948, S. 3) und ist mit dem berichtigten Wortlaut in der gedruckten Fassung der Entwürfe des Grundgesetzes (Formulierungen der Fachausschüsse, des Allgemeinen Redaktionsausschusses, des Hauptausschusses und des Plenums: S. 87) wiedergegeben worden. Der entscheidende Satz lautet dort:

“Artikel 7 a Unterstreichung vom Gericht hat nur programmatische Bedeutung.”

Die Bedenken des Allgemeinen Redaktionsausschusses bezogen

sich also - entgegen der Auffassung des Bundesfinanzministers - gerade nicht auf den hier allein interessierenden Absatz 1 (die Ausführungen in JÖR NF Bd. 1, S. 97 f., sind unzutreffend).

Der Bundesminister der Finanzen hat sich weiterhin zur Begründung seiner Auffassung auf Ausführungen des Abgeordneten Dr. Greve im Hauptausschuß des Parlamentarischen Rates (Prot. S. 554) bezogen. Abgesehen davon, daß die Meinung einer einzelnen, an der Gesetzgebung beteiligten Person über Sinn und Bedeutung einer Norm für ihre Auslegung nicht maßgebend sein kann (BVerfGE 1, 299 [312]), zeigt die nur beiläufige Bemerkung des Abgeordneten zu einer dem Art. 6 Abs. 1 GG im wesentlichen entsprechenden Bestimmung des Entwurfs, daß er zwar in der rechtlichen Tragweite dieser Vorschrift Zweifel hatte, ohne sich jedoch schon eine feste Meinung gebildet zu haben.

Die Entstehungsgeschichte des Art. 6 Abs. 1 GG ergibt also, daß der Wirkungsbereich der Schutzvorschrift für Ehe und Familie nach dem Willen des Verfassungsgebers gegenüber der entsprechenden Bestimmung der Weimarer Reichsverfassung nicht eingeschränkt werden sollte, und bestätigt damit die aus der Textinterpretation erschlossene Funktion der Bestimmung als wertentscheidende Grundsatznorm.

3. Aus dieser Funktion des Art. 6 Abs. 1 GG als einer wertentscheidenden Grundsatznorm ergeben sich die rechtlichen Grenzen für die Freiheit des gesetzgeberischen Ermessens.

Wie jede Verfassungsnorm ist Art. 6 Abs. 1 GG nur insoweit den Gesetzgeber aktuell bindendes Recht, als seine Fassung

bestimmt genug ist, eine Norm niederen Ranges daran zu messen. Hier ergibt sich das Maß der Bestimmtheit aus dem Begriff des “Schützens”; er bedeutet seinem Wortsinn nach die Förderung des Schutzgutes, die Abwehr von Störungen oder Schädigungen und vor allem den Verzicht des Staates auf eigene störende Eingriffe. Der in Art. 6 Abs. 1 GG statuierte besondere Schutz der staatlichen Ordnung für Ehe und Familie umschließt hiernach zweierlei: positiv die Aufgabe für den Staat, Ehe und Familie nicht nur vor Beeinträchtigungen durch andere Kräfte zu bewahren, sondern auch durch geeignete Maßnahmen zu fördern, negativ das Verbot für den Staat selbst, die Ehe zu schädigen oder sonst zu beeinträchtigen. Es kann dahingestellt bleiben, ob auch bei Erfüllung der positiven Schutzfunktion des Art. 6 Abs. 1 GG Fälle denkbar sind, in denen seine Fassung bestimmt genug ist, um eine Norm niederen Ranges daran zu messen. Jedenfalls verbietet er mit Bestimmtheit - negativ - eine Beeinträchtigung von Ehe und Familie durch störende Eingriffe des Staates selbst, ist also insoweit aktuelles Verfassungsrecht.

Selbstverständlich verbietet Art. 6 Abs. 1 GG auch in der Funktion als Grundsatznorm nicht, an den Tatbestand der Eheschließung Rechtsfolgen mit gewissen wirtschaftlichen Auswirkungen zu knüpfen, wie der Bundesminister der Finanzen befürchtet. Einmal steht Art. 6 Abs. 1 GG nicht einer Begünstigung, sondern nur einer Benachteiligung von Verheirateten entgegen: Die Einführung begünstigender steuerrechtlicher Vorschriften (z. B. des “splitting”) wäre daher unter diesem Gesichtspunkt verfassungsrechtlich unbedenklich. Weiterhin liegt auf

der Hand, daß die Ehe Anknüpfungspunkt für wirtschaftliche Rechtsfolgen sein kann, soweit das der Natur des geregelten Lebensgebietes entspricht. Das gilt insbesondere für die Beziehungen der Familienangehörigen untereinander und für die darreichende Verwaltung, soweit der soziale Rechtsstaat die früheren Fürsorgepflichten der Großfamilie oder die Unterhaltspflichten eines Verstorbenen oder Leistungsunfähigen übernimmt.

Ferner kann aus Art. 6 Abs. 1 GG nicht die Folgerung gezogen werden, daß solche Vorschriften mit der Verfassung unvereinbar sind, die nur in bestimmten Fällen die unbeabsichtigte Nebenfolge haben, sich als Beschwer der Ehe auszuwirken.

4. Für die verfassungsrechtliche Beurteilung des § 26 EStG 1951 ist jedenfalls die Wirkung des Art. 6 Abs. 1 GG als aktuelle Schutznorm maßgebend; denn die Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer durchbricht den Grundsatz der Individualbesteuerung, und zwar zum Nachteil der im Ehestand Lebenden, stellt also einen störenden Eingriff in die Ehe dar. Die gegen diese Folgerung erhobenen Einwendungen entbehren der Berechtigung.

Die Zusammenveranlagung kann nicht damit gerechtfertigt werden, daß sie nicht an die Ehe, sondern an die (angeblich) durch gemeinsame Haushaltsführung erzielten Einsparungen und eine dadurch erhöhte "Leistungsfähigkeit" anknüpfe, so daß es sich bei der erhöhten Besteuerung der Ehegatten lediglich um eine ungewollte Nebenfolge handle. Die Möglichkeit von Einsparungen

in der Lebenshaltung wird aber im gesamten übrigen Einkommensteuerrecht als Faktor der Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigt; dieser Gesichtspunkt ist also systemfremd. Vor allem aber trifft es nicht zu, daß die erhöhte Besteuerung der Ehegatten nur eine ungewollte Nebenfolge sei; denn die Zusammenveranlagung ist nicht nur rechtsgrundsätzlich an die Ehe gebunden, sondern die dadurch eintretende Wirkung erhöhter Besteuerung ist geradezu der Hauptzweck dieser Bestimmung.

