

# 양도소득세에 관한 소고

## A Study on the transfer income tax

김상진(세명대학교)

### 차 례

1. 들어가며
2. 양도소득세의 의의와 과세대상
3. 양도의 의의와 형태 및 범주
4. 맺음말

■ keyword : | 소득세 | 양도소득세 | 양도차익 | 납세자 | 납세의무자

## 1. 들어가며

양도소득세 제도는 1951년부터 전비조달을 목적으로 도입된 「조세특례제한법」에서 양도소득세가 최초로 도입되고 공평과세와 소득의 공정한 분배를 실현시키며 부동산투기를 억제하고자 1975년 「소득세법」에 양도소득세가 편입된 이래 수많은 개정 통해 왔다. 양도소득세는 소득세법에서 열거하고 있는 8가지의 소득 중 하나로써 양도소득세를 언급하기 위해서는 소득세의 일반적인 의의와 성격, 그 특성을 의의 및 성격을 살펴보아야 한다. 소득세법은 개인의 소득에 대하여 소득의 성격과 납세자의 부담능력 등에 따라 적정하게 과세함으로써 조세부담의 형평을 도모하고 재정수입의 원활한 조달에 이바지함을 목적으로 한다. 소득세는 과세기간(1월1일부터 12월31일)에 발생한 개인의 소득을 과세대상으로 하여 소득의 크기에 따라 부과하는 조세로서 국세이며 직접세이다. 소득세는 소득발생의 원천과 빈도 특성 등을 고려하여 8가지로 구분하고 있다. 우리나라는 개인의 소득에 대하여 소득세를 과세하며 법인의 소득은 별도로 법인세를 과세하고 있다. 과세소득의 대상에 대하여는 학설이 난립하는데 소득원천설은 특정한 소득의 발생원천으로부터 계속적이며 반복적으로 발생하는 소득만을 과세소득으로 하여야 한다는 학설로서 이 경우 일시적이며 우발적인 소득은 과세소득에서 제외된다. 순자산증가설은 소득의 발생원천과는 무관하게 일정기간 발생한 경상적이며 계속적인 소득은 물론 일시적이고 우발적인 소득도 과세소득에 포함하자는 학설로서 현행 법인세법은 순자산증가설에 의하고 있다. 현행소득세법은 현행 우리나라 소득세법은 8가지의 소득발생원천을 규정함으로써

소득원천설을 바탕으로 하지만 퇴직, 양도소득과 같이 일시적이며 우발적인 소득도 과세하므로 순자산증가설도 일부 혼용하고 있다.

소득의 단위에 대하여는 개인주의과세를 취하고 있다. 개인별 과세주의를 취하고 있다. 즉 소득세는 개인을 단위로 과세하지 부부 eh는 가족의 소득을 합산하여 과세하지 아니한다. 다만 법소정의 요건을 충족시키는 공동사업의 경우에는 예외적으로 공동사업합산과세규정을 운용하여 세대단위로 과세한다. 소득세 징수방법으로는 소득세는 납세의무자가 과세기간(매년1월1일부터 12월31일)의 다음 연도 5월1일부터 5월31일까지 과세표준 확정신고를 함으로써 소득세의 납세의무가 확정되며 과세권자는 납세의무자의 신고가 없거나 부당한 신고 등일 때에 만 결정권을 갖는다. 양도소득세도 납세자에 대한 세무간섭을 줄이고 행정인력을 절감하는 등 세무행정의 합리화를 지원하기 위하여 납세의무자 신고납세제도를 채택하고 있다. 과세의 방법으로는 종합과세로서 와 분류과세로 구분한다. 먼저 종합합산과세를 살펴보면 종합과세란 분류과세 되는 소득을 제외한 소득을 그 종류에 관계없이 1년을 단위로 합산하여 과세하는 방식으로 현행 소득세법에는 이자소득, 배당소득, 사업소득, 근로소득, 연금소득, 기타소득을 통합하여 과세한다.<sup>1)</sup> 분류과세를 살펴보면 소득을 종합소득에 합산하지 않고 그 종류별로 구분하여 별도로 과세하는 방식으로 퇴직소득, 양도소득이 이에 속한다.<sup>2)</sup> 그리고 납세의무자를 살펴보면 현행 소득세법에서는 개인과 법인으로 보는 단체의 법인 아

1) 소득세법 제4조 소득의 구분

2) 소득세법 제4조 제2호 및 제3호

년 단체를 납세의무자로 규정하고 있으며 개인인 경우에도 국내에 주소 또는 거소를 두고 있느냐의 여부에 따라 거주자와 비거주자로 구분하여 과세소득의 대상에 차이를 두고 있다.

