

발간등록번호

11-1210000-000487-10



# 2024 양도소득세 실무해설

[www.nts.go.kr](http://www.nts.go.kr)  
National Tax Service



국세청  
National Tax Service

## 머/리/말

어려운 세정환경에도 불구하고 맡은 바 업무를 성실히 수행하고 계신 직원 여러분의 노고에 진심으로 감사드립니다.

양도소득세는 국민의 일상 생활과 밀접하게 관련되어 있고 부동산 대책에 따른 잦은 세법 개정, 부동산 가격 변동 등의 영향으로 국민들의 관심이 높아 상담과 문의가 증가하고 있습니다.

하지만, 양도소득세의 특성상 비과세·감면제도, 다양한 특례제도 등으로 인하여 법령이 복잡하고 어려우며 구체적인 사실판단이 필요한 경우도 있어 실무 시 법률적용이 쉽지 않습니다.

이에 따라 본청에서는 직원들의 양도소득세 관련 법령에 대한 이해와 실무집행을 돕기 위해 매년 「양도소득세 실무해설」 책자를 발간하고 있습니다.

이번 개정판은 2024년 개정된 법령을 반영하였으며 최신 해석사례를 다양하게 수록하고 직원들의 의견을 수렴하여 반영하는 한편 정확성을 높이는데 더욱 노력하였습니다.

아무쪼록 이 책자가 양도소득세 실무지침서로서 직원 여러분의 정확한 업무집행과 전문지식 함양에 도움이 되기를 바라며, 납세자에 대한 성실신고 안내와 상담업무 등에도 폭넓게 활용되기를 기대합니다.

2024. 5.

자산과세국장 안 덕 수

# CONTENTS

I. 2024년 주요 개정법령 .....	1
II. 주요내용 .....	21
III. 총 론 .....	43

## 제1편 양도소득세 일반현황 ..... 45

제1장 양도소득세 납세의무 .....	47
1. 납세의무자 .....	47
2. 납세지 및 관할세무서 .....	51
3. 양도소득세의 부과제척기간(국기법 §26의2) .....	53
4. 소득의 구분과 세금 .....	55
제2장 양도의 범위 .....	58
1. 양도로 보는 경우 .....	58
2. 양도로 보지 않는 경우(소득법 §88) .....	63
제3장 양도소득세 과세대상 자산 .....	76
1. 토 지(소득법 §94①1.) .....	77
2. 건 물(소득법 §94①1.) .....	78
3. 부동산에 관한 권리(소득법 §94①2.) .....	79
4. 주식등(소득법 §88 2., §94①3.) .....	80
5. 기타자산(소득법 §94①4.) .....	86
6. 파생상품(소득법 §94①5., 2014.12.23. 신설) .....	92





**제4장 취득 또는 양도의 시기 ..... 95**

- 1. 일반적인 거래(소득법 §98, 소득령 §162①) ..... 95
- 2. 특수한 거래의 경우 ..... 102
- 3. 취득시기의 의제 ..... 111

**제2편 양도소득세 과세표준 및 세액계산 ..... 113**

**제1장 양도소득세 세액 계산흐름 ..... 115**

- 1. 양도소득세액의 계산(소득법 §90, §92, §93) ..... 115
- 2. 양도소득금액의 구분 계산(소득법 §102) ..... 115
- 3. 양도차손의 통산방법 ..... 116

**제2장 양도차익 계산방법 ..... 118**

- 1. 양도차익의 계산원칙(소득법 §100①) ..... 118
- 2. 기준시가에 따른 양도차익 계산 ..... 118
- 3. 실제거래가액에 따른 양도차익의 계산 ..... 119

**제3장 특수한 경우의 양도차익 ..... 128**

- 1. 부담부증여시 양도차익 계산(소득법 §88 1., 소득령 §151, §159) ..... 128
- 2. 1세대 1주택 고가주택의 양도소득금액 계산(고가주택 개정연혁 37쪽 참조) ..... 131
- 3. 파생상품 등에 대한 양도차익 등의 계산(소득령 §161의2) ..... 132
- 4. 환지에정지 등의 양도가액 또는 취득가액의 계산(소득칙 §77) ..... 134
- 5. 재개발·재건축 등으로 취득한 입주권에 대한 양도차익등 계산(소득령 §166①, ⑤1.) ·· 136
- 6. 재개발·재건축 등으로 취득한 신축건물의 양도차익등 계산(소득령 §166②) ..... 138
- 7. 재개발·재건축 등으로 취득한 신축건물에 대한 기준시가 양도차익등 계산  
(소득령 §166⑦) ..... 143
- 8. 양도소득의 부당행위계산(소득법 §101) ..... 151



# CONTENTS

<b>제4장 양도가액</b> .....	<b>158</b>
1. 양도가액 .....	158
<b>제5장 취득가액 및 필요경비</b> .....	<b>161</b>
1. 실지거래가액에 따른 취득가액의 계산 .....	162
2. 자본적 지출액 등의 계산 .....	169
3. 양도비 등의 계산 .....	175
4. 배우자 등 이월과세시 취득가액 계산 .....	179
5. 기업상속공제가 적용된 자산의 취득가액 계산 .....	182
6. 영농자녀 등이 증여받은 농지 등에 대하여 증여세를 감면받은 경우 취득가액 특례 .....	186
7. 부동산 등에 대한 취득가액(실지거래가액) 의제 .....	187
8. 상속·증여받은 자산에 대한 취득가액(실지거래가액) .....	187
9. 이중과세 조정 .....	188
10. 의제취득일 전에 취득한 자산의 취득당시 실지거래가액 .....	190
11. 필요경비로 인정되는 토지초과이득세 .....	190
<b>제6장 양도소득금액의 계산</b> .....	<b>192</b>
1. 양도소득금액 계산 .....	192
2. 장기보유특별공제 .....	192
<b>제7장 과세표준 및 산출세액</b> .....	<b>200</b>
1. 양도소득 기본공제 .....	200
2. 양도소득세의 세율 적용 .....	202
<b>제8장 자진납부세액 계산</b> .....	<b>210</b>
1. 양도소득 감면세액의 계산 .....	210
2. 외국 납부세액의 공제 .....	211





제3편

양도소득세(농어촌특별세·지방소득세) 신고·납부 및 결정·경정 · 213

**제1장 양도소득세 신고·납부** ..... 215

1. 예정신고·납부 ..... 215

2. 확정신고·납부 ..... 218

3. 분납 ..... 221

4. 수정신고와 경정 등의 청구 ..... 221

**제2장 농어촌특별세·지방소득세 신고·납부** ..... 226

1. 농어촌특별세의 신고·납부 ..... 226

2. 지방소득세의 신고·납부 ..... 228

**제3장 양도소득 과세표준과 세액의 결정·경정** ..... 229

1. 과세표준 및 세액의 결정·경정사유 ..... 229

2. 신고하지 않거나 과소신고시 가산세 추가부담 ..... 230

3. 결정·경정방법 ..... 237

**IV. 비과세·감면** ..... 241

제4편

양도소득세 비과세·감면 ..... 243

**제1장 양도소득세 비과세·감면** ..... 245

1. 양도소득세 비과세·감면 ..... 245

2. 양도소득세 비과세·감면의 유형 ..... 246

3. 양도소득세 비과세·감면의 배제 ..... 248



# CONTENTS

<b>제2장 주택에 대한 비과세·감면</b> .....	<b>249</b>
1. 1세대 1주택 비과세 .....	249
2. 1세대 1주택 특례 .....	281
가. 일시적 2주택 특례 .....	281
나. 상속주택 특례 .....	289
다. 동거봉양 합가 특례 .....	296
라. 혼인 합가 특례 .....	298
마. 지정문화재 주택 등 특례 .....	299
바. 농어촌주택 특례 .....	300
사. 부득이한 사유로 취득한 비수도권 소재 주택 특례 .....	302
아. 장기임대주택 소유시 거주주택 특례 .....	306
자. 장기어린이집 소유시 거주주택 특례 .....	325
차. 조합원입주권 특례 .....	327
카. 상생임대주택 특례 .....	329
3. 재개발·재건축 주택의 양도소득세 특례 .....	333
가. 개 요 .....	333
나. 조합원입주권 보유시 비과세 적용 .....	337
4. 주택과 분양권을 소유한 경우 비과세 특례 .....	348
가. 분양권의 정의 .....	348
나. 분양권을 보유하고 주택 양도시 비과세 .....	348
5. 「조세특례제한법」상 양도소득세 감면대상 주택 .....	352
가. 장기임대주택에 대한 양도소득세 감면 .....	352
나. 신축임대주택에 대한 양도소득세 면제 .....	356
다. 장기일반민간임대주택 등에 대한 양도소득세 과세특례 .....	358
라. 장기임대주택에 대한 장기보유특별공제 .....	363
마. 장기일반민간임대주택 등에 대한 양도소득세 감면 .....	365
바. 미분양주택에 대한 과세특례 .....	368
사. 지방 미분양주택 취득에 대한 양도소득세 등 과세특례 .....	369
아. 서울특별시 밖 미분양주택 취득자에 대한 양도소득세 과세특례 .....	371





자. 비거주자의 주택취득에 대한 양도소득세의 과세특례 ..... 378

차. 수도권 밖의 지역에 있는 미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의  
과세특례 ..... 379

카. 준공후미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 ..... 382

타. 미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 ..... 385

파. 준공후미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세 과세특례 ..... 387

하. 신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 감면 ..... 389

거. 신축주택 등 취득자에 대한 양도소득세 과세특례 ..... 392

너. 신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 ..... 402

더. 농어촌주택 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 ..... 411

러. 고향주택 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 ..... 415

**제3장 농지 등에 대한 비과세·감면 ..... 418**

1. 농지의 교환·분합시 양도소득세 비과세 ..... 418

2. 자경농지에 대한 양도소득세의 감면 ..... 418

3. 축사용지에 대한 양도소득세 감면 ..... 429

4. 어업용 토지에 대한 양도소득세 감면 ..... 431

5. 자경산지에 대한 양도소득세 감면 ..... 435

6. 농지 대토에 대한 양도소득세 감면 ..... 439

7. 기타 농지 등에 대한 양도소득세 감면 등 ..... 448

**제4장 기타 감면 등 ..... 459**

1. 주식매수선택권 행사이익에 대한 과세특례 ..... 459

2. 산업재산권 현물출자 이익에 대한 과세특례 ..... 462

3. 중소기업 간의 통합에 대한 양도소득세의 이월과세 등 ..... 464

4. 법인전환에 대한 양도소득세의 이월과세 ..... 468

5. 공익사업용 토지 등에 대한 양도소득세의 감면 ..... 475

6. 대토보상에 대한 양도소득세의 감면 또는 과세이연 ..... 480

7. 개발제한구역지정에 따른 매수대상 토지 등에 대한 양도소득세 감면 ..... 486

8. 박물관 등의 이전에 대한 과세특례 ..... 489



# CONTENTS

9. 공익사업 수용 등에 따른 공장 이전 과세특례 .....	491
10. 중소기업의 공장이전에 대한 과세특례 .....	493
11. 공익사업을 위한 수용 등에 따른 물류시설 이전에 대한 양도소득세 과세특례 .....	497
12. 국가에 양도하는 산지에 대한 양도소득세 감면 .....	500
13. 공공매입임대주택 건설을 목적으로 양도한 토지에 대한 과세특례 .....	501
14. 주주등의 자산양도에 관한 법인세 등 과세특례 .....	502
15. 기업 간 주식등의 교환에 대한 과세특례 .....	504
16. 기회발전특구로 이전하는 기업에 대한 과세특례 .....	506
<b>제5장 주식 또는 출자지분에 대한 비과세 .....</b>	<b>508</b>
1. 창업자등에의 출자에 대한 과세특례 .....	508
<b>제6장 감면의 종합한도 .....</b>	<b>512</b>
1. 양도시기별 양도소득세 감면종합한도 적용 방법 .....	512

## V. 다주택·비사업용토지 증과 ..... 523

### 제5편 양도소득세의 증과세 ..... 525

<b>제1장 다주택자에 대한 양도소득세 증과세 .....</b>	<b>527</b>
1. 적용범위 .....	530
2. 적용내용 .....	530
3. 양도소득세 증과제외 주택 .....	533
가. 1세대 3주택 이상 증과에서 제외되는 주택 .....	533
나. 1세대 3주택·입주권 또는 분양권 이상에서 제외되는 주택 .....	551
다. 1세대 2주택 증과에서 제외되는 주택 .....	553
라. 1세대 2주택·입주권 또는 분양권 이상에서 제외되는 주택 .....	561





4. 주택의 입주자로 선정된 지위에 대한 종과세 .....	564
5. 양도소득세 종과제외 적용신청 .....	567
6. 다주택 종과에서 제외되는 주택 요약 .....	568
<b>제2장 비사업용 토지 총괄 .....</b>	<b>569</b>
1. 개 요 .....	569
2. 기간기준 .....	571
3. 「비사업용 토지」 해당 여부 판정요령 .....	574
<b>제3장 지목별 비사업용 토지 해당여부 판단 .....</b>	<b>576</b>
1. 농지 .....	576
2. 임야 .....	582
3. 목장용지 .....	585
4. 주택의 부수토지 .....	588
5. 별장의 부속토지 .....	590
6. 기타 토지 .....	592
<b>제4장 부득이한 사유가 있어 일정기간 동안 비사업용 토지로 보지 아니하는 토지 ..</b>	<b>604</b>
1. 일반 원칙 .....	604
2. 부득이한 사유 .....	604
3. 사유발생일을 종료일(양도일)로 의제 .....	616
4. 기준에 관계없이 무조건 사업용 토지로 보는 경우 .....	616
 <b>VI. 기 타 .....</b>	 <b>621</b>
<b>제6편</b> 기준시가 계산 .....	<b>623</b>



# CONTENTS

<b>제1장 기준시가 개요</b> .....	<b>625</b>
1. 기준시가의 개념 .....	625
2. 자산별 기준시가 산정방법 .....	625
3. 국세청장이 평가 고시하는 기준시가 .....	626
4. 새로운 기준시가 고시 전 취득·양도시 기준시가 .....	626
<b>제2장 토지의 기준시가</b> .....	<b>627</b>
1. 일반지역 토지의 기준시가 .....	627
2. 지정지역 토지의 기준시가 .....	630
3. 1990.8.30.전에 취득한 토지의 취득당시 기준시가 .....	630
<b>제3장 건물의 기준시가</b> .....	<b>636</b>
1. 2001.1.1.이후 취득·양도하는 건물의 건물기준시가 산정 .....	637
2. 2000.12.31.이전에 취득한 건물의 취득당시 건물기준시가 .....	639
3. 건물기준시가 계산사례 .....	639
<b>제4장 주택의 기준시가</b> .....	<b>641</b>
1. 적용시기 .....	641
2. 개별주택가격 및 공동주택가격이 없는 경우의 기준시가 산정방법 .....	641
3. 공동주택기준시가 적용방법 .....	644
<b>제5장 오피스텔 및 상업용 건물의 기준시가</b> .....	<b>650</b>
1. 적용대상 .....	650
2. 적용방법 .....	651
<b>제6장 부동산의 기준시가 계산시 공통적용 사항</b> .....	<b>654</b>
1. 동일한 기준시가 조정기간 내 부동산을 취득·양도하는 경우의 양도당시 기준시가 .....	654
2. 토지·건물·공동주택의 양도당시 기준시가 산정특례 .....	656





제7편

국외자산·국외전출세·비거주자 원천징수 ..... 657

제1장 국외자산 양도에 대한 양도소득세 ..... 659

- 1. 과세대상 자산 ..... 659
- 2. 양도가액 ..... 661
- 3. 양도소득의 필요경비 계산 ..... 662
- 4. 양도차익의 외화환산 ..... 663
- 5. 양도소득세의 세율 ..... 664
- 6. 외국 납부세액 공제 ..... 664
- 7. 양도소득 기본공제 ..... 668
- 8. 준용규정 ..... 668
- 9. 양도소득세 신고의무 ..... 669
- 10. 해외부동산 처분 관련 자료제출 규정 ..... 669

제2장 거주자의 출국 시 국내 주식 등에 대한 과세 특례(국외전출세) ..... 676

- 1. 거주자의 출국시 납세의무 ..... 676
- 2. 과세표준의 계산 ..... 676
- 3. 양도소득세의 세율 ..... 677
- 4. 조정공제 ..... 678
- 5. 외국납부세액공제 ..... 678
- 6. 비거주자의 국내원천소득 세액공제 ..... 678
- 7. 세액공제 신청 ..... 679
- 8. 신고·납부·가산세 ..... 679
- 9. 납부유예 ..... 680
- 10. 재전입 등에 따른 환급 등 ..... 681
- 11. 준용규정 등 ..... 682



# CONTENTS

## 제3장 양수자가 법인인 경우 비거주자의 부동산 등 양도소득에 대한 원천징수 .. 683

1. 비거주자의 부동산 등의 국내원천소득 ..... 684
2. 원천징수 ..... 684
3. 비거주자의 양도소득세 신고·납부 ..... 687
4. 「비과세 등 확인서」 발급업무 ..... 688
5. 양도소득세 신고 및 환급업무 ..... 690
6. 재외국민과 외국인의 부동산등 양도신고확인서 제출 ..... 691
7. 기타사항 ..... 693

## 제8편 부록(참고자료) ..... 695

1. 부동산대책에 따른 세법개정 내용 ..... 697
2. 장기일반민간임대주택 등 임대주택 과세특례 및 감면 ..... 709
3. 재외국민·외국인의 양도신고확인서 등 제출의무 ..... 718





## 2024년 주요 개정법령

- 소득세법(법률 제19933호 개정, 2023.12.31.)
- 소득세법 시행령(대통령령 제34061호 개정, 2023.12.28.)
- 소득세법 시행령(대통령령 제34265호 개정, 2024.2.29.)
- 조세특례제한법(법률 제19936호 개정, 2023.12.31.)
- 조세특례제한법 시행령(대통령령 제34263호 개정, 2024.2.29.)

여 백

## 제1장 소득세법

01. 세법상 주택 개념 정비 .....	5
02. 1세대 1주택 비과세 보유기간 계산방법 명확화 .....	6
03. 30세 미만 미혼자의 1세대 판정기준 합리화 및 소득기준 구체화 .....	7
04. 공동상속주택 1세대 1주택 비과세 및 장기보유특별공제 거주기간 판정 합리화 .....	8
05. 양도소득세 이월과세 필요경비 합리화 .....	9
06. 다주택자 양도소득세 중과배제 주택 추가 및 한시 배제 1년 연장 .....	10
07. 주식 양도소득세 부과대상 주권상장법인 대주주 기준 완화 .....	11

## 제2장 조세특례제한법

08. 농·어업법인에 대한 현물출자 시 양도소득세 과세특례 자경기간 계산방법 합리화 ..	12
09. 경영회생 지원사업 양도소득세 적용대상 및 요건 확대 .....	13
10. 경영회생 지원사업 양도소득세 특례 적용 시 취득가액·취득시기 명확화 .....	15
11. 공익사업 대토보상에 대한 양도소득세 과세특례의 사후관리 요건 합리화 .....	16
12. 기획발전특구 부동산 대체취득 시 과세특례 신설 .....	17
13. 농어촌주택 양도소득세 특례 확대 .....	18
14. 양도소득세 감면 종합한도 합리화 .....	19

여 백

## 01 세법상 주택 개념 정비



(소득세법 제88조, 같은 법 시행령 제152조의4)

가. 개정취지 : 주택 여부에 대한 납세자 예측가능성 제고

나. 개정내용

종 전	개 정
<input type="checkbox"/> 주택의 개념  <input type="checkbox"/> 허가 여부나 공부상 용도구분과 관계없이 사실상 주거용으로 사용하는 건물  < 추 가 >	<input type="checkbox"/> 주택의 개념 구체화(시설구조상 특성 반영)  <input type="checkbox"/> (좌 동)  - 세대원이 독립된 주거생활을 할 수 있는 구조*로 된 건물 * 세대별로 구분된 각각의 공간마다 별도의 출입문, 화장실, 취사시설이 설치되어 있는 구조

다. 적용시기 및 적용례 : 2024.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용



(소득세법 제95조, 같은 법 시행령 제154조 제5항)

가. 개정취지 : 주택 여부에 대한 납세자 예측가능성 제고

나. 개정내용

종 전	개 정
<p><input type="checkbox"/> 주택으로 용도변경(또는 주거용 사용) 시 1세대1주택 비과세 보유 기간 및 장기보유 특별공제액</p> <p>① 1세대 1주택 비과세 보유기간 : 자산 취득일~양도일</p> <p>② 1세대 1주택 장기보유 특별공제액 : 보유기간을 '취득일~양도일'로 보아 공제액 산출</p> <p style="text-align: center;">〈 신 설 〉</p>	<p><input type="checkbox"/> 계산방법 합리화</p> <p>① 1세대 1주택 비과세 보유기간 : 용도변경일(또는 주거용 사용일)~양도일 * 용도변경일(또는 주거용 사용일)로 기산일 변경</p> <p style="text-align: center;">(좌 등)</p> <p>- 단, 용도변경으로 1세대 1주택에 해당할 경우 각 용도기간별 보유·거주기간별 공제율을 합산하여 계산(①+②)</p> <p>① (보유기간 공제율*) 비주택 보유기간에 대한 일반 공제율 + 주택 보유기간에 대한 1세대 1주택 공제율 * 최대 40% 적용</p> <p>② (거주기간 공제율) 주택 거주기간에 대한 1세대 1주택 공제율</p>

다. 적용시기 및 적용례

○ (용도변경 시 장기보유특별공제액 계산) 2025.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용



(소득세법 시행령 제152조의3, 같은 법 시행규칙 제70조)

가. 개정취지 : 1세대 여부에 대한 납세자 예측가능성 제고 및 세대 판정기준 구체화

#### 나. 개정내용

종 전	개 정
<p>□ 배우자가 없어도 1세대로 보는 경우 (① 또는 ② 또는 ③)</p> <p>① 30세 이상인 경우</p> <p>② 배우자가 사망 또는 이혼한 경우</p> <p>③ 30세 미만인 미혼자의 경우 (⇒ 가 + 나)</p> <p>가. 소유 주택·토지를 관리·유지하면서 독립된 생계 유지</p> <p>나. 소득이 기준 중위소득 40% 이상</p> <p style="text-align: center;">〈신 설〉</p>	<p>□ 30세 미만 미혼자의 1세대 판정기준 합리화</p> <p>○ (좌 동)</p> <p>③ 소득 판정기준 구체화</p> <p>가. (좌 동)</p> <p>나. 12개월간 경상적·반복적 소득*이 기준 중위소득을 12개월로 환산한 금액의 40% 이상</p> <p>* 사업소득, 근로소득, 기타소득(저작권 수입, 강연료 등 인적용역의 대가만 포함) 등</p> <p>□ 30세 미만 미혼자(미성년자 제외)를 1세대로 보는 소득기준 판정 시 포함되는 소득의 범위</p> <p>○ ① 사업소득, ② 근로소득, ③ 기타소득, ①~③의 소득에 준하는 계속적·반복적 성격의 소득으로서 국세청장이 인정하는 소득을 합한 금액</p> <p>1) 비과세 소득, 필요경비 차감</p> <p>2) 기타소득은 저작권 수입, 원고료, 강연료 등 포함</p>

다. 적용시기 및 적용례 : (1세대 판정기준 합리화) 2024.2.29. 이후 양도하는 분부터 적용



(소득세법 시행령 제154조 제12항, 제159조의4)

가. 개정취지 : 공동상속주택 거주기간 판정기준 합리화

나. 개정내용

종 전	개 정
<input type="checkbox"/> 공동상속주택 거주기간 판정 방법  <b>①</b> 조정대상지역 내 1세대 1주택 비과세 2년 거주요건  <b>②</b> 1세대 1주택 장기보유특별공제 2년 거주요건  ⇒ 공동상속주택의 경우 : 거주기간은 해당 주택을 소유한 것으로 보는 사람*이 거주한 기간으로 판단 * 다음 순서에 따라 판정 ① 상속지분이 가장 큰 상속인 ② 당해 주택에 거주하는 자 ③ 최연장자	<input type="checkbox"/> 판정기준 합리화  ○ (좌 동)  ⇒ 공동상속주택의 경우 : 거주기간은 해당 주택에 거주한 공동 상속인의 거주기간 중 가장 긴 기간으로 판단

다. 적용시기 및 적용례 : 2024.2.29. 이후 양도하는 분부터 적용



(소득세법 제97조의2)

가. 개정취지 : 양도소득세 이월과세 제도 합리화

나. 개정내용

종 전	개 정
<input type="checkbox"/> 양도소득세 이월과세 시 취득가액·필요경비 계산  <input type="checkbox"/> (취득가액) 증여자(배우자 또는 직계존비속)의 취득 당시 취득가액  <input type="checkbox"/> (필요경비) 수증자의 자본적 지출액, 양도비, 증여세  < 추 가 >	<input type="checkbox"/> 필요경비 합리화  <input type="checkbox"/> (좌 등)  - 증여자가 지출한 자본적 지출액 포함

다. 적용시기 및 적용례 : 2024.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용



(소득세법 시행령 제167조의3, 제167조의4, 제167조의10, 제167조의11)

가. 개정취지 : 주택공급 활성화 및 시장안정 지원

나. 개정내용

종 전	개 정
<input type="checkbox"/> 다주택자가 조정대상지역 내 주택 양도 시 양도세 중과제의 대상  <input type="checkbox"/> 지방저가주택(주택 수에서도 제외)  <p style="text-align: center;">〈추 가〉</p> <input type="checkbox"/> 보유기간 2년 이상으로서 '22.5.10.부터 '24.5.9.까지 양도하는 주택  <input type="checkbox"/> 장기임대주택, 장기어린이집  <input type="checkbox"/> 동거봉양, 혼인, 취학, 근무, 질병 등 사유로 인한 일시적 2주택 등	<input type="checkbox"/> 중과배제 주택 추가 및 한시 배제 1년 연장  <input type="checkbox"/> (좌 동)  <input type="checkbox"/> '24.1.10.~'25.12.31. 중 취득한 주택으로 다음 어느 하나에 해당하는 주택(주택 수에서도 제외) <ul style="list-style-type: none"> <li>① 소형 신축주택*               <ul style="list-style-type: none"> <li>* 1) 면적: 전용면적 60㎡ 이하</li> <li>2) 취득가액: 수도권 6억원, 비수도권 3억원 이하</li> <li>3) 준공시점: '24.1.10.~'25.12.31.</li> <li>4) 주택유형: 아파트 제외</li> </ul> </li> <li>② 준공 후 미분양 주택*               <ul style="list-style-type: none"> <li>* 1) 면적: 전용면적 85㎡ 이하</li> <li>2) 취득가액: 6억원 이하</li> <li>3) 주택 소재지: 비수도권</li> </ul> </li> </ul> <input type="checkbox"/> 보유기간 2년 이상으로서 '22.5.10.부터 '25.5.9.까지 양도하는 주택  <div style="border-left: 1px solid black; padding-left: 10px;"> <input type="checkbox"/> (좌 동)           </div>



(소득세법 시행령 제157조)

가. 개정취지 : 주식시장 변동성 완화

나. 개정내용

종 전	개 정																				
<input type="checkbox"/> '대주주'에 대해 국내상장주식 양도소득세 과세  <input type="radio"/> 과세표준 3억원 이하 20% 과세표준 3억우너 초과 25% 등  <input type="checkbox"/> 상장주식 '대주주' 과세기준  <input type="radio"/> (판정) 종목별 일정 지분율 또는 일정 보유금액 이상  - (지분율) 코스피 1%, 코스닥 2%, 코넥스 4% 이상  - (보유금액) 10억원 이상	<input type="checkbox"/> '대주주'에 대해 국내상장주식 양도소득세 과세  <input type="radio"/> (좌 동)  <input type="checkbox"/> 과세기준 완화  <input type="radio"/> 보유금액 기준 인상 등  - (좌 동)  - (보유금액) 50억원 이상																				
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">지분율</th> <th style="text-align: center;">보유금액</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">코스피</td> <td style="text-align: center;">1%</td> <td rowspan="3" style="text-align: center; vertical-align: middle;">10억원</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">코스닥</td> <td style="text-align: center;">2%</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">코넥스</td> <td style="text-align: center;">4%</td> </tr> </tbody> </table>		지분율	보유금액	코스피	1%	10억원	코스닥	2%	코넥스	4%	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">지분율</th> <th style="text-align: center;">보유금액</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">코스피</td> <td style="text-align: center;">1%</td> <td rowspan="3" style="text-align: center; vertical-align: middle;">50억원</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">코스닥</td> <td style="text-align: center;">2%</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">코넥스</td> <td style="text-align: center;">4%</td> </tr> </tbody> </table>		지분율	보유금액	코스피	1%	50억원	코스닥	2%	코넥스	4%
	지분율	보유금액																			
코스피	1%	10억원																			
코스닥	2%																				
코넥스	4%																				
	지분율	보유금액																			
코스피	1%	50억원																			
코스닥	2%																				
코넥스	4%																				

다. 적용시기 및 적용례 : 2024.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용



(조세특례제한법 시행령 제63조 제14항, 제64조 제11항)

가. 개정취지 : 현물출자에 대한 양도세 감면 요건 합리화

나. 개정내용

종 전	개 정
<input type="checkbox"/> 농지등을 농·어업법인에 현물출자 시 양도세 100% 감면 또는 이월과세 특례 적용 요건  <input type="radio"/> (소재지 거주) <ul style="list-style-type: none"> <li>① 농지등 소재 시·군·구</li> <li>② ①과 연결한 시·군·구</li> <li>③ 농지등으로부터 30km 이내</li> </ul> <input type="radio"/> (자경기간) 4년 이상 - 사업소득금액과 총급여액의 합계액이 3,700만원 이상인 과세기간은 제외  <추 가>	<input type="checkbox"/> 자경기간 요건 합리화  <input type="radio"/> (좌 등)  <input type="radio"/> 자경기간 판정 시 수입금액 기준 추가 - (좌 등)  - 복식부기의무자 수입금액 기준* 이상의 수입금액이 있는 과세기간은 제외 * 도소매업, 부동산매매업: 3억원 제조업, 숙박업 등: 1.5억원 전문·과학·기술서비스업 등: 0.75억원

다. 적용시기 및 적용례 : 2024.2.29. 이후 현물출자하는 분부터 적용



(조세특례제한법 제70조의2, 같은 법 시행령 제67조의2)

가. 개정취지 : 농업인 경영회생 지원 강화

나. 개정내용

종 전	개 정
<p><input type="checkbox"/> 경영회생 지원사업 대상 농지를 농어촌공사로부터 환매 시 양도세 환급 특례 * 한국농어촌공사가 농업인으로부터 농지 매입 후 다시 임대해주는 사업</p> <p><input type="checkbox"/> (대상) 농어촌공사에 농지등을 양도하고 임차기간 내 직접 경작·환매한 농업인 * 농지 및 농지에 딸린 농업용 시설</p> <p style="text-align: center;">〈신 설〉</p> <p><input type="checkbox"/> (요건) ①+②+③</p> <p>① 농업인이 직접 경작한 농지 및 농지에 딸린 농업용시설을 한국농어촌공사에 양도</p> <p>② 양도 후 임차·직접 경작</p> <p>③ 임차기간(7~10년) 내 환매</p>	<p><input type="checkbox"/> 특례 대상·요건 확대</p> <p><input type="checkbox"/> (좌 동)</p> <p style="padding-left: 20px;">- 해당 농업인의 상속인 포함</p> <p><input type="checkbox"/> (요건) ① 요건 확대</p> <p>① 직접 경작한 농지 ⇒ 직접 경작 또는 축산에 사용한 농지</p> <p style="font-size: 2em;">}</p> <p><input type="checkbox"/> (좌 동)</p>

종 전	개 정
<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 경영희생 지원사업 대상 농지등* 환매 시 양도세 환급신청 방법 등 * 농지 및 농지에 딸린 농업용 시설</li> <li>○ (환급신청) 농업인이 관할 세무서장에게 환급신청서, 매매·환매계약서 사본 제출</li> <li>○ (자경기간) 환매한 농지등을 제3자에게 양도 시 임차·경작한 기간을 자경기간에 포함하여 자경농지 양도세 특례* 적용 * 8년 이상 자경 시 양도세 100% 감면</li> </ul> <p style="text-align: center;">〈추 가〉</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 상속인의 양도세 환급신청 방법, 축사용지의 직접 축산에 사용한 기간 계산방법 규정</li> <li>○ 상속인이 양도세 환급을 신청하는 경우에도 적용</li> <li>○ 임차기간 내 축산에 사용한 기간을 직접 축산에 사용한 기간에 포함하여 축사용지 양도세 특례* 적용 * 8년 이상 직접 축산 시 양도세 100% 감면</li> </ul>

**다. 적용시기 및 적용례** : 2024.1.1. 이후 한국농어촌공사에 양도하는 분부터 적용



(조세특례제한법 제70조의2)

가. 개정취지 : 특례 적용 시 농지 취득가액·취득시기 명확화

나. 개정내용

종 전	개 정
<p>□ 경영회생 지원사업* 대상 농지를 농어촌공사로부터 환매 후 제3자에게 양도 시 취득가액 및 취득시기</p> <p>* 한국농어촌공사가 농업인으로부터 농지 매입 후 다시 임대해주는 사업 → 환매 시 양도세 환급 특례 제공</p> <p>○ (대상) 양도세 환급받은 농업인</p> <p>○ (취득가액 등) 한국농어촌공사 양도 전 당초 취득가액 및 취득시기 적용</p> <p style="text-align: center;">〈단서 신설〉</p>	<p>□ 특례 대상·요건 확대</p> <p>○ (좌 동)</p> <p>- 다만, 한국농어촌공사에 양도하기 전 영농자녀 증여세 감면*을 받은 농지 등은 증여자의 농지 취득가액·취득시기 적용</p> <p>* 영농종사자가 농지등을 2025년까지 직계비속 증여 시 증여세 100% 감면</p>



(조세특례제한법 시행령 제73조)

가. 개정취지 : 공익사업의 원활한 수행 지원

나. 개정내용

종 전	개 정
<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 공익사업 대토보상에 대한 양도세 특례*의 사후관리 요건                             <ul style="list-style-type: none"> <li>* 토지등을 공익사업 시행자에게 양도한 후 대토보상 받을 경우 양도세 40% 감면 또는 과세이연</li> </ul> </li> <li>○ 감면세액(또는 과세이연금액 상당 세액) + 이자상당액 납부                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 전매금지 위반</li> <li>- 대토에 대한 소유권 이전등기 완료 후 3년 이내 양도</li> </ul> </li> <li>○ 대토보상과 현금보상(10% 감면)의 감면세액(또는 과세이연금액 상당 세액)의 차액납부                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 소유권 이전등기의 등기원인이 대토보상으로 미기재 등</li> <li>- 해당 대토를 증여 또는 상속</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 사후관리 요건 합리화</li> <li>○ (좌 등)</li> <li>- 해당 대토에 대한 소유권 이전등기 완료 후 3년 이내 증여 또는 상속</li> </ul>

다. 적용시기 및 적용례 : 2024.2.29. 이후 대토를 증여하거나 상속이 개시되는 분부터 적용



(조세특례제한법 제121조의34, 같은 법 시행령 제116조의37)

가. 개정취지 : 국가균형발전을 위해 기회발전특구 활성화 지원

나. 개정내용

종 전	개 정
<p>〈신 설〉</p>	<p>□ 수도권 기업의 기회발전특구* 내 부동산 대체 취득 시 과세특례 * 인구감소지역·접경지역이 아닌 수도권과밀억제권역 제외</p> <p>○ (요건) ①+②+③</p> <p>① 3년 이상(중소기업 2년) 사업 영위</p> <p>② 수도권 내 사업용 부동산*을 2026.12.31.까지 양도 * 본사, 공장, 기업부설연구소, 데이터센터</p> <p>③ 기회발전특구 내 사업용 부동산 대체취득</p> <p>① 기회발전특구 내 사업용 부동산을 취득하여 사업 개시한 날부터 2년 내 수도권 내 사업용 부동산을 양도하거나</p> <p>② 수도권 내 사업용 부동산을 양도한 날부터 3년 내 기회발전특구 내 사업용 부동산을 취득하여 사업 개시</p> <p>○ (과세특례) 기회발전특구 내 사업용 부동산 처분 시까지 과세이연</p> <p>- 과세이연 대상 양도차익상당액의 계산방법</p> $\text{양도차익}^* \text{ 상당액} \times \frac{\text{특구 내 사업용 부동산 취득가액}}{\text{수도권 사업용 부동산 양도가액}}$ <p>* 단, 법인의 경우 양도차익에서 이월결손금 차감</p>

다. 적용시기 및 적용례 : 2024.1.1. 이후 수도권 내 사업용 부동산을 양도하는 분부터 적용



(조세특례제한법 제99조의4)

가. 개정취지 : 국가균형발전을 위해 기회발전특구 활성화 지원

나. 개정내용

종 전	개 정
<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> 일반주택, 농어촌주택을 각 1채 보유한 1세대가 일반주택 양도 시 비과세</li> <li>○ (대상 농어촌주택) ①+②+③                             <ul style="list-style-type: none"> <li>① ‘읍·면 또는 인구 20만 이하 시의 동’에 소재                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>* 수도권, 도시지역, 조정대상지역, 부동산거래 허가구역, 관광단지 등 제외</li> </ul> </li> <li>② 주택 취득 당시 기준시가 3억원 이하(한옥 4억원 이하)</li> <li>③ 2003.8월~2025.12월간 취득</li> </ul> </li> <li>○ (요건) 농어촌주택 3년 이상 보유 &amp; 농어촌주택 취득 전 보유한 일반주택 양도</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> 적용대상 농어촌주택 확대</li> <li>○ 농어촌주택 소재지 확대                             <ul style="list-style-type: none"> <li>① ‘기회발전특구’ 포함</li> </ul> </li> <li>○ (좌 동)</li> </ul>

다. 적용시기 및 적용례 : 2024.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용



(조세특례제한법 제133조)

가. 개정취지 : 조세회피 방지

나. 개정내용

종 전	개 정
<p><input type="checkbox"/> 조세특례제한법에 따른 양도소득세 감면의 종합한도 * 감면세액 총계에 적용</p> <p><input type="checkbox"/> 1개의 과세기간 1억원, 5개의 과세기간* 2억원 * 해당 과세기간 및 직전 4개 과세기간</p> <p style="text-align: center;">〈신 설〉</p>	<p><input type="checkbox"/> 감면한도 합리화</p> <p><input type="checkbox"/> (좌 동)</p> <p>- 다만, 다음 요건에 모두 해당하는 경우, 1개 과세기간 내 양도로 봄</p> <p>① 분필한 토지(해당 토지의 일부를 양도한 날부터 소급하여 1년 내 토지를 분할한 경우) 또는 토지 지분의 일부를 양도</p> <p>② 토지(또는 지분) 일부 양도일부부터 2년 내 나머지 토지(또는 지분)를 동일인 또는 그 배우자에게 양도</p>

다. 적용시기 및 적용례 : 2024.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용

여 백

# II

## 주요내용

1. 양도소득세 세액계산 흐름도
2. 1세대 1주택 비과세 보유·거주기간 요건
3. 1세대1주택 비과세 거주요건 판정흐름도
4. 일시적 2주택 허용기간 판정흐름도
5. 장기보유특별공제율
6. 양도소득세 세율
7. 고가(고급)주택 개정 연혁
8. 조정대상지역 지정(해제) 현황

여 백

## 제1장 소득세법

1. 양도소득세 세액계산 흐름도 .....	25
2. 1세대 1주택 비과세 보유·거주기간 요건 .....	26
3. 1세대 1주택 비과세 거주요건 판정흐름도 .....	28
4. 일시적 2주택 허용기간 판정흐름도 .....	29
5. 장기보유특별공제율 .....	30
6. 양도소득세 세율(기본세율은 소득법 §55①의 세율) .....	31
7. 고가(고급)주택 개정 연혁 .....	37
8. 조정대상지역 지정(해제) 현황(2023.1.5.) .....	38

여 백

# 1

## 양도소득세 세액계산 흐름도



양도가액

-

취득가액

-

필요경비

=

양도차익

-

장기보유특별공제

=

양도소득금액

-

양도소득기본공제

=

양도소득과세표준

×

세율

=

산출세액

-

세액공제 + 감면세액

+

가산세



자진납부할세액

• 실지거래가액

• 실지거래가액  
• 실지거래가액을 확인할 수 없는 경우 매매사례가액·감정가액·환산취득가액 적용 가능

• 실지거래가액 : 자본적지출액·양도비 등  
• 매매사례가액·감정가액·환산취득가액 : 기준시가의 3% 적용

• 양도가액 - 취득가액 - 필요경비

• 보유기간이 3년 이상인 토지·건물·조합원입주권

• 양도차익 - 장기보유특별공제

• 국내 부동산, 해외 부동산, 주식(국내·외 통산)·파생상품(국내·외 통산)·국외전출세·신탁수익권 각각 250만원 공제(미등기 자산 제외)

• 양도소득금액 - 양도소득기본공제

• 부동산·기타자산 등 6%~45%(비사업용토지 16%~55%)  
• 주식 10%, 20%, 25%, 30%  
• 파생상품 20%(탄력세율 10%), 미등기양도자산 70%

• 양도소득과세표준 × 세율

• 감면세액·외국납부세액공제·전자신고세액공제

• 신고불성실 10~40%, 납부지연가산세 日22/100,000  
• 기장불성실가산세 10%(산출세액이 없는 경우 거래금액의 7/10,000), 환산취득가액·감정가액의 5%

• 산출세액 - (세액공제+감면세액) + 가산세

## 2

### 1세대 1주택 비과세 보유·거주기간 요건



#### ◆ 원칙 (소득령 §154①)

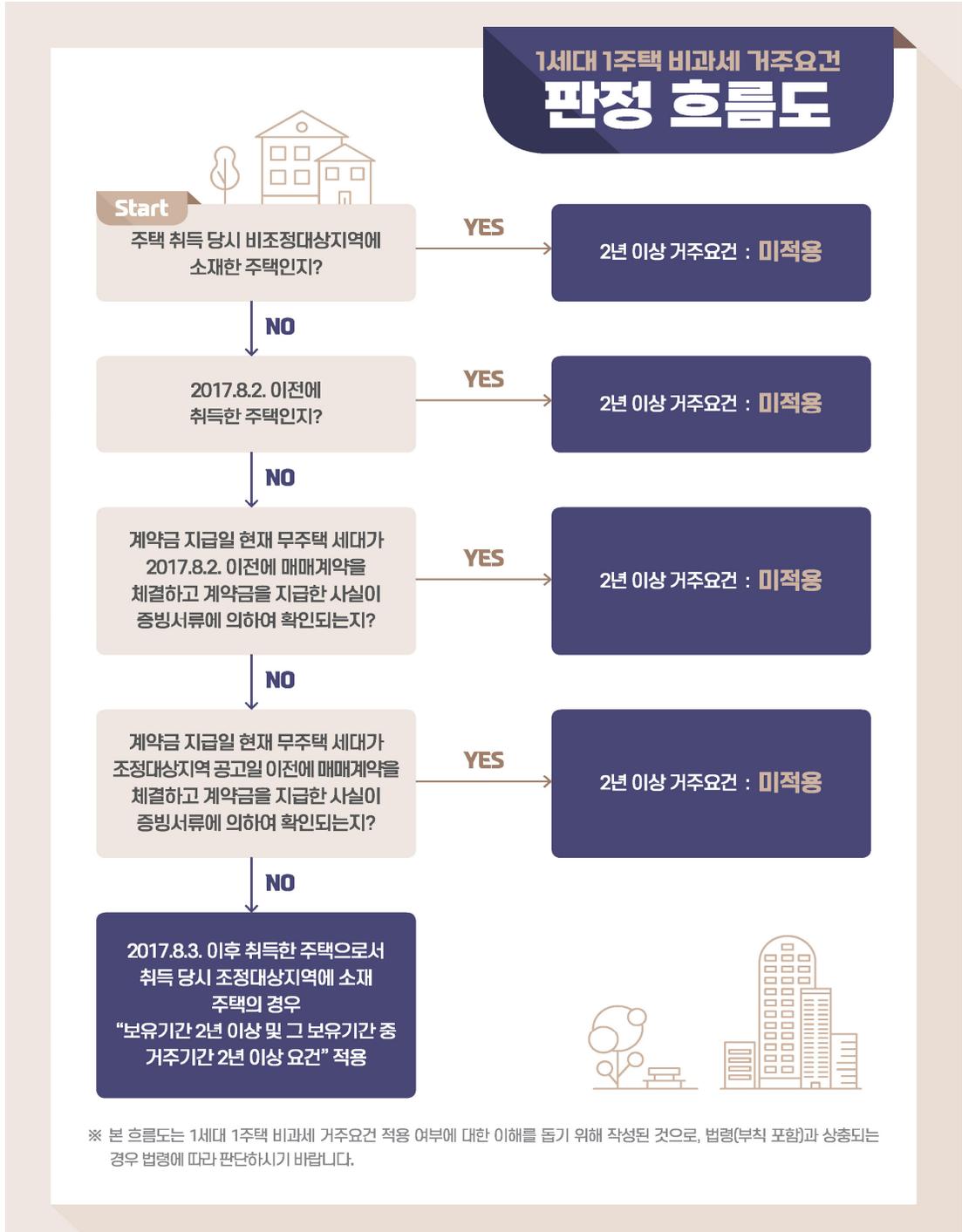
구 분		양 도 시 기					
		'03.10.1.~ '03.12.31.	'04.1.1.~ '04.12.31.	'05.1.1.~ '11.6.2.	'11.6.3. 이후	'12.6.29. 이후	'17.9.19. 이후
서울·과천 및 5대신도시	일반주택	3년 이상 보유 1년 이상 거주	3년 이상 보유 2년 이상 거주		3년 이상 보유	2년 이상 보유	
	'99년 취득주택	1년 이상 보유 1년 이상 거주		3년 이상 보유 2년 이상 거주			
위 외의 지역	일반주택	3년 이상 보유					
	'99년 취득주택	1년 이상 보유		3년 이상 보유			
취득 당시 조정대상지역 내							2년 이상 보유 2년 이상 거주
취득 당시 조정대상지역 외							2년 이상 보유

#### ◆ 조합원입주권 양도시 특례

유 형	요건	조 항
양도일 현재 다른 주택, 조합원입주권, 분양권 미보유	조합원입주권을 1개 소유한 1세대 [관리처분계획인가일 및 사업시행 계획인가일(인가일 전에 기존주택이 철거되는 때에는 기존주택의 철거일) 현재 비과세 요건을 갖춘 기존주택을 소유하는 세대에 한함]	소득법 §89①4. ( '16.12.31. 이전 소득령 §155⑦)
양도일 현재 1주택인 경우로서 1주택 취득 후 3년 이내 조합원입주권 양도[소득령 §155⑱ 부득이한 사유 포함] * 해당 1조합원입주권과 1주택 이외에 다른 분양권도 보유하고 있지 않은 경우로 한정		

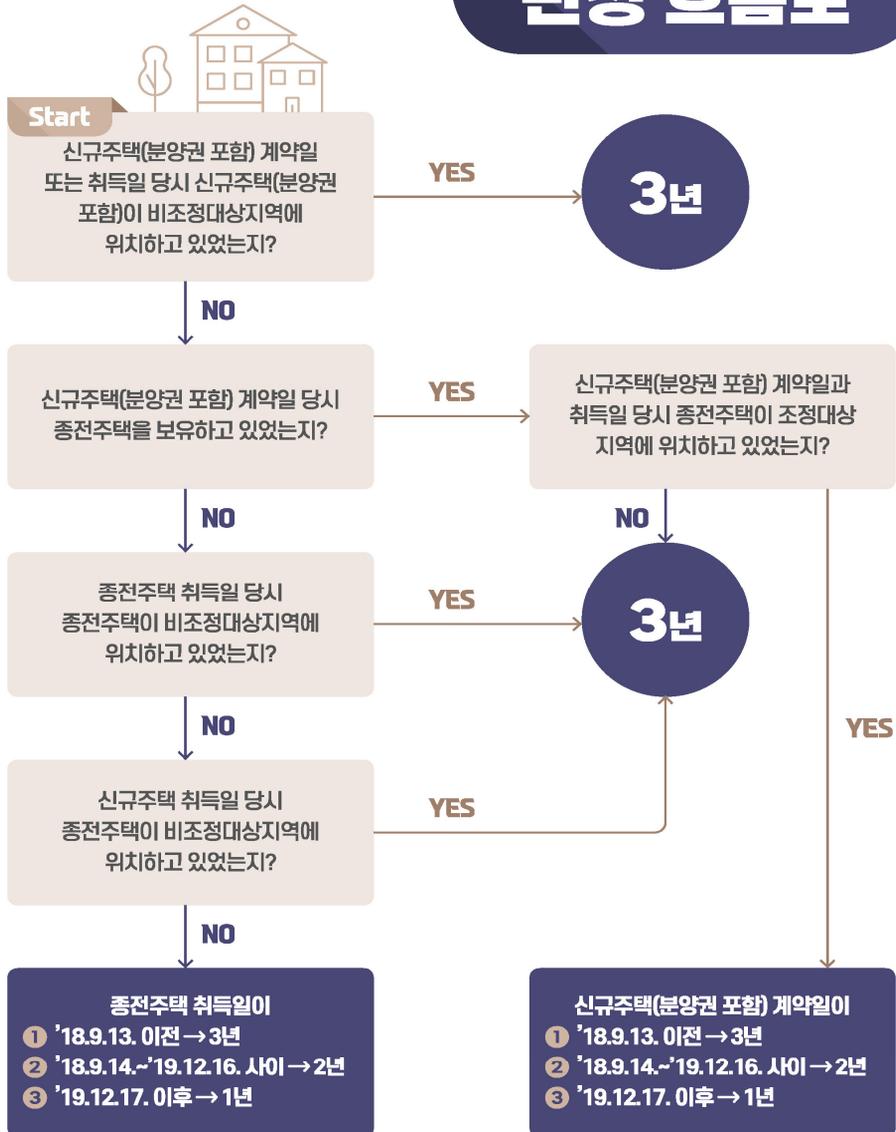
◆ 1세대 1주택의 보유·거주 기간 특례

유 형	보유·거주요건	조 항
임대주택법에 따른 건설임대주택	임차일부터 양도일까지 세대전원이 5년 이상 거주	소득령 §154①1.
협의매수·수용	보유기간 제한 없음	소득령 §154①2.가
해외이주법에 따른 해외이주		소득령 §154①2.나
취학, 근무상 형편에 따른 출국		소득령 §154①2.다
취학, 근무상 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 양도	보유기간 중 1년 이상 거주	소득령 §154①3.
거주주택	보유기간 중 2년 이상 거주(최초 거주주택에 대해서만 비과세 적용하고 평생 1회로 제한) ⇒ 장기임대주택을 거주목적으로 전환하여 최종 1세대 1주택이 된 경우에는 직전거주주택 양도 이후 양도차익분만 비과세	소득령 §155②
장기저당담보주택	거주기간 제한 없음 (보유 요건은 충족해야 함)	소득령 §155의2①,②
조합원입주권 있는 상태의 대체주택	1년 이상 계속 거주	소득령 §156의2⑤





## 일시적 2주택 허용기간 판정 흐름도



※ 본 흐름도는 기재부 해석(기재부 재산세제과-512, 2021.05.25.)의 이해를 돕기 위해 작성된 것으로, 기재부 해석과 상충되는 경우 기재부 해석에 따라 판단하시기 바랍니다.

# 5

## 장기보유특별공제율



### 장기보유특별공제율 (소득법 §95②)

구 분	2012.1.1.~2018.12.31.		2019.1.1. 이후 양도		2021.1.1. 이후 양도		
	적용 대상 토지·건물·다주택	1세대 1주택	토지·건물·다주택	1세대 1주택	토지·건물·다주택	1세대 1주택	
보유 기간						보유기간	거주기간
3년 이상	10%	24%	6%	24%	6%	12%	12%
4년 이상	12%	32%	8%	32%	8%	16%	16%
5년 이상	15%	40%	10%	40%	10%	20%	20%
6년 이상	18%	48%	12%	48%	12%	24%	24%
7년 이상	21%	56%	14%	56%	14%	28%	28%
8년 이상	24%	64%	16%	64%	16%	32%	32%
9년 이상	27%	72%	18%	72%	18%	36%	36%
10년 이상	30%	80%	20%	80%	20%	40%	40%
11년 이상	※ '12.1.1.~ : 2주택 이상인 경우도 포함 ※ 비사업용토지의 장기보유 특별 공제 • '15.12.31.까지 배제 • '16.1.1.부터는 인정 (단, 보유기간 기산일 '16.12.31.까지는 '16.1.1., '17.1.1.부터는 취득일) ※ '18.4.1.부터 조정 대상지역 내 2주택·3주택 중과적용 대상 장기보유특별공제 배제	22%	• '20.1.1.부터 2년 이상 거주한 주택에 한하여 적용	22%	• 2년 이상 3년 미만 (보유기간 3년이상에 한정함) 8%		
12년 이상		24%		24%			
13년 이상		26%		26%			
14년 이상		28%		28%			
15년 이상		30%		30%			

### 임대주택 장기보유특별공제율 특례 (조특법 §97의3,4)

- 거주자가 장기일반민간임대주택 또는 공공지원민간임대주택을 10(8)년 이상 임대 후 해당 주택을 양도하는 경우 70%(50%) 적용(조특법 §97의3, '14.1.1. 이후 양도분부터)
- 거주자 또는 비거주자가 민간건설임대주택, 민간매입임대주택, 공공건설임대주택, 공공매입임대주택을 6년 이상 임대 후 해당 주택을 양도하는 경우 임대기간에 따라 매년 2% 추가공제(조특법 §97의4, '14.1.1. 양도분부터)

## 6

## 양도소득세 세율 (기본세율은 소득법 §55①의 세율)



◆ 기본세율 및 비사업용토지 세율

과세표준	기본세율	비사업용 토지세율	누진공제
1,400만원 이하	6%	16%	-
5,000만원 이하	15%	25%	126만원
8,800만원 이하	24%	34%	576만원
1.5억원 이하	35%	45%	1,544만원
3억원 이하	38%	48%	1,994만원
5억원 이하	40%	50%	2,594만원
5억원 이하	42%	52%	3,594만원
10억원 초과	45%	55%	6,594만원

◆ 부동산, 부동산에 관한 권리, 기타자산 (소득법 §104①1·2·3·4·8·10, ④3·4, ⑤, ⑦)

자 산	구 분		'09.3.16.~ '13.12.31.	'14.1.1.~ '17.12.31	'18.1.1.~ 3.31.	'18.4.1.~ '21.5.31.	'21.6.1.~ '22.5.9.	'22.5.10.~ '25.5.9.	
			토지·건물, 부동산에 관한 권리	보유 기간	1년 미만	50%	50% <sup>1)</sup> (40%) <sup>2)</sup>		50% <sup>1)</sup> (70%) <sup>2)</sup>
2년 미만	40%	40% <sup>1)</sup> (기본세율) <sup>2)</sup>			40% <sup>1)</sup> (60%) <sup>2)</sup>				
2년 이상	기본세율								
분양권		기본세율		기본세율 (조정대상지역 내 50%)		60% (70%) <sup>3)</sup>			
1세대 2주택 이상 (1주택과 1조합원 입주권·분양권 포함)인 경우의 주택		기본세율 (2년 미만 단기 양도시 해당 단기양도세율 적용)			보유기간별 세율 (조정대상 지역 기본세율+ 10%p)	보유기간별 세율 (조정대상 지역 기본세율+ 20%p)	기본세율 <sup>5)</sup>		
1세대 3주택 이상 (주택+조합원 입주권+분양권 합이 3이상 포함)인 경우의 주택		보유기간별 세율 (지정지역 기본세율+10%p)			보유기간별 세율 (조정대상 지역 기본세율+ 20%p)	보유기간별 세율 (조정대상 지역 기본세율+ 30%p)			
비사업용 토지		보유기간별 세율 (단, 지정지역 ⇄ 기본세율 + 10%p) <sup>4)</sup>							
미등기양도자산		70%							
기타자산		보유기간에 관계없이 기본세율							

1) 2 이상의 세율에 해당하는 때에는 각각의 산출세액 중 큰 것(예 : 기본세율 + 10%p와 40 or 50% 경합시 큰 세액 적용)

2) 주택(이에 딸린 토지 포함) 및 조합원입주권을 양도하는 경우

3) 보유기간이 1년 미만인 것

4) '16.1.1. 이후('15.12.31.까지 지정지역은 + 10%) 모든 지역의 비사업용 토지  
⇄ 비사업용 토지 세율(기본세율 + 10%p, 소득법 §104①8.)

5) 보유기간 2년 이상인 조정대상지역 내 주택을 '22.5.10.부터 '25.5.9.까지 양도 시 기본세율 적용

◆ 다주택자 및 비사업용토지 단기 적용 세율('18.4.1.~'21.5.31.) (소득법 §104①,④,⑦)

구분		보유기간	세율	비고	
주택 · 조합원 입주권	2주택	조정 대상지역	1년 미만	40%	中 큰 세액
			기본세율 + 10%p		
	일반지역	1년 미만	40%		
		2년 미만	기본세율		
	3주택	조정 대상지역	1년 미만	40%	中 큰 세액
				기본세율 + 20%p	
		지정지역 ( '17.8.3. ~ '18.3.31.)	1년 미만	40%	中 큰 세액
			기본세율 + 10%p		
		일반지역	2년 미만	기본세율 + 10%p	
			1년 미만	40%	
2년 미만	기본세율				
비사업용 토지	지정지역* ( '18.1.1. 이후)	1년 미만	50%	中 큰 세액	
			비사업용토지 세율 + 10%p		
		2년 미만	40%	中 큰 세액	
			비사업용토지 세율 + 10%p		
	일반지역	1년 미만	50%		
		2년 미만	40%		

\* '21.5.1. 현재 토지 지정지역은 없음

◆ **다주택자 및 비사업용토지 단기 적용 세율('21.6.1. 이후)** (소득법 §104①,④,⑦)

구분		보유기간	세율	비고	
주택 · 조합원 입주권 · 분양권	2주택	조정 대상지역	1년 미만	70%	中 큰 세액
				기본세율 + 20%p	
		일반지역	2년 미만	60%	中 큰 세액
				기본세율 + 20%p	
	3주택	조정 대상지역	1년 미만	70%	中 큰 세액
				기본세율 + 30%p	
			2년 미만	60%	中 큰 세액
			기본세율 + 30%p		
		일반지역	1년 미만	70%	
			2년 미만	60%	
비사업용 토지	지정지역 ( '18.1.1. 이후)	1년 미만	50%	中 큰 세액	
					비사업용토지 세율 + 10%p
		2년 미만	40%	中 큰 세액	
					비사업용토지 세율 + 10%p
	일반지역	1년 미만	50%		
		2년 미만	40%		

☞ 보유기간 2년 이상인 조정대상지역 內 주택을 '22.5.10.부터 '25.5.9.까지 양도 시 기본세율 적용

◆ **비사업용토지 과다소유법인 주식** (소득법 §104①9, 소득령 §167의7)

양도시기	세 율
'07.1.1. ~ '09.3.15.	60%
'09.3.16. ~ '15.12.31.	기본세율
'16.1.1. 이후 <sup>1)</sup>	기본세율 + 10%p

1) 비사업용토지 세율 참고(34쪽)

◆ **주식** (소득법 §104①11.)

구 분			~ '15.12.31.	'16.1.1.~ '17.12.31.	'18.1.1.~ '19.12.31.	'20.1.1. ~						
국내 주식	대 주 주	중소 기업	상장·비상장	10%	20%	20%	과세 표준	세율	누진 공제			
		중소 기업 외	상장·비상장	20%						3억 이하	20%	-
										3억 초과	25%	15백만원
	1년 미만 보유			30%								
	대 주 주 외	중소 기업	상장&장외거래 비상장	10%								
		중소 기업 외	상장&장외거래 비상장	20%								
국외 주식 <sup>1)</sup>	중소기업		10%									
	중소기업 외		20%									

1) 중소기업 내국법인이 국외에 상장한 주식 이외에 외국법인이 발행한 주식은 중소기업에 해당하지 않음

◆ **파생상품등** (소득법 §104①13, 소득령 §159의2, §167의9, 소득칙 §76의3)

과세시기	과세대상	세 율	비 고
'16.1.1. 이후 양도분	코스피200선물·옵션	20% (탄력세율 10% <sup>1)</sup> )	장내파생상품
	해외파생상품		장외파생상품 일부포함
'16.7.1. 이후 양도분	미니코스피 200 선물·옵션		장내파생상품
'17.4.1. 이후 양도분	코스피200 주식워런트증권		파생결합증권
'19.4.1. 이후 양도분	코스닥150선물·옵션 KRX300선물, 섹터지수 선물 배당지수 선물 코스피200변동성지수선물 코스피150 주식워런트증권		국내 장내파생상품 (모든 주가지수 관련 파생상품)
	주가지수 관련 장외파생상품 <sup>2)</sup>	장외파생상품	
'21.4.1. 이후 발생하는 소득분	차액결제거래 파생상품(CFD <sup>3)</sup> )	장외파생상품	

1) 2016.1.1.~2018.3.31.까지 양도분 : 5% 탄력세율 적용

2) 주가지수 관련 국내 장내파생상품과 경제적 실질이 동일한 상품에 한함

3) CFD(contract for difference) : 투자자는 주식을 보유하지 않고 진입가격과 청산가격의 차액(매매차익)만을 현금으로 결제하는 신종 장외파생상품

◆ 기본세율 (소득법 §104①1, §55①)

'14년 ~'16년			'17.1.1.~			'18.1.1.~			'21.1.1.~			'23.1.1.~		
과세 표준	세율 (%)	누진 공제	과세 표준	세율 (%)	누진 공제	과세 표준	세율 (%)	누진 공제	과세 표준	세율 (%)	누진 공제	과세 표준	세율 (%)	누진 공제
1,200 만원 이하	6	-	1,400 만원 이하	6	-									
4,600 만원 이하	15	108 만원	5,000 만원 이하	15	126 만원									
8,800 만원 이하	24	522 만원	8,800 만원 이하	24	576 만원									
1.5 억원 이하	35	1,490 만원	1.5 억원 이하	35	1,544 만원									
1.5 억원 초과	38	1,940 만원	5 억원 이하	38	1,940 만원	3 억원 이하	38	1,940 만원	3 억원 이하	38	1,940 만원	3 억원 이하	38	1,994 만원
			5 억원 초과	40	2,940 만원	5 억원 이하	40	2,540 만원	5 억원 이하	40	2,540 만원	5 억원 이하	40	2,594 만원
						5 억원 초과	42	3,540 만원	10 억원 이하	42	3,540 만원	10 억원 이하	42	3,594 만원
									10 억원 초과	45	6,540 만원	10 억원 초과	45	6,594 만원

◆ 비사업용토지 세율 (소득법 §104①8.)

'16.1.1.~'16.12.31.			'17.1.1.~'17.12.31.			'18.1.1.~			'21.1.1.~			'23.1.1.~		
과세 표준	세율 (%)	누진 공제	과세 표준	세율 (%)	누진 공제	과세 표준	세율 (%)	누진 공제	과세 표준	세율 (%)	누진 공제	과세 표준	세율 (%)	누진 공제
1,200 만원 이하	16	-	1,200 만원 이하	16	-	1,200 만원 이하	16	-	1,200 만원 이하	16	-	1,400 만원 이하	16	-
4,600 만원 이하	25	108 만원	4,600 만원 이하	25	108 만원	4,600 만원 이하	25	108 만원	4,600 만원 이하	25	108 만원	5,000 만원 이하	25	126 만원
8,800 만원 이하	34	522 만원	8,800 만원 이하	34	522 만원	8,800 만원 이하	34	522 만원	8,800 만원 이하	34	522 만원	8,800 만원 이하	34	576 만원
1.5 억원 이하	45	1,490 만원	1.5 억원 이하	45	1,490 만원	1.5 억원 이하	45	1,490 만원	1.5 억원 이하	45	1,490 만원	1.5 억원 이하	45	1,544 만원
1.5 억원 초과	48	1,940 만원	5 억원 이하	48	1,940 만원	3 억원 이하	48	1,940 만원	3 억원 이하	48	1,940 만원	3 억원 이하	48	1,994 만원
			5 억원 초과	50	2,940 만원	5 억원 이하	50	2,540 만원	5 억원 이하	50	2,540 만원	5 억원 이하	50	2,594 만원
						5 억원 초과	52	3,540 만원	10 억원 이하	52	3,540 만원	10 억원 이하	52	3,594 만원
									10 억원 초과	55	6,540 만원	10 억원 초과	55	6,594 만원

# 7

## 고가(고급)주택 개정 연혁



구분	'90.1.1.	'91.1.1.	'99. 9. 18.	'01. 1. 1.	'02.10.1.	'03.1.1.	'08.10.7.	'21.12.8.
	고 급 주 택					고 가 주 택		
공동 주택	전용면적 165㎡ 이상이면서 양도가액 1.8억원 이상인 주택 (기준시가 기준)	양도가액 기준액 조정 (1.8억 → 5억)	양도가액 기준 및 기준액 조정 (기준시가 5억 → 실거래가액 6억)	좌 동	면적 조정 (165㎡ → 149㎡)	양도 실가 6억원 초과 주택	양도 실가 9억원 초과 주택	양도 실가 12억원 초과 주택
단독 주택	건평 264㎡ 이상 이거나 대지 495㎡ 이상으로서 주택의 과세시가표준액이 2천만원 이상이고 양도가액 1.8억원 이상	양도가액 기준액 조정 (1.8억 → 5억)	양도가액 기준 및 기준액 조정 (기준시가 5억 → 실거래가액 6억)	주택과표 변경 (시가표준액 2천만원 이상 → 기준시가 4천만원 이상)	좌 동			
시설 기준	엘리베이터, 에스컬레이터 또는 67㎡ 이상의 수영장 중 1개 이상의 시설이 설치된 주택							

## 8

## 조정대상지역 지정(해제) 현황 (2023.1.5.)



### ◆ 조정대상지역 지정 현황표

조정대상지역		지정일	해제일	
서울특별시	종로구·중구·성동구·광진구·동대문구·중랑구·성북구·강북구·도봉구·노원구·은평구·서대문구·마포구·양천구·강서구·구로구·금천구·영등포구·동작구·관악구·강동구	'17.8.3.	'23.1.5.	
	서초구·강남구·송파구·용산구		-	
경기도	과천시, 광명시, 하남시	'17.8.3.	'23.1.5.	
	성남시	중원구	'17.8.3.	'22.11.14.
		분당구·수정구	'17.8.3.	'23.1.5.
	화성시	동탄2택지개발지구	'17.8.3.	'22.11.14.
		서신면	'20.6.19.	'22.7.5.
		이외 지역		'22.11.14.
	구리시	'18.8.28.	'22.11.14.	
	안양시	동안구	'18.8.28.	'22.11.14.
		만안구	'20.2.21.	
	용인시	수지구·기흥구	'18.12.31.	'22.11.14.
		처인구 (포곡읍, 모현면, 백암면, 양지면 및 원삼면 가재울리, 사암리, 미평리, 좌향리, 맹리, 두창리 제외)	'20.6.19.	
		광교지구	'18.8.28.	
	수원시	광교지구	'18.8.28.	'22.11.14.
		팔달구	'18.12.31.	
		영통구·권선구·장안구	'20.2.21.	
	의왕시	'20.2.21.	'22.11.14.	
	고양시	삼송택지개발지구, 원흥·지축·향동 공공주택지구, 덕은·킨텍스 1단계 도시개발지구, 고양관광문화단지 (한류월드) 도시개발구역	'17.8.3.	'22.11.14.
이외 지역		최초지정	'17.8.3.	'19.11.8.
		재지정	'20.6.19.	'22.11.14.

조정대상지역			지정일	해제일
남양주시	다산동, 별내동		'17.8.3.	'22.11.14.
	이외 지역	최초지정	'17.8.3.	'19.11.8.
		재지정 (화도읍, 수동면 및 조안면 제외)	'20.6.19.	'22.11.14.
군포시, 부천시, 시흥시, 오산시, 의정부시, 광주시(초월읍, 곤지암읍, 도척면, 퇴촌면, 남종면 및 남한산성면 제외)			'20.6.19.	'22.11.14.
안산시	단원구	대부동동·대부남동·대부북동·선감동·풍도동	'20.6.19.	'22.7.5.
		이외 지역		'22.11.14.
	상록구			
양주시	백석읍, 남면, 광적면, 은현면		'20.6.19.	'20.12.18.
	이외 지역			'22.9.26.
평택시			'20.6.19.	'22.9.26.
안성시	미양면, 대덕면, 양성면, 고삼면, 보개면, 서운면, 금광면, 죽산면(죽산리, 용설리, 장계리, 매산리, 장원리, 두현리 제외) 삼죽면(용월리, 덕산리, 울곡리, 내장리, 배태리 제외)		'20.6.19.	'20.12.18.
	이외 지역 (일죽면 제외)			'22.9.26.
김포시 (통진읍, 대곶면, 월곶면, 하성면 제외)			'20.11.20.	'22.11.14.
파주시 (문산읍, 파주읍, 법원읍, 조리읍, 월롱면, 탄현면, 광탄면, 파평면, 적성면, 군내면, 장단면, 진동면 및 진서면 제외)			'20.12.18.	'22.9.26.
동두천시 (광암동, 걸산동, 안흥동, 상봉암동, 하봉암동, 탑동동 제외)			'21.8.30.	'22.9.26.
인천광역시	중구	을왕동, 남북동, 덕교동 및 무의동	'20.6.19.	'20.12.18.
		이외 지역		'22.11.14.
동구, 미추홀구, 연수구, 남동구, 부평구, 계양구, 서구(강화군, 옹진군 제외)				
세종특별 자치시	세종시 (가람동, 고운동, 나성동, 누리동, 다솜동, 다정동, 대평동, 도담동, 반곡동, 보람동, 새롬동, 산울동, 세종동, 소담동, 아름동, 어진동, 용호동, 종촌동, 집현동, 한솔동, 한별동, 합강동, 해밀동)		'17.8.3.	'22.11.14.
대전광역시	중구, 동구, 서구, 유성구, 대덕구		'20.6.19.	'22.9.26.
충청남도	천안시	동남구 (목천읍, 풍세면, 광덕면, 북면, 성남면, 수신면, 병천면 및 동면 제외)	'20.12.18.	'22.9.26.
		서북구 (성환읍, 성거읍, 직산읍 및 입장면 제외)		
	논산시 (강경읍, 연무읍, 성동면, 광석면, 노성면, 상월면, 부적면, 연산면, 벌곡면, 양촌면, 가야곡면, 은진면 및 채운면 제외)			
공주시 (유구읍, 이인면, 탄천면, 계룡면, 반포면, 의당면, 정안면, 우성면, 사곡면 및 신평면 제외)				

조정대상지역		지정일	해제일	
충청북도	청주시 (남성면, 미원면, 가덕면, 남일면, 문의면, 남이면, 현도면, 강내면, 옥산면, 내수읍 및 북이면 제외)	'20.06.19.	'22.9.26.	
광주광역시	동구, 서구, 남구, 북구, 광산구	'20.12.18.	'22.9.26.	
전라남도	여수시 (돌산읍, 율촌면, 화양면, 남면, 화정면 및 삼산면 제외)	'20.12.18.	'22.7.5.	
	순천시 (송주읍, 황전면, 월등면, 주암면, 송광면, 외서면, 낙안면, 별량면 및 상사면 제외)			
	광양시 (봉강면, 옥룡면, 옥곡면, 진상면, 진월면 및 다압면 제외)			
전북특별자치도	전주시 완산구·덕진구	'20.12.18.	'22.9.26.	
대구광역시	수성구	'20.11.20.	'22.9.26.	
	중구, 동구, 서구, 남구, 북구, 달서구, 달성군(가창면, 구지면, 하빈면, 논공읍, 옥포읍, 유가읍 및 현풍읍 제외)	'20.12.18.	'22.7.5.	
경상북도	포항시 남구 (구룡포읍, 연일읍, 오천읍, 대송면, 동해면, 장기면 및 호미곶면 제외)	'20.12.18.	'22.9.26.	
	경산시 (하양읍, 진량읍, 압량읍, 와촌면, 자인면, 용성면, 남산면 및 남천면 제외)		'22.7.5.	
부산광역시	해운대구·동래구·수영구	최초지정	'17.8.3.	'19.11.8.
		재지정	'20.11.20.	'22.9.26.
	연제구·남구	최초지정	'17.8.3.	'18.12.31.
		재지정	'20.11.20.	'22.9.26.
	부산진구	최초지정	'17.8.3.	'18.12.31.
		재지정	'20.12.18.	'22.9.26.
	동구, 서구, 북구, 영도구, 금정구, 강서구, 사상구, 사하구		'20.12.18.	'22.9.26.
	기장군	일광면	'17.8.3.	'18.12.31.
일광면 제외 모든 읍·면		'18.8.28.		
울산광역시	중구, 남구	'20.12.18.	'22.9.26.	
경상남도	창원시 성산구	'20.12.18.	'22.9.26.	

\* 조정대상지역 공고 내역은 국토교통부 누리집-정책자료-법령정보-행정규칙에서 "조정대상지역"을 검색하여 참고하시기 바랍니다.

- 1세대 1주택 비과세 여부를 판단하는 경우 조정대상지역을 적용할 때 2017년 8월 3일부터 2017년 11월 9일까지의 기간에는 다음 표의 지역을 조정대상지역으로 함 (소득령 §154②)

구 분	조정대상지역
서울특별시	전지역
부산광역시	해운대구·연제구·동래구·남구·부산진구 및 수영구, 기장군
경기도	과천시·광명시·성남시·고양시·남양주시·하남시 및 화성시(반송동·석우동, 동탄면 금곡리·목리·방교리·산척리·송리·신리·영천리·오산리·장지리·중리·청계리 일원에 지정된 택지개발지구로 한정함
기타	「신행정수도 후속대책을 위한 연기·공주지역 행정중심복합도시 건설의 위한 특별법」 제2조 제2호에 따른 예정지역

### ◆ 지정지역 지정 현황표

지정지역('12.5.15. 해제 이후 재지정)		지정일	해제일	
주택	서울특별시	서초구, 강남구, 송파구, 용산구 성동구, 노원구, 마포구, 양천구, 강서구, 영등포구, 강동구	2017.08.03.	2023.01.05.
		종로구, 중구, 동대문구, 동작구	2018.08.28.	2023.01.05.
	세종특별자치시	행정중심복합도시 건설예정지역 (조정대상지역과 동일)	2017.08.03.	2022.09.26.
그 외 부동산	지정되지 않음			

• 지정지역 : '17.8.3. 주택에 대해 지정지역 지정하였으나, 토지는 '24.5. 현재까지 지정지역 없음

### ◆ 종과대상 판정시 조정대상지역 지정 현황 유의점

- 조정대상지역 공고일 이전에 해당지역의 주택을 양도하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급받은 주택은 종과세율 적용대상주택에서 제외하는데
- 종과대상 판정시 해당 조정대상지역 공고일은 주택법상 공고일을 의미하는바 (기획재정부 재산세제과-73, 2022.1.11.) 소득령 §154②에 따른 조정대상지역의 지정일은 주택법상 공고일 기준으로 적용하여야 함

구 분	조정대상지역	지정일
서울특별시	전지역	2017.11.10.
부산광역시	해운대구·연제구·동래구·남구·부산진구 및 수영구, 기장군	2017.11.10.
경기도	과천시·광명시·성남시·고양시·남양주시·하남시 및 화성시(반송동·석우동, 동탄면 금곡리·목리·방교리·산척리·송리·신리·영천리·오산리·장지리·중리·청계리 일원에 지정된 택지개발지구로 한정함	2017.11.10.
기타	「신행정수도 후속대책을 위한 연기·공주지역 행정중심복합도시 건설의 위한 특별법」 제2조제2호에 따른 예정지역	2017.11.10.

여 백

# Ⅲ

## 총론

제1편 양도소득세 일반현황

제2편 양도소득세 과세표준 및 세액계산

제3편 양도소득세(농어촌특별세·지방소득세)  
신고·납부 및 결정·경정

여 백

제1편

양도소득세 일반현황

- ① 양도소득세 납세의무
- ② 양도의 범위
- ③ 양도소득세 과세대상 자산
- ④ 취득 또는 양도의 시기

여 백

## 1. 납세의무자

양도소득세 납세의무자는 국내자산(소득법 §94)과 국외자산(소득법 §118의2) 및 국외전출세(소득법 §118의9) 등 「소득세법」에서 열거된 자산을 양도함으로써 발생하는 소득이 있는 개인을 말한다.

개인은 주소 또는 거소를 기준으로 거주자와 비거주자(거주자가 아닌 개인으로서 국내 원천소득이 있는 자)로 구분하고 있으며 거주자는 국내·외 소재하는 자산의 양도소득에 대하여 납세의무가 있고, 비거주자는 국내에 소재하는 자산의 양도소득에 대하여만 납세의무가 있다.

\* 국내에 주소를 두거나 183일 이상 거소를 둔 개인

비거주자에 대한 양도소득세와 관련하여 「소득세법」에서는 비거주자가 양도소득세 납세의무를 부담하는 국내원천소득(소득법 §119⑨, ⑩) 및 과세방법(종합, 분류 및 분리과세, 소득법 §121①, 소득령 §180의2)에 관하여 규정하고 있다.

### ☑ 양도소득세 납세의무의 범위

- 거 주 자 → 국내·외 소재하는 「소득세법」 상 열거된 자산의 양도소득  
\* 국외자산의 경우 해당 자산의 양도일까지 계속 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 자에 한함
- 비거주자 → 국내에 있는 「소득세법」 상 열거된 자산의 양도소득
- 거주기간의 계산 → 거소를 둔 개인의 일시적 출국 기간 : 거소기간 포함(소득령 §4②)  
재외동포의 일시적 입국 기간 : 거소기간 제외(소득령 §4④, 소득칙 §2)

### ☑ 해외현지법인 등의 임직원 등에 대한 거주자 판정(소득령 §3)

거주자나 내국법인의 국외사업장 또는 해외현지법인(내국법인이 발행주식총수 또는 출자지분의 100분의 100을 직접 또는 간접 출자한 경우에 한정한다) 등에 파견된 임원 또는 직원이나 국외에서 근무하는 공무원은 거주자로 본다.

### ☑ 비거주자에 대한 부동산양도소득 과세방법(소득법 §121② 단서, 소득령 §180의2①)

- 비거주자 : 1세대 1주택 비과세 및 장기보유특별공제율 표2는 적용하지 않되, 세대전원 해외출국으로 인한 1세대 1주택 비과세(소득령 §154① 2.나목, 다목)는 적용함.  
일시적 2주택 특례(소득령 §155) 등은 적용 대상이 아님에 유의



## 비거주자의 국내원천소득에 대한 과세방법 (소득법 §121②)

국내원천소득 (소득법 §119)		국내사업장이 있는 비거주자 등 <sup>1)</sup> (소득법 §121②,④,⑤)	국내사업장이 없는 비거주자 (소득법 §121②,③)	분리과세 원천징수세율 (소득법 §156①)
제1호	이자소득	종합과세 (종합소득세 신고· 납부, 단, 제11호 소득이 원천징수된 경우 등은 제외)	분리과세 (완납적 원천징수 <sup>3)</sup> )	20% (채권이자 : 14%)
제2호	배당소득			20%
제3호	부동산소득			-
제4호	선박등임대소득			2%
제5호	사업소득			2%
제7호	근로소득			거주자와 같음
제8의2호	연금소득			-
제10호	사용료소득			20%
제11호	유가증권 양도소득 <sup>2)</sup>			Min(1. or 2.) 1.양도가액 × 10%, 2.양도차익 × 20%
제12호	기타소득			20%
제6호	인적용역소득			분리과세(종합소득 확정신고 가능)
제8호	퇴직소득		거주자와 같음(분류과세)	
제9호	부동산 등 양도소득 - 토지 또는 건물 - 부동산에 관한 권리 - 사업용 자산(토지·건물· 부동산에 관한 권리)과 함께 양도하는 영업권 - 특정 시설물 이용권·회원권 등 - 특정주식 등 - 부동산주식 <sup>4)</sup> 등	거주자와 같음 (분류과세. 단, 1세대1주택 (조합원 입주권 포함) 비과세 및 그 장기보유 특별공제 적용 배제)	거주자와 같음 (분류과세. 다만, 양수자가 법인인 경우 예납적 원천징수 2007.1.1. 이후 최초 양도분부터 적용)	Min(1. or 2.) 1.양도가액 × 10% 2.양도차익 × 20%

1) 국내사업장이 있는 비거주자 등에는 소득법 제119조제3호(부동산소득)의 소득이 있는 비거주자를 포함

2) 소득법 제119조제11호(유가증권양도소득)의 구체적인 내용

다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 주식·출자지분(증권시장에 상장된 부동산주식등을 포함함) 또는 그 밖의 유가증권  
(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제4조에 따른 증권을 포함함)의 양도로 발생하는 소득으로서 소득령 제179조  
제11항에서 정하는 소득

가. 내국법인이 발행한 주식 또는 출자지분과 그 밖의 유가증권

나. 외국법인이 발행한 주식 또는 출자지분(증권시장에 상장된 것만 해당함) 및 외국법인의 국내사업장이 발행한  
그 밖의 유가증권

3) 소득법 제119조제11호 소득의 경우 조세조약에 따라 과세여부 및 세율 등이 다름

4) 조세조약 상대국과 상호합의에 따라 우리나라에 과세권한이 있는 것(한·미조세조약 상 부동산 주식)

〈소득법 제119조제11호 각 목 외의 부분에서 대통령령으로 정하는 소득은 다음과 같음〉(소득령 §179⑪)

1. 비거주자가 주식 또는 출자지분을 양도함으로써 발생하는 소득. 다만, 증권시장을 통하여 주식 또는 출자지분을 양도(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제78조에 따른 중개에 따라 주식을 양도하는 경우를 포함)함으로써 발생하는 소득으로서 해당 양도자 및 그와 제98조제1항에 따른 특수관계인이 해당 주식 또는 출자지분의 양도일이 속하는 연도와 그 직전 5년의 기간 중 계속하여 해당 주식 또는 출자지분을 발행한 법인의 발행주식총액 또는 출자총액(외국법인이 발행한 주식 또는 출자지분의 경우에는 증권시장에 상장된 주식 또는 출자지분의 총액)의 100분의 25미만을 소유한 경우를 제외함
2. 국내사업장을 가지고 있는 비거주자가 주식 및 출자지분외의 유가증권을 양도함으로써 발생하는 소득. 다만, 당해 유가증권의 양도시에 소득법 제119조제1호의 규정에 의하여 과세되는 소득을 제외함
3. 국내사업장을 가지고 있지 아니한 비거주자가 내국법인, 거주자 또는 비거주자·외국법인의 국내사업장에 주식 또는 출자지분외의 유가증권을 양도함으로써 발생하는 소득. 다만, 당해 유가증권의 양도시에 법 제119조제1호의 규정에 의하여 과세되는 소득을 제외함

가. 공동소유자산 양도에 대한 납세의무 (소득법 §2의2⑤, §43)

공동소유자산을 양도함으로써 발생하는 양도소득에 대하여는 그 소유지분에 따라 분배되었거나 분배될 소득금액에 대하여 각 거주자별로 납세의무가 있으며 각 거주자는 자신의 납세지 관할세무서에 각자의 소득금액을 신고하여야 한다. 이 경우 공동소유자 상호간의 양도소득세 연대납세의무는 없다.

나. ‘법인으로 보는 단체’ 외의 법인 아닌 단체의 납세의무 (소득법 §2③)

법인으로 보는 단체(국기법 §13①) 외의 법인 아닌 단체(국기법 §13②)는 국내에 주사무소 또는 실질적 관리장소를 둔 경우에는 1거주자로, 그 밖의 경우에는 1비거주자로 보아 소득세법을 적용한다. 다만, 아래의 ㉔ 또는 ㉕에 해당하는 경우에는 구성원 간에 공동사업을 영위하는 것으로 보아 소득세법을 적용하며(구성원이 법인인 경우 법인세법 적용)

- ㉔ 구성원 간 이익의 분배방법이나 분배비율이 정해져 있는 경우
- ㉕ 구성원 간 이익의 분배비율이 정해져 있지 아니하나, 사실상 구성원별로 이익이 분배되는 것으로 확인되는 경우

㉔ 또는 ㉕에 해당하지 않는 경우에는 1거주자 또는 1비거주자로 보아 과세하나, 전체 구성원 중 일부 구성원의 분배비율만 확인되거나 일부 구성원에게만 이익이 분배되는 것으로 확인되는 경우에는 확인되는 부분은 해당 구성원별로 소득세 또는 법인세에 대한 납세의무를 부담하고, 확인되지 아니한 부분에 대해서는 해당 단체를 1거주자 또는 1비거주자로 보아 소득세에 대한 납세의무를 부담한다.



## 사례

### ▶ 비영리법인의 최초사업연도 손익에 귀속시키기 위한 요건

「국세기본법」 제13조에 따라 법인으로 보는 단체(이하 '단체'라 함)로 승인받은 종중이 단체로 승인받기 전에 부동산을 양도하고 1거주자로 양도소득세를 신고·납부한 경우로서 해당 양도손익을 구성원에게 분배하지 아니하고 사실상 단체에 귀속시킨 것이 확인되며, 조세포탈의 우려가 없는 때에는 최초 사업연도의 기간이 1년을 초과하지 아니하는 범위 내에서 해당 양도손익을 단체의 최초사업연도의 손익에 산입할 수 있는 것임. 다만, 양도손익의 사실상 단체 귀속 및 조세포탈 우려 여부는 양도대금의 실제 사용내역, 단체 승인 전·후의 실체 동일 여부 등에 따라 사실판단할 사항임(서면-2016-법령해석법인-3484, 2016.7.11.)

### ▶ 산하지역의 교회를 법인 아닌 단체(1거주자)로 보기 위한 요건

공익을 목적으로 출연된 기본재산이 있는 재단으로서 등기되지 아니한 것과 주무관청에 등록된 재단 또는 기타 단체로서 등기되지 아니한 것은 「국세기본법」 제13조 및 같은 법 시행령 제8조에 의거 법인으로 보는 것이나, 재단법인인 종교단체와는 회계 등 모든 운영이 독립된 산하지역의 교회는 별도의 허가를 받아 세법적용상 재단설립된 경우를 제외하고는 개인(거주자)으로 보는 것으로, 교회가 개인인 경우 토지 또는 건물의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세가 과세되는 것임(재산세과-408, 2009.2.4.)

## 다. 양도소득세 연대납세의무 (소득법 §2의2③)

양도소득세를 부당하게 감소시키기 위하여 특수관계자에게 자산을 증여한 후 그 증여 받은 자가 증여일부터 10년 이내에 다시 이를 타인에게 양도하여 증여자가 그 자산을 직접 양도한 것으로 보는 경우(소득법 §101②)에는 해당 양도소득세에 대해 증여자와 수증자는 연대하여 납세의무를 진다.

☞ 자세한 내용은 III. 제2편 제3장 8. 마. 참조(156쪽)

## 라. 상속으로 인한 납세의무 승계 (국기법 §24①)

상속이 개시된 때에 그 상속인(「민법」에 따른 상속인을 말하며, 수유자를 포함한다)은 피상속인에게 부과되거나 피상속인이 납부할 국세 및 체납처분비를 상속으로 받은 재산의 한도에서 납부할 의무를 진다(국기법 §24①).

상속으로 받은 재산 ⇒ 자산총액\* - 부채총액\* - 상속세\*

\* 상속받은 자산총액과 부채총액을 말하며, 그 가액은 「상속세 및 증여세법」 제60조부터 제66조의 재산평가규정을 준용하여 평가한다.

납세의무 승계를 피하면서 재산을 상속받기 위하여 피상속인이 상속인을 수익자로 하는 보험계약을 체결하고 상속인은 상속을 포기한 것으로 인정되는 경우로서 상속포기자가 피상속인의 사망으로 인하여 보험금을 받는 때에는 상속포기자가 납부할 상속세를 포함하여 상속으로 받은 재산의 가액을 계산한다.

상속인이 2명 이상일 때에는 각 상속인은 피상속인에게 부과되거나 그 피상속인이 납부할 국세 및 체납처분비를 「민법」에 따른 상속분 또는 법에 정한 비율(상속인 중에 수익자 또는 상속을 포기한 사람이 있거나 상속으로 받은 재산에 보험금이 포함되어 있는 경우로 한정한다)에 따라 나누어 계산한 국세 및 체납처분비를 상속으로 받은 재산의 한도에서 연대하여 납부할 의무를 진다.

$$\text{법에 정한 비율} = \frac{\text{각각의 상속인(수유자와 상속포기자 포함)이 상속으로 받은 재산가액}}{\text{각각의 상속인이 상속으로 받은 재산가액의 합계액}}$$

**마. 부동산 명의신탁 후 양도시 납세의무 (국기법 §14①)**

부동산을 제3자에게 명의신탁한 경우 명의신탁자가 부동산을 양도하여 그 양도로 인한 소득이 명의신탁자에게 귀속되었다면, 실질과세의 원칙상 양도소득을 사실상 지배·관리·처분할 수 있는 지위에 있어 '사실상 소득을 얻은 자'에 해당하는 명의신탁자가 양도소득세의 납세의무가 있다(대법원96누6387, 1997.10.10.).

**2. 납세지 및 관할세무서**

납세지는 납세자가 양도소득세에 대한 신고·납부, 신청, 불복청구 등을 하는 관할세무서를 정하는 장소를 말하며, 납세자의 세금을 결정·경정 등의 처분을 하는 기준 장소가 되기도 한다.

**가. 거주자의 납세지 (소득법 §6①)**

거주자의 소득세 납세지\*는 그 주소지로 하고 있으나 주소지가 없는 경우 그 거소지로 한다. 거주자는 주소지 관할세무서에 양도소득세를 신고·납부해야 한다.

\* 양도시점의 주소지와 신고·결정·경정시점에서 주소지가 서로 다를 경우 그 신고·결정·경정시점의 주소지를 납세지로 한다. 다만, 주소지가 없는 경우에는 거소지를 납세지로 한다.



## 사례

### ▶ 원고가 거주자에 해당하는지 여부

대한민국과 홍콩은 조세조약이 체결되어 있지 아니하므로 내국인이 홍콩에서 상당한 기간 동안 거주한 사실이 있다고 하더라도 국내 소득세법상 거주자에 해당하면 당연히 과세가 가능하고, 어떤 개인이 국내에 주소나 거소를 두었는지를 판단함에 있어서는 그 개인의 국내에서의 생활관계에 비추어 판단하여야 할 것이지 외국에 소재하는 그 개인 보유 자산관계나 가족관계 등을 들어 그 개인이 국내 거주자가 아니라고 판단할 것은 아님 (대법원2017두73686, 2018.03.15. 심리불속행)

## 나. 비거주자의 납세지 (소득법 §6②)

비거주자의 소득세 납세지는 국내사업장의 소재지로 하고 있으나 국내사업장이 없는 경우 국내원천소득이 발생하는 장소로 한다.

## 다. 피상속인의 납세의무 승계시 납세지 (소득법 §8①)

거주자 또는 비거주자의 사망으로 인하여 그 상속인이 피상속인에 대한 소득세의 납세의무자가 된 경우 그 소득세의 납세지는 그 피상속인·상속인 또는 납세관리인의 주소지나 거소지 중 상속인 또는 납세관리인이 그 관할세무서장에게 납세지로서 신고한 장소가 있는 때에는 그때부터 그 신고한 장소를 소득세 납세지로 하는 것이고, 신고가 없는 경우에 거주자 또는 비거주자의 납세지는 「소득세법」 제6조와 제7조에 따른다.

## 라. 종중 등의 납세지

거주자로 보는 법인격 없는 단체에 대한 소득세 납세지는 동 단체의 대표자 또는 관리인의 주소지를 납세지로 한다. 다만, 해당 단체의 업무를 주관하는 장소 등을 납세지로 지정받은 경우에는 그 지정받은 장소를 납세지로 한다(소득통칙 §6-0...1).

## 마. 비거주자로부터 부동산 등 양수한 법인의 원천징수 소득세의 납세지 (소득법 §7)

비거주자로부터 부동산 등을 양수한 법인의 원천징수 소득세의 납세지는 다음과 같다.

### 1) 양수자(원천징수의무자)가 내국법인인 경우

- ① 해당 법인의 본점·주사무소 또는 국내에 본점이나 주사무소가 소재하지 아니하는 경우 사업의 실질적 관리장소로 한다.

② 법인의 지점·영업소 기타 사업장이 독립채산제에 의하여 독자적으로 회계사무를 처리하는 경우 그 사업장의 소재지(국외 소재는 제외)로 한다.

이 경우 법인이 지점·영업소 기타 사업장에서 지급하는 소득에 대한 원천징수세액을 본점 등에서 전자계산조직에 의하여 일괄 계산하는 경우로 국세청장의 승인을 받은 경우 또는 사업자단위과세사업자로 관할세무서장의 승인을 받은 경우에는 해당 법인의 본점 등을 납세지로 할 수 있다.

2) 양수자(원천징수의무자)가 외국법인인 경우

해당 법인의 주된 국내사업장의 소재지. 그 외의 경우에는 양도자산 소재지가 된다.

바. 국외 근무 공무원 등의 납세지 (소득령 §5⑥)

「소득세법」 제8조제5항의 규정에 의한 국내에 주소가 없는 공무원 또는 「소득세법 시행령」 제3조의 규정에 의하여 거주자로 보는 자의 납세지는 그 가족의 생활근거지 또는 소속기관의 소재지로 한다.

3. 양도소득세의 부과제척기간 (국기법 §26의2)

양도소득세의 부과제척기간은 양도한 날이 속하는 다음연도 6월1일(과세표준 확정신고 기한의 다음날)부터 기산하며, 부과제척기간이 만료되면 국가의 부과권이 소멸되어 납부 의무도 소멸하게 된다.

 **사례**

▶ **양도소득세의 제척기간이 예정신고기한의 다음날부터 기산되는지 여부**

「소득세법」 제114조제1항에 따르면, 거주자가 예정신고를 하지 않은 경우 관할세무서장은 확정 신고기한이 도과하기 전이라도 예정신고기한 다음 날부터 그 자산의 양도로 인한 양도소득세를 부과할 수 있음. 그러나 이는 예정신고제도의 입법 취지상 소득의 발생 초기에 세원을 조기에 확보할 수 있도록 부과·징수의 특례를 정한 것에 불과할 뿐이고, 그로 인하여 양도소득세의 부과제척기간이 당연히 예정신고기한의 다음 날부터 진행된다고 볼 수는 없음(대법원2017두40235, 2020.6.11.)

▶ **양도세 확정신고 의무 및 7년 제척기간의 적용 여부**

구 「소득세법」 제110조 제4항에 의하면 그 단서의 위임에 따라 대통령령이 정한 경우에 해당하지 않는

한 예정신고를 한 자는 '당해 소득'에 대한 확정신고를 하지 않을 수 있고, 이는 예정신고를 한 양도소득 외에 동일한 과세연도에 귀속되는 양도소득이 더 있더라도 마찬가지이다. 원고가 이 사건 토지의 양도에 따른 양도소득세를 예정신고·납부하였음은 앞서 본 바와 같고, 위 예정신고가 구 「소득세법 시행령」 제173조 제4항이 정한 경우에 해당한다고 볼 만한 근거도 없으므로, 위 양도소득에 대하여는 더 이상 확정신고를 할 의무가 없다. 원고가 이 사건 토지의 양도소득과 동일한 과세연도에 귀속되는 별건 토지의 양도소득에 대하여 예정신고를 하지 않아 이에 대한 확정신고를 할 의무를 진다고 하더라도, 그러한 확정신고 의무가 이미 예정신고를 마친 이 사건 토지의 양도소득에 대한 것이라고 볼 수는 없다. 결국 원고가 이 사건 토지의 양도소득에 관하여 과세표준신고서를 제출하지 않았다고 할 수는 없으므로, 그 양도소득세의 부과제척기간은 7년이 아니라 5년으로 보아야 한다. 그런데 이 사건 처분은 부과제척기간의 기산일인 2010. 6. 1.부터 5년이 경과한 2017. 3. 2. 이루어졌으므로 무효임(대법원2020두 51518, 2021.11.25.).

### 가. 양도소득세 부과제척기간 연혁

구 분	'93.12.31.까지 양도	'94.1.1. 이후 양도
사기나 그 밖의 부정한 행위로 국세 포탈	5년	10년
국제거래에서 발생한 부정행위('15.1.1. 이후)		15년
무 신고		7년
그 외(일반과소신고)		5년

예 외	적용시기 등
불복청구에 따른 결정일 또는 판결일 및 조세 조약에 따른 상호합의 종결일부터 1년 이내 경정·결정 가능	2017.1.1.부터는 결정 또는 판결의 대상이 된 과세표준·세액과 연동된 다른 과세기간(같은 세목에 한정)도 적용 2022.1.1.부터는 결정 또는 판결의 대상이 된 과세표준·세액과 연동된 다른 세목(같은 과세기간에 한정)도 포함
부담부증여 (증여세 부과제척기간과 일치)	일반 : 10년, 무신고 등 : 15년 ☞ 2013.1.1. 이후 소득세를 부과할 수 있는 날이 개시하는 분부터 적용
일반적 부과제척기간(5년)에 임박하여 경정 청구하는 경우 경정청구일로부터 2개월 추가인정	2017.1.1.부터 시행 ☞ 2018.1.1.부터는 경정청구·조정권고의 대상이 된 과세표준 또는 세액과 연동된 다른 과세기간도 적용
과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 소송에 대한 판결(판결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위 포함)에 의하여 다른 것으로 확정된 경우: 판결이 확정된 날부터 1년	2018.1.1.부터 시행

## 나. 사기나 그 밖의 부정한 행위 (「조세범처벌법」 §3⑥)

사기 그 밖의 부정한 행위란 ‘조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위’를 말한다(대법원85도1518, 1988.3.8.).

☞ 자세한 내용은 III. 제3편 제3장 2. 가. 참조(230쪽)

## 4. 소득의 구분과 세금

### 가. 소득구분의 중요성

부동산 등을 양도하고 신고·납부하는 경우 자산의 소유권 이전이 양도소득세 과세대상 인지, 종합소득(사업소득)세 과세대상인지 등을 명확히 구분하여 신고해야 한다. 왜냐하면 그 소득의 구분에 따라 부가가치세 등의 과세여부, 비과세·감면의 적용, 과세표준 및 세율적용, 신고·납부절차 등이 달라져 결과적으로 부담하는 세금에 차이가 발생하기 때문이다.

### 나. 소득구분에 따른 세금의 종류

양도소득이란 원칙적으로 사업의 일부로서가 아니라 단순히 비사업자의 지위에서 자산을 이전하는 개인에게 과세되는 세금이나, 사업소득은 부동산매매업, 주택신축판매업 등과 같이 자산이 사업의 일부로 이전되어 사업자에게 과세되는 세금이다.

또한, 양도소득은 자산이 유상으로 이전되는 경우에 양도자에게 과세하는 세금이나 무상으로 이전되는 경우에는 수증자에게 증여세, 종합소득세(개인사업자)·법인세(자산수증이익으로 익금산입) 등으로 과세된다.

자산양도에 따른 소득구분 및 이에 따른 세금을 비교하면 아래와 같다.

» 자산이전으로 발생한 소득에 대한 과세구분				
대가성	납세의무자	사업성	세목	비고
유상이전	양도자	일시적·비반복적 양도	양도소득세	
		사업적 양도	(사업)소득세	사업적으로 자산양도

대가성	납세의무자	사업성	세 목	비 고
무 상 이 전	수 증 자 (개인, 비영리법인)	비사업자	증 여 세	사업과 관련하여 받은 자산수증이익은 소득세 과세
		개인사업자	(사업)소득세	
	수 증 자 (영리법인)		법 인 세	자산수증이익으로 익금산입 법인세 과세



## 사례

### ▶ 사업소득과 양도소득의 구분 기준

어느 부동산의 양도에 의한 소득이 소득세법상의 사업소득에 속하는 것인가 또는 양도소득세의 과세대상이 될 뿐인가의 여부는 양도인의 부동산 취득 및 보유현황, 조성의 유무, 양도의 규모, 회수, 태양, 상대방 등에 비추어 그 양도가 수익을 목적으로 하고 있는지와 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지 등을 고려하여 사회통념에 따라 판단하여야 하고, 그 양도의 태양이 토지수용법에 의한 협의수용이라 하여 달리 볼 것은 아니며, 그 판단을 함에 있어서는 단지 당해 양도의 목적으로 된 부동산에 대한 것뿐만 아니라 양도인이 보유하는 부동산 전반에 걸쳐 당해 양도가 행하여진 시기의 전후를 통한 모든 사정을 참작하여야 함(대법원94누14025, 1995.11.7.)

### ▶ 당초 양도소득세 처분하였다가 다시 사업소득으로 보아 종합소득세 감액경정한 경우 당초처분과 경정처분의 관계

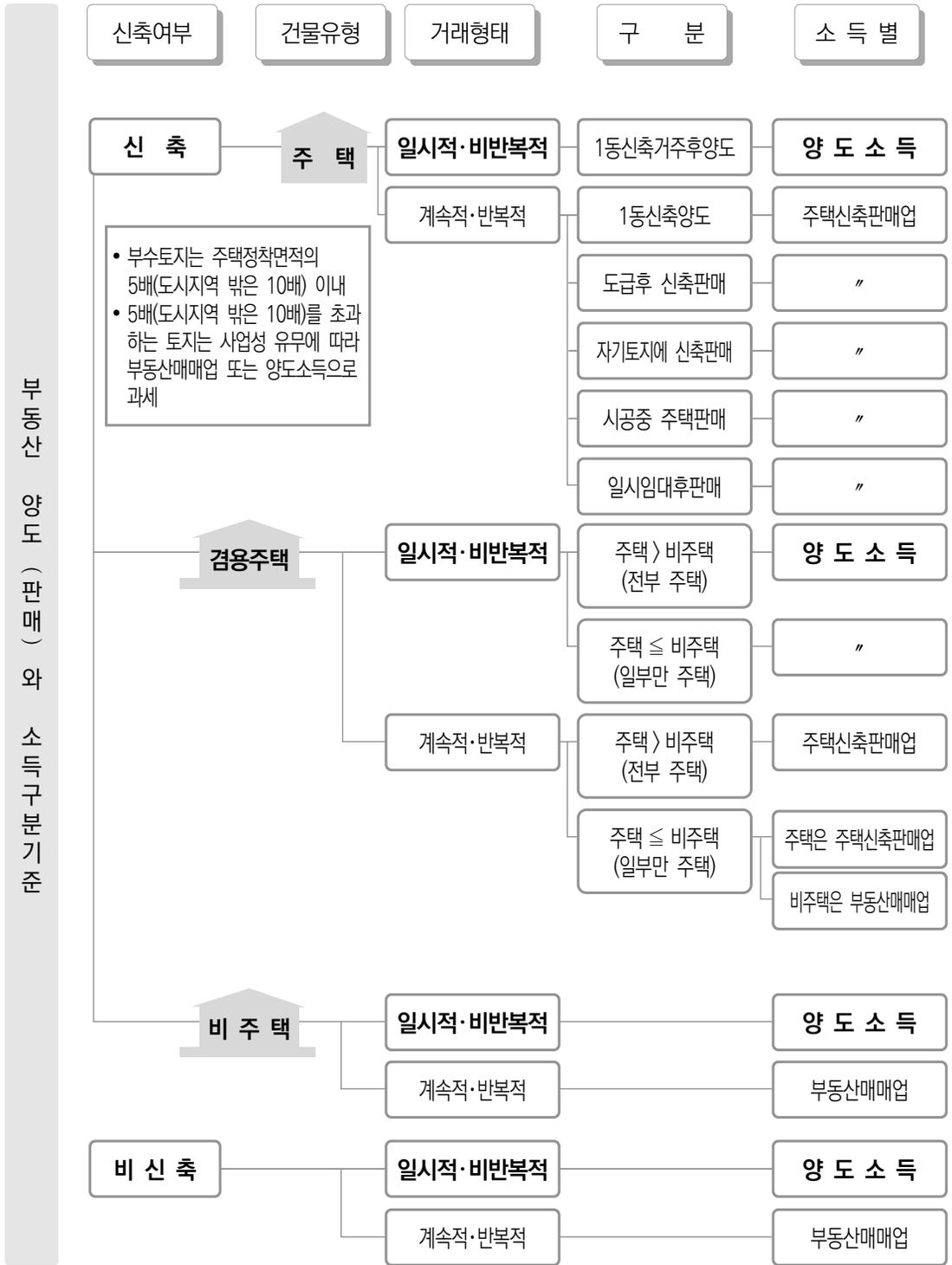
과세관청이 부동산 양도로 인한 소득에 대하여 양도소득세 등 부과처분을 하였다가 그 소득이 사업소득에 해당한다는 사실을 알고 다시 종합소득세 등 부과처분을 한 후 이미 양도소득세액 등이 납부된 사실을 발견하고 종합소득세액에서 기납부 양도소득세액을 공제하여 감액된 추가납부세액을 결정·고지한 경우, 과세관청이 종합소득세 등 부과처분을 한 후 기납부 양도소득세액을 공제하여 감액된 추가납부세액을 고지함으로써 당초의 양도소득세 등 부과처분이 취소된 것으로 볼 수 있다고 하더라도 종합소득세 등 부과처분에는 아무런 영향이 없고, 그것은 과세관청이 종합소득세 등 부과처분 그 자체의 감액경정 처분을 한 것이 아니라, 종합소득세 등 부과처분에 의하여 구체적으로 확정된 세액 중 기납부 세액을 공제한 나머지 세액에 관하여 징수처분을 한 것에 불과함(대법원99두5412, 2011.4.24.)

### ▶ 부동산매매업자가 여관건물을 신축하여 보유한 기간 동안 여관을 운영하거나 임대한 것이 부동산 매매업자로서 사업성에 영향을 미치는지 여부

부가가치세법상 사업의 개시, 폐지 등은 법상의 등록, 신고 여부와 관계없이 그 해당사실의 실질에 의하여 결정된다고 할 것인바(대법원96누16193, 1997.6.27.), 원심이 인정한 사실에 의하더라도, 위 여관건물의 신축양도를 포함한 위 건물들의 신축양도행위는 모두 수익을 목적으로 하고, 그 규모, 횟수, 양태 등에 비추어 계속성과 반복성이 있는 사업활동으로 보기에 충분하고 이와 같이 사업활동으로 반복하여 부동산 매매를 하는 이상 보유하는 기간 동안 위 여관건물에서 여관업을 영위하거나 이를 임대하였다고 하여 부동산매매업자로서의 사업성에 영향을 미친다고 할 수 없으므로(대법원97누10192, 1997.10.24.), 원고의 부동산매매업이 이 사건 부동산의 양도로써 폐업되었다고는 할 수 없음 (대법원99두7609, 2000.10.24.)



양도소득 · 부동산매매업 · 주택신축판매업의 구분예시



부동산 양도 (판매) 와 소득구분기준

III  
총론

양도소득세가 과세되는 자산의 양도란 자산에 대한 등기·등록과 관계없이 「소득세법」에 열거된 자산이 매도·교환·법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 유상으로 사실상 이전되는 것을 말한다(소득법 §88 1.).

이 경우 유상이전이란 거래대가로 금전 등을 수령하는 적극적인 자산의 유입 뿐만 아니라 자산유입이 없이 채무(물상보증채무 포함)의 소멸대가로 자산을 이전하는 경우도 유상 이전에 포함한다.

따라서 부동산이 채무불이행으로 경매되거나 혹은 상대방의 부동산과 서로 교환되는 경우에도 양도에 해당하므로 양도소득세가 과세된다. 그러나 소유권이 이전되었더라도 혼인 중 공동 노력으로 형성된 일방의 재산이 재산분할청구권의 행사로 이전(재산분할)되거나 채무담보를 목적으로 소유권을 이전하는 경우(양도담보)는 「소득세법」상 양도에 해당하지 않아 양도소득세가 과세되지 않는다.

## 1. 양도로 보는 경우

### 가. 매매, 교환, 법인에 대한 현물출자 등 (소득법 §88 1.)

자산이 매매, 교환, 법인에 대한 현물출자 등 유상으로 사실상 이전되는 경우에는 양도소득세가 과세된다.

### 나. 부담부증여 (소득령 §159)

자산을 증여하면서 해당 증여자산에 담보된 증여자의 채무를 수증자가 인수하는 경우에는 증여가액 중 그 채무액에 상당하는 부분만 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것으로 보고 양도소득세를 과세하고, 채무를 제외한 부분은 증여세를 부과한다.

## 다. 수용 또는 협의매수

「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 수용 또는 협의매수의 경우 토지 등 소유자가 보상금을 대가로 사업시행자에게 자산의 소유권을 이전하게 되므로, 자산이 유상으로 사실상 이전되는 경우로 보아 양도소득세를 과세한다.

## 라. 경매 또는 공매

「민사집행법」에 따른 경매 또는 「국세징수법」에 따른 공매의 경우 경매재산 등의 소유자가 경매대금을 대가로 매수인에게 자산의 소유권을 이전하게 되므로, 자산이 유상으로 사실상 이전되는 경우로 보아 양도소득세를 과세한다.

☞ 경매·공매는 국가가 중개하는 매매의 일종임(대법원92다15574, 1993.5.25.)

타인의 채무를 위하여 담보로 제공된 자산(물상보증자산)이 채권자의 담보권실행으로 처분되는 경우에는 물상보증인(소유자)에게도 양도소득세를 과세한다(제도46014-12152, 2001.7.16.).

다만, 소유자산을 경매·공매로 인하여 자기가 재취득하는 경우에는 양도로 보지 아니한다(소득통칙 §88-0···1⑤).



### 사례

#### ▶ 제3자의 채무에 대한 담보로 제공한 본인 자산을 경락 받은 경우 양도에 해당하는지 여부

자기의 소유자산이 제3자의 채무에 대한 담보로 제공되었다가 제3자인 채무자가 채무 변제를 하지 아니하여 당해 담보자산이 경매개시되어 당초 소유자가 자기명의로 경락을 받은 경우에는 양도에 해당하지 않음(서면인터넷방문 상담4팀-2339, 2007.7.31.)

#### ▶ 물상보증인의 재산이 경매로 처분된 후 채무자의 무자력으로 구상권을 사실상 행사할 수 없게 된 경우 양도소득의 성립 여부

경매의 기초가 된 근저당권이 제3자의 채무에 대한 물상보증을 한 것이라고 하더라도 그 양도인은 물상보증인이고 매각대금은 경매목적 부동산의 소유자인 물상보증인의 양도소득으로 귀속됨. 또한 물상보증인의 채무자에 대한 구상권은 매각대금이 채무자가 부담하고 있는 피담보채무의 변제에 충당됨으로써 대위변제의 효과로서 발생하는 것인지 경매의 대가라는 성질을 가지는 것은 아님. 따라서 채무자의 무자력으로 물상보증인이 채무자에게 구상권을 사실상 행사할 수 없더라도 그러한 사정은 양도소득의 성립 여부에 아무런 영향이 없으므로, 양도소득세 과세표준과 세액을 산정하는 근거가 된 사항에 변동은 가져오지 않으므로, 국세기본법 제45조의2 제2항, 같은 법 시행령 제25조의2가 정한 후발적 경정청구사유에 해당한다고 볼 수 없음(대법원2020두53699, 2021.4.8.)

## 마. 대물변제

채무자가 부담하고 있던 본래의 채무이행에 갈음하여 다른 급여를 함으로써 채권을 소멸시키는 채권자와 변제자 사이의 계약을 말하며(「민법」 §466), 양도소득세 과세대상 자산으로 대물변제하는 경우 그 자산의 소유자에게 양도소득세 납세의무가 있다.

### 1) 부동산으로 위자료를 대물변제하는 경우

손해배상에 있어서 당사자 간의 합의에 의하거나 법원의 확정판결에 의하여 일정액의 위자료를 지급하기로 하고, 동 위자료지급에 갈음하여 당사자 일방이 소유하고 있던 부동산으로 대물변제한 때에는 그 자산을 양도한 것으로 본다(소득통칙 §88-0...3).

### 2) 상증법에 따라 물납하는 경우

상증법 §73①에 의한 주권의 물납은 상속세를 금전으로 납부하는 것에 갈음하여 주권으로 납부하는 것으로서 그에 따라 상속세 채무를 면하게 되므로 이는 공법상의 대물변제적 성격을 가진 유상양도에 해당한다고 볼 수 있는 점, 주권의 물납에 의하여 그 소유권이 국가에 이전되면 대물변제가 되어 조세채무가 소멸하는 점에서 주권의 일반적인 유상 양도와 별 다른 차이가 없다(대법원2007두14695, 2009.9.10.; 상속증여세과-54, 2013.4.19. 같은 뜻).

### 3) 담보자산의 담보권실행으로 채권자가 소유권을 취득하는 경우

채권자가 채권담보를 목적으로 채무자소유 부동산에 가등기를 설정 후 채무자의 채무 불이행으로 인하여 채권자 명의로 본등기를 이행하는 경우, 본등기한 날에 채무자가 채권자에게 자산을 양도한 것으로 본다(재일46014-561, 1998.3.31.).

☞ 자세한 내용은 III. 제1편 제2장 2. 라 참조(65쪽)

## 바. 공동사업의 현물출자

현물출자란 「민법」에 따른 조합, 「상법」에 따른 회사 등에 대하여 사업을 영위하기 위한 자본으로서 금전 이외의 재산으로 내놓는 것을 말한다. 출자자는 조합 또는 회사 등에 자산을 이전하고 그 대가로 조합원의 지위 또는 주주의 지위 등을 취득하므로 양도에 해당한다.

### 1) 공동사업에 현물출자를 하는 경우

거주자가 공동사업(주택신축판매업 등)을 경영할 것을 약정하는 계약에 의해 토지 등을 당해 공동사업에 현물출자 하는 경우 등기에 관계없이 현물출자한 날 또는 등기접수일 중 빠른

날에 당해 토지가 유상양도된 것으로 보는 것이며, 공동사업자인 주택신축판매업자 등의 사업소득 계산시 현물출자된 토지는 「소득세법 시행령」 제55조 제1항의 규정에 의하여 ‘공동사업에 현물출자한 당시의 가액’을 총수입금액에 대응하는 필요경비로 한다(재재산 46014-119, 2002.6.7.).

조합(공동사업체)에 출자한 자산은 출자자의 개인재산과는 별개의 조합재산을 이루어 조합원의 합유가 되고 출자자는 그 출자의 대가로 조합원의 지위를 취득하는 것이므로 조합에 대한 자산의 현물출자는 자산의 유상이전으로서 양도소득세의 과세원인인 양도에 해당한다(대법원84누549, 1985.2.13.).

## 2) 조합에 현물출자하는 경우

부동산 임대사업을 공동으로 영위하기 위해 수인이 각각 그 소유토지를 출자하여 임대용건물을 신축하는 경우, 조합에 출자한 자산은 출자자의 개인재산과는 별개의 조합재산을 이루어 조합원의 합유가 되고 출자자는 그 출자의 대가로 조합원의 지위를 취득하는 것이므로 이러한 조합에 대한 자산의 현물출자는 소득세법상 자산의 유상이전에 해당하여 양도소득세의 과세원인인 양도에 해당한다(대법원2003두2137, 2003.5.16.).

그러나 조합에 대한 현물출자 여부는 실질과세원칙상 사실상의 현황에 비추어 판단하여야 하므로 그 내용(건축물시공자금 흐름, 시공과정, 제반비용의 처리, 준공후 임대계약자, 임대수입의 분배, 사용처 등의 제반사항)을 고려하여 단독사업인지, 공동사업인지를 판단하여야 한다.(참고 : 재재산 46014-302, 1997.8.30.; 재재산-550, 2005.11.10.)

\* 예를 들어 父·자가 공동으로 임대사업을 하는 경우 건축허가 시점에서 착공 전까지만 공동 사업자등록(명의만)을 하였고, 착공 이후 준공·임대업에서는 실질상은 자가 모두 해당 건축물을 건축하여 단독으로 임대업을 한 것이라면 조합의 개념에 비추어 조합에 대한 현물출자로 보기 어려울 것이다.

또한 공동사업의 참여 없이 단순히 토지사용권만을 출자한 경우에는 공동사업으로 출자한 것으로 볼 수 없으며, 사용료 수익에 따른 종합소득세 납세의무자에 해당한다.

즉 현물출자대상이 대체물이나 소비물의 출자라면 언제나 그 소유권 자체를 출자한다는 의사가 있다고 보는 것이 당연하지만, 비대체물이나 비소비물인 경우 극히 낮은 평가액이 붙어 있는 등 특별한 사정이 있는 경우에는 소유권 자체의 출자로 추정하기 보다는 소유권 자체는 출자자에 유보한 채 토지의 사용권만 출자한 것으로 봄이 타당하다(대법원84누 549, 1985.2.13.의 대법원 판례평석; 심사양도 2000-85, 2000.11.10.; 심사양도 2004-19, 2004.7.20.). 이 경우 토지는 현물출자한 것이 아니므로 공동사업을 해지하여 실제로 소유권이 이전되는 시점에서 양도로 본다.



### 사례

#### ▶ 공동사업에 참여한 조합원이 탈퇴하면서 자기지분을 조합의 현물자산으로 그대로 반환받는 경우에는 양도에 해당하는지 여부

공동사업에 참여한 조합원이 탈퇴(제3자로 변경하는 경우 포함)함에 따라 자기지분(탈퇴자의 현물출자분 및 출자 후 조합이 취득한 자산 중 탈퇴자의 지분을 말함)에 상당하는 대가를 잔여 또는 신규가입 조합원으로부터 받는 경우 그에 상당하는 지분이 사실상 유상으로 양도된 것으로 보는 것이며, 자기지분을 조합의 현물자산으로 그대로 반환받는 경우에는 양도로 보지 아니하는 것임(기획재정부 재산세제과-515, 2009.3.18.; 재정경제부 재산세제과-550, 2005.11.10.; 재정경제원 재산세제과46014-302, 1997.8.30.)



### 실무

#### ▶ ‘공동사업에 대한 현물출자’를 양도로 보기 위해서는 다음의 요건을 모두 충족하여야 함

- ① ‘조합’에 대한 현물출자일 것  
여기서 ‘조합’이란 세법상 달리 규정한 바가 없으므로 민법에서 그 개념을 차용하여야 하고, 민법상 조합이란 “공동사업을 약정한 2인 이상이 조합계약(민법상 합동계약)을 하여 성립한 단체”를 의미함
- ② 조합에 대한 자산의 사실상 유상이전(출자)에 해당할 것  
조합계약에 따라 조합원은 계약(실질)상 의무(출자)를 이행하여야 할 출자채무가 생기고, 반대 급부로 조합원은 조합지분을 취득한다. 이렇게 조합구성원이 조합에 대하여 등기여부와 관계없이 사실상 조합지분을 취득하고(유상), 반대급부로 부동산 등의 출자의무를 이행(이전)하는 경우 소득세법상 양도로 보는 것임
- ③ 조합원은 당해 공동사업에 대한 채권·채무, 손익분배에 대하여 공동으로 책임·경영을 할 것(약정상 위임가능)

## 사. 양도에 해당하는지에 대한 그 밖의 경우



### 사례

#### ▶ 상속지분을 포기하고 현금을 지급받은 경우 양도에 해당하는지 여부

피상속인의 부동산을 상속함에 있어서 공동상속인 중 일방이 그의 상속지분을 포기하는 대가로 다른 일방으로부터 현금을 지급받은 경우 그 포기한 상속지분 상당의 부동산은 「소득세법」 제88조제1항에 따라 자산이 유상으로 사실상 이전됨으로써 양도소득세 과세대상이 되는 것임(서면-2017-부동산-0582, 2017.8.30.)

## 2. 양도로 보지 않는 경우 (소득법 §88)

### 가. 환지처분, 보류지 총당 (소득법 §88 1.가목)

「도시개발법」이나 그 밖의 법률에 따른 환지처분으로 지목 또는 지번이 변경되거나 보류지(保留地)로 총당되는 경우에는 「소득세법」상 양도로 보지 아니한다.

#### 1) 환지처분 (소득령 §152①)

「도시개발법」에 따른 도시개발사업, 「농어촌정비법」에 따른 농업생산기반 정비사업 그 밖의 법률에 따라 사업시행자가 사업완료 후에 사업구역 내의 토지 소유자 또는 관계인에게 종전의 토지 또는 건축물 대신에 그 구역 내의 다른 토지 또는 사업시행자에게 처분할 권한이 있는 건축물의 일부와 그 건축물이 있는 토지의 공유지분으로 바꾸어주는 것(사업시행에 따라 분할·합병 또는 교환하는 것을 포함)을 말한다.

다만, 교부받은 토지의 면적이 환지처분에 의한 권리면적보다 증가 또는 감소된 경우에는 그 증가 또는 감소된 면적의 토지는 환지처분의 공고가 있는 날의 다음날에 양도되는 것으로 본다(소득령 §162①9.).

☞ 「도시개발법」에 따른 “환지(換地)”란 환지처분에 의하여 종전의 토지 소유주가 새로이 취득하는 토지를 뜻함

환지처분에 관하여는 「도시개발법」 ⇒ 「도시 및 주거환경정비법」 ⇒ 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 및 「주택법」 순으로 준용하는 방식으로 규정하고 있다.

#### ✔ 「도시개발법」에 따른 환지처분에 관한 규정

- 제28조 【환지 계획의 작성】
- 제32조 【입체 환지】
- 제42조 【환지처분의 효과】

#### ✔ 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 환지처분에 관한 규정

- 제69조 【다른 법령의 적용 및 배제】
- 제86조 【이전고시 등】
- 제87조 【대지 및 건축물에 대한 권리의 확정】

#### ✔ 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 환지처분에 관한 규정

- 제40조 【이전고시 및 권리변동의 제한 등】
- 제56조 【「도시 및 주거환경정비법」의 준용】

#### ✔ 「주택법」에 따른 환지처분에 관한 규정

- 제76조 【공동주택 리모델링에 따른 특례】



## 사례

### ▶ 「도시 및 주거환경정비법」에 따라 관리처분계획인가방식으로 시행되는 주거환경개선사업의 환지 해당 여부 등

「도시 및 주거환경정비법」에 따른 주거환경개선사업 시행자가 수용방식으로 사업시행인가를 받았다가 관리처분계획인가 방식으로 변경하여 사업시행인가를 받은 경우로서, 공사완료 후 관리처분계획인가에 따라 토지등 소유자에게 소유권 이전 및 고시를 하는 경우 환지처분에 해당하여 양도의 범위에서 제외되는 것임(서면-2019-법령해석재산-1110, 2021.2.4.)

### ▶ 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 자율주택정비사업 시행자가 관리처분계획에 따라 토지등 소유자에게 소유권 이전고시를 한 경우, 환지처분에 해당되는지 여부

「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 자율주택정비사업 시행자가 사업시행계획서에 관리처분계획을 포함하여 사업시행계획인가를 받고, 공사완료 후 사업시행계획인가에 따라 토지등 소유자에게 소유권 이전고시를 한 경우 「소득세법」 제88조제1호단서가목에 따른 환지처분에 해당되어 양도의 범위에서 제외됨(기획재정부 재산세제과-328, 2020.4.8.)

## 2) 보류지(保留地) (소득령 §152②)

위의 사업시행자가 해당 법률에 의하여 일정한 토지를 환지로 정하지 않고 다음의 토지로 사용하기 위하여 보류한 토지를 말한다.

- ① 해당 법률에 따른 공공용지
- ② 해당 법률에 따라 사업구역 내의 토지소유자 또는 관계인에게 그 구역 내의 토지로 사업비용을 부담하게 하는 경우의 해당 토지인 체비지

### ☑ 「도시개발법」에 따른 보류지에 관한 규정

- 제34조 【체비지 등】
- 제42조 【환지처분의 효과】

## 나. 토지의 경계변경을 위한 분할 (소득법 §88 1.나목)

(소득법 §88② '14.12.23. 신설, '16.1.20. 조문 변경. '15.1.1. 이후 교환하는 분부터 적용)

토지의 경계를 변경하기 위하여 「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」 제79조에 따라 다음의 방법과 절차로 하는 토지의 교환하는 것을 말한다(소득령 §152③).

- ① 토지 이용상 불합리한 지상 경계를 합리적으로 바꾸기 위하여 「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」이나 그 밖의 법률에 따라 토지를 분할하여 교환할 것
- ② 위 '①'에 따라 분할된 토지의 전체 면적이 분할 전 토지의 전체 면적의 100분의 20을 초과하지 아니할 것



#### 사례

##### ▶ 양도로 보지 아니하는 토지의 경계 변경을 위한 토지 교환인지 여부

「소득세법」 제88조 제2항 제2호에 따라 양도로 보지 아니하는 토지 교환의 해당 여부를 판단할 때 같은 법 시행령 제152조 제3항 제1호에 따른 “토지 이용상 불합리한 지상경계를 합리적으로 바꾸기 위한 것”인지 여부는 사실판단할 사항이며, 같은 항 제2호에 따른 “분할된 토지의 전체 면적이 분할 전 토지의 전체 면적의 100분의 20을 초과하지 아니할 것”의 충족 여부는 각 당사자별로 분할된 필지들의 전체 면적을 기준으로 판단하는 것임(사전-2015-법령해석재산-0268, 2015.9.3.)

#### 다. 신탁으로 소유권이 이전되는 경우 (소득법 §88 1.다목)

위탁자와 수탁자 간 신임관계에 기하여 위탁자의 자산에 신탁이 설정되고 그 신탁재산의 소유권이 수탁자에게 이전된 경우로서 위탁자가 신탁 설정을 해지하거나 신탁의 수익자를 변경할 수 있는 등 신탁재산을 실질적으로 지배하고 소유하는 것으로 볼 수 있는 경우에는 양도로 보지 아니한다.



#### 사례

##### ▶ 신탁방식의 재개발·재건축사업의 경우 신탁재산과 청산금의 양도소득세 과세여부

「도시 및 주거환경정비법」에 따라 신탁업자가 재개발·재건축사업의 사업시행자로 지정되어 토지등 소유자와 신탁계약을 체결하고 정비사업을 시행하는 경우

【쟁점1】 토지등소유자가 신탁업자에게 부동산 신탁 시 양도소득세 과세여부

(제2안) 양도소득세 과세되지 않음(기획재정부 재산세제과-35, 2020.1.14.)

#### 라. 담보자산으로 소유권이 이전되는 경우

저당권설정에 의하지 않고 채권담보를 위하여 채권자와 채무자 사이에 채무자 소유의 부동산을 목적물로 하는 담보계약은 「가등기담보 등에 관한 법률」에서 그 절차와 효력에 대해 규정하고 있으며, 대표적인 담보유형으로 1) 양도담보, 2) 가등기담보가 있다.

☑ 「가등기담보 등에 관한 법률」 (1984.1.1. 제정 시행)

○ 제2조 【정의】

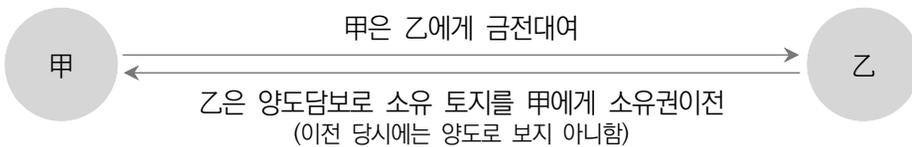
1. “담보계약”이란 「민법」 제608조에 따라 그 효력이 상실되는 대물반환(代物返還)의 예약[환매(還買), 양도담보(讓渡擔保) 등 명목(名目)이 어떠하든 그 모두를 포함한다]에 포함되거나 병존(並存)하는 채권담보(債權擔保) 계약을 말한다.

1) 양도담보 (소득령 §151①, ②)

양도담보란 채권담보를 위하여 채무자 소유의 자산을 양도하는 형식에 의한 담보를 말한다. 다음의 요건을 갖추어 양도담보계약서의 사본을 과세표준확정신고서에 첨부하여 신고하는 때에는 이를 양도로 보지 않는다.

- ① 당사자간에 채무의 변제를 담보하기 위하여 양도한다는 의사표시가 있을 것
- ② 당해 자산을 채무자가 원래대로 사용·수익한다는 의사표시가 있을 것
- ③ 원금·이율·변제기한·변제방법등에 관한 약정이 있을 것

다만, 양도담보계약을 체결한 후 위(①~③) 요건을 위배하거나, 채무불이행으로 인하여 해당 자산을 변제에 충당한 때에는 그때 이를 양도한 것으로 본다.



- ☞ 등기 형식은 양도이나 실질은 담보이전이므로 양도소득세가 과세되지 아니함
- 다만, 채무불이행으로 채권자가 채무자에게 청산금을 지급하여 담보목적부동산의 소유권을 취득한 경우에는 대물변제(자산을 변제에 충당)로 보아 양도소득세가 과세됨



**실무**

▶ 양도담보자산의 청산 절차(「가등기담보 등에 관한 법률」)

- 제3조 【담보권 실행의 통지와 청산기간】
- 제4조 【청산금의 지급과 소유권의 취득】

▶ 양도담보자산의 강제징수 절차(「국세기본법」)

- 제42조 【양도담보권자의 물적납세의무】



**사례**

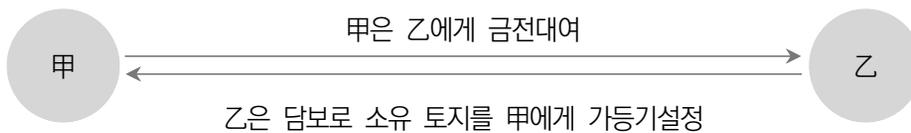
▶ 양도담보계약서의 사본을 과세표준확정신고서에 첨부하지 않은 경우 양도에 해당하는지 여부

납세의무자가 양도담보임을 주장하는 경우의 인정기준을 예시한 것에 불과하고 과세표준확정신고서에 그 요건을 갖춘 계약서 사본을 첨부하지 아니한 경우에는 반드시 자산의 양도로 보아야 한다는 취지의 규정은 아님(대법원90누8121, 1991.4.23.)

2) 가등기담보

가등기담보란 채권담보를 위하여 채무자소유 부동산에 대물변제의 예약 또는 매매예약 등의 가등기를 설정하는 형식에 의한 담보를 말한다.

채권자가 채권담보를 목적으로 채무자소유 부동산에 가등기를 설정 후 채무자의 채무 불이행으로 인하여 채권자 명의로 본등기를 이행하는 경우, 본등기한 날에 채무자가 채권자에게 자산을 양도한 것으로 본다(재일46014-561, 1998.3.31.).



☞ 가등기 설정 후 본등기를 한 경우 채무불이행으로 채권자가 채무자에게 청산금을 지급하여 담보목적부동산의 소유권을 취득한 경우에는 대물변제(자산을 변제에 충당)로 보아 양도소득세가 과세됨



**사례**

▶ 가등기담보 자산을 본등기함과 동시에 청산금에 갈음하여 지분 일부를 다시 채무자에게 돌려준 경우 양도에 해당하는지 여부

채권담보의 목적으로 가등기를 경료한 후 그 담보권실행의 방법으로 채권자명의로 본등기를 경료함과 동시에 지분 일부를 다시 채무자에게 돌려주는 방법으로 채무자명의로 공유지분이전등기가 경료된 경우, 위 지분이 양도된 것으로 볼 수 없음(대법원85누236, 1985.7.23.)

마. 특수관계인이 개입된 증여 후 10년 이내 양도시 부당행위계산 (소득법 §101)

☞ 자세한 내용은 III. 제2편 제3장 8. 마. 참조(156쪽)

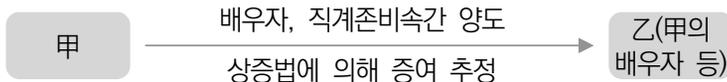
## 바. 양도로 이전되었으나 증여로 추정되는 경우 (상증법 §44)

### 1) 배우자 또는 직계존비속에게 양도한 자산의 증여 추정 (상증법 §44①)

배우자 또는 직계존비속에게 양도한 경우에는 증여로 추정하여 양도소득세가 과세되지 않고 증여세가 과세된다. 다만, 아래 증여추정 배제 사유에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.

#### ☑ 증여추정 배제 사유 (상증법 §44③)

- ① 법원의 결정으로 경매절차에 따라 처분된 경우
- ② 파산선고로 인하여 처분된 경우
- ③ 「국세징수법」에 따라 공매(公賣)된 경우
- ④ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제8조의2제4항제1호에 따른 증권시장을 통하여 유가증권이 처분된 경우. 다만, 불특정 다수인 간의 거래에 의하여 처분된 것으로 볼 수 없는 경우로서 시간외시장에서 매매된 것은 제외
- ⑤ 배우자등에게 대가를 받고 양도한 사실이 명백히 인정되는 경우로서 아래 어느 하나에 해당하는 경우
  1. 권리의 이전이나 행사에 등기 또는 등록을 요하는 재산을 서로 교환한 경우
  2. 당해 재산의 취득을 위하여 이미 과세(비과세 또는 감면받은 경우를 포함한다) 받았거나 신고한 소득금액 또는 상속 및 수증재산의 가액으로 그 대가를 지급한 사실이 입증되는 경우
  3. 당해 재산의 취득을 위하여 소유재산을 처분한 금액으로 그 대가를 지급한 사실이 입증되는 경우

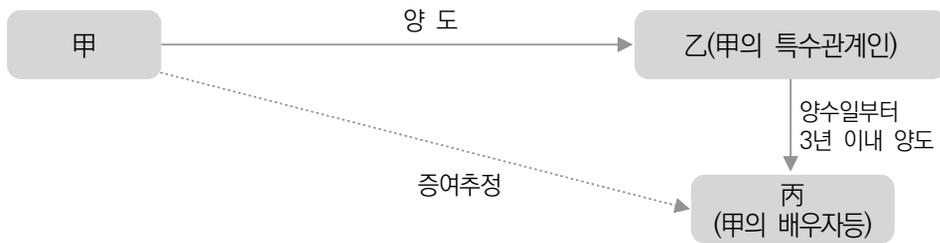


\* 증여로 추정되면 양수자인 B에게 증여세를 과세하고, 양도자인 A에게 양도소득세를 과세하지 아니함

### 2) 특수관계인이 개입된 양도한 자산의 증여 추정 (상증법 §44②)

특수관계인에게 양도한 재산을 그 특수관계인이 양수일부터 3년 이내에 당초 양도자의 배우자 또는 직계존비속에게 다시 양도한 경우로서 당초 양도자가 그의 배우자 또는 직계존비속에게 직접 증여한 것으로 추정하여 양도소득세가 과세되지 않고 증여세가 과세된다.

다만, 위 1)의 증여추정 배제 사유(상증법 §44③)에 해당하거나, 당초 양도자 및 양수자가 부담한 「소득세법」에 따른 결정세액을 합친 금액이 양수자가 그 재산을 양도한 당시의 재산가액을 당초 그 배우자 또는 직계존비속이 증여받은 것으로 추정할 경우의 증여세액보다 큰 경우에는 증여로 추정하지 아니한다(2004.1.1. 이후 증여세 결정분부터 적용).



\* 증여로 추정되면 丙에게 증여세를 과세하고, 甲과 乙에게 양도소득세를 과세하지 아니함

\*\* 甲과 乙 양도소득세 결정세액 합계액과 甲이 직접 증여한 것으로 보아 계산한 증여세액을 비교과세하여 적용함

## 사. 명의신탁해지

수탁자 명의로 등기하고 있던 부동산이 재판절차 등에 의하여 신탁재산임이 확인되어 신탁해지를 원인으로 원상회복 되는 것은 증여세나 양도소득세가 과세되지 않는다(소득통칙 §88-0...1①).

☞ 「부동산 실권리자명의 등기에 관한 법률」이 시행됨에 따라 1995.7.1. 이후 명의신탁약정은 무효임 (다만, 배우자, 종중 등은 제외)

## 아. 토지거래허가를 받지 아니하여 무효인 경우

토지거래허가구역 내에서의 매매계약 등 거래계약은 관할관청의 허가를 받아야만 효력이 발생하므로, 허가를 받기 전에는 물권적 효력은 물론 채권적 효력도 발생하지 아니하여 무효에 해당하고, 거래허가를 받지 아니하여 무효의 상태에 있다면 매매대금이 먼저 지급되어 양도인이 이를 보관하고 있다하더라도 자산의 양도가 있었다고 볼 수 없다(대법원92누8361, 1993.1.15.).

다만, 토지거래허가구역 내의 토지를 허가 없이 매도한 경우 그 매매계약 및 전매계약이 무효라고 하더라도 소유권이전등기가 말소되지 아니한 채 남아 있고 매매대금도 매수인 또는 제3자에게 반환되지 아니한 채 그대로 보유하고 있는 때에는 예외적으로 매도인 등에게 양도소득세를 과세할 수 있다(대법원2010두23644, 2011.7.21. 전원합의체).



## 실무

### ▶ 전원합의체(대법원2010두23644, 2011.7.21.) 판결 적용시 과세요건

변경된 판례에 따라 양도소득세를 과세하기 위해서는 일반적인 양도의 요건인 ① 대금청산과 ② 매수인 등에게 소유권이전등기가 경료되고 ③ 과세시점까지 대금반환 등 원상회복이 이루어지지 않아야 함  
 ☞ 기존 판례(대법원95누18383, 1997.3.20. 전원합의체, 국패)에 따르면 법을 준수한 경우에는 세금을 납부하고 법을 침탈한 경우에도 세금을 납부하지 않아도 되는 결과를 초래하여 균형이 맞지 않고 조세정의에도 반하여 기존 판례 일부 변경

### ▶ 양도소득이 실현된 것으로 볼 수 있는 특별한 사정이 있다면 유상양도에 해당하여 과세 가능함

토지거래허가구역 내의 토지를 허가 없이 매도한 경우 그 매매계약 및 전매계약이 무효라고 하더라도 소유권이전등기가 말소되지 아니한 채 남아 있고 매매대금도 매수인 또는 제3자에게 반환되지 아니한 채 그대로 보유하고 있는 때에는 예외적으로 매도인 등에게 양도소득세를 과세할 수 있음(양도집행 88-151-4)

## 자. 매매원인무효로 자산이 이전되는 경우

매매원인 무효의 소에 의하여 그 매매사실이 원인무효로 판시되어 환원될 경우에는 양도로 보지 아니한다(소득통칙 §88-0...1).



## 사례

### ▶ 유효한 매매계약을 토대로 자산의 양도가 이루어진 후 환매약정에 따른 환매가 이루어진 경우 새로운 매매로 볼 수 있는지 여부

매매계약이 해제되었다면 매매계약의 효력은 상실되어 자산의 양도가 이루어지지 아니한 것이 되므로 양도소득세의 과세요건인 자산의 양도가 있다고 할 수 없으나, 유효한 매매계약을 토대로 자산의 양도가 이루어진 후 환매약정에 따른 환매가 이루어지더라도 이는 원칙적으로 새로운 매매에 해당함(대법원 2013두12652, 2015.8.27.)

### ▶ 소유권 이전 후 판결에 따라 환원된 경우로서 최초의 소유권 이전과는 별개의 양도에 해당하는 경우의 취득가액

부동산에 대한 소유권 이전 후 소유권 이전 말소등기 청구 소송의 판결에 따라 당해 소유권이 환원된 경우로서 그 소유권 환원이 최초의 소유권 이전과는 별개의 양도에 해당하는 경우 소유권이 환원된 부동산을 양도할 때의 취득가액은 당해 부동산에 대한 소유권을 환원할 때에 소요된 실지거래가액이며, 당해 실지거래가액은 사실판단할 사항임(기획재정부 재산세제과-1481, 2009.9.21.)

### ▶ 매매원인이 무효로 되었으나 제3취득자가 있어 원상회복이 불가능하여 손해배상청구권을 취득한 경우 당초 양도소득이 있다고 볼 수 있는지 여부

매매계약을 체결하면서 양수인 앞으로 미리 소유권이전등기를 경료하였는데 양수인이 잔대금지급 채무를 이행하지 아니하여 양도인이 매매계약을 해제하였다면, 위 매매계약은 그 효력이 소급하여 상실되어

양도가 이루어지지 않는 것이 되므로 양도소득세의 과세요건인 자산의 양도가 있다고 볼 수 없고, 위 부동산에 대한 제3취득자가 있어 양도인 앞으로의 원상회복이 불가능하게 됨으로써 양도인이 손해배상청구권을 취득하더라도 이를 토지의 양도로 인한 소득이라고 볼 수 없음(대법원2010두25152, 2011.8.25.)

▶ **매매원인 무효로 소유권 이전등기가 말소되는 경우**

매매원인 무효의 소에 의하여 그 매매사실이 원인무효로 판시되어 소유권이 환원되는 경우와 매매원인 무효의 소는 제기하지 아니하였으나 어느 일방의 사기행위 등 당초 매매계약내용에 명백한 하자로 인하여 매매원인이 무효가 될 만한 사유가 발생되어 매매계약이 해제되었음이 형사사건판결내용 등에 의하여 확인되고 당초 부동산의 소유권 이전등기의 말소등기가 경로되는 경우에는 당초 부동산양도신고 여부에 불구하고 자산의 양도로 보지 아니하는 것임(서일46014-11788, 2003.12.11.)



**실무(계약해제와 양도소득세)**

▶ **계약해제의 정의**

“해제”란 일단 유효하게 성립한 계약을 소급하여 소멸시키는 일방적인 의사표시를 말하며, 이러한 일방적인 의사표시에 의하여 계약을 해소시키는 권리를 “해제권”이라고 함

① **납세의무 성립 전 계약해제**

해제의 유형에 관계없이 ‘양도’가 이루어지지 않았으므로 과세대상이 될 수 없음

※ 양도세 납세의무 성립일 : 양도일이 속하는 달의 말일(증여 : 증여에 의하여 재산을 취득하는 때)

※ 양도세 납세의무 확정일 : 신고하는 때(무신고 : 결정하는 때. 재조세-235, 2004.3.8.)

② **납세의무 확정 후 계약해제**

법정해제, 약정해제, 해제조건의 성취, 실권약관은 계약의 효력이 소급하여 소멸하므로 조세채권도 소멸함 대부분 이행완료 전, 즉 납세의무 성립 전에만 가능한 것이므로 납세의무 성립 후에 법정해제 등이 되는 경우는 현실적으로 거의 없음

가. 법정해제권 : 법률의 규정에 의하여 당연히 발생하는 해제권

나. 약정해제권 : 기존 계약에서 유보하기로 정한 경우 그에 따라 발생하는 해제권

※ 법정해제권과 약정해제권은 유효하게 성립하고 있는 계약의 효력을 당사자 일방의 의사표시에 의하여 그 계약이 처음부터 있지 않았던 것과 같은 상태로 복귀시킴(소급효, 제3자의 권리를 해하지 못함, 해제권 행사 필요)

다. 해제조건의 성취 : 기존 계약에서 정한 조건의 성취라는 사실에 의하여 계약(법률행위)은 당연히 효력을 상실함

라. 실권약관 : 채무불이행이 있는 경우 특별한 의사표시 없이 계약은 실효되고 채무자는 계약상의 권리를 상실함

마. 합의해제(해제계약) : 계약당사자가 전에 맺은 계약을 체결하지 않았던 것과 같은 효과를 발생시킬 것을 내용으로 하는 새로운 계약(반대계약)

바. 해지 : 계속적인 계약의 효력을 장래에 향하여 소멸시키는 것

③ 납세의무 성립 후부터 확정 전까지 사이의 계약해제

계약의 모든 이행이 다 끝난 후(납세의무 성립 후)의 합의해제는 그 실질이 매매와 다름없고(새로운 반대계약), 조세회피의 우려가 있는 합의해제는 이미 성립한 조세채권에 아무런 영향을 미치지 못함(소급효 없음). 따라서 매매대금의 청산이 완료된 후 합의해제로 인한 소유권이 원소유자에게 환원되는 경우에는 당초 소유권의 이전 및 합의해제로 인한 소유권 이전은 각각 별개의 거래로서 양도소득세 과세대상임(서면4팀-2020, 2005.10.31.)



**사례(계약해제와 관련된 참고사례)**

▶ **매매대금 중 일부를 수령하지 못하여 계약해제로 소유권이 환원되는 경우 양도에 해당하는지 여부**

부동산을 매매하고 소유권이전등기를 경료한 후 거래당사자간의 합의로 인한 계약해제로 당초 소유자에게 소유권이 환원되는 경우로서 거래 및 계약내용 등 사실관계에 따라 당해 거래가 대금의 청산절차를 거친 사실상 유상이전인 경우에는 양도소득세가 과세되는 것이나, 계약내용 불이행 등 대금청산 절차 없이 단순히 소유권이전 등기 절차만 경료 된 후 당사자의 합의에 의한 계약해제 또는 법원의 확정판결에 따라 소유권이 환원되는 경우에는 이를 양도로 보지 아니하는 것으로, 귀 질의의 경우가 양도에 해당하는지 여부는 당초 계약조건, 잔금청산 여부, 확정 판결 내용 등을 확인하여 판단할 사항임(부동산거래관리과-353, 2011.4.26., 서면-2018-법령해석재산-2289, 2021.6.30. 같은 뜻)

▶ **양도소득세를 신고·납부한 후 합의해제된 경우 양도에 해당하는지 여부(기재부)**

양도소득세 과세대상 자산을 양도하고 양도소득세를 신고·납부한 후에는 당사자간의 합의해제로 해당 양도 계약을 취소하는 경우에도 양도소득세 과세대상임(기획재정부 금융세제과-174, 2017.7.12.)

▶ **양도대금을 모두 지급받은 후 합의해제된 경우 양도에 해당하는지 여부(판례)**

부동산에 대한 매매계약을 체결하고 양도대금을 모두 지급받았다고 하더라도 매매계약의 이행과 관련한 분쟁으로 인하여 매매계약이 합의해제 되었다면, 위 매매계약은 그 효력이 소급하여 상실되었다고 할 것이므로 매도인에게 양도로 인한 소득이 있었음을 전제로 한 양도소득세 부과처분은 위법함 따라서, 이 사건 매매계약은 그 이행과 관련한 분쟁으로 인하여 합의해제되었고, 이를 가장행위라고 볼 수도 없으므로, 원고가 이 사건 토지 및 구 건물을 양도하여 양도소득을 얻었음을 전제로 양도소득세를 부과한 이 사건 처분은 위법함(대법원2014두44076, 2015.2.26.)

☞ 기획재정부 해석(기획재정부 금융세제과-174, 2017.7.12.)과 배치되는 판시임

▶ **원상회복하는 취지의 법정화해가 이루어진 경우 양도세 과세 대상 여부**

매도인과 매수인 간에 매매계약을 합의해제하고 매수인 앞으로 마쳐진 소유권이전등기를 말소하여 서로 원상회복하기로 약정하는 취지의 법정화해가 이루어졌다면 양도소득세 과세대상인 양도차익이 있었다고 볼 수 없음(대법원82누286, 1984.2.14.)

## 차. 공유물 분할

공동소유의 토지를 소유지분별로 단순히 분할하거나 공유자지분 변경없이 2개 이상의 공유토지로 분할하였다가 그 공유토지를 소유지분별로 단순히 재분할하는 경우에는 양도로 보지 아니한다. 이 경우 공동지분이 변경되는 경우에는 변경되는 부분은 양도로 본다(소득통칙 §88-0...1③).



### 사례

- ▶ **여러 필지의 공유토지를 각 공유자가 하나씩 단독소유하기로 하는 분할방식이 양도에 해당하는지 여부**  
원래 공유물의 분할은 법률상으로는 공유자 상호간의 지분의 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 특정부분에만 존속시키는 것으로 그 소유형태가 변경될 뿐이라고 할 것이므로 이를 가리켜 자산의 유상양도라고 할 수 없으며(대법원83누717, 1984.4.24.), 이러한 법리는 위와 같은 지분교환의 형식으로 한 개의 공유물을 분할하여 그 중 특정부분에 대한 단독소유권을 취득하는 경우는 물론 여러 개의 공유물 또는 공유자산을 일괄하여 분할함에 있어 각 공유물을 그 지분비율에 따라 하나하나 분할하는 대신 지분비율과 각 공유물의 가액을 함께 고려하여 그 중 한개 이상씩의 특정공유물 전체에 대한 단독소유권을 취득하는 경우에도 이로 인한 상호지분이전시에 시가차액에 대한 정산을 하였다든 특별한 사정이 없는 한 마찬가지로 적용됨(대법원95누5653, 1995.9.5.)
- ▶ **특정 공유자가 그 지분을 초과하여 받은 경우 양도에 해당하는지 여부**  
공유물의 분할은 공유자 상호간의 지분의 교환 또는 매매이므로, 공유자들이 그 지분비율대로 공유물을 분할한 경우에는 증여로 되지 아니하고, 다만 특정 공유자가 그 지분을 초과하여 분할받은 경우에는 그 초과 부분에 대하여 대가의 지급이 없으면 증여가 성립될 수 있을 따름임(대법원97누6605, 1998.6.12.)
- ▶ **2개 이상 공유토지로 분할하였다가 그 중 일부 필지를 양도한 후 재분할 하는 경우 양도에 해당하는지 여부**  
2인 이상이 공동으로 소유하던 1필지 또는 연접된 2필지 이상의 토지를 각각 1인 단독소유로 공유물 분할하는 것은 양도로 보지 아니하는 것이나, 양도당시 연접하지 않는 2필지 이상의 토지를 각각 1인 단독소유를 목적으로 서로의 지분을 정리하는 것은 각 필지의 자기지분 감소분과 다른 필지의 자기지분 증가분이 교환되는 것으로서 이는 「소득세법」 제88조에서 규정하는 양도에 해당하는 것임(재산세과-656, 2009.3.30.)
- ▶ **공동소유의 건물을 구분 등기하는 경우 양도에 해당하는지 여부**  
주택과 상가로 구성된 공유물인 건물을 주택과 상가로 구분하여 등기하면서 주택은 공유자 중 1명의 소유로 하고, 상가는 계속하여 공유하되 구분의 등기 전·후 주택과 상가의 지분의 합계가 변동되지 아니하는 경우에는 「소득세법」 제88조에 따른 양도에 해당되지 아니하는 것이며, 그 구분의 등기 전·후의 지분 변동이 있었는지 여부는 그 가액을 기준으로 판단하는 것임(기획재정부 재산세제과-573, 2011.7.21.)

▶ **가로주택정비사업에 따라 취득한 입주권의 공동소유자간 지분정리시 양도에 해당하는지 여부**

가로주택정비사업에 따라 2개의 입주권을 각 1/2씩 분양받은 공동소유자가 각 공유지분을 서로 단독소유로 정리한 경우 공유물 분할에 해당하므로 양도소득세 과세대상이 아님. 다만, 상호지분 청산시에 시가차액에 관한 정산을 하는 경우 그 정산된 부분은 양도소득세 과세대상에 해당하는 것임(기획재정부 재산세제과-849, 2021.9.28.)

▶ **공유 중이던 주택이 재건축되어 2채의 신축주택을 분양받은 후 서로 1채씩 단독 소유로 지분정리시 양도소득세 과세 여부**

공유 중이던 주택이 재건축되어 2채의 신축주택을 분양받은 후 서로 1채씩 단독 소유로 지분정리시 시가차액에 관한 정산분은 과세됨(서면-2018-법령해석재산-3245, 2021.11.23.)

### 카. 이혼으로 인한 재산분할

「민법」 제839조의2의 규정에 따른 협의가 이루어져 이혼합의서에 재산분할청구로 인한 소유권이전임을 확인할 수 있는 경우 또는 협의가 이루어지지 않아 가정법원에 재산분할 청구권행사로 소유권이전이 이루어지는 경우에는 이혼자의 일방이 당초 취득시부터 자기 지분인 재산을 환원받은 것으로 보아 이를 양도로 보지 않는다(소득통칙 §88-0...1④).

☑ 「민법」 제839조의2 【재산분할청구권】(1991.1.1. 재산분할 제도 시행)

- ① 협의상 이혼한 자의 일방은 다른 일방에 대하여 재산분할을 청구할 수 있다.
- ② 제1항의 재산분할에 관하여 협의가 되지 아니하거나 협의할 수 없는 때에는 가정법원은 당사자의 청구에 의하여 당사자 쌍방의 협력으로 이룩한 재산의 액수 기타 사정을 참작하여 분할의 액수와 방법을 정한다.
- ③ 제1항의 재산분할청구권은 이혼한 날부터 2년을 경과한 때에는 소멸한다.



#### 사례

▶ **이혼시 재산분할의 방편으로 이루어진 자산 이전이 양도에 해당하는지 여부**

「민법」 제839조의2에 규정된 재산분할제도는 혼인 중에 부부 쌍방의 협력으로 이룩한 실질적인 공동재산을 청산 분배하는 것을 주된 목적으로 하는 것인바, 이와 같이 협의이혼시에 실질적인 부부공동재산을 청산하기 위하여 이루어지는 재산분할은 그 법적 성격, 분할대상 및 범위 등에 비추어 볼 때 실질적으로는 공유물분할에 해당하는 것이라고 봄이 상당하므로, 재산분할의 방편으로 행하여진 자산의 이전에 대하여는 공유물분할에 관한 법리가 준용되어야 할 것임

따라서 원고들이 각자의 소유명의로 되어 있던 이 사건 각 부동산을 상대방에게 서로 이전하였다고 하여도 분할 후 자산가액의 비율이 실질적인 공동재산의 청산범위를 넘어서는 것이라거나 또는 재산분할

비율과의 차이에 따른 정산을 하였다 등의 특별한 사정이 없는 한, 공유물분할에 관한 법리에 따라 그와 같은 부동산의 이전이 유상양도에 해당한다고 볼 수 없고, 또한 재산분할이 이루어짐으로써 분여자의 재산분할의무가 소멸하는 경제적 이익이 발생한다고 하여도, 이러한 경제적 이익은 분할재산의 양도와 대가적 관계에 있는 자산의 출연으로 인한 것이라 할 수 없으므로, 재산분할에 의한 자산의 이전이 양도소득세 과세대상이 되는 유상양도에 포함된다고 할 수 없음(대법원96누14401, 1998.2.13.)

▶ **분할된 재산을 현금으로 받고 이전하는 경우 양도에 해당하는지 여부**

공동으로 소유한 부동산이 분할대상인 부부공동재산에 해당하여 법원의 판결에 따라 재산분할한 결과 본인의 부동산 지분을 현물 대신 현금으로 지급받고 본인 명의 부동산을 상대방의 명의로 이전하는 경우 민법상 재산분할로 보아 양도소득세가 과세되지 아니하는 것임(사전-2015-법령해석재산-0183, 2015.7.20.)

▶ **위자료 및 자녀양육비로 부동산지분을 이전한 경우 양도에 해당하는지 여부**

원고가 그의 처인 소외인과 협의이혼을 하면서 위 소외인에게 위자료 및 자녀양육비조로 원고소유의 이 사건 부동산지분을 양도하기로 합의하여 그 소유권이전등기를 마친 사실을 확정하고 있는바, 위 확정사실에 의하면 원고는 위 부동산지분의 양도로서 위 소외인에 대한 위자료 및 자녀양육비 지급에 갈음한 것이고 이는 위 부동산 지분양도의 대가로 위자료 및 자녀양육비 지급의무의 소멸이라는 경제적 이익을 얻은 것과 다름없음

그러므로 원심이 위와 같은 취지에서 위의 부동산지분양도는 소득세법상 유상으로 자산을 양도한 것에 해당하며 양도소득세의 과세대상이라고 판단한 것은 정당함(대법원84누153, 1984.6.26.)

\* 재산분할제도가 도입(1991.1.1. 시행)되기 전 사례

거주자의 양도소득세는 국내자산(소득법 §94) 및 국외자산(소득법 §118의2), 국외전출세(소득법 §118의9) 등 「소득세법」에서 열거된 자산의 양도소득에 대하여 과세되는 세금이다. 따라서 자산이 유상으로 이전되어 자본이득이 발생하더라도 그 소득이 「소득세법」상 양도소득세 과세대상으로 열거되어 있지 아니하면 양도소득세가 과세되지 않는다.

#### ☑ 양도소득세 납세의무의 범위

##### • 양도소득의 범위(소득법 §94①)

- ① 토지 또는 건물의 양도소득
- ② 다음의 부동산에 관한 권리의 양도소득
  - 부동산을 취득할 수 있는 권리
  - 지상권
  - 전세권
  - 등기된 부동산임차권
- ③ 다음의 주식 등의 양도소득(국내·외 주식 손익 통산)
  - 주권상장법인의 주식 등으로서 해당 법인의 대주주가 양도하는 주식등 또는 대주주에 해당하지 아니하는 자가 증권시장에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 주식등
  - 주권비상장법인의 주식등
  - 외국법인이 발행한 주식 등(증권시장에 상장된 주식 등과 기타자산 해당주식 등 제외)
  - 내국법인이 발행한 주식 등(국외 예탁기관이 발행한 「소득세법 시행령」 제152조의2에 따른 증권예탁증권 포함)으로서 국내 증권시장과 유사한 시장으로서 해외증권시장에 있는 시장에 상장된 주식 등
- ④ 다음의 기타자산의 양도소득
  - 사업에 사용하는 부동산·부동산에 관한 권리와 함께 양도하는 영업권
  - 특정시설물 이용권·회원권등
  - 특정주식등
  - 부동산과다보유법인의 주식등
  - 부동산과 함께 양도하는 이촉권(구분신고하는 경우 제외)
- ⑤ 파생상품등의 거래 또는 행위로 발생하는 소득(소득령 §159조의2①)
  - 코스피200 선물·옵션(2016.1.1. 이후 최초로 거래 또는 행위가 발생하는 분부터)

- 미니코스피200 선물·옵션(2016.7.1. 이후 양도하는 분부터)
- 코스피200 주식워런트증권(코스피200 ELW, 2017.4.1. 이후 양도하는 분부터)
- 코스닥150 선물·옵션, KRX300선물, 섹터·배당지수 선물, 코스피200변동성지수선물 등
- 해외 파생상품시장에서 거래되는 파생상품
- 주가지수 관련 장외파생상품
- 차액결제거래(CFD, 2021.4.1. 이후 양도하는 분부터)

☑ **국외자산 양도소득의 범위(소득법 §118의2)**

거주자(해당 자산의 양도일까지 계속 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 자만 해당한다)의 국외에 있는 자산의 양도소득이 발생하는 경우에는 양도소득세 납세의무가 있다.  
다만, 국외에서 외화 차입으로 취득한 자산의 양도로 발생하는 소득으로서 환율변동으로 인한 환차익은 양도소득의 범위에서 제외

- ① 토지 또는 건물의 양도소득
- ② 부동산에 관한 권리(부동산을 취득할 수 있는 권리, 지상권, 전세권 및 부동산임차권)의 양도소득
- ③ 국외에 있는 자산으로서 다음의 기타자산의 양도소득
  - 사업용고정자산(부동산·부동산에 관한 권리)과 함께 양도하는 영업권
  - 특정시설물 이용권·회원권 등
  - 특정주식 등
  - 부동산과다보유법인의 주식등

☑ **국외전출세 과세대상의 범위(소득법 §118의9)**

출국일 10년 전부터 출국일까지 5년 이상 국내에 주소·거소를 둔 대주주가 보유한 국내주식과 부동산 주식(특정주식·부동산과다보유법인주식)의 평가이익

**1. 토 지** (소득법 §94①1.)

**가. 토지의 개념**

「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」에 따라 지적공부(地籍公簿)에 등록하여야 할 지목에 해당하는 것을 말한다.

**나. 지목의 구분**

「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」 제64조에서는 토지를 주된 사용목적 또는 용도에 따라 28가지로 세분하고 있다. 지목의 적용은 지적공부상의 지목과 관계없이 사실상의 지목에 의하고, 사실상의 지목이 불분명한 경우에는 지적공부상의 지목에 따른다.

## 다. 토지의 구성물 또는 그 정착물의 처분시 소득구분

토지와 분리하여 양도된 토사석채취허가에 따른 권리, 지하수개발·이용권의 양도소득 및 그 자산의 대여소득은 기타소득으로 과세한다. 토지의 정착물의 하나인 입목의 판매소득은 사업소득으로 과세한다.

## 2. 건 물 (소득법 §94①.)

‘건물’이란 토지에 정착하는 공작물 중 사실상 준공된 것으로서 지붕과 기둥 또는 벽이 있는 것과 이에 부속된 시설물, 구축물을 말한다.

### ✓ 건축물의 정의(「건축법」 제1항제2호)

‘건축물’이란 토지에 정착(定着)하는 공작물 중 지붕과 기둥 또는 벽이 있는 것과 이에 딸린 시설물, 지하나 고가(高架)의 공작물에 설치하는 사무소·공연장·점포·차고·창고를 말한다.

건물의 용도는 공부상의 용도와 관계없이 사실상의 용도에 따라 구분하고 사실상의 용도가 분명하지 아니한 경우에는 공부상의 용도구분에 따라 판정한다.



### 사례

#### ▶ 주택에 해당하는지 여부 판정 기준

주택이라 함은 건물공부상의 용도구분에 관계없이 사실상 주거에 공하는 건물을 말하고 다만 당해 건물의 사실상의 용도구분이 불분명한 경우에는 건물공부상의 용도구분에 의함(대법원81누322, 1983.11.22.)

#### ▶ 토지의 정착물이 거래상 독립한 권리의 객체성을 상실한 경우 별도의 건물에 해당하는지 여부

구 「소득세법」 제94조제1항제1호는 양소소득의 범위에 포함되는 건물의 경우 그에 부속된 시설물과 구축물까지를 건물의 범위에 포함하는 것으로 명시함으로써 해당 구축물 등에 상응하는 가액까지도 건물의 양도금액에 포함하고 있다. 이는 토지의 경우에도 마찬가지로 볼 수 있는바, 예컨대 토지의 정착물로서 사실상 토지와 일체화되어 토지에서 분리복구가 불가능하거나 토지에서 분리하게 되면 경제적 가치가 거의 없어서 거래상 독립한 권리의 객체성을 상실하였다고 평가되는 경우에, 거래 당사자가 구축물을 토지와 함께 양도하면서 구축물의 양도 대가를 별도로 정하였다고 하더라도, 특별한 사정이 없는 한 구축물의 양도 대가는 토지의 양도소득에 포함되어 구 「소득세법」 제94조제1항제1호 전단에서 정한 양도소득세의 과세대상이 됨(대법원2011두23016, 2015.10.29.)

#### ▶ 토지와 함께 양도한 동굴 등 등록문화재의 평가액이 별도의 건물에 해당하는지 여부

토지의 정착물로서 사실상 토지와 일체화되어 토지에서 분리복구가 불가능한 경우로서 양도소득에 포함하여 과세되는 것은 정당함(대법원2017두75750, 2018.4.12. 심리불속행)

▶ **건설 중인 자산이 별도의 건물에 해당하는지 여부**

소유하던 토지 위에 건축허가를 받아 시공 중에 건축물로 볼 수 없는 시설물상태에서 토지와 시공된 시설물을 함께 양도한 경우 양도가액 전액을 토지에 대한 대가로 보고 양도소득세를 과세함 (재산세과-1597, 2009.7.31.)

### 3. 부동산에 관한 권리 (소득법 §94①2.)

#### 가. 부동산을 취득할 수 있는 권리 (소득법 §94①2.가목)

부동산을 취득할 수 있는 권리란 계약 또는 법률상 부동산의 취득원인이 발생하였으나 그 취득시기가 도래하기 전의 권리를 말한다. 이에는 건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 부수되는 토지를 취득할 수 있는 권리를 포함하며, 조합원입주권(소득법 §88 9.)과 분양권(소득법 §88 10.)이 이에 해당한다.

 사례

▶ **부동산을 취득할 수 있는 권리에 해당하기 위한 요건**

양도소득세의 과세대상이 되는 '부동산을 취득할 수 있는 권리'라 함은 부동산 자체의 취득을 주목적으로 하는 권리로서, 부동산의 취득을 권리의 직접 대상으로 하거나, 그렇지 않더라도 적어도 그 권리를 취득하는 사실상의 주된 목적이 부동산 자체의 취득에 있어 향후 추가적인 요건을 구비하거나 일정한 절차를 거친다면 그 부동산을 취득할 수 있게 되는 권리를 의미한다고 봄이 상당함(대법원98두205, 2000.9.29.)

▶ **부동산을 취득할 수 있는 권리의 예시(소득통칙 §94-0...1)**

1. 건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 부수되는 토지를 취득할 수 있는 권리(아파트당첨권 등)
2. 지방자치단체·한국토지주택공사가 발행하는 토지상환채권, 주택상환사채
3. 부동산매매계약을 체결한 자가 계약금만 지급한 상태에서 양도하는 권리

▶ **임대주택법에 의한 임대주택을 분양전환하기 전에 그 임차권을 양도하는 경우 부동산을 취득할 수 있는 권리에 해당하는지 여부**

임대주택법에 따른 임대주택을 분양전환하기 전에 분양전환 받을 수 있는 권리를 양도하는 것은 "부동산을 취득할 수 있는 권리"에 해당하는 것임(서면-2015-부동산-2499, 2016.1.18.)

▶ **이주자택지보상권이 양도소득세 과세대상인지 여부**

이주자택지보상권은 「소득세법」 제94조의 '부동산을 취득할 수 있는 권리'에 해당하고, 같은 법 제89조의 비과세 양도소득에 해당하지 아니하므로 양도소득세 과세대상임(조심2015전3504, 2015.10.27.)

## 나. 지상권 (소득법 §94①2.나목)

지상권은 민법상 용익물권의 하나로서 타인의 토지에 건물 기타 공작물이나 수목을 소유하기 위하여 그 토지를 사용할 권리를 말한다(민법 §279).

## 다. 전세권과 등기된 부동산임차권 (소득법 §94①2.다목)

### 1) 전세권

민법상 용익물권의 하나로서 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(민법 §303).

### 2) 등기된 부동산임차권

부동산임차권은 당사자 일방이 상대방에게 목적물을 사용·수익하게 할 것을 약정하고 상대방이 이에 대하여 차임을 지급할 것을 약정함으로써 효력이 성립하는 권리를 말한다. 「소득세법」에서는 등기된 부동산임차권만 과세대상으로 하고 있다.

## 4. 주식등 (소득법 §88 2., §94①3.)

‘주식등’이란 주식 또는 출자지분을 말하며, 신주인수권과 증권예약증권을 포함하는 것으로 양도소득세 과세대상인 ‘주식등’은 다음과 같고, 주식 등이 기타자산(특정주식, 부동산과다보유 법인주식)에 해당되는 경우에는 기타자산으로 과세한다.

☑ 증권예약증권은 「자본시장과 금융 투자업에 관한 법률」 제4조제2항제2호의 지분증권을 예약받은 자가 그 증권이 발행된 국가 외의 국가에서 발행한 것으로서 그 예약받은 증권에 관련된 권리가 표시된 것(소득령 §152의2)을 말함

## 가. 주권상장법인의 주식등 (소득법 §88 3., §94①3.가목)

- 1) 주권상장법인의 대주주가 양도하는 주식등
- 2) 대주주(소득령 제157④,⑤) 외의 자가 증권시장(유가증권시장, 코스닥시장, 코넥스 시장)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 주식등. 다만, 주식의 포괄적 교환·이전

및 포괄적 교환·이전에 대한 주식매수청구권 행사에 따라 양도하는 주식은 과세대상에서 제외(2018.1.1. 이후 양도분부터 적용 ☞ 2017.12.19. 신설)

☑ **대주주의 요건 [아래 1), 2) 중 어느 하나만 충족해도 대주주](소득령 §157④,⑤)  
과세대상 판정시와 세율 적용시 대주주 요건이 일부 상이하므로 적용에 유의**

1) 지분율 요건

양도일이 속하는 사업연도의 직전사업연도 종료일 현재 주주 1인 및 기타주주(아래 ①)가 소유한 주식등의 합계액이 해당 법인의 주식등의 합계액에서 차지하는 비율(소유주식의 비율)이 아래 ②의 지분율 이상인 경우

- 이 경우 소유주식의 비율이 직전 사업연도 종료일 현재에는 그 기준에 미달하였으나 그 후 주식등을 취득 함으로써 그 기준에 해당하게 되는 경우에는 그 취득일 이후의 주주 1인 및 기타주주를 대주주에 포함한다.

