

經營學碩士 學位論文

不動產 賣買業과 賃貸業의
課稅不服에 대한 研究

이 論文을 經營學碩士學位論文으로 提出함



2004年 2 月

釜慶大學校 經營大學院

經營學科 稅務管理專攻

李 春 秀

李春秀의 經營學碩士 學位論文을 認准함

2003年 12月 13日

主 審 經營學博士 金 鎮 晃



委 員 經營學博士 金 泰 容



委 員 經營學博士 朴 泳 炳



[목 차]

Abstract	iii
제1장 서론	1
제1절 연구의 목적	1
제2절 연구의 방법 및 범위	2
제2장 부동산 매매업과 임대업의 과세문제	4
제1절 부동산매매업의 과세문제	4
제2절 부동산임대업의 과세문제	18
제3장 과세불복 사례 검토	34
제1절 과세불복에 대한 판례 유형	34
제2절 사업성 여부 등에 대한 사례 검토	35
제3절 사업의 포괄적 양도 여부 등에 대한 사례 검토	53
제4장 과세불복에 대한 문제점 및 개선방안	64
제1절 부동산 매매업과 임대업의 과세불복 유형	64
제2절 부동산매매업에 대한 문제점과 개선방안	69
제3절 부동산임대업에 대한 문제점과 개선방안	75
제5장 결론	79
참고문헌	82

【 표 목 차 】

<표 1> 2002년도 사업소득세와 양도소득세의 세액비교	17
<표 2> 부동산임대업의 부가가치세 점유현황	21
<표 3> 부동산임대업의 연도별 세수변동추이	22
<표 4> 부동산임대업의 부가가치세 점유비율	23
<표 5> 부당행위계산 부인제도의 세법상 차이	29
<표 6> 부동산 매매업과 임대업에 대한 조세불복 유형	34

A Study On the Tax Appeal for the Real Estate Industry

Choon-Soo Lee

Major in Taxation Management,
Department of Business Administration,
(Supervised by professor Young - byung Park)

Abstract

The purpose of this study is to suggest an alternative idea(the solutions) of the longitudinal taxation policy of real estate business suited to future society. And this study suggests the solutions and the problems of them through the investigation of measures for taxation and the protest for taxation about the current real estate transaction business and real estate rental business.

When we look into the type of a protest for taxation, it appears that the thing about the success or failure of business and the comprehensive transfer of business is the main stream in the case of real estate transactions business and the thing about the comprehensive transfer is the main stream in the case of real estate rental business.

1) The solutions of a protest for taxation in real estate transactions business can be summarized as follows:

First, we must recover the equity(fairness) of taxation. Namely, that is the way to recover the proper(natural) function of the income tax, with thinking of the transfer income of real estate transactions as the income in a composite income system.

Second, we must suggest a standing criteria about the success or failure of business. We must provide for in the law, with listing the scale of real estate, the number of transaction and yes or no of a commercial advertisement about the success or failure of business as an example. And if the transaction is far from the criteria, it will be desirable to impose a tax with simplifying it(the transaction) into transfer income tax system without regard to a success or failure of business.

Third, it is necessary to readjust the basic rules of the income tax law. We must adjust in the direction to restrict the range in order to prevent a expanded analysis according to the current basic general rules of the income tax law 19-7 No.1.

2) The solutions of a protest for taxation of real estate rental business can be summarized as follows:

First, we can remove the room of a protest for taxation, with stipulating the scale and the context of a comprehensive business transfer and acquisition by transfer in an Enforcement Ordinance Article 17 No.2 of the current VAT law into a VAT law.

Second, in the case of the comprehensive transfer and acquisition by transfer of business, we can in advance prevent a protest for taxation by the comprehensive transfer and

acquisition by transfer of business, with specifying the type of a taxation trader in a contract note of transfer and acquisition by transfer and issuing taxation trader's registration certificate on the ground of it .

Third, we must stipulate the provision about a free supply of a service with a special reation the person into the VAT law. And a fair taxation will come true, with imposing VAT on a free supply of a service by calculating in the market price as the income tax law.

Fourth, we can prepare an exact base of taxation according to industrial classification, with stipulating into the VAT law the range of real estate rental business and real estate transactions business.

제1장 서론

제1절 연구의 목적

토지와 건물은 인간생활을 영위하는 터전이며 인간의 삶을 풍요롭게 해주고 부를 나타내는 척도로서 역할을 하여 왔다. 따라서 이러한 토지와 건물은 소유자에서 이용자에게로 매매 또는 임대의 중요한 수단으로 자리 매김 하여 왔다. 또한 국가는 이러한 토지와 건물의 효율적 이용을 위해 많은 정책을 전개하여 왔다.

우리나라의 경우 협소한 국토의 효율적 이용보다는 일부계층이 토지 등의 부동산을 투기의 대상으로 삼는 경우가 많아 경제적으로나 사회적으로 많은 문제가 되어 왔다. 특히 최근 아파트는 물론이고 아파트분양권, 농지, 임야 등의 미성숙 토지까지로 투기의 대상이 확대되고 있다. 이러한 부동산의 투기적 매매는 지가의 상승, 생산성의 저하, 물가상승은 물론 소득재분배를 왜곡시키는 등의 부작용을 낳기 때문에 정부는 투기 성격의 부동산 거래가 증가함에 따라 각종의 토지관련 세제 및 주택시장의 안정책을 도입하여 투기를 억제하여 왔다.¹⁾

그러나 토지관련 세제등 만으로 만연된 투기를 방지하고 건전한 투자 환경을 만들기 위한 절대적 대안은 되지 못하였다. 그 이유로는 부동산 거래에 대한 교묘한 조세회피 내지는 탈세의 방법이 출현하게 되었고, 이러한 방법들이 불필요한 부동산을 과다하게 취득, 보유하는 결과로 귀결되었다.

1) 정평조, “투기성거래에 대한 조세법적 검토”, 국세월보, 2002.6월, p.19.

토지, 건물을 매도하면 사업성 여부에 따라 부가가치세와 종합소득세 또는 양도소득세의 납부의무가 발생하게 된다. 즉, 이러한 매도가 사업성이 있는 양도라면, 주택을 신축하여 판매하는 사업의 경우에는 건설업종으로, 주택신축 판매업 이외의 경우에는 부동산 매매업의 업종으로 부가가치세, 종합소득세의 납세의무를 지게 되며, 사업성이 없는 양도라면

양도소득세의 납세의무가 생기게 된다. 또한 부동산(토지, 건물) 또는 부동산상 권리(지상권, 지역권의 설정, 대여 제외)의 대여로 인하여 수입금액이 발생하는 사업은 부동산임대업으로 납세의무가 발생한다.

이러한 부동산 매매업과 임대업은 자본소득이므로 근로소득에 비해 높은세율을 적용받으며, 일반적으로 거래 규모가 크기 때문에 과세금액이 많을 수 있으므로 과세불복의 문제가 발생한다.

따라서 본 연구에서는 미래사회에 적합한 부동산업의 장기적인 조세정책의 대안을 제시하고자 하는데 목적을 두고, 현행 부동산 매매업과 임대업에 대한 과세제도와 과세불복을 검토하여 이에 대한 문제점 및 개선방안을 제시하고자 한다.

제2절 연구방법 및 범위

본 연구는 미래사회에 적합한 부동산업의 장기적인 조세정책의 대안을 제시하고자 하는데 목적을 두고 있다. 이러한 목적을 달성하기 위하여는 현실적인 제도와 실태분석이 병행되어야 할 것이다.

현행 조세제도의 검토를 통하여 이에 대한 문제점과 개선방안을 도출하기 위하여 본 논문에서는 관련된 문헌을 수집하고 검토하는

문헌연구 방법을 실시하고자 한다. 그리고 과세불복에 대하여는 이러한 사실이 있는 자들을 대상으로 하여 설문조사나 면접조사를 수행하여야 더욱 효과적이겠지만, 이러한 대상을 파악한다는 것은 매우 곤란하다. 따라서 본 연구에서는 이러한 방법 대신에 과세불복으로 법원에 소송을 제기하거나 국세심판원 등에 이의신청한 사례를 분석하여 문제점과 개선방안을 제시하고자 한다. 이를 위해 대법원의 판례를 수집하고 이를 검토하였으며, 또한 국세심판원의 결정사항을 수집하고 이를 검토하였다. 이 경우 모든 판례나 국세심판원의 결정사항을 수집 검토한 것이 아니고, 1990년 이후의 판례만 조사 대상에 포함하였으며, 국세심판원의 자료는 최근 자료만을 검토하였다.

본 논문은 5개 장으로 구성되어 있다.

먼저 서론에 이어, 제2장에서는 부동산 매매업과 임대업의 과세 문제에 대하여 검토하였으며, 제3장에서는 과세불복 사례를 검토하였고, 제4장에서는 과세불복에 대한 문제점 및 개선방안을 제시하였으며, 마지막으로 제5장에서는 이상의 연구내용을 요약하고 한계를 제시하였다.

제2장 부동산 매매업과 임대업의 과세문제

제1절 부동산 매매업의 과세문제

1. 부동산 매매업의 개념

한 개인이 토지·건물 등과 같은 부동산을 양도함으로써 얻는 소득은 부동산 매매업에서 얻는 소득, 주택신축판매업에서 얻는 소득, 양도소득 중의 어느 하나를 구성하게 된다. 이 중 양도소득은 사업성이 없는 일시적인 소득이라는 점에서, 사업성을 전제로 하여 계속적·반복적으로 발생하는 부동산 매매업 또는 주택신축판매업을 영위하는 경우의 사업소득과 구별된다.

이때 사업이라 함은 영리를 목적으로 계속적이고 반복적으로 이루어지는 사회적 활동을 의미한다. 즉, 판매가 수익을 목적으로 하고 그 규모·횟수 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성을 가지고 있는지 등의 사정을 고려하여 사실적 판단하에 이를 가려야 한다.²⁾ 그러므로 부동산의 매매가 사업에 해당하는지의 여부는 부동산의 판매목적, 규모, 기간, 판매방법, 횟수 등을 종합적으로 고려하여 판단하여야 할 것이다. 따라서 부동산의 매매가 사업의 속성인 영리목적성과 계속·반복성이 동시에 충족되는 경우에는 사업소득인 부동산매매업 또는 주택신축판매업으로 보며, 둘 중 어느 하나라도 충족하지 못하는 경우에는 양도소득으로 보는 것이다.³⁾

2) 구자홍, “부동산의 양도행태별 개인소득세 과세제도 연구”, 동국대학교 석사학위 청구논문, 1991, p.30.

3) 장정복, “부동산매매에 대한 사업소득 과세제도의 개선방안”, 성균관 대학교 경영

한편 사업소득 중에서 부동산매매업에 해당되는지 주택신축판매업에 해당되는지의 구분은 우리나라의 현실상 주택신축을 장려하기 위해 주택신축판매를 사업으로 영위하는 자에 대하여는 세제상의 우대를 주기 위해 부동산매매업과 별도로 구분한 것이며, 주택을 신축하여 판매하는 사업은 주택신축판매업으로 보아 건설업으로 과세하며, 주택이 아닌 일반 상업용 건물의 신축판매업은 부동산매매업으로 보게 된다.

부동산매매업은 포괄적인 조건으로서 부동산(토지, 건물)을 판매하기 위하여 구입하는 사업의 목적을 가진 것은 모두 포함하기 때문에 신축판매하기 위한 토지구입 및 신축 행위까지 포함하여 모두 사업으로 보아 부동산매매업의 업태에 해당된다. 그러나 주택신축판매업은 헌법상 보장된 국민의 주거·이전의 자유를 보장받는 기본권의 유지를 위해 세제상 지원해야 할 사업으로 부동산매매업에서 제외하고 건설업으로 과세하고 있는 것이다.

1995년 이전의 소득세법⁴⁾에서는 부동산매매업을 부동산업으로 분류하고 부동산매매업에 대해서는 구체적 언급 없이 소득세법 기본통칙에서만 규정하였다. 그러나 1996년 개정 세법⁵⁾에서는 부동산

대학원 석사학위논문, 1998, p.5.

- 4) 소득세법 제2조 제①항에서 사업소득을 규정하고 있는데, 이에 의하면 건설업에서 발생하는 소득, 금융·보험업, 부동산업, 사업서비스업에서 발생하는 소득 등을 포함하고 있다. 소득세법시행령 제33조 제②항에서 주택을 신축하여 판매하는 사업(임대주택건설촉진법에 의하여 건설한 임대주택을 동법에 의하여 분양하는 사업을 포함한다)은 건설업으로 보며, 이 경우에 주택에 부수되는 토지로서 건물이 정착된 면적에 소득세법시행령 제15조 제⑨항의 배율(도시계획구역 내는 5배, 구역 외는 10배 이내의 토지를 주택에 부수되는 토지로 한다)을 곱하여 산정한 면적 이내의 토지를 포함하는 것으로 한다. 동 시행령 33조 제③항에서는 제②항의 경우에 주택의 일부에 상가, 점포 등 다른 목적의 건물이 설치되어 있거나 동일 지번 상에 주택과 다른 목적의 건물이 설치되어 있는 경우에는 그 전체를 주택으로 보고, 그 보다 작은 경우에는 그 전체를 주택으로 보지 아니한다.
- 5) 소득세법 제19조 제1항에서 사업소득으로 당해연도에 발생한 부동산매매업과 건설

매매업의 범주를 한국표준산업분류상의 건축물 자영건설업⁶⁾ 및 부동산 분양공급업⁷⁾으로 한정하여 그 범위를 축소하였다.

이상과 같이 사업성의 유무와 사업의 성격에 따라 납세자의 부담세액 및 신고납부 절차가 달라지므로 당해 소득들의 범위를 명확하게 구분하여야 한다.

2. 사업성의 존재 요건

상술한 바와 같이 부동산매매업에 대한 판단은 사업성이 있느냐 여부가 매우 중요하다.

소득세법에서는 사업성의 존재에 대한 개념 정리 및 유형에 대해

업을 규정하고 있는 것은 종전과 같으나 세법 형식에서 금융·보험업, 부동산업, 사업서비스의 항목 중 시행령에서 부동산업 내 부동산 매매업을 별도 사항으로 뚜렷이 정하고 있고, 건설업(대통령이 정하는 주택신축 판매업을 포함한다) 범위에서 임대주택법에 위한 건설임대주택을 동법에 의하여 분양하는 사업까지로 확대하고 있다. 또한 위 동법 제3항에서는 주택의 일부에 설치된 점포 등 다른 목적의 건물 또는 동일 지번(주거 여건이 동일한 단지 내의 다른 지번을 포함한다) 상에 설치된 다른 목적의 건물이 당해 건물과 같이 있는 경우에는 다른 목적의 건물 및 그에 부수되는 토지는 제1항에서 규정하는 주택에서 제외하는 것으로 하고, ① 주택과 다른 목적의 건물이 각각의 매매 단위로 매매되는 경우로서 다른 목적의 건물 면적이 주택 면적의 100분의 10 이하이거나 ② 주택과 부수되어 있는 다른 목적의 건물과 주택을 하나의 매매 단위로 매매하는 경우로서 다른 목적의 건물 면적이 주택 면적보다 작은 경우에는 그 전체를 제1항 규정에 의한 주택으로 본다. 한편, 소득세법 제1항 제12호에서는 대통령이 정하는 부동산매매업에서 발생하는 소득을 규정하고 있고, 동법 시행령 제34조에서는 부동산매매업의 범위를 한국표준산업분류상의 건축물 자영건설업 및 부동산분양공급업으로 하고 있지만 주택신축판매업은 제외한다고 하였다.

6) 이는 건설업으로서 첫째, 자기계정에 의하여 주거용 또는 비주거용 건물 및 기타 건축물을 직접 건설하여 일반 및 산업 사용자에게 분양 또는 판매하는 상업활동이 분류되며 둘째, 동일 기업체를 위하여 건물건설활동에만 주로 종사하는 동일 기업에 내의 일개 부서로서 별도로 파악할 수 있을 경우에는 여기에 포함된다.

7) 이는 직접 건설활동을 수행하지 않고 건설업체에 의뢰하여 주거용·비주거용 건물을 건설하고 이를 분양·판매하는 산업활동을 말한다.

서는 별다른 언급이 없고, 부동산매매업의 업태와 종목에 대해서만 규정하고 있다.

그러나 소득세법 기본통칙에서는 다음과 같은 유형은 사업성이 있다고 예시하고 있을 뿐이다.

① 부동산의 매매(건물을 신축하여 판매하는 경우를 포함) 또는 그 중개를 사업목적으로 나타내어 부동산을 판매하거나 사업상의 목적으로 부가가치세법상 1과세기간 내에 1회 이상 취득하고 2회 이상 묘지 등으로 분할 판매하는 경우(이 경우 공유수면매립법 제 14조의 규정에 의하여 소유권을 취득한 자가 그 취득한 매립지를 분할하여 양도하는 경우를 포함한다.)

② 묘지를 개발하여 분묘기지권을 설정하고 분묘 설치자로부터 지대료 등을 받는 것은 부동산임대업에 속하며, 주택을 건설하여 판매하는 사업과 임대주택법에 의한 건설임대주택을 동법에 의하여 분양하는 사업은 건설업으로 과세하도록 하고 있다.⁸⁾

한편 개정세법의 시행 이전까지는 세법에서 명확한 사업성의 개념과 관련 규정 미비로 인하여 부동산 매매업 소득이나 양도소득이나 하는 문제에 대해 과세권자와 납세자간에 다툼의 소지가 상존함으로써 납세불복이 상당하였다. 이에 대해 대법원이 오랫동안 견지하여 온 판례 내용은 “부동산의 거래가 수익을 목적으로 하고 있는지와 그 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있는 정도의 계속성과 반복성이 있는지 등을 고려하여 사회통념에 따라 가려져야 한다⁹⁾” 라고 하여, 납세자의 과거 및 현재의 종합적 상황을 고려하여 판단하는 다소 추상적 내용으로 판결하여 오고 있었다. 따라서 과세당국에서도 이러한 판례 내용과 같이 종합적 판단으로 사업성 인정에 대해 가변적 상황이 되고 있는 것이 현실이다.

8) 소득세법 제19조 제①항 제6호 및 동법 시행령 제32조.

9) 대법원 85누 442, 1985. 12. 10의 다수

사업성에 관하여 소득세법 기본통칙에서 예시적으로 열거하고 있지만, 세무실무에서는 부동산의 거래가 수익을 목적으로 하고 있는지와 그 규모·횟수·태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지 등을 고려하여 사회통념에 따라 가려져야 하는 다소 추상적이고 재량의 소지가 있는 대법원의 판결 내용을 대부분 인용하여 적용하고 있다. 사업성에 대한 학설상 및 행정 해석상 종합적 구별기준을 살펴보면 다음과 같다.¹⁰⁾

① 부동산의 양도인(매도인)이 그러한 특정 자산의 양도 이전부터 여러 차례에 걸쳐서 동종의 자산을 양도하는 행위의 계속·반복이 있었는가의 여부

② 매매의 상대방이 특정된 소수의 사람인가 또는 불특정 다수인인가의 여부

③ 부동산의 소유목적·보유상황 및 처분 이유에 비추어 그 거래행위가 투자목적인가, 단기매매차익의 획득을 위한 것인가, 보유기간이 장기인가, 단기인가의 여부

④ 부동산의 양도인이 그러한 자산의 양도·취득을 위하여 업무수행 장소, 종업원, 특별대리인 등 물적·인적 시설을 가지고 있는가, 자산양도를 위한 상업광고를 하는가의 여부

⑤ 부동산 양도자가 그러한 자산의 양도로 인하여 얻는 이득이 우연한 외부의 경제적 사정에 기인하는 것인가, 양도자산에 대한 개량·건축·조성 등 양도자의 가치 부가활동에 기인한 것인가의 여부

이와 같은 구분기준에 따라서 ① 양도인이 특정 자산의 양도 이전부터 수회에 걸쳐 동종의 자산 양도 행위를 계속적으로 반복하여 왔거나, 그 자산의 양도가액이 다액이며 자산 매매의 상대방이 특

10) 최명근, “과세상 양도소득과 부동산매매업소득비교·설명”, 월간 조세, 1998.11월호, p.146

정 소수인이 아닌 불특정 다수의 고객인 경우, ② 자산의 소유 목적 보유 상황 및 처분 이유 등이 자산 자체에 대한 투자목적으로서가 아니고 단기간 매매차익의 획득을 위한 것이며, 자산보유기간이 단기간인 경우, ③ 양도인이 자산의 양도를 위하여 업무수행 장소를 별도로 마련하거나, 자산 양도 업무에 종사하는 직원 및 특별대리인이나 중개인을 고용하거나 위촉하고 자산 양도를 위한 상업적 광고를 행한 경우, ④ 양도자가 자산의 양도로부터 취득한 양도차익의 발생 원인이 우연한 외부 경제적 사정에 의한 것이 아니라, 양도자산에 대한 개량·조성행위에 기인한 경우에는 사업소득으로 보아야 할 것이다.

