

인쇄하기

양도소득세 예정신고를 한 경우에도 국세부와 제척기간의 기산일을 확정신고기한 다음 날로 보아야 함

BY 감병옥 2020.07.28.

조회 120

인쇄

보관

공유

#양도세예정신고

#국세부과제척기간

#기산일

#예정신고기한

#기간과세

#기산점



1. 들어가며

국세부와 제척기간은 국세를 부과할 수 있는 날부터 5년으로 하여, 그 기산점을 '국세를 부과할 수 있는 날'로 규정하고 있다. 따라서 통상 국세부와 제척기간의 기산점은 신고기한의 다음날이다.

그런데 예정신고 대상인 양도소득세의 경우 법령은 예정신고기한을 위 신고기한에서 제외하고 있어, 실제로 예정신고기한이 도과한 경우 과세관청이 실제로 '국세를 부과할 수 있음'에도 불구하고 그 기간은 국세부와 제척기간이 진행되지 않는 불합리한 점이 발생할 수 있다.

이러한 논란에 대해 최근 대법원은, 예정신고기한을 국세부와 제척기간의 기산점인 '신고기한'에서 제외하는 것으로 규정하는 법령이 무효라고 볼 수 없다고 판단하였다.

이하에서는 사실관계, 판결의 취지 및 판결의 의의에 대해 살펴보도록 한다.

2. 이 사건 사실관계 및 쟁점

가. 이 사건 사실관계

원고는 2002. 12. 00. oo세무서장에게 2002. 4. 00. 부산 토지와 지상 건물(이하 토지를 '이 사건 제1토지', 건물을 '이 사건 제1건물'이라 하고, 합쳐서 '이 사건 제1부동산'이라 한다)을, 2002. 4. 00. 부산 토지(이하 '이 사건 제2토지'라 한다)를 취득하였다가 2002. 10. 00. 한BB에게 양도하였다며 양도가액을 실지거래가액 000원, 취득가액을 실지거래가액 000원, 필요경비 000원으로 산정하여 양도소득세 예정신고를 하였다.

피고는 2013. 4. 00. 원고에게 이 사건 제1부동산 및 이 사건 제2토지의 양도가액이 000원이 아닌 000원임을 전제로 취득가액 000원, 필요경비 000원으로 산정하여 2002년도 귀속 양도소득세 000원을 추가 납부하도록 경정·고지하였다.

원고는 이 사건 제1부동산 및 이 사건 제2토지의 취득가액은 000원이 아니라 000원이고 필요경비는 000원이 아니라 000원이라고 주장하며 이의신청을 거쳐 조세심판원에 심판청구를 제기하였고 조세심판원은 '이 사건 제1부동산의 취득가액은 000원으로 하고 이 사건 제2토지의 취득가액은 금융거래내역 등을 재조사하여 그 결과에 따라 과세표준 및 세액을 경정하며, 나머지 심판청구는 기각한다'는 취지로 결정하였다.

피고는 조세심판원의 결정에 따라 이 사건 제2토지의 취득가액 확인을 위한 재조사를 실시하여 2015. 5. 00. 원고에게 이 사건 제1부동산 및 이 사건 제2토지의 취득가액을 000원, 양도가액 000원, 필요경비 000원으로 산정하여 2002년 귀속 양도소득세 000원을 감액하는 내용의 경정결정을 하였다(이하 감액되고 남은 양도소득세 000원의 부과처분을 '이 사건 처분'이라 한다).

나. 이 사건 쟁점

국세기본법은 제26조의2에서 국세를 부과할 수 있는 날부터 5년 또는 10년을 국세부과제척기간으로 정하고 있으면서, '당해 국세를 부과할 수 있는 날'을 시행령에 위임하고 있다. 그런데 국세기본법 시행령 제12조의3 제1항은 '국세를 부과할 수 있는 날'을 "과세표준과 세액을 신고하는 국세에 있어서는 당해 국세의 과세표준과 세액에 대한 신고기간의 다음 날"로 정하면서, "예정신고기한은 과세표준신고기한에 포함되지 아니한다"고 규정하고 있다.

이 사건의 쟁점은 국세부과 제척기간 기산일인 '국세를 부과할 수 있는 날'에서 '예정신고기한의 다음 날'을 제외한 국세기본법 시행령 조항이 국세기본법의 위임범위와 한계를 벗어나거나 헌법상 평등의 원칙, 재산권 보장의 원칙 또는 과잉금지의 원칙을 위배하여 무효인지 여부이다.