2) 시가총액 요건

양도일이 속하는 사업연도의 직전사업연도 종료일 현재 주주 1인 및 기타주주(아래 ①)가 소유한 해당 법인의 주식등의 시가총액이 아래 ②의 적용시기별 가액 이상인 경우

- 시가총액은 다음의 금액을 말함
  - a. 유가증권시장, 코스닥시장 및 코넥스시장 상장법인의 주식등 : 주식등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전사업연도종료일 현재의 최종시세가액. 다만, 직전사업연도 종료일 현재의 최종시세가액이 없는 경우에는 직전 거래일의 최종시세가액
  - b. a외의 주식등 : 「소득세법 시행령」 제165조제4항에 따른 평가액(기준시가)

① 대주주 판정시 특수관계인(기타주주)의 범위

적용시기	기타주주	비고
'13.2.14. 이전	① 혈족(6촌)·인척(4촌) ② 배우자(사실혼 포함), 친생자 등 ③ 임원·사용인 등 경제적 연관관계 ④ 주주·출자자 등 경영지배관계	국기령 §1의2①~③
'13.2.15. 이후	① 혈족(6촌)·인척(4촌)	국기령 §1의2①및③1
'13.8.29. 이후(코넥스 추가)	② 배우자(사실혼 포함), 친생자 등 ③ 주주·출자자 등 경영지배관계	
'16.4.1. 이후	최대주주	국기령 §1의2①③ 국기령 §1의2③1
	최대주주 외	
'23.1.1. 이후	최대주주	국기령 §1의2③1.
	최대주주 외	

② 대주주(상장법인 및 세율적용) 판정시 지분율 및 시가총액 요건

(단위 : %이상, 억원 이상)

적용시기	과세대상 및 세율적용						세율적용				
	코스피		코스닥		코넥스 <sup>4)</sup>		비상장		K-OTC 거래 벤처기업		
	지분율	시가총액	지분율	시가총액	지분율	시가총액	지분율	시가총액 <sup>3)</sup>	지분율	시가총액 <sup>3)</sup>	
'13년 <sup>1)</sup>	3	100	5	50	4	10	3	100	5	50	
'14 <sup>2)</sup> ~ '16.3.31.	2	50	4	40			2	50	4	40	
'16.4.1. ~ '16.12.31.	1	25	2	15			10	25			
'17.1.1. ~ '18.3.31.								4			15
'18.4.1. ~ '20.3.31.											10
'20.4.1. ~ '24.1.1. ~											50

- 1) '13.7.1.이 속하는 사업연도 종료일 이전 양도분까지
- 2) '13.7.1.이 속하는 사업연도 종료일 후 양도분부터(소득령 부칙 제24356호 제22조제2항)
- 3) 비상장 및 벤처기업 주식의 시가총액은 소득령 §165④에 따른 평가액(기준시가)
- 4) 코넥스시장 주식은 '13.8.29.부터 시행[소득령 부칙 제24697(2013.8.27.)호 제1조]

☑ 위 외 대주주 판정기준 보완 내용(소득령 §157 개정 사항)

- ① 피합병법인의 주주가 합병에 따라 합병법인의 신주를 교부받아 그 주식을 합병등기일이 속하는 사업연도에 양도하는 경우 대주주의 범위 등에 관하여는 해당 피합병법인의 합병등기일 현재 주식보유 현황에 따름(2010.2.18. 신설 ☞ 2010.2.18. 이후 양도분부터 적용)
- ② 분할법인의 주주가 분할에 따라 분할신설법인의 신주를 교부받아 그 주식을 설립등기일이 속하는 사업연도에 양도하거나 분할법인의 주식을 분할등기일이 속하는 사업연도에 분할등기일 이후 양도하는 경우 대주주의 범위 등에 관하여는 해당 분할 전 법인의 분할등기일 현재의 주식보유 현황에 따름(2013.2.15. 신설 ☞ 2013.2.15. 이후 법인을 분할하는 분부터 적용)
- ③ 주주가 일정기간 후에 같은 종류로서 같은 양의 주식등을 반환받는 조건으로 주식등을 대여하는 경우 주식등을 대여한 날부터 반환받은 날까지의 기간 동안 그 주식등은 대여자의 주식등으로 보아 대주주 해당여부 판정(2013.2.15. 신설 ☞ 2013.2.15. 이후 대차거래하는 분부터 적용. 다만, 2013.2.14. 이전에 대여되어 2013.2.14.까지 반환되지 아니한 주식등에 대해서는 2013.2.15.이 속하는 사업연도의 종료일 후부터 개정규정 적용)
- ④ 거주자가 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 사모집합투자기구를 통하여 법인의 주식등을 취득하는 경우 그 주식등(사모집합투자기구의 투자비율로 안분하여 계산한 분으로 한정한다)은 해당 거주자의 소유로 보아 대주주 해당여부 판정(2013.2.15. 신설 ☞ 2013.2.15. 이후 사모펀드를 취득하는 분부터 적용. 다만, 2013.2.14. 이전에 취득한 사모펀드에 대해서는 2013.2.15.이 속하는 사업연도의 종료일 후부터 개정규정 적용)

- ⑤ 코넥스시장이 개설됨에 따라 대주주 범위를 추가하였음(2013.8.29.부터 시행)  
「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」(2013.5.28. 법률 제11845호로 개정된 것) 부칙 제15조 제1항에 따라 거래소허가를 받은 것으로 보는 한국거래소가 「중소기업기본법」 제2조에 따른 중소기업이 발행한 주권 등을 매매하기 위하여 개설한 증권시장으로서 금융위원회가 정하여 고시하는 증권시장 ☞ 지분 4% 이상 또는 시가총액 10억원 이상
- ⑥ 기타주주의 범위 축소(2016.4.1. 이후 양도하는 분부터)  
주주 1인과 특수관계에 있는자(기타주주)의 범위 중 종전 6촌 이내의 혈족, 4촌 이내의 인척을 직계존비속으로 축소(경영지배관계는 유지)하였음(단, 최대주주는 종전과 동일)
- ⑦ 대주주 기준 완화(2024.11. 이후 양도분부터 적용)  
코스피 : 지분을 1% 또는 시가총액 50억원 이상  
코스닥 : 지분을 2% 또는 시가총액 50억원 이상  
코넥스 : 지분을 4% 또는 시가총액 50억원 이상
- ⑧ 신설법인의 경우 대주주 판정 기준일은 설립등기일을 기준으로 판정(소득령 §157④)
- ⑨ 국내상장주식 양도소득세 대주주 판정시 가족 등 기타주주 합산을 폐지하되, 최대주주\*의 경우에는 공정거래법령의 친족범위 변경에 맞추어 합리적 조정\*\*  
\* 본인, 친족 및 경영지배관계에 있는 법인 등 특수관계인 보유주식 합계가 최대인 자  
\*\* 혈족범위 축소(6촌 → 4촌), 인척범위 축소(4촌 → 3촌), 혼외 출생자의 생부·생모 추가

## 나. 주권비상장법인의 주식등 (소득법 §88, 4., §94①3.나목)

주권비상장법인의 주식등은 대주주 여부와 상관없이 모두 양도소득세가 과세된다.

다만, 대주주 외의 자가 K-OTC(Korea Over The Counter 한국장외시장 : 한국금융투자협회가 운영하는 비상장법인 주식 거래시장)를 통해 양도하는 중소기업·중견기업\* 주식은 과세대상에서 제외함(2018.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용, 2017.12.19. 신설)

☞ 대주주 외의 자라 함은 지분을 4% 또는 시가총액 10억원 이상(소득령 §157조⑥)에 해당하지 않는 자를 말하는 것으로 소득령 §167조의8①2호(세율적용 대주주) 주권비상장법인의 대주주 요건과는 상이함에 유의

\* 중소기업 및 중견기업의 범위(소득령 §157조의2)

- 양도일 현재 「중소기업기본법」 제2조에 따른 중소기업에 해당하는 기업으로 주식등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 종료일 현재를 기준으로 함(다만, 주식등의 양도일이 속하는 사업연도에 새로 설립된 법인의 경우에는 주식등의 양도일 현재를 기준으로 판단)
- 양도일 현재 조특령 §6의4①에 따른 중견기업에 해당하는 기업

## 다. 국외주식등 (소득법 §94①3.다목)

다음 어느 하나에 해당하는 주식등

- ① 외국법인이 발행한 주식등(국내증권시장에 상장된 주식등과 소득령 §178의2④에 해당하는 주식은 제외한다)

☑ **소득령§178의2(국외자산 양도소득의 범위)**

④ 법 제118조의2제5호에서 “대통령령으로 정하는 자산”이란 국외에 있는 자산으로서 법 제94조 제1항제4호에 따른 **기타자산**과 법 제118조의2제2호에 따른 **부동산에 관한 권리로서 미등기 양도자산**을 말한다.

- ② 내국법인이 발행한 주식등(국외 예탁기관이 발행한 제152조의2에 따른 증권예탁증권을 포함한다)으로서 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률 시행령」 제2조제1호에 따른 해외증권 시장에 상장된 것

☑ **「중소기업기본법」 제2조(중소기업자의 범위)**

① 중소기업을 육성하기 위한 시책(이하 “중소기업시책”이라 한다)의 대상이 되는 중소기업자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 기업 또는 조합 등(이하 “중소기업”이라 한다)을 영위하는 자로 한다. 다만, 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제31조제1항에 따른 공시대상기업집단에 속하는 회사 또는 같은 법 제33조에 따라 공시대상기업집단의 소속회사로 편입·통지된 것으로 보는 회사는 제외한다.

1. 다음 각 목의 요건을 모두 갖추고 영리를 목적으로 사업을 하는 기업
  - 가. 업종별로 매출액 또는 자산총액 등이 대통령령으로 정하는 기준에 맞을 것
  - 나. 지분 소유나 출자 관계 등 소유와 경영의 실질적인 독립성이 대통령령으로 정하는 기준에 맞을 것
2. 「사회적기업 육성법」 제2조제1호에 따른 사회적기업 중에서 대통령령으로 정하는 사회적기업
3. 「협동조합 기본법」 제2조에 따른 협동조합, 협동조합연합회, 사회적협동조합, 사회적 협동조합연합회, 이종(異種)협동조합연합회(이 법 제2조제1항 각 호에 따른 중소기업을 회원으로 하는 경우로 한정한다) 중 대통령령으로 정하는 자
4. 「소비자생활협동조합법」 제2조에 따른 조합, 연합회, 전국연합회 중 대통령령으로 정하는 자
5. 「중소기업협동조합법」 제3조에 따른 협동조합, 사업협동조합, 협동조합연합회 중 대통령령으로 정하는 자

② 중소기업은 대통령령으로 정하는 구분기준에 따라 소기업(小企業)과 중기업(中企業)으로 구분한다.

③ 제1항을 적용할 때 중소기업이 그 규모의 확대 등으로 중소기업에 해당하지 아니하게 된 경우 그 사유가 발생한 연도의 다음 연도부터 3년간은 중소기업으로 본다. 다만, 중소기업 외의 기업과 합병하거나 그 밖에 대통령령으로 정하는 사유로 중소기업에 해당하지 아니하게 된 경우에는 그러하지 아니하다.

④ 중소기업시책별 특성에 따라 특히 필요하다고 인정하면 해당 법률에서 정하는 바에 따라 법인·단체 등을 중소기업자로 할 수 있다.

### ✔️ 조특령 §6의4(상생결제 지급금액에 대한 세액공제)

- ① 법 제7조의4 제1항 본문에서 “대통령령으로 정하는 중견기업”이란 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 기업을 말한다.
1. 중소기업이 아닐 것
  2. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 업종을 주된 사업으로 경영하지 않을 것. 이 경우 둘 이상의 서로 다른 사업을 경영하는 경우에는 사업별 사업수입금액이 큰 사업을 주된 사업으로 본다.
    - 가. 제29조제3항에 따른 소비성서비스업
    - 나. 「중견기업 성장촉진 및 경쟁력 강화에 관한 특별법 시행령」 제2조제2항제2호 각 목의 업종
  3. 소유와 경영의 실질적인 독립성이 「중견기업 성장촉진 및 경쟁력 강화에 관한 특별법 시행령」 제2조제2항제1호에 적합할 것
  4. 직전 3개 과세연도의 매출액(매출액은 제2조제4항에 따른 계산방법으로 산출하며, 과세연도가 1년 미만인 과세연도의 매출액은 1년으로 환산한 매출액을 말한다)의 평균금액이 3천억원 미만인 기업일 것



### 사례

#### ▶ 동업기업이 취득한 주식의 양도시 대주주에 해당하는지 여부

「조세특례제한법」 제100조의15에 따른 동업기업과세특례를 적용받은 합명회사가 주권상장법인의 주식을 취득하여 양도하는 경우 「소득세법」 제94조제1항제3호의 규정에 의한 대주주 해당여부는 당해 동업기업의 동업자를 기준으로 판단하는 것임(서면-2016-법령해석재산-2852, 2017.3.28.)

#### ▶ 주주로부터 자기주식을 취득하는 경우 소득구분

법인이 주주로부터 주식을 매입하여 소각하는 경우 그에 따라 발생 하는 주주의 소득이 주식의 양도로 인한 양도소득에 해당하는지 또는 자본의 환급으로 인한 배당소득에 해당하는지 여부는 그 거래의 실질내용에 따라 판단하는 것임. 이 경우 매매의 경위와 목적, 계약체결과 대금결제의 방법 등에 비추어 그 매매가 법인의 주식소각이나 자본감소 절차의 일환으로 이루어진 것인 경우에는 배당소득으로 보는 것이며 단순한 주식매매인 경우에는 양도소득으로 보는 것임(법규재산2014-456, 2014.10.15.)

#### ▶ 주식대차거래가 양도에 해당하는지 여부

주주인 거주자가 일정기간 후에 같은 종류로서 같은 양의 주식 등을 반환받는 조건으로 주식 등을 대여하는 주식대차 거래를 하는 경우에 있어 대차주식은 「소득세법 시행령」(대통령령 제24356호로 2013.2.15. 개정된 것) 제157조제9항에 따라 대여자의 주식으로 보는 것이므로 동 대차거래에 따른 주식의 대여는 같은 법 제88조에 따른 양도에 해당하지 않는 것임(서면법규과-468, 2014.5.9.)

#### ▶ 당해 연도 중에 대주주(3%)가 된 경우 당해 사업연도 종료일까지 거래하는 모든 주식에 대하여 양도소득세를 부과한 처분의 적법 여부

당해 연도 중에 대주주가 되었다면 그 이후 당해 사업연도 종료일까지 거래하는 모든 주식에 대하여도 대주주로서 거래한 것으로 봄이 타당하므로 주식을 3% 이상 소유하여 대주주에 해당된다고 보고 양도소득세를 부과한 처분은 적법함(대법원2013두24846, 2014.2.27. 심리불속행)

▶ **대주주 요건 판단시 우선주 포함 여부**

‘주식 등’에는 우선주도 포함될 뿐만 아니라 보통주와 우선주를 합산하여 100억 원 초과 여부를 판단해야 함  
(대법원2017두63412, 2018.1.31. 심리불속행)

## 5. 기타자산 (소득법 §94①4.)

### 가. 사업에 사용하는 토지·건물·부동산에 관한 권리와 함께 양도하는 영업권

(소득법 §94①4.가목)

#### 1) 기타자산에 해당하는 영업권의 범위

양도소득세 과세대상은 사업용고정자산(부동산 및 부동산에 관한 권리)과 함께 양도하는 영업권을 말한다. 이 경우 영업권에는 영업권을 별도로 평가하지 아니하였으나 사회통념상 영업권이 포함되어 양도된 것으로 인정되는 것과 행정관청으로부터 인가·허가·면허 등을 받음으로써 얻는 경제적 이익을 포함한다.

또한, 영업권에 포함되는 “행정관청으로부터 인가·허가·면허를 받음으로써 얻은 경제적 이익”인 영업권을 양도함으로써 발생하는 소득에는 해당 인가·허가·면허가 법규상 이전의 금지여부와는 관계없이 사실상 이전됨으로 발생하는 소득을 포함한다(소득통칙 §94-0···2).

#### 2) 소득 구분

영업권을 단독으로 양도하거나 영업권의 대여로 발생하는 소득은 기타소득(종합소득)으로 과세된다.

### 나. 특정시설물 이용권·회원권 등 (소득법 §94①4.나목)

‘특정시설물의 이용권·회원권 등’이란 이용권·회원권 그 밖에 명칭 여하를 불문하고 해당 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 이용할 수 있도록 약정한 단체의 구성원이 된 자에게 부여되는 시설물이용권을 말한다.

시설물이용권에는 법인의 주식 등을 소유하는 것만으로 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 시설물 이용권을 부여받게 되는 경우 그 주식 등을 포함한다.

- ☑ **이용권·회원권의 범위**
  - 골프회원권·헬스클럽회원권·콘도미니엄이용권·스키장회원권 등
  - 위 시설물이용권이 주된 내용이 되는 법인의 주식 또는 출자지분

**다. 특정주식 (소득법 §94①4.다목)**

‘특정주식’이란 다음에 해당하는 요건을 모두 갖춘 법인의 주식 또는 출자지분(주권상장 여부 불문)을 말한다.

이러한 특정주식은 해당 주식등의 양도만으로 부동산의 양도효과가 있다고 보아 해당 주식등의 양도에 대하여 부동산과 같이 과세하도록 하고 있다.

☑ **특정주식의 요건 (소득법 §94①4.다목, 소득령 §158⑦)**

1. 부동산등 소유비율이 50% 이상인 법인의 주식일 것

양도시기	부동산등 소유비율 계산
'15.2.2. 이전 양도	해당 법인의 자산총액 중 토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액의 합계액이 차지하는 비율이 50% 이상인 법인
'15.2.3. 이후 양도	<p>해당 법인의 자산총액 중 토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액과 다음 계산식에 따라 계산한 해당 법인이 보유한 다른 법인의 주시가액의 합계액이 차지하는 비율이 50% 이상인 법인</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 10px 0;"> <math display="block">\frac{\text{해당 법인이 보유한 다른 법인의 주시가액}}{\text{해당 법인이 보유한 다른 법인의 주시가액}} \times \frac{\text{다른 법인의 토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액}}{\text{다른 법인의 총 자산가액}}</math> </div>
'20.7.1. 이후 양도	<p>해당 법인의 자산총액 중 토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액과 다음 계산식에 따라 계산한 해당 법인이 보유한 다른 법인의 주시가액의 합계액이 차지하는 비율이 50% 이상인 법인</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 10px 0;"> <math display="block">\frac{\text{해당 법인이 직접·간접보유한 다른 법인의 주시가액}}{\text{해당 법인이 직접·간접보유한 다른 법인의 주시가액}} \times \frac{\{\text{다른 법인의 토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액} + (\text{다른 법인이 경영지배하는 법인의 주시가액} \times \text{경영지배하는 법인의 부동산등 보유비율})\}}{\text{다른 법인의 총 자산가액}}</math> </div> <p><small>* 부동산등 보유비율 = 특수관계법인의 (부동산 등 가액/자산총액) 경영지배하는 법인 : 국기령 §1의2③에 따른 경영지배 관계 법인</small></p>

☞ 기타자산으로 보는 주식의 부동산보유비율 계산시 장부가액을 원칙으로 하되, 토지 또는 건물의 경우 기준시가와 장부가액 중 큰 금액 적용(소득령 §158④) : 2011.1.1. 이후 양도분부터 적용

이 경우 자산총액은 다음에 따른다.

① 자산총액에 포함하지 않는 금액(소득령 §158④)

- a. 「법인세법 시행령」 제24조제1항제2호바목~사목 규정에 따른 무형고정자산의 금액
- b. 양도일부터 소급하여 1년이 되는 날부터 양도일까지의 기간 중에 차입금 또는 증자 등에 의하여 증가한 현금·대여금 및 금융재산의 합계액

② 자산총액을 계산할 때 동일인에 대한 「법인세법」 제28조제1항제4호나목에 따른 가지급금 등과 가수금이 함께 있는 경우에는 이를 상계한 금액을 자산총액으로 한다. 다만, 동일인에 대한 가지급금 등과 가수금의 발생시에 각각 상환기간 및 이자율 등에 관한 약정이 있는 경우에는 상계하지 아니한다(소득령 §158⑤, 2016.2.17. 이후 양도하는 분부터 적용).

2. 주식 등의 소유비율이 50% 초과(‘과점주주’라 함)할 것(소득령 §158①)

해당 법인의 주식 등의 합계액 중 주주 1인과 기타주주(위 4.의 특수관계있는 기타주주)가 소유하고 있는 주식 등의 합계액이 차지하는 비율이 50% 초과\*인 법인

\* '20.2.11. 이전은 50% 이상

3. 3년간 주식 등 양도비율이 50% 이상일 것

주주1인과 기타주주(과점주주)가 그 법인의 주식등의 합계액의 50% 이상을 과점주주 외의 자에게 양도하는 경우(과점주주가 다른 과점주주에게 양도한 후 양수한 과점주주가 과점주주 외의 자에게 다시 양도하는 경우 포함)해당 주식 등

- 주식 등의 양도비율 50% 이상 여부 계산시 과점주주가 주식 등을 수회에 걸쳐 양도하는 때에는 과점주주 중 1인이 주식 등을 양도하는 날부터 소급하여 3년내에 과점주주들이 양도한 주식 등을 합산함
- 이 경우 위에 해당하는 여부의 판정은 과점주주 중 1인이 주식등을 양도하는 날부터 소급하여 그 합산하는 기간 중 최초로 양도하는 날 현재의 해당 법인의 주식등의 합계액 또는 자산총액을 기준으로 함

※ '19.1.1. 이후 양도분 부터는 과점주주가 과점주주 외의 자에게 50% 이상 양도한 경우 양도하는 날로부터 소급하여 3년 내에 과점주주간에 양도·양수한 주식도 기타자산에 적용되는 누진세율을 적용함

☑ **주주 1인 및 그와 특수관계자간의 거래시 기타자산 양도 해당 여부**

「소득세법 시행령」 제158조제1항제1호가목 및 나목에 해당하는 법인의 주주 1인 및 그와 「국세기본법 시행령」 제20조에 따른 친족, 그 밖의 특수관계에 있는 자(이하 ‘기타주주’라 한다) 상호간에 양도하는 당해 법인의 주식은 「소득세법」 제94조제1항제4호에 따른 기타자산에 해당하지 아니하는 것이며, 이 경우 당해 법인의 주식을 보유하고 있지 아니한 자도 기타주주에 해당되는 것임(기획재정부 재산세제과-657, 2010.7.8.)

**라. 부동산과다보유법인의 주식** (소득법 §94①4.라목, 소득령 §158⑧)

‘부동산과다보유법인의 주식’이란 「체육시설의 설치·이용에 관한 법률」에 따른 골프장업·스키장업 등 체육시설업, 「관광진흥법」에 따른 관광사업 중 휴양시설관련업 및 부동산업·부동산개발업으로서 「소득세법 시행규칙」 제76조제2항에서 정하는 사업을 하는 법인으로서 자산총액 중 부동산 등의 보유비율이 80% 이상인 법인의 주식 등을 말한다.

이 주식은 주권상장 여부를 불문하고 단 1주만 양도하는 경우에도 그 양도차익에 대하여 양도소득세가 과세된다.

☑ **부동산과다보유법인의 범위(소득법 §94①4.라목, 소득령 §158⑧)**

양도소득으로 과세되는 부동산과다보유법인의 주식에 해당하기 위해서는 해당 법인이 다음의 2가지 요건에 모두 해당하여야 한다.

1. 부동산등 자산의 비율이 80% 이상인 법인일 것

양도시기	부동산등 소유비율 계산
'15.2.2. 이전 양도	해당 법인의 자산총액 중 토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액의 합계액이 차지하는 비율이 50%이상인 법인
'15.2.3. 이후 양도	<p>해당 법인의 자산총액 중 토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액과 다음 계산식에 따라 계산한 해당 법인이 보유한 다른 법인의 주식가액의 합계액이 차지하는 비율이 50% 이상인 법인</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <math display="block">\frac{\text{해당 법인이 보유한 다른 법인의 주식가액}}{\text{다른 법인의 토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액}} \times \frac{\text{다른 법인의 총 자산가액}}{\text{다른 법인의 총 자산가액}}</math> </div>
'20.7.1. 이후 양도	<p>해당 법인의 자산총액 중 토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액과 다음 계산식에 따라 계산한 해당 법인이 보유한 다른 법인의 주식가액의 합계액이 차지하는 비율이 50% 이상인 법인</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <math display="block">\frac{\text{해당 법인이 직·간접보유한 다른 법인의 주식가액}}{\text{[다른 법인의 토지 또는 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액 + (다른 법인이 경영지배하는 법인의 주식가액 × 경영지배하는 법인의 부동산등 보유비율)]}} \times \text{다른 법인의 총 자산가액}</math> </div> <p>* 부동산등 보유비율 = 특수관계법인의 (부동산 등 가액/자산총액)                      경영지배하는 법인 : 국기령 §1의2③에 따른 경영지배 관계 법인</p>

- ☞ 자산총액 및 자산가액의 계산은 특정주식과 동일함
- ☞ 80% 이상인지의 여부는 양도일 현재의 해당 법인의 자산총액을 기준으로 판정하고 이를 알 수 없는 경우에는 직전사업연도말의 자산총액을 기준으로 판정함(소득칙 §76①)

2. 다음의 업종을 영위하는 법인일 것(소득칙 §76②)

「체육시설의설치·이용에관한법률」에 의한 골프장업·스키장업 등 체육시설업 및 「관광진흥법」에 의한 관광사업 중 휴양시설관련업과 부동산업·부동산개발업으로서 다음에 해당하는 시설을 건설 또는 취득하여 직접 경영하거나 분양 또는 임대하는 법인

- 1. 골프장
- 2. 스키장
- 3. 휴양콘도미니엄
- 4. 전문휴양시설

- ☞ 골프장업을 영위할 목적으로 설립된 법인이 골프장을 건설 중에 그 법인의 주식을 양도하는 경우 부동산과다보유 법인의 주식에 해당
- ☞ 상가 등 일반적인 부동산임대업 영위 법인의 주식은 부동산과다보유법인의 사업유형에 속하지 않으므로 특정주식으로 과세

» 특정주식과 부동산과다보유법인의 주식 비교

구 분	특정주식	부동산과다보유법인의 주식
업 종	모든 업종	골프장 등 특수업종 영위법인
부 동 산 비 율	50% 이상	80% 이상
소 유 비 율	50% 초과*	해당없음
양 도 비 율	50% 이상	1주만 양도하여도 과세대상임

\* '20.2.11. 이전은 50% 이상

마. 부동산과 함께 양도하는 이촉권

'20.1.1. 이후 양도하는 분부터 토지 및 건물과 함께 양도하는 「개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법」 제12조제1항제2호 및 제3호의2에 따른 이촉을 할 수 있는 권리\*를 말한다. 다만, 해당 이촉권 가액을 별도로 평가(감정평가한 가액)하여 구분 신고하는 경우에는 기타소득으로 과세한다.

\* 개발제한구역의 건축물로서 공익사업의 시행에 따라 철거되는 경우 허가를 받아 이촉하는 행위에 관한 권리

**사례**

▶ **쟁점허가권이 사업용 고정자산과 함께 양도하는 영업권에 해당하는지 여부**

청구인과 매수인이 작성한 쟁점부동산 매매계약서에 영업권 가액이 매매가액과 구분되어 기재되어 있지 아니한 점, 쟁점부동산 거래시 영업권만을 별도로 평가한 사실 없이 영업권 가액의 객관적인 산출 근거를 제시하지 아니한 점 등에 비추어 처분청이 쟁점허가권을 영업권이 아니라 양도차익으로 보아 청구인에게 양도소득세를 부과한 처분은 달리 잘못이 없는 것으로 판단됨(조심2018중3478, 2020.1.8.)

- ▶ **골프장 코스공사비 및 구축물가액이 부동산과다보유 법인주식 판정시 토지등 자산가액에 포함되는지 여부**  
 「소득세법 시행령」 제158조제1항제1호가목 및 같은 항 제5호가목의 자산총액 및 자산가액은 같은 조 제3항에 따라 해당 법인의 장부가액(토지·건물의 기준시가가 장부가액보다 큰 경우에는 기준시가)에 의하는 것으로, 토지를 임차하여 골프장업을 영위하는 법인의 자산가액에는 토지와 일체가 되어 코스를 구성하는 시설의 조성비용과 건물에 부속된 시설물·구축물가액을 포함하는 것임(서면법규과-223, 2014.3.12.)
  
- ▶ **쟁점주식이 특정시설물이용권 관련 주식에 해당하는지 여부**  
 주식을 매개로 하여 특정한 상가를 분양하여 특정한 상가에 대한 임차권을 부여한 것이며, 쟁점주식을 취득한 주주들 사이에 시장시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 이용할 수 있도록 하는 약정을 체결한 사실이 없으므로 기타주식에 해당되지 않음(조심2013전2333, 2013.11.4.)
  
- ▶ **쟁점보유권이 사업용 고정자산과 함께 양도하는 영업권에 해당하는지 여부**  
 사업용고정자산과 함께 양도하는 영업권은 양도소득세 과세대상으로 규정하고 있는 것으로 지급받은 권리금은 부동산과 함께 양도한 어린이집 보육권에 대한 대가라 할 것이므로 고정자산과 함께 양도한 권리금으로 보아 과세한 처분은 잘못이 없음(조심2011서3329, 2011.11.16.)
  
- ▶ **기타자산 요건 중 부동산 등 보유비율 산정 방법**  
 「소득세법 시행령」 제158조제2항을 적용하는 경우 최초로 양도하는 날 현재 작성된 가결산 재무제표 등이 없었으나, 이후 작성된 가결산 재무제표 등에 따라 최초로 양도하는 날 현재의 자산총액 등이 확인되는 경우에는 확인된 자산총액 등에 따라 같은 조 제1항제1호가목에 해당하는지 여부를 판정하는 것임(기준-2017-법령해석재산-0182, 2017.10.30.)
  
- ▶ **기타자산 중 특정주식 해당 여부 판단시 확정급여형 퇴직연금운용자산의 자산총액 포함 여부**  
 「소득세법 시행령」 제158조제1항제1호에 해당하는 주식등을 판단하는 경우 「근로자퇴직급여 보장법」에 따른 확정급여형 퇴직연금운용자산은 해당 법인의 자산총액에 포함하는 것임(기획재정부 재산세제과-285, 2017.4.18.)
  
- ▶ **부동산과다보유법인주식 판정 시 손자회사 부동산등 포함 여부**  
 「소득세법」 제94조제1항제4호다목에 따른 다른 법인은 해당 법인이 그 발행 주식을 직접 보유한 같은 법 시행령 제158조제5항에 해당하는 법인이며, 같은 조 제6항에 따른 다른 법인의 부동산등 보유비율 계산식의 분자에는 위 다른 법인이 보유하고 있는 「소득세법」 제94조제1항제1호 및 제2호의 자산가액 합계액을 적용하는 것임. 또한, 다른 법인의 부동산등 보유비율 계산식 분모의 자산총액과 분자의 자산가액은 그 다른 법인의 장부가액(토지와 건물은 기준시가가 장부가액보다 큰 경우 기준시가)에 따르는 것으로, 이때의 장부가액은 다른 법인의 세무계산상 장부가액을 의미하는 것임(서면-2016-법령해석재산-5375, 2018.3.22.)
  
- ▶ **이촉권 매매대금 수령 이후 이촉권에 대한 감정평가서가 작성된 경우에도 이촉권 가액을 별도로 평가한 경우로 볼 수 있는 지**  
 「소득세법」 제94조제1항제1호의 자산과 함께 양도하는 「개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법」 제12조제1항제2호 및 제3호의2에 따른 이촉을 할 수 있는 권리(이하 "이촉권")는 양도소득

과세대상에 해당하는 것이나, 해당 이촉권에 대해 「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」에 따른 감정평가법인등이 감정한 가액을 구분하여 신고하는 경우에는 양도소득세 과세대상에서 제외하여 「소득세법」 제21조제1항제7호에 따른 기타소득으로 과세되는 것으로, 귀 사전담변 신청의 사실관계와 같이 「소득세법」 제94조제1항제1호의 자산과 함께 이촉권을 양도하는 경우로서 양도일 이후 「소득세법」 제105조제1항1호에 따른 신고기한 내에 「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」에 따른 감정평가법인등이 감정한 가액으로 이촉권을 구분하여 신고하는 경우, 이는 같은 법 제94조제1항제4호마목의 이촉권가액을 별도로 평가하여 신고하는 경우에 해당하는 것임(사전-2023-법규재산-0725, 2023.12.5.)

▶ **이촉권이 있는 주택의 양도로 발생하는 소득**

거주자가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따라 수용될 경우에 이촉권이 있는 개발제한구역 내의 농가주택을 토지 수용 전에 양도하면서 주택과 발생이 예상되는 이촉권으로 구분하여 계약한 경우에도 양도대가로 받은 전체를 주택의 양도가액으로 보는 것임(부동산거래관리과-1527, 2010.12.29.)

## 6. 파생상품 (소득법 §94⑤., 2014.12.23. 신설)

파생상품이란 원자재, 통화, 증권 등의 기초자산에 근거하여 파생된 상품으로 광의로는 기초자산 이외의 모든 상품으로 보기도 하고 협의로는 장래 가격변동에 따른 위험을 소액의 투자로 사전에 방지, 위험을 최소화하는 목적으로 도입된 선도계약, 선물계약, 스왑계약, 옵션계약 등만을 일컫기도 한다. 파생상품거래의 확대는 경제주체의 의사결정에 있어서 불확실성을 줄임으로써 경제활동을 촉진시키는 긍정적인 측면을 갖는다.

### 1) 과세대상 (소득령 §159의2①)

- ① 장내파생상품으로서 증권시장 또는 이와 유사한 시장으로서 외국에 있는 시장을 대표하는 종목을 기준으로 산출된 지수(해당 지수의 변동성을 기준으로 산출된 지수를 포함)를 기초자산으로 하는 상품
- ② 계약 체결 당시 약정가격과 계약에 따른 약정을 소멸시키는 반대거래 약정가격 간의 차액을 현금으로 결제하고 계약 종료시점을 미리 정하지 않고 거래 일방의 의사 표시로 계약이 종료되는 상품으로서 주식등 기초자산의 가격과 연계하는 상품(차액 결제거래 상품, CFD)

\* 2021.4.1. 이후 발생하는 소득분부터 적용

- ③ 당사자 일방의 의사표시에 따라 ①에 따른 지수의 수치의 변동과 연계하여 미리 정하여진 방법에 따라 주권의 매매나 금전을 수수하는 거래를 성립시킬 수 있는 권리를 표시하는 증권 또는 증서(주식워런트증권, ELW)
- ④ 해외 파생상품시장에서 거래되는 파생상품
- ⑤ 장외파생상품으로서 경제적 실질이 ①과 동일한 상품

## 2) 세율

- ① 기본세율은 20%, 탄력세율을 적용함(소득법 §104⑥)
- ② 2016.1.1.~2018.3.31.까지 양도분 : 5% 탄력세율 적용
- ③ 2018.4.1. 이후 양도분 : 10% 탄력세율 적용(소득령 §167의9)

## 3) 필요경비 범위 (소득령 §161의2, 소득칙 §76의3④)

- ① 위탁매매수수료
- ② 투자중개업자가 투자중개업무와 투자일임업무를 결합한 자산관리계좌를 운용하여 부과하는 투자일임수수료 중 다음의 요건을 모두 갖춘 위탁매매 수수료에 상당하는 비용
  - ㉠ 전체 투자일임수수료를 초과하지 아니할 것
  - ㉡ 온라인으로 파생상품을 직접 거래하는 경우에 부과하는 위탁매매수수료를 초과하지 아니할 것
  - ㉢ 부과기준이 약관 및 계약서에 기재되어 있을 것

### ☑ 파생상품의 정의(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제5조제1항)

“파생상품”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 계약상의 권리를 말함

1. 기초자산이나 기초자산의 가격·이자율·지표·단위 또는 이를 기초로 하는 지수 등에 의하여 산출된 금전등을 장래의 특정 시점에 인도할 것을 약정하는 계약
2. 당사자 어느 한 쪽의 의사표시에 의하여 기초자산이나 기초자산의 가격·이자율·지표·단위 또는 이를 기초로 하는 지수 등에 의하여 산출된 금전등을 수수하는 거래를 성립시킬 수 있는 권리를 부여하는 것을 약정하는 계약
3. 장래의 일정기간 동안 미리 정한 가격으로 기초자산이나 기초자산의 가격·이자율·지표·단위 또는 이를 기초로 하는 지수 등에 의하여 산출된 금전등을 교환할 것을 약정하는 계약
4. 제1호부터 제3호까지의 규정에 따른 계약과 유사한 것으로서 대통령령으로 정하는 계약

(파생상품에서 제외) 해당 금융투자상품의 유통가능성, 계약당사자, 발행사유 등을 고려하여 증권으로 규제하는 것이 타당한 것으로서 아래에 해당하는 금융투자상품

- a. 증권 및 장외파생상품에 대한 투자매매업의 인가를 받은 금융투자업자가 발행하는 증권 또는 증서로서 기초자산(증권시장이나 해외 증권시장에서 매매거래되는 주권 등 금융위원회가 정하여 고시하는 기초자산을 말함)의 가격·이자율·지표·단위 또는 이를 기초로 하는 지수 등의 변동과 연계하여 미리 정하여진 방법에 따라 그 기초자산의 매매나 금전을 수수하는 거래를 성립시킬 수 있는 권리가 표시된 증권 또는 증서
- b. 「상법」 제420조의2에 따른 신주인수권증서 및 같은 법 제516조의5에 따른 신주인수권증권

☑ 파생상품의 구분(자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제5조제2항)

장내파생상품	장외파생상품
1. 파생상품시장에서 거래되는 파생상품 2. 해외 파생상품시장[파생상품시장과 유사한 시장으로서 해외에 있는 시장과 대통령령(660쪽 참조)으로 정하는 해외 파생상품거래가 이루어지는 시장을 말함]에서 거래되는 파생상품 3. 그 밖에 금융투자상품시장을 개설하여 운영하는 자가 정하는 기준과 방법에 따라 금융투자상품시장에서 거래되는 파생상품	장내파생상품이 아닌 것

## 1. 일반적인 거래 (소득법 §98, 소득령 §162①)

### 가. 대금청산일이 분명한 경우 : 대금을 청산한 날

‘대금청산일’이란 원칙적으로 거래대금의 전부를 지급한 날을 의미하지만 그 전부를 이행하지 않았어도 사회통념상 거의 지급되었다고 볼 만한 정도의 대금지급이 이행된 날을 포함한다(대법원2013두2037, 2014.6.12.).

- ☞ 대금청산일이란 실제 잔금을 지급한 날을 의미하므로 매매계약서상 잔금약정일이 대금청산일과 반드시 일치하는 것은 아님(대법원90누2109, 1990.7.10.)
- ☞ 원칙적으로 당사자 간의 합의에 의해 소유권이전등기를 한 때 양수인이 소유권을 취득하지만, 소득세법상에서는 부동산의 소유권이 유상으로 사실상 이전되는 때를 취득 또는 양도시기로 정함



#### 사례

##### ▶ 사회통념상 거의 지급되었다고 볼 만한 정도의 대금지급이 이행된 것으로 볼 수 있는지 여부

원고가 2000. 4. 11.까지 소외 회사로부터 지급받은 계약금 및 중도금 합계액이 1,548,250,000원으로서 총 매매대금의 98.72%에 이르지만, 잔금을 남겨 둔 경위나 미지급된 잔금의 액수 등에 비추어 볼 때 잔금 2,000만 원은 거래관행상 대금이 모두 지급된 것으로 볼 수 있을 정도로 적은 금액이라고 보기도 어려움. 따라서 이 사건 토지의 양도시기는 그 잔금이 모두 지급된 날인 2006.12.22.로 보아야 할 것임(대법원2013두2037, 2014.6.12.)

양도자산의 양도소득세 및 그 부가세액을 양수자가 부담하기로 약정한 경우에는 해당 양도소득세 및 그 부가세액을 제외한 금액을 청산한 날이 「소득세법」상 대금을 청산한 날이 된다.

- ☞ 잔금을 소비대차로 변경한 경우는 소비대차로의 변경일을 잔금청산일로 함(소득통칙 §98-162...1②)

토지거래허가구역 내 토지를 거래하면서 대금을 먼저 청산한 후 허가(해제)를 득하여 소유권 이전등기를 하는 경우에는 대금을 모두 청산한 날이 양도 또는 취득시기가 된다. 그러나 예정신고나 확정신고는 그 허가(해제)일을 기준으로 신고·납부하여야 한다(소득법 §105①1., §110①).

## 나. 대금청산일이 분명하지 아니한 경우 (소득령 §162①1.)

대금을 청산한 날이 분명하지 아니한 경우에는 등기부·등록부 또는 명부 등에 기재된 등기·등록 접수일 또는 명의개서일

## 다. 대금을 청산하기 전에 소유권이전등기를 한 경우 (소득령 §162①2.)

대금을 청산하기 전에 소유권 이전등기(등록 및 명의개서 포함)를 한 경우에는 등기부·등록부 또는 명부 등에 기재된 등기 접수일

## 라. 장기할부조건인 경우 (소득령 §162①3.)

소유권이전등기(등록·명의개서) 접수일·인도일 또는 사용수익일 중 빠른 날

### ✔ '장기할부조건'이란(소득칙 §78③)

자산의 양도로 인하여 해당 자산의 대금을 월부·연부 기타의 부불방법에 따라 수입하는 것 중 다음 각호의 요건을 갖춘 것을 말한다.

1. 계약금을 제외한 해당 자산의 양도대금을 2회 이상으로 분할하여 수입할 것
2. 양도하는 자산의 소유권이전등기(등록 및 명의개서를 포함한다) 접수일·인도일 또는 사용수익일 중 빠른 날의 다음 날부터 최종 할부금의 지급기일까지의 기간이 1년 이상인 것



### 사례

#### ▶ 매매계약 체결 당시 최종 할부금의 지급기일이 확정할 수 없고, 인도일과 사용수익일을 정하지 아니한 경우 장기할부조건에 해당하는지 여부

매매계약의 경우 그 계약 당시에 최종 할부금의 지급기일이 자산의 소유권이전등기 접수일·인도일 또는 사용수익일 중 빠른 날의 다음날부터 최종 할부금의 지급기일까지의 기간이 1년 이상임이 확정되어 있어야만 구 「소득세법 시행규칙」 제78조제3항제2호가 규정하는 장기할부조건부 매매의 요건을 갖춘 것으로 볼 수 있고, 단지 최종 할부금의 지급일까지 상당한 기간이 소요될 것으로 예상되었거나 구체적인 계약 이행 과정에서 최종 할부금의 지급이 지연되어 결과적으로 소유권이전등 기등기 접수일·인도일 또는 사용수익일 중 빠른 날의 다음날부터 1년 이상이 경과된 후에 지급되었다고 하여 장기할부조건부 매매라고 할 수는 없음(대법원2013두2037, 2014.6.12.)

#### ▶ 계약금 지급일을 계약금 외의 첫회 할부금의 지급일로 볼 수 있는지 여부

계약금의 명목으로 지급하는 금액이 건전한 사회통념에 비추어 통상 사인간의 상관행상 수수되는 계약금을 초과하거나 계약금 외 할부금의 일부를 계약금과 같은 날에 지급하였다면 그 날을 첫회 부분금의 지급일로 볼 수 있음(서일46014-10093, 2003.1.23.)

▶ **장기할부조건 판정 시 사용수익일의 의미**

사용수익일이라 함은 당사자간의 계약에 의하여 사용수익을 하기로 약정한 날을 말하나 별도의 약정이 없는 경우에는 양도자의 사용승낙으로 인하여 양수인이 당해 자산을 실질적으로 사용할 수 있게 된 날을 말하는 것임(법규과-1560, 2012.12.28.)

▶ **장기할부조건 판정 시 인도일의 범위**

인도일은 인도가 현실적으로 이루어진 날은 물론 매매계약의 내용 중 인도 또는 사용수익에 관한 특약으로 정한 인도가 가능한 날을 포함함(양도집행 98-162-9)

▶ **인도일의 의미**

아파트 등을 분양하는 경우 손익의 귀속시기를 적용함에 있어 “인도일”이라 함은 그 대금을 청산한 날 또는 소유권이전등기를 한 날 중 빠른 날로 한다. 다만, 대금청산일 또는 소유권이전등기일 전에 입주 또는 사용하는 경우에는 입주한 날 또는 사용한 날로 함(서면-2018-법인-0977, 2018.5.31.; 법인통칙§40-69…1)

**마. 자기가 건설한 건축물의 취득시기 (소득령 §162①4.)**

자기가 건설한 건축물의 취득시기는 「건축법」 제22조제2항에 따른 사용승인서 교부일을 원칙으로 한다. 다만, 사용승인서 교부일 전에 사실상 사용하거나 임시사용승인을 받은 경우에는 그 사실상의 사용일 또는 임시사용승인을 받은 날 중 빠른 날로 하고 건축허가를 받지 아니하고 건축하는 건축물에 있어서는 그 사실상의 사용일로 한다.

이 경우 자기가 건설한 건축물이란 자기의 노력과 재료를 들여 이를 건축한 사람이 원시적으로 소유권을 취득한 건축물을 의미한다.



**사례**

▶ **재건축조합의 조합원이 구건물을 출자하여 신축취득한 건물이 자기가 건설한 건축물에 해당하는지 여부**

건물신축의 경우에 특단의 사정이 없는 한 그 자재 노임 등 소요비용을 제공한 자가 그 건물을 원시취득하는 바, 재건축조합 등은 그 소유자금으로 조합원의 건물을 신축분양하는 것이 아니라 공정에 따라 조합원으로부터 각자 부담할 건축자금을 제공받아 조합원의 자금으로 건축하는 것이므로 건축절차의 편의상 조합 명의로 그 건축허가와 사용승인을 받았다고 하더라도 이때부터 위 건물의 소유권은 건축자금 제공자인 조합원이 원시취득한 것으로 보아야 하고, 이는 결국 조합원이 그가 출자한 구 건물을 헐고 신건물을 신축 취득한 경우와 실질적으로 동일함(대법원2010두6427, 2010.8.19.)

▶ **사용승인을 받지 아니하고 사전 입주한 경우 입주일이 사실상 사용일에 해당하는지 여부**

건축업자가 아파트 1동의 공사를 진행중 공정의 90% 정도가 진행된 상태에서 준공검사<sup>\*</sup>를 받지 아니한 채

그 수분양자 중 7세대를 사전 입주시켜 해당 세대의 건물을 사실상 사용하게 한 것이라면, 입주일이 사실상 사용일에 해당함(대법원97다42687, 1997.12.12.)

\* 현행 「건축법」에 따른 사용승인

#### ▶ 사실상의 사용일의 범위

“사실상의 사용일”이란 당해 건물에 사실상 입주하는 날을 말하는 것으로, 사실상 입주가 가능한 상태에 있는 데도 당해 거주자가 입주하지 않은 경우에는 사실상 입주가능한 날을 사실상의 사용일로 봄(서일46014-11380, 2002.10.21.)

### 바. 상속 또는 증여로 취득한 자산의 취득시기 (소득령 §162①5.)

✔ 상속으로 취득한 자산의 취득시기 : 상속이 개시된 날(사망일)

✔ 증여로 취득한 자산의 취득시기 : 증여를 받은 날

피상속인의 부동산을 상속인 앞으로 상속등기를 하지 않고 피상속인 명의로 제3자에게 양도하는 경우에는 상속인에게 상속세와는 별도로 상속개시일부터 양도일까지의 양도소득세가 과세된다.



#### 사례

##### ▶ 유류분반환청구의 소에 따른 조정결정으로 취득한 토지의 취득시기

피상속인의 증여에 의하여 재산을 수증받은 자가 「민법」 제1115조의 규정에 의하여 증여받은 재산을 유류분 권리자에게 반환하는 경우, 당해 반환 받은 자산의 취득시기는 상속개시일임(서면인터넷방문상담 5팀-1211, 2008.6.5.)

##### ▶ 상속재산에 대해 최초의 협의분할에 의해 취득한 재산의 취득시기

피상속인의 공동상속인 중 일부가 사망한 후 생존한 상속인과 사망한 자의 상속인들 사이에 최초로 상속재산 협의분할함에 있어 특정인이 법정상속분을 초과하여 재산을 취득하더라도 증여세 과세문제는 발생하지 아니하는 것이며 위 최초의 협의분할에 따라 취득한 재산의 취득시기는 신청인之父의 사망으로 인하여 상속이 개시된 때임(사전-2017-법령해석재산-0600, 2017.12.6.)

##### ▶ 상속재산에 대해 상속세 신고기한 경과 후 재협의분할에 의해 취득한 재산의 취득시기

상속세 신고기한을 경과하여 상속재산을 협의분할하고 상속등기로 각 상속인의 상속분이 확정된 후, 그 상속재산에 대하여 공동상속인이 재협의분할하여 소유권이 경정된 결과 특정 상속인이 당초 상속분을 초과하여 취득하게 되는 재산의 취득시기는 증여받은 날임(사전-2018-법령해석재산-0109, 2018.7.16.)

▶ **유증과 사인증여로 취득하는 자산의 취득시기**

납세자의 자의를 배제하고 과세소득을 획일적으로 파악하여 과세의 공평을 기하려는 취지에서 원칙적으로 사실상 소유권을 취득한 시점을 기준으로 자산의 취득시기 및 양도시기를 정한 것으로 이해되므로, 유증이나 사인증여에 의하여 자산을 취득하는 경우에도 별도의 규정이 없는 한 유증 등의 효력이 발생하여 사실상 소유권을 취득하였다고 볼 수 있는 '상속이 개시된 날'이 자산의 취득시기가 됨 (대법원2011두 8994, 2012.3.29.)

▶ **권리의 이전에 등기를 요하는 재산을 증여로 취득한 경우 취득시기**

'증여를 받은 날'은 권리의 이전에 등기를 요하는 재산의 증여에 있어서는 그 등기일을 말함(대법원98두 19155, 1999.11.12.)

**사. 점유로 취득하는 부동산의 취득시기 (소득령 §162①6.)**

20년간 소유의 의사로 평온, 공연하게 부동산을 점유하는 자가 등기함으로써 부동산 소유권을 취득(「민법」 §245①)하는 경우에는 해당 부동산의 점유를 개시한 날이 취득시기이다.

**아. 수용의 경우 (소득령 §162①7., '10.2.18. 신설)**

2010.2.18. 이후 양도분부터 공익사업 시행에 따른 수용으로 인해 양도하는 경우 그 양도 및 취득시기는 대금청산일, 수용개시일 또는 소유권이전등기접수일 중 빠른 날이다(소득령 §162①7.).

☑ **수용개시일** : 토지수용 재결서에 정한 수용의 개시일(토지보상법 §50①3.)

토지소유자    →    사업시행자    →    토지수용위원회  
(재결신청 청구)    (재결신청)    (재결)

이는 보상금에 대한 불복 여부에 따라 양도시기가 달라지는 문제점을 해소하고 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에서도 수용개시일에 소유권이 양도된 것으로 간주하고 있어 공익사업 시행에 따른 수용으로 인해 양도하는 경우 그 양도시기를 대금청산일, 수용개시일 또는 소유권이전등기접수일 중 빠른 날로 개정하였다.

다만, 소유권에 관한 소송이 있는 경우 그 결과에 따라 납세의무자가 확정되는 점을 감안하여 소유권 소송으로 수용보상금이 공탁된 경우 소유권소송판결 확정일을 양도시기로 한다(단서 부분은 2015.2.3. 이후 최초 양도분부터 적용함).



## 공익사업 수용에 대한 양도시기 개정 연혁

구분	'10.2.17. 이전	'10.2.18. 이후	'15.2.3. 이후
개정 내용	잔금청산일과 등기접수일 중 빠른 날	잔금청산일, 등기접수일, 수용개시일 중 빠른 날 (소득령 §162①7. 신설)	소유권 소송으로 수용보상금 공탁 시 소유권 소송 판결 확정일 (소득령 §162①7. 단서)



### 사례

#### ▶ 토지가 수용되어 보상금이 공탁된 경우 양도시기

「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 기타 법률에 의하여 토지가 수용되는 경우에 있어 양도 시기는 보상금이 공탁되어 공탁금을 수령한 때에는 공탁일로 보는 것이나 공탁금을 수령하기 전에 소유권이 이전된 경우에는 소유권이전등기접수일이 되는 것임(기획재정부 재산세제과-138, 2010.2.9.; 재정경제부 재산세제과-490, 2005.5.18.; 재정경제부 재산세제과-46014-239, 1999.7.27.)

☞ '10.2.18. 소득령§162①6. 신설되기 이전 사례

#### ▶ 손실보상금의 합의가 이루어지지 않아 공탁된 후 증액 판결이 확정된 경우 양도시기

토지의 수용에 따른 손실보상금의 합의가 이루어지지 않아 손실보상금을 공탁하고, 국가로 명의를 이전등기한 후 손실보상금액을 증액하는 판결이 확정되어 증액된 보상금을 수령한 경우 대금청산일에 해당하는 날은 손실보상금의 공탁일임(대법원2004두6914, 2005.5.13.)

#### ▶ 수용보상금을 수령한 후 보상가액에 대한 불복으로 보상금이 증액된 경우 양도시기와 수정신고방법

거주자가 소유하는 토지가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따라 공익사업을 위하여 수용된 경우, 수용보상금에 대한 재결에 불복하여 이의신청 또는 행정소송으로 변동된 보상금을 수령하는 경우에는 해당 변동보상금 확정일과 수용개시일, 소유권이전등기 접수일 중 빠른 날을 양도시기로 하는 것임(법규과-498, 2012.5.9.)

#### ▶ 수용, 협의매수된 토지를 공익사업 변경으로 원소유자 환매권 행사시 취득시기

공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 제91조의 규정에 의하여 협의매수 또는 수용된 토지를 당해 사업의 폐지·변경 등으로 협의 매수일 또는 수용의 개시일 당시의 토지소유자가 환매권 행사로 취득한 후 이를 양도하는 경우 당해 토지의 취득시기는 소득세법 시행령 제162조의 규정에 의하여 환매대금을 청산한 날(대금을 청산한 날이 분명하지 아니하거나 대금을 청산하기 전에 소유권이전등기를 한 경우에는 등기접수일)임(재정경제부 재산세제과-94, 2005.8.18.)

## 자. 완성 또는 확정되지 아니한 자산 (소득령 §162①8.)

완성 또는 확정되지 아니한 자산을 양도 또는 취득한 경우로서 해당 자산의 대금을 청산한 날까지 그 목적물이 완성 또는 확정되지 아니한 경우 해당 자산의 취득시기는 그 목적물이 완성 또는 확정된 날이다.

건설중인 아파트가 대금청산일까지 완공되지 않은 경우에는 그 아파트가 완성된 날(사용승인일)이 취득시기이다. 그러나 사용승인 전에 사실상 사용하거나 임시사용승인을 얻은 경우에는 그 사실상 사용일 또는 임시사용승인일 중 빠른 날이 취득시기이다(위 마. 준용).



### 사례

#### ▶ 일반분양 받은 아파트의 취득시기

일반분양 받은 아파트(분양권을 승계취득한 경우 포함)의 경우 잔금청산일을 취득시기로 보는 것이며, 잔금을 청산하기 전에 소유권이전등기를 한 경우에는 소유권 이전등기 접수일을 취득시기로 보는 것이나 분양받은 아파트가 잔금청산일까지 완성되지 아니한 경우에는 해당 아파트의 완성일(사용승인서 교부일을 말함. 다만, 사용승인서 교부일 전에 사실상 사용하거나 임시사용승인을 받은 경우에는 그 사실상의 사용일 또는 임시사용승인을 받은 날 중 빠른 날)이 취득시기가 되는 것임(서면-2017-부동산-1357, 2017.11.22.)

#### ▶ 부동산 신축분양의 경우 완성일의 의미(완성일⇒인도가 사실상 가능한 때⇒사용승인일)

구 「소득세법 시행령」 제57조제4항제10호 소정의 “목적물이 완성된 날”이란 목적물의 인도가 사실상 가능한 때인 준공일\*을 뜻하는 것으로서 연립주택 신축분양의 경우는 사실상 연립주택이 완공되어 입주할 수 있는 상태로 된 날을 말함(대법원84누282, 1984.9.11.)

\* 현행 「건축법」 사용승인일

#### ▶ 확정되지 아니한 자산의 범위

“확정되지 아니한 자산”이라 함은 소유권 등 권리의 귀속이 확정되지 아니한 자산뿐만 아니라 권리의 범위가 확정되어 있지 않은 자산의 경우도 포함함(대법원91누7439, 1992.3.10.)

#### ▶ 확정되지 아니한 자산의 범위

구 「소득세법 시행령」 제162조제1항, 제2항에 의하면, 목적물이 확정되지 아니한 자산을 양도 또는 취득한 경우 그 대금을 청산한 날까지 목적물이 확정되지 아니하였다면 그 후에 목적물이 확정된 날을 양도 또는 취득일로 보아야 하는 것이고, 매매계약 당시에 목적물이 확정되지 아니하였다가 나중에 확정되었더라도 그 때까지 대금이 청산되지 아니하였다면 대금청산일을 그 양도 또는 취득일로 보아야 함. 나아가 매매목적물의 면적과 그에 따른 매매대금을 증감할 수 있도록 약정한 매매계약에 있어서 매매목적물의 범위가 후에 당사자의 합의 또는 법원의 판결에 의하여 그 매매계약에 따라 이미 지급된 계약금 및 중도금에 상응하거나 그보다 적은 부분으로 변경되어 더 이상 잔금을 지급할 필요가 없게 되었다면, 이 때 매매목적물의 대금청산일은 당사자 사이의 합의가 성립하거나 법원의 판결이 확정됨으로써 이미 지급된 계약금 및 중도금으로 위와 같이 변경된 매매목적물의 대금이 지급된 것으로 볼 수 있어 더 이상 대금청산의 여지가 없게 된 때라고 봄이 상당함(대법원2003두6924, 2004.4.9.)

### 차. 환지처분의 경우 (소득령 §162①9.)

「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따른 환지처분으로 인하여 취득한 토지의 취득시기는 환지 전의 토지의 취득일이다. 다만, 교부받은 토지의 면적이 환지처분에 의한 권리면적보다 증가 또는 감소된 경우에는 그 증가 또는 감소된 면적의 토지에 대한 취득시기 또는 양도시기는 환지처분의 공고가 있는 날의 다음 날로 한다.

### 카. 특정주식의 경우 (소득령 §162①10.)

주주 1인과 기타 주주가 주식등을 수회에 걸쳐 양도하는 경우 양도시기는 해당 법인의 주식등의 합계액의 100분의 50 이상이 양도되는 날이고 취득시기는 해당 주식을 실제로 취득한 날이며, 양도가액은 주주1인과 기타주주가 사실상 주식 등을 양도한 날의 양도가액에 의한다.

## 2. 특수한 거래의 경우

### 가. 양도자산의 취득시기가 분명하지 않은 경우 (소득령 §162⑤)

양도 또는 취득의 시기를 적용할 때 양도한 자산의 취득시기가 분명하지 않은 경우에는 먼저 취득한 자산을 먼저 양도한 것으로 본다.

### 나. 교환의 경우

부동산을 차액없이 상호 소유권을 이전하기로 약정한 교환계약에 따라 취득하는 경우 그 취득시기는 교환계약일(교환성립일)이며, 그 계약일이 불분명한 경우에는 교환등기접수일이다 (재산세과-806, 2009.11.20.).

차액의 정산이 필요한 경우 이를 그 차액의 청산일이 취득시기이며, 그 전에 소유권 이전등기를 한 경우에는 교환등기접수일이 취득시기이다(재일46014-1458, 1993.5.26.; 재일46014-1407, 1996.6.7.).

**사례****▶ 교환계약일에 대금의 청산이 이루어진 것으로 볼 수 있는 지 여부**

부동산을 서로 교환하는 계약에 의해 자산의 양도가 이루어진 경우 양도인이 양도대가로 취득할 교환대상 목적물에 관한 소유권이전등기를 넘겨받기 전이라 하더라도, 교환계약의 당사자가 언제든지 상대방의 요구에 따라 소유권이전등기를 마쳐 줄 의무가 있고, 적어도 위 당사자 사이에서는 그 교환대상 목적물에 대한 실질적인 처분권을 취득한 것으로 인정되는 때에는 대금의 청산이 이루어진 것으로 볼 수 있음 (대법원95누7475, 1996.1.23.)

**다. 경매 또는 공매의 경우**

「민사집행법」에 따른 경매에 의하여 자산을 취득하는 경우에는 경락인이 매각조건에 의하여 경매대금을 완납한 날이 취득의 시기가 된다(소득통칙 §98-162...3). 「국세징수법」에 따른 공매에 의하여 자산을 취득 또는 양도하는 경우에도 마찬가지이다.

**✔ 「민사집행법」 제135조 【소유권의 취득시기】**

매수인은 매각대금을 다 낸 때에 매각의 목적인 권리를 취득한다.

**✔ 「국세징수법」 제91조 【매수대금 납부의 효과】**

① 매수인은 매수대금을 완납한 때에 공매채산을 취득한다.

**라. 대물변제**

대물변제란 본래의 채무에 갈음하여 다른 급부를 현실적으로 하는 때에 성립하는 요물계약으로서 다른 급부가 부동산의 소유권이전인 때에는 그 소유권이전등기를 완료하여야만 대물변제가 성립되어 기존채무가 소멸하는 것이므로, 당사자 사이에 대물변제의 약정이 있었다고 하더라도 그 소유권이전등기가 경료된 때에 부동산이 유상으로 양도되고 그 대가의 지급이 이루어진 것으로 보아야 할 것이다(대법원91누8432, 1991.11.12.).

**사례****▶ 상속세를 물납한 경우 양도시기**

상속세를 물납으로 납부한 경우에도 당해 자산이 사실상 유상으로 이전되었으므로 물납도 양도소득세 과세대상이며, 이 경우의 양도소득세 계산시 취득시기는 상속개시일, 양도시기는 물납허가통지일임(재일 46014-2203, 1993.7.29.)

## 마. 현물출자

### 1) 법인에 대한 현물출자 등

주식회사 발기설립의 경우 현물출자에 따른 부동산의 양도시기는 설립등기를 한 때이다 (대법원98두7558, 2000.6.23.).



#### 사례

##### ▶ 발기설립의 경우 현물출자한 부동산의 양도시기

주식회사의 발기설립의 경우에 현물출자에 의한 주식의 인수로써 주식인수인이 된 자는 현물출자이행의 의무를 부담하는 한편 설립중의 회사의 사원이 되었다가 현물출자가 이행되고 현물출자에 관한 사항과 현물출자의 이행에 관하여 검사인의 검사를 받는 등 제반절차를 마쳐 설립등기를 하였을 때에 주주의 지위로 전환되는바, 주식회사 발기설립시의 현물출자는 궁극적으로 주주 지위의 취득을 반대급부를 하는 것으로서 주주의 지위를 취득하게 되는 설립등기시에 반대급부의 전부 이행이 있다고 볼 수 있으므로, 대금청산일에 상응하는 설립등기시를 양도소득세의 양도차익 계산에 있어서 양도시기로 보아야 할 것임(대법원98두7558, 2000.6.23.)

##### ▶ 유상증자의 경우 현물출자한 주식의 양도시기

유한회사에 현물출자한 주식의 양도시기는 자본변경 등기일과 명의개서일 중 빠른날로 보아 양도소득세를 과세함(조심2010서1764, 2010.12.15.)

##### ▶ 피합병법인의 주주가 합병법인으로부터 받은 주식의 취득시기

법인이 합병함에 따라 피합병법인의 주주가 합병법인으로부터 받은 주식의 취득시기는 합병등기일을 기준으로 함(서면인터넷방문상담4팀-2734, 2007.9.18.)

### 2) 공동사업의 현물출자

공동사업(주택신축판매업 등)을 경영할 것을 약정하는 계약에 따라 부동산을 해당 공동사업체(조합)에 현물출자하는 경우에는 등기에 관계없이 현물출자한 날 또는 등기접수일 중 빠른 날에 해당 부동산이 공동사업체에 유상으로 양도된 것으로 본다(소득통칙 §88-0...2).



#### 사례

##### ▶ 조합에 대한 현물출자에 있어서 자산의 양도시기

조합에 출자된 자산은 출자자의 개인재산과 구별되는 별개의 조합재산을 이루어 조합원의 합유로 되고 출자자는 그 출자의 대가로 조합원의 지위를 취득하는 것이므로, 조합에 대한 자산의 현물출자는 자산의 유상이전으로서 양도소득세의 과세원인인 양도에 해당하고, 그 양도시기는 조합에 '현물출자를 이행한 때'임

같은 취지로 원심이, 원고가 동업계약을 체결하여 원고 소유인 이 사건 대지지분을 출자한 것으로 인정하고 그 양도시기를 동업계약 체결일로 본 것은 정당함(대법원2000두5852, 2002.4.23.)

▶ **어민생활대책용지를 취득한 후 공동건축조합원으로 조합에 토지의 지분을 현물출자하고 공동주택을 분양받은 경우 양도시기**

이 사건 토지의 현물출자는 '2차 공동사업약정 - 이 사건 관리신탁약정 - 제2신탁'이라는 일련의 절차에 의하여 그 본질적인 부분이 이행되었고, 이후 이 사건 토지는 수탁자인 한국자산신탁의 관리 하에 공동주택 건축부지로 제공될 수 있었으므로, '현물출자를 이행한 때'는 신탁등기가 경료된 때임(대법원 2017두63559, 2018.1.25. 심리불속행)

▶ **개별 조합원 명의로 기존 부동산을 조합에 귀속시키기 위한 신탁등기를 한 경우 양도시기**

「집합건물의 소유 및 관리에 관한 법률」 제47조에 따라 기존 건물을 철거하여 그 대지를 구분소유권의 목적이 될 새 건물의 대지로 이용할 것을 결의한 후 개별 조합원 명의로 기존 부동산을 조합에 귀속시키기 위한 신탁등기를 하면서, 신탁계약서에 전체 조합원의 신탁등기가 완료된 시점에 신탁의 효력이 발생한다는 조건이 있는 경우에도 현물출자일은 동업계약체결일이며, 양도시기는 현물출자일과 등기접수일 중 빠른 날임(법규과-1176, 2014.11.7.)

**바. 토지거래허가대상 토지를 양도한 경우**

토지거래허가대상 토지를 거래하면서 대금청산 후 허가를 받은 경우 그 계약이 소급하여 유효한 계약이므로 대금청산일이 양도시기가 된다(재재산46014-21, 1998.1.20.).



**실무**

▶ **토지거래계약허가를 받은 경우 신고기한, 부과제척기간 기산일**

예정신고기한은 허가일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내가 되고(소득법 §105①1), 확정신고기한은 허가일이 속하는 연도의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지이므로(소득법 §110①), 부과제척기간의 기산일은 그 다음날임(대법원2019두35190, 2019.6.13.)

▶ **토지거래계약허가를 받기 전에 허가구역의 지정이 해제된 경우 신고기한**

- 예정신고기한 : 해제일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내(소득법 §105①1.)
- 확정신고기한 : 해제일이 속하는 연도의 다음 연도 5월1일부터 5월 31일까지(소득법 §110①)
- 부과제척기간의 기산일 : 해제일이 속하는 연도의 다음 연도 6월 1일  
( '18.1.1. 이후 토지거래계약허가구역이 해제되는 분부터 적용, 2017.12.19. 개정)

## 사. 「부동산등기 특별조치법」에 따른 이전의 경우

대금청산일이 확인되는 경우에는 대금청산일, 대금청산일이 불분명한 경우에는 소유권 이전등기 접수일이 취득시기가 된다(서면인터넷방문상담4팀-641, 2008.3.13.).



### 사례

#### ▶ 특별조치법에 따라 취득한 자산의 취득시기

「부동산소유권 이전등기 등에 관한 특별조치법」에 따라 부동산에 대한 소유권 이전등기를 하는 경우에는 사실상의 취득 원인에 따라 증여재산은 등기접수일, 상속재산은 상속개시일을 취득시기로 하는 것임(서면-2015-부동산-0056, 2015.3.26.)

## 아. 분양전환조건부로 임대차계약을 체결한 경우

분양전환 받을 수 있는 권리를 임차인에게 유보하는 임대차계약을 체결하여 임대기간 중 임대주택을 임대사업자로부터 분양받은 경우 “대금을 청산한 날”은 당초 임대보증금을 납부한 날이 아니라 임대관계 종료로 임대사업자와 당해 임대주택의 분양전환 합의에 의하여 이미 납부한 임대보증금이 매매대금화되는 날이다.

다만, 분양전환 합의에 의한 매매대금이 당초 임대보증금을 초과하는 경우에는 이미 납부한 임대보증금이 매매대금화되는 날에 대금을 청산한 것으로 볼 수 없으므로, 실제 대금을 청산한 날이 양도시기가 된다.



### 사례

#### ▶ 임대사업자로부터 분양받은 임대주택의 취득시기

임대주택법\*에 의한 임대주택을 당해 임대사업자로부터 분양받은 경우 “대금을 청산한 날”은 당초 임대보증금을 납부한 날이 아니라 임대관계 종료로 임대사업자와 당해 임대주택의 분양전환 합의에 의하여 이미 납부한 임대보증금이 매매대금화 되는 날임(재정경제부 재산세제과-506, 2006.4.26.)

\* 현행 「민간임대주택에 관한 특별법」 및 「공공주택 특별법」

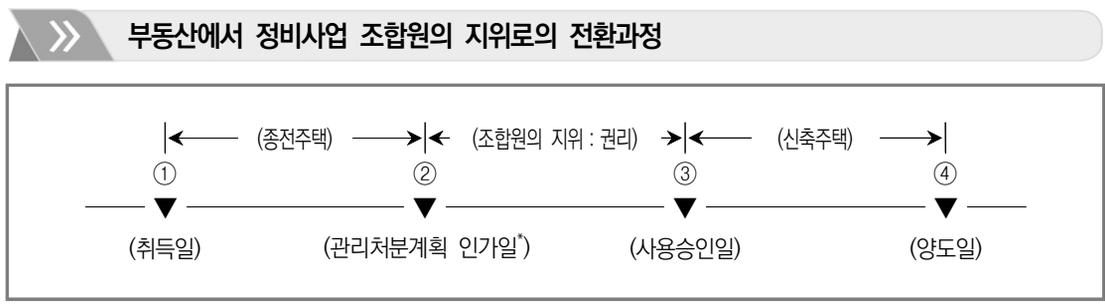
#### ▶ 분양전환조건부로 임대차계약에 따라 분양받은 임대주택의 취득시기

업무시설을 임대하는 사업자로부터 분양받은 귀 질의의 경우, 취득시기를 판단할 때 대금청산일은 당초 임대보증금을 완납한 날이 아니라 임대차 관계가 종료되고 해당 임대사업자와 분양전환을 합의함에 따라 이미 납부한 임대보증금이 매매대금으로 전환되는 날을 말하는 것임(부동산납세과-300, 2014.4.30.)

## 자. 부동산에 관한 권리를 양도하는 경우

부동산의 분양계약을 체결한 자가 해당 계약에 관한 모든 권리를 양도한 경우에는 그 권리에 대한 취득시기는 해당 부동산을 분양받을 수 있는 권리가 확정되는 날(아파트당첨권은 당첨일)이고 타인으로부터 그 권리를 인수받은 때에는 잔금 청산일이 취득시기가 된다(소득통칙 §98-162...2).

「주택법」에 따른 주택조합의 조합원의 지위는 사업계획승인일, 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 정비사업조합의 조합원의 지위는 관리처분계획인가일, 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 정비사업조합의 조합원의 지위는 사업시행계획인가일이 취득시기가 된다.



\* 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 정비사업조합의 조합원의 지위는 사업시행계획인가일

**사례**

- ▶ **입주자모집공고에 따른 청약이 당첨되어 취득하는 아파트분양권의 취득시기**  
 입주자 모집공고에 따른 청약이 당첨되어 분양계약한 경우 「소득세법」 제88조제10호에 따른 분양권의 취득시기는 청약당첨일임(기획재정부 재산세제과-85, 2022.1.14.)
- ▶ **지역주택조합의 조합원의 지위가 신규주택을 취득할 수 있는 권리인지 여부**  
 「주택법」 제2조제11호가목에 따른 지역주택조합의 조합원의 지위는 같은 법 제15조에 따른 사업계획 승인일 이후에 한하여 「소득세법 시행령」 제155조제1항제2호에 따른 신규주택을 취득할 수 있는 권리에 해당하는 것임(기획재정부 재산세제과-40, 2022.1.7.)
- ▶ **사전청약에 당첨된 주택 분양 계약 시 분양권의 취득시기**  
 [질의] 사전청약에 당첨되고, 이후 본 청약 등을 통해 아파트 공급계약을 체결한 경우 분양권의 취득시기  
 [회신] 본 청약 당첨일(기획재정부 재산세제과-292, 2023.2.27.)
- ▶ **주택조합의 조합원으로서 주택을 취득할 수 있는 권리의 취득시기**  
 구 「주택건설촉진법」 제44조\* 규정에 의하여 설립된 주택조합의 구성원으로서 같은 법 규정에 의한 사업계획승인으로 조합주택을 취득할 수 있는 권리를 취득한 후 조합주택이 완공되기 전에 양도하는

경우에 양도 및 취득가액의 산정은 당해 아파트 입주권 매매대금의 잔금청산일을 양도시기로 하고 사업계획승인일을 취득시기로 하여 실제거래된 금액으로 계산하는 것임(재일46014-1857, 1994.7.7.)

\* 현행 「주택법」 제11조

▶ **직장주택조합의 조합원으로서 주택에 입주할 수 있는 권리가 확정되는 시기**

직장주택조합을 설립한 회사의 사원인 것처럼 가장하여 주택조합에 가입한 경우에는 입주대상자로 정하여진 사업계획이 승인된 때에 주택에 입주할 수 있는 권리상태가 확정됨(대법원92두2991, 1993.1.26.)

▶ **재개발조합의 조합원이 보유한 종전의 토지 및 건축물이 부동산을 취득할 수 있는 권리로 변환되는 시기**

재개발사업이 시행됨에 따라 장차 분양처분의 고시가 있는 다음날에 그 분양받을 대지 또는 건축시설에 대한 소유권을 취득하기까지는, 토지구획정리사업에 의한 토지 및 건축물로 보기 어려운 이상, 부동산을 취득할 수 있는 권리로 보아 양도차익을 계산하는 것이며, 이 경우에 그 권리의 취득시기는 관리처분계획의 인가고시가 있을 때라고 보아야 할 것임(대법원93누1633, 1993.11.23.)

\* 현행 「도시 및 주거환경정비법」

▶ **최초 관리처분계획인가가 무효 또는 취소가 되지 않은 상태에서 관리처분계획변경인가가 있는 경우 당초 취득한 조합원입주권의 효력**

「도시 및 주거환경정비법」에 따른 관리처분계획인가 후 주택재개발사업을 시행하는 정비사업의 조합원으로부터 취득한 입주자로 선정된 지위(이하 “조합원입주권”)는 최초 관리처분계획인가가 무효 또는 취소가 되지 않은 상태에서 관리처분계획변경인가가 있다 하더라도 당초 취득한 조합원입주권의 효력은 상실되지 아니하므로 조합원입주권을 취득한 이후 주택을 취득하고 그 주택을 양도한 것으로 소득령 §156의2⑤이 적용되지 아니하는 것임(사전-2020-법령해석재산-0418, 2020.11.25.)

☞ (사실관계) 최초 관리처분계획인가 후 조합원입주권을 승계취득한 상태에서 관리처분계획변경인가됨

▶ **최초 관리처분계획인가가 무효 또는 취소가 된 상태에서 관리처분계획변경인가가 있는 경우 조합원입주권의 변환시기**

당초 관리처분계획의 인가시에는 현금청산대상이었으나 관리처분계획인가 취소되고 「도시 및 주거환경정비법」 제48조에 따른 관리처분계획변경 인가시 입주자로 선정된 지위를 취득하는 경우 그 변경 인가일에 조합원입주권을 취득한 것으로 보는 것임(부동산납세과-337, 2014.5.9.; 서면인터넷방문 상담4팀-2233, 2007.7.23.)

## 차. 양도로 보지 않는 경우

양도로 보지 않는 경우 취득시기는 그 자산의 당초 취득일이 된다.



### 사례

▶ **매매원인무효로 자산이 이전되는 경우**

부동산의 소유권이 타인에게 이전되었다가 법원의 무효판결에 의하여 당해 자산의 소유권이 환원되는 경우에는 당해 자산의 취득시기는 그 자산의 당초 취득일이 됨(부동산거래관리과-587, 2012.10.31.; 소득통칙 §88-0...1②)

### ▶ 공유물 분할의 경우

실질적으로 자산의 유상양도에 해당되지 않는 공유물 분할로 인하여 이전받은 공유지분을 이후 유상양도한 경우 그 양도차익을 산정함에 있어서도 그 공유지분의 취득가액은 최초의 공유물 취득시를 기준으로 정할 것이지 형식적인 공유지분의 이전시를 기준으로 정할 것은 아님(대법원98두229, 1998.3.10.)

### ▶ 이혼으로 인한 재산분할의 경우

재산분할제도는 그 법적 성격, 분할대상 및 범위 등에 비추어 볼 때 실질적으로는 공유물분할에 해당하는 것이어서 공유물 분할에 대한 법리가 준용되어야 할 것인바, 자산의 유상양도로 보지 않는 재산분할로 인하여 이전받은 부동산을 그 후에 양도하는 경우 그 양도차익 산정의 기준이 되는 취득시기는 재산분할을 원인으로 한 소유권이전시가 아니라 최초의 취득시를 기준으로 정할 것이지 재산분할을 원인으로 한 소유권이전시를 기준으로 할 것은 아님(대법원2002두6422, 2003.11.14.)

## 카. 양도 또는 취득시기에 관한 그 밖의 해석사례



### 사례

#### ▶ 신탁방식의 재개발·재건축사업의 경우 청산금의 양도시기

「도시 및 주거환경정비법」에 따라 신탁업자가 재개발·재건축사업의 사업시행자로 지정되어 토지등 소유자와 신탁계약을 체결하고 정비사업을 시행하는 경우

〈쟁점3〉 청산금이 양도소득세 과세대상인 경우 청산금의 양도시기

〈회신〉 소유권이전 고시일의 다음날(기획재정부 재산세제과-35, 2020.1.14.)

#### ▶ 매매대금 청산 후 법원 판결에 의하여 소유권이전 등기된 경우 취득시기

법원의 확정판결에 의하여 소유권을 이전한 경우의 취득시기는 당해 판결문의 내용 및 매매계약서, 대금지급 영수증 등 객관적인 증빙자료에 의하여 잔금청산일이 확인되는 경우에는 그 잔금청산일을 취득시기로 보는 것이나, 그에 의하여 실지 잔금청산일이 확인되지 않거나 분명하지 아니한 경우에는 등기접수일이 되는 것임(서면인터넷방문 상담5팀-3011, 2007.11.15.)

#### ▶ 매매대금 청산 후 소송이 진행 중인 경우 양도시기

비상장주식의 양도에 따른 매매대금이 청산된 후 양수인의 소제기로 해당 매매대금에 대한 법원의 채권가압류 결정 및 부당이득반환청구 소송이 진행중인 경우 해당 비상장주식의 양도시기는 「소득세법」 제98조 및 같은 법 시행령 제162조제1항에 따라 매매대금 청산일이나, 대금을 청산하기 전에 명의개서를 한 경우에는 명의개서일이 되는 것임(사전-2017-법령해석재산-0574, 2018.1.11.)

#### ▶ 법원의 조정결정에 의한 양도시기

거주자가 소유하고 있는 부동산이 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 보상 협의가 이루어져 협의매수계약으로 사업시행자에게 소유권이전등기가 마쳐진 후 해당 협의매수계약이

착오에 의하여 취소되어 1심법원이 부동산의 소유권을 환원하는 대신 정당한 보상금과 이미 지급받은 보상금과의 차액을 사업시행자가 해당 거주자에게 지급하라는 판결을 하였고, 이에 해당 거주자가 항소하여 2심 법원이 사업시행자로 하여금 1심 판결에서 결정된 보상금 외에 추가적인 보상금을 해당 거주자에게 지급하도록 하고 해당 거주자는 나머지 청구를 포기하는 내용의 '조정을 갈음하는 결정'을 한 경우에는 강제조정결정이 확정된 날이 해당 부동산의 양도시기가 되는 것임(기준-2018-법령해석재산-0069, 2018.5.30.)

▶ **매매대금 잔금이 공탁된 경우 양도시기**

임차인의 명도문제로 소유권이전등기가 지연되어 잔금에 상당하는 금액을 법원에 변제 공탁한 후 소유권이전등기 또는 공탁금을 수령하는 경우에는 변제 공탁의 효과가 공탁을 한 때로 소급하여 발생하는 것(「민법 제487조」)이므로 변제공탁일을 대금 청산일로 보아 양도시기를 판정함(사전-2015-법령해석재산-0122, 2015.5.18.)

▶ **용자조건부 주택신축분양시 양도시기**

용자조건부 주택신축분양에 있어서는 금융기관이 분양받은 자를 근저당 설정의무자로 한 근저당설정 및 용자를 함으로써 그 용자금이 잔금에 충당되는 날을 잔금청산일로 본다. 다만, 대금을 청산하기 전에 소유권이전등기를 한 경우에는 등기부에 기재된 등기접수일로 함(재일46014-2140, 1998.11.5.)

▶ **어음을 교부받은 경우 양도시기**

중도금 및 잔금의 이행을 담보하기 위하여 중도금 및 잔금이행기일을 지급일로 하는 매수인 발행의 약속어음을 교부받은 경우, 그 약속어음 자체의 교부만으로 중도금지급채무가 소멸한다고 볼 수는 없고 그 채무는 어음결제일까지 존속한다 할 것 이므로 위 어음결제일을 대금청산한 날로 보아 양도시기를 판단하여야 함(소득통칙 §98-162...4; 대법원84누285, 1984.10.10.)

▶ **환매권 행사로 취득한 토지의 취득시기**

부동산을 매매하고 소유권이전등기를 경료한 후 거래당사자간의 합의로 인한 계약해제로 당초 소유자에게 소유권이 환원되는 경우로서 거래 및 계약내용 등 사실관계에 따라 당해 거래가 대금청산 절차 거친 사실상 유상이전인 경우에는 양도로 보는 것이나, 계약내용 불이행 등 대금청산 절차 없이 단순히 소유권이전 등기 절차만 경료됨으로써 당사자의 합의에 의한 계약해제로 소유권이 환원된 사실이 확인되는 경우에는 이를 양도로 보지 아니하는 것으로, 귀 질의의 경우 계약해제의 원인 등을 확인하여 판단할 사항임(재산세과-724, 2009.4.10.)

▶ **조건부매매인 경우 양도 또는 취득시기**

조건부로 자산을 매매하는 경우 그 조건성취일이 양도 또는 취득의 시기가 됨(구 소득통칙 §98-4, 2011.3.21. 삭제)

\* 당초에는 조건부매매는 미확정자산의 매매로 보아, 획일적으로 조건성취일(확정된 날)을 양도·취득시기로 보았으나, 잔금청산일이 불분명한 경우에만 적용할 수 있는 것이므로(소득법 §98) 오해의 소지가 있어 삭제함

### 3. 취득시기의 의제

#### 가. 부동산, 부동산에 관한 권리, 기타자산 (소득령 §162⑥1., ⑦1.)

1984.12.31. 이전에 취득한 자산은 1985.1.1.에 취득한 것으로 본다.

#### 나. 상장주식 및 비상장주식 (기타자산에 해당하는 주식은 제외) (소득령 §162⑥3., ⑦3.)

1985.12.31. 이전에 취득한 자산은 1986.1.1.에 취득한 것으로 본다.



#### 사례

##### ▶ 취득시기 의제 규정의 취지와 취득가액의 산정방법

의제취득일의 규정취지는 의제취득일 전에 취득한 자산의 취득시기를 의제취득일로 의제하는 규정일 뿐 의제취득일 전에 취득한 자산에 대하여 그 실지취득가액을 배제하고 의제취득일 당시의 기준시가를 그 자산의 실지취득가액으로 의제하는 규정은 아님(대법원87누713, 1987.12.8.)

##### ▶ 취득시기 의제 규정과 1세대 1주택 보유 및 거주기간의 계산

“주택의 보유기간”은 거주자가 당해주택을 매수하고 그 매매대금의 거의 전부를 지급하여 사실상 소유자로서의 권리를 행사할 수 있게 된 때부터 산정할 것이며, 양도차익을 산정함에 있어 취득시기를 의제하는 취득시기 의제규정은 적용되지 않음(대법원84누492, 1985.3.26.)

##### ▶ 농지의 자경기간 계산

「조세특례제한법」 제69조에 따른 자경농지에 대한 양도소득세의 감면 규정 적용 여부를 판단함에 있어 경작기간은 당해 농지를 취득한 때부터 양도할 때까지의 경작기간으로 하는 것임(재산세과-569, 2009.10.27.)

\* (질의내용) 조특법§69의 8년 이상 자경기간을 계산함에 있어 의제취득일(1985.1.1.)이전 자경기간도 통산하는지 여부

##### ▶ 의제취득일 이전에 취득한 토지의 비사업용 토지 판정

「소득세법」 제104조의3 제1항 및 동법 시행령 제168조의6 규정을 적용함에 있어 토지 소유기간이란 토지 취득일부터 양도일까지의 기간을 말하는 것임(서면인터넷방문상담4팀-286, 2008.1.31.)

여 백

제2편

# 양도소득세 과세표준 및 세액계산

- ① 양도소득세 세액 계산흐름
- ② 양도차익 계산방법
- ③ 특수한 경우의 양도차익
- ④ 양도가액
- ⑤ 취득가액 및 필요경비
- ⑥ 양도소득금액의 계산
- ⑦ 과세표준 및 산출세액
- ⑧ 자진납부세액 계산

여 백

거주자의 양도소득에 대한 과세표준은 종합소득·퇴직소득에 대한 과세표준과 구분하여 계산한다. 비거주자의 양도소득도 유가증권을 제외하고는 거주자와 동일한 방법으로 과세한다.

## 1. 양도소득세액의 계산 (소득법 §90, §92, §93)

양도소득세액은 일반적으로 다음 순서에 따라 계산한다.

- ① 양도가액에서 취득가액 및 기타필요경비를 공제하여 양도차익을 계산하고, 양도차익에서 장기보유특별공제액을 공제하여 양도소득금액을 계산한다.
- ② 「조세특례제한법」에서 양도소득세의 감면을 양도소득금액에서 감면대상 양도소득금액을 차감하는 방식으로 규정하는 경우에는 양도소득금액에서 감면대상 양도소득금액을 차감한 후 양도소득기본공제를 하여 양도소득 과세표준을 계산하고, 양도소득 과세표준에 양도소득세율을 적용하여 산출세액을 산정한다.
- ③ 산출세액에서 감면세액을 공제(위 '②'에서 차감한 경우에는 제외)하여 결정세액을 계산하고, 결정세액에 가산세를 가산하면 총결정세액이 되며, 총결정세액에서 기예정 신고납부세액, 기결정·경정세액, 원천징수세액 등을 차감하면 자진납부할 세액이 계산된다.

## 2. 양도소득금액의 구분 계산 (소득법 §102)

양도소득금액은 다음 각 호의 소득별로 구분하여 계산하며, 이 경우 소득금액을 계산할 때 발생하는 결손금은 다른 호의 소득금액과 합산하지 않는다.

가. 토지, 건물, 부동산을 취득할 수 있는 권리, 지상권, 전세권과 등기된 부동산임차권, 기타자산에 대한 양도소득

나. 주식 등의 양도로 발생하는 소득

다. 파생상품 등의 거래 또는 행위로 발생하는 소득

라. 신탁수익권의 양도로 발생하는 소득

### 3. 양도차손의 통산방법

양도소득금액을 계산할 때 양도차손이 발생한 자산이 있는 경우에는 위 2.의 각 호별로 해당 자산 외의 다른 자산에서 발생한 양도소득금액에서 그 양도차손을 공제하는데 공제방법은 아래와 같이 순차로 공제한다.

- ① 양도차손이 발생한 자산과 같은 세율을 적용받는 자산의 양도소득금액
- ② 양도차손이 발생한 자산과 다른 세율을 적용받는 자산의 양도소득금액  
다른 세율을 적용받는 자산의 양도소득금액이 2 이상인 경우에는 각 세율별 양도소득금액의 합계액에서 당해 양도소득금액이 차지하는 비율로 안분하여 공제한다.

양도소득금액에 감면소득금액이 포함되어 있는 경우에는 순양도소득금액(감면소득 금액을 제외한 부분)과 감면소득금액이 차지하는 비율로 안분하여 양도차손을 공제한 것으로 보아 감면소득금액에서 양도차손 해당분을 공제한 금액을 감면소득금액으로 본다.



#### 사례

##### ▶ 양도차손이 발생한 자산이 있는 경우

양도소득금액을 계산함에 있어서 양도차손이 발생한 자산이 있는 경우에는 「소득세법 시행령」 제167조의2제1항에 따라 같은 세율을 적용받는 자산의 양도소득금액과 다른 세율을 적용받는 자산의 양도소득금액에서 그 양도차손을 순차로 공제하는 것이며, 이 경우 「소득세법」 제104조제4항과 제6항의 세율은 다른 세율에 해당하는 것임(재산세과-1035, 2009.12.18.)

##### ▶ 토지와 건물을 일괄 양도한 경우 양도차손의 통산 여부

토지·건물을 일괄 양도한 경우 자산별로 과세기준을 달리하여 신고할 수 있으며, 자산별 과세기준에 상관없이 토지·건물에 대한 양도차·손익은 통산함(재정경제원 재산세제과46014-356, 1997.10.5.)

##### ▶ 비과세대상 양도자산에 발생한 양도차손의 통산 여부

양도소득금액은 「소득세법」 제94조제1호, 제2호 및 제4호에 규정된 자산의 양도로 인하여 발생한 자산별 과세대상 소득금액과 과세대상 결손금을 같은 법 제102조 규정에 따라 서로 통산하는 것으로, 같은 법 제89조제1항제3호에 따라 과세되지 아니하는 1세대 1주택의 양도로 발생한 양도차손은 양도소득금액에서 차감하지 않는 것임(기획재정부 재산세제과-917, 2011.10.27.)

▶ 환산취득가액을 적용하여 발생한 양도차손의 통산 여부

취득가액을 환산하여 계산한 금액이 양도가액을 초과하여 발생한 양도차손은 당해 자산외의 다른 자산에서 발생한 양도소득금액에서 공제함(재정경제부 재산세제과-1164, 2007.9.28.)

» 결손금 통산방법 예시

구 분	부동산등 소득금액					주식 소득금액			
	합계	일반 세율	일반 세율	단일세율 (50%)	단일세율 (40%)	합계	10%	20%	30%
	4,000	2,000	△3,000	3,000	2,000	400	△100	300	200
① 1차 통산(같은 세율) 후 소득금액	4,000		△1,000	3,000	2,000				
잔여결손금 배분			0	△600 <sup>1)</sup>	△400 <sup>2)</sup>		0	△60 <sup>3)</sup>	△40 <sup>4)</sup>
② 2차 통산(다른 세율) 후 소득금액	4,000		0	2,400	1,600	400		240	160
세 율				50%	40%			20%	30%
산출세액	1,840			1,200	640	96		48	48

1)  $\Delta 1,000 \times 3,000 / (3,000 + 2,000) = \Delta 600$

2)  $\Delta 1,000 \times 2,000 / (3,000 + 2,000) = \Delta 400$

3)  $\Delta 100 \times 300 / (300 + 200) = \Delta 60$

4)  $\Delta 100 \times 200 / (300 + 200) = \Delta 40$

자산의 양도차익은 양도가액에서 취득가액등 필요경비를 공제하여 계산한다.

2006년 12월 31일까지 양도한 경우 기준시가 과세가 원칙이었으나, 2007년 1월 1일 이후 양도분부터는 모든 양도소득세 과세대상 자산은 실지거래가액에 의하여 양도차익을 계산하고 있다.

### 1. 양도차익의 계산원칙 (소득법 §100①)

자산의 양도차익을 계산할 때 양도가액을 실지거래가액(소득법 §96③에 따른 가액 및 소득법 §114⑦에 따라 매매사례가액·감정가액이 적용되는 경우 그 매매사례가액·감정가액 등을 포함)에 따를 때에는 취득가액도 실지거래가액(소득법 §97⑦에 따른 가액 및 소득법 §114⑦에 따라 매매사례가액·감정가액·환산가액이 적용되는 경우 그 매매사례가액·감정가액·환산가액 등을 포함)에 따르고, 양도가액을 기준시가에 따를 때에는 취득가액도 기준시가에 따른다.

### 2. 기준시가에 따른 양도차익 계산

$$\text{양도차익} = \text{양도당시의 기준시가} - \text{취득당시의 기준시가} - \text{개산공제액}$$

- ① 기준시가 : 자산의 양도 또는 취득당시의 「소득세법」 제99조 규정에 따른 기준시가를 말한다.
- ② 개산공제액 : 「소득세법 시행령」 제163조제6항의 규정에 의해 계산한 가액을 말한다.

### 3. 실지거래가액에 따른 양도차익의 계산

2006.12.31. 양도분까지는 실지거래가액으로 양도차익을 계산하는 일부(2016.12.20. 개정되기 전 소득법 §96②)를 제외하고는 기준시가 과세가 원칙이었다. 하지만, 2007.1.1. 이후 양도분부터는 모든 자산에 대해 실지거래가액에 의하여 양도차익을 계산하도록 하고 있다.

실지거래가액에 의해 양도차익을 계산하는 경우 그 양도가액 및 취득가액의 적용방법은 납세자가 신고하는 경우와 정부에서 결정·경정하는 경우를 구분하여 차이를 두고 있다. 이를 요약하면 아래와 같다.

#### ☑ 실지거래가액에 따른 양도가액 또는 취득가액

1. 납세자가 실거래가로 신고시 적용할 양도·취득가액(소득법 §96, §97)
  - 양도가액 : 반드시 실지거래가액으로 신고해야 함
    - ☞ 매매사례가액, 감정가액, 환산가액은 인정하지 않음
  - 취득가액 : 원칙은 실지거래가액임. 단, 실가를 확인할 수 없는 경우는 매매사례가액, 감정가액, 환산가액을 순차적으로 적용가능(소득령 §163⑫)
2. 정부가 실거래가로 결정·경정시 적용할 양도·취득가액(소득법 §114⑦)
  - 양도가액 : 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액을 순차적으로 적용할 수 있음
    - ☞ 환산가액은 인정하지 않음
  - 취득가액 : 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액, 환산가액을 순차적으로 적용할 수 있음
    - \* 정부에서 양도가액에 대한 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액을 모두 인정·확인할 수 없으면 양도 및 취득가액을 기준시가에 의해 결정·경정할 수 있음

#### 가. 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액, 환산가액의 이해

1) 실지거래가액 : 양도자와 양수자간에 실제로 거래한 가액을 말한다.

##### 가) 양도당시 실지거래가액

- ① 양도당시 '실지거래가액'이란 자산의 양도 당시에 양도자와 양수자가 실제로 거래한 가액으로서 해당 자산의 양도와 대가관계에 있는 금전과 그 밖의 재산가액을 말한다(소득법 §88 5.).
- ② 「법인세법」 제2조제12호에 따른 특수관계법인에게 자산을 고가양도함에 따른 시가 초과부분이 같은 법 제67조에 따라 소득처분 되는 경우에는 같은 법 제52조에 따른 시가(소득법 §96③1.)

- ③ 특수관계법인 외의 자에게 자산을 시가보다 높은 가격으로 양도한 경우로서 「상속세 및 증여세법」 제35조에 따라 해당 거주자의 증여재산가액으로 하는 금액이 있는 경우에는 그 양도가액에서 증여재산가액을 뺀 금액(소득법 §96③2.)
- ④ 정부 추계결정·경정시 : 실지거래가액이 인정·확인 안되면 매매사례가액, 감정가액 적용

#### 나) 취득당시 실지거래가액 (소득법 §97)

- ① 취득당시 ‘실지거래가액’이란 자산의 취득 당시에 양도자와 양수자가 실제로 거래한 가액으로서 해당 자산의 취득과 대가관계에 있는 금전과 그 밖의 재산가액을 말한다 (소득법 §88 5.).
- ② 「소득세법」 제94조제1항제1호(부동산) 및 제2호(권리)에 따른 자산을 양도한 거주자가 그 자산 취득당시 「부동산 거래신고 등에 관한 법률」 제3조제1항에 따라 신고한 실제거래가격을 관할 세무서장이 확인한 사실이 있는 경우에는 이를 그 거주자의 취득당시 실지거래가액으로 본다. 다만, 다음 어느 하나의 경우에는 그러하지 아니하다.
  - ㉠ 세무서장이 확인한 실거래가 신고가액이 전소유자의 부동산양도소득과세표준 예정신고 또는 확정신고시의 양도가액과 상이한 경우
  - ㉡ 해당 자산에 대한 전 소유자의 양도가액이 「소득세법」 제114조에 따라 경정되는 경우
  - ㉢ 전 소유자의 해당 자산에 대한 양도소득세가 비과세되는 경우로서 실지거래가액 보다 높은 가액으로 거래한 것으로 확인한 경우
- ③ 실지거래가액을 확인할 수 없는 경우 : 매매사례가액, 감정가액, 환산취득가액\*을 순차적으로 적용(소득법 §97, 소득령 §163⑫·§176의2③)

\* 환산취득가액 적용 제외 : 신주인수권(2013.2.15. 이후 양도하는 분부터. 소득령 부칙 제24356호 제23조)

#### 2) 매매사례가액 (소득령 §176의2③1.)

매매사례가액이란 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내에 해당 자산(주권상장법인의 주식등은 제외)과 동일성 또는 유사성이 있는 자산의 매매사례가 있는 경우 그 가액을 말한다.

☞ 주식의 경우는 주권비상장법인의 주식만 매매사례가액이 인정됨에 유의

#### 3) 감정가액 (소득령 §176의2③2.)

감정가액이란 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내에 해당 자산(주식 등을 제외)에 대하여 둘 이상의 감정평가업자가 평가한 것으로서 신빙성이 있는 것으로 인정되는 감정가액(감정평가

기준일이 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내인 것에 한정)이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액을 말한다.

다만, 2020.2.11. 이후 양도분부터 기준시가가 10억원 이하인 자산(주식등은 제외)의 경우에는 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내에 하나의 감정평가업자가 평가한 것으로서 신빙성이 있는 것으로 인정되는 경우 그 감정가액(감정평가기준일이 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내인 것에 한정)으로 한다.

☞ 모든 주식에 대한 감정가액은 인정되지 않음에 유의하여야 하며, 평가일이 '15.2.2. 이전인 경우에는 2 이상의 감정평가법인이 평가(소득령 부칙 제26067호 제15조)한 것을 말함

✔ **매매사례가액·감정가액 적용 제외(소득령 §176의2③)**

매매사례가액 또는 감정가액이 「소득세법 시행령」 제98조제1항에 따른 특수관계인과의 거래에 따른 가액 등으로서 객관적으로 부당하다고 인정되는 경우에는 해당 가액을 적용하지 아니함

✔ **취득일 이후 3개월을 경과한 시점에서의 소급감정 인정되는지 여부**

상속세 평가기준일 전후 6월 이내의 기간 중 매매·감정(소급감정 제외)·수용·경매 또는 공매가액은 당해 상속재산의 시가범위에 포함되며 시가에 해당하는 가액이 없는 경우에는 부동산의 경우 상증법 제61조의 규정에 의하여 평가함(재산세과-640, 2010.8.25.)

✔ **소급감정가액을 시가로 인정할 수 있는지 여부**

상속으로 취득한 토지의 평가시 소급감정에 의하여 그 시가가 확인된다면 이 사건 토지의 취득가액을 1심법원의 감정축탁결과에서와 같이 유사재산의 매매사례가액을 바탕으로 객관적인 교환가치를 적정하게 반영할 수 있는 감정평가액이 도출되어 그 시점의 시가를 산정할 수 있어 이를 이 사건 토지의 시가로 보아야 함(대법원2013두21571, 2014.2.27.)

☞ 법원에서는 국세청 해석사례와 달리 소급감정가액도 시가로 인정할 수 있다고 보고 있음

4) **환산취득가액(환산한 취득가액, 소득령 §176의2②)**

환산취득가액이란 양도당시 실지거래가액 등의 가액에 취득 및 양도당시 기준시가의 비율을 곱하여 계산한 가액을 말한다.

✔ **환산취득가액 계산**

1. 상장주식·비상장주식 및 기타자산

$$\text{양도당시의 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액} \times \frac{\text{취득당시의 기준시가}}{\text{양도당시의 기준시가}}$$

- 매매사례가액 적용 제외 : 주권상장법인의 주식등
- 감정가액 적용 제외 : 주식등
- 환산취득가액 적용 제외 : 2013.2.15. 이후 양도하는 신주인수권

## 2. 토지·건물과 부동산에 관한 권리

$$\text{양도당시의 실지거래가액 매매사례가액, 감정가액} \times \frac{\text{취득당시의 기준시가}^2)}{\text{양도당시의 기준시가}^1)}$$

- 1) 양도와 취득당시의 기준시가가 같은 경우 소득령 §164⑥ 및 소득칙 §80의 방법에 따름
- 2) 개별주택가격 및 공동주택 가격이 최초로 공시되기 이전에 취득한 주택과 부수토지를 함께 양도하는 경우 취득당시 기준시가는 아래 계산식에 따라 계산한 가액 적용

$$\text{최초 공시가격} \times \frac{\text{취득시 주택·토지 기준시가 합계액}}{\text{최초 공시시점의 주택·토지 기준시가 합계액}}$$

### 나. 양도당시 실지거래가액이 확인되지 않는 경우

감정절차없이 자산과 자산의 교환이 이루어지는 등 실지양도가액 자체가 없어 실지거래가액으로 계산이 불가능하면 양도가액 또는 취득가액을 기준시가로 계산할 수 있다(대법원 94누4127, 1994.6.10.).

실가과세대상 자산을 양도한 납세자는 그 양도가액을 반드시 실지거래가액으로 계산하여 신고해야 하며 매매사례가액 또는 감정가액을 적용할 수 없다.

그러나 과세관청에서는 「소득세법」 제114조제7항의 규정에 따라 추계결정·경정하는 경우로서 장부·매매계약서·영수증 기타 증빙서류에 의해 실지거래가액이 확인되지 않거나 인정되지 않는 경우에는 매매사례가액·감정가액으로 결정·경정할 수 있다.

### 다. 취득당시 실지거래가액이 확인되지 않는 경우

자산의 취득당시 실지거래가액을 확인할 수 없는 경우에는 납세자나 과세관청에서는 취득당시 매매사례가액, 감정가액, 환산가액을 순차적으로 적용하여 취득가액을 산정할 수 있다.

그러나 납세자가 취득당시 실지거래가액이 확인되지 않는다는 이유로 취득가액을 매매사례가액, 감정가액, 환산가액을 적용하여 신고한다 하더라도 과세관청에서 별도로 조사확인하여 실지거래가액이 밝혀지면 그 확인된 실지거래가액으로 취득가액을 계산할 수 있다.

## 라. 의제취득일 전에 취득한 자산의 취득가액 계산 특례

### 1) 의제취득일 (소득법 제4803호 부칙 제8조, 소득령 §162⑥, ⑦)

가) 토지, 건물, 부동산에 관한 권리, 기타자산

- 1984.12.31. 이전 취득 → 1985.1.1.에 취득한 것으로 본다.

나) 주권상장법인의 주식 등

- 1985.12.31. 이전 취득 → 1986.1.1.에 취득한 것으로 본다.

다) 주권비상장법인의 주식 등

- 1985.12.31. 이전 취득 → 1986.1.1.에 취득한 것으로 본다.

### 2) 의제취득일 현재의 취득가액 계산 (소득령 §176의2④, 소득칙 §85의2①)

의제취득일 전에 취득한 자산(상속·증여받은 자산 포함)의 취득가액을 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액, 환산가액을 적용하여 산정하는 때의 의제취득일 현재의 취득가액은 다음의 가액 중 많은 것으로 한다.

- ① 의제취득일 현재의 매매사례가액, 감정가액, 환산가액
- ② 취득당시 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액을 생산자물가상승률로 환산한 가액



#### 실무

##### ▶ 생산자물가상승률에 따른 의제 취득일 현재 취득가액 산정 방법

- 취득가액 = 취득당시 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액 × (1 + 취득일부터 의제취득일의 직전일까지의 보유기간동안의 생산자물가상승률\*)

$$* \text{생산자물가상승률} = \frac{(\text{의제취득일 직전일의 연간생산자물가지수} - \text{취득당시 연간생산자물가지수})}{\text{취득당시 연간생산자물가지수}} \times 100$$

※ 관련예규 : 취득당시 실지거래가액 × 의제취득일의 직전일이 속하는 달의 생산자물가지수 / 취득일이 속하는 달의 생산자물가지수(재산46014-10094, 2002.8.14.)

## 마. 토지·건물 등을 함께 거래시 실지거래가액의 안분계산

(소득법 §100②, ③, 소득령 §166⑥, 부가령 §64)

양도가액 또는 취득가액을 실지거래가액에 의하여 산정하면서 토지와 건물 등을 함께 취득하거나 양도한 경우에는 이를 각각 구분하여 기장하되 토지와 건물 등의 가액 구분이

불분명할 때에는 부가령 §64에 따라 계산한다.

이 경우 납세자가 신고한 토지와 건물 등을 구분 기장한 가액이 위의 기준시가 등으로 안분계산한 가액과 비교하여 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명한 것으로 본다(소득법 §100③, '16.1.1. 이후 양도분부터 적용).

안분계산할 때 상증법 §62①에 해당하는 기계장비 등 유형재산의 장부가액이 없는 경우에는 상증법 §62①에 따라 평가한 가액을 기준으로 안분한다(소득령 §166⑥, '16.2.17. 이후 양도분부터 적용).

안분계산시 공통되는 취득가액과 양도비용은 해당 자산의 가액에 비례하여 안분계산 한다.

#### ✔ 부가가치세법 제29조 【과세표준】

⑨ 사업자가 토지와 그 토지에 정착된 건물 또는 구축물 등을 함께 공급하는 경우에는 건물 또는 구축물 등의 실지거래가액을 공급가액으로 한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 안분계산한 금액을 공급가액으로 한다.

1. 실지거래가액 중 토지의 가액과 건물 또는 구축물 등의 가액의 구분이 불분명한 경우
2. 사업자가 실지거래가액으로 구분한 토지와 건물 또는 구축물 등의 가액이 대통령령으로 정하는 바에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우. 다만, 다른 법령에서 정하는 바에 따라 가액을 구분한 경우 등 대통령령으로 정하는 사유에 해당하는 경우는 제외한다.

#### ✔ 부가가치세법 시행령 제64조 【토지와 건물 등을 함께 공급하는 경우 건물 등의 공급가액 계산】

① 법 제29조제9항 각 호 외의 부분 단서 및 같은 항 제2호 본문에 따른 안분계산한 금액은 다음 각 호의 구분에 따라 계산한 금액으로 한다.

1. 토지와 건물 또는 구축물 등(이하 이 조에서 “건물등”이라 한다)에 대한 「소득세법」 제99조에 따른 기준시가(이하 이 조에서 “기준시가”라 한다)가 모두 있는 경우: 공급계약일 현재의 기준시가에 따라 계산한 가액에 비례하여 안분(按分) 계산한 금액. 다만, 감정평가가액[제28조에 따른 공급시기(중간지급조건부 또는 장기할부판매의 경우는 최초 공급시기)가 속하는 과세기간의 직전 과세기간 개시일부터 공급시기가 속하는 과세기간의 종료일까지 「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」에 따른 감정평가법인등이 평가한 감정평가가액을 말한다. 이하 이 조에서 같다]이 있는 경우에는 그 가액에 비례하여 안분 계산한 금액
2. 토지와 건물등 중 어느 하나 또는 모두의 기준시가가 없는 경우로서 감정평가가액이 있는 경우: 그 가액에 비례하여 안분 계산한 금액. 다만, 감정평가가액이 없는 경우에는 장부가액(장부가액이 없는 경우에는 취득가액)에 비례하여 안분 계산한 후 기준시가가 있는 자산에 대해서는 그 합계액을 다시 기준시가에 의하여 안분 계산한 금액
3. 제1호와 제2호를 적용할 수 없거나 적용하기 곤란한 경우: 「토지와 건물 등의 가액구분이 불분명한 경우 과세표준 안분계산방법 고시」에 따라 안분하여 계산한 금액

② 법 제29조제9항제2호 단서에 따라 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 건물등의 실지거래가액을 공급가액으로 한다.(2022.2.15. 신설, 2022.1.1. 이후 공급분부터 적용)

1. 다른 법령에서 정하는 바에 따라 토지와 건물등의 가액을 구분한 경우
2. 토지와 건물등을 함께 공급받은 후 건물등을 철거하고 토지만 사용하는 경우

☑ 토지와 건물 등의 가액구분이 불분명한 경우 과세표준 안분계산방법 고시(제2021-43호)

○ 제2조(토지와 건물 등의 가액을 일괄 산정·고시하는 오피스텔, 상업용 건물 및 주택을 공급하는 경우) 사업자가 「소득세법」 제99조제1항제1호다목 및 라목에 규정하는 오피스텔, 상업용 건물, 주택을 공급하는 경우로서 실지거래가액 중 토지의 가액과 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 경우에는 다음 각 호와 같이 과세표준을 계산한다.

1. 토지 및 건물 등의 기준가액 산정  
 토지의 기준가액은 「소득세법」 제99조제1항제1호가목에 따른 토지의 기준시가로 하고, 건물 등의 기준가액은 같은 법 제99조제1항제1호나목의 규정에 따라 국세청장이 고시한 건물의 기준시가의 산정방법을 준용하여 계산한 가액으로 한다.

2. 과세표준의 안분계산

$$\text{과세표준} = \text{실지거래가액(부가가치세 불포함)} \times \frac{\text{제1호에 따른 건물 등의 기준시가}}{\text{제1호에 따른 토지의 기준가액과 건물 등의 기준시가액의 합계액}}$$

○ 제3조(건물의 건축 중에 토지와 건물을 함께 공급하는 경우) 사업자가 건물의 건축 중에 토지와 건물의 공급계약을 체결하면서 해당 건물을 완성하여 공급하기로 한 경우로서 실지거래가액 중 토지의 가액과 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 경우에는 다음 각 호의 순서에 따라 과세표준을 계산한다.

1. 토지 및 건물 등의 기준가액 산정  
 토지는 제2조제1호에 따른 토지의 기준가액에 의하고, 건물 등은 공급계약일 현재에 건축법상의 건축허가조건에 따라 건물이 완성된 것으로 보아 제2조제1호에 따른 건물 등의 기준가액에 의한다. 다만, 당초의 건축허가조건이 변경되거나 건축허가조건과 다르게 건물이 완성되는 경우에는 해당 건물 등이 완성된 날(완성된 날이 불분명한 경우에는 준공검사일)에 정산하여야 한다.

2. 과세표준의 안분계산

$$\text{과세표준} = \text{실지거래가액(부가가치세 불포함)} \times \frac{\text{제1호에 따른 건물 등의 기준시가}}{\text{제1호에 따른 토지의 기준가액과 건물 등의 기준시가액의 합계액}}$$

3. 과세표준의 정산

제1호의 단서규정에 따라 토지와 건물 등의 기준가액을 정산하는 경우에는 제2호의 규정에 따른 과세표준을 정산하여야 한다.

○ 제4조(미완성된 건물 등을 토지와 함께 공급하는 경우) 사업자가 토지와 미완성된 건물 등을 함께 공급하며 실지거래가액 중 토지의 가액과 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 경우, 토지는 제2조 제1호의 기준가액으로 하고, 미완성된 건물 등은 장부가액(장부가액이 없는 경우에는 취득가액)으로 하여 그 가액에 비례하여 실지거래가액을 안분계산한다.



## 사례

### ▶ 일괄 양도가액의 안분계산 시 소급감정가액을 적용할 수 있는지 여부

이 사건 양도소득세 부과처분과 관련하여 구 「부가가치세법 시행령」 제64조 제1호 본문이 정한 기간을 벗어나 이루어진 감정가액에 따라 전체 양도가액을 비례·안분하여 각 토지, 근린생활시설 및 주택의 양도가액을 산정하는 것은 허용되지 않음(대법원2018두59366, 2019.1.17. 심리불속행)

### ▶ 자산별 안분가액 등이 100분의 30 이상 차이가 있는 경우 가액 구분이 불분명한 때로 보는 규정이 추정규정인지 여부

자산별로 구분하여 가장한 가액이 자산별 기준시가 등에 따른 안분가액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우 가액 구분이 불분명한 때로 보아 개별사안에 대한 고려없이 일률적으로 안분계산을 하도록 정한 규정이므로, 「소득세법」 제100조제3항은 입법취지, 문언의 내용, 조세법률주의의 원칙 등에 비추어 볼 때, 추정규정이 아니라 반증이 허용되지 아니하는 간주규정으로 해석함이 타당함(대법원2020두42798, 2020.11.5. 심리불속행)

### ▶ 소득법 §100③에 따른 토지와 건물의 가액이 불분명한 때에 해당하는지 여부

토지와 건물을 일괄 양도하는 경우로서 토지와 건물을 구분 가장한 가액과 「소득세법」 제100조제2항 및 같은 법 시행령 제166조제6항에 따라 안분계산한 가액이 토지의 경우 100분의 30 이상 차이가 발생하지 않으나 건물의 경우 100분의 30 이상 차이가 발생하는 경우에도 「소득세법」 제100조제3항의 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명한 때에 해당하는 것임(사전-2018-법령해석재산-0011, 2018.2.13.)

### ▶ 하나의 매매계약으로 체결된 토지와 건물에 대하여 각각 별개의 방법에 의하여 그 양도차익을 산정할 수 있는지 여부

토지와 건물은 별개의 부동산으로서 각각 양도소득세부과처분의 대상이 되고, 토지와 건물을 함께 취득하거나 양도하더라도 각각 별개의 방법에 의하여 그 양도차익을 산정할 수 있는 것으로 반드시 동일한 기준에 의하여 그 양도차익을 산정하여야 하는 것은 아니라고 할 것이므로, 어느 일방이 실지거래가액에 의하여 양도차익을 산정하였다고 하여 다른 일방의 양도차익을 산정함에 있어서도 반드시 그와 같은 방법을 사용하여야 하는 것은 아님(대법원97누11829, 1997.12.26.)

### ▶ 건물에 대한 기준시가를 건축물대장 상 연면적을 기준으로 산정하는지 여부

「소득세법」 제99조제1항제1호나목에 따라 건물의 기준시가를 산정하는 경우 해당 건물의 건축물대장 상 연면적을 적용하는 것이고, 개별주택의 토지와 건물을 함께 취득하거나 양도하는 경우로서 토지와 건물의 가액 구분이 불분명한 경우에는 「소득세법」 제100조제2항 및 「부가가치세법 시행령」 제64조에 따라 안분계산하는 것이며, 이 경우 적용되는 건물에 대한 기준시가는 건축물대장 상 연면적을 기준으로 산정하는 것임(기획재정부 재산세제과-802, 2015.12.4.)

### ▶ 가액의 구분이 불분명한 경우에 해당하는지 여부와 관련된 사례

① 매매계약서상 토지·건물 가액이 명확하게 구분 기재되어 있는바 이 같은 구분이 거래당사자간 진정한 합의가 아니라거나 조세회피를 의도한 것이라는 정황에 대한 입증이 없고 건물의 시가표준액 하락추이 등에 비추어 가액구분이 합리적이지 못하다고 단정하기 어려우므로 토지·건물가액 구분이 불분명한 것으로 보아 안분한 것은 위법함(대법원2014두3785, 2014.5.29. 심리불속행)

② 매매계약서상 토지 및 건물 대금이 구분·기재되어 있으나 이는 양도소득세를 절감하기 위하여 세무사가 알려주는 대로 기재한 것으로서 당사자 사이의 진정한 합의에 의한 것이라고 할 수 없고 기준시가에 따라 산정한 토지 및 건물 구분가액과 크게 차이가 나는 점 등에 비추어 토지 및 건물의 가액 구분이 불분명한 경우에 해당함(대법원2012두22492, 2013.1.24. 심리불속행)

▶ **일괄 양도하는 토지 및 건물의 각 자산별 양도가액 계산 방법**

[질의] 토지와 건물을 일괄 양도하는 경우 특약사항으로 건물 철거하여 토지만 사용하기로 한 경우 부가령§64②(2) 적용여부

[회신] 적용할 수 없음(기획재정부 재산세제과-506, 2023.3.30.)

## 1. 부담부증여시 양도차익 계산 (소득법 §88 1., 소득령 §151, §159)

자산을 증여하면서 해당 증여자산에 담보된 증여자의 채무를 수증자가 인수하는 경우에는 증여가액 중 그 채무액에 상당하는 부분은 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것으로 보고 양도소득세를 과세하고, 채무를 제외한 부분은 증여세를 부과한다. 이 경우 양도로 보는 부분에 대한 양도차익을 계산할 때 그 취득가액 및 양도가액 등은 다음에 따른다.

### ☑ 양도소득세 예정신고 기한 조정(소득법 §105⑬3.)

- 2017.1.1. 이후 부담부증여 분부터 : 양도일(증여일)이 속하는 달의 말일부터 3개월 (증여세 신고기한과 일치. 소득법 부칙 제14389호 제2조, 제15조)
- 2016.12.31. 이전 부담부증여 분까지 : 양도일(증여일)이 속하는 달의 말일부터 2개월

### ☑ 부담부증여의 경우 국세의 부과제척기간(국기법(2013.1.1.개정된 것) §26의2④)

- 일반 10년
  - 부정행위·무신고·거짓신고 또는 누락신고(거짓신고 또는 누락신고한 부분만) 15년
- ☞ 2013.1.1. 이후 소득세를 부과할 수 있는 날이 개시하는 분부터 적용(국기법 부칙 제11604호 제4조제2항)

### 가. 취득가액 (소득령 §159①1.)

부담부증여로 양도하는 자산의 증여재산가액을 상증법 §61①, §61②, §61⑤('20.2.11. 이후), §66('23.2.28. 이후)에 따라 기준시가로 산정한 경우에는 취득가액도 기준시가로 산정  
☞ (개정취지) 양도가액과 취득가액 적용 방식을 일치하도록 하여 과세를 합리화하고 납세자의 조세회피 방지

### ☑ 임대차 계약이 체결된 재산의 평가특례(상증법 §61⑤)

Max(① 기준시가 평가액, ② 임대보증금 환산가액)

\* 임대보증금 환산가액 = (임대보증금) + [1년간 임대료합계액 ÷ 기획재정부령으로 정하는 율(12%)]

### ☑ 저당권 등 평가특례(상증법 §66)

Max(①시가 or 보충적 평가액, ② 해당 재산에 담보하는 채권액 등)



**실무**

$$\text{취득가액} = A \times \frac{\text{채무액}}{\text{증여가액}}$$

A : 「소득세법」 제97조제1항제1호에 따른 가액(제2호에 따른 양도가액을 「상속세 및 증여세법」 제61조제1항, 제2항, 제5항 및 제66조에 따라 기준시가로 산정한 경우에는 취득가액도 기준시가로 산정)



**사례**

▶ **부담부증여에 대한 양도차익을 계산함에 있어 양도가액을 상증법 §61⑤ ‘임대료 등의 환산가액’에 따라 기준시가로 산정한 경우 취득가액 산정방법**

부담부증여에 대한 양도차익을 계산함에 있어 양도가액을 상증법 §61⑤에 따라 기준시가로 산정한 경우에는 취득가액도 기준시가로 산정하는 것임(사전-2021-법령해석재산-0735, 2021.6.23.; 사전-2021-법규재산-1820, 2022.1.25.)

▶ **미등기 전세금채권이 저당권등 설정재산 평가 특례에 해당하는 채권에 해당하는지 여부**

상증법 §66의 규정을 적용함에 있어서 당해 재산이 담보하는 채권액 등에는 등기되지 아니한 전세금채권을 포함함(재정경제부 재산세제과-1722, 2004.12.30.)

▶ **부담부증여시 양도부분의 임대료 환산가액과 근저당권 등 설정 재산 평가액이 동일한 경우 양도가액 산정방법**

부담부증여에 따른 양도로 보는 부분의 양도가액 산정시 「상속세 및 증여세법」 제61조제5항에 따른 임대료 등을 기준으로 하여 평가한 환산가액(이하 “임대료 등의 환산가액”)과 같은 법 제66조에 따른 저당권 등이 설정된 재산평가의 특례에 따른 평가액이 동일한 경우, “임대료 등의 환산가액”에 의하여 산정한 것으로 보는 것임(서면-2022-법규재산-1932, 2022.6.21.)

▶ **부담부증여 시 양도차익의 계산방법**

[질의] 임대차계약이 체결되거나 임차권이 등기된 자산의 부담부증여 시 양도가액을 상증법 §61⑤에 따라 “임대료 등의 환산가액”으로 산정한 경우 취득가액의 산정 방식

(1안) 기준시가로 산정함

(2안) 실지거래가액으로 산정함

[회신] 「소득세법 시행령」 제159조제1항에 따라 부담부증여의 양도로 보는 부분에 대한 양도차익을 계산할 때 제2호의 양도가액을 「상속세 및 증여세법」 제61조제5항(같은 법 시행령 제50조제7항에 따라 임대료 등의 환산가액으로 산정한 경우를 포함한다)에 따라 기준시가로 산정한 경우에는 「소득세법 시행령」 제159조제1항제1호의 취득가액도 기준시가로 산정하는 것임(기획재정부 조세법령운용과-1339, 2022.12.29.)

## 나. 양도가액 (소득령 §159①2.)

다음 계산식에 따른 금액

$$\text{양도가액} = A \times \frac{\text{채무액}}{\text{증여가액}}$$

A : 상속세 및 증여세법 제60조부터 제66조까지의 규정에 따라 평가한 가액

## 다. 채무액 (소득령 §159②)

양도소득세 과세대상에 해당하는 자산과 해당하지 아니하는 자산을 함께 부담부증여하는 경우로서 증여자의 채무를 수증자가 인수하는 경우 채무액은 다음 계산식에 따라 계산한 금액으로 한다.

$$\text{채무액} = \text{총 채무액} \times \frac{\text{양도소득세 과세대상 자산가액}}{\text{총 증여 재산가액}}$$

## 라. 증여가액

수증자가 인수한 증여자의 채무를 담보하는 해당 증여재산을 「상속세 및 증여세법」 제60조부터 제66조에 따라 평가한 가액

$$\text{증여재산 총액} = \text{①} + \text{②}$$

- ① 수증자가 인수한 채무부담분 → 유상양도로 보아 증여자는 양도소득세 납세의무가 있음
- ② “①” 외의 부분 : 무상이전부분 → 수증자는 증여세 납세의무가 있음

### ☑ 제3자의 채무로 담보된 재산증여의 경우 증여가액(상증통칙 §47-36...6)

제3자의 채무의 담보로 제공된 재산을 조건없이 증여받는 경우 증여가액은 증여당시의 그 재산가액 전액으로 한다. 이 경우 그 재산을 증여받은 수증자가 담보된 채무를 변제한 때에는 그 채무상당액을 채무자에게 증여한 것으로 본다. 다만, 담보된 채무를 수증자가 채무자를 대위하여 변제하고 채무자에게 구상권을 행사하는 경우에는 그러하지 아니하다.



**계산사례**

- ① 증여당시 자산가액 : 1억
- ② 수증자가 인수한 증여자산에 담보된 증여자의 채무 : 6천만원
- ③ 당초 취득 실지거래가액 : 5천만원
- ④ 부담부증여 양도가액 : 1억 × (6천만원/1억) = 6천만원
- ⑤ 부담부증여 취득가액 : 5천만원 × (6천만원/1억) = 3천만원
- ⑥ 양도차익 : 6천만원 - 3천만원 = 3천만원 → 양도소득세 과세대상  
 \* 1억(증여가액) - 6천만원(인수채무) = 4천만원 → 증여세 과세대상

**2. 1세대 1주택 고가주택의 양도소득금액 계산** (고가주택 개정연혁 37쪽 참조)

1세대 1주택으로서 고가주택(그 부수토지 포함)에 해당하는 경우에는 전체 양도차익 중 12억원(2021.12.7. 이전은 9억원)을 초과하는 양도차익에 대하여만 과세하고 12억원 이하에 해당하는 양도차익은 과세하지 않는다. 이 경우 양도차익과 장기보유특별공제액은 다음 계산식에 따라 계산한다(소득령 §160).

- 고가주택 해당자산의 양도차익 =  $\frac{\text{양도자산 전체의 양도차익}}{\text{양도차익}} \times \frac{\text{양도가액} - 12\text{억원}}{\text{양도가액}}$
- 고가주택 해당자산의 장기보유특별공제액 =  $\frac{\text{양도자산 전체의 장기보유특별공제액}}{\text{양도차익}} \times \frac{\text{양도가액} - 12\text{억원}}{\text{양도가액}}$



**계산사례(1세대 1주택 고가주택)**

구분	금액, 세율	비고
① 양도가액	1,500,000,000	양도일 : '23.1.15.
② 취득가액	500,000,000	취득일 : '10.1.10.
③ 필요경비	50,000,000	
양도차익	④ 전체양도차익	950,000,000 ①-②-③
	⑤ 비과세 양도차익	760,000,000
	⑥ 과세대상 양도차익	190,000,000 ④(9.5억) × [(①(15억)-12억) ÷ ①(15억)]
⑦ 장기보유특별공제	152,000,000	80% 적용(10년 이상 보유거주)
⑧ 양도소득금액	38,000,000	⑥-⑦
⑨ 양도소득기본공제	2,500,000	
⑩ 과세표준	35,500,000	⑧-⑨
⑪ 세율	15%	
⑫ 산출세액	4,065,000	⑩ × ⑪ - 1,260,000(누진공제)

그러나 1세대 1주택인 고가주택과 그에 부수되는 토지가 보유기간이 서로 다르거나 어느 한 쪽이 미등기양도자산인 경우의 양도차익은 다음과 같이 계산한다.

• 고가주택 해당 대지부분 양도차익

$$= (\text{대지부분 양도차익}) - \left( (\text{대지부분 양도차익}) \times \frac{(12\text{억원}) \times \frac{\text{대지부분 양도가액}}{\text{건물 및 대지의 양도가액 합계액}}}{\text{대지양도가액}} \right)$$

☞ 양도하는 주택이 직전거주주택보유주택등으로서 고가주택인 경우의 양도소득금액 및 장기보유특별공제율 관련 개정 내용은 IV. 제4편 제2장 2. 아. 참조(306쪽)

### 3. 파생상품 등에 대한 양도차익 등의 계산 (소득령 §161의2)

파생상품의 양도차익은 다음과 같이 산정하며, 이 경우 먼저 거래한 것부터 순차적으로 소멸된 것으로 보아(선입선출법) 양도차익을 계산한다(소득령 §161의2⑤).

#### 가. 선물 (소득칙 §76의3①)

계좌별로 동일한 종목의 매도 미결제약정과 매수 미결제약정이 상계(이하 “반대거래를 통한 상계”)되거나 최종거래일이 종료되는 등의 원인으로 소멸된 계약에 대하여 각각 계약체결 당시 약정가격과 최종결제가격 및 거래승수 등을 고려하여 아래 방법에 따라 산출되는 손익에서 그 계약을 위하여 직접 지출한 아래 비용을 공제한 금액의 합계액(①-②)

① : (A × C + B × C) × D	②
A : 미결제약정 수량을 증가시키는 거래의 계약 체결 당시 약정가격 B : 각 종목의 매수계약과 매도계약별로 미결제약정 수량을 소멸시키는 거래 (반대거래)의 계약 체결 당시 약정가격 또는 최종거래일의 도래로 소멸되는 계약의 최종거래일 최종결제가격 C : 매도계약의 경우(매수계약의 최종거래일이 종료되는 경우를 포함)이면 1, 매수계약의 경우(매도계약의 최종거래일이 종료되는 경우를 포함)이면 -1 D : 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제393조제2항의 파생상품 시장업무 규정에 따른 거래승수*	「자본시장과 금융 투자업에 관한 법률」 제58조에 따른 수수료 (소득칙 §76의3④)

\* 1계약의 거래 단위 또는 규모

- (2017.3.26. 이전) 코스피200 선물·옵션 : 50만, 미니코스피200 선물·옵션 : 10만
- (2017.3.27. 이후) 코스피200 선물·옵션 : 25만, 미니코스피200 선물·옵션 : 5만

**나. 옵션** (소득칙 §76의3②)

반대거래를 통한 상계, 권리행사, 최종거래일의 종료 등의 원인으로 소멸된 계약에 대하여 각각 계약체결 당시 약정가격, 권리행사결제기준가격, 행사가격, 거래승수 등을 고려하여 아래 방법에 따라 산출되는 손익에서 그 계약을 위하여 직접 지출한 아래 비용을 공제한 금액의 합계액

1. 반대거래(각 종목의 매수계약과 매도계약별로 미결제약정 수량을 소멸시키는 거래)로 계약이 소멸되는 경우의 양도차익(①-②)

① : $(A \times C + B \times C) \times D$	②
A : 미결제약정 수량을 증가시키는 거래의 계약체결 당시 약정가격 B : 반대거래 체결 당시 약정가격 C : 매도계약의 경우이면 1, 매수계약의 경우이면 -1 D : 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제393조제2항의 파생상품 시장업무규정에 따른 거래승수	「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제58조에 따른 수수료 (소득칙 §76의3④)

2. 권리행사 또는 최종거래일의 종료로 계약이 소멸되는 경우의 양도차익 (①-②)

① : $\{[(A - B) \times C] \text{와 } 0 \text{ 중 큰 금액} - D\} \times E \times F$	②
A : 최종거래일의 권리행사결제기준가격 B : 해당 옵션의 행사가격 C : 옵션의 유형이 콜옵션이면 1, 풋옵션이면 -1 D : 미결제약정 수량을 증가시키는 거래의 계약체결 당시 약정가격 E : 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제393조제2항의 파생상품 시장업무규정에 따른 거래승수 F : 매수계약이 소멸되는 경우이면 1, 매도계약이 소멸되는 경우이면 -1	「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제58조에 따른 수수료 (소득칙 §76의3④)

**다. 차액결제거래(CFD)** (소득칙 §76의3⑤)

**CFD(contract for difference)**

투자자는 주식을 보유하지 않고 진입가격과 청산가격의 차액(매매차익) 만을 현금으로 결제하는 신종 장외파생상품

계좌별로 동일한 종목의 계약체결 당시 약정가격과 약정을 소멸시키는 반대거래의 약정가격의 차액 및 그 계약을 위하여 발생한 수입과 비용 등을 고려하여 아래 방법에 따라 산출된 금액의 합계액

$$(A \times C + B \times C) + D - E$$

- A : 미결제약정 수량을 증가시키는 거래의 계약체결 당시 약정가격
- B : 반대거래 체결 당시 약정가격
- C : 매도계약의 경우이면 1, 매수계약의 경우이면 -1
- D : 기초자산에서 발생하는 배당소득 등 약정에 따른 매매차익 외의 계약에 따라 지급받는 소득
- E : 증권거래세, 농어촌특별세, 차입이자, 수수료(투자일임수수료는 소득칙 §76의3④ 준용하여 계산) 등 약정에 따른 매매차손 이외의 계약에 따라 지급하는 비용

### 라. 주식워런트증권 (소득칙 §76의3③)

환매, 권리행사, 최종거래일의 종료 등의 원인으로 양도 또는 소멸된 증권에 대하여 각각 매수 당시 증권가격, 권리행사결제기준가격, 행사가격, 전환비율 등을 고려하여 아래 방법에 따라 산출되는 손익에서 그 증권의 매매를 위하여 직접 지출한 아래 비용을 공제한 금액의 합계액

1. 증권을 환매하는 경우 : 증권의 매도가액 - 증권의 매수가액 - 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제58조에 따른 수수료
2. 권리행사 또는 최종거래일의 종료로 증권이 소멸되는 경우(①-②)

① : $[(A - B) \times C \times D]$ 와 0 중 큰 금액 - E	②
A : 최종거래일의 권리행사결제기준가격 B : 증권의 행사가격 C : 증권의 유형이 살 수 있는 권리가 있는 경우에는 1, 팔수 있는 권리가 있는 증권의 경우에는 -1 D : 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제390조제1항의 증권상장규정에 따른 전환비율 E : 증권의 매수가액	「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제58조에 따른 수수료 (소득칙 §76의3④)

## 4. 환지에정지 등의 양도가액 또는 취득가액의 계산 (소득칙 §77)

양도 또는 취득가액을 기준시가에 의하여 계산하는 경우로서 양도자산이 「도시개발법」 또는 「농어촌정비법」 등에 따른 환지지구내 토지인 경우에는 아래와 같이 계산한 양도가액 또는 취득가액으로 양도차익을 계산한다.

- ① 종전의 토지소유자가 환지에정지구내의 토지 또는 환지처분된 토지를 양도한 경우의 기준시가에 따른 양도가액 또는 취득가액 계산방법

- 양도가액 = 환지예정(교부)면적 × 양도당시의 단위당 기준시가
- 취득가액 = 종전토지의 면적 × 취득당시의 단위당 기준시가



**계산사례(환지예정지 공고 전에 취득한 토지를 환지처분 후에 양도한 경우)**

- ① 취득내용 : 1980.10.1.에 田 1,500㎡ 취득  
(1985.1.1. 현재로 환산한 개별공시지가 = 250,000원/㎡)
- ② 환지처분 : 1987.2.1. 환지예정지 공고, 1992.4.5. : 환지처분 공고  
종전토지에 대한 권리면적 : 700㎡
- ③ 양도내용 : 2009.2.7. 田 700㎡ 양도(양도당시 개별공시지가 = 800,000원/㎡)
- ④ 양도가액 = 700㎡ × 800,000원 = 560,000,000원
- ⑤ 취득가액 = 1,500㎡ × 250,000원 = 375,000,000원

② 「환지예정지구내의 토지를 취득한 자가 해당 토지를 양도한 경우」와 「1984.12.31. 이전에 취득한 토지로서 취득일 전후를 불문하고 1984.12.31. 이전에 환지예정지로 지정된 토지를 양도한 경우」의 기준시가에 따른 양도가액 또는 취득가액 계산방법

- 양도가액 = 환지예정(교부)면적 × 양도당시의 단위당 기준시가
- 취득가액 = 환지예정면적 × 취득당시의 단위당 기준시가

③ 종전의 토지소유자가 환지청산금을 수령한 후 잔여권리면적을 양도하는 경우에는 아래와 같이 기준시가에 의해 양도가액 또는 취득가액을 계산한다.

• 환지청산금을 수령한 부분에 대한 양도 또는 취득가액 계산

- 양도가액 = 환지청산금 상당면적 × 환지청산금 수령시의 단위당 기준시가

- 취득가액 = (종전의 토지면적 × 취득 당시의 단위당 기준시가) ×  $\frac{\text{환지청산금에 상당하는 면적}}{\text{권리면적}}$

• 환지청산금 수령이후 잔여 환지예정지구의 토지 또는 환지처분된 토지를 양도하는 경우 양도 또는 취득가액 계산

- 양도가액 = 환지예정(교부)면적 × 양도당시의 단위당 기준시가

- 취득가액 = (종전의 토지면적 × 취득 당시의 단위당 기준시가) ×  $\frac{\text{권리면적} - \text{환지청산금상당면적}}{\text{권리면적}}$

## 5. 재개발·재건축 등으로 취득한 입주권에 대한 양도차익등 계산

(소득령 §166①, ⑤1.)

재개발·재건축사업 또는 소규모재건축사업등을 시행하는 정비사업조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지(이하 “기존건물분”)를 제공(건물 또는 토지만을 제공한 경우를 포함)하고 취득한 입주권을 양도하는 경우에는 다음과 같이 관리처분계획등 인가일을 기준으로 입주권프리미엄과 기존건물분 양도차익으로 구분하여 양도차익 등을 계산한다.

정비사업의 예시와 관리처분계획등의 인가일		
정비사업의 종류	관리처분계획등 인가일	근거 법률
주거환경개선사업 <sup>1)</sup>	관리처분계획인가일	「도시 및 주거환경정비법」
재개발사업		
재건축사업		
자율주택정비사업 <sup>2)</sup>	사업시행계획인가일	「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」
가로주택정비사업 <sup>2)</sup>		
소규모재건축사업		
소규모재개발사업 <sup>2)</sup>		

1) 소득법 §88 9. “조합원입주권”에 해당하지 않음

2) '22. 1. 1. 이후 취득하는 분부터 소득법 §88 9. “조합원입주권”에 해당함

### 가. 청산금을 납부한 경우 (소득령 §166①1.)

#### 1) 양도차익 (①과 ②를 합한 금액)

“관리처분계획등 인가일”을 기준으로 「관리처분계획 인가후 양도차익」과 「관리처분계획 인가전 양도차익」으로 2단계로 구분하여 장기보유특별공제를 달리 적용한다.

① 관리처분계획인가 후 양도차익 = 양도가액 - (기존건물분 평가액 + 청산금) - 기타 필요경비

② 관리처분계획인가 전 양도차익 = (기존건물분 평가액 - 취득가액) - 기타 필요경비

☞ ‘기존건물분 평가액’이란 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 관리처분계획에 따라 정하여진 가격을 말하고 추후 그 가격이 변경되는 때에는 변경된 가격을 말한다. 이 경우 평가액이 없는 경우에는 관리처분계획인가일 전후 3개월 이내의 매매사례가액, 감정가액, 기준시가를 순차로 적용한 가액을 말한다(소득령 §166④).

☞ 기존건물분 취득가액을 확인할 수 없는 경우(소득령 §166③)

$$\text{기존건물분 평가액} \times \frac{\text{취득일 현재 기존건물분의 기준시가}}{\text{관리처분계획인가일 현재 기존건물분의 기준시가}}$$

## 2) 장기보유특별공제액 (소득령 §166⑤1.)

- ① 관리처분계획인가 후 양도차익 : 장기보유특별공제액 없음
- ② 관리처분계획인가 전 양도차익 : 기존건물분 취득일~관리처분계획등 인가일까지 기간으로 계산

관리처분계획인가 전 양도차익(②)에서 장기보유특별공제액 적용 보유기간은 기존건물분의 취득일부터 관리처분계획등 인가일까지의 기간으로 한다(소득령 §166⑤1.).

## 나. 청산금을 지급받은 경우 (소득령 §166⑤2.)

“관리처분계획등 인가일”을 기준으로 2단계로 구분하여 장기보유특별공제를 달리 적용한다.

### 1) 양도차익 (①과 ②를 합한 금액)

“관리처분계획등 인가일”을 기준으로 「관리처분계획인가 전 양도차익」과 「관리처분계획인가 후 양도차익」으로 2단계로 구분한다.

- ① 관리처분계획인가 후 양도차익 = 양도가액 - (기존건물분 평가액 - 청산금) - 기타 필요경비
  - ② 관리처분계획인가 전 양도차익 =  $(\text{기존건물분 평가액} - \text{취득가액} - \text{기타필요경비}) \times \frac{\text{기존건물분 평가액} - \text{청산금}}{\text{기존건물분 평가액}}$
- ☞ 기존건물분 취득가액을 확인할 수 없는 경우(소득령 §166③)
- $$\text{기존건물분 평가액} \times \frac{\text{취득일 현재 기존건물분의 기준시가}}{\text{관리처분계획인가일 현재 기존건물분의 기준시가}}$$

## 2) 장기보유특별공제액 (소득령 §166①1.)

- ① 관리처분계획인가 후 양도차익 : 장기보유특별공제액 없음
- ② 관리처분계획인가 전 양도차익 : 기존건물분 취득일~관리처분계획등 인가일까지 기간으로 계산



### 사례

#### ▶ 청산금을 납부하고 취득한 조합원입주권이 고가주택에 해당하는 경우 조합원입주권의 양도차익 계산 방법

「도시 및 주거환경정비법」에 따른 주택재개발사업 또는 주택재건축사업을 시행하는 정비사업조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지를 제공하여 취득한 조합원입주권으로서 해당 조합원 입주권이 「소득세법 시행령」 제155조제17항에 따른 1세대 1주택에 해당하는 고가주택일 경우 해당 조합원입주권의 양도차익은 「소득세법」 제95조제3항 및 같은 법 시행령 제160조제1항제1호의 규정에 따라 조합원입주권 양도당시의 실거래가액의 합계액이 9억원\*을 초과하는 부분에 대해 계산하는 금액으로 하는 것임(기획재정부 재산세제과-1061, 2010.11.1.)

\* 현행 12억원

## 6. 재개발·재건축 등으로 취득한 신축건물의 양도차익등 계산

(소득령 §166②)

재개발·재건축사업 또는 소규모재건축사업을 시행하는 정비사업조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지(이하 “기존건물분”)를 제공하고, 관리처분계획인가(2003.6.30. 이전 재건축사업의 경우 사업계획승인)등에 따라 취득한 신축건물 및 그 부수 토지를 양도하는 경우 실지거래가액에 의하여 양도차익은 다음과 같이 계산한다. 재개발·재건축된 상가 등도 개정산식의 적용이 가능하나, 승계조합원이 취득한 재개발·재건축아파트를 양도하는 경우는 적용대상이 아니다.

### 가. 청산금을 납부한 경우 (소득령 §166②1.)

#### 1) 양도차익(④)와 ⑤를 합한 금액)

가) “관리처분계획등 인가일”을 기준으로 「관리처분계획인가전 양도차익」과 「관리처분 계획인가후 양도차익」으로 2단계로 구분한다.

- ① 관리처분계획인가 후 양도차익 = 양도가액 - (기존건물분 평가액 + 청산금) - 기타 필요경비
- ② 관리처분계획인가 전 양도차익 = 기존건물분 평가액 - 취득가액 - 기타 필요경비

나) 관리처분계획인가 후 양도차익은 청산금납부분 양도차익과 기존건물분양도차익이 합하여 있으므로 이를 구분한다.

$$\begin{aligned} \text{③ 기존건물분 양도차익} &= \frac{\text{관리처분계획인가 후 양도차익(①)}}{\text{관리처분계획인가 후 양도차익(①)}} \times \frac{\text{기존건물분 평가액}}{\text{기존건물분 평가액} + \text{청산금}} \\ \text{④ 청산금납부분 양도차익} &= \frac{\text{관리처분계획인가 후 양도차익(①)}}{\text{관리처분계획인가 후 양도차익(①)}} \times \frac{\text{청산금}}{\text{기존건물분 평가액} + \text{청산금}} \end{aligned}$$

☞ 기존건물분 취득가액을 확인할 수 없는 경우(소득령 §166③)

$$\text{기존건물분 평가액} \times \frac{\text{취득일 현재 기존건물분의 기준시가}}{\text{관리처분계획인가일 현재 기존건물분의 기준시가}}$$

다) 기존건물분 양도차익을 재구성한 후 장기보유특별공제를 적용한다.

$$\text{⑤ 기존건물분 양도차익} = \text{관리처분계획인가 후 기존건물분 양도차익(③)} + \text{관리처분계획인가 전 양도차익(②)}$$

## 2) 장기보유특별공제액 (소득령 §166⑤2.)

- ④ 청산금납부분 양도차익 : 관리처분계획등 인가일~양도일까지 기간으로 계산
- ⑤ 기존건물분 양도차익 : 기존건물분 취득일~양도일까지 기간으로 계산

## 나. 청산금을 지급받은 경우 (소득령 §166②2.)

### 1) 양도차익 (①과 ②를 합한 금액)

“관리처분계획등 인가일”을 기준으로 「관리처분계획인가 전 양도차익」과 「관리처분계획인가 후 양도차익」으로 2단계로 구분한다.

- ① 관리처분계획인가 후 양도차익 = 양도가액 - (기존건물분 평가액 - 청산금) - 기타 필요경비
- ② 관리처분계획인가 전 양도차익 =  $(\text{기존건물분 평가액} - \text{취득가액} - \text{기타 필요경비}) \times \frac{\text{기존건물분 평가액} - \text{청산금}}{\text{기존건물분 평가액}}$

☞ 기존건물분 취득가액을 확인할 수 없는 경우(소득령 §166③)

$$\text{기존건물분 평가액} \times \frac{\text{취득일 현재 기존건물분의 기준시가}}{\text{관리처분계획인가일 현재 기존건물분의 기준시가}}$$

## 2) 장기보유특별공제액 (소득령 §166⑤2.나목)

전체 양도차익 (①+②) : 기존건물분 취득일~양도일까지 기간으로 계산



### 사례

#### ▶ 재개발사업으로 취득한 상가의 양도차익등 산정방법

「소득세법」 제100조에 따라 양도차익을 산정하는 경우 주택재개발사업 또는 주택재건축사업을 시행하는 정비사업조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지를 제공하고 관리처분계획에 따라 취득한 신축주택(상가 포함) 및 그 부수토지를 양도하는 경우 실지거래가액에 의한 양도차익은 같은 법 시행령 제166조제2항 각 호의 산식에 따라 계산하는 것임(부동산거래관리과-84, 2013.2.18.)

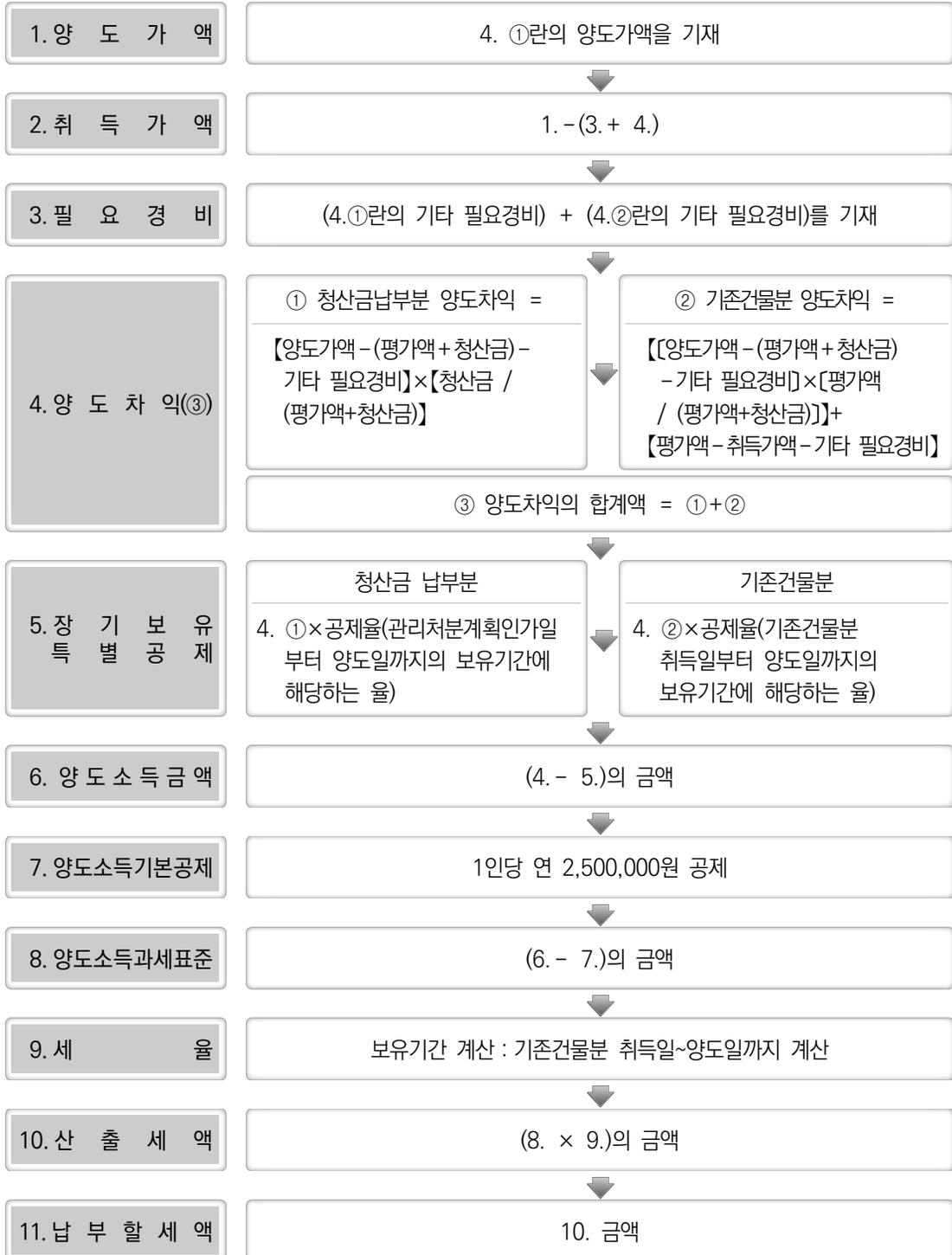
☞ 소득법 §88 9.에 따른 “조합원입주권”이거나 구 건물 및 신 건물이 주택일 것을 요하지 아니함

#### ▶ 기존건물등의 평가액이 없는 경우 양도차익 계산방법

「소득세법 시행령」 제166조제2항에 따라 재개발·재건축으로 취득한 신축주택 및 그 부수토지의 양도차익을 계산할 때, 기존건물 및 그 부수토지의 평가액(관리처분계획에 따라 정하여진 가격, 매매사례가액, 감정가액) 및 당초 취득가액이 없는 경우에는 「소득세법 시행령」 제176조의2제2항 제2호에 따라 계산한 환산가액을 그 평가액으로 하여 양도차익을 계산하는 것임(기획재정부 재산세제과- 461, 2017.7.24.)

## 다. 재개발·재건축 등으로 취득한 신축건물의 실가계산 흐름도

### 1) 청산금을 납부한 경우



2) 청산금을 지급받은 경우





## 사례

### ▶ 신탁방식의 재건축사업에 있어 양도소득세 과세방법

[쟁점1] 토지등소유자가 신탁업자에게 부동산 신탁 시 양도소득세 과세여부

(제1안) 양도소득세 과세됨

(제2안) 양도소득세 과세되지 않음

[쟁점2] 토지등소유자가 신탁업자로부터 지급받는 청산금의 양도소득세 과세여부

(제1안) 양도소득세 과세됨

(제2안) 양도소득세 과세되지 않음

[쟁점3] 청산금이 양도소득세 과세대상(쟁점2:제1안)인 경우 청산금의 양도시기

(제1안) 소유권이전 고시일의 다음날

(제2안) 대금청산일

[쟁점4] 토지등소유자가 입주권 또는 신축주택을 양도하는 경우 정비사업에서 발생한 사업소득세를 필요경비로 인정받을 수 있는지 여부

(제1안) 필요경비로 인정됨

(제2안) 필요경비로 인정되지 않음

[쟁점5] 토지등소유자가 정비사업으로 취득한 입주권이 소득법 §89②에 따른 조합원입주권에 해당하는지 여부

(제1안) 조합원입주권에 해당함

(제2안) 조합원입주권에 해당하지 않음

[쟁점6] 토지등소유자가 입주권 또는 신축주택을 양도하는 경우 조합원입주권 양도차익 계산규정 (소득령 §166) 적용 여부

(제1안) 「소득세법 시행령」 제166조를 적용함

(제2안) 「소득세법 시행령」 제166조를 적용하지 않음

### [회신내용]

귀 질의 중 쟁점1·4의 경우 각각 제2안이 타당하고, 쟁점2·3·5·6의 경우 각각 제1안이 타당함

(기획재정부 재산세제과-35, 2020.1.14.)

## 7. 재개발·재건축 등으로 취득한 신축건물에 대한 기준시가 양도차익등 계산 (소득령 §166⑦, 2003.1.1. 이후 양도분부터 적용)

### 가. 개 요

종전부동산 취득시부터 재개발·재건축 후 양도시까지 양도차익을[① 종전부동산 → ② 대지권 → ③ 신축아파트]로 각각 구분계산한 뒤 각 양도차익을 모두 합산하여 과세한다. (이하 “단계별 구분 합산 과세”라 한다)

### 나. 적용범위

재개발·재건축사업 또는 소규모재건축사업 등을 시행하는 정비사업조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지를 제공하고, 관리처분계획등에 따라 취득한 신축건물 및 그 부수토지를 2003.1.1. 이후에 양도하는 경우로서 기준시가에 의하여 양도차익을 계산하는 경우에만 적용한다.

☞ 재개발·재건축된 상가 등도 위 산식의 적용이 가능



#### 실무

##### ▶ 단계별 구분 합산 과세가 적용되지 않는 경우

관리처분계획 등에 따라 취득한 입주권을 승계·취득하여 재건축 주택 등을 완공한 이후에 양도하는 경우로서 완공일로부터 1년 이내 양도하는 경우 → 취득 후 1년 이내 양도하는 자산으로 보아 실지거래가액으로 계산함

☞ 현행 소득령 제162조제2항에서 미완성·미확정 자산의 그 취득시기는 준공일로 보고 있고, 일반분양 아파트와의 과세형평을 고려할 때 입주권을 취득하여 완공된 아파트는 그 전체가 준공일에 취득한 것이므로 준공일로부터 1년 이내 양도시에는 실거래가액 과세대상임

### 다. 재개발·재건축 주택 등에 대한 양도소득세 계산 방법

- 1) 종전부동산 소유자가 재개발·재건축조합에 종전부동산 등을 출자(청산금 포함)하고 취득하는 재개발·재건축주택 등을 준공된 이후 양도하는 경우

#### 가) 양도차익의 계산방법

다음의 구분에 따라 계산한 양도차익의 합계액[(1)+(2)+(3)]을 재개발·재건축주택 등의 양도차익으로 한다. 단, 청산금을 수령한 경우에는 청산금에 상당하는 양도차익을 차감한다.

(1) 종전토지 및 종전건물의 취득일~관리처분계획인가일 전일까지의 양도차익

$$= \text{㉠ 관리처분계획인가일 전일 현재의 기존건물과 그 부수토지의 기준시가} - \text{㉡ 기존건물과 그 부수토지의 취득일 현재 기준시가} - \text{㉢ 기존건물과 그부수 토지의 개산공제}$$

〈위 산식설명〉

- ① ㉠, ㉡의 기준시가의 계산은 「소득세법」 제99조제1항제1호의 규정에 따른 토지, 건물, 공동주택의 기준시가로 한다.
- ② ㉠, ㉡의 기준시가는 관리처분계획인가일 전일 현재 및 취득일 현재 고시되어 있는 기준시가에 따른다.
- ③ 다만, ㉠, ㉡의 기준시가 고시 이후 종전부동산의 취득일과 관리처분계획인가일 전일이 순차적으로 도래하는 경우 ㉠, ㉡의 기준시가는 다음과 같이 산정한다(즉, 기준시가 고시 이후 종전부동산의 취득일과 관리처분계획인가일 전일까지의 기간에 새로운 기준시가가 고시되지 않는 경우임).
  - ㉡의 기준시가는 취득일 현재 고시된 기준시가에 의하고
  - ㉠의 기준시가는 「소득세법 시행령」 제164조제7항 및 같은 법 시행규칙 제80조에서 규정하는 방식으로 계산한 가액으로 한다.

$$= \text{㉡의 기준시가} + (\text{㉡의 기준시가} - \text{전기의 기준시가}) \times [\text{취득일} \sim \text{관리처분인가일 전일까지의 보유월수} / \text{기준시가 조정월수}(100/100\text{한도})]$$

- ④ ㉢의 필요경비 계산은 「소득세법 시행령」 제163조제6항에 따라 계산한다.
- ⑤ 2000.12.31. 이전에 취득한 건물에 대한 ㉠, ㉡의 건물 기준시가는 「소득세법 시행령」 제164조제5항의 산식을 적용하여 계산한다.

$$= 2001.1.1. \text{ 현재의 기준시가} \times \text{취득당시 기준시가 산정기준율}$$

- 2001.1.1. 현재 종전건물이 멸실되어 존재하지 않는 경우에도 종전건물이 존재하는 것으로 보고 2001.1.1. 현재의 건물기준시가를 계산한다.
- 취득당시 기준시가 산정기준율의 적용방법
  - ㉠의 경우에는 ‘취득당시 건물기준시가 산정기준율표’상 사업계획승인일 전일이 속하는 연도와 종전건물의 신축연도가 교차되는 지점에 해당하는 율을 적용
  - ㉡의 경우에는 ‘취득당시 건물기준시가 산정기준율표’상 종전건물의 취득일이 속하는 연도와 종전건물의 신축연도가 교차되는 지점에 해당하는 율을 적용

(2) 관리처분계획인가일 ~ 신축건물의 준공일 전일의 양도차익

$$= \text{㉠ 신축건물의 준공일 전일 현재의 종전토지에 대한 기준시가} - \text{㉡ 관리처분인가일 현재의 종전토지에 대한 기준시가}$$

<위 산식설명>

① ㉠의 기준시가의 계산

$$= \text{종전건물의 부수토지면적(종전토지 면적)} \times \text{신축건물의 준공일 전일의 개별공시지가}$$

② ㉡의 기준시가의 계산

$$= \text{종전건물의 부수토지면적(종전토지 면적)} \times \text{관리처분인가일 현재의 개별공시지가}$$

(3) 신축건물과 그 부수토지의 준공일~양도일의 양도차익

$$= \text{㉢ 양도일 현재의 신축된 건물 및 그 부수토지의 기준시가} - \text{㉣ 준공일 현재의 신축된 건물 및 그 부수토지의 기준시가} - \text{㉤ 기준시가 개선공제액} \quad (* \text{아래 계산방법 참조})$$

<위 산식설명>

① 신축주택 등이 공동주택으로서 공동주택기준시가 최고고시 이후에 양도하는 경우에는 ㉣의 준공일 현재의 공동주택 기준시가는 「소득세법 시행령」 제164조 제6항의 규정에 따라 계산한다.

② 신축주택 등이 일반건물(상가포함)에 해당하거나 신축주택 등이 공동주택으로서 공동주택 기준시가 최고고시 전에 양도하는 경우에는 토지 또는 일반건물 기준시가에 의하여 ㉠, ㉡의 기준시가를 계산한다.

③ ㉤의 필요경비는 다음과 같이 계산한다.

신축주택 등이 공동주택으로서 공동주택기준시가 최고고시 이후에 양도하는 경우 다음의 계산식에 의하여 계산한 가액을 필요경비(기준시가 개선공제액)로 한다.

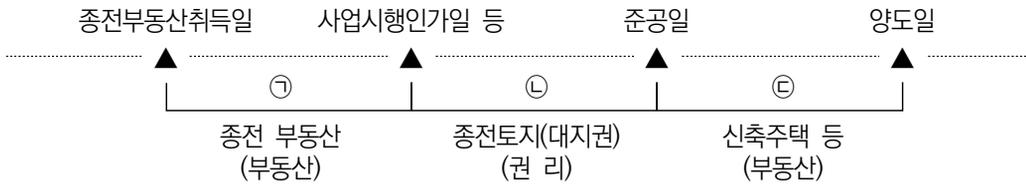
$$= \text{㉡의 환산된 공동주택기준시가} \times \left[ \frac{\text{준공일 현재의 "신축건물 + 종전토지보다 증가된 신축건물 부수토지"에 대한 기준시가 합계액}}{\text{준공일현재 "신축건물 + 그부수토지"에 대한 기준시가 합계액}} \right] \times \text{기준시가 개선공제율}$$

신축주택 등이 일반건물(상가포함)에 해당하거나 신축주택 등이 공동주택으로서 공동주택기준시가 최초고시 전에 양도하는 경우에는 다음의 산식에 의하여 계산한 가액을 필요경비(기준시가 개산공제액)로 한다.

$$= [\text{준공일 현재의 신축건물의 기준시가} + \text{종전토지보다 증가된 신축건물부수토지면적에 대한 준공일 현재의 기준시가}] \times \text{기준시가 개산공제율}$$

④ ㉔ 계산시 적용할 개산공제율은 「소득세법 시행령」 제163조제6항에 따른다.

### 나) 장기보유특별공제의 적용방법



앞의 1)에서 설명한 ① 종전부동산 → ㉔ 종전토지(대지권) → ㉔ 신축주택 등에 대한 각각의 양도차익을 계산한 후에 다음과 같이 계산한 장기보유특별공제액은 차감하여 양도소득금액을 산정한다.

(1) ㉔, ㉔의 양도차익에 대한 장기보유특별공제의 계산

$$= (\text{㉔} + \text{㉔}) \text{의 양도차익 합계액} \times \text{종전토지 또는 종전건물의 취득일부터 양도일까지의 보유기간에 따른 공제율}$$

(2) ㉔의 양도차익에 대한 장기보유특별공제는 그 유형에 따라 다음과 같이 구분하여 계산한 금액으로 한다.

① 신축주택 등이 일반건물(상가포함)에 해당하거나 신축주택등이 공동주택으로서 공동주택기준시가 최초고시 전에 양도하는 경우  
(즉, ㉔의 양도차익을 토지와 일반건물의 기준시가로 계산시)

장기보유특별공제

$$= (\text{㉔의 양도차익}) \times (\text{종전토지의 취득일부터 양도일까지의 보유기간에 따른 공제율})$$

② 신축주택 등이 공동주택으로서 공동주택기준시가 최초고시 이후에 양도하는 경우  
(㉔의 양도차익을 공동주택기준시가로 계산시)

장기보유특별공제 = 아래 ㉓ + 아래 ㉔

㉓ 청산금납부액에 상당하는 장기보유특별공제액  
 = (㉑의 양도차익) × (청산금납부액 / 분양가액) × (준공일부터 양도일까지의 보유  
 기간에 따른 공제율)

☞ 분양가액 및 청산금납부액은 사업계획서 등의 재건축·재개발주택등에 대한 신축주택에 대한  
 분양가액 및 청산금납부액 전체가액을 말함, 중간에 입주권을 승계받아 양도하더라도 전체금액을  
 적용(이하 같음)

㉔ 청산금납부액 이외 부분에 상당하는 장기보유특별공제액  
 = [㉑의 양도차익 × (분양가액 - 청산금납부액) / 분양가액] × (종전토지 취득일 부터  
 양도일까지의 보유기간에 따른 공제율)

다) 양도소득기본공제 적용

상기 가)에서 계산한 양도차익의 합계액에서 나)의 장기보유특별공제를 차감한 후 1인당  
 연 2,500,000원에 해당하는 양도소득 기본공제를 차감하여 양도소득 과세표준을 계산한다.

라) 양도소득세 적용세율

종전 부동산의 취득일로부터 신축주택 등의 양도일까지의 보유기간을 계산하여 양도소득세  
 세율을 적용한다.

기존주택과 그 부수토지의 취득일이 서로 다른 경우 : 먼저 취득한 부동산의 취득일부터  
 신축건물등의 양도일까지의 기간을 보유기간으로 하여 해당세율을 적용한다.

2) 재개발·재건축사업 중에 입주권을 승계받아 재개발·재건축 주택 등을 준공한 이후  
 양도하는 경우 (단, 신축주택 등의 준공일부터 1년 후 양도)

가) 양도차익 산정 방법[(1)+(2)의 합계액]

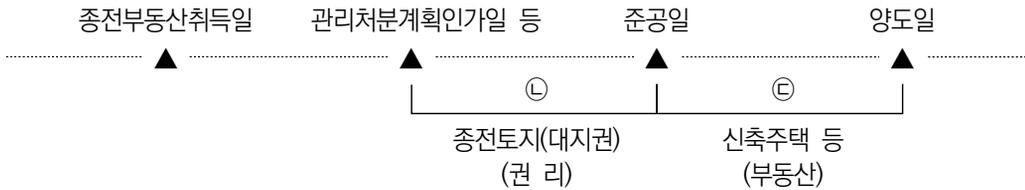
(1) 종전토지의 입주권 취득일 ~ 준공일 전일의 양도차익

$$= \text{㉕ 신축건물의 준공일 전일 현재의 종전토지에 대한 기준시가} - \text{㉖ 입주권 취득일 현재의 종전토지에 대한 기준시가} - \text{㉗ 기준시가개산공제 (㉕×개산공제율)}$$

(2) 신축주택 등의 준공일 ~ 양도일의 양도차익

$$= \text{㉠ 양도일 현재의 신축된 건물 및 그 부수토지의 기준시가} - \text{㉡ 준공일 현재의 신축된 건물 및 그 부수토지의 기준시가} - \text{㉢ 기준시가개선공제 (* 전술한 바와 같음)}$$

나) 장기보유특별공제의 적용방법



상기 1)과 같이 입주권 취득일부터 양도일까지의 ㉠ 종전토지(대지권) → ㉡ 신축주택 등에 대한 각각의 양도차익을 계산한 후에 다음과 같이 계산한 장기보유특별공제액은 차감하여 양도소득금액을 계산한다.

(1) ㉠의 양도차익에 대한 장기보유특별공제의 계산

$$= (\text{㉠의 양도차익}) \times (\text{입주권취득일 ~ 양도일까지의 보유기간에 따른 공제율})$$

(2) ㉡의 양도차익에 대한 장기보유특별공제

= “가. 종전부동산 소유자가 재개발·재건축조합에 종전부동산 등을 출자(청산금 포함) 하고 취득하는 재개발·재건축주택 등을 준공된 이후 양도하는 경우의 2)의 (나)”와 동일한 방식으로 계산

다만, 장기보유특별공제율 적용에 따른 보유기간 기산일인 “종전토지의 취득일”을 각각 “입주권의 취득일”로 한다.

다) 양도소득세 적용세율

입주권의 취득일로부터 신축주택 등의 양도일까지의 보유기간을 계산하여 해당 세율을 적용한다.

재개발·재건축사업 중에 입주권을 승계받아 재개발·재건축주택 등을 양도하여 실가과세되는 경우 주택재건축사업(재개발사업 포함)을 시행하는 정비사업의 조합원으로부터 그 조합원의 입주자로 선정된 지위를 승계·취득한 경우 재건축된 주택(그 부수토지를 포함)의 취득시기는 당해 재건축아파트의 사용검사필증 교부일(사용검사 전에 사실상 사용하거나 사용승인을 얻은

경우에는 그 사실상의 사용일 또는 사용승인일이 된다(서면인터넷방문상담4팀-1828, 2005.10.6.).

따라서 1세대 1주택 비과세의 적용과 장기보유특별공제액의 계산 및 세율을 적용함에 있어 승계조합원이 취득한 재건축된 주택(그 부수토지를 포함)의 보유기간 기산일은 당해 재건축아파트의 사용검사필증 교부일(사용검사 전에 사실상 사용하거나 사용승인을 얻은 경우에는 그 사실상의 사용일 또는 사용승인일)이 된다.

### 3) 기타 사항

#### 가) 청산금을 수령받은 경우 양도차익 계산

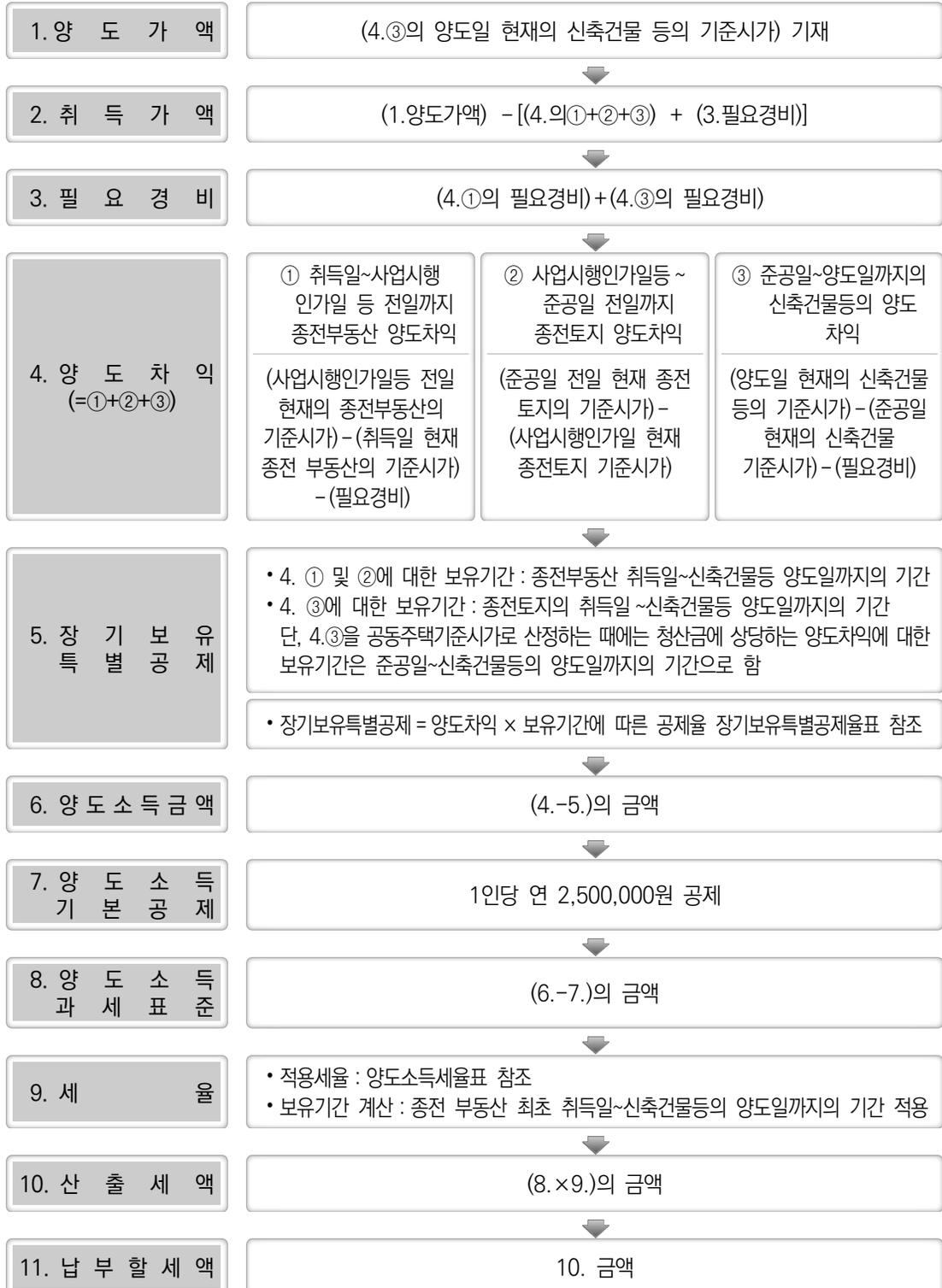
종전부동산을 재건축조합 등에 출자하고 그 대가로 신축주택 등과 청산금을 수령하는 때에는 신축주택 등에 대한 양도차익 계산시 개정산식에 따른 양도차익의 합계액에서 청산금 수령액에 상당하는 기준시가 양도차익을 차감하여야 한다.

이 경우 청산금 수령액의 기준시가 양도차익은 다음과 같이 계산한다.

$$= \text{종전 부동산에 대한 기준시가 양도차익} \times \frac{\text{청산금 수령액}}{\text{종전 부동산의 평가액}}$$

☞ 위 산식에서 기준시가는 토지, 건물, 공동주택에 대한 기준시가를 말함

## 라. 양도소득세 계산흐름표



## 8. 양도소득의 부당행위계산 (소득법 §101)

양도소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자의 특수관계인과의 거래로 인하여 그 소득에 대한 조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 거주자의 행위 또는 계산과 관계없이 해당 과세기간의 소득금액을 계산할 수 있다.

☞ 소득세법이 부당행위계산 부인규정을 둔 이유는 실질과세원칙을 구체화하여 공평과세를 실현하고자 하는 데에 그 입법취지가 있음(대법원99두1731, 2001.6.15.)



### 사례

#### ▶ 부당행위계산부인을 적용하기 위한 경제적 합리성 유무의 판단 기준

부당행위계산부인이란 거주자가 특수관계인과의 거래에서 정상적인 경제인의 합리적인 방법에 의하지 아니하고 구 「소득세법 시행령」 제167조제3항 각 호에 열거된 거래형태를 빙자하여 남용함으로써 조세부담을 부당하게 회피하거나 경감시켰다고 하는 경우에 과세권자가 이를 부인하고 법령에 정한 방법에 의하여 객관적으로 타당해 보이는 양도소득이 있는 것으로 의제하는 제도로써, 경제인의 처지에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 행위계산을 함으로 인하여 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되는 경우에 한하여 적용됨. 그리고 경제적 합리성의 유무를 판단할 때에는 해당 거래행위의 대가관계만을 따로 떼어 내어 단순히 특수관계인이 아닌 자와의 거래형태에서는 통상 행하여지지 아니하는 것이라 하여 바로 경제적 합리성이 없다고 보아서는 아니 되며, 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성이 없는 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하여야 함(대법원2016두50686, 2017.1.25.)

#### ▶ 부당행위계산을 적용하기 위한 기준 시기

부당행위계산 부인 규정이 적용될 수 있는지는 거래행위 당시를 기준으로 판단하여야 함(대법원2007두14978, 2010.5.13.)

#### ▶ 조세회피 목적이거나 실제 경제적 손실 발생 여부가 부당행위계산의 적용 요건인지 여부

부당행위계산은 일정한 특수관계자 사이의 일정한 거래가 사회통념이나 관습에 비추어 볼 때 합리적인 경제인이 취할 정상적인 거래로 볼 수 없어 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되면 족한 것이지 당사자에게 조세회피의 목적이 있거나 경제적 손실이 있어야 하는 것은 아님(대법원88누5273, 1989.6.13.)

### 가. 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때 (소득령 §167③)

위에서 “조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우”란 다음의 어느 하나에 해당하는 때를 말한다. 다만, 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 5%에 상당하는 금액 이상인 경우로 한정한다.

- ① 특수관계인으로부터 시가보다 높은 가격으로 자산을 매입하거나 특수관계인에게 시가보다 낮은 가격으로 자산을 양도한 때
- ② 그 밖에 특수관계인과의 거래로 해당 연도의 양도가액 또는 필요경비의 계산시 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때

#### 나. 시가를 적용하여 양도차익 계산 (소득령 §167④)

거주자가 특수관계인과의 거래에 있어서 토지 등을 시가를 초과하여 취득하거나 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 취득가액 또는 양도가액을 시가에 의하여 계산한다.



#### 사례

▶ **특수관계자에게 저가양도한 경우 증여세와 양도소득세를 부과한 것이 이중과세에 해당하는지 여부**

증여세와 양도소득세는 납세의무의 성립요건과 시기 및 납세의무자를 서로 달리하는 것이어서, 과세관청이 각 부과처분을 함에 있어서는 각각의 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단하여야 할 것으로, 위 규정들의 요건에 모두 해당할 경우 양자의 중복적용을 배제하는 특별한 규정이 없는 한 어느 한 쪽의 과세만 가능한 것은 아니라 할 것임(대법원98두11830, 1999.9.21.)