Wäre die erhöhte Leistungsfähigkeit auf Grund gemeinsamer Haushaltsführung der wahre Anknüpfungspunkt, so dürfte nicht einzig die eheliche Haushaltsgemeinschaft besteuert werden, zumal sie keineswegs der typische Fall der Haushaltsgemeinschaft mehrerer Personen mit marktwirtschaftlichem Einkommen ist. Während es z.B. im Jahre 1950 von insgesamt 12,6 Millionen Mehrpersonen-Haushaltungen 5,7 Millionen Haushaltungen mit mehr als einem Einkommensbezieher (mithelfende Familienmitglieder nicht eingerechnet) gab, betrug die Zahl der erwerbstätigen Ehefrauen, die mit ihrem Ehemann in einem eigenen Haushalt zusammenlebten, in diesem Jahr nur 0,74 Millionen, wobei die im Betrieb des Ehemannes Mithelfenden nicht berücksichtigt sind (Wirtschaft und Statistik, 1954, S. 214 und 326). Nicht einmal jeder siebente Fall eines Zusammentreffens mehrerer Personen mit selbständigem marktwirtschaftlichem Einkommen in einem Haushalt beruhte also auf der marktwirtschaftlichen Tätigkeit der Ehefrau. Ein Verzicht auf die Zusammenveranlagung von Ehegatten würde also auch nicht, wie der Bundesminister der Finanzen meint, eine Ungerechtigkeit gegenüber den Unverheirateten bedeuten, weil bei

diesen die Möglichkeit eines Zusammenwirtschaftens mehrerer Personen in aller Regel nicht bestünde.

Die Ursächlichkeit der Ehe als solcher, nicht der gemeinsamen Haushaltsführung, für die Zusammenveranlagung wird durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ausdrücklich bestätigt. Dieser hat durch Urteil vom 2. Juli 1953 (BStBl. 1953 III S. 256 Nr. 217) die Einwendungen zweier erwerbstätiger Ehegatten (beide Geschäftsführer verschiedener Unternehmen) gegen die Zusammenveranlagung zurückgewiesen, obwohl die Ehegatten ihre beiden bereits vor der Eheschließung bestehenden Haushaltungen, die etwa 10 km voneinander entfernt lagen, unverändert und dauernd aufrechterhielten. Der Bundesfinanzhof führt in seiner Entscheidung aus, daß Eheleute nur dann getrennt veranlagt werden können, "wenn das Getrenntsein sich nicht nur auf den Haushalt und die Wirtschaftsführung, sondern auch auf das eheliche Leben erstreckt." Nicht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs liegt dauernde Trennung im Sinne von § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG nur bei einer Trennung von Tisch und Bett vor. Er folgt damit der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RStBl. 1937 S. 435), die seit langem ihren Niederschlag in den Einkommensteuer-Richtlinien gefunden hat (z.B. EStR 1951 vom 31. Mai 1952 - BStBl. 1952 I S. 289 [380] - Abschn. 190): "Ehegatten leben im Sinn des § 26 EStG dauernd getrennt, wenn sich die Trennung auf das eheliche Leben, den Haushalt und die Wirtschaftsführung erstreckt und eine Ehegatte die Absicht hat, diese Trennung für längere Zeit aufrechtzuerhalten."

Die mit der Zusammenveranlagung verbundene Verschärfung des

Steuerdrucks ist auch nicht nach dem Wesen des Einkommensteuerrechts im Charakter der Ehe begründet; denn es liegt auf der Hand, daß bei einer rein abgabenrechtlichen Bestimmung die Anknüpfung an den Ehestand nicht in der Natur der Sache liegt, wie etwa im Familienrecht oder auf gewissen Gebieten des Fürsorgerechts. Wenn im Einkommensteuerrecht als Anknüpfungspunkt gelten soll, daß Ehe und Familie “nicht nur als die Summierung zweier Ehepartner und ihrer Kinder..., sondern als eine höhere Einheit” (Denkschrift des Bundesministers der Finanzen zur Frage der Ehegattenbesteuerung: BT II/1953, Drucks. 1866, Anl. 1 S. 17) anzuerkennen sind, so könnte man damit allenfalls eine steuerliche Besserstellung der Ehegatten begründen. Es ist nicht verständlich, wie eine steuerliche Schlechterstellung der Ehegatten mit der höheren sittlichen Bewertung ihres der Besteuerung zugrunde liegenden Status sollte gerechtfertigt werden können.

Es ist ferner versucht worden, die mit der Zusammenveranlagung verbundene Benachteiligung der Ehegatten damit zu rechtfertigen, daß die Rücksicht auf solche Ehegatten, von denen nur einer marktwirtschaftliches Einkommen bezieht, insbesondere auf die Kinderreichen, und daß die angebliche Notwendigkeit, “die Ehefrau ins Haus zurückzuführen”, die Zusammenveranlagung unter dem Gesichtspunkt des Art. 6 Abs. 1 GG geradezu forderten.

Die Aufhebung der Zusammenveranlagung würde - so wird gesagt - eine ungerechte Benachteiligung der Familien bedeuten, in denen die Hausfrau und Mutter einem marktwirtschaftlichen Erwerb nicht nachgeht oder nicht nachgehen kann. Es ist nicht

einzu sehen, inwiefern die Familie mit nur einem Einkommensbezieher gerade gegenüber den Ehegatten, die beide Einkommen haben, ungerecht benachteiligt sein soll: denn wenn man eine solche “Benachteiligung” annimmt, so besteht sie genauso jedem anderen Steuerpflichtigen gegenüber, der für eine geringere Zahl von Personen aufzukommen hat als der allein verdienende Familienvater, und diese “Benachteiligung” kann nicht dadurch behoben werden, daß aus der großen Zahl der “Begünstigten” nur die Ehegatten mit zwei selbständigen Einkommen erhöhter Besteuerung unterworfen werden. Will man aus dem Gesichtspunkt der Sozialstaatlichkeit und des Schutzes von Ehe und Familie der besonderen Lage des Ehemannes und Familienvaters, der für mehrere Personen aufzukommen hat, Rechnung tragen, so gibt es dazu verschiedene, in der Öffentlichkeit bereits erörterte Wege (Erhöhung der Freibeträge, Einführung des “splitting”). Die Zusammenveranlagung ist dazu nicht geeignet, da sie nur einen Teil der Ehepaare höher belastet, ohne den anderen zu nützen. Versteht man den Einwand, die Rücksicht auf die kinderreichen Familien erfordere die Zusammenveranlagung von Ehegatten, dahin, daß das Mehraufkommen aus der Zusammenveranlagung zugunsten der Kinderreichen verwandt werden solle, so läuft das - abgesehen davon, daß eine Kontrolle dieser Verwendung nach den geltenden Haushaltsgrundsätzen nicht möglich wäre - auf die Begründung hinaus, der allgemeine Finanzbedarf des Staates erfordere diese Einnahmen. Der Finanzbedarf des Staates ist aber niemals geeignet, eine verfassungswidrige Steuer zu rechtfertigen.

