

자산 양도소득 납세의무

※ 양도소득세 계산구조

- 총수입금액
 - 필요경비
- = 양도차액
 - 장기보유특별공제
- = 양도소득금액
 - 양도소득기본공제
- = 양도소득과세표준
 - × 양도소득세율
- = 양도소득산출세액
 - 세액감면 및 공제
- = 결정세액
 - + 가산세
 - 기납부세액
- = 자진납부세액

1. 양도소득세 개요

가. 의의

양도소득세란 토지, 건물 등의 재산을 양도하여 얻은 양도차익에 대하여 부과하는 조세로 1967년 부동산 투기억제세였으나, 1974년 소득세법상 양도소득세로 흡수되었다.

양도소득세는 과세대상 부동산 등의 취득일로부터 양도일까지 보유기간 동안 발생한 이득(소득)에 대하여 일시에 양도 시점에 따라 과세한다. 따라서 양도로 인하여 소득이 발생하지 않거나 오히려 손해를 본 경우에는 양도소득세가 과세되지 않는다.

나. 사업소득과 구분

부동산 매매로 인한 소득이 사업소득인지 양도소득인지 여부는 그 매매가 수익을 목적으로 하고 그 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있다고 볼 것인지 등이 사정을 고려하여 사회통념에 비추어 가려져야 한다(대법원 1987.4.14. 선고 86누 138 판결).

즉, 사업소득이란 부동산매매업, 주택신축판매업 등 영리를 목적으로 독립적 지위에서 계속적·반복적으로 발생하는 자산의 이전에 따른 이익에 대하여 과세하는 세금이고, 양도소득세란 사업의 일부가 아니고 단순히 비사업자의 지위에서 자산 이전에 따른 이익에 대하여 과세하는 세금이다.

한편, 임대 목적으로 건물 신축 후 임대업을 장기간 영위하다가 해당 건물을 양도한 경우 양도소득세 과세대상이다.

※사업소득으로 볼 여지가 있는 경우로는 ①거래규모가 크고 대금이 다액인 경우, ②거래횟수가 잦고 보유기간이 단기간, ③거래 상대방이 고정되어 있지 않음, ④양도자산의 보유 목적이 사용가치를 누리는 것이 아닌 교환가치 특히 매매차익을 누리는 것 등이 이에 해당한다.

2. 양도소득세 납세의무자

가. 일반적인 경우

양도소득세 과세대상 자산을 양도함으로써 발생하는 소득이 있는 개인이 납세의무자가 된다. 양도소득은 원칙적으로 그 소유자 명의인에게 귀

속되므로 명의자가 납세의무자가 된다. 그러나 양도소득을 사실상 지배·관리, 처분할 수 있는 지위에 있는 자가 있는 경우에는 사실상 소득을 얻은 자가 양도소득세 납세의무자가 될 수 있다.

한편, 국외자산의 양도소득에 대한 납세의무자는 국외자산의 양도일까지 국내에 5년 이상 계속하여 주소 또는 거소를 둔 거주자에 한한다.

나. 특수한 경우 납세의무자

(1) 공동소유자산 양도

공동으로 소유한 자산에 대한 양도소득금액을 계산하는 경우에는 해당 자산을 공동으로 소유하는 각 거주자가 납세의무자가 된다.

이 경우 그 소유지분에 따라 분배되었거나 분배될 소득금액에 대하여 각 거주자별로 납세의무가 있다.

한편, 법인 아닌 중증 또는 단체의 경우에는 단체를 1거주자로 보아 중증 또는 단체가 납세의무자가 된다.

(2) 물상보증인의 납세의무

근저당권 실행을 위한 임의경매에 있어서 경락인은 담보권의 내용을 실현하는 환가행위로 인해 목적부동산의 소유권을 승계취득하는 것이므로, 비록 임의경매의 기초가 된 근저당권 설정등기가 제3자의 채무에 대한 물상보증으로 이루어졌다 하더라도 경매목적물의 양도인은 물상보증인이고 경락대금도 경매목적물의 소유자인 물상보증인의 양도소득으로 귀속된다(대법원 1991.5.28. 선고 91누360 판결).

(3) 다른 사람 명의로 매각허가 결정을 받은 경우

부동산 경매절차에서 부동산을 매수하는 사람이 다른 사람과 사이에서 자신이 매수대금을 부담하여 다른 사람 명의로 매각허가 결정을 받고 나

중에 그 부동산의 반환을 요구한 때에 이를 반환하기로 약정한 다음 그 다른 사람을 매수인으로 한 매각허가가 이루어진 경우 이 부동산을 양도함에 따른 양도소득은 특별한 사정이 없는 한 그 소유자의 명의인에게 귀속되는 것이 원칙이다(대법원 2010.11.25. 선고 2009두19564 판결).

다만 다른 사람 명의로 매각허가 결정을 받은 후에 자신의 의사에 따라 이 부동산을 제3자에게 양도하고 그 양도대금을 모두 수령하고 그 명의인은 매수대금을 부담한 사람에게 이 부동산을 반환하기로 한 약정의 이행으로서 직접 제3자에게 소유권이전등기를 경료해 준 경우에는 그 매수대금을 부담한 사람이 양도소득을 사실상 지배·관리, 처분할 수 있는 지위에 있어 사실상 소득을 얻은 자라고 할 것이므로 실질과세원칙상 그 매수대금을 부담한 사람이 양도소득세 납세의무를 진다(대법원 2010.11.25. 선고 2009두19564 판결).

(4) 명의신탁 관계에서 양도소득세 납세의무자

(가) 명의신탁자가 납세의무자가 되는 경우

부동산을 제3자에 명의신탁한 경우에 명의신탁자가 부동산을 양도하고 그 양도로 인한 소득이 명의신탁자에게 귀속되었다면, 실질과세원칙상 당해 양도소득세 납세의무자는 양도의 주체인 명의신탁자이다(대법원 1997.10.10. 선고 96누6387 판결).

즉, 명의신탁자가 자신의 의사에 의하여 명의신탁재산을 양도하는 경우 그가 양도소득을 사실상 지배, 관리, 처분할 수 있는 지위에 있다고 할 것이어서 양도소득의 납세의무자가 된다(대법원 2014.9.4. 선고 2012두 10710 판결).

(나) 명의수탁자가 납세의무자가 되는 경우

명의수탁자가 명의신탁자의 위임이나 승낙 없이 임의로 처분한 명의신탁재산으로부터 얻은 양도소득은 명의신탁자에게 환원되지 않는 한 양도주체는 명의수탁자가 된다.

여기서 환원의 의미와 관련하여 명의신탁자가 명의수탁자에 대한 소송

을 통해 상당한 시간이 경과한 후 양도대가 상당액을 회수하였다고 하여 양도소득의 환원이 있다고 볼 수 없다. 환원하였다고 하기 위해서는 명의수탁자가 양도대가를 수령하는 즉시 그 전액을 자발적으로 명의신탁자에게 이전하는 등 사실상 명의신탁자가 양도소득을 실질적으로 지배, 관리, 처분할 수 있는 지위에 있어 명의신탁자를 양도의 주체로 볼 수 있는 경우라야 한다(대법원 2014.9.4. 선고 2012두 10710 판결).

(다)신탁법에 의한 신탁재산 양도시 납세의무자

신탁법에 의하여 신탁된 자산은 위탁자의 자산에 해당하는 것으로서 위탁자가 당해 자산을 유상으로 양도하는 경우에 양도소득세가 과세된다(재일 46014-2734, 1997.11.20.). 즉, 신탁 재산은 수탁자의 재산으로 보지 아니하기 때문에 신탁재산을 양도하여 발생하는 소득에 대한 양도소득세 납세의무자는 자산을 위탁한 자에게 있다(제도 46014-11113, 2001.5.18.).

3. 양도소득세 과세대상과 과세원인

가. 양도소득세 과세대상

양도소득세 과세대상으로는 부동산, 부동산에 관한 권리, 일정한 주식 및 출자지분, 파생상품 등으로 구분할 수 있다.

(1) 부동산

(가) 토지

토지는 공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률에 따라 지적

공부에 등록하여야 할 지목에 해당하는 것을 말한다.

지목은지적공부사항에 지목에 관계없이 사실상의 지목에 의하나, 사실상의 지목이 불분명한 경우에는 지적공부상 지목에 의한다.

한편 토지의 정착물로서 사실상 토지와 일체화되어 토지로부터 분리복구가 불가능하거나, 토지로부터 분리하게 되면 경제적 가치가 거의 없어서 거래상 독립한 권리의 객체성을 상실하였다고 평가되는 경우에 거래 당사자가 구축물을 토지와 함께 양도하면서 구축물의 양도대가를 별도로 정하였다고 하더라도 구축물의 양도대가는 토지의 양도소득에 포함되어 양도소득세 과세대상이 된다(대법원 2015.10.29. 선고 2011두23016 판결).

(나) 건물

건물은 토지에 정착하는 공작물 중 사실상 준공된 것으로 지붕과 기둥 또는 벽이 있는 것과 이에 부속된 시설물, 건축물, 구축물을 말한다. 그 밖에 지하나 고가의 공작물에 설치하는 사무소·공연장·점포·차고·창고 등을 말한다.

한편, 건물에 부속된 시설물 또는 구축물인 경우에는 당해 시설물 등을 건물과 함께 양도를 하거나 건물과 별개로 양도를 하더라도 과세대상이다.(국심 2006중 2337, 2006.12.21.)

건물의 용도는 사실상 용도에 의하고 사실상 용도가 불분명한 경우에는 공부상의 용도에 의한다.

(2) 부동산에 관한 권리

부동산에 관한 권리로는 토지사용권인 지상권, 부동산 사용권인 전세권, 그리고 부동산 임차권이 있으며 부동산을 취득할 수 있는 권리 등이 있다.

한편, 부동산을 취득할 수 있는 권리에겐 그 규정 내용의 취지로 볼 때 미완성건물과 같이 건축 중에 있는 건물이나 그 양도에 부수하여 이전되는 건축공사도급계약 및 건축허가상의 지위 등을 형식

적으로 양도하는 경우는 포함되지 않는다(대법원 1989.10.10.선고, 88누9718 판결).

(가) 지상권

타인의 토지에 건물 기타 공작물이나 수목을 소유하기 위하여 그 토지를 사용할 수 있는 권리를 말한다.

(나) 전세권

전세금을 지급하고 타인의 부동산을 점유하여 그 부동산의 용도에 좇아 사용·수익하며 그 부동산 전부에 대하여 후순위권리자, 기타 채권자보다 전세금의 우선변제를 받을 수 있는 권리를 말한다.

(다) 등기된 부동산임차권

당사자 일방이 상대방에게 목적물을 사용·수익하게 할 것을 약정하고, 상대방이 이에 대하여 차임을 지급할 것을 약정함으로써 효력이 성립하는 권리를 말한다.

(라) 부동산을 취득할 수 있는 권리

부동산을 취득할 수 있는 권리라 함은 ㉠ 건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 딸린 토지를 취득할 수 있는 권리(아파트당첨권 등) ㉡ 지방자치단체·한국토지공사가 발행하는 토지상환채권 ㉢ 대한주택공사가 발행하는 주택상환채권 ㉣ 부동산매매계약을 체결한 자가 계약금만 지급한 상태에서 양도하는 권리 등을 말한다.㉤도시정비법상 재개발, 재건축 사업의 조합원 입주권

※분양권이란 주택법 등 일정한 법률에 따른 주택에 대한 공급계약을 통하여 주택을 공급받는 자로 선정된 지위를 말한다.

한편, 오피스텔 분양권은 여기에서의 분양권에 해당하지 않는다.

한편, 조합입주권은 사용승인일(준공일)을 기준으로 주택으로 전환된다.

(3) 주식 및 출자지분

(가) 상장주식

주식시장 활성화를 위하여 주권상장법인의 주식을 양도하는 경우 원칙적으로 양도소득세를 과세하지 않는다. 다만 대주주 등이 양도하는 주식에 대하여는 양도소득세를 과세한다.

㉠ 상장법인의 최대주주와 특수관계인 일정한 대주주가 거래하는 주식

이는 대주주의 상장주식을 이용한 변칙증여 방지와 부동산 등 다른 자본자산을 양도하는 경우와 과세형평을 도모하기 위한 것이다.

여기서 대주주란 주식 등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 종료일 현재 주주1인 및 기타주주의 지분을 또는 주주1인 및 기타 주주가 소유하고 있는 해당 법인의 주식 등의 시가총액이 일정한 기준에 해당하는 경우 주주 1인 및 기타 주주를 말한다.

㉡ 장외에서 거래하는 주식, 다만 주식의 포괄적 교환 또는 이전, 주식의 포괄적 교환·이전에 따른 주식매수청구권 행사로 양도하는 주식은 제외한다.

(나) 비상장주식

원칙적으로 과세대상이 된다. 다만, 일정한 중견기업 또는 일정한 중소기업에 해당하는 주식(벤처기업주식)을 장외거래에서 양도하는 주식은 제외된다. 이 경우 일정한 대주주에 해당되지 않아야 한다(대주주의 범위에는 과세되는 상장법인의 대주주와 같다).

※동업기업 지분의 양도

동업자가 동업기분의 지분을 타인에게 양도하는 경우 해당 양도 지분의 양도소득에 대하여는 주식 또는 출자지분을 양도한 것으로 보아 소득세법 또는 법인세법에 따라 양도소득세 또는 법인세를 과세한다.

(다) 상장주식과 비상장주식 불문

① 부동산 과다 보유 법인의 주식 등

토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액과 해당법인이 보유한 다른 법인 주식가액 중 토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액이 차지하는 비율에 상당하는 주식가액의 합계액이 해당 법인의 총자산가액에서 차지하는 비율이 50% 이상인 법인의 과점주주가 그 법인의 주식 등의 100분의 50 초과를 해당 과점 주주 외의 자에게 양도하는 경우의 해당 주식 등

② 부동산 과다 보유 특정 업종 법인의 주식 등

㉠ 골프장업, 스키장업 등 체육시설업과 관광사업 중 휴양시설관리업(휴양콘도미니엄, 전문휴양시설) 및 부동산업, 부동산개발업 등을 영위하는 법인으로 자산총액 중 부동산 등의 보유비율이 80% 이상인 법인의 주식으로 1주라도 양도하면 양도소득세 과세 대상이 된다.

㉡ 특정시설물 이용권 등을 일반이용자보다 유리한 조건으로 부여받게 되는 것이 주된 내용이 되는 법인의 주식 또는 출자지분

(4) 기타자산

(가) 사업용고정자산과 함께 양도하는 영업권

영업권이란 그 기업의 전통, 사회적 신용, 그 입지조건, 특수한 제조기술 또는 특수거래관계의 존재 등을 비롯하여 제조 판매의 독점성 등으로 동종의 사업을 영위하는 다른 기업이 올리는 수익 보다 큰 수익

을 올릴 수 있는 초과수익력이란 무형의 재산적 가치를 말한다.(대법원 1985. 4.23. 선고, 84누281 판결).

영업권을 별도로 평가하지 아니하였으나 사회통념상 자산에 포함되어 함께 양도하는 것으로 보는 영업권과 행정관청으로부터 인가·허가·면허를 받음으로써 얻은 경제적 이익도 영업권에 해당한다.

(나) 특정시설물 이용권

특정시설물 이용권이란 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 이용할 수 있도록 약정한 단체의 구성원인 된 자에게 부여되는 시설물이용권을 말한다.

골프회원권, 헬스클럽회원권, 콘도미니엄회원권, 스키장회원권 등이 있다.

(5) 파생상품

파생상품이란 원자재, 통화, 증권 등의 기초자산에 근거하여 파생된 상품으로 코스피 200 선물, 옵션, 미니 코스피 200 선물, 옵션, 코스피 200 주식워런트 증권 등이 있다.

나. 양도소득세 과세원인

양도소득세는 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등 양도대상 자산이 유상으로 사실상 이전되는 경우에 과세한다.

(1) 양도의 개념

즉 재산권에 대한 권리 주체가 바뀌고 재산권이 이전하는 현상을 양도라고 한다. 이전이라 함은 자산에 대한 권리주체가 바뀌는 것을 말한다.

양도란 자산에 대한 등기 또는 등록에 관계없이 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것으로 규정하면서 자산의 유상이전의 예로

매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등을 들고 있는 것으로 해석되고, 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자를 원인으로 하여서 자산이 이전된 경우에 한하여 이를 양도소득에 있어 양도로 본다는 취지는 아니므로, 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 이외의 사유로 인한 것이라 할지라도 자산이 유상으로 사실상 이전된 때에는 양도소득세의 과세원인인 양도가 이루어진 것으로 보아야 한다(대법원 2010. 12. 9. 선고 2010두15452 판결).

또한 대물변제나 대위변제, 공용수용 등 그 형식에 불문하고 소유권이전의 대가가 있으면 모두 양도에 해당한다.

그러므로 자산의 유상 이전에는 그 소유권 이전의 대가로 현금 또는 현물 등을 받거나 양도자산에 대응하는 다른 자산을 대체 취득하거나 법률상 변제 의무가 있는 채무를 소멸시키거나 하는 경우를 모두 포함하고 이때 자산의 처분이 소유자의 자의에 의한 것인지 경매 또는 공매 등과 같이 자의에 의한 것이 아닌지 여부는 양도에의 해당 여부를 판단하는데 아무런 영향을 미치지 않는다.(헌재 2002.6.27. 선고 2001헌바44결정)

(2) 유상으로 사실상 이전

(가) 개념

사실상 유상이전이라 함은 양수자가 법률상의 소유권을 취득하지 않아도 자산에 대한 사용·수익·처분이라는 소유권의 내용을 실현하는 단계를 말한다.

자산이 유상으로 사실상 이전되는 것이라 함은 매매와 같은 경우에는 그 토지의 대가가 사회통념상 대금의 거의 전부가 지급되었다고 볼 만한 정도의 대금지급이 이행되었음을 뜻한다고 보아야 한다(대법원 1984.2.14. 선고 82누286 판결).

환매계약에 따른 환매기간내에 환매권을 행사하여 해당 부동산의 소유권을 환원登記하는 것은 양도로 보지 아니하여 양도소득세가

과세되지 아니한다.(재일 46014-2023, 1994.7.22.).

증여의 경우 수증자가 증여재산에 담보된 채무를 인수하는 경우에는 증여가액 중 그 채무액에 해당하는 부분은 자산이 유상으로 사실상 이전된 것으로 본다.

한편, 자산이 유상으로 이전된 원인인 매매 등 계약이 법률상 유효할 것까지는 요구하고 있지 않다(대법원 2011.7.21. 선고 2010두23644 판결)

(3) 매매(매도)

매매란 당사자 일방이 재산권을 상대방에게 이전할 것을 약정하고 상대방은 그 대금을 지급할 것을 약정함으로써 성립하는 계약을 말하는데, 매도란 대가를 받고 재산권을 상대방에게 이전하는 것을 말한다.

부동산의 경우 일반적으로 등기가 이루어져야 재산권 이전의 효력이 발생하지만, 양도소득세 과세원인인 매도에 있어서는 자산의 매매대금 지급이 완료되어 사실상 소유권 이전이 이루어진 경우 등기가 안 되어도 자산이 유상으로 이전되는 것으로 본다.