▶ **부당행위계산 적용 시 매매사례가를 시가로 적용할 수 있는지 여부**

쟁점아파트와 비교대상아파트를 비교하면 000 내의 같은 동에 위치하고, 면적이 동일하며, 비교대상 아파트가 쟁점아파트보다 낮은 층에 위치하고 있어 비교대상아파트의 기준시가가 000원만큼 낮으나 차이금액이 쟁점아파트 기준시가의 000 미만이어서 해당 아파트들은 상증법 시행령 제49조 제4항에서 규정한 면적·위치·용도 등이 유사한 자산에 해당하여 비교대상아파트의 거래가액을 매매사례가액으로 볼 수 있음(조심2019중2596, 2019.12.3.)

#### 1) 시가의 범위 (소득령 §167⑤, ⑦)

시가는 「상속세 및 증여세법」 제60조부터 제66조까지와 「상속세 및 증여세법 시행령」 제49조, 제50조부터 제52조까지, 제52조의2, 제53조부터 제58조까지, 제58조의2부터 제58조의4까지, 제59조부터 제63조까지의 규정을 준용하여 평가한 가액에 따른다.

이 경우 「상속세 및 증여세법 시행령」 제49조제1항 각 호 외의 부분 본문 중 “평가기준일 전후 6개월(증여재산의 경우에는 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 후 3개월까지로 한다) 이내의 기간”은 “양도일 또는 취득일 전후 각 3개월의 기간”으로 본다.

다만, 주권상장법인이 발행한 주식의 시가는 법인령 §89①에 따른 시가로 한다. 이 경우 부당행위계산 적용요건(시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우)은 적용하지 않는다.

☑ **법인령 §89①에 따른 시가**

- ① 원칙 : 제3자간 일반적으로 거래된 가격
- ② 장외거래 및 대량매매의 경우 : 거래일의 한국거래소 최종시세가액
- ③ ②의 거래 중 경영권 이전 되는 경우 : ②의 가액에 20% 가산

2) 시가의 개정연혁

	2000.1.1.~2000.12.31.	2001.1.1.~2003.12.31.	2004.1.1. 이후
원 칙	상증법상 평가액	상증법상 평가액	상증법상 평가액
시가를 거래가액, 감정가액, 수용·공매·경매가액으로 하는 경우	양도·취득일 전후 각 6월	양도·취득일 전후 각 6월	양도·취득일 전후 각 3월
주식등의 시가가 불분명한 경우	주식 등의 시가가 불분명한 경우에는 소득세법상의 기준시가 규정을 준용하여 평가한 가액	상증법상 평가액	

**다. 양도소득의 부당행위계산 적용 제외** (소득령 §167⑥)

개인과 법인간에 재산을 양수 또는 양도하는 경우로서 그 대가가 「법인세법 시행령」 제89조(시가의 범위 등)의 규정에 따른 가액에 해당되어 해당 법인의 거래에 대하여 「법인세법」 제52조(부당행위계산의 부인)의 규정이 적용되지 아니하는 경우에는 부당행위계산 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 거짓 그 밖의 부정한 방법으로 양도소득세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그러하지 아니하다(서면-2015-법령해석재산-0569, 2015.6.29.).

**라. 특수관계인의 범위** (소득령 §98①)

1) 특수관계인의 범위 (국기법 §2 20.)

양도소득 부당행위계산시 “특수관계인”이란 본인과 다음 어느 하나의 관계에 있는 자를 말한다.

- ① 혈족·인척 등 친족관계
- ② 임원·사용인 등 경제적 연관관계
- ③ 주주·출자자 등 경영지배관계

## 2) 친족관계의 범위 (국기령 §1의2①)

특수관계인의 범위에서 혈족·인척 등 친족관계의 범위는 다음의 친족관계를 말한다.

- ① 4촌 이내의 혈족
- ② 3촌 이내의 인척
- ③ 배우자(사실상의 혼인관계에 있는 자를 포함)
- ④ 친생자로서 다른 사람에게 친양자 입양된 자 및 그 배우자·직계비속
- ⑤ 본인이 「민법」에 따라 인지한 혼인 외 출생자의 생부나 생모(본인의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 사람 또는 생계를 함께하는 사람으로 한정)



### 사례

#### ▶ 동생의 사실혼 배우자가 특수관계인에 해당하는지 여부

사실혼 관계에 있는 배우자란 당사자의 배우자에 한하는 것이므로 혈족의 사실혼 배우자는 「국세기본법 시행령」 제1조의2제1항제2호의 4촌 이내의 인척에 해당하지 아니함  
(서면-2016-법령해석기본-5939, 2017.3.8.)

#### ▶ 대주주 판단시 특수관계인의 범위

주식을 양도하는 자를 기준으로 사돈은 특수관계인에 해당하지 않으므로 사돈의 주식을 합산하여 대주주 여부를 판단할 수 없는 것임(기준-2017-법령해석재산-0179, 2017.8.30.)

## 3) 경제적 연관관계의 범위 (국기령 §1의2②)

특수관계인의 범위에서 임원·사용인 등 경제적 연관관계는 다음 어느 하나에 해당하는 관계를 말한다.

- ① 임원과 그 밖의 사용인
- ② 본인의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 자
- ③ ① 및 ②의 자와 생계를 함께하는 친족

#### 4) 경영지배관계의 범위 (국기령 §1의2③)

특수관계인의 범위에서 주주·출자자 등 경영지배관계는 다음의 경영지배관계를 말한다.

- ① 본인이 직접 또는 그와 친족관계 또는 경제적 연관관계에 있는 자를 통하여 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인
- ② 본인이 직접 또는 그와 친족관계, 경제적 연관관계 또는 ①의 관계에 있는 자를 통하여 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인

5) 다음의 요건에 해당하는 경우 해당 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 것으로 본다(국기령 §1의2④).

- ① 영리법인의 경우
  - 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 30 이상을 출자한 경우
  - 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 경우
- ② 비영리법인인 경우
  - 법인의 이사의 과반수를 차지하는 경우
  - 법인의 출연재산(설립을 위한 출연재산만 해당)의 100분의 30 이상을 출연하고 그 중 1인이 설립자인 경우



#### 사례

##### ▶ 주주인 평사원과 최대주주와 친족관계에 있는 주주인 평사원간은 소득법과 상증법에 따른 특수관계인에 해당하는지 여부

「소득세법」 제101조에 따른 양도소득의 부당행위계산 부인 규정을 적용할 때, 합자회사의 사용인이면서 유한책임사원인 자와 해당 법인의 임원 또는 사용인(「국세기본법 시행령」 제1조의2제3항제1호에 따른 법인과 경영지배관계에 있는 자의 자녀이면서 유한책임사원임)은 같은 조에 따른 특수관계인에 해당하지 않는 것임

다만, 「상속세 및 증여세법」 제35조에 따른 저가·고가 양도에 따른 이익의 증여 등을 적용할 때, 같은 법 시행령 제12조의2에 따라 법인의 사용인과 해당 법인을 출자에 의하여 지배하고 있는 자의 친족은 특수관계인에 해당하는 것임(사전-2015-법령해석재산-0207, 2016.9.25.)

**마. 특수관계인이 개입된 증여 후 10년 이내 양도시 부당행위계산 (소득법 §101②)**

거주자가 특수관계인(소득법 §97의2①에 따른 이월과세 규정을 적용받는 배우자 및 직계존비속의 경우는 제외\*함)에게 자산을 증여한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여일부터 10년('22.12.31. 이전 증여받은 분은 5년) 이내에 다시 타인에게 양도한 경우로서 ①에 따른 세액이 ②에 따른 세액보다 적은 경우에는 증여자가 그 자산을 직접 양도한 것으로 보아 증여자에게 양도소득세를 과세한다.

\* '08.12.31. 이전까지는 배우자만 이월과세(소득법 §97의2①) 적용되었으나, '09.1.1. 이후 증여분 부터는 직계존비속도 이월과세 적용

다만, 양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속된 경우에는 그러하지 아니하다. (단서의 규정은 2010.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용함)

- ① 증여받은 자의 증여세(「상속세 및 증여세법」에 따른 산출세액에서 공제·감면세액을 뺀 세액을 말함)와 양도소득세(산출세액에서 공제·감면세액을 뺀 결정세액을 말함. 아래 ②에서도 같음)를 합한 세액
- ② 증여자가 직접 양도하는 경우로 보아 계산한 양도소득세

1) 10년 이내 연수 계산 : 등기부상의 소유기간에 따른다.

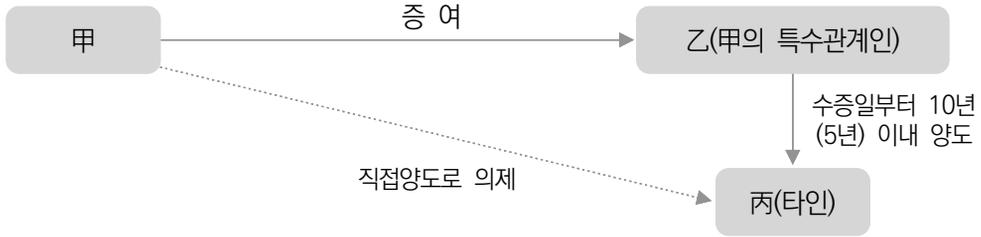
2) 「수증자가 부담한 증여세」의 개정 연혁

부당행위계산이 적용되어 증여자가 제3자에게 직접 양도한 것으로 보아 세액계산을 할 때 종전에는 「수증자가 부담한 증여세」를 증여자의 양도차익 계산시 필요경비로 공제하여 왔으나, 헌법재판소의 헌법불합치 결정(헌재2000헌바28, 2003.7.24.)에 따라 아래와 같이 개정되었다.

2003.12.31. 이전	2004.1.1. 이후 양도 또는 결정분
증여세를 필요경비로 공제	증여세를 환급

3) 연대납세의무 (소득법 §2의2③)

증여자가 자산을 직접 양도한 것으로 보는 경우 증여자와 수증자가 연대납세의무를 진다.



\* 부당행위계산을 적용되면 수증자인 乙(특수관계인)에게 증여세와 양도소득세를 과세하지 않고, 증여자인 甲이 직접 양도한 것으로 보아 양도소득세를 과세함. 다만, 甲과 乙은 연대납세의무가 있음

\*\* 乙의 양도소득세 결정세액 및 증여세액(산출세액 - 공제·감면세액)의 합계액과 甲이 직접 양도한 경우로 보아 계산한 양도소득세 결정세액 비교과세하여 적용함



**사례**

▶ 2 이상의 토지를 증여받은 후 그 중 나중에 증여받은 토지를 양도한 경우 부당행위계산 적용 시 증여세의 계산방법

父로부터 증여시기를 달리하여 2개 토지를 증여받은 子가 그 중 나중에 증여받은 토지를 그 증여일로부터 3년('23.1.1. 이후 증여분부터는 10년) 이내에 다시 타인에게 양도하여 당해 양도가 「소득세법」 제101조제2항의 규정을 적용할 수 있는 지를 판정하는 경우로서, 수증받아 3년 이내에 양도한 토지에 대하여 수증자가 부담하는 「증여세와 양도소득세의 합계액」 계산시 “증여세액”이란 당해 토지의 증여로 인하여 子가 추가부담하게 되는 증여세액을 말하는 것임(서면인터넷방문상담4팀-144, 2004.2.26.)

현행 「소득세법」에서는 실지거래가액에 따라 양도소득세를 계산하도록 규정하고 있다. 따라서, 실지거래가액에 의한 양도가액과 취득가액을 어떻게 산정하느냐 하는 것은 양도소득세 계산에 있어서 매우 중요하다.

다만, 2018.1.1.부터 시행되는 국외전출세(소득법 §118의9)의 경우 출국일 당시의 시가를 양도가액으로 규정하고 있다.

☞ 자세한 내용은 VI. 제7편 제2장 (국외전출세) 참조(676쪽)

## 1. 양도가액 (소득법 §96)

과세대상인 자산의 '양도가액'은 해당 자산의 양도 당시 양도자와 양수자 간에 실지거래가액을 말한다.

### 가. 실지거래가액

'실지거래가액'이란 거래당시 양도자가 당해 부동산을 양도함에 있어서 그 대가로 양수자로부터 지급받은 가액으로서 매매계약서와 기타 증빙자료에 의하여 객관적으로 인정되는 가액을 말한다(서면인터넷방문상담5팀-2058, 2007.7.12.).



#### 사례

##### ▶ 양도물건을 교환한 경우 당사자간의 합의한 금액이 실지거래가액인지 여부

양도물건을 교환한 경우 감정평가 없이 당사자 사이에 합의한 금액은 실지취득가액을 확인할 수 없는 경우에 해당하므로 환산취득가액을 적용한 피고의 처분은 적법함(대법원2018두43552, 2018.8.16. 심리불속행)

##### ▶ 자산의 대가를 금전 이외의 물품으로 지급하는 경우 실지거래가액 계산

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 함(소득통칙 §97-0...1)

## 나. 부담부 증여시 양도가액

☞ 자세한 내용은 Ⅲ. 제2편 제3장 1. 참조(128쪽)

### 다. 「법인세법」에 따른 특수관계법인에게 양도 (소득법 §96③1.)

「법인세법」 제52조(부당행위계산의 부인)에 따른 특수관계인에 해당하는 법인(외국법인을 포함)에 양도한 경우로서 같은 법 제67조(소득처분)에 따라 해당 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있는 경우에는 같은 법 제52조에 따른 시가를 양도가액으로 본다.

### 라. 「법인세법」에 따른 특수관계법인 외의 자에게 양도 (소득법 §96③2.)

「법인세법」 제52조(부당행위계산의 부인)에 따른 특수관계법인 외의 자에게 자산을 시가보다 높은 가격으로 양도한 경우로서 「상속세 및 증여세법」 제35조(저가 양수 또는 고가 양도에 따른 이익의 증여)에 따라 해당 거주자의 증여재산가액으로 하는 금액이 있는 경우에는 그 양도가액에서 증여재산가액을 뺀 금액을 양도가액으로 본다

### 마. 양도소득세의 부당행위계산 부인(소득법 §101) 적용 시 양도가액

☞ 자세한 내용은 Ⅲ. 제2편 제3장 8. 참조(151쪽)

### 바. 양도소득세를 매수자가 부담하기로 약정하고 실지로 지급한 경우

주택신축판매업자가 사업용 아파트 부지매입시 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(소득통칙 §97-0...4).

### 사. 공동사업에 현물출자 양도가액

공동사업에 사용되는 토지 등을 해당 공동사업에 현물출자하는 경우 「소득세법」 제114조 제7항에 따라 양도가액의 산정시 실지거래가액이 불분명한 경우는 매매사례가액, 감정가액, 환산가액 또는 기준시가를 순차적으로 적용한다(부동산거래관리과-19, 2013.1.17.).

## 아. 간이과세자가 납부한 부가가치세 양도가액 차감 여부

「부가가치세법」 제25조에 따른 간이과세자인 부동산임대업자가 임대용 건물을 양도하고 납부한 부가가치세는 「소득세법」 제96조의 양도가액에서 차감하지 아니한다(부동산거래관리과-0553, 2011.7.4.).



### 사례

▶ **토지·건물을 양도한 후에 잠정 양도대가를 수령한 이후, 양도계약의 조건에 따라 추가로 수령하는 금원의 소득세 신고방법**

토지·건물을 양도하고 양도가액을 수령한 다음 양도일 이후에 약정에 의한 조건에 따라 추가금액을 가감하는 경우 양도가액은 양도 당시 거래금액을 양도일의 양도가액으로 하고, 양도일 이후에 가감하기로 한 지급대가에 대해서는 그 대가를 받기로 한 날의 양도가액으로 수정하는 것임(법규재산2012-106, 2012.5.15.)

▶ **주택 양도대가로 해당 주택을 재건축한 신축건물을 이전받기로 한 경우 주택의 양도가액 산정방법**

실지거래가액으로 인정할 수 있는 경우에는 그 매매대금과 정산금을 합한 가액이 양도하는 주택의 양도가액이 되는 것이나, 이러한 과정 없이 자산을 단순교환하는 등 실지거래가액을 인정 또는 확인할 수 없는 경우에는 「소득세법」 제114조제7항에 따라 양도가액을 산정하는 것임(사전-2019-법령해석재산-0043, 2019.4.18.)

▶ **비품과 함께 양도하는 경우 양도가액**

청구인의 쟁점부동산 매매계약서에는 해당 비품의 목록이나 현황 등이 구체적으로 명시되지 아니하였고, 쟁점부동산 양도 후에 별도로 비품가액을 상호 정산한 사정도 나타나지 아니하는바, 비품은 쟁점부동산과 일체로서 양도되었다고 보는 것이 타당하므로, 청구주장을 받아들이기 어려움(조심2019부1642, 2019.10.17.)

▶ **포괄적주식교환에 있어 비상장주식의 양도가액**

양도소득세의 과세표준인 양도차익을 산정함에 있어서 기준이 되는 실지거래가액이라 함은 객관적인 교환 가치를 반영하는 일반적인 시가가 아니라 실지의 거래대금 그 자체 또는 거래 당시의 급부의 대가로 실지 약정된 금액을 말하므로, 양도소득세의 과세대상이 되는 거래가 단순한 교환인 경우에는 그 실지거래가액을 확인할 수 없으나, 그 교환이 교환대상 목적물에 대한 시가감정을 하여 그 감정가액의 차액에 대한 정산 절차를 수반하는 등 목적물의 금전가치를 표준으로 하는 가치적 교환인 경우에는 실지 거래가액을 확인할 수 있는 경우에 해당함. 이 경우 교환으로 취득하는 목적물의 금전가치와 지급받은 현금 등이 교환으로 양도되는 목적물의 실지양도가액이 됨(대법원 2011.2.10. 선고 2009두19465 판결 등 참조). (중략) 이 사건 주식의 실지거래가액은 원고가 이 사건 주식교환계약에 따라 취득한 CC산업 주식의 2003.5.21.자 종가를 기준으로 계산한 가액으로 봄이 상당함. 따라서 CC산업 주식의 2003.5.21.자 종가를 기준으로 이 사건 주식의 양도가액을 산정한 것은 정당함(서울고등법원 2012누15076, 2012.8.29.)

▶ **매수자가 해당 매매거래에서 발생하는 양도소득세를 전액 부담하기로 약정한 경우 양도소득세 계산 방법**

[질의] 매수자가 해당 매매거래에서 발생하는 양도소득세를 전액 부담하기로 약정한 경우 양도소득세 계산 방법

(제1안) 최초 1회에 한하여 해당 세액을 양도가액에 합산

(제2안) 매수자가 부담하는 양도소득세 전부 양도가액에 합산

[회신] 귀 질의의 경우 제1안이 타당함(기획재정부 조세정책과-2516, 2023.12.27.)

「소득세법」에서는 자산의 양도차익을 계산할 때 양도가액에서 공제할 필요경비를 취득가액, 자본적 지출액 등, 양도비 등 세 가지로 규정하고 있다. 이는 양도가액에 대응하는 필요경비를 취득당시 소요되는 비용, 취득 이후 내용연수의 연장 또는 자산가치의 현실적 증가, 양도 관련 직접지출비용 등의 취득·보유·양도 단계별로 발생한 비용 중 양도가액에 직접대응 하는 비용만을 한정해 공제하려는 것을 기본으로 한다.

- ① 취득가액을 실지거래가액에 따를 경우 다음의 경비를 양도가액에서 공제할 필요경비로 한다(소득법 §97①).
  - ㉠ 취득가액(「지적재조사에 관한 특별법」 제18조에 따른 경계의 확정으로 지적 공부상의 면적이 증가되어 같은 법 제20조에 따라 징수한 조정금은 제외한다)  
: 그 자산의 취득에 소요된 실지거래가액으로 한다(소득령 §163①).
  - ㉡ 자본적 지출액 등으로서 「소득세법 시행령」 제163조제3항에서 정하는 것
 

☞ '16.2.17. 이후 지출분부터는 세금계산서, 계산서, 현금영수증, 신용카드 등 적격증빙을 수취 보관한 경우에 필요경비로 공제할 수 있었으나, '18.4.1. 이후 양도하는 분부터는 실제 지출사실이 금융거래 증명서류에 의하여 확인되는 경우에도 공제 가능함  
재해나 노후화 등 부득이한 사유로 건물을 재건축한 경우 철거비용도 필요경비에 산입하도록 개정됨 ('21.2.11. 이후 양도하는 분부터)
  - ㉢ 양도비 등으로서 「소득세법 시행령」 제163조제5항에서 정하는 것
- ② 취득가액을 매매사례가액, 감정가액, 환산가액으로 계산하는 경우  
다음의 경비를 양도가액에서 공제할 필요경비로 한다(소득법 §97①1. 나목).
  - ㉠ 취득가액 : 해당 자산의 취득당시의 매매사례가액, 감정가액, 환산가액
  - ㉡ 필요경비 : 「소득세법 시행령」 제163조제6항에서 정하는 필요경비 개선공제액
- ③ 환산취득가액 적용시 필요경비 적용 방법  
「환산취득가액 + 개선공제액」과 「자본적지출액 등 + 양도비 등」 중 큰 금액으로 적용 가능(소득법 §97②2. 단서, '11.1.1. 이후 최초로 신고하는 분부터 적용)



## 취득가액 및 필요경비 계산 요약

구분	취득가액	기타필요경비
의제취득일 이후 취득분	실지거래가액	자본적지출액 등 + 양도비 등
	매매사례가액, 감정가액, 환산가액	개산공제액
	부동산 실지거래가액 신고가액 (인정되는 경우) <sup>1)</sup>	자본적지출액 등 + 양도비 등
	부동산 실지거래가액 신고가액 (사실과 다른 경우)	개산공제액
의제취득일 전 취득분(①과 ② 중 큰 금액을 취득가액으로 적용, 소득령 §176의2④)	① 의제취득일 현재의 매매사례가액, 감정가액, 환산취득가액	개산공제액
	② 취득 당시 실지거래가액, 매매사례 가액, 감정가액이 확인되는 경우 : 해당 자산의 가액 + 그 가액에 취득일 부터 의제취득일의 직전일까지의 보유 기간 동안의 생산자물가 상승률을 곱하여 계산한 금액 <sup>2)</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 실지거래가액을 기준으로 환산하는 경우 : 자본적 지출액 등 + 양도비 등</li> <li>• 매매사례가액 또는 감정가액을 기준으로 환산하는 경우 : 개산공제액</li> </ul>

- 부동산 실지거래가격 신고가액을 취득가액으로 적용하는 경우로서 「자본적지출액 등 + 양도비 등」 공제 규정은 '09.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용('08.12.31. 이전 양도분은 개산공제액 적용)
- 취득당시 실지거래가액을 기준으로 환산하는 경우 「자본적지출액 등 + 양도비 등」 공제 규정은 '09.1.1. 이후 최초로 결정하거나 경정하는 분부터 적용

## 1. 실지거래가액에 따른 취득가액의 계산 (소득법 §97①1.)

자산의 양도차익을 계산할 때 취득가액을 실지거래가액으로 하는 경우 해당 자산의 실지 취득가액과 자본적지출액 등 및 양도비 등을 해당 자산의 양도가액에서 공제한다.

### 가. 취득 당시 실지거래가액의 계산 (소득령 §163)

취득 당시 실지거래가액은 그 자산의 취득에 소요된 실지거래가액을 말하며, 취득에 소요된 실지거래가액이란 「소득세법 시행령」 제89조제1항을 준용하여 계산한 취득원가에 상당하는 가액을 말한다(소득령 §163①).

#### ☑ 「소득세법 시행령」 제89조제1항에 따른 취득원가 상당액

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



## 사례

### ▶ 종합소득세 신고한 장부가액이 실지거래가액에 해당하는지 여부

청구인은 2001년부터 양도연도까지 종합소득세 신고시 복식기장에 의한 재무제표를 제출한 점, 쟁점부동산 취득이후 2000년부터 2002년까지 3차례의 증축 사실은 건축물 관리대장 등에 나타나고, 동 증축비용은 청구인이 종합소득세 신고시 제출한 재무제표 상 장부가액에 이미 반영되어 있는 것으로 보이는 점, 납세자가 신고한 내용에 탈루나 오류의 혐의를 인정할만한 명백한 자료가 없는 한 납세자가 제출한 신고서 등은 진실한 것으로 추정되는 점 등을 종합하여 볼 때, 이 건의 경우 청구인이 제출한 재무제표상 장부가액을 실지거래가액이라고 볼 수 있는 상당한 사정이 입증되었다고 볼 수 있으므로 처분청이 장부가액을 실지거래가액으로 보아 결정한 처분은 달리 잘못이 없는 것으로 판단됨(의정부지방법원2012구합794, 2013.3.26.; 심사-양도-2016-0008, 2016.4.14. 같은 뜻)

### ▶ 감정가액으로 기록된 장부가액을 실지거래가액에 해당하는지 여부

- ① 사업자가 기장을 하기 이전에 취득한 자산을 「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」에 의한 감정평가업자가 감정한 가액으로 기장한 경우라 할지라도 동 자산의 양도차익계산에 있어서 필요경비로 공제하는 취득가액은 당초 그 자산의 취득 당시의 가액으로 함
- ② 양도자산을 보유기간 중에 자산재평가법에 의하거나 또는 임의로 재평가하였을 경우에는 재평가액에 불구하고 취득당시의 가액이 취득가액이 됨(소득통칙 §97-0...2)

### ▶ 납부영수증이 없는 취득세를 필요경비로 볼 수 있는지 여부

취득세는 납부영수증이 없는 경우에도 양도소득금액 계산시 필요경비로 공제함. 다만, 「지방세법」 등에 의하여 취득세가 감면된 경우의 당해 세액은 공제하지 아니함(소득통칙 §97-0...3①)

### ▶ 법인의 과점주주가 납부한 취득세가 필요경비에 해당하는지 여부

주식의 양도에 따른 양도차익을 계산함에 있어서 「지방세법」 제105조제6항에 따라 해당 법인의 과점주주가 신고·납부한 취득세는 「소득세법」 제97조에 따른 양도자산의 필요경비에 포함됨 (부동산거래관리과-1359, 2010.11.12.)

### ▶ 경매로 취득한 자산에 대한 전소유자의 체납관리비

집합건물을 경매로 취득한 자가 해당 부동산을 취득한 후 전 소유자의 체납관리비(연체료 포함)를 「집합건물의 소유 및 관리에 관한 법률」 제18조에 따라 지급한 경우로서 전 소유자를 상대로 구상권을 행사하더라도 이를 상환받을 수 없는 경우 지급한 전체 체납관리비 중 공용부분 체납관리비(연체료 제외)는 「소득세법 시행령」 제163조제1항제1호 및 같은 영 제89조제1항제1호에 따른 매입가액에 가산되는 부대비용으로서 양도가액에서 공제할 필요경비에 해당하는 것임(서면-2015-법령해석재산-1971, 2015.12.16.)

### ▶ 잉여금 자본전입함에 따라 무상으로 받은 주식 중 의제배당으로 과세된 주식의 취득가액

법인의 잉여금을 자본에 전입함에 따라 주주가 무상으로 받은 주식중 「소득세법」 제17조제2항제2호의 규정에 의하여 배당으로 과세된 주식의 취득가액은 같은 법 시행령 제27조제1항제1호가목에서 규정하는 액면가액으로 하는 것이며, 같은 법 제17조제2항제2호단서의 규정에 의하여 배당으로 보지 아니하는 주식의 취득가액은 “0”으로 함(재일46014-1681, 1999.9.14.)

▶ **대항력 있는 임차인의 전세보증금을 매수인이 부담한 경우 필요경비 해당 여부**

거주자의 양도차익을 계산할 때 양도가액에서 공제할 필요경비는 「주택임대차보호법」 제3조에서 규정하는 대항력 있는 전세보증금(구상권을 행사할 수 없는 것에 한함)으로서 매수인이 부담하는 금액을 포함하는 것임(서면-2019-부동산-0047, 2019.1.10.)

▶ **가처분말소비용의 취득가액 및 필요경비 해당 여부**

부동산을 공매로 취득함에 있어 제3자에게 법적으로 지급의무가 없는 가처분말소 비용을 지급한 금액은 필요경비에 해당하지 아니함(부동산거래관리과-986, 2010.7.27.)

▶ **자전거래시 취득가액**

매매거래는 형식상 증권거래소에서 매매된 형태를 취하였으나 당초부터 주식을 처분할 의도가 없으면서 자기가 자기에게 매매한 거래이므로 자산이 유상으로 사실상 이전된 것으로 볼 수 없고 따라서 양도소득세가 과세되는 양도 및 취득에 해당한다고 할 수 없다. 따라서 자전거래한 자산의 취득가액은 자전거래전의 취득가액이 취득가액이 됨(감심2002-167, 2002.10.9.)

▶ **증여받은 토지를 양도한 경우 필요경비 계산**

상속 또는 증여(「상속세 및 증여세법」 제33조 내지 제42조에 따른 증여 제외)받은 자산의 필요경비에는 취득세·등록세 기타 부대비용을 더하는 것임(부동산거래관리과-877, 2010.7.5.)

▶ **「국세징수법」 제25조에 따른 사해행위 취소청구의 확정판결에 의하여 환원된 상속주택 취득가액 산정방법**

납세지 관할세무서장이 「국세징수법」 제25조에 따라 해당 사해행위의 취소를 법원에 청구하여 상속주택의 지분(1/5)을 다른 상속인 명의로 환원한 후 재취득한 경우, 환원된 상속주택 지분을 제외한 나머지 상속주택 지분(4/5)은 상속개시일 현재 「상속세 및 증여세법」 제60조부터 제66조까지의 규정에 따라 평가한 가액을 취득가액으로 하는 것이고, 환원된 상속주택 지분(1/5)은 재취득에 든 실지거래가액을 취득가액으로 산정하는 것임(사전-2022-법규재산-1161, 2023.1.18.)

▶ **상속세 부과제척기간이 경과한 이후 양도소득세 감액을 목적으로 얻은 소급감정가액**

상속받은 자산을 양도한 경우에 상속세 과세표준에 해당하는 가액은 양도차익 산정시 당해 자산의 필요경비로 인정해 주고, 양도가액이 위 가액을 초과하여 양도소득이 있는 경우에만 양도소득세를 부과하는 것이 조세누락이나 이중과세를 방지할 수 있으므로, 상속재산의 가액과 양도가액에서 공제하는 필요경비인 취득가액은 동일하여야 함. 그런데 원고가 이 사건 토지의 개별공시지가를 기준으로 상속세를 신고·납부하였음에도 상속세의 부과제척기간이 도과된 이후에 원고의 감액 경정청구에 따라 위 개별공시지가보다 훨씬 고액인 소급감정에 의한 이 사건 각 감정가액을 취득가액으로 하여 재산정한 양도소득세를 기준으로 양도소득세 경정처분을 하는 경우에 부과제척기간의 도과로 상속세 경정처분은 할 수 없어 상속재산의 가액과 양도가액에서 공제하는 필요경비인 취득가액이 동일하지 아니하게 됨으로써 조세누락을 방지할 수 없음(대법원2019두30997, 2019.04.25.; 조심2019부2477, 2019.11.20. 등 참고)

## 나. 주식매수선택권을 행사하여 취득한 주식 (소득령 §163③)

주식매수선택권을 행사하여 취득한 주식을 양도하는 때에는 주식매수선택권을 행사하는 당시의 시가를 취득당시 실지거래가액으로 한다. 이중과세 조정으로 시가와 행사가격의 차이에 대해 근로소득 또는 기타소득으로 과세되기 때문이다.

## 다. 취득가액 계산시 포함되는 것

- ① 자산을 장기할부조건으로 매입하는 경우에 발생한 채무를 기업회계기준에 따라 현재 가치로 평가하여 현재가치할인차금으로 계상한 경우 해당 현재가치할인차금을 포함한다. 단, 양도자산의 보유기간 중에 동 현재가치할인차금의 상각액을 각 연도의 부동산 임대소득금액·사업소득금액 또는 산림소득금액 계산시 필요경비로 산입하였거나 산입할 금액이 있는 때에는 이를 취득에 든 실지거래가액에서 공제하며, 부당행위계산에 의한 시가초과액 또한 취득가액에서 제외한다(소득령 §163①1.).
- ② 부가법 §10①(과세사업자가 자기생산·취득재화를 면세사업자로 전환) 및 §⑥(폐업시 잔존재화)에 따라 납부하였거나 납부할 부가가치세를 포함하되, 부당행위계산에 의한 시가초과액은 제외한다(소득법 §163①1.; 부가법 §10①은 '18.2.13. 이후 양도하는 분부터 적용).



### 사례

#### ▶ 부가가치세 등의 필요경비 산입여부

취득 등기시 납부한 취득세에 대한 교육세와 아파트 분양시 그 분양사업자가 거래징수한 부가가치세는 양도차익계산시 필요경비로 계산함. 이 경우 아파트를 분양받은 자가 부가가치세법상 일반과세 사업자로서 사업용으로 분양받은 경우에는 그 부가가치세는 필요경비로 산입할 수 없음(소득통칙 §97-0...5)

#### ▶ 재고납부세액이 양도소득의 필요경비에 해당하는지 여부

일반과세자가 간이과세자로 변경되면서 사업용 고정자산인 건물에 대하여 「부가가치세법」 제64조 및 같은 법 시행령 제112조제3항에 따라 계산하여 납부한 재고납부세액은 양도차익을 계산할 때 양도가액에서 공제하는 필요경비에 해당함(서면-2015-법령해석재산-2335, 2016.2.5.)

#### ▶ 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 사업자로서 공제받지 못한 매입세액은 당해 자산의 취득가액에 포함됨 (서일46014-11891, 2003.12.23.)

- ③ 취득에 관한 쟁송이 있는 자산에 대하여 그 소유권등을 확보하기 위하여 직접소요된 소송비용·화해비용등의 금액으로서 그 지출한 연도의 각 소득금액의 계산에 있어서 필요경비에 산입된 것을 제외한 금액을 말한다(소득령 §163①2.).



## 사례

### ▶ 취득시 쟁송으로 인한 비용의 범위

양도차익계산시 산입되는 취득가액에는 취득시 쟁송으로 인한 명도비용, 소송비용, 인지대 등 취득에 소요된 모든 비용을 포함함. 이 경우 소송비용은 「민사소송법」이 정하는 소송비용과 변호사의 보수 등 자산의 소유권을 확보하기 위하여 직접 소요된 일체의 경비를 말함(소득통칙 §97-0...3②)

### ▶ 소송비용을 소송 상대방이 부담하는 경우 또는 구상권을 행사할 수 있는 경우

양도자산을 취득한 후 쟁송이 있는 경우에 그 소유권을 확보하기 위하여 직접 소요된 소송비용· 화해비용 등의 금액으로서 그 지출한 연도의 각 소득금액의 계산에 있어서 필요경비에 산입된 것을 제외한 금액은 필요경비로 공제되는 것이나, 소송비용을 소송 상대방이 부담하는 경우 또는 구상권을 행사할 수 있는 경우에는 그러하지 아니하는 것임(부동산거래관리과-639, 2010.4.30.)

### ▶ 법원판결에 의해 상대방이 부담할 소송비용을 자기가 부담한 경우

양도차익의 계산에 있어서 필요경비로 공제할 소송비용은 취득에 관한 쟁송에서 직접 소요된 것으로서 당해 거주자가 부담할 법적 의무가 있는 소송비용만을 말하므로 소송상대방이 부담하도록 되어 있는 비용을 양도인이 부담한 경우 소송 상대방에게 반환청구권(구상채권)을 행사할 수 있고 그 청구권을 포기하였다 하더라도 이를 필요경비로 인정할 수는 없음(국심2001서867, 2001.9.15.)

### ▶ 유치권을 신고한 자에게 지급한 비용

부동산 임의경매 절차에서 유치권 신고가 있었다는 사정만으로는 취득에 관한 쟁송이 있었던 경우라 할 수 없으므로, 부동산을 경락받는 자가 유치권을 신고한 자에게 지급한 돈은 「소득세법 시행령」 제163조제1항제2호 소정의 필요경비에 해당하지 아니함(대법원2018두42313, 2018.7.13. 심리불속행)

- ④ 당사자 약정에 따른 대금지급방법에 따라 취득원가에 이자상당액을 가산하여 거래가액을 확정하는 경우 해당 이자상당액은 취득원가에 포함하되, 당초 약정에 의한 거래가액의 지급기일의 지연으로 인하여 추가로 발생하는 이자상당액은 취득원가에 제외한다(소득령 §163①3.).



**사례**

▶ **지급기일을 지연함으로써 발생한 이자상당액**

자산을 취득하는 과정에서 약정에 의한 지급기일을 지연함으로써 인하여 추가로 부담하게 된 이자상당액은 채무불이행에 기한 손해배상(지연손해금)으로서의 성격을 가짐. 이와 같은 손해배상금은 당해 자산의 취득에 필수적으로 소요되는 것이 아니라 자산을 취득한 사람의 귀책사유로 인하여 우연히 발생하게 된 것에 불과함. 그런데 이와 같은 손해배상금을 취득 금액에 포함시키게 되면, 계약을 성실하게 이행한 사람보다 계약을 성실하게 이행하지 아니함으로써 불필요한 비용을 발생시킨 사람을 세제상 우대하는 결과를 초래하게 됨. 이 사건 조항 단서는 이와 같은 비용이 필요경비에 산입됨으로써 조세형평을 저해하는 불합리함을 시정하려는 데에 그 입법취지가 있는 것으로 보임. 이와 같은 입법취지에 비추어 볼 때, 이 사건 조항 단서는 그 합리성을 충분히 인정할 수 있음(대법원2018두46889, 2018.10.11. 심리불속행)

▶ **낙찰대금 지연납부에 따른 이자상당액 및 취득세의 가산세의 취득원가 여부**

당초 약정에 따른 거래가액인 낙찰가액의 지급기일 지연으로 인하여 추가로 발생하는 이자상당액은 취득원가에 포함될 수 없고, 취득세의 가산세는 취득세를 납부기한내 납부하지 못하여 추가부담하는 납부지연에 따른 지체상금 성격이 있으므로 정상적인 부동산 취득경비로 볼 수 없어 필요경비에 산입할 수 없음(국심2001광2199, 2001.12.31.)

▶ **건설자금이자 양도소득 필요경비 해당 여부 등**

사업용 고정자산의 건설에 소요된 건설자금이자도 양도소득세 필요경비에 해당하지 않으며, 가전제품 구입비용은 주택임대사업을 위한 것이므로 건물의 자본적지출액 등 필요경비에 해당하지 않고, 일괄 양도시 부동산의 양도가액과 구분가능한 경우 전체 양도가액에서 이를 제외하는 것임(사전-2014-법령해석재산-21894, 2015.2.25.)

- ⑤ 합병으로 인하여 소멸한 법인의 주주가 합병 후 존속하거나 합병으로 신설되는 법인(합병법인)으로부터 교부받은 주식의 1주당 취득원가에 상당하는 가액은 합병 당시 해당 주주가 보유하던 피합병법인의 주식을 취득하는데 든 총금액(「법인세법」 제16조제1항 제5호의 금액은 더하고 같은 호의 합병대가 중 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액은 뺀 금액으로 함)을 합병으로 교부받은 주식수로 나누어 계산한 가액으로 한다(소득령 §163①4).
- ⑥ 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방 법인의 주주가 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방 법인으로부터 분할 또는 분할합병으로 인하여 취득하는 주식의 1주당 취득원가에 상당하는 가액은 분할 또는 분할합병 당시의 해당 주주가 보유하던 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방 법인의 주식을 취득하는 데 소요된 총금액(「법인세법」 제16조제1항 제6호의 금액은 더하고 같은 호의 분할대가 중 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액은

뺀 금액으로 한다)을 분할로 인하여 취득하는 주식 수로 나누어 계산한 금액으로 한다(소득령 §163①5.).

- ⑦ 상속 또는 증여(법 제88조제1호 각 목 외의 부분 후단에 따른 부담부증여의 채무액에 해당하는 부분도 포함하되, 「상속세 및 증여세법」 제34조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조, 제41조의2부터 제41조의5까지, 제42조, 제42조의2 및 제42조의3에 따른 증여는 제외)받은 자산에 대하여 취득에 든 실지거래가액을 적용할 때에는 상속개시일 또는 증여일 현재 「상속세 및 증여세법」 제60조부터 제66조까지의 규정에 따라 평가한 가액(같은 법 제76조에 따라 세무서장등이 결정·경정한 가액이 있는 경우 글 결정·경정한 가액으로 한다)을 취득당시의 실지거래가액으로 본다. 다만, 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 다음의 구분에 따라 계산한 금액으로 한다(소득령 §163⑨).
  - ㉠ 「부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률」에 의하여 1990년 8월 30일 개별공시지가가 고시되기 전에 상속 또는 증여받은 토지의 경우에는 상속개시일 또는 증여일 현재 「상속세 및 증여세법」 제60조부터 제66조까지의 규정에 의하여 평가한 가액과 「소득세법 시행령」 제164조제4항의 규정에 따른 가액 중 많은 금액
  - ㉡ 「상속세 및 증여세법」 제61조제1항제2호부터 제4호까지의 규정에 따른 건물의 기준시가가 고시되기 전에 상속 또는 증여받은 건물의 경우에는 상속개시일 또는 증여일 현재 「상속세 및 증여세법」 제60조부터 제66조까지의 규정에 의하여 평가한 가액과 「소득세법 시행령」 제164조제5항부터 제7항까지의 규정에 의한 가액 중 많은 금액
- ⑧ 취득시점에 「상속세 및 증여세법」 제3조의2제2항, 제33조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조, 제41조의2부터 제41조의5까지, 제42조, 제42조의2, 제42조의3, 제45조의3부터 제45조의5까지에 따라 상속세나 증여세를 과세받은 경우에는 해당 상속재산가액이나 증여재산가액(상증법 제45조의3에 따라 증여세를 과세받은 경우에는 증여의제이익을 말함) 또는 그 증감액을 취득가액에 더하거나 뺀다(소득령 §163⑩1.).
- ⑨ 「소득세법」 제94조제1항 각 호의 자산을 「법인세법」 제52조에 따른 특수관계인(외국법인을 포함)으로부터 취득한 경우로서 「법인세법」 제67조에 따라 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있으면 그 상여·배당 등으로 처분된 금액은 취득가액에 더한다(소득령 §163⑩2.).

## 라. 감가상각비 (소득법 §97③)

양도자산 보유기간 중에 그 자산에 대한 감가상각비로서 각 과세기간의 사업소득금액을 계산하는 경우 필요경비에 산입하였거나 산입할 금액이 있을 때에는 이를 취득가액에서 공제한 금액을 그 취득가액으로 한다.

사례

- ▶ **주택임대사업자가 주택임대소득에 대하여 소득령§68①에 따른 감가상각의제 규정이 적용된 경우 감가상각 의제액을 양도소득세 계산 시 취득가액에서 차감하는지 여부**  
 「소득세법」 제97조제3항에 따른 “감가상각비로서 각 과세기간의 사업소득금액을 계산하는 경우 필요경비에 산입하였거나 산입할 금액”에는 같은 법 시행령 제68조에 따라 감가상각한 것으로 의제된 감가상각비 상당액이 포함되는 것임(사전-2021-법규재산-0856, 2022.1.27.)
- ▶ **즉시상각의제 되는 경우에도 「소득세법」 제97조 제3항에 따라 양도소득 필요경비로 중복공제할 수 없음**  
 사업용 자산의 취득가액으로 계상하지 않은 채 사업소득 필요경비로 산입한 비용도 즉시상각의제 규정에 따른 감가상각비로서 「소득세법」 제97조 제3항이 적용되므로 양도소득세 필요경비로 중복하여 공제할 수 없음(서울고등법원2021누74022, 2022.8.24.)
- ▶ **취득가액을 기준시가로 하는 경우 감가상각비 공제 여부**  
 양도자산의 취득가액을 「소득세법」 제45조 제1항 제1호 (가)의 규정에 의하여 기준시가로 계산하는 경우에 그 자산의 보유기간 중에 그 자산에 대한 감가상각비로서 부동산소득, 사업소득, 또는 산림소득의 계산에 있어 필요경비에 산입하였거나 산입할 금액은 당해 양도자산의 취득가액에서 공제하지 아니함(재일46014-1639, 1994.6.21.; 부동산거래관리과-0858, 2011.10.12.)

## 2. 자본적 지출액 등의 계산

### 가. 자본적 지출액 등의 계산 (소득법 §97①2. 및 소득령 §163③)

“자본적 지출액 등”이란 다음의 어느 하나에 해당하는 것으로 그 지출에 관한 신용카드 매출전표, 현금영수증, 세금계산서, 계산서 등 「소득세법」 제160조의2제2항에 따른 증명서류를 수취·보관하거나 실제 지출사실이 금융거래 증명서류에 의하여 확인되는 경우를 말한다.

☞ 법적증빙 구비무 요건은 '16.2.17. 이후 지출하는 것부터 적용하며, 금융거래 증빙자료는 '18.4.1. 이후 양도분 부터 적용한다('16.2.16. 이전 지출분은 종전 규정 적용).

1) 「소득세법 시행령」 제67조제2항의 규정을 준용하여 계산한 자본적 지출액  
(소득령 §163③1.)

☑️ **소득동칙 §33-67...1 【고정자산에 대한 자본적지출의 예시】**

1. 토지만을 사용할 목적으로 건축물이 있는 토지를 취득하여그 건축물을 철거하거나, 자기 소유의 토지상에 있는 임차인의 건축물을 취득하여 철거한 경우 철거한 건축물의 취득가액과 철거비용은 당해 토지에 대한 자본적지출로 한다.
2. 토지구획정리사업의 결과 무상 할양하게 된 체비지를 대신하여 지급하는 금액은 토지에 대한 자본적지출로 한다.
3. 도시계획에 의한 도로공사로 인하여 공사비로 지출된 수익자 부담금은 토지에 대한 자본적지출로 한다.
4. 자기 소유의 토지상에 새로운 건축물을 건축하기 위하여 기존 건축물을 철거하는 경우 기존 건축물의 장부가액과 철거비용은 새로운 건축물에 대한 자본적지출로 한다.
5. ~7.(생략)
8. 부가가치세면세사업자의 고정자산 취득에 따른 매입세액은 당해 자산에 대한 자본적지출로 한다.
9. (생략)
10. 목야지(초지)의 조성비 중 최초의 조성비는 토지에 대한 자본적지출로 한다.
11. 토지, 건물만을 사용할 목적으로 첨가 취득한 기계장치 등을 처분함에 따라 발생한 손실은 토지, 건물의 취득가액에 의하여 안분계산한 금액을 각각 당해 자산에 대한 자본적지출로 한다.
12. 부동산매매업자(주택건축판매업자를 포함한다)가 토지개발 또는 주택건축 등 당해 사업의 수행과 관련하여 그 토지의 일부를 도로용 등으로 국가 등에 무상으로 기증한 경우 그 토지가액은 잔존 토지에 대한 자본적지출로 한다.

☑️ **소득세법 시행령 제67조 【즉시상각의 의제】**

② “자본적 지출”이란 사업자가 소유하는 감가상각자산의 내용연수를 연장시키거나 해당 자산의 가치를 현실적으로 증가시키기 위해 지출한 수선비를 말하며, 다음 각 호에 해당하는 지출을 포함하는 것으로 한다.

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

## 2) 양도자산을 취득한 후 쟁송이 있는 경우 (소득령 §163③2.)

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



### 사례

#### ▶ 원상회복청구소송에 따른 소송비용이 양도소득세 필요경비로 인정되는지 여부

“원상회복을 청구하는 소송”의 소송비용은 취득의 효력과 별개로 발생한 다툼으로 인하여 지출한 비용이므로 「소득세법 시행령」 제163조제3항제2호의 필요경비에 해당하지 않음(사전-2020-법령해석재산-0118, 2020.2.12.)

#### ▶ 토지의 상호명의신탁해지와 관련하여 발생한 소송비용과 취득세의 필요경비 인정 여부

법원의 판결에 따라 구분소유적 공유관계의 토지에 대한 상호명의신탁을 해지하여 등기상 다른 공유자로부터 공유지분을 이전받으면서 취득세를 납부한 후 해당 토지를 양도하는 경우 상호명의신탁 해지와 관련한 소송비용과 취득세는 「소득세법」 제97조에 따른 거주자의 양도차익을 계산할 때 양도가액에서 공제하는 필요경비에 해당하지 않는 것임(사전-2018-법령해석재산-0736, 2019.1.30.)

#### ▶ 소송화해비용, 법원 감정비용, 세무자문비용의 자본적 지출액 여부

소유권 취득 이후에 발생한 사정으로 인하여 소유권상실의 위험을 방지하기 위하여 지출한 쟁송비용은 자본적 지출로 볼 수 없으며, 양도소득세를 신고하기 위하여 소급감정한 감정 평가수수료는 양도가액에서 공제되는 필요경비라고 볼 수 없음(대법원2017두47298, 2017.9.21. 심리불속행)

#### ▶ 변호사에게 지급한 소송비용의 필요경비 여부

거주자가 본인 소유 토지를 서울특별시가 승낙없이 도로용지로 편입하여 사용한데 대하여 제기한 부당이득금 반환청구소송에 대하여, 법원이 「서울특별시 도로 및 하천 편입미불용지 보상 규칙」에 따라 보상금을 지급받고 매매(협의취득)를 원인으로 한 소유권이전등기절차를 이행 하도록 조정을 갈음하는 결정을 한 경우, 변호사에게 지급한 소송비용은 「소득세법 시행령」 제163조제1항제2호, 제3항제2호 및 제2의2호에 따른 필요경비에 해당하지 아니하는 것임(서면-2015-법령해석재산-1353, 2016.2.23.)

#### ▶ 재산분할로 취득한 부동산 양도시 재산분할을 위한 이혼소송 과정에서 지급한 변호사 비용을 필요경비로 볼 수 있는지

거주자의 양도차익을 실지거래가액으로 계산함에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 「소득세법」 제97조제1항의 규정에 의한 취득가액, 자본적 지출액 및 양도비를 말하는 것으로, 귀 사전답변 신청의 사실관계와 같이, 부동산의 취득계약을 부부공동 각 1/2지분으로 체결한 후 잔금청산 전 이혼소송에 따른 재산분할로 단독명의로 취득한 부동산을 양도하는 경우로서, 이혼소송에 따른 재산분할 과정에서 지급한 변호사 비용은 같은 법 시행령 제163조제1항제2호 및 제3항제2호에 따른 양도가액에서 공제할 필요경비에 해당하지 않는 것임(사전-2023-법규재산-0798, 2023.12.12.)

- 3) 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이나 그 밖의 법률에 따라 토지 등이 협의 매수 또는 수용되는 경우로서 그 보상금의 증액과 관련하여 직접 소요된 소송비용·화해비용 등의 금액으로서 그 지출한 연도의 각 소득금액의 계산에 있어서 필요경비에 산입된 것을 제외한 금액(증액보상금 한도, 소득령 §163③2의2.)  
→ '15.2.3. 이후 양도분부터 적용

 사례

▶ 행정사에게 지출한 수용재결 수수료의 자본적 지출액 여부

양도차익을 계산함에 있어 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 보상금 증액을 위한 수용 재결 관련 사무를 개인 행정사에게 위임하고 지출한 수수료는 「소득세법」 제97조제1항제2호 및 같은 법 시행령 제163조제3항제2호의2에 따른 양도자산의 필요경비에 해당하지 아니하는 것임(서면-2015-법령해석재산-0015, 2015.7.22.)

▶ 수용보상금 증액을 위해 수용재결 및 이의신청 단계에서 지출한 법무법인 성공보수의 필요경비 여부

거주자가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 보상금 증액을 위해 수용재결 및 이의신청 관련 사무를 법무법인에게 위임하고 지출한 성공보수는 「소득세법 시행령」 제163조 제3항제2호의2에 따른 필요경비에 해당하지 않는 것임(서면-2020-부동산-3030, 2022.11.3.)

- 4) 양도자산의 용도변경·개량 또는 이용편의를 위하여 지출한 비용(소득령 §163③3.)

(재해·노후화 등 부득이한 사유로 인하여 건물을 재건축한 경우 그 철거비용을 포함한다.  
→ '20.2.11. 이후 양도하는 분부터 적용)

- 5) 「개발이익환수에 관한 법률」에 따른 개발부담금(개발부담금의 납부의무자와 양도자가 서로 다른 경우에는 양도자에게 사실상 배분될 개발부담금상당액을 말함)(소득령 §163③3의2.)

 사례

▶ 개발부담금 예정고지액의 자본적 지출액 해당 여부

실지거래가액에 의하여 양도차익을 산정함에 있어 자본적 지출액 등은 영수증, 대금지급자료 등 증빙서류에 의하여 실제로 지출된 사실이 확인되는 경우 양도자산의 필요경비로 공제하는 것으로 귀 질의의 경우, 「소득세법 시행령」 제163조제3항제3의2호에 따른 개발부담금으로서 양도소득세 예정신고 당시 납부영수증 등에 의하여 실제로 지출한 사실이 확인되지 아니하는 경우 필요경비로 공제되지 아니하는 것임(부동산거래관리과-1427, 2010.11.30.)

▶ **개발부담금의 납부의무자와 양도자가 서로 다른 경우 지본적 지출액 해당 여부**

개발사업을 완료하기 전의 토지양도로 사업시행자 등의 지위가 승계되어 개발부담금의 납부의무자와 양도자가 서로 다른 경우 사업완료시 부과되는 개발부담금 중 양도 이후의 지가상승분에 대한 부분은 종전 소유자에 대하여는 성질상 양도가액에서 필요경비로 공제될 개발부담금으로 고려될 수 없음. 따라서 개발사업 착수시점부터 양도시점까지의 지가상승분에 대한 것만을 필요경비로서 공제해야 함(대법원 97누2771, 1998.2.10.)

6) 「재건축초과이익 환수에 관한 법률」에 따른 재건축부담금(재건축부담금의 납부의무자와 양도자가 서로 다른 경우에는 양도자에게 사실상 배분될 재건축부담금상당액을 말함) (소득령 §163③3의3.)

7) 위의 1)부터 6)에 준하는 비용으로서 다음에 해당하는 것 (소득칙 §79)

- ① 「하천법」·「댐건설 및 주변지역지원 등에 관한 법률」 그 밖의 법률에 따라 시행하는 사업으로 인하여 해당사업구역 내의 토지소유자가 부담한 수익자부담금 등의 사업비용
- ② 토지이용의 편의를 위하여 지출한 장애철거비용



**사례**

▶ **폐기물처리비용의 지본적 지출액 여부**

토지를 취득한 후 해당 토지를 방치함에 따라 발생된 폐기물을 토지이용의 편의와는 관계없이 처리함에 따라 소요된 폐기물처리비용은 해당 토지의 양도와 무관한 별개의 비용으로 '자본적 지출 등'에 해당하지 아니하여 양도소득의 필요경비로 공제되지 않는 것임(재산세과-48, 2009.8.27.)

▶ **불법건축 무허가건물 철거비용의 필요경비 여부**

토지소유자가 토지를 양도하면서 인도의무를 이행하기 위하여 그 토지상에 자신의 의사와는 아무런 관계없이 불법건축되어 있던 무허가건물을 매수, 철거하는데 부득이 비용을 지출하였다면 양도비에 해당하는 것이며, 그 중 특히 철거비용의 지출은 토지이용의 편의를 위하여 지출한 장애철거비용으로서 설비비 또는 개량비에도 해당함(대법원92누15871, 1994.3.11.)

▶ **묘지이장비 등의 자본적 지출액 여부**

- ① 토지의 이용편의를 위하여 지출한 묘지 이장비용은 양도자산의 필요경비로 산입함(소득통칙 §97-0...9)
- ② 거주자의 자산의 양도차익을 계산할 때 양도가액에서 공제하는 필요경비는 「소득세법」 제97조 및 같은 법 시행령 제163조에 열거된 항목을 말하는 것으로, 양수인의 요구에 따라 묘지를 이장하는 경우로서 이장한 공원묘지에서의 납골묘 사용료와 비석의 취득·설치에 소요된 비용은 같은 법 시행규칙 제79조제1항제2호에 따른 토지의 이용의 편의를 위하여 지출한 장애철거비용에 해당하지 아니하는 것임(부동산거래관리과-702, 2010.5.18.)

- ③ 토지이용의 편의를 위하여 해당 토지 또는 해당 토지에 인접한 타인 소유의 토지에 도로를 신설한 경우의 그 시설비
- ④ 토지이용의 편의를 위하여 해당 토지에 도로를 신설하여 국가 또는 지방자치 단체에 이를 무상으로 공여한 경우의 그 도로로 된 토지의 취득당시 가액

**☑ 소득통칙 §97-0...7 【토지에 도로를 신설한 경우에 필요경비 산입요건】**

- ① 토지의 이용편의를 위하여 해당 토지에 도로를 신설하여 국가 또는 지방자치 단체에 이를 무상으로 공여하여 양도하는 경우에는 그 도로의 취득가액을 필요경비에 산입한다.
- ② 제1항의 규정에서 “도로”라 함은 다음 각호의 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.

- ⑤ 사방사업에 소요된 비용
- ⑥ 위 ①부터 ⑤까지의 비용과 유사한 비용

**나. 자본적 지출액 등에 관한 그 밖의 해석사례**

**사례**

**▶ 기부토지의 취득가액 및 형질변경비용의 자본적 지출액 여부**

소유토지의 용도변경을 위하여 당해토지의 일부를 지방자치단체에 무상으로 공여하고 용도변경 받은 잔여토지를 양도하는 경우로서 실지거래가액으로 양도차익을 산정하는 경우에는, 그 무상으로 공여한 토지의 실지취득가액 및 형질변경에 소요된 비용은 필요경비에 산입하는 것임(재산46014-708, 2000.6.12.)

**▶ 공사비용 등의 자본적 지출액 해당 여부**

- ① 공사비용이 자본적 지출액에 해당하기 위한 판단기준  
 자본적 지출액 등을 양도 필요경비로서 인정받기 위해서는, 공사계약서 및 대금 지급 증빙 등의 객관적인 입증을 통해 양도된 자산에 실제 소요된 비용으로서, 자본적 지출에 해당하는 것으로 법이 규정한 ‘용도 변경’이나 ‘내용연수 증가’ 등의 결과를 양도 자산에 가져올 정도의 공사비용이라는 사실이 명확히 확인이 되어야만 필요경비로 인정할 수 있음(대법원2015두37990, 2015.5.28. 심리불속행)

② 내장공사비

필요경비로서 지출하였다는 비용이 건물의 지하실에서 경양식 식당을 경영하기 위하여 그에 필요한 내장공사를 하는데 소요된 비용으로서 건물이 매도됨에 있어 그 매수인에게는 그 내장시설물이 아무런 쓸모가 없어 매수인이 이를 모두 철거하였다면 위 비용은 건물 자체의 객관적 가치 증가를 위하여 지출된 비용이라기보다는 건물 지하실에서 경양식 식당을 경영하기 위하여 출연한 비용이라 할 것이므로 이는 구소득세법 제45조제1항 제2호, 같은 법 시행령 제94조제2항에 규정한 당해 자산 자체의 필요경비인 '설비비와 개량비'에 해당하지 않음(대법원91누4294, 1992.1.21.)

③ 주택의 베란다샤시, 방화장 등의 내부시설개량 공사비

주택의 이용편의를 위한 베란다샤시, 방화장 등의 내부시설의 개량을 위한 내부시설 공사비는 「소득세법」 제97조제1항제2호 내지 제3호에 해당하는 필요경비에 해당됨(국심2001서1140, 2001.10.18., 국심2000광34, 2000.7.10.)

④ 이미지구현공사, 도장공사, 화장실공사, 타일공사, 수장공사, 조명공사 등 원상회복, 거주환경 또는 외관을 보기 좋게 하기 위한 공사

현관·거실·주방·화장실 이미지구현공사와 도장공사, 화장실공사, 타일공사, 수장공사, 조명공사 등은 쟁점아파트의 가치를 현저하게 상승시키거나 그 내용연수를 증가시키기 위한 공사라기보다는 쟁점아파트의 원상회복, 거주환경 또는 그 외관을 보기 좋게 하기 위한 공사라 할 것이며, 그러한 공사가 베란다 개조공사 등과 관련이 있거나 부수되는 공사라 하더라도 그 성질이 베란다 개조공사 등과 동일하다고 볼 수는 없음(조심2013중3662, 2013.11.11.)

⑤ 도장공사, 옥상 방수공사 등 현상유지를 위한 수선공사

공사업체의 대표자가 도장공사와 방수공사 외 여러 가지 작은 공사들을 하였다고 진술하여 경미한 다수의 수선이 있었던 것으로 보이는 점, 제출한 견적서상의 공사 내용이 계단의 도장공사와 옥상 방수공사로 쟁점부동산의 원상을 회복시키거나 능률을 유지하는 등의 현상유지를 위한 수선으로 보이는 점 등에 비추어 쟁점공사비를 필요 경비에서 부인하여 양도소득세를 과세한 처분은 잘못이 없음(조심2015광1108, 2015.7.20.)

▶ 토지분할을 위한 지적측량수수료 자본적 지출액 해당 여부

토지를 분할하기 위하여 지출한 지적측량수수료는 자본적지출액 등으로서 필요경비에 해당함 (재산세과-1620, 2009.8.7.)

### 3. 양도비 등의 계산

#### 가. 양도비 등의 범위 (소득령 §163⑤)

양도비 등이란 다음의 어느 하나에 해당하는 것으로서 그 지출에 관한 법 제160조의2 제2항에 따른 증명서류를 수취·보관하거나 실제 지출사실이 금융거래 증명서류에 의하여 확인되는 경우를 말한다.

## 1) 자산을 양도하기 위하여 직접 지출한 비용으로서 다음의 비용

- 가) 「증권거래세법」에 따라 납부한 증권거래세
- 나) 양도소득세과세표준 신고서 작성비용 및 계약서 작성비용
- 다) 공증비용, 인지대 및 소개비
- 라) 매매계약에 따른 인도의무를 이행하기 위하여 양도자가 지출하는 명도비용 ('18.2.13. 이후 양도하는 분부터 적용)



### 사례

#### ▶ 매매계약 내용에 따라 양도자가 부담하는 명도비용의 필요경비 해당 여부

부동산을 양도하는 거주자가 부동산매매계약서상 임차인을 퇴거시키기로 하는 계약조건을 이행하기 위하여 임차인에게 지급하는 명도비용은 「소득세법」 제97조 및 같은 법 시행령 제163조에 따른 필요경비에 해당하지 아니하는 것임(사전-2016-법령해석재산-0171, 2016.6.24.)

☞ '18.2.12. 이전 양도분까지 양도자가 지출한 명도비용은 양도비 등에 해당하지 아니함

마) 가)부터 라)까지의 비용과 유사한 비용으로서 기획재정부령으로 정하는 비용

☞ 법적증빙 구비의무는 '16.2.17. 이후 지출하는 것부터 적용하며, 금융거래 증빙자료는 '18.4.1. 이후 양도분부터 적용한다('16.2.16. 이전에 지출한 것은 종전규정 적용)

- ## 2) 자산을 취득함에 있어서 법령 등의 규정에 따라 매입한 국민주택채권 및 토지개발채권을 만기 전에 양도함으로써 발생하는 매각차손. 이 경우 기획재정부령(소득칙 §79②)으로 정하는 금융기관 외의 자에게 양도한 경우에는 동일한 날에 금융기관에 양도하였을 경우 발생하는 매각차손을 한도로 한다.



### 사례

#### ▶ 사채업자에게 채권매각시 매각차손의 필요경비 여부

소득세법상 필요경비로 규정한 양도비는 금융기관 등에 채권을 매각함으로써 발생한 매각차손이라고 규정하고 있는바, 양도대상기관을 증권회사로 규정한 것은 예시적 규정에 불과한 것으로 일반 채권매매업자에게 매각하여 발생한 국민주택채권 매각차손도 사실이 입증되는 한 양도비에 해당하는 것으로 보아야 함(대법원2004두13004, 2006.1.12.)

## 나. 필요경비에 관한 그 밖의 해석사례



### 사례

#### ▶ 건물 철거 비용의 필요경비 산입

토지만을 이용하기 위하여 토지와 건물을 함께 취득한 후 해당 건물을 철거하고 토지만을 양도하는 경우 철거된 건물의 취득가액과 철거비용의 합계액에서 철거 후 남아있는 시설물의 처분가액을 차감한 잔액을 양도자산의 필요경비로 산입함(소득통칙 §97-0...8)

#### ▶ 철거보상금 필요경비 여부

구 주택 취득목적은 분양권인 아파트를 취득하기 위한 것으로 판단되므로 분양권의 양도차익 계산시 분양권의 양도가액에서 구 주택의 취득가액(취득가액에서 철거 보상금을 차감한 가액)을 필요경비로 공제해야 함(국심 2003서2217, 2004.1.26.)

#### ▶ 위약금의 필요경비 산입여부

- 부동산매매계약의 해약으로 인하여 지급하는 위약금등은 양도차익 계산시 필요경비로 공제하지 아니함(소득통칙 §97-0...6)
- 양도자가 양수자와의 매매계약이 해제됨에 따라 양수자가 소송을 제기하고 그 소송 결과에 따라 매매계약 위약금으로 지출한 비용은 양도가액에서 공제하는 필요경비에 해당하지 아니함(법규재산 2012-357, 2012.9.25)
- 토지의 전 소유자와의 합의에 따라 토지의 인도를 거부하는 임차인에게 영업권, 시설비 및 명도비용 명목으로 금원을 지급하고 토지를 인도받았다고 하더라도, 위 금원은 토지 및 건물의 취득에 직접 소요된 소송비용 또는 화해비용 등이 아니라, 원고가 승계한 임대차계약과 관련하여 지출된 위약금 성격의 비용이므로 양도차익 산정시 공제할 필요경비에 해당하지 않음(창원지법2011구합462, 2011.7.14.)

#### ▶ 「법인세법」에 따라 상여 등의 처분을 받은 금액의 자본적지출액 여부

거주자와 거주자가 주주로 있는 특수관계법인이 소유하는 각각의 토지를 공동으로 개발하고 개발과정에서 발생한 「소득세법」 제97조제1항제2호에 따른 자본적지출액 상당액은 토지의 면적비율대로 부담하기로 약정하였으나, 특수관계법인에서 개발비용을 전부 부담하여 거주자가 부담하여야 할 자본적지출액 상당액이 「법인세법」 제67조에 따라 거주자에게 배당으로 처분된 경우, 거주자는 해당 자본적지출액 상당액을 「소득세법 시행령」 제163조제3항에 따라 거주자의 양도차익에서 공제할 수 있음(서면-2016-법령해석재산-5528, 2017.5.19.)

#### ▶ 타인소유 토지 사용대가의 필요경비 해당 여부

토지(맹지)를 양도하는 경우로서 타인소유 토지를 사용하는 대가로 지출한 비용은 양도가액에서 공제할 필요경비에 해당하지 아니함(부동산거래관리과-33, 2011.1.11.)

#### ▶ 취득 후 나무재배를 위하여 소요된 비용의 필요경비 여부

양도하는 토지 위에 나무재배를 위하여 소요된 비용 등은 필요경비로 산입하지 아니함(소득통칙 §97-0...3③)

▶ **경매집행비용의 필요경비 해당 여부**

법원의 경매를 통하여 부동산을 양도하는 경우 「민사집행법」 제53조에 따라 해당 부동산의 소유자가 부담한 경매집행비용은 「소득세법」 제97조제1항제3호 및 같은 법 시행령 제163조제5항제1호에 따른 양도비에 해당하는 것임(부동산거래관리과-1489, 2010.12.17.)

▶ **부동산매매업자로부터 텔레마케터가 토지판매실적에 따라 지급받는 영업활동수당은 필요경비에 해당하는지 여부**

양도차익을 계산함에 있어 양도가액에서 공제하는 필요경비는 「소득세법」 제97조 및 같은 법 시행령 제163조에 열거된 항목에 한하는 것으로, 귀 질의의 경우 부동산 매매업자가 텔레마케터에게 토지 판매실적에 따라 지급하는 영업활동수당은 필요경비에 해당하지 아니하는 것임(부동산거래관리과-21, 2011.1.11.)

▶ **주식평가비용(주식실사비용), 법률 및 재정자문비용의 양도비 해당 여부**

자산을 양도하기 위하여 직접 지출한 비용이란 거주자가 당해 자산을 양도하기 위하여 지출하지 않을 수 없는 비용을 말하는바 시장성이 없는 비상장주식을 처분하기 위해 회계법인으로 하여금 인수자의 발굴 및 주선, 거래가액 및 조건에 대한 협상, 계약서의 작성 및 체결 등 업무를 수행하도록 하고 주식매각이 성공적으로 이루어져 계약 성사에 대한 대가를 지급하는 것은 일종의 컨설팅 비용에 해당되므로 이러한 용역비는 비상장주식을 양도하기 위하여 직접 지출한 비용으로 보아야 함(감심2003-119, 2003.9.23.)

▶ **외화차입금의 환차손이 필요경비에 해당하는지 여부**

국외자산의 양도차익을 실지거래가액으로 계산함에 있어 당해 자산의 양도가액 및 취득가액으로 수수된 외화대출금의 환차손은 필요경비에 해당되지 아니함(부동산거래관리과-1312, 2010.11.2.)

▶ **홍콩 소재 건물 양도 시 정부에 납부한 토지임차료를 필요경비에 산입할 수 있는지 여부**

거주자가 홍콩소재 건물을 양도하는 경우로서 건물 소유기간 동안 납부한 토지임차료는 「소득세법 시행령」 제163조제3항 및 제5항에 따른 필요경비에 해당하지 않는 것임(서면-2018-법령해석재산-2253, 2019.3.28.)

▶ **국적포기세로 기납부한 국내주식을 거주자로서 국내에서 양도하는 경우**

국내 상장주식 A를 소유한 대주주가 거주자로서 상장주식A를 양도하는 경우 미국에서 영주권을 포기함으로써 기납부한 국적포기세\*는 양도차익 계산시 양도가액에서 공제하는 필요경비에 해당하지 아니함(서면-2017-부동산-2350, 2018.5.28.)

\* 미국 영주권 포기 시 포기일 현재 전 세계의 모든 재산을 양도한 것으로 가정하여 납부하는 세금

#### 4. 배우자 등 이월과세시 취득가액 계산 (소득법 §97의2①)

거주자가 양도일부터 소급하여 10년('22.12.31. 이전 증여받은 분은 5년) 이내에 그 배우자[양도당시 혼인관계가 소멸한 경우를 포함하며, 사망으로 혼인관계가 소멸된 경우는 제외(2010.12.27. 舊 소득법 §97④ 개정)] 또는 직계존비속('09.1.1. 이후 증여분부터) 으로부터 증여받은 토지, 건물, 특정시설물 이용권, 부동산을 취득할 수 있는 권리('19.2.12. 이후 양도분부터 적용)에 대한 양도차익을 계산하는 때에는 그 취득가액을 증여한 배우자 또는 직계존비속이 취득한 당시를 기준으로 산정한다. 다만, 아래의 경우에는 이월과세 규정을 적용하지 아니한다.

- ① 사업인정고시일부터 소급하여 2년 이전에 증여받은 경우로서 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이나 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용된 경우 (소득법 §97의2②1., 2011.1.1. 이후 양도분부터 적용함)
- ② 이월과세를 적용할 경우 「소득세법」 제89조제1항제3호(1세대 1주택 비과세 및 1세대 1주택 특례, 고가주택 포함)에 따른 양도에 해당하게 되는 경우(소득법 §97의2②2., 2014.1.1. 이후 양도분부터 적용함)
- ③ 이월과세를 적용하여 계산한 양도소득 결정세액이 이월과세를 적용하지 아니하고 계산한 양도소득 결정세액보다 적은 경우(2017.7.1 이후 양도분부터 적용. 2016.12.20. 개정된 소득법 부칙 제14389호 제1조 단서)

위와 같이 이월과세가 배제된 자산의 양도에 대해서는 같은 법 제101조에 따른 부당행위계산 부인 규정을 적용하며, 이때 양도소득이 실질적으로 양도자(수증자)에게 귀속된 경우에는 부당행위 계산부인 규정도 적용할 수 없으므로 비로소 양도자(수증자)의 증여등기 접수일부터 양도일까지 2년 이상 보유 여부에 따라 해당 자산의 비과세 또는 단기양도 세율이 결정된다.

☞ 5년 연수계산 : 등기부상의 소유기간임

##### 가. 증여자 취득가액의 이월과세

거주자가 양도일부터 소급하여 10년 이내에 그 배우자 또는 직계존비속으로부터 증여받은 토지, 건물, 특정시설물이용권, 부동산을 취득할 수 있는 권리에 대한 양도차익을 계산하는 때에는 그 취득가액을 증여한 배우자 또는 직계존비속의 취득당시 가액으로 한다.

배우자 등 이월과세시  
취득가액 → 증여한 배우자의 취득당시 실지거래가액, 매매사례가액,  
감정가액, 환산가액, 기준시가로 함

## 나. 수증자가 납부한 증여세 상당액 필요경비 산입

배우자 등 이월과세 규정을 적용할 때 증여받은 자산에 대하여 납부하였거나 납부할 증여세 상당액이 있는 경우에는 필요경비에 산입한다(소득법 §97의2① 후단).

필요경비에 산입되는 증여세 상당액은 거주자가 그 배우자로부터 증여받은 자산에 대한 증여세 산출세액(증여가 여러 번 이루어진 경우 「상속세 및 증여세법」 제56조의 규정에 의해 합산한 증여세 산출세액을 말함)에 양도한 해당 자산가액(증여세가 과세된 증여세 과세가액을 말한다)이 증여세과세가액에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액으로 한다. 이 경우 필요경비로 산입되는 증여세 상당액은 양도차익을 한도로 한다.

## 다. 증여자의 자본적 지출액 필요경비 산입

'23.12.31. 이전에는 수증자의 자본적 지출액만 필요경비로 산입하였으나 '24.1.1. 이후 양도분부터 증여자가 지출한 자본적 지출액도 필요경비에 포함된다(소득법 §97의2①2.).

## 라. 배우자 등 이월과세에 대한 해석사례



### 사례

#### ▶ 이월과세대상 자산이 1세대 1주택 비과세 요건을 충족한 경우 부당행위계산 부인 규정 적용 여부

모(母)가 별도세대인 자(子)로부터 1주택을 증여받은 날부터 5년 이내 양도한 주택이 1세대 1주택 비과세 조건을 충족한 경우에는 「소득세법」 제101조(양도소득의 부당행위계산)을 적용함. 다만, 해당주택의 양도소득이 모에게 실질적으로 귀속된 때에는 그러하지 아니함(부동산거래관리과-0911, 2011.10.26.)

☞ 이월과세가 적용되지 않는 경우에도 부당행위계산부인 규정이 적용될 수 있으므로 검토 필요

#### ▶ 배우자등 이월과세를 적용하여 1세대 1주택 비과세시 이월과세 적용 여부

거주자가 양도일부터 소급하여 5년 이내 그 배우자(양도 당시 혼인관계가 소멸된 경우 포함)로부터 증여받은 자산을 양도하는 경우 취득가액은 그 배우자의 취득 당시 금액으로 하고, 그 배우자의 보유기간을 통산하는 것이며, 증여일 현재 「소득세법」 제89조제1항제3호에 따른 1세대 1주택에 해당하는 주택을 배우자로부터 증여받아 이혼 후 양도하는 경우에는 같은 법 제97조의2제2항제2호(이월과세 적용 제외 사유)를 적용하지 않는 것임(서면-2016-법령해석재산-3313, 2016.7.14.)

☞ 증여일 현재 1세대 1주택 비과세 대상 주택을 증여 후 1세대 1주택 비과세로 양도하는 경우에도 이월과세 적용함

#### ▶ 이월과세 규정을 적용하지 아니하더라도 1세대 1주택 고가주택 비과세 규정 대상에 해당하는 경우 이월과세 적용 여부(2016.1.1 이후 양도)

거주자가 양도일부터 소급하여 5년 이내 그 배우자로부터 증여받은 자산을 양도하는 경우 「소득세법

(2015.12.15. 법률 제13558호로 개정된 것) 제97조의2를 적용함

같은 법 같은 조 제1항 규정을 적용하지 아니하는 경우에도 같은 법 제89조제1항제3호에 따른 1세대 1주택 고가주택의 양도에 해당하게 되는 경우 같은 법 제97조의2제2항제2호를 적용하지 않는 것이며, 취득가액은 그 배우자의 취득 당시 금액으로 하고, 그 배우자의 보유기간을 통산하는 것임(사전-2016-법령해석재산-0374, 2016.11.15.)

☞ 이월과세 적용하지 않는 경우와 적용하는 경우 모두 1세대 1주택 고가주택 양도인 경우에는 이월과세를 적용함. 다만, 2016.7.1. 이후 양도분부터는 결정세액 비교과세(소득법 §97의2③.)를 적용함에 유의

▶ **증여자인 직계존속이 사망한 경우 이월과세 적용 여부**

거주자가 양도일부터 소급하여 5년 이내에 직계존비속으로부터 증여받은 「소득세법」 제94조제1항 제1호 또는 제4호 나목에 해당하는 자산의 양도차익을 계산할 때에는 같은 법 제97조제4항에 따르는 것이며, 해당 규정은 양도 당시 증여한 직계존비속이 사망한 경우에도 적용되는 것임(부동산거래관리과-519, 2012.9.27.)

» **배우자 등 이월과세와 부당행위계산의 비교**

구 분	배우자 등 이월과세(소득법 §97의2)	부당행위계산(소득법 §101②)
1. 양도소득세 납세의무자	증여받은 배우자, 직계존비속	당초 증여자
2. 증여세납부액	필요경비 산입	증여세 부과하지 않음
3. 양도차익계산	취득가액은 증여자의 취득가액	취득가액 및 필요경비는 증여자가 취득 하는 때를 기준으로 계산
4. 적용대상자산	토지, 건물, 특정시설물이용권 부동산을 취득할 수 있는 권리 (*19.2.12. 이후 양도분부터)	양도소득세 과세대상자산 전체
5. 적용기간	증여 후 10년 이내에 양도	증여 후 10년 이내에 양도 * 2022.12.31. 이전 증여받은 분은 5년 이내에 양도
6. 조세회피목적	조세부담 감소와 무관하게 적용	증여자 기준으로 계산한 양도세 산출세액이 수증자가 부담할 (증여세+양도세)보다 큰 경우 적용 * 양도소득이 수증자에게 실질적으로 귀속되는 경우 제외 (2010.1.1. 이후 양도분부터 적용)
7. 취득시기	수증자의 등기접수일	당초 증여자의 취득시기
8. 세율적용 및 장기보유특별공제시 보유기간 계산	당초 증여자의 취득일부터 기산	당초 증여자의 취득일부터 기산
9. 연대납세의무	연대납세의무 없음	증여자와 수증자가 연대하여 납세의무를 진다 (소득법 §2의2③). ☞ 2002.1.1. 이후 양도분부터 적용

구 분	배우자 등 이월과세(소득법 §97의2)	부당행위계산(소득법 §101②)
10. 적용제외	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 1세대 1주택 비과세(고가주택 포함)가 적용되는 경우</li> <li>• 결정세액 등이 더 적어지는 경우 (비교과세)</li> <li>• 배우자 사망 시 (혼인 취소, 이혼 등 적용)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 증여세 + 수증자의 양도세 ≥ 증여자가 양도한 것으로 보아 계산한 양도세</li> <li>• 양도소득이 수증자에게 실질 귀속된 경우</li> <li>• 특수관계 소멸 후 양도</li> </ul>

## 5. 기업상속공제가 적용된 자산의 취득가액 계산 (소득법 §97의2④)

기업상속공제(상증법 §18②1.)는 중소·중견기업의 기술·경영 노하우가 안정적으로 승계되도록 피상속인 사망시 일시적으로 발생하는 고액의 상속세 부담을 경감하려는 제도이다. 그런데, 기업상속공제를 적용받는 경우 피상속인의 보유기간 동안 발생한 자본이득에 대한 양도소득세까지 과세되지 아니하여 다른 상속재산과의 과세 형평성이 문제되었다.

이에 따라 부의 대물림 방지를 위한 상속세제의 취지 및 양도소득세가 부과되는 다른 자산과의 과세형평성 등을 고려하여 피상속인의 자본이득에 대해 양도소득세를 과세하도록 2014.1.1. 「소득세법」 제97조의2제4항을 신설하였으며, 신설된 규정은 2014.1.1. 이후 기업상속재산을 상속받아 양도하는 분부터 적용한다.

### 가. 적용대상

기업상속공제(상증법 §18의2)를 적용받은 자산으로서 양도소득세 과세 대상인 자산을 말한다.

### 나. 기업상속재산의 취득가액 계산 방법 (소득법 §97의2④, 소득령 §163의2③)

기업상속공제가 적용된 부분에 대한 취득가액은 아래의 ①과 ②의 금액을 합한 금액으로 하고 기업상속공제가 적용된 자산별 기업상속공제금액은 기업상속공제금액을 상속 개시 당시의 해당 자산별 평가액 기준으로 안분\*하여 계산한다.

\* 자산별 기업상속공제금액 안분은 '16.2.17. 이후 양도분부터 적용

① 피상속인의 취득가액(소득법 §97①1.) × 기업상속공제적용률\*

② 상속개시일 현재 해당 자산가액 × (1 - 기업상속공제적용률\*)

\* 기업상속공제적용률 = 기업상속공제금액 ÷ 기업상속 재산가액

## 다. 기업상속공제 후 사후관리요건을 위반하여 상속세를 추징하는 경우의 납부하였거나 납부할 양도소득세 처리방법

기업상속공제를 받은 상속인이 상속개시일부터 5년 이내에 정당한 사유 없이 사후관리요건을 위반한 경우에는 기업상속공제받은 금액에 해당일까지의 기간을 고려하여 일정 율을 곱하여 계산한 금액을 상속개시 당시의 상속세 과세가액에 산입하여 상속세를 부과받게 된다(상증법 §18의2⑤). 이 경우 다음 4)에 따라 계산한 이자상당액을 그 부과하는 상속세에 가산한다(상증령 §15⑯).

### 1) 정당한 사유 (상증령 §15⑧)

가) 해당 기업용 자산(「소득세법」 및 「법인세법」을 적용받는 기업을 말함)의 100분의 40 이상을 처분한 경우로서 다음의 어느 하나에 해당하는 경우

- ① 기업용 자산이 수용 또는 협의매수되거나 국가 또는 지방자치단체에 양도되거나 시설의 개체(改替), 사업장 이전 등으로 처분되는 경우. 다만, 처분자산과 같은 종류의 자산을 대체 취득하여 기업에 계속 사용하는 경우에 한함
- ② 기업용 자산을 국가 또는 지방자치단체에 증여하는 경우
- ③ 기업상속받은 상속인이 사망한 경우
- ④ 합병·분할, 통합, 개인사업의 법인전환 등 조직변경으로 인하여 자산의 소유권이 이전되는 경우. 다만, 조직변경 이전의 업종과 같은 업종을 영위하는 경우로서 이전된 기업용 자산을 그 사업에 계속 사용하는 경우에 한함
- ⑤ 내용연수가 지난 기업용 자산을 처분하는 경우
- ⑥ 제11항제2호(기업의 주된 업종을 변경하는 경우. 단, 한국표준산업분류에 따른 중분류 내에서 업종을 변경하는 경우 및 평가심의위원회의 심의를 거쳐 업종의 변경을 승인하는 경우 제외)에 따른 기업의 주된 업종 변경과 관련하여 자산을 처분하는 경우로서 변경된 업종을 기업으로 영위하기 위하여 자산을 대체취득하여 기업에 계속 사용하는 경우(20.2.11. 이후 상속개시 또는 증여받는 분부터 적용)
- ⑦ 기업용 자산의 처분금액을 「조세특례제한법」 제10조에 따른 연구·인력개발비로 사용하는 경우(20.2.11. 이후 상속개시 또는 증여받는 분부터 적용)

나) 해당 상속인이 기업에 종사하지 아니하게 된 경우로서 다음의 어느 하나에 해당하는 경우

- ① 기업상속받은 상속인이 사망한 경우
- ② 기업상속 재산을 국가 또는 지방자치단체에 증여하는 경우

- ③ 상속인이 법률의 규정에 따른 병역의무의 이행, 질병의 요양, 취학상 형편 등으로 가업에 직접 종사할 수 없는 사유가 있는 경우. 다만, 기업상속 받은 재산을 처분하거나 그 부득이한 사유가 종료된 후 가업에 종사하지 아니하는 경우를 제외함

다) 주식 등을 상속받은 상속인의 지분이 감소한 경우(다만, 상속인이 상속받은 주식 등을 상속세 또는 증여세로 물납하여 지분이 감소한 경우는 제외하되, 이 경우에도 상속인은 최대주주나 최대출자자에 해당하여야 함)로서 다음의 어느 하나에 해당하는 경우

- ① 합병·분할 등 조직변경에 따라 주식등을 처분하는 경우. 다만, 처분 후에도 상속인이 합병법인 또는 분할신설법인 등 조직변경에 따른 법인의 최대주주등에 해당하는 경우에 한함
- ② 해당 법인의 사업확장 등에 따라 유상증자할 때 상속인의 특수관계인 외의 자에게 주식 등을 배정함에 따라 상속인의 지분율이 낮아지는 경우. 다만, 상속인이 최대주주 등에 해당하는 경우에 한함
- ③ 상속인이 사망한 경우. 다만, 사망한 자의 상속인이 원래 상속인의 지위를 승계하여 가업에 종사하는 경우에 한함
- ④ 주식등을 국가 또는 지방자치단체에 증여하는 경우
- ⑤ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제390조제1항에 따른 상장규정의 상장 요건을 갖추기 위하여 지분을 감소시킨 경우. 다만, 상속인이 최대주주 등에 해당하는 경우에 한함
- ⑥ 주주 또는 출자자의 주식 및 출자지분의 비율에 따라서 무상으로 균등하게 감자하는 경우
- ⑦ 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 법원의 결정에 따라 무상으로 감자하거나 채무를 출자전환하는 경우

## 2) 사후관리 요건 (상증법 §18의2⑤)

상속개시일부터 5년 이내에 정당한 사유 없이 다음의 어느 하나에 해당하는 경우

- ① 가업용 자산(「소득세법」 및 「법인세법」을 적용받는 가업을 말함)의 100분의 40 이상을 처분한 경우
- ② 해당 상속인이 가업에 종사하지 아니하게 된 경우
- ③ 주식 등을 상속받은 상속인의 지분이 감소한 경우(다만, 상속인이 상속받은 주식 등을 상속세 또는 증여세로 물납하여 지분이 감소한 경우는 제외하되, 이 경우에도 상속인은 최대주주나 최대출자자에 해당하여야 함)

④ 다음 1) 및 2)에 모두 해당하는 경우

- 1) 정규직근로자(상증령§15⑬에 따른 정규직근로자) 수의 전체 평균이 상속개시일이 속하는 법인세 사업연도(소득세 과세기간)의 직전 2개 사업연도의 정규직근로자 수의 평균의 100분의 90에 미달하는 경우
  - 2) 총급여액(상증령§15⑭에 따른 총급여액)의 전체 평균이 상속개시일이 속하는 사업연도의 직전 2개 사업연도의 총급여액의 평균의 100분의 90에 미달하는 경우
- 3) 기업상속공제 사후관리요건 위반시 추정율 (상증령 §15⑮) : 100분의 100  
(23.1.1. 이후 상속개시 분부터 적용)

4) 이자상당액 (상증령 §15⑯)

아래 가)의 금액에 나)의 기간과 3)의 율을 곱하여 계산한 금액[가)×나)×다]

가) 결정된 상속세액

나) 상속세 과세표준 신고기한의 다음날부터 사후관리 사유가 발생한 날까지의 기간

다) 상속세의 부과 당시의 국세환급가산금의 이율(현행 29/1,000)을 365로 나눈 율



**실무**

▶ 기업상속공제 사후관리요건 위반시 기간별 추정율('22.12.31. 이전 상속개시 분)

가) 기간의 구분

- ① 위 2)사후관리 요건의 ①, ②, ③에 해당하는 경우 : 상속개시일부터 해당일까지의 기간
- ② 위 2)의 ④에 해당하는 경우 : 상속이 개시된 사업연도의 말일부터 해당일까지의 기간
- ③ 위 2)의 ⑤에 해당하는 경우 : 상속이 개시된 소득세 과세기간 또는 법인세 사업연도의 말일부터 각 소득세 과세기간 또는 법인세 사업연도의 말일까지 각각 누적하여 계산한 정규직 근로자 수의 전체 평균 또는 같은 방식으로 계산한 총급여액의 전체 평균이 법 제18조제6항제1호라목에 따른 기준고용인원 또는 기준총급여액 이상을 충족한 기간 중 가장 긴 기간

나) 기간별 추정율 표

기간	율
5년 미만	100분의 100
5년 이상 7년 미만	100분의 80

☞ 다만, 위 2)사후관리요건 ①에 해당하는 경우에는 자산처분비율에 기간별 추정율을 곱한 율로 한다.

## 6. 영농자녀 등이 증여받은 농지 등에 대하여 증여세를 감면받은 경우 취득가액 특례 (조특법 §71⑤)

「조세특례제한법」 제71조제1항에 따라 영농자녀 등이 증여세를 감면받은 농지등을 양도하는 경우 해당 농지등의 취득시기는 자경농민등(증여자)이 그 농지등을 취득한 날로 하고, 필요경비는 자경농민등의 취득 당시 필요경비로 한다.



### 실무

#### ▶ 증여세 감면대상 농지등은 다음의 요건을 모두 충족한 경우를 말함(조특법 §71①)

##### 1. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 농지등

가. 농지 : 「농지법」 제2조제1호가목에 따른 토지로서 4만제곱미터 이내의 것

나. 초지 : 「초지법」 제5조에 따른 초지조성허가를 받은 초지로서 14만8천500제곱미터 이내의 것

다. 산림지 : 「산지관리법」 제4조제1항제1호에 따른 보전산지 중 「산림자원의 조성 및 관리에 관한 법률」에 따라 산림경영계획을 인가받거나 특수산림사업지구로 지정받아 새로 조림(造林)한 기간이 5년 이상인 산림지(채종림, 「산림보호법」 제7조에 따른 산림보호구역을 포함)로서 29만7천제곱미터 이내의 것. 다만, 조림 기간이 20년 이상인 산림지의 경우에는 조림 기간이 5년 이상인 29만7천제곱미터 이내의 산림지를 포함하여 99만 제곱미터 이내의 것으로 한다.

라. 축사용지 : 축사 및 축사에 딸린 토지로서 해당 축사의 실제 건축면적을 「건축법」 제55조에 따른 건폐율로 나는 면적의 범위 이내의 것

마. 어선 : 「어선법」 제13조의2에 따른 총톤수 20톤 미만의 어선

바. 어업권 : 「수산업법」 제2조 또는 「내수면어업법」 제7조에 따른 어업권으로서 10만 제곱미터 이내의 것

사. 어업용 토지등 : 4만 제곱미터 이내의 것

아. 염전 : 「소금산업 진흥법」 제2조제3호에 따른 염전으로서 6만제곱미터 이내의 것

2. 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제36조에 따른 주거지역·상업지역 및 공업지역 외에 소재하는 농지등

3. 「택지개발촉진법」에 따른 택지개발지구나 그 밖에 대통령령으로 정하는 개발사업지구로 지정된 지역 외에 소재하는 농지등

▶ ‘자경농민등(증여자)’는 농지등의 소재지(연접지역 직선 30km<sup>2</sup> 이내)에 거주하면서 증여일로부터 소급하여 3년 이상 계속하여 직접 영농에 종사하고 있는 자를 말함(조특령§68①)

▶ ‘영농자녀(수증자)’는 증여일 현재 만 18세 이상 직계비속으로, 증여세 신고기한까지 농지등의 소재지에 거주하면서 증여받은 농지등에서 직접 영농에 종사하는 자를 말함(조특령§68③)

## 7. 부동산 등에 대한 취득가액(실지거래가액) 의제 (소득법 §97⑦)

### 가. 실거래가 신고분 확인방법 (소득법 §97⑦, 소득령 §163⑪, 소득칙 §79④)

자산을 양도한 거주자가 그 자산 취득시 「부동산 거래신고 등에 관한 법률」 제3조제1항에 따라 신고(구 「주택법」 제80조의2에 따른 주택 거래신고를 포함)한 실제거래가격을 관할 세무서장이 확인한 경우에는 이를 취득당시의 실지거래가액으로 본다. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하면 제외한다.

- ① 전 소유자의 양도가액이 「소득세법」 제114조에 따라 경정되는 경우
- ② 전 소유자의 양도세가 비과세되는 경우로서 실지거래가액보다 높은 가액으로 거래한 것으로 확인한 경우
- ③ 실지거래가격이 전 소유자의 양도소득세 과세표준 예정 또는 확정신고시 양도가액과 상이한 경우

### 나. 등기부 기재가액으로 추정 (소득법 §114⑤, 소득령 §176⑤)

양도소득세 무신고한 경우에 등기부 기재가액을 실지거래가액으로 추정할 수 있다.

☞ 자세한 내용은 238쪽 참조

## 8. 상속·증여받은 자산에 대한 취득가액(실지거래가액) (소득령 §163⑨)

### 가. 원칙

실지거래가액으로 양도차익을 산정하는 경우 상속 또는 증여(「소득세법」 제88조제1호 각 목 외의 부분 후단에 따른 부담부증여의 채무액에 해당하는 부분도 포함하되, 「상속세 및 증여세법」 제34조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조, 제41조의2부터 제41조의5까지, 제42조, 제42조의2 및 제42조의3에 따른 증여는 제외)로 취득한 자산의 취득가액은 상속개시일 또는 증여일 현재의 「상속세 및 증여세법」 제60조부터 제66조까지의 규정에 따라 평가한 가액(같은 법 제76조에 따라 세무서장등이 결정·경정한 가액이 있는 경우 그 결정·경정한 가액으로 한다)을 취득당시의 실지거래가액으로 본다.

## 나. 1990.8.30. 개별공시지가 고시되기 전에 상속·증여받은 토지의 경우

(소득령 §163①1.)

다음 중 많은 금액을 취득당시 실지거래가액으로 본다.

- ① 상속개시일 또는 증여일 현재 「상속세 및 증여세법」 제60조부터 제66조까지의 규정에 의하여 평가한 가액
- ②  $1990.1.1. \text{ 기준} \times \frac{\text{취득당시의 시가표준액}}{(\text{1990.8.30. 현재의 시가표준액} + \text{그 직전에 결정된 시가표준액}) \div 2}$   
개별공시지가

## 다. 2000.12.31. 이전에 상속·증여받은 일반건물의 경우 (소득령 §163②2.)

2000.12.31. 이전(건물기준시가가 최고고시되기 전)에 상속 또는 증여받은 건물인 경우에는 다음 중 많은 가액을 취득당시 실지거래가액으로 본다(2004.1.1. 이후 양도분부터 적용).

- ① 상속개시일 또는 증여일 현재 「상속세 및 증여세법」 제60조부터 제66조까지의 규정에 의하여 평가한 가액
- ② 「소득세법 시행령」 제164조제5항부터 제7항까지의 규정에 의한 가액  
(2001.1.1. 현재의 건물기준시가) × (취득당시 기준시가 산정기준율)

## 라. 증여받은 재산을 기준시가로 평가한 후 양도(실가)시 취득가액

투기지역 부동산 등에 해당되어 실지거래가액에 의해 양도차익을 계산하는 경우, 증여로 취득한 자산의 취득가액(실가)은 「상속세 및 증여세법」에 의해 평가한 가액이므로, 상속세 및 증여세법상 평가액이 기준시가지인 경우이면 양도가액은 실지거래가액, 취득가액은 기준시가가 적용될 수 있다(서일46014-11260, 2003.9.6.).

# 9. 이종과세 조정

## 가. 상속·증여재산으로 보는 자산 양도시 이종과세 조정 (소득령 §163⑩1.)

양도소득세 과세대상자산에 대한 양도차익을 실지거래가액으로 계산하는 경우로서 「상속세 및 증여세법」 제3조의2제2항, 제33조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조,

제41조의2부터 제41조의5까지, 제42조, 제42조의2, 제42조의3, 제45조의3부터 제45조의5까지의 규정에 따라 상속세나 증여세를 과세받은 경우에는 해당 상속재산 가액이나 증여재산 가액(같은 법 제45조의3부터 제45조의5까지의 규정에 따라 증여세를 과세받은 경우에는 증여의제이익을 말함) 또는 그 증감액을 취득가액에 더하거나 뺀다(2004. 1.1. 이후 양도하는 분부터 적용, 개정 2014.2.21. 2016.2.17.).

### 1) 취지

경제적 이익의 무상이전에 대해 상속세나 증여세를 과세하더라도 소득세 과세논리상 해당 재산 처분시에는 해당 상속세 또는 증여세 과세가액을 필요경비로 인정해야 하고, 2004.1.1.부터 「상속세 및 증여세법」 제2조에서 증여의 개념을 별도로 정의함에 따라 본래의 상속·증여와 상속·증여의제(「상증법」 제3조의2제2항, 제33조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조, 제41조의2부터 제41조의5까지, 제42조, 제42조의2, 제42조의3, 제45조의3부터 제45조의5)을 달리 취급할 이유가 없으므로,

상속·증여예시 규정에 의해 상속세나 증여세를 과세받은 자산을 양도하는 경우에는 해당 증여재산가액(증여의제이익) 또는 그 증·감액을 양도자산의 실지취득가액에 가산하거나 차감하도록 하였다.

### 2) 개정연혁

구분	취득가액	
'03.12.31. 이전 양도	인정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상증법 §40①의 규정에 따른 전환사채 등의 증여의제로 증여세를 과세받은 자산양도</li> <li>• 상증법 §41의3·§41의5규정에 의하여 증여세를 과세받거나 환급받은 자산양도</li> </ul>
	불인정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 기타 다른 증여의제로 과세된 재산 양도시에는 증여세 과세가액을 필요경비로 불인정</li> </ul>
'04.1.1. 이후 양도	인정*	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상증법 §33 내지 §42 및 §45의3의 규정(증여예시규정)에 의하여 증여세를 과세받은 자산을 양도</li> </ul>
'14.2.21. 이후 양도		<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상증법 §3① 단서, §33부터 §42, §45의3규정에 의하여 상속세나 증여세를 과세받은 자산을 양도</li> </ul>
'16.2.17. 이후 양도		<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상증법 §3의2②, §33부터 §39까지, §39의2, §39의3, §40, §41의2부터 §41의5까지, §42조, §42의2, §42의3, §45의3부터 §45의5 규정에 의하여 상속세나 증여세를 과세받은 자산을 양도</li> </ul>

\* '04.1.1. 이후 양도분 취득가액 불인정 : 명의신탁재산의 증여의제로 과세된 자산의 양도

## 나. 법인세법상 상여·배당 등 처분된 금액 이중과세 조정 (소득령 §163⑩2.)

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.

## 10. 의제취득일 전에 취득한 자산의 취득당시 실지거래가액

(양도가액 또는 취득가액을 추계결정 또는 경정하는 경우, 소득령 §176의2④)

의제취득일 전에 취득한 자산(상속·증여받은 자산을 포함)의 의제취득가액을 적용할 때 의제취득일 현재의 취득가액은 다음의 가액 중 많은 것으로 한다.

- ① 의제취득일 현재 매매사례가액, 감정평균가액, 환산취득가액
- ② 취득당시의 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액이 확인되는 경우로서 해당 자산의 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액과 그 가액에 취득일부터 의제취득일의 직전일까지의 보유기간동안의 생산자물가상승률을 곱하여 계산한 금액을 합산한 가액
  - ☞ 「생산자물가상승률」이란 「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 말함
  - ☞ 의제취득일 전에 취득한 부동산을 2000.1.1. 이후 양도하고 「소득세법」 제96조제1항제6호의 규정에 의하여 실지거래가액으로 신고하는 경우에 취득가액은 동법시행령 제176조의2제3항제3호 및 제4항제1호의 규정에 의하여 동조 제2항제2호의 규정을 준용하여 계산한 환산가액을 적용할 수 있음 (재정경제부 재산세제과46014-276, 2000.9.28.)

## 11. 필요경비로 인정되는 토지초과이득세

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

☞ 근거 : 토지초과이득세 폐지법률 부칙 제2조, 1998.12.28. 법률 제5586호

### 가. 양도차익 산정방법과 관계없이 공제

기부과된 토지초과이득세는 양도차익 산정방법(기준시가 또는 실지거래가액), 신고 유무를 구분하지 않고 공제하며, 무신고시에도 공제가 가능하다.

### 나. 토지초과이득세의 결정일

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

양도시기별	공제방법	공제되는 금액
결정일부터 3년 이내 양도	세액공제	기부과된 토지초과이득세 전액을 세액공제
결정일부터 3년 후 6년 이내 양도	세액공제	기부과된 토지초과이득세의 60%를 세액 공제
결정일부터 6년 후 양도	필요경비 공 제	기부과된 토지초과이득세 전액을 필요 경비공제 (재산 46014-76, 2000.2.12.)

☞ 토지초과이득세가 그 결정일로부터 6년 이상 경과된 경우, 양도소득세에서 세액공제 할 수 없고 양도차익 계산상 필요경비로 공제됨(국심2003서1338, 2003.7.18.)

## 1. 양도소득금액 계산 (소득법 §95①)

양도소득금액의 계산은 양도가액에서 취득가액 등 필요경비를 공제하고, 그 금액(양도차익)에서 장기보유특별공제액을 공제한 금액으로 한다.

$$\text{양도소득금액} = \begin{array}{l} \text{양도가액} \\ (\text{소득법 §96}) \end{array} - \begin{array}{l} \text{취득가액 등 필요경비} \\ (\text{소득법 §97}) \end{array} - \begin{array}{l} \text{장기보유특별공제액} \\ (\text{소득법 §95②}) \end{array}$$

## 2. 장기보유특별공제 (소득법 §95②, ④)

장기보유특별공제란 부동산 양도의 경우 물가상승으로 인하여 보유이익이 과도하게 누적되는 것을 감안하여 일정기간 이상 보유한 부동산 양도에 있어 양도소득금액을 계산할 때 양도차익의 일정부분을 공제하여 주는 제도로, 그 목적은 부동산의 건전한 투자행태 내지 소유행태를 유도하고 또한 양도소득은 계속·반복적으로 발생하는 사업소득과 달리 장기간 보유함으로써 형성된 소득이 양도시점에 와서 실현된 것으로서 물가상승에 따른 명목소득의 성격이 강하므로 물가상승분을 공제하여 주는데 있다.

장기보유특별공제는 보유기간이 3년 이상인 토지·건물(「소득세법」 제104조제3항의 미등기양도자산과 같은 조 제7항 각 호에 따른 자산은 제외) 및 「소득세법」 제94조제1항제2호가목에 따른 자산 중 조합원입주권(조합원으로부터 취득한 것은 제외)에 대하여 그 자산의 양도차익(조합원입주권을 양도하는 경우에는 「도시 및 주거환경정비법」 제74조에 따른 관리처분계획 인가 및 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 제29조에 따른 사업시행인가 전 토지분 또는 건물분의 양도차익으로 한정)에 「소득세법」 제95조제2항 표1에 따른 보유기간별 공제율을 곱하여 계산한 금액을 말한다. 다만, 거주자(비거주자 제외, 소득법 §121② 단서)의 1세대 1주택(이에 딸린 토지를 포함)에 해당하는 자산의 경우에는 그 자산의 양도차익에 같은 항 표2에 따른 보유기간별 공제율을 곱하여 계산한 금액을 말한다.

자산의 보유기간은 그 자산의 취득일부터 양도일까지로 한다. 다만, 제97조의2제1항의 경우에는 증여한 배우자 또는 직계존비속이 해당 자산을 취득한 날부터 기산하고, 같은 조 제4항제1호에 따른 가업상속공제가 적용된 비율에 해당하는 자산의 경우에는 피상속인이 해당 자산을 취득한 날부터 기산한다.

'20.1.1.~12.31. 기간 양도하는 1세대 1주택 고가주택의 경우에는 보유기간 중 2년 이상 거주한 경우 「소득세법」 제95조제2항 표2에 따른 공제율을 적용하고, 2년 이상 거주하지 않은 경우는 같은 항 표1에 따른 공제율을 적용하였는데(18.9.13.대책),

거주목적 실수요 중심의 주택 소유를 유도하기 위하여 '21.1.1. 이후 양도하는 1세대 1주택에 적용되는 장기보유특별공제에 거주기간 요건을 강화하였다(19.12.16.대책).

비사업용 토지의 경우, 2015년 12월 31일까지 양도한 경우는 장기보유특별공제를 배제하였다가, 2016년 1월 1일부터는 장기보유특별공제를 적용하였으나 그 보유기간의 기산일을 2016년 1월 1일부터로 하였으므로 2016년 12월 31일까지 양도분은 실질적으로 장기보유특별공제를 받을 수 없다.

하지만 2016년 12월 20일 「소득세법」을 개정하여 비사업용토지에 대한 장기보유특별공제를 적용할 때 그 보유기간의 기산일을 취득일부터 기산하도록 하였고, 그 시행은 2017년 1월 1일 이후 양도하는 분부터 적용(「소득세법」 부칙 제14389호 제14조)하고 있다.

장기보유특별공제액은 해당자산의 양도차익의 범위 내에서 공제하며, 과세기간에 자산별로 양도차익과 양도차손이 발생하는 때에는 먼저 각 자산별로 장기보유특별공제액을 계산하여 공제한 이후에 결손금을 통산한다.

### 가. 장기보유특별공제 적용대상

보유기간이 3년 이상인 토지·건물(미등기양도자산 등 제외) 및 조합원입주권\*

\* 조합원입주권(조합원으로부터 취득한 것 제외)의 경우에는 관리처분계획 인가 및 사업시행계획인가 전 토지 또는 건물분의 양도차익에 한정하여 적용함 ⇨ 2013.1.1. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용

### 나. 장기보유특별공제 제외대상

- ① 부동산이 아닌 자산(조합원입주권 제외)
- ② 보유기간 3년 미만의 부동산
- ③ 미등기양도자산(법률의 규정에 의하여 등기가 불가능한 자산 등 제외. 소득령 §168)

- ④ 국외부동산(소득법 §118의8., 2008.1.1. 이후 양도분부터 적용)
- ⑤ 중과대상인 다주택자가 양도하는 조정대상지역 주택(2018.4.1. 양도분부터 적용)

## 다. 장기보유특별공제액 계산

장기보유특별공제액 = 양도차익 × 보유기간에 따른 공제율

부동산의 보유기간 및 1세대 1주택 여부에 따라 다음과 같이 구분하여 적용한다.

### 1) '21.1.1. 이후 양도분

#### ① 토지·건물, 조합원입주권

보유 기간	3년	4년	5년	6년	7년	8년	9년	10년	11년	12년	13년	14년	15년 이상
공제율	6%	8%	10%	12%	14%	16%	18%	20%	22%	24%	26%	28%	30%

#### ② 3년 이상 보유한 1세대 1주택

구 분		3년~	4년~	5년~	6년~	7년~	8년~	9년~	10년~
공제율	보유기간	12%	16%	20%	24%	28%	32%	36%	40%
	거주기간	12(8*)%	16%	20%	24%	28%	32%	36%	40%
	합계	24(20*)%	32%	40%	48%	56%	64%	72%	80%

☞ 1세대 1주택 : 보유기간이 3년 이상(12%)이고 거주기간이 2년 이상 3년 미만(8%)인 경우 20% 적용

### 2) '19.1.1.~'20.12.31. 양도분

#### ① 토지·건물, 조합원입주권

보유 기간	3년	4년	5년	6년	7년	8년	9년	10년	11년	12년	13년	14년	15년 이상
공제율	6%	8%	10%	12%	14%	16%	18%	20%	22%	24%	26%	28%	30%

#### ② 3년 이상 보유한 1세대 1주택

보유기간	3년	4년	5년	6년	7년	8년	9년	10년이상
공제율	24%	32%	40%	48%	56%	64%	72%	80%

\* '20.1.1.~12.31. 기간 양도하는 경우에는 보유기간 중 2년이상 거주한 주택의 경우 적용(일시적 2주택 포함)

3) '09.1.1.~'18.12.31. 양도분

- ① 토지·건물, 다주택자(다만, 2주택 이상자는 2012.1.1. 이후 양도분부터 적용되나, 중과대상인 다주택자의 조정대상지역내 주택은 2018.3.31.까지만 적용됨)

보유기간	3년	4년	5년	6년	7년	8년	9년	10년이상
공제율	10%	12%	15%	18%	21%	24%	27%	30%

- ② 3년 이상 보유한 1세대 1주택

보유기간	3년	4년	5년	6년	7년	8년	9년	10년이상
공제율	24%	32%	40%	48%	56%	64%	72%	80%

4) 1세대 1주택 장기보유특별공제 적용 범위

- ① 1세대가 양도일 현재 1주택을 3년 이상 보유하고 보유기간 중 거주기간이 2년 이상인 주택(소득령 §159의4)

- 제155조(일시적 2주택, 상속, 등거봉양, 혼인, 농어촌주택, 장기임대주택), 제155조의2(장기저당담보주택), 제155조의3(상생임대주택), 제156조의2(주택과 조합원입주권 소유), 제156조의3(주택과 분양권을 소유) 및 그 밖의 규정에 따라 1세대 1주택으로 보는 주택을 포함

\* 직전거주주택보유주택의 임대기간에 대한 장기보유특별공제율은 최대 30%(표1)적용(소득령 §161④)

\* 상생임대주택의 경우 장기보유특별공제율 표2의 적용이 가능하나, 거주기간별 공제율은 적용되지 않음에 유의

- ② 1세대 1주택 비과세 요건을 갖추지 못하여 과세되는 주택으로서 1세대가 양도일 현재 1주택을 3년 이상 보유하고 보유기간 중 거주기간이 2년 이상인 주택
- ③ 1세대 1주택 비과세 요건을 갖추어 비과세를 적용받는 주택으로서 양도가액이 12억원을 초과하는 고가주택(소득령§160)

5) 보유기간의 계산방법

- ① 보유기간은 양도자산의 취득일부터 양도일까지로 계산하고, 초일은 산입한다(재산 46014-205, 2002.12.18.).
- ② 상속받은 자산을 양도하는 경우에는 상속개시일부터 기산한다.

☞ 공동상속주택인 경우 거주기간은 해당 주택에 거주한 공동상속인 중 그 거주기간이 가장 긴 사람이 거주한 기간으로 판단('24.2.28. 이전에는 공동상속주택인 경우 거주기간은 공동상속주택을 소유한 것으로 보는 사람이 거주한 기간으로 판단)

☞ (참고)세율적용을 위한 보유기간 계산시에서는 피상속인의 취득일부터 기산(소득법 §104②1.)

③ 「소득세법」 제97조의2제1항이 적용되는 경우(배우자 또는 직계존비속 이월과세)에는 증여한 배우자 또는 직계존비속이 해당 자산을 취득한 날부터 기산한다(소득법 §95④).

☞ 비교 : 세율적용을 위한 보유기간 계산시에서도 증여한 배우자 또는 직계존비속의 취득일부터 기산(소득법 §104②2.)

④ 재개발·재건축 등으로 취득한 입주권의 경우(136쪽 참조)

⑤ 재개발·재건축 등으로 취득한 신축건물의 경우(138쪽 참조)



## 사례

### ▶ 동일세대원으로부터 상속받은 고가주택의 장기보유특별공제 시 소득령§159의3 적용방법

동일세대원으로부터 상속받은 1세대 1주택(고가주택)의 장기보유특별공제 적용시, 소득법§95② 표2 적용 대상여부를 판정함에 있어, 피상속인과 상속인의 동일세대원으로서 보유·거주한 기간을 통산함(기획재정부 재산세제과-720, 2021.8.10.)

### ▶ 1세대 2주택자가 '21.1.1. 이후 1주택을 양도(과세)한 후 남은 거주주택을 양도하는 경우 장기보유특별공제 적용 시 보유기간 및 거주기간의 기산일

주택 양도 시 장기보유특별공제를 적용을 위한 보유기간은 해당주택의 취득일부터 기산하는 것이며, 거주기간은 해당주택의 취득일 이후 실제 거주한 기간에 따르는 것임(서면-2021-법령해석재산-0900, 2021.4.16.)

☞ 1세대 1주택 비과세 적용이 되지 않더라도 1주택자는 장기보유특별공제를 표2 적용 가능

### ▶ 1세대 3주택자가 '21.1.1. 이후 2주택을 양도한 후 남은 거주주택을 양도하는 경우 장기보유특별공제를 계산방법

3주택(A, B, C)을 보유한 1세대가 2021.1.1. 이후 2주택(B, C)을 양도하여 양도일 현재 국내에 1주택(A)을 보유하고, 보유기간(해당 주택의 취득일부터 양도일까지 기간) 중 2년 이상 거주한 최종 1주택을 양도한 경우 장기보유특별공제율은 「소득세법」 제95조제2항 표2의 공제율을 적용하는 것임(사전-2021-법령해석재산-1337, 2021.10.29.)

☞ 1세대 1주택 비과세 적용이 되지 않더라도 일시적 2주택자는 장기보유특별공제를 표2 적용 가능

### ▶ 지적재조사사업으로 증가된 공부상 토지면적의 장기보유특별공제 적용에 따른 보유기간 계산방법 등

「지적재조사에 관한 특별법」 제18조에 따른 지적재조사사업에 의한 경계의 확정으로 지적공부상의

면적이 증가되어 같은 법 제20조에 따라 징수한 조정금은 그 증가된 면적에 해당하는 토지를 2018.12.31. 이전에 양도하는 경우에 한정하여 양도소득 계산 시 취득가액에 포함하는 것이며, 같은 토지에 대한 장기보유특별공제액 계산에 따른 보유기간은 「지적재조사에 관한 특별법」 제25조에 따른 등기축탁의 등기접수일과 같은 법 제20조에 따른 조정금의 납부 완료일 중 빠른 날부터 기산하는 것임(서면-2018- 법령해석재산-3652, 2019.8.21.)

☞ 지적재조사사업에 따라 조정금을 납부하여 지적공부상 증가된 면적에 해당하는 토지는 새로운 취득으로 봄

▶ **거주자에서 비거주자로 다시 거주자가 된 상태에서 1세대 1주택 양도 시 장기보유특별공제액 계산방법**

거주자가 주택을 취득한 후 비거주자가 되었다가 다시 거주자가 되어 해당 주택을 양도하는 경우로서 양도일 현재 1세대 1주택인 경우 양도차익에서 공제할 장기보유특별공제액은 「소득세법」 제95조 제2항의 주택의 전체보유기간에 대한 표1에 따른 공제율과 거주자로서 보유기간에 대한 표2에 따른 공제율 중 큰 공제율을 적용하여 계산하는 것임. 다만, 거주자에 해당하는지 여부는 사실판단 할 사항임 (사전-2017-법령해석재산-0679, 2019.11.29.)

▶ **노후 등으로 멸실하고 재건축한 주택의 부수토지에 대한 공제율(토지) 적용방법**

노후 등으로 인하여 종전주택을 멸실하고 재건축한 주택으로서 「소득세법」 제89조제1항제3호에 따른 비과세대 상에서 제외되는 고가주택을 양도하는 경우, 해당 고가주택의 부수토지에 대한 장기보유 특별공제액을 계산할 때 「소득세법」 제95조제2항 표2에 따른 공제율은 종전주택의 부수토지였던 기간을 포함한 보유기간별 공제율을 적용하는 것임(재산세제과-34, 2017.1.16.)

▶ **리모델링으로 증축한 고가주택에 대한 장기보유 특별공제 및 양도소득세율 적용방법**

[질의] 리모델링으로 증축한 고가주택의 장기보유특별공제액 및 양도소득세율 계산 시 리모델링 전·후의 주택의 면적을 구분하여 보유기간을 산정하여야 하는지

(제1안) 구분하지 않음 (기존면적의 보유기간으로 산정)

(제2안) 구분 함 (기존면적과 증가면적을 별도 산정)

[회신] 귀 질의와 같이 공동주택을 각 세대의 주거전용면적의 30퍼센트 이내에서 증축하는 리모델링의 경우 제1안이 타당함(기획재정부 재산세제과-429, 2023.3.10.)

▶ **주택부수토지가 주택보다 보유기간이 오래된 경우 장기보유특별공제액 계산방법**

「소득세법」 제95조제2항을 적용할 때 1세대 1주택에 딸린 토지를 양도하는 경우로서 주택보다 보유기간이 오래된 주택 부수토지에 대한 장기보유특별공제는 그 토지의 전체보유기간에 따른 같은 항 표1의 공제율과 주택 부수토지로서의 보유기간에 따른 같은 항 표2의 공제율 중 큰 공제율을 적용하는 것임(기획재정부 재산세제과-1183, 2010.12.10.)

▶ **조합원입주권 양도시 장기보유특별공제액 계산방법**

주택재건축사업을 시행하는 정비사업조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지를 제공하고 취득한 입주자로 선정된 지위를 양도하고 해당 양도소득금액을 계산할 때, 소득세법 제95조 제1항에 따른 장기보유 특별공제액은 같은 법 제2항 및 같은 법 시행령 제166조 제1항에 따라 기존건물과 그 부수토지의 관리처분계획 인가일까지의 양도차익에 대하여 해당 기존건물과 그 부수토지의 취득일부터

관리처분계획인가일까지의 기간에 해당하는 공제율을 곱하여 계산한 금액을 적용하는 것임(기획재정부 재산세제과-621, 2009.3.26.)

▶ **청산금에 대한 장기보유특별공제액 계산방법**

주택재건축사업의 조합원이 당해 조합에 기존건물(그 부수토지를 포함, 이하 같음)을 제공하고 기존건물의 평가액과 신축건물의 분양가액에 차이가 있어 청산금을 수령한 경우 「소득세법」 제95조 제1항에 따른 장기보유특별공제 적용시 보유기간은 동법 제95조 제4항에 따라 당해 자산의 취득시기부터 양도일까지 하는 것임(기획재정부 재산세제과-439, 2014.6.9.)

▶ **다주택자가 1주택을 상가로 용도변경 후 양도시 장기보유특별공제 보유기간 기산일**

장기보유특별공제 적용대상이 아닌(중과세율 적용대상) 다주택자가 주택을 상가로 용도변경 후 양도 시 장기보유특별공제 보유기간은 용도변경일부터 기산함(사전-2022-법규재산-0881, 2022.12.28.)

▶ **양도소득특별공제액을 계산함에 있어서 “취득일로부터 양도일까지 기간”과 “자산의 보유기간”의 해석방법**

「구 소득세법」 제23조제2항은, 양도소득금액은 양도차익에서 다시 다음 각 호의 금액을 순차로 공제한 금액으로 하되, 그 자산의 보유기간이 2년 미만인 것 등에 대하여는 이를 공제하지 아니한 금액으로 한다고 규정하면서, 제1호에서 그 취득가액에 대통령령이 정하는 율과 그 취득일로부터 양도일까지의 기간을 곱한 금액(이하 양도소득특별공제액이라 한다)을 차감하고 있음

한편 같은 조 제5항은, 제70조제6항의 규정을 제2항이 규정하는 자산의 보유기간 계산에 관하여 준용한다고 규정하고 있으며, 제70조제6항은 보유기간을 당해 자산의 취득일로부터 양도일까지로 하되, 상속받은 자산에 대한 보유기간의 계산은 피상속인이 당해 자산을 취득한 날로부터 기산한다고 규정하고 있음

이들 규정을 대비해 보면, 제23조제2항은 ‘보유기간’이라는 용어(단서)와 ‘취득일로부터 양도일까지의 기간’이라는 용어(제1호)를 구별하여 사용하고 있고, 또 같은 조 제5항에 의하여 준용되는 제70조제6항은 ‘보유기간’에 대하여만 규정하고 있음이 법문상 명백하므로, ‘보유기간’이 아닌 ‘취득일로부터 양도일까지의 기간’이라는 용어를 사용하고 있는 제23조제2항 제1호에 의하여 양도소득특별공제액을 계산하는 데에는 제70조제6항의 규정이 준용될 수 없고, 따라서 상속받은 자산의 경우에도 피상속인의 취득일이 아닌 상속인의 취득일, 즉 상속개시일로부터 기산하여야 한다고 풀이함이 상당함(대법원97누10949, 1998.9.18.)

▶ **다주택자가 '09.3.16.~'12.12.31. 중 취득한 주택을 조정대상지역 지정 후 양도 시 장기보유특별공제 적용 여부**

2009년 3월 16일부터 2012년 12월 31일까지의 기간 중 취득한 주택의 소재지가 추후 「주택법」에 다른 조정대상지역으로 지정된 상황에서 다주택자가 해당 주택을 2018년 4월 1일부터 2022년 5월 9일까지 양도하는 경우에는 「소득세법」 제95조제2항 규정에 따라 장기보유특별공제가 적용되지 않는 것임 (기획재정부 재산세제과-477, 2024.4.17.)

6) 장기일반민간임대주택등\*에 대한 장기보유특별공제 ('14.1.1. 이후 양도분부터 적용, 조특법 §97의3)

\* 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제4호의 공공지원민간임대주택 또는 같은 조 제5호의 장기일반 민간임대주택

☞ 자세한 내용은 제4편 참조(358쪽)

7) 장기임대주택에 대한 장기보유특별공제 ('14.1.1. 이후 양도분부터 적용, 조특법 §97의4)

☞ 자세한 내용은 제4편 참조(363쪽)

양도소득 과세표준은 종합·퇴직소득과 구분하여 양도가액에서 취득가액 등 필요경비와 장기보유특별공제액을 공제한 양도소득금액에서 다시 양도소득 기본공제를 한 금액이다.

양도소득과세표준에 양도소득세 세율을 적용하여 계산하면 산출세액이 계산된다.

- ▶ 양도소득과세표준 = 양도소득금액 - 소득감면대상 소득금액 - 양도소득 기본공제
- ▶ 양도소득산출세액 = 양도소득과세표준 × 양도소득세율

## 1. 양도소득 기본공제 (소득법 §103)

양도소득 기본공제는 거주자 또는 비거주자에게 종합소득 등의 다른 소득이 있는지 여부와 관계없이 공제하며, 예정·확정신고를 하지 않더라도 공제된다. 다만, 미등기 양도자산에 해당하는 경우에는 공제하지 않는다.

### 가. 기본공제금액

양도소득금액이 있는 거주자의 기본공제금액은 해당연도의 국내자산 양도소득인지 국외자산 양도소득인지 여부를 먼저 구분하고, 양도소득의 범위에 따라 부동산 등 (토지·건물·부동산에 관한 권리 및 기타자산), 주식 등(상장·비상장주식) 및 파생상품 양도소득, 신탁의 이익을 받을 권리로 구분하여 각각 연간 250만원씩을 공제한다.

이 경우 파생상품은 '17.1.1. 이후 양도분부터, 주식은 '20.1.1. 이후 양도분부터는 국내·외 손익을 합산하도록 하였으며, 국외전출세는 '18.1.1. 이후 양도분부터 신탁수익권은 '21.1.1. 이후 양도분부터 연 250만원을 공제한다.

양도 자산		소득 금액	양도소득 기본공제액
국 내 (소득법 §103)	부동산(특정주식 등 포함)	10,000,000	2,500,000
	주식 등	10,000,000	2,500,000
	파생상품('16.1.1. 이후)	10,000,000	2,500,000
	신탁수익권('21.1.1. 이후)	10,000,000	2,500,000
국 외 (소득법 §118의7)	부동산(특정주식 등 포함)	10,000,000	2,500,000
국외전출세(소득법 §118의10④, '18.1.1. 이후)		10,000,000	2,500,000
계		60,000,000	15,000,000

#### 나. 공제방법 (소득법 §103②)

양도소득금액에 「소득세법」 또는 「조세특례제한법」이나 그 밖의 법률에 따른 감면 소득금액이 있는 경우에는 그 감면소득금액 외의 양도소득금액에서 먼저 공제하고, 감면 소득금액 외의 양도소득금액 중에서는 해당 과세기간에 먼저 양도한 자산의 양도소득 금액에서부터 순서대로 공제한다.



#### 사례

##### ▶ 비거주자의 양도소득기본공제 적용 여부

비거주자의 국내원천 양도소득의 과세표준 계산시 '양도소득 기본공제'는 거주자와 동일하게 적용됨 (재일46014-1494, 1997.6.19.)

##### ▶ 1거주자로 보는 종중의 양도소득기본공제 적용 여부

종중재산을 양도한 경우에도 양도소득세 기본공제가 적용됨(재일46014-3149, 1994.12.9.)

## 2. 양도소득세의 세율 적용 (소득법 §104)

양도소득 산출세액은 해당 연도의 양도소득과세표준에 양도소득세 세율을 적용하여 계산한다(소득법 §104).

### 가. 세율 적용시 보유기간의 계산 (소득법 §104②)

부동산, 부동산에 관한 권리, 주식 또는 출자지분에 대해 양도소득세율을 적용하는 경우 보유기간의 계산은 해당 자산의 취득일부터 양도일까지로 한다.

다만, 다음에 해당하는 경우에는 각각 그 정한 날을 그 자산의 취득일로 본다.

- ① 상속받은 자산 : 피상속인이 그 자산을 취득한 날(법정상속인이 유증받은 경우 포함)  
\* 장기보유특별공제는 상속개시일
- ② 「소득세법」 제97조의2 제1항에 해당하는 이월과세대상 자산 : 증여자가 그 자산을 취득한 날
- ③ 법인의 합병·분할(물적분할 제외)로 인하여 합병법인·분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 새로 주식 등을 취득한 경우 : 피합병법인·분할법인 또는 소멸한 분할·합병의 상대방법인의 주식 등을 취득한 날
- ④ 「조세특례제한법」 제70조의2제1항을 적용받은 환매 농지등을 다시 양도하는 경우 세율 적용을 위한 취득시기는 한국농어촌공사에 양도하기 전 해당 농지의 취득일(조특법 §70의2②)



#### 사례

##### ▶ 자산의 보유기간 등을 계산하는 경우 초일을 산입하는지 여부

양도자산의 보유기간의 월수, 자산의 보유기간, 보유기간을 계산하는 때에는, 민법에서 정하는 초일불산입의 규정에 불구하고, 그 기간의 초일을 산입하여 자산의 보유기간 등을 계산하는 것임(재산46014-205, 2002.12.18.; 대법원91누8548, 1992.3.10.)

##### ▶ 구주택 멸실 후 주택을 신축하여 단기양도한 경우 적용할 세율

거주자가 주택(이하 “구주택”이라 함)과 이에 딸린 토지로서 「소득세법」(2014.1.1. 법률 제12169호로 개정된 것) 제89조제1항제3호에 따른 토지(이하 “주택부수토지”라 함)를 취득하여 보유하다가 구주택을 멸실하고 주택부수 토지는 나대지 상태에서 해당 나대지에 신축한 주택(이하 “신축주택”이라 함)과 이에 딸린 주택부수토지를 2014.1.1. 이후 함께 양도하는 경우로서 해당 토지의 주택부수토지인 보유기간이 1년 이상 2년 미만이고, 신축주택의 보유기간이 1년 미만인 경우, 신축주택의 양도소득 과세표준에

대해서는 같은 법 제104조제1항 제3호에 따른 100분의40의 세율을 적용하고, 해당 토지의 양도소득 과세표준에 대해서는 같은 법 같은 조 같은 항 제1호에 따른 세율을 적용하는 것임(서면법규과-1222, 2014.11.19.)

☞ 신축주택은 구주택의 연속으로 보지 않고 완공 시에 별도로 취득한 것으로 보며, 주택부수토지는 구주택으로서의 부수토지 기간과 신축주택으로서의 부수토지 기간을 통산하여 세율을 적용

▶ **나대지 위 주택을 건축하여 주택과 부수토지를 단기 양도 시 부수토지 부분 적용되는 세율**

주택부수토지로서의 보유기간이 1년 미만인 경우 동 주택부수토지 양도소득 과세표준에 대해서 「소득세법」(2020.8.18. 법률 제17477호로 개정된 법률)제104조제1항제3호에 따른 100분의 70의 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 산출세액으로 하는 것임(기획재정부 재산세제과-1354, 2022.10.27.)

**나. 미등기양도자산의 고율과세** (소득법 §104①10., ③)

미등기양도자산이란 토지·건물 및 부동산에 관한 권리를 취득한 자가 그 자산 취득에 관한 등기를 하지 아니하고 양도하는 것을 말하며 70%의 양도세율이 적용된다. 다만 세법상 미등기양도 제외자산으로 열거한 아래 1)경우에 해당하면 등기하지 아니하고 양도하는 경우에도 미등기양도 자산으로 보지 아니한다.

1) 미등기양도 제외자산 (소득령 §168)

- ① 장기할부조건으로 취득한 자산으로서 그 계약조건에 의하여 양도당시 그 자산의 취득에 관한 등기가 불가능한 자산
- ② 법률의 규정 또는 법원의 결정에 의하여 양도당시 그 자산의 취득에 관한 등기가 불가능한 자산
- ③ 「소득세법」 제89조제1항제2호의 규정에 의해 비과세대상인 농지의 교환·분합 및 「조세특례제한법」 제69조제1항에 의해 양도소득세 감면대상인 자경농지와 「조세특례제한법」 제70조제1항에 의해 양도소득세 감면대상인 대토농지
- ④ 비과세요건을 갖춘 1세대 1주택으로서 「건축법」에 따른 건축허가를 받지 아니하여 등기가 불가능한 자산
- ⑤ 「도시개발법」에 따른 도시개발사업이 종료되지 아니하여 토지 취득등기를 하지 아니하고 양도하는 토지
- ⑥ 건설업자가 「도시개발법」에 따라 공사용역 대가로 취득한 체비지를 토지구획환지처분 공고 전에 양도하는 토지

## 2) 미등기양도자산에 대한 불이익

- ① 양도소득세 비과세·감면 적용배제(소득법 §91①)
- ② 기준시가 필요경비 개선공제율 적용시 낮은율 적용(소득령 §163⑥)
- ③ 장기보유특별공제 적용배제(소득법 §95②)
- ④ 양도소득기본공제 적용배제(소득법 §103①1.)
- ⑤ 양도소득세 최고세율 적용(소득법 §104①10.)

☞ '02-'03년 : 60%, '04.1.1. 이후 70%



### 사례

#### ▶ 미등기양도자산에서 말하는 “양도”의 의미

「소득세법」 제70조제7항은 “... ‘미등기양도자산’이라 함은 .... 자산을 취득한 자가 그 자산의 취득에 관한 등기를 하지 아니하고 양도하는 것을 말한다”고 규정하고, 이러한 미등기양도자산에 대하여는 양도소득세의 비과세 및 감면에 관한 규정의 적용을 배제할 뿐 아니라(같은 법 제6조의2), 양도소득과세표준의 100분의 75라는 중과세율을 규정(같은 법 제70조제3항제4호)하고 있는바, 여기서 말하는 “양도”라 함은 자산의 취득자가 스스로 양도하는 임의양도만을 가리키는 것이 아니라 토지수용법 등에 기한 수용과 같이 자산의 취득자의 의사에 기하지 아니한 강제양도의 경우도 이에 해당됨(대법원94누8020, 1995.4.11.)

#### ▶ 법률의 규정에 의하여 양도당시 취득에 관한 등기가 불가능한 자산의 의미

미등기양도 제외자산 중 하나로 들고 있는 “법률의 규정에 의하여 양도 당시 그 자산의 취득에 관한 등기가 불가능한 자산”이라 함은 그 자산의 취득자에 대하여 법률상 일반적으로 그 취득에 관한 등기를 제한 또는 금지함으로써 그 등기절차의 이행이 불가능한 경우를 가리키는 것이며, 농지 소재지에 거주하지 아니하는 비농민에 대한 농지 취득의 제한 등과 같은 상대적 불능의 경우에는 이에 해당하지 아니함(위 판례)

#### ▶ 토지거래허가구역의 토지를 허가없이 취득 및 양도한 경우 미등기 양도자산 해당 여부

「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 토지거래허가구역 안의 토지를 토지 거래허가를 받지 아니하고 매수한 자가 토지거래허가 없이 당해 토지를 제3자에게 양도한 경우 「소득세법」 제88조의 규정에 따른 양도 해당 여부는 회신사례 법규과-262(2006.1.23.)호를 참고하기 바라며, 당해 토지거래가 양도에 해당하는 경우 당해 토지는 같은 법 제104조제3항의 규정에 따른 미등기 양도자산에 해당하는 것임 (법규과-1190, 2007.3.14.)

#### ▶ 무허가건물이 미등기양도제외 자산에 해당하는지 여부

시유지 지상 소재 무허가건물이 건축법상 사용승인을 받지 못하여 건축물관리대장이 작성되지 않아 소유권 보전등기를 못한 경우 및 「특정건축물 정리에 관한 특별조치법」에 따른 특정건축물 양성화

대상건물에 해당하지 아니하여 부동산등기가 불가능한 경우에는 해당 건물은 「소득세법 시행령」 제168조제1항에 따른 미등기양도세의 자산에 해당하는 것임(사전-2016-법령해석재산-0266, 2016.7.10.)

▶ **분등기를 하지 아니하고 가등기만을 거친 후 제3자에게 직접 이전등기된 경우 미등기양도 여부**

을이 갑으로부터 토지를 취득하고 취득대금을 정산하지 않은 상태에서 가등기를 한 후 을이 다시 병과 당해 토지의 매매계약을 하고 받은 대금으로 취득대금을 정산한 후에 소유권은 을을 거치지 않고 갑에서 병에게 직접 이전하는 경우는 미등기양도에 해당함(국심2002중1463, 2003.1.8.)

▶ **명의신탁에 의해 소유권이전등기된 자산의 미등기양도자산 여부**

미등기양도자산에 대해 종과세하는 취지는 자산 취득자가 양도당시 그 취득에 관한 등기를 하지 아니하고 이를 양도함으로써, 양도소득세, 취득세 등의 각종 조세를 포탈하거나 양도차익만을 노려 잔대금 등의 지급없이 전전매매하는 따위의 부동산투기 등을 억제, 방지하려는 데 있다. 따라서 명의신탁에 의하여 소유권이전등기가 경료된 양도자산은 미등기양도자산이 아니므로 종과세율 적용대상이 아님(대법원85 누310, 1985.10.22.)

▶ **부동산을 취득할 수 있는 권리가 미등기양도자산이 되기 위한 요건**

「소득세법」 제94조제1항은 토지 또는 건물의 양도로 인하여 발생하는 소득과 '부동산을 취득할 수 있는 권리'의 양도로 인한 소득을 모두 양도소득세 과세대상으로 규정하고 있는바, 여기에서 토지의 양도라고 함은 그 등기를 마친 소유권뿐만 아니라 매수 후 그 대금의 거의 전부를 지급한 사실상의 소유권의 양도도 포함하는 것이나, 토지의 매수인이 계약금만을 지급한 정도로는 그 토지에 대한 사실상의 소유권을 취득하였다고 할 수 없고 이 상태에서 다시 타인에게 양도한 것은 매수인의 권리나 부동산을 취득할 수 있는 권리를 양도한 것에 불과함

한편 「소득세법」 제104조 제1항, 제3항에 의하면 양도소득세 종과세율의 적용대상이 되는 미등기 양도자산은 '그 자산 취득에 관한 등기를 하지 아니하고 양도하는 것'을 말한다고 되어 있는바, 토지에 대한 계약금만을 지급한 상태에서 그 부동산을 취득할 수 있는 권리를 양도하는 경우에는 매매 당사자간에 대금 완급 전이라도 소유권이전등기를 먼저 넘겨주기로 특약을 하는 등 특별한 사정이 없는 한 그 자산의 취득에 관한 등기 자체가 원칙적으로는 불가능한 것이므로 이를 양도하였다고 하여 소득세법 제104조 제3항 소정의 그 취득에 관한 등기를 하지 아니하고 양도한 경우에 해당한다고는 볼 수 없으므로 위 권리의 양도에 대하여 같은 법 제104조 제1항의 미등기 양도자산에 관한 종과세율을 적용할 수는 없고, 통상의 양도소득세율을 적용하여야 할 것임(대법원2010두23408, 2012.9.27.)

▶ **사용승인 후 시행사 명의로 보존등기된 아파트에 분양대금을 청산한 후 분양권을 양도하는 경우 미등기양도자산 해당 여부**

사용승인 후 건설 시행자 명의로 소유권보존등기까지 마쳐져 아파트가 완성되었으므로 분양권 역시 미등기 양도자산이 될 수 있고, 양도 이전에 언제든지 잔금을 지급하고 소유권이전등기를 마칠 수 있었음에도 각종 조세의 부담을 줄이기 위하여 분양권으로 양도한 행위에 대하여 미등기양도로 보아 종과한 것은 적법함(대법원2012두27466, 2013.12.12.)

▶ **분양대금 청산 전에 분양권을 양도하는 경우 미등기 양도자산 해당 여부**

분양권에 대한 매매계약이 소유권보존등기 경료 이전이었고, 실령 소유권보존 등기가 경료 되었다 하더라도

매수인이 분양잔금을 인수하여 납부하기로 특약한 이상, 소유권이전등기가 불가능해 보이므로 피고의 부과처분은 위법함(대법원2007두15865, 2007.9.21. 심리불속행)

▶ **임시사용승인을 받은 후에 양도하는 경우**

당해 주택이 주택의 임시 사용승인을 받아 사용하고 있으나 법률의 규정 또는 법원의 결정에 의하여 양도당시 그 자산의 취득에 관한 등기가 불가능한 자산은 「소득세법 시행령」 제168조 제1항 제2호에 의한 미등기양도제외 자산에 해당하는 것임(서면인터넷방문상담4팀-1587, 2006.6.5.)

▶ **재개발주택 사용승인 후 소유권이전고시 전에 양도한 경우로서 청산금에 대한 소송에 의해 이전고시를 하지 못한 경우 미등기 양도자산 해당 여부**

재개발사업시행자와 수용된 토지소유자들의 청산금에 대한 소송에 의해 「도시 및 주거환경 정비법」 제54조에 따라 이전고시를 하지 못하여 양도 당시 그 자산의 취득에 관한 등기가 불가능한 자산은 「소득세법」 제104조제3항 및 같은 법 시행령 제168조제1항제2호에 따라 미등기양도자산에서 제외되는 것이며, 조합원의 지위를 승계받아 취득한 주택의 취득시기는 당해 주택의 준공인가일로 보아 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용하는 것임(사전-2017-법령해석재산-0550, 2018.1.2.)

▶ **기타 부득이한 사정의 인정여부에 관한 사례**

- ① 토지 등기명의자와의 경계다툼에서 원고의 점유사실이 확인되었고 민사소송을 통해 조정에 이르게 된 점, 조정을 통해 원고가 등기명의자에게 소유권이전등기를 구하지 않기로 한 점, 미등기양도를 통한 투기목적이 없다고 인정되고 등기를 하지 아니한 책임을 원고에게 추궁하는 것이 가혹하다고 판단되는 점 등에 비추어 종과되는 미등기양도자산에서 제외됨(대법원2013두25634, 2014.3.13. 심리불속행)
- ② 농지 소재지에 거주하지 아니하는 비농민에 대한 농지 취득의 제한 등과 같은 상대적 불능의 경우에는 미등기양도자산의 양도에 해당함(대법원94누8020, 1995.4.11.)
- ③ 토지에 관하여 농지취득자격증명을 받을 수 없다는 사유는 법률상 일반적으로 토지 취득에 관한 등기가 제한 또는 금지됨으로써 등기절차의 이행이 불가능한 경우에 해당한다고 할 수 없고 취득 당시 소유권이전등기가 곤란하다는 점을 예상하고 있었던 것으로 보이므로 미등기양도자산에서 제외되는 자산으로 볼 수 없음(대법원2012두22140, 2013.1.25.)
- ④ 채권담보를 위한 매매예약이 아닌 일반 매매계약에서도 대금 청산 이후 양도인이 등기에 협조하지 않는 경우 소유권이전등기청구소송에 의하여 등기를 경료할 수밖에 없는 것은 당연하며, 그와 같은 사유만으로는 양도 당시 그 자산의 취득에 관한 등기가 불가능한 자산에 해당한다고 볼 수 없음(대법원2011두4770, 2011.6.10. 심리불속행)

## 다. 다주택 중과 및 비사업용 토지 등에 대한 세율 적용

투기적 수요를 억제하고 투기이익을 환수함으로써 부동산시장의 안정과 과세형평을 도모하기 위해 다주택자에 대해 양도소득세 중과제도를 시행하여 오던 중 부동산 시장의 침체가 지속됨에 따라 2009.1.1.~ 2012.12.31. 중에 취득하거나 2009.1.1.~ 2013.12.31. 중에 양도하는 자산에 대하여는 중과를 한시적으로 완화하도록 조치하였다. 그럼에도 불구하고 부동산 시장의 정상화가 이루어지지 않아 마침내 2014.1.1. 다주택자에 대한 양도소득세 중과제도를 폐지하고, 지정지역 내 3주택 이상자에 대해서만 기본세율에 10%p를 가산하도록 법률을 개정하였다.

그 후 '17.8.2. 실수요 보호와 단기 투기수요 억제를 위한 주택시장 안정화 방안에 따라 다주택자가 조정대상지역내 주택을 '18.4.1. 이후 양도하는 경우 기본세율에 10%p, 20%p 가산하여 세율을 적용하도록 법률을 개정하였고 '20.7.10.부동산 투기를 방지하기 위하여 '21.6.1. 이후 양도하는 경우 단기보유 주택 및 다주택자의 조정대상지역 내 주택에 대한 중과세율을 인상하였으며, 다주택자에 대한 양도소득세 중과 시 '21.1.1. 이후 취득한 분양권도 주택 수에 포함하도록 하였다.

다만, '22.5.10.부터 '25.5.9.까지 양도하는 분에 한하여 다주택자에 대한 양도소득세 중과를 3년간 한시 배제하도록 개정하였다.

한편, 비사업용 토지에 대한 양도소득세 중과제도를 '14.1.1. 폐지하고, 기본세율에 10%p를 가산하도록 법률을 개정하는 한편, 그 적용을 '15.12.31.까지로 유예(지정지역 제외)하였으나, '16.1.1.부터는 기본세율에 10%p를 가산한 비사업용 토지 세율을 적용하도록 하였다.

☞ 자세한 내용은 제5편 양도소득세의 중과세 참조(525쪽)

## 라. 세액계산 특례 보완 (2015.1.1. 이후 양도분부터 적용)

### 1) 둘 이상의 세율이 동시에 적용되는 자산양도시 세율 적용 방법 (소득법 §104①)

하나의 자산이 둘 이상의 세율에 해당하는 때에는 각각의 세율을 적용한 산출세액 중 큰 것을 그 세액으로 한다.



## 계산사례

### ▶ 1년 5개월 보유한 비사업용 토지를 2023년에 양도하는 경우 세액 계산 방법

비교	과세표준	세율	누진공제	산출세액
a	60,000,000	40%(2년 미만)	-	24,000,000
b	60,000,000	34%(비사업토세율)	5,760,000	14,640,000

☞ 산출세액은 a, b 중 큰 금액인 24,000,000원 임

## 2) 세율이 다른 둘 이상의 자산양도시 세율 적용 방법 (소득법 §104⑤)

동일한 과세기간에 세율이 다른 둘 이상의 자산을 양도하는 경우 산출세액은 다음 ①과 ② 금액 중 큰 것으로 한다 : 비교과세[ Max(①, ②)]

① 해당 과세기간의 양도소득 과세표준 합계액 × 기본세율 = 양도소득 산출세액-양도소득세 감면액

② 자산별 양도소득 산출세액 합계액-양도소득세 감면액

②를 적용할 때 「소득세법」 제104조제1항제8호(비사업용토지)의 자산과 제9호(특정 주식·부동산과다보유법인주식의 자산총액 중 비사업용토지 비율이 50% 이상)의 자산은 동일한 자산으로 보아 산출세액을 계산하며, 한 필지의 토지가 비사업용토지와 그 외의 토지로 구분되는 경우에는 각각 별개의 자산으로 보아 양도소득 산출세액을 계산한다.

또한 ② 자산별 산출세액의 합계액 계산시 “자산”은 소득법 §104① 각 호, ④ 각 호, ⑦ 각 호에 따른 세율 중 둘 이상의 세율이 적용되는 자산이 둘 이상인 경우, 위 각 호에 해당하는 자산별로 과세표준을 합산하여 위 각 세율을 적용한 산출세액 중 큰 것의 합계액을 의미한다.



## 사례

### ▶ 「소득세법」 제104조제5항제2호의 자산의 의미

「소득세법」 제104조제5항제2호에서 규정하고 있는 “자산별”에서 “자산”의 의미는 같은 법 제104조 각 호별로 합산한 자산을 의미하는 것임(기획재정부 재산세제과-536, 2018.6.19.)

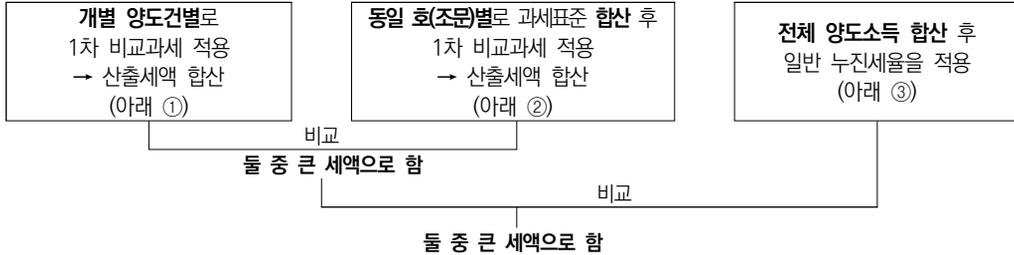
### ▶ 여러 개의 세율이 적용되는 경우 감면세액의 계산방법

양도소득세의 감면세액 산정은 「소득세법」 제90조 규정에 의하여 산정하는 것으로서 당해 연도에 양도한 자산이 「소득세법」 제104조제1항 각 호의 세율이 적용되는 경우에는 각 호별로 산출세액과 감면세액을 산정하는 것임(재산세과-3820, 2008.11.17.)



## 실무

### ▶ (계산방법)



### ▶ (계산사례)조정대상지역내 2주택자가 동일연도 내 주택(A)과 비사업용토지(B, C)를 양도하는 경우 (양도일 : '21.5.1.)

구분	과세표준	보유기간	적용조문	세율	산출세액	비고
조정대상지역 내 주택A	400,000,000	2년 미만	§104①2.	60%	240,000,000	a
			§104⑦1.	+20%p	214,600,000	
지정지역 내 비사업용토지 B	300,000,000	2년 미만	§104①2.	40%	120,000,000	b
			§104④	+20%p	154,600,000	
지정지역 내 비사업용토지 C	600,000,000	2년 미만	§104①2.	40%	240,000,000	c
			§104④	+20%p	336,600,000	
지정지역 내 비사업용토지 소계(B+C)	900,000,000	2년 미만	§104①2.	40%	360,000,000	d
			§104④	+20%p	522,600,000	
과세표준 합계 (A+B+C)	1,300,000,000		§55①	45%	519,600,000	e

#### ① 개별 양도건별 산출세액 합계(a+b+c) : 731,200,000

- 주택A : 240,000,000(a) = Max(240,000,000, 214,600,000)
- 비사업용토지B : 154,600,000(b) = Max(120,000,000, 154,600,000)
- 비사업용토지C : 336,600,000(c) = Max(240,000,000, 336,600,000)

#### ② 호별로 합산한 자산의 산출세액 합계(a+d) : 762,600,000

- 주택A : 240,000,000(a)
- 비사업용토지(B+C) : 522,600,000(d) = Max(360,000,000, 522,600,000)

#### ③ 전체 양도소득에 기본세율 산출세액 합계(e) : 519,600,000

- (1차 자산별 비교과세) 하나의 자산에 둘 이상의 세율이 적용되는 경우  
: 762,600,000 = Max(①, ②)
- (2차 각 호별 비교과세) 동일한 과세기간에 자산을 둘 이상 양도하는 경우  
최종산출세액 : 762,600,000 = Max(②, ③)

☞ 동일 호별(주문)의 세율이 적용되는 자산을 합산하며, 실제 세율(%)을 기준으로 합산하지 않음

자진납부할 세액은 산출세액에서 감면세액과 예정신고납부세액공제(2010.12.31. 이전 양도)를 한 후(결정세액이라 함)에 가산세를 가산(총결정세액이라 함)하고 이미 신고하거나 결정·경정한 세액을 차감하여 계산한다.

$$\text{자진납부할 세액} = \text{산출세액} - \left( \begin{array}{c} \text{감면세액} \\ \text{예정신고납부세액공제} \\ \text{외국납부세액공제} \\ \text{기 신고·결정·경정세액} \end{array} \right) + \text{가산세}$$

## 1. 양도소득 감면세액의 계산

### 가. 감면세액 계산산식 (소득법 §90①)

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

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

- 2) 그러나 「조세특례제한법」에서 양도소득세의 감면을 양도소득금액에서 감면대상 양도소득금액을 차감하는 방식으로 규정하는 경우에는 「소득세법」 제95조에 따른 양도소득금액에서 감면대상 양도소득금액을 차감한 후 양도소득과세표준을 계산하는 방식으로 양도소득세를 감면한다(소득법 §90②).

☞ 소득법 §90② 신설 규정은 2013.1.1. 이후 신고, 결정 또는 경정하는 분부터 적용함[조특법상 미분양주택 (§98의3, §98의5, §98의6, §98의7) 및 신축주택(§99, §99의2, §99의3)]

- ① 양도소득과세표준 = 양도소득금액 - 감면대상 양도소득금액
- ② 양도소득산출세액 = 양도소득과세표준 × 세율

## 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 양도소득기본 공제액을 말한다.
- ② 다만, 당해연도에 감면율이 다른 감면자산을 2회 양도(예 : A자산 : 감면율 100%, B자산 : 10% 감면율)하는 경우에는 감면율이 낮은 감면자산(B자산)에서 양도소득 기본공제를 한다.

[예시] 해당연도에 감면율이 10%인 감면자산을 1회 양도시에는 과세자산이 없으므로 '미공제 양도소득 기본공제액'은 250만원

- ③ 감면율 : 「조세특례제한법」 등에서 규정하는 양도소득세액의 감면율을 말한다.

## 2. 외국 납부세액의 공제 (소득법 §118의6)

국외자산의 양도로 인하여 그 양도자가 해당 외국에서 양도자산에 대한 세금을 부담하는 경우에는 세액공제방법과 필요경비산입방법 중 하나를 선택하여 적용받을 수 있다.

## 가. 세액공제방법

국외자산 양도소득세액을 다음의 한도범위 내에서 해당 과세기간의 양도소득 산출세액에서 공제하는 방법

$$\text{외국납부세액 공제 한도} = \frac{\text{해당 과세기간 국외자산 양도소득 산출세액}}{\text{해당 과세기간의 양도소득금액}} \times \frac{\text{국외자산 양도소득금액}}{\text{해당 과세기간의 양도소득금액}}$$

- \* 국외자산 양도소득세액 : 국외자산의 양도소득에 대하여 외국정부(지방자치단체를 포함)에 의하여 과세된 다음의 세액을 말함
  - 개인의 양도소득금액을 과세표준으로 하여 과세된 세액 및 그 부가세액

## 나. 세액공제 또는 필요경비 산입 신청서 제출

국외자산 양도소득세액을 공제받고자 하거나 필요경비에 산입하고자 하는 자는 국외자산 양도소득세액공제(필요경비 산입)신청서(「소득세법 시행규칙」 별지 제89호 서식)를 확정 신고(예정 신고 포함)기한 내에 납세지 관할세무서장에게 제출

제3편

양도소득세(농어촌특별세·지방소득세)  
신고·납부 및 결정·경정

- ① 양도소득세 신고·납부
- ② 농어촌특별세·지방소득세 신고·납부
- ③ 양도소득 과세표준과 세액의 결정·경정

여 백

### 기한의 특례(국기법 §5)

1. 신고·납부 기한이 「공휴일에 관한 법률」에 따른 공휴일 및 대체공휴일, 토요일이거나 「근로자의 날 제정에 관한 법률」에 따른 근로자의 날일 때는 그 다음 날이 기한
2. 신고·납부 기한일에 국세정보통신망이 장애로 가동이 정지되어 전자 신고·납부를 할 수 없는 경우에는 그 장애가 복구되어 신고·납부할 수 있게 된 날의 다음 날이 기한

### 신고서 제출방법(국기법 §5의2)

1. 우편신고 : 「우편법」에 따른 통신날짜도장이 찍힌 날(통신날짜도장이 찍히지 아니하였거나 분명하지 아니한 경우에는 통상 걸리는 우송일수를 기준으로 발송한 날로 인정되는 날)에 신고된 것으로 본다.
2. 전자신고 : 신고서를 국세정보통신망을 이용하여 제출하는 경우에는 해당신고서 등이 국세청장에게 전송된 때에 신고된 것으로 본다.

## 1. 예정신고·납부 (소득법 §105, §106)

양도소득세는 일반적으로 오랜기간에 걸쳐 형성된 가치의 증가분을 일시에 과세하는 세금이므로 그 성격과 금액의 크기를 고려하여 소득이 발생하는 시점에서 세원을 조기에 확보하고, 납세자에게는 자금부담을 분산시켜 주기 위하여 예정신고·납부제도를 운영하고 있다.

따라서, 자산을 양도한 자는 반드시 예정신고를 하여야 하고, 양도차익이 없거나 양도차손이 발생한 경우에도 신고를 하여야 한다. 다만, 1세대 1주택 등 비과세되는 자산을 양도한 경우에는 신고하지 않아도 된다.



### 사례

#### ▶ 과세기간 개시 전 신고가 무신고에 해당하는지 여부

납세의무자가 신고한 양도소득세의 귀속연도가 과세관청이 판단하는 귀속연도 전인 경우 납세의무 성립 전에 신고된 해당 신고는 무신고에 해당함(기획재정부 조세법령운용과-629, 2016.11.8.)

## 가. 예정신고·납부기한

### 1) 토지 또는 건물, 부동산에 관한 권리, 기타자산 및 신탁수익권 (소득법 §94①)

→ 그 양도일이 속하는 달의 말일부터 2월

→ 토지거래계약허가구역 안에 있는 토지를 양도하는 경우로서 토지거래계약허가를 받기 전에 대금을 청산한 경우 또는 허가구역 지정이 해제된 경우에는 토지거래허가일 또는 해제일이 속하는 달의 말일부터 2월

☞ 허가구역지정 해제 시 2018.1.1. 이후 토지거래허가구역이 해제되는 분부터 적용

→ 부담부증여의 채무액에 해당하는 부분으로서 양도로 보는 경우에는 그 양도일 속하는 달의 말일부터 3개월

☞ 2017.1.1. 이후 부담부증여하는 분부터 적용

### 2) 주식 등

① 주식(특정주식·부동산과다보유법인주식 제외)양도에 대한 예정신고·납부기한은 아래 표와 같이 개정되었다(소득법 §94①3.가목, 나목).

양도일		예정신고·납부	
		기한	비고
2017. 12. 31.까지	2017. 1. 5.	2017. 5. 31.	양도일이 속하는 분기의 말일부터 2개월
	2017. 5. 1.	2017. 8. 31.	
2018. 1. 1.이후	2018. 1. 5.	2018. 8. 31.	양도일이 속하는 반기의 말일부터 2개월
	2018. 7. 1.	2019. 2. 28.	

※ 국외자산 중 주식 등에 대해 예정신고·납부규정 폐지, 소득법 §118의8, 2012.1.1. 양도분부터

② 특정주식·부동산과다보유법인주식 양도에 대한 예정신고·납부기한은 양도한 날이 속하는 달의 말일부터 2월 이내이다(소득법 §94①4.).

양도일	예정신고·납부	
	기한	비고
2019. 5. 2.	2019. 7. 31.	양도한 날의 말일부터 2개월
2019. 9. 11.	2019. 11. 30.	

## 나. 예정신고 및 자진납부 방법

양도소득세 예정신고를 하는 자는 「양도소득과세표준 신고 및 납부계산서」와 「양도소득금액 계산명세서」 또는 「주식 양도소득금액 계산명세서」를 작성하고, 그 신고서에 다음의 각 서류를 첨부하여 예정신고기한 내에 납세지 관할세무서에 제출(전자신고 포함)하는 동시에 자진납부할 세액을 납세지 관할세무서·한국은행 또는 체신관서에 납부하여야 한다.

### 1) 2회 이상 양도한 양도소득금액을 합산 신고하려는 경우 (소득법 §107②)

2015.12.31.까지 양도분	2017.1.1. 이후 양도분
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 과세표준 합산                      예정신고 산출세액 = [(이미 신고한 양도소득과세표준 + 제2회 이후 신고하는 양도소득과세표준) × 제104조 제1항제1호·제11호가목에 따른 세율] - 이미 신고한 예정신고 산출세액</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 소득금액 합산                             <ul style="list-style-type: none"> <li>① 토지, 건물, 부동산에 관한 권리, 기타자산                                      예정신고 산출세액 = [(이미 신고한 양도소득금액 + 제2회 이후 신고하는 양도소득금액 - 양도소득기본공제액) × 제104조제1항제1호에 따른 세율] - 이미 신고한 예정신고 산출세액</li> <li>② 비사업용토지, 특정주식과 부동산과다법인주식 (비사업용 토지 과다소유법인 주식)                                      예정신고 산출세액 = [(이미 신고한 양도소득금액 + 제2회 이후 신고하는 양도소득금액 - 양도소득 기본공제액) × 제104조제1항제8호 또는 제9호에 따른 세율] - 이미 신고한 예정신고 산출세액</li> </ul> </li> </ul>

### 2) 예정신고서에 첨부할 서류 (소득령 §169①)

부동산, 부동산에 관한 권리	주식 등, 기타자산
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 매도 및 매입에 관한 계약서 사본</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 매도 및 매입에 관한 계약서 사본</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 환지예정지증명원·잠정등급확인원 및 관리처분내용을 확인할 수 있는 서류 등</li> <li>■ 자본적 지출액·양도비 등의 명세서</li> <li>■ 감가상각비 명세서</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 양도비 등의 명세서</li> <li>■ K-OTC거래 : 매매내역서</li> <li>■ 대주주의 주식거래내역서</li> <li>■ 연도중에 대주주에 해당하는 경우 대주주 등 신고서</li> </ul>

### 3) 예정신고시 납부할 세액

예정신고·납부를 할 때에는 아래와 같이 산출한 세액을 납세지 관할세무서·한국은행 또는 체신관서에 납부하여야 한다(분납을 하고자 할 경우 아래 3. 참조).

$$\text{예정신고 납부할세액} = \text{산출세액} - \text{감면세액} - \text{기신고} \cdot \text{결정} \cdot \text{경정세액}$$

## 2. 확정신고·납부 (소득법 §110, §111)

양도소득세의 납세의무가 있는 자는 해당 과세기간의 양도소득 과세표준과 세액을 양도한 연도의 다음연도 5월 1일부터 5월 31일까지 납세지 관할세무서장에게 자진 신고·납부하여야 하는데 이를 양도소득과세표준 확정신고·납부라고 한다.

### 가. 확정신고·납부기한

- ① 일반적인 경우 : 양도일이 속하는 연도의 다음연도의 5.1.~ 5.31.까지
- ② 토지거래계약허가구역 안에 있는 토지를 양도하는 경우로서 토지거래계약허가를 받기 전에 대금을 청산한 경우 또는 허가구역 지정이 해제된 경우 : 토지거래허가일 (허가구역 해제일)이 속하는 연도의 다음연도 5.1.~ 5.31.

☞ 2001.1.1. 이후 양도분부터 적용

☞ 2018.1.1. 이후 토지거래허가구역이 해제되는 분부터 적용

- ③ 법인의 부당행위계산 부인에 따라 소득처분으로 소득금액변동통지를 받은 경우  
확정신고 기한이 지난 후에 「법인세법」에 따라 법인이 법인세과세표준을 신고하거나 세무서장이 법인세과세표준을 결정 또는 경정할 때 익금에 산입한 금액이 배당·상여 또는 기타소득으로 처분됨으로써 확정신고를 한 자가 양도소득금액에 변동이 발생하여 「소득세법」 제96조제3항에 해당하게 되는 경우 해당 법인(「소득세법 시행령」 제192조 제1항 단서에 따라 거주자가 통지를 받은 경우에는 해당 거주자를 말함)이 「소득세법 시행령」 제192조 제1항에 따른 소득금액변동통지서를 받은 날(「법인세법」에 따라 법인이 신고하여 양도소득금액이 변동한 경우에는 해당 법인의 법인세신고기일을 말함)이 속하는 달의 다음 다음 달 말일까지 추가신고 납부(환급신고를 포함함)한 때에는 「소득세법」 제110조의 기한(확정신고기한)까지 신고납부한 것으로 본다(소득령 §173③).

\* 해당 법인의 소재지가 분명하지 아니하거나 그 통지서를 송달할 수 없는 경우에는 해당 주주 및 해당 상여나 기타소득의 처분을 받은 거주자에게 통지하여야 함

## 나. 확정신고 의무자

양도소득금액이 있는 자는 해당 과세표준 및 세액을 납세지 관할세무서장에게 신고할 의무가 있다. 확정신고는 해당 연도의 과세표준이 없거나 결손금액이 있는 때에도 신고하여야 한다.

그러나 예정신고를 한 자는 원칙적으로 확정신고 대상자가 아니지만 다음의 경우(소득령 §173④)에는 예정신고를 하였다 하더라도 반드시 확정신고를 하여야 한다. 만약 확정신고를 하지 않는 경우에는 가산세를 추가 부담하게 된다.

- ① 해당 연도에 누진세율의 적용대상 자산에 대한 예정신고를 2회 이상 한 자가 이미 신고한 양도소득금액과 합산하여 신고하지 아니한 경우
- ② 토지, 건물, 부동산에 관한 권리, 기타자산 및 신탁수익권을 2회 이상 양도한 경우로서 「소득세법」 제103조제2항에 따라 양도소득기본공제를 할 경우 당초 신고한 양도소득산출세액이 달라지는 경우
- ③ 주식 등을 2회 이상 양도한 경우로서 「소득세법」 제103조제2항 따라 양도소득기본공제를 할 경우 당초 신고한 양도소득산출세액이 달라지는 경우
- ④ 토지, 건물, 부동산에 관한 권리 및 기타자산을 둘 이상 양도한 경우로서 법 제104조제5항(산출세액 비교과세)을 적용할 경우 당초 신고한 양도소득산출세액이 달라지는 경우

## 다. 양도소득세 납세의무의 확정

2000.1.1.부터 양도소득세 과세제도는 신고·납부 제도로 운영되고 있으므로 「소득세법」 제105조 및 같은 법 제110조의 규정에 의해 과세표준 및 세액을 정부에 신고하는 때에 「국세기본법」 제22조제1항의 규정에 의해 납세의무가 확정된다. 다만 과세표준과 세액을 정부가 결정하는 때에는 그 결정하는 때에 그 세액이 확정된다(재정경제부 조세법령운용과-235, 2004.3.8.).



## 사례

### ▶ 예정신고 후 그와 다른 내용으로 확정신고를 한 경우, 예정신고에 기초한 증액경정처분은 효력을 상실하는지 여부

예정신고를 한 후 그와 다른 내용의 확정신고를 하였으므로, 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 확정신고에 의하여 확정된 과세표준과 세액에 흡수되어 소멸하였고, 예정신고에 기초하여 이루어진 이 사건 증액경정처분 역시 효력을 상실함(대법원2017두73297, 2021.12.30.)

### ▶ 예정신고 후 동일한 내용으로 확정신고한 경우, 예정신고에 기초한 납세고지(징수처분)의 효력을 상실하는지 여부

납세의무자가 예정신고를 한 후 그와 같은 내용으로 확정신고를 한 경우 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 확정신고에 의하여 종국적으로 확정된 과세표준과 세액에 흡수되어 소멸하는 것이 아니라 그대로 유지되고, 따라서 예정신고를 기초로 한 징수처분 역시 효력이 소멸하지 아니함(대법원2009두22850, 2011.9.29.)

## 라. 확정신고 및 자진납부 방법

양도소득세 확정신고를 하는 자는 「양도소득과세표준 신고 및 납부계산서」와 「양도소득 금액 계산명세서」 또는 「주식 등 양도소득금액 계산명세서」를 작성하고, 그 신고서에 다음의 각 서류를 첨부하여 확정신고기한 내에 납세지 관할세무서에 제출(전자신고 가능)하는 동시에 자진납부할 세액을 납세지 관할세무서·한국은행 또는 체신관서에 납부하여야 한다.

### 1) 확정신고서에 첨부할 서류 (소득령 §173②)

부 등 산	주 식
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 매도 및 매입에 관한 계약서 사본</li> <li>▪ 자본적 지출액·양도비 등 및 감가상각비명세서</li> <li>▪ 확정신고전 이미 결정(경정)고지된 납세고지서 사본</li> <li>▪ 환지에정지증명원·잠정등급확인원 및 관리 처분내용을 확인할 수 있는 서류 등</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 매도 및 매입에 관한 계약서 사본</li> <li>▪ 양도비 등의 명세서</li> <li>▪ 대주주의 주식거래내역서</li> <li>▪ K-OTC거래 : 매매내역서</li> <li>▪ 연도중에 대주주에 해당하는 경우 대주주 등 신고서</li> <li>▪ 확정신고전 이미 결정(경정)고지된 납세고지서 사본</li> </ul>

## 2) 확정신고시 납부할 세액

확정신고·납부를 하는 때에는 아래와 같이 산출한 세액을 납세지 관할세무서·한국은행 또는 체신관서에 납부하여야 한다(분납을 하고자 할 경우 아래 3. 참조).

확정신고 납부할세액 = 산출세액 - 감면세액 - 기신고·결정·경정세액

## 3. 분납 (소득법 §112, 소득령 §175)

예정신고 또는 확정신고 납부할 세액이 각각 1천만원을 초과하는 자는 다음의 분납할 세액을 납부기한이 지난 후 2개월 이내에 분납할 수 있다.

1차분 납부기한이 공휴일에 해당하여 그 다음날이 신고·납부기한이 되는 경우에는 분납분 납부기한은 그 다음날로부터 2개월이 되는 날이다.

분납할 수 있는 세액의 범위는 다음과 같다.

가) 납부할 세액이 2천만원 이하시 : 1천만원을 초과하는 금액

나) 납부할 세액이 2천만원 초과시 : 그 세액의 100분의 50 이하의 금액

## 4. 수정신고와 경정 등의 청구

### 가. 수정신고 (국기법 §45)

과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자 및 제45조의3제1항에 따른 기한후과세표준신고서를 제출한 자는 그 과세표준 및 세액이 신고하여야 할 과세표준 및 세액에 미치지 못하거나, 결손금액 또는 환급세액이 신고하여야 할 결손금액이나 환급세액을 초과할 때에는 관할세무서장이 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 통지하기 전으로서 국세부과의 제척기간이 끝나기 전까지 과세표준 수정신고서를 제출할 수 있다.

또한 수정신고도 경정·결정과 마찬가지로 납세의무 확정 효력이 인정됨을 명확히 (국기법 §22의2) 하였으며, 기한 후 신고자에 대해서도 자기시정의 기회를 부여하여 '20.1.1. 이후 경정청구 또는 수정신고분부터 적용하도록 개정되었다(국기법 §45①, §45의2①).

## 1) 추가 자진납부

수정신고서를 제출한 자는 이미 납부한 세액이 과세표준수정신고액에 상당하는 세액에 미치지 못할 때에는 그 부족한 금액과 가산세를 추가하여 납부하여야 한다. 추가납부하지 아니한 때에는 아래 2)의 가산세 감면이 적용되지 않는다. 다만, '15.1.1. 이후 기한후신고 또는 수정신고서를 제출하는 분부터는 추가납부를 하지 않아도 가산세 감면은 적용된다.

## 2) 수정신고·납부에 따른 가산세 감면

법정신고기한이 경과한 후 일정기한내에 수정신고서를 제출하는 경우에는 과소신고·초과환급 가산세의 일정률을 감면한다(아래 다.의 표 참조). 다만, 과세관청에서 경정할 것을 미리 알고 수정신고서를 제출하는 때에는 가산세가 경감되지 않는다.

☞ 수정신고로 인한 가산세 감면은 과소신고가산세만 감면되고 납부지연 가산세 등 기타의 가산세는 적용되지 않음



### 사례

#### ▶ 수용보상금을 수령한 후 보상가액에 대한 불복으로 보상금이 증액된 경우 수정신고방법

소유권이전 등기일을 기준으로 법정신고기한까지 양도소득세과세표준 신고서를 제출한 이후 토지 보상가액에 대한 이의신청 또는 행정소송에 의하여 보상금이 증액된 경우, 증액된 보상금의 수령일 (증액 보상금의 수령일 전에 공탁한 경우 그 공탁일)이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 「국세기본법」 제45조에 따라 과세표준수정신고서를 제출하고, 동시에 추가자진납부하는 경우에는 「국세기본법」 제48조제1항에 따라 신고·납부불성실가산세가 적용되지 아니하는 것임(법규과-498, 2012.5.9.)

#### ▶ 매매대금을 양도시기 이후 추가로 받기로 한 경우의 양도소득세 신고방법

부동산을 양도한 거주자는 「소득세법」 제105조제1항제1호의 규정에 양도소득과세표준을 그 자산의 양도일이 속하는 달의 말일로부터 2개월 이내에 납세지 관할세무서장에게 하여야 하는 것임

실거래가 과세대상 토지의 양도가액은 양도 당시의 양도가액이 되는 것이며, 양도일 이후에 매매계약의 특약으로 추가로 받기로 한 일정금액은 그 일정금액을 받는 날에 양도가액을 경정하여 「국세기본법」 제45조의 규정에 따라 수정신고하는 것임(부동산거래관리과-440, 2010.3.22.)

## 나. 경정 등의 청구(국기법 §45의2)

과세표준신고서를 법정신고기한내에 제출한 자 및 제45조의3제1항에 따른 기한후과세표준신고서를 제출한 자는 과세표준신고서 또는 기한후과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과하거나, 결손금액 또는

환급세액이 신고하여야 할 결손금액 또는 환급세액에 미달하는 때에는 법정신고기한 경과 후 5년 이내에 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액(결정 또는 경정이 있는 경우에는 해당 결정 또는 경정 후의 과세표준 및 세액)의 결정 또는 경정을 관할세무서장에게 청구할 수 있다.

다만, 결정 또는 경정으로 인하여 증가된 과세표준 및 세액에 대하여는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내(법정신고기한이 지난 후 5년 이내로 한정)에 경정을 청구할 수 있다.

» **경정청구에 따른 환급가산금 기산일 연혁**

구분	'15.2.2. 이전	'15.2.3. 이후	'21.2.17. 이후
개정내용	국세납부일	경정청구일 (경정청구일이 국세납부일보다 빠른 경우 국세납부일)	국세납부일

또한, 최초의 신고에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래·행위가 판결에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때 등 후발적 사유가 발생하였을 때에는 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 3개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.

☞ 후발적사유로 인한 경정청구기한은 종전 2개월에서 2016.1.1. 이후 결정 또는 경정을 청구하는 분부터는 3개월로 개정됨. 다만 2015.12.31. 이전에 경정 등의 청구기간이 경과한 분에 대해서는 종전 규정을 적용함

**사례**

▶ **예정신고 후 확정신고기한 전에 경정청구가 가능한지 여부**  
 예정신고기한 내에 양도소득 과세표준에 대한 예정신고를 한 자는 확정신고기한이 도래하기 전이라도 당초 신고내용에 대하여 「국세기본법」 제45조의2에 따른 경정 등의 청구를 할 수 있음(서삼46019-1 1364, 2003.8.25.)