따라서 자산의 양도행위가 간헐적이거나 1회적이고 자산의 취득 및 처분 이유가 투자목적이며 거래 상대방도 1인 또는 소수인 경우 또는 자산양도를 위한 광고를 행하지 아니하고 업무수행을 위한 별도의 장소를 설치하지 아니한 경우 등에는 그 자산 양도로 인한 소득은 양도소득에 해당한다고 추정할 수 있다.¹¹⁾

3. 업태의 판정

1) 업태의 판정

부동산매매업은 1996년 시행 개정 법령에서 “한국표준산업분류상의 건축물자영건설업 및 부동산분양공급업을 말하고, 다만 주택신축판매업을 제외한다.” 라고 하여 주택신축판매업은 건설업으로 하고 이때 주택과 그 부수 토지(정착면적의 5배 또는 10배 이내)도 건설업으로 보도록 하고 있다. 또한 한국표준산업분류표상 건축물자영건설업으로 보는 경우에도 동일 기업체를 위하여 건물건설 활

11) 전정구, “한국조세법의 제문제”, 조세통람사, 1986, p.290.

동에만 주로 종사하는 동일 기업체 내의 일개 부서로서 별도로 파악 할 수 있을 경우에는 소득세법상 부동산매매업으로 보지 않고 건설업으로 보아야 할 것이다.¹²⁾

한편, 1995년까지 시행된 종전 법령에서는 ‘주택의 일부에 상가, 점포 등 다른 목적의 건물이 설치되어 있거나 동일 지번 상에 주택과 다른 목적의 건물이 설치되어 있는 경우, 주택의 면적이 다른 목적의 건물의 면적과 같거나 그 보다 큰 경우에는 그 전체를 주택으로 보고 (건설업으로 판정), 그 보다 작은 경우에는 그 전체를 주택으로 보지 아니한다(부동산매매업으로 판정)’ 라고 규정하고 있었다.

그러나 1996년에 시행된 개정 법령에서는 주택과 다른 목적의 건물이 각각의 매매단위로 매매되는 경우로서 다른 목적의 건물면적이 주택면적의 100분의 10이하인 경우와, 주택과 부수되어 있는 다른 목적의 건물과 주택을 하나의 매매단위로 매매하는 경우로서 다른 목적의 건물면적이 주택면적보다 작은 경우인 때에만, 그 전체를 주택으로 보아 건설업으로 과세하고 그 외의 경우에는 부동산매매업으로 판정하도록 개정하였다.

예를 들어 하층은 상가로 되어 있고 상층은 주거용으로 된 아파트를 함께 소유하고 있는 경우에는 이를 겸용주택으로 보지 않으며 (소득세법 기본통칙 1-2-46...5), 겸용주택의 지하실은 실지 사용하는 용도에 따라 판단하는 것을 면적의 비율로 안분하여 계산하고 (기본통칙 1-2-49...5), 겸용주택을 양도한 경우 주택과 점포의 공용복도의 면적은 주택에 해당 부분을 안분 계산하여 주택의 면적에 산입한다.

12) 황호을·이순재, “한국표준산업 분류해설”, 조세통람사, 1992, p.374.

2) 임대판정의 중요성

부동산매매업이란 부동산을 전문적으로 사고 파는 사업목적을 가진 경우가 일반적이며, 1996년에 시행된 세법개정 전의 법령에서는 부동산매매업의 세 부담이 양도소득세의 세부담보다 크게 되어 있었다.¹³⁾ 개정 세법에서는 사업성에 관해 명확성을 부여하고자 부동산매매업의 범위를 보다 축소하여 토지개발분양과 주택 이외의 건축물 신축분양업으로 그 범위를 한정하고 비교과세제도를 폐지하였다.

그러나 아직도 사업성 유무에 대한 명확한 판정기준을 제시하지 못하고 있어 과세관청의 재량의 소지가 다분히 있고, 과세소득 산정의 방법이 서로 같지 않은 부동산매매업과 건설업의 판정뿐만 아니라 사업소득과 양도소득의 구분은 분류과세제도를 취하는 현행세법 구조 하에서 납세부담이 현저히 다를 수 있는 것이다.

4. 사업성의 유무와 사업의 성격에 따른 과세소득의 계산

1) 부동산 매매업의 소득계산

부동산매매업자의 과세소득은 크게 토지 등 매매차익 예정신고시의 과세 소득인 “매매차익”과 사업소득 계산원리에 의한 “사업소득금액” 계산방식으로 나누어 생각할 수 있다.

매매차익 계산은 양도소득 계산원리에 의하여 산정되고, 사업소득금액은 실질과세 원칙에 의거 실질소득 계산원리로 산출된다.¹⁴⁾

13) 종전의 세법에서 일반적으로 양도소득보다 부동산 매매업을 중과세 하는 이유는 전문적인 부동산 양도의 사업은 부동산 투자를 조장하여 자원의 비효율적인 배분과, 불로소득으로 정상적인 소득자에 대한 근로의욕을 저하시키며, 아울러 합리적 조세공평을 다하고자 그 대응을 한 중과세제도로 한 것으로 볼 수 있다.(김완석, “소득세법론”, 조세통람사, 1995, p.377.)

14) 김홍규, “부동산매매업과 과세제도의 개선방안에 관한연구”, 경성대학교 석사

(1) 매매차익의 계산

매매차익이란 소득세법상 부동산 매매업자가 토지 등 매매차익 예정신고시 적용되는 용어로서, 매매차익은 양도소득 계산구조¹⁵⁾로 계산된다. 즉, 양도소득세 납부의무자의 과세대상자산의 양도소득세 신고와 같이 매매일(양도일)이 속하는 달의 말일로부터 2월이 되는 날까지 매매차익과 그 세액을 납세지 관할 세무서장에게 신고 납부하도록 강제하고 있다. 이 경우 토지등 매매차익 예정신고는 세액 공제를 10% 해주며 예정신고가 없다 하더라도 가산세등 불이익은 없기 때문에 납세의무자에게 협력 의무로 볼 수 있다.

그러나 매매차익 신고와 납부가 없는 경우에는 경정 조항을 준용하므로 이 때는 가산세 조항은 없지만 과세당국이 결정 처분하게 된다.¹⁶⁾

매매차익은 기장에 의한 매매차익 계산과 추계에 의한 매매차익 계산이 있으며, 다음과 같이 계산한다.

① 기장에 의한 매매차익 계산

기장에 의한 매매차익 계산은 다음과 같다.

매매가액-(취득가액+설비비와 개량비+자본적 지출액+양도비)¹⁷⁾-
건설자금이자-토지 등의 매도로 인하여 법률에 의하여 지급하는 공
과금-장기보유특별공제-양도소득기본공제¹⁸⁾

학위논문, 1996, p.27.

15) 실지가액-격정원리로 산정하는 양도소득 계산구조와 같음.

16) 소득세법 제69조 제5항 및 제109조

17) ()내는 “필요경비”이라 한다.

18) 2,500,000원임

② 추계에 의한 매매차익 계산

납세의무자 스스로 토지 등 매매차익 예정신고를 하는 경우에는 실지가액이 나타나므로 추계를 상상할 수 없지만, 납세의무자의 신고가 없거나 과소 신고한 경우에는 추계에 의하여 매매차익을 계산하게 된다. 이 경우 조사에 의해 쌍방 실지 매매가액을 알 수 있는 경우에는 실지가액에 따라 매매차익을 계산하며, 쌍방 실지가액이 확인되지 아니하지만 실지 매도가액이 확인되는 경우에는 실지 매매가액에 소득세법 시행령 제143조 제3항(경비율 등) 금액으로 매매차익을 계산하고, 매도가액이 확인되지 않는 경우에는 양도소득세 결정 원칙인 기준시가로 평가한 매매가액에 소득세법 시행령 제143조 제3항(경비율 등)¹⁹⁾ 금액으로 매매차익을 계산한다.²⁰⁾

취득가액 및 필요경비 등이 확인되지 않는 추계 사유의 경우에는 상황이 동일함에도 실지가액이 확인되는 매매가액에 소득세법 시행령 제143조 제3항(경비율 등) 금액을 적용한 매매차익과 매매가액이 확인되지 않을 경우의 기준시가 매매가액에 소득세법 시행령 제143조 제3항(경비율 등) 금액으로 계산한 매매차익이 서로 달라 납세부담이 달라질 수 있다.

(2) 사업소득금액 계산²¹⁾

종합소득세 확정신고시 신고하는 부동산매매업자의 사업소득금액은 예정신고시 계산되는 매매차익 소득계산(양도소득 계산원리)과는 다르게 증빙과 장부에 의해 실질과세원리에 따라 총수입금액에서 필요경비를 공제하여 소득금액을 계산하고, 그 소득은 다른 종합소득과 함께 각 연도별 소득세·농어촌특별세 과세표준 확정신고

19) 국세청, “국세행정개혁백서”, 2000, p.129 - p.138.

20) 소득세법 시행령 제169조, 1996년 법령이후 제143조 “추계결정사유”.

21) 소득금액 = 총수입금액 - 필요경비

및 자진납부계산서 신고서식에 기재하여 확정신고시 신고하는 과세 소득이다.

마찬가지로 추계사유에 해당하는 경우에는 매매가액에 소득세법 시행령 제143조 제3항을 적용하여 사업소득금액을 계산한다.

2) 건설업의 소득계산

주택을 건설하여 판매하는 사업은 소득세법상 사업소득 중 건설업에 해당되어 사업소득세(종합소득세)가 과세된다.²²⁾ 그러므로 다른 사업소득 또는 종합소득과 합산하여 소득세를 납부해야 한다.

사업소득금액은 당해연도의 총수입금액에서 이에 소요된 필요경비를 공제한 금액으로 한다(소득세법19조 ②)

취득가액 또는 양도가액 등 과세표준을 계산함에 있어서 필요한 장부와 증빙서류가 없거나 미비 또는 허위인 때는 추계결정하여야 한다.

주택을 신축하여 판매하는 건설업의 총수입금액에 대응하는 필요경비계산에 있어서 토지 취득가액은 당해 토지에 대한 매입가액과 그 부대비용의 합계액으로 하는 것이며, 위 경우에 사업자가 사업용 이외의 목적으로 매입하였던 것을 사업용으로 공한 것에 있어서는 당해 사업자가 당초에 매입한 때의 매입가격과 그 부대비용으로 하는 것이다. 그러나 그 취득가액을 계산할 수 없는 경우에는 취득 당시의 시가 표준으로 평가한 가액에 취득 당시의 법에 의하여 계산한 등록세·취득세를 가산한 금액으로 한다.

3) 사업성이 없는 경우의 소득계산

토지·건물 등과 같은 부동산을 양도함으로써 사업성이 없는 일

22) 권동웅, “양도소득세 실무해설”, (주)광교, 2003, p.840.

시적 소득은 양도소득세가 과세된다. 이러한 소득은 다른 사업소득 또는 종합소득과 합산되지 않는 분류과세체계이다.

양도차익(과세소득금액)의 산정방법은 기준시가에 의한 양도차익의 산정, 실지거래가액에 의한 양도차익의 산정 및 양도·취득가액의 추계조사결정(경정)이 있다.

양도가액을 기준시가에 의하여 산정하는 경우에는 취득가액도 기준시가에 의하며, 양도가액을 실지거래가액에 의하여 산정하는 경우에는 취득가액도 실지거래가액에 의하여 산정해야 한다.

먼저 기준시가에 의하여 양도차익을 산정하는 식은 다음과 같다.

양도차익=양도당시의 기준시가-(취득당시의 기준시가+필요경비
개산공제액)

다음으로 실지거래가액에 의하여 양도차익을 산정하는 식은 다음과 같다.

양도차익 = 양도가액 -(취득가액+자본적 지출액 등+양도비)

그러나 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장이 양도당시 또는 취득당시의 실지거래가액을 인정·확인할 수 없는 경우에는 양도가액 또는 취득가액을 실지거래가액에 의하여 추계조사하여 양도소득과세표준을 결정(경정)할 수 있다.

5. 부동산매매에 따른 각 소득의 세액계산 차이

토지 등을 매도하게 되면 사업성 여부에 따른 사업소득과 양도소득으로 구분하여 과세하게 된다.

이하에서는 자산의 양도 사례를 가지고 사업소득 중 부동산매매업 및 건설업과 양도소득의 산출세액의 차이를 비교해 보기로 한다.

(1) 사실관계

다음의 사례가 사업소득세와 양도소득세의 과세요건을 모두 충족시킨다고 가정하여 5년 이상 장기 보유한 토지와 건물을 함께 양도했을 경우 양도소득세와 부동산매매업 사업소득세를 기장에 의한 경우와 기준시가에 의한 세액을 비교하고자 한다²³⁾.

(2) 부동산매도가격(2002. 6월 양도)

① 기장에 의하여 확인된 금액 5억원

* 토지가액 4억5천만원 * 건물가액 5천만원

② 기준시가 2억7천5백만원

* 토지가액 2억5천만원 * 건물가액 2천5백만원

(3) 취득가액(1996. 7월 취득)

① 기장에 의하여 확인된 금액 3억원

* 토지가액 2억7천만원 * 건물가액 3천만원

② 기준시가 1억7천만원

* 토지가액 1억5천5백만원 * 건물가액 1천5백만원

(3) 단순경비율 2002년 모두 5년 이상 보유

* 부동산매매업 70.0% * 건설업(주택신축판매업) 83.1%²⁴⁾

23) 위 계산의 편의를 위하여 양도비용 및 양도소득기본공제는 고려하지 않기로 하였으며, 수치표현에 있어서는 백만단위이하를 절사하였음.

위 자료에서 2002년 종합소득세(부동산매매업 및 건설업)와 양도소득세세액을 비교하여 보면 <표 1>과 같다.

<표 1> 2002년도 사업소득세와 양도소득세의 세액비교

(단위 : 백만원)

구 분		양도가액	취득가액	장기보유 특별공제	과세소 득	소득세 액
양도세	㉠ 양도세(실가)	500	300	30	170	60
	㉡ 양도세(기준)	275	170	15	89	31
부동산 매매업	㉢ 종소세(실가)	500	300		200	70
	㉣ 종소세(매매실 가)	500			150	52
	㉤ 종소세(기준)	275			82	28
건설업	㉥ 종소세(실가)	500	300		200	70
	㉦ 종소세(매매실 가)	500			84	29
	㉧ 종소세(기준)	275			46	12

이를 보면, 부동산의 양도가 사업성이 없을 경우에는 양도소득세를 신고 납부하게 되어 세금부담이 적은 기준시가에 의한 ㉡의 금액으로 신고 납부하게 될 것이다. 그러나 사업성이 있다면 부동산 매매업의 경우에는 ㉢㉣㉤중 세금부담이 가장 적은 ㉤로 신고납부하고자 할 것이며, 건설업의 경우에는 ㉥㉦㉧ 중 세금부담이 가장 적은 ㉦로 신고납부하고자 할 것이다. 이러한 현상은 증빙에 의한 기장을 회피하는 결과를 초래하게 될 것이다.

부동산매매업과 건설업(주택신축판매업)의 소득세 내역을 보면, 실가계산시는 세액이 같으나, 매가실가·기준시가의 경우에는 단순

24) 직전연도 수입금액은 참조하지 않았다.

경비율 차이로 인하여 부동산매매업의 세액이 더 큰 것을 알 수 있다. 그 결과 납세자들은 양도소득과 사업소득 중 유리한 쪽으로 세 부담을 선택하려 하고 과세관청은 세부담이 많은 쪽으로 과세하려 하는 마찰을 일으키는 원인이 되고 있다.

이러한 과세마찰의 형태는 납세자가 양도소득세를 기준시가에 의해 신고후 사업성 있는 거래로 판정되는 경우, 실지가액의 확인여부에 따라 납세자의 추가부담세액은 달라지게 된다. 즉, 실지가액이 확인되는 경우에는 부가가치세와 소득세를 추가로 부담하게 되며, 실지가액이 확인되지 않는 경우에는 과세관청에서 추가 세수효과가 거의 발생되지 않게 되므로 사업성 판정을 하지 않을 것이기 때문에 발생하게 되는 것이다.

한편 부동산매매업의 소득세액이 양도소득세보다 반드시 크다고 할 수 없으므로, 앞의 사례에서와는 달리 기준시가에 의한 사업소득세보다 양도소득세 부담의 차이가 클 경우, 만약에 납세자가 기준시가에 의한 사업소득세 신고를 한 후 과세관청에서 이를 부인하고 양도소득세를 추가로 징수하는 형태로 분쟁이 발생할 수도 있을 것이다.

제2절 부동산임대업의 과세문제

1. 부동산임대업에 대한 조세의 의의

세법은 이자소득, 배당소득, 부동산임대소득 등 3가지 소득을 자산소득으로 규정하고 있는데, “자산소득이란 자산 즉 부(富)를 원천으로 하여 발생하는 소득”이다. 그러므로 부를 가지지 않은 비자산 계층은 당연히 임대소득이 발생될 수 없다.

부동산임대소득은 이자소득이나 배당소득과는 달리 주로 ‘1대 1 거래’인 관계로 쌍방 간의 담합에 의한 수입금액의 은폐가 심하다. 특히 자산소득 중 국세청 전산실의 방대한 규모의 시스템(TIS)에도 불구하고, 세원의 특성상 유일하게 그 소득의 근원이 전산으로 노출되지 않고 있는 소득이기도 하다. 즉, 이자소득이나 배당소득의 경우에는 소득의 근원과 출처가 대규모의 금융기관 또는 상장법인인 경우가 거의 대부분이며, 이들 금융기관과 상장법인에서 ‘이자’나 ‘배당’의 지급내용이 전산시스템에 의해 자동으로 계산되어 국세청에 제출되고, 국세청은 이를 전산으로 자동 포착하여 원천징수의 방법 등으로 즉각 과세에 활용되도록 하고 있다. 그러나 부동산 임대업의 경우에는 정상적인 수입금액의 원천이 전산의 방법으로도 포착이 되지 않는 독특한 업종인 것이다. 따라서 수입금액 포착율이 매우 낮은 것으로 나타나고 있다.²⁵⁾

우리나라에서는 많은 사람들이 조세의 성실납부에 대한 인식이 희박하다. 특히 부동산 임대업과 같이 대여자가 절대적 권한을 가진 경우에는 더욱 더 성실납부에 대한 인식이 낮으며, 그 결과 유효납세율이 매우 낮은 것으로 나타나고 있다.

이와 같이 부동산임대업이 자산소득임에도 불구하고 낮은 수입금액 포착율에 기인하여 과세액이 적어 유효납세율이 낮다는 점은 소득의 불균형을 더욱 심하게 하고 있고, 점진적으로는 ‘경제적 불평등’에서 ‘계층 간의 사회적 불만’으로 진행될 수 있다. 그러므로 조세의 주요기능의 하나인 ‘소득재분배 기능’ 면에서 자산소득은 가장 우선적이고 주요한 소득재분배 대상이라 할 수 있으므로, 이에 대한 관리가 더욱 절실하게 되는 것이다.

