

서울 행정 법 원

판 결

사 건 2023구단70391 양도소득세부과처분취소
원 고 A¹⁾
피 고 반포세무서장
변 론 종 결 2024. 4. 17.
판 결 선 고 2024. 5. 22.

주 문

1. 피고가 2022. 4. 27. 원고에 대하여 한 2014년 귀속 양도소득세 153,868,910원(가산세 포함)의 부과처분을 취소한다.
2. 소송비용은 피고가 부담한다.

청 구 취 지

주문 제1항과 같다.

이 유

1. 처분의 경위

가. 원고와 C, D, E, F(이하 '유류분권리자들'이라고 한다)는 1995. 3. 7. 사망한 피상

1) 대한민국에서 원고의 본래 이름은 'B'였으나 현재 미국시민권자로서 남편의 성을 따라 'A'가 되었다.

속인 망 G(이하 '피상속인'이라고 한다)의 자녀들로서, 2004.경 피상속인의 장남인 H를 상대로 상속권회복 및 유류분반환의 소를 제기하여 승소하였고(서울고등법원 2009. 2. 12. 선고 2007나***** 판결), 위 판결은 2009. 6. 25. 그대로 확정되었다(이하 '관련 민사확정판결'이라고 한다).

나. 관련 민사확정판결 중 이 사건의 원고에 관한 부분을 발췌하면 다음과 같다.

[주문]

H는 유류분권리자들에게 아래 ①, ②, ③ 부동산 중 각 4,076/100,000지분에 관하여 2005. 8. 22.자 유류분 보전을 원인으로 한 각 소유권이전등기절차를 이행하고, 448,739,312원 및 이에 대하여 2008. 10. 9.부터 2009. 2. 12.까지는 연 5%, 2009. 2. 13.부터 다 갚는 날까지는 연 20%의 각 비율에 의한 돈을 지급하라.

① M 병원 부지

서울 종로구 N 대 119㎡, 같은 동 L 대 347.1㎡, 같은 동 O 대 92.6㎡

② P 전시장

서울 종로구 Q 대 75.7㎡

서울 종로구 Q, R 양 지상 연와조 평육개 3계건 영업소

건평 15평 1흡 8작

외 2계평 15평 1흡 8작

3계평 15평 1흡 8작

③ 경기도 가평군 설악면 S 임야 1,686㎡

[이유]

유류분의 반환은 원칙적으로 증여 또는 유증된 재산 그 자체를 반환하면 될 것이나 원물 반환이 불가능하여 가액반환을 명하는 경우에는 그 가액은 사실심 변론종결시를 기준으로

산정하여야 한다(대법원 2005. 6. 23. 선고 2004다51887판결).

위 ①, ②, ③ 부동산은 원물반환이 가능하므로, 유류분권리자들은 H에게 위 각 부동산 중 H에 대한 증여로 인하여 침해된 유류분권리자들의 유류분 상당액 중 H가 반환하여야 할 비율인 $635,200,969/12,545,689,140$ 지분에 관하여 그 반환을 구할 수 있으나, 유류분권리자들이 구하는 바에 따라 H는 유류분권리자들에게 위 각 부동산 중 각 $4,087/100,000$ 지분에 관한 소유권이전등기절차를 이행할 의무가 있다.

시가감정결과에 따르면, 원물반환이 불가능한 나머지 부동산들[P 공장부지(서울 종로구 T 대 343.8m^2), 삼청동 대지 및 주택(서울 종로구 U 대 190.7m^2 및 동 지상 벽돌조 슬래브 지붕 3층 주택 1층 95.14m^2 , 2층 95.14m^2 , 3층 4.3m^2 , 지하실 81.82m^2), 이하 ‘가액반환 대상 부동산’이라고 한다]의 2008. 3. 31.을 기준으로 한 시가합계는 11,009,306,000원이고, 변론 종결일 현재도 이와 동일할 것으로 추인된다. 따라서 H가 유류분권리자들에게 가액으로 반환할 액수는 각 557,412,331원($11,009,306,000\text{원} \times 635,200,969/12,545,689,140$)이나 유류분권리자들이 구하는 바에 따라 H는 유류분권리자들에게 각 448,739,312원을 반환할 의무가 있다.

