

발 간 등 록 번 호
11-1210000-000537-01

2023

세법해석 사례집



국세청
National Tax Service

세법은 복잡하고 다양한 경제현상과 조세정책의 변화를 수시로 반영하는 특수성이 있는 만큼, 입법 기술상의 한계로 세법 문언의 의미가 불분명한 경우가 종종 발생하며, 빈번하게 개정되고 있어 새로운 법령해석 수요도 지속적으로 발생하고 있습니다.

이에 따라 국세청은 국민의 재산권과 밀접한 관련이 있는 조세법령 해석의 다양한 의문점을 해소해 드리기 위해, 「세법해석 사전답변」과 「서면질의」 제도를 세법해석 질의회신 제도로 운영하고 있습니다.

「세법해석 사전답변」은 선진국의 「Advance Ruling」을 벤치마킹하여 2008.10.1. 도입된 제도로서 납세자가 자신의 세무 관련 의문사항에 대하여 법정신고기한 전에 구체적인 사실관계를 명시하여 질의할 경우 명확하고 구속력 있는 답변을 제공하는 제도이며, 「서면질의」는 세법해석과 관련된 일반적인 사항에 대하여 서면으로 질의·답변하는 제도입니다.

본 사례집은 2021년 세법해석 사례집 발간 이후 2년간 생산된 세법해석 질의회신 사례 중 납세자의 권익 및 과세관청의 세무행정에 중요한 영향을 미치거나 다수의 납세자에게 폭 넓게 활용될 수 있는 일반적이고 핵심적인 해석사례를 엄선하여 만들었으며, 세법해석의 취지를 쉽게 이해할 수 있도록 사실관계, 질의내용, 관련법령 및 회신문과 함께 검토내용까지 수록하여 납세자와 과세관청에 유용한 정보가 제공되도록 하였습니다.

이번에 발간하는 세법해석 사례집이 종사직원에게는 적법하고 공정한 세법집행을 위한 길잡이가 되고 납세자에게는 성실신고를 위한 유용한 안내서가 되길 기대하며, 앞으로도 국세청은 조세법령에 대한 공정하고 합리적인 해석을 적시에 제공하기 위해 노력하겠습니다.

2023년 10월

국세청 징세법무국장 김 동 일



국세기본·국제조세 분야

01. 소득금액이 없던 자가 상여처분에 따른 추가신고를 하지 않은 경우 적용되는 부과제척기간	2
02. 근로소득만 있던 자가 상여처분에 따른 소득의 추가신고를 하지 않은 경우 적용되는 가산세	5
03. 손익귀속시기 임의 조정에 대한 과세관청의 경정 후 다른 과세기간에 대한 후발적 경정청구 가능 여부	7
04. 대토보상에 대한 양도소득세 과세특례세액 납부사유를 신고하지 않은 경우 가산세 부과대상 여부	10
05. 탈세제보포상금 지급 시기	13
06. 국외원천소득의 명의상 수령인과 실질귀속자가 다른 경우 외국납부세액공제 대상 여부 ...	15
07. 외국법인 항공기 임대수익의 국내원천소득 해당여부 및 적용세율	18
08. 국내 자회사에 파견된 일본 모기업 직원의 급여를 국내 자회사가 일본 모회사에 보전해주는 경우 해당급여의 국내원천소득 해당여부	21



부가가치세 분야

01. 국내법인의 미등기 해외지점이 해외에서 공급한 건설용역에 대한 과세 여부	26
02. 임차인이 임대인 동의 없이 무단 전대함에 따라 계약 만료 전에 해지하고 손해배상 청구하는 경우 부가가치세 과세대상 여부	28
03. 전력거래대금 중 용량정산금의 부가가치세 과세대상 여부	31
04. 상시주거용으로 임대하던 오피스텔 양도 시 부가가치세 과세 여부	33
05. 구분 등기된 20이상의 사업장 중 일부 사업장을 양도하는 경우 사업의 양도 해당 여부 ...	36
06. 국내지점이 제공한 용역이 외국본점의 일괄공급계약에 대한 부수용역으로 자가공급에 해당하는지	38
07. 해외직송 거래 시 선하증권을 단순교부한 경우 부가가치세법 상 세금계산서 발급 여부 ...	41
08. 구매약관에 따른 구매확정기한 내 신용카드 결제시 재화의 공급시기	44
09. 용역을 공급하던 중 계약이 해지된 경우 수정세금계산서 발급시기	47



CONTENTS

10. 유튜브 광고수익을 국내 MCN 사업자를 거쳐 외국법인으로부터 원화로 지급받는 경우 영세율 적용 여부	50
11. 외국법인에 국내소비자에 대한 보증수리용역을 제공하는 경우 부가가치세 영세율 적용 여부	52
12. 고객 할인액 중 제휴사로부터 보전받은 금액의 부가가치세 공급가액 포함 여부	55
13. 수탁자가 고객에게 적립해 준 적립금을 위탁자의 상품구매시 사용하는 경우 위탁자의 공급가액	57
14. 토지·건물 일괄공급 시 건물을 철거하고 토지만 사용하는 경우 건물의 공급가액 계산 ..	60
15. 이동통신사의 제휴할인 제도를 업무를 대행하는 사업자의 세금계산서 수수 여부 등	62
16. 부동산 임대업의 포괄 양도를 위해 지급한 중개수수료 관련 매입세액 공제 여부	65
17. 수탁자가 위탁자를 공급받는 자로 발급받은 세금계산서로 매입세액공제 가능 여부	67
18. 거래처로부터 양수받은 외상매출금 채권의 대손세액 공제 가능 여부	70
19. 플랫폼사가 발급한 신용카드매출전표에 대해 구매자가 신용카드매출전표 수취분에 대한 매입세액공제 가능한 지	72
20. 수출액이 소액인 지점이 재화를 수입하는 경우 재화의 수입에 대한 부가가치세 납부유예 적용 여부	74



종합소득세 분야

01. 재해위험지구 정비사업 실시로 인한 어업 피해에 대해 관련 법률에 따라 지급받은 영업보상금이 사업소득 과세대상인지 여부	78
02. 희망퇴직으로 퇴직금을 지급받는 경우, 계약직에서 정규직으로 전환하면서 지급받았던 퇴직금과 퇴직소득세액의 정산이 가능한지	80
03. 소유권이전 등기 전 차입한 장기주택저당차입금이 소득법 §52⑤에 규정된 장기주택저당차입금에 해당하는지 여부	82
04. 자원순환보증금이 보증금대상사업자의 사업소득 총수입금액에 포함되는지 여부	84
05. 특정금전신약을 통해 지급받는 배당소득이 Gross-up 적용대상 소득에 해당하는지 여부	86
06. 과세제외대상사업을 영위하는 자가 지급받은 일자리안정자금의 과세여부	88
07. 사업장유형이 변경(공동→단독)되는 경우 최저한세로 이월된 고용증대세액공제액 공제방법	90



08. 폐업 후 같은 과세기간에 새로운 사업을 개시한 경우 업무용승용차 감가상각비 한도초과액 필요경비 산입방법	92
09. 1월 1일 사망자를 해당 과세기간의 인적공제 대상으로 볼 수 있는지 여부	94
10. 전용계좌 관련 규정 위반시 조특법 §16의4의 과세특례 적용여부 및 적용배제시 행사이익의 귀속시기	96
11. 창업중소기업 세액감면 적용에서 폐업 후 다시 사업을 개시하는 경우에 해당하는지 여부	98
12. 창업중소기업 세액감면 기산연도 판단시 “해당사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도”에서 “소득”의 의미	100
13. 청년우대형 주택청약 종합저축으로 전환하는 경우 주택청약종합저축 등에 대한 소득공제 적용상 저축가입일의 의미	102
14. 세대구분형 공동주택 임차인이 월세액 세액공제를 받기 위한 임차주택요건 판단기준 ...	104
15. 사업장을 수도권과밀억제권역외의 지역으로 재이전하는 경우 창업중소기업 세액감면 적용방법	106



법인세 분야

01. 코로나19 전담병원 지정으로 수령한 병상손실 보상금의 수익사업 소득 해당 여부	110
02. 청년내일채움공제 기업부담금의 손금 여부 등	113
03. 업무무관 가지급금 해당여부 판단을 위한 「업무무관 여부」의 기준시점	115
04. 태양광 발전설비의 감가상각 적용 시 내용연수 적용방법	119
05. 차량정비업체의 대차용승용차에 대한 ‘업무용승용차 관련비용 손금불산입 특례’ 적용 시 소득처분 방법	121
06. 고유목적사업준비금 손금산입 여부	124
07. 특수관계인간 금전 대차거래시 미지급이자 세무처리	127
08. 적격합병시 공제기한이 경과한 이월결손금의 승계 여부	130
09. 승계받은 사업을 폐지한 것으로 보는지 여부	132
10. 대부업 영위 법인이 성실신고확인서 제출대상인지	134
11. 성실신고확인서 제출대상 여부 판단 시 미수이자를 이자소득의 금액으로 보는지 여부 ...	136



CONTENTS

12. 수도권 밖에서 창업한 법인이 수도권으로 이전한 후 수도권 밖으로 재이전 시 창업중소기업감면 적용여부 등	138
13. 중소기업 유예기간 적용 여부	140
14. 음식점업과 음식점업을 겸영하는 경우 창업중소기업세액 감면 적용 여부	142
15. 산업디자인전문회사의 의미	144
16. 상환전환우선주(RCPS)가 조특법 §13의2① 각 목의 「주식」에 해당하는지 여부	146
17. 통합투자세액공제 대상 사업용 유형자산 해당 여부	149
18. 외주제작사에게 지급한 용역비 등의 영상콘텐츠 제작비용 세액공제 적용 여부	151
19. 고용중대세액공제액 산정시 한도규정 적용 시기	154
20. 미환류소득에 대한 법인세 추가납부 사유 해당여부	156
21. 미환류소득 계산 시 차감하는 이월결손금	158
22. 국가 등의 출연금 등을 받아 투자하는 경우 투자세액공제 배제 여부	161



양도소득세 분야

01. 관리처분계획인가일 이후 조합원입주권 지분을 동일세대원에게 양도 시 비과세 적용 여부	164
02. 세대구분형 아파트 일부를 임대하고 다른 일부를 거주한 경우 아파트 전체에 대해 1세대1주택 비과세가 가능한지	166
03. 조정대상지역 공고 이전 오피스텔 분양계약 시 비과세 거주요건 적용 여부	168
04. 매매특약에 따라 잔금청산 전 주택을 상가로 용도변경 시 양도물건의 판정기준일	171
05. 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 멸실한 경우 양도물건의 판정기준일	174
06. 동거분양 후父의 주택을 母가 상속 후 母가 사망하여 子가 재상속받은 경우 소득령 §155② 적용 여부	177
07. 장기임대주택 자동·자진말소 후 특례요건 준수 여부	179
08. 장기임대주택이 자동말소 되고 조합원입주권으로 전환된 상태에서 거주주택 양도 시, 소득령 §155⑩ 적용여부	182
09. 포괄승계하여 취득한 임대주택이 자동말소된 경우 거주주택 특례 적용 여부	185
10. 임차인의 개인적 사정에 따른 조기전출로 새로운 임차인과 2025년 이후 임대차계약 체결 시 상생임대주택 특례 적용 여부	188



11. 종전임대차계약을 변경하여 계약하는 경우 소득령 §155의3의 직전임대차계약 해당여부	190
12. 당초 사업시행인가가 취소된 후 새로이 사업시행인가가 고시된 경우, 소득령 §156의2⑤ 적용 여부	194
13. 조합원입주권 지분 일부를 배우자로부터 증여받아 신축주택 양도 시 [표2] 적용 위한 거주기간 계산방법	196
14. 동일세대원 상속주택의 장기보유특별공제 [표2] 공제율 적용시 피상속인과 상속인의 보유 및 거주기간 통산 여부	199
15. 리모델링으로 증축한 고가주택에 대한 장기보유특별공제 및 양도소득세를 적용방법 등	202
16. 다주택자 종과세율 제외되는 기준시가 3억원 이하 주택 판단시 다가구주택의 기준시가 적용방법	204
17. 장기임대주택 자동말소 후 임대요건을 계속 준수해야 종과배제 가능한지 여부	207
18. 1세대2주택 이상 종과규정을 적용함에 있어 상가겸용주택 양도시 주택에 딸린 토지 면적 계산방법	209
19. 2000.12.31. 이전 임대주택 5호를 임대개시한 후 그 중 1호에 「자가 거주」한 경우 임대 개시 기간이 재기산되는지 여부	212
20. 장기임대주택 자동말소 후 양도시 조특법 §97의4에 따른 추가공제율 산정을 위한 임대기간 만료일	215



상속·증여세 분야

01. 상속개시일 전 피상속인의 재산 인출금액이 1년 이내 2억원 이상 및 2년 이내 5억원 이상 모두 해당하는 경우 추정상속재산가액	220
02. 가업상속공제 적용 시 피상속인이 해당 주식을 10년 이상 보유하여야 하는지 여부 ..	223
03. 가업상속공제 적용 시 피상속인이 상속개시일 현재 경영하고 있어야 하는지 여부	226
04. 상속받은 가업법인 주식 중 일부만 가업상속공제 가능한지	228
05. 가업상속공제 후 균등유상감자 시 상속인의 지분감소에 따른 상속세 추정대상인지 여부	231



CONTENTS

06. 가업상속공제 기준고용인원과 기준총급여액 계산 시 정규직 근로자였던 상속인이 포함되는지 여부	233
07. '19.2.12. 개정된 상속세 및 증여세법 시행령 제16조제3항의 「영농상속공제」 요건의 부칙 적용 범위	236
08. 동거주택 상속공제 요건 중 1세대1주택 판단 시 '21.1.1. 이후 취득한 분양권 포함 여부	239
09. 「주택법」상 지역주택조합의 조합원입주권이 동거주택 상속공제 적용대상인지 여부	241
10. 「상속세 및 증여세법」 제45조의5 제1항 적용 시 특정법인과 거래하는 「지배주주의 특수관계인」 범위가 일방관계인지 쌍방관계인지	243
11. 결혼금을 초과하는 재산을 증여받는 경우 결혼금 이내의 금액은 결혼법인, 초과금액은 흑자법인으로 보는지 여부	246
12. 수증자가 증여재산 외 부동산에 담보된 채무인수 시 그 가액을 증여재산가액에서 차감하는지 여부	249
13. 평가기간 밖 1개의 감정가액과 평가기간 내 1개의 감정가액이 존재할 경우 평가심의위원회 심의를 거쳐 2개의 감정가액의 평균액을 시가로 인정가능한지	251
14. 일부 감정가액을 전체 지분으로 환산시 시가 인정 여부	253
15. 비상장주식의 순손익액 계산 시 각 사업연도 소득에서 차감하는 법인세액 산정 시, 이월결손금을 공제하는지 여부	255



종합부동산세 분야

01. 1주택과 지방 저가주택을 세대원이 각각 소유한 경우 종합부동산세법 §8④에 따른 1세대 1주택자에 해당하는지	258
02. 부부공동명의로 취득한 2주택에 대하여 종합부동산세법 §8④에 따른 1세대 1주택자 특례를 적용할 수 있는지	260
03. 2주택 중 1주택이 재건축되는 경우 준공시점에서 새로 취득한 주택으로 보아 종합부동산세법 §8④(2)의 일시적 2주택 특례 적용여부	263

2023년 세법해석 사례집

국세기본· 국제조세 분야



집필진

징세법무국 법규과 행정사무관 방 선 아
징세법무국 법규과 국제조사관 김 현 석

문의사항

(044) 204-3112~3





소득금액이 없던 자가 상여처분에 따른 추가신고를 하지 않은 경우 적용되는 부과제척기간



답변요지 기획재정부 조세법령운용과-323, 2022.3.30.

당초 소득금액이 없던 자가 소득처분에 따른 소득을 추가신고하지 않은 경우에는 5년의 부과제척기간이 적용됨



사실관계

- ☒ 甲(A법인 대표)은 '13년 귀속 종합소득금액이 없는 거주자로, 당시 종합소득 과세표준 확정신고 의무 없음
- ☒ 처분청은 '15년 중 A법인의 '13년 귀속 법인세를 경정하면서 사외유출된 금액을 甲에게 상여로 처분하고 甲에게* 소득금액변동통지
- * '13.6월 A법인이 폐업하여 甲에게 소득금액변동통지(소득령 §192①단서)
- ☒ 甲은 상여 처분에 따른 소득금액에 대하여 추가신고 하지 않음



질의내용

- ☒ 해당연도에 종합소득금액이 없던 자가 소득처분에 따른 소득을 추가신고하지 않은 경우, 무신고에 대한 부과제척기간(7년)을 적용할 수 있는지 여부



회신문

- ☒ 종합소득금액이 없던 자가 소득처분에 따른 소득을 추가 자진신고하지 않은 경우 5년의 부과제척기간이 적용됨

검토내용

- (확정신고 의무) 해당 과세기간의 종합소득금액이 있는 거주자는 다음 연도 5월 31일 까지 종합소득 과세표준을 신고(확정신고)하고 그 세액을 납부해야 함
(소득법 §70①·§76①)

→ 확정신고기한은 법정신고기한에 해당하므로, 확정신고기한까지 확정신고를 하지 않으면 “법정신고기한까지 과세표준을 무신고”한 경우에 해당
- (확정신고 예외) 거주자가 해당 과세기간의 종합소득금액이 없는 경우 확정신고 의무가 없고, 특정한 소득(ex. 근로소득, 퇴직소득 등)만 있는 경우 확정신고를 하지 않을 수 있음(소득법 §73①)

→ 확정신고기한까지 확정신고를 하지 않아도 “법정신고기한까지 과세표준을 무신고”한 경우에 해당하지 않음
- (추가신고) 확정신고기한 후 법인세 과세표준 경정 등에 따른 배당·상여·기타소득 처분으로 소득금액에 변동이 발생한 경우 일정한 기한*까지 추가신고하면 확정신고기한까지 신고한 것으로 간주(소득령 §134①)

* 소득금액변동통지서를 받은 날이 속하는 달의 다음다음 달 말일
- (부과제척기간) 일반적으로 국세를 부과할 수 있는 기간은 국세를 부과할 수 있는 날부터 5년으로 하고, 납세자가 법정신고기한까지 과세표준 신고서를 제출하지 않은 경우에는 해당 국세를 부과할 수 있는 날부터 7년의 기간을 부과제척기간으로 함
(국기법 §26의2①,②)
- (본안 검토) 확정신고기한 당시 종합소득금액이 없거나 근로소득만 있던 거주자의 경우, 당초 확정신고의무가 없기에 확정신고기한까지 과세표준을 신고하지 않은 경우에도 “법정신고기한까지 과세표준을 무신고”한 경우에 해당하지 않아 확정신고기한의 다음 날부터 부과제척기간 5년 진행

- 이와 같이 5년의 부과제척기간이 이미 진행 중에 사후적인 추가소득 발생을 이유로 이를 7년으로 연장하는 것은 조속한 법률관계 안정을 통해 납세자의 법적안정성과 행정 효율성을 제고하려는 부과제척기간의 취지에 반하는 점,

- 과세표준 확정신고의 예외를 둔 취지는 소득이 없거나 소득내역이 단순한 납세자의 신고편의를 제고하기 위함으로, 연말정산, 원천징수 등이 이루어졌다면 과세표준 확정신고에 준하는 신고절차를 거친 것으로 볼 수 있는 점,
- 무신고의 경우 과세관청이 소득의 존재를 인지하기 곤란하므로, 조세회피를 방지하기 위하여 부과제척기간을 가중 적용할 필요가 있으나, 과세관청이 법인 조사 결과 소득처분을 함에 따라 종합소득금액이 변동되는 경우 추가신고 없이도 해당 소득의 존재를 이미 인지하고 있어, 부과제척기간 가중 적용을 통한 조세회피 방지 필요성이 크지 않은 점 등을 고려할 때 5년의 부과제척기간을 적용함이 타당

관련법령

- ④ 국세기본법 제26조의2 【국세부과의 제척기간】
- ④ 국세기본법 시행령 제12조의3 【국세 부과제척기간의 기산일】
- ④ 소득세법 제70조 【종합소득과세표준확정신고】
- ④ 소득세법 시행령 제134조 【추가신고】



02

근로소득만 있던 자가 상여처분에 따른 소득의 추가신고를 하지 않은 경우 적용되는 가산세



답변요지 기획재정부 조세법령운용과-324, 2022.3.30.

당초 근로소득만 있어 확정신고하지 않았던 자가 소득처분에 따른 소득을 추가신고하지 않은 경우 과소신고가산세 대상에 해당함



사실관계

- 乙(B법인 대표)은 '16년 귀속 근로소득만 있는 거주자로, 근로소득 연말정산 후 종합소득 과세표준 확정신고는 하지 않음
- 처분청은 '20년 중 B법인의 '16년 귀속 법인세를 경정함에 따라 乙에 대해 상여 처분하고 B법인에 소득금액변동통지
- B법인은 소득금액변동통지에 따른 원천징수의무는 이행했으나, 乙은 상여 처분에 따른 소득금액에 대하여 추가신고*하지 않음

* 소득금액변동통지서를 받은 달의 다음다음 달 말일까지 추가신고하면 확정신고기한까지 신고한 것으로 봄 (소득령 §134①)



질의내용

- 근로소득만 있어 확정신고를 하지 않았던 거주자가 법인세 경정에 따른 상여 처분으로 추가소득이 발생했으나, 기한까지 추가신고하지 않은 경우 적용되는 신고불성실가산세 종류(무신고가산세 또는 과소신고가산세)



회신문

- 당초 근로소득만 있어 확정신고하지 않았던 자가 소득처분에 따른 소득을 추가신고하지 않은 경우 과소신고가산세 대상에 해당함

검토내용

- 근로소득만 있는 거주자에 대해 과세표준 확정신고의 예외를 둔 취지는 소득내역이 단순한 납세자의 신고편의를 제고하기 위함으로, 원천징수의무자가 소득세법 등 관계 법령에 정한 절차에 따라 원천징수하고 나아가 연말정산까지 마쳐 소득세가 납부되었다면 이는 적어도 절차적으로는 종합소득과세표준 확정신고 절차를 이행한 것과 같은 효과가 있는 점(서울고등법원 2013.2.6. 선고 2012누5727 판결)
 - 신고불성실가산세 규정은 무신고·신고 구분 대상인 신고에 예정·중간신고가 포함된다고 명시하는바(국기법 §47의2·3), 반대해석상 추가신고는 제외된다고 해석 가능한 점
 - 무신고의 경우 과세관청이 소득의 존재를 인지 하기 곤란하므로, 조세회피를 방지하기 위하여 신고불성실가산세를 가중 적용할 필요가 있으나, 과세관청이 법인 조사 결과 소득처분을 함에 따라 종합소득금액이 변동되는 경우 추가신고 없이도 해당 소득의 존재를 이미 인지하고 있어, 신고불성실가산세 가중 적용을 통한 조세회피 방지 필요성이 크지 않은 점 등을 고려할 때 과소신고가산세를 적용함이 타당

관련법령

- ㉠ 국세기본법 제47조의2 【무신고가산세】
- ㉡ 국세기본법 제47조의3 【과소신고·초과환급신고가산세】
- ㉢ 소득세법 제70조 【종합소득과세표준확정신고】
- ㉣ 소득세법 시행령 제134조 【추가신고】



03

손익귀속시기 임의 조정에 대한 과세관청의 경정 후 다른 과세기간에 대한 후발적 경정청구 가능 여부



답변요지 기획재정부 조세정책과-533, 2023.3.7.

납세자가 고의(임의)로 손익귀속시기를 조정하고 이를 과세관청이 경정한 경우 납세자가 후발적 경정청구를 할 수 없음



사실관계

- A법인이 회계분식 목적으로 '11~'15사업연도의 유형자산 처분손실을 이연하여 '16~'20사업연도의 손실로 허위계상한 것에 대하여, 과세관청이 이를 경정하여 '16~'20사업연도 처분손실을 부인함
- A법인은 상기 과세관청의 경정을 후발적 사유로 하여 이미 경정청구 기간이 도과한 '11~'15사업연도에 누락한 유형자산 처분손실을 손금산입하여 줄 것을 경정청구함



질의내용

- 납세자가 임의로 손익귀속시기를 조정하는 경우 「국세기본법」 제45조의2 제2항 제4호*에 따른 후발적 경정청구가 가능한지 여부

* 경청·결정으로 인해 그 대상 과세기간 외의 다른 과세기간에 대하여 최초 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때에는 후발적 경정청구 할 수 있음



회 신 문

- 납세자가 고의(임의)로 손익귀속시기를 조정하고 이를 과세관청이 경정한 경우는 후발적 경정청구를 할 수 없음

검토내용

- (후발적 사유의 범위) 후발적 경정청구는 통상의 경정청구기간(5년)이 경과한 후에 일정한 사유가 발생한 경우 예외적으로 인정되는 제도로서
 - 여기서 말하는 ‘일정한 사유’란 과세표준 및 세액의 경정사유가 납세자 자신의 임의적 의사와는 관계없이 법원의 판결이나 과세관청의 결정 등 외부의 우연한 사정에 의하여 발생하는 것을 의미한다고 할 것이므로(같은 뜻 : 서울고법2004누9472, 2005.6.2.)
 - 납세자가 당초 신고 때부터 세법에 따른 신고를 하지 아니함에 따른 경정, 즉 신고 당시부터 예견된 경정에 대해서까지 후발적 경정청구를 인정해주는 것은 후발적 경정청구의 취지에 맞지 아니함
 - 따라서, 납세자가 손익귀속시기를 고의로 조작하였는지 착오로 실수하였는지를 막론하고 개별세법상 과세표준 신고를 하면서 손익귀속시기를 세법에서 정하고 있는 것과 달리 적용한 경우에는 원칙적으로 후발적 경정사유로서의 후발적 사유 자체가 존재하지 않는다고 봄이 타당함(손익귀속시기 오류는 원칙적으로 통상의 경정청구 대상이 될 수 있고, 예외적으로 기업회계기준이 변경되었다든지 행정해석이 변경되었다든지 하는 경우에서 후발적 사유가 인정될 수 있을 것으로 판단됨)
- (손익귀속시기 조작 우려) 한편, 본 건 질의의 경우처럼 과세관청의 경정으로 인하여 경정 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간의 과세표준 및 세액이 변경된다는 것은 납세의무자가 당초 신고한 손익의 귀속시기가 법에 따른 손익귀속시기가 아니라는 이야기가 되는데
 - 손익귀속시기를 법으로 규정한 주된 이유 중 하나는 우리나라 대부분의 조세가 기간 과세 및 누진세율 제도를 채택하고 있기 때문에 과세대상이 되는 손익을 어느 과세기간에 귀속시키느냐에 따라 세액이 달라지는 결과가 발생할 수 있어 납세자가 자의적으로 손익귀속시기를 조정하여 세금을 낮추려는 것을 방지하기 위한 것임
 - 따라서 납세자가 법인세 등을 신고할 때 손익귀속시기를 잘못 적용하면 과세관청은 이를 세법에 따른 손익귀속시기로 당연히 경정을 하게 되는데 이러한 부분에 대해서 까지 후발적 경정청구를 인정하게 된다면 납세의무자는 후발적 경정청구 제도가 있기 때문에 손익을 세법에서 규정하는 손익귀속시기에 계상하지 아니하고 귀속시기를 임의로 조정할 우려가 발생함

■ (기존 판례 등) 대법원은, 분식회계를 통하여 손익귀속시기를 잘못 적용한 것에 대하여 과세관청이 경정하더라도 이는 과세표준 및 세액의 산정기초에 후발적인 변동이 생겨 그 과세표준 및 세액이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과하게 된 때에 해당한다고 볼 수 없다고 하여 후발적 경정청구를 인정하지 않은 바 있고 (대법원2011두16971, 2013.7.11.),

- 과세관청 또한, 납세자가 유형자산처분손실을 손실이연목적으로 매각한 사업연도 이후 사업연도의 손금으로 계상하였으나 과세관청에서 해당 유형자산처분손실을 손금불산입한 경우 해당 과세관청의 결정 또는 경정은 「국세기본법」 제45조의2 제2항 제4호에 따른 경정청구사유에 해당하지 아니한다고 해석한 바 있음(서면-2015-법령해석기본-22259, 2015.12.16.)

■ 한편, “손익의 귀속시기를 변경하는 경정으로 인하여 그 경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 대하여 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과하는 것은 후발적 경정청구 대상에 해당한다”고 한 사례가 있는데(기획재정부 조세법령운용과-1312, 2017.12.4.)

- 이는 그 사실관계가 의류제조·판매법인의 수익 인식시기와 관련한 과세관청의 예규가 변경된 경우에서 후발적 경정청구가 인정될 수 있는지가 문제된 사안으로, 이는 착오 또는 고의에 의한 손익귀속시기 오류가 문제되는 일반적인 경우와는 사실관계를 달리하는바,
- 해당 사례는 손익귀속시기를 정한 기업회계기준이나 유권해석의 변경이라는 후발적 사유로 인해 손익의 귀속시기가 변경되는 경우에 한정된 해석임

관련법령

④ 국세기본법 제45조의2 【경정 등의 청구】

④ 국세기본법 시행령 제25조의3 【경정 등의 청구】



04

대토보상에 대한 양도소득세 과세특례세액 납부사유를 신고하지 않은 경우 가산세 부과대상 여부



답변요지 서면-2019-법령해석기본-2868, 2021.9.29.

대토보상에 대한 양도소득세 과세특례세액 관련 납부사유가 발생하였으나 이에 대한 양도소득세를 자진 신고·납부하지 않은 경우는 무신고가산세 내지 과소신고가산세 부과대상에 해당하지 아니함



사실관계

- 질의인의 배우자 甲은 2008.5월경 공익사업의 시행자에게 토지를 양도하고 대토보상을 받기로 하여 「조세특례제한법」 제77조의2 제1항 규정의 ‘대토보상에 대한 양도소득세 과세특례’로서 양도소득세 과세이연 신고함
 - 이후 甲은 위 공익사업의 시행으로 조성한 토지(‘대토’)를 취득
- 2018.2월 甲의 사망에 따른 대토 상속으로 인하여 「조세특례제한법」 제77조의2제3항에서 정하는 과세이연금액 상당 세액에 대한 양도소득세 납부사유 발생하였으나, 질의인은 양도소득세를 신고·납부하지 않음



질의내용

- 「조세특례제한법」 제77조의2 제1항의 ‘대토보상에 대한 양도소득세 과세특례’로서 양도소득세 과세이연 받았으나, 사후관리 중 해당 대토가 상속됨으로써 과세특례세액에 대한 양도소득세 납부사유가 발생하였음에도 해당 양도소득세를 자진 신고·납부하지 않은 경우 국세기본법상 과소신고가산세 부과대상인지 여부



회신문

- 「조세특례제한법」 제77조의2 제1항에 따른 ‘대토보상에 대한 양도소득세 과세특례’를 받은 경우로서 같은 조 제3항 제1호 및 제2호에서 정하는 양도소득세 납부사유가 발생하였으나 이에 따른 양도소득세를 자진 신고·납부하지 않은 경우는 「국세기본법」

제47조의2에서 정하는 무신고가산세 및 같은 법 제47조의3에서 정하는 과소신고가산세 부과사유에 해당하지 않음

검토내용

- (법령) 대토보상에 따른 양도소득세 과세특례를 적용받은 거주자는 해당 대토의 상속 등 해당 과세특례세액에 대한 납부사유가 발생한 경우 과세특례세액 및 이자상당액을 양도소득세로 납부할 것을 규정하고 있는바(조특법 §77의2③)
 - (쟁점) 위 양도소득세 납부사유가 발생하였음에도 과세특례세액 및 이자상당액을 양도소득세로 자진 신고·납부하지 않은 경우가 무신고가산세 내지 과소신고가산세 부과대상에 해당하는지가 문제됨
- (신고불성실가산세 요건) 「국세기본법」 제47조의2제1항은 납세의무자가 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 아니한 경우 납부하여야 할 세액의 20%(부정행위 40%) 상당을 무신고가산세액으로 규정하고,
 - 같은 법 제47조의3제1항은 납세의무자가 법정신고기한까지 과세표준 신고를 한 경우로서 납부할 세액보다 적게 신고한 경우 과소신고한 세액의 10%(부정행위 40%) 상당액을 과소신고가산세액으로 정하고 있는바
 - 위 규정들을 종합해 보면 국세기본법상 신고불성실가산세(= 무신고가산세 + 과소신고가산세)는 법정신고기한까지 세법에 따른 과세표준 신고를 정상적으로 하였는지에 의하여 그 부과 여부가 결정되는 것임을 알 수 있음
 - 한편, 위 ‘법정신고기한’이란 세법에 따라 과세표준신고서를 제출할 기한을 말하는데, 여기서 ‘세법’이란 국세의 종목과 세율을 정하고 있는 형식적 의미의 법률인 개별세법 등을 가리킴(국기법 §2)
 - 따라서 위 규정들을 종합하여 보면, 신고불성실가산세 부과의 전제로 삼고 있는 과세표준 신고의무는 국세에 관한 내용을 담고 있는 형식적 의미의 법률인 ‘세법’에 의하여 부과된 과세표준 신고의무여야 한다고 봄이 타당
- (사안의 검토) 「조세특례제한법」 제77조의2 제3항은 “제1항에 따라 양도소득세를 감면 받거나 과세이연 받은 거주자는 과세특례세액 납부사유가 발생한 경우 대통령령으로 정하는 바에 따라 감면받거나 과세이연 받은 세액 및 이자상당 가산액을 양도소득세로 납부하여야 한다”고 규정하고 있고

- 같은 조 제5항은 “제1항부터 제3항까지의 규정을 적용하는 경우 대토보상의 요건 및 방법, 감면받거나 과세이연 받은 세액의 납부 사유 및 방법, 그 밖에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다”고 규정하고 있는바,
- 위 위임에 따라 「조세특례제한법 시행령」은 제73조 제4항 및 제5항에서 “법 제77조의2 제1항에 따라 양도소득세를 감면받거나 과세이연을 받은 거주자는 과세특례세액 납부사유가 발생하면 해당 과세특례세액만(제5항) 또는 이자상당 가산액을 가산하여(제4항) 해당 납부사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 양도소득세로 신고·납부하여야 한다”고 규정하고 있음
- 위와 같은 「조세특례제한법」 제77조의2 제3항 및 제5항은 그 문언상 과세특례세액 납부사유가 발생한 경우 과세특례세액을 양도소득세로 납부할 의무를 규정한 것일 뿐, 해당 과세특례세액 납부사유 발생에 따른 양도소득세 신고의무까지 규정한 것이라고 보기 어렵고
- 만약 「조세특례제한법 시행령」 제73조 제4항 및 제5항을 과세특례세액 납부사유 발생에 따른 양도소득세 신고 의무의 근거 규정으로 본다면, 위 시행령 규정은 모법에서 규정하지 아니한 신고의무를 창설한 것으로서 위임의 한계를 벗어나 과세요건 법정주의 내지 포괄위임금지원칙에 반한다고 할 것인바
- 과세특례세액에 대한 양도소득세 납부사유가 발생하였음에도 이에 따른 양도소득세를 자진 신고·납부하지 않은 경우는 국세기본법상 신고불성실가산세 부과대상에 해당하지 아니함

관련법령

- ㉡ 국세기본법 제47조의2 【무신고가산세】
- ㉡ 국세기본법 제47조의3 【과소신고·초과환급신고가산세】
- ㉡ 조세특례제한법 제77조의2 【대토보상에 대한 양도소득세 과세특례】
- ㉡ 조세특례제한법 시행령 제73조 【대토보상에 대한 양도소득세 과세특례】



05

탈세제보포상금 지급 시기



답변요지 서면-2021-법규기본-8137, 2022.3.31.

탈세제보에 따른 과세처분에 대한 불복 절차가 모두 종료되지 않은 경우는 탈세제보포상금 지급요건을 충족한 것으로 볼 수 없음



사실관계

- 갑은 을법인의 조세탈루행위에 대하여 과세관청에 탈세제보함
 - 갑 주장에 따르면, 위 탈세제보에 따른 과세관청의 세무조사 결과 탈세제보의 대상이 되는 추정사유(A) 이외에 별도 추정사유(B)도 확인되어 위 추정사유(A, B)를 이유로 과세처분하였고(같은 과세연도에 A, B 발생 전제)
 - 을법인은 위 과세처분 중 B추정사유가 위법함을 이유로 현재 불복 제기 중



질의내용

- 탈세제보에 따른 세무조사에서 탈세제보 대상 추정사유(A) 및 별도 추정사유(B)가 확인된 결과 행해진 부과처분에 대하여 B추정사유에 대한 피제보자의 불복청구절차가 종료되지 않은 경우, 탈세제보자가 탈세제보포상금 지급요건을 충족한 것으로 볼 수 있는지 여부



회신문

- 「국세기본법」 제84조의2 제1항제1호에서 정하는 자가 조세탈루에 관한 탈세제보를 하고 이에 따른 세무조사에서 탈세제보 대상 추정사유(A) 외에 별도의 추정사유(B)도 확인되어 위 추정사유들을 이유로 행해진 과세처분에 대하여, 해당 피제보자가 위 과세처분 취소소송을 제기하여 해당 소송이 진행 중인 경우는 「국세기본법 시행령」 제65조의4 제1항제1호에서 정하는 포상금 지급요건을 갖춘 경우에 해당하지 않는 것임

검토내용

- (입법취지) 「국세기본법 시행령」 제65조의4 제1항(“쟁점규정”)에 따르면, “조세탈루 제보자가 제1호의 지급 요건을 갖춘 경우에는 탈루하였거나 부당하게 환급·공제받은 세액을 포상금으로 지급할 수 있다”고 하면서
 - 제1호에서 “해당 불복절차가 모두 종료되고, 탈루세액등이 납부된 경우”를 규정하고 있는데, 이는 탈세제보에 따른 추징세액이 확정됨으로써 그 납부액이 추후 감액 변동될 여지가 없을 때 해당 추징세액 납부액 일부를 재원으로 탈세제보포상금을 지급하고자 하는 취지라 볼 수 있음
 - 이와 같은 관점에서 보면, 불복절차가 모두 종료되었는지 여부는 쟁점규정의 입법 취지상 납부된 추징세액이 추후 감액 변동될 여지가 없는지에 따라 판단함이 타당하고, 이는 “해당 불복절차가 모두 종료되어”라는 쟁점규정의 문언과도 일맥상통함
- (사안의 검토) 본 건은 갑의 탈세제보에 따른 을법인 세무조사에서 탈세제보의 대상이 되는 추징사유(A) 외에 별도의 추징사유(B) 또한 확인되어 위 추징사유들을 반영한 부과처분이 행해진 경우인데
 - 을법인이 현재는 B추징사유에 대하여 불복을 제기하여 소송 진행 중에 있으나, 해당 소송 진행 중에 불복사유로서 A추징사유를 추가*할 수 있는 점
 - * 귀속연도와 세목이 동일한 하나의 과세단위에서 해당 과세처분이 위법함을 주장하면서 제기되는 청구이유 등은 위 주장을 이유 있게 하는 공격방어방법들로서 불복절차 중에 수시로 추가·변경될 수 있음
 - 과세관청 패소 결과 해당 부과처분이 감액 경정되면 탈루세액이 변경됨으로써 탈세 제보포상금이 경정될 수밖에 없는 점을 고려해보면
 - 이 건 사안은 납부된 추징세액이 추후 감액 변동될 여지가 없는 경우에 해당한다고 보기 어려움

관련법령

- ☎ 국세기본법 제84조의2 【포상금의 지급】
- ☎ 국세기본법 시행령 제65조의4 【포상금의 지급】



06

국외원천소득의 명의상 수령인과 실질귀속자가 다른 경우 외국납부 세액공제 대상 여부



답변요지 사전-2022-법규국조-0011, 2022.3.24.

A법인이 그 자회사인 B법인 소유의 음악 콘텐츠에 대한 권리(license)를 관리하는 자로서 외국법인에게 위 콘텐츠 사용 권한을 부여하고 그 대가로서 로열티를 외국법인으로부터 수취하여 이를 B법인에게 지급한 경우, 음악 콘텐츠 소유자인 B법인은 외국납부세액 공제를 적용받을 수 있음



사실관계

- A법인은 음악제작 및 연예인 매니지먼트 등을 영위하는 법인으로, 'XX년 아티스트 육성 및 음악 콘텐츠 제작을 담당하는 사업부분을 분할하여 B법인 설립
 - 음악 콘텐츠에 대한 소유권은 아티스트를 보유한 B법인에게 있고, A법인은 B법인과 '서비스 위탁 계약' 등을 체결하여 B법인에게 필수 경영 기능 및 콘텐츠 유통 등의 용역을 제공하고 있음
- A법인은 위 계약에 근거하여 B법인이 보유하고 있는 콘텐츠 유통·관리자로서 외국법인에게 B법인이 소유하고 있는 음악 콘텐츠 사용권한을 부여하되, 그 대가로서 위 외국법인으로부터 로열티("쟁점로열티")를 지급받기로 약정한바
 - 해당 외국법인이 외국 원천징수세액을 공제한 쟁점로열티를 A법인에게 지급하면 A법인은 위 쟁점로열티 전부를 B법인에게 지급하고, 이후 B법인으로부터 발생원가의 5%를 가산하여 위탁계약 수수료를 수취함
- A법인은 외국법인으로부터 쟁점로열티 수취 시 예수금으로 인식하였다가 쟁점로열티를 B법인에게 지급할 때 위 예수금을 감소시키며,
 - 이후 B법인으로부터 음악 콘텐츠 유통에 따른 위탁 수수료를 지급받을 경우 이를 수수료 수익으로 계상

- B법인의 경우, A법인이 외국법인으로부터 쟁점로열티를 수취 할 때 매출 및 매출채권을 인식하였다가, A법인으로부터 쟁점로열티를 지급받을 때 이를 현금 증가 및 매출채권 감소로 계상하며

- A법인에게 위탁 수수료를 지급할 때 이를 지급 수수료로 회계처리

질의내용

- A법인이 그 자회사인 B법인 소유의 음악 콘텐츠에 대한 권리(license)를 관리하는 자로서 외국법인에게 위 콘텐츠 사용 권한을 부여하고 그 대가로서 로열티를 외국법인으로부터 수취하여 이를 B법인에게 지급한 경우, 위 음악 콘텐츠 소유자인 B법인이 외국납부세액공제를 적용받을 수 있는지 여부

회신문

- 내국법인(A법인)이 그 자회사인 B법인과 경영지원 계약에 근거하여, B법인이 소유하고 있는 음악 콘텐츠 사용계약을 외국법인과 체결하고, 해당 음악 콘텐츠 사용권한 부여 대가로서 위 외국법인으로부터 로열티를 지급받으면 해당 로열티 전부를 B법인에게 지급한 뒤 B법인으로부터 발생원가에 일정률을 가산한 수수료를 지급받는 한편, A법인은 위 수수료 수익만 인식하고 B법인이 해당 로열티 수익을 인식하는 경우, B법인은 「법인세법」 제57조 및 같은 법 시행령 제94조에 따라 외국납부세액공제를 적용할 수 있는 것임

검토내용

- (기존해석) 우리청은 “내국법인의 국외원천소득에 대하여 국외에서 부과된 법인세 상당액을 외국법인(또는 외국정부)이 계약에 따라 대신 납부하는 경우로서 동 세액이 「법인세법 시행령」 제94조 제1항에 해당하는 경우, 즉 요건을 충족한 적격 외국납부세액인 경우에는 외국납부세액공제를 적용할 수 있는 것”으로 일관되게 해석 (국제세원-404, 2010.9.7. 외 다수)

- (의미) 이는 “내국법인이 국외원천소득 관련 외국납부세액에 대해 원천지국에서 직접 신고·납부절차를 이행하지 않았다 하더라도, 그 원천지국의 세법 및 그와 관련한 규정에 따라 세액의 납부가 이행되었다면 족하다”는 뜻으로(조심2018서3315, 2019.2.13.)
- 외국납부세액공제제도가 국제적 이중과세를 방지함으로써 조세중립성을 확보하고 국내기업의 해외진출을 지원하는데 그 취지가 있는 점,
 - 현행 규정상 외국납부세액공제를 적용할 때 반드시 내국법인이 원천지국에서 직접 신고·납부절차를 이행하여 확정시킬 것을 요건으로 하고 있지 않은 점,
 - 각국의 조세제도 및 투자환경, 해외진출기업의 투자방법이 다양한 점 등을 고려하여 그 형식에도 불구하고, 국외원천소득을 얻은 자가 실질적으로 그 소득에 대해 외국에서 부담한 세액이 있다면 동 세액에 대해서는 국외원천소득을 얻은 자가 외국납부세액공제를 적용할 수 있도록 한 것으로
 - 국외원천소득의 명의상 수령인(A)과 실제 귀속자(B)가 다른 이 건의 경우에도 실제 귀속자가 외국납부세액 공제를 받을 수 있도록 함이 타당

관련법령

- ㉠ 법인세법 제57조 【외국납부세액공제 등】
- ㉡ 법인세법 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

07

외국법인 항공기 임대수익의 국내원천소득 해당여부 및 적용세율



답변요지 사전-2023-법규국조-0349, 2023.8.30.

국내 고정사업장이 없는 미국법인이 국내 항공사에 항공기를 임대하고 그 대가로 항공기 임대료를 지급 받는 경우, 해당 소득은 국내원천 선박등임대소득에 해당하여 그 지급금액의 100분의 2를 원천징수함



사실관계

- 질의법인은 국내 고정사업장이 없는 미국법인으로 은행업 등을 영위하고 있는데, 향후 아일랜드 소재 법인으로부터 항공기를 매수하면서, 해당 아일랜드법인과 국내 甲항공사 사이에 앞서 체결된 항공기리스계약과 관련하여 임대인을 질의법인으로 변경(아일랜드 법인 → 질의법인)하기로 甲항공사와 갱신계약을 체결할 예정임
 - 위 갱신계약이 체결될 경우 질의법인은 甲항공사로부터 항공기 임대 대가로서 정기 임대료를 지급받게 됨



질의내용

- 국내 고정사업장이 없는 미국법인이 국내 항공사에 항공기를 임대하고 그 대가로 수취하는 소득의 소득구분 및 세율



회 신 문

- 국내 고정사업장이 없는 미국법인(항공기의 국제운수상의 운행에 종사하지 아니하는 자에 해당)이 국내 항공사에 항공기를 임대하고 그 대가로 항공기 임대료를 지급 받는 경우, 해당 항공기임대료는 「법인세법」 제93조제4호에 따른 국내원천 선박등임대소득에 해당하고 한·미조세조약 제14조(1)에 따라 국내에서 그 사용료 총액의 15%를 초과하여 과세할 수 없는 것이므로, 내국법인(국내 항공사)은 「법인세법」 제98조제1항제3호에 따라 그 지급금액의 100분의 2를 원천징수하는 것임

검토내용

- (법인세법상 소득구분) 「법인세법」 제93조제4호(“쟁점규정”)은 “거주자, 내국법인, 외국법인 또는 비거주자의 국내사업장에 선박, 항공기 등을 임대함으로써 발생하는 소득”을 외국법인의 국내원천 선박임대소득으로 구분하고 있음

법인세법 제93조 제4호

4. 국내원천 선박등임대소득 : 거주자, 내국법인 또는 외국법인의 국내사업장이나 「소득세법」 제120조에 따른 비거주자의 국내사업장에 선박, 항공기, 등록된 자동차나 건설기계 또는 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치, 그 밖에 대통령령으로 정하는 용구(用具)를 임대함으로써 발생하는 소득

- 한편, 「법인세법」 제93조제8호는 그 후단에서 “이 경우 제4호(→ 쟁점규정)에 따른 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 조세조약에서 사용료소득으로 구분하는 경우 그 사용대가를 (국내원천 사용료소득에) 포함한다”고 규정함으로써

법인세법 제93조 제8호

8. 국내원천 사용료소득 : 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리 등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 이 경우 제4호에 따른 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 조세조약에서 사용료소득으로 구분하는 경우 그 사용대가를 포함한다.

- 쟁점규정에 열거된 임대자산이라 할지라도 그 임대자산에서 발생하는 소득의 조세조약상 소득구분에 따라 국내원천 사용료소득에 포함될 수 있는 여지를 남겨두었으나
- 「법인세법」 제93조제8호후단에 따라 조세조약상 사용료소득규정을 매개로 법인세법상 국내원천 사용료소득으로 편입될 수 있는 자산은 “산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치 등”인바
- 위 구문에 포함되지 않는 항공기를 비롯한 선박, 등록된 자동차나 건설기계는 「법인세법」 제93조제8호후단이 적용될 여지가 없음

- (조약상 소득구분) 한·미조세조약에 있어 항공기와 관련된 내용을 담고 있는 규정은 제10조 “해운 및 항공운수” 규정과 제14조 “사용료” 규정이 있는데

- 한·미조세조약 제10조는 기본적으로 선박·항공기 운행에 따른 운수소득을 규정 하되(전단), 선박이나 항공기 운수에 수반될 수 있는 내륙운송수단의 사용·임대에 따른 소득을 과세범위로 하는 것인바 항공기 임대와 관한 규정이라고 볼 수 없는 반면(후단),
- 한·미조세조약 제14조의 경우, 제4항(a)에서 “항공기(임대인이 선박 또는 항공기의 국제운수상의 운행에 종사하지 아니하는 자*인 경우에 한함)의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금”을 사용료소득에 포함시키고 있는바
* 질의법인은 금융업을 영위하는 법인으로서 “국제운수상 운행에 종사하지 아니하는 자”에 해당함을 전제함
- 쟁점 항공기임대료는 위 사용료소득 조약규정에 정확히 부합함

☑ (세율 적용) 위 검토 결과, 쟁점 항공기임대료는 법인세법상 국내원천 선박등임대 소득에 해당하고, 조세조약상 사용료소득에 해당한다 할 것임

- 「법인세법」 제98조제1항제3호는 국내원천 선박등임대소득에 대하여 그 지급금액의 100의 2를 원천징수할 것을 정하였고,
- 한·미조세조약 제14조제1항은 “타방체약국의 거주자(→ 질의법인)에 의하여 일방 체약국내의 원천으로부터 발생하는 사용료에 대하여 동 일방체약국(→ 한국)이 부과 하는 조세는, 하기(2)항 및 (3)항에 규정된 경우를 제외하고는, 그 사용료 총액의 15퍼센트를 초과해서는 아니된다”고 규정하고 있는데
- 쟁점 항공기임대료는 일견 위 (2)항 및 (3)항이 적용될 여지가 없으므로 제한세율 15%가 적용된다고 할 것이고, 이에 따라 국내에서 부과할 수 있는 세율의 범위는 15% 한도 내에 존재하여야 하는바,
- 본 건 사안의 경우 법인세법상 2% 원천징수세율을 예정하고 있으므로, 결국 쟁점 항공기임대료에 대하여는 그 지급금액의 2%를 원천징수함으로써 과세종결된다고 할 것임

관련법령

- ☎ 법인세법 제93조 【국내원천소득】
- ☎ 법인세법 제98조 【외국법인에 대한 원천징수 또는 징수의 특례】
- ☎ 한·미 조세조약 제14조 【사용료】



08

국내 자회사에 파견된 일본 모기업 직원의 급여를 국내 자회사가 일본 모회사에 보전해주는 경우 해당급여의 국내원천소득 해당여부



답변요지 사전-2023-법규국조-0358, 2023.8.28.

국내 자회사에 파견되어 근로를 제공하는 일본 모회사 소속 직원에게 일본 모회사가 급여를 지급하고 국내 자회사가 해당 급여지급액에 대하여 일본 모회사에 보전하여 주는 경우 해당 직원의 급여는 국내원천소득으로 과세됨



사실관계

- 질의법인은 일본 모기업이 100% 투자하여 국내에 설립된 자회사임
- 일본 모기업은 '23.3월 소속 직원 1명(일본 거주자)을 질의법인에 영업지원인력으로 파견하고 매월 해당직원에 대한 급여("쟁점용역대가")를 지급하되,
 - 질의법인은 쟁점용역대가 상당액을 매 익월 말까지 일본 모기업에 보전하기로 함
 - ※ 파견직원은 1년 중 총 183일을 초과하지 아니하는 기간 동안 국내에 체류할 예정이며, 일본 모기업의 국내 고정사업장은 없음을 전제함



질의내용

- 한국에 파견된 일본 모기업 직원이 국내 자회사에 영업지원용역을 제공하고 외국 모기업으로부터 보수를 지급받되, 국내 자회사가 외국 모기업에 파견직원의 보수를 보전해주는 경우, 국내원천소득 해당여부 및 원천징수세율



회신문

- 국내 자회사에 파견되어 근로를 제공하는 일본 모회사 소속 직원에게 일본 모회사가 급여를 지급하고 국내 자회사가 해당 급여지급액에 대하여 일본 모회사에 보전하여 주는 경우에는 「소득세법」 제119조 제7호 및 한·일조세조약 제15조 제1항 후단에 따라 국내원천소득으로 과세되는 것이며 「소득세법」 제127조 제1항 제4호 및 제129조 제1항, 제3항에 따라 원천징수되는 것임

검토내용

- (쟁점) 국내에서 비거주자에 대하여 과세권을 행사하기 위해서는 세법상 과세대상 소득에 해당하여야 하고 조세조약이 소득별로 정하고 있는 과세권의 제한이 없어야 하는바, 본 사안의 쟁점은 중국적으로 쟁점용역대가의 소득세법 및 한·일조세조약상의 소득구분 문제로 귀착됨
- (소득구분) 국내 자회사와 일본 모법인 간에 체결한 직원파견 관련 계약을 살펴보면, “일본 모법인의 노동자를 국내 자회사의 노동자로서 국내 자회사의 업무에 종사시키는 것”을 그 내용으로 하는 점(계약서 1조), 해당 파견직원은 국내 자회사의 지휘명령하에 국내 자회사의 업무에 종사하여야 하는 점(계약서 3조), 국내 자회사가 파견직원의 국내 출장여비 및 교통비를 부담할 뿐만 아니라(계약서 9조), 쟁점용역대가는 일본 모기업이 파견 직원에게 지급하는 급여에 대한 국내 자회사의 보전액인 점을 확인할 수 있는바
 - 위와 같은 사정을 종합하여 보면, 쟁점용역대가는 「소득세법」 제119조에 따른 “국내에서 제공하는 근로의 대가로 지급받은 소득”으로서 비거주자(파견직원)의 국내원천 근로소득에 해당함
- (조세조약) 쟁점용역대가는 소득세법상 근로소득에 해당하므로 기본적으로 종속적 인적용역소득(한·일 조세조약 §15①본문)에 해당하는데, 종속적 인적용역소득에 대하여 우선 적용되는 사항(이사의 보수~교수의 보수)을 포함하고 있지 않으므로, 소득세법과 마찬가지로 종속적 인적용역소득(근로소득)에 해당
 - 한편, 한일 조세조약 제15조 제2항은 (원천지국) 과세권 제약 사항으로서 다음과 같이 단기체재자의 면세를 규정하고 있는데

한·일조세조약 제15조

2. 제1항의 규정에 불구하고, 일방체약국의 거주자가 타방체약국안에서 수행한 고용과 관련하여 일방체약국의 거주자가 취득하는 보수에 대하여는 다음의 경우 동 일방체약국(일본)에서만 과세한다.
 - 가. 수취인이 당해 역년중 총 183일을 초과하지 아니하는 단일기간 또는 통산한 기간동안 타방체약국에 체류하고,
 - 나. 그 보수가 타방체약국의 거주자가 아닌 고용주에 의하여 또는 그를 대신하여 지급되며,
 - 다. 그 보수가 타방체약국안에 고용주가 가지고 있는 고정사업장 또는 고정시설에 의하여 부담되지 아니하는 경우

- 파견 직원은 당해 역년 또는 어느 12개월 중 183일 미만 국내에 체재할 것을 예정하고 있고(가목 충족), 일본 모기업이 국내에 고정사업장이나 고정시설을 두고 있지 않음을 전제하고 있으나(다목 충족)
- 제시된 사실관계와 같이 국내 자회사가 일본 모기업에 보전금 형식으로 쟁점용역 대가를 부담하고 있으므로(나목 불충족),
 - * (요건 '나'목 의미) 용역수행국의 거주자가 지급하는 경우에는 해당 보수는 거주자의 사업상 비용공제가 가능하고 이 경우 근로소득에 대한 원천징수가 가능하지만, 고용주가 용역수행국에 거주하지 않거나 국내사업장이 없는 경우 단기 근로에 대한 용역수행국의 원천징수의무 부여는 과도한 행정부담을 초래하게 되므로 이를 고려하여 국외에 있는 고용주로부터 수령하는 경우 과세를 면하고 있음(2014년 OECD 모델 조세조약 주석서 제15조 문단7 참고)
- 쟁점용역대가에 대하여는 한·일조세조약 제15조제2항이 적용되지 않으므로 위 조약 제15조제1항 후단*에 따라 국내원천소득으로 과세되는 것임
 - * 고용이 타방채약국에서 수행되는 경우, 그 고용으로부터 발생하는 보수에 대하여는 동 타방채약국에서 과세할 수 있음

관련법령

- ④ 소득세법 제119조 【비거주자의 국내원천소득】
- ④ 소득세법 제129조 【원천징수세율】
- ④ 한·일 조세조약 제15조

2023년 세법해석 사례집

부가가치세 분야



집필진

징세법무국 법규과 행정사무관 노 영 인
징세법무국 법규과 국세조사관 배 영 섭
징세법무국 법규과 국세조사관 김 한 근

문의사항

(044) 204-3117~9





01 국내법인의 미등기 해외지점이 해외에서 공급한 건설용역에 대한 과세 여부



답변요지 서면-2022-법규부가-0736, 2022.02.23.

