

현행 양도소득세 과세제도 해설(VII)

- 과세표준 및 세액의 결정방법 등을 중심으로 -

전 재 원

국세청 납세자보호과 행정사무관

I. 머리말

2000년 1월 1일 이후 양도소득세 과세제도는 자진신고납부제도로 운영하고 있으므로 원칙적으로 납세자의 신고에 의하여 납세의무가 확정된다. 그러나 양도소득세 과세대상 자산을 양도하고 자진신고납부가 없거나 신고를 하였더라도 신고내용에 오류 또는 탈루가 있는 경우에는 정부에서 납세의무를 확정하거나 확정된 과세표준 및 세액을 변경할 수 있다. 따라서 이번호에서는 자진납부세액 계산방법, 양도소득 과세표준과 세액의 결정·경정방법에 관한 내용을 중심으로 기술하고자 한다.

II. 자진납부세액 계산

자진납부할 세액은 산출세액에서 감면세액과 예정신고납부세액공제를 한 후(‘결정세액’이라 함) 가산세를 가산(‘총결정세액’이라 함)하고 이미 신고하거나 결정·경정한 세액을 차감하여 계산한다.

1. 양도소득 감면세액의 계산

가. 감면세액 계산산식

양도소득금액에 감면대상소득금액이 있는 때에는 다음 산식에 의해 계산한 금액을 양도소득 산출세액에서 공제한다.

$$\square \text{ 양도소득 감면세액} = \text{양도소득 산출세액} \times \{[(\text{감면자산의 소득금액}) - (\text{과세자산의 소득금액에서 미공제된 양도소득 기본공제액})] \div (\text{양도소득 과세표준})\} \times \text{감면율}$$

참고 법률

소득세법 § 90(양도소득세액의 감면)

제95조의 규정에 의한 양도소득금액에 이 법 또는 이 법외의 법률에서 규정하는 감면소득금액이 있는 때에는 제92조제2항의 규정에 의한 양도소득과세표준에 제104조의 규정에 의한 세율을 적용하여 계산한 금액에 당해 감면소득금액에서 제103조제2항의 규정에 의한 양도소득기본공제를 한 후의 금액이 양도소득과세표준에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액에 상당하는 양도소득세를 면제한다.

나. 위 산식에서 적용되는 용어의 정의

- 1) 양도소득 감면세액 : 소득세법 제90조의 규정에 의하여 감면되는 세액을 말한다.
- 2) 감면자산의 소득금액 : 조세특례제한법 등에서 규정하는 감면(면제)율이 적용되는 자산의 양도소득금액을 말한다.

※ 유의 : 조세특례제한법 등의 감면율을 적용하기 전의 소득금액을 말함

3) 과세자산의 소득금액에서 미공제된 양도소득 기본공제액

- ① 양도소득 기본공제액을 소득세법 제103조제2항에 따라 감면자산 외의 자산(과세자산)의 양도소득금액에서 먼저 공제하여도 공제하지 못한 잔여분 양도소득 기본공제액을 말한다.

예시 당해연도에 감면율이 100%인 감면자산을 1회 양도시에는 과세자산이 없으므로 미공제 양도소득 기본공제액은 250만원이 됨

- ② 다만, 당해연도에 감면율이 다른 감면자산을 2회 양도(예 : A자산 : 100% 감면율, B자산 : 10% 감면율)하는 경우에는 감면율이 낮은 감면자산(B자산)에서 양도소득기 본공제를 함
- ③ 감면율 : 조세특례제한법 등에서 규정하는 양도소득세액의 감면율을 말한다.

2. 예정신고 납부세액공제액 계산

예정신고와 함께 자진납부를 하는 때에는 그 산출세액에서 납부할 세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 공제한다.

가. 예정신고 납부세액공제액 계산

- 1) 자산을 양도하고 그 양도일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내(다만, 토지거래계약 허가구역 안에 있는 토지로서 허가를 받기 전에 대금을 청산한 경우에는 토지거래허가일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내)에 예정신고와 함께 그 기한내에 자진납부를 하는 때에는 그 산출세액에서 그 납부할 세액의 10%를 공제하는 데 이를 「예정신고 납부세액공제」라고 한다.
- 2) 예정신고납부세액공제는 납부할 세액에서 예정신고납부세액공제를 한 금액을 전액 자진신고납부(분납 및 물납 포함)하는 경우에 적용한다.
다만, 납부할 세액의 일부만을 자진납부하는 경우에는 그에 상당하는 세액을 공제한다.

$$\text{예정신고납부세액공제액} = \text{예정신고납부할 세액} \times 10\%$$

※ '납부할 세액' = 산출세액 - 감면세액 등, 납부할 세액은 예정신고납부세액 공제전의 금액을 말함.