거주자(무제한 납세의무자)란 국내에 주소나 1년 이상 거소를 둔 개인을 말한다. 거주자인 경우에는 국내소득과 국외소득 등 모든 소득에 대하여 과세한다.<sup>3)</sup> 거주자의 소득세 납세지는 그 주소지로 한다. 다만 주소지가 없는 경우에는 거소지로 한다.<sup>4)</sup> 비거주자(제한 납세의무자)란 거주자가 아닌 개인, 즉 국내에 주소 또는 1년 이상 거소를 두지 않은 개인을 말한다.<sup>5)</sup> 비거주자인 경우에는 국내원천소득에 대하여만 납세의 의무가 있다.<sup>6)</sup> 비거주자의 소득세 납세지는 국내사업장(국내사업장이 둘 이상 있는 경우에는 주된 국내사업장)의 소재지로 한다. 다만, 국내사업장이 없는 경우에는 국내원천소득이 발생하는 장소로 한다.<sup>7)</sup>

그리고 주소와 거소의 판정은 소득세법령에 의한다.<sup>8)</sup> 법인 아닌 단체로는 법인 아닌 사단, 재단, 그 밖의 단체 중 법인으로 보는 단체 외의 법인 아닌 단체는 거주자 또는 비거주자로 보아 소득세 납세의무를 진다.<sup>9)</sup> 법인 아닌 단체는 학교동창회, 종중의 재단, 등기하지 않은 주택조합 및 공동주택 자치관리기구 등이 있다.

양도소득세의 개선 방향은 조세정책을 어떻게 가져가느냐에 따라 달리 하겠으나 현재 시행되고 있는 우리나라 양도소득세의 개선방안을 살펴보기로 한다.

## 2. 양도소득세의 의의와 과세대상

양도소득세의 의의는 분류과세방법에 의한 사회정책적 조세제도로서 부동산 등의 자산을 보유하던 중 발생한 불로소득적 자본이득 형성분을 양도의 시점에서 조세로

환수하는 제도이다. 경상적인 종합소득과는 별도로 우발적·비경상적으로 발생하는 소득을 대상으로 한다. 양도소득세는 재산의 양도에 의하여 발생한 소득에서 담세력을 측정한다는 점에서 응익세 성격의 조세이며 납세의무자의 과세환경을 중심으로 과세한다는 점에서 인세이다. 토지와 건물, 부동산에 관한 권리, 주식 또는 출자지분, 기타 자산 등 소득세법에서 열거된 자산을 양도함으로써 발생하는 소득에 대해서만 과세하는 열거주의 과세방식을 취하고 있다. 양도소득세의 과세대상 자산으로는 양도소득세는 모든 자산의 양도에 대하여 과세하는 포괄주의 과세방법이 아닌 소득세법에서 열거된 자산에 대하여만 과세하는 열거주의 과세방법을 취하고 있으며 그 열거된 항목은 다음과 같다.<sup>10)</sup>

### (1) 토지

토지란 등기·등록 및 허가 여부를 불문한 모든 토지를 말하며 측량·수로조사 및 지적에 관한 법률에 따라 지적공부에 등록하여야 할 지목에 해당하는 것을 말한다. 등록하여야 할 지목이란 지적공부상의 지목에 관계없이 사실상의 지목에 의함을 뜻한다. 다만 사실상의 지목이 불분명한 경우에는 지적공부상의 지목에 의한다.<sup>11)</sup>

### (2) 건물

건물이란 토지에 정착하는 공작물 중 주택 점포 사무실 공장 창고 수상건물 등 지붕과 벽 또는 기둥이 있는 것과 이에 부속된 시설물과 구축물을 포함한다.<sup>12)</sup> 건물은 등기·등록 및 허가 여부를 불문한 사실상의 건물을 말한다. 즉, 무허가 또는 위법적 건축물로서 공부상에 등재되지 아니한 건물의 경우에도 과세가 된다. 또한 건물의 용도는 국세기본법에서 정한 실질과세의 원칙에 따라 공부상의 용도와 관계없이 사실상의 용도에 따라 과세한다.

### (3) 부동산에 관한 권리

첫째. 지상권

건물 기타 공작물이나 수목을 소유하기 위하여 타인의 토지를 사용하는 물권을 말한다.(민법 제 279조 내지 제 290조) 지상권은 원칙적으로 등기를 요하며 등기하지 않

3) 소득세법 제1조의2 제1항 제1호

4) 소득세법 제6조 제1항

5) 소득세법 제1조의2 제1항 제2호

6) 소득세법 제3조 제2항

7) 소득세법 제6조 제2항

8) 소득세법령 제2조 1. 주소 : 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정한다.

