



60년을 한결같이 100년을 변함없이
국민과 함께하는 세무사

[제26회 한국세무포럼]

토지와 건물의 일괄공급에 따른 과세표준 안분계산에 관한 연구

-부가가치세법과 소득세법을 중심으로-

일시 : 2022. 11. 17(목) 14:00

장소 : 한국세무사회 2층 대회의실

개회사

원경희 (한국세무사회 회장)

좌 장

이전오 교수 (성균관대)

발 표

이강오 세무사 (한국세무사회 조세제도연구위원장)

토 론

황헌순 박사 (한국법제연구원)

방법권 세무사

[공지사항] * 포럼 영상 촬영 후, 한국세무사회 세무연수원 및 유튜브 '세무사TV' 탑재 예정

* 발표자료는 한국세무사회 홈페이지 연구상담 → 한국조세연구소 → 한국세무포럼 게재



한국세무사회

진행 일정

시 간	내 용
13:30-14:00	등록 및 안내
14:00-14:05	(개 회) 원경희 한국세무사회 회장
14:05-14:45	좌 장 이 전 오 교수 (성균관대) 주 제 토지와 건물의 일괄공급에 따른 과세표준 안분계산에 관한 연구 - 부가가치세법과 소득세법을 중심으로 - ▣ 발 표 이강오 세무사 (한국세무사회 조세제도연구위원장)
14:45-15:15	지정 토론 황헌순 박사 (한국법제연구원), 방법권 세무사
15:15-15:30	자유 토론
15:35	(폐 회) 원경희 한국세무사회 회장

목 차

◎ 주 제 : 토지와 건물의 일괄공급에 따른 과세표준 안분계산에 관한 연구

I. 서 론	9
II. 현행 부가가치세법과 소득세법의 규정	11
III. 현행 규정의 문제점과 개선방안	16
V. 요약 및 결론	30
토론문 황헌순 박사 (한국법제연구원)	31
토론문 방법권 세무사	36

주 제

토지와 건물의 일괄공급에 따른
과세표준 안분계산에 관한 연구
- 부가가치세법과 소득세법을 중심으로 -

| 주제 발표자 | 이 강 오 세무사

토지와 건물의 일괄공급에 따른 과세표준 안분계산에 관한 연구

(부가가치세법의 과세표준안분계산과 소득세법의 양도차익산정을 중심으로)

| 이강오 세무사 (한국세무사회 조세제도연구위원장) |

I. 서 론

부가가치세는 재화 또는 용역이 생산·유통되는 모든 거래단계에서 사업자가 창출한 가치의 증가분에 대하여 과세하는 간접소비세이다. 현행「부가가치세법」은 전단계세액공제법을 채택하고 있어 부가가치를 창출하는 생산요소인 토지에 대해서는 부가가치세를 과세하지 않고 있다.¹⁾ 반면에 소득세는 개인이 얻은 소득을 과세물건으로 하여 응능부담원칙에 따라 세액의 전가를 예정하지 않는 직접세에 속한다.

사업자가 토지와 건물을 일괄양도 하는 경우 건물에 대해서는 재화의 공급에 해당되어 부가가치세가 과세되지만 토지는 부가가치세의 생산요소로 부가가치세가 과세되지 않는다. 또한 사업자가 토지 및 건물을 양도하는 경우 사업소득에 해당되지만 사업성이 인정되지 않는 경우 양도소득에 해당된다. 부가가치세는 과세되는 건물과 면세되는 토지의 비율에 따라 공급가액이 결정되며 양도소득세 또한 토지와 건물의 비율에 따라 부담이 달라질 수 있다.²⁾ 따라서「부가가

1) 부가가치세법 제26조 제1항 제14호.

2) 양도소득세는 양도가액에서 취득가액, 자본적 지출 등을 차감하여 양도차익을 계산하는 구조이다. 양도가액과 취득가액은 원칙적으로 토지와 건물을 구분하여 양도차익을 산정하도록 하고 있다. 그 이유는

치세법」과 「소득세법」에서 토지와 건물을 일괄공급하는 경우 토지가액과 건물가액의 구분기준에 대하여 규정하고 있다.

「부가가치세법」제29조 제9항에서 사업자가 토지와 그 토지에 정착된 건물 또는 구축물 등을 함께 공급하는 경우에는 건물 또는 구축물 등의 실지거래가액을 공급가액으로 하며 다만, 실지거래가액 중 토지의 가액과 건물 또는 구축물 등의 가액의 구분이 불분명한 경우와 사업자가 실지거래가액으로 구분한 토지와 건물 또는 구축물 등의 가액이 대통령령으로 정하는 바에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우는 안분계산한 금액을 공급가액으로 하도록 규정하고 있다.

「소득세법」제100조에서 양도차익을 산정할 때 실지거래가액이 원칙이나 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명하거나 토지와 건물 등을 구분 기장한 가액이 안분계산한 가액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는 취득 또는 양도 당시의 기준시가 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 바에 따라 안분계산(按分計算)하도록 규정하고 있다.

정부는 2021. 12. 8. 「부가가치세법」개정을 통하여 다른 법령에서 토지와 건물의 가액을 정한 경우와 토지와 건물 등을 함께 공급받은 후 건물 등을 철거하고 토지만 사용하는 경우에는 안분계산한 금액과 30%이상 차이가 발생하여도 이를 실지거래가액으로 보아 그 금액을 공급가액으로 하도록 하였다. 한편, 「소득세법 시행령」제166조 제6항에서는 토지와 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 때에는 「부가가치세법 시행령」 제64조에 따라 안분계산규정에 따르도록 하고 있으나 해당규정은 부가가치세법 개정이 되기 전의 규정으로 개정된 부가가치세법 규정을 소득세법에서 어떻게 해석할 것인가에 대한 의문이 제기된다. 개정된지 얼마되지 않아 유권해석이나 심판례 등은 없는 상태이다.

따라서 본고에서는 토지와 건물 등을 함께 공급받은 후 건물 등을 철거하고 토지만 사용하는 경우 「부가가치세법」과 「소득세법」과의 관계에 대하여 살펴보고 이에 대한 문제점과 입법적 개선방안을 제시하고자 한다.

보유기간, 세율, 장기보유특별공제 등에 따라 자산별 세부담의 차이가 발생하기 때문이다. 즉, 하나의 자산에서는 양도차익이 발생하고 다른 하나의 자산에서는 양도차손이 발생하는 경우 장기보유특별공제에서 차이가 발생하며 다른 하나의 자산의 취득원가가 불분명하여 환산취득가액을 적용하는 경우 양도차손익이 달라지기 때문이다.

Ⅱ. 현행 부가가치세법과 소득세법의 규정

1. 연혁

토지와 건물가액의 구분기준에 따라 부가가치세와 양도소득세에 영향을 미치게 된다. 이 때문에 과세관청과 납세자 간에 실지거래가액에 대한 다툼이 지속적으로 제기되어왔다³⁾. 이러한 문제점을 해결하고 자산별 가액의 임의적 구분에 의한 조세회피방지 목적으로 2015.12.15. 「소득세법」제100조 제3항의 개정하여 구분표시한 가액이 안분계산한 가액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명한 것으로 의제하여 안분 계산하도록 하였다. 또한 2018. 12. 31. 「부가가치세법」제29조 제9항을 개정하여 「소득세법」과 일치시켰다. 부가가치세법이 개정되기 전 국세청 유권해석에서 토지와 건물을 일괄공급 받은 후 매수자가 철거하는 경우 건물가액은 0으로 할 수 있도록 하였으나⁴⁾ 해당규정이 개정 된 후 국세청 유권해석⁵⁾을 변경하여 건물가액으로 0으로 할 수 없고 안분계산 하도록 하였다.

2. 부가가치세법

가. 원칙 : 실지거래가액

사업자가 토지와 그 토지에 정착된 건물 또는 구축물 등을 함께 공급하는 경우에는 건물

3) 이에 대한 판결내용은 다음은 다음을 참고하기 바랍니다. 대법원 2020.09.03. 선고 2020두40419판결, 대법원 2016. 9. 9. 선고 2016두44988 판결 외 다수

4) 사업자가 토지와 그 토지에 정착된 건물을 일괄양도하면서 계약서 상에 토지 및 건물가액을 구분표시 하되 건물가액은 없는 것으로 하고 양수인이 양도받은 건물을 철거하기로 한 경우로서 매매계약 체결 당시 건물 철거가 예정되어 있고 실제 철거되었으며, 계약서에 구분표시된 건물의 가액(0원)이 정상적인 거래 등에 비추어 합당하다고 인정되는 경우에는 해당 건물의 공급가액은 '0원'인 것이다(사전-2018-법령해석부가-0729, 2018.11.28.).

5) 사업자가 토지 및 건물을 함께 공급함에 있어 매매계약서상 토지와 건물 가액을 구분표시 하지 아니 하고 거래당사자 간 토지와 건물 가액을 합의한 사실이 관련증빙에 의하여 확인되지 아니하는 등 토지와 건물 가액의 구분이 불분명한 경우 「부가가치세법」 제29조제9항제1호 및 같은 법 시행령 제64조에 따라 안분계산한 금액을 공급가액으로 하는 것이며 2019.1.1. 이후 공급하는 분부터는 거래당사자 간 합의한 실지거래가액이 확인되는 경우라 하더라도 실지거래가액으로 구분한 토지와 건물 가액이 같은 법 시행령 제64조에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우 같은 법 제29조제9항제2호 및 같은 법 시행령 제64조에 따라 안분계산한 금액을 공급가액으로 하는 것이다(사전-2020-법령해석부가-1045, 2020.11.20.).