나. 특수한 경우 세액공제액 계산

- 1) 예정신고자진납부를 하지 아니한 자가 그 신고기간 경과후 다른 자산의 양도로 인하여 함께 예정신고자진납부를 하는 경우 공제세액 계산

$$\text{예정신고납부세액공제액} = (\text{납부할 세액의 합계액} - \text{예정신고기간이 경과한 양도소득금액에 대한 납부할 세액}) \times 10\%$$

- 2) 세액의 일부만을 자진납부하고자 하는 경우 공제세액 계산
 납세자가 자금사정 등으로 납부할 세액의 일부만을 자진납부하고자 하는 경우 예정신고 납부세액공제액은 다음과 같이 계산한다.

$$\text{예정신고납부세액공제액} = \text{그 납부하는 금액에 상당하는 양도소득금액에 대한 산출세액} \times 10\%$$

사례 1

(문 1) 산출세액이 500만원인 자가 자금사정으로 200만원은 추후에 내기로 하고 잔액을 예정신고와 함께 자진납부하려고 한다. 이 경우 자진납부하는 세액을 계산하시오.

(계산예시)

- ① 산출세액 : 500만원
- ② 예정신고납부공제세액(30만원) = 300만원×10%
- ③ 무납부 금액 200만원(추후 내기로 함)
- ④ 실제 자진납부세액(270만원) = ①-②-③

다. 참고해석 사례

- 1) 예정신고납부세액공제는 예정신고기한내에 예정신고와 함께 자진납부(분납기한 내 납부 포함)를 이행하는 때에 적용한다. 납부할 양도소득세액이 1천만원을 초과하는 자가 양도소득세 신고서상의 분납금액란에 분납할 금액을 기재하지 않고, 분납기한 내에 적법하게 분납세액을 납부하였다면 당해 분납세액에 대한 예정신고납부세액공제는 적용가능(국세청 서일 460114-111399, 2003.10.6.)하다.
- 2) 당초 세액을 예정신고납부 기한내 납부하지 않고 분납세액을 분납기한내에 납부하였다면 예정신고세액공제제도 및 분납규정의 입법취지에 비추어 예정신고납부세액공제를 적용함이 타당(국세심판원 2000서1126, 2000.7.29.)하다.
- 3) 동일년도에 2회 이상 토지를 양도하면서 2회 이후의 양도토지에서 양도차손이 발생한 경우에도, 제1회분 양도토지에 대한 예정신고납부세액공제액을 그대로 인정(국세심판원 98서3146, 1999.4.27.)해야 된다.
- 4) 양도소득 과세표준 확정신고기간 내에 양도소득세는 납부하였더라도, 그 신고서를 제출하지 아니한 경우에는 신고불성실가산세가 부과되며, 예정신고기간내에 양도소득세를

자진납부하였더라도 그 신고서를 같은 기간내에 제출하지 아니한 경우에는 예정신고납부세액공제 대상이 아니다.(국세청 제일 46014-451, 1996.2.16.)

5) 수탁자 명의로 예정신고·납부한 경우는 예정신고 납부세액공제를 적용할 수 없다.(국세심판원 95서756, 1995.9.19.)

3. 외국납부세액공제액 계산

국외자산의 양도로 인하여 그 양도자는 당해 외국에서 양도자산에 대한 세금을 부담하는 경우에는 다음 각호의 방법 중 하나를 선택하여 산출세액에서 세액공제하거나 필요경비로 산입할 수 있다.

가. 세액공제방법

국외자산 양도소득세액을 다음의 한도범위 내에서 당해연도의 양도소득산출세액에서 공제하는 방법

$$\text{외국납부세액} = \text{양도소득 산출세액} \times \{(\text{국외자산 양도소득금액}) \div (\text{당해 과세기간의 양도소득금액})\}$$

※ 국외자산 양도소득세액 : 국외자산의 양도소득에 대하여 외국정부(지방자치단체를 포함)에 의하여 과세된 다음의 세액을 말한다.

- 개인의 양도소득금액을 과세표준으로 하여 과세된 세액 및 그 부과세액

나. 필요경비 산입방법

국외자산 양도소득에 대하여 납부하였거나 납부할 국외자산 양도소득세액을 당해연도의 양도소득금액 계산상 필요경비에 산입하는 방법을 말한다.