해외지점은 독립적인 국외사업장이며 해외에서 용역을 공급하였으므로 부가가치세 과세 대상에 해당하지 아니함



사실관계

- 국내 갑법인은 우리나라와 조세조약이 체결되지 아니한 해외 A국에 을지점을 설립하고 국내 법인등기부등본 상 미등기
- 을지점은 A국의 현지 법률에 따라 상업등기(사업자등록) 및 건설업 등록 후 인적·물적시설을 갖추고 건설용역을 공급하였으며(계약·대금수수 모두 을지점 명의)
- 갑법인은 을지점이 A국에서 공급한 건설용역에 대하여 독립된 사업장인 을지점이 공급한 용역으로 보아 부가가치세 무신고



질의내용

- 국내법인의 미등기 해외지점이 해외에서 공급한 건설용역에 대하여 부가가치세법 상 사업장이 국내법인에 해당하여 부가가치세 과세(영세율)대상인지 여부



회 신 문

- 건설업을 영위하는 사업자가 조세조약이 체결되지 아니한 국외에서 건설업을 영위하기 위하여 현지 법률에 따라 지점을 설립하고 국내 법인등기부상 지점으로 등기하지 아니한 경우로서 국외건설용역을 제공하기 위한 인적자원과 물적시설을 모두 갖추고 자기 책임과 계산하에 국외에서 독립적으로 사업을 영위하는 때에는 별도 사업장인 국외지점이 국외에서 공급한 용역이므로 「부가가치세법」 제4조에 따라 과세 대상에 해당하지 아니하는 것임

검토내용

- ☒ 을지점은 인적·물적시설을 갖추어 A국 법률에 따라 상업등기 및 건설업 등록을 마치고 자기 책임과 계산하에 계속적·반복적으로 건설용역을 공급하고 있는 바
 - 해당 건설용역의 공급에 있어 독립적인 국외사업장이며 그 공급장소가 A국임이 분명하므로 부가가치세 과세대상에 해당하지 아니함(조심2019부1546, 2019.8.26. 같은 뜻)
- ☒ 또한, 국세청은 지점의 등기 여부와 무관하게 사업장에 해당하는 경우 지점임을 확인할 수 있는 서류만 첨부하여 사업자등록할 수 있는 것으로 해석 및 집행하고 있는 바(서삼46015-10904, 2001.12.19.; 국세청 민원사무처리규정 §49)
 - 건설업의 경우만 이를 달리 보아 지점의 등기 여부가 사업장 여부에 영향을 미치는 것으로 해석하는 것은 과세형평에 어긋남
 - 설령 건설업을 달리 보는 것이 「부가가치세법 시행령」 제8조제1항에 따른 정당한 해석이라 하더라도 위에서 살펴본 바와 같이 그 적용은 국내지점에 한정함이 타당함
- ☒ 조세조약은 국가간 소득의 이중과세 조정을 위한 것으로 부가가치세 과세에 그대로 적용할 수 없음에도 조세조약이 체결된 경우에만 해외지점을 독립된 고정사업장으로 인정하는 것은 불합리하며(조심2019부1546, 2019.8.26.)
 - 조세조약 체결과 무관하게 해외지점이 독립적인 사업을 영위한다면 별도 고정사업장으로 해석함이 타당함
 - 독립적인 사업을 영위하는지 여부는 사실판단할 사항임

관련법령

- ④ 부가가치세법 제22조 【용역의 국외공급】
- ④ 부가가치세법 제6조 【납세지】
- ④ 부가가치세법 시행령 제8조 【사업장】



02

임차인이 임대인 동의 없이 무단 전대함에 따라 계약 만료 전에 해지하고 손해배상 청구하는 경우 부가가치세 과세대상 여부



답변요지 사전-2023-법규부가-0136, 2023.04.03.

임대인의 해지통고로 건물 임대차계약이 해지되어 임차인의 점유가 불법점유가 된다고 하더라도, 임차인이 건물을 명도하지 아니하고 계속 사용하고 있고 임대인 또한, 임차보증금을 반환하지 아니하고 보유하면서 향후 월 임대료 상당액을 보증금에서 공제하는 관계에 있다면 이는 부가가치세의 과세대상인 용역의 공급에 해당하는 것임

사실관계

■ 질의인(또는 “임대인”)은 ’22.10.17. 주식회사 ◇◇(이하 “임차인”)와 임대차계약*(이하 “본건 계약”)을 체결함

* 임차인이 임대인의 동의 없이 임차권을 양도 또는 전대한 경우 해약 가능

■ 질의인은 임차인이 당초 본건 부동산을 영상제작 촬영 및 사무실로 사용한다고 고지 받았으나,

- 임차인이 본건 계약과 달리 본건 부동산을 ◇◇◇, 스페이스△△△△ 등 공간임대업 중개업체에 임대가능 공간으로 등록한 후 불특정 다수인에게 이를 제공하고 비용을 지급 받음에 따라
- 임차인이 본건 부동산을 당초 정해진 용도로 사용하지 아니하고 타인에게 전대하여 그 의무를 위반한 것으로서
- 질의인은 ’23.2.21. 임차인에게 본건 계약의 해지를 내용증명 우편으로 통보하면서 통보를 받는 즉시 본건 부동산을 원상복구하고 이를 인도할 것을 알림

■ 질의인은 본건 계약이 해지된 이후 무단점유에 따른 손실금액에 상당하는 금액을 임차인에게 손해배상 청구함*

* 질의인은 본건 계약해지 이후에도 동일하게 임대료에 대한 세금계산서를 발급하는 것은 본건 계약이 계속 유지됨을 인정하는 것이므로 임대차 계약에 따라 세금계산서를 발급하는 것은 부당하다는 의견

 질의내용

- 임차인이 임대인의 동의 없이 무단으로 전대하여 임대차계약이 만료되기 전에 계약이 해지됨에 따라, 임대인이 임차인의 무단점유에 따른 손실금액 상당액을 손해배상 청구하는 경우 부가가치세 과세대상인지 여부

 회신문

- 부동산임대업을 영위하는 사업자(이하 “임대인”)가 임차인과 부동산임대차계약을 체결하여 임대용역을 제공함에 있어, 임차인이 임차한 부동산을 임대인의 동의 없이 타인에게 전대하여 그 의무를 위반함에 따라 임대인이 해당 계약을 해지 통고하면서 무단점유에 따른 손실금액 상당액을 임차인에게 청구하여 손해배상금으로 받는 경우 해당 배상금은 「부가가치세법」 제4조에 따라 부가가치세 과세대상에 해당하지 아니하는 것이나,
- 임대인의 해지통고로 건물 임대차계약이 해지되어 임차인의 점유가 불법점유가 되는 경우에도 임차인이 건물을 명도하지 아니하고 계속하여 사용하고 있고,
 - 임대인은 임대보증금을 반환하지 아니하고 보유하면서 향후 월 임대료 상당액, 원상복구를 하지 않을 시의 복구비용 등을 보증금에서 공제하는 관계에 있다면, 이는 같은 법 제11조에 따라 부가가치세의 과세대상인 용역의 공급에 해당하는 것임
 - 다만, 신청내용의 사실관계가 불분명하여 임대인이 지급받을 금액이 손해배상금인지 또는 부동산의 임대용역 공급대가인지는 법원판결 내용 및 계약의 구체적인 사실내용을 종합적으로 고려하여 판단할 사항임

 검토내용

- 임대인이 임차인의 무단 전대 사유에 따라 계약 해지하는 경우 무단점유에 따른 손실금액 상당액을 배상청구하여 해당 금액을 수취하는 경우
- 이는 공급받는 자의 해약으로 인하여 공급자가 용역의 공급 없이 받는 손해배상금으로서 부가가치세 과세대상이 아니라고 규정하고 있고

- 계약상 또는 법률상 원인에 따른 용역의 공급에 대한 대가에 해당하지 아니하면 부가가치세가 과세되지 아니하는 것으로 일관되게 해석하고 있는 바(재부가-420, 2007.6.1. 외 다수)
- 이러한 손해배상금은 그 성격이 임차인의 무단점유·사용으로 인해 손해를 입은 임대인에게 이득을 반환하는 손해배상금에 해당하므로 과세대상이 아니라고 보아야 할 것임(재소비46015-339, 1996.11.14. 외)

■ 한편, 본건의 경우 임대인의 해지통고로 건물 임대차계약이 해지되어 임차인이 사실상 불법으로 점유하는 경우에도,

- 임차인이 건물을 명도하지 아니하고 계속 사용하고 있고, 임대인은 임대보증금의 반환에 있어서 임차인의 연체된 월 임대료, 각종 공과금, 임대차 건물의 원상복구를 하지 않을 시의 복구 비용 등 임차인이 임대인에게 부담하여야 할 금액을 공제하는 관계에 있다면,
- 이는 임차인이 실질적으로 당초의 용도대로 계속하여 사용하고 그 임대용역의 대가로 임대료 상당액을 지급하는 것이므로 부가가치세 과세대상인 용역의 공급에 해당한다고 할 것임

■ 대법원에서도 임대인의 해지통고로 건물 임대차계약이 해지되어 임차인의 점유가 불법 점유가 된다고 하더라도, 임차인이 건물을 명도하지 아니하고 계속 사용하고 있고,

- 임대인 또한 임차보증금을 반환하지 아니하고 보유하면서 향후 월 임대료 상당액을 보증금에서 공제하는 관계에 있다면, 이는 부가가치세의 과세대상인 용역의 공급에 해당 한다고 보고 있음(대법원2002두8534, 2003.11.28. 외)

■ 다만, 본건의 경우 신청내용의 사실관계가 불분명하여 임대인이 지급받을 금액이 손해 배상금인지 또는 부동산의 임대용역의 공급대가인지는 명확하지 아니한 바,

- 법원판결 내용 및 계약의 구체적인 사실내용을 종합적으로 고려하여 판단할 사항으로 보임

관련법령

- ㉡ 부가가치세법 제4조 【과세대상】
- ㉡ 부가가치세법 기본통칙4-0-1 【손해배상금 등】

03

전력거래대금 중 용량정산금의 부가가치세 과세대상 여부



답변요지 기획재정부 부가가치세제과-187, 2023.03.08.

전력거래대금 중 용량정산금은 발전기별 발전 여부와 관계없이 부가가치세 과세대상임



사실관계

- 질의법인은 전력거래소를 통하여 발전사업자로부터 전력을 공급받아 전기판매사업을 수행하고 있으며 발전사업자는 발전기별로 시간별 공급가능용량을 전력거래소에 입찰하며 실제 발전할 계획량을 통보받아 전기를 발전하여 공급함
 - 발전사업자가 전력거래소에 거래대금을 청구하면 전력거래소는 소비자에게 청구하고 있으며, '전력거래대금 등 청구서'에 따라 각 정산금을 일괄 청구하고 있음
- (대금정산) 발전사업자는 매월 4차례에 걸쳐 전력거래소에 거래대금을 청구하면 전력거래소는 질의법인에게 청구하고 있으며, '전력거래대금 등 청구서'에 따라 각 정산금을 일괄 청구하고 있음
 - 전력량정산금 : 에너지 소비를 위한 실제 생산된 전력에 대한 대가로 입찰을 통해 결정된 시간별 발전량에 따라 지급
 - 용량정산금 : 고정비용 보상 성격으로 발전 입찰에 참여한 중앙급전발전기의 시간별 공급가능용량에 대한 지급



질의내용

- 발전사업자가 실제 전력의 공급없이 입찰한 공급가능용량에 따라 지급하는 용량정산금이 부가가치세 과세대상인지 여부

회 신 문

- 전력거래소에 지급하는 전력거래대금 중 실제 전력의 공급과 관계없이 발전사업자가 입찰한 공급가능용량에 따라 지급하는 용량정산금은 발전기별 발전 여부와 관계없이 부가가치세 과세대상임

검토내용

- 용량정산금은 재화의 공급에 필수적으로 부수되는 역무에 대한 대가이므로 부가가치세 과세대상으로 과세표준에 포함되는 것임
 - 어떠한 용역의 제공이 주된 용역에 부수되는 용역에 해당되는지 여부는 제공되는 용역의 목적과 그 실질 등을 고려하여 판단하여야 하는 바(서울고등법원2013누 10535, 2013.9.5.)
 - 전력시장의 특수성을 고려하여 입찰행위의 목적이 발전기의 공급가능 상태 확인 등 전력의 공급을 위한 것이므로 주된 재화의 공급에 부수되는 용역으로 판단되고,
 - 지급된 용량정산금은 발전사업자의 전력 공급거래의 부수되는 공급가능 용량 확보에 따른 대가관계가 있는 것이므로 과세표준에 포함되어야 함
- 재화의 공급과 직접적으로 관련된 보조금은 과세표준에 포함됨
 - 입찰을 통해서만 발전사업자가 전력 공급을 할 수 있고, 제출한 공급가능용량은 질의인의 급전지시가 있을 경우 지체없이 이행하여야 하므로 설비투자 및 운전유지를 위한 고정비 보전 성격의 공공보조금에 해당함
 - 입찰 행위는 발전기 가동권을 전력시장 운영자인 전력거래소에 이전한 것으로 급전 지시에 따라 발전기를 운전하여 전력을 공급하겠다는 것을 약정한 것임

관련법령

- ☞ 부가가치세법 제9조 【재화의 공급】
- ☞ 부가가치세법 제11조 【용역의 공급】

04

상시주거용으로 임대하던 오피스텔 양도 시 부가가치세 과세 여부



답변요지 사전-2022-법규부가-0886, 2022.09.07.

사업자가 오피스텔을 상시주거용으로 임대하다 양도하는 경우 면세사업과 관련하여 우연히 또는 일시적으로 공급하는 부수재화로서 부가가치세가 면제되는 것임. 다만, 당초 매매목적으로 오피스텔을 취득하여 일시적·잠정적으로 임대하다 양도하는 경우에는 부가가치세가 과세되는 것임



사실관계

- 질의인은 주택신축판매업, 주거용건물개발 및 공급업, 비주거용 건물 임대업 등을 영위하는 사업자로,
 - '21.7월 건물 준공을 앞둔 기존 건축주로부터 토지, 건물을 일괄양수받고, 나머지 공사를 하여 완공 후 사용승인을 받았으며
 - 준공 후 주거용 오피스텔(전체 전용면적 85㎡ 이하) 전체 ○○○세대 중 ○○○세대에 대해 상시주거용으로 임대*하다가
 - * 주거용 오피스텔 임대에 대해 면세매출(상시주거용)로 부가세 신고
 - 재산세 부담, 이자율 상승 등 고정비 증가로 분양을 진행하던 중 '22.8월 1개 호실을 개인에게 양도하기로 하는 매매계약을 체결함



질의내용

- 사업자가 오피스텔을 상시주거용으로 임대하다 양도하는 경우 부가가치세 과세 여부

회 신 문

- 주택신축판매업 및 비주거용 건물 임대업 등을 업종으로 하여 사업자 등록한 사업자가 주택임대사업을 영위하기 위해 국민주택규모 이하 준주택을 취득하여 상시주거용으로 임대하다 양도하는 경우 「부가가치세법」 제14조제2항에 따라 부가가치세가 면제되는 것이나, 당초 매매목적으로 취득한 준주택을 일시적·잠정적으로 임대하다 양도하는 경우에는 같은 법 제9조에 따라 부가가치세가 과세되는 것이며 귀 질의가 어느 경우에 해당하는지는 사실판단할 사항임

검토내용

- 오피스텔은 업무를 주로 하며, 분양하거나 임대하는 구획 중 일부에서 숙식을 할 수 있도록 한 건축물로서 국토교통부장관이 고시하는 기준에 적합한 것을 의미하는 바, (건축령 별표1)
 - 「주택법」은 오피스텔을 ‘준주택’으로 분류하여 세대의 구성원이 장기간 독립된 주거 생활을 할 수 있는 구조의 건축물인 ‘주택’과는 그 구분을 명확히 하고 있음 (주택법 §2, 주택령 §4)
- 하지만 「부가가치세법 시행령」 제41조제1항에서는 주택을 “상시주거용으로 사용하는 건물”로 규정하고 있어 「주택법」상 주택과 차이가 있고,
 - 기 해석사례에서 상시주거용으로 임대하여 면세사업에 사용하던 오피스텔을 양도하는 경우에는 「부가가치세법」 제14조제2항제1호에 따라 면세사업과 관련하여 우연히 또는 일시적으로 공급하는 부수재화로서 면세되는 것으로 해석하고 있음 (서면3팀-789, 2007.3.14. 외 다수 같은 뜻)
- 질의인은 당초부터 주택임대업(면세사업)을 영위할 목적으로 국민주택규모 이하 오피스텔을 취득하여 상시주거용으로 임대하다가 그 중 한 채를 양도하였음을 전제로 본건 질의하고 있는 바
 - 이 경우 위에서 살펴본 바와 같이 면세사업에 사용하던 자산을 일시적으로 공급하는 것으로서 면세대상으로 봄이 타당함

■ 그러나, 질의인의 사업자등록증상 업종은 주택신축판매업 및 비주거용 건물 임대업으로서 주택임대업을 업종으로 등록하지 아니하였고, 임대기간도 1년 남짓하여 최근 분양을 진행하는 점을 보면

- 매매차익을 얻을 목적으로 사업의 양수로 취득한 준주택을 일시적·잠정적으로 임대하다 양도한 것으로서 과세대상으로 볼 여지도 있으므로 어느 경우에 해당하는지는 사실판단할 사항임

관련법령

- ㉡ 부가가치세법 제9조 【재화의 공급】
- ㉡ 부가가치세법 제14조 【부수 재화 및 부수 용역의 공급】



05

구분 등기된 20이상의 사업장 중 일부 사업장을 양도하는 경우 사업의 양도 해당 여부



답변요지 사전-2021-법령해석부가-1539, 2021.10.20.

하나의 사업자등록번호로 2개 이상의 사업장에서 부동산임대업을 영위하다가 그 중 하나의 사업장에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시키는 경우 사업의 양도에 해당하는 것임



사실관계

- 질의인은 부동산임대업을 영위하기 위해 '15.5월 **도 **시 소재 근린생활시설의 구분 등기된 5개 호실을 매수하여 하나의 사업자등록번호로 사업자등록 함
- '21.10월 임대중인 5개 호실* 중 일부 호실(단일 임차인)을 부동산임대업을 영위하고자 하는 사업자(이하 “양수인”)에게 양도하였으며,
 - * 103호(편의점), 104호(커피숍), 105~107호(식당, “본건 사업장”)
 - 계약서상 포괄양수도 계약임을 명시하여, 현 상태의 임차인 승계 등 임대차계약을 승계하는 조건임



질의내용

- 하나의 사업자등록번호로 구분 등기된 2 이상의 사업장에서 부동산임대업을 영위하는 사업자가 그 중 일부 사업장을 양도하는 경우 사업의 양도 해당 여부



회신문

- 사업자가 구분 등기된 2 이상의 상가를 취득하여 하나의 사업자등록번호로 등록 후 부동산임대업을 영위하다가 그 중 하나의 사업장에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시키는 경우에는 「부가가치세법」 제10조제9항제2호에 따른 사업의 양도에 해당하는 것임

 검토내용

- 부가가치세가 과세되지 아니하는 사업의 양도는 사업용 자산을 비롯한 물적·인적시설 및 권리·의무 등을 포괄적으로 양도하여 경영 주체만을 교체시키는 것을 말하는 것으로
 - 사업과 직접 관련 없거나 사업의 핵심적 구성요소가 아닌 일부 권리·의무를 제외 하여도 사업의 동일성이 유지되는 경우에는 사업의 양도로 보는 것임(부가령 §23)
- 부동산임대업의 경우 핵심적 요소는 임대 부동산과 임대차 관련 권리·의무이므로
 - 기존 임대차 계약관계를 양수인이 승계하지 아니하여 임차인이 양도일 현재 퇴거 하거나 양도일 전에 임대차 계약이 만료되어 공실 상태인 사업장을 양도하는 경우 등은,
 - 양도대상 사업이 존재하지 아니하여 사업을 양도한 것으로 보기 어려움
(법규부가 2011-0450, 2011.11.15. 외 같은 뜻)
- 본건의 경우 질의인이 부동산임대업을 영위하던 중에 현 상태의 임차인을 승계하는 등 기존의 임대차계약을 승계하는 조건으로서 포괄양수도 계약임을 명시하였고,
 - 부동산임대사업에 대한 모든 권리와 의무를 양수인에게 포괄적으로 승계시키는 것이므로 요건을 충족하였다고 보는 것이 타당함
- 기 해석사례에도 사업자가 각 층별로 구분등기된 상가를 하나의 사업자번호로 등록 하여 임대하면서 3~5층을 한 사업자에게 임대하던 중에 4층의 임대사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시키는 경우,
 - 재화의 공급으로 보지 아니하는 사업 양도에 해당하는 것으로 일관되게 해석하고 있음(사전-2015-법령해석부가-22406, 2015.2.17. 외)

 관련법령

- ☞ 부가가치세법 제10조 【재화공급의 특례】
- ☞ 부가가치세법 시행령 제23조 【재화의 공급으로 보지 아니하는 사업 양도】

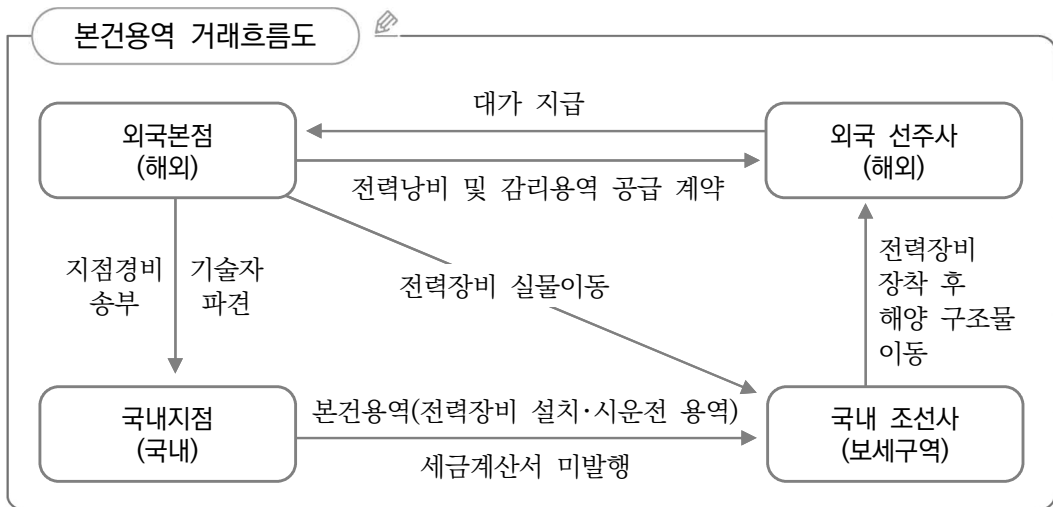
06 국내지점이 제공한 용역이 외국본점의 일괄공급계약에 대한 부수용역으로 자가공급에 해당하는지

답변요지 기획재정부 조세법령운용과-419, 2022.04.26.

국외 소재 외국법인(甲)이 다른 외국법인(乙)에게 전력장비 공급 및 동 전력장비 설치감독·시운전 감리용역(본건용역)을 제공하는 계약을 체결하고, 甲의 국내지점(丙)이 국내 보세구역에서 본건용역을 제공한 경우 丙의 본건용역 제공은 용역의 공급에 해당함

사실관계

- 질의법인(이하 ‘국내지점’)은 선박 및 해양플랜트에 설치되는 선박추진, 전기제어 장비 등을 공급하는 노르웨이 기업(이하 ‘외국본점’)의 국내 지점임
- 외국본점은 외국선주사와 ①전력장비 공급계약과 ②전력장비의 설치 감독, 시운전 등의 감리용역 계약을 직접 체결
 - ① 전력장비는 국내 보세구역으로 인도되어 국내 조선사가 건조 중인 해양구조물에 장착된 후 해외로 반출, 해외대륙붕에서 최종 시운전 및 테스트 후 가동
 - ② 국내지점은 국내 보세구역에서 전력장비가 해양구조물에 장착되는 과정에 대해 설치·시운전 감리용역(이하 ‘본건용역’) 수행



- 외국본점은 외국선주사와 체결된 계약과 관련한 전력장비와 용역매출 대금을 외국 선주사로부터 전부 수취하고 외국본점은 수취한 대금 중 인건비, 여비교통비, 외주비, 임차료 및 제세공과금 등 국내지점의 지출경비를 국내지점에게 송금

질의내용

- 외국본점은 외국선주사와 전력장비공급과 감리용역 제공에 관한 계약을 각각 별도로 직접 체결하고, 국내지점은 이에 따라 국내에서 전력장비 설치·시운전 감리용역 제공 시 자가공급 해당 여부 및 영세율 적용 여부

회 신 문

- 국외 소재 외국법인(甲)이 다른 외국법인(乙)에게 전력장비 공급 및 동 전력장비 설치 감독·시운전 감리용역을 제공하는 계약을 체결하고, 甲의 국내지점(丙)이 국내 보세구역에서 본건용역을 제공한 경우 丙의 본건용역 제공은 「부가가치세법」 제11조제1항에 따른 용역의 공급에 해당함
- 그리고 동 계약의 대금을 乙로부터 甲이 지급 받은 후, 본건용역을 수행한 丙이 甲으로부터 운영경비 형태로 외화를 송금받더라도 이는 「부가가치세법」 제24조제1항제3호, 같은 법 시행령 제33조제2항제1호 및 같은 법 시행규칙 제22조제1호에서 규정한 국외의 비거주자 또는 외국법인으로부터 외화를 직접 송금받은 경우에 해당하지 않아 영세율이 적용되지 않는 것임

검토내용

〈용역의 자가공급 해당 여부〉

- 당초, 국세청은 외국법인의 국내지점이 외국법인에 용역을 제공하고 그 대가를 수령하는 경우 용역의 자가공급으로서 부가가치세가 과세되지 아니하는 것으로 해석하였으나,
 - 기획재정부는 부가가치세 과세대상은 “국내”사업장(또는 국내거래*)으로, 국외사업장과 국내사업장 간 거래는 수출입에 해당할 수는 있어도, 원칙적으로 부가가치세 자가공급에 해당되지 않는다고** 판단함

* 국외사업자의 경우 국내 용역공급에 한해 과세대상에 포함(부가법 §52)

** 명시적 규정은 없지만, 부가가치세법은 공급장소가 국내인 경우만 적용한다는 장소적 적용범위가 전제되어 있음

- 외국본점의 국내사업자에 대한 전력장비(재화) 공급이 보세구역에서 이루어지면서, 이는 국외거래로서 외국본점은 부가가치세 과세영역 밖에 있음
 - 결국 국내사업장에서 과세영역 밖에 있는 국외사업장으로의 자가공급이 될 수 없다는 논리에 따라, 본건용역 공급을 국내지점의 외국본점에 대한 자가공급으로 볼 수는 없음

〈영세율 적용 여부〉

- 용역제공 장소를 국내로 보는 입장임(부가법 §24)
 - 본건용역은 보세구역에서 국내(보세구역도 해당)에서 제공되었으므로 국내거래에 해당하므로 용역의 국외공급에 해당하지 않음
- 본 건은 국내지점이 외국선주사에게 용역을 공급한 것으로 보아야 하며, 이에 따라 외국선주사로부터 외화를 직접 송금받아야 영세율이 적용됨
 - 영세율 적용이 되는 외화획득 용역의 공급이 되기 위해서는 외국법인으로부터 외화를 ‘직접’ 송금받은 경우로 규정하고 있어, 거래상대방으로부터 바로 송금받은 경우로 한정함(부가칙 §22)
 - 본 건은 거래상대방인 외국선주사로부터 송금받은 것이 아니고, 거래상대방이 아닌 외국본점으로부터 송금받았으므로 영세율 적용이 안됨

관련법령

- ㉡ 부가가치세법 제11조 【용역의 공급】
- ㉡ 부가가치세법 제24조 【외화 획득 재화 또는 용역의 공급 등】



07 해외직송 거래 시 선하증권을 단순교부한 경우 부가가치세법 상 세금 계산서 발급 여부

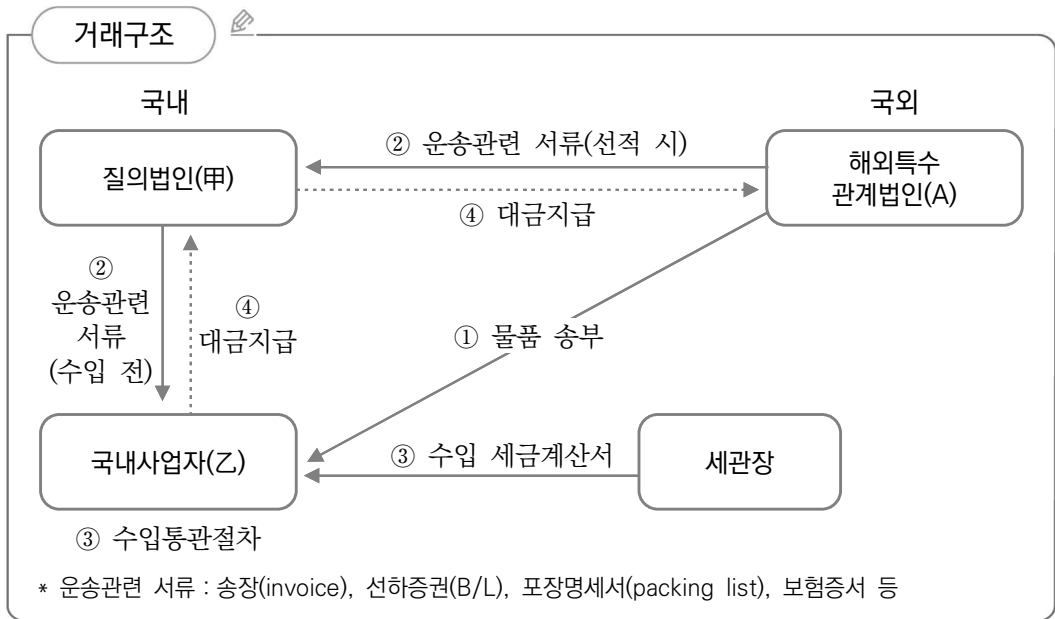


답변요지 기획재정부 조세법령운용과-418, 2022.04.26.

국내사업자(甲)가 국외사업자(A)로부터 매수한 물품을 국내사업자(乙)에게 매도하는 계약을 체결하고, 甲은 A로부터 乙명의로 기명식 선하증권을 포함한 운송서류를 송부받아 乙에게 교부하고 乙이 해당 물품의 수입통관절차를 진행하는 경우 甲의 乙에 대한 동 선하증권의 교부는 세금계산서 발급대상임

사실관계

- ☒ 질의법인(甲)은 산업용재화 무역업을 주된 영업활동으로 하는 회사로, 독일 소재 국외 본사가 지분의 100%를 소유하고 있음
- ☒ 甲은 국내사업자(乙)와 매매계약을 체결하고 해외특수관계법인(A)에 주문 요청
 - ① A는 甲의 요청에 따라 乙에게 물품을 직접 송부
 - ② A는 선하증권 등 운송관련 서류*를 甲에게 송부하고, 甲은 해당 서류를 乙에게 송부
 - * 송장(invoice), 선하증권(B/L), 포장명세서(packing list), 보험증서 등
 - 선하증권은 수하인 乙명의로 기명식*으로, 甲은 A로부터 운송 관련 서류와 함께 송부받아 乙에게 송부
 - * 송하인 : A, 수하인 : 乙, 착화통지처 : 甲
 - ③ 乙은 직접 수입통관절차를 진행하고, 세관장으로부터 수입세금계산서를 발급받아 수입부가세 납부
 - ④ 乙은 甲에게, 甲은 A에게 각각 대금지급
 - 甲은 판매 관련 매입·매출을 모두 계상하여 중개상이 아닌 매매상에 해당함



질의내용

- 甲이 乙에게 선하증권 등을 송부한 위 ②단계에서 세금계산서를 발급해야 하는지 여부 (단순교부방식)

회신문

- 국내사업자(甲)가 국외사업자(A)로부터 매수한 물품을 국내사업자(乙)에게 매도하는 계약을 체결하고, 甲은 A로부터 乙명의로 기명식 선하증권을 포함한 운송서류를 송부받아 乙에게 교부하고 乙이 해당 물품의 수입통관절차를 진행하는 경우 甲의 乙에 대한 동 선하증권의 교부는 세금계산서 발급대상임(본건 회신일 이후 결정·경정하는 분부터 적용)

검토내용

- 당초, 국세청 해석에 따르면 선하증권 양도방식*의 경우 과세거래로 세금계산서를 발급하고, 해외직송 거래시 선하증권 양도가 아닌 선하증권 단순교부방식의 경우 과세거래로 보지 않아 계산서를 발급함

* 사업자가 국외에서 구입한 물품에 대한 선하증권을 국내사업자에게 매도하는 경우

-  선하증권 단순교부방식은 세금계산서 발급대상으로 보고 있는 선하증권 양도방식과 거래의 구조 등 실질이 동일함
 - 선하증권 인도방식에 차이가 있을 뿐 계약당사자, 해외직송물품인 운송물 인도 계약 내용, 의무불이행 시 위험부담 등이 같음
 - 단순교부방식의 경우 엄밀하게 甲이 선하증권을 적법한 권리자로 취득하였다가 乙에게 양도한 것은 아니지만, 甲은 기명식 선하증권 교부 또는 지시를 통해 乙이 선하증권을 취득하게 함으로써, 乙이 운송물에 대한 처분권을 획득하게 함
-  ‘운송물의 인도’라는 하나의 거래 실질이 “국외거래(계산서 발급)”와 “국내수입(수입 부가세)”이라는 형태로 중복 계상되는 결과
 - 선하증권 양도 시 세금계산서와 운송물 수입 시 수입세금계산서가 중복되지 않도록 세금계산서 가액에서 수입세금계산서 가액을 차감할 수 있도록 하고 있음 (부가령 §61①5)
 - 그런데 단순교부방식이라 하여 계산서를 발급하게 되면 비록 계산서가 국외거래라 하더라도 수입세금계산서와 중복되어 논리상 맞지 않음
-  甲이 乙에게 발급하는 세금계산서의 공급가액은 수입세금계산서에 적힌 공급가액을 차감한 금액으로 함이 원칙(부가령 §61①(5))인데, 통상 두 공급가액이 같으므로 차감 후 공급가액이 0이 되어 甲의 세금계산서 발급 의무가 없고 甲과 乙의 세부담은 당초와 동일함
 - 다만, 「부가가치세법 시행령」 제61조제2항제5호 단서에 따라 보세구역에 반입된 물품에 대해 수입 통관 전에 甲이 乙에게 선하증권을 양도(교부)한다면, 선하증권 양도(교부) 대가 총액을 공급가액으로 할 수 있어 세부담에 다소 차이가 발생할 수 있음
-  조세심판원의 경우 단순교부방식에 대해 세금계산서 발급대상으로 보고 있음

관련법령

- ④ 부가가치세법 시행령 제2조 【재화의 범위】
- ④ 부가가치세법 제29조 【과세표준】
- ④ 부가가치세법 시행령 제61조 【외상거래 등 그 밖의 공급가액의 계산】

08

구매약관에 따른 구매확정기한 내 신용카드 결제시 재화의 공급시기



답변요지 서면-2022-법규부가-1407, 2022.06.28.

사업자가 다른 온라인쇼핑몰을 통하여 고객에게 재화를 공급하는 경우로서 해당 쇼핑물의 개별 약관에 따라 동의조건이나 기한을 약정한 경우에는 해당 조건의 성취나 기한이 지나 판매가 확정되는 때가 공급시기가 되는 것임



사실관계

- 질의법인은 의류, 공산품 등 도소매, 창고업을 영위하는 법인으로 ◇◇◇ 등 오픈마켓(이하 “통신판매중개업자”)을 통해 제품을 판매하고 있으며
 - 온라인 판매는 주문결제-상품발송-배송완료-구매확정(미확정 시 일정기간 경과 후 자동확정됨)의 절차를 거침
- 「전자상거래 등에서의 소비자보호에 관한 법률」(이하 “전자상거래법”)에 따르면 통신판매업자와 재화 등의 구매에 관한 계약을 체결한 소비자는 계약내용에 관한 서면을 받은 날부터 7일 이내에 청약철회 할 수 있는 것으로 규정하고 있어
 - 온라인쇼핑몰의 개별 약관에도 청약철회 규정을 반영하고 있으며, 해당 규정에 따라 고객이 청약철회하는 경우 질의법인은 공급한 재화를 반환(반품)받고 고객에게 대금을 환급하게 됨
- 대부분의 온라인쇼핑몰은 상기 전자상거래법 상 청약철회 규정 외에 고객과의 쇼핑물 이용약관에서 고객이 구매결정 기간(일반적으로 7일) 내에 구매결정(확정)하도록 하고
 - 해당 기간 내에 구매결정이나 교환, 반품에 대한 의사표시가 없는 경우 해당 기간 경과시 자동으로 구매결정 되는 것으로 약관에 규정하고 있음

질의내용

- 온라인쇼핑몰을 통해 고객에게 재화를 공급함에 있어 온라인쇼핑몰 이용약관에 따라 고객이 일정기간 내 구매결정(확정)하도록 하면서 신용카드 결제하는 경우 공급시기가 신용카드 결제일인지 구매결정(확정)일인지 여부

회신문

- 사업자가 온라인 쇼핑몰에서 재화를 판매하는 경우로서 온라인 쇼핑몰의 약관에 따라 재화를 수령한 소비자가 일정기간 내에 구매결정(확정)이나 교환, 반품 등의 의사표시를 하도록 하고 의사표시가 없는 경우 일정기간 경과시 자동으로 구매결정(확정)되는 경우에는 신용카드매출전표를 선발급하는 때에도 해당 재화의 공급시기는 「부가가치세법」 제15조제2항 및 같은 법 시행령 제28조제2항에 따라 약관상 조건이 성취되거나 기한이 지나 판매가 확정되는 때로 하는 것임

검토내용

- 일반적으로 「부가가치세법」 제17조제1항에서 재화 또는 용역의 공급시기가 되기 전에 재화 또는 용역에 대한 대가의 전부 또는 일부를 받고,
- 이와 동시에 그 받은 대가에 대하여 세금계산서 또는 영수증을 발급하면 그 세금계산서 등을 발급하는 때를 재화 또는 용역의 공급시기로 규정하고 있는 바,
 - 해당 사업자가 재화의 인도 또는 용역제공 완료일 이전에 고객으로부터 대가의 전부 또는 일부를 받고 신용카드매출전표 등을 발급한 경우 그 발급한 때를 재화 또는 용역의 공급시기로 봄이 타당함(부가가치세과-7, 2012. 1. 3.)
- 본건 온라인쇼핑몰의 경우 전자상거래법상 청약철회 규정 외에 소비자의 구매결정(확정) 규정을 약관에 명시하여
- 소비자가 재화 수령 후 일정기간 내에 구매를 결정하거나 교환, 반품의 의사표시를 별도로 하도록 하고, 해당 기간 내에 의사표시가 없으면 구매결정 의사표시가 있는 것으로 보아 자동으로 구매결정 처리를 하고 있는 바,

- 해당 구매결정 규정은 공급자(통신판매중개업자 포함)와 소비자간 개별 계약(약관)에 따라 정해지는 계약상의 조건 또는 기한에 해당함

■ 본건 공급자는 통신판매중개업자를 통하여 재화를 소비자에게 공급하면서 신용카드 매출전표를 발급하는 경우에도

- 개별 약관상 소비자가 구매결정(확정)하거나 기한이 경과되어 자동으로 구매결정 되기 전에는 판매대금을 정산받을 수 없는 점
- 소비자가 재화를 수령한 후 구매결정 의사표시를 함으로써 거래를 확정하고 완전한 사용·소비 권한을 이전받는 것은 동의조건부 거래로 보여지고, 해당 구매결정 기한 경과 시 자동 구매결정되는 것은 기한부 거래로 볼 수 있는 점 등에 비추어
- 개별 약관상 구매결정 규정을 명시하여 거래한 경우는 신용카드매출전표 발급*에도 불구하고 「부가가치세법 시행령」 제28조제2항에 따라 그 조건이 성취되거나 기한이 지나 판매가 확정되는 때를 공급시기로 봄이 타당한 것으로 판단됨

* 현금영수증을 발급한 경우에도 동일하게 적용(사전-2023-법규부가-0485, 2023.08.25.)

■ 참고로, 온라인쇼핑몰의 경우 전자상거래법 상 청약철회 규정만 있는 경우 일반적인 재화의 공급으로 보아

- 해당 사업자가 재화의 인도 또는 용역제공 완료일 이전에 고객으로부터 대가의 전부 또는 일부를 받고 신용카드매출전표 등을 발급한 경우 그 발급한 때를 재화 또는 용역의 공급시기로 봄이 타당함(부가-7, 2012.1.3.; 조심-2017-서-4958, 2018.2.8.)

관련법령

㉡ 부가가치세법 제15조 【재화의 공급시기】

㉢ 부가가치세법 시행령 제28조 【구체적인 거래 형태에 따른 재화의 공급시기】



09

용역을 공급하던 중 계약이 해지된 경우 수정세금계산서 발급시기



답변요지 기준-2021-법령해석부가-0156, 2021.08.24.

선수금에 대하여 세금계산서를 발급하였으나 계약이 중도 해지되어 선수금 전액을 반환하고, 기 공급한 용역대가를 실비 정산 청구하는 경우 당초 발급한 세금계산서상 공급가액과 정산 용역대가 차액에 대하여 증감사유가 발생한 날을 작성일로 하여 수정세금계산서를 발급하는 것임



사실관계

- 질의법인은 건설업을 영위하는 법인으로 '17.6월 주택재개발정비사업조합(이하 “조합”)과 정비기반공급시설 현황조사 및 정비(이설)용역 계약을 체결함
- 질의법인은 '18.1월 조합으로부터 선수금을 수취하여 세금계산서를 발급하고 부가가치세 신고납부하였으나,
 - '19.12월 질의법인 귀책으로 계약이 해지되어 조합과 이행약정서를 체결하여 '20.3월 조합에 선수금을 반환하고, 동일자로 부의 수정세금계산서를 발급함

* 이행약정서 주요내용 요약

1. 자문법인은 기 지급된 용역비 전액을 조합에 반환한다.
4. 자문법인이 용역 실행에 따른 실비 발생분에 대해서는 조합이 관련내용을 검토 후 이사회, 대의원회, 총회를 거쳐 자문법인에게 지급할 수 있다.

- 질의법인은 '20.11월 계약 해지 전 용역을 공급하며 투입한 실비를 정산하여 조합에 지급을 요청하였으나, 조합은 이에 합의하지 아니하여 질의일 현재까지 정산금을 지급하지 아니함

질의내용

- 사업자가 용역을 공급하며 수취한 선수금에 대하여 세금계산서를 발급하였으나, 용역 공급이 완료되기 전에 계약이 해지됨에 따라 선수금 전액을 반환하고 기 공급한 용역에 대하여 실비 정산 지급을 청구하는 경우 수정세금계산서 발급시기

회신문

- 건설업을 영위하는 사업자가 조합과 용역계약을 체결하여 용역을 공급하며 수취한 선수금에 대하여 「부가가치세법」 제17조제1항에 따라 세금계산서를 발급하였으나 계약이 중도 해지된 경우로서,
 - 조합과 약정에 따라 선수금을 전액 반환하고 계약 해지일까지 용역 제공에 대한 대가를 실비 정산하여 청구하기로 한 경우, 당초 발급한 세금계산서 상 공급가액과 해지된 때까지 실비 정산한 용역제공대가(공급가액)와의 정산차액에 대하여 같은 법 제70조제1항제3호에 따라 공급가액 증감 사유가 발생한 날(정산차액 확정일)을 작성일로 하여 수정세금계산서를 발급하는 것임

검토내용

- 선수금이나 기성금에 대한 세금계산서를 발급하고 용역을 공급하던 중 계약이 해지된 경우,
 - 해지 시점까지 공급한 용역에 대하여 합의된 대가가 당초 수취한 대금을 초과하는 경우에는 공급자가 대가를 추가 수취하고, 합의된 대가가 당초 수취한 대금에 미달하는 경우에는 공급자가 대금을 반환하여야 하므로
 - 수정세금계산서 발급 사유로 정하고 있는 계약의 해지에 따라 공급가액에 추가·차감되는 금액이 발생하는 경우에 해당하는 것이며, 이 경우 증감 사유가 발생한 날을 작성일(공급시기)로 하여 수정세금계산서를 발급해야 함(부가령 §70①3)

- 따라서, 계약 해지로 당초 공급한 용역 자체가 무효가 된다거나 용역을 공급하지 아니한 것으로 볼 수 없는 이상, 대금 반환 여부와 무관하게 당초 발급한 세금계산서 공급가액 전부를 취소할 수 없고
- 해당 세금계산서상 공급가액에 추가되거나 차감되는 금액에 대하여 「부가가치세법 시행령」 제70조제1항제3호에 따라 수정세금계산서를 발급함이 타당함
(부가가치세과-87, 2013.1.29.; 부가가치세과-208, 2010.2.22. 외 다수 같은 뜻)

관련법령

- ㉡ 부가가치세법 제32조 【세금계산서 등】
- ㉡ 부가가치세법 시행령 제70조 【수정세금계산서 또는 수정전자세금계산서의 발급사유 및 발급절차】



유튜브 광고수익을 국내 MCN 사업자를 거쳐 외국법인으로부터 원화로 지급받는 경우 영세율 적용 여부



답변요지 기획재정부 부가가치세제과-462, 2022.10.13.

국내 제3자가 외국법인 등으로부터 외화를 송금받고, 사업자가 그 제3자로부터 원화로 지급받는 경우 영세율이 적용되지 않는 것임



사실관계

- 질의인은 외국법인 구글에서 운영하는 미디어 플랫폼인 유튜브에 영상 콘텐츠를 제작하여 업로드 함으로써 광고수익을 창출하는 업체로, MCN* 사업자와 'MCN 계약 (유튜브 광고 수입 배분)'을 체결

* MCN(Multi Channel Networks, 다중채널네트워크) : 유튜브, 아프리카TV 등 동영상 사이트에서 인기가 많은 1인·중소 창작자의 콘텐츠 유통·판매, 저작권 관리 등에 도움을 주고 콘텐츠로부터 나온 수익을 창작자와 나눠 갖는 미디어 사업

- 구글로부터 받는 광고 수입을 MCN 사업자가 외화로 입금 받은 후 외국환은행에 매각하고 그 중 약정된 MCN 수수료를 제외하고 질의인에게 원화로 지급



질의내용

- 미디어 콘텐츠 창작업을 영위하는 법인이 유튜브 광고수익을 내국법인인 MCN 사업자를 거쳐 외국법인으로부터 원화로 지급받는 경우 영세율 적용 여부



회신문

- 국내 제3자가 외국법인 등으로부터 외화를 송금받고, 사업자가 그 제3자로부터 원화로 지급받는 경우, 「부가가치세법 시행령」 제33조제2항제1호에 해당되지 않아 영세율이 적용되지 않는 것임

 검토내용

-  조세법률주의의 원칙 상 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 함
 - 「부가가치세법 시행령」 제33조제2항제1호에서 대금의 지급방법을 ‘외국환은행에서 원화로 받거나 기획재정부령으로 정하는 방법’으로 명시하고 있고,
 - 기획재정부령(부가칙 §22)에서는 대금의 지급방법을 외화를 직접 송금받아 외국환은행에 매각하는 방법 등으로 열거하고 있음
 - 본 건의 경우 대리인이나 제3자로부터 원화로 받는 경우는 대금 지급방법에 열거되어 있지 않는 방법이므로 영세율 적용대상이 될 수 없음
-  기 해석사례에 따르면, 국내사업장이 없는 비거주자 등에게 국내에서 용역을 공급하고 대금을 국내 제3자 또는 국내대리인으로부터 받는 경우 영세율이 적용되지 않는다고 해석하고 있음(제도46015-12307, 2001.7.23. 외)
-  참고로, 사업자가 국내사업장이 없는 외국법인에게 국내에서 외화 획득 용역(부가법 §24①3)을 제공하고 해당 용역 대가를 동 외국법인의 국내자회사로부터 원화로 지급 받은 경우,
 - 동 국내자회사가 외국법인 등에 지급하여야 하는 금액에서 외국법인 등이 해당 사업자에게 지급하여야 하는 용역에 대한 대가를 차감하고 외국법인 등에 외화를 송금하는 경우에도 적법한 대가의 지급방법에 해당하지 않으므로 부가가치세 영세율을 적용할 수 없는 것으로 해석하고 있음(기획재정부 부가가치세제과-360, 2023.06.07.)

 관련법령

- ④ 부가가치세법 제24조 【외화 획득 재화 또는 용역의 공급 등】
- ④ 부가가치세법 시행령 제33조 【외화 획득 재화 또는 용역의 공급 등】



11

외국법인에 국내소비자에 대한 보증수리용역을 제공하는 경우 부가가치세 영세율 적용 여부



답변요지 사전-2022-법규부가-0936, 2022.10.04.

사업자가 국내에서 국내사업장이 없는 외국법인과 차량의 보증수리 등을 대행하는 서비스계약에 따라 보증수리업무를 지원하고 그 대가를 외국법인으로부터 외국환은행을 통하여 원화로 받는 경우로서 해당 국가에서 우리나라의 거주자 또는 내국법인에 대하여 동일하게 면세하는 경우에는 영세율이 적용되는 것임



사실관계

- 질의법인(이하“A사”)는 자동차 및 차량부품 판매업 등을 영위하는 법인으로
 - *****그룹(이하 “△△△”)의 차량을 국내 수입하여 국내딜러사에 판매하는 업을 하고 있으며
 - ’21.1월 △△△와 ○○○그룹(이하 “@@@”)이 합병함에 따라 △△△그룹의 차량에 대하여 ’22.1월부터 @@@그룹의 차량을 국내로 수입하여 판매하고 있음
- 차량판매 및 서비스 업무 개요는 다음과 같음
 - A사가 수입한 차량을 국내딜러사에게 판매하고, 국내딜러사는 소비자에게 판매하는 구조로 소비자에게 판매한 차량에 대하여 보증수리 요청이 발생하면
 - ① △△△차량의 보증기간 내 차량수리비는 A사가 부담하고,
 - ② @@@차량의 경우 합병일 전에 @@@가 국내딜러사를 통하여 국내소비자에게 판매한 차량의 보증기간 동안의 차량수리비는 @@@가 부담함
- @@@는 외국법인으로서 국내소비자와 보증수리 처리문제를 직접 수행하기에 물리적인 거리 등 사유로 불가능하다고 판단하여, ’22.1월 A사와 ‘Service Agreement’(이하 “서비스계약”)을 체결함
- A사는 본건 서비스계약 체결에 따라 @@@를 대신하여 국내소비자에 대한 보증수리 업무를 대행함

 질의내용

-  사업자가 국내사업장이 없는 외국법인(프랑스 소재)과 체결한 서비스계약에 따라 외국 법인에 공급한 용역이 사업지원 서비스업에 해당하는 것으로서 부가가치세 영세율 적용대상인지

 회 신 문

-  사업자가 국내사업장이 없는 프랑스 소재 외국법인과 보증서비스지원계약에 따라 국내소비자에게 판매한 차량의 보증서비스 지원업무 용역을 제공하고 그 대가를 외국환 은행을 통하여 원화로 받는 경우 해당 용역이 「부가가치세법 시행령」 제33조제2항 제1호에 열거된 사업지원 서비스업에 해당하고, 해당 국가에서 우리나라의 거주자 또는 내국법인에 대하여 동일하게 면세하는 경우에는 같은 법 제24조제1항제3호에 따라 영세율이 적용되는 것임
- 다만, 해당 용역이 사업지원 서비스업에 해당하는지 여부는 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 의하는 것임

 검토내용

-  국내에서 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인에 공급되는 특정 재화 또는 사업에 해당하는 용역으로서 그 대금수령 요건을 충족하는 등 다음의 요건을 모두 충족하는 경우 영세율이 적용됨(부가법 §24①(3), 부가령 §33②(1))
 - ① 국내에서 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인에게 공급하여야 할 것
 - ② 비거주자 또는 외국법인이 지정하는 국내사업자에게 인도되는 재화로서 과세사업에 사용되는 재화 또는 시행령에 열거된 사업에 해당하는 용역일 것
 - ③ 그 대금을 외국환은행에서 원화로 받거나 기획재정부령으로 정하는 방법으로 받을 것
 - ④ 열거하고 있는 사업 중 '16.7.1.부터 '전문서비스업'과 '사업시설관리 및 사업지원 서비스업'은 상호주의 면세로 전환

- 본건은 사업자가 프랑스 소재 외국법인과 체결한 보증수리지원서비스 계약에 따라 외국법인에 공급한 용역이 사업지원 서비스업에 해당하는 것으로서 「부가가치세법 시행령」 제33조제2항제1호에 따라 영세율이 적용되는 지 여부가 쟁점임
- 질의법인은 '22.3월 쟁점서비스가 한국표준산업분류 상 산업분류 중 어디에 해당하는지 통계청에 질의하여
 - '22.4.6. 쟁점서비스는 고객의 요구에 의하여 청구서 작성 및 기록활동, 인력 및 물자 분배 등의 일일사무 행정 서비스를 종합적으로 제공하거나 기타 분류되지 않은 사무지원 서비스를 제공하는 것이 주된 산업활동인 경우 '75919 기타 사무 지원 서비스업(대분류 N.사업시설 관리, 사업지원 및 임대서비스업)으로 분류한다는 회신을 받은 바 있음
 - 따라서, 질의법인이 국내 사업장이 없는 외국법인에 공급하는 용역이 보증서비스를 지원하는 것으로 문서작성 및 검증 등 사무업무와 관련 절차를 대행해주는 경우 '사업지원 서비스업'에 해당하는 것으로 보임
- 「부가가치세법 기본통칙」 25-0-1에 따르면 같은 법 제25조에서 규정하는 영세율 적용에 대한 '상호면세국의 범위'에 관하여 33개국을 예시하고 있으며, '프랑스(33호)'도 상호면세국에 포함하고 있음
- 부가가치세 예정·확정신고시 “해당 국가의 현행 법령 등 해당 국가에서 우리나라의 거주자 또는 내국법인에 대하여 동일하게 면세한다는 사실을 입증할 수 있는 관계 증명서류”를 제출하도록 「부가가치세법 시행령」 제101조제1항에 규정하고 있는 점에 비추어
 - 프랑스가 위 상호면세국 요건을 충족하는 지 여부에 대하여는 위의 사실관계와 납세자가 제출하는 증명서류 등을 종합적으로 검토할 필요가 있음

관련법령

- ㉡ 부가가치세법 제24조 【외화 획득 재화 또는 용역의 공급 등】
- ㉡ 부가가치세법 시행령 제33조 【외화 획득 재화 또는 용역의 공급 등】



12

고객 할인액 중 제휴사로부터 보전받은 금액의 부가가치세 공급가액 포함 여부



답변요지 기획재정부 부가가치세제과-51, 2022.01.25.