한편, 매매계약이 합의해제되거나 부동산 교환계약이 사기를 원인으로 취소된 경우에는 소유권 이전등기를 환원하지 못하였더라도 매도인에게 양도로 인한 소득이 있다고 할 수 없다(대법원 2002. 9.27. 선고 2001두5972 판결).

(4) 교환

교환이란 당사자 쌍방이 서로 금전 이외의 재산권을 이전할 것을 약정함으로써 성립하는 계약을 말한다. 교환에 의해서도 양도소득세가 과세된다.

(5) 법인에 대한 현물출자

현물출자란 회사설립 또는 신주발행 시에 현금 이외의 재산으로써 출자하는 것을 말한다.

조합에 대한 자산의 현물출자는 자산의 유상이전에 해당하여 양도 소득세 과세대상이 된다(대법원 2003.5. 16. 선고 2003두 2137 판결).

즉, 현물출자를 함으로써 자산의 소유권이 상대방에게 이전되고 그 대가로 지분을 취득하게 되므로 유상양도에 해당한다.

가령 거주자가 주택신축판매업을 공동사업으로 경영할 것을 약정하는 계약에 의하여 토지 등을 당해 공동사업에 현물출자하는 경우 등기에 관계없이 현물출자하는 날 또는 등기접수일 중 빠른 날에 당해 토지가 유상양도된 것으로 본다(질의회신, 재재산 46014-119, 2002.6.7).

주식회사의 법인 설립시의 현물출자는 궁극적으로 주주 지위의 취득을 반대급부로 하는 것으로서 주주의 지위를 취득하게 되는 설립등기시에 반대급부의 전부 이행이 있다고 할 수 있으므로 법인 설립 등기시를 양도시기로 보아야 할 것이다.(대법원 2000.6.23.선고, 98두 7558 판결).

(6) 조합에 대한 현물출자

조합은 두 사람 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 것을 약정함으로써 성립하고 모든 조합원은 조합계약에서 약정한 출자의무를 부담하며 각 조합원이 출자하는 각종 자산은 조합재산이 되는 것이므로 조합원의 합유가 되고 출자자는 그 출자의 대가로 조합원의 지위를 취득하는 것이므로 조합에 대한 자산의 현물출자는 자산의 유상이전으로 양도소득세과세원인인 양도에 해당한다(대법원 1985.3.12 선고 84누544 판결).

한편, 조합원의 출자기분에 해당하는 조합 소유 부동산을 현물로 반환받는 경우에는 공유물 분할의 성격에 해당하므로 양도소득세 과세 대상에 해당하지 않는다.(재산제세과-515, 2009.3.18.).

(7) 담보권 실행에 의한 소유권 이전

채무를 부동산으로 변제하거나, 타인의 채무를 위하여 담보를 제공한 경우 담보권 실행으로 소유권이 이전되는 경우 양도소득세가 과세된다.

한편, 저당권 실행을 위한 부동산 임의경매는 담보권의 내용을 실행하여 현금화하기 위한 행위로서 양도소득세 과세대상인 자산의 양도에 해당하고 이 경우 양도소득인 매매대금은 부동산에 귀속되며, 그 소유자가 한정승인을 한 상속인이더라도 단순승인을 한 상속인과 다르지 않으므로 양도소득의 귀속자로 보아야 한다(대법원 2012.9.13. 선고 2010두13630 판결).

또한 한정승인한 상속인의 상속재산에 대한 임의경매로 발생한 양도소득세 채무는 한정승인한 상속인 자신의 조세채무로서 한정승인자는 양도소득세 채무 전부에 대한 납세의무가 있고, 상속으로 인하여 취득한 재산의 범위로 책임이 제한되지 않는다.(부동산 납세과-1358, 2016.9.1.)

또한 채무불이행으로 양도담보자산의 소유권이 채권자에게 최종적으로 귀속되는 경우 양도소득세가 과세된다. 그러나 채무의 변제를 담보하기 위한 양도담보는 그 실질이 채무의 담보에 불과하므로 양도로 보지 않는다.

(8) 법률의 규정에 의한 소유권 이전

협의수용, 수용, 공매, 경매 등에 의한 소유권 이전은 양도소득세 과세원인이다.

① 협의수용·수용

수용 또는 협의 등에 의하여 사업시행자가 지장물 소유자에게 그 지장물 가격 상당의 손실보상금을 지급하면 공익사업 수행에 필요한 지장물을 철거할 수 있게 되고, 지장물 소유자는 지장물 철거를 수인하는 대가로 손실보상금을 지급받게 되는 셈이므로 결과적으로 지장물이라는 자산이 유상으로 사업시행자에게 사실상 이전되었다고 볼 수 있다(대법원 2010.12.9. 선고 2010두15452 판결).

② 경매 등에 의한 소유권 이전

경매에 의하여 보증된 소유 부동산의 소유권이 이전된 경우, 양도소득의 대상은 매각대금이고 양도소득의 귀속자는 물상소유자인 보증인이라

할 것이고, 구상권의 행사가 사실상 불가능이라고 하더라도 그러한 사정은 양도소득세 성부에는 아무런 영향이 없다(대법원 2017.7.11. 선고 2017두35516 판결).

한편, 외관상 자산이 강제경매 절차에 의하여 양도된 것처럼 보이더라도 강제경매 절차의 초가 된 경매 부동산에 관한 채무자 명의의 등기가 원인무효의 것인 경우라면 매수인은 경매부동산의 소유권을 취득할 수 없고, 강제경매 절차를 통하여 채무자에게 돌아간 이익이 있으면 원칙적으로 원상회복으로 반환의 대상이 될 수 있을 뿐이므로, 이 경우 특별한 사정이 없는 한 채무자에게 매각대금 상당의 양도소득이 귀속되었다고 보아 양도소득세를 과세할 수 없다(대법원 2016.8.18. 선고 2014두10981 판결).

(9) 대물변제 등

대물변제는 변제와 같은 효력이 있으므로 대물변제에 의하여 채무가 소멸한다.

따라서 대물변제로 재산의 소유권을 이전하는 것은 소멸채무액에 상당한 대가를 얻는 것이어도 이는 자산의 유상이전에 해당된다.

또한 위자료 채무를 변제하기 위하여 부동산 소유권을 이전하는 것은 대물변제에 해당되어 양도소득세 과세대상이다.

이 때 양도자산의 취득시기는 이혼일이 된다.

이는 부부가 이혼을 하게 되어 남편이 아내에 대한 위자료를 지급하기 위한 방법으로 자신의 소유인 주택의 소유권을 이전하는 것은 아내에 대한 위자료채무의 이행에 갈음한 것으로서 그 주택을 양도한 대가로 위자료를 지급할 채무가 소멸하는 경제적 이익을 얻게 되는 것이므로, 그 주택의 양도는 양도소득세의 부과대상이 되는 유상양도에 해당한다 할 것이다(대법원 1995.11.24. 선고 95누4599 판결).

상속과 관련하여 상속세를 주권으로 물납을 하면 그에 따라 상속세 채무를 면하게 되므로 이는 공법상의 대물변제적 성격을 가진 유상양도에 해당한다(대법원 2009.9.10. 선고 2007두 14695 판결).

(10) 공유물 분할의 유상양도 여부

①유상양도에 미해당(원칙)

원래 공유물의 분할은 법률상으로는 공유자 상호간의 지분 교환 또는 매매라고 볼 것이나, 실질적으로는 공유물에 대하여 관념적으로 그 지분에 상당하는 비율에 따라 제한적으로 행사되던 권리, 즉 지분권을 분할로 인하여 취득하는 특정부분에 집중시켜 그 특정 부분에만 존속시키는 것으로 그 소유형태가 변경될 뿐이라고 할 것이어서 이를 자산의 유상양도 라고 할 수 없다(대법원 1995.9.5. 선고 95누5653 판결).

이혼 시 재산분할의 경우에 각 부동산을 상대방에게 서로 이전하였다고 하여도 분할 후 자산가액의 비율이 실질적인 공동재산의 청산범위를 넘어서는 것이라거나 또는 재산분할 비율과의 차이에 따른 정산을 하였다는 등의 특별한 사정이 없는 한 공유물분할에 관한 법리에 따라 그와 같은 부동산의 이전이 유상양도에 해당한다고 볼 수 없다(대법원 1998.2.13. 선고 96누14401 판결).

②유상양도에 해당

한편, 연결하지 않은 다수의 필지를 각 1인이 단독소유하기 위해 토지를 교환하여 1필지를 본인 지분 감소분과 다른 필지의 본인지분 증가분이 발생하는 경우에는 자산의 유상이전으로 양도에 해당한다(사전-2016, 법령해석재산-0205, 2017.4.6.).

이혼 시 재산분할에 의하여 각 부동산을 상대방에게 서로 이전할 때 분할 후 자산가액의 비율이 실질적인 공동재산의 청산범위를 넘어서거나 재산분할 비율과의 차이에 따른 정산을 한 경우 법정상속 또는 협의분할에 의하여 상속등기를 필한 후 각 상속인간에 지분이 변경되는 경우 그 변경된 지분에 대한 대가를 지불하는 경우에는 이를 양도로 보아 양도소득세 과세대상이 된다.

(11) 부담부 증여

부담부 증여에 있어서 증여자의 채무를 수증자가 인수하는 경우에는 증

여가액 중 그 채무액에 상당하는 부분은 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것으로 본다.

부담부 증여에 대하여 양도에 해당하는 것으로 간주하여 증여자에게 양도소득세를 부과하는 이유는 증여자가 채무인수로 인하여 채무를 면하는 이익이 현실적으로 발생하여 그 이익에 대하여 유상양도에 준하여 증여자에게 양도세를 부과하는 데 있다.

한편, 공익법인에 재산을 출연하면서 출연재산에 설정된 출연자의 채무를 인수하는 경우에도 채무에 상당하는 부분은 자산의 사실상 유상 이전이다.

※신탁법상 신탁등기와 양도 여부

토지소유자가 각인이 소유할 건물 등을 공동으로 건축할 목적으로 신탁법 등에 의하여 소유토지를 사업시행자에게 신탁등기하는 것은 양도로 보지 않는다.(재산세과-2008.7.28).

다. 양도 및 취득시기

자산의 양도 및 취득시기는 양도소득의 귀속 여부를 결정하는 기준이 될 뿐만 아니라, 양도차익의 크기, 장기보유특별공제의 적용 여부 및 각종 비과세 및 감면요건의 충족 여부 등의 판단 기준이 된다.

양도 및 취득시기는 원칙적으로 대금을 청산한 날로 한다. 대금을 청산한 날이란 매매계약서에 기재된 잔금지급 약정일에도 불구하고 실제로 대금을 주고받은 날을 말한다.

(1) 대금청산일이 분명한 경우

대금청산일이 취득 또는 양도시기가 된다. 대금청산일이란 매매계약서에 기재된 날에도 불구하고 실제 거래대금의 전부 또는 잔금을 지급한 날을 의미한다.

잔금을 소비대차로 변경한 경우에는 소비대차 변경일이 된다.

(소득, 재일46014-1904, 1995.7.24.).

한편 토지거래허가구역 내 토지거래의 대금청산일이 취득 또는 양도시기에도 불구하고 그에 대한 예정신고 또는 확정신고는 그 허가일을 기준으로 한다.

또한 잔금을 어음이나 이에 준하는 증서로 받은 경우에는 어음 등의 결제일이 그 자산의 잔금청산일이 된다.

(2) 대금청산일이 분명하지 아니한 경우

등기접수일 또는 명의개서일이 된다.

부동산등기특별조치법에 의한 소유권이전등기의 경우 대금청산일을 취득시기로 보는 것이 원칙이고,

대금청산일이 불분명한 경우에는 등기접수일을 취득시기로 본다(대법원 2012.9.13. 선고 2012두10567 판결).

(3) 대금청산일 전에 소유권이전 등기 등을 한 경우에는 등기접수일

(4) 장기할부조건 취득 또는 양도의 경우에는

소유권이전 등기 접수일·인도일·사용수익일 중 빠른 날

장기할부조건이라 함은 계약금을 제외한 해당 자산의 양도대금을 2회 이상으로 분할하여 수입하고, 양도하는 자산의 소유권이전 등기(등록 및 명의개서를 포함한다) 접수일·인도일 또는 사용수익일 중 빠른 날의 다음날부터 최종 할부금의 지급기일까지의 기간이 1년 이상인 것을 말한다.

(5) 완성 또는 확정되지 아니한 자산을 양도 또는 취득한 경우로서 해당 자산의 대금을 청산한 날까지 그 목적물이 완성(사용승인) 또는 확정되지 아니한 경우에는 그 목적물이 완성 또는 확정된 날.

이는 대금청산이 먼저 이루어졌다 하더라도 이전등기를 하거나 인도받아 소유권자로서 권리를 행사할 수 있는 상태가 되지 않았기 때문에 그와 같은 상태가 되었을 때인 완성 또는 확정 시점으로 그 시기를 유예한다는 의미에서 규정을 둔 것으로 보고 있다.

(6) 부동산에 관한 권리의 취득 및 양도시기

분양권 취득시기는 그 권리가 확정되는 날. 즉, 아파트의 경우 원 분양자인 경우 당첨일이고, 그 권리를 인수받은 때(승계분양의 경우)에는 잔금청산일이 취득시기가 된다.

즉, 분양권은 소득세법 제94조 제2호 가목의 부동산을 취득할 수 있는 권리로서 자동차, 주권 내지 주식 등과 같이 권리의 이전의 효력 발생 내지 그 대항력 구비를 위하여 등기, 등록, 명의개서가 필요하지 않으므로 그 양도시기는 소득세법 제98조에서 규정한 대금청산일로 봄이 상당한다.

(7) 채무불이행 등에 의한 부동산 소유권 이전의 경우

대물변제에 의한 소유권이전 등기 접수일이다(대법원 1991.11.12. 선고 91누8432 판결).

(8) 자기가 건설한 건축물

사용승인서 교부일. 다만, 사용승인서 교부일 전에 사실상 사용하거나 임시사용승인을 받은 경우에는 그 사실상의 사용일 또는 임시사용승인을 받은 날 중 빠른 날, 미허가 건축물의 경우에는 사실상의 사용일이 취득일이 된다. 잔금청산일까지 아파트가 완공되지 않은 경우에는 건물이 완성된 날(사용승인일)을 취득시기로 본다.

(9) 수용에 의한 경우

대금을 청산한 날, 수용의 개시일 또는 소유권이전 등기 접수일 중 빠른 날. 한편 보상금이 공탁되어 공탁금을 수령하는 경우에는

공탁일이 양도시기가 된다. 다만, 소유권에 관한 소송으로 보상금이 공탁된 경우에는 소유권 관련 소송 판결 확정일이 양도시기가 된다.

(10) 상속 또는 증여에 의한 취득의 경우

상속이 개시된 날, 증여에 의한 취득의 경우에는 증여를 받은 날(증여등기접수일)이다.

한편, 최초의 협의분할에 의하여 취득한 재산의 취득시기는 피상속인의 사망으로 인하여 상속이 개시된 날이다.

즉, 민법 제1015조에 의하면 상속재산의 분할은 상속개시된 때에 소그방여 그 효력이 있다고 규정하고 있는 바, 이는 분할에 의하여 각 공동상속인에게 귀속되는 재산이 상속개시 당시 이미 피상속인으로부터 직접 분할받은 자에게 승계된 것을 의미한다(대법원 2009.4.9. 선고 2008다87723 판결).

한편, 유증이나 사인증여에 의한 부동산의 취득시기는 별도 규정이 없는 한 유증 등의 효력이 발생하여 사실상 소유권을 취득하였다고 볼 수 있는 ‘상속이 개시된 날’이 자산취득시기가 된다(대법원 2011두8994 판결).

(11) 경락에 의하여 자산을 취득하는 경우

경매대금을 완납한 날

(12) 조건부 매매의 경우

조건부로 자산을 매매하는 경우 그 조건성취일이 양도 또는 취득의 시기가 된다. 토지거래허가구역내의 토지로서 토지거래계약 허가 후 대금을 청산한 경우에는 그 대금 청산일이 취득·양도시기가 된다.(재일46014-2056, 1997.8.29.).

(13) 대물변제의 경우

대물변제는 본래의 채무에 갈음하여 다른 급부를 현실적으로 하는 때에 성립하는 요물계약으로서 그 소유권이전 등기가 경료된 때에 부동산이 양도되고 그 대가의 지급이 이루어진 것으로 보아야 한다(대법원 1991.11.12. 선고 91누8432 판결).

(14) 환지처분에 의한 취득

법률에 따른 환지처분으로 인하여 취득한 토지의 취득시기는 환지 전의 토지의 취득일이 취득시기가 된다. 다만, 교부받은 토지의 면적이 환지처분에 의한 권리면적 보다 증가 또는 감소된 경우에는 그 증가 또는 감소된 면적의 토지에 대한 취득시기 또는 양도시기는 환지처분 공고가 있는 날의 다음 날로 한다.

(15) 주식 또는 출자지분의 취득 및 양도시기

원칙적으로 대금청산일이나, 대금을 청산하기 전에 명의개서를 한 경우에는 명의개서일이 된다. 현물출자의 경우 발기설립의 경우에는 현물출자에 따른 설립등기를 한 때(대법원 2000. 6.23. 선고 98두7558 판결). 공동사업에 현물출자한 경우에는 출자한 날 또는 등기접수일 중 빠른 날이다.

(16) 의제취득시기

1984.12.31. 이전에 취득한 부동산, 부동산에 관한 권리, 기타 자산은 1985.1.1.에 취득한 것으로 의제한다. 1985.12.31. 이전에 취득한 상장주식과 비상장주식은 1986.1.1.에 취득한 것으로 본다.

(17) 기타 취득 및 양도시기

공유물 양도시 취득일은 공유물 분할일이 아니고 실제 취득한 날이다. 또한 특별조치법에 의한 이전등기는 잔금청산일이 불분명하여 원칙적으로 등기접수일이 취득시기이다.

(18) 교환에 의한 경우

교환가액의 차액이 없으면 교환계약체결일을 잔금청산일로 보며(국심88서1235, 1989.1.5.), 교환계약체결일이 불분명한 경우에는 교환등기접수일이 된다(제일01254-1745.1990.9.12).

※한편, 2인 이상의 공유자가 연접 또는 연접하지 않은 공유부동산에 대한 분할 전·후 공유자별 지분가액 비율이 변동되지 않는 부분은 양도에 해당하지 않는다(대법원 1995.9.5. 선고 95누5653 판결, 조심 2016서1217, 2016.8.17. 참조)

(19) 이혼으로 인한 자산 양도시 취득시기

이혼에 의한 재산분할에 의하여 취득한 자산의 양도시 취득시기는 전 배우자의 자산취득시기가 된다.

한편, 이혼위자료로 부동산의 소유권이 이전되는 경우에는 대물변제에 의한 양도에 해당되어 양도소득세 과세대상이 되고, 양도시기는 소유권이전등기 접수일이다.

※현물출자시 양도시기

현물출자는 궁극적으로 주주 지위 취득을 반대급부로 하는 것으로서 주주 지위를 취득하게 되는 설립 등기시에 반대급부의 이행이 있다고 볼 수 있으므로, 대금청산일에 상응하는 설립등기시를 양도소득세 양도차익계산에 있어서 양도시기로 보아야 할 것이다.(대법원 98두7558 판결)

4. 양도가액 산정

(1) 의의

양도가액이란 그 자산의 양도 당시의 양도자와 양수자 간 실지거래가액에 따른다.

