

대 법 원

판 결

사 건 2010두23644 양도소득세부과처분취소
원고, 피상고인 원고
소송대리인 변호사 진행섭
피고, 상고인 평택세무서장
소송수행자 이영정 외 5인
원 심 판 결 서울고등법원 2010. 10. 8. 선고 2010누13502 판결
판 결 선 고 2011. 7. 21.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 가. 구 소득세법(2006. 12. 30. 법률 제8144호로 개정되기 전의 것, 아래에서는 '구 소득세법'이라고 한다) 제4조 제1항은 거주자의 소득을 종합소득, 퇴직소득, 양도소득, 산림소득으로 구분하면서 그 중 양도소득을 '자산의 양도로 인하여 발생하는 소득'(제3호)이라고 규정하고 있다. 이와 같이 양도소득세는 자산의 양도로 인한 소득에 대하여 과세되는 것이므로, 외관상 자산이 매매·교환·현물출자 등(아래에서는 '매매등'

이라고 한다)에 의하여 양도된 것처럼 보이더라도, 그 매매등의 계약이 처음부터 무효이거나 나중에 취소되는 등으로 효력이 없는 때에는, 양도인이 받은 매매대금 등은 원칙적으로 양수인에게 원상회복으로 반환되어야 할 것이어서 이를 양도인의 소득으로 보아 양도소득세의 과세대상으로 삼을 수 없음이 원칙이다.

그러나 구 소득세법 제88조 제1항 본문은 "제4조 제1항 제3호 및 이 장에서 '양도'라 함은 자산에 대한 등기 또는 등록에 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것을 말한다."라고 규정하고 있을 뿐 자산이 유상으로 이전된 원인인 매매등 계약이 법률상 유효할 것까지를 요구하고 있지는 않다. 한편, 매매등 계약이, 처음부터 국토의 계획 및 이용에 관한 법률(아래에서는 '국토계획법'이라고 한다)이 정한 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 이루어진 경우와 같이, 위법 내지 탈법적인 것이어서 무효임에도 불구하고 당사자 사이에서는 그 매매등 계약이 유효한 것으로 취급되어 매도인 등이 그 매매등 계약의 이행으로서 매매대금 등을 수수하여 그대로 보유하고 있는 경우에는 종국적으로 경제적 이익이 매도인 등에게 귀속된다고 할 것이고 그럼에도 그 매매등 계약이 법률상 무효라는 이유로 그 매도인 등이 그로 인하여 얻은 양도차익에 대하여 양도소득세를 과세할 수 없다고 보는 것은 그 매도인 등으로 하여금 과세 없는 양도차익을 향유하게 하는 결과로 되어 조세정의와 형평에 심히 어긋난다.

이러한 점 등을 종합적으로 고려하면, 국토계획법이 정한 토지거래허가구역 내의 토지를 매도하고 그 대금을 수수하였으면서도 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 매매가 아닌 증여가 이루어진 것처럼 가장하여 매수인 앞으로 증여를 원인으로 한 이전등기까지 마친 경우 또는 토지거래허가구역 내의 토지를 매수하였으나 그에 따른 토지거래허가를 받지 아니하고 이전등기를 마치지도 아니한 채 그 토지를 제3자에게

전매하여 그 매매대금을 수수하고서도 최초의 매도인이 제3자에게 직접 매도한 것처럼 매매계약을 작성하고 그에 따른 토지거래허가를 받아 이전등기까지 마친 경우에, 그 이전등기가 말소되지 아니한 채 남아 있고 매도인 또는 중간의 매도인이 수수한 매매대금도 매수인 또는 제3자에게 반환하지 아니한 채 그대로 보유하고 있는 때에는 예외적으로, 매도인 등에게 자산의 양도로 인한 소득이 있다고 보아 양도소득세 과세대상이 된다고 봄이 상당하다.

이와 달리, 위와 같은 예외적인 경우에도 자산의 양도에 해당하지 아니하여 그로 인한 소득이 양도소득세 과세대상이 되지 아니한다는 취지로 판시한 대법원 1997. 3. 20. 선고 95누18383 전원합의체 판결, 대법원 2000. 6. 13. 선고 98두5811 판결 등의 견해는 이 판결의 견해에 저촉되는 범위에서 이를 변경한다.

나. 원심은 다음의 사실들을 확정하였다.

