대 법 원

제 3 부

판 결

사 건	2011두24286 양도소득세부과처분취소
원고, 상고인	원고
피고, 피상고인	강남세무서장
원 심 판 결	서울고등법원 2011. 9. 9. 선고 2010누16129 판결
판 결 선 고	2015. 10. 15.

주 문

상고를 기각한다.

상고비용은 원고가 부담한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 이 사건 제1, 2 대지의 취득가액에 관하여

가. 구 소득세법(2006. 12. 30. 법률 제8144호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제97조 제1항 제1호 (나)목은 양도차익을 계산할 때 양도가액에서 공제하는 필요경비의 하나인 취득가액을 '취득에 소요된 실지거래가액'에 의하여야 하는 경우에 그 취득 당시

의 실지거래가액을 확인할 수 없는 때에는 대통령령이 정하는 매매사례가액, 감정가액 또는 환산가액에 의하도록 규정하고 있다. 그리고 그 위임에 따른 구 소득세법 시행령(2008 2. 22. 대통령령 제20618호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제163조 제12항은 "구 소득세법 제97조 제1항 제1호 (나)목에서 '대통령령이 정하는 매매사례가액, 감정가액 또는 환산가액'이라 함은 제176조의2 제2항 내지 제4항의 규정에 의한 가액을 말한다."고 규정하고 있는데, 구 소득세법 시행령 제176조의2 제3항 본문은 '양도가액 또는 취득가액을 추계결정 또는 경정하는 경우에는 그 각 호의 방법을 순차로 적용하여 산정한 가액에 의한다.'고 규정하면서 제1호에서 '양도일 또는 취득일 전후 각 3월 이내에 당해 자산과 동일성 또는 유사성이 있는 자산의 매매사례가 있는 경우 그 가액'(매매사례가액)을, 제2호에서 '양도일 또는 취득일 전후 각 3월 이내에 당해 자산에 대하여 2 이상의 감정평가법인이 평가한 것으로서 신빙성이 있는 것으로 인정되는 감정가액(감정평가기준일이 양도일 또는 취득일 전후 각 3월 이내인 것에 한한다)이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액'을, 제3호에서 '제2항의 규정에 의하여 환산한 취득가액'(환산가액)을 규정하고 있다.

양도차익을 계산할 때에 기준이 되는 실지거래가액이란 객관적인 교환가치를 반영하는 일반적인 시가가 아니라 실지의 거래대금 그 자체 또는 거래 당시 급부의 대가로 실지 약정된 금액을 의미한다(대법원 2011. 2. 10. 선고 2009두19465 판결 등 참조). 이와 같은 법리와 위 규정들의 문언 내용 및 취지 등에 비추어 보면, 본래의 실지거래가액이 아닌 매매사례가액, 감정가액 또는 환산가액에 의하여 취득 당시의 실지거래가액을 대체하도록 한 구 소득세법 제97조 제1항 제1호 (나)목, 구 소득세법 시행령 제163조 제12항 등은 그 적용 순서뿐만 아니라 실지거래가액을 대체할 수 있는 가액의

유형도 그 요건을 정하여 제한적으로 규정한 것으로 해석된다. 따라서 사후에 취득 당시로 소급하여 한 감정에 의하여 평가한 가액은 구 소득세법 제97조 제1항 제1호 (나)목에서 '취득 당시의 실지거래가액'을 대체할 수 있도록 정한 감정가액에 해당하지 아니한다고 봄이 타당하다.

나. 이 사건 제1, 2 대지에 대한 주식회사 가람감정평가법인 등의 이 사건 각 감정가액은 소급감정에 의한 것이어서 구 소득세법 제97조 제1항 제1호 (나)목의 '취득 당시의 실지거래가액'을 대체할 수 있는 감정가액으로 볼 수 없다고 본 원심의 판단은 이러한 법리에 기초한 것으로서, 거기에 상고이유 주장과 같이 취득 당시의 실지거래가액을 대체할 수 있는 감정가액에 관한 법리를 오해하는 등의 위법이 없다.

