

행정소송판례 검토를 통한 양도소득세법 개선방안

- 상속·증여받은 자산의 양도를 중심으로 -

유순미* · 김혜리**

〈요 약〉

현행 양도소득세법에서는 상속·증여받은 자산을 양도할 때 양도가액에서 차감되는 취득가액으로 상속개시일 또는 취득일 현재 시가로 평가한 가액을 취득당시의 실지거래가액으로 인정하고 있다. 하지만 시가를 어디까지 인정할 것인가에 대해 국세청 심사청구, 조세심판원의 심판청구 및 감사원의 심사청구결과와 행정법원이 일관된 판례를 보이지 않고 있다. 따라서 본 연구에서는 최근 10년간의 조세불복현황의 추이를 분석하고 실제 사례를 바탕으로 관련 조세심판례 및 행정법원 판례의 세법해석 및 적용상의 쟁점들을 검토한 후 개선방안을 제시하고자 한다.

분석 결과, 지난 10년간 과세전적부심사·이의신청·국세청 심사청구는 꾸준히 감소하고 있는 반면, 감사원 심사청구·조세심판원의 심판청구·행정소송은 꾸준히 증가하는 양상을 보이고 있으며 그중에서도 불복청구인들은 조세심판원의 심판청구를 가장 선호하는 것으로 나타났다. 또한 상속받은 자산의 불복청구인은 행정소송의 전 단계에서 이루어진 국세기본법상의 조세불복의 처분에 불복하여 10년 평균 41.4%가 행정소송으로 진행되는 것을 발견하였다.

한편, 상속·증여받은 자산의 양도시 취득가액의 시가인정범위에 대해 과세당국 및 조세심판원 등은 세법규정의 엄격해석으로 소급감정가액을 시가로 인정하지 않지만 조세행정소송에서는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액으로서 공신력 있는 감정기관의 소급감정가격도 포함하고 있어 법원은 과세당국이나 조세심판원보다 시가의 범위 적용에 있어 좀 더 확장된 개념으로 해석하고 있는 것으로 나타났다. 이렇게 다른 판결이 도출될 경우 납세자 입장에서는 과세관청이나 행정법원의 판결이 상충되어 동일한 사안에 대해서 예측가능성에 혼란을 받을 수밖에 없다. 이러한 해석의 차이에 대해 납세자 입장에서는 경정청구부터 시작하여 심사 또는 심판청구라는 전심절차를 경유하여 차후 행정소송까지 진행하게 되어 불필요한 납세협력비용이 발생하게 된다. 또한 상대적으로 소송비용에 대한 부담이 크고, 세무전문가의 조력을 받기 어려운 부담여력이 낮은 납세자는 결과적으로 상대적으로 높은 세부담을 하게 되는 결과를 초래할 수 있다. 또한 과세관청, 조세심판원 및 법원도 세법의 해석이나 세금 관련 분쟁 해결에 불필요한 조세행정비용(tax administration cost)이 소요된다. 따라서 법원판례에 따라 소급감정가액 인정에 대한 규정을 신설할 필요성이 있는 것으로 판단된다.

핵심주제어: 실지거래가액, 조세심판, 행정소송, 소급감정가액

논문접수일: 2019년 11월 11일 수정일: 2019년 12월 14일 게재확정일: 2019년 12월 14일
* 경상대학교 경영대학 회계학과 부교수, 경영경제연구소 책임연구원(제1저자), smyu@gnu.ac.kr
** 부산대학교 경영대학 연구교수(교신저자), hyeri1014@hanamil.net

I. 서론

부동산 가격이 급변하는 경우 국민경제에 영향을 크게 미치므로 정부의 개입이 필요하다는 점에서 부동산은 공공재적 성격을 지닌다고 볼 수 있다. 따라서 정부는 부동산 정책을 통하여 부동산 시장이 과열양상을 보이거나 하락양상을 보일 경우 시장에 대한 공적개입을 할 수 밖에 없는데 이때 중요하게 이용하는 수단 중의 하나가 바로 부동산과 관련된 조세라 할 수 있다. 최근 정부는 과도한 부동산 과열양상을 막기 위하여 부동산 보유세(재산세 및 종합부동산세) 및 양도세 강화, 대출규제 등의 부동산 정책을 취하고 있다. 그 중에서도 부동산의 경기조절수단으로 가장 많이 이용되는 것 중의 하나가 양도소득세인데, 양도소득세의 과세대상이나 세율이 변동될 경우 시장의 거래량 및 가격에 직접적으로 영향을 미쳐 부동산경기에 가장 큰 파급효과를 가져온다고 해도 과언이 아니다.

양도소득세는 1983년부터 2006년까지 납세자의 납세의식 수준과 실지거래가액을 포착할 수 있는 제도적 장치 등의 부재로 기준시가로 과세하여왔으나 기준시가 과세방법이 실질과세원칙과 근거과세원칙을 기조로 하고 있는 세법의 기본원칙에 어긋나고, 공평과세에 상반된다는 비판과 함께 2007년 1월 1일 이후 실지거래가액 과세제도로 개정되었다(구재완·윤태화, 2013). 이러한 실지거래가액 과세제도는 2006년 1월 1일 부동산 실거래가액 신고제도의 도입으로 그 실효성이 확보되었다. 부동산 실거래가액신고제도는 그동안 만연하게 성행하던 다운계약서 작성 관행과 부동산 투기 및 정보 공개 등의 문제를 해소하는데 기여함으로써 부동산 시장체제의 큰 변화를 가져왔다. 아울러 실지거래가액에 의한 양도소득세 과세제도를 빠르게 안정화시키고 실질과세원칙과 근거과세원칙의 기반을 확립하는

데 기여하였다.

그렇다면 실지거래가액으로 신고한다는 의미는 무엇일까? 이것은 기준시가에 비해 시장에서 실제 거래되는 시가를 기준으로 과세함으로써 납세자의 실제조세부담능력을 반영하고(즉 능력에 따른 공평과세의 실현), 부동산 거래의 투명성을 확보하고자 한다는 의미이다. 구재완·윤태화(2013)는 2007년 이후 적용된 양도소득세 실지거래가액 과세방법에 의한 양도소득세 부담세액이 기준시가 계산방법에 의한 경우보다 증가하였으며, 그 부담세액의 증가율 정도는 양도가액의 증가율보다 더 크다고 주장하였다.

한편, 상속·증여받은 자산의 양도시 취득가액에 대한 실지거래가액을 적용할 때에는 상속개시일 또는 취득일 현재 시가로 평가한 가액을 취득당시의 실지거래가액으로 인정하고 있다. 하지만 이러한 시가를 어디까지 인정할 것인가에 대해 국세청 심사청구, 조세심판원의 심판청구 및 감사원의 심사청구결과와 행정법원이 일관된 판례를 보이지 않고 있다.

따라서 본 연구에서는 과세전적부심사, 이의신청, 국세청 심사청구, 조세심판원의 심판청구 및 행정소송의 최근 10년간 조세불복현황의 추이를 분석하고, 실제 사례를 바탕으로 관련 조세심판례 및 행정법원 판례에서의 세법의 해석 및 적용상의 쟁점들을 검토한 후 개선방안을 제시하고자 한다.

분석 결과, 지난 10년간 과세전적부심사·이의신청·국세청심사청구는 꾸준히 감소하고 있는 반면, 감사원 심사청구·조세심판원의 심판청구·행정소송은 꾸준히 증가하는 양상을 보이고 있으며 그 중에서도 불복청구인들은 조세심판원의 심판청구를 가장 선호하는 것으로 나타났다. 또한 불복청구인은 행정소송의 전단계에서 이루어진 국세기본법상의 조세불복의 처분에 불복하여 10년 평균 41.4%가 행정소송으로 진행하고 있는

것을 발견하였다.

상속·증여받은 자산의 양도시 취득가액의 시가인정범위에 대해 과세관청부터 조세심판원까지는 세법규정의 엄격해석으로 소급감정가액을 시가로 인정하지 않지만 조세행정소송에서는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액으로 공신력 있는 감정기관의 소급감정가격도 시가로 인정하고 있어 법원은 과세관청이나 조세심판원보다 시가의 범위 적용에 있어 좀 더 확장된 개념으로 해석하고 있는 것으로 나타났다.