원고는 2005. 4. 18.경 망 **소외 1**과 토지거래허가구역 내에 위치한 위 망인 소유의 이 사건 각 토지에 관하여 매매대금 2,080,800,000원으로 하는 매매계약(아래에서는 '이 사건 매매계약'이라고 한다)을 체결하였다. 원고는 그 직후에 **소외 2** 외 6인(아래에서는 '최종매수인들'이라고 한다)과 매매대금 합계 2,741,000,000원에 이 사건 각 토지에 관한 각 전매계약(아래에서는 '이 사건 각 전매계약'이라고 한다)을 체결하고, 그 무렵 최종매수인들과 위 망인을 직접 당사자로 하는 토지거래허가를 받아 이 사건 각 토지에 관하여 최종매수인들 명의로 각 소유권이전등기를 마쳐 주었다. 피고는 2009. 1. 10. 원고가 이 사건 각 토지를 최종매수인들에게 전매한 것이 자산의 사실상 유상 이전으로서 그로 인한 소득이 양도소득세 과세대상에 해당한다는 이유로 원고에게 2005년도 귀속 양도소득세, 신고불성실가산세, 납부불성실가산세 등 합계 686,832,460원을 부과하는 처분(아래에서는 '이 사건 처분'이라고 한다)을 하였다.

다. 그렇다면 이 사건 매매계약과 각 전매계약 및 위 망인과 최종매수인들 사이의 매매계약은 어느 것이나 국토계획법이 정한 토지거래허가를 배제하거나 잠탈하는 내용의 계약으로서 모두 확정적으로 무효라고 할 것이나, 이미 그와 같이 무효인 매매계약에 기하여 위 망인으로부터 최종매수인들 앞으로 소유권이전등기가 마쳐진 채 말소되지 아니하고 남아 있고, 원고는 최종매수인들로부터 받은 매매대금을 반환하지 아니한 채 그대로 보유하고 있다면, 앞서 본 법리에 비추어 원고가 이 사건 각 토지를 최종매수인들에게 전매한 것은 이 사건 각 토지를 사실상 이전함으로써 양도한 것이므로 예외적으로 자산의 양도로 인한 소득이 있다고 보아 양도소득세의 과세대상이 되는 경우에 해당한다고 보아야 할 것이다. 따라서 피고의 이 사건 처분은 이러한 범위 안에서 적법하다.

그럼에도 불구하고 원심은 이 사건 매매계약 및 각 전매계약이 무효인 이상 양도소득세의 과세대상인 자산의 양도가 있다거나 자산의 양도로 인한 소득이 있다고 볼 수 없다는 이유로 피고의 이 사건 처분이 위법하다고 단정하였으므로, 원심판결에는 양도소득세의 과세대상인 자산의 양도에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다고 할 것이다. 이 점을 지적하는 상고이유의 주장은 이유 있다.

라. 그러므로 원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하게 하기 위하여 원심법원에 환송하기로 하여 주문과 같이 판결한다.

이 판결에는 대법관 박시환, 대법관 김지형, 대법관 전수안, 대법관 차한성, 대법관 이인복, 대법관 이상훈의 반대의견이 있는 외에는 관여 법관들의 의견이 일치되었고, 대법관 김능환, 대법관 안대희의 각 다수의견에 대한 보충의견과 대법관 이인복, 대법관 이상훈의 반대의견에 대한 보충의견이 있다.

2. 대법관 박시환, 대법관 김지형, 대법관 전수안, 대법관 차한성, 대법관 이인복, 대법

관 이상훈의 반대의견

다수의견은, 토지거래허가구역 내의 토지를 매도하고 그 매매대금을 수수하였으면서도 매수인 앞으로 증여를 원인으로 한 이전등기를 마쳤거나 그 토지를 제3자에게 전매하여 그 매매대금을 수수하고서도 최초의 매도인이 제3자에게 직접 매도한 것처럼 토지거래허가를 받아 이전등기를 마친 경우로서 그 이전등기가 말소되지 않은 채 남아 있고 매도인 등이 수수한 매매대금도 그대로 보유하고 있는 때에는 국토계획법이 정한 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 이루어진 것이어서 무효라고 하더라도 예외적으로 양도소득세 과세대상이 되는 자산의 양도, 즉 '자산의 사실상 유상이전'에 해당한다고 보아 원심판결을 파기하겠다는 것인데, 이러한 다수의견에는 다음과 같은 이유로 찬성할 수 없다.

가. 우선 '양도'의 개념과 관련하여, 구 소득세법 제88조 제1항 본문에서는 '양도'를 '자산이 유상으로 사실상 이전되는 것'을 말한다고 규정하고 있으나, 위의 '사실상 이전되는 것'을 수식하는 표현으로 위 법조항 앞머리에 '자산에 대한 등기 또는 등록에 관계없이'라는 문언을 사용하고 있으므로, 여기서 '사실상 이전'이란 '법률상 이전'에 대응하는 것으로서 권리 이전의 원인행위가 유효하게 이루어졌으나 권리의 이전을 위한 법률상의 성립요건으로서 등기나 등록만을 갖추지 못하고 있을 때를 의미한다고 보는 것이 위 법조항의 전후 문맥에 비추어 타당하다. 그렇다면 소득세법상의 양도는 엄연히 권리이전의 원인행위가 유효하게 이루어진 것을 전제로 하는 것으로서 원인행위인 매매계약이 무효여서 매도인이 양도로 인한 소득을 보유할 적법한 권원이 없는 경우에는 자산의 양도가 있다거나 자산의 양도로 인한 소득이 있다고 볼 수 없다. 따라서 위와 같은 한도 내에서는 사법(私法)상 양도 개념과 세법(稅法)상 양도 개념은 별개로 구분될 수 없는 것이고, 이와 달리 소득세법상 양도를 그 원인인 계약의 유효·무효와 관계

