

양도소득세부과처분취소

[대법원 2012. 10. 25. 2010두17281]



【판시사항】

- [1] 비사업용 토지에 대해 양도소득세과세표준의 60% 세율을 적용하도록 규정한 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의7 조항이 과잉금지 원칙에 위배되어 재산권을 침해하거나 실질적 조세법률주의에 위배되는지 여부(소극)
- [2] 소득세법 부칙(2005. 12. 31.) 제3조가 구 소득세법의 시행 전에 비사업용 토지를 취득하였다가 시행 후에 토지를 양도하여 얻은 차익에 대하여 양도소득세 중과제도를 규정한 구 소득세법을 적용하도록 규정하였다고 하여 신뢰보호 원칙이나 과잉금지 원칙에 위배되는지 여부(소극)
- [3] 구 소득세법 시행령 제168조의8 제5항 제1호가, 소유자가 도시지역으로 편입되기 전에 취득하였다가 도시지역으로 편입된 후 양도할 때까지 재촌하면서 자경하던 농지 중 비사업용 토지에서 제외될 수 있는 농지의 범위를 "도시지역에 편입된 날부터 소급하여 1년 이상 재촌하면서 자경하던 농지"로 정한 것이 과잉금지 원칙이나 실질적 조세법률주의에 위배되는지 여부(소극)

【판결요지】

- [1] 구 소득세법(2007. 12. 31. 법률 제8825호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제104조 제1항 제2호의7(이하 '이 사건 가중세율조항'이라고 한다)이 규정하는 비사업용 토지에 대한 양도소득세 중과제도는 개인이 실수요에 따라 생산적인 용도로 사용하지 않고 재산증식 수단으로 보유하다가 양도하는 토지를 비사업용 토지로 분류하여 양도소득세를 중과함으로써 토지에 대한 투기수요를 억제하는 데 그 입법목적이 있다. 이 사건 가중세율조항에 의하여 부과되는 양도소득세의 세율은 양도소득세과세표준의 60%로서 이는 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의3이 부동산 투기 억제를 위하여 1세대 3주택 이상에 해당하는 자 등에게 양도소득세과세표준의 60% 세율을 적용하고, 같은 항 제3호가 미등기 양도자산의 경우 양도소득세과세표준의 70% 세율을 적용하고 있는 것과 비교할 때 높지 않다. 그리고 부동산에 대한 양도소득세는 부동산 가치 상승으로 인한 이익인 자본이득이 발생한 경우에 한하여 그 자본이득을 과세표준으로 하여 과세되므로 60% 세율이 고율이라 하더라도 개인의 재산 처분의 자유를 중대하게 제한하는 정도에 이른다고 보기 어렵다. 반면 이 사건 가중세율조항을 통하여 추구하는 공익은 토지에 대한 투기적 수요를 억제함으로써 토지의 가격안정을 꾀하며 나아가 국민경제의 건전한 발전을 도모하고 국토의 균형 있는 이용·개발과 보전을 실현하기 위한 것으로 그 공익목적의 중대성이 인정되고, 그러한 공익이 이 사건 가중세율조항으로 인하여 침해되는 사익보다 더 크다고 볼 수 있다. 앞에서 본 입법목적을 이러한 사정 등에 비추어 보면, 이 사건 가중세율조항이 비사업용 토지에 대하여 양도소득세과세표준의 60% 세율을 적용하도록 규정하였다고 하여 과잉금지의 원칙에 위배되어 재산권을 침해한다거나 실질적 조세법률주의에 위배된다고 할 수 없다.
- [2] 자산의 양도에 의하여 발생하는 소득에 대한 조세인 양도소득세에 관한 소득세법 부칙(2005. 12. 31.) 제3조는 구 소득세법(2005. 12. 31. 법률 제7837호로 개정되어 2007. 12. 31. 법률 제8825호로 개정되기 전의 것, 이하 같다)의 시행 전에 이미 양도되어 과세요건이 완성된 토지에 대하여 소급하여 구 소득세법을 적용하도록 한 것이 아니라, 구 소득세법의 시행 후에 양도된 토지에 대하여 구 소득세법을 적용하도록 한 것이다. 따라서 그 토지의 취득당시 알 수 없었던 구 소득세법의 세율을 적용하도록 하였다 하여 이를 소급입법이라 할 수는 없다. 그리고 구 소득세

