양도소득세경정거부처분취소

[부산고등법원 2024. 12. 13. 2024누21119]

【전문】

【원고, 항소인】 원고 (소송대리인 변호사 김경지)

【피고, 피항소인】 동래세무서장

【제1심판결】 부산지방법원 2024. 5. 2. 선고 2023구합22970 판결

【변론종결】2024. 11. 8.

【주 문】

1. 제1심판결을 취소한다.

2. 피고가 2022. 7. 4. 원고에 대하여 한 2021년 귀속 양도소득세 29,292,963원의 경정청구 거부처분을 취소한다.

3. 소송총비용은 피고가 부담한다.

【청구취지 및 항소취지】주문과 같다.

【이 유】 1. 처분의 경위

이 법원이 이 부분에 관하여 적을 이유는, 제1심판결문 2쪽 9행의 "(이하 '2015년 상속세 결정'이라 함)"을 "(이하 당시 세무서장이 이 사건 토지를 71,075,200원으로 평가한 결정을 '이 사건 가액결정'이라 한다)"로 고치고, 제1심판결문 3쪽 4행의 "갑제1호증 내지 갑제11호증"을 "갑 제1 내지 3, 10, 11호증"으로 고치는 외에는 제1심판결의 이유 중 해당 부분(1항) 기재와 같으므로, 행정소송법 제8조 제2항, 민사소송법 제420조 본문에 의하여 이를 그대로 인용한다.

2. 원고의 주장

이 법원이 이 부분에 관하여 적을 이유는, 아래와 같이 수정하는 것을 제외하고는 제1심판결의 이유 중 해당 부분(2의 가항) 기재와 같으므로, 행정소송법 제8조 제2항, 민사소송법 제420조 본문에 의하여 이를 그대로 인용한다.

○ 제1심판결문 3쪽 14행의 "피상속이"를 "피상속인이"로 고친다.

○ 제1심판결문 3쪽 18행부터 21행까지를 아래와 같이 고친다.

(3) 상속세 및 증여세법(이하 '상증세법'이라 한다) 제60조에 의하면, 상속세에 있어서는 동일하거나 유사한 조건을 가진 재산의 실거래가액을 시가로 하는 것이 원칙이고, 이러한 시가 산정이 어려울 경우에 비로소 보충적 평가방법을 적용하여야 한다.

그런데 이 사건 가액결정 당시에는 이 사건 토지와 동일 또는 유사한 토지로 평가될 수 있는 부산 ○○군 ○○읍 △△리 (지번 2 생략) 답 258㎡(이하 '비교 대상 토지'라 한다)의 2015. 1.경 매매거래가액이 존재하였다.

따라서 이 사건 토지의 시가로 인정할 수 있는 위 매매거래가액을 간과하고 만연히 보충적 평가방법을 적용한 이 사건 가액결정은 상증세법 제60조에 반하는 것으로서 위법하다.

(4) 2020. 2. 11. 대통령령 제30395호 개정된 소득세법 시행령 제163조 제9항 중 '상증세법 제76조에 따라 세무서장 등이 결정·경정한 가액이 있는 경우 그 결정·경정한 가액을 취득 당시의 실지거래가액으로 본다'는 규정(이하 '이 사건 의제규정'이라 한다)은 과세관청이 세무서장 등의 결정·경정에 따라 상속세를 부과, 고지하는 등으로 납세의무자가 그 결정·경정에 대하여 다투었거나 다툴 수 있었던 경우에만 적용된다고 해석하여야 한다.

그런데 피고는 원고에게 이 사건 가액결정을 고지하지 아니하였으므로, 피고가 이 사건 가액결정 당시 평가한 가액을 이 사건 토지의 취득 당시 실지거래가액으로 의제할 수 없다.

○ 제1심판결문 4쪽 1행의 "(4)"를 "(5)"로 고친다.

3. 관계 법령

별지 기재와 같다.

4. 판단

가. 관련 법리

상증세법 제60조 제1항은 상속재산의 평가를 '시가'에 의하도록 하고, 제60조 제2항의 위임에 따른 구 상속세 및 증여세법 시행령(2016. 2. 5. 대통령령 26960호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법 시행령'이라 한다) 제49조 제1항 제1호는 당해 재산에 관한 매매사례가액도 시가에 포함되는 것으로 규정하고 있으며, 같은 법 시행령 제49조 제5항은 같은 조 제1항을 적용함에 있어 당해 재산과 면적・위치・용도・종목 및 기준시가가 동일하거나 유사한 다른 재산에 대한 같은 항 각 호의 어느 하나에 해당하는 가액[법 제67조 또는 제68조에 따라 상속세 또는 증여세 과세표준을 신고한 경우에는 평가기준일 전 6개월(증여의 경우에는 3개월로 한다)부터 제1항에 따른 평가기간 이내의 신고일까지의 가액을 말한다]이 있는 경우에는 당해 가액을 상증세법 제60조 제2항의 규정에 의한 시가로 본다고 규정하고 있다.