없이 사실상의 이전이라고만 해석하는 것은 사법상 양도 개념과 세법상 양도 개념의 통일적 해석에 장애가 되는 것이어서 받아들이기 어렵다.

그러므로 토지에 관한 매매계약이 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 이루어진 것이어서 매매계약 자체가 애초부터 무효인 경우에는 토지거래와 관련하여 사법상 아무런 권리도 이전되지 못하므로, 비록 매매대금이 매도인에게 지급되었다거나 등기가 경료되었다고 하여도 이를 두고 양도소득세의 과세대상인 자산의 양도, 즉 '자산의 사실상 이전'이 있다거나 자산의 양도로 인한 소득이 있다고 볼 수는 없다. 그럼에도 다수의견과 같이 매매대금이 지급되었다거나 등기가 경료되었다는 등의 이유만으로 자산의 양도가 있다고 보는 것은 구 소득세법 제88조 제1항의 규정을 지나치게 확대해석한 것이 된다.

나. 또한 다수의견은, 토지거래허가구역 내의 토지를 매도하고 그 매매대금을 수수하였으면서도 매수인 앞으로 증여를 원인으로 한 이전등기를 마쳤거나 그 토지를 제3자에게 전매하여 매매대금을 수수하고서도 최초의 매도인이 제3자에게 직접 매도한 것처럼 토지거래허가를 받아 이전등기를 마친 경우에, 그 이전등기가 말소되지 않은 채 남아 있고 매도인 등이 수수한 매매대금도 그대로 보유하고 있는 때에 한하여 양도가 무효이더라도 '사실상 이전'에 해당한다 하여 양도소득세의 과세대상이 된다고 보고 있으나, 위의 두 경우 이외에 일반적인 무효·취소·해제의 경우에까지 위와 같은 논리가 확대될 가능성에 대하여 우려하지 않을 수 없다. 설사 양도소득세의 과세대상을 위의 두 경우로 제한하는 것이 가능하다고 하더라도, 일반적인 무효·취소·해제의 경우에도 다수의견이 들고 있는 것처럼 원상회복되지 않고 이전등기 등이 그대로 남아 있는 수가 많을 것인데, 그러한 경우와 토지거래허가를 배제 또는 잠탈하는 경우를 구별하여 후자만을 소득세법상 양도로 보면서 일반적인 무효·취소·해제의 경우는 양도로

보지 아니하는 합리적인 근거나 기준을 발견하기 어렵다.

다. 양도시기의 관점에서 보더라도 다수의견에는 다음과 같은 문제점이 있다. 즉 다수의견에 의하면, 매매대금이 수수되고 나서 매수인 또는 제3자 앞으로 이전등기까지 이루어진 후 그 이전등기가 말소되지 않은 채 남아 있고 매도인 등이 수수한 매매대금도 그대로 보유하고 있는 때에 양도소득세의 과세대상이 된다는 것이므로, 그 경우 양도시기가 대금청산일인지 그 후에 이전등기를 경료한 때인지, 아니면 이전등기를 경료한 후 상당한 기간이 경과하여 원상회복 가능성이 없다고 볼 수 있는 때인지를 특정할 수 없게 된다. 결국 다수의견에 따르면 납세의무가 언제 성립되는지, 양도소득세의 과세조건 및 면제조건이 언제 충족되었다고 볼 수 있는지를 확정할 수 없고 가산세 및 부과제척기간의 기산일 역시 모호하게 되어 양도소득세 과세를 위한 기준으로서 제대로 기능하기 어렵게 된다.

