

# 조세문제 해 결 사 례 집

**SAMPLE**

제1편 법인세법

---

제2편 부가가치세법

---

제3편 기타

---

제4편 지방세법

---

# CONTENTS

## 제1편

## 법인세법

1. 과세처분이 전액 취소된 상황에서 다른 쟁점에 대해 행정소송을 제기할 필요가 있는지 여부 ① **SAMPLE**
2. 과세처분이 전액 취소된 상황에서 다른 쟁점에 대해 행정소송을 제기할 필요가 있는지 여부 ② ... 8
3. 토지거래신고를 필하지 않고 토지를 취득, 양도에 따른 법률문제와 합의해제에 따른 취득세, 양도소득세 문제 ..... 10
4. 계열사 파견직원 대한 조세문제 검토의 건 ..... 16
5. 장부에 기재되지 않은 자금입출금에 관한 세무조사에 관련한 질의의 건 ..... 19
6. 차입금 과다법인에 의한 규제대상 부동산에 해당하는지 여부 ..... 21
7. 임대상가의 매각에 따른 아파트와 상가의 원가배분방식 등에 관한 질의의 건 ..... 24
8. 하도업체의 부도로 시공사가 임금을 대신 지급한 경우의 구상권과 조세문제① ..... 29
9. 하도업체의 부도로 시공사가 임금을 대신 지급한 경우의 구상권과 조세문제② ..... 31
10. 지체상금에 대한 법인세 원천징수세액을 공제하지 않고 지체상금을 지급한 경우에 누구에게 반환청구권을 행사할 수 있는지 여부 ..... 33
11. 지체상금에 대한 원천징수후 5월 소득세신고에 따른 주민세 환급주체에 관한 질의의 건. .... 35
12. '입주지체상금에 대해 75% 필요경비를 공제한다' 개정법의 적용 시점에 대하여 ..... 37
13. 분양대행사가 시행사 몰래 높은 금액으로 분양하고 착복한 경우에 시행사 익금산입 여부 **SAMPLE**
14. 토지거래허가를 받지 않은 매수토지의 법인세법상 비업무용 부동산 해당되는지 여부 ..... 42
15. 부채비율 200%가 넘는 회사가 조경면허요건의 임야를 보유한 경우에 지급이자를 손금부인하는 것이 위헌인지 여부? ..... 45
16. 상가부지를 연부취득하고 잔금전에 토지사용승락을 받은 경우의 취득시기 ..... 50
17. 다른 법률에 금지된 행위를 하지 않는다고 세법상 불이익을 주는 규정 ..... 55

## 제2편

## 부가가치세법

1. 감액 확정된 공사기성금 금액에 대한 부가가치세 문제의 건 ..... 62
2. 상가임대에 따른 임대보증금 범위 산정에 관한 질의의 건 ..... 65
3. 부지조성공사 관련된 매입세액 공제여부에 관한 질의의 건 ..... **SAMPLE**
4. 하도업체가 공사를 못한 경우에 선급금 반환청구시 부가세 반환청구 문제 ..... 72

## CONTENTS

5. 아파트 및 상가 건축에 따른 부가가치세 매입세액배분에 관한 질의의 건	75
6. 매입세액 공통안분계산시 토지가액이 총급가액과 면세공급가액에 포함되는지?	80
7. 면세되는 국민주택규모 이하 아파트 공급과 과세되는 국민주택초과 아파트나 상가 공급간의 매입세액 안분계산에 관한 질의의 건	<b>SAMPLE</b>
8. 공동수급 회사의 대표회사가 공동수급사에 비용을 청구하는 방법	89
9. 감가상각자산에 대한 부가가치세액 납부세액 재계산규정의 부당성에 대하여	93
10. 창호설치용역이 조세감면규제법상 국민주택 건설용역으로 면제 대상인지 여부	96

### 제3편

### 기타

1. 상가 분양에 따른 세금문제등에 관한 질의의 건	100
2. 상가부지에 관한 00건설과의 건축도급거래에 따른 세무문제 ①	104
2. 상가부지에 관한 00건설과의 건축도급거래에 따른 세무문제 ②	111
4. 명의신탁토지의 소유권을 찾아 올 때 부동산실명제법과 조세문제 검토	113
5. 장기미등기 부동산의 부동산실명제법 위반 문제	115
6. 하도급 채무를 하도급업체의 조세채권과 다른 채권이 경합할 때 누구에게 하도급 대금을 주어야 하나?	117

### 제4편

### 지방세법

1. 조경업면허용 토지가 지방세법상 비업무용 토지 해당 여부	120
2. 임대주택법에 의한 임대아파트가 비업무용 토지에 해당하는지 여부 ①	123
3. 임대주택법에 의한 임대아파트가 비업무용 토지에 해당하는지 여부 ②	128
4. 지방세법상 매매용토지에 해당하는지 여부	130
5. 공장부지의 취득시기 및 비업무용 토지 해당하는지 여부①	135
6. 공장부지의 취득시기 및 비업무용 토지 해당하는지 여부②	141
7. 비업무용부동산 규정이 위헌인지 여부	<b>SAMPLE</b>
8. 공사대금채권에 갈음하여 토지를 대물변제받는 경우의 조세문제에 관한 검토	151
9. 아파트 부대시설에 대한 종합토지세 관련 소송의 승소가능성에 관한 질의의 건	158
10. 단지내 토지에 대한 토지사용승낙서의 반환과 종합토지세 납세의무에 관한 질의의 건	162

## 1. 【법인세법】 과세처분이 전액 취소된 상황에서 다른 쟁점에 대해 행정소송을 제기할 필요가 있는지 여부 ①

[쟁 점] 소득금액변동통지가 소송의 대상인 처분에 해당하는지 여부

[관련법령] 법인세법

귀사의 요청에 따라 위 제목 기재 건에 관하여 검토를 마치고 다음과 같이 저희의 의견을 드리오니 업무에 참조하시기 바랍니다.

- 다 음 -

### 1. 질의의 요지

귀사가 ① 채무면제액의 귀속시기(이하 “제1쟁점”이라고 합니다). ② 귀사 소유의 연희동 소재 부지의 비업무용 부동산 해당여부(이하 “제2쟁점”이라고 합니다) 및 ③ 귀사 소유의 임대주택이 비업무용 부동산에 해당하는지의 여부(이하 “제3쟁점”이라고 합니다)등의 3가지 쟁점과 관련하여 재정경제원 국세심판소에 제기한 국세심판청구에서, 국세심판소가 제2쟁점 및 제3쟁점에 관한 귀사의 주장은 인정하지 않았으니 제1쟁점에 관한 귀사의 주장을 받아들임으로써, 그것만으로도 해당 사업년도의 부과 세액이 전액 취소되었습니다. 그러나, 제2쟁점 및 제3쟁점에 관한 귀사의 주장이 받아들여지지 않음으로써 해당 사업년도의 이월결손금액이 귀사가 원하는 금액보다 적습니다.

이와 관련하여 귀사는 제2쟁점 및 제3쟁점에 관한 귀사의 주장이 인용되지 않음으로 결과적으로 귀사의 이월결손금이 줄어들었고, 이에 따라 귀사의 향후 사업년도의 법인세 과세표준과 세액이 증가할 것이라는 이유로, 과세처분이 전액 취소된 상황에서도 행정소송을 제기할 필요성이 있는지 그리고 후일 이월결손금을 적게 인정함으로써 새로운 과세처분이 행하여질 경우 이에 대하여 다룰 수 있는지에 관하여 저희의 의견을 구하셨습니다.

### 2. 검토의견

위 질의사항과 관련하여 저희가 1995.6.22.자 의견서에서 기히 상세한 내용의 의견을 드린 바 있으므로, 이하에서는 동 의견서의 논의를 토대로 요약하여 말씀드리겠습니다.

행정소송법 제4조에 따라 행정청을 상대로 소송을 제기하기 위해서는 해당 행정청의 처분이나 부작위가 존재하여야 합니다. 우선, 이건에서 귀사가 관할세무서로부터 어떤 처분을 받아내려고 하는 것은 아니므로, 관할세무서가 귀사에 대하여 어떤 처분을 하지 않았다는 이유로, 즉 부작위(不作爲)를 이유로 행정소송을 제기할 수는 없을 것입니다.