이러한 해석의 차이에 대해 납세자 입장에서는 과세관청이나 행정법원의 판결이 상충되어 동일한 사안에 대해서 예측가능성에 혼란을 받을 수 밖에 없다. 이러한 상황이 진행될 경우 납세자 입장에서는 경정청구부터 시작하여 심사 또는 심판청구라는 전심절차를 경유하여 차후 행정소송까지 진행하게 된다. 이에 불필요한 납세협력비용이 발생하며 상대적으로 소송비용에 대한 부담이 크고, 세무전문가의 조력을 받기 어려운 부담여력이 낮은 납세자는 결과적으로 상대적으로 높은 세부담을 하게 되는 결과를 초래할 수 있다. 또한 과세관청, 조세심판원 및 법원은 세법의 해석이나 세금 관련 분쟁 해결에 불필요한 조세행정비용(tax administration cost)이 소요된다. 따라서 법원판례에 따라 소급감정가액 인정에 대한 규정을 신설할 필요성이 있는 것으로 판단된다.

기은선 등(2019)은 조세심판원의 심판청구에 초점을 두어 심판례를 분석하고 납세자의 입장에서 불합리한 판결을 하는 심판례에 대해 지적하고 있다. 즉 선행연구 대부분이 국세기본법상의 조세불복제도에 초점을 맞추어 우리나라 조세불복제도 자체의 문제점을 지적하고, 이러한 제도를 개선하기 위한데 초점을 맞추고 있다. 반면 본 연구는 납세자입장에서 국세기본법상의 조세불복뿐만 아니라 최종적인 행정소송의 판결

까지 고려함으로써 과세관청의 세금부과징수의 처분의 근거가 되는 양도소득세의 자체의 미비점을 실제사례를 중심으로 분석하고 개선방안을 제시했다는 점에서 공헌점이 있다.

본 논문은 다음과 같이 구성된다. 제 I 장 서론에 이어, 제 II 장에서는 이론적 배경 및 선행연구를 검토한 후 제 III 장에서는 조세불복현황을 검토한다. 제 IV 장에서는 상속받은 자산의 양도시 취득가액 적용에 대한 사례 검토를 통해 개선방안을 제시한 후 제 V 장에서는 결론을 제시한다.

II. 이론적 배경 및 선행연구

1. 이론적 배경

납세자는 부당한 부과징수의 처분으로 인한 피해를 구제 받기 위해 조세불복제도를 통하여 처분의 취소 또는 변경을 요구하거나 필요한 처분의 청구를 할 수 있다. 조세불복제도는 사전적인 권리구제제도와 사후적인 권리구제제도로 나눌 수 있는데, 사전적인 권리구제제도로는 과세전적부심사가 있으며, 사후적 권리구제제도로는 이의신청, 국세청 심사청구, 조세심판원 심판청구 및 감사원 심사청구가 있다. 국세의 경우 소송전심절차로서 국세청 심사청구, 조세심판원 심판청구 및 감사원 심사청구 중 하나를 선택하여 이를 거쳐야만 행정소송을 제기할 수 있도록 되어 있다(국세기본법 제56조의2항).

1.1 조세불복에 대한 이론적 배경

1.1.1 사전적 권리구제제도

사전적 권리구제제도인 과세전적부심사는 국세처분을 받기 전에 납세자의 청구로 국세처분

의 타당성을 미리 심사하는 제도를 말한다. 이것은 납세자의 권익을 충실히 보호하기 위하여 권익의 침해 자체를 미리 저지할 필요성에서 도입되었다. 세무조사 결과에 대한 서면통지 및 과세 예고통지를 받은 자는 통지를 받은 날부터 30일 이내에 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 통지 내용의 적법성에 관하여 과세전적부심사를 청구할 수 있다.

과세전적부심사청구서를 제출받은 세무서장(또는 지방국세청장, 국세청장)은 그 청구부분에 대하여 과세전적부심사에 대한 결정이 있을 때까지 과세표준 및 세액의 결정이나 경정결정을 유보하여야 하며 청구를 받은 세무서장(또는 지방국세청장, 국세청장)은 각각 국세심사위원회의 심사를 거쳐 결정하고 그 결과에 대해 청구를 받은 날부터 30일 이내에 청구인에게 통지하여야 한다.

1.1.2 국세기본법상의 조세불복제도

국세기본법 또는 세법에 다른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자는 사후적 권리구제수단으로 국세기본법에 따라 행정청에 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 할 수 있다(국세기본법 제55조1항). 조세불복은 국세청장에 대한 심사청구, 감사원장에 대한 심사청구 또는 조세심판원장에 대한 심판청구에 의하며, 동일한 처분에 대해서는 심사청구와 심판청구를 중복하여 제기할 수 없다(국세기본법 55조제1항, 제9항). 따라서 원칙적으로 1심급으로 되어 있다. 그러나 불복청구인은 소관세무서장 또는 지방국세청장에게 이의신

청을 할 수도 있으며, 그 결정을 받아 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다. 이처럼 이의신청을 거치는 경우에는 2심급이 된다. 다만, 불복의 대상인 처분이 국세청장이 조사·결정 또는 처리하였거나 하였어야 할 것인 경우에는 이의신청이 배제된다(국세기본법 제55조1항 및 3항).

이의신청은 해당 처분이 있음을 안날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은날)부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 이의신청을 거치지 않고 심사청구 또는 심판청구를 하는 경우에도 마찬가지이다(국세기본법 제66조1항, 제66조6항).

또한 이의신청을 거친 후 심사청구 및 심판청구를 하려면 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 다만, 결정기간(30일)내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 지난날부터 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다.

불복청구는 납세자들이 처분의 집행을 일시적으로 모면하는 방편으로 불복청구제도를 남용하는 것을 방지하기 위하여 세법에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 해당 처분의 집행에 효력을 미치지 않는다(국세기본법 제57조1항).³⁾

한편, 조세심판원은 국무총리 소속으로 설치되어 있고 그 권한에 속하는 사무를 독립적으로 수행한다(국세기본법 제76조1항 및 2항). 이처럼 조세심판원을 처분청으로부터 독립시켜 둔 이유는 심판의 중립성을 보장하기 위한 데 있으며 조세심판원에 원장과 조세심판관을 두되, 원장과 상임조세심판관은 고위공무원단에 속하는 일반직 공무원 중 국무총리의 제청으로 대통령이 임명하고, 비상임조세심판관은 원장의 제청으로 국

3) 이것을 '집행부정지(執行部停止)의 원칙'이라고 한다. 그 취지는 납세자들이 처분의 집행을 일시적으로 모면하는 방편으로 불복청구제도를 남용하는 것을 방지하기 위한 데 있다. 다만, 해당 재결정청이 처분의 집행 또는 절차의 속행 때문에 불복청구인에게 중대한 손해가 생기는 것을 예방할 필요성이 긴급하다고 인정할 때에는 처분의 집행 또는 절차 속행의 전부 또는 일부의 정지를 결정할 수 있다(국세기본법 제57조1항).

무총리가 예산의 범위에서 위촉한다(국세기본법 제67조3항, 시행령 제55조4항의4). 한편 심판청구에 대한 결정은 관계행정청을 구속하며, 심판청구에 대한 결정이 있으면 해당 행정청은 결정의 취지에 따라 즉시 필요한 처분을 하여야 한다(국세기본법 제80조).⁴⁾

조세불복을 받은 관청은 청구에 대한 결정을 할 때 전심에서 한 처분보다 청구인에게 불리한 결정을 하지 못하고(불이익변경금지의 원칙) 청구를 한 처분의외의 처분에 대해서는 그 처분의 전부 또는 일부를 취소 또는 변경하거나 새로운 처분의 결정을 하지 못하며(불고불리의 원칙), 청구에 관한 조사 및 심리의 결과와 과세형평을 고려하여 자유심증으로 사실을 판단(자유심증주의)하도록 하고 있다(국세기본법 제65조3항2, 제66조6항, 제77조, 제79조2항).