▶ **소송에 참여하지 않은 자가 법원의 판결을 근거로 한 경정청구가 가능한지 여부**  
 행정처분에 대한 심판청구 또는 행정소송에 대한 결정 또는 판결의 효력은 당해 청구인 또는 소송을 제기한 자에게만 미치는 것이므로, 동일한 사항이라 하여 제3자가 이를 원용하여 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호의 부과제척기간 특례 규정을 적용받을 수는 없는 것임(징세과-180, 2009.10.15.)

## 다. 가산세의 감면

구 분		신 고 시 기	감면비율	감면제외	
법정 신고 기한 <sup>1)</sup>	확정신 고기한	1월 이내	90%	과세표준과 세액을 경정할 것을 미리 알고 수정 또는 기한후신고서를 제출한 경우는 감면 제외	
		1월 초과~3월 이내	75%		
		3월 초과~6월 이내	50%		
		6월 초과~1년 이내	30%		
		1년 초과~1년 6월 이내	20%		
		1년 6월 초과~2년 이내	10%		
	기한후 신고 (국기법 §48②.)	1월 이내	50%		
		1월 초과~3월 이내	30%		
		3월 초과~6월 이내	20%		
	예정신 고기한	수정신고 (국기법 §48③.다)	1월 이내		90%
			1월 초과~3월 이내		75%
			3월 초과~확정신고기한		50%
기한후 신고 (국기법 §48③.라)		확정신고기한	50% <sup>2)</sup>		

1) 법정신고기한에는 예정신고기한과 확정신고기한 모두 포함됨

2) 예정신고기한까지 예정신고하였으나 과소(초과)신고하여 확정신고한 경우 및 예정신고기한까지 무신고하여 확정신고한 경우(18.1.1. 이후 도래하는 확정신고기한까지 신고·수정하여 신고하는 분부터 적용)

- ① 과세전적부심사 결정일(청구일로부터 30일 이내) 이후 결정지연기간에 대하여는 납부 불성실가산세를 50% 감면
- ② 고의성 없이 세법상의 각종 협력의무를 위반하는 경우 5천만원(1억원) 한도내에서 가산세를 부과하고 제출기간 경과 후 1개월내 제출시에는 50% 감면
- ③ 「소득세법」 제104조제1항제1호에 따른 세율(6%~40%의 일반세율)을 적용받는 자산 [2년이상 보유한 부동산과 2년이상 보유한 부동산에 관한 권리 및 기타자산 (기타자산은 보유기간 관계없음)]을 2010.1.1. ~ 2010.12.31.까지 양도하여 발생하는 소득에 대하여 양도소득 과세표준 예정신고를 하지 아니한 경우에는 무신고가산세를 50% 감면

☞ 근거 : 국세기본법 부칙 제6조(2010.1.1.)에 근거하는 것으로 2010년 양도분에 대해서는 결정 및 경정시기에 불문하여 동 규정을 적용함

- ④ 예정신고기한 내 과소신고 후 확정신고 기한까지 신고·수정 신고한 경우에는 과소신고 가산세를 50% ~ 90% 감면하고, 예정신고기한 내 무신고 후 확정신고 기한까지 신고한 경우에는 무신고가산세를 50% 감면(단, 경정할 것을 알고 신고하는 경우는 제외)

☞ 2018.1.1. 이후 도래하는 확정신고기한까지 신고하거나 수정하여 신고하는 분부터 적용



### 사례

#### ▶ 예정신고를 한 후 수정신고한 경우 가산세 감면율

양도소득과세표준 예정신고를 한 후 예정신고기한으로부터 1개월 이내에 수정신고한 경우에는 90%의 가산세 감면율이 적용되는 것임(기준-2021-법령해석기본-0128, 2021.7.26.)

☞ 예정신고를 수정신고(확정신고에 반영하는 경우 포함)하는 경우 기간별 감면율(10~90%)과 예정신고분에 대한 확정신고기간 내 수정신고 시 감면율(50%) 중 높은 것을 적용함

## 1. 농어촌특별세의 신고·납부

「조세특례제한법」에 의하여 양도소득세 감면 등을 받은 경우에는 감면 등을 받은 세액의 20%에 상당하는 금액을 농어촌특별세로 납부하여야 하며, 신고·납부에 관한 절차는 양도소득세의 경우와 동일하다.

### 가. 납세의무자

「조세특례제한법」에 의하여 양도소득세를 비과세·세액면제·세액감면을 받음으로써 양도소득세가 부과되지 아니하거나 경감받은 자는 「농어촌특별세」를 신고·납부할 의무가 있다. 그러나 「농어촌특별세」 비과세대상인 경우에는 그러하지 아니하다.

### 나. 과세표준과 세율

- 1) 과세표준 : 양도소득세 감면세액(비과세·면제세액 포함)
- 2) 세 율 : 20%

### 다. 양도소득세 감면 등과 관련한 농어촌특별세 비과세 (농특법 §4)

양도소득세 감면		농특세 비과세
조문	내 용	
조특법 §14①	창업자 등에의 출자에 대한 과세특례	농특령 §4⑥
조특법 §98의3	미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례	
조특법 §98의5	수도권 밖의 지역에 있는 미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례	
조특법 §66④	농업인이 2015년 12월 31일 이전에 농지 또는 초지를 영농조합법인에 현물출자함으로써 발생하는 소득	농특령 §4①

양도소득세 감면		농특세 비과세
조문	내 용	
조특법 §67④	어업인이 2015년 12월 31일 이전에 어업용 토지 등을 영여조합법인과 어업회사법인에 현물출자함으로써 발생하는 소득	
조특법 §68②	농업인이 2015년 12월 31일 이전에 농지 또는 초지를 농업회사법인에 현물출자함으로써 발생하는 소득	
조특법 §69①	8년 이상 직접 경작한 토지의 양도로 인하여 발생하는 소득	
조특법 §70①	직접 경작한 토지를 농지로 대토함으로써 발생하는 소득	
조특법 §77①	직접 경작한 토지(8년 이상 경작 요건은 적용 없음)로 한정	
조특법 §141	부동산실권리자 명의등기에 대한 조세부과의 특례	농특법 §4 11의2.



**사례**

▶ **조세특례제한법 제99조의4(농어촌주택 취득자에 대한 양도소득세 과세특례)를 적용받는 경우 농어촌 특별세 과세 여부**

「조세특례제한법」 제99조의4 규정은 해당 농어촌주택 등을 해당 1세대의 소유주택이 아닌 것으로 보아 「소득세법」 제89조제1항제3호를 적용하는 과세특례로 「농어촌특별세법」 제2조의 “감면”에 해당하지 않아 농어촌특별세가 과세되지 않음(재산세과-0599, 2009.3.20.)

**라. 신고·납부 (농특법 §7)**

농어촌특별세는 해당 양도소득세를 신고·납부하는 때에 함께 신고·납부하여야 하며, 신고·납부할 양도소득세가 없는 경우에는 해당 양도소득세의 신고·납부의 예에 따라 신고·납부하여야 한다.

**마. 가산세 (국기법 §47의2①, §47의3①)**

무신고가산세, 일반과소신고·초과환급신고 가산세를 적용하지 않으나(2012.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용), 납부하지 않은 경우 납부지연가산세는 부과한다.



**사례**

▶ **상속세 감액경정분을 재경정하면서 당초 결정된 환급가산금의 추징 가능 여부**

당초 부과처분에 대하여 감액경정을 한 후 당초 부과처분과 같은 내용으로 경정하는 경우 감액경정을 취소함으로써 이를 소생시킬 수 없고, 새로운 부과처분으로서 과세하는 것이므로 감액경정시 기지급한 환급가산금은 추징할 수 없는 것임(재정경제부 조세정책과 46019-226, 2003.7.23.)

## 바. 분납 (농특법 §9)

원칙적으로 양도소득세의 분납금액 비율에 의하여 계산한 농어촌특별세는 양도소득세의 납부기한 경과 후 2개월 이내 분납할 수 있다.

다만, 양도소득세가 1천만원에 미달하여 분납하지 아니하는 경우에는 다음의 방법에 의하여 계산한 농어촌특별세를 납부기한 경과 후 2개월 이내에 분납할 수 있다.

농어촌특별세액	분납할 수 있는 세액
1천만원 이하	500만원을 초과하는 세액
1천만원 초과	농어촌특별세액의 50%이하 세액

## 2. 지방소득세의 신고·납부

지방소득세에 대한 신고·납부는 양도소득세 신고·납부 기한에 2개월 연장(지방세법 §103조의5① 및 §103조의7①)하여 기한을 적용한다('21.1월 양도분 ⇨ '21.3월 양도소득세 신고·납부 ⇨ '21.5월말까지 지방소득세 신고·납부).

2019.12.31. 이전 발생한 양도소득에 대한 지방소득세는 지방세법에 따라 양도소득세의 10%에 상당하는 지방소득세도 양도소득세와 함께 신고·납부했어야 하나,

2020.1.1. 이후 부터는 「지방세법 시행령」에 따라 독립세로 전환\*하고 지방자치단체에 신고·납부해야 한다.

\* '14.1월 독립세로 전환되었으나 납세자 불편을 고려하여 '19.12월까지 유예

### 가. 신고간주 제도 (「지방세법」 §103조의5④, ⑤, §103조의7⑨, ⑩)

지방자치단체에서 납세자에게 과세표준과 세액을 기재한 납부서를 발송하고 납세자가 세액을 납부하면 지방소득세 신고로 간주한다.

## 1. 과세표준 및 세액의 결정·경정사유 (소득법 §114)

- 2000.1.1. 이후 양도소득세는 자진신고·납부 제도로 운영하고 있으므로 원칙적으로 납세자의 신고에 의하여 납세의무가 확정된다. 그러나 양도소득세 과세대상 자산을 양도하고 신고하지 않거나 신고를 하였더라도 오류 또는 탈루신고를 한 경우에는 정부에서 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정함으로써 납세의무가 확정된다.

### 가. 결정사유

「소득세법」 제105조에 따라 예정신고 또는 제110조에 따라 확정신고를 하여야 할 자가 그 신고를 하지 아니한 경우

### 나. 경정사유

- 「소득세법」 제105조에 따라 예정신고 또는 제110조에 따라 확정신고를 한 자의 신고 내용에 탈루 또는 오류가 있는 경우
- 양도소득과세표준과 세액을 결정 또는 경정한 후 그 결정 또는 경정에 탈루 또는 오류가 있는 것이 발견된 경우



#### 사례

##### ▶ 제척기간 이후 판결·결정에 따른 후속조치로서 할 수 있는 경정결정의 물적·인적 범위

과세권자로서는 당해 판결 등에 따른 경정결정이나 그에 부수되는 처분만을 할 수 있을 뿐, 판결 등이 확정된 날로부터 1년 내라 하여 당해 판결 등에 따르지 아니하는 새로운 결정이나 증액경정 결정까지도 할 수 있는 것은 아니며, 또한 납세의무가 승계되는 등의 특별한 사정이 없는 한, 당해 판결 등을 받은 자로서 그 판결 등이 취소하거나 변경하고 있는 과세처분의 효력이 미치는 납세의무자에 대하여서만 그 판결 등에 따른 경정처분 등을 할 수 있을 뿐이고, 그 취소나 변경대상이 되고 있는 과세처분의 효력이 미치지 아니하는 제3자에 대하여서까지 그 규정을 적용할 수 있는 것은 아님(대법원96누68, 1996.9.24.)

## 2. 신고하지 않거나 과소신고시 가산세 추가부담

예정신고 또는 확정신고를 하여야 할 자가 이를 이행하지 않거나 납부할 세액을 신고 하여야 할 세액보다 적게 신고 또는 환급받을 세액을 신고하여야 할 세액보다 많이 신고한 경우에 가산세를 부담하게 된다.

2007.1.1. 이후 양도하는 분부터 세법상의 의무위반 정도에 따라 가산세를 차등하여 부과하고, 정당한 사유가 있는 경우에는 가산세를 부과하지 아니하는 등 가산세에 관한 규정을 「국세기본법」에 체계적으로 규정하였다.

### 가. 무신고 또는 과소신고 가산세 (국기법 §47의2, §47의3)

#### 1) 요건

양도소득이 있는 자가 신고하여야 할 소득금액을 예정(확정)신고기한까지 신고를 하지 아니하였거나 미달하게 신고·납부한 때에 무신고 또는 과소신고 가산세가 과세된다.

#### 2) 무(과소)신고 가산세 계산

2015.6.30. 이전 양도분	2015.7.1. 이후 양도분		
<p>• 가산세 계산식</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;"> <math display="block">\frac{\text{산출세액} \times \text{무(과소)신고 과세표준}}{\text{과세표준}} \times \begin{matrix} \text{무} &amp; 20\% \\ \text{과소} &amp; 10\% \\ \text{부정} &amp; 40\% \end{matrix}</math> </td> </tr> </table>	$\frac{\text{산출세액} \times \text{무(과소)신고 과세표준}}{\text{과세표준}} \times \begin{matrix} \text{무} & 20\% \\ \text{과소} & 10\% \\ \text{부정} & 40\% \end{matrix}$	<p>• 가산세 계산식</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;"> <math display="block">\begin{matrix} \text{무(과소)신고 납부세액} &amp; \text{무} &amp; 20\% \\ + &amp; \text{과소(초과환급)} &amp; 10\% \\ \text{초과신고한 환급세액} &amp; \text{부정} &amp; 40\% \end{matrix} \times</math> </td> </tr> </table>	$\begin{matrix} \text{무(과소)신고 납부세액} & \text{무} & 20\% \\ + & \text{과소(초과환급)} & 10\% \\ \text{초과신고한 환급세액} & \text{부정} & 40\% \end{matrix} \times$
$\frac{\text{산출세액} \times \text{무(과소)신고 과세표준}}{\text{과세표준}} \times \begin{matrix} \text{무} & 20\% \\ \text{과소} & 10\% \\ \text{부정} & 40\% \end{matrix}$			
$\begin{matrix} \text{무(과소)신고 납부세액} & \text{무} & 20\% \\ + & \text{과소(초과환급)} & 10\% \\ \text{초과신고한 환급세액} & \text{부정} & 40\% \end{matrix} \times$			

☞ 2015.6.30. 이전 양도분은 추가납부세액이 없는 경우에는 무(과소)신고 가산세를 부과하지 아니함

☞ 부정한 방법 : 납세자가 국세의 과세표준 또는 세액계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장하는 것에 기초하여 국세의 과세표준 또는 세액의 신고의무를 위반하는 것(부정행위의 유형 : 아래 표 참조)

#### 3) 가산세 계산 방법의 변경

2007.1.1. 이후 양도하는 분부터 개별세법상의 무(과소)신고 가산세를 「국세기본법」에 일괄 규정하면서 결정·경정하는 산출세액 중 무(과소)신고한 과세표준이 차지하는 비율에 대하여 가산세를 부과하였으나,

2014.12.23. 법률 제12848호로 개정된 「국세기본법」에서는 무(과소)납부한 세액을 기준으로 가산세를 부과하도록 개정하였고, 부칙 제10조제2항에서 2015.7.1. 이후 양도분부터 적용하도록 하였다.

#### 4) 사기나 그 밖의 부정한 행위로 인한 신고불성실가산세

납세의무자가 부정행위로 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 아니하거나 과소신고 또는 초과신고한 경우에는 부정행위로 인한 과소신고납부세액등의 100분의 40에 상당하는 금액을 가산세로 한다.

부정행위(가짜 농지원부 및 인우보증서 등을 제출하여 8년 자경 감면 등을 받는 경우 등)로 소득세 등의 세액감면 또는 세액공제를 신청한 경우에도 부정행위로 세액감면 또는 세액공제를 받은 금액의 100분의 40에 상당하는 금액을 가산세로 부과하도록 2013.1.1. 「국세기본법」 제47조의3제2항 제1의2가 신설되었고(2013.1.1. 이후 세액감면 또는 세액 공제를 신청하는 분부터 적용)

해당 조문은 「국세기본법」이 2014.12.23. 법률 제12848호로 개정되면서 같은 항 제1호로 법률 조문을 변경하였다.

#### ☑ 부정행위의 유형(「조세법 처벌법」 제3조제6항)

“사기나 그 밖의 부정한 행위”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위로서 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말한다.

1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장
2. 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취
3. 장부와 기록의 파기
4. 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐
5. 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작
6. 「조세특례제한법」 제5조의2제1호에 따른 전사적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작
7. 그 밖에 위계(偽計)에 의한 행위 또는 부정한 행위



#### 사례

##### ▶ 부정행위로 인한 제척기간과 부당과소신고가산세가 달리 적용될 수 있는지 여부

구 「국세기본법」 제26조의2제1항제1호의 장기 부과제척기간에서 말하는 ‘부정한 행위’, 제47조의3 제2항제1호의 부당과소신고가산세에서 말하는 ‘부당한 방법’에 납세자 본인의 부정한 행위 외에 그 대리인이나 사용인, 그 밖의 종업원의 부정한 행위도 원칙적으로 포함됨. 납세자 본인이 사용인 등의 부정한 행위를 방지하기 위하여 상당한 주의 또는 관리·감독을 게을리하지 않은 경우, 납세자 본인에게 해당 국세에 관하여 부과제척기간을 연장하지 않음

다만, 법인의 대표자나 사실상 대표자가 아닌 사용인 등의 부정행위가 납세자 본인의 이익이나 의사에 반하여 자기 또는 제3자의 이익을 도모할 목적으로 납세자를 피해자로 하는 사기, 배임 등 범행의 일환으로 행하여지고, 거래 상대방이 이에 가담하는 등으로 인하여 납세자가 이들의 부정행위를 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 경우, 사용인 등의 배임적 부정행위로 인한 과소신고에 대하여 납세자에게 부정행위를 이유로 구 「국세기본법」 제47조의3제2항제1호의 중과세율을 적용한 부당 과소신고가산세의 제재를 가할 수 없음(대법원2017두38959, 2021.2.18. 전원합의체)

▶ **사기 그 밖의 부정행위의 예시**

- ① 양도소득세를 포탈한 목적으로 타인 명의로 취득 양도하는 행위(대법원83도1231, 1983.9.13.)
- ② 양도소득세를 포탈할 목적으로 등기원인을 허위로 하여 소유권이전등기를 하고 양도세 무신고(유사 뜻 : 대법원81도2388, 1984.6.26.)
- ③ 양도가액을 인감증명을 첨부한 거래사실확인서를 제출하는 등 허위로 신고한 경우(심사양도2004-7092, 2005.4.4.)
- ④ 예정신고시 허위로 이종계약서를 작성하였고 양도가액을 회수하고서도 양도소득세를 확정신고 하지 아니한 것(국심2004서3568, 2005.7.7.)
- ⑤ ‘부정한 방법’에는 납세의무자 본인이 행한 부정한 방법뿐만 아니라, 납세의무자가 스스로 관련 업무의 처리를 위탁함으로써 그 행위영역 확장의 이익을 연계 되는 납세의무자의 대리인이나 이행보조자 등이 행한 부정한 방법도 다른 특별한 사정이 없는 한 포함됨(대법원2009두15104, 2011.9.29.)
- ⑥ 원고는 자신의 지분을 명의신탁한 것이므로 이 사건 임야 양도에 관한 양도소득세 납부의무를 부담하며, 허위 매매계약서를 작성한 행위는 김△△의 독단적인 행동이 아니라 원고와의 합의와 조력에 이루어졌으므로 ‘사기 기타 부정한 행위’에 해당(서울행정법원2014구합64599, 2016.1.29.)

▶ **허위로 한 8년 자경 감면 신청을 부정행위로 보아 40% 가산세 적용한 사례**

사건번호	제출 증빙	소송
심사양도2015-0095 (2015.10.22.)	현장사진	없음
조심2014중0739 (2014.4.2.)	자경감면신청	없음
조심2014중1895 (2014.6.18.)	농협조합원증명서, 농자재 구매 내역, 자경감면신청	없음
조심2014전2548 (2014.10.17.)	이장 등 인근주민 확인서, 자경신청	대전지방법원2014구단 100780(2015.4.24.)

▶ **매매계약서를 2개 작성하였다는 이유만으로 사기 기타 부정한 행위로 볼 수 없음**

매매계약서를 작성한 것은 세금을 탈루하기 위한 것이라기보다는 매도인과 매수인간에 매매계약서를 작성한 뒤 임차인의 시설비, 영업권리금이 포함된 매매계약서를 다시 작성한 것으로 보이는 점으로 보아 사기 기타 부정한 행위로 볼 수 없음(서울고등법원 2016누39568, 2016.9.28.)

가) 사례별 업무처리 요령

① 예정신고 및 확정신고 모두 무신고한 경우

- 자산 1건 양도후 무신고한 경우 : 예정무신고가산세만 부과

\* 예정신고 대상 양도세 과세표준에 예정무신고가산세가 부과되면 동일 과세표준에 확정무신고가산세를 부과할 수 없으므로 확정신고여부와 관계없이 예정무신고가산세만 부과됨(확정신고여부에 따라 납부지연가산세 차이는 발생)

- 누진세율 적용대상 자산 2건 이상 양도후 모두 무신고한 경우

- 예정무신고 건별로 각각 예정무신고가산세 부과한 후
- 소득금액 합산으로 증가된 산출세액 있는 경우 그 세액에 대해 확정무신고가산세 부과

② 예정신고 하였으나 확정(소득금액 합산) 무신고한 경우

- 누진세율 적용대상 자산의 소득금액 합산으로 증가된 산출세액이 있는 경우 그 세액에 대해 확정무신고가산세 부과

③ 예정무신고 하였으나 확정신고한 경우

- 예정무신고 건별로 각각 예정무신고가산세 부과

\* 확정신고시 예정무신고가산세 신고여부 반드시 확인할 것

④ 단일세율 적용대상 자산 양도 후 예정무신고한 경우

- 확정신고여부와 관계없이 예정무신고가산세만 부과

※ 예정 및 확정 무신고가산세 계산방법

- 예정무신고가산세는 양도 건별로 각각 가산세 부과
- 확정무신고가산세는 소득금액 합산으로 산출세액\*이 증가되는 경우에 부과  
 ⇨ 확정무신고가산세 = (② - ①) × 20%(40%)  
 (①예정(무)신고분 산출세액 합계, ②소득금액 합산분 산출세액)  
 \* 2015.7.1. 이후 양도분부터는 과소납부한 세액

나) 계산사례

① 누진세율 적용대상 자산 2건 이상 양도 후 예정 및 확정 모두 무신고한 경우('23년 양도)

(단위 : 천원)

구 분	예정무신고		확정무신고
	아파트(5월양도)	단독주택(9월양도)	
① 양도소득금액	80,000	62,000	142,000
② 기본공제	2,500	-	2,500
③ 과세표준	77,500	62,000	139,500
④ 세율	24%	24%	35%
⑤ 누진공제	5,220	5,220	14,900
⑥ 산출세액	13,380	9,660	33,925
⑦ 무신고가산세	2,676 <sup>1)</sup>	1,932 <sup>2)</sup>	6,785 <sup>3)</sup>
⑧ 기신고·결정세액	-	-	27,648
⑨ 납부할세액	16,056	11,592	13,062

<sup>1)</sup> 2,676 = 산출세액(13,380) × 20%,    <sup>2)</sup> 1,932 = 산출세액(9,660) × 20%

<sup>3)</sup> 6,785 = 예정무신고 가산세(4,608) + 확정무신고 가산세(2,177)\*

\* 2,177 = 10,885(= 33,925 - 13,380 - 9,660) × 20%

② 누진세율 적용대상 자산 2건 이상 양도 후 예정신고 하였으나 확정(소득금액합산) 무신고한 경우('23년 양도)

(단위 : 천원)

구 분	예정신고		확정무신고
	아파트(5월양도)	단독주택(9월양도)	
① 양도소득금액	80,000	62,000	142,000
② 기본공제	2,500	-	2,500
③ 과세표준	77,500	62,000	139,500
④ 세율	24%	24%	35%
⑤ 누진공제	5,220	5,220	14,900
⑥ 산출세액	13,380	9,660	33,925
⑦ 무신고가산세	-	-	2,177*
⑧ 기신고·결정세액	-	-	23,040
⑨ 납부할세액	13,380	9,660	13,062

\* 2,177 = 10,885(= 33,925 - 13,380 - 9,660) × 20%

**사례**

- ▶ **연 1회 양도한 건에 대하여 양도소득세 예정·확정신고를 무신고한 경우 신고불성실가산세**  
납세자가 「소득세법」 제105조에 따른 예정신고와 「소득세법」 제110조에 따른 확정신고를 모두 하지 않은 경우 예정신고 무신고가산세만 부과되고 「국세기본법」 제47조의2제6항제2호에 따라 확정신고 무신고가산세는 부과하지 않는 것임(서면법규과-549, 2013.5.14.)
- ▶ **양도소득세 예정신고를 미이행한 경우 무신고가산세 등 적용여부와 그 적용시기**  
부동산매매업자가 「소득세법」 제69조에 따라 토지 등 매매차익 예정신고납부를 하지 아니하거나, 거주자가 같은 법 제105조부터 제108조에 따라 양도소득 과세표준 예정신고납부를 하지 아니하는 경우, 2010.1.1. 이후 매매·양도하는 분부터 「국세기본법」 제47조의2와 제47조의3 및 제47조의5에 따라 무신고·과소신고·납부불성실가산세가 적용되는 것임(기획재정부 조세정책과-349, 2011.3.21.)
- ▶ **자산양도 후 예정·확정신고를 모두 무신고한 경우 무신고가산세 적용방법**  
납세자가 「소득세법」 제105조에 따른 예정신고를 하지 아니하여 「국세기본법」 제47조의2제1항 또는 제2항에 따라 예정신고 무신고가산세가 부과되는 경우 「국세기본법」 제47조의2제6항 본문 괄호안의 “예정신고와 관련하여 가산세가 부과되는 부분”이라 함은 예정신고 무신고가산세가 부과된 예정신고 대상 양도소득과세표준을 의미하는 것임(법규과-1196, 2011.9.8.)
- ▶ **연 2회 이상 양도한 건에 대하여 1차 예정신고하고 2차 예정신고 및 확정신고를 미이행한 경우 신고불성실가산세**  
「소득세법」 제110조제4항 단서에 따라 양도소득과세표준 확정신고를 해야 할 거주자가 다음 연도 5월 31일까지 확정신고를 하지 아니한 경우에는 누락된 양도소득세에 대하여 「국세기본법」 제47조의2에 따라 무신고가산세가 적용되는 것임(징세과-513, 2012.5.9.)
- ▶ **연 2회 이상 양도한 건에 대하여 예정신고하고 확정신고를 미이행한 경우 신고불성실가산세**  
「소득세법」 제110조제4항 단서에 따라 양도소득과세표준 확정신고를 해야 할 거주자가 다음 연도 5월 31일까지 확정신고를 하지 아니한 경우에는 누락된 양도소득세에 대하여 「국세기본법」 제47조의2에 따라 무신고가산세가 적용되는 것임(징세과-635, 2011.6.27.)

**나. 납부지연가산세 (국기법 §47의4)****1) 요건**

납세의무자가 법정 납부기한까지 납부하여야 할 세액을 납부하지 아니하였거나 납부할 세액에 미달하게 납부한 때 또는 환급받아야 할 세액보다 많이 환급 받은 경우에는 납부지연가산세(①+②)가 과세된다.

① 자연이자 성격

- 미납(과소납부)세액 × (법정납부기한의 다음날 ~납부일) × 1일 0.022%
- 초과 환급받은 세액 × (환급받은 날의 다음 날~ 납부일) × 1일 0.022%

② 체납에 대한 제재

- 법정납부기한까지 납부하여야 할 세액 중 납세고지서에 따른 납부기한까지 납부하지 아니한 세액 또는 과소납부분 세액 × 3%

다. 감정가액·환산가액 적용에 따른 가산세 (소득법 §114의2)

1) 적용대상

건물을 신축 또는 증축(증축의 경우 바닥면적 합계가 85㎡를 초과하는 경우)하여 취득(증축) 후 5년 이내에 양도시 감정가액 및 환산 취득가액을 그 취득가액으로 적용하여 신고·납부하는 경우 해당 건물의 감정가액(증축의 경우 증축한 부분에 한정)또는 환산 취득가액(증축의 경우 증축한 부분에 한정)의 100분의5에 해당하는 금액을 가산세로 부과 하며, 양도소득 과세표준에 세율을 적용하여 산출세액이 없는 경우(양도차손 발생)에도 가산세를 적용하나, 1세대 1주택 비과세(12억원 이하)는 가산세는 적용하지 아니한다.

2) 가산세율

$$\text{건물분 감정가액} \cdot \text{환산취득가액} \times \frac{5}{100}$$

☞ 2018.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용(증축 및 감정가액의 경우에는 '20.1.1. 이후 양도분부터 적용)

 사례

▶ **고가주택의 환산가액 적용에 대한 가산세 적용방법**

「소득세법」 제89조제1항제3호에 따라 비과세대상에서 제외되는 고가주택(이에 딸린 토지 포함)에 대한 같은 법 제114조의2 규정에 의한 환산가액 적용에 따른 가산세는 해당 건물분에 대한 같은 법 제97조제1항제1호나목에 따른 환산가액 전체의 100분의 5에 해당하는 금액으로 하는 것임(기획재정부 재산세제과-939, 2018.11.1.)

## 라. 가산세 제외

- 1) 법인세 결정·경정으로 수혜 법인의 세후영업이익이 감소함에 따라 일감몰아주기 증여의제 이익이 감소하여 양도 주식 등의 취득가액이 감소된 경우에 과소신고가산세·납부지연가산세 적용 제외(국기법§47의3④3., §47의4③7.)

\* '18.1.1. 이후 수정신고·결정·경정하는 분부터 적용

- 2) 상증법 제60조제2항·제3항 및 제66조에 따라 평가한 가액으로 부담부증여 시 양도로 보는 부분에 대한 양도소득세 과세표준을 결정·경정한 경우(부정행위로 양도소득세의 과세표준을 과소신고한 경우는 제외) 과소신고가산세 적용 제외(국기법§47의3④1의2.)

\* '24.1.1. 이후 결정 또는 경정하는 분부터 적용

- 3) 부담부증여 시 양도로 보는 부분에 대하여 소득법 제105조 또는 제110조에 따라 양도소득세 과세표준을 신고한 자가 법정신고기한까지 양도소득세를 납부한 경우로서 법정신고기한 이후 상증령 제49조에 규정된 평가심의위원회를 거쳐 부담부증여 재산을 평가하여 양도소득세의 과세표준과 세액을 결정·경정한 경우 납부지연가산세 적용 제외(국기법§47의4③7.)

\* '24.2.29. 이후 결정·경정하는 분부터 적용

## 3. 결정·경정방법 (소득법 §114)

### 가. 결정·경정권자

납세지 관할세무서장 또는 지방국세청장은 상기 결정·경정사유에 해당하는 때에는 「소득세법」 제114조에 따라 양도소득과세표준과 세액을 결정 또는 경정한다.

### 나. 결정·경정시 적용하는 양도가액 및 취득가액

- 1) 과세표준과 세액을 결정·경정하는 경우에는 「소득세법」 제96조 및 제97조에 따른 가액에 따라야 한다.
- 2) 다만, 양도가액 또는 취득가액을 실지거래가액에 의하는 경우로서 장부나 그 밖의 증명서류에 의하여 해당 자산의 양도당시 또는 취득당시의 실지거래가액을 인정 또는 확인할 수 없는 경우에는 양도가액 또는 취득가액을 매매사례가액, 감정가액(기준시가 10억원 이하 부동산에 대해서는 하나의 감정기관 감정가액도 인정), 환산한 취득가액 또는 기준시가 등에 따라 추계조사하여 결정 또는 경정할 수 있다.

☑ 양도가액 및 취득가액의 추계결정 및 경정사유 (소득령 §176의2①)

- 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, 「부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률」에 따른 감정평가사업자가 평가한 감정가액 등에 비추어 거짓임이 명백한 경우

3) 또한, 부동산의 양도로 양도가액 및 취득가액을 실지거래가액에 따라 양도소득 과세표준 예정신고 또는 확정신고를 하여야 할 자가 그 신고를 하지 아니한 경우로서 실지거래가액을 소명하지 않은 경우 등에는 「부동산등기법」 제68조에 따라 등기부에 기재된 거래가액을 실지거래가액으로 추정하여 양도소득 과세표준과 세액을 결정할 수 있다(등기부 기재가액이 실지거래가액과 차이가 있음을 확인한 경우 제외).

» 등기부기재가액 실지거래가액 추정 연혁

적용시기	기준금액	비 고
2007.2.28.~2014.2.20.	50만원	2007.2.28. 이후 자산 양도분부터 적용
2014.2.21.부터	300만원	2014.2.21. 이후 결정하거나 결정할 것임을 통지하는 분부터 적용

☑ 등기부 기재가액을 실지거래가액으로 추정하여 결정할 수 있는 경우(소득령 §176⑤)

- ① 등기부기재가액을 실지거래가액으로 추정하여 계산한 납부할 양도소득세액이 300만원 미만인 경우
- ② 등기부기재가액을 실지거래가액으로 추정하여 계산한 납부할 양도소득세액이 300만원 이상인 경우로서 다음 요건을 모두 충족하는 경우
  - 가. 납세지 관할세무서장 또는 지방국세청장이 확정신고 부속서류를 첨부하여 「국세기본법」 제45조의3에 따른 기한후신고를 하지 아니할 경우 등기부기재가액을 실지거래가액으로 추정하여 양도소득과세표준과 세액을 결정할 것임을 신고의무자에게 통보하였을 것
  - 나. 신고의무자가 위 가.에 따른 통보를 받은 날부터 30일 이내에 기한후신고를 하지 아니하였을 것

다. 결정·경정내용 통지

양도소득과세표준과 세액을 결정 또는 경정한 때에는 이를 해당 거주자에게 다음에 따라 서면으로 통지하여야 한다.

결정·경정내용 통지에 있어서는 과세표준과 세율·세액 기타 필요한 사항을 납세고지서에 기재하여 서면으로 통지(지방국세청장이 과세표준과 세액을 결정 또는 경정한 것은 그 뜻을 부기하여야 함)하여야 한다. 납부할 세액이 없는 경우에도 같다.

납세지 관할세무서장은 피상속인의 양도소득세를 2인 이상의 상속인에게 부과하는 경우에는 과세표준과 세액을 그 지분에 따라 배분하여 상속인별로 각각 통지하여야 한다.



### 사례

#### ▶ 기한 후 신고에 대한 신고시인결정 통지의 과세처분 해당 여부 및 해당하기 위한 요건

양도소득세 납세의무자가 기한후과세표준신고서를 제출하더라도 그 납세의무는 관할 세무서장이 양도소득세 과세표준과 세액을 결정하는 때에 비로소 확정되고, 과세관청이 납세의무자에 대하여 양도소득세 과세표준과 세액이 기한후과세표준신고서를 제출할 당시 이미 자진납부한 금액과 동일하므로 별도로 고지할 세액이 없다는 신고시인결정 통지를 하였다면, 그 신고시인결정 통지는 구 「국세기본법」 제45조의3 제3항이 정한 과세관청의 결정으로서 항고소송의 대상이 되는 행정청의 처분에 해당함  
과세관청이 납세의무자의 기한 후 신고에 대하여 내부적인 결정을 하였다 하더라도 이를 납세의무자에게 공식적인 방법으로 통지하지 않은 경우에는 기한 후 신고에 대한 결정이 외부적으로 성립하였다고 볼 수 없음(대법원2016두60898, 2020.2.27.)

## 라. 주식 등 결정·경정시 금융조회

1) 양도소득과세표준과 세액을 결정·경정함에 있어서 주식 또는 출자지분(기타자산인 주식 포함)의 양도차익에 대한 신고내용의 탈루 또는 오류, 그 밖의 거래명세의 적정성을 확인할 필요가 있는 경우에는 「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」 등 다른 법률의 규정에도 불구하고 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 투자매매업자 또는 투자중개업자 및 그 주식등의 주권 또는 출자증권을 발행한 법인에 이를 조회할 수 있다(소득법 §114⑨).

2) 주식거래내역 등의 조회 방법(소득령 §177의2)

납세지 관할세무서장 또는 지방국세청장은 다음 사항을 기재한 문서에 의하여 투자매매업자 또는 투자중개업자와 주권 또는 출자증권을 발행한 법인의 대표자에게 주식 등의 거래내역 기타 필요한 사항을 요구하여야 한다.

- ① 거래자의 인적사항
- ② 사용목적
- ③ 요구하는 자료 등의 내용

여 백

# IV

## 비과세·감면

제4편 양도소득세 비과세·감면

여 백

제4편

# 양도소득세 비과세·감면

- ① 양도소득세 비과세·감면
- ② 주택에 대한 비과세·감면
- ③ 농지 등에 대한 비과세·감면
- ④ 기타 감면 등
- ⑤ 주식 또는 출자지분에 대한 비과세
- ⑥ 감면의 종합한도

여 백

## 1. 양도소득세 비과세·감면

토지·건물 등의 자산을 양도하는 경우에는 원칙적으로 양도소득세가 과세된다.

그러나 1세대 1주택, 농지의 교환 등 국민주거생활의 안정과 자경농민의 보호 등 사회정책적인 이유로 일정한 요건에 해당하는 경우에는 양도소득세가 과세되지 않는 비과세 제도가 있다. 비과세는 국가에서 과세권을 당초부터 포기한 것이므로 납세자의 신고, 신청의 절차나 세무서장의 행정처분을 거치지 않고 당연히 양도소득세가 과세되지 않는다.

한편, 「조세특례제한법」 등에서는 국가의 정책 목적을 달성하기 위하여 납세자가 부담하여야 할 세금에서 일정률을 경감하여 주는 감면제도를 두고 있다. 감면 제도는 조세부담을 하지 않는다는 측면에서는 비과세와 유사하지만 비과세는 신청 없이 당연히 과세되지 않는 반면 감면은 납세자의 신고나 신청이 있어야 한다는 점에서 다르다.

비과세 양도소득 대상 자산에 「지적재조사에 관한 특별법」 제18조에 따른 경계의 확정으로 지적공부상의 면적이 감소되어 같은 법 제20조에 따라 지급받는 조정금을 추가하였으며 (2012.3.17. 이후 발생분부터 적용)

또한, “미등기 양도자산”에 해당하거나 “매매계약서의 거래가액을 실지거래가액과 다르게 적은 경우”에는 비과세·감면의 적용을 제한한다.

## 2. 양도소득세 비과세·감면의 유형

### 가. 주택에 대한 비과세·감면의 유형

종 류	조 문	조세지원내용	일몰시한
1세대 1주택	소득법 §89①3.	• 비과세	-
1세대 1조합원입주권	소득법 §89①4.	• 비과세	-
장기임대주택	조특법 §97	• 50% 감면 또는 100% 면제	2000.12.31.까지 임대개시
신축임대주택	조특법 §97의2	• 100% 면제	2001.12.31.까지 취득분
장기일반민간 임대주택	조특법 §97의3	• 장기보유특별공제율 70(50)%	2020.12.31.까지 임대등록
장기임대주택	조특법 §97의4	• 장기보유특별공제율 최대 10%p 추가	-
장기일반민간 임대주택	조특법 §97의5	• 임대기간 중 발생한 양도소득에 대한 양도소득세의 100% 감면	2018.12.31.까지 취득분
미분양주택	조특법 §98	• 20% 세율, 종합소득세 과세 중 선택	1998.12.31. 등
수도권 밖 지방미분양 주택	조특법 §98의2	• 보유기간 및 주택 수 관계없이 일반세율 • 1세대 1주택자의 장기보유특별공제(표2)	2010.12.31.까지 취득분
서울시 밖 미분양주택	조특법 §98의3	• 5년 이내 100% 감면(과밀억제권역 60%), • 일반세율 및 장기보유특별공제 적용	2010.2.11.까지 취득분
비거주자 취득주택	조특법 §98의4	• 조특법 §98의3①에 따른 미분양주택 외의 주택 • 10% 감면	2010.2.11.까지 취득분
수도권 밖 미분양주택	조특법 §98의5	• 분양가 인하율에 따라 감면을 차등 적용 • 일반세율 및 장기보유특별공제 적용	2011.4.30.까지 취득분
준공후 미분양주택	조특법 §98의6	• 5년 이내 양도 : 50% 감면 • 5년 경과 양도 : 5년 간 소득의 50%를 과세대상 소득금액에서 공제	-
미분양주택	조특법 §98의7	• 5년 이내 양도 : 100% 감면 • 5년 경과 양도 : 5년 간 소득을 과세대상 소득금액에서 공제	2012.12.31.까지 취득분
준공후 미분양주택	조특법 §98의8	• 5년간 발생한 소득의 50%를 과세대상 소득금액에서 공제	2015.12.31.까지 취득분
신축주택	조특법 §99의2	• 5년 이내 양도 : 100% 감면 • 5년 경과 양도 : 5년간 소득을 과세대상 소득금액에서 공제	2013.12.31.까지 취득분
	조특법 §99	• 5년 이내 양도 : 취득일부터 양도일까지 소득을 과세대상 소득금액에서 공제	1999.12.31.까지 취득분
	조특법 §99의3	• 5년 경과 양도 : 취득일부터 5년간 소득을 과세대상 소득금액에서 공제	2003.6.30.까지 취득분
농어촌주택 및 고향주택	조특법 §99의4	• 일반주택의 1세대 1주택 비과세 판정시 농어촌주택 등은 주택수에서 제외	2025.12.31.까지 취득분

## 나. 농지·임야 등에 대한 비과세·감면의 유형

종 류		조 문	조세지원내용	일몰시한
농지의 교환 또는 분합		소득법 §89①2.	비과세	-
영농조합법인 현물출자	농지·초지	조특법 §66④	감면	2026.12.31.
	위 외 부동산	조특법 §66⑦	이월과세	
영여조합법인에 현물출자하는 어업용토지·건물		조특법 §67④	감면	2026.12.31.
농업회사법인 현물출자	농지·초지	조특법 §68②	감면	2026.12.31.
	위 외 부동산	조특법 §68③	이월과세	
8년 이상 자경농지		조특법 §69	감면	-
8년 이상 축사용지		조특법 §69의2	감면	2025.12.31.
8년 이상 어업용 토지		조특법 §69의3	감면	2025.12.31.
10년 이상 자경산지		조특법 §69의4	감면	-
농지대토		조특법 §70	감면	-
경영회생 지원을 위한 농지매매 후 환매취득		조특법 §70의2	환급	-
국가에 양도하는 산지		조특법 §85의10	감면	2022.12.31.
공공매입임대주택 건설을 목적으로 양도한 토지		조특법 §97의9	감면	2024.12.31.

## 다. 기타 비과세·감면의 유형

종 류		조 문	조세지원내용	일몰시한
파산선고에 따른 처분		소득법 §89①1.	비과세	-
지적재조사 사업으로 지급된 조정금		소득법 §89①5.	비과세	-
중소기업 간의 통합		조특법 §31	이월과세	-
법인전환 (현물출자 or 사업양수도방식)		조특법 §32	이월과세	-
사업전환 무역조정지원기업		조특법 §33	50% 감면 또는 과세이연	2023.12.31.
주식의 포괄적 교환·이전		조특법 §38	과세이연	-
주식의 현물출자 등에 따른 지주회사의 설립 등		조특법 §38의2	과세이연	2026.12.31.
			분할납부	2026.12.31.
공익사업용 토지 등		조특법 §77	감면	2026.12.31.
대토보상		조특법 §77의2	감면 또는 과세이연	2026.12.31.
개발제한구역 지정에 따른 매수 대상 토지 등		조특법 §77의3	감면	2025.12.31.

### 3. 양도소득세 비과세·감면의 배제

#### 가. 미등기 양도자산(소득법 §104③)에 해당하는 경우(소득법 §91①, 조특법 §129②)

미등기 양도자산에 대해서는 양도소득세의 비과세 및 감면에 관한 규정을 적용하지 아니한다.

☞ 자세한 내용은 미등기양도자산의 고율과세 203쪽 참조

#### 나. 매매계약서의 거래가액을 실지거래가액과 다르게 적은 경우

(소득법 §91②, 조특법 §129①)

부동산 및 부동산에 관한 권리의 자산을 매매하는 거래당사자가 매매계약서의 거래가액을 실지거래가액과 다르게 적은 경우에는 해당 자산에 대해서 양도소득세의 비과세 또는 감면에 관한 규정을 적용할 때 비과세 또는 감면받았거나 받을 세액에서 다음 구분에 따른 금액을 뺀다.

##### 1) 비과세에 관한 규정을 적용받을 경우 : Min(①, ②)

- ① 비과세에 관한 규정을 적용하지 아니하였을 경우의 소득법 §104①에 따른 양도소득 산출세액
- ② 매매계약서의 거래가액과 실지거래가액과의 차액

##### 2) 감면에 관한 규정을 적용받았거나 받을 경우 : Min(①, ②)

- ① 감면에 관한 규정을 적용받았거나 받을 경우의 해당 감면세액
- ② 매매계약서의 거래가액과 실지거래가액과의 차액

##### 3) 적용시기

2011.7.1. 이후 최초로 매매계약하는 분부터 적용(2010.12.27. 소득법 및 조특법 부칙)

## 1. 1세대 1주택 비과세 (소득법 §89①3.)

### 가. 1세대 1주택 비과세 요건

#### ☑ 1세대 1주택 비과세 요건(다만, 일부 요건에 대해서는 예외 규정을 두고 있음)

- ① 거주자가 구성하는 1세대가 양도하는 경우
- ② 양도일 현재 국내에 1주택을 보유하고 있는 경우
- ③ 보유기간이 2년 이상인 것, 단 조정대상지역 내에 있는 주택의 경우에는 보유기간 중 2년 이상 거주하는 경우
- ④ 미등기 양도자산에 해당하지 않은 경우
- ⑤ 매매계약서의 거래가액을 실지거래가액과 다르게 작성하지 않은 경우
- ⑥ 고가주택에 해당하지 않은 경우
- ⑦ 건물을 실제로 주택으로 사용하는 경우
- ⑧ 주택에 딸린 토지는 주택정착면적의 5배(도시지역 밖은 10배) 이내인 경우(소득령 §154㉞)  
→ 도시지역 중 주거·상업·공업지역의 주택부수토지는 3배(2022.1.1. 이후 양도분부터 적용)

### 1) 1세대 요건

#### 가) 1세대의 개념 (소득법 §88 6.)

“1세대”란 거주자 및 그 배우자(법률상 이혼을 하였으나 생계를 같이 하는 등 사실상 이혼한 것으로 보기 어려운 관계에 있는 사람을 포함)가 그들과 같은 주소 또는 거소에서 생계를 같이 하는 자와 함께 구성하는 가족단위를 말하며, 생계를 같이하는 자는 거주자 및 그 배우자의 직계존비속(배우자 포함) 및 형제자매로, 취학, 질병의 요양, 근무상 또는 사업상의 형편으로 본래의 주소 또는 거소에서 일시 퇴거한 사람을 포함한다.

☞ 장인, 장모, 처남, 처제, 시부모, 시아주버니, 시동생, 시누이, 사위, 며느리도 가족의 범위에 포함[형수, 제수, 동서, 형부, 제부(弟夫) 등은 포함되지 않음]

나) 배우자가 없어도 1세대로 보는 경우 (소득령 §152의3)

다음의 경우에는 배우자가 없어도 1세대로 본다.

- ① 해당 거주자의 나이가 30세 이상인 경우
- ② 배우자가 사망하거나 이혼한 경우
- ③ 「소득세법」 제4조에 따른 소득이 「국민기초생활 보장법」 제2조제11호에 따른 기준 중위소득을 12개월로 환산한 금액의 40% 수준 이상으로서 소유하고 있는 주택 또는 토지를 관리·유지하면서 독립된 생계를 유지할 수 있는 경우. 다만, 미성년자의 경우를 제외하되, 미성년자의 결혼, 가족의 사망 그 밖에 기획재정부령이 정하는 사유(현재 시행규칙에 규정된 사항은 없음)로 1세대의 구성이 불가피한 경우에는 그러하지 아니함

\* 2015년까지 최저생계비, 2016년부터 기준 중위소득의 40%

(원/월)

연도	1인 가구	2인 가구	3인 가구	4인 가구	5인 가구	6인 가구
2014	603,403	1,027,417	1,329,118	1,630,820	1,932,522	2,234,223
2015	617,281	1,051,048	1,359,688	1,668,329	1,976,970	2,285,610
2016	649,932	1,106,641	1,431,608	1,756,574	2,081,540	2,406,506
2017	661,172	1,125,780	1,456,366	1,786,952	2,117,538	2,448,124
2018	668,842	1,138,839	1,473,260	1,807,681	2,142,102	2,473,523
2020	702,878	1,196,792	1,548,231	1,899,670	2,251,108	2,955,886
2021	731,132	1,235,232	1,593,580	1,950,516	2,302,949	2,651,441
2022	777,925	1,304,034	1,677,880	2,048,432	2,409,806	2,762,802
2023	831,157	1,382,462	1,773,926	2,160,386	2,532,275	2,891,192
2024	891,378	1,473,044	1,885,863	2,291,965	2,678,294	3,047,998

다) 거주자 (소득법 §1의2, §88, §89, 소득령 §2)

1세대 1주택에 대한 비과세는 비거주자에게는 적용되지 아니한다.

라) 1세대의 범위 (소득통칙 §88-0...4)

- ① 동일한 장소에서 생계를 같이 하는 가족의 주민등록상 현황과 사실상 현황이 다른 경우에는 사실상 현황에 따른다.
- ② 1세대 1주택 비과세 규정을 적용하는 경우 부부가 각각 세대를 달리 구성하는 경우에도 동일한 세대로 본다.



## 사례

### ▶ 1세대 1주택 비과세 적용 시 동일세대원으로 볼 수 있는 가족의 범위

1주택을 보유하는 30세 이상인 거주자가 누나 및 그 누나의 배우자(매형)로서 1주택을 보유하고 있는 자와 생계를 같이 하는 경우로서 거주자가 주택을 취득한 날로부터 1년 이상이 지난 후 누나가 주택을 취득하고 그 취득일로부터 3년 이내에 양도하는 거주자의 주택은 「소득세법」 제89조 제1항제3호 및 같은 법 시행령 제155조제1항에 따라 1세대 1주택에 해당하는 것임(사전-2016-법령해석재산-0259, 2016.7.10.)

### ▶ 생계를 같이 하는 계부의 동일세대 여부

주택 양도일 현재 본인과 생모 및 그 생모가 재혼한 배우자(계부)가 모두 같은 주소지에서 생계를 같이하는 경우 주택을 양도한 본인과 계부는 같은 1세대에 해당하는 것임(사전-2019-법령해석재산-0689, 2019.12.30.)

### ▶ 자녀까지 출생하여 함께 생활하는 사실혼 관계에 있는 자를 동일세대원으로 볼 수 있는지

「소득세법」(2018.12.31. 법률 제16104호로 개정된 것) 제88조제6호에 따른 1세대의 범위에서 “배우자”는 법률상 배우자와 법률상 이혼을 하였으나 생계를 같이 하는 등 사실상 이혼한 것으로 보기 어려운 관계에 있는 사람을 의미하는 것임(기획재정부 재산세제과-529, 2021.5.31.)

## 2) 1주택 요건

### 가) 주택의 범위 (소득령 §152의4)

“주택”이란 허가 여부나 공부(公簿)상의 용도구분에 관계없이 세대의 구성원이 독립된 주거생활을 할 수 있는 구조로서 대통령령으로 정하는 구조\*를 갖추어 사실상 주거용으로 사용하는 건물을 말한다. 이 경우 그 용도가 분명하지 아니하면 공부상의 용도에 따른다(소득법 §88 7.).

\* 세대별로 구분된 각각의 공간마다 별도의 출입문, 화장실, 취사시설이 설치되어 있는 구조

대법원은 “주택이란 가옥대장 등 공부상의 용도구분이나 건축 또는 용도변경에 대한 당국의 허가 유무 및登記 유무와는 관계없이 주거에 공하는 건물을 말한다.”라고 판시하고 있으며 (대법원91누10367, 1992.8.18.), 「주택법」 제2조에서는 “주택이란 세대(世帶)의 구성원이 장기간 독립된 주거생활을 할 수 있는 구조로 된 건축물의 전부 또는 일부 및 그 부속토지를 말한다.”라고 정의하고 있다.

☑️ **건축법상 주택의 구분(「건축법 시행령」 별표1 제1호, 제2호)**

1. 단독주택[단독주택의 형태를 갖춘 가정어린이집·공동생활가정·지역아동센터·공동육아나눔터(「아이돌봄 지원법」 제19조에 따른 공동육아나눔터를 말한다. 이하 같다)·작은도서관(「도서관법」 제4조제2항 제1호가목에 따른 작은도서관을 말하며, 해당 주택의 1층에 설치한 경우만 해당한다. 이하 같다) 및 노인복지시설(노인복지주택은 제외한다)을 포함한다]

가. 단독주택

나. 다중주택 : 다음의 요건을 모두 갖춘 주택을 말한다.

- 1) 학생 또는 직장인 등 여러 사람이 장기간 거주할 수 있는 구조로 되어 있는 것
- 2) 독립된 주거의 형태를 갖추지 아니한 것(각 실별로 욕실은 설치할 수 있으나, 취사시설은 설치하지 아니한 것을 말한다.)
- 3) 1개 동의 주택으로 쓰이는 바닥면적(부설 주차장 면적은 제외한다. 이하 같다)의 합계가 660㎡ 이하이고 주택으로 쓰는 층수(지하층은 제외한다)가 3개 층 이하일 것. 다만, 1층의 전부 또는 일부를 필로티 구조로 하여 주차장으로 사용하고 나머지 부분을 주택(주거 목적으로 한정한다) 외의 용도로 쓰는 경우에는 해당 층을 주택의 층수에서 제외한다.
- 4) 적절한 주거환경을 조성하기 위하여 건축조례로 정하는 실별 최소 면적, 창문의 설치 및 크기 등의 기준에 적합할 것

다. 다가구주택 : 다음의 요건을 모두 갖춘 주택으로서 공동주택에 해당하지 아니하는 것을 말한다.

- 1) 주택으로 쓰는 층수(지하층은 제외한다)가 3개 층 이하일 것. 다만, 1층의 전부 또는 일부를 필로티 구조로 하여 주차장으로 사용하고 나머지 부분을 주택(주거 목적으로 한정한다) 외의 용도로 쓰는 경우에는 해당 층을 주택의 층수에서 제외한다.
- 2) 1개 동의 주택으로 쓰이는 바닥면적의 합계가 660㎡ 이하일 것
- 3) 19세대(대지 내 동별 세대수를 합한 세대를 말한다) 이하가 거주할 수 있을 것

라. 공관(公館)

2. 공동주택[공동주택의 형태를 갖춘 가정어린이집·공동생활가정·지역아동센터·공동육아나눔터·작은도서관·노인복지시설(노인복지주택은 제외한다) 및 「주택법 시행령」 제10조제1항제1호에 따른 소형 주택을 포함한다]. 다만, 가목이나 나목에서 층수를 산정할 때 1층 전부를 필로티 구조로 하여 주차장으로 사용하는 경우에는 필로티 부분을 층수에서 제외하고, 다목에서 층수를 산정할 때 1층의 전부 또는 일부를 필로티 구조로 하여 주차장으로 사용하고 나머지 부분을 주택(주거 목적으로 한정한다) 외의 용도로 쓰는 경우에는 해당 층을 주택의 층수에서 제외하며, 가목부터 라목까지의 규정에서 층수를 산정할 때 지하층을 주택의 층수에서 제외한다.

가. 아파트 : 주택으로 쓰는 층수가 5개 층 이상인 주택

나. 연립주택 : 주택으로 쓰는 1개 동의 바닥면적(2개 이상의 동을 지하주차장으로 연결하는 경우에는 각각의 동으로 본다) 합계가 660㎡를 초과하고, 층수가 4개 층 이하인 주택

다. 다세대주택 : 주택으로 쓰는 1개 동의 바닥면적 합계가 660㎡ 이하이고, 층수가 4개 층 이하인 주택(2개 이상의 동을 지하주차장으로 연결하는 경우에는 각각의 동으로 본다)

라. 기숙사 : 다음의 어느 하나에 해당하는 건축물로서 공간의 구성과 규모 등에 관하여 국토교통부장관이 정하여 고시하는 기준에 적합한 것. 다만, 구분 소유된 개별 실(室)은 제외한다.

- 1) 일반기숙사 : 학교 또는 공장 등의 학생 또는 종업원 등을 위하여 사용하는 것으로서 해당 기숙사의 공동취사시설 이용 세대 수가 전체 세대 수(건축물의 일부를 기숙사로 사용하는 경우에는 기숙사로 사용하는 세대 수로 한다. 이하 같다)의 50% 이상인 것(「교육기본법」 제27조제2항에 따른 학생복지주택을 포함한다)
- 2) 임대형기숙사 : 「공공주택 특별법」 제4조에 따른 공공주택사업자 또는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제7호에 따른 임대사업자가 임대사업에 사용하는 것으로서 임대 목적으로 제공하는 실이 20실 이상이고 해당 기숙사의 공동취사시설 이용 세대 수가 전체 세대 수의 50% 이상인 것



## 사례

### ▶ 폐가 상태인 건물을 주택으로 볼 수 있는지 여부

「소득세법」을 적용할 때 주택으로 사용하던 건물을 장기간 공가 상태로 방치한 경우에도 공부상의 용도가 주거용으로 등재되어 있는 경우에는 주택으로 보는 것이나, 장기간 공가 상태로 방치한 건물이 「건축법」상 건축물로 볼 수 없을 정도로 폐가가 된 경우에는 주택으로 보지 아니하는 것임

귀 질의의 경우, 주택으로 볼 수 있는지 여부는 관련내용 등을 종합적으로 검토하여 사실판단할 사항임 (서면-2015-부동산-0072, 2015.3.26.)

### ▶ 재건축 예정주택이 천재지변으로 멸실된 경우 주택에 해당하는지 여부

소유하던 주택이 태풍 등 천재지변으로 멸실되고 그 이후 「도시 및 주거환경정비법」 제48조에 따른 관리처분계획의 인가로 조합원입주권을 취득한 경우(주택 멸실당시 1세대 1주택인 경우에 한정한다)에는 주택의 멸실에도 불구하고 관리처분계획의 인가일 현재까지 주택이 유지되고 있는 것으로 보아 「소득세법 시행령」 제155조제17항\*을 적용하는 것임(기획재정부 재산세제과-948, 2011.11.4.)

\* 현행 소득법 §89①4.

### ▶ 전기와 수도시설이 철거된 재건축아파트의 주택에 해당하는지 여부

1세대 1주택 양도소득세 비과세 제도의 취지 및 「소득세법」 제89조제2항의 입법취지와 조문체계 등에 비추어, 전기와 수도시설이 철거된 경우에도 주거용으로서의 잠재적 기능을 여전히 보유한 상태인 재건축아파트는 '주택'에 해당함(양도 집행기준 89-154-17)

### ▶ 증축한 옥탑을 주거용으로 사용하는 경우 「소득세법 시행령」 제155조제15항에 따른 다가구주택에 해당하는지 여부

「소득세법 시행령」 제155조제15항 단서에 따라 그 전체를 하나의 주택으로 보는 다가구주택은 「건축법 시행령」 별표1 제1호다목에 해당하는 다가구주택으로서, 건축법령에 따라 다가구주택으로 인정되는 주택을 의미하는 것임. “옥탑방이 증축되어 침실 등으로 사용되는 다가구주택”이 「건축법 시행령」 별표1제1호다목의 요건을 갖춘 다가구주택에 해당하는지 여부는 건축법령 해석 및 구체적 사실관계에 따라 판단할 사안임(기획재정부 재산세제과-432, 2020.6.8.)

▶ **주거용으로 사용한 적이 없는 아파트가 주택에 해당하는지 여부**

일시적으로 주거가 아닌 다른 용도로 사용되고 있다고 하더라도 그 구조·기능이나 시설 등이 본래 주거용으로서 주거용에 적합한 상태에 있고 주거기능이 그대로 유지·관리되고 있어 언제든지 본인이나 제3자가 주택으로 사용할 수 있는 건물의 경우에는 이를 주택으로 보아야 할 것임

이 사건 아파트는 원고의 처인 소외 1이 이를 취득한 이후부터 가정보육시설인 이른바 놀이방 전용시설로 사용되어 왔고 주거용으로 사용된 적이 없다고는 하나, 관계 법령에 의하면 가정보육시설은 개인이 가정 또는 그에 준하는 곳에서 설치·운영하는 보육시설로서 가정보육시설이 설치된 건축물은 건축법상 그 용도가 근린생활시설이나 복지시설이 아닌 주택으로 분류되며, 이 사건 제3 아파트의 구조·기능이나 시설 등은 침실, 주방 및 식당, 화장실 겸 욕실 등으로 이루어져 독립된 주거에 적합한 형태를 갖추고 있으며, 언제든지 소외 1 본인이 용도나 구조변경 없이 주거용으로 사용할 수 있고, 또 제3자에게 양도하는 경우에도 주거용 건물(아파트)로 양도될 것이 예상되므로, 이 사건 아파트는 구 소득세법이 정한 주택에 해당됨(대법원2004두14960, 2005.4.28.)

▶ **건축법상 교육 및 복지시설군에 속하는 노유자시설인 민간어린이집을 양도하는 경우 1세대 1주택 비과세 적용 여부**

건축법상 교육 및 복지시설군에 속하는 노유자시설인 민간어린이집의 구조 기능을 갖추고 민간어린이집으로 활용되다가 그와 같은 구조 기능을 그대로 유지한 채 상당기간 비어 있다가 양도된 것이어서 1세대 1주택 양도소득세 비과세제도의 입법취지에 비추어 그 대상요건에서 언급하는 주택의 범주에 속한다고 볼 수 없음(대법원2018두62560, 2019.1.31.)

▶ **아파트를 종업원 기숙사로 제공시 주택 수 포함 여부**

축산업을 운영하면서 종업원 및 종업원가족의 주거용으로 사용되는 아파트를 사업용 고정자산으로 계상하여 감가상각하고 있다 하더라도 해당 아파트는 소유자인 개인이 임의로 처분이 가능한 주택에 해당하므로 1세대 1주택 판정시 주택수에 포함됨(국심2003전2545, 2003.12.24.)

나) 다가구주택의 주택 수 계산 (소득령 §155⑤)

「건축법 시행령」 별표1 제1호다목에 해당하는 다가구주택은 원칙적으로 한 가구가 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 본다. 다만, 해당 다가구주택을 구획된 부분별로 양도하지 아니하고 하나의 매매단위로 하여 양도하는 경우에는 그 전체를 하나의 주택으로 본다.

2007.2.28. 이후 양도하는 분부터는 다가구주택을 단독주택으로 간주하는 범위를 확대하여 다가구주택을 하나의 매매단위로 하여 양도하는 경우에는 취득자나 양도자가 1인인지 여부에 관계없이 이를 단독주택으로 보아 1세대 1주택 비과세 여부를 판단한다(고가주택 판정시 동일하게 적용(소득령 §156③)).

\* 2007.2.27. 이전 양도분의 경우 : 다가구주택을 가구별로 분양하지 아니하고 해당 다가구주택을 하나의 매매단위로 하여 1인에게 양도하거나, 1인으로부터 취득(자기가 건설하여 취득한 경우를 포함)하는 경우에만 이를 단독주택으로 보아 1세대 1주택 비과세 여부를 판정함

### 3) 보유기간 및 거주기간 요건

#### 가) 원칙 : 2년 이상 보유

해당 주택의 보유기간이 2년 이상이어야 하며, 보유기간 및 거주기간의 개정내용은 아래와 같다. 한편, 보유기간을 계산할 때 주택의 보유기간이 2년 이상이라 함은 주택 및 그에 부수되는 토지를 각각 2년 이상 보유한 것을 말한다(소득통칙 §89-154…2).

2017.9.19. 이후 양도하는 주택부터는 조정대상지역에 있는 주택을 취득하는 경우 해당 주택에서 2년 이상 거주하여야 하며, 취득할 때 조정대상지역 내에 있는 주택은 이후 조정대상지역에서 해제된 경우에도 거주요건을 충족해야 1세대 1주택 비과세 규정이 적용된다.

구 분		양 도 시 기					
		'03.10.1. ~ '03.12.31.	'04.1.1. ~ '04.12.31.	'05.1.1. ~ '11.6.2.	'11.6.3. 이 후	'12.6.29. 이 후	'17.9.19. 이 후
서울· 과천 및 5대신도시	일반 주택	3년 이상 보유 1년 이상 거주	3년 이상 보유 2년 이상 거주				
	'99년 취득주택	1년 이상 보유 1년 이상 거주	3년 이상 보유 2년 이상 거주	3년 이상 보유	2년 이상 보유		
위 외의 지역	일반주택	3년 이상 보유					
		'99년 취득주택	1년 이상 보유	3년 이상 보유			
취득 당시 조정대상지역 內						2년 이상 보유 2년 이상 거주	
취득 당시 조정대상지역 外						2년 이상 보유	

※ 조정대상지역 지정·해제 현황은 38쪽 참조

#### 나) 보유기간 및 거주기간의 계산(소득법 §95④)

보유기간은 그 자산의 취득일부터 양도일까지로 한다. 다만, 주택이 아닌 건물을 사실상 주거용으로 사용하거나 공부상의 용도를 주택으로 변경하는 경우 그 보유기간은 해당 자산을 사실상 주거용으로 사용한 날(사실상 주거용으로 사용한 날이 분명하지 않은 경우에는 그 자산의 공부상 용도를 주택으로 변경한 날)부터 양도한 날까지로 한다(소득령 §154⑤).

배우자 이월과세 등 대상자산의 경우에는 증여한 배우자 또는 직계존비속이 해당자산을 취득한 날부터 기산하고, 가업상속공제가 적용된 비율에 해당하는 자산의 경우에는 피상속인이 해당 자산을 취득한 날부터 기산한다.

거주기간은 주민등록표 상의 전입일자부터 전출일까지의 기간에 따르며(소득령 §154⑥), 보유기간 및 거주기간을 계산할 때 다음의 기간을 통산한다(소득령 §154⑧).

(1) 재건축시 보유·거주기간 통산(소득령 §154⑧1.)

거주하거나 소유하는 중에 소실·도괴·노후 등으로 인하여 멸실되어 재건축한 주택인 경우에는 그 멸실된 주택과 재건축한 주택에 대한 거주기간 및 보유기간을 통산한다.

(2) 비거주자가 거주자로 전환된 경우(소득령 §154⑧2.)

비거주자가 해당 주택을 3년 이상 계속 보유하고 그 주택에서 거주한 상태로 거주자로 전환된 경우에는 해당 주택에 대한 거주기간 및 보유기간을 통산한다.

☞ 2008.2.22. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용



**사례**

▶ 비거주자가 거주자로 전환된 경우

「소득세법 시행령」 제154조제1항에 따른 1세대 1주택 비과세 판정시 같은 조 제8항제2호의 규정은 거주자로 전환되는 시점에서 3년 이상 1주택을 계속 보유하고, 그 주택에서 거주한 상태로 거주자로 전환된 모든 비거주자에게 적용되는 것임(기획재정부 재산세제과-218, 2012.3.19.)

(3) 동일세대원으로부터 상속받은 경우(소득령 §154⑧3.)

상속받은 주택으로서 상속인과 피상속인이 상속개시 당시 동일세대인 경우에는 상속개시 전에 상속인과 피상속인이 동일세대로서 거주하고 보유한 기간을 통산한다.

(4) 공동상속주택인 경우(소득령 §154⑩)

취득 당시에 조정대상지역에 있는 주택으로서 공동상속주택인 경우 거주기간은 해당 주택에 거주한 공동상속인 중 그 거주기간이 가장 긴 사람이 거주한 것으로 판단한다(‘24.2.29. 이후 양도하는 분부터 적용).

\* 종전에는 공동상속주택을 소유한 것으로 보는 사람이 거주한 기간으로 판단

**2주택 이상 보유 세대의 보유기간 재기산 (구 소득령 §154⑤, 부칙 <제32654호>)**

- ▶ 1세대 1주택 비과세 주택의 보유기간 계산은 원칙적으로 주택의 취득일부터 양도일까지 계산하는 것이나, 2주택 이상을 보유한 1세대가 1주택 외의 주택을 모두 처분(양도, 증여 및 용도변경(「건축법」 제19조에 따른 용도변경을 말하며, 주거용으로 사용하던 오피스텔을 업무용 건물로 사실상 용도변경하는 경우를 포함))하는 경우에는 처분 후 1주택을 보유하게 된 날부터 보유기간을 기산한다('21.1.1.부터 '22.5.9.까지 양도분에 대하여 적용하되, '21.2.17. 이후 증여 및 용도변경하는 분부터 적용). 다만, 소득령 §155, §155의2 및 §156의2 및 §156의3에 따라 일시적으로 2주택에 해당하는 경우 해당 2주택은 취득일부터 보유기간을 기산하는 것이나, 2주택 이상을 보유한 1세대가 1주택 외의 주택을 모두 처분한 후 신규주택을 취득하여 일시적 2주택이 된 경우에는 처분 후 1주택을 보유하게 된 날부터 보유기간을 기산한다.

**사례****▶ 신규주택을 멸실한 후 종전주택 양도시 소득령 §154⑤에 따른 보유기간 계산방법**

1세대 2주택자가 신규주택을 멸실한 후 종전주택을 양도하는 경우 1세대 1주택 비과세 적용 시 소득령 §154⑤에 따른 보유기간은 종전주택 취득일부터 기산함(서면-2020-법령해석재산-2354, 2021.2.8.)

**▶ 일반주택을 비과세 양도 후 남은 조특법 §99의2 특례주택 양도 시 비과세 보유기간 기산일**

일반주택(B)과 조세특례제한법§99의2에 따른 특례주택(A)을 보유하다 일반주택(B)을 먼저 비과세 양도한 후 남은 조세특례제한법§99의2 특례주택(A)을 양도 시 비과세 보유기간은 특례주택(A) 취득일부터 기산하는 것임(기획재정부 재산세제과-236, 2023.2.10.)

**▶ 일반주택과 조특법 §99의4 특례주택 양도 시 비과세 보유기간 기산일**

일반주택을 보유한 1세대가 「조세특례제한법」 제99조의4에 따른 농어촌주택등의 취득 후 일반주택과 농어촌주택 등을 양도하는 경우, 일반주택과 농어촌주택등의 보유기간 기산일은 해당 주택의 취득일임(기획재정부 재산세제과-1049, 2022.8.25.)

**▶ 2022.5.10. 이후 양도시 비과세 보유기간 기산일**

2022.5.10. 이후 양도하는 주택의 1세대1주택 비과세 보유기간은 해당 주택의 취득일부터 기산하는 것임(서면-2022-법규재산-1611, 2022.6.21.)

**▶ 공동상속주택 소수지분 상속 취득 후 매매등으로 지분을 추가 취득하여 단독소유가 된 후 양도하는 경우, 1세대 1주택 비과세 특례 적용시 보유기간 및 거주기간 요건**

거주자가 비조정대상지역에 있는 「소득세법 시행령」 제155조제3항에 따른 공동상속주택(A)의 소수지분을 상속받은 이후 매매 및 증여로 추가 지분을 취득하고, 다시 조정대상지역 지정 이후 매매로 추가 지분을 취득하여 단독소유(100%)한 경우로서 거주한 사실이 없는 상태에서 A주택을 양도하는 경우, 조정대상지역 지정 이후 취득분은 2년 이상 보유 및 거주기간 요건을 모두 충족하고, 조정대상지역 지정 전 취득분에 대해서는 2년 이상 보유기간 요건을 충족하여야 「소득세법 시행령」 제154조제1항에 따라 1세대1주택 비과세 특례를 적용받을 수 있음(사전-2022-법규재산-1097, 2022.12.6.)

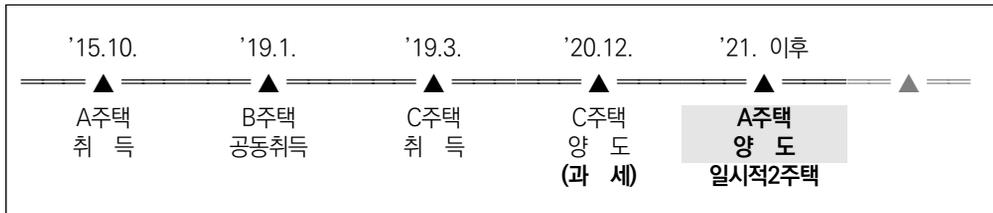


## 1세대 1주택 비과세 판정시 보유기간 재기산 관련 해석('21.1.1.~'22.5.9.)

### ▶ 기획재정부 재산세제과-194, 2020.2.18.

[질의1] 3주택 보유세대가 1주택을 양도(과세)하여 “남은 주택이 일시적 2주택”이 된 상태에서 종전주택 양도하는 경우

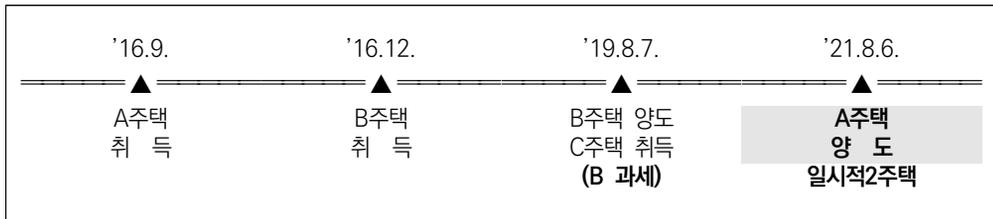
→ 당해 주택 취득일 : '15.10.



[질의2, 정비대상] 2주택 보유세대가 1주택을 양도(과세)하여 1주택이 된 후 다시 “신규주택 취득으로 일시적 2주택” 상태에서 1주택(종전주택)을 양도

→ 직전 주택 양도일 : '19.8.

☞ 기획재정부 재산세제과-953, 2021.11.2. 당해 주택취득일('16.9.)로 해석변경



\* '19.8.7. B주택 양도(과세)와 동시에 C주택 취득함

[질의3] 2주택 이상 보유세대가 1주택 외의 주택을 모두 양도(비과세) 후 다시 “신규주택 취득하여 일시적 2주택”이 된 상태에서 1주택(종전주택) 먼저 양도

→ 당해 주택 취득일(사례① '14.12, 사례② '17.3.)

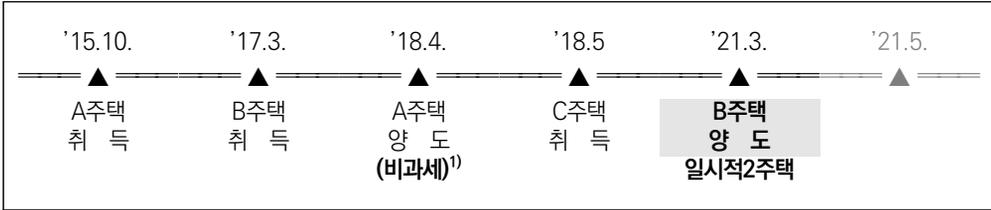
### 사례1



1) 일시적 2주택(영 §155①,②)

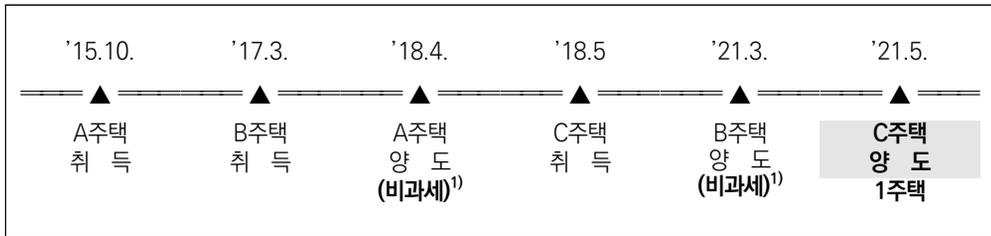
2) 일시적 2주택(영 §155①)

사례2



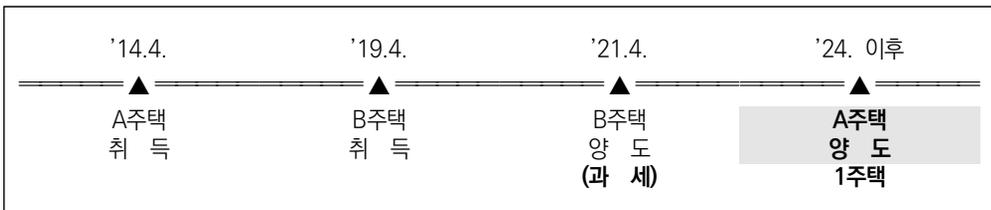
1) 일시적 2주택(영 §155①)

[질의4] 일시적 2주택 세대가 주택 양도(비과세) 및 신규주택 취득으로 다시 일시적 2주택이 된 다음 A주택 양도 후 남은 “최종 1주택”(대체주택) 양도  
→ 당해 주택 취득일 '18.5.

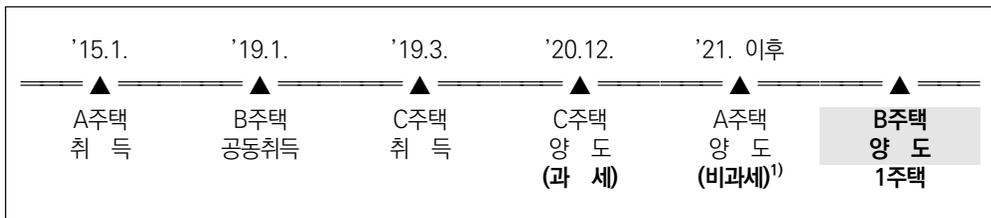


1) 일시적 2주택(영 §155①)

[질의5] 2주택 보유세대가 1주택 양도(과세) 후 남은 “최종 1주택” 양도  
→ 직전 주택 양도일 '21.4.



[질의6] 3주택 보유세대가 먼저 C주택을 양도(과세)하여 일시적 2주택이 된 상태에서 1주택 양도 후 남은 “최종 1주택”(대체주택) 양도  
→ 당해 주택 취득일 '19.1.



1) 일시적 2주택(영 §155①)

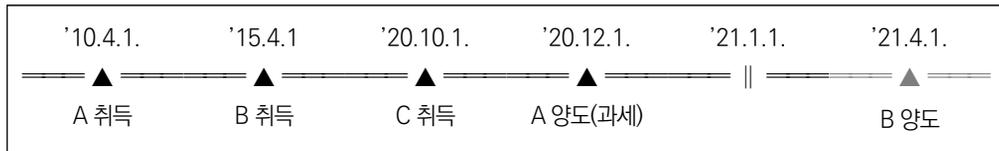
[질의기] 1주택과 1입주권(원조합원) 보유세대가 1주택 양도(과세) 후 남은 “최종 1주택” 양도  
→ 입주권 양도일 '22.2. 또는 '23.11.



▶ 기획재정부 재산세제과-953, 2021.11.2.

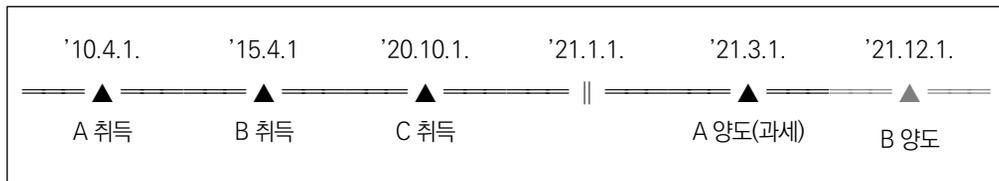
[질의기] 3주택(A·B·C) 보유 중인 1세대가 1채(A)를 양도(과세) 후 남은 2채(B·C) 중 먼저 취득한 주택(B)을 양도하는 경우로서 「소득세법 시행령」 제155조제1항에 따른 일시적 2주택에 해당하는 경우 양도하는 B주택의 「소득세법 시행령」 제154제1항에 따른 보유기간 기산일

**사례1** ▶ 「C주택 취득일」 및 「A주택 양도일」이 모두 '20.12.31. 이전인 경우 B주택의 보유기간 기산일?



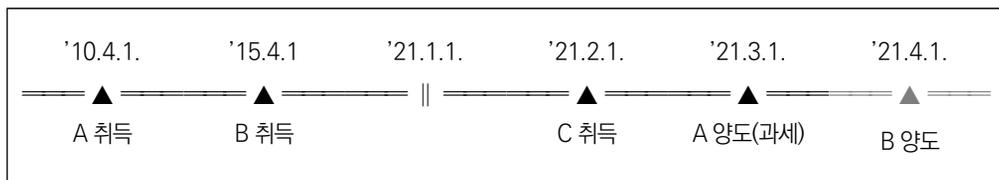
→ B주택 취득일 ('15.4.1.).

**사례2** ▶ 「C주택 취득일」은 '20.12.31. 이전, 「A주택 양도일」은 '21.1.1. 이후인 경우 B주택의 보유기간 기산일?



→ A주택 양도일 ('21.3.1.), B주택을 '21.11.2. 이후 양도하는 분부터 적용

**사례3** ▶ 「C주택 취득일」 및 「A주택 양도일」이 모두 '21.1.1. 이후인 경우 B주택의 보유기간 기산일?



→ A주택 양도일 ('21.3.1.)

[질의2] '21.1.1. 전에 2주택 이상을 보유한 1세대가 1주택 외의 주택을 모두 양도(마지막으로 양도한 주택을 '과세'로 신고)한 후 신규주택을 취득하여, '21.1.1. 현재 일시적 2주택이 되어 종전주택을 양도하는 경우 보유기간 기산일  
→ 해당 주택의 취득일

▶ 기획재정부 재산세제과-895(2022.08.05.)

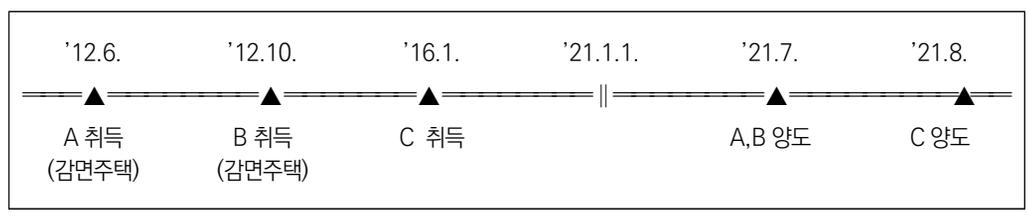
[질의] 1세대가 특례주택\*과 일반주택(거주주택)을 보유한 경우로서 특례주택을 먼저 양도(과세)한 후 남은 일반주택(거주주택)의 「소득세법 시행령」 제154조제1항에 따른 비과세 보유기간 기산일

- \* 사례1) 「조세특례제한법」 제98조의3에 따른 감면주택
- 사례2) 「소득세법 시행령」 제155조제2항에 따른 상속주택
- 사례3) 「소득세법 시행령」 제155조제3항에 따른 공동상속주택 소수지분
- 사례4·5) 「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 장기임대주택으로서 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 자동말소된 주택

- (제1안) 일반주택(거주주택) 취득일
- (제2안) 특례주택 양도일

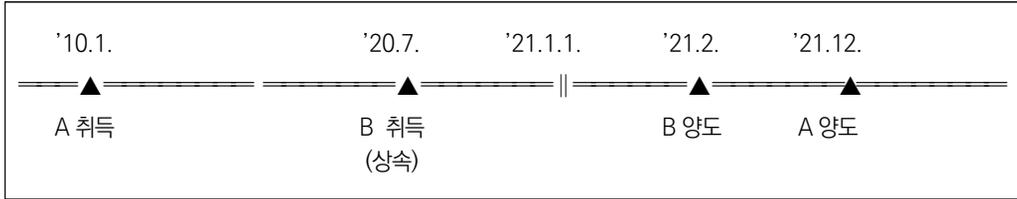
[회신] 1) 사례1,2,3,4,5 모두 각각 제1안이 타당합니다.  
2) 「소득세법」 제89조제1항제3호를 적용할 때 「조세특례제한법」에 따라 해당 거주자의 소유 주택으로 보지 아니하는 주택은, 舊 소득세법 시행령('22.5.31., 대통령령 제32654호로 개정되기 전의 것) 제154조제5항 단서에서 규정한 2주택 이상을 보유한 1세대인지 여부를 판단할 경우에도 해당 거주자의 소유주택으로 보지 아니하는 것임

사례1 '감면주택' 보유 사례



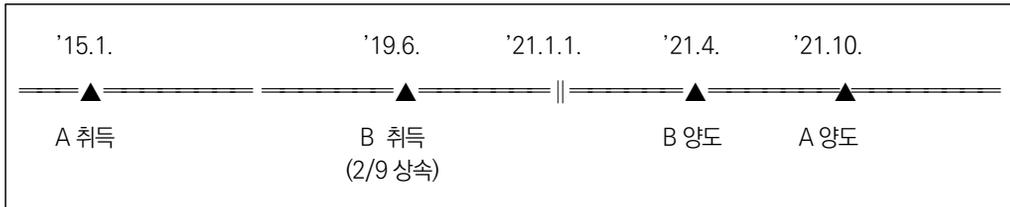
- '12.6월 김포시 소재 A주택 취득
- '12.10월 김포시 소재 B주택 취득
  - \* A주택과 B주택은 모두 「조세특례제한법」 제98조의3 특례 적용 대상을 전제
- '16.1월 하남시 소재 C주택 취득하여 거주 중
- '21.7월 A, B주택 양도 예정
- '21.8월 C주택 양도 예정

**사례2** '상속주택' 보유 사례



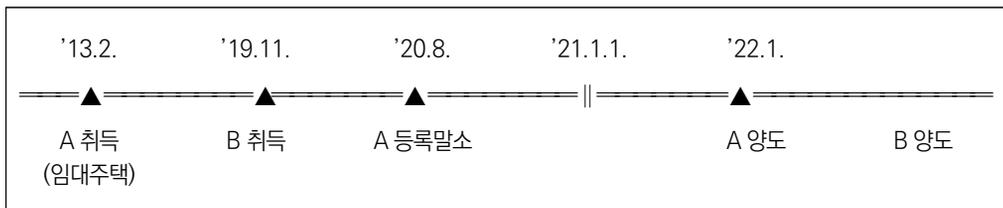
- '10.1월 A주택 취득
- '20.7월 별도세대인 父로부터 B주택 상속
  - \* 「소득세법 시행령」 제155조제2항에 따른 선순위 상속주택
- '21.2월 B주택 양도(과세)
- '21.12월 A주택 양도 예정

**사례3** '공동상속주택 소수지분' 보유 사례



- '15.1월 A주택 취득
- '19.6월 별도세대인 父로부터 B주택 상속
  - \* 「소득세법 시행령」 제155조제3항에 따른 선순위 공동상속주택 소수지분
- '21.4월 B주택 양도(과세)
- '21.10월 A주택 양도 예정

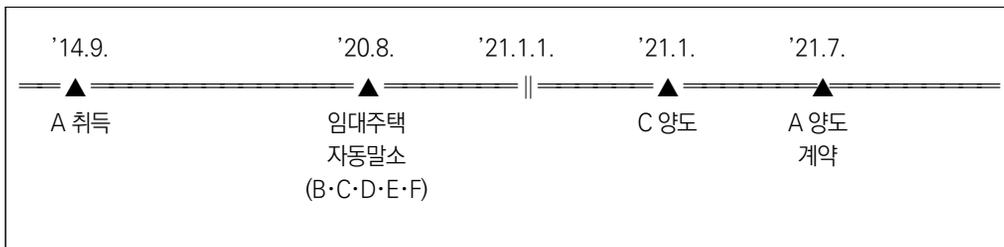
**사례4** '임대주택 1채' 보유 사례



- '13.2월 고양시 일산서구 소재 A오피스텔 취득
  - \* '13.3월 구청 및 세무서 임대사업자 등록

- '19.11월 서울 노원구 B아파트 취득 후 거주
- '20.8월 A오피스텔 구청 임대등록 자동말소
- '22.1월 A오피스텔을 먼저 양도하고, 이후 B아파트 양도예정

**사례5** '임대주택 2채 이상' 보유 사례



- '14.9월 A주택 취득
  - \* '14.10.8. ~ '20.3.2. 세대 전원 실거주
- '11.7월 ~ '15.2월 중 임대주택 5채(B·C·D·E·F) 취득
  - \* 구청 및 세무서에 임대사업자 등록
- '20.8월 임대주택 중 C주택의 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따른 임대사업자등록 자동말소
- '21.1월 자동말소된 C주택 양도(과세)
- '21.7월 A주택 매도계약

▶ **조정대상지역 1세대 1주택 비과세 특례 적용시 거주기간 기산일**

2주택 이상을 보유한 1세대가 다른 주택을 양도하고 조정지역에 있는 주택만 남은 경우, 그 최종주택의 1세대 1주택 비과세 특례를 적용받기 위하여 거주기간도 최종 1주택을 보유하게 된 날부터 새로 기산함 (기획재정부 재산세제과-35, 2021.1.14.)

☞ (사실관계) 소득령 §155, 155의2, 156의2에 따른 일시적 2주택이 된 경우에 해당하지 아니함

▶ **'21.1.1. 현재 1세대 1주택인 자가 해당 주택을 양도하는 경우 보유기간 기산일**

'21.1.1. 현재 1주택만 보유하고 있는 1세대가 해당 1세대 1주택 보유 상태를 유지하다가 그 주택 양도 시 비과세 판정을 위한 보유기간은 양도하는 당해 주택의 취득일부터 기산함(기획재정부 재산세제과-1132, 2020.12.24.)

▶ **「소득세법 시행령」 제155조제20항 적용 후 남은 주택 양도 시 보유기간 기산일**

'21.1.1. 현재 2주택(A,B)을 소유하던 1세대가 「소득세법 시행령」(2022.5.31. 대통령령 제32654호 개정되기 전의 것, 이하 같음)제155조제20항에 따른 거주주택(A)을 양도하여 1세대1주택 비과세를 적용받은 후 가정어린이집으로 운영하던 주택(B)을 양도하는 경우, 양도하는 B주택의 같은 영 제154조제1항에 따른 보유기간은 B주택의 취득일부터 기산함(사전-2022-법규재산-0667, 2022.11.8.)

▶ **훈인합가 특례대상 주택을 과세로 양도하고 남은 1주택을 양도시 비과세 보유기간 기산일**

1주택(A)을 보유한 자와 1주택(B)을 보유한 자가 혼인하여 2021.1.1. 현재 2주택을 보유한 1세대가 혼인한 날로부터 5년 이내 보유기간 2년 미만인 A주택을 먼저 양도하고 이후 B주택을 양도하는 경우, 양도하는 B주택의 「소득세법 시행령」(2022.5.31. 대통령령 제32654호 개정되기 전의 것) 제154조제1항에 따른 보유기간은 B주택의 취득일부터 기산함(사전-2021-법규재산-1567, 2022.8.17.)

#### 다) 보유기간·거주기간의 제한을 받지 않는 경우

##### (1) 건설임대주택을 분양받아 양도하는 경우 (소득령 §154①1.)

「민간임대주택에 관한 특별법」에 따른 민간건설임대주택 또는 「공공주택 특별법」에 따른 공공건설임대주택 또는 공공매입임대주택을 취득하여 양도하는 경우로서 해당 임대주택의 임차일부터 양도일까지의 기간 중 세대전원이 거주(기획재정부령으로 정하는 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 세대의 구성원 중 일부가 거주하지 못하는 경우를 포함)한 기간이 5년 이상인 경우에는 보유기간 및 거주기간에 제한없이 비과세 된다.

※ 세대전원 거주요건 규정은 2014.2.21. 이후 양도하는 분부터 적용함



#### 사례

##### ▶ 건설임대주택을 증여받아 이혼 후 양도하는 경우

남편 명의로 임차하여 5년 거주 후 분양받은 「임대주택법」상 건설임대주택을 증여받은 경우로서 이혼 후 동일세대가 아닌 상태에서 해당주택을 양도하는 때에는 「소득세법 시행령」 제154조제1항 단서 및 같은 항 제1호에 따라 보유기간 및 거주기간의 제한없이 1세대 1주택 비과세 적용을 받을 수 있는 경우에 해당하지 아니하는 것임(기획재정부 재산세과-1221, 2010.12.20.)

##### ▶ 건설임대주택 임대기간 중 이혼 후 계속 거주한 경우

건설임대주택을 임차하여 전세대원이 거주하다가 이혼 후 재혼하여 재혼한 배우자의 자녀와 계속 거주하던 중 임대기간이 만료되어 분양받아 양도하는 경우 해당 건설임대주택의 당초 임차일부터 주택의 양도일까지의 거주기간이 5년 이상인 경우 비과세 특례를 적용받을 수 있음(부동산거래관리과-0585, 2011.7.8.)

##### (2) 공익사업용으로 양도 및 수용되는 경우 (소득령 §154①2. 가목)

주택 및 그 부수토지(사업인정 고시일 전에 취득한 주택 및 그 부수토지에 한함)의 전부 또는 일부가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 의한 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 의하여 수용되는 경우에는 보유기간 및 거주기간의 제한 없이 비과세된다. 이 경우 그 양도일 또는 수용일로부터 5년 이내에 양도하는 그 잔존주택 및 그 부수토지도 보유기간 및 거주기간의 제한 없이 비과세된다.



## 사례

### ▶ 수용 후 잔존토지에 근린생활시설을 신축하여 양도하는 경우

「소득세법 시행령」 제154조제1항에 따른 1세대 1주택에 해당하는 주택 및 그 부수토지의 전부 또는 일부가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 의한 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 의하여 수용되는 경우 그 수용일부터 5년 이내에 양도하는 그 잔존토지와 잔존주택에 대하여는 1세대 1주택 비과세특례를 적용하는 것이나, 그 잔존토지에 근린생활시설을 신축하여 양도한 경우 해당 잔존토지에 대하여는 1세대 1주택 비과세특례를 적용할 수 없는 것임(서면-2015-법령해석재산-0360, 2016.2.16.)

### ▶ 주택부수토지가 우선 수용되는 경우 양도소득세 비과세 해당 여부

「소득세법 시행령」 제154제1항제2호가목을 적용함에 있어 양도소득세가 비과세되는 1세대 1주택에 해당하는 자의 해당 주택에 딸린 토지만이 수용되는 경우에도 양도소득세가 비과세되는 것이며, 그 수용일로부터 2년 이내에 양도하는 그 잔존주택 및 그 부수토지의 경우에도 양도소득세가 비과세되는 것이고, 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이나 그 밖의 법률에 따라 공익사업을 위하여 2010.2.18. 이후 수용되는 경우의 양도시기는 「소득세법 시행령」 제162조제1항제7호에 따라 대금을 청산한 날, 수용의 개시일 또는 소유권이전등기접수일 중 빠른 날이 되는 것임(부동산거래관리과-0832, 2011.9.30.)

### (3) 세대전원이 출국하는 경우

#### ① 해외이주에 따른 비과세(소득령 §154①2. 나목)

출국일 현재 국내에 1주택을 보유하던 거주자가 「해외이주법」에 따른 해외이주로 세대 전원이 출국하는 경우로서 출국일부터 2년 이내에 해당 주택을 양도하는 경우에는 1세대 1주택 비과세 판정시 보유기간 및 거주기간의 제한을 받지 아니한다(2006.2.9. 신설).

동 규정의 적용과 관련하여 2006.2.9. 전에 해외이주로 출국한 경우로서 2007.12.31.까지 양도하는 경우에는 출국일부터 2년이 경과하였더라도 해당 특례 규정이 적용된다(「소득세법 시행령(2006.2.9. 대통령령 제19327호로 개정된 것)」 부칙 제30조제2항).

또한, 출국일은 세대전원이 출국한 날로 하되, 「해외이주법」에 따른 현지이주의 경우 출국일은 영주권 또는 그에 준하는 장기체류 자격을 취득한 날을 말한다(소득칙 §71⑥, 2009.4.14.부터 적용).

☑ **해외이주의 종류(「해외이주법」 제4조)**

- ① 연고이주 : 혼인·약혼 또는 친족 관계를 기초로 하여 이주하는 것
- ② 무연고이주 : 외국기업과의 고용계약에 따른 취업이주, 제10조제3항에 따른 해외이주 알선업자가 이주대상국의 정부기관·이주알선기관 또는 사업주와의 계약에 따르거나 이주대상국 정부기관의 허가를 받아 행하는 사업이주 등 연고이주 및 현지이주 외의 사유로 이주하는 것
- ③ 현지이주 : 해외이주 외의 목적으로 출국하여 영주권 또는 그에 준하는 장기체류 자격을 취득하고 이에 근거하여 거주여권을 발급받은 사람의 이주. 다만, 1945년 8월 15일 이전부터 외국에 거주한 재외국민 중 최근 3년간 매년 90일 이상을 국내에서 거주한 사람으로서 「외국인투자촉진법」에 따른 최소투자금액 이상을 국내에 투자하거나, 학교법인·사회복지법인 등에 출연하여 그 법인을 운영하고 있는 사람은 현지이주의 예외로 하며, 이 경우 투자 및 출연금액은 그 투자자 및 출연자가 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제2조제2호에 따라 사실상 그 사업내용을 지배하는 외국법인이 투자하거나 출연한 금액을 포함함



**사례**

▶ 「해외이주법」에 따른 해외이주(연고이주)시 비과세 적용 여부

「소득세법 시행령」 제154조제1항제2호나목은 보유기간 및 거주기간의 제한을 받지 않는 것이며 「해외이주법」에 따른 연고이주로 해외이주하는 경우 출국일은 해외이주신고 후 최초로 세대전원이 출국하는 날을 말하는 것이며, 출국일 현재 1주택을 보유하고 출국일부터 2년 이내에 양도하는 경우에 적용하는 것임(서면-2019-부동산-0720, 2020.3.11.)

▶ 「해외이주법」에 따른 해외이주(현지이주)시 비과세 적용 여부

거주자가 주택을 취득하고 그 배우자 및 생계를 같이 하는 가족과 함께 구성하는 1세대(이하 “1세대”라 한다)가 출국일 현재 국내에 1주택을 보유하고 있는 경우로서, 「해외이주법」에 따른 현지이주를 하고 영주권 또는 그에 준하는 장기체류 자격을 취득한 날부터 2년 이내에 1세대가 출국일 당시 보유하던 1주택을 양도하는 경우 「소득세법」 제89조제1항제3호가목 및 같은 법 시행령 제154조제1항제2호 나목에 따른 1세대 1주택에 해당하는 것이며, 이 경우 영주권 또는 그에 준하는 장기체류 자격을 취득한 날은 영주권 취득 등의 사실관계를 고려하여 종합적으로 판단할 사항임(사전-2019-법령해석재산-0493, 2019.10.21.)

- ② 1년 이상 계속 국외거주를 필요로 하는 취학 등으로 출국시 비과세(소득령 §154①2. 다목) 출국일 현재 국내에 1주택을 보유하던 거주자가 1년 이상 계속하여 국외 거주를 필요로 하는 취학 또는 근무상의 형편으로 세대전원이 출국하는 경우로서 출국일부터 2년 이내에 해당 주택을 양도하는 경우에는 1세대 1주택 비과세 판정시 보유기간 및 거주기간의 제한을 받지 아니한다.

### ☑️ 출국일 현재 1주택에 해당할 것

해외이주당시 국내보유주택의 수나 보유 및 거주요건의 구비여부와 상관없이 그 비거주자가 구성하는 1세대가 해당 주택의 양도일 현재 국내에 1주택을 보유하고 있으면 비과세가 가능한 것으로 판결(대법원2006두798, 2007.5.10.) 함에 따라 2008.2.22. 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 개정하여 양도일 뿐만 아니라 출국일에도 1주택을 소유한 경우에만 비과세대상에 해당함을 명확히 규정하였다. 따라서 2008.2.22. 이후 양도분부터는 출국일 현재 1주택 소유 세대가 양도일 현재 해당 1주택을 보유하고 있는 경우에 한하여 비과세 규정을 적용함

동 규정의 적용과 관련하여 2006.2.9. 전에 취학 또는 근무상의 형편으로 출국한 경우로서 2007.12.31.까지 양도하는 경우에는 출국일(세대전원이 출국한 날을 말함)부터 2년이 경과하였더라도 해당 특례 규정이 적용된다[「소득세법 시행령(2006.2.9. 대통령령 제19327호로 개정된 것)」 부칙 제30조제2항].



### 사례

#### ▶ 취업을 위해 출국한 후 세대전원이 영주권 취득시 양도소득세 비과세 여부

국내에 1주택을 소유하던 1세대가 1년 이상 계속하여 국외거주를 필요로 하는 취학 또는 근무상의 형편으로 세대전원이 출국하고, 출국일로부터 2년이 경과하여 해당 주택을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제154조제1항제2호다목에 따른 양도소득세 비과세가 적용되지 아니하는 것이나, 국외에 계속 거주하여 「해외이주법」에 따른 현지이주하는 경우로서 영주권 또는 그에 준하는 장기체류 자격을 취득한 날로부터 2년 이내에 해당 1주택을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제154조제1항제2호나목을 적용하는 것임(서면법규과-533, 2014.5.27.)

#### ▶ 비거주자가 된 상태에서 주택을 취득하여 양도하는 경우 비과세 여부

조합원의 지위를 승계(취득)하여 중도금을 불입하던 중 해외이주 등의 사유에 의하여 출국한 후 비거주자인 상태에서 완성된 주택을 양도하는 경우에는 위의 비과세대상 주택에 포함하지 않는 것임(부동산거래관리과-659, 2012.12.6.)

#### ▶ 비거주자가 된 상태에서 주택을 취득하여 양도하는 경우 비과세 여부

해외이주로 비거주자가 된 상태로 주택을 취득하였다가 이를 양도한 경우에는 1세대 1주택 비과세 요건에 해당하지 않는다고 할 것임(대법원2008두21515, 2009.1.30.)

#### ▶ 국외출국 후 신규주택을 취득한 경우 일시적 2주택 적용 여부

1세대가 국내에 1주택을 보유하다가 1년 이상 계속하여 국외거주를 필요로 하는 근무상의 형편으로 세대전원이 출국한 후 1주택을 추가 취득하고 구 「소득세법 시행령」(2007.2.28. 대통령령 제19890호로 개정되기 전의 것) 제154조제1항에 따른 비과세 요건을 충족하지 못한 종전주택을 그 추가 취득한 주택의 취득일로부터 1년 이내 그리고 출국일부터 2년 이후에 양도한 경우에는 「소득세법 시행령」 제154조제1항에 따른 1세대 1주택 비과세를 적용하지 아니하는 것임(재산세제과-993, 2010.10.18.)

▶ 일시적 2주택 상태에서 해외이주로 세대전원이 출국한 경우

국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택을 양도하기 전에 다른 주택을 취득함으로써 일시적으로 2주택이 된 상태에서 「해외이주법」에 따른 해외이주 또는 1년 이상 계속하여 국외거주를 필요로 하는 취학 또는 근무상의 형편으로 세대전원이 출국하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제1항에 따른 일시적 2주택 비과세 특례가 적용되지 않는 것으로서 출국일 현재 소유한 2주택 모두를 과세하는 것임 (부동산거래관리과-145, 2010.1.28.)

(4) 1년 이상 거주한 주택을 부득이한 사유가 있어 양도하는 경우 (소득령 §154①3.)

1년 이상 거주한 주택을 기획재정부령으로 정하는 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 양도하는 경우에는 1세대 1주택 비과세 판정시 보유기간 및 거주기간의 제한을 받지 아니한다.

한편, “기획재정부령으로 정하는 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유”란 세대전원이 다음의 어느 하나에 해당하는 사유로 다른 시(특별시, 광역시, 특별자치시 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시를 포함)·군으로 주거를 이전하는 경우(광역시지역 안에서 구지역과 읍·면지역 간에 주거를 이전하는 경우와 특별자치시, 「지방자치법」 제7조제2항에 따라 설치된 도농복합형태의 시지역 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시 안에서 동지역과 읍·면지역 간에 주거를 이전하는 경우를 포함)를 말한다(소득칙 §71③).

① 「초·중등교육법」에 따른 학교(초등학교 및 중학교를 제외) 및 「고등교육법」에 따른 학교에의 취학

- 초·중등교육법상 학교 : 초등학교, 중학교, 고등학교, 특수학교 등
- 고등교육법상 학교 : 대학, 산업대학, 교육대학, 전문대학, 방송·통신대학, 기술대학 등

② 직장의 변경이나 전근 등 근무상의 형편

③ 1년 이상의 치료나 요양을 필요로 하는 질병의 치료 또는 요양

④ 「학교폭력예방 및 대책에 관한 법률」에 따른 학교폭력으로 인한 전학(같은 법에 따른 학교폭력대책자치위원회가 피해학생에게 전학이 필요하다고 인정하는 경우에 한함)

☞ 2016.3.16. 이후 결정 또는 경정하는 분부터 적용하고 ‘강제전학’ 가는 가해자는 제외



## 사례

### ▶ 근무상 형편 등 부득이한 사유의 범위

1년 이상 거주한 주택을 “취학, 근무상의 형편, 질병의 요양 기타 부득이한 사유로 양도하는 경우”에는 소득세법시행령 제154조 제1항 제3호의 규정에 따라 그 주택의 보유기간 및 거주기간의 제한 없이 1세대 1주택 비과세 규정을 적용받을 수 있는 것입니다. 이 경우 “취학, 근무상의 형편, 질병의 요양 기타 부득이한 사유로 양도하는 경우”라 함은 같은 법 시행규칙 제71조 제3항의 규정에 따라 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양에 의한 부득이한 경우만을 말하는 것임(서면인터넷방문상담4팀-521, 2006.3.8.)

### ▶ 근무상 형편에 따른 비과세 여부

1년 이상 거주한 주택을 양도하는 경우로서 직장의 변경이나 전근 등 근무상의 형편의 사유 발생일 현재 통상 출퇴근이 가능한 동일한 시·군에 소재하는 주택에 주소를 두지 아니한 경우에는 「소득세법」 제89조제1항제3호 및 같은 법 시행령 제154조제1항제3호의 규정이 적용되지 아니하는 것임 (부동산거래관리과-380, 2010.3.12.)

### ▶ 1년 이상 거주기간의 계산

「소득세법 기본통칙」 §89-10(전출 등 부득이한 사유가 있는 경우 보유요건 배제)에서는 1년 이상 거주기간의 계산을 취득한 날부터 그 부득이한 사유가 발생한 날까지의 거주기간을 통산한다고 규정되어 있는바, 이 경우 “그 사유가 발생한 날”의 의미를 직장 변경일까지의 기간으로 보기보다는 부득이한 사유로 주거를 이전하는 날까지의 거주기간으로 해석하는 것이 비과세 특례조항의 입법취지에 비추어 보다 더 합리성이 있으므로 주택을 취득한 후 직장 변경과 같은 부득이한 사유가 발생하여 취득시점부터 양도시점까지 1년 이상 거주한 주택을 양도하고 세대전원이 다른 시로 주거를 이전하였다면 비과세대상에 해당됨(국심2003중3448, 2004.2.10.)

### ▶ 1년 이상 거주기간의 계산 예규 변경

1년 이상 거주한 주택을 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양 기타 부득이한 사유로 양도하는 경우 3년 이상 보유하지 않아도 비과세된다. 이 경우 법령에 의하면 1세대 1주택 비과세 판정 시 거주기간의 계산은 주민등록상의 전입일부터 전출일까지의 기간에 따른다고 규정하고 있고(소득령 §154⑥), 부득이한 사유 발생으로 양도하는 경우에 대한 거주기간계산(1년 이상)은 별도로 명시적으로 규정되어 있지 아니한 점 및 “그 사유가 발생한 날”의 의미를 부득이한 사유로 주거를 이전하는 날까지의 거주기간으로 해석한 국심사례를 준용하여 “양도한 날까지의 거주기간을 통산”하는 것으로 예규를 변경하여 2007.2.26. 이후 최초로 결정(신고포함)하는 분부터 적용함(서면4팀-932, 2007.3.20.)

### ▶ 세대전원이 출국하지 않은 경우

초등학교 재학생으로 보이는 자녀 2명과 함께 출국한 사실만이 있을 뿐 취학이나 근무상의 형편 등의 부득이한 사유로 3년 미만 보유한 아파트를 양도하고 세대전원이 국외로 출국하지 아니한 경우에는 1세대 1주택 비과세대상에 해당되지 아니함(국심2003중3445, 2004.1.27.)

### ▶ 해외이주 후 세대 분리

비거주자가 국내 거주 시 보유하던 주택을 양도하는 경우로서 출국 당시는 부모와 아들이 동일세대원

이었으나 해외이주 후 아들이 별도세대를 구성하여 양도일 현재는 1세대 1주택이므로 비과세대상임 (국심2002서3215, 2003.4.30.)

▶ **해외로 주거이전 한 경우는 ‘다른 시·군으로 주거를 이전하는 경우’에 해당하지 아니함**

1세대 1주택 보유기간 및 거주기간의 제한을 받지 아니하는 경우를 규정한 소득세법 시행령 조항은 전체 체계상 해외로의 주거이전과 국내에서의 주거이전이 각 호로 분명하게 구분되어 있으므로 ‘다른 시·군으로 주거를 이전하는 경우’에 국외이주는 당연히 포함되지 않는다고 봄이 상당함(대법원2012두3972, 2012.7.5.)

▶ **분양권 취득 후 주택완공 전에 부득이한 사유(전근)가 발생한 경우 소득령§154①(3) 적용 여부**

1세대가 주택분양권을 취득한 후 주택으로 완공되기 전에 「소득세법 시행규칙」 제71조제3항에서 규정한 근무상 형편(전근)에 따른 부득이한 사유가 발생한 경우로서 그 분양권이 아파트로 준공된 후 세대전원이 전입하여 1년 이상 거주한 사실이 있는 당해 아파트를 양도하고 직장 소재지가 있는 다른 시로 거주 이전한 경우에는 「소득세법 시행령」 제154조제1항제3호를 적용함(서면-2022-법규 재산-3885, 2023.3.29.)

라) 거주기간의 제한을 받지 않는 경우

(1) 계약금 지급일 현재 무주택 1세대 등 (소득령§154①5.)

거주자가 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 경우로서 해당 거주자가 속한 1세대가 계약금 지급일 현재 주택을 보유하지 아니하는 경우



**사례**

▶ **1세대 1주택 비과세 거주요건 판단 시 1세대 판단 시점**

「소득세법 시행령」 제154조제1항제5호에서 “거주자가 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 경우로서 해당 거주자가 속한 1세대가 계약금 지급일 현재 주택을 보유하지 아니하는 경우”와 관련한 1세대란, 계약금 지급일 현재 주택을 보유하지 않은 1세대를 의미하는 것임(서면-2021-부동산-0958, 2021.7.7.)

▶ **소득령§154①5.의 “계약금 지급일 현재 주택을 보유하지 아니하는 경우”에 해당하는지 여부**

거주자가 분양권에 대한 계약금을 지급하고 같은 날에 주택을 취득한 경우에는 소득령 §154①5.의 “계약금 지급일 현재 주택을 보유하지 아니하는 경우”에 해당하지 아니하는 것임(서면-2020-법령해석재산-2693, 2021.1.11.)

▶ **2017.8.2. 이전 매매계약 체결 당시 무주택세대 여부**

2017.8.2. 이전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 주택으로서

해당 주택의 거주자가 속한 1세대가 계약금 지급일 현재 「조세특례제한법」 제99조의2 적용대상 주택을 보유하고 있는 경우에는 「소득세법 시행령」 부칙(대통령령 제28293호, 2017.9.19.) 제2조제2항제2호 규정이 적용되지 않는 것임(기획재정부 재산세제과-941, 2018.11.1.)

▶ **’17.8.2. 이전에 상속주택 소수지분권자가 조정대상지역 내 주택에 대한 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 경우에 거주요건 적용 여부**

’17.8.2. 이전에 상속주택 소수지분을 소유한 1세대가 조정대상지역에 있는 주택에 대한 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 경우에 1세대 1주택 비과세 판정시 거주기간요건 충족해야 함(서면-2020-법령해석재산-6226, 2021.4.27.)

▶ **조정대상지역 공고 전 증여받은 분양권에 기해 취득한 주택의 비과세 거주요건 적용 여부**

[질의] 무주택 1세대가 조정대상지역 공고 이전에 증여받은 분양권에 기해 취득한 주택(취득당시 조정대상지역에 소재함)을 양도 시 「소득세법 시행령」 제154조제1항제5호에 따라 비과세 거주요건 제한을 받지 않는지

[회신] 거주요건을 적용함(기획재정부 재산세제과-988, 2021.11.17.)

▶ **조정대상지역 지정 후 본인의 주택지분을 배우자에게 증여한 경우 거주요건 적용 여부**

조정대상지역 공고일 이전에 부부 공동명의 주택을 취득한 1세대가 조정대상지역 공고일 후 본인 지분을 배우자에게 증여한 경우에는 「소득세법 시행령」 제154조제1항의 거주요건을 적용하지 않는 것임(서면-2022-부동산-1182, 2022.3.30.)

▶ **동일세대원인 자녀가 분양권을 증여받은 후 세대분리하는 경우 1세대1주택 비과세 거주요건 적용 여부**

계약금 지급일 현재 주택을 보유하지 않은 1세대의父가 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급하여 「소득세법 시행령」 제154조제1항에 따른 1세대 1주택 비과세 특례 적용 시 거주기간의 제한을 받지 않는 주택의 분양권을 조정대상지역의 공고일 이후 동일세대원인 자녀에게 증여(100%)한 경우로서, 증여 이후 자녀는 세대분리하여 별도의 독립된 1세대를 구성한 상태에서 증여받은 분양권이 완공되어 주택을 취득하는 경우, 해당 주택은 같은 영 제154조제1항제5호의 적용대상에 해당하지 않아 1세대 1주택 비과세 특례 적용 시 거주기간 요건을 적용받는 것임(서면-2021-법규재산-0209, 2022.5.23.)

(2) 2017.8.2. 이전에 취득한 주택 또는 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 취득한 주택



**사례**

▶ **1세대 1주택 양도소득세 비과세 거주요건에 대한 경과규정**

「소득세법 시행령」 부칙(대통령령 제28293호, 2017.9.19.) 제2조제2항제2호 규정이 적용되는 주택은 2017년 8월 2일 이전에 매매계약을 체결하고 계약금을 완납한 경우를 말하는 것임(기획재정부 재산세제과-316, 2020.4.6.)

▶ **조정대상지역 내 주택 재건축 시 1세대 1주택 거주요건 적용 여부**

2017.8.2. 이전 취득한 조정대상지역 내 주택을 재건축하여 2017.8.3. 이후 준공한 경우 1세대 1주택 비과세 판단 시 거주요건을 적용하지 아니함(기획재정부 재산세제과-856, 2018.10.10.)

▶ **2017.8.3. 이후에 용도변경한 다가구주택을 하나의 매매단위로 양도하는 경우 거주요건 적용 여부**

1세대가 2017.8.2. 이전에 취득한 조정대상지역에 있는 다세대주택을 2017.8.3. 이후에 사실상 공부상 용도만 다가구주택으로 변경하여 하나의 매매단위로 양도하는 경우로서 용도를 변경한 날로부터 2년 이상 보유하고 양도하는 경우에는 단독주택으로 보아 「소득세법 시행령」 제154조제1항의 규정을 적용하는 것이며, 같은 영 부칙(2017.9.19. 대통령령 제28293호) 제2조제2항제1호에 따라 보유기간 중 2년 이상 거주요건은 적용하지 않는 것임(서면-2019-법령해석재산-2448, 2021.3.9.)

▶ **2017.8.2. 이전 매매계약 체결 및 계약금 지급한 조정대상지역 내 분양권을 동일세대원이 상속받은 경우 거주요건 적용 여부**

피상속인이 2017.8.2. 이전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 분양권을 2017.8.3. 이후 피상속인과 동일세대원인 상속인이 상속받아 주택으로 완공된 후 양도하는 경우에는 거주요건을 적용받지 않는 것임(서면-2020-법령해석재산-2708, 2020.12.24.)

▶ **2017.8.2. 이전 매매계약하고 계약금 지급한 주택분양권으로 완공된 주택 양도 시 거주요건 적용 여부**

주택분양권 및 「소득세법」 제89조제2항에 따른 조합원입주권을 보유한 세대가 2017.8.2. 이전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급하여 취득한 조정대상지역 내 주택분양권이 완공되어 해당주택을 양도하는 경우 1세대 1주택 비과세 거주요건을 적용하지 아니함(기획재정부 재산세제과-735, 2019.10.30.)

▶ **2017.8.2. 이전에 피상속인이 취득한 주택을 동일세대원이 상속받은 경우 거주요건 적용 여부**

'17.8.2. 이전에 피상속인이 취득한 조정대상지역 내 주택을 '17.8.2. 당시 동일세대원이었던 상속인이 상속개시일에 동일세대원으로서 상속받은 주택을 양도하는 경우 1세대 1주택 비과세 판정 시 거주요건을 충족하지 않아도 됨(서면-2020-법령해석재산-3884, 2021.4.26.)

▶ **2017.8.2. 이전에 자가건설로 주택을 취득하기 위해 착공을 한 경우에도 거주요건 적용대상인지 여부**

2017.8.2. 이전에 주택을 신축하는 건축허가를 받아 착공신고를 하고, 2017.8.3. 이후에 사용승인 등에 의해 주택을 취득한 경우에는 「소득세법 시행령」(2017.9.19. 대통령령 제28293호로 개정된 것) 부칙 제2조제2항 각 호의 어느 하나에 해당하지 아니하는 것임(서면-2020-법령해석재산-3871, 2021.2.5.)

▶ **상가가 2017.8.2. 이전에 주택조합원입주권으로 전환되어 신축된 주택의 비과세 거주요건 적용 여부**

거주자가 보유한 상가가 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재개발사업 정비조합에 제공되고, 2017.8.2. 이전에 관리처분계획인가 및 주택에 대한 공급계약을 체결하여 취득한 신축주택을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」(2017.9.19. 제28293호로 개정된 것) 부칙 제2조제2항에 따라 같은 령 제154조 제1항의 1세대 1주택 비과세 거주요건을 적용하지 않는 것임(서면-2018-법령해석재산-1711, 2019.5.15.)

▶ **주택 취득일에 조정대상지역 해제 시 1세대 1주택 비과세 거주요건 적용 여부**

주택을 취득한 날에 해당 주택이 소재하는 지역이 조정대상지역에서 해제되는 공고가 있는 경우로서 해당 공고의 효력이 공고일부터 발생하는 경우 해당 주택은 「소득세법 시행령」 제154조제1항 적용 시 거주기간의 제한을 받지 않는 것임(서면-2020-법령해석재산-4045, 2021.2.18.)

▶ **일시적 2주택 허용기간 및 타인으로부터 분양권을 구입하여 취득한 주택의 거주요건 적용 여부**

무주택 1세대가 조정대상지역 공고일 이전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급하여 취득한 주택분양권이 완공되어 해당 주택을 양도하는 경우 「소득세법 시행령」 제154조제1항제5호에 따라 1세대1주택 비과세 거주요건을 적용하지 아니하는 것임(서면-2021-부동산-6470, 2022.10.21.)

▶ **조정대상지역 공고 이전 오피스텔 분양계약 시 비과세 거주요건 적용 여부**

무주택 세대가 조정대상지역 공고 이전에 오피스텔 분양계약하였으나, 해당 오피스텔이 조정대상지역 공고 이후에 완공되어 주거용으로 사용할 경우 2022.10.19. 이후 양도분부터 비과세 거주요건을 적용함(기획재정부 재산세제과-1312, 2022.10.19.)

▶ **조정대상지역 공고일 이전 무주택세대가 조합원입주권을 매매계약으로 취득한 경우 거주요건 적용 여부**

조정대상지역 공고일 이전 무주택세대가 조합원입주권을 매매계약으로 취득한 경우 소득령 §154①의 1세대1주택 비과세 판정 시 거주요건 적용되지 않음(서면-2022-부동산-5057, 2022.12.21.)

▶ **지역주택조합의 조합원 지위를 조정대상지역 공고 전 승계취득시 1세대1주택 비과세 거주요건 적용여부**

무주택세대가 「주택법」 제2조제11호가목에 따른 지역주택조합에 조합원 가입계약을 체결하고 같은 법 제15조 제1항에 따른 사업계획승인을 받은 조합원의 신규주택을 취득할 수 있는 권리에 대하여, 조정대상지역 공고 이전 「매매계약」을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 확인되는 경우, 「소득세법 시행령」 제154조제1항제5호에 따라 1세대1주택 비과세의 거주요건을 적용하지 않음(서면-2022-법규재산-3135, 2022.12.21.)

▶ **조정대상지역 공고 전 지역주택조합 조합원 가입계약 및 사업계획승인 시 1세대1주택 비과세 거주요건 적용 여부**

조정대상지역으로 지정되기 전에 지역주택조합 가입계약을 체결하거나 사업계획승인을 받고 조정대상지역으로 지정된 후에 주택을 취득(사용승인)한 경우에는 「소득세법 시행령」 제154조 제1항에 따른 1세대1주택 비과세 적용시 거주요건을 적용하는 것임(서면-2021-부동산-5367, 2022.7.7.)

(3) 조정대상지역 내 일정요건의 임대주택(소득령§154①4.) <삭제, 2020.2.11.>

주택을 임대하기 위하여 「소득세법」 제168조제1항에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록을 한 경우에는 거주요건을 적용하지 않는다.

다만, 「민간임대주택에 관한 특별법」 제43조를 위반하여 임대무기간 중에 해당 주택을 양도하는 경우와 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5%를 초과하는 경우는 거주요건을

적용하며, '19.2.12. 이후 주택 임대차계약을 체결하거나 기존 계약을 갱신하는 분부터 적용한다.



#### 사례

##### ▶ 임대사업자 등록을 자진말소하는 경우에도 거주요건이 적용되는지

1세대가 조정대상지역에 1주택을 보유한 거주자로서 2019년 12월 16일 이전에 해당 주택을 임대하기 위해 「소득세법」 제168조제1항에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조제1항에 따른 임대사업자로 등록을 신청한 경우로서 임대주택의 임대사업자 등록을 「민간임대주택법」(2020.8.18. 법률 제17482호로 개정된 것) 제6조제1항제11호에 따라 임대유기기간 내 등록 말소신청으로 등록이 말소된 경우에는 1세대1주택 비과세를 적용 시 거주기간의 제한을 받지 않음(서면-2020-법령해석재산-3974, 2021.3.8.)

#### 4) 고가주택의 범위 (소득법 §89①3.)

고가주택이란 주택 및 이에 딸린 토지의 양도당시의 실지거래가액의 합계액이 12억원을 초과하는 것을 말한다.

1주택 및 이에 딸린 토지의 일부를 양도하거나 일부가 타인 소유인 경우에는 실지거래가액 합계액에 양도하는 부분(타인 소유부분을 포함)의 면적이 전체주택 면적에서 차지하는 비율을 나누어 계산한 금액이 12억원을 초과하는 경우에도 고가주택에 해당한다(소득령 §156①).

##### 가) 겸용주택의 고가주택 판정

하나의 건물이 주택과 주택 외의 부분으로 복합되어 있는 경우로서 주택의 면적이 주택 외의 면적보다 큰 경우에는 그 전부를 주택으로 보아 1세대 1주택 비과세 규정을 적용하며, 이와 같이 주택 외의 부분이 주택으로 간주되어 1세대 1주택 비과세규정이 적용되는 때에는 그 주택 외의 부분의 가액을 주택의 가액에 포함시켜 고가주택 규정을 적용한다(사전-2015-법령해석재산-0225, 2015.7.22.).

그러나 1세대 1주택 비과세 규정이 적용되지 아니하는 겸용주택의 경우에는 주택(그 부수토지 포함)의 양도 당시 실지거래가액 12억원 계산시 주택 외의 부분(그 부수토지 포함)의 가액을 제외하고 판정한다(소득령 §156②).

##### 나) 다가구주택의 고가주택 판정

다가구주택은 원칙적으로 공동주택으로 보아 고가주택 규정을 적용하는 것이나, 「소득세법

시행령」 제155조제15항에 따라 다가구주택을 단독주택으로 보아 1세대 1주택 비과세규정을 적용하는 경우에는 그 전체를 하나의 주택으로 보아 고가주택 여부를 판단한다(소득령 §156③).

## 5) 겸용주택의 비과세 대상

### 가) 비과세 범위

1세대 1주택 비과세 규정을 적용할 때 하나의 건물이 주택과 주택 외의 부분으로 복합되어 있는 경우와 주택에 부수되는 토지에 주택 외의 건물이 있는 경우에는 그 전부를 주택으로 본다. 다만, 주택의 면적이 주택 외의 면적보다 적거나 같을 때에는 주택 외의 부분은 주택으로 보지 아니한다(소득령 §154③).

'22.1.1. 이후 고가 겸용주택을 양도하는 경우에는 주택 연면적이 주택의 부분 연면적 보다 큰 경우에도 주택만 주택으로 보고 양도차익 및 장기보유특별공제액을 계산하도록 개정되었다.

따라서 1세대 1주택 고가 겸용주택의 경우 주택 외 부분도 주택으로 간주되어 최대 80% 장기보유특별공제율을 적용하는 것을 배제하고 일반 부동산의 장기보유특별공제율 연 2%, 15년 이상 최대 30% 공제율을 적용한다.



### 고가 겸용주택 개정 전·후 비교

#### (개정전)

주택 연면적 ≤ 주택외 부분 연면적 → 주택부분만 주택으로 본다.

주택 연면적 > 주택외 부분 연면적 → 전부를 주택으로 본다.

#### (개정후)

주택 연면적 ≤ 주택외 부분 연면적 → 주택부분만 주택으로 본다(개정전과 동일).

주택 연면적 > 주택외 부분 연면적 → 주택부분만 주택으로 본다.

### 나) 주택과 그 부수토지의 계산

겸용주택의 경우 주택의 면적이 주택 외의 면적보다 적거나 같을 때에는 주택부분만 주택으로 보아 비과세 규정을 적용한다. 이 경우 주택에 딸린 토지는 전체 토지면적에 주택부분의 연면적이 전체건물의 연면적에서 차지하는 비율을 곱하여 계산하며, 주택 정착면적은 건물전체 정착면적에 주택부분의 연면적이 건물전체연면적에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한다(소득령 §154④).

한편, 겸용주택의 주택정착면적과 주택에 부수되는 토지면적의 계산은 다음과 같다. 이 경우 “① × 5배(또는 10배)”와 “②” 중 적은 면적이 비과세 된다.

’22.1.1. 이후 주택부수토지를 양도하는 경우에는 수도권 도시지역의 주거·상업·공업지역은 주택정착면적의 3배, 녹지지역과 수도권 밖의 지역은 5배, 도시지역 밖은 10배로 범위가 조정된다.

## 부수토지 배율

도시지역		수도권 밖	도시지역 밖
수도권	녹지지역		
주거·상업·공업지역			
3배	5배		10배

$$\textcircled{1} \text{ 주택의 정착면적} = \text{건물전체 정착면적} \times \frac{\text{주택부분연면적}}{\text{건물전체연면적}}$$

$$\textcircled{2} \text{ 주택에 딸린 토지면적} = \text{건물에 딸린 전체토지면적} \times \frac{\text{주택부분연면적}}{\text{건물전체연면적}}$$

### 다) 겸용주택의 지하실에 대한 주택면적의 계산

겸용주택의 지하실은 실지 사용하는 용도에 따라 판단하는 것이며, 그 사용 용도가 명확하지 아니할 경우에는 주택의 면적과 주택 이외의 면적의 비율로 안분하여 계산한다(소득통칙 §89-154…11).

## 사례

### ▶ 고가 겸용주택의 부수토지 및 주택이 시차를 두고 협의매수되는 경우, 2020.2.11. 대통령령 제30395호로 개정된 소득령§160① 적용방법

[질의] 「소득세법 시행령」 제156조에 따른 고가주택에 해당하는 겸용주택 및 그 부수토지가 「공공주택 특별법」에 따라 수용되는 경우로서 겸용주택의 부수토지는 2020.12.31.에 협의매수되고, 주택은 2022.1.1. 이후 협의매수되는 경우, 2020.2.11. 대통령령 제30395호로 개정된 「소득세법 시행령」 제160조제1항에 따른 ‘고가주택에 대한 양도차익등의 계산’ 개정규정(이하 “쟁점규정”) 적용방법

\* 2022.1.1. 이후 고가주택 양도분부터 하나의 건물이 주택과 주택 외의 부분으로 복합되어 있는 경우 주택 외의 부분은 주택으로 보지 않음

(제1안) 주택에 대해서만 쟁점규정 적용

〔회신〕 「소득세법 시행령」 제156조에 따른 고가주택에 해당하는 겸용주택 및 그 부수토지가 「공공주택 특별법」에 따라 수용되는 경우로서, 부수토지는 2020.2.11. 대통령령 제30395호로 일부 개정된 「소득세법 시행령」 제160조제1항 시행 전에 협의매수되고, 겸용주택은 시행 후에 협의매수되는 경우, 부수토지의 협의매수에는 「소득세법 시행령」(2020.2.11. 대통령령 제30395호로 일부 개정된 것) 부칙 제42조에 따라 종전의 규정을 적용하는 것임(기획재정부 조세정책과-1442, 2023.6.29.)

## 6) 주택에 딸린 토지

주택에 딸린 토지란 주택이 정착하고 있는 면적 뿐만 아니라 주거생활을 하는데 필요한 공간으로서 주택과 경제적 일체를 이루고 있는 토지를 의미한다. 다만, 주택에 딸린 토지에 해당하는 모든 토지를 비과세하는 경우에는 불필요하게 넓은 토지에 대해 비과세하는 문제가 있으므로 일정한 범위까지만 비과세한다.

### 가) 주택에 딸린 토지의 범위

1세대 1주택으로 비과세되는 주택에 딸린 토지의 범위는 건물정착면적에 도시지역 내의 토지는 5배, 도시지역 밖의 토지는 10배를 적용한 면적이다(소득령 §154⑦). 이 경우 도시지역이란 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제6조제1호에 따른 도시지역(주거지역, 상업지역, 공업지역, 녹지지역)을 말하며 '22.1.1. 이후부터 수도권 내 주거·상업·공업지역의 주택부수토지 범위가 정착면적의 3배로 조정되었다.



### 참고

구 분	주택에 딸린 토지 범위
1세대 1주택 비과세 비사업용 토지	정착면적의 5배 (도시지역 밖은 10배)
주택투기지역·1세대 2주택 이상 실가과세 1세대 2주택 이상 중과 미분양 국민주택(조특법 §98) 수도권 밖 지방 미분양주택(조특법 §98의2) 비거주자 취득주택(조특법 §98의4) 수도권 밖 미분양주택(조특법 §98의5) 준공후미분양주택(조특법 §98의6) 미분양주택(조특법 §98의7)	주택에 딸린 토지 전체
서울시 밖 미분양주택(조특법 §98의3)	주택에 딸린 토지 전체 (수도권과밀억제권역은 660㎡)
장기임대주택(조특법 §97) 신축임대주택(조특법 §97의2) 신축주택(조특법 §99, §99의3) 신축주택(조특법 §99의2) 중 1세대 1주택자로부터 취득하는 감면대상기존주택	연면적의 2배 연면적의 2배 연면적의 2배 정착면적의 5배 (도시지역 밖은 10배)

## 나) 주택정착면적

주택정착면적은 건물(무허가 건물 포함; 소득통칙 §89-154...8)의 수평투영면적\*을 기준으로 하되, 지상 및 지하의 건물에 불구하고 전층의 투영면적으로 한다.

\* 수평투영면적 : 각 층의 평면도를 합쳤을 경우 나타나는 도면의 전체면적을 말함. 즉, 단순히 건물의 각 층의 면적 중 가장 넓은 면적을 의미하는 것이 아니라 건물의 위에서 내려 보았을 경우 전체 건물의 면적을 의미함

## 7) 1세대 1주택을 분할하거나 지분으로 양도한 경우

### 가) 주택에 딸린 토지만을 분할(지분양도 포함)하여 양도

1세대 1주택 비과세 규정을 적용할 때 주택에 딸린 토지를 분할하여 양도(지분양도 포함)하는 경우에 그 양도하는 부분의 토지는 비과세대상인 1세대 1주택에 부수되는 토지로 보지 아니하여 분할 양도된 토지는 과세된다. 다만, 「소득세법 시행령」 제154조제1항 본문의 요건을 갖춘 주택과 그 부수토지를 함께 지분으로 양도하는 경우에는 1세대 1주택으로 비과세된다(소득칙 §72②).

### 나) 1주택을 2 이상으로 분할하여 양도

1주택을 2 이상의 주택으로 분할하여 양도한 경우에는 먼저 양도하는 부분의 주택은 1세대 1주택으로 보지 아니하여 과세된다. 다만, 「소득세법 시행령」 제154조제1항 본문의 요건을 갖춘 주택을 지분으로 양도하는 경우에는 1세대 1주택으로 보아 비과세된다(소득칙 §72②).

### 다) 수용 등으로 분할되는 경우

주택 및 그 부수토지의 일부가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 의하여 수용되는 경우의 해당 주택(그 부수토지를 포함)과 그 양도일 또는 수용일부터 5년 이내에 양도하는 잔존토지 및 잔존주택(그 부수토지를 포함)은 1세대 1주택으로 보아 비과세된다(소득칙 §72②).

### 라) 1주택을 분할(지분)양도시 비과세 해석사례

비과세 요건을 갖춘 1주택의 전부를 양도하는 것은 물론 일부를 양도하는 경우에도 그 양도로서 분할되는 부분이 각각 1주택으로 되지 아니하는 한 비과세 대상이므로 거주자가 비과세 요건을 갖춘 1세대 1주택과 이에 부수되는 토지에 대한 지분을 양도한 것이라면 그 1주택을 분할하여 양도한 경우에 해당되지 아니하고, 1주택의 일부를 양도한 것에 불과하여 비과세대상이 된다(대법원93누3202, 1993.8.24.).



## 사례

### ▶ 주택부수토지에 해당하는지 여부

“1세대 1주택과 이에 부수되는 토지”라 함은 당해 주택과 경제적 일체를 이루고 있는 토지로서 사회통념상 주거생활공간으로 인정되는 토지를 말하며, 「소득세법 시행령」 제154조제7항에서 정하는 배율 범위내의 토지인 경우에도 주거용으로 사용되지 않고 사업용으로 사용되는 경우에는 당해 주택의 부수토지로 볼 수 없는 것이며,

귀 질의의 경우 실질적으로 사용되고 있는 토지의 용도 등에 대하여는 관련자료 및 현지상황을 확인하여 판단할 사항임(서면인터넷방문상담4팀-2340, 2005.11.28.)

### ▶ 연접한 2필지를 공동소유하고, 각 필지에 타인소유 주택이 함께 정착되어 있는 경우 그 중 1필지에 정착된 주택을 양도시 주택 부수토지의 범위

주택부수토지란 주택과 경제적 일체를 이루고 있고 사회통념상 주거생활공간으로 인정되는 토지를 말하는 것으로, 1세대 1주택 비과세를 판정함에 있어 한 울타리내에 있는 주택의 부수토지에 타인소유 주택이 함께 있는 경우 전체토지의 면적에 전체주택의 연면적에서 타인소유주택의 연면적이 차지하는 비율을 곱하여 산정한 타인 소유주택에 부수되는 토지는 나대지로 보아 양도소득세가 과세되며, 주택이 정착된 면적의 5배(도시지역 밖은 10배)이내에 해당하는 면적만 1세대 1주택의 부수토지가 되는 것이나, 귀 질의의 토지가 당해 주택과 경제적 일체를 이루고 있어 사회통념상 주거생활공간으로 인정되는 주택부수토지에 해당하는지 여부는 사실 판단할 사항임(서면-2019-법령해석재산-4132, 2020.3.30.)

### ▶ 주택과 부수토지 소유자가 각각 동일세대원인 경우

1세대 1주택 비과세 요건을 갖춘 대지와 건물을 동일한 세대의 구성원이 각각 소유하고 있는 경우에는 이를 1세대 1주택으로 봄(소득통칙 §89-157...6)

### ▶ 주택과 부수토지 소유자가 각각 별도세대원인 경우

「소득세법 시행령」 제154조의 규정에 따른 1세대 1주택을 판정함에 있어 주택과 그 부수토지를 동일세대원이 아닌 자가 각각 소유하고 있는 경우 그 부수토지의 소유자는 주택을 소유한 것으로 보지 아니하는 것이나, 주택을 실질적으로 소유하면서 공부상 명의만 달리한 경우에는 공부상의 명의에 관계없이 주택을 소유한 것으로 보는 것임(상속증여세과-271, 2013.6.25.)

### ▶ 주택부수 토지 이외의 토지와 합병한 경우

주택의 부수토지외의 용도로 사용하던 토지를 주택의 부수토지에 합병하여 양도하는 경우 그 합병한 토지에 대하여는 합병한 날부터 양도일까지 3년 이상 보유한 경우에만 양도소득세가 비과세되는 1세대 1주택의 부수토지에 포함되는 것임(재일46014-386, 1999.2.26.)

### ▶ 한울타리내 2필지에 소재하는 2주택을 1세대가 사용하는 경우 1세대 1주택 여부

지번이 상이한 인접된 2필지의 토지위에 2동 이상의 주택이 있거나 인접한 2필지 이상을 1주택의 부수토지로 사용하는 경우에도 한울타리 안에 있고 1세대가 거주용으로 사용하는 때에는 1주택과 이에 부수되는 토지로 보는 것임(소득통칙 §89-157...7; 서면4팀-1269, 2008.5.26.)

## 8) 매매특약에 따라 잔금청산 전 주택을 멸실하거나 용도변경한 경우

중전의 경우 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 멸실하거나 용도변경한 경우 1세대1주택 비과세, 장기보유특별공제(표1, 표2) 및 다주택자 중과세율 적용여부 등 판정시 매매계약 체결일을 기준으로 판정하였으나, 기획재정부의 회신일\* 이후 매매계약 체결하는 경우부터는 양도일을 기준으로 양도물건을 판정한다.

\* 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택의 용도를 변경한 경우 : 2022.10.21.

매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 멸실한 경우 : 2022.12.20.



### 사례

#### ▶ 매매특약에 따라 잔금청산 전 주택을 상가로 용도변경 시 양도물건의 판정기준일

[질의] 주택에 대한 매매계약을 체결하고, 그 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 상가로 용도변경한 경우

〈쟁점1〉 1세대1주택 비과세, 장기보유특별공제(표1, 표2) 및 다주택자 중과세율 적용여부 등 판정 시 양도물건의 판정 기준일

(제1안) 매매계약 체결일

(제2안) 양도일

〈쟁점2〉 '쟁점1'이 제2안인 경우 새로운 해석 적용시기

(제1안) 새로운 해석 이후 결정·경정분부터

(제2안) 새로운 해석 이후 양도분부터

[회신] 귀 질의의 경우 양도일(잔금청산일)이 타당하며, 회신일 이후 매매계약 체결하는 경우부터 적용함(기획재정부 재산세제과-1322, 2022.10.21.)

#### ▶ 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 멸실한 경우 양도물건의 판정기준일

[질의] 주택에 대한 매매계약을 체결하고, 그 매매특약에 따라 잔금청산 전에 멸실한 경우, 1세대1주택 비과세, 장기보유특별공제(표1, 표2) 및 다주택자 중과세율 적용여부 등 판정 시 양도물건의 판정 기준일

(제1안) 매매계약 체결일

(제2안) 양도일

[회신] 양도일(잔금청산일)이 기준일이며, 회신일 이후 매매계약 체결하는 경우부터 적용함(기획재정부 재산세제과-1543, 2022.12.20.)

▶ **매매계약의 특약에 의해 매수자가 변경되는 경우 매매계약 체결일을 언제로 보아야 하는지**

[질의] 주택을 보유한 1세대가 2022.10.21.전에 주택에 대한 매매계약을 체결하고, 그 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 상가로 용도변경한 후 양도하는 경우로서 2022.10.21. 이후 매매계약의 특약에 따른 매수인 변경으로 매매계약이 변경체결된 후 양도하는 경우 매매계약 체결일을 언제로 보아야 하는지

(제1안) 최초 매매계약 체결일

(제2안) 매수인 변경으로 인한 변경체결일

[회신] 귀 질의의 경우 제1안이 타당함(기획재정부 조세정책과-2030, 2023.10.11.)

## 2. 1세대 1주택 특례

### 가. 일시적 2주택 특례 (소득령 §155①)

국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택(종전의 주택)을 양도하기 전에 다른 주택(신규 주택)을 취득함으로써 일시적으로 2주택이 된 경우, 종전의 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 신규 주택을 취득하고, 신규 주택을 취득한 날부터 일정한 기한(23.1.12. 이후 3년) 이내에 종전의 주택을 양도하는 경우에는 1세대 1주택으로 보아 비과세를 적용한다.



#### 종전의 주택 양도기한 개정 내용

가) 종전의 주택 및 신규 주택 모두 조정대상지역에 있는 경우 종전의 주택 양도기한

① 종전의 주택이 조정대상지역에 있는 상태에서 '18.9.14. 이후에 조정대상지역에 있는 신규 주택을 취득하는 경우에는 2년 이내에 종전의 주택 양도하여야 한다.

다만, 조정대상지역에 종전의 주택을 보유한 1세대가 '18.9.13. 이전에 조정대상지역에 있는 신규 주택(신규 주택을 취득할 수 있는 권리 포함)을 취득한 경우 또는 조정대상지역에 종전의 주택을 보유한 1세대가 '18.9.13. 이전에 조정대상지역에 있는 신규 주택을 취득하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증명서류에 의하여 확인되는 경우에는 3년 이내에 종전의 주택을 양도(소득령 부칙 제29242호 §2②)하여야 한다.

② 종전의 주택이 조정대상지역에 있는 상태에서 '19.12.17. 이후 조정대상지역에 있는 신규 주택을 취득하는 경우에는 1년 이내에 종전의 주택을 양도하여야 한다.

다만, '19.12.16. 이전에 조정대상지역에 있는 신규 주택(신규 주택을 취득할 수 있는 권리 포함)을 취득한 경우 또는 조정대상지역에 있는 신규 주택을 취득하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증명서류에 의하여 확인되는 경우에는 2년 이내에 종전의 주택 양도(소득령 부칙 제30395호 §15②)하여야 한다.

- ③ 조정대상지역 내 일시적 1세대 2주택 비과세 요건이 완화됨에 따라 '22.5.10.이후 양도 분부터 종전·신규주택 모두 조정대상지역인 경우 일시적 2주택자의 종전주택 양도기한을 1년\*에서 2년으로 변경하고 세대전원 신규주택 이사·전입 요건을 삭제하였다.

\* 비조정대상지역의 경우 종전주택 양도기한 3년 유지

- ④ '23.1.12. 이후 양도 분부터 종전주택과 신규주택 소재지 구분없이 3년 이내에 종전주택을 양도하는 경우에는 1세대 1주택으로 보아 비과세를 적용한다.

나) 종전의 주택 및 신규 주택 중 어느 하나 또는 모두 조정대상지역에 있지 않는 경우 종전의 주택 양도기한

- ① 종전의 주택 및 신규주택 중 어느 하나 또는 모두가 조정대상지역에 있지 않는 경우에는 신규주택을 취득한 날부터 3년 이내에 종전의 주택을 양도하여야 한다.
- ② 수도권에 소재한 법인 또는 「국가균형발전 특별법」 제2조제9호에 따른 공공기관이 수도권 밖의 지역으로 이전하는 경우로서 법인의 임원과 사용인 및 공공기관의 종사자가 구성하는 1세대가 취득하는 다른 주택이 해당 공공기관 또는 법인이 이전한 시(특별자치시·광역시 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시를 포함)·군 또는 이와 연접한 시·군의 지역에 소재하는 경우에는 위 일시적 2주택 특례규정 중 “3년”을 “5년”으로 본다. 이 경우에도 해당 1세대에 대해서는 종전의 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 다른 주택을 취득하는 요건을 적용하지 아니한다(소득령 §155⑩).

다) 종전의 주택 양도기한 예외

종전의 주택은 신규주택을 취득한 날부터 일정기한(3년, 2년, 1년) 이내에 양도해야 하나 다음의 사유에 해당하는 경우 종전의 주택을 양도하는 경우도 일정기한 내에 포함되는 것으로 본다.

- 한국자산관리공사에 매각을 의뢰한 경우
- 법원에 경매를 신청한 경우
- 「국세징수법」에 따른 공매가 진행 중인 경우
- 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업의 시행으로 현금으로 청산을 받아야 하는 토지등소유자\*가 사업시행자를 상대로 제기한 현금청산금 지급을 구하는 소송절차가 진행 중인 경우 또는 소송절차는 종료되었으나 해당 청산금을 지급받지 못한 경우

\* 「도시 및 주거환경정비법」 제73조 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 제36조에 따른 토지등소유자를 말함

- 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업의 시행으로 사업시행자<sup>1)</sup>가 토지등소유자<sup>2)</sup>를 상대로 제기한 매도청구소송 절차가 진행 중인 경우 또는 소송절차는 종료되었으나 토지등소유자가 해당 매도대금을 지급받지 못한 경우

1) 「도시 및 주거환경정비법」 제73조 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 제36조에 따른 사업시행자를 말함

2) 「도시 및 주거환경정비법」 제2조제9호 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 제2조제6호에 따른 토지등소유자를 말함



### 신규주택으로 이사·전입신고 요건 (소득령§155①, '19.12.16.~'22.5.9.)

#### 가) 신규주택으로 1년 이내에 이사·전입신고

종전의 주택이 조정대상지역 내에 있는 상태에서 조정대상지역에 있는 주택을 취득하는 경우 종전의 주택이 비과세를 적용받기 위해서는

- 신규주택 취득일부터 1년 이내에 종전의 주택을 양도해야 하고
- 신규주택 취득일부터 1년 이내에 신규 주택으로 세대 전원이 이사하고 전입신고를 마쳐야 한다.

다만, 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 신규주택(신규주택을 취득할 수 있는 권리 포함)을 취득하기 위해 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증명서류에 의해 확인되는 경우에는 신규 주택에 전입하지 않고 3년 이내에 종전의 주택을 양도하면 비과세를 적용할 수 있다.

#### 나) 신규주택으로 2년 이내에 이사·전입신고 가능한 경우

종전의 주택이 조정대상지역 내에 있는 상태에서 조정대상지역에 있는 주택을 취득하는 경우라고 하더라도 예외요건을 모두 충족하는 경우에는 전 소유자와 임차인간의 임대차계약 종료일까지 신규주택으로 세대전원이 이사·전입신고를 하고 종전의 주택을 양도하면 비과세를 받을 수 있으나, 신규 주택의 취득일부터 최대 2년을 한도로 하고, 신규주택 취득일 이후 갱신한 임대차계약은 인정하지 않는다.

#### \* 예외요건

- 1) 신규주택 취득일 현재 기존 임차인이 거주하고 있는 것이 임대차계약서 등 명백한 증명서류에 의해 확인되는 경우
- 2) 그 임대차기간이 끝나는 날이 신규주택의 취득일부터 1년 후인 경우

#### 다) 부득이한 사유로 세대구성원 중 일부가 이사하지 못하는 경우

취학, 근무상의 형편, 질병의 요양 그 밖의 부득이한 사유로 세대의 구성원 중 일부가 가) 또는 나)의 기간 이내에 이사하지 못하는 경우에도 비과세를 적용한다.



### 일시적 1세대 2주택 중복 보유 허용기간의 개정 내용

'02.03.30. ~	1년	
'08.11.28. ~	2년	
'12.06.29. ~ '18.09.13.	종전주택 취득 후 1년 이상 지난 후 다른 주택 취득하고 그 다른 주택 취득한 날부터 3년 이내 종전주택 양도	
'18.09.14. ~ '19.12.16.	조정대상지역내에 주택이 있는 상태에서 조정대상 지역 내 신규 주택을 취득 <sup>1)</sup>	2년
	그 외 <sup>2)</sup>	3년
'19.12.17. ~ '22.05.09.	조정대상지역내에 주택이 있는 상태에서 조정대상 지역 내 신규 주택을 취득 <sup>1)</sup>	1년 <sup>3)</sup>
	그 외 <sup>2)</sup>	3년
'22.05.10. ~ '23.01.11.	조정대상지역내에 주택이 있는 상태에서 조정대상 지역 내 신규 주택을 취득 <sup>1)</sup>	2년
	그 외 <sup>2)</sup>	3년
'23.01.12. ~	3년	

- 1) 종전의 주택과 신규 주택이 모두 조정대상지역에 있는 경우
- 2) 1)에 해당하지 않는 경우
- 3) 신규주택으로 이사·전입신고 요건 추가



## 사례

- ▶ **‘건물을 건축할 수 있는 권리’를 ‘부동산을 취득할 수 있는 권리’로 볼 수 있는지 여부**  
 '19.12.16. 이전에 신축주택에 대한 착공신고 후 '19.12.17. 이후 해당 주택을 자가 건설로 취득하는 경우 소득령 §155에 따른 부칙(제30395호, 2020.2.11.) §15②이 적용되지 않는 것임  
 (서면-2020-법령해석재산-0410, 2020.11.24.)
- ▶ **신규주택 취득계약기간 중 종전주택 소재지가 조정대상지역으로 지정된 경우 일시적 2주택 허용기간**  
 신규주택의 취득계약 체결일과 잔금청산일 사이에 종전주택 소재지가 조정대상지역으로 새로 지정된 경우 일시적 2주택 특례대상의 2주택 종전주택 처분기한은 신규주택 취득일부터 3년 이내임  
 (기획재정부 재산세제과-825, 2020.9.22.)
- ▶ **배우자에게 조정대상지역 내 분양권 지분 일부 증여 시 일시적 2주택 보유 허용기간 단축 적용 여부**  
 조정대상지역에 종전의 주택(A주택)을 보유한 1세대가 2018년 9월 13일 이전에 조정대상지역에 있는 신규 분양권(B분양권)을 취득한 경우로서 2018년 9월 14일 이후 B분양권의 지분 1/2을 같은 세대인 배우자에게 증여하는 경우, 일시적 2주택 보유 허용기간은 종전의 규정대로 3년을 적용하는 것임  
 (서면-2018-법령해석재산-3844, 2020.4.16.)
- ▶ **조합원입주권이 신축주택으로 완공된 경우 이를 대체주택으로 보아 일시적 2주택 비과세 적용 여부**  
 1세대가 「소득세법」 제89조제2항 본문 규정에 따른 A조합원입주권을 승계 취득한 후에 B주택을 취득한 경우로서, A조합원입주권이 주택으로 완공된 이후 B주택을 양도하는 경우에는 같은 법 시행령 제155조 제1항에 따른 일시적 2주택 비과세 특례에 해당하지 않는 것임(기획재정부 재산세제과-39, 2020.1.15.)
- ▶ **동일세대원이 주택을 지분으로 취득하여 양도하는 경우 일시적 2주택 특례 적용 여부**  
 별도세대인 거주자와 모친이 1주택(A주택)을 공동으로 취득하여 보유하다 거주자와 배우자가 1주택(B주택)을 공동으로 취득(각 1/2 지분)하고 배우자가 A주택의 모친 지분을 매개로 취득한 후 A주택을 양도하는 경우 배우자는 「소득세법 시행령」 제155조제1항 적용 대상에 해당하지 않는 것임 (사전-2018-법령해석재산-0814, 2019.5.10.)
- ▶ **대체주택을 지분으로 증여받은 경우 1세대 1주택 특례 적용 여부**  
 1주택(이하 '종전주택')을 보유한 1세대가 종전주택을 취득한 날부터 1년이 경과한 후 별도세대인 부모로부터 1주택(이하 '대체주택')을 1/3 지분씩 3회 증여로 취득하고 종전주택을 양도하는 경우로서 최초 증여받은 날로부터 3년이 경과한 후 종전주택을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조 제1항을 적용할 수 없는 것임(사전-2018-법령해석재산-0839, 2019.5.10.)
- ▶ **이전대상 공공기관 종사자가 주택 취득 후 사망한 경우 「소득세법 시행령」 제155조제16항 적용 여부**  
 1주택(이하 "종전의 주택"이라 함)을 소유하는 수도권 밖으로 이전하는 공공기관의 종사자가 구성하는 1세대가 이전하는 시(특별자치시·광역시 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시를 포함한다.)·군 또는 이와 연접한 시·군의 지역에 소재하는 주택

(이하 “대체 주택”이라 함)을 취득하여 2주택이 된 상태에서 종전의 주택이 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 관리처분계획 인가로 조합원 입주권으로 전환된 후 공공기관의 종사자가 사망한 경우에도 해당 1세대가 대체 주택 취득일로부터 5년 이내에 조합원입주권을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제16항에 따라 1세대 1주택 비과세(실거래가액이 9억원을 초과하는 경우 초과분은 과세)를 적용받을 수 있는 것임(서면-2017-법령해석재산-1821, 2017.12.26.)

▶ **’18.9.13. (또는 조정대상지역 공고) 이전에 주거용오피스텔 분양권을 취득한 경우 일시적 2주택 허용기간**  
 국내에 1주택을 소유한 1세대가 ’18.9.13. 이전 오피스텔 분양에 당첨되어 분양계약 및 계약금을 지급한 경우로서 조정대상지역 내 오피스텔이 완공되어 주거용으로 사용한 경우에는 2022.10.19. 이후 종전주택 양도시 「소득세법 시행령」 제155조제1항에 따른 일시적 2주택 허용기간은 2년을 적용함(서면-2022-부동산-1656, 2022.12.13.)

▶ **조정대상지역 공고 이전에 주거용오피스텔 분양권을 취득한 경우 일시적 2주택 허용기간**  
 A주택 취득일부터 1년 이상이 지난 후 B주택을 취득하고, B주택을 취득한 날부터 3년 이내에 A주택을 양도(2022.10.18.까지 양도하는 경우로 한정)하는 경우 이를 1세대1주택으로 보아 소득령§154①을 적용하는 것임(사전-2022-법규재산-0637, 2022.11.9.)

▶ **일시적 2주택 허용기간 판단시 경매로 취득한 신규주택의 매매계약 체결일**  
 「소득세법 시행령」 제155조제1항제2호 각목 외의 부분 본문의 대괄호 부분을 적용함에 있어, 「민사집행법」상 경매로 취득한 신규주택은 「민사집행법」에 따른 매각허가결정일을 매매계약 체결일로 보아 적용하는 것이며, 종전주택을 보유한 상태에서 신규주택의 매매계약 체결일(매각허가결정일)이 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전인 경우 「소득세법 시행령」 제155조제1항에 따른 일시적 2주택 허용기간은 3년을 적용함(서면-2021-법령해석재산-4728, 2021.12.20.)

▶ **배우자에게 조정대상지역 내 분양권 지분 일부 증여 시 일시적2주택 보유 허용기간 단축 적용 여부**  
 비조정대상지역에 종전주택(A주택)을 보유한 1세대가 조정대상지역에 있는 신규 분양권(B분양권)을 취득한 경우로서 종전주택(A주택)의 소재지가 조정대상지역으로 지정된 후 신규 분양권(B분양권)의 지분 1/2을 같은 세대인 배우자에게 증여하는 경우, 「소득세법 시행령」 제155조제1항제1호에 따라 일시적 2주택 보유 허용기간은 3년을 적용함(서면-2021-부동산-4655, 2022.7.4.)

▶ **2022.5.10. 이후 종전주택을 양도하는 경우 일시적 2주택 허용기간**  
 종전주택이 조정대상지역에 있는 상태에서 종전주택 취득일부터 1년 이상이 지난 후 조정대상지역에 있는 신규주택을 취득한 경우로서 종전주택을 2022.5.10. 이후 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」(2022.05.31. 대통령령 제32654호로 개정된 것) 제155조제1항에 따른 일시적 2주택 허용기간은 2년을 적용함(서면-2022-부동산-2510, 2022.6.2.)

▶ **다세대주택을 신규주택 취득 후 다가구주택으로 용도변경하여 양도 시 일시적 2주택 특례 적용 가능 여부**  
 [질의] 다세대주택을 보유한 1세대가 신규주택을 취득한 후 다세대주택을 다가구 주택으로 용도변경하는 경우로서 다가구주택을 용도변경한 날부터 2년 이상 보유하고 신규주택 취득일부터 3년 이내에

하나의 매매단위로 양도 하는 경우, 「소득세법 시행령」 제155조제1항에 따른 일시적2주택 특례(이하 “쟁점특례”)를 적용받을 수 있는지 여부

(제1안) 쟁점특례 적용 가능

(제2안) 쟁점특례 적용 불가

[회신] 제1안이 타당함(기획재정부 재산세제과-1054, 2023.9.5.)

▶ **지역주택조합원이 취득한 주택 양도 시 일시적 2주택 특례 적용 여부**

2021년 1월 1일 전 「주택법」에 따른 지역주택조합에 가입하고 2021년 1월 1일 이후 같은 법 제15조에 따라 사업계획승인을 받은 후 다른 주택(A)을 취득한 경우로서, 다른 주택(A)을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 지역주택조합의 조합원으로 주택(B)을 공급받고 그 날부터 3년 이내에 다른 주택(A)을 양도하는 경우 이를 1세대1주택으로 보는 것임(기획재정부 재산세제과-1037, 2023.9.1.)

1) 대체취득에 따른 일시적 1세대 2주택 비과세 요건 (소득통칙 §89-155...1)

가) 1세대 1주택자인 거주자가 그 주택을 양도하기 전에 다른 주택을 새로이 취득하여 일시적으로 1세대 2주택이 된 경우에도 다음의 요건을 모두 충족하는 경우에는 1세대 1주택으로 보아 양도소득세를 비과세한다.

1. 종전 주택은 양도일 현재 1세대 1주택 비과세 요건을 충족할 것
2. 영 제155조제1항의 요건을 충족할 것

나) 1세대 1주택을 소유한 자가 다른 주택을 신축하고자 매입한 낡은 주택을 헐어버리고 나대지 상태로 보유하고 있는 동안에는 종전의 주택이 「소득세법 시행령」 제154조 제1항의 규정에 해당하는 경우에는 1세대 1주택으로 본다.



**사례**

▶ **1년 이상이 지난 후의 의미**

종전 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 새로운 주택을 취득하라는 의미는 종전 주택을 취득하고 최소 1년이 지난 후에 새로운 주택을 취득하라는 의미이므로 2014.12.30.부터 1년 이상이 지난 후는 2015.12.31.을 의미하는 것임(기준-2017-법령해석재산-0273, 2017.11.9.)

## 2) 일시적 1세대 2주택에 대한 예규변경 내용

2002년도 제3차 법령심사협의회(2002.11.14. 개최)에서 심의·결정된 양도소득세 분야 예규개선 내용은 아래와 같다.

### 가) 재건축주택은 기존주택의 연장으로 봄

「소득세법 시행령」 제155조제1항에서 규정하는 일시적 1세대 2주택 비과세 특례 규정 적용시 기존주택을 멸실하고 재건축하여 준공하는 경우 해당 재건축주택은 준공시점에 새로 취득한 것으로 보았으나, 예규를 변경하여 기존주택의 연장으로 본다(재산46014-10135, 2002.11.22.).

#### ① 개선예규의 적용시기

새로운 예규는 2002.11.23. 이후 최초로 결정(신고 포함)하는 분부터 적용한다. 다만, 새로운 예규에 의하여 과세대상에 해당하는 것은 2002.11.23. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용한다.

#### ② 새로운 예규의 적용사례



### 사례1

#### ▶ 1세대 2주택자가 그 중 1주택이 재건축으로 새로이 준공된 이후에 재건축하지 않은 다른 주택 양도시 비과세 여부

- A주택 취득 : 1990.7.5.
- B주택 취득 : 1991.5.12.
- A주택 멸실 : 1999.5.12.
- A주택 멸실 후 준공 : 2001.12.28.
- B주택 양도 : 2002.11.30.

#### Q. 2002.11.30. 양도한 B주택이 양도소득세 비과세 대상인지

#### A. 개선예규 적용시 : B주택은 과세대상임(비과세 배제)

☞ 이유 : A주택 멸실 후 재건축한 경우에는 이를 기존주택의 연장으로 보아 일시적 2주택 특례 규정이 적용되지 않으므로 B주택은 과세됨

※ 재건축된 A주택을 먼저 양도하는 경우에는 과세대상임(기존예규와 동일)



## 사례2

▶ 1주택을 가진 1세대가 해당 주택이 재건축으로 멸실되어 있는 상태에서 다른 주택을 취득한 경우로서 해당 재건축주택을 준공 후 양도하는 경우 비과세 여부

- A주택 취득 : 1990.7.5.
- A주택 멸실 : 2001.5.12.
- B주택 취득 : 2002.2.28.
- A주택 멸실 후 준공 : 2002.11.30.
- 재건축한 A주택 양도 : 2002.12.28.

**Q.** 2002.12.28. 양도한 A주택이 양도소득세 비과세 대상인지

**A.** 개선 예규적용시 : 재건축한 A주택은 비과세대상임

- ☞ 이유 : A주택을 멸실하고 재건축한 주택은 기존주택의 연장으로 보아 일시적 2주택 특례 규정이 적용되므로 재건축한 A주택 양도하는 경우 비과세대상임

나) 1세대 3주택자가 순차로 2주택 양도하는 경우 일시적 2주택 비과세 적용 여부

1세대 3주택자가 순차로 2주택을 양도시 먼저 양도한 주택은 과세받고 두 번째 주택을 양도하는 경우 두 번째 주택 양도시점에서 「소득세법 시행령」 제155조제1항 규정의 요건에 해당하면 비과세를 받을 수 있다(서일46014-11697, 2002.12.17.).



## 새로운 예규의 적용사례

▶ 1세대 3주택자가 2주택을 양도시 비과세 여부

- A주택 취득 : 1990. 7. 5.
- B주택 취득 : 2002. 5.30.
- C주택 취득 : 2002. 6.30.
- B주택 선양도 : 2002. 9.30.(양도소득세 기과세됨)
- A주택 양도 : 2002.12.30.

**Q.** 2002.12.30. 양도한 A주택이 양도소득세 비과세대상인지?

**A.** 개선예규 적용시 : A주택은 비과세대상임

- ☞ 이유 : A주택의 양도시점에서 C주택만이 존재하고 C주택 취득일로부터 「소득세법 시행령」 제155조 제1항의 대체취득 허용기간 내에 A주택을 양도하였다면 A주택은 비과세대상에 해당함

## 나. 상속주택 특례

### 1) 상속주택 소유자가 일반주택 양도시 비과세 특례 (소득령 §155②)

상속받은 주택과 상속개시 당시 보유한 주택(일반주택)을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 1세대 1주택 비과세를 적용한다.

#### 가) 상속받은 주택의 범위

- ① 조합원입주권 또는 분양권을 상속받아 사업시행 완료 후 취득한 신축주택
- ② 피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 주택을 상속으로 소유한 경우에는 다음의 순위에 따른 1주택

- ㉠ 피상속인의 소유 기간이 가장 긴 주택
- ㉡ 피상속인의 거주기간이 가장 긴 주택
- ㉢ 피상속인이 상속개시 당시 거주한 주택
- ㉣ 기준시가가 가장 높은 주택(기준시가가 같은 경우는 상속인이 선택)

- ③ 상속받은 1주택이 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재개발사업, 재건축사업 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 소규모재건축사업, 소규모 재개발사업, 가로주택정비사업, 자율주택정비사업의 시행으로 2 이상의 주택이 된 경우에도 피상속인이 사망 당시 2개 이상의 주택을 소유한 것으로 보아 위의 순서에 따른 1주택에 대해서만 상속받은 주택으로 본다(2022.2.15. 시행령 개정).



#### 사례

##### ▶ 피상속인이 멸실하고 재건축한 주택의 소유기간

피상속인이 2 이상의 주택을 보유한 경우로서 1주택을 노후 등으로 인하여 멸실하여 재건축한 경우 「소득세법 시행령」 제155조제2항 규정에 따른 '피상속인이 소유한 기간이 가장 긴 1주택'을 선택할 때 그 멸실된 주택과 재건축한 주택의 소유한 기간을 통산하는 것임(사전-2015-법령해석재산-0346, 2015.11.25.)

#### 나) 상속인과 피상속인이 동일세대인 경우

피상속인과 상속인이 별도세대인 상태에서 주택을 상속받은 경우로서 일반주택 양도 시 비과세를 적용하나, 아래의 경우에는 피상속인과 상속인이 동일세대인 경우에도 상속받은 주택으로 본다.

상속인과 피상속인이 상속개시 당시 1세대인 경우에는 1주택을 보유하고 1세대를 구성하는 자가 직계존속(배우자의 직계존속을 포함하며, 세대를 합친 날 현재 직계존속 중 어느 한 사람 또는 모두가 60세 이상으로서 1주택을 보유하고 있는 경우만 해당)을 동거보양하기 위하여 세대를 합침에 따라 2주택을 보유하게 되는 경우로서 합치기 이전부터 보유하고 있었던 주택인 경우에는 피상속인과 상속인이 동일세대인 경우에도 상속받은 주택으로 본다.

☞ 합가당시 父·子 중 하나가 무주택자로서 합가 후 취득한 주택을 상속받는 경우에는 동 규정에 따른 특례를 적용받을 수 없음

과거에는 동일세대원으로부터 1주택을 상속받고 일반주택을 양도할 때 1세대 1주택 비과세 특례가 적용되지 아니하였으나(재산세제과-938, 2006.8.4.), 동거보양을 위한 합가를 하는 경우 오히려 불리하게 되는 문제점이 있어 위 요건에 따라 2010.2.18. 이후 일반 주택을 양도하는 경우에는 비과세 특례를 적용한다(소득령 §155②,③,⑦1., §156의2⑦1.에서도 동일하게 적용됨).

한편, 동거보양 합가시 직계존속의 나이 연혁은 아래와 같다.

동거보양 합가시 직계존속의 나이 연혁	
연 혁	직계존속의 나이
2009.2.3. 이전	남 60세 이상, 여 55세 이상
2009.2.4. 이후 합가하는 분부터	남·여 60세 이상
2012.2.2. 이후	남·여 중 어느 한사람 60세 이상

#### 다) 일반주택의 범위

- ① 상속개시 당시 보유한 주택 또는 상속개시 당시 보유한 조합원입주권이나 분양권에 의하여 사업시행 완료 후 취득한 신축주택만 해당한다.

상속주택을 보유한 상태에서 일반주택을 수차례 취득·양도하여도 매년 1세대 1주택 비과세 특례를 적용받는 폐단을 막기 위해 '13.2.15. 이후 일반주택을 취득하여 양도하는 분부터는 상속개시 당시 보유하고 있던 주택만 상속주택 특례를 적용하도록 개정되었다.

☞ 공동상속주택(소득령 §155③), 농어촌 상속주택(소득령 §155⑦)의 경우에는 상속인이 일반주택을 계속하여 취득·양도하더라도 비과세를 적용 받을 수 있음

- ② 상속개시일부터 소급하여 2년 이내에 피상속인으로부터 증여받은 주택 또는 증여받은 조합원입주권이나 분양권에 의하여 사업시행 완료 후 취득한 신축주택은 제외한다.



## 사례

### ▶ 법정상속인이 아닌 자가 유증받은 주택이 상속받은 주택에 해당하는지 여부

「민법」 제1000조 내지 제1005조 규정에 따른 법정상속인이 아닌 자가 「민법」 제1073조 및 제1074조에 의한 유증으로 취득한 주택은 「소득세법 시행령」 제155조제2항에 규정된 상속받은 주택에 해당하지 아니함(부동산거래관리과-307, 2011.4.11.)

### ▶ 2주택을 피상속인으로부터 상속받아 1주택을 양도하는 경우 1세대 1주택 특례 적용

별도세대원인 피상속인으로부터 상속주택을 2개 상속받아 그 중 1개 주택을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제2항이 적용되지 아니하는 것임(법규과-1262, 2010.8.4.)

### ▶ 남편이 소유하던 상속주택을 아내가 다시 상속받은 경우

남편이 동일세대원이 아닌 父로부터 「소득세법 시행령」 제155조제2항에 해당하는 1주택을 상속받고, 아내가 1주택(일반주택)을 취득하여 1세대 2주택인 상태에서 남편의 사망으로 남편 소유의 상속주택을 동일세대원인 아내가 다시 상속받은 후 일반주택을 양도하는 경우 일반주택만을 소유하고 있는 것으로 보아 1세대 1주택 비과세 여부를 판정함(재산세과-2961, 2008.9.29.)

### ▶ 상속주택을 멸실하고 신축하는 경우 상속주택 특례 적용 여부

거주자가 종전주택(A)을 보유한 상태에서 동일세대가 아닌 부친의 사망으로 상속이 개시되었으나 피상속인 명의 미등기 주택(B)에 대해 상속등기를 하지 않다가 해당 미등기 상속주택(B)을 멸실하여 재건축한 후 재건축된 주택(C)을 해당 거주자 단독으로 소유권 보전등기하고 당초 상속주택(B)의 부수토지도 해당 거주자 단독으로 소유권을 이전한 경우로서 종전주택(A)을 양도하는 경우 해당 재건축된 주택(C)을 상속주택의 연장으로 보아 「소득세법 시행령」 제155조제2항을 적용받을 수 있는 것임 (법규재산2013-280, 2014.1.16.)

### ▶ 상속주택 외 조합원입주권을 양도하는 경우 상속주택 특례 적용 여부

1. 「소득세법 시행령」 제155조제2항에 따른 상속주택 특례는 상속주택 외의 일반 주택을 양도할 때 적용되는 규정이므로 상속주택 외의 조합원입주권을 양도하는 귀 질의의 경우에는 동 규정의 적용 대상이 아님
2. 한편, 「소득세법 시행령」 제155조제17항에 따른 조합원입주권 특례는 동 항 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우 적용되는 것이나, 질의의 경우에는 이에 해당하지 아니하는 것임(서면-2015-부동산-1685, 2015.10.26.)

### ▶ 상속주택을 멸실하고 상속받은 자 외 명의로 신축한 경우 신축한 주택의 상속주택 여부

「소득세법 시행령」 제155조제2항의 상속받은 주택을 멸실하고 새로운 주택을 상속인의 배우자 명의로 신축한 경우 그 새로운 주택은 같은 항의 상속받은 주택에 해당하지 않음. 또한, 배우자의 명의로 신축한 새로운 주택을 다시 상속인에게 증여한 경우에도 같은 항의 상속받은 주택에 해당하지 않음(서면-2021-법규재산-2647, 2022.2.17.)

▶ **2채의 선순위 상속주택 중 1채를 별도세대에 증여 후 일반주택 양도 시 상속주택 특례 적용 여부**

일반주택 1채를 보유한 1세대가 다른 피상속인으로부터 선순위 상속주택을 각각 1채씩 상속받아 선순위 상속주택 2채를 보유한 상태에서 상속주택 중 1채를 별도세대에 증여한 후 일반주택을 양도하는 경우, 상속주택 특례를 적용할 수 있음(서면-2021-법규재산-5908, 2022.9.15.)

▶ **분양권 상태에서 임대등록한 장기임대주택, 상속받은 주거환경개선사업으로 취득한 권리 등 보유 시 소득령§155② 및 §155⑩ 중첩적용 여부**

거주주택(A)을 보유하던 1세대가 별도세대인 피상속인으로부터 「소득세법 시행령」 제155조제2항에 따른 상속주택(C) 및 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 주거환경개선사업으로 취득한 권리(입주자로 선정된 지위, 이하 “해당 입주권”이라 함)를 상속받은 경우로서 2020.7.10. 이전에 분양권 상태에서 「민간임대주택에 관한 특별법」(2020.8.18. 법률 제17482호로 개정되기 전의 것) 제5조제1항에 따라 임대등록을 신청한 장기임대주택(D·E·F)을 보유한 상태에서 해당 입주권이 주택으로 완공되기 전에(기존주택이 멸실되어 있는 상태) 「소득세법 시행령」 제155조제2항 및 「소득세법 시행령」 제155조 제20항 각 호의 요건을 갖추어 거주주택(A)을 양도하는 경우, 이를 1세대1주택으로 보아 「소득세법 시행령」 제154조 제1항을 적용(서면-2021-법규재산-7243, 2023.1.12.)