그러므로 H는 유류분권리자들에게 위 ①, ②, ③ 부동산 중 각 $4,076/100,000$ 지분에 관하여 유류분 보전을 구하는 유류분권리자들에게 소장 부분이 H에게 적법하게 송달된 2005. 8. 22.자 유류분 보전을 원인으로 한 각 소유권이전등기절차를 이행하고, 각 448,739,312원 및 이에 대하여 유류분권리자들이 구하는 바에 따라 2008. 10. 9.부터 판결선고일인 2009. 2. 12.까지는 연 5%, 2009. 2. 13.부터 다 갚는 날까지는 연 20%의 각 비율에 의한 돈을 지급할 의무가 있다.

다. 그런데 H는 원고를 비롯한 유류분권리자들에게 관련 민사확정판결에서 정하여진 급부를 이행하지 않았고, 이에 유류분권리자들 중 한 사람인 E는 H명의의 부동산(서울

종로구 N, O)에 대하여 강제경매를 신청하였으며(서울중앙지방법원 2012타경*****), 원고는 2014. 6. 10. 위 경매절차의 매각대금 중에서 관련 민사확정판결상의 원금 448,739,312원(이하 '이 사건 금원'이라고 한다) 등을 배당받았다.

라. 피고는, 유류분권리자들이 H를 상대로 유류분반환을 청구하였을 당시 이미 제3자들에게 매도되어 원물반환이 불가능하게 된 가액반환 대상 부동산 중 원고의 유류분에 상당하는 지분을 원고가 상속개시일(1995. 3. 7.)에 취득하였다가 강제경매 과정에서 배당이 이루어진 2014. 6. 10. 양도한 것으로 보고, 위 원금 448,739,312원을 양도가액으로 하여, 2022. 4. 27. 원고에게 양도소득세 153,868,910원(가산세 포함)의 부과처분을 하였다(이하 '이 사건 부과처분'이라고 한다).

[인정근거] 다툼 없는 사실, 갑 제1 내지 6호증(각 가지번호 포함)의 각 기재, 변론 전체의 취지

2. 처분의 적법 여부

가. 당사자의 주장 요지

1) 원고

이 사건 금원은 원물반환이 불가능함에 따라 원고가 가액반환을 받은 것으로서 애당초 양도소득세의 과세대상으로 볼 수 없다. 즉 H는 상속재산에 포함된 이 사건 부동산을 관련 민사확정판결이 나오기 훨씬 이전에 제3자에게 양도하였는바(구체적으로 가액반환 대상 부동산 중 'P 공장부지'는 1996. 5. 9. 제3자에게 양도되었고, 나머지 '삼청동 대지 및 주택'은 2001. 3. 13. 제3자에게 양도되었다), 이로써 가액반환 대상 부동산의 양도에 대해서는 H만을 양도소득세 납세의무자로 보아야 하고, 가액반환 대상 부동산에 관한 유류분반환이 원물로 불가능함에 따라 가액반환을 받았을 뿐인 원고

는 이 사건 금원 부분에 한정해서도 '양도' 자체를 한 것으로 볼 수 없다.

2) 피고

유류분반환의무자가 피상속인으로부터 증여를 받고 그 재산을 제3자에게 양도하였는데, 이후 유류분권리자로부터 유류분반환청구를 받고 '가액'으로 유류분을 반환한 경우, 이때의 법률관계는 유류분권리자가 상속개시 시점에 유류분 재산을 취득하였다가 유류분반환의무자로부터 가액을 반환받는 시점에 위 재산을 유류분반환의무자에게 양도한 것으로 보아야 한다. 이에 따라 이 사건의 경우도 원고가 이 사건 금원을 지급 받은 2014. 6. 10. 양도가 이루어진 것으로 보아야 하고, 이 사건 금원은 '토지 또는 건물의 양도로 발생하는 소득'으로서 양도소득에 해당한다.

