

13. 실지거래가격 양도소득세 사건

〈헌재 1995. 11. 30. 94헌바40등 소득세법 제23조 제2항, 제23조 제4항 제1호 단서 등 위헌소원, 판례집 7-2, 616〉

가. 사건의 배경

이 사건은 양도소득세의 양도차익산정의 기초가 되는 양도가액과 취득가액을 계산함에 있어서 예외적으로 대통령이 정하는 경우 실지거래가액으로 하도록 규정한 소득세법의 규정이 특수한 경우에는 포괄적 위임으로서 조세법률주의와 포괄위임금지원칙에 위배된다고 하여 한정위헌결정한 사건이다.

구 소득세법(1988. 12. 26. 법률 제4019호로 개정되기 전의 것) 제23조 제2항 본문은 양도소득금액은 당해 자산의 양도로 발생한 총수입금액 즉 양도가액에서 제45조의 규정에 의한 필요경비를 공제한 양도차익에서 다시 일정한 양도소득공제액을 공제한 것으로 한다는 내용 등을 규정하고, 구 소득세법(1990. 12. 31. 법률 제4281호로 개정되기 전의 것) 제23조 제4항은 양도가액은 그 자산의 양도 당시의 기준시가에 의한다고 하면서 단서에 대통령이 정하는 경우에는 그 자산의 실지거래가액에 의한다고 규정하였으며, 동법 제45조 제1항 제1호는 양도가액에서 공제할 필요경비 중 취득가액은 당해 자산의 취득당시의 기준시가에 의한 금액으로 하되 대통령이 정하는 경우에는 그 자산의 취득에 소요된 실지거래가액으로 한다고 규정하였다.

청구인은 관할 세무서장이 위 부동산의 양도가액은 법인과 거래한 실지거래가액으로 하지만 그 취득가액은 실지거래가액을 확인할 수 없다는 이유로 별도의 환산가액으로 하여 양도차익을 산정한 후 양도소득세를 부과·고지한 사안에 대하여 양도소득세 등의 부과처분의 취소를 구하는 행정소송을 제기하였다가 패소하자 이에 불복하여 대법원에 상고하는 한편 위 부과처분의 근거법인 위 법률규정에 대하여 위헌법률심판제청을 신청하였으나 대법원이 이를 기각하자 헌법소원심판을 청구하였다.

나. 결정의 주요내용

헌법재판소는 다음과 같이 재판관 전원의 일치된 의견으로 구 소득세법 제23조 제2항은 헌법에 위반되지 아니한다고 결정하였으며 8인 재판관의 다수의견으로 구 소득세법 제23조 제4항 단서, 제45조 제1항 제1호 단서는 실지거래가액에 의할 경우를 그 실지거래가액에 의한 세액이 그 본문의 기준시가에 의한 세액을 초과하는 경우까지를 포함하여 대통령령에 위임한 것으로 해석하는 한 헌법에 위반된다는 한정위헌결정을 하였다.

과세요건명확주의와 관련하여 보면 구 소득세법은 물론 현행 소득세법은 제4조 제1항, 제20조 제1항 제8호, 동법 제23조 제1항 제1호 등에서 토지 또는 건물의 양도로 인하여 발생하는 소득을 양도소득으로 규정하는 한편 이러한 소득이 그 발생원천에 따라 각기 성질을 달리하는 점을 감안하여 각 소득별 특성에 맞는 합리적이고 공정한 과세가 이루어질 수 있도록 소득종류별로 과세표준과 세액의 산정방법을 달리 규정하고 있다. 소득세법의 전반적 체계와 관련규정의 취지에 비추어 보면 부동산의 양도로 인한 소득은 사회통념에 따라 판단하여 그 양도가 수익을 목적으로 한 것이고 또 양도의 규모·회수·태

양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는 것이라고 인정되면 종합소득세의 과세대상인 사업소득에 해당하고 그렇지 않은 것이라고 인정되면 양도소득세의 과세대상인 양도소득에 해당함이 분명하므로 구 소득세법 제23조 제2항은 양도소득세의 과세표준인 양도소득금액의 산정에 관한 규정으로서 그 규정내용이 명확성을 결여한다고 볼 수 없다.