25) 권기재, “공평과세 실현을 위한 조세정책연구”, 경성대학교 박사학위논문, 2001, p.28-p29.

2. 부동산임대업에 대한 과세 현황

부동산임대업은 부동산 또는 부동산상 권리(지상권, 지역권 설정대여 제외)²⁶⁾의 대여로 인하여 수입금액이 발생하는 사업으로, 이자소득 배당소득과 더불어 소득세법에서 자산소득업종으로 계층 간의 소득불균형과 사회적인 위화감을 조성하는 대표적 업종이다. 뿐만 아니라 전단계 세액공제법²⁷⁾을 채택하고 있는 우리나라 부가가치세의 유통과정상의 입장에서 본다면, 재화나 용역이 창출되는 가장 기본적인 장소로서 기초적 단계이다. 즉, 부동산임대업의 부가가치세 결정 과표는 소득세 과세표준으로 바로 연계되는 선행과표임을 감안한다면, 그 규모의 영향은 소득세 분야에까지 당연히 미치고 있고, 여기에다 부동산 임대소득이 다른 소득과 합산하여 누진세율을 적용하므로, 세수규모 면에서나 납세자의 수 면에서나 조세정책적 측면에서나 국가적으로 매우 중요한 세원임을 알 수 있다. 따라서 이에 대한 조세포탈은 조세의 불균형을 더욱 가중시키게 된다.

26) 부동산임대소득의 범위에는 다음과 같이 규정되어 있다.

첫째, 부동산 또는 부동산상 권리(지상권·지역권의 설정·대여 제외)의 대여로 인하여 발생하는 소득

둘째, 공장재단 또는 광업재단의 대여로 인하여 발생하는 소득

셋째, 광업권자·조광권자 또는 터대가 채굴에 관한 권리를 대여함으로 인하여 발생하는 소득

27) 1. 부가가치세 과세를 위한 납부세액의 계산방법은 크게 가산법 전단계거래액공제법, 전단계세액공제법의 3가지로 대별되며, 현행 우리나라 부가가치세는 전단계세액공제법을 채택하고 있다.

2. 전단계세액공제법 : 부가가치세액 = 매출세액(매출액×세율)-매입세액

<표 2> 부동산임대업의 부가가치세 점유 현황

(2001귀속, 단위: 천명, 10억원)

구 분		전 체 사 업 자			부 동 산 임 대 업			점 유 비(%)		
		인원	매출과표	납부세액	인원	매출과표	납부세액	인원	매출과표	납부세액
계		3,708	1,515,387	11,761	512	16,097	399	13.81	1.06	3.39
법 인		321	1,243,372	6,699	10	6,214	230	3.12	0.50	3.43
개 인	계	3,387	272,015	5,062	502	9,883	169	14.82	3.63	3.34
	일반사업자	1,573	245,403	4,991	132	6,402	144	8.39	2.09	2.89
	간이과세자	1,814	26,612	71	370	3,481	25	20.40	13.80	35.2

자료: 국세청, 『2002년 국세통계연보』

<표 2> ‘부동산임대업의 부가가치세 점유 현황’을 보면, 부동산임대업의 2001년 부가가치세의 세수 규모는 3,990억원으로, 전체 부가가치세 세수 117,610억원 중에서 3.39%로 표시되고 있다. 그러나 부동산임대업의 소득금액이 종합소득세에서 다른 소득과 합산과세되는 자산소득이므로, 누진세율 등으로 인해 전체 세수에서 차지하는 중요도는 표에 나타난 것보다는 크다고 보아야 한다.²⁸⁾ 더구나 부동산임대업이 다른 주업종²⁹⁾과 겸업하는 경우에 합산되는 부동산임대업의 소득은 통계에서 나타나지 않음을 감안할 때, 부동산임대업에 대한 부가가치세 점유비는 더욱 많을 것이다. 따라서 이에

28) 부동산임대업에 대한 ‘소득세’의 구성비율은 국세청통계의 행간(行間)으로도 읽어 내기가 어렵다.

29) 부동산임대업이 아닌 다른 일반업종 주력업종으로서 수입금액 등이 부동산임대업보다 큰 업종을 말한다.

대한 조세관리가 더욱 중요한 것이다.

또한 부동산임대업의 부가가치세 납세자 수를 사업자 유형별로 보면, 법인사업자 1만명, 개인의 일반사업자 13만2천명, 간이과세자 37만명으로 총51만2천명이며, 이는 우리나라 전체사업자 3백7십만8천명의 '13.81%'를 점하고 있다. 이는 납부세액의 구성비(3.39%) 보다 무려 4배 이상 높은 것을 알 수 있다. 그러나 이 경우에도 주된 사업이 사업소득 등이 되는 소득자에게 합산되는 부동산임대사업자 수가 역시 포함되지 않았으므로, 부동산임대업의 사업자의 수는 13.81% 보다 훨씬 많다고 보아야 할 것이다. 따라서 부동산임대업에 대한 조세관리의 필요성이 더욱 강조된다.

<표 3> 부동산임대업의 연도별 세수 변동 추이

(2001년 귀속, 단위 ; 천명, 10억원)

구분 연도	전체사업자			부동산임대사업자			점유비율(%)		
	인원	매출과표	세액	인원	매출과표	세액	인원	매출과표	세액
2001년	3,708	1,515,387	11,761	512	16,097	399	13.81	1.06	3.39
2000년	3,390	1,385,651	8,353	458	14,233	485	13.51	1.03	5.81
1999년	2,996	1,171,780	9,874	433	12,646	393	14.45	1.07	3.98
1998년	2,852	1,056,940	10,709	427	12,944	399	14.97	1.22	3.72
1997년	2,928	1,085,980	8,142	417	13,291	261	14.24	1.22	3.20
2001/1997	126.64	139.54	144.45	122.78	121.11	152.87	-	-	-
2001/2000	109.38	109.36	140.80	111.79	113.10	82.29	-	-	-

자료 :국세청, 『국세통계연보』, 각 연도.

<표 3> 부동산임대업의 연도별 세수 변동 추이에서 매출과표를 보면, 부동산임대업의 과세표준은 1999년도까지는 13조원 정도였으나 2000년도에는 14조 2,330억원으로 전년도에 비해 12.5%나 상승하였으며, 2001년도에는 16조 970억원으로 역시 전년도에 비해

13.1%나 상승하고 있다. 이러한 상승을 전체사업자의 매출과표 상승과 비교해 보면, 2000년도에는 전체 상승(18.3%)에 비해 적게 상승하였으나, 2001년도에는 전체 상승(9.4%) 보다 많이 상승한 것으로 나타났다. 이를 세액 측면에서 보면 1997년은 2,610억원이었으나 1998년에는 3,990억원으로 전년도에 비해 50% 이상 상승하였다가, 1999년도에는 3,930억원으로 현상 유지하였지만, 2000년도에는 4,850억원으로 23.4%나 상승하였다가 2001년도에는 3,990억원으로 전년도에 비해 17.7%나 하락한 것으로 나타났다. 2000년도의 경우 전년도에 비해 매출과표는 12.5% 상승한 데 반해 세액은 23.4%나 상승하였으며, 2001년도의 경우 전년도에 비해 매출과표는 13.1%나 상승하였지만 세액은 17.7%나 감소하였다. 이러한 결과는 부동산에 대한 조세정책의 변화에 기인한 것으로 판단된다. 따라서 부동산 임대업에 관련되는 조세정책이 사회 전반에 많은 영향을 줄 수 있으므로 그 접근은 신중하고 합리적이어야 할 것이다.

<표 4> 부동산임대업의 부가가치세 점유비율

(2001년 귀속, 단위 : 천명, 10억원)

구 분	사업자수		매출과표		납부세액	
	인원	점유비	과표	점유비	세액	점유비
계	502	100(%)	9,883	100(%)	169	100(%)
일반사업자	132	26.3	6,402	64.8	144	85.2
간이과세자	370	73.7	3,481	35.2	25	14.8

주 : 부동산 임대사업 중 법인을 제외한 개인사업자를 대상으로 하였음.

자료 : 국세청, 『2002년 국세통계연보』

그리고 <표 4> ‘부동산임대업의 부가가치세 점유비율’에서 보면,

부동산 임대사업자 중 간이과세자의 비중은 전체의 73.7%를 차지하고 있으나, 매출과세표준은 35.2%, 납부세액은 고작 14.8%를 차지하고 있다. 또한 부동산 임대 간이과세자 인원 37만명은 부가가치세 납세자 전체(3백7십만명)의 10%로 주요 납세자 집단이지만, 이들이 총세수에서 차지하는 비중은 0.2% 정도로 미미한 실정이다. 여기에는 임대수입금액 자체가 영세하기 때문이기도 하지만, 부동산임대업이 자산소득임에도 불구하고 낮은 유효납세율과 낮은 수입금액 포착율에 기인하고 있음도 쉽게 유추할 수 있다.

3. 부동산임대업의 과세제도에 대한 문제

부동산임대업의 과세제도에 대하여 이의신청 등이 가장 많은 문제는 부당행위계산 부인에 대한 문제와 부동산임대업의 양도에 대한 문제 및 소득금액을 추계결정 또는 경정하는 문제라고 할 수 있다.

1) 부동산임대업에 대한 과세제도의 개요

부동산임대업에 관련된 세제상의 규정으로는 우선 부동산임대용역에 대한 소득세법·법인세법 등 직접세제와 간접세제인 부가가치세법의 규정을 들 수 있다.

소득세법상 사업활동에 의하여 발생하는 소득은 부동산임대소득·사업소득·산림소득의 3가지가 있으며, 이러한 소득이 있는 자를 ‘사업자’라고 한다.

부동산임대소득은 사업활동에 의하여 발생하는 소득이란 점에서는 사업소득과 동일하나, 자산소득합산과세 및 결손금 통산 제한을

위하여 사업소득과 구별하며, 사업자가 재무제표를 작성한 경우에는 당기순이익에 세무조정사항을 가감하여 소득금액을 계산하도록 하고 있다.

부동산임대소득의 총수입금액은 임대수입이다. 다만 부동산 또는 그 부동산상의 권리 등을 대여하고 보증금, 전세금 또는 이와 유사한 성질의 금액을 받는 경우에는 다음과 같이 계산한 금액으로 한다(소득세법 제25조 1항 및 동법시행령 제53조 3항).³⁰⁾

총수입금액에 산입할 금액 = {당해 과세기간의 보증금 등의 적수 - 임대용

부동산의 건설비 상당액³¹⁾의 적수} × 1/365 × 금융기관의 정기에금 이자율을 참작하여 재정경제부령이 정하는 이자율 - 당해 과세기간의 임대사업부분에서 발생한 수입이자와 할인료 및 배당금³²⁾의 합계액³³⁾

이 때 소득금액을 추계결정 또는 경정하는 경우에는 다음 산식에 의하여 계산한 금액을 총수입금액에 산입한다.(소득세법시행령 제53조 4항)

30) 이 경우 전년도로부터 이월된 소득금액은 당해연도의 소득금액의 계산에 있어서 이를 총수입금액에 산입하지 아니한다.(소득세법 제27조 1항)

31) “임대용 부동산의 건설비 상당액”이라 함은 다음 각 호의 1에 해당하는 금액을 말한다.(소득세법 시행령 제53조 5항)

1. 지하도를 건설하여 국유재산법 기타 법령에 의하여 국가 또는 지방자치단체에 기부 채납하고 지하도로점용허가(1차 무상점용허가기간에 한한다)를 받아 이를 임대하는 경우에는 재정경제부령이 정하는 지하도 건설비 상당액

2. 제1호외의 임대용 부동산의 경우에는 재정경제부령이 정하는 당해 임대용 부동산의 건설비 상당액(토지가액을 제외한다)

32) 이는 비치·기장한 장부나 증빙서류에 의하여 당해 임대보증금 등으로 취득한 것이 확인되는 금융자산으로부터 발생한 것에 한한다.

33) 유재철, “부동산임대업의 수입금액 현실화 방안에 관한 연구”, 서울대학교 행정대학원 석사학위 논문, 1997, p.37.

총수입금액에 산입할 금액={당해 과세기간의 보증금 등의 적수－취득당시의 법 제99조에 규정하는 기준시가에 의하여 계산한 임대용 부동산의 건설비 상당액의 적수×50/100}×1/365×금융기관의 정기에금이자율을 참작하여 재정경제부령이 정하는 이자율

부동산임대업에 대한 과세방법은 자산소득으로서 원천징수대상이 아니며, 분리과세대상도 없다. 따라서 비과세대상이 아닌 부동산임대소득을 전액 종합소득에 합산하여 신고하도록 하고 있다.

그리고 사업자가 2이상의 과세기간에 걸쳐 부동산임대용역을 공급하고 그 대가를 선불 또는 후불로 받는 경우에는 당해 금액을 계약기간의 월수로 나눈 금액에 각 과세대상 기간의 합계액을 곱한 금액을 과세표준으로 한다.

다음으로 부동산 임대용역에 대한 부가가치세법의 규정을 살펴보기로 한다.

부동산임대업이라 해서 부가가치세법에서 다른 과세대상들과 특별히 구별되지 않는다. 직전 1억년의 재화와 용역의 공급에 대한 대가(부가가치세가 포함된 대가)가 4,800만원 이상이면 일반사업자로 적용되어 10%의 부가가치세율을 적용 받게 된다(부가가치세법 제25조 1항). 그러나 그 이하는 간이과세자로 적용되어 당해 과세표준에 당해 업종의 부가가치율의 10%를 적용하므로, 임대업의 부가가치세율은 3%인 셈이다.(부가가치세법 제26조 2항 및 동법시행령 제74조의 3 제4항 2호)

2) 부당행위계산 부인의 문제

현행 소득세법 및 법인세법은 특수관계자간의 용역의 무상공급과 저가공급은 '부당행위계산 부인'을 적용하여 과세소득금액으로 계산하고 있다. 즉, 부동산임대소득, 사업소득, 일시재산소득, 기타소득 또는 산림소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 '특수관계에 있는 자³⁴⁾와의 거래로 인하여 당해 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 거주자의 행위·계산에 관계없이 당해 연도의 소득금액을 계산할 수 있는데, 이를 부당행위계산의 부인이라고 한다(소득세법 제41조).

여기서 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때란 다음 중 어느 하나에 해당하는 때를 말한다(소득세법 시행령 제98조 제2항).

- ① 특수관계에 있는 자로부터 시가를 초과하여 자산을 매입하거나 특수관계에 있는 자에게 시가에 미달하게 자산을 양도한 때.
- ② 특수관계에 있는 자에게 금전 또는 기타 자산 또는 용역을 무상 또는 낮은 이율 등으로 대부하거나 제공한 때.
- ③ 특수관계에 있는 자로부터 금전 기타 자산 또는 용역을 높은 이율 등으로 차용하거나 제공받는 때.

34) 특수관계자의 범위 : 특수관계자란 다음 중 어느 하나의 관계에 있는 자를 말한다.(소득세법 시행령 제98조 제1항)

1. 당해 거주자의 친족
2. 당해 거주자의 종업원 또는 그 종업원과 생계를 같이 하는 친족
3. 당해 거주자의 종업원 외의 자로서 당해 거주자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 같이 하는 친족
4. 당해 거주자 및 1~3의 자가 소유한 주식 출자지분의 합계가 총발행주식수 또는 총출자지분의 50% 이상이거나 당해 거주자가 대표자인 법인
5. 당해 거주자 및 1~3의 자가 이사의 과반수이거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한한다)의 50%이상을 출연하고 그 중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리 법인
6. 4 및 5에 해당하는 법인이 총발행 주식수 또는 총출자 지분의 30% 이상을 출자하고 있는 법인

④ 특수관계 있는 자로부터 무수익 자산을 매입하여 그 자산에 대한 비용을 부담하는 때.

⑤ 기타 특수관계 있는 자와의 거래로 인하여 당해 연도의 총수입금액 또는 필요경비의 계산에 있어서 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때

한편 현행 부가가치세법에서는 부가가치세의 사업자가 용역을 공급하는 것은 부가가치세의 과세거래이고, 과세거래로서의 용역의 공급은 재화의 공급과 마찬가지로 영리성 유무와 관계는 없으나 재화의 공급과는 달리 원칙적으로 대가를 받는 유상공급에만 과세하고 있다. 즉, 무상공급 즉 대가를 받지 아니하고 타인에게 용역을 공급하거나 고용관계에 의하여 근로를 제공하는 것은 용역의 공급으로 보지 아니한다(부가가치세법 제7조 제1항 제3호).

그러나 특수관계인을 포함한 타인에게 용역을 무상으로 공급하는 경우에는 과세대상에서 제외(부가가치세법 제7조 제3항)하여 부가가치세를 부과하지 않는 반면, 특수관계자에게 용역을 저가로 공급하는 경우에는 시가를 확인하여 그 금액을 과세표준으로 하여 부가가치세를 과세하도록 하고 있다. 즉, 부당하게 낮은 대가를 받는 경우에는 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가³⁵⁾를 과세표준으로 하고 있다(부가가치세법 제13조 제1항 제3호). 여기서 부당하게 낮은 대가라 함은 사업자가 그와 특수관계 있는 자와의 거래에 있어서 재화와 용역의 공급가액에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 시가보다 현저하게 낮은 대가를 말하며(부가가치세법 시행령 제52조 제1항), 또한 시가라 함은 사업자의 특수관계가

35) 적정 임대료(시가)는 특수관계 없는 자간의 건전한 사회통념 내지 상관행에 의하여 형성되는 임대실례가액으로 하는 것이나, 임대실례가액이 없는 경우에는 당해 부동산의 지목·주위환경·이용상황·사용범위 등 당해 부동산의 개별요인을 감안하여 합리적으로 산정된 금액으로 한다.[소득 46011-21012(96.7.24), 46011-2735(96.10.2)]

있는 자³⁶⁾ 이외의 자와의 정상적인 거래가액 또는 제3자간 거래가액을 말한다(부가가치세법 시행령 제50조 제1항).

이와 같은 부당행위계산 부인제도에 대한 소득세법과 부가가치세법의 차이를 비교해 보면 <표 5>와 같다.

<표 5> 부당행위계산 부인제도의 세법상 차이

구 분		부가가치세법	소득세법·법인세법
용역의 정상공급		과세표준에 해당 (부가가치세법131①)	총수입금액 및 과세소득금액에 활용
특수 관계자	용역의 저가공급	저가 공급분이 아닌 시가를 과세표준으로 간주 (부가가치세법131①3)	시가를 총수입금액 및 과세소득금액으로 활용
	용역의 무상공급	과세대상에서 제외 (부가가치세법7③)	부당행위계산 부인 규정을 적용 하여 과세소득금액 계상 (소득세법 41조, 법인세법 52조)
특수 관계자가 아닌 자	용역의 무상 및 저가공급	과세대상 및 시가와 의 차이를 과세표준에서 제외(부가가치세법7조 ③)	상황에 따라 기부접대비 시부인 대상(소득세법 34, 35조, 법인세법 24, 25조)

<표 5>를 보면, 부가가치세법에서 특수관계자에게 저가로 용역을 공급하는 경우에는 시가를 과세표준으로 하고 있는 반면, 특수관계자에게 용역을 무상으로 제공하는 경우에는 부가가치세 과세대상에서 제외하고 있다. 이는 저가공급과 무상공급과의 과세문제에 있어서 매우 불합리한 규정이 되고 있는 것이다.

