

한국세무사회 창립 60주년



제22회 The 22th Korea Taxation Forum
한국세무포럼
한국세무사회·한국지방세연구원
공동학술대회

2022.

7. 15. 금요일 14:00 ~ 16:30

한국지방세연구원 지하 1층 세미나실

주최·주관



한국세무사회



KILF 한국지방세연구원
Korea Institute of Local Finance

THE 22TH
KOREA
TAXATION
FORUM

프로그램

- ▶ 주 최 : 한국세무사회, 한국지방세연구원
- ▶ 일 시 : 2022년 7월 15일(금) 14:00~16:30
- ▶ 장 소 : 한국지방세연구원 지하 1층 세미나실
- ▶ 일 정

등록 및 접수	13:30~14:00
---------	-------------

개회식	14:00~14:00
-----	-------------

- 개회사 : 원경희 한국세무사회 회장
- 환영사 : 배진환 한국지방세연구원 원장

14:25~15:15

[제1주제]

지방세특례제한법상 일반적 추정규정에 대한 연구: 매각·증여 개념을 중심으로

- 좌 장 : 고은경 세무사 | 한국세무사회 부회장
- 발제자 : 김 수 세법연구센터장 | 한국지방세연구원
- 토론자 : 김종완 세무사 | 한국세무사회 지방세제도연구위원회 위원
신 철 세무사 | 한국세무연수원 교수

Break Time	15:15~15:30
------------	-------------

15:30~16:20

[제2주제]

원시취득시 사실상 취득가격에 대한 고찰

- 좌 장 : 하능식 부원장 | 한국지방세연구원
- 발제자 : 김보영 부연구위원 | 한국지방세연구원
- 토론자 : 김상철 세무사 | 한국세무사회 지방세제도연구위원회 위원
황영현 연구원 | 한국세무사회

폐 회	16:30
-----	-------

CONTENTS

한국세무사회·한국지방세연구원 공동학술대회

개회식

- 개회사 : 원경희 한국세무사회 회장
- 환영사 : 배진환 한국지방세연구원 원장

제1주제 지방세특례제한법상 일반적 추징규정에 대한 연구: 매각·증여 개념을 중심으로 1

- 좌 장 : 고은경 세무사 | 한국세무사회 부회장
- 발제자 : 김 수 세법연구센터장 | 한국지방세연구원
- 토론자 : 김종완 세무사 | 한국세무사회 지방세제도연구위원회 위원
신 철 세무사 | 한국세무연수원 교수

제2주제 원시취득시 사실상 취득가격에 대한 고찰 31

- 좌 장 : 하능식 부원장 | 한국지방세연구원
- 발제자 : 김보영 부연구위원 | 한국지방세연구원
- 토론자 : 김상철 세무사 | 한국세무사회 지방세제도연구위원회 위원
황영현 연구원 | 한국세무사회



한국세무포럼
한국세무사회·한국지방세연구원 공동학술대회

제1주제

지방세특례제한법상 일반적 추징규정에 대한 연구: 매각·증여 개념을 중심으로

김 수

세법연구센터장 | 한국지방세연구원

지방세특례제한법상 일반적 추징규정에 대한 연구: 매각·증여 개념을 중심으로

목 차

I

지특법상 일반적 추징규정의 법리와 쟁점

II

일반적 추징규정의 재검토

III

매각·증여 개념의 검토

IV

매각·증여의 예외범위

V

요약 및 결론

I. 지특법상 일반적 추징규정의 법리와 쟁점

I. 지특법상 일반적 추징규정의 법리와 쟁점

입법재량사항으로서의 감면정책

- 감면정책은 조세 정책적인 입법재량사항
 - 경제적·사회적 정책목적 달성을 위해 과세대상에서 제외시키거나 면제 또는 경감해 주는 것으로, 조세정책적인 입법재량사항임
- 감면정책은 정책목표 달성이라는 장점도 있으나 일부 납세자에 대한 특혜, 조세형평성과 중립성을 저해할 소지가 있음
 - 감면정책은 조세지출로 세수에 영향을 미치며, 감면으로 인한 수직적, 수평적 불공평은 납세자에게 조세저항을 초래하여 세수 확보에 지장을 줄 수 있음
 - 민간활동에 대해 감면을 통한 조세지출과 재정지원 등으로 중복 지원이 발생하는 경우 배분의 비효율과 재정수입의 낭비를 초래할 수 있음
 - 조세감면의 남용 시 조세감면을 받는 특정 납세자군의 조세부담을 다른 납세자군에게 전가하는 결과를 가져와 조세평등의 이념에 반하고 일반 납세자들의 납세의식을 저하시킬 수 있음(헌법재판소 2005.2.24. 2003헌바72)
 - 정책목표 달성에 필요한 경우에 그 면제혜택을 받는 자의 요건을 엄격히 하여 극히 한정된 범위 내에서 예외적으로 허용되어야 함(헌법재판소 1996.6.26. 93헌바2)
- 공평과세 확보 및 재정건전성 제고를 위해 감면대상 설정 시 감면이 절실하거나 시급하다고 판단되는 대상을 신중하게 정해야 함

I. 지특법상 일반적 추징규정의 법리와 쟁점

감면규정과 추징규정의 적용

● 감면규정과 추징규정은 동전의 양면

- 감면요건의 존부를 심사하여 부과처분 여부를 우선 살피고 추징요건의 존부를 심사하여 추징처분의 당부를 정함
- 별개의 항목 혹은 본문과 단서의 형식으로 규정됨
- 감면규정과 추징규정의 상호연결성이 문제됨
 - 관련 규정이 전부 동시에 마련되지 못하여 상호간의 불일치가 있고, 필요에 따른 보완입법의 경우 양자 중 한 쪽만 개정되어 규정간 충돌이 일어나는 경우가 있음
 - 이 경우 문언 해석만으로는 제기된 사안을 해결할 수 없어 불가피하게 합목적적인 해석이 사용되며, 이 때 조세법률주의의 한계를 일탈할 소지가 있음

● 과세권자와 납세자 측 모두 중요한 사항임

- 해당규정을 통해 취득세와 재산세 등에 대한 상당한 감면율을 적용하기 때문에 납세자로서는 주요한 사항
- 일정기간마다 감면목적 사용유지를 확인해야 하기 때문에 과세관청 실무자로서는 상당한 행정력 소요
- 납세자간의 형평성, 배분의 효율, 재정수입의 낭비 등 정책적 측면에서도 지속적으로 살펴야 할 부분이 많음
- 따라서 감면 및 추징규정의 설계와 적용은 정책입안자, 과세관청, 조세연구자, 납세대리인 등의 다양한 목소리를 수렴하여 정해야 할 사항임

I. 지특법상 일반적 추징규정의 법리와 쟁점

부동산 취득세 감면추징에 관한 일반규정 [지특법 제178조]

● 현행 지특법은 부동산 취득세 감면추징에 관한 일반규정을 둠

- 감면 및 추징에 관한 규정을 취득세 감면목적을 사전 심사하여 감면 여부를 정하는 대신, 취득 후 사후심사를 통해 면제된 취득세를 추징하는 방식으로 설계
 - 당초에 감면목적이 없었음을 전제로 하여 사후요건 미충족시 유예된 취득세를 비로소 부과처분(지특법 제178조 제1항 제1호의 직접사용개시 유예기간 조항)
 - 당초 감면목적을 전제하고 감면하였으나 사후의 사정변경을 요건으로 하여 별개의 추징처분(지특법 제178조 제1항 제2호의 직접사용 유지 조항)

제178조(감면된 취득세의 추징)

① 부동산에 대한 감면을 적용할 때 이 법에서 특별히 규정한 경우를 제외하고는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우 그 해당 부분에 대해서는 감면된 취득세를 추징한다.

1. 정당한 사유 없이 그 취득일부터 1년이 경과할 때까지 해당 용도로 직접 사용하지 아니하는 경우
2. 해당 용도로 직접 사용한 기간이 2년 미만인 상태에서 매각·증여하거나 다른 용도로 사용하는 경우

② 이 법에 따라 부동산에 대한 취득세 감면을 받은 자가 제1항 또는 그 밖에 이 법의 각 규정에서 정하는 추징 사유에 해당하여 그 해당 부분에 대해서 감면된 세액을 납부하여야 하는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 이자상당액을 가산하여 납부하여야 하며, 해당 세액은 「지방세법」 제20조에 따라 납부하여야 할 세액으로 본다. 다만, 파산 등 대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 이자상당액을 가산하지 아니한다.

I. 지특법상 일반적 추징규정의 법리와 쟁점

부동산 취득세 감면추징에 관한 일반규정 [지특법 제178조]

- 일반규정을 통한 감면정책 효율성 제고 목적
 - 지특법상 각 개별 조문에서 특별히 규정한 것을 제외하고 부동산의 취득세 감면은 지특법 제178조 규정에 따라 지방세 감면 특례요건의 입법취지에 맞지 않게 해당 부동산을 사용하지 아니하는 경우 감면된 지방세를 추징하는데 취지가 있음 (보충성)
 - 재산세는 지방세법 규정에 따라 최종 산정된 재산세액을 기준으로 감면 여부를 결정하는 것으로 과세기준일 현재 그 사용목적대로 사용되지 않으면 감면 적용이 불가능하므로 별도로 추징규정을 명시적으로 규정하고 있지 않음
- 2011년 지방세법에서 지특법으로 이관 후 신설됨
 - 지방세 감면에 대한 일반적 추징규정은 2011년 지특법으로 이관되면서 제94조로 신설되었으며 2014년 지방소득세 규정 신설로 제178조로 이관되었음
 - 이후 2020년 감면 추징 사유에 해당하여 감면된 세액 납부 시 이자상당액을 가산하여 납부하도록 하는 규정을 추가

I. 지특법상 일반적 추징규정의 법리와 쟁점

쟁점

- (쟁점 1) 일반적 추징규정의 존부 및 추징대상 확대 여부
 - 각 감면 목적에 맞는 개별 추징규정이 있음에도 불구하고 일반적 추징규정이 있어야 하는가?
 - 부동산 취득세에만 적용되는 현행규정은 감면물건간 과세형평성에 어긋나지 않는가?
- (쟁점 2) 매각·증여 개념의 재검토
 - 매각·증여개념의 불명확성 문제와 입법적대안의 현황
 - 보완적 대안의 모색
- (쟁점 3) 매각·증여의 예외범위
 - 매각증여의 예외에 해당하여 추징배제될 수 있는 대상과 그 근거는 무엇인가?
 - 검토 1: 상속
 - 검토 2: 합병 분할 등
 - 검토 3: 신탁

II. 일반적 추징규정의 검토

II. 일반적 추징규정의 검토

일반적 추징규정의 존치 여부

- 일반적 추징규정 무용성 제기

- 각 감면 목적에 맞춰 만들어진 개별추징 규정이 지특법 내에 이미 있으므로 이는 중복입법이라는 의견이 있음
- 특히, 감면목적은 유지하고 있으나 직접사용 요건 등 해당 규정의 요건을 일부 벗어날 경우, 일반규정의 적용을 받게 되어 부당한 추징이 발생하기에 일반규정은 폐지해야 한다는 것이 주 논거임

- 검토

- 감면목적을 벗어났음에도 입법의 미비로 추징규정이 없는 경우 과세공백을 방지하기 위한 것이 지특법 제 178조의 목적임
- 개별 규정의 요건이 미비하여 부당한 추징이 발생하는 문제는 해당 개별규정의 입법 보완 통해 해결해야 하는 것이 보다 타당하며
- 사후관리를 통해 과세공백을 방지하기 위한 일반적 추징규정의 입법취지와 효과와는 별개의 사안이라고 할 수 있음
- 따라서 입법취지가 여전히 유효함을 전제할 때, 보충성을 지닌 일반적 추징규정(지특법 제 178조)을 존치하는 것이 합리적일 것임

II. 일반적 추징규정의 검토

적용대상 확대 검토

● 추징대상 물건의 확대 필요성 제기

- 현행 일반적 추징규정은 적용대상로 감면된 부동산 취득세만을 명시
- 감면목적이 부동산에만 미치는 것이 아니고 감면물건 간의 과세형평성을 고려해야한다는 의견이 제시됨
- 이에 따라 운송사업자의 차량, 항공기 등 고가이며 감면목적에 부합하는 경우, 부동산 이외의 물건에 대해서도 일반적 추징규정이 적용될 수 있도록 개정해야 한다는 의견이 있음

● 검토

- 부동산이 상대적으로 고액이고 투기 등의 목적으로 악용될 수 있는 측면을 고려하여 현재 일반적 추징규정을 통해 과세공백을 방지하고 있음
- 감면목적과 과세형평성을 고려할 때 부동산 이외의 고가의 타 물건에 대해서도 추징대상으로 편입하는 것을 고려할 수 있으나 이는 사후관리의 행정력 소요 대비 제도의 효용성을 고려할 때 다소 어려운 점이 있음
- 따라서 감면제도운영의 효율을 고려할 때 일반적 추징규정의 적용대상을 부동산에 한정하는 것은 현실적으로 불가피한 면이 있다고 판단함

III. 매각·증여 개념의 재검토

III. 매각·증여 개념의 재검토

정의규정 도입 이전의 논의

- **지특법상 감면규정내에서 빈번하게 쓰이는 고유개념임**
 - 현행 지방세특례제한법내에서 약 50회 사용되는 것으로 확인됨
 - 법문상 가운데점은 서로 대등하거나 쉼표로 연결된 단어들 사이보다 더 밀접한 관계에 사용하는 것임을 판시한바 있음 (대법원 2008. 8. 21. 선고 2005다56131.)
 - 이와 같은 논리에 따르면 매각·증여는 ‘매각’과 ‘증여’의 개념이 단순히 연결된 법문이 아니라 고유의 의미를 지니는 별개의 고유개념으로 해석하는 것이 타당함
- **헌법재판소의 태도 (2015헌바277)**
 - ‘매각’의 의미는 취득세 등 감면의 입법취지, 지방세법 상의 추정조항들의 입법연혁, 취지 및 관련 법규범의 의미와 내용을 종합적으로 고려하여 판단하여야 함
 - 상속세 및 증여세법상의 ‘증여’는 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등과 관계없이 직접 또는 간접적인 방법으로 타인에게 무상으로 유형·무형의 재산 또는 이익을 이전(移轉)하거나 타인의 재산가치를 증가시키는 것(상증세법 제2조 제6호), 즉 무상에 의한 모든 이전행위를 의미하고 구 지방세특례제한법 제94조에 규정된 ‘증여’는 같은 조세법률인 ‘상증세법상의 증여’에서 사용하는 의미와 동일한 의미로 새기는 것이 타당함
 - 따라서 ‘증여’와 병렬적으로 규정되어 있는 ‘매각’은, 무상에 의한 모든 이전행위의 대구적(對句的)인 의미, 즉 유상의 모든 이전행위를 의미함
 - 매각·증여의 포괄적 개념성을 인정

III. 매각·증여 개념의 재검토

정의규정 도입 이전의 논의

- **대법원의 태도 (2018두44920)**
 - 규정 체계와 내용상 ‘매각·증여’는 직접 사용을 불가능하게 하는 사유로서 소유자 지위의 변경을 가져오는 다양한 형태의 처분이 포섭될 수 있음을 전제함
 - 즉, ‘매각·증여’는 ‘직접 사용’과 함께 추정요건을 구성하여 직접 사용을 불가능하게 하는 사유로서 소유자 지위의 변경을 가져오는 이전행위를 전제로 하고 있으며,
 - 한편, 매각은 그 사전적 의미, 법률적인 용례 등에 앞서 각 조항의 입법취지를 종합하여 매각을 해석할 수밖에 없다고 보았음
 - 매각의 사전적 의미는 ‘물건을 팔아 버린다는 것’이고, 법률적으로는 ‘매매 등의 법률행위나 경매 등 법률의 규정에 따른 유상성이 있는 원인(법률요건)에 의해 처분이라는 법률효과가 발생한 결과’를 의미한다고 판시
 - 대법원은 소유자 지위의 변경을 전제로 하고 있으며, 매각의 경우 입법취지를 종합하여 해석하여야 한다는 태도임

III. 매각·증여 개념의 재검토

정의규정의 도입

● 현행규정

- 앞서 논의한 바와 같은 매각·증여 개념의 불확실성 해소를 위해 2021년 말 정의규정 도입
- “매각·증여”의 범위에 대하여 “유상·무상의 소유권 이전”을 뜻하는 개념으로 포괄적으로 규정하였음
- 또한 대통령령으로 정하여 이에 대한 예외를 두고 있음

제2조(정의)

① 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다
8의2. “매각·증여”란 이 법에 따라 지방세를 감면받은 자가 해당 부동산, 차량, 선박 등을 매매, 교환, 증여 등 유상이나 무상으로 소유권을 이전하는 것을 말한다. 다만, 대통령령으로 정하는 소유권 이전은 제외한다.