법은 제104조 제1항 제2호의7(이하 '이 사건 가중세율조항'이라고 한다) 등의 시행시기를 구 소득세법의 시행시기보다 1년 늦춤으로써 그 적용을 피할 수 있는 유예기간을 두었고, 조세법의 영역에 있어서는 국가가 조세·재정정책을 탄력적·합리적으로 운용할 필요성이 매우 큰 만큼, 조세에 관한 법규·제도는 신축적으로 변할 수밖에 없다는 점에서 납세의무자로서는 특별한 사정이 없는 한 현재의 세율이 장래에도 그대로 유지되리라고 기대하거나 신뢰할 수는 없으며, 토지에 대한 투기적 수요를 억제함으로써 토지의 가격안정을 꾀하며 나아가 국민경제의 건전한 발전을 도모하고 국토의 균형 있는 이용·개발과 보전을 실현하기 위한 공익목적이 더 중대한 사정 등에 비추어 보면, 이 사건 부칙조항이 구 소득세법의 시행 전에 비사업용 토지를 취득하였다가 그 시행 후에 그 토지를 양도하여 얻은 차익에 대하여 구 소득세법을 적용하도록 규정하였다고 하여 신뢰보호의 원칙이나 과잉금지의 원칙에 위배된다고 볼 수 없다.

- [3] 구 소득세법(2007. 12. 31. 법률 제8825호로 개정되기 전의 것) 제104조의3 제1항 제1호 (나)목의 위임에 따라 제정된 구 소득세법 시행령(2008. 2. 29. 대통령령 제20720호로 개정되기 전의 것) 제168조의8 제5항 제1호(이하 '이 사건 시행령 조항'이라고 한다)는 위 (나)목 단서에서 규정한 '소유자가 농지소재지에 거주하여 자기가 경작하던 농지'에 해당하는 것 중의 하나로 " 법 제104조의3 제1항 제1호 (나)목 본문의 규정에 따른 도시지역에 편입된 날부터 소급하여 1년 이상 재촌하면서 자경하던 농지"를 규정하고 있다. 이 사건 시행령 조항은 도시지역으로의 용도지역 변경을 위하여 도시관리계획변경안의 입안, 도시관리계획변경안의 공고, 주민의 의견청취 등의 절차를 거치는 과정에서(국토의 계획 및 이용에 관한 법률 시행령 제22조 참조) 용도지역의 변경 가능성이 알려져 그 지역에 속하는 토지에 대하여 양도차익을 노린 투기적 거래가 형성될 수 있음을 고려하여, 도시지역에 편입된 날부터 소급하여 1년 이상 재촌하면서 자경하던 농지에 한하여 투기적 거래와 무관하게 농지를 취득·보유한 것으로 보아 비사업용 토지에서 제외시키려는 취지로 해석된다. 이는 농지소유자가 용도지역의 변경으로 인하여 예상하지 못한 불이익을 입지 않도록 함과 아울러 용도지역 변경 대상 농지에 대한 투기적 거래를 억제하기 위하여, 도시지역에 편입된 농지의 이용 현황, 투기적 거래의 발생 가능성, 용도지역 변경에 소요되는 기간과 용도지역 변경에 관한 정보의 사전 유출 가능성 등 여러 사정을 종합하여 비사업용 토지에서 제외될 수 있는 농지의 재촌자경 기간과 그 기준시점을 합리적으로 정한 것으로 볼 수 있다. 따라서 이 사건 시행령 조항이 도시지역으로 편입되기 전에 취득하였다가 도시지역으로 편입된 후 양도할 때까지 재촌하면서 자경하던 농지 중 비사업용 토지에서 제외될 수 있는 농지의 범위를 위와 같이 정하였다고 하여 과잉금지의 원칙이나 실질적 조세법률주의에 위배된다고 볼 수 없다.