상고이유에서 들고 있는 대법원 2010. 9. 30. 선고 2010두8751 판결은 사안이 달라 이 사건에 원용하기에 적절하지 아니하다.

2. 이 사건 제1, 2 대지 및 건물의 양도비에 관하여

가. 구 소득세법 제97조 제1항은 실지거래가액을 자산의 양도가액으로 하여 양도차익을 산정할 때 양도가액에서 공제하는 필요경비로 제1호에서 '취득가액'을, 제2호에서 '자본적 지출액 등으로서 대통령령이 정하는 것'을, 제4호에서 '양도비 등으로서 대통령령이 정하는 것'을 규정하고, 제3항은 제1호에서 취득가액을 자산의 취득에 소요된 실지거래가액에 의하는 경우에는 그 가액에 제1항 제2호 및 제4호의 금액을 가산한 금액을 필요경비로 계산하도록 규정하는 한편, 제2호에서 취득가액을 자산의 취득 당시 매매사례가액, 감정가액, 환산가액(이하 '매매사례가액 등'이라 한다)에 의하는 경우에는 그 가액에 대통령령이 정하는 금액을 가산한 금액을 필요경비로 계산하도록 규정하고 있다. 그리고 구 소득세법 제97조 제3항 제2호의 위임을 받은 구 소득세법 시행령 제

163조 제6항은 "법 제97조 제3항 제2호에서 '대통령령이 정하는 금액'이라 함은 다음 각 호의 금액을 말한다."고 규정하면서 제1호로 '토지: 취득 당시의 법 제99조 제1항 제1호 (가)목의 규정에 의한 개별공시지가 × 3/100'을, 제2호 (나)목으로 '(가)목 외의 건물: 취득 당시의 법 제99조 제1항 제1호 (나)목의 가액 × 3/100'을 규정하는 등 제1호에서 제4호까지 자산별로 그 취득 당시 기준시가에 일정한 비율을 곱한 금액(이하 '개산공제액'이라 한다)을 규정하고 있다.

위 규정들의 문언 내용 및 취지에 비추어 보면, 구 소득세법 시행령 제163조 제6항은 '취득가액을 자산의 취득 당시 매매사례가액 등에 의하는 경우 필요경비에 가산할 금액'을 대통령령으로 정할 수 있도록 위임하고 있는 구 소득세법 제97조 제3항 제2호에 근거를 둔 것으로서 모법의 위임이 없는 무효의 규정이라고 볼 수 없다. 그리고 구 소득세법 제97조 제3항 제2호는 자산의 취득 당시 실지거래가액을 확인할 수 없어 그 취득가액을 추계하여야 하는 경우에는 매매사례가액 등에 의하여 산정하도록 하면서, 그 취득가액은 납세의무자가 실제로 지출한 비용인지 여부가 확인되지 아니하였음에도 필요경비로 공제하는 것임을 감안하여 자본적 지출액이나 양도비 등의 기타 비용도 실제 지출 여부를 묻지 않고 일정한 기준에 의한 개산공제액을 필요경비로 공제할 수 있도록 하는 것이 합리적이라는 견지에서 그 구체적인 금액을 대통령령으로 정하도록 위임하고 있다고 보이므로, 구 소득세법 시행령 제163조 제6항이 구 소득세법 97조 제3항 제2호의 위임범위를 벗어나거나 실질과세원칙에 위배되어 무효라고 볼 수도 없다. 따라서 실지거래가액을 자산의 양도가액으로 하여 양도차익을 산정하면서 양도가액에서 공제하는 필요경비 중의 하나인 취득가액을 자산의 취득 당시의 매매사례가액 등에 의하는 경우에는 납세의무자가 구 소득세법 제97조 제1항 제2호, 제4호에서 정한 자본

적 지출액이나 양도비 등의 비용을 실제로 지출하였다고 하더라고 원칙적으로 개산공제액 외에 이를 필요경비로 공제할 수 없다고 할 것이다.

