



양도소득세의 과세제도 해설(Ⅱ)

- 취득가액 및 필요경비 계산방법을 중심으로 -

국세청 납세자보호담당관실 서기관
전 재 원

I. 머리말

거주자의 당해 연도 양도소득에 대한 과세표준은 종합소득·퇴직소득에 대한 과세표준과 구분하여 별도로 계산한다. 양도소득세액은 일반적으로 다음 순서에 따라 계산한다.

① 양도가액에서 취득가액 및 기타필요경비를 공제하여 양도차익을 계산하고, 양도차익에서 장기보유특별공제액을 공제하여 양도소득금액을 계산한다.

② 양도소득금액에서 양도소득기본공제를 공제하여 양도소득 과세표준을 계산하고, 양도소득 과세표준에 양도소득세율을 적용하여 산출세액을 산정한다.

③ 산출세액에서 예정신고납부세액공제·감면세액을 공제하여 결정세액을 계산하고, 결정세액에 가산세를 가산하면 총결정세액이 되며, 총결정세액에서 기예정신고납부세

액, 기결정·경정세액, 원천징수세액 등을 차감하면 자진납부할 세액이 된다. 이번호에서는 양도소득에 대한 양도차익계산시 취득가액 및 필요경비 계산방법에 관해 해설하고자 한다.

II. 실지거래가액에 의한 취득가액의 계산

취득가액을 실지거래가액으로 하는 경우의 취득가액 및 필요경비는 당해 실지취득금액에 자본적지출액 등과 양도비를 합산한 금액을 양도가액에서 공제한다.

1. 취득당시 실지거래가액의 계산

취득당시 실지거래가액은 그 자산의 취득에 소요된 실지거래가액을 말한다.

취득에 소요된 실지거래가액이란 소득세법시행령 제89조 제1항의 규정을 준용하여 계산한 취득원가에 상당하는 가액을 말한다. 단, 취득시점에 상속세및증여세법 제33조 내지 제42조의 규정에 의하여 증여세를 과세받은 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증·감액을 취득가액에 가산하거나 차감한다.

가. 취득가액 계산시 포함되는 것

1) 자산을 장기할부조건으로 매입하는 경우에 발생한 채무를 기업회계기준에 따라 현재가치로 평가하여 현재가치할인차금으로 계상한 경우 당해 현재가치할인차금을 포함한다. 단, 양도자산의 보유기간 중에 동 현재가치할인차금의 상각액을 각 연도의 부동산임대소득금액·사업소득금액 또는 산림소득금액 계상시 필요경비로 산입하였거나 산입할 금액이 있는 때에는 당해 금액을 공제한다.

2) 당사자 약정에 의한 대금지급방법에 따라 취득원가에 이자상당액을 가산하여 거래가액을 확정하는 경우 당해 이자상당액은 취득가액에 포함한다.

<참고> 소득세법시행령 제89조 제1항에서 규정한 취득원가 상당액

- ① 타인으로부터 매입한 자산 : 매입가액에 취득세·등록세 기타 부대비용을 가산한 금액
- ② 자기가 행한 제조·생산 또는 건설 등에 의하여 취득한 자산 : 원재료비·노무비·운임·하역비·보험료·수수료·공과금(취득세·등록세 포함)·설치비 기타 부대비

용의 합계액

나. 취득가액 계산시 제외되는 것

- 1) 부당행위계산에 의한 시가초과액은 제외
- 2) 당초 약정에 의한 거래가액의 지급기일의 지연으로 인하여 추가로 발생한 이자 상당액은 취득원가에서 제외
- 3) 취득에 관한 소송이 있는 자산에 대하여 그 소유권 등을 확보하기 위하여 직접 소요된 소송비용·화해비용 등의 금액으로서 그 지출한 연도의 각 소득금액의 계산에 있어서 필요경비에 산입된 것을 제외
- 4) 양도자산보유기간 중에 그 자산에 대한 감가상각비로서 각 연도의 부동산 임대 소득금액·사업소득금액 또는 산입소득금액의 계산에 있어서 필요경비에 산입하였거나 산입할 금액이 있는 때에는 그 금액을 취득가액에서 공제

2. 취득가액에 대한 해석사례

가. 토지 등을 교환하는 경우의 양도가액 및 새로이 취득하는 자산의 취득가액 계산(소득세법 기본통칙 97-1)

토지 등을 교환하는 경우의 양도가액 및 새로이 취득하는 토지 등의 취득가액은 다음과 같이 계산한다.