라. 나아가 구 소득세법 제105조 제1항 제1호 단서는 국토계획법상의 토지거래허가구역 내에 있는 토지를 양도함에 있어서 토지거래허가를 받기 전에 대금을 청산한 경우에는 그 허가일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내에 양도소득 과세표준의 예정신고를 하도록 규정하고 있고, 제110조 제1항은 제105조 제1항 제1호 단서의 규정에 해당하는 경우에는 토지거래허가일이 속하는 연도의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지 확정신고를 하도록 규정하고 있다. 위 규정에 의하면 토지거래허가구역 내에 있는 토지를 양도함에 있어서 그 허가를 받기 전에 대금을 청산한 경우에는 토지거래허가를 받은 후에 예정신고 및 확정신고를 하도록 되어 있으므로, 토지거래허가를 받기 전에는 원칙적으로 양도소득세를 부과할 수 없다고 보아야 한다. 그럼에도 불구하고 다수의견과 같이 대금청산이 있고 이전등기가 경료되었다는 이유만으로 토지거래허가를 받지 않은 경우에도 양도소득세를 부과할 수 있다고 보는 것은 위 규정의 문언내용 및

취지에 반하는 해석으로서 허용될 수 없다.

마. 결국 토지거래허가구역 내의 토지에 관한 매매계약이 처음부터 허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 이루어진 경우에는 확정적으로 무효이며, 이와 같이 매매계약이 무효인 이상 그 매매대금이 양도인에게 지급되었다고 하더라도 양도소득세의 과세대상인 자산의 양도에 해당한다거나 자산의 양도로 인한 소득이 있었다고 할 수는 없다.

같은 취지에서 원심이 토지거래허가구역 내에 위치한 이 사건 각 토지에 관한 원고와 위 망인 사이의 매매계약 및 원고와 최종매수인들 사이의 각 전매계약은 중간생략 등기의 합의 아래 전매차익을 얻을 목적으로 체결된 것으로서 처음부터 토지거래허가를 배제하거나 잠탈하는 내용의 계약이라고 할 것이어서 모두 확정적으로 무효이고, 최종매수인들 명의의 이 사건 각 소유권이전등기 또한 무효이므로, 양도소득세 과세대상인 자산의 양도에 해당한다거나 양도소득이 발생하였다고 볼 수 없다는 이유로 원고에게 양도소득세를 부과한 이 사건 처분이 위법하다고 판단한 것은 정당하고, 거기에 상고이유에서 주장하는 바와 같은 양도소득세 과세요건에 관한 법리오해 등의 위법이 있다고 할 수 없다.

이상과 같이 다수의견에 반대하는 이유를 밝혀 둔다.

3. 대법관 김능환의 다수의견에 대한 보충의견

가. '양도'를 '자산에 대한 등기 또는 등록에 관계 없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물 출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것'이라고 정의하고 있는 구 소득세법 제88조 제1항 본문의 규정에서 알 수 있듯이, 구 소득세법상 양도소득세 과세대상인 자산의 '양도'는 소득세법 고유의 개념일 뿐 사법(私法)상의 그것과 반드시 일치하여야 하는 것은 아니다. 원래 구 소득세법은 과세소득을 종합소득, 퇴직소득, 양도소득, 산림소득의 네가지로 한정하여 열거하면서, 그 중 양도소득을 '자산의 양도로

인하여 발생하는 소득'이라고 정의하고(제3조, 제4조 제1항), 다시 '자산의 양도'를 위와 같이 '자산이 유상으로 사실상 이전되는 것'이라고 정의하고 있으므로, 자산이 유상으로 사실상 이전되어 소득이 발생하면 그에 대하여 양도소득세가 과세되어야 하는 것이 원칙이다. 그런데 자산이 양도되는 원인인 매매등 계약이 처음부터 무효이거나 취소 또는 해제된 때에는, 원상회복되어야 하는 결과, 그 양도인이 수수하였던 매매대금 등의 대가도 양수인에게 반환되어야 한다. 이러한 경우까지 일률적으로 양도인이 매매대금 등을 수수함으로써 양도소득을 얻은 것으로 보아 일단 양도소득세를 과세하였다가 그 매매대금 등을 원상회복으로 반환한 때에 앞서의 과세처분을 경정하여 납부하였던 양도소득세액을 환급받도록 하는 것은 그 절차가 번잡하고 당사자의 구제에 미흡한 측면이 없지 않다. 그러므로 이와 같은 경우에는 처음부터 자산의 양도가 없고 따라서 양도소득도 발생하지 아니하여 양도소득세의 과세대상에 해당하지 아니하는 것으로 취급하는 것이 간명하다. 종래 대법원이 1997. 1. 21. 선고 96누8901 판결 등에서 매매등 계약이 무효이거나 취소 또는 해제된 때에는 아직 원상회복되지 않고 있더라도 양도소득세의 과세대상인 자산의 양도에 해당한다거나 자산의 양도로 인한 소득이 있다고는 할 수 없다고 판시한 것은 바로 위에서 본 것과 같은 이유에서 나온 것이라고 이해하여야 할 것이고, 그 결론은 일응 타당하다.