나. 판단

1) 관련 법리

가) 상속재산의 분할

(1) 상속개시 당시에는 상속재산을 구성하던 재산이 그 후 처분되거나 멸실·훼손되는 등으로 상속재산 분할 당시 상속재산을 구성하지 않게 되었다면 그 재산은 상속재산 분할의 대상이 될 수 없다. 다만, 상속인이 그 대가로 처분대금, 보험금, 보상금 등 대상재산(代償財産)을 취득하게 된 경우에는, 대상재산은 종래의 상속재산이 동일성을 유지하면서 형태가 변경된 것에 불과할 뿐만 아니라 상속재산 분할의 본질이 상속재산이 가지는 경제적 가치를 포괄적·종합적으로 파악하여 공동상속인에게 공평하고 합리적으로 배분하는 데에 있는 점에 비추어, 그 대상재산이 상속재산 분할의 대상으로 될 수는 있다(대법원 2016. 5. 4.자 2014스122 결정 참조).

(2) 한편 상속재산의 분할은 상속이 개시된 때에 소급하여 그 효력이 생긴다

(민법 제1015조 본문). 그 결과 각 상속인은 분할에 의하여 피상속인으로부터 직접 권리를 취득한 것으로 된다(대법원 2002. 7. 12. 선고 2001두441 판결 등 참조). 다만, 이러한 소급효는 현물분할 또는 대상분할에 의해 상속재산을 현물로 취득한 경우에 한하고, 경매분할이 이루어지거나 대상분할에 의한 정산금채권을 취득한 경우에는 소급효가 인정되지 않는다.

(3) 상속재산 분할의 소급효는 제3자의 권리를 해하지 못한다(민법 제1015조 단서). 여기에서 제3자의 예로는 상속인으로부터 개개의 상속재산에 대한 지분을 양수하거나 담보로 제공받거나 또는 압류한 자를 들 수 있고, 상속분의 양수인은 포함되지 않는다. 그리고 제3자로 되려면 권리변동의 성립요건이나 대항요건을 갖추어야 한다. 상속인으로부터 부동산을 매수하였으나 소유권이전등기를 하지 않은 자는 제3자가 아니다(대법원 1992. 11. 24. 선고 92다31514 판결 등 참조). 이때 제3자가 선의인지 악의인지는 문제되지 않는다.

나) 유류분반환

(1) 유류분권리자가 반환의무자를 상대로 유류분반환청구권을 행사하는 경우 그의 유류분을 침해하는 증여 또는 유증은 소급적으로 효력을 상실한다(대법원 2013. 3. 14. 선고 2010다42624, 42631 판결 등 참조). 유류분반환청구권의 행사에 따라 재산이 반환되면 이는 일단 상속재산을 구성하고, 공동상속인 사이에 상속재산 분할의 대상이 된다.

(2) 유류분권자가 반환을 청구하는 것은 원칙적으로 증여 또는 유증된 원물 자체이고, 원물반환이 불가능한 경우에는 그 가액 상당액을 반환청구할 수 있다(대법원 2013. 3. 14. 선고 2010다42624, 42631 판결 등 참조).

(3) 유류분반환청구권의 행사에 의하여 반환하여야 할 증여 또는 유증의 목적이 된 재산이 타인에게 양도된 경우, 그 양수인이 양도 당시 유류분권리자를 해함안 때에는 양수인에 대하여도 직접 이전등기를 받는 방식으로 원물반환을 구할 수 있지만(대법원 2002. 4. 26. 선고 2000다8878 판결 참조), 제3자가 선의인 경우에는 수증자 내지 수유자를 상대로만 유류분침해액에 관하여 가액반환을 청구할 수 있다.