● 규정에 대한 검토

- 매각·증여라는 좁은 개념으로 “유상·무상의 모든 소유권 이전”으로 정의하는 것은 다소 논리적인 비약이 있음
- 다만 세법의 특수성과 규정의 정책적 목적, 연혁 등을 종합적으로 고려해볼 때 이는 정당화될 수 있을 것으로 판단함
- 또한 상증세법상 완전포괄주의 하의 증여 개념처럼 해석에 의한 무한정한 개념확장의 우려가 있기 때문에, 포괄적 개념을 원칙규정에 두되 제외에 대한 단서규정을 두었다는 점에서 구체적 타당성 및 합목적성을 기하고 있다고 볼 수 있음

III. 매각·증여 개념의 재검토

보론: 대안적 검토

● 정의규정 도입의 장점 및 단점

- 정의규정 입법을 통한 명확화는 입법기술적으로 간명하다는 장점이 있음.
- 그러나 소유권 이전 형태의 한 형태에 불과한 “매각”, “증여”라는 한정된 단어로 모든 소유권의 이전을 정의한다는 점에서 문언의 의미상 무리가 있고 논리적으로도 박약한 단점이 있음
- 또한 일반적 추정규정과 맞물려 과세권을 과다히 확장시킬 수 있는 위험이 있음

● 개별추징규정의 법문 수정 방식

- 정의규정 신설 대신, 현행 지특법 상 사용된 매각·증여 법문(50여개)을 “매각·증여 등” 내지 “매각·증여 기타 처분”이라는 법문으로 대체하는 방안 역시 대안적으로 고려할 수 있음.
- 이 때 매각과 증여는 포괄개념이 아니라 소유권 이전의 예시적 형태로만 기능함.
- 정의규정 도입에 비해 문언적 적합성과 체계 논리성에 있어서 다소 앞서는 장점이 있음
- 다만 다수 조항을 각각 개정해야하는 난점이 있음.
- 또한 구체적 사안을 적용함에 있어 해당 소유권 이전형태가 “매각 증여 등” 내지 “처분”에 해당하는지 사실상 개별 해석을 거쳐야 한다는 점에서도 이미 제기된 문제를 완벽히 해결하기는 힘들

IV. 매각·증여의 예외범위

IV. 매각·증여의 예외범위

예외범위 설정의 필요성

- 포괄개념을 통한 과세범위의 과대한 확장 우려
 - 매각·증여에 대한 포괄적 정의규정을 둔다면, 이에 대응하는 예외사유를 동시에 규정해야 함
 - 포괄규정은 무한정한 개념확장의 위험이 있음
 - 단서 규정을 통한 예외를 설정하여 구체적 타당성 및 합목적성을 기하여야 과세권의 남용을 방지할 수 있음
- 검토대상
 - 신탁, 합병 및 분할, 신탁 등 매각증여의 예외가 될 수 있는 소유권 이전형태를 구체적으로 검토하고, 이에 대한 열거적인 예외 규정을 둘 수 있을지 여부를 검토해야함
 - (상속) 상속은 당사자의 법률의 규정에 의한 권리변동으로서 의사표시와는 무관한 소유권 이전이므로 예외가 인정될 수 있는지 검토해야함
 - (합병분할 등) 적격성을 갖춘 합병·분할은 법인의 구조개편일 뿐 해당 법인이 수행하는 사업형태 및 자산의 사용상 변동이 없어 감면목적이 유지되고 있는 바, 기업구조개선을 세제적으로 지원하는 타 세목 및 지특법상의 개별감면 규정과의 균형 측면에서 예외로 규정할 수 있을지 여부를 보아야 함
 - (신탁) 신탁을 통한 소유권 이전 시 정책적 필요성 및 구체적 타당성을 고려하여 예외 인정여부를 검토해야함

IV. 매각·증여의 예외범위

상속 등

- **상속의 민법 및 세법상 취급**
 - 상속은 민법상 개념을 기본으로 하고 있으며, 세법은 민법상 상속에 유증, 사인증여, 유언대용신탁, 수익자연속신탁을 포함하여 같이 취급하고 있음 (상증세법제2조1호)
 - 상속은 자연인의 사망사실에 의하여 개시되며 피상속인에게 전속하는 권리·의무를 제외한 모든 권리·의무가 상속인에게 포괄적으로 승계
- **검토**
 - 세법체계 내에서 상속은 증여와 명확히 구분되는 개념
 - 증여의 정의규정은 단서를 통해 유증, 사인증여, 유언대용신탁 및 수익자연속신탁은 증여에서 제외하고 있음. (상속세 및 증여세법 제 2조 6호 단서)
 - 또한 부동산 취득의 세율에 있어 상속과 그 외의 무상취득을 구분하는 지방세법의 체계에 비추어 판단해도 상속과 증여는 명확히 구분되어 취급되는 개념
 - 상속은 당사자의 의사와 무관하다는 점에서 증여와 차이가 있음
 - 상속에 의한 물권변동은 법률규정에 의한 소유권 이전임 (민법 제 187조),
 - 포괄승계에 의한 소유권 이전은 발생하나 이는 당사자의 의사표시와 무관함.
 - 이에 반해 매각·증여는 당사자의 의사표시에 기한 법률행위임
 - 같은 이유로 법원에 의한 강제집행, 공용수용 등도 매각증여에 해당하지 않을 수 있음
 - 따라서 상속은 “매각·증여”개념의 예외로 두는 것이 타당함

IV. 매각·증여의 예외범위

합병분할 기타 기업구조조정

- **합병의 의의 및 법적성격**
 - 합병이라 함은 2개 이상의 법인이 상법의 규정에 의하여 하나의 법인으로 되어 청산절차를 거치지 않고 1개 이상 법인이 소멸되거나 권리의무를 포괄적으로 이전하는 일단의 행위를 말함 (지방세관계법 운영예규 법41-1)
 - 합병의 법적 성격에 관하여는 견해가 대립하였으나, 2010년 개정 이후 세법은 현물출자설을 원칙으로 하되 적격성을 갖춘 경우 과세특례를 주는 과세체계를 구축함
 - (인격합일설) 두 개 이상의 회사가 특수한 계약을 통해 합병하여 하나가 된다는 견해
 - (현물출자설) 소멸회사의 모든 영업을 현물출자하여 존속회사의 증자 내지 제3의 회사를 신설하는 것이라는 견해
 - 2010년 1월 1일자 개정 이후로 법인세법은 미국, 독일, 일본 등과 같이 현물출자설을 원칙으로 하되 적격합병의 경우 과세특례를 허용하는 것으로 방향을 잡게 됨
- **감면규정**
 - 합병 시 피합병법인의 보유자산은 합병법인에게 양도되어 그 자산에 내재되어있던 미실현이익을 실현하게 됨
 - 이때 합병 내지 기업구조개편을 단순히 자산의 이전으로 보아 과세의 계기로 삼는다면, 정상적으로 사업을 영위할 기업의 구조개편이 위축될 우려가 있음
 - 이러한 취지에서 현행 지특법제도는 합병이 조세회피의 목적이 아닌 정상적인 기업구조의 재편에 해당 시 취득세 감면 등의 과세 특례를 두고 있음

IV. 매각·증여의 예외범위

합병분할 기타 기업구조조정

● 적격요건

- 과세특례 요건에 해당하는 합병을 적격합병이라고 하며, 적격합병의 요건은 사업목적, 지분의 계속성, 사업의 계속성, 고용의 연속성으로 요약될 수 있음
 - (사업목적) 합병등기일 현재 1년 이상 사업을 계속하던 내국법인 간의 합병일 것
 - (지분의 계속성) 피합병법인의 주식 등이 합병으로 인하여 받은 합병대가의 총합계액 중 합병법인의 주식 등 또는 합병법인의 모회사의 주식 등의 가액(시가)이 80% 이상으로서 그 주식 등이 지분비율에 따라 배정되고, 피합병법인의 일정 지배주주 등이 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 그 주식 등을 보유할 것
 - (사업의 계속성) 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 피합병법인으로부터 승계
 - (고용의 연속성) 합병등기일 1개월 전 당시 피합병법인에 종사하는 일정 근로자 중 합병법인이 승계 한 근로자의 비율이 100분의 80 이상이고, 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 그 비율을 유지할 것

IV. 매각·증여의 예외범위

합병분할 기타 기업구조조정

● 합병으로 인한 소유권이전의 매각·증여 해당여부 판단사례

- 합병은 자산의 이전이 발생함. 이에 따른 소유권 이전이 취득세 추정사유인 매각·증여에 해당하는지 여부에 관하여는 각기 다른 사례가 있음
- 매각·증여에 해당한다고 본 사례
 - 지방세특례제도-3492, 2015.12.23., 지방세특례제도-2200, 2016. 8. 23., 지방세특례제도-1803, 2016. 7. 27. 등의 해석에서는, '매각'의 의미는 유상 또는 무상으로 소유권이 이전된 모든 경우를 의미하는 것(즉, 포괄승계도 포함하는 것)으로 해석하였음. 따라서 합병으로 인한 포괄승계 역시 매각에 포함됨
- 매각·증여에 해당하지 않는다고 본 사례
 - 피합병법인이 쟁점부동산을 취득하여 취득세 등을 감면받은 후, 청구법인에게 흡수합병되었을 때 이를 매각·증여로 동일하게 보지 않았음 (조심 2019지1773, 2019.09.20.) 이 경우 쟁점부동산의 소유권은 청구법인 명의로 이전등기된 점, 합병에 따른 부동산 등의 소유권이전등기가 지방세특례제한법상 추정 조항에 규정된 부동산 등의 매각·증여와 동일한 것으로 보기 어려운 점 등을 근거로 함
 - 지방세운영-3352, 2013. 12. 13., 지방세운영-2120, 2010. 5. 19. 등의 해석에서는 추정사유로 규정하고 있는 '매각'은 특정승계를 의미하는 것으로 권리의무를 포괄승계하는 '합병'의 경우까지 포함된다고 볼 수 없다고 해석하였음

IV. 매각·증여의 예외범위

합병분할 기타 기업구조조정

- **적격성을 갖춘 합병의 경우, 감면규정을 둔 입법취지에 비추어보아 매각·증여의 개념에서 배제되어야 할 것임**
 - 합병·분할에 의한 취득은 자산과 부채가 포괄적으로 승계되는 된다는 점에서 개념적으로 매각·증여와 다름
 - 기업구조조정 활성화에 대한 정책적 필요성이 있으며, 이러한 필요성은 현행 지특법상의 감면규정 등을 통해 나타남.
 - 적격 요건을 충족한다는 것은 사용에 있어 감면목적이 유지된다는 것을 의미함
 - 타법(법인세법, 조세특례제한법)상의 과세특례와의 균형성을 고려해야함
- **적격성을 갖춘 분할 및 현물출자 등 또한 위와 같은 취급을 할 수 있음**
 - 기업구조조정의 외형은 감면목적이 달성과는 직접적인 관련성이 적고
 - 합병, 분할, 현물출자 등의 외형대로 일률적으로 보기보다는 해당 구조조정의 적격성을 기준삼아 예외범위 해당여부를 가리는 것이 타당할 것임

IV. 매각·증여의 예외범위

신탁

- **신탁의 법률관계**
 - 신탁은 위탁자와 수탁자 사이의 특별한 신임관계를 기초로 하는 재산관리 등에 관한 법률관계임
 - 위탁자가 계약 등 법률행위(신탁행위)에 의하여 수탁자에게 특정의 재산을 이전하거나 담보권의 설정 또는 그 밖의 처분을 하고 수탁자로 하여금 그 재산을 수익자의 이익을 위하여 또는 특정의 목적을 위하여 그 신탁재산의 관리, 처분, 운용, 개발, 그 밖에 신탁 목적의 달성을 위하여 필요한 행위를 하게 하는 법률관계
- **신탁에 의한 소유권 이전 시, 매각증여 해당 여부**
 - 신탁은 소유권 이전의 형식을 갖고 있음. 이에 따른 소유권 이전이 취득세 추정사유인 매각·증여에 해당하는지 여부는 유관기간 간 해석의 다름이 있음
 - **해당한다는 입장은 행안부의 유권해석 및 관련 불복사건의 처분청 의견에서 주로 볼 수 있음**
 - 신탁에 의한 소유권이전을 예외사유로 보지 않음
 - 수탁자에 대한 취득세비과세 여부는 본 사안과 무관함
 - 매각증여 개념의 포괄성을 지지함
 - **해당하지 않는다는 입장은 조세심판원 결정에서 주로 볼 수 있음**
 - 신탁의 특수성 감안
 - 해당 신탁의 실질을 파악하여 그에 따른 취급