그러나 다수의견이 들고 있는 두 경우에는 사정이 다르다. 그 두 경우에 있어서 매매등 계약이 무효인 이유는 당사자가 국토계획법상의 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 계약하였다는 데에 있고, 그 목적은 최종매수인 앞으로 이전등기가 마쳐짐으로써 달성되고 현실화되었으며, 최초의 매도인은 물론 중간의 매도인이나 최종매수인도 각각 매매대금을 수수하거나 목적물에 관하여 소유권취득의 요건인 이전등기를 마친다는 목적을 일응 달성한 결과, 그 매매등 계약이 무효임에도 불구하고 특별한 사

정이 없는 한 당사자 어느 누구도 원상회복을 희망하지 않고 실제로 원상회복될 가능성도 거의 없다. 그리하여 매도인 또는 중간의 매도인이 양도차익을 그대로 보유하게 된다. 이 사건에서도, 원고는 이 사건 각 토지를 매수하여 미등기전매하였으면서도 최초 매도인이 최종매수인에게 직접 매도한 것처럼 허위의 매매계약서를 작성하여 토지거래허가를 받고 그에 따른 이전등기를 마치고서도 그 때부터 3년 이상이 경과한 시점에 이루어진 이 사건 양도소득세 부과처분 당시는 물론, 원심의 변론종결 당시까지도 그 이전등기 등을 원상회복하지 않고 있다. 바로 이 점에서 다른 사유로 매매등 계약이 무효인 경우와는 현저히 구별된다. 이러한 경우까지 앞서 본 일반적인 경우에 관한 법리가 그대로 적용되어 매매등 계약이 무효이어서 자산의 양도에 해당하지 않는거나 자산의 양도로 인한 소득이 없다고 보는 것은 지나친 형식논리이고 자산의 양도를 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것이라고 정의하고 있는 구 소득세법 제88조 제1항 본문의 취지에도 어긋난다. 뿐만 아니라 토지거래허가의 규제를 배제 또는 잠탈하기 위하여 이전등기까지 경료하고 그 외형을 제거하지 아니하여 경제적 실질이 매도인에게 귀속되어 있음에도 불구하고 양도소득세 부과처분을 다투는 소송에서는 승소하여 매도인에 대하여 양도소득세를 부과할 수 없게 되는 결과를 용인하는 것이라는 점에서도 부당하다. 다수의견은 이러한 부당함을 시정하려는 것일 뿐이라고 이해하여야 할 것이다.

나. 다수의견은 위에서 본 두 경우도 자산의 양도에 해당하고 양도소득세의 과세대상이 된다고 보려는 것일 뿐 양도시기 등에 관한 소득세법상의 일반적인 법리까지 변경하려는 것은 아니다. 그러므로 위 두 경우에 있어서도 구 소득세법 제98조, 구 소득세법 시행령(2010. 12. 30. 대통령령 제22580호로 개정되기 전의 것) 제162조가 규정하는 바에 따라 원칙적으로 대금을 청산한 날이 양도시기가 된다고 볼 것이다.

토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 이루어진 계약은 처음부터 무효이다. 그러나 그러한 목적은 단순히 매매계약을 체결하였다는 것만으로는 알기 어렵다. 그 가장 뚜렷한 징표는 토지거래허가를 회피하는 방법으로 증여계약 또는 매매계약이 체결되고 매수인 또는 최종 매수인 앞으로 이전등기가 마쳐지는 것이다. 한편, 그와 같은 거래와 이전등기가 마쳐졌다고 하더라도, 이미 매도인이 수수하였던 매매대금을 매수인에게 반환하여 원상회복한 경우에는, 매도인이 종국적으로 양도차익을 보유하고 있지 아니하므로 굳이 양도소득세의 과세대상으로 삼을 이유나 필요가 없다. 다수의견이 최종매수인 앞으로 이전등기가 마쳐져 말소되지 아니하고 남아 있다거나 매수인이 수수한 매매대금도 반환되지 아니하고 보유하고 있다는 사정을 들고 있는 것은 위와 같은 점을 고려한 결과일 뿐이다.

다만, 이와 같은 경우 매수인 앞으로 증여를 원인으로 한 이전등기가 마쳐지거나 최종 매수인 앞으로 이전등기가 마쳐지기 전까지는 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 이루어진 계약으로서 원상회복되지 아니하리라는 점이 뚜렷이 드러난다고 볼 수 없고, 위와 같이 이전등기가 마쳐짐으로써 비로소 양도소득세의 납세의무가 확정된다고 볼 수 있으므로 위 시점까지는 구 소득세법 제110조 제1항 소정의 과세표준확정 신고의무가 없고, 그 후 이전등기가 종료된 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지 구 소득세법 제110조 제1항 소정의 과세표준확정신고를 하여야 하며, 양도소득세 부과 제척기간은 그 다음날부터 진행한다고 보아야 할 것이다. 이 경우의 매매등 계약은 처음부터 무효이고 토지거래허가를 받을 것을 예정하고 있는 것이 아니므로 토지거래허가일을 기준으로 하여 양도소득 과세표준의 예정신고 및 확정신고일을 정하고 있는 구 소득세법 제105조 제1항 제1호 단서, 제110조 제1항 괄호 부분의 규정은 여기에 적용될 수 있는 것이 아니다.