- 1) 교환으로 인하여 양도하는 자산의 양도가액은 교환당시 그 양도자산의 기준시가 또는 실지거래가액
- 2) 교환으로 인하여 새로이 취득하는 자산의 취득가액은 교환당시 그 취득자산의 기준시가 또는 실지거래가액

나. 자산의 대가를 금전 이외의 물품으로 지급하는 경우 실지거래가액 계산(소득세법 기본통칙 97-2)

토지나 건물을 취득 또는 양도하는 자가 당해 자산의 대가로서 금전 이외의 물품을 지급하거나 영수하고 그 양도자산의 매매계약서상에는 물품수량만이 명시된 경우에는 당해 양도자산의 취득가액 또는 양도가액은 물품의 인도 또는 영수당시의 시가에 의해 계산한 가액으로 한다.

다. 감정가액으로 기록된 장부가액을 취득가액으로 인정여부(소득세법 기본통칙 97-3)

1) 사업자가 기장을 하기 이전에 취득한 자산을 「지가공시및토지등의평가에관한법률」에 의한 감정평가법인이 감정한 가액으로 기장하여 감가상각을 한 경우라 할지라도 동 자산의 양도차익계산에 있어서 필요경비로 공제하는 취득가액은 당초 그 자산을 취득하기 위하여 소요된 실지거래가액 또는 기준시가로 한다.

2) 양도자산을 보유기간 중에 자산재평가법에 의하거나 또는 임의로 재평가 하였을 경우에는 재평가액에 불구하고 취득당시의 실지거래가액 또는 기준시가가 취득가액이 된다.

라. 일시불로 할인받은 경우의 취득가액 범위

국가 또는 지방자치단체 등으로부터 자산을 불하받은 경우에 불하대금을 일시불로 지불하여 일정액을 할인받은 때에는 실지로 지불한 금액을 취득가액으로 한다.(소득세법 기본통칙 97-4)

마. 양도차익계산시 취득가액에 산입하는 필요경비의 범위(소득세법 기본통칙 97-5)

1) 등록세·취득세는 납부영수증이 없는 경우에도 양도소득금액계산시 필요경비로 공제한다. 다만, 지방세법 등에 의하여 등록세·취득세가 감면된 경우의 당해 세액은 공제하지 아니한다.

2) 양도차익계산시 산입되는 취득가액에는 취득시 쟁송으로 인한 명도비용, 소송비용, 인지대 등 취득에 소요된 모든 비용을 포함한다. 이 경우 소송비용은 민사소송법이 정하는 소송비용과 변호사의 보수 등 자산의 소유권을 확보하기 위하여 직접 소요된 일체의 경비를 말한다.

3) 양도하는 토지위에 나무재배를 위하여 소요된 비용 등은 필요경비로 산입하지 아니한다.

바. 매입자부담의 양도소득세 등 필요경비산입

주택신축판매업자가 사업용 아파트 부지 매입시 토지소유자에게 토지대금 이외에 양도소득세 등을 매수자가 부담하기로 약정하고 이를 실지로 지급하였을 경우 매도자는 동 양도소득세 상당액을 포함한 가액을 양도가액으로 보고 매수자는 동 세액상당액을 매입원가로서 필요경비에 산입한다.(소득세법 기본통칙 97-6)

사. 자산취득시 징수된 부가가치세 등의 필요경비 산입여부

취득등기시 납부한 등록세에 대한 교육세와 아파트 분양시 그 분양사업자가 거래징수한 부가가치세는 양도차익계산시 필요경비로 계산한다. 이 경우 아파트를 분양받은 자가 부가가치세법상 일반과세사업자로서 사업용으로 분양받은 경우에는 그 부가가치세는 필요경비로 산입할 수 없다.(소득세법 기본통칙 97-7)

아. 위약금의 필요경비 산입여부

부동산매매계약의 해약으로 인하여 지급하는 위약금 등은 양도차익계산시 필요경비로 공제하지 아니한다.(소득세법 기본통칙 97-8)

자. 지급기일의 지연으로 인한 연체이자 및 지급이자상당액의 필요경비 여부

자산의 양도차익을 실지거래가액으로 산정하는 경우로서 당사자의 약정에 의한 대금지급방법에 따라 일정액에 이자상당액을 가산하여 거래가액을 확정하는 경우에는 당해 이자상당액은 양도·취득가액에 포함한다. 그러나 당초 약정에 의한 거래가액의 지급기일의 지연으로 인하여 추가로 발생하는 연체이자(소득세법시행령 제163조 제1항 제3호의 규정에 의하여 취득가액에 포함하지 아니한다.(국세청 재산46014-738, 2000. 6. 21.)