36) 친족, 사용인 및 과점주주관계에 있는 자 등 소득세법시행령 제98조 제1항 또는 법인세법시행령 제8조 제1항에 규정된 자를 말한다.(부가가치세법시행령 제50조 제1항)

부동산임대업의 경우 저가임대의 수입금액은 그 시가를 과세표준으로 하여 부가가치세를 과세할 수 있으나, 시가 산정의 어려움 등 관리의 소홀로 인하여 부가가치세가 과세되는 예가 드물다. 특히 무상임대의 '시가' 수입금액은 부가가치세가 원천적으로 과세가 되지 않아, 소득세 또는 법인세법상 부당행위계산 대상임에도, 이의 과세가 소득세·법인세 실시조사 등에서 극히 일부분만 과세되고 대부분이 누락되고 있는 실정에 있다. 따라서 용역의 무상공급에 대한 부가가치세 과세문제는 공평과세의 측면에서 소득세법 및 법인세법의 부당 행위계산 부인과 같이 과세대상을 일치시켜야 할 필요가 있다.

그리고 시가³⁷⁾에 대해서 볼 때, “임대실례가액이 있는 경우에는 ‘그 가액’, 임대실례가액이 없는 경우에는 합리적 방법³⁸⁾으로 시가를 산정한다” 함은, 바로 무상임대에 대한 시가산정의 어려움을 사실상 나타내고 있는 것이라 볼 수 있지만, 조세행정기관은 이에 대한 합리적이고 구체적인 시가산정방식을 조속히 조정·제시하여야 할 것이다.

37) 특수관계인간의 무상임대에 대한 간주임대료를 추계로 산정함에 있어 실제 거래가액이나 적정거래가액을 조사한 바 없이 막바로 예규에 따라 산정한 것은 위법함.[대법원93누22050(94.2.8)]

38) 여기서의 “합리적 방법”으로 시가를 산출하는 관련규정 역시 불합리하기는 마찬가지이다. 아래의 관련규정①②는 불합리한 부동산평가법의 성격이 강하며, 총별임대료 구분같은 실질적인 임대업의 특징을 나타내는 요소는 찾아 보기 어렵다. 여기에 대한 과세관청의 규범적인 정립이 시급하다.

- ① 대표이사로서 재직하고 있는 법인에 건물을 임대하고 법인이 시설물 개량하여 전세하였고 인접 및 유사지역내의 유사건물의 적정 거래가액을 산정할 수 없는 경우, 부득이 국유재산법 시행령 제26조에서 규정하고 있는 연간사용요율을 원용하여 토지는 공시지가의 5%로, 건물은 지방세법상 과세시가표준액의 10%로 계산한 것이 제반 현실에 비추어 볼 때 적절한 가액이다.[국심 96서 2612(97.1.16)]
- ② 자산 시가의 100분의50에 상당하는 금액에서 전세금 또는 보증금을 차감한 금액에 정기에급이자율을 곱하여 산출한 금액. (법인세법 시행령 제89조 제4항 제1호 (2000.12.29. 개정))

이상에서와 같이 소득세법 및 법인세법에서는 특수관계자간의 용역의 무상공급과 저가공급을 ‘부당행위계산 부인’을 적용하여 과세소득금액으로 계산하고 있지만, 부가가치세법에서는 특수관계자간의 용역의 무상공급에 대해서는 부가가치세가 과세되지 않는다. 그 결과 특수관계자간의 임대용역의 무상 및 저가공급이 소득세제 신고 및 결정 시에도 대부분 누락되고 있고, 임대용역의 무상공급 등은 직계 존비속·친인척간에 이루어져 자산소득자의 부의 편중을 초래하고 있다. 따라서 이러한 법 조항은 부가가치세의 과세대상인 용역의 공급에 있어서 그 합리성이 결여되고 있으므로, 특수관계자간의 용역의 무상공급에 대하여도 부가가치세를 과세하는 것으로 세법의 개정이 요구되고 있는 실정이다.

3) 부동산임대업의 양도에 대한 문제

부가가치세법에서는 ‘사업을 양도하는 것으로 대통령령이 정하는 것은 재화의 공급으로 보지 아니한다.’고 규정(제6조 제6항 2호)하고 있으며, 부가가치세법 시행령에서 ‘대통령령이 정하는 경우라 하면 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시키는 것(일반과세자가 간이과세자에게 사업을 양도하는 경우를 제외한다.)을 말하며, 이 경우 그 사업에 관한 권리와 의무에는 ① 미수금에 관한 것 ② 미지급금에 관한 것 ③ 당해사업과 직접 관련이 없는 토지·건물 등에 관한 것으로서 재정경제부령이 정하는 것은 포함되지 아니한다’고 규정(제17조 제2항)하고 있다.

이와 같이 사업의 포괄적 양도를 재화의 공급으로 보지 않는 취지는 특정재화의 개별적 공급을 과세대상으로 하는 부가가치세 본질적 성격에 맞지 아니하며, 부가가치세액이 커서 양수자는 거의 예외 없이 매입세액을 공제받을 것이 예상됨에도 매출세액을 징수하는 불합리함을 피하여야 한다는 조세 내지 경제정책상의 배려에

연유한 것이라 할 수 있다.

포괄적 양도 여부를 사례를 가지고 살펴보기로 한다.

<사례> 김○○는 3층 건물 소유자로서 부동산 임대업을 운영하고 있으며, 1층은 일식집으로 갑에게 임대하고, 2층은 호돌이 갈비촌으로 을에게 임대하고, 3층은 법률사무소로 병에게 임대해 오고 있었다. 그런데 2003. 7. 1일 동 건물을 양도하게 되었다.

이 경우 양도의 형태가 다음과 같을 경우 사업양도 여부를 판단하여보기로 한다.

① 양수자가 1층, 2층, 3층을 모두 세입자 변동없이 그대로 포괄적 승계하여 부동산 임대사업을 하는 경우에는 사업의 포괄적 양도로 인정되어 부가가치세가 면제된다. 이 경우 양도자가 일반과세자인 경우 양수자가 간이과세자로 신고하면 사업의 포괄적 양도에 해당하지 않게 된다.

② 양수자가 양도·양수 시점에 2층 세입자인 을을 내보내고 호돌이 갈비촌을 직접 운영하게 되었다면, 양도자는 1-3층 전체를 임대해 공하였으나 양수자는 1층, 3층만 임대하고 2층은 직접 운영하는 경우로 사업의 포괄적 양도에 해당되지 않는다.

③ 양수자가 양도·양수시점에는 임대업을 포괄 승계한 후 일정기간 경과 후 호돌이 갈비촌을 직접 운영하였다면, 사업의 양도는 양도·양수시점의 현황에 따르므로 일정기간 경과 후 양수자가 직접 사용하여도 당초 사업의 양도에는 영향을 미치지 않으므로 포괄적 양도에 해당된다. 그런데 “일정기간 경과”를 어느 기간까지 볼 것이냐에 대한 사항은 예규, 판례 등은 없으며 계약관계, 양도당시의 현황, 양수 후 부동산의 이용실태 등을 종합하여 상황판단하여야 할 것이다.

④ 양수자가 1층 일식집 주인인 갑인 경우에 양수 후 일식집을

계속 운영하고 2층, 3층을 계속 임대하는 경우라면, 당해 부동산의 전부 또는 일부를 임차하여 사용하고 있던 임차인에게 부동산을 양도한 경우로서 당해 임차인이 당해 장소에서 종전의 사업을 실질적으로 계속 영위하는 경우라도 임대내용이 변경됨으로 사업양도에 해당하지 않는다(제도46015-12579, 2001. 08. 07). 그런데 최근 국세심판례(국심2002서 957, 2002. 6. 17/ 국심2002서 2151, 2002. 11. 15)에 의하면 “임대용 부동산을 임차인이 매수하여 그 일부를 종전과 같이 직접 사용하고 나머지 부분은 임대차관계를 그대로 유지하는 경우에도 사업의 양도로 본다”는 판례가 있으므로 케이스별 사례로 판단해야 할 것이다.³⁹⁾

39) 부산지방국세청, “부가가치세실무”, 2003, p.35.

제3장 과세불복 사례 검토

제1절 과세불복에 대한 판례 유형

국세청에서 부과한 과세에 대하여 납세자가 불복하는 경우에는 이의신청을 통하여 해결하고자 하지만, 종국적으로는 소송을 제기하게 되고 대법원에서 최종 결정을 하게 되는 경우가 많다. 이와 같이 소송이 제기되어 확정된 부동산 매매업과 부동산 임대업에 대한 대법원 판례의 유형을 정리하여 보면 <표 6>과 같다.

<표 6> 부동산 매매업과 임대업에 대한 조세불복 유형

부동산 매매업	유형	사업성 판단	사업의 포괄적 양도	기타		합 계
	전수	12건	10건	34건		56건
부동산 임대업	유형	사업의 포괄적 양도	비업무용 부동산	특수관계자 와의 거래	기타	합 계
	전수	13건	6건	2건	16건	37건

자료 : 대법원 홈페이지, <http://glaw.scourt.go.kr/>에서 정리.

이를 보면, 부동산 매매업에 대한 조세불복의 가장 큰 유형은 사업성 판단에 대한 것이며, 그 다음이 부가가치세가 면제되는 사업의 포괄적 양도에 대한 것임을 알 수 있다. 또한 부동산 임대업에 대한 조세불복의 가장 큰 유형은 사업의 포괄적 양도 여부에 대한 것이며, 그 다음이 비업무용 부동산에 대한 것임을 알 수 있다. 그런데 비업무용 부동산에 대한 문제는 취득세와 관련되는 문제이기 때문에 지방세에 해당하므로 여기에서 제외하기로 한다.

따라서 이하에서는 이러한 유형 중에서 사업성 판단에 대한 판례

등과 부가가치세가 면제되는 사업의 포괄적 양도 등에 대한 판례를 검토하기로 한다.

제2절 사업성 여부 등에 대한 사례 검토

1. 대법원 판례

<사례 1> 부동산매매업이 주업인지 여부를 판단함에 있어서 주택신축판매매출액이 부동산매매업의 매출액에 포함되는지 여부(대법원 2001. 8. 24 선고 2000두4873 판결)이다.

이에 대한 판결의 요지는 ‘부동산매매업과 다른 사업을 겸영하는 경우에는 당해 사업연도 및 당해 사업연도의 직전 2개 사업연도의 부동산매출액의 합계액이 당해 3개 사업연도의 총수입금액 합계액의 100분의 50을 초과하는 경우를 주업으로 본다고 규정하고 있는 바, 위 규정에 따라 부동산매매업이 당해 법인의 주업인지 여부는 토지 그 자체의 매출액은 물론 그 지상에 신축한 주택 등 건물의 분양매출액도 부동산매출액에 포함하여 판단하여야 한다’는 것이다.

<사례 2> 부동산의 양도로 인한 소득이 소득세법상 사업소득에 속하는지 또는 양도소득에 속하는지의 판단 기준에 대한 것(대법원 1999. 9. 21 선고 97누17674 판결)이다.

이에 대한 판결의 요지는 다음과 같다.

첫째, ‘부동산의 양도로 인한 소득이 소득세법상 사업소득에 속하는지 혹은 양도소득에 속하는지는 양도인의 부동산 취득 및 보유 현황, 양도의 규모, 횟수, 태양, 상대방 등에 비추어 그 양도가 수익을 목적으로 하고 있는지 여부와 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지 등을 고려하여 사회통념에 따라 판단하

여야 한다.

둘째, 그 판단을 함에 있어서는 단지 당해 양도 부동산에 대한 것뿐만 아니라 양도인이 보유하는 부동산 전반에 걸쳐 당해 양도가 행하여진 시기의 전후를 통한 모든 사정을 참작하여야 한다. 특히 부동산매매업에 따른 사업소득에 해당하는지 여부를 판단함에 있어서 사후적인 요소를 감안하여야 한다.

<사례 3> 부가가치세법상 재화의 공급으로 보지 아니하는 '사업의 양도'의 의미와 그에 관한 입증책임의 소재 및 부동산의 양도로 인한 소득이 사업소득에 해당하는지 여부를 판단함에 있어서 사후적인 요소를 감안하고 추계과세방식을 허용하는 것이 조세법률주의에 관한 헌법규정에 위배되는지 여부에 대한 사항(대법원 1998. 7. 10 선고 97누12778 판결)이다.

이에 대한 판결의 요지는 다음과 같다.

첫째, 사업의 포괄적으로 양도에 대한 입증책임은 납세의무자가 진다.

둘째, 사업소득과 양도소득은 성격을 달리하며, 양자의 구별기준은 결국 당해 양도가 영리를 목적으로 계획적, 계속적인 활동의 일환으로서 행하여진 것인가의 여부에 달려 있는 것이다.

셋째, 어떠한 부동산의 양도로 인한 소득이 사업소득에 해당하는지 여부는 그 매매의 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지의 여부 등을 고려하여 사회통념에 따라 실체적으로 판단함에 있어서 사후적인 요소를 감안하여야 한다.

넷째, 이 경우 추계과세방식을 허용하는 것은 과세요건의 명확화의 원칙에 반한다거나 소급과세 또는 이중부과를 허용하는 결과가

되어 조세법률주의에 관한 헌법의 규정에 위배한다고 할 수 없다.

<사례 4> 부동산의 양도에 의한 소득이 소득세법상의 사업소득에 해당하기 위한 요건, 동일 사업자가 주택을 신축·판매함과 아울러 주택 아닌 다른 건물을 신축·판매한 경우의 종합소득세 산정 방식, 그리고 추계조사결정의 요건 등에 대한 사항(대법원 1997. 10. 24 선고 97누10192 판결)이다.

이에 대한 판결의 요지는 다음과 같다.

첫째, 어느 부동산의 매매로 인한 소득이 소득세법상의 사업소득에 해당하는 것인가 또는 양도소득세의 과세대상이 될 뿐인가의 여부는 그 매매가 수익을 목적으로 하고 있는지와 그 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지 등을 고려하여 사회통념에 따라 가려야 할 것이다.

둘째, 사업활동으로 반복하여 부동산매매를 계속하는 이상 부동산을 보유하는 기간 동안 임대업자로서 사업자등록을 마치고 그 부동산에 관하여 임대업을 하면서 그에 관한 부가가치세를 납부하였다고 하여 부동산매매업자로서의 사업성에 영향을 미친다고 보기 어렵다.

셋째, 동일한 사업자가 주택을 신축하여 판매함과 아울러 주택 아닌 다른 건물을 신축하여 판매한 경우에는 다른 건물에 관한 한 건설업과 별도로 앞서 본 부동산매매업에 해당한다.

넷째, 소득세법상 과세관청은 납세의무자가 제시하는 제반서류가 미비하거나 그 내용이 허위라고 의심할 부분이 있으면 그 부당성을 지적하고 새로운 자료를 제시받아 실지조사를 한 연후에 그렇게 하더라도 그 과세표준과 세액을 결정할 수 없는 경우에 비로소 추계조사방법으로 그 수입금액이나 과세표준을 결정할 수 있다. 그러나

과세처분의 취소소송단계에서 납세자에 의하여 관계장부 등이 나타났다 하더라도 그 장부 등의 중요 부분이 미비 또는 허위임이 밝혀지고 이를 보완할 새로운 자료가 제출되지 아니하여 실액조사가 불가능한 경우에만 과세관청이 장부 등의 미비 부분이나 허위 부분을 지적하고 새로운 자료의 제시를 요구하여야 하는 것은 아니다.

다섯째, 추계조사의 경우 법에 의한 소정의 제1차적 방법을 사용하였다면 그 추계방법의 합리성은 일단 입증되었다고 할 것이다.

여섯째, 좀 더 사실과 근접한 추계방법이 존재한다는 점에 관한 입증의 필요는 납세의무자가 부담한다(대법원 1988. 5. 24. 선고 86누121 판결 등 참조).

<사례 5> 부동산의 거래행위가 부가가치세의 과세요건인 부동산 매매업에 해당되는지 여부의 판단기준, 장부와 증빙서류를 비치하지 아니한 부동산 거래에 대하여 실지조사의 방법에 의하여 과세표준을 결정한 것이 타당한지 여부, 형식상 부동산임대업으로 사업자등록을 한 자가 건물을 신축한 후 일시적으로 임대하다가 타인에게 양도한 경우 부가가치세법상 비과세 대상인 사업의 양도에 해당하는지 여부 등에 대한 사항(대법원 1995. 11. 7 선고 95누92 판결)이다.

이에 대한 판결의 요지는 다음과 같다.

첫째, 부동산의 거래행위가 사업소득세 및 부가가치세의 과세요건인 부동산매매업에 해당하는지 여부는 그 거래행위가 수익을 목적으로 하고, 그 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있는 정도의 계속성과 반복성이 있는지 여부 등을 고려하여 사회통념에 비추어 가려져야 할 것이고, 부가가치세법시행규칙 제1조 제1

항은 부동산매매업으로 볼 수 있는 경우를 예시적으로 규정한 것에 불과하여 그 부동산 거래가 전체적으로 사업목적 하에 계속성과 반복성을 갖고 이루어진 이상 위 규정상의 판매횟수에 미달하는 거래가 발생하였다고 하더라도 그 과세기간 중에 있는 거래의 사업성이 부정되는 것이 아니다.

둘째, 종합소득세 과세표준을 계산함에 있어 필요한 장부와 증빙서류를 비치하지 아니한 부동산 거래에 대하여도 과세관청이 실지조사의 방법에 의한 총수입금액에 소득표준율을 적용하여 과세표준을 결정한 것은 옳다.

셋째, 형식상 부동산임대업으로 사업자등록을 한 자가 건물을 신축한 후 일시적으로 임대하다가 이를 타인에게 양도하였다 하더라도 그 양도가 부동산매매업자로서의 사업활동의 일환으로 이루어진 경우에는 부가가치세법상 비과세 대상인 사업의 양도에 해당되지 아니한다.

<사례 6> 부동산의 신축양도가 사업소득세 및 부가가치세의 과세요건인 건설업 및 부동산매매업에 해당하는지 여부의 판단기준, 그리고 신축하여 판매한 건물이 근린생활시설과 주택 겸용이나 주택부분의 면적이 근린생활 시설부분 면적에 훨씬 미치지 못하는 경우의 영업형태에 대한 사항(대법원 1995. 3. 3 선고 94누11170 판결)이다.

이에 대한 판결요지는 다음과 같다.

첫째, 부동산의 신축양도가 사업소득세 및 부가가치세의 과세요건인 건설업 및 부동산매매업에 해당하는지 여부는 그 신축양도행위가 수익을 목적으로 하고, 그 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있는 정도의 계속성과 반복성이 있는지 여부 등을

고려하여 사회통념에 비추어 가려져야 한다. 이 경우 부가가치세법 시행규칙 제1조는 부동산매매업으로 볼 수 있는 경우를 예시적으로 규정한 것에 불과하여 그 부동산 거래가 전체적으로 사업목적 하에 계속성과 반복성을 갖고 이루어진 이상 위 규정상의 판매횟수에 미달하는 거래가 발생하였더라도 그 과세기간 중에 있는 거래의 사업성이 부인되는 것은 아니다.

둘째, 주택의 신축판매는 건설업으로 보고 있는바, 납세의무자가 신축하여 판매한 건물이 모두 근린생활시설과 주택 겸용의 건물이나 주택부분의 면적이 근린생활시설부분 면적에 훨씬 미치지 못하는 건물이라면, 그 각 건물은 주택에는 해당되지 아니하므로 그 각 건물을 신축하여 판매한 것은 건설업에 해당되지 아니한 것이 분명하고 이는 영업형태로 보아 건물신축판매에 해당한다.

<사례 7> 부동산 거래행위가 부가가치세법상의 재화의 공급에 해당하고 그로 인한 소득이 사업소득인지 여부에 대한 판단기준, 그리고 건물신축 후 부동산임대법 사업자등록을 하고 일시 임대하여 오다가 양도한 경우 사업의 포괄적 양도에 해당하는지 여부(대법원 1994. 10. 21 선고 94누8617 판결)이다.

이에 대한 판결요지는 다음과 같다.