다) 세법상 양도의 개념

양도소득세는 토지 등의 양도로 인하여 실현된 소득에 과세한다. 여기에서 '양도'란 자산에 대한 등기 또는 등록과 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전하는 것을 말한다(소득세법 제88조 제1호 전문). 이처럼 세법상 양도는, 유상으로 자산에 대한 지배권리가 사실상 이전된다는 2가지 요소를 핵심으로 하는 세법 고유의 개념이다.

세법상 자산의 양도는 권리가 사실상 이전되는 것으로 충분하고, 법상 소유권의 이전까지를 필요로 하지는 않는다. 소득에 대한 지배가능성이 있으면 과세가 가능하며 반대급부인 권리의 이전은 궁극적으로 이루어지면 된다.

2) 구체적 판단

앞서 '처분의 경위'에서 살펴본 이 사건의 사실관계와 관련 법리에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 종합하면, 피고의 이 사건 부과처분은 원고가 이 사건 금원을 배당받은 것이 세법상 '양도'에 해당함을 전제로 한 것이나, 이 사건 금원과 관련하여 원고에 대해서는 '양도'로 삼을 만한 것이 존재하지 않는다. 따라서 존재하지도 않는 '양도'를 가지고 이루어진 이 사건 부과처분은 위법하므로 취소되어야 한다.

가) 앞서 본 바와 같이 이 사건에서 피고의 과세논리는, ① 관련 민사확정판결에

의해 가액반환 대상 부동산이 상속개시 시점으로 소급하여 상속재산에 편입되었고, ② 가액반환 대상 부동산 중 이 사건 금원에 해당하는 부분은 상속개시시점에 원고에게 물권적으로 귀속되어 원고는 위 시점에 위 해당 부분을 취득한 것으로 보아야 하며, ③ 유류분반환의무자인 H가 유류분권리자인 원고에게 이 사건 금원을 지급하였을 무렵에 H와 원고 사이에 '양도'가 이루어진 것으로 보아, ④ 이 사건 금원을 양도가액으로 삼아 원고에게 양도소득세가 부과되어야 한다는 취지이다.

나) 그러나 피고의 과세논리 중 위 ①, ② 부분은, H가 피상속인으로부터 가액반환 대상 부동산을 증여받았던 것의 효력이 소급적으로 상실되는 것까지는 앞서 본 대법원 2010다42624, 42631 판결의 법리에 비추어 맞다고 볼 수 있겠으나, 그렇다고 H가 가액반환 대상 부동산을 제3자에게 양도하였던 것의 효력까지 소급적으로 상실된다고 볼 수 없다는 점에서, 전체적으로 그릇된 명제라 할 수 있다. 오히려 H가 가액반환 대상 부동산을 제3자에게 양도한 것 자체의 효력은 관련 민사확정판결으로부터 아무런 영향을 받지 아니하고(앞서 본 바와 같이 상속재산 분할의 소급효는 현물분할 또는 대상분할에 의해 상속재산을 현물로 취득한 경우에 한하고, 경매분할이 이루어지거나 대상분할에 의한 정산금채권을 취득한 경우에는 소급효가 인정되지 않는다. 뿐만 아니라 유류분반환청구권의 행사에 의하여 반환하여야 할 증여 또는 유증의 목적이 된 재산이 타인에게 양도된 경우, 그 양수인이 선의인 때에는 원물반환이든 가액반환이든 양수인을 상대로는 일체의 유류분반환을 청구할 수 없게 되는데, 이는 유류분권리자와 해당 양수인 사이의 관계에 있어서 증여 또는 유증의 목적이 된 재산의 소유권이 해당 양수인에게 유효하게 귀속된다는 것으로 귀결된다), 이에 따라 관련 민사확정판결에도 불구하고 가액반환 대상 부동산 중 이 사건 금원에 해당하는 부분은 관념상으로도 상속개

시 당시 원고에게 물권적으로 귀속되었다고 볼 수 없는 것이다.