차. '학교용지 확보부담금'의 필요경비 여부

개발사업으로 조성된 토지 또는 공동주택을 분양받은 자에게 학교용지부담금을 부과·징수하도록 한 종전의 「학교용지 확보에 관한 특례법」 제5조 제1항에 대하여 헌법재판소가 위헌결정(2005. 3. 31.)을 함에 따라 학교용지부담금을 이미 납부한 자에 대하여는 그 납부액을 환급하고, 납부하지 아니한 자에 대하여는 그 납부의무를 면제하는 「학교용지부담금 환급 등에 관한 특례법」이 2008. 3. 14. 제정 공포되고 부칙 규정에 따라 2008. 9. 15. 동법률이 시행되었다.

따라서 학교용지 부담금을 환급받은 자가 종전에 토지 또는 공동주택을 양도하고 실지거래가액으로 양도차익을 산정하면서 필요경비로 공제받은 학교용지부담금이 있는 경우 수정신고하여 양도소득세를 추가로 납부하여야 한다.

* 「학교용지부담금 환급 등에 관한 특례법」에 의하면 시·도지사가 특례법에 따라 납부한 것임을 알고 있는 부담금 납부자에 대하여는 신청이 없는 경우에도 환급

** 부담금 환급권의 시효

2008. 9. 15일부터 5년간 행사하지 아니하면 시효의 완성으로 소멸

카. 낙찰대금 지연납부에 따른 이자상당액 및 취득세의 가산세의 취득원가 여부

당초 약정에 의한 거래가액인 낙찰가액의 지급기일 지연으로 인하여 추가로 발생하는 이자상당액은 취득원가에 포함될 수 없고, 취득세의 가산세는 취득세를 납부기한 내 납부하지 못하며 추가 부담하는 납부지연에 따른 지체상금 성격이 있으므로 정상적인 부동산 취득경비로 볼 수 없어 필요경비에 산입할 수 없다.(국세심판원 2001광 2199, 2001. 12. 31.)

타. 법원판결에 의해 상대방이 부담할 소송비용을 자기가 부담한 경우

양도차익의 계산에 있어서 필요경비로 공제할 소송비용은 취득에 관한 쟁송에서 직접 소요된 것으로서 거주자가 부담할 법적인 의무가 있는 소송비용만을 말하므로 소송상대방이 부담하도록 되어 있는 비용을 양도인이 부담한 경우 소송상대방에게 반환 청구권(구상채권)을 행사할 수 있고 그 청구권을 포기하였다 하더라도 이를 필요경비로 인정할 수는 없다. (국세심판원 2001서867, 2001. 9. 15.)

파. 쟁송대상이 토지전부면 일부양도시 소송비용 안분

소송으로 취득한 토지가 당초 소송대상물의 일부에 불과하고 그 취득토지의 일부를 다시 양도한 경우 소송비용은 당초 소송대상물 전부를 기준으로 배분계산한다.(대법 85누681, 1986. 8. 19.)

하. 소송비용의 필요경비 여부

소유권확보 이외의 소송비용은 양도소득의 필요경비에 포함되지 않으며, 승소하여 상환확정된 비용은 상대방의 무자력으로 회수불능된 경우 등 특별사정이 없는 한 필요경비에 포함되지 않는다.(대법85누594, 1986. 2. 25.)

거. 임차보증금의 취득가액 여부

대항력 있는 임차권의 목적부동산의 경락인이 임차인에게 반환한 임차보증금은 실질적으로 그 부동산을 취득하는데 소요된 대가와 같이 볼 수 있으므로, 그 임차보증금을 그 부동산의 취득가액에 포함하는 것이 타당하다.(대법92누11954, 1992. 10. 27.)

너. 전세보증금의 취득가액 여부

전세권자가 부동산의 소유권을 경락으로 취득하면서 전세보증금 채무를 인수하였다면, 전세보증금은 실질적으로 부동산 취득에 대한 대가관계에 있으므로 부동산의 취득가액에 포함해야 한다. (국세심판원 2003서2240, 2004. 2. 12.)