또는 건축물 등의 실지거래가액을 공급가액으로 한다.⁶⁾ 여기에서 실지거래가액이라 함은 시가와 다른 개념이다. 즉, 실지거래가액이란 (i) 매매계약서상의 매매금액이 실지거래가액임이 확인되고 (ii) 계약서상에 토지의 가액과 건물 등의 가액이 구분 표시되어 있으며 (iii) 구분 표시된 토지와 건물 등의 가액 등이 정상적인 거래 등에 비추어 합당하다고 인정되는 경우를 말한다. 반면에 시가란 건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 제3자간에 일반적으로 거래에 형성된 가격을 말한다.⁷⁾ 계약당사자 간에 어떠한 계약내용을 처분문서인 서면으로 작성한 경우에 문언의 객관적인 의미가 명확하다면 특별한 사정이 없는 한 문언대로 의사표시의 존재 및 내용을 인정하여야 하나, 그 문언의 객관적인 의미가 명확하게 드러나지 않는 경우에는 그 문언의 내용과 계약이 이루어지게 된 동기 및 경위, 당사자가 계약에 의하여 달성하려고 하는 목적과 진정한 의사, 거래의 관행 등을 종합적으로 고찰하여 사회정의와 형평의 이념에 맞도록 논리와 경험칙, 사회일반의 상식과 거래의 통념에 따라 계약의 내용을 합리적으로 해석하여야 하는 바⁸⁾, 양도자와 양수자가 정상적으로 합의하여 작성한 부동산매매계약서는 특별한 사정이 없는 한 문언대로 실지거래가액으로 인정하여야 한다.⁹⁾

나. 예외 : 안분계산

실지거래가액 중 토지의 가액과 건물 등의 가액의 구분이 불분명하거나 사업자가 실지거래가액으로 구분한 토지와 건물 또는 건축물 등의 가액이 대통령령으로 정하는 바에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우 다음의 방법에 따라 계산한 금액을 공급가액으로 한다.¹⁰⁾

① 토지와 건물 또는 건축물 등(이하 이 조에서 “건물등”이라 한다)에 대한 「소득세법」 제99조에 따른 기준시가(이하 이 조에서 “기준시가”라 한다)가 모두 있는 경우 : 공급계약일 현재의 기준시가에 따라 계산한 가액에 비례하여 안분(按分) 계산한 금액. 다만, 감정평가액[제28조에 따른 공급시기(중간지급조건부 또는 장기할부판매의 경우는 최초 공급시기)가 속하는 과세기간의 직전 과세기간 개시일부터 공급시기가 속하는 과세기간의 종료일까지

6) 부가가치세법 제29조 제9항.

7) 법인세법 시행령 제89조 제1항.

8) 대법원 1995. 5. 23. 선고 95다6465, 판결.

9) 부산지방법원 2009.06. 선고 182008구합3556 판결.

10) 부가가치세법 제29조 제9항 단서 및 같은법 시행령 제64조.

「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」에 따른 감정평가법인 등이 평가한 감정평가가액을 말한다. 이하 이 조에서 같다]이 있는 경우에는 그 가액에 비례하여 안분 계산한 금액으로 한다.

② 토지와 건물등 중 어느 하나 또는 모두의 기준시가가 없는 경우로서 감정평가가액이 있는 경우 : 그 가액에 비례하여 안분 계산한 금액. 다만, 감정평가가액이 없는 경우에는 장부가액(장부가액이 없는 경우에는 취득가액)에 비례하여 안분 계산한 후 기준시가가 있는 자산에 대해서는 그 합계액을 다시 기준시가에 의하여 안분 계산한 금액으로 한다.

③ 제1호와 제2호를 적용할 수 없거나 적용하기 곤란한 경우: 국세청장이 정하는 바에 따라 안분하여 계산한 금액

‘토지의 가액과 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 경우’라 함은, 토지와 건물을 가액 구분 없이 양도한 경우만을 의미하는 것이 아니라 계약서상 토지의 가액과 건물의 가액이 명확하게 구분되어 있다고 하더라도 그것이 당사자 사이의 진정한 합의에 의한 것이 아님이 명백하거나 통상의 거래관행을 현저히 벗어나 합리적인 가액 구분이라고 볼 수 없는 경우도 포함한다.¹¹⁾

다. 30% 이상 차이가 나는 경우의 예외

토지와 건물가액의 구분이 불분명하거나 감정가액 등으로 안분계산한 가액과 구분표시한 가액이 30% 이상 차이가 나는 경우 안분계산을 하여야 하나 다만, (i) 다른 법령에서 정하는 바에 따라 토지와 건물 등의 가액을 구분한 경우 (ii) 토지와 건물 등을 함께 공급받은 후 건물 등을 철거하고 토지만 사용하는 경우에는 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 나는 경우에 해당되지 않으며 구분기재한 가액이 실지거래가액에 해당된다.¹²⁾ 여기서 다른 법령에 대

11) 의정부지방법원 2021.12.07. 선고 2020구합14781판결.

12) 이에 대한 최근의 심판결정례를 보면 다음과 같다. 쟁점부동산의 매매계약서상 계약금을 지급받기로 한 날(2018.5.16.)과 인도일(2019.2.28.)까지 6개월 이상의 기간 동안 계약금 외의 대가를 분할하여 받는 것으로 약정하였고, 쟁점부동산의 소유권이전등기일(2019.7.24.) 및 본점 이전일(2019.9.10.) 등에 비추어 당초 약정 보다 빨리 소유권의 이전이나 인도가 이루어지지 아니하여 쟁점부동산의 매매는 중간지급조건부 공급에 해당한다고 보이는 점, 쟁점부동산의 최초 공급시기인 계약일인 2018.5.16.은 2018.12.31. 법률 제16101호로 개정된「부가가치세법」제29조 제9항의 시행일(2019.1.1.) 이전이므로 개정 전 법령이 적용되어야 할 것으로 보이는 점, 청구법인은 건물가액을 000원으로 계산한 사유에 대하여 양수법인이 건물을 철거하고 토지만 이용하기로 하였기 때문이라고 주장하는 바, 등기사항전부증명서상 건물은 2019.7.24. 양수법인으로 소유권이전등기가 된 후 2020.2.28. 멸실되었고 건물의 소재지는 청년임대주택의 부지로 사용되었으며 양수법인은 건물의 매입세액에 대하여 토지관련 매입

하여 구체적으로 열거하고 있지는 않으나「주택법」등이 이에 해당될 것으로 판단된다.

(1) 분양가상한제가 적용되는 주택

사업주체가 일반인에게 공급하는 공동주택 중 공공택지 등 어느 하나에 해당하는 지역에서 공급하는 주택의 경우에는 일정기준에 따라 산정되는 분양가격 이하로 공급하여야 한다.¹³⁾ 분양가격은 택지비와 건축비로 구성(토지임대부 분양주택의 경우에는 건축비만 해당한다)되며, 구체적인 명세, 산정방식, 감정평가기관 선정방법 등은 국토교통부령으로 정한다.¹⁴⁾ 이 경우 부가가치세 공급가액에 해당되는 금액은 건축비 즉, 직접공사비, 간접공사비, 설계비, 감리비, 부대비, 그 밖에 국토교통부령으로 정하는 비용의 합계액으로 한다. 해당 건축비에는 부가가치세가 포함된다.

(2) 분양가상한제가 적용되지 않는 주택

주택법 제15조¹⁵⁾에 따라 주택건설사업자가 사업계획승인을 얻어 건설하는 주택은 입주자 모집공고 및 공급계약서에 토지와 건물의 공급가액을 명시하여 분양승인을 받게 되며 이 경우 건물가액이 실지거래가액에 해당되어 공급가액이 된다.

세액으로서 공제를 받지 아니한 것으로 나타나고 있어 경제적인 실질의 관점에서 쟁점부동산에 대한 매매계약을 체결할 당시 쟁점부동산의 토지를 실질적인 매매의 목적물로 삼았던 것으로 보이는 점 등에 비추어 보면 쟁점부동산의 매매계약 당시 실제 건물의 철거가 예정되어 거래당사자 간에 이를 감안하여 건물의 가액을 정한 것으로 보이므로, 처분청이 이를 부인하고 청구법인에게 이 건 부가가치세를 부과한 것은 당시 시행된 구「부가가치세법」제29조 제9항에 위배되는 잘못된 처분으로 판단된다 (조심-2022-인-6113, 2022.09.22).

13) 주택법 제57조 제1항.

14) 주택법 제57조 제3항.

15) 대통령령으로 정하는 호수 이상의 주택건설사업을 시행하려는 자 또는 대통령령으로 정하는 면적 이상의 대지조성사업을 시행하려는 자는 다음 각 호의 사업계획승인권자(이하 "사업계획승인권자"라 한다. 국가 및 한국토지주택공사가 시행하는 경우와 대통령령으로 정하는 경우에는 국토교통부장관을 말하며, 이하 이 조, 제16조부터 제19조까지 및 제21조에서 같다)에게 사업계획승인을 받아야 한다. 다만, 주택 외의 시설과 주택을 동일 건축물로 건축하는 경우 등 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.

3. 소득세법

가. 원칙 : 쌍방동일기준

양도차익을 계산할 때 양도가액을 실지거래가액(제96조제3항에 따른 가액 및 제114조제7항에 따라 매매사례가액·감정가액이 적용되는 경우 그 매매사례가액·감정가액 등을 포함한다)에 따를 때에는 취득가액도 실지거래가액(제97조제7항에 따른 가액 및 제114조제7항에 따라 매매사례가액·감정가액·환산취득가액이 적용되는 경우 그 매매사례가액·감정가액·환산취득가액 등을 포함한다)에 따르고, 양도가액을 기준시가에 따를 때에는 취득가액도 기준시가에 따른다.¹⁶⁾

나. 예외 : 안분계산

양도가액 또는 취득가액을 실지거래가액에 따라 산정하는 경우로서 토지와 건물 등을 함께 취득하거나 양도한 경우에는 이를 각각 구분하여 기장하되 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명할 때에는 취득 또는 양도 당시의 기준시가 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 바에 따라 안분계산(按分計算) 한다. 이 경우 공통되는 취득가액과 양도비용은 해당 자산의 가액에 비례하여 안분계산한다.¹⁷⁾ 토지와 건물 등을 함께 취득하거나 양도한 경우로서 그 토지와 건물 등을 구분 기장한 가액이 같은 항에 따라 안분계산한 가액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명한 때로 본다.¹⁸⁾ 토지와 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 때에는 「부가가치세법 시행령」 제64조에 따라 안분계산 하며, 이를 적용함에 있어 「상속세 및 증여세법」 제62조제1항에 따른 선박 등 그 밖의 유형재산에 대하여 「부가가치세법 시행령」 제64조제2호 단서에 해당하는 장부가액이 없는 경우에는 「상속세 및 증여세법」 제62조제1항에 따라 평가한 가액을 기준으로 한다.¹⁹⁾

16) 소득세법 제100조 제1항.

17) 소득세법 제100조 제2항.

18) 소득세법 제100조 제3항.

19) 소득세법 시행령 제166조 제6항.

