

# | '예정신고'는 했으나 '확정신고'를 하지 아니한 양도소득세의 부과제척기간

BY 감병욱, 류창현 2022.01.26

조회 86



## 1. 이 사건의 사실관계

- 가. 원고는 2005.7.19. A주식회사에게 토지거래허가구역 내에 있는 '이 사건 토지'를 매도하고, 2005.9.20. 양도가액을 기준시가로 산정하여 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득세를 예정신고·납부하였다.
- 나. 원고는 2005.7.19. A주식회사에게 토지거래허가구역 내에 있는 소외인 명의로 신탁하여 둔 '별건 토지'를 매도하고, 2005.9.19. 양도가액을 기준시가로 산정하여 별건 토지의 양도에 따른 양도소득세를 소외인 명의로 예정신고·납부하였다.
- 다. 원고는 2006.2.28. A주식회사로부터 이 사건 토지 및 별건 토지의 매매잔대금을 모두 지급받았다.
- 라. 2009.1.30. 이 사건 토지 및 별건 토지에 관하여 토지거래허가구역 지정이 해제되었다.
- 마. 피고는 '이 사건 토지'의 양도시기가 매매잔대금이 모두 지급된 2006.2.28.이라는 전제하에, 실지거래가액에 따른 양도가액을 기초로 세액을 계산하여, 2017.3.2. 원고에게 2006년 귀속 양도소득세를 부과하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

### 가. 이 사건의 쟁점

구 **국세기본법 제26조의 2** 제1항은 국세부과의 제척기간을 원칙적으로 5년으로 규정하고, 예외적으로 납세자가 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출하지 아니한 경우에는 7년으로 규정하고 있다.

그리고 구 **소득세법 제105조** 제1항 제1호는 토지거래허가구역 안에 있는 토지를 양도함에 있어서 토지거래허가를 받기 전에 대금을 청산한 경우에는 그 허가일이 속하는 달의 말일부터 2월 내에 관할세무서장에게 양도소득과세표준을 신고하도록 규정하고 있고(이하 '예정신고'라 한다), 같은 법 제110조 제1항 및 제4항은 위의 경우 그 허가일이 속하는 연도의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지 관할세무서장에게 양도소득과세표준을 신고하여야 하되(이하 '확정신고'라 한다), 예정신고를 한 자는 대통령령이 정하는 경우를 제외하고는 당해 소득에 대한 확정신고를 하지 아니할 수 있다고 규정하고 있다.

이 사건의 경우, 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득세의 예정신고는 적법하였다. 그러나 동일 과세연도에 귀속되는 별건 토지의 양도에 따른 양도소득세의 예정신고는 명의신탁자가 아닌 명의수탁자 명의로 이루어진 것으로서 부적법하였다.

결국 이 사건 처분이 양도소득세의 부과제척기간이 경과하여 위법한 처분에 해당하는지와 관련하여, 예정신고를 한 양도소득 외에 동일한 과세연도에 귀속되는(예정신고를 하지 않은) 양도소득이 더 있는 경우, 위 예정신고에도 불구하고 확정신고를 하여야 할 의무가 있다고 볼 것인지가 문제된다.

### 나. 관련 법령

#### (1) 구 국세기본법(2010.1.1. 법률 제9911호로 개정되기 전의 것)

##### 제26조의 2 【국세부과의 제척기간】

- ① 국세는 다음 각 호에 규정하는 기간이 만료된 날 후에는 부과할 수 없다. 다만, 조세의 이중과세방지를 위하여 체결한 조약의 규정에 의하여 상호합의절차가 진행 중인 경우에는 「국제조세조정에 관한 법률」 제25조에서 정하는 바에 따른다.
2. 납세자가 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출하지 아니한 경우에는 당해 국세를 부과할 수 있는 날부터 7년간
3. 제1호 및 제2호에 해당하지 아니하는 경우에는 당해 국세를 부과할 수 있는 날부터 5년간

#### (2) 구 소득세법(2009.12.31. 법률 제9897호로 개정되기 전의 것)

##### 제105조 【양도소득과세표준 예정신고】

- ① 제94조 제1항 각 호에 규정하는 자산을 양도한 거주자는 제92조 제2항의 규정에 의하여 계산한 양도소득과세표준을 다음 각 호의 구분에 의한 기간 이내에 대통령령이 정하는 바에 의하여 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.
1. 제94조 제1항 제1호·제2호 및 제4호의 규정에 의한 자산을 양도한 경우에는 그 양도일이 속하는 달의 말일부터 2월. 다만, 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제117조 제1항의 규정에 의한 거래계약허가구역안에 있는 토지를 양도함에 있어서 토지거래계약허가를 받기 전에 대금을 청산한 경우에는 그 허가일이 속하는 달의 말일부터 2월로 한다.