더. 명도비용의 필요경비 여부

부동산을 취득, 양도하는 과정에서 쟁송이 있는 경우 그 소유권을 확보하기 위해 직접 소요된 소송비용, 화해비용을 필요경비로 산입할 수 있는 것이나 부동산을 법원 경매로 취득하여 세입자를 내보내는 과정에서 소요된 명도비용은 소유권의 확보를 위한 직접비용으로 보기 어렵다. (국세심판원 2003서2031, 2003. 10. 21.)

러. 철거보상금 필요경비 여부

구 주택 취득목적은 분양권인 아파트를 취득하기 위한 것으로 판단되므로 분양권의 양도차익 계산시 분양권의 양도가액에서 구 주택의 취득가액(취득가액에서 철거보상금을 차감한 가액)을 필요경비로 공제해야 한다.(국세심판원2003서2217, 2004. 1. 26.)

머. 공제받지 못한 매입세액 취득가액 여부

실지거래가액에 의하여 자산의 양도차익을 계산함에 있어 양도가액에서 공제되는 취득가액은 당해 자산의 취득에 소요된 실지거래가액을 의미하는 것이며, 사업용 자산의 취득과 관련하여 부담한 부가가치세 중 부가가치세법상 간이과세자인 사업자로써 공제받지 못한 매입세액은 당해 자산의 취득가액에 포함된다.(국세종합상담센터 서일46014-11891, 2003. 12. 23.)

버. 건설자금이자 취득가액 여부

임대용 건물신축관련 차입금에 대한 준공시까지의 지급이자(사업용 자산에 대한 건설자금이자)로서 취득가액에 산입된다.(국세심판원2000중144, 2000. 11. 24, 국세심판원2001중327, 2002. 7. 12.)

서. 건물철거후 양도시 취득가액

토지와 그 지상건물을 함께 취득하였다가 토지만을 이용하기 위하여 건물을 철거하

고 나대지 상태로 토지만을 양도하는 경우, 취득후 단시일 내에 건물의 철거에 착수하는 등 토지와 건물의 취득이 당초부터 건물을 철거하여 토지만을 이용하려는 목적이었음이 명백한 것으로 인정될 때에는 철거된 건물의 취득가액과 철거비용 등을 토지의 자본적지출로 양도자산의 필요경비로 산입할 수 있는 것이며 그 지상에 새 건물을 건축하여 양도하는 경우에도 위와 같은 요건을 갖춘 때에는 기존건물의 취득가액이나 철거비용 등은 양도소득의 필요경비로 인정된다.(대법92누7399, 1992. 9. 8.)

Ⅲ. 자본적 지출액의 계산

1. 자본적 지출액의 계산

“자본적 지출액”이라 함은 다음에 해당하는 것을 말한다.

가. 소득세법시행령 제67조 제2항의 규정을 준용하여 계산한 자본적 지출액

「자본적 지출액」이라 함은 사업자가 소유하는 감가상각자산의 내용연수를 연장시키거나 당해 자산의 가치를 현실적으로 증가시키기 위하여 지출한 수선비를 말한다.

- ① 본래의 용도를 변경하기 위한 개조
- ② 엘리베이터 또는 냉난방장치의 설치
- ③ 빌딩 등의 피난시설 등의 설치
- ④ 재해 등으로 인하여 건물·기계·설비 등이 멸실 또는 훼손되어 당해 자산의 본래 용도로의 이용가치가 없는 것의 복구
- ⑤ 기타 개량·확장·증설 등 제1호 내지 제4호와 유사한 성질의 것

나. 양도자산을 취득한 후 쟁송이 있는 경우

그 소유권을 확보하기 위하여 직접 소요된 소송비용·화해비용 등의 금액으로서 그 지출한 연도의 각 소득금액의 계산에 있어서 필요경비에 산입된 것을 제외한 금액

다. 양도자산의 용도변경·개량 또는 이용편의를 위하여 지출한 비용

라. 위의 “가” 내지 “다”에 준하는 비용으로서 다음에 해당하는 것

① 하천법·댐건설 및 주변지역 지원 등에 관한 법률 기타 법률에 의하여 시행하는 사업으로 인하여 당해 사업구역내의 토지소유자가 부담한 수익자부담금 등의 사업비용과 개발이익환수에 관한 법률에 의한 개발부담금(개발부담금의 납부의무자와 양도자가 서로 다른 경우에는 양도자에게 사실상 배분될 개발부담금상당액을 말한다). 다만, 「개발이익환수에관한법률」 제12조의 규정에 의하여 양도소득세가 개발비용에 계상된 경우의 개발부담금상당액을 제외한다.