Ⅲ. 현행 규정의 문제점과 개선방안

1. 법령상호 간의 해석

가. 차용개념과 고유개념

세법에서는 각종 법률용어, 회계용어, 제조·건설·금융 등 각종 산업에서 사용하는 전문용어 등을 별도의 정의규정 없이 사용하고 있는데 이를 ‘차용개념(借用概念)’이라고 하고, 이러한 차용개념을 사용 시에도 예측가능성을 담보하기 위하여 원칙적으로 그 내용과 범위를 한정하는 규정을 두어야 할 것이다.

세법이 차용한 다른 법 영역의 고유개념은 개별 세법에서 특별한 의미와 내용을 가지는 것으로 해석할 것을 규정하고 있지 않는 한, 다른 법에서 사용하는 의미 또는 내용과 동일하게 해석하여 법령 간 통일성을 기하는 것이 법적안정성과 예측가능성의 보장이라는 측면에 비추어 볼 때 타당하다고 할 것이다.²⁰⁾

즉, 차용개념은 고유개념과 대비되는 개념으로 세법상 차용개념은 대개는 이미 다른 법분야에서 사용하고 있는 개념을 세법에서 사용하는 경우의 개념을 말한다. 세법상 차용개념은 세법 이외의 다른 법령 등에서 사용되는 것을 다 포함하는 것으로 볼 수도 있고, 다른 법령 등에서 사용하는 개념이라도 세법 자체에서 정의규정을 따로 두는 경우에는 제외할 수도 있다.²¹⁾ 대법원은 “조세법률주의의 원칙상 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석 하는 것은 허용되지 않지만, 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에는 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성 및 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에서 입법 취지 및 목적 등을 고려한 합목적적 해석을 하는 것은 불가피하다”고 하고 있다.²²⁾ 이는 조세법규의 해석시 문리해석을 원칙으로 하면서도 목적론적 해석이 “법적 안정성 및 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에서” 허용됨을 의미한다.

20) 노형철, “세법적용의 기본원칙 조세법률주의”, 세정일보, 2019.4.25.

21) “판례에 나타난 세법상 차용개념의 해석론”, 박훈, 법조68(3)2019, pp. 511~552.

22) 대법원 2008. 2. 15. 선고 2007두4438 판결; 대법원 2017. 10. 12. 선고 2016다212722 판결 등

나. 법령 간의 상호관계

하나의 법령에서 규율하려는 대상이나 사항이 다른 법령에서 규율하고 있는 것과 중복되거나 상호 연관되어 있는 경우가 많이 있다. 이와 같이 법령의 규정은 고립하여 존재하는 것이 아니라 법령 상호 간에 유기적으로 결부되어 종합적인 법체계를 구성하고 있다. 그러므로 각 법령 상호 간 또는 각 법령의 개별 규정 간에 조화와 균형을 유지하려면 다른 법령과의 관계를 명확하게 규정하여 다른 법령과의 상충을 피하고 법령 상호 간의 조화를 도모해야 한다.

다른 법령과의 관계에 관한 규정은 총칙 규정과 부칙 규정에서 모두 사용되고 있는데 사용 목적과 내용이 서로 다르다. 총칙 규정에서는 그 법령과 다른 법령 간의 적용의 우선순위에 관한 사항을 정하기 위해 사용하고, 부칙 규정에서는 그 법령의 개정 등에 따라 다른 법령의 관련 조문을 정리하기 위해 사용한다.²³⁾

현행 세법에서는 여러 곳에 준용규정을 두고 있다. 준용이란 특정 조문을 그와 성질이 유사한 규율 대상에 대해 그 성질에 따라 다소 수정하여 적용하도록 하는 것을 말한다. 준용 방식은 동일한 규정의 반복을 회피한다는 점에서 입법경제를 촉진할 수 있는 장점이 있어 규율 대상이 유사하고 입법의 간결성을 기하려는 경우에 주로 활용한다.²⁴⁾ 한편, ‘준용한다’와 유사하긴 하나 구별해야 할 표현으로 ‘적용한다’와 ‘예에 따른다’라는 표현이 있다.²⁵⁾

(i) 어떤 사항을 규율하기 위해 만들어진 조문을 조금도 수정하지 않고 그와 성질이 같은 다른 규율 대상에 사용할 때에는 ‘적용한다’로 표현한다. ‘적용’은 이미 규정되어 있는 조문을 수정하지 않고 그대로 따르도록 한다는 점에서 기존 조문의 규율 범위를 확장하는 의미가 있다.
(ii) ‘준용한다’는 법령에 명시된 규정에 한정하여 준용할 경우에 사용하나, ‘예에 따른다’는 어떠한 법률의 제도나 법령 규정을 포괄적으로 다른 규율 대상에 준용하려고 할 경우에 사용한다.²⁶⁾

23) 정부입법지원센터

(<https://www.lawmaking.go.kr/lmKnlg/jdgStd/info?astSeq=44&astClsCd=CF0101>, 2022. 10. 25. 검색).

24) 「법령입안심사기준」, 법제처, 2021. 12. p. 784.

25) 그 예는 다음과 같다.

국세기본법 제87조(금품 수수 및 공여에 대한 징계 등) ① 세무공무원이 그 직무와 관련하여 금품을 수수(收受)하였을 때에는 「국가공무원법」 제82조에 따른 징계절차에서 그 금품 수수액의 5배 이내의 징계부가금 부과 의결을 징계위원회에 요구하여야 한다.

④ 제1항에 따라 징계부가금 부과처분을 받은 세무공무원이 납부기간 내에 그 부가금을 납부하지 아니한 때에는 징계권자는 국세강제징수의 예에 따라 징수할 수 있다.

26) 법제처, 위자료. p. 792.

2. 부가가치세와 소득세의 관계

부가가치세는 각 거래단계마다 포착된 부가가치라는 외형에 기초하여 과세하는 간접소비세에 해당하고 소득세는 사업 활동 결과 얻는 소득을 담세력으로 하여 과세하는 직접세이다. 즉, 부가가치세는 재화나 용역이 생산·제공되거나 유통되는 모든 단계에서 창출된 부가가치를 과세표준으로 하고 소비행위에 담세력을 인정하여 과세하는 소비세로서의 성격을 가지고 있어, 부가가치세법은 부가가치 창출을 위한 ‘재화 또는 용역의 공급’이라는 거래 그 자체를 과세대상으로 하고 있을 뿐 그 거래에서 얻은 소득이나 부가가치를 직접적인 과세대상으로 삼고 있지 않다. 이와 같이 우리나라의 부가가치세는 실질적인 소득이 아닌 거래의 외형에 대하여 부과하는 거래세의 형태를 띠고 있으므로, 부가가치세법상 납세의무자에 해당하는지 여부 역시 원칙적으로 그 거래에서 발생한 이익이나 비용의 귀속이 아니라 재화 또는 용역의 공급이라는 거래행위를 기준으로 판단하여야 한다. 그리고 부가가치세의 과세원인이 되는 재화의 공급으로서의 인도 또는 양도는 재화를 사용·소비할 수 있도록 소유권을 이전하는 행위를 전제로 하므로, 재화를 공급하는 자는 위탁매매나 대리화 같이 부가가치세법에서 별도의 규정을 두고 있지 않는 한 계약상 또는 법률상의 원인에 의하여 그 재화를 사용·소비할 수 있는 권한을 이전하는 행위를 한 자를 의미한다고 보아야 한다.²⁷⁾

이처럼 부가가치세와 소득세의 입법취지 및 성격이 다름에도 불구하고 부가가치세법과 소득세법 상호 간에 준용하거나 따르고 있는 입법례와 사례 등을 살펴보고 이에 대한 문제점을 검토해본다.

가. 부가가치세법상 토지관련 매입세액

전단계세액공제법을 채택하고 있는 현행 부가가치세법에서 매출세액에서 공제하는 매입세액은 (i) 사업자가 자기의 사업을 위하여 사용하였거나 사용할 목적으로 공급받은 재화 또는 용역에 대한 부가가치세액 (ii) 사업자가 자기의 사업을 위하여 사용하였거나 사용할 목적으로 수입하는 재화의 수입에 대한 부가가치세액으로 한다.²⁸⁾ 여기서 자기사업은 부가가치세 과세대상 사업으로 자기책임과 계산 하에 본인이 사업주체가 되어 행하는 사업을 의미한다. 다만, 사

27) 대법원 2017. 5. 18. 선고 2012두22485 전원합의체 판결.

28) 부가가치세법 제38조 제1항.

업자가 부가가치세를 거래징수 당했음에도 불구하고 전단계세액공제법의 예외로 사업자의 귀책사유 또는 조세정책적 목적 하에 제한적 열거적으로 매출세액에서 공제되지 않는 매입세액을 규정하고 있다.

부동산을 분양하는 시행사업을 영위하는 자는 매입세액 불공제사항 중 토지와 관련된 매입세액이 쟁점이 많이 있다. 토지관련매입세액은 토지가 부가가치세의 구성요소이면서 면세재화에 해당되고 토지관련매입세액은 기업회계나 법인세법에서 토지의 취득원가를 구성하게 되므로 매입세액공제를 허용하지 않는다. 구 부가가치세법 시행령 제60조 제6항에서 법 제17조제2항제4호에서 “대통령령이 정하는 토지관련 매입세액”이라 함은 토지의 조성등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액을 말한다.” 라고 규정하고 있어 토지관련 매입세액에 대한 정의가 불분명하여 과세관청과 납세자간의 다툼이 많았다. 이에 2002. 12. 30. 개정을 통하여 부가가치세법 시행령에 구체적인 토지관련 매입세액의 범위를 명확히 하였다.

“토지관련 매입세액”이라 함은 토지의 조성 등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액으로서 다음 각호의 1에 해당하는 매입세액을 말한다.²⁹⁾

제80조(토지에 관련된 매입세액) 법 제39조제1항제7호에서 “대통령령으로 정하는 토지에 관련된 매입세액”이란 토지의 조성 등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.

1. 토지의 취득 및 형질변경, 공장부지 및 택지의 조성 등에 관련된 매입세액
2. 건축물이 있는 토지를 취득하여 그 건축물을 철거하고 토지만 사용하는 경우에는 철거한 건축물의 취득 및 철거 비용과 관련된 매입세액
3. 토지의 가치를 현실적으로 증가시켜 토지의 취득원가를 구성하는 비용에 관련된 매입세액

개정취지는 구건물의 취득가액과 철거비용은 기업회계³⁰⁾와 법인세법³¹⁾에서 토지의 취득원

29) 부가가치세법 시행령 제80조.