조세법률주의 및 포괄위임금지원칙과 관련하여 보면 구 소득세법은 1982년 12월 21일 법률 제3576호로 개정된 이래 동법 제23조 제4항 본문 및 제45조 제1항 제1호 본문에서 토지 등의 부동산의 양도에 대한 양도소득세에 있어 과세표준 산정의 기초가 되는 양도가액 내지 취득가액의 산정을 원칙적으로 실지거래가액이 아닌 기준시가에 의하도록 하고 있는데 동법 제23조 제4항 단서 및 제45조 제1항 제1호 단서는 위 기준시가 과세원칙에 대한 예외로서 실지거래가액에 의하여 양도차익을 산정할 경우를 대통령령으로 정하도록 위임하고 있는 규정임에도 불구하고 위 조항 자체에는 그 위임의 구체적 범위를 명백히 규정하고 있지 아니한 관계로 위 위임조항만으로는 과연 어느 경우에 실지거래가액에 의하여 양도차익을 산정할 수 있는지가 명확하지 않다고 할 것이다.

그러나 동법 제23조 제4항 단서 및 제45조 제1항 제1호 단서가 직접적 명시적으로는 위임의 범위를 구체적으로 규정하고 있지는 않지만 소득세법의 전 체계나 양도소득세의 본질과 기준시가과세원칙에 내재하는 헌법적 한계 및 이 법조항의 의미를 합리적으로 해석할 때 이 법률조항은 납세의무자가 기준시가에 의한 양도차익의 산정으로 말미암아 실지거래가액에 의한 경우보다 불이익을 받지 않도록 보완하기 위한 규정이라고 해석된다. 따라서 위 법률조항은 실지거래가액에 의한 세액이 기준시가에 의한 세액을 초과하지 않는 범위내에서 실지거래가액에 의하여 양도차익을 산정할 경우를 대통령령으로 정하도록 위임한 취지로 보아야 하고 그 한도내에서 이 법조항은 그 위임의 범위를 구체적으로 정하고 있는 것이므로 이를 가리켜 헌법상의 조세법률주의나 포괄위임금지의 원칙에 위반되는 규정이라고 볼 수는 없다.

한편 위 법률조항 단서가 그 위임의 범위를 벗어나 실지거래가액에 의하여 양도소득세의 과세표준을 산정할 경우를 그 실지거래가액에 의한 세액이 그 본문의 기준시가에 의한 세액을 초과하는 경우까지를 포함하여 대통령령에 위임한 것으로 해석한다면 그 한도내에서는 헌법 제38조, 제59조가 규정한 조세법률주의와 헌법 제75조가 규정한 포괄위임금지의 원칙에 위반된다.

이에 대하여 김진우 재판관은 한정위헌선언으로 형평에 반하는 상태가 초래되는 것을 방지하기 위하여 헌법불합치선언을 하는 것이 타당하다는 의견을 제시하였다.

다. 사후경과

헌법재판소의 결정이 선고된 이후 국회는 1995년 12월 29일 법률 제5031호로 구 소득세법 중 관련규정을 아래와 같이 개정하였다.

먼저 구 소득세법 제23조 제4항 단서 조항을 대체한 신 소득세법 제96조 제1호 단서조항은 “다만, 당해 자산의 종류·보유기간·거래규모 및 거래방법 등을 감안하여 대통령령이 정하는 경우에는 실지거래가액에 의한다.”로 개정되었다.

다음 구법 제45조 제1항 제1호 단서 조항을 대체한 신법 제97조 제1항 제1호 가목 단서 조항은 “다만, 당해 자산의 종류·보유기간·거래규모 및 거래방법 등을 감안하여 대통령령이 정하는 경우에는 그 자산의 취득에 소요된 실지거래가액에 의한다.”로 개정되었다.

헌법재판소의 위 결정에도 불구하고 대법원은 1996. 4. 9. 선고 95누11405 판결에서 위 구 소득세법조항들이 기준시가에 의한 과세보다 실지거래가액에 의한 과세가 납세자에게 유리한 경우만을 한정하여 대통령령에 위임한 것이라고 해석할 수 없고 짧은 기간에 높은 양도차익을 얻은 청구인에게 한정위헌결정과 같은 해석으로 말미암아 양도소득세부과를 하지 못한다는 것은 심히 부당하다고 하면서 헌법재판소의 결정을 따르지 않고 관련사건의 과세처분(실지거래가액에 의한 세액이 기준시가에 의한 세액을 초과하는 데도 실지거래가액에 의해 산정한 양도소득세를 부과한 것)의 취소를 구하는 청구인의 상고를 기각하였다.

이에 대해 헌법재판소는 1997년 12월 24일 96헌마172, 173(병합)결정(헌법재판소법 제68조 제1항 위헌확인 등)에서 헌법재판소가 위 사건에서 내린 구 소득세법조항들에 대한 한정위헌 결정을 무시한 대법원의 위 판결은 청구인의 재산권을 침해하였으므로 이를 취소한다고 결정하였다.