즉, 양도가액은 객관적인 교환가치를 반영하는 일반적인 시가가 아니라 실지의 거래대금 그 자체 또는 거래 당시 급부의 대가로 실

지 약정된 금액을 의미한다(대법원 2015.10.15. 선고 2015두 43148 판결).

한편 부동산 매매계약에 따라 양도하면서 당초 약정된 매매대금을 어떤 사정으로 일부 감액하기로 하였다면 양도가액은 당초 약정대금이 아니라 감액된 대금이다(대법원 2010.10.14. 선고 2010두 7970 판결).

다만, 실지거래가액에 의하는 경우로서 장부, 매매계약서 등 증빙서류에 의하여 양도당시 지거래가액을 인정 또는 확인할 수 없는 경우에는 매매사례가액, 감정가액, 기준시가를 적용하여 양도가액을 산정할 수 있다.

(2) 실지거래가액에 의한 양도가액

2007.1.1.부터 양도차익 계산은 실지거래가액에 의한다.

(가) 일반적인 경우

실지거래가액은 당사자가 실제로 거래한 가액으로 매매계약서나 실지계약서에 의하여 객관적으로 인식되는 가액을 말한다.

즉, 실지 매매대금 그 자체 또는 거래당시 급부의 대가로 실지 약정된 금액을 말한다.(대법원 1999.2.9. 선고 97누6629 판결).

실지거래가액은 객관적인 교환가치를 반영하는 일반적인 시가는 아니다.(대법원 2007.4.26.선고, 2006두7171 판결).

양도소득 과세표준 예정신고 또는 확정신고를 한 경우로서 당해 신고가액이 사실과 달라 납세지 관할 세무서장 등이 실지거래가액을 확인한 때에는 그 확인한 가액을 양도가액으로 한다.

토지와 건물 등을 함께 양도하는 경우에는 이를 각각 구분하여 실지거래가액을 정하고 가액 구분이 불분명한 경우 등에는 취득 또는 양도당시의 기준시가 등을 감안하여 일정한 산식에 의하여 안분계산한다.(안분계산방법은 감정평가법인이 평가한 감정평가가액, 기준시가, 장부가액, 취득가액 순서로 그 가액에 비례하여 안분한다)

구분이 불분명한 경우란 기준시가에 따른 안분가액과 납세자가 신고한 안분가액이 100분의 30 이상 차이가 나는 경우를 말한다.

가령, 구분기장한 가액이 하나의 자산이더라도 감정가액에 따라 안분한 금액과 30% 이상 차이가 있는 경우에는 가액 구분이 불분명한 것으로 보므로 감정가액에 따라 안분한 금액을 양도가액으로 한다.(사전- 법령해석 재산-0011, 2018.2.13.)

(나) 부동산 실거래가격 신고의무 제도

2006년 1월 1일부터는 부동산 실거래가격 신고의무 제도가 도입됨으로써 양도소득세 신고 시 양도자는 부동산 매매 계약 체결 일로부터 60일 이내에 부동산 소재지를 관할하는 시, 군, 구청에 신고하고, 부동산 등기부에 기재된 실제거래가격으로 양도가액을 신고하여야 한다.

거래당사자가 무신고, 허위신고, 지연신고 등으로 실거래가액 신고의무를 위반하면 일정한 과태료처분을 받을 수 있다. 즉 허위 계약서 적발시에는 부동산거래신고 등에 관한 법률 제28조에 따라 과태료(부동산 취득가액의 5% 이하)가 부과되며, 양도소득세 비과세·감면이 배제된다. 그 밖에 부정행위에 따른 40%의 증가산세가 부과될 수 있다.

※부동산 계약시 업·다운계약서

①업계약서

업계약서는 실거래금액 보다 매도금액을 높게 신고하는 것을 말하고 나중에 매수인이 부동산을 양도할 때 매수인의 취득가액을 높게 하여 양도소득세를 줄이기 위하여 작성되는 계약을 말한다.

②다운계약서

실거래금액 보다 매도금액을 낮게 신고하는 것을 말하고, 매도인의 양도가액을 낮게 하여 양도차익을 줄임으로써 양도세 부담을 줄이기 위하여 작성하는 계약서를 말한다.

③한편, 다운계약서 등 당사자가 주장하는 거래가액이 다른 경우에는 거래의 경위, 거래장소, 거래대금, 지급방법, 자금원천, 계약서 작성 경위 등 구체적 사실관계를 확인하고 그 확인 내용을 뒷받침할 객관적인 증빙이 필요하다.

(다) 특수한 경우 실지거래가액

① 채무인수 조건의 양도

당해 재산에 저당권이 설정된 채무, 임대인의 임대보증금 반환채무 등 채무인수 조건부 양도인 경우에는 현금 수수금 과 채무인수액을 포함한 총액을 실지거래가액으로 한다.

② 양도소득세를 양수인이 부담하는 경우

매매계약을 체결하면서 당사자 간에 약정에 의하여 양도자가 부담할 양도소득세를 양수자가 부담하는 조건으로 계약을 체결한 후 양수자가 이를 대신 납부하기로 한 양도소득세는 양도가액에 산입한다.

③ 부담부 증여의 양도가액

상속세 및 증여세법상 평가액에 증여가액 중 채무액(증여재산에 담보된 채무, 증여재산에 대한 임대보증금 등) 이 차지하는 비율을 곱한 금액을 양도가액으로 한다.

한편, 취득가액은 소득세법상 평가액 즉 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액, 환산가액 등에 의한다.

④ 약정된 매매대금을 감액하기로 한 매매

주식을 매매계약에 의하여 양도한 경우 당초 약정된 매매대금을 어떤 사정으로 일부 감액하기로 하였다면, 양도재산인 주식의 양도로 발생하는 양도소득의 총수입금액, 즉 양도가액은 당초의 약정대금이 아니라 감액된 대금으로 보아야 한다(대법원 2010. 10. 14. 선고 2010두7970 판결).

⑤ 토지 등을 교환한 경우

원칙적으로 실지거래가액이 확인되면 그 가액으로 실지거래가액이 확인되지 않으면 매매사례가액, 감정가액, 기준시가에 의한다.

교환에 의한 부동산 양도의 경우 그 양도가액(실지거래가액)은 교환에 의하여 새로 취득하는 부동산이 아니라 양도되는 당해 부동산의 가액을 기준으로 한다.

원칙적으로 실지거래가액이 확인되면 그 가액으로 실지거래가액이 확인되지 않으면 매매사례가액, 감정가액, 기준시가에 의한다.(대법원 2012.2.9. 선고 2010두27592 판결).

한편, 교환 대상 부동산에 대한 감정평가법인 등의 객관적 교환가치에 의하여 그 감정가액의 차액에 대한 정산절차를 수반한 교환인 경우에는 실지거래가액을 확인할 수 있다고 할 것이다(부동산 거래관리과 -797, 2010.6.9.)

○실지양도가액을 확인할 수 있는 경우

(교환계약서에 의한 약정가액, 감정가액이 있는 경우)

교환으로 인하여 양도하는 자산의 양도가액은 교환당시 그 양도자산의 실지거래가액이다. 과세실무상 부동산을 교환하는 경우 당해 부동산의 양도가액은 교환계약서에 표시된 실지거래가액에 의한 것이 원칙이다.

한편, 교환 대상 부동산에 대한 감정평가법인 등의 객관적 교환가치에 의하여 그 감정가액의 차액에 대한 정산절차를 수반한 교환인 경우에는 실지거래가액을 확인할 수 있다고 할 것이다(부동산 거래관리과 -797, 2010.6.9.)

-교환하는 자산의 실지거래가액(양도가액)을 교환계약서에 의한 약정가액 또는 감정가액이 된다.

(다만, 정산절차가 있는 경우는 정산에 의한 금액이 실지거래가액이 될 수 있다)

한편, 교환으로 양도되는 목적물의 소유자가 교환으로 취득하는 목적물의 감정가액과의 차액을 현금으로 지급받는 경우에는 교환하는 취득하는 목적물의 감정가액과 그 현금을 합한 금액이 교환으로 양도되는 목적물의 실지거래가액이 된다.(대법원 1997.2.11. 선고, 96누860 판결).

○실지양도가액을 확인할 수 없는 경우

실지거래가액을 확인할 수 없는 경우에는 매매사례가액, 감정가액, 기준시가 등으로 양도가액을 산정한다.

교환에 의한 실지거래가액 유무 판단기준은 거래가 교환인 경우 각 물건에 대한 시가감정을 하여 그 감정가액상의 차액에 대하여 금전의 보충지급 등 정산절차를 수반한 때에는 그 실지 양도가액을 파악할 수 있다고 할 것이나 그렇지 아니한 단순한 교환의 경우에는 그 실지거래 가액을 파악할 수 없다(대법원 1998.2.10. 선고 97누7455 판결)

⑥ 현물출자의 경우 양도가액

개인이 토지를 법인에 현물출자하여 그 대가로 주식을 취득하는 경우에 있어서 양도가액은 현물출자의 대가로 교부받은 주식의 가액이 된다(서면4팀-1271-2005.7.21.).

⑦ 대물변제의 경우

대물변제시에는 양도인은 당해 자산을 양도함으로써 그 채무액을 면제받게 되므로 그 채무액이 실지거래가액이 된다고 할 것이다.

※이자의 경우

장기할부 조건의 이자상당액은 양도가액에 포함한다. 그러나 대금지급 지연에 따른 이자상당액은 양도가액에 포함되지 않는다.

※검인계약서 실지거래가액 인정여부

매매당사자들이 작성하여 시장·군수 등의 검인을 받은 검인계약서

는 특별한 사정이 없는 한 당사자 사이의 매매계약 내용대로 작성되었다고 추정되고, 그 계약서가 실제와 달리 작성되었다는 점은 주장하는 자가 입증하여야 한다(대법원 1993.4.9. 선고 93누 2353 판결).

(3) 매매사례가액, 감정가액, 기준시가에 의한 양도가액

증명서류에 의하여 해당 자산의 양도 당시 또는 취득 당시의 실지거래가액을 인정 또는 확인할 수 없는 경우, 양도 당시의 실지거래가액의 확인을 위하여 필요한 장부·매매계약서·영수증, 기타 증빙서류가 없거나 그 중요한 부분이 미비된 경우 등에는 매매사례가액, 감정가액, 기준시가를 순차적으로 적용하여 양도가액을 결정한다.

(가) 매매사례가액

양도일 전후 각 3개월 이내에 해당 자산(주식 등은 제외한다)과 동일성 또는 유사성이 있는 자산의 매매사례가 있는 경우에는 그 가액.

(나) 감정가액

양도일 전후 각 3개월 이내에 해당 자산(주식 등은 제외한다)에 대하여 둘 이상의 감정평가업자가 평가한 것으로서 신빙성이 있는 것으로 인정되는 감정가액(감정평가기준일이 양도일 전후 각 3개월 이내인 것에 한한다)이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액.

(다) 기준시가

양도당시의 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액이 없으면, 기준시가를 적용한다. 양도가액을 기준시가로 적용하면 취득가액도 기준시가로 적용한다.

※주택의 기준시가

2005.7.12. 이전에는 일반주택은 토지와 건물을 따로 평가하고 공동주택은 국세청장이 산정고시하는 가액으로 하였으나 2005.4.30. 개별주택가격(토지와 건물을 통합 평가하여 고시)을 양도소득세 과세기준으로 사용한다.

(4) 시가에 의한 양도가액

(가) 상속세 및 증여세법 시가에 의하여 양도가액을 정하는 경우 거주자가 특수관계인과의 거래에 있어서 토지 등을 시가를 초과하여 취득하거나 사가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 취득가액 또는 양도가액을 시가에 의하여 계산한다.

가령 특수관계인으로부터 시가보다 높은 가격으로 매입하거나 특수관계인에게 시가보다 낮은 가격으로 재산을 양도한 때로 시가와 거래가액의 차액이 3억 원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우. 그 밖에 특수관계인과의 거래로 해당 연도의 양도가액 또는 필요경비의 계산 시 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때로 시가와 거래가액의 차액이 3억 원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우.

(나) 법인세법상 시가에 의한 양도가액

법인세법상 시가란 건전한 사회통념 및 관행과 특수관계인이 아닌 자간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 말하는 것으로 법인세법상 부당행위 계산부인에 따른 특수관계인에 해당하는 법인에 양도한 경우로서 법인세법에 따라 해당 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있는 경우에는 부당행위 계산 부인에 따른 시가를 양도가액으로 본다.

(다) 금전 이외의 것을 수입한 경우
금전 이외의 것을 수입한 때에는 수입금액은 그 거래 당시의 시가에 의하여 계산한다.

※양도가액 산정시 부가가치세 포함 여부
양도가액에는 부가가치세법의 규정에 의한 사업자가 매수인으로 부터 징수하여 국가에 납부한 부가가치세는 포함하지 아니한다.
(양도, 서면 인터넷 방문상담-2339, 2007.8.20.).

5. 필요경비 산정

가. 의의

필요경비란 당해 양도자산의 양도차익을 얻기 위해 사용하거나 소비한 통상적인 비용으로 일반적으로 용인된 것을 말한다.
양도소득세 필요경비에 해당되는 것으로는 ①취득가액, ②자본적 지출액, ③양도비 등이 있다.
필요경비에 대한 입증책임은 납세자에게 있다.

나. 필요경비 계산 원칙

(1)실지거래가액이 확인되거나 신고가액이 실지거래가액으로 인정되는 경우

취득가액 등에 자본적 지출액 등과 양도비 등을 가산한 금액으로 한다.

(2)실지거래가액이 확인되지 않거나 사실과 다른 경우

매매사례가액, 감정가액, 환산가액에 일정한 개산공제액을 가산한 금액으로 한다.

※필요경비개산공제액

필요경비개산공제액은 취득가액을 환산에 의하여 계산하거나 양도 및 취득가액을 기준시가에 의하여 계산한 경우에 적용한다.

※ 환산취득가액에 의하여 취득가액을 계산할 경우에는 환산취득가액에 개산공제액을 가산한 금액과 자본적 지출액 등과 양도비를 가산한 금액 중 큰 금액을 필요경비로 한다.

※부동산을 취득할 권리의 기준시가

취득일 또는 양도일 까지의 불입한 금액과 취득일 또는 양도일 현재의 프리미엄에 상당하는 금액을 합한 금액을 말한다.

(3) 의제취득일(1985.1.1.) 이전 취득 부동산의 필요경비

(가)취득가액

①취득당시의 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액이 확인되는 경우로서 해당 자산의 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액과 그 가액에 취득일로부터 의제취득일의 적전일까지의 보유기간동안의 생산자물가상승률을 곱하여 계산한 금액을 합산한 가액

①과 ②중 큰 금액을 취득가액으로 한다.

②실제 취득일의 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액이 없는 경우에는 의제취득일 당시의 매매사례가액, 감정가액, 환산취득가액, 기준시가에 의하여 계산한 금액

(나)필요경비 계산

실지거래가액을 기준으로 취득하는 경우에는 취득가액에 자본적 지

출액과 양도비 등을 가산한 금액을 필요경비로 하고, 실지거래가액, 매매사례가액 또는 감정가액을 기준으로 취득가액을 환산하는 경우에는 환산취득가액에 개산공제액을 합한 금액을 필요경비로 한다.

다. 필요경비 인정요건

(1) 개요

사업소득에 있어 손익계산 방식과 달리 양도차익을 계산할 때 비록 자산의 취득, 양도 과정에서 발생한 비용이더라도 소득세법에서 직접 규정하지 않는 한 필요경비로 인정되지 않는다.

(2) 증빙요건

관련 증명서류를 수취, 보관하거나 실제 지출한 사실이 금융거래 등 증명서류에 의하여 확인되는 경우에 필요경비로 인정한다.

즉, 취득가액을 제외한 기타 필요경비 입증서류로는 ①세금계산서, 신용카드, 금융거래 증빙 등 적격증빙이 있고 ②거래상대방과 지출사실이 확인되는 경우에 필요경비로 인정한다.

자본적 지출액 등을 필요경비로 인정받기 위해서는 공사계약서 및 대금 지급 증빙 등의 객관적인 입증을 통해 양도된 자산에 실제 소요된 비용으로서 용도변경이나 내용연수 증가 등의 결과를 가져올 정도의 공사비용이라는 사실이 명확히 확인되어야 필요경비로 인정할 수 있다(대법원 2015.5.28. 선고 2015두37990 판결).

한편, 인테리어 공사비용은 계약서 작성시 자본적 지출액에 해당하는 항목과 수익적 지출액에 해당하는 항목으로 구분하여 작성하는 것이 필요경비 입증에 유리한다.

(3) 세부 증빙요건

(가) 필요경비 발생일이 2016년 2월 17일 이전인 경우
세금계산서, 신용카드 등 적격증빙이 없어도 영수증 등 기타 증빙으로

지출사실이 확인되면 필요경비로 인정한다.

(나) 필요경비 발생일이 2016년 2월 17일 이후부터 2018년 4월 1일 이전인 경우 지출사실을 입증할 수 있는 정규영수증 또는 간이영수증 등의 증빙이 있어야 하며 증빙에는 공급자의 사업자등록번호, 성명, 공급일지, 가액 등이 기재되어 있어야 한다.

(다) 필요경비 발생일이 2018년 4월 1일 이후인 경우
세금계산서, 신용카드, 금융거래 증빙 등 적격증빙이 있고 지출사실이 확인되는 경우에는 필요경비로 인정된다.

※필요경비에 산입되는 부가가치세

자산의 취득과 관련하여 부담한 부가가치세 중 부가가치세법에 의하여 공제받지 못한 매입세액은 필요경비에 산입한다.

라. 취득가액

(1) 의의

취득가액이라 함은 당해 양도자산의 양도가액에 직접 대응되는 비용으로 당해자산의 취득에 소요된 실제거래가액을 말한다.

취득가액은 실지거래가액으로 산정하는 것이 원칙이나, 실지거래가액을 확인할 수 없는 경우에는 ①매매사례가액, ②감정가액, ③환산취득가액은 순차적으로 적용하여 계산한다.

상속 또는 증여에 의하여 취득하는 경우에는 상속세 및 증여세법상 시가가 취득가액이 된다.

한편, 소유 부동산과 관련하여 변호사에게 지급한 승소사례금은 필요경비에 해당하지 아니한다.

(2) 취득에 소요된 실제거래가액 계산

(가) 매입한 자산의 취득가액

①일반적인 경우

매입가액에 취득세·등록세·등록면허세, 기타 부대비용을 가산한 금액, 기타 부대비용에는 법무사 비용, 취득 시 중개수수료, 컨설팅 비용 등이 있다.

②기타 취득가액에 가산되는 경우

- 취득에 관한 소송이 있는 자산에 대하여 그 소유권 등을 확보하기 위하여 직접 소요된 소송비용·화해비용 등의 금액
다만, 그 지출한 연도의 각 소득금액 계산에 있어서 필요 경비에 산입되지 않아야 한다.
- 당사자 약정에 따른 대금지급방법에 따라 취득원가에 이자상당액을 가산하여 거래가액을 확정하는 경우 해당 이자상당액은 취득원가에 포함된다. 아파트 취득 시 프리미엄을 추가로 지급하고 그 사실이 객관적으로 입증될 경우 취득가액으로 공제받을 수 있다(심사-양도-2016-0044, 2016.7.21.).
- 자산을 장기할부조건으로 매입하는 경우 발생한 채무를 기업회계기준에 따라 현재가치로 평가하여 현재가치할인차금으로 계상한 경우 해당 현재가치할인차금은 취득가액에 포함된다.