사업자가 마일리지등 외에 신용카드사 및 제조사업자와의 제휴계약에 따라 고객이 특정 신용카드로 결제하거나 특정 제품을 구매하는 조건으로 할인하여 공급하고 제휴사업자로부터 보전받은 금액은 재화 또는 용역의 공급가액에 포함하지 아니하는 것임



사실관계

- 재화·용역 구입실적에 따라 적립하는 마일리지 사용 할인
 - 카드사 제휴할인, 항공사 마일리지, 쌍방형 정산유형 할인, 일방형 정산유형 할인
- 마일리지 사용 외 할인
 - 카드사 청구할인, 제조사 특정상품 할인



질의내용

- 사업자가 제휴사와 체결한 협약에 따라 고객에게 재화·용역을 할인된 가액으로 공급하고 제휴사로부터 할인액의 일부 또는 전부를 보전받는 경우 해당 보전금액의 공급가액 포함 여부



회신문

- 사업자가 제휴 사업자와의 계약에 따라 마일리지등을 부여받은 고객에게 2017년 4월 1일 전에 마일리지등 사용금액 만큼 재화 또는 용역을 할인하여 공급하고 제휴 사업자로부터 할인액의 전부 또는 일부에 대해 보전받은 금액은 재화 또는 용역의 공급가액에 포함하지 아니하는 것임
- 사업자가 마일리지등 외에 신용카드·제조 사업자 등과의 제휴계약에 따라 고객이 특정 신용카드로 결제하거나, 특정 제품을 구매하는 것 등을 조건으로 하여 재화 또는

용역을 할인하여 공급하고 제휴 사업자로부터 할인액의 전부 또는 일부에 대해 보전 받은 금액은 재화 또는 용역의 공급가액에 포함하지 아니하는 것임

검토내용

- 그간 기획재정부와 국세청은 자기적립외마일리지를 제휴사로부터 보전받은 금액의 경우 공급가액에 포함한다고 해석해 왔으나, 대법원에서 '17.4.1.이전 공급분에 대해 매출에누리로 판결(대법원2021두38123, 2021.8.19. 외)하여,
- 기획재정부는 사업자가 제휴 사업자와의 계약에 따라 고객에게 2017년 4월 1일 전에 마일리지등 사용금액만큼 할인하여 공급하고 제휴 사업자로부터 할인액에 대해 보전받은 금액*은 공급가액에 포함하지 아니하는 것이며,
 - * 시행령 개정으로 2017년 4월 1일 이후 자기적립외마일리지 사용분에 대한 제휴사 보전금은 공급가액에 포함(부가령 §61②9나)
 - 사업자가 마일리지등 외에 신용카드·제조 사업자 등과의 제휴계약에 따라 고객이 특정 신용카드로 결제하거나, 특정 제품을 구매하는 것 등을 조건으로 하여 할인하여 공급하고, 제휴 사업자로부터 할인액에 대해 보전받은 금액은 공급가액에 포함하지 아니하는 것으로 해석함

〈할인유형에 따른 공급가액 포함 여부〉

할인 유형	'17. 4. 1. 전	'17. 4. 1. 이후
마일리지 사용 할인	공급가액 불포함	① 자기적립마일리지 : 공급가액 불포함
		② 자기적립외마일리지 제휴사 보전금 : 공급가액 포함
마일리지 미사용 할인		공급가액 불포함

관련법령

- ㉡ 부가가치세법 제29조 【과세표준】
- ㉡ 부가가치세법 시행령 제61조 【외상거래 등 그 밖의 공급가액의 계산】

**13**

수탁자가 고객에게 적립해 준 적립금을 위탁자의 상품구매시 사용하는 경우 위탁자의 공급가액



답변요지 서면-2019-법규부가-3402, 2022.02.04.

위탁자가 수탁자로부터 마일리지등을 부여받은 고객에게 '17.4.1. 이후에 마일리지등 사용 금액만큼 재화를 할인하여 공급하고 할인금액을 위탁자가 수탁자에게 지급하는 판매수수료에서 차감하는 경우 해당 할인금액은 재화의 공급가액에 포함하는 것임



사실관계

- 질의법인(위탁자)은 의류 도소매업을 주요 사업으로 영위하는 법인으로
 - 홈쇼핑사(수탁자)와 상품판매에 대한 위·수탁계약을 체결하여 TV홈쇼핑과 인터넷 쇼핑물 등을 통해 상품을 판매하고 있음
- 홈쇼핑사는 홈쇼핑 이용 고객을 대상으로 다양한 즉시할인(ARS할인, 일시불 할인등) 제도를 두고 있으며 그 외 자체 적립금제도를 운영하여 고객이 홈쇼핑을 통해 거래시 구매금액의 일정비율 또는 이벤트에 따라 일정금액을 적립해주고
 - 고객은 홈쇼핑을 통해 질의법인의 상품 구매시 해당 적립금을 사용하여 정상가격에서 적립금만큼 할인한 금액으로 구매할 수 있음
- 이러한 판촉활동은 위수탁계약에 따라 질의법인과 홈쇼핑사가 세부사항을 사전에 상호 합의 하여 진행하고 있으며
 - 고객이 적립금 사용으로 할인받는 금액(본건 할인액)은 홈쇼핑사가 부담하여 질의법인이 홈쇼핑사에 지급할 판매수수료에서 차감하도록 약정함
- 홈쇼핑사는 판매수수료에서 차감하는 본건 할인액을 공급가액에 포함하지 아니하는 에누리료 보아 해당 금액을 차감한 금액으로 질의법인에 세금계산서를 발급하고 있으며,
 - 질의법인은 당초 본건 할인액을 상품매출 공급가액에 포함하여 부가가치세 신고하였다가 2017.3.31. 이전 할인액은 에누리에 해당한다는 우리청 질의회신에 따라 부가가치세 환급받음

질의내용

- '17.4.1. 이후 수탁자인 홈쇼핑사가 고객에게 적립해준 적립금을 고객이 위탁자의 상품 구매시 사용하여 대금을 할인받도록 하고, 해당 할인액을 위탁자가 수탁자에게 지급하는 판매수수료에서 차감하는 경우 해당 할인액이 위탁자의 공급가액에 포함되는지 여부

회신문

- 귀 질의 경우 기획재정부 부가가치세제과-64(2022.1.27.)를 참조하시기 바랍니다.

기획재정부 부가가치세제과-64, 2022.1.27.

판매자(위탁자)가 위수탁판매대행계약에 따라 판매대행업자(수탁자)로부터 마일리지등을 부여받은 고객에게 2017년 4월 1일 이후에 마일리지등 사용금액만큼 재화를 할인하여 공급하고 할인금액을 위탁자가 수탁자에게 지급하는 판매수수료에서 차감하는 경우 해당 할인금액은 「부가가치세법」 제29조제3항제6호 및 같은 법 시행령 제61조제2항제9호 나목에 따라 재화의 공급가액에 포함되는 것임

검토내용

- 본건 거래에 있어 적립금은 수탁자인 홈쇼핑사가 자체적으로 고객의 홈쇼핑 구매실적 등에 따라 일정금액을 적립해주고 고객이 위탁자의 상품구매 시 사용할 수 있는 것이므로,
- 질의법인(위탁자)의 자기적립마일리지등*에 해당하는 것으로 볼 수 없고 홈쇼핑사(수탁자)가 제공하는 자기적립외마일리지에 해당함
- * 당초 공급자와 이후 공급자가 같다는 사실이 확인될 것, 제3자로부터 보전받지 아니할 것
- 2017.2.7. 부가가치세 시행령 제61조를 개정하여 당초 재화·용역을 공급하고 마일리지를 적립해 준 사업자에게 사용하는 '자기적립마일리지등'은 공급가액에서 제외하되,
- '자기적립외마일리지등'으로 대금을 결제받은 부분에 대하여 제3자로부터 보전받은 금액은 공급가액에 포함하는 것으로 규정함(부가령 §61②9)
- 따라서, 질의법인(위탁자)이 홈쇼핑사(수탁자)가 제공한 자기적립외마일리지인 적립금으로 상품대금 일부를 결제받고 해당 금액을 홈쇼핑사에게 지급할 판매수수료에서 차감하는 경우,

- 제3자인 홈쇼핑사로부터 보전받은 것으로 볼 수 있으므로 해당 보전금액을 과세표준에 포함하는 것임

관련법령

- ㉡ 부가가치세법 제29조 【과세표준】
- ㉡ 부가가치세법 시행령 제61조 【외상거래 등 그 밖의 공급가액의 계산】



14

토지·건물 일괄공급 시 건물을 철거하고 토지만 사용하는 경우 건물의 공급가액 계산



답변요지 사전-2022-법규부가-0299, 2022.03.15.

사업자가 고시원(토지, 건물)을 매수인에게 일괄양도하며 계약상 구분된 토지와 건물의 가액이 기준시가 등으로 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있지만 매수인이 매매특약사항에 의하여 건물을 철거하고 토지만 사용하는 경우 건물의 공급가액은 실제 거래가액으로 하는 것임



사실관계

- 질의인(또는 “매도인”)은 ○○시 △△구에서 고시원을 운영하던 중 '21.11월 고시원의 토지, 건물('04년 준공)을 00억원에 매매계약을 하고 계약일에 0억원, 잔금일인 '22.2월에 00억원을 받고 매도함
 - * 매매특약사항에 건물을 철거하여 토지만을 사용할 계획으로 건물가액 1억1천만원(VAT포함)을 포함하여 37억원을 매매가액으로 함
- 건물 철거 사유는 매수인*이 위 토지 위에 다세대빌라를 신축하기 위함으로 '21.12월 건축허가서가 나왔으며(이때 다세대 신축공사 허가도면 제출), '22.2월 질의인 명의로 건축물 해체심의 신청함
 - * 매수인은 건설업(주택신축판매업)으로 '22.1월 사업자등록
- 계약서상 구분된 토지와 건물의 가액은 기준시가로 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있음



질의내용

- 고시원을 운영하던 사업자가 고시원(토지·건물)을 매수인에게 일괄 양도하며 매매특약사항으로 매수인이 건물을 철거하여 토지만 사용하기로 하는 경우 건물의 공급가액 산정방법

 회 신 문

-  고시원을 운영하던 사업자가 고시원(토지·건물)을 매수인에게 일괄 양도하며 계약상 구분된 토지와 건물의 가액이 기준시가로 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있지만, 매수인이 매매특약사항에 의하여 토지와 건물을 함께 공급받은 후 건물을 철거하고 토지만 사용하는 경우 건물의 공급가액은 「부가가치세법」 제29조제9항제2호 및 같은 법 시행령 제64조제2항제2호에 따라 실지거래가액으로 하는 것이나, 이에 해당하는지 여부는 사실판단할 사항임

 검토내용

-  토지·건물을 일괄 양도하는 경우 공급가액은 계약서나 합의서, 관련증빙 등에 의하여 확인되는 실지거래가액으로 하는 것이 원칙인데(재부가22601-123, 1992.8.11. 외)
 - 기존에는 거래당사자간 합의한 실지거래가액이 확인되는 경우라 하더라도 실지거래가액이 「부가가치세법 시행령」 제64조에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30이상 차이가 있는 경우 안분계산하도록 하였으나,
 - '22.1월 이후 공급분부터 건물 등이 있는 토지를 취득하여 그 건물 등을 철거하고 토지만 사용하는 경우는 안분계산 대상에서 제외하는 것으로 세법이 개정됨
 - 계약서에 건물의 실지거래가액을 명시하고 매수인이 실제 건물을 사용하지 않고 즉시 철거하는 등 정상적인 거래에 비추어 합당하다고 인정되는 경우 건물의 실지거래가액을 공급가액으로 하는 것임
-  매도인의 명의로 잔금일 이전에 건축허가를 신청하여 건축허가서가 나왔고, 건축물해체 심의를 신청하였으며 매수인은 신축건물의 사업자등록을 마치는 등 제반사정을 고려할 때 건물을 철거하여 토지만을 사용하는 것으로 보임

 관련법령

- ④ 부가가치세법 제29조 【과세표준】
- ④ 부가가치세법 시행령 제64조 【토지와 건물 등을 함께 공급하는 경우 건물 등의 공급가액 계산】

15 이동통신사의 제휴할인 제도를 업무를 대행하는 사업자의 세금계산서 수수 여부 등

답변요지 서면-2022-법규부가-3867, 2023.02.01.

제휴사가 이동통신사의 제휴할인 제도를 위탁받은 사업자와의 계약에 따라 회원에게 재화·용역을 할인된 가격으로 공급하고 사업자로부터 할인액 중 일정액을 지급받는 경우 별도의 판촉용역 대가로 보아 세금계산서 발급을 하여야 하는 것임

사실관계

- 이동통신사는 고객유지·확보를 위한 판촉활동으로 이동통신사의 이동전화 가입자로서 멤버십카드를 발급받은 회원(이하 “회원”)에게 영화관, 편의점 등 제휴사의 제휴서비스를 제공하는 할인형 고객 서비스 프로그램(이하 “멤버십”)을 운영 중임
 - 이동통신사는 질의법인(또는 “업무대행사”)과 업무대행계약을 체결하여 멤버십의 운영을 포괄적으로 위탁하고 대가로 업무대행수수료를 지급함
 - 제휴사는 질의법인과 제휴계약을 체결하고 회원이 제휴사의 물품·서비스를 구매·이용하는 경우 할인혜택을 제공함

〈제휴사의 멤버십 할인혜택〉

구 분	제휴사	할인혜택 내용
영화·공연	00시네마	영화관람권 최대 4,000원 할인
베이커리	00베이커리	천원당 50원 할인, 10% 할인
편의점 외 11	00편의점 외	천원당 50원 할인 등

- 질의법인은 제휴계약에 따라 할인액 중 일정액(이하 “쟁점지급금”)을 제휴사에게 지급함

질의내용

- 제휴사가 이동통신사의 제휴할인 제도를 대행하는 사업자와의 계약에 따라 이동통신사의 회원에게 재화·용역을 할인된 가격으로 공급하고 대행사업자로부터 할인액 중 일정액을 지급받는 경우
 - 해당 지급금을 판촉 활동 등 별도의 용역에 대한 대가로 보아 세금계산서 발급 여부

 회 신 문

-  귀 서면질의 신청의 경우 기획재정부 해석(기획재정부 부가가치세제과-75, 2023.1.31.)을 참조하시기 바랍니다.

기획재정부 부가가치세제과-75, 2023.1.31.

이동통신사업자의 할인형 멤버십 제휴계약에 따라 제휴사가 멤버십에 가입한 회원에게 재화 또는 용역을 판매금액에서 일정액을 할인하여 공급하고, 이동통신사업자로부터 할인형 멤버십 운영을 위탁받은 법인이 제휴사에게 판촉활동 등 별도 용역을 공급받고 해당 할인 금액의 전부 또는 일부를 그 대가로 지급하는 경우, 제휴사는 이동통신사업자로부터 할인형 멤버십 운영을 위탁받은 법인에게 「부가가치세법」 제32조에 따른 세금계산서를 발급하여야 하는 것임

 검토내용

-  제휴사가 이동통신사와의 계약에 따라 별도의 판촉활동 용역을 공급하고 받은 대가에 해당하므로 세금계산서를 발급할 수 있는 것임
- 제휴사는 이동통신사(대행사)와의 할인형 멤버십 제휴계약에 따라 회원에게 재화 등을 할인하여 공급하는 것과 별개로 이루어진 광고 및 홍보, 마케팅 활동 등*을 수행함
 - * 제휴사가 자기의 매장에서 직접 이동통신사의 홍보물 부착, 회원의 본인여부 확인 등을 통해 할인혜택 제공 등 판촉활동을 하는 것임
 - 제휴사가 이동통신사의 회원에 대한 할인혜택 제공의무를 대신 이행하는 일종의 도급으로 용역의 제공에 해당함
-  쟁점 지급금은 이동통신사(대행사)가 회원을 대신하여 지급한 제3자 지급금에 해당하지 않음
- 본건 제휴사와 회원 간의 재화 등 판매대금은 할인 후 금액으로 이미 확정되며, 질의 법인이 쟁점 지급금을 지급하지 않는 때에도 제휴사는 회원에게 해당 금액의 지급 청구가 불가하므로
 - 쟁점 지급금은 제휴사가 회원에게 물품 및 서비스를 공급하고 대행사로부터 받는 제3자 지급금이 될 수 없음

■  쟁점 지급금이 별도 용역에 대한 대가로서 세금계산서 발급이 가능하다는 해석사례를 살펴보면

- 이동통신사가 본건 멤버십과 동일한 제도를 운영함에 있어 질의법인 설립 전의 업무 대행사(주)○○에스에 위탁하면서 쟁점 지급금의 과세여부에 대해 기획재정부에 질의하였던 바,
- 제휴사가 이용대가 중 일정액을 업무대행사로부터 지급받는 것은 제휴사가 업무 대행사에게 별개의 판촉용역을 공급하고 받은 대가로서 세금계산서 발급할 수 있다고 판단함(재소비46015-292, 2001.10.31. 같은 뜻)

■  따라서, 사업자 간의 제휴서비스의 공급에 대한 대가로 쟁점 지급금을 지급하는 경우 제휴사는 용역의 공급거래로 세금계산서를 발급하여야하는 것임

관련법령

⑤ 부가가치세법 제32조 【세금계산서 등】

**16**

부동산 임대업의 포괄 양도를 위해 지급한 중개수수료 관련 매입세액 공제 여부



답변요지 기획재정부 부가가치세제과-10, 2022.01.07.

부가가치세 과세대상인 부동산 임대업을 영위하던 사업자가 임대사업을 「부가가치세법」 제10조제9항제2호에 따라 양도하면서 부담한 중개수수료 관련 매입세액은 매출세액에서 공제하는 것임



사실관계

- 질의인은 '06.8.31. 상가(건물·부속토지)를 취득하여 부동산임대업을 영위하다 '20.8.31. 양도하고
 - 양수인이 기존 임대차 계약 등을 승계하여 부동산임대업을 영위할 예정이므로 사업의 포괄양도로 신고
- 질의인은 '20.9.2. 폐업에 따른 부가가치세 확정신고시 본건 사업 양도를 위해 지출한 중개수수료 관련 매입세액을 매출세액(7~8월분 임대료 및 간주임대료 매출세액)에서 공제하여 환급 신고



질의내용

- 부동산임대업자가 임대사업을 포괄 양도하며 지급한 중개수수료 관련 매입세액을 공제할 수 있는지 여부



회 신 문

- 부가가치세 과세대상인 부동산 임대업을 영위하던 사업자가 임대사업을 「부가가치세법」 제10조제9항제2호에 따라 양도하면서 부담한 중개수수료 관련 매입세액은 매출세액에서 공제하는 것임

검토내용

- 당초, 부동산임대업자가 임대업을 포괄 양도하고 중개수수료를 지급한 경우 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업 관련 매입세액에 해당하여 매출세액에서 공제되지 않는 것으로 해석(서면3팀-2950, 2007.10.30.)하였으나,
 - 기획재정부는 사업의 포괄 양도가 재화의 공급 범위에서 제외되어 부가가치세 비과세 대상이라 하더라도 중개수수료가 과세사업과 관련된 비용인 이상 매입세액을 공제 받을 수 있는 것으로 해석하였음
- 「부가가치세법」 상 매입세액 공제 여부의 기준을 ‘사업 관련성’에 두고 있으므로 지출된 비용이 과세재화를 위한 것인지 면세(비과세)재화를 위한 것인지가 아니라, 해당 사업이 면세사업인지 과세사업인지 여부에 따라 매입세액 공제 여부가 결정되는 것이므로
 - 사업의 포괄 양도가 재화의 공급 범위에서 제외되어 부가가치세 비과세 대상이라 하더라도 질의인이 과세사업인 부동산임대업 외의 다른 면세(비과세)사업을 영위하고 있지 아니하고 해당 부동산임대업의 폐지 과정에서 중개수수료를 지출한 것으로서 과세사업과 관련된 비용임
- 따라서, 질의인이 영위하던 부동산임대업을 포괄 양도하기 위해 지출한 중개수수료 관련 매입세액은 질의인의 매출세액에서 공제함이 타당함

관련법령

- ④ 부가가치세법 제38조 【공제하는 매입세액】
- ④ 부가가치세법 제10조 【재화 공급의 특례】



17

수탁자가 위탁자를 공급받는 자로 발급받은 세금계산서로 매입세액 공제 가능 여부



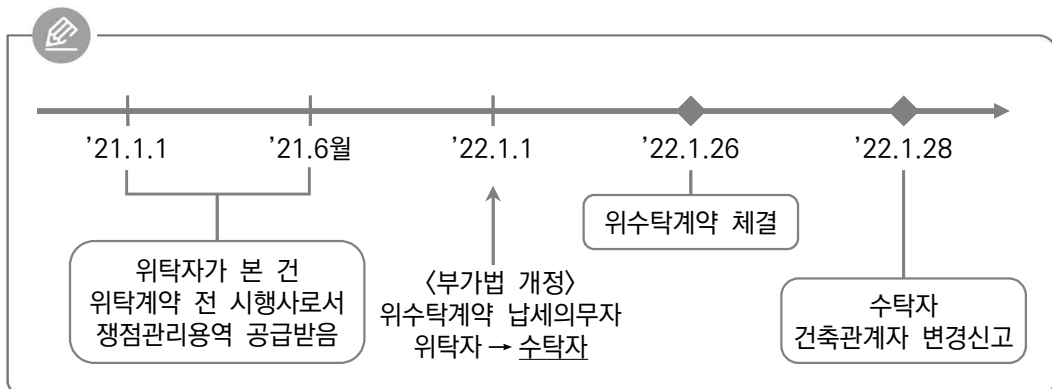
답변요지 사전-2022-법규부가-0262, 2022.03.20.

'22.1.1. 이후 수탁자가 위탁자와 신탁부동산을 개발하여 분양 및 임대하는 차입형 토지 신탁계약을 체결하면서 '22.1.1. 전에 위탁자와 용역업체 사이에 체결된 계약에 따라 위탁자를 공급받는 자로 하여 수취한 세금계산서로 매입세액을 공제받을 수 없는 것임



사실관계

- 질의법인(수탁자)은 「신탁법」에 따라 신탁부동산을 신탁재산으로 인수하는 자로서
 - '22.1.26. (주)□□홀딩스(이하 “위탁자”)와 ***시 소재 주상복합 건물(이하 “본건 부동산”)을 신축·분양하는 내용의 차입형 토지신탁계약 (이하 “신탁계약”)을 체결하고
 - '22.1.28. 본건 부동산 신축 관련 건축 관계자 변경 신고를 통하여 건축주로서의 지위를 획득함
- 위탁자가 '21.1월부터 6월 중에 본 사업의 원활한 업무추진을 위하여 (주)○○○등 4개 용역업체에 본건 부동산에 대한 관리업무(PM용역, 설계용역, 경관 심의자문용역, 인허가 등, 이하 “쟁점관리용역”)를 위탁하여 용역을 공급받으면서
 - 계약금 등 용역수수료를 지급하고, 위탁자를 공급받는 자로 하는 세금계산서를 수취함



질의내용

- 수탁자가 위탁자와 차입형 토지신탁계약 체결하면서 '22.1.1. 전에 위탁자와 용역업체 사이에 체결된 계약에 따라 위탁자를 공급받는 자로 하여 발급받은 세금계산서로 매입세액을 공제받을 수 있는지 여부

회신문

- 사업자(「신탁법」상 위탁자, 이하 “위탁자”)가 2022.1.1. 이후 신탁회사(이하 “수탁자”)와 자기의 신탁재산을 수탁자에게 신탁하고 수탁자는 이를 인수하여 관리, 처분 및 임대함을 목적으로 하는 차입형 토지신탁계약을 체결하면서, 위탁자가 2022.1.1. 전에 용역업체와 체결한 계약에 따라 위탁자를 공급받는 자로 하여 발급받은 세금계산서의 부가가치세액은 「부가가치세법」 제39조에 따라 수탁자의 매입세액에서 공제할 수 없는 것임

검토내용

- 질의법인은 「신탁법」에 따른 수탁자로 '22.1.1. 이후 체결한 본건 신탁계약에 따라 신탁부동산을 개발하여 분양 등을 할 예정으로 '20.12.22. 개정된 「부가가치세법」에 따른 납세의무자가 되는 것임
- 위탁자는 '22.1.1. 전에 본건 사업의 시행사이자 납세의무자로서 신탁계약과 무관하게 자신의 과세사업을 수행하면서 PM관리용역을 공급받고 세금계산서를 발급받았는 바, 「부가가치세법」 제38조에 따라 매입세액을 공제하는 것이 타당해 보이며
 - 수탁자가 '22.1.1. 이후 신탁계약을 체결하고 건축관계자 변경 신고를 통하여 본건 사업의 건축주로서의 지위를 이전(취득)하였다고 하여 달리 볼 것은 아님
- '20.12.22. 기획재정부는 신탁재산 관련하여 다음 요건*을 모두 충족하는 경우 위탁자(수탁자)를 공급받는 자로 하여 발급받은 세금계산서로 수탁자(위탁자)의 매입세액공제를 허용하는 특례를 신설함(부가령 §75(11),(12))

* ① 「신탁법」 제3조에 따라 설정된 신탁의 위탁자와 수탁자 일 것
 ② 거래사실이 확인되고 부가가치세가 신고·납부된 경우

- 다만, 「부가가치세법 시행령」 제75조제11·12호 개정 규정은 「부가가치세법 시행령」 부칙 제2조(제31445호, '21.2.17.)에 따라 '22.1.1. 이후 재화 또는 용역을 공급받는 분부터 적용하는 것이므로,
- '22.1.1. 전에 위탁자가 본건 사업을 진행하면서 본건 부동산 관련 관리용역을 공급 받으면서 위탁자 명의로 수취한 세금계산서로
 - '22.1.1. 이후 수탁자가 '신탁재산 관련 매입세액공제 특례'에 따라 매입세액을 공제 받을 수 없는 것임

관련법령

- ④ 부가가치세법 제3조 【납세의무자】
- ④ 부가가치세법 제39조 【공제하지 아니하는 매입세액】
- ④ 부가가치세법 시행령 제75조 【세금계산서 등의 필요적 기재사항이 사실과 다르게 적힌 경우 등에 대한 매입세액 공제】



18

거래처로부터 양수받은 외상매출금 채권의 대손세액 공제 가능 여부



답변요지 사전-2022-법규부가-1051, 2022.11.08.

사업자가 거래처A로부터 양수받은 외상매출금 채권은 대손세액공제를 받을 수 없는 것임



사실관계

- 질의법인은 거래처A와 거래처B에게 자재를 공급하는 업체로,
 - 거래처A는 거래처B로부터 제작비를 받지 못하여 질의법인에게 자재비를 줄 수 없다고 하며, 거래처B에게 자재비를 청구하라고 하면서 3자간 직불합의서를 작성하였고
 - 거래처A가 가지고 있던 거래처B에 대한 외상매출금 채권(이하 “쟁점채권”)을 질의법인에게 양도함으로써 질의법인과 거래처A간의 채무관계는 종결함
- 거래처B는 파산 직전으로 공장이 임의경매로 넘어간 상태이며, 질의법인은 거래처B로부터 양수채권에 대한 미수금을 받지 못하여 대손세액공제를 청구할 예정임



질의내용

- 사업자가 거래처A로부터 외상매출금 채권(거래처A가 거래처B에게 회수할 외상매출금)을 양수받은 경우 대손세액공제 가능 여부



회 신 문

- 사업자가 재화를 공급하고 그 대가를 거래처A로부터 거래처A가 거래처B에게 매출하여 발생한 외상매출금 채권으로 지급받은 후 거래처A와의 채권·채무관계를 종결하고, 거래처B가 파산 등으로 인해 해당 채권금액을 회수할 수 없는 경우 그 채권금액에 대하여는 「부가가치세법」 제45조제1항에 따른 대손세액공제를 받을 수 없는 것임

 검토내용

- 「부가가치세법」 제45조 제1항의 ‘공급을 받은 자’는 사업자와의 계약관계에 따라 그로부터 ‘직접’ 공급을 받은 자를 말하는 것이지, 전체 거래과정의 어느 부분에서든 물품의 공급을 받기만 하면 된다고 할 수 없으며,
 - 만약, ‘공급을 받은 자’의 의미를 확장하게 될 경우 전체 거래관계에서 파산 등의 사유가 발생한 당사자에 대한 채권을 전단계 공급자에게 무차별적으로 양도하는 경우 등에 대하여 모두 대손세액공제를 허용해야 하는 불합리한 결과가 발생할 우려가 있음(서울고등법원2018누56925, 2018.10.16.)
- 질의법인은 거래처A로부터 쟁점채권을 양수함으로써 거래처A에 대한 매출채권은 변제되었고
 - 쟁점채권의 채무자인 거래처B는 질의법인의 매출처에는 해당하나, 쟁점채권에 대한 직접적인 거래상대방이 아니므로 대손세액공제 대상이 된다고 보기 어려움
- 기 해석사례에서도
 - 사업자가 재화를 공급하고 그 대가를 다른 거래처에 대한 공급받은 자의 채권으로 지급받은 후 공급받은 자와의 채권·채무관계를 상계처리하였으나
 - 다른 거래처의 폐업으로 인하여 채권금액을 회수할 수 없는 경우 그 채권금액에 대하여는 「부가가치세법」 제17조의2제1항의 규정에 따른 대손세액공제를 받을 수 없는 것으로 해석하고 있음(부가가치세과-92, 2013.1.30. 외)

 관련법령

- 부가가치세법 제45조 【대손세액의 공제특례】

19 플랫폼사가 발급한 신용카드매출전표에 대해 구매자가 신용카드매출전표 수취분에 대한 매입세액공제 가능한 지

답변요지 서면-2022-법규부가-1413, 2022.10.13.

플랫폼 운영사업자(수탁자)가 실제 판매자(위탁자)의 판매를 대행하면서 신용카드매출전표에 자기를 공급자로 구분 기재하여 발급하는 경우 해당 신용카드매출전표등을 발급 받은 사업자는 「부가가치세법」 제46조제3항에 따른 매입세액으로 공제 받을 수 없는 것임

사실관계

- 질의인(이하 “구매자”)은 ‘○○’이라는 상호로 전자상거래 소매업 사업자등록 후 온라인 플랫폼 운영사*(△△△ 자회사 ‘**’, 이하 “수탁자”)를 통해 물품을 매입하고 매입한 물품을 판매하는 사업자임

* 「여신전문금융업법」에 따른 결제대행업체 또는 「전자금융업법」상 전자금융업자 아님

- 온라인 중개플랫폼에서 거래는 수탁자가 실제 판매자(이하 “위탁자”)의 물품을 판매 대행하는 형태로 운영하고 있으며
 - 구매자가 해당 플랫폼에서 물품을 구매하고 신용카드로 물품대금을 결제하면, 신용카드매출전표에 플랫폼 운영사인 ‘**’이 공급자로 표기되어 결제됨

질의내용

- 온라인 중개 플랫폼을 운영하는 사업자가 실제 판매자의 판매를 대행하면서 신용카드매출전표에 자기를 공급자로 구분 기재하여 발급하는 경우, 구매자 입장에서 신용카드매출전표 수취에 따른 매입세액 공제가 가능한지 여부

회신문

- 사업자가 온라인 중개플랫폼을 운영하는 사업자(이하 “수탁자”)가 실제 판매자(이하 “위탁자”)의 재화를 판매 대행하는 형태로 수탁자가 재화를 인도하고 위탁자가 아닌 수탁자 명의로 부가가치세액이 별도로 구분 가능한 신용카드매출전표 등을 발급하는

경우, 해당 신용카드매출전표 등을 발급받은 사업자는 「부가가치세법」 제46조제3항에 따른 매입세액으로 공제 받을 수 없는 것임

검토내용

-  본건과 같이 위탁판매(대리인)의 경우 수탁자 또는 대리인이 재화를 인도할 때에는 「부가가치세법」 제32조제6항에 따라 수탁자 또는 대리인이 위탁자 또는 본인의 명의로 세금계산서를 발급하는 것이며
 - 「부가가치세법」 제46조제1항에 따른 신용카드매출전표 등 발급 및 수취에 따른 세액 공제는 재화를 공급한 사업자와 신용카드매출전표를 발급하는 사업자가 같은 경우에 가능한 것이므로
 - 위탁자가 아닌 자 명의로 발급된 신용카드매출전표를 발급받은 구매자가 신용카드매출전표 등 수취분 매입세액을 공제할 수 없다고 봄이 타당함
-  신용카드매출전표 등 발행에 대한 세액공제 및 신용카드매출전표 등 수취 매입세액 공제와 관련한 기 해석사례를 볼 때,
 - ① 구 「부가가치세법 시행령」 제80조제4항(현 부가령 §88⑤)의 규정에 따른 사업자가 인터넷으로 주문받아 부가가치세가 과세되는 재화 또는 용역을 공급하고 그 공급 시기에 결제대행업체를 통한 신용카드매출전표를 발급한 경우
 - 해당 재화 또는 용역을 공급받은 자가 신용카드매출전표를 출력·보관하고 있는 경우에 매출세액에서 공제할 수 있는 것으로 해석(서면3팀-438, 2004.3.8.)하고 있으나,
 - ② 위·수탁판매 계약에 따라 수탁자가 재화를 인도하고 위탁자가 아닌 수탁자 명의로 부가가치세액이 별도로 구분 가능한 신용카드매출전표 등을 발급하는 경우,
 - 해당 신용카드매출전표 등을 발급받은 사업자는 「부가가치세법」 제46조제3항에 따른 매입세액으로 공제받을 수 없는 것으로 보고 있음(서면 법규과-954, 2013.9.3.)

관련법령

- ⑤ 부가가치세법 제46조 【신용카드 등의 사용에 따른 세액공제 등】
- ⑤ 부가가치세법 시행령 제88조 【신용카드 등의 사용에 따른 세액공제 등】



20

수출액이 소액인 지점이 재화를 수입하는 경우 재화의 수입에 대한 부가가치세 납부유예 적용 여부



답변요지 서면-2021-법규부가-4332, 2022.08.11.

직전 사업연도에 수출액이 차지하는 비율이 30% 이상인 중소기업에 해당하는 법인의 A지점에서 재화를 수출하고, B지점이 재화를 수입하는 경우 재화의 수입에 대한 부가가치세 납부유예를 적용받을 수 있는 것임



사실관계

- 질의법인은 '00.7월부터 엔지니어링 플라스틱 소재를 제조하는 사업자로 2개의 지점을 운영하면서
 - A지점이 폐기물 관련 허가사업장인 B지점으로부터 폐기물허가증을 위탁받아 원재료를 수입하고 그 원재료를 제조·가공하여 A지점 명의로 제품수출을 하면서 수입부가세를 납부유예 받았는데
 - '21년 폐기물허가증 위탁이 불가함에 따라 B지점 명의로 폐기물 관련 원재료 수입 및 통관이 발생하고 있으나 수출액은 소액임
- A지점에서는 폐기물을 제외한 원재료 등 수입 및 제품수출이 발생하고 있음
- 질의법인은 ①직전 사업연도에 중소기업에 해당하는 법인으로 ②직전 사업연도에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액의 합계액 중 수출액이 차지하는 비율이 30% 이상* 이면서 수출액이 50억원 이상임
 - * 질의법인의 전체 수출액 비중은 72.8%이고, 그 중 A지점이 99.8% 차지



질의내용

- 직전 사업연도에 수출액이 차지하는 비율이 30% 이상인 중소기업에 해당하는 법인의 A지점에서 재화를 수출하고, B지점이 재화를 수입하는 경우 재화의 수입에 대한 부가가치세 납부유예를 적용받을 수 있는지

 회 신 문

-  귀 서면신청의 경우 기획재정부 부가가치세제과-351, 2022. 8. 3.)을 참조하시기 바랍니다.

기획재정부 부가가치세제과-351, 2022.8.3.

귀 질의의 경우 1안이 타당합니다. 직전 사업연도 매출액 대비 수출액이 차지하는 비율이 30% 이상이며, 중소기업에 해당하는 법인의 A지점에서 재화를 수출하고, B지점이 재화를 수입하면서 「부가가치세법 시행령」 제91조의2제1항제3호의 요건을 모두 충족하는 경우 같은 법 제50조의2에 따라 해당 재화를 수입할 때 부가가치세의 납부를 유예할 수 있는 것입니다.

 검토내용

-  (수입부가세 납부유예 적용대상) 납부유예가 가능한 기업은 직전 사업연도에 중소 또는 중견 기업에 해당하는 법인으로서
- 중소기업인 경우 직전 사업연도에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액 합계액 중 수출액 비중이 30% 이상이거나 수출액이 50억원 이상 이어야 하고
 - 중견기업인 경우 직전 사업연도에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액 합계액 중 수출액 비중이 30% 이상일 것이며
 - 「부가가치세법 시행령」 제91조의2제3항에 따른 확인 요청일 현재 다음 각 목의 요건(기타요건)을 모두 충족하는 경우임(부가령 §91의2①(3))

- 가. 최근 3년간 계속사업 경영
- 나. 최근 2년간 관세 및 국세 체납 사실 미존재
- 다. 최근 3년간 「관세법」 및 「조세범처벌법」 위반으로 처벌 받은 사실 없을 것
- 라. 최근 2년간 법 §50의2③에 따라 납부유예 취소된 사실 없을 것

-  재화의 수입에 대한 부가가치세 납부 유예를 규정하고 있는 「부가가치세법」 제50조의2는 “중소·중견사업자”의 요건을 사업자(법인)를 기준으로 정하고 있는 것으로 문리해석됨

- ① 「조세특례제한법」 상 중소·중견기업에 해당하는 제조업 영위 법인 여부
→ 사업자를 기준으로 판단

② 국세·채납 사실이 없을 것 및 「조세범처벌법」 또는 「관세법」 위반으로 처벌받은 사실이 없을 것 → 사업자를 기준으로 판단

③ 납부유예 요건에 대한 확인요청·제출의 주체 및 세무서장·세관장의 납부유예 확인서 발급 및 통지도 중소·중견사업자에게 하여야 한다고 규정

■ 수입 부가가치세 납부유예제도는 수출 중소기업의 자금부담을 완화하려는 제도 취지를 감안할 때, 적용 범위를 폭 넓게 인정할 필요

- 종전에는 기업들이 물품을 수입할 때마다 부가가치세를 납부하고, 세무서에서 다시 환급을 받음으로써 해당 기간 중에는 자금부담이 발생하는 바

- '15.12월 직전 사업연도에 수출 중소·중견법인에 해당하는 경우 자금 부담 완화를 위해 수입시 세관에 납부하는 부가가치세를 세무서에 신고 시까지 유예하도록 신설함

- 개별 사업장을 기준으로 수출액 요건을 적용한다면, 수출기업으로 보기 어려운 기업도 납부유예를 적용받는 결과가 발생하므로 합리적 해석으로 볼 수 없음

* (예) 甲 법인 A 사업장 : 수출액 3억원, 매출액 10억원

B 사업장 : 수출액 0원, 매출액 50억원

→ A 사업장 기준으로는 수출액 비중 30%를 충족하나, 법인 전체 기준으로는 수출액 비중 5%에 불과하므로, 수출 중소기업으로 보기 어려움

관련법령

㉡ 부가가치세법 제50조의2【재화의 수입에 대한 부가가치세 납부의 유예】

㉡ 부가가치세법 시행령 제91조의2【재화의 수입에 대한 부가가치세 납부 유예】

2023년 세법해석 사례집

종합소득세 분야



집필진

징세법무국 법규과 행정사무관 이 광 의
징세법무국 법규과 국세조사관 박 선 희
징세법무국 법규과 국세조사관 고 성 희

문의사항

(044) 204-3112~4





01

재해위험지구 정비사업 실시로 인한 어업 피해에 대해 관련 법률에 따라 지급받은 영업보상금이 사업소득 과세대상인지 여부



답변요지 사전-2022-법규소득-0265, 2022.3.22.

내수면양식어업을 영위하는 사업자가 재해위험지구 정비사업 추진에 따른 양만장 등 어업 피해에 대하여 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따라 지급받은 영업보상금은 사업소득 총수입금액에 산입하는 것임



사실관계

- 질의인은 ○○○○(이하 ‘쟁점사업장’)이라는 사업자등록을 하고 어업/내수면양식업(052103)을 영위하는 사업자임
- ○○군은 ‘18.00.00. 「자연재해대책법」 제14조의2 및 같은법 시행령 제12조의2 규정에 따라 “○○ 재해위험지구 정비사업 실시계획”을 공고하고 ’18년부터 ’20년까지 해당 정비사업을 시행하였는바
 - 이러한 정비사업 시행에 따라 굴삭기 작업 등으로 인한 진동과 수질악화로 인해 폐사율이 높아지는 등 쟁점사업장을 포함한 주변 양만장 등의 영업에 막대한 손실이 발생함
- ○○군은 ’20.00.00. 질의인을 포함하여 위 정비사업 시행에 따라 손실이 발생한 사업자들에게 보상에 관한 협의 요청 공문을 발송하였고, 협의 결과 질의인은 영업보상금을 수령함



질의내용

- 내수면양식어업을 영위하는 사업자가 “재해위험지구 정비사업”에 따라 발생한 어업피해에 대하여 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따라 지급받은 영업보상금이 사업소득 과세대상인지 여부

회 신 문

- 내수면양식어업을 영위하는 사업자가 재해위험지구 정비사업 추진에 따른 양만장 등 어업피해에 대하여 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따라 지급받은 영업보상금은 「소득세법」 제24조제1항 및 같은 법 시행령 제51조제3항제5호의 규정에 따라 사업소득 총수입금액에 산입하는 것임

검토내용

- (쟁점보상금의 성격) 쟁점보상금은 지자체가 정비사업을 시행하는 과정에서 굴삭기 작업 등으로 인한 진동 및 수질악화현상이 나타났고, 이로 인하여 주변 양식업장의 폐사율이 높아지는 등 손실이 발생하자
 - 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 근거하여 지자체 등으로부터 감정평가를 통해 “양만장 등 어업피해영향”에 대한 “영업보상”명목으로 지급받은 것임
- (총수입금액 산입여부) 사업과 관련된 수입금액으로서 해당 사업자에게 귀속되었거나 귀속될 금액은 총수입금액에 산입하도록 규정하고 있는 소득령 §51③(5) 및 영업보상금과 관련한 판례 및 기존 해석례의 태도 등에 비추어 볼 때
 - 쟁점보상금과 같이 그 영위하던 사업과 관련하여 감소되는 소득이나 발생하는 손실 등을 보상하기 위하여 지급되는 금원은 사업소득 총수입금액에 산입하는 것으로 봄이 타당함

관련법령

- ☎ 소득세법 시행령 제51조 【총수입금액의 계산】



02

희망퇴직으로 퇴직금을 지급받는 경우, 계약직에서 정규직으로 전환하면서 지급받았던 퇴직금과 퇴직소득세액의 정산이 가능한지



답변요지 사전-2021-법규소득-1818, 2022.3.22.

퇴직자가 퇴직소득을 지급받을 때 소득령 §43①(4)에 해당하는 사유로 체결하는 계약에서 이미 지급받은 퇴직소득에 대한 원천징수영수증을 '16.2.17. 이후 원천징수의무자에게 제출하는 경우, 원천징수의무자는 소득법 §148①에 따라 퇴직자에게 이미 지급된 퇴직소득과 자기가 지급할 퇴직소득을 합계한 금액에 대하여 정산한 소득세를 원천징수하여야 하는 것임

사실관계

- ○○○○은 한국에서 ○○○○부를 철수하기로 결정함에 따라, '21.00.00. 기준 만 3년 이상 근무한 정규직원 및 계약직원(무기계약직에 한함)을 대상으로 '21.00.00까지 희망퇴직신청을 받았으며, '21.00.00.부터 세 차례에 걸쳐 순차적으로 희망퇴직을 시행할 예정임
- 질의법인은 희망퇴직자로 결정한 대상자에 대해 퇴직하는 시점에 법정퇴직금 이외에 특별퇴직금을 지급할 예정이며 특별퇴직금은 최대 0억원 한도로 정년까지 남은 개월 수 만큼(최장 0년) 기준연봉의 000%를 지급할 예정임
- 희망퇴직을 신청할 수 있는 정규직원에는 계약직에서 정규직으로 전환된 직원이 포함되며 계약직 기간과 정규직 기간 간에는 업무중단이 없었으며 연속적으로 근무해 왔음
- 단, 질의법인은 계약직에서 정규직 전환자에 대하여 전환시점에 계약직 기간에 대한 퇴직금을 정산하여 지급하여 왔음

질의내용

- 계약직에서 정규직으로 전환되며 퇴직금을 수령한 자가 정규직 상태에서 희망퇴직을 함에 따라 지급받는 특별퇴직금에 대하여 원천징수대상 퇴직소득세액을 산정함에 있어서, 정규직 전환시 지급받은 퇴직소득과 세액정산이 가능한지 여부 및 근속연수의 산정방법

회 신 문

- 퇴직자가 퇴직소득을 지급받을 때 「소득세법 시행령」 제43조제1항제4호에 해당하는 사유로 체결하는 계약에서 이미 지급받은 퇴직소득에 대한 원천징수영수증을 '16.2.17. 이후 원천징수의무자에게 제출하는 경우, 원천징수의무자는 「소득세법」 제148조제1항에 따라 퇴직자에게 이미 지급된 퇴직소득과 자기가 지급할 퇴직소득을 합계한 금액에 대하여 정산한 소득세를 원천징수하여야 하는 것이며, 이러한 경우 근속연수는 같은 법 시행령 제203조제2항에 따라 이미 지급된 퇴직소득에 대한 근속연수와 지급할 퇴직소득의 근속연수를 합산한 월수에서 중복되는 기간의 월수를 뺀 월수에 따라 계산하는 것임

검토내용

- 일시에 발생하는 퇴직소득세액의 결집효과를 전체의 근무기간으로 분산시켜 퇴직소득세액의 부담을 경감시키려는 퇴직소득세액 정산제도의 목적과 소득령 §203①의 개정을 통하여 퇴직소득세액 정산 사유에 포함되는 범위를 '소득령 §43①에 따라 퇴직으로 보지 아니할 수 있는 경우'에서 '소득령 §43① 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유로 체결하는 계약'으로 개정된 연혁을 고려할 때, 본 건의 이미 지급받은 퇴직소득 역시 퇴직소득세액 정산 대상에 포함하는 것으로 봄이 타당함

관련법령

- ④ 소득세법 제148조 【퇴직소득에 대한 세액정산 등】



03

소유권이전登記 전 차입한 장기주택저당차입금이 소득법 §52⑤에
규정된 장기주택저당차입금에 해당하는지 여부



답변요지 사전-2022-법규소득-0434, 2022.4.29.

주택양수자가 금융회사 등으로부터 주택양도자의 주택을 담보로 차입금의 상환기간이 15년 이상인 차입금을 차입한 후 즉시 소유권을 주택양수자에게로 이전하는 경우 해당 차입금은 「소득세법」 제52조제5항 각 호 외의 부분 본문에 따른 “대통령령으로 정하는 장기주택저당차입금”으로 보는 것임



사실관계

- 질의인은 '20.00.00. 주택양수도계약을 체결하고 계약금을 지급한 후, 소유권 이전
등기가 이루어지지 아니한 상태에서
 - '21.00.00.(계약서상 중도금 지급 예정일) 중도금 지급목적*으로 금융회사 등으로부터
주택양도자의 주택을 담보로 차입금의 상환기간이 15년 이상인 차입금**을 차입한 후
 - * 차입금은 실제 차입금융기관에서 양도인의 계좌로 입금되었음
 - ** 1년 거치 후 33년 원리금균등상환
 - '21.00.00. 해당 주택의 소유권을 질의인에게로 이전함
- 한편, 질의인은 근로소득이 있는 거주자이며, 1세대1주택을 보유한 세대주로, 위 주택
취득(취득당시 기준시가 5억원 이하) 후 해당 주택에서 거주 중임



질의내용

- 매매계약을 체결하고 계약금을 지불한 상태에서 중도금 지급을 위해 양도자의 주택을
담보로 양수자가 장기주택저당차입을 한 후 소유권이전을 한 경우, 동 차입금이 소득법
§52⑤에 규정된 장기주택저당차입금에 해당하는지 여부

회 신 문

- 주택양수자가 금융회사 등 또는 「주택도시기금법」에 따른 주택도시기금으로부터 주택 양도자의 주택을 담보로 차입금의 상환기간이 15년 이상인 차입금을 차입한 후 즉시 소유권을 주택양수자에게로 이전하는 경우 해당 차입금은 「소득세법」 제52조제5항 각 호 외의 부분 본문에 따른 “대통령령으로 정하는 장기주택저당차입금”으로 보는 것임

검토내용

- 장기주택저당차입금에 대한 이자상환액 공제 규정의 입법 취지 및 기존 해석례 등을 종합적으로 고려할 때
 - 본 건과 같이 주택양수자가 주택양도자의 주택을 담보로 차입금의 상환기간이 15년 이상인 차입금을 중도금 지급일인 '21.00.00. 차입한 후 '21.00.00. 소유권을 주택양수자에게로 이전한 경우 역시
 - 쟁점규정에 따라 해당 차입금을 소득법 §52⑤ 각 호 외의 부분 본문에 따른 “대통령령으로 정하는 장기주택저당차입금”에 해당하는 것으로 봄이 타당함

관련법령

- ④ 소득세법 제52조 【특별세액공제】



04

자원순환보증금이 보증금대상사업자의 사업소득 총수입금액에 포함되는지 여부



답변요지 서면-2022-법규소득-2596, 2022.8.29.

「자원의 절약과 재활용촉진에 관한 법률」에 따른 보증금대상사업자(이하 “보증금대상사업자”)가 같은 법 제15조의2제1항에 따라 자원순환보증금을 제품 가격에 포함시켜 함께 지급받는 경우, 해당 자원순환보증금은 보증금대상사업자의 사업소득 총수입금액에 산입하지 않는 것임



사실관계

- 신청법인은 「자원의 절약과 재활용촉진에 관한 법률」(이하 “자원재활용법”) 제15조의6에 따라 설립된 비영리법인으로서
 - 「민법」 제32조 및 「환경부 및 기상청 소관 비영리법인의 설립 및 감독에 관한 규칙」 제4조에 따라 환경부장관으로부터 허가받은 단체임
- 신청법인은 자원재활용법에 따라 '22.12.2.부터 시행되는 1회용 컵 보증금 제도(이하 “쟁점제도”)를 환경부를 대행하여 수행할 예정으로
 - 자원순환보증금 반환 및 취급수수료, 처리지원금 지급 및 관리, 그 밖에 용기등의 회수, 재사용 또는 재활용 촉진 등 환경부령으로 정하는 사업을 함



질의내용

- 재화의 공급가액과 함께 지급받은 1회용 컵 자원순환보증금이 보증금대상사업자의 사업소득 총수입금액에 포함되는지 여부



회 신 문

- 「자원의 절약과 재활용촉진에 관한 법률」에 따른 보증금대상사업자(이하 “보증금대상사업자”)가 같은 법 제15조의2제1항에 따라 자원순환보증금을 제품 가격에 포함시켜

함께 지급받는 경우, 해당 자원순환보증금은 보증금대상사업자의 사업소득 총수입 금액에 산입하지 않는 것임

검토내용

-  자원순환보증금이 사업소득 총수입금액에 포함되는지 여부는 해당 사업자에게 귀속 되었거나 귀속될 금액인지에 따라 판단하여야 함
-  보증금대상사업자가 라벨이 부착된 1회용 컵을 사용한 제품의 판매시 소비자로부터 제품 판매가격에 더하여 수령한 자원순환보증금은 신청법인에 대한 선납금의 정산과정에 불과하며
 - 본 건 거래구조에 의할 때, 미반환보증금이 발생하더라도 보증금대상사업자에게 귀속될 가능성은 존재하지 않으며, 해당 금액은 신청법인에게 귀속되어 법정된 용도로만 사용하게 됨
-  따라서 자원순환보증금은 보증금대상사업자에게 귀속되었거나 귀속될 금액이라고 볼 수 없는 것으로서 사업소득 총수입금액에 해당하지 않는 것으로 봄이 타당함

관련법령

- ④ 소득세법 제24조 【총수입금액의 계산】

05 특정금전신탁을 통해 지급받는 배당소득이 Gross-up 적용대상 소득에 해당하는지 여부

답변요지 서면-2021-법규소득-4592, 2022.12.07.

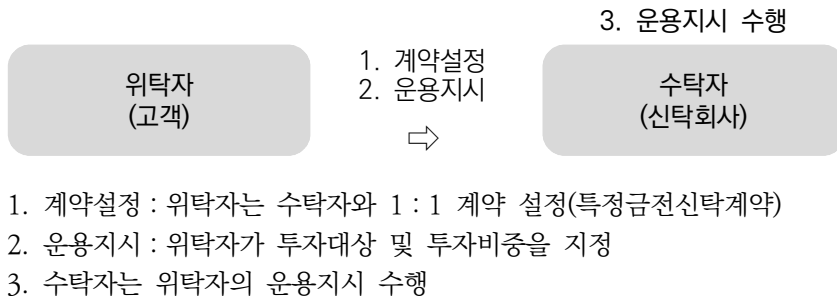
개인이 특정금전신탁을 위한 계약을 체결한 경우로서 그 소득의 구분이 「소득세법」 제4조 제2항 각 호 외의 부분에 따르는 경우에 있어서, 동 신탁재산에 귀속되는 소득으로서 같은 법 제17조제3항 각 호 외의 부분 단서에서 정하는 배당소득에 대해서는 신탁재산 귀속 소득의 납세의무자인 거주자의 Gross-up 적용대상 소득에 해당함

사실관계

A법인은 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」(이하 “자본시장법”)에 따라 신탁업 운영 인가를 받은 법인으로서, 개인인 고객과 사이에 자본시장법 시행령 §103(1)에 따른 특정금전신탁(위탁자가 신탁재산인 금전의 운용방법을 지정하는 금전신탁, 이하 “특정 금전신탁”) 계약을 체결하고 있는바

- 위탁자별 운용방법(운용대상의 종류·비중·위험도 등), 신탁기간, 신탁보수 및 이익 계산방법 등을 개별 계약에 따라 정하고 있어 위탁자별 개별성이 확보되고 있고
- 신탁재산의 운용에 따라 발생한 수익에 대해서는 그 발생 원천별로 이자·배당소득으로 구분하여 매 분기말(원천징수 대상 소득이 있는 경우), 신탁해지일 또는 이자 지급일(원본가산일 포함) 등 세법에서 정한 시기에 원천징수의무를 이행하고 있음

특정금전신탁의 구조



질의내용

- 개인인 위탁자와 특정금전신탁계약을 맺고 운영되는 금전신탁에 편입한 국내주식에서 배당소득이 발생한 경우
 - 동 소득이 소득법 §17③ 각호 외의 단서를 충족하는 전제하에 Gross-up 적용대상 소득에 해당하는지 여부

회신문

- 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률 시행령」제103조제1호에 따른 특정금전신탁을 위한 계약을 체결한 경우로서 그 소득의 구분이 「소득세법」 제4조제2항 각 호 외의 부분에 따르는 경우에 있어서, 동 신탁재산에 귀속되는 소득으로서 같은 법 제17조 제3항 각 호 외의 부분 단서에서 정하는 배당소득에 대해서는 신탁재산 귀속 소득의 납세의무자인 거주자의 해당 과세기간 총수입금액에 그 배당소득의 100분의 11(2009년 1월 1일부터 2010년 12월 31일까지의 배당소득분은 100분의 12)에 해당하는 금액을 더한 금액으로 하는 것임

검토내용

- 신탁재산에 귀속되는 소득의 경우에 직접투자하는 경우와 소득구분 등 과세상 취급에 차이가 없고, 이중과세 효과 제거의 필요성은 여전히 존재하며, Gross-up 적용대상에서 배제할 법적 근거도 없다는 점 등을 종합적으로 고려한다면
 - 본 건과 같이 개인이 특정금전신탁계약을 체결하여 얻은 배당소득이 소득법 §17③ 단서 각 호 외의 부분이 정하는 요건을 충족한다면 Gross-up 적용대상이라고 봄이 타당함

관련법령

- ④ 소득세법 제4조 【소득의 구분】, 소득세법 제17조 【배당소득】



06

과세제외대상사업을 영위하는 자가 지급받은 일자리안정자금의 과세여부



답변요지 사전-2022-법규소득-0614, 2023.2.6.