IV. 매각·증여의 예외범위

신탁

- **매각증여에 해당한다는 입장의 주요 근거 (2014지1352결정의 처분청의 의견 정리)**
 - 신탁계약에 의하여 재산권이 위탁자로부터 수탁자에게로 이전된 경우 그 신탁재산의 소유권은 수탁자에게 절대적으로 이전되고, 제3자에 대한 관계에서는 법률행위의 주체로서 완전한 소유권을 행사할 수 있음
 - 신탁등기가 병행된 재산의 이전에 한하여 수탁자에게 취득세를 부과하지 않는 규정은 예외적이라 할 것이며, 신탁관계로 인하여 수탁자가 재산을 취득하는 경우에는 지방세법상 취득이 이루어진 것임
 - 지방세특례제한법 상의 매각이나 증여의 의미는 민법이나 기타 일반 법률 또는 사전적 의미로만 판단할 것이 아니라, 세법 독자적인 입장에서 그 입법 취지 등을 비추어 '세법 고유의 개념'으로 판단해야 함
 - 매각·증여'는 유·무상을 불문하고 이를 소유권이전 형식의 '처분'을 한 경우에는 추정대상이 되도록 그 의미를 보다 명확하게 하고자 고안된 개념임
- **매각증여에 해당한다는 입장의 주요 근거(조심2016지0153)**
 - 신탁행위는 소유권의 배타적인 양도행위인 일반적인 소유권의 이전과 다름
 - 담보신탁의 경우, 위탁자가 실질적인 관리를 하면서 여전히 임대인 지위를 유지하고 있음
 - 담보부신탁은 사실상 근저당 설정과 유사함
 - 신탁보수는 유상거래에 대한 대가가 아니므로 매각에 해당될 수 없음

IV. 매각·증여의 예외범위

신탁

- **검토**
 - 개발신탁의 경우, 신탁의 실질 뿐 아니라, 정책적 타당성까지 고려해야하는 바 개발신탁사업 활성 및 수분양자에 대한 보호의 필요성이 있음
 - 담보신탁의 경우, 실질에 있어 근저당과 다를 것이 없음. 거래의 실질을 따져 담보신탁은 매각·증여에서 제외되는 것이 타당할 것
 - 관리신탁과 처분신탁의 경우도 그 실질을 비추어보아 소유성의 실질성을 갖추었다면 매각·증여에서 제외하는 것을 고려할 수 있음. 다만 정책적 보호의 필요성에 관하여는 추가적인 연구 및 논의가 필요함
 - 즉, 신탁에 의한 소유권 이전은 매각증여 해당여부를 일률적으로 정할 수 없으며, 해당 신탁의 실질 및 정책적 타당성을 살펴보고 매각·증여 해당여부를 정하는 것이 타당함

IV. 매각·증여의 예외범위

정리

구분	예외 인정	내용 및 근거
담보신탁	○	1. 소유권의 실질성 유지하고 있음. 2. 사실상 근저당권과 실질적으로 유사 3. 납세자의 빈번한 활용도
개발신탁	○	1. 소유의 실질성 유지하고 있음 2. 개발신탁사업 활성화 및 수분양자에 대한 보호 (정책성 보호 필요)
처분신탁	△	1. 소유의 실질성 유지하고 있음 2. 다만 정책적 보호 필요성 미지수
관리신탁	△	1. 소유의 실질성 유지하고 있음 2. 다만, 정책적 보호 필요성 미지수
(적격)합병	○	1. 기업구조조정 활성화에 대한 정책적 배려 2. 적격요건 충족만으로 감면목적이 유지됨. 3. 타법(법인세법, 조세특례제한법)상의 과세특례와의 균형성
(적격)주식의 포괄적 교환	○	상동
(적격)현물출자	○	상동
상속 등	○	1. 상속세 및 증여세법에서 증여와 별개의 개념으로 명시 2. 지방세법상 부동산 취득의 세율에 있어 상속과 그 외의 무상취득 구분 3. 상속에 의한 물권변동은 법률규정에 의한 소유권 이전으로서, 당사자의 의사표시와 무관함(민법 187조). 매각·증여는 당사자의 의사표시에 기한 법률행위임. 같은 이유로 공용징수, 판결, 경매 기타의 경우 3번 근거로 동일하게 매각·증여에 해당하지 않을 수 있음

V. 요약 및 결론

경청해 주셔서 감사합니다.



한국세무포럼
한국세무사회·한국지방세연구원 공동학술대회

제1주제

토론

김종완

세무사 | 한국세무사회 지방세제도연구위원회 위원

토론

김종완

세무사 | 한국세무사회 지방세제도연구위원회 위원

1. 들어가는 말

본 연구는 지방세특례제한법 상 일반적 추징규정에 대한 연구로서 매각·증여 시 감면추징에 관한 일반 규정을 적용하는 것에 대한 문제점과 개선방안을 제시한 연구로서 특히, 추징에 관한 일반규정을 적용하는 매각·증여의 예외가 될 수 있는 상속, 합병 및 분할, 신탁에 대하여 열거적 예외 규정을 둘 수 있는지 여부를 자세히 연구하였습니다.

발제자께서는 지방세특례제한법 제178조 【감면된 취득세의 추징】에 대하여 각 감면 목적에 맞는 개별 추징규정이 있음에도 불구하고 일반적 추징규정을 다시 명시한 것이 중복입법의 소지가 있고, 부동산 취득세의 추징에 관하여 일반규정을 적용하는 것이 다른 물건과의 과세형평성에 어긋나지 않는지 검토하였습니다. 또한 매각·증여의 개념의 불명확성과 이에 대한 입법적 대안을 제시하였고 일반적 추징규정에서 명시하는 매각·증여의 예외에 해당하여 일반규정의 추징배제 될 수 있는 대상으로 상속, 합병·분할 등 기업구조조정과 신탁을 예외범위로 두고 개별규정의 입법보완을 통해 행하는 것이 타당하다고 의견을 제시하였습니다.

동 법 제178조에서 명시하는 매각·증여의 범위에서 상속, 합병·분할 등 기업구조조정 및 신탁은 위 범위에서 예외로 보아 일반규정의 추징배제 되는 것이 타당하다는 의견에 동의합니다. 우선 상속은 세법에서도 양도, 증여와 명확하게 구분되는 개념이고 당사자의 의사와는 무관하게 사망이라는 사건에 의하여 개시되는 것이 당사자의 의사표시가 있는 매각·증여와는 차이가 있기 때문에 동 법 제178조에서 명시하는 매각·증여 개념의 예외로 두는 것에 같은 생각입니다.

합병·분할 등 기업구조조정이 조세회피의 목적이 아닌 적격합병 요건에 맞는 정상적인 기업구조재편에 해당하는 경우 취득세 감면 등의 혜택 및 추징에 대하여 지특법 제57조의2 등에서 따로 명시하고 있으므로 일반규정의 매각·증여 거래의 범위에 예외로 두는 것이 타당하다고 판단됩니다.

신탁은 위탁자와 수탁자 사이의 특수한 계약에 의하여 특정재산을 이전하거나 담보권 설정, 신탁재산의 관리, 처분, 운용, 개발 등 신탁 목적의 달성을 위하여 필요한 행위를 하게 하는 법률관계로서 계약의 성격에 따라 해석이 달라질 수 있다고 생각합니다. 행정안전부의 유권해석은 주로 신탁을 매각·증여에 해당한다고 보는 반면, 조세심판원의 결정에서는 신탁의 특수성을 감안하고 실질에 따라 매각·증여로 보지 않는 등 해석이 상이합니다. 저도 세법을 공부하는 입장에서 조세심판원의 결정과 같이 신탁은 실질이 매각·증여와 다르기 때문에 예외로 두는 발제자님의 의견에 동의합니다.

추가적으로 발제자님의 연구와 비슷한 사례를 최근 실무를 하면서 경험한 적이 있어 간략히 소개하고자 합니다. 기업구조조정 중 완전모자법인 간 합병 시 지특법 상 취득세 감면 및 추징배제 규정에 대한 실무적 처리에 대한 부분이며 이에 대한 발제자님의 의견 부탁드립니다.

2. 사례소개

(1) 사실관계

당 법인은 충남 아산시에 소재한 법인(이하 “갑 법인”이라 한다)으로 부산광역시에 소재한 법인(이하 “을 법인”이라 한다)과 합병을 진행하였습니다.

두 법인의 합병 시 갑 법인이 합병법인, 을 법인이 피합병법인이 되는 형식이고 갑 법인은 을 법인의 주식 100%를 소유하고 있는 완전모회사로서 완전모자법인 간 합병으로 진행되었습니다.

해당 합병은 적격합병으로서 합병법인에 대한 과세특례를 적용받아 양도손익이 없는 것으로, 3년 이내 승계 받은 사업 폐지, 주식 처분 및 근로자 수 감소 등의 사후관리 요건을 적용받으나, 본 합병은 완전모자법인 간 합병으로 법인세법 상 적격합병에 의해 합병법인 과세특례에 대한 사후관리 요건은 적용되지 않습니다. 또한 지방세법 및 지특법에서도 법인세법 상 합병으로 인한 사업용 재산의 취득에 대하여 취득세 50%를 감면하는 특례를 명시하고 있습니다.

(2) 쟁점

완전모자법인 간의 합병 시 법인세법 제44조의3 제3항1)(제44조 제3항2)에 따라 적격합병으로 보는 경우는 제외한다)의 단서규정과 같이 사후관리를 적용하지 아니하나, 지특법 제57조의2 제1항에는 사후관리 규정이 명시되어 있지 않으므로 지특법 제178조와 같이 추징에 관한 일반규정을 적용하지 아니하고 법인세법을 준용하여 사후관리 규정을 배재하는 것으로 해석이 가능한지 여부

1) 법인세법 제44조 【합병 시 피합병법인에 대한 과세】
(중략)

③ 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제2항에도 불구하고 적격합병으로 보아 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다. <개정 2011. 12. 31., 2016. 12. 20., 2018. 12. 24.>

1. 내국법인이 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 다른 법인을 합병하거나 그 다른 법인에 합병되는 경우

2. 동일한 내국법인이 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 서로 다른 법인 간에 합병하는 경우

2) <중략>

③ **적격합병(제44조제3항에 따라 적격합병으로 보는 경우는 제외한다)을 한 합병법인은 3년 이내의 범위에서 대통령령으로 정하는 기간에 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하는 경우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 양도받은 자산의 장부가액과 제44조의2제1항에 따른 시가와의 차액(시가가 장부가액보다 큰 경우만 해당한다. 이하 제4항에서 같다),** 승계받은 결손금 중 공제한 금액 등을 대통령령으로 정하는 바에 따라 익금에 산입하고, 제2항에 따라 피합병법인으로부터 승계받아 공제한 감면·세액공제액 등을 대통령령으로 정하는 바에 따라 해당 사업연도의 법인세에 더하여 납부한 후 해당 사업연도부터 감면 또는 세액공제를 적용하지 아니한다. 다만, 대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니하다. <개정 2017. 12. 19., 2018. 12. 24.>

1. 합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우
2. 대통령령으로 정하는 피합병법인의 주주등이 합병법인으로부터 받은 주식등을 처분하는 경우
3. 각 사업연도 종료일 현재 합병법인에 종사하는 대통령령으로 정하는 근로자(이하 이 호에서 “근로자”라 한다) 수가 합병등기일 1개월 전 당시 피합병법인과 합병법인에 각각 종사하는 근로자 수의 합의 100분의 80 미만으로 하락하는 경우

(3) 토론자 의견 및 과세관청의 해석

가. 토론자 의견

적격합병 및 완전모자법인 간 합병 등 합병의 전반적인 내용은 법인세법에서 규정을 하고 있고, 적격합병 과세특례 및 사후관리에 대한 규정 또한 법인세법에서 명시하고 있습니다.

지특법 제57조의2 【기업합병·분할 등에 대한 감면】³⁾ 제1항에서 법인세법에서 명시한 법인의 합병으로 인한 사업용 재산의 취득에 대해서는 취득세율 50% 감면 특례를 규정하고 있고, 법인세법에 의한 합병에 대하여 지특법에서는 취득세 감면 규정을 두고 있으므로 사후관리 규정에 대한 일반적인 사항 또한 법인세법 사후관리규정을 준용하면 될 것이라 생각합니다.

그러므로 완전모자법인 간 합병의 경우 법인세법에서 사후관리 규정을 적용하지 아니하듯이 지특법 제57조의2에 의한 취득세율 50% 감면 규정 또한 법인세법 사후관리를 준용하여 완전모자법인 간 합병의 경우에는 사후관리 규정을 적용하지 아니하는 것이 합당하다고 판단됩니다.

나. 과세관청의 해석

해당 쟁점에 관하여 피합병법인 관할 지자체인 부산시청 세정과와 합병법인 관할지자체인 아산시청 세정과에 각각 서면질의를 하였으나 각 지자체에서는 상이한 회신을 받았습니다. 우선 피합병법인 관할 지자체인 부산시청 세정과는 엄격해석으로 지특법 제57조의2 제1항에 완전모자법인 간 합병의 경우 사후관리 배제를 명시하고 있지 않기 때문에 사후관리 요건을 다른 적격합병과 동일하게 적용하여야 한다고 회신하였습니다.

하지만 아산시청에서는 완전모자법인 간 합병(100%주식 소유) 시에는 “적격합병”으로 법인세법 제44조의3 제3항(제44조 제3항에 따라 적격합병으로 보는 경우는 제외한다) 단서규정에 명시하고 있으나, 지방세법 제15조 제1항 제3호 및 지특법 제57조의2 제1항에는 완전모자법인 간의 합병 시 사후관리 규정이 명시되어 있지 않으므로 사후관리 규정이 없는 것으로 해석 가능할 것으로 사료된다고 하였습니다.

(4) 결론

완전모자법인 간 합병에 대한 취득세 감면 후 지특법 제57조의2에 따른 사후관리 규정이 없으므로 이에 대한 해석이 상이하였지만 토론자는 취득세 감면을 받은 합병법인 관할 지자체인 아산시청 세정과의 해석을 따라 취득세 감면을 신청하였고 사후관리는 배제되는 것으로 판단하고 업무를 진행하였습니다.