③취득가액에 가산되지 않는 경우

- 취득자금을 금융기관으로부터 대출받아 지급한 지급이자 는 필요경비에 해당하지 않는다.
- 고정자산의 매입에 직접 소요된 차입금(특정차입금)에 대한 지급이자를 원본에 가산하는 경우 양도소득에서 공제되는 필요경비에 해당하지 아니한다(사전-2015-법령해석재산-0154, 2015.9.9.).
- 토지와 건물을 함께 취득하여 장기간 사용 후 건물을 철거하고 나대지 상태로 양도하는 경우에는 건물의 취득가액과 철거

비용 등은 토지의 취득가액에 산입하지 아니한다.

(나) 제조·생산 또는 건설 등에 의하여 취득한 자산의 취득가액
원재료비·노무비·운임·하역비·보험료·수수료·취득세 등 공과금·설
치비, 기타 부대비용의 합계액이 된다.

부가가치세법상 자기가 생산하거나 취득한 재화를 면세사업자로 전환
하거나, 폐업시 잔존재화 발생에 의하여 납부하여야 할 부가가치
세는 취득가액에 포함한다.

(다)경매에 의한 취득의 경우

경락가액(낙찰허가 결정서 등에 의하여 확인)

※거주자가 인도하는 부동산을 민사집행법 제91조 규정에 따라
유치권자에게 그 유치권으로 담보하는 채권을 변제할 책임이 있
는 부동산을 공매로 취득하면서 유치권으로 담보하는 채권 상당
액을 변제한 경우 위 금액은 필요경비에 산입한다.

(다) 기타 취득원가에 포함되는 금액

㉠ 취득세에 대한 교육세와 아파트 분양 시 그 분양사업자가 거
래징수한 부가가치세는 일반과세자가 사업용으로 분양받지 않는
한 취득원가에 산입한다.

※건물과 같은 고정자산의 경우 잔존재화에 대한 부가가치세는 취
득시 소요되는 기타부대비용에 포함된다고 보아야 한다.(대법원
2012.12.26. 선고 2012두12723 판결).

㉡ 과점주주가 신고·납부한 취득세도 취득원가에 산입한다.

㉢ 부동산의 소유권을 경락으로 취득하면서 전세보증금 채무를
인수한 경우 부동산의 취득가액에 포함한다.

㉣ 대항력 있는 임차권의 목적부동산의 경락인이 임차인에게 반
환한 임차보증금은 그 부동산의 취득가액에 포함한다(대법원
1992.10.27. 선고 92누11954 판결).

㉤ 일반과세자가 간이과세자로 변경하면서 납부한 재고납부세액

은 취득원가에 포함된다(질의회신, 서면-2015-법령해석 재산-2335, 2016.2.5.).

(3) 일정한 절차에 의하여 확인된 취득가액

① 취득자가 부동산 취득 시 부동산 거래신고에 관한 법률에 의하여 신고한 실제거래가액을 관할 세무서장이 확인한 경우에는 이를 취득당시의 실지거래가액으로 본다.

② 부동산 취득가액을 실지거래가액으로 양도소득세 예정신고 또는 확정신고를 하여야 할 자가 그 신고를 하지 아니한 경우로 실지거래가액을 소명하지 않은 경우 등에는 등기부에 기재된 거래가액을 실지거래가액으로 추정한다.

③ 신고한 실지거래가액이 사실과 다른 것으로 확인된 경우 취득가액 양도소득 과세표준 예정신고 또는 확정신고를 한 경우로서 당해 신고가액이 사실과 달라 납세지 관할 세무서장 등이 실지거래가액을 확인한 때에는 그 확인된 가액을 취득가액으로 한다.

(4) 실지거래가액을 확인할 수 없는 경우 취득가액 대체가액

(가) 실지거래가액 대체가액 유형 해석 기준

본래의 실지거래가액이 아닌 매매사례가액, 감정가액, 환산가액에 의하여 취득 당시의 실지거래가액을 대체하도록 한 소득세법은 그 적용 순서뿐만 아니라 실지거래가액을 대체 할 수 있는 가액의 유형도 요건을 정하여 제한적으로 규정한 것으로 해석한다(대법원 2015.10.15. 선고 2015두43148 판결).

(나) 매매사례가액

취득일 전후 각 3개월 이내에 해당 자산(주식 등은 제외한다)과

동일성 또는 유사성이 있는 자산의 매매사례가 있는 경우에는 그 가액.

(다) 감정가액

1)원칙

취득일 전후 각 3개월 이내에 해당 자산(주식 등은 제외한다)에 대하여 둘 이상의 감정평가 업자가 평가한 것으로서 신빙성이 있는 것으로 인정되는 감정가액(감정평가기준일이 양도일 전후 각 3개월 이내인 것에 한한다)이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액. 한 개의 감정평가기관이 평가한 감정가액은 소득세법상 취득 당시의 실지거래가액을 대체 할 수 있도록 정한 감정가액에 해당하지 않는다(대법원 2015.10.15. 선고, 2015두 43148 판결).

다만, 기준시가 10억원 이하의 부동산에 대해 하나의 감정기관 감정가액도 감정가액으로 인정한다(이 경우에도 감정평가기준일은 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내이어야 한다).

2)소급감정가액 인정 여부

사후에 취득 당시로 소급하여 감정평가한 가액은 양도소득세 계산 시 양도가액에서 공제되는 취득 당시의 실지거래가액을 대체할 수 있는 감정가액에 해당하지 않는다(대법원2015.10.15. 선고 2011두 24286 판결). 즉, 유상으로 자산을 취득한 경우에는 교환가격이 있으므로 사후에 소급 감정가액을 취득가액으로 대체할 수 없다는 의미이다.

(라) 환산취득가액

환산취득가액이란 양도소득세 신고납부 시 실지취득가액을 확인할 수 없는 경우에 양도당시 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액에 취득 및 양도당시의 기준시가 비율을 곱하여 계산한 환산된 취득가액을 말한다.

즉, 토지·건물 및 부동산을 취득할 수 있는 권리의 경우 환산취득가액 산식은 [양도당시의 (실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액)×(취득 당시의 기준시가/양도 당시의 기준시가)] 가 된다.

공매가액·경락가액이 양도당시의 기준시가보다 낮은 경우에는 공매가액 또는 경락가액을 양도당시의 시가로 보아 환산취득가액을 계산하여야 한다.

한편 건물을 신축(일정한 증축)하여 취득한 후 5년 이내에 양도한 자산의 취득가액을 환산 취득가액에 의할 경우에는 일정한 가산세가 부과된다.(2018년 1월 1일 이후 신축후 양도 또는 2020년 1월 1일 이후 증축 또는 감정가액이 있는 경우)

(5) 상속 또는 증여에 의한 취득가액

(가) 개요

상속세 및 증여세법에 의한 시가가 취득당시 실지거래가액이 된다. 즉, 상속세 및 증여세법 규정에 따라 평가한 가액이 취득당시의 실지거래가액이다. 시가란 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액을 말하며, 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념이다.

시가로 인정되는 것으로 상속개시일 전후 6개월, 증여재산은 증여일 전후 3개월 이내의 기간 중 당해자산 또는 면적, 위치, 용도, 종목 및 기준이 동일하거나 유사한 다른 재산의 매매가액·감정가액·수용가액·경매가액·공매가액(비상장주식 포함)이 있다.

(나) 상속받은 자산에 대한 감정가액 시가 인정 여부

상속받은 재산의 양도에 따른 양도소득세를 부과함에 있어, 과세관청이 당해 자산의 취득가액을 개별공시지가로 평가하여 과세처분을 하였다고 하더라도 상속 당시 시가가 입증된 때에는 그 시가를 기준으로 정당한

양도차익과 세액을 산출한 다음 과세처분의 세액이 정당한 세액을 초과하는지 여부를 판단하여야 한다. 또한 시가라 함은 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격을 의미하지만 이는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념이므로 거래를 통한 교환가격이 없는 경우에는 공신력 있는 감정기관의 감정가액도 시가로 볼 수 있다(대법원 2010.9.30. 선고 2010두8751 판결).

(다) 의제취득일 1985. 1. 1. 이전 취득 또는 상속·증여받은 재산 1985.1.1. 이전 취득(상속 또는 증여에 의한 취득 포함) 부동산의 취득원가는 취득 당시 해당 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액이 확인되는 경우의 그 가액 취득일로부터 의제취득일 직전일까지의 생산자물가 상승률을 곱하여 계산한 금액을 가산하여 계산하되 취득가액과 의제취득일 당시의 매매사례가액, 감정가액, 환산취득가액 중 큰 금액을 취득가액으로 한다.

실지거래가액 등이 확인되지 않은 경우에는 소득세법 시행령 제164조의 규정에 의한 토지 또는 건물에 대한 기준시가 산정에 의한 금액과 상속세 및 증여세법 제60조 내지 제66조의 규정에 의한 평가액 중 큰 금액으로 한다.

(라) 개별공시지가 또는 기준시가 이전 상속 또는 증여받은 재산 상속 또는 증여 자산이 건물 또는 부동산인 경우 그 취득시기가 토지는 1990년 8월 30일 이전, 건물의 경우에는 기준시가가 고시되기 전에 취득한 경우에는 상속세 및 증여세법상 시가와 일정한 산식에 의하여 계산한 환산개별공시지가 또는 기준시가 중 많은 금액을 취득 당시의 실지거래가액으로 한다.

※부담부 증여의 경우 취득가액

원칙적으로 실지거래가액에 의하고 실지거래가액이 없는 경우에는 기준시가에 의한다.

마. 자본적 지출액 등

(1) 의의

자본적 지출액이란 자산의 내용연수를 연장시키거나 당해 자산의 가치를 현실적으로 증가시키기 위하여 지출한 수선비를 말한다. 자산의 원상을 회복시키거나 능률을 유지하는 등의 현상유지를 위한 수선비는 자본적 지출에 해당되지 않는다.

자본적 지출액을 필요경비로 공제하는 것은 취득가액을 실질거래가액에 의하여 산정하는 경우에 한한다.

(2) 일반적 자본적 지출액

양도자산의 용도변경·개량 또는 이용편의를 위하여 지출한 비용 등은 자본적 지출액에 해당된다. 용도변경이란 양도자산의 용도변경을 위하여 직접 또는 간접으로 지출한 비용으로서 용도변경에 관련되 허가비, 시설비 기타 부대비용을 말한다.

구체적으로는 본래 용도를 변경하기 위한 개조, 엘리베이터 또는 냉난방장치의 설치, 빌딩 등의 피난시설 등의 설치, 기타 이와 유사한 개량, 확장, 증설 등을 위한 지출을 말한다. 그 밖에 주택의 이용편의를 위한 발코니, 샷시비용, 난방 등 확장공사비, 난방시설 교체비, 토지조성비 등이 있다.

토지와 건물의 취득이 당초부터 건물을 철거하여 토지만을 이용하려는 목적이었음이 명백한 것으로 인정될 때에는 철거된 건물의 취득가액과 철거비용 등은 토지의 자본적 지출로 필요경비에 산입할 수 있다(대법원 1992.9.8. 선고 92누 7399 판결).

(3) 건물철거비용 필요경비 산입

토지와 건물을 함께 취득한 후 토지의 이용편의를 위하여 해당 건물을 철거하고 토지만을 양도한 경우 철거된 건물의 취득가액과 철거비용의 합계액에서 철거된 잔존처분가액을 차감한 잔액은

양도자산의 필요경비에 산입한다.

토지의 이용편의라 함은 토지와 건물의 취득이 당초부터 건물을 철거하여 토지만을 이용하려는 목적이었음이 명백한 것으로 인정될 때를 말하는 것이다.

그러나 토지와 건물을 함께 취득하여 장기간 사용후 건물을 철거하고 나대지 상태로 양도하는 경우에는 건물의 취득가액과 철거비용은 토지의 취득가액에 산입하지 아니한다.

(4) 기타 자본적 지출액

- ㉠ 토지의 이용편의를 위하여 지출한 묘지 이장비용
- ㉡ 부동산을 분할하기 위하여 지급한 지적측량 수수료
- ㉢ 개발이익환수에 관한 법률에 따른 개발부담금
- ㉣ 하천법 등 관련법에 따라 토지소유자가 부담하는 수익자부담금 등, 토지장애철거비, 토지이용 편의를 위하여 타인 토지에 도로를 신설한 경우 도로시설비, 토지이용 편의를 위하여 도로를 신설하여 국가 등에 무상으로 공여한 경우 그 토지의 취득당시 가액, 토지시방사업소요 비용 등이 있다.

㉤ 양도자산을 취득한 후 쟁송이 있는 경우에 그 소유권을 확보하기 위하여 직접 소요된 소송비용·화해비용 등의 금액으로서 그 지출한 연도의 각 소득금액 계산에 있어서 필요경비에 산입된 것을 제외한 금액, 한편 법원판결에 따라 토지의 상호명의 신탁을 해지하여 공동명의자들로부터 소유권을 이전받으면서 취득세를 납부한 후 해당 토지하는 경우 관련 소송비용과 취득세는 필요경비로 인정되지 않는다(사전답변, 법령해석재산-0736, 2019.1.30.)

또한, 양도자산 취득의 효력 등에 관한 다툼이 없이 그 취득행위와 별도로 성립한 계약의 이행과 관련한 다툼으로 인하여 생긴 소유권 상실의 위험을 방지하기 위하여 지출한 소송비용이나 화

해비용은 필요경비에 해당하지 않는다(대법원 2013.12.26.선고, 2012 두 16619 판결).

⑥ 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률이나 그 밖의 법률에 따라 토지 등의 협의매수 또는 수용되는 경우로서 그 보상금의 증액과 관련하여 직접 소요된 소송비용·화해비용 등의 금액으로서 그 지출한 연도의 각 소득금액 계산에 있어서 필요경비에 산입된 것을 제외한 금액, 이 경우 증액보상금을 한도로 한다.

※필요경비에 산입할 수 없는 금액

위약금, 대위변제한 채무(구상권을 행사할 수 있는 경우), 전 소유자의 관리비 등을 법적 의무없이 납부한 경우 등이다.

※건물의 신축과 관련한 설계비 등의 토지 취득가액 해당 여부
건물 신축없이 대지만 양도한 경우로서 건축허가와 관련된 설계비, 면허세, 국민주택채권구입비용은 필요경비에 산입할 수 없다.

바. 양도비

(1) 개념

양도비란 자산을 양도하기 위하여 직접 지출한 비용으로서 양도자가 당해 자산을 양도하기 위하여 지출하지 않을 수 없는 비용을 말한다.

(2) 주요 양도비

양도소득세과세표준 신고서 작성비용 및 계약서 작성비용, 국민주택채권 및 토지개발채권 매각차손, 공증비용, 인지대 및 소개비(양도 시 중개수수료 지출 비용), 매매계약상 인도의무를 이행하기 위해 매도인이 지출한 명도소송비 등 명도비용 등이 있다. 한편, 중개수수료가 법정수수료에 비하여 과다 지급되었다 하더라도 특별한 사정이 없는한 실질과세 원칙상 양도비로 필요경비로 공제된다(대법원 1991.7.12. 선고 91누 2250 판결).

(3) 기타 양도비

① 경매시 부동산 소유자가 부담한 강제집행비용(질의회신, 부동산거래관리과-1489, 2010.10.27.)

② 주식 등의 양도자산의 경우에는 증권거래법에 따라 납부한 증권거래세, 비상장주식을 양도하기 위한 회계법인에 의뢰한 용역비, 위탁판매 수수료 등. 한편, 양도자가 부동산 매도를 위해 상권조사, 지가상승요소 분석, 매도가격 타당성 분석, 매매진행컨설팅 등을 의뢰하고 지급한 컨설팅 비용은 양도비에 포함되지 아니한다(사전답변, 법규 재산 2013-217, 2013. 7. 23.).

③ 부동산 컨설팅 비용

부동산 컨설팅 비용 중 컨설팅 비용이 소액이고, 금융증빙이 존재하며, 계약서가 있고 거래 상대방이 컨설팅 수수료를 신고납부한 경우 양도비로 필요경비로 인정받을 수 있다. (대법원 2017.9.7.선고, 2017두47199 판결)

다만, 양도자가 부동산 매도를 위해 사전조사, 지가상승요인 분석, 매도가격 타당성 분석, 매매진행 컨설팅 등을 의뢰하고 지급한 컨설팅 비용은 양도비 등에 포함되지 아니한다(양도, 법규재산 2013-217, 2013.7.23.)

④ 기타 필요경비

집합건물의 공용부분 채납관리비 납부의무를 낙찰자가 법적으로 승계한 경우 전 소유자에게 구상권을 행사하더라도 이를 상환받을 가망이 없는 경우 채납관리비는 매입가액에 가산되는 부대비용으로 공제할 필요경비에 해당한다(대법원 2013.4.26.선고, 2012두 28285 판결).

※기타 재해나 노후화 등 부득이한 사유로 건물을 재건축한 경우 그 철거비용도 필요경비에 해당한다.

※계약금의 필요경비 인정 여부

과세대상인 양도행위 이전에 한 계약을 해제하기 위하여 지출한 위약금은 필요경비가 아니다.(대법원 1980.7.8. 선고 79누374 판결).

6. 양도소득세 이월과세

가. 이월과세의 의의

(1) 배우자 등 이월과세

배우자 증여재산공제를 활용하여 양도차익을 감소시켜 조세를 회피하는 것을 방지하기 위하여 필요경비계산 특례규정을 두고 있는데, 이를 이월과세라고 한다.

거주자가 특수관계자에게 자산을 증여한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여일로부터 10년 이내에 타인에게 양도한 경우에는 그 증여자(거주자)가 그 자산을 직접 양도한 것으로 보는데, 이 때 취득가액은 수증자의 취득가액이 아니라 증여자의 취득가액이 된다. 이를 배우자 등에 대한 취득가액 이월과세라고 한다.

(2) 사업용 고정자산 이월과세

또한 개인이 당해 사업에 사용되는 사업용고정자산 등을 법인에 현물출자 등을 통하여 양도하는 경우 이를 양도하는 개인에 대하여는 양도소득에 대한 소득세를 과세하지 아니하고 그 대신 이를 양수한 법인이 당해 사업용고정자산 등을 양도하는 경우 개인이 종전사업용 고정자산 등을 같은 법인에 양도한 날이 속하는 과세기간에 다른 양도자산이 없다고 보아 계산한 양도소득세 산출세액을 법인세로 납부하는 것을 사업용고정자산에 대한 이월과세라고 한다.

이 제도의 취지는 개인기업에서 법인기업으로 전환하는 것을 장려하되 그 과정에서 개인사업자가 출자금액을 부당하게 축소시키는 것을 방지하려는 데 있다(대법원 1994.11.18. 선고 93누20160 판결).