- ② 토지이용의 편의를 위하여 지출한 장애철거비용
- ③ 토지이용의 편의를 위하여 당해 토지에 도로를 신설한 경우의 그 시설비
- ④ 토지이용의 편의를 위하여 당해 토지에 도로를 신설하여 국가 또는 지방자치단체에 이를 무상으로 공여한 경우의 그 도로로 된 토지의 가액
- ⑤ 사방사업에 소요된 비용
- ⑥ 위의 ① 내지 ⑤의 비용과 유사한 비용

2. 자본적 지출에 대한 해석 사례

가. 토지에 도로를 신설한 경우에 필요경비 산입요건(소득세법 통칙 97-9)

1) 토지의 이용편의를 위하여 당해 토지에 도로를 신설하여 국가 또는 지방자치단체에 이를 무상으로 공여하여 양도하는 경우에는 그 도로의 취득가액을 필요경비에 산입한다.

2) 위 “1)”의 규정에서 “도로”라 함은 다음 각 호의 요건을 갖춘 경우를 말한다.

- ① 도로 신설의 뚜렷한 표시가 될 것(도로부분과 일반토지가 구분될 것)
- ② 도로신설이 토지이용의 편익에 공헌할 것
- ③ 국가 또는 지방자치단체에 대하여 도로 신설의 대가를 받지 아니할 것. 이 경우 도로에 충당된 토지를 국가·지방자치단체에 기부하였는지 혹은 그 토지의 지적공부상의 지목을 변경하였는지의 여부는 불문한다.

나. 철거되는 건물의 필요경비 산입

토지와 건물을 함께 취득한 후 토지의 이용편의를 위하여 당해 건물을 철거하고 토지만을 양도하는 경우로서 그 양도차익을 실지거래가액에 의하여 산정하는 경우 철거된 건물의 취득가액과 철거비용의 합계액에서 철거된 잔설처분가액을 차감한 잔액을 양도자산의 필요경비로 산입한다.

다. 묘지이장비 등의 필요경비 산입

토지의 이용편의를 위하여 지출한 묘지이장비용은 양도자산의 필요경비로 산입한다.

라. 기부토지의 취득가액 및 형질변경비용의 필요경비 여부

소유토지의 용도변경을 위하여 당해 토지의 일부를 지방자치단체에 무상으로 공여하고 용도변경 받은 잔여 토지를 양도하는 경우로서 실지거래가액으로 양도차익을 산정하는 경우에는 그 무상으로 공여한 토지의 실지취득가액 및 형질변경에 소요된 비용은 필요경비에 산입한다.

마. 토지분할을 위한 지적측량수수료 필요경비 여부

부동산을 분할하기 위하여 지적측량 신청하여 지적측량수수료로 지급한 금액은 부동산의 자본적 지출액 등으로서 인정된다.(국세심판원2003서2408, 2004. 1. 14.)

바. 주택의 이용편의를 위한 베란다 샷시, 방 확장 등의 내부시설개량 공사비의 필요경비 여부

주택의 이용편의를 위한 베란다 샷시, 방 확장 등의 내부시설의 개량을 위한 내부시설공사비는 소득세법 제97조 제1항 제2호 내지 제3호에 해당하는 필요경비에 해당된다.(국세심판원2001서1140, 2001. 10. 18.)

사. 내장공사비 필요경비 여부

필요경비로서 지출하였다는 비용이 건물의 지하실에서 경양식 식당을 경영하기 위하여 그에 필요한 내장공사를 하는데 소요된 비용으로서 건물이 매도됨에 따라 그 매수인에게는 그 내장시설물이 아무런 쓸모가 없어 매수인이 이를 모두 철거하였다면 위 비용은 건물 자체의 객관적 가치 증가를 위하여 지출된 비용이라기 보다는 건물 지하실에서 경양식 식당을 경영하기 위하여 출연한 비용이라 할 것이므로 이는 구소득세법 제45조 제1항 제2호, 같은법 시행령 제94조 제2항에 규정한 당해 자산 자체의 필요경비인 '설비비와 개량비'에 해당하지 않는다.(대법원91누4294, 1992. 1. 21.)

아. 농지전용에 소요된 경비

농지전용에 소요된 화해대금, 유류대금, 발전기사용료, 중기사용료, 농지전용에 따

른 대체농지 조성비 등의 경비는 토지의 자본적 지출액에 해당된다.(국세심판원2000부2011, 2000. 11. 24.)