2. 거소 : 주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니하는 장소를 말한다

9) 소득세법 제2조 제3항

10) 소득세법 제94조 영 제157조

11) 소득세법 제94조 제1항 제1호

12) 소득세법 제94조 제1항 제1호

으면 제3자에게 대항할 수 없다. 현행 소득세법에서는 실질과세원칙에 의하여 등기·등록에 관계없이 실질내용에 따라 과세대상이 된다.<sup>13)</sup>

#### 둘째. 전세권

전세권자가 전세금을 지급하고 농경지 아닌 타인의 부동산을 점유하여 그 부동산의 용도에 좇아 사용·수익할 수 있는 용익물권으로 등기 없는 전세권은 임대차일 뿐이다.<sup>14)</sup> 현행 소득세법에서는 실질과세원칙에 의하여 등기·등록에 관계없이 실질내용에 따라 과세대상이 된다.<sup>15)</sup>

#### 셋째. 등기된 부동산임차권

사용료를 지급하고 타인의 물건을 사용·수익할 수 있는 권리로서 부동산임차권에 있어서 등기를 하면 제3자에게 대항할 수 있다.<sup>16)</sup> 현행 소득세법에서는 등기된 부동산임차권에 대하여만 양도소득세를 가세하고 있다.<sup>17)</sup>

넷째. 부동산을 취득할 수 있는 권리로서 소득세법상의 취득시기가 도래하기 전에 취득할 수 있는 권리의 상태를 말한다.<sup>18)</sup> 아래사항은 그 대표적인 예이다.<sup>19)</sup>

건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 딸린 토지를 취득할 수 있는 권리(분양권, 당점권)

재개발 . 재건축 조합원의 입주권, 지방자치단체 . 한국토지주택공사가 발행하는 토지상환채권 및 주택상환채권, 부동산매매계약을 체결한 자가 계약금만 지급한 상태에서 양도하는 권리, 주택청약예금증서

### (4) 주식 등

다음의 어느 하나에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권과 증권예탁증권을 포함)의 양도로 인하여 발생하는 소득<sup>20)</sup>으로 첫째, 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 주권상장법인의 주식 등으로서 소유주식의 비율 . 시가총액 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 대주주가 양도하는 것과 같은 법에 따른 증권시장에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것

둘째, 주권상장법인이 아닌 법인의 주식 등에 대하여

대주주의 범위<sup>21)</sup>

1) 법인의 주식 또는 출자지분을 소유하고 있는 주주 EH는 출자자 1인 및 그와 특수관계인(기타주주라함)이 주식 등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 종료일 현재 해당 법인의 주식 등의 합계액의 100분의 2(코스닥상장법인의 주식 또는 코넥스 시장 상장법인의 주식 등과 벤처기업의 주식 등의 경우에는 100분의 4 이상을 소유한 경우의 해당 주주 1인 및 기타주주 이 경우 직전 사업연도 종료일 현재에는 100분의 2에 미달하였으나 그 후 주식 등을 취득함으로써 100분의 2 이상을 소유하게 되는 EO에는 그 취득일 이후의 주주 1인 및 기타주주를 포함한다. (2014. 8.27 개정)

2) 주식 등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 종료일 현재 주주 1인 및 기타주주가 소유하고 있는 해당 법인의 주식 등의 시가총액이 50억원(코스닥상장법인의 주식 등과 벤처기업의 주식 등의 경우에는 40억원으로 하고 코넥스 시장 상장법인의 주식 등의 경우에는 10억원) 이상인 경우의 해당 주주 1인 및 기타주주 (2013. 8. 27 개정)

### (5) 기타자산

1) 사업용 고정자산과 함께 양도하는 영업권 : 사업용 고정자산(토지, 건물 및 부동산에 관한 권리)과 함께 양도하는 영업권(영업권을 별도로 평가하지 아니하였으나 사회통념상 자산에 포함되어 함께 양도된 것으로 인정되는 영업권과 행정관청으로부터 인가 . 허가 . 면허 등을 받음으로써 얻는 경제적 이익을 포함)은 양도소득세의 과세대상이 된다.<sup>22)</sup> 기타자산에 해당하는 영업권의 범위에 대하여는 영업권에 포함되는 행정관청으로부터 인.허가를 받음으로써 얻은 경제적 이익인 영업권을 양도함으로써 발생하는 소득에는 당해 인.허가.면허가 법규상 이전의 금지 여부와는 관계없이 사실상 이전됨으로써 발생하는 소득을 포함한다.<sup>23)</sup>

2) 시설물 이용권 . 회원권 . 주식은 이용권 . 회원권 그 밖에 그 명칭과 관계없이 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 이용할 수 있도록 약정한 단체의 구성원이 된 자에게 부여되는 시설물 이용권을 말한다.<sup>24)</sup> 시설물 . 이용권, 회원권의 예시로는