다) 앞서 본 피고의 과세논리 중 ③ 부분은 더욱 타당하지 않다. 관련 민사확정판결이 내려지고 또 그에 따라 원고가 이 사건 금원을 배당받기까지의 과정에서 원고에게는 세법상 '양도'로 볼 만한 것이 일체 존재하지 않기 때문이다. 위와 같은 일련의 과정에서 원고는 가액반환 대상 부동산 중 자신의 유류분에 해당하는 부분의 지배권을 사실상 이전하는 행위를 하였던 바가 없고(H가 가액반환 대상 부동산을 타에 양도한 것 자체를 가지고 원고가 위 부동산 중 이 사건 금원에 해당하는 만큼을 양도한 것으로도 볼 수 없다. 원고는 H에게 가액반환 대상 부동산을 양도하는 것에 대해 동의하거나 권한을 위임하였다고 볼 수 없기 때문이다), 심지어 이를 이전하겠다는 의식조차 가진 적이 없었던 것으로 평가된다. 원고는 단지 자신이 침해당한 유류분의 반환을 구할 권리를 H를 상대로 행사하였을 뿐이고, 관련 민사확정판결을 통해 원고에게 응당 속하였어야 할 몫을 원물이 아닌 가액반환의 방식으로 돌려받기로 정하여졌으며 그에 따라 이 사건 금원을 경매절차에서 배당받았던 것이므로, 이 사건 금원이 원고에게 귀속된 것에는 세법상 '양도'의 핵심 요소라고 할 수 있는 '유상성(有償性)' 자체가 결여되었다.

라) 이 사건에서 사실관계를 다소 변형하여 만일 관련 민사확정판결에서 H로 하여금 가액반환 대상 부동산에 대해서도 원고에게 원물반환을 하도록 명하였고, 이에 따라 원고가 가액반환 대상 부동산 중 유류분비율에 해당하는 소유지분을 돌려받았다면, 피고는 이에 관하여 원고에게 양도소득세를 부과하지 않았을 것이다. 앞서 본 바와 같이 원고가 H로부터 유류분을 돌려받는 일련의 과정에서 '양도'로 볼 만한 것이 전혀 존재하지 않기 때문이다. 그럼에도 피고는 유독 원물반환이 아닌 가액반환의 방식으로

원고가 유류분을 돌려받은 것에 대해서만 양도소득세 과세대상이 된다는 입장을 취하고 있는바, 무릇 유류분반환이 원물반환과 가액반환 중 어느 방식을 취할 것인가는, 유류분반환소송의 사실심 변론종결일을 기준으로 '반환의무자가 원물 자체를 돌려줄 수 있는지'라고 하는 사정에 의하여 정해질 따름이므로, 유류분반환이 원물로 이루어질 경우에는 양도소득세를 부과하지 않으면서 오로지 가액반환의 방식으로 이루어질 경우에만 양도소득세를 부과하는 것은 논리적 일관성이 흠결된 것은 물론이고 위 두 가지 경우 사이의 형평에도 맞지 않는다.

마) 요컨대, 피상속인의 재산을 증여받은 자(유류분반환의무자)가 증여받은 재산(부동산) 중 유류분에 해당하는 부분을 해당 유류분권리자에게 가액반환의 방식으로 돌려주는 경우로서 유류분반환의무자가 그 재원을 마련하기 위해 자신이 증여받은 해당 재산을 타에 매도하여 그 대금 중에서 유류분에 상당하는 금원을 유류분권리자에게 지급하거나, 유류분권리자가 유류분반환을 명한 집행권원에 기하여 유류분반환의무자의 책임재산에 대한 강제집행 절차에서 배당을 받았다고 하더라도, 해당 금원에 대해서는 유류분권리자가 양도를 한 것으로 볼 수 없다.

3. 결론

그렇다면, 원고의 이 사건 청구는 이유 있으므로 이를 인용하기로 하여, 주문과 같이 판결한다.