30) 건물을 신축하기 위하여 사용중인 기존 건물을 철거하는 경우 그 건물의 장부금액은 제거하여 처분손실로 반영하고, 철거비용은 전액 당기비용으로 처리한다. 다만 새 건물을 신축하기 위하여 기존 건물이 있는 토지를 취득하고 그 건물을 철거하는 경우 기존 건물의 철거 관련 비용에서 철거된 건물의 부산물을 판매하여 수취한 금액을 차감한 금액은 토지의 취득원가에 포함한다.<일반기업회계기준 10.13>

31) 법인세법 기본통칙23-31…1【고정자산에 대한 자본적 지출의 범위】

영 제31조 제2항 제5호에 따른 자본적 지출에는 다음 각호의 예에 따라 처리하는 것을 포함한다.

가를 구성하는 요소로 부가가치세법에서도 이와 동일하게 취급하기 위함이다.「부가가치세법 시행령」제80조에 토지관련 매입세액을 규정하고 있는 데 건축물이 있는 토지를 취득하여 그 건축물을 철거하고 토지만 사용하는 경우에는 철거한 건축물의 취득 및 철거 비용과 관련된 매입세액을 매출세액에서 공제하지 않는다. 그 취지는 기업회계나 직접세인 소득세법과 법인세법에서 구 건물 취득가액과 철거비용은 토지의 취득원가를 구성하기 때문에 본래 토지는 부가가치의 생산요소이고 소비의 대상이 될 수 없기 때문이다. 그러나 다른 면에서는 새로운 신축건물이 과세사업에 관련되어 부가가치를 창출한다면 소득이 아닌 외형에 대하여 과세하는 거래세인 부가가치세를 소득과세의 논리를 적용하는 것은 타당하지 않다. 토지관련 매입세액은 토지의 자본적 지출 즉, 토지의 취득원가를 구성하기 때문에 매입세액공제를 허용해주지 않는 것이다. 그러나 토지의 자본적 지출이란 개념은 기업회계나 소득과세를 주로 하는 법인세법이나 소득세법에서 사용하는 용어이다. 소비과세에서 소득과세나 기업회계에 따른 자본적 지출의 개념을 그대로 해석 적용하는 것은 무리가 있어 보인다. 부가가치세법 시행령에 구체적으로 토지관련 매입세액을 열거하기 이전의 국세청 행정해석은 구건물의 취득가액은 새로운 건물의 신축과 관련된 매입세액으로 보아 허용해주었다³²⁾. 비록 기업회계측면에서는 구건물의 취득가액이 토지의 자본적 지출을 구성한다고 보지만 외형과세를 중시하는 부가가치세에서는 새로운 건물을 신축을 통한 부가가치세 창출이 이루어져 매출세액이 발생하게 되므로 전단계세액공제법의 원리와 누적효과 제거를 위해 매입세액공제를 허용해주는 것이 소비과세의 원리에 충실하다고 본다.

나. 소득세법에서 사업개시일의 정의규정

정부는 2010년 세법개정(대통령령 제22580호, 2010. 12. 30)을 통하여 신규사업자라 하더라도 총수입금액이 일정규모 이상인 사업자의 경우 주요경비의 증빙서류 비치 및 기장이 충분히 가능한 점을 고려하여 신규사업자 중 해당 과세기간의 수입금액이 복식부기의무자의 판단기준이 되는 수입금액 이상인 자는 단순경비율 적용대상에서 제외하도록 하였다. 개정취지는 주

1. 토지만을 사용할 목적으로 건축물이 있는 토지를 취득하여 그 건축물을 철거하거나, 자기소유의 토지에 있는 임차인의 건축물을 취득하여 철거한 경우 철거한 건축물의 취득가액과 철거비용은 당해 토지에 대한 자본적 지출로 한다.

32) 부동산 임대업을 영위하는 사업자가 기존 건물을 철거하고 그 위치에 새로운 건물을 신축하여 부동산 임대업에 공하는 경우에 구건물의 철거 및 신축비용과 관련된 부가가치세는 부가가치세법 제17조 제1항 제1호의 규정에 의하여 매출세액에서 매입세액으로 공제받을 수 있는 것이다(부가22601-1216, 1990.09.15.).

택신축판매업 등 실질소득이 상당함에도 불구하고 단순경비율을 적용하여 소득세를 축소하여 신고하는 행위를 막고 공평과세를 구현하기 위함이었다.

구 소득세법 시행령 제143조 제4항에서 단순경비율 적용대상자를 (i) 해당 과세기간에 신규로 사업을 개시한 사업자로서 해당 과세기간의 수입금액이 제208조 제5항 제2호 각 목에 따른 금액에 미달하는 사업자 (ii) 직전 과세기간의 수입금액(결정 또는 경정으로 증가된 수입금액을 포함한다)의 합계액이 일정한 금액에 미달하는 사업자로 규정하였다. 이에 따라 주택신축판매업을 영위하는 사업자는 신규사업자가 아닌 계속사업자의 지위를 이용하여 단순경비율을 적용할 목적으로 자의적으로 일정수입금액을 신고하거나 주택임대수입 등을 발생시켜 단순경비율에 따른 추계로 소득금액을 산정하여 신고하는 사례가 많았다.

이러한 조세회피행위를 막기 위하여 과세관청은 신규사업자의 판단기준인 사업개시일을 정의한 「부가가치세법 시행령」 제6조³³⁾를 준용하여 해석한 후 단순경비율을 부인하고 기준경비율로 과세하였고 조세심판원³⁴⁾ 및 대법원³⁵⁾도 사업개시일을 공급이 개시된 시점(분양일)으로 동일하게 판단하고 있다. 사업개시일에 대한 현행 소득세법에서 정의규정은 없다. 과세관청과 조세심판원은 사업개시일의 개념을 「부가가치세법 시행령」 제6조를 준용하여 소득세법을 해석하고 있다. 그러나 부가가치세는 재화나 용역이 생산·제공되거나 유통되는 모든 단계에서 창출된 부가가치를 과세표준으로 하고 소비행위에 담세력을 인정하여 과세하는 소비세로서의 성격을 가지고 있으며 부가가치 창출을 위한 ‘재화 또는 용역의 공급’이라는 거래 그 자체를 과세 대상으로 하고 있을 뿐 그 거래에서 얻은 소득이나 부가가치를 직접적인 과세 대상으로 삼고 있지 않다. 이와 같이 우리나라의 부가가치세는 실질적인 소득이 아닌 거래의 외형에 대하여 부과하는 거래세의 형태를 지니고 있으므로, 부가가치세법상 납세의무자에 해당하는지 여부 역시 원칙적으로 그 거래에서 발생한 이익이나 비용의 귀속이 아니라 재화 또는 용역의 공급이라는 거래행위를 기준으로 판단하여야 한다.³⁶⁾ 소득과세에서 거래형식을 중시하는 「부가가치세법」을

33) 제6조(사업 개시일의 기준) 법 제5조제2항에 따른 사업 개시일은 다음 각 호의 구분에 따른다. 다만, 해당 사업이 법령 개정 등으로 면세사업에서 과세사업으로 전환되는 경우에는 그 과세 전환일을 사업 개시일로 한다.

1. 제조업: 제조장별로 재화의 제조를 시작하는 날
2. 광업: 사업장별로 광물의 채취·채광을 시작하는 날
3. 제1호와 제2호 외의 사업: 재화나 용역의 공급을 시작하는 날

34) 조심-2022-서-6319, 2022.09.21. 조심-2021-서-1354, 2022.09.07. 조심-2022-전-5135, 2022.08.02.외 다수

35) 대법원 2022.05.13. 선고 2022두34319 판결. 대법원-2021-두-57797, 2022.02.24. 외 다수

준용한다는 것은 상호 간의 입법취지에도 어긋난다. 「부가가치세법」은 재화나 용역의 공급을 과세대상으로 하므로 “공급행위”를 중시할 수밖에 없는 세목이다. 반면에 소득과세는 납세주체의 부담능력을 직접적으로 표상하는 소득을 과세물건으로 하여 누진세율을 적용하기 때문에 응능부담의 원칙을 실현하기에 가장 적합한 조세이다.³⁷⁾ 따라서 소득과세는 수입금액뿐만 아니라 소득을 창출하기 위해 투입되는 모든 행위에 따른 필요경비를 공제하여 과세소득을 산정하는 것이다. 사업소득금액을 계산할 때 필요경비에 산입할 금액은 해당 과세기간의 총수입금액에 대응하는 비용으로서 일반적으로 용인되는 통상적인 것의 합계액으로 한다.³⁸⁾ 사업을 개시하여도 수년간 수입이 발생하지 않는 연구개발업 등의 경우에도 미래에 창출될 수입금액의 발생을 위하여 필요경비가 발생하며 이월결손금 공제를 통하여 기간과세의 문제점을 해결하고 있다. 연구개발업 등 장기간 동안 수입이 발생하지 않는다고 해서 사업개시가 되지 않았다는 주장이 타당한지 의문이 든다. 「소득세법」에서 사업개시일에 대한 정의 규정이 없어 사업개시일의 개념을 다른 세법에서 준용한다면 오히려 과세체계가 유사한 「법인세법」에서 준용하는 것이 타당하다. 즉, 「법인세법 시행령」 제4조³⁹⁾ 제2항에 따라 설립등기일이나 설립등기일 전에 손익이 발생한 경우에는 최초 손익이 발생한 날을 사업개시일로 보는 것이 합리적인 해석이라고 본다. 종전의 행정해석에서도 부동산매매업(신축분양업)의 경우 매매용 부동산을 최초로 매

36) 대법원 2017. 5. 18. 선고 2012두22485 전원합의체 판결.

37) 김완석·정지선, 「소득세법론」 삼일인포마인, 2016. 25면.

38) 소득세법 제27조 제1항.

39) 법인세법 시행령 제4조(사업연도의 개시일) ① 법인의 최초사업연도의 개시일은 다음 각 호의 날로 한다.