다음, 국세심판소에서 제2쟁점과 제3쟁점에 관한 귀사의 주장을 받아들이지 않음으로써 관할세무서

가 내부적으로 귀사의 이월결손금액을 귀사가 계상한 금액보다 낮게 결정하고 있는 사실이 행정소송의 대상이 될 수 있는 “행정청의 처분”으로 되느냐에 관하여 살펴보겠습니다.

저희의 1995.6.22.자 의견서에서 논의드린 바와 같이, 제1쟁점에 관한 귀사의 주장이 받아들여짐에 따라 귀사에 대한 부과세액이 전액 취소됨으로써 귀사에 대한 과세처분은 더 이상 존재하지 아니합니다. 그리고 귀사에 대한 과세처분이 취소되었다는 내용을 소득금액변동통치의 형식으로 수령하였는 바, 대법원의 확립된 판례상 이러한 소득금액변동통지는 쟁송의 대상이 되는 행정처분이 아닙니다. 나아가 국세심판소의 결정에 따라 관할세무서가 내부적으로 행한 귀사의 해당 사업년도에 대한 과세표준 및 세액의 경정결정이 귀사가 용인할 수 없는 이월결손금액을 포함하고 있다고 하더라도, ‘법인세 과세표준결정을 바로 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 볼 수 없다.’는 취지의 대법원의 확립된 판례에 따라, 이러한 과세표준 및 세액의 경정결정도 행정소송의 대상이 되는 행정처분으로 볼 수 없습니다.

따라서 현재로서는 귀사가 법인세 과세표준금액 및 세액 경정결정과 관련하여 제2쟁점 및 제3쟁점을 다룰 수 있는 행정처분이 존재하지 않으므로, 이에 대하여 행정소송을 제기할 수 없고, 이를 무릅쓰고 행정소송을 제기하는 경우 부적법한 소로써 각하될 것입니다. 그러나 관할세무서가 제2쟁점 및 제3쟁점에 관한 귀사의 주장을 인정하지 않음으로서 귀사의 이월결손금을 귀사가 주장하는 금액보다 적게 결정한 결과, 후일 다른 사업년도에 관하여 과세처분을 하는 경우 그 과세처분에 대하여 다룰 수 있음은 물론입니다.

그리고, 귀사가 후일 제2쟁점 및 제3쟁점에 관하여 다룰 의사가 있음을 분명히 하기 위하여 현재로서 취할 수 있는 한 방법은, 국세청에 이 문제에 관하여 질의를 내어, 위에서 논의한 바와 같은 취지 답변, 즉 ‘현재로서는 제2쟁점 및 제3쟁점을 다룰 수 있는 길이 없고 후일 관할세무서가 귀사의 이월결손금액을 인정하지 않음으로써 구체적으로 과세처분을 행할 때, 그 과세처분을 대상으로 다룰 수 있을 것’이라는 취지의 답변을 받아두는 것이 될 것입니다.

이상과 같이 저희의 검토의견을 드리오니 업무에 참조하시고 의문이 있으시거나 추가로 도움이 필요하시면 연락하여 주시기 바랍니다.

#### ▲ 2020.10월 현재 이 사안에 대한 해설

\*2006년에 대법원 전원합의체 판결에 의해 판례가 변경됨

과세관청의 소득처분과 그에 따른 소득금액변동통치가 있는 경우 원천징수의무자인 법인은 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 통지서에 기재된 소득의 귀속자에게 당해 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 그 때 원천징수하는 소득세의 납세의무가 성립함과 동시에 확정되고, 원천징수의무자인 법인으로서 소득금액변동통지서에 기재된 소득처분의 내용에 따라 원천징수세액을 그 다음 달 10일까지 관할 세무서장 등에게 납부하여야 할 의무를 부담하며, 만일 이를 이행하지 아니하는 경우에는 가산세의 제재를 받게 됨은 물론이고 형사처벌까지 받도록 규정되어 있는 점에 비추어 보면, 소득금액변동통지는 원천징수의무자인 법인의 납세의무에 직접 영향을 미치는 과세관청의 행위로서, 항고소송의 대상이 되는 조세행정처분이라고 봄이 상당하다(대법원 2006. 4. 20. 선고 2002두1878 전원합의체 판결)

\*따라서 현재로서는 행정소송이 가능한 것으로 판단 됨

### 13. 【법인세법】 분양대행사가 시행사 몰래 높은 금액으로 분양하고 착복한 경우에 시행사 익금산입 여부

[쟁 점] 위법 소득과세, 익금 판단의 기준인 지배관리기준의 개념

[관련법령] 법인세법

귀사의 요청에 따라 위 제목 기재 건에 관하여 검토를 마치고 다음과 같이 의견을 드리오니 업무에 참조하시기 바랍니다.

- 다 음 -

#### 1. 사실관계 및 질의의 요지

##### 가. 사실관계

저희가 이해하고 있는 사실관계는 아래와 같습니다.

(1) 귀사는 귀사 소유 부지에 안산 소재 군자3차 상가(이하 ‘이 사건 상가’라 합니다)를 신축하여 분양하는 사업을 ○○건설주식회사(이하 ‘○○’이라고만 합니다)와 지주공동사업 방식으로 시행하였습니다. 실제로는 귀사는 부지만 제공하고, ○○이 상가신축 및 분양업무등 나머지 업무를 도맡아 하였으나, 귀사가 위 상가 분양사업의 명의상 사업주체로 되어 있는 이유로, 귀사가 위 사업에 관련된 모든 세금을 납부하였습니다.

(2) ○○은 분양업무에 관하여는 ‘퍼펙트’란 회사에게 위임하여 수행하였습니다.

(3) 귀사와 ○○ 간에는 이 사건 상가를 합계 금 164 억원에 분양하도록 하였고, ○○은 다시 퍼펙트와 이 사건 상가를 같은 금액에 분양하도록 하는 분양대행계약을 체결하였습니다.

(4) 그런데 퍼펙트는 ○○이나 귀사에는 164 억원에 분양한 것처럼 통보하고 164 억원을 귀사에 입금하여 ○○이나 귀사는 모두 그렇게만 알고 있었으나, 실제로 퍼펙트는 분양받은 자(이하 ‘수분양자’라고 합니다)들로부터 합계 금 194 억원 상당을 분양대금으로 수령하였으며, 그 차액 30 억원을 수분양자들로부터 받아 착복한 것으로 밝혀졌습니다.

(5) 이러한 사실관계가 최근 검찰의 수사 결과 드러나자, 세무관서에서는 이 사건 상가의 분양과 관련하여 귀사에 귀속된 소득금액이 164 억원이 아니라 194 억원이라고 주장하면서, 귀사에게 차액 30 억원을 소득금액에 가산하여 법인세 및 부가가치세를 추정하겠다는 입장을 보이고 있습니다.

##### 나. 질의의 요지

이와 같은 사실관계를 전제로 귀사는 다음과 같은 사항을 질의하신 것으로 이해됩니다.

(1) 이 사건상가를 ○○이나 그 대행업자인 퍼팩트를 통하여 분양한 귀사가 원래 분양계약금액 164 억원 이외에 퍼팩트가 추가로 수분양자들로부터 받아 착복한 금액 30 억원을 귀사의 소득금액으로 보아 익금처리한 후 분양수수료 명목으로 비용처리하는 것이 옳은 것인지 아니면 귀사는 전혀 모르는 금액이므로 위 30 억원에 대하여 회계처리를 하지 않는 것이 옳은 것인지 여부

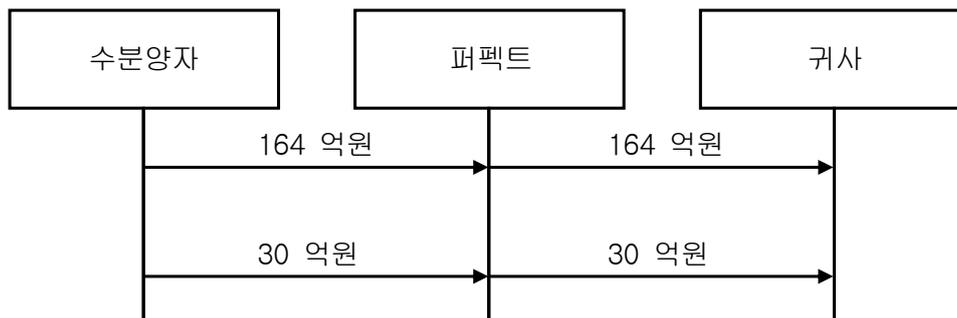
(2) 유사한 사건에 대하여 관련된 판례가 있는지 여부

(2)의 판례들은 (1)에 대한 의견을 제시하는 데에 참고가 되므로, 여기서는 편의상 (1)과 (2)를 묶어서 검토하도록 하겠습니다.