나. 원심은, 이 사건 제1, 2 대지 및 건물 중 양도소득세 비과세 대상인 주택 부분을 제외한 원고 지분(이하 양도소득세 비과세 대상인 주택 부분을 제외한 원고 지분을 '원고 지분'이라 한다)의 취득 당시 실지거래가액을 확인할 수 없어 그 취득가액을 환산가액에 의하여야 하는 이상, 구 소득세법 제97조 제3항 제2호에 따라 환산가액에 구 소득세법 시행령 제163조 제6항 제1호, 제2호 (나)목의 산식에 의하여 산정한 개산공제액을 가산한 금액만을 필요경비로 공제할 수 있으므로, 원고가 이 사건 제1, 2 대지 및 건물 중 원고 지분과 관련하여 실제로 지출한 양도비가 있다고 하더라도 이를 필요경비로 추가 공제할 수 없다고 판단하였다.

이러한 원심의 판단은 위와 같은 법리에 기초한 것으로서, 거기에 상고이유 주장과 같이 위임입법의 한계나 실질과세원칙 또는 양도차익에서 공제하는 필요경비의 범위에 관한 법리를 오해하는 등의 위법이 없다.

3. 이 사건 건물 부분의 취득가액에 관하여

가. 원심판결 이유 및 적법하게 채택된 증거에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

(1) 원고와 소외인은 2006. 3. 8. 주식회사 제이에스애드컴에 이 사건 제1, 2 대지 및 건물(그 일부는 주택으로서 양도소득세 비과세 대상이다)을 매매대금 합계 45억 원에 양도하였는데, 당시 작성된 이 사건 매매계약서에는 이 사건 제1, 2 대지의 매매대금이 25억 원으로, 이 사건 건물의 매매대금이 20억 원으로 기재되어 있다.

(2) 피고는 위 매매대금 합계 45억 원 중 이 사건 제1, 2 대지의 매매대금과 건물의

매매대금 구분이 불분명하다고 보아 그 각 실지양도가액을 구 소득세법 제100조 제2항에 따라 각 기준시가 등의 비율로 안분계산하여 이 사건 제1, 2 대지 및 건물 중 원고 지분의 양도가액을 합계 3,197,006,194원(= 이 사건 제1, 2 대지 부분 2,240,958,919원 + 이 사건 건물 부분 956,047,275원)으로 산정하고, 이 사건 제1, 2 대지 중 원고 지분의 취득가액은 그 취득 당시의 실지거래가액을 확인할 수 없다는 이유로 환산가액인 852,539,270원으로, 이 사건 건물 중 원고 지분의 취득가액은 원고가 이 사건 건물의 신축비용으로 주장한 16억 원 중 대차대조표에 의하여 인정되는 원고 지분의 신축비용인 841,331,685원으로 계산하여, 이 사건 제1, 2 대지 및 건물 중 원고 지분의 취득가액을 합계 1,693,870,955원(= 852,539,270원 + 841,331,685원)으로 산정한 다음, 원고에게 이 사건 양도소득세 부과처분을 하였다.

나. 이에 대하여 원심은, (1) 납세의무자가 실지거래가액에 관한 증빙서류로 제출한 매매계약서 등은 특별한 사정이 없는 한 당사자 사이의 계약 내용대로 작성된 것으로 추정되고 그와 다른 특별한 사정이 있다는 점은 어디까지나 과세관청이 이를 증명하여야 하는데, 피고가 제출한 증거만으로는 이 사건 매매계약서가 실제와 달리 작성되었다는 등의 특별한 사정이 있다고 볼 수 없으므로, 이 사건 제1, 2 대지 및 건물의 실지양도가액은 이 사건 매매계약서의 기재대로 이 사건 제1, 2 대지는 25억 원, 이 사건 건물은 20억 원으로 봄이 타당하다는 이유로, 피고가 인정한 것과 달리 이 사건 제1, 2 대지 및 건물 중 원고 지분의 정당한 양도가액을 합계 3,204,088,697원(= 이 사건 제1, 2 대지 부분 1,545,908,339원 + 이 사건 건물 부분 1,658,180,358원)으로 산정하고, (2) 이 사건 제1, 2 대지 중 원고 지분의 취득가액은 위와 같이 양도가액이 달라졌음을 이유로 환산가액인 588,120,338원으로 다시 계산하고, 이 사건 건물 중 원고 지분의