1. 내국법인의 경우에는 설립등기일. 다만, 법 제2조 제2호 다목에 따른 법인으로 보는 단체(이하 “법인으로 보는 단체”라 한다)의 경우에는 다음 각 목의 날로 한다.
 - 가. 법령에 의하여 설립된 단체에 있어서 당해 법령에 설립일이 정하여진 경우에는 그 설립일
 - 나. 설립에 관하여 주무관청의 허가 또는 인가를 요하는 단체와 법령에 의하여 주무관청에 등록된 단체의 경우에는 그 허가일·인가일 또는 등록일
 - 다. 공익을 목적으로 출연된 기본재산이 있는 재단으로서 등기되지 아니한 단체에 있어서는 그 기본재산의 출연을 받은 날
 - 라. 「국세기본법」 제13조 제2항의 규정에 의하여 납세지 관할세무서장의 승인을 얻은 단체의 경우에는 그 승인일
2. 외국법인의 경우에는 법 제94조에 따른 국내사업장(이하 “국내사업장”이라 한다)을 가지게 된 날(국내사업장이 없는 경우에는 법 제6조 제4항의 규정에 의한 소득이 최초로 발생한 날)

② 제1항의 규정을 적용함에 있어서 최초사업연도의 개시일전에 생긴 손익을 사실상 그 법인에 귀속시킨 것이 있는 경우 조세포탈의 우려가 없을 때에는 최초사업연도의 기간이 1년을 초과하지 아니하는 범위 내에서 이를 당해 법인의 최초사업연도의 손익에 산입할 수 있다. 이 경우 최초사업연도의 개시일은 당해 법인에 귀속시킨 손익이 최초로 발생한 날로 한다.

입한 날을 영업개시일로 보았으며⁴⁰⁾, 주택건설업의 경우 공사시공일을 영업개시일⁴¹⁾이라고 해석하였다. 정부가 소득세법 시행령 제143조(대통령령 제28637호, 2018. 2. 13.)를 개정할 취지를 보더라도 해당 규정의 문제점을 인정한 것이 아닌가 싶다.

다. 검토

현행 세법의 입법체계는 1세목 1세법주의를 택하고 있기 때문에 개별세법 간에 체계적인 유기성기 부족하고 서로 중복되거나 때로 모순되기도 한다. 이와 같은 불합리를 제거하려면 개별세법의 통합이 필요하다.⁴²⁾ 위의 사례에서 보듯이 「소득세법」에서 「부가가치세법」을 준용하고 「부가가치세법」에서 「소득세법」을 준용하고 있다. 그러나 「소득세법」과 「부가가치세법」은 입법목적, 과세대상, 세액계산구조 등에서 차이가 있다. 세법 간에 준용하는 경우에는 대법원 또한 “어느 법령에서 특정 사항에 관하여 다른 법령을 포괄적·일반적으로 준용하는 규정을 두고 있더라도 준용 규정을 둔 법령이 규율하고자 하는 사항의 성질에 반하지 않는 한도 내에서만 그 법령의 규정이 준용된다⁴³⁾”고 판시하고 있다. 따라서 준용 방식을 사용할 때에는 입법경제의 실익과 수범자의 법규 이해의 난점을 비교 형량하여 준용할지를 신중히 결정해야 한다. 이와 함께, 준용은 특정 조문을 그와 성질이 유사한 규율 내용에 대해 그 성질에 따라 다소 수정하여 적용하는 방식이므로, 준용 방식의 사용 여부를 결정할 때에는 준용 대상 조문의 내용과 준용조문의 내용이 서로 유사한지를 면밀히 검토해야 한다.

3. 현행규정의 문제점과 개정방안

가. 현행 부가가치세법

「부가가치세법」제29조 제9항 단서규정이 2021.12.31. 법률 제18577호로 개정되어 2022.1.1.부터 시행되고 있다. 개정 전 법률에서는 사업자가 실지거래가액으로 구분한 토지와

40) 법인 46012-2333, 1996. 8. 22.

41) 법인 22601-221, 1985. 1. 23.

42) “조세입법절차의 문제점 및 개선방안에 관한 연구”, 이진오, 국회예산정책처, 2009.12. p.139.

43) 대법원 2015. 8. 27. 선고 2015두41371 판결.

건물 또는 건축물 등의 가액이 감정가액 등으로 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는 실지거래가액이 불분명한 것으로 보아 안분계산한다. 다만, 다른 법령에서 정하는 바에 따라 토지와 건물 등의 가액을 구분한 경우와 토지와 건물 등을 함께 공급받은 후 건물 등을 철거하고 토지만 사용하는 경우에는 구분한 가액이 설령 30%기준을 벗어나더라도 이를 실지거래가액으로 인정하고 있다. 그 취지는 매수자의 입장에서 구 건물취득가액은 토지관련 매입세액으로 공제받을 수 없고 부가가치세 과세대상인 재산적가치가 있는 재화라기 보기 어렵기 때문인 것으로 판단된다. 해당규정에서 관련법령이 어떤 것인지의 명시적인 규정이 없어 적용에 어려움이 있다. 건축물을 분양하는 경우 적용되는 법률은 다음과 같다.

(1) 주택법

제54조(주택의 공급)

① 사업주체(「건축법」제11조에 따른 건축허가를 받아 주택 외의 시설과 주택을 동일 건축물로 하여 제15조제1항에 따른 호수 이상으로 건설·공급하는 건축주와 제49조에 따라 사용검사를 받은 주택을 사업주체로부터 일괄하여 양수받은 자를 포함한다. 이하 이 장에서 같다)는 다음 각 호에서 정하는 바에 따라 주택을 건설·공급하여야 한다. 이 경우 국가유공자, 보훈보상대상자, 장애인, 철거주택의 소유자, 그 밖에 국토교통부령으로 정하는 대상자에게는 국토교통부령으로 정하는 바에 따라 입주자 모집조건 등을 달리 정하여 별도로 공급할 수 있다.

1. 사업주체(공공주택사업자는 제외한다)가 입주자를 모집하려는 경우: 국토교통부령으로 정하는 바에 따라 시장·군수·구청장의 승인(복리시설의 경우에는 신고를 말한다)을 받을 것

(2) 건축물분양에 관한 법률

제6조(분양방법 등)

④ 분양사업자는 제3항에 따라 분양받을 자로 선정된 자와 분양계약을 체결하여야 하며, 분양계약서에는 분양 건축물의 표시(공용부분의 위치·규모를 포함한다), 신탁계약·대리사무계약 또는 분양보증계약의 종류, 신탁업자 또는 분양보증기관의 명칭 등 분양계약의 체결에 영향을 줄 수 있는 사항으로서 대통령령으로 정하는 사항이 포함되어야 한다.

(3) 산업집적활성화 및 공장설립에 관한 법률

제28조의4(지식산업센터의 분양) 판례

① 지식산업센터를 설립한 자가 지식산업센터를 분양 또는 임대하려는 경우에는 공장건축물 착공 후 산업통상자원부령으로 정하는 바에 따라 모집공고안을 작성하여 시장·군수 또는 구청장의 승인을 받아 공개로 입주자(지식산업센터를 분양 또는 임대받아 제조업이나 그 밖의 사업을 하는 자를 말한다. 이하 같다)를 모집하여야 한다. 승인을 받은 사항 중 산업통상자원부령으로 정하는 중요사항을 변경하려는 경우에도 또한 같다

(4) 관광진흥법

제20조(분양 및 회원 모집)

①관광숙박업이나 관광객 이용시설업으로서 대통령령으로 정하는 종류의 관광사업을 등록한 자 또는 그 사업계획의 승인을 받은 자가 아니면 그 관광사업의 시설에 대하여 분양(휴양 콘도 미니엄만 해당한다. 이하 같다) 또는 회원 모집을 하여서는 아니 된다.

(5) 노인복지법

제33조(노인주거복지시설의 설치)

② 국가 또는 지방자치단체외의 자가 노인주거복지시설을 설치하고자 하는 경우에는 특별자치시장·특별자치도지사·시장·군수·구청장(이하 "시장·군수·구청장"이라 한다)에게 신고하여야 한다.

토지와 건물을 분양하는 관련법령을 살펴보았으나 그 밖에도 많은 법에서 규정하고 있다. 그러나 관련법령을 제한적으로 해석하지 않고 확대한다면 본래의 입법취지인 토지와 건물의 자의적인 구분에 따른 조세회피를 방지할 수 없다. 따라서 「부가가치세법 시행령」에 해당법령을 명확히 규정하여야 한다.

나. 현행 소득세법

「소득세법 시행령」 제166조 제6항에서 토지와 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 때에는

「부가가치세법 시행령」제64조에 따라 안분계산을 하도록 규정하고 있다. 여기서 다음과 같은 의문이 생긴다. 2022.2.15. 시행된 「부가가치세법 시행령」 제64조에 따라 토지와 건물 등을 함께 공급받은 후 건물 등을 철거하고 토지만 사용하는 경우 구분기재한 가액이 30% 이상 차이가 나는 경우에도 그 가액을 실질거래가액으로 규정하고 있어 철거예정인 건물의 가액을 매도자와 매수자의 의사의 합치에 의하여 임의기재하거나 건물가액을 0으로 하여도 「부가가치세법」에서는 인정된다고 판단된다. 그러나 「소득세법」에서 건물양도가액을 임의구분하거나 0으로 표시한 경우 다음과 같은 쟁점이 예견된다. 사례를 들어 살펴본다.

<사례> (갑)과 (을)은 역삼동에 소재하는 빌딩을 100억원에 매매계약을 체결하였다. (을)은 해당건물을 취득하여 즉시 철거하고 오피스텔을 신축하여 분양을 할 목적이며 건축허가를 받아 6개월 이내에 착공할 예정이다. 해당빌딩은 신축한지 10년이 채 경과되지 않았으며 토지와 건물의 기준시가 비율은 60% : 40%이다.

(1) 토지와 건물의 가액을 임의 구분한 경우

100억원으로 매매가액을 정하고 토지가액을 90억원, 건물가액을 10억원으로 임의구분하여 매매계약서를 작성한 경우를 가정해 본다. 이 경우 「부가가치세법」 제66조 제6항 제2호에 따라 해당금액 실질거래가액으로 본다. 그러나 「소득세법」의 양도차익 산정에 있어 30%이상의 차이가 발생하여 감정가액 등으로 안분계산하여야 하는지 아니면 해당가액을 실질거래가액으로 볼 수 있는지가 쟁점이다. 「소득세법」 제166조 제6항에서 「부가가치세법」 제64조에 따르도록 규정하고 있으나 해당규정은 「부가가치세법 시행령」 제64조 제2항의 신설되기 전의 규정으로 건물의 철거예정인 경우에도 적용하여야 하는지가 쟁점이 된다.