나. 배우자 등 이월과세

(1) 의의

거주자가 배우자(양도 당시 이혼으로 혼인관계가 소멸된 경우 포함) 또는 직계존속으로부터 증여받은 토지나 건물, 특정시설물 이용권, 분양권 등 부동산을 취득할 수 있는 권리를 5년 이내에 양도한 경우 양도차익을 계산함에 있어 취득가액은 증여당시의 가액에 의하지 않고 그 배우자 등의 취득 당시 취득가액을 기준으로 계산하는 것을 배우자 이월과세라고 한다.

배우자가 사망한 경우 또는 증여자인 직계존비속이 사망한 경우에는 이월과세를 적용하지 않는다.

(2) 양도소득세 납세의무자

양도소득세 납세의무자는 그 배우자 등으로부터 증여받은 자가 된다.

(3) 양도자산 취득시기 및 취득가액

증여자(그 배우자 또는 직계존비속)의 취득 당시를 기준으로 취득가액을 산정한다. 즉, 증여당시의 가액에 의하지 않고 증여자의 취득당시의 가액이 취득가액이 된다.

※장기보유특별공제 기간도 증여자의 취득당시로부터 계산한다.

(4) 적용대상 자산

토지, 건물, 특정시설물 이용권, 부동산을 취득할 수 있는 권리, 양도일 전 1년 이내에 증여받은 주식 등에 적용된다. 한편 해당 주택이 1세1주택에 해당하면 비과세가 적용되므로 이 경우에는 이월과세가 적용되지 않는다.

(4) 필요경비 산입

증여에 따라 납부하였거나 납부할 증여세 상당액은 필요경비에 산입한다.

(5) 적용제외

증여일 이후 2년 이내에 법률에 따라 협의매수 또는 수용되는 경우, 증여한 배우자가 사망한 경우, 이월과세 미적용 양도소득 결정세액이 이월과세를 적용한 결정세액보다 큰 경우에는 이월과세를 적용하지 않는다.

또한 배우자로부터 증여를 받을 당시 이미 1세1주택 요건을 충족한 경우에는 배우자 이월 과세를 적용하지 않는다.(기획재정부 재산세세과-333, 2014.4.24.).

(5) 1세대 1주택 보유기간 계산

「소득세법」제97조제4항(배우자 이월과세)가 적용되는 증여받은 자산을 양도하는 경우로서 같은 법제89조제1항제3호 및 같은 법시행령제154조제1항에 따른 1세대 1주택 비과세를 판정함에 있어 거주기간은 보유기간 중 증여한 배우자와 동일세대원으로서 거주한 기간을 통산한다.(부동산거래관리 -672, 2010.05.13)

※부당행위계산 부인

거주자가 배우자 또는 직계존비속 이외의 특수관계자에게 양도소득세 과세대상 자산을 증여하고 10년 이내에 양도한 경우로 수증자의 증여세와 수증자의 양도소득세를 합한 세액이 증여자가 직접 양도하는 경우로 보아 계산한 양도소득세 보다 적은 경우 당초 거주자(증여자)가 양도한 것으로 보아 양도소득세를 계산한다.

이 경우 수증자(배우자 또는 직계존비속 이외의 특수관계인)가 납부한 증여세는 취소한다.

다. 사업용 고정자산(토지, 건물(주택은 제외), 부동산에 관한 권리, 무형자산)

법인 현물출자(법인전환)에 의한 이월과세 사업용 고정자산을 법인이 현물출자하거나 사업양수도 방법에 의하여 개인기업이 법인으로 전환되는 경우에 발생한 양도소득에 대하여 개인에게 과세하지 아니하고

신설법인 등이 해당 자산을 양도하는 때에 이월된 양도소득세와 매각에 따른 법인세를 납부하는 제도를 말한다.

사업양수도 방법이란 해당 사업을 영위하던 자가 발기인이 되어 순 자산가액 이상을 출자하여 법인을 설립하고 그 법인 설립일로부터 3개월 이내에 해당 법인에 사업에 관한 모든 권리와 의무를 양도하는 것을 말한다.

법인전환 등에 대한 양도소득세 이월과세를 적용받으려는 사업자는 현물출자 또는 사업양도를 한 날이 속하는 과세연도의 예정신고 또는 확정신고 시 설비되는 법인과 함께 이월과세 신청서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. 또한 공동사업을 경영하다가 해당 공동 사업의 사업용 고정자산 전부를 현물출자하여 법인으로 전환하는 경우 새로 설립되는 법인의 자본금이 현물출자로 전환하는 종전 사업장의 순자산가액 이상인 경우에도 이월과세를 적용받을 수 있다(서면법규과-1259, 2014.12.1).

순자산가액 이상 자본금을 요구하는 것은 개인기업에서 법인기업으로 전환하는 과정에서 개인사업자가 출자금액을 부당하게 축소시키는 것을 방지하기 위함이다.

※ 개인기업으로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우 등 일정한 사후관리 위반시 양도소득세를 즉시 납부하여야 한다.

가령, 법인이 승계한 사업을 폐지하는 경우, 법인전환으로 취득한 주식 50% 이상을 처분하는 경우 등이 이에 해당한다.

라. 중소기업 통합에 의한 양도소득세 이월과세

소비성 서비스 업종을 제외한 중소기업이 중소기업간의 통합으로 일정한 사업용 고정자산을 설립되는 법인 또는 통합후 존속하는 법인에게 양도하는 경우 당해 기업의 사업장별로 그 사업에 관한 주된 재산을 모두 승계하여 사업의 동일성이 유지되는 경우에는 그 사업용 고정자산에 대하여 이월과세를 적용받을 수 있다.

마. 주식의 포괄적 교환·이전에 대한 과세 특례

내국법인이 과세이연 요건을 갖춘 주식의 포괄적 교환·이전으로 타법인의 완전 자회사로 되는 경우 완전 자회사의 주주는 주식 양도차익에 대한 양도소득세를 완전 모회사의 주식 처분시까지 이연 받을 수 있다.

7. 부담부 증여의 경우 양도가액과 취득가액

부담부 증여에 있어서 증여자의 채무는 수증자가 인수하는 경우에 증여가액 중 그 채무액에 상당하는 부분은 그 자산이 유상으로 사실상 이전 되는 것으로 본다. 이 경우 양도가액(취득가액)=상속증여세법상평가한 양도가액(취득가액은 취득당시 실지거래가액)×(인수채무상당액/증여가액)

8. 국외자산 양도에 대한 양도소득세

가. 납세의무자

해외 자산의 양도일까지 계속하여 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 자가 일정한 국외자산을 양도한 경우 그 양도소득에 대하여 납세의무를 부담한다.

나. 과세대상 자산

국외에 소재한 토지 또는 건물, 지상권, 전세권과 부동산임차권, 부동산을 취득할 수 있는 권리 등의 양도로 발생하는 소득이 과세대상이다.

또한 외국법인이 발행한 주식 등과, 외국에 있는 시장에 상장된 내국법인이 발행한 주식 등과 일정한 과생상품이 과세대상이다.

9. 국외전출세

가. 의의

국외전출세는 조세피난처로 거주지를 변경해 원래 거주자의 소득에 대해 탈루한 후 다시 거주자로 변경하는 등의 국제적 조세 회피를 방지하고 과세권을 확보하기 위하여 도입된 제도이다.

나. 납세의무자

출국일이 속하는 연도의 직전 연도 종료일 현재 대주주에 해당하고 출국일 10년 전부터 출국일까지 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이상이어야 한다.

다. 내용

비록 주식을 실제로 양도하지 않았더라도 국외 전출일에 국내주식을 양도한 것으로 보아 일정한 산식에 의하여 양도소득세를 산출하여 출국일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 신고납부하여야 한다.

한편, 출국은 비거주자가 되기 위한 주소, 거소의 국외이전을 말한다. 그리고 주소와 거소의 판정은 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계 등을 고려하여 사실 판단할 사항이다(서면-2015-소득-1070, 2015.7.7.)

10. 비과세 양도소득

비과세란 국가가 과세권을 포기한 것을 말한다. 토지 건물 등 일정

한 자산을 양도하고 양도차익이 발생하면 원칙적으로 양도소득세 과세대상이다. 그러나 농지의 교환 또는 분합, 1세대 1주택 등에 대하여는 자경농민의 보호, 국민주거 생활의 안정 등 사회정책적인 이유로 일정한 요건에 해당하는 경우에는 양도소득세를 비과세하고 있다.

가. 파산선고에 의한 처분으로 발생하는 소득

나. 농지의 교환 또는 분합으로 발생하는 소득

(1) 개념

교환이란 당사자 쌍방이 금전 이외의 재산권을 상호 이전할 것을 약정하는 것을 말한다.

분합이란 토지 등에 관한 권리의 분할과 합병을 말하는데, 토지의 분할은 지적공부에 등록된 1필지를 2필지 이상으로 나누어서 등록하는 것이고, 합병은 2필지 이상의 토지를 1필지로 합하여 등록하는 것을 말한다.

(2) 비과세 요건

원칙적으로 토지의 교환이나 분합에 의하여 면적의 증감이 있는 경우 양도소득세 과세대상이지만 일정한 요건을 충족한 교환 또는 분합에 대하여는 양도소득세를 비과세한다.

(가) 농지요건

당해 농지는 국가 또는 지방자치단체가 소유하거나 국가 또는 지방자치단체가 시행하는 사업으로 인하여 교환 또는 분합하는 농지 또는 농어촌 정비법·농지법·한국농어촌공사 및 농지관리기

금법·농업협동조합법에 의하여 교환 또는 분합하는 농지여야 한다.

또한 당해 농지는 양도일 현재 국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 의한 주거지역, 상업지역 또는 공업지역 안의 농지로서 이들 지역에 편입된 날로부터 3년이 지나지 않아야 하고, 당해 농지에 대하여 환지처분 이전에 농지 외의 토지로 환지예정지의 지정이 있는 경우에는 그 환지예정지 지정일로부터 3년이 지나지 않은 농지여야 한다.

(나) 경작요건

농지의 교환에 의한 비과세요건은 경작상 필요에 의하여야 하고, 교환에 의하여 새로 취득하는 농지를 3년 이상 농지소재지에서 거주하면서 경작하여야 한다.

(다) 양도차익 요건

교환 또는 분합하는 쌍방 토지가액의 차액이 큰 토지가액의 25%를 초과하지 않아야 한다.

(라) 기타 비과세

도시개발법 등에 의한 환지처분으로 지목 또는 지번이 변경되거나 보류지로 충당되는 경우에는 양도로 보지 않는다. 또한 지적경계선 변경을 위한 토지의 교환도 양도로 보지 않는다.

재건축사업이나 재개발사업에서 기존주택이 신축주택으로 변환되는 것이 소득세법 제88조 제1호 가목에 따른 환지에 해당하므로 그 과정에서의 양도소득세가 과세되지 않는다.

다. 1세대 1주택 양도로 발생하는 소득

(1) 의의

①개념

거주자가 1세대 요건과 1주택 요건, 그리고 가액요건을 모두 충족하고 일정한 보유요건 또는 거주요건을 충족하면 주택양도로 인한 양도소득세를 비과세한다.

한편, 고가주택의 양도에 대해서는 비과세를 적용하지 않는다. 고가주택이란 주택(부수토지 포함)의 양도 당시 실지거래가액이 12억원을 초과하는 주택을 말한다. 이 때 전체 양도가액 중 12억원에 상당하는 부분에 대하여는 비과세하고 12억원을 초과하는 부분 만을 과세하겠다는 취지이다.

②취지

1세대가 1주택을 양도하는 것은 양도소득을 얻거나 투기를 할 목적으로 일시적으로 거주하거나 소유하다가 양도하는 것이 아니라고 볼 수 있는 양도소득에 대하여 소득세를 부과 하지 않도록 하여 국민의 주거생활의 안정과 거주이전의 자유를 세법이 보장하여 주려는 데 있다(대법원 1993.1.19. 선고 92누12988 판결). 거주자에게만 적용되고 비거주자에게는 적용되지 않는다.

(2) 구체적 비과세 요건

①1세대 1주택 요건 충족

1세대 1주택이라 함은 거주자 및 그 배우자가 그들과 동일한 주소 또는 거소에서 생계를 같이하는 가족, 즉 거주자와 배우자의 직계존비속 및 형제자매와 함께 구성하는 1세대가 양도 당시 국내에 1개의 주택을 소유하고, 일정기간 보유 또는 거주함으로써 양도소득세가 비과세되는 요건을 말한다.(대법원 1993.12.28. 선고 93누11425 판결).

매매계약이 성립한 후 양도일이 되기 전에 두 번째의 주택을 멸실

한 경우에는 양도일 현재를 기준으로 주택 수를 판정한다.

한편 같은 날에 1주택을 취득하고 양도한 경우에는 먼저 1주택을 양도하고 다음에 1주택을 취득한 것으로 보아 1세대 1주택 여부를 판단한다(사전답변, 법령해석재산-0421, 2016.11.15.).

다만, 사실상 1세대 2주택 또는 1세대 3주택에 해당되어도 일정한 경우에는 1세대 1주택으로 보아 양도소득세가 비과세 될 수 있다.

(가) 1세대 요건

① 1세대의 개념

1세대란 거주자 및 배우자가 그들과 같은 주소 또는 거소에서 생계를 같이하는 자(직계존비속과 그 배우자, 형제자매 등)와 함께 구성하는 가족단위를 말한다.

※장인, 장모, 처남, 처제, 시부모, 시아주버니, 시동생, 사위, 며느리도 가족에 해당한다.

한편, 동일 세대 여부는 양도일 현재를 기준으로 하고, 동일 장소에서 생계를 같이하는 가족의 주민등록상 현황과 사실상 현황이 다른 경우에는 사실상 현황에 의한다.

②생계를 같이하는 것의 의미

생계를 같이하는 것이란 일상생활에서 동일한 생활자금으로 생활하는 관계를 말한다. 따라서 동일세대원이라 할지라도 각각 경제적으로 독립된 소득이 있는 경우에는 별도 세대로 인정받을 수 있다. (대법원 1989.5.23. 선고 88누3826 판결).

이에 따라 직계비속은 생계를 별도로 하는 경우 독립세대 요건을 충족하면 거주자와 별도의 세대로 보고 독립세대 요건을 충족하지 못하면 거주자와 동일한 세대로 본다.

한편, 별도세대로 인정받기 위해서는 급여 등 소득자료, 생활비

부담내역 등에 의하여 독립된 생계를 유지 했다는 사실을 입증하여야 한다.

※세대분리(독립세대 요건)

- 30세 이상인 경우: 주소와 생계를 달리하면 세대분리 가능
- 30세 미만인 경우(미성년자 제외)결혼, 또는 중위소득 40% 이상의 소득 요건을 충족하여야 한다.

한편, 동일한 아파트에 같이 거주하더라도 각각 독립적이고 안정적인 소득이 있고 방이 2개로 생활공간도 구분되며 건강보험료, 지방세도 별도로 부담하였다면 독립된 세대를 구성한다고 보아야 한다(대법원 2010.6.1. 선고 2010두 3664 판결). 기타 신용카드사용내역서에 일상적인 생활비 부담 사실 입증

구체적으로 12개월간 경상적, 반복적 소득이 기준 중위소득을 12개월로 환산한 금액의 40% 이상에 해당되어야 한다.

③세대수 계산

법률상 혼인한 부부의 경우에는 각각의 세대를 구성하여도 1세대로 본다.

법률상 이혼한 부부는 각각의 세대로 본다. 즉 2세대가 된다.

다만, 위장이혼으로 사실상 생계를 같이하는 등 이혼한 것으로 보기 어려운 경우에는 동일한 1세대로 본다.

법률상 부부관계였던 양 당사자가 협의이혼 신고를 하였으나 사실상 혼인관계를 유지했고, 이혼한 상태에서 보유하던 주택을 매도한 후 다시 혼인신고를 마쳤다면 이는 당시에는 종전의 배우자와 분리되어 따로 1세대를 구성하므로 1세대1주택 비과세가 적용된다(대법원 2017.9.7. 선고 2016두35083 판결).

이 후 법이 개정되어 법률상 이혼을 하였으나 생계를 같이 하는 등 사실상 이혼한 것으로 보기 어려운 관계에 있는 사람도 배우자에 포함된다.

다만, 배우자와 혼인상태가 파탄되어 사실상 이혼관계에 있다고

하더라도 두 사람 사이의 법률상 혼인관계가 해소 되지 아니하는 이상 여전히 1세대를 구성한다(대법원 2012.5.24.선고, 2011두 5346 판결).

④일시 퇴거한 경우 세대수

한편, 취학, 질병의 요양, 근무상 또는 사업상의 형편으로 본래의 주소 또는 거소에서 일시 퇴거한 가족도 1세대에 포함한다.

⑤ 배우자가 없는 경우 독립세대(1세대) 해당 요건

- 거주자의 연령이 30세 이상인 경우,
- 배우자가 사망하거나 이혼한 경우,
- 소득세법 제4조에 따른 소득이 국민기초생활보장법에 따른 기준 중위소득의 일정 비율 이상으로서 소유하고 있는 주택 또는 토지를 관리·유지하면서 독립된 생계를 유지할 수 있는 경우

(나) 1주택 요건

① 주택의 정의

주택이란 세대의 구성원이 장기간 독립된 주거생활을 할 수 있는 구조로 된 건축물(상시 주거용 건물)의 전부 또는 일부 및 그 부속토지를 말한다.

②주택의 판정

허가 여부나 공부상의 용도구분에 관계없이 양도일 현재 사실상 주거용으로 사용하는 것을 말하고, 용도가 불분명한 경우 공부상 용도에 따른다.

※사실상 주거용 입증서류:거주자 주민등록등본, 임대차계약서, 부동산중개업소 중개 대상 물건 설명서 사본, 재산세 과세대장 사본, 인우보증서 등

즉, 주택은 가옥대상 등 공부상의 용도구분이나 건축 또는 용도

변경에 대한 당국의 허가 유무 및 등기 유무와는 관계없이 주거에 공하는 건물을 말한다(대법원 1992. 8. 18. 선고 91누10367 판결).

따라서 건축허가를 받지 않거나 불법으로 건축된 주택이라 하더라도 주택으로 사용할 목적으로 건축된 건축물인 경우에는 주택에 해당한다.

한편, 일시적인 주거가 아닌 다른 용도로 사용되고 있다고 하더라도 그 구조·기능이나 시설 등이 본래 주거용으로서 주거용에 적합한 상태에 있고 주거 기능이 그대로 유지·관리되고 있어 언제든지 본인이나 제3자가 주택으로 사용할 수 있는 건물의 경우 이를 주택으로 보아야 한다(대법원 2005.4.28.선고, 2004두14960 판결).

한편, 부동산 매매업자 및 주택신축 판매업자의 판매용 재고주택은 주거용 주택으로 보지 않는다.

※ 주택 멸실의 경우

매매계약 특약에 의하여 1세대1주택에 해당하는 주택을 멸실한 경우 또는 주택 외의 용도로 변경한 경우에는 매매계약일 현재를 기준으로 비과세 여부를 판단한다.(서일46014-10888(2003.7.4.).

③주택의 부수토지

주택 부속토지란 주택이 정착하고 있는 면적뿐만 아니라 주거생활을 하는 데 필요한 공간으로서 주택과 경제적 일체를 이루고 있는 토지를 의미한다.(지번이 다르더라도 한울타리내이면 부수토지에 포함된다).