▶ **공동상속주택 보유 중 종전주택 양도 시 1세대1주택 비과세 특례 적용 여부**

취득 당시 조정대상지역이 아닌 지역에 소재한 종전의 1주택(A주택)을 보유한 거주자가 별도세대원인 모의 사망으로 상속개시일 당시 조정대상지역이 아닌 지역에 소재한 상속주택을 동생과 공동으로 각각 지분 1/2을 상속받았으나 해당 상속주택(공동상속주택, B주택)의 소수지분자(상속지분이 가장 큰 상속인이 2인 이상인 경우 「소득세법 시행령」 제155조 제3항 각 호의 순서에 따라 해당 각 호에 해당하는 자가 아닌 자 포함)에 해당하는 경우로서, A주택을 2년 이상 보유하고 양도하는 경우, 같은 영 제154조 제1항 및 제155조 제3항이 적용됨(사전-2020-법령해석재산-0902, 2020.10.29.)

**2) 상속받은 주택이 공동상속주택인 경우 (공동상속주택 소수지분자 특례, 소득령 §155③)**

상속으로 여러 사람이 공동으로 소유하는 1주택을 공동상속주택이라 하는데 공동상속 주택의 소유자를 판단할 때는 상속지분이 가장 큰 상속인의 소유주택으로 보는 것이므로 나머지 소수지분자가 공동상속주택 외에 다른 주택을 양도하는 때에는 공동상속주택은 소수지분자의 소유주택으로 보지 않는다.

또한 상속지분이 가장 큰 상속인이 2명 이상인 경우에는 당해 주택에 거주하는 자, 최연장자 순서로 공동상속주택의 소유자로 본다.

종전에는 공동상속주택 소수지분을 2개 이상 보유한 상태에서 일반주택을 양도할 때에는 1세대 1주택 비과세를 적용할 수 없다는 것을 해석(상담4팀-813, 2008.3.27.)으로 운영해 왔으나, 2017.2.3. 「소득세법 시행령」 제155조제3항을 개정하여 피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 주택을 소유한 경우에는 위 가)의 순서에 따른 1주택(선순위 상속주택)을 공동으로 소유한 경우에만 일반주택을 양도할 때 비과세됨을 명확히 하였다.

한편, 상속주택을 보유한 상태에서 일반주택을 수차례 취득·양도하여도 매번 1세대 1주택 비과세 특례를 적용받는 폐단을 막기 위해 상속개시 당시 보유한 주택만 일반 주택으로 보도록 소득령 §155②을 개정하였으며, 동 개정 규정은 2013.2.15. 이후 일반 주택을 취득하여 양도하는 분부터 적용한다(소득령 부칙 제24356호 제21조). 그러나 같은 법 시행령 §155③에 따른 공동상속주택과 §155⑦에 따른 농어촌 상속주택의 경우에는 현행과 같이 일반주택을 수차례 취득·양도하더라도 비과세를 적용받을 수 있다.



## 사례

### ▶ 공동으로 상속받은 주택 2채를 보유한 경우

「소득세법 시행령」 제155조제3항의 규정을 적용함에 있어 일반주택 1채와 공동으로 상속받은 주택 2채를 보유하다 일반주택을 양도하는 경우 1세대 1주택 비과세 규정을 적용받을 수 없는 것임(상담4팀-813, 2008.3.27.)

### ▶ 상속주택과 공동상속주택 소수지분을 소유하고 있는 경우

거주자가 「소득세법 시행령」 제155조제2항의 상속주택 1개와 그 밖의 주택(일반 주택) 1개를, 그 배우자가 같은 영 제155조 제3항의 공동상속주택(소수지분) 1개를 보유하다가 일반주택을 양도하는 경우 해당주택은 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용받을 수 있는 것임(법규과-814, 2009.6.16.)

### ▶ 단독상속주택과 소수지분 상속주택을 보유한 경우로서 단독상속주택을 양도하는 경우 1세대 1주택 비과세 적용 대상에 해당하지 아니함

피상속인이 상속개시 당시 2주택을 보유한 경우로서 상속주택(A)은 협의분할하여 등기하였으나 상속주택(B)을 협의분할하여 등기하지 않은 경우, 상속주택(B)은 「민법」 제1009조 및 제1010조에 따른 상속분에 따라 해당 상속주택의 소유자를 판단하는 것임

위 사전답변 신청의 사실관계와 같이, 2년 이상 보유한 상속주택(A)과 소수지분에 해당하는 상속주택(B)을 보유한 1세대가 상속주택(A)을 양도하는 경우 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용할 수 없는 것임(사전-2016-법령해석재산-0018, 2016.12.27.)

### ▶ 공동상속주택을 재차 상속받은 경우 상속주택 특례 적용 여부

동일세대원으로부터 상속받은 공동상속주택의 소수지분자가 이후에 공동상속인 중 1인(피상속인의 배우자)의 사망으로 별도세대원이 된 상태에서 공동상속인의 지분을 재상속받아 해당 공동상속주택의 최다지분자가 되고, 해당 상속주택과 일반주택을 각각 1개씩 소유하다 일반주택을 양도하는 경우 「소득세법 시행령」 제154조제1항에 따른 1세대 1주택 비과세 규정을 적용받을 수 있는 것임(기획재정부 재산세제과-708, 2011.9.1.)

### ▶ 공동으로 상속받은 주택을 재차상속받은 경우

아버지의 사망으로 어머니(3/7)와 자식 2명(각 2/7)이 공동으로 1주택(A주택)을 상속받은 이후 어머니가 사망하여 A주택의 어머니 상속지분(3/7)을 자식 2명이 공동(각 1/2)으로 상속받은 경우 「소득세법

시행령」 제167조의3 제2항 제2호 규정을 적용함에 있어 A주택은 아버지와 어머니로부터 상속받은 지분을 합한 상속지분이 가장 큰 상속인의 소유로 하여 주택 수를 계산하는 것이며, 상속지분이 가장 큰 자가 2인 이상인 경우에는 동법 동령 제155조 제3항 각호의 순서에 의한 자가 당해 공동상속주택을 소유한 것으로 보는 것임(서면인터넷방문상담4팀-96, 2007.1.8.)

▶ **공동상속주택의 소수지분자가 나머지 지분 재상속 후 일반주택 양도시 비과세 여부**

무주택자인 상속인이 별도세대원인 피상속인으로부터 공동상속주택의 소수지분을 상속받은 이후에 일반주택을 취득하고, 다른 상속인의 공동상속주택 나머지 지분을 재상속받아 단독소유하게 된 경우로서, 나머지 지분을 상속받은 날 현재 보유하고 있는 그 일반주택을 양도하는 경우 「소득세법 시행령」 제155조제2항에 따라 국내에 1개의 주택을 소유한 것으로 보아 비과세 적용여부를 판단함(서면-2019-법령해석재산-3032, 2021.8.31.)

▶ **공동상속주택의 소수지분권자가 단독주택자가 된 경우 비과세 여부**

[질의1] 공동상속주택 소수지분을 상속받은 이후 다른 공동상속인으로부터 상속과 다른 원인으로 지분들을 취득하여 공동상속주택을 단독으로 취득하게 된 경우 「소득세법 시행령」 제155조 제2항 적용 여부

- (1안) 적용할 수 있음
- (2안) 적용할 수 없음

[회신] 제1안이 타당함(기획재정부 재산세제과-1031, 2023.9.4.)

**3) 상속받은 주택이 농어촌주택인 경우 (소득령 §155⑦)**

피상속인이 취득 후 5년 이상 거주한 사실이 있는 상속받은 농어촌 주택과 그 밖의 1주택을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 그 밖의 주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유한 것으로 보아 1세대 1주택 비과세를 적용한다.

☞ 농어촌 주택은 수도권 밖의 지역 중 읍지역(도시지역안의 지역을 제외) 또는 면지역에 소재하는 주택을 말함

한편, 상속주택을 보유한 상태에서 일반주택을 수차례 취득·양도하여도 매년 1세대 1주택 비과세 특례를 적용받는 폐단을 막기 위해 상속개시 당시 보유한 주택만 일반 주택으로 보도록 소득령 §155②을 개정하였으며, 동 개정 규정은 2013.2.15. 이후 일반 주택을 취득하여 양도하는 분부터 적용한다(소득령 부칙 제24356호 제21조). 그러나 같은 법 시행령 §155⑦에 따른 농어촌 상속주택의 경우에는 현행과 같이 일반주택을 수차례 취득·양도하더라도 비과세를 적용받을 수 있다.



## 사례

### ▶ 수도권 밖 소재 상속주택과 일반주택을 보유하다가 일반주택 양도시 비과세 적용 여부

상속개시일 현재 신청인과 별도 세대인 피상속인 소유의 1주택을 2013.2.15. 전에 상속받은 후 일반주택 1채를 매입하여 1세대가 국내에 2주택을 보유하다가 일반주택 1채를 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」(2013.2.15. 대통령령 제24356호로 개정되기 전의 것) 제155조제2항 및 제154조제1항에 따라 1세대 1주택 비과세 규정을 적용할 수 있는 것이며, 상속받은 주택이 「수도권정비계획법」 제2조제1호에 따른 수도권 밖의 지역 중 읍지역 (도시지역안의 지역을 제외함) 또는 면지역에 소재하고, 피상속인이 취득 후 5년 이상 거주한 사실이 있는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제7항의 규정에 의해서도 1세대 1주택 비과세 규정을 적용할 수 있는 것임(사전-2017-법령해석재산-0429, 2017.7.10.)

### ▶ 동거봉양 합가 이후 농어촌주택을 상속받은 후 일반주택을 취득 및 양도 시 1세대 1주택 비과세 규정 적용 여부

1세대가 「소득세법 시행령」 제155조제2항 단서에 따른 동거봉양 합가 이후 상속받은 주택이면서 동시에 같은 조 제7항제1호 요건을 충족하는 농어촌주택을 소유한 상태에서 합가 당시 보유한 일반주택을 매도한 후, 다시 일반주택을 취득하여 양도한 경우에는 같은 조 제7항에 따라 「소득세법 시행령」 제154조제1항에 따른 1세대 1주택 비과세 규정을 적용하는 것임(기획재정부 재산세제과-529, 2018.6.18.)

## 4) 상속받은 주택을 협의분할하여 등기하지 아니한 경우(소득령 §155⑩)

### 가) 상속주택 외 일반주택 양도시까지 협의분할 등기하지 아니한 경우

상속받은 주택(§155②)과 공동상속주택(§155③)이 상속외의 주택을 양도할 때까지 상속주택을 「민법」 제1013조에 따라 협의분할하여 등기하지 아니한 경우에는 같은 법 제1009조 및 제1010조에 따른 상속분에 따라 해당 상속주택을 소유하는 것으로 본다.

### 나) 상속주택 외 일반주택 양도 후 협의분할 등기한 경우 양도소득세 추가 납부

상속주택 외의 주택을 양도한 이후 국세 부과와 제척기간 내에 상속주택을 협의분할하여 등기한 경우로서 등기 전에 비과세를 적용받았다가 등기 후 비과세 적용을 받지 못하여 양도소득세를 추가 납부하여야 할 자는 그 등기일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 아래 계산식에 따라 계산한 금액을 양도소득세로 신고·납부하여야 한다.

### 〈아 래〉

\* 납부할 양도소득세 = 일반주택 양도 당시 상속주택 특례를 적용하지 아니하였을 경우에 납부하였을 세액  
- 일반주택 양도 당시 상속주택 또는 공동상속주택 특례를 적용받아 납부한 세액

☞ 위 신고·납부 규정은 2013.2.15. 이후 최초로 신고의무 발생분부터 적용함

## 다. 동거봉양 합가 특례 (소득령 §155④)

1세대 1주택자가 1주택을 가진 60세 이상의 직계존속(배우자의 직계존속을 포함)을 동거봉양하기 위하여 세대를 합친 경우에는 세대를 합친 날로부터 10년(2018.2.12. 이전 5년, 2009.2.3. 이전 2년) 이내에 먼저 양도하는 주택(비과세 요건을 충족한 주택을 말함)은 1세대 1주택으로 보아 비과세를 적용한다.

한편 중증질환이 발생한 부모 동거봉양 등 불가피한 경우를 지원하기 위해 「국민건강보험법 시행령」 별표2 제3호가목3), 같은 호 나목2) 또는 같은 호 마목에 따른 요양급여를 받는 60세 미만의 직계존속(배우자의 직계존속을 포함한다)으로서 기획재정부령으로 정하는 사람을 동거봉양하기 위하여 세대를 합친 경우에도 세대를 합친 날로부터 10년 이내 먼저 양도하는 주택을 1세대 1주택으로 보아 비과세를 적용한다(2019.2.12. 이후 양도분부터 적용).



### 사례

#### ▶ 1주택을 보유한 세대와 2주택을 보유한 세대의 합가한 경우 비과세 여부

아들이 1주택 소유상태에서 2주택을 소유한 노부모와 세대합가한 후 아들의 1주택을 양도하면, 양도당시 1세대 3주택에 해당되므로 노부모봉양 위한 1세대 1주택 비과세 대상이 아니함  
(국심2003중1253, 2003.6.10.)

#### ▶ 합가 후 증여받은 경우

1주택을 보유하고 1세대를 구성하는 자(‘본인 세대’)가 1주택을 보유하고 있는 직계존속을 동거봉양 하기 위하여 세대를 합침으로써(‘봉양합가’) 1세대 2주택이 되어 「소득세법 시행령」 제155조제4항 (‘봉양합가 특례 규정’)을 적용함에 있어 그 합친 날부터 5년 이내에 해당 직계존속 소유 주택을 봉양합가 전 본인 세대가 증여받은 경우에는 증여받은 주택은 봉양합가 특례 규정이 적용되지 않으나, 당초 본인 세대 주택은 봉양합가 특례 규정이 적용되는 것임(재산세과-894, 2009.3.13.)

#### ▶ 합가 후 상속된 경우

1주택을 보유하고 1세대를 구성하는 자(본인 세대)가 1주택을 보유하고 있는 직계 존속(직계존속 세대)을 동거봉양하기 위하여 세대를 합침으로써(봉양합가) 1세대 2주택이 되어 「소득세법 시행령」 제155조 제4항의 규정(봉양합가 특례 규정)을 적용함에 있어 그 합친 날부터 2년 이내에 그 중 1주택을 양도하기 전에 직계존속이 사망한 경우로서 해당 직계존속 소유 주택을 봉양합가 전 직계존속세대가 상속받은 경우는 위의 봉양합가 특례 규정이 적용되는 것이나, 해당 직계존속 소유 주택을 봉양합가전 본인 세대가 상속받은 경우는 상속받은 주택은 봉양합가 특례 규정이 적용되지 않으며, 당초 본인 세대 주택은 봉양합가 특례 규정이 적용되는 것임(재재산-1082, 2006.8.30.)

#### ▶ 동거봉양 합가 후 상속받고 새로운 주택 취득

1세대 1주택(B) 보유자(甲)가 1주택(A)을 보유하고 있는 직계존속(乙)과 동거봉양 합가하여 1세대가 2주택을 보유한 상태에서 동일세대원으로부터 주택(A)을 상속받고 상속주택(A)이 아닌 종전 주택(B)을

취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 새로운 주택(C)을 취득하여 일시적으로 1세대 3주택이 된 경우로서 그 세대를 합친 날로부터 5년 이내에 그리고 새로운 주택(C)을 취득한 날로부터 3년 이내에 종전주택(B)을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용하는 것임

또한 종전주택(B)을 양도한 후, 새로운 주택(C)을 취득한 날로부터 3년 이내에 상속개시일 당시 동일세대원으로부터 상속받은 주택(A)을 양도하는 경우에는 동일세대원으로서 피상속인의 보유기간 및 거주기간과 상속인의 보유기간 및 거주기간을 통산하여 1세대 1주택 여부 판정함(서면-2015-법령해석재산-1439, 2016.6.3.)

▶ **동거봉양·훈인 또는 상속으로 인한 일시적 1세대 2주택과 대체취득을 위한 1세대 2주택의 사유가 동시에 발생한 경우**

1주택(“갑주택”)을 보유하고 있는 1세대의 구성원인 자가 1주택(“을주택”)을 보유하고 있는 60세 (여자의 경우에는 55세) 이상의 직계존속(배우자의 직계존속을 포함한다)을 동거봉양하기 위하여 세대를 합침으로써 1세대가 2주택을 보유한 상태에서 새로운 주택(“병주택”)을 취득(자기가 건설하여 취득한 경우를 포함한다)함으로써 일시적으로 1세대 3주택이 된 경우로서 그 세대를 합친 날로부터 2년 이내에 그리고 병주택을 취득한 날로부터 1년 이내에 갑주택을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조 제1항 및 제4항의 규정에 의하여 이를 1세대 1주택으로 보아 동 시행령 제154조제1항의 규정을 적용하는 것임(재산세제과-182, 2008.5.16.)

▶ **대체취득 및 상속 등으로 인하여 1세대 3주택이 된 경우 종전 주택 양도에 따른 비과세**

국내에 1세대 1주택을 소유한 거주자가 종전 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 새로운 주택을 취득하여 일시 2개의 주택을 소유하고 있던 중 상속 또는 「소득세법 시행령」 제155조제4항 및 제5항에 따른 훈인 또는 직계존속을 봉양하기 위하여 세대를 합침으로써 1세대가 3개의 주택을 소유하게 되는 경우 새로운 주택을 취득한 날부터 3년 내에 종전의 주택을 양도하는 경우에는 1세대 1주택의 양도로 보아 같은 영 제154조제1항의 규정을 적용함(소득통칙 §89-155…2①)

국내에 1세대 1주택을 소유한 거주자가 같은 영 제155조제2항에 따른 상속주택을 취득하여 1세대 2주택이 된 상태에서 상속주택이 아닌 종전 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 새로운 1주택을 취득함으로써 1세대가 3개의 주택을 소유하게 되는 경우 새로운 주택을 취득한 날부터 3년 내에 상속주택이 아닌 종전의 주택을 양도하는 경우에는 1세대 1주택의 양도로 보아 같은 영 제154조제1항의 규정을 적용함(소득통칙 §89-155…2②)

▶ **동거봉양합가 세대가 조합원입주권을 양도하는 경우 소득령§155② 적용 가능 여부**

「소득세법 시행령」 제155조 제2항 각 호 외의 부분 단서에서 상속인과 피상속인에 대한 별도 구분이 없으므로, 동거봉양합가 후 직계비속이 사망하여 직계존속이 직계비속이 보유하던 주택을 상속받는 경우에도 동 규정이 적용 가능하나, 동 규정은 상속주택 외의 일반주택을 양도할 때 적용되는 규정이므로 상속주택 외의 조합원입주권을 양도하는 경우에는 적용대상이 아님(서면-2022-법규재산-0842, 2022.4.29.)

▶ **동거봉양합가로 인한 동일세대원으로부터 상속받은 조합원입주권의 상속주택 해당 여부**

「소득세법 시행령」 제155조 제2항에 따른 상속주택 비과세 특례를 적용할 때 상속인과 피상속인이 상속개시 당시 1세대인 경우에는 1주택을 보유하고 1세대를 구성하는 자가 직계존속(배우자의

직계존속을 포함하며, 세대를 합친 날 현재 직계존속 중 어느 한 사람 또는 모두가 60세 이상으로서 1주택을 보유하고 있는 경우만 해당)을 동거봉양하기 위하여 세대를 합침에 따라 2주택을 보유하게 되는 경우로서 합치기 이전부터 보유하고 있었던 주택만 상속받은 주택으로 보는 것이며, 이 경우 상속받은 주택에는 조합원입주권 또는 분양권을 상속받아 사업시행 완료 후 취득한 신축주택을 포함함(서면-2021-법령해석재산-0038, 2021.3.22.)

## 라. 혼인 합가 특례 (소득령 §155⑤)

다음 중 어느 하나에 해당하는 경우 각각 혼인한 날부터 5년(2009.2.3. 이전 양도분은 2년) 이내에 먼저 양도하는 주택은 이를 1세대 1주택으로 보아 비과세 여부를 판단한다.

- ① 1주택을 보유하는 자가 1주택을 보유하는 자와 혼인함으로써 1세대가 2주택을 보유하게 되는 경우
- ② 1주택을 보유하고 있는 60세 이상의 직계존속을 동거봉양하는 무주택자가 1주택을 보유하는 자와 혼인함으로써 1세대가 2주택을 보유하게 되는 경우(2012.2.2. 최초로 양도하는 분부터 적용)



### 사례

#### ▶ 일반주택 1개와 농어촌주택 1개를 각각 보유한 자들이 혼인하는 경우

일반주택(A주택) 1채를 보유한 1세대(갑)가 「조세특례제한법」 제99조의4제1항 각 호에 해당하는 1채의 농어촌 주택(B주택)을 취득한 1세대(을)와 혼인한 경우로서, 갑이 일반주택(A주택)을 양도하는 경우에는 농어촌주택 (B주택)에 대하여 「조세특례제한법」 제99조의4제1항이 적용되지 아니하는 것임(서면-2015-법령해석재산-1670, 2016.7.20.)

#### ▶ 주택이 혼인 후 조합원입주권으로 전환된 경우

1주택을 보유하는 자가 다른 1주택을 보유하는 자와 혼인을 하여 1세대 2주택이 된 경우 해당 2주택 중 1주택이 「소득세법」 제89조제2항에 따른 조합원입주권으로 전환되어 해당 1세대가 1주택과 1조합원입주권을 보유하다가 그 혼인한 날로부터 5년 이내에 해당 조합원입주권을 먼저 양도한 경우 해당 조합원입주권을 1세대 1주택으로 보아 제154조제1항이 적용되는 것임(재산세제과-1410, 2009.9.10.)

#### ▶ 혼인 이후 배우자로부터 증여받은 주택의 혼인합가 비과세 특례 적용 여부

「소득세법 시행령」 제155조제5항(이하 '혼인에 따른 특례 규정'이라함)을 적용함에 있어 혼인 후 배우자로부터 증여받은 주택은 혼인에 따른 특례규정이 적용되지 아니하는 것임(기획재정부 재산세제과-221, 2015.3.11.)

▶ **혼인합가에 따른 비과세 특례와 일시적 2주택에 대한 비과세 특례를 적용 여부**

1주택(이하 "A주택")을 보유한 갑과 다가구주택의 공동소유 지분을 보유한 을이 혼인을 한 후 새로운 주택(이하 "B주택")을 부부 공동소유로 취득하고 혼인한 날로부터 5년 이내에 그리고 B주택을 취득한 날부터 3년 이내에 A주택을 양도하는 경우 「소득세법 시행령」(2016.3.31. 대통령령 제27074호로 개정된 것) 제155조에 따른 1세대 1주택의 특례를 적용하는 것임(사전-2017-법령해석재산-0038, 2017.2.16.)

▶ **혼인당시 재건축 위해 멸실한 주택이 혼인 후 완공된 경우 혼인합가 비과세 특례 적용 여부**

1주택을 재건축하기 위해 멸실한 상태에서 1주택을 보유한 자와 혼인한 후 재건축주택이 완공되고 나서 해당 재건축주택을 양도하는 경우 혼인으로 인한 1세대 1주택 비과세 특례를 적용받을 수 있는 것임(서면-2017-법령해석재산-647, 2018.4.26.)

▶ **혼인으로 1분양권+1주택이 된 1세대에 적용되는 일시적 1세대2주택 비과세 특례 검토**

1세대가 '20.12.31. 이전에 취득한 분양권의 사업시행 완료에 따라 '신규 주택'을 취득한 경우에는, 1세대가 '혼인한 날'에 '종전의 주택'과 '신규 주택을 취득할 수 있는 권리'를 취득한 것으로 보아 「소득세법 시행령」 제155조제1항 적용 여부를 판단하는 것임(기획재정부 재산세제과-1356, 2022.10.27.)

**마. 지정문화재 주택 등 특례 (소득령 §155⑥)**

지정문화재 및 등록문화재에 해당하는 주택과 일반주택을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 때에는 국내에 1개의 주택만을 소유하고 있는 것으로 보아 1세대 1주택 비과세 여부를 판단한다.

- ☞ 지정문화재 : 「문화재보호법」 제2조제3항에 따른 지정문화재
- 등록문화재 : 「문화재보호법」 제53조제1항에 따른 국가등록문화재

**사례**

▶ **사적으로 지정된 대지 위에 있는 일반주택**

“사적 제11호”로 지정된 대지의 지상에 있는 주택(사적으로 지정되지 않은 주택)은 「소득세법 시행령」 제155조 제6항제1호의 「문화재보호법」 제2조제2항에 따른 지정문화재 및 같은 법 제53조제1항에 따른 등록문화재에 해당하지 않아 「소득세법 시행령」 제155조제6항에 따라 일반주택을 양도하는 경우 1세대 1주택 비과세 특례가 적용되지 아니하는 것임(서면-2015-법령해석재산-0196, 2016.2.19.)

## 바. 농어촌주택 특례 (소득령 §155⑦)

다음의 어느 하나에 해당하는 주택으로서 수도권 밖의 지역 중 읍지역(도시지역안의 지역을 제외) 또는 면지역에 소재하는 주택(농어촌주택)과 그 밖의 주택(일반주택)을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용한다.

- ① 상속받은 주택(피상속인이 취득 후 5년 이상 거주한 주택에 한함)
- ② 이농인(어업인 포함)이 취득 후 5년 이상 거주한 이농주택
- ③ 영농 또는 영어의 목적으로 취득한 귀농주택

☞ 2016.2.17. 이후 귀농주택을 취득하는 분부터는 귀농주택을 취득한 날부터 5년 이내에 일반주택을 양도하는 경우에 한하여 비과세 여부를 판정함(2016.2.16. 이전에 취득한 경우에는 양도시기의 제한 없음)



### 사례

#### ▶ 조부로부터 농어촌주택을 증여받은 후 일반주택을 취득 및 양도하는 경우 비과세 적용 여부

조부로부터 수도권 밖의 주택 중 읍지역과 면지역에 소재하는 주택으로서 조부가 5년 이상 거주한 주택을 증여받는 경우 조부로부터 증여받은 주택은 소득령 §155⑦1.에 따른 주택에 해당하지 아니함(사전-2017-법령해석재산-0137, 2017.6.20.)

#### ▶ 농어촌주택과 일반주택을 상속받은 후 일반주택 양도시 소득령§155⑦ 적용 여부

무주택자인 1세대가 별도세대를 구성하는 피상속인이 보유한 1개의 농어촌주택(A)과 1개의 일반주택(B)을 상속받은 후 1개의 일반주택(B)를 양도하는 경우로서 농어촌주택(A)이 「소득세법 시행령」 제155조 제7항 제1호 요건을 충족하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 같은 영 제154조 제1항을 적용하는 것임(서면-2022-법규재산-1668, 2023.5.24.)

## 1) 이농주택 특례 (소득령 §155⑨)

“이농주택”이란 영농 또는 영어에 종사하던 자가 전업으로 인하여 다른 시(특별자치시와 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시 포함)·구(특별시 및 광역시의 구를 말함)·읍·면으로 진출함으로써 거주자 및 그 배우자와 생계를 같이하는 가족 전부 또는 일부가 거주하지 못하게 되는 주택으로서 이농인이 소유하고 있는 주택을 말한다.



## 사례

### ▶ 같은 시의 면지역에서 동지역으로 전출하는 경우

「소득세법 시행령」 제155조제7항제2호에서 “이농주택”이라 함은 영농 또는 영어에 종사하던 자가 전업으로 인하여 다른 시·구(특별시 및 광역시의 구를 말함)·읍·면으로 전출함으로써 거주자 및 그 배우자와 생계를 같이하는 가족 전부 또는 일부가 거주하지 못하게 되는 주택으로서 이농인이 소유하고 있는 주택을 말하는 것으로, 귀 질의의 경우 김해시 상동면에서 김해시 삼정동으로 전출하는 경우에는 해당 규정이 적용되지 아니하는 것임(부동산거래관리과-926, 2010.7.14.)

## 2) 귀농주택 특례 (소득령 §155⑩)

“귀농주택”이란 영농 또는 영어에 종사하고자 하는 자가 취득(귀농 이전에 취득한 것을 포함)하여 거주하고 있는 주택으로서 다음의 요건을 모두 갖춘 것을 말한다.

- ① 연고지 : 영농 또는 영어에 종사하고자 하는 자와 그 배우자 또는 그 직계존속의 가족 관계등록부의 최초 등록기준지이거나 5년 이상 거주한 사실이 있는 곳에 소재할 것  
☞ 2016.2.17. 이후 귀농주택을 취득하는 분부터는 연고지 요건 삭제
- ② 고가주택(취득당시 실지거래가액 12억원 초과주택)에 해당하지 아니할 것
- ③ 대지면적이 660㎡ 이내일 것
- ④ 영농(영어)의 목적으로 취득한 아래 중 어느 하나에 해당하는 주택
  - ㉠ 1,000㎡(2007.2.28. 전에 귀농주택을 취득한 경우에는 990㎡) 이상의 농지를 소유하는 자(또는 배우자)가 해당 농지의 소재지(연접포함)에서 취득하는 주택일 것
  - ㉡ 1,000㎡ 이상의 농지를 소유하기 전 1년 이내에 해당 농지소재지에 있는 주택을 취득하는 것일 것(2016.3.31. 이후 최초로 귀농주택을 취득하는 분부터는 신설·적용)
  - ㉢ 어업인[「수산업법」에 따른 신고·허가·면허어업자 또는 그 자에게 고용된 어업종사자(소득칙 §73③)]이 취득하는 주택일 것
- ⑤ 세대전원이 이사(기획재정부령으로 정하는 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖의 부득이한 사유로 세대의 구성원 중 일부가 이사하지 못하는 경우 포함)하여 거주할 것[2014.2.21. 이후 양도 분부터 적용(신설)]  
한편, 귀농주택 특례를 적용받은 귀농주택 소유자가 귀농일)부터 계속하여 3년 이상 영농 또는 영어에 종사하지 아니하거나 그 기간 동안 해당 주택에 거주하지 아니한 경우 그 양도한 일반주택은 1세대 1주택으로 보지 아니하며, 해당 귀농주택 소유자는 3년 이상 영농 또는 영어에 종사하지 아니하거나 그 기간 동안 해당 주택에

거주하지 아니하는 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 다음 계산식<sup>2)</sup>에 따라 계산한 금액을 양도소득세로 신고·납부하여야 한다(2013.2.15. 이후 최초로 신고의무 발생분부터 적용). 이 경우 3년의 기간을 계산할 때 그 기간 중에 상속이 개시된 때에는 피상속인과 상속인의 영농 또는 영어의 기간을 통산한다(소득령 §155⑫).

- 1) 귀농일 : 귀농주택에 주민등록을 이전하여 거주를 개시한 날  
1,000㎡ 이상의 농지를 소유하기 전 1년 이내에 해당 농지소재지에 있는 주택을 먼저 취득하는 경우(위 ㉠)에는 귀농주택에 주민등록을 이전하여 거주를 개시한 후 농지를 취득한 날
- 2) 계산식 : 납부할 양도소득세 = 일반주택 양도 당시 제7항을 적용하지 아니하였을 경우에 납부하였을 세액 - 일반주택 양도 당시 제7항을 적용받아 납부한 세액

또한, 귀농으로 인하여 세대전원이 농어촌주택으로 이사하는 경우에는 귀농 후 최초로 양도하는 1개의 일반주택에 한하여 위 비과세 특례가 적용되며 그 이후 새로이 취득한 일반주택은 적용되지 아니하며(소득령 §155⑪), 귀농주택을 취득하여 귀농한 후 일반주택을 취득하고 귀농주택을 동일세대원에게 증여한 경우 귀농주택에 해당하는지 여부 등은 증여자의 주택 취득시점 등을 기준으로 판단한다(기준-2017-법령해석재산-0198, 2017.9.25.).

**사. 부득이한 사유로 취득한 비수도권 소재 주택 특례 (소득령 §155⑧)**

취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 취득한 수도권 밖에 소재하는 주택과 그 밖의 주택(일반주택)을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 부득이한 사유가 해소된 날부터 3년 이내에 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용한다.

부득이한 사유란 세대의 구성원 중 일부 또는 세대전원이 부득이한 사유로 다른 시<sup>1)</sup>·군으로 주거를 이전하는 경우<sup>2)</sup>를 말한다(소득칙 §72⑦).

- 1) 특별시, 광역시, 특별자치시 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시 포함
- 2) 광역시 지역 안에서 구지역과 읍·면지역 간에 주거를 이전하는 경우와 특별자치시, 「지방자치법」 제7조 제2항에 따라 설치된 도농복합형태의 시지역 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시 안에서 동지역과 읍·면지역 간에 주거를 이전하는 경우 포함



## 부득이한 사유 (소득칙 §71③)

- 「초·중등교육법」에 따른 학교(초등학교 및 중학교를 제외) 및 「고등교육법」에 따른 학교에의 취학
- 직장의 변경이나 전근 등 근무상의 형편
- 1년 이상의 치료나 요양을 필요로 하는 질병의 치료 또는 요양
- 「학교폭력예방 및 대책에 관한 법률」에 따른 학교폭력으로 인한 전학(같은 법에 따른 학교폭력대책자치위원회가 피해학생에게 전학이 필요하다고 인정하는 경우에 한함)

부득이한 사유에 해당하는지의 확인은 재학증명서, 재직증명서, 요양증명서 등 해당 사실을 증명하는 서류와 주민등록표등본에 따른다(소득칙 §72⑧).

부득이한 사유가 발생한 당사자 외의 세대원 중 일부가 취학, 근무 또는 사업상의 형편 등으로 당사자와 함께 주거를 이전하지 못하는 경우에도 세대원이 주거를 이전한 것으로 본다(소득칙 §72⑨).

위 규정은 2008.11.28.(신설) 이후 양도분부터 적용(2008.11.28. 전에 부득이한 사유로 취득한 비수도권 소재 주택도 포함됨)하되, “부득이한 사유가 해소된 날부터 3년 이내에 일반주택 양도”의 규정은 2012.2.2. 이후 부득이한 사유가 해소된 분부터 적용한다[「소득세법 시행령(2012.2.2. 대통령령 제23588호로 개정된 것)」 부칙 제10조].



### 사례

#### ▶ 부득이한 사유 해당 여부

「소득세법 시행령」 제155조제8항에 따라 1세대 1주택 특례를 적용받는 주택은 같은 법 시행규칙 제72조제7항에 따른 근무상의 형편 등의 부득이한 사유로 취득한 수도권 밖에 소재하는 주택과 함께 보유중인 부득이한 사유 발생 전 취득한 일반주택을 말하며,

서울에서 근무하던 자(이하 “갑”이라 함)가 수도권 밖으로 근무처가 변경되는 것을 모르는 상황에서 주택을 취득할 의사로 서울에 소재하는 주택을 분양계약하여 중도금을 계속 불입하던 중에 수도권 밖으로 근무지가 변경되고,

근무지 변경 후 해당 주택(A주택)의 완공 및 취득에 따라 세대원이 거주하던 중 갑이 수도권 밖 소재 주택(B주택)을 취득하여 세대전원이 해당 B주택으로 주거를 이주하여 거주하다가 부득이한 사유가 해소된 날부터 3년 이내(2012.2.2. 이후 부득이한 사유가 해소된 분부터 적용)에 A주택을 양도하는 경우에는 A주택에 대하여 1세대 1주택 특례를 적용하는 것임(서면-2015-법령해석재산-22556, 2015.7.23.)

▶ **근무상 형편에 따라 수도권 밖 소재 주택을 취득하고 일반주택을 양도하는 경우 비과세 여부**

서울에서 근무하던 거주자가 「소득세법 시행규칙」 제72조제7항에 따른 근무상의 형편 등의 부득이한 사유로 수도권 밖 소재 주택을 취득하고 세대전원이 수도권 밖 소재 주택으로 주거를 이전하여 거주하다가 당해 부득이한 사유가 해소되지 아니한 상태에서 수도권 소재 일반주택을 양도하는 경우 일반주택에 대하여 「소득세법 시행령」 제155조제8항이 적용되는 것임(기준-2016-법령해석재산-0010, 2016.9.13.)

▶ **수도권 밖으로 이전한 공공기관의 종사자가 취득하는 다른 주택의 일시적1세대2주택 특례**

「수도권정비계획법」 제2조제1호에 따른 수도권에 소재하는 공공기관이 수도권 밖의 지역으로 이전하는 경우로서 이전하는 시(특별자치시·광역시 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시를 포함)·군 또는 이와 연접한 시·군의 지역에 소재하는 “1주택(분양권은 제외)”(이하 “새로운 주택”이라 함)을 취득할 당시 해당 공공 기관에 종사하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제16항이 적용하는 것임(서면-2017-부동산-0758, 2017.8.28.)

▶ **수도권 외 지역으로 이전하는 공공기관 종사자가 취득하는 이전 지역 주택의 1세대 1주택 비과세 여부**

지방으로 이전하는 수도권 소재 공공기관의 종사자가 이전 대상 지역의 주택을 취득하는 시점에 해당 공공기관에 종사하지 아니한 경우에는 소득령 §155⑩을 적용하지 아니함(서면-2016-법령해석재산-3189, 2016.7.29.)

▶ **수도권 밖으로 이전하는 공공기관의 종사자가 취득하는 다른 주택의 1세대 1주택 비과세 적용 여부**

수도권 밖으로 이전하는 공공기관의 종사자가 이전 대상 지역의 주택을 취득하는 경우 이전하는 시점에 해당 공공기관에 종사하지 아니하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제16항을 적용하지 아니함(서면-2019-부동산-0003, 2019.1.15.)

☞ 아래 상반된 심판사례 존재(조심2019서1758, 2019.10.1.)

▶ **청구인이 이전 공공기관의 종사자로서 「소득세법 시행령」 제155조제16항의 적용요건을 충족하는지 여부**

“공공기관의 종사자”의 적용범위에 대한 명확한 기준을 정하여야 할 것이나, 관련 규정에 이에 대해 아무런 세부기준을 마련하고 있지 아니한 점, 청구인은 ‘지방이전 공공기관 종사자 등에 관한 주택특별공급 운영기준’에 따른 특별분양 청약자격을 얻어 쟁점주택을 취득한 날로부터 5년 내에 종전주택을 양도한 점 등 1세대 1주택 특례 적용이 타당함(조심2019서1758, 2019.10.1.)

▶ **수도권 밖으로 이전한 공공기관의 종사자가 일시적 2주택 상태에서 동거봉양 합가한 경우**

수도권 밖으로 이전한 공공기관의 종사자가 일시적 2주택 상태에서 60세 이상의 직계존속을 동거봉양하기 위하여 합가한 경우, 합가 전 일시적 2주택 중 새로운 주택의 취득일부터 5년 이내에 종전의 주택을 양도할 때에는 비과세를 적용받을 수 있는 것임(서면-2016-부동산-3646, 2016.7.12.)

▶ **이전기관 종사자의 일시적 2주택 허용기간**

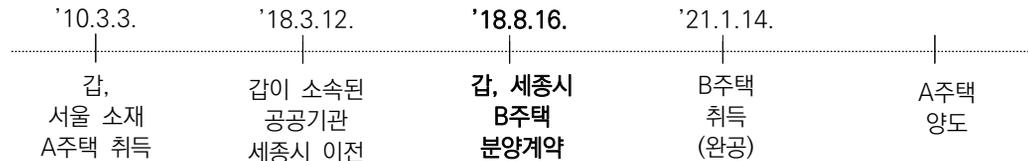
[질의] 수도권 밖으로 이전하는 법인 또는 공공기관 종사자가 구성하는 1세대가 그 이전한 시\*·군 또는 그 연접한 시\*·군 소재 신규주택을 취득하는 경우로서, 종전주택과 신규주택(분양권 포함)이 신규주택(분양권 포함)의 “계약일 and 취득일”에 모두 조정대상지역에 있는 경우 소득령 §155①에 따른 일시적 2주택 허용기간

\* 특별자치시·광역시 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」§10②에 따른 행정시 포함

[회신] 귀 질의에 대하여 쟁점 1은 제2안이 타당하고, 쟁점 2, 3은 각각 제1안이 타당함(기획재정부 재산세제과-884, 2021.10.12.)

〈쟁점1〉

「18.9.13. 이전」에 신규주택(분양권 포함) 계약 시 일시적 2주택 허용기간  
 (제1안) '21.1.14.(신규주택 취득일)부터 3년  
 (제2안) '21.1.14.(신규주택 취득일)부터 5년



〈쟁점2〉

「18.9.14.~'19.12.16. 사이」에 신규주택(분양권 포함) 계약 시 일시적 2주택 허용기간  
 (제1안) '21.1.14.(신규주택 취득일)부터 2년  
 (제2안) '21.1.14.(신규주택 취득일)부터 5년



〈쟁점3〉

「19.12.17. 이후」에 신규주택(분양권 포함) 계약 시 일시적 2주택 허용기간  
 (제1안) '21.1.14.(신규주택 취득일)부터 1년  
 (제2안) '21.1.14.(신규주택 취득일)부터 5년



▶ **이전대상 공공기관 종사자가 수도권 소재 주택을 소유하지 않은 경우 소득령§155⑬에 따른 특례 적용 여부**  
수도권에 소재한 「국가균형발전 특별법」 제2조제10호에 따른 공공기관이 수도권 밖의 지역으로 이전하는 경우로서 공공기관의 종사자가 구성하는 1세대가 해당 공공기관이 이전한 시(특별자치시·광역시 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시를 포함)·군 또는 이와 연접한 시·군의 지역에 소재하는 1주택을 취득하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제16항을 적용하는 것이며, 「소득세법 시행령」 제155조제16항은 수도권에 1주택을 소유한 이전기관 종사자에게만 적용되는 것임(서면-2021-부동산-3926, 2022.12.13.)

▶ **공공기관 이전 소재지 신규주택을 취득하여 보유하다 종전주택 양도 시, 소득령§155⑧ 적용 여부**  
「소득세법 시행령」 제155조제16항에 따른 공공기관이 수도권 밖의 지역으로 이전하는 경우는 같은 법 시행령 제155조제8항에 따른 근무상의 형편에 해당되지 않는 것임(기획재정부 재산세제과-882, 2023.7.19.)

## 아. 장기임대주택 소유시 거주주택 특례

### 1) 거주주택 비과세 특례 (소득령 §155⑳)

#### 가) 일반적인 경우

장기임대주택(「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호에 따른 임대주택)과 그 밖의 1주택(거주주택)을 국내에 소유하고 있는 1세대가 다음의 요건(①과 ②)을 충족하고 해당 거주주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 같은 영 제154조제1항을 적용한다(생애 한 차례만 적용).

① 거주주택 : 보유기간 중 거주기간(직전거주주택보유주택의 경우에는 법 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록을 한 날 이후의 거주기간을 말한다)이 2년 이상일 것

② 장기임대주택 : 양도일 현재 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록을 하고, 「민간 임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따라 민간임대주택으로 등록하여 임대하고 있으며, 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 100분의 5를 초과하지 않을 것

이 경우 임대료등의 증액 청구는 임대차계약의 체결 또는 약정한 임대료등의 증액이 있는 후 1년 이내에는 하지 못하고, 임대사업자가 임대료등의 증액을 청구하면서 임대보증금과 월임대료를 상호간에 전환하는 경우에는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제44조제4항의 전환 규정을 준용(임대료 5% 증액제한은 '19.2.12. 이후 주택 임대차계약을 체결하거나 기존계약을 갱신하는 분부터 적용하고, 임대료 전환비율은 '20.2.12. 이후 전환하는 분부터 적용)

나) 장기임대주택이 등록 말소된 후 거주주택을 양도하는 경우(소득령 §155㉓)

장기임대주택(「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목 및 다목부터 마목까지의 규정에 해당)이 아래 어느 하나에 해당하여 등록이 말소된 경우에는 해당 등록이 말소된 이후(장기임대 주택을 2호 이상 임대하는 경우에는 최초로 등록이 말소되는 장기임대주택의 등록 말소 이후를 말함) 5년 이내에 거주주택을 양도하는 경우에 한정하여 임대기간요건을 갖춘 것으로 보아 제20항을 적용한다. <신설 2020.10.7>

- ① 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제1항제11호에 따라 임대사업자의 임대의무 기간 내 등록 말소 신청으로 등록이 말소된 경우(같은 법 제43조에 따른 임대의무 기간의 2분의 1 이상을 임대한 경우에 한정)
- ② 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 임대의무기간이 종료한 날 등록이 말소된 경우

다) 장기임대주택의 임대기간요건을 충족하기 전에 거주주택을 먼저 양도하는 경우(소득령 §155㉔)

1세대가 장기임대주택의 임대기간요건을 충족하기 전에 거주주택을 양도하는 경우에도 해당 임대주택을 장기임대주택으로 보아 위 거주주택 특례(비과세)를 적용하되,

1세대가 거주주택 특례를 적용받은 후에 임대기간요건을 충족하지 못하게 된(장기임대 주택의 임대의무호수를 임대하지 아니한 기간이 6개월을 지난 경우를 포함) 때에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 다음의 계산식에 따라 계산한 금액을 양도소득세로 신고·납부하여야 한다.

 **참고**

▶ **납부할 양도소득세(소득령 §155㉔1.)**  
 = 거주주택 양도 당시 해당 임대주택을 장기임대주택으로 보지 아니할 경우에 납부하였을 세액 - 거주주택 양도 당시 거주주택 특례를 적용받아 납부한 세액

2) 장기임대주택

거주주택 비과세 특례를 적용하는 장기임대주택은 소득령 §167의3(1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 범위)①2.에 해당하는 주택이다(535쪽 참조).

이때, 같은 호 가목 및 다목에 해당하는 주택의 경우에는 해당 목의 단서에서 정하는 기한의 제한은 적용하지 않되, 2020년 7월 10일 이전에 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에

다른 임대사업자등록 신청(임대할 주택을 추가하기 위해 등록사항의 변경 신고를 한 경우를 포함한다)을 한 주택으로 한정하며, 같은 호 마목에 해당하는 주택의 경우에는 같은 목 1)에 따른 주택(같은 목 2) 및 3)에 해당하지 않는 경우로 한정한다)을 포함한다.

### 3) 임대기간요건 산정 특례

임대기간요건을 충족하기 전에 거주주택 비과세 특례를 적용받은 후 임대기간 요건을 충족하지 못하게 된(임대의무호수를 임대하지 않은 기간이 6개월을 지난 경우 포함) 때에는 아래의 임대기간 요건 산정특례를 따른다(소득령 §155②2).

가) 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 수용 등 기획재정부령으로 정하는 부득이한 사유로 해당 임대기간요건 또는 운영기간요건을 충족하지 못하게 되거나 임대의무호수를 임대하지 아니하게 된 때에는 해당 임대주택을 계속 임대 또는 해당 어린이집을 계속 운영하는 것으로 본다.

나) 재건축사업, 재개발사업 또는 소규모재건축사업등의 사유가 있는 경우에는 가정어린이 집을 운영하지 아니한 기간 또는 임대의무호수를 임대하지 아니한 기간을 계산할 때 해당 주택의 「도시 및 주거환경정비법」 제74조에 따른 관리처분계획(소규모재건축사업 등의 경우에는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 제29조에 따른 사업시행계획을 말함) 인가일 전 6개월부터 준공일 후 6개월까지의 기간은 포함하지 아니한다.

다) 「주택법」 제2조에 따른 리모델링 사유가 있는 경우에는 임대의무호수를 임대하지 않은 기간을 계산할 때 해당 주택이 같은 법 제15조에 따른 사업계획의 승인일 또는 같은 법 제66조에 따른 리모델링의 허가일 전 6개월부터 준공일 후 6개월까지의 기간은 포함하지 않는다.

라) 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목 및 다목부터 마목까지의 규정에 해당하는 장기임대주택(법률 제17482호 「민간임대주택에 관한 특별법」 일부개정법률 부칙 제5조제1항이 적용되는 주택으로 한정)이 다음의 어느 하나에 해당하여 등록이 말소되고 제167조의3제1항 제2호가목 및 다목부터 마목까지의 규정에서 정한 임대기간요건을 갖추지 못하게 된 때에는 그 등록이 말소된 날에 해당 임대기간요건을 갖춘 것으로 본다.

① 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제1항제11호에 따라 임대사업자의 임대의무 기간 내 등록 말소 신청으로 등록이 말소된 경우(같은 법 제43조에 따른 임대의무 기간의 2분의 1 이상을 임대한 경우로 한정)

② 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 임대의무기간이 종료한 날 등록이 말소된 경우



## 민특법 개정(20.8.18.)에 따른 유형별 변경 내용

주택 구분		유형별 폐지·유지 여부	
		매입임대	건설임대
단기임대	단기민간임대주택(4년)	폐지	폐지
장기임대	장기일반민간임대주택(8년)	유지 (아파트는 폐지)	유지
	공공지원민간임대주택(8년)	유지	유지

마) 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업등으로 임대 중이던 당초의 장기임대 주택이 멸실되어 새로 취득하거나 「주택법」 제2조에 따른 리모델링으로 새로 취득한 주택이 다음의 어느 하나의 경우에 해당하여 해당 임대기간요건을 갖추지 못하게 된 때에는 당초 주택(재건축 등으로 새로 취득하기 전의 주택을 말하며, 이하 이 목에서 같다)에 대한 등록이 말소된 날 해당 임대기간요건을 갖춘 것으로 본다.

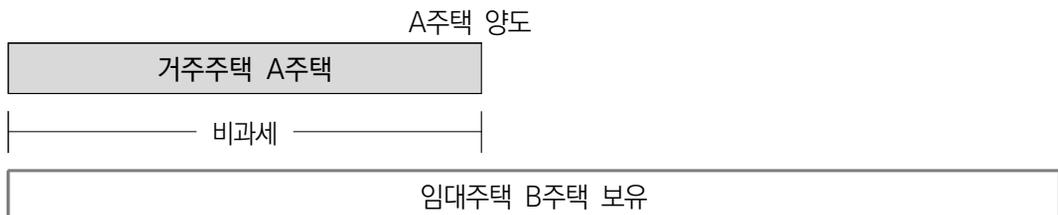
다만, 임대의무호수를 임대하지 않은 기간(이 항 각 호 외의 부분에 따라 계산한 기간을 말함)이 6개월을 지난 경우는 임대기간요건을 갖춘 것으로 보지 않는다.

- ① 새로 취득한 주택에 대해 2020년 7월 11일 이후 종전의 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제5호에 따른 장기일반민간임대주택 중 아파트를 임대하는 민간매입 임대주택이나 같은 조 제6호에 따른 단기민간임대주택으로 종전의 「민간임대 주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록 신청(임대할 주택을 추가하기 위해 등록사항의 변경 신고를 한 경우를 포함)을 한 경우
- ② 새로 취득한 주택이 아파트(당초 주택이 단기민간임대주택으로 등록되어 있었던 경우에는 모든 주택을 말함)인 경우로서 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록 신청을 하지 않은 경우

### 4) 거주주택 비과세 적용 방법

가) 최초로 거주주택을 양도하는 경우

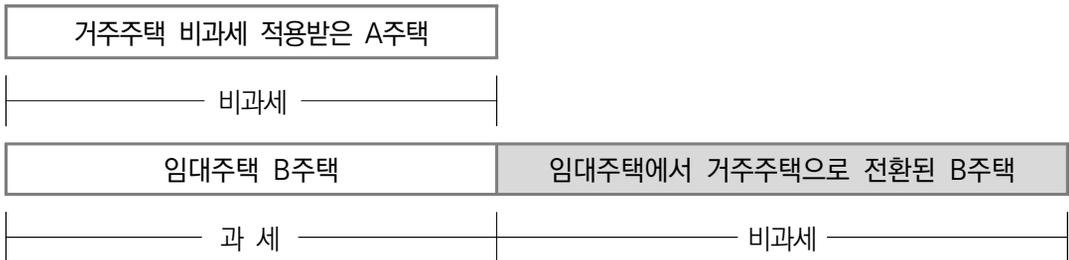
최초 거주주택(A주택)을 양도하는 경우 A주택 전체 양도소득에 대해 비과세 적용한다.



나) 거주하는 주택이 직전거주주택보유주택에 해당하는 경우(소득령 §154⑩)

직전거주주택보유주택이란 양도하는 거주주택(B주택)이 임대주택으로 등록된 사실이 있고 보유기간 중에 이미 거주주택으로 양도한 다른 거주주택(직전거주주택 : A주택)이 있는 경우로 최종 마지막으로 양도하는 거주주택(B주택)을 말한다.

직전거주주택보유주택에 해당하는 거주주택(B주택)이 1세대 1주택 비과세에 해당하는 경우 직전거주주택(A주택) 양도일 후의 기간분에 대해서만 비과세를 적용한다.



5) 과세대상 양도소득금액 계산 방법

직전거주주택보유주택 및 최종 양도하는 장기임대주택(직전거주주택보유주택 등)의 양도소득금액은 다음 계산식에 따라 계산한 금액으로 하며, 그 금액이 「소득세법」 제95조제1항에 따른 양도소득금액을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액은 없는 것으로 한다(소득령 §161①, ③).

$$\begin{array}{l}
 \text{소득세법 제95조 제1항에 따른} \\
 \text{양도소득금액}
 \end{array}
 \times
 \frac{
 \begin{array}{l}
 \text{직전거주주택의 양도당시} \\
 \text{직전거주주택보유주택등의 기준시가}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{직전거주주택보유주택등의} \\
 \text{취득당시의 기준시가}
 \end{array}
 }{
 \begin{array}{l}
 \text{직전거주주택보유주택등의} \\
 \text{양도당시의 기준시가}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{직전거주주택보유주택등의} \\
 \text{취득당시의 기준시가}
 \end{array}
 }$$

6) 1세대 1주택 고가주택 양도소득금액 계산 방법

한편, 직전거주주택보유주택등이 고가주택인 경우 해당 직전거주주택보유주택 등의 양도소득금액은 다음의 계산식에 따라 계산한 금액을 합산한 금액으로 하되, 그 금액이 「소득세법」 제95조제1항에 따른 양도소득금액을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액은 없는 것으로 한다(소득령 §161②, ③).

가) 직전거주주택 양도일 이전 보유기간분 양도소득금액

$$\text{소득세법 제95조 제1항에 따른 양도소득금액} \times \frac{\text{직전거주주택의 양도당시 직전거주주택보유주택등의 기준시가}}{\text{직전거주주택보유주택등의 양도당시의 기준시가}} - \frac{\text{직전거주주택보유주택등의 취득당시의 기준시가}}{\text{직전거주주택보유주택등의 취득당시의 기준시가}}$$

나) 직전거주주택 양도일 이후 보유기간분 양도소득금액

$$\text{소득세법 제95조 제1항에 따른 양도소득금액} \times \frac{\text{직전거주주택보유주택 등의 양도당시의 기준시가}}{\text{직전거주주택보유주택 등의 양도당시의 기준시가}} - \frac{\text{직전거주주택의 양도당시 직전 거주주택보유주택등의 기준시가}}{\text{직전거주주택보유주택등의 취득당시의 기준시가}} \times \frac{\text{양도가액} - 12\text{억원}}{\text{양도가액}}$$

직전거주주택보유주택등의 임대기간에 대한 양도소득금액 계산시 1세대 1주택에 대한 장기보유특별공제(소득법 §95②단서, 표2)적용을 배제하도록 「소득세법 시행령」 제161조 제4항이 신설되었다.

☞ 2013.2.15. 이후 최초 양도분부터 적용

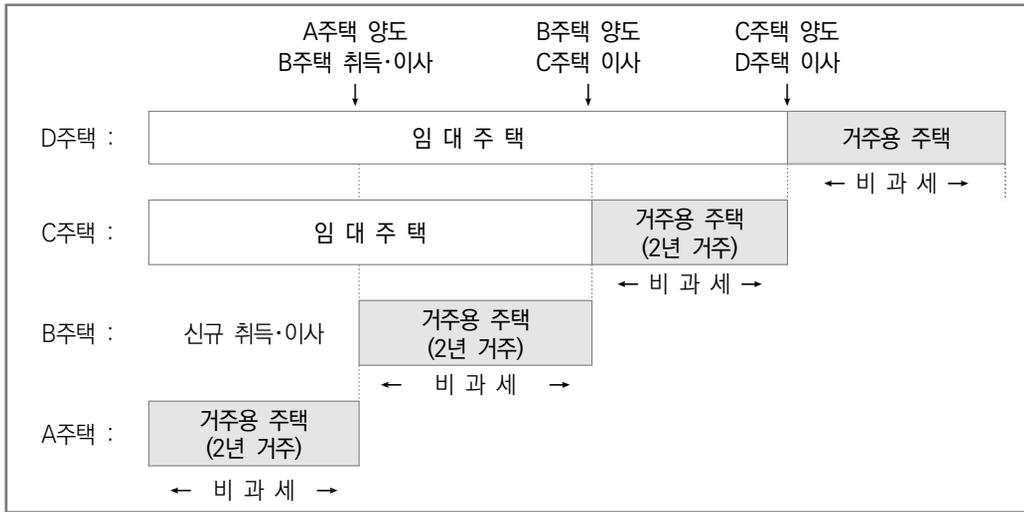


 **거주주택 특례의 개정내용**

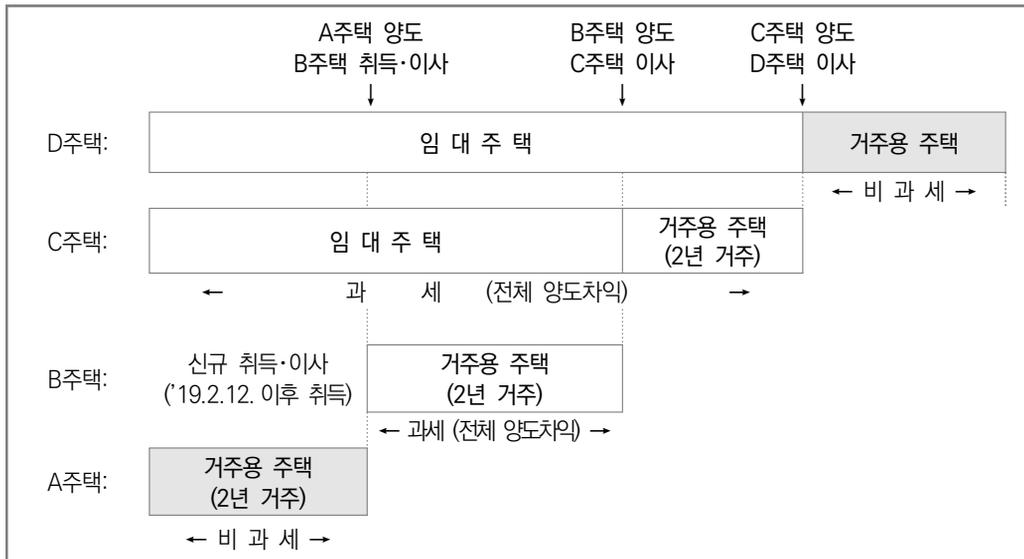
▶ '19.2.12. 시행령이 개정되면서 임대사업자의 거주주택에 대한 비과세 특례가 축소되는 방향으로 내용이 개정되었으며 자세한 개정내용은 다음과 같다.

구분	개정 전	개정 후
비과세 적용 회수	제한없이 비과세 적용	평생 1회
임대하던 주택을 거주주택으로 전환	기존거주주택(A·B·C주택) 양도 후 발생한 양도 차익에 대해서 모두 비과세 적용	C주택 전체 양도차익에 대해서 과세, 다만, 최종 임대주택 1채만 직전 거주주택 양도 후, 양도 차익분에 대해서 비과세

㉑ 개정전 비과세 적용 방법



㉒ 개정후 비과세 적용 방법



㉓ 기재부 세법개정 문답자료('19.7.25)

(1) 앞으로 장기임대주택 보유자의 거주주택에 대한 비과세는 생애 1회만 가능한지?

- 생애 1회만 가능함. '19.2.12. 거주하고 있는 주택이나 '19.2.12. 이전에 매매계약을 체결하고 계약금까지 납입한 신규취득 주택은 비과세\*를 적용한다.

\* 장기임대주택을 보유한 세대가 '19.2.12. 이전에 이사 목적으로 신규주택 취득 계약을 체결한 경우: 현재 거주 중인 주택 + 계약한 신규주택까지 비과세

- (2) 기존에 거주주택 비과세를 받은 적이 있어도 시행일 이후 취득한 거주주택에 대해 1번 더 거주주택 비과세를 받을 수 있나요?
- 장기임대주택 보유자의 거주주택에 대한 비과세는 생애 1회만 가능하므로, 기존에 거주주택 비과세를 받은 적이 있으면, '19.2.12. 이후 취득한 주택은 비과세 적용할 수 없다.
- (3) 종전에 보유하고 있던 장기임대주택을 거주주택으로 전환(이사)한 후 양도하는 경우는 어떻게 되나요?
- 종전에 보유한 주택은 종전 규정에 따라 직전에 거주한 주택을 양도한 날로부터의 양도 차익분에 대해 비과세를 적용한다, 그러나 '19.2.12. 이후 취득한 장기임대주택을 거주주택으로 전환(이사)한 경우는 과세된다.
- (4) 거주주택을 보유한 상태에서 장기임대주택을 모두 처분하여 1주택만 남은 경우 1세대 1주택 비과세 특례 적용은 어떻게 되나요?
- 1세대 1주택 비과세 요건을 충족하면 비과세를 적용한다.

- ① A주택 양도: B·C·D 주택을 보유하더라도 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 각 목에 규정한 장기임대주택에 해당하는 경우에는 A주택을 2년 이상 보유하고 보유기간 중 2년 이상 거주한 경우만 비과세 적용
- ☞ 최초 거주주택을 양도하는 경우만 비과세 허용(1회)
- ② B·C주택 양도 : 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따라 임대주택사업자등록하고 임대 의무기간(5년) 종료 후 임대주택을 거주주택으로 전환한 경우에도 전체양도차익에 대해서 과세하도록 개정
- ③ D주택 양도 : C주택 양도일 후 D주택 양도일까지의 기간에 대해서만 비과세 적용



### 거주주택의 2년 이상 거주 요건

#### ▶ 장기임대주택 보유시 거주주택 특례와 관련한 거주주택의 거주기간 계산

「소득세법 시행령」 제155조제19항에 따른 장기임대주택 보유시 거주주택 특례를 적용할 때 거주주택의 거주기간은 보유기간 중 거주기간을 통산하는 것임(직전거주주택보유주택의 경우에는 같은 법 제168조에 따른 사업자등록 및 「임대주택법」 제6조에 따른 임대주택사업자의 등록을 한 날 이후의 거주기간을 말함)(서면-2015-부동산-2133, 2015.11.17.)

#### ▶ 소득령 §155⑳의 거주주택의 거주요건 적용시 재혼한 배우자의 거주요건 충족 여부

1세대가 「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 장기임대주택과 일반주택을 보유한 경우로서 일반주택을 양도하는 경우 재혼에 의해 세대원이 변경되었더라도 거주자가 2년 이상 일반주택에서 거주한 경우에는 1세대 1주택 비과세특례를 적용할 수 있는 것임(사전-2016-법령해석재산-6095, 2017.12.26.)

▶ **최종 장기임대주택 양도 시 거주기간 요건 적용 여부**

「소득세법 시행령」 제155조제1항을 적용할 때 같은 영 제155조제20항제1호의 거주주택에 대한 거주기간 요건을 고려하지 않음(사전-2020-법규재산-0265, 2022.9.6.)

▶ **거주주택과 장기임대주택을 보유한 경우, 거주주택에서 2년 이상의 거주요건 미충족시 표2(최대 80%)의 장기보유특별공제율을 적용 여부**

거주주택과 장기임대주택을 보유한 경우, 거주주택에서 2년 이상의 거주 요건을 충족하지 못한 경우 1세대 1주택으로 보는 주택 자체에 해당 되지 않고, 1세대 1주택으로 보는 주택에 해당하지 않는 이상 거주 주택의 양도차익에 대하여 표2(최대 80%)의 장기보유특별공제율을 적용할 수 없음(심사-양도-2015-0033, 2015.6.4.)



**'19.2.12. 전·후 취득한 거주주택**

▶ **'19.2.12. 전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 '주택분양권'의 거주주택 비과세 가능 여부**

'19.2.12. 전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 주택분양권과 소득령 §155⑩에 따른 거주주택과 장기임대주택을 취득하는 경우로서, 그 주택분양권이 완공되어 취득한 주택을 거주주택에 이어 재차 양도하는 경우 거주주택 비과세 종전 규정을 적용받을 수 있음(서면-2021-법령해석재산-1409, 2021.4.27.)

▶ **'19.2.12. 전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 「주택분양권」의 거주주택 비과세 가능 여부**

장기임대주택을 보유하지 않은 상태에서 주택분양권(A)을 보유하다가 새로운 주택을 취득하기 위하여 '19.2.12. 전에 추가로 주택분양권(C) 매매계약을 체결하고 '19.2.12. 이후 장기임대주택을 취득하는 경우, '19.2.12. 전에 새로운 주택을 취득하기 위하여 매매계약한 주택분양권(C)은 「소득세법 시행령 (2019.2.12. 대통령령 제29523호로 개정된 것)」 부칙 제7조에 따른 종전 규정을 적용받을 수 없는 것임(서면-2020-법령해석재산-1464, 2021.3.8.)

▶ **'19.2.12. 전에 취득하여 '19.2.12. 이후에 동일 세대원에게 증여한 주택의 거주주택 비과세 가능 여부**

장기임대주택(A)과 거주주택(B)을 보유한 1세대가 2019.2.12. 전에 신규주택(C)을 취득한 경우로서, 거주주택(B)을 양도하여 「소득세법 시행령」 제155조제20항 전단에 따른 거주주택 비과세를 적용받고 다시 거주용으로 사용한 신규주택(C)을 양도하는 경우 「소득세법 시행령」 (2019.2.12. 대통령령 제29523호로 개정된 것) 부칙 제7조에 따라 종전규정을 적용받을 수 있음

이 경우, 신규주택(C) 지분을 2019.2.12. 이후에 같은 세대인 배우자에게 증여한 후 양도하는 경우에도 「소득세법 시행령」(2019.2.12. 대통령령 제29523호로 개정된 것) 부칙 제7조에 따라 종전규정을 적용받을 수 있음(서면-2021-부동산-8004, 2022.9.6.)

▶ **장기임대주택에 대한 거주주택 비과세 특례 적용 여부**

2019년 2월 12일 전에 거주주택과 2채의 장기임대주택을 소유하고 있는 1세대가 2019년 2월 12일 이후에 이사 목적으로 신규주택을 취득하고 거주주택을 양도하여 「소득세법 시행령」 제155조 제20항 전단에 따른 거주주택 비과세를 적용받은 경우로서, 동 세대가 다시 거주용 주택으로 사용한 신규주택을 양도하는 경우 같은 규정에 따른 거주주택 비과세를 적용하지 않는 것임(기획재정부 재산세제과-192, 2020.2.18.)

▶ **장기임대주택과 거주주택을 소유한 상태에서 신규주택을 취득한 경우로서 거주주택 양도(과세) 후 신규주택 양도시 거주주택 비과세 적용여부**

「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 장기임대주택(B)과 2019년 2월 12일 전에 취득한 거주주택(A)을 소유하고 있는 1세대가 2019년 2월 12일 이후에 신규주택(C)을 취득하고 거주주택(A)을 양도(과세)한 후, 동 세대가 다시 거주용 주택으로 사용한 신규주택(C)을 양도하는 경우 당해 신규주택(C)을 양도할 때 같은 규정에 따른 1세대1주택 특례를 적용함(서면-2020-법규재산-1363, 2022.12.22.)

▶ **'19.2.12. 전에 취득한 최종 직전거주주택보유주택 양도시 거주요건 적용여부**

「소득세법 시행령」 제155조제1항을 적용할 때 같은 영 제155조제20항제1호의 거주주택에 대한 거주기간 요건을 고려하지 않는 것이며(기획재정부 재산세제과-1081, 2022.08.31.), B주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 C주택을 취득하고, C주택을 취득한 날부터 3년 이내에 B주택을 양도하는 경우에는 이를 1세대1주택으로 보아 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용하는 것임(서면-2023-법규재산-0426, 2023.7.13.)



**직전거주주택 보유주택**

▶ **「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 직전거주주택보유주택 해당 여부**

「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 장기임대주택, 2019.2.12. 전에 각각 취득한 그 밖의 주택(이하 “A주택”)과 「조세특례제한법」 제99조의2의 특례대상 주택(이하 “B주택”)을 국내에 소유하고 있는 1세대가 A주택과 B주택을 선후를 달리하여 각각 순차로 양도하는 경우에 후순위로 양도하는 주택은 「소득세법 시행령」 제155조제20항 각 호 외의 부분 후단에 따른 직전거주주택보유 주택에 해당하지 아니하는 것임(서면-2020-법령해석재산-0669, 2021.3.8.)

▶ **직전거주주택보유주택 양도 시 장기보유특별공제 적용방법**

「소득세법 시행령」 제161조제2항에 따라 계산할 때 직전거주주택보유주택의 장기보유특별 공제액은 해당 주택의 취득일부터 양도일까지의 보유기간을 기준으로 같은 영 같은 조 제4항에 따라 계산하는 것임(서면-2017-법령해석재산-1577, 2019.1.31.)

▶ **거주주택과 임대주택을 보유하다가 거주주택을 먼저 양도한 다음에 임대주택을 양도하는 경우 양도소득세 신고방법**

- (A방법) ① 거주주택 : 「소득세법 시행령」 제155조제20항을 적용하여 1세대1주택으로 보아 양도소득세 과세
- ② 임대주택 : 거주주택 양도일 이후의 기간분만 비과세
- (B방법) ① 거주주택 : 「소득세법 시행령」 제155조 제20항을 적용하지 않되, 같은 영 제167조의10 제1항제10호를 적용하여 일반세율 및 장기보유특별공제 적용
- ② 임대주택 : 전체 보유기간에 1세대1주택 비과세 적용

「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 특례 요건을 갖추어 같은 항 제1호의 거주주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 같은 법 같은 영 제154조제1항을 적용하는 것으로, 귀 질의의 경우에는 “A방법”에 따라 신고·납부하는 것임(서면-2022-부동산-3098, 2022.8.2.)



## 장기임대주택 요건 (거주주택 비과세)

### ▶ 거주주택 양도일 현재 장기임대주택 일부 공실이 경우 거주주택 특례 요건 충족 여부

거주주택 양도일 현재 장기임대주택 중 일부 공실이 발생한 경우에도 그 공실이 자가거주 등 임대 이외의 목적으로 사용되는 것이 아닌 한 임대사업을 계속하고 있는 것으로 보아 「소득세법 시행령」 제155조 제20항에 따른 거주주택 비과세 특례가 적용되는 것임. 다만, 관련 장기임대주택이 임대사업목적으로 사용하는지 여부는 사실판단할 사항임(기획재정부 재산세제과-213, 2021.3.15.)

### ▶ 거주주택 양도 전에 장기임대주택의 임대하지 않은 기간이 6개월 초과 시 거주주택 특례 적용 여부

거주주택(A)을 양도하기 전 장기임대주택(B)에 6개월을 초과하는 공실이 발생한 경우는 거주주택을 양도한 후에 적용되는 「소득세법 시행령」 제155조제22항제2호마목 1)·2)외의 부분 단서에 따른 임대의무호수를 임대하지 않은 기간이 6개월을 지난 경우에 해당하지 않는 것임(서면-2021-법규재산-5609, 2022.4.14.)

### ▶ 「소득세법 시행령」 제155조제20항 1세대 1주택 특례 적용 여부

장기임대주택을 의무임대기간동안 주거용이 아닌 가정어린이집으로 사용하는 자에게 임대하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제20항이 적용되지 않는 것임(서면-2017-법령해석재산-1262, 2018.9.10.)

### ▶ 주택임대 사업자등록을 하지 않은 경우 「소득세법 시행령」 제155조 제20항 특례 적용여부

거주주택 양도일 현재 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록이 되지 않은 임대주택은 같은 법 시행령 제155조제20항제2호에 따른 장기임대주택에 해당하지 않는 것임(기준-2020-법령해석재산-0091, 2020.9.29.)

### ▶ 장기임대주택 사업자의 비과세 특례 적용 여부

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호에 따른 장기임대주택과 그 밖의 1주택(이하 “거주주택”)을 국내에 소유하고 있는 1세대가 같은 영 제155조제19항 각 호의 요건을 충족하고 거주주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 같은 영 제154조제1항을 적용함

거주주택 양도일 현재 장기임대주택이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록이 되어 있지 않은 경우에는 거주주택에 대하여 「소득세법 시행령」 제155조 제19항에 따른 1세대1주택 비과세 특례를 적용받을 수 없음(사전-2016-법령해석 재산-0224, 2016.7.28.)

### ▶ 미성년자가 상속받은 장기임대주택이 민특법상 등록 불가시 거주주택 비과세 적용 여부

장기임대주택과 그 밖의 1주택을 소유한 피상속인이 사망하여 미성년자인 상속인이 해당 주택들을 상속받았으나, 「민간임대주택에 관한 특별법」상 임대사업자 등록을 하지 못한 상태에서 그 밖의 1주택을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제20항은 적용되지 않음(사전-2022-법규재산-1048, 2023.2.3.)

### ▶ 일시적 2주택의 종전주택 매매계약 체결 후 임대주택 3채를 상속받은 경우 종전주택의 비과세 여부

양도소득세 비과세는 매매계약일이 아닌 양도일 현재를 기준으로 판단하는 것이며, 장기임대 주택을 상속받은 후 임대주택법에 따라 임대주택 등록을 하지 않은 경우 주택수에서 제외되는 장기임대주택에 해당하지 아니함(사전-2017-법령해석재산-0002, 2017.2.27.)

▶ **소득령§155②상 장기임대주택의 임대료 증액상한 요건의 기준이 되는 최초 임대료**

「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 거주주택 비과세 특례 적용 시, 임대료 5% 증액 상한의 기준이 되는 최초 임대차 계약은 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따른 임대주택으로 등록된 후 최초로 작성한 표준임대차계약으로 하는 것이며,

이후 갱신하거나 새로 체결하는 임대차계약의 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5% 이하인 경우, 「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 장기임대주택의 임대료 5% 증액 상한 요건을 충족한 것으로 보아 같은 조 제21항을 적용함(사전-2022-법규재산-0036, 2022.12.2.)

▶ **임대차계약을 연속 체결하여 두 임대차계약의 실제 임대차기간을 합산하여 1년이 지난 시점에 새로운 임대차계약 체결시, 임대료 등 요건 해당 여부**

동일한 임대료 및 임대보증금 조건으로 임대차계약을 연속하여 체결한 경우로서 두 임대차계약의 실제 임대차기간을 합산하여 1년이 지난 시점에 새로운 임차인과 종전 임대보증금 또는 임대료(이하 “임대료등”)의 5% 범위 내에서 증액하는 임대차계약을 체결한 경우는 「소득세법 시행령」 제155조 제20항제2호 전단, 같은 영 제167조의3제1항제2호마목 본문, 「조세특례제한법 시행령」 제97조의3 제3항제1호 전단의 “임대료등의 증가율이 100분의 5를 초과하지 않을 것”에 해당하는 것임(서면-2022-법규재산-3509, 2023.3.13.)

▶ **임대차기간을 1년 단위로 계약으로 연속한 경우, 세법상 임대료 등 요건 해당 여부**

「주택임대차보호법」 제4조제1항단서에 따라 임차인이 임대차기간을 1년으로 정하는 임대차계약을 연속으로 한 경우로서 직전 임대차계약 개시일로부터 1년이 지난 날을 새로운 임대차계약 개시일로 하여 직전 임대보증금 또는 임대료(이하 “임대료등”)의 5% 범위 내에서 증액한 경우는 「소득세법 시행령」 제155조제20항제2호 전단, 같은 영 제167조의3제1항제2호마목 본문, 「조세특례제한법 시행령」 제97조의3제3항제1호 전단의 “임대료등의 증가율이 100분의 5를 초과하지 않을 것”에 해당하는 것임(서면-2022-법규재산-0432, 2023.3.13.)

▶ **별도세대와 공동명의로 장기임대주택을 보유한 경우 임대주택사업자의 거주주택 특례(소득령§155②) 적용여부**

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호마목에 해당하는 장기임대주택과 같은 영 제155조제20항의 거주주택을 각각 1채씩 소유하고 있는 1세대가 당해 거주주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 같은 영 제154조제1항을 적용하는 것이나, 별도세대인 갑과 을이 1/2씩 공동으로 소유하는 장기임대주택을 1채 임대하는 경우 당해 임대주택은 같은 영 제167조의3제1항제2호마목에 해당하지 아니하는 것임(서면-2021-법규재산-3507, 2023.1.31.)

▶ **임대주택이 재개발된 경우 임대기간계산 및 임대주택 요건 충족여부**

「소득세법 시행령」 제167조의3의 규정에 의한 임대주택이 재개발로 철거된 경우에는 철거된 재건축 공사기간은 임대기간에 포함되지 아니하며 재개발 후 신축된 주택의 임대기간을 합산하여 임대기간을 계산하는 것이며

「소득세법 시행령」 제167조의3의 규정에 의한 임대사업자 등록 후 임대개시 당시 임대주택 요건을 충족한 임대주택이 재개발로 주택이 신축되어 주택면적이나 기준시가가 임대주택 요건을 초과하여도 「소득세법 시행령」 제154조제10항 및 같은 영 제155조제19항을 적용하는 것임(부동산거래관리과-1029, 2011.12.13.; 서면인터넷방문상담4팀-2225, 2006.7.12. 같은 뜻)

▶ **장기임대주택에 대한 거주주택 비과세 특례 적용 여부**

1세대가 「소득세법 시행령」 제167조의3 제1항 제2호 가목에 따른 조정대상지역 소재 장기임대주택을 보유한 상태에서 2019년 2월 12일 이후 거주주택(생애 최초)을 취득한 후 다시 조정대상지역 소재 임대주택(같은 령 제167조의3 제1항 제2호 각목 외의 본문 및 가목 본문의 요건은 모두 충족)을 취득한 경우 동 거주주택의 양도는 같은 령 제155조 제20항 전단의 거주주택 비과세 적용대상에 해당하는 것임(기획재정부 재산세제과-190, 2020.2.18.)



**임대주택의 유형변경**

▶ **준공공임대주택이 장기임대주택에 포함되는지 여부**

「임대주택법」 제2조제3호에 따른 매입임대주택에는 같은 법 시행령 제8조의2에 따라 준공공임대주택으로 등록된 매입임대주택을 포함하는 것이며, 같은 법 제6조에 따른 임대사업자등록에 같은 법 제6조의2에 따른 준공공임대주택의 등록을 한 경우도 포함하는 것임(서면-2015-법령해석재산-0222, 2015.10.1.)

▶ **'20.7.10. 이전에 임대사업자 등록 신청한 장기임대주택을 증여 및 합의해제 시, 임대사업자등록 신청일 판정**

[질의1] 증여세 과세표준 신고기한 내 증여재산(임대주택)을 반환(합의해제)한 경우, 소득법상 특례 적용에 있어 임대주택에 대한 임대사업자등록 신청일도 소급되는지

- (제1안) 소급 가능('20. 7.10.)
- (제2안) 소급 불가('20.10.27.)

[질의2] (질의1이 제1안인 경우) 상속세및증여세법상 증여세 과세표준 신고기한 내의 '증여자 → 수증자 → 증여자'의 기간(3개월 이내)에 대한 소득법상 임대기간 산정방법

- (제1안) 임대기간에 포함
- (제2안) 임대기간 새로 기산

[회신] 귀 질의1, 2의 경우 제1안이 타당함(기획재정부 재산세제과-35, 2023.1.9.)

▶ **단기민간임대주택에서 장기일반민간임대주택으로 임대유형을 변경하고 다시 단기민간임대주택으로 원복 시, 소득령§155㉔에 따른 장기임대주택 해당여부**

「민간임대주택에 관한 특별법(2020.8.18. 법률 제17482호로 개정되기 전의 것, 이하 “민간임대주택법”）」에 따른 단기민간임대주택을 2020년 7월 11일 이후 장기일반민간임대주택으로 변경 등록 하였다가 2020년 8월 18일 전에 같은 법 제6조제1항제3호에 따라 다시 단기민간임대주택으로 원복한 경우로서 해당 임대주택(A)과 거주주택(B)을 보유하다 거주주택(B)을 양도하는 경우, 해당 거주주택(B)은 「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 특례를 적용받을 수 있는 것임(서면-2021- 법규재산-4460, 2022.12.23.)

▶ **2020.7.11. 이후 단기임대주택을 장기일반민간임대주택으로 변경한 경우 소득령§155㉔ 적용대상인지 여부**

'20.7.10. 이전에 종전의 「민간임대주택에 관한 특별법」(법률 제17482호로 개정되기 전의 것) 제5조에 따라 등록을 한 같은 법 제2조제6호에 따른 단기민간임대주택을 같은 법 제5조제3항에 따라 2020년 7월 11일 이후 장기일반민간임대주택등으로 변경 신고한 주택은 「소득세법 시행령」 제155조제20항의 장기임대주택에 해당하지 않음(서면-2021-법규재산-0684, 2022.10.25.)



## 임대주택의 자동말소 및 자진말소

- ▶ **장기임대주택 자진말소 또는 자동말소 후 거주주택 특례요건을 계속 준수해야 하는지 여부**  
소득령 §155㉓과 같이 장기임대주택이 자진·자동말소된 이후 특례요건을 준수하지 않더라도 5년 이내 거주주택을 양도하는 경우, 소득령§155㉒에 따른 특례 적용 가능함(기획재정부 재산세제과-151, 2022.1.24.)
- ▶ **임대등록이 자동 말소된 후 취득한 주택에 대하여 거주주택 비과세 특례 적용 여부 등**
  1. 장기임대주택이 「소득세법 시행령」 제155조제23항 각 호에 해당하여 등록이 말소된 후 취득한 주택을 양도하는 경우 같은 조 제20항이 적용되지 않음
  2. 장기임대주택을 2호 이상 임대하는 경우에는 최초로 등록이 말소되는 장기임대주택(거주주택 양도일 현재 최초로 등록이 말소되는 장기임대주택의 보유 여부를 불문한다)의 등록 말소 이후 5년 이내에 거주주택을 양도하는 경우에 한정하여 「소득세법 시행령」 제155조제23항이 적용됨(기획재정부 재산세제과-1308, 2022.10.18.)
- ▶ **최초 자동말소된 임대주택을 처분 후 거주주택을 양도 시 등록 말소 이후 5년 이내에 양도해야 하는지 여부**  
장기임대주택이 「소득세법 시행령」 제155조제23항 각 호에 해당하여 등록이 말소된 후 취득한 주택을 양도하는 경우 같은 조 제20항이 적용되지 않음. 장기임대주택을 2호 이상 임대하는 경우에는 최초로 등록이 말소되는 장기임대주택(거주주택 양도일 현재 최초로 등록이 말소되는 장기임대주택의 보유 여부를 불문한다)의 등록 말소 이후 5년 이내에 거주주택을 양도하는 경우에 한정하여 「소득세법 시행령」 제155조제23항이 적용됨(서면-2021-부동산-5744, 2022.12.6.)
- ▶ **장기임대주택을 자진말소 후 거주주택으로 전환한 경우, 소득령§155㉒ 적용 여부**  
「소득세법 시행령」 제155조제20항제2호에 따른 3채(A, B, C)의 장기임대주택 중 1채(A)가 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제1항제11호에 따라 등록이 말소되어 해당 주택(A)을 「소득세법 시행령」 제155조제20항 제1호에 따른 거주주택으로 전환한 경우로서 해당 주택(A)에 2년 이상 거주하여 같은 법 시행령 제155조제20항에 따른 거주주택 및 장기임대주택 요건을 갖추어 양도하는 경우, 같은 법 시행령 제155조제20항에 따른 거주주택 비과세 특례를 적용받을 수 있는 것이며, 이 경우 같은 법 시행령 제155조제23항에 따른 양도기한의 제한을 받지 않음(서면-2021-법규재산-8212, 2023.1.5.)
- ▶ **임대주택 2채가 자동말소되고, 먼저 말소된 주택을 거주주택 전환 시 1세대 1주택 특례 적용기간**  
「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 3채(A,B,C)의 장기임대주택 중 1채(B)가 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 등록이 말소(이하 “자동말소”)되어 해당 주택을 「소득세법 시행령」

제155조제20항에 따른 거주주택으로 전환한 경우로서, 이후 다시 1채(A)의 장기임대주택이 자동말소된 경우에는 해당 임대주택(A)의 등록이 말소된 이후 5년 이내에 거주주택(B)을 양도하는 경우에 한정하여 임대기간요건을 갖춘 것으로 보아 「소득세법 시행령」 제155조제20항을 적용하는 것임(서면-2020-법령해석재산-5916, 2021.10.28.)

▶ **장기임대주택 등록 말소 이후 새로 취득한 주택에 2년 이상 거주 후 임대주택 등록이 말소된 이후 5년 이내에 양도시 거주주택 비과세 여부**

장기임대주택이 「소득세법 시행령」 제155조제23항 각 호에 해당하여 등록이 말소된 후 취득한 주택을 양도하는 경우 같은 조 제20항이 적용되지 않음

장기임대주택을 2호 이상 임대하는 경우에는 최초로 등록이 말소되는 장기임대주택(거주주택 양도일 현재 최초로 등록이 말소되는 장기임대주택의 보유 여부를 불문한다)의 등록 말소 이후 5년 이내에 거주주택을 양도하는 경우에 한정하여 「소득세법 시행령」 제155조제23항이 적용되는 것임(기준-2022-법무법인-0088, 2022.10.24.)

▶ **자동말소된 임대주택을 재등록한 경우 소득령§155② 요건 판단**

[질의1] 「소득세법 시행령」 제155조제20항제2호의 임대기간요건 외 나머지 요건을 충족하는 단기민간 임대주택 (B주택)이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 말소(이하 “자동 말소”)된 이후 5년 이내 거주주택(A)을 양도하는 경우, B주택의 임대등록이 자동 말소된 후 「민간 임대주택에 관한 특별법」 제2조제5호의 장기일반민간임대주택으로 재등록하더라도 자동 말소된 시점에 임대기간요건을 갖춘 것으로 보는 것임

[질의2] 장기임대주택에 전입·거주하여 장기임대주택을 임대하고 있지 않는 상태에서 거주주택을 양도하는 경우, 소득령§155②(이하 “쟁점 특례”)이 적용 가능함(사전-2020-법규재산-1218, 2022.10.20.)

▶ **자동말소된 임대주택 재등록시 1세대1주택 특례 적용 위한 거주주택 양도기한**

「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 임대의무기간이 종료한 날 등록이 말소된 주택을 같은 법 제5조제1항에 따라 재등록한 경우로서 임대등록이 말소된 이후(장기임대주택을 2호 이상 임대하는 경우에는 최초로 등록이 말소되는 장기임대주택의 등록 말소 이후를 말함) 5년이 경과한 경우에도 「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 거주주택 및 장기임대주택 요건을 갖추어 거주주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 같은 영 제154조제1항을 적용하는 것임(서면-2022-법규재산-2334, 2022.12.14.)

▶ **장기임대주택이 자동말소 되고 조합원입주권으로 전환된 상태에서 거주주택 양도 시, 소득령 §155② 적용 여부**

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목 및 다목부터 마목까지의 규정에 해당하는 장기임대주택 (법률 제17482호 민간임대주택에 관한 특별법 일부개정법을 부칙 제5조제1항이 적용되는 주택으로 한정)이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 임대의무기간이 종료한 날 등록이 말소된 후 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재개발사업의 관리처분계획인가에 따라 조합원입주권으로 전환된 상태에서, 장기임대 주택의 등록이 말소된 날 이후 5년 이내에 거주주택을 양도하는 경우, 「소득세법 시행령」 제155조제20항을 적용받을 수 있는 것임(서면-2021-법규재산-5317, 2022.4.8.)

▶ '20.7.11. 이후 동일세대원에게 증여(포괄승계)하고 자동말소된 후 거주주택 양도시 1세대 1주택 적용 여부

[질의1] 일반주택 1채와 임대주택 2채를 소유하고 있는 자가 '20.7.11. 이후에 임대주택 중 1채를 배우자에게 증여한 후 해당 임대주택이 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따라 자동말소 된 뒤에 일반주택 양도 시, 소득령§155㉔에 따른 1세대 1주택 특례가 적용되는지 여부

- (제1안) 적용 가능 (1세대 기준으로 판정)
- (제2안) 적용 불가 (거주자 기준으로 판정)

[회신1] 제1안이 타당함(기획재정부 재산세제과-1591, 2022.12.27.)



**장기임대주택이 재개발 등 된 경우**

▶ 임대주택이 재개발로 멸실되는 경우 소득령 §155㉔의 특례 적용을 위한 거주주택 양도기한

임대의무기간의 1/2 이상이 경과하지 않은 장기임대주택(이하 “해당주택”)이 재개발사업으로 멸실되어 「소득세법 시행령」 제155조제22항제2호마목에 해당하는 경우로서 해당주택에 대한 시·군·구청의 등록말소 이전에 거주주택을 양도하는 경우, 같은 법 시행령 제155조제20항에 따른 1세대 1주택 특례를 적용받을 수 있는 것임(서면-2021-법규재산-6402, 2022.3.28.)

(사실관계) 민특법상 자진말소·자동말소 대상에 해당되지 않는 임대주택

▶ 장기임대주택에 대한 재건축사업으로 새로 취득한 주택이 아파트에 해당하여 민간임대주택법상 임대등록이 불가한 경우, 소득령§155㉔ 적용 여부

재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업등으로 임대 중이던 당초의 장기임대주택이 멸실되어 새로 취득한 주택이 아파트에 해당하여 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록을 할 수 없는 경우로서 당초의 장기임대주택에 대한 등록이 말소된 후에 거주주택을 양도하는 경우, 「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 거주주택 비과세 특례를 적용받을 수 없음(서면-2020-법규재산-4847, 2022.12.13.)

▶ 임대주택이 재건축사업으로 인해 2020.8.18. 전 이미 멸실되어 임대사업자 등록이 말소된 경우 「소득세법 시행령」 제155조제23항 적용 여부

「소득세법 시행령」 제155조제23항에 따른 장기임대주택은 「민간임대주택에 관한 특별법」(2020.8.18. 법률 제17482호로 개정된 것) 부칙 제5조제1항이 적용되는 주택에 한정하는 것으로, 임대주택이 재건축사업으로 인해 2020.8.18. 전 이미 멸실되어 임대사업자 등록이 말소된 경우는 이에 해당하지 않는 것임(서면-2022-부동산-2924, 2022.9.22.)

▶ 장기임대주택이 조합원입주권으로 전환된 후, 거주주택 양도시 비과세 특례규정 적용 여부

장기임대주택이 「도시 및 주거환경정비법」 제48조에 따른 관리처분 계획의 인가로 인하여 취득한 입주자로 선정된 지위(조합원입주권)로 전환된 이후 거주주택을 양도하는 경우에도 1세대 1주택 비과세 특례 규정을 적용하는 것임(사전-2017-부동산-0313, 2017.7.19.)

▶ **장기임대주택이 노후화로 철거되는 경우 임대기간요건 산정특례 적용 여부**

1세대가 「소득세법 시행령」 제155조제21항을 적용받은 후 장기임대주택의 노후화로 철거되는 경우에는 같은 조 제22항제2호에 따른 장기임대주택의 임대기간요건 산정특례 규정을 적용할 수 없는 것임(서면-2018-부동산-0806, 2019.1.23.)

▶ **1세대가 1주택과 1조합원입주권 보유 중 거주주택 양도시 비과세 특례 적용 여부**

1세대가 2주택을 보유 중 1주택(A주택)이 「도시 및 주거환경정비법」 제48조에 따른 관리처분계획의 인가로 1조합원입주권으로 전환되고 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 민간임대주택 등록 및 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록을 하여 임대를 개시하지 않은 상태에서 같은 법 시행령 제155조제20항제1호에 따른 거주주택에 해당하는 다른 1주택(B주택)을 양도하는 경우에는 같은 항에 따른 거주주택 비과세 특례를 적용할 수 없는 것임.

다만, 1조합원입주권이 신축주택으로 전환되어 임대를 개시한 경우로서 해당 주택이 같은 법 시행령 제167조의3제1항제2호 및 제155조제20항제2호의 장기임대주택 요건을 충족한 경우에는 B주택 양도에 대하여 같은 항에 따른 거주주택 비과세 특례를 적용할 수 있는 것임(서면-2016-법령해석재산-5873, 2017.5.25.)

▶ **거주주택이 조합원입주권으로 변경된 경우 소득령§155②에 따른 비과세 여부**

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호에 따른 주택(장기임대주택)과 그 밖의 1주택(거주 주택)을 국내에 소유하고 있는 1세대가 같은 영 제155조제20항 각 호의 요건을 모두 충족하고 거주주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 같은 영 제154조제1항에 따른 1세대1주택 비과세 규정을 적용하는 것이나, 관리처분계획인가 후 조합원입주권을 양도하는 경우에는 해당 규정이 적용되지 않는 것임(서면-2017-법령해석 재산-1581, 2018.4.18.)



**거주주택과 다른 특례 중첩 적용**

▶ **거주주택과 장기임대주택을 보유하는 1세대가 해외이주 후 2년 이내에 양도하는 거주주택의 비과세 여부**

「소득세법 시행령」 제155조제20항 각 호의 요건을 충족하는 거주 주택과 장기임대주택을 보유하는 1세대가 「해외이주법」에 따른 해외이주로 세대전원이 출국하는 경우, 출국일부터 2년 이내에 양도하는 거주주택은 「소득세법」 제89조제1항제3호 및 같은 법 시행령 제155조제20항에 따른 1세대 1주택 비과세를 적용받을 수 없는 것임(사전-2016-법령해석재산-4922, 2017.8.22.)

▶ **장기임대주택과 거주주택을 보유하던 1세대가 거주주택 및 일시적 1세대 2주택 비과세 특례규정 적용 여부**

1. 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목의 장기임대주택 요건을 모두 갖춘 주택과 같은 영 제155조제19항 각 호의 요건을 모두 갖춘 거주주택을 소유하고 있는 1세대가 거주주택을 양도할 경우 같은 영 제154조 제1항에 따른 1세대 1주택 비과세 적용을 받을 수 있는 것임

2. 또한 국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택(“중전의 주택”)을 양도하기 전에 다른 주택을 취득함으로써 일시적으로 2주택이 된 경우 중전의 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 다른 주택을 취득하고 그 다른 주택을 취득한 날부터 3년 이내에 중전의 주택을 양도하는 경우에는 이를 1세대 1주택으로 보는 것임(서면-2017-부동산-0650, 2017.7.11.)

▶ **장기임대주택 보유시에도 혼인으로 인한 2주택 비과세 특례 규정이 적용되는지 여부**

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 각 목에 따른 장기임대주택 보유시에도 혼인으로 인한 2주택 비과세특례규정이 적용이 가능함(부동산거래관리과-244, 2012.5.1.)

▶ **장기임대주택 보유시 귀농주택 등 특례 적용여부**

2주택(A,B) 중 1주택(B)을 장기임대주택으로 등록하고 새로운 주택(C)을 취득(일시적 2주택, 귀농주택 또는 조세특례제한법상 농어촌주택등에 해당하는 주택을 말함)하는 경우 양도하는 주택(A)이 2년 이상 거주한 거주주택인 경우에는 이를 1세대 1주택으로 보아 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용하는 것임(서면-2015-부동산-0195, 2015.3.13.)

▶ **장기임대주택, 거주주택, 대체주택을 보유하는 1세대가 양도하는 거주주택의 1세대 1주택 비과세 여부**

배우자가 2년 이상 보유 및 거주한 주택(거주주택)을 증여받아 양도하는 경우로서 해당 1세대가 장기임대주택과 대체주택을 보유하고 있는 경우 1세대가 거주주택 취득일로부터 1년 이상이 지난 후에 대체주택을 취득하고 대체주택을 취득한 날로부터 3년 이내에 거주주택을 양도하는 경우에는 1세대 1주택 비과세 적용되는 것임(사전-2017-법령해석재산-0085, 2017.6.30.)

▶ **거주주택, 장기임대주택, 공동상속(소수지분) 주택, 일반주택 등 1세대 4주택자가 거주주택을 양도하는 경우 1세대 1주택 비과세 적용 여부**

「소득세법 시행령」(2016.3.31. 대통령령 제27074호로 개정된 것) 제155조제19항에 규정된 거주주택(이하 “A주택”)과 장기임대주택을 보유한 1세대가 공동상속주택의 소수지분을 상속받고 A주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 다른 주택을 취득하여 1세대 4주택인 경우로서 다른 주택을 취득한 날부터 3년 이내에 A주택을 양도하는 경우 같은 영 제154조제1항을 적용할 수 없는 것임(사전-2016-법령해석재산-0684, 2017.3.27.)

▶ **농어촌주택, 장기임대주택, 거주주택, 일반주택을 소유하는 1세대가 양도하는 거주주택의 비과세 여부**

2주택을 보유하는 1세대가 2003년 8월 1일부터 2017년 12월 31일까지 기간 중에 「조세특례제한법」(2015.12.22. 법률 제13613호로 개정되기 전의 것) 제99조의4에 따른 농어촌주택 1개를 취득한 후 종전 보유주택 중 1개의 주택을 장기임대주택으로 등록함에 따라 농어촌주택과 「소득세법 시행령」 제155조제19항에 따른 거주주택, 장기임대주택을 보유한 상태에서 거주주택 취득일로부터 1년 이상이 지난 후에 일반주택을 취득하고 일반주택 취득일로부터 3년 이내에 거주주택을 양도하는 경우 해당 거주주택은 「소득세법」 제89조제1항제3호 및 같은 법 시행령 제155조제1항에 따라 1세대 1주택 비과세 대상에 해당하는 것임(사전-2016-법령해석재산-0198, 2017.7.10.)

▶ **장기임대주택을 보유한 상태에서 거주주택을 양도하는 경우 일시적 1세대 2주택 비과세 특례 적용 여부**

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호에 따른 주택(이하 “장기임대주택”이라 함)과 같은 영 제155조제19항 각호의 요건을 충족하는 1주택(이하 “거주주택”이라 함)을 소유한 1세대가 거주주택을 양도하기 전에 1조합원입주권을 취득한 경우로서 거주주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후에 1조합원입주권을 취득하고 그 조합원입주권을 취득한 날부터 3년 이내에 거주주택을 양도하는 때에는 「소득세법시행령」 제154조제1항의 규정을 적용하는 것임(서면-2017-부동산-0761, 2017.6.23.)

▶ **다가구주택(일부거주, 일부임대)과 일반주택 소유자가 다가구주택 양도시 1주택 특례 여부**

다가구주택(A)과 일반주택(B)을 소유한 1세대가 A주택의 1호에 거주하고 A주택의 나머지 4호를 임대등록하여 임대하다가 임대등록이 자동말소된 후 A주택을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조에 따른 1세대 1주택 특례 적용 대상에 해당하지 않는 것임(서면-2022-부동산-3960, 2023.3.10.)

▶ **장기임대주택을 보유한 상태에서 거주주택을 양도하는 경우 비과세 특례**

귀 질의 1)의 경우, 「소득세법 시행령」 제167조의 3제1항제2호에 따른 주택(이하 “장기임대주택”이라 함)과 같은 영 제155조제19항각호의 요건을 충족하는 1주택(이하 “거주주택”이라 함)을 소유한 1세대가 거주주택을 양도하기 전에 1조합원입주권을 취득한 경우로서 거주주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후에 1조합원입주권을 취득하고 그 조합원입주권을 취득한 날부터 3년 이내에 거주주택을 양도하는 때와

귀 질의 2)의 경우, 1조합원입주권을 취득한 날부터 3년이 지나 거주주택을 양도하는 경우로서 「소득세법 시행령」 제156조의 2제4항각호의 요건을 모두 갖춘 때에는 이를 1세대 1주택으로 보아 같은 영 제154조제1항의 규정을 적용하는 것임(부동산납세과-925, 2014.12.03.)

▶ **장기임대주택과 조합원입주권 외에 대체주택을 양도하는 경우 특례 적용여부**

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 각 목에 따른 주택(장기임대주택)과 그 밖의 1주택을 국내에 소유하고 있는 1세대가 같은 영 제155조제19항 각 호의 요건을 모두 충족하는 해당 1주택(거주주택)을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 같은 영 제154조제1항에 따른 1세대 1주택 비과세를 적용하는 것임

한편, 장기임대주택과 조합원입주권을 소유한 1세대가 대체주택(「소득세법 시행령」 제156조의2 제5항의 대체주택을 말함)을 양도하는 귀 질의의 경우에는 같은 영 제155조 제19항 및 같은 영 제156조의2 제5항의 요건을 모두 충족하는 경우에 한하여 1세대 1주택 특례를 적용받을 수 있는 것임(서면-2015- 부동산-22331, 2015.3.6.)

▶ **장기임대주택 특례 및 일시적 1주택·1분양권 특례가 중첩 적용 가능한지 여부**

B주택을 취득한 날로부터 1년 이상이 지난 후에 C분양권을 취득하고, C분양권을 취득한 날부터 3년 이내에 B주택을 양도하는 경우로서 B주택과 그 밖의 보유 중인 임대주택(A)이 각각 「소득세법 시행령」 제155조제20항제1호의 거주주택 및 제2호의 장기임대주택 요건을 갖춘 경우에는 이를 1세대1주택으로 보아 같은 영 제154조제1항을 적용하는 것임

다만, 1세대1주택 특례 적용받은 후에 임대주택의 임대기간요건을 충족하지 못하게 된 때에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 같은 영 제155조제22항제1호의 계산식에 따라 계산한 금액을 양도소득세로 신고·납부해야 하는 것임(사전-2022-법규재산-0176, 2022.2.24.)

▶ **장기임대주택 자진말소 후 5년 이내 재건축사업에 따라 멸실 또는 신축된 상태에서 거주주택 양도시 거주주택 특례 적용여부**

1세대가 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목 및 다목부터 마목까지의 규정에 해당하는 장기임대주택(A, 임대임무기간의 2분의 1 이상을 임대)을 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제1항 제11호에 따라 자진말소신청하여 임대사업자등록이 말소된 경우로서, 해당 장기임대주택(A)이 「도시 및

주거환경정비법」에 따른 재건축사업의 관리처분계획인가에 따라 멸실된 상태(조합원입주권으로 전환) 또는 신축주택(A')으로 완공된 상태에서, 장기임대주택(A)의 등록이 말소된 날 이후 5년 이내에 거주주택(B)을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제20항을 적용받을 수 있는 것임(서면-2022-법규재산-1283, 2023.8.8.)

▶ **거주주택 비과세 특례를 적용받은 자와 적용받지 않은 자가 혼인한 경우 거주주택 비과세 특례 적용 여부**

[질의] 2019.2.12. 이후에 「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 거주주택 비과세 특례(이하 “쟁점특례”)를 적용받은 자가 쟁점특례를 적용받은 사실이 없는 자와 혼인으로 인하여 1세대가 된 경우로서 해당 1세대가 장기임대주택을 보유한 상태에서 거주주택을 양도하는 경우, 쟁점특례를 적용받을 수 있는지 여부

[회신] 「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 거주주택 비과세 특례(이하 “거주주택 특례”)를 적용받지 아니한 자가 해당 특례를 적용받은 자와 혼인하여 1세대가 된 경우로서, 해당 1세대가 거주주택 특례를 적용받지 아니한 자의 명의로 취득한 주택을 같은 항의 거주주택 요건을 갖추어 양도하는 경우 거주주택 특례가 적용되는 것임(기획재정부 재산세제과-140, 2024.1.22.)

## 자. 장기어린이집 소유시 거주주택 특례 (소득령 §155②~③)

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제8호의2에 해당하는 장기어린이집과 그 밖의 1주택을 국내에 소유하고 있는 1세대가 아래의 요건을 충족하고 해당 1주택(거주주택)을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 같은 영 제154조 제1항을 적용한다.

- ① 거주주택 : 보유기간 중 거주기간(직전거주주택보유주택의 경우에는 「영유아보육법」 제13조제1항에 따른 인가를 받은 날 또는 같은 법 제24조제2항에 따른 위탁의 계약서상 운영개시일 이후의 거주기간)이 2년 이상일 것
- ② 장기어린이집(5년 이상 사용) : 양도일 현재 「소득세법」 제168조에 따라 고유번호를 부여받고, 장기어린이집을 운영하고 있을 것

☞ 장기어린이집에 대한 특례는 2018.2.13. 이후 양도분부터 적용

이 경우 해당 거주주택(B주택)이 「영유아보육법」 제13조제1항에 따른 인가를 받아 장기어린이집으로 사용한 사실이 있고 그 보유기간 중에 양도한 다른 거주주택(A)(양도한 다른 거주주택이 둘 이상인 경우에는 가장 나중에 양도한 거주주택을 말함. 이하 “직전거주주택”)인 경우, 직전거주주택보유주택에 해당하는 거주주택(B주택)이 1세대 1주택 비과세에 해당하는 경우 직전거주주택(A주택) 양도일 후의 기간분에 대해서만 비과세를 적용한다.



한편 1세대가 장기어린이집의 운영기간 요건을 충족하기 전에 거주주택을 양도하는 경우에도 위 거주주택 특례(비과세)를 적용하되, 1세대가 거주주택 특례를 적용받은 후에 임대기간 요건 또는 운영기간 요건을 충족하지 못하게 된 때에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 다음의 계산식에 따라 계산한 금액을 양도소득세로 신고·납부하여야 한다.

이 경우 운영기간요건 산정특례에 해당하는 경우에는 해당 규정(소득령 §155②)에 따른다.

☞ 장기임대주택 임대기간요건 산정 특례요건 참고



### 참고

#### ▶ 납부할 양도소득세(소득령 §155②1.)

= 거주주택 양도 당시 해당 어린이집을 장기어린이집으로 보지 아니할 경우에 납부하였을 세액 - 거주주택 양도 당시 거주주택 특례를 적용받아 납부한 세액



### 사례

#### ▶ 동일 세대원이 장기어린이집을 운영한 경우 거주주택 특례 적용 여부

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제8호의2에 해당하는 장기어린이집과 거주주택을 소유하고 있는 1세대가 해당 거주주택을 양도하는 경우, 장기어린이집을 동일 세대원이 운영하는 경우에도 같은 영 제154조제1항 적용이 가능함(서면-2021-부동산-6426, 2022.5.16.)

#### ▶ 거주주택 양도일 현재 가정어린이집 미사용기간이 6개월 이내인 경우 소득령§155② 특례 적용 여부

거주주택 양도일 현재 가정어린이집으로 사용하지 아니하게 된 날부터 6월이 경과하지 않았으나 장기가정어린이집을 운영하고 있지 않은 경우, 「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 '장기가정 어린이집 특례'를 적용받을 수 없음(사전-2020-법규재산-1104, 2022.2.23.)

#### ▶ 양도일 현재 휴업중인 장기어린이집 보유시 거주주택 특례(소득령§155②) 적용여부

「소득세법 시행령」 제155조제20항 제3호에 따른 장기어린이집과 거주주택을 소유하는 1세대가 「조세특례제한법」 제99조의4에 따른 농어촌주택을 취득한 후 거주주택을 양도하는 경우에는 이를 1세대 1주택으로 보아 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용할 수 있는 것이며

「조세특례제한법」 제99조의4제1항제1호의 농어촌주택 해당여부는 주택과 그 부수토지의 소유자가 다른 경우에도 주택과 그 부수토지 전체를 기준으로 「조세특례제한법」 제99조의4제1항제1호의 요건에 해당하는지를 판정하는 것임.

다만, 「소득세법 시행령」 제155조제20항 제3호에 따른 장기어린이집은 양도일 현재 「소득세법」 제168조에 따라 고유번호를 부여받고 운영하고 있어야 하며, 양도일 현재 휴업중인 장기어린이집은 「소득세법 시행령」 제155조제20항 제3호에 따른 장기어린이집에 해당하지 않는 것임(사전-2023-법규재산-0319, 2023.10.17.)

#### 차. 조합원입주권 특례 (소득법 §89④.)

재개발·재건축사업과 관련된 입주권은 ‘부동산을 취득할 수 있는 권리’에 해당하여 원칙적으로 주택에 대한 비과세 규정이 적용되지 않으나, 아래 요건을 모두 갖춘 조합원 입주권은 비과세 규정을 적용한다(양도가액 12억원을 초과분은 제외).

- 1) 「도시 및 주거환경정비법」 제74조의 규정에 따른 관리처분계획의 인가일 및 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 제29조에 따른 사업시행계획 인가일(인가일 전에 기존주택이 철거되는 때에는 기존주택의 철거일) 현재 비과세 요건(소득법 §89④.)에 해당하는 기존주택을 소유할 것
- 2) 해당 조합원입주권 양도일 현재 다른 주택 또는 분양권을 보유하지 아니하거나, 1조합원입주권 외에 1주택을 소유한 경우(분양권을 보유하지 아니하는 경우로 한정\*)로서 해당 1주택을 취득한 날부터 3년 이내에 해당 조합원입주권을 양도할 것(소득령 §155⑱)에 따른 부득이한 사유 예외)

\* 2022.1.1. 이후 취득하는 조합원입주권 양도시 적용



#### 양도기한의 예외(소득법 §89④(4)나, 소득령 §155⑱)

▶ 다른 주택을 취득한 날부터 3년이 되는 날 현재 다음 어느 하나에 해당하는 경우를 말함

1. 「금융기관부실자산 등의 효율적 처리 및 한국자산관리공사의 설립에 관한 법률」에 의하여 설립된 한국자산관리공사 (이하 “한국자산관리공사”라 한다)에 매각을 의뢰한 경우
2. 법원에 경매를 신청한 경우
3. 「국세징수법」에 따른 공매가 진행 중인 경우
4. 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재개발사업, 재건축사업 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 소규모재건축사업등의 시행으로 같은 법에 따라 현금으로 청산을 받아야 하는 토지 등 소유자가 사업시행자를 상대로 제기한 현금청산금 지급을 구하는 소송절차가 진행 중인 경우 또는 소송절차는 종료되었으나 해당 청산금을 지급받지 못한 경우

5. 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재개발사업, 재건축사업 또는 「빈집 및 소규모주택정비에 관한 특례법」에 따른 소규모재건축사업등의 시행으로 토지등소유자를 상대로 제기한 매도청구소송 절차가 진행 중인 경우 또는 소송절차는 종료되었으나 토지등 소유자가 해당 매도대금을 지급받지 못한 경우

※ 위 1~3 : '11.1.1. 이후 양도분부터 적용(소득령 §155⑩, 소득칙 §72①)

※ 위 4 : 청산금 소송으로 3년 이내 양도하지 못한 경우는 '12.2.28. 당시 현금청산금 지급을 구하는 소송절차가 진행 중인 경우에도 적용(소득칙('12.2.28.) 부칙 §4)

☞ 이 내용에서 소득령 §155⑩은 소득법 §89④(2016.12.20.)로, 소득칙 §72①은 소득령 §155⑬(2017.2.3.)으로 개정

☞ 소득령 §155⑬4.는 부칙 §28627('18.2.9.) 개정

☞ 소득령 §155⑬5.는 부칙 §30395('20.2.11.) 개정



## 사례

### ▶ 비거주자가 취득한 주택이 주택재건축사업에 포함되어 취득한 입주자로 선정된 지위를 비거주자인 상태에서 양도하는 경우 비과세 적용 여부

1세대 1주택 양도소득세 비과세규정은 원칙적으로 거주자에게 적용하며, 「소득세법 시행령」 제154조 제1항에서 정하는 요건을 갖춘 경우에 양도소득세 비과세 규정이 적용되는 것임 따라서 비거주자의 지위에서 취득한 주택이 주택재건축사업에 포함되어 취득한 입주자로 선정된 지위(재건축아파트 입주권)를 비거주자인 상태에서 양도하는 경우 동법시행령 제154조제1항 및 제155조제16항의 비과세특례 요건에 해당하지 않아 양도소득세가 과세되는 것이며, 양도 당시의 실지거래가액이 6억원을 초과하는 경우 전체가액에 대하여 양도소득세가 과세되는 것임(서면인터넷방문상담4팀-2117, 2004.12.27.)

### ▶ 비거주자가 재건축입주권을 양도하는 경우 1세대 1주택 비과세 여부

국내에 1주택을 소유하던 1세대가 해외이주법에 의한 해외이주로 세대전원이 출국한 상태에서 국내 주택이 「도시 및 주거환경정비법」(구 주택건설촉진법 포함)에 의한 주택재건축사업이 진행되어 정비사업 조합을 통하여 조합원이 취득한 입주자로 선정된 지위(이에 부수되는 토지를 포함)를 비거주자의 지위에서 양도하는 경우 양도일 현재 다른 주택이 없는 경우에는 「소득세법 시행령」 제154조제1항 단서 및 제155조제16항의 규정에 의하여 보유기간 및 거주기간의 제한없이 양도소득세가 비과세 (실지양도가액이 6억원을 초과하는 고가주택은 제외)되는 것임

다만, 이 경우 세대전원이 출국하기 전에 기존주택이 「도시 및 주거환경정비법」 제28조의 규정에 의한 사업시행 인가(구 사업계획승인일 포함)가 나거나 철거된 경우에는 이에 해당하지 아니하여 양도소득세가 과세되는 것임 (서면인터넷방문상담4팀-1060, 2005.6.27.)

### ▶ 관리처분계획의 인가일 현재 2주택을 보유한 경우 입주권 양도시 1세대 1주택 특례 적용 여부

「소득세법」 제89조제2항의 본문에 따른 조합원입주권을 1개 소유한 1세대 [2006년 1월 1일 이후 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 관리처분계획의 인가를 받고 같은 법 제48조에 따른 관리처분계획의 인가일(인가일 전에 기존주택이 철거되는 때에는 기존주택의 철거일) 현재 「소득세법 시행령」 제154조 제1항에 해당하는 기존주택을 소유한 세대에 한한다]가 양도일 현재 다른 주택이 없이 해당 조합원 입주권을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제154조제1항에 따른 1세대 1주택으로 보는 것임

관리처분계획의 인가일 현재 2주택을 보유한 귀 질의 경우 그 양도하는 조합원입주권에 해당하는 기존주택이 관리처분계획의 인가일 현재 「소득세법 시행령」 제154조제1항의 거주 및 보유기간 등 비과세요건을 충족하면 같은 법 시행령 제155조제17항의 1세대 1주택 특례를 적용받을 수 있는 것임(기획재정부 재산세제과-394, 2010.4.28.)

☞ 종전에는 관리처분계획 인가일 현재 조합원입주권 외의 다른 주택을 소유한 경우 조합원입주권 비과세 적용이 불가하였으나, 관리처분인가일 현재 2주택이나, 양도일 현재 조합원입주권 외에 다른 주택이 없는 경우 조합원입주권 특례 규정을 적용 받을 수 있는 것으로 변경됨

#### ▶ 2개의 조합원입주권 중 1개를 양도할 때 일시적 1세대2주택 비과세 특례

「소득세법 시행령」 제154조제1항에 따른 1세대 1주택으로 보는 조합원입주권은 같은 법 시행령(2017.2.3. 대통령령 제27829호로 개정되기 전의 것) 제155조제17항에서 규정한 요건에 해당하는 경우를 말하는 것으로, 조합원입주권을 2개 이상 소유한 상태에서 양도하는 1개의 조합원입주권은 1세대 1주택으로 볼 수 없는 것임(서면-2017-부동산-2005, 2017.12.14.)

#### ▶ 관리처분계획인가 후 조합원입주권을 포기하고 청산금 수령시 일시적 2주택 해당 여부

관리처분계획인가일 이후 조합원입주권을 포기하고 현금청산하는 경우는 조합원입주권의 취득 후 양도로 보아 「소득세법」 제89조제2항 및 같은 법 시행령 제155조제1항을 적용하는 것임(기획재정부 재산세제과-26, 2013.1.10.)

### 카. 상생임대주택 특례 (소득령 §155의3)

양도일 현재 국내에 1주택\*을 소유한 1세대가 다음의 요건을 모두 갖추어 상생임대주택을 양도하는 경우에는 제154조제1항(1세대1주택), 제155조제20항제1호(장기임대주택 보유시 거주주택 비과세) 및 제159조의4(장기보유특별공제)를 적용할 때 해당 규정에 따른 거주기간의 제한을 받지 않는다.

\* 일시적 2주택, 일시적 1주택과 1조합원입주권, 일시적 1주택과 1분양권 등 법령에 따라 1세대1주택으로 보는 경우 포함

- 1세대가 주택을 취득한 후 해당 주택에 대하여 임차인과 체결한 직전임대차계약\* 대비 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5%를 초과하지 않는 상생임대차계약을 '21.12.20.~'24.12.31. 기간 중에 체결하고 임대를 개시할 것

\* 해당 주택의 취득으로 임대인의 지위가 승계된 경우의 임대차계약은 제외

- 직전임대차계약에 따라 임대한 기간이 1년 6개월 이상일 것
- 상생임대차계약에 따라 임대한 기간이 2년 이상일 것

상생임대차계약을 체결할 때 임대보증금과 월임대료를 서로 전환하는 경우에는 민특법 §44④에서 정하는 기준에 따라 임대보증금 또는 임대료의 증가율을 계산한다. 직전임대차계약 및 상생임대차 계약에 따른 임대기간은 월력에 따라 계산하며, 1개월 미만인 경우에는 1개월로 본다.

직전임대차계약 및 상생임대차계약에 따른 임대기간을 계산할 때 임차인의 사정으로 임대를 계속할 수 없어 새로운 임대차계약을 체결하는 경우로서 기획재정부령으로 정하는 요건을 충족하는 경우에는 새로운 임대차계약의 임대기간을 합산하여 계산한다.



## 사례

### ▶ 임차인의 사정으로 의무임대기간을 충족하지 못하여 새로운 임차인과 종전의 임대차계약과 동일한 계약을 체결하는 경우, 소득령§155의3 적용 여부

[질의] 「직전 임대차계약」 대비 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5%를 초과 하지 않는 임대차계약을 계약기간 2년으로 체결하였으나, 임차인이 개인적인 사정으로 조기전출하여 다시 새로운 임차인과 임대차계약(이하 “쟁점임대차 계약”)을 체결한 경우, 소득령§155의3에 따른 상생임대주택 특례를 적용받을 수 있는지 여부(쟁점임대차계약을 상생임대차계약으로 볼 수 있는지)

(제1안) 상생임대주택 특례 적용 가능(쟁점임대차계약을 상생임대차계약으로 볼 수 있음)

(제2안) 상생임대주택 특례 적용 불가(쟁점임대차계약을 상생임대차계약으로 볼 수 없음)

[회신] 「소득세법 시행령」 제155조의3제1항을 적용할 때, “직전 임대차계약” 또는 “상생임대차계약”을 체결하였으나, 임차인이 중도 퇴거하여 같은 항의 임대 기간(이하 “종전 임대기간”이라 한다) 요건을 충족하지 못한 경우, 종전 임대 기간과 새롭게 체결한 임대차계약(종전 임대차계약의 임대보증금 또는 임대료보다 낮거나 같은 경우에 한정한다)에 따른 임대기간을 합산할 수 있는 것임(기획재정부 재산세제과-1412, 2022.11.10.)

### ▶ 상생임대주택 특례의 직전 임대차계약 해당 여부

[질의] 전 소유자와 임차인이 될 자 사이에 임대차계약이 체결된 후, 임대차보증금의 잔금 지급 및 임대차 목적물 인도 전에 당해 임대차계약의 임대인의 명의를 신 소유자로 변경한 경우, 임대차계약이 소득령§155의3의 ‘직전 임대차계약’에 해당하는지

(제2안) 직전 임대차 계약에 해당하지 않음(기획재정부 재산세제과-1446, 2022.11.18.)

### ▶ 주택을 취득하면서 승계받은 임대차계약을 갱신한 경우 상생임대주택 특례 적용 여부

주택을 취득하면서 임대인의 지위를 전 소유자로부터 승계받은 경우로서 해당 주택을 취득한 후 임차인이 「주택임대차보호법」 제6조의3에 따라 계약갱신요구권을 행사하여 승계받은 계약을 갱신(갱신계약)하고 이후 그 갱신계약을 다시 갱신(재갱신계약)한 경우 갱신계약과 재갱신계약은 각각 「소득세법 시행령」 제155조의3제1항제4호 및 제1호의 임대기간, 임대보증금 또는 임대료 증가율 및 계약체결일 등 요건을 갖춘 경우 해당 규정에 따른 “직전 임대차계약” 및 “상생임대차계약”으로 볼 수 있음(서면-2022-법규재산-2849, 2022.10.12.)

▶ **재건축사업으로 증가한 주택부수토지를 준공 전 임대차계약 체결한 경우 소득령§155의3의 “직전 임대차계약” 해당 여부**

[질의] 원조합원이 보유하고 있는 주택을 도시정비법상 재건축사업 중, 신축 예정주택에 대하여 임대차 계약을 체결하는 경우로서, 추가분담금 납부로 인하여 증가한 주택부수토지 부분을 「주택을 취득한 후」 임대차계약을 체결한 부분으로 보아 특례규정 적용 가능한지 여부

\* 소득령§155의3①(1),(2)의 직전임대차계약 다른 요건은 충족한 것으로 전제

(제1안) 적용 가능(기획재정부 재산세제과-375, 2023.3.7.)

▶ **주택을 취득한 후 임대, 거주, 재임대한 경우 상생임대주택 특례적용 여부**

국내에 1주택을 소유한 1세대가 해당 주택을 취득한 후 임대하였다가 일정기간 자가 거주 후 재임대한 경우로서, 「소득세법 시행령」 제155조의3제1항 각 호의 요건을 모두 갖추어 해당 주택을 양도하는 경우에는 상생임대주택에 대한 1세대 1주택의 특례를 적용받을 수 있음(서면-2022-법규재산-0893, 2022.10.21.)

▶ **소득법§99의2에 따른 주택을 보유한 상태에서 상생임대주택을 양도하는 경우 거주기간의 제한을 받는지 여부**

1세대가 「조세특례제한법」 제99조의2에 따른 특례대상 주택(A)과 「소득세법 시행령」 제155조의3 제1항에 따른 상생임대주택(B)을 보유하다 B주택을 양도하는 경우에는 1주택을 소유한 것으로 보아 상생임대주택에 대한 1세대 1주택의 특례를 적용받을 수 있음(서면-2022-법규재산-2843, 2022.11.2.)

▶ **임대차 계약기간 중 주택의 지분 일부를 배우자에게 증여하는 경우 소득령§155의3 적용 여부**

국내에 1주택을 소유한 거주자가 「소득세법 시행령」 제155조의3(이하 “쟁점특례”) 제1항 제1호에 따른 「직전 임대차계약」을 체결하고 해당 임대기간이 개시된 후 혼인한 경우로서 배우자에게 1주택의 지분(1/2)을 증여한 이후 같은 항 제4호에 따른 임대기간 요건을 충족하고, 부부공동으로 새로운 임대차계약을 체결하여 같은 항 제1호에 따른 요건을 모두 충족하는 경우에는 쟁점특례를 적용받을 수 있음(서면-2022-법규재산-3799, 2022.12.6.)

▶ **주택을 취득하기 전 체결한 임대차계약이 상생임대주택특례의 직전임대차계약에 해당하는지 여부**

「주택법」에 따른 사업주체가 공급하는 주택의 입주자로 선정되어 취득하는 주택에 대하여, 해당 주택을 취득하기 전에 임차인과 체결한 임대차계약은 「소득세법 시행령」 제155조의3 제1항의 “직전 임대차 계약”에 해당하지 않음(서면-2022-법규재산-3529, 2022.12.7.)

▶ **개정전 상생임대주택 특례 기준시가 요건 적용 및 묵시적 계약 인정 여부**

귀 질의1의 경우, 소득령 §155의3①이 개정되기 전 체결한 임대차계약에 대해서도 종전 규정에 따른 기준시가 요건을 적용하지 아니함

귀 질의2의 경우, 1년 계약하였으나 주택임대차보호법 제6조에 의한 묵시적 갱신 등으로 신규 계약 체결 없이 2년 이상 임대한 경우 소득령 §155의3에 따른 임대기간으로 인정되는 것임(서면-2022-부동산-3860, 2023.1.25.)

- ▶ **상생임대주택의 요건을 충족하는 경우 소득령§155②(1)에 따른 거주기간의 제한을 받지 않는지**  
 「소득세법 시행령」 제155조의3제1항 각 호의 요건을 모두 갖추어 C주택을 양도하는 경우에는 같은 영 제155조제20항제1호를 적용할 때 해당 규정에 따른 거주기간의 제한을 받지 않는 것임(서면-2022-부동산-4350, 2023.2.16.)
  
- ▶ **재건축조합 원조합원이 신축주택 완공 전 체결한 임대차계약의 직전임대차계약 해당여부**  
 「소득세법 시행령」 제155조의3 에 따른 상생임대주택에 대한 1세대1주택 특례규정을 적용함에 있어, 「도시 및 주거환경정비법」상 재건축조합의 원 조합원이 신축예정(사용승인서 교부 전)주택의 공사기간 중에 임대차계약을 체결한 경우, 「소득세법 시행령」 제155조의3 제1항 제1호의 1세대가 주택을 취득한 후 해당주택에 대하여 임대차계약을 체결한 경우에 해당하는 것이며, 같은 호 및 제2호의 다른 요건을 충족한 경우, 「직전 임대차계약」에 해당하는 것임(서면-2022-법규재산-4596, 2023.3.13.)
  
- ▶ **주택을 취득한 날에 해당 주택에 대한 임대차계약을 체결한 경우 상생임대주택 특례의 직전임대차계약에 해당함**  
 1세대가 1주택을 취득한 날에 해당주택에 대한 임대차계약을 체결하고 「소득세법 시행령」 제155조의3 제1항제2호에 따른 임대기간 요건을 충족하는 경우, 그 임대차계약이 전 소유자와 임차인간 임대차계약을 체결한 후 신 소유자와 같은 내용의 임대차계약을 체결하여 임대차계약 기간이 시작되는 경우가 아니라면 같은 항 제1호에 따른 「직전 임대차계약」에 해당하는 것임(서면-2022-법규재산-4863, 2023.3.8.)
  
- ▶ **주택을 취득하면서 해당 주택의 매도자와 체결한 임대차계약이 직전임대차계약에 해당하는지 여부**  
 1세대가 주택을 취득한 후 해당 주택의 전 소유자와 임대차계약을 체결하여 실제 1년 6개월 이상 임대한 경우, 해당 임대차계약은 「소득세법 시행령」 제155조의3에 따른 직전 임대차계약으로 볼 수 있는 것임(서면-2022-법규재산-4083, 2022.11.2.)
  
- ▶ **동일세대원이 아닌 자와 주택을 공동명의로 취득한 후 임대차계약기간 중 공유자의 지분을 추가 매수하여 단독명의로 된 경우 직전임대차계약 해당 여부**  
 동일 세대원이 아닌 자와 주택을 공동명의로(갑,을 각 1/2지분)로 취득하여 공동명의로 임대차계약(이하 “공동명의 임대차계약”이라 한다)을 체결하고 해당 임대기간이 개시된 후 갑이 을의 지분을 매수하여 해당 주택이 갑의 단독명의로 된 경우로서 공동명의 임대차계약이 「소득세법 시행령」 제155조의3 제1항제2호에 따른 다른 임대기간 요건을 충족한 후 갑이 단독명의로 새로운 임대차계약을 체결하여 갑 명의의 임대차계약이 같은 항 제1호 및 제3호에 따른 요건을 모두 충족하는 경우 공동명의 임대차계약은 당초 갑의 지분에 대한 직전임대차계약에는 해당하는 것이나, 갑이 취득한 을의 소유지분에 대한 직전임대차계약에는 해당하지 않는 것임(서면-2022-법규재산-4507, 2023.3.10.)
  
- ▶ **종전임대차계약을 변경하여 계약하는 경우 소득령§155의3의 직전임대차계약 해당 여부**  
 [질의1] 주택을 취득하기 전 해당주택의 전소유자와 임차인이 체결한 임대차계약을 승계한 경우로서,
  - 소득령§155의3의 직전임대차계약(이하 “직전임대차계약”)에 해당되지 않는 기존임대차계약을 종료하고 임대기간을 변경하여 새로 계약을 체결한 경우 소득령§155의3의 직전임대차계약에 해당하는지 여부

- (제1안) 직전임대차계약 해당
- (제2안) 직전임대차계약 미해당

[질의2] 질의 1의 경우 사례에서

- 직전임대차계약에 해당되지 않는 기존임대차계약을 종료하고 “임대기간과 임대보증금”을 변경하여 새로 계약을 체결한 경우 직전임대차계약에 해당하는지 여부

- (제1안) 직전임대차계약 해당
- (제2안) 직전임대차계약 미해당

[질의3] 소득령 §155의3의 직전임대차계약 요건(주택 취득 후 임대계약요건)을 충족한 임대기간이 “3년”인 임대차계약을 1년 6개월로 단축하는 것으로 계약변경 후 동일임차인과 다시 2년의 임대차기간으로 임대차계약을 새로 체결하는 경우,

- 각각 분리된 임대차계약을 직전-상생임대차계약으로 보아 특례규정을 적용할 수 있는지 여부

- (제1안) 특례규정 적용 가능
- (제2안) 특례규정 적용 불가(기획재정부 재산세제과-952, 2023.8.10.)

### 3. 재개발·재건축 주택의 양도소득세 특례

#### 가. 개 요

##### 1) 조합원입주권의 의의

“조합원입주권”이라 함은 「도시 및 주거환경정비법」 제74조에 따른 관리처분계획의 인가 및 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 제29조에 따른 사업시행계획인가로 인하여 취득한 입주자로 선정된 지위(같은 법에 따른 재건축사업 또는 재개발사업, 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 자율주택정비사업, 가로주택정비사업, 소규모재건축사업 또는 소규모재개발 사업을 시행하는 정비사업조합의 조합원으로서 취득한 것(그 조합원으로부터 취득한 것을 포함)으로 한정하며, 이에 딸린 토지를 포함)를 말한다(소득법 §88 9.).

따라서 부동산이 조합원입주권으로 변환되는 시기는 「도시 및 주거환경정비법」 제74조에 따른 관리처분계획의 인가일 및 「빈집 및 소규모주택정비에 관한 특례법」 제29조에 따른 사업시행인가일이 된다.

조합원입주권은 부동산을 취득할 수 있는 권리일 뿐 주택은 아니므로 조합원입주권을 보유한 상태에서 1주택을 양도하더라도 종전에는 1세대 1주택으로 비과세를 받을 수 있었다.

그러나 주택 재건축·재개발 사업에 대한 투기수요를 억제하고 과세형평을 제고하기 위해 2006.1.1. 이후부터는 조합원입주권을 주택수에 포함하여 1세대1주택 비과세 여부를 판단하므로 1세대가 1주택과 조합원입주권을 보유한 상태에서 주택을 양도할 때에는 원칙적으로 1세대 1주택 비과세를 적용받을 수 없다.

☞ 1세대가 1주택과 조합원입주권을 보유하다가 그 주택을 양도할 때 비과세를 적용하지 않는다는 것은 조합원입주권을 주택으로 간주하는 것이 아니므로 조합원입주권의 본질은 여전히 부동산을 취득할 수 있는 권리임

**실무(조합원입주권의 변환시기)**

	(종전주택)	(조합원입주권)	(재건축주택)
취득일	관리처분계획인가일	철거일	준공일
이전고시일	양도일		
<부동산>	<부동산을 취득할 수 있는 권리>	<부동산>	

「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재개발 또는 재건축사업이 시행되면 사업시행 단계별로 부동산(종전주택)이 부동산을 취득할 수 있는 권리(조합원입주권)로 변환되었다가 다시 부동산(재건축주택)으로 변환됨

현행 「소득세법」상 종전주택이 조합원입주권으로 변환 되는 시기는 관리처분계획인가일로 보고, 조합원입주권이 재건축주택으로 변환되는 시기는 준공일로 봄(재산46014-20, 2001.1.4., 국심2005서1108, 2005.7.20.)

한편, 종전에는 재개발·재건축사업의 근거법령에 따라 종전주택이 조합원입주권으로 변환되는 시기가 기간별로 상이하였으나, 2005.5.31. 이후 관리처분계획인가일로 통일하였으며, 조합원입주권의 권리 변환시기는 다음과 같음

구분	2003.6.29. 이전	2003.6.30.~2005.5.30.	2005.5.31. 이후
재건축	사업계획승인일	사업시행인가일	관리처분계획인가일
재개발	관리처분계획인가일	관리처분계획인가일	
소규모 재건축	사업시행계획인가(2018.2.9. 이후)		
자율주택정비	사업시행계획인가(2022.1.1. 이후)		
가로주택정비			
소규모 재개발			

## 2) 조합원입주권의 범위

「소득세법」 제89조제2항의 적용대상은 아래와 같다(부칙 제7837호, 2005.12.31. 제12조).

가) 2006년 1월 1일 이후 최초로 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 주택재개발사업 또는 주택재건축사업의 관리처분계획이 인가된 조합원입주권

나) 2006년 1월 1일 전에 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 주택재개발사업 또는 주택재건축사업의 관리처분계획이 인가되어 취득된 입주자로 선정된 지위 또는 「주택건설촉진법」(법률 제6852호 「도시 및 주거환경정비법」으로 개정되기 전의 것) 제33조의 규정에 따라 주택재건축 사업계획승인을 얻어 취득된 입주자로 선정된 지위를 2006년 1월 1일 이후에 매매·상속 등으로 인하여 승계취득하는 자에 대하여는 그 승계취득한 입주자로 선정된 지위

### 3) 조합원입주권 양도시 비과세 개정사항

조합원입주권에 대한 1세대 1주택 비과세 규정에 관련된 개정사항은 다음과 같다.

적용연도	내 용
1999. 1. 1. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>규정 신설 : 양도일 현재 다른 주택이 없는 경우 조합원입주권을 양도하는 경우 비과세 적용(종전에는 판례 및 심판례 등에 의하여 인정)</li> </ul>
2006. 1. 1. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>1주택과 조합원입주권을 보유한 상태에서 주택을 양도할 때에는: 비과세를 제외하나 일정한 요건을 충족한 경우에는 적용 가능(기존에는 해석 및 판례상 인정하던 것을 명문화, 조합원입주권 양도기한 : 1년)</li> </ul>
2008.11.28. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>조합원입주권 보유자의 주택 취득시 조합원입주권 양도기한 : 1년→2년</li> </ul>
2011. 1. 1. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>2년 내 양도하지 못하는 부득이한 사유*가 있는 경우 예외적으로 비과세 적용 * 부득이한 사유 : 자산관리공사에 매각의뢰, 법원경매 신청, 공매진행 중</li> </ul>
2012. 2.28. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>현금청산을 받아야 하는 토지등소유자가 사업시행자를 상대로 현금청산금 지급소송 절차가 진행 중인 경우를 부득이한 사유에 추가(경과조치 있음)</li> </ul>
2012. 6.29. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>조합원입주권 보유자의 주택 취득시 조합원입주권 양도기한 : 2년→3년</li> </ul>
2017. 1. 1. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>조합원입주권 보유자의 비과세 근거를 법률로 이전(소득법 §89①(4))</li> </ul>
2018. 2. 9. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>조합원입주권 근거법률 개정(도시정비법, 소규모주택정비법)</li> </ul>
2020. 2.11. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>사업시행자가 토지등소유자를 상대로 소송제기해도 양도기한 예외 인정</li> </ul>
2021. 2.17. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>조합원입주권의 양도기한 예외사유에 재개발사업의 수용재결 포함</li> </ul>
2021.12. 8. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>조합원입주권 비과세 금액 상향(9억원→12억원)</li> </ul>
2022. 1. 1. ~	<ul style="list-style-type: none"> <li>양도 당시 “분양권”을 보유하지 않을 요건 추가('22.1.1. 이후 취득한 분양권을 대상으로 하며, '21.12.31. 이전 취득한 조합원입주권은 종전규정 적용)</li> <li>소규모재개발사업, (가로·자율)주택정비사업도 조합원입주권 범위에 포함</li> </ul>



## 개정사항 요약

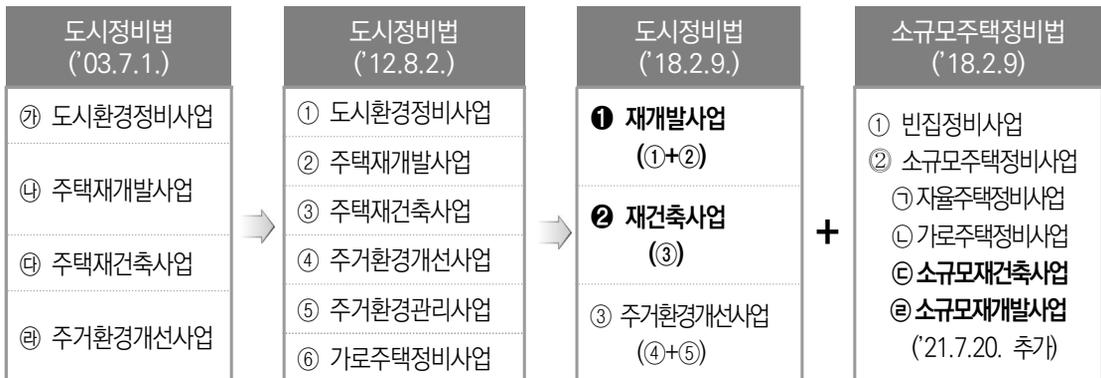
구 분	'05.12.31. 이전	'06.1.1. 이후	'16.12.20. 이후
조합원입주권 비과세 특례	소득령 §155⑩	소득령 §155⑰	소득법 §89④4.
조합원입주권+1주택 → 1주택 양도 (비과세 제외)	-	(소득법 §89②, 2005.12.31. 법률 제7837호, 부칙 §12)	
실수요목적으로 취득한 조합원입주권 비과세 특례	-	소득령 §156의2③, ④	
재건축사업시행기간 중 실수요목적으로 대체주택을 취득한 경우	소득칙 §77②3,4	소득령 §156의2⑤	

### 4) 도시 및 주거환경정비법(도시정비법) 개정 이력

2003.7.1. 「도시재개발법」, 「도시저소득주민의 주거환경 개선을 위한 임시조치법」, 「주택건설 촉진법」으로 각각 진행되던 정비사업을 통합하여 「도시 및 주거환경정비법」을 제정하였다.

2012.8.2. 토지 등 소유자가 스스로 주택을 보전·정비·개량하는 주거환경관리사업과 노후·불량건축물이 밀집한 가로구역에서 종전의 가로를 유지하면서 소규모로 주거환경을 개선하는 가로주택정비사업 방식을 새로이 도입하였으며

2018.2.9. 주거환경개선사업과 주거환경관리사업을 통합하여 주거환경개선 사업으로, 주택 재개발사업과 도시환경정비사업을 통합하여 재개발사업으로 개정하는 한편, 가로주택정비사업 등 소규모주택정비에 대한 「빈집 및 소규모주택정비에 관한 특례법」을 새로 제정하였다.



⇒ 위 ①, ② 및 ③의 경우 「도시 및 주거환경정비법」등에 따라 관리처분계획인가 및 사업시행계획인가로 인하여 취득한 입주자로 선정된 지위는 “조합원입주권”에 해당함

☑ 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따라 공동으로 같은 법 제2조제1항제3호가목의 자율주택 정비사업을 시행하면서 해당 공동사업에 주택과 그 부수토지를 현물출자하는 경우 “양도”에 해당함 (서면-2017-법령해석재산-3139, 2018.9.27.)

## 나. 조합원입주권 보유시 비과세 적용

### 1) 원칙(소득법 §89②)

1주택과 조합원입주권을 소유하다가 그 주택을 양도하는 경우에는 1세대 1주택 비과세 규정을 적용하지 아니한다.

### 2) 예외(소득령 §156의2)

「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재건축사업 또는 재개발사업의 시행기간 중 거주를 위하여 주택을 취득하는 경우나 그 밖의 부득이한 사유로 조합원입주권을 보유하고 있는 경우에는 주택 양도시 1세대 1주택 비과세를 적용받을 수 있다.

#### 가) 조합원입주권을 취득 후 3년 이내에 종전주택 양도(소득령 §156의2③)

국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택(종전주택)을 양도하기 전에 조합원입주권을 취득함으로써 일시적으로 1주택과 1조합원입주권을 소유하게 된 경우 종전주택을 취득한 날부터 1년이 지난 후에 조합원입주권을 취득하고 그 조합원입주권을 취득한 날부터 3년 이내에 종전주택을 양도하는 경우(㉠)[3년 이내에 양도하지 못하는 경우로서 부득이한 사유(㉡ 포함)]에는 이를 1세대 1주택으로 보아 소득령§154①을 적용한다.

이 경우 소득령§154① 제1호(건설임대주택 분양전환), 제2호가목(종전주택의 협의매수·수용) 및 제3호(취학 등 부득이한 사유)에 해당하는 경우에는 종전의 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 조합원입주권을 취득하는 요건을 적용하지 아니한다.

☞ 현행 일시적 2주택 특례와 요건이 동일함(2012.6.28.까지 양도분은 2년, 2008.11.27.까지 양도분은 1년 이내에 주택을 양도하는 경우에 동 특례를 적용받을 수 있음)



## 참고

▶ 조합원입주권을 취득한 날부터 3년이 되는 날 현재 다음 어느 하나에 해당하는 경우로서 해당 어느 하나의 방법에 따라 주택이 양도된 경우에는 조합원입주권을 취득한 날부터 3년이 경과하여도 「소득세법 시행령」 제156조의2 제3항에 따른 특례를 적용받을 수 있음

1. 한국자산관리공사에 매각을 의뢰한 경우[양도기한이 지나 매각의뢰한 경우에는 적용되지 아니함 (부동산거래관리과-333, 2011.4.19.)]
2. 법원에 경매를 신청한 경우
3. 「국세징수법」에 따른 공매가 진행 중인 경우



### 나) 조합원입주권 취득일부터 3년이 지나 주택 양도(소득령 §156의2④)

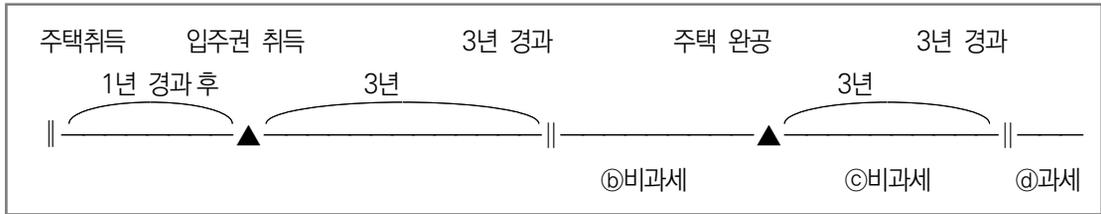
국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택(종전주택)을 양도하기 전에 조합원입주권을 취득함으로써 일시적으로 1주택과 1조합원입주권을 소유하게 된 경우 종전주택을 취득한 날부터 1년이 지난 후에 조합원입주권을 취득하고 그 조합원입주권을 취득한 날부터 3년이 지나 종전주택을 양도하는 경우로서 다음의 요건을 충족하는 경우에는 이를 1세대 1주택으로 보아 소득령§154①을 적용한다.

- (1) 종전주택을 취득한 날부터 1년이 지난 후에 조합원입주권을 취득할 것(2022.2.15. 이후 취득하는 조합원입주권에 한하여 적용)
- (2) 종전주택이 1세대 1주택 비과세요건을 갖출 것
- (3) 재건축주택 완공 후 3년('23.1.11. 이전 양도분 2년) 이내 재건축주택으로 세대전원이 이사(취학, 근무상 형편, 질병의 요양 등의 경우는 세대원 일부가 이사하지 않더라도 가능)하고 1년 이상 계속하여 거주할 것
- (4) 재건축주택 완공 전 또는 완공 후 3년('23.1.11. 이전 양도분 2년) 이내에 종전주택 양도할 것

다만, 요건을 충족하지 못하게 된 때에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 주택 양도 당시 동 특례를 적용받지 아니할 경우에 납부하였을 세액을 양도소득세로 신고·납부하여야 한다(소득령 §156의2⑬).

☞ 종전에는 납부만 규정하고 있었으나, 2013.2.15. 이후 최초로 신고의무 발생분부터는 신고·납부하도록 개정하였음

이 경우 소득령§154① 제1호(건설임대주택 분양전환), 제2호가목(종전주택의 협의매수·수용) 및 제3호(취학 등 부득이한 사유)에 해당하는 경우에는 종전의 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 조합원입주권을 취득하는 요건을 적용하지 아니한다.



### 사례

#### ▶ 2개의 주택이 1조합원입주권으로 전환된 경우 양도소득세 과세 여부

1세대가 2년 이상 보유하고 있는 2개의 주택 전부가 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 주택 재개발사업 지역에 포함되어 1조합원입주권(같은 법 제48조에 따른 관리처분계획의 인가로 인하여 취득한 입주자로 선정된 지위)을 취득하여 보유하다가 해당 1조합원입주권을 양도하는 경우 또는 해당 1조합원입주권을 양도하기 전에 새로운 1주택을 취득하고 취득한 날부터 3년 이내에 해당 1조합원 입주권을 양도하는 경우(「소득세법 시행규칙」 제72조제1항 각 호의 어느 하나에 따라 양도된 경우를 포함함) 종전 2개의 주택 중 당해 거주자가 선택한 주택(부수토지 포함) 이외의 주택(부수토지 포함)의 양도차익 상당액에 대하여는 양도소득세가 과세되는 것임(서면-2015-법령해석재산-1770, 2016.1.22.)

#### ▶ 종전주택이 조합원입주권으로 변환된 후, 해당 조합원입주권이 주택으로 완공되기 전에 다른 신규조합원 입주권 취득 시 소득령§156의2④ 적용 여부

종전주택이 「소득세법」 제88조제9호에 따른 조합원입주권으로 변환된 후, 해당 조합원입주권이 주택으로 완성되기 전에 다른 신규조합원입주권을 취득, 신규조합원입주권 취득 후 3년이 지나 주택(종전주택이 조합원입주권으로 변환된 후 다시 주택으로 완성된 주택)을 양도하는 경우 「소득세법 시행령」 제156조의 2제4항이 적용될 수 있으며, 비과세 여부는 같은 항의 요건을 모두 충족하는지에 대해 사실판단할 사항임(기획재정부 재산세제과-964, 2022.8.12.)

#### ▶ 조합원입주권이 주택으로 완성된 경우 1주택 1조합원입주권 비과세 전입기한

1주택을 소유한 1세대가 그 주택을 취득한 날부터 1년이 지난 후에 조합원입주권을 취득하고 그 조합원입주권을 취득한 날부터 3년이 지나 종전주택을 양도하는 경우, 「소득세법 시행규칙」 제71조제3항 각 호 외의 사유로 인하여 「소득세법 시행령」 제156조의2제4항제1호의 요건을 충족하지 못하는 경우 같은 영 제154조제1항을 적용받을 수 없음(기획재정부 재산세제과-1079, 2022.8.31.)

### 다) 재개발·재건축사업시행기간 중 취득한 대체주택(소득령 §156의2⑤)

국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택에 대한 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모 재건축사업등의 시행기간 동안 거주하기 위하여 다른 주택(대체주택)을 취득한 경우로서 다음의 요건을 모두 갖추어 대체주택을 양도하는 때에는 이를 1세대 1주택으로 보아 비과세 규정을 적용한다. 이 경우 소득령 §154①의 보유기간 및 거주기간의 제한을 받지 아니한다.

(1) 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업의 사업시행인가일 이후 대체 주택을 취득하여 1년 이상 거주할 것

(2) 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업의 관리처분계획등에 따라 취득 하는 주택이 완성된 후 3년(‘23.1.11. 이전 양도분 2년) 이내에 그 주택으로 세대전원이 이사[취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 세대원 중 일부가 이사하지 못하는 경우(소득칙 §75의2①)를 포함] 하여 1년 이상 계속하여 거주할 것.

다만, 주택이 완성된 후 3년(‘23.1.11. 이전 양도분 2년) 이내에 취학 또는 근무상의 형편으로 1년 이상 계속하여 국외에 거주할 필요가 있어 세대전원이 출국하는 경우에는 출국사유가 해소(출국한 후 3년 이내에 해소되는 경우만 해당)되어 입국한 후 1년 이상 계속하여 거주하여야 함

☞ 단서 규정은 2010.2.18. 이후 양도분부터 적용

(3) 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업의 관리처분계획등에 따라 취득하는 주택이 완성되기 전 또는 완성된 후 3년(‘23.1.11. 이전 양도분 2년) 이내에 대체주택을 양도할 것

다만, 요건 충족하지 못하게 된 때에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 주택 양도 당시 동 특례를 적용받지 아니할 경우에 납부하였을 세액을 양도소득세로 신고·납부하여야 한다(소득령 §156의2⑬).

☞ 종전에는 납부만 규정하고 있었으나, 2013.2.15. 이후 최초로 신고의무 발생분부터는 신고·납부하도록 개정하였음



#### 사례

##### ▶ 재건축사업으로 조합원입주권을 2개 취득 후 대체주택 양도 시 1세대 1주택 비과세 여부

국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택에 대한 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재건축사업으로 조합원입주권을 2개 취득하고, 해당 입주권 2개를 보유한 상태에서 재건축사업의 시행기간 동안 거주하기 위하여 다른 주택을 취득한 경우에는 「소득세법 시행령」 제156조의2제5항에 따른 1세대 1주택 특례를 적용받을 수 없는 것임(서면-2018-법령해석재산-3798, 2019.9.3.)

▶ **「소득세법 시행령」 제156조의2제5항에 따른 대체주택 비과세 및 다주택 증가 여부**

거주 중이던 조정대상지역 내의 A주택에 대한 재건축사업의 시행기간 동안 「조세특례제한법」 제99조의4제1항에 따른 농어촌주택과 조정대상지역 내 B주택을 순차로 취득한 다음, A주택의 재건축사업이 완공된 후 2년 내 거주 중이던 B주택을 양도하는 경우 해당 B주택은 「소득세법 시행령」 제156조의2제5항에 따른 1세대 1주택 특례 및 같은 영 제167조의11제1항제1호의 증가배제 대상 주택에 해당하지 않는 것임(사전-2019-법령해석재산-0584, 2019.12.31.)

▶ **대체주택으로 입주권을 취득하여 완공한 주택에 1년 이상 거주 후 양도시 과세특례**

국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택에 대한 주택재건축사업(주택재개발사업 포함)의 시행기간 동안 거주하기 위하여 대체주택(매입한 조합원입주권으로 취득한 주택 포함)을 취득한 경우로서 ①주택재건축사업시행인가일 이후 그 대체주택을 취득하여 1년 이상 거주하고, ②주택재건축사업 관리처분계획에 따라 취득하는 주택이 완성된 후 1년 이내에 그 주택으로 세대전원이 이사하여 1년 이상 거주하며, ③주택재건축사업의 관리처분계획에 따라 취득하는 주택이 완성되기 전 또는 완성된 후 1년 이내에 대체주택을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제156조의2제5항의 규정에 따라 그 대체주택을 1세대 1주택으로 보아 같은 법 시행령 제154조제1항의 규정을 적용하는 것임(기획재정부 재산세제과-110, 2008.1.24.)

▶ **사업시행인가일 후 취득한 주택이 재개발·재건축되어 대체주택 취득하는 경우 비과세 여부**

「소득세법 시행령」 제156조의2제5항을 적용함에 있어 주택재개발사업 또는 주택재건축사업의 시행인가일 이후 관리처분계획인가일 이전 해당 지역의 주택을 취득하고, 그 사업시행기간 동안 거주하기 위하여 대체주택을 취득한 경우로서 같은 항 각 호의 요건을 모두 갖추어 대체주택을 양도하는 때에는 1세대 1주택으로 보아 같은 영 제154조 제1항을 적용하는 것임(서면-2016-법령해석재산-3749, 2016.12.30.)

▶ **재건축주택에서 거주하지 않은 경우 대체주택 특례 적용 여부**

「소득세법 시행령」 제156조의2제5항에 규정된 주택재개발·재건축 사업시행기간 중 거주하기 위하여 취득한 대체주택의 비과세 특례는 동항 각 호의 요건을 모두 갖추어 대체주택을 양도하는 경우 적용되는 것으로, 재개발·재건축 시행기간 전에 기존주택에서 거주하지 않은 경우에도 적용됨(재산세과-2069, 2008.7.31.)

▶ **공동상속주택 소수지분 보유시 소득령§156의2⑥에 따른 대체주택 비과세 여부**

국내에 「소득세법 시행령」 제155조제3항 규정에 의한 공동상속주택 소수지분과 일반주택 1채를 소유하고 있는 1세대가 일반주택의 재건축사업 시행기간 동안 거주하기 위하여 다른 주택(이하 “대체주택”이라 함)을 취득한 경우로서 같은 법 시행령 제156조의2 제5항 각 호의 요건을 모두 갖추어 대체주택을 양도하는 경우에는 이를 1세대1주택으로 보아 같은 법 시행령 제154조제1항의 규정을 적용하며, 이 경우 대체주택은 보유기간 및 거주기간 제한을 적용하지 않음(서면-2022-법규재산-0647, 2022.9.19.)

▶ **조합원 지위 확인의 소의 승소판결을 받은 자의 자산이 조합원입주권인지 여부**

[질의] 1주택자가 ‘조합원지위 확인의 소’ 승소판결을 받은 현금청산대상자로부터 관리처분계획변경인가 전에 재개발사업 대상 자산을 취득한 경우, 취득한 자산이 조합원입주권에 해당하는지 여부

- (제1안) 조합원입주권에 해당함
- (제2안) 조합원입주권에 해당하지 않음

[회신] 귀 청의 질의는 제2안이 타당함(기획재정부 재산세제과-177, 2023.1.30.)

▶ **장기임대주택과 1주택의 재건축 사업시행기간동안 거주목적으로 취득한 대체주택을 양도하는 경우 비과세 여부**

장기임대주택과 그 밖의 1주택을 소유한 1세대가 장기임대주택과 그 밖의 1주택에 대한 재건축 사업시행 기간 중 거주하기 위하여 취득한 다른 주택(「소득세법 시행령」 제156조의2 제5항의 대체주택을 말함)을 양도하는 경우에는 같은 영 제155조 제20항 및 같은 영 제156조의2 제5항의 요건을 모두 충족하는 경우에 한하여 1세대 1주택 특례를 적용받을 수 있는 것이며,

이 경우 같은 영 제167조의3의 규정에 의한 임대사업자 등록 후 임대개시 당시 임대주택 요건을 충족한 장기임대주택이 재건축으로 주택이 신축되어 기준시가가 임대주택 요건을 초과하여도 같은 영 제155조 제20항 각 호 외의 부분 본문에 따른 장기임대주택에 해당하는 것임(사전-2022-법규재산-0399, 2022.4.12.)

▶ **당초 사업시행인가가 취소된 후 새로이 사업시행인가 고시가 된 경우, 소득령§156의2⑤ 적용 여부**  
 [질의] 당초 사업시행인가가 취소된 후 새로이 사업시행인가 고시가 된 경우, 소득령§156의2⑤ 적용 여부 판단의 기준이 되는 사업시행인가일

- (제1안) 당초 사업시행인가일 (대체주택 특례 적용 가능)
- (제2안) 새로운 사업시행인가일 (대체주택 특례 적용 불가)

[회신] 귀 질의의 경우 제1안이 타당함(기획재정부 재산세제과-131, 2023.1.19.)

▶ **재건축사업 등으로 조합원입주권으로 전환되어 전매가 제한된 대체주택의 양도소득세 비과세 요건**  
 「소득세법」 제89조 제2항 단서 및 같은 법 시행령 제156조의2 제5항에 따라 1주택을 소유한 1세대가 취득한 대체주택에 대해 양도소득세가 과세되지 않기 위해서는 같은 항 제3호에서 규정한 바와 같이 종전주택이 완성되기 전 또는 완성된 후 2년 이내에 대체주택을 양도하여야 하며, 이는 대체주택이 재건축사업 등으로 조합원입주권으로 전환되어 「주택법」 제64조에 따라 전매가 제한되었다 하더라도 동일하게 적용함(기획재정부 조세법령운용과-829, 2022.7.27.)

▶ **「소득세법 시행령」 제156조의2제5항에서 “1주택을 소유한 1세대”의 판단 시점**  
 「소득세법 시행령」 제156조의2제5항(이하 “특례규정”이라 한다)은 대체주택 취득일을 기준으로 1주택을 소유한 1세대인 경우에 적용되는 것이며, 귀 질의와 같이 대체주택 취득일 현재 2주택 이상을 소유한 경우에는 해당 특례규정이 적용되지 않는 것입니다. 동 해석은 회신일 이후 결정·경정하는 분부터 적용됨(기획재정부 재산세제과-1270, 2023.10.23.)

▶ **대체주택에서도 세대전원이 1년 이상 거주하여야 소득령§156의2⑤ 적용이 가능한지 여부**  
 [질의] 「소득세법 시행령」 제156조의2 제5항에 따른 대체주택 특례(이하 “쟁점 특례”) 적용 시  
 [질의1] 사업시행인가일 이후 대체주택을 취득하고 세대전원이 1년 이상 거주하여야 하는지 여부  
 (제1안) 세대원 중 일부만 거주해도 거주요건 충족

(제2안) 세대전원이 거주하여야 거주요건 충족

[질의2] (질의1)에서 세대원 중 일부만 거주해도 쟁점특례 적용이 가능한 경우, 「취학, 근무상의 형편, 질병의 요양 그 밖의 부득이한 사유」로 세대의 구성원 중 일부가 거주하지 못하는 경우에 한하여 쟁점특례 적용이 가능한지 여부

(제1안) 「취학, 근무상의 형편, 질병의 요양 그 밖의 부득이한 사유」에 한하여 쟁점특례 적용 가능  
(제2안) 「취학, 근무상의 형편, 질병의 요양 그 밖의 부득이한 사유」가 아니라도 쟁점특례 적용 가능

[회신] 「소득세법 시행령」 제156조의2제5항제1호의 규정을 적용함에 있어, 재개발 사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업등의 사업시행인가일 이후 대체주택을 취득하여 1년 이상 세대원 전원이 거주(취학, 질병의 요양, 근무상 또는 사업상의 형편 으로 세대의 구성원 중 일부가 거주하지 못하는 경우도 포함)해야 하는 것임(기획재정부 재산세제과-932, 2023.8.7.)

라) 조합원입주권을 상속받은 경우 (소득령 §156의2⑥)

상속받은 조합원입주권(피상속인이 상속개시 당시 주택 또는 분양권을 소유하지 아니한 경우의 상속받은 조합원입주권만 해당하며, 피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 조합원 입주권을 소유한 경우에는 다음 각 호의 순위에 따른 1조합원입주권만 해당되고, 공동 상속조합원입주권의 경우에는 소득령 §156의2⑦ 제3호에 해당하는 사람이 그 공동상속 조합원입주권을 소유한 것으로 본다)과 그 밖의 주택[상속개시 당시 보유한 주택 또는 상속개시 당시 보유한 조합원입주권이나 분양권에 의하여 사업 시행 완료 후 취득한 신축주택만 해당하며, 상속개시일로부터 소급하여 2년 이내에 피상속인으로부터 증여받은 주택 또는 조합원입주권이나 분양권에 의하여 사업시행 완료 후 취득한 신축주택은 제외(2018.2.13. 이후 증여받는 분부터 적용)]을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용한다(2013.2.15. 이후 취득하여 양도하는 분부터 적용).

- (1) 피상속인이 소유한 기간(주택 소유기간과 조합원입주권 소유기간을 합한 기간을 말함)이 가장 긴 1조합원입주권
- (2) 피상속인이 소유한 기간이 같은 조합원입주권이 2 이상일 경우에는 피상속인이 거주한 기간(주택에 거주한 기간을 말함)이 가장 긴 1조합원입주권
- (3) 피상속인이 소유한 기간 및 피상속인이 거주한 기간이 모두 같은 조합원입주권이 2 이상일 경우에는 상속인이 선택하는 1조합원입주권

다만, 상속인과 피상속인이 상속개시 당시 1세대인 경우에는 1주택을 보유하고 1세대를 구성하는 자가 직계존속(배우자의 직계존속을 포함하며, 세대를 합친 날 현재 직계존속 중

어느 한 사람 또는 모두가 60세 이상으로서 1주택을 보유하고 있는 경우만 해당)을 동거봉양하기 위하여 세대를 합침에 따라 2주택을 보유하게 되는 경우로서 합치기 이전부터 보유하고 있었던 주택이 조합원 입주권으로 전환된 경우에만 상속받은 조합원입주권으로 본다(2010.2.18. 이후 양도분부터 적용).

사례

▶ **상속받은 조합원입주권을 소유하고 있는 경우 비과세 판정**

상속받은 조합원입주권(피상속인이 상속개시 당시 주택을 소유하지 아니한 경우의 상속받은 조합원 입주권에 한하며, 피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 조합원입주권을 소유한 경우에는 「소득세법 시행령」 제156조의2제6항 각 호의 순위에 따른 1조합원입주권에 한함)과 그 밖의 주택(이하 “일반주택”이라 함)을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 1세대 1주택 비과세 여부를 판정하는 것이나, 귀 질의와 같이 피상속인이 상속개시 당시 조합원입주권 외에 다른 주택을 소유하고 있는 경우에는 그러하지 아니함(부동산거래관리과-140, 2010.1.28.)

마) 상속받은 주택 등과 상속 외의 원인으로 취득한 주택 및 상속 외의 원인으로 취득한 조합원입주권을 각각 1개씩 소유하고 있는 경우 (소득령 §156의2⑦)

다음 (1)의 주택 또는 (2)의 조합원입주권 또는 (4)의 분양권과 상속 외의 원인으로 취득한 주택(일반주택) 및 상속 외의 원인으로 취득한 조합원입주권을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 일반주택과 상속 외의 원인으로 취득한 조합원입주권을 소유하고 있는 것으로 보아 위 가) ~ 다)(「소득세법 시행령」 제156조의2 제3항부터 제5항)를 적용한다.

이 경우 위 가) 및 나)의 규정을 적용받는 일반주택은 상속개시 당시 보유한 주택(2013.2.15. 이후 일반주택을 취득하여 양도하는 분부터 적용하며, 상속개시일로부터 소급하여 2년 이내에 피상속인으로부터 증여받은 주택 또는 조합원 입주권이나 분양권에 의하여 사업시행 완료후 취득한 신축주택은 제외)으로 한정한다.

- (1) 상속받은 주택. 이 경우 피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 주택을 소유한 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제2항 각 호의 순위에 따른 1주택에 한한다.
- (2) 피상속인이 상속개시 당시 주택 또는 분양권을 소유하지 않은 경우의 상속받은 조합원 입주권. 이 경우 피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 조합원입주권을 소유한 경우에는 위 라) 각 호의 순위에 따른 1조합원입주권에 한한다.

(3) 공동상속조합원입주권의 경우에는 다음 각 목의 순서에 따라 해당 각 목에 해당하는 사람이 그 공동상속조합원입주권을 소유한 것으로 본다.

(가) 상속지분이 가장 큰 상속인

(나) 해당 공동상속조합원입주권의 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업등의 관리처분계획등의 인가일(인가일 전에 주택이 철거되는 경우에는 기존주택의 철거일) 현재 피상속인이 보유하고 있었던 주택에 거주했던 자

(다) 최연장자

(4) 피상속인의 상속개시 당시 주택 또는 조합원입주권을 소유하지 않은 경우의 상속 받은 분양권. 이 경우 피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 분양권을 소유한 경우에는 제156조의3제4항 각 호의 순위에 따른 1분양권으로 한정한다.

(5) 공동상속분양권(상속으로 여러 사람이 공동으로 소유하는 1분양권을 말함)의 경우에는 다음 각 목의 순서에 따라 해당 각 목에 해당하는 사람이 그 공동상속 분양권을 소유한 것으로 본다.

(가) 상속지분이 가장 큰 상속인

(나) 최연장자

바) 조합원입주권을 소유한 상태에서 동거분양하는 경우(소득령 §156의2⑧)

다음의 (1)에 해당하는 자가 (2)에 해당하는 자를 동거분양하기 위하여 세대를 합침으로써 1세대가 1주택과 1조합원입주권, 1주택과 2조합원입주권, 2주택과 1조합원입주권 또는 2주택과 2조합원 입주권 등을 소유하게 되는 경우 합친 날부터 10년(2018.2.12. 이전 5년, 2009.2.3. 이전 2년) 이내에 먼저 양도하는 주택(최초양도주택)이 (3), (4) 또는 (5)에 따른 주택 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 이를 1세대 1주택으로 보아 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용한다.

(1) 다음의 어느 하나를 소유하고 1세대를 구성하는 자

(가) 1주택

(나) 1조합원입주권 또는 1분양권

(다) 1주택과 1조합원입주권 또는 1분양권

(2) 다음의 어느 하나를 소유하고 있는 60세 이상의 직계존속(배우자의 직계존속을 포함하며, 직계존속 중 어느 한 사람이 60세 미만인 경우를 포함)

(가) 1주택

(나) 1조합원입주권 또는 1분양권

(다) 1주택과 1조합원입주권 또는 1분양권

(3) 합친 날 이전에 (1) (가) 또는 (2) (가)에 해당하는 자가 소유하던 주택

(4) 합친 날 이전에 (1) (다) 또는 (2) (다)에 해당하는 자가 소유하던 주택. 다만, 다음의 어느 하나의 요건을 갖춘 경우로 한정한다.

(가) 합친 날 이전에 소유하던 조합원입주권(합친 날 이전에 최초양도주택을 소유하던 자가 소유하던 조합원입주권을 말함. 이하 “합가 전 조합원입주권”)이 관리처분계획 등의 인가로 인하여 최초 취득된 것(최초 조합원입주권)인 경우에는 최초 양도주택이 그 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업등의 시행기간 중 거주하기 위하여 사업시행인가일 이후 취득된 것으로서 취득 후 1년 이상 거주하였을 것

(나) 합가전 조합원입주권이 매매 등으로 승계취득된 것인 경우에는 최초양도주택이 합가전 조합원입주권을 취득하기 전부터 소유하던 것일 것

(다) 합친 날 이전 취득한 분양권으로서 최초양도주택이 합친 날 이전 분양권을 취득하기 전부터 소유하던 것일 것

(5) 합친 날 이전에 (1) (나) 또는 (2) (나)에 해당하는 자가 소유하던 1조합원입주권 또는 분양권에 의하여 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재개발사업등의 관리처분계획등 또는 사업시행 완료에 따라 합친 날 이후에 취득하는 주택



### 사례

▶ **1조합원입주권을 가진 자가 동거봉양을 위해 1주택을 가진 자와 세대를 합가한 경우 1세대1주택 비과세 특례 해당 여부**

1주택을 가진 자가 동거봉양을 위해 1조합원입주권을 가진 자와 세대를 합가한 경우 소득세법 시행령 제156조의2제8항에 따라 세대를 합친 날부터 5년 이내에 먼저 양도하는 주택(“최초양도주택”이라 함)이 같은 항 제3호의 규정에 따른 주택에 해당하는 경우에는 이를 1세대1주택으로 보아 같은 영 제154조제1항을 적용함(부동산거래관리과-1066, 2011.12.21.)

▶ **동거봉양 합가 후 직계존속이 사망하여 상속받은 주택이 조합원입주권으로 전환된 경우 비과세특례 적용여부**

1주택을 보유하고 1세대를 구성하는 자(이하 ‘본인 세대’라 함)가 1주택을 보유하고 있는 직계존속(이하 ‘직계존속 세대’라 함)을 동거봉양하기 위하여 세대를 합침으로써(이하 ‘봉양합가’라 함) 1세대 2주택이 된 후 그 합친 날부터 2년 이내에 그 중 1주택을 양도하기 전에 직계존속이 사망한 경우로서, 당해 직계존속 소유 주택을 봉양합가전 본인 세대가 상속받은 후 당해 주택이 「도시 및 주거환경정비법」 제48조 규정에 따른 관리처분계획 인가로 인하여 조합원입주권으로 전환된 경우에는 당초 본인 세대 주택은 「소득세법 시행령」 제156조의2 제8항 규정이 적용됨(재산세과-3746, 2008.11.12.)

사) 조합원입주권을 소유한 상태에서 혼인 합가하는 경우(소득령 §156의2㉑)

다음의 (1)에 해당하는 자가 (1)에 해당하는 다른 자와 혼인함으로써 1세대가 1주택과 1조합원입주권, 1주택과 2조합원입주권, 2주택과 1조합원입주권 또는 2주택과 2조합원입주권 등을 소유하게 되는 경우 혼인한 날부터 5년 이내에 먼저 양도하는 주택이 (2), (3) 또는 (4)에 따른 주택 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 이를 1세대 1주택으로 보아 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용한다.

(1) 다음의 어느 하나를 소유하는 자

(가) 1주택

(나) 1조합원입주권 또는 1분양권

(다) 1주택과 1조합원입주권 또는 1분양권

(2) 혼인한 날 이전에 (1)의 (가)에 해당하는 자가 소유하던 주택

(3) 혼인한 날 이전에 (1)의 (다)에 해당하는 자가 소유하던 주택. 다만, 다음의 어느 하나의 요건을 갖춘 경우로 한정한다.

(가) 혼인한 날 이전에 소유하던 조합원입주권(혼인한 날 이전에 최초 양도주택을 소유하던 자가 소유하던 조합원입주권을 말함. 이하 “혼인전 조합원입주권”)이 최초 조합원입주권인 경우에는 최초양도주택이 그 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재개발사업 등의 시행기간 중 거주하기 위하여 사업시행인가일 이후 취득된 것으로서 취득 후 1년 이상 거주하였을 것

(나) 혼인전 조합원입주권이 매매 등으로 승계취득된 것인 경우에는 최초 양도주택이 혼인전 조합원입주권을 취득하기 전부터 소유하던 것일 것

(다) 혼인한 날 이전에 취득한 분양권으로서 최초 양도주택이 혼인한 날 이전에 분양권을 취득하기 전부터 소유하던 것일 것

(4) 혼인한 날 이전에 (1) (나)에 해당하는 자가 소유하던 1조합원입주권 또는 분양권에 의하여 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재개발사업등의 관리처분계획등 또는 사업시행 완료에 따라 혼인한 날 이후에 취득하는 주택



사례

▶ 1주택자와 1조합원입주권자가 혼인 후 조합원입주권을 취득하고 종전 주택 양도 시 비과세 여부

1조합원입주권(「소득세법」 제89조제2항에 따른 조합원입주권)의 2분의1 지분을 보유하고 있는 갑과 1주택(이하 “C주택”)을 보유하고 있는 을이 혼인하여 1세대가 1주택과 1조합원입주권을 보유한 상태에서 갑이 2분의1 지분을 보유하고 있던 상가가 조합원입주권(「소득세법」 제89조제2항에 따른 조합원입주권, 이하 “B입주권”)으로 전환된 경우로서 혼인한 날부터 5년 이내에 그리고 B입주권을 취득한 날부터 3년 이내에 C주택을 양도하는 경우 C주택은 「소득세법」 제89조제1항제3호에 따른 1세대 1주택 비과세 규정이 적용되지 않는 것임(사전-2018-법령해석재산-0678, 2019.11.29.)