첫째, 부동산의 거래행위가 사업활동의 일환으로 이루어진 것으로서 그에 따른 건물의 양도행위가 부가가치세법상의 과세대상이 되는 재화의 공급에 해당하고 또 그 부동산매매로 인한 소득이 사업소득에 속하는 것인가의 여부는 부동산매매가 수익을 목적으로 하고 그 매매의 규모, 회수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성, 반복성이 있는지 여부 등을 고려하여 사회통념에 따라 판단하여야 하고, 소득세법 시행규칙의 규정은 부동산매

매업을 영위하는 것으로 볼 수 있는 경우를 예시적으로 규정한 것에 불과하다.

둘째, 건물을 신축한 후 부동산임대업 사업자등록을 하고 일시 건물을 임대하여 오다가 양도하였다 하더라도 그것이 부동산매매업자로서의 사업활동에 해당하는 것이라고 볼 수 있는 경우라면 그 소득은 부가가치세법상의 사업소득으로서 과세대상이 된다 할 것이고, 그 양도는 재화의 공급으로 보지 아니하는 ‘사업의 양도’ (포괄적 양도)에 해당하지 아니한다.

<사례 8> 부가가치세법상 재화의 공급으로 보지 아니하는 사업의 양도의 의미, 그리고 형식상 부동산임대업으로 사업자등록을 한 자가 건물을 신축한 후 일시적으로 임대하여 오다가 양도한 경우 부동산매매업자로서의 사업활동에 해당하는지 여부(대법원 1993. 4. 27 선고 93누524 판결)이다.

이에 대한 판결요지는 다음과 같다.

첫째, 부가가치세법 제6조 제6항에서 말하는 “사업의 양도”란 사업용 재산을 비롯한 물적·인적 시설 및 권리의무 등을 포괄적으로 양도하여 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체만을 승계시키는 것을 뜻하고, 그 사업은 인적·물적 시설의 유기적 결합체로서 경영주체와 분리되어 사회적으로 독립성을 인정받을 수 있어야 한다.

둘째, 형식상 부동산임대업으로 사업자등록을 한 자가 건물을 신축한 후 일시적으로 임대하여 오다가 양도한 것은 부가가치세법상 비과세대상인 사업의 양도가 아니라 부동산매매업자로서의 사업활동에 해당하는 것으로 봄이 상당하다.

<사례 9> 부동산 거래행위가 부가가치세법상 재화의 공급에 해

당하고 그로 인한 소득이 사업소득인지 여부에 대한 판단기준, 그리고 사업장과 종업원을 두지 아니한 채 4년 사이에 17회에 걸쳐 경매절차를 통하여 부동산을 취득한 후 단기간 내에 양도한 부동산 거래행위에 대하여 사업활동으로 볼 수 있는지 여부(대법원 1993. 2. 23 선고 92누14526 판결)이다.

이에 대한 판결요지는 다음과 같다.

첫째, 부동산 거래행위가 사업활동의 일환으로 이루어진 것이어서 그에 따른 건물의 양도행위가 부가가치세법상 과세대상인 재화의 공급에 해당하고 그로 인한 소득이 사업소득에 속하는 것인가 여부는 부동산매매가 수익을 목적으로 하고 매매의 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성, 반복성이 있는지 여부 등을 고려하여 사회통념에 따라 판단하여야 한다.

둘째, 사업장과 종업원을 두지 아니한 채 4년 사이에 17회에 걸쳐 경매절차를 통하여 부동산을 취득한 후 단기간 내에 양도한 부동산 거래행위에 대하여 사업활동의 일환으로 보아 이에 따른 부가가치세와 종합소득세 부과처분을 적법하다고 한 것이다.

<사례 10> 분양목적으로 아파트 및 점포용 건물 1동을 신축한 뒤 미분양된 점포를 타에 임대하여 오다가 그 가운데 일부 점포를 임차인에게 양도한 자를 부가가치세의 과세대상이 되는 부동산매매업자라고 볼 수 있는지 여부와 위 임대업자가 점포양도 이후에도 나머지 미분양점포들로 부동산임대업을 계속 영위하고 있을 경우 위 점포 양도를 사업 폐지시 잔존재화의 자가공급으로 의제할 수 있는지 여부(대법원 1991.03.12 선고 90누7104 판결)이다.

이에 대한 판결요지는 다음과 같다.

첫째, 원고가 분양목적으로 아파트 및 점포용 건물 1동을 신축하

고 건설업과 부동산 임대업으로 사업자등록을 마친 뒤 위 건물 중 5개 점포를 제외한 나머지 아파트와 점포를 모두 분양하고 건설업의 사업자등록을 말소한 후 7년 이상 그 미분양점포를 타에 임대하여 오다가 그 가운데 2개 점포를 임차인에게 양도하였으나 위 건물 외에 다른 건물을 신축하여 분양하는 등 부동산매매업을 영위하지 아니하였다면, 위 부동산의 양도행위는 계속성, 반복성이 없을 뿐만 아니라 부가가치세법시행규칙 제1조 제1항소정의 부동산의 매매를 사업목적으로 나타내어 판매하거나 그와 같은 목적으로 1과세기간 중 1회 이상 부동산을 취득하고 2회 이상 판매하는 경우에 해당하지 아니하여 원고를 부가가치세의 과세대상이 되는 부동산매매업자라고 할 수 없다.

둘째, 원고가 위 점포양도 이후에도 나머지 미분양점포들로 부동산임대업을 계속 영위하는 사업자의 지위에 있다면, 위의 양도한 점포에 관하여 원고가 최종소비자의 지위에 있는 것이 아니므로 점포양도를 사업 폐지시 잔존재화의 자가공급으로 의제할 수 없다.

<사례 11> 부동산임대업을 영위하던 부동산의 양도로 인한 소득을 사업소득으로 본 경우(대법원 1990. 9. 25 선고 90누1045 판결)이다.

이에 대한 판결요지는 다음과 같다.

어떤 부동산의 매매로 인한 소득이 소득세법상의 사업소득에 속하는 것인가 또는 양도소득세의 과세대상이 될 뿐인가의 여부는 그 매매가 수익을 목적으로 하고 있는지와 그 규모, 회수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지를 고려하여 사회통념에 따라 가려져야 하는 것이다. 이 경우 원고가 1973년경부터 1987년경까지 사이에 계속하여, 토지가격의 상

승이 예상되는 지역에 30여 필지의 부동산을 매입하여 이를 관리하면서, 그중 10필지의 부동산을 이용하여 부동산임대업을 영위하여 왔고, 3필지의 부동산을 주택부지에 적합하도록 10필지로 분할하여 이를 10명에게 양도한 외에도 3차례에 걸쳐서 합계 6필지의 대지를 각 타에 매도 처분한 적이 있으므로, 원고의 위 부동산임대업을 영위하여 왔던 부동산의 양도행위는 부동산매매업에 해당되고, 따라서 그로 인한 소득은 사업소득으로 보아야 할 것이다.

2. 국세심판원 결정사례

<사례 1> 부동산매매가 수익을 목적으로 하고 그 매매의 규모, 회수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성, 반복성이 있으면 부동산 매매업으로 보므로 실지거래가액으로 부가가치세 부과 처분한 것은 정당하다고 한(국심95서97, 1995. 4. 11.) 사례이다.

원 처분의 개요는 다음과 같다.

청구인은 토지를 취득하여 그 지상에 상가건물(이하 “쟁점 부동산”이라 한다)을 신축하여 임대업에 사용하다가 양도하고 쟁점 부동산의 공급가액에 대한 부가가치세를 신고하였다. 그러나 처분청은 청구인이 부동산매매업을 영위한 것으로 보아 쟁점 부동산을 양도한 데 대하여 쟁점 부동산의 토지 및 건물의 실지거래가액을 지방세법에 의한 과세시가표준액에 의하여 안분계산하여 건물가액을 산정하여 청구인에게 부가가치세를 추가결정 고지하였다. 이에 대해 청구인은 쟁점 건물을 매매용 부동산으로 신축한 것이 아니고 임대용 부동산으로 사업에 사용하다가 처분한 것이므로 부가가치세 법상 부동산 매매업에 해당되지 아니한다고 주장하고 1994.9.9 심사청구를 거쳐 1994.12.19. 심판청구를 하였다.

국세심판원은 위 사항의 경우 부동산의 거래행위가 사업활동의 일환으로 이루어진 것으로서 그에 따른 건물의 양도행위가 부가가치세법상의 과세대상이 되는 재화의 공급에 해당되는 것으로 결정하였으며, 그 이유는 다음과 같다.

첫째, 부동산매매로 인한 소득이 사업소득에 속하는 것인가의 여부는 부동산매매가 수익을 목적으로 하고 그 매매의 규모, 회수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성, 반복성이 있는지 여부 등을 고려하여 사회통념에 따라 판단하여야 한다. 청구인은 1988년부터 1993년까지 6년 사이에 부동산을 12회 취득하고 9회 양도하였고, 부동산거래의 태양을 보면 택지 3필지 분할판매 외에 단독주택 2동, 다세대주택 2동 및 상가건물 2동을 신축, 판매하였으며, 그 거래의 태양, 회수 등에 비추어 볼 때 수익을 목적으로 하여 사업활동으로 한 것으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성을 가지고 행하여진 것으로 보아야 할 것이다.

둘째, 부동산매매업의 성질상 독립한 사업장의 설치나 종업원의 사용이 반드시 전제되어야 사업활동이 가능한 것은 아니므로 청구인의 위 부동산 거래에 있어서 사무실을 따로 두지 아니하였더라도 이러한 사정만으로는 위 부동산 거래의 사업성을 부인할 수 없다.

셋째, 부가가치세법시행규칙 제1조는 부동산매매업으로 볼 수 있는 경우를 예시적으로 규정한 것에 불과하며, 위와 같이 부동산거래가 전체적으로 사업목적 하에 계속성과 반복성을 갖고 이루어진 것인 이상 계속된 거래기간 중의 한 두 차례 과세기간에는 위 규정상의 판매회수에 미달하는 거래가 발생하였더라도 그 과세기간 중에 있는 거래의 사업성이 부인되는 것도 아니므로, 결국 위 부동산거래가 사업활동의 일환으로 이루어진 것으로 보고 이에 따른 부가가치세를 부과한 처분청의 이견 과세처분은 적법하다고 판단된다.

<사례 2> 부동산매매업자가 제시한 장부, 세금계산서 및 계산서 등의 자료가 있음에도 불구하고 과세관청이 실지거래가액이 아닌 추계조사결정에 의해 소득세를 과세함은 부당하다(국심95서3469, 1996. 7. 11.)는 결정 사례이다.

원 처분의 개요는 다음과 같다.

청구인은 쟁점 부동산의 분양수입금액 및 미분양분에 대한 임대수입금액에 대하여 조정계산서를 첨부하여 종합소득세 신고를 하였다. 그러나 처분청은 청구인에 대한 부가가치세 경정조사에 근거한 종합소득세 조사를 실시하여 청구인의 기장에 신빙성이 없다는 이유로 과세표준과 세액을 추계조사 결정하여 종합소득세를 결정 고지하였다. 청구인은 이에 불복하여 심사청구를 거쳐 심판청구를 하였다.

이에 대한 국세심판원의 결정사항은 다음과 같다.

첫째, 총수입금액이 과소신고된 것은 과세표준과 세액의 추계조사결정의 사유가 되지 않는다.

둘째, 처분청이 총수입금액이 조사한 총수입금액에 훨씬 미치지 못하며, 공무원가가 동종업종에 비해 과다하여 기장내용을 신뢰할 수 없으므로 소득금액을 추계조사 결정하여야 한다고 하나, 경비의 과대계상을 이유로 증빙자료가 있음에도 불구하고 처분청이 추계조사 결정한 것은 부당하다.

셋째, 장부의 기장이 없는 경우에도 증빙에 의하여 실지조사할 수 있는 것임은 물론, 종합소득세 신고가 없는 경우에도 장부 및 증빙에 의하여 실지조사할 수 있는 것이므로, 증빙자료의 금액이 과대, 과소하다는 이유로 추계조사 결정한 것은 부당하다.

<사례 3> 부동산 양도가 임대사업의 포괄적 양도인지, 부동산매매의 재고자산 양도인지, 임대사업용 자산의 양도에 해당하는지 여부(국심2000부 1940, 2001. 1. 26.)에 대한 결정 사례이다.

원 처분의 개요는 다음과 같다.

처분청은 청구인이 근린생활 및 주택을 1997년에 신축 보존등기하여 임대사업자로 사업자등록하고 임대사업을 영리하다가 1998년의 매매로 인하여 1999년에 소유권을 이전한 것을 부동산매매업자의 매매로 보아 부가가치세를 과세하였다. 청구인은 이에 불복하여 심판청구를 제기하였다.

이에 대한 국세심판원의 결정사항은 다음과 같다.

먼저 청구인의 쟁점부동산 양도가 부동산매매업에 해당되는지 대하여 본다. 처분청은 청구인이 1993년 이후에는 1건의 부동산만을 취득하였을 뿐이지만 1984년부터 1993년까지는 10건의 주택을 신축 판매하였으며, 쟁점부동산은 4층으로 1-2층은 근린생활시설이고 3-4층은 주택이며, 1-2층은 사업장으로 임대하였으며 3-4층 주택은 청구인의 동생들이 거주하였음이 확인되며, 1996. 12. 10 신축한 후 1년여 임대 및 거주주택으로 사용하다가 양도하였으므로 부동산매매업의 재고자산을 일시 임대하였다가 양도한 것으로 보아 부동산매매업에 해당한다고 판단하였다. 그러나 청구인의 쟁점부동산의 양도 행위는 일반인들 중에서 통상 일어날 수 있는 거래행위라고 인정되므로 쟁점부동산의 양도는 부동산매매업의 재고자산의 양도로 보기는 어렵다고 인정되며, 또한 청구인이 1998. 1. 22 부동산임대업 사업자등록을 하고 쟁점부동산을 부동산임대용으로 사용하였으므로 사업용 자산을 매매한 것으로 보는 것이 타당하다고 할 것이다.

다음으로 쟁점부동산의 양도가 사업의 양도·양수에 해당하는지

에 대하여 보면, 쟁점부동산의 양도계약서에 사업의 양도·양수라고 인정할 만한 내용인 임대차관계 및 임차인에 관한 권리·의무의 구체적인 승계내용이 표기되어 있지 않으며, 취득자가 양수 후에도 계속 임대업을 영위하였는지가 확인되지 않고 있고, 청구인이 쟁점부동산의 양도가 사업의 양도라는 거증으로 제시한 계약서 상에 “전세금 및 모든 권리를 승계하기로 한다”는 내용의 필체가 계약서의 당초 필체와 다른 점 등으로 보아 청구인이 제시하는 계약서가 신빙성이 있다고 보기 어렵고, 쟁점부동산의 일부(1~2층)만 임대중이었고 일부 주택부분은 청구인의 동생들이 사용하였으므로 쟁점부동산의 양도는 사업의 포괄적 양도·양수에 해당한다고 보기 어렵다고 인정된다.

위 사실관계를 종합해 보면 청구인의 쟁점부동산의 양도는 사업용 자산의 매매에 해당한다 할 것이므로, 주택부분을 제외한 근린생활시설에 대하여 청구인의 과세유형에 해당하는 세율을 적용하여 부가가치세가 과세되어야 할 것으로 판단된다.

<사례 4> 다수의 여관건물을 계속·반복적으로 신축, 양도한 실태에 비추어 부동산매매업을 영위한 것으로 보아 부가가치세를 과세(국심2001중2687, 2002. 1. 22.)한 결정 사례이다.

원 처분의 개요는 다음과 같다.

청구인은 토지를 취득하여 건물을 신축하여 여관(이하 “쟁점여관”이라 한다)으로 임대하다가 1999. 12. 21 양도하였다. 처분청은 청구인의 쟁점여관 양도에 대하여 청구인은 쟁점여관을 포함하여 7회에 걸쳐 부동산을 취득 및 양도하였으며, 그 중 4회는 청구인의 책임 하에 신축되었고, 이를 숙박업에 사용한 기간, 거래 횟수 등에 비추어 쟁점여관의 양도는 부동산매매업의 거래에 해당되는 것으로

보아 부가가치세를 결정 고지하였다. 청구인은 이에 대해 매매동기 등으로 보아 우발적이며 일시적인 양도로서 부동산매매업에 해당되지 아니하며, 또한 사업의 양도로서 재화의 공급에도 해당되지 아니한다고 주장하면서 심판청구를 제기하였다.

이에 대한 국세심판원의 결정사항은 다음과 같다.

먼저 부동산매매업에 해당되는지를 살펴본다.

첫째, 청구인은 보다 나은 조건의 숙박(여관)업을 영위하기 위하여 쟁점여관 등을 신축 및 양도하였으므로 매매차익을 목적으로 하는 부동산매매업을 영위한 것으로 볼 수 없다고 하나, 청구인 스스로 쟁점여관 등을 포함한 다수 여관의 양·수도 거래가 사업확장의 일환으로 이루어졌다고 주장하고 있고, 그 확장과정에서 새로 취득한 여관을 숙박업에 사용한 기간이 1~2년 전후이며, 동일 업종과 관련된 부동산으로 거래한 점, 5회 취득하여 4회 양도한 부동산 중 4회에 걸쳐 건물을 직접 신축하여 취득한 점등으로 보아 쟁점여관의 거래에 매매차익을 취할 목적이 내재되어 있다고 보아야 할 것이다.

둘째, 청구인은 운수회사의 대표이사로 재직하고 있어 운수업을 영위하는 운수업자이지 여관을 신축하여 매매하는 것을 전문으로 할 만한 지식도 없다는 것이나, 동일 업종(여관)의 부동산을 5곳을 취득하여 4곳을 양도한 경력으로 미루어 관련 지식이 없다고 볼 수 없을 뿐만 아니라, 다른 사업을 영위하고 있다 하여 부동산매매업을 영위할 수 없는 것은 아니다.

다음으로 부동산의 거래행위가 부가가치세의 과세요건인 부동산매매업에 해당하는지 여부는 그 거래행위가 수익을 목적으로 하고, 그 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지 등을 고려하여 사회통념에 비추어 가려

하여야 할 것(대법원 97누 17797, 1999. 9. 17 같은 뜻임)인 바, 이 건의 경우 위에서 본 바와 같이 청구인은 매매차익을 목적으로 쟁점여관을 신축하여 양도한 이외에 다수의 여관건물을 계속적·반복적으로 거래하였고, 쟁점여관을 양도한 동일 과세기간 중 다른 여관을 양도함으로써 1과세기간 중 1회 이상 부동산을 취득하고 2회 이상 판매한 경우에 해당되므로 쟁점여관의 거래는 부동산매매업을 영위한 것으로 인정되고, 나아가 쟁점여관의 양수인이 부동산매매업을 영위한 사실이 확인되지 아니하여 사업의 포괄적 양도양수에도 해당되지 않으므로 쟁점여관의 양도에 대하여 부동산매매업을 영위한 것으로 보아 과세한 이 건 처분은 잘못이 없는 것으로 판단된다.

<사례 5> 부동산매매업자가 판매목적으로 신축 후 일시 임대하다 양도한 경우에 부동산매매업으로 과세한 처분(국심2001부26, 2001. 3. 15)에 대한 결정 사례이다.

원 처분의 개요는 다음과 같다.

청구인은 주상복합건물(이하 “쟁점부동산”이라 한다)를 신축하여 1998. 1. 5 부동산매매업으로 사업자등록을 하고, 1998. 1. 25 쟁점부동산 건축공사 관련 매입세액을 일반매입으로 신고하여 환급받았으며, 1998. 12. 16 부동산매매업 및 임대업으로 사업자등록을 변경한 후, 1999. 8. 11 쟁점부동산을 양도하고 1999. 8. 23 폐업하였다. 처분청은 청구인이 부동산매매업을 영위하다가 폐업한 것으로 보아 부가가치세를 결정 고지하였다. 청구인은 이에 불복하여 이의신청을 거쳐 심판청구를 제기하였다.