## 2. 검토의견

### 가. 문제의 정리

이 사건의 사실관계에 따르면, 분양대행사인 퍼팩트는 귀사가 전혀 알지 못하는 사이에 이 사건 상가를 원래의 분양가격인 164 억원보다 더 높은 가격인 194 억원에 분양하여 그 차액을 스스로 착복하였다는 것입니다. 세무상 문제점에 대한 이해를 돕기 위하여 아래 그림을 이용하여 설명을 드리겠습니다.



위 그림에서 보면 164 억원의 경우에는 수분양자로부터 퍼팩트를 거쳐 귀사에 실제로 전달되었는 바, 세법상 위 164 억원은 귀사의 소득으로 귀속된 것이 분명합니다.

문제는 다음의 30 억원입니다. 돈의 현실적인 수입이라는 측면에서 보면, 이 30 억원은 퍼팩트에게까지만 전달되었을 뿐, 귀사에게는 전달되지 아니하였습니다. 이러한 상황에서 귀사가 실제로 받지 아니한 30 억원을 세법상 귀사의 소득으로 인식하여야 하는지가 이 사건의 핵심입니다.

### 나. 대법원 판례의 입장

(1) 대법원은 이러한 경우 법인세 과세소득에 포함되는지 여부를 가리는 기준으로 소위 “지배관리 기준”이라는 입장을 취하고 있는 것으로 보입니다. 아래에서는 그러한 대법원 판례 중 leading case로 보이는 대법원 1995. 11. 10. 선고 95누 7758 판결을 들어서 살펴보기로 합니다.

(2) 대법원 1995.11.10.선고 95누 7758 판결

위 대법원 판결의 사실관계는 어느 회사의 차량 중 일부가 전혀 아무런 권한 없는 자에 의하여 매도되

었고 그 대금이 그 무권리자에 의하여 임의로 소비된 것입니다. 이에 대하여 대법원은 이러한 경우 “어떤 소득이 부과소득이 되는지 여부는 이를 경제적인 측면에서 보아 현실로 이득을 지배 관리하면서 이를 향수하고 있고 담세력이 있는 것으로 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가는 반드시 적법 유효한 것이어야 하는 것은 아니라 할 것”이라고 전제한 다음, 따라서 위 매매대금의 익금산입 여부를 판단하기 위하여는 위 회사가 “현실적으로 위 매매대금을 지배관리하면서 그 이들을 향수하고 있는지의 여부도 따져야 한다”고 하고, 이 사안의 경우 위 회사에 “매매계약의 효력이 미치지 아니할 뿐 아니라” 위 회사가 “그 매매로 인한 현실적 이득을 지배 관리하면서 이를 향수하는 지위에 있는 것도 아니어서 위 …매매대금을 …익금으로 산입할 수 없는 것”이라고 판시하였습니다..

다시 말하여 대법원은 소득의 원인이 되는 계약이 무효로서 회사에 그 효력을 미치지 않을 뿐 아니라, 그 계약을 체결한 권한 없는 자가 그 소득을 임의로 소비함으로써 회사로서는 그러한 소득에 대하여 아무런 지배 관리 또는 향수의 가능성이 없었던 경우에는 이를 익금으로 산입할 수 없다는 입장을 밝혔습니다. (이러한 대법원의 입장은 일본 학자인 가네꼬(金子 宏)가 주장하는 이른바 ‘지배관리기준’을 수용한 것으로 보이기도 합니다).

#### 다. 이 사건의 경우

귀사가 저희에게 알려 주신 사실관계에 의하면, 귀사(또는 ○○)는 퍼펙트가 수분양자들로부터 더 많이 받아낸 30 억원 부분에 대하여는 퍼펙트에게 수령권한을 위임하지 아니하여서 귀사로서는 퍼펙트가 30 억원을 더 받은 사실 자체를 모르고 있었고, 퍼펙트는 위 30 억원을 귀사에 입금하지 않고 임의로 사용하여서 귀사가 위 30 억원을 지배, 관리할 형편에 있지 않았던 것으로 보이므로, 그렇다면 귀사가 위 30 억원에 대하여 그 ‘현실적 이득을 지배 관리하면서 이를 향수’할 수 있었다고 하기가 어려운 것으로 생각됩니다. 즉 위 30 억원 부분은 퍼펙트가 귀사와는 아무런 관계없이 수분양자를 기망하여 받은 것이라고 보이는 바, 귀사에 귀속되었다고 보기 어렵다고 생각됩니다.

따라서 위 30 억원은 본래 귀사에게 귀속될 성격의 돈이 아니므로, 귀사가 퍼펙트에 위 30 억원을 청구할 민사상 권원도 없는 것이고, 이는 퍼펙트가 위법한 방법으로 획득한 소득으로서 퍼펙트가 위 30 억원에 대하여 납세 의무를 지는 것이라고 보는 것이 타당할 것입니다.

#### 라. 결론

귀사가 저희에게 알려주신 사실관계에 의하면, 귀사는 본래 분양대금으로 회계처리한 164 억원만 귀사의 소득으로 보아서 익금에 산입하면 되고, 퍼펙트가 위법하게 획득한 30 억원에 대하여는 세무 회계처리를 하지 않는 것이 타당할 것으로 보입니다.

이상과 같이 검토의견을 드리오니, 의문사항이 있으시면 언제든지 연락주시기 바랍니다.

### 3. 【부가가치세법】 부지조성공사 관련된 매입세액 공제여부에 관한 질의의 건

**[쟁 점]** 가. 면세사업과 관련된 매입세액 불공제,  
나. 토지조성등을 위한 자본적지출에 관련된 매입세액

**[관련법령]** 부가가치세법, 조세감면규제법

귀사의 요청에 따라 위 제목 기재 건에 관하여 검토를 마치고 다음과 같이 의견을 드리오니 업무에 참조하시기 바랍니다.

- 다 음 -

#### 1. 사실관계

##### (1) 부지조성공사계약의 체결

귀사는 대한주택공사(이하 “주공”이라고 합니다)로부터 부지조성공사를 도급받아 시행하고 있습니다. 귀사가 시행한 ○○대지조성공사의 계약체결내은 다음과 같습니다. 대지조성공사용역중 국민주택을 짓기 위한 대지조성에 관련되는 부분은 조세감면규제법 제100조 제1항 제1호에 따라 부가가치세가 면제되고(이하 “면제분”이라고 합니다), 그 이외의 대지조성에 관련되는 부분은 부가가치세가 과세됩니다(이하 “과세분”이라고 합니다). 귀사는 과세분에 대해서는 주공으로부터 총 공급가액의 10%에 상당하는 매출부가세를 거래징수하고 있고, 비과세분에 대해서는 귀사가 그 비과세분에 투입되는 자재비에 대한 10%의 매입세액을 공제받지 못하게 되는 점을 감안하여 주공으로부터 그에 상당하는 금액을 공급가액에 추가하여 보상받고 있습니다. 이러한 구조하에서 귀사와 주공이 약정한 가액은 다음과 같습니다.

<u>과세분</u>	<u>면세분</u>
공급가액: 금 5,975,238,230원	공급가액: 금 3,821,715,387원
매출부가세: 금 597,523,823원	매입세액불공제 보상분: 금 167,108,560원
	(자재비의 10%)

##### (2) 구체적 거래내역 및 부가가치세 신고

위와 같은 계약구조하에서 1995년 10월부터 같은 해 12월까지 발생한 구체적인 거래내역은 다음과 같습니다.

<u>과세분</u>	<u>면세분</u>
기성세금계산서 발행금액: 금 692,262,351원	금 476,511,414원(자재비의 10%보상액 포함)
매출세액 : 금 69,226,235원	없음

한편, 위와 같은 기성고와 관련하여 귀사가 거래선에게 지급한 총 매입세액은 금 56,398,559원입니다.