## 4. 주택과 분양권을 소유한 경우 비과세 특례 (소득령 §156의3)

### 가. 분양권의 정의 (소득법 §88 10.)

“분양권”이란 「주택법」 등에서 정하는 법률에 따른 주택에 대한 공급계약을 통하여 주택을 공급받는 자로 선정된 지위(해당 지위를 매매 또는 증여 등의 방법으로 취득한 것 포함)를 말한다.

#### ☑️ 분양권의 범위(근거 법률)

1. 건축물의 분양에 관한 법률
2. 공동주택 특별법
3. 도시개발법
4. 도시 및 주거환경정비법, 빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법
5. 산업입지 및 개발에 관한 법률
6. 주택법
7. 택지개발촉진법

\* '21.1.1. 이후 취득한 분양권부터 적용

### 나. 분양권을 보유하고 주택 양도시 비과세

#### 1) 분양권 취득일부터 3년 이내에 종전주택 양도(소득령 §156의3②)

국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택(종전의 주택)을 양도하기 전에 분양권을 취득하여 일시적으로 1주택과 1분양권을 소유하게 된 경우 종전의 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후에 분양권을 취득하고 그 분양권을 취득한 날부터 3년 이내(3년 이내에 양도하지 못하는 경우로서 「소득세법 시행규칙」 제75조제1항의 사유에 해당하는 경우 포함)에 종전의 주택을 양도하는 경우에는 1세대 1주택으로 보아 비과세를 적용한다.



#### 사례

##### ▶ 장기임대주택과 분양권 보유 시 거주주택 비과세 특례 적용 여부

「소득세법 시행령」 제155조제20항에 따른 장기임대주택과 거주주택을 소유하는 1세대가 「소득세법 시행령」 제156조의3제2항에 따라 거주주택을 취득한 날부터 1년이 지난 후에 분양권을 취득하고 그 분양권을 취득한 날부터 3년 이내에 거주주택을 양도하는 경우에는 이를 1세대 1주택으로 보아 「소득세법 시행령」 제154조제1항을 적용받을 수 있음(서면-2021-부동산-6294, 2022.3.21.)

## 2) 분양권 취득일부터 3년이 지나 종전주택 양도 (소득령 §156의3③)

아래 요건을 모두 충족하는 경우(㉞, ㉟의 경우) 1세대 1주택 비과세규정을 적용한다. 다만, 요건을 충족하지 못하게 된 때에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 주택 양도 당시 동 특례를 적용받지 아니할 경우에 납부하였을 세액을 양도소득세로 신고·납부하여야 한다(소득령 §156의3⑩).

- (1) 종전 주택이 1세대 1주택 비과세요건을 갖출 것
- (2) 종전 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후에 분양권을 취득(2022.2.15. 이후 취득하는 분양권부터 적용)
- (3) 주택에 대한 공급계약에 따라 취득하는 주택이 완성된 후 3년 이내 그 주택으로 세대전원이 이사하여 1년 이상 계속하여 거주할 것(취학, 근무상 형편, 질병의 요양 등의 경우는 세대원 일부가 이사하지 않더라도 가능)
- (4) 주택에 대한 공급계약에 따라 취득하는 주택이 완성되기 전 또는 완성된 후 3년 이내에 종전주택 양도할 것



### 사례

#### ▶ 「소득세법 시행령」 제156조의3제3항에 따른 1세대 1주택 특례 적용 가능 여부

국내에 1주택(A)을 소유한 1세대가 그 주택을 양도하기 전에 분양권(B)을 취득함으로써 일시적으로 1주택과 1분양권을 소유하게 된 경우 종전주택을 취득한 날부터 1년이 지난 후에 분양권을 취득하고 그 분양권(B)을 취득한 날부터 3년이 지나 종전의 주택(A)을 양도하는 경우로서 「소득세법 시행령」 제156조의3제3항 각 호의 요건을 모두 갖춘 때에는 이를 1세대 1주택으로 보아 같은 영 제154조 제1항을 적용(이하 “해당특례”)하는 것이며, 해당특례 적용 이후 같은 영 제156조의3제3항제1호의 요건을 충족하지 못하게 된 때에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 종전의 주택(A) 양도당시 해당특례를 적용받지 아니할 경우에 납부했을 세액을 양도소득세로 신고·납부하여야 함(서면-2021-부동산-7603, 2022.4.18.)

#### ▶ 주택과 분양권을 소유한 경우 1세대 1주택의 특례 적용 가능 여부

1. 귀 질의1의 경우, 국내에 1주택(A)을 소유한 1세대가 그 주택을 양도하기 전에 분양권(B)을 취득함으로써 일시적으로 1주택과 1분양권을 소유하게 된 경우 종전주택을 취득한 날부터 1년이 지난 후에 분양권을 취득하고 그 분양권(B)을 취득한 날부터 3년이 지나 종전의 주택(A)을 양도하는 경우로서 「소득세법 시행령」 제156조의3 제3항 각 호의 요건을 모두 갖춘 때에는 이를 1세대1주택으로 보아 같은 영 제154조제1항을 적용함
2. 귀 질의2의 경우, 1주택(A)을 소유한 1세대가 그 주택을 취득한 날부터 1년이 지난 후에 분양권(B)을 취득하고 그 분양권(B)을 취득한 날부터 3년이 지나 종전주택을 양도하는 경우, 「소득세법 시행규칙」 제71조제3항 각 호 외의 사유로 인하여 「소득세법 시행령」 제156조의3제3항제1호의 요건을 충족하지 못하는 경우 같은 영 제154조제1항을 적용받을 수 없음(서면-2022-부동산-5433, 2023.1.13.)

### 3) 분양권을 상속받은 경우 (소득령 §156의3④)

상속받은 분양권[피상속인이 상속개시 당시 주택 또는 조합원입주권을 소유하지 않은 경우의 상속받은 분양권만 해당하며, 피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 분양권을 소유한 경우에는 다음 각 호의 순위에 따른 1분양권만 해당하고, 공동상속분양권의 경우에는 제5항제5호에 해당하는 사람이 그 공동상속분양권을 소유한 것으로 본다]과 그 밖의 주택(상속개시 당시 보유한 주택 또는 상속개시 당시 보유한 조합원입주권 또는 분양권에 의하여 사업시행 완료 후 취득한 신축주택만 해당하며, 상속개시일부터 소급하여 2년 이내에 피상속인으로부터 증여받은 주택 또는 조합원입주권이나 분양권에 의하여 사업시행 완료 후 취득한 신축주택은 제외한다. 이하 이 항에서 “일반주택”이라 한다)을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 제154조 제1항을 적용한다. 다만, 상속인과 피상속인이 상속개시 당시 1세대인 경우에는 1주택을 보유하고 1세대를 구성하는 자가 직계존속(배우자의 직계존속을 포함하며, 세대를 합친 날 현재 직계존속 중 어느 한 사람 또는 모두가 60세 이상으로서 1주택을 보유하고 있는 경우만 해당한다)을 동거봉양하기 위해 세대를 합침에 따라 2주택을 보유하게 되는 경우로서 합치기 이전부터 보유하고 있었던 분양권만 상속받은 분양권으로 본다(이하 제5항제4호에서 같다).

- (1) 피상속인이 소유한 기간이 가장 긴 1분양권
- (2) 피상속인이 소유한 기간이 같은 분양권이 2 이상일 경우에는 상속인이 선택하는 1분양권

### 4) 상속받은 주택(또는 조합원입주권 또는 분양권)과 상속 외의 원인으로 취득한 주택 및 상속 외의 원인으로 취득한 조합원입주권을 각각 1개씩 소유하고 있는 경우 (소득령 §156의3⑤)

다음 (1)의 주택 또는 (2)의 조합원입주권 또는 (4)의 분양권과 상속 외의 원인으로 취득한 주택(이하 이 항에서 “일반주택”이라 한다) 및 상속 외의 원인으로 취득한 분양권을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 일반주택과 상속 외의 원인으로 취득한 분양권을 소유하고 있는 것으로 보아 제2항 및 제3항을 적용한다. 이 경우 제2항 및 제3항을 적용받는 일반주택은 상속개시 당시 보유한 주택(상속개시일부터 소급하여 2년 이내에 피상속인으로부터 증여받은 주택 또는 조합원입주권이나 분양권에 의하여 사업시행 완료 후 취득한 신축주택은 제외한다)으로 한정한다. <개정 2022.2.15>

- (1) 상속받은 주택. 이 경우 피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 주택을 소유한 경우에는 제155조제2항 각 호의 순위에 따른 1주택으로 한정한다.
- (2) 피상속인이 상속개시 당시 주택 또는 분양권을 소유하지 않은 경우의 상속받은

조합원입주권. 이 경우 피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 조합원입주권을 소유한 경우에는 제156조의2제6항 각 호의 순위에 따른 1조합원입주권으로 한정한다.

(3) 공동상속조합원입주권의 경우에는 다음 각 목의 순서에 따라 해당 각 목에 해당하는 사람이 그 공동상속조합원입주권을 소유한 것으로 본다.

(가) 상속지분이 가장 큰 상속인

(나) 해당 공동상속조합원입주권의 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업등의 관리처분계획등의 인가일(인가일 전에 주택이 철거되는 경우에는 기존 주택의 철거일을 말한다) 현재 피상속인이 보유하고 있었던 주택에 거주했던 자

(다) 최연장자

(4) 피상속인이 상속개시 당시 주택 또는 조합원입주권을 소유하지 않은 경우의 상속받은 분양권. 이 경우 피상속인이 상속개시 당시 2 이상의 분양권을 소유한 경우에는 제4항 각 호의 순위에 따른 1분양권으로 한정한다.

(5) 공동상속분양권의 경우에는 다음 각 목의 순서에 따라 해당 각 목에 해당하는 사람이 그 공동상속분양권을 소유한 것으로 본다.

(가) 상속지분이 가장 큰 상속인

(나) 최연장자

#### 5) 동거분양 또는 혼인합가하는 경우 (소득령 §156의3⑥)

1주택 또는 1분양권 이상을 보유한 자가 1주택 또는 1분양권 이상을 보유한 자를 동거분양하기 위해 세대를 합친 경우 또는 1주택 1분양권 이상을 보유한 자가 1주택 또는 1분양권 이상을 보유한 자와 혼인한 경우로서 1세대가 1주택과 1분양권, 1주택과 2분양권, 2주택과 1분양권 또는 2주택과 2분양권 등을 소유하게 되는 경우는 제156조의2제8항 또는 제9항에 따른다.



#### 사례

##### ▶ 혼인으로 1주택·1분양권 보유한 1세대에 대한 소득령§156의3의 비과세 특례 적용 여부

1주택을 소유하는 자(이하 “갑”)가 2021.1.1. 이후 취득한 1분양권을 소유하는 자(이하 “을”)와 혼인함으로써 1세대가 1주택과 1분양권을 소유하게 된 후 을이 분양권의 일부 지분(1/2)을 갑에게 증여한 경우로서 혼인한 날부터 5년 이내에 갑이 당초 혼인 전에 소유하던 주택을 양도하는 경우, 「소득세법 시행령」 제156조의3제6항 및 같은 영 제156조의2제9항에 따라 이를 1세대 1주택으로 보아 같은 영 제154조제1항을 적용함(서면-2021-법령해석재산-2139, 2021.8.30.)

- ▶ **종전주택 취득일로부터 1년 이내 주택분양권을 취득하는 경우 소득령§156조의3③ 적용여부**  
'22.2.15. 대통령령 제32420호로 개정된 「소득세법 시행령」 제156조의3 제3항의 시행일('22.2.15.) 전에 분양권을 취득한 경우에는, 해당규정에 따른 '종전의 주택을 취득한 날부터 1년이 지난 후 분양권을 취득하는 요건'을 적용하지 않음(서면-2021-법규재산-3939, 2022.5.31.)
- ▶ **1주택자가 동거분양 합가 후 분양권을 취득하고 종전주택을 양도하는 경우 1세대 1주택 특례 적용 여부**  
국내에 1주택을 보유하는 1세대가 1주택을 보유하는 60세 이상의 직계존속을 동거분양하기 위하여 세대를 합침으로써 1세대 2주택이 된 상태에서 종전주택을 취득한 날부터 1년 이상 지난 후 '21.1.1.이후 분양권을 취득하는 경우로서, 분양권을 취득한 날부터 3년 이내에 그리고 세대합가일로부터 10년 이내에 합가전 보유하던 종전주택을 양도할 때에는 「소득세법 시행령」 제155조제4항 및 같은 영 제156조의3 제2항에 따라 이를 1세대 1주택으로 보아 같은 영 제154조제1항을 적용함(서면-2021-부동산-5364, 2022.7.4.)
- ▶ **분양권을 보유한 1세대가 '21.1.1. 이후 분양권을 취득한 경우 소득령 §155① 적용 여부**  
'20.12.31. 이전 취득한 A분양권을 보유한 1세대가 '21.1.1. 이후 B분양권을 취득한 경우로서 A분양권이 먼저 주택으로 완공된 이후 해당 주택을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제1항에 따른 일시적 2주택 비과세 특례를 적용받을 수 없음(서면-2022-부동산-0329, 2022.12.13.)
- ▶ **신축주택, 장기임대주택, 거주주택, '21.1.1. 이후 취득한 분양권이 완공된 주택을 소유하는 1세대가 양도하는 경우**  
「조세특례제한법」 제99조의2제1항에 따른 신축주택(A주택)과 「소득세법 시행령」 제155조제20항 각 호의 요건을 충족한 장기임대주택(B·C주택) 및 거주주택(D주택)을 소유한 1세대가 2021.1.1. 이후 종전주택(D주택)을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후에 분양권(E분양권)을 취득하고 그 분양권(E분양권)을 취득한 날부터 3년 이내에 종전주택(D주택)을 양도하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제156조의3제2항에 따라 이를 1세대 1주택으로 보아 같은 영 제154조제1항을 적용함(사전-2022-법규재산-0147, 2022.4.26.)

## 5. 「조세특례제한법」상 양도소득세 감면대상 주택

### 가. 장기임대주택에 대한 양도소득세 감면 (조특법 §97)

#### 1) 감면개요

- ✔ 거주자가 5호 이상의 임대주택을 5년 이상 임대(2000년 12월 31일 이전 5호 이상 임대개시)한 후 양도하는 경우에는 양도소득세의 50% 감면 또는 면제
- ✔ 1세대 1주택 비과세 규정을 적용할 때 해당 임대주택은 거주자의 소유주택으로 보지 않음
- ✔ 임대주택을 여러 사람이 공동으로 소유한 경우에는 공동으로 소유하고 있는 임대주택의 호수에 지분비율을 곱하여 호수를 산정함(2019.2.12. 이후 결정·경정분부터 적용)

☞ (임대주택의 호수 × 지분비율) 만큼의 주택을 보유한 것으로 봄(ex. 임대주택 10호의 지분율이 20%인 1인은 2호를 보유한 것으로 봄)

- ☑ 5호 이상 임대를 개시한 시점부터는 다른 주택의 1세대 1주택 비과세 판정시 해당 임대주택은 해당 거주자의 소유주택으로 보지 않으며, 1세대 1주택 비과세 적용 후 의무임대기간을 충족하지 못해도 비과세분을 추정하지 아니함(재재산 46014-20, 2000.1.20.)

## 2) 감면대상

거주자가 2000.12.31. 이전에 5호 이상 임대를 개시하여 5년 이상 임대한 후에 양도하는 해당 임대주택으로서 아래 요건을 모두 충족하는 장기임대주택을 대상으로 한다.

- ① 규모 : 국민주택(해당 건물연면적의 2배 이내의 부수토지 포함)
- ② 신축된 기간
  - 1986.1.1.~2000.12.31. 기간 중 신축된 주택
  - 1985.12.31. 이전에 신축된 공동주택으로서 1986.1.1. 현재 입주된 사실이 없는 주택
  - \* 2001.1.1. 이후에 5호 이상 임대를 개시한 후 양도하는 경우에는 감면이 적용되지 아니함

## 3) 주택임대기간의 계산 (조특령 §97⑤)

- 가) 주택임대기간의 기산일은 주택의 임대를 개시한 날로 할 것
- 나) 상속인이 상속으로 인하여 피상속인의 임대주택을 취득하여 임대하는 경우에는 피상속인의 주택임대기간을 상속인의 주택임대기간에 합산할 것
- 다) 5호 미만의 주택을 임대한 기간은 주택임대기간으로 보지 아니할 것
- 라) 위 가), 나)를 적용할 때 기존 임차인의 퇴거일부터 다음 임차인의 입주일까지의 기간으로서 3월 이내의 기간은 주택임대기간에 산입할 것

## 4) 감면세액 또는 면제

- 가) 50% 감면대상 : 5년 이상 임대한 일반임대주택
- 나) 면제대상
  - ① 10년 이상 임대한 일반임대주택
  - ② 5년 이상 임대한 「민간임대주택에 관한 특별법」 또는 「공공주택 특별법」에 따른 건설임대주택

- ③ 5년 이상 임대한 「민간임대주택에 관한 특별법」 또는 「공공주택 특별법」에 따른 매입임대주택(단, 1995.1.1. 이후 취득 및 임대를 개시한 임대주택으로서 취득 당시 입주사실이 없는 주택에 한함)

※ 감면세액 종합한도 규정이 적용되지 않으며, 감면세액의 20%에 상당하는 세액은 농어촌특별세로 과세됨

## 5) 관련 사례

### ✔ 임대주택을 상속받은 경우 임대기간계산

「조세특례제한법」 제97조에 따른 장기임대주택에 대한 양도소득세 감면을 적용함에 있어 2회 이상 상속이 이루어진 임대주택의 임대기간 계산은 직전 피상속인의 임대기간만을 합산하는 것이며, 이 경우 직전 피상속인이 임대하는 날부터 임대를 개시한 것으로 보는 것임(부동산거래관리과-374, 2010.3.12.)

### ✔ 장기임대주택이 재건축되는 경우 감면소득금액

「조세특례제한법」 제97조에 따른 장기임대주택을 2000년 12월 31일 이전에 임대를 개시하여 5년 이상 임대한 후 재건축 등으로 해당 장기임대주택이 조합원입주권으로 전환되어 양도하는 경우에도 「조세특례제한법」 제97조의 장기임대주택에 대한 양도소득세 감면을 적용받을 수 있는 것이며, 이 경우 「조세특례제한법」 제97조의 장기임대주택을 양도함으로써 발생하는 소득은 당초 취득한 장기임대주택의 재건축 사업계획승인일 현재의 양도차익을 말하는 것임(재산세제과-283, 2010.3.29.)

### ✔ 다가구주택을 다세대주택으로 변경한 경우

「조세특례제한법」 제97조에 따른 장기임대주택에 대한 양도소득세 감면 규정을 적용함에 있어 해당 임대주택이 건설교통부장관이 정하는 다가구용 단독주택의 건축기준에 따른 건축허가를 받아 건축된 다가구주택인 경우에는 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 각 1가구를 1호로 보는 것이며, 임대중인 다가구주택을 당초 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 각 가구에 대한 구조 및 지분 변동 없이 다세대주택으로 전환한 경우에 해당 임대주택의 임대기간 기산일은 당초 주택 임대를 개시한 날로 보는 것임(서면4팀-3891, 2006.11.28.)

### ✔ 장기임대주택을 도시형 생활주택으로 재건축하여 양도하는 경우

「조세특례제한법」 제97조 장기임대주택에 대한 양도소득세의 감면이 적용되는 다세대주택 15호를 멸실하고 「주택법 시행령」 제3조의 도시형 생활주택(기숙사형 주택은 제외)을 15호 이상 신축하여 임대하다가 양도하는 경우 「조세특례제한법 시행령」 제97조제5항의 임대주택 임대기간 계산은 다세대주택과 도시형 생활주택의 임대기간을 합산하는 것임(부동산거래관리과-539, 2010.4.13.)

### ✔ 근린생활시설을 신축하여 주택용으로 임대한 경우

「조세특례제한법」 제97조에 따른 장기임대주택에 대한 양도소득세의 감면을 적용함에 있어 근린생활시설을 신축하여 주택용으로 임대하는 경우에는 감면 대상에 해당하지 아니하는 것임(부동산거래관리과-269, 2011.3.24.)

✔ **장기임대주택을 재건축한 경우 임대기간계산**

「조세특례제한법」 제97조의 장기임대주택에 대한 양도소득세 감면 적용 시 임대하던 주택을 헐고 재건축하여 임대한 경우에는 재건축공사기간은 임대기간에 포함되지 아니하는 것임(서면4팀-556, 2006.3.14.)

✔ **조특법§97 특례 요건 중 “2000.12.31. 이전 5호 이상 임대개시 요건” 충족 여부**

[질의] 「민간임대주택에 관한 특별법」상 매입임대주택 5호를 '00.12.31. 이전 임대 개시 후 5년의 임대기간을 충족하기 전에 당해 매입임대주택 중 1호에 “자가 거주”하다 '00.12.31. 후 다시 임대하여 나머지 임대의무기간을 충족한 경우 쟁점 특례 적용 여부

[회신] 귀 질의와 같이 거주자가 2000년 12월 31일 이전에 「조세특례제한법」 제97조제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 국민주택을 5호 이상 임대를 개시하는 경우 동 규정에 따라 양도소득세의 감면을 적용받을 수 있음(기획재정부 재산세제과-179, 2023.1.30.)

✔ **조특법§97의 감면요건을 충족한 이후 임대주택이 자동말소된 경우 조특법§97 적용 여부**

「조세특례제한법」 제97조(이하 “해당특례”)제1항에 따른 요건을 충족하는 장기임대주택(이하 “해당주택”)과 거주주택을 소유한 1세대가 해당주택을 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 임대등록이 자동말소된 이후에도 계속 임대하다 양도하는 경우 해당특례를 적용할 수 있는 것이며, 이 경우 거주주택을 해당주택의 임대등록이 말소된 이후 5년 이내에 양도하지 않더라도 「조세특례제한법」 제97조제2항을 적용할 수 있음(서면-2021-법규재산-3777, 2022.11.14.)

✔ **양도당시 임대주택 외의 용도로 사용하는 경우**

임대주택을 5년 이상 임대한 후 임대주택 외의 용도로 사용하다 양도하는 경우에는 장기임대 주택에 대한 감면규정을 적용받을 수 없음(재산46014-558, 2000.5.9.)

✔ **양도소득세가 감면되는 장기임대주택의 범위**

「조세특례제한법」 제97조(장기임대주택에 대한 양도소득세의 감면) 규정을 적용함에 있어 임대주택을 5년(또는 10년) 이상 임대한 후 임대주택 외의 용도로 사용하다 양도하는 경우에는 당해 감면 규정을 적용받을 수 없는 것임(재산세과-640, 2009.3.27.)

✔ **양도일 현재 상가로 양도하는 경우 조특법§97 장기임대주택의 감면규정 적용 여부**

주택에 대한 매매계약을 체결하고, 그 매매특약에 따라 잔금청산 전에 주택을 상가로 용도변경한 경우 2022.10.21. 이후 매매계약을 체결하는 경우부터 1세대1주택 비과세, 장기보유특별공제(표1, 표2) 및 다주택자 중과세율 적용 여부 등 판정 시 양도물건의 판정 기준일은 양도일(잔금청산일)이며(기획재정부 재산세제과-1322, 2022.10.21.),

또한, 양도일 현재 상가를 양도하는 경우, 「조세특례제한법」 제97조의 장기임대주택에 대한 양도소득세 감면규정은 적용할 수 없는 것임(서면-2022-법규재산-4201, 2022.12.22.)

✔ **조세특례제한법§97 및 조세특례제한법§97의4 규정의 중복 적용 여부**

거주자가 주택을 양도하여 「조세특례제한법」 제97조 및 같은 법 제97조의4 규정을 동시에 적용받는 경우에는 같은 법 제127조제7항 본문에 따라 그 거주자가 선택하는 하나의 감면규정만을 적용함(서면-2022-부동산-3305, 2022.11.22.)

## 나. 신축임대주택에 대한 양도소득세 면제 (조특법 §97의2)

### 1) 감면개요

- ✔ 1호 이상의 신축임대주택을 포함하여 2호 이상의 임대주택을 5년 이상 임대하는 거주자가 국민주택 (이에 딸린 해당 건물 연면적의 2배 이내의 토지를 포함함)을 5년 이상 임대한 후 양도하는 경우에는 그 주택(신축임대주택)을 양도함으로써 발생하는 소득에 대한 양도소득세를 면제함
- ✔ 2호 이상 임대를 개시한 시점부터는 다른 주택의 1세대 1주택 비과세 판정시 해당 임대주택은 해당 거주자의 소유주택으로 보지 않으며, 1세대 1주택 비과세 적용 후 의무임대기간을 충족하지 못해도 비과세분을 추징하지 아니함(재재산 46014-20, 2000.1.20.)

### 2) 면제대상

거주자가 1호 이상의 신축임대주택을 포함하여 2호 이상의 임대주택을 5년 이상 임대한 후 양도하는 해당 신축임대주택

### 3) 면제요건

아래 요건을 모두 충족하는 주택(단, ②와 ③의 요건은 둘 중 하나만 충족하여도 가능)

- ① 국민주택일 것
- ② 「민간임대주택에 관한 특별법」 또는 「공공주택 특별법」에 따른 건설임대주택으로 다음의 어느 하나에 해당하는 주택
  - 1999.8.20. ~ 2001.12.31. 기간 중에 신축된 주택
  - 1999.8.19. 이전에 신축된 공동주택으로서 1999.8.20. 현재 입주된 사실이 없는 주택
- ③ 「민간임대주택에 관한 특별법」 또는 「공공주택 특별법」에 따른 매입임대주택으로 다음의 어느 하나에 해당하는 주택 중 1999.8.20. 이후 취득(1999.8.20. ~ 2001.12.31. 기간 중 매매계약하고 계약금 지급한 경우에 한함) 및 임대를 개시한 주택일 것
  - 1999.8.20. 이후에 신축된 주택
  - 1999.8.19. 이전에 신축된 공동주택으로서 1999.8.20. 현재 입주된 사실이 없는 주택
- ④ 「민간임대주택에 관한 특별법」에 의하여 임대사업자로 등록할 것
- ⑤ 위 신축임대주택 1호 이상을 포함하여 2호 이상의 임대주택을 5년 이상 임대하고 양도할 것

#### 4) 면제세액

양도소득세 전액이 면제되며, 감면세액 종합한도규정이 적용되지 않으나, 감면세액의 20%는 농어촌특별세로 과세된다.

※ 신축임대주택이 아닌 일반임대주택은 감면적용대상 아님

#### 5) 관련 사례

##### ☑ 분양권을 매입하여 취득한 주택의 신축임대주택 해당 여부

「조세특례제한법」 제97조의2제1항제2호에 따른 매입임대주택으로 양도소득세의 감면특례가 적용되는 주택에는 타인으로부터 분양권을 구입하여 취득하는 것이 포함되는 것임  
(기획재정부 재산세제과-330, 2011.5.6.)

##### ☑ 재건축 주택의 신축임대주택 해당 여부 등

「도시 및 주거환경정비법」에 따른 주택재건축사업 시행으로 정비사업조합의 조합원이 취득한 재건축 주택은 「조세특례제한법」 제97조의2제1항제1호의 건설임대주택에 해당되지 않는 것이며,

「도시 및 주거환경정비법」 제48조의 규정에 따른 관리처분계획의 인가로 인하여 취득한 입주자로 선정된 지위를 타인으로부터 취득한 후 주택재건축사업 시행으로 취득한 재건축된 주택은 「조세특례제한법」 제97조의2제1항제2호의 매입임대주택에 해당되지 아니하는 것임  
(재산세제과-1064, 2009.6.15.)

##### ☑ 특례기간 중 계약체결하여 취득한 주택에서 거주하다 임대하는 경우 감면 적용 여부

신축임대주택 특례적용기간 중 A·B 주택을 취득한 후 A주택을 5년 이상 임대하고, B주택을 본인이 거주하다 5년 이상 임대한 후 양도할 경우에는 「조세특례제한법」 제97조의2를 적용하지 아니하는 것임(부동산거래관리과-1101, 2010.8.25.)

##### ☑ 1999년 8월 20일부터 2001년 12월 31일까지 신축한 주택을 5년 이상 임대한 후 양도하는 경우 조특법 §97의2 적용 여부

- 「조세특례제한법 시행령」 제97조의2제1항에 따른 거주자가 1999년 8월 20일부터 2001년 12월 31일까지의 기간중에 신축된 같은 항 각 호에 따른 국민주택을 5년 이상 임대한 후 양도하는 경우에는 「조세특례제한법」 제97조의2에 따라 양도소득세를 감면하는 것임
- 거주자가 양도하는 주택이 「조세특례제한법」 제97조의2에 따른 신축임대주택에 대한 양도소득세 감면 특례와 같은 법 제99조의3에 따른 신축주택 취득자에 대한 양도소득세 과세특례를 모두 적용받을 수 있는 경우 같은 법 제127조제7항에 따라 거주자가 선택하는 하나의 감면규정만을 적용받을 수 있는 것이며, 이 경우 같은 법 제97조의2 및 제99조의3은 같은 법 제133조에 따른 감면한도를 적용받지 않는 것임
- 거주자가 2001년 5월 23일부터 2002년 12월 31일까지의 기간 중에 자기가 신축하여 사용승인 또는 사용검사를 받은 전용면적(주거전용으로 사용되는 지하실 부분의 면적을 포함) 165㎡ 이하의

서울특별시 소재 주택을 2003년 1월 1일 이후 양도하는 경우에는 양도 당시 실지거래가액이 6억원을 초과하여도 「조세특례제한법」 제99조의3에 따른 신축주택 취득자에 대한 양도소득세 과세특례 대상에 해당하는 것임

- 또한, 「조세특례제한법」 제97조의2에 따른 신축임대주택과 같은 법 제99조의 3에 따른 신축주택을 보유하는 거주자가 같은 법 제99조의3에 따른 신축주택을 양도하는 경우로서 해당 신축주택이 「소득세법」 제89조제1항제3호 및 「소득세법 시행령」 제156조에 따른 1세대 1주택이면서 고가주택에 해당하는 경우에는 「소득세법」 제95조제3항 및 「소득세법 시행령」 제160조에 따라 과세대상 양도소득금액을 산정한 후 「조세특례제한법」 제99조의3에 따른 신축주택 취득자에 대한 양도소득세 과세특례를 적용하는 것임(사전-2017-법령해석재산-0643, 2017.12.28.)

#### ☑ 임대기간의 기산일

「조세특례제한법」 제97조 및 같은 법 시행령 제97조의 규정에 따른 장기임대주택에 대한 양도소득세 등의 감면에 있어서 장기임대주택의 기산일은 소재지 관할세무서장이 확인한 사실상의 임대를 개시한 날을 기준으로 할 수 있음(재재산-1291, 2004.9.23.)

#### ☑ 임대등록이 자동말소된 임대주택 양도시, 조특법§97의2 특례 적용 가능 여부

「조세특례제한법」 제97조의2(이하 “쟁점특례”라 함) 제1항에 따른 신축임대주택을 5년 이상 임대한 경우로서 해당 신축임대주택의 임대등록이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 자동말소된 상태로 양도하는 경우에도 쟁점특례를 적용받을 수 있는 것임(서면-2020-법규재산-3672, 2023.2.14.)

### 다. 장기일반민간임대주택 등에 대한 양도소득세 과세특례 (조특법 §97의3)

(2014.1.1. 이후 양도분부터 적용)

#### 1) 적용대상 (조특법 §97의3①, 조특령 §97의3②,③)

거주자가 '20.12.31.(민간임대주택법 §2 2.에 따른 민간건설임대주택의 경우 '24.12.31.)까지 공공지원민간임대주택(민간임대주택법 §2 4.) 또는 장기일반민간임대주택(민간임대주택법 §2 5.)을 등록하여,

아래 ①~④ 의 요건을 모두 충족하고 양도하는 경우에는 임대기간 중에 발생하는 소득에 대한 장기보유특별공제액 계산시 50%를 적용하며, 10년 이상 계속하여 임대한 후 양도하는 경우에는 70%의 공제율을 적용한다.

다만, '20.7.11. 이후 아파트를 장기일반민간임대주택으로 등록 신청한 경우와 단기민간임대주택을 공공지원민간임대주택 또는 장기일반민간임대주택으로 변경 신고한 주택은 제외된다.

- ① 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 100분의 5를 초과하지 아니할 것

이 경우 임대료 등 증액 청구는 임대차계약 또는 약정한 임대료 등의 증액이 있는 후 1년 이내에는 하지 못하고, 임대사업자가 임대료등의 증액을 청구하면서 임대 보증금과 월임대료를 상호 간에 전환하는 경우에는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제44조제4항에 따라 정한 기준을 준용한다.

☞ 임대료 5% 증액제한 규정은 '20.2.12. 이후 주택임대차계약을 체결하거나 기존 계약을 갱신하는 분부터 적용하고, 임대료 전환비율 규정은 '20.2.12. 이후 전환하는 분부터 적용함

임대보증금을 월임대료로 전환하거나 월임대료를 임대보증금으로 전환하는 경우 “임차인의 동의”를 받아야 하며, 전환되는 금액에 아래 ㉠, ㉡ 중 낮은 비율을 곱한 금액을 초과할 수 없다.[㉠ 10%, ㉡ 한국은행 기준금리(3.50%) + 월차임전환시산정률(2%)]

» **최근 한국은행 기준금리 변동현황**

변경일자	기준금리(%)	월차임전환시산정률(%)	변경일자	기준금리(%)	월차임전환시산정률(%)
'23-01-13	3.50	2	'21-08-26	0.75	2
'22-11-24	3.25	2	'20-09-29	0.50	2
'22-10-12	3.00	2	'20-05-28	0.50	3.5
'22-08-25	2.50	2	'20-03-17	0.75	3.5
'22-07-13	2.25	2	'19-10-16	1.25	3.5
'22-05-26	1.75	2	'19-07-18	1.50	3.5
'22-04-14	1.50	2	'18-11-30	1.75	3.5
'22-01-14	1.25	2	'17-11-30	1.50	3.5
'21-11-25	1.00	2	'16-06-09	1.25	3.5

☞ 임대료증액 제한 기준이 되는 최초의 계약은 준공공임대주택으로 등록된 후 작성한 표준임대차계약이 되는 것임(기획재정부 재산세제과-527, 2018.6.18.)

② 국민주택규모 이하의 주택(다가구주택일 경우에는 가구당 전용면적기준)

☞ 국민주택규모 : 전용면적 85㎡(수도권을 제외한 도시지역이 아닌 읍·면 지역은 100㎡) 이하

③ 장기일반민간임대주택등의 임대개시일부터 8년 이상 임대할 것

8년 이상 또는 10년 이상 계속하여 임대한 경우라 함은 공공지원민간임대주택(민간임대주택법 §2 4.) 또는 장기일반민간임대주택(민간임대주택법 §2 5.)으로 각각 10년 또는 8년 이상 계속하여 등록하고 그 등록한 기간 동안 통산하여 각각 10년 또는 8년 이상 임대한 경우를 말한다.

✔ **재건축·재개발사업 등으로 임대할 수 없는 경우 임대기간 계산 (조특령 §97의3②1.)**

재건축·재개발사업, 소규모재건축사업, 리모델링으로 임대할 수 없는 경우에는 관리처분계획 인가일 (소규모주택 정비사업의 경우 사업시행계획인가일, 리모델링의 경우 허가일·사업계획 승인일) 전 6개월부터 준공일 후 6개월까지 기간 동안에도 계속하여 임대한 것으로 보며, 임대기간을 계산할 때는 실제로 임대한 기간만 포함함

✔ **아파트를 임대하는 민간매입임대주택이 자동말소되는 경우 임대기간 계산 (조특령 §97의3②2.)**

종전의 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제5호에 따른 장기일반민간임대주택 중 아파트를 임대하는 민간매입 임대주택이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5호에 따라 자동말소되는 경우에는 8년 동안 등록 및 임대한 것으로 봄

④ 장기일반민간임대주택등의 임대개시일 당시 6억원(수도권 밖 3억원)을 초과하지 아니할 것(18.9.14. 이후 새로 취득하는 주택부터 적용)

2) 장기보유특별공제율 (조특법 §97의3①)

- ① 8년 이상 계속하여 임대한 후 양도하는 경우 50% 적용
- ② 10년 이상 계속하여 임대한 후 양도하는 경우 70% 적용

3) 임대기간의 계산 (조특령 §97의3④)

- ① 「소득세법」에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따른 임대사업자 등록을 하고 장기일반민간임대주택등으로 등록하여 임대하는 날부터 기산
- ② 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따른 단기민간임대주택을 장기일반민간임대주택 등으로 변경신고한 경우에는 최대 4년을 한도로 기존 임대기간 전체를 장기일반민간임대주택 등의 임대기간으로 인정(개정 전 「민간임대주택에 관한 특별법 시행령」 제34조제1항 제3호)
- ③ 상속시 피상속인의 임대기간을 합산하며, 기존 임차인의 퇴거일부터 다음 임차인의 입주일까지의 기간으로서 3개월 이내의 기간은 임대기간에 산입
- ④ 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재건축사업, 재개발사업, 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 소규모주택정비사업 또는 「주택법」에 따른 리모델링으로 인하여 임대할 수 없는 경우에는 해당 주택의 관리처분계획(소규모주택정비 사업의 경우에는 사업시행계획, 리모델링의 경우에는 허가일 또는 사업계획승인일을 말한다) 인가일 전 6개월부터 준공일 후 6개월까지의 기간 동안 계속하여 임대한 것으로 보되, 임대기간 계산 시에는 실제 임대기간만 포함

4) 장기보유특별공제 대상 양도차익 (조특령 §97의3⑤)

(신설) '21.2.17. 이후 양도하는 분부터 적용하며, (개정) '23.2.28. 이후 양도하는 분부터 장기보유 특별공제액을 계산할 때 70% 공제율\*을 적용할 때에는 임대기간 중에 발생한 양도차익에 한정하여 적용하며, 임대기간 중 양도차익은 기준시가를 기준으로 산정한다.

\* 2023.1.1. 이전 등록분은 종전의 규정(8년 50%, 10년 이상 70%)에 따름(법률 제19199호 부칙 38조)

5) 중복적용 배제

- ① 「조세특례제한법」 제97조의4 “장기임대주택에 대한 양도소득세의 과세특례”와 중복하여 적용하지 아니한다.
- ② 「조세특례제한법」 제97조의3 및 제98조의3 규정을 동시에 적용받는 경우에는 같은 법 제127조제7항 본문에 따라 그 거주자가 선택하는 하나의 감면규정만을 적용한다 (서면-2017-법령해석재산-0404, 2019.3.28.).



사례

▶ 임대임대기간 경과 후에도 임대요건 등을 준수해야 조특법 §97의3 특례 적용이 가능한지 여부

「조세특례제한법」 제97조의3(이하 “쟁점특례”라 함) 제1항에 따른 장기일반민간임대주택등(이하 “쟁점주택”이라 함)을 같은 법 시행령 제97조의3제3항 각 호의 요건을 모두 충족하면서 의무임대기간 동안 계속하여 임대한 후 양도하는 경우, 양도일 현재까지 쟁점주택을 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제4호 또는 제5호에 따른 임대주택으로 등록하여 임대하고 있지 않은 경우에도 쟁점특례를 적용받을 수 있는 것임 (서면-2021-법규재산-8062, 2022.3.16.)

▶ 매입임대주택을 장기일반민간임대주택으로 변경 등록한 경우 임대료 증액 제한 기준이 되는 최초의 임대차계약

거주자가 소유주택을 「(구)임대주택법」에 따른 매입임대주택으로 등록하여 임대차계약에 따라 임대하다 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따른 단기민간임대주택으로 변경 등록하고 다시 장기일반 민간임대주택으로 변경 등록한 후 기존임대차계약이 만료되어 재계약하거나 새로운 임차인과 계약을 체결하는 경우 「조세특례제한법」 제97조의3제1항제2호에 따른 임대료증액 제한 기준이 되는 임대차계약은 장기일반 민간임대주택으로 등록 당시 존속 중인 표준임대차계약이 되는 것임(사전-2019-법령해석재산-0305, 2019.10.31.)

▶ 조특법 §97의3에 따른 장기보유특별공제 적용방법

주택의 보유기간 중 임대를 개시하여 「조세특례제한법」 제97의3에 따른 특례를 적용하는 경우 장기일반민간 임대주택등의 장기보유특별공제액은 「소득세법」 제95조제1항에 따른 양도차익 중에서 「조세특례제한법 시행령」 제97조의5제2항을 준용하여 계산한 「임대기간 중에 발생한 양도차익」에 「조세특례제한법」 제97의3에 따른 공제율(50% 또는 70%)을 곱하여 계산한 금액과 그 외 나머지

양도차익에 「소득세법」 제95조제2항 및 제4항에 따른 자산의 보유기간별 공제율을 곱하여 계산한 금액을 합하여 산정하는 것임(사전-2021-법령해석재산-1392, 2021.10.28.)

▶ **임대기간 중 일반임대차계약서를 작성하여 임대료 5% 초과 시 조특법 §97의3 적용 여부**

구(舊) 「임대주택법」에 따른 매입임대주택을 준공공임대주택으로 변경한 경우로서 이후 변경 당시에 존속 중인 임대차계약을 갱신할 때 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5%를 초과한 경우에는 「조세특례제한법」 제97조의3에 따른 과세특례를 적용 받을 수 없는 것임(사전-2021-법령해석재산-0921, 2021.12.28.)

▶ **'18.9.13. 이전 취득한 6억원 초과 주택지분을 '18.9.14. 이후 이전하는 경우 조특법 §97의3 특례의 적용범위**

[질의] '18.9.13. 이전 장기일반민간임대주택(준공공임대주택) 또는 주택을 취득할 수 있는 권리를 취득한 경우로서,

[질의1] 별도세대원간 공동으로 소유하던 기준시가 6억원 초과 장기일반민간임대주택을 '18.9.14. 이후 단독으로 지분 정리한 경우, 조세특례제한법§97의3의 특례요건을 충족하는 당초 지분에 대하여 조세특례제한법§97의3의 특례(이하 "특례규정")를 적용할 수 있는지 여부

(제1안) 특례요건을 충족한 당초 지분 특례규정 적용 가능

(제2안) 1호 미만이므로 특례규정 적용 불가

[질의2] 동일세대원인 배우자에게 기준시가 6억원 초과 장기일반민간임대주택을 '18.9.14. 이후 일부 증여한 경우, 특례규정 적용범위

(제1안) 주택 전체 특례규정 적용 가능

(제2안) '18.9.13. 이전부터 보유한 특례요건을 충족한 일부지분

(제3안) 1호 미만이므로 주택 전체 특례규정 적용 불가

[회신] 사례1과 사례2 모두 1안이 타당함(기획재정부 재산세제과-1420, 2022.11.14.)

▶ **포괄양수한 임대주택을 '20.7.10. 이전에 장기일반민간임대주택 등록 후 자동말소시 조특법 §97의3 적용 여부**

「민간임대주택에 관한 특별법」(법률 제17482호 민간임대주택에 관한 특별법 일부개정법률로 개정되기 전의 것) 제2조제5호에 따른 장기일반민간임대주택 중 아파트를 임대하는 민간매입임대주택이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 등록이 말소되는 경우 해당 주택은 8년 동안 등록 및 임대한 것으로 보아 「조세특례제한법」 제97조의3제1항 본문에 따른 과세특례를 적용하며, 같은 항 단서는 적용하지 않음(서면-2021-부동산-7262, 2022.12.6.)

▶ **매입임대주택을 준공공임대주택으로 변경 등록하지 아니한 경우 조특법 §97의3 적용 여부**

거주자가 소유주택을 (구)「임대주택법」에 따른 매입임대주택으로 등록하여 임대차계약에 따라 임대하다 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따른 장기일반민간임대주택으로 변경 등록하지 아니한 경우에는 「조세특례제한법」 제97조의3에 따른 과세특례는 적용되지 않음(서면-2020-부동산-3267, 2022.8.23.)

▶ **장기일반민간임대주택이 재건축사업으로 국민주택규모를 초과하게 되는 경우 조특법 §97의3에 따른 과세특례가 적용 여부**

장기일반민간임대주택의 보유기간 중 재건축사업으로 장기일반민간임대주택이 「주택법」 제2조제6호에 따른 국민주택규모를 초과하게 되는 경우에는 「조세특례제한법」 제97조의3에 따른 장기일반민간임대주택등에 대한 양도소득세의 과세특례가 적용되지 않음(서면-2021-법규재산-6935, 2022.4.21.)

▶ **민간임대주택의 주택과 부수토지의 소유자가 다른 경우 조특법 §97의3 특례 적용범위**

[질의] 민간임대주택의 주택부분과 부수토지의 소유자가 다른 경우 주택 전체에 대하여 조특법 §97의3 특례 적용여부

(제1안) 적용 가능

(제2안) 적용 불가(주택부분만 적용)

[회신] 귀 질의의 경우 제2안이 타당함(기획재정부 조세정책과-2527, 2023.12.27.)

**라. 장기임대주택에 대한 장기보유특별공제 (조특법 §97의4)**

(2014.1.1. 이후 양도분부터 적용)

1) 적용대상 (조특법 §97의4①, 조특령 §97의4)

- ① 거주자 또는 비거주자가 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제2호에 따른 민간건설 임대주택, 같은 법 제2조제3호에 따른 민간매입임대주택, 「공공주택 특별법」 제2조제1호의2에 따른 공공건설임대주택 또는 같은 법 제2조제1호의3에 따른 공공매입 임대주택으로서 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목 및 다목에 따른 장기임대주택(비거주자가 소유한 주택 포함)주택
- ② 「민간임대주택에 관한 특별법」 및 「소득세법」에 따른 임대사업자등록과 사업자 등록을 한 임대사업자가 6년 이상 임대한 후 양도하는 주택

2) 장기보유특별공제율

「소득세법」 제95조제1항에 따른 보유기간별 공제율(연 2%, 최대 30%)에 임대기간에 따라 다음의 추가공제율을 더한다.

임대기간	추가공제율
6년 이상 7년 미만	2%
7년 이상 8년 미만	4%
8년 이상 9년 미만	6%
9년 이상 10년 미만	8%
10년 이상	10%

### 3) 임대기간 계산

- ① 「소득세법」에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대 사업자등록을 하거나, 「공공주택 특별법」 제4조에 따른 공공주택사업자로 지정되어 임대하는 날부터 임대를 개시한 것으로 본다.
- ② 상속시 피상속인의 임대기간을 합산하며, 기존 임차인의 퇴거일부터 다음 임차인의 입주일까지의 기간으로서 3개월 이내의 기간은 임대기간에 산입한다.

### 4) 중복적용 배제

- ① 「조세특례제한법」 제97조의4 및 제99조의3 규정을 동시에 적용받는 경우에는 같은 법 제127조제7항 본문에 따라 그 거주자가 선택하는 하나의 감면규정만 적용한다(기획재정부 재산세제과-182, 2019.2.20.).
- ② 거주자가 주택을 양도하여 「조세특례제한법」 제97조 및 같은 법 제97조의4 규정을 동시에 적용받는 경우에는 같은 법 제127조제7항 본문에 따라 그 거주자가 선택하는 하나의 감면규정만을 적용한다(서면-2022-부동산-3305, 2022.11.22.).
- ③ 「조세특례제한법」 제97조의3 “장기일반민간임대주택에 대한 양도소득세의 과세특례”와 중복하여 적용하지 아니한다.



#### 사례

##### ▶ 사업성이 인정되는 소득에 조특법 §97의4 적용 여부

「조세특례제한법」 제97조의4는 장기임대주택에 대한 양도소득세 과세특례제도로 사업소득에는 적용되지 아니하는 것임(기준-2016-법령해석재산-0279, 2017.1.26.)

##### ▶ 장기임대주택 자동말소 후 양도 시 조특법 §97의4에 따른 추가공제율 산정을 위한 임대기간 만료일

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목 및 다목에 해당하는 장기임대주택(법률 제17482호 민간임대 주택에 관한 특별법 일부개정법률 부칙 제5조제1항이 적용되는 주택)이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 임대의무기간이 종료한 날 등록이 말소(자동말소)된 경우로서 해당 자동말소된 장기임대주택을 양도하는 경우, 「조세특례제한법」 제97조의4에 따른 추가공제율 적용시 임대기간은 「조세특례제한법 시행령」 제97조의4제2항에 따른 임대개시일부터 자동말소일까지의 기간에 따라 산정하는 것임(서면-2021-법규재산-1422, 2022.6.21.)

## 마. 장기일반민간임대주택 등에 대한 양도소득세 감면 (조특법 §97의5)

### 1) 감면개요

- ✔ 거주자가 장기일반민간임대주택 등을 양도하는 경우에는 임대기간 중 발생한 양도소득에 대한 양도소득세의 100%에 상당하는 세액을 감면

### 2) 감면대상

거주자가 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제4호에 따른 공공지원민간임대주택 또는 같은 법 제2조제5호에 따른 장기일반민간임대주택을 양도하는 경우에는 임대기간 중 발생한 양도소득에 대한 양도소득세의 100%에 상당하는 세액을 감면한다.

### 3) 감면요건 (아래 요건을 모두 충족하는 주택)

\* 2015.1.1. 이후 최초로 취득하는 분부터 적용

- ① 2018년 12월 31일까지 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제3호의 민간매입임대 주택 및 「공공주택 특별법」 제2조제1호의3에 따른 공공매입 임대주택을 취득(2018년 12월 31일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우 포함)하고, 취득일로부터 3개월 이내에 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따라 장기일반민간임대주택등으로 등록할 것
- ② 장기일반민간임대주택등으로 등록 후 10년 이상 계속하여 장기일반민간임대주택 등으로 임대한 후 양도할 것
- ③ 임대기간 중 임대보증금 또는 임대료 증액 제한 요건은 위 다.의 1)적용요건과 동일함

### 4) 임대기간 계산

- ① 장기일반민간임대주택등의 10년 이상 계속 임대기간 계산(조특령 §97의5①)  
장기일반민간임대주택등으로 등록 후, 장기일반민간임대주택등으로 10년 이상 계속하여 등록하고 그 등록한 기간 동안 계속하여 10년 이상 임대하여야 한다. 다만, 다음의 경우에는 해당 기간동안 계속하여 임대한 것으로 한다.
  - ㉠ 기존 임차인의 퇴거일부터 다음 임차인의 주민등록을 이전하는 날까지의 기간으로서 6개월 이내의 기간
  - ㉡ 「조세특례제한법 시행령」 제72조제2항 각 호의 법률에 따라 협의매수 또는 수용되어 임대할 수 없는 경우의 해당 기간

㉞ 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재건축사업 또는 재개발사업, 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 소규모주택정비사업 또는 「주택법」에 따른 리모델링의 사유로 임대할 수 없는 경우에는 해당 주택의 관리처분계획(소규모주택정비사업의 경우에는 사업시행계획, 리모델링의 경우에는 허가일 또는 사업계획승인일을 말한다) 관리처분계획 인가일 전 6개월부터 준공일 후 6개월까지의 기간

- ② 장기일반민간임대주택등의 임대기간은 아래와 같이 계산하고, 임대의 개시일은 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록을 하고 장기일반민간임대주택등으로 등록하여 임대하는 날로 한다.
  - ㉠ 주택임대기간의 기산일은 주택의 임대를 개시한 날
  - ㉡ 상속으로 피상속인의 임대주택을 취득하여 임대하는 경우에는 피상속인의 임대기간을 상속인의 임대기간에 합산

### 5) 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5%를 초과하지 아니할 것

임대료등 증액 청구는 임대차계약 또는 약정한 임대료등의 증액이 있을 후 1년 이내에는 하지 못하고, 임대사업자가 임대료등의 증액을 청구하면서 임대보증금과 월임대료를 상호간에 전환하는 경우에는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제44조제4항에 따라 정한 기준을 준용한다(임대료 5% 증액제한 규정은 '20.2.12. 이후 주택임대차계약을 체결하거나 기존 계약을 갱신하는 분부터 적용하고, 임대료 전환비율 규정은 '20.2.12. 이후 전환하는 분부터 적용함).

### 6) 감면세액

임대기간 중 발생한 양도소득에 대한 양도소득세의 100%에 상당하는 세액을 감면하며, 감면세액 종합한도규정이 적용되지 않으나, 감면세액의 20%는 농어촌특별세로 과세된다.

한편, 임대기간 중 발생한 양도소득은 다음 계산식에 따라 계산한 금액으로 한다. 이 경우 새로운 기준시가가 고시되기 전에 취득 또는 양도하거나 제1항에 따른 임대기간의 마지막 날이 도래하는 경우에는 직전의 기준시가를 적용하여 계산한다.

$$\text{「소득세법」 제95조제1항에 따른 양도소득금액} \times \frac{\text{임대기간의 마지막 날의 기준시가} - \text{취득 당시 기준시가}}{\text{양도 당시 기준시가} - \text{취득 당시 기준시가}}$$

## 7) 중복적용 배제 (조특법 §97의5②)

「조세특례제한법」 제97조의3 “장기일반민간임대주택등에 대한 양도소득세의 과세특례” 및 같은 법 제97조의4 “장기임대 주택에 대한 양도소득세의 과세특례”와 중복하여 적용하지 아니한다.



### 사례

▶ 「주택법」에 따른 리모델링 사업으로 국민주택규모보다 면적이 넓어진 경우, 조특법 §97의5에 의해 양도소득세 감면되는지 여부

「조세특례제한법」 제97조의5에 따른 장기일반민간임대주택 등에 대한 양도소득세 감면을 적용함에 있어서 장기일반민간임대주택의 보유기간 중 리모델링사업으로 장기일반민간임대주택이 「주택법」 제2조 제6호에 따른 국민주택규모를 초과하게 되는 경우에는 「조세특례제한법」 제97조의5에 따른 감면대상에 해당하지 않는 것임(서면-2020-법령해석재산-2164, 2020.9.22.)

▶ 준공공임대주택 양도 시 양도소득세 감면요건 판정 기준일

[질의] 준공공임대주택으로서 의무임대기간 10년 이상의 요건은 충족하였으나 양도 시 준공공임대주택으로서 요건을 충족하지 못한 경우 임대기간에 대한 감면 적용 여부

(제1안) 양도소득세 감면 적용 대상에 해당함(기획재정부 조세법령운용과-493, 2019.4.9.)

▶ 분양권을 취득하고 준공공임대주택등으로 등록한 경우 조특법 §97의5 적용 여부

2017.12.31. 이전 분양권을 승계 취득하고, 아파트가 완공된 후 3개월 이내에 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따라 준공공임대주택등으로 등록할 경우 「조세특례제한법」 제97조의5제1항에 따른 양도소득세 감면 대상에 해당하는 것임(기획재정부 재산세제과-465, 2017.7.24.)

▶ 증여받은 주택을 준공공임대주택으로 등록한 경우 조특법 §97의5 적용 여부

거주자가 배우자로부터 2017년 12월 31일까지 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제3호의 민간매입 임대주택을 증여로 취득한 경우 「조세특례제한법」 제97조의5제1항제1호의 취득 요건을 갖춘 것으로 보는 것임(서면-2016-법령해석재산-3039, 2017.4.3.)

▶ 준공공임대주택의 임대 중 재개발·재건축되는 경우 임대기간 계산 방법

「조세특례제한법」 제97조의5에 따른 준공공임대주택을 임대하던 중 「도시 및 주거환경 정비법」에 따른 주택재건축사업 또는 주택재개발사업의 사유가 발생한 경우 주택재건축사업 또는 주택재개발사업 전과 후 준공공임대주택의 임대기간을 통산하는 것임(서면-2016-법령해석재산-4571, 2016.11.25.)

▶ 준공공임대주택의 임대기간 중 재개발·재건축되는 경우 감면 적용 여부 등

거주자가 「조세특례제한법」 제97조의5에 따른 준공공임대주택을 임대하던 중 「도시 및 주거환경 정비법」에 따른 주택재건축사업 또는 주택재개발사업으로 신축된 주택을 취득하고 준공공임대 주택으로 등록하여 임대를 개시하는 경우 신축주택의 임차인과의 계약을 최초의 임대차계약으로 보아 임대보증금 및 임대료를 산정하는 것임

아울러, 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 주택재건축사업 또는 주택재개발사업으로 국민주택규모를 초과하는 1개의 신축주택을 취득하고 양도하는 경우에는 「조세특례제한법」 제97조의5에 따른 감면대상에 해당하지 않는 것이며,

분담금을 추가로 납부하지 않고 「도시 및 주거환경정비법」 제48조제1항제7호다목에 따라 국민주택 규모 이하의 2개의 신축주택을 취득하여 「조세특례제한법」 제97조의5에 따른 준공공임대주택으로 계속 임대한 경우 종전주택과 임대기간을 통산하여 10년 이상 임대하는 등 감면 요건을 충족한 경우에는 같은 법 같은 조에 따른 감면대상에 해당하는 것임(서면-2017-법령해석재산-0082, 2017.11.24.)

▶ **각 공실기간을 합산한 기간이 6개월을 초과하는 경우에 조특령§97의5①1.에 따라 계속 임대한 것으로 보는지 여부**

「조세특례제한법 시행령」 제97조의5제1항제1호의 기존 임차인의 퇴거일로부터 다음 임차인의 주민등록을 이전하는 날까지의 기간(이하 “공실기간”이라 함)이 여러 번 존재하는 경우로서 각 개별 공실기간이 6개월 이내인 경우에는 해당 기간 동안 계속하여 임대한 것으로 보는 것임(서면-2020-법규재산-4965, 2022.5.31.)

▶ **자동말소된 아파트 장기일반민간임대주택 양도 시 조특법 §97의5에 따른 양도소득세 감면 적용 여부**

「민간임대주택에 관한 특별법」(법률 제17482호 민간임대주택에 관한 특별법 일부개정법률로 개정되기 전의 것) 제2조제5호에 따른 장기일반민간임대주택 중 아파트를 임대하는 민간매입임대주택이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 등록이 말소되는 경우에는 「조세특례제한법」 제97조의5 【장기일반민간임대주택등에 대한 양도소득세 감면】 규정을 적용받을 수 없음(서면-2021-법령해석재산-2824, 2021.12.20.)

## 바. 미분양주택에 대한 과세특례 (조특법 §98)

### 1) 과세특례 개요

✔ 거주자가 미분양국민주택을 5년 이상 보유·임대한 후 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세의 과세표준과 세액을 계산하여 납부하는 방법과 종합소득세의 과세표준과 세액을 계산하여 납부하는 방법 중에서 하나를 선택하여 적용받을 수 있음

✔ 다른 주택을 양도하는 경우 1세대 1주택 판정 시 주택의 수에 포함되지 아니하며(조특령 §98②), 다주택 중과 규정 적용시에도 중과세율을 적용하지 아니함(소득령 §167의3①3.)

\* 감면세액 종합한도 규정이 적용되지 않음

### 2) 미분양주택의 요건 (아래 요건을 모두 충족하는 주택)

① 서울특별시 외 지역에 소재한 국민주택

- ② 「주택법」에 의하여 사업계획승인을 얻어 건설하는 주택으로서 해당 주택 소재지를 관할하는 시장·군수·구청장이 1995.10.31. 현재(조특법 §98③의 경우 1998.2.28. 현재) 미분양주택임을 확인한 주택
- ☞ 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조에 따른 민간임대주택과 「공공주택 특별법」 제2조제1호가목에 따른 공공임대 주택은 제외
- ③ 주택건설업사업자로부터 최초로 분양받은 주택으로서 해당 주택이 완공된 후 다른 자가 입주한 사실이 없는 주택

### 3) 특례요건

- ① 1995.10.31. 현재 미분양주택을 1995.11.1.~1997.12.31.에 취득할 것  
(1997.12.31.까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우 포함)  
※ 1996.1.1. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용
- ② 1998.2.28. 현재 미분양주택을 1998.3.1.~1998.12.31.에 취득할 것  
(1998.12.31.까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우 포함)  
※ 1998.4.10. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용
- ③ 미분양국민주택을 5년 이상 보유·임대한 후에 양도할 것

## 사. 지방 미분양주택 취득에 대한 양도소득세 등 과세특례 (조특법 §98의2)

### 1) 과세특례 개요

- ☑ 지방의 미분양주택 해소를 지원하는 취지에서 거주자가 2008년 11월 3일부터 2010년 12월 31일까지의 기간 중에 취득(2010년 12월 31일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우를 포함)한 수도권 밖에 소재하는 미분양주택을 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 일반세율을 적용하고 1세대 1주택자의 장기보유특별공제율을 적용하며, 법인은 추가법인세(30%) 과세를 배제함(동 규정은 2009.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용함).

### 2) 과세특례 적용요건

#### 가) 미분양주택의 범위

다음 (1), (2)에 해당하는 미분양주택 또는 신규분양주택에 해당할 것

### (1) 미분양주택

「주택법」 제54조에 따른 사업주체가 같은 조에 따라 공급하는 주택으로서 입주자 모집공고에 따른 입주자의 계약일이 지난 주택단지에서 2008년 11월 2일까지 분양계약이 체결되지 아니하여 2008년 11월 3일 이후 선착순의 방법으로 공급하는 주택

### (2) 신규분양주택

2008년 11월 3일까지 「주택법」 제15조에 따른 사업계획승인(「건축법」 제11조에 따른 건축허가를 포함)을 얻었거나 사업계획승인신청을 한 사업주체가 해당 사업계획승인과 「주택법」 제38조에 따라 공급하는 주택(2008년 11월 3일 현재 입주자모집공고에 따른 입주자의 계약일이 지나지 아니한 주택에 한정)으로서 해당 사업주체와 최초로 매매 계약을 체결하고 취득하는 주택

#### 나) 취득요건

거주자가 2008년 11월 3일부터 2010년 12월 31일까지의 기간 중에 취득(2010년 12월 31일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우를 포함)하여야 한다.

#### 다) 수도권 밖에 소재할 것

「수도권정비계획법」 제2조제1호에 따른 수도권(서울특별시, 인천광역시, 경기도) 밖에 소재하는 주택이어야 한다.

## 3) 과세특례

### 가) 거주자인 경우

1세대 2주택 이상 다주택자에 해당하거나 보유기간이 2년 미만이라도 기본세율을 적용하며, 1세대 1주택자의 장기보유특별공제율(소득법 §95② 표2)을 적용한다(2009.1.1. 이후 양도분부터 적용).

한편, 1세대 1주택 비과세 적용시 거주자의 소유주택으로 보지 아니한다(2009.3.25. 이후 양도분부터 적용).

### 나) 부동산매매업을 영위하는 거주자인 경우

「소득세법」 제64조제1항(부동산매매업자에 대한 세액계산의 특례)에 불구하고 일반 세율을 적용한다.

### 다) 법인인 경우

추가 법인세(30%)과세를 배제한다. 다만, 미등기 양도자산에 해당하는 경우 추가 법인세를 과세한다.

#### 4) 과세특례 적용 신청

과세특례를 적용받으려는 자는 해당 주택을 양도하는 날이 속하는 과세연도의 과세표준 확정신고(법인세 과세표준신고를 포함) 또는 과세표준예정신고와 함께 시장·군수·구청장(구청장은 자치구의 구청장)으로부터 미분양주택임을 확인하는 날인을 받은 매매계약서 사본을 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.



#### 실무

##### ▶ 미분양주택임을 확인하는 날인을 받은 매매계약서 사본을 갈음할 수 있는 서류

- 미분양주택 : 시장·군수·구청장이 확인한 미분양주택 확인서 및 매매계약서 사본
- 신규분양주택 : 시장·군수·구청장이 확인한 사업계획승인 사실·사업계획승인신청 사실을 확인할 수 있는 서류 및 매매계약서 사본

##### ▶ 지방 미분양주택을 상속 받아 양도하는 경우

「조세특례제한법」 제98조의2 및 같은 법 제98조의3에 해당하는 지방 미분양주택을 상속 받아 양도하는 귀 질의의 경우 동법에 따른 '지방 미분양주택 취득에 대한 양도소득세 등 과세특례' 및 '미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례' 규정 적용되지 않음(부동산거래관리과-337, 2011.4.19.)

##### ▶ 임대주택을 분양전환하는 경우 지방 미분양주택 과세특례 적용 여부

「임대주택법」 제21조에 따라 임대사업자가 임대의무기간이 지난 후 분양전환한 임대주택은 「조세특례제한법」 제98조의2에 따른 '지방 미분양주택 취득에 대한 양도소득세 등 과세특례'가 적용되지 않음(부동산거래관리과-43, 2010.1.14.)

### 아. 서울특별시 밖 미분양주택 취득자에 대한 양도소득세 과세특례 (조특법 §98의3)

#### 1) 개요

- ✔ 2009.2.12.(비거주자는 2009.3.16.)부터 2010.2.11.까지 서울특별시 밖의 지역에 있는 미분양 주택을 취득하여 5년 이내에 양도할 때에는 양도소득세의 100% 또는 60%를 감면하고, 5년이 지난 후 양도할 때에는 취득일부터 5년간 발생한 양도소득금액의 전부 또는 60%를 양도소득세 과세대상 소득금액에서 뺀
- ✔ 다주택자에 해당하더라도 장기보유 특별공제를 적용하며, 세율을 적용할 때 단기양도에 해당하거나 다주택자에 해당하더라도 기본세율을 적용함
- ✔ 또한 2009.3.25. 이후 양도하는 분부터 다른 일반주택의 1세대 1주택 비과세 판정시 거주자의 소유주택으로 보지 아니함

## 2) 과세특례 요건

거주자 또는 「소득세법」 제120조에 따른 국내사업장이 없는 비거주자가 서울특별시 밖의 지역(「소득세법」 제104조의2에 따른 지정지역 제외)에 소재하는 미분양주택을 다음의 기간 중에 「주택법」 제54조에 따라 주택을 공급하는 해당 사업주체(20호 미만의 주택을 공급하는 경우 해당 주택건설사업자 포함)와 최초로 매매계약을 체결하고 취득(2010년 2월 11일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우 포함)하여 그 취득일 부터 5년 이내에 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세의 100%(수도권 과밀억제권역 안의지역인 경우에는 60%)에 상당하는 세액을 감면하고, 해당 미분양 주택의 취득일부터 5년이 지난 후에 양도하는 경우에는 해당 미분양주택의 취득일부터 5년간 발생한 양도소득금액(수도권과밀억제권역 안의 지역인 경우에는 양도소득금액의 60%에 상당하는 금액)을 해당 주택의 양도소득세 과세대상 소득금액에서 뺀다. 이 경우 공제하는 금액이 과세대상소득금액을 초과하는 경우 그 초과금액은 없는 것으로 한다.

1. 거주자인 경우 : 2009년 2월 12일부터 2010년 2월 11일까지의 기간
2. 비거주자인 경우 : 2009년 3월 16일부터 2010년 2월 11일까지의 기간

### 가) 미분양주택의 범위(다음 어느 하나에 해당하는 주택)(조특령 §98의3①)

#### (1) 미분양주택

「주택법」 제54조에 따라 주택을 공급하는 사업주체[이하 가)에서 “사업주체”]가 같은 조에 따라 공급하는 주택으로서 해당 사업주체가 입주자모집공고에 따른 입주자의 계약일이 지난 주택단지에서 2009년 2월 11일까지 분양계약이 체결되지 아니하여 2009년 2월 12일 이후 선착순의 방법으로 공급하는 주택

#### (2) 신규분양주택

「주택법」 제15조에 따른 사업계획승인(「건축법」 제11조에 따른 건축허가 포함)을 받아 해당 사업계획과 「주택법」 제54조에 따라 사업주체가 공급하는 주택(2009년 2월 12일 이후 입주자모집공고에 따른 입주자의 계약일이 도래하는 주택에 한정)

#### (3) 20호 미만의 주택을 공급하는 주택건설사업자가 공급하는 주택

주택건설사업자(20호 미만의 주택을 공급하는 자를 말하며, 위 (1)과 (2)에 해당하는 사업주체는 제외)가 공급하는 주택(2009년 2월 11일까지 매매계약이 체결되지 아니한 주택을 포함)

## (4) 주택도시보증공사가 공급하는 주택

「주택도시보증법」에 따른 주택도시보증공사가 같은 법 시행령 제22조제1항제1호가목에 따라 매입한 주택으로서 주택도시보증공사가 공급하는 주택

## (5) 대물변제 미분양주택

주택의 시공자가 해당 주택의 공사대금으로 받은 주택으로서 해당 시공자가 공급하는 주택

## (6) 미분양 리츠·펀드가 취득한 미분양주택

「법인세법 시행령」 제92조의2제2항제1호의5에 따른 기업구조조정부동산투자 회사 등이 취득한 주택으로서 해당 기업구조조정부동산투자회사등이 공급하는 주택

## (7) 주상복합건설업자가 건설한 주택

주택 외의 시설과 주택을 동일건축물로 건설·공급하는 건축주가 2004년 3월 30일 전에 「건축법」 제11조에 따라 건축허가를 신청하여 건설한 주택(2009년 2월 11일까지 매매 계약이 체결되지 아니한 주택에 한정함)으로서 해당 건축주가 공급하는 주택

## (8) 신탁업자가 공급하는 주택

「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자가 「법인세법 시행령」 제92조의2 제2항 제1호의7에 따라 취득한 주택으로서 해당 신탁업자가 공급하는 주택(2009.9.29. 이후 양도분부터 적용)

## (9) 자기가 건설한 신축주택(조특법 §98의3②)

2009년 2월 12일부터 2010년 2월 11일까지의 기간 중에 공사에 착공(착공일이 불분명한 경우에는 착공신고서 제출일을 기준으로 함)하고, 사용승인 또는 사용검사(임시 사용승인을 포함)를 받은 주택. 다만 다음의 경우에는 이를 적용하지 아니한다.

- ① 재개발사업 또는 재건축사업 또는 소규모 재건축 사업을 시행하는 정비사업조합의 조합원이 해당 관리처분계획에 따라 취득하는 주택
- ② 거주하거나 소유하는 중에 소실·도괴·노후 등으로 인하여 멸실되어 재건축한 주택

## 나) 면적 및 가액 기준

① 수도권과밀억제권역의 경우 다음의 면적 이내로 한정한다(조특령 §98의3① 단서).

- 대지 : 660㎡ 이내
- 주택 : 연면적(공동주택은 전용면적) 149㎡ 이내

- ② 금액에는 제한이 없으므로 12억원을 초과하는 고가주택도 적용대상이 된다.
- ③ 취득하는 미분양 주택 수에는 제한을 두지 않아 여러 채의 미분양주택을 취득하여도 추후 양도소득세 해당하는 경우에는 모두 적용받을 수가 있다.

다) 특례적용을 받지 못하는 경우(조특령 §98의3②)

- ① 매매계약일 현재 입주한 사실이 있는 주택
- ② 2009년 2월 12일부터 2010년 2월 11일까지의 기간(미분양주택 취득기간) 중에 사업주체(위 (3)에 따른 주택건설사업자, (4)에 따른 주택도시보증공사, (5)에 따른 시공사, (6)에 따른 기업구조조정부동산투자회사등, (7)에 따른 건축주 및 (8)호에 따른 신탁업자를 포함)와 매매계약을 체결한 매매계약자가 해당 계약을 해제하고 매매계약자 또는 그 배우자(매매계약자 또는 그 배우자의 직계존비속 및 형제자매를 포함)가 당초 매매계약을 체결하였던 주택을 다시 매매계약하여 취득한 주택
- ③ 미분양주택 취득기간 중에 해당 사업주체(위 ②의 사업주체)로부터 당초 매매계약을 체결하였던 주택에 대체하여 다른 주택을 매매계약하여 취득한 주택
- ④ 2009.2.11. 이전에 계약한 주택
- ⑤ 2009.2.12.~2010.2.11.까지 분양권을 취득한 경우
- ⑥ 2009.2.12.~2010.2.11.까지 매매계약하고 취득한 미분양주택을 준공되기 전에 분양권 상태로 양도하는 경우
- ⑦ 임대 후 분양전환되는 임대 후 분양아파트

3) 과세특례의 내용

가) 장기보유특별공제액 계산의 특례

- ① 2011.12.31. 이전 2주택 이상은 원칙적으로 장기보유특별공제를 적용하지 않았으나 해당 미분양주택등을 양도하는 경우에는 다주택자인 경우에도 장기보유특별공제를 적용하였다.
- ② 해당 미분양주택 등이 1세대 1주택에 해당하는 경우에는 장기보유특별공제율 80% (소득법 §95②, 표2)를 적용한다.

나) 기본세율 적용의 특례

2013.12.31.까지 다주택자는 중과세율(2주택 50%, 3주택 이상 60%)을 적용하였으나 해당 미분양주택 등을 양도하는 경우 다주택자라 하더라도 기본세율을 적용한다.(다주택자 중과세율 적용은 2013.12.31.까지 유예하였다가 2014.1.1. 폐지)

다) 감면의 특례

(1) 취득일로부터 5년 이내에 양도하는 경우

① 100% 감면

서울 및 수도권과밀억제권역을 제외한 지역에 소재하는 미분양주택(「소득세법」 제104조의2에 따른 지정지역은 제외)

② 60% 감면

수도권과밀억제권역(서울특별시 제외)에 소재하는 미분양주택(「소득세법」 제104조의2에 따른 지정지역은 제외)

☑ 수도권과밀억제권역

서울특별시, 인천광역시(강화군·옹진군 등 제외), 경기 14개시(의정부, 구리, 남양주, 하남, 고양, 수원, 성남, 안양, 부천, 광명, 과천, 의왕, 군포, 시흥)

☞ 과밀억제권역 해당 여부는 건설업체와 최초로 매매계약을 체결한 시점을 기준으로 판단

(2) 취득일로부터 5년 경과 후 양도하는 경우

해당 미분양주택의 취득일로부터 5년간 발생한 양도소득금액(수도권과밀억제권역 안의 지역인 경우에는 양도소득금액의 60%에 상당하는 금액)을 해당 주택의 양도소득세 과세대상 소득금액에서 뺀다. 이 경우 공제하는 금액이 과세대상소득금액을 초과하는 경우 그 초과금액은 없는 것으로 한다.

▶ 5년간 발생한 양도소득금액 계산(조특령 §98의4③ → 조특령 §40①)

$$\text{양도소득금액} \times \frac{(\text{취득일로부터 5년이 되는 날 기준시가}) - (\text{취득 당시 기준시가})}{(\text{양도당시의 기준시가}) - (\text{취득당시의 기준시가})}$$

라) 주택 수 계산의 특례

① 다른 일반주택의 1세대 1주택 비과세 판정시 주택수로 보지 아니한다. 즉 일반주택이 1세대 1주택 비과세 요건을 충족하는 경우 양도가액 12억원 초과분에 대해서는 최대 80%까지 장기보유특별공제가 가능하다.

② 다주택 중과 적용시에는 중과세율을 적용하지 아니한다.

#### 마) 농어촌특별세 비과세

「조세특례제한법」 제98조의3에 따른 미분양주택 과세특례를 적용받은 경우 농어촌특별세를 비과세한다(농특령 §4⑥1.).

#### 4) 중복적용 배제

「조세특례제한법」 제98조의2의 지방 미분양주택 취득에 대한 양도소득세 등 과세특례와 제98조의3의 미분양주택 취득자에 대한 양도소득세 과세특례가 동시에 적용되는 경우에는 그 중 하나만을 선택하여 적용받을 수 있다(조특법 §127⑨).

#### 5) 관련 사례

##### ✔ 미분양주택취득기간 중에 계약체결 되었다가 해지된 주택을 취득하는 경우

「주택법」 제38조에 따라 미분양주택 취득기간 중에 계약이 체결되고 해지된 주택을 당초 매매계약자 또는 그 배우자 등이 아닌 제3자가 같은 기간 중에 계약하고 취득하는 주택(「조세특례제한법 시행령」 제98조의3제2항 각 호에 해당하는 주택은 제외)은 「조세특례제한법 시행령」 제98조의3제1항제2호의 규정에 따른 미분양주택에 해당됨(재산세제과-572, 2010.6.20.)

##### ✔ 자가건설 신축주택의 감면범위 등

1. 자기가 건설한 신축주택으로서 2009.2.12.~2010.2.11. 기간 중에 공사에 착공하고 사용승인을 받은 주택(주택 부수토지 포함)을 양도하는 경우 토지의 취득일부터 신축주택의 취득일 전일까지 발생한 토지의 양도소득금액은 「조세특례제한법」 제98조의3 '미분양주택에 대한 양도소득세 과세특례'가 적용되지 아니함
2. 이 경우, 「조세특례제한법 시행령」 제40조제1항에 따라 토지의 감면대상 양도소득 금액을 계산시 산식 분모의 취득당시 기준시가란 토지 취득당시 기준시가를 말하는 것임
3. 또한, 위 규정을 적용함에 있어 하나의 건물이 주택과 주택 외의 부분으로 복합되어 있는 경우와 주택에 부수되는 토지에 주택 외의 건물이 있는 경우에는 주택부분(이에 부수되는 토지 포함)에 대하여만 동 감면 규정이 적용되는 것임(재산세과-1450, 2009.7.15.)

\* 위 1의 경우는 서면-2015-법령해석재산-0619(2015.8.13.)도 같음

##### ✔ 주택 취득 후 멸실하고 재건축한 경우

“주택을 취득한 후 멸실하고 그 토지에 재건축하는 주택”은 「조세특례제한법」 제98조의3제2항제2호에 해당하여 같은 조에 따른 '미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례'가 적용되지 아니하는 것임(재산세제과-1063, 2010.11.1.)

##### ✔ 주택 외의 건축물을 취득하여 멸실한 후 주택을 신축한 경우

주택이 아닌 건축물 및 그 부속토지를 취득하여 멸실한 후 자기가 건설한 신축 주택으로서 2009.2.12.

부터 2010.2.11.까지의 기간 중에 공사에 착공하고, 사용승인 또는 사용검사를 받은 주택은 「조세특례제한법」 제98조의3에 따른 미분양 주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례가 적용되는 것임(재산세제과-1053, 2010.10.29)

✔ **중증이 미분양주택을 취득한 경우**

중증은 「조세특례제한법」 제98조의3에 따른 '미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례'를 적용받을 수 없는 것임(부동산거래관리과-746, 2010.5.31.)

✔ **미분양주택의 부수토지만 소유하고 있는 경우**

「조세특례제한법」 제98조의3제2항을 적용할 때 단독명의 또는 공동명의로 건축하는 경우에도 해당 과세특례를 적용할 수 있는 것이나, 주택부수토지의 공동 소유자 중 1인의 명의로만 건축하는 경우 주택을 소유하지 않은 자가 소유한 부수토지에 대하여는 해당 과세특례가 적용되지 아니하는 것임 (재산세과-1562, 2009.7.29.)

✔ **미분양주택을 증여하였다가 반환받은 경우**

「조세특례제한법」 제98조의3제1항이 적용되는 미분양주택을 분양받은 거주자가 해당 분양권을 증여하였다가 「상속세 및 증여세법」 제68조에 따른 신고기한 이내에 반환받아 취득한 주택(반환받기 전에 증여세 과세표준과 세액의 결정이 있는 경우제외)은 「조세특례제한법」 제98조의3제1항에 따른 과세특례가 적용되는 것임(부동산거래관리과-1260, 2010.10.14.)

✔ **계약금 납부 요건**

「조세특례제한법」 제98조의3제1항에서 “2010년 2월 11일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우”라 함은 “2010년 2월 11일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 완납한 경우”를 말하는 것임 (부동산거래관리과-42, 2010.1.14.)

✔ **시행사가 처분신탁한 미분양주택을 취득하는 경우**

1. 시공사가 아파트 시공에 따른 공사대금을 수령하기 위하여 시행사가 시공사를 수익자로 하여 신탁사와 처분신탁을 한 후 신탁사 및 시공사와 수분양자간에 분양 (매매) 계약을 체결한 경우도 「조세특례 제한법」 제98조의3에 따른 미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세 과세특례를 적용받게 됨
2. 미분양주택임을 확인하는 날인의 대상은 시공사와 신탁사가 연대하여 수분양자와 체결한 분양계약서이며, 미분양주택 확인대장(사업주체용)은 시공사가 작성·보관하는 것임(재재산-1095, 2009.6.22.)

✔ **주택건설사업자가 지자체에 미분양주택 현황 제출시 누락된 주택이 특례대상인지 여부**

「조세특례제한법 시행령」 제98조의3제8항에 따라 매매계약서에 미분양주택임을 확인하는 날인을 요청받은 시장·군수·구청장은 동조 제7항에 따른 미분양주택 현황 및 사업계획승인 신청서류 등에 따라 미분양주택임을 확인하고, 해당 매매계약서에 미분양주택임을 확인하는 날인(같은 법 시행규칙 별지 제63호의5 서식)을 하는 것임. 미분양주택 현황 제출시 누락된 주택이 실제로 미분양주택인지 여부는 해당 시장·군수·구청장이 확인하여 판단할 사항으로, 제출서류 등은 해당 시장·군수·구청장에게 문의하시기 바람(재산세과-658, 2009.11.5.)

☑ **배우자로부터 미분양주택의 분양권을 증여받은 경우**

배우자로부터 증여받은 지분은 「조세특례제한법」 제98조의3의 규정을 적용하지 아니하는 것이며, 이 경우 해당주택은 일반주택 비과세 판정시 해당 거주자의 소유주택으로 보아 주택수를 계산하는 것임(부동산거래관리과-629, 2011.7.20.)

☑ **특례기간 후(2010.2.12)에 확인날인을 받은 경우에도 과세특례 적용 여부**

「조세특례제한법」 제98조의3에 따른 미분양주택 취득자에 대한 양도소득세 과세특례를 적용함에 있어 사업주체는 같은 법 시행령 제98조의3제1항에 따른 미분양주택의 매매계약을 체결한 즉시 2부의 매매계약서에 시장·군수·구청장으로부터 미분양주택임을 확인하는 날인을 받아 그 중 1부를 해당 매매계약자에게 교부하여야 하는 것임

이와 관련하여 2010.2.12. 이후에 미분양주택임을 확인하는 날인을 받은 경우에도 과세특례가 적용되는 것이나, 거주자가 2009.2.12(비거주자는 2009.3.16)부터 2010.2.11.까지의 기간 중에 사업주체와 최초로 매매계약을 체결하고 계약금을 납부하였는지는 사실판단할 사항임(부동산거래관리과-295, 2010.2.24.)

☑ **상속인에 대한 미분양주택 취득자 양도소득세 과세특례 적용 여부**

「조세특례제한법」 제98조의3에 따른 미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 요건을 갖춘 분양권을 상속받은 후 완공된 주택을 상속인이 양도 시 과세특례 적용가능한 것임(기획재정부 조세법령운용과-1103, 2021.12.23.)

☑ **조세특례제한법에 따른 과세특례 주택을 보유하는 경우 조합원입주권 양도 시 비과세 여부**

거주자가 「소득세법」 제89조제2항에 따른 조합원입주권을 1개 보유한 1세대 [「도시 및 주거환경정비법」 제74조에 따른 관리처분계획의 인가일 현재 같은 법 같은 조 제1항제3호가목에 해당하는 기존주택을 소유하는 세대가 해당 조합원입주권을 양도하는 경우로서 양도일 현재 다른 주택 또는 분양권이 없는 경우에는 같은 항 제4호가목에 따라 1세대1주택으로 보아 양도소득세를 비과세(양도가액 12억원 초과분은 과세) 함

이 경우 1세대1주택의 비과세를 적용함에 있어 「조세특례제한법」 제98조의3제1항에 해당하는 미분양주택은 소유주택에서 제외하여 판단하는 것임(서면-2021-부동산-6375, 2022.4.6.)

## 자. 비거주자의 주택취득에 대한 양도소득세의 과세특례 (조특법 §98의4)

☑ 비거주자(「소득세법」 제120조에 따른 국내사업장이 없는 비거주자를 말함)가 2009년 3월 16일부터 2010년 2월 11까지의 기간 중에 「조세특례제한법」 제98조의3제1항에 따른 미분양주택 외의 주택을 취득(2010년 2월 11일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우 포함)하여 양도하는 경우 양도소득세의 10%를 세액감면(2009.5.21. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용)

☑ 감면되는 세액의 20%를 농어촌특별세로 과세



## 사례

### ▶ 조특법 §98의4 규정을 적용하는 경우, 양도 당시 비거주자에 해당하여야 하는지

「조세특례제한법」 제98조의4 규정은 해당 주택의 취득일과 양도일 현재 비거주자인 경우에만 적용함(기준-2022-법무재산-0187, 2022.11.4.)

## 차. 수도권 밖의 지역에 있는 미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례

(조특법 §98의5)

### 1) 감면개요

- ☑ 수도권 밖에 있는 기존 미분양주택에 대하여 한시적으로 양도소득세를 감면하되 주택건설업계의 분양가격 인하를 통한 자구노력을 유도하기 위해 분양가격 인하수준에 비례하여 감면율을 차등적용
- ☑ 2010년 2월 11일 현재 수도권 밖에 있는 미분양주택을 2010년 5월 14일부터 2011년 4월 30일까지 사업주체 등과 최초로 매매계약을 체결하고 취득하는 자에 대해서는 취득 후 5년간 발생한 소득에 대해 분양가격 인하수준에 비례한 감면율(60%, 80%, 100%)을 적용하여 계산한 금액을 양도소득세에서 감면함

### 2) 과세특례 요건

거주자 또는 「소득세법」 제120조에 따른 국내사업장이 없는 비거주자가 2010년 2월 11일 현재 수도권 밖의 지역에 있는 미분양주택을 2011년 4월 30일까지 「주택법」 제54조에 따라 주택을 공급하는 해당 사업주체 등과 최초로 매매계약을 체결하고 취득(2011년 4월 30일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우 포함)하여 그 취득일부터 5년 이내에 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세에 아래 분양가격(「주택법」에 따른 입주자 모집공고안에 공시된 분양가격) 인하율에 따른 감면율을 곱하여 계산한 세액을 감면하고, 해당 미분양주택의 취득일부터 5년이 지난 후에 양도하는 경우에는 해당 미분양 주택의 취득일부터 5년간 발생한 양도소득금액에 아래 분양가격 인하율에 따른 감면율을 곱하여 계산한 금액을 해당 미분양 주택의 양도소득세 과세대상소득금액에서 뺀다. 이 경우 공제하는 금액이 과세대상소득금액을 초과하는 경우 그 초과금액은 없는 것으로 한다.

분양가격 인하율	감면율	비고(분양가격 인하율 계산)
10% 이하(인하율이 0인 경우)	60%	$\text{분양가격 인하율} = \frac{\text{입주자 모집공고안에 공시된 분양가격}}{\text{입주자 모집공고안에 공시된 분양가격}} \times 100$ - 매매계약서상의 매매가격
10% 초과 ~ 20% 이하	80%	
20% 초과	100%	



## 사례

### ▶ 매매대금을 선납함에 따라 할인받은 금액 포함 여부

분양가격 인하금액은 입주자 모집공고안에 공시된 분양가격에서 매매계약서상의 매매가격을 차감한 금액이므로 매매계약자가 매매대금을 선납함에 따라 할인받은 금액은 포함되지 않는 것임  
(부동산거래관리과-802, 2010.6.9.)

## 가) 미분양주택의 범위(다음 중 어느 하나에 해당하는 주택)

### (1) 미분양주택

「주택법」 제54조에 따라 주택을 공급하는 사업주체가 같은 조에 따라 공급하는 주택으로서 해당 사업주체가 입주자모집공고에 따른 입주자의 계약일이 지난 주택단지에서 2010년 2월 11일까지 분양계약이 체결되지 아니하여 선착순의 방법으로 공급하는 주택

### (2) 주택도시보증공사가 공급하는 주택

「주택도시보증법」에 따른 주택도시보증공사가 같은 법 시행령 제22조제1항제1호가목에 따라 매입한 주택으로서 주택도시보증공사가 공급하는 주택

### (3) 대물변제 미분양주택

주택의 시공자가 해당 주택의 공사대금으로 받은 주택으로서 해당 시공자가 공급하는 주택

### (4) 기업구조조정부동산투자회사 등이 공급하는 주택

「법인세법 시행령」 제92조의2제2항제1호의5 및 제1호의8에 따라 기업구조조정부동산 투자 회사 등이 취득한 주택으로서 해당 기업구조조정부동산투자회사등이 공급하는 주택

### (5) 신탁업자가 공급하는 주택

「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자가 「법인세법 시행령」 제92조의2 제2항제1호의7 및 제1호의9에 따라 취득한 주택으로서 해당 신탁업자가 공급하는 주택



## 사례

### ▶ 사업주체가 물적분할되는 경우

「주택법」 제38조에 따라 주택을 공급하는 해당 사업주체가 물적분할로 신설된 법인에 「상법」 제530조의 10에 따라 공급하는 주택의 권리와 의무를 승계한 경우 물적분할로 신설된 법인과 최초로 매매계약을 체결하고 취득한 주택은 「조세특례제한법」 제98조의5제1항을 적용받을 수 있음  
(부동산거래관리과-963, 2010.7.22.)

## 나) 면적 및 가액 기준

주택 면적 및 그 부수토지 면적에 관계없이 특례가 적용된다. 다만, 실제 주택의 용도로 사용되는 부분과 실제 미분양주택의 부수토지로 사용되는 부분만 특례가 적용된다.

### 다) 미분양주택에서 제외되는 경우

- ① 매매계약일 현재 입주한 사실이 있는 주택
- ② 2010년 5월 14일부터 2011년 4월 30일까지의 기간(미분양주택 취득기간) 중에 사업주체등[위 가)에 따른 사업주체, 주택도시보증공사, 시공사, 기업구조조정부동산 투자회사등, 신탁업자]과 매매계약을 체결한 매매계약자가 해당 계약을 해제하고 매매계약자 또는 그 배우자(매매계약자 또는 그 배우자의 직계존비속 및 형제자매를 포함)가 당초 매매계약을 체결하였던 주택을 다시 매매계약하여 취득한 주택
- ③ 미분양주택 취득기간 중에 해당 사업주체등으로부터 당초 매매계약을 체결하였던 주택을 대체하여 다른 주택을 매매계약하여 취득한 주택

## 3) 과세특례의 내용

### 가) 감면의 특례

- ① 취득일로부터 5년 이내에 양도하는 경우 분양가격 인하율에 따른 감면 적용
- ② 취득일로부터 5년 경과 후 양도하는 경우  
해당 미분양주택의 취득일로부터 5년간 발생한 양도소득금액에 분양가격 인하율에 따른 감면율을 곱하여 계산한 금액을 양도소득세 과세대상소득금액에서 뺀다. 이 경우 공제하는 금액이 과세대상소득금액을 초과하는 경우 그 초과금액은 없는 것으로 한다.

▶ 5년간 발생한 양도소득금액 계산(조특령 §98의4③ → 조특령 §40①)

$$\text{양도소득금액} \times \frac{(\text{취득일로부터 5년이 되는 날 기준시가}) - (\text{취득당시 기준시가})}{(\text{양도당시의 기준시가}) - (\text{취득당시의 기준시가})}$$

### 나) 장기보유특별공제액 계산의 특례

- ① 2011.12.31. 이전 2주택 이상은 원칙적으로 장기보유특별공제를 적용하지 않았으나 해당 미분양주택등을 양도하는 경우에는 다주택자인 경우에도 장기보유특별공제를 적용한다.
- ② 해당 미분양주택 등이 1세대 1주택에 해당하는 경우에는 장기보유특별공제율 최대 80% (소득법 §95②, 표2)를 적용한다.

#### 다) 기본세율 적용의 특례

해당 미분양주택 등을 다주택자 및 2년 미만 단기보유하고 양도하는 경우에도 기본세율을 적용한다.

#### 라) 주택 수 계산의 특례

해당 미분양주택은 다른 일반주택의 1세대 1주택 비과세 판정시 거주자의 소유주택으로 보지 아니한다.

#### 마) 농어촌특별세 비과세

「조세특례제한법」 제98조의5에 따른 미분양주택 과세특례를 적용받은 경우 농어촌특별세를 비과세한다(농특령 §4⑥1.).



#### 사례

##### ▶ 시행사와 매매계약을 체결한 후 신탁업자와 신탁재산 처분에 따른 매매계약 체결

2011.3.30. 시행사와 수분양권자 간에 수도권 밖에 소재하는 미분양주택에 대한 매매계약을 체결한 후  
2011.10.25. 해당주택의 신탁업자와 수분양권자간에 신탁재산 처분에 따른 매매계약을 작성하여  
2011.11.30. 수분양권자 명의로 소유권을 이전한 경우 해당주택은 「조세특례제한법」 제98조의5가 적용되지 않는 것임(부동산 거래관리과-1089, 2011.12.30.)

##### ▶ 「조세특례제한법」 제98조의2 및 제98조의5 규정을 동시 적용 가능 여부

거주자가 「조세특례제한법」 제98조의2 및 제98조의5 규정을 동시에 적용받는 미분양주택을 양도하는 경우에는 같은 법 제127조제7항 본문에 따라 거주자가 선택하는 하나의 감면 규정만을 적용함 (사전-2021-법령해석재산-0053, 2021.2.4.)

### 카. 준공후미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 (조특법 §98의6)

#### 1) 감면개요

① 사업주체 등이 준공후미분양주택을 2011.12.31.까지 임대계약을 체결하여 2년 이상 임대한 주택으로서 거주자 또는 비거주자가 해당 사업주체등과 최초로 매매계약을 체결하고 취득한 주택 또는

② 거주자 또는 비거주자가 준공후미분양주택을 사업주체등과 최초로 매매계약을 체결하여 취득하고 5년 이상 임대한 주택(2011.12.31.까지 임대계약 체결분에 한함)에 대하여 과세특례 적용

\* 2011.3.29. 현재 준공후미분양주택에 해당되는 주택을 최초로 양도하는 분부터 적용(「조세특례제한법」 부칙 제10631호, 2011.5.19. 제4조)

## 2) 적용 대상자

- ① 거주자
- ② 「소득세법」 제120조에 따른 국내사업장이 없는 비거주자

## 3) 대상 주택

- ① “사업주체등”이 “준공후미분양주택”을 2011년 12월 31일까지 임대계약을 체결하여 2년 이상 임대한 주택으로서 거주자 또는 비거주자가 해당 사업주체등과 최초로 매매계약을 체결하고 취득한 주택
- ② 거주자 또는 비거주자가 준공후미분양주택을 사업주체등과 최초로 매매계약을 체결 하여 취득하고 5년 이상 임대한 주택(거주자 또는 비거주자가 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록을 하고 2011년 12월 31일 이전에 임대계약을 체결한 경우에 한정한다)

## 4) 사업주체등의 범위

- ① 「주택법」 제54조에 따라 주택을 공급하는 사업주체
- ② 「주택도시기금법 시행령」 제22조제1항제1호가목에 따라 주택을 매입한 주택도시보증공사
- ③ 주택의 공사대금으로 해당 주택을 받은 주택의 시공사
- ④ 「법인세법 시행령」 제92조의2제2항제1호의5, 제1호의8 및 제1호의10에 따라 주택을 취득한 기업구조조정부동산투자회사등
- ⑤ 「법인세법 시행령」 제92조의2제2항제1호의7, 제1호의9 및 제1호의11에 따라 주택을 취득한 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자

## 5) 준공후미분양주택의 범위

「주택법」 제54조에 따라 공급하는 주택으로서 같은 법 제49조에 따른 사용검사(임시 사용승인 포함) 또는 「건축법」 제22조에 따른 사용승인(같은 조 제3항 각 호의 어느 하나에 따라 건축물을 사용할 수 있는 경우 포함)을 받은 후 2011년 3월 29일 현재 분양 계약이 체결되지 아니하여 선착순의 방법으로 공급하는 주택. 다만, 아래 주택은 제외

- ① 해당 주택 및 이에 부수되는 토지의 기준시가의 합계액이 취득 당시(「조세특례제한법」 제98조의6제1항제1호의 주택은 최초 임대 개시 시) 6억원을 초과하는 경우
- ② 주택의 연면적(공동주택은 전용면적)이 149㎡를 초과하는 주택

## 6) 준공후미분양주택에서 제외되는 주택

- ① 해당 주택이 준공된 후 입주한 사실이 있는 주택
- ② 2011년 3월 29일부터 2011년 12월 31일까지의 기간 중에 사업주체등과 매매계약을 체결한 매매계약자가 해당 계약을 해제하고 매매계약자 또는 그 배우자(매매계약자 또는 그 배우자의 직계존속·비속 및 형제자매 포함)가 당초 매매계약을 체결하였던 주택을 다시 매매계약하여 취득한 주택
- ③ 2011년 3월 29일부터 2011년 12월 31일까지의 기간 중에 해당 사업주체등으로부터 당초 매매계약을 체결하였던 주택을 대체하여 다른 주택을 매매계약하여 취득한 주택

## 7) 준공후미분양주택의 임대기간 계산

- ① 임대인이 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록을 하거나 「공공주택 특별법」 제4조에 따른 공공주택 사업자로 지정된 후 임대를 개시하는 날부터 기산할 것
- ② 상속인이 상속으로 인하여 피상속인의 임대주택을 취득하여 임대하는 경우에는 피상속인의 임대기간을 상속인의 임대기간에 합산할 것

## 8) 감면적용 및 과세특례 내용

### 가) 감면적용

(1) 취득일부터 5년 이내에 양도하는 경우

양도소득세의 50%에 상당하는 세액을 감면[위 3) ①에 해당하는 주택에 한정함]

(2) 취득일부터 5년이 지난 후에 양도하는 경우

해당 주택의 취득일부터 5년간 발생한 양도소득금액의 50%에 상당하는 금액을 해당 주택의 양도소득세 과세대상소득금액에서 뺀다. 이 경우 공제하는 금액이 과세대상 소득금액을 초과하는 경우 그 초과금액은 없는 것으로 한다.

▶ 5년간 발생한 양도소득금액 계산(조특령 §98의5④ → 조특령 §40①)

$$\text{양도소득금액} \times \frac{(\text{취득일부터 5년이 되는 날 기준시가}) - (\text{취득당시 기준시가})}{(\text{양도당시의 기준시가}) - (\text{취득당시의 기준시가})}$$

※ 감면한도 및 농어촌특별세 비과세

「조세특례제한법」 제98조의6에 따른 준공후미분양주택에 대한 과세특례를 적용하는 경우 감면세액 종합한도 규정이 적용되지 않으며, 감면세액의 20%에 상당하는 세액은 농어촌특별세로 과세됨



## 사례

### ▶ 준공후미분양주택의 「취득 후 5년간 발생한 소득」 계산방법

「조세특례제한법」 제98조의6제1항에 따른 준공후미분양주택의 취득일부터 5년이 되는 날의 기준시가가 양도 당시 기준시가보다 큰 경우로서 같은 법 시행령 제40조제1항을 준용하여 계산한 가액이 「소득세법」 제95조제1항에 따른 양도소득금액보다 크게 산정되는 경우에도 해당 가액을 「조세특례제한법 시행령」 제98조의5제4항에 따른 준공후미분양주택의 취득일부터 5년간 발생한 양도소득금액으로 보아 감면금액을 계산하는 것임(서면-2021-법규재산-8218, 2022.4.13.)

#### 나) 장기보유특별공제액 계산의 특례

- ① 2011.12.31. 이전 2주택 이상은 원칙적으로 장기보유특별공제를 적용하지 않았으나, 준공후미분양주택 등을 양도하는 경우에는 다주택자인 경우에도 장기보유특별공제를 적용하였다.
- ② 준공후미분양주택 등이 1세대 1주택에 해당하는 경우에는 장기보유특별공제율 최대 80% (소득법 §95②, 표2)를 적용한다.

#### 다) 세율 적용의 특례

해당 미분양주택 등이 다주택자 및 2년 미만 단기양도에 해당하는 경우에도 기본세율을 적용한다.

#### 라) 주택 수 계산의 특례

해당 미분양주택은 다른 일반주택의 1세대 1주택 비과세 판정시 거주자의 소유주택으로 보지 아니한다.

### 타. 미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 (조특법 §98의7)

#### 1) 감면개요

- ☑ 내국인이 2012.9.24. 현재 미분양주택으로서 취득가액이 9억원 이하인 미분양주택을 2012.9.24. ~ 2012.12.31.까지 사업주체등과 최초로 매매계약을 체결하거나 그 계약에 따라 취득한 경우 취득일부터 5년간 발생하는 소득에 대해 양도소득세 100% 감면(2012.10.2. 「조세특례제한법」 제98조의7 신설)

\* 2012.10.2. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용

## 2) 과세특례 요건

내국인이 2012년 9월 24일 현재 다음 3)의 미분양주택으로서 취득가액이 9억원 이하인 주택(미분양주택)을 2012년 9월 24일부터 2012년 12월 31일까지 아래 4)의 사업주체 등과 최초로 매매계약(계약금을 납부한 경우에 한정)을 체결하거나 그 계약에 따라 취득한 경우에는 취득일부터 5년 이내에 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세의 100%에 상당하는 세액을 감면하고, 해당 미분양주택의 취득일부터 5년이 지난 후에 양도하는 경우에는 해당 미분양주택의 취득일부터 5년간 발생한 양도소득금액을 양도 소득세 과세대상소득금액에서 공제한다. 이 경우 공제하는 금액이 과세대상소득 금액을 초과하는 경우 그 초과금액은 없는 것으로 한다.

## 3) 미분양주택의 범위

「주택법」 제54조에 따라 주택을 공급하는 사업주체가 같은 조에 따라 공급하는 주택으로서 해당 사업주체가 입주자모집공고에 따른 입주자의 계약일이 지난 주택단지에서 2012년 9월 23일까지 분양계약이 체결되지 아니하여 선착순의 방법으로 공급하는 주택. 다만, 아래 주택은 제외

- ① 사업주체등[아래 '4)참조]과 양수자 간에 실제로 거래한 가액이 9억원을 초과하는 주택. 이 경우 양수자가 부담하는 취득세 및 그 밖의 부대비용은 포함하지 아니한다.
- ② 매매계약일 현재 입주한 사실이 있는 주택
- ③ 2012년 9월 23일 이전에 사업주체등과 체결한 매매계약이 2012년 9월 24일부터 2012년 12월 31일까지의 기간(미분양주택 취득기간) 중에 해제된 주택
- ④ 위 ③ 따른 매매계약을 해제한 매매계약자가 미분양주택 취득기간 중에 계약을 체결하여 취득한 미분양주택 및 해당 매매계약자의 배우자[매매계약자 또는 그 배우자의 직계존비속(그 배우자 포함) 및 형제자매 포함]가 미분양주택 취득기간 중에 원래 매매계약을 체결하였던 사업주체등과 계약을 체결하여 취득한 미분양주택

## 4) 사업주체등의 범위

- ① 「주택법」 제54조에 따라 주택을 공급하는 해당 사업주체
- ② 「주택도시보증법 시행령」 제22조제1항제1호가목에 따라 주택을 매입한 주택도시보증공사
- ③ 주택의 공사대금으로 해당 주택을 받은 주택의 시공자

- ④ 「법인세법 시행령」 제92조의2제2항제1호의5, 제1호의8 및 제1호의10에 따라 주택을 취득한 기업구조조정부동산투자회사등
- ⑤ 「법인세법 시행령」 제92조의2제2항제1호의7, 제1호의9 및 제1호의11에 따라 주택을 취득한 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자

## 5) 감면적용 및 과세특례 내용

가) 감면적용(감면세액 종합한도 적용하지 아니하고 감면세액의 20% 농특세 과세)

- ① 취득일부터 5년 이내에 양도하는 경우 양도소득세의 100%에 상당하는 세액 감면
- ② 취득일부터 5년이 지난 후에 양도하는 경우

해당 주택의 취득일부터 5년간 발생한 양도소득금액을 해당 주택의 양도소득세 과세대상소득 금액에서 공제한다. 이 경우 공제하는 금액이 과세대상소득금액을 초과하는 경우 그 초과금액은 없는 것으로 한다.

$$\text{양도소득금액} \times \frac{\text{5년간 발생한 양도소득금액 계산(조특령 §98의6④} \rightarrow \text{조특령 §40①)} \text{ (취득일부터 5년이 되는 날 기준시가) - (취득당시 기준시가)}}{\text{(양도당시의 기준시가) - (취득당시의 기준시가)}}$$

나) 주택 수 계산의 특례

해당 미분양주택은 1세대 1주택 비과세 적용시 거주자의 소유주택으로 보지 아니한다.

## 파. 준공후미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세 과세특례

(조특법 §98의8, 2014.12.23. 신설, 2015.1.1. 이후 취득하는 분부터 적용)

### 1) 감면개요

- ☑ 거주자가 준공후미분양주택으로서 취득 당시 취득가액이 6억원 이하이고 주택의 연면적(공동주택은 전용면적)이 135㎡ 이하인 주택을 「주택법」 제54조에 따라 주택을 공급하는 사업주체등과 2015년 1월 1일부터 2015년 12월 31일까지 최초로 매매계약을 체결하고 5년 이상 임대한 주택을 양도하는 경우에는 해당 주택의 취득일부터 5년간 발생하는 양도소득금액의 50%에 상당하는 금액을 해당 주택의 양도소득세 과세대상소득금액에서 공제

## 2) 과세특례 요건

거주자가 준공후미분양주택[아래 3])으로서 취득 당시 취득가액이 6억원 이하이고 주택의 연면적(공동주택은 전용면적)이 135㎡ 이하인 주택을 사업주체등[아래 4])과 2015년 1월 1일부터 2015년 12월 31일까지 최초로 매매계약을 체결하고 5년 이상 임대한 주택(거주자가 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록을 하고 2015년 12월 31일 이전에 임대계약을 체결한 경우로 한정)을 양도하는 경우에는 해당 주택의 취득일부터 5년간 발생하는 양도소득금액의 50%에 상당하는 금액을 해당 주택의 양도소득세 과세대상소득금액에서 공제한다. 이 경우 공제하는 금액이 과세대상 소득금액을 초과하는 경우 그 초과금액은 없는 것으로 한다.

### 3) 준공후미분양주택의 범위 (조특령 §98의7) ☞ 다음의 요건을 모두 충족

- ① 「주택법」 제54조에 따라 공급하는 주택으로서 같은 법 제49조에 따른 사용검사(임시 사용승인 포함) 또는 「건축법」 제22조에 따른 사용승인(같은 조 제3항 각 호의 어느 하나에 따라 건축물을 사용할 수 있는 경우 포함)을 받은 후 2014년 12월 31일까지 분양계약이 체결되지 아니하였을 것
- ② 2015년 1월 1일 이후 선착순의 방법으로 공급할 것

### 4) 사업주체등의 범위 (조특법 §98의8①, 조특령 §98의7③)

- ① 「주택법」 제54조에 따라 주택을 공급하는 사업주체
- ② 「주택도시기금법 시행령」 제22조제1항제1호가목에 따라 주택을 매입한 주택도시 보증 공사
- ③ 주택의 공사대금으로 해당 주택을 받은 주택의 시공자
- ④ 「법인세법 시행령」 제92조의2제2항제1호의5, 제1호의8 및 제1호의10에 따라 주택을 취득한 기업구조조정부동산투자회사등
- ⑤ 「법인세법 시행령」 제92조의2제2항제1호의7, 제1호의9 및 제1호의11에 따라 주택을 취득한 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자

### 5) 과세특례 적용 제외 주택 (조특령 §98의7②)

- ① 사업주체등[위 4)에 해당하는 사업자]과 양수자 간에 실제로 거래한 가액이 6억원을 초과하거나 연면적(공동주택은 전용면적)이 135㎡를 초과하는 주택. 이 경우 양수자가 부담하는 취득세 및 그 밖의 부대비용은 포함하지 아니한다.

- ② 2014년 12월 31일 이전에 사업주체등과 체결한 매매계약이 2015년 1월 1일 이후 해제된 주택
- ③ 위 ②에 따른 매매계약을 해제한 매매계약자가 2015년 1월 1일부터 2015년 12월 31일까지의 기간 중에 계약을 체결하여 취득한 준공후미분양주택 및 해당 매매 계약자의 배우자[매매계약자 또는 그 배우자의 직계존비속(그 배우자 포함) 및 형제 자매 포함]가 2015년 1월 1일부터 2015년 12월 31일까지의 기간 중에 원래 매매계약을 체결하였던 사업주체등과 계약을 체결하여 취득한 준공후미분양주택

## 6) 감면적용 및 과세특례 내용

가) 감면적용(감면세액 종합한도 적용하지 아니하고 감면세액의 20% 농특세 과세)

해당 주택의 취득일부터 5년간 발생하는 양도소득금액의 50%에 상당하는 금액을 해당 주택의 양도소득세 과세대상소득금액에서 공제. 이 경우 공제하는 금액이 과세대상소득 금액을 초과하는 경우 그 초과금액은 없는 것으로 한다.

▶ 5년간 발생한 양도소득금액 계산(조특령 §98의7④ → 조특령 §40①)

$$\text{양도소득금액} \times \frac{(\text{취득일부터 5년이 되는 날 기준시가}) - (\text{취득당시 기준시가})}{(\text{양도당시의 기준시가}) - (\text{취득당시의 기준시가})}$$

나) 주택 수 계산의 특례

해당 준공후미분양주택 과세특례를 적용받는 주택은 다른 일반주택의 1세대 1주택 비과세 판정할 때 거주자의 소유주택으로 보지 아니한다.

## 하. 신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 감면 (조특법 §99)

### 1) 감면개요

- ✔ 거주자(주택건설업자 제외)가 신축주택을 취득한 날부터 양도일까지 발생한 양도소득금액 중 취득한 날부터 5년간 발생한 양도소득금액을 양도소득세 과세대상소득금액에서 차감함[고가(고급)주택은 제외]
- ✔ 1세대 1주택 비과세 규정(소득법 §89①3.)을 적용할 때 신축주택 외의 주택을 2007.12.31.까지 양도할 경우에 해당 신축주택은 거주자의 소유주택으로 보지 아니함

## 2) 신축주택 요건 ☞ 아래 중 하나에 해당하는 신축주택

가) 자기가 건설한 주택(주택조합, 재개발·재건축 조합원이 취득하는 주택 포함)

1998.5.22.~1999.6.30.(국민주택은 1999.12.31.까지, 신축주택취득기간)사이 사용승인 또는 사용검사(임시사용승인 포함)를 받은 주택

나) 주택건설사업자 등으로부터 취득하는 다음 주택

- ① 신축주택취득기간 내에 주택건설사업자와 최초로 매매계약을 체결하고 계약금을 납부하는 자가 취득하는 주택
- ② 주택조합 등이 조합원에게 공급하고 남은 잔여주택으로써 신축주택취득기간 내에 주택조합 등과 직접 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 자가 취득하는 주택
- ③ 조합원이 주택조합 등으로부터 취득하는 주택으로서 신축주택취득기간 경과후에 사용승인 또는 사용검사를 받은 주택. 다만, 주택조합 등이 조합원외의 자와 신축주택취득기간내에 잔여주택에 대한 매매계약(매매계약이 다수인 때에는 최초로 체결한 매매계약 기준)을 직접 체결하여 계약금을 납부받은 사실이 있는 경우에 한정함

## 3) 감면이 배제되는 신축주택

- ① 고가(고급)주택에 해당하는 경우
- ② 매매계약일 현재 다른 자가 입주한 사실이 있는 주택
- ③ 신축주택취득기간 내에 다음 사유에 해당하는 사실이 있는 주택
  - ㉠ 1998.5.21. 이전에 주택건설사업자와 주택분양계약을 체결한 분양계약자가 해당 계약을 해제하고 분양계약자 또는 그 배우자(분양계약자 또는 직계존비속 및 형제자매 포함)가 당초 분양계약을 체결하였던 주택을 다시 분양받아 취득한 주택 또는 해당 주택건설사업자로부터 당초 분양계약을 체결하였던 주택에 대체하여 다른 주택을 분양받아 취득한 주택
  - ㉡ 개인으로부터 분양권을 매입하여 취득하는 주택(재산46014-1384, 2000.11.21.)

#### 4) 감면 (감면세액 종합한도 적용 않고 감면세액의 20% 농특세 과세)

##### ① 신축주택 취득일부터 5년 이내 양도하는 경우

양도시기	감면
2015.12.31. 이전	<ul style="list-style-type: none"> <li>신축주택 양도에 따른 양도소득세 100% 감면</li> <li>* 신축주택 취득전 종전주택의 양도소득에 대하여도 세액감면</li> </ul>
2016.1.1. 이후	<ul style="list-style-type: none"> <li>신축주택 취득한 날부터 양도일까지 발생한 양도소득금액을 양도소득세 과세대상 소득금액에서 뺀</li> <li>- 감면대상 소득금액은 「소득세법」 제95조제1항에 따라 계산하고, 재개발·재건축되기 전의 주택(종전주택)을 재개발·재건축하여 취득한 신축주택의 경우 감면대상 양도소득금액은 다음 계산식에 따라 계산한 금액으로 함</li> </ul> $\text{양도소득금액 (소득법§95①)} \times \frac{\text{양도당시 기준시가} - \text{신축주택 취득당시 기준시가}}{\text{양도당시 기준시가} - \text{종전주택 취득당시 기준시가}}$ <ul style="list-style-type: none"> <li>* 신축주택 취득 전 종전주택의 양도소득금액은 양도소득세 과세대상소득금액에 포함</li> </ul>

##### ② 신축주택 취득일부터 5년이 지난 후 양도

양도시기	감면
2015.12.31. 이전	<ul style="list-style-type: none"> <li>신축주택을 취득한 날부터 5년간 발생한 양도소득금액을 과세대상소득 금액에서 뺀</li> </ul> $\text{양도소득금액} \times \frac{\text{5년이 되는 날 기준시가} - \text{취득당시 기준시가}}{\text{양도당시 기준시가} - \text{취득당시 기준시가}}$ <ul style="list-style-type: none"> <li>* 신축주택 취득 전 종전주택의 양도소득금액도 과세대상소득금액에서 뺀</li> </ul>
2016.1.1. 이후	<ul style="list-style-type: none"> <li>신축주택을 취득한 날부터 5년간 발생한 양도소득금액을 과세대상소득금액에서 뺀</li> <li>- 감면대상 양도소득금액은 다음 계산식에 따라 계산한 금액</li> </ul> $\text{양도소득금액 (소득법§95①)} \times \frac{\text{신축주택 취득일부터 5년이 되는 날의 기준시가} - \text{신축주택 취득당시 기준시가}}{\text{양도당시 기준시가} - \text{신축주택 취득당시 기준시가(다만, 종전 주택을 재개발·재건축하여 취득한 조특법 §98의3② 각 호에 따른 신축주택의 경우 종전주택 취득 당시 기준시가)}}$ <ul style="list-style-type: none"> <li>* 신축주택 취득 전 종전주택의 양도소득금액은 양도소득세 과세대상소득금액에 포함</li> </ul>

☞ 승계조합원의 재개발·재건축신축주택 감면소득금액 계산시 분모의 취득당시 기준시가  
 승계조합원이 재개발·재건축으로 취득한 신축주택을 취득일부터 5년 경과 후 양도하는 경우 「조세특례제한법 시행령」 제99조제1항제2호의 감면소득금액 계산식상 분모의 양도 당시 기준시가에서 차감하는 기준시가는 신축주택 취득 당시 기준시가임 (기획재정부 재산세제과-702, 2018.8.23.)

## 거. 신축주택 등 취득자에 대한 양도소득세 과세특례 (조특법 §99의2)

### 1) 감면개요

- ☑ 거주자 또는 비거주자가 과세특례취득기간(2013.4.1.~2013.12.31.) 중에 신축주택, 미분양주택 등 또는 1세대 1주택자의 주택으로서 취득가액이 6억원 이하이거나 주택의 면적이 85㎡ 이하인 주택을 사업주체등과 최초로 매매계약을 체결하여 그 계약에 따라 취득한 주택을 취득일부터 5년 이내 양도시 양도세 100% 감면, 5년이 지난 후 양도시 취득 후 5년간 발생한 양도소득금액 공제

### 2) 특례요건

- ① 대상 : 거주자 또는 비거주자가 신축주택, 미분양주택 또는 1세대 1주택자의 주택으로서 취득가액이 6억원 이하이거나 주택의 연면적(공동주택은 전용면적)이 85㎡ 이하인 주택을 취득한 경우
- ② 취득기간 : 2013.4.1.부터 2013.12.31.까지 사업주체등과 최초로 매매계약을 체결하여 그 계약에 따라 취득(2013.12.31.까지 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 경우 포함)한 주택
- ③ 감면내용 : 취득일부터 5년 이내에 양도시 양도세 100% 감면, 취득일부터 5년이 지난 후에 양도시 취득일부터 5년간 발생한 양도소득금액 공제

※ 5년간 발생한 양도소득금액 계산(조특령 §99의2⑦ → 조특령 §40①)

$$\text{양도소득금액} \times \frac{(\text{취득일부터 5년이 되는 날 기준시가}) - (\text{취득 당시 기준시가})}{(\text{양도당시의 기준시가}) - (\text{취득당시의 기준시가})}$$

- ④ 비과세 특례 : 1세대 1주택 비과세(소득법 §89①3.) 적용시 신축주택등은 거주자의 소유주택으로 보지 않음
- ⑤ 확인날인 : 감면대상주택임을 확인받아 납세지 관할 세무서장에게 제출한 경우에만 적용

### 3) 과세특례 적용대상 주택

#### 가) 사업주체등으로부터 취득한 경우

- ① 「주택법」 제54조에 따라 주택을 공급하는 사업주체가 같은 조에 따라 공급하는 주택으로서 해당 사업주체가 입주자모집공고에 따른 입주자의 계약일이 지난 주택단지에서 2013년 3월 31일까지 분양계약이 체결되지 아니하여 2013년 4월 1일 이후 선착순의 방법으로 공급하는 주택

- ② 「주택법」 제15조에 따른 사업계획승인(「건축법」 제11조에 따른 건축허가 포함)을 받아 해당 사업계획과 「주택법」 제54조에 따라 사업주체가 공급하는 주택(입주자 모집공고에 따른 입주자의 계약일이 2013년 4월 1일 이후 도래하는 주택으로 한정)
- ③ 주택건설사업자(30호 미만의 주택을 공급하는 자를 말하며, 위 ①과 ②에 해당하는 사업주체는 제외)가 공급하는 주택(「주택법」에 따른 주택을 말하며, 이하 ④부터 ⑧까지의 규정에서 같음)
- ④ 「주택도시기금법」에 따른 주택도시보증공사가 같은 법 시행령 제22조제1항제1호가목에 따라 매입한 주택으로서 주택도시보증공사가 공급하는 주택
- ⑤ 주택의 시공자가 해당 주택의 공사대금으로 받은 주택으로서 해당 시공자가 공급하는 주택
- ⑥ 「법인세법 시행령」 제92조의2제2항제1호의5, 제1호의8 및 제1호의10에 따른 기업 구조조정부동산투자회사등이 취득한 주택으로서 해당 기업구조조정부동산 투자 회사등이 공급하는 주택
- ⑦ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자가 「법인세법 시행령」 제92조의2 제2항제1호의7, 제1호의9 및 제1호의11에 따라 취득한 주택으로서 해당 신탁업자가 공급하는 주택
- ⑧ 자기가 건설한 주택으로서 2013년 4월 1일부터 2013년 12월 31일까지의 기간(과세특례 취득기간) 중에 사용승인 또는 사용검사(임시사용승인 포함)를 받은 주택. 다만, 아래의 주택은 제외함
  - ㉠ 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재개발사업, 재건축사업 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 소규모주택정비사업을 시행하는 정비사업 조합의 조합원이 해당 관리처분계획(소규모주택정비사업의 경우에는 사업시행 계획을 말한다)에 따라 취득하는 주택
  - ㉡ 거주하거나 보유하는 중에 소실·붕괴·노후 등으로 인하여 멸실되어 재건축한 주택
- ⑨ 「주택법 시행령」 제4조제4호에 따른 오피스텔 중 「건축법」 제11조에 따른 건축허가를 받아 「건축물의 분양에 관한 법률」 제6조에 따라 분양사업자가 공급(분양 광고에 따른 입주예정일이 지나고 2013년 3월 31일까지 분양계약이 체결되지 아니하여 수의 계약으로 공급하는 경우 포함)하거나 「건축법」 제22조에 따른 건축물의 사용 승인을 받아 공급하는 오피스텔(위 ④부터 ⑧까지의 방법으로 공급 등을 하는 오피스텔 포함)

#### 나) 감면대상기존주택 양도자로부터 취득한 경우

아래의 어느 하나에 해당하는 1세대 1주택자의 주택[주택에 부수되는 토지로서 건물이 정착된 면적에 지역별로 정하는 배율을 곱하여 산정한 면적(도시지역 안의 토지 5배, 그 밖의 토지 10배) 이내의 토지를 포함, “감면대상기존주택”]. 이 경우 1주택을 여러 사람이 공동으로 소유한 경우 공동소유자 각자가 그 주택을 소유한 것으로 보되, 1세대의 구성원이 1주택을 공동으로 소유하는 경우에는 그러하지 아니함

- ① 2013년 4월 1일 현재 「주민등록법」 상 1세대(부부가 각각 세대를 구성하고 있는 경우에는 이를 1세대로 봄)가 매매계약일 현재 국내에 1주택(주택은 「주택법」에 따른 주택을 말하며, 「주택법」에 따른 주택을 소유하지 아니하고 2013년 4월 1일 현재 「주민등록법」에 따른 주민등록이 되어 있는 오피스텔을 소유하고 있는 경우에는 그 오피스텔을 1주택으로 보는 것임)을 보유하고 있는 경우로서 해당 주택의 취득 등기일부터 매매계약일까지의 기간이 2년 이상인 주택
- ② 국내에 1주택을 보유한 1세대가 그 주택(종전의 주택)을 양도하기 전에 다른 주택을 취득함으로써 일시적으로 2주택이 된 경우(위 ①에 따라 1주택으로 보는 오피스텔을 소유하고 있는 자가 다른 주택을 취득하는 경우 포함)로서, 종전의 주택의 취득 등기일부터 1년 이상이 지난 후 다른 주택을 취득하고 그 다른 주택을 취득한 날(등기일을 말함)부터 3년 이내에 매매계약을 체결하고 양도하는 종전의 주택(취득 등기일부터 매매계약일까지의 기간이 2년 이상인 종전의 주택으로 한정)

#### 4) 과세특례 적용배제 주택(조특령 §99의2②, ⑤)

- ① 사업주체등(감면대상기존주택의 양도자 포함)과 양수자 간에 실제로 거래한 가액이 6억원을 초과하고 연면적(공동주택 및 오피스텔은 전용면적)이 85㎡ 초과하는 경우. 이 경우 양수자가 부담하는 취득세 및 그 밖의 부대비용은 포함하지 않음
- ② 사업주체등으로부터 취득(위 3)의 가) ①부터 ⑨까지)한 주택의 경우 2013년 3월 31일 이전에 사업주체등과 체결한 매매계약이 과세특례 취득기간 중에 해제된 신축주택등
- ③ 위 ②에 따른 매매계약을 해제한 매매계약자가 과세특례 취득기간 중에 계약을 체결하여 취득한 신축주택등 및 해당 매매계약자의 배우자[매매계약자 또는 그 배우자의 직계존비속(그 배우자 포함) 및 형제자매 포함]가 과세특례 취득기간 중에 원래 매매계약을 체결하였던 사업주체등과 계약을 체결하여 취득한 신축주택등
- ④ 감면대상기존주택(위 3)의 나)의 경우 2013년 3월 31일 이전에 체결한 매매계약을

과세특례 취득기간 중에 해제한 매매계약자 또는 그 배우자[매매계약자 또는 그 배우자의 직계존비속(그 배우자 포함) 및 형제자매 포함]가 과세특례 취득기간 중에 계약을 체결하여 취득한 원래 매매계약을 체결하였던 감면대상기존주택

- ⑤ 오피스텔(사업주체등으로부터 취득 및 감면대상기존주택 취득 포함)을 취득한 자가 다음의 모두에 해당하지 아니하게 된 경우의 해당 오피스텔
- ㉠ 취득일부터 60일이 지난 날부터 양도일까지 해당 오피스텔의 주소지에 취득자 또는 임차인의 「주민등록법」에 따른 주민등록이 되어 있는 경우. 이 경우 기존 임차인의 퇴거일부터 취득자 또는 다음 임차인의 주민등록을 이전하는 날까지의 기간으로서 6개월 이내의 기간은 기존 임차인의 주민등록이 되어 있는 것으로 보는 것임
  - ㉡ 「공공주택 특별법」 제4조에 따른 공공주택사업자 또는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자(취득 후 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자로 등록한 경우를 포함)가 취득한 경우로서 취득일부터 60일 이내에 임대용 주택으로 등록한 경우

## 5) 감면대상주택 확인·날인

- ① 사업주체등은 신축주택등의 매매계약을 체결한 즉시 2부의 매매계약서에 시장·군수·구청장 으로부터 신축주택등임을 확인하는 날인을 받아 그 중 1부를 해당 매매 계약자에게 교부
- ② 감면대상기존주택 양도자는 2014년 3월 31일까지 2부의 매매계약서에 시장·군수·구청장으로부터 감면대상기존주택임을 확인하는 날인을 받아 그 중 1부를 해당 매매계약자에게 교부

## 6) 해석사례

✔ **조특법 §99의2의 감면대상주택 확인 날인을 받지 않은 경우에 동법 과세특례 적용 가능한지 여부**  
 「조세특례제한법」 제99조의2제1항의 규정에 따른 신축주택 등 취득자에 대한 양도소득세 과세특례를 적용할 때 같은 법 시행령 제99조의2제11항의 방법에 따라 감면대상주택임을 확인받아 같은 법 시행령 제99조의2제8항에 따라 납세지 관할 세무서장에게 제출한 경우만 해당 과세특례를 적용받을 수 있는 것임(서면-2019-법령해석재산-2267, 2020.11.20.)

✔ **조특법 §99의2 감면대상기존주택이 재건축에 의해 조합원입주권으로 전환되어 양도 시 감면소득 범위**  
 [질의] 조특법 §99의2에 따른 감면대상기존주택이 재건축에 의해 조합원입주권으로 전환된 상태에서 그 조합원입주권을 양도하는 경우 감면소득의 범위

(제1안) 관리처분계획인가 전 양도차익 범위 내에서 감면함

(제2안) 관리처분계획인가 전·후 양도차익을 모두 포함하되, 추가 납부한 청산금 납부분 양도차익을 제외함

[회신] 제1안이 타당함(기획재정부 재산세제과-483, 2019.7.8.)

✔ **감면대상기존주택이 재개발·재건축되어 신축한 주택(2채인 경우 포함)을 양도하는 경우 특례적용 적용 여부**

「조세특례제한법 시행령」 제99조의2제3항에 따른 감면대상기존주택을 취득한 후 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재개발·재건축 등으로 해당 감면대상기존주택이 신축주택으로 전환된 후 양도되는 경우에도 「조세특례제한법」 제99조의 2에 따른 양도소득세 과세특례가 적용되는 것이나, 감면대상기존주택에 대한 양도소득 범위 내에서 양도소득세가 감면되는 것임. 이 경우 정비사업조합으로부터 감면대상기존주택의 평가액 범위 내에서 2채의 신축주택을 공급받은 경우 2주택 모두 과세특례가 적용되는 것임(기획재정부 재산세제과-135, 2014.2.21.)

☞ 청산금 납부분은 감면대상 아님

✔ **신축주택 분양권의 1/2을 배우자에게 증여한 경우 과세특례 적용 여부**

거주자가 「조세특례제한법」 제99조의2제1항에 따른 신축주택 또는 미분양주택을 2013년 4월 1일부터 2013년 12월 31일까지 최초로 분양받아 분양권 상태에서 본인 소유지분 중 2분의 1을 배우자에게 이전한 후, 본인과 배우자 공동의 명의로 되어 있는 해당 주택을 양도하는 경우, 본인 소유의 지분 2분의 1에 대해서만 같은 조에 따른 양도소득세 과세특례를 적용받을 수 있는 것임(서면-2016-법령해석재산-5311, 2017.5.1.)

✔ **재산분할로 취득한 주택의 조특법 §99의2 적용 여부**

「조세특례제한법」 제99조의2에 따라 신축주택 등 취득자에 대한 양도소득세 과세특례가 적용되는 것으로 확인받은 주택을 재산분할로 취득한 경우 같은 법에 따른 양도소득세 과세특례 대상에 해당하는 것임(사전-2017-법령해석재산-0756, 2018.1.23)

✔ **'14.1.1. 이후 분납할 계약금보다 '13.12.31. 이내 납입한 중도금이 많은 경우에도 특례적용 여부**

「조세특례제한법」(2013.5.10. 법률 제11759호로 개정된 것) 제99조의2를 적용함에 있어 2013년 12월 31일 이전에 사업주체 등과 매매계약을 체결하고 계약금 일부를 2014년 이후에 분납하여 취득하는 주택과 계약금 일부를 2014년 이후에 분납하는 경우로서 중도금은 2013년에 지급하여 2013년 12월 31일 이전에 납부한 계약금과 중도금을 합한 금액이 계약상 지급하여야 할 계약금을 초과하여 취득하는 주택은 감면대상주택에 해당하지 아니하는 것임(서면법규과-1377, 2013.12.18.)

✔ **감면대상주택이 다른 주택 양도시 거주자의 '소유주택'에서 제외되는 주택인지 여부**

감면대상기존주택이 재개발·재건축되어 조합원입주권으로 전환된 경우에도 소득세법상 1세대 1주택 판정시 거주자의 소유주택으로 보지 않으며, 해당 입주권 양도시 감면됨 「조세특례제한법」 제99조의2 제1항을 적용받는 주택을 취득하여 그 주택이 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 관리처분계획에 따라 조합원입주권으로 전환된 경우, 「조세특례제한법」 제99조의2제2항에 따라 「소득세법」 제89조 제1항제3호 및 제104조제1항제4호부터 제7호까지의 규정을 적용할 때 해당 조합원 입주권의 보유기간에 관계없이 거주자의 소유주택으로 보지 아니하는 것임(서면법규과-1020, 2013.9.16.)

✔ '13.12.31. 이내에 계약금을 완납하지 않은 경우 특례대상 적용 여부

「조세특례제한법」(2013.5.10. 법률 제11759호로 개정된 것) 제99조의2를 적용함에 있어 2013년 12월 31일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 경우에 한하여 양도소득세 과세특례가 적용되므로 2013년 12월 31일 이전에 사업주체 등과 매매계약을 체결하고 계약금 일부를 2014년 1월 1일 이후에 분납하여 취득하는 주택은 감면대상주택에 해당하지 아니하는 것임(서면법규과-1374, 2013.12.18.)

✔ '13.3.31. 이전에 매매계약이 해제된 주택의 미분양주택 해당 여부

2013년 3월 31일 이전에 사업주체 등과 체결한 매매계약이 2013년 3월 31일 이전에 해제된 주택은 「조세특례제한법」 제99조의2에 따른 미분양주택에 해당하는 것이나, 매매대금 등이 반환되지 아니한 경우 등 사실상 계약이 해제되지 아니한 경우는 이에 해당하지 아니하는 것임(서면법규과-720, 2013.6.24.)

✔ '13.3.31. 이전에 체결한 계약을 '13.4.1. 이후 해제하는 경우 감면대상 여부

2013.3.31. 이전에 사업주체등과 체결한 매매계약이 과세특례 취득기간(2013.4.1.~2013.12.31.) 중에 해제된 주택은 「조세특례제한법 시행령」(2013.5.10. 대통령령 제24534호로 개정된 것) 제99조의2 제2항제2호에 따라 감면대상 신축주택등에서 제외되는 것임(서면법규과-720, 2013.6.24., 서면법규과-916, 2013.8.23.)

✔ 과세특례취득기간 안에 계약(갑) → 해제(갑) → 계약(을)시 과세특례 적용 여부

거주자가 1세대 1주택자의 주택(이하 '감면대상기존주택'이라고 함)을 과세특례 취득기간(2013.4.1.~2013.12.31.) 중에 甲과 매매계약을 체결하였다가 해제하고 다시 乙과 매매계약을 체결하는 경우, 해당 감면대상기존주택은 「조세특례제한법」 제99조의 2에 따른 과세특례를 적용받을 수 있는 것임(서면법규과-1062, 2013.9.29.)

✔ 과세특례취득기간 안에 계약(갑) → 해제(갑) → 계약(갑)시 과세특례 적용 여부

거주자가 1세대 1주택자의 주택(이하 '감면대상기존주택'이라고 함)을 과세특례 취득기간 (2013.4.1.~2013.12.31.) 중에 매수자와 매매계약을 체결하였다가 보유기간 2년 등 감면 요건을 충족하지 못하여 당초 매매계약을 해제하고 다시 종전의 매수자와 매매계약을 체결하는 경우, 해당 감면대상기존주택은 「조세특례제한법」 제99조의2에 따른 과세특례를 적용받을 수 없는 것임(서면법규과-39, 2014.1.16.)

✔ 분양전환된 건설임대주택이 조특법 §99의 2에 따른 과세특례 적용 여부

「임대주택법」 제21조에 따라 분양전환된 건설임대주택은 「조세특례제한법」 (2013.5.10. 법률 제11759호로 개정된 것) 제99조의2 신축주택 등 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 적용 대상에 해당하지 아니하는 것임(서면법규과-742, 2013.6.26.)

✔ 미분양주택을 공매로 취득한 경우 과세특례 적용 여부

「조세특례제한법」(2013.5.10. 법률 제11759호로 개정된 것) 제99조의2를 적용함에 있어 한국 자산관리공사의 공매를 통하여 취득한 미분양주택은 같은 법 시행령 제99조의2제1항제1호에 따른 감면대상 미분양주택에 해당하지 아니하는 것임(서면법규과-1335, 2013.12.9.)

✔ **임대주택법에 따라 분양하는 공가주택의 과세특례 적용 여부**

「임대주택법」을 위반한 임대세입자를 퇴거 시킨 후 공가주택을 「주택공급에 관한 규칙」에 따라 입주자 모집하여 분양(매각)할 경우 해당 주택은 「조세특례제한법」(2013.5.10. 법률 제11759호로 개정된 것) 제99조의2 신축주택 등 취득자에 대한 양도 소득세의 과세특례 적용 대상에 해당하지 아니하는 것임(서면법규과-1024, 2013.9.17.)

✔ **미분양주택을 환매기간 안에 환매하여 과세특례취득기간 안에 선착순의 방법으로 공급하는 경우 과세특례 적용 여부**

사업주체가 대한주택보증주식회사에 환매조건부로 매도한 미분양주택을 환매기간 내에 환매하여 2013년 4월 1일 이후 선착순의 방법으로 공급하는 경우 해당 미분양 주택은 「조세특례제한법」 제99조의2 제1항에 따른 미분양주택에 해당하는 것임(서면법규과-860, 2013.7.26.)

✔ **가등기담보권 실행으로 판결에 따라 취득한 주택의 과세특례 적용 여부**

채권자가 「가등기담보 등에 관한 법률」 제3조 및 제4조에 따라 가등기담보권을 실행하여 법원의 판결에 따라 담보목적 부동산의 소유권을 취득한 경우 해당 주택은 「조세특례제한법」 제99조의2 【신축주택등 취득자에 대한 양도소득세 과세특례】를 적용하지 않는 것임(기획재정부 재산세제과-778, 2013.11.19.)

✔ **보금자리주택 등을 분양받은 경우 과세특례 적용 여부**

「보금자리주택건설 등에 관한 특별법」 제35조에 따른 사업계획승인을 받아 해당 사업계획과 「주택법」 제38조에 따라 사업주체가 분양을 목적으로 공급하는 보금자리 주택은 「조세특례 제한법」 제99조의2의 양도소득세 과세특례를 적용받을 수 있는 것임

「국민임대 주택건설 등에 관한 특별조치법」(2009.3.20. 법률 제9511호로 전부 개정되기 전의 것) 제23조제2항에 따른 사업계획승인을 받아 해당 사업계획과 「주택법」 제38조에 따라 사업주체가 공급하는 국민임대주택 외의 주택인 분양주택은 「조세특례제한법」 제99조의2의 양도소득세의 과세특례를 적용받을 수 있는 것임(서면법규과-1164, 2013.10.24.)

✔ **주거환경개선사업에 따라 취득한 주택의 과세특례 적용 여부**

「도시 및 주거환경정비법」에 따른 주거환경개선사업의 시행자가 같은 법 제6조 제1항제2호의 방법으로 사업을 시행하면서 같은 법 제28조의 사업시행인가를 받고 같은 법 제50조의 주택공급 절차에 따라 공급하는 주택은 「조세특례제한법」 제99조의2의 양도소득세 과세특례를 적용받을 수 없는 것임(서면법규과-147, 2014.2.18.)

✔ **재개발조합이 보류지에 해당하는 주택을 입주자모집공고 등의 절차 없이 공급하는 경우 과세특례 적용 여부**

재개발조합이 「도시 및 주거환경정비법」 제48조제3항에 따른 보류지에 해당하는 주택을 「주택법」 제38조에 따른 입주자모집공고 등의 절차에 의하지 않고 공급하는 경우 「조세특례제한법」 제99조의2를 적용받을 수 없는 것임(서면법규과-151, 2014.2.18.)

✔ **지역주택조합이 조합원분 주택을 일반분양하는 경우 과세특례 적용 여부**

「주택법」 제2조제11호에 따른 지역주택조합이 같은 법 제16조에 따른 사업계획 승인을 받아 해당 사업을 추진하던 중 일부 조합원이 탈퇴하거나 무자격자로 판명되는 등의 사유로 해당 조합원분 주택을

일반분양하고자 같은 법 제38조에 따라 공급하는 경우 「조세특례제한법」 제99조의2를 적용받을 수 있는 것임(서면법규과-153, 2014.2.18.)

✔ **보유 토지에 주택을 신축하여 양도하는 자 및 기존주택의 소실·붕괴·노후 등으로 멸실되어 재건축한 주택을 양도하는 경우 과세특례 적용 여부**

보유 토지에 주택을 2013년 4월 1일부터 2013년 12월 31일까지 신축하여 그 신축주택을 양도하는 자는 「조세특례제한법」(2013.5.10. 법률 제11759호로 개정된 것) 제99조의 2에 따른 신축 주택 등 취득자에 대한 양도소득세 과세특례가 적용되지 아니하는 것이며, 「소득세법 시행령」 제154조 제1항에 따른 1세대 1주택을 취득하여 거주하거나 보유하는 중에 소실·붕괴·노후 등으로 멸실되어 2013년 4월 1일부터 2013년 12월 31일까지 재건축한 주택을 양도하는 자는 「조세특례제한법」(2013.5.10. 법률 제11759호로 개정된 것) 제99조의 2에 따른 신축주택 등 취득자에 대한 양도소득세 과세특례가 적용되지 아니하는 것임(서면법규과-743, 2013.6.26.; 서면법규과-960, 2013.9.5.)

✔ **미등기(무허가)주택을 양도하는 경우 과세특례 적용 여부**

「조세특례제한법」(2013.5.10. 법률 제11759호로 개정된 것) 제99조의2를 적용함에 있어 무허가 또는 미등기주택은 같은 법 시행령 제99조의2 제3항에 따른 1세대 1주택자의 주택에 해당하지 아니하는 것임(서면법규과-1247, 2013.11.12.)

✔ **단일 필지 내의 건물 2동 중 1동은 겸용주택이고 다른 1동은 근린생활시설인 토지와 건물을 양도하는 경우 과세특례 적용 여부**

단일 필지 내의 건물 2동 중 1동은 겸용주택이고 다른 1동은 근린생활시설인 토지와 건물을 양도하는 경우 주택에 해당하는 부분만 「조세특례제한법」 제99조의2를 적용받을 수 있는 것이며, 이 경우 시장·군수·구청장이 매매계약서에 감면대상기존 주택임을 확인하는 날인을 할 때 주택부문에 한해 「조세특례제한법」 제99조의2에 따른 양도소득세 과세특례를 적용받을 수 있음을 부기하여야 하는 것임(서면법규과-1297, 2013.11.29.)

✔ **세대별 주민등록표 등재대상이 아닌 재(외국인, 현지어주자 등)로부터 주택을 취득한 경우 과세특례 적용 여부**

「주민등록법」 제7조의 세대별주민등록표 등재 대상이 아닌 자로부터 취득하는 주택은 「조세특례 제한법」 제99조의2에 따른 양도소득세 과세특례가 적용되지 아니하는 것임(서면법규과-904, 2013.8.20.; 서면법규과-902, 2013.8.21.)

✔ **협의이혼에 따라 취득한 주택의 취득시기**

「조세특례제한법 시행령」(2013.5.10. 대통령령 제24534호로 개정된 것) 제99조의2 제3항에 따른 1세대 1주택자의 주택은 2013년 4월 1일 현재 「주민등록법」상 1세대가 매매계약일 현재 국내에 1주택을 보유하고 있는 경우로서 해당 주택의 취득 등기일부터 매매계약일까지의 기간이 2년 이상인 주택을 말하며, 협의이혼으로 취득한 주택의 경우에도 2013년 4월 1일 현재 「주민등록법」상 1세대가 매매계약일 현재 국내에 1주택을 보유하고 있는 경우로서 해당 주택의 취득 등기일부터 매매계약일 까지의 기간이 2년 이상인 경우에 적용하는 것임(서면법규과-739, 2013.6.26.)

### ☑️ 재개발·재건축주택의 보유기간 기산일

「도시 및 주거환경정비사업법」에 따른 주택재개발사업 또는 주택재건축사업을 시행하는 정비사업조합의 조합원(같은 법 제48조에 따른 관리처분계획의 인가일 현재 조합원을 말함)이 관리처분계획에 따라 취득한 재건축주택을 「조세특례제한법」(2013.5.10. 법률 제11759호로 개정된 것) 제99조의2에 따른 과세특례 취득기간 중(2013.4.1.~ 2013.12.31.) 제3자에게 매매하기로 매매계약을 체결한 경우 해당 재건축주택이 같은 법 시행령(2013.5.10. 대통령령 제24534호로 개정된 것) 제99조의2제3항에 따른 '1세대 1주택자의 주택'에 해당하는지 여부를 확인하여 과세특례 적용여부를 판단하는 것이며, 이 경우 해당 조합원의 재건축주택 보유기간은 정비 사업의 시행으로 멸실된 종전주택의 취득등기일부터 재건축된 주택의 매매계약일 까지의 기간으로 판단하는 것이며, 종전주택의 취득등기일은 종전주택의 폐쇄등기부를 통해 확인하는 것임(서면법규과-760, 2013.6.28.)

### ☑️ 상속주택의 보유기간 기산일

- 국내에 1주택("종전주택")을 보유한 1세대가 다른 주택을 취득함으로써 일시적으로 2주택을 보유하고 있는 상태에서 종전주택을 소유하던 세대원이 사망하여 해당 주택을 다른 동일세대원이 상속받은 후 해당 상속받은 주택을 양도하는 경우, 해당 상속받은 주택을 취득하는 거주자는 「조세특례제한법」 제99조의2를 적용받을 수 없는 것임(서면법규과-663, 2013.6.12.)
- 「조세특례제한법 시행령」 제99조의2제3항제1호에서 규정하는 주택 보유기간이 2년 이상인지 여부를 판단함에 있어, 동일세대원으로부터 상속받은 주택의 보유기간은 상속 등기일부터 기산하는 것이며, 이 경우 피상속인의 보유기간은 통산하지 아니하는 것임(서면법규과-946, 2013.9.3.)

### ☑️ 감면대상주택을 상속받아 양도하는 경우 과세특례 적용 여부

피상속인이 「조세특례제한법」 제99조의2에 따라 신축주택 등 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례가 적용되는 것으로 확인받은 주택을 취득하여 보유하다가 사망하여, 해당 주택을 상속받은 상속인이 양도하는 경우에 같은 법에 따른 과세특례를 적용하지 아니하는 것임(사전-2015-법령해석재산-0240, 2015.7.28.)

### ☑️ 1주택 상속등기 전에 다른 1주택이 매각허가결정된 경우 1세대 1주택 해당 여부

「조세특례제한법」 제99조의2 및 같은 법 시행령 제99조의2의 규정에 따른 신축주택 등 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례를 적용할 때 거주자 또는 비거주자가 같은 영 제99조의2제3항에 따른 1세대 1주택자의 주택(1세대 1주택 또는 일시적 2주택, 이하 "감면대상기준 주택"이라 함)을 경매로 취득한 경우에도 동 규정을 적용받을 수 있는 것이나, 매각허가결정일 현재 1세대 2주택인 경우에는 감면대상 기준주택에 해당되지 아니하는 것임. 귀 질의의 경우, B주택은 감면대상기준주택에 해당되지 아니하는 것임(부동산납세과-56, 2013.9.24.)

☞ 동일세대인 부부(갑·을) 소유의 2주택(A,B) 중 을의 사망 이후 을의 B주택이 과세특례 취득기간 안에 매각허가결정된 후 갑이 사망하여 갑 소유 A주택을 별도세대인 자녀들이 상속등기한 경우임

### ☑️ 조특법§99의2 감면대상기준주택의 5년이 되는 날 현재 재건축사업이 진행중인 경우 기준시가 산정방법

거주자가 「조세특례제한법」 99조의2에 따른 감면대상기준주택을 취득하여 도시정비법상의 관리처분 계획인가에 따라 조합에 기준주택과 부수토지를 제공하고, 신축된 주택을 취득한 후 양도하는 경우로서,

취득일부터 5년이 되는 날의 기준시가가 재건축 공사진행으로 없는 경우, 멸실 전 최종 고시된 주택의 기준시가로 감면소득금액을 계산하는 것임(기획재정부 재산세제과-1550, 2022.12.22.)

✔ **조합원입주권을 취득한 후 조특법§99의2 적용대상이 되는 감면주택임을 확인받은 경우, 관련 특례가 적용되는지**

「조세특례제한법」제99조의2에 따른 특례대상 '1세대 1주택자의 주택'에서 주택은 주택법상 주택을 말함(서면-2021-법규재산-7677, 2022.6.3.)

✔ **상속인에 대한 「신축주택 등 취득자 양도소득세 과세 특례」 적용 여부**

「조세특례제한법」 제99조의2를 적용함에 있어, 제1항에 따른 “거주자 또는 비거주자가 대통령령으로 정하는 신축주택, 미분양주택 또는 1세대 1주택자의 주택으로서 취득가액이 6억원 이하이거나 주택의 연면적이 85제곱미터 이하인 주택을 2013년 4월 1일부터 2013년 12월 31일까지 「주택법」 제54조에 따라 주택을 공급하는 사업주체 등 대통령령으로 정하는 자와 최초로 매매계약을 체결하여 그 계약에 따라 취득한 주택”에는 위 기간 내에 매매계약을 체결하여 분양권을 취득한 거주자 또는 비거주자가 추후 사망함에 따라 상속인이 그 분양권을 상속한 후 해당 계약에 따라 취득한 주택도 포함됨(기획재정부 조세법령운용과-1105, 2021.12.23.)

✔ **신축주택 등의 매매계약서 날인을 사후적으로 받는 경우 조특법§99의2 적용 여부**

「조세특례제한법 시행령」 제99조의2제1항에 따른 신축주택등에 해당하나 매매계약을 체결한 즉시 매매계약서에 시장·군수·구청장으로부터 신축주택 등의 매매계약서 날인을 받지 아니한 경우 「조세특례제한법」 제99조의2를 적용받을 수 없음(서면-2022-부동산-3387, 2022.8.10.)

✔ **조특법§99의2에 따른 감면대상 기존주택이 재건축되어 신축주택의 부수토지 면적이 증가 시, 특례 적용여부**

「조세특례제한법」 제99조의2제1항을 적용받는 B주택을 취득하여 그 B주택이 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재건축사업(이하 “재건축사업”)의 관리처분계획인가에 따라 B조합원입주권으로 전환되거나 혹은 신축주택(B')으로 완공된 경우로서, 재건축사업 중 신축 주택(B')의 부수토지 면적이 기존 주택(B)의 부수토지의 면적보다 증가한 경우에도 A주택의 양도일 현재 B조합원입주권 또는 신축주택(B')은 해당 거주자의 소유주택으로 보지 아니하는 것임

한편, A주택을 양도한 뒤 신축주택(B') 양도 시, B'주택의 1세대1주택 비과세 및 「소득세법」 제95조 제2항에 따른 장기보유특별공제 적용을 위한 보유기간은 재건축사업에 따라 멸실되기 전 B주택의 당초 취득일부터 기산하는 것이나,

재건축사업에 따라 신축주택의 부수토지 면적이 증가된 주택부수토지의 양도차익의 계산은 기존 해석사례(재산세과-1206, 2009.06.17., 재산세과-3438, 2008.10.23.)을 참고하시기 바람(서면-2022-법규재산-3103, 2023.8.9.)

[참고1] 재산세과-1206, 2009.6.17.

「도시 및 주거환경정비법」에 의한 재개발 또는 재건축한 주택을 양도하는 경우 「소득세법」 제89조 제1항 제3호 및 같은 법 시행령 제154조 제1항의 1세대1주택 비과세 요건의 보유기간 계산은 멸실된 구주택의 보유기간과 재건축기간 및 재건축한 신주택의 보유기간을 합산하는 것이나, 재건축사업계획에 따라 추가로 청산금을 납부한 경우로서 새로 취득한 재건축주택의 부수토지가 종전주택의 부수토지보다 증가한

경우 그 증가된 부수토지는 당해 재건축사업에 의하여 취득하는 주택의 사용검사필증 교부일(사용검사 전에 사실상 사용하거나 사용승인을 받은 경우에는 그 사실상 사용일 또는 사용승인일)부터 1세대1주택 비과세 요건의 보유기간을 계산하는 것임

[참고2] 재산세과-3438, 2008.10.23.

귀 질의와 같이 「도시 및 주거환경정비법」에 의한 주택재건축 사업지구 내에 1세대1주택 비과세 요건을 충족한 주택(이하 '종전주택'이라 함)을 소유하던 자가 재건축사업계획에 따라 추가로 환지청산금을 납부하고 종전주택과 그 부수토지의 면적보다 증가된 면적의 주택과 부수토지를 취득하여 양도하는 경우 증가된 부수토지의 양도차익의 계산은 「소득세법 시행령」 제166조제2항제1호에 의한 "청산금납부분 양도차익"에 증가된 토지의 기준시가가 증가된 토지와 건물의 기준시가에서 차지하는 비율을 곱하여 계산하는 것임

## 너. 신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 (조특법 §99의3)

### 1) 감면개요

- ✔ 거주자(주택건설업자 제외)가 신축주택을 취득한 날부터 양도일까지 발생한 양도소득금액 중 취득한날부터 5년간 발생한 양도소득금액을 양도소득세 과세대상소득금액에서 뺀(고가(고급) 주택은 제외)
- ✔ 1세대 1주택 비과세 규정(소득법 §89①3.)을 적용할 때 신축주택 외의 주택을 2007.12.31.까지 양도할 경우에 해당 신축주택은 거주자의 소유주택으로 보지 아니함
  - ☞ 취득시는 물론 양도시에도 모두 거주자의 요건을 충족하여야 함  
(서면인터넷문상담4팀-1557, 2005.8.31., 국심2006서3269, 2006.11.23.)

### 2) 신축주택의 요건

아래 중 하나에 해당하는 신축주택은 감면대상임

#### 가) 주택건설사업자등으로부터 취득한 신축주택의 경우

- ① 신축주택취득기간(2000.11.1.~2003.6.30.) 중에 주택건설사업자와 최초로 매매 계약을 체결하고 계약금을 납부한 자가 취득하는 다음 해당하는 신축주택
  - ㉠ 2000.11.01.~2001.05.22. : 비수도권에 소재한 신축 국민주택에 한함
  - ㉡ 2001.05.23.~2002.12.31. : 전국의 고가(고급)주택을 제외한 모든 신축주택
  - ㉢ 2003.01.01.~2003.06.30. : 서울, 과천, 5대신도시 지역 밖에 소재한 주택으로서 고가주택을 제외한 모든 신축주택
- ② 주택조합 또는 재개발·재건축조합이 그 조합원에게 공급하고 남은 주택으로서 신축주택 취득기간 이내에 주택조합 등과 직접 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한자가 취득한 주택

- ③ 조합원이 주택조합 등으로부터 취득하는 주택으로서 신축주택취득기간 경과후에 사용승인 또는 사용검사를 받은 주택. 다만, 주택조합 등이 조합원외의 자와 신축주택 취득기간내에 잔여주택에 대한 매매계약(매매계약이 다수인 때에는 최초로 체결한 매매계약 기준)을 직접 체결하여 계약금을 납부받은 사실이 있는 경우에 한정함

나) 자기건설 신축주택(주택조합 또는 재건축·개발조합원이 취득하는 주택 포함)

신축주택취득기간 내에 사용승인 또는 사용검사(임시사용승인 포함)를 받은 주택

### 3) 감면 배제되는 신축주택

- ① 개인으로부터 분양권을 구입하여 취득하는 주택
- ② 매매계약일 현재 다른 자가 입주한 사실이 있는 주택
- ③ 2001.5.23. 전에 주택건설업자와 주택분양계약을 체결한 분양계약자가 해당 계약을 해제하고 분양계약자 또는 그 배우자(분양계약자 또는 그 배우자의 직계존비속 및 형제자매 포함)가 당초 분양계약을 체결하였던 주택을 다시 분양받아 취득한 주택 또는 해당 주택건설업자로부터 당초 분양계약을 체결하였던 주택에 대체하여 다른 주택을 분양받아 취득한 주택

※ 「조세특례제한법」 부칙 제13조 【신축주택의 취득자에 대한 양도세 감면 경과조치】  
2001.5.23. 전에 종전의 제99조의3제1항의 규정에 의하여 신축주택을 취득하여 이 법 시행 후 동 주택을 양도하는 경우 개정규정에 불구하고 종전규정에 의함

- ④ 주택건설업자로부터 최초 분양받은 후 분양권으로 양도하거나 등기하지 않고 양도하는 경우

### 4) 감면 (감면세액 종합한도 적용하지 아니하고 감면세액의 20% 농특세 과세)

- ① 신축주택 취득일부 5년 이내 양도하는 경우

양도시기	감면
2015.12.31. 이전	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 신축주택 양도에 따른 양도소득세 100% 감면</li> <li>* 신축주택 취득 전 종전주택의 양도소득에 대하여도 세액감면</li> </ul>
2016.1.1. 이후	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 신축주택 취득한 날부터 양도일까지 발생한 양도소득금액을 양도소득세 과세대상 소득금액에서 뺀</li> <li>- 감면대상 소득금액은 「소득세법」 제95조제1항에 따라 계산하고, 재개발·재건축되기 전의 주택(종전주택)을 재개발·재건축하여 취득한 신축주택의 경우 감면대상 양도소득금액은 다음 계산식에 따라 계산한 금액으로 함</li> </ul> $\text{양도소득금액 (소득법§95①)} \times \frac{\text{양도당시 기준시가} - \text{신축주택 취득당시 기준시가}}{\text{양도당시 기준시가} - \text{종전주택 취득당시 기준시가}}$ <ul style="list-style-type: none"> <li>* 신축주택 취득 전 종전주택의 양도소득금액은 양도소득세 과세대상소득금액에 포함</li> </ul>

## ② 신축주택 취득일부터 5년이 지난 후 양도

양도시기	감면
2015.12.31. 이전	<ul style="list-style-type: none"> <li>신축주택을 취득한 날부터 5년간 발생한 양도소득금액을 과세대상소득금액에서 뺀  <math display="block">\text{양도소득금액} \times \frac{\text{5년이 되는 날 기준시가} - \text{취득당시 기준시가}}{\text{양도당시 기준시가} - \text{취득당시 기준시가}}</math> </li> <li>* 신축주택 취득 전 종전주택의 양도소득금액도 과세대상소득금액에서 뺀</li> </ul>
2016.1.1. 이후	<ul style="list-style-type: none"> <li>신축주택을 취득한 날부터 5년간 발생한 양도소득금액을 과세대상소득금액에서 뺀</li> <li>- 감면대상 양도소득금액은 다음 계산식에 따라 계산한 금액  <math display="block">\text{양도소득금액 (소득법 §95①)} \times \frac{\text{신축주택 취득일부터 5년이 되는 날의 기준시가} - \text{신축주택 취득당시 기준시가}}{\text{양도당시 기준시가} - \text{신축주택 취득당시 기준시가(다만, 종전 주택을 재개발·재건축하여 취득한 조특법 §98의3② 각 호에 따른 신축주택의 경우 종전주택 취득 당시 기준시가)}}</math> </li> <li>* 신축주택 취득 전 종전주택의 양도소득금액은 양도소득세 과세대상소득금액에 포함</li> </ul>



### 사례

#### ▶ 양도당시 기준시가가 취득당시 기준시가지보다 낮은 경우 감면소득금액 계산

거주자가 「조세특례제한법」 제99조의3제1항제1호에 따른 주택건설사업자로부터 취득한 신축주택을 취득일부터 5년이 지난 후에 양도하고 같은 법 시행령 제40조에 따라 감면대상 양도소득금액을 산정함에 있어 취득일부터 5년이 되는 날의 기준시가는 취득당시 기준시가지보다 크고 양도당시 기준시가는 취득당시 기준시가지보다 작은 경우에는 해당 주택의 양도소득금액 전체가 감면소득금액이 되는 것임(부동산거래관리과 -525, 2010.4.7.)

## 5) 「조세특례제한법」 제99조의3 개정내용

구 분	2000.12.29. 신설	2001.8.14. 개정 등
입법취지	• 비수도권지역의 신축국민주택의 수요 진작	• 전국에 소재한 고가주택을 제외한 신축 주택의 수요진작(면제범위 확대)
신축주택 소재지역	• 비수도권에 한정	• 2001.5.23.~2002.12.31. : 전국 (수도권 포함) • 2003.1.1. 이후 : 서울, 과천, 5대 신도시 지역을 제외한 지역
신축주택의 규모	• 국민주택(25.7평) 이하	• 모든 주택[고가(고급)주택 제외]

구 분	2000.12.29. 신설	2001.8.14. 개정 등
신축주택 취득기간	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2000.11.1. ~ 2001.12.31.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 비수도권 : 2000.11.1. ~ 2003.6.30.</li> <li>• 수 도 권 : 2001.5.23. ~ 2003.6.30.</li> <li>※ 서울, 과천, 5대 신도시 지역 소재 주택의 취득기간               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 2001.5.23.~2002.12.31.</li> <li>- 2002.12.31. 이전에 착공하여 2003.6.30. 이전에 완공한 자가건설 신축주택</li> </ul> </li> </ul>
과세특례가 적용되는 양도자의 범위	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 일반분양자의 경우 : 최초 분양계약자가 신축 주택에 대한 잔금을 지급(등기)한 후 양도한 경우</li> <li>* 최초분양계약자가 신축주택의 분양권을 양도 하거나 개인의 분양권을 구입하여 취득한 신축주택은 제외</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 일반분양자의 경우 : 좌동</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 주택조합 또는 재개발조합의 조합원이 취득 하는 경우 : 최초조합원 뿐만 아니라 조합원의 지위를 승계한 자도 해당</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 주택조합 또는 재개발조합의 조합원 : 사업계획승인일 등 현재 조합원으로 한정</li> <li>* 사업계획승인일 등 이후 조합원 지위승계자는 제외</li> </ul>
적용시기	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 신축주택 감면 2001.1.1. 이후 최초 양도분부터 적용 (2000.12.29. 조특법 부칙 §2②)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 신축주택감면               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 2001.8.14. 이후 최초 양도하는 분부터 적용 (2001.8.14. 조특법 부칙 §5①)</li> </ul> </li> <li>• 주택조합 또는 재개발조합의 조합원 요건               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 사업계획승인일 등 현재의 조합원 2002.1.1. 이후 최초로 조합원의 지위를 취득하는 분부터 적용(2001. 12.31., 조특법 부칙 §11)</li> <li>- 조합원 지위승계자 2001.12.31. 이전 결성된 조합원으로부터 지위를 승계한 조합원의 경우에는 2001. 12.31. 까지 승계한 경우에 한하여 적용 하되, 2002.1.1. 이후 승계한 경우에는 적용배제</li> </ul> </li> </ul>
보도자료 발표및법령 개정공포	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2001.11. 1. 보도자료 발표</li> <li>• 2000.12.29. 법령개정 공포</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2001. 5.23. 보도자료 발표</li> <li>• 2001. 8.14. 법령개정 공포</li> </ul>

## 6) 경과규정

「조세특례제한법」 제99조의3 규정은 2002.12.11. 법률개정으로 2003.1.1. 이후 서울, 과천, 5대 신도시 내 신축주택은 같은 법에 따른 감면적용을 배제하도록 개정되었으며, 동 규정 중 고급주택의 용어가 2003.1.1. 이후부터 고가주택으로 개정되었다. 이에 대한 경과조치는 아래와 같다.

☑ **법 부칙(2002.12.11. 법률 제6762호) 제29조**

- ① 2002.12.31. 이전에 주택건설업자와 최초로 매매계약을 체결하고 계약금을 납부하였거나, 자기가 건설한 신축주택으로서 사용승인 또는 사용검사(임시사용승인 포함)를 받은 신축주택을 이 법 시행 후 양도하는 경우 양도소득세의 감면 및 양도소득세 과세대상 소득금액의 계산에 관하여는 종전규정을 적용하며 이 경우 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 날 또는 자기가 건설한 신축주택으로서 사용승인 또는 사용검사를 받은 날 당시의 고급주택 기준을 적용
- ② 자기건설신축주택으로서 2002.12.31. 이전에 해당 신축주택에 대한 공사에 착수하여 2003. 6.30. 이전에 사용승인 또는 사용검사(임시사용승인 포함)를 받은 경우에는 종전규정 적용
- ③ 2002.12.31. 이전에 종전의 제99조제1항 또는 제99조의3제1항에 따라 주택건설업자와 최초로 매매계약을 체결하고 계약금을 납부하였거나, 자기가 건설한 신축주택으로서 사용승인 또는 사용검사(임시사용승인을 포함한다)를 받은 신축주택에 대해서는 이를 제99조제1항 또는 제99조의3제1항을 적용받는 신축주택으로 보아 제99조제2항 또는 제99조의3제2항을 적용<신설 2010.1.1.>

\* 부칙 제3항 관련 판결 및 법령 개정

2003.1.1. 이후 서울, 과천, 5대 신도시에 소재하는 신축주택 또는 면적기준이 고급주택에 해당하지 않는 고가주택인 신축주택을 보유한 자가 일반주택을 양도시 1세대 1주택 비과세를 판정함에 있어 신축주택을 거주자의 소유주택으로 보지 않는 특례에 대해 대법원은 신법 부칙 제29조 제1항이 구법 제99조의3제1항 소정의 양도세 감면대상인 신축이 아닌 다른 주택을 신법 시행 이후 양도하는 경우까지 포함하는 것으로 보기 어렵다고 판시(대법원2007두15124, 2008.6.12.)하였으나, 2010.1.1. 「조세특례 제한법」 개정(법률 제9921호) 시 종전 「조세특례제한법」(법률 제6762호, 2002.12.11. 개정) 부칙 제29조 제3항을 신설하여 2002.12.31. 전에 주택건설업자와 최초로 매매계약을 체결하고 계약금을 납부하였거나, 자기가 건설한 신축주택으로서 사용승인 또는 사용검사(임시사용승인을 포함한다)를 받은 신축주택에 대해서는 해당 주택이 서울, 과천, 5대 신도시에 소재하거나, 고급주택이 아닌 고가주택에 해당하더라도 이를 신축주택으로 보아 제99조제2항 또는 제99조의3제2항을 적용(2007.12.31.까지 일반주택을 양도하는 경우 1세대 1주택 비과세 판정시 신축주택을 거주자의 소유주택으로 보지 않음)하도록 함

7) 「조세특례제한법」 제99조·제99조의3 신축주택 감면 관련 해석사례

☑ **신축주택취득기간 경과 후에 사용검사 받은 신축주택**

「조세특례제한법 시행령」 제99조의3제3항제2호에 따라 조합원이 주택조합 등으로부터 취득 하는 주택으로서 '신축주택 취득자에 대한 양도소득세 과세특례가 적용되는 신축주택취득 기간(2001.5.2. ~ 2003.6.30. 이하 같음)' 경과 후에 사용승인 또는 사용검사를 받는 경우에도 「조세특례제한법」 제99조의3에 따른 '신축주택의 취득자에 대한 양도소득세 과세특례'를 적용함. 다만, 주택조합 등이 조합원 외의 자와 신축주택취득기간 내에 잔여주택에 대한 매매계약을 직접 체결하여 계약금을 납부받은 사실이 있는 경우에 한함(재산세제과-881, 2008.12.1.)

✔ **오피스텔의 신축주택 감면 해당 여부**

오피스텔은 사실상 주거용으로 사용되고 있더라도 「조세특례제한법」 제99조의3제1항제1호의 신축 주택에는 해당하지 아니함(대법원2007두21242, 2008.2.14.)

✔ **겸용주택이 고가주택에 해당하는지 여부**

「조세특례제한법」 제99조와 제99조의3을 적용함에 있어 하나의 건물이 주택과 주택 외의 부분으로 복합되어 있는 경우와 주택에 부수되는 토지에 주택 외의 건물이 있는 경우 주택부분만을 주택으로 보는 것임(재산세제과-1415, 2006.11.15.)

✔ **일반주택 양도당시 고가주택의 가액 판정**

「조세특례제한법」 제99조의3(신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례)의 규정을 적용함에 있어 해당 신축주택이 「소득세법」 제89조제3호의 규정에 따른 고가주택에 해당하는 경우에는 이를 적용하지 아니함. 이 경우 신축주택 외의 일반 주택을 양도함에 따라 신축주택의 실질거래가액을 확인할 수 없는 때에는 신축주택 외의 일반주택양도당시 신축주택 및 이에 부수되는 토지의 가액의 합계액(「소득세법」 제114조 제5항의 규정에 따른 가액을 말함)이 6억원을 초과하는 경우에는 양도소득세의 과세특례대상에서 제외되는 고가주택에 해당함(재재산-1661, 2004.12.17.)

✔ **감면과 비과세의 중복적용 여부**

감면대상 신축주택이 비과세 대상 1세대 1주택이면서 고가주택인 경우 「소득세법」 제95조제3항 및 같은 법 시행령 제160조를 적용한 후 「조세특례제한법」 제99조 및 제99조의3을 적용하는 것임(재재산-1114, 2006.9.8.)

✔ **지분으로 소유한 경우 신축주택 감면 해당 여부**

「조세특례제한법」 제99조의3의 규정에서 요구하는 감면요건을 충족한 부부공동명의(각각 1/2지분 소유)의 신축주택을 양도하는 경우로서 주택건설사업자와 최초로 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 자가 취득하여 취득 등기 후 양도하는 신축주택의 지분은 같은 법 규정에 따른 양도소득세의 감면대상에 해당함(서면1팀-158, 2004.1.31.)

✔ **사용승인, 사용검사, 임시사용인의 의미**

① 「조세특례제한법」 제99조의3의 규정에 따른 신축주택의 취득자에 대한 양도소득세 과세 특례규정을 적용함에 있어서 자기가 건설한 신축주택의 경우 해당 거주자가 신축주택 취득기간(2001.5.23.부터 2003.6.30. 까지)중에 해당 신축주택의 사용승인 또는 사용검사(임시 사용승인을 포함)를 받은 경우에 동조의 규정에 따른 양도소득세 과세특례 적용을 받을 수 있으므로, 자기가 건설한 신축주택으로서 신축주택취득기간 중에 해당 신축주택의 사용승인 또는 사용검사(임시 사용승인을 포함)를 받지 아니한 상태에서 사실상 사용한 경우에는 상기 규정에 따른 양도소득세 과세특례 적용을 받지 못하는 것임(재산세제과-508, 2006.4.26.)

② 「조세특례제한법」 제99조의3(신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례) 제1항 제2호의 특례규정은 신축주택취득기간 이전에 임시사용승인을 받은 경우에는 적용하지 아니함(재재산-1648, 2004.12.15.)

✔️ **주택건설업자의 신축주택 감면 해당 여부**

「조세특례제한법」 제99조의3(신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례)제1항제1호에서 규정하는 주택건설업자는 주택법 제9조의 규정에 따른 등록여부에 불구하고 주택을 건설하여 판매하는 사업을 영위하는 자를 말하는 것임(재재산-1731, 2004.12.30.)

✔️ **건축주 명의변경의 경우 신축주택 감면 해당 여부**

주택건설사업자가 아닌 거주자로부터 건축 중인 신축주택(부수토지를 포함)을 매수하고, 미완공된 신축주택의 건축주를 매수자 명의로 변경한 후 해당 주택을 완공하여 「조세특례제한법」 제99조의3에서 규정하는 신축주택 취득기간 내에 사용승인을 받은 경우(「주택법」에 따른 주택조합과 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 정비사업조합의 조합원이 취득하는 주택 제외) “신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례” 규정이 적용되는 것임(서면4팀-1449, 2005.8.18.)

✔️ **부수토지의 소유자가 다른 경우 신축주택 감면 해당 여부**

「조세특례제한법」 제99조의3에서 감면대상은 “거주자가 신축주택(2배이내의 부수토지를 포함)을 취득하여 양도”한 경우라고 규정하고 있어 주택과 부수토지의 소유자가 상이한 경우에는 그 소유자들이 동일세대원이라 할지라도 부수토지의 양도소득은 신축주택 감면대상에 포함되지 않음(서면4팀-1118, 2005.7.1.)

✔️ **신축주택의 지분을 배우자로부터 증여받은 경우(대법원)**

이 사건 특례규정은 양도소득세의 감면 등을 통하여 주택신축 및 분양을 장려하여 침체된 건설경기 및 부동산 시장을 활성화하려는 데 그 입법취지가 있는 점, 한편 1세대 1주택 등의 해당 여부는 사회통념상 ‘하나의 주택’을 기준으로 ‘1세대’별로 판단하는 것으로서 1세대를 구성하는 세대원이 1개의 주택을 각자 지분으로 공유하고 있다고 하여 1세대가 다주택을 보유하고 있는 것으로 볼 수 없는 점, 원고 개인이 보유하는 이 사건 신축주택의 1/2지분은 이 사건 특례규정의 문언상 명백히 원고가 보유하는 주택으로 볼 수는 없는 점, 또한 원고 처의 이 사건 신축주택 중 나머지 1/2지분도 동일 세대원으로 최초 계약자인 원고로부터 이 사건 신축주택의 분양권 중 1/2지분을 증여받는데 따른 것으로서 이 사건 특례규정을 적용함에 있어 원고의 보유주택에서 제외되는 이 사건 신축주택의 1/2지분과 함께 이 사건 신축주택의 나머지 지분에 불과할 뿐 별도의 주택으로 보기 어려운 점 및 원고가 이 사건 신축주택을 분양받을 당시의 신뢰나 이 사건 신축주택 중 1/2지분을 증여하게 된 경위 등을 함께 고려하면, 원고가 보유하는 이 사건 신축주택의 1/2지분뿐만 아니라 동일 세대원인 원고 처가 보유하는 이 사건 신축주택의 나머지 1/2지분을 합한 이 사건 신축주택 전체를 원고 세대의 보유주택에서 제외되는 신축주택으로 보아 이 사건 특례규정의 적용대상이 된다고 봄이 상당함(대법원2010두6847, 2011.1.27.)

✔️ **신축주택의 지분을 배우자로부터 증여받은 경우(국세청)**

「조세특례제한법」 제99조의3제1항제1호에서 규정하는 ‘주택건설사업자로부터 취득하는 주택으로서 신축주택 취득기간 중에 주택건설업자와 최초로 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 자가 취득하는 주택’에는 분양권의 일부지분을 배우자로부터 증여받아 취득하는 주택을 포함하지 아니하는 것으로, 귀 질의의 경우 아내로부터 증여받는 지분(지분율의 제한은 없음)에 대하여는 동규정의 감면을 적용받을 수 없는 것임(법규재산2012-36, 2012.5.12., 서면4팀-2632, 2005.12.27.)