1.1.3 감사원 심사청구

감사원 심사청구는 감사원의 고유 업무인 ① 행정기관에 대한 회계검사 기능과 ② 공무원 등에 대한 직무감찰 기능을 수행하는 것으로 행정기관 등의 잘못된 행위로 인하여 그 상대방이 불이익을 받은 경우 행정기관에 대하여 직무상으로 독립된 지위에서 그 행위가 정당한지 부당한지 여부를 가리는 것이다. 또한 부당한 행위임이 인정될 때에는 행정관청에 이를 시정하도록 함으로써 궁극적으로 국민의 권리를 보호하고자 하는 권리구제수단 중의 하나이다(감사원 홈페이지). 즉 감사원 심사청구는 감사원의 감사를 받는 행정기관의 하나로서 국세청의 조세처분 행위에 대해 불복이 있는 납세자가 감사원법에 따라 진행할 수 있다.

감사원 심사청구를 제기하고자 하는 납세자는 심사청구의 원인이 되는 조세처분이 있음을 안 날로부터 90일 이내, 해당 조세처분 행위가 있었던 날로부터 180일 이내에 청구하여야 한다. 이러한 청구를 받은 경우 감사원장은 3개월 이내에 결정을 하여 납세자에게 통지를 하여야 한다(감사원법 제44조). 청구인은 감사원 심사청구 및 결정을 완료한 행정기관의 장의 처분에 대해서는 해당 처분청을 당사자로 하여 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 행정소송을 제기할 수 있다(감사원법 제46조2항).

1.1.4 행정소송

본래 행정상의 법률관계에 관한 분쟁은 행정소송에 의해 사법부의 법적 심판을 받아야 할 것이지만 일반적으로 행정소송의 제기를 위한 필요적 전심절차로서 행정심판에 의해 행정청 자신의 재결을 거치도록 할 수 있는데, 이것을 ‘행정심판전치주의’라고 한다. 행정심판전치주의의 취지는 ① 일차적으로 행정청에 자기시정 내지 자기감독의 기회를 주는 한편 ② 대량적·반복적으로 발생하는 행정쟁송으로 인한 법원의 부담을 덜어주고 전문적 기술적인 행정쟁송사건에 관해 행정청 자체의 전심절차를 통해 그 쟁점을 명확히 할 수 있게 하기 위한다.

그러나 국세에 관한 불복에 있어서는 행정심판법에 따른 행정심판절차가 배제되며, 그 대신 국세기본법에 따른 불복절차를 거쳐야 한다(국세기본법 제56조1항). 이는 국세의 특수성을 고려한 것으로 국세에 관한 행정소송은 국세기본법에 따른 불복절차 또는 감사원 심사청구에 의해 이루어지며, 이를 적법하게 거치지 않으면 행정

4) 상임·비상임조세심판관의 임기는 3년을 하고 각각 한 차례만 중임할 수 있으며, 금고이상의 형을 선고받거나 장기(長期)의 심신쇠약으로 직무를 수행할 수 없게 된 경우가 아니라면 그 의사에 반하여 면직되거나 해촉되지 않는다. 다만, 이는 원장인 조세심판관에게 적용되지 않는다(국세기본법 제67조의 5항 및 6항). 조세심판원장은 심판청구를 받으면 이에 관한 조사와 심리(審理)를 담당할 주심소세심판관 1명과 배석조세심판관 2명 이상을 지정하여 조세심판관회의를 구성하게 된다(국세기본법 제72조). 이처럼 예외적인 경우를 제외하고는 조세심판원장이 심판청구를 받았을 때에는 조세심판관회의가 심리를 거쳐 결정한다

소송을 제기할 수 없도록 규정되어 있다(국세기본법 제56조2항, 5항).⁵⁾

한편, 국세기본법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거친 처분에 대한 행정소송은 행정소송법의 규정에 불구하고 심사청구 또는 심판청구의 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 다만, 결정기간 내에 결정통지를 받지 못한 경우에는 통지를 받기전이라도 그 결정기간이 지난날부터 행정소송을 제기할 수 있다. 그 기간은 불변기간이다(국세기본법 제53조3항, 6항).

행정소송 1심법원은 행정법원(독립된 행정법원이 없는 경우 관할지방법원 행정부)이며, 1심판결에 불복할 시 고등법원 및 대법원에 항소 및 상고가 가능하다.

박종수(2012)는 대법원의 사법통계에 의하면 행정소송 중 제1심에서는 조세사건보다 일반 행정사건이 더 많지만 제2심부터는 이러한 현상이 역전되어 일반 행정사건보다 조세사건이 더 많아지는 경우가 많다. 이것은 일반 행정사건의 경우 제1심 판결만으로 확정되는 예가 제법 있지만, 조세사건의 경우는 제1심만으로 확정되는 예가 거의 없다는 점 때문이다. 대부분의 납세자들은 소송에 들어간 이상 으레 제3심까지 다투고자 하는 경향을 보이기 때문이라고 주장하였다. 또한 그는 일반행정사건과 구별되는 조세 행정소송의 특수성 대해 세 가지를 주장하고 있다. 첫째, 조세소송의 소의 대상이 되는 과세처분은 일반 행정처분과 달리 국민전체를 대상으로 대량적·반복적으로 이루어지고, 내용면에서도 전문성·기술성 및 복잡성을 지니고 있다. 더욱이 조세사건의 내용이 되는 경제사실관계는 국내거래와 국제거래를 망라하여 개인과 법인을 포함해

금액의 고저에 상관없이 매우 복잡하고 다양하게 나타나는 양상을 띠고 있다. 따라서 사건마다 산출되는 증거 및 입증자료의 파악을 위해서는 일반 행정사건에서와는 달리 회계적 마인드와 지식이 필요하고 회사의 자본거래와 주식양수도 거래 등 현금의 흐름에 따라 나타나는 다양한 법적인 문제들을 접근하고 파악해야 하는 어려움이 따른다.

둘째, 조세사건을 다룸에 있어 철저한 법령해석이 요구되는 점에서도 다른 일반 행정사건과 구별되는 특수성을 찾아볼 수 있다. 다른 일반 행정법령의 경우와 달리 조세법령은 거의 정례적으로 매년 개정되고 있다. 그에 따라 당해 사안에 대하여 적용하여야 할 적용법규를 찾는 작업을 함에 있어서도 해당 법령의 부칙을 항상 염두에 두면서 다른 사안에 대하여 적용되는 적용법규를 치밀하게 검토하여 찾아야 하고, 이를 해석함에 있어서도 다른 일반 행정법규에서와는 다른 이른바 '엄격해석의 원칙'이 적용되어 법관이라도 함부로 확대해석하거나 유추해석이 불가능함을 유의하여야 한다고 주장한다.

마지막으로 조세영역의 또 하나의 특징은 다른 일반 행정영역에서보다 행정청의 전문성이 매우 두드러진 영역이라는 점이다. 조세영역의 행정전문가인 과세관청과 일반국민인 납세자의 권리다툼에 있어서 소송을 통해 실제적 진실을 밝히고 당해 법률적 쟁점을 실질적 법치국가원리에 부합하게 해결하는 것은 법원이 부담하여야 할 매우 중요한 사명이라고 주장한다. 이러한 구도하에서 행정 전문가인 과세관청으로부터 필요한 행정 내부적 자료들이 원활히 제출될 수 있도록 하여야 하고 소송절차에서 법원에 대한 신뢰를 가질 수 있도록 유도하는 것은 다른 어

5) 상대적으로 지방세법은 헌법재판소의 위헌결정에 따라 행정심판전치주의를 폐지하여으나, 국세기본법은 여전히 행정심판 전치주의를 고수하고 있다. 다만, 심사청구 또는 심판청구에 대한 재조사 결정에 따른 처분청의 처분에 대한 행정소송은 심사청구 또는 심판청구를 거치지 않고도 제기할 수 있다(국세기본법 제56조의 2항 단서).

면 행정사건 영역에서보다 중요한 일이 된다고 주장하고 있다.