사업소득의 범위에서 제외되는 사회복지사업을 영위하는 자가 「고용정책 기본법 시행규칙」 제5조에 따른 일자리안정자금을 지급받은 경우, 해당 금원은 사업소득 총수입금액에 산입하지 않는 것임



사실관계

- 질의인은 '15.00.00.부터 비과세단체로 보건업·사회복지서비스업·노인요양복지시설 운영업을 등록하여 운영하다가 '21.00.00. 폐업신고한 자로서
 - '21.1월 「고용정책 기본법 시행규칙」 제5조에 따라 일자리안정자금을 신청하여 총 000,000원을 수령하고 지원대상인 쟁점사업장의 근로자 00명에게 각 50,000원씩 지급하였음



질의내용

- 소득세법상 과세대상에 해당하지 아니하는 사회복지사업을 영위하는 자가 해당 사업과 관련하여 고용노동부로부터 일자리안정자금을 지급받은 경우, 위 금원이 과세대상 수입금액에 포함되는지 여부



회 신 문

- 「소득세법」 제19조제1항제16호 및 같은 법 시행령 제36조에 따라 해당 사업에서 발생하는 소득이 사업소득의 범위에서 제외되는 사회복지사업을 영위하는 자가 「고용정책 기본법 시행규칙」 제5조에 따른 일자리안정자금을 지급받은 경우, 해당 금원은 사업소득 총수입금액에 산입하지 않는 것임

검토내용

-  소득령 §51③(4)에 따라 사업소득 총수입금액에 산입하는 “사업과 관련하여 무상으로 받은 자산의 가액”에서의 “사업”이란 소득세법령에 따라 사업소득의 범위에 포함되는 사업만을 의미하는 것으로 해석함이 타당하고
 - 일자리안정자금 역시 사업소득 과세대상인 사업과 관련하여 지급받은 것인지 여부에 따라 해당 자금을 사업소득 총수입금액에 산입할 것인지를 결정하여야 할 것임

관련법령

- ④ 소득세법 제19조 【사업소득】, 소득세법 시행령 제51조 【총수입금액의 계산】



07 사업장유형이 변경(공동 → 단독)되는 경우 최저한세로 이월된 고용증대세액공제액 공제방법



답변요지 사전-2022-법규소득-0830, 2023.3.21.

단독사업장으로 변경되기 전 발생한 공동사업자별 고용증대세액공제액 중 소득세 최저한 세액에 미달하여 공제받지 못한 부분에 상당하는 금액은 공동사업자별 상시근로자 수가 최초로 공제를 받은 과세연도에 비하여 감소하지 아니한 경우에는 같은 법 제144조에 따라 이월하여 공제하는 것임



사실관계

- 질의인은 '21.00.00.부터 乙과 함께 공동사업장을 운영하던 중(지분비율 50 : 50, 이하 “쟁점사업장”)
- '22.00.00.부터 공동사업자 乙의 지분을 모두 승계하여 쟁점사업장의 유형을 단독 사업장으로 변경 후 계속 운영하고 있음
- 한편, '21 과세연도에 쟁점사업장과 관련하여 발생한 조특법 §29의7에 따른 고용증대세액공제액은 조특법 §132②에 따른 최저한세의 적용으로 공제받지 못하고 이월됨



질의내용

- 공동사업장을 운영하던 공동사업자 중 1인이 다른 공동사업자의 지분을 승계하여 단독 사업장이 된 경우, 직전 과세기간 최저한세 적용으로 전액 이월된 조특법 §29의7에 따른 고용증대세액공제액에 대한 당해연도 공제방법



회신문

- 「조세특례제한법」 제29조의7에 따른 고용증대세액공제(이하 “고용증대세액공제”)를 적용함에 있어서
- 1. 2이상의 사업장을 운영하는 개인사업자의 경우 상시근로자의 수는 전체 사업장을 기준으로 계산하는 것임

2. 「소득세법」 제43조제1항에 따른 공동사업장이 공동사업자 간 지분승계를 통해 단독사업장이 되는 경우, 「조세특례제한법 시행령」 제23조제13항제3호 각 목 외의 부분에 따라 공동사업자별 직전 또는 해당 과세연도의 상시근로자 수를 계산하는 것임
3. 단독사업장으로 변경되기 전 발생한 공동사업자별 고용증대세액공제액 중 「조세특례제한법」 제132조에 따른 소득세 최저한세액에 미달하여 공제받지 못한 부분에 상당하는 금액은, 위 2.에 따라 계산한 공동사업자별 상시근로자 수가 최초로 공제를 받은 과세연도에 비하여 감소하지 아니한 경우에는 같은 법 제144조에 따라 이월하여 공제하는 것임

검토내용

- ☒ 공동사업자의 공동사업장 탈퇴는 공동사업자별 상시근로자수의 산정에 직접적인 영향을 미치는 것이고, 상시근로자 수의 변동으로 인하여 사후관리가 적용되는 경우에 한하여 공동사업자별 공제세액에 변동을 가져오게 됨
- ☒ 결국, 쟁점사업장이 공동사업장에서 단독사업장으로 변경되더라도 상시근로자 수 산정 결과 사후관리가 적용되지 않는 경우에는 공동사업장을 탈퇴한 공동사업자를 포함한 공동사업자 모두 이월된 쟁점세액공제액을 당해 과세연도 소득세에서 공제할 수 있는 것임

관련법령

- ④ 조세특례제한법 제29조의7 【고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제】
- ④ 조세특례제한법 제144조 【세액공제액의 이월공제】



08

폐업 후 같은 과세기간에 새로운 사업을 개시한 경우 업무용승용차 감가상각비 한도초과액 필요경비 산입방법



답변요지 서면-2022-법규소득-1452, 2023.2.21.

복식부기의무자가 사업을 폐업하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제78조의3제8항 및 제10항에 따라 이월된 금액 중 남은 금액을 폐업일이 속하는 과세기간에 모두 필요경비에 산입하는 것임



사실관계

- 질의인은 '14.00.00. ○○○업을 영위할 목적으로 ○○시 ○○구 ○○로에 ○○사무소 (이하 “기존사업”)를 개업한 후 사업자등록 하였으나, '21.00.00. 해당 사업을 폐업 하였으며
 - '21.00.00. ○○○업을 영위할 목적으로 ○○시 ○○구 ○○로00길00에 ○○○○이라는 상호로(이하 “신규사업”)을 신규 사업자등록함
- 복식부기의무자인 질의인은 '20.5월 기존사업을 위한 사업장에서 사용할 목적으로 「소득세법」 제33조의2제1항에 따른 업무용승용차를 취득하였고, 기존사업의 폐업 전까지 업무용승용차와 관련하여 「소득세법」 제33조의2에 따른 감가상각비 한도초과액이 발생하였음
 - 한편, 기존사업에 사용하던 업무용승용차는 신규사업장에서 인수하여 업무용으로 계속 사용하고 있음



질의내용

- 복식부기의무자로서 업무용승용차를 취득하여 감가상각비 한도초과액 이월잔액이 있는 자가, 폐업 후 같은 과세기간에 새로운 사업을 개시하여 같은 차량을 업무용으로 사용하는 경우
 - 기존 사업장의 업무용승용차에 대한 감가상각비 한도초과액 이월잔액에 대한 필요경비 산입방법

회 신 문

- 「소득세법 시행규칙」 제42조에 따라 「소득세법」 제160조제3항에 따른 복식부기의무자가 사업을 폐업하는 경우에는 같은 법 시행령 제78조의3제8항 및 제10항에 따라 이월된 금액 중 남은 금액을 폐업일이 속하는 과세기간에 모두 필요경비에 산입하는 것임

검토내용

- 본 건의 경우 복식부기의무자가 과세기간 중 폐업하였으나 같은 과세기간에 새롭게 사업을 개시한 경우로서, 해당 과세기간 말을 기준으로 한다면 복식부기의무자가 폐업 상태에 있지 않아 쟁점규정의 적용이 배제되는 것인지가 문제될 수 있음
 - 그러나, 같은 과세기간 중 새로운 사업을 개시하였다 하더라도 감가상각비 한도 초과액 이월액이 새로운 사업에 대응되는 비용이 아님은 명백하므로 기존 업무용 승용차를 같은 과세기간에 개시한 신규사업에 계속 사용한다는 사정만으로 쟁점 규정의 적용대상이 아니라고 볼 수 없음

관련법령

- ④ 소득세법 시행령 제78조의3 【업무용승용차 관련비용 등의 필요경비 불산입 특례】
- ④ 소득세법 시행규칙 제42조 【업무용승용차 관련비용 등의 필요경비불산입 특례】



09

1월 1일 사망자를 해당 과세기간의 인적공제 대상자로 볼 수 있는지 여부



답변요지 서면-2021-법령해석소득-1643, 2021.10.15.

과세기간 종료일 전(1월1일 포함)에 사망한 사람 또는 장애가 치유된 사람에 대해서는 사망일 전날 또는 치유일 전날의 상황에 따르는 것임



사실관계

- 생계를 같이하는 부양가족으로 70세 이상이고 '19년 소득금액 합계액이 100만원 이하인 모친이 '20.1.1. 사망함



질의내용

- '20년 귀속 근로소득 연말정산시 '20.1.1. 사망한 모친에 대한 인적공제 등이 가능한지 여부



회 신 문

- 「소득세법」 제50조, 제51조 및 제59조의2에 따른 공제대상 배우자, 공제대상 부양가족, 공제대상 장애인 또는 공제대상 경로우대자에 해당하는지 여부의 판정시, 과세기간 종료일 전(1월 1일 포함)에 사망한 사람 또는 장애가 치유된 사람에 대해서는 사망일 전날 또는 치유일 전날의 상황에 따르는 것임



검토내용

- 인적공제 대상이 되는 자에 대한 판단은 해당 과세기간의 종료일 현재의 상황에 따르는 것이나
 - 위와 같은 기준에 의할 경우 과세기간 종료일 전에 사망하거나 장애가 치유된 자의 경우 인적공제 대상에 해당하지 않게 되는 문제가 있어

- 이 경우에는 사망일 전날 또는 치유일 전날의 상황에 따라 인적공제대상인지를 판정하도록 하고 있음
- 쟁점규정은 사망일·치유일 전날의 상황이 기본공제대상자의 요건을 충족하면 해당 과세기간에 인적공제 등이 가능하도록 하여 인적공제 판단 기준일의 문제를 보완하기 위한 것으로 봄이 타당함
- 쟁점조항의 입법취지는 인적공제 판단대상의 사망시점이 1.1. 인지 아니면 해당 과세기간 중 다른 날인지 여부에 관계없이 적용될 수 있는 것으로
- 1.1. 사망자의 경우 법문에 따라 전 해 12.31.을 기준으로 인적공제 대상여부를 판단하면 될 것이고
- 인적공제요건을 충족하였다면 해당 과세기간에 인적공제 대상자에 해당하는 것으로 보는 것이 타당함

관련법령

 소득세법 제53조 【생계를 같이 하는 부양가족의 범위와 그 판정시기】



10 전용계좌 관련 규정 위반시 조특법 §16의4의 과세특례 적용여부 및 적용배제시 행사이익의 귀속시기



답변요지 사전-2021-법규소득-0537, 2022.5.17.

주식매수선택권 전용계좌 관련 규정 위반시 조특법 §16의4 과세특례는 적용이 배제되며, 귀속시기는 주식매수선택권 행사일이 속하는 과세연도임



사실관계

- 질의인은 '16년 벤처기업으로부터 적격 주식매수선택권을 부여받은 후, '18. 4. 주식매수선택권을 행사하며 주식매수 선택권 전용계좌를 개설하고 주식매수선택권 행사주식(20,000주)을 입고 받음
 - 주식매수선택권 전용계좌의 주식 중 일부(5,000주)를 행사일로부터 2년이 지난 '20. 4. 양도하여 조특법 §16의4②에 따라 양도소득세 신고 및 납부하였는데, '20. 6. 질의인의 착오로 동 주식매수선택권 전용계좌에서 일반주식을 취득함



질의내용

- 조특법 §16의4에 따른 과세특례적용을 위하여 주식매수선택권 전용계좌를 개설하고 해당 계좌로 주식을 입고 받은 이후, 주식매수선택권 전용계좌에서 일반주식을 취득한 경우 과세특례를 적용 가능 여부



회신문

- 주식매수선택권 전용계좌로 일반주식을 거래하는 등으로 조특규칙 §8의4①을 위반하는 경우에 조특법 §16의4 과세특례의 적용이 배제되고, 조특법 §16의4 과세특례의 적용이 배제되어 소득법 §20 또는 §21에 따라 소득세로 과세할 경우 귀속시기는 주식매수선택권을 행사한 날이 속하는 과세연도가 되는 것임(기획재정부 금융세제과-119, 2022.5.11. 참조)

검토내용

- **쟁점과세특례를 적용받으려는 벤처기업 임직원은 주식매수선택권 행사로 취득한 주식만을 거래하는 등 조특규칙 §8의4①의 요건을 모두 충족하는 주식매수선택권 전용계좌를 개설하여야 하고**
 - 금융투자업자는 주식매수선택권 전용계좌 거래현황신고서를 매분기 과세관청에 제공하여야 하며, 이를 기초로 과세관청은 벤처기업 임직원들의 신고자료와 금융투자업자의 거래내역을 상호대조하여 적정신고내역을 검증하게 됨
 - 따라서 조특규칙 §8의4①의 요건을 위배하더라도 쟁점과세특례를 적용한다면 쟁점과세특례가 적용된 주식에 대한 사후관리를 어렵게 만드는 결과를 초래하게 될 뿐만 아니라, 시행령의 위임에 따라 주식매수선택권 전용계좌의 의미를 규정한 기재부령의 취지에 반하게 되므로
 - 조특규칙 §8의4①의 요건 위배시에도 쟁점과세특례의 적용이 배제된다고 보아야 할 것임
- **쟁점과세특례의 사후관리에 대해 규정하는 조특법 §16의4⑤는**
 - 적격주식매수선택권 행사로 취득한 주식을 증여하거나 행사일부터 1년이 지나기 전에 처분하는 경우에는 증여일 또는 처분일이 속하는 과세연도를(제1호), 전체 행사금액이 5억원을 초과하는 경우에는 그 초과한 날을 각각 소득의 귀속시기로 규정하고 있을 뿐(제2호)
 - 조특규칙 §8의4①에 따른 주식매수선택권 전용계좌 관련 의무 위반시 귀속시기에 대해서는 별도로 정하고 있지 않으므로, 원칙으로 돌아가 이를 행사한 날이 속하는 과세연도에 근로 또는 기타소득으로 과세된다고 보는 것이 타당함

관련법령

- ☞ 조세특례제한법 제16조의4 【벤처기업 주식매수선택권 행사이익에 대한 과세특례】



11

창업중소기업 세액감면 적용에서 폐업 후 다시 사업을 개시하는 경우에 해당하는지 여부



답변요지 사전-2022-법규소득-0582, 2022.7.14.

사업자등록 후 설비투자등 사업활동을 전혀 하지 아니한 상태에서 사업을 개시하지 않고 폐업한 후 같은 업종으로 다시 사업을 개시하는 경우는 조특법 §6⑩(3)에 해당하지 않는 것임



사실관계

- 질의인은 '13.6.19. 주소지를 사업장으로 하여 전자상거래업(조특법 §6③(5)의 통신 판매업에 해당함)으로 사업자등록 후 사업을 개시하지 아니하여 '14.1.13. 폐업*하였으나
 - * 해당 사업장에서 발생한 소득이 없어 종합소득세 신고하지 아니함
- '21.1.9. 동일한 업종으로 사업자 등록을 신청한 후 현재까지 사업을 영위하고 있음



질의내용

- 사업자등록 하였으나 사실상 사업을 개시하지 아니한 상태에서 폐업한 후 동일한 업종으로 새롭게 사업자등록하여 사업을 영위하는 경우에 조특법 §6①의 세액감면을 적용할 수 있는지 여부



회 신 문

- 거주자가 사업자등록을 하였으나 설비투자 등의 사업 활동을 전혀 하지 아니한 상태에서 사업을 개시하지 않고 폐업한 후 같은 업종으로 다시 사업을 개시하는 경우는 「조세특례제한법」 제6조제10항제3호의 “폐업 후 사업을 다시 개시하여 폐업 전의 사업과 같은 종류의 사업을 하는 경우”에 해당하지 아니하는 것이며, 귀 질의의 경우가 이에 해당하는지는 사실판단할 사항임

검토내용

- 조특법상 쟁점세액감면의 적용을 위한 '창업'의 정의에 대해 별도로 정함이 없으나
 - 중소기업을 새로 설립하는 것을 '창업'으로 정의하고 있는 「중소기업창업 지원법」의 규정 및 개인사업자의 경우 사업자등록을 한 날을 창업일로 보고 있는 조특법 집행 기준의 태도 등을 고려할 때
 - 감면업종으로 사업자등록하여 실제 사업을 영위하고 있다면 쟁점세액감면의 적용상 '창업'이 있는 것으로 봄이 타당함
 - 조특법 §6⑩은 '폐업 후 사업을 다시 개시하여 폐업 전의 사업과 같은 종류의 사업을 하는 경우' 등 일정한 경우는 쟁점세액감면의 적용을 위한 '창업'으로 보지 않도록 정하고 있는데
 - 본 건과 같이 사업 개시 전 사업자등록을 한 채 실질적으로 사업을 개시하지 않은 상태에서 폐업한 사실이 있는 경우까지 위 배제규정을 적용하는 것은 쟁점세액감면의 취지에 맞지 않음
 - 다만, 쟁점세액감면의 적용 혹은 적용배제를 위한 (실질적인) 창업활동이 있었는지 여부는 사실판단할 사항임

관련법령

- ④ 조세특례제한법 제6조 【창업중소기업 등에 대한 세액감면】



12

창업중소기업 세액감면 기산연도 판단시 “해당사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도”에서 “소득”의 의미



답변요지 사전-2022-법규소득-0094, 2022.11.8.

조특법 §6①에 따른 창업중소기업 세액감면의 기산연도 판단시 “해당 사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도”에서 “소득”은 소득금액을 의미함



사실관계

- 질의인은 '21.00.00. 정보통신업으로 사업자등록한 자로, '21 과세연도 중 필요경비가 총수입금액을 초과하여 결손금이 발생한 상태임



질의내용

- 조특법 §6①에 따른 창업중소기업 세액감면(이하 “쟁점세액감면”)의 기산연도 판단시 “해당 사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도”에서 “소득”의 의미



회 신 문

- 조특법 §6①에 따른 창업중소기업 세액감면의 기산연도 판단시 “해당 사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도”에서 “소득”의 의미는 소득금액을 의미하는 것임(기획재정부 조세특례제도과-745, 2022.11.1. 참조)



검토내용

- 열거주의를 채택하고 있는 소득세법의 체계상 과세대상소득은 법정되어야 하고, 따라서 소득법은 제2장에서 거주자의 종합소득 및 퇴직소득에 대한 납세의무를 규정하면서 같은 장 제2절 제2관에서 그 소득의 종류와 금액을 규정하고 있음
 - 위와 같은 조문체계를 고려할 때, 소득법 §19①에서 정하는 “소득”이란 과세대상이 되는 사업소득의 종류를 지칭할 목적으로 사용된 것으로 봄이 합리적이고

- 그렇다면 쟁점세액감면 중 대상기간 판단시 “소득”의 의미가 반드시 “소득금액”과 구분되는 것이라고 볼 수는 없음

 일정 기간의 일정 사업에서 발생한 소득의 소득세·법인세를 감면해주는 쟁점세액 공제의 방식을 고려할 때

- 사업을 최초로 개시하였으나 필요경비가 총수입금액을 초과하여 결손금이 발생하여 쟁점세액감면을 적용받을 수 있는 대상이 발생하지 않았음에도 불구하고 쟁점세액 공제의 적용을 위한 기산연도가 도래한 것으로 보는 것은 불합리함

관련법령

 조세특례제한법 제6조 【창업중소기업 등에 대한 세액감면】

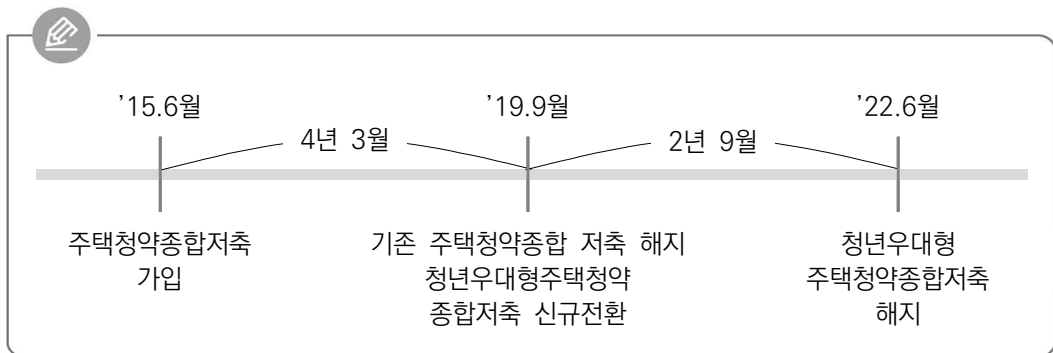
13 청년우대형 주택청약 종합저축으로 전환하는 경우 주택청약종합저축 등에 대한 소득공제 적용상 저축가입일의 의미

답변요지 사전-2022-법규소득-1077, 2023.1.26.

청년우대형 주택청약 종합저축으로 전환하는 경우 조특법 §87⑦1의 적용상 “저축가입일”은 주택청약종합저축 가입일을 의미함

관련법령

- 질의인은 주택청약종합저축에 가입하여 조특법 §87②에 따른 소득공제를 적용받던 자로서, 청년우대형주택청약종합저축으로 전환 후 위 소득공제를 계속 적용받아 오던 중 이를 해지함



질의내용

- 주택청약종합저축을 청년우대형주택청약종합저축으로 전환한 후 이를 해지하는 경우에 있어서 조특법 §87⑦에 따른 사후관리 적용상 저축가입일의 의미

회신문

- 「주택법」에 따른 주택청약저축(이하 “주택청약저축”)에 가입하여 「조세특례제한법」 제87조제2항에 따른 소득공제를 적용받던 자가 주택청약저축을 청년우대형주택청약

종합저축으로 전환한 후 위 소득공제를 계속 적용받던 중 청년우대형주택청약종합저축을 해지하는 경우, 같은 법 제87조제7항제1호본문의 적용상 “저축 가입일”은 주택청약종합저축 가입일을 의미하는 것임

검토내용

-  청년우대형주택청약종합저축으로의 전환의 실질을 고려할 때 쟁점소득공제의 적용상 새로운 주택청약종합저축에 가입한 것으로 볼 수 없음
 - 쟁점소득공제는 「주택법」에 따른 주택청약종합저축에 납입한 금액에 대하여 적용되는 것이고, 쟁점사후관리는 “저축 가입일”로부터 5년이 도과하였는지를 적용 기준으로 삼고 있으며, 이 때 저축이란 「주택법」에 따른 주택청약종합저축을 의미함
 - 쟁점저축은 주택청약종합저축의 일종으로 재형기능 강화를 위해 우대금리와 이자소득 비과세 혜택을 제공하는 상품으로 주택청약종합저축의 하위 상품으로 주택법에 따른 주택청약종합저축에 해당하고
 - 쟁점저축으로의 전환은 형식상 기존 주택청약종합저축의 해지 및 쟁점저축의 신규 가입 형태를 취하고 있는 것일 뿐, 새로운 주택청약종합저축에 가입한 것으로 취급할 수 없음

관련법령

- ④ 조세특례제한법 제87조 【주택청약종합저축 등에 대한 소득공제 등】



14

세대구분형 공동주택 임차인이 월세액 세액공제를 받기 위한 임차주택 요건 판단기준



답변요지 서면-2022-법규소득-1858, 2023.5.22.

세대구분형 공동주택의 세대별로 구분된 공간을 임차한 경우 월세액 세액공제를 받기 위한 국민주택규모 요건은 임차한 부분에 해당하는 전용면적을 기준으로 판단함



사실관계

- 질의인은 서울 동작구 세대구분형 공동주택(이하 “쟁점주택”)의 일부 공간을 월세 1백만원(보증금 별도)에 임차한 자로서 세대주로 전입신고함
 - 쟁점주택은 각 세대별로 별도의 생활공간, 화장실 및 출입구(현관)를 갖추고 있으나 세대별 구분 등기는 불가능하고
 - 쟁점주택 전체의 주거전용면적은 국민주택규모(85㎡)를 초과하나 임차한 부분의 주거전용면적은 국민주택규모 이하임



질의내용

- 세대구분형 공동주택 內 임차부분의 주거전용면적은 85㎡ 이하로서 국민주택규모의 주택에 해당하나 세대구분형 공동주택 전체의 주거전용면적은 85㎡를 초과하는 경우
 - 월세액 세액공제를 위한 임차주택 요건을 충족하였다고 볼 수 있는지 여부



회 신 문

- 임차인이 세대구분형 공동주택의 세대별로 구분된 공간을 임차한 경우 「조세특례제한법 시행령」 제95조제2항제1호에 따른 국민주택 규모의 주택 여부는 임차한 부분에 해당하는 전용면적을 기준으로 판단하는 것임
(기획재정부 소득세제과-433, 2023.5.19. 참조)

검토내용

- 조특법 §95②은 국민주택규모의 주택 등 요건을 충족하는 주택을 임차하기 위하여 지급하는 월세액이라고 규정하고 있을 뿐
 - 해당 임차 부분이 등기부상 구분되어 등기될 수 있는지 여부를 요건으로 삼고 있지 않고
 - 건축법상 단독주택으로 분류되어 구분등기가 불가한 다가구주택인 경우 역시 가구당 전용면적을 기준으로 면적기준을 적용하도록 하고 있음
 - 그렇다면, 세대구분형 공동주택의 구분된 일부를 임차한 자로서 별도의 세대주로 주민등록상 전입이 허용되는 등 다른 요건을 충족할 수 있는 자에 대해서는
 - 임차주택요건의 판단시 세대구분형 공동주택 전체가 아닌 임차부분의 주거전용 면적을 기준으로 삼는 것이 타당하고
 - 서민·중산층의 주거비 부담완화를 목적으로 하는 월세액 세액공제의 입법취지상 세대구분형 공동주택의 일부 임차인에게도 적용될 필요가 있음

관련법령

- ④ 조세특례제한법 제95조 【월세 세액공제】

15 사업장을 수도권과밀억제권역외의 지역으로 재이전하는 경우 창업중소기업 세액감면 적용방법

답변요지 서면-2022-법규소득-5507, 2023.7.24.

수도권과밀억제권역 외의 지역으로 재이전하는 경우 재이전일이 속하는 과세연도부터 남은 감면기간동안 수도권과밀억제권역 외의 지역에서 창업하였을 경우의 감면비율에 따른 세액 감면을 적용 받을 수 있음

관련법령

- 질의인은 「조세특례제한법」 제6조제1항의 청년창업중소기업에 해당하는 자로
 - 수도권과밀억제권역 외의 지역인 경기도 ○○시에서 '22.1월 사업자등록 후 사업을 영위하다 '22.10월 수도권과밀억제권역인 서울 ○○구로 사업장을 이전하였으며
 - '22.11월 수도권과밀억제권역 외의 지역(경기도 ○○시)로 사업장을 재이전함

질의내용

- 수도권과밀억제권역 외의 지역에서 창업한 청년창업중소기업이 창업이후 사업장을 수도권과밀억제권역으로 이전한 후 수도권과밀억제권역 외의 지역으로 재이전 하는 경우 적용할 감면을

회신문

- 수도권과밀억제권역 외의 지역에서 창업하여 「조세특례제한법」 제6조제1항에 따른 세액감면(이하 “쟁점세액감면”)을 적용받던 청년창업중소기업이, 사업장을 수도권과밀억제권역으로 이전하여 같은 법 시행령 제5조제25항에 따라 해당 사유가 발생한 날이 속하는 과세연도부터 남은 감면기간 동안 수도권과밀억제권역에서 창업한 청년창업중소기업으로 보아 쟁점세액감면을 적용받던 중 사업장을 수도권과밀억제권역 외의 지역으로 재이전하는 경우에는, 재이전일이 속하는 과세연도부터 남은 감면기간 동안

수도권과밀억제권역 외의 지역에서 창업한 청년창업중소기업으로 보아 쟁점세액감면을 적용받을 수 있는 것임

검토내용

- 쟁점조항은 '18.8.28. 대통령령 제29116호로 조특령이 일부 개정되면서 신설된 것으로, 기본통칙의 내용을 상향입법하는 형태를 취하였는데
 - 재이전하는 경우에도 수도권 과밀 유발 억제 및 지역균형발전 촉진이라는 쟁점세액감면의 취지를 고려할 필요가 있으며, 쟁점통칙조항 삭제 후 생산된 기존 해석례 역시 유사하게 해석한 점 등을 고려할 때(서면-2021-법령해석법인-4426, 2021.12.17., 사전-2022-법규소득-1116, 2023.2.13.)
 - 재이전하는 경우에는 재이전일이 속하는 과세연도부터 남은 감면기간동안 수도권 과밀억제권역 외의 지역에서 창업하였을 경우의 감면비율에 따른 세액감면을 적용받을 수 있는 것으로 봄이 타당함

관련법령

- ④ 조세특례제한법 제6조 【창업중소기업 등에 대한 세액감면】

2023년 세법해석 사례집

법인세 분야



집필진

징세법무국 법규과 행정사무관	전 준 희
징세법무국 법규과 국세조사관	김 성 호
징세법무국 법규과 국세조사관	전 대 웅
징세법무국 법규과 국세조사관	최 수 진

문의사항

(044) 204-3127~30





01

코로나19 전담병원 지정으로 수령한 병상손실 보상금의 수익사업 소득 해당 여부



답변요지 사전-2022-법규법인-0612, 2022.09.19.

의료업을 영위하는 비영리내국법인에 대하여 감염병관리기관의 지정 또는 격리소 등의 설치·운영으로 발생한 손실 등을 보상하기 위해 지급한 손실보상금은 수익사업 소득에 해당하지 않는 것임



사실관계

- 의료법인 ○○재단은 코로나19 감염병 거점전담병원으로 지정된 ○○병원을 운영하고 있고 해당 병원에서 발생하는 비용 등에 대하여 보건복지부로부터 「감염병의 예방 및 관리에 관한 법률」 제70조에 따른 손실보상금 등을 수령함



질의내용

- 「감염병의 예방 및 관리에 관한 법률」 제70조에 따라 지급받은 손실보상금 등이 수익사업 소득에 해당하는지 여부



회 신 문

- 의료업을 영위하는 비영리내국법인에 대하여 「감염병의 예방 및 관리에 관한 법률」 제70조에 따라 감염병관리기관의 지정 또는 격리소 등의 설치·운영으로 발생한 손실 등을 보상하기 위해 지급한 손실보상금은 「법인세법」 제4조 제3항에 따른 “수익사업에서 생기는 소득”에 해당하지 않는 것임



검토내용

- (대가성) 의료용역 제공 당사자는 병원과 코로나19 환자로, 국가는 해당 용역거래의 제공과 관련이 없는 제3자의 입장에 있는 점,

- 쟁점보상금 내역을 보면, 직접비용 외 기회비용은 용역을 제공하지 못함에 따라 실제 발생한 손해가 아닌 예상되는 손실에 대해 가정된 수치를 토대로 산정되어 있는 점,
- 쟁점보상금은 정부시책에 따라 필수적으로 발생할 수밖에 없는 기회손실의 일정 부분에 대해 조건 없이 제공되는 점 등에 비추어
- 이는 코로나19 대응을 위해 사회적으로 공헌한 쟁점의료법인의 손실 일부분을 재정지원 차원에서 보전하기 위한 것이므로
- 쟁점보상금을 쟁점의료법인이 코로나19 환자에게 제공한 의료용역에 대한 반대급부로 지급된 것이라고 보기 어려움

- (용역제공 없음) 쟁점의료법인은 국가 등의 법률관계에 따라 감염병관리 기관으로 지정되었기 때문에 일반환자를 대상으로 하는 의료용역 관련 수익활동을 할 수 없었고,
- 이에 따라 국가로부터 일반환자를 대상으로 진료하지 못한 것(용역제공 없음)에 대한 손실을 보전받고자 쟁점보상금을 지급받은 것이어서
 - 쟁점보상금이 일반환자 관련 창출하지 못한 수익에 대한 대가라고 한다 하더라도 ㉠용역을 제공받지 못한 대상자인 일반환자를 특정할 수 없는 상태에서 ㉡의료(진료)용역이 제공되지 않았음에도 불구하고
 - 쟁점보상금을 쟁점의료법인의 일반환자에 대한 의료용역 제공과 직접 관련하여 대가로서 지급되었다고 볼 수는 없음

- (수익성) 비영리내국법인의 사업이 법인세가 부과되는 수익사업에 해당하려면 적어도 그 사업 자체가 수익성을 가진 것이거나 수익을 목적으로 영위한 것이어야 하는데 (대법원2003두12455, 2005.9.9. 등),
- 코로나19로 인해 범국가적인 위기 속에서 쟁점의료법인이 감염병 관리기관으로 지정되는 때부터 ‘손실’은 예견(감염병관리법률 제70조 손실보상 규정)되어 있었으며,
 - 쟁점의료법인이 감염병 관리기관으로 운영되는 것은 지속적·계속적이 아닌 코로나 19가 종식되기 전까지 ‘일시’ 지정된 데에 따른 것이고,
 - 감염병관리 의료업무 자체는 수익창출을 위한 것이 아닌 국가적 재난을 지원하기 위한 것이지 ‘수익성’을 목적으로 운영되는 것이 아님이 분명한바,

- 쟁점보상금은 용역 공급에 대한 대가가 아니라 코로나19 감염환자 치료지원 및 확산방지라는 공익을 위하여 발생하는 손실을 조건이나 의무 없이 국가가 보전해주는 것에 불과하므로 법인세법상 수익사업의 소득에 해당하지 않는 것으로 봄이 타당함

관련법령

- ㉡ 법인세법 제4조 【과세소득의 범위】



02

청년내일채움공제 기업부담금의 손금 여부 등



답변요지 사전-2021-법령해석법인-1632, 2021.12.7.

청년내일채움공제에 가입함에 따라 납입하는 기업부담금은 손금에 산입되며, 연구·인력 개발비세액공제 대상에도 해당하는 것임



사실관계

- 고용노동부에서는 미취업 청년의 중소기업 취업 촉진 및 핵심인력의 장기근속 유도를 위해 자산형성 방식 지원모델인 「청년내일채움공제」를 신설하여 2016.7.부터 시행하고 있음
- 「청년내일채움공제」에 가입한 50인 이상 기업은 본인 부담금(‘기업부담금’) 및 정부 지원금으로 기업기여금을 납입함
- A법인은 중소기업으로 「청년내일채움공제」에 청약신청 후 승낙(승인)을 받음



질의내용

- (질의 1) 청년내일채움공제에 가입한 중소기업이 납입하는 기업부담금의 손금 여부
- (질의 2) 동 기업부담금의 연구·인력개발비세액공제 대상 여부



회신문

- 「중소기업기본법」 제2조제1항에 따른 중소기업이 「중소기업 인력지원 특별법」 제35조의6과 「고용정책 기본법」 제25조 및 「청년고용촉진 특별법」 제7조에 따른 청년내일채움 공제에 가입함에 따라 납입하는 기업부담금은 「법인세법」 제19조 및 같은 법 시행령 제19조제20호에 따라 손금에 산입되며, 해당 기업부담금은 「조세특례제한법 시행규칙」 제7조제10항제4호에 따른 연구·인력개발비세액공제 대상에 해당하는 것임

검토내용

《청년내일채움공제 기업부담금의 손금 여부》

- 법인령 §19(20)는 「중소기업 인력지원 특별법」 제35조의3에 따른 성과보상기금의 재원인 ‘중소기업이 부담하는 기여금’은 손금에 해당하는 것으로 규정
- 청년내일채움공제 약관상 “성과보상기금”은 「중소기업 인력지원 특별법」 제35조의3에 따라 설치·구성된 재원이고(약관 §2(3))
 - 기업기여금은 「중소기업 인력지원 특별법」 제35조의3제1항제1호(제1항 : 성과보상기금의 재원, 제1호 : 중소기업이 부담하는 기여금)에 따라 납부되는 것인바(약관 §2(8))
 - 본 건, 기업기여금 중 기업이 순수 부담하는 기업부담금은 법인령 §19(20)에 따른 성과보상기금의 재원인 ‘중소기업이 부담하는 기여금’에 해당하므로 손금산입됨

《청년내일채움공제 기업부담금의 R&D세액공제 해당 여부》

- 청년내일채움공제 ‘기업기여금’은 중소기업 핵심인력의 장기근속 및 자산형성을 위해, 「중소기업 인력지원 특별법」 제35조의3제1항제1호(제1항 : 성과보상기금의 재원, 제1호 : 중소기업이 부담하는 기여금)에 따라 성과보상기금에 납입되는 것인바(청년내일채움공제 약관 §2(8))
 - 본 건, 기업기여금 중 기업이 순수 부담하는 기업부담금은 조특규칙 §7⑩(4)에 따른 성과보상기금 납입비용에 해당하므로 연구·인력개발비세액공제 대상임

관련법령

- ☞ 법인세법 시행령 제19조 【손비의 범위】
- ☞ 조세특례제한법 시행규칙 제7조 【연구 및 인력개발비의 범위】



03

업무무관 가지급금 해당여부 판단을 위한 「업무무관 여부」의 기준시점



답변요지 서면-2021-법규법인-7996, 2023.02.07.

업무무관 가지급금 해당여부를 판단함에 있어, 「업무무관 여부」에 대한 판단은 대여시점을 기준으로 하는 것이 타당함



사실관계

- 질의법인은 건설업과 석유화학공업 등을 주요 사업으로 영위하던 법인으로, 민간이 투자하여 사회기반시설을 건설하는 SOC 사업에 참여하였으며, SOC사업의 시행사인 SOC법인에 대한 출자지분과 대여금(이하 '쟁점대여금')을 보유

* 질의법인은 금융기관과의 자금보충약정에 따라 SOC법인에 대한 출자의무와 자금대여의무를 부담

SOC 사업의 개요

- (사업목적) 국가 발전을 지원하는 시설을 건설하여 운영하는 것이 목적
- (사업진행) 시설을 건설하고 운영하는 SOC법인을 설립하여 사업 진행
- (사업운영) 사업시설 중 주요시설의 소유권은 정부에 귀속되고, 기타 시설은 SOC법인이 소유하며 사업시설에 대한 무상사용 관리운영권을 SOC법인이 취득
- (SOC법인의 주주) 정부와 SOC법인이 체결하는 협약에 따라 건설사업에 참여하는 건설사(시공주주) 및 사업을 발주한 정부(정부주주)가 주주로 참여
 - 협약 체결 이후 출자자 및 출자지분 변동을 위해서는 정부 승인이 필요
- (SOC법인의 자금조달) Project Financing(PF)가 주요한 자금 조달 원천이지만, 자금부족이 발생할 경우 시공주주는 자금보충의무를 부담
 - 시공주주는 지분율에 따라 자금보충의무를 부담하며 주주이자 채권자가 됨

- 질의법인은 '21.1.1. 「건설사업 부문」을 인적분할하여 종합건설업을 주업으로 하는 AA주식회사를 신설하였으며
 - 적격분할 요건 중 자산 및 부채의 포괄승계를 충족하는데 문제가 될 것으로 판단하여 SOC법인 주식을 승계대상 자산에서 제외하였고

- SOC법인 대여금은 SOC법인 주식을 보유한 질의법인이 함께 보유하는 것이 합리적이라고 판단하여 승계대상 자산에서 제외
- 이후, 질의법인은 「건설업을 영위하는 AA주식회사」가 SOC법인 주식 및 쟁점대여금을 보유하는 것이 합리적이라고 판단하여
 - 「쟁점대여금」을 시가 평가한 후 AA주식회사에 양도할 예정이며 양도 시 처분손실이 발생할 것으로 예상됨
- 질의법인에 따르면, 쟁점대여금 대여당시에는 질의법인이 건설업을 영위하여 「쟁점대여금」은 업무관련 가지급금에 해당하고
 - 인적분할 이후에는 질의법인이 건설업을 영위하지 아니하므로 「처분시점 기준」으로는 「쟁점대여금」은 업무무관 가지급금에 해당

질의내용

- 특수관계인에게 지급한 대여금이 「법인세법」 제28조제1항제4호 나목에 따른 업무무관 가지급금에 해당하는지 여부를 판단함에 있어 업무무관 여부에 대한 판단시점

회신문

- 특수관계인에게 지급한 대여금이 「법인세법」 제28조제1항제4호 나목에 따른 업무무관 가지급금에 해당하는지 여부를 판단함에 있어 업무무관 여부에 대한 판단은 대여시점을 기준으로 하는 것임

검토내용

1 관련규정의 체계와 문언 등

- 업무무관 가지급금에 관한 규정의 문언을 살펴보면,
 - 업무와 관련 없이 지급한 가지급금으로 규정하고 있는바, 업무무관 가지급금이란 자금을 대여하는 법인이 대여당시 업무와 무관하게 지급한 가지급금을 의미하므로 업무무관 여부의 판단은 문언에 따라 대여당시를 기준으로 하는 것이 타당해 보임

-  업무와 관련 없이 지급한 가지급금이 해당 가지급금의 처분 당시에는 업무와 관련이 있는 가지급금에 해당하게 된 경우
 - 또는 업무와 관련하여 지급한 가지급금이 해당 가지급금의 처분 당시에는 업무와 관련이 없는 가지급금에 해당하게 된 경우
 - 업무무관 가지급금에 해당하는지 여부를 살펴보면, 법 §28①(4)나목은 대여시점 이후의 업무무관 여부를 기준으로 업무무관 가지급금에 해당하는지 여부를 판단 하도록 규정하고 있지 아니한 점
 - 부당행위에 해당하는지 여부도 그 행위 당시를 기준으로 판정하도록 규정하고 있는 점(영 §88②)
 - 업무무관 여부에 관한 사례는 아니지만, 특수관계 여부에 대한 우리청 유권해석 (법규법인 2014-243, 2014.08.25.)에 따르면,
 - 대여 당시 특수관계가 없어 업무무관 가지급금에 해당하지 아니하였다가, 이후 특수관계가 성립한 경우에도 해당 가지급금을 업무무관 가지급금에 해당하지 아니 하는 것으로 해석하고 있는 점을 종합해보면
 - 업무무관 가지급금의 업무무관 여부는 처분시점과는 관계없이 대여시점을 기준으로 판정하는 것이 타당한 것으로 판단됨

■ ② 「특수관계 여부」의 판단시점에 대한 개정내용

-  업무무관 가지급금이란, ① 특수관계인에게 해당 법인의 ② 업무와 무관하게 대여한 자금을 말하는바
 - 특수관계와 업무무관이라는 두 가지 요건을 병렬적으로 규정하고 있다는 점에서 두 요건의 판정시점은 달리 볼 이유가 없는데
 - 2020.08.18. 법률 제17476호로 개정된 법인법 §19의2②(2)는 “이 경우 특수관계인에 대한 판단은 대여시점을 기준으로 한다.”는 문언을 후단에 신설함으로써 특수관계 여부에 대한 판단은 대여시점을 기준으로 하도록 명확히 하였으므로 업무무관 여부에 대한 판단도 대여시점을 기준으로 하는 것이 타당한 것으로 판단됨

〈위 개정내용의 개정이유 및 정부 측의 논거〉

- 첫째, 업무무관 가지급금의 처분손실에 대해 손금불산입 하는 취지는 재무건전성 유지 차원에서 특수관계인에 대한 업무무관 대여행위를 억제하기 위해 세제상 불이익을 주기 위한 것인바
 - 손금불산입의 불이익을 줄 것인지 여부는 특수관계인에게 업무와 관련 없는 대여행위를 하는 적극적 의사결정을 한 시점으로 할 필요가 있으므로, 설령 업무무관 가지급금이 처분시점 이전에 업무와 관련되게 되었더라도 처분손실의 손금불산입이라는 세법상 불이익을 그대로 주는 것이 타당함
- 둘째, 업무무관 가지급금 해당여부를 판단함에 있어 업무무관 여부를 처분시점 기준으로 할 경우
 - 업무와 무관한 대여행위를 적극적으로 한 사실이 없음에도, 즉, 업무와 관련한 대여를 하였음에도 사후적으로 업무관련성이 소멸됨으로써 세법상 불이익을 받게 되는 문제점이 발생함
 - ➡ 대여시점 이후 업무관련성이 소멸된 것일 뿐, 업무와 무관한 대여행위 자체(적극적 의사결정)는 한 적이 없다는 의미

관련법령

- ㉡ 법인세법 제19조의2【대손금의 손금불산입】



04

태양광 발전설비의 감가상각 적용 시 내용연수 적용방법



답변요지 기준-2022-법무법인-0194, 2023.03.06.

태양광 발전설비를 감가상각 하는 경우 「법인세법 시행규칙」 [별표6]의 자산으로 보아 내용연수를 적용함



사실관계

- A법인은 2001.4.2. 설립된 전기 발전업을 영위하는 법인으로
 - 전력 생산 및 판매를 위해 2010.12.31.부터 2020.12.31.까지 총 815억원을 투자하여 토지, 건물 및 수상에 태양광 발전설비를 취득하였음
- A법인은 태양광 발전설비를 법인규칙 [별표6]에 따른 ‘업종별 자산의 기계장치’로 보아 내용연수 15년을 적용하여 감가상각 하고 있음



질의내용

- 내국법인이 전력 생산 목적으로 설치한 태양광 발전설비를 감가상각하는 경우 내용연수 적용방법



회신문

- 태양광으로 전기를 생산하는데 사용되는 태양광 발전설비는 「법인세법 시행규칙」 [별표6]의 자산으로 보아 「법인세법 시행령」 제26조 및 제28조에 의한 감가상각방법과 내용연수에 따른 상각률을 적용하는 것임

검토내용

- (기계장치) 태양광 발전설비는 태양광 모듈에 포함된 태양전지를 통해 물리·화학적으로 빛 에너지를 전기 에너지로 변환하여 전력을 생산하는 동력설비에 해당하는 것으로 (신재생에너지법 §2(2))
 - 단순히 빛을 수집하는 설비가 아닌 전력생산설비로써 기계장치에 더 가까움
- (주기능·목적 등을 고려) 법인세법 및 기업회계기준에서 예시로 하는 건축물인 하수도, 교량, 갯도 등은 그 자체로도 기능이 있는 것이나
 - 태양광 발전설비 중 지지 구조물은 태양광에너지를 받아 전기를 생성하는 모듈과 인버터 등의 장치를 지상 등에 고정하기 위하여 설치된 보조적인 거치대일 뿐으로
 - 이를 기준으로 태양광 발전설비 전부를 건축물로 보는 것은 부적절함
- (자산의 본질) 법인세법상 감가상각에 있어 「법인세법 시행규칙」 [별표5] 문단2에서 ‘부속설비를 건축물과 구분하여 업종별 자산으로 회계처리 하는 경우, 「법인세법 시행규칙」 [별표6]을 적용할 수 있다’ 라고 규정하고 있고
 - 부속설비에 해당하나 건물 등과 구분하여 기계장치로 별도 자산화하고 있는 태양광 발전설비의 경우 「법인세법 시행규칙」[별표6]의 업종별 자산 내용연수를 적용할 수 있는 것으로(법인세과-992, 2009.9.14., 동일 취지)
 - 태양광 발전설비가 건물 등이 아닌 지상 등에 설치되었다 해서 그 본질이 달라지는 것은 아닌바, 지상 등에 설치된 태양광 발전설비 또한 기계장치로 보는 것이 타당함
- (사례) 심판원에서도 태양광 발전설비는 생산설비로서 기계장치에 해당하고, 이를 고정하는 철 구조물은 기계장치의 고정 및 작동을 위한 것이므로 건축물로 보기 어렵다고 판단하고 있음(조심2017전4563, 2018.12.27. 등)

관련법령

- ☎ 법인세법 제23조 【감가상각비의 손금불산입】



05

차량정비업체의 대차용승용차에 대한 ‘업무용승용차 관련비용 손금 불산입 특례’ 적용 시 소득처분 방법



답변요지 서면-2022-법규법인-3401, 2023.06.14.

차량정비업체의 대차용승용차에 대해 업무전용자동차보험에 가입하지 않아 손금에 산입하지 아니한 금액은 ‘기타’로 처분함



사실관계

- 질의법인은 자동차 종합 수리업을 영위하는 차량정비업체로 법인명의 차량*(이하 ‘대차용승용차’)을 고객의 차량 수리기간 동안 고객에게 무상으로 빌려주고 있음

* 중고차를 저렴하게 구입하여 수리 후 대차서비스에 사용하고 있으며 해당 서비스를 이용하는 고객과 이용하지 않는 고객의 차량수리비는 동일함

- 대차용승용차의 차량별 대차운행일지를 작성하고 있으며, 대차용승용차는 「법인세법 시행령」 제50조의2 제4항에 따른 업무전용자동차보험에 가입하지 않고 「누구나 운전보험*」에 가입하였음

* 특정인이 아닌 누구나 보험처리가 가능한 운전자 범위 특약을 말하며, 질의법인은 고객의 연령, 운전경력에 관계없이 이용할 수 있도록 ‘누구나 운전보험’에 가입함

- 무상대차서비스는 자차 보험 가입 시 렌트특약 미가입으로 보험회사로부터 자차렌트비를 보상받지 못하는 고객이 이용하며, 대차용승용차는 질의법인의 대표를 포함한 임직원이 사용하지 않고 대차서비스용으로만 사용함



질의내용

- 차량정비업 영위 법인이 차량수리 고객에게 수리기간 동안 빌려주는 대차용승용차 관련비용을 「법인세법」 제27조의2에 따라 손금불산입하는 경우 소득처분 방법

회 신 문

■ 「법인세법」 제27조의2 제2항에 따라 손금에 산입하지 아니한 금액이 사외에 유출된 것이 분명한 경우에는 같은 법 시행령 제106조 제1항 제1호에 따라 각 귀속자에게 소득처분하는 것이나,

- 귀 서면질의 신청의 사실관계와 같이, 차량정비업을 영위하는 내국법인이 차량수리 고객에게 수리기간 동안 무상으로 빌려주는 대차용승용차에 대해 업무전용자동차 보험에 가입하지 않아 손금에 산입하지 아니한 금액은 ‘기타’로 처분하는 것이며, 대차용승용차가 차량수리 고객에게 대차서비스용으로 사용되었는지 여부는 사실판단할 사항임

검토내용

■ 쟁점 특례규정은 업무용승용차의 사적사용을 방지하고 사적·업무용 사용이 혼용되는 차량 등에 대한 합리적인 과세를 위해 2016년에 도입된 제도로,

- 이는 법인 명의로 고가의 외제차를 취득하여 사주 등이 골프장, 가사 등 개인적 용도로 사용하면서 전액 비용으로 공제하는 관행을 방지하기 위하여 일정요건 및 기준을 두어 손금의 인정범위를 정하고
- 그 범위를 벗어난 금액은 사적사용으로 간주하여 세법상 비용으로 인정하지 않고 해당 금액이 사외유출 된 것으로 보아 그 소득의 귀속자에게 과세하려는 취지인바,
- 차량정비업을 영위하는 법인이 영업목적 상 대차용승용차를 고객에게 제공하는 경우 까지 사외유출로 보아 고객에게 소득세를 과세하는 것은 그 취지에 부합하지 않고,
- 법인의 임직원(당해 법인과 계약관계에 있는 업체의 임직원 포함)이 운전하는 경우만 보상하는 업무전용자동차보험의 가입을 필수요건으로 하는 점으로 볼 때,
- 본건에서 질의법인이 고객유치 및 매출신장을 목적으로 차량을 순수하게 고객에게 대차서비스를 제공하기 위해서만 사용하였다면,
- 설령, 쟁점 특례규정의 정책적 목적상 법령에서 정한 요건의 미비(업무전용자동차 보험 미가입)로 관련비용을 손금으로 인정받지 못한다고 하더라도, 해당 금액은 법인이 영업목적 상 고객에게 차량수리용역에 부수적으로 제공하는 서비스 관련 비용에 해당하는 것으로 사외유출된 것이 아니라 해당 법인에 귀속된 것으로 봄이 타당함

- 만약, 손금불산입된 금액이 사외유출 되어 서비스를 제공받은 고객에게 귀속 된다고 볼 경우, 해당 고객의 기타소득(법인일 경우 '기타사외유출')으로 과세되어야 할 것인데,
 - 고객의 경우, 차량정비업체로부터 제공받은 서비스에 대해 소득세를 부담하는 결과가 되어 불합리하고,
 - 법인의 경우, 실질적으로 업무상 사용한 비용이 전액 부인되는 것에 더하여 수익 창출을 위한 영업활동의 자유가 제한되는 결과가 될 수 있으며, 원천징수의무 이행을 위한 안분계산이 현실적으로 곤란한 측면도 있는바 타당하지 않으며,
 - 또한, 법인의 자산·부채 계정의 증감과 관련이 없는 사항으로 사내유보 대상으로 볼 수도 없는바 그 외의 경우로 보아 '기타'로 처분함이 타당하다고 판단됨
- 다만, 상기의 검토는 질의법인이 대차용승용차를 고객에게 대차서비스용으로만 사용하고 임직원 또는 타인이 사용하지 않을 것을 전제로 한 것인바,
 - 실제 고객에게 서비스를 목적으로 대차서비스 용도로만 사용하였는지 여부는 사실 판단 할 사항임

관련법령

㉡ 법인세법 제27조의2 【업무용승용차 관련비용의 손금불산입 등 특례】

06

고유목적사업준비금 손금산입 여부



답변요지 기준-2021-법령해석법인-0127, 2021.07.14.