【참조조문】

- [1] 구 소득세법(2007. 12. 31. 법률 제8825호로 개정되기 전의 것) 제104조 제1항 제2호의3(현행 제104조 제1항 제4호 참조), 제2호의7(현행 제104조 제1항 제8호 참조), 제3호(현행 제104조 제1항 제10호 참조)
- [2] 구 소득세법(2007. 12. 31. 법률 제8825호로 개정되기 전의 것) 제104조 제1항 제2호의7(현행 제104조 제1항 제8호 참조), 부칙(2005. 12. 31.) 제1조, 제3조
- [3] 구 소득세법(2007. 12. 31. 법률 제8825호로 개정되기 전의 것) 제104조의3 제1항 제1호 (나)목, 구 소득세법 시행령(2008. 2. 29. 대통령령 제20720호로 개정되기 전의 것) 제168조의8 제5항 제1호

【참조판례】

- [1] 헌법재판소 2012. 7. 26. 선고 2011헌바357 전원재판부 결정(헌공190, 1367) /
[2] 헌법재판소 2010. 10. 28. 선고 2009헌바67 전원재판부 결정(헌공169, 1871)

【전문】

【원고, 상고인】

【피고, 피상고인】 서부산세무서장

【원심판결】 부산고법 2010. 7. 14. 선고 2010누1873 판결

【주문】

】

상고를 모두 기각한다. 상고비용은 원고들이 부담한다.

【이유】

】 상고이유를 판단한다.

1. 상고이유 제1점에 대하여

가. 구 소득세법(2005. 12. 31. 법률 제7837호로 개정되어 2007. 12. 31. 법률 제8825호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제104조 제1항 제2호의7(이하 '이 사건 가중세율조항'이라고 한다)이 규정하는 비사업용 토지에 대한 양도소득세 중과제도는 개인이 실수요에 따라 생산적인 용도로 사용하지 않고 재산증식 수단으로 보유하다가 양도하는 토지를 비사업용 토지로 분류하여 양도소득세를 중과함으로써 토지에 대한 투기수요를 억제하는 데 그 입법 목적이 있다. 이 사건 가중세율조항에 의하여 부과되는 양도소득세의 세율은 양도소득세과세표준의 60%로서 이는 구 소득세법 제104조 제1항 제2호의3이 부동산 투기 억제를 위하여 1세대 3주택 이상에 해당하는 자 등에게 양도소득세과세표준의 60% 세율을 적용하고, 같은 항 제3호가 미등기 양도자산의 경우 양도소득세과세표준의 70% 세율을 적용하고 있는 것과 비교할 때 높지 않다.

그리고 부동산에 대한 양도소득세는 부동산 가치 상승으로 인한 이익인 자본이득이 발생한 경우에 한하여 그 자본이득을 과세표준으로 하여 과세되므로 60% 세율이 고율이라 하더라도 개인의 재산 처분의 자유를 중대하게 제한하는 정도에 이른다고 보기 어렵다.

반면 이 사건 가중세율조항을 통하여 추구하는 공익은 토지에 대한 투기적 수요를 억제함으로써 토지의 가격안정을 꾀하며 나아가 국민경제의 건전한 발전을 도모하고 국토의 균형 있는 이용·개발과 보전을 실현하기 위한 것으로 그 공익목적의 중대성이 인정되고, 그러한 공익이 이 사건 가중세율조항으로 인하여 침해되는 사익보다 더 크다고 볼 수 있다.