3) 지방세특례제한법 제57조의2 【기업합병·분할 등에 대한 감면】

① 「법인세법」 제44조제2항 또는 제3항에 해당하는 합병으로서 대통령령으로 정하는 합병에 따라 양수(讓受)하는 사업용 재산을 2024년 12월 31일까지 취득하는 경우에는 「지방세법」 제15조제1항에 따라 산출한 취득세의 100분의 50(법인으로서 「중소기업기본법」에 따른 중소기업 간 합병 및 법인이 대통령령으로 정하는 기술혁신형사업법인과 합병을 하는 경우에는 취득세의 100분의 60)을 경감하되, 해당 재산이 「지방세법」 제15조제1항제3호 단서에 해당하는 경우에는 다음 각 호에서 정하는 금액을 빼고 산출한 취득세를 경감한다. **다만, 합병등기일부터 3년 이내에 「법인세법」 제44조의3제3항 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하는 경우(같은 항 각 호 외의 부분 단서에 해당하는 경우는 제외한다)에는 경감된 취득세를 추징한다.** <개정 2015. 12. 29., 2018. 12. 24., 2021. 12. 28.>

1. 「지방세법」 제13조제1항에 따른 취득 재산에 대해서는 같은 조에 따른 중과기준세율(이하 “중과기준세율”이라 한다)의 100분의 300을 적용하여 산정한 금액
2. 「지방세법」 제13조제5항에 따른 취득 재산에 대해서는 중과기준세율의 100분의 500을 적용하여 산정한 금액

사후관리 배제에 관하여 납세자의 예측가능성을 침해하는 문제가 발생하지 않도록 지특법 제57조의2 제1항에 단서규정이 추가되는 등 입법적 개선이 필요하다고 생각되었습니다.

3. 질문사항

- (1) 매각·증여의 범위에서 예외로 보는 신탁에 대하여 행정안전부의 유권해석은 주로 신탁을 매각·증여에 해당한다고 보는 반면, 조세심판원의 결정에서는 신탁의 특수성을 감안하고 실질에 따라 매각·증여로 보지 않는 등 해석이 상이합니다. 발제자께서는 신탁을 매각·증여와는 달리 보는 심판원의 해석과 같은 의견인데, 행안부가 신탁을 소유권 이전의 예외사유로 보지 않는 입장에 대하여 어떻게 생각하시는지 의견 부탁드립니다.
- (2) 제가 실무를 하면서 겪었던 위와 같은 완전모자법인 간 합병 시 사후관리 배제에 관한 규정이 지특법 제57조의2에서는 따로 명시된 것이 없었습니다. 관할 지자체의 유권해석이 상이하기도 했지만 해당 사후관리 배제에 대한 지특법 규정이 없는 경우 동 법 178조 추징에 관한 일반규정을 적용하지 아니하고 법인세법 상 적격합병 시 사후관리 배제를 준용하여 해석한 것에 대한 발제자님의 의견이 궁금합니다.

발제자님의 발표에 깊은 감사를 드리며, 이상 토론을 마치겠습니다.



한국세무포럼
한국세무사회·한국지방세연구원 공동학술대회

제1주제

토론

신 철

세무사 | 한국세무연수원 교수

토론

신 철

세무사 | 한국세무연수원 교수

서론

지방세특례제한법상 일반적 추징규정에 대한 연구에 대한 김수 센터장님의 발표 내용 잘 들었습니다. 세무 대리인의 업무를 수행하면서 다양한 감면과 그에 대한 추징에 대하여 연구하고 학습하고 있었지만, 추징에 대한 내용을 이렇게 깊게 고민할 수 있는 시간을 마련해 주셔서 감사합니다.

발표문에서는 지방세특례제한법에서 규정하고 있는 감면정책에 대한 성격과 그 입법취지를 설명해주시면서, 그에 대한 부작용에 대해서도 언급하고 계십니다. 또한, 감면이라는 제도와 추징이라는 규정에 대하여 비교 하시면서 상호간의 역할에 대한 중요성 또한 설명해 주셨습니다. 그런 다음 일반적인 추징규정의 법리와 쟁점에 대해 설명하시면서, 각 감면규정에 대한 개별적인 추징규정이 있음에도 불구하고 일반적인 추징규정의 존재의 이유와 일반적 추징규정의 대상범위에 대한 현행규정에 대하여 언급하고 계십니다. 또한, 감면규정에서 빈번하게 쓰이고 있는 매각증여의 개념에 대한 유관기관의 해석차이를 언급하시면서 정의규정에 대한 새로운 대안을 제시한 이후, 포괄개념을 통한 과세의 확장을 우려하시어 상속, 합병분할, 신탁에 대하여 해당 개념을 적용함에 있어서 예외를 두어야 할 부분에 대하여 상세하게 언급해주고 있습니다.

감면정책은 다양한 각도로 납세자를 지원하여 국가의 정책적인 목표를 달성함에 있어 중요한 역할을 하기도 하지만, 반대로 납세자의 조세형평성을 저해할 수 있으며 그 결과 그러지 못한 납세자로부터 조세저항을 초래할 수 있습니다. 그럼에도 불구하고 감면제도를 두고 활용하는 이유는 한가지 이유가 아닌 특정산업군의 발전, 국민복지의 증진 등 국가정책에 있어 필요한 여러가지 이유가 있을 것입니다. 이렇게 목표달성에 꼭 필요한 경우라면 감면정책을 없애기 보다는 외국의 사례처럼 엄격한 자격요건을 판단하는 사전심사를 통하거나, 혹은 감면 후 관리를 통한 보다 확실한 기준이 있어야 할 것입니다. 또한, 기준에 미달하거나 감면요건에 부합하지 않는다면 감면을 통해 혜택을 본 세액에 대하여 추징하여야 하며, 감면기간 동안에 혜택을 본 이익에 대한 가산세 같은 부가적인 책임도 부담하여야 할 것입니다.

아래에서는 발표내용을 간략하게 정리하면서 센터장님의 발표문과 관련, 토론자의 의견과 몇가지 질문을 드리고자 합니다.

1. 일반적 추징규정의 필요성에 대한 논의

발표문에서는 감면 목적에 맞추어 만들어진 개별추징 규정이 지방세특례제한법(이하 “지특법”이라 한다) 내에 있으므로 일반적 추징규정인 지특법 제178조는 중복입법에 해당하며, 개별적인 감면목적은 유지하고 있으나 직접사용 요건 등 해당 규정의 요건을 일부 벗어나는 경우 일반규정의 적용을 받게 되어 부당한 추징이 발생하기에 일반규정은 폐지해야 한다는 의견이 다수의 주된 논거라고 언급하고 있습니다.

그에 대한 보충의견으로 감면 목적을 벗어났음에도 입법의 미비로 추징규정이 없는 경우 과세공백을 방지하기 위한 것이 지특법 제178조의 목적이며, 개별규정의 요건이 미비하여 부당한 추징이 발생하는 문제는 해당 개별규정의 입법 보완을 통하여 해결하여야 하는 것이 타당할 것이다. 따라서 입법취지가 여전히 유효함을 전제할 때, 보충성을 지닌 일반적 추징규정인 지특법 제178조를 존치하는 것이 합리적일 것이라고 언급하고 있습니다.

(1) 추징대상의 확대에 대한 토론자 의견 및 질의

현행 지특법 상에서 개별 감면규정에 추징에 대한 내용이 없는 취득세 감면의 경우에는 지특법 제178조⁴⁾의 포괄적 추징규정의 적용을 받습니다. 이러한 포괄적 추징규정은 자동차, 선박 등의 과세대상 자산은 제외하고, 부동산의 취득에 대하여만 제한적으로 적용되고 있습니다. 또한, 해당 규정은 의무기간 내 특정한 용도로만 사용할 것을 조건으로 하고 있습니다. 개별적인 추징규정의 목적은 당초의 목적으로 사용되지 않거나 기간에 미달하여 사용한 경우 감면에서 배제하고자 함이었으나 난감하게도 모든 감면조문에 추징규정이 있지는 않습니다. 그럼에도 불구하고 개별적인 추징규정이 없는 경우에는 감면대상인 모든 자산이 아닌 부동산이라는 특정자산의 취득세 감면에 한하여 지특법 제178조의 포괄적 추징규정을 적용 받게 됩니다.

이 경우 세무전문가조차 관련법에 능통하지 않다면 해석에 오류를 범할 수 있을 것입니다. 하물며 법에 능숙하지 않은 납세자의 입장에서는 이러한 포괄적 추징규정을 알기 어렵기 때문에 의사결정에 혼란을 초래할 가능성이 있습니다. 모든 조문에 추징규정을 두고 있지 않으므로 당초의 취지에 반하여 감면대상 자산을 사용하는 경우에는 추징하지 못하는 문제가 발생할 수도 있을 것입니다.

발표문에서 언급하고 있듯이 부동산이라는 자산이 고액이고 투기 등의 목적으로 악용할 수 있으며, 부동산 이외의 고가의 과세물건을 추징대상으로 편입하는 것이 행정력 소요대비 효율성이 떨어질 수도 있겠으나, 부동산 외의 고가자산 및 사치성재산에 한하여 대상자산을 확대하는 것이 효율성이 많이 떨어지는 것인지 궁금합니다.

(2) 감면대상자 선정에 대한 해외사례의 검토 및 질의

외국의 사례를 검토해보니 우리나라는 선감면 후관리의 방식을 취하고 있기에 개별조문마다 사후관리규정을 두어 사후적 검증에 집중하는 반면, 일본과 미국의 경우 사전에 감면 대상자로 선정하여 선관리 후감면의

4) 지방세특례제한법 178조 【감면된 취득세의 추징】

부동산에 대한 감면을 적용할 때 이 법에서 특별히 규정한 경우를 제외하고는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우 그 해당 부분에 대해서는 감면된 취득세를 추징한다.

1. 정당한 사유 없이 그 취득일부터 1년이 경과할 때까지 해당 용도로 직접 사용하지 아니하는 경우
2. 해당 용도로 직접 사용한 기간이 2년 미만인 상태에서 매각·증여하거나 다른 용도로 사용하는 경우

방식을 취하고 있습니다. 이 경우 감면대상자를 사전에 선정하는 해외 사례와 감면대상여부를 사후관리하는 국내의 방식 중 어떠한 방식이 행정비용의 소요와 검증에 있어서 효율적인지도 궁금합니다.

2. 매각·증여 개념의 재검토에 대한 논의

매각·증여는 지특법상 감면규정에서 자주 쓰이는 개념임에도 불구하고 이에 대한 정의를 하고 있는 규정은 없습니다. ‘증여’는 민법 또는 상증세법에서 정하고 있으며, ‘매각’은 지특법, 지방세기본법 및 지방세법에도 정하고 있지 않아 유관기관의 해석이 다르게 나오는 경우도 있었습니다. 현재는 지특법상 매각과 증여의 의미에 대하여 명확성 원칙을 위반하지 않는다고 하였으나, 대법원은 매각, 증여를 소유자의 지위가 변경되는 이전행위임을 전제한다고 하였습니다.

이러한 불확실성을 해소하기 위하여 작년 말 정의규정을 도입하였는데, 그 규정은 지특법 제2조에 규정하고 있습니다.⁵⁾ 매각·증여의 개념을 유상이나 무상으로 소유권을 이전으로 정의하는 것은 논리적인 비약이 있을 수 있으며, 자칫 완전포괄주의로 인한 부작용을 단서규정을 두었다는 점에서 타당성 및 합목적성을 기하고 있다고 발표문에서도 언급하고 있습니다. 또한 이에 대한 대안으로 정의규정 도입과 개별추정규정의 법문을 수정하는 방법을 제안해 주셨습니다.

(1) 매각·증여 개념의 명확성 문제에 대한 의견 및 질의

현재 정의규정이 도입되어 시행되고 있는데, 대통령령으로 정하는 소유권의 이전은 제외한다는 단서조항을 통해 무한정한 개념의 확장은 우려는 불식시킨 것이 아닌가 생각합니다. 그렇다면 현재 도입된 정의규정 개정이 개별추정규정의 법문수정 방식에 비해 법의 적용에 있어 더 나은 방식이라고 생각하시는 건지 궁금하며, 정의규정의 도입으로 인하여 발생가능한 문제점이 실무적으로 어떠한 점이 있는지도 질문드리고 싶습니다.

(2) 매각·증여의 예외범위에 대한 토론자 의견 및 질의

이러한 매각·증여에 대하여 포괄적 정의규정을 둔다면, 이에 대응하는 예외사유 역시 규정하여 과세권의 남용을 방지할 수 있을 것입니다. 발표문에서는 이러한 예외범위의 사례로 상속, 합병 및 분할 그리고 신탁의 경우를 언급하고 있습니다.

1) 합병, 분할 등에 대한 의견

여기서 합병 및 분할의 경우에는 적격합병, 현물출자 등 다양한 기업구조개편에 관한 규정을 지특법 제57조의 2에서 감면에 대한 내용을 규정하고 있습니다. 또한 법인세법에서도 적격성을 갖춘 경우에 한하여 과세특례를 주고 있습니다. 앞에서 언급했듯이 조세회피의 목적이 아닌 정상적인 기업구조개편에 해당하는 경우 취득세 감면 등의 특례를 주고 있음을 확인할 수 있습니다. 그러나 합병으로 인한 자산이 이전되는 경우에는

5) 지방세특례제한법 제2조 【정의】

8의 2. “매각·증여”란 이 법에 따라 지방세를 감면받은 자가 해당 부동산, 차량, 선박 등을 매매, 교환, 증여 등 유상이나 무상으로 소유권을 이전하는 것을 말한다. 다만, 대통령령으로 정하는 소유권 이전은 제외한다.

취득세 추징사유인 매각·증여에 해당하는지 여부에 관하여 다른 해석이 있음을 발표문에서도 언급하고 있습니다.

이렇게 같은 법을 놓고도 다른 해석을 가지는 가장 큰 이유는 역시 명확한 규정이 없기 때문이라고 생각합니다. 적격합병의 경우 매각·증여의 관점이 아닌 사업의 연속성을 인정함으로써 이는 기업의 구조를 개편하는 것으로 보아 사회 및 경제적으로 긍정적인 효과를 준다는 판단 하에 감면혜택을 준다고 볼 수 있습니다. 그렇기 때문에 지특법 제57조의 2에 해당하는 적격합병 및 분할 등의 기업구조개편을 통한 자산의 소유권이 이전되는 경우에는 매각·증여에 해당하지 않는다고 입법을 통하여 규정할 필요가 있다고 생각합니다.

2) 신탁에 대한 의견 및 질의

마지막으로 신탁에 의한 소유권이 이전되는 경우가 과연 매각·증여에 해당하는지 여부에 대한 내용입니다. 위탁자가 계약 등 법률행위에 의하여 수탁자에게 특정 재산을 이전하거나 담보권의 설정 또는 그 밖의 처분을 하고 수탁자로 하여금 그 재산을 수익자의 이익을 위하여 관리, 처분, 운용, 개발, 그 밖의 목적 달성을 위하여 필요한 행위를 하는 법률관계를 신탁이라고 합니다.

신탁의 유형은 다양하지만 그 중에서 부동산에 관련된 신탁은 개발신탁, 담보신탁, 관리신탁, 처분신탁으로 구분할 수 있습니다. 신탁은 소유권이 이전되는 형식을 갖추고 있으며, 이에 따른 소유권의 이전이 지특법에서 언급하는 추징사유인 매각·증여에 해당하는지를 두고 유관기관의 해석에는 다툼이 있습니다.