위와 같은 거래와 관련하여 주공은 귀사에게 지급한 과세분 매출세액 금 69,226,235원은 토지조성 등을 위한 자본적 지출에 관한 매입세액에 해당하는 것으로 보아 전액 매입세액에서 불공제되는 것으로 처리하여 원가에 산입하였고, 한편 귀사는 위 1995년 10월부터 같은 해 12월까지의 기간중 ○○현장 대지조성과 관련하여 발생한 총 매입세액 금 56,398,559에 총공사면적에서 국민주택관련면적이 차지하는 비율을 곱하여 나오는 금 20,975,877원을 면세분에 관련된 매입세액으로 보아 매입세액 불공제하고, 원가에 산입하는 방식으로 처리하였습니다.

### 3. 질의에 관련된 법령의 개요

1993. 12.31.자 법률 제4663호로 개정된 부가가치세법 제17조 제2항 제4호에 의하면, “부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업에 관련된 매입세액(투자에 관련된 매입세액을 포함한다)과 대통령령이 정하는 토지관련 매입세액”은 매입세액에서 공제하지 아니한다고 규정하고 있고, 이에 따른 부가가치세법 시행령(1993. 12. 31.자 대통령령 제14081호로 개정된 것. 이하같음) 제60조 제6항은, “법 제17조 제2항 제4호에서 ”대통령령이 정하는 토지관련매입세액“이라 함은 토지의 조성등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액을 말한다.”라고 규정하고 있습니다.

### 4. 질의의 요지

위와 같은 사실관계 및 법령하에서 귀사는 다음사람에 관하여 저희의 의견을 구하셨습니다.

(1) 골프장토지 조성공사를 위하여 지출한 매입세액의 공제여부에 관한 1995. 12. 21.선고 94누1449판결의 취지 및 현행법령하에서의 의의

(2) 귀사가 1995년 10월부터 같은해 12월까지의 기간중 ○○대지조성공사와 관련하여 지출한 총 매입세액 금 56,398,559원에 총공사 면적에서 국민주택관련면적이 차지하는 비율을 곱하여 나오는 금 20,975,877원을 면세분에 관련된 매입세액으로 보아 매입세액 불공제한 방식이 적법한 것인지, 아니면 동 매입세액 전액을 불공제 처리하는 것이 적법한 것인지의 여부

(3) 귀사가 국민주택규모 초과 아파트와 그 이하 아파트를 함께 건설하여 분양하고자 할 경우의 그 부니(이하 “아파트 부지”라고 함) 조성공사에 관련된 매입세액의 공제방법과 귀사가 건설하여 직접 사용할 공장의 건설부지(이하 “공장부지”라고 함)를 조성함에 관련된 매입세액의 공제방법간에 차이가 있는 것인지 여부. 즉, 아파트 부지는 재고자산이고, 공장부지는 고정자산인데, 그러한 자산분류상의 차이에 따라 매입세액 공제방식에도 차이가 발생하는 것인지 여부

## 4. 검토의견

### 가. 위 질의사항(1)에 관하여

대법원 1995. 12. 21. 선고 94누1449판결(전원합의체)은 골프장 운영사업자가 골프장을 건설할 토지를 조성하기 위하여 지출한 매입세액이 구 부가가치세법(1993. 12. 31. 법률 제4663호로 개정되기 전의 것, 이하 같음) 제17조 제2항 제4호에서 부가가치세 매입세액 불공제대상으로 규정하고 있던 “제12조의 규정에 의하여 면세되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업에 관련된 매입세액(투자에 관련된 매입세액을 포함한다)”에 해당하느냐의 여부가 쟁점인 사안에서, “구 부가가치세법 제17조 제1항, 제2항 제4호의 규정에 비추어, 부가가치세 납부세액을 산출하기 위한 매입세액의 공제여부는 당해 사업이 면세사업이나 과세사업이나에 달려 있는 것인지 지출한 비용이 면세재화를 위한 것이나 과세재화를 위한 것이나에 달려 있는 것이 아니므로, 과세사업을 위하여 지출한 매입세액은 그것이 설사 면세되는 재화 또는 용역에 관련된 것이라 할지라도 법 제17조 제1항의 매입세액 공제에 관한 원칙적 규정에 근거하여 당연히 이를 매입세액에서 공제하여야 하는 것이다.

그리고 구 부가가치세법 시행령 제60조 제6항(1993. 12. 31. 개정전의 것)이 법 제17조 제2항 제4호 소정의 불공제매입세액에는 토지의 조성 등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액을 포함한다고 규정한 취지는 토지의 조성 등에 따른 거래행위가 법 제17조 제2항 제4호가 전제로 하고 있는 부가가치세의 납부의무가 면제되는 사업을 영위하기 위한 목적으로 이루어진 경우에 한하여 그 토지의 조성 등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액을 매입세액에서 공제하지 않는다는 당연한 이치를 규정한 것으로 볼 것인지, 면세사업이든 과세사업이든 이를 가릴 것 없이 모든 사업자가 자기 사업을 영위하기 위하여 토지조성 등을 하는 데 자본지출을 한 경우 이에 관련된 매입세액을 일률적으로 불공제대상으로 삼는다는 뜻을 규정한 것이라고 해석할 수 없다.”는 취지로 판시하였습니다(9대법관 5인의 반대 의견 있음).

위 판결은 판시사항 그 자체가 명백히 하고 있듯이, 구 부가가치세법 제17조 제2항 제4호에서 부가가치세 매입세액 불공제대상으로 규정하고 있던 “제12조의 규정에 의하여 면세되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업에 관련된 매입세액”이냐의 여부는 매입세액을 지출한 사업자가 영위하는 사업이 과세사업이나 면세사업이나의 여부에 따라 결정하여야 하는 것이고, 지출한 매입세액이 면세재화의 매입을 위한 것이나 또는 과세재화의 매입을 위한 것이나에 달려 있지 않다는 취지를 확인한 것입니다. 그런데, 부가가치세법이 1993. 12. 31.자 법률 제4663호로 개정되어 “대통령령이 정하는 토지관련 매입세액”을 매입세액 불공제대상으로 명시하고, 이에 따라 부가가치세법 시행령 제60조 제6항도 1993. 12. 31.자 대통령령 제14081호로 개정되어 “토지의 조성등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액”을 매입세액 불공제대상으로 명백히 함으로써, 비록 골프장 용지와 같이 골프장영업이라는 과세사업에 제공되는 토지라고 하더라도 토지의 조성을 통하여 그 자본적 가치를 증대시킨 지출에 관련된 매입세액은 공제받을 수 없는 것으로 되었습니다.

그러나, 과세사업자가 그 과세사업과 관련하여 토지 이외의 면세재화나 면세용역의 매입을 위하여 지출한 매입세액은 여전히 위 판례에 따라 매입세액공제를 받을 수 있을 것입니다. 예를 들면, 돼지고

기를 가공하여 햄을 제조, 판매하는 사업자가 햄의 제조를 위하여 구입한 돼지고기의 구입, 보관 또는 운송등의 과정에서 타인의 용역을 제공받고 그에 대하여 매입세액을 지출하였을 경우, 그 매입세액은 비록 면세재화인 돼지고기를 위하여 또는 돼지고기와 관련하여 지출된 것이라고 할지라도 햄의 제조, 가공이 과세사업인 이상 이를 공제받을 수 있을 것입니다. 이러한 의미에서 위 대법원 판례는 여전히 중요한 의미를 가진다고 할 것입니다.

#### 나. 위 질의사항(2)에 관하여

조세감면규제법 제100조 1항 본문과 그 제1호에 의하면, 국민주택 및 당해 주택의 건설용역의 공급에 대해서는 부가가치세가 면제됩니다. 우선, 국민주택의 건설을 위한 부지조성공사가 여기서 면제대상으로 규정되어 있는 국민주택의 건설용역에 포함되느냐 하는 문제가 있을 수 있는 바, 이와 관련하여 특별한 선례는 없는 것으로 보이나, 주택의 건설이라 함은 부지의 조성에서부터 건축의 종공에 이르는 일련의 과정을 통틀어 일컫는 것이라고 할 것이므로, 국민주택의 건설을 위한 부지조성공사도 국민주택의 건설용역에 포함된다고 하여야 할 것으로 사료됩니다. 따라서 귀사가 1995년 10월부터 같은 해 12월까지 사이에 주공에게 제공한 ○○대지조성공사용역중 국민주택 건설용지의 조성을 위한 부분은 부가가치세 면제대상이고, 그 이외의 부분은 부가가치세 과세대상이 될 것입니다.