청구인의 주장에 대한 국세심판원의 결정 요지는 다음과 같다.

첫째, 청구인은 쟁점부동산을 신축하여 1998. 1. 5부터 폐업시까지

지 계속하여 부동산매매업을 영위하였으므로, 1998. 12. 16부터는 위 부동산매매업에 부동산임대업을 추가하여 일시 건물을 임대한 사실이 있다 하더라도 청구인은 부동산매매업자로서 사업활동을 한 것으로 봄이 타당하다 할 것이다.

둘째, 청구인이 제시한 위 사업의 양도·양수계약서를 보면, 처분청의 해명자료 요구시(2000. 5월) 청구인이 양수자의 날인도 받지 아니하고 소급하여 작성된 것으로 보인다. 뿐만 아니라 사업을 포괄적으로 양도·양수한 사실이 증빙에 의하여 객관적으로 확인되지도 아니하므로 위 사업의 양도·양수계약서는 신빙성을 인정하기 어렵다 할 것이다.

따라서 청구인은 쟁점부동산을 신축하여 판매할 것을 사업의 목적으로 하는 사업자로서 쟁점부동산에서 일시적으로 부동산임대업을 영위하다가 이를 양도하였다 할 것이므로, 쟁점부동산의 양도는 사업의 포괄적 양도·양수에 해당되지 아니한다고 판단된다.

<사례 6> 사업의 포괄적인 양도·양수인 경우 양도자가 세금계산서를 발행하고 거래 징수한 세액을 신고납부하지 않아 매입세액 불공제한 처분에 대한 심사부가(2001-340, 2001. 12. 21.)한 결정 사례이다.

원 처분의 개요는 다음과 같다.

청구법인은 2000. 10. 14 콘크리트제품 제조업을 개업하고, 2000. 11. 28 동일사업장에서 같은 업종을 영위하는 다른 법인으로부터 사업용 고정자산 및 재고자산 등을 매입하면서 각 항목별로 구분하여 총 18매의 매입세금계산서(이하 ‘쟁점매입세금계산서’라 한다)를 교부받아 2000. 12. 26자로 부가가치세 2000. 10~11월분 조기환급 신고를 하여 부가가치세를 환급 신청하였다. 관할세무서는 양도법

인의 신고 및 납부현황을 조회한 바, 2001. 1. 25 부가가치세 확정 신고시 쟁점세금계산서를 매출과표에 포함하여 납부할 세액을 신고 하였으나 전액 납부를 하지 아니하였으며, 처분청은 무납부에 대하여 청구법인에게 교부한 쟁점세금계산서 매출세액을 전액 거래 부인하여 무납부 세액에서 차감하여 결정 고지하였다. 청구인은 이에 불복하여 이의신청을 거쳐 심사청구하였다.

이에 대한 국세심판원의 결정사항은 다음과 같다.

청구법인이 청구외법인의 사업을 포괄적으로 양수한 경우에 해당한다고 하겠으며, 사업의 양도에 해당되는 경우 사업양도자가 세금계산서를 교부하였을 때에는 사업양도자가 거래 징수한 세액을 법정신고기한 내에 신고 납부한 경우에만 재화의 공급으로 본다고 규정(부가가치세법 제6조 제6항)하고 있다.

이 건의 사업양·수도 거래는 포괄적인 양도·양수에 해당되므로 원칙적으로 과세대상 거래가 아니어서 세금계산서 발행 대상이 아니라 할 것이고, 포괄 양도·양수의 경우 세금계산서를 교부하는 때에는 양도자가 부가가치세를 신고·납부한 경우에 한하여 양수자의 매입세액 공제가 가능하나, 양도자가 부가가치세를 신고하고 납부를 하지 아니한데 대하여 쟁점매입세금계산서의 매입세액을 불공제하여 환급신청한 부가가치세를 환급 거부한 당초 처분은 정당하다고 판단된다.

제3절 사업의 포괄적 양도 여부 등에 대한 사례 검토

1. 대법원 판례

<사례 1> 부가가치세법상 재화의 공급으로 보지 아니하는 '사업의 양도'의 의미, (구)부가가치세법시행령 제17조 제2항이 모법인 (구)부가가치세법 제6조 제6항에 위배되거나 조세법률주의에 위배되는 규정인지 여부, 그리고 부가가치세법상 사업의 개시, 폐지 등의 판단 기준(대법원 2003.01.10 선고 2002두8800)에 대한 판결이다.

원고는 건물을 신축하여 부동산임대업을 영위하다가 화정의료재단에게 이 사건 건물을 매도한 후 원고가 화정의료재단에게 이 사건 건물 및 임대사업에 관련된 임대차보증금을 전액 포괄양도하였고, 화정의료재단은 이 사건 건물 양수 후 원고로부터 승계된 임대차관계를 유지하고 임대기간이 만료된 임대차에 대해 다시 임대차계약을 체결하는 등 부동산임대사업을 계속 유지하였으므로 이 사건 건물의 양도는 사업의 양도에 해당한다고 주장하고 있다. 이에 대해 처분청은 이 사건 건물의 양도가 사업양도에 해당한다는 취지의 서류는 믿을 수 없고, 오히려 그 채용 증거를 종합하면 화정의료재단은 병원 진료실 및 입원실 부족으로 이 사건 건물을 취득하여 이 사건 건물을 진료실 및 물리치료실, 병실로 각 사용하고 있는 사실, 그리고 의료법인은 영리를 목적으로 하는 부동산임대업을 할 수 없는 사실, 화정의료재단이 원고로부터 이 사건 건물에 대한 매매계약을 체결할 당시 오로지 지하층의 임대차 기간이 남아 있어 화정의료재단이 원고가 체결한 임대차계약을 승계하여 그 임차인과 임대차계약을 새로이 체결하였으나, 그 기간 만료 전에 보상금을 지급하고 미리 명도를 받았고, 그 후 이 사건 건물을 전혀 임대하

지 아니한 사실이 인정되는바, 위 사실들에 비추어 보면, 이 사건 건물의 양도는 사업용 재산을 비롯한 물적·인적시설 및 권리의무 등을 포괄적으로 양도하여 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체만을 교체시킨 것으로 볼 수 없어 사업양도에 해당하지 않는다고 판단하여, 원고의 주장을 배척하였다. 이러한 고법의 판결에 대하여 원고는 상술한 바와 같은 사항에 대하여 대법원에 상고하였으며, 이에 대해 대법원은 모두 기각한다고 판결하였다.

대법원 판결의 요지는 다음과 같다.

첫째, (구)부가가치세법 제6조 제6항, (구)부가가치세법시행령 제17조 제2항 소정의 재화의 공급으로 보지 아니하는 사업의 양도라 함은 사업용 재산을 비롯한 물적·인적시설 및 권리의무 등을 포괄적으로 양도하여 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체만을 교체시키는 것을 말한다.

둘째, (구)부가가치세법시행령 제17조 제2항에서 '법 제6조 제6항의 규정에 의한 사업의 양도는 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시키는 것으로 한다.'고 규정한 것은 사업양도의 당연한 개념을 규정하고 있는 것에 불과하므로, 이를 모법인 (구)부가가치세법 제6조 제6항에 위배되는 규정이라거나 조세법률주의에 위배되는 규정이라고 할 수 없다.

셋째, 부가가치세법상 사업의 개시, 폐지 등은 그 해당 사실의 실질에 의하여 결정된다.

<사례 2> 임대사업용 건물을 양도한 다음 부동산임대업을 폐업한 경우 부가가치세법상 과세대상(대법원 1993.05.25 선고 93누4137)이라고 본 판결이다.

이와 같은 판결의 요지는 다음과 같다.

임대사업용 건물을 양도한 다음 부동산임대업을 폐업한 경우 부가가치세법상 과세대상이라고 본 판례이다..

<사례 3> 부가가치세법상 재화의 공급으로 보지 아니하는 사업의 양도의 의의, 그리고 형식상 부동산임대업으로 사업자등록을 한 자가 건물을 신축한 후 일시적으로 임대하여 오다가 양도한 것이 부동산매매업자로서의 사업활동에 해당하는 것으로 봄이 상당하여 부가가치세법상 비과세대상인 사업의 양도가 아니라고 한(대법원 1993.04.27 선고 93누524) 판결이다.

이와 같은 판결의 요지는 다음과 같다.

첫째, 부가가치세법 제6조 제6항에서 말하는 "사업의 양도"란 사업용 재산을 비롯한 물적 인적 시설 및 권리의무 등을 포괄적으로 양도하여 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체만을 승계시키는 것을 뜻하고, 그 사업은 인적 물적 시설의 유기적 결합체로서 경영주체와 분리되어 사회적으로 독립성을 인정받을 수 있어야 한다.

둘째, 형식상 부동산임대업으로 사업자등록을 한 자가 건물을 신축한 후 일시적으로 임대하여 오다가 양도한 것이 부동산매매업자로서의 사업활동에 해당하는 것으로 봄이 상당하여 부가가치세법상 비과세대상인 사업의 양도가 아니라고 한 것이다.

2. 국세심판원 결정사례

<사례 1> 경매로 소유권 이전된 임대부동산의 양도가 재화의 공급에서 제외되는 사업의 양도에 해당되는지 여부(국심2002서491, 2002. 5. 9.)에 대한 결정 사례이다.

원 처분의 개요는 다음과 같다.

청구법인은 소유건물(이하 "쟁점 임대부동산"이라 한다)이 법원의

임의경매에 의하여 매각됨에 따라 낙찰법인에게 쟁점 임대부동산의 건물분에 대한 매출세금계산서를 발행·교부하고, 처분청에 부가가치세를 신고·납부하였다. 그 후 청구법인은 쟁점 임대부동산의 매수자가 쟁점 임대부동산을 경락받아 임대업을 계속 영위하고 있으므로 사업의 동질성이 유지되어 사업의 양도에 해당된다고 주장하면서 당초 신고·납부한 부가가치세액 중 쟁점 임대부동산의 건물분에 대한 부가가치세를 환급하여 줄 것을 경정청구하였다. 이에 대하여 처분청은 쟁점 부동산을 경매할 당시 임대사업에 관한 모든 권리와 의무를 승계한다는 내용이 없고, 단지 쟁점 임대부동산만을 경락대상물로 하여 경매된 사실이 확인되므로, 경매에 의한 사업용 자산의 양도는 재화의 공급에 해당된다 하여 환급을 거부하고 이를 청구법인에게 통지하였다. 청구법인은 이에 불복하여 심판청구를 제기하였다.

이에 대한 국세심판원의 결정사항은 다음과 같다.

첫째, 사업의 양도는 양수인이 사업시설 및 영업권, 사업에 관한 채권·채무 등 일체의 인적·물적 권리의무를 양수함으로써 채권·채무의 양도인과 동일시되는 법률상의 지위를 승계하는 것을 의미(대법원86누255, 1986.12.28. 같은 뜻)하는 것인바, 경매물건에 대해 선순위 채권이 있을 경우 임차인은 임차보증금 채권을 주장할 수 없는 경우도 있으므로 경락에 의하여 쟁점 건물을 취득한 자에게 법률적으로 임차보증금의 채권채무관계가 승계되는 것으로 볼 수 없다는 점에서 사업의 양도·양수로 볼 수 없는 것으로 판단된다(국심2001중3116, 2002.3.5. 같은 뜻).

둘째, 청구법인은 낙찰자가 사업을 포괄적으로 양도·양수하였다고 주장만 할 뿐 이에 대한 객관적 증빙을 전혀 제시하지 못하고 있고, 설사 이 건 양도를 사업의 양도로 본다 하더라도 관련법령에 의하면 사업자가 거래 징수한 세액을 신고·납부한 경우에는 사업

의 양도에서 제외하여 재화의 공급으로 보도록 규정하고 있으므로, 쟁점 임대부동산의 양도는 부가가치세과세대상인 재화의 공급에 해당된다.

이상의 사실을 종합하여 볼 때 쟁점 임대부동산의 양도는 부가가치세과세대상인 재화의 공급에 해당되므로 처분청이 청구법인의 경정청구를 거부한 처분은 적법·타당한 것으로 판단된다.

<사례 2> 임대사업용 부동산을 면세사업자에게 양도시 과세대상에서 제외되는 사업양도인지 여부(국심2002서800, 2002. 5. 10.)에 대한 결정 사례이다.

원 처분의 개요는 다음과 같다.

청구인은 건물(이하 대지와 건물을 합하여 “쟁점부동산”이라 한다)을 이용하여 부동산임대업을 영위하다가 당해 부동산을 매수인에게 양도하였다. 처분청은 청구인이 일반과세자로 사업자등록을 하여 부동산임대업을 영위하다가 면세사업자에게 쟁점부동산을 양도하였으며, 매수인은 쟁점부동산을 양수한 후 기존 임차인과 임대차계약을 다시 체결하거나 월세 등을 받지 않고 있음이 확인되기 때문에 쟁점부동산의 양도가 부가가치세법상 사업의 포괄적 양도·양수에 해당되지 아니한다고 보아, 청구인이 건물 부분에 대한 공급가액을 신고누락하였다고 보아 부가가치세를 결정고지하였다. 청구인은 매매계약서에서 쟁점부동산과 함께 임차자까지 모두 명도하여 당해 부동산에 대한 임대권리도 매수인에게 있고, 당해 부동산 임차인들이 임대여부와 관계없이 아래와 같이 현재도 사업장으로 사용하고 있는 사실로 비추어 볼 때, 매수인이 쟁점부동산을 임대 목적으로 매수하지 않았다 하더라도 양도당시는 세법상 부가가치세가 면제되는 사업의 포괄 양도·양수의 조건을 충족하고 있다고 주장하면서 이에 불복하여 심판청구를 제기하였다.

이에 대한 국세심판원의 결정사항은 다음과 같다.

첫째, 부가가치세가 면제되는 사업양도의 구체적인 범위로서 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시키는 것(일반과세자가 간이과세자에게 사업을 양도하는 경우를 제외한다)을 말한다고 규정하고 있으므로, 사업의 동일성이 유지되지 아니하거나 사업자의 과세유형이 다르게 양도된 경우에는 사업양도에 해당하지 아니함을 알 수 있다.

둘째, 사업양도 해당 여부는 사업양도에 관한 계약의 존부 등 형식적 요건뿐만 아니라 실질적으로 사업용 부동산의 양도 전후에 있어 이용현황 등에 의하여 판단(같은 뜻, 국심 2001서 387, 2001. 6. 27)하여야 할 것이다.

셋째, 쟁점부동산 양도의 경우, 당초 약정시 부동산임대사업의 포괄적 승계에 관한 약정이 없고, 매수인이 쟁점부동산 매수 후 임차인들과 재계약을 하지 아니할 것을 명시하여 매수인이 쟁점부동산 매수 후 부동산 임대업을 승계하는 것이 아니라 부가가치세 면세사업인 교회목적용으로 쟁점부동산을 매수하였다고 볼 수 있으며, 또한 매수인이 부동산임대업으로 사업자등록을 한 사실도 없고, 매수인이 쟁점부동산 매수 후 기존임차인과 임대차계약을 다시 체결하거나 월세 등을 받지 않고 있다는 처분청의 조사내용을 미루어 볼 때, 사업의 동일성이 유지되면서 쟁점부동산이 양도되었다고 보기 어렵다.

넷째, 부가가치세법상 사업자의 과세지위 측면에서도 쟁점부동산의 양도 결과, 일반과세자(청구인)에서 면세사업자(매수인)로 과세유형이 변경되어 쟁점부동산의 양도가 사업의 포괄적 양도라는 청구인의 주장은 인정하기 어려워 보인다.

따라서 처분청이 쟁점부동산의 양도를 사업의 포괄적 양도가 아닌 단순히 부동산을 양도한 것으로 보아 부가가치세를 경정한 당초

처분은 잘못이 없다고 판단된다.

<사례 3> 부동산임대업에 사용하던 건물의 양도가 재화의 공급으로 보지 않는 사업의 양도인지 여부에 대한 국심2002서957(2002. 6. 17.)의 결정 사례

이에 대한 국세심판원의 결정 요지는 다음과 같다.

쟁점부동산중 매수인사용건물(지상1~2층)을 제외한 나머지 건물들은 쟁점부동산의 양도 후에도 임차인의 변동없이 종전과 같이 부동산임대업에 공하여진 사실, 쟁점건물의 건축물대장에 의하면 매수인사용건물(224.34㎡)은 쟁점건물(1,567.63㎡)중 공용면적을 제외한 면적(1,116.92㎡)의 20.08%인 사실, 청구인과 양수인 의 부가가치세 과세유형은 일반과세자로 동일하며, 은 1995. 9. 10부터 매수인사용건물을 임차한 이래 동임대차계약을 갱신하여 쟁점부동산의 양수당시(2001. 5. 31) 임대차기간이 2001. 9. 10까지 남아있는 사실이 확인된다.

임차하여 의류매장 등으로 사용한 매수인사용건물은 이 쟁점부동산을 매수한 후 자가사용함에 따라 의류도·소매업에 사용된 것은 사실이나, 이는 당초 임대차계약상 2001. 9. 10까지 임차기간이 남아있던 임차권자인 이 매수인사용건물의 소유권을 취득하여 민법상 혼동의 법리에 따라 임차권을 상실함에 따라 임대용부동산이 자가사용된 것으로서, 입장에서 볼 때 종전부터 청구인으로부터 임차하여 사용한 건물을 매수한 후에도 이를 종전과 같이 의류매장 등으로 사용한 것에 불과함.

그렇다면, 종전 부동산임대업에 공하던 나머지 부동산은 임대차관계를 그대로 유지하면서 부동산임대업을 영위하고 있는 점과, 청구인과 의 과세유형이 일반과세자로서 동일한 점 등을 종합하여 볼 때, 임차인 사용건물을 포함하여 청구인이 영위하던 부동산임대업

과 관련하여서는 양도 전후 사업의 동질성이 유지된 것으로 봄이 타당하다.

<사례 4> 건물신축판매업자가 신축건물을 잠시 임대하다가 매매한 것을 부동산매매업으로 본 처분(국심2002중1734, 2002. 10. 31.)에 대한 결정 사례이다.

원 처분의 개요는 다음과 같다.

청구인은 청구외 3인 소유의 토지 상에 상가건물(이하 "쟁점 상가건물"이라 한다)을 신축하여 청구인명의로 소유권보전등기를 하고 상가 일부를 임대하다가 양도하였다. 청구인은 쟁점 상가건물 신축당시부터 부동산임대사업을 하기 위해 상가건물을 신축하는 것으로 처분청에 사업자등록을 신청하였으며, 건물준공 후 실제로 상가건물 일부를 임대한 사실이 있음을 주장하고 있으며, 또한 청구인으로부터 쟁점 상가건물을 양수한 양수자도 부동산임대업을 영위하고 있어, 청구인이 쟁점 상가건물을 양도한 것은 부가가치세법 제6조 제6항의 사업의 포괄적 양도에 해당되므로 부가가치세과세대상이 아니라는 주장이다. 이에 대해 처분청은 청구인이 쟁점 상가건물 외에도 연립주택과 다세대주택, 상가 등을 신축분양하는 부동산신축판매업자이며, 쟁점 상가건물도 다른 사람소유의 토지에 청구인이 분양을 목적으로 신축한 것이며, 상가건물 완공 후 즉시 분양(매매)이 되지 아니하여 일시적으로 상가 일부를 임대하다가 양도한 것으로 쟁점 상가건물의 양도는 부동산임대사업용 건물의 포괄적 양도양수가 아니라 신축상가의 양도(매매)로 이는 부동산매매업에 해당되므로 부가가치세를 과세한 것이다.

이에 대한 국세심판원의 결정사항은 다음과 같다.