우선, 행정안전부의 경우는 매각·증여의 개념은 소유권이전의 형식을 취하는 처분을 하였다면 추징대상이 된다고 해석하고 있으며, 조세심판원은 위탁자가 실질적인 관리를 하고 있으며 임대인의 지위를 유지하고 있기 때문에 이는 근저당설정의 성격과 유사하다고 보아 매각에 해당하지 않는다고 해석하고 있습니다.

그렇다면 발표문에서도 언급되었듯이 담보신탁의 경우를 들어보면 실질과세원칙으로 보았을 때 거래의 외형을 보면 소유권이 이전되는 것은 사실이나 거래의 실질을 보았을 때 근저당설정과 동일하다고 볼 수 있으므로, 지특법에서 규정하는 매각·증여에 해당하지 않는다고 보는 의견에 동의하는 바입니다. 다만, 유관기관의 해석이 상이한 부분이 있는데, 발표문에서는 추징대상이 아니라고 언급을 하고 있지만 그와 반대로 행정안전부의 경우는 추징대상이라고 판단하고 있는 상황에 대해서 단순한 케이스가 다름으로 인한 해석의 차이인지 그 이상의 이유가 있는지 궁금합니다. 또한 이러한 해석의 차이가 납세자로 하여금 판단을 어렵게 할 수 있을 것인데 두 기관의 해석이 같아질 수는 없는지에 대한 센터장님의 생각이 궁금합니다.

이상, 김수 센터장님의 발표에 감사드리며, 이상 토론을 마치도록 하겠습니다.



한국세무포럼
한국세무사회·한국지방세연구원 공동학술대회

제2주제

원시취득시 사실상 취득가격에 대한 고찰

김보영

부연구위원 | 한국지방세연구원

원시취득시 사실상취득가격에 대한 고찰

한국지방세연구원 부연구위원

김보영

 KILF | 한국지방세연구원
KOREA INSTITUTE OF LOCAL FINANCE

연구목적 및 배경

- ❖ 취득세 과세표준이 되는 사실상취득가격에 대하여 고찰하고, 지방세법상 쟁점이 되는 부분을 검토하여 보다 명확한 규정이 되기 위해 개선되어야 할 부분들을 검토하고자 함
 - 취득세 과세표준은 취득 당시의 가액인데, 현행 「지방세법」 제10조제5항의 취득의 경우에는 사실상의 취득가격(또는 연부금액)이 되며, 대부분의 경우가 해당
 - 2023년 이후 유상승계취득, 원시취득 등에 대하여 원칙적인 과세표준이 됨
 - 사실상취득가격은 '취득시기를 기준으로 그 이전에 해당 물건을 취득하기 위하여 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 직접비용과 간접비용의 합계액' (「지방세법 시행령」 제18조)
 - ✓ 시행령의 직접비용에 대하여는 정의나 예시가 없고, 간접비용에 대해서만 기능적으로 열거
 - 납세의무자와 과세관청 간 해석이 달라 쟁송이 발생하는 경우가 많음
- ❖ 원시취득에 포함되는 비용의 종류가 가장 다양하기 때문에 본 연구는 건축물의 원시취득을 중심으로 살펴 봄
- ❖ 사실상취득가격에 비용이 포함되는 것과 관련, 회계이론을 살펴볼 필요가 있으므로, 회계이론과 비교하는 방식으로 연구를 진행함
 - 「지방세기본법」 제22조에 의하면 지방세관계법에서 다른 규정을 두고 있지 않는 한 기업회계기준을 준중하도록 되어 있는데, 「지방세법」에서는 법인장부에 관하여 특별한 규정을 두고 있지 않음
 - 건설자금이자와 연부취득 측면 검토하되 취득시기와 과세대상에 대한 시각 차이 고려

 KILF | 한국지방세연구원
KOREA INSTITUTE OF LOCAL FINANCE

2

취득세의 과세표준

❖ 취득세의 과세표준(현행)

- 취득 당시의 가액으로 하되, 연부취득시 연부금액
 - ✓ 신고 또는 신고가액의 표시가 없거나 그 신고가액이 시가표준액보다 적을 때에는 시가표준액으로 함
- 또한, “사실상의 취득가격 (또는 연부금액)” 사용하는 경우 열거
 - ✓ 법인의 경우에는 무상취득 외 대부분 적용
 - ✓ 개인의 경우에도 여러 경우 적용

취득원인	법인		개인	
	과세표준	근거규정	과세표준	근거규정
건축 (원시취득)	사실상의 취득가격 (장부가액)	지방세법 §10⑤	max[신고가액, 시가표준액]	지방세법 §10②
매매			법인장부가액+세금계산서액+국 민주택채권 매각차손	지방세법 §10⑥
국가등, 판결문, 공매			max[사실상의 취득가격(검증가액), 확인금액]	지방세법 §10⑤, ⑦
무상취득, 기타	max[신고가액, 시가표준액]	지방세법 §10②	사실상의 취득가격	지방세법 §10⑤
			max[신고가액, 시가표준액]	지방세법 §10②

자료: 마정화(2021) 수정, 김보영(2021)

취득세의 과세표준

❖ 취득세의 과세표준(시행일: 2023. 1. 1.)

- 취득 당시의 가액으로 하되, 연부취득시 연부금액
- 취득 당시가액을 취득원인별로 규정하며, 무상취득 외 대부분 사실상

취득원인	근거규정	과세표준	비고
무상취득	지방세법 제10조의2	시가인정액	상속의 경우나 산정 어려운 경우 시가표준액
유상승계취득	지방세법 제10조의3	사실상취득가격	부당행위계산시 시가인정액 가능
원시취득	지방세법 제10조의4	사실상취득가격	확인할 수 없는 경우 시가표준액
지목변경 등	지방세법 제10조의6	사실상취득가격	확인할 수 없는 경우 시가표준액

지방세법 시행령 제18조(취득가격의 범위 등)

- ① 법 제10조제5항제1호부터 제4호까지의 규정에 따른 취득가격 또는 연부금액은 취득시기를 기준으로 그 이전에 해당 물건을 취득하기 위하여 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 직접비용과 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 간접비용의 합계액으로 한다. 다만, 취득대금을 일시급 등으로 지급하여 일정액을 할인받은 경우에는 그 할인된 금액으로 한다.
1. 건설자금에 총당한 차입금의 이자 또는 이와 유사한 금융비용
 2. 할부 또는 연부(年賦) 계약에 따른 이자 상당액 및 연체료. 다만, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우는 취득가격 또는 연부금액에서 제외한다.
 3. 「농지법」에 따른 농지보전부담금, 「문화예술진흥법」 제9조제3항에 따른 미술작품의 설치 또는 문화예술진흥금에 출연하는 금액, 「산지관리법」에 따른 대체산림자원조성비 등 관계 법령에 따라 의무적으로 부담하는 비용
 4. 취득에 필요한 용역을 제공받은 대가로 지급하는 용역비·수수료
 5. 취득대금 외에 당사자의 약정에 따른 취득자 조건 부담액과 채무인수액
 6. 부동산을 취득하는 경우 「주택도시보증법」 제8조에 따라 매입한 국민주택채권을 해당 부동산의 취득 이전에 양도함으로써 발생하는 매각차손. 이 경우 행정안전부령으로 정하는 금융회사 등(이하 이 조에서 "금융회사등"이라 한다) 외의 자에게 양도한 경우에는 동일한 날에 금융회사등에 양도하였을 경우 발생하는 매각차손을 한도로 한다.
 7. 「공인중개사법」에 따른 공인중개사에게 지급한 중개보수. 다만, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우는 취득가격 또는 연부금액에서 제외한다.
 8. 불박이 가구·가전제품 등 건축물에 부착되거나 일체를 이루면서 건축물의 효용을 유지 또는 증대시키기 위한 설비·시설 등의 설치비용
 9. 정원 또는 부속시설물 등을 조성·설치하는 비용

지방세법 시행령 제18조(취득가격의 범위 등)

- ② 제1항에도 불구하고 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 비용은 취득가격에 포함하지 아니한다.
1. 취득하는 물건의 판매를 위한 광고선전비 등의 판매비용과 그와 관련한 부대비용
 2. 「전기사업법」, 「도시가스사업법」, 「집단에너지사업법」, 그 밖의 법률에 따라 전기·가스·열 등을 이용하는 자가 부담하는 비용
 3. 이주비, 지장물 보상금 등 취득물건과는 별개의 권리에 관한 보상 성격으로 지급되는 비용
 4. 부가가치세
 5. 제1호부터 제4호까지의 비용에 준하는 비용

적용 상의 어려움

❖ 세부 지출의 과세표준 포함여부 판단이 어려워서 쟁송 발생

- 취득세 과세표준은 납세자가 신고납부해야 함
- 서울시 「신축건물 취득세 사전점검표(신축비용 A to Z)」
- 유권해석이나 판례 등을 반영하여 행정안전부 업무 매뉴얼 작성
 - ✓ 취득가액(간접비용 등) 해석사례(일부 예시)

구분		참고해석	토지	건물	지목변경	기타
가설공사(홍막이공사, 파일공사 등)		대법원 1999.12.10. 선고 98두6364 판결	-	○	-	-
감정평가수수료		세정 13407-1161, 2000.10.4. 조심2015지298, 2015.06.10.	○	○	-	-
건본주택	건본주택 취득 (1년 이상)	세정13407-706, 2000.06.07	-	○ (별도)	-	-
	취득일이후발생, 건본주택유지비용	조심2012지580, 2012.12.10	-	×	-	-
국민주택채권, 국민주택채권 매각차손		지방세운영과-2656(2011.6.9.) 지방세운영과-5018, 2009.11.27.	○	○	-	-
냉동고 설치비용		조심2011지300, 2012.02.09	-	○	-	-

지방세법상 쟁점

❖ 과세대상

- 취득세의 과세대상은 부동산, 차량, 기계장비, 항공기, 선박, 입목, 광업권, 어업권, 양식업권, 골프회원권, 승마회원권, 콘도미니엄 회원권, 종합체육시설 이용회원권 또는 요트회원권(「지방세법」 제7조)이며, 부동산은 토지 및 건축물을 말함
- 취득세의 경우 재산권이나 재산가치의 이전 또는 가치변동이 발생할 경우 그 사실에 대하여 과세하는 유통세이므로 유통행위인 “취득행위” 사실이 과세물건이 되지만, 과세대상은 “부동산 등”이 됨
(마정화·김태호, 2014)

지방세법상 쟁점

❖ 취득시기 이전

- 회계는 법인을 계속기업으로 가정하되, 일정 기간의 성과를 측정하기 위하여 보고기간 정함(분기, 반기, 연간 등)
- 취득세는 “취득시기 이전”이라는 기간을 정하여, 기간의 시작과 끝이 현재부터 과거로 거슬러 올라가면 범위가 한정되지 않는 특징을 지니고 있음

❖ 직접비용과 간접비용의 정의와 계산규정 불명확

- 직접비용은 어떤 비용인지에 대한 언급이 없음
- 간접비용은 일부 열거되어 있으나, 원칙을 찾아보기가 힘들

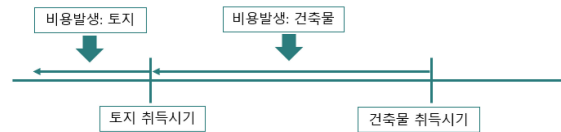
지방세법상 쟁점

❖ 모호한 기간과 과세대상 표현이 조합을 이루어 다양한 해석을 낳음

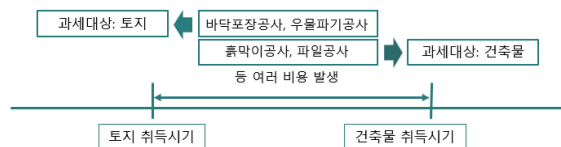
- 흙막이공사, 파일공사, 바닥포장공사, 우물파기공사와 관련된 비용은 비슷한 유형의 공사비용이라고 볼 수 있지만, 바닥포장공사와 우물파기공사에 관한 비용은 토지의 구성부분으로 보아, 원시취득이 되는 건물 과세표준에는 포함되지 않기 때문에, 과세가 되지 않는다고 판결(대법원 1999.12.10. 선고 98두6364 판결)
- 조경공사비가 토지의 지목변경을 수반하는 공사에 지급된 것이든 아니든 이는 토지가액에 해당된다고 할 것이지만 건축물의 취득가액에는 포함되지 않는다고 판단(조심 2012지0553, 2012. 12. 10.)
- 기존 건축물을 철거하고 해당 토지 위에 새로운 건축물을 신축하는 경우의 철거비용은 건축물 신축에 필요불가결한 준비행위에 소요된 비용으로 보아 신축 건물의 취득가격에 포함하여야 할 것임(대법원 2012. 1. 16. 선고 2011두29472 판결)

지방세법상 쟁점

❖ 취득시기와 과세대상 관련성과의 관계(개념)



❖ 취득시기와 과세대상 관련성과의 관계(현실)



- 범위의 한정과 과세대상의 명확화가 필요

건설자금이자 자본화

❖ 「지방세법」상 건설자금이자 관련 규정

- 현재 취득세 과세표준에 포함되는 건설자금이자에 대해서 아무런 규정을 두지 않고 회계의 개념과 범위 및 계산방법 등을 그대로 차용하고 있음
- 2000. 12. 29 이전에는 「지방세법 시행령」 제82조에 “법인세법 제16조제11호의 규정에 의한 건설자금에 충당한 금액의 이자”로 규정하고 있었으나 2000. 12. 29. 개정으로 삭제됨
- 종전의 규정에 근거하여 「법인세법」상 건설자금이자를 산정하여 이를 지방세 취득세 과표에 포함하여야 한다는 견해와 기업회계기준을 적용하여 건설자금이자를 산정하고 이를 기준으로 취득세 과표를 산정하여야 한다는 견해가 대립
 - ✓ 조세심판원은 기업회계기준에 따라 계산된 건설자금이자 상당액으로 보아야 한다고 함(조심 2009지0594, 2015. 06. 26.)
 - ✓ 특정차입금에 한정하고, 입증책임을 과세관청이 부담한다고 보는 판결이 있음(대법원 2018. 3. 29. 선고 2014두46935 판결)
- 일반차입금이자의 과세표준 포함여부 판단 및 자본화 중지기간 반영 여부 등 계산규정 미비로 인하여 다수 쟁점 발생