이 사건 쟁점에 대해 하급심 판결 및 대법원 판결이 일치하게 해당 조항이 무효가 아니라고 판단하였는데, 이하에서는 하급심 판결은 생략하고 대법원 판시사항을 설명하도록 하겠다.

3. 대법원 판결(대법원 2020. 6. 11. 선고 2017두40235 판결)

가. 구 소득세법(2005. 12. 31. 법률 제7837호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제105조 제1항은 양도소득세가 과세되는 자산을 양도한 거주자는 자산의 종류에 따라 그 양도일이 속하는 달 또는 분기의 말일부터 2월 이내에 양도소득과세표준을 신고(이하 '예정신고'라 한다)하여야 한다고 정하고, 제106조 제1항은 거주자가 예정신고를 하는 때에는 제107조에 의하여 계산한 산출세액에서 예정신고납부세액공제 등을 한 세액을 납세지 관할세무서 등에 납부하여야 한다고 정하며, 제116조 제1항 후문은 납세지 관할세무서장은 거주자가 제106조에 의한 예정신고납부세액의 전부 또는 일부를 납부하지 아니한 때에는 그 미납된 부분의 양도소득세액을 그 납부기한이 경과된 날부터 3월 이내에 징수한다고 정하고 있다. 또한 구 [소득세법 제110조](#)는 제1항에서 당해 연도의 양도소득금액이 있는 거주자는 양도소득과세표준을 당해 연도의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지 신고하여야 한다고 정하고(이하 '확정신고'라 한다), 제4항 본문

에서 예정신고를 한 자는 당해 소득에 대한 확정신고를 하지 아니할 수 있다고 정하면서, 같은 항 단서에서 당해 연도에 누진세율의 적용대상 자산에 대한 예정신고를 2회 이상 하는 경우 등에는 확정신고를 하도록 정하고 있다. 그리고 구 **소득세법 제114조** 제1항은 납세지 관할세무서장 등이 제105조에 의하여 예정신고를 하여야 할 자 또는 제110조에 의하여 확정신고를 하여야 할 자가 그 신고를 하지 아니한 때에는 당해 거주자의 양도소득과세표준과 세액을 결정하도록 정하고 있다.

한편 구 국세기본법(2006. 12. 30. 법률 제8139호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제26조의2는 제1항 제1호에서 '납세자가 사기 기타 부정한 행위로써 국세를 포탈하거나 환급·공제받는 경우'에는 '당해 국세를 부과할 수 있는 날'부터 10년을 국세부과의 제척기간으로 정하면서, 제4항에서 제1항 각호에 의한 '국세를 부과할 수 있는 날'을 대통령령으로 정하도록 하고 있다. 그 위임에 따른 구 국세기본법 시행령(2007. 2. 28. 대통령령 제19893호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제12조의3 제1항은 제1호 전문에서 '국세를 부과할 수 있는 날'을 "과세표준과 세액을 신고하는 국세에 있어서는 당해 국세의 과세표준과 세액에 대한 신고기한 또는 신고서 제출기한(이하 '과세표준신고기한'이라 한다)의 다음 날"로 정하면서, 같은 호 후문은 "이 경우 중간예납·예정신고 및 수정신고기한은 과세표준신고기한에 포함되지 아니한다."라고 정하고 있다(이하 '이 사건 기산일 조항'이라 한다).

나. 위 각 규정의 문언 내용과 체계 및 양도소득세 예정신고제도의 입법 취지 등을 종합하여 보면, 이 사건 기산일 조항이 국세부과의 제척기간 기산일인 '국세를 부과할 수 있는 날'에서 '예정신고기한의 다음 날'을 제외하였더라도 구 **국세기본법 제26조의2**의 위임 범위와 한계를 벗어나거나 헌법상 평등의 원칙, 재산권보장의 원칙 또는 과잉금지의 원칙을 위배하여 무효라고 볼 수 없다. 그 구체적인 이유는 다음과 같다.