부동산의 거래행위가 부가가치세의 과세요건인 부동산매매업에 해당하는지 여부는 그 거래행위가 수익을 목적으로 하고, 그 규모

· 횡수·태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있는 정도의 계속성과 반복성이 있는지 여부 등을 고려하여 사회통념에 비추어 가려야 하고, 그 판단을 함에 있어서는 단지 당해 양도의 목적으로 된 부동산에 대한 것뿐만 아니라 양도인이 보유하는 부동산 전반에 걸쳐 당해 양도가 행하여진 시기의 전후를 통한 모든 사정을 참작해야 할 것인바, 이 건과 같이 형식상 임대사업자등록을 한 자가 건물을 신축한 후 분양(매매)이 안되어 일시적으로 임대해 오다가 양도한 것은 부동산매매업자로서의 사업활동에 해당하는 것으로 봄이 상당하고, 쟁점 상가건물의 매매는 부가가치세법상 비과세대상인 사업의 양도가 아니라 할 것이므로 처분청이 부동산매매업으로 과세한 처분은 정당하다고 판단된다(국심1994서4575, 1994.10.25., 대법원93누524, 1993.4.27., 같은 뜻).

<사례 5> 양도건물을 부동산임대업에 공한 것으로 보아 부가가치세를 과세한 처분(국심2002구1860, 2002. 10. 23.)에 대한 결정 사례이다.

원 처분의 개요는 다음과 같다.

청구인은 공장용지 및 동 지상건물(이하 “쟁점 건물”이라 하고, 쟁점 건물 및 토지를 합쳐 “쟁점 부동산”이라 한다)을 양도한 후, 청구인 소유의 다른 식품제조업사업장을 공급자로 하여 쟁점 건물에 대한 세금계산서를 교부하고, 이에 대한 부가가치세를 신고하지 아니하였다. 처분청은 청구인이 쟁점 부동산을 사업장소재지로 하여 부동산임대업에 대한 사업자등록을 한 후, 쟁점 건물의 계약일을 폐업일자로 하여 폐업신고서를 제출하였으므로, 쟁점 건물은 부동산임대업에 공한 건물이며 폐업 전에 공급한 재화로서 폐업일을 공급시기로 보아, 쟁점 부동산의 양도가액 중 쟁점 건물 해당 가액을 청구인의 부동산임대사업장에 대한 매출과세표준에 가산하여,

부가가치세를 결정 고지하였다. 이에 대해 청구인은 ‘쟁점 부동산을 종전에 ○○종합식품의 제조공장으로 사용하였기 때문에 착오로 ○○종합식품명의로 쟁점 세금계산서를 교부하였으나, 이후 잘못된 것임을 발견하고 부가가치세신고를 하지 아니하였다. 청구인이 부동산임대업 사업자등록을 한 것은 사업개시 전 등록에 해당하는 것일 뿐, 임대용역을 제공한 사실이 전혀 없이 쟁점 부동산을 양도 계약한 후 폐업신고를 하였으나, 이는 형식적인 사업자등록 및 폐업으로서 사실상의 사업자라고 할 수 없으므로 쟁점 부동산의 양도는 “사업상 재화의 공급”에 해당되지 아니한다. 따라서 청구인은 부가가치세납세의무자가 될 수 없으며, 또한 “사업에 공하던 자산의 양도”에도 해당되지 아니하므로 이 건 부가가치세는 취소되어야 한다’고 주장하고 있다. 그러나 처분청은 ‘청구인이 쟁점 부동산을 양도하기로 한 계약 건에 대하여, 청구인의 다른 사업장을 공급자로 하여 세금계산서를 발행하였는바, 이는 임대 사업장은 폐업신고를 하여 동 일자 이후에는 임대를 공급자로 한 세금계산서를 교부할 수 없어 부득이 종합식품명의로 세금계산서를 교부한 것으로 보인다. 따라서 청구인이 임대사업의 폐업신청서를 제출하면서 폐업일자를 소급하여 기재하였다 하더라도 매매계약한 쟁점 건물의 공급 시기는 매매계약서작성일로 보아야 하는 것이므로, 쟁점 건물의 가액을 청구인이 신고 누락한 것으로 보아 과세한 당초 처분은 정당하다’고 판단하였다. 청구인은 이에 불복하여 이의신청을 거쳐 심판청구를 제기하였다.

이에 대한 국세심판원의 결정사항은 다음과 같다.

처분청의 이건 검토조사서에 의하면, 청구인 소유의 다른 종합식품의 사업장을 이전한 이후에는 당해 사업장 관련 사업을 폐업하여 임대한 사실이 전혀 없을 뿐 아니라, 부동산임대업에 대한 사업자등록은 하였지만 당해 등록기간중 임대업관련 매입세액을 공제받은

사실이 없다. 이러한 사실에 기초하여 볼 때, 청구인이 쟁점 부동산을 사업장으로 하여 부동산임대업 사업자등록을 한 것은 사업개시일 전 등록에 해당할 뿐이라 할 것이므로, 청구인은 당해 부동산임대업과 관련하여 부가가치를 창출하여 낼 수 있을 정도의 사업형태를 갖추고 계속적이고 반복적인 의사로 용역을 공급하였던 자로 볼 수는 없으며, 쟁점 건물 또한 부동산임대업에 사용하여진 사업용 자산으로 인정할 수 없다 할 것이다. 따라서 사업용 자산에 해당하지 아니하는 쟁점 건물의 양도에 대하여 부가가치세를 과세한 처분은 부당하므로 이를 취소함이 타당할 것으로 판단된다.

제4장 과세불복에 대한 문제점 및 개선방안

제1절 부동산 매매업과 임대업의 과세불복 유형

1. 부동산매매업의 과세불복 유형

부동산매매업에 대하여 대법원 판례와 국세심판원의 심판결정 사항을 대상으로 한 과세불복 유형을 정리하면 다음과 같다.

(1) 부동산매매업이 당해법인의 주업인지 여부는 토지 그 자체의 매출액은 물론 그 지상에 신축한 주택 등 건물의 분양매출액도 부동산 매출액에 포함하여 판단하여야 한다는 결정.

(2) 부동산의 거래행위가 부동산 매매업에 해당하기 위한 요건으로 그 거래행위가 수익을 목적으로 하고 그 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있는지 정도의 계속성과 반복성이 있는지 여부 등을 고려하여 사회통념에 비추어 가려져야 한다.

(3) 부가가치세가 과세되지 않는 사업의 양도라 함은 사업용 재산을 비롯한 물적·인적시설 및 권리 의무를 포괄적으로 양도하여 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체만을 교체시키는 것으로 사업은 인적·물적 시설의 유기적 결합체로서 경영주체와 분리되어 사회적 독립성을 인정받을 수 있어야 하므로 입증책임은 납세의무자에게 있으며 또한, 부동산의 양도로 인한 소득이 사업소득에 해당하는지 여부를 그 매매의 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지의 여부 등을 고려하여 사회 통념에 따라 실체적으로 판단함에 있어서 사후적 요소를 감안하고 추계방식을 허용한다고 하여 조세법률주의에 위배한다고

할 수 없다.

(4) ①사업소득에 해당하는 것인가 또는 양도소득세의 과세대상이 될 것인가의 여부는 그 매매가 수익을 목적으로 하고 있는지와 그 규모·횟수·태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있어야 하고, 사업활동으로 반복하여 부동산 매매를 계속하고 있는 이상 부동산을 보유하고 있는 기간동안 임대업자로서 사업자 등록을 마치고 그 부동산에 관하여 임대업을 하면서 그에 대한 부가가치세를 납부하였다고 하여 부동산 매매업자로서 사업성에 영향을 미친다고 보기는 어렵다.

②동일한 사업자가 주택을 신축하여 판매함과 아울러 주택 아닌 다른 건물을 신축하여 판매하는 경우에는 다른 건물에 관한 한 건설업과 별도로 부동산매매업에 해당한다.

③소득세법상 과세관청은 납세의무자가 제시하는 제반서류가 미비하거나 그 내용이 허위라고 의심할 부분이 있으면 그 부당성을 지적하고 새로운 자료를 제시받아 실지조사를 한 연후에 그렇게 하더라도 그 과세표준과 세액을 결정할 수 없는 경우에 추계조사방법으로 그 수입금액이나 과세표준을 결정할 수 있다.

④과세대상인 부동산의 매매에 있어서 그 실액이 파악되지 아니한 것은 건물의 신축공사 비용에 지나지 아니하므로 사실과 근접한 추계방법이 존재한다는 점에 관한 입증의 필요는 납세의무자가 부담한다.

(5)형식상 부동산임대업으로 사업자등록을 한 자가 건물을 신축한 후 일시적으로 임대하다가 이를 타인에게 양도하였다 하더라도 그 양도가 부동산매매업자로서의 사업활동의 일환으로 이루어진 경우에는 부가가치세법상 비과세 대상인 사업의 양도에 해당되지 아니한다.

(6) 납세의무자가 신축하여 판매한 건물이 모두 근린생활시설과 주택 겸용의 건물이나 주택부분의 면적이 근린생활시설 면적에 훨씬 미치지 못하는 건물이라면 주택에는 해당되지 아니하므로 그 각 건물을 신축하여 판매한 것은 건설업이 아니고 부동산매매업중 건물 신축판매업에 해당한다고 봄이 상당하다고 판결하였다.

(7) 사업장과 종업원을 두지 아니한 채 4년 사이에 17회에 걸쳐 경매 절차를 통하여 부동산을 취득한 후 단기간 내에 양도한 부동산 거래 행위에 대하여 사업활동의 일환으로 보아 이에 따른 부가가치세와 종합소득세 부과 처분을 적법하다고 하였다.

(8) 분양목적으로 아파트 및 점포용 건물 1동을 신축하고 건설업과 부동산임대업으로 사업자 등록을 마친 뒤 위 건물중 5개 점포를 제외한 나머지 아파트와 점포를 모두 분양하고 건설업의 사업자가 등록을 말소한 후 7년 이상 그 미분양점포를 타에 임대하여 오다가 그 가운데 2개 점포를 임차인에게 양도하였으나 위 건물 외에 다른 건물을 신축하여 분양하는 등 부동산매매업을 영위하지 아니하였다면 위 부동산의 양도행위는 계속성 반복성이 없으므로 부동산매매업자라 할 수 없다.

(9) 부동산매매업자가 제시한 장부·세금계산서 및 계산서 등의 자료를 과세관청이 있음에도 불구하고 실지 거래 가액이 아닌 추계조사 결정에 의해 소득세를 과세함은 부당함.

(10) 부동산임대업에 과하다 양도한 건물에 대하여 부동산매매업으로 결정고지 한데 대한 불복사례.

(11) 부동산양도가 임대사업의 포괄적 양도인지, 부동산매매의 자산 양도인지, 임대사업용 자산의 양도에 해당하는지 여부.

(12) 여관의 양도한 것을 부동산매매업을 영위한 것으로 보아 부가가치세 과세한 처분의 당부

(13) 부동산 신축판매 목적으로 건물 신축 후 일시 임대하다 이를 양도한 바 사업의 양도에 해당하지 않아 부동산매매업으로 과세하였다.

(14) 사업의 양도에 해당되는 경우 사업양도자가 세금계산서를 교부하였을 때에는 사업양도자가 거래 징수한 세액을 법정신고 기한 내에 신고 납부한 경우에만 재화의 공급으로 보므로 당초처분 정당하다.

2. 부동산임대업의 과세불복 유형

부동산임대업에 대하여 대법원 판례와 국세심판원의 심판결정 사항을 대상으로 한 과세불복 유형을 정리하면 다음과 같다.

(1) 부가가치세법상 사업의 개시, 폐지 등은 그 해당사실의 실질에 의하여 결정된다.

(2) 법인이 토지 취득 당시 부동산 임대용이 아닌 다른 목적으로 취득하여 업무용에 사용하다가 취득일로부터 5년 이내에 부동산 임대용으로 전환한 토지로서 소정의 법인이 토지를 취득한 후 5년 이내에 법인의 비 업무용 토지가 된 경우에 해당하여 취득세증과 대상이 된다고 보아야 한다.

(3) 부당행위 계산은 일정한 특수관계자 사이의 일정한 거래가 사회 통념이나 관습에 비추어 볼 때 합리적인 경제인이 취할 정상적인 거래로 볼 수 없어 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되면 족한 것이지 당사자에게 조세회피의 목적이 있거나 경제적 손실이 있어야 하는 것은 아니다.

(4) 사업자가 특수관계 있는 자에게 부당하게 낮은 대가를 받고 부동산을 임대한 경우에 있어서 과세표준이 되는 부동산임대용역의

시가는 사업자와 특수관계 없는 자와의 정상적인 거래에서 형성되는 가격을 기준으로 하여야 하고, 그와 같은 거래의 실효가 없는 경우에는 부동산의 위치, 주위환경, 이용상황, 인접 및 유사지역내의 부동산에 대한 적정거래 가능가격 등을 참작하여 산정한 가격을 기준으로 삼아야 하며, 이는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념이므로 공신력 있는 감정기관의 감정가액도 시가로 볼 수 있다.

(5) 임대보증금과 별도의 월 임료를 지급하기로 하고 임차인이 이를 지급하지 아니하면 임대보증금에서 월 임료 상당액을 매월 공제충당하기로 한 경우에는 임대인이 용역의 최초 공급 당시에 받았거나 받기로 한 임대보증금 전액이 아니라 과세기간 종료일 현재 그중 연체된 월 임료가 순차 공제되고 남은 금액만을 간주임대로 계산의 기초로 삼아야 한다.

(6) 토사석 채취 목적으로 토지를 임대한 토지소유자가 부가가치세법 제2조 소정의 사업상 독립하여 용역을 공급하는 자에 해당된다.

(7) 임대사업용 건물을 양도한 다음 부동산임대업을 폐업한 경우 부가가치세법상 과세대상이라고 본 판례이다.

(8) 형식상 부동산임대업으로 사업자등록을 한 자가 건물을 신축한 후 일시적으로 임대하여 오다가 양도한 것이 부동산매매업자로서의 사업활동에 해당하는 것으로 봄이 상당하여 부가가치세법상 비과세대상인 사업의 양도가 아니라고 한 것이다.

(9) 경매로 소유권 이전된 임대 부동산의 양도가 재화의 공급에서 제외되는 사업의 양도에 해당되는지 여부

(10) 임대사업용 부동산을 면세사업자에게 양도 시 과세대상에서 제외되는 사업양도인지 여부

(11) 부동산임대업에 사용하던 건물의 양도가 재화의 공급으로 보지 않는 사업의 양도인지 여부

(12) 저가 임대 시 임대법인의 법인세가 많아지므로 부당행위 계산이 아닌지 여부, 처분 청이 산정 한 적정임대료의 계산이 적정한지 여부, 일부만 임대하였다고 하는 토지 전체를 임대하였다고 보아 과세한 처분의 당부

(13) 건물 신축 판매업자가 신축건물을 잠시 임대하다가 매매한 것을 부동산매매업으로 본 처분의 당부

(14) 양도건물을 부동산임대업에 공한 것으로 보아 부가가치세를 과세한 처분의 당부

제2절 부동산매매업에 대한 문제점과 개선방안

부동산매매업의 사업성 여부에 대한 과세불복과 부동산매매업의 과세제도에 대한 문제점과 개선방안을 제시하고자 한다.

1. 부동산매매업의 문제점

1) 판례에 대한 문제점

부동산매매업의 사업성 인정 등에 관한 대표적인 것으로 판례 등에서 사업성 인정에 관한 명확한 기준을 찾고자 하였으나, 과세불복 사례에서 살펴본 바와 같이 사업성인정에 관한 어떠한 객관적인 기준을 제시할 수 없어 과세당국의 재량의 소지가 매우 높아 당초부터 불복의 개연성은 예견되어 왔다.

과세불복 사례에 의하면 사업성에 대한 판단은 어떠한 한가지 요소에 대하여 결정되는 것이 아니고 납세자가 부동산을 매도시에 이 매도행위 전후에 이와 동종의 부동산매매업을 계속적으로 영위한

바가 있는지, 당해 매매의 거래상대방이 다수인지 소수인지, 매매를 위한 광고나 특별히 중개인을 사용한 사실이 있는지, 당해 토지의 매도를 위하여 별도의 개량이나 개발·조성행위를 한 사실이 있는지 여부를 종합적으로 검토하여 사업성 여부를 판단하여야 할 것이다.

한편 위의 판례들에 비추어 볼 때 사업소득여부에 대한 입증책임은 누구에게 있는가 하는 점에 대한 입증책임문제는, 자산의 양도로부터 발생한 소득이 사업소득이라고 주장할 경우 그에 대한 사실 증명 의무는 과세관청에 있고, 반대로 납세자는 양도소득이라는 사실에 대한 입증의 필요가 있다.

2) 과세제도상의 문제점

부동산임대업에 대한 현행 과세제도에 내재하는 문제점은 다음과 같다.

첫째, 과세의 공평성 저해이다. 부동산의 매도라는 사법적 동일 사실행위에 대하여 사업소득과 양도소득으로 구분하여 사업소득은 종합소득의 과세대상이 되고 양도소득은 양도소득세의 과세대상이 되어 차별과세됨으로써 사업소득과 양도소득간의 공평성이 침해되고 있다. 이론상으로 자본이득은 자본의 소유에 따른 물가변동 등에 의한 이득이 포함되어 있으므로, 과세소득 산정시 자본이 침식되지 않도록 하여야 된다. 그러나 우리나라는 국토의 면적이 협소하고 많은 토지가 소수인에 의해 소유되고 있어 소유의 편중현상과 토지공급부족으로 부동산의 투기현상이 심화되고, 그 결과 국토의 효율적 이용이 저해되고 있어 부득이 조세제도로서 이를 보완하고자 양도소득세로 중과하고 있다. 이와 같이 현행의 부동산 매도에 따른 과세제도는 과세의 공평성보다는 효율성이 강조된 것이라고 할 수 있다.

둘째, 사업성 인식기준에 대한 법규정의 미비이다. 부동산의 매매가 사업성을 띠고 이루어진 경우에는 종합소득내의 사업소득으로 과세하고 사업성을 띠지 않은 경우에는 양도소득으로 과세하고 있어, 납세의무자가 부담할 세액 및 납부 절차 면에서도 많은 차이가 있다. 그러나 현행 소득세법은 사업소득을 주택신축판매업과 부동산매매업으로 정하고 있으며, 부동산매매업으로는 부동산분양공급업과 건축물자영건설업으로 그 범위를 정하고 있으나, 사업성에 대한 구체적인 개념정리나 유형에 대해서는 별다른 언급이 없다.

대법원 판결은 소득의 구분 기준으로 매매의 목적, 규모, 횟수, 태양, 계속성, 반복성 등 여러 사정을 고려하여 사회통념에 따라 결정하여 판시하도록 하고 있다. 이와 같이 사업성 유무의 판정을 사회통념이라는 불확정개념을 사용하여 판단함으로써 징세권자와 납세자가 모두 아전인수식의 해석을 하게 되므로 조세마찰은 피할 길이 없다. 그리고 사업성 여부가 세법에 명시되어 있지 않으므로 조세법률주의에 대한 문제가 과세불복 문제로 제기되고 있으며, 이에 대하여 ‘과세요건을 법률로서 정하여야 한다는 것이지 이를 규정한 조세법의 적용단계에 있어서 사회통념이나 법의 일반원칙에 따라 합리적으로 해석·적용하는 것을 금지하는 것이 아니다’라고 판시하고 있으나, 조세법률주의에 대한 원칙상의 문제가 해결되지 않고 있는 실정이다.

셋째, 소득세법 기본통칙의 문제이다. 소득세법 기본통칙 19-7 제1항에서는 사업성의 기준으로 「부동산의 매매 또는 그 중개를 사업목적으로 나타내어 부동산을 판매하거나 사업상의 목적으로 부가가치세법상 1과세기간 내에 1회 이상 취득하고 2회 이상 판매하는 경우」로 규정하고 있다. 여기서 후단의 거래횟수 규정이 문제가 된다. 소득세법이나 한국표준산업분류표상의 부동산분양공급업

과 건축물자영건설업을 정의한 규정을 보면, 토지와 건물에 대하여 부가가치를 창출하는 일련의 사업활동을 가한 것을 부동산매매업으로 하도록 하고 있으며, 어디에도 단순한 토지 매매에 대하여 부동산매매업으로 볼 수 있는 여지는 찾을 수 없으며, 이러한 통칙 적용으로 법의 확대해석에 위해 과세권의 남용을 초래하고 있는 실정이다.