한편 상증세법 제60조 제3항은 상속재산의 시가를 산정하기 어려운 경우에는 당해 재산의 종류・규모・거래상황 등을 감안하여 제61조 내지 제65조에 규정된 방법에 의하여 평가한 가액에 의하도록 규정하고 있는데, '산정'의 의미에 비추어 볼 때 이는 매매사례가액, 수용가격이나 공매가격 등을 통해 분명한 시가를 발견할 수 없는 경우에는 구체적 사정에 맞추어 시가를 계산하여 정하되 그와 같은 산정조차 어려운 경우 보충적으로 법정평가방법에 따른 평가액을 재산의 가액으로 삼는다는 취지로 보인다.

따라서 상증세법 제60조 제1, 2항 및 그 위임을 받은 구 상증세법 시행령 제49조에서 정한 방법을 통해 시가 '산정'이 가능한 경우라면 과세관청으로서는 상증세법 제60조 제3항에 따른 보충적 평가방법을 적용할 수 없다고 보아야 하고, 이와 같이 해석하는 것이 '시가를 산정하기 어려워서 보충적인 평가방법을 택할 수밖에 없었다는 점에 관한 증명책임이 과세관청에게 있다'는 법리(대법원 1997. 9. 26. 선고 97누8502 판결, 대법원 2015. 2. 12. 선고 2012두7905 판결 등 참조) 및 실질과세의 원칙에 부합한다.

나. 구체적 판단

1) 이 사건 소송에서 이 사건 가액결정의 적법 여부를 판단할 수 있는지 여부

가) 이 사건 의제규정은 2020. 2. 11. 이후 양도하는 분부터 적용되므로[소득세법 시행령 부칙(제30395호) 제1조, 제2조 제2항], 2021. 11. 27. 자 이 사건 토지의 매매계약에 따른 원고의 양도차익을 계산(취득가액 산정)할 때 적용되는데, 이 사건 가액결정은 이 사건 의제규정이 시행되기 전인 2015. 11.경 이미 이루어졌고, 원고는 당시는 물론 이 사건 소송을 제기하기 이전까지도 이 사건 가액결정을 통지받지 못하였다.

나) 적어도 이 사건 의제규정이 시행되기 이전까지는, 상증세법 제76조에 따른 상속세 과세표준에 관한 결정은 상속세 부과처분에 앞선 결정으로서 그것만으로 곧바로 과세처분의 효력이 발생하는 것이 아니고, 그 결정의 통지를 받은 사람이 구체적으로 납세의무를 부담하거나 현실적으로 어떤 권리침해 내지 불이익을 받는다고도 할 수 없으므로 위 결정을 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 할 수 없었다(대법원 1984. 4. 24. 선고 83누731 판결 등 참조). 따라서 원고가 이 사건 가액결정을 통지받았다고 하더라도 그 결정 자체를 항고소송의 대상으로 삼아 다툴 수 없었

다(원고와 같이 당시 부과될 상속세가 '0원'인 납세의무자의 경우 설령 상속세 과세표준에 관한 결정에 어떠한 잘못이 있다 하더라도 이를 항고소송의 대상으로 삼아 다툴 실익조차 없다).

다) 그런데 2020. 2. 11. 이 사건 의제규정이 시행됨에 따라 그 이전에 세무서장이 한 상속세 과세표준에 관한 결정이 양도소득세 납세의무의 존부 및 범위에 사실상 결정적인 영향을 미치게 되었는데, 그 결정에 기초한 과세관청의 양도소득세 부과처분 또는 양도소득세 경정청구 거부처분의 취소를 구하는 소송에서 이를 전혀 다투지 못한다고 할 경우 양도소득세 납세의무자의 권리구제 기회를 심각하게 박탈하는 결과를 초래하여 부당하다.