- (1) 양도소득세는 기간과세의 원칙이 적용되어 당해 과세기간이 끝나야 납세의무가 성립하고, 당해 과세기간 중에 발생한 양도소득을 모두 합산하여 그 과세표준과세액을 산출하여 총괄적으로 신고함으로써 구체적 납세의무가 확정된다.
- (2) 양도소득세 예정신고제도의 입법 취지는 소득의 발생 초기에 미리 세액을 납부하도록 함으로써 세원을 조기에 확보하고 징수의 효율성을 도모하며 조세 부담의 누적을 방지하려는 데 있다[(대법원 2009두22850, 2011.09.29.) 판결 참조].
- (3) 구 **소득세법 제110조**가 납세의무자가 양도소득세 예정신고를 한 경우에도 제4항 단서에서 정한 사유가 있을 때에는 확정신고를 하도록 하고, 같은 항 본문에서 예정신고를 한 자가 당해 소득에 대한 확정신고를 하지 아니할 수 있도록 정한 것은 위와 같은 입법 취지를 고려하여 납세의무자의 신고 부담을 줄이기 위한 것으로 보아야 한다.
- (4) 국세 부과 제척기간이 지난 다음에 이루어진 부과처분은 당연히무효로서[(대법원 2016두62726, 2019.08.30.) 판결 참조], 부과제척기간은 납세의무자와 과세관청의 법률관계에 중대한 영향을 미치므로 그 기산일은 일률적으로 정하여야 할 필요성이 크다.
- (5) 한편 구 **소득세법 제114조** 제1항에 따르면, 거주자가 예정신고를 하지 않은 경우 관할세무서장은 확정신고기한이 도과하기 전이라도 예정신고기한 다음 날부터 그 자산의 양도로 인한 양도소득세를 부과할 수 있다. 그러나 이는 예정신고제도의 입법취지상 소득의 발생 초기에 세원을 조기에 확보할 수 있도록 부과·징수의 특례를 정한 것에 불과할 뿐이고, 그로 인하여 양도소득세의 부과제척기간이 당연히 예정신고기한의 다음 날부터 진행된다고 볼 수는 없다.
- (6) 따라서 기간과세의 원칙이 적용되는 양도소득세에 대하여 이 사건 기산일 조항이 양도소득세 확정신고를 하지 않을 수 있는 경우까지 포함하여 그 부과제척기간의 기산일을 확정신고기한 다음 날로 일률적으로 정하고 있는 것은 모법이 예정하고 있는 범위 내에서 '국세를 부과할 수 있는 날'을 구체화한 것이다. 그러므로 이 사건 기산일 조항이 구 **국세기본법 제26조의2**의 위임 범위와 한계를 벗어나거나 헌법상 평등의 원칙에 위배하였다고 볼 수 없고, 나아가 과잉금지의 원칙에 반하여 재산권을 침해하였다고 볼 수 없다.

다. 원심이 같은 취지에서 이 사건 기산일 조항이 무효라는 원고의 주장을 배척한 것은 정당하다. 거기에 위임입법의 한계, 헌법상 평등의 원칙, 재산권보장의 원칙 또는 과잉금지의 원칙에 관한 법리오해와 심리미진 등으로 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

4. 판결의 의의

가. 양도소득세 예정신고

소득세법은 양도소득세에 대해 확정신고 이외에 세액의 조기 납부 등을 위해 예정신고 제도를 두고 있다. 따라서 납세자는 양도소득세 대상 재산(부동산 등)을 양도하였을 경우 예정신고기한 내에 양도소득세를 신고·납부하여야 한다.

만약 예정신고기한(부동산의 경우 양도일이 속하는 달의 말일부터 2개월) 내에 예정신고를 하지 않으면 납세자는 무신고 가산세(20%)를 부과받게 되고, 예정신고기한 내에 양도소득세를 납부하지 않으면 납부불성실 가산세(연간 10.95%)도 부담하게 된다.

또한 예정신고기한 내에 제대로 신고하지 않으면, 과세관청은 직권으로 양도소득세를 결정하여 납세자에게 세액을 고지할 수 있다. 즉, 해당 양도소득세의 확정신고 기한 전이라도 과세관청은 해당 세액을 고지할 수 있는 것이다.

대법원 역시 “납세지 관할세무서장은 거주자가 예정신고납부세액의 전부 또는 일부를 그 납부기한인 예정신고기한까지 납부하지 아니한 때에는 양도소득과세표준 확정신고기한 전이라도 미납된 세액을 징수할 수 있다고 봄이 타당하다.”라고 판단하였다[(대법원2009두22850, 2011.09.29.) 판결].

나. 국세부와 제척기간

국가가 납세자에게 구체적 조세채무를 발생시키는 행위, 즉 과세처분은 해당 사실관계가 발생한 때로부터 일정한 기간 내에 행사하여야 한다. 국세기본법은 제26조의2에서 국가가 부과권을 행사할 수 있는 기간을 ‘부과제척기간’으로 하여 구체적으로 정하고 있다.