1.2 상속·증여받은 자산의 양도에 대한

이론적 배경

양도소득세는 부동산 양도가액인 총수입금액에서 취득가액과 기타의 필요경비를 차감하여 양도차익을 계산하고 장기본유특별공제 및 양도소득기본공제를 한 후, 양도소득과세표준을 구하여 이에 대해 세율을 적용하여 산출세액을 계산하는 구조이다. 이때 양도차익 계산시 차감되는 자산의 취득가액은 그 자산의 취득 당시 실지거래가액에 따른다(소득세법 제96조1항, 제97조1항1). 여기서 ‘실지거래가액’이란 자산의 양도 또는 취득 당시에 양도자와 양수자가 실제로 거래한 가액으로서 해당 자산의 양도 또는 취득과 대가관계에 있는 금전과 그 밖의 재산가액을 말한다(소득세법 제88조5항). 실지거래가액의 특수한 경우로 상속·증여받은 자산에 대하여 실지거래가액을 적용할 때에는 상속개시일 또는 취득일 현재 상속세및증여세법의 규정에 따라 평가한 가액을 취득 당시의 실지거래가액으로 보고 있다(소득세법시행령 제163조10항1). 한편 상속세및증여세법에서도 상속세(증여세)가 부과되는 재산의 가액은 상속개시일(증여일) 현재의 시가에 따른다.⁶⁾ 여기서 시가는 ‘불특정다수인사이에 자유로이 거래가 이루어지는 경우에 통상 성립된다고 인정되는 가액’을 말한다(상속세및증여세법 제60조2항). 시가의 평가는 개별 재산의 객관적인 교환가치를 측정하는 것이므로 현실적으로 매우 어렵다. 이에 대해 상속세및증여세법에서는

평가기준일 전후의 일정한 기간내에 당해 재산에 대한 객관적인 가액이 있는 경우 이것도 시가로 보도록 하고 있다(상속세및증여세법 제60조제2항 후단). 즉, 평가기준일 전후 6월⁷⁾이내의 기간 중 당해 재산에 대해 매매·감정·수용·경매·공매 등이 발생하여 다음의 어느 하나의 가액이 확인되는 경우에는 이를 당해 자산의 시가로 보도록 하고 있다(상속세및증여세법 시행령 제49조1항).

① 당해 재산에 대한 매매사실이 있는 경우에는 그 거래가액. 다만, 그 거래가액이 특수관계에 있는 자와의 거래 등 객관적으로 부당하다고 인정되는 경우를 제외한다.

② 당해 재산(주식 및 출자지분은 제외)에 대하여 2 이상의 감정기관이 평가한 감정가액이 있는 경우(기준시가 10억원 이하의 부동산의 경우에는 하나 이상의 감정기관)에는 그 감정가액의 평균액

③ 당해 재산에 대하여 수용·경매 또는 공매 사실이 있는 경우에는 그 보상가액·경매가액 또는 공매가액

즉 원칙적으로 평가기준일 전후 6월 이내에 당해 재산에 대한 매매 등이 있는 경우에 매매가액·감정가액·경매가액 또는 공매가액을 시가로 인정하고 있다. 여기서 감정가액은 당해재산에 대하여 2이상의 기획재정부령이 정하는 공신력 있는 감정기관이 평가한 감정가액이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액으로 시가로 인정하고 있다(상속세및증여세법 시행령 49조1항).⁸⁾

또한 평가기준일 전후 6개월 이내의 매매가액·감정가액·경매가액 또는 공매가액을 시가로

6) 다만 상속재산의 가액에 가산하는 증여재산의 가액은 증여일 현재의 시가를 따르고 있다(상속세및증여세법 제60조1항 및 4항).

7) 증여재산의 경우 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 이후 3개월까지

8) 감정가격을 결정할 때에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 둘 이상의 감정기관(대통령령으로 정하는 금액 이하의 부동산의 경우에는 하나 이상의 감정기관)에 감정을 의뢰하여야 한다. 이 경우 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 감정기관이 평가한 감정가액이 다른 감정기관이 평가한 감정가액의 100분의 80에 미달하는 등 대통령령으로 정하는 사유가 있는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 대통령령으로 정하는 절차를 거쳐 1년의 범위에서 기간을 정하여 해당 감정기관을 시가의 불인정 감정기관으로

인정할 경우, 평가기준일 전후 6개월 이내에 해당하는지는 매매계약일과 가격산정기준일 및 감정평가서작성일을 기준으로 하여 판단하며, 시가로 보는 가액이 둘 이상인 경우에는 평가기준일을 전후하여 가장 가까운 날에 해당하는 가액(그 가액이 둘 이상인 경우에는 그 평균액을 말한다)을 적용하여 이를 당해 재산의 시가로 보고 있다.

다만, ① 평가기간에 해당하지 않은 기간으로서 평가기준일 2년 이내의 기간 중에 매매 등이 있거나 ② 평가기간이 경과한 후부터 법정결정기한까지의 기간 중에 매매 등이 있는 경우에도 평가기준일부터 매매계약일, 감정가액평가서 작성일 및 보상가액 등이 결정된 날 날까지의 기간 중에 주식발행회사의 경영상태·기간의 경과 및 주위환경의 변화 등을 감안하여 가격변동의 특별한 사정이 없다고 인정되는 때에는 평가심의위원회의 자문을 거쳐 당해 매매 등의 가액을 시가로 포함시킬 수 있도록 하고 있다(상속세및증여세법 시행령 제49조1항 단서).

이러한 상속세및증여세법상 시가 개념은 상속·증여세가 과세되는 당해 재산의 가액의 매매가액, 감정가액 및 보상가액을 의미하는 것이지만 다른 재산가액을 의미하는 것은 아니다. 결국 상속세및증여세법에서도 시가가 실지거래가액을 잘 반영하다고 보고 있다는 것을 의미한다.

2. 선행연구

2.1 조세불복에 관한 선행연구

우리나라 조세불복제도에 대한 선행연구들은 대부분 현행 불복절차가 매우 복잡한 단계로 되어 있으므로 이를 단순화하여 조세불복제도의 중복으로 인한 비효율성을 감소시키고, 납세자를

보호할 필요성이 있음을 주장하고 있다. 안숙찬(2003)은 우리나라 조세불복제도가 너무 복잡하므로 보다 효율적이고 효과적인 조세불복제도로의 개선 필요성을 제기하였다. 그들은 이의신청을 폐지하고, 심사청구와 심판청구를 일원화할 것을 주장하였다. 또한 과세전적부심사제도의 중요성을 강조하고 이를 확대하여야 한다고 주장하였다. 이진오(2007)는 사전적 권리구제제도를 강화하기 위한 단계적 개선방안을 제시하였다. 그들은 과세전적부심사제도에 추가하여 과세조정제도를 운영하고 최종적으로 과세전적부심사제도와 과세조정제도를 통합하여 행정소송을 제외한 모든 조세불복제도를 포함하여 운영하여야 한다고 주장하였다. 김홍기·홍정화(2011)는 조세심판원에 청구된 2,326건의 심판례를 대상으로 청구금액, 쟁점의 수, 과세전적부심사나 이의신청 경유 여부 및 조세심판관회의의 개최 횟수 등이 인용률에 미치는 영향을 분석하였다. 분석 결과, 심판청구금액이 크고, 관련 쟁점의 수가 많으며 사실판단 사건의 경우 인용률이 높게 나타났다. 또한 세무대리인을 선임한 경우 인용률이 높았으나 과세전적부심사나 이의신청을 경유하였는지 여부는 인용률과 유의한 관계를 보이지 않았다. 그러나 조세심판관회의의 횟수가 많고, 청구인이 조세심판관회의에서 의견을 진술하거나 심판청구처리기간이 길수록 인용률이 높게 나타났다. 홍기용(2011)은 조세불복제도와 관련된 법령을 일원화하기 위한 ‘납세자보호법’이 제정되어야 하며, 이를 관장하는 ‘납세자보호원’을 신설하여 조세불복과 관련한 행정기관도 일원화하여야 한다고 주장하였다.

이수진·김보례(2014)는 우리나라 조세불복제도의 주요 문제점에 대해 지적하였다. 그들은 조세불복제도가 지나치게 다원화되어 있으며, 행정

지정할 수 있으며, 시가의 불인정 감정기관으로 지정된 기간 동안 해당 시가불인정 감정기관의 평가에 대해 해당 감정가액은 시가로 보지 아니한다.

