

대 법 원

제 2 부

판 결

사 건 2023두34637 양도소득세부과처분취소

원고, 피상고인 겸 상고인

원고 1 외 1인

원고 1의 소송대리인 법무법인(유한) 율촌

담당변호사 김동수 외 4인

원고 2의 소송대리인 변호사 김태수

피고, 상고인 겸 피상고인

용산세무서장 외 1인

소송대리인 법무법인 위즈

담당변호사 서정호 외 1인

원 심 판 결 서울고등법원 2023. 1. 10. 선고 2021누53971 판결

판 결 선 고 2023. 6. 29.

주 문

원심판결 중 피고들 패소 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 서울고등법원에 환송한다.

원고들의 상고를 모두 기각한다.

## 이 유

상고이유를 판단한다.

### 1. 사안의 개요

가. 원고들의 부친인 ○○○(2018. 1. 5. 사망, 이하 '망인'이라 한다)은 1980년대에 평택시 용이동, 죽백동 일원에 있는 18필지(지목: 전 9필지, 임야 7필지, 도로 2필지)의 토지를 매수하여 취득하였고, 2004. 4. 27. 원고들에게 그중 농지와 임야 각 2필지씩 증여하였으며, 원고 2는 2009. 12. 23. 그 인근의 임야 1필지를 추가로 매수하여 취득하였다(이하 망인과 원고들이 소유한 위 각 토지를 통틀어 '이 사건 각 토지'라 하고, 지목별로 '이 사건 각 농지', '이 사건 각 임야'라 통칭한다).

나. 이 사건 각 토지는 1989. 8. 19. 도시지역에 편입되었고, 이후 2008. 1. 14. 도시개발법 제3조, 제4조에 따라 도시개발구역(일반주거지역 또는 준주거지역)으로 지정·고시되었다.

다. 경기도지사는 2010. 11. 24. 도시개발법 제17조에 따라 이 사건 각 토지를 포함한 평택시 용이동, 죽백동 일원에서 평택용죽지구 도시개발사업조합(이하 '이 사건 조합'이라 한다)에 의해 환지방식으로 추진되는 '평택용죽지구 도시개발사업' 실시계획을 인가하였다.

라. 이 사건 각 토지에 관하여 2014. 5. 22. 환지계획이 인가되고, 2014. 6. 13. 환지예정지가 지정·공고되었으며, 2017. 12. 15. 환지처분이 공고되었다.

마. 이 사건 조합은 2014. 11. 5.경 수급회사를 통해 도시개발사업을 위한 부지조성 공사를 시작하였다.

바. 망인과 원고들은 2015. 12. 1. 이 사건 각 토지를 주식회사 대농에 합계 약 696

억 원에 매도하였고, 2016. 4. 29. 소유권이전등기를 마쳐 주었다.

사. 망인과 원고들은 2016. 5. 23.과 2016. 6. 30. 관할 세무서장에게 일반누진세율과 장기보유 특별공제를 적용하여 이 사건 각 토지에 관한 양도소득세 합계 약 153억 원을 신고·납부하였다.

아. '이 사건 각 토지는 비사업용 토지에 해당하여 양도소득세 산정 시 장기보유 특별공제를 배제하고 중과세율을 적용하여야 한다'는 세무조사 결과에 따라, 피고 용산세무서장은 2018. 12. 3. 원고 1에게 그 소유 토지 양도에 따른 2016년 귀속 양도소득세 6,470,875,890원(가산세 1,683,662,833원 포함)을, 피고 반포세무서장은 같은 날 원고 2에게 2016년 귀속 양도소득세 5,753,744,610원(가산세 1,497,071,820원 포함)을 각 경정·고지하였다. 아울러 피고 용산세무서장은 같은 날 망인 소유 토지 양도에 따른 2016년 귀속 양도소득세 4,048,155,970원(가산세 1,053,293,228원 포함)을 망인의 납세의무를 승계한 원고들과 나머지 공동상속인들에게 각 경정·고지하였다(이하 원고들에 대한 위 각 처분을 통틀어 '이 사건 각 처분'이라 한다).