도시지역의 경우 건물정착면적의 5배, 수도권은 3배(도시지역 밖의 토지는 10배)이내의 토지도 그 주택에 포함된다.

④입주권과 분양권

입주권은 취득시기에 불문하고 주택수에 포함한다.

2021년 1월 1일 이후에 취득(계약)한 분양권도 양도소득세 비과세 또는 다주택자 중과세 적용시 주택수에 산입된다.

따라서 2021년 1월 1일 이후 분양권을 최초분양(분양권 계약을

한 날) 또는 전매에 의하여 취득(명의를 변경한 날)하거나 2021.1.1. 이전 분양권 취득 후 분양잔금 완납일이 2021.1.1. 이후인 경우에는 분양권도 주택수에 포함된다.

⑤ 특수한 경우 주택 판단

⑤-1. 겸용주택인 경우

주택의 연면적이 주택 외 부분의 연면적보다 클 경우 전체를 주택으로 본다. 주택면적이 주택 외의 면적보다 같거나 작을 때에는 주택부분만 주택으로 본다.

이 때 면적 결정은 공부상 사용 면적이 아닌 실제 용도를 기준으로 판단한다.

그리고 주택부수토지는 전체 토지면적을 건물면적비율로 안분하여 계산한다.

⑤-2. 다가구주택인 경우

건축법에 의한 일정한 요건을 충족한 다가구주택을 구획된 부분별로 양도하지 않고 하나의 매매단위로 하여 양도하는 경우에는 그 전체를 하나의 주택으로 보아 1세대 1주택 여부를 판정한다. 고가주택 여부를 판단할 때에도 그 전체를 하나의 주택으로 보아 판단한다.

따라서 다가구 주택을 1/2 보유하다가 본인 지분만 양도하는 경우 1세대1주택 비과세 적용시 단독주택의 양도로 보지 않는다.

※다가구 주택요건(주택층수는 3층 이하, 면적은 660㎡ 이하, 19세대 이하)을 충족하여야 한다. 요건 미충족시 구획된 부분으로 1세대1주택 여부를 판정한다.

⑤-3. 오피스텔의 경우

공부상 용도구분이 오피스텔이지만 거주 목적으로 사용하고 있는 경우 1세대 1주택 판정 시 주택 수에 해당한다(대법원

2015.8.19. 선고 2015두 42527 판결).

※거주 주택으로 보는 경우에는 싱크대, 붙박이식 세탁기 등 주거용 시설 겸비, 임차인이 주민등록 전입신고, 소유자가 주택임대사업자로 등록한 경우 등이다.

⑥ 일반공유(지분)주택의 경우(공동명의 주택)

○동일한 세대인 경우

공유주택은 공유자가 동일한 세대를 구성하는 경우에는 1세대가 한 개의 주택을 소유한 것으로 본다.

○동일한 세대가 아닌 경우

공유자가 동일 세대원이 아닌 경우에는 각자가 각각 1개의 주택을 소유한 것으로 본다.(질의회신, 재일46014-36, 1996.1.8.).

그리고 공동소유하는 주택이 고가주택에 해당하는 지 여부는 그 소유지분에 관계없이 1주택 전체를 기준으로 판정한다(서면4팀-3630-2007.12.21.).

⑦ 공동상속주택인 경우

㉠공동상속주택이 한 채인 경우

공동상속주택의 경우에는 최대지분권자(지분이 가장 큰 상속인)의 주택(상속주택)으로 보고 나머지 소수지분권자는 주택이 없는 것으로 본다.

다만, 지분이 동일한 경우에는 상속주택에 거주하는 자, 최연장자 순서에 따른 상속주택의 귀속이 결정된다.

따라서 일반 주택과 소수지분 공동 상속주택을 보유하고 있다가 일반주택을 양도하는 경우 소수지분 공동상속주택은 해당 거주자의 주택으로 보지 않으므로 1주택이 된다.

㉡공동상속주택이 여러 채인 경우

한 채(피상속인의 소유기간이 가장 긴 주택 등)만 주된상속자

(지분이 가장 큰 상속인 등)의 주택 즉 상속주택으로 인정하고, 나머지 주택은 일반주택으로 본다. 경우 주택이 없는 것으로 보는 소수지분권자의 주택은 한 채만 인정된다.

다만, 동일한 피상속인으로부터 여러 개의 소수지분 공동상속주택을 취득한 경우에는 피상속인의 소유기간이 가장 긴 주택, 피상속인의 거주기간이 가장 긴 주택, 피상속인 상속당시 거주한 주택, 기준시가가 가장 높은 주택 순으로 1주택이 된다.

거주기간과 관련하여 1세대 1주택이 공동상속주택인 경우 거주기간은 상속지분이 가장 큰 상속인, 당해주택 거주자, 최연장자 순으로 판단한다.

※한편, 공동상속 조합입주권은 상속지분이 가장 큰 상속인, 당해 조합원 입주권의 관리 처분계획 인가일 등 현재 해당 주택 거주자, 최연장자 순으로 소유자를 정한다.

※비과세 판단 시 주택수 판정 특례(1주택 간주)

①지정문화재 및 등록문화재에 해당하는 주택과 일반주택을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 때에는 국내에 1개의 주택만을 소유한 것으로 본다.

② 농어촌주택 등에 대한 특례

농어촌 주택이란 농어촌정비법에 의하여 농어촌지역과 준농어촌 지역에 위치하여 장기간 독립적인 주거생활을 할 수 있는 구조로 된 건축물을 말한다.

③일반개요

수도권 이외의 읍 또는 면 지역에 소재한 농어촌 주택과 5년 이상 거주한 상속주택, 5년 이상 거주한 이농주택. 일정한 귀농주택과 그 밖의 일반주택을 1개씩 소유하는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 본

다.

㉞일반농어촌 주택(조세특례제한법)

-03.8.1이후 취득하고 인구 20만명 이하의 시지역, 읍·면지역에 소재(서울, 인천, 경기도 제외)하는 주택이고 주택 및 부수토지 취득당시 기준시가가 2억원 이하여야 한다.

-1세대가 일정규모 이하(대지 660㎡ 이내, 건물 150㎡)의 농어촌 주택을 취득하여 3년 이상 보유하고 농어촌주택 취득 전부터 보유하고 있던 일반주택(즉 일반주택 취득후 농어촌 주택을 취득한 경우)을 양도한 경우 1세대 1주택 판정시 농어촌주택 등을 제외한다.

㉟상속주택(소득세법)

피상속인이 취득 후 5년 이상 거주한 상속주택으로, 면적 등 규모 제한 없다

㊱이농주택

한편 , 이농주택이란 영농 또는 영어에 종사하던 자가 전업으로 인하여 다른 시, 읍, 면으로 전출함으로써 거주자 및 그 배우자와 생계를 같이하는 가족의 전부 또는 일부가 거주하지 못하게 되는 주택으로 이농인이 소유하고 있는 주택을 말하며, 그 주택을 취득한 날로부터 5년 이상 거주하여야 한다.

㊲귀농주택

귀농주택이란 영농 또는 영어에 종사하고자 하는 자(농지소유자 또는 배우자)가 취득하여 거주하고 있는 주택으로 일정한 요건(취득당시 실지거래가액이 12억 원 이하인 주택)을 갖춘 주택을 말한다.

구체적 요건으로 대지는 660㎡ 이내이어야 하고 1,000㎡ 이상의 농지소유자 또는 그 배우자 등이 농지를 취득하고 세대 전원이 이사하여 3년 이상 농·어업에 종사하여야 한다.

귀농주택 취득 후 5년 이내 일반주택을 양도하여야 한다.

③그밖에 주택주택신축판매업자의 재고주택, 부동산 매매업자의 재고주택, 신축임대주택, 미분양주택, 일정한 신축감면주택은 1세대 1주택 판정시 주택에서 제외한다.

※고향주택 1세대1주택 비과세 특례

일정규모 이하(대지 660㎡ 이내)의 인구 20만명 이하의 일정한 시에 소재하는 고향주택을 취득하여 3년 이상 보유하고 일반주택을 양도한 경우 고향주택은 소유주택이 아닌 것으로 보아 1세대1주택 비과세 규정을 적용함

(다) 가액요건

주택 및 이에 부수한 토지의 양도당시 실지거래가액이 12억 원을 초과하지 않아야 한다. 즉 고가주택에 해당되지 않아야 한다. 한편 고가주택 해당 여부 판단 시 공유자가 동일한 세대를 구성하는 경우에는 그 주택 전체를 기준으로 하여 고가주택 여부를 가린다(질의회신, 재일46014-563, 1996.3.2.).

(라) 2년 보유요건

① 원칙

1세대 1주택 비과세가 적용되려면 양도일 현재 해당 주택의 보유기간이 2년 이상이어야 한다.

다만, 2021.1.1.이후 양도분부터는 보유기간을 최종적인 주택을 보유하게 된 날로부터 기산한다. 2022.5.10. 이후 양도분부터는 해당 주택 취득일로부터 보유기간을 계산한다.

다만, 일시적 2주택 등으로 비과세가 성립되는 경우에는 적용을 하지 않는다. 면적 등 규모 제한 없다.

보유기간은 그 자산의 취득일로부터 양도일까지로 한다.

②상속주택의 경우

피상속인과 상속인이 상속개시 당시 동일한 세대인 경우에는 피상속인이 보유한 기간을 통산한다. 즉, 이 경우 보유기간 계산은 피상

속인의 취득일로부터 양도일까지가 된다.

다만, 동일 세대원이 아닌 자가 상속받은 경우 보유기간은 상속개시일로부터 양도일까지가 된다.

③동일 세대원간 증여의 경우

증여전과 증여후의 기간은 통산한다.

비과세 요건으로서 1세대 1주택의 소유 및 거주요건은 1세대를 단위로 보아야 하고 1세대를 구성하는 세대원 간에 증여 등을 원인으로 하여 그 주택의 소유자가 다르게 되었다고 하더라도 그 양도 전후를 통하여 1세대를 구성하는 이상 소유권자별로 별도로 볼 것은 아니다(대법원 1995.7.14.선고, 94누15530 판결).

④멸실되어 재건축한 주택인 경우

그 멸실된 주택과 재건축한 주택에 대한 보유기간은 통산한다.

이 때 동일한 토지 위에 신주택을 재건축할 경우 보유기간을 합산할 수 있으려면, 원칙적으로 신·구 건물이 동일성을 유지하여야 한다.

⑤ 2년 보유기간 요건이 필요 없는 경우

㉠ 민간건설임대주택 또는 공공건설임대주택을 임차후 취득하여 양도하는 경우로서 해당 건설임대주택의 임차일부터 해당 주택의 양도일까지의 기간 중 세대전원이 거주한 기간이 5년 이상인 건설임대주택을 분양(취득)받아 양도하는 경우

※건설임대주택이란 임대사업자가 임대할 목적으로 건설하여 임대하는 주택 또는 미분양 주택으로 임대사업자 등록을 한 후에 임대하는 주택을 말한다.

㉡ 사업인정 고시일 전에 취득한 주택 및 그 부수토지의 전부 또는 일부가 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률에 의한 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 의하여 수용되는 경우(이 때 2년 거주요건도 적용 배제됨)

(양도일 또는 수용일로부터 5년 이내에 양도하는 그 잔존주택 및
부수토지 포함)

㉔ 출국일 현재 1주택을 보유하고 있는 상태에서 해외이주로 세대전원이 출국하고 출국일로부터 2년 이내에 주택을 양도하는 경우

㉕ 출국일 현재 1주택을 보유하고 있는 상태에서 1년 이상 계속하여 국외거주를 필요로 하는 취학 또는 근무상의 형편으로 세대전원이 출국하고 출국일로부터 2년 이내에 주택을 양도하는 경우
㉖ 1년 이상 거주한 주택을 일정한 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 양도하여 1세대 1주택 비과세가 되는 경우(보유기간 및 거주기간의 제한을 받지 않음)

부득이한 사유란 취학, 근무 형편, 1년 이상 치료 등 현 주소지에서 통상 출퇴근이 불가능하여 출퇴근이 가능한 다른 시·군으로 세대전원이 이전하게 되는 경우를 말하며, 구체적인 거리, 시간, 교통편의 등을 종합하여 비과세 여부를 판단한다(질의회신, 재산-2054, 2008.7.31.).

취학은 고등학교, 특수학교, 대학, 산업대학, 교육대학, 전문대학, 방송통신대학, 기술대학 등의 취학이 이에 해당한다.

(마) 2년 보유 및 2년 거주요건

①조정대상지역 주택 비과세 판단시

취득 당시 서울 등 조정대상지역에 소재한 1세대 1주택 해당 주택을 양도하거나 장기임대주택과 거주주택을 보유한 1세대가 거주주택을 양도하여 1세대 1주택 양도로 보는 경우이다.

다만, 무주택자가 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 부동산 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 경우에는 2년 거주요건이 필요

없다.

거주기간은 주민등록표 등본에 따른 전입일로부터 전출까지이다.

②주택임대사업자의 일반주택(거주주택)비과세 판단시

③어린이집 운영자의 일반주택(거주주택)비과세 판단시

※증여에 의하여 취득하는 경우 보유기간 및 거주기간 판정

－ 동일 세대원간의 증여: 보유기간 및 거주기간 통산

－ 별도 세대원간 증여: 증여받은 날부터 다시 계산

※조합입주권 양도시 비과세 요건

관리처분계약 인가일 기준으로 기존주택에서 2년 이상 보유요건을 충족하고 조합입주권 양도당시 다른 주택 또는 분양권 등이 없는 경우에는 양도소득세가 비과세된다.

(3) 1세대 2주택 비과세

그러나 일정한 경우에는 1세대 2주택에 해당되어도 1세대 1주택으로 보아 양도소득세를 비과세하고 있다. 즉, 양도되는 종전주택이 1세대1주택의 양도로 의제된다는 것이다.

(가) 일시적 1세대 2주택인 경우

① 일반적인 대체취득의 경우

국내에 1주택을 소유한 1세대가 종전주택을 양도하기 전에 신규주택을 취득한 경우 종전주택 취득 후 1년 이상 경과 후에 신규주택을 취득 하여야 하고 신규주택 취득일로부터 3년 이내에 종전주택을 양도하는 경우에는 1세대 1주택으로 양도소득세가 비과세 된다.

즉, 종전주택 취득일과 새로운 주택 취득일 사이의 기간이 1년을 초과하여야 하고, 일시적 2주택 보유기간이 3년 이내이어야 한다.

이 경우에도 종전주택은 1세대 1주택 비과세 요건을 갖추고 있어야 한다.

다만, 한국자산관리공사에 매각 의뢰, 법원경매, 공매 등이 진행되는 경우에는 3년 이내 양도 요건이 적용되지 않는다.

또한 종전주택을 ①건설임대주택에 해당하거나 ②공익사업법에 의한 협의매수, 수용되는 경우, ③근무상 형편 등 부득이한 사유로 양도하는 경우에는 종전주택 취득 후 1년 이상 경과 후 신규주택 취득 요건이 적용되지 않는다.

② 부득이한 사유에 의한 2주택 소유

취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 2주택을 소유한 경우에는 부득이한 사유가 해소된 날로부터 3년 이내에 종전주택을 양도한 경우에는 1세대 1주택으로 보아 양도소득세가 비과세 될 수 있다.

종전주택은 보유기간이 반드시 2년 이상일 필요는 없고, 다만 종전주택에서 1년 이상 거주하여야 한다.

③ 조합입주권과 일반주택을 소유하는 경우

원칙적으로 1개의 조합입주권 외에 1주택을 소유한 경우로서 다른 주택을 취득한 날로부터 3년 이내에 조합입주권을 양도한 경우에는 1세대 1주택 비과세를 적용한다.

이 경우 조합 입주권으로 전환된 기존주택은 대체주택을 취득할 당시 현재 1세대1주택 비과세 요건을 갖추고 있어야 한다.

※대체주택 취득기간:

재건축사업 등의 시행기간동안 거주하기 위해 취득한 주택을 말하며, 사업시행인가일로부터 해당 주택의 인가일까지 기간이다).

한편, 다른 주택을 취득한 날로부터 3년이 되는 날 현재 조합입주권을 한국자산관리공사에 매각을 의뢰한 경우, 법원에 경매를 신청한 경우, 국세징수법에 의한 공매가 진행 중인 경우에는 3년

이내에 양도하지 못해도 1세대 1주택 비과세 요건이 충족된다. 그러나 조합입주권을 2개 이상 소유한 상태에서 양도하는 1개의 조합원입주권은 1세대 1주택으로 볼 수 없다(과세자문, 법령해석 재산-0144, 2018.2.5.).

또한 국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택(중전주택)을 양도하기 전에 조합입주권을 취득함으로써 일시적으로 1주택과 1조합입주권을 소유하게 된 경우 종전의 주택을 취득한 날로부터 1년 이상이 지난 후에 조합입주권을 취득하고 그 조합입주권을 취득한 날로부터 3년 이내에 종전의 주택 또는 신축주택을 양도하는 경우에는 이를 1세대 1주택으로 보아 양도소득세를 비과세한다.

※그러나 입주권과 상속주택, 동거분양합가, 결혼합가, 장기임대주택, 귀농주택, 이농주택, 문화재 주택 등을 보유하는 경우 1세대 1주택 비과세 특례가 적용되지 않는다.(즉, 이 때에는 무조건 1세대 2주택으로 먼저 양도한 입주권 또는 일반주택 양도시 양도세가 과세된다).

④분양권과 일반주택을 소유하고 있는 경우

국내에 1주택을 소유한 1세대가 종전의 주택(일반주택)을 양도하기 전에 분양권을 취득하여 일시적으로 1주택과 1분양권을 소유하게 된 경우 종전의 주택을 취득할 날로부터 1년 이상이 지난 후에 분양권을 취득하고 그 분양권을 취득할 날로부터 원칙적으로 3년 이내에 종전의 주택 또는 신축주택을 양도하는 경우에는 1세대1주택으로 보아 비과세된다.

※1입주권 또는 1분양권 대체취득의 경우

원칙적으로 입주권 또는 분양권 취득일로부터 3년 이내에 종전주택을 양도한 경우 양도소득세를 비과세한다.

(나) 공익사업법 등에 의한 주택의 수용 또는 협의매수의 경우

1세대 1주택을 소유한 1세대가 그 주택을 양도(수용)하기 전에 다른 주택을 취득하여 일시적으로 1세대 2주택이 된 후 주택 및

부수토지(사업인정 고시일 전에 취득한 경우)의 전부 또는 일부가 협의매수 또는 수용되는 경우에는 종전주택 취득 후 1년 이상 경과 후에 다른 주택을 취득할 필요가 없으며, 잔존주택은 그 사유가 해소된 날로부터 5년 이내에 양도하여야 한다.

(다) 건설임대주택을 분양받아 양도하는 경우:

임차일로부터 해당 주택의 양도일까지의 기간 중 세대전원이 거주한 기간이 5년 이상인 경우에 해당하는 건설임대주택을 분양받아 1세대 2주택이 된 경우 다른 주택 구입일로부터 종전주택(분양받은 건설임대주택)을 3년 이내에 양도하여야 한다. 이 경우 종전주택은 2년 이상 보유요건을 충족하지 않아도 되며, 종전주택 취득일과 다른 주택 취득일이 반드시 1년이 지나야 하는 것은 아니다.