4. 양도소득세의 확정신고

당해 연도에 양도소득이 있는 자는 그 다음해 5월 1일부터 5월 31일 사이에 주소지 관할세무서에 확정신고를 하여야 한다.

다만, 양도소득만 있는 자가 예정신고를 마친 경우에는 확정신고를 하지 않아도 된다.

예정신고나 확정신고를 하지 않은 때에는 정부에서 결정·고지하게 되며, 특히 확정신고·납부를 하지 않은 경우에는 무신고가산세 20%(다만, 부당한 방법에 의한 경우에는 40%), 무납부가산세 1일 0.03%를 추가로 부담하게 된다.

참고

※ 부당무신고가산세(국세기본법 § 47조의 2②)가 적용되는 경우

납세자가 국세의 과세표준 또는 세액계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장하는 것에 기초하여 국세의 과세표준 또는 세액의 신고의무를 위반하는 것으로서 다음의 방법에 의하는 경우를 말한다.

- ① 이중장부의 작성 등 장부의 허위기장
- ② 허위증빙 또는 허위문서의 작성
- ③ 허위증빙 등의 수취(허위임을 알고 수취한 경우에 한한다)
- ④ 장부와 기록의 파기
- ⑤ 재산을 은닉하거나 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐
- ⑥ 그 밖에 국세를 포탈하거나 환급·공제받기 위한 사기 그 밖에 부정한 행위

5. 분납과 물납

가. 분납

예정신고 자진납부할 세액 또는 확정신고 자진납부할 세액이 각각 1천만원을 초과하는 자는 다음의 분납할 세액을 납부기한 경과후 45일 이내에 분납할 수 있다.

1) 분납할 수 있는 세액의 범위

- ① 납부할 세액이 2천만원 이하시 : 1천만원을 초과하는 금액
- ② 납부할 세액이 2천만원 초과시 : 그 세액의 100분의 50 이하의 금액

2) 분납세액만 납부해도 예정신고납부세액공제 가능

예정신고시 자진납부할 세액이 1천만원을 초과하여 분납할 세액이 발생하는 경우 1차 납부할 세액을 그 납기내 납부하지 않더라도 2차 분납세액을 분납기한내 납부한 경우 2차 분납세액에 대하여 예정신고납부세액공제를 받을 수 있다.

나. 물 납

양도자의 토지 등이 공공용지의취득및손실보상에관한특례법에 의한 공공사업시행자에게 양도되거나 토지수용법 기타 법률에 의하여 수용되어 당해 수용으로 인하여 발생한 양도소득세를 금전으로 납부하기 곤란한 경우에는 당해 토지 등의 대금으로 받은 채권으로 양도소득세를 납부할 수 있다.

1) 물납의 한도

- ① 토지 등을 양도한 연도의 납부세액이 1천만원을 초과하는 경우에 한하여 채권으로 물납이 가능하고
- ② 당해 토지 등이 수용되어 발생한 양도차익에 대한 양도소득세액을 한도로 한다.

2) 물납할 수 있는 채권

당해 토지 등의 양도대금으로 교부받은 채권으로서 공공용지의취득및손실보상에관한특례법 제3조 또는 토지수용법 제45조에 의하여 공공사업의 시행자가 발행한 공공용지보상채권

3) 물납의 신청

양도소득세를 물납하고자 하는 자는 예정신고기한 및 확정신고기한 10일전까지 납세지 관할 세무서장에게 신청하여야 한다.

참고 법률

□ 소득세법 § 112조 의2(양도소득세의 물납)

- ① 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이 적용되는 공공사업용으로 당해 공공사업의 시행자에게 토지 등이 양도되거나 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 기타 법률에 의하여 수용됨으로써 발생하는 소득에 대한 양도소득세를 금전으로 납부하기 곤란한 경우에는 당해 토지 등의 대금으로 교부받은 채권으로 납부할 수 있다. 다만, 대통령령이 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.
- ② 제1항의 규정에 의한 물납의 범위, 물납대상 채권의 평가 및 물납절차에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

□ 소득세법시행령 § 175조의2(양도소득세의 물납)(2008. 4. 3. 개정)

- ① 법 제112조의2제1항의 채권은 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 제63조의 규정에 의하여 사업시행자가 발행한 보상채권을 말한다.