## 2. 원고들의 상고이유에 관하여

가. 비사업용 토지의 범위와 판정기준 관련 규정의 해석 등 상고이유에 관하여

원심은 판시와 같이, 이 사건 각 임야는 구 소득세법(2016. 12. 20. 법률 제14389호로 개정되기 전의 것) 제104조의3 제1항 제2호 본문에서 정한 비사업용 토지에 해당하고, 달리 도시개발구역 지정이나 이 사건 조합의 경작금지 공고 등의 사정만으로 구 소득세법 시행령(2021. 1. 5. 대통령령 제31380호로 개정되기 전의 것) 제168조의14 제1항 제1호 등 관계 법령에 따라 이 사건 각 임야를 비사업용 토지로 보지 않아야 할 법령상·사실상의 부득이한 사유가 있다고 인정하기 어렵다는 이유로, 이 사건 각 처

분 중 임야에 관한 양도소득세 부분은 적법하다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 규정과 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 이러한 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 비사업용 토지의 범위와 판정기준 관련 규정의 해석에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

나. 신뢰보호원칙과 신의성실의 원칙 위반, 국세기본법 제18조 제3항 위반, 가산세 면제의 정당한 사유 등 상고이유에 관하여

원심은 판시와 같은 이유로, 원고들이 신뢰한 과세관청의 유권해석은 구체적 사실 관계가 불분명하고, 이 사건 각 임야와 같은 임야의 양도소득세 사안에 관하여 어떠한 공적 견해표명이 있다고 볼 증거가 없으며, 원고들이 이 사건 각 임야 부분에 관한 양도소득세 신고·납부의무를 제때 다하지 아니한 데에 정당한 사유가 있다고 인정하기 어렵다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 이러한 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 신뢰보호원칙과 신의성실의 원칙, 국세기본법 제18조 제3항, 가산세 면제의 정당한 사유 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

### 3. 피고들의 상고이유에 관하여

#### 가. 관련 규정과 법리

구 소득세법 제104조의3 제1항은 농지, 임야, 목장용지, 기타 토지 등 각 용도별로 구분하여 비사업용 토지의 범위를 규정하고, 그 위임에 따른 같은 법 시행령 제168조의6은 보유기간별 사용실태에 따른 비사업용 토지의 기간기준을 규정하고 있다. 같은 법 제104조 제1항 제8호는 비사업용 토지에 대한 양도소득세의 세율에 관하여 과세표준에 따라 기본세율에 10%를 더한 세율을 적용하도록 규정하고 있는데, 이러한 비사업

용 토지에 대한 양도소득세 중과제도는 개인이 실수요에 따라 생산적인 용도로 사용하지 않고 재산증식의 수단으로 보유하다가 양도하는 토지를 비사업용 토지로 분류하여 양도소득세를 중과함으로써 토지에 대한 투기수요를 억제하는 데 그 입법 목적이 있다. 도시지역 안의 농지의 경우에도 구 소득세법 제104조의3 제1항 제1호 (나)목 본문에서 원칙적으로 비사업용 토지에 해당하는 것으로 규정하고 있는바, 도시지역 안의 농지는 농지법상 규제 완화와 도시지역의 특성 등으로 인하여 투기적 거래의 대상이 되거나 지가 상승이 초래될 가능성이 높는데, 이러한 지가 상승은 개인의 노력과는 관계없는 불로소득이므로 이에 대하여 고율의 양도소득세를 부과하는 것은 토지에 대한 투기 수요를 억제하고, 지가상승분 중 일부를 환수하여 과세형평과 부동산 시장의 안정을 도모하며, 나아가 국토의 균형 있는 이용·개발과 보전을 실현하기 위한 데 그 입법 목적이 있다(대법원 2012. 10. 25. 선고 2010두17281 판결, 헌법재판소 2015. 7. 30. 선고 2013헌바207 결정 등 참조).

그런데 공익 또는 불가피한 사유로 인한 법령상의 제한이나 개인이 책임질 수 없는 부득이한 사유로 토지를 실수요에 따라 생산적인 용도로 사용할 수 없는 경우에도 그 토지를 비사업용 토지로 보아 양도소득세를 중과하는 것은 불합리하므로, 구 소득세법 제104조의3 제2항, 같은 법 시행령 제168조의14 제1항, 같은 법 시행규칙 제83조의5 제1항 등은 그러한 사유가 존재하는 기간 동안은 그 토지를 비사업용으로 사용한 것으로 보지 아니하도록 규정하고 있다(대법원 2013. 2. 14. 선고 2011두28950 판결 등 참조). 이러한 관련 규정의 입법취지와 문언 내용 및 체계 등을 종합하여 보면, 구 소득세법 제104조의3 제1항, 같은 법 시행령 제168조의6 등 법문에서 정한 요건과 기준을 충족하는 토지는 원칙적으로 양도소득세 중과세 대상인 비사업용 토지에 해당하