건설자금이자 자본화

❖ 건설자금이자의 취급상 차이

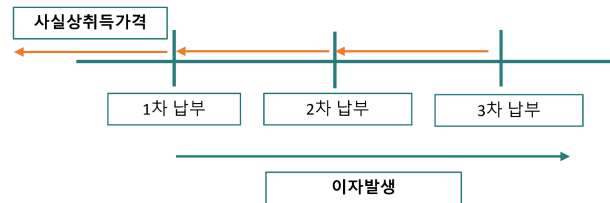
- 「법인세법」과 기업회계기준상 건설자금이자에 대한 차이는 자본화 대상 자산, 자본화대상 차입금, 자본화 대상 금융비용, 자본화 중단 기간, 자본화 대상 금액의 계산에 있어서 약간씩 차이를 두고 있음
- K-IFRS의 계산 방식은 특정목적차입금과 일반목적차입금으로 나뉘어 달리 하지만, 적격자산의 취득, 건설 또는 생산과 **직접 관련되는 차입원가** (borrowing cost)는 당해 자산의 원가에 포함시키고, 기타 차입원가는 발생 기간의 비용으로 인식하도록 규정(1023:8)
 - ✓ 특정목적차입금은 회계기간 동안 그 차입금으로부터 실제 발생한 차입원가에서 당해 차입금의 일시적 운용에서 생긴 투자수익을 차감한 금액을 자본화하고, 계산시 공사기간을 고려함
 - ✓ 일반목적차입금은 종류가 다양하며, 언제 얼마의 금액이 적격자산 취득에 사용되었는지 일일이 추적이 어려우므로, 적격자산의 평균지출액만큼 일반목적 차입금을 사용하였다고 보고, 적격자산 지출액의 평균에 일반차입금의 평균이자율을 곱한 금액을 자본화함.
 - 적격자산지출액 계산시 정부보조금, 진행률 계산, 자본화이자율 계산 등 이슈 발생
 - 투자수익과 관련하여선 일일이 추적이 어려우므로 차감하지 않음.
 - 실제 발생 차입원가를 한도로 함

연부취득

- ❖ 연부(年賦)로 취득하는 경우에는 연부금액이 과세표준이 되며, 사실상의 연부금 지급일을 취득일로 봄
 - 연부취득은 매매계약서상 연부계약 형식을 갖추고 일시에 완납할 수 없는 대금을 2년 이상에 걸쳐 일정액씩 분할하여 지급하는 것
 - 연부(年賦)로 취득하는 경우에는 연부금액이 과세표준이 되며, 사실상의 연부금 지급일을 취득일로 봄
- ❖ 연부취득은 연부금 상당을 부분취득하는 것이므로 그 지급 후 발생이자(자)는 취득세 과표에서 제외(조심 2020지3831, '22.1.26.)
 - 청구법인은 총 8차에 걸친 연부금의 납부로 쟁점토지를 취득하면서 각 차수 사이에 발생한 차입금 이자(쟁점이자)를 간접비용으로 하여 신고
 - 쟁점이자(자)가 취득시기 후에 발생한 비용이어서 과세표준에 포함될 수 없다는 이유로 그 상당액만큼의 환급을 구하는 경정청구를 하였으나 거부하였고, 거부처분에 잘못이 있다고 판단함

지방세법상 쟁점

❖ 이자비용과 연부취득



❖ 금융비용 자본화 개념의 근본적 차이

- 법인세법이나 기업회계는 수익비용대응을 위해 일단 자본화를 하고 이후 감가상각으로 비용화하므로, 자산 내용연수 전체 기간의 현금흐름과 손익에 차이가 없음
- 지방세법상 취득세는 과세대상물건의 취득과정에서 적절한 담세력을 포착하고자 하는 것이므로, 간접비용의 범위에 따라 과표가 현금흐름의 차이를 발생시킴
- 취득세의 취득가격 항목 및 범위가 기업회계기준상 취득원가와 동일하다고 볼 수 없음(대법원2014두41640, 2014.12.24.)

회계 개념과의 비교

❖ 취득시기 측면

- 취득시기는 공사가 완성된 경우와 비슷하다고 볼 수 있고, 즉 모든 생산활동이 끝나서 미성공사가 완성공사로 기록이 되는 때라고 볼 수 있지만, 동일하지는 않음
 - ✓ 지방세법상 건축물을 건축하여 취득하는 경우에는 사용승인서를 내주는 날(사용승인서를 내주기 전에 임시사용승인을 받은 경우에는 그 임시사용승인일)과 사실상의 사용일 중 빠른 날을 취득일로 봄
- 회계에서는 완성 이후에는 재무회계의 영역으로 넘어가게 되며, 더 이상 해당 원가대상에 대하여 자산화하지 않음
- 취득시기 이전 “지급하여야 할” 비용의 개념이 모호함
 - ✓ 취득시기를 기준으로 그 이전에 해당 물건을 취득하기 위하여 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 직접비용과 간접비용의 합계액
 - ✓ 발생주의 적용 범위에 대한 명시 필요
- 원가회계 개념과 재무회계 개념이 분명하지 않아, 회계 개념과 대응이 어려움

회계 개념과의 비교

❖ 원가대상 측면

- 건설업 회계에서의 원가대상은 건설현장이기 때문에 공간적으로 한정 짓는 의미를 지님
 - ✓ 그러므로 건설활동을 위해 지출하였지만, 건설현장에 집계되지 않고 분양관련 공간, 시행사 등과 관련되는 간접원가는 원가대상에 배부되지 않음
- 반면, 지방세에서는 건축물이라는 과세대상과 관련있는 취득행위 자체가 원가대상이라고 할 수 있음
 - ✓ 이는 건설 활동도 물론 포함하지만, 건설 활동 이외의 다양하고 넓은 범위의 활동을 포함하며, 공간을 한정짓지 않음
- 지방세법상의 원가대상은 공간보다는 "취득시기 이전"과 관련짓는 시간적 의미가 강하다고 보임

회계 개념과의 비교

❖ 추적가능성 측면(직간접 여부)

- 여러 판결 검토 결과, 취득 관련 비용의 과세표준 포함 여부와 관련하여, 직접비용, 간접비용 유무가 아니라 과세표준 포함 여부이며, 핵심은 취득 과세대상과의 관련성 여부인 경우가 많음
- 넓은 범위로 해석을 해 보자면, 직접, 간접원가를 구분하는 추적가능성의 개념은 취득세에서 과세대상 관련성의 개념과 대응된다고 보임
- 건설의 경우, 직접비용은 원가회계, 건설업회계와 일치하는 범위이며, 과세대상 관련성이 분명한 경우로 해석 가능
 - ✓ 간접비용은 관련성이 분명하지 않은 경우로 해석 가능
- 그러므로, 사실상 취득가격의 직·간접비용도 원가회계의 개념과 궤를 같이 하고 있다고 생각됨
- 다만, 원가회계에서 간접원가는 기업마다 합리적 기준을 두어 원가대상에 배부하는 절차를 거치지만, 지방세법에서는 간접비용을 과세대상에 배부하는 절차를 거치지 않고 100% 인식한다는 점에 있어서 차이가 있다고 할 수 있음

회계 개념과의 비교

❖ 재무회계 적용 여부 측면

- 회계에서는 건설이 완성된 이후에는 원가회계가 아니라 재무회계 개념이 적용되며, 더 이상 자산화를 하지 않음
- 시행령의 열거된 간접비용 중에는 국민주택채권 매각차손, 충당금, 할부이자 등의 재무회계적 개념도 적용하고 있으므로 명확하게 구분짓고 있지 않다고 할 수 있음

❖ 장·단기 구분 측면

- 회계에서 생산기간이 장기가 되는 경우와 단기인 경우에는 여러 가지 측면에서 구분이 되는데, 지방세법에서는 이러한 개념을 적용하지 않음
- ✓ 현재가치나 진행률 측면에서 장기와 단기는 차이가 나는데 이 부분에 대한 검토가 필요함

개선방안

❖ 취득원인별 사실상 취득가격 규정 정비 필요

- 취득원인별 과세표준을 지방세법에서 따로 기술하는데, 사실상취득가격은 모든 취득원인을 포함하여 정의하고 있으므로, 정비 필요성 높아짐
- 건축 시에는 원가회계 성격이 강하고, 유상승계 취득시에는 재무회계 성격이 강함
- 취득원인에 따로 구분되어 기술되어 있지 않기 때문에 혼란 존재
- 사실상의 취득가격에 대하여 취득원인별로 규정을 달리 하고, 건축 시에는 원가회계 용어를 사용하는 방안 가능
- 법인세와 양도소득세의 경우 매입과 자가제조의 경우 구분

<취득가액의 규정 간 비교>

취득원인	법인세	양도소득세
타인으로부터 매입한 자산의 취득가액	매입가액에 취득세(농어촌특별세와 지방교육세를 포함한다), 등록면허세, 그 밖의 부대비용을 가산한 금액	매입가액에 취득세·등록면허세 기타 부대비용을 가산한 금액
자기가 행한 제조·생산 또는 건설등	원재료비·노무비·운임·하역비·보험료·수수료·공과금(취득세와 등록세를 포함한다)·설치비 기타 부대비용의 합계액	원재료비·노무비·운임·하역비·보험료·수수료·공과금(취득세와 등록면허세를 포함한다)·설치비 기타 부대비용의 합계액

개선방안

❖ 엄격하고 명확한 지침 마련 필요

- 「지방세법」에서는 취득시기 이후 비용화 과정에 대해서는 고려하지 않으므로, 근본적인 차이가 발생
- 회계기준은 자산의 측정에 대한 초점이 미래의 효익과 기간 간 배분에 맞춰져 있어서, 과거에 소요된 비용이 자산이나 비용으로 구분되는지 여부는 크게 중요하지 않다고 볼 수 있음
 - ✓ 회계기준에서 유형자산에 대하여 발생한 원가를 자본화(자산화)하는 것은 수익·비용 대응을 위하여 그 자산의 내용연수에 걸쳐 비용화하기 위한 것임
 - ✓ 유형자산의 취득에 대한 원가를 감가상각을 통하여 영업이익에 반영
 - ✓ 재고자산의 경우에도 이후 처분시에 매출원가로 비용화
- 취득세 사실상의 취득가격 규정은 양도소득세 혹은 법인세와 일관성을 고려하고 있지 않으므로, 취득세 과세표준 계산에 비용 포함 여부로 인해 발생한 차이는 영구적으로 해소가 되지 않을 수 있으므로, 자본화에 대하여 더 신중할 필요가 있음
- 회계기준은 재량의 여지가 있는데, 특히나 K-IFRS는 구체적인 계정명 적용이나 자산과 비용 구분에 있어서 재량의 범위가 넓음
- 명확하게 취득세의 과세대상과 관련성에 대하여 원칙을 수립하여야 실제로 과세관청과 납세자 간 이해 상충 문제가 감소할 수 있을 것임
- 훈령 제정 등을 통해 사실상취득가격에 대한 원칙과 규정, 계산방식 마련 필요

결론

- ❖ 본 연구는 지방세법상 쟁점 검토와 회계이론과의 비교를 통해 사실상취득가격에 대한 문제점과 개선방안을 도출하고자 하였음
- ❖ 지방세법상 쟁점 검토는 취득시기와 과세대상 측면의 모호함에 대하여 각종 공사비용의 과세표준 포함 판단 여부, 건설자금이자 자본화, 연부취득과 관련하여 살펴봄
 - 사실상취득가격은 취득시기 이전이라는 시간적 특성이 가장 큰 특성이며, 상대적으로 과세대상과의 관련성이나 비용의 직접성 등에 대한 부분은 명확하지 않음
- ❖ 회계이론과의 비교는 원가회계와 재무회계 구분 측면, 건설업 회계기준 측면에서 시사점을 도출해 보고자 하였음
 - 취득시기, 원가대상, 추적가능성, 재무회계 적용 여부, 장·단기 구분에 있어서 비슷한 면도 있고, 크게 차이 나는 면도 있음을 확인할 수 있었음
- ❖ 사실상취득가격에 대한 선행연구가 부족하므로, 본 연구를 시작으로 사실상취득가격의 성격과 범위에 대한 연구가 확장이 될 필요가 있음
- ❖ 취득세 과세표준이 대부분의 취득원인에 있어 사실상취득가격이 되기 때문에, 취득원인별로 납세자와 과세관청의 판단상 차이가 최소한이 될 수 있도록 명확한 지침이 필요하다고 판단됨

Q&A



한국세무포럼
한국세무사회·한국지방세연구원 공동학술대회

제2주제

토론

김상철

세무사 | 한국세무사회 지방세제도연구위원회 위원

토론

김상철

세무사 | 한국세무사회 지방세제도연구위원회 위원

1. 연구목적 및 필요성에 대하여

2023년 이후 원시취득 및 유상 승계취득 등에 대하여 사실상 취득가격으로 과세표준이 됨에 따라 자세한 연구가 필요하다고 동의합니다. 김보영 위원님께서서는 실제로 납세자가 조세법을 적용받는 실무적인 측면에서 많은 쟁점을 짚어 주셨습니다. 위원님께서 짚으신 쟁점들은 실무적인 측면에서 많은 의의가 있다고 생각합니다.

김보영 위원님께서서는 특히 사실상 취득가격에 대한 법적 모호성에 대하여 쟁점을 짚으셨습니다. 지방세법의 법적 모호성을 해결하기 위한 방안의 하나로 회계이론과의 비교를 통한 개선방안 역시 합리적이라고 생각합니다. 물론 과세관청의 입장에서 담세력 및 행정비용 등의 실정이 고려되어야 하지만, 회계기준을 어느 정도 차용하여 규범화하는 방안도 긍정적이라고 생각합니다.

이후에 사실상 취득가격에 대한 해석의 논란으로 야기될 행정비용 등을 고려한다면, 이번 연구는 많은 의의가 있다고 생각합니다. 실무자의 입장에서 향후 납세자의 법적 안정성 및 예측성을 침해받는 것에 대하여 고찰이 필요하다는 것을 다시 한번 인식하였습니다.

2. 향후 지방세특례제한법을 고려한 과세대상 문제점과 해결책

〈 지방세특례제한법까지 미칠 영향을 고려해야 〉

우선 과세대상을 관련하여 실무적으로 많은 논란의 여지가 있다고 생각합니다. 직접 비용과 간접비용에 대한 명확한 규정이 없는 점에 대한 지침이 필요합니다. 취득세는 지방세의 토대를 이루고 있습니다. 나머지 지방세의 경우 취득세의 규정을 준용하는 경우가 많습니다. 그렇기 때문에 사실상 취득세는 세목 중에서 더 명확히 규범화를 시킬 필요가 있습니다.

원시취득의 경우 직접 비용 및 간접비용에 대한 해석의 논란이 많아서 판례 및 예규로 결정되고 있습니다. 그 외에도 원시취득과 관련하여 다양한 경제활동을 영위하면서 많은 논란이 지금도 파생되고 있습니다.

단순 취득세 과세표준뿐만 아니라, 더 나아가 취득세 감면을 적용하는 경우까지 폭넓게 고려해 보았습니다. 납세자의 입장에서 사실상 취득가격에 대한 대상이 명확하지 않다면, 이중으로 위험요소를 부담하게 됩니다.