취득가액 역시 이 사건 건물의 신축비용으로 16억 원이 소요되었다고 인정할 만한 증거가 없어 취득에 소요된 실지거래가액을 확인할 수 없을 뿐만 아니라 달리 매매사례가액이나 감정가액도 없다는 이유로 환산가액인 1,165,810,986원으로 계산하여, 피고가 인정한 것과 달리 이 사건 제1, 2 대지 및 건물 중 원고 지분의 정당한 취득가액을 합계 1,753,931,324원(= 588,120,338원 + 1,165,810,986원)으로 산정하였다.

그런 다음 원심은, 이 사건 제1, 2 대지 및 건물 중 원고 지분의 양도가액은 3,204,088,697원으로서 피고가 산정한 가액 3,197,006,194원보다 많아 그 차액 7,082,503원만큼 양도차익이 늘어나게 되고, 한편 이 사건 제1, 2 대지 및 건물 중 원고 지분의 정당한 취득가액은 합계 1,753,931,324원으로서 피고가 산정한 취득가액 합계 1,693,870,955원보다 많아 그 차액 60,060,369원만큼 양도차익이 줄어드는 반면, 이 사건 제1, 2 대지 및 건물 중 원고 지분의 취득가액을 모두 환산가액에 의하는 이상 피고가 이 사건 건물 중 원고 지분의 양도비로 공제한 142,089,164원이 개산공제액인 12,935,038원으로 대체되어 그 차액 129,154,126원만큼 양도차익이 증가한다는 취지에서, 결국 정당한 세액은 이 사건 양도소득세 부과처분에 의하여 당초 고지된 세액을 초과하게 된다는 이유로, 그 정당한 세액의 범위 내에서 이루어진 이 사건 양도소득세 부과처분은 적법하다고 판단하였다.

다. 이 부분 상고이유의 주장은, 원심이 이 사건 건물 중 원고 지분의 취득가액을 실지거래가액에 의하지 아니하고 환산가액으로 추계함으로써 실제 지출한 양도비를 반영하지 아니한 채 양도차익을 산정한 것이 잘못이라는 취지이다.

그런데 원심판결 이유 및 기록에 비추어 살펴보면, 이 사건 건물 중 원고 지분에 관한 양도차익을 실지거래가액에 의하여 산정하는 경우 그 취득가액은 원고 주장의 위

16억 원이 아니라 피고가 인정한 위 841,331,685원으로 보아야 하므로, 이 사건 제1, 2 대지 및 건물 중 원고 지분의 취득가액의 합계액은 1,429,452,023원(= 이 사건 제1, 2 대지 부분 환산가액 588,120,338원 + 이 사건 건물 부분 신축비용 841,331,685원)에 불과하여 피고가 당초 산정한 취득가액 합계 1,693,870,955원보다 오히려 264,418,932원(= 1,693,870,955원 - 1,429,452,023원)이 감소하게 되어 그만큼 양도차익이 늘어나게 되고, 이를 기초로 하여 원고가 실제 지출하였다고 주장하는 양도비 2억 원 중 원고 지분의 양도가액에 대응하는 금액을 공제하여 실지거래가액에 의한 방식에 따라 양도차익이나 세액을 계산해 보더라도 이 사건 양도소득세 부과처분의 그것을 초과할 수 밖에 없어, 이 사건 양도소득세 부과처분이 위법하다고 할 수 없다.

따라서 이 부분 상고이유의 주장은 그 주장의 당부가 판결 결과에 영향을 미칠 수 없으므로, 받아들일 수 없다.

4. 결론

그러므로 상고를 기각하고, 상고비용은 패소자가 부담하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 김 신

주 심 대법관 김용덕

대법관 박보영

대법관 권순일