Dem Ziel, “die Ehefrau ins Haus zurückzuführen”, dem

sogenannten Edukationseffekt, soll die Zusammenveranlagung dadurch dienen, daß die damit verknüpfte erhöhte steuerliche Belastung die Ehefrau von der Berufstätigkeit zurückhält (vgl. z.B. Denkschrift des Bundesministers der Finanzen, S. 14). An sich bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, mit einer Steuer außer der Erzielung von Einkünften auch andere Zwecke mit zu verfolgen. Das gilt jedoch nur mit der Einschränkung, daß diese Nebenzwecke selbst verfassungsrechtlich neutral sind und mit verfassungsrechtlich unbedenklichen Steuern verfolgt werden. Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten aber wird der Edukationseffekt einmal zur Rechtfertigung einer schon aus anderem Grunde verfassungswidrigen Bestimmung herangezogen. Zum anderen betrifft der Erziehungszweck selbst ein Gebiet, das bereits durch verfassungsgesetzliche Entscheidung umgrenzt ist, auf dem also der einfache Gesetzgeber nicht mehr völlig frei Wertentscheidungen treffen kann: Das ergibt sich sowohl aus Art. 6 Abs. 1 GG selbst wie auch aus Art. 3 Abs. 2 und 3 GG.

Wie bereits oben dargelegt, ist Art. 6 Abs. 1 GG im Sinne der klassischen Grundrechte ein Bekenntnis zur Freiheit der spezifischen Privatsphäre für Ehe und Familie; es entspricht damit einer Leitidee unserer Verfassung, nämlich der grundsätzlichen Begrenztheit aller öffentlichen Gewalt in ihrer Einwirkungsmöglichkeit auf das freie Individuum. Aus diesem Gedanken folgt allgemein die Anerkennung einer Sphäre privater Lebensgestaltung, die staatlicher Einwirkung entzogen ist (BVerfGE 5, 85 [200, 204]; 7, 32). Zu dem Gehalt solcher privaten Entscheidungsfreiheit der Ehegatten gehört auch die Entscheidung

darüber, ob eine Ehefrau sich ausschließlich dem Haushalt widmet, ob sie dem Manne im Beruf hilft oder ob sie eigenes marktwirtschaftliches Einkommen erwirbt. Das zur Rechtfertigung der Zusammenveranlagung angeführte Ziel, die erwerbstätige Ehefrau “ins Haus zurückzuführen”, entspricht einer bestimmten Vorstellung von der besten Art der Ehegestaltung. Das Gebot des Schutzes von Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 GG aber bezieht sich auf jede Ehe und Familie, die den heute in der Bundesrepublik gesetzlich normierten bürgerlich-rechtlichen Instituten Ehe und Familie entspricht, überläßt also die Gestaltung der Privatsphäre in diesem Rahmen den Ehegatten selbst. Der Gesetzgeber dürfte daher eine bestimmte Gestaltung der privaten Sphäre der Ehe nicht unmittelbar erzwingen. Ist aber ein solcher unmittelbarer Zwang verfassungswidrig, so kann dasselbe Ziel auch nicht geeignet sein, eine Maßnahme zu legitimieren, die, wie die Zusammenveranlagung mittelbar diesem Ziel dienen soll.

Die Untauglichkeit des sogenannten Edukationseffektes zur Rechtfertigung der Zusammenveranlagung folgt ebenso aus dem Grundsatz der Gleichberechtigung der Geschlechter (Art. 3 Abs. 2 und 3 GG). Das Grundgesetz geht davon aus, daß die Gleichberechtigung mit dem Schutz von Ehe und Familie vereinbar ist (vgl. BVerfGE 3, 225 [241]), so daß auch die Gesetzgebung nicht von einem Widerspruch beider Prinzipien ausgehen darf. Zur Gleichberechtigung der Frau gehört aber, daß sie die Möglichkeit hat, mit gleichen rechtlichen Chancen marktwirtschaftliches Einkommen zu erzielen wie jeder männliche Staatsbürger. Die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit der Frau von vornherein als

ehezerstörend zu werten, widerspricht nicht nur dem Grundsatz, sondern auch dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 GG. Die Zweckrichtung des Gesetzes, die Ehefrau von marktwirtschaftlicher Tätigkeit zurückzuhalten, ist ungeeignet, die Zusammenveranlagung zu rechtfertigen.

5. Aus all dem folgt, daß § 26 EStG 1951 eine benachteiligende Ausnahmegesetzgebung gegen Verheiratete bildet und damit zu Lasten der Ehe gegen die Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG verstößt.

Es bedarf deshalb keiner Prüfung, ob § 26 EStG 1951 auch unter anderen verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, insbesondere wegen Verstoßes gegen Art. 3 GG, verfassungswidrig ist. In diesem Zusammenhang würden eine Reihe von Fragen durch die sachliche Verknüpfung von § 26 EStG 1951 mit § 43 EStDV 1951 aufgeworfen werden, der - wie die oben geschilderte Entstehungsgeschichte des Einkommensteuergesetzes 1951 zeigt nach dem Willen des Gesetzgebers einen wesentlichen Bestandteil der Gesamtregelung der Ehegattenbesteuerung bildet. Diese schafft nach der Art der Einkünfte eine Ungleichheit innerhalb der Gruppe der Verheirateten; denn nur wenn die Frau Lohnempfängerin ist, wird getrennt veranlagt, bei allen anderen Einkommensarten der Frau zusammen (Frage der Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG). In der Bestimmung liegt außerdem eine ungleiche Behandlung nach dem Geschlecht: nur wenn die Frau Lohnempfängerin ist, wird getrennt veranlagt, ist der Mann Lohnempfänger, wird zusammen veranlagt (Frage der Verletzung von Art. 3 Abs. 2 und 3 GG). Ferner könnten Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der

Ermächtigungsvorschrift des § 51 EStG 1951 geltend gemacht werden sowie Zweifel bestehen, ob sich § 43 EStDV 1951 im Rahmen der Ermächtigung hält. Alle diese Gesichtspunkte können jedoch unerörtert bleiben, da schon § 26 EStG 1951 als solcher wegen Verstoßes gegen Art. 6 Abs. 1 GG nichtig und § 43 EStDV 1951 damit gegenstandslos ist.

Im Hinblick auf dieses Ergebnis können verwaltungstechnische Erwägungen, die zur Rechtfertigung der Zusammenveranlagung angeführt worden sind - z. B. die leichtere Erfäßbarkeit der ehelichen Gemeinschaft im Vergleich zu anderen Haushaltsgemeinschaften und die Möglichkeit einer Verhinderung steuerlicher Manipulationen unter Ehegatten -, nicht maßgeblich sein. Gegenüber Art. 6 Abs. 1 GG sind sie ihrer Natur nach als rechtliche Argumente ungeeignet, weil der Vorrang der verfassungsrechtlichen Wertungen es dem Gesetzgeber verbietet, Zweckmäßigkeitserwägungen unter Verletzung solcher Wertungen Raum zu geben. Damit ist jedoch nicht ausgesprochen, daß solche verwaltungstechnischen Gesichtspunkte ohne Bedeutung sein müßten, wenn ein Steuergesetz ausschließlich am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG, also auf seine Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der allgemeinen Steuergerechtigkeit, zu prüfen ist. Im übrigen würden auch besondere gesetzliche Bestimmungen, die lediglich Umgehungen der Steuerpflicht durch eine vorgeschobene zivilrechtliche Verteilung der Einkünfte - namentlich aus Kapitalvermögen - zwischen Ehegatten verhindern sollen, niemals eine durch Art. 6 Abs. 1 GG verbotene Benachteiligung der Ehe und Familie darstellen.