앞에서 본 입법 목적을 이러한 사정 등에 비추어 보면, 이 사건 가중세율조항이 비사업용 토지에 대하여 양도소득세과세표준의 60% 세율을 적용하도록 규정하였다고 하여 과잉금지의 원칙에 위배되어 재산권을 침해한다거나 실질적 조세법률주의에 위배된다고 할 수 없다 (헌법재판소 2012. 7. 26. 선고 2011헌바357 전원재판부 결정 등 참조).

이 사건 가중세율조항이 헌법에 합치됨을 전제로 이 사건 가중세율조항을 적용하여 이 사건 처분의 위법 여부를 판단한 원심판결에, 상고이유의 주장과 같이 이 사건 가중세율조항의 위헌성에 관한 법리 등을 오해하거나 판단을 누락하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다고 할 수 없다.

나. 한편 구 소득세법 제95조 제2항 본문 중 “ 제104조 제1항 제2호의7의 규정에 의한 세율을 적용받는 자산을 제외한다.

”는 부분(이하 ‘이 사건 장기보유특별공제 배제조항’이라고 한다)은 위 제95조 제2항 각 호가 규정하는 보유기간 3년 이상의 장기보유특별공제 적용 대상 자산 중에서 비사업용 토지 등에 대한 적용 배제에 관하여 규정하고 있다.

그런데 원고들이 장기보유특별공제가 적용될 수 있는 최소기간인 3년에 못 미치는 기간 동안 이 사건 토지를 보유하다가 제3자에게 양도한 이 사건에서, 이 사건 토지는 구 소득세법 제95조 제2항 각 호가 규정하는 보유기간 3년 이상의 자산에 해당하지 아니하므로 장기보유특별공제는 이 사건 토지의 양도에 대하여 적용될 여지가 없고, 이 사건 장기보유특별공제 배제조항은 이 사건 처분의 근거가 된 조항이 아니다.

따라서 이 사건 장기보유특별공제 배제조항의 위헌 여부를 다투는 상고이유의 주장은 이 사건 처분의 위법 여부 내지 원심판결 결과에 아무런 영향이 없는 사항에 관한 것이므로, 더 나아가 살펴볼 필요 없이 받아들이지 아니한다.

2. 상고이유 제2점에 대하여

가. 행정처분은 그 근거 법령이 개정된 경우에도 경과규정에서 달리 정함이 없는 한 처분 당시 시행되는 개정 법령과 그에 정한 기준에 의하는 것이 원칙이다.

그 개정 법령이 기존의 사실 또는 법률관계를 적용대상으로 하면서 국민의 재산권과 관련하여 종전보다 불리한 법률효과를 규정하고 있는 경우에도, 그러한 사실 또는 법률관계가 개정 법령이 시행되기 이전에 이미 완성 또는 종결된 것이 아니라면 이를 헌법상 금지되는 소급입법에 의한 재산권 침해라고 할 수는 없으며, 그러한 개정 법령의 적용과 관련하여서는 개정 전 법령의 존속에 대한 국민의 신뢰가 개정 법령의 적용에 관한 공익상의 요구보다 더 보호가치가 있다고 인정되는 경우에 그러한 국민의 신뢰를 보호하기 위하여 그 적용이 제한될 수 있는 여지가 있을 따름이다.

그리고 이러한 신뢰보호의 원칙 위배 여부를 판단하기 위해서는 한편으로는 침해받은 이익의 보호가치, 침해의 중한 정도, 신뢰가 손상된 정도, 신뢰침해의 방법 등과 다른 한편으로는 개정 법령을 통해 실현하고자 하는 공익적 목적을 종합적으로 비교·형량하여야 한다(대법원 2006. 11. 16. 선고 2003두12899 전원합의체 판결, 대법원 2009. 9. 10. 선고 2008두9324 판결 등 참조).

나. 구 소득세법은 이 사건 가중세율조항으로 비사업용 토지에 대한 양도소득세의 중과제도를 도입하면서 그 부칙 제1조에서 “이 법은 2006. 1. 1.부터 시행하되, 이 사건 가중세율조항 등에 관한 개정규정은 2007. 1. 1.부터 시행한다.