고유목적사업준비금을 계상하지 아니하고 수익사업에서 생긴 소득을 재원으로 하여 고유목적사업비를 지출하는 경우에는 준비금 손금산입 한도액 범위 내에서 손금산입 가능함



사실관계

- A법인은 방송법에 따라 대한민국정부가 100% 출자하여 설립된 비영리내국법인으로 매출액은 크게 수신료수입(비수익사업)과 광고수입 등(수익사업)으로 구분되며
 - 방송업의 특성상 구분경리가 불가능하여 수익사업의 과세소득 산정방법을 과세관청과 조정합의하여 2005사업연도부터 현재까지 법인세를 신고하고 있는바
 - A법인은 수익사업과 비수익사업을 구분하지 않고 전체 수입과 비용으로 당기순이익을 계산한 후 공통익금과 공통손금을 개별익금 비율로 안분계산하여 비수익사업의 익금·손금을 산출한 후
 - 해당 비수익사업의 익금·손금을 부인하는 세무조정을 통해 매년 수익사업의 소득금액에 대한 법인세 신고를 하고 있음
- A법인은 구분경리를 하지 않음에 따라 결산확정시 수익사업소득에서 발생한 소득의 일정비율을 고유목적사업준비금으로 손비로 계상하는 회계처리를 하지 않고 매년 고유목적사업비를 지출하고 있으며
 - 이와 관련하여 고유목적사업준비금 손금산입과 관련한 별도의 세무조정은 하지 않았음
- 이후 A법인은 결산 확정 시 고유목적사업준비금을 계상하지 않았으나, 수익사업에서 생긴 소득을 고유목적사업비로 지출한 금액은 당해 사업연도에 준비금을 계상하여 즉시 사용한 것으로 보아 손금산입이 가능하다는 취지의 경정청구를 하였음

 질의내용

-  비영리내국법인이 결산 확정 시 고유목적사업준비금을 계상하지 않고 직접 고유목적사업비를 지출하는 경우에도 고유목적사업준비금 손금산입이 가능한지 여부

 회 신 문

-  「방송법」에 따라 설립된 비영리내국법인이 설립 이후 매년 「법인세법」 제29조제1항에 따른 고유목적사업준비금을 계상하지 아니하고 고유목적사업에 직접 지출하는 경우로서, 해당 비영리법인이 수익사업에서 생긴 소득을 재원으로 하여 지출하는 경우에는 「법인세법」 제29조제3항에 따라 그 사업연도에 계상할 고유목적사업준비금에서 지출한 것으로 보아 같은 조 제1항 각 호의 구분에 따른 금액의 합계액의 범위에서 해당 지출액을 손금에 산입할 수 있는 것이나, 수익사업에서 생긴 소득을 재원으로 하여 지출하였는지 여부는 사실판단할 사항임

 검토내용

-  법인법 §29③에 따르면 고유목적사업준비금을 손금에 산입한 비영리내국법인이 고유목적사업에 지출한 경우에는 먼저 계상한 사업연도의 고유목적사업준비금부터 차례로 상계하되
- 고유목적사업에 지출한 금액이 직전 사업연도 종료일 현재의 고유목적사업준비금의 잔액을 초과한 경우 초과하는 금액은 그 사업연도에 계상할 고유목적사업준비금에서 지출하는 것으로 보도록 규정하고 있는바
 - 해당 규정의 입법취지는 고유목적사업준비금이 미래의 고유목적사업에 사용할 재원의 사내유보금 성격임을 감안하여
 - 해당 사업연도에 계상할 고유목적사업준비금이 이미 고유목적사업에 지출된 경우에는 수익사업소득 발생 사업연도와 고유목적사업비 지출 사업연도가 동일하여 미래 지출목적의 고유목적사업준비금을 계상할 필요가 없으므로
 - 직전 사업연도 종료일 현재의 고유목적사업준비금 잔액을 초과하여 당기에 이미 고유목적사업비로 지출한 경우 해당 초과지출액은 고유목적사업준비금을 계상하여 즉시 사용한 것으로 보아 당기 한도액 범위 내에서 손금산입이 가능하도록 규정한 것임

- 따라서 본건의 경우와 같이 고유목적사업준비금을 설정하지 아니하여 잔액이 없는 비영리법인이 고유목적사업비를 지출한 경우에도
- 해당 지출액은 해당 사업연도에 고유목적사업준비금을 계상하여 즉시 사용한 것으로 보아 당기 한도액 범위 내에서는 손금에 산입하는 것으로 봄이 타당함

관련법령

- ㉡ 법인세법 제29조 【비영리내국법인의 고유목적사업준비금의 손금산입】



07

특수관계인간 금전 대차거래시 미지급이자 세무처리



답변요지 서면-2021-법규법인-4429, 2022.08.29.

차입일부터 이자지급일이 1년을 초과하는 경우라도 매년 정기적으로 이자를 지급하는 경우 미지급이자도 손금 인정됨



사실관계

- A법인은 주택신축 건설업을 영위하는 내국법인으로 '21. 6월 운용자금 부족으로 관계 회사(특수관계인)로부터 1억원을 차입함

금전소비대차 계약 내역

- 차입금 : 특수관계인으로부터 1억원
- 이자(지급) : 연4.6%, 매년 1년이 되는 날 이자지급('22. 5. 31., '23. 5. 31.)
- 차입일 : '21. 6. 1.
- 원금상환일 : '23. 5. 31.



질의내용

- 특수관계인과의 금전대차거래에 있어, 차입일부터 이자지급일이 1년을 초과하나 매년 이자를 지급하는 경우, 결산시 계상한 기간경과 이자('미지급이자')의 손금 해당 여부



회 신 문

- 특수관계인과의 금전대차거래에 있어, 차입일부터 이자지급일이 1년을 초과하나 매년 이자를 지급하는 경우, 결산시 계상한 기간경과 이자는 손금에 산입되는 것임

검토내용

※ 지급이자 손익귀속시기

- (원칙) 지급이자에 대한 손금의 귀속시기는 원칙적으로 「소득세법 시행령」 제45조에 따른 이자소득의 수입시기에 해당하는 날임
- (특례) 기업회계와 차이를 해소하기 위해 결산확정 시 기간경과분 미지급이자를 계상한 경우 이를 손금으로 인정함(이하 ‘**특례 규정**’)
- (특례 배제) 차입일로부터 이자지급일이 1년을 초과하는 특수관계인에 대한 금전소비대차 거래는 특례 적용을 배제(’21.2.17. 개정, ’21.1.1. 이후 개시 사업연도부터 적용, 이하 ‘**특례배제 규정**’)

※ ‘특례 배제’ 규정 신설 취지(→ 조세회피 방지)

사례) 내국법인이 특수관계법인과 대차기간이 장기인 금전소비대차 계약을 체결하고, 그 이자지급일을 원금 상환일로 정한 경우
 차입법인은 특례규정에 따라 이자지급일과 무관하게 미지급이자를 先손금산입, 대여법인은 미수 이자 불인정으로 원금상환일이 되어야 이자소득 익금산입됨
 ⇨ 차입일부터 이자지급일이 1년을 초과시 차입법인의 미지급이자 손금산입 불허

■ ‘특례배제 규정’은 특수관계인간 금전대차거래 시 이자지급시기를 임의 약정하는 등 변칙 거래를 통한 조세회피 행위를 방지하기 위함인데*

* 차입법인은 先 손금산입, 대여법인은 後 익금산입

- 비특수관계인간 통상적 금전대차거래와 동일하게 매년 정기적으로 이자를 수수하는 경우는 조세회피 행위로 볼 수 없는바
- 이 경우까지도 ‘특례배제 규정’의 적용대상으로 보는 것은 해당 규정의 입법취지에 반함
- 따라서, ‘특례배제 규정’은 장기 금전대차거래임에도 원금 상환 시에 이자 지급을 약정하는 등 변칙적 거래에 대해서만 적용되는 것으로 해석함이 타당함

■ 특례규정, 즉 기간경과분 미지급이자를 손금 인정하는 규정을 마련한 취지는 기업 회계와 세무회계의 차이를 해소하여 납세자의 세무조정 부담을 완화하기 위함임

- 그런데, 통상적인 금전대차거래와 동일하게 매년 정기적으로 이자를 수수하기로 약정한 경우까지 ‘특례배제 규정’이 적용되는 것으로 해석하는 경우

- 장기 금전대차거래를 행하고 있는 대다수 법인은 미지급이자를 손금부인하는 세무조정 절차를 수행해야 할 것인바
- 이는 세무조정 부담을 완화하고자 마련한 특례규정의 입법취지에 반함
 - * 차입일로부터 이자지급일이 1년을 초과하는 경우, 아무리 단기간내 이자지급을 약정(예 : 2개월 간격 이자지급)한 경우라도 미지급이자 부인하는 세무조정 필요

관련법령

 법인세법 시행령 제70조 【이자소득 등의 귀속사업연도】



08

적격합병시 공제기한이 경과한 이월결손금의 승계 여부



답변요지 사전-2021-법규법인-1871, 2022.08.18.

적격합병시 합병법인은 피합병법인의 '공제기한이 경과한 이월결손금'을 승계할 수 없음



사실관계

- '21.4.2. A법인(합병법인)은 완전자회사인 B법인(피합병법인)을 흡수합병함
- B법인은 백화점과 도소매업 등을 주요 목적사업으로 하는 법인임
- B법인의 '20사업연도 이월결손금의 잔액은 000억원으로, 해당 이월결손금은 과세 표준을 계산할 때 공제할 수 없는 이월결손금 즉, '공제기한이 경과한 이월결손금'임



질의내용

- 적격합병 시 공제기한이 경과한 이월결손금의 승계 여부



회 신 문

- 적격합병 시 합병법인은 피합병법인의 합병등기일 현재 「법인세법」 제13조제1항제1호의 결손금에 해당하지 않는 결손금은 승계할 수 없는 것임



검토내용

- 「법인세법」 제44조의3제2항에 따르면, 적격합병을 한 합병법인은 피합병법인의 결손금 중 합병등기일 현재의 「법인세법」 제13조제1항제1호에 따른 결손금, 즉 공제 기한 내 이월결손금만 승계하는 것으로 규정하고 있음

■ 합병이란 합병법인이 피합병법인의 권리·의무를 승계하는 것으로(상법 §235)

- 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않고(대법원 2004.5.28. 선고 2003두7392판결)
- 문언은 공제기한 내 이월결손금만 승계하는 것으로 규정하고 있으므로, ‘공제기한이 경과한 이월결손금’을 승계할 수 있다고 확장·유추해석 할 수 없음

■ 법인의 각 사업연도 소득금액은 익금총액에서 손금총액을 공제하여 계산하나(법인법 §14①)

- 실무상은 결산서상 당기순이익에서 기업회계와 세법의 차이를 조정하여 각 사업연도의 소득금액을 계산하고, 이러한 조정과정을 ‘세무조정’이라 함

$$\text{※ 당기순이익} + \text{익금조정사항} - \text{손금조정사항} = \text{각 사업연도 소득금액}$$

■ ‘공제기한이 경과한 이월결손금’은 채무면제이익(익금)과 상계 가능하므로 세무조정사항(익금不)이라는 주장이 있으나

- 세무조정사항은 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 당기순이익에서 가감 또는 차감되는 사항인데 반해,
- 결손금은 손금의 총액이 익금의 총액을 초과하는 경우 그 초과하는 금액이고 (법인법 §14②)
- 이월결손금은 “각 사업연도의 개시일 전 발생한 각 사업연도의 결손금으로서 그 후의 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제되지 아니한 금액”을 말하는바 (법인법 §14③)
- ‘공제기한이 경과한 이월결손금’은 기업회계와 세법의 차이를 조정함에 따라 발생한 금액이 아니므로 세무조정사항으로 볼 수 없음

 관련법령

☞ 법인세법 제44조의3 【적격합병 시 합병법인에 대한 과세특례】

09

승계받은 사업을 폐지한 것으로 보는지 여부



답변요지 사전-2021-법규법인-1051, 2022.02.23.

합병법인이 피합병법인으로부터 승계한 사업의 지속을 위하여 승계한 자산을 최신사양으로 교체하는 경우 「법인세법」 제44조의3제3항제1호에서 규정한 “승계받은 사업의 폐지”에 해당하지 않음



사실관계

- A법인은 모바일게임 개발업을 영위하는 법인으로 게임 소프트웨어 개발 및 공급업을 영위하던 B법인 및 C법인을 적격합병 하였음
- A법인은 B법인 및 C법인으로부터 승계받은 노후화된 컴퓨터를 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도의 개시일부터 2년 이내에 최신 사양으로 교체하고자 하며, 교체되는 컴퓨터는 B법인 및 C법인으로부터 승계받은 재산가액의 각각 2분의 1 이상임



질의내용

- 합병법인이 승계받은 소프트웨어 개발용 컴퓨터를 최신사양으로 교체하는 것이 사후 관리위반에 해당되어 승계받은 사업을 폐지한 것으로 보는지 여부



회 신 문

- 귀 세법해석 사전답변 신청의 경우, 기획재정부 해석(기획재정부 법인세제과-105, 2022.2.22.)을 참조하시기 바랍니다.

기획재정부 법인세제과-105, 2022.2.22.

합병법인이 피합병법인으로부터 승계한 사업의 지속을 위하여 승계한 자산을 최신사양으로 교체하는 경우 「법인세법」 제44조의3제3항제1호에서 규정한 “승계받은 사업의 폐지”에 해당하지 않는 것이나, 귀 질의 사례의 경우가 “승계한 사업의 지속을 위한 승계한 자산의 교체”인지 여부는 사례의 실질내용을 종합적으로 고려하여 사실판단 할 사항입니다. 끝.

 검토내용

-  게임 소비자들이 이용하는 최신 게임을 개발하기 위해서는 최신 사양의 컴퓨터가 절대적으로 필요하므로
 - 이에 따라 합병법인은 피합병법인의 사업을 계속적으로 영위하기 위해 최신 사양의 컴퓨터로 교체하려는 것인바,
 - 법인법 §44의3③은 피합병법인의 사업을 영위하는데 필요한 자산을 처분하는 경우 승계받은 사업을 폐지하는 것으로 보는 규정임을 감안할 때
 - 합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 계속하여 영위하기 위해 노후화된 컴퓨터를 동일한 업무목적의 최신 사양 컴퓨터로 교체하는 것은 승계받은 사업을 폐지하는 것으로 보지 않는 것이 타당함
-  한편, 본건 합병을 하지 않았더라도 피합병법인의 실제 교체 주기에 따를 때 컴퓨터 교체를 하였어야 하는바,
 - 컴퓨터 교체가 사후관리기간에 이루어졌다는 이유만으로 불이익을 준다면 기업 구조조정을 촉진하여 경제를 활발히 하고자 도입된 「법인세법」 제44조의3의 입법 취지에 반하게 되는 것임

 관련법령

- ④ 법인세법 제44조의3 【적격합병 시 합병법인에 대한 과세특례】

10

대부업 영위 법인이 성실신고확인서 제출대상인지



답변요지 서면-2023-법규법인-0399, 2023.07.18.

대부업을 영위하는 내국법인이 영업활동으로 인하여 발생한 이자수입만 있는 경우 성실 신고확인서 제출대상 아님



사실관계

- 질의법인은 대부업을 영위하는 법인으로, 지배주주 등이 질의법인이 발행한 주식의 50%를 초과하여 보유하고 있으며, 상시근로자 수는 5명 미만에 해당함
* 질의법인은 법인을 설립하여 지방자치단체에 대부업으로 등록하고 세무서에 사업자 등록(금융업/대부업) 함



질의내용

- 대부업을 영위하는 법인이 영업활동으로 인한 이자수입만 발생하는 경우 성실신고 확인서 제출대상인지 여부



회신문

- 대부업을 영위하는 내국법인이 영업활동으로 인하여 발생한 이자수입만 있는 경우 「법인세법」 제60조의2제1항에 따른 성실신고확인서 제출대상에 해당하지 않는 것임



검토내용

- (엄격해석) 쟁점조문에서는 「소득세법」 제16조 제1항에 따른 이자소득의 금액'이라고 규정하는바, 성실신고확인서 제출대상 여부 요건 판단 시 '이자소득'은 문리해석상 소득세법상 이자소득만을 의미한다고 보아야 함
- (소득세법) 소득세법 기본통칙에 따르면, 대금업을 하는 거주자임을 대외적으로 표방하고 불특정 다수인을 상대로 금전을 대여하는 사업을 하는 경우에는 소득법 §19①(11)에 규정하는 금융업(사업소득)에 해당하고,

- 대외적으로 대금업을 표방하지 아니한 거주자의 금전대여는 소득법 §16①(11)에 규정하는 비영업대금의 이익(이자소득)에 해당하는바(소득통칙 16-26...1)
- 본건에서 질의법인의 대부업에 대한 영업활동으로 인해 발생하는 이자수입은 소득세법상 이자소득이 아닌 사업소득으로 분류되어야 하므로 쟁점조문의 이자소득 금액에 포함될 여지가 없음

■ (신고안내) 국세상담센터의 「성실신고확인서 제출의무 Q&A」에서도 대부업 법인이 수취한 이자수입만 있는 경우 성실신고확인서 제출대상이 아닌 것으로 안내하고 있음

성실신고확인서 제출의무 Q&A (p.10)

Q. 대부업을 주된 사업으로 하는 법인으로, 개인에게 돈을 빌려주고 이자를 수취한 경우 성실신고확인서 제출해야 하나요?

(다른 소득은 없으며, 상시근로자수 5명 미만, 지배주주 50% 초과 요건 충족)

A. 제출대상이 아닙니다.

대부업은 금융보험업에 해당하는 업종으로 여기서 발생한 소득은 사업소득으로 기업 회계기준상 매출액에 해당하며, 소득세법상 이자소득에 해당하지 않습니다. 따라서 매출액 비율 요건 판단 시 이를 고려하여야 합니다.

■ (입법취지) 성실신고 확인제도는 고소득 자영업자들의 고의적 탈세를 방지하기 위한 대책으로 2012년 최초로 개인사업자에 한하여 시행되다가

- 2017.12.19. 법인법 §60의2를 신설하여 일정한 요건에 해당하는 소규모 내국법인에 대해서도 세원을 투명하게 관리하고 개인사업자와의 조세 형평성을 감안하여 적용 하도록 하였는데,
- 이는 부동산임대업을 주업으로 하거나, 법인의 수입금액 중 부동산소득 또는 이자·배당소득(금융소득)의 비중이 높은 법인 중에서 지배주주등의 지분이 많은 법인을 탈법적으로 운영할 우려가 있는 법인으로 보아 이를 규제하고자 한 것으로 볼 수 있는바
- 금전의 대여가 사업목적이라는 이유로 이에 포함하는 것은 타당하지 않음

 관련법령

☎ 법인세법 제60조의2 【성실신고확인서 제출】



11 성실신고확인서 제출대상 여부 판단 시 미수이자를 이자소득의 금액으로 보는지 여부



답변요지 사전-2021-법규법인-1884, 2022.01.21.

내국법인이 이미 경과한 기간에 대응하는 이자를 해당 사업연도의 회계상 영업외수익(이하 '미수이자')으로 계상한 경우로서 성실신고확인서를 제출하여야 하는지를 판단하는 경우 해당 미수이자는 같은 법 시행령 제42조제2항제2호나목에 따른 이자소득의 금액으로 보지 않는 것으로서 비율 산정 시 분모와 분자에서 모두 제외되는 것임



사실관계

- A법인은 B법인이 발행한 신주인수권부사채(이하 '사채')를 보유하고 있으며, 사채의 이자율은 000%이고, 이자 지급시기는 발행일로부터 매 3개월임
- A법인이 B법인으로부터 지급받은 이자소득은 「법인세법」 제73조제1항제1호에 따라 원천징수 되고 있으며, 해당 이자소득은 「소득세법」 제16조제1항제2호에 해당함
- A법인이 B법인으로부터 지급받은 이자소득에 대한 회계처리는 아래와 같음

20XX.XX.XX.	차) 보통예금 선납세금	000 000	대) 이자수익	000
20XX.XX.XX.	차) 보통예금 선납세금	000 000	대) 이자수익	000
20XX.XX.XX.	차) 미수이자	000	대) 이자수익	000

- A법인은 결산을 확정할 때 회계상 영업외수익으로 인식한 미수이자(이미 경과한 기간에 대응하는 이자수익) 00백만원을 「법인세법 시행령」 제70조제1항제1호에 따라 익금불산입 하였음



질의내용

- 내국법인이 결산을 확정할 때 이미 경과한 기간에 대응하는 이자(「법인세법」 제73조제1항제1호에 따라 원천징수 되는 이자)를 해당 사업연도의 회계상 영업외수익(이하 '미수이자')으로 계상한 경우로서 성실신고확인서 제출대상 여부 판단 시 미수이자를 같은 법 시행령 제42조제2항제2호나목에 따른 이자소득의 금액으로 보는지 여부

회 신 문

- 내국법인이 결산을 확정할 때 이미 경과한 기간에 대응하는 이자(「법인세법」 제73조 제1항제1호에 따라 원천징수 되는 이자)를 해당 사업연도의 회계상 영업외수익(이하 ‘미수이자’)으로 계상하고, 미수이자를 「법인세법 시행령」 제70조제1항제1호에 따라 익금불산입 한 경우로서 해당 내국법인이 「법인세법」 제60조의2에 따른 성실신고 확인서를 제출하여야 하는지를 판단하는 경우 해당 미수이자는 같은 법 시행령 제42조 제2항제2호나목에 따른 이자소득의 금액으로 보지 않는 것으로서 같은 조 같은 항 같은 호 각 목 외의 부분에 따른 비율 산정시 분모와 분자에서 모두 제외되는 것임

검토내용

- 성실신고확인서 제출 대상이 되는 법인은 지배주주등이 보유한 주식등의 합계가 해당 내국법인의 발행주식총수의 50%를 초과하고, 아래의 산식 값의 70% 이상이 되는 법인임(법인령 §97의4②)

$$\frac{\text{부동산 대여 소득} + \text{이자소득} + \text{배당소득}}{\text{기업회계기준에 따른 매출액} + \text{부동산 대여 소득} + \text{이자소득} + \text{배당소득}}$$

- 위 산식을 정의하고 있는 법인령 §42②(2)나에 따르면 이자소득의 금액은 소득법 §16①을 인용하고 있고,
- 소득법 §16에 따르면 기명채권 이자소득의 수입시기는 약정에 의한 지급일로 규정하고 있는바(소득령 §45(3)),
 - 본건 미수이자는 소득세법 및 법인세법상 수입시기가 도래하지 않은 것(익금불산입 대상)이므로 위 산식에 반영하지 않는 것이 타당함(⇒분자 분모 각각 반영하지 않는 것이 타당)

관련법령

- ㉡ 법인세법 제60조의2 【성실신고확인서 제출】



12

수도권 밖에서 창업한 법인이 수도권으로 이전한 후 수도권 밖으로
재이전 시 창업중소기업감면 적용여부 등



답변요지 사전-2023-법규법인-0165, 2023.05.02.

「수도권 밖에서 창업 → 수도권으로 이전 → 수도권 밖으로 재이전」 하는 경우, 수도권
밖에서 창업한 청년창업 중소기업으로 보아 잔존감면을 적용하는 것임



사실관계

- 질의법인은 '20년 10월 수도권과밀억제권역 외의 지역에서 제조업을 목적으로 창업한
법인으로, '21년 9월 수도권과밀억제권역으로 사업장을 이전한 후, '22년 1월 수도권
과밀억제권역 외의 지역으로 다시 사업장을 이전하였음



질의내용

- 수도권 과밀억제권역 외의 지역에서 창업한 청년창업 중소기업이 창업 이후 수도권
과밀억제권역으로 이전한 후, 수도권 과밀억제권역 외의 지역으로 재이전하는 경우
창업중소기업 감면 적용방법



회신문

- 수도권 과밀억제권역 외의 지역에서 창업하여 「조세특례제한법」 제6조제1항에 따른
세액감면을 적용받던 청년창업 중소기업이 사업장을 수도권 과밀억제권역으로 이전
하여 같은 법 시행령 제5조제25항에 따라 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도
부터 남은 감면기간 동안 수도권 과밀억제권역에서 창업한 청년창업 중소기업으로
보아 해당 세액감면을 적용받던 중, 사업장을 수도권 과밀억제권역 외의 지역으로
재이전하는 경우에는, 재이전일이 속하는 사업연도부터 남은 감면기간 동안 수도권
과밀억제권역 외의 지역에서 창업한 청년창업 중소기업으로 보아 해당 세액감면을
적용받을 수 있는 것입니다.

 검토내용

- 조특령 §5⑤(2018.8.28. 대통령령 제29116호로 개정 시 신설된 규정) 종전 「조특법 기본통칙」 6-0…1의 제4항(2019.12.23. 삭제) 본문규정을 상향 입법한 것으로 확인되는데(기재부 개정세법 내부요강)
 - 수도권 밖에서 창업한 중소기업이 수도권으로 사업장을 이전한 경우의 감면적용 방법을 규정한 제4항 본문규정(이하 ‘본문규정’)의 내용만을 반영하고, 수도권으로 이전한 후 수도권 밖으로 재이전한 경우의 감면 적용방법을 규정한 제4항의 단서 규정(이하 ‘단서규정’)은 조특령 §5⑤에 반영되지 않음
- 한편 당시 개정취지를 살펴보면 창업 이후 수도권으로 이전 시, 수도권에서 창업한 기업으로 간주하여 잔존감면기간 동안 수도권에서 창업한 중소기업에 대해 적용할 감면율을 적용하도록 하기 위한 취지로 확인될 뿐,
 - 수도권 밖으로 재이전하는 경우에도 수도권 밖에서 창업한 청년창업기업에 대해 적용할 감면율로 상향조정(50% → 100%)하지 않겠다는 취지의 내용은 확인되지 아니하는바,
 - 당시 개정이유의 핵심은 사업장을 이전한 경우 이전 후의 상황을 반영하여 그에 맞는 감면방법을 적용하도록 하기 위한 것이므로
 - 조특령 §5⑤에 단서규정이 반영되지 아니한 것은 본문규정 내용의 상향입법만으로도 단서규정의 해석이 가능하여 단서규정을 별도로 반영하지 아니한 것으로 봄이 타당해 보임

 관련법령

- ④ 조세특례제한법 제6조 【창업중소기업 등에 대한 세액감면】

13

중소기업 유예기간 적용 여부



답변요지 기준-2022-법무법인-0186, 2022.12.13.

규모의 확대로 인해 중소기업에 해당하지 아니하게 된 때에는 최초 1회에 한하여 그 사유가 발생한 날이 속하는 과세연도와 그 다음 3개 과세연도까지 중소기업으로 보는 것임

사실관계

- A법인은 건설업을 영위하는 법인으로 2011 사업연도 매출액 1,000억원을 초과(그 외 기준은 충족)하여 중소기업에 해당하지 않게 되어 2011~2014 사업연도까지 중소기업 유예기간을 적용받았으며, 이후 2015 사업연도에 다시 중소기업에 해당되었다가 2016 사업연도 중소기업 규모기준(매출액 1,000억원)을 초과함

〈매출액 내역〉

(억원)

2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1,886	223	253	880	865	2,161	3,867	4,458	2,697	1,872

유예기간

(쟁점) 유예 기간 적용?

- A법인은 개정된 조특령 §2②*(2015.2.3., 대통령령 제26070호)에 근거하여 2016 사업연도 이후 중소기업 유예기간을 적용하여 법인세 신고함

* 부칙 §4(중소기업 유예기간 적용에 관한 적용례) 조특령 §2②의 개정규정은 2015.1.1. 시행 이후 최초로 중소기업에 해당하지 아니하게 된 사유가 발생한 경우부터 적용한다.

질의내용

- 2015.1.1. 전 중소기업 유예기간을 적용받은 내국법인이 2015.2.3. 개정된 「조세특례제한법 시행령」(대통령령 제26070호) 제2조 및 부칙 제4조에 따라 중소기업 유예기간을 다시 적용받을 수 있는지 여부

 회 신 문

- 2011 사업연도에 중소기업 규모기준을 초과하여 「조세특례제한법 시행령」 제2조 제2항에 따라 유예기간을 적용받은 비관계기업인 내국법인이 유예기간 종료 후 2015 사업연도에 중소기업에 해당하게 되었으나, 2016 사업연도에는 다시 중소기업 규모기준을 초과하여 중소기업에 해당하지 않게 된 경우 「조세특례제한법 시행령」 제2조 제2항 및 「조세특례제한법 시행령」 부칙 제4조(제26070호, 2015.2.3.)에 따른 유예기간 적용 대상에 해당하지 아니하는 것입니다.

 검토내용

- (유예규정) 舊 조특령 §2②(3)에서 실질적 독립성 요건 중 관계기업 규모기준을 충족하지 못한 경우 중소기업 유예기간 적용을 배제하고 있었으나, 2015.2.3. 동 조항 개정 후 관계기업 규모기준을 충족하지 못한 경우에도 중소기업 유예기간이 적용되는 것으로 변경됨에 따라
 - 동 조항개정 관련 부칙 §4에서 2015.1.1. 이후 최초로 관계기업 규모기준을 충족하지 못한 사유로 인하여 중소기업에 해당하지 않게 된 경우부터 이를 적용하는 것으로 함(기획재정부 조세특례제도과-360, 2021.5.7. 같은 뜻)
- (본건의 경우) 따라서 관계기업이 아닌 자문법인과 같이 관계기업 규모기준과 상관없이 중소기업에 해당하지 않게 된 경우는 조특령 §2② 및 부칙 §4의 유예기간을 적용받을 수 없으며
 - 유예기간이 경과한 후에는 과세연도별로 중소기업 해당 여부를 판정하는 것이므로 유예기간을 이미 적용받았던 자문법인은 재차 유예기간을 적용받을 수 없음

 관련법령

- ☎ 조세특례제한법 시행령 제2조 【중소기업의 범위】



14

예식장업과 음식점업을 겸영하는 경우 창업중소기업세액 감면 적용 여부



답변요지 기준-2021-법무법인-0224, 2022.05.09.

예식장업과 음식점업을 겸영하는 내국법인이 「조세특례제한법」 제143조에 따라 명확히 구분경리하는 경우 음식점업에서 발생한 소득에 대하여는 「조세특례제한법」 제6조의 창업중소기업 세액감면을 적용받을 수 있는 것임



사실관계

- A법인은 2015.9.7. 음식점업, 일반음식점업, 부동산임대업 등을 사업목적으로 하여 설립되었으며,
 - 2017~2020년까지 부가가치세 과세표준 명세서 및 법인세 조정후수입금액명세서에 음식점업과 음식점업 수입금액을 구분하여 신고함
- A법인은 음식점업이 창업중소기업 등에 대한 세액감면 적용대상업종에 해당하므로 2017~2020사업연도에 대해 해당 세액감면을 적용하여 법인세 경정청구함



질의내용

- 음식점업과 음식점업을 겸영하는 내국법인이 「조세특례제한법」 제6조의 창업중소기업 등에 대한 세액감면 대상업종인 음식점업에 대하여 세액감면을 적용 받을 수 있는지 여부



회신문

- 귀 과세기준의 경우, 기획재정부 해석(기획재정부 조세특례제한법-320, 2022.5.4.)을 참조하시기 바람

기획재정부 조세특례제도과-320, 2022.5.4.

내국법인이 예식장업과 음식점업을 겸영하면서 「조세특례제한법」 제143조에 따라 명확히 구분경리하는 경우 음식점업에서 발생한 소득에 대하여는 「조세특례제한법」 제6조에서 규정하는 창업중소기업 세액감면을 적용받을 수 있는 것임

검토내용

-  창업한 중소기업이 창업중소기업 세액감면 대상 업종과 그 밖의 업종을 겸영할 때 구분경리(조특법 §143)하는 경우
 - 세액감면 대상 업종(조특법 §6③각호)에서 발생하는 소득에 대해서는 창업중소기업 세액감면을 적용받을 수 있으나, 그 밖의 업종에 대해서는 창업중소기업 세액감면을 적용받을 수 없는 것임(법인세과-768, 2009.7.3.)
-  창업중소기업 세액감면 적용대상 업종에 해당하는지는 한국표준산업분류에 따르도록 규정되어 있는데(조특법 §6③)
 - 한국표준산업분류상 예식장업과 음식점업은 별개의 업종코드로 구분되어 있으며, 이에 따라 예식장업과 음식점업에서 발생하는 소득을 구분할 수 있다면 세액감면을 적용할 수 있다고 봄이 타당
-  또한, 조특법 §120의 창업중소기업의 취득세 면제 관련하여 법인설립 당시부터 예식장업과 음식점업을 사업목적으로 설립된 내국법인의 경우
 - 음식점업이 창업중소기업 업종에 해당하므로 음식점업과 관련한 부동산에 대한 취득세 면제는 타당하다는 심판원 결정사례가 있어(조심2014지1311, 2015.5.6.) 본건 창업중소기업 세액감면 적용사례와 달리 보기 어려움

관련법령

- ④ 조세특례제한법 제6조 【창업중소기업 등에 대한 세액감면】
- ④ 조세특례제한법 제143조 【구분경리】



15

산업디자인전문회사의 의미



답변요지 서면-2022-법규법인-3918, 2023.03.08.

연구·인력개발비 세액공제를 적용함에 있어 산업디자인전문회사는 산업통상자원부장관에게 신고하여 신고확인증을 발급받은 회사를 말함



사실관계

- A법인은 캠핑장비를 제조·판매하는 법인으로 캠핑장비 디자인 개발을 위해 B법인에 용역비용으로 2020년 58,500,000원, 2021년 60,000,000원을 지급함
- B법인은 캠핑장비에 대한 디자인 및 설계를 전문으로 하는 회사로서,
 - 산업설계 및 디자인 전문 인력이 재직 중이며, '22.8월 한국디자인진흥원에 산업디자인전문회사로 신고하고 신고확인증을 발급받음



질의내용

- 「조세특례제한법」 제10조에 따른 연구·인력개발비 세액공제 적용 시 같은 법 시행령 별표6 제1호나목1)차)에 따른 “산업디자인전문회사”의 의미



회 신 문

- 「조세특례제한법」 제10조에 따른 연구·인력개발비 세액공제를 적용함에 있어 같은 법 시행령 별표6 제1호나목1)차)에 따른 기관 중 산업디자인전문회사는 「산업디자인진흥법」 제9조 및 같은 법 시행규칙 제9조에 따라 산업통상자원부장관에게 신고하여 신고확인증을 발급받은 회사를 말하는 것임

검토내용

- 「산업디자인진흥법」 제9조 【산업디자인전문회사에 대한 지원】를 보면,
 - 제1항에는 산업디자인전문회사에 대한 정의·요건·지원내용, 제2항에는 신고절차·신고확인증 발급, 제3항에는 정부의 신고처리 업무에 대한 사항을 규정하고 있고,
 - 조특법에서는 ‘산업디자인전문회사’를 「산업디자인진흥법」 제9조에 따른 산업디자인전문회사로 정의할 뿐 제9조의 특정 항을 지칭하여 인용하지 않는바
 - 법문대로 해석하면 제1항에서 정하는 요건을 갖추고 제2항에 따라 관련 부처에 신고하여 신고확인증을 발급받은 회사로 봄이 타당함
- 2019.3.20. 종전 디자인 관련 연구개발비용으로 규정하였던 고유디자인 개발비용을 삭제하고 산업디자인전문회사에 근무하는 직원의 인건비 등으로 개정함으로써 불분명하였던 ‘디자인 관련 비용’에 대한 기준을 명확히 한 점과
 - 조특칙 §7① 각 호에 열거된 전담기관 등의 범위에 산업디자인전문회사를 추가하여 개정한 점으로 볼 때,
 - 다른 전담기관등과의 형평을 감안하여 제9조 전체를 인용함으로써 전문회사의 요건을 갖추고 신고하여 신고확인증을 발급받은 회사로 한정하려는 입법자의 의도가 있었다고 볼 수 있음
- 또한, 산업디자인전문회사를 신고여부에 관계없이 전문회사의 요건을 갖춘 회사로 해석한다면, 위탁연구개발비의 경우 위탁기관이 요건을 갖춘 전문회사에 해당하는 지 여부를 판단하여야 하는데,
 - 직접적인 세액공제 대상자가 아닌 연구개발용역을 위탁받은 기관이 전문회사 인지 여부를 검토함에 있어 실무상 한계가 있을 수 있는 점을 감안하더라도 신고하여 신고확인증을 발급받은 회사로 봄이 합리적임

관련법령

- ☎ 조세특례제한법 제10조 【연구 및 인력개발비에 대한 세액공제】

16 상환전환우선주(RCPS)가 조특법 §13의2① 각 목의 「주식」에 해당하는지 여부

답변요지 사전-2023-법규법인-0370, 2023.06.26.

상환전환우선주는 조특법 §13의2① 각 목의 「주식」에 해당함

사실관계

- 질의법인은 음향기기 도소매업을 영위하는 법인으로, 「설립된 지 7년이 지나지 않은 벤처기업」들이 실시한 유상증자에 참여함으로써 「해당 벤처기업이 발행한 상환전환우선주」를 아래와 같이 취득함

주식발행법인	출자액	지분율	출자방법
A	30백만원	0.59%	유상증자
B	29백만원	1.44%	"
C	30백만원	0.87%	"
D	100백만원	1.09%	"

- 상환전환우선주는 그 성격상 채권과 주식의 성격을 모두 지님으로써 질의법인은, 「상환전환우선주」를 주식으로 보아 조특법 §13의2에 따른 과세특례를 받을 수 있는지 여부에 대해 본건 질의

구 분	과세특례 적용여부
채 권	적용불가
주 식	적용가능

질의내용

- 상환전환우선주가 조특법 §13의2① 각 목의 「주식」에 해당하는지

회 신 문

- 귀 법인이 벤처기업에 출자함으로써 취득한 상환전환우선주는 「조세특례제한법」 제13조의2 제1항제1호의 '주식'에 해당하는 것입니다.

검토내용

1 상환전환우선주는 법률상 주식으로 분류됨

- 상환전환우선주는 신주발행의 절차에 따라 증자의 형식을 갖추어 발행되고, 상법상 상환전환우선주와 같은 상환권 및 전환권이 부여된 주식도 발행이 허용됨으로써(상법 §345·346) 법률상 주식으로 분류되는 이상, 채권이 아닌 「주식」으로 봄이 타당함

2 상환전환우선주에 대한 「법인세법」의 입장

- 기업회계의 경우 상장법인에 대해 적용되는 「한국채택국제회계기준(K-IFRS)」과 비상장법인에 대해 적용되는 「일반기업회계기준」이 상환전환우선주를 아래와 같이 각기 달리 분류하고 있는데 반해

〈기업회계기준 유형별 「상환전환우선주」의 분류〉

한국채택 국제회계기준(K-IFRS)	일반기업회계기준
경제적 실질로 구분 • 회사상환주식 : 자본, • 주주상환주식 : 부채	법적분류로 구분(자본)

- '10.6. 기재부가 발표한 「기업회계기준 개편에 따른 법인세법 개정 방향」에 따르면 「법인세법」은 상환전환우선주를 발행법인의 자본으로 분류하고 있는바(즉, 투자자의 입장에서는 채권이 아닌 주식)
- 이는 회계기준 간 비용인식 방법이 다를 경우 세부담 차이가 발생할 수 있는데 동일한 경제행위에 대해서는 동일한 세부담을 지는 것이 타당하므로 K-IFRS 적용 기업과 비적용기업 모두 상환우선주를 세법상으로는 자본으로 분류함으로써 회계 처리 방식에 따라 세부담 차이가 발생하지 않도록 하기 위한 것임
- 따라서 현행 「법인세법」이 상환전환우선주에 대하여 발행법인의 자본으로 분류하고 있는 이상 투자자의 입장에서는 조세법 §13의2를 적용함에 있어 채권이 아닌 「주식」으로 봄이 타당함

③ 상환전환우선주에 대한 기존 사례

-  법원은 상환전환우선주는 발행법인의 부채가 아닌 자본에 해당한다는 취지의 판결(서울고등법원 2021. 7. 14. 선고 2020누57822 판결)을 하였고
- 우리청도 K-IFRS를 수용하여 「상환전환우선주」를 경제적 실질에 따라 분류할 경우에는 상장·비상장기업 간 세부담에 차이가 발생함으로써 형평에 어긋난다는 점과 「기업회계기준 개편에 따른 법인세법 개정 방향」을 고려하여 상환전환우선주를 일률적으로 자본으로 분류하도록 해석하였으며(서면-2018-법령해석법인-2242, 2018.12.14.)
 - 나아가 「상법」상 종류주식이 조특법 §13의2에 따른 적용대상 자산에 해당하는지를 질의한 사안에서 주식에 해당하는지 여부는 법률적 구분에 따르도록 해석하였음(서면-2018-법인-1168, 2020.09.10.)

관련법령

-  조세특례제한법 제13조의2【내국법인의 벤처기업 등에의 출자에 대한 과세특례】



17

통합투자세액공제 대상 사업용 유형자산 해당 여부



답변요지 사전-2022-법규법인-0913, 2022.11.28.

신문, 출판업을 영위하는 법인이 사업에 직접 사용하기 위하여 투자한 카메라는 통합투자세액공제 대상인 사업용 유형자산에 해당함



사실관계

- 질의법인은 신문, 잡지 및 정기 간행물 출판업을 영위하는 비상장법인으로 기자들의 취재를 바탕으로 신문을 인쇄하고 발행하는 신문사임

- '22년 질의법인은 사업진행에 필수적인 사진촬영장비를 구매한바, 그 내역은 아래와 같음

구분	구매일	구매품목	공급가액(원)	구매목적
신품	2022년 *월~*월	--카메라	***, ***,000	취재활동

* 신청법인은 카메라를 비품으로 회계처리함(대당 7-8백만원 상당)



질의내용

- 신문, 출판업을 영위하는 법인이 사업에 직접 사용하기 위하여 투자한 카메라가 통합투자세액공제 대상인 사업용 유형자산에 해당하는지 여부



회신문

- 신문, 잡지 및 정기 간행물 출판업을 영위하는 법인이 취득한 취재용 카메라는 「조세특례제한법」 제24조에 따른 통합투자세액공제를 적용받을 수 있는 사업용 유형자산에 해당하는 것임

검토내용

- ④ ① 취득가액이 거래단위별로 20만원 이상으로서 ② 그 고유업무의 성질상 대량으로 보유하고 ③ 그 자산으로부터 직접 수익을 얻는 비품은 세액공제대상 사업용 자산에 해당하는데
 - 취재용 카메라의 경우 해당 가격은 7-8백만원으로 ① 거래단위별로 20만원 이상이고, 신문출판업을 영위하기 위해서는 분야별 다수 기자들의 사진촬영이 필수적으로 ② 그 고유업무의 성질상 대량으로 보유하는 자산에 해당하며
 - 신문출판업 법인에 있어 '카메라'는 매출('신문구독')을 위해 필수적이고 핵심적으로 갖추어야 할 비품으로 그 자산으로부터 ③ 직접 수익을 얻는 비품에 해당되지 아니한다고 보기 어려운바
 - 신문출판업 법인의 취재용 카메라는 통합투자세액공제 대상인 사업용 자산에 해당하는 것으로 봄이 타당함.
- ④ 다수 심판례에서도 해당 업종에 필수적이고 핵심적인 역할을 하는 비품은 '그 자산으로부터 직접 수익을 얻는 비품'에 해당하는 것으로 보아 사업용 자산에 해당하는 것으로 결정함(조심2015중0021, '15.3.2. 외 다수)

관련법령

- ④ 조세특례제한법 제24조 【통합투자세액공제】



18

외주제작사에게 지급한 용역비 등의 영상콘텐츠 제작비용 세액공제 적용 여부



답변요지 기준-2021-법무법인-0240, 2023.03.13.

외주제작사에 지급한 용역비 등은 「조세특례제한법 시행규칙」별표8의9의 영상콘텐츠 제작비용에 해당하지 않는 것임



사실관계

- A법인은 드라마 콘텐츠를 기획·제작하는 업체로 B법인의 드라마 사업본부가 물적 분할하여 '16년 5월 설립됨
- 드라마 콘텐츠 기획·제작의 방식은, ① 자체제작의 경우 드라마 제작 전체 과정을 내부에서 자체 수행하고, ② 외주제작의 경우 여러 형태가 있으나
 - A법인이 아이디어 및 기획을 진행한 후 외주제작사에 제작을 위탁하는 방식과 외주 제작사가 기획한 콘텐츠 아이디어를 A법인과 협의 후 제작 진행하는 방식이 있음
 - A법인은 당초 법인세 신고 시 작가 등과 직접 계약을 체결한 콘텐츠만 세액공제를 적용하여 신고하고 외주제작사가 작가 등과 직접 계약을 체결한 콘텐츠의 경우는 세액공제를 신청하지 않았으나,
 - 외주제작의 경우에 A법인이 드라마 전체를 기획·책임을 지고 실질적인 제작을 담당하는 자에 해당하므로, 외주제작사에게 지급한 영상콘텐츠 제작비용 세액공제 적용 대상이라는 의견임



질의내용

- 외주제작사가 작가 등과 직접 계약을 체결한 콘텐츠 등에 대한 외주제작비용의 경우에도, A법인이 영상콘텐츠 제작비용에 대한 세액공제를 적용 받을 수 있는지 여부

회 신 문

- 귀 과세기준자문 신청의 경우, 기획재정부 해석(기획재정부 조세특례제도과-241, 2023. 3. 9.)을 참조하시기 바랍니다.

기획재정부 조세특례제도과-241, 2023.3.9.

「조세특례제한법 시행규칙」 제13조의6 제1항 제1호 각 목의 '계약 체결을 담당할 것'이란 계약 내용의 실질을 고려해 사실판단할 사항입니다. 다만, 외주제작사에 지급한 용역비 등은 「조세특례제한법 시행규칙」 별표8의9 영상콘텐츠 제작비용에 해당하지 않습니다.

검토내용

- 조세특례제한법에서는 세액공제를 받을 수 있는 영상콘텐츠의 실질적인 제작을 담당하는 자에 대해 다음 요건 중 3개 이상 요건을 갖춘 자로 함

- ① 작가(극본, 시나리오 등을 집필하는 자)와의 계약 체결을 담당할 것
- ② 주요 출연자와의 계약 체결을 담당할 것
- ③ 주요 스태프 중 2가지 이상 분야의 책임자와의 계약 체결을 담당할 것
- ④ 제작비의 집행 및 관리와 관련된 모든 의사결정을 담당할 것

- A법인이 세액공제 혜택을 적용받으려면 상기 요건 중 3가지를 충족할 수 있도록 직접 제작 또는 외주제작 등 제작 형태의 선택이 가능한 점,
- 계약서에 서명·날인한 자에게 계약상 권리와 의무가 발생하므로 A법인을 실질적인 주체로 보기 어려운 점,
- 조세특례제한법에서 실질적인 제작자에 대한 상세 요건을 두어 공제 기준을 구체적으로 마련한 점 등에 비추어
- 영상콘텐츠 제작자가 작가, 주요 출연자 등과 '직접 계약체결(계약서 서명)하는 경우'만을 공제대상에 해당한다고 보는 것이 타당

- 또한, 본건 외주제작의 경우 A법인은 제작비 집행·관리와 관련된 의사결정만 담당한 것으로 '실질적으로 제작을 담당한 자' 보다는 '투자자'로서 제작에 참여한 것에 가까움

- 따라서 A법인의 경우, 작가, 주요 출연자 등과 직접 계약 체결을 이행하지 않아 조세 특례제한법상 영상콘텐츠 제작을 담당하는 자로서의 요건을 충족하지 못하였으므로 세액공제 대상에 해당한다고 보기 어려움

관련법령

- ㉡ 조세특례제한법 제25조의6【영상콘텐츠 제작비용에 대한 세액공제】

19

고용증대세액공제액 산정시 한도규정 적용 시기



답변요지 서면-2022-법규법인-0488, 2022.05.10.

고용증대세액공제액 산정시 한도규정은 2020.1.1. 전 개시하는 과세연도에도 적용됨



사실관계

- A기업은 소비성 서비스업 외 업종을 영위하는 수도권 외 소재 중소기업임
- 2019년에는 2018년 대비 아래와 같이 상시근로자 수의 변동이 있었고, 2020년 및 2021년의 상시근로자 수는 2019년 수준을 유지함

구 분	2018년	2019년 (전년대비)	2020년	2021년
① 청년 상시근로자수	2	0 (△2)	1	1
② 청년 외 상시근로자수	1	4 (+3)	4	4
③ 전체 상시근로자수(①+②)	3	4 (+1)	5	5



질의내용

- 「조세특례제한법」 제29조의7(2019.12.31. 법률 제16835호로 개정된 것) 제1항에 따른 “증가한 상시근로자의 인원수 한도” 규정이 2020.1.1. 전 개시하는 과세연도에도 적용되는지 여부



회 신 문

- 「조세특례제한법」 제29조의7(2019.12.31. 법률 제16835호로 개정된 것) 제1항에 따른 “증가한 상시근로자의 인원수 한도” 규정은 2020.1.1. 전 개시하는 과세연도에도 적용됨*

* 기재부 해석요청에 따른 회신내용임(기획재정부 조세특례제도과-322, 2022.05.04.)

검토내용

- 2019.12.31. 법률개정시 고용증대세제와 관련하여 “한도규정”과 “사후관리” 부분에 대한 개정이 있었는데
 - 기재부(2019년 세법개정안 상세본 및 간추린 개정세법)에 따르면 “사후관리” 부분은 2020.1.1. 이후 신고하는 분부터 적용되고
 - “한도규정”에 대해서는 “명확화”에 따른 개정임을 명시하였는바
 - “한도규정”은 기존에도 계속 적용되어야 하는 내용을 단지 명확히 하기 위해 명시한 것으로 봄이 타당함
- 고용증대세제는 기업의 고용창출을 유도하기 위해 도입된 것으로, 고용을 증대한 기업에 대해 증대된 고용인원당 일정금액을 산출세액에서 공제하도록 운용됨이 타당할 것인바
 - “한도규정”을 적용하지 않는 경우, 기업이 실제 고용을 증대시킨 인원에 비해 과도한 세액공제액이 산정되는 불합리가 발생함*
 - * 전체 상시근로자수 증가인원은 1명(청년 증가 3명, 청년 외 증가 △2명)임에도 청년 상시근로자수 증가 인원 3명에 대해 전액공제 받게 되는 불합리 발생
- 고용증대세제는 종전 고용창출투자세액공제와 청년고용증대세제를 통합·재설계하여 도입된 제도인데
 - 청년고용증대세제의 경우 청년고용이 증가하더라도 전체 상시근로자 증가인원 수를 한도로 공제액을 산정하도록 규정함(舊 조특법 §29의5①)
 - “한도규정”이 조문에 명시되기 전이라도 고용증대세액공제 적용시, “한도규정”을 적용하지 않는 경우, 과도한 세액공제액이 산정되는 불합리가 있다는 사실은 국민 누구나 인지할 것인바
 - 고용증대세제의 도입연혁을 감안하여, 종전 청년고용증대세제와 동일하게 전체 상시근로자 증가인원수를 한도로 세액공제액을 산정하는 것으로 해석함이 타당함

관련법령

- ☎ 조세특례제한법 제29조의7【고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제】



20

미환류소득에 대한 법인세 추가납부 사유 해당여부



답변요지 기준-2021-법령해석법인-0150, 2021.09.28.

리스회사가 리스대상자산을 취득하여 리스이용자에게 운용리스의 형태로 제공하는 경우에는 미환류소득에 대한 법인세 추가납부 사유에 해당하지 않음



사실관계

- A법인'은 「여신전문금융업법」에 따른 여신전문 금융업을 주된 사업으로 하면서 부수 사업으로 시설대여업(리스)*을 영위하고 있음
* 시설대여업 수입금액은 매년 총 수입금액의 50%에 미달함
- A법인은 미환류소득에 대한 법인세 적용대상에 해당하는 법인으로 2017사업연도 부터 미환류소득 계산 시 투자포함방식을 선택하여 운용리스자산을 투자금액으로 공제하여 신고하였음



질의내용

- 시설대여업을 영위하는 내국법인이 운용리스자산을 취득하여 고객에게 대여하는 경우로서 미환류소득 계산 시 해당 운용리스자산 투자액에 대하여 공제를 받은 경우,
 - 해당 운용리스자산이 「조세특례제한법」 제100조의32제8항 및 같은 법 시행령 제100조의32제20항제1호에 따른 투자완료일로부터 2년이 지나기 전에 대여하는 자산에 해당되어 미환류소득에 대한 법인세 추가납부 사유에 해당하는지 여부



회신문

- 「여신전문금융업법」에 따른 시설대여업을 영위하는 내국법인이 리스대상자산을 취득하여 리스이용자에게 운용리스의 형태로 제공하는 경우에는 「조세특례제한법」 제100조의32 제8항 및 같은 법 시행령 제100조의32제20항제1호에 따른 “투자완료일로부터 2년이 지나기 전에 해당 자산을 양도하거나 대여하는 경우”에 해당하지 않는 것임

 검토내용

-  본건 추정규정에서 추정대상이 되는 자산의 “대여”는 법인의 사업에 직접 사용할 목적으로 사업용 자산에 투자한 후 투자완료일부터 2년 이내에 사업에 사용하지 않고 제3자에게 대여하는 경우를 의미한다고 봄이 타당한데
 - 리스회사는 본래부터 리스이용자에게 대여할 목적으로 리스대상자산을 취득하여 그 즉시 리스이용자에게 해당 자산을 대여하는 것을 사업목적으로 하는 법인으로서
 - 대여행위 자체가 리스회사의 사업에 사용하는 것으로 투자와 대여를 분리하여 취급하는 것은 리스의 개념에 부합하지 않으므로
 - 운용리스자산에 대한 투자가 공제대상에 해당한다면 해당 자산을 리스이용자에게 대여하더라도 추정대상에서 제외하는 것이 합리적이며
 - 원천적으로 추정대상에 해당하지 않는 이상 그에 대한 추정대상의 예외규정에 해당하는지 여부는 검토할 필요가 없는 것임
-  만일, 리스회사가 운용리스자산을 매입하여 리스이용자에게 대여하는 행위도 추정대상에 해당하는 것으로 본다면
 - 리스회사는 운용리스자산을 매입하여 즉시 리스이용자에게 대여하므로 운용리스자산 투자에 대하여 공제와 동시에 추징의 대상에 해당하는 비상식적인 결과를 초래하며
 - 리스회사의 운용리스자산 투자액이 미환류소득 계산 시 공제대상이라는 기재부와 우리청 해석례에도 배치되는 결과가 되므로
 - 리스회사의 운용리스자산 대여행위는 투자와 동일한 것으로 보아 추정대상에 해당하지 않는 것으로 봄이 타당함

 관련법령

- ④ 조세특례제한법 제100조의32 【투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례】



21

미환류소득 계산 시 차감하는 이월결손금



답변요지 서면-2021-법령해석법인-0107, 2021.08.19.

미환류소득 계산시 차감하는 합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 이월결손금은 피합병법인의 해당 사업연도 개시일 전 10년 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금으로서 그 후의 각 사업연도 과세표준 계산을 할 때 공제되지 아니한 금액임



사실관계

- A법인은 중소기업인 완전 자회사 B법인(이하 '피합병법인')을 흡수합병 하였으며,
 - 본 건 합병은 「법인세법」 제44조제3항제1호에 따른 적격합병임
- 합병시 A법인은 「법인세법」 제44조의3제2항에 따라 피합병법인의 이월결손금을 승계받았고,
 - 합병 후 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 승계받은 이월결손금을 법인세 신고 시 공제하고 있으며,
 - 서면질의 신청일 현재 피합병법인으로부터 승계받은 미공제 이월결손금 잔액은 약 000억원이고,
 - A법인은 합병 전에 이월결손금이 없었으며, 합병 후에도 A법인의 사업에서는 결손금이 발생하지 않음
- A법인은 합병 전·후 모두 「조세특례제한법」 제100조의32에 따른 미환류소득에 대한 법인세 납부대상 법인임
- 만약, A법인이 피합병법인으로부터 승계받은 이월결손금 중 공제되지 않은 전액을 미환류소득에서 차감할 경우에는 미환류소득에 대한 법인세 납부액이 없게 됨

 질의내용

- 「조세특례제한법」 제100조의32의 미환류소득 계산 시 차감하는 합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 이월결손금의 의미
- (1안) 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 해당 사업연도에 공제한 결손금
 - (2안) 피합병법인의 해당 사업연도 개시일 전 10년 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금(2020년 1월 1일 이후에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금은 15년)으로서 그 후의 각 사업연도 과세표준 계산을 할 때 공제되지 아니한 금액

 회 신 문

- 귀 서면질의의 경우, 기획재정부 해석(기획재정부 법인세제과-374, 2021.8.19.)을 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 법인세제과-374, 2021.08.19.

귀 질의의 경우 제2안이 타당합니다.