☞ 국세청에서는 대법원 판결(대법원2010두6847, 2011.1.27.) 이후에도 여전히 과세특례를 적용할 수 없다는 입장을 취하고 있음

### ✔ 신축주택 취득하여 5년 경과 후 양도한 경우 감면소득금액 계산

거주자가 「조세특례제한법」 제99조의3제1항제1호에 따른 주택건설사업자로부터 취득한 신축주택을 취득일로부터 5년이 지난 후에 양도하고 같은 법 시행령 제40조에 따라 감면 대상 양도소득금액을 산정함에 있어 취득일부터 5년이 되는 날의 기준시가는 취득 당시 기준시가보다 작고 양도 당시 기준시가는 취득 후 5년이 되는 날 기준시가보다 작은 경우에는 해당 주택의 감면소득금액은 “0”이 되는 것임(법규재산2014-2035, 2014.11.20.)

### ✔ 신축주택이 조합원입주권으로 전환되어 양도하는 경우

1. 「조세특례제한법」 제99조의 3에 따른 신축주택을 신축주택 취득기간안에 취득한 후 재개발 등으로 당해 신축주택이 조합원입주권으로 전환되어 양도되는 경우에도 양도소득에 대한 양도소득세를 감면할 수 있는 것이나, 당초 취득한 신축주택에 대한 양도소득 범위내에서 감면함
2. 이 경우 당초 취득한 신축주택에 대한 양도소득은 조합원입주권 양도에 따른 양도차익을 관리처분계획 인가일 현재 당해 신축주택의 평가액에 해당하는 금액으로 안분한 금액을 말함(재산세제과-694, 2009.4.2.)

### ✔ 취득일부터 5년이 되는 날의 기준시가 산정방법

「조세특례제한법」 제99조의 3 제1항의 규정에 의한 “신축주택을 취득한 날부터 5년간 발생한 양도소득금액”은 동법 시행령 제40조 제1항에서 규정한 산식을 준용하여 계산한 금액으로 하는 것이며, 이 경우 당해 산식에서 “취득일부터 5년이 되는 날의 기준시가”는 취득일부터 5년이 되는 날 현재 고시되어 있는 「부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률」에 의한 개별주택가격 및 공동주택가격을 적용함(기획재정부 재산세제과-530, 2014.8.8.)

**참고**

**신축주택에 대한 양도소득세 감면·과세특례 비교**

구 분	조세특례제한법 제99조	조세특례제한법 제99조의3	조세특례제한법 제99조의2	
감면대상자	거주자(주택건설사업자 제외)		거주자 또는 비거주자	
감면요건	신축주택취득기간내에 계약금을 납부(사용승인)하고 취득하여 양도		기간 내에 계약금을 납부하고 취득한 주택으로서 시·군·구청장으로부터 감면대상주택임을 확인 받아 관할 세무서장에게 제출한 경우에만 적용	
감 면 율	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 5년 이내 양도 ⇒ 100%감면</li> <li>• 5년 경과 양도 ⇒ 5년간 발생한 양도소득금액을 감면</li> </ul>		좌 동	
대 상 주 택	신축주택 취득기간	<ul style="list-style-type: none"> <li>• '98.5.22.~'99.6.30. : 모든 주택</li> <li>• '98.5.22.~'99.12.31. : 국민 주택</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• '00.11.1.~'01.5.22. : 비수도권 소재 국민주택</li> <li>• '01.5.23.~'02.12.31. : 전국 모든 주택</li> <li>• '03.1.1.~'03.6.30. : 서울·과천·5대 신도시지역 제외한 전국 모든 주택</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• '13.4.1.~'13.12.31.( '13.12.31.까지 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 경우 포함)</li> </ul>
	자가건설주택, 조합원의재개발·재건축주택	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 신축주택취득기간 내에 사용승인등을 받은 주택</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• '13.3.31. 현재 미분양 주택</li> <li>• 신축주택</li> <li>• 30호 미만의 주택건설사업자가 공급하는 주택 등 및</li> <li>• 1세대 1주택자의 주택</li> </ul>
	주택건설사업자로부터 취득주택	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 신축주택취득기간 내에 최초로 매매계약하고 계약금을 납부한 미입주 주택</li> </ul>		
	감면제외	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 타인으로부터 분양권을 매입하여 취득하는 신축주택</li> <li>• 건설업자로부터 최초 매매계약 후 분양권 상태로 양도</li> <li>• 신축주택이 고가주택('02.12.31.이전에는 고급주택)인 경우 등은 감면제외</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• 실거래액이 6억원을 초과하고 연면적 85㎡를 초과</li> <li>• '13.3.31. 이전에 체결한 계약이 '13.4.1. 이후 해제</li> <li>• 위 해제한 자 또는 그 자의 배우자 등이 해당 주택을 '13.4.1.~ '13.12.31. 취득</li> <li>• 취득 후 61일~양도일까지 주민 등록이 되어 있지 않는 오피스텔 (임대주택용인 경우 60일 이내 임대주택 미등록)</li> </ul>
적용시기	<ul style="list-style-type: none"> <li>• '99.7.1.~'99.12.31. 기간 중의 국민주택 ⇒ '99.7.1. 양도분부터 적용</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• '00.11.1.~'01.5.22. 비수도권 국민주택 ⇒ '01.1.1. 이후 양도분부터 적용</li> <li>• '01.5.23.~'03.6.30. 전국 모든 주택 (단, 서울·과천·5대 신도시는 '02.12.31. 까지) ⇒ '01.8.14. 이후 양도분부터 적용</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• '13.5.10. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용</li> </ul>	
비 고	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 해당 거주자의 보유주택수와 관계없이 감면가능</li> <li>• 감면주택에는 건물연면적의 2배 이내 부수토지 포함</li> <li>• 감면세액의 20% 농어촌특별세 과세</li> <li>• 1세대 1주택 비과세 판정시 주택수 제외(2007년까지)</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• 해당 거주자의 보유주택수와 관계 없이 감면가능</li> <li>• 감면세액의 20% 농특세 과세</li> <li>• 1세대 1주택 비과세 판정시 주택수 제외</li> </ul>	

## 더. 농어촌주택 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 (조특법 §99의4①1.)

### 1) 과세특례 개요

- ☑ 1세대가 2003.8.1.~2025.12.31.까지의 기간(농어촌주택취득기간) 중 1개의 농어촌주택을 취득하여 3년 이상 보유하고, 해당 농어촌주택 취득 전에 보유하고 있던 일반주택을 양도하는 경우에는 해당 농어촌주택은 1세대의 소유가 아닌 것으로 봄(2003.8.1. 이후 일반주택 양도분부터 적용)

### 2) 과세특례 적용요건

#### 가) 취득기간

1세대가 2003.8.1.~2025.12.31.까지의 기간(농어촌주택취득기간) 중 1개의 농어촌주택을 취득하여 3년 이상 보유하고, 해당 농어촌주택 취득 전에 보유하고 있던 일반주택을 양도하는 경우에 적용한다.

#### 나) 농어촌주택의 요건(다음 ①~⑤의 요건을 모두 갖춘 주택)

- ① 취득당시 기회발전특구<sup>1)</sup>에 소재하거나 다음 ㉠~㉡에 해당하는 지역을 제외한 지역으로서 읍·면 또는 인구 20만명 이하의 시<sup>2)</sup> 지역에 속한 동 지역에 소재하는 주택일 것
  - 1) 취득 당시 「지방자치분권 및 지역균형발전에 관한 특별법」 제2조 제13호에 따른 기회발전특구(같은 법 제2조 제12호에 따른 인구감소지역, 「접경지역 지원 특별법」 제2조 제1호에 따른 접경지역이 아닌 수도권과밀억제권역 안의 기회발전특구는 제외)
  - 2) 일반주택이 소재하는 동과 같거나 연접하지 아니한 동 ☞ 2016.1.1. 이후 양도하는 경우부터 적용
    - ㉠ 수도권 지역(단, 접경지역 중 경기도 연천군, 인천광역시 옹진군·강화군은 제외)
      - ☞ 2008.12.31. 이전 취득분의 경우 광역시에 소속된 군지역도 특례 배제됨
      - ☞ 수도권 : 서울, 인천광역시·경기도 일원
      - ☞ 강화군 제외 : '23.2.28. 이후 양도하는 분부터 적용
    - ㉡ 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제6조에 따른 도시지역(단, 인구감소지역과 기업도시개발구역을 모두 충족하는 지역 중 태안군, 영암군, 해남군은 제외)
      - ☞ 도시지역 제외 : '23.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용
    - ㉢ 「주택법」 제63조의2에 따른 조정대상지역
      - ☞ 2021.1.1. 이후 취득하는 분부터 적용(변경 전 「소득세법」 제104조의2제1항에 따른 지정지역)
    - ㉣ 「부동산 거래신고 등에 관한 법률」 제10조에 따른 허가구역
    - ㉤ 「관광진흥법」 제2조에 따른 관광단지

② 대지면적 660㎡ 이내(다음 러. 의 ‘고향주택’ 요건과 같음)

☞ 2021.1.1. 이후 양도하는 분부터 대지 면적 요건 삭제

※ 2016.12.31. 이전에는 대지면적이 660㎡ 이내 주택 연면적이 150㎡(공동주택은 전용면적 116㎡) 이내였으나, 귀농·귀촌인에 대한 지원을 강화하기 위하여 2017.1.1.부터는 주택 연면적기준을 삭제

③ 주택 및 부수토지의 취득당시 기준시가가 3억(한옥은 4억) 이하일 것

※ 농어촌 주택의 취득당시 기준시가 연혁

㉠ 2023.1.1. 이후 양도 : 3억원 이하

㉡ 2014.1.1. 이후 취득하는 한옥 : 4억원 이하 ☞ 2014.1.1. 이후 최초 취득분부터 적용

㉢ 2009.1.1.부터 2022.12.31.까지 취득 : 2억원 이하

㉣ 2008.1.1.부터 2008.12.31.까지 취득 : 1억5천만원 이하

㉤ 2007.12.31.까지 취득 : 7천만원 이하

④ 일반주택 양도당시의 기준시가가 1억원 이하일 것(2007.12.31. 이전 양도분에 한함)

⑤ 일반주택이 소재한 읍·면 지역(또는 연결한 읍·면 지역)이 아닌 곳에서 농어촌주택을 취득할 것

※ 과세특례를 적용받을 수 없는 연결 범위 변경이력

• 2003.8.1. ~ 2008.12.31. : 같은 읍·면 또는 연결한 읍·면 ☞ 2003.8.1. 이후 일반주택을 양도하는 분부터 적용(2003.12.30. 신설)

• 2009.1.1. ~ 2014.12.31. : 같은 읍·면·시 또는 연결한 읍·면·시 ☞ 2009.1.1. 이후 최초로 농어촌주택을 취득하는 분부터 적용(2008.12.26. 개정)

• 2015.1.1. ~ : 같은 읍·면 또는 연결한 읍·면 ☞ 2015.1.1. 이후 양도분부터 적용(2014.12.23. 개정)

다) 취득 이후 주택 증축, 부수토지의 추가취득이 있는 경우의 판정

① 면적·가액 요건[위 나)의 ②·③] : 일반주택 양도일까지 증축·추가된 부수토지의 면적·가액을 포함하여 위 면적·가액요건 적용(조특령 §99의4①)

② 증축·부수토지 추가취득 시 보유기간 : 당초 농어촌주택의 취득일부터 기산(조특령 §99의4②)

③ 농어촌주택취득기간[위 가)·지역기준[위 나)의 ①] 판정 : 당초 농어촌주택의 취득일 시점을 기준으로 판정(조특령 §99의4③)

라) 농어촌주택 취득시 다주택자 중과 제외 규정 신설

수도권 조정대상지역에 소재하는 2주택(양도하는 시점에 개별주택가격 및 공동주택가격을 합산한 금액이 6억원 이하인 경우에 한함) 만을 소유하는 경우로서 2020.12.31.까지 그 중

1주택을 양도하고 예정신고 기간 내에 농어촌주택등을 취득하는 경우에는 중과세율을 적용하지 않고 장기보유특별 공제액을 공제받을 수 있다.

#### 마) 농어촌주택 거주기간 계산 방법 신설

거주기간 계산은 주민등록표상 전입일부터 전출일까지의 기간으로 하며, 거주 중에 노후 등으로 멸실되어 재건축한 경우에는 그 멸실된 주택과 재건축한 주택의 거주기간 및 보유기간을 통산한다.

#### 바) 사후관리 요건(러. 고향주택과 동일)

농어촌주택등의 3년 이상 보유 요건을 충족하기 전에 일반주택을 양도하고 특례를 적용받은 1세대가 농어촌주택을 3년 이상 보유하지 아니하게 된 경우 또는 농어촌주택 취득 시 다주택자 중과 제외 특례를 적용받은 1세대가 농어촌주택을 3년 이상 보유하지 아니하거나, 최초 보유기간 3년 중 농어촌주택에 2년 이상 거주하지 아니한 경우에는 과세특례를 적용받아 과소하게 납부한 세액을 그 보유 또는 거주하지 아니하게 된 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 양도소득세를 납부하여야 한다.

다만, 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 의한 수용(협의매수를 포함한다), 사망으로 인한 상속 또는 멸실의 사유로 인하여 당해 농어촌주택 3년 이상 보유하지 아니하게 되는 부득이한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니한다.

#### 사) 과세특례 적용 신청관리 요건

농어촌주택등 과세특례를 적용받고자 하는 자는 일반주택의 예정·확정신고기한 내에 과세특례신고서를 제출하여야 하고, 납세지 관할세무서장은 행정정보의 공동이용을 통하여 아래의 서류를 확인하여야 한다.

- ① 일반주택의 토지대장 및 건축물대장
- ② 농어촌주택의 토지대장 및 건축물대장

### 3) 관련 사례

#### ☑ 농어촌주택을 미등기한 경우 과세특례 적용 여부

「조세특례제한법(2015.12.15. 법률 제13560호로 개정되기 전의 것)」 제99조의4에 따른 농어촌주택 1채를 취득(자기가 건설하여 취득한 경우를 포함한다)하였으나 등기하지 아니하고 3년 이상 보유한 후 그 농어촌주택을 취득하기 전에 보유하던 다른 주택을 양도하는 경우 같은 조 제1항에 따라 그

농어촌주택을 해당 1세대의 소유주택이 아닌 것으로 보아 「소득세법(2015.12.15. 법률 제13558호로 개정되기 전의 것)」 제89조제1항제3호를 적용하는 것임  
(서면-2015-법령해석재산-2185, 2016.10.28.)

✔ **농어촌주택 취득의 범위**

농어촌주택취득기간 중에 유상 또는 무상 취득한 경우와 자기가 건설하여 취득한 경우 및 기존에 취득한 토지에 신축하여 취득하는 경우를 모두 포함함(서면4팀-604, 2005.4.22.)

✔ **멸실하고 재건축한 경우 과세특례 적용 여부**

농어촌주택 취득기간 내에 취득하여 해당기간 경과 후 멸실하고 재건축한 주택을 포함함(서면4팀-1409, 2004.9.10.)

✔ **멸실하고 재건축한 경우 과세특례 적용 여부**

1세대가 농어촌주택취득기간(2003년 8월 1일부터 2011년 12월 31일까지의 기간) 전에 취득한 주택이 멸실되어 농어촌주택취득기간 중에 다시 건축한 경우 해당 주택은 「조세특례제한법」 제99조의4 제1항제1호에 규정된 농어촌주택에 해당하지 아니함(부동산거래관리과-1026, 2010.8.9.)

✔ **농어촌주택과 일반주택을 상속받은 경우 과세특례 적용 여부**

거주자 및 배우자가 구성하는 1세대가 「조세특례제한법」 제99조의4에 해당하는 농어촌주택과 일반주택을 보유하던 중 주택 소유자의 사망으로 2주택을 상속받은 배우자가 일반주택을 양도하는 경우로서 배우자가 일반주택 취득일부터 상속개시일 까지 계속하여 같은 법 시행령 제99조의4 제1항에 해당하는 세대를 같이 구성한 경우에는 같은 법 제99조의4(농어촌주택 등 취득자에 대한 양도소득세 과세특례)가 적용되는 것임(부동산거래관리과-950, 2010.7.20.)

✔ **동일 세대원간 농어촌주택 증여시 농어촌주택 취득시기 판단**

농어촌주택인 A주택을 보유한 갑과 일반주택인 B주택을 보유한 을이 세대를 합가하고 갑이 A주택을 같은 세대원인 병(을의 배우자)에게 증여한 후 을이 B주택을 양도하는 경우  
1세대가 「조세특례제한법」 제99조의4제1항에 따른 농어촌주택등 취득기간 중에 농어촌주택인 A주택을 취득하였는지 여부는 갑의 취득일을 기준으로 판단하는 것임(기준-2017-법령해석재산-0222, 2017.10.20.)

✔ **농어촌주택 부수토지 보유상태에서 농어촌주택 신축 취득하는 경우 조특법§99의4 적용 여부**

국내에 1주택을 소유한 1세대가 보유하고 있던 농어촌주택 부수토지에 2003년 8월 1일부터 2022년 12월 31일까지의 기간 중에 「조세특례제한법」 제99조의4제1항에 따른 요건을 충족하는 농어촌주택을 신축하여 취득하는 경우 농어촌주택 취득 전에 보유하고 있던 다른 주택을 양도할 때 그 농어촌주택은 1세대의 소유주택이 아닌 것으로 보아 「소득세법」 제89조제1항제3호를 적용함(서면-2022-부동산-0828, 2022.4.6.)

✔ **조특법§99의4에 따른 농어촌주택 특례 적용여부**

일반주택이 소재한 시의 동지역과 같은 시에 속한 농어촌주택이 소재한 읍·면이 연접한 경우 「조세특례제한법」 제99조의4가 적용되는 것임(서면-2021-법령해석재산-4142, 2021.8.18.)

☑️ **일반주택과 농어촌주택을 동일한 날에 증여받은 경우 조특법§99의4에 따른 특례 적용 여부**

[질의] 동일한 날에 직계존속으로부터 일반주택과 「조세특례제한법」 제99조의4 제1항제1호에 따른 농어촌주택을 증여받은 후 일반주택을 양도하는 경우, 「조세특례제한법」 제99조의4에 따른 특례(이하 “쟁점특례”)를 적용받을 수 있는지 여부

(제1안) 쟁점특례 적용 가능

(제2안) 쟁점특례 적용 불가

[회신] 「조세특례제한법」 제99조의4에 따른 1세대가 별도세대인 직계존속으로부터 같은 조 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 1채의 주택과 다른 주택을 동일한 날 증여받은 경우에는 같은 조에 따른 과세특례가 적용되지 아니 하는 것임(기획재정부 재산세제과-1093, 2023.9.15.)

## 러. 고향주택 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례 (조특법 §99의4①2.)

### 1) 과세특례 개요

☑️ 1세대가 2009.1.1.~2025.12.31.까지의 기간 중 1채의 고향주택을 취득하여 3년 이상 보유하고, 해당 고향주택 취득 전에 보유하던 일반주택을 양도하는 경우 해당 고향주택을 해당 1세대의 소유주택이 아닌 것으로 보아 1세대 1주택 비과세 규정을 적용함

☑️ 고향주택은 2009.1.1. 이후 최초로 취득하는 분부터 적용(조특법 부칙 2008.12.26. §22)

### 2) 고향주택의 요건

가) 지역 기준(다음 ① ~ ②의 요건을 모두 갖추어야 한다)

#### ① 고향에 소재하여야 한다.

고향이란 다음 ㉠ ~ ㉡의 요건을 모두 충족한 시 지역(이와 연접한 시지역을 포함하며, 다음 ㉠ ~ ㉡의 요건을 모두 충족한 군 지역에 연접한 시 지역을 포함)을 말한다. 이 경우 등록기준지등 또는 거주한 사실이 있는 지역의 시·군이 행정구역의 개편 등으로 이에 해당하지 아니한 경우에도 같은 시·군으로 본다.

#### ㉠ 가족관계등록부에 10년 이상 등재된 등록기준지

※ 가족관계등록부 : 법률 제8435호 「가족관계의 등록 등에 관한 법률」 부칙 제4조에 따른 제적부 등을 포함한다.

※ 등록기준지 : 법률 제8435호 「가족관계의 등록 등에 관한 법률」 부칙 제2조로 폐지되기 전의 「호적법」에 따른 본적지 또는 원적지를 포함한다.

#### ㉡ 10년 이상 거주한 사실이 있는 지역

- ② 「조세특례제한법 시행령」 별표 12에 따른 시지역(수도권지역, 「주택법」 제63조의2에 따른 조정대상지역, 관광진흥법 제2조에 따른 관광단지가 아닐 것)에 소재하여야 한다.

» **고향주택 소재 지역 범위 (제99조의4제2항 관련)**

구분	시 (26개)
충청북도	제천시
충청남도	계룡시, 공주시, 논산시, 보령시, 당진시, 서산시
강 원 도	동해시, 삼척시, 속초시, 태백시
전라북도	김제시, 남원시, 정읍시
전라남도	광양시, 나주시
경상북도	김천시, 문경시, 상주시, 안동시, 영주시, 영천시
경상남도	밀양시, 사천시, 통영시
제 주 도	서귀포시

비고: 위 표는 「통계법」 제18조에 따라 통계청장이 통계작성에 관하여 승인한 주민등록인구 현황(2015년 12월 주민등록인구 기준)을 기준으로 인구 20만명 이하의 시를 열거한 것임

☞ 2016.1.1. 이후 양도하는 분부터는 종전의 “진해시” 삭제하고 “당진시” 추가

**나) 면적 및 가액 기준**

- ① 면적 : 대지면적 660㎡ 이내(위 더.의 “농어촌주택” 요건과 같음)

☞ 2021.1.1. 이후 양도하는 분부터 대지 면적 요건 삭제

※ 2016.12.31. 이전에는 대지면적이 660㎡ 이내 주택 연면적이 150㎡(공동주택은 전용면적 116㎡) 이내였으나, 귀농·귀촌인에 대한 지원을 강화하기 위하여 2017.1.1.부터는 주택 연면적기준을 삭제

- ② 가액 : 주택 및 이에 부수되는 토지의 취득당시 기준시가 합계액이 3억원(한옥은 4억원) 이하일 것

**다) 타 지역 기준**

일반주택이 소재한 시(또는 연결한 시) 지역이 아닌 곳에서 고향주택을 취득해야 한다.

**참고**

**농어촌주택 및 고향주택 비교**

구 분	농어촌주택 (주택법 §99의4①1.)	고향주택 (주택법 §99의4①2.)
대 상 자	거주자	
특례 요건·내용	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 1세대가 주택법 §99의4①1호·2호 각 목의 요건 중 어느 하나에 해당하는 1채의 농어촌·고향주택을 취득하여 3년이상 보유하고 농어촌·고향주택 취득 전부터 보유하고 있던 다른(일반)주택 양도시 소유주택이 아닌 것으로 보고 1세대 1주택 비과세 특례 적용</li> <li>• 수도권 조정대상지역 내 공시가격 합계 6억원 이하인 2주택만을 소유하는 경우로서 2020.12.31.까지 그 중 1주택을 양도하고, 예정신고 기간 내에 농어촌·고향주택을 취득하는 경우에는 중과세율 배제·장기보유특별공제 적용</li> </ul>	
지역기준	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 농어촌 지역의 범위: 읍·면 또는 조특령 별표 12에 해당하는 시의 동(일반주택과 같거나 연접한 동 제외)으로 하되, 다음 지역은 제외               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 수도권 및 광역시(단, 인천 강화군·옹진군, 경기 연천군 지역은 제외)</li> <li>- 도시지역(태안군, 영암·해남군 지역은 제외), 토지거래허가구역, 조정대상지역*, 관광단지 * 2021.1.1. 이후 취득분부터 적용</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 고향(조특령 §99의4⑥)에 소재할 것</li> <li>• 취득당시 인구 20만 이하인 시지역(조특령 별표12 : 26개시)에 소재할 것</li> <li>• 제외지역 : 수도권지역, 조정대상지역*, 관광 단지 * 2021.1.1. 이후 취득분부터 적용</li> </ul>
규 모	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 대지 : 660㎡(200평 이내) * 대지면적기준은 2021.1.1. 이후 양도분부터 삭제</li> <li>• 건물 : 150㎡(45평) 이내[공동주택전용면적 116㎡(35평 이내)] * 건물면적기준은 2017.1.1. 이후 양도분부터 삭제</li> <li>• 취득당시 기준시가 3억원 이하('22년 취득분까지는 2억원) ※ '14.1.1. 이후 취득하는 한옥의 경우 가액기준을 2억에서 4억으로 상향함</li> </ul>	
취득기간	'03.8.1. ~ '25.12.31.	'09.1.1. ~ '25.12.31.
적용시기	'03.8.1. 이후 양도분	'09.1.1. 이후 양도분
적용배제	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 농어촌주택(고향주택)과 보유하고 있던 일반주택이 행정구역상 같은 읍·면·시 또는 연접한 읍·면·시에 있는 경우 과세특례 적용 배제 ※ 연접범위 조정(주택법 §99의4③) ☞ '15.1.1. 이후 양도분부터 적용               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 농어촌주택 : 행정구역상 동일·연접한 읍·면</li> <li>- 고향주택 : 행정구역상 동일·연접한 시</li> </ul> </li> </ul>	
사후관리	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 농어촌주택 등 3년 보유 요건 충족 전에 일반주택을 양도해도 특례적용 단, 일반주택 과세특례(비과세)를 적용받은 후에 농어촌주택 등을 3년 이상 보유하지 않게 된 경우(수용, 협의매수, 상속시 제외)               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 일반주택 양도시점에서 부담할 세액(세율은 일반주택 양도연도의 세율 적용)을 사유발생일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 양도소득세로 신고·납부해야 함</li> </ul> </li> <li>• 농어촌·고향주택을 3년 이상 미보유 또는 최초 보유기간 3년 중 2년 이상 미거주하는 경우 양도소득세 추징</li> </ul>	
비 고	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 단독주택, 아파트, 연립주택 모두 포함</li> <li>• 농어촌주택의 취득기간 중 신축(기준에 취득한 토지에 대한 신축 포함)하는 경우 포함</li> <li>• 기존 농어촌 거주자가 시행일 이후 타 지역의 농어촌 주택을 취득하는 경우 포함</li> </ul>	

## 1. 농지의 교환·분합시 양도소득세 비과세 (소득법 §89①2.)

다음의 요건에 모두 충족하는 농지는 양도소득세가 비과세 된다.

### 가. 대상농지 (소득령 §153①)

- ① 국가 또는 지방자치단체가 시행하는 사업으로 인하여 교환 또는 분합하는 농지
- ② 국가 또는 지방자치단체가 소유하는 토지와 교환 또는 분합하는 농지
- ③ 경작상 필요에 의하여 교환하는 농지. 다만, 교환에 의하여 새로이 취득하는 농지를 3년 이상 농지소재지에 거주하면서 경작하는 경우에 한함
- ④ 「농어촌정비법」·「농지법」·「한국농어촌공사 및 농지관리기금법」 또는 「농업협동조합법」에 의하여 교환 또는 분합하는 농지

### 나. 교환 또는 분합하는 쌍방 토지가액의 차액이 큰 편의 4분의1 이하에 해당할 것

## 2. 자경농지에 대한 양도소득세의 감면 (조특법 §69)

### 가. 감면개요

☑️ 거주자가 농지의 취득일부터 양도일 사이에 농지소재지에 거주하면서 8년 이상 직접 경작한 농지를 양도일 현재 농지인 상태로 거주자(비거주자가 된 날부터 2년 이내의 자 포함)가 양도할 때에는 양도소득세 감면

\* 비거주자가 된 날부터 2년이 지난 경우 2013.2.15. 이후 최초로 양도하는 분부터는 감면 배제(2013.2.15. 조특령 제66조제1항 개정)

- 다만, 시행 당시 비거주자인 자가 2015.12.31.까지 해당 토지를 양도하는 경우에는 감면 가능

## 나. 감면요건

### 1) 8년 이상 직접 경작 기간동안 농지소재지에 거주요건

다음 중 어느 하나에 해당하는 지역(경작개시 당시에는 해당 지역에 해당하였으나 행정구역의 개편 등으로 이에 해당하지 아니하게 된 지역을 포함함. 2002.1.1. 이후 최초 양도분부터 적용)에 거주하면서 8년 이상 직접 경작할 것

- ① 농지가 소재하는 시(특별자치시와 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시 포함)·군·구(자치구인 구를 말함) 안의 지역
- ② ①의 지역과 연접한 시·군·구 안의 지역
- ③ 해당 농지로부터 직선거리 30km(2015.2.2. 이전 양도분은 20km) 이내의 지역



#### 실무

##### ▶ 농지소재지의 범위 개정 : 2015.2.3. 이후 양도분부터 직선거리 30km

• 개정된 “직선거리 30km” 적용범위

- |              |   |
|--------------|---|
| ① 조특령 §66    | (농업인이 농지 또는 초지를 영농조합법인에 현물출자하는 경우 양도세 감면) |
| ② 조특법 §67    | (어업인이 어업용 토지를 영어조합법인에 현물출자하는 경우 양도세 감면)   |
| ③ 조특법 §68    | (농업인이 농지 또는 초지를 농업회사법인에 현물출자하는 경우 양도세 면제) |
| ④ 조특법 §69    | (8년 이상 재촌·자경농지 양도세 감면)                    |
| ⑤ 조특법 §69의2  | (8년 이상 사용한 축사용지 양도소득세 감면)                 |
| ⑥ 조특법 §69의3  | (8년 이상 자영한 어업용토지 양도소득세 감면)                |
| ⑦ 조특법 §69의4  | (10년 이상 자경산지에 대한 양도소득세 감면)                |
| ⑧ 조특법 §70    | (대토농지에 대한 양도소득세 감면)                       |
| ⑨ 조특법 §71    | (영농자녀가 증여받는 농지에 대한 증여세 감면)                |
| ⑩ 소득법 §104의3 | (비사업용 토지 판정시 재촌의 범위)                      |

### 2) 경작요건

취득일부터 양도일 사이에 8년[한국농어촌공사 또는 영농조합법인 및 농업회사법인에 2023.12.31.까지 양도하는 경우에는 3년] 이상 농지소재지에 거주하면서 직접경작\*해야 하고, 경작기간을 계산할 때 아래 표에 해당하는 과세기간은 경작기간에서 제외한다.

\* “직접 경작”이란 농작업에 상시종사하거나 2분의 1 이상을 자기노동력으로 경작하는 것을 말함



## 경작기간 계산에서 제외하는 경우

구분	금액	비고
사업소득금액 (소득법 §19②)	3천 700만원*	아래 ①, ②, ③은 제외
총수입금액** (소득법 §24①) (소득령 §208⑤)	- 도소매업, 부동산매매업 → 3억원 - 제조업, 숙박 및 음식업 등 → 1.5억원 - 서비스업 등 → 0.75억원	① 농업·임업에서 발생하는 소득(소득법 §19①) ② 부동산임대업에서 발생하는 소득(소득법 §45②) ③ 농가부업소득(소득령 §9)
총급여액 (소득법 §20②)	3천 700만원*	비과세소득의 금액은 제외 근로소득공제 적용 전 금액

※ 축산·양식·임업에 사용한 기간등의 계산 시에도 준용

\* 3천 700만원 요건은 2014.2.21. 「조세특례제한법 시행령」 제66조제14항을 신설하여 2014.7.1. 이후 양도하는 분부터 적용하고 있고, 2017.2.7. 이후 양도하는 분부터는 사업소득금액이 결손인 경우에 사업소득금액을 “0”으로 간주하도록 같은 항을 개정하였음

\*\* 총수입금액 기준은 영 시행일(2020.2.11.)이 속한 과세기간분부터 적용

### ☑ 주말·체험농장 3,700만원 요건 적용 여부

거주자가 「농지법」 제6조에 따라 1,000㎡ 미만의 주말·체험농장을 취득하여 직접 경작하였으나 재촌·자경 기간 중 「소득세법」 제19조제2항에 따른 사업소득금액과 같은 법 제20조제2항에 따른 총급여액의 합계액이 3천 700만원 이상인 경우에는 「조세특례제한법 시행령」 제66조제14항에 따라 그 기간은 자경한 기간에서 제외되어 같은 법 제69조에 따른 “자경농지에 대한 양도소득세 감면”이 적용되지 아니하는 것임(사전-2016-법령해석재산-0003, 2016.5.16.)

### ☑ 비사업용 토지 판정 시 사업소득금액 3,700만원 이상 계속 발생하는 경우 자경기간에서 제외되는지 여부

[질의] 보유기간 중 사업소득금액 3,700만원 이상으로 자경기간에서 제외된 과세기간이 대부분이어서 비사업용 토지에 해당하는 농지의 경우에도 「소득세법 시행령」 제168조의14제1항제1호에 따른 ‘토지를 취득한 후 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지’에 해당하여 ‘사용이 금지 또는 제한된 기간’동안 사업용으로 보게 되면 같은 영 제168조의6제1호에 따른 비사업용 토지 기간기준을 충족하지 못하는 경우, 비사업용 토지에서 제외되는지 여부

〈제1안〉 비사업용 토지에서 제외되지 않음

〈제2안〉 비사업용 토지에서 제외됨

[회신] 사업을 영위하다가 농지를 취득한 후 사업소득금액이 매년 3,700만원 이상 계속 발생하는 경우, 「조세특례제한법 시행령」 제66조에 따른 자경기간에서 제외되어 「소득세법」 제104조의3에 따른 비사업용 토지에 해당되는 것임(기획재정부 조세정책과-2514, 2023.12.27.)

가) 상속받은 농지

(1) 피상속인의 경작기간을 통산할 수 있는 경우(조특령 §66①, ②)

상속받은 농지를 양도할 때 피상속인의 경작기간을 통산할 수 있는 경우는 상속개시일, 양도시기, 상속인의 경작하였는지 여부, 특정지역으로 지정된 지역인지 여부 등에 따라 아래와 같이 적용된다.

양도시기별 피상속인의 경작기간 통산			
'06.2.8. 이전	'06.2.9.~'08.12.31.	'09.1.1.~'10.12.31.	'11.1.1. 이후
상속 농지 경작 여부, 3년 이내 양도 여부 등에 관계 없이 통산	상속인이 상속받은 농지를 경작한 사실이 있는 경우		상속인이 상속받은 농지를 1년 이상 계속하여 경작하는 경우
	상속받은 날부터 3년 이내에 양도하는 경우		
	-	협의매수 또는 수용되는 경우로서 상속받은 날부터 3년 이내에 특정지역으로 지정되는 경우(상속받은 경우 포함)	
	'06.2.8. 이전에 상속받은 농지를 '08.12.31.까지 양도 - 조특령 부칙 제19329호 ('06.2.9.) §23	'06.2.9. 이전에 상속받은 농지가 협의매수 또는 수용되는 경우로서 '08.12.31.까지 특정지역으로 지정되는 경우 - 조특령 부칙 제21307호('09.2.4.) §17	

\* 상속인이 경작하는 경우란 상속개시일 후 상속인이 재혼자경하는 것을 말함

\* 1년 이상 계속하여 경작은 상속개시일부터 경작하지 않은 경우 포함 (서면-2015-법령해석재산-1787, 2016.6.3.)

위 표에서 특정지역이란 아래 중 어느 하나에 해당하는 지역으로 지정(관계 행정기관의 장이 관보 또는 공보에 고시한 날)되는 경우를 말한다.

- ① 「택지개발촉진법」 제3조에 따라 지정된 택지개발예정지구
- ② 「산업입지 및 개발에 관한 법률」 제6조·제7조 또는 제7조의2 또는 제8조에 따라 지정된 산업단지(국가산업단지, 일반산업단지, 도시첨단산업단지)
- ③ 「공공주택 특별법」 제6조에 따라 지정된 공공주택지구
- ④ 「도시 및 주거환경정비법」 제16조에 따라 지정·고시된 정비구역
- ⑤ 「신항만건설 촉진법」 제5조에 따라 지정된 신항만건설 예정지역
- ⑥ 「도시개발법」 제3조 및 제9조에 따라 지정·고시된 도시개발구역
- ⑦ 「철도건설법」 제9조에 따라 철도건설사업실시계획 승인을 받은 지역
- ⑧ 기타 다른 법률에 따라 예정지구 또는 실시계획 승인을 받은 지역 등 해당 공익 사업으로 인해 해당 주민이 직접적인 행위제한(건축물의 건축, 토지의 형질변경·분할 등)을 받는 지역

(2) 피상속인의 배우자의 경작기간을 통산할 수 있는 경우

2010.2.18. 이후 양도하는 분부터는 직전 피상속인이 배우자로부터 상속받아 경작한 사실이 있는 경우에는 직전 피상속인의 배우자가 취득하여 경작한 기간도 상속인의 경작기간에 통산한다.



### 실무

#### ▶ 경작기간 통산 방법

• 父가 8년간 경작한 농지를 母가 상속받아 1년간 경작한 후 子가 다시 해당 농지를 상속받아 2년간 경작한 후 양도하는 경우

(종전) 子의 경작기간 = 母(1년) + 子(2년) = 3년 → 8년 이상 자경농지 감면이 적용 불가

(개정) 子의 경작기간 = 父(8년) + 母(1년) + 子(2년) = 11년 → 8년 이상 자경농지 감면 적용

※ 母가 경작한 사실이 없는 경우에는 父의 경작기간을 子의 경작기간에 합산할 수 없음

나) 대토 등으로 새로 취득하는 농지가 협의매수·수용되는 경우 (조특령 §66⑥)

「소득세법」 제89조제1항제2호 및 「조세특례제한법」 제70조의 규정에 의하여 농지를 교환·분합 및 대토한 경우로서 새로이 취득하는 농지가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 의하여 수용되는 경우에 있어서는 교환·분합 및 대토전의 농지에서 경작한 기간을 해당 농지에서 경작한 기간으로 본다.

### 3) 농지 요건 : 양도일 현재 농지일 것

#### 가) 농지의 개념 및 판정기준일

① 농지는 전·답으로서 지적공부상의 지목에 관계없이 실지로 경작에 사용되는 토지로 하며, 농지경영에 직접 필요한 농막·퇴비사·양수장·지소·농도·수로 등을 포함하는 것으로 한다(조특칙 §27①).

\* 농지에는 지적 공부상의 지목에 관계없이 실제로 경작에 사용되는 과수원을 포함함(조특통칙 §69-66...1)

② 농지 해당 여부 판정 기준일

농지 해당 여부는 「소득세법 시행령」 제162조 따른 양도일 현재의 농지를 기준으로 한다. 다만, 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 다음 구분에 따른 기준에 따른다.

㉠ 양도일 이전에 매매계약조건에 따라 매수자가 형질변경, 건축착공 등을 한 경우 : 매매계약일 현재의 농지 기준

- ㉠ 환지처분 전에 해당 농지가 농지 외의 토지로 환지예정지 지정이 되고 그 환지예정지 지정일부 3년이 경과하기 전의 토지로서 토지조성공사의 시행으로 경작을 못하게 된 경우 : 토지조성공사 착수일 현재의 농지 기준

\* 토지조성공사 시행시기별 농지기준

2016.2.4. 이전 양도 : 환지예정지 지정 후	토지조성공사 시행
2016.2.5. 이후 양도 : 환지예정지 지정 전·후	

- ㉡ 「광산피해의 방지 및 복구에 관한 법률」, 지방자치단체의 조례 및 지방자치단체의 예산에 따라 광산피해를 방지하기 위하여 휴경하고 있는 경우 : 휴경계약일 현재의 농지 기준(2012.2.2. 최초로 양도하는 분부터 적용)

#### 나) 감면대상이 되는 농지

- ① 위 1)의 농지소재지에 거주하면서 8년 이상 직접 경작한 농지
- ② 경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 한국농어촌공사 또는 농업을 주업으로 하는 법인에 2023.12.31.까지 양도하는 경우는 3년 이상 경작한 농지

#### 다) 감면대상에서 제외되는 농지

- (1) 시 지역의 농지 중 주거·상업·공업 지역에 편입된 지 3년이 지난 농지

양도일 현재 특별시·광역시(광역시에 있는 군 제외) 또는 시(「지방자치법」 제3조제4항에 따라 설치된 도농(都農) 복합형태의 시의 읍·면 지역 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시의 읍·면 지역 제외)에 있는 농지 중 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거지역·상업지역 및 공업지역(주거지역등)안에 있는 농지로서 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 농지를 감면대상에서 제외된다.

다만, 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 편입된 날부터 3년이 지나더라도 감면을 받을 수 있다(조특령 §66④1., 조특칙 §27③~⑤).

- ① 사업시행지역 안의 토지소유자가 1천명 이상이거나 사업시행면적이 100만㎡(「택지개발촉진법」에 의한 택지개발사업 또는 「주택법」에 의한 대지조성사업의 경우 10만㎡) 이상인 대규모개발사업 지역(사업인정고시일이 같은 하나의 사업시행지역을 말함) 안에서 대규모개발사업의 시행으로 인하여 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거·상업·공업지역에 편입된 농지로서 사업시행자의 단계적 사업시행 또는 보상지연으로 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 경우
- ② 사업시행자가 국가, 지방자치단체, 그 밖에 공공기관(「공공기관의 운영에 관한 법률」에 따라 지정된 공공기관과 「지방공기업법」에 따라 설립된 지방직영기업·지방공사·

지방공단)인 개발사업지역 안에서 개발사업의 시행으로 인하여 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거·상업·공업지역에 편입된 농지로서 사업 또는 보상을 지연시키는 사유의 책임이 사업시행자에게 있다고 인정되는 경우

- ③ 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거·상업·공업지역에 편입된 농지로서 편입된 후 3년 이내에 위 ①에서 말하는 대규모개발사업이 시행되고, 대규모개발사업 시행자의 단계적 사업시행 또는 보상지연으로 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 경우(대규모개발사업지역 안에 있는 경우로 한정)

☞ 2013.2.15. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용

- (2) 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 이전에 농지외의 토지로 환지 예정지를 지정하는 경우에는 그 환지예정지 지정일부터 3년이 지난 농지. 다만, 환지 처분에 따라 교부받는 환지청산금에 해당하는 부분은 제외함(단서 규정은 2011.6.3. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용)

#### 다. 감면세액

해당 농지의 양도로 발생한 양도소득세의 100%를 감면하고 농어촌특별세가 비과세된다. 다만, 해당 농지가 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거·상업·공업지역에 편입되거나 「도시개발법」 등에 의하여 환지처분전에 농지외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우에는 주거지역등에 편입되거나 환지예정지 지정을 받은 날까지 발생한 소득에 대하여만 감면한다(2002.1.1. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용).

#### » 주거지역 등 편입 또는 환지예정지로 지정된 경우 농지 감면

농지 소재지	주거·상업·공업지역 편입일				농지 외 토지로 환지예정지 지정일			
	2001.12.31. 이전		2002.1.1. 이후		2001.12.31. 이전		2002.1.1. 이후	
	편입일 이후 양도일 까지				편입일 이후 양도일 까지			
	3년 경과	3년 미경과	3년 경과	3년 미경과	3년 경과	3년 미경과	3년 경과	3년 미경과
특별시, 광역시(군 제외) 시 지역	감면 배제		감면 배제					
광역시의 군지역, 일반군지역, 도농복합시의 읍·면지역	전액 감면	전액 감면	일부 배제 (편입일 이후 감면 배제)	일부 배제 (편입일 이후 감면 배제)	감면 배제	전액 감면	감면 배제	일부 배제 (편입일 이후 감면 배제)
대규모사업시행지연지역 및 사업시행자가 공공기관인 경우			감면 배제					



## 실무

### ▶ 주거지역 등 또는 환지에정지 지정받은 경우 감면받는 양도소득금액(조특령 §66⑦)

$$\text{양도소득금액} \times \frac{(\text{주거지역 등에 편입되거나 환지에정지 지정을 받은 날의 기준시가} - (\text{취득당시의 기준시가}))}{(\text{양도당시의 기준시가}) - (\text{취득당시의 기준시가})} \times 100\%$$

### ▶ 2001.12.31. 이전 주거지역에 편입된 군지역의 농지에 대한 감면 적용

「조세특례제한법 시행령」 제66조제1항에서 규정하는 거주자가 「지방자치법」 제3조제4항의 규정에 의하여 설치된 도·농복합형태의 시의 읍·면지역에 소재하는 농지로서 2001.12.31. 이전에 「도시계획법」(현 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」)에 의해 주거지역으로 편입된 농지를 취득하여 8년 이상 직접 경작하다가 양도한 경우, 해당 농지에 대해서는 「조세특례제한법」 제69조제1항 단서 규정이 적용되지 않는 것임(자산세과-189, 2009.9.11.)

☞ 조특법 부칙 제6538호(2001.12.29.) 제28조 참조

위 산식을 적용할 때 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우에는 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가를 양도 당시의 기준시가로 본다(조특령 §66⑦).

☞ 동 규정은 조특령 개정부칙 제21196호(2008.12.31.) §3(이 영 시행일이 속하는 과세연도에 최초로 양도하는 분부터 적용)에 따라 2008년도 양도분부터 적용

한편, 새로운 기준시가가 고시되기 전에 취득하거나 양도한 경우 또는 주거지역등에 편입되거나 환지에정지 지정을 받은 날이 도래하는 경우에는 직전의 기준시가를 적용하도록 동 규정의 후단을 개정하였고, 후단 개정 규정은 2015.2.3. 이후 양도분부터 적용한다.

### ✔ 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가

- 보상금 산정당시 기준이 된 표준지의 공시시가를 적용하는 것이 아니라 그 표준지에 따라 산정된 필지별 개별공시시가를 적용함에 유의하여야 함
- 개인이 소유하는 토지가 2009.2.4. 이후에 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따라 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 따라 수용되는 경우로서 2006.1.1. 기준으로 공시된 표준지 개별공시시가를 기초로 산정한 보상금액을 수령한 경우에는 「소득세법 시행령」 제164조제9항 및 같은 법 시행규칙 제80조제8항에 따라 2006.1.1. 기준으로 공시된 해당 토지의 개별공시시가를 양도당시의 기준시가로 적용함(부동산거래관리과-541, 2010.4.13.)

## 라. 감면한도

감면 종합한도는 512쪽 참조

### ☑ 감면의 중복제한 및 감면한도의 합계액 계산(조특법 §127⑦, §133①)

- ① 1필지의 토지를 양도하여 2 이상의 양도소득세의 감면규정을 동시에 적용받는 경우에는 해당 거주자가 선택하는 하나의 감면규정만을 적용함
- ② 거주자가 8년 이상 자경한 농지를 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이 적용되는 공익사업의 시행자에게 양도한 경우 「조세특례제한법」 제69조 및 제133조제1항제2호에 따른 양도소득세 감면 한도액을 초과하는 양도소득금액은 「조세특례제한법」 제77조 및 제133조제1항제1호를 적용받을 수 있는 것임(법규과-664, 2009.12.21.)
- ③ 감면한도 적용시 감면합계액은 자산의 양도순서에 따라 그 한도액을 계산함
- ④ 2필지 이상의 토지를 동시에 양도하여 각각의 감면규정을 적용받는 경우 감면받는 양도소득세액의 합계액은 해당 거주자가 선택하는 순서에 따라 합산함

## 마. 참고 해석사례

### ☑ 주거지역으로 편입된 토지를 상속받은 후 해당 토지가 공익사업에 협의매수 시 자경감면 적용 여부

주거지역에 편입된 토지를 상속받은 후 해당 토지가 공익사업에 협의매수되고, 그 보상가액이 주거지역 편입 이전에 고시된 기준시가를 기준으로 산정된 경우로서 「조세특례제한법 시행령」 제66조제7항에 따른 계산식의 분모와 분자가 모두 음수가 되는 경우에는 같은 법 제69조에 따른 감면대상 소득금액이 없는 것임(사전-2018-법령해석재산-0721, 2019.5.8.)

### ☑ 농지가 주거지역 등에 편입된 후 순차로 환지에정지 지정을 받은 경우 양도소득세 면제 여부

구 「조세특례제한법」 제69조제1항 단서에서 본문에 의한 양도소득세 면제범위를 제한한 것은, 농지가 주거지역 등에 편입되거나 환지에정지 지정을 받은 후에는 개발이익이 발생하기 시작하여 경제적 가치 면에서 사실상 농지 외의 토지와 다를 바 없게 되므로 그 부분까지 농지로서의 양도소득세 감면혜택을 부여할 필요가 없기 때문(중략)이 사건 토지는 2013.6.21. 도시개발법 등에 따라 농지 외의 토지로 환지에정지 지정을 받기에 앞서 2011.12.28. 이미 국토계획법에 따른 공업지역으로 편입되었으므로, 구 조특법 제69조제1항 단서에 따라 원고의 이 사건 토지 양도소득 중 공업지역 편입일인 2011.12.28.까지 발생한 부분에 대해서만 양도소득세 면제대상이 됨(대법원2016두57038, 2017.3.30.)

### ☑ 자경농지에 대한 양도소득세 감면 규정 적용시 배우자가 대리경작한 경우 직접 경작 여부

「조세특례제한법」 제69조제1항에서 “직접 경작”이라 함은 동법 시행령 제66조제12항 규정에 의하여 거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년생식물의 재배에 상시 종사하거나 농작업의 2분의 1 이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것을 말하며, 동일세대원인 부인 소유 농지를 남편이 경작한 경우는 이에 해당하지 아니함(서면4팀-3323, 2006.9.28.)

☑ **상속받은 농지에 대한 직접 경작 및 경작기간 계산**

「조세특례제한법 시행령」 제66조제11항 및 제12항의 개정(2006.2.9. 신설)규정을 적용함에 있어서 같은 영 시행(2006.2.9. 대통령령 제19329호) 전에 상속받은 농지로서 2008.12.31. 까지 양도하는 경우에는 동항의 개정규정에 불구하고 종전의 규정에 의하는 것임(서면4팀-2098, 2006.7.6.)

☑ **배우자로부터 증여 받은 농지의 자경기간 기산일**

거주자가 해당 배우자로부터 증여받은 농지를 양도하는 경우 「조세특례제한법」 제69조 및 같은 법 시행령 제66조에서 양도소득세를 감면하고 있는 “8년 이상 계속하여 직접 경작한 기간”의 계산은 거주자가 증여받은 날부터 계산하는 것임(서면4팀-1138, 2006.4.26.)

☑ **1필지의 농지에 비과세와 감면의 법령을 중첩하여 적용 여부**

1필지의 농지를 2004년도 이후 양도하는 경우, 「조세특례제한법」 제69조에 따른 양도소득세 감면 또는 「소득세법」 제89조제4호의 농지대토에 따른 비과세 규정의 적용은 각각의 비과세·감면요건에 해당하는지에 따라 이를 적용하는 것이며, 1필지의 토지를 관념상 구분하여 이를 혼용하여 적용할 수는 없는 것임. 토지의 양도일 현재 2필지 이상으로 분할된 농지를 양도함에 있어, 해당 농지가 비과세 또는 감면요건에 해당하는지 여부는 각각의 필지별로 이를 적용하는 것임(서면4팀-2601, 2005.12.23.)

☑ **택지개발사업지구에 대한 도시지역 편입 기준일**

「조세특례제한법」 제69조제1항 및 제70조제1항, 「소득세법」 제104조의3제1항을 적용함에 있어 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거지역·상업지역 및 공업지역(이하 “주거지역등”이라 함)에 편입된 경우의 주거지역 등에 “편입된 날”이란 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제30조제6항 및 같은 법 시행령 제25조제5항에 따라 도시관리계획의 결정내용(같은 법 제36조에 따른 용도지역 지정에 관한 계획, 위치, 면적·규모 등)을 국토해양부장관이 하는 경우에는 관보에 시·도지사 또는 「지방자치법」 제3조제3항에 따라 자치구가 아닌 구가 설치된 시(이하 “대도시”라 함)의 시장이 하는 경우에는 해당 시·도 또는 대도시의 공보에 고시한 날을 말하는 것임. 또한, 국토해양부장관이 「택지개발 촉진법」 제9조제3항 및 같은 법 시행령 제8조제6항에 따라 택지개발사업실시계획을 고시한 때에는 같은 법 제11조에 따라 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 도시관리계획의 결정내용을 고시한 것으로 보는 것임(부동산거래관리과-731, 2010.5.27.)

☑ **농경지리모델링사업 시행에 따라 휴경한 기간을 자경기간에 포함할 수 있는지 여부**

「조세특례제한법」 제69조 및 같은 법 시행령 제66조를 적용함에 있어 농경지 리모델링사업 시행으로 경작을 하지 아니한 기간은 자경기간에 포함되지 아니하는 것임(부동산거래관리과-47, 2010.1.14.)

☑ **자경농지 양도소득세 감면에서 규정한 「직선거리 20km 이내 지역」의 의미**

직선거리 20km 이내지역은 해당 농지로부터 소유자가 거주하는 시·군·구의 경계선까지의 거리가 아닌 소유자가 거주하는 주소까지의 거리가 20km 이내 지역을 의미하는 것임(대법원2010두3794, 2010.6.24.)

☑ **수용의 경우 대토전의 경작 기간을 통산하는 농지대토의 범위**

농지대토 비과세 또는 감면과 「조세특례제한법」 제69조에 따른 8년 자경농지 감면이 동시에 적용되는

종전농지를 양도하고 8년 자경농지로 양도소득세 감면 결정된 후 새로 취득한 농지가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 의하여 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 의하여 수용되는 경우 해당 농지의 경작기간은 종전농지가 농지대토 부과세 또는 감면요건에 해당하는 경우 「조세특례제한법 시행령」 제66조제6항에 따라 종전농지의 경작기간을 통산하는 것임(부동산거래관리과-1313, 2010.11.2.)

✔ **조례에 따라 도청이전 예정지로 지정·공고된 날이 공익사업지역으로 지정된 날에 해당하는 지 여부**

「조세특례제한법」 제69조를 적용함에 있어 상속받은 농지가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용되는 경우로서 「경상북도 도청이전을 위한 조례(2007.3.2. 조례 제2964호로 제정된 것) (이하 “조례”라 함) 제23조에 따라 도청이전 예정지로 지정·공고되고, 「건축법」 제18조를 근거로 건축허가를 제한하는 고시에 따라 해당 주민이 직접적인 행위제한을 받는 지역인 경우 「조세특례제한법 시행규칙」 제27조제7항제6호에 따른 지역(이하 “공익사업지역”이라 함)에 해당하는 것이며 공익사업지역으로 지정되는 날은 조례 제23조에 따라 도청이전 예정지로 지정·공고된 날을 말하는 것임(서면법규과-963, 2014.9.2.)

✔ **경관작물 재배 토지에 대한 자경농지 양도소득세 감면 적용 여부**

경관보전직불사업에 참여하여 경관작물을 재배하는 토지는 「조세특례제한법」 제69조에 따른 자경농지에 대한 양도소득세 감면이 적용되지 않는 것임(기획재정부 재산세제과-451, 2016.7.8.)

✔ **2001.12.31. 이전 주거지역에 편입된 군지역 소재 농지의 감면 여부**

광역시의 군지역에 소재하는 농지로서 2001.12.31. 이전에 「도시계획법」에 의해 주거지역으로 편입된 농지를 취득하여 8년 이상 직접 경작하다가 양도하는 경우, 당해 농지에 대해서는 「조세특례제한법」 제69조제1항 단서 규정이 적용되지 않는 것으로, 주거지역에 편입된 날 후에 발생한 소득에 대해서도 감면을 적용하는 것임(부동산거래관리과-66, 2012.1.31.)

✔ **근로소득공제액 차감 전 일용근로소득이 3,700만원 이상인 과세기간이 자경기간에서 제외되는지 여부**

「소득세법 시행령」 제20조제1항에 따른 일용근로자가 근로를 제공하고 지급받은 금액(「소득세법」 제47조제2항에 따른 근로소득공제액을 공제하기 전의 금액)이 3천700만원 이상인 과세기간이 있는 경우, 해당 기간은 「조세특례제한법 시행령」 제66조제14항에 따라 자경한 기간에서 제외됨(사전-2023-법규재산-0019, 2023.1.30.)

✔ **녹지지역 소재 농지가 다시 주거지역으로 편입된 경우 자경 농지 감면특례 적용 범위**

군 소재 면지역에 있는 토지가 '01.12.31. 이전에 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거지역에서 녹지지역으로 변경되고, '02.1.1. 이후 다시 주거지역으로 편입되어 양도되는 경우 「조세특례제한법」 제69조제1항에 따른 감면 범위는 같은 항 단서가 적용되어 '02.1.1. 이후 주거지역으로 편입된 날까지 발생한 소득에 한함(서면-2022-법규재산-0154, 2022.12.13.)

✔ **농지의 대토에 대한 양도소득세의 부과세 규정의 취지**

농지의 대토에 대하여 양도소득세를 부과하는 규정의 취지는 농지의 자유로운 대체의 허용·보장을 통한 농민의 보호 내지 농업의 발전·장려에 있는 것이어서, 농지를 취득하였다가 매각한 것이 자경농가로서 소유하던 농지를 경작상의 필요에 의하여 대토하기 위한 경우로 제한하여야 하는 것이므로,

구 「소득세법 시행령」(1996.12.31. 대통령령 제15191호로 개정되기 전의 것) 제153조제2항제1호 전단의 해석상 새로운 농지소재지에서 3년 이상 거주와 자경은 특별한 사정이 없는 한 그 기간을 같이 하여야 하는 것으로서 적어도 종전 농지의 양도일로부터 1년 이내에 시작하여야 한다고 봄이 상당함(대법원 2002두5924, 2003.9.5.)

☑ **토지조성공사로 인하여 경작이 중단된 농지의 8년자경 해당여부**

택지조성을 목적으로 한 토지구획정리사업에 따라 시행된 토지조성공사로 인하여 경작이 중단된 것은 특별한 사정이 없는 한 일시적인 휴경상태로 볼 수 없으므로 이 사건 농지는 양도일 현재 농지에 해당되지 아니함(대법원2006두13183, 2008.4.11.)

### 3. 축사용지에 대한 양도소득세 감면(조특법 §69의2, 2011.7.25. 이후 양도분부터 적용)

- 감면대상 : 8년 이상 재촌(在村)하면서 직접 축산에 사용한 축사와 이에 딸린 토지(폐업을 위하여 양도하는 경우로 한정)
- 면적한도 : 「조세특례제한법」 개정으로 2018.1.1. 이후 양도분부터 면적제한이 폐지되었으나, 감면세액 계산시 면적한도 폐지는 2019.1.1. 이후 결정·경정하는분부터 적용하도록 시행령 개정
- 감면세액 종합한도 : 512쪽 참조
- 적용시기 : 2011.7.25. 이후 양도분부터 2025.12.31. 양도분까지 적용

#### 가. 직접 축산종사 및 폐업확인

- ① ‘직접 축산’이란 거주자가 그 소유 축사용지에서 「축산법」 제2조제1호에 따라 가축의 사육에 상시 종사하거나, 또는 축산작업의 1/2 이상을 자기의 노동력에 의하여 수행하는 것을 말한다.
- ② ‘폐업’이란 거주자가 축산을 사실상 중단하는 것으로서 축사용지 소재지의 시장·군수·구청장이 축산기간 및 폐업확인서에 폐업임을 확인받은 경우를 말한다.

#### 나. 감면세액 계산

$$\text{▶ 감면세액} = \frac{\text{양도소득세 산출세액}}{\text{총 양도면적}} \times \frac{\text{축사용지면적}}{\text{총 양도면적}}$$

## 다. 사후관리

양도소득세 감면을 받은 거주자가 해당 축사용지 양도 후 5년 이내에 축산업을 다시 하는 경우(양도소득세를 감면받은 후 상속으로 인하여 축산업을 하게 되는 경우는 제외)에는 감면세액을 추징한다(조특법 §69의2②, 조특령 §66의2①).

## 라. 감면신청 등

‘과세표준신고’와 ‘세액감면신청서’ 및 ‘축산기간 및 폐업확인서’를 납세지 관할세무서장에게 제출하며, 그 밖의 사항은 8년 자경농지에 대한 양도소득세 감면규정에 따른다.



### 사례

#### ▶ 토지는 계속 보유하면서 축사만 양도한 경우 축사용지에 대한 양도소득세 감면 적용 여부

축산에 사용하는 축사와 이에 딸린 토지(이하 “축사용지”라 한다) 소재지에 거주하는 거주자가 토지를 취득한 때부터 양도할 때까지의 사이에 8년 이상 자기가 직접 축산에 사용한 축사용지 중 축사만을 폐업을 위하여 양도하는 경우, 「조세특례제한법」 제69조의2제1항 규정에 따른 양도소득세 감면대상에 해당하는 것임(기획재정부 재산세제과-339, 2019.4.24.)

#### ▶ 축사의 범위

「조세특례제한법」 제69조의2의 축사용지에 대한 양도소득세의 감면규정을 적용함에 있어 축사란 실지로 가축의 사육에 사용되는 축사를 말하는 것으로 가축의 사육에 사용되는 축사의 부속시설도 포함하는 것임(서면법규과-551, 2014.5.30.)

#### ▶ 축사용지를 타인에게 임대하던 중 양도시 감면 여부

거주자가 8년 이상 재촌하면서 직접 축산에 사용한 축사용지를 타인에게 임대하고 3년간 임차인이 축산에 사용한 후 거주자가 해당 축사용지를 양도하는 경우에는 해당 규정을 적용할 수 없는 것임(서면-2015-법령해석재산-2260, 2016.6.23.)

#### ▶ 폐업 후 축사용지 양도시 감면 적용 여부

거주자가 축산에 사용하는 축사와 이에 딸린 토지(이하 “축사용지”) 소재지에 재촌하면서 8년 이상 직접 축산에 사용한 축사용지를 사실상 축산을 중단하고 3년이 경과한 후 양도하는 경우로서 양도일 현재 축사용지에 해당하지 않는 경우에는 「조세특례제한법」 제69조의2에 따른 감면을 적용할 수 없는 것임(사전-2018-법령해석재산-0192, 2018.6.11.)

#### ▶ 축사용지에 대한 양도소득세 감면 적용시 축산업을 타인에게 승계한 경우에도 폐업에 해당하는지 여부

거주자가 해당 축사용지 소재지의 시장·군수·구청장으로부터 「조세특례제한법 시행령」 제66조의2 제8항에 따른 축산기간 및 폐업 확인서에 폐업임을 확인받지 못하였으나 거주자가 축산을 사실상 중단한 것이 「축산법」 제24조에 따른 영업자 지위승계 신고대장 등 기타증빙서류에 의해 확인되는 경우에는

폐업을 위해 축사용지를 양도한 것으로 보아 같은 법 제69조의2에 따른 감면을 적용받을 수 있는 것임. 다만, 귀 질의가 이에 해당하는지 여부는 사실판단할 사항임(기획재정부 재산세제과-262, 2020.3.13.)

▶ 양도 당시 축사와 이에 딸린 토지를 부부가 각각 소유한 경우에 조세특례제한법§69의2에 따라 축사와 이에 딸린 토지 모두 양도소득세 감면이 되는지 여부

부부가 축사와 이에 딸린 토지를 각각 소유(당해 부부 중 일방만 축산업등록)하고 「조세특례제한법」 제69조의2에 따른 축산에 사용하는 축사와 이에 딸린 토지(이하 “축사용지”) 소재지에 거주하면서 8년 이상 직접 축산에 사용한 축사용지를 폐업을 위하여 2022년 12월 31일까지 양도함에 따라 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세의 100분의 100에 상당하는 세액을 감면함(서면-2021-법령해석재산-1489, 2021.10.27.)

## 4. 어업용 토지에 대한 양도소득세 감면

(조특법 §69의3, 2018.1.1. 이후 양도분부터 적용)

### 가. 감면개요

- ☑ 어업용 토지등 소재지에 거주하는 거주자가 8년 이상 직접 어업에 사용한 어업용 토지 등을 2025.12.31. 까지 양도함에 따라 발생하는 소득에 대해서는 양도소득세의 100분의 100에 상당하는 세액을 감면

### 나. 감면요건

#### 1) 거주요건 (조특령 §66조의3①)

다음 ①~③ 중 어느 하나의 지역 안에서 8년 이상 거주요건을 충족한 「수산업·어촌발전 기본법」에 따른 어업인으로서 어업용토지 등의 양도일 현재 거주자인 자(비거주자가 된 날부터 2년 이내에 자를 포함한다) 이어야 한다. 다만 양식 등의 개시당시에는 해당지역에 해당하였으나 행정구역의 개편 등으로 이에 해당하지 아니하게 된 지역을 포함한다.

- ① 양식 등에 사용하는 어업용 토지 등이 소재하는 시(특별자치시와 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」에 따른 행정시를 포함)·군·구(자치구인 구를 말함) 안의 지역
- ② ①의 지역과 연접한 시·군·구안의 지역
- ③ 해당 어업용 토지 등으로부터 직선거리로 30km 이내의 지역

## 2) 어업용 토지 등의 범위

“어업용 토지 등”이란 해당 토지 등을 취득한 때부터 양도할 때까지의 사이에 8년 이상 자기가 직접 양식 등에 사용한 어업용 토지 및 건물을 말하며, 양도일 현재의 어업용 토지 등에 해당하여야 하나, 다만 양도일 이전에 매매계약조건에 따라 매수자가 형질변경, 건축착공 등을 한 경우에는 매매계약일 현재의 어업용 토지 등을 기준으로 하며, 환지처분 전에 해당 어업용 토지등이 어업용 토지등 외의 토지로 환지예정지 지정이 되고 그 환지예정지 지정일부터 3년이 경과하기 전의 토지로서 환지예정지 지정 후 토지조성공사의 시행으로 양식 등을 하지 못하는 경우에는 토지조성공사 착수일 현재 어업용 토지 등을 기준으로 한다.

### ① 어업용토지 등에서 제외되는 토지 등

㉠ 양도일 현재 특별시·광역시(광역시에 있는 군 제외) 또는 시(「지방자치법」 제3조 제4항에 따라 설치된 도농복합형태의 시의 읍·면지역 및 제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법 제10조제2항에 따라 설치된 행정시의 읍·면 지역은 제외한다)에 있는 어업용 토지 등 중 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거지역·상업지역 또는 공업지역 안에 있는 어업용 토지등으로서 주거지역에 편입된 날부터 3년이 지난 어업용 토지 등. 다만 다음의 어느 하나에 해당하는 경우는 제외한다.

㉡ 사업시행지역 안의 토지소유자가 1천명 이상

㉢ 사업시행면적이 100만㎡(택지개발사업 또는 대지조성 사업의 경우에는 10만㎡) 이상인 개발사업 지역안에서 대규모개발사업(사업인정고시일이 같은 하나의 사업시행지역을 말한다)의 시행으로 인하여 주거지역·상업지역 또는 공업지역에 편입된 어업용 토지등으로서 사업시행자의 단계적 사업시행 또는 보상지연으로 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 경우

㉣ 사업시행자가 국가, 지방자치단체, 그 밖에 ‘공공기관의 운영에 관한 법률’에 따라 지정된 공공기관, ‘지방공기업법’에 따라 설립된 지방직영기업지방공사 및 지방공단인 개발사업지역 안에서 개발사업의 시행으로 인하여 주거지역·상업지역 또는 공업지역에 편입된 어업용 토지등으로서 사업 또는 보상을 지연시키는 사유로서 그 책임이 사업시행자에게 있다고 인정되는 사유에 해당 하는 경우

㉤ 주거지역·상업지역 또는 공업지역에 편입된 어업용 토지등으로서 편입된 후 3년 이내에 대규모사업이 시행되고, 대규모개발 사업 시행자의 단계적 사업 시행 또는 보상지연으로 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 경우(대규모 개발사업 지역 안에 있는 경우로 한정)

- ② 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 이전에 어업용 토지 등 외의 토지로 환지예정지를 지정하는 경우에는 환지 예정지 지정일부터 3년이 지난 어업용 토지 등, 다만 환지처분에 따라 교부받는 환지 청산금에 해당하는 부분은 제외

### 3) 자영 요건 및 기간 계산

- ① “직접 어업에 사용한 토지 등”이란 다음의 어느 하나에 해당하는 방법으로 사용한 어업용 토지를 말한다.

- ㉠ 거주자가 그 소유 어업용 토지등에서 「양식산업발전법」에 따른 육상해수양식업, 같은 법 시행령에 따른 육상수조식내수양식업 및 「수산종자산업육성법」에 따른 수산종자 생산업에 상시 종사하는 것
- ㉡ 거주자가 그 소유 어업용 토지 등에서 양식 등의 2분의 1 이상을 자기의 노동력에 의하여 수행하는 것

#### ② 자영기간 계산

- ㉠ 소득기준 : 양식 등에 사용한 기간 중 해당 피상속인(그 배우자를 포함한다) 또는 거주자의 각각의 사업소득금액(어업·임업에서 발생하는 소득, 부동산 임대업에서 발생하는 소득과 농가부업소득은 제외한다)과 총급여액의 합계액이 3천 700만원 이상인 과세기간이 있거나 「소득세법」 제24조제1항에 따른 사업소득 총수입금액(농업·임업에서 발생하는 소득, 같은 법 제45조제2항에 따른 부동산임대업에서 발생하는 소득 또는 같은 법 시행령 제9조에 따른 농가부업소득은 제외)이 같은 법 시행령 제208조제5항제2호 각 목의 금액\* 이상인 과세기간이 있는 경우 그 기간은 해당 피상속인 또는 거주자가 경영한 기간에서 제외한다. 이 경우 사업소득금액이 음수인 경우에는 해당 금액을 0으로 본다.

\* 사업소득 총수입금액 기준은 2020년 과세기간부터 적용하며, 총수입금액은 도·소매업, 부동산매매업 : 3억, 제조업 등 1.5억, 서비스업 등 0.75억

- ㉡ 수용되는 경우 : 어업용 토지 등을 교환·분합 및 대토한 경우로서 새로이 취득하는 어업용 토지 등이 ‘공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률’ 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우에는 교환·분합 및 대토 전의 어업용 토지등을 양식 등에 사용한 기간을 포함하여 계산한다.

#### ㉢ 상속받은 경우

- ㉠ 상속인이 상속받은 어업용 토지 등을 1년 이상 계속하여 양식 등에 사용하는 경우

- 피상속인이 취득하여 양식 등에 사용한 기간(직전 피상속인이 양식 등에 사용한 기간으로 한정) 또는 피상속인이 그 배우자로부터 상속받은 어업용 토지 등을 양식 등에 사용한 사실이 있는 경우에는 피상속인의 배우자가 취득한 어업용 토지등을 양식등에 사용한 기간을 상속인이 사용한 것으로 보아 자영기간을 계산한다.

㉞ 상속인이 상속받은 어업용 토지등을 1년 이상 계속하여 양식 등에 사용하지 아니 하더라도 상속받은 날부터 3년이 되는 날까지 양도하는 경우

- 피상속인이 양식 등에 사용한 기간을 상속인이 사용한 것으로 보아 자영기간을 계산한다.

㉟ 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의 매수 또는 수용되는 경우

- 상속받은 날부터 3년이 되는 날까지 다음의 어느 하나에 해당하는 지역으로 지정(관계 행정기관의 장이 관보 또는 공보에 고시한 날을 말한다) 되는 경우(상속받은 날 전에 지정된 경우 포함)에는 피상속인이 양식 등에 사용한 기간을 상속인이 사용한 기간으로 보아 자영기간을 계산한다.

- ▶ 「택지개발촉진법」 제3조에 따라 지정된 택지개발지구
- ▶ 「산업입지 및 개발에 관한 법률」 제6조·제7조·제7조의2 또는 제8조에 따라 지정된 산업단지
- ▶ 기획재정부령(조특칙 §27의3㉞)으로 정하는 지역

㊱ 감면소득 계산 방법 : 해당 어업용 토지 등이 주거지역 등에 편입되거나 ‘도시개발법’ 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 전에 어업용 토지 외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우에는 주거지역 등에 편입되거나 환지예정지 지정을 받은 날까지 발생한 소득에 대해서만 세액을 감면한다.

$$\text{양도소득금액} \times \frac{(\text{주거지역 등에 편입되거나 환지예정지 지정을 받은 날의 기준시가} - (\text{취득당시의 기준시가}))}{(\text{양도당시의 기준시가}) - (\text{취득당시의 기준시가})} \times 100\%$$

☞ 위 산식을 적용할 때 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우에는 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가를 양도 당시의 기준시가로 보며, 새로운 기준시가가 고시되기 전에 취득하거나 양도한 경우 또는 주거지역등에 편입되거나 환지예정지 지정을 받은 날이 도래하는 경우에는 직전의 기준시가를 적용함

#### 4) 감면한도

감면 종합한도는 512쪽 참조



#### 사례

##### ▶ 배우자 명의로 사업자등록 하였으나, 토지소유자가 해당토지에서 직접 어업에 종사한 경우 양도소득세 감면 여부

「조세특례제한법 시행령」 제66조의3제1항에 따른 거주자가 소유한 토지에 배우자가 양식업으로 사업자 등록을 하였으나, 거주자가 배우자 명의 사업장에서 8년 이상 양식등의 2분의1 이상을 자기의 노동력에 의해 수행한 경우에는 같은 법 제69조의3에 따른 양도소득세 감면을 적용하는 것임  
(기준-2018-법령해석재산-0258, 2018.12.19.)

### 5. 자경산지에 대한 양도소득세 감면

(조특법 §69의4, 2018.1.1. 이후 양도분부터 적용)

#### 가. 감면개요

산지소재지에 거주하는 거주자가 「산림자원의 조성 및 관리에 관한 법률」 제13조에 따른 산림경영계획인가를 받아 10년 이상 자경한 산지를 양도함에 따라 발생하는 소득에 대해서는 아래표에 따른 세액을 감면한다.



#### 감면율 표

직접 경영한 기간	감면율
10년 이상 20년 미만	10%
20년 이상 30년 미만	20%
30년 이상 40년 미만	30%
40년 이상 50년 미만	40%
50년 이상	50%

☞ 다만, 해당 산지가 주거지역등에 편입되거나 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 전에 산지 외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우에는 주거지역등에 편입되거나 환지예정지 지정을 받은 날까지 발생한 소득으로서 일정한 소득에 대해서만 세액을 감면함

## 나. 감면요건

### 1) 거주요건 (조특령 §66의4①)

다음 ①~③ 중 어느 하나의 지역안에서 10년 이상 거주요건을 충족한 「임업 및 산촌 진흥촉진에 관한 법률」에 따른 임업인으로서 산지 양도일 현재 거주자인 자(비거주자가 된 날부터 2년 이내인 자를 포함) 이어야 한다. 임업 개시 당시에는 그 지역에 해당하였으나 행정구역의 개편 등으로 이에 해당하지 아니하게 된 지역을 포함한다.

- ① 산지가 소재하는 시(특별자치시와 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따른 행정시를 포함한다)·군·구(자치구인 구를 말한다) 안의 지역
- ② 위 ①의 지역과 연접한 시·군·구 안의 지역
- ③ 해당 산지로부터 직선거리로 30킬로미터 이내의 지역

### 2) 산지의 범위 (조특령 §66의4③)

“산지”란 해당 토지를 취득하여 산림경영계획인가를 받은 날부터 양도할 때까지의 기간에 위 ‘감면율 표’의 직접 경영한 기간 이상 자기가 직접 임업에 사용한 보전산지(「산지관리법」 제4조제1항제1호)로서 다음의 어느 하나에 해당하는 것은 제외함.

- ① 양도일 현재 특별시·광역시(광역시에 있는 군은 제외한다) 또는 시 [「지방자치법」 제3조제4항에 따라 설치된 도농(都農) 복합형태의 시의 읍·면 지역 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시의 읍·면 지역은 제외한다]에 있는 산지 중 주거지역·상업지역 또는 공업지역 안에 있는 산지로서 편입된 날부터 3년이 지난 산지. 다만, 다음에 해당하는 경우는 제외한다.
- ㉠ 사업시행지역 안의 토지소유자가 1천명 이상이거나 사업시행면적이 100만㎡(다만 택지개발사업 또는 대지조성사업의 경우에는 10만㎡) 이상인 개발사업지역(사업 인정고시일이 같은 하나의 사업시행지역을 말한다) 안에서 대규모 개발사업의 시행으로 인하여 주거지역·상업지역·공업지역에 편입된 산지로서 사업시행자의 단계적 사업시행 또는 보상지연으로 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 경우
- ㉡ 사업시행자가 국가, 지방자치단체, 그 밖에 기획재정부령으로 정하는 공공기관인 개발사업지역 안에서 개발사업의 시행으로 인하여 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거지역·상업지역 또는 공업지역에 편입된 산지로서 기획재정부령으로 정하는 부득이한 사유에 해당하는 경우

㉔ 주거지역·상업지역 및 공업지역에 편입된 산지로서 편입된 후 3년 이내에 대규모 개발사업이 시행되고, 대규모개발사업 시행자의 단계적 사업시행 또는 보상지연으로 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 경우(대규모개발사업지역 안에 있는 경우로 한정한다)

- ② 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 이전에 산지 외의 토지로 환지 예정지를 지정하는 경우에는 그 환지 예정지 지정일부터 3년이 지난 산지. 다만, 환지처분에 따라 환지 청산금을 교부받는 부분은 제외

### 3) 산지의 적용기준 (조특령 §66의4④)

양도일 현재의 산지를 기준으로 한다. 다만, 양도일 이전에 매매계약조건에 따라 매수자가 형질변경, 건축착공 등을 한 경우에는 매매계약일 현재의 산지를 기준으로 하며, 환지처분 전에 해당 산지가 산지 외의 토지로 환지예정지 지정이 되고 그 환지예정지 지정일부터 3년이 경과하기 전의 토지로서 환지예정지 지정 후 토지조성공사의 시행으로 임업을 하지 못하게 된 경우에는 토지조성공사 착수일 현재의 산지를 기준으로 한다.

### 4) 경영 요건 (조특령 §66의4②)

- ① 거주자가 소유 산지에서 「임업 및 산촌 진흥촉진에 관한 법률」에 따른 임업에 상시 종사하는 것
- ② 거주자가 그 소유 산지에서 임작업의 2분의 1 이상을 자기의 노동력에 의하여 수행하는 것

### 5) 경영기간 계산

- ① 소득기준(조특령 §66의4⑩): 임업에 사용한 기간 중 해당 피상속인(그 배우자를 포함한다) 또는 거주자의 각각의 사업소득금액(농업·임업에서 발생하는 소득, 부동산 임대업에서 발생하는 소득과 농가부업소득은 제외한다)과 총급여액의 합계액이 3천 700만원 이상인 과세기간이 있거나, 「소득세법」 제24조제1항에 따른 사업소득 총수입 금액(농업·임업에서 발생하는 소득, 같은 법 제45조제2항에 따른 부동산임대업에서 발생하는 소득 또는 같은 법 시행령 제9조에 다른 농가부업소득은 제외)이 같은 법 시행령 제208조제5항 제2호 각 목의 금액\* 이상인 과세기간이 있는 경우 그 기간은 피상속인 또는 거주자가 경작한 기간에서 제외한다.

\* 사업소득 총수입금액 기준은 2020년 과세기간부터 적용하며, 총수입금액은 도·소매업, 부동산매매업 : 3억, 제조업 등 1.5억, 서비스업 등 0.75억

- ② 수용되는 경우(조특령 §66의4⑤) : 산지를 교환·분합 및 대토한 경우로서 새로이 취득하는 산지가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우에는 교환·분합 및 대토 전의 산지를 임업에 사용한 기간을 포함하여 계산한다.
- ③ 상속받은 경우(조특령 §66의4⑥)
- ㉠ 상속인이 상속받은 산지를 1년 이상 계속하여 임업에 사용하는 경우  
피상속인이 취득하여 임업에 사용한 기간(직전 피상속인이 임업에 사용한 기간으로 한정) 또는 피상속인이 그 배우자로부터 상속받은 산지를 임업에 사용한 사실이 있는 경우에는 피상속인의 배우자가 취득한 산지를 임업에 사용한 기간을 상속인이 사용할 기간으로 보아 경영기간을 계산한다.
  - ㉡ 상속인이 상속받은 산지를 1년 이상 계속하여 임업에 사용하지 아니하더라도 상속받은 날부터 3년이 되는 날까지 양도하는 경우에는 피상속인이 임업에 사용한 기간을 상속인이 사용한 것으로 보아 경영기간을 계산한다.
  - ㉢ 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우 상속받은 날부터 3년이 되는 날까지 다음의 어느 하나에 해당하는 지역으로 지정(관계 행정기관의 장이 관보 또는 공보에 고시한 날을 말한다)되는 경우(상속받은 날 전에 지정된 경우를 포함한다)에는 피상속인이 임업에 사용한 기간을 상속인이 임업에 사용한 기간으로 본다.

- ▶ 「택지개발촉진법」 제3조에 따라 지정된 택지개발지구
- ▶ 「산업입지 및 개발에 관한 법률」 제6조·제7조·제7조의2 또는 제8조에 따라 지정된 산업단지
- ▶ 기획재정부령으로 정하는 지역

#### 다. 감면소득 (조특령 §66의4⑧)

해당 산지가 주거지역 등에 편입되거나 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 전에 산지 외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우에는 주거지역 등에 편입되거나 환지예정지 지정을 받은 날까지 발생한 소득에 대해서만 세액을 감면한다.

$$\text{양도소득 금액} \times \frac{(\text{주거지역 등에 편입되거나 환지예정지 지정을 받은 날의 기준시가} - (\text{취득당시의 기준시가}))}{(\text{양도당시의 기준시가} - (\text{취득당시의 기준시가}))} \times 100\%$$

☞ 이 경우 '공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률' 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우에는 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가를 양도 당시의 기준시가로 보며, 새로운 기준시가가 고시되기 전에 취득하거나 양도한 경우 또는 주거지역등에 편입되거나 환지에정지 지정을 받은 날이 도래하는 경우에는 직전의 기준시가를 적용함

## 라. 감면한도

감면 종합한도는 512쪽 참조

## 6. 농지 대토에 대한 양도소득세 감면

(조특법 §70, 2006.1.1. 이후 양도분부터 적용)

☑ 농지 소재지에 거주하는 거주자가 직접 경작한 토지를 경작상의 필요에 따라 농지로 대토함으로써 발생하는 소득에 대해서는 양도소득세 감면함(농지 양도일 현재 거주자)

### 가. 감면요건

#### 1) 경작상 필요에 의한 농지의 대토 및 거주자 요건

거주자가 농지소재지에 거주하면서 직접경작\*한 토지를 경작상의 필요에 의하여 농지로 대토하여야 하고, 대토 전의 농지 양도일 현재 거주자(비거주자가 된 날부터 2년 이내인 자 포함)이어야 한다. 양도일 현재 거주자 요건은 2013.2.15. 이후 양도하는 분부터 적용하고, 2013.2.15. 현재 비거주자인 자가 2015.12.31.까지 양도하는 경우에는 감면을 적용할 수 있다.[거주자 요건 경과규정 : 조특령 부칙 제24368호 제27조]

\* '직접경작'이란 거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년생 식물의 재배에 상시 종사하거나 농작업의 1/2 이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것을 말함(조특령 §67②)



#### 실무

#### ▶ 종전 농지 양도일 현재 재촌자경하고 있어야 하는지 여부

「조세특례제한법」 제70조 및 같은 법 시행령 제67조의 규정에 따른 “농지대토에 대한 양도소득세 감면”은 종전의 농지 양도일 현재 같은 법 시행령 제67조제1항의 규정에 의한 농지소재지에 거주하면서 자경하는 경우에 한하여 적용되는 것으로, 귀 질의와 같이 거주자가 양도일 현재 종전의 농지를 경작하지 아니하거나, 새로 취득한 농지를 경작하지 아니하는 경우에는 당해 감면 규정이 적용되지 아니함 (부동산거래관리과-0889, 2011.10.20. 유사 뜻 대법원2016두39948, 2016.8.7.)

▶ **종전 농지 양도일 현재 3,700만원 이상인 경우 감면 적용 여부**

농지소재지에 거주하는 거주자가 A농지를 양도하고 새로운 B농지를 대토하고자 하는 경우로서 A농지의 양도일이 속하는 과세기간의 총급여액이 3,700만원 이상인 경우, 해당 거주자는 「조세특례제한법」 제70조에 따른 농지대토에 대한 양도소득세 감면을 적용받을 수 없는 것임  
(서면-2015-법령해석재산-2602, 2016.4.5.)

2) 직접경작 기간 동안 농지소재지에 거주요건

다음 중 어느 하나에 해당하는 지역(경작개시 당시에는 해당 지역에 해당하였으나 행정구역의 개편 등으로 이에 해당하지 아니하게 된 지역을 포함)에 양도일 현재 4년 이상 거주하면서 직접 경작하여야 한다.

- ① 농지가 소재하는 시(특별자치시와 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시를 포함)·군·구(자치구인 구를 말함) 안의 지역
- ② 위 ①의 지역과 연결한 시·군·구 안의 지역
- ③ 해당 농지로부터 직선거리 30km(2015.2.2. 이전 20km) 이내의 지역

3) 농지의 대토 요건 (조특령 §67)

가) 2014.2.21. 개정(조특령 제25211호)되기 전(조특령 §67③)

경작상 필요에 의하여 대토하는 농지로서 아래의 요건을 갖추어야 한다.

- ① 3년 이상 종전의 농지소재지에 거주하면서 경작한 자가
- ② 종전 농지의 양도일부터 1년(2007.1.1. 이후 협의매수·수용되는 경우에는 2년) 내에 다른 농지를 취득한 후 계속하여 3년\* 이상 새로운 농지소재지에 거주하면서 경작한 경우이거나
- ③ 새로운 농지의 취득일부터 1년 내에 종전의 농지를 양도하고 새로이 취득한 농지를 계속하여 3년\* 이상 새로운 농지소재지에 거주하면서 경작한 경우이어야 하고
- ④ 새로 취득하는 농지는 양도하는 종전농지 면적의 1/2 이상이거나, 가액의 1/3 이상이어야 한다.

\* 위 ②, ③을 적용할 때 새로운 농지를 취득한 후 3년 이내에 협의매수·수용되는 경우에는 3년 이상 농지소재지에서 경작한 것으로 보고, 새로운 농지 취득 후 3년 이내에 농지 소유자가 사망한 경우로서 상속인이 농지소재지에 거주하면서 계속 경작한 때에는 피상속인의 경작기간과 상속인의 경작기간을 통산함(조특령 §67④, ⑤).

### 나) 2014.2.21. 개정(조특령 제25211호)된 것(조특령 §67③~⑤)

(1) 경작상 필요에 의하여 대토하는 농지로서 아래의 요건을 갖추어야 한다.

- ① 4년 이상 종전의 농지소재지에 거주하면서 경작한 자가
- ② 종전 농지의 양도일부터 1년(협의매수 또는 수용의 경우는 2년) 내에 새로운 농지를 취득(상속·증여받은 경우 제외)하여, 그 취득한 날부터 1년[부득이한 사유(조특칙 §27의3)\*로 경작하지 못하는 경우에는 2년]내에 새로운 농지소재지에 거주하면서 경작을 개시하거나
- ③ 새로운 농지의 취득일부터 1년 내에 종전의 농지를 양도한 후 종전의 농지 양도일부터 1년[부득이한 사유(조특칙 §28)로 경작하지 못하는 경우에는 2년] 내에 새로운 농지소재지에 거주하면서 경작을 개시하여야 하고
- ④ 새로운 농지의 경작을 개시한 후 새로운 농지소재지에 거주하면서 계속하여 경작한 기간과 종전의 농지 경작기간을 합산한 기간이 8년 이상이어야 하며 새로 취득하는 농지는 양도하는 종전농지 면적의 2/3 이상이거나, 가액의 1/2 이상이어야 한다.

☞ 위 ②~④를 적용할 때 새로운 농지를 취득한 후 4년 이내에 협의매수·수용되는 경우에는 4년 동안 농지소재지에서 경작한 것으로 보고, 새로운 농지 취득 후 종전의 농지 경작기간과 새로운 농지 경작기간을 합산하여 8년이 지나기 전에 농지 소유자가 사망한 경우로서 상속인이 재혼자경한 때에는 피상속인과 상속인의 경작기간을 통산함(조특령 §67④, ⑤).

#### (2) 경작기간의 계산(2014.7.1. 이후 양도하는 분부터 적용)

종전농지와 새로운 농지의 경작기간의 계산은 8년 자경 감면규정(조특령 §66⑭)을 준용한다. 이 경우 새로운 농지의 경작기간을 계산할 때 새로운 농지의 경작을 개시한 후 종전의 농지 경작기간과 새로운 농지 경작기간을 합산하여 8년이 지나기 전에 조특령 §66⑭1호, 2호의 과세기간이 있는 경우에는 새로운 농지를 계속하여 경작하지 아니한 것으로 본다(조특령 §67⑥).

#### (3) 사후관리(2014.1.1. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용)

농지의 대토에 따른 양도소득세의 감면규정을 적용받은 거주자가 아래 어느 하나의 사유가 발생하여 감면의 요건을 충족하지 못하는 경우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 감면받은 양도소득세에 이자상당액\*을 가산한 금액을 납부하여야 한다(조특법 §70④, 조특령 §67⑪).

\* 이자상당액 계산 : 종전의 농지에 대한 양도소득세 예정신고 납부기한의 다음 날부터 사후관리요건 위반에 따른 양도소득세 납부일까지의 기간에 1일 10만분의 22

- ① 종전의 농지의 양도일부터 1년(협의매수·수용되는 경우는 2년) 내에 새로운 농지를 취득하지 아니하거나 새로 취득하는 농지의 면적 또는 가액이 위 나)의 (1)④에 해당하지 아니하는 경우
- ② 새로운 농지의 취득일(새로운 농지를 먼저 취득한 경우에는 종전의 농지의 양도일)부터 1년[질병의 요양 등 부득이한 사유(조특칙 §27의3)로 경작하지 못하는 경우는 2년] 이내에 새로운 농지소재지에 거주하면서 경작을 개시하지 아니하는 경우
- ③ 새로운 농지의 경작을 개시한 후 새로운 농지소재지에 거주하면서 계속하여 경작한 기간과 종전의 농지 경작기간을 합산한 기간이 8년 미만인 경우
- ④ 새로운 농지의 경작을 개시한 후 종전의 농지 경작기간과 새로운 농지 경작기간을 합산하여 8년이 지나기 전에 해당 피상속인(그 배우자를 포함한다) 또는 거주자의 각각의 사업소득금액 (어업·임업에서 발생하는 소득, 부동산 임대업에서 발생하는 소득과 농가부업소득은 제외한다)과 총급여액의 합계액이 3천 700만원 이상인 과세기간이 있거나 「소득세법」 제24조제1항에 따른 사업소득 총수입금액(농업·임업에서 발생하는 소득, 같은 법 제45조 제2항에 따른 부동산임대업에서 발생하는 소득 또는 같은 법 시행령 제9조에 다른 농가부업소득은 제외)이 같은 법 시행령 제208조제5항제2호 각 목의 금액\* 이상인 과세기간이 있는 경우 그 기간은 해당 피상속인 또는 거주자가 경영한 기간에서 제외한다. 이 경우 사업소득금액이 음수인 경우에는 해당 금액을 0으로 본다.

\* 사업소득 총수입금액 기준은 2020년 과세기간부터 적용하며, 총수입금액은 도·소매업, 부동산매매업 : 3억, 제조업 등 1.5억, 서비스업 등 0.75억

#### 4) 농지에서 제외되는 토지

가) 양도일 현재 특별시·광역시(광역시에 있는 군을 제외) 또는 시(「지방자치법」 제3조 제4항에 따라 설치된 도농(都農) 복합형태의 시의 읍·면 지역 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조 제2항에 따라 설치된 행정시의 읍·면 지역은 제외) 지역에 있는 농지 중 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거지역·상업지역 또는 공업지역 안의 농지로서 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 농지. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우는 제외

- ① 사업시행지역 안의 토지소유자가 1천명 이상이거나 사업시행면적이 100만㎡ (「택지개발 촉진법」에 의한 택지개발사업 또는 「주택법」에 의한 대지조성사업의 경우 10만㎡) 이상인 대규모개발사업 지역(사업인정고시일이 같은 하나의 사업시행 지역을 말함) 안에서 대규모개발사업의 시행으로 인하여 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거·상업·공업지역에 편입된 농지로서 사업시행자의 단계적 사업시행 또는 보상지연으로 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 경우

- ② 사업시행자가 국가, 지방자치단체, 그 밖에 공공기관(「공공기관의 운영에 관한 법률」에 따라 지정된 공공기관과 「지방공기업법」에 따라 설립된 지방직영기업·지방공사·지방공단)인 개발사업지역 안에서 개발사업의 시행으로 인하여 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거·상업·공업지역에 편입된 농지로서 사업 또는 보상을 지연시키는 사유의 책임이 사업시행자에게 있다고 인정되는 경우
- ③ 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거·상업·공업지역에 편입된 농지로서 편입된 후 3년 이내에 위 ①에서 말하는 대규모개발사업이 시행되고, 대규모개발사업시행자의 단계적 사업시행 또는 보상지연으로 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 경우(대규모개발사업지역 안에 있는 경우로 한정)

☞ 2013.2.15. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용

- 나) 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 이전에 농지 외의 토지로 환지 예정지를 지정하는 경우에는 그 환지에정지 지정일부터 3년이 지난 농지. 다만, 환지처분에 따라 교부받는 환지청산금에 해당하는 부분은 제외함(단서 규정은 2011.6.3. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용)

#### 나. 감면세액 (조특법 §70① 단서, 조특령 §67⑦)

농지를 대토(代土)함으로써 발생하는 소득에 대해서는 감면 종합 한도(512쪽 참조) 범위 내에서 양도소득세를 감면한다. 다만, 해당 토지가 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거·상업·공업지역(주거지역등)에 편입되거나 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분(換地處分) 전에 농지 외의 토지로 환지에정지 지정을 받은 경우에는 주거지역 등에 편입되거나, 환지에정지 지정을 받은 날까지 발생한 소득으로서 아래 계산식에 따라 계산한 소득에 대하여만 양도소득세를 감면한다(단서의 규정은 주거지역 등 편입일에 관계없이 2010.1.1. 이후 최초 양도하는 분부터 적용).

☞ 편입일 또는 지정일 이후에 발생하는 개발이익까지 양도소득세를 감면하는 것은 해당 지역의 다른 토지 등과 비교하여 형평성의 문제가 발생하여 이를 보완하기 위하여 개정됨

$$\text{양도소득금액} \times \frac{\text{감면받는 양도소득금액}}{\text{(주거지역 등에 편입되거나 환지에정지 지정을 받은 날의 기준시가) - (취득당시의 기준시가)}} \times 100\%$$

(양도당시의 기준시가) - (취득당시의 기준시가)

상기 산식을 적용할 때 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우에는 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가를 양도 당시의 기준시가로 본다(조특령 §67⑦).

☞ 동 규정은 2010.2.18. 신설되었으며 2010.2.18. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용

한편, 새로운 기준시가가 고시되기 전에 취득하거나 양도한 경우 또는 주거지역등에 편입되거나 환지에정지 지정을 받은 날이 도래하는 경우에는 직전의 기준시가를 적용하도록 동 규정의 후단을 개정하였고, 후단 개정 규정은 2015.2.3. 이후 양도분부터 적용한다.

## 다. 감면한도

감면 종합한도는 512쪽 참조

### 라. 「조세특례제한법 시행령」(2014.2.21. 대통령령 제25211호로 개정된 것)

**부칙 제9조** (농지대토에 대한 양도소득세 감면요건 등에 관한 적용례 ☞ 2014.7.1.부터 시행)

#### 1) 부칙 세부내용

① 아래의 개정규정의 경우에는 이 영 시행 이후 종전의 농지를 양도하고 새로운 농지를 취득하거나 새로운 농지를 취득하고 종전의 농지를 양도하는 분부터 적용

- 종전농지 경작기간 4년
- 대토농지 취득요건
- 대토 농지가 협의매수·수용된 경우 4년 경작기간 간주
- 종전농지 및 대토농지의 재촌자경기간이 합산하여 8년이 지나기 전에 농지 소유자의 사망으로 상속인이 거주 및 계속 경작하는 경우 재촌자경기간 통산

② 다만, 아래의 개정규정의 경우에는 이 영 시행 전에 새로운 농지를 취득하고 이 영 시행 이후 종전의 농지를 양도하거나 이 영 시행 전에 종전의 농지를 양도하고 이 영 시행 이후 새로운 농지를 취득하는 분부터 적용

- 새로운 농지의 경작을 개시한 후 새로운 농지소재지에 거주하면서 계속하여 경작한 기간과 종전의 농지 경작기간을 합산한 기간이 8년 이상인지 여부
- 새로운 농지를 취득한 후 4년 이내에 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 따라 수용되는 경우에는 4년 동안 농지소재지에 거주하면서 경작한 것으로 봄

- 새로운 농지를 취득한 후 종전의 농지 경작기간과 새로운 농지 경작기간을 합산하여 8년이 지나기 전에 농지 소유자가 사망한 경우로서 상속인이 농지소재지에 거주하면서 계속 경작한 때에는 피상속인의 경작기간과 상속인의 경작기간을 통산함
- 경작기간 중 해당 피상속인(그 배우자를 포함한다) 또는 거주자의 각각의 사업소득금액(어업·임업에서 발생하는 소득, 부동산 임대업에서 발생하는 소득과 농가부업소득은 제외한다)과 총급여액의 합계액이 3천 700만원 이상인 과세기간이 있거나 「소득세법」 제24조제1항에 따른 사업소득 총수입금액(농업·임업에서 발생하는 소득, 같은 법 제45조제2항에 따른 부동산임대업에서 발생하는 소득 또는 같은 법 시행령 제9조에 따른 농가부업소득은 제외)이 같은 법 시행령 제208조제5항제2호 각 목의 금액\* 이상인 과세기간이 있는 경우 그 기간은 해당 피상속인 또는 거주자가 경영한 기간에서 제외함(이 경우 사업소득금액이 음수인 경우에는 해당 금액을 0으로 봄)

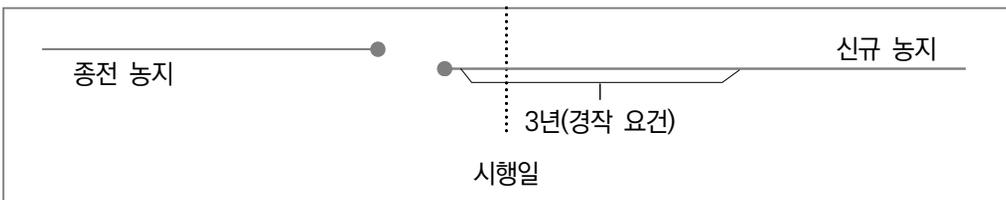
\* 사업소득 총수입금액 기준은 2020년 과세기간부터 적용하며, 총수입금액은 도·소매업, 부동산매매업 : 3억, 제조업 등 1.5억, 서비스업 등 0.75억

## 2) 적용례



### 사례1

▶ 시행일 이전에 이미 종전농지를 양도하고 신규농지를 취득했으나, 신규농지 3년 경작요건은 충족하지 못한 경우

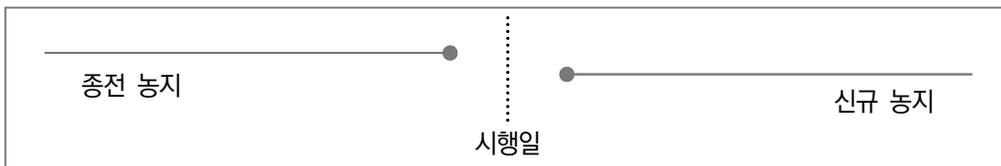


개정 감면요건	적용여부	비 고
• 종전농지 3,700만원 이상 소득자 경작 불인정	×	• 종전농지를 이미 양도하고 신규농지도 이미 취득
• 종전농지 4년 경작	×	
• 종전·신규농지 통산 8년 경작	×	
• 신규농지 3,700만원 이상 소득자 경작 불인정	×	
• 신규농지 면적·가액기준	×	
• 신규농지 경작개시기한	×	



### 사례2

▶ 시행일 이전에 이미 종전농지를 양도했으나 신규농지는 아직 취득하지 않은 경우

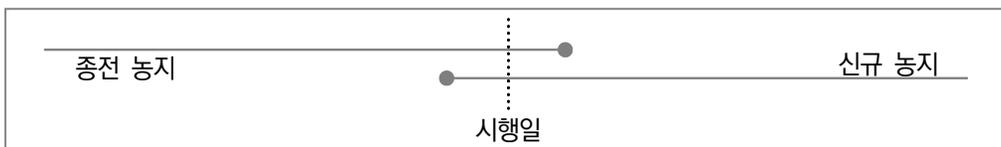


개정 감면요건	적용여부	비 고
• 종전농지 3,700만원 이상 소득자 경작 불인정	×	• 종전농지 기 양도
• 종전농지 4년 경작	×	• 종전농지 기 양도
• 종전·신규농지 통산 8년 경작	○	• 신규농지를 취득한 후 적용되는 요건
• 신규농지 3,700만원 이상 소득자 경작 불인정	○	
• 신규농지 면적·가액기준	×	• 종전 농지 양도시 신규농지 취득을 예정하였음을 감안
• 신규농지 경작 개시기한	×	



### 사례3

▶ 시행 시점에서 종전농지를 양도하지는 않았으나, 시행일 이전에 이미 신규농지를 취득한 경우

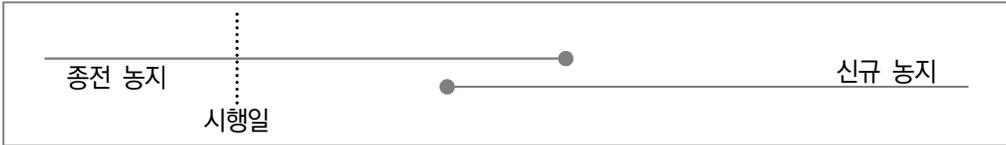


개정 감면요건	적용여부	비 고
• 종전농지 3,700만원 이상 소득자 경작 불인정	×	• 신규농지 취득 후 1년 이내에 종전농지를 양도해야 함을 감안
• 종전농지 4년 경작	×	• 신규농지 취득 후 1년 이내에 종전농지를 양도해야 함을 감안
• 종전·신규농지 통산 8년 경작	○	• 신규농지 경작기간이 남았음을 감안
• 신규농지 3,700만원 이상 소득자 경작 불인정	○	
• 신규농지 면적·가액기준	×	• 신규농지 기 취득
• 신규농지 경작 개시기한	×	



#### 사례4

### ▶ 시행일 이후 종전농지를 양도하고 신규농지를 취득하는 경우



개정 감면요건	적용여부	비 고
• 종전농지 3,700만원 이상 소득자 경작 불인정	○	• 종전농지 양도 전이므로 납세의무 성립 전이고, 신규농지 취득 전
• 종전농지 4년 경작	○	
• 종전·신규농지 통산 8년 경작	○	
• 신규농지 3,700만원 이상 소득자 경작 불인정	○	
• 신규농지 면적·가액기준	○	
• 신규농지 경작 개시기한	○	

### 3) 참고 해석사례

#### ☑ 협의매수·수용 후 2년 이내에 농지로 개간이 완료되어 3년 이상 재촌자경한 경우

농지를 대토하는 경우 새로 취득한 토지가 취득시 농지가 아니더라도 종전 농지의 양도일부터 1년(「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 따라 수용되는 경우에는 2년. 이하 같음) 내에 농지로 개간이 완료되어 경작할 수 있는 상태가 된 후 3년 이상 농지소재지에 거주하면서 경작한 경우에는 「조세특례제한법」 제70조에서 규정하는 농지의 “대토”로 보는 것으로, 귀 질의의 경우 새로 취득한 토지가 취득시 농지인지 여부 및 종전 농지의 양도일부터 1년 내에 농지로 개간이 완료되어 경작할 수 있는 상태가 되었는지 여부 등은 사실판단할 사항임(부동산거래관리과-534, 2010.4.9.)

#### ☑ 주거지역등으로 편입된 후 3년 이내에 대규모개발사업이 시행되어 양도하는 경우

「조세특례제한법」 제70조 및 같은 법 시행령 제67조에 따른 자경농지가 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거·상업 및 공업지역으로 편입된 후 3년 이내에 대규모개발사업의 시행에 따라 해당 지역에 편입된 날부터 3년이 지나서 해당 농지를 그 대규모개발사업의 사업시행자에게 양도되는 경우에는 농지대토에 대한 양도소득세 감면을 적용하는 것임(재재산-164, 2011.3.8.)

#### ☑ 새로이 취득한 농지의 일부를 3년 이상 직접 경작하지 않고 분할 양도한 경우

「조세특례제한법 시행령」 제67조제3항제1호가목 및 동항 제2호가목의 면적기준(새로 취득하는 농지의 면적이 양도하는 농지의 면적의 2분의 1 이상일 것)을 충족하여 농지대토 감면을 적용 받은 후, 새로이 취득한 농지의 일부를 3년 이상 직접 경작하지 않고 분할 양도한 경우로서 잔존하는 농지의 면적이 위 면적기준을 충족하는 경우에는 당초 감면받은 양도소득세를 추징하지 아니하는 것임(재산세과-4149, 2008.12.8.)

## 7. 기타 농지 등에 대한 양도소득세 감면 등

### 가. 영농조합법인(조특법 §66④) 또는 농업회사법인(조특법 §68②)에 농지 또는 초지를 현물출자시 감면

#### 1) 감면개요

☑️ 농업인이 4년 이상 직접경작한 농지 또는 초지를 2023.12.31.까지 영농조합법인<sup>1)</sup> 또는 농업회사 법인<sup>2)</sup>에 현물출자함으로써 발생하는 소득(현물출자와 관련하여 영농조합법인·농업회사법인이 인수한 채무가액에 상당하는 소득<sup>3)</sup>은 제외)에 대해서는 감면종합한도 범위내에서 양도소득세를 감면함

1) '영농조합법인'이란 "「농어업경영체 육성 및 지원에 관한 법률」에 따른 영농조합법인"을 말하는 것이며, 해당 조합은 5인 이상을 조합원으로 하여 설립할 수 있음(같은 법 제2조제2호 및 같은 법 제16조)

2) '농업회사법인'이란 "「농어업경영체 육성 및 지원에 관한 법률」에 따른 농업회사법인"을 말하는 것이며, 해당 법인은 같은 법 제19조에 따라 설립할 수 있음(같은 법 제2조제2호 및 같은 법 제19조)

3) 감면대상에서 배제되는 소득(조특령 §63⑮, §64②)

$$\text{감면대상배제소득} = \text{양도소득금액} \times \frac{\text{해당 채무}}{\text{양도가액}}$$

#### 2) 감면요건

- ① 농지·초지(「초지법」 제5조에 따른 초지조성허가를 받은 초지를 말함) 또는 부동산(농지 등)의 소재지에 거주하면서 4년 이상(2014.2.20. 이전에는 기간규정 없으며, 개정규정은 2014.2.21. 이후 현물출자하는 분부터 적용됨) 직접경작한 농업인(「농업·농촌 및 식품산업 기본법」 제3조제2호에 따른 농업인을 말함)이
- ② 2023.12.31. 이전에 해당 농지 또는 초지를 「농어업경영체 육성 및 지원에 관한 법률」에 따른 영농조합법인 또는 농업회사법인(「농지법」에 따른 농업법인의 요건을 갖춘 경우만 해당)에 현물출자함으로써 발생하는 소득에 대하여는 감면종합한도 범위 내에서 양도소득세를 감면한다.
- ③ 다만, 해당 농지 또는 초지가 주거지역등1)에 편입되거나 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 전에 농지 또는 초지 외의 토지로 환지에정지 지정2)을 받은 경우에는 주거지역등에 편입되거나, 환지에정지 지정을 받은 날까지 발생한 소득으로서 「소득세법」 제95조제1항에 따른 양도소득금액 중 다음 계산식에 따라 계산한 소득에 대해서만 양도소득세를 감면한다.

[2017.1.1. 이후 현물출자 하는 분부터 적용. 조특법 부칙 제14390호(2016.12.20.) 제2조]

- 1) '주거지역등'이란 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거지역·상업지역 및 공업지역
- 2) '환지에정지 지정'이란 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분(換地處分) 전에 농지 또는 초지 외의 토지로 환지에정지 지정을 받은 경우를 말함

▶ 주거지역등 편입 또는 환지에정지 지정된 농지의 양도소득금액 계산식(조특령 §63⑩)

$$\text{양도소득 금액} \times \frac{\text{주거지역 등에 편입되거나 환지에정지 지정을 받은 날의 기준시가*} - \text{취득당시 기준시가*}}{\text{양도당시의 기준시가*} - \text{취득당시 기준시가*}} \times 100\%$$

\* '기준시가'는 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우에는 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가를 양도 당시의 기준시가로 보며, 새로운 기준시가가 고시되기 전에 취득하거나 양도한 경우 또는 주거·상업·공업지역에 편입되거나 환지에정지 지정을 받은 날이 도래하는 경우에는 직전의 기준시가를 적용함

▶ 주거·상업·공업지역에 편입되거나 환지에정지 지정일부터 3년이 지난 경우에 해당 감면을 적용하지 아니함(조특령 §63⑤ 단서), 이 경우에 2016.12.31.까지 현물출자하는 경우에는 현물출자일까지의 양도소득 전부가 감면대상이었으나, 2017.1.1. 이후 현물출자하는 분부터는 위의 계산식에 따라 감면세액을 계산함

### 3) 농지 또는 초지의 소재지에 거주요건

현물출자하는 농업인은 직접경작 기간동안 다음의 어느 하나에 해당하는 지역에 거주하여야 한다.

- ① 현물출자하는 농지·초지가 소재하는 시(특별자치시와 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따른 행정시 포함)·군·구(자치구인 구를 말함) 안의 지역
- ② 위 ①과 연접한 시·군·구 안의 지역
- ③ 해당 농지·초지로부터 직선거리 30km(2015.2.2. 이전 20km) 이내의 지역

### 4) 농지 요건 (조특령 §63⑤)

'농지'는 전·답으로서 지적공부상의 지목에 관계없이 실제로 경작에 사용되는 토지와 그 경작에 직접 필요한 농막·퇴비사·양수장·지소·농로·수로등에 사용되는 토지로 한다. 다만, 「조세특례제한법 시행령」 제66조제4항 각 호의 어느 하나에 해당하는 농지(8년 자경 감면의 농지 규정)를 제외한다.

## 5) 사후관리 (조특법 §66⑤,⑥,⑧, §68⑥)

농지 또는 초지를 영농조합법인 또는 농업회사법인에 현물출자함에 따라 양도소득세를 감면받은 자가 그 출자지분을 출자일부터 3년 이내에 다른 사람에게 양도하는 경우에는 그 양도일이 속하는 과세연도의 과세표준신고를 할 때 아래의 방법에 따라 계산한 금액을 양도소득세로 납부하여야 한다.

- ① 양도소득세의 납부는 농지를 현물출자하기 전에 자경하였던 기간과 현물출자후 출자지분 양도시까지의 기간을 합한 기간이 8년 미만인 경우에 한정하되
- ② 납부하여야 하는 세액은 해당 농지에 대한 감면세액에 총 출자지분에서 3년 이내에 양도한 출자지분이 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액에 이자상당액\*을 가산한 금액을 말한다.

### ▶ 이자상당액 계산

감면세액에 총 출자지분에서 3년 이내에 양도한 출자지분이 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액  $\times \frac{2.2}{10,000} \times$  현물출자 시 양도소득세 예정신고 납부기한의 다음날부터 사후관리 위반에 따른 세액의 납부일까지의 기간

이 경우 상속받은 농지의 경작기간을 계산할 때 상속인이 상속받은 농지를 1년 이상 계속하여 재춘자경하는 경우에 다음의 기간은 상속인이 이를 경작한 기간으로 본다.

- ① 피상속인이 취득하여 경작한 기간(직전 피상속인의 경작 기간으로 한정)
- ② 피상속인이 배우자로부터 상속받아 경작한 사실이 있는 경우에는 피상속인의 배우자가 취득하여 경작한 기간

## 6) 경작기간의 계산

경작기간을 계산할 때 해당 피상속인(그 배우자 포함) 또는 거주자 각각의 「소득세법」 제19조 제2항에 따른 사업소득금액(농업·임업·부동산임대업·농가부업소득은 제외)과 같은 법 제20조제2항에 따른 총급여액의 합계액이 3천700만원 이상인 과세기간이거나 「소득세법」 제24조제1항에 따른 사업소득 총수입금액(농업·임업에서 발생하는 소득, 같은 법 제45조 제2항에 따른 부동산임대업에서 발생하는 소득 또는 같은 법 시행령 제9조에 따른 농가부업 소득은 제외)이 같은 법 시행령 제208조제5항제2호 각 목의 금액\* 이상인 과세기간이 있는 경우 그 기간은 해당 피상속인 또는 거주자가 경영한 기간에서 제외한다. 이 경우 사업소득 금액이 음수인 경우에는 해당 금액을 0으로 본다.

\* 사업소득 총수입금액 기준은 2020년 과세기간부터 적용하며, 총수입금액은 도·소매업, 부동산매매업 : 3억, 제조업 등 1.5억, 서비스업 등 0.75억

▶ 경작기간 계산 관련 적용례

- 현물출자시 4년 이상 경작기간  
'14.2.21. 이후 현물출자하는 분부터 적용(조특령 부칙 제25211호 제2조)하고 3,700만원 요건은  
'16.2.5. 이후 현물출자하는 분부터 적용(조특령 부칙 제26959호 제2조)
- 사후관리시 경작기간  
'15.7.1. 이후 현물출자하는 분부터 적용(조특령 부칙 제26070호 제1조 단서)

7) 감면종합한도

감면 종합한도는 512쪽 참조

**나. 영농조합법인(조특법 §66⑦) 또는 농업회사법인(조특법 §68③)에 부동산(농지 또는 초지는 제외)을 현물출자시 이월과세**

1) 이월과세 개요

- ✔ 현물출자하는 농지등의 소재지에 거주하면서 4년 이상 직접경작한 농업인이 2023.12.31. 이전에 농작물 재배업·축산업·임업에 직접 사용되는 부동산(농지 또는 초지는 제외)을 영농조합법인 또는 농업회사법인에 현물출자하는 경우에는 이월과세를 적용받을 수 있음  
※ 영농조합법인 또는 농업회사법인은 위 가. 참조

2) 이월과세 요건

- ① 농지·초지 또는 부동산(농지등)의 소재지에 거주하면서 4년 이상(2017.2.6. 이전에는 기간규정 없으며, 개정규정은 2017.2.7. 이후 양도하는 분부터 적용됨. 조특령 부칙 제27848호 제2조) 직접경작한 농업인(「농업·농촌 및 식품산업 기본법」 제3조제2호에 따른 농업인을 말함)이
- ② 2023.12.31. 이전에 「농업·농촌 및 식품산업 기본법」 제3조제1호에 따른 농작물 재배업·축산업 및 임업에 직접 사용되는 부동산(농지 및 초지는 제외)을 영농조합법인 또는 농업회사법인에 현물출자하는 경우에는 이월과세를 적용받을 수 있다.

3) 농지·초지 또는 부동산 소재지에 거주요건

현물출자하는 농업인은 직접경작 기간동안 다음의 어느 하나에 해당하는 지역에 거주하여야 한다.

- ① 현물출자하는 농지·초지가 소재하는 시(특별자치시와 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따른 행정시 포함)·군·구(자치구인 구를 말함)안의 지역
- ② 위 ①과 연결한 시·군·구안의 지역
- ③ 농지·초지 또는 부동산으로부터 직선거리 30km(2015.2.2. 이전 20km) 이내의 지역
- 4) 사후관리 (조특법 §66⑨, §68③후단, 조특령 §63⑫,⑬)

부동산을 영농조합법인 또는 농업회사법인에 현물출자하고 양도소득세 이월과세를 적용받은 농업인이 현물출자로 취득한 주식 또는 출자지분의 50% 이상을 출자일부터 3년 이내에 처분하는 경우에는 과세특례를 적용받은 이월과세액(해당 영농조합법인이 이미 납부한 세액을 제외한 금액을 말함)에 이자상당액\*을 가산한 금액을 처분일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 양도소득세로 납부하여야 한다.

**\* 이자상당액 계산**

$$\text{이월과세액(해당 영농조합법인 또는 농업회사법인이 이미납부한 세액은 제외)} \times \frac{2.2}{10,000} \times \begin{matrix} \text{현물출자 시 양도소득세 예정신고} \\ \text{납부기한의 다음날부터 사후관리 위반에} \\ \text{따른 세액의 납부일까지의 기간} \end{matrix}$$

- ① 위 규정은 해당 부동산을 현물출자하기 전에 직접 사용하였던 기간과 현물출자 후 주식 또는 출자지분의 처분일까지 기간을 합하여 8년 미만인 경우에만 적용하고, 상속받은 부동산의 사용기간을 계산할 때 피상속인이 사용한 기간은 상속인이 사용한 기간으로 본다.
- ② 주식 또는 출자지분의 50% 이상을 처분했는지의 판단기준은 아래와 같다.  
(조특령 §63⑫)



**참고**

▶ 처분은 주식 또는 출자지분의 유상이전, 무상이전, 유상감자 및 무상감자(주주 또는 출자자의 소유주식 또는 출자지분 비율에 따라 균등하게 소각하는 경우는 제외)를 포함함. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그러하지 아니함(조특령 §28⑩)

- 1. 「조세특례제한법」 제31조제1항을 적용받은 내국인(이하 이 조에서 “해당 내국인”이라 한다)이 사망하거나 파산하여 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
- 2. 해당 내국인이 「법인세법」 제44조제2항에 따른 합병이나 같은 법 제46조제2항에 따른 분할의 방법으로 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우

3. 해당 내국인이 「조세특례제한법」 제37조에 따른 자산의 포괄적 양도, 같은 법 제38조에 따른 주식의 포괄적 교환·이전 또는 같은 법 제38조의2에 따른 주식의 현물출자의 방법으로 과세특례를 적용 받으면서 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
4. 해당 내국인이 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
5. 해당 내국인이 법령상 의무를 이행하기 위하여 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
6. 해당 내국인이 기업의 승계를 목적으로 해당 기업의 주식 또는 출자지분을 증여하는 경우로서 수증자가 「조세특례제한법」 제30조의6에 따른 증여세 과세특례를 적용받은 경우

### 5) 경작기간의 계산

경작기간의 계산은 위 가. 6)과 같음

## 다. 영어조합법인과 어업회사법인에 현물출자하는 토지 등에 대한 양도소득세 감면 (조특법 §67④)

### 1) 감면개요

☑ 어업인이 4년 이상 육상해수양식어업 및 수산종자생산업에 직접 사용되는 토지 및 건물을 영어조합법인<sup>1)</sup>과 어업회사법인<sup>2)</sup>에 현물출자함으로써 발생하는 소득(현물출자와 관련하여 영농조합법인·농업회사법인이 인수한 채무가액에 상당하는 소득<sup>3)</sup>은 제외)에 대하여는 감면종합한도의 범위 내에서 감면함

- 1) '영어조합법인'이란 "「농어업경영체 육성 및 지원에 관한 법률」에 따른 영어조합법인"을 말하는 것이며, 해당 조합은 5인 이상을 조합원으로 하여 설립할 수 있음(같은 법 제2조제5호 및 같은 법 제16조)
- 2) '어업회사법인'이란 "「농어업경영체 육성 및 지원에 관한 법률」에 따른 어업회사법인"을 말하는 것이며, 해당 법인은 같은 법 제19조에 따라 설립할 수 있음(같은 법 제2조제5호 및 같은 법 제19조)
- 3) 감면대상에서 배제되는 소득(조특령 §65⑦)

$$\text{감면대상배제소득} = \text{양도소득금액} \times \frac{\text{해당 채무}}{\text{양도가액}}$$

### 2) 감면요건

- ① 어업용 토지 및 건물이 소재지에 거주하면서 어업용 토지를 어업에 4년 이상(2016.2.4. 이전에는 기간규정 없으며, 개정규정은 2016.2.5. 이후 양도하는 분부터 적용) 직접 사용한 어업인이

② 2023.12.31. 이전에 어업용 토지 및 건물(어업용 토지 등)을 영여조합법인 및 어업회사 법인에 현물출자함으로써 발생하는 소득에 대해서는 감면종합한도의 범위 내에서 감면한다.

③ 다만, 해당 어업용 토지 등이 주거지역등에 편입되거나 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 전에 어업용 토지 등 외의 토지로 환지에정지 지정을 받은 경우에는 주거지역등에 편입되거나, 환지에정지 지정을 받은 날까지 발생한 소득\*에 대해서만 양도소득세를 감면한다. [2017.1.1. 이후 현물출자 하는 분부터 적용. 조특법 부칙 제14390호(2016.12.20) 제2조]

\* 양도소득세 감면대상 소득금액의 계산은 가. 2)의 계산식과 같음(조특령 § 64②)



### 용어에 대한 설명, 주거지역 등 편입 또는 환지에정지 지정된 경우 계산식

▶ ‘어업인’이란 「수산업법」에 따른 어업인 또는 「수산종자산업육성법」에 따른 수산종자생산업자(바다, 바닷가, 수산종자생산을 목적으로 인공적으로 조성된 육상의 해수면을 이용하는 수산종자생산업자로 한정)로서 현물출자하는 어업용 토지 또는 건물이 소재하는 시(특별자치시와 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따른 행정시를 포함)·군·구(자치구인 구를 말함), 그와 연결한 시·군·구 또는 해당 어업용 토지등으로부터 직선거리 30km(2015.2.2. 이전 20km) 이내에 거주하면서 해당 어업용 토지를 어업에 4년 이상 직접 사용한 자를 말함

\* “4년 이상” 규정은 2016.2.5. 이후 양도하는 분부터 적용(조특령 부칙 제26959호 제2조)

▶ ‘어업용 토지 또는 건물’이란 「수산업법」 제41조제3항제2호에 따른 육상해수양식어업 및 「수산종자산업육성법」 제21조제1항에 따른 수산종자생산업(바다, 바닷가, 수산종자생산을 목적으로 인공적으로 조성된 육상의 해수면을 이용하는 수산종자생산업으로 한정)에 직접 사용되는 토지 및 건물을 말함

\* 「수산종자산업육성법」은 2015.7.24. 제정되어 2016.6.23.부터 시행됨

▶ ‘주거지역등’이란 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거지역·상업지역 및 공업지역을 말함

▶ 주거지역등 편입 또는 환지에정지 지정된 농지의 양도소득금액 계산식(조특령 §64③)

$$\text{양도소득금액} \times \frac{\text{주거지역 등에 편입되거나 환지에정지 지정을 받은 날의 기준시가*}}{\text{양도당시의 기준시가*}} - \frac{\text{취득당시 기준시가*}}{\text{취득당시 기준시가*}} \times 100\%$$

\* ‘기준시가’는 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우에는 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가를 양도 당시의 기준시가로 보며, 새로운 기준시가가 고시되기 전에 취득하거나 양도한 경우 또는 주거·상업·공업지역에 편입되거나 환지에정지 지정을 받은 날이 도래하는 경우에는 직전의 기준시가를 적용함

### 3) 사후관리 (조특법 §67⑤, 조특령 §64⑤~⑦, ⑪)

어업용 토지 등을 영어조합법인 및 어업회사법인에 현물출자함으로써 양도소득세를 감면받은 자가 그 출자지분을 출자일부터 3년 이내에 다른 사람에게 양도하는 경우에는 그 양도일이 속하는 과세연도의 과세표준신고를 할 때 아래의 방법에 따라 계산한 금액을 양도소득세로 납부하여야 한다. 다만, 「해외이주법」에 의한 해외이주에 의하여 세대전원이 출국하는 경우는 제외한다.

- ① 양도소득세의 납부는 해당 어업용 토지 등을 현물출자하기 전에 어업에 직접사용하였던 기간과 현물출자후 출자지분 양도시까지의 기간을 합한 기간이 8년 미만인 경우에 한정하고, 상속받은 어업용 토지등을 어업에 직접 사용한 기간을 계산할 때에는 상속인이 상속받은 어업용 토지등을 1년 이상 계속하여 직접 어업에 사용하는 경우 (재혼하면서 직접 어업에 사용하는 경우를 말함)에 한정하여 다음의 기간을 상속인이 이를 직접 어업에 사용한 기간으로 본다.
  - ㉠ 피상속인이 취득하여 직접 어업에 사용한 기간(직전 피상속인이 어업에 직접 사용한 기간으로 한정)
  - ㉡ 피상속인이 배우자로부터 상속받아 어업에 직접 사용한 사실이 있는 경우에는 피상속인의 배우자가 취득하여 어업에 직접 사용한 기간
- ② 납부하여야 하는 세액은 해당 어업용 토지등에 대한 감면세액에 현물출자로 취득한 총 출자지분 중 3년 이내에 양도한 출자지분이 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액에 이자상당액\*을 가산한 금액을 말한다.

#### \* 이자상당액 계산

$$\frac{\text{감면세액에 현물출자로 취득한 총 출자지분 중 3년 이내에 양도한 출자지분이 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액}}{10,000} \times \frac{\text{현물출자 시 양도소득세 예정신고 납부기한의 다음날부터 사후관리 위반에 따른 세액의 납부일까지의 기간}}{10,000}$$

### 4) 어업에 직접 사용한 기간의 계산 (조특령 §64⑪ 2016.2.5. 신설)

어업에 직접 사용한 기간 중 해당 피상속인(그 배우자를 포함) 또는 거주자 각각의 「소득세법」 제19조제2항에 따른 사업소득금액(어업에서 발생하는 소득, 부동산임대업에서 발생하는 소득, 같은 법 시행령 제9조에 따른 농가부업소득은 제외)과 같은 법 제20조제2항에 따른 총급여액의 합계액이 3천700만원 이상인 과세기간이 있거나 「소득세법」 제24조제1항에 따른 사업소득 총수입금액 (농업·임업에서 발생하는 소득, 같은 법 제45조제2항에 따른 부동산임대업에서

발생하는 소득 또는 같은 법 시행령 제9조에 다른 농가부업소득은 제외)이 같은 법 시행령 제208조제5항제2호 각 목의 금액\* 이상인 과세기간이 있는 경우 그 기간은 해당 피상속인 또는 거주자가 경영한 기간에서 제외한다. 이 경우 사업소득금액이 음수인 경우에는 해당 금액을 0으로 본다.

\* 사업소득 총수입금액 기준은 2024.2.29. 이후 현물출자하는 분부터 적용, 총수입금액은 도·소매업, 부동산매매업 : 3억, 제조업 등 : 1.5억, 서비스업 등 : 0.75억

▶ 어업에 직접 사용한 기간의 계산 관련 적용례

- 현물출자시 4년 이상 경작기간 및 사후관리시 경작기간(3,700만원 요건 포함)  
'16.2.5. 이후 현물출자하는 분부터 적용(조특령 부칙 제26959호 제2조, 제29조)

## 5) 감면종합한도

감면 종합한도는 512쪽 참조

## 라. 경회회생 지원을 위한 농지 매매 등에 대한 양도소득세 과세특례

(조특법 §70의2, 2014.1.1. 법률 제12173호로 신설)

「농지법」 제2조에 따른 농업인(상속인 포함)이 「한국농어촌공사 및 농지관리기금법」 제24조의3제1항에 따라 직접 경작하거나 직접 축산에 사용한 농지 및 그 농지에 딸린 농업용시설(농지등)을 같은 법 제3조에 따른 한국농어촌공사에 양도한 후 같은 법 제24조의3제3항에 따라 임차하여 직접 경작하거나 직접 축산에 사용한 경우로서 해당 농지등을 같은 법 제24조의3제3항에 따른 임차기간 내에 환매한 경우 해당 농지등의 양도소득에 대하여 납부한 양도소득세를 환급받을 수 있다.

2024.1.1. 이후 한국농어촌공사에 양도하는 분부터 직접 자경한 농지뿐만 아니라 축산에 사용한 농지도 특례가 적용되는 것으로 확대되었으며, 직접 경작하거나 직접 축산에 종사하는 농업인이 임차기간 중 사망한 경우 상속인이 요건을 갖추어 임차기간 내 환매하는 경우에도 특례가 적용되는 것으로 확대되었다.

### 1) 환급의 방법

환급시 「국세기본법」 제51조를 준용하며, 이 경우 같은 법 제52조의 규정에 따른 국세환급 가산금에 관한 규정은 적용하지 아니한다.

## 2) 취득가액·취득시기의 특례

- ① 과세특례(환매하고 양도소득세 환급)를 적용받은 농업인이 향후 해당 농지를 양도시 한국농어촌공사에 양도하기 전 취득가액·취득시기를 적용한다.
- ② 임차기간 내에 경작한 기간은 해당 농업인이 직접 경작한 것으로 보아 8년 자경 감면 규정(조특법 §69 및 조특령 §66)을 적용한다.
- ③ 한국농어촌공사에 양도하기 전 영농자녀 증여세 감면을 받은 농지 등은 증여자의 농지 취득가액·취득시기를 적용한다.

## 3) 2014.1.1. 이후 최초로 환급신청하는 분부터 적용 (조특법 부칙 제12173호 제21조)

## 4) 참고 해석사례

### ☑ 환매한 농지를 양도할 때 취득시기, 세율 등 적용

「농지법」 제2조에 따른 농업인이 「한국농어촌공사 및 농지관리기금법」 제24조의3제1항에 따라 직접 경작한 농지를 같은 법 제3조에 따른 한국농어촌공사에 양도한 후 임차하여 직접 경작한 경우로서 해당 농지를 같은 법 제24조의3제3항에 따른 임차기간 내에 환매하고 납부한 양도소득세가 없어 양도소득세를 환급받지 아니한 농업인이 환매한 농지를 다시 양도하는 경우로서 그 농지에 대하여 「소득세법」 제95조에 따른 양도소득금액 및 같은 법 제104조의 양도소득세 세율을 계산할 때 취득가액은 한국농어촌공사에 양도하기 전 농업인의 해당 농지 등 취득 당시 같은 법 제97조제1항제1호 각 목의 어느 하나에 해당하는 금액으로 하고, 세율적용시 취득시기는 「조세특례제한법」 제70조의2 제2항에 따라 한국농어촌공사에 양도하기 전 해당 농지의 취득일로 하는 것입니다. 또한, 환매한 농지를 다시 양도하는 경우 임차기간 내에 경작한 기간은 같은 법 시행령 제67조의2제3항에 따라 해당 농업인이 직접 농지를 경작한 것으로 보는 것임(서면-2015-법령해석재산-2089, 2015.12.11.)

### ☑ 환매한 농지를 양도할 때 감면한도

「농지법」 제2조에 따른 농업인이 「한국농어촌공사 및 농지관리기금법」 제24조의3제1항에 따라 직접 경작한 농지를 같은 법 제3조에 따른 한국농어촌공사에 양도한 후 임차하여 직접 경작한 경우로서 해당 농지를 같은 법 제24조의3제3항에 따른 임차기간 내에 환매한 경우 「조세특례제한법」 제70조의2에 따른 양도소득세 과세특례를 적용할 수 있는 것임

이 경우 2014.1.1. 전에 해당 농지를 환매하고 환급받을 세액이 없는 때에도 「국세기본법」 제45조의2에 따른 경정청구 기간 이내에 「조세특례제한법」 제70조의2제3항에 따라 환급신청을 하여야 하며, 양도소득세 과세특례가 적용되는 경우에는 같은 법 제69조에 따라 해당 농지를 한국농어촌공사에 양도할 당시 적용받은 감면세액은 같은 법 제133조제1항제2호다목이 적용되는 감면세액에 포함되지 않는 것임(서면-2015-법령해석재산-1480, 2015.12.18.)

✔ **경영회생 지원 과세특례 적용시 가산세 환급 여부**

「조세특례제한법」 제70조의2제1항을 적용하는 경우 「국세기본법」 제47조제1항에 따라 부과되는 가산세와 「국세징수법」 제21조에 따라 징수하는 가산금은 환급받을 수 있는 양도소득세에 포함하지 않는 것임(서면-2014-법령해석재산-22197, 2015.5.18.)

✔ **조세특례제한법 제70조의2 과세특례에 따른 양도소득세 환급신청 시 국세기본법 제26조의2 국세부과제척기간 적용 여부**

「조세특례제한법」 제70조의2 및 같은 법 시행령 제67조의2 요건을 충족한 환급신청서에 따른 환급에 대하여는 「국세기본법」 제26조의2 국세의 부과제척기간 규정을 적용하지 않는 것임. 다만, 「조세특례제한법」 제70조의2 및 같은 법 시행령 제67조의2에 따른 환급신청 여부는 사실판단 할 사항임(기준-2022-법무재산-0056, 2022.4.12.)

✔ **축산에 사용하는 농지를 환매한 후 다시 양도하는 경우 조세특례제한법§70의2 적용 여부**

농업인이 「한국농어촌공사 및 농지관리기금법」 제24조의3제1항에 따라 직접 축산에 사용(「조세특례제한법」 시행령, 제66조의2제2항 각 호에 해당하는 경우를 말한다.)한 농지등에 대해서는 「조세특례제한법」 제70조의2가 적용되지 않음(기획재정부 재산세제과-248, 2023.2.15.)

✔ **경영회생지원 농지매입사업에 따라 환매한 후 다시 양도한 경우 양도소득금액 계산방법**

[질의1] 「한국농어촌공사 및 농지관리기금법」 제24조의3제1항에 따라 농지등을 한국농어촌공사에 양도한 후 해당 농지등을 같은 법 제24조의3제3항에 따라 환매한 농업인이 환매한 농지등을 같은 법제24조의3제1항에 따라 한국농어촌공사에 재양도하는 경우, 양도소득금액 계산 시 취득시기 및 취득가액은 「조세특례제한법」 제70조의2제2항 각호에 따른 취득시기와 취득가액을 적용하는 것임

[질의2] (질의1)에서 한국농어촌공사에 농지등을 재양도한 농업인이 해당 농지등을 재환매하여 제3자에게 양도하는 경우, 양도소득금액 계산 시 「조세특례제한법」 제70조의2제2항제1호의 취득시기는 농업인이 최초로 한국농어촌공사에 양도하기 전 해당 농지등의 취득일을 적용하는 것이며, 같은 항 제2호의 취득가액은 동 취득일의 취득가액을 적용하는 것임(서면-2023-법규재산-1179, 2023.8.21.)

## 1. 주식매수선택권 행사이익에 대한 과세특례 (조특법 §16의4)

(2014.12.23. 법률 제12853호로 신설. 2015.1.1. 이후 주식매수선택권을 부여하는 분부터 적용, 종전 조특법 §16의3 조문변경, 2017.12.19.)

### 가. 개 요

벤처기업 또는 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조제1항에 따른 벤처기업의 임직원이 2024년 12월 31일 이전에 해당 벤처기업으로부터 부여받은 적격주식매수선택권을 행사(벤처기업 임직원으로서 부여받은 주식매수선택권을 퇴직 후 행사하는 경우를 포함)함으로써 얻은 이익(주식매수선택권 행사 당시의 시가와 실제 매수가액과의 차액을 말하며, 주식에는 신주 인수권을 포함)에 대해서 벤처기업 임직원이 신청한 경우에는 근로소득 또는 기타소득으로 과세하지 않고 해당 적격주식매수선택권 행사에 따라 취득한 주식을 양도하여 발생하는 양도소득에 대해서 양도소득세를 과세한다. 다만, 주식매수선택권의 행사 당시 실제 매수가액이 해당 주식매수선택권 부여 당시의 시가보다 낮은 경우 그 차액(시가 이하 발행이익)에 대해서는 주식매수선택권 행사시에 근로소득 또는 기타소득으로 과세한다.

이 경우 적격주식매수선택권 행사 당시의 실제 매수가액을 「소득세법」 제97조제1항제1호에 따른 취득가액으로 한다.

### 나. 대 상

#### 1) 벤처기업의 임직원

「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제16조의3제1항에 따른 주식매수선택권을 부여 받은 임직원을 말하고, 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제16조의3제1항에 따른 주주총회의 결의가 있는 날 현재 다음의 어느 하나에 해당하는 자는 제외한다.

- ① 부여받은 주식매수선택권을 모두 행사하는 경우 해당 법인의 발행주식 총수의 100분의 10을 초과하여 보유하게 되는 자

- ② 해당 법인의 주주로서 「법인세법 시행령」 제43조제7항에 따른 지배주주등에 해당하는 자
- ③ 해당 법인의 발행주식 총수의 100분의 10을 초과하여 보유하는 주주
- ④ ③의 주주와 「국세기본법 시행령」 제1조의2제1항 및 같은 조 제3항제1호에 따른 친족관계 또는 경영지배관계에 있는 자

## 2) 적격주식매수선택권

「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제16조의3에 따른 주식매수선택권으로서 다음의 요건을 갖춘 것을 말한다.

- ① 벤처기업이 주식매수선택권을 부여하기 전에 주식매수선택권의 수량·매수가액·대상자 및 기간 등에 관하여 주주총회의 결의를 거쳐 벤처기업 임직원과 약정할 것
- ② ①에 따른 주식매수선택권을 다른 사람에게 양도할 수 없을 것
- ③ 사망, 정년 등 불가피한 사유가 있는 경우를 제외하고는 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제16조의3제1항에 따른 주주총회의 결의가 있는 날부터 2년 이상 해당 법인에 재임 또는 재직한 후에 주식매수선택권을 행사할 것.
- ④ 「벤처기업육성에 관한 특별조치법 시행령」 제11조의3제3항에 따라 부여받은 주식매수선택권이 아닐 것[2016.12.1. 신설. 2016.12.1. 이후 부여하는 주식매수 선택권부터 적용(조특령 부칙 제27649호 제2조)]
- ⑤ 해당 벤처기업으로부터 부여받은 주식매수선택권의 행사일부터 역산하여 2년이 되는 날이 속하는 과세기간부터 해당 행사일이 속하는 과세기간까지 전체 행사 가액의 합계(전체 행사가액)가 5억원 이하일 것('16.12.20. 개정. '17.1.1. 이후 행사하는 분부터 적용. 조특법 부칙 제14390호 제2조·제44호)

☞ 개정 전 규정 : 해당 벤처기업으로부터 부여받은 주식매수선택권의 연간 행사가액의 합계가 1억원 이하일 것

### 다. 사후관리 (조특법 §16의4⑤)

과세특례를 적용받은 벤처기업 임직원이 적격주식매수선택권 행사로 취득한 주식을 증여하거나 행사일로부터 1년이 지나기 전에 처분(다음과 같은 부득이한 사유는 제외)하는 경우 또는 전체 행사가액이 5억원을 초과하는 경우에는 근로소득세 또는 기타소득세로 과세(전체 행사가액이 5억원을 초과하는 경우에는 위 나.2)⑤에 따른 기간 내에 주식매수선택권을 행사함으로써 얻은 모든 이익을 대상으로 함)한다. 이 경우 주식의 증여일 또는 처분일, 전체행사가액이 5억원을 초과한 날이 속하는 과세연도를 소득의 귀속시기로 한다.

- ① 주식매수선택권을 부여한 벤처기업이 파산하는 경우
- ② 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 주식을 처분하는 경우
- ③ 합병·분할 등에 따라 해당 법인의 주식을 처분하고 합병법인 또는 분할신설법인의 신주를 지급받는 경우

#### 라. 중복적용 배제 (조특법 §16의4⑦)

적격주식매수선택권 행사시 소득세를 과세하지 아니하고 적격주식매수선택권 행사에 따라 취득한 주식을 양도하여 발생하는 양도소득에 대해서 양도소득세를 과세하는 경우에는 「조세특례제한법」 제14조제1항제7호를 적용하지 아니한다.

#### 마. 과세특례의 신청 (조특령 §14의3②)

##### 1) 과세특례를 적용받으려는 벤처기업 임직원

「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제8조제1항에 따른 금융투자업자를 통하여 다음의 요건을 모두 충족하는 주식매수선택권 전용계좌를 개설하고, 특례적용신청서에 주식매수선택권 전용계좌개설확인서를 첨부하여 주식매수선택권 행사일 전일까지 해당 벤처기업에 제출하여야 한다.

- ① 벤처기업 임직원 본인의 명의로 개설할 것
- ② 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제8조제1항에 따른 금융투자업자가 벤처기업 임직원의 다른 매매거래계좌와 구분하여 주식매수선택권전용계좌의 명칭으로 별도로 개설·관리할 것
- ③ 주식매수선택권 행사로 취득한 주식만을 거래할 것
- ④ 계좌 개설 이후 1개월 내 주식이 입고되지 아니할 경우에는 해당 계좌를 폐쇄하는 내용으로 사전에 약정할 것

##### 2) 특례적용신청서를 제출받은 벤처기업

주식매수선택권 행사로 지급하는 주식을 주식매수선택권 전용계좌로 입고하고, 주식매수선택권 행사주식지급명세서와 특례적용대상명세서를 주식매수선택권을 행사한 날이 속하는 달의 다음 달 10일까지 원천징수 관할 세무서장에게 제출하여야 하여야 한다.

## 바. 관련 참고사례

- ✔ 「조세특례제한법」 제16조의4에 따른 '벤처기업 주식매수선택권 행사이익에 대한 과세특례'를 적용함에 있어 같은 조 제2항에 따라 양도소득세를 과세하는 경우 주식매수선택권 행사로 취득한 주식의 취득가액은 같은 조 제3항에 따라 적격주식매수선택권 행사 당시의 실제 매수가액으로 하는 것임(서면-2021-자본거래-5447, 2021.9.6.)
- ✔ 벤처기업으로부터 주식매수선택권을 부여받았으나 이를 행사할 때 그 주식매수선택권의 부여법인이 벤처기업에 해당하지 않게 되었다 하더라도, 「조세특례제한법」 제16조의2, 제16조의3에 규정된 각각의 요건을 충족한 경우라면 해당 특례를 적용받을 수 있는 것임(서면-2021-법령해석소득-4303, 2021.10.14.)

## 2. 산업재산권 현물출자 이익에 대한 과세특례 (조특법 §16의5)

(2015.12.15. 법률 제13560호로 신설. 2016.1.1.이후 출자하는 경우부터 적용. 종전 조특법 §16의4 조문변경, 2017.12.19.)

### 가. 개 요

산업재산권을 보유한 거주자가 벤처기업 등에 2020년 12월 31일 이전에 산업재산권을 출자하고 해당 벤처기업의 주식을 받은 경우에 그 현물출자에 따른 이익을 해당 주식을 양도할 때 양도소득세로 납부할 것을 신청하면 현물출자할 때 기타소득으로 과세하지 않고 현물출자로 받은 주식을 양도할 때 양도소득세로 과세한다.

☞ 2016.12.31.까지 현물출자하는 경우에는 출자대상을 '벤처기업'으로 한정하였으나, 2017.1.1. 이후 현물출자하는 분부터는 '벤처기업등'으로 출자대상 기업을 확대하였음(2016.12.20. 개정된 조특법 부칙 제14390호 제9조)

#### ✔ 벤처기업등이란 다음 어느 하나에 해당 하는 기업을 말함

1. 벤처기업
2. 창업 후 3년 이내의 중소기업으로서 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조의2제1항제2호 다목(3)에 따라 기술성이 우수한 것으로 평가받은 기업
3. 창업 후 3년 이내의 중소기업으로서 개인투자조합으로부터 투자받은 날(법 제16조의4의 경우에는 산업재산권을 출자받은 날을 말함)이 속하는 과세연도의 직전 과세연도에 제8조에 따른 비용을 3천만원(「기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률 시행령」 별표 1의 업종에 해당하는 기업의 경우에는 2천만원으로 함) 이상 지출한 기업. 다만, 직전 과세연도의 기간이 6개월 이내인 경우에는 제8조에 따른 비용을 1천5백만원 (「기초연구진흥 및 기술 개발지원에 관한 법률 시행령」 별표 1의 업종에 해당하는 경우에는 1천만원으로 함) 이상 지출한 중소기업으로 함

## 나. 과세특례(과세이연)의 요건

1) 적용대상 : 거주자 (단, 다음의 특수관계인은 제외)

- ① 산업재산권의 현물출자로 주식을 받는 경우 해당 법인의 발행주식 총수의 100분의 30을 초과하여 보유하게 되는 자(현물출자 이전에 해당 법인의 발행주식 총수의 100분의 30을 이미 초과하여 보유하고 있는 주주를 포함)
- ② 해당 법인의 주주로서 「법인세법 시행령」 제43조제7항에 따른 지배주주등에 해당하는 자
- ③ 해당 법인의 발행주식 총수의 100분의 30을 초과하여 보유하는 주주와 「국세기본법 시행령」 제1조의2제1항에 따른 친족관계에 있는 자, 같은 조 제2항에 따른 경제적 연관관계에 있는 자 또는 같은 조 제3항제1호에 따른 경영지배관계에 있는 자

2) 특례대상 산업재산권 (조특령 §14의5①)

- ① 「특허법」에 따른 특허권
- ② 「실용실안법」에 따른 실용실안권
- ③ 「디자인보호법」에 따른 디자인권
- ④ 「상표법」에 따른 상표권

3) 특례적용신청서 등 제출

- ① 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제8조제1항에 따른 금융투자업자를 통하여 산업재산권 출자 주식전용계좌 개설
- ② 특례적용신청서에 금융투자업자가 발급하는 산업재산권 출자 전용계좌개설확인서를 첨부하여 출자로 인한 주식을 부여받는 날의 전날까지 해당 벤처기업에 제출
- ③ 특례적용신청서를 제출받은 벤처기업은 특례신청확인서 발급 및 산업재산권 출자로 교부하는 주식을 산업재산권 출자 주식전용계좌로 입고하고 산업재산권 출자 주식지급명세서와 특례적용대상명세서를 산업재산권의 출자로 인하여 주식을 교부하는 날이 속하는 달의 다음 달 10일까지 원천징수 관할 세무서장에게 제출
- ④ 금융투자업자는 산업재산권 출자 주식 전용계좌거래현황신고서를 매분기 종료일의 다음 달 말일까지 본점 또는 주사무소 소재지 관할 세무서장에게 제출

#### 4) 산업재산권을 현물출자하고 받은 주식의 양도소득세 납부

산업재산권을 현물출자하고 받은 주식의 양도차익을 계산할 때 취득가액은 출자한 산업재산권의 취득가액으로 하고, 산업재산권의 취득가액의 계산은 산업재산권의 취득에 실제 소요된 비용으로서 「소득세법 시행령」 제89조에 따른 자산의 취득가액 계산방법에 따른다.

### 3. 중소기업 간의 통합에 대한 양도소득세의 이월과세 등 (조특법 §31)

#### 가. 개 요

일정한 업종(소비성서비스업 제외)을 경영하는 중소기업자(「중소기업기본법」에 따른 중소기업자를 말함) 간의 통합으로 인하여 소멸되는 중소기업이 해당 사업에 직접 사용하는 사업용고정자산을 통합에 의하여 설립된 법인 또는 통합 후 존속하는 법인(“통합법인”)에 양도하는 경우 그 사업용고정자산에 대해서는 이월과세를 적용할 수 있다(2013.1.1. 일몰기한 폐지하고 이월과세를 항구화함).

#### ☑ 이월과세란(조특법 §2①6.)

개인이 해당 사업에 사용되는 사업용고정자산 등(“중전사업용고정자산등”이라 함)을 현물출자 등을 통하여 법인에 양도하는 경우 이를 양도하는 개인에 대해서는 「소득세법」 제94조에 따른 양도소득에 대한 소득세를 과세하지 아니하고, 그 대신 이를 양수한 법인이 그 사업용고정자산 등을 양도하는 경우 개인이 중전사업용고정자산등을 그 법인에 양도한 날이 속하는 과세기간에 다른 양도자산이 없다고 보아 계산한 「소득세법」 제104조에 따른 양도소득 산출세액 상당액을 법인세로 납부하는 것을 말함

#### 나. 이월과세 요건

1) 적용대상 : 내국인

2) 통합의 요건

- ① 해당 기업의 사업장별로 그 사업에 관한 주된 자산을 모두 승계하여 사업의 동일성이 유지될 것. 이 경우 설립 후 1년이 경과되지 아니한 법인이 출자자인 개인(「국세기본법」 제39조제2항의 규정에 따른 과점주주에 한함)의 사업을 승계하는 것은 이를 통합으로 보지 아니함

② 통합으로 인하여 소멸되는 사업장의 중소기업자가 통합 후 존속하는 법인 또는 통합으로 인하여 설립되는 법인(“통합법인”)의 주주 또는 출자자일 것

③ 통합으로 인하여 소멸하는 사업장의 중소기업자가 해당 통합으로 인하여 취득하는 주식 또는 지분의 가액이 통합으로 인하여 소멸하는 사업장의 순자산가액(통합일 현재의 시가로 평가한 자산의 합계액에서 총당금을 포함한 부채의 합계액을 공제한 금액을 말함) 이상일 것

\* 순자산가액 : 순자산가액을 계산할 때 ‘시가’라 함은 불특정다수인 사이에 자유로이 거래가 이루어지는 경우에 통상 성립된다고 인정되는 가액을 말하며 수용·공매가격 및 감정가액 등 「상속세 및 증여세법 시행령」 제49조의 규정에 의하여 시가로 인정되는 것을 포함함(조특통칙 §32-29...2②)

**3) 사업용고정자산 (조특령 §28②, 조특칙 §15③)**

해당 사업에 직접 사용하는 유형자산 및 무형자산[1981년 1월 1일 이후에 취득한 부동산으로서 「법인세법 시행령」 제49조제1항제1호의 규정에 따른 업무와 관련이 없는 부동산(‘업무무관부동산’이라 하며, 이 경우 업무무관부동산에 해당하는지의 여부에 대한 판정은 양도일을 기준으로 함)을 제외함]을 말한다.

**4) 배제 업종 (조특령 §28① → 조특령 §29③)**

아래 중 어느 하나에 해당하는 소비성서비스업을 경영하는 법인으로 전환하는 경우에는 이월과세가 적용되지 않는다.

\* 소비성서비스업과 다른 사업을 경영하고 있는 경우에는 부동산양도일이 속하는 사업연도의 직전사업연도의 소비성서비스업의 사업별수입금액이 가장 큰 경우에 한함

- ① 호텔업 및 여관업(「관광진흥법」에 따른 관광숙박업은 제외)
- ② 주점업(일반유흥주점업, 무도유흥주점업 및 「식품위생법 시행령」 제21조에 따른 단란주점 영업만 해당하되, 「관광진흥법」에 따른 외국인전용유흥음식점업 및 관광 유흥음식점업은 제외)
- ③ 그 밖에 오락·유흥 등을 목적으로 하는 사업으로서 기획재정부령으로 정하는 사업

**5) 사후관리**

2013.1.1. 「조세특례제한법」 제31조제7항을 신설하여 사후관리 기준을 마련하였으며, 신설 규정은 2013.1.1. 이후 사업을 폐지하거나 주식 또는 출자지분을 처분하는 분부터 적용한다.

## 6) 추정사유

내국인이 사업용고정자산을 양도한 날부터 5년 이내에 통합법인이 소멸되는 중소기업으로부터 승계받은 사업을 폐지하거나 이월과세를 적용받은 내국인이 통합으로 취득한 통합법인의 주식 또는 출자지분의 50% 이상을 처분하는 경우에 해당 내국인은 사유발생일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 이월과세액(통합법인이 이미 납부한 세액을 제외한 금액을 말함)을 양도소득세로 납부하여야 한다. 이 경우 사업 폐지의 판단기준 등은 아래와 같다.

- ① 통합법인이 통합으로 인하여 소멸되는 사업장의 중소기업으로부터 승계받은 사업용 고정자산을 2분의 1 이상 처분하거나 사업에 사용하지 않는 경우 사업의 폐지로 본다. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.
  - ㉠ 통합법인이 파산하여 승계받은 자산을 처분한 경우
  - ㉡ 통합법인이 「법인세법」 제44조제2항에 따른 합병, 같은 법 제46조제2항에 따른 분할, 같은 법 제47조제1항에 따른 물적분할, 같은 법 제47조의2제1항에 따른 현물출자의 방법으로 자산을 처분한 경우
  - ㉢ 통합법인이 「조세특례제한법」 제37조에 따른 자산의 포괄적 양도에 따라 자산을 장부가액으로 양도한 경우(2018.2.13. 삭제)
  - ㉣ 통합법인이 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 승계받은 자산을 처분한 경우
- ② 이월과세를 적용받은 내국인이 통합으로 취득한 통합법인의 주식 또는 출자지분의 50% 이상을 처분하는 것에는 해당 주식 또는 출자지분의 유상이전, 무상이전, 유상감자 및 무상감자(주주 또는 출자자의 소유주식 또는 출자지분 비율에 따라 균등하게 소각하는 경우는 제외)를 포함한다. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.
  - ㉠ 이월과세를 적용받은 내국인(“해당 내국인”)이 사망하거나 파산하여 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
  - ㉡ 해당 내국인이 「법인세법」 제44조제2항에 따른 합병이나 같은 법 제46조제2항에 따른 분할의 방법으로 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
  - ㉢ 해당 내국인이 「조세특례제한법」 제37조에 따른 자산의 포괄적 양도, 같은 법 제38조에 따른 주식의 포괄적 교환·이전 또는 같은 법 제38조의2에 따른 주식의 현물출자의 방법으로 과세특례를 적용받으면서 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우

- ㉔ 해당 내국인이 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
- ㉕ 해당 내국인이 법령상 의무를 이행하기 위하여 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
- ㉖ 해당 내국인이 기업의 승계를 목적으로 해당 기업의 주식 또는 출자지분을 증여하는 경우로서 수증자가 「조세특례제한법」 제30조의6에 따른 증여세 과세특례를 적용받은 경우. 이 경우 수증자를 해당 내국인으로 보아 사후관리 규정을 적용하되, 5년의 기간을 계산할 때 증여자가 통합으로 취득한 통합법인의 주식 또는 출자지분을 보유한 기간을 포함하여 통산하며, 동 신설 규정은 '15.2.3. 이후 증여받는 경우부터 적용(조특령 부칙 제26070호 제9조)한다.

**다. 관련 참고사례**

✔ **중소기업 간의 통합에 대한 양도소득세 이월과세시 순자산가액 과다평가로 주식 초과 취득분 증여세 과세여부**

「조세특례제한법」 제31조의 중소기업간의 통합에 대한 이월과세를 적용함에 있어 사업용 고정자산의 순자산 가액(통합일 현재의 시가로 평가한 자산의 합계액에서 총당금을 포함한 부채의 합계액을 공제한 금액을 말한다)을 과다 평가하는 등 불공정 통합으로 인하여 통합에 의하여 설립된 법인 또는 통합 후 존속하는 법인의 주식을 초과하여 취득하는 경우 그 초과하는 주식에 대하여 증여세가 과세되는 것이며, 이월과세 적용 대상 사업용 고정자산의 양도가액은 현물출자일 당시의 「소득세법」 제96조 제1항의 규정에 따른 실지거래가액에 의하는 것이나, 실지거래가액이 불분명한 경우에는 「법인세법 시행령」 제89조제1항에 해당하는 가격, 「법인세법 시행령」 제89조제2항제1호의 감정가액, 「상속세및 증여세법」 제61조의 규정을 준용하여 평가한 가액의 순서대로 적용하는 것임(법규과-391, 2011.4.4.)

✔ **유상증자 후 사업을 포괄양수도하는 방법으로 중소기업 간의 통합한 경우 양도소득세 이월과세 적용 여부**

1. 「조세특례제한법」 제31조에 따라 중소기업 간의 통합으로 인하여 소멸되는 중소기업이 사업용 고정자산을 통합법인에게 양도하는 경우 그 사업용 고정자산에 대해서는 양도소득세 이월과세를 적용받을 수 있는 것임
2. 이 경우 “중소기업 간의 통합”에는 주금 또는 출자금의 납입방법에 관계없이 해당 중소기업의 사업장별로 그 사업에 관한 주된 자산을 모두 승계하여 사업의 동일성이 유지되는 것으로서 같은 법 시행령 제28조제1항에 따른 요건을 모두 갖춘 경우를 포함하는 것임(부동산거래관리과-59, 2013.2.5.)

✔ **임대용 고정자산을 중소기업 통합 후 자가사용시 사업의 동일성 유지 여부**

「조세특례제한법」 제31조 및 같은 법 시행령 제28조제1항을 적용함에 있어 임대사업에 사용하던 부동산을 통합법인이 승계받아 자가사용하는 경우에는 사업의 동일성이 유지되지 않는 것임(부동산거래관리과-766, 2010.6.3.)

✔ **통합으로 인하여 소멸하는 사업장의 순자산가액에서 공제대상 부채에 양도소득세 이월과세액이 포함되는지 여부**

「조세특례제한법 시행령」 제28조제1항제2호에 따른 “통합으로 인하여 소멸하는 사업장의 순자산가액(통합일 현재의 시가로 평가한 자산의 합계액에서 총당금을 포함한 부채의 합계액을 공제한 금액)”에서 공제대상 부채에는 같은 법 제31조제1항에 따른 양도소득세 이월과세액은 포함되지 아니하는 것임

「조세특례제한법 시행령」 제28조제1항본문 후단의 “설립 후 사업을 개시한 날이 1년이 경과되지 아니한 법인이 출자자인 개인(「국세기본법」 제39조제2항의 과점주주에 한함)의 사업을 승계하는 경우”에서 ‘출자자인 개인’에 출자자(「국세기본법」 제39조제2항의 과점주주에 한함)가 아닌 개인은 포함되지 아니하는 것임(부동산거래관리과-594, 2010.4.21.)

✔ **중소기업간의 통합에 대한 양도소득세의 이월과세 적용시 법인 설립일의 의미**

현행 「조세특례제한법 시행령」 제28조(중소기업간의 통합에 대한 양도소득세의 이월과세) 제1항 후단에서는 “설립 후 1년이 경과되지 아니한 법인이 출자자인 개인(「국세기본법」 제39조 제2항의 규정에 의한 과점주주에 한한다)의 사업을 승계하는 것은 이를 통합으로 보지 아니한다”라고 규정하고 있는 바, 상기 규정에서 “설립”이란 “법인설립등기일”을 의미하는 것이며, 법인설립 후 1년이 경과하였더라도 조세의무를 면탈하기 위하여 휴업기간이 있는 경우에는 그 휴업기간을 제외하고 같은 규정을 적용하는 것임(서이46014-10940, 2003.7.16., 서일46014-10940, 2003.7.18.)

✔ **통합법인 주식의 포괄적 교환(이전)으로 양도차손 발생시 양도소득세 이월과세액 납부대상인지 여부**

「조세특례제한법」(2015.12.15. 법률 제13560호로 개정되기 전의 것) 제31조제1항에 따른 이월과세를 적용받은 내국인이 사업용 고정자산을 양도한 날부터 5년 이내에 통합으로 취득한 통합법인의 주식을 같은 법 제38조제1항 각 호의 요건을 모두 갖추어 포괄적 교환·이전하였으나, 양도차손이 발생한 경우에는 같은 법 시행령(2016.2.5. 대통령령 제26959호로 개정되기 전의 것) 제28조제10항제3호에 규정된 같은 법 제38조에 따른 주식의 포괄적 교환·이전의 방법으로 과세특례를 적용받으면서 주식을 처분하는 경우에 해당하지 않는 것임(기준-2017-법령해석재산-0158, 2017.10.12.)

## 4. 법인전환에 대한 양도소득세의 이월과세 (조특법 §32)

### 가. 개요

거주자가 사업용고정자산을 현물출자하거나 사업 양도·양수의 방법에 따라 법인(소비성 서비스업을 경영하는 법인은 제외)으로 전환하는 경우에는 그 사업용고정자산에 대하여는 이월과세를 적용받을 수 있다(2013.1.1. 일몰기한 폐지 및 항구화함).

## 나. 이월과세 요건

### 1) 적용대상 : 거주자

### 2) 법인전환의 방법

#### 가) 현물출자에 따른 법인전환

거주자가 사업장별로 해당 사업에 사용한 사업용고정자산을 새로이 설립되는 법인에 현물출자하는 방법을 말한다.

#### 나) 사업 양도·양수에 따른 법인전환

해당 사업을 영위하던 자가 발기인이 되어 아래 4)에 따른 금액 이상을 출자하여 법인을 설립하고, 그 법인설립일부터 3개월 이내에 해당 법인에게 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 양도하는 것을 말한다.

### 3) 사업용고정자산 (조특령 §28②, 조특칙 §15③)

해당 사업에 직접 사용하는 유형자산 및 무형자산[1981.1.1. 이후에 취득한 부동산으로서 「법인세법 시행령」 제49조제1항제1호의 규정에 따른 업무와 관련이 없는 부동산(‘업무무관 부동산’이라 하며, 이 경우 업무무관부동산에 해당하는지의 여부에 대한 판정은 양도일을 기준으로 함)을 제외함]을 말하며, 주택 또는 주택을 취득할 수 있는 권리를 해당 사업용 고정자산에서 제외하도록 개정되었으며 2021.1.1. 이후 현물출자하거나 법인전환하는 분부터 적용한다.

### 4) 자본금 요건

새로 설립되는 법인의 자본금이 사업용고정자산을 현물출자하거나 사업양수도하여 법인으로 전환하는 사업장의 순자산가액(법인전환일 현재의 시가로 평가한 자산의 합계액에서 총당금을 포함한 부채의 합계액을 공제한 금액을 말한다) 이상이어야 한다.

\* 순자산가액 : 조특통칙 §32-29...2 【법인전환시 순자산가액 요건】

- ① 사업장의 순자산가액을 계산함에 있어서 영업권은 포함하지 아니함
- ② 영 제28조 제1항 및 제29조 제4항의 순자산가액을 계산함에 있어서 ‘시가’라 함은 불특정다수인 사이에 자유로이 거래가 이루어지는 경우에 통상 성립된다고 인정되는 가액을 말하며 수용·공매가격 및 감정가액 등 「상속세 및 증여세법 시행령」 제49조의 규정에 의하여 시가로 인정되는 것을 포함함

## 5) 배제 업종 (조특령 §29③)

아래 중 어느 하나에 해당하는 소비성서비스업을 경영하는 법인으로 전환하는 경우에는 이월과세가 적용되지 않는다.

- ① 호텔업 및 여관업(「관광진흥법」에 따른 관광숙박업은 제외한다)
- ② 주점업(일반유흥주점업, 무도유흥주점업 및 「식품위생법 시행령」 제21조에 따른 단란주점 영업만 해당하되, 「관광진흥법」에 따른 외국인전용유흥음식점업 및 관광 유흥음식점업은 제외한다)
- ③ 그 밖에 오락·유흥 등을 목적으로 하는 사업으로서 기획재정부령으로 정하는 사업

## 6) 사후관리

2011.12.31. 「조세특례제한법」 제32조제5항을 신설하여 사후관리 기준을 마련하였으며, 동 신설 규정은 2012.1.1. 이후 사업을 폐지하거나 주식 또는 출자지분을 처분하는 분부터 적용한다.



### 실무

#### ▶ 2012.12.31. 전에 중소기업 통합에 따라 양도소득세 이월과세를 적용받은 경우

2012.12.31. 이전 「조세특례제한법」 제32조에 따라 사업 양도·양수의 방법으로 법인으로 전환하고 그 사업용고정자산에 대해 이월과세를 적용받은 거주자가 해당 법인의 설립일로부터 5년 이내에 법인전환으로 취득한 주식의 100분의 50 이상을 2013.1.1. 이후 처분하는 경우 같은 법(2013.1.1. 법률 제11614호로 개정된 것) 같은 조 제5항 및 부칙 제11조에 따라 처분일이 속하는 과세연도의 과세표준 신고를 할 때 이월과세액을 양도소득세로 납부하여야 함(기획재정부 재산세제과-7, 2015.1.6.)

#### ▶ 「조세특례제한법」(2011.12.31. 법률 제11133호로 개정된 것) 부칙 제12조

제32조제5항의 개정규정은 2012년 1월 1일 이후 사업을 폐지하거나 유상감자하는 분부터 적용함

#### ▶ 「조세특례제한법」(2013.1.1. 법률 제11614호로 개정된 것) 부칙 제11조 명확화

(당초) 제31조제7항 및 제32조제5항의 개정규정은 2013년 1월 1일 이후 승계받은 사업을 폐지하거나 취득한 주식 또는 출자지분을 처분하는 분부터 적용함

(개정) 제31조제7항 및 제32조제5항의 개정규정은 2013년 1월 1일 이후 사업을 폐지하거나 주식 또는 출자지분을 처분하는 분부터 적용함.<개정 2014.12.23.>

## 7) 추정사유

위 2)에 따라 설립된 법인의 설립등기일부터 5년 이내에 해당 법인이 이월과세를 적용받은 거주자로부터 승계받은 사업을 폐지하거나 이월과세를 적용받은 거주자가 법인전환으로

취득한 주식 또는 출자지분의 50% 이상을 처분하는 경우에는 이월과세를 적용받은 거주자가 사유발생일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 이월과세액(해당 법인이 이미 납부한 세액을 제외한 금액을 말함)을 양도소득세로 납부하여야 한다. 이 경우 사업 폐지의 판단기준 등은 아래와 같다.

- ① 설립되는 법인(“전환법인”)이 현물출자 또는 사업 양도·양수의 방법으로 취득한 사업용 고정자산의 2분의 1 이상을 처분하거나 사업에 사용하지 않는 경우 사업의 폐지로 본다. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그러하지 아니한다.
  - ㉠ 전환법인이 파산하여 승계받은 자산을 처분한 경우
  - ㉡ 전환법인이 「법인세법」 제44조제2항에 따른 합병, 같은 법 제46조제2항에 따른 분할, 같은 법 제47조제1항에 따른 물적분할, 같은 법 제47조의2제1항에 따른 현물출자의 방법으로 자산을 처분한 경우
  - ㉢ 전환법인이 법 제37조에 따른 자산의 포괄적 양도에 따라 자산을 장부가액으로 양도한 경우(2018.2.13. 삭제)
  - ㉣ 전환법인이 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 승계받은 자산을 처분한 경우
- ② 주식 또는 출자지분의 처분에는 이월과세를 적용받은 거주자가 법인전환으로 취득한 전환법인의 주식 또는 출자지분을 유상이전, 무상이전, 유상감자 및 무상감자(주주 또는 출자자의 소유주식 또는 출자지분 비율에 따라 균등하게 소각하는 경우는 제외)를 포함한다. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.
  - ㉠ 이월과세를 적용받은 거주자가 사망하거나 파산하여 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
  - ㉡ 해당 거주자가 「법인세법」 제44조제2항에 따른 합병이나 같은 법 제46조제2항에 따른 분할의 방법으로 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
  - ㉢ 해당 거주자가 「조세특례제한법」 제37조에 따른 자산의 포괄적 양도, 같은 법 제38조에 따른 주식의 포괄적 교환·이전 또는 같은 법 제38조의2에 따른 주식의 현물출자의 방법으로 과세특례를 적용받으면서 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
  - ㉣ 해당 거주자가 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
  - ㉤ 해당 거주자가 법령상 의무를 이행하기 위하여 주식 또는 출자지분을 처분하는 경우
  - ㉥ 해당 거주자가 기업의 승계를 목적으로 해당 기업의 주식 또는 출자지분을 증여하는 경우로서 수증자가 「조세특례제한법」 제30조의6에 따른 증여세 과세특례를 적용받은

경우. 수증자를 해당 거주자로 보아 같은 법 제32조제5항을 적용하되, 5년의 기간을 계산할 때 증여자가 법인전환으로 취득한 주식 또는 출자지분을 보유한 기간을 포함하여 통산하며, 동 신설 규정은 '15.2.3. 이후 증여받는 경우부터 적용한다 (조특령 부칙 제26070호 제10조).



### 실무

#### ▶ 2012.1.1. ~ 2012.12.31.까지 다음 사유 발생분 ☞ 거주자로부터 징수·납부

- ① 법인전환 후 5년 이내 사업 폐지하는 경우 : 이월과세액 중 해당 법인이 미납부한 금액
- ② 법인전환 후 5년 이내에 법인전환 당시 자본금의 50% 이상을 유상감자하는 경우 : 해당 법인의 유상감자액이 법인전환 당시 자본금에서 차지하는 비율을 이월과세액 중 해당 법인이 미납부한 금액에 곱한 금액

#### ▶ 2013.1.1. 이후 다음 사유 발생분 ☞ 거주자가 신고·납부

법인전환 후 5년 이내 사업을 폐지하거나 주식 또는 출자지분의 50% 이상을 처분하는 경우 : 이월과세액(통합법인이 이미 납부한 세액을 제외한 금액을 말함)을 사유발생일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 이월과세액(해당 법인이 이미 납부한 세액을 제외한 금액을 말한다)을 양도소득세로 납부하여야 함

## 다. 관련 참고사례

✔ **부동산임대업용 부동산을 현물출자한 후 전환법인이 다른 법인에 흡수합병되는 경우 이월과세 적용 여부**  
 이월과세를 적용받은 전환법인이 해당 부동산을 임차하고 있는 다른 법인을 흡수 합병하여 해당 부동산을 처분함이 없이 계속 사용하는 경우에는 「조세특례제한법」 제32조제5항제1호에 따른 거주자로부터 승계받은 사업의 폐지에 해당하지 아니하는 것임(서면-2016-법령해석재산-3122, 2016.10.26.)

✔ **법인이 2인 이상으로부터 현물출자받은 사업용 고정자산의 일부 처분 시 사업용 고정자산의 1/2 이상 처분에 해당하는지**

거주자 갑, 을, 병으로부터 사업용 고정자산을 현물출자받아 설립된 「조세특례제한법」 제32조제1항에 따른 법인이 갑으로부터 승계받은 사업용 고정자산의 2분의 1 이상을 처분하는 경우로서, 해당 처분자산이 갑, 을, 병으로부터 승계받은 사업용 고정자산 전체의 2분의 1 이상에 해당하지 아니하는 경우에는 같은 조 제5항제1호에 따른 거주자로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우에 해당하지 아니하는 것임

또한, 귀 질의의 경우와 같이 「조세특례제한법」 제32조제5항 각 호에 따른 사후관리규정이 적용되지 아니하는 경우로서, 같은 조 제1항에 따라 이월과세를 적용받는 사업용 고정자산을 법인이 양도하는 경우에는 개인이 사업용 고정자산을 그 법인에 양도한 날이 속하는 과세기간에 다른 양도자산이 없다고 보아 계산한 「소득세법」 제104조에 따른 양도소득 산출세액 상당액을 법인세로 납부하는 것임 (사전-2021-법규재산-1659, 2022.11.10., 같은 뜻 서면-2016-법령해석재산-4862, 2017.4.19.)

### ✔ 기한 후 신고시 법인전환에 대한 이월과세 신청 가능 여부

「조세특례제한법」 제32조제1항의 규정에 의하여 양도소득세 이월과세를 적용 받고자 하는 자는 현물출자 또는 사업양수도를 한 날이 속하는 과세연도의 과세표준 신고기한까지 새로이 설립되는 법인과 함께 이월과세적용신청서를 납세지 관할 세무서장에게 제출한 경우에 한하여 동 규정에 따른 양도소득세의 이월과세를 적용받을 수 있는 것임(재산세과-39, 2009.8.27.)

### ✔ 사업용고정자산 범위

「조세특례제한법」 제32조제1항에 따른 사업용고정자산은 해당 사업에 직접 사용하는 유형자산 및 무형자산을 말하는 것이므로, 귀 질의와 같이 사업에 사용할 목적으로 건설 중인 자산(공장용지포함)은 사업용고정자산에 포함되지 아니하는 것임(재재산-1187, 2010.12.10.)

### ✔ 법인 전환 후의 업종만 소비성서비스업에 해당하지 않으면 「조세특례제한법」 제32조에 따른 법인전환 이월과세를 적용받을 수 있는지 여부

「조세특례제한법 시행령」 제29조제3항 각 호에 해당하는 소비성서비스업을 영위 하는 거주자가 법인으로 전환하는 경우에는 「조세특례제한법」 제32조에 따른 법인 전환에 대한 양도소득세 이월과세가 적용되지 않는 것임(부동산거래 관리과-1252, 2010.10.12.)