사실상 취득가격으로 인하여 취득세가 결정되고, 결정된 과세표준을 바탕으로 지방세특례제한법을 적용하여 취득세 감면을 적용받습니다. 이 과정에서 취득세 과세대상으로부터 논란이 야기될 경우, 취득세는 물론이고, 취득세 감면에 대한 가산세 위험까지 납세자는 부담해야 합니다. 가령 창업벤처중소기업 부동산 취득세 감면(지방세특례제한법 제58조의3) 등, 취득세 감면 규정을 적용함에 있어서 이중으로 위험을 부담하게 됩니다.

지방세특례제한법의 취지는 지방세 정책을 효율적으로 수행함으로써 건전한 지방재정 운영 및 공평과세 실현에 이바지함을 목적으로 하고 있습니다. 하지만 취득가격의 불명확성으로 인하여 납세자 측에서 감면을 적용하는 것에 어려움이 있다면, 당초 지방세특례제한법의 취지가 무색해지는 결과를 초래할 수 있습니다.

〈 사전검증제도 도입제안 〉

만일 취득세 과세표준을 범규범으로 명확화시켜도, 특수한 경우에는 모든 경제적 현상을 법문으로 설명하기가 불가능한 경우도 있습니다. 이런 경우 사전검증제도를 도입하는 것도 좋은 방안이 될 수 있습니다.

사전검증제도를 도입함에 있어서, 우선 취득의 유형부터 살펴볼 필요가 있습니다. 모든 취득 행위에 대하여 사전검증제를 도입하는 것은 지나친 행정력 낭비라고 생각합니다. 집중적으로 검증이 필요한 부분은 해석의 여부가 많은 부분에 한정되어서 적용되어야 합니다. 특히 건축물 등 원시취득의 경우와 지목변경, 건축물 개수 등에 대한 간주취득의 경우에 적용하는 게 합리적이라고 생각합니다.

하지만 무분별한 사전검증제도는 지나친 행정비용을 초래하기 때문에 추가로 일정 요건을 두어서 사전검증을 받는 경우도 긍정적으로 생각하고 있습니다. 여기서 일정 요건이란 다음과 같은 부분을 고려할 수 있습니다.

- (1). 사전검증제도를 위한 취득세 과세표준의 일정 금액 요건을 충족할 것.
- (2). 해석의 여부가 많은 원시취득 및 간주취득에 대한 부분으로 한정할 것.
- (3). 기존의 판례 및 유권해석에 없는 경우일 것.

사전검증제도를 도입할 시, 사전검증을 하는 주체는 두 가지로 분류될 수 있습니다. 첫째는 세무사 등의 전문가로부터 사전검증을 받는 방법입니다. 사전검증제도의 일정 요건에 해당하는 납세자는 세무사 등의 전문가로부터 사전검증을 받도록 하여 신뢰성을 확보할 수 있습니다. 하지만 이 방법 역시 세무사 등의

전문가가 사전검증을 원활히 할 수 있도록 범규범이 명확할 필요성이 있습니다. 그리고 납세자 측면에서 납세비용에 대한 부분을 간과할 수 없기 때문에, 일정 요건에 해당하는 경우만 사전검증제도를 도입하는 방향이 바람직해 보입니다.

두 번째는 과세관청에서 직접 사전검증을 하는 방법입니다. 연구인력개발비 세액공제 사전심사와 비슷한 방법으로 운영될 수 있습니다. 하지만 이 경우 과세표준을 결정함에 있어서, 과세권자의 유리한 방향으로 해석이 될 여지가 있으며, 행정력 등의 행정비용이 수반 됩니다.

3. 취득가격 규정 시 회계이론을 차용하는 방안에 대하여

〈사전검증제도를 통한 회계이론 도입〉

김보영 위원님께서서는 사실상의 취득가격에 대하여 취득원인별로 규정을 달리하는 방안을 제시하였습니다. 저 역시 원시취득시 사실상 취득가격에 대하여 법 규범을 명확하게 하기 위해서는 회계이론을 일부 차용하는 방안은 합리적으로 보고 있습니다. 하지만 실무적으로 납세자가 회계이론을 적용하여 취득세를 신고하는 것은 사실상 어려운 일입니다.

그리하여 실정에 맞게, 금액별로 유의미한 부분에 대하여 회계이론을 적용하는 방안도 고려해 볼 수 있습니다. 이 경우 사전검증제도를 함께 도입하여 신고를 진행한다면 세무사 등의 전문가로부터 회계이론에 대한 검증이 가능하며, 신뢰성을 확보할 수 있습니다.

〈조정명세서 첨부 의무화〉

원시취득 시 직접비용 및 간접비용의 모호성에 대한 쟁점을 조금 더 구체적으로 짚어보겠습니다. 모호성에 대한 문제를 사전에 조정명세서로 구체화 시킴으로써 시행착오를 줄일 수 있습니다. 조정명세서 첨부 의무화할 경우 납세자와 과세관청의 의견 대립이 축소되고, 법적 안정성을 보장받을 수 있는 장점이 있습니다.

또한 조정명세서 자체에 회계이론을 차용한 개념을 도입함으로써, 회계이론에서 차용한 각종 비목들을 열거하여 기준을 잡을 수 있습니다. 아래의 별첨 한 서류와 같이 취득가액에 자주 들어가는 비목들을 열거함으로써 한 번 더 시행착오를 줄이고 행정비용 또한 줄일 수 있습니다. 조정명세서에 대한 구체적인 도입 방안으로는 시행규칙 등을 통해 별지를 서식화하는 방법이 있습니다.

■ 지방세법 시행규칙 [별지 제3호의3 서식](2022.12.31 신설)

(앞쪽)

취 득 일	...	취득가액조정합계표				법 인 명				
취득기간	...					사업자등록번호				

포함금액 및 가산금액						제외금액 및 포함하지 않는 금액					
①과 목	②금 액	③조정구분		④과 목	⑤금 액	⑥조정구분					
		구분	코드			구분	코드				
건설자금 이자				판매비와 일반관리비							
할부이자 연체료				광고선전비							
농지보전 부담금				판매비용							
미술작품 설치비				전기·가스· 열의 이용자가 부담하는 비용							
문화예술 진흥기금				이주비							
대체산림자원 조성비등				지장물 보상금 등							
취득관련 용역수수료				부가가치세							
취득자조건 부담액				기타 유사비용							
채무인수액											
국민주택 채권매각손											
부동산중개 수수료											
불박이 가구 등 설비비용											
정원·건물 부속설비 설치비용											
기타 유사비용											
합 계				합 계							

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

작성 방법

1. 각 조정명세서에 의한 조정계산결과 포함금액 및 가산금액과 제외금액 및 포함하지 않는 금액을 적어 집계하고 필요에 따라 기타 조정사항의 명세 또는 계산 근거를 첨부합니다.
2. ①, ④과목란은 간단 명료하게 회사계산 계정과목 조정내용 유형을 요약 하여 적습니다.
3. ③, ⑥조정구분란은 포함하는 금액이나 제외되는 금액 법인내 유보 여부를 기재합니다.
4. ②포함금액 및 가산금액 합계와 ⑤제외금액 및 포함하지 않은 금액 합계는 취득세 과세표준 및 세액조정계산서[별지 제3호의2 서식]상의 ㉔, ㉕란에 각각 옮겨 적습니다.
5. 기업회계기준에 따라 원화 외의 통화를 기능통화로 채택하여 재무제표를 작성하는 법인의 경우에는 원화 외의 기능통화를 채택하지 아니하고 계속하여 원화로 재무제표를 작성할 경우에 작성하여야 할 재무제표(원화재무제표)로 환산함에 따른 세무조정내용을 제자산, 제부채 등의 항목으로 우선 작성한 후 기타 세무조정내용을 적습니다.

4. 결론

원시취득 시 사실상 취득가격은 법문상 모호하게 규정이 되어 있습니다. 그 결과 납세자와 과세권자 간의 행정 다툼이 자주 발생하며, 행정비용 등의 낭비를 초래하고 있습니다. 게다가 향후 취득세 감면까지 고려해야 하는 납세자의 입장에서 취득세 과세표준의 논란으로 이중 위험을 부담하고 있습니다.

결국 이를 해결하기 위해서는 법 규범을 더욱 명확화할 필요가 있으며, 필요에 따라 회계이론을 차용하여 취득가격에 대한 법적 안정성을 갖출 필요가 있습니다.

단, 회계이론을 차용할 경우 납세자 입장에서 현실적으로 직접 신고하는데 어려움이 뒤따릅니다. 그렇기 때문에 사전검증제도 및 조정명세서 첨부 의무화 등을 도입한다면 납세자의 고충을 해결하고 법적 안정성을 보장받을 수 있습니다.

오늘 김보영 위원님께서 발표한 연구에서 실무적인 문제를 제기하셨고, 회계이론을 차용하는 등 구체적인 방안을 제시해 주셨습니다. 위원님의 좋은 연구로 인하여 현행 지방세법 상의 문제점을 다시 한번 인식할 수 있었고, 그로 인한 해결책을 고민할 수 있는 좋은 시간이 되었습니다.

감사합니다.



한국세무포럼
한국세무사회·한국지방세연구원 공동학술대회

제2주제

토론

황영현

연구원 | 한국세무사회

토론

황영현

연구원 | 한국세무사회

2021년 말 지방세법 중 취득세 과세표준에 관련된 체계가 정비되어 2023년 1월 1일부터 시행되는 시점에서 원시취득시 취득세 과세표준이자 취득 당시의 가액인 “사실상취득가격”에 대해 문제점과 개선방안을 회계학적 접근방법과 비교 고찰하여 개선방안을 모색 제시하여 2023년 시행을 앞두고 개선 보완하고자 하는 지방세 정책 당국에 도움이 될 시의적절한 논문을 발표 해 주셔서 대단히 감사드립니다.

발제자께서는 현행 지방세법상의 신고납세 세목인 취득세 과세표준 계산과정에 대한 문제점을 다른 세법과의 관계 및 회계학상의 개념 및 판례상의 개념이 다양하여 납세자가 취득세를 신고납세를 하는 데 어려움을 겪고 있으므로 엄격하고 명확한 지침 마련 필요하다.

「지방세법」에서는 취득시기 이후 비용화 과정에 대해서는 고려하지 않으므로, 근본적인 차이가 발생할 수밖에 없지만, 회계기준은 자산의 측정에 대한 초점이 미래의 효익과 기간 간 배분에 맞춰져 있어서, 과거에 소요된 비용이 자산이나 비용으로 구분되는지 여부는 크게 중요하지 않다고 볼 수 있다.

회계기준에서 유형자산에 대하여 발생한 원가를 자본화(자산화)하는 것은 수익·비용 대응을 위하여 그 자산의 내용연수에 걸쳐 비용화하기 위한 것이고 유형자산의 취득에 대한 원가를 감가상각을 통하여 영업 이익에 반영하고, 재고자산의 경우에도 이후 처분시에 매출원가로 비용화하는 것이고, 취득세의 사실상 취득가격은 양도소득세 혹은 법인세와 일관성을 고려하고 있으므로, 취득세 과세표준 계산에 포함되는 비용의 포함 여부로 인해 발생한 차이는 영구적 차이로서 해소가 되지 않을 수 있으므로, 자본화에 대하여 더 신중할 필요가 있고, 회계기준은 재량의 여지가 있는데, 특히나 K-IFRS는 구체적인 계정명 적용이나 자산과 비용 구분에 있어서 재량의 범위가 넓은데 대해 취득세의 과세대상과 관련성에 대하여 관련 규정을 해석함에 따라 세부담이 달라지기 때문에 원칙을 수립하여야 실제적으로 과세관청과 납세자 간 이해 상충 문제가 발생할 수 있을 것이므로 훈령 제정 등을 통해 사실상취득가격에 대한 원칙과 규정, 계산방식 마련이 필요하다고 결론을 내리고 있습니다

발제한 내용 중 현행 제도의 문제와 개선방안에 대해 몇 가지 견해를 말씀드리고자 합니다.

2023년부터 시행되는 2021년말의 지방세법 중 원시취득세 과세표준 관련 내용입니다.

취득원인	근거규정	과세표준	확인할 수 없는 경우		과세표준 계산 특례	
			개인	시가표준액		
원시취득	지방세법 제10조의4 (원칙)	사실상취득가격	법인	규정없음		
	지방세법 제18조의4 (특례)	과세표준계산 특례		부당행위 계산대상* : 시가인정액	대물변제	대물변제액
					교환	교환가액중 큰 금액
					양도담보	양도담보 채무액 초과시 시가인정액
					합변 분할 조직변경	시가인정액 어려우면 시가표준액
					조합등이 취득하는 경우	비조합원원 취득면적 x 공시지가

* 법 제10조의3 제2항에 따른 부당행위계산은 특수관계인으로부터 시가인정액보다 낮은 가격으로 부동산을 취득한 경우로서 시가인정액과 사실상취득가격의 차액이 3억원 이상이거나 시가인정액의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우로 한다.(2021.12.31 신설)

1. 장부작성 보존의무 부여와 취득세 신고서류 제출과 관련하여

앞에서 살펴보았듯이 원시취득에 관한 현행 취득세 과세표준 계산 규정만으로 납세자가 스스로 신고납부 기한 안에 신고하는 것은 쉽지 않습니다.

지방세법 상 취득세 과세표준 계산규정만을 보면 사실상취득가격은 법인세법상의 장부비치기장 의무 규정과 법인소득에 대한 재무제표 등 제출서류에 근거하여 법인이 스스로 기장한 장부가액에 지방세법 시행령상의 포함할 금액(§18①)과 포함하지 않을 금액(§18②)을 가감하여 신고하도록 하고 있지만, 신고서에 첨부해야 하는 서류는 과세표준을 설명할 “장부등 서류 사본 1부”뿐이다.

(장부에 대해서는 구체적으로 언급하고 있지 않으나 건축물 관련 장부 또는 재무제표 중 건축물 가액이 포함된 재무상태표를 말할 것이나 기중 취득의 경우에는 건축물 계정 및 건축물 계정에 옮겨적기 전의 건설가계정이 필요할 것으로 보인다.)

이러한 장부등 사본을 취득세 신고서와 함께 제출받은 지방자치단체 취득세 담당 공무원으로서는 취득세 과세표준 계산이 진실한 것으로 믿고 신고서상의 취득세액을 근거로 납부서를 발행해 주게 됩니다.

개선 대안 : 장부 작성 보존 의무를 2023년부터는 원시취득의 취득세 과세표준금액 원칙적으로 ‘사실상취득가격’으로 통일되었으므로 개인에 대해서도 부여하여야 하고, 불이행시 가산세를 부과하여야 한다고 사료됩니다.