”고 규정하고, 그 부칙 제3조(이하 ‘이 사건 부칙조항’이라고 한다)는 “이 법 중 양도소득세에 관한 개정규정은 이 법 시행 후 양도하는 분부터 적용한다.

”고 규정하고 있다.

자산의 양도에 의하여 발생하는 소득에 대한 조세인 양도소득세에 관한 이 사건 부칙조항은 구 소득세법의 시행 전에 이미 양도되어 과세요건이 완성된 토지에 대하여 소급하여 구 소득세법을 적용하도록 한 것이 아니라, 구 소득세법의 시행 후에 양도된 토지에 대하여 구 소득세법을 적용하도록 한 것이다.

따라서 그 토지의 취득 당시 알 수 없었던 구 소득세법의 세율을 적용하도록 하였다 하여 이를 소급입법이라 할 수는 없다.

그리고 구 소득세법은 이 사건 가중세율조항 등의 시행시기를 구 소득세법의 시행시기보다 1년 늦춤으로써 그 적용을 피할 수 있는 유예기간을 두었고, 조세법의 영역에 있어서는 국가가 조세·재정 정책을 탄력적·합리적으로 운용할 필요성이 매우 큰 만큼, 조세에 관한 법규·제도는 신축적으로 변할 수밖에 없다는 점에서 납세의무자로서는 특별한 사정이 없는 한 현재의 세율이 장래에도 그대로 유지되리라고 기대하거나 신뢰할 수는 없으며(헌법재판소 2010. 10. 28. 선고 2009헌바67 전원재판부 결정 등 참조), 토지에 대한 투기적 수요를 억제함으로써 토지의 가격안정을 꾀하며 나아가 국민경제의 건전한 발전을 도모하고 국토의 균형 있는 이용·개발과 보전을 실현하기 위한 공익목적이 더 중대한 사정 등에 비추어 보면, 이 사건 부칙조항이 구 소득세법의 시행 전에 비사업용 토지를 취득하였다가 그 시행 후에 그 토지를 양도하여 얻은 차익에 대하여 구 소득세법을 적용하도록 규정하였다고 하여 신뢰보호의 원칙이나 과잉금지의 원칙에 위배된다고 볼 수 없다.

원심이 이 사건 부칙조항이 신뢰보호의 원칙에 위배되지 아니하여 헌법에 합치된다고 보고 이 사건 부칙조항에 따라 이 사건 가중세율조항을 적용하여 이 사건 처분의 위법 여부를 판단한 것은 이와 같은 법리에 기초한 것으로서, 거기에 상고이유에서 주장하는 바와 같이 이 사건 부칙조항의 위헌성에 관한 법리 등을 오해한 위법이 있다고 할 수 없다.

3. 상고이유 제3점에 대하여

구 소득세법 제104조의3 제1항 제1호 (나)목은 본문에서 비사업용 토지에 해당하는 토지 중의 하나로 "특별시·광역시(광역시에는 있는 군을 제외한다.

이하 이 조에서 같다) 및 시지역(「지방자치법」제3조 제4항의 규정에 의한 도·농복합형태의 시의 읍·면 지역을 제외한다.

이하 이 조에서 같다) 중「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」의 규정에 의한 도시지역(대통령령이 정하는 지역을 제외한다.

이하 이 호에서 같다) 안의 농지"를 규정하면서, 그 단서에서 "다만 대통령령이 정하는 바에 의하여 소유자가 농지소재지에 거주하여 자기가 경작하던 농지가 특별시·광역시 및 시지역의 도시지역에 편입된 날부터 대통령령이 정하는 기간이 종료되지 아니한 농지를 제외한다.

"고 규정하고 있다.