III.

§ 26 EStG 1951 ist nach alledem mit Art. 6 Abs. 1 GG unvereinbar und daher nichtig.

Obwohl in einzelnen Fällen - nämlich beim Zusammentreffen von Gewinnen des einen Ehegatten mit Verlusten des anderen die Zusammenveranlagung sich für die Steuerpflichtigen auch vorteilhaft auswirken kann, muß die Nichtigerklärung schlechthin ausgesprochen werden, da § 26 EStG 1951 - anders als etwa § 69 Abs. 2 des Soforthilfegesetzes (BVerfGE 4, 331 [332]) eine einheitliche Vorschrift ist, die nur im ganzen gültig oder nichtig sein kann.

< 부 록 2-2 >

미국 연방최고법원 및 원심법원의 판례

■ DRUKER ET UX. v. COMMISSIONER OF
INTERNAL REVENUE.

No. 82-1539.

SUPREME COURT OF THE UNITED STATES
461 U.S. 957; 103 S. Ct. 2429; 77 L. Ed. 2d 1316; 1983 U.S.
LEXIS 319; 51 U.S.L.W. 3857

May 31, 1983

PRIOR HISTORY:

C.A. 2d Cir

Reported below:697 F.2d 46

OPINION:

Certiorari denied.

■ JAMES O. DRUKER and JOAN S. DRUKER,
Petitioners-Appellants-Cross-Appellees, v. COMMISSIONER OF
INTERNAL REVENUE, Respondent-Appellee-Cross-Appellant

UNITED STATES COURT OF APPEALS FOR THE
SECOND CIRCUIT

697 F.2d 46; 1982 U.S. App. LEXIS 23093; 83-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P9116; 51 A.F.T.R.2d (RIA) 436

December 22, 1982, Decided

PRIOR HISTORY:

Appeal by taxpayers from so much of a judgment of the Tax Court, Tannenwald, Chief Judge, 77 T.C. 867 (1981), as (1) rejected their constitutional challenge to provisions of the Internal Revenue Code which have the effect of requiring them to pay a higher tax as a married couple than two single individuals with the same income; (2) denied them leave to change their filing status from married filing separately to married filing jointly; and (3) denied a deduction for 1976 for the cost of a room in their apartment where the husband stored law books. Cross-appeal by the Commissioner from so much of the judgment as refused to assess an additional 5% pursuant to I.R.C. § 6653(a) for intentional disregard of rules or regulations.

DISPOSITION:

Affirmed on taxpayers' appeal reversed on Commissioner's cross-appeal.

JUDGES:

Feinberg, Chief Judge, and Friendly and Kaufman, Circuit Judges.

OPINION: FRIENDLY, Circuit Judge

We have here an appeal by taxpayers and a cross-appeal by the Commissioner from a judgment after trial before Chief Judge Tannenwald of the Tax Court, 77 T.C. 867 (1981).

I. Marriage Penalty

The principal issue on the taxpayers' appeal is the alleged unconstitutionality of the so-called "marriage penalty". The issue relates to the 1975 and 1976 income tax returns of James O. Druker and his wife Joan. During the tax years in question James was employed as a lawyer, first by the United States Attorney for the Eastern District of New York and later by the District Attorney of Nassau County, New York, and Joan was employed as a computer programmer. For each of the two years they filed separate income tax returns, checking the status box entitled "married filing separately". In computing their respective tax liabilities, however, they applied the rates in I.R.C. § 1(c) for "Unmarried individuals" rather than the higher rates prescribed by § 1(d) for "Married individuals filing separate returns". Prior to undertaking this course of action, James consulted with the United States Attorney for the Eastern District and with members of the Intelligence Division of the IRS, explaining that he and his wife wanted to challenge the constitutionality of the "marriage penalty" without incurring liability [*48] for fraud or willfulness. Following these conversations they filed their returns as described, attaching to each return a letter explaining that, although married, they were

applying the tax tables for single persons because they believed that the “income tax structure unfairly discriminates against working married couples” in violation of the equal protection clause of the fourteenth amendment. The Tax Court rejected this constitutional challenge, sustaining the Commissioner’s determination that the Drukers were subject to tax at the rates provided in § 1(d) for married persons filing separately.

Determination of the proper method for federal taxation of the incomes of married and single persons has had a long and stormy history. See generally, Bittker, *Federal Income Taxation and the Family*, 27 *Stan. L. Rev.* 1389, 1399-1416 (1975). From the beginning of the income tax in 1913 until 1948 each individual was taxed on his or her own income regardless of marital status. Thus, as a result of the progressive nature of the tax, two married couples with the same aggregate income would often have very different tax liabilities -- larger if most of the income belonged to one spouse, smaller as their incomes tended toward equality. The decision in *Poe v. Seaborn*, 282 U.S. 101, 75 L. Ed. 239, 51 S. Ct. 58 (1930), that a wife was taxable on one half of community income even if this was earned solely by the husband, introduced a further element of geographical inequality, since it gave married couples in community property states a large tax advantage over similarly situated married couples with the same aggregate income in common law states.

After Poethe tax status of a married couple in a community property state differed from that of a married couple in a common law state in two significant respects. First, each community

property spouse paid the same tax as an unmarried person with one-half the aggregate community income, whereas each common law spouse paid the same tax as an unmarried person with the same individual income. Consequently, marriage usually reduced a couple's tax burden if they resided in a community property state but was a neutral tax event for couples in common law states. Second, in community property states all married couples with the same aggregate income paid the same tax, whereas in common law states a married couple's tax liability depended on the amount of income each spouse earned. See Bittker, *supra*, 27 *Stan. L. Rev.* at 1408.

The decision in *Poe* touched off something of a stampede among common law states to introduce community property regimes and thereby qualify their residents for the privilege of income splitting. The Supreme Court's subsequent decision in *Commissioner v. Harmon*, 323 U.S. 44, 89 L. Ed. 60, 65 S. Ct. 103 (1944), that the income-splitting privileges did not extend to couples in states whose community property systems were elective, slowed but did not halt this movement. The result was considerable confusion and much upsetting of expectations founded on long experience under the common law. Congress responded in 1948 by extending the benefits of "income splitting" to residents of common law as well as community property states. Revenue Act of 1948, ch. 168, 62 Stat. 110. Pursuant to this Act, every married couple was permitted to file a joint return and pay twice the tax that a single individual would pay on one-half of their total income. This in effect taxed a married couple as if they were two

single individuals each of whom earned half of the couple's combined income. The Act not only reduced the tax burden on married couples in common law states; it also ensured that all married couples with the same aggregate income paid the same tax regardless of the state in which they lived (“geographical uniformity”) and regardless of the relative income contribution of each spouse (“horizontal equity”).