다. 다수의견이 예외적으로 양도소득세의 과세대상이라고 본 두 경우에 일단 양도소득세가 과세된 후 어떤 사유로든지 매매대금 등을 상대방에게 반환하여 원상회복한 때의 구제수단이 문제될 수 있다. 그러나 구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제45조의2 제2항은 '과세표준신고서를 법정기간 내에 제출한 자 또는 국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자는 다음 각 호의 1에 해당하는 사유가 발생한 때에는 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 2월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다'고 규정하고, 그 제5호의 위임을 받은 구 국세기본법 시행령(2010. 2. 18. 대통령령 제22038호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제25조의2 제2호는 "최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위등의 효력에 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 당해 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 인하여 해제되거나 취소된 때"를, 제4호는 "기타 제1호 내지 제3호에 준하는 사유에 해당하는 때"를 각 규정하고 있으므로, 그 제4호가 적용되어 경정을 청구할 수 있는 것으로 보아도 좋을 것이다.

4. 대법관 안대희의 다수의견에 대한 보충의견

기본적으로 대법관 김능환의 보충의견에 찬동하면서, 다음과 같은 의견을 덧붙이고자 한다.

가. 소득세법은 개인의 소득이라는 경제적 현상에 착안하여 담세력이 있다고 보여지는 것에 과세하는 데 그 근본취지가 있다고 할 것이므로 과세소득은 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배·관리하면서 이를 향수하고 있어 담세력이 있는 것으로 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법하고 유효한 것이어야 하는 것은 아니다. 종래 대법원은 법인소득·사업소득·이자소득 등에서는 법률적으로 하자 있는 행위에 의하여 얻은 수입, 이른바 위법소득도 이를 일관되게

과세대상이라고 보아 왔다. 이자제한법 소정의 제한이율을 초과하는 이자, 손해금이라도 현실로 지급된 때에는 과세의 대상이 되는 이자소득을 구성하고(대법원 1985. 7. 23. 선고 85누323 판결), 사법상 유효한 매매계약에 기한 수입뿐 아니라 사법상 무효인 매매계약에 기한 수입도 사업소득에 포함된다(대법원 1979. 8. 28. 선고 79누188 판결)고 하는 등 민사법상 무효인 위법소득도 과세소득으로 인정하여 왔다. 또한 미국의 경우 법에서 예외 또는 배제되는 소득의 유형을 두고 있지 않는 한, 일반적으로 위법소득도 과세소득으로 인정되고 있고, 일본의 판례도 위법소득에 대한 과세를 긍정하고 있는 등 다수의 외국에서도 동일한 입장에 있다. 따라서 국토계획법상의 토지거래허가 구역 내의 토지에 대한 매매계약이 그 허가를 배제 또는 잠탈하려는 것이어서 사법상 무효라고 하더라도 경제적인 측면에서 보아 현실로 이득을 지배·관리하면서 향수하고 있어 담세력이 있는 것으로 판단되면 그에 대한 양도소득세를 과세하여야 한다고 보는 것이 법체계의 정합성과 논리적 일관성을 유지하는 것이다.

나. 양도소득에 관하여 양도행위가 무효로 되거나 취소된 경우 매매대금이 양도인에게 지급되었다 하여도 자산의 사실상 이전이 있다거나 자산의 양도로 인한 소득이 있다고 볼 수 없어 양도소득세를 부과할 수 없다는 종래의 판례는, 무효인 거래행위에 대하여 과세가 이루어진 이후에 원상회복으로 소득을 상실한 경우 그 하자가 중대하고 명백함을 증명하여 부당이득의 법리에 따라 세액의 반환청구를 구하는 방법 외에는 마땅한 구제수단이 없어 거래당사자에게 가혹한 결과를 초래할 수도 있다는 점이 고려된 것이라고 생각된다. 그러나 1994. 12. 22. 개정된 구 국세기본법 제45조의2로 경정청구 제도가 신설된 이후에는 신고납부 또는 부과처분 후 무효에 따른 원상회복이 되어 소득을 상실한 경우 구 국세기본법 제45조의2 제2항 소정의 후발적 경정청구사유에 해당한다고 볼 수 있을 것이므로 종래의 판례 법리를 굳이 고집할 필요는 없을 것이다.