- ② 법 제112조의2제1항의 규정에 의하여 물납에 총당할 채권의 수납가액은 「상속세 및 증여세법」 제63조제1항제2호의 규정을 준용하여 평가한 가액에 의한다.
- ③ 법 제112조의2제1항의 규정에 의한 양도소득세의 물납은 동조동항에 규정하는 공공사업의 시행자에게 양도하거나 수용되어 발생한 양도차익에 대한 양도소득세액을 한도로 토지 등을 양도한 연도의 납부세액이 1천만원을 초과하는 경우에 한한다.
- ④ 제3항의 규정에 의하여 양도소득세를 물납하고자 하는 자는 기획재정부령이 정하는 바에 따라 법 제105조 및 법 제110조에 규정하는 신고기한 10일전까지 납세지관할세무서장에게 신청하여야 한다.
- ⑤ 제4항의 신청을 받은 납세지 관할세무서장은 법 제105조 및 법 제110조에 규정하는 신고기한 전일까지 제2항의 규정에 의하여 채권수납가액을 평가하여 그 물납에 대한 결정상황을 신청자에게 통지하여야 한다.
- ⑥ 법 제112조의2제1항 단서에서 “대통령령이 정하는 경우”라 함은 기획재정부장관이 세입 또는 통화의 조절상 필요하다고 인정하는 경우를 말한다.

Ⅲ. 양도소득 과세표준과 세액의 결정·경정

1. 과세표준 및 세액의 결정·경정사유

가. 결정사유

- 1) 소득세법 제105조의 규정에 의한 예정신고를 하여야 할 자가 그 신고를 하지 아니한 경우
- 2) 소득세법 제110조의 규정에 의한 확정신고를 하여야 할 자가 그 신고를 하지 아니한 경우

나. 경정사유

- 1) 소득세법 제105조의 규정에 의해 예정신고를 한 자의 신고내용에 탈루 또는 오류가 있는 경우
- 2) 소득세법 제110조의 규정에 의해 확정신고를 한 자의 신고내용에 탈루 또는 오류가 있는 경우
- 3) 양도소득세과세표준과 세액을 결정 또는 경정한 후 그 결정 또는 경정에 탈루 또는 오류가 있는 것이 발견된 때

2. 결정 또는 경정방법

가. 결정·경정권자

납세지 관할세무서장 또는 지방국세청장은 상기 결정·경정사유에 해당하는 때에는 소득세법 제114조의 규정에 의하여 양도소득과세표준과세액을 결정 또는 경정한다.

나. 결정·경정시 적용하는 양도가액 및 취득가액

- 1) 과세표준과 세액을 결정·경정하는 경우에는 소득세법 제96조 및 제97조의 규정에 의한 가액에 의하여야 한다.
- 2) 다만, 양도가액 또는 취득가액을 실지거래가액에 의하는 경우로서 장부 기타 증빙서류에 의하여 당해 자산의 양도당시 또는 취득당시의 실지거래가액을 인정 또는 확인할 수 없는 경우에는 양도가액 또는 취득가액을 매매 사례가액, 감정가액, 환산한 취득가액 또는 기준시가 등에 의하여 추계조사하여 결정 또는 경정할 수 있다.

양도·취득가액의 추계결정 및 경정사유

다음 각호의 해당하는 경우를 말한다.

- ① 양도 또는 취득당시의 실지거래가액의 확인을 위하여 필요한 장부·매매계약서·영수증 기타 증빙서류가 없거나 그 중요한 부분이 미비된 경우
- ② 장부·매매계약서·영수증 기타 증빙서류의 내용이 매매사례가액, 지가공시 및 토지 등의 평가에 관한 법률에 의한 감정평가법인이 평가한 감정가액 등에 비추어 허위임이 명백한 경우

3. 양도소득과세표준과 세액의 결정·경정내용 통지

- 1) 양도소득과세표준과 세액을 결정 또는 경정한 때에는 이를 당해 거주자에게 다음과 같이 서면으로 통지하여야 한다.
- 2) 결정·경정내용 통지에 있어서는 과세표준과 세율·세액 기타 필요한 사항을 납세고지서에 기재하여 서면으로 통지하여야 한다. 이 경우에 지방국세청장이 과세표준과 세액을 결정 또는 경정한 것은 그 뜻을 부기하여야 한다. 납부할 세액이 없는 경우에도 같다.
- 3) 납세지 관할세무서장은 피상속인의 양도소득세를 2인 이상의 상속인에게 부과하는 경우에는 과세표준과 세액을 그 지분에 따라 배분하여 상속인별로 각각 통지하여야 한다. 🏠