라) 따라서 양도소득세 납세의무자인 원고로서는 이 사건 처분, 즉 양도소득세 경정청구 거부처분의 효력을 다투는 이 사건 소송에서 이 사건 가액결정의 적법·타당 여부를 다투거나 위 결정에서 정한 가액에 우선하여 적용되는 이 사건 토지의 상속개시일 당시 시가를 주장할 수 있다고 판단된다.

2) 이 사건 가액결정의 적법 여부

가) 구 상증세법 시행령 제49조 제5항 및 같은 조 제1항 제1호에 의하면, 상증세법 제67조에 따라 상속세 신고를 하지 않은 경우, 상속개시일(평가기준일) 전후 6개월 이내의 기간 중 당해 재산과 면적·위치·용도·종목 및 기준시가가 동일하거나 유사한 다른 재산에 대한 매매사실이 있다면 그 거래가액을 당해 재산의 시가로 본다.

원고는 상증세법 제67조에 따라 상속세 신고를 하지 않았고, 비교 대상 토지는 이 사건 토지의 평가기준일(상속개시일, 2014. 12. 3.) 전후 6개월 이내인 2015. 1.경 매매되었으므로, 비교 대상 토지가 이 사건 토지와 '면적·위치·용도·종목 및 기준시가가 동일하거나 유사한 다른 재산'에 해당할 경우 그 거래가액을 기준으로 이 사건 토지의 시가를 산정할 수 있다.

나) 갑 제3 내지 11호증, 을 제1, 3, 4호증의 각 기재 및 영상, 이 법원에 현저한 사실과 변론 전체의 취지를 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정들에 비추어 보면, 원고가 이 사건 토지를 상속할 당시 비교 대상 토지는 이 사건 토지와 '면적·위치·용도·종목 및 기준시가가 유사한 다른 재산'에 해당한다고 판단된다.

① 이 사건 토지와 비교 대상 토지는 인접하여 위치하고 있을 뿐만 아니라, 주변환경도 비슷하다.

② 이 사건 토지와 비교 대상 토지는 그 지목이 '답'으로 같고, 국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 따른 '자연녹지지역'이자 개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법에 따른 '개발제한구역'으로 지정된 토지로서 용도지역·용도구역 등 공법상 제한사항도 같다.

③ 2014년 개별공시지가(기준일자 : 2014. 1. 1.) 기준으로 이 사건 토지는 66,800원/㎡, 비교 대상 토지는 64,300원/㎡이므로, 이 사건 토지와 비교 대상 토지의 가격 차이는 약 3.75%(2,500원)에 불과하다.

상속세 및 증여세법 시행규칙 제15조 제3항에서 '공동주택'의 경우 해당 재산과 면적·위치·용도·종목 및 기준시가가 동일하거나 유사한 다른 재산을 판단하는 기준 중 하나로 부동산 가격공시에 관한 법률에 따른 공동주택가격의 차이가 5% 이내일 것으로 요구하고 있는 점을 감안하면, 이 사건 토지와 비교 대상 토지의 개별공시지가는 유사한 것으로 평가할 수 있다.

게다가 비교 대상 토지의 개별공시지가가 이 사건 토지보다 다소 낮은데, 양도자산의 필요경비(취득가액)를 계산하는 과정에서 그 가액을 다소 낮게 산정하는 것은 양도소득세 납세의무자에게 오히려 불리하게 작용하는 점(취득가액이 낮게 산정되어, 양도차익이 커짐)을 고려하면, 양도소득세 납세의무자가 주장하는 비교 대상 토지가 평가 대상 토지보다 가치가 다소 낮다는 사정을 양도소득세 납세의무자에게 불리하게 적용하여 유사 재산에 해당하지 않는다고 평가하는 것은 실질과세의 원칙에 비추어 적절하지 않다.

④ 피고의 주장과 같이 이 사건 토지는 도로에 인접해 있는 반면 비교 대상 토지는 도로에서 다소 떨어져 있고, 비교 대상 토지의 고도가 이 사건 토지에 비하여 다소 높아 보이기는 한다.

그러나 이와 같은 사정들은 이 사건 토지와 비교 대상 토지의 개별공시지가를 산정하는 과정에서도 고려되었을 것으로 보이는데, 그 개별공시지가의 차이가 약 3.75%에 불과한 것을 감안하면, 이와 같은 사정들이 이 사건 토지가 비교 대상 토지와 동일한 토지가 아니라고 볼 근거는 될 수 있으나, 유사한 토지에도 해당하지 않는다고 볼 근거로 삼기는 어렵다.

⑤ 이 사건 토지(1,064㎡)와 비교 대상 토지(258㎡)의 면적이 다소 차이가 있다.