다. 구 소득세법 제105조 제1항 제1호 단서 및 제110조 제1항 괄호 부분은 토지거래허가를 받은 이후에 양도소득 과세표준에 대한 예정신고 및 확정신고를 하도록 규정하고 있다. 위 규정은 문언상 토지거래허가가 있는 경우에 한하여 적용되는 것을 명백히 하고 있고, 당초부터 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 계약을 체결하는 경우에는 위 규정이 적용된다고 볼 수 없으므로 이를 근거로 다수의견이 드는 두 경우에 양도소득세의 과세대상이 아니라고 보는 논거는 성립되기 어렵다.

라. 무엇보다도 반대의견에 의하면 법을 준수한 경우에는 세금을 납부하여야 하고 법을 침탈한 경우에는 세금을 납부하지 않아도 되는 결과를 초래하게 되어 균형이 맞지 않고 조세정의에도 반한다. "누구도 자신의 잘못으로부터 이득을 취할 수 없다"는 법언에 비추어 보더라도 다수의견은 정당하다고 할 것이다.

5. 대법관 이인복, 대법관 이상훈의 반대의견에 대한 보충의견

가. 다수의견은, 매매등 계약이 위법 내지 탈법적인 것이어서 무효이지만 당사자 사이에서는 매매대금 등이 수수되고 매도인 등이 이를 그대로 보유하고 있어 종국적으로 경제적 이익이 매도인 등에게 귀속되었다고 볼 수 있는데도 그 매매등 계약이 법률상 무효라는 이유로 그 양도차익에 대하여 양도소득세를 부과할 수 없다고 하는 것은 그 매도인 등으로 하여금 과세 없는 양도차익을 향유하게 하는 결과로 되어 조세정의와 형평에 심히 어긋난다고 보고, 따라서 토지거래허가구역 내의 토지에 관한 매매계약이 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 이루어져 무효인 경우에는 이를 양도소득세 과세대상이 되는 자산의 양도에 해당하는 것으로 보아야 한다고 한다. 그러면서 다수의견은, 그 과세대상을 ① 매매가 아닌 증여가 이루어진 것으로 가장하여 매수인 앞으로 증여를 원인으로 한 이전등기까지 마친 경우, ② 매매에 따른 토지거래허가를 받지 않고 등기도 이전하지 않은 채 그 토지를 제3자에게 전매하여 그 매매대금을 수수

하고서도 최초의 매도인이 제3자에게 직접 매도한 것처럼 매매계약서를 작성하고 그에 따른 토지거래허가를 받아 이전등기까지 마친 경우로서, 그 이전등기가 말소되지 않은 채 남아 있고 매도인 또는 중간의 매도인이 수수한 매매대금도 매수인 또는 제3자에게 반환하지 않고 그대로 보유하고 있는 때로 한정하고 있다.

이러한 다수의견은, 스스로 조세정의와 형평에 비추어 부당하다고 본 종전 대법원 판례의 태도, 즉 매매등 계약이 위법 내지 탈법적인 것이어서 당초부터 무효인 경우에는 당사자 사이에서 매매대금 등이 수수되었다고 하더라도 그에 대하여 양도소득세를 부과할 수 없다는 견해를 비판하면서도, 다른 한편으로는 오히려 이를 원칙적으로는 정당하다고 수긍한 채, 단지 위와 같은 경우 중 일부에 해당하는 앞서 본 두 경우를 따로 떼어 그 경우에만 구 소득세법상의 '자산의 양도'에 해당하고 그에 따른 소득에 대하여 양도소득세를 부과하여야 한다고 보는 것이라고 할 수 있다. 이는 종전의 대법원 판례를 전면적으로 폐기·변경하는 데 따른 부담을 덜고 명확성 결여 등의 시비를 피하기 위한 선택으로 보이는 하나, 아래에서 보는 바와 같이 그 실질은 법원에 의한 과세요건 및 과세장애사유의 창설이나 다름없어 조세법규의 해석론으로는 수긍할 수 없다.

나. 다수의견이 양도소득세의 과세대상으로 드는 두 경우는 그 요소를 나누어 살펴 보면 '등기의 이전'과 '매매대금의 보유'의 두 가지로 구성되어 있음을 알 수 있다.

(1) 먼저 '등기의 이전'의 점과 관련하여, 다수의견도 원칙으로서 긍정하고 있는 바와 같이 등기의 원인이 되는 매매등이 처음부터 무효이거나 나중에 취소되어 소급적으로 효력을 상실한 경우에는 자산의 양도가 있다고 볼 수 없다고 전제한다면, 매매등 원인행위와 분리하여 그 자체로서는 권리이전의 실질을 형성한다고 볼 수 없는 등기의 이전이 이루어졌다고 하여 자산의 양도가 있다고 볼 수 없고, 나아가 등기가 이전된

것 가운데 다시 국토계획법상의 토지거래허가구역 내의 토지에 관한 매매계약이 무효인 경우로서 증여를 가장하거나 최초 매도인으로부터 제3자에게 직접 매도된 것으로 가장하여 이전등기를 마친 경우에만 자산의 양도로서 실질을 갖추었다고 볼 근거는 더욱 없다.