다만, 필자의 견해로는 「부가가치세법」에서 이 경우에도 실질거래가액으로 인정하고 있고 「소득세법 시행령」에서 이에 따르도록 규정하고 있으므로 이를 실질거래가액으로 보아 안분계산 대상이 아니라고 판단된다.

(2) 매매가액 전액을 토지로 한 경우

매매가액 100억원을 토지가액 100억원 건물가액 0으로 구분표시한 경우를 가정해 본다. 이 경우 「부가가치세법」 제66조 제6항 제2호에 따라 해당금액 실질거래가액으로 본다. 그러나

「소득세법」의 양도차익 산정에 있어 30%이상의 차이가 발생하여 감정가액 등으로 안분계산하여야 하는지 아니면 해당가액을 실질거래가액으로 볼 수 있는지가 쟁점이다. 「부가가치세법」에 따라 안분계산한 금액을 「소득세법」에서도 그대로 적용해야한다는 논거는 「소득세법」 제166조 제6항서 「부가가치세법」 제64조를 따르도록 규정하고 있으므로 「부가가치세법 시행령」 제64조 제1항(안분계산)과 제2항(2022.1.1. 개정)모두 해당되므로 「부가가치세법」과 동일하게 적용되어야 한다. 반대 논거는 「소득세법 시행령」 제166조 제6항에서 「부가가치세법 시행령」 제64조에 따라 안분계산한다는 조항은 「부가가치세법 시행령」 제64조 제1항에만 적용되며 새로이 신설된 제2항에는 적용되지 않는다는 것이다. 부가가치세와 소득세의 입법취지가 다르며 매수자가 토지와 건물을 일괄취득한 후 건물을 철거하는 경우 매수자의 입장에서는 건물의 재산적 가치가 없어 부가가치세의 과세대상으로 볼 수 없기 때문에 건물가액이 감정가액 등에 비해 30%를 벗어나더라도 그 금액을 실질거래가액으로 본다는 것이다. 「소득세법」에서는 양도시기 및 취득시기에 건물이 현존해 있으므로 「부가가치세법 시행령」 제64조 제1항을 적용하여 안분계산하여야 한다는 주장이다. 또한 해당가액을 실질거래가액으로 본다면 매도자는 토지만 양도한 것으로 보아 양도차익의 산정에 있어서 문제가 발생한다.

사례를 들어 살펴 본다.

<사례> (갑)은 (을)과 건물을 100억원에 매매계약을 체결하면서 (을)이 철거하여 건물을 신축할 목적으로 취득하므로 건물가액을 0으로 표시하였다. (갑)은 해당건물을 토지 30억원 건물 40억원에 취득하였다.

이에 대하여 양도차익을 산정하면 다음과 같다.

구 분	건물 취득가액을 인정하는 경우 (Ⅰ)		건물취득가액을 불인정하는 경우 (Ⅱ)	
	토지	건물	토지	건물
양도가액	100억원	0	100억원	0
취득가액	30억원	40억원	30억원	40억원
양도차익	70억원	△40억원	70억원	-
통산 후 양도차익	30억원		70억원	

「소득세법」기본통칙에서는 토지만을 이용하기 위하여 토지와 건물을 함께 취득한 후 해당 건물을 철거하고 토지만을 양도하는 경우 철거된 건물의 취득가액과 철거비용의 합계액에서 철거 후 남아있는 시설물의 처분가액을 차감한 잔액을 양도자산의 필요경비로 산입한다.⁴⁴⁾ 대법원도 기존건물을 매수하여 단시일 내에 기존건물을 헐고 신축건물을 지어 이를 양도한 경우 당초부터 건물을 철거하여 토지만을 이용하려는 목적이었음이 명백한 경우에는 철거된 기존건물의 취득가액과 철거비용 등은 양도자산의 필요경비로 산입할 수 있다고 할 것이나, 기존건물을 취득한 후 10년이나 거주하다가 그 사이 건물이 노후하여 이를 철거하고 새 건물을 신축하여 양도한 경우까지 기존건물의 취득가액을 필요경비에 산입할 수는 없다고 판시하고 있다.⁴⁵⁾ 따라서 과세관청에서는 당사자 간의 합의에 의하여 건물가액을 0으로 한 경우 사례(Ⅱ)와 같이 건물의 취득가액을 부인하고 양도차익을 70억원으로 계산할 수 있다. 이 경우 양도자는 실제의 양도차익보다 더 많은 양도소득세를 부담하는 불합리한 결과를 초래하게 된다.

(3) 거래당사자 간의 이해관계의 상충

매도자의 입장에서는 위의 사례와 같이 건물의 취득가액을 인정받을 수 없기 때문에 건물가액을 구분하려고 할 것이고 매수자는 철거예정인 건물가액은 토지관련 매입세액에 해당되어 부가가치세를 매출세액에서 공제받을 수 없기 때문에 건물가액을 0으로 하려고 하여 거래당사자 간 이해관계가 충돌하게 된다.

이처럼 문제가 발생하는 원인은 「부가가치세법」 규정을 「소득세법」에서 그대로 적용하기 때문이다. 「부가가치세법」은 철거예정인 건물은 매수자 입장에서 보면 재산적 가치가 있는 재화에 해당되지 않기 때문에 재화의 공급으로 보지 않는 것이지만 「소득세법」은 양도당시에 건물이 철거되지 않은 채 현존하고 있으므로 비록 매매계약서에 건물가액을 0으로 표시한다고 하더라도 토지와 건물의 가액을 안분하여 양도차익을 산정하고 건물의 취득가액을 필요경비로 인정하는 것이 실질과세 및 응능부담의 원칙에도 타당하다.

다. 개선방안

본고에서 살펴본 내용을 토대로 입법개정(안)을 제시하면 다음과 같다.

44) 97-0···8 (건물 철거 비용의 필요경비 산입)

45) 대법원 2013.12.27. 선고 2013두18216판결.

〈표 1〉 부가가치세법 시행령 제64조 개정(안)

현 행	개정(안)
제64조(토지와 건물 등을 함께 공급하는 경우 건물 등의 공급가액 계산) ① 법 제29조제9항 각 호 외의 부분 단서 및 같은 항 제2호 본문에 따른 안분계산한 금액은 다음 각 호의 구분에 따라 계산한 금액으로 한다.<생략> ② 법 제29조제9항제2호 단서에 따라 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 건물등의 실지거래가액을 공급가액으로 한다. <신설 2022. 2. 15.> 1. 다른 법령에서 정하는 바에 따라 토지와 건물 등의 가액을 구분한 경우 2. 토지와 건물등을 함께 공급받은 후 건물등을 철거하고 토지만 사용하는 경우	제64조(토지와 건물 등을 함께 공급하는 경우 건물 등의 공급가액 계산) ① 법 제29조제9항 각 호 외의 부분 단서 및 같은 항 제2호 본문에 따른 안분계산한 금액은 다음 각 호의 구분에 따라 계산한 금액으로 한다.<생략> ② 법 제29조제9항제2호 단서에 따라 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 건물등의 실지거래가액을 공급가액으로 한다. <신설 2022. 2. 15.> 1. 다른 법령에서 정하는 바에 따라 토지와 건물 등의 가액을 구분한 경우 2. 토지와 건물등을 함께 공급받은 후 건물등을 철거하고 토지만 사용하는 경우 ③ 법 제29조제9항 제2호에서 다른 법령에서 정하는 법률이란 다음 각 호의 법률을 말한다. 1. 주택법 제54조에 따라 분양승인을 받은 경우 2. 건축물분양에 관한 법률 제5조에 따라 분양승인을 받은 경우

〈표 2〉 소득세법 시행령 제166조 제6항 개정(안)

현 행	개정(안)
⑥법 제100조제2항의 규정을 적용함에 있어서 토지와 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 때에는 「부가가치세법 시행령」 제64조에 따라 안분계산하며, 이를 적용함에 있어「상속세 및 증여세법」 제62조제1항에 따른 선박 등 그 밖의 유형재산에 대하여「부가가치세법 시행령」 제64조제2호 단서에 해당하는 장부가액이 없는 경우에는 「상속세 및 증여세법」 제62조제1항에 따라 평가한 가액을 기준으로 한다.	⑥법 제100조제2항의 규정을 적용함에 있어서 토지와 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 때에는「부가가치세법 시행령 제64조 제1항에 따라 안분계산하며」, 이를 적용함에 있어「상속세 및 증여세법」 제62조제1항에 따른 선박 등 그 밖의 유형재산에 대하여「부가가치세법 시행령」 제64조제2호 단서에 해당하는 장부가액이 없는 경우에는 「상속세 및 증여세법」 제62조제1항에 따라 평가한 가액을 기준으로 한다

V. 요약 및 결론

본 논문에서는 2022.1.1.부터 시행되는 「부가가치세법」 제29조 제9항에 따라 철거예정인 토지와 건물에 대한 과세표준 안분계산방법과 이에 따른 「소득세법 시행령」 제166조 제6항의 양도차익 산정시 토지와 건물의 안분계산방법에 대하여 검토하고 이에 대한 문제점과 개선방안을 제시하였다. 우리나라의 부가가치세는 실질적인 소득이 아닌 거래의 외형에 대하여 부과하는 거래세의 형태를 띠고 있으므로, 부가가치세법상 납세의무자에 해당하는지 여부 역시 원칙적으로 그 거래에서 발생한 이익이나 비용의 귀속이 아닌 재화 또는 용역의 공급이라는 거래행위를 기준으로 판단하여야 한다. 반면에 소득세는 사업 활동 결과 얻는 소득을 담세력으로 하여 과세하는 직접세이므로 수입과 비용의 귀속에 따른 과세표준의 산정이 중요하다. 현행 세법은 1세목 1세법주의를 채택하고 있어 각 세법규정 상호 간에 준용하거나 적용하는 규정이 산재해 있다. 그러나 각 세목별 입법목적, 과세대상, 세액계산구조 등에서 차이가 있어 서로 성질이 다른 세목, 예를 들어 소비과세인 「부가가치세법」과 소득과세인 「소득세법」 간에 준용하거나 적용하는 규정을 두더라도 준용 규정을 둔 법령이 규율하고자 하는 사항의 성질에 반하지 않는 한도 내에서만 그 법령의 규정이 준용되거나 적용되어야 한다.