(라) 종전거주주택과 장기임대주택 보유에 의한 2주택 소유

※세법상 장기임대주택 요건

①의무임대기간: 6년 이상(관련법에서는 단기임대로 분류하나 세법에서는 장기임대로 분류함)

②주택수: 건설형 임대주택:2호 이상, 매입형 임대주택 1호 이상(공동소유인 경우에는 지분율에 의한 보유도 1호로 의제함)

③기준시가 기준: 건설형 임대는 임대당시 6억원 이하
매입형 임대는 임대당시 4억원 이하

거주주택을 2년 이상 보유하면서 세대전원이 2년 이상 거주한 후 양도하는 경우에는 1세대 1주택으로 보아 양도소득세를 비과세한다. 이 경우 장기임대주택은 기준시가가 일정금액 이하이면서 임대주택에 대해 장기임대사업자등록을 지방자치단체와 관할 세무서에 하고, 그 등록일로부터 5년 이상 반드시 임대를 하여야 한다.

다만, 임대기간이 5년이 되기 전에 거주주택을 양도하는 경우에도 1세대 1주택으로 보아 비과세될 수 있으나, 사후에 5년 이상 임대요건을

반드시 충족하여야 하며, 임대조건 미충족 시 비과세된 양도소득세가 추정된다. 한편, 그 이후 장기임대주택을 양도할 경우에는 양도일 현재 1세대 1주택에 해당되어도 종전 거주주택과 장기임대주택을 동시에 보유하고 있는 기간은 비과세하지 않는다. 즉 종전 거주주택을 양도한 후 장기임대주택을 양도한 기간에 대하여만 1세대 1주택 양도 소득세 비과세를 적용한다.

(마) 장기어린이집을 운영하는 경우

5년 이상 운영한 장기어린이 집을 보유 하고 있는 상태에서 2년 이상 보유하고 2년 이상 거주한 일반주택을 양도하는 경우 양도한 일반주택은 1세대 1주택으로 비과세한다.

(바) 혼인에 의한 1세대 2주택

1주택 보유자가 혼인하여 2주택을 보유하는 경우 혼인한 날로부터 5년 이내에 먼저 양도하는 주택은 1세대 1주택으로 비과세한다.

또한 무주택자가 1주택을 보유하는 60세 이상의 직계존속을 동거부양하는 중에 1주택을 보유한 자와 혼인함으로써 1세대 2주택을 보유하게 되는 경우 혼인한 날로부터 5년 이내에 먼저 양도하는 주택은 이를 1세대 1주택으로 본다.

(사) 동거부양에 의한 1세대 2주택

1세대 1주택자가 1주택을 가진 60세 이상의 직계존비속(배우자의 직계존속 포함)을 동거 부양하기 위하여 세대를 합친 경우에는 세대를 합친 날로부터 10년 이내에 먼저 양도하는 주택은 1세대 1주택으로 본다. 그리고 암, 희귀성질환 등 중대한 질병 등이 발생한 60세 미만의 직계존속과 합가한 경우에도 1세대 1주택으로 비과세될 수 있다.

(아) 일반주택과 문화재를 소유하여 1세대 2주택인 경우

일반주택과 문화재보호법에 따른 일정한 문화재에 해당하는 주택을 소유하다가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을

소유하는 것으로 보아 1세대 1주택으로 양도 소득세를 비과세한다.

(4) 상속에 의한 1세대 2주택 비과세

(가) 원칙

일반주택을 보유하고 있는 상태에서 상속주택과 그 밖의 주택(일반주택)을 국내에 각각 소유하여 1세대 2주택이 된 경우 일반주택을 먼저 양도하는 경우에는 상속주택은 없는 것으로 보아 1세대 1주택으로 비과세한다.

이는 상속주택은 부득이하게 취득한 것이므로 상속주택으로 인해 본의 아니게 1세대 2주택이 됨으로써 비과세 혜택이 소멸되는 불이익을 구제하는 취지이다(대법원 1993.2.29. 선고 92누15680 판결).

(나) 일반적 요건

① 일반주택 취득·보유 중 상속주택 취득

일반주택은 상속개시 당시 보유한 주택이어야 한다. 다만, 상속개시일로부터 소급하여 2년 이내에 피상속인으로부터 증여받은 주택은 일반주택에 해당하지 않는다.

따라서 상속주택을 먼저 취득하고 나중에 일반주택을 취득한 후 양도하는 경우에는 비과세가 안된다

또한 상속개시 당시 보유한 조합입주권에 의하여 사업시행 완료 후 취득한 신축주택도 일반주택에 해당한다.

다만 상속개시일로부터 소급하여 2년 이내에 피상속인으로부터 증여 받은 조합입주권에 의하여 사업시행 완료 후 취득한 신축주택은 일반주택으로 보지 않는다.

② 일반주택 취득·보유 중 상속주택 취득(예외)

다만, 예외적으로 상속재산이 수도권 밖의 지역 중 읍·면지역에 소재하고 피상속인이 취득 후 5년 이상 거주한 사실이 확인 되

는 등 특별한 사정이 있는 경우에는 상속개시 후에 일반재산을 취득해도 무방하다

③상속주택은 별도 세대원으로부터 상속받은 주택.

별도의 세대원으로부터 상속받은 주택과 그밖의 주택을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 1세대 1주택 비과세를 적용한다.

따라서 상속인이 소수지분권자가 아닌 경우 동일 세대원로부터 상속받은 주택은 원칙적으로 상속주택으로 보지 않는다.

④60세 이상의 직계존속 등을 봉양하기 위해 세대 합친후 상속인 된 경우

1주택을 보유한 상태에서 별도의 세대인 60세 이상의 직계존속 또는 배우자를 봉양하기 위하여 세대를 합쳐 1세대 2주택 주택(일반주택)이 된 이후 상속이 개시되어 1세대 2주택 (일반주택과 상속주택)을 보유하게 된 경우에는 세대를 합치기 전에 피상속인이 보유한 주택은 상속주택으로 본다.

⑤일반주택을 먼저 양도

따라서 상속받은 주택을 먼저 양도하는 경우에는 1세대 1주택 적용이 안 된다.

(다) 상속주택 판정

①공동으로 1개의 주택을 상속 받은 경우

상속지분이 가장 큰 상속인의 주택으로 본다. 공동상속인들의 지분이 모두 같은 경우에는 상속주택에 거주하는 사람의 주택으로 본다. 상속주택에 거주자가 없는 경우에는 최연장자가 소유한 것으로 본다,

②공동으로 2개 이상의 주택을 상속받은 경우

이 때는 1채의 주택만 상속주택으로 인정하며, ①피상속인의 보유기간이 긴 주택, ②피상속인의 거주기간이 가장 긴 주택, ③상속 개시 당시 피상속인이 거주하던 주택 순으로 1채의 상속주택을 정한다.

즉, 전순위 우선주택에 해당하는 단 하나의 주택에 대하여만 수소지분권자의 주택으로 보지 않는 것이고, 후순위공동상속주택은 소수지분의 주택수에도 포함하여 1세대1주택 비과세 여부를 판단한다.

③상속주택이 소수지분 공동주택인 경우

소수지분 공동상속주택과 일반주택 또는 단독상속주택을 1개씩 소유한 상태에서 일반주택 또는 단독상속주택을 양도한 경우에는 1세대 1주택 비과세를 적용한다.

즉, 소수지분 공동상속주택은 소유자의 주택으로 보지 않으므로 1세대 1주택을 적용한다.(즉, 1개의 소수지분 주택만 소수지분자의 주택으로 보지 않는다).

※한편, 소수지분 공동주택이 관리처분계획 인가 후 조합입주권으로 전환된 후 조합입주권 양도시 이는 1세대 1주택으로 보아 비과세 여부 판단한다.

④ 일반주택과 조합입주권을 보유하다가 별도 세대원으로부터 상속주택이 있는 경우

2년 이상 보유한 일반주택을 먼저 양도하는 경우에는 1세대 1주택으로 비과세한다.

다만, 일반주택이 상속개시일로부터 소급하여 2년 이내에 피상속인으로부터 증여받은 주택과 조합입주권은 제외한다.

※ 한편, 상속주택이 무허가 주택인 경우에도 건축물관리대장 등에 의하여 피상속인의 소유 및 거주사실이 확인되면 상속주택에 포함된다(재산세과-3926, 2008.11.21.)

(5) 1세대 3주택 비과세

① A주택을 보유한 갑과 다가구주택의 공동소유지분(B)을 보유한 을이 혼인을 한 후 새로운 주택을 부부 공동소유로 취득하고 혼인한 날로부터 5년 이내에 그리고 새로운 주택(C)을 취득한 날로부터 3년 이내에 결혼 전부터 보유한 종전주택(A)을 양도하는 경우에는 1세대 1주택 비과세 규정을 적용한다(사전답변, 법령해석재산-0038, 2017.2.16.).

② A주택을 보유하고 있는 1세대가 1주택(B)을 보유하고 있는 직계존속과 동거부양 합가하여 1세대 2주택이 된 상태에서 동일 세대원으로부터 직계존속이 보유하고 있는 주택(B)을 상속받고 새로운 주택(C)을 취득한 경우에는 종전주택(A) 취득한 날로부터 1년 이상 지난 후에 새로운 주택(C)을 취득하고 새로운 주택 취득일로부터 3년 이내에, 그리고 그 세대를 합친 날로부터 5년 이내에 종전주택(A)을 양도한 경우에는 1세대 1주택 비과세 규정을 적용한다(질의회신, 법령해석재산-1439, 2016.6.3.).

(6) 1세대 4주택 비과세

2주택(A, B)을 보유하는 1세대가 농어촌 주택 1개(C)를 취득한 후 종전 보유주택 중 1개의 주택(B)을 장기임대주택으로 등록함에 따라 거주주택(A), 장기임대주택(B), 농어촌주택(C)을 보유한 상태에서 거주주택(A) 취득일로부터 1년 이상 지난 후에 일반주택(D)을 취득하고 일반주택(D) 취득일로부터 3년 이내에 거주주택(A)을 양도하는 경우 거주주택(A)은 1세대 1주택 비과세 대상에 해당한다(사전답변, 법령해석재산-0198, 2017.7.10.).

그러나 일시적 2주택과 장기임대주택을 보유하다 혼인하여 4주택이 된 경우 혼인전 취득한 대체주택에 대해 비과세 규정이 적용되지 않는다(질의회신, 법령해석재산-0584, 2017.3.27.).

또한 일시적 2주택자 간 혼인으로 1세대 4주택인 경우 일시적 2주택 비과세 특례 또는 혼입합가에 따른 비과세 특례는 적용되지 않는다(대법원 2010.1.14. 선고 2007두26544 판결).

그 밖에 일시적 2주택과 임대주택을 보유하다 혼인하여 4주택이 된 경우 혼인전 취득한 대체주택에 대해 비과세 규정이 적용되지 않는다(질의회신, 법령해석재산-2941, 2016.8.19.). 1주택을 보유하다 일반주택과 상속주택 2주택을 보유한 자와 혼인한 후 새로운 1주택을 취득하고 종전주택을 양도한 경우 1세대 1주택 비과세가 적용되지 않는다(과세기준자문, 법규과-287.2012.3.26.).

관련사례를 종합하면 소득세법상 1세대 4주택자에 대하여 1세대 1주택 특례를 적용하여 비과세하는 규정이 없고 3주택자와 같이 기본통칙 및 해석사례도 없으므로 2주택자·3주택자처럼 비과세 혜택을 부여할 근거나 합리적인 이유가 없는 한 특례를 적용하여 비과세하는 것은 타당하지 않다(과세기준자문, 법령해석재산-0029, 2019.3.28.).

※양도물건 현황 판단기준

1. 주택을 주택외 상가로 용도변경한 후 양도한 경우

양도시기(대금청산일)에도 불구하고 매매계약체결일을 기준으로 주택 또는 기타 건물(상가)해당 여부를 판단한다.

2. 주택을 멸실한 후 주택부지를 양도한 경우

매매계약체결일을 기준으로 하지 않고, 양도시기(대금청산일)를 기준으로 주택 존재하는 지 여부의 의하여 비과세 주택과 부수토지 여부를 판단한다.

※ 일정한 인구감소지역에 위치한 주택을 신규 취득하여 1세대 2주택이 된 경우에는 1주택으로 간주하여 1세대 1주택 비과세 적용을 받을 수도 있음.

11. 양도소득세 감면

가. 개요

특정의 국가 정책 목적 달성을 위하여 일정한 사유에 해당되는 자산의 양도에 대하여는 양도소득세를 전액 또는 일정률을 경감하여 주고 있다. 이러한 양도소득세를 감면받기 위해서는 양도자산이 등기되어야 하고, 허위에 의한 실지거래계약서에 해당되지 않아야 한다. 양도소득세가 감면되는 경우로는 자경농지에 대한 감면, 대토에 의한 감면, 그 밖의 조세정책적 목적에 의한 다수의 감면조항이 있다.

나. 자경농지 감면

(1) 내용

양도일 현재 거주자가 8년 이상 농지 소재지에서 거주(해당 농지로부터 직선거리 30킬로미터 또는 인접 시·군·구에 거주)하면서 직접 경작한 농지를 양도한 경우에 양도소득세를 감면한다. 즉, 해당 농지의 양도로 발생한 양도소득세의 100%를 감면하고 농어촌특별세가 비과세된다.

그리고 농지 소유자가 종중인 경우 종중 소유농지를 종중의 책임하에 종중구성원이 8년 이상 당해 농지의 소재지에서 거주하면서 경작하면 자경농지로 보아 양도소득세가 감면된다.

(2) 농지요건

농지는 전·답으로서 지적공부상의 지목에 관계없이 실지로 경작에 사용되는 토지를 말한다. 농지 해당 여부는 양도일 현재의 농지를 기준으로 판단한다.(다만, 일시적인 휴경농지도 농지로 본다).

다만, 양도일 이전에 매매계약 조건에 따라 매수자가 형질변경, 건축착공 등을 한 경우에는 매매계약일 현재의 농지를 기준으로 한다(대법원 2014.6.12.선고 2012두3088 판결).

입증서류는 농지원부, 농협의 농자재구매자료, 자경확인 인우보증서, 쌀보전직불금, 항공사진, 토지특성조사표 등이 있다.

(3) 농지소재지 거주요건

①농지가 소재하는 시·군·구 안의 지역에 거주하거나 ②농지가 소재하는 시·군·구와 연접한 시·군·구 안의 지역에 거주하거나 ③해당 농지로부터 직선거리로 30킬로미터 이내 지역에 거주하는 경우 등, 위 요건 중 하나만 해당되어도 농지소재지에서 거주한 것으로 본다. 입증서류로는 주민등록 초본, 주민등록상 거주지와 실제 거주지 일치 여부, 가족과 동거여부 등.

(4) 8년 이상 요건

①일반적인 경우

취득일로부터 양도일까지의 기간이 8년 이상이어야 한다. 이 때 자경기간이 연속적일 필요는 없으며 기간은 통산한다.

다만, 근로소득(총급여액)과 사업소득금액의 합계액이 3,700만 원 이상인 연도는 경작기간에서 제외한다. 또한 복식부기의무자 수입금액기준 이상의 수입금액이 있는 경우 그 과세기간은 자경기간에서 제외한다.

한편 사업소득금액에는 농업, 임업에서 발생하는 소득, 농가부업소득, 부동산임대업에서 발생하는 소득은 제외하며, 사업소득이 결손인 경우에는 0으로 본다. 입증서류로는 등기부 등본 등이 있다.

②상속(유증 또는 사인증여 포함)받은 농지인 경우 경작기간 계산

① 상속받은 농지의 소재지에서 거주하면서 1년 이상 계속하여 직접 경작하는 경우

3년 후에 농지를 양도하더라도 피상속인의 경작기간은 통산한다.

⑥상속받은 농지소재지에서 거주하면서 1년 이상 계속하여 직접 경작하지 않은 경우

－ 상속받은 농지를 상속받은 후 3년 이내에 양도하는 경우에 피상속인의 경작기간은 상속인의 경작 기간과 통산한다.

또한 협의매수 또는 수용되는 경우로서 상속받은 날로부터 3년이 되는 날까지 택지개발예정지구 등으로 지정되는 경우에는 상속인이 자경하지 않은 경우에도 피상속인의 자경기간은 통산한다.

－ 부가 사망하여 모가 상속을 받고 재차 사망하여 자녀가 상속받은 경우 피상속인의 경작기간과 피상속인의 배우자의 경작기간은 통산한다.

③증여받은 농지인 경우

증여받은 농지의 경우에는 증여일 이후 경작한 기간만 합산한다.

(5) 직접 경작요건

①직접경작한 것으로 보는 경우

거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년생식물의 재배에 상시 종사하거나, 거주자가 그 소유농지에서 농작업의 2분의 1 이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 경우에 직접 경작한 것으로 본다.(대법원 2010.9.30.선고, 2010두8423 판결).

종중소유 농지를 종중원 중 일부가 농지소재지에 거주하면서 직접 농작물을 경작하는 경우에도 자경농지로 본다.

한편, 공유농지의 경우 공유자 중 1인이 경작한 경우 당해 경작한 자의 소유지분에 대하여만 감면이 적용된다.

②직접 경작으로 보지 않는 경우

자기의 책임과 계산 하에 다른 사람을 고용하여 경작하는 경우나 가족으로 하여금 경작하게 하는 경우는 자기의 노동력을 투입한 것이 아니므로 직접경작의 범위에 포함될 수 없다(대법원 2018.2.28.

선고 2017두67278 판결)

즉, 위탁경영이나 대리경작은 자경에 해당하지 않는다.

③입증서류

농지원부 또는 자경증명, 농지위원장이 확인한 자경농지사실확인서, 인우보증서, 쌀직불금 수령 내역, 농기계 및 농약 구입 증빙, 종자, 종묘, 비료 등의 구입 증빙, 벼 구매자금의 입금내역, 주말농장 여부, 기타 농협 조합원 가입여부, 농사용 면세유 사용 내역서 등 자경사실을 입증할 수 있는 증빙서류가 있다.

(6) 도시계획지역에 편입된 경우 감면 요건

(가)원칙

원칙적으로 도시계획지역에 편입된 날로부터 3년 이내에 양도하여야 양도소득세를 감면받을 수 있다.

시 지역(광역시 중 군지역, 시지역중 도·농 복합형태의 읍·면 지역은 제외)의 주거지역, 상업지역, 공업지역 안에 있는 농지 또는 환지에 정지는 이 지역에 편입된 날(지정된 날)까지 발생한 소득으로 지정일(편입일)로부터 3년이 지나지 않아야 한다.

※한편 2002.1.1. 이전에 주거지역 등에 편입된 농지의 경우 감면소득금액은 취득일로부터 편입일까지이다.

입증서류로는 국토이용계획확인원 등이 있다.

그 밖에 도시개발법 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 이전에 농지외의 토지로 환지예정지를 지정하는 경우에는 그 환지예정지 지정일로부터 3년이 지나지 않아야 한다.