만일 다수의견이 매매등이 처음부터 무효이거나 나중에 취소되어 소급적으로 효력을 상실한 경우에도 일단 매매등의 행위가 있었던 이상 세법상으로는 자산의 양도에 해당한다고 보는 것이라면, 그 견해의 당부는 별론으로 하고 이는 법률의 해석에 해당한다고 볼 수 있을 것이다. 그러나 위와 같은 경우 세법상으로도 '원칙적으로' 자산의 양도에 해당하지 않는다고 해석하면서, 그 중 특정한 경우에는 조세정의와 형평에 비추어 예외적으로 양도소득세를 부과할 수 있어야 한다고 하고, 그러한 예외적인 경우에 관한 양도소득세 부과 요건을 판례의 형태로 제시하는 것은 조세법규의 해석이 아닌 과세요건의 창설에 해당한다고 보지 않을 수 없다. 이러한 판례를 통한 과세요건의 창설이 조세법률주의의 원칙에 비추어 허용될 수 없음은 두말할 나위가 없다.

(2) 다음으로 '매매대금의 보유'의 점과 관련하여, 양도소득세가 자산의 양도 및 그에 따른 소득의 발생을 과세대상으로 하는 것이라면 원칙적으로 매매대금을 수령함으로써 과세요건은 완성되고 그 매매대금을 보유하고 있는지는 조세채무의 성립에 직접 영향을 줄 수 없는 것이다. 따라서 이는 양도소득세의 과세요건인 '자산의 양도' 유무에 관한 기준이 될 수 없고, 단지 과세요건의 충족에 따른 조세채무의 성립 후 어떠한 사정으로 그 기초가 상실된 경우 이를 과세처분에 장애가 되는 사유로 볼 것인지의 문제에 불과하다고 할 것이다. 결국 다수의견은 실질적으로 '매매대금의 보유'가 아닌 '매매대금의 반환·상실 등 미보유'를 과세장애사유로 들고 있는 것이나 다름없는데, 법원이 조세법규가 예정하고 있지 않은 과세장애사유를 판례의 형태로 설정하는 것도 조세

법률주의의 원칙상 허용될 수 없음은 마찬가지이다.

다. 한편, 다수의견에 따른 대법원 판례의 변경과 관련하여 형사법적 고려도 하지 않을 수 없다. 조세법규는 조세범처벌법 및 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률의 관련 규정을 통하여 형벌법규와 직접적으로 연관되는데, 다수의견에 따른 과세요건의 창설 및 과세장애사유의 설정은 형벌에 관련된 구성요건을 창설하는 것이나 다름없는 결과에 이를 수 있다. 더욱이 형벌법규에 관한 대법원 판례의 변경에 소급효가 배제된다고 보기 어려운 점까지 고려하면, 위와 같은 판례변경을 통한 구성요건의 보장적 기능에 대한 위협은 매우 현실적이고 심각하다.

물론 법률 규정이 명확하고 일의적이어서 달리 해석할 여지가 없다면 위와 같은 고려보다도 법원의 올바른 법령해석에 관한 책무가 우선할 수밖에 없겠지만, 종전 대법원 판례의 태도가 법률 해석으로서 잘못되었다고 보기 어려운데도 그 해석에 따른 결과가 사회적·경제적으로 타당하지 않다는 정책적 고려에서 판례를 변경하고자 하는 것이라면, 그리고 그것이 과세요건을 확장하고 나아가 국민에 대한 형사처벌의 범위까지 소급적으로 확대하는 것이 된다면, 이는 결코 바람직한 법률해석의 태도라고 볼 수 없다.

라. 다수의견이 토지거래허가를 배제 또는 잠탈하여 부당한 이득을 얻는 행위에 대해 양도소득세를 부과할 수 있도록 함으로써 형평과 조세정의를 구현하고자 하는 뜻을 이해하지 못하는 것은 아니다. 그리고 반대의견의 취지가 위법소득에 대한 일반적인 과세가능성을 부정하자는 것도 아니다. 다만, 대법원이 그 동안 이 사건과 같은 경우에 매매계약이 무효인 이상 그 매매대금이 양도인에게 지급되었다고 하더라도 양도소득세 과세대상인 자산의 양도나 자산의 양도로 인한 소득이 있다고 볼 수 없다는 태도를 견지하여 왔음에도 불구하고 이제 와서 위와 같은 종전의 판례를 변경하면서, 그것도 다

대법관 양창수 _____

대법관 신영철 _____

대법관 민일영 _____

대법관 이인복 _____

대법관 이상훈 _____

대법관 박병대 _____