그러므로 귀사가 ○○대지조성공사용역의 제공과 관련하여 지출한 매입세액중 부가가치세 면제대상인 국민주택 건설용 토지의 조성에 관련된 부분은 부가가치세법 제17조 제2항 제4호에서 매입세액 불공제대상으로 규정된 “부가가치세가 면제되는 용역을 공급하는 사업에 관련된 매입세액”으로서 매출세액에서 공제되지 아니할 것입니다.

여기서 국민주택 건설용 토지 이외의 토지의 조성에 관련하여 지출한 매입세액도 부가가치세법 시행령 제60조 제6항에 규정된 “토지의 조성등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액”으로서 매입세액 불공제대상이나 하는 문제가 발생합니다. 그러나 위 조항에 규정된 “토지의 조성등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액”의 공제를 제한 받는 자는 그 문언 자체가 명백히 하고 있듯이 토지의 조성이라는 자본적 지출을 통해서 증대된 토지의 가치를 보유하는 자, 즉 토지소유자를 의미하는 것이고, 이 건 질의사안에서의 귀사와 같이 토지소유자에게 토지조성공사용역을 제공하는 자는 이에 해당하지 아니할 것입니다. 위에서 본 대법원 전원합의체 판결서안에서도 골프장용 토지의 소유자인 골프장업자가 타 건설회사로부터 토지조성공사용역을 제공받고 이에 대하여 지출한 매입세액의 공제여부만 문제되었지, 골프장용 토지의 조성공사용역을 제공한 건설회사가 그 토지조성공사용역의 제공과 관련하여 지출한 매입세액을 공제받을 수 있음은 하등 의문시되지 아니하였습니다. 따라서 귀사가 주공에 ○○대지조성공사용역을 제공함과 관련하여 지출한 매입세액 중 국민주택 건설용 토지조성에 관련한 부분 이외의 부분에 대한 매입세액은 부가가치세법 제17조 제2항 제4호에 관계없이 공제되어야 할 것입니다.

그리고 ○○대지조성공사용역의 제공과 관련하여 지출한 총 매입세액 중국민주택 건설용 토지조성에 관련된 부분과 그 이외의 토지조성에 관련된 부분의 구분은, 부가가치세법 시행령 제61조에 따라 원칙적으로 실지귀속에 따라야 할 것이나, 그 실지귀속을 구분하는 것이 어려우므로 총공급가액에서 면세공급가액이 차지하는 비율을 곱하여 계산하여야 할 것입니다. 이 건에서 총공급가액중 면세공급

가액의 차지비율은 바로 총 공사면적중 국민주택 건설용지 면적의 차지비율과 동일할 것이므로 귀사가 처리한 방식이 타당할 것으로 사료됩니다. 즉, 귀사가 ○○대지조성공사와 관련하여 지출한 총 부가가치세 매입세액 금 56,398,559원에 총공사면적에서 국민주택관련 면적이 차지하는 비율을 곱하여 나오는 금 20,975,877원을 면세분에 관련된 매입세액으로 보아 불공제 처리하는 것이 타당한 것으로 보입니다.

#### 다. 위 질의사항(3)에 관하여

위에서 본 바와 같이 1993. 12. 31.자 법률 제4663호로 개정된 부가가치세법 제17조 제2항 제4호와 1993. 12. 31.자 대통령령 제14081호로 개정된 부가가치세법 시행령 제60조 제6항에 의하여 “토지의 조성등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액”은 그 토지가 과세사업에 사용되든, 면세사업에 사용되든 매입세액 불공제대상이 되었습니다. 따라서 귀사가 귀사 소유의 토지를 주택용지로 조성하기 위하여 자본적 지출을 하고 그 지출에 대하여 부가가치세를 부담한 경우(예를 들면, 조성공사에 사용하기 위하여 중기를 임차하고 대가를 지급하면서 부가가치세를 지출하거나 또는 토지조성에 필요한 골재를 구입하고 그 대가를 지급하면서 부가가치세를 지출한 경우 등), 그 토지의 조성에 관련된 매입세액은 해당 토지의 조성공사가 조세감면규제법 제100조 제1항 제1호에 규정된 국민주택의 공급에 관련되는 것인지의 여부에 관계없이 (즉, 해당 토지상에 국민주택을 건설하든, 그 규모 초과의 주택을 건설하든 관계없이) 매입세액으로 공제받을 수 없을 것입니다.

다만, 구법하에서는 위에서 본 대법원 전원합의체의 판례대로 과세 재화인 국민주택규모 초과 주택을 공급하는 사업에 관련된 매입세액은 그것이 비록 토지의 조성을 위한 자본적 지출에 관련된 것이라고 하더라도 공제받을 수 있었습니다.

한편, “토지의 조성등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액”을 매출세액에서 공제하지 않기로 한 취지는, 과세사업에 제공되는 토지이든, 면세사업에 제공되는 토지이든 이를 양도할 때 그에 대하여 부가가치세가 면세되고, 따라서 토지의 가치를 증대시키는 데 투입된 자본적 지출에 대한 매출세액도 징수할 수 없으므로, 그 자본적 지출에 따른 매입세액도 공제받을 수 없도록 하겠다는 것입니다 (위 대법원 전원합의체 판례 소수의견 참조). 그런데, 토지의 조성을 위한 자본적 지출액이 토지의 취득원가에 산입되고, 토지의 양도에 대하여 부가가치세가 면제됨으로써 그 자본적 지출액에 대한 매출세액을 징수할 수 없다는 점은 고정자산으로서의 토지와 재고자산으로서의 토지간에 차이가 없습니다. 따라서 재고자산으로서의 아파트 부지의 조성에 관련된 매입세액과 고정자산으로서의 공장부지의 조성에 관련된 매입세액은 공히 “토지의 조성등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액”으로서 매출세액에서 공제받을 수 없을 것으로 사료됩니다. 법문상으로도 이를 구분할 근거가 없습니다.

이상과 같이 검토의견을 드리오니 업무에 참조하시고, 의문이 있으시거나 추가로 저희의 도움이 필요하시면 연락하여 주시기 바랍니다.

## 7. [부가가치세법] 면세되는 국민주택규모 이하 아파트 공급과 과세되는 국민주택 초과 아파트나 상가 공급간의 매입세액 안분계산에 관한 질의의 건

[쟁 점] 가. 실지귀속구분 방법  
나. 자재비, 외주비, 일반경비의 공통 안분 방법  
[관련법령] 부가가치세법

귀사의 요청에 따라 위 제목 기재 건에 관하여 검토를 마치고 다음과 같이 의견을 드리오니 업무에 참조하시기 바랍니다.

- 다 음 -

### 1. 관련법령

부가가치세법상 매입세액은 자기의 사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화, 또는 용역을 공급받으면서 지급한 부가가치세액을 의미하는 바(부가가치세법 제17조 제1항), 이러한 매입세액중 과세사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화나 용역에 대한 것은 매출세액에서 공제하나, 면세사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화나 용역에 대한 것은 매출세액에서 공제할 수 없습니다(부가가치세법 제17조 제1항 제4호). 그런데 매입세액중 과세사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화나 용역에 대한 것인지 아니면 면세사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화나 용역에 대한 것인지를 구분하는 것은 기술적으로 불가능하거나 어려운 경우가 있을 수 있습니다. 그와같이 구분이 어려운 매입세액을 편의상 재화나 용역의 전체 공급량중 면세재화나 용역의 공급량이 차지하는 비율에 따라 과세사업에 관련된 부분과 면세사업에 관련된 부분으로 안분하도록 하는 것이 합리적일 것인 바, 이를 규정한 것이 다음과 같은 부가가치세법 시행령 제61조의 산식입니다.

$$\text{면세사업에 관련된 매입세액} = \text{공통매입세액} \times \frac{\text{면세공급가액}}{\text{총공급가액}}$$

한편, 부가가치세법 시행규칙 제18조의 2 제1항에 의하면, 동법 시행령 제61조 제1항에서 말하는 “총공급가액”이라 함은 “공통매입세액에 관련된 당해 과세기간의 과세사업에 대한 공급가액과 면세사업에 대한 수입금액의 합계액”을 의미한다고 되어 있습니다. 이는 공통매입세액을 지출한 용도 내지 목적에 관련되는 재화나 용역의 공급가액(과세대상이든 면세대상이든)의 합계액만을 총공급가액에 포함한다는 뜻입니다.