기간의 결정이 법률상 결정기간을 제대로 지키지 않고 있는 경우가 많아 납세자의 권리침해가 이루어지고 있으며, 재조사 결정으로 인해 결정기간이 연장되고, 이의신청 결정기간이 짧아 심도 있는 심리가 어려운 점 등을 지적하였다. 또한 국세심사위원회와 납세자보호위원회의 결정이 과세관청의 입장과 거의 유사하게 이루어지며 조세불복 사안의 심리 및 결정내용의 비공개로 인하여 납세자의 예측가능성이 저하된다고 지적하였다. 배형남 등(2014)은 1989년부터 2014년까지 비상장주식 1,206건의 조세심판례를 대상으로 쟁점사항, 심판청구금액 및 조세심판원의 조직개편이 심판결정 처리기간에 어떠한 영향을 미치는지를 분석하였다. 분석 결과, 쟁점사항이 물납과 관계되어 있으며, 심판청구금액이 클수록 심판결정 처리기간이 증가하는 것으로 나타났다. 배형남·김갑순(2015)은 1,206건의 조세심판례에 대해 사건의 특성과 심판제도의 특성, 조세세입과 경제상황이 조세심판 결정례에 미치는 영향을 분석하였다. 분석 결과, 청구인이 2인 이상일수록 인용률이 높게 나타났으며 청구금액이 클수록, 비상장주식의 명의신탁과 물납일수록 인용률이 낮게 나타나는 것으로 나타났다. 또한 직전연도 조세세입이 높을수록 인용률이 높게 나타났으며, 경기가 상승할 경우 인용률이 낮은 것으로 나타났다. 박상봉(2016)은 최근 심판청구가 증가하고 있는 상황에서 사안이 복잡하거나 난이도가 높은 경우에는 결정기간을 연장할 필요성에 대해 주장하였다. 또한 조세심판원장의 재심리가 어떠한 사안에 대해 이루어지는지 등에 대한 규정 마련이 필요하며, 조세심판원의 독립성 확보를 주장하였다. 안숙찬(2017)은 2008년부터 2015년까지 국세청, 감사원 및 조세심판원의 통계자료를 활용하여 조세불복현황을 분석하고 개선안을 제안하였다. 분석 결과, 국세청 심사청구, 조세심판원 심판청구 및 감사원 심사청구 처

리건수는 증가하고 있는 것으로 나타났는데 반해 과세전적부심사와 이의신청 건수는 감소하고 있는 것으로 나타났다. 또한 인용률과 관련하여서는 법인세와 상속세의 인용률이 대체로 높았으며, 불복수단간의 차이분석에서는 국세청 심사청구와 조세심판원의 심판청구의 인용률은 유의한 차이를 보이지 않았으나, 감사원 심사청구의 인용률은 다른 불복수단에 비해 유의하게 낮은 것으로 나타났다. 기은선 등(2019)은 2017년 조세심판례 중 상속세및증여세법에 대한 심판례를 검토함으로써, 납세자의 입장에서 불합리성이 존재하는 판례를 추출한 후 상속세및증여세법의 미비점을 파악하고 개선안을 제시하였다. 그들은 현행법령에서는 저가양수 및 고가양도시 재산가액의 평가기준일을 잔금청산일로 하고 있는데 매매계약일과 잔금청산일 사이에 기간 경과가 상당한 경우 재산가치가 급변할 수 있으므로 현행 매매계약일을 기준으로 하는 것은 문제가 있다고 지적하였다.

이상의 선행연구 대부분은 조세불복제도 중 국세기본법상의 조세불복제도에 초점을 맞추고 있는 반면 본 연구는 납세자입장에서 행정소송판례까지 고려함으로써 과세관청의 세금부과징수의 처분의 근거가 되는 양도소득세의 자체의 미비점을 구체적으로 분석하고 개선방안을 제시하고자 하였다.

2.2 상속·증여받은 자산의 양도에 관한 선행연구

윤태화·심현욱(2006)은 상속세 및 증여세의 과세대상 자산은 시가로 평가하는 것이 원칙이며 당해자산이 아닌 다른 재산의 가액도 일정한 조건이 충족되는 경우 당해재산의 시가로 인정하는 유사재산시가의 문제점에 대해 제시하고 그 개선방안을 제시하였다. 그들은 유사재산시가의 규정이 내용이 추상적이고 불명확하여 자의

적 해석이 가능하고, 유사재산의 매매가액 등을 당해 재산의 시가로 적용하는데 있어서 유사성의 구체적인 판단근거, 거래내역 및 신고가액과 유사재산시가의 차이 등에 관한 구체적인 범위가 없다고 주장하였다. 따라서 유사재산시가의 적용여부 판단기준을 마련하여 국세청장이 고시한 기준시가와 현저한 차이가 발생하거나 특수한 사정이 있는 경우에 한하여 적용되도록 보완하여야 하며, 납세자가 유사재산시가 정보를 획득한 경우에는 관련 유사재산시가 정보를 공개하도록 규정의 보완이 필요하다고 주장하였다.

나중희·홍기용(2010)은 상속 또는 증여로 취득한 자산을 양도하고 양도차익을 산정함에 있어 실지취득가액을 알 수 없다면 상속 또는 증여당시의 기준시가를 실지취득가액으로 간주하도록 하고 있는데(소득세법시행령 제163조9항, 상속세및증여세법 제60조) 반하여, 자산을 매매로 취득하여 보유한 후 유상으로 양도함에 있어 실지거래가액을 알 수 없는 경우에는 환산가액을 적용하도록 하고 있다(소득세법시행령 제176조2항)는 점을 지적하였다. 이는 전자의 양도소득세가 훨씬 많이 부담되는 불합리한 결과를 초래하고 있으므로 상속·증여로 취득한 경우이든 일반취득의 경우이든 취득당시의 실지거래가액을 알 수 없는 경우 모두 환산가액을 적용하여 양도소득세를 산출하는 것이 바람직하다고 주장하고 있다.

박한준·서희열(2013)은 양도소득을 실지거래가액을 기준으로 계산할 때 아주 오래전에 취득하여 부동산 취득당시의 실지거래가액이 존재하지 않거나 취득가액 확인이 어려운 경우 예외적으로 의제취득시기를 1985.1.1.에 취득한 것으로 의제한 규정의 타당성에 대하여 검토하였다. 분석 결과, 토지등급가액 및 개별공시지가의 변동률이 실제 부동산 가격의 변동률과 괴리가 많아 환산취득가액을 산정하는데 불합리하므로 1990.8.

30. 이전에 취득한 부동산은 지가상승률이 물가상승률보다 내려가는 시점인 1990.8.30.에 의제한 것으로 개정하여야 한다고 주장하였다.

이처럼 선행연구는 대부분 상속·증여받은 자산을 양도하고 양도차익을 산정함에 있어 실지취득가액을 알 수 없다면 상속 또는 증여당시의 기준시가를 실지취득가액으로 간주하도록 하고 있는 규정에 대한 불합리성을 지적하고 있다. 본 연구도 선행연구에 추가하여 실지사례를 중심으로 조세심판 뿐만 아니라 행정소송의 판례결과까지 고려하여 이러한 취득원가규정의 불합리성에 대해 검토해 보고자 한다.

III. 조세불복현황 분석

<표 1>은 최근 10년간 연도별 조세불복제기 현황을 나타낸다. 연도별 조세불복제기현황을 살펴보면 과세전적부심사, 이의신청, 국세청 심사청구는 꾸준히 감소하고 있는 반면 감사원 심사청구, 조세심판원의 심판청구, 행정소송은 꾸준히 증가하는 양상을 보이고 있다. 2017년을 기준으로 살펴보면, 국세청 심사청구(559건)는 감사원심사청구(262건)의 2배 수준이며, 조세심판원의 심사청구(8,351건)는 국세청 심사청구(559건)의 15배에 이르고 있다. 즉 불복청구인들은 행정소송이전의 불복청구 수단으로 조세심판원의 심판청구를 가장 선호하며 다음으로 국세청심사청구와 감사원 심사청구순으로 나타났다. 또한 불복청구인은 국세청 심사청구, 조세심판원 심판청구 및 감사원 심사청구 후에도 그 결과에 불복하여 행정소송으로 진행되는 비율이 10년 평균 41.4% 수준이며 2016년에는 47.5%까지도 증가하였다. 이것은 조세심판원의 판결후에도 행정소송으로 진행하여 승소할 확률이 높기 때문인 것으로 추정된다.