##### 제110조 【양도소득과세표준 확정신고】

- ① 당해 연도의 양도소득금액이 있는 거주자는 그 양도소득과세표준을 당해 연도의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지(제105조 제1항 제1호 단서의 규정에 해당하는 경우에는 토지의 거래계약

허가일이 속하는 연도의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지) 대통령령이 정하는 바에 의하여 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.

- ③ 제1항의 규정에 의한 양도소득과세표준의 신고는 이를 확정신고라 한다.
- ④ 예정신고를 한 자는 제1항의 규정에 불구하고, 당해 소득에 대한 확정신고를 하지 아니할 수 있다. 다만, 당해 연도에 누진세율의 적용대상 자산에 대한 예정신고를 2회 이상 하는 경우 등으로서 대통령령이 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.

### (3) 구 소득세법 시행령(2010.2.18. 대통령령 제22034호로 개정되기 전의 것)

#### 제173조 【양도소득과세표준 확정신고】

- ④ 법 제110조 제4항 단서에서 “대통령령이 정하는 경우”라 함은 다음 각 호의 1에 해당하는 경우를 말한다.
  - 1. 당해 연도에 누진세율의 적용대상 자산에 대한 예정신고를 2회 이상 한 자가 법 제107조 제2항의 규정에 따라 이미 신고한 양도소득금액과 합산하여 신고하지 아니한 경우
  - 2. 법 제94조 제1항 제1호·제2호 및 제4호의 규정에 의한 토지, 건물, 부동산에 관한 권리 및 기타자산을 2회 이상 양도한 경우로서 법 제103조 제2항의 규정을 적용할 경우 당초 신고한 양도소득산출세액이 달라지는 경우

## 3. 대상판결의 요지

- (부과제척기간의 기산일) 이 사건 토지의 양도는 매매대금이 청산된 이후인 2009.1.30.에 토지거래허가구역 지정이 해제되었으므로, 구 **소득세법 제110조** 제1항 괄호 부분에 따라 2010.5.31.까지 양도소득과세표준 확정신고를 하여야 한다. 따라서 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득세의 부과제척기간은 확정신고기한의 다음 날인 2010.6.1.부터 진행한다.
- (부과제척기간의 기간) 구 **소득세법 제110조** 제4항에 의하면 그 단서의 위임에 따라 대통령령이 정한 경우에 해당하지 않는 한 예정신고를 한 자는 ‘당해 소득’에 대한 확정신고를 하지 않을 수 있고, 이는 예정신고를 한 양도소득 외에 동일한 과세연도에 귀속되는 양도소득이 더 있더라도 마찬가지이다. 따라서 원고가 이 사건 토지의 양도소득에 관하여 과세표준신고서를 제출하지 않았다고 할 수 없으므로, 그 양도소득세의 부과제척기간은 7년이 아니라 5년으로 보아야 한다.
- (결론) 결국 피고가 원고에게 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득세에 대하여 확정신고 의무가 있음을 전제로 한 이 사건 처분은 부과제척기간의 기산일인 2010.6.1.부터 5년이 경과한 2017.3.2.에 이루어진 것으로서 위법하다.

### 가. 부과제척기간의 ‘기산일’에 관하여

- (1) 원심은 이 사건 토지의 매매대금이 청산된 이후인 2009.1.30. 이 사건 토지에 관한 토지거래허가구역 지정이 해제되었으므로 원고는 구 **소득세법 제110조** 제1항 괄호 부분에 따라 2010.5.31.까지 양도소득과세표준 확정신고를 하여야 한다는 이유로, 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득세의 부과제척기간은 2010.6.1.부터 진행된다고 판단하였다. 나아가 원심은 이 사건 토지에 관한 매매계약이 토지거래허가를 배제하거나 잠탈하려는 목적으로 체결되어 확정적으로 무효이므로 양도소득과세표준의 신고기한을 구 **소득세법 제110조** 제1항 괄호 부분에 따를 수 없다는 원고의 주장에 대하여, 그 내용 등에 비추어 위 매매계약이 토지거래허가를 배제하거나 잠탈하려는 목적으로 체결되었다고 보기 어렵다는 이유로 이를 배척하였다.