13) 소득세법 제94조 제1항 제2호 나목

14) 민법 제303조 내지 제319조

15) 법 제94조 제1항 제2호 다목

16) 민법 제621조 제2항

17) 법 제94조 제1항 제2호 다목

18) 법 제94조 제1항 제2호 가목

19) 기본통칙 940-1

20) 법 제94조 제1항 제3호 가목 및 나목

21) 영 제157조 제4항

22) 법 제94조 제1항 제4호 가목

23) 기본통칙 94-0 2

골프장회원권 . 콘도미니엄회원권 헬스클럽회원권 . 사우나회원권 . 고급사교장회원권 . 스키장회원권 등을 들 수 있다. 법인의 주식 등을 소유하는 것만으로 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 시설물 이용권을 부여받게 되는 경우 그 주식 등을 포함한다.<sup>25)</sup>

3) 과점주주가 소유한 부동산과다보유법인의 주식(특정법인의 주식 및 지분)<sup>26)</sup>에서는 법인의 요건으로 당해 법인의 자산총액 중 토지와 건물, 부동산에 관한 권리의 자산가액의 합계액이 차지하는 비율이 100분의 50인 법인, 주주의 요건으로는 당해 법인의 주식 등의 합계액 중 주주 1인과 기타 주주가 소유하고 있는 주식 등의 합계액이 차지하는 비율이 100분의 50인 이상인 법인, 과세의 요건으로는 당해 법인의 주주 1인 및 기타 주주가 3년 이내에 양도한 주식의 합계가 그 법인의 주식 등의 합계액의 100분의 50이상을 주주 1인 및 기타 주주의외의 자에게 양도하는 경우의 당해 주식

4) 특수업종을 영위하는 부동산과다보유법인의 주식<sup>27)</sup>에 대하여 부동산 보유비율은 당해 법인의 자산총액 중 토지와 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액의 합계액이 차지하는 비율이 100분의 80이상인 법인, 업종기준은 골프장업 . 스키장업 등 체육시설업 및 관광사업중 휴양시설관련업과 부동산업. 부동산개업업으로서 기획재정부령이 정하는 사업을 영위하는 법인, 과세대상으로는 법인의 주식 등을 양도하는 경우의 당해 주식에 대하여는 주식 또는 출자지분과 기타 자산에 모두 해당하는 경우에는 기타 자산의 규정을 적용한다.<sup>28)</sup>

### 3. 양도의 의의와 형태 및 범주

양도의 의의에 대하여 양도란 자산에 대한 등기 또는 등록과 관계없이 매도·교환 및 법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것을 말한다. 따라서 아무런 반대급부가 없는 무상이전(상속·증여)은 양도가 아니며, 형식적으로만 권리가 이전되는

신탁(명의신탁 포함) 등도 양도에 해당하지 아니한다.<sup>29)</sup> 우리 민법에서는 등기를 부동산에 관한 물권변동의 성립 요건으로 하지만(민법 제186조) 소득세법에서는 실질과세의 원칙에 따라 등기·등록에 관계없이 실질적으로 소유권이 유상으로 이전되었다면 이는 양도에 해당된다. 양도행위의 형태는 매매, 교환, 법인에 대한 현물출자, 대물변제, 공용 수용, 부담부증여 등에 대하여 후술하면 매도는 민법상 매매계약의 일방 중 매도인의 측면에서 본 개념이다. 매매란 당사자의 일방이 일정한 재산을 상대방에게 이전할 것을 약정하고 상대방은 그 대가로 대금을 지급할 것을 약정함으로써 성립하는 유상계약으로 채권법상 전형계약의 가장 대표적인 형태이다(민법 제 583조) 이러한 매매에는 공매, 경매, 대금분할지급부매매 등도 포함된다. 교환이란 당사자 쌍방이 금전 이외의 재산을 서로 이전할 것을 약정함으로써 성립하는 계약을 말한다(민법 제596조) 당사자가 이전하기로 약정하는 것이 모두 금전 이외의 재산권이라는 점이 매매와의 차이이다. 교환은 상호의 재산을 이전하는 유상계약이므로 양도에 해당하는데 이 경우 당사자 쌍방에게 취득세와 양도소득세가 부과된다. 법인에 대한 현물출자란 회사의 설립 또는 신주의 발행 시에 현금 이외의 재산을 출자하여 주식 또는 지분을 배정받는 것을 말한다. 현물출자의 대가로서 법인의 주식 또는 지분을 받을 때에는 유상이전에 해당하므로 양도소득세의 과세대상이 된다. 법인이 아닌 조합의 현물출자도 자산의 유상양도에 해당하지만 법인이 아닌 자기 개인사업체에 출자하는 경우에는 양도로 보지 않는다. 대물변제란 채무자가 채권자의 승낙을 얻어 본래의 채무이행에 갈음하여 다른 급부를 함으로써 채권을 소멸시키는 채권자와 채무자 사이의 계약으로 변제와 동일한 효력을 지니며 (민법 제 466조) 이 경우 변제에 충당하는 자산이 양도소득세의 과세대상인 때에는 채무변제에 대한 유상이전에 대해 해당하므로 양도에 해당한다. 이혼 위자료는 당사자 간 이혼에 따른 위자료에 갈음하여 과세대상 자산의 소유권을 이전한 경우는 양도에 해당한다. 손해배상 위자료는 손해배상에 있어서 당사자 간의 합의에 의하거나 법원의 확정판결에 의하여 일정액의 위자료를 지급하기로 하고 동 위자료 지급에 갈음하여 당사자 일방이 소유하고 있던 부동산으로 대물변제한 때에는 그 자산을 양도한 것으로 본다.(기본통칙 880-3) 공사비는 조성한 토지의 일부분을 공사