 검토내용

- 기획재정부는 기획재정부 법인세제과-312, 2016.3.30. 해석에서 기업의 미환류소득 계산시 각 사업연도의 소득에서 차감하는 ‘해당 사업연도에 공제한 결손금’은 ‘각 사업연도의 과세표준 계산을 할 때 공제되지 아니한 금액’이라고 해석하였고,
- 상기 해석 직후인 2016.4.1. 보도자료를 통하여 당기 소득이 있다 하더라도 과거에 누적된 이월결손금이 더 큰 경우는 기업소득환류세제 적용이 되지 아니한다고 설명한 점 등에 비추어 볼 때
 - 피합병법인의 이월결손금을 승계한 합병법인의 소득보다 합병법인과 피합병법인의 누적 결손금의 합계액이 더 큰 경우에는 기업소득환류세제를 적용하지 않는 것이 타당함

- 또한, 합병을 통해 합병법인은 피합병법인의 자산뿐만 아니라 부채까지 모두 승계하고, 부채에 대한 상환의무는 소멸한 피합병법인이 아닌 합병법인이 부담하게 되며,
- 미환류세제는 합병으로 인하여 단일 법적 실체가 된 합병법인을 하나의 과세단위로 보아 미환류소득을 계산하도록 하고 있으므로
 - 합병법인의 미환류소득은 피합병법인의 이월결손금을 감안하여 계산하는 것이 합리적임

관련법령

- ☎ 조세특례제한법 제100조의32 【투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례】

22

국가 등의 출연금 등을 받아 투자하는 경우 투자세액공제 배제 여부



답변요지 기준-2022-법무법인-0002, 2022.07.14.

내국법인이 국가나 지방자치단체 등으로부터 출연금 등을 받아 투자에 지출하는 경우 해당 금액은 투자세액공제 적용이 배제되는 것임



사실관계

- A법인은 도시가스를 공급하는 법인으로 법인세 신고 시, 도시가스 공급시설 투자 금액에 대해 조특법에 따른 투자세액공제를 신고하고 있으며
- '19사업연도까지는 조특법 제25조 【특정시설 투자세액공제】를 신청하면서 같은 법 제127조 【중복지원 배제】를 적용하였으나
 - '20사업연도에는 신설된 조특법 제24조 【통합투자세액공제】를 신청하면서 중복지원 배제 조항이 규정되어 있지 않아 적용하지 않음

구 분	~ '19사업연도	'20사업연도
감면 조항	제25조 특정시설투자세액공제	제24조 통합투자세액공제
중복지원 배제 여부	여(투자금액에서 차감)	부(투자금액에서 미차감)



질의내용

- 내국법인이 2020사업연도 법인세 신고 시 「조세특례제한법」 제24조(2020.12.29. 법률 제17759호로 개정된 것)의 통합투자세액공제를 적용하는 경우 투자금액 관련 국가 등으로부터 수령한 출연금(보조금)에 대해 「조세특례제한법」 제127조의 중복적용 배제 규정을 적용하는지 여부

* 개정된 조특법 §24는 2021.1.1.시행 이후 과세표준 신고하는 분부터, 조특법 §127은 2021.1.1. 시행 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용

회 신 문

-  귀 과세기준의 경우, 기획재정부의 유권해석을 참조하시기 바랍니다

기획재정부 조세특례제도과-495, 2022.07.12.

「조세특례제한법」 제24조(2020.12.29. 법률 제17759호로 개정된 것)에 따라 통합투자
세액공제를 적용받는 경우 같은 법 제127조 제1항 제1호 적용 여부

- (1안) 중복지원 배제 규정 적용
(2안) 중복지원 배제 규정 미적용
질의의 경우 제1안이 타당합니다.

검토내용

-  조특법 §24의 시행시기는 ‘이 법 시행 이후 과세표준을 신고하는 분부터 적용’하도록
부칙에 별도 언급이 있는 반면
- 조특법 §127의 시행시기는 부칙에 별도의 언급 없이 일반 적용례로 ‘이 법 시행
이후 개시하는 사업연도 분부터 적용’하는 것으로 되어 있음
-  그러나, 조특법 §24는 종전 조특법 §25 등을 통합·단순화하여 신설한 점, 조특법
§25 등과 선택 적용이 가능한 점 등에 비추어 기존 과세체계와 동일성이 있다고
보아야 하고
-  조특법 §127①은 조세 혜택의 중복 지원을 방지하기 위해 2014.1.1. 신설되어
2020.12.29. 개정 세법에서도 일관되게 유지되고 있는 것으로 해당 조항의 입법 및
기본 취지에는 변화가 없으므로
- 2020사업연도에 통합투자세액공제를 선택하여 신고하는 경우에도 중복지원 배제
규정을 적용하는 것이 입법 및 개정 취지에 부합함

관련법령

- ⑤ 조세특례제한법 제25조 【특정 시설 투자 등에 대한 세액공제】
⑤ 조세특례제한법 제127조 【중복지원의 배제】

2023년 세법해석 사례집

양도소득세 분야



집필진

징세법무국 법규과 행정사무관	최 영 훈
징세법무국 법규과 국세조사관	김 남 구
징세법무국 법규과 국세조사관	정 영 선
징세법무국 법규과 국세조사관	박 재 호

문의사항

(044) 204-3137~40



01

관리처분계획인가일 이후 조합원입주권 지분을 동일세대원에게 양도 시
비과세 적용 여부



답변요지 사전-2022-법규재산-1049, 2023.07.12.

1세대가 신규주택과 동일세대원간 공동으로 소유한 종전주택을 보유한 상태에서 종전 주택이 조합원입주권으로 전환된 이후 해당 조합원입주권의 지분을 동일세대원에게 양도 하는 경우에는 조합원입주권 양도에 따른 비과세 특례규정을 적용받을 수 없는 것임

 사실관계

- | | | |
|---|-------------|--|
|  | 2008.04.02. | 母 A주택 취득 |
|  | 2016.07.10. | A주택 지분 100분의 70을 자에게 증여 |
|  | 2021.04.02. | 子 B주택 취득 |
|  | 2021.11.01. | A주택 재건축사업 관리처분계획 인가
(현재까지 소송으로 인해 재건축사업 중단) |
|  | 2022.06.14. | A주택 모지분(30%)를 자에게 양도 |

* '08년부터 현재까지 母와子是 동일세대이며, A주택과 B주택 모두 비조정대상지역에 소재

 질의내용

- 동일세대원간 공동으로 1주택(중전주택)을 보유한 1세대가 해당세대원 1인이 대체주택(B)을 취득하여 일시적 2주택이 된 경우로서
 - * 주택재건축사업의 관리처분계획 인가로 인해 중전주택(A)이 조합원입주권으로 변환된 후 중전주택의 지분을 동일세대원간 매매를 통해 해당세대원 1인이 모두 취득하게 된 경우 비과세 적용가능한지 여부
 - * 상증령 §33③의 대가를 받고 양도한 사실이 명백히 인정되는 경우에 해당하여 상증법 §44①의 증여추정 규정이 적용되지 않음을 전제함

회 신 문

-  1세대가 신규주택(B주택)과 동일세대원간 공동으로 소유한 종전주택(A주택)을 보유한 상태에서 종전주택이 「소득세법」 제88조제9호에 따른 조합원집주권으로 전환된

이후 해당 조합원입주권의 지분을 동일세대원에게 양도함으로써 양도 후에도 계속 해당 조합원입주권을 보유하는 경우에는 같은 법 제89조 제1항제4호에 따른 비과세 특례규정을 적용받을 수 없는 것임

검토내용

- 「소득세법」 제89조제1항제4호(이하 “쟁점특례”)의 입법취지는 조합원입주권은 부동산을 취득할 수 있는 권리로서 양도소득세 과세대상이 되는 것이 원칙이지만 주택의 전신(前身)으로서의 성격을 가지고 있으므로 1세대 1주택 비과세특례를 조합원입주권에도 확대적용 하는데 있으며
 - 쟁점특례의 비과세 적용대상은 양도일 현재 다른 주택 또는 분양권을 보유하지 아니하거나(가목), 1조합원입주권 외에 1주택을 보유한 경우(분양권 미보유한 경우로 한정)로서 해당 1주택을 취득한 날부터 3년 이내에 해당 조합원입주권을 양도하는 경우(나목)로 규정하고
 - 양도일 현재 1주택과 1조합원입주권 외 다른 주택이나 조합원입주권이 없는 경우에 한해 해당 1조합원입주권 양도시 1세대 1주택과 같이 보아 비과세를 적용하도록 함 (대법원2010두13807, 2011.11.24.)
- 이와 같이 입법취지, 문언 등에 비추어 쟁점특례(나목)에 따라 양도하는 1조합원입주권을 비과세하기 위해서는 조합원입주권 양도 후 남은 1주택만 소유할 것이 전제되는 것으로 봄이 타당한 바,
 - 1조합원입주권과 1주택을 보유한 1세대가 해당 1조합원입주권을 동일세대원에게 양도하여 양도일 현재 쟁점특례(나목)의 요건을 충족하더라도 양도 후에도 계속 1조합원입주권과 1주택을 보유한 경우에는
 - 조합원입주권 양도분에 대해 쟁점특례(나목)에 따른 비과세는 적용할 수 없는 것임

관련법령

- ⑤ 소득세법 제89조 【비과세 양도소득】



02

세대구분형 아파트 일부를 임대하고 다른 일부를 거주한 경우 아파트 전체에 대해 1세대1주택 비과세가 가능한지



답변요지 서면-2021-법규재산-0531, 2022.04.28.

세대구분형 아파트 일부를 임대하고 다른 일부를 1세대가 2년간 실제 거주하는 경우 아파트 전체에 대하여 1세대1주택 비과세가 적용되는 것임



사실관계

■ 질의인은 '21.10월 조정대상지역 소재 세대구분형 아파트* 취득

* 공동주택의 일부를 세대별로 구분하여 생활이 가능한 구조로 하되, 그 구분된 공간의 일부를 구분소유 할 수 없는 주택[주택법 §2(19)]



질의내용

■ 세대구분형 아파트 일부를 임대하고 다른 일부를 1세대가 2년간 실제 거주하는 경우 아파트 전체에 대하여 1세대1주택 비과세가 적용되는지



회신문

■ 2017년 8월 3일 이후에 취득한 조정대상지역에 소재한 세대구분형 아파트 1주택을 보유한 거주자가 주택의 일부를 임대하고, 다른 일부에 1세대가 2년 이상 실제 거주하는 경우 해당 주택의 양도로 발생하는 소득은 「소득세법」 제89조제1항제3호 및 같은 법 시행령 제154조제1항에 따라 비과세를 적용받을 수 있는 것입니다.



검토내용

■ 세대구분형 아파트의 도입취지는 1~2인 가구의 소형 임대주택의 수요를 충족하도록 하고자 함으로

- '세대구분형 아파트' 1주택을 보유한 1세대가 국민의 주거생활의 기초가 되는 1주택을 양도하는 경우가

- 양도소득을 얻거나 투기를 할 목적이 아닌 이상, 그 전체에 대하여 1세대1주택 비과세를 적용함이 타당함

 다가구주택은 가구별로 생활이 가능한 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 봄으로써 세법상 공동주택으로 취급하나

- 예외적으로 하나의 매매단위로 하여 양도하는 경우에는 그 전체를 하나의 주택으로 보아 1세대1주택 비과세를 적용하도록 규정하고 있음(소득령 §155^⑮)
- 이는 무주택 영세민의 주거안정을 도모하고, 일반 단독주택을 부분임대하다가 양도시 1주택으로 비과세하는 것과 형평을 유지하고자 함임

 세대구분형 아파트의 경우도 다가구주택과 같이 무주택자의 주거안정을 위해 도입된 주거방식이므로

- 세대구분형 아파트를 하나의 매매단위로 하여 양도하는 경우에도 그 전체를 하나의 주택으로 보아 1세대1주택 비과세를 적용함이 타당함

관련법령

 소득세법 제89조 【비과세 양도소득】



03

조정대상지역 공고 이전 오피스텔 분양계약 시 비과세 거주요건 적용 여부



답변요지 서면-2022-법규재산-0204, 2022.10.31.

무주택 세대가 조정대상지역 공고 이전에 오피스텔 분양계약하였으나, 해당 오피스텔이 조정대상지역 공고 이후에 완공되어 주거용으로 사용할 경우 2022.10.19. 이후 양도분 부터 비과세 거주요건을 적용함



사실관계

- '18.11월 대구 수성구 소재 A오피스텔 분양계약
- '20.4월 대구 수성구 소재 B주택 분양계약
- '20.11월 대구 수성구 조정대상지역 지정
- '22.2월 A오피스텔 취득, 등기 이후 주택으로 사용 예정
- '23.8월 B주택 취득



질의내용

- (질의1) 무주택자가 조정대상지역 공고 이전 오피스텔 분양계약 시 비과세 거주요건 적용 여부
- (질의2) 종전주택이 없는 상태에서 신규주택 분양계약 시 일시적 2주택 허용기간



회 신 문

- 오피스텔을 취득하여 주거용으로 사용하고, 그 이후 신규주택을 취득한 경우로서 신규 주택 분양계약 당시 해당 지역이 비조정대상지역인 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제1항제1호에 따라 일시적 2주택 허용기간을 3년 적용하는 것입니다.
- 그리고, 주거용으로 사용하는 오피스텔을 양도하는 경우로서 분양계약 당시에는 해당 지역이 비조정대상지역이었으나, 완공 전 조정대상지역으로 지정된 경우 「소득세법

시행령」 제154조제1항에 따른 비과세 거주기간 요건 적용 여부에 관해서는 기존 해석사례(기획재정부 재산세제과-1312, 2022.10.19.)를 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-1312, 2022.10.19.

[질의] 무주택 세대가 조정대상지역 공고 이전에 오피스텔 분양계약하였으나, 해당 오피스텔이 조정대상지역 공고 이후에 완공되어 주거용으로 사용할 경우

- (질의1) 오피스텔에 대한 비과세 거주요건 적용 여부
 - 〈제1안〉 거주요건을 적용하지 않음
 - 〈제2안〉 거주요건을 적용함
- (쟁점2) '질의1'에서 '제2안'인 경우, 그 적용시기
 - 〈제1안〉 예규생산일 이후 결정·경정분부터 적용
 - 〈제2안〉 예규생산일 이후 양도분부터 적용
 - 〈제3안〉 '21.1.1. 이후 오피스텔 분양권 취득분부터 적용

[회신] 질의1의 경우 제2안이 타당합니다.
 질의2의 경우 제2안이 타당합니다.

검토내용

-  오피스텔은 「건축법」상 업무시설로 분류됨에도 불구하고, 사실상 주거용으로 신축 분양하고, 완공 이후 실제 주택으로 사용하는 경우가 많으므로
 - 우리청은 오피스텔 분양권 양도 시 사실상의 용도에 따라 주택분양권 세율('20.8.18. 소득법 개정 전, 50% 단일세율) 적용이 가능하다고 보았고(서면-2019-부동산-1828, '19.6.19., 서면-2018-부동산-0735, '18.4.24.)
 - 그 연장에서 '17.8.2. 이전 오피스텔 분양계약한 경우에도 완공 후 주거용으로 사용하면 주택의 분양계약에 관한 기득권자로서 거주요건 적용이 배제된다고 해석(서면-2020-부동산-0221, '20.8.28.)
-  한편, '20.8.18. 「소득세법」 개정 시 분양권 정의 규정(제88조제10호)을 신설하고, 다주택 중과(제104조제7항제2호·제4호) 및 비과세(제89조제2항) 판정 시 각각 분양권을 주택수에 포함하도록 하였으며,
 - * '21.1.1. 이후 공급계약, 매매 또는 증여 등의 방법으로 취득한 분양권부터 적용(부칙 §4)

- 분양권의 양도소득세 세율도 종전 조정대상지역 內 분양권의 경우에만 50% 단일세율로 중과하던 것을 개정하여 지역에 상관없이 60% 단일세율을 기본세율로 하되, 1년 미만 단기 양도 시에는 70% 단일세율로 중과하는데

* '21.6.1. 이후 양도분부터 적용(부칙 §3)

- 기재부는 주거용 오피스텔 분양권이 새로 신설된 분양권 정의규정(제88조제10호)에 부합하지 않아 중과대상이 아닌 것으로 해석하였음(기재부 조세법령운용과-840, '21.9.30.)

 이에, 기재부·우리청 해석이 배치되는 측면이 있어 기재부에 해석요청 한 바,

- 기재부는, 무주택자가 조정대상지역 공고 전 오피스텔을 분양계약한 경우는 비과세 거주요건 적용이 배제되는 기득권자에 해당하지 않으며,
- 기존 우리청 해석을 감안하여 새로운 해석 이후 양도분부터 적용하는 것으로 회신함 (기재부 재산세제과-1312. '22.10.19.)

관련법령

 소득세법 시행령 제154조 【1세대1주택의 범위】



매매특약에 따라 잔금청산 전 주택을 상가로 용도변경 시 양도물건의 판정기준일



답변요지 사전-2021-법규재산-1525, 2022.11.09.

주택에 대한 매매계약을 체결하고, 그 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 상가로 용도
변경한 경우 2022.10.21. 이후 매매계약 체결분부터 양도일(잔금청산일) 현재 현황에
따라 양도물건을 판정함



사실관계

- '10.12.6. 신청인은 서울 소재 A겸용주택 취득
* 지하1층~지상3층 상가, 지상 4층~5층 주택
- '19.9월 B주택 취득
- '21.5.21. A겸용주택 양도계약 체결(잔금일 '21.10.29.)
- '21.9.17. 매매특약에 따라 4층~5층을 근린생활시설로 용도변경



질의내용

- 다주택자 중과세율 판정 시 매매특약에 따라 주택을 상가로 용도변경한 경우 양도물건
판정기준일(매매계약일 vs 잔금청산일)



회신문

- 주택에 대한 매매계약을 체결하고, 그 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 상가로
용도변경한 경우 양도물건의 판정방법에 관하여는 기획재정부 해석사례(재산세제과
-1322, 2022.10.21.)를 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-1322, 2022.10.21.

[질의] 주택에 대한 매매계약을 체결하고, 그 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 상가로 용도변경한 경우

- (쟁점1) 1세대1주택 비과세, 장기보유특별공제[표1, 표2] 및 다주택자 중과세율 적용 여부 등 판정 시 양도물건의 판정 기준일
 〈제1안〉 매매계약 체결일 〈제2안〉 양도일
- (쟁점2) ‘쟁점1’이 제2안인 경우 새로운 해석 적용시기
 〈제1안〉 새로운 해석 이후 결정·경정분부터 〈제2안〉 새로운 해석 이후 양도분부터

[회신] 귀 질의의 경우 양도일(잔금청산일)이 타당하며, 회신일 이후 매매계약 체결하는 경우부터 적용하는 것입니다.

 검토내용

- 주택에 대한 매매계약을 체결하고, 그 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 상가로 용도변경한 경우
 - 기존해석에 따르면, 1세대1주택 비과세 판정 시 그동안 양도일이 아닌 매매계약일 현재를 기준으로 판단함(재일46014-1576, 1995.06.28. 外)
 - 한편, 주택 투기수요를 차단하고 실수요자를 보호하기 위해 '20.7.10. 관계부처 합동으로 “주택시장 안정 보완대책*”이 발표되자,
 - * 다주택자·법인에 대한 종합부동산세·양도소득세·취득세 등 부동산세제 강화가 골자
 - 최근 다주택자 또는 법인이 주택을 취득 시 세제상 규제를 피하기 위해 매수인 요청으로 매매특약에 따라 잔금청산 전 주택을 상가로 용도변경하는 사례가 빈번한 바
 - 기존 해석이 적절한지 양도소득세법 문언 및 판례를 감안하여 재검토
- 양도소득세 과세요건 등은 양도일 현재를 기준으로 판정하는 것이 문언해석 및 양도세 기본법리에 부합
 - 다주택자 또는 법인이 주택을 취득 시 세제상 규제(취득세 중과)를 피하기 위해 매매특약에 따라 용도변경한 경우까지 매매계약일 기준으로 양도소득세의 과세요건 등을 판정하는 것은 부적절

- 1세대1주택 비과세는 1세대가 양도일 현재 국내에 1주택을 보유하고, 그 보유기간이 2년 이상일 때 적용(소득령 §154①)
- 최대 80% 장특공제 적용대상은 1세대가 양도일 현재 국내에 1주택을 보유한 경우로 규정(소득령 §159의4)
- 다주택자 중과세율 적용은 1세대가 2주택 이상을 양도하는 경우로 규정(소득법 §104⑦)
- 양도소득세의 면제나 중과 요건의 판정은 특별한 규정이나 사정이 없는 한 양도시 기준이 원칙(대법원2011두31963, '12.07.12)

관련법령

- ④ 소득세법 제88조 【정의】
- ④ 소득세법 제98조 【양도 또는 취득의 시기】
- ④ 소득세법 시행령 제154조 【1세대1주택의 범위】



05

매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 멸실한 경우 양도물건의 판정 기준일



답변요지 서면-2021-법규재산-1587, 2022.12.21.

매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 멸실한 경우 양도물건의 판정기준일은 양도일(잔금청산일)이며, '22.12.20. 이후 매매계약을 체결한 분부터 적용



사실관계

[사례 1]

■ '02.9.5. 본인 단독주택 취득

■ '21.2월 단독주택 매도계약 체결

- 신청인은 단독주택 외에 다른 주택을 보유하지 않음
- 매매특약 사항 중 일부 : 매수인은 중도금 정산 후 잔금 전에 건물을 멸실한다.

■ 매수자는 근린생활시설을 신축할 예정임

[사례 2]

■ 1세대 3주택 세대로 건물을 잔금받기 전 철거하는 조건으로 매도계약을 체결하고 3주택 중 1주택을 양도하기로 함



질의내용

■ 주택에 대한 매매계약을 체결하고, 그 매매특약에 따라 잔금청산 전에 멸실한 경우, 1세대1주택 비과세, 장기보유특별공제[표1, 표2] 및 다주택자 중과세율 적용여부 등 판정 시 양도물건의 판정 기준일

(제1안) 매매계약 체결일

(제2안) 양도일

 회 신 문

-  귀 서면질의의 경우, 「기획재정부 재산세제과-1543, 2022.12.20.」를 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-1543, 2022.12.20.

[질의내용]

주택에 대한 매매계약을 체결하고 그 매매특약에 따라 잔금청산 전에 멸실한 경우, 1세대 1주택 비과세, 장기보유특별공제[표1, 표2] 및 다주택자 중과세율 적용여부 등 판정 시 양도물건의 판정 기준일

(제1안) 매매계약 체결일

(제2안) 양도일

[회신]

귀 질의의 경우 양도일(잔금청산일)이 기준일이며, 회신일 이후 매매계약 체결하는 경우 부터 적용하는 것입니다.

 검토내용

-  '20.7.10. 주택 투기수요를 차단하고 실수요자를 보호하기 위해 관계부처 합동으로 “주택시장 안정 보완대책*” 발표하자,
- * 다주택자·법인에 대한 증부세·양도세·취득세 등 부동산세제 강화가 골자
- 다주택자 또는 법인이 주택 취득 시 세제상 규제를 피하기 위해(통상 매수인 요청으로) 매매특약에 따라 잔금청산 전 주택을 상가로 용도변경하는 사례가 빈번하게 발생하여,
 - 기획재정부는 매매특약에 따라 잔금청산 전 상가로 용도변경하는 경우, 양도물건의 판정기준일을 매매계약일에서 양도일에 판단하는 것으로 기존해석을 변경
-  이에 따라, 매매특약에 따라 잔금청산 전 주택을 멸실한 경우에도 양도물건의 판정 기준일을 용도변경 사례와 마찬가지로 양도일 현재로 판단해야 한다는 의견과,
- 주택의 매매특약에 따라 잔금청산 전 멸실하는 경우는, 상가로 용도 변경한 경우와 달리 기본통칙 및 집행기준에 규정되어 이미 국세행정의 관행으로 받아들여졌고,

- 토지만 이용하기 위한 매수자의 요청으로 주택 멸실하는 것을, 취득세 등 규제를 회피하기 위한 목적으로 용도변경하는 사례와 동일하게 취급하는 것은 불합리하다는 의견이 대립하여

■  기재부에 해석요청을 한 바,

- 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 멸실한 경우에도, 1세대1주택 비과세, 장기보유특별공제[표1, 표2] 및 다주택자 중과세율 적용여부 등 판정 시 양도물건의 판정 기준일은 양도일(잔금청산일)로 판단하는 것이며,
- 새로운 해석은 기재부 유권해석 회신일('22.12.20.) 이후 매매계약 체결하는 경우 부터 적용하는 것으로 회신(기재부 재산세제과-1543, 2022.12.20.)

관련법령

- ☎ 소득세법 제89조 【비과세 양도소득】
- ☎ 소득세법 시행령 제154조 【1세대1주택의 범위】



06

동거봉양 후 父의 주택을 母가 상속 후 母가 사망하여 子가 재상속 받은 경우 소득령 §155② 적용 여부



답변요지 서면-2022-법규재산-4747, 2023.05.09.

1주택을 보유한 직계존속(父母) 세대와 1주택을 소유한 직계비속(子) 세대가 합가 후 사망한 직계존속의 1주택을 다른 직계존속이 상속받은 후, 다른 직계존속도 사망하여 직계비속이 주택을 재상속받은 경우, 소득령 §155② 단서규정이 적용되는 것임



사실관계

- '04.11월 子 A주택 취득
- '07.7월 父 B주택 취득
- '07.8월 동거봉양합가(부모세대와 자녀세대)
* 60세 이상 직계존속을 동거봉양하기 위해 합가함을 전제함
- '08.2월 父의 사망으로 母가 B주택 상속
- '21.9월 母의 사망으로 子가 B주택 상속
- 子 A주택 양도할 예정



질의내용

- 주택을 보유하고 있는 子의 세대와 B주택을 보유하고 있는 父의 세대가 동거봉양 목적으로 합가한 후, 父의 사망으로 母가 B주택을 상속, 이후 母의 사망으로 子가 B주택을 재상속받은 경우, 子가 A주택 양도 시 소득령 §155②을 적용할 수 있는지 여부



회신문

- A주택을 소유한 직계비속(子)세대와 B주택을 소유한 직계존속(父母)세대가 동거봉양 합가 후, 부(父)가 사망하여 부(父)의 B주택을 같은 직계존속세대였던 모(母)가 상속

받은 후, 모(母)가 사망하여 그 상속주택을 자(子)가 재상속받은 경우로서, 이후 자(子)가 보유한 A주택을 양도하는 경우 「소득세법 시행령」제155조제2항에 따른 1세대 1주택의 특례를 적용받을 수 있는 것입니다.

검토내용

- 동거봉양합가 후 부모 간 1차 상속 후 자녀에게 재상속된 경우에도 쟁점규정을 적용하는 것이 입법취지에 부합함
 - 쟁점규정은 당초 별도세대원으로부터 상속받은 경우에만 상속주택 특례를 적용하도록 규정하였으나 동거봉양합가를 하는 경우 오히려 불리한 문제점이 있어 동거봉양 활성화 지원을 위해 단서가 신설되었음
 - 따라서, 동거봉양합가 후 부모 간에 1차 상속, 이후 직계비속에게 재상속이 된 경우는 사실상 직계존속에서 직계비속으로 주택이 상속된 것과 동일하므로, 입법취지 등을 감안하여 쟁점규정을 적용하는 것이 타당함
 - * 父로부터 자가 B주택을 먼저 상속받았다면 쟁점규정 적용 가능
- 입법취지를 감안하여 동일세대내에서 상속받은 조합원입주권으로 취득한 주택을 쟁점규정의 상속주택으로 해석
 - 쟁점규정은 피상속인이 합가 전부터 보유하고 있었던 주택만 상속주택으로 규정하고 있음에도
 - 입법취지(동거봉양 활성화에 대한 지원)를 감안 조합원입주권을 상속받아 사업시행 완료 후 취득한 신축주택을 상속주택에 포함하는 것으로 해석(서면-2021-법령 해석재산-0038, 2021.03.22.)

관련법령

- ④ 소득세법 시행령 제155조 【1세대 1주택의 특례】



07

장기임대주택 자동·자진말소 후 특례요건 준수 여부



답변요지 서면-2021-법규재산-0350, 2022.01.27.

소득령 §155㉓과 같이 장기임대주택이 자진·자동말소된 이후 특례요건*을 준수하지 않더라도 5년 이내 거주주택을 양도하는 경우, 소득령 §155㉔에 따른 거주주택 특례적용 가능

* 계속 임대중, 임대료 증액제한(5%), 세무서 사업자등록



사실관계

- 2012.02. 수원 A아파트 취득(취득 후 현재까지 거주 중)
- 2017.05. 평택 B아파트 취득(임대사업자등록 4년단기, '21.5월 자동말소 예정)
- 2021.08. 인천 C아파트 취득(입주 예정)



질의내용

- B장기임대주택이 '21.5월에 자동말소될 예정인데, A(종전)주택 거주주택 비과세특례를 받기 위해서 거주주택 양도일까지 사업자등록을 유지해야 하는지 및 임대하고 있어야 하는지



회신문

- 귀 서면질의의 경우, 「기획재정부 재산세제과-151, 2022.01.24.」를 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-151, 2022.01.24.

[질의내용]

소득세법 시행령 제155조제23항에 따라 장기임대주택이 자진말소 또는 자동말소 후 5년 이내

(질의1) 장기임대주택에 전입·거주하여 장기임대주택을 임대하고 있지 않는 상태에서 거주주택을 양도하는 경우, 소득령 §155⑩(이하 “쟁점특례”)이 적용 가능한지 여부

(제1안) 쟁점특례 적용 불가능

(제2안) 쟁점특례 적용 가능

(질의2) 거주주택 양도일까지 장기임대주택의 임대료 증액상한(5%)을 준수하지 않아도 쟁점특례가 적용 가능한지 여부

(제1안) 쟁점특례 적용 불가능

(제2안) 쟁점특례 적용 가능

(질의3) 거주주택 양도일까지 장기임대주택의 세무서 사업자등록을 유지하지 않은 경우 쟁점특례가 적용가능한지 여부

(제1안) 쟁점특례 적용 불가능

(제2안) 쟁점특례 적용 가능

[회신]

귀 질의에 대하여 쟁점 1, 2, 3 모두 각각 제2안이 타당합니다.

검토내용

■ (임대등록제도 개편) '20.7.10.「주택시장 안정 보완 대책」을 발표하여 주택 임대사업자 등록 제도를 보완함

- '20.8.18. 민간임대주택에 관한 특별법(이하 “민간임대주택법”)이 개정되어 단기 임대(4년) 및 아파트 장기일반 매입임대(8년)가 폐지되었고, 장기임대의무기간을 10년으로 연장하여 공적의무 강화
- 폐지되는 단기임대(4년) 및 아파트 장기일반 매입임대(8년) 유형은 최소 임대의무 기간 경과 시 자동으로 등록이 말소(이하 “자동말소”)되거나,
- 단기임대(4년) 및 아파트 장기일반 매입임대(8년) 유형의 사업자는 희망시 자진 말소를 신청하는 경우에도 임대의무기간 미준수로 인한 과태료 없이 등록 말소(이하 “자진말소”)가 가능하도록 함

■ '20.8.18. 민간임대주택법 개정사항을 반영하여 소득세법상 임대주택에 대한 특례 규정인 소득령 §155㉓을 신설함('20.10.7.)

- 소득령 §155㉓에 따르면 민간임대주택법 §6①(11)에 따라 등록말소 신청으로 임대등록이 말소*되거나 민간임대주택법 §6⑤에 따라 임대 의무기간이 종료한 날 임대등록이 '자동말소'된 경우

* 임대 의무기간의 2분의1 이상을 임대한 경우 한정

- 해당등록이 말소된 날로부터 5년 이내에 거주주택을 양도하는 경우에 한정하여, 해당 장기임대주택의 임대기간요건을 갖춘 것으로 봄

■ 장기임대주택의 자진·자동말소에 따라 임대기간요건을 갖춘 것으로 볼 경우, 그 이후 장기임대주택의 다른 특례요건(계속임대, 임대료증액제한, 세무서 사업자등록)을 계속 준수해야 하는지에 대하여 기재부에서는

- 소득령 §155㉔은 민간임대주택에 따른 임대사업자로 등록하여 임대하는 것을 전제로 하기 때문에
- 민간임대주택법의 개정 및 보완조치로 인해 임대 의무가 해소된 상황에서 다른 특례요건들의 의무도 해소된 것으로 봄이 타당하다는 입장임
(기획재정부 재산세제과-151, '22.1.24.)

■ 따라서, 이번 기재부 해석에 따르면,

- 단기임대사업자가 임대사업자 등록 말소 전까지 적법사업자*로서, 임대 의무기간이 종료되어 자동말소된 상황에서, 계속 임대하지 않고 세무서 사업자등록을 유지하지 않아도
- * 임대차계약 신고, 임대료 증액 제한규정 등 공적 의무를 준수한 사업자
- 임대사업자 등록이 말소된 후 5년 이내 거주주택을 양도하는 경우 거주주택 특례 규정(소득령 §155㉔)을 적용받을 수 있음

관련법령

☎ 소득세법 시행령 제155조 【1세대1주택의 특례】

08 장기임대주택이 자동말소 되고 조합원입주권으로 전환된 상태에서 거주주택 양도 시, 소득령 §155② 적용여부

답변요지 서면-2021-법규재산-5317, 2022.04.08.

장기임대주택이 자동말소 된 후 조합원입주권으로 전환된 상태에서 자동말소일로부터 5년 이내 거주주택 양도 시, 소득령 §155②에 따른 거주주택 특례 적용이 가능함

사실관계

'07.	'14.	'18. 3.	'22. 3.	'22. 12.	'23.
A주택 취득	B주택 (다세대) 취득	B주택 임대사업자등록 (단기, 4년)	B주택 자동말소	B주택 관리처분 인가 예정	A주택 양도 예정

- 2007년 경기도 과천시 소재 A주택 취득하여 2년 이상 거주
- 2014년 서울시 소재 B주택*을 취득하여 2018.3월 임대사업자등록한 뒤 2022.3월 자동말소
 - * 소득령 §155②(2)에 따른 장기임대주택으로서 자동말소 시점까지 소득령 §167의3①(2)에 따른 임대기간 요건 외 나머지 임대요건은 모두 충족한 것을 전제
- 2022.12월 B주택은 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재개발사업의 관리처분계획 인가로 조합원입주권으로 전환 예정
- 2023년 A주택 양도 예정

질의내용

- 거주주택(A)과 장기임대주택(B)을 보유한 1세대가 장기임대주택(B) 자동말소 후 조합원 입주권으로 전환된 경우 자동말소일로부터 5년 이내에 거주주택(A)을 양도 시, 소득령 §155②에 따른 거주주택 특례가 적용되는지 여부

회 신 문

- 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목 및 다목부터 마목까지의 규정에 해당하는 장기임대주택(법률 제17482호 민간임대주택에 관한 특별법 일부개정법률 부칙 제5조제1항이 적용되는 주택으로 한정)이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 임대의무기간이 종료한 날 등록이 말소된 후 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재개발사업의 관리처분계획인가에 따라 조합원입주권으로 전환된 상태에서, 장기임대주택의 등록이 말소된 날 이후 5년 이내에 거주주택을 양도하는 경우, 「소득세법 시행령」 제155조제20항을 적용받을 수 있는 것입니다.

검토내용

- 「민간임대주택에 관한 특별법」(이하 “민간임대주택법”)의 개정*에 따라 자동말소·자진말소 되는 아파트·단기임대주택 보유자의 신뢰이익을 보호하기 위하여 소득령 §155^㉓이 신설되었는데
- * 민간임대주택법(2020.8.18. 법률 제17482호)이 개정되며 기존 ‘장기일반민간임대주택(8년) 중 아파트 매입 임대주택’과 ‘단기민간임대주택(4년)’ 유형이 폐지
- 이에 따르면, 폐지유형의 임대주택인 경우로서 민간임대주택법 §6①(11)에 따라 임대등록을 자진말소* 하거나
 - * 단, 임대의무기간의 1/2 이상을 임대한 경우로 한정
 - 민간임대주택법 §6⑤에 따라 임대의무기간 종료로 자동말소 된 경우에 임대의무기간 종료일에 해당 목에서 정한 임대기간요건을 갖춘 것으로 보아 해당 등록말소일 이후 5년 이내에 거주주택을 양도하는 경우에 한정하여 소득령 §155^㉓을 적용함 [소득령 §155^㉓]
- 소득령 §155^㉓ 법문상 장기임대주택이 조합원입주권으로 전환된 경우를 특례 적용 대상에서 별도 배제하고 있지 않음이 분명하고
- 민간임대주택법 개정으로 임대사업자가 보유하던 임대주택이 자동말소·자진말소 됨에 따라 침해되는 신뢰이익을 보호하기 위해 해당 임대주택의 임대의무 기간이 충족된 것으로 보아

- 임대 의무기간을 충족하였다면 적용받았을 특례를 그대로 적용해주려는 입법취지를 고려하더라도 장기임대주택이 조합원입주권으로 전환되었다는 사유로 거주주택 특례를 배제할 수 없으며,
- 소득령 §155²³에 따라 자동말소일로부터 5년 이내 거주주택을 양도하였다면, 임대 기간요건을 충족한 것으로 보아 소득령 §155²⁰을 적용해주는 것이 타당함

■  더욱이, 기획재정부는 임대주택 자동말소 후(자동말소일에 임대기간 요건 충족) 임대기간 요건 외에 나머지 임대요건*을 충족하지 않은 경우에도 거주주택 특례 적용이 가능하다고 해석[기획재정부 재산세제과-151, 2022.01.24.]

* ① 양도일까지 계속 임대하지 않은 경우, ② 양도일까지 임대료 증액상한(5%)을 준수하지 않은 경우, ③ 양도일까지 세무서 사업자등록을 유지하지 않은 경우

- 우리청은 장기임대주택이 조합원입주권으로 전환된 상태에서 거주주택 양도 시 거주주택 특례 적용이 가능하다고 지속적으로 해석함[서면-2015-법령해석재산-1821, 2016.01.28., 서면-2017-부동산-0313, 2017.07.19.]

관련법령

 소득세법 시행령 제155조 【1세대1주택의 특례】



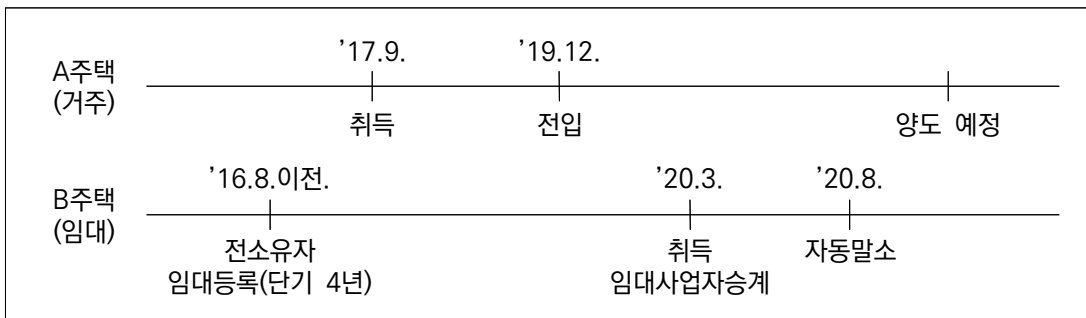
09 포괄승계하여 취득한 임대주택이 자동말소된 경우 거주주택 특례 적용 여부



답변요지 서면-2022-법규재산-2182, 2022.09.23.

장기임대주택(민간임대주택법 법률 제17482호 부칙 §5① 적용주택에 한정)을 민간임대주택법 §43②에 따라 임대사업자 지위를 포괄적으로 승계하여 취득하고 같은 법 §6⑤에 따라 임대등록이 자동말소된 경우로서 등록말소된 이후 5년 이내 거주주택을 양도하는 경우 임대기간요건 갖춘 것으로 보아 소득령 §155②을 적용하는 것임

사실관계



■ '17. 9. 서울 A주택 취득

■ '19.12. 서울 A주택 전입하여 계속 거주

■ '20. 3. 서울 B주택(빌라) 취득

* 전소유자 임대사업자등록(단기 4년) 포괄승계

■ '20. 8. B주택 자동말소

* B주택 자동말소시 까지 임대 계속, 5% 임대료증액 상한 요건, 세무서 사업자등록 요건을 충족함을 전제

■ A주택 양도 예정

질의내용

- 전 소유자가 임대등록한 주택을 포괄 양도양수로 취득하여 6개월 가량 임대하다가 임대사업자등록이 자동말소 되었는데, 자동말소된 날로부터 5년 이내에 거주주택을 양도할 경우 비과세 가능한지

회신문

- 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목 및 다목부터 마목까지의 규정에 해당하는 장기임대주택(법률 제17482호 민간임대주택에 관한 특별법 일부개정법률 부칙 제5조제1항이 적용되는 주택으로 한정)을 「민간임대주택에 관한 특별법」 제43조제2항에 따라 임대사업자로서의 지위를 포괄적으로 승계하여 취득하고 같은 법 제6조제5항에 따라 임대의무기간이 종료한 날 등록이 말소된 경우에는 해당 등록이 말소된 이후 (장기임대주택을 2호 이상 임대하는 경우에는 최초로 등록이 말소되는 장기임대주택의 등록말소 이후를 말함) 5년 이내에 거주주택을 양도하는 경우에 한정하여 임대기간요건을 갖춘 것으로 보아 「소득세법 시행령」 제155조제20항을 적용하는 것임

검토내용

- '20.8.18. 「민간임대주택에 관한 특별법」(이하 “민간임대주택법”) 개정시 기존 「장기일반민간임대주택*(8년) 중 아파트 매입임대주택」과 「단기민간임대주택(4년)」 유형이 폐지되며

* 그 외 장기임대 유형은 유지하되 의무기간 연장(8년→10년) 등 공적의무가 강화됨

- 폐지유형의 임대주택은 민간임대주택법상 임대의무기간 내 신청에 의해 등록이 말소(자진말소, 법 §6①(11)) 되거나, 임대의무기간의 종료로 말소(자동말소, 법 §6⑤) 되도록 개정됨에 따라
- '20.10.7. 소득령을 개정시 세법상 후속조치로 민간임대주택법 개정법률 제17482호 부칙 §5① 적용되는 장기임대주택에 한정하여 임대등록 자진·자동말소된 경우 해당 임대주택이 말소된 이후 5년 이내에 거주주택을 양도하는 경우에 한정하여 임대기간요건을 갖춘 것으로 보아 소득령 §155②의 거주주택 특례를 적용하는 소득령 §155③규정을 신설함(이하 “쟁점규정”)

■  쟁점규정을 적용함에 있어 민간임대주택법 개정에 따른 후속조치 적용(자동·자진 말소)을 위한 의무임대기간의 계산은 민간임대주택법에 따르는 것이며

- 민간임대주택법상 의무임대기간은 前소유자와 後소유자의 임대기간을 통산하여 적용하고 있으므로(국토교통부 전자민원처리공개 등록*, 2019.5.10.등),

* 전 임대인의 임대기간을 통산하여 민간임대주택법상 의무임대기간 충족

- 前소유자로부터 임대주택을 포괄승계하여 後소유자가 나머지 의무임대기간을 준수하고 해당 임대주택이 자동말소되었다면 쟁점규정에 따라 後소유자는 자동말소일에 임대기간요건을 갖춘 것으로 보는 것이며

- 임대기간 요건을 이미 충족한 이후 임대 의무가 추가적으로 발생하지 않으므로* 後소유자는 쟁점규정에서 정한 바와 같이 거주주택 특례를 적용할 수 있는 것임

* 관련 예규 : 서면-2022-법규재산-0208(2022.3.30.) 등

■  따라서, 장기임대주택을 민간임대주택법 §43②에 따라 임대사업자 지위를 포괄적으로 승계하여 취득하고 같은 법 §6⑤에 따라 임대등록이 자동말소된 경우로서 등록말소된 이후 5년 이내 거주주택을 양도하는 경우 임대기간요건 갖춘 것으로 보아 소득령 §155②을 적용하는 것이 타당함

관련법령

④ 소득세법 시행령 제155조 【1세대1주택의 특례】



10

임차인의 개인적 사정에 따른 조기전출로 새로운 임차인과 2025년 이후 임대차계약 체결 시 상생임대주택 특례 적용 여부



답변요지 서면-2023-법규재산-0115, 2023.05.09.

임차인의 조기전출로 '25.1월 이후 「소득세법 시행규칙」 제74조의3에서 정하는 요건을 충족하는 새로운 임대차계약 체결 시, 상생임대주택 특례 적용 가능한 것임



사실관계

- 2020.10월 A주택 취득
- 2021.7월 A주택에 임대차계약 체결하여 임대 개시(소득령 §155의3에 따른 “직전 임대차계약”에 해당함을 전제)
- 2023.7월 직전 임대차계약 대비 임대료 등이 5%를 초과하지 않는 A임대차계약(2년) 체결하여 임대(실제 임대기간 1년 7개월)
- 2025.2월 임차인이 개인적 사정으로 조기 퇴거함에 따라 새로운 임차인과 새로운 B임대차계약 체결(종전 임대차계약의 임대료등보다 낮거나 같은 금액 조건)하여 임대(1년)
- 2026.2월 B임대차계약 종료 후 A주택 양도 예정



질의내용

- 직전 임대차 계약기간 요건을 충족하고 갱신계약하여 상생 임대차 계약기간 진행 중 임차인의 개인적 사정으로 조기 퇴거한 경우로서 '25.1월 이후에 종전임대차계약보다 같거나 낮은 금액으로 새로운 임대차계약을 체결한 경우, 소득령 §156의3에 따른 비과세 특례를 적용 받을 수 있는지 여부

회 신 문

- 귀 서면질의의 사실관계와 같이, “직전 임대차계약” 대비 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5%를 초과하지 않는 임대차계약(A)을 2021년 12월 20일부터 2024년 12월 31일까지의 기간 중에 계약기간 2년으로 체결하였으나, 임차인이 개인적인 사정으로 조기 전출하여 「소득세법 시행규칙」 제74조의3에서 정하는 요건을 충족하는 임대차계약(B)을 2025년 1월 이후 체결한 경우로서 임차인의 사정으로 인해 임대가 중단되기 전·후의 두 임대차계약(A, B)에 따른 실제 임대한 기간을 합산하여 2년 이상인 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조의3에 따른 특례를 적용할 수 있는 것입니다.

검토내용

- 임차인의 사정으로 임대가 중단된 뒤 새로운 임대차계약을 체결하는 경우로서 종전 임대차계약의 임대료등보다 낮거나 동일한 조건인 경우에는 종전 임대차계약과 새로운 임대차계약에 따른 임대기간을 합산하는데(소득령 §155의3④)
- * 기획재정부 재산세제과-1412, ‘22.11.10. (새로운 임대차계약도 “상생임대차 법정계약기간 내” 계약으로 본 해석사례)
- 이는 새로운 임대차계약의 조건이 종전 임대차계약과 동일하거나 임차인에게 더 유리할 경우, 임차인의 주거안정에 기여하는 점을 감안하여 새로운 임대차계약을 종전 임대차계약의 연장으로 보아 그 동일성을 인정해 준 것임
- 그러므로 당초 상생임대차 계약을 “상생임대차 법정계약기간 내” 체결하였으나 임차인 사정으로 임대 중단된 후 새로운 임대차계약을 “상생임대차 법정계약기간 경과 후 (‘25.1월 이후)”에 체결하였다고 할지라도
- 마찬가지로 새로운 임대차계약을 종전 임대차계약의 연속으로 보아 종전 임대차 계약의 계약체결일 기준(“상생임대차 법정계약기간 내”)으로 보는 것이 타당함

관련법령

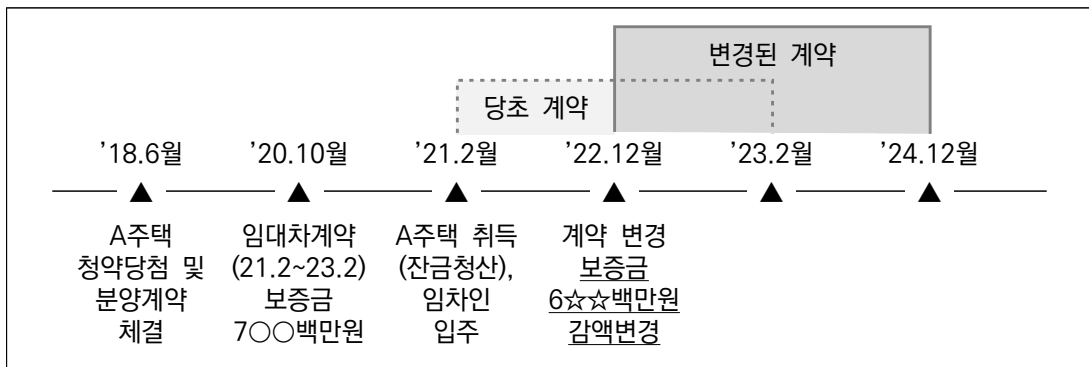
- ⑤ 소득세법 시행령 제155조의3 【상생임대주택에 대한 1세대1주택의 특례】

11 종전임대차계약을 변경하여 계약하는 경우 소득령 §155의3의 직전 임대차계약 해당여부

답변요지 서면-2023-법규재산-0096, 2023.08.16.

소득령 §155의3에 따른 직전임대차계약 요건(주택 취득 후 임대차계약 요건)을 충족하지 못한 종전임대차계약을 해지하고 새로 계약체결한 임대차계약은 소득령 §155의3의 직전 임대차계약에 해당하지 아니하고, 직전임대차계약 요건을 충족한 종전임대차계약을 변경하는 경우 소득령 §155의3의 직전임대차계약에 해당함

사실관계



☑ '18. 6.14. A주택 입주자모집공고에 따른 청약당첨 및 분양계약 체결

☑ '20.10.17. A주택 임대차계약 체결

- * 임대계약기간 : 2021.02.05.~2023.02.05.
- * 보증금 : 700백만원

☑ '21. 2. 5. A주택 취득(잔금청산) 및 임차인 입주

☑ '22.12.20. 임차인의 요청으로 보증금 감액된 변경 임대차계약 체결

- * 임대계약기간 : 2022.12.20.~2024.12.19.
- * 보증금 : 6☆☆백만원

질의내용

- 주택을 취득하기 전 해당주택의 전소유자와 임차인이 체결한 임대차계약을 승계한 경우로서,
- 소득령 §155의3의 직전임대차계약에 해당되지 않는 임대차계약을 종료하고 임대기간 또는 임대보증금 등을 변경하여 새로 계약을 체결한 경우, 직전임대차계약에 해당하는지 여부

회신문

- 귀 서면질의의 경우, 「기획재정부 재산세제과-952, 2023.8.10.」의 (질의2)를 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-952, 2023.8.10.

[질의내용]

- ◆ (질의1) 주택을 취득하기 전 해당주택의 전소유자와 임차인이 체결한 임대차계약을 승계한 경우로서,
 - 소득령 §155의3의 직전임대차계약(이하 “직전임대차계약”)에 해당되지 않는 기존 임대차계약을 종료하고 임대기간을 변경하여 새로 계약을 체결한 경우 소득령 §155의3의 직전임대차계약에 해당하는지 여부
 - (제1안) 직전임대차계약 해당
 - (제2안) 직전임대차계약 미해당
- ◆ (질의2) 질의 1의 경우 사례에서
 - 직전임대차계약에 해당되지 않는 기존임대차계약을 종료하고 “임대기간과 임대보증금”을 변경하여 새로 계약을 체결한 경우 직전임대차계약에 해당하는지 여부
 - (제1안) 직전임대차계약 해당
 - (제2안) 직전임대차계약 미해당
- ◆ (질의3) 소득령 §155의3의 직전임대차계약 요건(주택 취득 후 임대계약요건)을 충족한 임대기간이 “3년”인 임대차계약을 1년 6개월로 단축하는 것으로 계약변경 후 동일 임차인과 다시 2년의 임대차기간으로 임대차계약을 새로 체결하는 경우,

- 각각 분리된 임대차계약을 직전·상생임대차계약으로 보아 특례규정을 적용할 수 있는지 여부
- (제1안) 특례규정 적용 가능
- (제2안) 특례규정 적용 불가

[회 신]

귀 질의의 대하여 질의1·2는 제2안, 질의3은 제1안이 타당합니다. 끝.

검토내용

■ 소득령 §155의3 상생임대주택에 대한 1세대1주택의 특례규정(이하 “특례규정”)에서 직전임대차계약은 “주택을 취득한 후” 해당 주택에 대하여 임차인과 체결한 임대차계약으로 규정하고 있어, “주택의 취득으로 임대인의 지위가 승계된 경우” 직전임대차계약에서 제외

- 법문상 주택임대차보호법에 따른 승계라고 규정되어 있지 않으므로, 통상적인 임대인 지위의 승계를 말하는 것임
- 또한, 특례규정이 공공성^{*}을 갖는 상생임대주택 공급을 확대하여 임차인 보호 강화 및 주거부담을 완화하고, 불안정한 전·월세시장의 안정을 도모하고자 하는 입법취지상

* 공공성 : 임대료 상승률 제한 + 임대기간 요건 준수

- 주택을 취득한 후, 기존임대의 유지를 전제로 기존임차인과 계약기간을 변경하거나, 기존 임대차계약을 해지하였으나, 기존임대의 유지를 전제로 동일한 임차인과 임대기간과 임대보증금을 변경하여 새로 체결하는 임대차계약은 “주택의 취득으로 임대인의 지위를 승계한 경우”로 봄이 타당
- 기존 임대차계약을 중단하고 새로 임대차계약을 체결하면서 임대보증금을 감액해주고 임대기간을 변경하는 것은 직전임대차계약 요건(주택 취득 후 임대차계약 체결시기)의 회피목적인 사례일 가능성이 높은 점도 감안

* 전세시장 가격에 맞추어 임대보증금을 낮출 필요성이 있다면, 기존 계약의 만료 후 재계약시점 임대보증금을 감액하는 것이 통상적인 사례

- 또한, 기획재정부와 국세청은 기존 임차인과 종전 임대차계약을 그대로 승계하면서 임대인 명의만 변경한 경우 종전 임대차계약의 연장으로 봄
- 그 실질이 종전임대차계약과 동일한 것으로 보아, 직전임대차계약으로 인정하지 아니 하였던 바(재산세제과-1446, 2022.11.18., 서면-2022-법규재산-2799, 2022.11.22.)
 - 종전 임대차계약을 해지하고 동일한 임차인과 임대기간을 변경하거나, 임대보증금을 감액한다고 해서 종전 임대차계약과 다르게 취급하는 것은 과세형평성을 침해

관련법령

- ☎ 소득세법 시행령 제155조의3【상생임대주택에 대한 1세대1주택의 특례】



12

당초 사업시행인가가 취소된 후 새로이 사업시행인가가 고시된 경우, 소득령 §156의2⑤ 적용 여부



답변요지 사전-2022-법규재산-1022, 2023.01.25.

당초 사업시행인가가 취소된 후 새로이 사업시행인가 고시가 된 경우, 소득령 §156의2⑤ 적용 가능함



사실관계

- '96.x월 A주택 취득
- '07.x월 A주택에 「도시 및 주거환경정비법」 상 재개발사업(이하 “재개발사업”)에 따른 사업시행계획인가
- '08.x월 B주택 취득, 취득 이후부터 계속 거주 중임
- '08.x월 A주택에 재개발 사업에 따른 관리처분계획 인가
- '10.x월 재개발사업의 조합설립변경인가 무효, '10.x월 사업시행계획인가 취소 고시
- '16.x월 사업시행계획인가 고시
- '22.x월 A'주택 준공
- '22.xx.xx. B주택 양도



질의내용

- 당초 사업시행인가가 취소된 후 새로이 사업시행인가 고시가 된 경우, 소득령 §156의2⑤ 적용 여부 판단의 기준이 되는 사업시행인가일
 - (제1안) 당초 사업시행인가일 (대체주택 특례 적용 가능)
 - (제2안) 새로운 사업시행인가일 (대체주택 특례 적용 불가)

회신문

-  귀 사전답변 신청의 경우, 「기획재정부 재산세제과-131, 2023.1.19.」를 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-131, 2023.1.19.