While the 1948 Act was good news for married couples, it placed singles at a serious disadvantage. The tax liability of a single person was now sometimes as much as 41% greater than that of a married couple with the same income. S. Rep. No. 552, 91st Cong., 1st Sess. 260 (1969). Although constitutional challenges to the “singles’ penalty” were uniformly rejected, see, e.g., *Kellems v. Commissioner*, 58 T.C. 556 (1972), aff’d per curiam, 474 F.2d 1399 (2 Cir.), cert. denied, 414 U.S. 831, 94 S. Ct. 63, 38 L. Ed. 2d 66 (1973); *Faraco v. Commissioner*, 261 F.2d 387 (4 Cir. 1958), cert. denied, 359 U.S. 925, 3 L. Ed. 2d 628, 79 S. Ct. 608 (1959), the single taxpayer obtained some relief from Congress. The Tax Reform Act of 1969, Pub. L.No. 91-172, 83 Stat. 487 (1969), increased the number of tax schedules from two to four: § 1(a) for marrieds filing jointly; §1(b) for unmarried heads of households; § 1(c) for unmarried individuals; and § 1(d) for married individuals filing separately. n1 The schedules were set so that a single person’s tax liability under § 1(c) would never be more than 120% that of a married couple with the same income filing jointly under §1(a). See S. Rep. No. 552, supra, at 260-62.

n1. The rates set under §1(d) were the pre-1969 rates for single taxpayers. So disadvantageous is this schedule that only about 1% of married couples file separately. Staff of the Joint Committee on Taxation, Report on the Income Tax Treatment of Married Couples and Single Persons, 96th Cong., 2d Sess. 48 (1980). As a general rule, married taxpayers file separately only when they are so estranged from one another that they do not wish to sign a joint return or when separate filing enables one spouse to exceed the 3% of income floor for medical deductions. *Id.* at 9. See Bittker, *supra*, 27 *Stan. L. Rev.* at 1414.

The 1969 reform spawned a new class of aggrieved taxpayers -- the two wage-earner married couple whose combined tax burden, whether they chose to file jointly under § 1(a) or separately under §1(d), was now greater than it would have been if they had remained single and filed under § 1(c). It is this last phenomenon which has been characterized, in somewhat loaded fashion, as the “marriage penalty” or “marriage tax”. n2 Here, again, while constitutional attack has been unavailing, see *Johnson v. United States*, 422 F. Supp. 958 (N.D. Ind. 1976), *aff’d per curiam sub nom. Barter v. United States*, 550 F.2d 1239 (7 Cir. 1977), *cert. denied*, 434 U.S. 1012, 98 S. Ct. 725, 54 L. Ed. 2d 755 (1978); *Mapes v. United States*, 217 Ct. Cl. 115, 576 F.2d 896 (Ct. Cl.), *cert. denied*, 439 U.S. 1046, 58 L. Ed. 2d 705, 99 S. Ct. 722 (1978), as well as the decision here under review, Congress has acted to provide relief. The Economic Recovery Tax Act of 1981, Pub. L. No. 97-34, § 103, 95 Stat. 172, 187, allows two-earner married couples a deduction from gross income, within specified

limits, equal to 10% of the earnings of the lesser-earning spouse.

n2 Not all married couples are so “penalized”. For the couple whose income is earned primarily or solely by one partner, marriage still offers significant tax savings. As a general rule of thumb, marriage will increase a couple’s tax burden as compared with that of two single persons whenever the lesser-earning spouse earns 20% or more of the couple’s total income and decrease its tax burden whenever the lesser-earning spouse earns less than 20%. See Gerzog, *The Marriage Penalty: The Working Couple’s Dilemma*, 47 *Fordham L. Rev.* 27, 28 (1978).

Subsequent to the decisions in *Johnson and Mapes*, the Supreme Court made explicit in *Zablocki v. Redhail*, 434 U.S. 374, 54 L. Ed. 2d 618, 98 S. Ct. 673 (1978), what had been implicit in earlier decisions, that the right to marry is “fundamental”. The Court, however, citing *Califano v. Jobst*, 434 U.S. 47, 54 L. Ed. 2d 228, 98 S. Ct. 95 (1977), took care to explain that it did “not mean to suggest that every state regulation which relates in any way to the incidents of or prerequisites for marriage must be subjected to rigorous scrutiny. To the contrary, reasonable regulations that do not significantly interfere with decisions to enter into the marital relationship may be legitimately imposed.” 434 U.S. at 386. Whereas differences in race, religion, and political affiliation are almost always irrelevant for legislative purposes, “a distinction between married persons and unmarried persons is of a different character”. *Jobst*, *supra*, 434 U.S. at 53. “Both tradition and common experience support the conclusion that marriage is an event which normally marks an important change in economic

status.” Id.

We do not doubt that the “marriage penalty” has some adverse effect on marriage; indeed, James Druker stated at argument that, having failed thus far in the courts, he and his wife had solved their tax problem by divorcing but continuing to live together. The adverse effect of the “marriage penalty”, however, like the effect of the termination of social security benefits in *Jobst*, is merely “indirect”; while it may to some extent weight the choice whether to marry, it leaves the ultimate decision to the individual. See generally, *Developments in Law -- The Constitution and the Family*, 93 Harv. L. Rev. 1156, 1255 (1980). The tax rate structure of I.R.C. § 1 places “no direct legal obstacle in the path of persons desiring to get married”. *Zablocki*, supra, 434 U.S. at n. 12. Nor is anyone “absolutely prevented” by it from getting married, id. at 387. Moreover, the “marriage penalty” is most certainly not “an attempt to interfere with the individual’s freedom [to marry]”. *Jobst*, supra, 434 U.S. at 54. It would be altogether absurd to suppose that Congress, in fixing the rate schedules in 1969, had any invidious intent to discourage or penalize marriage -- an estate enjoyed by the vast majority of its members. Indeed, as has been shown, the sole and express purpose of the 1969 reform was to provide some relief for the single taxpayer. See S. Rep. No. 552, supra, at 260-261. Given this purpose Congress had either to abandon the principle of horizontal equity between married couples, a principle which had been established by the 1948 Act and the constitutionality of which has not been challenged, or to impose a “penalty” on some two-earner married couples. It was