고, 법령상의 제한 등 비사업용 토지의 제외사유에 관하여는 이를 주장하는 납세의무자에게 증명책임이 있다고 할 것인데, 그와 같은 제외사유에 해당하는지는 비사업용 토지에 대한 양도소득세 중과제도의 입법취지에 비추어 사안별로 신중하고 엄격하게 판단하여야 한다. 그리고 구 소득세법 제104조의3 제2항 및 같은 법 시행령 제168조의 14 제1항 제1호에서 정한 '법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지' 또는 같은 법 시행규칙 제83조의5 제1항 제12호에서 정한 '도시계획의 변경 등 정당한 사유로 인하여 사업에 사용하지 아니하는 토지'란 토지의 용도에 따른 통상적인 제한의 범위를 넘어 특별히 사용이 제한된 토지를 의미한다고 할 것인바, 이에 해당하는지는 토지의 본래 용도에 따른 사용의 제한 여부를 원칙적인 기준으로 하되, 토지의 취득 목적과 실제 이용현황 및 본래 용도의 변경가능성 등도 아울러 고려하여 개별적으로 판단하여야 한다(대법원 2013. 10. 24. 선고 2010두18543 판결, 대법원 2013. 10. 31. 선고 2011두14425 판결 등 참조).

#### 나. 원심의 판단

원심은 판시와 같은 이유로, 구 소득세법 제104조의3 제1항 제1호 (나)목 본문의 도시지역에 있는 농지가 도시개발구역에 편입되어 건축허가 등의 통제가 있게 되면, 비록 공부상 등재현황이 '전'이라고 하더라도 대지와 마찬가지로 원칙적으로 본래 용도에 따른 사용이 제한되는 것이라고 전제한 다음, 이 사건 각 농지는 도시개발구역으로 지정된 2008. 1. 14.부터 토지의 용도에 따른 통상적인 제한의 범위를 넘어 특별히 사용이 제한된 경우로서, 구 소득세법 제104조의3 제2항 및 같은 법 시행령 제168조의 14 제1항 제1호에 따라 비사업용 토지에 해당하지 않고 같은 법 시행령 제168조의6 제1호가 정한 기간기준에서 제외되어 양도소득세 가중세율을 적용할 수 없다고 보아,

이 사건 각 처분 중 농지에 관한 양도소득세 부분은 위법하다고 판단하였다.

#### 다. 대법원의 판단

1) 원심판결 이유와 적법하게 채택한 증거에 의하여 알 수 있는 이 사건 각 농지의 본래 용도에 따른 사용 제한 여부와 정도, 망인과 원고들의 이 사건 각 농지의 취득·보유 목적, 실제 이용현황 및 본래 용도의 변경가능성 등 여러 사정을 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 이 사건 각 농지는 비사업용 토지 제외사유로서 구 소득세법 제104조의3 제2항, 같은 법 시행령 제168조의14 제1항 제1호에서 규정한 '법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지'에 해당한다고 보기 어렵다.

가) 원심은 이 사건 각 농지의 공부상 등재현황이 '전'이라고 하더라도 도시지역 안에 있다는 이유로 '대지'와 마찬가지로 취급하여 본래 용도에 따른 사용이 제한되는 것으로 보아야 한다고 판단하였다. 그러나 비사업용 토지의 지목 판정은 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 사실상의 현황에 의하되, 사실상의 현황이 분명하지 아니한 경우에는 공부상의 등재현황에 의한다(구 소득세법 시행령 제168조의7). 이 사건 각 농지는 사실상의 현황은 물론 공부상의 등재현황 모두 지목이 '전'으로서 원고들도 그 지목이 '전'임을 전제로 제3자로 하여금 이를 경작하게 하였다고 밝힌 바 있으므로, 특별한 사정이 없는 한 구 소득세법 제104조의3 제1항 제1호 (나)목 본문에서 정한 도시지역 안의 농지로서 비사업용 토지에 해당한다. 이와 달리 원심이 든 사유만으로 '대지'와 동일하게 취급하여 특별한 사용 제한 여부를 판단할 것은 아니다.

나) 원심은 이 사건 각 농지의 '대지'로의 용도변경 가능성을 이유로 본래 용도에 따른 사용이 제한되는 것이라고 판단하였다. 그러나 망인이 이 사건 각 농지를 소유하는 동안은 물론이고, 원고들이 2004. 4. 27. 망인으로부터 농지 2필지씩 증여받은 후

2016. 4. 29. 이를 각 양도할 때까지 약 12년 동안 농지를 실제 다른 용도로 사용하기 위하여 그 형질을 변경하거나 지상에 건축물을 신축하려는 어떠한 시도나 노력을 하였다고 볼 만한 뚜렷한 사정이 없는바, 당시 이 사건 각 농지가 적법한 다른 용도로 전환·사용될 가능성은 상당히 낮았던 것으로 봄이 합리적이다. 이처럼 막연한 추상적인 용도변경의 가능성만으로 이 사건 각 농지가 그 용도에 따른 통상적인 제한의 범위를 넘어 특별히 사용이 금지 또는 제한된 경우에 해당한다고 평가하기 어렵고, 본래 용도인 농지로의 사용 제한 여부를 기준으로 '특별히 사용이 제한된 토지'인지를 판단하여야 한다.