귀사는 각종 주택이나 상가를 건설하여 공급하고 있는 바, 그 중 국민 주택규모 이하의 주택의 공급에 대해서는 조세감면 규제법 제100조 제1항 제1호 및 동법 시행령 제96조 제1항에 따라 부가가치세가 면제되고, 다른 공급에 대해서는 부가가치세가 과세됩니다. 이와 같이 귀사는 과세사업과 면세사업을 경영하는 사업자에 해당하므로 앞서 본 부가가치세법 시행령 제61조에 규정된 원칙에 따라 매입세

액을 안분계산하여야 할 것입니다.

## 2. 사실관계

귀사는 국민주택규모 초과 아파트, 그 규모 이하 아파트, 부속 상가등의 건설에 투입되는 각 비용요소를 계정과목별로 다음과 같은 방식으로 계상하고 있습니다.

① 자재비: 국민주택규모 초과 아파트의 건설과 그 규모 이하 아파트의 건설에 각 투입된 자재비의 귀속을 실질적으로 구분하는 것이 일부항목(예: 신발장)에 관해서는 가능하나 대부분의 항목에 관해서는 현실적으로 불가능합니다. 따라서 귀사는 이를 건축 연면적 비율에 따라 안분계산하고 있는 형편입니다. 한편, 아파트의 건설과 상가의 건설에 각 투입된 자재비는 그 귀속을 실질적으로 구분하는 것이 가능하여 이에 따르고 있습니다.

② 외주비: 전문건설업체가 면세 또는 과세 해당분 공사를 할 경우에는 하도급계약서에 따라 면세공사분에 대한 외주비인지 과세공사분에 대한 외주비인지 실지귀속의 구분이 가능하므로 과세공사분 외주비에 대한 매입 부가가치세는 전액 공제하고, 반대로 면세공사분 외주비에 대한 매입 부가가치세는 전액 비공제합니다. 한편, 전문건설입면허가 불필요한 공사를 전문건설입면허 미소사업자에게 외주하는 경우에는 하도급계약서에 따라 과세공사분에 대한 외주비와 면세공사분에 대한 외주비의 실지귀속을 구분하는 것이 불가능하므로 건축연면적 비율에 따라 안분계산하고 있습니다.

③ 일반경비: 일반경비는 과세공사분 귀속분과 면세공사분 귀속분을 실질적으로 구분하는 것이 사실상 불가능하여 건축연면적 비율에 따라 안분계산하고 있습니다.

## 3. 질의의 요지

위와 같은 법령과 사실관계하에서 귀사는 다음 사항에 관하여 저희의 의견을 구하셨습니다.

(1) 부가가치세법 시행령 제61조 제1항에서 과세사업과 면세사업을 경영하는 경우에 면세사업에 관련된 매입세액을 구분하는 기준으로 규정하고 있는 “실지귀속”의 의미가 다름의 2가지 입장 중 어느 것을 의미한다고 보아야 하는지

- ① 과세사업 및 면세사업에 관련된 매입세액을 구분할 수는 있으나 회사의 관리능력 부족으로 실무상 구분이 어려운 경우에는 실지귀속에 가까운 합리적 기준을 정하여 안분계산할 수 있다는 입장.
- ② 실지귀속의 구분이 가능한 한 이에 따라 구분하여야 한다는 강행규정이고, 회사의 관리능력이나 실무상 어려움은 그 적용여부를 결정함에 있어서 고려사항이 아니다라는 입장.

(2) 대한주택공사로부터 하도급받은 공사 중 과세공급분과 면세공급분에 대한 매입세액을 다음의 2가지 입장 중 어느 것을 기준으로 안분계산하여야 하는지

- ① 부가가치세법 시행령 제61조 제1항에 규정된 산식, 즉 당해 과세기간에 발생한 총공급가액중 면세공급가액이 차지하면 비율에 따라 안분계산하여야 한다는 입장

② 면세대상인 국민주택규모 이하 아파트의 건축연면적과 과세대상인 기타 건축물의 건축연면적 비율에 따라 안분계산하여야 한다는 입장

(3) 위 사실관계에서 본 외주비 및 일반경비에 대한 귀사의 매입세액 안분계산방법이 타당한지의 여부

### 3. 검토 의견

#### 가. 위 질의사항(1)에 관하여

부가가치세법 시행령 제61조 제1항의 취지는 쉽게 실지귀속을 구분할 수 있거나 아니면 이를 구분하는 것이 정상적인 업무처리절차로서 지극히 어려운 것이 아닌 한 실지귀속에 따라 과세사업 및 면세사업에 관련된 매입세액을 구분하여야 한다는 것으로 보입니다. 실지귀속을 구분할 수 있는 것이 정상적인 업무처리절차로서 지극히 어려운 것인지의 여부는 개별 납세의무자의 주관적인 사정에 따라 판단할 것은 아니고 통상인으로서의 주의나 노력정도를 기준으로 객관적으로 판단하여야 할 것으로 사료됩니다. 따라서 다분히 관리상 번거롭다는 이유만으로 과세사업 및 면세사업에 관련된 매입세액을 구분하지 않는 것은 정당화되기 어려울 것으로 보이고, 예를 들어 하나의 전력선을 통하여 과세사업 및 면세사업에 공히 전력을 사용한 경우와 같이 누가 보더라도 그 물리적 구분이 어려운 경우에만 실지귀속이 아닌 부가가치세법 시행령 제61조 제1항에 규정된 안분계산방식에 따라 구분할 수 있을 것입니다.

#### 나. 위 질의사항(2)에 관하여

귀사가 대한주택공사로부터 하도급받은 공사중에는 국민주택규모를 초과하는 주택의 건설에 해당하는 부가가치세 과세공급분과 그 규모를 이하 주택의 건설에 해당하는 부가가치세 면세공급분이 있는 바, 그 양자에 투입된 매입세액을 어떻게 구분하느냐 하는 것이 문제입니다. 위에서 본 바와 같이 부가가치세법 시행령 제61조 제1항에 규정된 바에 의하면, 사업자가 과세사업과 면세사업을 겸영하는 경우에 면세사업에 관련된 매입세액의 계산은 실지귀속에 따라서 하는 것이 원칙이고, 그 실지귀속을 구분할 수 없는 경우에는 부가가치세법 시행령 제61조 제1항에 규정된 산식, 즉 당해 과세기간에 발생한 총공급가액중 면세공급가액이 차지하는 비율에 따라 안분계산하여야 합니다.

따라서 과세공급분과 면세공급분에 대한 매입세액의 실지귀속을 구분할 수 있느냐의 여부에 따라 부가가치세법 산식적용의 여부가 결정되어야 할 것입니다. 그런데, 부동산의 건설용역에 관한 한 건설용역의 제공으로 안하여 건축되는 건축물의 연면적 내지는 사용면적이 실지귀속을 구분할 수 있는 가장 적합한 기준이라는 것이 과세관청의 일반적인 견해 내지 선결계인 것으로 보여집니다.(국세심판소 국심82서248, 1982. 7. 23.결정; 동 국심95서667, 1995. 6. 7.결정; 동 89서2192, 1990. 4. 11.결정; 국세청 심사91-101, 1991. 6. 28.결정; 국세청 예규 부가 22601-826, 1985. 5. 2.등). 이러한 과세관청의 견해는 타당한 것으로 보입니다.

따라서 귀사가 대한주택공사로부터 하도급받아 건축하는 국민주택규모 초과 아파트 및 그 규모 이

하 주택의 각 건축연면적에 따라 관련된 매입세액을 안분하는 것이 실지귀속에 의한 구분방법으로 인정될 수 있을 것으로 보입니다.