[질의] 당초 사업시행인가가 취소된 후 새로이 사업시행인가 고시가 된 경우, 소득령 §156의2⑤ 적용 여부 판단의 기준이 되는 사업시행인가일
 (제1안) 당초 사업시행인가일 (대체주택 특례 적용 가능)
 (제2안) 새로운 사업시행인가일 (대체주택 특례 적용 불가)

[회신] 귀 질의의 경우 제1안이 타당합니다.

검토내용

-  사업시행인가일 이후 대체주택을 취득하고 해당 대체주택 취득 시점에 재개발 예정 주택 외에 거주할 수 있는 다른 보유 주택이 없어서
- 납세자가 시행기간 중에 거주할 목적으로 대체주택을 취득한 것이라면, 해당 사업시행인가가 대체주택 취득 이후에 취소될지라도
 - 당초의 소득령 §156의2⑤(1)에 따른 “재개발사업 등의 사업시행인가일 이후 대체주택을 취득하여 1년 이상 거주할 것”의 취득요건은 이미 충족한 것임
-  또한, 사업시행인가일 이후에 대체주택을 취득한 경우에 대하여 해당 사업시행인가가 취소가 된 경우는 제외한다는 별도의 배제 규정도 없고
- 재개발사업 자체가 원천적으로 무효가 되지 않는 이상, 재개발 사업 기간 중의 일시적인 변수를 온전히 납세자에게만 부담시키는 것으로, 과도한 측면이 있음

관련법령

- ④ 소득세법 시행령 제156조의2 【주택과 조합원입주권을 소유한 경우 1세대1주택의 특례】



13

조합원입주권 지분 일부를 배우자로부터 증여받아 신축주택 양도 시
[표2] 적용 위한 거주기간 계산방법



답변요지 사전-2020-법령해석재산-0691, 2021.08.26.

원조합원인 배우자로부터 조합원입주권을 증여받아 취득한 주택의 「소득세법 시행령」 제159조의3에 따른 거주기간은 기존주택과 신축주택에서 1세대로서 거주한 기간을 통산하는 것임



사실관계

- 甲은 1999.7.12. 서울시 서초구 소재 종전주택을 단독명의로 취득함
- 종전주택은 2005.5.16. 최초 사업시행인가, 2010.8.24. 최초 관리처분계획인가, 2013.8.23. 사업시행변경인가 및 2013.11.8. 관리처분계획변경인가를 거쳐 2016.8.30. 신축주택으로 재건축 완공됨
 - * 甲은 재건축 과정에서 청산금을 지급받음
- 甲은 신축주택이 준공되기 직전인 2016.7.29.에 당시 조합원입주권의 30%를 배우자 乙(신청인)에게 증여하였음
 - * 신축주택은 甲 70%, 乙 30% 공동소유하며, 다른 보유주택 없음
- 甲과 乙은 종전주택에서 2년 이상 거주하였으나, 신축주택에서는 거주한 사실이 없으며, 2020.7.5. 신축주택을 양도하는 매매계약을 체결함(고가주택, 잔금청산일 2020.9.2.)



질의내용

- 2년 이상 거주한 주택에 대한 재건축 기간 중 배우자로부터 조합원입주권 지분 일부를 증여받은 후 재건축으로 완공된 주택을 거주하지 않고 양도하는 경우 재건축 전 보유 및 거주기간을 인정받아 [표2]의 장기보유특별공제율을 적용할 수 있는지 여부

 회 신 문

-  갑(甲)이 보유 중이던 기존주택에 대한 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재건축사업의 관리처분계획인가 이후 배우자 을(乙)에게 조합원입주권 지분 일부를 증여하고, 을(乙)이 해당 입주권에 기해 취득한 신축주택을 양도한 경우, 「소득세법 시행령」 제159조의3에 따른 거주기간은 갑(甲)과 을(乙)이 기존주택과 신축주택에서 1세대로서 거주한 기간을 통산하는 것임

 검토내용

-  장기보유특별공제는 원칙적으로 [표1]을 적용하되(소득법 §95② 본문), “대통령령으로 정하는 1세대1주택”에 해당하는 자산의 경우 [표2]를 적용하며(소득법 §95② 단서)
 - 소득법 §159의3에서 “대통령령으로 정하는 1세대1주택”을 “1세대가 양도일 현재 국내에 1주택을 보유하고 보유기간 중 거주기간이 2년 이상인 것”으로 정의한바,
 - [표2] 적용요건으로서 “거주기간 2년”은 해당 문장의 주어인 “1세대”를 기준으로 판정하는 것이 문언에 충실한 해석임
-  그리고, [표2] 공제율을 규정한 소득법 §95② 단서는 최대 50%를 추가공제하는 “1세대 1주택”에 대한 특칙의 규정이고,
 - [표2]를 적용하기 위한 거주기간 2년 요건은 투기수요를 근절하고, 실수요자를 보호하기 위해 도입된 점,
 - 동일세대 내에서 주택의 소유권이 변동(특히 단독소유 → 공유 변경)되는 경우는 투기목적 거래로 보기 어려운 점 등 감안 시
 - 해당 세대의 승계 전후 거주기간을 통산하는 것이 취지에도 부합함
-  동일세대원으로부터 상속한 주택을 양도하여 [표2] 공제율 적용대상인지가 쟁점이 된 사안에서
 - 기재부도 피상속인과 상속인이 동일세대원으로서 보유 및 거주한 기간을 통산하는 취지로 회신한 바 있음(기재부 재산세제과-720, 2021.8.10.)

■ 다만, [표2] 적용대상으로 확인되어 실제 [표2]를 적용 시

- 장기보유특별공제를 위한 보유기간은 원칙적으로 자산의 취득일부터 양도일까지로 하고(소득법 §95④본문),
- 배우자등 이월과세가 적용된 자산은 증여한 배우자등이 해당 자산을 취득한 날, 가업상속공제가 적용된 자산(가업상속공제를 상당부분)은 피상속인이 취득한 날부터 각각 기산하는 등(소득법 §95④단서)
 - * 이 때에는 양도차익 계산 시 취득가액도 증여한 배우자등 및 피상속인 취득가액(가업상속공제를 상당액에 한정)을 적용함(소득법 §97의2④)
- 결국, 장기보유특별공제를 산정을 위한 보유기간은 과세대상 양도차익이 발생한 기간에 한정하므로
- [표2] 적용대상 판정과는 별도로 증여 이후의 기간에 대한 공제율을 적용하며, 증여 전 기간을 통산할 수 없음

관련법령

④ 소득세법 시행령 제159조의4 【장기보유특별공제】



14 동일세대원 상속주택의 장기보유특별공제 [표2] 공제율 적용시
피상속인과 상속인의 보유 및 거주기간 통산 여부



답변요지 사전-2022-법규재산-0032, 2023.01.17.

소득세법(2020.8.18. 법률 제17477호로 개정된 것) 제95조제2항에 따라 동일세대원 으로부터 상속받은 주택의 장기보유특별공제 [표2] 적용시, 상속개시 전 상속인과 피상속인이 동일세대로서 보유 및 거주한 기간은 상속개시 이후 상속인이 보유 및 거주한 기간과 통산할 수 없는 것임

사실관계

- 1975.02.21. 신청인 배우자가 토지를 매입하여 A주택 신축
- 1997.01.27. A주택 개축을 거쳐 신청인 세대 거주함
- 2018.05.20. 배우자 사망으로 신청인이 A주택 상속받음
- 2021.12.17. A주택 양도

* 상속 이후 양도일까지 신청인 단독으로 소유 및 거주하였고, 양도일 현재 소득령 제154조 제1항의 1세대 1주택에 해당

질의내용

- 2021.1.1. 이후 양도하는 동일세대원에게 상속받은 주택의 장기보유특별공제 [표2] 적용시, 피상속인과 상속인의 동일세대원으로서 보유 및 거주한 기간 통산 여부

회 신 문

- 귀 사전답변 신청의 경우 기획재정부의 해석(기획재정부 재산세제과-37, 2023.1.9.)을 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-37, 2023.1.9.

[질의] 2021.1.1. 이후 양도하는 동일세대원에게 상속받은 주택의 장기보유특별공제 [표2] 적용시, 피상속인과 상속인의 동일세대원으로서 보유 및 거주한 기간 통산 여부

(1안) 보유·거주기간 모두 통산 불가

(2안) 거주기간만 통산 가능

(3안) 보유·거주기간 모두 통산 가능

[회신] 귀 질의의 경우 제1안이 타당합니다

검토내용

- 소득법 §95② [표2]는 그 동안 보유기간을 기준으로 연 8%씩, 최대 10년 80% 공제율을 적용하도록 규정하였다가
 - '19년 12·16대책에 따라 보유주택에 거주하는 실수요자 중심으로 제도를 전환하기 위해 '21.1.1. 이후 양도분부터 「연 8%의 공제율」을 「보유기간 연 4% + 거주기간 연 4%」로 구분하도록 함
- 장기보유특별공제 적용시 '보유기간'은 종래부터 자산의 취득일부터 양도일까지로 규정하여(소득법 §95④)
 - 상속받은 자산의 장기보유특별공제액을 계산함에 있어서 보유기간은 피상속인의 보유기간을 제외하고 상속개시일부터 양도일까지로 일관되게 해석*하여 왔고
 - * 부동산거래관리과-1073, 2011.12.23. 사전-2021-법령해석재산-1316, 2021.11.22. 등
 - '거주기간'은 명시적 규정은 없으나 제도의 취지와 위임규정 문언 상 [표2] 공제율 적용시 거주기간은 "보유기간 중 거주기간"을 말하는 것으로
 - 이 경우 상속주택의 거주기간도 상속인의 보유기간 중 거주기간에 해당하지 않는 피상속인의 거주기간은 제외한 상속인의 취득일인 상속개시일 이후 상속인이 거주한 기간으로 해석함이 타당
- 이에 따라 동일세대원으로부터 상속받은 고가주택의 장기보유특별공제와 관련
 - [표2] 적용대상 여부는 소득령 §159의4에 따라 "세대"를 기준으로 하여 피상속인과 상속인의 동일세대원으로서 보유·거주한 기간을 통산하여 판정하나(기획재정부 재산세제과-720, 2021.8.10.),

- [표2]의 공제율 적용시 보유기간과 거주기간은 소득법 §95④에 따라 상속개시 전 상속인과 피상속인이 동일세대로서 보유 및 거주한 기간은 상속개시 이후 상속인이 보유 및 거주한 기간과 통산할 수 없는 것임(기획재정부 재산세제과-37, 2023.1.9.)

관련법령

- ☎ 소득세법 제95조 【양도소득금액】
- ☎ 소득세법 시행령 제159조의4 【장기보유특별공제】



15

리모델링으로 증축한 고가주택에 대한 장기보유특별공제 및 양도 소득세율 적용방법 등



답변요지 사전-2022-법규재산-0303, 2023.03.15.

리모델링으로 증축(주거전용면적 30% 이내)한 고가주택의 장기보유특별공제액 및 양도 소득세율 계산 시, 증가된 면적의 보유기간을 구분하지 않는 것임



사실관계

- 2005.xx.xx. 서울 소재 A주택 취득
- 2018.xx.xx. A주택에 리모델링 허가, 2021.xx.xx. 준공 완료
 - * 리모델링 전·후 토지의 면적은 동일하며 주택 전용/공용 면적만 증가함
 - ** 「주택법」 §2(25)나목에 따른 리모델링(증축)에 해당함을 전제함
- 2022.xx.xx. A주택 양도
 - * A주택은 고가주택에 해당하며, 양도일 현재 1세대 1주택임을 전제
- 리모델링에 따른 면적증가 후의 공동주택가격은 고시되지 아니함



질의내용

- 리모델링으로 증축한 고가주택의 장기보유특별공제액 및 양도소득세율 계산 시 리모델링 전·후의 주택의 면적을 구분하여 보유기간을 산정하여야 하는지



회신문

- 위 사전답변 신청의 경우, 「기획재정부 재산세제과-429, 2023.3.10.」를 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-429, 2023.3.10.

[질의] 리모델링으로 증축한 고가주택의 장기보유특별공제액 및 양도소득세율 계산 시 리모델링 전·후의 주택의 면적을 구분하여 보유기간을 산정하여야 하는지

(제1안) 구분하지 않음 (기존면적의 보유기간으로 산정)

(제2안) 구분 함 (기존면적과 증가면적을 별도 산정)

[회신] 귀 질의와 같이 공동주택을 각 세대의 주거전용면적의 30퍼센트 이내에서 증축하는 리모델링의 경우 제1안이 타당합니다

검토내용

- “증축”이란 건축물의 노후화 억제 또는 기능을 향상시키는 것으로 주택의 가치가 증가한다는 면에서 그 실질이 기존주택에 대한 자본적 지출*에 해당하고

* 증축공사비용은 소득법상 자본적 지출액에 해당(기획재정부 재산세제과-696, '10.7.16.), 기존 건물을 증축하는 경우 기존 건축물의 자산가액에 포함하여 당해 내용연수를 적용하여 감가상각함(국세청 법인46012-625, '00.3.7.)

- 재건축·재개발 사업과 달리 기존주택을 멸실하고 신규주택을 신축하는 것도 아니어서 리모델링에 따른 증축으로 새로운 주택을 취득하는 것도 아니므로
- 기존주택의 연장선상에서 기존주택에 포함하여 동일하게 취급하는 것이 합리적인

- 장기보유특별공제 적용시의 보유기간과 양도소득세율 산정 시의 보유기간은 모두 그 자산의 취득일부터 양도일까지이며

- 리모델링으로 주택이 증축된 경우는 그 증가된 주택의 면적을 별도로 구분하여 보유기간(증축일~양도일)을 산정하여야 한다는 명시적 규정은 없으므로
- 기존면적과 증가면적의 보유기간을 구분하지 않고 동일하게 적용(취득일부터 양도일까지 산정)함이 타당

관련법령

- ☎ 소득세법 제95조 【양도소득금액】
- ☎ 소득세법 제104조 【양도소득세의 세율】

16 다주택자 종과세율 제외되는 기준시가 3억원 이하 주택 판단시 다가구 주택의 기준시가 적용방법

답변요지 사전-2021-법령해석재산-1008, 2021.08.24.

다주택자 종과세율 배제 적용시 다가구주택은 한 가구가 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 보아 기준시가 3억원 이하에 해당하는지를 판단하는 것임

사실관계

- 신청자가 일반주택 양도당시 보유주택 등
 - 일반주택 : '21.7.12. 양도(조정대상지역)
 - * '15.7월 취득, 경기도 소재 토지 201㎡, 건물 190.34㎡
 - 보유주택 : 다가구주택, 취득 당시 기준시가 636백만원
 - * '17.3월 신축, 경기도 소재 토지 292.8㎡, 건물 558.77㎡(주택부분 면적 : 토지 213.22㎡, 건물 406.88㎡)

질의내용

- 일반주택과 다가구주택을 보유한 1세대가 일반주택 양도 시
 - 보유 중인 다가구주택의 소득령 §167의3①(1)에 따른 요건을 판단할 때, 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 기준시가를 안분하여 판단하는지

회신문

- 거주자가 「소득세법 시행령」 제155조제15항 단서 적용을 선택하지 아니하는 경우에는, 같은 법 시행령 제167조의3제1항제1호를 적용함에 있어서 다가구주택(「건축법 시행령」 별표 1 제1호다목에 해당하는 것)은 한 가구가 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 보아 기준시가 3억원 이하에 해당하는지를 판단하는 것이며, 다가구주택의 기준시가 산정방법에 관하여는 기존해석사례(재산세과-3053, 2008.9.30.)를 참고하시기 바랍니다.

재산세과-3053, 2008.9.30.

귀 질의와 관련, 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 가목의 규정을 적용함에 있어서 같은 법 시행규칙 제74조 규정의 다가구주택의 기준시가는 개별주택 가격에 다가구주택 면적에서 구획된 부분의 주택 면적(공유지분 포함)이 차지하는 비율을 곱하여 계산하는 것입니다.

검토내용

-  소득령 §167의3②에는 양도세 중과세율 적용을 위한 주택수의 계산방법을 각 호(다가구주택, 공동상속주택, 부동산매매업자가 보유하는 재고자산인 주택)에 규정하고 있으며,
 - 제1호에 따르면, 다가구주택의 경우 소득령 §155⑮을 준용하여 주택 수를 계산하도록 하고 있고, 소득령 §155⑮단서는 거주자가 선택하는 경우에 한정하여 적용하도록 규정하고 있음
 - 따라서, 다가구주택은 원칙적으로 한 가구가 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 보며(소득령 §155⑮본문),
 - 거주자가 선택하는 경우에 한정하여, 해당 다가구주택을 구획된 부분별로 양도하지 아니하고 하나의 매매단위로 하여 양도하는 경우에는 그 전체를 하나의 주택으로 볼 수 있으므로(소득령 §155⑮단서)
 - 거주자가 다가구주택 전체를 하나의 주택으로 보는 것으로 선택한 경우 외에는 양도세 중과세율 적용을 위한 다가구주택의 주택 수는 한 가구가 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분은 각각 하나의 주택으로 봄이 법문언상 명확함
 - 따라서, 중과배제 및 주택수 불산입 요건을 판단할 때에도, 한 가구가 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 판단함이 타당함
-  우리청은 소득법 §104에 따른 1세대3주택 이상에 해당하는 주택의 중과와 관련하여 주택수 계산에서 제외하는 기준시가 3억원 이하의 수도권외 소재 주택 판단시 다가구주택의 기준시가 계산방법에 대하여

- 다가구주택은 소득령 §167의3②(1)에 따라 같은 영 §155⑮을 준용하여 한 가구가 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 보아 주택수를 계산하는 것이고,
- 거주자가 선택하는 경우에 한하여 하나의 매매단위로 하여 양도하는 경우 그 전체를 하나의 주택으로 보는 것으로 보았고(사전-2018-법령해석재산-0117, 2019.1.30., 재산세과-3024, 2008.9.30. 外),
- 소득령 §167의3①(2)가목을 적용함에 있어서 다가구주택의 기준시가는 개별주택 가격에 다가구주택 면적에서 구획된 부분의 주택 면적(공유지분 포함)이 차지하는 비율을 곱하여 계산하는 것으로 본 바 있음(재산세과-3053, 2008.9.30.)

■  본 건의 경우, 앞서 살핀 관련 법문언과 우리청 해석사례에 비추어

- 보유 중인 다가구주택의 소득령 §167의3①(1)*에 따른 요건을 판단할 때 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 보아 기준시가 3억원 이하에 해당하는지를 판단함이 타당함

* 수도권등 외의 지역에 소재하는 주택으로서 해당 주택 및 이에 부수되는 토지의 기준시가의 합계액이 해당 주택 또는 그 밖의 주택 양도 당시 3억원을 초과하지 않는 주택은 주택의 수를 계산할 때 산입하지 않음

관련법령

- ☎ 소득세법 시행령 제167조의3 【1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 범위】
- ☎ 소득세법 시행령 제155조 【1세대 1주택의 특례】



17

장기임대주택 자동말소 후 임대요건을 계속 준수해야 중과배제 가능한지 여부



답변요지 서면-2022-법규재산-0208, 2022.03.30.

민간임대주택법에 따라 임대 의무기간이 종료한 날 등록이 자동말소된 장기임대주택이 자동말소된 이후 소득령 §167의3①(2)의 임대요건을 준수하지 않더라도 해당 장기임대주택을 양도하는 경우 중과세율 배제 가능함



사실관계

- '04. 6월 고양 소재 A아파트 취득
- '09.10월 서울 소재 B주택 취득
- '18. 1월 B주택 임대사업자등록(단기, 4년)
- '22. 1월 B주택 임대주택등록 자동말소
- '22년 이후 B주택 양도할 예정



질의내용

- 임대사업자등록 자동말소 후 장기임대주택을 양도하는 경우 양도소득세 중과세율 적용 배제 혜택을 받기 위해서는 말소 이후에도
 - ① 양도 당시 임대하고 있어야 하는지, ② 양도일까지 임대료 증액상한(5%)을 준수해야 하는지, ③ 양도일까지 세무서 사업자등록을 유지해야 하는지 여부



회신문

- 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목 및 다목부터 마목까지의 규정(이하 “해당 목”이라 함)에 해당하는 장기임대주택(법률 제17482호 민간임대주택에 관한 특별법 일부개정법률 부칙 제5조제1항이 적용되는 주택으로 한정하며, 이하 “쟁점 주택”이라 함)을 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 임대 의무기간이

종료한 날 등록이 말소된 후 양도하는 경우, 등록이 말소된 후 양도일 현재까지 쟁점 주택을 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 각목 외의 부분 본문과 해당 목에서 정하는 바에 따라 임대하지 않더라도 같은 법 제104조제7항에 따른 세율을 적용하지 않는 것임

검토내용

- 임대등록이 자동말소된 장기임대주택은 ‘임대기간 종료일에 임대기간요건을 갖춘 것으로 본다’고 규정하며 자동말소 이후 양도시까지 그 외 임대요건 준수 의무를 규정한 바 없는 점
 - 법령 개정 이전 장기임대주택을 취득한 임대사업자가 임대주택 개편정책에 따라 불가피하게 등록이 말소됨으로써 침해되는 신뢰이익을 보호하기 위해 도입된 제도인 점
 - 유사쟁점에 대해 장기임대주택의 임대등록 자동말소 이후 계속임대, 임대료증액상한, 사업자등록 유지 등 요건 준수 의무는 없는 것으로 기해석한 사례(기획재정부 재산세제과-151, 2022.01.24.) 등에 비추어
 - 임대등록 자동말소 이후 양도일까지 나머지 임대요건 준수 여부에 상관없이 해당 장기임대주택 양도시 중과세율을 적용받지 않는 것으로 봄이 타당함

관련법령

- ④ 소득세법 제104조 【양도소득세의 세율】



18

1세대2주택 이상 중과규정을 적용함에 있어 상가겸용주택 양도시
주택에 딸린 토지 면적 계산방법



답변요지 서면-2021-법규재산-8237, 2023.02.15.

중과세율이 적용되는 주택과 주택부수토지면적을 계산함에 있어, 주택부분이 주택 외의 부분보다 크더라도 주택 외의 부분은 중과세율을 적용하지 않는 것이며, 주택부수토지는 전체 토지면적에 주택 연면적이 건물의 전체 연면적에서 차지하는 비율을 곱하여 계산



사실관계

- 신청인은 부부공동명의로 A주택 보유 중
- 신청인은 '21년 한국주택토지공사(LH)로부터 00지구 토지를 분양받음
- 분양받은 토지에 4층의 상가겸용 다가구주택을 지어 상가임대와 주택임대를 하려고 계획중임
 - 4층의 점포겸용 다가구주택에 1층은 상가, 2,3층은 4세대 주택, 4층은 질의자가 거주할 주택을 신축할 예정임
 - * 다가구주택을 신축하여 장기민간임대주택(10년)으로 등록할 예정



질의내용

- 1세대 2주택 이상의 주택을 보유한 상태에서 상가겸용주택을 양도함으로써, 중과세율을 적용함에 있어 중과세율이 적용대상인 주택과 주택부분의 부수토지의 산정방법



회신문

- 귀 서면질의의 경우, 주택과 주택 외의 부분으로 복합되어 있는 상가 겸용주택을 양도하여 「소득세법」 제104조 제7항의 중과세율 적용시, 주택부분이 주택 외의 부분보다 크더라도 주택 외의 부분은 중과세율을 적용하지 않는 것이며, 중과세율이 적용되는 주택에 딸린 부수토지는 상가겸용주택의 전체 토지면적에 주택 연면적이 건물의 연면적에서 차지하는 비율을 곱하여 계산하는 것임

검토내용

■ 소득세법상 1세대1주택 비과세 규정에서는

- 하나의 건물이 주택과 주택 외의 부분으로 복합되어 있는 상가겸용주택의 경우 그 전부를 주택으로 보아 주택부수토지를 계산하나,
- 주택의 연면적이 주택 외의 부분의 연면적보다 적거나 같을 때에는 주택 외 부분은 주택으로 보지 않으며(소득령 §154③)
- 이 경우 주택에 딸린 토지는 전체 토지면적에 주택의 연면적이 건물의 연면적에서 차지하는 비율을 곱하여 계산함(소득령 §154④)

■ 비사업용 토지의 양도에 대하여 일반세율에 10%를 가산한 세율을 적용하는데(소득법 §104①(8))

- 상가겸용주택의 부수토지 중 비사업용 토지로 보는 부수토지는 주택의 부수토지 중 일정비율(3~10배, 1세대 1주택 비과세 적용 부수토지의 비율과 동일)을 곱하여 산정한 면적을 초과한 부수토지인데,
- 주택의 부수토지는 지방세법 제106조 제2항에 따라 주거와 주거 외의 용도로 사용되는 건물의 면적비율에 따라 각각 안분하여 주택의 부속토지와 건축물의 부속토지로 구분하도록 되어 있음
- 이와 같이 소득세법은 그 규정의 목적 취지 등을 감안하여 주택의 부수토지 계산 방법을 별도로 정하고 있음

■ 한편, 조정대상지역 주택으로서 1세대2주택 또는 1세대3주택 이상인 경우에 해당하는 상가겸용주택을 양도시 중과세율이 적용되는 주택부분 면적과 그에 딸린 토지를 계산하는 방법에 대해서 명시적 규정이 없으나,

- 소득세법상 주택부수토지가 건물의 정착면적뿐만 아니라 당해 주택과 경제적 일체를 이루고 있으면서 사회통념상 주거생활 공간으로 인정되는 토지를 말하는 것으로서 (대법원98두6890, 1998.6.12.)
- 비과세 규정과 같이 주택면적이 주택 외 면적보다 큰 경우 주택과 그에 딸린 토지의 계산방법(소득령 §154③)을 별도로 규정하지 않았다면, 실제 거주에 사용되는 건물의 면적부분만 주택으로 보고,

- 그 주택으로 사용되는 면적에 딸린 주택부수토지는, 전체 겸용주택의 부수토지에 주택 연면적이 건물 전체 연면적에서 차지하는 비율을 곱하여 산정된 토지로 보는 것이 소득세법 및 대법원판례의 주택부수토지 정의에 부합

관련법령

- ☎ 소득세법 제104조 【양도소득세의 세율】
- ☎ 소득세법 시행령 제154조 【1세대1주택의 범위】
- ☎ 소득세법 시행령 제168조의12 【주택부수토지의 범위】



19

2000.12.31. 이전 임대주택 5호를 임대개시한 후 그 중 1호에 「자가 거주」한 경우 임대 개시 기간이 재기산 되는지 여부



답변요지 서면-2022-법규재산-1796, 2023.02.01.

「민간임대주택에 관한 특별법」상 매입임대주택 5호를 '00.12.31. 이전 임대 개시 후 5년의 임대기간을 충족하기 전에 당해 매입임대주택 중 1호에 “자가 거주”하다가 '00.12.31. 후 다시 임대하여 나머지 임대의무기간을 충족한 경우 조특법 §97에 따라 감면되는 것임



사실관계

- '97.3월 임대주택 5호* 취득 및 지자체에 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따른 매입 임대주택으로 임대사업자등록 후 임대 개시
 - 4년 동안 임대주택 5호 임대 계속('97.3~'01.3.)
- '01.4월 임대주택 5호 중 A주택에 질의자 세대 전입
 - 나머지 임대주택 4호는 계속해서 임대
- '04.2월 질의자 세대 거주했던 A주택에서 퇴거 후 임대
 - '04.2월 「민간 임대주택에 관한 특별법」의 임대주택에 A주택 추가
- '22년 9월 이후 임대주택 5호 중 B주택을 양도 예정
 - * 쟁점 요건들 외 나머지 요건은 모두 충족한 것으로 전제함



질의내용

- 「민간임대주택에 관한 특별법」상 매입임대주택 5호를 '00.12.31. 이전 임대 개시 후 5년의 임대기간을 충족하기 전에 당해 매입임대주택 중 1호에 “자가 거주” 하다 '00.12.31. 후 다시 임대하여 나머지 임대의무기간을 충족한 경우 쟁점 특례 적용 여부

 회 신 문

-  귀 서면질의의 경우 「기획재정부 재산세제과-179, 2023.01.30.」을 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-179, 2023.1.30.

[질의] 「민간임대주택에 관한 특별법」상 매입임대주택 5호를 '00.12.31. 이전 임대 개시 후 5년의 임대기간을 충족하기 전에 당해 매입임대주택 중 1호에 “자가 거주”하다 '00.12.31. 후 다시 임대하여 나머지 임대의무기간을 충족한 경우, 쟁점 특례 적용 여부
(제1안) 특례 적용 가능
(제2안) 특례 적용 불가능

[회신]

귀 질의와 같이 거주자가 2000년 12월 31일 이전에 「조세특례제한법」 제97조제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 국민주택을 5호 이상 임대를 개시하는 경우 동 규정에 따라 양도소득세의 감면을 적용받을 수 있는 것입니다.

 검토내용

-  조특법 §97(이하 “쟁점특례”)는 무주택 서민의 주거생활 안정을 기여하기 위하여 국민주택 규모 이하 5호 이상의 임대주택을 5년 이상 임대한 후 양도 시 양도소득세의 감면 특례를 규정하고 있는데
- 2000.12.29. 법 제6279호로 쟁점특례에 대하여 '00.12.31. 이전에 임대 개시한 주택으로 한정하는 내용의 개정을 하였음
-  쟁점특례는 조특법 §97의3 및 조특법 §97의5와 달리 임대의무기간 중 “계속 임대”를 요건으로 하고 있지 않는 바,
- 2000.12.31. 이전에 임대주택 5호를 임대개시 하였다가, 일부 임대 주택을 “자가 거주”한 후 다시 임대한 경우에 「'00.12.31. 이전 5호 임대개시 요건」을 충족하였다고 볼 수 있는지 에 대하여 의견이 상충됨

■ 기재부에 해석요청을 한 바,

- 문언상 쟁점특례는 임대기간을 통산하여 계산한다고 규정하고 있을 뿐 조특법 §97의3 및 §97의5와 달리 “임대기간 중 계속 임대”를 요건으로 규정하지 않은 점, 쟁점특례 적용 대상 주택이 제한되어 악용가능성이 높지 않은 점 등을 이유로
- 거주자가 2000년 12월 31일 이전에 「조세특례제한법」 제97조제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 국민주택을 5호 이상 임대를 개시하는 경우 동 규정에 따라 양도소득세의 감면을 적용받을 수 있는 것이라고 회신(기획재정부 재산세제과-179, 2023.1.30.)

관련법령

- ④ 조세특례제한법 제97조 【장기임대주택에 대한 양도소득세의 감면】
- ④ 조세특례제한법 시행령 제97조 【장기임대주택에 대한 양도소득세의 감면】



20

장기임대주택 자동말소 후 양도시 조특법 §97의4에 따른 추가공제율 산정을 위한 임대기간 만료일



답변요지 서면-2021-법규재산-1422, 2022.06.21.

장기임대주택이 자동말소되고 양도하는 경우로서 조특법 §97의4에 따른 추가공제율 산정을 위한 임대기간은 조특령 §97의4②에 따른 임대개시일부터 자동말소일까지의 기간에 따라 산정하는 것임



사실관계

'10.3.15.	'10.6.11.	'12.9.24.	'20.8.18.	'20.12.1.	'21.4.30.
▲	▲	▲	▲	▲	▲
A주택 취득	A주택 임대시작	임대사업자 등록	자동말소	임대차계약 만료일	A주택 양도

■ 2010.03.15. 서울 소재 A주택 취득

■ 2010.06.11. A주택 임대 시작

■ 2012.09.24. 임대사업자 등록

■ 2020.08.18. 자동말소

* 임대개시일('12.9.24.)부터 자동말소일('20.8.18.)까지 7년 10개월 임대

■ 2020.12.01. 임대차계약 갱신('20.12.2.~'22.12.1.)

* 자동말소당시 임대차계약기간('18.12.2.~'20.12.1.)

** 임대개시일('12.9.24.)부터 자동말소당시 임대차계약종료일('20.12.1.)까지 8년 2개월 임대

■ 2021.04.30. A주택 양도(1세대 1주택 아님)

* 임대개시일('12.9.24.)부터 양도일('21.4.30.)까지 8년 7개월 임대

질의내용

- 장기임대주택이 자동말소되고 양도하는 경우로서 조특법 §97의4에 따른 추가공제율 산정을 위한 임대기간을 계산할 때, 임대기간 만료일이 자동말소일인지 또는 자동말소 당시 존재하는 임대차계약종료일인지 아니면 양도일인지 여부

회신문

- 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목 및 다목에 해당하는 장기임대주택(법률 제17482호 민간임대주택에 관한 특별법 일부개정법률 부칙 제5조제1항이 적용되는 주택으로 한정)이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 임대무기간이 종료한 날 등록이 말소(자동말소)된 경우로서 해당 자동말소된 장기임대주택을 양도하는 경우, 「조세특례제한법」 제97조의4에 따른 추가공제율 적용 시 임대기간은 「조세특례제한법 시행령」 제97조의4제2항에 따른 임대개시일부터 자동말소일까지의 기간에 따라 산정하는 것임

검토내용

- 조특법 §97의4①은 민간임대주택법에 따른 임대주택등 대통령령으로 정하는 주택이 일정요건을 충족하는 경우 소득법 §95에 따른 장기보유특별공제액을 계산할 때 보유기간별 공제율에 해당 주택의 임대기간(6년 이상인 경우에 한함)에 따라 추가공제율을 더한 공제율을 적용하도록 규정함(쟁점특례)
- 이 경우 대통령령으로 정하는 주택은 소득법 §167의3①(2)가목 및 다목에 따른 장기임대주택을 말하며
- 소득법 §167의3①(2) 각 목 외의 부분에서는 “법 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록[…중략…]을 한 거주자가 민간임대주택으로 등록하여 임대하는 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 주택”을 장기임대주택으로 규정하고 있는 바,
 - 쟁점특례 적용 시 추가공제율 가산을 위한 임대기간은 세무서 사업자등록과 지자체 임대사업자등록이 되어 있는 상태에서 임대주택으로 등록한 주택을 임대한 기간을 의미하는 것으로 봄이 타당하므로

- 지자체에서 임대무기간 종료로 임대주택의 등록을 말소한 날(자동말소일) 이후의 기간은 쟁점특례 적용 시 임대기간에 포함될 수 없음

 또한, 쟁점특례에서는 소득령 §155②에 따른 거주주택 특례와 같은 임대주택 자동 말소에 따른 임대기간요건 특례규정*이 별도로 없으며,

* 자진·자동말소 시 그 등록이 말소된 날에 임대기간 요건을 갖춘 것으로 봄(소득령 §155②라목)

- 조특법 §97의3 및 §97의5 적용 시에도 자동말소일 이후 임대기간은 특례적용 임대기간에 포함할 수 없다고 보아 자동말소로 인해 임대기간 요건을 미충족하는 경우, 해당규정을 적용받을 수 없는 것으로 기해석*한 바 있음

* 서면-2021-법령해석재산-2824, 2021.12.20.; 서면-2020-법령해석재산-3286, 2021.05.11.

 따라서, 자동말소된 장기임대주택을 양도하는 경우 추가공제율 적용 시 임대기간은 조특령 §94②에 따른 임대개시일*부터 자동말소일까지의 기간에 따라 산정하는 것이 타당함

* 소득법 §168에 따른 사업자등록 및 민간임대주택법 §5에 따른 임대사업자등록을 하고 임대를 하는 날

관련법령

 소득세법 제89조 【비과세 양도소득】

2023년 세법해석 사례집

상속·증여세 분야



집필진

징세법무국 법규과 행정사무관 한 정 미
징세법무국 법규과 국세조사관 이 호 필
징세법무국 법규과 국세조사관 하 구 식
징세법무국 법규과 국세조사관 이 채 린

문의사항

(044) 204-3142~5





01

상속개시일 전 피상속인의 재산 인출금액이 1년 이내 2억원 이상 및 2년 이내 5억원 이상 모두 해당하는 경우 추정상속재산가액



답변요지 서면-2021-법규재산-5066, 2022.12.22.

피상속인의 재산 인출금액이 상속개시일 전 1년 이내에 2억원 이상인 경우와 상속개시일 전 2년 이내에 5억원 이상인 경우에 모두 해당하는 경우는 각각의 경우에 상증령 §11④에 따라 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 것으로 추정한 금액 중 더 큰 금액을 상속받은 것으로 추정하는 것임



사실관계

- 부친(이하 “피상속인”)이 2021.3.18. 사망하여 상속세 신고
- 피상속인의 상속개시일 전 예금인출금액은 다음과 같음
 - ① 1년 이내 순인출액 3억원(소명 1.4억원, 미소명 1.6억원)
 - 추정상속재산가액 1.0억원[= 1.6억원 - min(3억원 × 20%, 2억원)]
 - ② 2년 이내 순인출액 15억원(소명 12.5억원, 미소명 2.5억원)
 - 추정상속재산가액 0.5억원[= 2.5억원 - min(15억원 × 20%, 2억원)]



질의내용

- 상속개시일 전 피상속인이 인출한 금액이 상증법 §15①에 따른 ‘① 1년 이내 2억원 이상인 경우’와 ‘② 2년 이내 5억원 이상인 경우’에 모두 해당하는 경우로서
 - 상증령 §11② 및 ④에 따라 그 용도가 명백하지 아니한 것으로 추정한 금액(이하 “추정상속재산가액”)이 ①이 ②보다 큰 경우 상속세 과세가액에 산입되는 추정상속 재산가액 적용 방법

 회 신 문

-  귀 서면질의 신청의 경우 기획재정부의 해석(기획재정부 재산세제과-1554, 2022. 12.21.)을 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-1554, 2022.12.21.

피상속인의 재산에서 인출한 금액이 상속개시일 전 1년 이내에 재산 종류별로 계산하여 2억원 이상인 경우와 상속개시일 전 2년 이내에 재산 종류별로 계산하여 5억원 이상인 경우에 모두 해당하는 경우는 각각의 경우에 「상속세 및 증여세법 시행령」 제11조제4항에 따라 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 것으로 추정되는 금액 중 더 큰 금액을 상속받은 것으로 추정하는 것입니다.

 검토내용

-  종전 상증법 §15①은 사용처 소명대상기간을 상속개시 전 1년 이내로만 규정하여 고액재산가들이 상속개시 1년 전부터 재산을 처분하는 방법등을 통해 쟁점규정을 회피하는 수단으로 악용하는 문제가 있어 이를 방지하기 위해
- 1999.12.28. 법률 제6048호로 쟁점규정의 기간과 금액을 일부 변경하여 상속세 과세대상에 산입하는 상속재산을 ‘상속개시일 전 ① 1년 이내에 재산종류별로 계산하여 2억원 이상인 경우와 ② 2년 이내에 재산종류별로 계산하여 5억원 이상인 경우’로 확대하며 ①과 ②를 과세순서를 특정하지 않고 병렬적으로 규정하였는바,
 - ①과 ②에 모두 해당하는 경우 문언대로 각각을 사용처 소명대상으로 보아 소명 대상의 미소명금액을 기준으로 추정상속재산가액을 계산함이 타당함
-  상증법 §15①은 피상속인이 상속개시일 전에 상속재산을 처분한 경우 그 처분대금이 과세자료의 노출이 쉽지 않은 현금으로 상속인에게 증여 또는 상속됨으로써 상속세의 부당한 경감을 도모할 우려가 있으므로 이를 방지하기 위하여 입증책임을 실질적으로 전환한 규정으로
- 일반적으로 과세자료의 노출이 쉽지 않은 현금으로 상속인에게 증여 또는 상속됨으로써 상속세의 부당한 경감을 도모할 가능성은 상속개시 1년 이내에 가장 크며

- 이 경우 미소명금액을 상증법 §15①의 추정상속재산 대상에 포함하여야 할 현실적인 필요성이 더 크다고 볼 수 있으므로
- ❶과 ❷에 모두 해당하더라도 일률적으로 ❷를 적용하는 것이 아니라 사실관계에 따라 소명내용의 모호성에 대한 경증을 따져 과세대상을 판단하는 것이 동 규정의 취지에도 부합함
- 따라서 ❶ 1년 이내 2억원 이상과 ❷ 2년 이내 5억원 이상인 경우 중 추정상속 재산가액이 큰 금액을 적용하는 것이 쟁점규정의 입법취지 및 법문언에 부합하는 것으로 판단됨

관련법령

- ☞ 상속세 및 증여세법 제15조 【상속개시일 전 처분재산 등의 상속 추정 등】



02

가업상속공제 적용 시 피상속인이 해당 주식을 10년 이상 보유하여야 하는지 여부



답변요지 사전-2021-법규재산-0084, 2022.01.12.

가업상속에 해당되는 법인의 경우 해당 법인 주식 중 피상속인이 직접 10년 이상 보유하지 않은 주식에 대해서도 가업상속공제가 적용되는 것임(2022.01.05. 이후 결정·경정분부터 적용)



사실관계

- 상속인은 2020.10.10. 피상속인(상속인의 부)의 사망으로 피상속인이 운영하던 (주)□□□□□(이하 “쟁점법인”) 주식을 상속받고, 가업상속공제 적용을 검토 중임
- 피상속인은 쟁점법인의 최대주주등으로서 피상속인과 그의 특수관계인의 주식등을 합하여 쟁점법인 지분의 50% 이상을 10년 이상 계속 보유함
- 상속인이 상속받은 쟁점법인 주식 중 대부분은 유상증자 및 유상감자 등으로 피상속인이 10년 미만 보유함
 - * 기타 다른 가업상속공제 요건은 모두 갖춘 것으로 전제함



질의내용

- 피상속인이 직접 10년 이상 보유한 주식만 「상속세 및 증여세법」 제18조 제2항 제1호에 따른 가업상속공제 적용대상이 되는지 여부



회신문

- 귀 사전답변 신청의 경우, 아래 「기획재정부 조세법령운용과-10, 2022.01.05.」를 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 조세법령운용과-10, 2022.01.05.

(질의1) 가업상속에 해당되는 법인의 경우 해당 법인 주식 중 피상속인이 직접 10년 이상 보유한 주식에 대해서만 가업상속공제가 적용되는지 여부

- (1안) 해당법인 주식 중 피상속인이 직접 10년 이상 보유한 주식에 대해서만 적용됨
- (2안) 해당법인 주식 중 피상속인이 직접 10년 이상 보유하지 않은 주식에 대해서도 적용됨

(질의2) (질의1)이 (2안)인 경우 변경된 세법해석 적용 시기

- (1안) 예규 생산일 이후 납세의무 성립분부터 적용
- (2안) 예규 생산일 이후 결정·경정분부터 적용

(회신) 귀 질의의 경우 질의1은 2안, 질의2는 2안이 타당합니다.

검토내용

■ 가업상속공제의 공제요건인 “가업상속”에 해당하려면 피상속인이 특수관계인과 합하여 50%* 이상 주식 등을 10년 이상 계속 보유하도록 규정하고 있으나

* 현행 40% [상증령 §15③(1)(가)]

- 가업상속공제의 공제대상인 “가업상속 재산가액”에 관해서는 “가업에 해당하는 법인의 주식등의 가액”으로 규정(법인의 경우)하고 있을 뿐
- 공제대상을 피상속인이 일정 기간 이상 보유한 주식등으로 제한하는 별도의 규정이 없음

■ 법원 판례에서도 가업상속공제의 공제요건과 공제대상을 구분하여, 공제요건을 충족한 이상 피상속인(증여자)이 직접 공제대상 주식등을 10년 이상 보유할 필요는 없다는 취지로 판시하였으며(대법원2019두44095, 2020.5.28.; 서울고등법원2020누52889, 2021.3.26. 등)

- 2017년 상증령[§15③(1)(가)] 개정*에 관해서도 공제요건인 피상속인의 주식등 보유기간을 명확히 하기 위한 것일 뿐, 공제대상인 “가업상속재산가액”을 한정하기 위한 것이라고 볼 수 없다고 판시함(서울고등법원2020누52889, 2021.3.26.)

* 종전 : 100분의 50 이상을 보유 → 개정 : 100분의 50 이상을 10년 이상 보유

■ 대법원에서 납세자에게 유리한 판결을 하였다면, 적극적으로 수용하는 것이 공평 과세·납세자 권익 측면에서 바람직하고,

- 기존 상충되는 예규를 정정하여 바로잡는 것에 해당하므로 경정청구기간, 부과제척기간제도의 운용취지와 조세집행의 안정성을 위하여 과거 납세의무 성립분에 대해서도 소급효를 인정할 필요가 있으며,
- 과세요건을 엄격하게 해석함에 따라 납세자에게 유리하게 변경되는 세법해석이므로 소급 적용 가능함

관련법령

- ☎ 상속세 및 증여세법(2022.12.31. 법률 제19195호로 개정되기 전의 것) 제18조
【기초공제】
- ☎ 상속세 및 증여세법 제18조의2 【가업상속공제】
- ☎ 상속세 및 증여세법 시행령 제15조 【가업상속】



03

가업상속공제 적용 시 피상속인이 상속개시일 현재 경영하고 있어야 하는지 여부



답변요지 기획재정부 조세법령운용과-571, 2022.05.30.

「상속세 및 증여세법」 제18조에 따른 가업상속공제를 적용할 때 피상속인이 상속개시일 현재 가업에 종사하지 아니하였더라도 동 공제를 적용할 수 있음



사실관계

- A법인(중소기업)의 최대주주 갑(74세)은 24년간 대표이사로 재직 중
 - 을(갑의 자)은 수년 전부터 공동대표이사로 재직 중
 - 갑의 건강상태는 양호하며 경영 일선에서 물러나고자 함
- 갑이 경영에서 물러난 이후 사망하여 상속이 개시되는 경우를 가정*하여 가업상속공제 적용 여부를 질의
 - * 가업상속공제 여타 요건은 모두 갖춘 것으로 가정



질의내용

- 피상속인이 상속개시일 현재 경영하고 있지 않았던 경우 가업상속공제 적용 여부



회신문

- 「상속세 및 증여세법」 제18조제2항제1호에 따라 가업의 상속에 따른 공제를 적용할 때 피상속인이 상속개시일 현재 가업에 종사하지 아니하였더라도 동 공제를 적용할 수 있는 것입니다.

검토내용

- 상증법상 가업상속공제요건과 관련하여 상증령(2008.02.22. 대통령령 제20621호로 개정되기 전의 것) 제15조제1항 및 같은 조 제2항에서 “피상속인이 상속개시일 현재 5년 이상 계속하여 가업을 경영할 것”을 요건으로 규정하고 있었으나
 - 상증법(2007.12.31. 법률 제8828호로 개정된 것) 제18조에서 위 시행령 사항을 법으로 규정하면서 “상속개시일 현재” 문구를 삭제하고 “피상속인이 15년*이상 계속 경영한 기업”에 대하여 가업상속공제를 적용한다고 개정함
 - * 현행법 §18의2① “피상속인이 10년 이상 계속하여 경영한 기업”
- 이와 같은 개정 이후에도 기획재정부는 개정 전과 마찬가지로 상속개시일 현재 피상속인이 계속하여 가업에 종사하여야 가업상속공제 대상이라는 입장을 유지하였고(재산세제과-655, 2010.07.08.),
 - 다만, “피상속인 건강상의 이유로 상속개시일 현재 불가피하게 종사하지 못한 경우”에는 예외를 인정하여 가업상속공제를 적용받을 수 있다고 해석하였음(재산세제과-741, 2014.11.14.; 법규과-597, 2012.05.30. 외)
- 그러나, 최근 기획재정부 국세예규심사위원회에서 ① '07.12.31. 개정으로 “상속개시일 현재 경영”은 공제 요건이 아니므로, ‘가업’은 피상속인이 “상속개시일 현재” 영위하는 기업이 아닌 ‘일정기간 계속하여 경영한 기업’으로 해석하는 것이 문언에 부합하고,
 - ② 상속개시일 현재 경영하지 않더라도 나머지 요건으로 정책목적을 달성 가능하며, 대표이사의 고령화로 ‘상속개시일 현재 경영 요건’은 현실적으로 충족하기 힘들어 편법을 조장할 우려가 있다는 점 등을 고려하여
 - 피상속인이 상속개시일 현재 경영하고 있지 않더라도 가업상속공제 적용이 가능한 것으로 해석을 변경함(기획재정부 조세법령운용과-571, 2022.05.30.)

관련법령

- ☎ 상속세 및 증여세법(2022.12.31. 법률 제19195호로 개정되기 전의 것) 제18조
【기초공제】
- ☎ 상속세 및 증여세법 제18조의2 【가업상속공제】
- ☎ 상속세 및 증여세법 시행령 제15조 【가업상속】



04

상속받은 가업법인 주식 중 일부만 가업상속공제 가능한지



답변요지 서면-2019-법규재산-2982, 2022.12.22.

가업상속공제 적용 시 상속받은 가업법인 주식 중 일부만 가업상속공제 받는 것으로 선택 가능하며, 상속공제 받지 않은 주식 일부를 사후관리기간 내 처분 시 사후관리 위반에 해당하지 않음



사실관계

- A비상장법인 지분을 父 65%, 母 15%, 子(대표이사) 20% 소유
- 父가 사망하게 되면, 지분 65%를 子가 모두 상속받을 예정으로, 父와 子는 각자 가업상속공제 피상속인 및 상속인 요건을 갖춘



질의내용

- (질의1) 가업상속공제 적용 시 상속받은 가업법인 주식 중 일부만 가업상속공제 받는 것으로 선택 가능한지
 - 〈제1안〉 일부만 공제받는 것으로 선택 가능
 - 〈제2안〉 일부만 공제받는 것으로 선택 불가
- (질의2) '질의1'에서 '제1안'인 경우, 상속공제 받지 않은 주식 일부를 사후관리기간 내 처분 시 사후관리 위반 여부
 - 〈제1안〉 사후관리 위반임
 - 〈제2안〉 사후관리 위반이 아님

회 신 문

- 귀 서면질의의 사실관계의 경우, 「기획재정부 재산세제과-1538, 2022.12.20.」를 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-1538, 2022.12.20.

【질의】

(쟁점1) 가업상속공제 적용 시 상속받은 가업법인 주식 중 일부만 가업상속공제 받는 것으로 선택 가능한지

〈제1안〉 일부만 공제받는 것으로 선택 가능

〈제2안〉 일부만 공제받는 것으로 선택 불가

(쟁점2) ‘쟁점1’에서 ‘제1안’인 경우, 상속공제 받지 않은 주식 일부를 사후관리기간 내 처분 시 사후관리 위반 여부

〈제1안〉 사후관리 위반임

〈제2안〉 사후관리 위반이 아님

【회신】 쟁점1의 경우 제1안, 쟁점2의 경우 제2안이 타당합니다.

검토내용

- 관련 법령의 문언상 가업상속공제는 해당 “공제를 받으려고 하는 상속인”의 의사에 따른 임의적 선택사항이며
- 가업상속공제는 필연적으로 사후관리의무를 부담하므로 납세자에게 전적으로 유리한 규정이라고 단정할 수도 없는바,
 - 사후관리의무를 부담하면서 해당 공제를 적용받을 것인지에 관해서는 공제 혜택 및 의무부담의 주체인 상속인 의사를 우선적으로 존중할 필요가 있음
- 종래 가업상속공제는 가업상속인이 가업을 「전부」 상속하는 경우에만 가능하였으나, 2016.2.5. 상증령 개정 시 해당 「전부」 상속요건을 삭제하여 가업상속재산 중 일부만 가업상속인이 선택적으로 상속받은 경우에도 해당 선택 범위 내에서 상속공제가 적용되는바

- 상속받은 재산 가운데에서도 상속인 의사에 따라 다시 그 공제범위를 선택가능하다고 봄이 합리적임

■ 사후관리 규정 체계상, 사후관리 대상 '상속인 지분'은 '가업상속 공제를 받은 지분'을 의미하는 것이며,

- 가업상속공제에 대한 사후관리는 해당 공제를 적용받은 혜택에 대한 반대급부로서 부담하는 의무이므로
- 가업상속 공제받은 주식에 한정하여 사후관리 의무를 부담하도록 하는 것이 사후관리 취지에도 부합함

관련법령

- ④ 상속세 및 증여세법(2022.12.31. 법률 제19195호로 개정되기 전의 것) 제18조 【기초공제】
- ④ 상속세 및 증여세법 제18조의2 【가업상속공제】
- ④ 상속세 및 증여세법 시행령 제15조 【가업상속】



05 가업상속공제 후 균등유상감자 시 상속인의 지분감소에 따른 상속세 추징대상인지 여부



답변요지 사전-2022-법규재산-0639, 2022.12.27.

가업상속공제 후 균등유상감자한 경우는 상속인의 지분이 감소한 경우로서 상속세 추징 대상에 해당함



사실관계

- 2021.9.23. 신청인은 부친으로부터 A비상장법인 주식 187,500주(지분율 100%)를 상속받음
 - A비상장법인은 신청인의 부친이 25년 이상 경영한 중견기업으로 신청인은 상속받은 주식에 대하여 가업상속공제를 적용하여 상속세 신고
- 2022.5.4. A비상장법인은 상속받은 주식 중 76,500주를 균등유상감자하는 안건에 대한 주주총회 특별결의승인을 받고, 2022.5.5. 자본감소 및 주권제출 공고



질의내용

- 가업상속공제 후 유상감자한 경우로서 상속인 지분율에 변동이 없는 경우에도 지분이 감소된 것으로 보아 사후관리 위반인지



회신문

- 귀 사전답변 신청의 사실관계의 경우, 「기획재정부 재산세제과-1575, 2022.12.23.」 해석을 참고하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-1575, 2022.12.23.

「법인세법」을 적용받는 가업이 주주 또는 출자자의 주식 및 출자지분의 비율에 따라서 유상으로 균등하게 감자하는 경우는 「상속세 및 증여세법」 제18조제6항제1호다목의 주식 등을 상속받은 상속인의 지분이 감소한 경우에 해당하는 것입니다.

검토내용

- 문언해석상 특별히 예외규정이 없는 이상 주식의 '처분'에는 유상이전 성격의 유상감자도 포함되는 것으로
 - 유상감자는 보유주식을 법인에 이전하고 법인으로부터 그 이전대가를 받는 점에서 사실상 유상이전(양도)과 같으므로 특별히 예외규정이 없는 이상 '처분'에 해당
 - * 균등무상감자의 경우 2019.2.12. 감자분부터 상속세 추징이 배제되는 정당한 사유에 포함하도록 개정된바, 이를 반대해석하면 유상감자는 상속세 추징대상에 해당
- 가업상속공제제도는 중소기업의 영속성을 유지하고 경제 활력을 도모할 수 있도록 일정한 가업의 상속에 대하여 세제지원을 하고자 하는 취지인데(대법원2013두17206, 2014.3.13.),
 - 유상감자는 출자금 반환으로 가업이 사실상 축소되는 결과가 되어 가업의 영속성을 지원하고자하는 제도취지에 반함
- 배당여력이 있는 법인 주식에 대해 가업상속공제를 적용받은 후 상속인 주주가 현금 배당을 받은 경우에는 현금배당 전액을 배당소득으로 과세하나
 - 반면 같은 주주가 유상감자를 통해 받는 대가는 감자한 주식의 취득가액(상속재산 평가액) 초과분만 의제배당으로 과세되는바,
 - 유상감자에 상속세를 추징하지 않는 경우에는 상속 후 즉시 감자하는 방법으로 상속재산(주식)에 대하여 사실상 상속세 및 배당소득세 모두 회피 가능하게 되어 세 부담 없는 이익배당 방법으로 악용될 우려가 있음

관련법령

- ④ 상속세 및 증여세법(2022.12.31. 법률 제19195호로 개정되기 전의 것) 제18조 【기초공제】
- ④ 상속세 및 증여세법 제18조의2 【가업상속공제】
- ④ 상속세 및 증여세법 시행령 제15조 【가업상속】



06

가업상속공제 기준고용인원과 기준총급여액 계산 시 정규직 근로자였던 상속인이 포함되는지 여부



답변요지 서면-2022-법규재산-4691, 2023.03.15.