현행 토지와 건물을 일괄 공급하는 경우 과세표준의 안분계산에 대한 「부가가치세법」과 「소득세법」 규정의 개선방안을 제시하면 다음과 같다.

첫째, 「부가가치세법 시행령」 제64조 제2항 제1호의 “다른 법령에서 정하는 바에 따라 토지와 건물 등의 가액을 구분한 경우”에서 다른 법령을 구체적으로 규정하고 있지 않아 세법적용에 어려움이 있다. 다른 법령의 범위를 너무 확대하면 토지가액과 건물가액의 임의적인 안분으로 조세회피의 우려가 있다. 따라서 주택법 등 일부법령을 제한적으로 열거규정 할 필요가 있다.

둘째, 「소득세법 시행령」 제166조 제6항은 「부가가치세법」 제64조 제2항이 신설되기 전의 규정으로 「부가가치세법」 제64조에 따르도록 규정하고 있다. 「소득세법 시행령」 제166조 제6항에 따르면 「부가가치세법 시행령」 제64조를 따라 안분계산하도록 하고 있어 신설된 「부가가치세법 시행령」 제64조 제2항을 포함한다고 해석하여야 한다. 그러나 이렇게 해석할 경우 매수자가 철거예정인 건물을 「부가가치세법」에서 과세표준을 0으로 한 경우에도 실지거래가액으로 인정되나 「소득세법」에서는 토지만 양도한 것으로 보아 매도자의 양도차익 산정시 건물취득가액을 인정받지 못할 우려가 있다. 양도시점에서 실질적으로 건물이 존재하고 소득과세의 본질에 비추어 과세표준을 안분계산하여야 한다. 따라서 「소득세법 시행령」 제166조 제2항에서 「부가가치세법 시행령」 제64조 제1항에 따라 안분계산하도록 개정하여야 한다.

토 론 문

토지와 건물의 일괄공급에 따른 과세표준 안분계산에 관한 연구 - 부가가치세법과 소득세법을 중심으로 -

| 황헌순 박사 (한국법제연구원) |

여러 모로 부족한 점이 많음에도 불구하고, 제26회 한국세무포럼에서 이강오 박사님의 훌륭한 발제에 대해, 토론자로 참석할 수 있는 기회를 주신 한국세무사회 회장님과 회원님들께 진심으로 감사드립니다.

이강오 박사님께서 ‘토지와 건물의 일괄공급에 따른 과세표준 안분계산 개선방안에 관한 연구’라는 주제에 대해, 부가가치세법의 과세표준안분계산과 소득세법의 양도차익산정을 연구 소재로 하여 발제문을 작성하신 것으로 이해됩니다.

오랜 기간의 실무경험과 이론적 연구가 가미된 결과가 본 발제문이라 생각합니다. 이에 실무경험이 부족한 토론자의 입장에서는 초학자의 입장에서 이론적인 부분을 중심으로 소회를 말씀드리며 몇 가지 고견을 여쭙는 것으로 토론에 갈음하고자 합니다.

먼저, 본 발제문은 세법의 기본인 ‘조세법률주의’를 연구기반에 두고 있으며, 조세법률주의를 바탕으로 하여, 세법의 해석 및 적용에 대해 문제의식을 가지고 검토하고 있다는 점에서 학술적인 가치가 아주 높다고 생각합니다. 토론문도 이와 관련한 이론적 의문을 중심으로 초학자의 의문에서 작성한 점을 먼저 말씀드립니다.

1. 세법의 적용에 대한 논의

(1) 법조문의 적용

세법조문의 적용에 대한 부분입니다. 이와 관련하여 먼저, 「소득세법」제100조 제2항은 토지와 건물을 함께 취득 혹은 양도한 경우, 안분계산한 가액과 30% 이상 차이가 있는 경우는 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명한 때로 본다는 것입니다. 이에 대해 「소득세법 시행령」제166조 제6항은 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명한 때에는 「부가가치세법 시행령」제64조에 따라 안분계산하며, 동 시행령 제64조 제2호 단서에 해당하는 장부가액이 없는 경우에는 상속세 및 증여세법 제62조 제1항에 따르는 것으로 규정하고 있습니다.

발제자께서는 세법의 적용과 관련하여 소득세법과 부가가치세법의 성격이 상이함에도 불구하고, 양자를 관련시켜 ‘준용’하고 있다는 점을 문제시하고 있다고 이해됩니다.

즉, ‘준용’이라는 것은 양자 간의 유사함이 전제로 되는데, 소득세와 부가가치세 간에는 그러한 유사성이 없음에도 불구하고, 양자를 규정하고 있는 세법 간의 준용을 지적하는 것입니다. 각 세법의 성격고려가 부족하다는 지적에 찬동하는 바입니다. 뿐만 아니라, 위와 같은 준용은 자칫 그 한계가 명확해지지 않는 경우 조세법률주의가 우려하는 확장 혹은 유추해석 또는 그 적용으로 이어질 수 있으므로, 항상 경계하여야 할 것입니다.

발제자와의 표현은 다소 상이할 수 있겠지만, 기본적인 이론구성에 있어서는 소득과세가 실질과세, 부가가치세의 경우에는 외형과세 혹은 표현과세가 그 바탕에 있다는 것입니다. 그럼에도 양자를 상호 준용하는 것에는 위화감이 느껴진다는 것으로 이해됩니다.

이와 관련하여 한 가지 질문을 드리고자 하는 점은 발제문 10면입니다. 큰 틀에서는 납세 의무자가 개인인가 법인인가의 차이가 있을 뿐, 법인세 역시 소득과세의 하나라는 점에 이론(異論)은 없을 것입니다.

그럼에도 해당 부분에서는 ‘오히려 과세체계가 유사한 「법인세법」에서 준용하는 것이 타당하다’ 라고 기술하고 있습니다.

이와 관련하여 발제자께서는 소득세와 법인세가 소득과세라는 점에서는 동일한데, 어떠한 연유로 소득세법은 불가하지만, 법인세법은 인정된다고 기술한 것인지 그 이유가 궁금합니다.

(2) 세법의 사실관계에 대한 논의

세법의 과세대상이 되는 경제적 거래관계라는 것은 사법상의 법률관계 혹은 거래행위라는 토대 위에 형성되고 있습니다. 따라서 사적자치의 원칙을 고려할 때, 1차적으로 거래당사자 간의 진실한 법률관계를 토대로 하여 발생한 경제적 성과에 대해, 2차적으로 관련 조세가 부과되는 것입니다.

그러한 점에서 발제자께서도 원칙적으로 거래당사자 간의 실지거래가액을 존중할 것을 기술하고 있습니다. 그리고 예외적으로 당사자 간의 거래내용이 불분명한 경우 안분계산과 같은 방법을 사용해야 한다는 것으로 이해됩니다. 이러한 방법은 예외적으로 거래당사자가 행한 법률관계 내지 거래행위를 ‘재구성’하는 것입니다.

이러한 재구성이 발생하는 이유로서 조세회피나 거래가액의 불분명성 등을 들 수 있습니다. 이와 관련하여 발제자께서는 발제문의 각주4)와 각주5)를 언급하며, 유권해석의 ‘변경’으로 언급하고 있습니다.

세법적용을 위한 사실관계의 확정과 관련한 내용으로서, 각주4)는 해당 건물의 공급가액이 0으로 인정되는 경우임에 반해, 각주5)는 거래내용이 불분명한 경우라고 생각됩니다. 그렇다면, 양자는 각각 별도의 사실관계를 바탕으로 내려진 해석이 아닌가 하는 생각이 듭니다.

그럼에도 이에 대해 국세청 유권해석의 ‘변경’이라고 기술하신 이유는 위 사안들 간에 어떠한 관련성이 있어서인지 등에 대해 고견을 여쭙는 바입니다.

2. 세법의 해석에 대한 논의

이어 세법의 해석에 대한 논의를 말씀드리겠습니다. 예컨대, 발제문 14면에 기술되어 있는 부분입니다. 발제자께서는 「소득세법」의 양도차익 산정에 있어 30%이상의 차이가 발생하여 감정가액 등으로 안분계산하여야 하는지 아니면 해당가액을 실지거래가액으로 볼 수 있는지가 쟁점’이라고 기술하며, 이에 대한 찬반논의를 소개하셨습니다.

이에 대해 발제자께서 기술하신 바와 같이, 부가가치세법 시행령 제64조 제2항 제2호의 경우에는 부가가치의 창출이 있다고 보기 어려우므로 실지거래가액이 0이라 하더라도 그대로 인정한다는 취지로 이해됩니다.

이에 대한 질문으로서, 위와 같은 해석이 현행법상 문리해석에 따라 가능한 해석인지에 대

해 발제자의 고견을 여쭙고자 합니다. 반대논거로서 몇 가지 언급하고 있는데, 개인적으로는 현행 「소득세법 시행령」제166조 제6항에 따른 「부가가치세법」제64조의 적용에 있어 동조 제2항이 포함될 수 없는 것은 현행법의 문리해석에 따른 결과가 아닌가 하는 생각입니다.

소득세법 시행령 166조 ⑥

법 제100조제2항의 규정을 적용함에 있어서 토지와 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 때에는 「부가가치세법 시행령」 제64조에 따라 안분계산 하며, 이를 적용함에 있어 「상속세 및 증여세법」 제62조제1항에 따른 선박 등 그 밖의 유형재산에 대하여 「부가가치세법 시행령」 제64조제2호 단서에 해당하는 장부가액이 없는 경우에는 「상속세 및 증여세법」 제62조제1항에 따라 평가한 가액을 기준으로 한다(밑줄필자).

발제자께서 기술하신 바와 같이, 부가가치세법 시행령 제64조 제2항은 2022.1.1.개정된 사항입니다. 그렇다면, 동조 제2항이 적용될 수 없는 이유는 다른 배경 혹은 사회적 상황도 관련성이 있을 수 있지만, 중요한 것은 위 조문의 두 번째 밑줄이 ‘제64조제2호’라고 규정하고 있기 때문이 아닌가 하는 것입니다.

위 부분은 바꾸어 말하면, 「소득세법 시행령」제166조 제6항은 「부가가치세법 시행령」제64조 제2항의 입법을 반영하지 못하고 있다고 생각합니다. 만약 「소득세법 시행령」제166조 제6항이 개정된 「부가가치세법 시행령」제64조 제2항을 반영했다면, 위의 밑줄 부분은 제64조‘제1항’제2호 혹은 제64조‘제2항’제2호와 같이 몇 항인지 명확하게 기재했을 것입니다.