다) 또한 원심은 도시지역 안의 이 사건 각 농지에 대하여 건물 신축 등 개발행위가 통제된다는 이유로 본래 용도에 따른 사용이 제한되는 것이라고 판단하였다. 그러나 도시개발법 시행령 제16조 제3항, 같은 법 시행규칙 제12조에 따르면, 농산물의 생산에 직접 이용되는 비닐하우스 등 간이공작물의 설치, 경작을 위한 토지의 형질변경, 일정한 범위에서의 토석채취, 관상용 죽목의 임시 식재 등은 시장 등의 허가 없이도 적법하게 할 수 있고 도시개발구역의 지정·고시만으로 기존 농지의 계속적인 사용을 금지·제한하는 효력이 생기는 것은 아닌바, 이 사건 각 농지가 2008. 1. 14. 도시개발구역으로 지정되어 건축행위 등이 제한된다는 사정만으로 그 본래 용도인 경작용 농지로서의 사용까지 금지 또는 제한되는 것이라고 보기 어렵다.

라) 한편 망인은 이 사건 각 토지가 도시지역에 편입되기 전에 이를 매수하였고, 이후 망인과 원고들은 이 사건 각 농지의 소재지에 거주하거나 스스로 경작하지 않았으며 원고들이 주장하는 건설분양사업의 주체는 별개의 독립된 법인으로 보아야 하므로, 망인과 원고들로서는 위 각 농지를 실수요에 따라 생산적인 용도로 사용하지 않고



시세차익을 통한 재산증식의 수단으로 보유하다가 양도하였다고 볼 여지가 충분하다.

마) 이 사건 조합의 임의적인 경작금지 공고나 안내판 설치 등의 사정만으로 원고들이 정당한 사유로 이 사건 각 농지를 사업에 사용하지 못한 것이라고 인정하기에 부족하다. 또한 2014. 6. 13. 환지예정지 지정처분 지정·공고일 또는 2014. 11. 5. 부지조성공사 착공일 등 실제로 이 사건 각 농지가 도시개발사업의 목적에 따라 사용되는 시점부터 2016. 4. 29. 양도일까지 원고들이 이 사건 각 농지를 사업에 사용하지 못한 부득이한 사유나 정당한 사유가 인정된다고 보더라도, 그 나머지 기간에 의하더라도 구 소득세법 시행령 제168조의6 제1호에서 정한 비사업용 토지의 기간기준을 전부 충족하므로, 이 사건 각 농지는 여전히 비사업용 토지로 볼 수 있다.

바) 원심이 원용한 대법원 2016. 7. 14. 선고 2014두7886 판결은 공부상 등재현황이 '대'인 토지에 대하여 건축허가 등의 통제가 이루어지거나 공부상 등재현황이 '전' 또는 '답'이지만 실제 이용현황은 '대' 또는 '잡종지'인 토지에 대하여 건축허가 등의 통제가 이루어지는 경우 특별한 사용 제한에 해당될 수 있다는 취지이다. 위와 같은 판시는 사실상 현황이나 공부상 등재현황과 상관없이 도시지역 안의 농지라는 사유만으로 이를 대지와 동일하게 취급하여야 한다는 뜻으로 이해할 것이 아닌바, 사실상의 현황 또는 공부상의 등재현황이 '대'인 토지에 해당하지 않는 이 사건과 사안을 달리하여 위 판결을 원용하는 것은 적절하지 않다.

2) 그런데도 원심은 판시와 같은 이유만으로 구 소득세법 시행령 제168조의14 제1항 제1호의 부득이한 사유가 있음을 전제로 이 사건 각 농지가 비사업용 토지에 해당하지 않는다고 보아 이 사건 각 처분 중 농지 관련 양도소득세 부분을 위법하다고 판단하였다. 이러한 원심판단에는 구 소득세법 제104조의3 제2항 및 그 위임에 따른 구

소득세법 시행령 제168조의14 제1항 제1호에서 정한 비사업용 토지의 제외사유인 '법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지'의 해석 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 피고들의 상고이유 주장은 이유 있다.

#### 4. 결론

그러므로 원심판결 중 피고들 패소 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하며, 원고들의 상고를 모두 기각하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장            대법관            천대엽

                  대법관            조재연

주    심            대법관            민유숙

                  대법관            이동원