아파트 건축의 경우 건축된 아파트의 매출시기와 그 건축을 위한 재화나 용역의 매입시기간에 많은 차이가 날 수 있기 때문에 특정 과세기간에 발생하는 총공급가액중 면세공급가액이 차지하는 비율에 따라 안분계산하는 것은 실지귀속과는 많은 거리가 있을 수 있다는 점에 있어서도 건축연면적 비율에 따라 안분하는 것이 보다 합리적일 것으로 사료됩니다.

#### 다. 위 질의사항(3)에 관하여

##### (1) 외주비와 관련하여

외주업체와 사이에 체결한 하도급계약서에 의하여 외주업체로부터 공급받은 용역이 과세공급분과 면세공급분 중 어느 곳에 투입되었는지가 확연히 구분되는 경우에는 그 구분에 따르는 것이 가장 정확한 실지귀속에 따른 구분방법이 될 것입니다. 반면에 외주업체로부터 공급받은 용역이 과세공급분과 면세공급분 중 어느 곳에 투입되었는지가 하도급계약서등에 의하여 확연히 구분될 수 없고 양자간에 섞여서 투입되는 경우에는 위 가.에서 본 바와 같이 건축연면적 비율에 따르는 것이 실지귀속에 의한 구분에 가장 가까운 방법이 될 것입니다. 현재 귀사가 외주비와 관련하여 취하고 있는 매입세액 안분 방법은 위의 방식에 따른 것이므로 적절한 것으로 사료됩니다.

##### (2) 일반경비와 관련하여

과세공급분 및 면세공급분 업무처리에 공통으로 지출된 일반경비를 양자간에 물리적으로 100% 정확하게 구분하는 것은 불가능하다고 할 것입니다. 따라서 이러한 일반경비도 위에서 논의한 바와 같이 부동산 건설용역제공의 경우에 있어서 매입세액의 실지귀속을 구분하는 가장 합리적인 방법이라고 할 수 있는 건축물연면적 내지는 사용면적 비율에 따른 배분방법을 사용하는 것이 타당할 것으로 사료됩니다. 따라서 이러한 방법에 따르고 있는 귀사의 처리방식은 존중되어야 할 것으로 봅니다.

이상과 같이 검토의견을 드리오니 업무에 참조하시고 의문이 있으시거나 추가로 도움이 필요하시면 연락하여 주시기 바랍니다.

#### ▲ 2020.10월 현재 이 사안에 대한 해설

-공통매입세액의 안분계산에 대한 대법원 판례로는

\*사업자가 부가가치세가 과세되는 수종의 사업과 면세되는 수종의 사업을 경영하는 경우에 있어서는 면세사업에 관련된 매입세액은 원칙적으로 실지귀속을 구분하여 계산해야 하고 실지귀속을 구분할 수 없는 공통매입세액은 이를 안분 계산함에 있어서도 어느 과세사업과 면세사업만에 관련된 공통매입세액으로의 세분이 가능한 경우에는 그 공통매입세액만에 관련된 사업단위(부분)별로 구분하여 부가가치세법시행령 제61조 제 1 항 소정의 산식에 의거 이를 안분 계산해야 할 것

으로 해석되므로, 사업주체(과세주체)별로 수종의 과세사업과 면세사업에 관련된 전체의 공통매입세액을 전체사업의 당해 과세기간의 총 공급가액에 대한 총 면세공급가액의 비율에 의하여 계산하는 방법에 의할 것이 아니고, 어느 과세사업과 면세사업만에 관련된 공통매입세액으로 구분하여 이를 그 공통매입세액에 관련된 사업부분만의 당해 과세기간의 총 공급가액에 대한 면세공급가액의 비율에 의하여 계산하는 방법에 의하여야 할 것이다. (대법원 1982. 9. 28. 선고 82누170 판결)

\*사업자가 수종의 과세사업과 면세사업을 경영하는 경우에 있어서는 면세사업에 관련된 매입세액은 원칙적으로 실지귀속을 구분하여 계산하여야 하고, 실지귀속을 구분할 수 없는 공통매입세액은 이를 안분계산함에 있어서 그 공통매입세액과 관련된 과세사업과 면세사업 부분만의 당해 과세기간의 총공급가액에 대한 면세공급가액의 비율에 의하여 계산하는 방법에 의하여야 한다.(대법원 2009. 5. 14. 선고 2007두4896 판결)

\*주차장 건축에 따른 매입세액이 면세사업인 의료업과 과세사업인 주차장업에 공통되어 실지귀속을 구분할 수 없는 공통매입세액인 경우, 그 중 면세사업에 관련된 매입세액은 주차장업에 대한 공급가액과 의료업에 대한 수입금액의 합계액 중 의료업에 대한 수입금액이 차지하는 비율에 따라 공통매입세액을 안분계산하여야 한다고 본 사례(대법원 2001. 7. 13. 선고 99두11615 판결)

## 7. 【지방세법】 비업무용부동산 규정이 위헌인지 여부

[쟁 점] 처분사유의 변경, 총액주의

[관련법령] 지방세법

위 제목 기재의 건에 관하여 귀사의 질의에 따라 다음과 같이 저희의 의견을 드리오니 업무에 참조하시기 바랍니다.

- 다 음 -

### 1. 질의 요지

가. 지방세법 제 112조 제2항이 취득세 중과요건에 관하여 법률상 구체적인 정함이 없이 시행령에 백지위임하여 위헌이라고 주장할 경우의 인용가능성

나. 비업무용부동산의 중과세규정이 법인만 그 대상으로 하고, 개인을 제외하는 점이 헌법상의 평등 원칙이나 비례원칙에 위반되는지 여부.

다. ○○동사건의 경우 피고가 적용법규를 시행령 84조의 4 제4항 제10호가 아니라 동령 동조 제3항 제4호로 바꾸어서 적용할 수 있는지 여부 및 소송 중에 그 변경가능성.

### 2. 검토 및 의견

#### 가. 백지위임으로서의 위헌여부

##### (1) 백지위임의 근거로서의 조세법률주의

행정입법상 백지위임이 금지(즉, 위임입법의 한계문제)되는 근거 및 그 내용은 조세법률주의에 입각하는 것으로, 헌법 제75조가 대통령에의 입법위임을 허용하되, “구체적으로 범위를 정하여” 위임하여야 함을 명시하고 있습니다. 이에 대하여, “법률에서 대강의 예측을 할 수 있는 정도이면 족하다는 것이 헌법재판소의 판시인바, 그 기준은 결국 조세법률의 양대 기둥인 조세법률주의와 조세평등주의의 비교형량에 귀착된다고 하겠습니다.(헌법재판소 1991.7.8. 선고 91 헌가 4 결정)

##### (2) 백지위임 여부와 구체적인 판단기준과 본 건의 고찰

강학상 위임입법에 관하여 ① 당해 수권규정, ② 수권규정과 관계있는 규정, ③ 수권법률 전체의 취지목적의 해석 등을 통하여 행정기관이 따라야 할 기준이 명확하면 된다고 해석합니다.(박윤훈, 김도창 등) 독일 관례 또한 위임의 내용, 목적과 정도가 전체 법률에서 밝혀질 수 있다면 그로써 충분하다는 입장입니다.(BVerfGE 8. 274 ff. 1958. 11. 12.)

비업무용부동산의 개념은 대단히 다의적인 개념인바, 이는 시행령에서 구체적으로 해당사유와 예의 사유를 무수히 열거하고도 부족하여, 일반규정으로서 "정당한 사유"를 별도로 허용하여 '열린 개념'으로 상정한데서 검증됩니다. 비업무용부동산을 규정하는 토지초과이득세법, 법인세법 등도 이와 크게 다르지 않는바, 그렇다고 그 기준이 없는 것은 아니고, 대법원판례상 외부적 사유 및 내부적 사유로 나누어 어느 정도 일관성있는 기준을 제시하는 점에서 그 법적 안정성은 해석상 담보되고 있다 할 것입니다. 이처럼 여러 법률에서 보아 본래적으로 다의적이고 복합적인 '열린 개념'이면서 동시에 어느 정도 해석론을 통하여 구체화할 성질의 개념이라면, 이를 두고 반드시 백지위임이라 하기는 어려울 것으로 사료됩니다.