<표 1> 연도별 조세불복제기 현황

(단위: 건수, 비율)

연도	과세전 적부심사	이의신청	국세청 심사청구	감사원 심사청구	조세심판원 심판청구	행정소송	행정소송진행 비율
2008년	5,619	5,053	1,084	187	7,115	3,813	45.5
2009년	6,882	5,132	992	118	7,650	3,441	39.3
2010년	7,159	5,509	1,084	172	7,210	3,344	39.5
2011년	5,849	5,444	995	269	8,150	3,720	39.5
2012년	5,389	5,608	937	369	8,278	3,772	39.4
2013년	5,708	5,092	895	369	9,717	4,129	37.6
2014년	4,481	5,209	862	339	10,877	4,541	37.6
2015년	3,347	4,191	710	309	10,400	5,043	44.2
2016년	3,191	3,834	662	569	8,226	4,491	47.5
2017년	2,909	3,631	559	262	8,351	4,011	43.7
10년 평균	5,053	4,870	878	296	8,597	4,031	41.4

자료: 국세청 국세통계연보, 감사원 연도별 감사연보, 연도별 국세심판통계연보 자료에서 발췌

주1. 감사원 심사청구 처리상황 중 비교가능성을 위하여 내국세만을 포함

주2. 행정소송비율은 국세청심사청구와 감사원심사청구 및 조세심판원 심판청구건수를 합친 건수 중 행정소송으로 진행된 비율임

<표 2> 행정소송사건 처리 실적

(단위: 건수, %)

구분(년)	계	전년이월	당년제기	계	취하	각하	국가승소	국가일부패소	국가패소	국가패소비율	계	행정법원	고등법원	대법원	고등법원 항소율	대법원 상고율
	(1=2+3)	(2)	(3)	(4=5+9)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(8-9)/4	(10=11+12+13)	(11)	(12)	(13)	(14=12/11)	(15=13/12)
2008	3,813	2,139	1,674	1,630	576	48	808	65	133	12.1	2,183	1,318	582	283	44.2	21.5
2009	3,441	2,183	1,258	1,482	465	51	805	47	114	10.9	1,959	1,041	643	275	61.8	26.4
2010	3,344	1,959	1,385	1,321	356	34	788	40	123	12.3	2,023	1,044	638	341	61.1	32.7
2011	3,720	2,023	1,697	1,627	545	72	851	55	104	9.8	2,093	1,174	608	311	51.8	26.5
2012	3,772	2,093	1,679	1,524	409	74	862	40	139	11.7	2,248	1,279	647	322	50.6	25.2
2013	4,129	2,248	1,881	1,545	485	53	799	60	148	13.5	2,584	1,536	713	335	46.4	21.8
2014	4,541	2,584	1,957	1,524	493	78	749	50	154	13.4	3,017	2,043	692	282	33.9	13.8
2015	5,043	3,017	2,026	2,036	788	225	786	86	151	11.6	3,007	1,939	793	275	40.9	14.2
2016	4,491	3,007	1,484	1,946	745	85	833	82	141	11.5	2,545	1,521	729	295	47.9	19.4
2017	4,011	2,545	1,466	1,842	691	81	860	74	136	11.4	2,169	1,254	627	288	50.0	23.0
평균	4,031	2,380	1,651	1,648	555	80	818	60	134	11.8	2,383	1,415	667	301	47.2	21.3

자료: 국세청 국세통계연보

<표 2>는 2008년부터 2017년까지 10년간 연도별 조세에 대한 행정소송사건 처리 실적을 나타낸다. 행정소송 제기건수는 최근 10년간 꾸준히 증가하는 양상을 보이고 있는데 2012년 이전

4천 건 이하였으나 2013년 이후 꾸준히 증가하여 2015년에는 5천 건을 초과하였다.

소송결과에서는 국가일부패소를 포함한 국가패소비율이 10년 평균 11.8%에 달하고 있으며

2013년에는 13.5%까지 증가하였다가 2015년 이후 11%대를 유지하고 있다. 고등법원항소 비율은 10년 평균 47.2%로 60%를 초과한 해도 3회나 되었으며, 대법원상고율은 평균 21.3%를 보여 행정법원의 1심판결 이후 고등법원의 항소비율(47.2%)과 대법원 상고비율(21.3%)이 매우 높다는 것이다. 이것은 일반 행정사건의 경우 제1심판결만으로 확정되는 예가 제법 있지만, 조세사건의 경우는 제1심만으로 확정되는 경우가 거의 없으며 대부분의 납세자들은 소송에 들어간 이상 으레 제3심까지 다투고자 하는 경향을 보이기 때문이라는 선행연구(박중수, 2012)와 일관성 있는 결과를 보여준다.

IV. 상속받은 자산의 양도시 취득가액 적용에 대한 사례 검토

1. 사례의 경과 및 청구내용

본 장에서는 실제 사례를 중심으로 조세심판례 및 행정소송판례 결과를 검토함으로써 양도소득세 개선방안을 제시하고자 한다.

청구인(A)은 2013년 11월 3일 모친의 사망으로, 경상남도 진주시 xx동 xx번지의 토지 지분 1/3을 상속으로 취득한 후 2014년 7월 17일 B에게 300,000,000원(m^2 당 478,000원)에 양도하였다. 그리고 2014년 9월 30일 관할세무서장에게 양도소득세 과세표준을 신고, 납부하면서 양도가액에서 차감하는 취득가액으로 상속개시일인 2013년 11월 3일 당시 쟁점토지의 기준시가, 즉 개별공시지가 합계금액인 107,844,000원(m^2 당 172,000원) 원과 필요경비 3,122,677원을 적용하여 51,482,662원의 세액을 신고·납부하였다.

쟁점토지는 평가기준일(2013년 11월 3일)의 6

개월 26일 후인 2014년 5월 31일에 매매계약이 3억원에 체결되고 2014년 7월 17일에 최종 매매가 이루어졌다. 쟁점토지의 목은 전이고, 용도지역은 제3종 일반주거지역으로 쟁점토지와 유사한 토지의 평가기준일 전 후 6개월 내 실지거래가액은 2014년 1월 1일과 10일 사이에 이루어 계약으로 거래금액은 212,000,000원(m^2 당 616,000원)이다. 이후 2018년 3월 8일 두 곳의 감정평가기관에서 소급감정을 하고, 이에 근거하여 2018년 6월 19일 양도소득세 경정청구를 하였다. 소급감정평가액의 평균값은 270,237,000원(m^2 당 431,000원)이다.

청구인이 소송을 제기한 이유는 다음과 같다. 첫째, 실제 토지는 토지의 평가기준일(2013년 11월 3일)로부터 6개월 26일이 지난 시점에 매매계약이 300,000,000원에 체결되었고 유사토지의 평가기준일 이내의 매매사례가액이 212,000,000원 이므로 평가기준일의 해당토지의 시가도 이들 가격 사이에서 형성될 것으로 추정하였다.

둘째, 평가기준일의 시가에 대한 타당성을 확보하고자 2018년 3월 8일 감정평가를 의뢰한 결과 감정평가법인은 평가기준일의 소급감정가액을 270,237,000원으로 평가하였다.

따라서 청구인(A)는 평가기준일의 시가로 개별공시지가(107,844,000원)를 적용한 것은 양도차익이 과다하게 산출되어 양도소득세가 훨씬 많이 부담되는 불합리한 결과라고 주장하였다. 또한 유사토지의 매매사례가액이나 소급감정가액을 고려할 때 쟁점토지의 취득가액을 소급감정가액(270,237,000원)으로 보는 것이 더 거래의 실질에 보다 부합할 뿐만 아니라 객관적·합리적이라고 주장하면서 경정청구를 제기하였다. 이후 해당 과세관청은 경정청구를 기각하였다. A는 다시 2018년 9월 10일 조세심판원의 심판청구를 청구하고, 하지만 조세심판원은 이 사건에 대해

기각의 결정을 내리게 된다.

조세심판원에서는 다음과 같은 이유로 소를 기각하였다. 시가로 인정되는 것이란 평가기준일 전후 6개월 이내의 기간 중 매매·감정·수용·경매가 있어 확인되는 가액으로서 평가기준일로부터 감정가액평가서를 작성한날까지 6개월 이내에 해당되어야 한다고 규정하고 있어 소급감정을 시가의 범위에서 제외하고 있다(상속세및증여세법시행령 제49조). 따라서 상속개시일로부터 4년 이상 경과한 후에 소급하여 평가된 감정가액은 법령의 ‘상속개시일 전후 6개월 이내 공신력 있는 감정기관이 평가한 감정가액의 평균액’에 해당하지 않으므로 상속개시일 당시의 시가로 인정하기 어렵다는 것이다.