2. 개선방안

이상과 같은 부동산임대업에 대한 과세제도와 과세불복에 대한 개선방안을 제시하면 다음과 같다.

1) 과세의 공평성 회복

사업소득에 대한 종합소득세나 사업소득이 아닌 단순한 자산양도로 인한 양도소득에 대한 양도소득세나 모두 과세대상은 과세물건으로서 소득으로 귀착된다. 그러나 이들 소득들은 발생원천에 따라서 다른 방법으로 과세되고 있어 과세소득금액계산이나 세율 적용에 있어서 큰 차이를 보이고 있다. 이는 근본적으로 부동산양도소득이 종합소득체계내의 소득으로 구성되지 못하고 별도로 분류과세되고 있기 때문이다. 이러한 소득간 형평성을 높이기 위해서는 양도소득을 종합소득체계내의 소득으로 보아 양도소득을 소득세 본연의 기능으로 회복시키는 방법이 최선책이라고 본다. 즉 소득과세에 있어서 공평을 압도한 효율은 시정되어야 한다.⁴⁰⁾ 다만, 우리나라와 같이 국토면적이 협소한 경우 부동산 공급부족에 따른 투기행위를 방지하기 위해서는 투기소득은 예외적으로 중과할 수 있는 특별규정을 둬으로써 부동산 투기행위를 방지할 수 있는 제도적 장치

40) 최명근, 한국조세의 제문제, 조세통람사, 1991, p.544.

가 마련되어야 할 것이다.

2) 사업성에 대한 일정 기준 제시

세법은 조세법률주의 요청에 따라 납세의무 한계를 명확히 하고, 과세요건을 불명확하게 하거나 추상적인 조항을 설정하여 법의 흠결된 영역에 이를 유추적용 하여서는 아니된다. 따라서 사업성 유무의 판정을 사회통념에 따라 결정해서는 안될 것이며 사업활동으로 볼 수 있는 필요조건으로서의 계속성과 반복성에 대한 기준을 법으로 규정하여야 할 것이다. 또한 각 소득들의 범위에 관한 구체적인 정의규정을 설정하는 것이 조세법률주의의 관점에서 바람직하다고 하겠다.

이 경우 사업성의 기준은 규모와 횟수 등과 같은 요건을 마련하여 법령 및 훈령 등으로 명문화함이 바람직하다. 사업성의 존재를 인식할 수 있는 최소한의 조건은 그 사업성에 관한 제3자의 객관성을 담보할 수 있어야 한다. 따라서 사업성 존재 요건에 대하여 일반적인 사업성 인식기준으로 포괄적 기준을 삼고, 그 구체적인 세부기준을 마련하여 입법화함으로써 조세법률주의를 실현할 수 있을 것이다.

사업성을 인정할만한 세부적인 내용으로는 일정규모와 일정가액, 일정한 거래횟수이상, 사업장소, 분양인쇄물 등의 광고여부의 기준 등이 있으며, 이러한 기준을 구체적으로 명시하여 법률화하는 방법이 바람직할 것이다.

먼저 일정규모·가격·거래회수에 대한 기준을 보기로 한다.

규모의 경우에는 대지 200평 이상 그리고 금액의 경우에는 양도가액 10억 이상(기준시가) 정도 되어야 사업의 대상이 될 수 있을 것으로 판단된다. 이 기준 이하에서도 사업의 수행이 가능하나, 이는 양도소득세제로 흡수하여 단일소득계산과 세액구조로 통일하는

것이 납세자들의 혼란을 막고 납세비용도 절감될 것이다.

사업성 존재에 대한 객관적 기준에 적합 여부가 불분명한 경우, 현행 부가가치세법 시행규칙 제1조 제①항의 '거래회수'에 의한 1과세기간에 1회 이상 취득 2회 이상 양도하는 경우의 거래를 사업성의 존재에 대한 최소한 횟수로 인식하는 명확성을 규정하여야 한다. 현재는 예시적 규정으로 이해하고 있기 때문에, 1동의 건물을 신축하여 매도할 경우 규모의 모호성과 횟수의 불명확성으로 비사업성의 양도에도 부동산매매업으로 과세당하는 실무적 상황이 존재한다. 또한 이 기준에서 벗어나는 거래 횟수는 사업소득으로 과세하는 것을 막음으로써 과세요건 명확주의에 한층 접근하는 것이 될 것이다.

다음으로 분양공고에 대한 기준을 보기로 한다.

일정규모의 부동산의 매도가 있었다 하더라도 사업성 여부가 불확실한 경우로서 방송과 신문 등에 부동산분양 사실을 대외적으로 공표한 경우, 플랜카드 게시여부 등으로 사업성의 인정 여부를 결정하여야 할 것이다.

한편 일정규모와 일정가액, 일정한 거래횟수는 두 가지 조건에 모두 해당될 시에 사업성을 인정하고, 분양공고를 한 경우에도 사업성이 있다고 전제함이 바람직할 것으로 사료된다. 이와 같은 조건에서도 부동산에 일정한 사업활동으로 볼 수 있는 일련의 활동을 가한 경우로 한정해야 함이 마땅하다고 본다.

사업성 유무에 대한 명확한 기준을 찾기란 상당히 어려운 작업임을 예상한다면 사업성 존재를 인식하기 위한 요소를 찾기보다는 차라리 조세공평을 위해 일정규모·일정기준 미만의 양도는 양도소득세제도로 흡수하여 단일조세체제로 일원화하고, 일정규모 이상일 경우에는 분양공고 여부와 최소한의 거래횟수 조건 등에서도 사업

성이 드러나지 않는 경우에는 납세자가 신고한 방법으로 사실 인정하는 것이 조세법률주의와 오늘날 조세를 채권·채무관계설적 입장에서 권리존재를 권리자가 입증책임을 갖도록 하는 측면에서도 바람직한 것이다.

3) 기본통칙의 재조정

건물이나 토지 등에 건축, 개량, 조성 등 일련의 사업적인 활동을 가한 후에 부동산을 양도하는 것은 부가가치를 창출하는 활동으로 볼 수 있으며, 이것은 부동산을 이용하여 다른 기타사업과 마찬가지로 정상적인 이득을 얻으려는 행위라고 할 수 있다. 그러므로 단순히 시세차익을 얻으려는 부동산의 매매행위는 투기성 거래이며 부가가치를 창출하는 사업활동으로 볼 수 없다.

또한 소득세법 시행령 제34조의 부동산매매업으로 보는 건축물자영건설업과 부동산분양공급업에 대한 한국표준분류상의 정의규정을 볼 때, 토지 등에 건설, 조성, 개량 등 일련의 활동을 가한 경우에 한해서 부동산매매업으로 보도록 하고 있다.

따라서 소득세법 기본통칙 19-7 제1항의 단순 토지매매거래는 폐지하고, 다른 사업성 기준과 함께 적용할 때 본법의 규정에 위배되지 않을 것으로 판단된다.

제3절 부동산임대업에 대한 문제점과 개선방안

부동산임대업의 사업의 포괄적 양도 여부에 대한 과세불복과 부동산임대업의 과세제도에 대한 문제점과 개선방안을 제시하고자 한다.

1. 부동산임대업에 대한 문제점

수년간 불복건수를 전체적으로 망라하지는 못하였으나, 전술한 바와 같이 부동산임대업자가 임대용 건물을 토지와 함께 매도하고 잔금 수령 전에 폐업하는 경우에 공급시기는 지급일이 아닌 지급약정일에 공급시기가 되며, 토지와 그 토지 위에 정착된 구축물의 공급가액은 실지거래가액에 의하되 실지거래가액 중 토지가액과 건물 등의 가액이 불분명한 경우에는 공급계약일 현재의 지방세법상 시가표준액에 의하여 계산한 가액에 비례하여 안분계산 함이 타당하다고 판례 등에서 볼 수 있다. 그러나 실질적인 내용을 보면, 실지 지급일이 공급시기가 되어야 하나 지급약정일이 공급시기가 되므로 불복이 예상되고, 통상 토지와 건물을 매도 할 때 토지가액, 건물가액 따로 계산하지 않고 전체금액으로 매도하기 때문에 부가가치세 결정시 건물만 과세 대상이 되므로 많은 문제점이 발생한다.

또한 부동산임대업 과세불복의 대부분이 임대업에 사용하던 건물이 사업의 양도인지, 재화의 공급인지 여부가 많았다.

“사업의 양도”란 사업장별로 사업용 자산을 비롯한 물적·인적 시설 및 권리·의무 등을 포괄적으로 양도하여 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체만을 교체시키는 것을 말한다. 이 경우 사업에 관한 권리·의무 중 미수금과 미지급금에 관한 것을 포함하지 아니하고 승계시키는 경우에도 사업을 포괄적으로 양도한 것으로 본다.

사업을 양도하면 재화의 공급으로 보지 않기 때문에 부가가치세를 과세하지 않는다. 부가가치세를 과세하지 않는 이유는, 양도자가 납부한 세금을 양수자가 환급받게 되어 아무런 세금징수 효과가 없음에도 불구하고 사업자에게 불필요하게 자금부담을 지우는 것을 피하기 위해서이다.

사업양도에 해당하면 양도자는 부가가치세만큼 양도가액을 낮출

수 있으므로 거래를 원활히 성사시킬 수 있고, 양수자는 사업을 양수하는데 따른 자금부담을 덜 수 있다.

사업을 포괄적으로 양도·양수한 경우에, 양도자는 부가가치세 확정신고를 할 때 「사업양도신고서」를 제출하여야 하고, 양수자는 사업자등록을 할 때 일반과세자로 사업자등록을 하여야 하며 양도·양수계약서 사본을 제출하여야 한다.

이 경우 사업의 포괄 양수자는 역시 과세사업자이어야 하고, 일반과세사업자가 일반과세사업자에게 사업을 양도하는 경우와, 간이과세자가 일반과세사업자에게 사업을 양도하는 경우, 그리고 간이과세자가 간이과세자에게 사업을 양도하는 경우에는 재화의 공급으로 보지 아니한다. 그러나 일반과세사업자가 간이과세자에게 사업을 양도하는 경우에는 재화의 공급으로 보아(부가가치세법시행령 제17② 괄호 내) 부가가치세를 과세하게 된다.

일선세무서에서는 부동산임대업의 포괄적 양도·양수 문제 때문에 고충 및 이의 신청이 많이 발생하고 있다. 양도자와 양수자가 포괄적 양도·양수계약서를 작성하고, 인적·물적시설 및 권리·의무를 포괄적으로 양도하였으나, 양수자가 사업자등록을 신청하는 과정에서 양도자는 일반과세사업자였으나 양수자는 간이과세자로 사업자 등록을 신청하여 발급하는 경우가 있다. 이 경우 재화의 공급으로 보아 부가가치세를 과세하였을 경우 발생하는 책임소재 및 불복야기 등 많은 문제점이 대두된다.

또한 용역의 무상공급이 과세대상에서 제외됨으로써 조세의 공평성에 많은 문제점이 발생한다.

2. 개선방안

이상과 같은 부동산임대업에 대한 과세제도와 과세불복에 대한

개선방안을 제시하면 다음과 같다.

첫째, 부동산임대업은 우리나라 부가가치세의 유통과정상의 입장에서 본다면 재화나 용역이 창출되는 가장 기본적인 장소로서 기초 단계이며, 자산소득으로 부를 원천으로 발생하는 소득이다. 그러므로 과세불복의 문제점을 예방하기 위해서는 현재 부가가치세법 시행령 제17조 제2항에 있는 포괄적인 사업양도·양수의 범위 및 내용을 구체적으로 부가가치세법(본법)에 규정함으로써 과세불복의 소지를 제거 할 수 있다.

둘째, 사업의 포괄적 양도·양수에 있어서는 양도·양수계약서에 과세사업자의 유형을 명기하게 하고, 이를 근거로 과세사업자 등록증을 발급하여 줌으로써 사업의 포괄적으로 양도·양수로 인한 조세불복을 미연에 방지할 수 있게 될 것이다. 사업의 포괄적 양도·양수의 경우 사업의 양도자가 하였던 과세사업자 형태와 사업의 양수자가 하는 과세사업자의 형태가 달라져야 할 하등의 이유가 없기 때문이다.

셋째, 특수관계인과의 용역의 무상공급에 대한 부당행위계산 부인 규정을 부가가치세법에 규정하여야 할 것이다. 또한 용역의 무상공급에 대하여도 소득세법에서와 같이 시가로 산정하여 부가가치세를 부과할 수 있도록 함으로서 공평과세 실현을 할 수 있을 것이다.

넷째, 부동산 임대업과 매매업의 범위를 부가가치세법에 명확하게 규정함으로써 업종별로 정확한 과세근거를 마련할 수 있을 것이다.

제6장 결 론

부동산 매매업과 임대업이 전체 조세행정에서 차지하는 비중은 그다지 크지 아니하나, 우리의 일상생활과 밀접한 관계를 지니고 있는 업종으로써 사회적인 악 영향력이라는 측면에서 다른 업종에 비하여 비대하므로 철저한 세원관리를 통하여 무엇보다도 투명성이 필요한 분야라고 할 수 있다. 이러한 업종에 대한 소득은 자본소득이므로 근로소득에 비해 높은 세율을 적용받으며, 일반적으로 거래 규모가 크기 때문에 과세금액이 많을 수 있으므로 과세불복의 문제가 많이 발생한다.

따라서 본 연구에서는 미래사회에 적합한 부동산업의 장기적인 조세정책의 대안을 제시하고자 하는데 목적을 두고, 현행 부동산 매매업과 임대업에 대한 과세제도와 과세불복에 대한 검토를 통하여 이에 대한 문제점 및 개선방안을 제시하였다.

과세불복 유형을 보면, 부동산매매업의 경우에는 사업성 여부와 사업의 포괄적 양도에 대한 것이 주류이며, 부동산임대업의 경우에는 사업의 포괄적 양도에 대한 것이 주류인 것으로 나타났다.

먼저 부동산매매업의 과세불복의 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 과세의 공평성을 회복하여야 한다. 즉, 부동산매매에 대한 양도소득을 종합소득 체계내의 소득으로 보아 소득세 본연의 기능을 회복시키는 방법이다.

둘째, 사업성에 대한 일정한 기준을 제시하여야 한다. 사업성 존재에 관해 부동산 규모 거래횟수·상업적 광고여부를 예시적으로 열거하여 법령으로 명문화하여야 할 것이며, 이러한 기준에 미달하는 거래는 사업성 여부에 관계없이 양도소득세 체계로 단일화하여

과세하는 것이 바람직하다 할 것이다.

셋째, 소득세법기본통칙의 재조정이 필요하다. 현행 소득세법기본통칙 19-7 제1항에 의한 확대해석을 막기 위해 그 범위를 제한하는 방향으로 조정해야 할 것이다.

다음으로 부동산임대업의 과세불복에 대한 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 현재 부가가치세법 시행령 제17조 제2항에 있는 포괄적인 사업양도·양수의 범위 및 내용을 구체적으로 부가가치세법(본법)에 규정함으로써 과세불복의 소지를 제거 할 수 있다.

둘째, 사업의 포괄적 양도·양수에 있어서는 양도·양수계약서에 과세사업자의 유형을 명기하게 하고, 이를 근거로 과세사업자 등록증을 발급하여 줌으로써 사업의 포괄적으로 양도·양수로 인한 조세불복을 미연에 방지할 수 있게 될 것이다.

셋째, 특수관계인과의 용역의 무상공급에 대한 부당행위계산 부인 규정을 부가가치세법에 규정하여야 할 것이다. 또한 용역의 무상공급에 대하여도 소득세법에서와 같이 시가로 산정하여 부가가치세를 부과할 수 있도록 함으로서 공평과세 실현을 할 수 있을 것이다.

넷째, 부동산 임대업과 매매업의 범위를 부가가치세법에 명확하게 규정함으로써 업종별로 정확한 과세근거를 마련할 수 있을 것이다.

본 논문은 몇 편 안 되는 본 주제관련 논문과 국세청통계자료 및 불복사례, 국세관련월보·잡지의 기고문·세법전 등을 참고로 연구하게 되어 본래 의도한 만큼 깊이 있는 연구가 이루어지지 못하였다는 한계를 가지고 있다.

그러나 본 연구의 결과는 부동산매매업과 부동산임대업에 대한

조세정책 수립에 유용하게 활용될 수 있을 것으로 기대한다.

참고문헌

<단행본 및 논문>

- 1) 구자홍, “부동산의 양도행태별 개인소득세 과세제도 연구”, 동국대학교 석사학위 청구논문, 1991.
- 2) 국세청, “국세행정개혁 백서”, 2000.
- 3) 국세청, 인터넷, “과세불복 및 판례”, 조세통람사, 2003.
- 4) 국세청, “통계연보”, 2002.
- 5) 권기재, “공평과세 실현을 위한 조세정책 연구”, 경성대학교 대학원 박사학위 논문, 2001.
- 6) 권동웅, “양도소득세 실무해설”, (주)광교, 2003.
- 7) 김완석, “소득세법론”, 조세통람사, 1995.
- 8) 김홍규, “부동산매매업과 과세제도의 개선방안에 관한 연구”, 경성대학교 석사학위 논문, 1996.
- 9) 대법원 홈페이지, “<http://glaw.scourt.go.kr>”.
- 10) 부산지방국세청, “부가가치세 실무”, 2003.
- 11) 유재철, “부동산임대업의 수입금액 현실화 방안에 관한 연구”, 서울대학교 행정대학원 석사학위 논문, 1997.
- 12) 장정복, “부동산매매에 대한 사업소득 과세제도의 개선방안”, 성균관대학교 경영대학원 석사학위 논문, 1998.
- 13) 전정구, “한국조세법의 제문제”, 조세통람사, 1986.
- 14) 정평조, “투기성 거래에 대한 조세법적 검토”, 국세월보, 2002. 6월호.
- 15) 한국세무사회, “조세법전”, 2003.
- 16) 최명근, “과세상 양도소득과 부동산매매업 소득 비교·설명”, 월간조세, 1998. 11월호.

17) 한국세무사회, “조세법전”, 2003.

18) 황호을 · 이순재, “한국표준산업분류해설”, 통람사, 1992.

감사의 글

먼저 바쁜 업무중에도 면학의 기회를 허락해 주신 직장상사님과 교수님, 항상 격려하고 용기를 심어준 가족과 직장동료, 같이 수학한 원우들, 그리고 주위의 고마운 여러분께 머리 숙여 감사를 드립니다.

저의 논문이 나오기까지 교정 및 심사를 하시느라 고생하신 박영병 교수님, 김태용 교수님, 김진황 교수님께 깊이 감사드립니다.

특히 논문을 세세히 검토하여 주시고 애정 어린 충고를 잊지 않으신 박영병 교수님께 다시한번 고개숙여 감사드립니다.

항상 업무와 학업에 지친 저를 위로하고 도와준 아내와 아들, 딸에게도 감사의 마음을 전합니다.

학위 논문을 완성하면서 많은 아쉬움이 남지만, 미약한 지식과 적은 실무 경험을 바탕으로 부동산 매매업과 임대업의 과세불복에 대한 내용을 이 논문에 담아 발표하게 됨을 계기로 과세불복에 대한 내용을 이 논문에 담아 발표하게 됨을 계기로 과세불복에 따른 납세비용이 줄어들기를 바라며, 국세행정에 대한 관심과 발전에 조그만 보탬이 되기를 기대해 본다.

2004년 1월

이 춘 수 드림