put to this hard choice because, as Professor Bittker has shown, *supra*, 27 Stan. L. Rev. at 1395-96, 1429-31, it is simply impossible to design a progressive tax regime in which all married couples of equal aggregate income are taxed equally and in which an individual's tax liability is unaffected by changes in marital status. n3 See also Tax Treatment of Single Persons and Married Persons Where Both Spouses Are Working: Hearings Before the House Committee on Ways and Means, 92d Cong., 2d Sess. 78-79 (1972) (Statement of Edwin S. Cohen, Assistant Secretary for Tax Policy) (“No algebraic equation, no matter how sophisticated, can solve this dilemma. Both ends of a seesaw cannot be up at the same time.”); Note, The Case for Mandatory Separate Filing by Married Persons, 91 Yale L.J. 363, 365 n.6 (1982) (mathematical proof of the logical inconsistency among progressivity, marriage neutrality, and horizontal equity between married couples). Faced with this choice, Congress in 1969 decided to hold fast to horizontal equity, even at the price of imposing a “penalty” on two-earner married couples like the Drukers. There is nothing in the equal protection clause that required a different choice. Since the objectives sought by the 1969 Act – the maintenance of horizontal equity and progressivity, and the reduction of the differential between single and married taxpayers – were clearly compelling, the tax rate schedules in I.R.C. § 1 can survive even the “rigorous scrutiny” reserved by Zablocki for measures which “significantly interfere” with the right to marry. Cf. Johnson, *supra*, 422 F. Supp. at 973-74. Clearly, the alternative favored by the Drukers, that married persons be permitted to file under § 1(c) if

they so wish, would entail the loss of horizontal equity.

n3. Professor Bittker puts it thus, 27 Stan. L. Rev. at 1430-31:

Another way to describe this collision of objectives is that the tax paid by a married couple must be (a) greater than they paid before marriage, in which event they are subject to a marriage penalty, (b) less than they paid before marriage, in which event unmarried persons are subject to a singles penalty, or (c) unchanged by marriage, in which event equal-income married couples are subject to unequal taxes.

In the area of family taxation every legislative disposition is “virtually fated to be both overinclusive and underinclusive when judged from one perspective or another”. The result, as Professor Bittker has well said, is that there “can be no peace in this area, only an uneasy truce.” 27 Stan. L. Rev. at 1443. Congress must be accorded wide latitude in striking the terms of that truce. The history we have reviewed makes clear that Congress has worked persistently to accommodate the competing interests and accomplish fairness. While we could elaborate still further, we think that this, along with the discussion in Johnson, Mapes, and in Chief Judge Tannenwald’s opinion below, is sufficient to show that what the Drukers choose to call the “marriage penalty” deprived them of no constitutional right. Whether policy considerations warrant a further narrowing of the gap between the schedules applied to married and unmarried persons is for Congress to determine in light of all the relevant legislative considerations.

II. Joint v. Separate return

The Drukers contend that if their constitutional argument does not prevail, they should at least have been permitted to make a late filing of a joint return for 1976 under I.R.C. §6013(b), and thereby reduce the deficiency from the excess of the § 1(d) over the § 1(c) rates to the considerably smaller excess of the § 1(a) over the § 1(c) rates.

I.R.S. § 6013(b)(1) states the general rule to be:

Except as provided in paragraph (2), if an individual has filed a separate return for a taxable year for which a joint return could have been made by him and his spouse under subsection (a) and the time prescribed by law for filing the return for such taxable year has expired, such individual and his spouse may nevertheless make a joint return for such taxable year.

This switching privilege, however, is sharply limited by § 6013(b)(2) which provides, so far as here pertinent:

The election provided for in paragraph (1) may not be made --

(A) unless there is paid in full at or before the time of the filing of the joint return the amount shown as tax upon such joint return; or

(B) after the expiration of 3 years from the last date prescribed by law for filing the return for such taxable year (determined without regard to any extension of time granted to either spouse); or

(C) after there has been mailed to either spouse, with respect to such taxable year, a notice of deficiency under section 6212, if the spouse, as to such notice, files a petition with the Tax Court

within the time prescribed in section 6213

The deficiency notices for both 1975 and 1976 were mailed on April 13, 1979. On April 24 James Druker had a conversation with IRS Agent Spell which was memorialized in a letter from Druker of that date. At trial Druker was prevented from testifying as to what Agent Spell advised him in this conversation because the judge erroneously sustained an objection by counsel for the Commissioner that the statement of the IRS agent was inadmissible hearsay. n4 All that Druker's April 24 letter shows is that the agent had agreed to return the Drukers' files to audit for a recomputation of the deficiencies based on a joint filing status. A later letter from Druker, while confirming the correctness of the recomputations made in supplemental reports of the Audit Division and agreeing to pay the sums there shown in the event their Tax Court petition proved unsuccessful, stated that the Drukers could not sign the reports since this would waive their right to contest the "marriage tax" before the Tax Court.

n4. The statement of the Agent was not "offered in evidence to prove the truth of the matter asserted", FRE 801(c), but was offered simply to show that the agent said whatever she did.

The Drukers now contend that this episode estops the Commissioner from refusing to accord them the benefit of joint filing for 1976 should their constitutional claim fail. They make no such connection with respect to their 1975 returns, presumably because the 3-year period prescribed by § 6013(b)(2)(B) had expired some nine days before the April 24, 1979, conversation

with Agent Spell.

The Drukers' briefs shift uneasily between asserting that Agent Spell had represented that the supplemental report of the Audit Division relieved the Drukers of the need to file a formal amended joint return under §6013(b)(1) and that she had assured them that the Commissioner had also agreed to waive the provision in §6013(b)(2)(C) which withdraws the switching privilege after deficiency notices have been mailed if the taxpayer files a timely petition with the Tax Court. If the agent's alleged representation was only the former, which is the maximum fairly inferable from Druker's letters, it would avail the taxpayers nothing since, under § 6013(b)(2)(C), the filing of a timely petition with the Tax Court would annul any election of joint status, by formal amended return or otherwise, made after April 13, 1979, the date on which the deficiency notices were mailed. See *Jacobson v. Commissioner*, 73 T.C. 610 (1979). But even if Agent Spell's representation had been the latter, which we think exceedingly unlikely in view of Druker's failure to mention this in his confirmatory letter of April 24, 1979, the case would still be a long way from what is required to meet the standards for invoking an estoppel against the Government enunciated in *Schweiker v. Hansen*, 450 U.S. 785, 67 L. Ed. 2d 685, 101 S. Ct. 1468 (1981), and the other decisions of the Court there cited.

Beyond all this, we do not see why the issue is not resolved against the taxpayers in any event by § 6013(b)(2)(A), since they nowhere assert that the agent orally relieved them of the requirement of payment "in full at or before the time of the filing

of the joint return”. However, since the Tax Court did not mention this point and the Commissioner relegates it to a footnote in his brief, we have not relied upon it here.