24) 법 제94조 제1항 제4조 나목

25) 법 제94조 제1항 제4호 나목

26) 법 제94조 제1항 제4호 다목, 영 제158호 제1항 제1호 가목 및 나목

27) 법 제94조 제1항 제4호 다목, 영 제158조 제1항 제5호 가목 및 나목

28) 법 제94조 제2항

29) 법 제88조 제1항

비 대가로 지급한 경우는 공사비 채무의 대물변제이므로 양도에 해당한다. 공용수용이란 특정한 공익사업 기타 공공복리의 목적을 위하여 필요한 타인의 재산권을 공익 사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률, 국토의 계획 및 이용에 관한 법률 등 법률의 힘에 의해 강제적으로 취득하는 것을 말한다. 이 경우 토지 등을 수용할 수 있는 사업인정을 받은 자는 피수용자에게 수용에 따른 손실에 대한 정당한 보상을 하기 때문에 유상이전에 해당한다. 부담부증여란 증여자의 채무를 부담한다는 전제하에 수증자에게 증여자의 재산을 증여하는 행위로서, 증여자의 채무를 수증자가 인수하는 경우에는 증여가액 중 그 채무액에 상당하는 부분은 그 자산이 사실상 유상으로 이전되는 것으로 보아 증여자에게 양도소득세가 부과되며 나머지 금액은 수증자가 증여받은 것으로 본다.<sup>30)</sup> 부담부증여에 대한 양도차익의 계산<sup>31)</sup>으로, 부담부증여의 경우 양도로 보는 부분에 대한 양도차익을 계산함에 있어서 그 취득가액 및 양도가액은 다음 각 호에 따른다.<sup>32)</sup> 취득가액은 실지거래가액(양도가액을 기준 시가에 따라 산정한 경우에는 취득가액도 기준 시가에 따라 산정한다)에 증여가액 중 채무액에 상당하는 부분이 차지하는 비율을 곱하여 계산한 가액으로, 양도가액은 상속세 및 증여세법 제60조부터 66조까지의 규정에 따라 평가한 가액에 증여가액 중 채무액에 상당하는 부분이 차지하는 비율을 곱하여 계산한 가액으로 제1항을 적용할 때 양도소득세 과세대상에 해당하는 자산과 해당하지 않은 자산을 함께 부담부증여하는 경우로서 증여자의 채무를 수증자가 인수하는 경우 채무액은 다음 계산식에 따라 계산한 금액으로 한다.<sup>33)</sup> 채권액은 다음과 같이 계산한다.

$$\text{채무액} = \text{총 채무액} \times \text{과세대상 자산가액} / \text{총 증여 자산가액}$$

상속세 및 증여세법의 규정에 따라 배우자 간 또는 지계존비속 간의 부담부증여에 대하여는 수증자가 증여자의 채무를 인수한 경우에도 해당 채무액은 수증자에게 채무가 인수되지 않은 것으로 추정한다. 다만, 해당 채무액이 국가 및 지방자치단체에 대한 채무 등 대통령령이 정하는 바에 의하여 객관적으로 인정되는 경우에는 그러하지 않는다.<sup>34)</sup> 물납이란 국세 또는 지방세의 납세의무