자. 불법건축 무허가 건물 철거비용

토지소유자가 토지를 양도하면서 인도의무를 이행하기 위하여 그 토지상에 자신의 의사와는 아무런 관계없이 불법건축되어 있던 무허가 건물을 매수, 철거하는데 부득이 비용을 지출하였다면 양도비에 해당하는 것이며, 그 중 특히 철거비용의 지출은 토지이용의 편의를 위하여 지출한 장애철거비용으로서 설비비 또는 개량비에도 해당된다.(대법92누15871, 1994. 3. 11, 국세심판원1999중1154, 2000. 7. 25.)

IV. 양도비 등의 계산

다음 각 호의 1에 해당하는 것을 말한다.

- ① 증권거래세법에 따라 납부한 증권거래세
- ② 양도소득세과세표준 신고서 작성비용 및 계약서 작성비용
- ③ 공증비용, 인지대 및 소개비
- ④ 자산을 취득함에 있어서 법령 등의 규정에 따라 매입한 국민주택채권 및 토지개발채권을 만기전에 증권거래법에 의한 증권회사 및 은행법에 의한 인가를 받아 설립된 은행에 양도함으로써 발생하는 매각차손

1. 양도비용의 범위

자산을 양도하기 위하여 직접 지출하는 비용에는 자산을 양도하기 위한 계약서 작성비용·공증비용·인지대·소개비 등을 포함한다.

2. 사채업자에게 채권매각시 매각손익 필요경비 여부

토지 또는 건물을 취득함에 있어서 법령 등의 규정에 따라 매입한 국민주택채권 및 토지개발채권을 만기전에 양도함으로써 발생하는 매각차손. 이 경우 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 투자매매업자 또는 투자중개업자 및 「은행법」에 따른 인가를 받아 설립된 은행(이하 “금융기관”이라 함)외의 자에게 양도한 경우에는

동일한 날에 금융기관에 양도하였을 경우 발생하는 매각차손을 한도로 한다.(소득세 법시행령 제163조 제5항 제2호)

3. 임차인 퇴거보상금의 양도비 해당여부

양도비란 자산을 양도하기 위하여 필연적으로 지출하여야 할 금액으로 한정되므로 부동산을 유리하게 양도하려고 부동산에 입주해 있는 임차인을 조기 퇴거시키기 위한 사적계약에 의한 퇴거보상금은 양도비로 보기 어렵다.(국세심판원2001서2250, 2002. 4. 12.)

4. 과다 지급한 중개수수료 필요경비 여부

중개수수료가 법정수수료에 비하여 많이 지급되었다 하더라도 특별한 사정이 없는 한 실질과세원칙상 실지로 지급된 금액으로 필요경비가 공제된다.

V. 배우자 등 이월과세시 취득가액 계산

거주자가 양도일부터 소급하여 5년 이내에 그 배우자 및 직계존비속으로부터 증여 받은 토지, 건물, 특정시설물이용권에 대한 양도차익을 계산하는 때에는 그 취득가액을 증여한 배우자가 취득한 당시를 기준으로 산정한다.

* 2009. 1. 1. 이후 직계존비속에게 증여하여 양도하는 분부터는 부당행위계산이 아니라 「소득세법 제97조 제4항의 취득가액 이월과세」를 적용받게 된다.

1. 증여자 취득가액의 이월과세

거주자가 양도일부터 소급하여 5년 이내에 그 배우자 및 직계존비속으로부터 증여 받은 토지, 건물, 특정시설물이용권에 대한 양도차익을 계산하는 때에는 그 취득가액을 증여한 배우자의 취득당시 가액으로 한다.

2. 수증자가 납부한 증여세 상당액 필요경비에 산입

가. 배우자 등 이월과세규정 적용시에는 증여받은 자산에 대하여 납부하였거나 납부할 증여세 상당액이 있는 경우에는 필요경비에 산입한다.

나. 증여세 상당액의 계산

필요경비에 산입되는 증여세 상당액은 거주자가 그 배우자로부터 증여받은 자산에 대한 증여세 산출세액(증여가 여러번 이루어진 경우 상속세및증여세법 제56조의 규정에 의해 합산한 증여세 산출세액을 말함)에 양도한 당해 자산가액(증여세가 과세된 증여세 과세가액을 말한다)이 증여세과세가액에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액으로 한다. 이 경우 필요경비로 산입되는 증여세 상당액은 양도차익을 한도로 한다.