- (2) 앞서 본 규정과 관련 법리에 비추어 기록을 살펴보면, 원심의 이러한 판단에 이 사건 토지에 관한 매매계약의 효력 및 부과제척기간의 기산점에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

#### ■ 나. 부과제척기간의 '기간'에 관하여

- (1) 원심은 원고가 소외인 명의로 신탁하여 둔 별건 토지를 2005.7.19. A주식회사에게 매도하고, 2005.9.19. 소외인 명의로 그에 따른 양도소득세를 예정신고·납부한 사실, 원고가 2006.2.28.까지 별건 토지의 매매대금을 모두 지급받았고, 2009.1.30. 별건 토지에 관한 토지거래허가구역 지정이 해제된 사실을 인정하였다. 그런 다음 원심은 원고가 동일한 과세연도에 귀속되는 이 사건 토지와 별건 토지의 양도소득을 합산·총괄하는 양도소득과세표준 확정신고를 하지 않은 이상, 구 **국세기본법 제26조의 2** 제1항 제2호가 정한 '납세자가 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 경우'에 해당하므로, 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득세의 부과제척기간은 7년이고, 이 사건 처분은 7년의 부과제척기간 내에 이루어진 것으로서 적법하다고 판단하였다.
- (2) 그러나 원심의 이러한 판단은 다음과 같은 이유에서 그대로 수긍하기 어렵다. 구 **소득세법 제110조** 제4항에 의하면 그 단서의 위임에 따라 대통령령이 정한 경우에 해당하지 않는 한 예정신고를 한 자는 '당해 소득'에 대한 확정신고를 하지 않을 수 있고, 이는 예정신고를 한 양도소득 외에 동일한 과세연도에 귀속되는 양도소득이 더 있더라도 마찬가지이다. 원고가 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득세를 예정신고·납부하였음은 앞서 본 바와 같고, 위 예정신고가 구 소득세법 시행령 제173조 제4항이 정한 경우에 해당한다고 볼 만한 근거도 없으므로, 위 양도소득에 대하여는 더 이상 확정신고를 할 의무가 없다. 원고가 이 사건 토지의 양도소득과 동일한 과세연도에 귀속되는 별건 토지의 양도소득에 대하여 예정신고를 하지 않아 이에 대한 확정신고를 할 의무를 진다고 하더라도, 그러한 확정신고 의무가 이미 예정신고를 마친 이 사건 토지의 양도소득에 대한 것이라고 볼 수는 없다. 결국 원고가 이 사건 토지의 양도소득에 관하여 과세표준신고서를 제출하지 않았다고 할 수는 없으므로, 그 양도소득세의 부과제척기간은 7년이 아니라 5년으로 보아야 한다. 그런데 이 사건 처분은 부과제척기간의 기산일인 2010.6.1.부터 5년이 경과한 2017.3.2. 이루어졌으므로 무효이다. 그런데도 원심은 원고에게 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득에 대하여 확정신고 의무가 있음을 전제로 이와 달리 판단하였다. 원심의 이러한 판단에는 예정신고와 확정신고의 관계, 부과제척기간에 관한 법리 등을 오해함으로써 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

### ■ 4. 대상판결에 대한 평석

#### ■ 가. 부과제척기간의 기산일에 관하여

세기본법 제26조의 2는 국세 부과제척기간의 기산일에 대해, "당해 국세를 부과할 수 있는 날부터"라고 규정하고 있고, 그 위임을 받은 같은 법 시행령 제12조의 3 제1항 제1호는 국세를 부과할 수 있는 날이란 "당해 국세에 대한 신고기한의 다음 날"이라고 규정하면서, 후문에서 "예정신고기한은 신고기한에 포함되지 아니한다"고 규정하고 있다.

이에 따라, 국세 부과제척기간의 기산일인 '국세를 부과할 수 있는 날'에서 '예정신고기한의 다음 날'을 제외한 국세기본법 시행령 제12조의 3 제1항 제1호 후문이 헌법과 법률에 위반되어 무효인지 여부가 문제된 바 있으나, 대법원은 관련 조항의 문언 내용과 체계 및 양도소득세 예정신고제도의 입법취지 등을 종합하여 보면, 해당 조항은 **국세기본법 제26조의 2**의 위임 범위와 한계를 벗어나거나 헌법상 평등의 원칙을 위배하였다고 볼 수 없고, 나아가 과잉금지 원칙에 반하여 재산권을 침해하였다고 볼 수 없다고 판시하였다[(**대법원 2017두40235, 2020.6.11.**) 판결].

대상판결 역시 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득세의 예정신고기한이 아닌, 확정신고기한의 다음 날을 부과제척기간의 기산일로 판단하였는바, 이는 현행 법령상 관련 규정의 문언 내용에 비추어 일견 타당하다고 할 것이다. 그러나 과세관청 입장에서는 ① 예정신고를 하여야 할 자가 그 신고를 하지 아니한 경우에는

그 신고기한의 다음날부터 양도소득과세표준과 세액을 결정·통지할 수 있고(소득세법 제114조 제1항), ② 납세의무자가 법정신고기한까지 과세표준 신고(예정신고를 포함)를 하지 아니한 경우에는 무신고가산세를 부과할 수 있다(국세기본법 제47조의 2)는 점 등을 고려하면, 양도소득세의 부과제척기간의 기산일을 예정 신고기한의 다음날이 아닌 확정신고기한의 다음 날로 정한 것은 조세행정의 편의를 위하여 사실상 부과제척기간을 연장한 것으로서 납세의무자에게 일방적으로 불리하다고 볼 여지가 있으므로, 이를 입법을 통해 해결할 필요가 있다고 생각된다.