그러나 토지의 특성, 거래 관행에 비추어, 토지의 가치는 용도・이용상황・주변환경 등에 의해 주로 결정되고, 특별한 사정이 없는 한 그 면적 자체가 토지의 가치 형성에 중요한 요인이 된다고 보기는 어렵다.

실제로 토지의 감정평가 기준을 정하고 있는 감정평가 및 감정평가사에 관한 법률 제3조 제1항, 제3항, 감정평가에 관한 규칙 제14조 제2항에 의하면, 비교표준지는 '인근지역에 있는 표준지 중에서 대상토지와 용도지역・이용상황・주변환경 등이 같거나 비슷한 표준지'로 선정하도록 정하고 있을 뿐 면적이 같거나 비슷할 것을 요구하고 있지는 않다.

이 사건 토지와 비교 대상 토지의 가액 산정 과정에서 그 면적 자체가 중요한 요인이 되었다고 볼 만한 사정은 확인되지 않는다.

따라서 이 사건 토지와 비교 대상 토지의 면적에 다소 차이가 있다는 사정을 들어 유사 재산이 아니라고 평가할 수는 없다.

⑥ 상증세법 제60조 제1, 2항 및 그 위임을 받은 구 상증세법 시행령 제49조에서 정한 '시가'라 함은 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격을 의미하지만 이는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념이다(대법원 2010. 9. 30. 선고 2010두8751 판결 등 참조).

그런데 ㉠ 이 사건 토지의 2013년 개별공시지가는 61,700원/㎡, 2014년 개별공시지가는 66,800원/㎡으로서 1년 사이에 개별공시지가가 약 8.27%(5,100원) 상승한 점, ㉡ 비교 대상 토지의 2013년 개별공시지가는 59,400원/㎡, 2014년 개별공시지가는 64,300원/㎡인 점, ㉢ 피상속인이 2013. 3. 21. 이 사건 토지를 매수할 당시 1㎡ 당 매매대금은 131,579원(= 140,000,000원 ÷ 1,064㎡)으로서 2013년 개별공시지가의 두 배가 넘는 점, ㉣ 비교 대상 토지의 2015. 1.경 매매 당시 1㎡ 당 가액은 162,790원(= 42,000,000원 ÷ 258㎡)인 점, ㉤ 2014. 12. 3. 기준으로 이 사건 토지에 대한 주식회사 □□감정평가법인(감정평가사 소외 3)의 감정평가액은 1㎡ 당 160,000원이고, ◇◇감정평가법인(감정평가사 소외 4)의 감정평가액은 1㎡ 당 158,000원인 점을 종합하면, 이 사건 토지의 2014. 12. 3.경 시가를 비교 대상 토지의 2015. 1.경 매매가액을 기준으로 산정하는 것은 객관적으로 합리적인 방법으로 볼 수 있는 반면 2014년도 개별공시지가를 기준으로 산정하는 것은 원고(양도소득세 납세의무자)에게 지나치게 불리하여 타당하지 않다.

다) 따라서 원고가 이 사건 토지를 상속할 당시 이 사건 토지의 시가 산정 기준으로 인정할 수 있는 비교 대상 토지의 2015. 1.경 매매거래가액이 존재하였음에도, 그 매매거래가액이 아닌 상증세법 제60조 제3항, 제61조 제1항 제1호에서 정한 보충적 평가방법(개별공시지가)에 따라 이 사건 토지의 시가를 평가한 이 사건 가액결정은 위법하다.

3) 이 사건 처분의 적법 여부

결국 비교 대상 토지의 매매거래가액을 기준으로 산정한 173,208,560원(= 비교 대상 토지의 1㎡ 당 가액 162,790원 × 이 사건 토지의 면적 1,064㎡)을 이 사건 토지의 양도소득세 산정을 위한 취득가액으로 봄이 타당하므로, 이와 다른 전제에서 원고의 양도소득세 경정청구를 거부한 이 사건 처분은 위법하다(이와 같이 이 사건 처분을 취소하는 이상 원고의 나머지 주장에 대하여는 판단하지 아니한다).

5. 결론

그렇다면 원고의 이 사건 청구는 이유 있어 이를 인용하여야 한다.

제1심판결은 이와 결론을 달리하여 부당하므로, 원고의 항소를 받아들여 제1심판결을 취소하고, 이 사건 처분을 취소하기로 하여 주문과 같이 판결한다.

[별지 관계법령 생략]

판사 김문관(재판장) 김정환 배인영