3. 배우자 등 이월과세에 대한 해석사례

1) 배우자이월과세 적용시 증여당시에는 토지와 건물에 해당하였으나 양도당시에는 그 자산이 주택건설촉진법에 의한 재건축입주권에 해당하는 경우에도 같은 규정에 의한 취득가액 이월과세가 적용된다.(국세종합상담센터 서일46014-11414, 2002. 10. 25.)

2) 배우자이월과세 규정에서 필요경비로 산입할 수 있는 증여세 상당액은 당해 부동산의 양도차익을 기준시가로 계산하는 경우에도 적용 가능한 것임

3) 거주자가 양도일로부터 소급하여 5년 이내에 그 배우자로부터 증여받은 자산의 양도차익을 계산함에 있어 양도가액에서 공제할 취득가액은 당해 배우자의 취득가액으로 하는 바, 동 규정은 양도자가 양도일 현재 증여자의 배우자가 아니더라도 당초 증여일 현재 증여자의 배우자인 경우 적용됨(재정경제부 재산-824, 2006. 7. 13.)

* 2007. 12. 31. 소득세법 제97조 제4항에 양도당시 혼인관계가 소멸된 경우에도 배우자이월과세가 적용됨을 명확히 규정함.

VI. 부동산 등에 대한 취득가액(실지거래가액) 의제

2008년 소득세법시행규칙 제79조 개정공포일 이후 양도분부터는 인감증명서 제출방법과 등기부기재가액 확인방법 중 어느 하나에 해당하면 전 소유자의 양도가액을 후 소유자의 취득가액으로 간주한다.

따라서 등기부기재가액이 있는 경우 양도자가 양수자의 인감증명서를 제출할 필요가 없어 납세편의 또한 도모하게 되었다.

1. 등기부기재방법 확인방법

「공인중개사의 업무 및 부동산 거래신고에 관한 법률」 제27조 제1항에 따른 부동산 및 부동산에 관한 권리에 관한 실제거래가격 신고(「주택법」 제80조의2에 따른 주택 거래신고를 포함한다.)시에 거래 당사자가 해당 실제거래가격을 확인하는 방법으로 실지거래가액을 확인한 사실이 있는 경우에는 그 당시 거래신고가액을 당해 거주자의 취득당시의 실지거래 가액으로 간주하는 방법

다만, 전소유자의 양도가액이 소득세법 제114조에 따라 결정되는 경우와 전소유자의 양도소득세가 비과세되는 경우로서 실지거래가액보다 높은 가액으로 거래한 것으로 확인한 경우(up계약서 작성한 경우)에는 적용하지 않는다.

2. 인감증명서 제출방법

부동산 및 부동산에 관한 권리를 양도한 거주자는 그 부동산 등의 취득 당시에 전 소유자가 부동산양도 신고, 예정신고 또는 확정신고시 양수자의 인감증명서를 제출하는 방법으로 실지거래가액을 확인한 사실이 있는 경우에는 그 당시 거래신고가액을 당해 거주자의 취득당시의 실지 거래가액으로 간주한다.(2006. 1. 1. 이후 양도분부터 적용하되 고급(고가)주택은 2000. 1. 1.부터 적용)

다만, 결정 등으로 전소유자의 양도가액이 달라지는 경우에는 적용하지 아니함

Ⅶ. 상속·증여 받은 자산에 대한 취득가액(실지거래가액) 의제

1. 원 칙

실지거래가액으로 양도차익을 산정하는 경우 상속 또는 증여(상속세및증여세법 제 33조 내지 제42조의 규정에 의한 증여를 제외한다)로 취득한 자산의 취득가액은 상속개시일 또는 증여일 현재의 상속세및증여세법 제60조 내지 제66조의 규정에 의하여 평가한 가액을 취득당시의 실지거래가액으로 본다.

2. 1990. 8. 30. 개별공시지가가 고시되기 전에 상속증여받은 토지의 경우

다음 중 많은 금액을 취득당시 실지거래가액으로 본다.