성립 후 그 이행을 금전으로 하기 곤란한 경우에 일정한 조건아래 금전대신 부동산이나 채권 등으로 납부하는 것을 말한다. 이 경우 금전대신 납부하는 대체물이 양도소득세 과세대상이 되는 토지 또는 건물인 때에는 유상이전에 해당하므로 양도에 해당한다. 기타 양도로 보는 경우<sup>35)</sup> 임의경매절차에 의해 부동산의 소유권이 사실상 유상으로 이전된 경우 양도에 해당한다.<sup>36)</sup> 토지의 합필을 목적으로 한 교환도 양도로 본다.<sup>37)</sup> 공동사업(주택신축 판매업 등)을 경영할 것을 약정하는 계약에 ek라 소득세법 제94조 제1항의 자산을 해당 공동사업체에 현물출자하는 경우에는 등기에 관계없이 현물출자한 날 또는 등기접수일 중 빠른 날에 해당 토지 등이 그 공동사업체에 유상으로 양도된 것으로 본다.(기본통칙 88-0-2) 양도로 보지 않은 경우로서 환지처분과 보류지는 도시개발법이나 그 밖의 법률에 따른 환지처분으로 지목 또는 지번이 변경되거나 보류지로 총당되는 경우에는 양도로 보지 않는다.<sup>38)</sup> 다만, 환지받은 토지와 보류지로 총당된 토지를 양도하는 경우에는 양도로 본다. 환지처분은 도시개발법에 의한 도시개발사업, 농어촌정비법에 의한 농업생산기반 정비사업 그 밖의 법률에 따라 사업시행자가 사업 완료 후에 사업구역 내의 토지소유지 또는 관계인에게 종전의 토지 또는 건축물 대신에 그 구역 내의 다른 토지 또는 사업시행자에게 처분할 권한이 있는 건축물의 일부와 그 건축물이 있는 토지의 공유지분으로 바꾸어 주는 것(사업시행에 따라 분할, 합병 또는 교환하는 것을 포함)을 말한다(영 제 152조 제1항) 이 경우 환지계획에 따라 교부받은 토지와 종전 토지와 불공평이 있을 경우 그 가치성의 차이를 청산하기 위해 지급하는 청산금의 문제가 발생한다. 이때 청산금을 부담하는 자에게는 취득세, 청산금을 수령하는 자에게는 양도소득세가 과세된다. 보류지는 제1항에 따른 사업시행자가 해당법률에 따라 일정한 토지를 환지로 정하지 않고 다음 각호의 토지로 사용하기 위하여 보류한 토지를 말한다.<sup>39)</sup> 해당 법률에 따른 공공용지, 해당 법률에 따라 사업구역 내의 토지소유지 또는 관계인에게 그 구역 내의 토지로 사업비용을 부담하게 하는 경우의 해당 토지인 체비지가

30) 법 제88조 제1항 후단

31) 영 제159조 제1항 및 제2항

32) 영 제159조 제1항

33) 영 제159조 제2항

34) 상속세 및 증여세법 제47조 제3항

35) 대법원판례와 기본통칙

36) 대판 1986. 5.27 86누60

37) 대판 1985. 12.24 85누756

38) 법 제88조 제2항

39) 영 제152조 제2항

이에 해당한다. 양도담보란 채무자가 채무의 변제를 담보하기 위하여 담보로 제공한 물건의 소유권 그 자체를 채권자에게 이전(단, 점유의 이전은 없음)하고 일정한 기간 내에 변제를 하게 되면 그 소유권을 다시 회복하기로 하는 담보제도로서 관습법으로 인정되는 제도이다. 양도담보 계약 시에는 양도담보사실을 등기하고, 다음의 요건을 갖춘 계약서의 사본을 과세 표준확정 신고서에 첨부하여 신고하는 때에는 이를 양도로 보지 않는다.<sup>40)</sup> 즉 당사자 간에 채무를 변제를 담보하기 위하여 양도한다는 의사표시가 있을 것, 해당 자산을 채무자가 원래대로 사용·수익한다는 의사표시가 있을 것, 원금·이율·변제기간·변제방법 등에 관한 약정이 있을 것, 다만, 양도담보 계약을 체결한 후 첫번째 내지 세번째의 요건에 위배하거나 채무불이행으로 인하여 해당 자산을 변제에 충당할 때에는 그 때에 양도한 것으로 본다.<sup>41)</sup> 이 경우 양도자는 양도담보권자가 아닌 채무자가 된다. 공유물의 단순분할은 공동소유의 토지를 소유지분별로 단순히 분할하거나, 공유지분 변경 없이 2개 이상의 공유토지로 분할하였다가 그 공유토지를 소유지분별로 단순히 재분할하는 경우에는 양도로 보지 않는다.(기본통칙 88-0-1) 다만, 공유지분의 분할로 지분이 감소한 자가 유상의 대가를 받은 경우에는 양도에 해당한다. 신탁의 해지의 경우는 법원의 확정판결에 의하여 신탁해지를 원인을 소유권이전등기를 하는 경우에는 양도로 보지 않는다.<sup>42)</sup>