이러한 상황에서 첫 번째 밑줄에서 말하는 ‘「부가가치세법 시행령」 제64조’를 해석함에 있어, 그 적용범위가 동조 제2항이 신설되었으므로 당연히 포함된다고 해석하는 것이 문리해석에 충실한 것인가 하는 생각입니다.

만약, 위의 개정이 있었으므로, ‘「부가가치세법 시행령」 제64조’에 제2항이 포함되는 것으로 해석한다면, 왜 두 번째 밑줄 부분에서 명확하게 제1항인지 제2항인지 기술하지 않은 것인지 분명히 규명해야 할 필요가 있다고 생각합니다.

그러한 규명은 입법자가 제1항인지 제2항인지를 왜 기술하지 않았는가를 밝히는 것이며, 위 규정에 제2항이 당연히 포함되는 것인가에 대한 목적론적 해석은 그러한 입법자의 의사를 이해한 이후에야 가능한 논의가 아닌가 하는 생각입니다.

발제문 6면에서 기술하고 있는 ‘조세법규의 해석시 문리해석을 원칙으로 하면서도 목적론적 해석이 “법적 안정성 및 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에서” 허용됨을 의미한다’는 것을 볼 때, 법적 안정성과 예측가능성을 고려한다면, 「소득세법 시행령」제166조 제6항에 「부가가치세법 시행령」제64조 제2항이 명시적으로 언급되고 있지 않으므로, 제2항은 적용대상이 아니라고 보는 것이 예측가능성에 합당한 것이 아닌가 하는 것입니다.

즉, 부가가치세법 시행령의 개정 내용이 현재의 사회상황 혹은 납세자의 법감정에 합치하지 않은 결과로 인해 입법되었다는 점은 납득이 됩니다. 하지만, 조세법률주의에 비추어 볼 때, 그러한 조문을 준용하는 소득세법 시행령에 당연히 개정된 부가가치세법 관련 조항을 반영하여 조문을 해석하여야 한다는 것은 조세법률주의에 비추어 볼 때, ‘법률’에 따른 과세인지 재고해 보아야 할 내용이 아닌가 하는 생각입니다.

이러한 입법의 불비를 조속히 수정하는 방안 역시 발제자께서 개선방안으로 언급하고 있는 내용에 추가되어야 할 것이 아닌가 하는 점에 대한 고견을 여쭙는 바입니다.

또한 이러한 점과 관련하여 향후 토지와 건물의 일괄양도 후 철거여부가 불분명한 점을 우려하는 것이라면, 일괄양도 이후 ○년 간 이내에 철거하는 경우와 같은 조건 규정을 두는 방안 에 대한 고견도 함께 여쭙어 보는 바입니다.

3. 마치면서

이강오 박사님의 발제문은 조세법률주의를 기반으로 한 법령 준용의 한계에 대해 실무사례를 겸비한 이론적 연구를 하셨다는 점에서 훌륭하다는 점 이외에 달리 드릴 말씀이 없습니다.

오히려, 토론자의 부족한 점으로 인해 초학자의 입장에서 이론적인 관점에서만 토론을 진행한 바이기 때문에, 우문이 많을 줄로 생각합니다. 향후 이강오 박사님의 개선방안이 법령에 반영되어, 개별 법률의 성격을 고려한 준용규정의 적용을 통해 실질적 조세법률주의의 성격을 반영한 과세체계가 구축되기를 희망합니다.

또한 세법의 개정에 따른 적용범위와 세법의 해석 및 적용에 대해 공부할 수 있는 기회를 주신 이강오 박사님께 다시금 감사하다는 말씀으로 토론에 갈음하고자 합니다. 감사합니다.

토 론 문

토지와 건물의 일괄공급에 따른 과세표준 안분계산에 관한 연구

- 부가가치세법과 소득세법을 중심으로 -

| 방법권 세무사 |

발표자님께서 말씀해주신 토지 건물 일괄공급에 따른 과세표준 안분계산 개선방안에 대해 부가가치세법과 소득세법간의 법개정의 미비점을 지적해주신 의견에 전적으로 동감합니다. 또한 올해 개정된 부가가치세법 시행령에 대해서 소득세법과 연계해서 오랜 연구 경험을 바탕으로 적시성 있게 포럼주제로 선정해주신 것에 대해 깊은 감사를 드리며 다음의 내용을 통해 양도소득세와 관련 실무상 발생하는 문제와 관련해서 추가 의견을 개진하고자 합니다.

토지 건물 일괄공급에 대한 양도소득세 관련 문제에 대한 추가의견

1) 현행규정

토지와 건물 등을 함께 취득하거나 양도한 경우에는 이를 각각 구분하여 기장하되 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명할 때에는 기준시가, 감정평가가액, 장부가액(선박 등 그 밖의 유형재산에 대하여 장부가액이 없는 경우에는 상속세 및 증여세법상에 따라 평가한 가액), 취득가

액 등을 기준으로 안분계산한다. 이 경우 공통되는 취득가액과 양도비용은 해당 자산의 가액에 비례하여 안분계산한다.

하지만 임의로 구분한 가액이 합리적 근거가 없어 불분명하다는 사실을 입증하기가 어려워 국세청과 납세자 간에 불복이나 소송 등 다툼이 빈번히 일어났다. 이러한 문제로 2016년부터 소득세법이 개정되어 토지와 건물 등을 일괄 양도하는 경우 계약서상에 구분 기재한 토지와 건물 등의 가액 어느 하나라도 기준시가에 따라 안분 계산한 가액과 30% 이상 차이가 있는 경우 불분명한 경우로 보도록 하고 있다.

토지와 건물 등 구분 기재한 가액이 불분명한 경우

구분	내용
안분근거	① 취득 또는 양도 당시의 기준시가 등으로 안분계산(소법100조2항) ② 구분 기재한 가액이 안분계산한 가액과 30% 이상 차이가 있는 경우 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명 인정(소법100조3항)
안분대상	토지와 건물 등으로 토지 + 토지, 토지 + 건물, 건물 + 건물 등 모두 해당
안분산식	$\frac{\text{계약서 구분기재가액} - \text{기준시가 등 안분가액}}{\text{기준시가 등안분가액}} \times 100\% \geq 30\%$
평가기준일	공급계약일 (부가령64조1호/대법원2017두52160)
기타	안분대상 중 하나라도 해당시 적용

또한 2022년 개정된 부가가치세법 시행령 64조 2항 2호 “토지와 건물등을 함께 공급받은 후 건물등을 철거하고 토지만 사용하는 경우”와 관련해서 양도소득세는 다음의 대법원 판례를 근거로 구건물과 토지를 함께 취득한 사람이 토지만을 이용하기 위하여 건물을 철거하고 토지를 양도하는 경우와 구건물을 사용하다가 멸실하였는지에 따라 다르게 해석하고 있다. 즉 구건물을 취득하는 과정에서 명도 등이 이루어지고 단기간 내 철거가 되었다면 토지만 사용할 목적의 취득으로 볼 수 있지만 구건물 취득 후 임대 또는 개인 사업 목적으로 구건물을 사용하다 멸실했다면 토지만 사용할 목적할 목적에 해당하지 못해 구건물에 대한 취득원가를 토지에 대한 취득원가에 가산하지 못하게 된다.

대법원 판례(대법92누7399 1992.9.8.)

토지와 그 지상건물을 함께 취득하였다가 토지만을 이용하기 위하여 건물을 철거하고 나대지 상태로 토지만을 양도하는 경우 또는 철거된 건물의 취득가액과 철거비용 등을 토지의 취득가액에 포함되는 양도자산의 필요경비에 해당한다.

2) 추가의견

① 매수자의 사후 행위와 관련해서 양도가액 결정의 문제점

매수자 입장에서는 구건물의 취득원가와 철거비용은 구건물과 토지를 함께 취득하면서 구건물을 사용했는지 여부가 중요한 쟁점이 되어 왔다.

구건물 사용여부에 따른 매수자의 세무 쟁점

구 분	구건물 취득원가	구건물 철거비용
구건물과 토지 취득해서 구건물 철거 후 토지만 사용	토지 취득원가 가산	자본적지출
구건물과 토지 취득해서 구건물 사용 중 철거	미반영	자본적지출

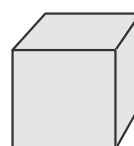
하지만 매도자 입장에서는 매수인이 부동산을 취득한 후 건물을 철거한 다음 그 부지 위에 새로운 형태의 건물을 신축할 사업계획을 가지고 있었고 실제 이러한 계획이 실행되었다 하더라도, 이는 건물이 매수인에게 양도되고 난 이후 매수인의 사업계획 진행 여하에 따라 달라질 수 있는 문제이다. 따라서 소유권이 이루어지고 나서 이뤄지는 사후적인 행위가 매도자의 양도가액 결정에 영향을 미쳐서는 안된다.

② 양도가액은 적정 가치가 반영되어야 한다.

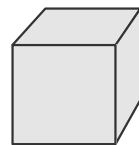
매매계약서에 건물과 토지와 함께 대상 부동산으로 표시되어 있고 매도인과 매수인간에 토

지와 건물 모두 매매목적물로 삼겠다는 의사는 분명하게 합치되어 매매계약 체결시 건물의 가액을 0원으로 결정할 수는 있다. 하지만 소득세법에서는 시가와 대가의 차이에 대해서 부당행위계산에 대한 여러 쟁점이 있으며 상속이나 증여 등 대가가 없이 소유권이 이전되는 경우에도 상증법 60조에서 66조의 규정에 따라 시가평가나 보충적평가를 통해 가액을 산정하고 대가가 없는 교환의 경우는 기준시가를 통해 과세하고 있다.

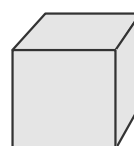
MEMO



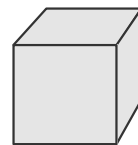
MEMO



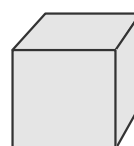
MEMO



MEMO



MEMO



제26회 한국세무포럼 <비매품>

인쇄일 2022년 11월 16일

발행일 2022년 11월 17일

발행인 원 경 희

발행처 한국세무사회
조세연구팀
06660 서울시 서초구 명달로 105(서초3동 1497-16)
전화 (대표) 521-9544