(나)예외: 도시계획지역 편입일로별 3년 이내 미적용 지역

①광역시 중 군지역, ②도·농 복합형태의 읍·면 지역, ③일반 군지역(읍·면지역)

다. 농지 대토 양도감면

(1) 내용

대토란 소유하고 있던 농지를 매매 또는 수용 등에 의하여 양도하고 대신 매입하는 농지를 말한다.

4년 이상 종전의 농지소재지에서 거주하면서 경작한 자가 경작상 필요에 의하여 농지를 팔거나 수용당하는 경우 다른 농지를 취득한 경우 일정한 요건에 해당되는 경우에는 양도소득세를 감면한다.

다른 농지 취득은 일반 농지는 1년 이내에, 협의매수 또는 수용의 경우에는 2년 이내에 취득하여야 한다.

(2) 일반적 요건

거주자가 농지소재지에 거주하면서 직접 경작한 토지를 경작상의 필요에 의하여 대토한 농지이어야 한다.

(3) 농지요건

국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 따른 주거지역, 상업지역 또는 공업지역 안의 농지로서 이들 지역에 편입된 날로부터 3년이 지나지 않은 농지이고, 환지예정지를 지정한 경우에는 그 환지예정지 지정일로부터 3년이 지나지 않아야 하며,

새로 취득하는 농지는 양도하는 종전농지의 가액이 1/2 이상이거나, 취득하는 농지의 면적이 종전 농지 면적의 2/3 이상이어야 한다.

(4) 거주요건

농지가 소재하는 시·군·구 또는 이와 연접한 시·군·구 안의 지역 또는 해당 농지로부터 직선거리로 30킬로미터 이내의 지역에 거주하여야 한다.

(5) 직접경작 요건

양도자는 4년 이상 종전의 농지소재지에서 거주하면서 경작하여야 하며, 종전 농지의 경작기간과 새로운 농지의 경작기간을 합산한 기간이 8년 이상이어야 한다.

직접 경작이란 거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년생 식물의 재배에 상시 종사하거나 농작업의 1/2 이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것을 말한다.

(6) 경작개시 요건

(가) 종전의 농지를 매매에 의하여 양도한 경우

양도일로부터 1년 이내에 새로운 농지를 취득하고, 그 취득일로부터 1년 이내에 새로운 농지 소재지에 거주하면서 경작을 개시하여야 한다.

(나) 종전의 농지를 협의매수 또는 수용에 의하여 양도한 경우

양도일로부터 2년 내에 새로운 농지를 취득하고, 그 취득일로부터 1년 내에 새로운 농지소재지에 거주하면서 경작을 개시하여야 한다.

(다) 종전 농지 양도 전 새로운 농지를 취득한 경우

새로운 농지 취득 후 1년 내에 종전 농지 양도와 새로운 농지에 거주하면서 경작을 개시하여야 한다.

(7) 소득요건

종전 농지의 양도일이 속하는 과세기간의 총급여액 또는 사업소득 등이 3,700만 원 이상인 경우 농지대토에 의한 양도소득세를 감면받을 수 없다.

라. 기타 국민생활 안정 등을 위한 양도소득세 감면

기타 국민생활 안정과 기업 활동을 지원하기 위한 다수의 양도소

득세 감면이 있으며, 자세한 내용은 조세특례제한법에서 규정하고 있다.

※공익사업용 토지 등 감면

공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률에 의한 공익사업에 필요한 토지(사업인정고시 전 2년 이전 취득)등을 공익사업의 시행자에게 양도함으로써 발생하는 소득 또는 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 또는 기타 법률에 의한 토지 등의 수용으로 인하여 발생하는 소득에 대하여 현금소득에 대하여는 양도소득세액의 10%감면하고 채권보상은 15%를 감면한다.

※기타 감면

농업회사법인, 영농조합법인 설립시 현물출자시 농지 양도세 감면 (감면요건은 4년 이상 직접경작한 전.답으로 실제 경작에 사용된 농지이어야 한다)

마. 양도소득세 감면 한도

조세특례제한법에 의하여 감면받은 양도소득세의 합계액이 일정액을 초과하는 경우에는 그 초과하는 부분에 상당하는 금액은 감면하지 않는다. 한도액은 1년간 1억원, 5년간 2억원이다.

바. 비과세 및 감면 배제

양도소득세가 비과세 또는 감면되는 자산을 매매하는 거래당사자가 매매계약서의 거래가액을 실지거래가액과 다르게 적은 경우에는 해당 자산에 대한 양도소득세의 비과세 및 감면을 제한한다.

12. 양도소득세 중과세

가. 다주택자에 대한 중과세

(1) 취지

주택에 대한 투기적 수요를 억제하고 투기이익을 환수함으로써 부동산시장의 안정과 과세 형평을 도모하기 위하여 1세대 2주택 이상(분양권 포함) 보유자에 대하여 중과세하는 제도가 다주택자에 대한 중과세이다. 2018년 4월 1일부터 시행하고 있다.

(2) 중과세 대상

주택수는 양도일 현재를 기준으로 양도하는 주택을 포함하여 판정한다.

중과대상 주택수와 관련하여 서울시, 광역시, 경기도, 세종시에 위치한 주택은 모두 포함되고 광역시 군지역, 경기도·세종시의 읍·면지역, 기타 모든 도지역은 기준시가가 3억원을 초과한 주택만 주택수에 포함된다.

한편, 상속주택은 상속후 5년까지는 중과세 적용시 주택수에서 제외한다.

(가) 1세대 2주택에 대한 중과세

①대상주택

조정대상지역에 있는 주택으로 일정한 1세대 2주택에 해당하는 주택과, 조정대상지역에 있는 주택으로 1세대가 주택과 조합입주권을 각각 1개씩 보유하는 경우에는 해당 주택의 양도(다만, 장기임대주택 등 일정한 주택은 제외한다)에 대하여는 중과세한다.

다만 수도권 외의 지역에 소재하는 기준시가 3억원 이하의 주택 등 일정한 주택은 적용 제외한다.

②중과세 내용

위에 해당되는 주택에 대하여는 양도소득세 기본세율에 20%를 가

산하는 중과세율을 적용하고, 장기보유특별공제를 배제한다.

(나) 1세대 3주택 이상에 대한 중과세

①대상주택

조정대상지역에 있는 주택으로 일정한 1세대 2주택 이상에 해당하는 주택과, 조정대상지역에 있는 주택으로 1세대가 주택과 조합입주권을 보유하는 경우로 그 수의 합이 3이상에 해당하는 주택의 양도(다만, 장기임대주택 등 일정한 주택은 제외한다)에 대하여는 중과세한다.

다만 수도권 외의 지역에 소재하는 기준시가 3억원 이하의 주택 등 일정한 주택은 적용 제외한다.

②중과세 내용

위에 해당되는 주택에 대하여는 양도소득세 기본세율에 30%를 가산하는 중과세율을 적용하고, 장기보유특별공제를 배제한다.

나. 비사업용 토지에 대한 중과세

(1) 의의

①개념

비사업용 토지란 토지를 소유하는 기간 중 일정기간 동안 지목 본래의 용도에 사용하지 않는 토지를 말한다. 본래의 목적이란 농지는 양도자가 재촌하면서 농작물을 직접 경작하는 것을 말하고, 목장용지는 양도자가 직접 축산업을 영위하는 것 등을 말한다.

즉, 실수요 목적으로 사용하지 않고 투자목적으로 보유하고 있는 전·답 등 농지와 임야, 목장용지, 나대지, 잡종지 등을 말한다.(다만, 2009.3.16.-2012.12.31. 중에 취득한 자산은 적용 제외)

②취지

이러한 비사업용 토지에 대하여는 투기적 수요를 억제하고 투기 이익을 환수하여 부동산시장의 안정과 과세형평을 도모하기 위하여 양도소득세를 중과(기본세율에 10%를 가산, 지정지역내 비사업용 토지에 대하여는 비사업용토지세율에 10%를 가산한 세율 적용)하고 있다. ※비사업용토지세율이란 기본세율에 10%를 가산한 세율을 말한다.

한편, 공익사업을 위하여 토지를 협의매수하거나 수용하는 경우에는 사업인정(공익사업용 토지 등을 수용하거나 사용할 사업으로 결정하는 것)고시일로부터 5년 이전에 취득한 토지에 대하여는 비사업용 토지에서 제외한다.

(2) 비사업용 토지 요건

①일반적 요건

양도자가 소유한 토지를 일정한 기간 동안 본래의 용도로 사용하지 않으면 비사업용 토지에 해당한다.

가령 농지로서 소유자가 농지 소재지에 거주하지 않는 농지, 임야로서 소유자가 토지 소재지에 거주하지 않는 토지, 목장용지로서 축산업을 경영하지 않는 자의 토지, 나대지 등 사업에 직접 사용하지 않는 토지, 주택 부속토지 일정범위 초과분, 별장 부속토지 등이 이에 해당한다.

다만, 토지를 취득한 후 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지 등 일정한 사유로 사업용으로 사용할 수 없는 토지에 대하여는 비사업용으로 보지 아니할 수 있다.

②구체적 요건

양도일 직전 2~3년 동안 본래의 목적에 사용하지 않고, 소유기간 중 2~3년 이상 본래의 목적에 사용하지 않으며, 소유기간의 40%를 초과하여 본래의 목적으로 사용하지 않으면 비사업용 토지에 해당한다.

즉 소유기간의 60% 이상 또는 양도일 직전 3년 중 2년 또는 5년 중 3년 이상 본래의 목적에 사용하여야 사업용 토지에 해당한다.

※재촌요건

재촌요건은 사업이력, 주민등록상 주소의 적정 여부, 토지이용현황은 항공사진 등과 토지 이용현황, 재산세 과세 내역 등을 통하여 확인한다.

※ 사업용토지 해당 구체적 요건(농지 등)

①토지의 보유기간인 3년 미만인 경우

- 보유기간 중 2년 이상을 재촌자경한 경우
- 보유기간 중 60% 이상을 재촌자경한 경우

②토지의 보유기간이 3년 이상 5년 미만인 경우

- 양도일 직전 3년 중 2년 이상을 재촌자경한 경우
- 보유기간 중 60% 이상을 재촌 자경한 경우

③토지의 보유기간인 5년 이상인 경우

- 양도일 직전 5년 중 3년 이상을 재촌자경한 경우
- 보유기간 중 60% 이상을 재촌 자경한 경우

(3) 지목별 사업용 또는 비사업용 토지 요건

(가) 농지

농지란 전답이나 과수원으로서 지적공부의 지목과 관계없이 실제로 경작에 사용되는 토지를 말한다.

①사업용 토지로 보는 농지

- 직계존속 또는 배우자가 8년 이상 토지소재지에서 거주하면서 직접 경작한 농지로서 이를 해당 직계존속 또는 배우자로부터 상속 또는 증여받은 농지(양도 당시 국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 따른 주거·상업·공업지역에 소재하지 않은 농지)
- 8년 이상 임야의 소재지와 같은 시·군·구 또는 농지로부터 직선 거리 30킬로미터 이내에 있는 지역에 사실상 거주하면서 직접경작한 농지
- 종중이 소유한 농지
- 상속에 의하여 취득한 농지로서 그 상속개시일로부터 5년 이내에 양도하는 농지

- 한국농어촌공사 및 농지관리기금법 제3조에 따른 한국농어촌 공사가 8년 이상 수탁하여 임대하거나 사용대차한 농지는 비사업용 토지에서 제외한다.
- 공익사업에 협의매수, 수용되는 토지(사업인정고시일로부터 5년 이전에 취득한 농지)

②비사업용 토지로 보는 농지

- 도시지역에 해당하는 농지로 도시지역에 편입되기 전부터 재촌자경을 하지 아니한 농지(다만, 도시지역이 편입된 날로부터 소급하여 1년 이상 재촌하면서 자경한 농지는 편입일로부터 3년은 사업용 토지로 본다).

즉, 양도일 현재 특별시, 광역시, 또는 시에 있는 농지 중 「국토의 이용 및 계획에 관한 법률」에 의한 주거지역, 상업지역, 공업지역 안에 있는 농지로서 이들 지역에 편입된 날로부터 3년이 지난 농지는 비사업용으로 본다.

- 도시지역 외의 지역에 소재하는 농지로 소유자가 재촌하면서 직접 경작하지 않은 농지로 일반적 기간요건을 충족하면 비사업용 토지에 해당한다. 즉, 농지지에 연접한 시·군·구 또는 농지로부터 직선거리 30킬로미터 이내에 있는 지역에 사실상 거주하면서 직접경작을 하거나, 농작업의 2분의 1 이상을 자기의 노동력으로 경작 또는 재배하는 것을 하지 않은 농지이면 비사업용 농지로 본다.

한편, 2022년 1월부터 주말 체험농지는 비사업용 토지로 본다.

(나) 임야

① 사업용 토지로 보는 임야

- 직계존속 또는 배우자가 8년 이상 토지소재지에서 거주하면서 직접 경작한 임야으로서 이를 해당 직계존속 또는 배우자로부터 상속 또는 증여받은 임야(양도 당시 국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 따른 주거·상업·공업지역에 소재하지 않은 임야)
- 8년 이상 임야의 소재지와 같은 시·군·구 또는 농지로부터 직선

거리 30킬로미터 이내에 있는 지역에 사실상 거주하면서 주민등록이 되어 있는 자가 소유한 임야

-공익상 필요 또는 산림의 보호 육성에 필요한 임야, 거주 또는 사업과 직접 관련이 있는 임야

②비사업용 토지로 보는 임야

임야 소재지에 거주하는 소유자가 아닌 임야로 공익상 또는 산림의 보호육성을 위하여 필요한 임야가 아니거나 토지의 소유자, 소재지, 이용상황, 보유기간 및 면적 등을 감안하여 거주 또는 사업과 직접 관련이 없는 임야로 일정한 기준요건을 충족하면 비사업용 토지에 해당된다.

(다) 목장용지

①사업용 토지로 보는 임야

-직계존속 또는 배우자가 8년 이상 토지소재지에서 거주하면서 직접 경작한 목장용지로서 이를 해당 직계존속 또는 배우자로부터 상속 또는 증여받은 임야(양도 당시 국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 따른 주거·상업·공업지역에 소재하지 않은 목장용지)

-8년 이상 축산업을 영위하는 자가 소유하는 목장용지로 소득세법에서 정하는 일정한 기준면적과 가축두수를 적용하여 계산한 토지의 면적 이내의 목장용지

②비사업용 토지로 보는 임야

거주 또는 사업과 직접 관련이 없는 목장용지 또는 축산업을 경영하는 자가 소유하는 목장용지로서 일정한 기준면적을 초과하거나 특별시·광역시 및 시지역의 도시지역에 있는 목장용지로 도시지역에 편입된 날로부터 3년이 지난 동지 등이 비사업용 토지이다.

(라) 주택의 부수토지

주택 부수토지 중 주택이 정착된 면적에 지역별로 도시지역 안

의 토지는 5배, 도시지역 밖의 토지는 10배의 배율을 곱하여 산정한 면적을 초과한 토지는 비사업용 토지에 해당한다.

(마) 별장의 부속토지

주거용 건축물로서 상시주거용으로 사용하지 아니하고, 휴양, 피서, 위락 등의 용도로 사용하는 건축물(별장)의 부속토지가 비사업용 토지이다.

(바) 일반 건물 부속 토지

일반건물 부속토지로 바닥 면적에 일정한 용도지역별 적용배율(3배-7배)을 곱한 만큼의 대상 면적은 사업용토지이고 대상 면적을 초과한 토지는 비사업용 토지에 해당함.

※건물이 있는 대지의 사업용 토지 여부 판단기준

대지 등의 토지가 별도합산대상, 분리과세대상으로 재산세가 부과되거나 비과세되는 경우에는 사업용 토지로 판단. 또한, 거주하거나 사업과 직접 관련이 있는 토지는 사업용 토지로 판단.

(사) 기타 토지(나대지, 잡종지)

건축물이 없는 나대지 등 재산세 종합합산 과세대상 토지는 원칙적으로 비사업용 토지에 해당한다.

기타 토지의 이용상황, 관계법령의 의무이행 여부, 수입금액 등을 고려하여 거주 또는 사업과 관련이 없다고 인정되는 경우에는 비사업용 토지에 해당한다.

나대지 중 재산세 비과세, 감면, 분리과세, 별도합산과세 토지는 사업용으로 본다. 또한 종합합산과세대상 토지 중 사업 거주에 필수적인 토지는 사업용 토지로 본다.

한편, 주택이 멸실된 토지는 멸실된 날로부터 2년 기간 동안은 비사업용 토지에 해당하지 아니한다(양도, 서면, 인터넷 방문 상담 5팀-2323, 2007.8.16.)

한편, 지상에 건축물이 정착되어 있지 아니한 토지를 취득하여 사업용으로 사용하기 위하여 건설에 착공한 토지는 착공일 이후 건설이 진행중인 기간은 비사업용 토지로 보지 아니한다.

(4) 중과세 내용

사업용 토지 양도소득세율에 10%를 가산한 금액으로 세율을 적용한다. 다만 장기보유특별공제는 적용된다.

다. 미등기 양도자산에 대한 중과세

(1)의의

미등기 양도자산에 대하여 양도소득세를 중과하는 취지는 자산을 양도한 자가 양도 당시 그 취득에 관한 등기를 하지 아니하고 양도함으로써 양도소득세 등이 각종 조세를 포탈하거나 양도차익만을 노려 잔대금 지급 등의 지급 없이 전전매매하는 부동산투기 등을 억제·방지하려는 데 있으므로 애당초 그 자산을 취득할 때 양도자에게 자산의 미등기 양도를 통한 조세회피 목적이거나 전매이득 취득 등 투기목적이 없다고 인정되고, 양도 당시 그 자산의 취득에 관한 등기를 하지 아니한 책임을 양도자에게 추궁하는 것이 가혹하다고 판단되는 경우 등과 같은 부득이한 사정이 인정되는 경우에는 양도소득세가 중과되는 미등기 양도자산에서 제외된다(대법원 2005. 10. 28. 선고 2004두9494 판결).

법률의 규정 또는 법원의 결정에 의하여 양도 당시 그 자산의 취득에 관한 등기가 불가능한 자산은 미등기 양도자산에서 제외된다.

따라서 건축업 등 관련 법률의 규정에 의하여 양도 당시 그 자산의 취득에 관한 등기가 불가능한 경우에는 미등기 양도자산에서 제외된다(기획재정부-457, 2017.7.21.).

(2)중과세 내용

미등기양도자산에 대하여는 비과세규정, 장기보유특별공제, 양도소득기본공제 및 필요경비 개산공제 축소 등으로 불이익을 주고 있다.

※주차장 토지

1. 주차장의 구분

- ①노상주차장: 도로의 노면 또는 일정한 구역에 설치하는 주차장
- ②노외주차장: 도로의 노면 또는 일정한 구역외에 설치하는 주차장
- ③부설주차장: 건축물, 골프연습장, 기타 주차수요를 유발하는 시설에 대하여 설치된 주차장

※한편, 노상주차장은 사업자등록을 하고 주차장 영업을 하는 경우에는 사업용 토지로 볼 수 있다.

2. 주차장 사업용 토지 해당 여부

①주차장법에 따른 부설주차장 설치기준면적 이내는 사업용 토지에 해당

②다만, 임의로 설치된 주차장의 경우 재산세가 종합과세되는 경우에는 비사업용 토지에 해당한다(재산세 과세내역에 의하여 확인)