이후 청구인(A)은 다시 2019년 1월 18일에

OO지방법원에 행정소송을 제기하게 된다. OO지방법원은 2019년 5월 2일 분쟁의 신속한 해결을 위하여 조정권고를 하게 되는데 조정권고의 내용은 다음과 같다. 첫째, 소급감정가액을 실지거래가액으로 인정하여 피고가 2018.6.19. 원고들에게 한 각 양도소득세 경정거부처분 중 각 2,541,048원을 초과하는 부분을 취소한다. 둘째, 피고가 제1항의 기재처분을 한 뒤에는 원고는 곧바로 이 사건 소를 취하하고, 피고는 이에 동의한다. 셋째, 소송비용은 각자 부담하는 것이다. 이후 관할세무서는 법원의 조정권고 내용대로 양도소득세를 직권경정하여 환급을 통지하였으며 원고는 소송을 취하하였다. 이에 대한 경과 및 경정청구 내용을 정리하면 <표 3>과 같다.

<표 3> 사례 경과 및 경정청구내역

Panel A: 사례의 경과		
2013.11.03	상속개시로 인한 토지의 취득	
2014.05.31	토지의 양도	
2018.03.08	토지의 소급감정의뢰	
2018.06.19	양도소득세경정청구	
2018.07.02	경정청구기각	
2018.09.10	조세심판원 심판청구	
2018.11.15	심판청구 기각	
2019.01.18	OO지방법원 소장접수 양도소득세경정거부처분취소	
2019.05.02	조정권고	
2019.05.30	직권경정통지	
2019.06.04	소취하	
Panel B: 최초신고 및 경정청구 내역 (단위: 천원)		
구분	최초신고	경정청구
양도가액	300,000	300,000
취득가액	107,844	270,238
기타의필요경비	3,122	3,122
양도소득금액	189,033	26,640
양도소득기본공제	2,500	2,500
과세표준	186,533	24,140
산출세액	51,482	2,541
납부할세액	51,482	2,541

2. 관련 규정

거주자의 양도차익을 계산할 때 총수입금액인 양도가액에서 공제할 필요경비는 각 자산의 취득에 든 실지거래가액으로 한다. 다만 상속 또는 증여 받은 자산에 대하여는 상속개시일 또는 증여일 현재의 시가에 따른다(상속세및증여세법 제 60조~제66조). 여기서 시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고 수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함한다. 또한 시행령에서 ‘수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것’이란 평가기준일 전후 6개월(증여재산의 경우에는 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 후 3개월까지로 한다) 이내의 기간 중 매매·감정·수용·경매 또는 공매가 있는 경우에는 매매가액·감정가액·경매가액 또는 공매가액을 시가로 인정하고 있다. 여기서 감정가액은 당해재산에 대하여 2이상의 기획재정부령이 정하는 공신력 있는 감정기관이 평가한 감정가액이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액으로 시가로 인정하고 있다(상속세및증여세법 시행령 49조 ②제1항).

또한 평가기준일 전후 6개월(증여재산의 경우에는 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 후 3개월까지로 한다)이내의 매매가액·감정가액·경매가액 또는 공매가액을 시가로 인정할 경우, 평가기준일 전후 6개월(증여재산의 경우에는 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 후 3개월까지로 한다) 이내에 해당하는지는 매매계약일과 가격산정기준일 및 감정평가서작성일을 기준으로 하여 판단하며, 시가로 보는 가액이 둘 이상인 경우에는 평가기준일을 전후하여 가장 가까운

날에 해당하는 가액(그 가액이 둘 이상인 경우에는 그 평균액을 말한다)을 적용한다.

3. 쟁점 및 시사점

시간란 자유로운 경쟁시장에서 수요와 공급의 원리에 의하여 시장가격이 결정되는 개념과 유사하다. 특정재산의 시가는 항상 불변의 상태에 있지 않고, 시간의 경과와 함께 그 재산의 경제적 가치와 거래당사자의 주관적 판단에 가변성을 가지게 되는 것이다.

회계학에서는 재산의 평가방법으로 원가주의, 시가주의, 저가주의 등을 사용하는데 시가주의는 일반적으로 자산이 시장에서 거래되는 가격인 공정시장가치를 의미한다. 현행 K-IFRS에서는 공정가액을 ‘합리적인 판단력과 거래의사가 있는 독립된 당사자간에 거래될 수 있는 교환가격’으로 규정하고 있다. 이러한 시가 개념을 상속세및증여세법은 물론 다른 세법에서도 채택하고 있으며, 현행 상속세및증여세법의 재산 평가규정은 대부분의 다른 세법에서도 준용하고 있으므로 그 중요성이 더욱 크다고 할 수 있다.

본 사례에서 보듯이 경정청구, 이의신청, 심사청구 및 조세심판 불복사건의 사례를 보면 청구인의 경우와 같이 법에서 정한 평가기준일을 벗어나 소급감정한 감정평가액을 인정하여 달라는 청구 사건에 대하여 심사 또는 심판기관에서는 일관되게 청구인의 주장을 대부분 ‘기각’으로 결정하고 있다. 법률에 규정된 평가기준일이 경과한 후 소급하여 감정평가한 가액은 상속개시일 당시의 시가로 인정할 수 없다는 취지이다. 하지만 일부 조세심판례와 대부분의 행정판례에서는 이와 상반된 입장의 판결을 취하고 있다.

조세심판원의 조심 2018부0486(2018.6.4.)의 판결에서는 쟁점토지와 유사한 조건의 주변 토지

의 상속개시일 전후 6개월간 실거래가액의 평균 거래금액을 쟁점지분의 면적에 적용하여 계산한 가액이 청구인이 당초 양도소득세 신고시 적용한 개별공시지가로 쟁점지분을 평가한 금액과는 지나치게 큰 차이가 발생하는 반면, 쟁점감정가액과는 큰 차이가 없어 상속개시일 현재의 쟁점지분의 시가는 개별공시지가로 평가한 가액보다는 쟁점감정가액에 보다 가까운 금액으로 보이는 바, 개별공시지가로 평가한 금액 보다는 쟁점감정가액으로 산정하는 것이 거래의 실질에 보다 부합한다 할 것이므로 청구인의 경정청구를 거부한 처분은 잘못이 있는 것으로 판단된다고 판결하였다.

또한 대법원 판례에서는 시가를 ① 주관적인 요소가 배제된 객관적인 것이어야 하고 ② 거래에 의하여 형성된 것이어야 하며 ③ 그 거래는 일반적이고 정상적인 것이어야 하고 ④ 그 기준점의 재산의 구체적인 현황에 따라 평가된 교환가치를 적정하게 반영하는 것이어야 한다고 보고 있다(대법원 2001.8.21., 2000두5098 외 다수). 대법원 2010두8751의 판결은 양도자산이 상속받은 자산으로서 과세관청이 비록 당해 자산의 상속 당시 시가를 평가하기 어렵다는 이유로 당해 자산의 취득가액을 개별공시지가로 평가하여 과세하였다고 하더라도, 소급감정가액에 의하여 당해 자산의 상속 당시 시가가 입증된 때에는 그 시가를 기준으로 정당한 양도차익을 산정하여야 한다고 판시하고 있다. 또한 서울고등법원 2012누34985의 판결에서는 ‘시가’란 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념이므로 거래를 통한 교환가격이 없는 경우에는 공신력 있는 감정기관의 감정가격도 ‘시가’로 볼 수 있고, 그 가액이 소급감정에 의한 것이라 하더라도 달라지지 않으며 상속세 및 증여세법 제

66조 등에 따라 감정평가액과 피담보채무액 중 큰 금액인 감정평가액을 이 사건 임야의 취득가액으로 보아야 한다고 판시하였다. 또한 부산지방법원 2014구합23179의 다수의 판결은 다수의 상속재산가액을 개별공시지가로 평가하여 과세처분을 하였다 하더라도 소급감정가액에 의하여 상속재산의 시가를 입증한 경우에는 양도한 자산가액의 취득가액은 시가에 의하여 산정하여야 한다고 판시하고 있다.