#### ▣ 나. 부과제척기간의 기간에 관하여

이 사건의 경우, 별건 토지의 양도에 따른 양도소득세의 예정신고는 그 양도로 인한 소득의 실질적인 귀속자인 명의신탁자(원고)가 아닌 명의수탁자의 명의로 이루어진 것이므로, 적법한 신고가 있었다고 볼 수 없다 [대법원96누6387, 1997.10.10.] 판결 참조]. 따라서 원고에게는 별건 토지의 양도에 따른 양도소득세에 대해서는 확정신고 의무가 있다고 할 것이다. 그렇다면 별건 토지의 양도에 따른 양도소득세와 동일한 과세연도에 귀속되는 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득세에 대해서도, 이미 예정신고를 하였음에도 불구하고, 확정신고를 할 의무가 있는지가 문제된다.

이에 대해 대법판결은 구 소득세법 제110조 제4항에 의하면 그 단서의 위임에 따라 대통령령이 정한 경우에 해당하지 않는 한, 예정신고를 한 자는 당해 소득에 대한 확정신고를 하지 않을 수 있고, 이는 예정신고를 한 양도소득 외에 동일한 과세연도에 귀속되는 양도소득에 대하여 예정신고를 하지 아니하여 확정신고를 할 의무를 진다고 하더라도, 그러한 확정신고 의무가 이미 예정신고를 마친 양도소득에 대한 것이라고 볼 수는 없다고 판단하였고, 결국 원고가 이 사건 토지의 양도소득에 관하여 과세표준신고서를 제출하지 않았다고 볼 수 없으므로, 그 양도소득세의 부과제척기간은 7년이 아니라 5년으로 보아야 한다고 판단하였다.

대법판결과 유사한 사안에 대하여 동일한 취지로 선고된 최근 대법원 판결이 있다.

(대법원2017두42811, 2021.11.11.) 판결

원심은 양도소득이 있는 자는 구 소득세법 제110조 제1항에 따라 원칙적으로 양도소득과세표준 확정신고를 할 의무를 부담하는데, 예정신고를 한 자에 대하여 그 예외를 인정하고 있는 제4항도 '당해 소득'에 대하여만 확정신고를 하지 아니할 수 있다고 규정하고 있으므로, 원고가 이 사건 토지를 제외한 나머지 토지들의 양도에 따른 양도소득에 대하여 예정신고를 하였더라도, 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득에 대하여는 여전히 확정신고를 할 의무가 있다는 취지로 판단하였다. 그런 다음 원심은 원고가 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득에 대하여 확정신고를 하지 아니한 이상, 그에 따른 양도소득세의 부과제척기간은 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제2호가 정한 7년으로 보아야 하므로, 이 사건 처분은 부과제척기간 내에 이루어진 것으로서 적법하다고 판단하였다. 원심판결 이유를 앞서 본 규정과 관련 법리에 비추어 살펴보면, 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 구 소득세법 제105조 제1항 제1호, 제110조 제1항, 제4항의 취지 및 해석 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

이와 같이 대법판결 및 위 대법원 판결의 취지를 고려하면, 대법원의 입장은 다음과 같이 정리할 수 있다.

납세자가 동일한 연도에 두 부동산(1 부동산, 2 부동산)을 양도하였고, 1 부동산에 대해서는 예정신고를 하였으나, 2 부동산에 대해서는 예정신고를 하지 않은 채 확정신고까지 하지 아니한 경우, 대법원은 부과제척기간을 '당해 소득'이라는 법령의 규정을 기준으로 해석하여야 한다고 판단한 것으로 보인다. 즉 납세자가 1 부동산의 양도에 따른 양도소득세를 예정신고하였으므로, 이에 대한 부과제척기간은 5년이 되어야 하고(대법원 2020두51518 판결), 2 부동산의 양도에 따른 양도소득세는 예정신고조차 하지 아니하였으므로(비록 1 부동산의 양도소득에 대한 예정신고가 있었다고 하더라도, 예정신고를 한 당해 소득이 아니므로) 이에 대한 부과제척기간은 7년(무신고)이 되어야 한다는 것이다(대법원 2017두42811 판결).

생각건대, 구 [국세기본법 제110조](#) 제1항 및 제4항은 예정신고를 한 자는 '당해 소득'에 대한 확정신고를 하지 아니할 수 있다고 규정하고 있는바, 동일한 과세연도에 귀속되는 양도소득일지라도 개별적으로 예정신고 및 확정신고 여부를 판단하는 것이 문리해석상으로는 일견 타당하다고 할 것이다.