매매원인무효로 인한 소유권 환원의 경우는 매매원인 무효의 소에 의하여 그 매매사실이 원인무효로 판시되어 환원될 경우에는 양도로 보지 않는다.<sup>43)</sup> 다만, 원인무효 등의 사유가 아닌 적법하게 성립된 계약이 당사자 간의 합의에 따라 해제됨으로써 당초 소유자에게 환원된 경우에는 이를 또 다른 양도로 본다. 신탁으로 인한 소유권이전에 대하여는 신탁(명의신탁 포함)이란 내부적 관계에서는 신탁자가 소유권을 가지고 공부상이 소유명의를 수탁자로 하여 두는 것을 말한다. 이는 형식상의 권리이전일 뿐 사실상의 이전이 아니므로 양도에 해당하지 않는다. 신탁의 해지로 인하여 신탁자 명의로 그 소유권이 환원된 경우도 양도가 아니다. 기타 양도로 보지 않는 경우<sup>44)</sup> 합자회사에 토지를 현물출자 하였다가 퇴사와 함께

이를 회수해 간 경우는 양도에 해당하지 않는다.<sup>45)</sup> 조합에 토지를 현물출자한 경우는 양도로 보되, 출자가의 조합지분비율에 해당하는 부분은 과세대상에서 제외한다.<sup>46)</sup> 이혼으로 인하여 혼인 중에 형성된 부부공동재산을 민법 제 839조의 2에 따라 재산분할하는 경우에는 양도로 보지 않는다.<sup>47)</sup> 명의신탁은 등기이전의 원인이 매매교환 등으로 되어 있다 하더라도 유상으로 이전한 것이 아니므로 양도가 아니다.<sup>48)</sup> 소유자산을 경매·공매로 인하여 자기가 재취득하는 경우에는 양도로 보지 않는다.<sup>49)</sup>

#### 4. 맺음말

우리나라의 양도소득세제는 조세제도의 본래의 기능이나 부동산 시장의 발전보다는 부동산투기억제와 가격안정화 등 정부의 정책적 목적을 위하여 운용됨으로써 많은 문제점을 내포하고 있다. 부동산 시장의 가격이 상승한데는 역대정부의 일관성 없는 개발계획 발표로 전국적인 부동산 가격폭등 현상과 투기적인 현상이 나타났다. 특히, 지난 정부의 정책사업인 공공기관지방이전과 혁신도시건설, 기업도시, 행정수도이전 등 선심성 개발 발표에 힘입어 전국의 부동산이 투기적 현상이 나타나자 정부에서는 불로소득과 부동산투기를 차단하기 위하여 당시 8.31부동산 대책을 발표하면서 종합부동산세를 도입하였고, 양도소득세를 실거래가신고제도로 개편하여 불로소득을 세금으로 환원시키도록 세율을 강화하였으며 재건축단지의 투기적 형상을 방지하기 위하여 재건축 개발이익 부담금제를 실시하여 개발이익을 환수할 법안을 마련하여 입법화 했다. 국민경제에 큰 영향을 미치고 있는 양도소득세제가 시대의 흐름에 맞추어 공공재의 성격이 강한 토지와 주택에 관하여 부와 소득의 공평한 분배에 중점을 두어야하고 이를 위한 국민 모두가 동의하는 객관적이고 형평성에 맞는 공평한 세제로 개선되어야 할 것이다.

부동산 양도소득 중 1세대 1주택의 비과세제도는 원칙적으로 자본이득세제의 본질에 위배된다. 현행 우리나라

40) 영 제151조 제1항

41) 영 제151조 제 2항

42) 기본통칙 88-0-1

43) 기본통칙 88-0-1

44) 대법원판례와 기본통칙

45) 대판 1986. 6.24) 86누111

46) 대판 1987 4.28 96누771

47) 기본통칙 88-0-1

48) 대판 1984 4.24 92누428

49) 기본통칙 88-0-1

라 양도세의 몇 가지 개선점을 제시하면 다음과 같다. 1세대 1주택은 거주이전의 자유, 서민의 주거생활 보호 등의 목적이 있지만 주택가격의 편차가 크고 취득시기에 따라 동일한 주택가격이라 하더라도 양도차익의 금액이 상이한데도 무차별적인 1세대 1주택에 대해 획일적으로 비과세하는 것은 불합리하다. 따라서 1세대 1주택에 대한 획일적 비과세보다는 양도차익에 대해 과세단위를 개인단위로 하고 적절한 주택공제액을 정하여 일정 한도를 초과하는 부분에 대해 양도소득세를 부과하는 방법도 고려해 볼 수 있다. 즉 양도차익이 작더라도 단지 1세대 2주택 이상의 주택을 소유했다는 이유만으로 세금을 납부하고 오히려 양도차익이 더 많은데도 1세대가 1주택만을 보유하면 비과세되는 불합리가 해소될 수 있다고 본다. 주택의 보유수에 대한 고율의 차등과세 적용에 있어서도 주택의 보유 수 보다는 주택가액을 기준으로 함으로써 세제에 대한 납세의무자의 예측가능성과 이해를 제고 하도록 단순화 규정으로의 전환이 보다 바람직하다고 본다. 왜냐하면 주택 보유 수 판단기준이 복잡하기 때문이다.