III. Home office deduction

With respect to the disallowance of the home office or storage deduction claimed by James O. Druker for 1976, we can do no better than quote the opinion of the Tax Court, 77 T.C. at 874:

The record is clear that he has failed to satisfy the requirements of section 280A, which governs this deduction. He was an employee over the course of the year and has made no showing that the office was used for the convenience of his employer. Sec. 280A(c)(1). Moreover, he reported no income which might have been derived from a separate trade or business for which he may have used the room as the principal place of business. Thus, section 280A(c)(5) also precludes this deduction.

Rather than argue that he is entitled to a deduction for a home office, James contends that the room was used as a storage facility for his law library and files, in lieu of renting a separate warehouse. Since he was not in the trade or business of selling products at wholesale or retail, however, he is not entitled to a home storage deduction. Sec. 280A(c)(2).

IV. Addition to tax

We come finally to the Commissioner’s cross-appeal from the Tax Court’s refusal to impose a 5% addition for “intentional

disregard of rules and regulations” under I.R.C. § 6653(a). This section provides:

Negligence or intentional disregard of rules and regulations with respect to income or gift taxes. -- If any part of any underpayment (as defined in subsection (c)(1)) of any tax imposed by subtitle A or by chapter 12 of subtitle B (relating to income taxes and gift taxes) is due to negligence or intentional disregard of rules and regulations (but without intent to defraud), there shall be added to the tax an amount equal to 5 percent of the underpayment.

See also Treas. Reg. § 301.6653-1(a) (incorporating the statutory language). In computing their respective tax liabilities the Drukers applied the rates in I.R.C. § 1(c) for “Unmarried individuals” instead of the higher rates prescribed by § 1(d) for “Married individuals filing separate returns” as the regulations required. There was, to be sure, nothing furtive or fraudulent in this; they checked the “married filing separately” status box on their returns, cross-referenced the returns by providing each other’s Social Security number, and attached to each return a letter explaining what they were doing and why. Nevertheless, the record leaves no doubt that in using rate schedules applicable only to unmarried persons, they intentionally violated Section 1 of the Code and the rules and regulations promulgated thereunder, see Treas. Reg. § 1.1-1(a).

While conceding that the Drukers acted “deliberately and in open disregard of the requirements of the statute”, the Tax Court nonetheless disallowed the 5% addition on the ground that the Drukers’ “position herein is not so frivolous and meritless as to

fall within the ambit of numerous cases involving even sincere taxpayers where the addition to the tax under section 6653(a) has been imposed”, that “it is common knowledge that the ‘marriage penalty’ has been the subject of widespread comment and discussion, including extensive legislative consideration”, n5 and that “accordingly [the Drukers] should not be penalized for seeking to litigate the issue.” 77 T.C. at 875. We think the Tax Court took unto itself a dispensing power not granted by Congress.

n5. We do not grasp the force of this. Many tax issues, e.g., whether capital gains should be taxed and, if so, what the rate and the holding period should be; the alleged “double taxation” of so much of corporate profits as is declared as dividends; indexing of income to avoid “bracket creep” due to inflation, etc., have likewise been and doubtless will continue to be discussed for years. The Tax Court could hardly have meant that persons sincerely entertaining views on such matters differing from the legislators’ could resort to self-help without incurring the 5% addition to the tax. If the distinction is thought to be that the Drukers raised constitutional and not mere policy objections, there is no showing of widespread discussion of that. Moreover the generous attitude of the Tax Court presumably would have to carry over to persons who sincerely dispute the legality of their being subjected to income taxation to support activities such as the Vietnam war or nuclear armament of which they strongly disapprove and who make fully disclosed deductions from their taxes on that account.

The statutory language, “there shall be added”, could hardly be clearer. The reasonableness of a taxpayer’s action may indeed be

relevant when he is charged with negligence but not when he admittedly has flouted applicable rules and regulations which he fully understood. Departure from the natural and ordinary meaning of the words, whose literal application does not result in any manifestly absurd or unfair result, could be justified only if there were other evidence that the over-all purpose of Congress would be better served by such a reading. We find no sufficient evidence of this.

The five percent addition in § 6653(a) for “intentional disregard of rules and regulations” derives from § 250(b) of the Revenue Act of 1921. 42 Stat. 265. Its appearance on the statute books at that time could hardly have been fortuitous. The very same Act provided in §250(d) that a taxpayer notified of a deficiency must be “given a period of not less than 30 days to file an appeal and show cause or reason why the ... deficiency should not be paid”. 42 Stat. 266. Though in some ways imperfect, n6 this prepayment remedy was thoroughly revolutionary. Hitherto, a taxpayer had been required, on pain of distraint, to pay any deficiency assessed within ten days of notice and demand. See S. Rep. No. 275, 67th Cong., 1st Sess. 20-21 (1921). The collector’s assessment had “the force of a judgment, and if the amount assessed [was] not paid when due, administrative officials [could] seize the debtor’s property to satisfy the debt”. *Bull v. United States*, 295 U.S. 247, 259-60, 79 L. Ed. 1421, 55 S. Ct. 695 (1935). Only after full payment of the amount assessed could the taxpayer bring a suit for a refund in the district court or Court of Claims. 24 Stat. 505 (current version at 28 U.S.C. § § 1346, 1491). See

Flora v. United States, 362 U.S. 145, 4 L. Ed. 2d 623, 80 S. Ct. 630 (1960).

n6. Appeal was to the Committee on Appeals and Review, established by the Commissioner within the Internal Revenue Bureau. Dissatisfaction with this arrangement led in short order to the creation of an independent Board of Tax Appeals. Revenue Act of 1924, § 900, 43 Stat. 336 (1924). See H.R. Rep. No. 179, 68th Cong., 1st Sess. 7-8 (1924).

It was altogether natural that Congress, in relieving taxpayers of the harsh necessity of making payment first and then seeking refund in the courts and in enabling them to avoid the Government's power of distraint, should take care that the collection of taxes not be unduly delayed. The addition of 5 percent whenever underpayment was due to "intentional disregard of authorized rules and regulations", 42 Stat. 265, was doubtless designed in good part to deter taxpayers from abusing the new remedy by intentionally underpaying and then contesting the deficiency assessed. n7 Taxpayers who wished to test the validity of rules and regulations without risking the 5 percent addition were not left without recourse; they could still pay the tax shown to be due and then sue for a refund.

n7. Sec. 250(b) of the Revenue Act of 1918 had imposed a 5% addition where "the understatement is due to negligence". 40 Stat. 1083. The 1921 Act amended §250(b) to provide that the 5% addition be imposed as well where the deficiency is due to "intentional disregard" of rules and regulations. 42 Stat. 265.