상속개시 전부터 가업기업에서 정규직 근로자로 근무한 가업상속인은 가업상속공제 기준 고용인원 계산 시 포함되나 기준총급여액 계산 시에는 제외되며, 정규직근로자수의 평균을 계산 시에는 가업기업의 대표자가 된 날이 속하는 월부터 정규직근로자수에 포함되지 않는 것임

사실관계

- 피상속인은 가업상속 요건을 갖춘 개인사업자로서 1998년 설립하여 운영하다가 2022. 9.7. 사망함
- 상속인 중 가업상속 요건을 충족하는 2인이 공동으로 상속받아 공동대표로 취임하였고, 취임 전에는 근로자로 근무함

기 간	근로자수	비 고
상속개시일 이전	8명	공동상속인 2명 포함
상속개시일 이후	6명	공동상속인 2명 대표로 취임

질의내용

- (질의1) 상속개시 후 공동대표자로 취임한 가업상속인 2인이 상속개시일까지 가업 기업에서 정규직 근로자로서 근무한 경우, 가업상속공제 사후관리 요건인 '기준고용인원'과 '기준총급여액' 계산 시 해당 가업상속인 2명을 포함하는지 여부
- (질의2) 해당 가업상속인 2명이 '기준고용인원'에 포함된다면, 사후관리기간 동안의 '정규직 근로자 수 평균' 계산 시에도 포함하는지 여부

회 신 문

- 가업상속공제를 받은 기업(이하 “가업기업”이라 함)의 공동상속인이 상속개시 전부터 가업기업에서 정규직 근로자로 근무하던 중 상속이 개시되고 가업기업의 공동대표자가 된 경우, 해당 공동상속인은 「상속세 및 증여세법」 제18조의2제5항제4호가목에 따른 상속개시일이 속하는 소득세 과세기간 또는 법인세 사업연도의 직전 2개 소득세 과세기간 또는 법인세 사업연도(이하 “산정기간”이라 함)의 정규직근로자 수의 평균(이하 “기준고용인원”이라 함)을 계산할 때 정규직근로자 수에 포함되는 것이나, 해당 공동상속인의 총급여액은 같은 호 나목에 따른 산정기간의 정규직근로자 총급여액의 평균을 계산할 때 정규직근로자 총급여액에서는 제외(단, 기준고용인원 산정기간에 「조세특례제한법 시행령」 제26조의4제2항제3호에 해당되는 사람만 있을 경우에는 포함)되는 것이며,
- 「상속세 및 증여세법 시행령」 제15조제17항에 따라 정규직근로자 수의 평균을 계산할 때에는 해당 공동상속인이 가업기업의 공동대표자가 된 날이 속하는 월부터 정규직 근로자 수에 포함되지 않는 것입니다.

검 토 내 용

- 가업상속공제를 받은 상속인은 상증법 §18의2⑤(4)에서 정한 바에 따라 사후관리 기간동안 일정비율의 정규직 근로자의 고용인원(가목)과 총급여액(나목)을 유지하도록 고용유지 의무를 규정하고 있으며
- 이 경우 “정규직 근로자”는 「근로기준법」에 따라 계약을 체결한 근로자로서 고용 형태가 ① 근로계약기간이 1년 미만 ② 근로기준법상 단시간 근로자로서 1개월간의 소정근로시간이 60시간 미만이거나 ③ 소득세법상 근로소득세 원천징수 사실 등이 확인되지 않는 경우만을 제외하는 반면(상증령 §15⑬)
 - “총급여액”은 상증령 §15⑬에 따른 정규직 근로자에게 근로 제공의 대가로 지급한 소득세법상 급여액과 상여액의 합계액으로 최대주주(최대출자자, 개인사업장은 대표자) 및 그와 국기령 §1의2①*에 따른 친족관계에 있는 자에게 지급한 임금을 제외하되, 기준고용인원 산정기간에 이에 해당되는 사람만 있을 경우에는 포함하도록 규정하고 있는바(상증령 §15⑭)

* 4촌 이내의 혈족, 3촌 이내의 인척, 배우자, 친생자 및 그 배우자와 직계비속 등

- 총급여액 산정 시 정규직 근로자의 범위(상증령 §15⑭)는 고용인원 산정 시 정규직 근로자의 범위(상증령 §15⑬)를 준용하나, 총급여액 산정 시 제외되는 근로자를 고용인원 산정 시 준용한다고 규정하고 있지 않음

■ 한편, “사용자”는 사업주 또는 사업경영담당자, 그 밖에 근로자에 관한 사항에 대하여 사업주를 위하여 행위하는 자를 말하며(근로기준법 §2(2))

- 근로자와 사용자는 계약의 주체로서 서로간의 의사합치에 따라 근로계약을 체결하는 것이므로 사용자인 동시에 근로자일 수는 없으므로
- 상속인이 정규직 근로자로 근무하던 중 상속이 개시되어 대표자가 된 경우 근로자가 사용자로 전환된 것으로 대표자가 된 이후에는 상증령 §15⑬에 따른 정규직 근로자에 해당하지 않음

■ 따라서, 가업상속공제를 받은 가업기업의 공동상속인이 상속개시 전부터 가업기업에서 정규직 근로자로 근무하던 중 상속이 개시되고 공동대표자가 된 경우,

- 해당 가업상속인은 상증법 §18의2⑤(4)가목에 따른 기준고용인원 계산 시 ‘정규직 근로자 수’에 포함되는 것이나,
- 같은 호 나목에 따른 기준총급여액 계산 시 ‘정규직 근로자 총급여액’에는 포함되지 않는 것이며(단, 기준고용인원 산정기간에 같은 호에 해당되는 조특령 §26의4②(3)에 해당되는 사람만 있을 경우는 포함함)
- 이 경우 상증령 §15⑰에 따라 정규직 근로자 수의 평균을 계산할 때는 가업기업의 공동대표자가 된 날이 속하는 월부터 정규직근로자 수에 포함되지 않는 것임

관련법령

- ☎ 상속세 및 증여세법(2022.12.31. 법률 제19195호로 개정되기 전의 것) 제18조 【기초공제】
- ☎ 상속세 및 증여세법 제18조의2 【가업상속공제】
- ☎ 상속세 및 증여세법 시행령 제15조 【가업상속】



07 '19.2.12. 개정된 상속세 및 증여세법 시행령 제16조제3항의 「영농 상속공제」 요건의 부칙 적용 범위



답변요지 기준-2021-법무재산-0218, 2022.08.22.

상속세 결정 시 부인되었던 영농상속공제에 대하여 이후 시행령 개정으로 「국세기본법」 제45조의2에 따른 경정을 청구한 경우 관할 세무서장은 해당 경정청구를 인용할 수는 없는 것임



사실관계

■ ('17.06월) 피상속인 사망(사망당시 63세)

■ ('17.12월) 상속세 12억원 신고

■ ('18.09월) 상속세 조사 후 20억원* 결정 고지

* 영농상속공제 15억원 부인(상속인의 영농 종사기간 불충족)

■ ('19.02.12.) 상속세 및 증여세법 시행령 제16조제3항제1호가목 단서* 신설

* 상증령 제16조【영농상속】(대통령령 제29533호로 개정된 것, 2019.2.12.)

③ 영농상속은 상속인이...(중략)

1. 「소득세법」을 적용받는 영농 : 다음 각 목의 요건을 모두 갖춘 경우

가. 상속개시일 2년 전부터 계속하여 직접 영농에 종사(..종략..)할 것. 다만, 피상속인이 65세 이전에 사망하거나 천재지변 및 인재 등 부득이한 사유로 사망한 경우에는 그렇지 않다.

부 칙 <제29533호, 2019.2.12.>

제4조 (영농상속공제 등에 관한 적용례) 제16조제2항 및 제3항의 개정규정은 **이 영 시행 이후 결정 또는 경정하는 경우부터 적용**한다.

■ ('19.06월) 상속인 경정청구

* 경정청구 취지

① 장례비 0.6억원 추가공제(법정신고기한 이후 5년 내 적법청구)

② '19.2.12. 개정된 상증령 §16③ 적용 → 영농상속공제 15억원(청구기한 경과)

 질의내용

-  상속세 결정 시 부인되었던 ‘영농상속공제’에 대하여 이후 「상속세 및 증여세법」 시행령 제16조제3항의 개정으로 요건이 충족됨에 따라 개정일 이후 경정청구 하는 경우
 - 부칙(이 영 시행 이후 결정 또는 경정하는 분부터 적용한다)에 따라 개정규정을 적용하여 영농상속공제를 적용하는 것이 타당한지 여부

 회 신 문

-  舊 「상속세 및 증여세법 시행령」(2019.2.12. 대통령령 제29533호로 개정되기 이전의 것) 제16조제3항제1호가목의 요건을 충족하지 못하여 같은 법 제18조 제2항 제2호에 따른 공제를 적용받지 못한 상속인이 관할 세무서장의 결정으로 인해 증가된 과세표준 및 세액에 대하여 경정청구기간이 경과한 후 「국세기본법」 제45조의2에 따른 경정을 청구한 경우에는, 관할 세무서장은 개정된 「상속세 및 증여세법 시행령」(2019.2.12. 대통령령 제29533호로 개정된 것) 제16조 제3항제1호가목 단서를 근거로 하여 해당 경정청구를 인용할 수는 없는 것임

 검토내용

-  국세기본법 제45조의2 제1항에 따르면 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자는 최초 신고 및 수정신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 법정신고기한이 지난 후 5년 이내에 관할 세무서장에게 청구할 수 있으나
 - 결정 또는 경정으로 인하여 증가된 과세표준 및 세액에 대하여는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내(법정신고기한이 지난 후 5년 이내로 한정한다)에 경정을 청구할 수 있도록 되어 있고
 - 국세기본법 제22조 및 상속세 및 증여세법 제76조에 의하면 상속세의 경우 해당 국세의 과세표준과 세액을 세무서장이 결정하는 때 확정되며, 결정 후 그 과세표준과 세액에 오류 또는 탈루가 있는 경우 즉시 그 과세표준과 세액을 조사하여 결정 또는 경정하도록 되어 있음

■ 상속세 및 증여세법 시행령 부칙 제4조는 영농상속공제 등에 관한 적용례로서 “상속세 및 증여세법 시행령 제16조제2항 및 제3항의 개정 규정은 이 영 시행 이후 결정 또는 경정하는 경우부터 적용한다”라고 규정하고 있고

- 경정사유가 존재하는지는 경정의 근거규정을 감안하여 판단하여야 하는 바,
- 직권경정의 근거규정은 상증세법 제76조에 따른 결정 후 세액과 과세표준에 탈루 또는 오류가 있음을 발견한 경우이고,
- 경정청구의 근거규정은 국세기본법 제45조의2에 따른 납세자의 당초 신고가 과다 신고인 경우에 경정을 규정하고 있어
- 경정사유가 되는 것은 당초 결정시나 신고시점에 제대로 반영되지 못하여 누락 또는 오류가 있는 경우로 봄이 타당하므로
- 영농상속공제에 대해 개정 전인 '18년 9월에 이미 오류 또는 누락 없이 결정되었고 이후에도 불복을 제기하지 않아 과세처분이 확정된 당해 건은 개정부칙의 적용 대상이 아님

관련법령

- ④ 상속세 및 증여세법 시행령 제16조 【영농상속】
- ④ 국세기본법 제45조의2 【경정 등의 청구】



08 동거주택 상속공제 요건 중 1세대1주택 판단 시 '21.1.1. 이후 취득한 분양권 포함 여부



답변요지 사전-2021-법규재산-1440, 2022.10.24.

상속세 및 증여세법 제23조의2제1항에 따른 동거주택 상속공제 요건에서 1세대1주택 여부 판단시, '21.1.1.이후 취득한 분양권은 주택수에 포함하지 않는 것임

사실관계

- 피상속인 김○○은 2021.5.26. 사망하였으며, 상속개시일 현재 서울특별시 광진구 소재 아파트 1채를 소유하고 있었음
- 상속개시일 현재 상속인 박○○(배우자)은 2019.12.5. 취득한 아파트 분양권, 상속인 김☆☆(자녀)은 2021년 3월에 취득한 아파트 분양권을 각 1개씩 보유하고 있고, 상속인 김★★(자녀)은 무주택자임
- 피상속인과 상속인은 쟁점(1세대 1주택) 외 동거주택 상속공제의 나머지 요건은 충족한 것으로 전제함

질의내용

- 동거주택 상속공제가 적용되는 1세대1주택 여부 판단 시 '21.1.1. 이후 취득한 분양권이 포함되는지 여부

회 신 문

- 동거주택 상속공제가 적용되는 1세대1주택 여부 판단 시 '21.1.1. 이후 취득한 아파트 분양권은 주택수에 포함하지 않는 것입니다.

검토내용

- 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않는 바

- 상증법에서 “주택”의 개념을 별도로 정의하지 않고 있고, 다른 법의 주택 개념을 차용하고 있지도 않으므로
- 문언 상, 동거주택 상속공제 규정의 주택은 “물리적인 개념”으로 해석하는 것이 타당하여 분양권을 주택수에 포함하지 않는 것으로 해석하는 것이 조세법률주의에 입각한 해석임

■ 반면에 판례 등에서 주택으로 볼 명시적인 규정이 없는 조합원입주권에 대해서 동거주택 상속공제 적용 시 주택수에 포함하는 것으로 해석하였는데

- 이는 주택이 정비사업의 시행이라는 우연한 사정에 의하여 조합원입주권으로 전환됨으로써 초래되는 불합리한 결과*를 해소하기 위해, 즉 과세형평을 고려하여 확장 해석한 것으로

* 주택에 조합원입주권이 포함되지 않는다고 해석할 경우, 주택에서 전환된 조합원입주권 1개를 상속 받은 상속인은 공제혜택을 받지 못하게 되는 반면, 상속세 부담을 완화시켜 줄 필요 없는 1주택과 다수의 조합원입주권을 상속받은 상속인은 오히려 공제혜택을 받게 됨

- 이러한 확장해석을 근거로 주택수에 포함할 명시적인 규정 및 고려할 과세형평이 없는 분양권까지 주택수에 포함하는 것으로 해석할 이유는 없음

■ 아울러, 조합원이 재개발사업 등으로 취득한 조합원입주권은 종전의 주택과 부수토지를 조합에 현물출자하고 취득한 새로운 주택과 부수토지에 관한 권리로써

- 소득세법 등에서 재개발사업 등으로 취득한 주택을 종전주택의 연장으로 취급하고 있는 점에서
- 종전주택의 연장선상에 있는 조합원입주권을 주택수에 포함하도록 해석하는 것은 합리적인 이유가 있는 반면에
- 소득법이 분양권을 주택수에 포함하도록 개정되었다는 이유만으로 종전주택이 존재하지 않는 분양권까지 동거주택 상속공제 적용 시 주택수에 포함할 수는 없는 것임

관련법령

☞ 상속세 및 증여세법 제23조의2【동거주택 상속공제】



09 「주택법」상 지역주택조합의 조합원입주권이 동거주택 상속공제 적용 대상인지 여부



답변요지 사전-2023-법규재산-0247, 2023.04.27.

주택법에 따른 지역주택조합의 조합원입주권은 상속세 및 증여세법 제23조의2에 따른 동거주택 상속공제 적용대상에 해당하는 상속주택에 해당하지 아니함



사실관계

- 2022.10.1. 피상속인 甲 사망
 - 피상속인은 상속개시일 현재 지역주택조합원입주권을 소유
 - 이 외 별도 주택은 없으며, 동거주택상속공제의 다른 요건은 충족한 것으로 전제
- 상속인 乙은 지역주택조합원입주권을 상속



질의내용

- 피상속인이 상속개시일 현재 지역주택조합원입주권을 소유하고 있고 그 외 주택이 없는 경우, 지역주택조합원입주권을 상속세 및 증여세법 제23조의2에 따른 동거주택 상속공제대상으로 볼 수 있는지 여부



회신문

- 「주택법」 제2조제11호가목에 따른 지역주택조합의 조합원이 같은 법에 따른 주택 공급계약을 통하여 취득한 주택을 공급받는 자로 선정된 지위(조합원입주권)는 「상속세 및 증여세법」 제23조의2에 따른 동거주택 상속공제 적용대상에 해당하는 상속주택에 해당하지 않는 것입니다

검토내용

- 피상속인이 상속개시일 현재 다른 주택은 보유하지 않는 상태에서 「주택법」상 지역주택조합원입주권을 소유한 경우 해당 지역주택조합원입주권이 동거주택 상속공제 대상주택에 해당되는지 살펴보면
 - 지역주택조합의 조합원 지위는 사업계획승인일 이후부터 주택을 취득할 수 있는 권리에 해당하는 것으로 해석하고 있고(기재부 재산세제과-40, 2022.1.7.)
 - 우리청에서는 보다 구체적으로 해당 권리가 소득세법 제88조제10호에 따른 분양권에 해당한다고 보고 있으며(서면-2021-법규재산-4466, 2022.2.11.)
 - 기재부는 동거주택 상속공제 규정에서 주택의 개념을 별도로 정의하지 않았고, 타법에서 주택의 개념을 차용하고 있지도 않으므로 물리적 실체없이 권리에 해당하는 아파트 분양권의 경우 소득세법상 이를 주택에 준하여 취급하더라도 동거주택 상속공제 적용 시 주택으로 볼 수 없다고 해석(기재부 재산세제과-1316, 2022.10.19.)하였음
- 따라서, 동거주택상속공제의 적용대상인 주택은 물리적 개념의 주택으로 한정하여 해석함이 타당하고(공용환권의 법리가 적용되어 종전주택의 연장으로 취급되는 도시 및 주거환경정비법상 조합원입주권 제외)
 - 지역주택조합원입주권은 소득세법상 분양권에 해당하지만 상증법상 동거주택 상속공제 규정의 주택의 범위에 포함되지 않으므로
 - 상속개시일 현재 피상속인이 지역주택조합원입주권만 보유하고 있는 경우에는 동거주택상속공제 대상에 해당하지 아니하는 것임

관련법령

- ⑤ 상속세 및 증여세법 제23조의2 【동거주택 상속공제】



「상속세 및 증여세법」 제45조의5 제1항 적용 시 특정법인과 거래하는 「지배주주의 특수관계인」 범위가 일방관계인지 쌍방관계인지

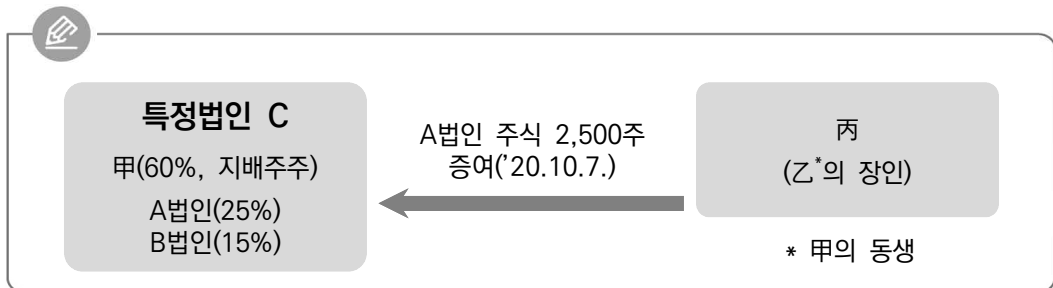


답변요지 기준-2023-법무재산-0021, 2023.05.22.

「상속세 및 증여세법」 제45조의5 특정법인과 거래를 통한 이익의 증여의제 규정을 적용하는 경우, 특정법인과 거래하는 지배주주의 특수관계인 범위는 쌍방관계를 적용함

사실관계

- '20.9.30. 현재 C법인은 상증법 §45의5①에 따른 특정법인에 해당하며, 주주(주식 보유비율)는 甲(60%), A법인(25%), B법인(15%)으로 甲은 특정법인C의 지배주주임
- '20.10.7. 丙(甲 동생 乙의 장인)은 A법인 주식(2,500주, 119억원)을 특정법인C에 증여함



- 丙의 입장에서 지배주주甲은 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 혈족으로 상증법 §2의2①(1)에 따라 특수관계인에 해당함
- 지배주주甲의 입장에서 丙은 상증법상 특수관계인으로 규정하고 있지 않음

질의내용

- 상증법 §45의5①에서 규정하는 지배주주의 특수관계인 범위가 일방관계인지 쌍방관계인지 여부

회 신 문

- 「상속세 및 증여세법」 제45조의5 제1항에서 규정하는 지배주주의 특수관계인 범위는 쌍방관계를 적용하는 것입니다

검토내용

- 국세기본법에서는 2012. 1. 1. 제2조에서 제20호를 신설하여 ‘특수관계인’을 정의하면서, ‘국세기본법과 세법을 적용할 때 본인도 그 특수관계인의 특수관계인으로 본다’고 규정하여 특수관계 여부를 쌍방관계에 따라 판단하도록 하고 있고
- 상속세 및 증여세법에서는 2016. 1. 1.부터 제2조제10호에서 ‘특수관계인’에 대하여 정의하면서 ‘이 경우 본인도 특수관계인의 특수관계인으로 본다’고 규정하여 상증법 적용시에도 특수관계인의 범위를 쌍방관계로 명확히 하였으므로
 - 상증법 적용 시 특수관계에 대하여 각 조문에서 어느 일방의 입장으로 규정하지 않았다면 상증법상 특수관계인의 범위는 쌍방관계로 해석하여야 할 것임
- 상증법 §45의5①은 특정법인과 지배주주의 특수관계인이 법규정의 해당 거래를 하는 경우 거래한 날을 증여일로 하여,
- 특정법인의 이익에 지배주주등(지배주주와 그 친족)의 주식보유비율을 곱하여 계산한 금액을 지배주주등이 증여받은 것으로 보는 규정으로
 - 이 때 지배주주의 특수관계인을 일방관계로 해석하게 되면 지배주주의 입장에서 특수관계인에 해당하지 않는 경우, 특정법인이 얻은 이익이 있더라도 지배주주등에 대한 과세가 이루어지지 않아,
 - 동일한 거래로 인한 동일한 이익에 대하여 일부 과세범위가 축소되어 과세형평에 어긋나는 결과가 초래됨
- 특정법인과의 거래를 통한 이익의 증여의제 규정은,
- 거래 상대방이 특수관계에 해당하지 않아 통상적인 거래의 관행에 비추어 볼 때 정상적인 거래로 판단되는 경우는 과세대상으로 하고 있지 않으며

- 특정한 비정상적인 거래에 대하여 거래상대방을 한정하여 일부 거래에 대해서만 개별적·예시적으로 상증법 §45의5로 규정하고 있는 것으로 보아야 하므로
- 변칙적 거래를 통한 세금 없는 부의 이전 차단이라는 측면에서, 지배주주의 특수관계인의 범위는 지배주주 본인의 특수관계인 뿐만 아니라 특정법인과 거래하는 당사자 입장에서도 특수관계 해당 여부를 판단하여 쌍방관계로 해석하는 것이 상증법 §45의5 조항의 도입취지에 부합함

관련법령

- ④ 상속세 및 증여세법 제45조의5 【특정법인과의 거래를 통한 이익의 증여의제】



11

결손금을 초과하는 재산을 증여받는 경우 결손금 이내의 금액은 결손법인, 초과금액은 흑자법인으로 보는지 여부



답변요지 기준-2023-법무재산-0071, 2023.04.28.

결손법인이 결손금을 초과하는 재산을 증여받는 경우 결손금을 초과하는 금액은 결손법인을 간접 지배하는 개인 주주에 대해서는 증여세 과세 불가함



사실관계

- 특정법인(A)에 사주의 父(甲) 및 兄(乙)이 주식 증여('19.12.31.)
 - A법인은 6월말 법인으로 '19.6.30. 결산 시 결손법인에 해당(결손금 이월)
 - A법인은 '20.6.30. 결산 시 흑자법인으로 신고(자산수증익 익금산입으로 이월결손금 초과)
 - A법인의 사주는 A법인의 주식을 100% 간접 보유하고 있음



질의내용

- 상속세 및 증여세법(2018.12.31. 법률 제16102호로 개정된 것) 제45조의5【특정 법인과 의 거래를 통한 이익의 증여의제】를 적용함에있어 결손금을 초과하는 재산을 증여받은 경우
 - 결손금 이내의 금액은 결손법인으로, 결손금을 초과하는 금액은 흑자법인으로 보아 같은 법 제1항 제3호를 적용하여 증여세 과세가 가능한지 여부

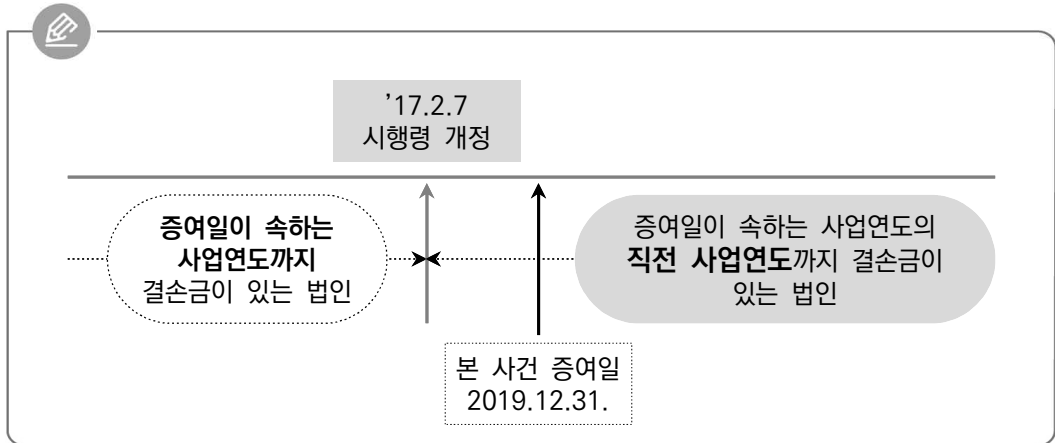


회 신 문

- 「상속세 및 증여세법」(2019.12.31. 법률 제16568호로 개정되기 전) 제45조의5 및 「상속세 및 증여세법 시행령」(2017.2.7. 대통령령 제27835호로 개정되어 2020.2.11. 대통령령 제30391호로 개정되기 전의 것) 제34조의4에 따라 특정법인과 의 거래를 통한 이익의 증여 의제 규정을 적용하는 경우, ‘증여일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도까지 결손금 있는 법인’의 결손금을 초과하는 증여이익에 대해서는 「상속세 및 증여세법 시행령」 제34조의4제1항제2호를 적용할 수 없는 것임

검토내용

- 상증세법 시행령(2017.2.7. 대통령령 제27835호로 개정되어 2020.2.11. 대통령령 제30391호로 개정되기 전의 것, 이하 같음) §34의4는 결손법인(제1호)이나 휴·폐업법인(제2호)에 대하여는 최대주주를 과세대상으로, 흑자법인(제3호)에 대하여는 지배주주를 과세대상으로 하고 있고
 - 상증세법 §45의5①은 제1호에서 ‘대통령령으로 정하는 결손금이 있는 법인’을 결손법인으로
 - 제3호에서 ‘증여일 현재 제1호 및 제2호에 해당하지 않는 법인’을 흑자법인으로 규정하고 있어
 - 제1호의 결손법인이 아닌 법인 중에서 일부를 제3호의 흑자법인으로 규정하고 있으므로 제1호의 결손법인의 요건에 해당하면 제3호의 흑자법인에 해당할 여지는 없는 것임
- ‘대통령령으로 정하는 결손금이 있는 법인’의 범위와 기준은 상증세법 시행령에서 규정하고 있으며,
 - ’17. 2. 7. 시행령 개정 전에는 ‘증여일이 속하는 사업연도’까지 결손금이 있는 법인을 ‘결손법인’으로 규정(舊 상증세법 시행령 §31)하였으나,
 - ’17. 2. 7. 개정에 따라 ‘증여일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도’까지 결손금이 있는 법인을 ‘결손법인’으로 규정(舊 상증세법 시행령 §34의4③)하여
 - 개정된 상증세법 시행령은 증여일이 속하는 ‘직전 사업연도’의 결손금을 기준으로 결손법인 여부를 판단하는 바,
 - 당해 사업연도의 증여행위가 결손법인 여부의 판단에 영향을 미칠 수 없으며, 증여금액 중 결손금 이내 부분이든 결손금을 초과하는 부분이든 모두 결손법인에 대한 증여에 해당함



- 특정법인에 대한 증여 시 '흑자법인'과 달리 '결손법인'을 간접 지배하는 주주에게는 상증세법 §45의5에 따라 증여세를 과세할 수 없는 문제 등이 있어
 - '20. 1. 1. 이후 증여받는 분부터 결손법인을 간접 지배하는 주주에 대하여도 증여 의제로 과세할 수 있도록 상증세법 §45의5 법령을 개정하였는 바
 - 결손금을 초과하는 재산을 증여받은 경우 초과하는 금액을 흑자법인으로 보아 증여세 과세가 가능하다면 이러한 법령 개정 등이 필요 없었을 것이므로
 - 결손법인이 결손금을 초과하는 재산을 증여받는 경우 결손금을 초과하는 금액에 대하여 결손법인을 간접지배하는 개인 주주에게 증여세를 과세할 수 없는 것임

관련법령

- ☞ 상속세 및 증여세법 제45조의5 【특정법인과 의 거래를 통한 이익의 증여의제】



12

수증자가 증여재산 외 부동산에 담보된 채무인수 시 그 가액을 증여 재산가액에서 차감하는지 여부



답변요지 기준-2021-법무재산-0031, 2022.06.30.

수증자가 재산을 증여받으면서 증여재산 외의 부동산에 담보된 채무를 함께 인수 시 해당 채무가액을 증여재산가액에서 차감하지 않는 것임



사실관계

■ 甲은 서울 소재 부동산을 2020.9.3. 자녀 乙에게 증여하였으며, 이때, 乙은 甲의 채무 2,070백만원을 부동산과 함께 인수함

■ 채무인수 내역 : ① + ② + ③

① 증여재산에 담보된 근저당 채무 870백만원

② 증여재산의 임대보증금 200백만원

③ 증여재산 외의 다른 부동산에 담보된 근저당 채무 1,000백만원

* 증빙자료에 의해 채무인수 사실이 객관적으로 인정되는 경우를 전제함



질의내용

■ 수증자가 재산을 증여받으면서 증여재산 외의 부동산에 담보된 채무*를 함께 인수 시 해당 채무가액을 증여재산가액에서 차감하는지 여부



회신문

■ 「상속세 및 증여세법」 제47조 제1항에 따라 증여세 과세가액은 증여재산가액을 합친 금액에서 그 증여재산에 담보된 채무로서 수증자가 인수한 금액을 차감하는 것으로, 그 증여재산에 담보되지 않은 채무는 차감하지 않는 것입니다.

검토내용

- 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않으며(대법원2003두7392, 2004.05.28.)
 - 증여재산가액에서 차감하는 채무는 「그 증여재산에 담보된 채무」와 해당 재산을 타인에게 임대한 경우의 「임대보증금」 등 2가지로 한정됨이 법문상 명확(상증법 §47① 및 상증령 §36①)하므로
 - 조세법률주의의 원칙상 법문 상 의미가 명확한 것에 대하여 근거 없이 확장해석하거나 유추해석 하는 것은 허용되지 않음
- 부담부증여는 통상 직계존속이 자녀에 대한 편법증여 수단으로 활용되고 있는 것이 현실이며
 - 부동산에 직접 담보된 채무 외의 일반채무(특히 사인간 채무)는 채무의 존재여부에 대한 입증이 어렵고, 실무적으로 그 사후관리도 쉽지 않은 측면이 있으며
 - 조세회피 등 목적으로 악용되는 사례가 많은 점을 감안하여 가급적 적용 범위를 최소화할 필요가 있으므로(2002년 간추린 개정세법)
 - 수증자가 재산을 증여받으면서 증여재산 외의 부동산에 담보된 채무 및 일반채무를 함께 인수하더라도 해당 채무가액은 증여재산가액에서 차감하지 않는 것임

관련법령

- ㉡ 상속세 및 증여세법 제47조 【증여세 과세가액】

13

평가기간 밖 1개의 감정가액과 평가기간 내 1개의 감정가액이 존재할 경우 평가심의위원회 심의를 거쳐 2개의 감정가액의 평균액을 시가로 인정가능한지



답변요지 기준-2021-법무재산-0250, 2022.8.2.

평가심의위원회에서 평가기간 밖 1개의 감정가액을 인용한 경우 평가기간 내 1개의 감정가액과의 평균액을 평가기준일 당시의 시가로 볼 수 있음



사실관계

- '20.11월경 자녀 乙은 부친 甲에게 기준시가 10억원 초과하는 비주거용 부동산 증여 받은 후 기준시가로 증여세 신고
- 해당 증여 부동산은 '19.5월과 '20.12월 각각 1개의 감정가액이 존재함(각각의 해당 시점을 가격산정기준일로 설정하여 작성된 감정가액)
- 과세관청은 평가기간 밖 1개의 감정가액을 평가심의위원회에 회부하여 가격변동의 특별한 사정이 없다고 인정되면 평가기간 내 1개 감정가액과 평균한 가액을 시가로 보아 증여세 부과할 예정



질의내용

- 평가기간 밖 1개 감정가액과 평가기간 내 1개 감정가액이 존재할 경우 평가심의위원회의 심의를 거쳐 2개의 감정가액 평균액을 시가로 인정가능한지 여부



회신문

- 귀 과세기준자문의 경우, 기획재정부의 유권해석을 참조하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-816, 2022.07.25.

[질의내용] 평가기간 밖(평가기준일 전 2년에서 전 6개월 사이) 1개의 감정가액과 평가기간 내 1개의 감정가액이 존재할 경우 평가심의위원회 심의를 거쳐 2개의 감정가액의 평균액을 시가로 인정가능한지 여부

(제1안) 평가심의위원회에서 평가기간 밖 1개의 감정가액을 인용한 경우 평가기간 내 1개의 감정가액과의 평균액을 평가기준일 당시의 시가로 볼 수 있음

(제2안) 평가기간 밖 1개의 감정가액이 존재하는 경우 평가심의위원회 심의대상에 해당하지 않아 평가기간 내 1개의 감정가액만 존재하므로 해당 감정가액은 시가로 볼 수 없음

[회신] 귀 질의의 경우 제1안이 타당함

검토내용

■ 상증령 §49① 단서 규정에 따르면, 평가기간에 해당하지 아니하는 기간으로서 평가기준일 전 2년 이내의 기간 중에 매매등이 있거나 평가기간이 경과한 후부터 상증령 §78①에 따른 기한까지의 기간 중에 매매등이 있는 경우

- 주식발행회사의 경영상태, 시간의 경과 및 주위환경의 변화 등을 고려하여 가격변동의 특별한 사정이 없다고 보아 납세자 또는 과세관청이 신청하는 때에는 평가심의위원회의 심의를 거쳐 해당가액을 제2호의 가액*에 포함시킬 수 있으며,

* 제2호의 가액이란 해당 재산에 대하여 둘 이상의 공신력 있는 감정기관이 평가한 감정가액이 있는 경우 그 감정가액의 평균액을 말함

- 평가기간 밖 감정가액을 평가심의위원회 회부하여 가격변동의 특별한 사정이 없다고 인정된다면 상증령 §49① 각 호 외의 부분 단서에 따라 해당 감정가액은 같은 항 제2호의 가액에 포함될 수 있는 것이며,
- 그 결과 상증령 §49①(2)에 해당하는 감정가액이 2개가 존재하게 되므로 그 평균액은 평가기준일 당시의 시가가 될 수 있는 것임

■ 또한, 평가심의위원회에서 가격변동의 특별한 사정이 없다고 인정되었다는 의미는 평가기간 내의 감정가액과 그 시점의 차이만 있을 뿐 평가기준일 당시의 시가와 다르지 않다는 의미로 받아들일 수 있으며

- 결국, 평가심의위원회를 거친 평가기간 외 감정가액과 평가기간 내의 감정가액을 달리 취급할 이유가 없음

관련법령

☎ 상속세 및 증여세법 제60조【평가의 원칙 등】

14

일부 감정가액을 전체 지분으로 환산시 시가 인정 여부



답변요지 기준-2022-법무재산-0177, 2023.3.29.

부동산의 일부 지분을 감정평가하여 전체 지분으로 환산한 가액은 당해재산의 원형대로 감정하지 아니하여 시가에서 제외함



사실관계

- A는 자산 100억원(비주거용 부동산 80억, 기타자산 20억원)을 보유중인 부동산과다 보유 법인 주식(1주당 평가액 : 1,000,000원, 발행주식 : 10,000주) 3,000주(30%)를 자녀에게 증여함



질의내용

- 부동산과다보유법인이 보유한 비주거용 부동산의 일부 지분(30%)을 감정평가하여 평가심의위원회 심의를 거쳐 시가로 인정받은 경우
 - 전체 지분(100%)으로 환산한 가액을 법인의 순자산가치 평가시 비주거용 부동산의 시가로 인정 가능한지 여부



회신문

- 과세기준자문의 경우, 기획재정부의 유권해석을 참조하시기 바랍니다.

기획재정부 재산세제과-474, 2023.03.21.

「상속세 및 증여세법 시행령」 제49조제1항제2호나목에 따라 당해재산의 원형대로 감정하지 아니한 경우 당해 감정가액은 시가에서 제외합니다.

검토내용

- 상증세법 제60조 제2항 후단, 시행령 제49조 제1항은 해당재산의 매매가액, 감정평가액 등을 시가로 인정하고 있고,
 - 상증세법 시행령 제49조 제1항 제2호는 ‘해당재산’에 대한 감정평가액으로 규정하고 있으므로
 - 위 규정을 엄격히 해석하면 해당재산이 아닌 해당재산의 일부에 대한 감정평가액은 포함되지 않는다고 보아야 할 것임
- 상증세법 시행령 제49조 제4항에서 유사한 재산에 대한 시가를 해당재산의 시가로 인정하기 위한 요건으로 ‘면적’을 하나의 요소로 포함하고 있다는 점을 보더라도
 - 해당재산과 해당재산 일부에 대한 감정평가 결과가 달라질 수 있음
- 또한, 시가는 불특정 사이에 자유로이 거래가 이루어지는 경우에 통상 성립된다고 인정되는 가액, 즉 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격을 말하는 것으로
 - 비주거용 부동산의 일부 지분을 거래할 때 시장에서 형성되는 객관적인 교환가격은 전체부동산을 거래할 때 동일지분의 교환가격보다 낮게 형성될 것으로 보이고
 - 전체부동산의 교환가격은 지분거래 시 교환가격을 단순히 비율로 환산한 가치와 일치하지는 않을 것임
- 따라서 부동산 일부지분의 가치를 평가한 결과를 비율대로 환산하여 전체 부동산의 감정평가 결과로 활용하는 것은 적절하지 않음

관련법령

- ☎ 상속세 및 증여세법 제60조 【평가의 원칙 등】



15

비상장주식의 순손익액 계산 시 각 사업연도 소득에서 차감하는 법인세액 산정 시, 이월결손금을 공제하는지 여부



답변요지 기준-2021-법무재산-0049, 2022.9.22.

「상속세 및 증여세법 시행령」 제56조 제4항 제2호에서 규정한 당해 사업연도의 법인세액은 이월결손금을 공제하기 전의 각 사업연도소득을 기준으로 계산한 세액임



사실관계

- 피상속인 故 ○○○는 2020.2.18. 사망하였고 △△세무서는 2021.2.21. 피상속인에 대한 상속세 조사를 착수함
- 피상속인은 상속개시일 기준으로 □□□□공업(주)(이하 “대상법인”)가 발행한 비상장 주식(이하 “쟁점주식”) 1,400주를 보유하고 있었음



질의내용

- 비상장주식의 보충적 평가방법 중 순손익액 계산 시 각 사업연도 소득에서 차감하는 “당해 사업연도의 법인세액”은
- 이월결손금을 공제하기 전의 각 사업연도 소득금액에 대한 법인세액인지, 각 사업연도 소득에서 이월결손금을 공제한 과세표준을 기초로 산정한 법인세액인지 여부



회 신 문

- 「상속세 및 증여세법 시행령」 제56조 제4항 제2호에서 규정한 “당해 사업연도의 법인세액”은 이월결손금을 공제하기 전의 각 사업연도소득을 기준으로 계산한 세액입니다.

검토내용

-  비상장주식의 순손익액 계산에 관한 상증령 §56④(2)가목을 보면,
 - “당해 사업연도의 법인세액”이라고 규정되어 있는데, 이를 비상장주식의 1주당 순손익 가치 산정 시 “최근 3개년의 사업연도”를 기준으로 산정하는 것에 비추어 볼 때,
 - “당해 사업연도의 법인세액”의 “당해”는 순손익가치의 평가 기초가 되는 “평가기준일 부터 역산한 최근 3개년의 사업연도”만을 특정하여 지칭하는 것임을 알 수 있음
-  만약, “당해 사업연도의 법인세액”을 과거 사업연도의 결손금을 이월·공제한 후의 소득에 대응하는 법인세액으로 보아 각 사업연도소득에서 차감하여 산정하게 된다면,
 - 최근 3개년의 사업연도만이 아니라, 과거에 발생한 이월결손금까지 상증세법상 순손익가치 평가에 반영될 수 있어, 정확한 당해 사업연도 순손익액을 산정할 수 없음
-  따라서, “당해 사업연도의 법인세액”은 이월결손금을 공제하기 전의 금액을 기준으로 하여 산정하는 것이 타당함

관련법령

- ④ 상속세 및 증여세법 제63조【유가증권 등의 평가】

2023년 세법해석 사례집

종합부동산세 분야



집필진

징세법무국	법규과	행정사무관	한 정 미
징세법무국	법규과	국세조사관	이 호 필
징세법무국	법규과	국세조사관	하 구 식
징세법무국	법규과	국세조사관	이 채 린

문의사항

(044) 204-3142~5





01

1주택과 지방 저가주택을 세대원이 각각 소유한 경우 종합부동산세법 §8④에 따른 1세대 1주택자에 해당하는지



답변요지 서면-2022-법규재산-4037, 2022.11.2.

1주택과 지방 저가주택을 세대원 중 2인이 각각 소유하는 경우에는 「종합부동산세법」 제8조제4항제4호에 따른 1세대 1주택자로 보는 경우에 해당하지 않음



사실관계

- 신청인은 서울 소재 주택을 소유하고 있으며 배우자는 지방 읍·면지역에 소재한 주택(시가 1억원)을 소유하고 있음



질의내용

- 1세대 내 기존주택 보유한 자와 지방 저가주택을 보유한 자가 다를 경우 개정된 「종합부동산세법」 제8조제4항에 따라 1세대 1주택자로 볼 수 있는지 여부



회신문

- 귀 서면질의 신청의 경우, 1주택과 「종합부동산세법 시행령」 제4조의2제3항 각 호의 요건을 모두 충족하는 지방 저가주택만을 세대원 중 1인이 함께 소유하고 있는 경우에는 「종합부동산세법」 제8조제4항제4호에 따라 1세대 1주택자로 보아 주택 공시가격 합계액에서 11억원을 공제하고 공정시장가액비율을 곱한 금액을 과세표준으로 하는 것이며,
1주택과 지방 저가주택을 세대원 중 2인이 각각 소유하는 경우에는 세대원 각자의 주택 공시가격에서 6억원을 공제하고 공정시장가액비율을 곱한 금액을 과세표준으로 하는 것임

검토내용

- ☑ 종부세법 상 “1세대 1주택자”란 세대원 중 1명만이 주택분 재산세 과세대상인 1주택만을 소유한 경우로서 그 주택을 소유한 거주자를 말하며(종부령 §2의3①)
 - '22.9.15. 법률 제18977호로 개정시 부득이한 사정으로 발생하는 과중한 세부담을 적정화하는 취지에서 종부세법 제8조제4항에 1세대 1주택자가 일시적으로 2주택자(2호)가 되거나, 상속주택(3호), 지방 저가주택(4호)을 함께 소유한 경우 과세표준 계산시 1세대 1주택자로 보는 특례규정을 추가로 신설함
- ☑ 주택분 종합부동산세는 납세의무자별로 산출한 과세표준에 납세의무자가 소유한 주택 수에 따라 해당 세율을 적용하여 계산하는 것이므로(종부법 §9①)
 - 신설된 과세표준 계산시 1세대 1주택자로 보는 특례규정 또한 납세의무자별로 적용됨을 전제하고
 - 법문언에 공통적으로 1세대 1주택자를 기준으로 다른 주택을 함께 소유한 경우로 규정하고 있는 바,
 - 종합부동산세의 인별 합산과세 체계 및 법문언 등에 비추어
 - 1세대 1주택자에 해당하는 세대원 1인 외 다른 세대원이 신규주택(2호), 상속주택(3호), 지방저가주택(4호)을 소유한 경우에는 1세대 1주택자로 보는 신설규정이 적용될 수 없는 것임
- ☑ 따라서, 세대원 중 1인이 1주택과 지방 저가주택을 함께 소유한 경우 종부세법 제8조 제4항제4호에 따라 1세대 1주택자로 보아 과세표준을 계산할 수 있으나,
 - 본건과 같이 1주택을 소유한 세대원 외의 다른 세대원이 지방 저가주택을 소유한 경우에는 1세대 1주택으로 보는 경우에 해당하지 않는 것임

관련법령

- ☎ 종합부동산세법 제8조 【과세표준】



02

부부공동명의로 취득한 2주택에 대하여 종합부동산세법 §8④에 따른 1세대 1주택자 특례를 적용할 수 있는지



답변요지 사전-2022-법규재산-1115, 2023.4.27.

부부공동명의로 취득한 종전주택을 보유한 상태에서 부부공동명의로 신규주택 취득 시, 두 주택의 납세의무자가 동일한 경우에는 종부세법 §8④(2)에 따라 1주택을 소유한 1세대로 볼 수 있는 것임



사실관계

- 2018.XX.XX. 1/2 지분씩 부부공동명의로 A주택 취득
- 2021.XX.XX. 1/2 지분씩 부부공동명의로 B주택 취득
 - * 2022년 과세기준일 현재 신규주택을 취득한 날부터 2년이 경과하지 않음
 - ** A, B 주택에 관한 2022년 귀속 종합부동산세에 대하여 종부세법 §10의2에 따라 부부 중 1인을 “공동명의 1주택자”로 신청하였음을 전제



질의내용

- 부부공동명의로 취득한 종전주택을 보유한 상태에서 부부공동명의로 신규주택 취득 시, 종부세법 §8④(2)에 따라 1주택을 소유한 1세대로 볼 수 있는지 여부



회 신 문

- 부부가 공동명의로 취득한 1주택(A)을 소유한 상태에서 신규주택(B)도 부부 공동명의로 취득한 경우로서 두 주택(A, B)에 대하여 모두 부부 중 1인을 「종합부동산세법」 제10조의2에 따른 “공동명의 1주택자”로 신청하여 납세의무자가 동일한 경우에는 같은 법 제8조제4항제2호에 해당하는 1세대1주택자로 보아 같은 조 제1항을 적용할 수 있는 것입니다.

검토내용

- 종합부동산세는 2005년부터 고액의 부동산 보유자에 대하여 종합부동산세를 부과함으로써 부동산 보유에 대한 조세부담의 형평성을 제고하고 그 결과 부동산 가격안정을 도모하기 위하여 도입되었는데
 - 최초 인별 합산과세(2005.01.05. 법률 제7328호로 제정)에서 세대별 합산과세(2005.12.31. 법률 제7836호로 개정)를 거치다가 2008년 헌법재판소에서 세대별 합산 규정에 대하여 헌법불합치 판결(2006헌바112, 2008.11.13.)을 함에 따라
 - 2009년 이후부터는 인별 합산과세(2008.12.26. 법률 제9273호로 개정) 원칙에 따라 과세하는 것으로 정리되었음
- 한편, 종합부동산법상 “1세대 1주택자”는 세대원 중 1명이 주택분 재산세 과세대상인 1주택을 단독으로 소유한 경우라고만 규정하다가
 - 2020.08.18. 법률 제17478호로 종부세법 개정 시, 종부법 §10의2을 신설하여
 - 부부가 공동으로 1주택을 보유하고 있는 경우로서 그 중 1명을 “공동명의 1주택자”로 신청한 경우, 그를 “1세대 1주택자”로 보아 “공동명의 1주택자”를 기준으로 연령 및 보유기간 특례를 정하도록 하였고
 - 다시, 2022.09.15. 법률 제18977호로 종부세법 개정 시, 종부법 §8④을 신설하여
 - 1주택을 소유한 1세대가 신규주택을 대체 취득하여 일시적으로 2주택이 된 경우, 상속주택 또는 지방 저가주택 등을 취득하여 2주택 이상인 경우에 대해서도 이를 “1세대 1주택자”로 보아 관련 특례(총 공제액 11억원, 고령자·장기보유 공제 적용)를 적용하는 것으로 특례의 범위를 확대함
- 또한, 기획재정부는 종전주택과 신규주택 간 납세의무자가 동일한 경우에 특례가 적용된다고 회신한 바(재산세제과-471, 2023.03.22.),
 - 부부공동명의로 주택을 취득한 자가 그 외 다른 주택(단독 소유)을 보유하고 있는 경우에도 “공동명의 1주택자” 특례 신청을 통하여 두 주택 간 납세의무자가 동일한 것으로 인정되는 경우에는 종부법 §8④(2) 및 종부법 §10의2를 중복 적용할 수 있다는 것인데
 - 이는 부득이한 사정으로 발생하는 과중한 세부담을 적정화 하고자 하는 종부법 §8 ④의 신설 취지 및 종부세법의 인별 과세 원칙을 감안한 판단인 것으로 이해됨

- 기획재정부의 두 주택 간 “납세의무자의 동일성이 인정되는 경우에만 1세대 1주택 특례가 적용 가능하다”는 논리에 비추어 볼 때,
- 각 사실관계들의 등기상 소유현황의 차이(단독 vs 공동)에 따라 특례 적용 여부를 달리 볼 수 없으며, “부부 공동명의 1주택자 특례” 신청 등을 통하여 두 주택(A, B) 간 납세의무자가 동일한 경우에는 마찬가지로 종부법 §8④ 및 종부법 §10의2을 동시 적용하여 “1세대 1주택 특례”를 적용해줌이 타당함

관련법령

- ㉡ 종합부동산세법 제8조 【과세표준】



03

2주택 중 1주택이 재건축되는 경우 준공시점에서 새로 취득한 주택으로 보아 종합부동산세법 §8④(2)의 일시적 2주택 특례 적용여부



답변요지 서면-2022-법규재산-5364, 2023.7.3.

A주택과 B주택을 보유하다가 A주택이 「도시 및 주거환경정비법」에 의해 재건축됨에 따라 사업시행완료로 A'주택으로 준공된 경우, 종합부동산세법 제8조 제4항제2호에 따른 일시적 2주택 특례를 적용함에 있어 A'주택의 취득일은 당초 A주택의 취득일로 보는 것임



사실관계

■ 신청인은 A주택('12.11.28. 취득)과 B주택('17.8월 취득)을 보유하다가 A주택이 도정법에 의해 재건축*됨에 따라 사업시행완료로 A'주택으로 준공('21.12월)됨

* (재건축일정) '12.4월 정비구역 고시, '12.11월 조합설립추진위원회 승인, '14.12월 조합설립인가, '16.11월 사업시행계획인가, '17.9월 관리처분계획인가, '17.11월~'18.2월 자진 이주기간, '18.3~5월 철거, '18.11월 착공, '21.12월 준공인가



질의내용

■ 종합부동산세법 제8조 제4항제2호에 따른 일시적 2주택 특례 적용 시 2주택 중 1주택이 재건축된 경우 준공시점에서 새로 취득한 주택으로 보아 특례 적용 가능 여부



회 신 문

■ A주택과 B주택을 보유하다가 A주택이 「도시 및 주거환경정비법」에 의해 재건축됨에 따라 사업시행완료로 A'주택으로 준공된 경우, 종부법 §8④(2)에 따른 일시적 2주택 특례를 적용함에 있어 A'주택의 취득일은 당초 A주택의 취득일로 보는 것입니다.

검토내용

- 1세대 1주택자에 대한 종부세 특례의 입법취지를 고려할 필요가 있음
 - 종부령 §4의5는 1세대1주택 장기보유자 세액공제(종부법 §9⑧·⑨) 적용을 위한 보유기간을 계산할 때 ‘노후 등으로 재건축·재개발하는 주택’에 대해 ‘멸실된 주택을 취득한 날’부터 보유기간을 계산한다고 규정하고 있고
 - 이는 1세대1주택자에 대한 종부세 특례의 입법취지가 국민의 주거생활 안정을 도모하는데 있음을 감안하여
 - 노후 등으로 인해 부득이하게 기존주택을 재건축하는 경우 멸실된 주택의 연장으로 보아 1세대1주택자 장기보유세액공제 적용을 위한 보유기간을 계산하겠다는 의미임
- 종부령 §4의5가 재건축주택을 멸실된 주택의 연장으로 보아 규정한 것은 그 입법취지(1세대 1주택자의 주거안정 보장)상 당연히 인정되는 것을 주의적으로 규정한 것에 불과하고(대법원 92누5713, 1992.7.28.)
 - 재건축주택을 취득하였다고 하더라도 기존주택과 별개의 주택을 취득한 것으로 볼 것은 아니므로(대법원 98두13508, 1998.12.8.; 대법원 2007두8973, 2008.9.25.; 대법원 2008두16261, 2008.12.11. 참조),
 - 일시적 2주택 특례 적용 시 취득시기에 대해 명문의 규정이 없더라도 입법취지(1세대 1주택자의 주거안정 보장)에 따라 재건축주택을 기존 멸실된 주택의 연장으로 보아 ‘신규주택을 취득한 날’을 판정함이 타당
- 특례를 제한적으로 인정하여 과도한 혜택을 방지할 필요
 - 일시적 2주택 특례는 기존 1주택자가 새로이 1주택을 대체취득 함으로써 일시적으로 2주택을 소유하게 된 경우에 대하여 1세대 1주택자로 간주하는 제도인데,
 - 기존 2주택자가 재건축으로 인하여 1주택이 재건축 사업 기간 동안 멸실되어 일시적으로 1주택자가 되었다가 사업시행 완료로 다시 2주택이 되는 경우에만까지 특례를 인정하는 것은
 - 1세대 1주택자가 아니라, 사실상 1세대 2주택자가 일시적으로 1주택이 되었다가 2주택으로 돌아온 경우까지 혜택을 부여하는 것인 바,

- 재건축된 주택을 기존 멸실된 주택의 연장으로 보아 '신규주택을 취득한 날'을 판정함으로써 특례를 제한적으로 인정하여 과도한 혜택을 방지할 필요가 있음

 동일 법령 내 조문 간 정합성 고려할 필요

- 일시적 2주택 규정은 1세대 1주택자가 신규주택을 취득하고 종전주택을 처분하는 과정에서 부득이 일시적으로 2주택이 된 경우에 대한 특례로, 종전주택을 처분한 후에는 다시 1세대 1주택자가 될 것임을 예정하고 있는 바,
- 재건축주택을 기존주택의 연장이 아니라 신규주택으로 보아 일시적 2주택 특례를 인정한다면,
- 종전주택을 처분한 후 남은 재건축주택에 대해 다시 재건축 전 주택의 취득일부터 장기보유자 세액공제를 인정하게 되므로
- 동일 주택에 대하여 일시적 2주택 특례를 적용할 때는 재건축주택 취득일로, 장기보유자 세액공제를 적용할 때는 기존주택의 취득일로 보게 되어 동일 법령 내 조문 간의 정합성이 떨어지는 문제 발생

 관련법령

 종합부동산세법 제8조 【과세표준】

2023년 세법해석 사례집

발행일자

2023년 10월

발행처

국세청 징세법무국 법규과

감 수

법규과장 김 용 완

집필·편집 총괄

총괄조정팀 행정사무관 최 은 경
국세조사관 조 창 현

본 책자는 국세청 직원이 직무에
활용하기 위해 발간한 것이며
자세한 문의사항은 국세청 법규과
(044-204-3103)로 하시기 바랍니다.