위 (나)목 단서는 소유자가 농지소재지에 거주하여 자경하던 농지가 용도지역의 변경으로 위 (나)목 본문이 규정하는 도시지역(이하 '도시지역'이라고 한다)에 편입되었다가 그 편입된 날부터 일정 기간 내에 그 농지를 처분하는 경우에는 비사업용 토지에서 제외시킴으로써 농지소유자가 용도지역의 변경으로 인하여 예상하지 못한 불이익을

입지 않도록 하는 한편, 소유자가 도시지역으로 편입되기 전에 농지소재지에서 거주하여 자경하던 모든 농지를 비사업용 토지에서 제외시키지 아니하고 그 구체적인 범위를 하위 법령에서 정하도록 위임하고 있다.

그 위임에 따라 제정된 구 소득세법 시행령(2008. 2. 29. 대통령령 제20720호로 개정되기 전의 것) 제168조의8 제5항 제1호(이하 '이 사건 시행령 조항'이라고 한다)는 위 (나)목 단서에서 규정한 '소유자가 농지소재지에 거주하여 자가 경작하던 농지'에 해당하는 것 중의 하나로 " 법 제104조의3 제1항 제1호 (나)목 본문의 규정에 따른 도시지역에 편입된 날부터 소급하여 1년 이상 재촌하면서 자경하던 농지"를 규정하고 있다 .

이 사건 시행령 조항은 도시지역으로의 용도지역 변경을 위하여 도시관리계획변경안의 입안, 도시관리계획변경안의 공고, 주민의 의견청취 등의 절차를 거치는 과정에서(국토의 계획 및 이용에 관한 법률 시행령 제22조 참조) 용도지역의 변경 가능성이 알려져 그 지역에 속하는 토지에 대하여 양도차익을 노린 투기적 거래가 형성될 수 있음을 고려하여, 도시지역에 편입된 날부터 소급하여 1년 이상 재촌하면서 자경하던 농지에 한하여 투기적 거래와 무관하게 농지를 취득·보유한 것으로 보아 비사업용 토지에서 제외시키려는 취지로 해석된다.

이는 농지소유자가 용도지역의 변경으로 인하여 예상하지 못한 불이익을 입지 않도록 함과 아울러 용도지역 변경 대상 농지에 대한 투기적 거래를 억제하기 위하여, 도시지역에 편입된 농지의 이용 현황, 투기적 거래의 발생 가능성, 용도지역 변경에 소요되는 기간과 용도지역 변경에 관한 정보의 사전 유출 가능성 등 여러 사정을 종합하여 비사업용 토지에서 제외될 수 있는 농지의 재촌자경 기간과 그 기준시점을 합리적으로 정한 것으로 볼 수 있다 .

따라서 이 사건 시행령 조항이 도시지역으로 편입되기 전에 취득하였다가 도시지역으로 편입된 후 양도할 때까지 재촌하면서 자경하던 농지 중 비사업용 토지에서 제외될 수 있는 농지의 범위를 위와 같이 정하였다고 하여 과잉금지의 원칙이나 실질적 조세법률주의에 위배된다고 볼 수 없다.

원심이 이 사건 시행령 조항이 헌법과 구 소득세법에 합치됨을 전제로 이 사건 시행령 조항을 적용하여, 원고들이 이 사건 토지를 2005. 12. 6. 취득한 때부터 양도할 때까지 재촌하면서 자경하였다고 하더라도 이 사건 토지가 2006. 11. 15. 도시지역에 편입된 이상, 도시지역에 편입되기 전의 소유기간 자체가 1년에 미치지 못하여 이 사건 토지가 비사업용 토지에서 제외될 수 없다고 판단한 것은 위의 법리에 따른 것으로서, 거기에 상고이유에서 주장하는 바와 같이 이 사건 시행령 조항의 위헌·위법성에 관한 법리오해나 비사업용 토지의 범위에 관한 법리오해 등의 위법이 있다고 할 수 없다.

4. 결론

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

대법관 신영철(재판장) 이상훈 김용덕(주심)