It is thus not surprising that the Board of Tax Appeals, in what appears to have been its first clear encounter with the problem, held in a thoroughly considered opinion that “harsh though the conclusion may seem,” the 5 percent addition was mandatory even where the taxpayer had reasonably believed, on the advice of counsel, that a regulation issued by the Commissioner was invalid. *The Journal Co. v. Commissioner*, 46 B.T.A. 841, 845-46 (1942), rev’d on other grounds, 134 F.2d 165 (7 Cir. 1943). Taxpayers have not cited to us any case prior to the instant one in which the Board of Tax Appeals, the Tax Court, or any reviewing court has ever departed from the rule announced in *The Journal Co.* The cases cited by taxpayers are all distinguishable. They relied on the fact that the taxpayers themselves did not know what they were doing, *Hill v. Commissioner*, 63 T.C. 225, 251-52 (1974); *Bennett v. Commissioner*, 139 F.2d 961, 966-67 (8 Cir. 1944); or believed, albeit erroneously, that what they had done complied with the regulations, *Commissioner v. S.A. Woods Mach. Co.*, 57 F.2d 635 (1 Cir. 1932); *Brockman Building Corp. v. Commissioner*, 21 T.C. 175, 191 (1953); *Scott v. Commissioner*, 61 T.C. 654 (1974), or had been charged merely with negligence, *Miller v. United States*, 211 F. Supp. 758 (D. Wyo. 1962). The dicta in *Marcello v. Commissioner*, 380 F.2d 499, 506 and n.20 (5 Cir. 1967), do not support a broad “reasonable basis” exception of the sort urged by taxpayers. Indeed, *Marcello* cites *The Journal Co.*, *id.*, at n.21, without any intimation that it does not state the correct rule.

The history of the 1954 Code, referred to but not discussed by the Tax Court, tends to confirm the desire of Congress to leave

the construction adopted in *The Journal Co.* undisturbed. The Senate Finance Committee proposed an amendment which would have provided that the 5% addition not be applied “. . . where a taxpayer in good faith intentionally disregards rules and regulations because he reasonably believes the rules or regulations are invalid and attaches to his return an adequate statement which sets forth the rules or regulations disregarded and the grounds for believing them invalid.” S. Rep. No. 1622, 83d Cong., 2d Sess. at 591, reprinted in [1954] 3 U.S. Code Cong. and Ad. News 4621, 5240. This amendment was deleted in conference. H.R. Conf. Rep. No. 2543, 83d Cong., 2d Sess. at 80, reprinted in [1954] 3 U.S. Code Cong. and Ad. News 5280, 5342. No explanation for the deletion was given. Although other interpretations are possible, the most reasonable is that in 1954 Congress was satisfied with the language of the statute as construed in *The Journal Co.* and other cases decided up to that time and did not wish to allow the very exception asserted by taxpayers here.

Against this the taxpayers rely on I.R.C. § 6694(a), enacted as part of the Tax Reform Act of 1976, Pub. L. No. 94-455, 90 Stat. 1520. This imposes a \$100 penalty on a tax preparer for any return or refund on which an understatement of tax liability is caused by his intentional or negligent disregard of rules and regulations. While the pertinent language of the statute itself is virtually identical to § 6653(a), the Treasury regulation promulgated thereunder, § 1.6694-1(a)(4), unlike the regulation under § 6653(a), see § 301.6653-1(a), expressly provides for a “reasonable basis” exemption: “If a preparer in good faith and with reasonable basis

takes the position that a rule or regulation does not accurately reflect the Code and does not follow it, the preparer has not negligently or intentionally disregarded the rule or regulation”. More important, the regulation provides further that: “This test [the reasonable basis test] shall be applied in the same manner as it is applied under section 6653(a) and the regulations thereunder (relating to disregard of rules and regulations by taxpayers).” The wording of this regulation appears to derive directly from Congressional committee reports on the 1976 Act. The House Report stated that:

The penalty [for tax preparers] applies generally to every negligent or intentional disregard of . . . rules and regulations except that a good faith dispute by an income tax return preparer about an IRS interpretation of a statute (expressed in regulations or rulings) is not considered a negligent or intentional disregard of rulings and regulations. The provision is thus to be interpreted in a manner similar to the interpretation given the provision under present law (sec. 6653(a)) relating to the disregard of IRS rules and regulations by taxpayers on their own returns.

H. Rep. No. 658, 94th Cong., 1st Sess. 278 (1975). See also, Staff of the Joint Committee on Taxation, General Explanation of the Tax Reform Act of 1976, 94th Cong., 2d Sess. at 351.

The Commissioner concedes that this suggests that the 1976 Congress believed the ‘intentional disregard’ language of §6653(a) to be also subject to a reasonable basis limitation. Brief at 44. He seeks to avoid the effect of this, however, on the grounds that, as discussed above, Congress in 1954 specifically declined to adopt

such a limitation when it enacted § 6653(a) and that “the views of a subsequent Congress form a hazardous basis for inferring the intent of an earlier one.” *United States v. Price*, 361 U.S. 304, 313, 4 L. Ed. 2d 334, 80 S. Ct. 326 (1960). There is force in the Commissioner’s argument. The Congressional decision in 1954 not to adopt a “reasonable basis” exception represented the deliberate and considered action of a conference committee with respect to the very provision here at issue. The 1976 episode, apart from being another 22 years down the road, consisted of talk about §6653(a) incident to enactment of a new section of the tax law in a committee report which few members may have seen. When all is said and done, the most that the 1976 episode could be taken as proving is that some members of the 94th Congress were mistaken as to the long settled construction of what is now § 6653(a) and that the Commissioner in his regulations adopted the statement in the legislative history. Much more than this is needed to overturn a construction settled since 1942.

More important, even if we were to assume for argument’s sake only that the reasonable basis limitation of § 6694(a), as expounded in the legislative history and *Treas. Reg. § 1.6694-1(a)(4)*, could properly be read into § 6653(a), this would not help the Drukers. For their position is not that a “rule or regulation does not accurately reflect the Code”, § 1.6694-1(a)(4), but rather that Section 1 of the Code is inconsistent with the Constitution. There is nothing in the legislative history of § 6694(a) or in the language of the Treasury regulation promulgated thereunder to suggest that the 1976 Congress believed that a reasonable basis limitation

applies in such a case. On the contrary, the House Report and the Joint Committee Explanation of the 1976 Act both clearly stated that a tax return preparer is to enjoy the benefit of the reasonable basis exemption only where the dispute is “about an IRS interpretation of a statute”. H. Rep. No. 658, *supra*, at 278; Joint Committee Explanation, *supra*, at 351. A fortiori, a taxpayer who has intentionally disregarded a rule or regulation can not claim the benefit of any such exemption where, as here, his dispute is with Congress rather than the IRS. We assume that if the Commissioner desires to adopt a regulation under § 6653(a) or to take other action which would exempt persons like the Drukers from the 5% addition to tax, he is free to do so. Absent this, when the Commissioner seeks the additional 5% tax and the facts show such an intentional although honest disregard of the statute as here, the courts have no dispensing power.

On the taxpayers’ appeal the judgment against them is affirmed; on the Commissioner’s appeal the judgment refusing to assess the additional 5% required by §6653(a) is reversed and the case is remanded for the making of an additional assessment.