“다만, 세금계산서나 계산서, 신용카드 매출전표 수취분, 현금영수증 수취분과 소득세법에서 이러한 정규증명서류를 받을 수 없다고 인정한 서류를 수취한 부분과 지급시 원천징수한 금액은 장부를 작성한 것으로 보아 가산세를 면제하고, 지방세시가표준액이 1억원 이하인 취득금액에 대해서도 가산세를 면제한다.”라는 규정의 신설이 필요해 보입니다.

지방세법이 법인에 대해서만 장부작성보존의무를 부여하고 있고, 법인이 아닌 자(개인 및 단체)의 경우에는 장부작성보존의무를 규정하지 않고 있기 때문이라고 차별 이유를 합리적인 정당성을 갖는다고 말하기도 하지만, 개인에 대해서도 장부작성 보존의무를 부여하고 있고 일정 규모 이하자의 경우에만 복식기장의무를 면제하고 있는 소득세법의 사례처럼 ① 장부작성의무를 차별적으로 부여하거나, ② 모두에게 장부작성 의무를 부여하되 매매계약서나 세금계산서 등 세법상의 정규증명서류를 보관하고 있는 경우에는 장부작성 보존의무를 이행하는 것으로 본다든가 ③ 일정금액 이하의 취득자에게는 장부작성 불이행에 따른 가산세를 면제하면 되기 때문에 개인 취득자에게 장부 작성보존 의무의 부여에 막연한 거부감을 가질 필요는 없을 것 같습니다.

승계취득과는 달리 원시취득의 경우에는 기본적으로 원시취득 물건의 취득과 관련된 장부가 없거나 제시하지 않을 때는 시가표준액에 따르거나 취득 물건의 공정가액에 과세표준 계산을 의존할 수밖에 없으므로 원시취득의 경우에는 취득자의 인격과 관계없이 모든 납세자에게 장부 작성 의무의 부여가 필요하고 이미 소득세법에서는 개인에 대해서도 기장의무가 부여되고 있기 때문입니다.

원시취득시 취득세 신고서류에 첨부하여 제출하여야 하는 서류로는 “법인 장부 등 취득가액 및 취득일 등을 증명할 수 있는 서류 사본 1부”(지방세법시행규칙 §9①1호)이다. 결국 “장부 사본”과 기타 취득가액을 증명할 수 있는 서류를 첨부하여 취득세신고서를 제출하는 경우, 해당 원시취득물건에 대한 과세표준인 사실상취득가격의 성실 및 적정 여부를 과세 관청인 지방자치단체가 판단하여야 하는데, 이는 법인의 장부상 원시취득 과정을 기장한 건설가계정 또는 원시취득 물건별 개별원가 장부를 통하여 사업용 고정자산이나 재고자산에 이체되는 서류의 제출을 요구한다고 할 수 있다.

그러나 이러한 서류만으로는 원장 위의 금액에 포함하여야 할 금액과 포함하지 않아야 할 금액이 있는지 여부와, 있다면 얼마인지를 알 수 없으므로 원시취득 물건별 원가 명세서를 첨부하도록 관련 규정을 신설하여야 하고,

아울러 물건별 원가 명세서가 첨부 제출되는 경우에도 지방세법상 내국법인 또는 복식부기 의무자의 지방소득 계산을 위한 조정계산서와 같이 사실상 취득가격의 확정을 위한 취득금액조정계산서를 제출하도록 규정하여야 할 것입니다.

지방세법 시행령은 기업회계상 취득가액에 10개 항목의 비목은 포함하고, 5개항목의 비목은 포함하지

않도록 하여 최종 산출된 사실상취득가격을 과세표준으로 하여 원시취득세율(부동산 2.8%, 선박 2.0%)를 적용하도록 하고 있습니다.

그러나 장부상에 기록된 내용을 보고 이를 판단하여 포함하거나 포함하지 않아야 할 사항인지에 대해 조정계산서 작성자의 판단이 필요한 사안으로서 단순히 옮겨 적는 것이 아니기 때문에 조정계산서 작성이 필요한 것입니다.

문제가 있다고 다음항목에서 지적한 건설자금이자의 경우에도, 재무상태표나 법인소득 조정계산서 상의 건설자금이자와는 계산 대상이 되는 이자금액이나 계산대상 기간이나 대상자산이 다를 수 있기 때문에 달라져야 합니다.

지방세법은 간접비용의 항목을 열거하고 있으나, 회계학상의 간접비는 건설에 직접 소요된 직접원자재비 직접노무비 직접경비와 이를 지원하기 위한 본사 및 타 사업장의 간접노무비, 간접경비를 어떻게 배부할 것인지에 대해서도 규정이 없어서 기업의 자율에 따른 회계를 존중한다고만 하고 있습니다.

따라서 건설이나 제조 직접비만을 포함하고 공사 및 제조 간접비의 경우에는 기업회계상 스스로 계상한 경우에만 한정하여야 납세의무자와 지방자치단체 간의 다툼이 없어질 것으로 보입니다.

또한 취득세 신고시 제출하는 첨부서류로는 원시취득의 경우 장부 사본 대신 원시취득 물건에 대한 개별 취득금액 원가명세서를 제출하도록 하여야 합니다.

취득물건의 구성요소인 재료비와 노무비 경비항목으로 구성된 개별원가명세서 제출이 필요한 것은 납세자가 제출한 원가명세서의 건축허가 당시에 제출한 건축물의 지방세상의 건축물의 완성원가가 적정하게 투입되었는지를 평가하기 위한 근거로서 필요하기 때문입니다. 이에 대한 발제자의 견해를 듣고 싶습니다.

2. 사실상취득가격에 포함하도록한 건설자금이자와 연체료의 부당성

발제자께서도 건설자금이자나 연부로 취득하는 과정에서의 연체료는 자본화 과정상의 금액이므로 취득세 과세표준에서는 원가 개념으로만 평가하여야 함을 완곡하게 표현한 것으로 저는 받아들였는데 잘못 이해한 것이지요?

세상에 유일한 물건이라면 사실상취득가격에 대한 정의는 훌륭한 규정이라 할 수 있지만, 유사한 규격 품인 경우의 원시취득물건의 취득세 과세표준 금액인 “사실상취득가격”은 해당 물건에 대한 시장가격에 따라 차별적으로 매겨져야 취득세가 공정하게 배분되었다라고 할 수 있는 것입니다.

〈사례 예시(가정)〉

시공 및 분양	**개설 (A)	**건설 (B)	**건설(C)	지방건설(D)
전용면적	84㎡	84㎡	84㎡	84㎡
분양가격(가)	15억원	15억원	14. 5억원	13.5억원
분양원가(나)	9억원	9억2천만원	9억 3천만원	10억원
분양 여부	사전 분양	사전 분양	사전 분양	사전 분양

위의 경우, 현행 세법은 분양원가(가)에 지방세법 시행령 제18조 1항 및 2항에 해당하는 비용항목이 있을 경우 이를 가감한 금액을 ‘사실상취득가격’으로 보도록 하고 있으나, 공정한 시장가격(fair market price)에 따라 취득세가 배분된다면, 분양가격(가) 또는 분양가의 일정비율에 따라 취득세를 부담하도록 하는 것이 공평한 취득세 배분이라고 사료됩니다.

그러나 이를 개별 취득자가 취득에 소요된 비용의 합계액으로 함에 따라, 동일한 시장가치의 취득물건이라 하더라도 사전에 원재료를 공사일정에 맞추어 미리 준비해 두거나(사전매입에 따른 자금 비용과 창고보관 비용 및 원자재 출고 관리비용 발생), 공사일정에 맞게 납품하도록 사전 발주하거나(동일한 원재료 비용을 창고비용 및 원자재 관리비용 절감)를 통해 건축비를 절감하고, 치밀한 공사계획 설계를 통해 외주 건설이 필요한 경우에 대해서는 공사 일정에 맞추어 사전 공사투입에 대해 조율을 함으로써 투입경비를 대폭으로 줄일 수 있어서 이러한 대비 없이 건축공사를 시작하여 허가받기에 시일을 소비하고 허가 이후에 공사일정에 필요한 대비를 하는 경우에 비해 20%~30% 이상의 개별 취득원가의 차이가 발생할 수 있습니다.

이에 따라 사전에 원시취득 물건의 건설계획을 세울 수 있는 대기업의 경우 원가를 절감할 수 있어서 그만큼 취득세도 절감할 수 있으나, 그렇지 못할 때는 취득세부담을 더하여야 하며, 공사 지체로 인하여 연체료 등을 부담하거나 우크라이나 사태로 인한 원자재가격 및 물류비용 급등으로 인해 는 경우에는 더 많은 사실상취득가액이 발생하게 됩니다.

결론적으로 말한다면 사전 공사에 대비하는 것도 크게 보면 재정적 건전성과 밀접한 관련이 있어서 시장에서의 거래 가치보다는 사실상취득가격을 취득세 과세표준으로 함으로써 재정적으로 열악한 취득자는 재정적으로 여유가 있는 취득자보다 더 많은 취득세를 부담하게 되는 구조로 되어있어서 불합리합니다.

사실 건설자금이자나 연체료 상당액을 취득세 과세표준계산에 포함하게 된 연유는 과세소득 계산 회계인 법인세과세소득산출 과정에서 지출된 비용 중 당기 실현된 수익에 관련된 비용만을 손금 또는 필요경비로 계상하도록 하고, 당기 실현된 수익에 관련되지 않은 비용은 차기 이후의 손금 또는 필요경비로 계상하도록 하고 있어서 이를 동일한 개념으로 인식하고 포함시켰던 것으로 판단됩니다.

그러나 법인세 회계에서는 ‘자산(asset)’ 계상을 하는 방안으로 처리하고 있으나, 자산의 의미가 과거 사건의 결과로 기업이 통제하고 있고, 미래 경제적 효익이 기업에 유입될 것으로 기대되는 자원을 의미합니다.

그러한 측면에서 지출된 이자 비용 중 당기의 이익을 얻기 위해 발생한 것이 아니라 원시취득 물건의 취득을 위하여 지출된 이자 비용을 '건설자금이자'라는 명목으로 비용 부인하고 원시취득 물건의 가액에 가산하는 것은 경영성과를 계산하기 위한 법인소득 과세회계의 목적에서 파생된 것일 뿐이므로 이를 취득 당시가액에 대한 시장가치에 담세력이 있다고 보아 취득세를 부과하는 대상으로서 파악해서는 안 될 것입니다.

왜냐하면 건설자금이자나 연체료는 해당 원시취득 물건을 취득하기 위해 필수적으로 발생하는 비용이 아니기 때문이기도 하지만, 건설자금이자나 연체료를 더 부담하였다 하여 원시취득물건의 시장가치가 높아진 것이 아니기 때문이기도 하고 장래 기업의 효익이 기업에 유입될 것으로 기대되지도 않기 때문입니다.

이와 유사한 비목으로 부가가치세가 있습니다.

부가가치세는 과세 사업자가 부담하는 경우 매입세액으로 공제받을 수 있기 때문에, 매입시 지급하거나 지급하기로 발생하지만, 소정의 환급 절차를 거쳐 면세사업자는 환급받지 못하지만, 일반과세자는 환급받기 때문에 지방세법상의 사실상취득가격이란 개념만으로 보면 매입세액공제를 받았는지를 판단하여 취득 금액에서 차감하여야 할 것이다. 그러나 공정한 시장가치가 동일하느냐 아니냐를 판단하는 입장이라면, 매입세액으로 공제를 받았든 받지 않았든 해당 (원시)취득물건의 시장가치는 동일하기 때문에 부가가치세가 사실상취득가격에 포함되지 않아야 하는 것입니다.(세법 규정 정당)

개선 대안 : 지방세법을 포함한 모든 세법에서 과세 사실을 파악하는 때에는 형식보다 실질에 따르도록 하고 있음에도 법원에 비치된 법인등기부에 기재되었는지를 기준으로 납세 협력의무를 부여하고, 과세표준 금액에 포함하는 금액을 달리하여 납세액을 달리 취급하는 것은 실질과세 원칙(지방세기본법§17②)에 부합하지 않습니다.

문제점을 해소하기 위해서는 동일한 시장가치에 대해서는 동일한 취득세를 부담하도록 한다는 공정부담 원칙에 따라 1차적으로는 모든 원시취득 물건에 대한 감정평가액으로 취득세를 매기는 것을 원칙으로 하되, 그러할 경우 납세자는 감정평가비용을 추가적인 납세협력비로 부담하여야 하므로 과세당국이 표준 원가에 기반한 공정취득원가 개념을 도입하여 (가칭) 표준공정 취득원가를 고시하여야 할 것입니다.

매년 공시한다는 측면에서 지방세법상의 시가표준액을 연상할 수 있습니다.

그러나 현행 시가표준액은 부동산 등의 보유에 대한 지방세를 부담시키기 위한 기준으로 시작하여 일정한 국가기관이 공시한 '공정한 기준틀'의 하나이기는 하지만, 물건의 종류에 따라 공시하는 기관이나 결정하는 방식 및 반영하는 실거래가의 반영비율이 자선 종목별로 토지(65.5%) 공동주택(69.9%) 단독주택과 집합상가 및 공시하지 아니하는 주택외 비주거건물(53.6%)의 반영비율이 달라서 보유과세의 경우에는 합당할 수 있으나, 취득단계의 거래세인 취득세의 과세표준 계산 "단가"로서는 합당하지 못하다고 봅니다.

따라서 원시취득 물건에 대한 감정평가액의 기본은 복성식 평가 방법이므로 복성식 평가를 위한 예정 원가나 표준원가를 기본으로 하고, 구조 및 특수재료 사용에 따른 가중치를 적용한 표준 공정가격을 산출하여 공시하여야 한다고 봅니다.

3. 시가표준액으로 과세표준을 계산하는 규정의 문제점

다음으로 우리나라 원시취득에 대한 취득세 과세의 문제점으로는 사실상취득가격이 확인할 수 없는 경우(특례의 경우 제외)에는 개인은 물론이고 법인의 경우도 규정은 없으나 시가표준액으로 결정한다는 것입니다.

물론 정부에서 결정고시하는 가격이므로 지방세과세 당국에서는 받아들여야 하겠지만, 자산의 종류별로 토지, 주택과 주택외의 건물의 공시가겨를 발표하는 부처가 다르고, 실지거래가액을 반영하는 비율이 다르기 때문에 문제입니다.

문제가 되는 것은 그러한 이유로 성실기장에 의한 취득세가 시가표준액에 따라 계산된 취득세보다 많은 경우가 있어서 성실기장자를 우대하는 것이 아니라 시가표준액으로 결정을 받는 것이 취득세 절세대책이 되어서는 안될 것입니다. 원시취득 업체에서는 실제 발생하지 않은 예비비까지 포함하여 취득세 신고를 하고, 이후 세무조사 관행 기간인 3년 경과 후에 '예비비는 실제 발생하였거나 지급한 비용이 아니다'라는 이유로 경정청구하곤 하는데 이러한 취득세 행정이 이루어지도록 해서는 안될 것입니다.