- ① 상속개시일 또는 증여일 현재 상속세및증여세법 제60조 내지 제66조의 규정에 의하여 평가한 가액
- ② 1990. 1. 1. 기준으로 한 개별공시지가 × [취득당시의 시가표준액 ÷ {(1990. 8. 30. 현재의 시가표준액 + 그 직전에 결정된 시가표준액) ÷ 2}]

3. 2000. 12. 31. 이전에 상속증여받은 건물의 경우

2000. 12. 31. 이전(건물기준시가가 최초고시되기 전)에 상속 또는 증여받은 건물인 경우에는 다음 중 많은 금액을 취득당시 실지거래가액으로 본다.(2004. 1. 1. 이후 양도분부터 적용)

- ① 상속개시일 또는 증여일 현재 상속세및증여세법 제60조 내지 제66조의 규정에 의하여 평가한 가액
- ② 소득세법시행령 제164조 제5항의 규정에 의한 다음의 가액
(2001. 1. 1. 현재의 건물기준시가) × (취득당시 기준시가 산정기준율)

VIII. 증여재산으로 보는 자산 양도시 이중과세 조정

양도소득세 과세대상 자산에 대한 양도차익을 실지거래가액으로 계산하는 경우로서 상속세및증여세법 제33조 내지 제42조의 규정에 의하여 증여세를 과세 받은 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증감액을 취득가액에 가산하거나 차감한다.(2004. 1. 1. 이후 양도분부터 적용)

1. 취 지

경제적 이익의 무상이전에 대해 증여세를 과세하더라도 소득세 과세논리상 당해 재산 처분시에는 당해 증여세 과세가액을 필요경비로 인정해야 하고, 당해 재산 처분시에는 당해 증여세 과세가액을 필요경비로 인정해야 하고, 2004. 1. 1.부터 상속세및증여세법 제2조 제3항에서 증여의 개념을 별도로 정의함에 따라 본래의 증여와 증여예시사항(상속세및증여세법 제33조 내지 제42조)을 달리 취급할 이유가 없으므로, 증여예시규정에 의해 증여세를 과세 받은 자산을 양도하는 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증감액을 양도자산의 실지취득가액에 가산하거나 차감한다.

양도소득세 과세대상자산을 법인세법 제52조에 따른 특수관계에 있는 법인(외국법인을 포함)으로부터 취득한 경우로서 같은 법 제67조에 따라 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액을 취득가액에 가산한다.

IX. 의제취득일 전에 취득한 자산의 취득당시 실지거래가액

의제취득일 전에 취득한 자산(상속·증여받은 자산을 포함)에 대하여 매매사례가액, 감정가액, 환산가액을 적용함에 있어서 의제취득일 현재의 취득가액은 다음 각호의 가액 중 많은 것으로 한다.

- ① 의제취득일 현재 매매사례가액, 감정가액, 환산가액
- ② 취득당시의 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액이 확인되는 경우로서 당해 자산(상속·증여받은 자산 제외)의 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액과 그 가액에 취득일부터 의제취득일의 직전일까지의 보유기간 동안의 생산자 물가상승률을 곱하여 계산한 금액을 합산한 가액

※ 생산자물가상승률이란

한국은행법 제86조의 규정에 의하여 한국은행이 조사한 각 연도(1984년 이전을 말함, 이하 같다)의 연간생산자물가지수에 의하여 산정된 비율(당해 양도자산의 보유기간의 월수가 12월 미만인 연도에 있어서는 월간생산자물가지수에 의하여 산정된 비율)을 말한다.

※ 의제취득일전에 취득한 부동산을 2000. 1. 1. 이후 양도하고 소득세법 제96조 제1항 제6호의 규정에 의하여 실지거래가액으로 신고하는 경우에 취득가액은 동법시행령 제176조의2 제3항 제3호 및 제4항 제1호의 규정에 의하여 동조 제2항 제2호의 규정을 준용하여 계산한 환산가액을 적용할 수 있다.(재정경제부 재산 46014-276, 2000. 9. 28.)

X. 필요경비로 인정되는 토지초과이득세

유타지로 인정되어 자산의 보유기간 중에 토지초과이득세가 부과된 경우에는 다음과 같이 양도시기별로 차등을 두어 양도소득세액에서 공제하거나 필요경비에 산입하여 공제받을 수가 있다.

1. 양도차익 산정방법과 관계없이 공제

기부과된 토지초과이득세는 양도차익 산정방법(기준시가 또는 실지거래가액), 신고유무를 구분하지 않고 공제하며, 무신고시에도 공제가능하다.

2. 토지초과이득세의 결정일

토지초과이득세의 결정일이란 토지초과이득세 과세표준 및 세액의 결정기한을 말한다. 토지초과이득세 과세표준 및 세액의 결정기한은 과세기간 종료일이 속하는 연도의 다음연도 11월 30일이었다.

※ 토지초과이득세가 그 결정일로부터 6년 이상 경과된 경우, 양도소득세에서 세액 공제 할 수 없고, 양도차익 계산상 필요경비로 공제된다.(국세심판원 2003서 1338, 2003. 7. 18.) “끝” 