그러한 국가의 부과권을 행사할 수 있는 기간, 즉 국세부와 제척기간을 도과한 처분은 당연히 무효이다[(대법원 2016두62726, 2019.08.30.) 판결]. 따라서 국세부와 제척기간의 기산점이나 기간은, 일률적으로 규정되어야 하고, 적용되어야 한다.

다. 국세부와 제척기간의 기산점

국세부와 제척기간은 국가의 부과권에 대한 기한의 성격이므로, 그 기산점 역시 당연히 국가가 부과권을 행사할 수 있는 날로 정하여야 한다. 따라서 국세기본법 시행령 제12조의3 제1항은 국세부와 제척기간의 기산점을 ‘과세표준과 세액을 신고하는 국세에 있어서는 당해 국세의 과세표준과 세액에 대한 신고기한의 다음 날’로 정하고 있다.

즉, 당해 국세의 과세표준과 세액에 대한 신고기한 전까지는 납세자에게 신고의무가 있고, 따라서 납세자의 신고에 의해 세액이 확정되는 국세의 경우 신고기한까지는 국가의 부과권이 제한된다고 보는 것이 타당하다. 그렇기 때문에 국세기본법 시행령은 ‘국세부와 제척기간의 기산점’을 국가가 부과권을 행사할 수 있는 날인 ‘신고기한의 다음 날’로 규정한 것이다.

라. 예정신고의 경우 ‘국세를 부과할 수 있는 날’에 대한 논란

양도소득세의 경우, 납세자는 예정신고의 의무와 확정신고의 의무가 있다. 다만, 법령은 납세자가 예정신고 의무를 모두 이행할 경우 확정신고 의무가 예외적으로 면제될 수 있다고 규정하고 있다.

이러한 속성 이외에 예정신고는 확정신고와 별 다른 차이가 없다. 예정신고를 이행하지 않았을 경우, 국가가 부과권을 행사할 수 있고, 무신고나 무납부에 따른 가산세 부담도 지게 된다. 따라서 확정신고와 예정신고가

다를 바 없다는 점에 있어서는, 예정신고 대상인 양도소득세의 경우 국세부와 제척기간의 기산점 역시 '예정 신고기한 다음 날'로 보는 것이 타당하다.

그런데 국세기본법 시행령은 국세부와 제척기간의 기산점을 산정할 때 '예정신고기한'을 '신고기한'에서 제외하고 있다. 따라서 양도소득세의 경우 (예정신고기한은 전혀 고려되지 않은 채) 일의적으로 확정신고기한이 국세부와 제척기간의 기산점이 된다.

위 규정에 대해, 국가는 예정신고기한이 도과하면 국세를 부과할 수 있음에도, 해당 기간을 국세부와 제척기간에 포함하지 않는 것은 행정 편의주의적이라는 비판이 있을 수 있다. 즉, 다른 세목과는 달리 예정신고 의무가 있는 양도소득세의 경우, 약 1년 정도의 국세부와 제척기간의 연장 효과가 발생할 수 있다.

마. 논란에 대한 대법원의 판단

대법원은 소개한 판결을 통해 예정신고에 대한 국세부와 제척기간의 기산점에 대한 논란을 정리하였다. 비록 위와 같은 논란이 있다 하더라도, 국세부와 제척기간은 일률적으로 규율되어야 한다는 점에서, 해당 조항을 무효가 아니라고 판단하였다.

즉, 양도소득세는 기간과세의 원칙이 적용되므로, 당해 과세기간이 끝나야 납세의무가 성립하고, 당해 과세기간 중에 발생한 양도소득을 모두 합산하여 그 과세표준과세액을 산출하여 총괄적으로 신고함으로써 구체적인 납세의무가 확정된다. 또한 양도소득세 예정신고기한 다음 날부터 과세관청이 양도소득세를 부과할 수 있도록 한 소득세 규정은, 소득의 발생 초기에 세원을 조기에 확보할 수 있도록 부과·징수의 특례를 정한 것에 불과할 뿐이다.

따라서 위와 같은 논란에도 불구하고, 국세부와 제척기간의 기산점을 명확히 정하고 있는 국세기본법 시행령 규정을 무효라고 할 특별한 필요성이 없는 만큼, 대법원의 판결은 타당하다.