현행 소득세법은 소득을 종합, 퇴직, 양도소득으로 구분하고 3가지 구분 소득은 각각 종합소득세, 양도소득세, 퇴직소득세로 별도 분리과세하고 있다. 현행 우리나라의 1세대1주택에 대한 양도차익 비과세제도는 자본이득과 세제도의 취지와 대치되고 소득세제와 조화가 이루어지지 않고 응능부담원칙과 수평적 공평의 원칙에 위배된다. 기본적으로 공평의 차원에서 보면 양도에 의한 자본이득과 통상소득의 담세력은 차이가 없으므로 과세상 차별을 두어서는 안된다. 따라서 양도차익을 소득세 체계 내에서 종합소득에 합산하여 과세하든지 별도의 자본이득세로 분리과세하는 것도 고려할 필요성이 있다고 본다.

양도소득세가 정책적 수단으로서의 부동산 안정화 효과가 미미하다면 자본이득과세의 본래 취지대로 저율과 세로의 개선이 더 바람직할 것으로 판단된다. 또한 양도소득세제는 세율구조가 너무 복잡하고 과세대상별로 다수의 세율이 상이하게 규정되어 공평의 원칙에 부합되지 않는다. 세율구조를 보다 단순화하고 소득세 수준 또는 그 이하로 완화하는 것이 보다 바람직하다고 판단된다. 최근 들어 국가 간 자본이동이 활발한 가운데 대외적으로 국제적 조세경쟁이 가속화되고 있다. 이미 여러 국가에서 경쟁적으로 세원 확대 및 세율 인하의 움직임이 범

인세를 중심으로 여러 세목에서 확산되고 있다. 자본이득에 대한 과세 역시 예외가 아니다. 영국의 경우 2008년부터 각종 공제제도를 폐지하고 세율을 18%의 단일세율로 하는 등 자본이득세를 대폭 수정한 바 있다. 따라서 이와 같은 국제적 환경에서 우리의 자본시장이 경쟁력을 갖추기 위해서는 무엇보다도 조세환경에 있어 과세강화보다는 과세완화를 통한 경쟁력 강화를 위한 세제 개선이 필요하다고 본다.

### 참고문헌

- [1] 강인애, 2006, 신소득세법, 한일조세연구소 : 1005-1007.
- [2] 권순창, 이호섭, 김형국, 2013, 세법개론, 신영사:707-739
- [3] 국중호, 2009, 주요국의 조세제도 : 일본편, 한국조세연구원 : 54-73.
- [4] 김동복, 2007, 1세대 1주택의 양도소득세 비과세제도, 토지공법연구 제 37집 제1호 : 45-69.
- [5] 김유찬, 2009, 주요국의 조세제도 : 독일편, 한국조세연구원 : 53-62.
- [6] 박명호 · 기은선 · 정희선, 2008, 주요국의 자본이득 과세제도, 세법연구센터, 08-06 : 9-206.
- [7] 박정수, 2009, 주요국의 조세제도 : 영국편, 한국조세연구원 : 30-34.
- [8] 박재환 · 박희우 · 김기영, 2008, 부동산 양도소득세제의 평가와 개편방안, 세무학연구, 25권제3호 : 191-221.
- [9] 박 훈 · 정지선, 2009, 주택에 대한 양도소득세 비과세 및 감면제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구, 세무학연구, 26권제4호 : 149-175.
- [10] 안창남, 2009, 주요국의 조세제도 : 프랑스편, 한국조세연구원 : 151-152.
- [11] 이동식, 2008, 거주용 주택에 대한 과세의 새로운 접근, 세무학연구, 25권 제4호 : 53-79.
- [12] 이창희, 2006, 세법강의, 박영사 : 434-435.
- [13] 장근호, 2009, 주요국의 조세제도 : 미국편, 한국조세연구원 : 286-267.
- [14] 정유석, 2009, 상속 및 증여세 폐지와 자본이득세로의 전환 타당성에 대한 연구, 국제회계연구 : 163-184.
- [15] 최명근 · 김완석, 2001, 부동산 자본이득과세 개선방안 연구, 최명근세법연구소 : 201-205.
- [16] 한상국, 2009, 주요국의 조세제도 : 중국편, 한국조세연구원 : 245-254.

## 저자 소개

## ● 김 상 진(Sang-Jjin Kim)



- 1989년 : 충남대 법학과(학사)
  - 1991년 : 충남대 법학과(석사)
  - 1987년 : 충남대 법학과(박사)
  - 1996년 ~ 2011년 : 벽성대학교 교수
  - 2012년 ~ 현재 : 세명대학교 부동산학과 교수
- <관심분야> : 부동산 공-사법, 부동산세법, 권리분석, 경매법등