결국 과세관청부터 조세심판원까지는 세법규정의 엄격해석으로 소급감정가액을 시가로 인정하지 않고 있다. 하지만 조세행정소송에서는 원칙적으로 시가란 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적인 교환가격이지만 거래를 통한 교환가격이 없는 경우 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하고 있다. 여기서 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액으로 공신력 있는 감정기관의 감정가격도 포함하고 있어 이를 ‘시가’로 볼 수 있고 그 가액이 소급감정가액에 의한 것이라 하여도 달라지지 않는다고 판시하고 있으며, 소급감정을 그 과세처분 취소소송의 사실상 변론종결시까지로 인정하고 있다.⁹⁾ 이것은 법원은 과세관청이나 조세심판원보다 시가의 범위 적용에 있어 좀 더 확장된 개념으로 해석하고 있다고 볼 수 있다.

V. 결 론

본 연구에서는 최근 조세불복현황의 추이를 분석하고 실제 사례를 바탕으로 관련 조세심판례 및 행정법원 판례의 세법 해석 및 적용상의 쟁점들을 검토한 후 개선방안을 제시하고자 한다. 분석 결과, 지난 10년간 과세전적부심사·이의

9) 대법원 1991.5.28. 선고 90누 1854 판결, 대법원 2005.9.30. 선고 2004두2356 판결 등 다수

신청·국세청심사청구는 꾸준히 감소하고 있는 반면, 감사원심사청구·조세심판원의 심판청구·행정소송은 꾸준히 증가하는 양상을 보이고 있으며 불복청구인들은 조세심판원의 심판청구를 가장 선호하는 것으로 나타났다. 또한 불복청구인은 행정소송의 전단계에서 이루어진 국세기본법상의 조세불복의 처분에 불복하여 평균 41.4%가 행정소송으로 진행되는 것을 발견하였다.

또한 과세관청부터 조세심판원까지는 세법규정의 엄격해석으로 소급감정가액을 시가로 인정하지 않지만 조세행정소송에서는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액으로 공신력 있는 감정기관의 소급감정가격도 시가로 인정하고 있어 법원은 과세관청이나 조세심판원보다 시가의 범위 적용에 있어 좀 더 확장된 개념으로 해석하고 있는 것을 볼 수 있다.

납세자 입장에서는 과세관청이나 행정법원의 판결이 상충될 경우 동일한 사안에 대해서 예측 가능성에 혼란을 받을 수밖에 없다. 이러한 해석의 차이가 발생할 경우 납세자 입장에서는 경정청구부터 시작하여 심사 또는 심판청구라는 전심절차를 경유하여 차후 행정소송까지 진행하게 되어 결국 불필요한 납세협력비용이 발생한다. 또한 상대적으로 소송비용에 대한 부담이 크고, 세무전문가의 조력을 받기 어려운 부담여력이 낮은 납세자는 결과적으로 상대적으로 높은 세 부담을 하게 되는 결과를 초래할 수 있다. 또한 과세관청, 조세심판원 및 법원 등은 세법의 해석이나 세금 관련 분쟁 해결에 불필요한 조세행정비용(tax administration cost)이 소요된다. 따라서 법원판례에 따라 소급감정가액 인정에 대한 규정을 신설할 필요성이 있는 것으로 판단된다.

본 연구의 결과는 상속·증여받은 자산의 양도에 대한 실제사례에 관한 조세심판례 및 행정소송판례를 검토하였으며, 국세청 및 법원 판례 자료의 일부 공개로 인하여 자료수집의 한계가 있

어 많은 자료를 분석대상으로 하지 아니하였다는 한계점을 갖는다.

“본 논문은 다른 학술지 또는 간행물에 게재되었거나 게재 신청되지 않았음을 확인함”

참고문헌

1. 구재완·윤태화(2013), “양도소득세 실지거래 가액 과세제도 도입과 조세부담의 변화”, *세무학연구*, 30(4), 341-366.
2. 기은선·심준용·김기영·윤재원(2019), “조세심판례 검토를 통한 상속세및증여세법상 보완점 분석”, *세무와회계저널*, 20(3), 189-224.
3. 김흥기·홍정화(2011), “효율적인 납세자권리구제 방안 연구 - 조세심판사례 분석을 중심으로”, *세무학연구*, 28(4), 177-212.
4. 나중희·홍기용(2010), “상속·증여받은 부동산의 양도에 따른 양도차익 계산시 취득가액의 제에 대한 쟁점과 대응”, *대한경영학회지*, 23(4), 2329-2351.
5. 박상봉(2016), “조세심판청구제도의 문제점에 관한 개선방안”, *경영과정보연구*, 35(2), 67-81.
6. 박종수(2012). 조세소송법 제정방안 연구. 한국조세연구원.
7. 박한준·서희열(2013), “양도자산 의제취득가액 산정방법의 적정성에 관한 연구 - 법률 제 4803호 「소득세법 개정법률」 부칙 제8조 중 토지를 중심으로” *재무와회계정보저널*, 13(3), 69-97.
8. 배형남·김갑순(2015), “조세심판청구의 특성요인이 심판결정에 미치는 영향”, *세무와회계저널*, 16(6), 205-237.
9. 배형남·김갑순·윤성만(2014), “조세심판청구

- 의 금액, 쟁점사항 및 조세심판원의 조직개편이 심판결정의 처리기간에 미치는 영향 - 조세심판원의 비상장주식 관련 심판결정례를 중심으로”, *세무와회계저널*, 15(5), 345-372.
10. 안숙찬(2003), “조세불복제도의 개선에 관한 연구”, *사회과학연구*, 9, 5-87.
 11. 안숙찬(2017), “조세불복제도의 운용실태와 개선방안”, *세무와회계저널*, 18(5), 111-140.
 12. 윤태화·심현욱(2006), “상속세및증여세법상 유사재산시가의 문제점과 개선방안”, *재무와회계정보저널*, 6(1), 187-211.
 13. 이수진·김보례(2014), 납세자 권익보호 제도 현황과 개선과제, 국회입법조사처 현장조사 보고서.
 14. 이진오(2007), 조세구조제도의 개선방안, 한국법제연구원.
 15. 홍기용(2011), “납세자보호와 납세자보호원에 관한 연구”, *세무와회계저널*, 12(1), 325-348.
 16. 감사원 홈페이지,
<http://www.bai.go.kr/bai/html/examinationclaims/examinationclaimsinfo.do;jsessionid=pmSwQeWZ6kI4OswJqseK9NSI.node01?mdex=bai56>.
 17. 감사원(2008-2018). 감사연보
 18. 국세청(2008-2018). 국세통계연보
 19. 조세심판원(2008-2018). 조세심판통계연보

Abstract

A Study on the Improvement of Capital Gains Tax Act through the Analysis of the Precedents of the cases of the lawsuit

- Focusing on the transfer of inherited and donated property -

Yu, Soon-Mi* · Kim, Hye-Ri**

When calculating gains from transfers of assets inherited or donated, the value recognized at the market price as of the date of inheritance or acquisition is recognized as the actual transaction value at the time of acquisition. However, Precedents for the appeal for review by the NTS, the request for adjudgment by the Tax Tribunal(TT) and the request of examination by the Board of Audit and Inspection of Korea(BAI) and the cases of the lawsuit have not shown a consistent results on how much such a the actual transaction value will be measured. This study investigates the operating state of the current tax appeal system using the statistical data of the TT, NTS, and BAI and cases of the lawsuit from 2008 to 2017, and suggests the Improvement of Capital Gains Tax Act on the transfer of inherited and donated property.

As a result, total number of requested cases has diminished because cases of the pre-assessment review and the reconsideration appeal by the NTS have decreased steadily over the past decade, while the cases of the lawsuit and the administrative trials(the request for adjudgment by the TT, the appeal for review by the NTS, and the request of examination by the BAI) have been steadily increasing. Also This study found that more than 40% of the complainants proceeded with the cases of the lawsuit proceedings in disagreement with the disposition of tax dissatisfaction under the administrative trials.

In addition, Even though the retrospective appraisal price is not recognized as the market price due to the strict interpretation of the tax regulations, it can be seen that it is interpreted as a more expanded concept in the application of the market price than the government office or the tax judge. Therefore, according to the precedents of the cases lawsuit, it is necessary to establish a regulation on the recognition of retroactive appraisal value.

Key Words: Actual Transaction Value, Tax Tribunal, Cases of Lawsuit, Retrospective Appraisal Value

* First Author, Associate Professor, BERI, Department of Accounting, Gyeongsang National University, smyu@gnu.ac.kr

** Corresponding Author, Research Professor, School of Business, Pusan National University, hyeri1014@hanmail.net