### (3) 헌법재판소의 소득처분 위헌 결정

귀 질의에서 언급한 헌법재판소 1995. 11. 30. 선고 94 헌바 14호는 법인세법상 소득처분규정에 대하여 백지위임을 이유로 위헌결정한 사건인바, 이는 조세평등주의보다 조세법률주의에 너무 충실한 결정례가 아닌지 의문이 있고, 다른 결정례들에 비추어 반드시 이와 같이 백지위임이라고 하여 막바로 단순위헌결정이 이어지리라 단언할 수는 없습니다.

## 나. 법인과 비법인의 차별여부.

### (1) 헌법상의 평등원칙과 비례원칙

헌법상의 평등원칙은 합리적 차별만을 인정하는 원칙이고, 비례원칙이란 조리로서의 과잉금지를 포섭하는 개념입니다. 따라서 합리적인 차별 내지 균형성을 잃지 아니하는 과세입법은 위 원칙위반이 아닙니다.

### (2) 법인만의 과세의 타당성

비업무용부동산을 법인이 보유하는 경우만 과세주체로서 취급하고, 개인의 경우에는 규제하지 아니하는 조세입법은 조세정책적 고려에 따르는 문제로서, 법사회학적인 통계자료를 확인한 바는 없습니다. 다만, 비업무용부동산을 과다보유하여 사회적으로 부동산투기문제를 심각하게 야기한 주체가 거대한 자금력을 보유한 법인들이어서, 법인만에 대한 과세가 합리적 차별 내지 균형성을 갖춘 입법이라고 인정할 가능성이 높다고 사료됩니다. 참고로 대법원은 이미 1987. 12. 22. 선고 86 누 712호 판결로서, 지방세법 제 112조 제2항은 "부동산투기를 막고 토지의 효용가치를 증대화하여 국민경제의 건전한 향상과 발전을 도모하려는 취지"임을 확인하면서 헌법 제10조 평등권 및 과세평등의 원칙(국세기본법 제18조)에 반하는 것은 아니라고 판시한 바 있습니다.

## 다. ○○동 사건에 대한 적용법조의 변경가능성.

일단 과세처분을 한 후, 그 적법성을 소송상 다툴에 있어서 그 과세근거가 되는 법규나 과세자료를 변경하는 것은 현행 대법원이 심판범위에 관하여 총액주의에 입각하고 있기 때문에 법률상 문제가 없습니다. 즉, 심리대상은 "과세관청이 결정한 소득금액의 존부"인 연유로, 소송에서는 변론종결시까지 제출된 모든 자료를 가지고 적법하게 부과될 정당세액을 판가름하여 그 정당 세액을 초과하는 부분만

취소하고 있습니다.(대법원 1980. 10.14. 선고 78누345호) 한편, 시행령 84조의 4 제3항 제4호는 농업 등을 주업으로 하지 아니하는 법인이 취득하는 임야를 비업무용부동산에 해당하는 것으로 보고 있어 귀사가 지적한 바와 같이 일단 ○○동부지도 이에 해당되는 것으로 볼 가능성이 높습니다. 그러나, 동 규정 단서에서 “정당한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니한다”고하여 예외를 인정하고 있고, 그 정당한 사유의 해당여부를 놓고 귀사가 현재 서울고등법원에서 소송계류 중이므로 위 법조로 적용 규정을 달리한다고 하여 그 조세처분이 달라질 여지는 없는 것으로 사료됩니다.

이상과 같이 저희의 의견을 드리오니 의문사항이나 추가 질의가 있으시면 다시 연락하여 주시기 바랍니다.

#### ▲ 2020.10월 현재 이 사안에 대한 해설

지방세법상 비업무용토지 규정은 합헌결정되었다. 2명의 재판관은 위헌 의견을 내었다.

구 지방세법 제112조 제2항 위헌소원 (2000. 2. 24. 98헌바94 등)

##### 【판시사항】

1. 통상의 취득세율의 100분의 75으로 종과세하면서 그 대상을 “대통령령으로 정하는 법인의 비업무용 토지”라고 규정하여 대통령령에 위임한 것이 조세법률주의와 포괄위임입법금지의 원칙에 위반되는지 여부(소극)
2. 법인의 비업무용 토지에 대하여 위와 같이 종과세하는 것이 과잉금지의 원칙에 위반되는지 여부(소극)
3. 법인에 대하여만 비업무용 토지의 취득세를 종과세하는 것이 조세평등주의에 위반되는지 여부(소극)

##### 【결정요지】

1. “법인의 비업무용 토지”의 일상적 의미, 심판대상규정의 입법목적, 민법·상법·법인세법 등 관련 규정의 내용, 취득세종과세제도의 전문성·기술성 등 제반 사정에 비추어 볼 때 국민으로서도 심판대상규정의 위임에 따라 대통령령으로 정하게 될 “법인의 비업무용 토지”에 관한 기준과 범위의 대강을 어느정도 예측할 수 있다고 봄이 상당하고, 따라서 심판대상규정이 가지고 있는 개념의 불명확성이나 위임의 포괄성이 조세법률주의 및 포괄위임입법금지의 원칙상 수긍할 수 없을 정도로 심대한 것으로는 보기 힘들다.
2. 법인에 의한 비생산적인 투기의 방지, 기업자금의 건전화, 토지의 효율적 이용, 국민 경제의 건전화 등 이 사건 법률조항의 입법목적이 정당하고, 이 사건 법률조항이 채택하고 있는 취득세 종과세 제도는 법인으로 하여금 비업무용 토지의 보유를 일반적으로 금지하는 것이 아니라 통상보다 높은 세율의 취득세를 부과함으로써 간접적으로 이를 억제하는 것으로서 입법목적의 달성을 위한 적절한 수단이고, 그 기본권 침해의 정도가 비교적 작은 방법일 뿐만 아니라 이 사건 법률조항의 세율이 통상의 취득세율의 7.5배라 하더라도 전체적으로는 취득물건 가액의 100분의 15에

불과한 점을 고려하여 보면 이 사건 법률조항의 입법목적의 달성에 필요한 정도를 넘는 자의적인 세율이라고 할 수도 없고, 입법목적의 중대성에 비추어 볼 때, 비업무용 토지를 취득한 법인에 대하여 통상 취득세율의 7.5배를 중과세하였다 하여 이 사건 법률조항에 의하여 보호되는 공익과 제한되는 기본권 사이에 현저한 불균형이 있다고 볼 수 없으므로 심판대상규정은 과잉금지의 원칙에 위반되지 않는다.

3. 일반적으로 법인은 자연인에 비하여 월등한 자금동원능력을 보유하고 있고 취득하는 토지의 규모도 막대하므로, 법인이 자금을 생산자본으로 사용하지 않고 목적사업에 불요불급한 토지를 투기적으로 취득할 경우에는 급격한 지가상승을 유발하고, 기업자금을 토지매입자금으로 사장시킴으로써 기업의 재무구조가 부실해지고 경쟁력이 약화되는 결과를 초래하는 등 국민경제의 건전한 발전을 저해하게 될 것이기 때문에 심판대상규정이 비업무용 토지를 취득하는 법인을 자연인보다 불이익하게 차별취급하는 데에는 합리적인 이유가 있어 조세평등주의에 위반되지 아니한다.

[재판관 김용준, 재판관 김영일의 반대의견]

법인의 비업무용 토지의 기준과 범위는 취득세의 중과세 여부를 결정하는 과세요건에 관한 것으로서 납세의무의 본질적 내용을 이루는 사항이므로, 이를 대통령령에 위임함에 있어서는 그 위임의 요건과 범위가 보다 구체적이고 명확해야 하고, 특히 심판대상규정의 취지에 비추어 볼 때 토지를 취득하려는 법인에 대하여 행동준칙으로 기능할 수 있을 정도의 최소한의 기준을 미리 법률에 정하여 둘 것이 요구되는데, 심판대상규정은 아무런 기준이나 범위를 정함이 없이 단순히 “대통령령으로 정하는 법인의 비업무용 토지”라고만 규정하여 이를 전적으로 대통령령에 위임함으로써, 심판대상규정만으로는 구체적으로 어떠한 경우에 법인의 비업무용 토지에 해당하게 될지를 예측할 수 없도록 하고 있으므로 심판대상규정은 조세법률주의 및 포괄위임입법금지의 원칙에 위반된다.