### ✔ 법인전환 양도세 이월과세 규정 적용시 반드시 동일 업종으로 전환해야 하는지 여부

「조세특례제한법」 제32조(법인전환에 대한 양도소득세의 이월과세) 규정을 적용함에 있어서 '사업양수도방법'이라 함은 해당 사업을 영위하던 자가 발기인이 되어 전환하는 사업장의 순자산가액 이상을 출자하여 법인을 설립하고, 그 법인설립일부터 3월 이내에 해당 법인에게 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 양도하는 것을 말하는 것이며, 이 경우 동일한 업종으로 전환하거나 사업의 종류를 추가 또는 변경하는 경우도 포함함(재산세과-2246, 2008.8.14.)

### ✔ 비영리의료법인에 포괄 양도하는 경우 이월과세 적용 여부

개인병원을 영위하는 개인사업자가 현금을 출연하여 비영리 의료법인을 설립한 후 해당 의료법인에 개인병원의 토지 및 건물을 포함하여 사업에 관한 권리와 의무를 포괄 양도·양수하는 경우 「조세특례제한법 시행령」 제29조제2항의 사업양수도 방법에 해당하지 아니하여 같은 법 제32조의 「법인전환에 대한 양도소득세의 이월과세」를 적용받을 수가 없는 것임(재산세과-2027, 2008.7.31.)

### ✔ 건축물이 없는 토지 임대업자의 현물출자 등 법인전환시 이월과세 적용 여부

건축물이 없는 토지를 임대한 임대업자가 임대용으로 사용하던 해당 토지를 현물 출자 또는 사업 양도·양수의 방법에 따라 법인으로 전환하는 경우 해당 토지는 「조세특례제한법」 제32조를 적용받을 수 없는 것임(부동산거래관리과-413, 2011.5.20.)

### ✔ 사업 양도·양수의 방법으로 법인전환하는 경우 출자금액 요건

「조세특례제한법」 제32조 및 같은 법 시행령 제29조제1항에 따른 '사업 양도·양수의 방법'이란 해당 사업을 영위하던 자가 발기인이 되어 법인으로 전환하는 사업장의 순자산가액 이상을 출자하여 법인을 설립하고, 그 법인설립일부터 3개월 이내에 해당 법인에게 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 양도하는 것을 말하는 것으로, 제조업 등을 영위하는 거주자가 법인으로 전환하는 사업장의 순자산가액

미만으로 출자하는 경우에는 해당 사업용고정자산에 대하여 이월과세를 적용받을 수 없는 것임 (부동산거래관리과-220, 2012.4.18.)

✔ **법인전환 후 거주자가 당초 법인에 사업 양도한 사업용 고정자산을 임차하여 법인전환 전 사업을 계속 영위할 경우에는 이월과세를 적용받을 수 있는지 여부**

「조세특례제한법」 제32조를 적용함에 있어 거주자가 사업용고정자산을 현물출자 하거나 같은 법 시행령 제29조제2항에 따른 사업 양도·양수의 방법에 따라 법인(소비성서비스업을 경영하는 법인은 제외)으로 전환하는 경우 그 사업용고정자산에 대해서 이월과세를 적용받을 수 있는 것이나, 법인전환 후 거주자가 당초 법인에 사업 양도한 사업용 고정자산을 임차하여 법인전환 전 사업을 계속 영위할 경우에는 이월과세를 적용받을 수 없는 것임(서면법규과-310, 2014.4.2.)

✔ **법인전환 이월과세 적용 후 업종추가 변경시 사후관리 적용 방법**

「조세특례제한법」 제32조제1항에 따라 설립되는 전환법인이 거주자로부터 승계 받은 종전의 업종에 새로운 업종을 추가하거나 새로운 업종으로 변경하는 것은 같은 법 제32조제5항제1호에 따른 사업을 폐지하는 경우에 해당하지 아니하는 것임(서면법규과-1265, 2014.12.2.)

✔ **양도소득세 이월과세 적용중인 건물을 철거하고 신축하는 경우 이월과세 적용 여부**

부동산임대업을 영위하는 거주자가 해당 사업용 건물과 토지를 현물출자하여 법인으로 전환하고 「조세특례제한법」 제32조에 따른 양도소득세의 이월과세를 적용받은 다음 「도시 및 주거환경정비법」상 도시환경 정비사업에 따라 건물을 철거 후 신축하여 그 사업을 계속하는 경우는 「조세특례제한법」 제2조제1항제6호에 따른 사업용고정자산 등을 양도하는 경우와 같은 법 제32조제5항제1호에 따른 사업을 폐지하는 경우에 해당되지 아니하는 것임(기획재정부 재산세제과-360, 2015.5.7.)

✔ **「조세특례제한법」 제32조에 따라 현물출자하는 경우 순자산가액 평가시 물상보증채무액이 자산가액에서 공제하는 부채에 해당하는지 여부**

「조세특례제한법」 제32조제2항 및 같은 법 시행령 제29조제5항에 따라 법인으로 전환하는 사업장의 순자산가액을 계산할 때 현물출자하는 자산에 담보된 물상보증채무액을 법원으로부터 현물출자가액에서 공제하여 자본금으로 인가받은 후 새로 설립되는 법인이 해당 물상보증 채무액을 주식발행초과금으로 계상한 경우에는 해당 물상보증채무액을 자산가액에서 차감하는 부채에 포함하는 것임(기획재정부 재산세제과-760, 2017.11.8.)

✔ **취득시기가 동일한 자산 중 일부를 양도 또는 증여하는 경우 양도자산 또는 증여재산의 판단 방법**

취득시기가 다른 자산 중 일부를 증여하는 경우 먼저 취득한 재산부터 먼저 증여한 것으로 보는 것이며, 취득시기가 동일한 자산 중 일부를 증여 또는 양도하는 경우에는 자산의 보유비율대로 양도 또는 증여되었다고 보는 것임(기획재정부 재산세제과-741, 2017.10.29.)

✔ **법인전환에 대한 양도소득세 이월과세 후 사후관리시(주식 등의 50% 이상 처분여부 판단 시) 처분의 기준**

2인 이상의 거주자가 공동으로 소유하는 부동산을 법인에 현물출자 하고 「조세특례제한법」 제32조에 따른 이월과세를 적용받은 경우, 같은 조 제5항에 따른 법인의 설립일부터 5년 이내에 법인전환으로 취득한 주식의 100분의 50 이상을 처분하였는지 여부는 거주자 각자를 기준으로 판단하는 것임 (서면-2017-법령해석재산-1453, 2017.10.27.)

✔ **전환법인에 현물출자하여 이월과세 적용 후 전환법인이 합병으로 소멸하는 경우 사업의 폐지 해당 여부**  
 거주자가 부동산임대업에 사용하던 부동산을 「조세특례제한법」 제32조제1항에 따른 법인(이하 “갑법인”이라 함)에 현물출자하고 같은 조에 따른 이월과세를 적용받았으나, 해당 부동산에서 폐자원재생업을 영위하는 을법인이 갑법인을 흡수합병(「법인세법」 제44조제2항에 따른 합병)을 하고 해당 부동산을 자가사용하는 경우에는 「조세특례제한법」 제32조제5항제1호 및 같은 법 시행령 제29조제6항에 따라 사업의 폐지에 해당하지 아니하는 것임(서면-2016-법령해석재산-3439, 2017.3.30)

## 5. 공익사업용 토지 등에 대한 양도소득세의 감면 (조특법 §77)

### 가. 감면개요

✔ 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 등이 적용되는 공익사업용 토지등\*을 2023.12.31.까지 양도하는 경우 양도소득세를 감면함(감면율은 다음 다.의 ‘감면율 개정 이력’ 참조)  
 \* 토지등 : 토지 또는 건물(조특법 §60⑥)

### 나. 감면요건

아래의 감면대상이 되는 소득으로서 해당 토지 등이 속한 사업지역에 대한 사업인정 고시일(사업인정고시일 전에 양도하는 경우에는 양도일)부터 소급하여 2년 이전에 취득한 토지등을 2026.12.31. 이전에 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세의 10%(일반채권 보상은 15%, 3년 이상 만기보상채권은 30%, 5년 이상 만기보상채권 40%)에 상당하는 세액을 감면한다.

☞ 다.의 감면율 개정 이력 참고

#### 1) 감면대상 소득

- ① 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이 적용되는 공익사업에 필요한 토지등을 그 공익사업의 시행자에게 양도함으로써 발생하는 소득
- ② 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 정비구역(정비기반시설을 수반하지 아니하는 정비구역을 제외)의 토지 등을 같은 법에 따른 사업시행자에게 양도함으로써 발생하는 소득
- ③ 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이나 그 밖의 법률에 따른 토지 등의 수용으로 인하여 발생하는 소득

## 2) 사업시행자 지정 전의 사업자에게 양도

[2010.1.1. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용(조특법 부칙 제10406호 제25조)]

거주자가 위 1) ① 또는 ②에 따른 사업시행자로 지정되기 전의 사업자(“지정 전 사업자”)에게 2년 이상 보유한 토지등(①의 공익사업에 필요한 토지등 또는 ②에 따른 정비구역의 토지등을 말함)을 2015년 12월 31일 이전에 양도하고 해당 토지등을 양도한 날이 속하는 과세기간의 과세표준신고(예정신고를 포함)를 법정신고기한까지 한 경우로서 지정 전 사업자가 그 토지등의 양도일부터 5년 이내에 사업시행자로 지정받은 경우에는 양도소득세 감면을 받을 수 있다. 이 경우 감면할 양도소득세의 계산은 감면율 등이 변경되더라도 양도 당시 법률에 따른다.

또한, 동 규정과 관련하여 공익사업용 토지 등을 양도한 자가 양도소득세를 감면 받으려는 경우에는 위 1) ①에 따른 공익사업의 시행자 및 ②에 따른 사업시행자가 해당 사업시행자로 지정받은 날부터 2개월 이내에 세액감면신청서에 해당 사업시행자임을 확인할 수 있는 서류를 첨부하여 양도자의 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

## 3) 취득일 적용 방법 (조특법 §77⑥)

원칙적으로 「소득세법」 제98조 및 같은 법 시행령 제162조에 따른 취득시기를 기준으로 한다. 다만, 상속받거나 「소득세법」 제97조의2제1항(배우자·직계존비속 이월과세)이 적용되는 상속받은 토지등은 아래와 같이 취득시기를 적용한다.

- ① 상속받은 경우 : 피상속인이 토지 등을 취득한 날(2009.1.1. 이후 양도분부터 적용)
- ② 「소득세법」 제97조의2제1항이 적용되는 경우 : 증여자가 해당 토지 등을 취득한 날(2011.1.1. 이후 양도분부터 적용)

## 4) 사업시행자의 감면세액 납부 사유 (조특법 §77③)

다음의 어느 하나에 해당하는 경우 해당 사업시행자는 제1항 또는 제2항에 따라 감면된 세액에 상당하는 금액을 그 사유가 발생한 과세연도의 과세표준신고를 할 때 소득세 또는 법인세로 납부하여야 한다.

- ① 위 1) ①에 따른 공익사업의 시행자가 사업시행인가 등을 받은 날부터 3년 이내에 그 공익사업을 시작하지 아니하는 경우
- ② 위 1) ②에 따른 사업시행자가 아래 어느 하나의 기한까지 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 사업시행계획인가를 받지 아니하거나 그 사업을 완료하지 아니하는 경우

- ㉠ 사업시행인가에 있어서는 「도시 및 주거환경정비법」에 의하여 사업시행자의 지정을 받은 날부터 1년이 되는 날
- ㉡ 사업완료에 있어서는 「도시 및 주거환경정비법」에 의하여 사업시행 계획인가를 받은 사업시행계획서상의 공사완료일

한편, 동 규정에 따라 위 1) ①, ② 또는 위 2)에 따라 감면받은 세액을 납부하는 경우에는 「조세특례제한법」 제63조제3항의 이자상당가산액에 관한 규정을 준용한다(조특법 §77⑤).

▶ 이자상당가산액 = 감면세액 × 감면을 받은 과세연도의 종료일 다음 날부터 사유가 발생한 과세연도의 종료일까지의 기간 × 1일 1만분의 2.2

## 5) 15% 세액 감면대상 채권

법률 제6656호 「공익사업을 위한 토지등의 취득 및 보상에 관한 법률」 부칙 제2조에 따라 폐지된 「토지수용법」 제45조 또는 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 제63조의 규정에 의한 보상채권을 말한다.

## 6) 만기 보상채권 30% 또는 40% 세액감면 요건 및 특약 위반시 납부 사유

### 가) 감면 요건

- ① 다음의 어느 하나에 해당하는 법률에 따라 협의매수 또는 수용될 것  
(2010.1.1. 조특법 §77①개정 및 2010.2.18. 조특령 §72②신설)
  - ㉠ 「공공주택 특별법」
  - ㉡ 「택지개발촉진법」
  - ㉢ 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」
  - ㉣ 그 밖에 ㉠부터 ㉢까지에 따른 법률과 유사한 법률로서 공익사업에 따른 협의매수 또는 수용에 관한 사항을 규정하고 있는 법률
- ② 보상채권을 해당 사업시행자를 「주식·사채 등의 전자등록에 관한 법률」 제19조에 따른 계좌관리기관으로 하여 개설된 계좌를 통하여 만기까지 보유할 것(조특령 §72③)
- ③ 사업시행자는 보상채권을 만기까지 보유하기로 특약을 체결한 자가 있으면 그 특약체결자에 대한 보상명세를, 특약체결자가 그 특약을 위반하는 경우 그 위반 사실을 다음 달 말일까지 납세지 관할 세무서장에게 통보할 것(조특령 §72⑥)

## 나) 만기 보유 특약 위반시 징수

해당 채권을 만기까지 보유하기로 특약을 체결하고 양도소득세의 30%(만기가 5년 이상인 경우에는 40%)에 상당하는 세액을 감면받은 자가 그 특약을 위반하게 된 경우에는 즉시 감면받은 세액 중 양도소득세의 15%(만기가 5년 이상인 경우에는 25%)에 상당하는 금액을 징수한다. 이 경우 아래 계산식에 따라 계산한 이자상당액을 가산한다(조특법 §77④, ⑤).

▶ 이자상당가산액 = 감면세액 × 해당 자산에 대한 양도소득세 예정신고 납부기한의 다음 날부터 사유 발생에 따른 세액의 납부일까지의 기간 × 1일 1만분의 2.2

## 7) 감면 신청

공익사업 또는 정비사업의 시행자는 세액감면신청 시 해당 공익사업 또는 정비사업의 시행자임을 확인할 수 있는 서류(특약체결자의 경우에는 특약체결 사실 및 보상채권 보유사실을 확인할 수 있는 서류를 포함)를 양도자의 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 하며(조특령 §72⑦), 감면신청을 하고자 하는 자는 세액감면신청 시 수용된 사실을 확인할 수 있는 서류(특약체결자의 경우에는 특약체결 사실 및 보상채권 보유사실을 확인할 수 있는 서류를 포함)를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다(조특령 §72⑧).

## 다. 감면을 개정 이력

양도일		'02.1.1.~ '06.12.31.	'07.1.1.~ '07.7.5.	'07.7.6. 이후	'09.1.1. 이후	'10.1.1. 이후	'14.1.1. 이후	'16.1.1. 이후
감면율	현금	-	10%	10%	20%	20%	15%	10%*
	채권	10%	15%	15%	25%	25%	20%	15%*
	만기보상 채권	3년 이상		20%	30%	40%	30%	30%
		5년 이상				50%	40%	40%

\* 2016.1.1. 개정·시행된 감면율(10%, 15%)은 2015.12.31. 이전에 사업인정고시가 된 사업지역의 사업시행자에게 2017.12.31.까지 양도하는 경우에는 개정 전의 감면을 적용

## 라. 감면한도

감면 종합한도는 512쪽 참조

## 마. 관련 사례

### ✔ 국토교통부장관의 사업인정고시가 없는 경우 조특법 §77① 과세특례 적용 여부

국토교통부장관의 사업인정고시가 없었던 이상, 비록 지방자치단체가 공익사업에 공하기 위하여 부동산을 매수하였다고 하더라도, 그와 같은 사정만으로 그 양도가 「조세특례제한법」 제77조제1항 제1호의 세액감면 대상에 해당한다고 볼 수 없음(대법원2018두65897, 2019.3.28.)

### ✔ 사업시행자 지정일

1. 「조세특례제한법」 제77조(공익사업용 토지 등에 대한 양도소득세의 감면)제1항제2호에 따른 사업시행자가 같은 법 시행령 제72조제4항이 정한 “도시 및 주거환경정비법」에 의하여 사업시행자의 지정을 받은 날로부터 1년이 되는 날”까지 사업시행인가를 받지 아니하는 경우에는 「조세특례제한법」 제77조제2항제2호에 따라 해당 사업시행자는 같은 법 제77조제1항에 따라 감면된 세액에 상당하는 금액을 그 사유가 발생한 과세연도의 과세표준신고를 할 때 소득세로 납부하여야 하는 것임
2. '1'을 적용함에 있어 주택재건축 정비사업조합의 경우 “「도시 및 주거환경정비법」에 의하여 사업시행자의 지정을 받은 날”이란 같은 법 제16조(조합의 설립인가 등)제2항에 따라 주택재건축사업의 추진위원회가 시장·군수로부터 주택재건축 정비사업조합의 설립인가를 받은 날을 말하는 것임(부동산거래관리과-917, 2010.7.14.)

### ✔ 매수청구한 잔여지의 양도소득세 감면 여부 등

「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 제74조에 의하여 토지소유자가 사업시행자에게 잔여토지를 매수하여 줄 것을 청구하고 사업시행자가 그 토지를 협의 매수한 경우, 「조세특례제한법」 제77조 및 「소득세법 시행령」 제168조의14제3항이 적용되는 것임(재산세과-400, 2009.2.4.)

### ✔ 한강유역환경청에 양도한 부동산의 양도소득세 감면 여부

「한강수계 상수원수질개선 및 주민지원 등에 관한 법률」 제7조에 따라 한강유역환경청에 부동산을 양도한 경우에는 「조세특례제한법」 제77조(공익사업용 토지 등에 대한 양도소득세의 감면)가 적용되지 아니함(재산세과-167, 2009.1.14.)

### ✔ 사업인정고시 절차 없이 양도한 토지의 수용 감면 적용 여부

토지를 지방자치단체에 양도하였으나 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이나 그 밖의 법률에 따른 사업인정고시 절차 없이 양도(양도 이후 사업인정고시가 된 경우는 제외)한 경우 「조세특례제한법」 제77조의 양도소득세 감면대상에 해당하지 않는 것임(서면법규과-462, 2014.5.2.)

### ✔ 공익사업 및 양도소득세 감면대상 여부

거주자가 「도시개발법」에 따른 도시개발사업 지역의 토지를 양도하여 양도소득이 발생하는 경우로서 양도일 전에 해당 사업의 시행자를 양수자로 변경하는 지정신청서가 제출되었으나, 양도 당시에는 양수자가 같은 법 제11조에 따른 시행자로 지정되어 있지 않은 경우 도시개발사업은 「조세특례제한법」 제77조제1항제1호에 규정된 공익사업에는 해당하는 것이나, 해당 토지의 양도소득은 같은 규정에 따른 감면대상 소득에는 해당하지 않는 것임(기준-2017-법령해석재산-0213, 2018.1.11.)

✔ 토지수용위원회의 재결에 따라 수용된 토지의 「조세특례제한법」 제77조에 따른 감면 적용 여부

토지소유자의 토지등이 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 수용 절차 및 방법에 따라 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 사업시행자에게 수용된 것이 관할 토지수용위원회의 재결서 등에 의해서 확인되는 경우에는 「조세특례제한법」 제77조에 따른 감면을 적용받을 수 있는 것임(사전-2017-법령해석재산-0496, 2017.10.25.)

✔ 사업시행자에게 양도한 토지 중 일부가 도로로 편입되는 경우 「조세특례제한법」 제77조 적용 여부

토지 등의 소유자가 법령에 따른 협의매수 절차에 의하지 아니하고 사업시행자에게 양도한 토지 중 일부가 도로로 사용되어 국가 등에 귀속되는 경우 조특법 §77에 따른 감면대상에 해당하지 아니함(사전-2017-법령해석재산-0024, 2017.10.11.)

## 6. 대토보상에 대한 양도소득세의 감면 또는 과세이연 (조특법 §77의2)

### 가. 개 요

거주자가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 공익사업의 시행으로 해당 사업지역에 대한 사업인정고시일(사업인정고시일 전에 양도하는 경우에는 양도일)부터 소급하여 2년 이전에 취득한 토지등을 2026년 12월 31일 이전에 해당 공익사업의 시행자에게 양도함으로써 발생하는 양도차익으로서 토지등의 양도대금을 해당 공익사업의 시행으로 조성한 토지로 보상(대토보상)받는 부분에 대해서는 양도소득세의 40%(2020.1.1. 이후 양도분부터)에 상당하는 세액을 감면받거나 양도소득세의 과세를 이연받을 수 있다.

✔ 위 규정은 '14.12.31.까지는 과세이연만 있었으나, '14.12.23. 개정하면서 감면 또는 과세이연을 선택할 수 있도록 하였고, 개정된 규정은 '15.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용함(조특법 부칙 제12853호 제2조)

✔ 개정 전 양도분의 경우 대토보상을 받은 자가 과세이연을 신청하지 아니하고, 수용 감면을 신청한 경우 현금보상에 준하는 감면율 15% 적용함  
(재산세과-1139, 2009.6.9.; 같은 뜻 법규과-483, 2009.11.23.)

### 나. 과세특례 적용 요건 (조특법 §77의2②, 조특령 §73②)

대토보상 감면 또는 과세이연의 적용은 해당 공익사업의 시행자가 대토보상을 받은자에 대한 대토보상 명세를 다음 달 말일까지 대토보상자의 납세지 관할 세무서장에게 통보하는 경우에만 적용한다.

## 다. 감면 또는 과세이연 적용방법

토지등을 사업시행자에게 양도하고 토지등의 양도대금의 전부 또는 일부를 해당 공익 사업의 시행으로 조성한 토지(대토)로 보상받은 경우에는 다음의 구분에 따라 양도소득세 과세특례를 적용한다.

### ① 세액의 감면을 신청하는 경우

거주자가 해당 토지등을 사업시행자에게 양도하여 발생하는 양도차익 중 다음 계산식에 따라 계산한 금액에 대한 양도소득세의 40%(2015.12.31. 이전 양도분은 20%, 2019.12.31. 이전 양도분은 15%)에 상당하는 세액을 감면한다.

☞ 감면 종합한도는 512쪽 참조

$$\text{해당 토지등의 「소득세법」 제95조 제1항에 따른 양도차익에서 같은 조 제2항에 따른 장기보유특별공제액을 뺀 금액} \times \frac{\text{대토보상상당액}}{\text{총보상액}}$$

### ② 과세이연을 신청하는 경우

거주자가 해당 토지등을 사업시행자에게 양도하여 발생하는 양도차익 중 다음 계산식에 따라 계산한 금액(과세이연금액)에 대해서는 양도소득세를 과세하지 아니하되, 해당 대토를 양도할 때에 대토의 취득가액에서 과세이연금액을 뺀 금액을 취득가액으로 보아 양도 소득세를 과세한다. 이 경우 대토를 양도할 때는 「소득세법」 제95조제2항에 따른 장기보유 특별공제액을 계산할 때 보유기간은 대토의 취득 시부터 양도 시까지로 본다.

$$\text{해당 토지등의 「소득세법」 제95조제1항에 따른 양도차익에서 같은 조 제2항에 따른 장기보유특별공제액을 뺀 금액} \times \frac{\text{대토보상상당액}}{\text{총보상액}}$$

## 라. 사후관리

대토보상으로 양도소득세를 감면받거나 과세이연받은 거주자는 다음의 어느 하나에 해당하는 경우 다음 ‘다. 납부 사유 및 방법’에 따라 감면받거나 과세이연받은 세액 및 이차 상당 가산액을 양도소득세로 납부하여야 한다.

- ① 대토보상받기로 한 보상금을 현금으로 받는 경우 등 대통령령으로 정하는 사유가 발생하는 경우

- ② 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 제63조제1항 단서에 따라 토지로 보상받기로 결정된 권리를 「부동산투자회사법」에 따른 부동산투자회사에 현물출자하는 경우(2020.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용) 등 대토보상으로 취득하는 토지에 관한 소유권이전등기의 등기원인이 대토보상으로 기재되지 아니한 경우

## 마. 납부 사유 및 방법

- ① 대토보상에 따라 양도소득세를 감면받거나 과세이연을 받은 거주자는 다음의 어느 하나에 해당하면 위 ‘다. 감면 또는 과세이연 적용방법’ ①에 따른 양도소득세 감면세액 전액 [위 ‘다. 감면 또는 과세이연 적용방법’ ②에 따라 과세이연을 받은 경우에는 총보상액에 대한 세액(거주자가 해당 토지등을 사업시행자에게 양도하여 발생하는 양도소득금액에 「조세특례 제한법」 제77조에 따른 세액감면율을 적용한 세액)에서 거주자가 현금보상 또는 채권보상 등을 통하여 이미 납부한 세액을 뺀 금액(과세이연금액 상당 세액)]에 같은 법 시행령 제63조제9항을 준용하여 계산한 이자 상당액(아래 바. 참조)을 가산하여 해당 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 양도소득세로 신고·납부하여야 한다.

- ㉠ 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 제63조제3항\*에 따른 전매금지를 위반함에 따라 대토보상이 현금보상으로 전환된 경우

\* 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 제63조 【현금보상 등】

③ 제1항 단서에 따라 토지로 보상받기로 결정된 권리는 그 보상계약의 체결일부터 소유권이전등기를 마칠 때까지 전매(매매, 증여, 그 밖에 권리의 변동을 수반하는 모든 행위를 포함하되, 상속 및 「부동산투자회사법」에 따른 개발전문 부동산투자회사에 현물출자를 하는 경우는 제외한다)할 수 없으며, 이를 위반할 때에는 사업시행자는 토지로 보상하기로 한 보상금을 현금으로 보상할 수 있다. 이 경우 현금보상액에 대한 이자율은 제9항제1호가목에 따른 이자율의 2분의 1로 한다.

- ㉡ 해당 대토에 대한 소유권 이전등기를 완료한 후 3년 이내에 해당 대토를 양도하는 경우. 다만, 대토를 취득한 후 3년 이내에 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이나 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우에는 그러하지 아니하다.
- ② 대토보상에 따라 양도소득세를 감면받거나 과세이연을 받은 거주자(아래 ㉡상속의 경우에는 해당 거주자의 상속인을 말함)는 다음 어느 하나에 해당하면 대토보상과 현금보상의 양도소득세 감면세액의 차액(과세이연을 받은 경우에는 과세이연금액 상당 세액)을 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월(아래 ㉡에 따른 증여의 경우에는 3개월, 상속의 경우에는 6개월 → 2017.2.7. 이후 상속이 개시되거나 증여받은 분부터 적용(조특령 부칙 제27848호 제15조)) 이내에 양도소득세로 신고·납부하여야 한다.

- ㉠ 해당 대토에 관한 소유권 이전등기의 등기원인이 대토보상으로 기재되지 아니한 경우(㉠을 적용받는 경우 제외)
- ㉡ 위 ㉠ ㉠ 외의 사유로 현금보상으로 전환된 경우
- ㉢ 해당 대토에 대한 소유권 이전등기 완료 후 3년 이내 증여하거나 그 상속이 이루어지는 경우('24.2.29. 이후 대토를 증여하거나 상속이 개시되는 분부터 적용)
- ㉣ 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 제63조제1항 각 호 외의 부분 단서에 따라 토지로 보상받기로 결정된 권리를 「부동산투자회사법」에 따른 부동산투자회사에 현물출자하는 경우

## 바. 과세이연세액 및 이자상당액 계산

- ① 위 마(납부 사유 및 방법) ①에 해당하는 사유가 발생한 경우 : ㉠+㉡ 합계액
  - ㉠ 대토보상 감면세액 또는 과세이연금액 상당 세액
  - ㉡ 감면세액 또는 과세이연금액 상당 세액 × 당초 대토보상 감면 또는 과세이연에 대한 양도소득세 예정신고 납부기한의 다음 날부터 사후관리규정 위반에 따른 세액의 납부일까지의 기간 × 1일 1만분의 2.2
- ② 위 마(납부 사유 및 방법) ②에 해당하는 사유가 발생한 경우 : ㉢ 또는 ㉣ 적용
  - ㉢ 대토보상 감면받은 경우 : 대토보상 감면세액 - 현금보상 감면세액
  - ㉣ 대토보상권을 부동산투자회사에 현물출자
    - (개정후) 대토보상(40%)과 3년 만기보유특약이 체결된 채권보상(30%) 차액납부
      - \* 단, 부동산투자회사의 주식을 「부동산투자회사법」 제26조의3제4항제1호(토지공급시행사업자와 토지보상계약을 체결한 날부터 3년 경과)의 요건을 갖추지 않은 상태에서 처분할 경우 만기보유특약을 체결하지 않은 때의 채권보상으로 보며, 개정규정은 '21.4.13. 이후 현물출자분부터 적용함
    - (개정전) 대토보상(40%)과 만기보유특약 없는 채권보상(15%) 차액납부
- ㉤ 대토보상 과세이연받은 경우 : 과세이연금액 상당 세액

## 사. 사업시행자의 의무

- ① 사업시행자는 대토보상을 받은 자(대토보상자)에 대한 보상명세를 다음 달 말일까지 대토보상자의 납세지 관할 세무서장에게 통보하여야 하고, 거주자는 이 경우에만 과세특례를 적용받을 수 있다(조특법 §77의2②, 조특령 §73②).

- ② 사업시행자는 대토보상자에게 대토보상을 현금보상으로 전환한 때에는 그 전환내역을 다음 달 말일까지 납세지 관할 세무서장에게 통보하여야 함(조특령 §73③)
- ③ 사업시행자는 해당 토지등을 양도한 날이 속하는 과세연도의 과세표준 신고와 함께 세액감면신청서에 해당 사업시행자임을 확인할 수 있는 서류(특약체결자의 경우에는 특약체결 사실 및 보상채권 예탁사실을 확인할 수 있는 서류를 포함)를 첨부하여 양도자의 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 하며, 해당 대토에 대한 소유권 이전등기를 완료한 때에는 양도자의 납세지 관할 세무서장에게 그 등기부등본을 제출하여야 함(조특령 §73⑦)
- ④ 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 제63조제1항에 따라, 토지로 보상받기로 결정된 권리를 「부동산투자회사법」에 따른 부동산투자회사에 현물 출자하는 경우 현물출자자와 현물출자를 받은 부동산투자회사는 현물출자계약서 사본을 현물 출자자의 납세지 관할 세무서장에게 제출해야 한다(조특령 §73⑧).

#### 아. 대토보상 과세이연받고 대토한 토지를 양도하는 경우 과세방법

대토보상 받은 토지를 양도할 때에 대토의 취득가액에서 과세이연금액을 뺀 금액을 취득가액으로 보아 양도소득세를 과세한다. 이 경우 「소득세법」 제95조제2항에 따른 장기보유 특별공제율을 적용할 때 보유기간은 대토의 취득 시부터 양도 시까지로 본다.

#### 자. 관련 참고사례

##### ☑ 대토보상신청에 포함된 1세대 1주택 비과세분을 제외하고 과세이연신청할 수 있는지 여부

「조세특례제한법」 제77조의2제1항에 따른 토지등을 양도하고대토보상에 대한 양도소득세의 과세를 이연받는 경우로서 양도하는 토지등이 「소득세법」 제89조제1항제3호 및 같은 법 시행령 제156조에 따른 1세대 1주택이면서 고가주택에 해당하는 경우에는 「소득세법」 제95조제3항 및 같은 법 시행령 제160조를 적용한 후 「조세특례 제한법」 제77조의2제1항을 적용하는 것임(부동산거래관리과-1351, 2010.11.10.)

한편, 이때 같은 법 시행령 제73조제1항에 규정된 산식의 분자인 “대토보상상당액”은 “주택의 부수토지에 대한 대토보상상당액”을 말하는 것이며, 분모인 “총보상액”은 “주택의 부수토지에 대한 총보상액”을 말하는 것임(법규재산-2014-459, 2014.11.7.)

##### ☑ 별도 공익사업의 시행으로 조성한 토지에 대한 대토보상 과세이연 여부

「조세특례제한법」 제77조의2에 따라 대토보상에 대한 양도소득세 과세특례는 거주자가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 공익사업의 시행으로 해당 사업지역의 토지 등을

해당 공익사업시행자에게 양도하고 양도대금을 해당 공익사업의 시행으로 조성한 토지로 보상받는 분에 한하여 적용하는 것임(부동산거래관리과-519, 2010.4.7.)

✔ **대토보상에 대한 양도소득세 과세특례세액 납부사유를 신고하지 않은 경우가 국세기본법상 과소신고가산세 부과대상에 해당하는지 여부**

「조세특례제한법」 제77조의2제1항에 따른 ‘대토보상에 대한 양도소득세 과세특례’를 받은 경우로서 같은 조 제3항 제1호 및 제2호에서 정하는 양도소득세 납부사유가 발생하였으나 이에 따른 양도소득세를 자진 신고·납부하지 않은 경우는 「국세기본법」 제47조의2에서 정하는 무신고가산세 및 같은 법 제47조의3에서 정하는 과소신고가산세 부과사유에 해당하지 아니함(서면-2019-법령해석기본-2868, 2021.9.29.)

✔ **대토보상을 현금보상으로 전환한 경우 세율 적용 및 다른 양도소득금액과 합산 여부**

「조세특례제한법 시행령」 제73조제5항(2015.2.3. 대통령령 제26070호 개정되기 전의 것)을 적용할 때 「소득세법」 제104조에 따른 세율’은 해당 토지등에 대한 당초 과세기간의 양도소득과세표준(다른 토지등의 양도소득금액이 있는 경우 합산)에 적용되는 세율을 말하는 것임(서면-2014-법령해석재산-20753, 2015.4.9.)

✔ **조세특례제한법§77의2 적용시 배우자등 이월과세가 적용되는 증여받은 토지의 취득시기 판단**

조세특례제한법§77의2 적용시 배우자등 이월과세가 적용되는 증여받은 토지의 취득시기는 증여받은 날로 하는 것임(기획재정부 조세법령운용과-924, 2021.10.29.)

✔ **대토보상에 대한 과세특례 시 감면과 과세이연 동시 적용 여부**

거주자가 대토보상받은 부분에 대하여 「조세특례제한법」 제77조의2제1항에 따라 양도소득세의 100분의 40에 상당하는 세액을 감면받은 후에는, 남은 부분(같은 법 제133조에 따라 감면되지 아니한 부분을 말한다.)에 대하여 양도소득세 과세를 이연받을 수 없음(기획재정부 재산세제과-1578, 2022.12.23.)

✔ **조특법§77에 따른 세액감면과 조특법 §77의2에 따른 과세이연의 중복적용 여부 등**

「조세특례제한법」 제77조 및 같은 법 제77조의2에 따른 대토보상에 대한 과세이연 규정의 중복 적용 여부에 관하여는 아래 기존해석사례(사전-2021-법령해석재산-1028, 2021.12.14.)를 참고하시기 바라며, 이 경우 대토보상에 대한 과세이연은 같은 법 제133조에 따른 감면의 종합한도는 적용되지 아니함(사전-2022-법규재산-0534, 2022.6.15.)

✔ **공익사업으로 협의매수된 양도소득금액을 구분하여 조특법§77 감면특례와 조특법§77의2 과세이연특례를 적용할 수 있는지 여부**

「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이 적용되는 공익사업에 필요한 토지 등을 당해 공익사업의 시행자에게 양도하고, 그 양도대금 중 일부는 현금으로 나머지는 공익사업의 시행자가 조성하는 토지로 보상받은 경우 현금으로 지급받은 분에 대하여는 「조세특례제한법」 제77조를, 토지로 보상받은 분에 대하여는 같은 법 제77조의2를 적용받을 수 있음(사전-2021-법령해석재산-1028, 2021.12.14.)

## 7. 개발제한구역지정에 따른 매수대상 토지 등에 대한 양도소득세 감면

(조특법 §77의3)

### 가. 개 요

개발제한구역의 지정에 따라 사용 및 수익이 사실상 불가능하게 된 토지를 매수청구하거나 또는 협의매수·수용을 통하여 2025.12.31.까지 양도함으로써 발생하는 소득에 대해서는 양도소득세의 일정률(아래 개정 이력 참고)을 감면한다(2008.12.26. 신설하여 2009.1.1. 이후 양도분부터 적용).



#### 감면을 개정 이력

구 분	2013.12.31. 이전 양도	2014.1.1. 이후 양도
개발제한구역지정 전 취득	50%	40%
매수청구일(협의매수일 or 사업인정고시일)부터 20년 이전 취득	30%	25%

### 나. 감면 요건 및 감면율

#### 1) 개발제한구역 안의 토지 양도

「개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법」 제3조에 따라 지정된 개발제한구역 내의 해당 토지 등을 같은 법 제17조<sup>1)</sup>에 따른 토지매수의 청구 또는 같은 법 제20조<sup>2)</sup>에 따른 협의매수를 통하여 2025.12.31.까지 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여 아래에 따른 세액을 감면한다.

##### 1) 「개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법」 제17조 : 매수청구 가능자

개발제한구역의 지정에 따라 개발제한구역의 토지를 종래의 용도로 사용할 수 없어 그 효용이 현저히 감소된 토지나 그 토지의 사용 및 수익이 사실상 불가능하게 된 토지의 소유자로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자는 국토교통부장관에게 그 토지의 매수를 청구할 수 있음

1. 개발제한구역으로 지정될 당시부터 계속하여 해당 토지를 소유한 자
2. 토지의 사용·수익이 사실상 불가능하게 되기 전에 해당 토지를 취득하여 계속 소유한 자
3. 제1호나 제2호에 해당하는 자로부터 해당 토지를 상속받아 계속하여 소유한 자

##### 2) 「개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법」 제20조 : 협의매수

국토해양부장관은 개발제한구역을 지정한 목적을 달성하기 위하여 필요하면 소유자와 협의하여 개발제한구역의 토지와 그 토지의 정착물을 매수할 수 있음

### 가) 40% 감면(가.의 개정이력 참조)

개발제한구역 지정일 이전에 해당 토지 등을 취득하여 취득일부터 매수청구일 또는 협의매수일까지<sup>1)</sup> 해당 토지 등의 소재지에서 거주하는 거주자<sup>2)</sup>가 소유한 토지 등 : 양도소득세의 40%에 상당하는 세액

- 1) 거주기간을 계산하는 경우 피상속인이 해당 토지등을 취득하여 거주한 기간은 상속인이 거주한 기간으로 보고, 아래 중 어느 하나에 해당하는 사유로 해당 토지등의 소재지에 거주하지 못하는 기간은 거주한 것으로 봄
  1. 「초·중등교육법」에 따른 학교(유치원·초등학교 및 중학교를 제외한다) 및 「고등교육법」에 따른 학교에의 취학
  2. 「병역법」에 따른 징집
  3. 1년 이상의 치료나 요양을 필요로 하는 질병의 치료 또는 요양
- 2) “해당 토지 등의 소재지에서 거주하는 거주자”란 다음의 어느 하나에 해당하는 지역(거주 개시 당시에는 해당 지역에 해당하였으나 행정구역의 개편 등으로 이에 해당하지 아니하게 된 지역을 포함)에 거주한 자를 말함
  1. 해당 토지 등이 소재하는 시·군·구(자치구인 구) 안의 지역
  2. 위 1의 지역과 연접한 시·군·구(자치구인 구) 안의 지역
  3. 해당 토지 등으로부터 직선거리 30km(2015.2.2. 이전까지는 20km) 이내의 지역

### 나) 25% 감면(가.의 개정이력 참조)

매수청구일 또는 협의매수일부터 20년 이전에 취득하여 취득일부터 매수청구일 또는 협의매수일까지 해당 토지 등의 소재지에서 거주하는 거주자가 소유한 토지 등 : 양도소득세의 25%에 상당하는 세액(거주자 요건 및 거주기간은 40% 감면과 같음)

### 2) 개발제한구역에서 해제된 토지의 양도

개발제한구역에서 해제된 해당 토지 등을 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따른 협의매수 또는 수용을 통하여 2025.12.31.까지 양도함으로써 발생하는 소득에 대해서는 아래에 따른 세액을 감면한다. 다만, 개발제한 구역 해제일부터 1년(개발제한구역 해제 이전에 「경제자유구역의 지정 및 운영에 관한 법률」에 따른 경제자유구역의 지정 등의 지역\*으로 지정이 된 경우에는 5년) 이내에 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 사업인정고시가 된 경우에 한정한다.

\* 「경제자유구역의 지정 및 운영에 관한 특별법」에 따른 경제자유구역의 지정 등의 지역이란 다음 어느 하나에 해당하는 지역을 말함

1. 「경제자유구역의 지정 및 운영에 관한 특별법」 제4조에 따라 지정된 경제자유구역
2. 「택지개발촉진법」 제3조에 따라 지정된 택지개발예정지구
3. 「산업단지 및 개발에 관한 법률」 제6조, 제7조, 제7조의2 또는 제8조에 따라 지정된 산업단지
4. 「기업도시개발 특별법」 제5조에 따라 지정된 기업도시개발구역
5. 위 1부터 4까지의 규정에 따른 지역과 유사한 지역으로서 기획재정부령으로 정하는 지역

가) 40% 감면 [가.의 개정이력 참조, 거주자 및 거주기간 요건은 위 1), 가)와 같음]

개발제한구역 지정일 이전에 해당 토지 등을 취득하여 취득일부터 사업인정고시일까지 해당 토지 등의 소재지에서 거주하는 거주자가 소유한 토지 등 : 양도소득세의 40%에 상당하는 세액

나) 25% 감면 [가.의 개정이력 참조, 거주자 및 거주기간 요건은 위 1), 가)와 같음]

사업인정고시일부터 20년 이전에 취득하여 취득일부터 사업인정고시일까지 해당 토지 등의 소재지에서 거주하는 거주자가 소유한 토지 등 : 양도소득세의 25%에 상당하는 세액

» **요건 및 지원내용**

구 분	개발제한구역 내 토지·건물		개발제한구역 해제 토지·건물	
	40% 감면	25% 감면	40% 감면	25% 감면
취득일	개발제한구역 지정일 이전	양도일부 20년 이전	개발제한구역 지정일 이전	사업인정 고시일부 20년 이전
사업인정 고시일	-		개발제한구역 해제일부터 1년 이내	
거주지	취득일부터 양도일(사업인정고시일)까지 해당 토지·건물 소재지 거주			

**다. 상속받은 토지의 취득시기 특례**

감면 적용시 상속받은 토지 등은 피상속인이 해당 토지 등을 취득한 날을 해당 토지 등의 취득일로 본다.

**라. 감면신청**

양도소득세의 감면신청을 하려는 자는 해당 토지 등을 양도한 날이 속하는 과세연도의 과세표준 신고(예정신고를 포함)와 함께 세액감면신청서에 토지매수 청구 또는 협의매수된 사실을 확인할 수 있는 서류를 첨부하여 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

## 마. 주요사례

### ☑ 개발제한구역 지정에 따른 매수대상 토지 등에 대한 감면 적용 여부

「조세특례제한법」 제77조의3제2항에 따른 개발제한구역 토지 등에 대한 양도소득세 감면 규정은 해당 토지 등의 취득일부터 사업인정고시일까지 같은 법 시행령 제74조제1항에 따른 해당 토지 등의 소재지에 계속하여 거주한 경우(같은 법 시행규칙 제30조에 따른 부득이한 사유로 거주하지 못한 기간은 거주한 것으로 봄)에 적용되는 것임(부동산거래관리과-515, 2010.4.7.)

### ☑ 개발제한구역에서 해제되지 않은 토지가 수용된 경우 감면 적용 여부

「개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법」 제3조에 따라 지정된 개발제한 구역 내의 토지 등을 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 협의매수 또는 수용을 통하여 2011.12.31.까지 양도하는 경우로서 개발제한구역에서 해제되기 전에 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따른 사업인정고시가 된 경우에도 「조세특례제한법」 제77조의3제2항은 적용되는 것임(재산세과-978, 2009.12.10.)

### ☑ 조세특례제한법 제77조의3제3항의 피상속인의 범위

「조세특례제한법」 제77의3제1항에 따른 감면 적용시 같은 법 제3항의 상속받은 토지등 취득시기는 상속인의 직전피상속인이 취득한 날이 해당 토지등의 취득일임(서면-2019-부동산-1542, 2019.5.31.)

## 8. 박물관 등의 이전에 대한 과세특례 (조특법 §83, 과세특례 종료)

(2016.12.20. 법률 제14390호로 신설. 2017.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용)

### 가. 개 요

거주자가 3년 이상 운영한 박물관등을 이전하기 위하여 그 건물과 부속토지(종전시설)를 2022년 12월 31일까지 양도하는 경우에는 종전시설을 양도함에 따라 발생하는 양도차익에 상당하는 금액에 대하여 양도소득세를 3년 거치 5년\* 분할 납부할 수 있다. 이 규정은 문화 시설 이전을 지원하기 위하여 2016.12.20. 신설하여 2017.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용한다.

\* 2020.1.1. 이후 양도하는 분부터 3년 거치 5년 분할 납부(2019.12.31.이전 양도분은 3년 거치 3년 분할 납부)

### 나. 요 건

거주자가 3년 이상 운영한 다음 어느 하나에 해당하는 시설(박물관등)을 이전하기 위하여 박물관등의 건물과 부속토지(종전시설)를 2022.12.31.까지 양도하여야 한다.

- ① 「도서관법」 제36조에 따라 등록한 사립 공공도서관
- ② 「박물관 및 미술관 진흥법」 제16조에 따라 등록한 사립박물관 및 사립미술관
- ③ 「과학관의 설립·운영 및 육성에 관한 법률」 제6조에 따라 등록한 사립과학관

#### 다. 분할납부 대상 양도소득세

분할납부할 양도소득세는 다음 ①의 금액에 ②의 율을 곱하여 계산한 양도소득세를 대상으로 한다.

- ① 「소득세법」 제95조제1항에 따른 양도차익
- ② 거주자가 3년 이상 운영한 이후 양도하는 박물관등의 건물과 그 부속토지(종전시설)의 양도가액 중 신규로 취득한 박물관등의 건물과 그 부속토지(신규시설)의 취득가액이 차지하는 비율 (100분의 100을 한도로 함)

그리고, 취득예정가액에 따라 분할납부를 적용받은 경우에는 실제 취득가액을 기준으로 계산한 분할납부 금액을 초과하여 적용받은 금액을 신규시설을 취득하여 개관한 날이 속하는 과세연도의 과세표준신고 종료일까지 양도소득세로 납부하여야 한다. 이 경우 양도소득세로 납부하여야 할 금액은 「조세특례제한법」 제33조제3항 후단을 준용한다.

#### 라. 박물관등 이전의 요건

분할납부 특례가 적용되는 시설의 이전은 다음 어느 하나에 해당하는 경우로 한다.

- ① 신규시설을 취득하여 개관한 날부터 2년 이내에 종전시설을 양도하는 경우
- ② 종전시설을 양도한 날부터 1년(신규시설을 새로 건설하는 경우에는 3년) 이내에 신규시설을 취득하여 개관하는 경우. 이 경우 종전시설의 양도일이 속하는 과세연도 종료일까지 신규시설을 취득하지 아니한 경우 신규시설의 취득가액은 아래 ③에 따른 이전(예정)명세서상의 예정가액으로 한다.

또, 과세특례를 적용받은 후 신규시설을 취득하여 개관한 경우에는 그 개관일이 속하는 과세연도의 과세표준신고와 함께 이전완료보고서(조특칙 별지 제15호 서식)를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

- ③ 법 제83조제1항에 따라 분할납부를 적용받으려는 거주자는 종전시설의 양도일이 속하는 과세연도의 과세표준신고(예정신고를 포함한다)와 함께 기획재정부령으로 정하는 분할납부신청서와 이전(예정)명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

## 마. 사후관리

분할납부 특례를 적용받은 자가 박물관등을 이전하지 아니하거나 박물관등을 이전하여 개관한 날부터 3년 이내에 해당 건물과 부속토지를 처분하거나 폐관한 경우에는 다음의 부득이한 사유를 제외하고 위 다(분할납부 대상 양도소득세)에 따라 계산한 양도소득금액을 양도소득세로 납부하여야 한다. 이 경우 납부하여야 할 세액에 대해서는 「조세특례제한법」 제33조제3항 후단을 준용한다.

- ① 해당 신규시설이 제72조제2항 각 호의 법률에 따라 수용된 경우
- ② 법령에 따른 폐관·이전명령 등에 따라 해당 신규시설을 폐관하거나 처분하는 경우

## 바. 분할납부 과세특례 신청

분할납부 특례 적용받으려는 거주자는 종전시설의 양도일이 속하는 과세연도의 과세표준 신고(예정신고 포함)와 분할납부신청서(조특칙 별지 제56호 서식)와 이전(예정)명세서(조특칙 별지 제15호의2 서식)를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

# 9. 공익사업 수용 등에 따른 공장 이전 과세특례 (조특법 §85의7)

## 가. 개 요

공익사업 목적의 공장 수용(협의매수 포함)에 따른 이전 시 양도소득세를 5년 거치 5년 분할 납부할 수 있다.

다만, 공익사업 수용감면(조특법 §77)과 공장 이전 과세특례(조특법 §85의7)가 동시에 적용되는 경우에는 그 중 하나만을 선택하여 적용 받을 수 있다(조특법 §127⑧).

## 나. 요 건

다음의 요건을 충족하여야 한다.

- ① 사업인정고시일과 양도일 중 빠른 날부터 2년 이상 가동한 공장(공장을 사업인정고시일과 양도일 중 빠른 날부터 소급하여 2년 미만 가동한 경우 양도일 현재 1년 이상 가동한 공장의 토지로서 사업인정고시일과 양도일 중 빠른 날부터 소급하여 5년 이상 보유한 토지 포함)

② 거주자일 것

③ 공익사업 시행지역 밖의 지역(공익사업의 시행으로 조성한 공익사업 지역 안의 토지를 사업시행자로부터 직접 취득하여 해당 공장의 용지로 사용하는 경우에는 그 공익사업 시행지역을 포함)으로서 공장 이전지역이 다음에 해당하지 않을 것

㉠ 수도권과밀억제권역

㉡ 부산(기장군 제외)·대구(달성군 제외)·광주·대전 및 울산광역시의 관할구역. 다만, 「산업입지 및 개발에 관한 법률」에 따라 지정된 산업단지는 제외

㉢ 행정중심복합도시 등

☞ 2010.1.1. 이후에는 공익사업의 시행으로 조성한 공익사업 지역 안의 토지를 사업시행자로부터 직접 취득하여 해당 공장의 용지로 사용하는 경우에는 그 공익사업 시행지역을 포함하는 것으로 적용요건이 완화됨

④ 공장이전방법이 다음에 해당할 것

㉠ 지방공장 취득하여 사업개시한 날로부터 2년 이내에 기존공장 양도할 것

㉡ 기존공장 양도일로부터 3년(허가·인가지연 등 재경부령이 정하는 사유가 있는 경우 6년)이내 지방공장 취득하여 사업개시할 것

**다. 특례대상 소득**

「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 공익사업의 시행으로 해당 공익사업지역 안에서 그 사업인정고시일(사업이전고시일 전에 양도하는 경우에는 양도일)부터 소급하여 2년 이상 가동한 공장(공장을 사업인정고시일부터 소급하여 2년 미만 가동한 경우 양도일 현재 1년 이상 가동한 공장의 토지로서 사업인정고시일부터 소급하여 5년 이상 보유한 토지를 포함)을 수도권이외의 지역으로 이전하기 위하여 해당 공장의 대지와 건물을 해당 공익사업의 시행자에게 2023.12.31. 이전에 양도함으로써 발생한 소득을 말한다.

☞ 2010.1.1. 이후에는 그 사업인정고시일부터 소급하여 2년 이상 가동한 공장외에 공장을 사업인정고시일부터 소급하여 2년 미만 가동한 경우 양도일 현재 1년 이상 가동한 공장의 토지로서 사업인정고시일부터 소급하여 5년 이상 보유한 토지를 포함하는 것으로 적용요건이 완화됨.

☞ 기존공장 또는 지방공장의 대지가 공장입지기준면적(조특법 시행규칙 §23)\*을 초과하는 경우 그 초과하는 부분에 대해서는 특례적용 배제(2010.2.18. 이후 양도분부터 적용)

\* 제조공장 : 「지방세법」 규칙 별표3에 따른 공장입지기준면적, [자동차정비공장 : MAX(㉠, ㉡)]

㉠ 건축물바닥면적(시설물의 경우에는 수평투영면적) × 지방세 §101②의 용도지역별 적용배율

㉡ 해당 사업의 등록당시 관계법령상 최소 기준면적의 1.5배

## 라. 조세특례

5년 거치 5년 분할 납부할 양도세(조특령 §79의8③) : 양도차익 × 지방공장 취득가액 / 기존공장 양도가액(1을 한도로 함)을 기준으로 계산한 양도소득세 상당액

## 마. 사후관리 (조특법 §85의7②, 조특령 §79의8⑥)

공장이전을 하지 않거나 공장양도일로부터 3년 이내에 해당사업을 폐업·해산한 경우 사유발생일이 속하는 과세기간에 「조세특례제한법」 제33조제3항 후단을 준용하여 분할 납부할 세액(이자상당액 포함)을 일시 납부하여야 한다.

## 바. 기 타

기존공장 양도일이 속하는 과세연도 종료일까지 지방공장을 취득하지 않은 경우 지방 공장의 가액(면적)은 이전(예정)명세상(조특칙 별지 제15호의2 서식)의 예정가액(면적)에 따른다(조특령 §79의8④). 이 경우 실제가액(면적)과의 차이는 지방공장을 취득하여 사업 개시한 날이 속하는 연도에 납부한다. 지방공장 취득후 사업개시하면 이전완료보고서(조특칙 별지 제15호 서식)를 제출하여야 한다.

## 사. 분할납부 신청

분할납부를 받고자하는 거주자는 기존공장의 양도일이 속하는 과세연도의 과세표준신고(예정신고 포함)와 함께 분할납부신청서(조특칙 별지 제56호 서식)와 이전(예정)명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다(조특령 §79의8⑨).

## 10. 중소기업의 공장이전에 대한 과세특례 (조특법 §85의8)

(2019.12.31. 이전 특례를 적용받은 경우 10년)

### 가. 개 요

- ㉠ 2년 이상 계속하여 공장시설을 갖추고 사업을 하는 중소기업이 수도권 과밀 억제권역 외의 지역으로 공장을 이전하거나
- ㉡ 「산업입지 및 개발에 관한 법률」에 따른 산업단지에서 2년 이상 계속하여 공장시설을

갖추고 사업을 하는 중소기업이 동일한 산업단지 내 다른 공장으로 이전하는 경우 해당 공장의 대지와 건물을 2025년 12월 31일까지 양도함으로써 발생하는 양도차익에 상당하는 금액은 양도소득세를 5년 거치 5년분할 납부할 수 있다(법인의 경우 5년 거치 5년 분할하여 익금에 산입).

㉠의 규정은 2009.1.1. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용하고(법인의 경우 2009.1.1. 이후 최초로 개시하는 사업년도 분부터 적용), ㉠의 「산업입지 및 개발에 관한 법률」에 따른 공장이전은 2018.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용한다.

## 나. 요 건

### 1) 대상

위 ㉠의 경우 10년 이상 계속하여 공장시설을 갖추고 사업을 영위하는 중소기업에 해당하여야 한다. “공장”이란 「조세특례제한법 시행령」 제54조제1항의 공장을 말하고, “중소기업”이란 「조세특례 제한법 시행령」 제2조의 중소기업을 말한다.

### 2) 공장을 이전하는 방법

다음의 어느 하나의 해당하는 방법으로 이전하여야 한다.

- ① 신규공장을 취득하여 사업을 개시하는 경우 사업을 개시한 날부터 2년 이내에 기존 공장을 양도하는 방법
- ② 기존공장을 양도한 날부터 3년(공사의 허가 또는 인가의 지연 등 기획재정부령으로 정하는 부득이한 사유가 있으면 6년) 이내에 신규공장을 취득하여 사업을 개시하는 방법

### 3) 공장 이전지역

수도권과밀억제권역(「산업입지 및 개발에 관한 법률」에 따라 지정된 산업단지는 제외) 외의 지역으로 이전하거나 동일 산업단지 내 다른 공장으로 이전하여야 한다.

#### ☑ 수도권과밀억제권역(「수도권정비계획법 시행령」 [별표1]) <개정 2017.6.20.>

- 서울특별시, 인천광역시[강화군, 옹진군, 서구 대곡동·불로동·마전동·금곡동·오류동·왕길동·당하동·원당동, 인천경제자유구역(경제자유구역에서 해제된 지역을 포함) 및 남동 국가산업단지는 제외]
- 남양주시(호평동, 평내동, 금곡동, 일패동, 이패동, 삼패동, 가운데, 수석동, 지금동 및 도농동만 해당)

- 의정부시, 구리시, 하남시, 고양시, 수원시, 성남시, 안양시, 부천시, 광명시, 과천시, 의왕시, 군포시, 시흥시 [반월특수지역(반월특수지역에서 해제된 지역을 포함) 제외]

☑ **산업단지(「산업입지 및 개발에 관한 법률」 제2조)**

- 「산업입지 및 개발에 관한 법률」에 따라 지정된 국가산업단지, 일반산업단지, 도시첨단산업단지, 농공단지를 말함

## 다. 과세특례

### 1) 내국법인

해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입하지 아니하는 방법. 이 경우 해당 금액은 양도일이 속하는 사업연도가 끝나는 날 이후 5년이 되는 날이 속하는 사업연도부터 5개 사업연도의 기간에 균등액 이상을 익금에 산입하여야 한다.

- ▶ 과세특례 익금 = (기존공장의 양도가액에서 장부가액과 직전 사업연도종료일 현재 「법인세법」 제13조 제1호에 따른 이월결손금의 합계액을 뺀 금액) × 신규 공장 취득가액 / 기존공장 양도가액(100%한도)
- ▶ 기존공장의 양도일이 속하는 과세연도 종료일까지 신규공장을 취득하지 아니한 경우 신규공장의 취득가액은 이전(예정) 명세서상의 예정가액으로 함

### 2) 거주자

양도소득세를 양도일이 속하는 해당 연도의 양도소득세 과세표준 확정신고기한까지 납부하여야 할 양도소득세로 보지 아니하는 방법. 이 경우 해당 세액은 양도일이 속하는 해당 연도의 양도소득세 과세표준 확정신고기한이 끝나는 날 이후 5년이 되는 날부터 5년의 기간에 균등액 이상을 납부하여야 한다.

- ▶ 과세특례 양도차익 = 기존공장 양도차익 × 신규 공장 취득가액 / 기존공장 양도가액(100%한도)
- ▶ 기존공장의 양도일이 속하는 과세연도 종료일까지 신규공장을 취득하지 아니한 경우 신규공장의 취득가액은 이전(예정) 명세서상의 예정가액으로 함

### 3) 취득 예정가액에 따른 경우 실제 취득가액을 초과한 경우

취득 예정가액에 따라 익금에 산입하지 아니하거나 분할납부를 적용받은 때 실제 취득가액을 기준으로 계산한 금액을 초과하여 적용받은 금액을 신규 공장을 취득하여 사업을 개시한 날이 속하는 과세연도의 익금에 산입하거나 양도소득세로 납부하여야 한다.

## 라. 사후관리

공장을 이전하지 아니하거나 해당 공장의 양도일부터 3년 이내에 해당 사업을 폐지하거나 해산한 경우에는 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 다음에 따라 계산한 금액을 익금에 산입하거나(이자상당가산액 포함), 분할납부할 세액을 이자상당가산액을 포함하여 양도소득세로 납부하여야 한다. 이자상당 가산액은 「조세특례제한법」 제33조제3항 후단의 규정에 따라 계산한다.

## 마. 신 청

### 1) 내국법인

기존공장의 양도일이 속하는 사업연도의 과세표준신고와 함께 양도차익명세 및 분할익금산입 조정명세서와 이전(예정)명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

### 2) 거주자

기존공장의 양도일이 속하는 과세연도의 과세표준신고(예정신고를 포함한다)와 함께 분할납부 신청서와 이전(예정)명세서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

### 3) 이전완료보고

신규공장을 취득하여 사업을 개시한 때에는 그 사업개시일이 속하는 과세연도의 과세표준신고와 함께 이전완료보고서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

#### ▶ 관련 서식

- 양도차익명세 및 분할익금산입조정명세서 : 조특칙 별지 제12호의2 서식
- 분할납부신청서 : 조특칙 별지 제56호 서식
- 이전(예정)명세서 : 조특칙 별지 제15호의2 서식
- 이전완료보고서 : 조특칙 별지 제15호 서식

## 11. 공익사업을 위한 수용 등에 따른 물류시설 이전에 대한 양도소득세 과세특례 (조특법 §85의9, 2010.1.1. 신설)

### 가. 개 요

공익사업의 원활한 수행을 지원하기 위하여 물류시설의 대지 또는 건물을 그 공익사업의 사업시행자에게 2010.1.1.~2023.12.31. 중에 양도하는 경우 양도소득세를 3년 거치 3년 분할 납부할 수 있도록 2010.1.1. 「조세특례제한법」 제85조의9에서 신설하였으며, 2010.1.1. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용한다.

### 나. 감면요건

#### 1) 적용대상

「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 공익사업의 시행으로 해당 공익사업지역에서 그 사업인정고시일(사업인정고시일 전에 양도하는 경우에는 양도일)부터 소급하여 5년 이상 사용한 물류시설\*의 대지 또는 건물일 것

- \* 제조업자가 생산한 제품(제품생산에 사용되는 부품을 포함)의 보관·조립 및 수선 등을 위한 시설과 「물류정책기본법」 제2조에 따른 물류사업을 하는 자가 보유한 물류시설로서
- 물류시설용 건물이 있는 경우 : 물류시설용 건물 및 해당 건물의 바닥면적에 「지방세법 시행령」 §101②에 따른 용도지역별 적용배율을 곱하여 산정한 범위 안의 부수토지
  - 물류시설용 건물이 없는 경우 : 화물의 운송·보관·하역·조립 및 수선 등에 사용된 토지로서 주무관청으로부터 인가·허가를 받았거나 신고수리된 면적 이내의 토지

#### 2) 이전지역

해당 공익사업 시행지역 밖의 지역으로서 다음의 어느 하나에 해당하지 아니하는 지역

- ① 수도권과밀억제권역(2010.2.18. 신설)
- ② 부산(기장군은 제외)·대구(달성군은 제외)·광주·대전 및 울산광역시의 관할 구역. 다만, 「산업입지 및 개발에 관한 법률」에 따라 지정된 산업단지는 제외
- ③ 행정중심복합도시 등(2010.2.18. 신설)

#### 3) 물류시설을 이전하는 방법

다음의 어느 하나에 해당하는 경우로 한다.

- ① 지방물류시설을 취득하여 사업을 개시한 날부터 2년 이내에 기존물류시설을 양도하는 경우
- ② 기존물류시설을 양도한 날부터 3년(공사의 허가 또는 인가의 지연 등 기획재정부령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 6년) 이내에 지방물류시설을 취득하여 사업을 개시하는 경우

## 다. 과세특례

### 1) 내국법인

해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입하지 아니하는 방법. 이 경우 해당 금액은 양도일이 속하는 사업연도 종료일 이후 3년이 되는 날이 속하는 사업연도부터 3개 사업연도의 기간 동안 균분한 금액 이상을 익금에 산입하여야 한다(3년 거치 3년 분할 익금).

- ▶ 과세특례 익금 = (기존물류시설의 양도가액에서 장부가액과 직전 사업연도 종료일 현재 「법인세법」 제13조제1호에 따른 이월결손금의 합계액을 뺀 금액) × 지방에 소재하는 물류시설\*의 취득가액 / 기존물류시설의 양도가액 (100% 한도)  
\* 지방에서 물류시설을 준공하여 취득하는 경우 포함
- ▶ 기존물류시설의 양도일이 속하는 과세연도 종료일까지 지방물류시설을 취득하지 아니한 경우 지방물류시설의 취득가액은 이전(예정)명세서상의 예정가액으로 함

### 2) 거주자

양도소득세를 분할납부하는 방법. 이 경우 해당 세액은 양도일이 속하는 해당 연도의 양도소득세 과세표준 확정신고기한 종료일 이후 3년이 되는 날부터 3년의 기간 동안 균분한 금액 이상을 납부하여야 한다(3년 거치 3년 분할 납부).

- ▶ 과세특례 양도차익 = 「소득세법」 제95조제1항에 따른 양도차익 × 지방물류시설의 취득가액 / 기존물류시설 양도가액(100% 한도)
- ▶ 기존물류시설의 양도일이 속하는 과세연도 종료일까지 지방물류시설을 취득하지 아니한 경우 지방물류시설의 취득가액은 이전(예정)명세서상의 예정가액으로 함

### 3) 취득예정가액이 실제취득가액을 초과한 경우

취득 예정가액에 따라 익금에 산입하지 아니하거나 분할납부를 적용받은 경우에는 실제 취득가액을 기준으로 위 1) 및 2)에 따라 계산한 금액을 초과하여 적용받은 금액을 지방물류

시설을 취득하여 사업을 개시한 날이 속하는 과세연도의 익금에 산입하거나 양도소득세로 납부하여야 한다. 이 경우 익금에 산입하거나 양도소득세로 납부하여야 할 금액에 대해서는 「조세특례제한법」 제33조제3항 후단을 준용한다.

## 라. 신청 (관련 서식은 위 10(중소기업의 공장이전에 대한 과세특례)의 마.와 같음)

### 1) 내국법인

기존물류시설의 양도일이 속하는 사업연도의 과세표준신고를 할 때 양도차익명세 및 분할익금 산입조정명세서와 이전(예정)명세서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

### 2) 거주자

기존물류시설의 양도일이 속하는 과세연도의 과세표준신고(예정신고를 포함한다)를 할 때 분할납부신청서와 이전(예정)명세서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

### 3) 이전완료보고

기존물류시설의 양도일이 속하는 과세연도 종료일까지 지방물류시설을 취득하지 아니하고 과세특례를 적용받은 후 지방물류시설을 취득하여 사업을 개시하였을 때에는 그 사업개시일이 속하는 과세연도의 과세표준신고를 할 때 기획재정부령으로 정하는 이전완료보고서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

## 마. 사후관리

내국인이 물류시설을 이전하지 아니하거나 그 물류시설의 양도일로부터 3년 이내에 해당 사업을 폐업하거나 해산한 경우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 아래에서 계산한 금액을 익금에 산입하거나 분할납부할 세액을 양도소득세로 납부하여야 한다(이자상당 가산액 포함). 이 경우 이자상당가산액은 「조세특례제한법」 제33조 제3항후단을 준용한다.

- ▶ 양도차익을 익금에 산입하지 아니한 경우에는 익금에 산입하지 아니한 금액 전액
- ▶ 분할납부를 적용받은 경우에는 분할납부할 세액 전액

## 12. 국가에 양도하는 산지에 대한 양도소득세 감면

(조특법 §85의10, 2010.1.1. 신설, 2022.12.31. 감면 종료)

### 가. 개요

산림보호 등 공익사업의 원활한 수행을 지원하기 위하여 거주자가 2년 이상 보유한 도시지역 외에 소재하는 산지를 2022.12.31. 이전에 국가에 양도함으로써 발생하는 소득에 대해서는 양도소득세의 10%를 감면하는 것으로 2010.1.1. 「조세특례제한법」 제85조의10에서 신설하였으며, 2010.1.1. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용한다.

### 나. 요건

#### 1) 대상

「산지관리법」에 따른 산지로서 거주자가 2년 이상 보유한 산지이어야 한다. 다만, 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 도시지역에 소재하는 산지를 제외한다.

#### 2) 양도시기

2022년 12월 31일 이전에 「국유림의 경영 및 관리에 관한 법률」 제18조에 따라 국가에 양도하여야 한다.

☞ 「국유림의 경영 및 관리에 관한 법률」 제18조【국유림의 확대 및 매수】

- ① 산림청장은 산림의 공익기능 확보와 국유림의 경영관리의 효율성을 증대하기 위하여 국유림을 확대하도록 노력하여야 함
- ② 산림청장은 국유림의 경영관리에 필요하다고 인정할 때에는 대통령령이 정하는 바에 따라 공유림 또는 사유림 그 밖의 토지(이하 “공유림등”이라 한다)를 매수할 수 있음

### 다. 감면 세액율 개정이력

양도일	'10.1.1.~'13.12.31.	'14.1.1.~'15.12.31.	'16.1.1. 이후
감면율	20%	15%	10%

## 13. 공공매입임대주택 건설을 목적으로 양도한 토지에 대한 과세특례

(조특법 §97의9, 2021.3.16. 신설)

### 가. 개요

공공임대주택의 공급을 확대하기 위하여 거주자가 「공공주택 특별법」에 따른 공공주택사업자와 공공매입임대주택을 건설하여 양도하기로 약정을 체결한 주택건설사업자에게 해당 주택 건설을 위한 토지를 2024.12.31. 이전에 양도함으로써 발생하는 소득에 대해서는 양도소득세의 10%를 감면하는 것으로 2021.3.16. 「조세특례제한법」 제97조의9에서 신설하였으며, 2021.3.16. 이후 최초로 양도하는 분부터 적용한다.

### 나. 요건

감면을 적용받으려는 자가 토지와 건물 등을 함께 양도하는 경우 토지와 건물 등의 양도가액 또는 취득가액의 구분이 불분명할 때에는 「소득세법 시행령」 제166조제6항을 준용하여 안분계산한다.

### 다. 감면신청

양도소득세의 감면신청을 하려는 자는 해당 토지 등을 양도한 날이 속하는 과세연도의 과세표준신고(예정신고를 포함)와 함께 세액감면신청서에 토지를 양수하는 자가 공공매입임대주택을 건설할 자로서 공공주택사업자와 공공매입임대주택을 건설하여 양도하기로 약정을 체결한 자임을 증빙할 수 있는 서류를 첨부하여 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

### 라. 사후관리

주택건설사업자가 토지를 양도받은 날(인허가 지연 등 대통령령으로 정하는 부득이한 사유\*로 공공매입임대주택으로 사용할 주택을 건설하여 양도하지 아니한 경우에는 해당 사유가 해소된 날)부터 3년 이내에 해당 토지에 공공매입임대주택으로 사용할 주택을 건설하여 공공주택사업자에게 양도하지 아니하는 경우 주택건설사업자는 거주자의 감면세액 상당액을 그 사유가 발생한 과세연도의 과세표준을 신고할 때 소득세 또는 법인세로 납부하여야 한다.

\* 부득이한 사유(조특령§97의9)

- ① 「공공주택 특별법」 제2조 제1호의3에 따른 공공매입임대주택으로 사용할 주택의 건설에 필요한 인가·허가 등의 지연
- ② 주택건설사업자의 파산선고
- ③ 천재지변

한편, 동 규정에 따라 감면받은 세액을 납부하는 경우 「조세특례제한법」 제63조제3항을 준용하여 이자상당가산액을 납부하여야 한다.

▶ 이자상당가산액 = 감면세액 × 감면을 받은 과세연도의 종료일 다음 날부터 사유가 발생한 과세연도의 종료일까지의 기간 × 1일 1만분의 2.2

## 14. 주주등의 자산양도에 관한 법인세 등 과세특례

(조특법 §121의28, 2015.12.15. 신설. → 2016.8.13. 시행)

### 가. 개 요

내국법인의 주주 또는 출자자(주주 등)가 내국법인의 아래 사업재편계획에 따라 소유하던 자산을 양도하고 2023.12.31. 이전에 그 양도대금을 해당법인에 증여하는 경우 해당 자산의 양도차익 중 증여금액에 상당하는 금액(양도차익 상당액)에 대하여 거주자는 양도소득세의 100%에 상당하는 세액을 감면하고, 내국법인은 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 불산입한다(조특법 §121의28③).

#### ✔ 사업재편계획(조특령 §116의32③)

「기업 활력 제고를 위한 특별법」 제9조제2항 각 호에 다음의 내용이 포함되어 있는 것으로서 같은 법 제10조에 따라 주무부처의 장(사업재편계획의 승인권자)이 승인한 계획을 말함

1. 주주등의 자산양도 또는 자산증여 계획
2. 위 1.에 따른 자산양도 또는 자산증여를 통하여 상환할 채무의 총액 및 내용
3. 위 2.에 따른 채무의 상환계획

**나. 요건** (조특법 §121의28①, 조특령 §116의32④,⑧)

- ① 증여는 주주 등이 단독 또는 공동으로 하나의 계약에 의하여 일시에 증여할 것
- ② 사업재편계획에 따라 주주 등의 자산증여 및 법인의 채무상환이 이루어 질것
- ③ 사업재편계획에는 내국법인이 무상으로 받은 양도대금을 2023년 12월 31일 이내에 다음의 어느 하나에 해당하는 날까지 금융기관 [「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」 제2조제1호에 따른 금융기관(채권금융기관)]에 대한 부채의 상환에 전액 사용한다는 내용이 포함되어 있을 것
  - ㉠ 채권금융기관이 채무상환액을 수령할 수 없는 사정이 있어서 상환이 불가능한 경우로서 그 사유가 종료된 날이 금전을 받은 날 또는 자산을 양도한 날(자산양도일) 부터 3개월이 되는 날보다 나중에 오는 경우에는 그 사유가 종료된 날의 다음 날
  - ㉡ 위 ㉠외의 경우에는 금전을 받은 날 또는 자산양도일부터 3개월이 되는 날
- ④ 상환하는 채무는 사업재편계획에 채무의 내용 및 주주 등의 자산 증여를 통한 상환계획이 명시되어 있는 것으로서 다음의 금융기관채무를 말한다.
  - ㉠ 채권금융기관으로부터 사업과 관련하여 차입한 차입금
  - ㉡ 위 ㉠에 따른 차입금에 대한 이자
  - ㉢ 해당 내국법인이 자금조달의 목적으로 발행한 회사채로서 채권금융기관이 매입 하거나 보증한 금액
  - ㉣ 해당 내국법인이 자금조달의 목적으로 발행한 기업어음으로서 채권금융기관이 매입한 금액

**다. 감면대상금액** (조특법 §121의28③, 조특령 §116의32①)

$$\text{감면대상금액}^{1)} = \frac{\text{자산의 양도차익}^{2)}}{\text{해당 자산의 양도가액} - \text{농어촌특별세}^{4)}} \times \text{양도가액 중 증여한 금액}^{3)}$$

- 1) 감면대상 금액 : 증여금액 상당액(양도차익상당액)
- 2) 조특법 §121의28③에 따라 양도한 자산의 양도차익
- 3) 조특법 §121의28①에 따라 증여한 금액
- 4) 조특령 §121의28③에 따라 양도한 자산의 양도차익에 대하여 해당 법인이 「농어촌특별세법」에 따라 납부한 농어촌특별세액

**라. 사후관리** (조특법 §121의28④, 조특령 §116의32⑭,⑮)

거주자인 주주 등이 법인의 사업재편계획에 따라 소유하던 자산을 양도하고 그 양도대금을 법인에 증여하여 양도소득세를 감면받고 해당 양도대금을 증여받은 법인이 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 각각의 방법에 따라 주주 등이 감면받은 세액 및 「조세특례제한법 시행령」 제116조의 31제15항에 따라 계산한 이자상당가산액을 법인세에 가산하여 납부하여야 하며, 해당 세액은 「법인세법」 제64조에 따라 납부하여야 할 세액으로 본다.

① 사업재편계획에 따라 채무를 상환하지 아니한 경우

☞ 납부할 법인세 : 양도차익상당액에 대한 양도소득세를 납부하지 아니한 과세기간에 다음의 산식에 따라 계산한 금액을 양도차익상당액 산정 시 포함함에 따른 양도소득세액의 차액

$$\text{가산할 법인세} = \text{양도차익상당액} \times \frac{\text{양수자산가액} - \text{양수자산가액 중 채무상환에 사용한 금액}}{\text{양수자산가액}}$$

② 해당 법인의 부채비율이 채무 상환 후 3년 이내의 기간 중 기준부채비율보다 증가하게 된 경우

☞ 납부할 법인세 : 양도차익상당액에 대하여 납부하지 아니한 양도소득세 × 부채비율에서 기준부채비율을 뺀 비율이 기준부채비율에서 차지하는 비율(이 비율이 1을 초과하는 경우에는 1로 봄)

③ 증여받은 날부터 3년 이내에 해당 사업을 폐업하거나 해산한 경우로서 합병법인 등이 해당 사업을 승계한 경우가 아닌 경우. 다만, 파산 등 부득이한 사유가 있는 경우에는 감면한 세액 및 이자상당가산액을 가산하지 아니한다.

④ 사업재편계획의 승인이 취소된 경우

☞ ③, ④에 해당할 경우 납부할 법인세 : 양도차익상당액에 대하여 납부하지 아니한 양도소득세 전액

**15. 기업 간 주식등의 교환에 대한 과세특례**

(조특법 §121의30, 2015.12.15. 신설. → 2016.8.13. 시행)

**가. 개요**

내국법인(교환대상법인)의 지배주주·출자자 및 그 특수관계인(지배주주등)이 2023년 12월 31일 이전에 아래의 사업재편계획에 따라 그 소유 주식 또는 출자지분(주식등) 전부를 양도하고 교환대상법인의 특수관계인(교환대상법인과 「법인세법 시행령」 제87조제1항 제1호부터 제6호

까지의 규정 중 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자)이 아닌 다른 내국법인(교환양수법인)의 주식 등을 양수하는 경우에는 주식 등을 양도함에 따라 발생한 양도차익(교환양수법인 및 교환양수법인의 지배주주등에 발생하는 양도차익을 포함)에 상당하는 금액에 대한 양도소득세에 대해서는 양수한 주식등을 처분(상속·증여를 포함)할 때까지 과세를 이연받을 수 있다.

#### ☑ 사업재편계획(조특령 §116의34②)

「기업 활력 제고를 위한 특별법」 제9조제2항 각 호에 지배주주등\*이 보유한 주식 또는 출자지분(주식 등)의 양도·양수계획이 포함되어 있는 것으로서 같은 법 제10조에 따라 주무부처의 장(사업재편 계획승인권자)이 승인한 계획을 말함

\* 지배주주등 : 아래의 어느 하나에 해당하는 자

- a. 「법인세법 시행령」 제43조제7항에 따른 지배주주등
- b. 「법인세법 시행령」 제43조제8항에 따른 특수관계에 있는 자

#### 나. 과세이연 방법 (조특령 §116의34⑤1.)

주식등을 양도할 때 양도소득세를 납부하지 아니하고 양수한 교환양수법인의 주식등을 처분할 때에 다음의 계산식\*에 따라 산출한 금액을 취득가액으로 보아 양도소득세를 납부하는 방법으로 과세의 이연을 받을 수 있다.

\* 계산식 : 조특법 §121의30①에 따라 양수한 교환양수법인의 주식등 중 양도한 주식등의 취득가액 - [조특법 §121의30①에 따라 주식등을 양도할 때 발생하는 소득(소득법 §제94조①3.에 따른 소득, '과세이연소득'이라 함) × 양도한 교환양수법인의 주식등의 수/양수한 교환양수법인의 주식등의 수]

#### 다. 교환 양수 방법

내국법인(교환대상법인)의 지배주주 등이 그 소유 주식 등 전부를 양도하고 교환 양수법인의 주식 등을 다음 어느 하나에 해당하는 방법으로 그 소유비율에 따라 양수

- ① 교환양수법인이 이미 보유하거나 새롭게 발행한 주식등을 양수하는 방법
- ② 교환양수법인의 지배주주등이 보유한 주식등의 전부를 양수하는 방법[교환대상법인 및 교환양수법인이 서로 다른 기업집단(「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제2조 제11호에 따른 기업집단을 말함)에 소속되어 있는 경우로 한정함]

## 라. 사후관리

주식등을 양도한 교환대상법인의 주주 등이 다음의 어느 하나에 해당하게 된 경우에는 해당 사유가 발생한 날이 속하는 반기의 말일부터 2개월 이내에 납부하지 아니한 세액을 납부하여야 한다. 이 경우 이자상당가산액\*을 가산하여 양도소득세로 납부하여야 한다.

\* 이자상당가산액 : 주식등을 양도할 때 납부하지 아니한 양도소득세액에 a.에 따른 기간과 b.에 따른 율을 곱하여 계산한 금액(조특령 §166의34⑦)

- a. 법 제121조의30제1항에 따라 주식등을 양도할 때 과세이연소득에 대한 양도소득세를 납부하지 아니한 당초 양도한 주식의 예정신고 납부기한 다음 날부터 같은 조 제3항 각 호의 사유가 발생하여 과세이연소득에 대한 양도소득세 납부일까지의 기간
- b. 1일 1만분의 2.2

- ① 주식등을 양도한 사업연도의 종료일 이후 5년 이내에 교환대상법인이 속하였던 기업집단에 교환대상법인과 동일한 업종을 경영하는 법인이 속하게 되는 경우
- ② 주식등을 양도한 사업연도의 종료일 이후 5년 이내에 지배주주등이 교환대상법인의 주식등을 다시 보유하게 되는 경우
- ③ 사업재편계획의 승인이 취소된 경우

## 16. 기회발전특구로 이전하는 기업에 대한 과세특례

(조특법§121의34, 2023.12.31. 신설, 2024.1.1. 이후 양도분부터 적용)

### 가. 개 요

수도권에서 3년(중소기업 2년) 이상 계속하여 사업을 한 내국인이 기회발전특구로 이전하기 위하여 수도권에 있는 종전사업용부동산을 2026.12.31.까지 양도하는 경우 종전사업용부동산의 양도에 따른 양도차익상당액에 대해서는 양도소득세를 과세이연받을 수 있다.

기회발전특구로의 이전은 다음 어느 하나에 해당하는 경우로 한다.

- ① 신규사업용부동산을 취득하여 사업을 개시한 날부터 2년 이내에 종전사업용부동산을 양도하는 경우
- ② 종전사업용부동산을 양도한 날부터 3년 이내에 신규사업용부동산을 취득하여 사업을 개시하는 경우

## 나. 과세이연 방법

양도차익상당액에 대한 양도소득세를 양도일이 속하는 해당 연도의 양도소득세 과세표준확정신고기한까지 납부하여야 할 양도소득세로 보지 아니하며, 이 경우 해당 세액은 신규사업용부동산 처분일이 속하는 해당 연도에 납부하여야 한다.

$$\text{양도차익상당액} = \text{양도차익} \times \frac{\text{특구 내 사업용 부동산 취득가액}}{\text{수도권 사업용 부동산 양도가액}}$$

## 다. 사후관리

기회발전특구로 이전하는 기업에 대한 과세특례를 적용받은 거주자가 다음의 어느 하나에 해당하는 경우 납부하지 않은 양도소득세 전액을 그 사유가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내 납부하여야 한다.

- ① 신규사업용부동산을 취득하여 사업을 개시한 날부터 3년 이내에 그 사업을 폐지하거나 법인이 해산한 경우
- ② 사업용 부동산을 기회발전특구로 이전하지 아니한 경우
- ③ 신규사업용부동산 중 처분하거나 해당 사업에 사용하지 않는 부동산의 가액이 전체 신규사업용부동산 가액의 2분의 1 이상인 경우

주식 또는 출자지분(이하 “주식등”이라 함)의 경우 상장 및 협회등록주식 등은 대주주가 소유한 주식 등과 유가증권시장이나 협회중개시장 밖에서 거래하는 주식등을 양도소득세 과세대상으로 하고 있기 때문에 대주주가 아닌 자가 유가증권시장이나 협회중개시장에서 거래하는 주식은 양도소득세가 과세되지 않는다. 또한, 「조세특례제한법」에서 주식 등을 양도하더라도 양도소득세가 과세되지 않는 경우를 별도로 규정하고 있다. 이를 살펴보면 다음과 같다.

## 1. 창업자등에의 출자에 대한 과세특례 (조특법 §14)

### 가. 비과세 대상 주식등

아래 주식등의 양도에 대하여는 양도소득세를 과세하지 않는다(일몰기한은 조특법 §14⑧).

- ① 중소기업창업투자회사 또는 「여신전문금융업법」 제3조제2항에 따라 신기술사업 금융업만을 등록한 여신전문금융회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분(2009.12.31.까지 취득분)
- ② 벤처투자조합이 창업자, 벤처기업 또는 기술창업전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분(2022.12.31.까지 취득분)
- ③ 한국벤처투자조합이 창업자, 벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분(2020.12.31.까지 취득분 → 2020.2.11. 삭제)
- ④ 농식품투자조합이 창업자, 벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분(2022.12.31.까지 취득분)
- ⑤ 신기술사업투자조합이 신기술사업자, 벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분(2022.12.31.까지 취득분)
- ⑥ 벤처기업에 출자함으로써 취득(개인투자조합을 통하여 벤처기업에 출자함으로써 취득하는 경우를 포함)한 주식 또는 출자지분\*(2022.12.31.까지 취득분)

\* 벤처기업에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분은 아래 ① 및 ②의 규정에 적합한 출자에 의하여 취득한 주식 또는 출자지분으로서 그 출자일부터 3년[12.2.1. 이전 양도분은 5년(14.2.21. 개정전 조특령 §12)]이 경과된 것을 말함

- ① 창업 후 5년(16.2.4. 이전은 3년) 이내인 벤처기업(「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조 제1항에 따른 벤처기업을 말함) 또는 벤처기업으로 전환한 지 3년 이내인 벤처기업에 대한 출자일 것. 다만, 창업 후 5년 이내 최초로 출자한 날부터 3년 이내에 추가로 출자하고 최초 출자금액과 추가 출자금액의 합계액이 10억원 이하인 경우에는 창업 후 5년 이내인 벤처기업에 출자한 것으로 본다(16.2.5. 단서 신설. '16.2.5. 이후 출자하는 분부터 적용. 조특령 부칙 제26959호 제5조, 제25조).
- ② 다음 어느 하나에 해당하는 벤처기업에 대한 출자일 것. 다만, 위 ①의 단서를 적용할 때 「법인세법 시행령」 제87조제1항제2호는 적용하지 아니함(16.2.5. 신설. 적용은 위①과 같음)
  - a. 「소득세법 시행령」 제98조제1항 또는 「법인세법 시행령」 제87조제1항에 따른 특수관계가 없는 벤처기업에 대한 출자
  - b. 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제13조에 따른 조합이 그 조합원과 특수관계가 없는 벤처기업에 대한 출자

- ⑦ 창업기획자에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분(2022.12.31.까지 취득분)
  - ☞ '16.12.20. 신설. '17.1.1. 이후 출자함으로써 취득하는 주식·출자지분부터 적용(조특법 부칙 제14390호 제7조)
- ⑧ 전문투자조합이 창업자, 신기술사업자, 벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분(2022.12.31.까지 취득분)
- ⑨ 「증권거래세법」 제3조제1호나목에서 정하는 방법(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률 시행령」 제78조 또는 제178조제1항에 따른 기준에 따라 주권을 매매하는 것)으로 거래되는 벤처기업의 주식(「소득세법」 제94조제1항제11호가목의 대주주가 아닌 자가 양도하는 것으로 2022.12.31.까지 취득분)
- ⑩ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제117조의10에 따라 온라인소액투자중개의 방법으로 모집하는 창업 후 3년 이내의 기술우수중소기업 등 대통령령으로 정하는 기업에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분\*(2022.12.31.까지 취득분)

\* 법 제14조제1항제8호에서 “창업 후 3년 이내의 기술우수중소기업 등 대통령령으로 정하는 기업에 출자함으로써 취득한 대통령령으로 정하는 주식 또는 출자지분”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 요건을 갖춘 창업 후 3년 이내의 기업으로서 제1항제2호가목에 따른 특수관계가 없는 기업에 출자한 주식 또는 출자지분(출자일부터 3년이 경과한 것으로 한정한다)을 말함

1. 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조의2제1항제2호다목(3)에 따라 기술성이 우수한 것으로 평가받은 기업
2. 투자받은 날이 속하는 과세연도의 직전 과세연도에 법 제10조제1항에 따른 연구·인력개발비를 3천만원 (「기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률 시행령」 별표 1의 업종에 해당하는 기업의 경우에는 2천만원으로 한다) 이상 지출한 기업. 다만, 직전 과세연도의 기간이 6개월 이내인 경우에는 법 제10조제1항에 따른 연구·인력개발비를 1천5백만원(「기초연구진흥 및 기술개발 지원에 관한 법률 시행령」 별표 1의 업종에 해당하는 경우에는 1천만원으로 한다) 이상 지출한 중소기업으로 함
3. 「신용정보의 이용 및 보호에 관한 법률」 제2조제8호의3다목에 따른 기술신용평가업무를 하는 기업신용조회회사가 평가한 기술등급(같은 목에 따라 기업 및 법인의 기술과 관련된 기술성·시장성·사업성 등을 종합적으로 평가한 등급을 말함)이 기술등급체계상 상위 100분의 50에 해당하는 기업

## 나. 출자방법

상기 가. ①~⑧의 주식 등을 다음 어느 하나의 방법으로 취득하는 경우에 한하여 양도소득세가 비과세 된다(타인 소유의 주식 등을 매입에 의하여 취득하는 경우는 제외).

- ① 해당 기업의 설립시에 자본금으로 납입하는 방법
- ② 해당 기업이 설립된 후 7년 이내에 유상증자하는 경우로서 증자대금을 납입하는 방법
- ③ 해당 기업이 설립된 후 7년 이내에 잉여금의 자본전입에 의하는 방법
- ④ 해당 기업이 설립된 후 7년 이내에 채무의 자본전환에 의하는 방법

## 다. 관련 참고사례

### ✔ 신기술사업투자조합의 해산에 따라 분배받은 주식의 양도차익에 대한 특례 여부

신기술사업투자조합이 해산하면서 조합원이 출자비율대로 분배받은 주식을 양도하는 경우 「조세특례제한법」 제14조 제1항의 규정을 적용하는 것임(서면4팀-2439, 2005.12.8.)

### ✔ 중소기업창업투자조합의 해산시 양도소득세 과세 여부

「중소기업창업지원법」에 따른 중소기업창업투자조합이 창업자 또는 벤처기업에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분(「조세특례제한법」 제13조제2항 각 호의 1의 규정에 따른 방법으로 취득하는 경우에 한하며, 이하 주식 등이라 함)을 양도하는 경우 「조세특례제한법」 제14조제1항의 규정에 의하여 양도소득세 과세대상에 포함되지 않는 것임. 다만, 타인소유의 주식 또는 출자지분을 매입에 의하여 취득하는 경우는 제외되는 것임.

중소기업창업투자조합이 해산하면서 조합원에게 위에 해당하는 주식 등을 출자비율에 따라 현물로 배분하는 경우 및 조합원이 출자비율대로 배분받아 「증권거래법」에 따른 유가증권시장 또는 협회중개 시장에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 경우에는 양도소득세 과세대상에서 제외하는 것임(서면4팀-2163, 2005.11.14.)

☑ **벤처기업이 일반기업에 흡수 합병된 이후 합병신주 양도 시 과세특례 적용 여부**

「조세특례제한법」 제14조제1항제4호의 규정에 따라 과세특례가 적용되는 벤처기업의 주식을 취득·보유한 자가 해당 벤처기업이 벤처기업이 아닌 다른 기업과 「법인세법」 제44조제2항제1호 및 제2호를 충족하는 합병을 함에 따라 취득한 합병 후 존속법인 또는 설립법인의 주식(이하 “합병신주”라 한다)을 양도하는 경우, 합병신주의 양도차익 계산 시 합병으로 소멸한 법인 주식(이하 “합병구주”라 한다) 보유기간 동안의 양도차익에 상당하는 금액(합병신주의 시가에서 합병구주의 취득가액을 차감한 금액)을 제외하는 것임(기획재정부 금융세제과-11, 2017.1.11.)

☑ **창업자 등예의 출자에 대한 과세특례 해당 여부**

「벤처기업으로 확인받기 전 설립된 법인에 출자함으로써 취득한 주식을 양도하는 경우 조특법 제14조제1항제4호에 따른 과세특례를 적용받을 수 없는 것임(서면-2019-자본거래-2473, 2020.1.28.)

☑ **프리보드 시장에서 취득한 벤처기업 주식이 대기업 인수로 인해 벤처기업 주식에서 제외된 후 양도시 과세특례 적용 여부**

프리보드에서 벤처기업의 주식을 취득하였으나, 이후 벤처기업이 대기업에 인수되어 벤처기업에서 제외된 후, 해당 주식을 K-OTC시장에서 양도하는 경우에는 조세특례제한법§14의 양도소득세 과세특례를 적용하지 아니함(기획재정부 금융세제과-240, 2020.9.25.)

☑ **창업자 등예의 출자에 대한 과세특례 적용 가능 여부**

출자받는 벤처기업과 「소득령」 제98조제1항 또는 「법인령」 제2조제5항(제2호는 제외한다)에 따른 특수관계가 있는 자가 당해 벤처기업으로부터 「조특법」 제13조제2항제2호의 방법에 따라 주식을 취득한 경우에는 같은 법 제14조 제1항 제4호에 따른 과세특례를 적용받을 수 없는 것임(서면-2021-자본거래-5106, 2021.9.29.)

## 1. 양도시기별 양도소득세 감면종합한도 적용 방법 (조특법 §133)

2024.1.1. 이후 양도분부터 토지를 분할(해당 토지의 일부를 양도한 날부터 소급하여 1년 이내에 토지를 분할한 경우)하여 그 일부를 양도하거나 토지의 지분을 양도한 후 그 양도한 날로부터 2년 이내에 나머지 토지나 그 지분의 전부 또는 일부를 동일인(배우자 포함)에게 양도하는 경우에는 1개 과세기간에 해당 양도가 모두 이루어진 것으로 본다(조특법§133②).

### 가. 2018.1.1. 이후 양도분 (조특법 부칙 제15227호, 2017.12.19.)

#### 1) 감면한도 적용대상 감면 유형

- ① 제33조 【사업전환 무역조정지원기업에 대한 과세특례】
- ② 제43조 【구조조정대상 부동산 취득자에 대한 양도소득세의 감면 등】
- ③ 제66조 【영농조합법인 등에 대한 법인세의 면제 등】
- ④ 제67조 【영어조합법인 등에 대한 법인세의 면제 등】
- ⑤ 제68조 【농업회사법인에 대한 법인세의 면제 등】
- ⑥ 제69조 【자경농지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑦ 제69조의2 【축사용지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑧ 제69조의3 【어업용 토지 등에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑨ 제69조의4 【자경산지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑩ 제70조 【농지대토에 대한 양도소득세 감면】
- ⑪ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 10%(현금) 및 15%(채권)
- ⑫ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 30%(3년) 및 40%(5년)

\* 478쪽 감면을 개정 이력 참조

- ⑬ 제77조의2 【대토보상에 대한 양도소득세 과세특례】
- ⑭ 제77조의3 【개발제한구역 지정에 따른 매수대상 토지등에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑮ 제85조의10 【국가에 양도하는 산지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑯ 법률 제6538호 부칙 제29조 【아파트형공장의 감면에 관한 경과조치】

## 2) 감면한도

• 해당 과세기간에 감면받을 수 있는 세액 = A - MAX(B, C, D)  
 \* 감면받는 양도소득세액의 합계액은 자산양도의 순서에 따라 합산함

- A = 과세기간별 감면받을 양도소득세의 합계액 =  $\Sigma$ (① : ⑯)
- B = 과세기간별 감면받을 양도소득세의 합계액 =  $\Sigma$ (① : ⑯) - 1억원
- C = [ 5개 과세기간 ⑩ ] - 1억원
- D = [ 5개 과세기간  $\Sigma$ (③ : ③) ] - 2억원

- 설명** B. ① ~ ⑯ 감면세액 합계액의 1과세기간 한도 : 1억원
- C. 농지대토 감면세액(⑩)의 5개 과세기간 한도 : 1억원
  - D. 영농조합법인·영어조합법인·농업회사법인에 현물출자, 8년 자경농지, 축사용지, 농지대토, 수용(10%, 15%, 30%, 40%), 대토보상 감면, 8년 자영 어업용 토지등, 10년 자경산지 세액 합계액의 5개 과세기간 한도 : 2억원

- \* 5개 과세기간 합계액
- 해당 과세기간에 감면받을 양도소득세액과 직전 4개 과세기간에 감면받은 양도소득세액을 합친 금액
  - '16년의 경우 '12년, '13년, '14년, '15년 감면받은 양도소득세와 '16년 감면받을 양도소득세액의 합계액
  - 다만, 위 "D"를 적용할 때 '10.12.31. 이전에 ⑨[조특법 제77조 중 20% 및 25% 감면율을 적용받는 경우를 말함]에 따라 감면받은 세액은 이를 합산하지 아니함('10.12.27. 조특법 부칙 제10406호 §49).
  - 8년 자경 감면 및 축사용지 감면을 적용받는 경우로서 '17.12.31. 현재 사업인정고시가 된 사업지역 내에서 사업시행자가 취득한 토지 면적이 전체 사업지역 면적의 1/2 이상인 사업지역 내 토지를 '19.12.31. 까지 해당 공익사업의 시행자에게 양도하는 경우에는 종전의 규정(감면한도 3억원)을 적용함[조특법 부칙 제15227호(2017.12.19.) 제61조 및 조특령 부칙 제28636호(2018.2.13.) 제23조]

### 나. 2016.1.1. 이후 양도분 (조특법 부칙 제13560호, 2015.12.15)

#### 1) 감면한도 적용대상 감면 유형

- ① 제33조 【사업전환 무역조정지원기업에 대한 과세특례】
- ② 제43조 【구조조정대상 부동산 취득자에 대한 양도소득세의 감면 등】
- ③ 제66조 【영농조합법인 등에 대한 법인세의 면제 등】

- ④ 제67조 【영어조합법인 등에 대한 법인세의 면제 등】
- ⑤ 제68조 【농업회사법인에 대한 법인세의 면제 등】
- ⑥ 제69조 【자경농지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑦ 제69조의2 【축사용지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑧ 제70조 【농지대토에 대한 양도소득세 감면】
- ⑨ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 10%(현금) 및 15%(채권)
- ⑩ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 30%(3년) 및 40%(5년)  
\* 478쪽 감면율 개정 이력 참조
- ⑪ 제77조의2 【대토보상에 대한 양도소득세 과세특례】
- ⑫ 제77조의3 【개발제한구역 지정에 따른 매수대상 토지등에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑬ 제85조의10 【국가에 양도하는 산지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑭ 법률 제6538호 부칙 제29조 【아파트형공장의 감면에 관한 경과조치】

## 2) 감면한도

• 해당 과세기간에 감면받을 수 있는 세액 = A - MAX(B, C, D, E)

\* 감면받는 양도소득세액의 합계액은 자산양도의 순서에 따라 합산함

A = 과세기간별 감면받을 양도소득세의 합계액 =  $\Sigma$ (① : ⑭)

B = 과세기간별 감면받을 양도소득세의 합계액 =  $\Sigma$ (① : ⑭) - 1억원

C = [ 5개 과세기간 ⑧ ] - 1억원

D = [ 5개 과세기간 ⑧ + ⑨ + ⑪ ] - 2억원

E = [ 5개 과세기간  $\Sigma$ (③ : ⑪) ] - 3억원

**설명** B. ① ~ ⑭ 감면세액 합계액의 1과세기간 한도 : 1억원

C. 농지대토 감면세액(⑧)의 5개 과세기간 한도 : 1억원

D. 농지대토, 수용(10%, 15%), 대토보상 감면 세액 합계액의 5개 과세기간 한도 : 2억원

E. 영농조합법인·영어조합법인·농업회사법인에 현물출자, 8년 자경, 축사용지, 농지대토, 수용(10%, 15%, 30%, 40%), 대토보상 감면 세액 합계액의 5개 과세기간 한도 : 3억원

\* 5개 과세기간 합계액

- 해당 과세기간에 감면받을 양도소득세액과 직전 4개 과세기간에 감면받은 양도소득세액을 합친금액

- '16년의 경우 '12년, '13년, '14년, '15년 감면받은 양도소득세와 '16년 감면받을 양도소득세액의 합계액

- 다만, 위 “D”, “E”를 적용할 때 '10.12.31. 이전에 ⑨[「조특법」 제77조 중 20% 및 25% 감면율을 적용받는 경우를 말함]에 따라 감면받은 세액은 이를 합산하지 아니함('10.12.27. 조특법 부칙 제10406호 §49).
- 자경농지에 대한 감면을 적용받는 경우로서 '15.12.31. 이전에 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 제22조에 따라 사업인정고시가 된 사업지역 중 '15.12.31. 현재 사업지역 내에서 사업시행자가 취득한 토지 면적이 전체 사업지역 면적의 1/2 이상인 사업지역 내 토지를 '17.12.31. 이전에 해당 공익사업의 시행자에게 양도하는 경우에는 종전의 규정(감면한도 2억원)을 적용함[조특법 부칙 제13560호(2015. 12.15.) 제63조 및 조특령 부칙 제26959호(2016.2.5.)제39조]

#### 다. 2015.7.1. 이후 양도분 (조특법 부칙 제12853호, 2014.12.23)

##### 1) 감면한도 적용대상 감면 유형

- ① 제33조 【사업전환 무역조정지원기업에 대한 과세특례】
- ② 제43조 【구조조정대상부동산의 취득자에 대한 양도소득세의 감면 등】
- ③ 제66조 【영농조합법인 등에 대한 법인세의 면제 등】
- ④ 제67조 【영어조합법인 등에 대한 법인세의 면제 등】
- ⑤ 제68조 【농업회사법인에 대한 법인세의 면제 등】
- ⑥ 제69조 【자경농지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑦ 제69조의2 【축사용지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑧ 제70조 【농지대토에 대한 양도소득세 감면】
- ⑨ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 15%(현금) 및 20%(채권)
- ⑩ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 30%(3년) 및 40%(5년)  
\* 478쪽 감면율 개정 이력 참조
- ⑪ 제77조의3【개발제한구역 지정에 따른 매수대상 토지등에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑫ 제85조의10【국가에 양도하는 산지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑬ 법률 제6538호 부칙 제29조【아파트형공장의 감면에 관한 경과조치】

##### 2) 감면한도

- 해당 과세기간에 감면받을 수 있는 세액 = A - MAX(B, C, D, E, F)
- \* 감면받는 양도소득세액의 합계액은 자산양도의 순서에 따라 합산함

- A = 과세기간별 감면받을 양도소득세의 합계액 =  $\Sigma$ (① : ⑬)  
 B = [ 과세기간별 ① + ② + ⑧ + ⑨ + ⑪ + ⑫ + ⑬ ] - 1억원  
 C = [ 과세기간별  $\Sigma$ (① : ⑬) ] - 2억원  
 D = [ 5개 과세기간 ⑧ ] - 1억원  
 E = [ 5개 과세기간 ⑧ + ⑨ ] - 2억원  
 F = [ 5개 과세기간  $\Sigma$ (③ : ⑩) ] - 3억원

- 설명** B. 영농조합법인·영어조합법인·농업회사법인에 현물출자, 8년 자경, 축사용지, 수용 감면(40%, 50%)을 제외한 나머지 감면 합계액의 1과세기간 한도 : 1억원  
 C. 영농조합법인·영어조합법인·농업회사법인에 현물출자, 8년 자경, 축사용지, 수용 감면(40%, 50%)을 포함한 모든 감면 합계액의 1과세기간 한도 : 2억원  
 D. 농지대토 감면의 5개 과세기간 한도 : 1억원  
 E. 농지대토, 수용 감면(20%, 25%) 합계액의 5개 과세기간 한도 : 2억원  
 F. 영농조합법인·영어조합법인·농업회사법인에 현물출자, 8년 자경, 축사용지, 농지대토, 수용 감면(20%, 25%, 40%, 50%) 합계액의 5개 과세기간 한도 : 3억원

\* 5개 과세기간 합계액

- 해당 과세기간에 감면받을 양도소득세액과 직전 4개 과세기간에 감면받은 양도소득세액의 합계액으로 함
- 2011년의 경우 2007년, 2008년, 2009년, 2010년 감면받은 양도소득세와 2011년 감면받을 양도소득세 합산함
- 다만, 위 "E", "F"를 적용할 때 2010.12.31. 이전에 ⑨[「조특법」 제77조 중 20% 및 25% 감면율을 적용받는 경우를 말함]에 따라 감면받은 세액은 이를 합산하지 아니함(2010.12.27. 법률 제10406호 부칙 §49).

## 라. 2011.7.25. 이후 양도분

### 1) 감면한도 적용대상 감면 유형

- ① 제33조 【사업전환 무역조정지원기업에 대한 과세특례】
- ② 제43조 【구조조정대상부동산의 취득자에 대한 양도소득세의 감면 등】
- ③ 제69조 【자경농지에 대한 양도소득세의 감면】
- ④ 제69조의2 【축사용지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑤ 제70조 【농지대토에 대한 양도소득세 감면】
- ⑥ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 20%(현금) 및 25%(채권)
- ⑦ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 40%(3년) 및 50%(5년)  
 \* 478쪽 감면율 개정 이력 참조

- ⑧ 제77조의3 【개발제한구역 지정에 따른 매수대상 토지등에 대한 양도소득세의 감면】

- ⑨ 제85조의10 【국가에 양도하는 산지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑩ 법률 제6538호 부칙 제29조 【아파트형공장의 감면에 관한 경과조치】

## 2) 감면한도

• 해당 과세기간에 감면받을 수 있는 세액 = A - MAX(B, C, D, E, F)  
 \* 감면받는 양도소득세액의 합계액은 자산양도의 순서에 따라 합산함

- A = 과세기간별 감면받을 양도소득세의 합계액 =  $\Sigma$ (① : ⑩)
- B = [ 과세기간별 ① + ② + ⑤ + ⑥ + ⑧ + ⑨ + ⑩ ] - 1억원
- C = [ 과세기간별  $\Sigma$ (① : ⑩) ] - 2억원
- D = [ 5개 과세기간 ⑤ ] - 1억원
- E = [ 5개 과세기간 ⑤ + ⑥ ] - 2억원
- F = [ 5개 과세기간  $\Sigma$ (③ : ⑦) ] - 3억

- 설명**
- B. 8년 자경, 축사용지, 수용 감면(40%, 50%)을 제외한 나머지 감면 합계액의 1과세기간 한도 : 1억원
  - C. 8년 자경, 축사용지, 수용 감면(40%, 50%)을 포함한 모든 감면 합계액의 1과세기간 한도 : 2억원
  - D. 농지대토 감면의 5개 과세기간 한도 : 1억원
  - E. 농지대토, 수용 감면(20%, 25%) 합계액의 5개 과세기간 한도 : 2억원
  - F. 8년 자경, 축사용지, 농지대토, 수용 감면(20%, 25%, 40%, 50%) 합계액의 5개 과세기간 한도 : 3억원

- \* 5개 과세기간 합계액
- 해당 과세기간에 감면받을 양도소득세액과 직전 4개 과세기간에 감면받은 양도소득세액의 합계액으로 함
  - 2011년의 경우 2007년, 2008년, 2009년, 2010년 감면받은 양도소득세와 2011년 감면받을 양도소득세 합산함
  - 다만, 위 "E", "F"를 적용할 때 2010.12.31. 이전에 ⑥[조특법 제77조 중 20% 및 25% 감면율을 적용받는 경우를 말함]에 따라 감면받은 세액은 이를 합산하지 아니함(2010.12.27. 법률 제10406호 부칙 §49).

## 마. 2011.1.1. ~ 2011.7.24. 양도분

### 1) 감면한도 적용대상 감면 유형

- ① 제33조 【사업전환 무역조정지원기업에 대한 과세특례】
- ② 제43조 【구조조정대상부동산의 취득자에 대한 양도소득세의 감면 등】
- ③ 제69조 【자경농지에 대한 양도소득세의 감면】
- ④ 제70조 【농지대토에 대한 양도소득세 감면】

- ⑤ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 15%(현금) 및 20%(채권)
- ⑥ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 30%(3년) 및 40%(5년)
  - \* 478쪽 감면을 개정 이력 참조
- ⑦ 제77조의3 【개발제한구역 지정에 따른 매수대상 토지등에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑧ 제85조의10 【국가에 양도하는 산지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑨ 법률 제6538호 부칙 제29조 【아파트형공장의 감면에 관한 경과조치】

## 2) 감면 한도

- 해당 과세기간에 감면받을 수 있는 세액 = A - MAX(B, C, D, E, F)
- \* 감면받는 양도소득세액의 합계액은 자산양도의 순서에 따라 합산함

A = 과세기간별 감면받을 양도소득세의 합계액 =  $\Sigma(① : ⑨)$

B = [과세기간별 ① + ② + ④ + ⑤ + ⑦ + ⑧ + ⑨] - 1억원

C = [과세기간별  $\Sigma(① : ⑨)$ ] - 2억원

D = [5개 과세기간 ④] - 1억원

E = [5개 과세기간 ④ + ⑤] - 2억원

F = [5개 과세기간  $\Sigma(③ : ⑥)$ ] - 3억원

- 설명** B. 8년 자경, 수용 감면(40%, 50%)을 제외한 나머지 감면 합계액의 1과세기간 한도 : 1억원
- C. 8년 자경, 수용 감면(40%, 50%)을 포함한 모든 감면 합계액의 1과세기간 한도 : 2억원
- D. 농지대토 감면의 5개 과세기간 한도 : 1억원
- E. 농지대토, 수용 감면(20%, 25%) 합계액의 5개 과세기간 한도 : 2억원
- F. 8년 자경, 농지대토, 수용 감면(20%, 25%, 40%, 50%) 합계액의 5개 과세기간 한도 : 3억원

\* 5개 과세기간 합계액

- 해당 과세기간에 감면받을 양도소득세액과 직전 4개 과세기간에 감면받은 양도소득세액의 합계액으로 함
- 2011년의 경우 2007년, 2008년, 2009년, 2010년 감면받은 양도소득세와 2011년 감면받을 양도소득세 합산함
- 다만, 위 “E”, “F”를 적용할 때 2010.12.31. 이전에 ⑤ 조특법 제77조 중 20% 및 25% 감면율을 적용받는 경우를 말함에 따라 감면받은 세액은 이를 합산하지 아니함(2010.12.27. 법률 제10406호 부칙 §49).

## 바. 2010.1.1. ~ 2010.12.31. 양도분

### 1) 감면한도 적용대상 감면 유형

- ① 제33조 【사업전환 무역조정지원기업에 대한 과세특례】

- ② 제43조 【구조조정대상부동산의 취득자에 대한 양도소득세의 감면 등】
- ③ 제69조 【자경농지에 대한 양도소득세의 감면】
- ④ 제70조 【농지대토에 대한 양도소득세 감면】
- ⑤ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 15%(현금) 및 20%(채권)
- ⑥ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】 감면율 30%(3년) 및 40%(5년)  
\* 478쪽 감면을 개정 이력 참조
- ⑦ 제77조의3 【개발제한구역 지정에 따른 매수대상 토지등에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑧ 제85조의10 【국가에 양도하는 산지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑨ 법률 제6538호 부칙 제29조 【아파트형공장의 감면에 관한 경과조치】

## 2) 감면 한도

- 해당 과세기간에 감면받을 수 있는 세액 = A - MAX(B, C, D, E)
- \* 감면받는 양도소득세액의 합계액은 자산양도의 순서에 따라 합산함

$$A = \text{과세기간별 감면받을 양도소득세의 합계액} = \Sigma(\text{①} : \text{⑨})$$

$$B = [\text{과세기간별 } \text{①} + \text{②} + \text{④} + \text{⑤} + \text{⑦} + \text{⑧} + \text{⑨}] - 1\text{억원}$$

$$C = [\text{과세기간별 } \Sigma(\text{①} : \text{⑨})] - 2\text{억원}$$

$$D = [\text{5개 과세기간 } \text{④}] - 1\text{억원}$$

$$E = [\text{5개 과세기간 } \text{③} + \text{④} + \text{⑥}] - 3\text{억원}$$

- 설명** B. 8년 자경, 수용 감면(40%, 50%)을 제외한 나머지 감면의 1과세기간 한도 : 1억원  
 C. 8년 자경, 수용 감면(40%, 50%)을 포함한 모든 감면 합계액의 1과세기간 한도 : 2억원  
 D. 농지대토 감면의 5개 과세기간 한도 : 1억원  
 E. 8년 자경, 농지대토, 수용 감면(40%, 50%) 합계액의 5개 과세기간 한도 : 3억원

### \* 5개 과세기간 합계액

- 해당 과세기간에 감면받을 양도소득세액과 직전 4개 과세기간에 감면받은 양도소득세액의 합계액으로 함
- 부칙에 달리 규정되지 아니하였으므로 2010년의 경우 2006년, 2007년, 2008년, 2009년 감면받은 양도소득세와 2010년 감면받을 양도소득세 합산함

## 사. 2008.1.1.~2009.12.31. 양도분

### 1) 감면한도 적용대상 감면 유형

- ① 제33조 【사업전환 무역조정지원기업에 대한 과세특례】

- ② 제43조 【구조조정대상부동산의 취득자에 대한 양도소득세의 감면 등】
- ③ 제69조 【자경농지에 대한 양도소득세의 감면】
- ④ 제70조 【농지대토에 대한 양도소득세 감면】
- ⑤ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑥ 제77조의3 【개발제한구역 지정에 따른 매수대상 토지등에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑦ 법률 제6538호 부칙 제29조 【아파트형공장의 감면에 관한 경과조치】

## 2) 감면 한도

- 해당 과세기간에 감면받을 수 있는 세액 = A - MAX(B, C, D, E)
- \* 감면받는 양도소득세액의 합계액은 자산양도의 순서에 따라 합산함

- A = 과세기간별 감면받을 양도소득세의 합계액 =  $\Sigma(① : ⑦)$
- B = [과세기간별 ① + ② + ④ + ⑤ + ⑥ + ⑦] - 1억원
- C = [과세기간별  $\Sigma(① : ⑦)$ ] - 2억원
- D = [5개 과세기간 ④] - 1억원
- E = [5개 과세기간 ③ + ④] - 3억원

- 설명** B. 8년 자경 감면을 제외한 나머지 감면의 1과세기간 한도 : 1억원
- C. 8년 자경 감면을 포함한 모든 감면 합계액의 1과세기간 한도 : 2억원
- D. 농지대토 감면의 5개 과세기간 한도 : 1억원
- E. 8년 자경, 농지대토 감면 합계액의 5개 과세기간 한도 : 3억원

### \* 5개과세기간 합계액

- 해당 과세기간에 감면받을 양도소득세액과 직전 4개 과세기간에 감면받은 양도소득세액의 합계액으로 함
- \* 2005.12.31. 이전에 「조세특례제한법」 제69조에 따라 감면받은 세액은 5개 과세기간의 감면한도 계산시 합산하지 아니함
- 2009년의 경우 2006년, 2007년, 2008년, 감면받은 양도소득세와 2009년 감면받을 양도소득세 합산함



### 사례

#### ▶ 양도소득세 감면의 5개 과세기간 종합한도에 관한 부칙 규정의 효력

「조세특례제한법」(2008.12.26. 법률 제9272호로 개정된 것) 제133조제1항제2호를 적용함에 있어 2005.12.31. 이전에 같은 법(2005.12.31. 법률 제7839호로 개정되기 전의 것) 제69조에 따라 감면받은 세액은 5개 과세기간의 감면한도 계산시 합산하지 아니하는 것임 (기준-2014-법령해석재산-21790, 2015.1.16.)

\* 대법원2011두18229(2014.4.30.) 판례 수용

## 아. 2006.1.1.~2007.12.31. 양도분

### 1) 감면한도 적용대상 감면 유형

- ① 제33조 【사업전환 무역조정지원기업에 대한 과세특례】
- ② 제34조 【중소기업의 금융채무상환 등에 대한 과세특례】
- ③ 제41조 【중소기업의 주주등의 자산증여에 대한 법인세 등 과세특례】
- ④ 제43조 【구조조정대상부동산의 취득자에 대한 양도소득세의 감면 등】
- ⑤ 제69조 【자경농지에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑥ 제70조 【농지대토에 대한 양도소득세 감면】
- ⑦ 제77조 【공익사업용토지 등에 대한 양도소득세의 감면】
- ⑧ 법률 제6538호 부칙 제29조 【아파트형공장의 감면에 관한 경과조치】

### 2) 감면 한도

가. 과세기간별  $\Sigma$ (① : ⑧) 감면 한도 : 1억원

\* 감면받는 양도소득세액의 합계액은 자산양도의 순서에 따라 합산함

나. 5개 과세기간 8년 자경 및 농지대토 합계액[ $\Sigma$ (5개 과세기간 ⑤ + ⑥)]의 감면 한도 : 1억원

\* 5개 과세기간 합계액 : 해당 과세기간에 감면받을 양도소득세액과 직전 4개 과세기간에 감면받은 양도소득세액의 합계액으로 계산함

#### - 경과규정

- ① 농지대토에 대한 양도소득세 감면 종합한도액은 2006.1.1. 이후 양도하여 대토하는 분부터 적용한다.
- ② 위 '나'를 적용함에 있어 2005.12.31. 이전에 제69조(8년 자경)의 규정에 의하여 감면받은 세액은 이를 합산하지 아니한다.

여 백



# 다주택·비사업용토지 중과

제5편 양도소득세 중과세

여 백

제5편

양도소득세 중과세

- ① 다주택자에 대한 양도소득세 중과세
- ② 비사업용 토지 총괄
- ③ 지목별 비사업용 토지 해당여부 판단
- ④ 부득이한 사유가 있어 일정기간 동안 비사업용 토지로 보지 아니하는 토지

여 백

투기적 수요를 억제하고 투기이익을 환수함으로써 부동산시장의 안정과 과세형평을 도모하기 위해 1세대 2주택 이상자에 대해 양도소득세 중과제도를 시행하였으나, 부동산 시장이 침체됨에 따라 2009.1.1.~2012.12.31. 중에 취득하거나 2009.1.1.~2013.12.31. 중에 양도하는 자산에 대하여는 한시적으로 중과를 완화하도록 조치하였다.

그럼에도 불구하고 부동산 시장의 정상화가 이루어지지 않자 2014.1.1. 다주택자에 대한 양도소득세 중과제도를 폐지하고, 지정지역 내 3주택 이상자에 대해서만 기본세율에 10%p를 가산하도록 법률을 개정하였으며, 주택(그 부수토지 및 조합원입주권 포함)의 단기 양도에 대한 양도세율을 완화(1년 미만 40%, 1년 이상 기본세율)하였다.

이후 서울을 중심으로 주택시장 과열이 재연되고 재건축사업이 활발한 과천, 공공택지 신규분양이 많은 세종시 등으로 과열현상이 확대되는 양상을 보이자, 실수요 보호와 단기 투기수요 억제를 통한 주택시장 안정화 방안에 따른 8.2.대책('17.8.2.)이 시행되어, 다주택자가 조정대상지역 내에 있는 주택을 2018.4.1. 이후 양도하는 경우 양도소득세를 중과(1세대 2주택자는 기본세율+10%p, 1세대 3주택 이상인 자는 기본세율+20%p, 장기보유특별공제 배제)하고, 조정대상지역 내 주택의 입주자로 선정된 지위(조합원입주권은 제외)를 양도하는 경우에는 50% 세율을 적용하였다.

12.16.대책('19.12.16.)에서는 주택시장 안정화 방안으로 보유기간 10년 이상인 주택을 2019.12.17.부터 2020.6.30.까지 양도하는 경우 한시적으로 중과세율 적용을 배제하도록 하고, 다주택자 중과세율 적용시 분양권을 주택수에 포함('21.1.1. 이후 취득하는 분양권부터 적용)하도록 하였다.

여러 대책에도 불구하고, 서울 등 일부 수도권지역에서 매수세와 상승세가 지속되자, 추가적으로 주택시장 안정 보완 7.10.대책('20.7.10.)이 시행되어, 2021.6.1. 이후 양도하는 주택부터 조정대상지역 내 다주택자(1세대 2주택자는 기본세율+20%p, 1세대 3주택 이상인 자는 기본세율+30%p)와 2년 미만 단기 보유자(주택 및 입주권은 1년 미만 70%, 2년 미만 60%, 분양권은 1년 미만 70%, 1년 이상 60%)에 대한 양도소득세 중과세율이 인상되었다.

2022.5.9. 다주택자에 대한 과도한 세부담을 완화하고 부동산 시장을 안정화하기 위하여 다주택자에 대한 양도소득세 중과를 한시 배제(2022.5.10.~2023.5.9.)하도록 하였고, 추가 개정을 통해 현재 2025.5.9.까지 배제기한이 연장되었다.



## 다주택 종과제도의 연혁

- ① 2004.1.1. 이후 양도 분부터(2004년에 추가 취득이 없는 경우에는 2005.1.1. 이후 양도 분부터) 1세대 3주택 이상자에 대해 60%의 세율을 적용하고, 2006.1.1. 이후 양도분부터 주택 수와 조합원입주권 수의 합이 3 이상인 경우 그 주택에 대해 60%의 세율을 적용하며, 2007.1.1. 이후 양도분부터는 1세대 2주택자에 대해 50%의 세율을 적용한다.
- ② 1세대 2주택자의 경우 2009.1.1.부터 2012.12.31. 중에 취득·양도한 주택은 기본세율(보유기간이 2년 미만인 경우 단기양도 세율)을 적용한다(소득법 §104⑥).
- ③ 1세대 3주택 이상자의 경우 2009.1.1.부터 2009.3.15. 중에 취득·양도한 주택은 45%의 세율을 적용하고, 2009.3.16.부터 2012.12.31. 중에 취득·양도한 주택은 기본세율(지정지역 소재 주택의 경우 10%p 가산)을 적용하되, 동 주택의 보유기간이 2년 미만인 경우 단기 양도 세율을 적용한 세액과 비교하여 큰 세액의 세율을 적용한다(소득법 §104①·④·⑥).
- ④ 한편, 위 ② 또는 ③에 해당하는 경우에도 장기보유특별공제는 배제하였으나, 2012.1.1. 이후 양도분부터는 장기보유특별공제를 적용한다.
- ⑤ 2013.1.1. 「소득세법」 제104조제6항 개정시 같은 법 부칙(2008.12.26. 법률 제9270호) 제14조를 개정하지 않아 취득분(2009.3.16.~2012.12.31.)과 양도분(2009.3.16.~2013.12.31.)의 종과 유예기간이 다름에 유의하여야 한다.
- ⑥ 부동산 시장 정상화를 지원하기 위해 2014.1.1. 다주택자에 대한 양도소득세 종과제도를 폐지하고, 지정지역내 3주택 이상자에 대해서만 기본세율에 10%p를 가산하도록 법률을 개정하였고, 주택(그 부수토지 및 조합원입주권 포함)의 양도에 대해서는 단기 양도세율도 완화(1년 미만 40%, 2년 미만 일반세율)하였다.
- ⑦ 실수요 보호와 단기 투기수요 억제를 통한 주택시장 안정화 방안으로 다주택자가 조정대상지역 내에 있는 주택을 양도하는 경우 기본세율에 10% 또는 20% 가산하고 장기보유특별공제를 배제하도록 법률을 개정하였으며, 지정지역 내 3주택 이상자에 대해서 기본세율에 10%p 가산하는 규정을 2018.3.31.까지 적용하고 2018.4.1. 이후 폐지하였다.
- ⑧ 2019.12.16. 주택시장 안정화 방안으로 보유기간 10년 이상인 주택을 2019.12.17.부터 2020.6.30.까지 양도하는 경우 한시적으로 종과세율 적용을 배제하도록 개정하였다.
- ⑨ 2020.7.10. 주택시장 안정 보완 대책으로, 조정대상지역 내 다주택자와 단기 투기거래자가 2021.6.1. 이후 양도하는 주택부터 1세대 2주택자는 기본세율+20%p, 1세대 3주택 이상인 자는 기본세율+30%p, 단기보유한 주택 및 입주권은 1년 미만 70%, 2년 미만 60%, 분양권은 1년 미만 70%, 1년 이상 60%의 종과세율을 적용하도록 개정하였다.
- ⑩ 2022.5.9. 과도한 세 부담 합리화 및 매물출회 유도를 통한 부동산 시장 안정화를 위해 다주택자가 보유기간 2년 이상인 조정대상지역 내 주택을 2022.5.10.부터 2023.5.9.까지 양도하는 경우 양도소득세 종과를 한시 배제하도록 개정하였다. (개정을 통해 2025.5.9.까지 연장)



## 사례 (다주택 종과제도의 연혁 ⑤ 관련)

### ▶ '09.3.16. 전 취득한 주택을 '09.3.16.~'12.12.31. 기간 중에 멸실하고 신축하는 경우 완화된 종과세율 적용 여부

'09.3.16. 전 취득한 주택을 양도소득세 특례세율 적용기간('09.3.16.~'12.12.31.) 중에 멸실하고 신축하는 경우 해당 주택은 소득세법 부칙(2008.12.26. 법률 제9270호) 제14조를 적용받을 수 없는 것임(양도, 부동산거래관리과-0561, 2011.7.5.)

### ▶ 다주택자가 '09.3.16.~'12.12.31. 중 취득한 주택을 '18.4.1.이후 양도 시 종과 여부

2009년 3월 16일부터 2012년 12월 31일까지의 기간 중 취득한 주택의 소재지가 추후 「주택법」에 따른 조정대상지역으로 지정된 경우로서, 해당 주택을 양도하는 경우에는 법률 제9270호 부칙 제14조제1항에 따라 「소득세법」 제104조제1항제1호에 따른 세율(그 보유기간이 2년 미만이면 같은 항 제2호 또는 제3호에 따른 세율)을 적용하는 것임. 동 해석은 회신일 이후 결정·경정하는 분부터 적용됨(기획재정부 재산세제과-1422, 2023.12.26.)

\* 장기보유특별공제도 적용하지 않음(기획재정부 재산세제과-477, 2024.4.17.)

### ▶ 법령 개정시 기존 법령의 부칙 경과규정이 실효되었는지 여부

(1) 이 사건 부칙조항은 그 자체에서 효력이 유지되는 기간 내지 적용기한을 정하고 있지 않고, 위 부칙조항이 신설된 후 여러 차례 소득세법의 개정을 거치면서도 위 부칙조항을 삭제하거나 그 적용 범위를 제한하는 경과규정을 두는 등 명시적인 조치가 없었던바, 위 부칙조항은 현재까지 그대로 존속하고 있다고 보아야 함 (2) 이 사건 부칙조항은 그 문언이 '2009년 3월 16일부터 2012년 12월 31일까지 취득한 자산을 양도함으로써 발생하는 소득'에 대하여는 '제104조 제1항 제4호부터 제9호까지의 규정'에도 불구하고 '같은 항 제1호에 따른 세율'을 적용한다고 되어 있음. 당시 「소득세법」 제104조 제1항 제1호는 양도소득세에 관한 일반세율을, 같은 항 제4호는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택에 대한 종과세율을 정하는 규정이므로, 결국 위 부칙조항의 의미는 '1세대 3주택 이상에 해당하는 주택이라 하더라도, 2009년 3월 16일부터 2012년 12월 31일까지 취득한 자산을 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 종과세율 적용을 배제하고 일반세율을 적용한다.'는 것임. 즉, 당시 「소득세법」 제104조 제4항이나 제6항이 '2012년 12월 31일까지 양도'한 자산에 대한 세율의 특례를 정한 반면, 이 사건 부칙조항은 그 취득 시기를 기준으로 특정 기간 취득한 자산(주택)에 대한 세율의 특례를 정한 것으로서 위 기간동안 취득한 자산은 그 양도 시기에 관계없이 특례규정의 적용을 받는다고 볼 것임. (3) 이 사건 부칙조항이 '제104조 제1항 제4호'를 인용하여 규정하고 있다고 하여, 그 효력까지 위 규정의 존속을 전제로 한다고 볼 수 없음. 즉, '소득세법 제104조 제1항 제4호'가 이후 개정으로 삭제되었다고 하여 이 사건 부칙조항도 그와 운명을 같이하여 당연히 실효된다고 볼 수 없음(수원고등법원2022누13943, 2023.6.21.)

## 1. 적용범위

- 가. 1세대 2주택자가 양도하는 주택(소득령 §167의10)
- 나. 1주택 2주택·조합원입주권 또는 분양권을 소유한 1세대가 양도하는 주택  
(소득령 §167의11)
- 다. 1세대 3주택 이상자가 양도하는 주택(소득령 §167의3)
- 라. 1세대 3주택·조합원입주권 또는 분양권 수의 합이 3 이상인 경우의 그 주택  
(소득령 §167의4)

## 2. 적용내용

### 가. 주택 수 계산

양도일 현재를 기준으로 양도하는 주택을 포함하여 주택수를 판정하며 양도일이란 「소득세법」 제98조 및 같은 법 시행령 제162조에 따른 양도시기를 말한다. 한편, 2개 이상의 주택을 같은 날에 양도하는 경우에는 해당 거주자가 선택하는 순서에 따라 주택을 양도한 것으로 본다(소득령 §167의3⑥).

#### 1) 다가구주택(소득령 §167의3②1.)

「건축법 시행령」 별표 1 제1호 다목에 해당하는 다가구주택은 한 가구가 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 본다. 다만, 해당 다가구주택을 구획된 부분별로 양도하지 아니하고 하나의 매매단위로 하여 양도하는 경우 거주자가 선택하는 경우에 한하여 그 전체를 하나의 주택으로 본다(소득령 §155⑮).



### 사례

#### ▶ 소득령§155⑮ 단서를 선택하지 아니한 경우, 다가구주택의 기준시가 적용 방법

거주자가 「소득세법 시행령」 제155조제15항 단서 적용을 선택하지 아니하는 경우에는, 같은 법 시행령 제167조의3제1항제1호를 적용함에 있어서 다가구주택(「건축법 시행령」 별표 1 제1호다목에 해당하는 것)은 한 가구가 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 보아 기준시가 3억원 이하에 해당하는지를 판단하는 것이며,

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 가목의 규정을 적용함에 있어서 같은 법 시행규칙 제74조

규정의 다가구주택의 기준시가는 개별주택 가격에 다가구주택 면적에서 구획된 부분의 주택 면적(공유지분 포함)이 차지하는 비율을 곱하여 계산함(사전-2021-법령해석재산-1008, 2021.8.24.)

▶ **1세대3주택 주택 수 계산에서 제외되는 기준시가 3억원 이하 주택 판정시 다가구주택 적용방법**

「소득세법 시행령」(2018.02.09. 대통령령 제28627호로 개정된 것) 제167조의3제1항제1호에 따라 주택수 계산에 산입하지 않는 주택 여부를 판정할 때 「건축법 시행령」 별표 1 제1호다목에 해당하는 다가구주택은 「소득세법 시행령」 제167조의3제2항제1호에 따라 같은 영 제155조제15항을 준용하여 주택수를 계산하는 것이고, 이 경우 같은 항 단서는 거주자가 선택하는 경우에 한정하여 적용함(사전-2018-법령해석재산-0117, 2019.1.30.)

▶ **2주택 중과 제외되는 기준시가 1억원 이하 주택 판단 시 다가구주택의 기준시가 계산방법**

「건축법 시행령」 별표1 제1호 다목에 해당하는 다가구주택을 3가구가 각각 1/3 지분씩 소유하고 있는 경우 해당 다가구주택은 「소득세법 시행령」 제155조제15항에 따라 한 가구가 독립하여 거주할 수 있도록 구획된 부분을 각각 하나의 주택으로 보는 것이며, 이 때 같은 영 제167조의10제1항제9호의 기준시가는 고시된 개별주택가격에 주택 전체 면적에서 구획된 부분의 주택 면적이 차지하는 비율을 곱하여 계산함(사전-2018-법령해석재산-287, 2018.5.14.)

2) 공동상속주택 (소득령 §167의3②2.)

상속지분이 가장 큰 상속인의 소유로 하여 주택수를 계산하되, 상속지분이 가장 큰 자가 2인 이상인 경우에는 「소득세법 시행령」 제155조제3항 각 호의 순서에 따른다.

☞ 소득령 제155조제3항 각 호의 순서 : ① 해당 주택에 거주하는 자, ② 최연장자



**사례**

▶ **소수지분 공동상속주택 양도시 1세대 3주택 이상 중과세 여부(공동상속주택의 주택 수 계산)**

「소득세법」 제104조제1항제2호의3 및 같은 법 시행령 제167조의3 제1항을 적용함에 있어 공동상속주택을 양도하는 때에는 같은 법 시행령 제167조의3제2항제2호에 따라 상속지분이 가장 큰 상속인의 소유로 하여 주택 수를 계산하되, 상속지분이 가장 큰 자가 2인 이상인 경우에는 같은 법 시행령 제155조제3항 각 호의 순서에 따른 자가 해당 공동상속주택을 소유한 것으로 보는 것임(기획재정부 재산세제과-290, 2008.2.19.)

▶ **소득령§155③에 따른 공동상속주택 소수지분 양도 시 중과세율 적용배제 여부**

[질의] 「소득세법 시행령」 제155조 제3항에 따른 공동상속주택 소수지분을 양도하는 경우, 다주택자 중과세율 적용이 배제되는지 여부

[회신] 「소득세법 시행령」 제167조의3제2항제2호에 따라 공동상속주택을 소유한 것으로 보지 아니하는 자가 소유한 공동상속주택의 상속지분을 양도하는 경우에는 「소득세법」 제104조제7항에 따른 세율이 적용되지 아니함(기획재정부 재산세제과-1188, 2022.9.22.)

▶ **공동상속주택의 소수지분이 조합원입주권 2개로 변경된 경우 다주택자 종과세 여부**

[질의1] 1세대가 1주택과 공동상속주택의 소수지분을 소유하다가 공동상속주택이 재개발사업으로 2개의 조합원입주권으로 변환되어 1세대 3주택·조합원입주권을 소유하게 된 경우 재개발 사업으로 소유하게 된 “공동상속조합원입주권”의 소수지분 주택수 계산방법을 소득령 §167의3 ②(2)에 따른 “공동상속주택” 소수지분의 주택 수 계산방법으로 적용할 수 있는지 여부

(제1안) 적용할 수 있음

[질의2] [질의1]이 1안이라면, 1세대 3주택·조합원입주권 종과세율 적용대상 판단을 위한 주택 수 계산 시, 주택수에서 제외되는 공동상속주택의 소수지분은 소득령§156의2⑥에 따라 1세대1주택 특례 적용하는 선순위 공동상속조합원입주권 순위에 따라 1채로 한정되는지 여부

(제2안) 한정되지 않음

[회신] 1. 귀 질의의 경우 공동상속조합원입주권의 주택수 계산은 「소득세법 시행령」 제167조의4제4항에 따라 동 시행령 제167조의3제2항제2호를 준용함

2. 1주택과 2공동상속조합원입주권 소수지분을 보유한 1세대가 1주택을 양도하는 경우 「소득세법」 제104조제7항에 따른 종과세율을 적용하지 않음(기획재정부 재산세제과-1407, 2022.11.9.)

▶ **동일세대원에게 상속받은 공동상속주택의 소수지분 종과세율 적용여부**

[질의] 동일세대 세대원에게 상속받은 공동상속주택의 소수지분을 양도하는 경우, 다주택자 종과세율이 배제되는지 여부

(제1안) 다주택자 종과세율 적용이 배제됨(기획재정부 재산세제과-1035, 2023.9.4.)

3) 부동산매매업자가 보유하는 재고자산인 주택은 주택수의 계산에 있어서 이를 포함한다 (소득령 §167의3②3.).

**나. 임대기간의 계산 (소득령 §167의3③)**

임대기간의 계산은 「조세특례제한법 시행령」 제97조의 규정을 준용한다. 이 경우 사업자등록 등을 하고 임대주택으로 등록하여 임대하는 날부터 임대를 개시한 것으로 본다.

**\* 임대기간의 계산 (조특령 §97⑤)**

- ① 주택임대기간의 기산일은 주택의 임대를 개시한 날로 할 것
- ② 상속인이 상속으로 인하여 피상속인의 임대주택을 취득하여 임대하는 경우에는 피상속인의 주택임대기간을 상속인의 주택임대기간에 합산할 것
- ③ 5호 미만의 주택을 임대한 기간은 주택임대기간으로 보지 아니할 것
- ④ 위 ①, ②를 적용함에 있어 기존 임차인의 퇴거일부터 다음 임차인의 입주일까지의 기간으로서 3월 이내의 기간은 주택임대기간에 산입할 것

### 3. 양도소득세 중과제외 주택

#### 가. 1세대 3주택 이상 중과에서 제외되는 주택 (소득령 §167의3)

1세대 3주택 이상이란 국내에 주택을 3개 이상 소유하고 있는 1세대가 소유한 주택으로서 아래의 중과제외 주택에 해당하지 아니하는 주택으로, 조정대상지역 내 주택을 양도하는 경우에는 기본세율+20%p(21.6.1.부터 기본세율+30%p)의 세율\*을 적용하고 장기보유특별공제를 배제한다.

\* (투기) 지정지역에 소재하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택을 2017.8.3.부터 2018.3.31.까지 양도하는 경우에는 기본세율에 10%p를 가산한 중과세율을 적용한다.

##### 1) 주택 수에 산입하지 않는 주택

가) 양도 당시 기준시가 3억원 이하 주택(소득령 §167의3②1.)

수도권·광역시·특별자치시(세종시) 외의 지역의 양도 당시 기준시가 3억원 이하 주택(광역시의 군지역, 경기도 및 특별자치시 읍·면 지역에 소재한 양도 당시 기준시가 3억 이하인 주택 포함)은 중과세율 판정 시 주택 수에 산입하지 아니한다.

사례

- ▶ **1세대 3주택 이상 보유자가 조정대상지역에 있는 주택을 양도하는 경우 중과세율 여부**  
1세대 3주택 이상 보유자가 조정대상지역에 있는 주택을 양도하는 경우 해당 양도주택이 「소득세법 시행령」 제167조의3에서 규정한 하주택에 해당되지 아니하는 한 「소득세법」 제55조제1항에 따른 세율에 100분의 20을 더한 세율을 적용하는 것임. 이 경우 해당 주택은 「소득세법」 제95조제2항에 따라 장기보유특별공제도 적용되지 않음(기획재정부 재산세제과-326, 2020.4.8.)
- ▶ **구 「소득세법 시행령」 제167조의3에 따라 1세대 3주택 이상 소유 여부 판단**  
구 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제1호에 해당하는 주택(수도권 및 광역시, 특별자치시 외의 지역에 소재하는 주택으로서 기준시가의 합계액이 해당 주택 또는 그 밖의 주택 양도 당시 3억원을 초과하지 아니하는 주택)만을 주택 수 산정에서 제외하여야 함(서울행정법원2020구단70420, 2021.11.3.)

나) 소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택(소득령 §167의3②12.)

소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택으로서 다음의 요건을 모두 갖춘 주택은 중과세율 판정 시 주택 수에 산입하지 아니한다.

- ① '24.1.10.부터 '25.12.31.까지 취득한 소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택

② 「주택법」에 따른 사업주체\* 또는 「건축물의 분양에 관한 법률」에 따른 분양사업자가 양도하는 주택

\* 「주택법」에 따른 사업주체 및 「건축물의 분양에 관한 법률」에 따른 분양사업자로부터 주택의 공사대금으로 해당 주택을 받은 시공사 포함

③ 양수자가 최초로 매매계약을 체결하고 매매계약 체결 전 입주사실이 없는 주택

④ 다음의 소형 신축주택 및 준공 후 미분양주택일 것

· 소형 신축주택	· 준공 후 미분양주택
1) 면적 : 전용면적 60m <sup>2</sup> 이하 2) 취득가액 : 수도권 6억원, 비수도권 3억원 이하 3) 준공시점 : '24.1.10.~'25.12.31. 4) 주택 유형 : 아파트 제외	1) 면적 : 전용면적 85m <sup>2</sup> 이하 2) 취득가액 : 6억원 이하 3) 주택 소재지 : 비수도권 4) 공급요건 : 입주자모집공고에 따른 계약일까지 분양계약이 체결되지 않아 선착순의 방법으로 공급하는 주택 5) 미분양주택 확인 요건 : 주택 매매계약서에 지방자치단체의 미분양확인 날인을 받은 주택

## 2) 장기임대주택 (소득령 §167의3①2.)

「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록\*을 하고 임대하는 아래 장기임대주택의 유형 ①~⑦에 해당하는 주택은 중과세율 적용에서 제외한다.

\* 2003년 10월 29일(기존사업자기준일) 현재 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록을 하였으나 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록을 하지 아니한 거주자가 2004년 6월 30일까지 같은 조 같은 항의 규정에 따른 사업자등록을 한 때에는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록일에 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록을 한 것으로 본다.

다만, '18.9.14. 이후 1주택 이상을 보유한 1세대가 조정대상지역내 주택을 신규취득하여 장기임대 주택(건설임대주택 또는 매입임대주택 중 공공지원민간임대주택은 제외)으로 등록한 경우는 중과세율을 적용하되, 조정대상지역 공고 이전에 매매계약(분양권 및 조합원 입주권 매매계약 포함)을 체결하고 계약금을 지급한 경우에는 중과를 제외하도록 개정하였다.

그리고 소득령 제167조의3, 제167조의4, 제167조의10 및 제167조의11을 적용할 때 가목 및 다목부터 마목까지의 규정에 해당하는 장기임대주택(법률 제17482호 민간임대주택에 관한 특별법 일부개정법률 부칙 제5조제1항이 적용되는 주택으로 한정한다)으로서 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 임대무기기간이 종료한 날 등록이 말소(자동말소)되는 경우에는 임대무기기간이 종료한 날 해당 목에서 정한 임대기간요건을 갖춘 것으로 본다.

가) 장기임대주택의 유형(다음 나) 표 참고)

<p>① 민간매입임대주택 (가목)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 1호 이상·5년 이상 임대한 주택</li> <li>• 임대개시일 당시 기준시가 6억원(수도권 밖 3억원) 이하</li> <li>• 2003.10.30. 이후 사업자등록 등을 하여 임대하는 주택</li> <li>• 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5% 초과하지 않는 주택</li> <li>• 2018.3.31.까지 사업자등록등을 한 주택</li> </ul>
<p>② 기존매입임대주택 (나목)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2호 이상·5년 이상 임대한 국민주택(주택법 제2조제6호) 취득당시 기준시가 3억원 이하</li> <li>• 2003.10.29. 이전에 사업자등록 및 임대주택으로 등록하여 임대</li> </ul>
<p>③ 건설임대주택 (다목)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2호 이상·5년 이상 임대(분양전환 : 임대사업자에게 매각하는 경우 포함)한 주택</li> <li>• 대지면적이 298㎡ 이하, 주택의 연면적이 149㎡ 이하</li> <li>• 임대개시일 당시 6억원 이하</li> <li>• 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5% 초과하지 않는 주택</li> <li>• 2018.3.31.까지 사업자등록등을 한 주택</li> </ul>
<p>④ 미분양매입임대주택 (라목)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2008.6.11. 현재 미분양주택을 2008.6.11.~2009.6.30.까지 최초로 분양계약을 체결하고 계약금을 납부한 주택</li> <li>• 대지면적이 298㎡ 이하, 주택의 연면적이 149㎡ 이하</li> <li>• 취득당시 기준시가 3억원 이하</li> <li>• 수도권 밖에 소재할 것</li> <li>• 같은 시·군에 5호 이상(매입임대주택·기존임대주택 합산하여 5호 이상), 5년 이상 임대</li> <li>• 아래 어느 하나에 해당하는 주택은 제외             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 2020.7.11. 이후 임대사업자 등록 신청을 한 장기민간매입임대주택 중 아파트를 임대하는 민간매입임대주택 또는 단기민간임대주택</li> <li>- 종전에 임대사업자 등록 신청을 한 단기민간임대주택을 2020.7.11. 이후 장기일반민간 임대주택등으로 변경신고한 주택</li> </ul> </li> </ul>
<p>⑤ 장기일반민간임대 주택등(매입임대) (마목)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 10년 이상 임대한 주택</li> <li>• 임대개시일 당시 기준시가 6억원(수도권 밖 3억원) 이하</li> <li>• 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5% 초과하지 않는 주택</li> <li>• 아래 어느 하나에 해당하는 주택은 제외             <ul style="list-style-type: none"> <li>- '20.7.11. 이후 임대사업자 등록 신청을 한 장기민간매입임대주택 중 아파트를 임대하는 민간매입임대주택 또는 단기민간임대주택</li> <li>- 종전에 임대사업자 등록 신청을 한 단기민간임대주택을 '20.7.11. 이후 장기일반민간 임대주택등으로 변경신고한 주택</li> </ul> </li> </ul>

<p>⑥ 장기일반민간임대주택등(건설임대) (바목)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2호 이상·10년 이상 임대하거나 분양전환(임대사업자에게 매각하는 경우 포함)한 주택</li> <li>• 대지면적이 298㎡ 이하, 주택의 연면적이 149㎡ 이하</li> <li>• 임대개시일 당시 6억원 이하</li> <li>• 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5% 초과하지 않는 주택</li> <li>• 종전에 임대사업자 등록 신청을 한 단기민간임대주택을 '20.7.11. 이후 장기일반민간임대주택 등으로 변경신고한 주택은 제외</li> </ul>
<p>⑦ 민특법 개정에 따른 폐지유형으로서 자진말소하는 주택 (사목)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ①, ③, ④, ⑤에 해당하는 장기임대주택이 민간임대주택법§6①11.에 따라 임대사업자의 임대의무기간 내 등록말소 신청으로 등록이 말소된 경우(같은 법 제43조에 따라 임대의무기간의 1/2이상을 임대한 경우 한정)로서 등록말소 후 1년 이내 양도하는 주택</li> <li>* 임대기간 요건 외 다른 요건은 갖추어야 함</li> </ul>

- ①·② 민간매입임대주택 : 임대사업자가 매매 등으로 취득하여 임대하는 민간임대주택(민간임대주택에 관한 특별법 제2조제3호)
- ③ 임대 목적으로 건설하여 임대하는 주택·사업계획승인을 받아 건설한 주택 중 사용검사 때까지 미분양되어 임대하는 주택
- ④ 민간매입임대주택(미분양주택「주택법」 제54조에 따른 사업주체가 같은 조에 따라 공급하는 주택으로서 입주자모집 공고에 따른 입주자의 계약일이 지난 주택단지에서 '08.6.10.까지 분양계약이 체결되지 아니하여 선착순의 방법으로 공급하는 주택)
- ⑤·⑥ '20.8.18. 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제3호에 따른 민간매입임대주택 중 같은 조 4호에 따른 공공지원민간 임대주택 또는 5호에 따른 장기일반민간임대주택
- ①·③·⑤·⑥ 임대료의 증가율이 5% 초과하지 않는 경우 : 임대료등의 증액청구는 임대차계약의 체결 또는 약정한 임대료등의 증액이 있을 후 1년 이내에는 하지 못하고, 임대사업자가 임대료등의 증액을 청구하면서 임대보증금과 월임대료를 상호 간에 전환하는 경우에는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제44조제4항의 전환 규정을 준용(임대료 5% 증액 제한 ⇨ '20.2.11. 이후 임대차 계약 체결·갱신하는 분부터 적용, 임대료 전환비율 ⇨ '20.2.11. 이후 전환하는 분부터 적용)
- ⑤·⑥ '20.8.18. 이후부터 등록을 신청하는 민간임대주택부터 8년에서 10년으로 연장
- ④,⑤,⑥에서 '20.7.11. 이후 임대사업자 등록 신청을 한 장기민간매입임대주택 중 아파트를 임대하는 민간매입 임대주택 또는 단기민간임대주택, 종전에 임대사업자 등록 신청을 한 단기민간임대주택을 '20.7.11. 이후 장기일반 민간 임대주택 등으로 변경신고한 주택은 제외됨

나) 장기임대주택 (소득세법 시행령 §167의3①2.) 요약

구분	요건	'04.1.1.이후	'05.5.31.이후	'08.7.24.이후	'08.10.7.이후	'10.9.20.이후	'11.3.31.이후	'11.10.14.이후	'13.2.15.이후	'20.8.18.이후					
① 매입주택	임대의무호수	같은 시(특별시, 광역시 포함), 군에 5호 이상			서울시	5호 이상	3호 이상	1호 이상		전국					
	규모	국민주택				국민주택	대지면적 298㎡ 이하 주택면적 149㎡ 이하	대지면적 298㎡ 이하 주택면적 149㎡ 이하	면적기준 폐지						
	임대임대기간	10년 이상				10년 이상	5년 이상	5년 이상							
	기준시가	임대주택 또는 일반주택 양도당시 3억원 이하	임대주택 또는 일반주택 취득당시 3억원 이하		임대주택 또는 일반주택 취득당시 3억원 이하	수도	임대주택 또는 일반주택 취득당시 6억원 이하	임대개시일 당시 6억원 이하 (수도권 밖은 3억원 이하) · 임대보증금 또는 임대료 증가율 5% 단 2018.3.31.까지 사업자등록등을 한 주택							
	수도권밖	같은 시(특별시, 광역시 포함), 군에 5호 이상		1호 이상							경기도	같은 시(광역시 포함), 군에서 3호 이상 국민주택	면적기준 폐지		
	규모	국민주택		대지면적 298㎡ 이하, 주택면적 149㎡ 이하		7년 이상									
	임대임대기간	10년 이상		7년 이상		5년 이상									
	기준시가	임대주택 또는 일반주택 양도당시 3억원 이하	임대주택 또는 일반주택 취득당시 3억원 이하												
	② 기초임대주택	임대의무호수	소재지 불문 2호 이상												
		규모	국민주택												
임대임대기간		5년 이상													
기준시가		임대주택 또는 일반주택 양도당시 3억원 이하	임대주택 또는 일반주택 취득당시 3억원 이하				임대주택 취득당시 3억원 이하								
③ 건설택주	임대의무호수	소재지 불문 5호 이상	소재지 불문 2호 이상												
	규모	국민주택	대지면적 298㎡ 이하, 주택면적 149㎡ 이하												
	임대임대기간	5년이상 임대 또는 임대주택법에 의하여 분양한 주택	5년 이상 임대 또는 임대주택법에 의하여 분양전환(임대사업자에게 매각하는 경우 포함)하는 주택 (2005.5.31. 이후 사용승인 또는 사용검사를 받은 주택부터 적용)												
	기준시가	불문	임대주택 또는 일반주택 양도당시 6억원 이하	임대주택 또는 일반주택 취득당시 6억원 이하				임대개시일 당시 6억원 이하							
	기타								임대보증금 또는 임대료 증가율 5% 2018.3.31. 까지 등록된 주택						
④ 미분양주택	대상	2008년 6월 11일 현재 미분양주택													
	취득기간	2008년 6월 11일부터 2009년 6월 30일까지 최초로 분양계약을 체결하고 계약금 납부													
	임대의무호수	같은 시·군에 5호 이상(또는 매입임대주택·기초임대주택과 합산하여 5호 이상)													
	규모	대지면적 298㎡ 이하, 주택면적 149㎡ 이하													
	임대임대기간	5년 이상													
	기준시가	취득당시 3억원 이하													
⑤ 장기일반민간임대주택 등	소재지	수도권 밖에 소재													
	임대임대기간	8년 이상													
⑥ 장기일반민간임대주택 등	기준시가 등	임대개시일 당시 6억원 이하, 임대보증금 또는 임대료 증가율 5%													
	규모	대지면적 298㎡ 이하, 주택면적 149㎡ 이하													
⑦ 장기일반민간임대주택 등	임대임대기간	8년 이상													
	기준시가 등	임대개시일 당시 6억원 이하, 임대보증금 또는 임대료 증가율 5%													

## ◇ 표 관련 해설

- 일반주택 : 장기임대주택 등 외에 소유하고 있는 1개의 일반주택  
[소득령 §167의3①10., §167의4③4., §167의10①10.]
- 주택면적 149㎡ 이하 : 「소득세법 시행령」 제154조제3항(겸용주택) 본문에 따라 주택으로 보는 부분과 주거전용으로 사용되는 지하실 부분의 면적을 포함하고, 공동주택의 경우에는 전용면적을 말한다.
- 미분양매입임대주택의 주택수 계산 : 미분양매입임대주택이 같은 시·군에서 5호 이상일 것[매입임대주택(2003.10.30. 이후 사업자등록 등을 한 것)이 5호 이상이거나 기존임대 주택(2003.10.29. 이전에 사업자등록 등을 한 것)이 2호 이상인 경우에는 매입임대주택 또는 기존임대주택과 미분양매입임대주택을 합산하여 5호 이상일 것(이 경우 기존임대 주택과 합산하는 경우에는 그 미분양매입임대주택이 같은 시·군에 있는 경우에 한정한다)]
- ①,③,⑤,⑥에 해당하는 임대주택의 임대료 상한 규정은 '19.2.12. 이후 주택 임대 차계약을 갱신하거나 새로 체결하는 분부터 적용한다.
- ①,③,⑤,⑥의 임대료 상한 규정은 '20.2.11. 「소득세법시행령」이 개정되어 임대료 상한 규정에 연 5%에서 연 기준이 삭제되어 개정된 「민간임대주택에 관한 특별법」을 준용하고 있음
  - '20.2.11. 이후 임대료 등의 증액 청구는 임대차계약의 체결 또는 약정한 임대료 등의 증액이 있는 후 1년 이내에는 하지 못하고, 임대사업자가 임대료 등의 증액을 청구하면서 임대보증금과 월임대료를 상호 간에 전환하는 경우에는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제44조제4항의 전환 규정을 준용 (임대료 5% 증액 제한 ⇨ 영 시행일 이후 주택 임대차 계약을 체결·갱신하는 분부터 적용, 임대료 전환 비율 ⇨ 영 시행일 이후 전환하는 분부터 적용)
- '20.7.10. 「민간임대주택에 관한 특별법」의 단기임대(4년) 및 장기일반매입임대(8년) 유형 중 아파트가 폐지됨에 따라, ④,⑤,⑥에서 '20.7.11. 이후 임대사업자 등록 신청을 한 장기민간매입임대주택 중 아파트를 임대하는 민간매입임대주택 또는 단기민간임대주택, 종전에 임대사업자 등록 신청을 한 단기민간임대주택을 '20.7.11. 이후 장기일반민간 임대주택등으로 변경신고한 주택은 종과세율 적용됨
- ①,③,④,⑤에 해당하는 장기임대주택이 민간임대주택법 §6①11.에 따라 임대사업자의 임대의무기간 내 등록말소 신청으로 등록이 말소된 경우(임대의무기간의 1/2 이상을 임대한 경우 한정)로서 등록말소 후 1년 이내 양도하는 주택도 종과적용에서 제외함
  - \* 임대기간 요건 외 다른 요건은 갖추어야 함



### 장기임대주택 요건 (다주택 종과)

#### ▶ 소득령 제167조의3제1항다목의 장기임대주택의 임대료 등 증액 상한 기준

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호다목(이하 “해당 조문”)의 장기임대주택(이하 “쟁점 주택”)의 임대보증금 또는 임대료 상한 규정의 기준이 되는 최초의 계약(갱신 포함)은 「소득세법 시행령 (2019.2.12. 대통령령 제29523호)」 시행일 이후 최초로 체결한 표준임대차계약임

한편, 쟁점 주택이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 의하여 임대등록이 말소된 후 별도 세대원이 상속한 경우로서 당해 별도 세대원이 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 각목 외 본문에 따른 사업자등록 등을 하지 않은 경우에는 해당 조문이 적용되지 아니함(서면-2021-법규재산-3399, 2022.11.23.)

▶ **장기임대주택이 양도일 현재 공실인 경우 종과세율 적용배제 가능 여부**

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호의 장기임대주택이 임대기간 요건을 충족한 이후 양도하는 경우로서 잔금청산일 현재 잠시 공실이더라도 임대 이외의 목적으로 사용한 것이 아닌 경우 종과세율 적용 배제함(사전-2021-법령해석재산-0699, 2021.7.8.)

▶ **단기임대주택으로서 소득령§167의3①(2)가목에 해당하려면 2018.3.31.까지 사업자등록 등을 하여야 함**

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 가목 및 다목부터 마목까지의 규정에 따른 장기임대주택(법률 제17482호 민간임대주택에 관한 특별법 일부개정법을 부칙 제5조제1항이 적용되는 주택으로 한정한다)으로서 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제1항제11호에 따라 임대사업자의 임대의무기간 내 등록 말소 신청(같은 법 제43조에 따라 임대의무기간의 2분의 1 이상을 임대한 경우로 한정)으로 등록이 말소된 이후 1년 이내 양도하는 주택(임대기간요건 외에 해당 목의 다른 요건은 갖추어야 함)은 양도소득세가 종과배제 되는 것임

이 경우, 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목은 2018년 3월 31일까지 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록을 한 주택에 한정하는 것임(사전-2022-법규재산-0455, 2022.5.31.)

▶ **매입임대주택을 장기일반민간임대주택으로 등록 변경 시 종과세율 적용방법**

「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록을 하고 임대주택으로 등록하여 임대하는 날(이하 “임대개시일”)부터 5년 종료 전에 준공공 임대주택으로 변경 신고한 경우로서, 임대개시일부터 5년 이상 임대한 후 양도하는 경우, 해당 임대주택은 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목을 적용받는 것임(사전-2020-법령해석재산-0966, 2020.12.21.)

▶ **임대의무기간을 경과하여 임대한 장기임대주택을 임대등록 말소 후 양도하는 경우 종과배제 여부**

2018.3.31. 이전에 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록을 한 민간매입임대주택을 같은 법 제43조의 임대의무기간이 지난 후 같은 법 제6조제1항제3호에 따라 등록 말소를 신청하여 해당 임대주택 양도일 현재 임대사업자 등록이 말소된 상태인 경우, 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목의 요건을 충족하는 경우에는 종과세율 적용이 배제되는 장기임대주택에 해당하는 것임(서면-2022-법규재산-3076, 2023.10.31.)

▶ **신축된 공동주택의 공동주택가격이 공시되기 전 기준시가**

「소득세법」 제99조제1항제1호라목에 따른 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 의한 공동주택가격이 없는 경우에는 납세지 관할세무서장이 인근 유사주택의 공동주택가격을 고려하여 「소득세법 시행령」 제164조제11항의 규정에서 정하는 방법에 따라 평가한 가액으로 하는 것임(서면-2017-법령해석재산-3499, 2018.7.30.)



## '18.9.14. 전·후 장기임대주택 취득

### ▶ 2주택자가 배우자로부터 증여받은 분양권을 장기일반민간임대주택으로 등록하여 양도할 경우 1세대 3주택 중과대상에 해당되는지 여부

2주택자인 신청인은 배우자가 “2018.9.13. 이전”에 취득한 분양권을 “2018.9.14. 이후”에 배우자로부터 증여받아 준공된 후 장기일반민간임대주택으로 등록하여 이를 양도할 경우, 해당 장기일반민간임대주택의 취득일은 신청인의 배우자가 분양권을 취득한 날(‘18.9.13. 이전)에 해당함(서면-2019-법령해석재산-0832, 2020.5.19.)

### ▶ 2018.9.13. 이전에 건축허가를 받아 신축한 장기일반민간임대주택의 종과세율 적용 여부

2018.9.13. 이전에 주택을 신축하는 건축허가를 받아 착공신고를 하고, 2018.9.14. 이후에 사용 승인 등에 의해 주택을 취득한 경우에는 「소득세법 시행령」(2018.10.23. 대통령령 제29242호로 개정된 것) 부칙 제4조제2항 각 호의 어느 하나에 해당하지 아니하는 것임(서면-2020-법령해석재산-2883, 2020.12.28.)

### ▶ 2018.9.14. 이후에 상가건물을 주택으로 용도변경하여 장기일반민간임대주택으로 등록하는 경우 종과세율 적용 여부

국내에 1주택 이상을 보유한 상태에서 2018.9.13. 이전에 취득하여 보유중인 조정대상지역에 있는 상가건물 중 일부층을 2018.9.14. 이후에 주택으로 용도변경하여 장기일반민간임대주택으로 등록하는 경우, 용도변경한 해당 주택은 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호마목1)에 따라 중과대상에 해당하는 것임(서면-2019-법령해석재산-4139, 2020.12.30.)

### ▶ '18.9.13. 이전 오피스텔 분양권을 취득하여 양도하는 경우 종과세율 적용 여부

국내에 1주택 이상을 보유한 세대가 '18.9.13. 이전 취득한 오피스텔 분양권에 따라 '18.9.14. 이후 조정대상지역 내 해당 오피스텔을 취득하고 「민간임대주택에 관한 특별법」에 따른 장기일반민간임대주택으로 등록한 경우로서, 해당 장기일반민간임대주택을 2022.10.19. 이후 양도하는 경우에는, 「소득세법 시행령」(2018.10.23. 대통령령 제29242호로 개정된 것) 부칙 제4조제2항을 적용받을 수 없음(서면-2022-법규재산-1469, 2022.12.21.)



## 장기임대주택이 자동말소된 경우 종과배제 여부

### ▶ 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 의해 임대사업자등록이 자동말소된 주택 양도 시 세율 및 장기보유특별공제 적용 방법 등

1세대 2주택자가 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 의해 임대사업자등록이 자동 말소된 주택 양도 시 「소득세법」 제55조제1항에 따른 세율과 「소득세법」 제95조제2항의 표1이 적용될 수 있음(사전-2021-법규재산-1861, 2022.1.28.)

### ▶ 비거주자가 임대등록이 자동말소된 임대주택 양도시 종과배제 적용 여부

비거주자가 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 임대등록이 자동말소된 후에 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목의 요건을 갖춘 장기임대주택을 양도하는 경우에는 「소득세법」

제104조제7항제3호에 따른 세율이 적용되지 않는 것이며, 「소득세법」 제95조제1항에 따른 양도소득금액을 계산함에 있어 장기보유특별공제액은 같은 조 제2항 표1에 따른 보유기간별 공제율을 적용하여 계산하는 것임(사전-2021-법령해석재산-0842, 2021.8.2.)

▶ **장기임대주택이 자동말소된 후 5년 경과 후 거주주택을 양도하는 경우 종과 배제 여부 등**

일반주택(A)과 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목 및 다목부터 마목까지의 요건을 충족한 장기임대주택(B)을 소유한 1세대가 장기임대주택(B)이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 따라 말소된 뒤 5년 후에 일반주택(A)을 양도하는 경우에는 당해 일반주택(A)은 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제10호에 따른 종과제외주택에 해당하며, 「소득세법」 제95조제2항에 따른 장기보유 특별공제 대상임

또한, 일반주택(A)을 과세로 양도한 후 장기임대주택(B)을 양도하는 경우 전체 보유기간의 양도소득 금액분에 대하여 「소득세법 시행령」 제154조제1항이 적용됨(서면-2022-법규재산-1999, 2023.2.1.)

▶ **임대등록이 자동말소된 장기임대주택의 일부지분을 동일세대원에게 증여받아 양도하는 경우 양도세 종과배제 여부**

임대등록이 자동말소된 장기임대주택의 일부지분을 동일세대원에게 증여받아 양도하는 경우 양도세 종과배제 가능함(서면-2021-법규재산-4283, 2022.12.28.)

▶ **소득령 제167조의3제1항다목의 장기임대주택의 임대료 등 증액 상한 기준**

장기임대주택이 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제5항에 의하여 임대등록이 말소된 후 별도 세대원이 상속한 경우로서 당해 별도 세대원이 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 각목 외 본문에 따른 사업자등록 등을 하지 않은 경우에는 해당 조문이 적용되지 아니하는 것임(서면-2021-법규재산-3399, 2022.11.23.)

▶ **'20.7.11. 이후 동일세대원에게 증여(포괄승계)하고 자동말소된 후 거주주택 양도 시 종과배제**

[질의2] 민간임대주택법§6⑥에 따라 임대등록이 자동말소된 장기임대주택을 동일세대원에게 증여한 경우 양도세 종과배제 적용 여부

(제1안) 종과배제 적용 가능

(제2안) 종과배제 적용 불가능

[회신2] 제1안이 타당함(기획재정부 재산세제과-1591, 2022.12.27.)

▶ **단기임대주택이 자동말소되어 장기일반임대주택으로 재등록 후 임대기간 미충족 상태에서 양도 시, 종과배제 여부**

[질의] 단기민간임대주택의 임대무기간 외 나머지 요건을 충족한 상태로 자동말소된 뒤, 2020.8.18. 이후 장기일반민간임대주택으로 재등록하여 임대기간을 미충족한 상태로 양도 시 소득령§167의3 ①(2) 각 목 외 부분 단서에 따라 종과배제하는지 여부

(제1안) 종과배제 적용 가능

(제2안) 종과배제 적용 불가

[회신] 제1안이 타당함(기획재정부 재산세제과-861, 2022.8.1.)

▶ **장기임대주택 자동말소 후 임대요건 등을 계속 준수해야 종과배제 가능한지 여부**

민간임대주택법에 따라 임대무기기간이 종료한 날 등록이 자동말소된 장기임대주택이 자동말소된 이후 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호의 요건을 준수하지 않더라도 해당 임대주택을 양도하는 경우 종과세율 배제 가능(서면-2022-법규재산-0208, 2022.3.30.)



**장기임대주택이 자진말소된 경우 종과배제 여부**

▶ **단기민간임대주택으로서 소득령§167의3①(2)가목에 해당하려면 2018.03.31.까지 사업자등록 등을 하여야 함**

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 가목 및 다목부터 마목까지의 규정에 따른 장기임대주택(법률 제17482호 민간임대주택에 관한 특별법 일부개정법률 부칙 제5조제1항이 적용되는 주택으로 한정한다)으로서 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제1항제11호에 따라 임대사업자의 임대무기기간 내 등록 말소 신청(같은 법 제43조에 따라 임대무기기간의 2분의 1 이상을 임대한 경우로 한정)으로 등록이 말소된 이후 1년 이내 양도하는 주택(임대기간요건 외에 해당 목의 다른 요건은 갖추어야 함)은 양도소득세가 종과배제 되는 것임.

이 경우, 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 가목은 2018년 3월 31일까지 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록을 한 주택에 한정함(사전-2022-법규재산-0455, 2022.5.31.)

▶ **장기임대주택을 자진말소 신청한 날 양도한 경우로서 주택이 양도된 후 등록말소가 된 경우, 소득령 §167의3①(2)사목 해당 여부**

임대주택(A)에 대하여 「민간임대주택에 관한 특별법」 제6조제1항제11호에 따라 임대사업자의 임대무기기간 내 등록말소 신청을 하였으나 임대주택(A)이 양도된 후에 해당 등록 말소 신청에 기한 등록이 말소된 경우는 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호사목에 해당하지 않는 것임(서면-2021-법규재산-6894, 2023.2.14.)

▶ **조정대상지역 내 1세대 2주택자가 임대주택 양도시 적용 세율**

2018년 3월 31일까지 「소득세법」 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록을 하지 않은 임대주택의 경우 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 가목에 따른 장기임대주택에 해당하지 않으므로 이 경우 양도하는 임대주택은 「주택법」 제63조의2 제1항제1호에 따른 조정대상지역에 있는 주택으로서 1세대 2주택에 해당하는 주택으로 「소득세법」 제104조제7항제1호에 따른 세율이 적용되는 것임(사전-2022-법규재산-0170, 2022.2.25.)

▶ **임대사업자가 임대무기기간 중 포괄 양수 후 자진말소한 임대주택의 임대무기기간의 1/2 임대한 시점을 산정하기 위한 기산일**

임대사업자가 포괄 양수받은 임대주택의 임대등록을 「민간임대주택에 관한 특별법」 제43조에 따른 임대무기기간 내 자진말소한 경우 「소득세법 시행령」 제155조제22항제2호(라목), 같은 영 제155조 제23항제1호 및 제167조의3제1항제2호사목의 적용요건 중 임대무기기간의 2분의 1 이상 임대한 시점을

산정하기 위한 기산일은 전 임대사업자의 임대사업자 등록일(임대사업자 등록 이후 임대가 개시되는 주택은 임대차계약서상의 실제 임대개시일)부터 기산하는 것임(서면-2020-법규재산-5310, 2022.8.10.)

▶ **포괄 양수받은 임대주택을 양도하는 경우 임대기간 합산 가능 여부**

임대사업자가 포괄 양수받은 임대주택을 임대의무기간 내 자진 말소 후 양도한 경우, 양도소득세 종과배제 요건 중 임대의무기간의 1/2 이상 임대 요건 판단 시 전 소유자의 임대기간을 합산함(기준-2021-법무재산-0225, 2022.2.15.)

**3) 양도소득세가 감면되는 임대주택 (소득령 §167의3①3.)**

「조세특례제한법」 제97조·제97조의2 및 제98조에 따라 양도소득세가 감면되는 임대주택으로서 5년 이상 임대한 국민주택(감면대상 장기임대주택)

\* 감면대상 장기임대주택의 요건은 제4편 제2장 내용 참고



**사례**

▶ **장기임대주택 양도시 다주택 종과세율 적용제외 여부 및 조특법§97의3 및 §97의4 적용 여부**

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호의 장기임대주택의 임대보증금 또는 임대료 증액제한 규정의 기준이 되는 최초의 계약은 같은 영(2019.2.12. 대통령령 제29523호로 개정된 것) 시행일 이후 최초로 체결한 표준임대차계약이 되는 것이며, 거주자가 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제3호에 따른 민간매입임대주택으로서 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목에 따른 장기임대주택을 6년 이상 임대한 후 양도하는 경우는 「소득세법」 제104제7항제3호에 따른 세율은 적용되지 않고 「조세특례제한법」 제97조의4에 따른 과세특례도 적용받을 수 있는 것임(사전-2021-법령해석재산-1113, 2021.11.29.)

▶ **일반주택, 조특법 §제99의2 적용주택, 장기임대주택 보유자가 일반주택 양도시 종과세율 적용 여부**

양도하는 주택(A주택)외 나머지 2주택이 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제1호부터 제8의2호에 해당하는 경우 같은 항 제10호가 적용되는 것이며, 「조세특례제한법」 제99조의2 적용대상 주택을 취득 후 5년이 경과하여 양도하는 경우 해당 주택의 취득일부터 5년간 발생한 양도소득금액을 해당 주택의 양도소득세 과세대상 소득금액에서 공제함(서면-2020-부동산-0610, 2020.10.29.)

**4) 장기사원용주택 (소득령 §167의3①4.)**

종업원(사용자의 「국세기본법 시행령」 제1조의2제1항에 따른 특수관계인을 제외)에게 무상으로 제공하는 사용자 소유의 주택으로서 해당 무상제공기간이 10년 이상(의무무상기간)인 주택

## 5) 감면대상 신축주택 등 (소득령 §167의3①5.)

「조세특례제한법」 제77조, 제98조의2, 제98조의3, 제98조의5부터 제98조의8까지 및 제99조, 제99조의2 및 제99조의3에 따라 양도소득세가 감면되는 주택

\* 감면대상 신축주택의 요건은 제4편 제2장 내용 참고

## 6) 문화재주택 (소득령 §167의3①6.)

「소득세법 시행령」 제155조제6항제1호의 규정에 해당하는 문화재주택

☞ 「문화재보호법」 제2조제2항에 따른 지정문화재인 주택 및 같은 법 제53조제1항에 따른 등록문화재인 주택

## 7) 상속주택 (소득령 §167의3①7.)

「소득세법 시행령」 제155조제2항의 규정에 해당하는 상속받은 주택(상속받은 날부터 5년이 경과하지 아니한 경우에 한정한다)

☞ 상속주택의 범위는 제4편 제2장 내용 참조



### 사례

#### ▶ 상속받은지 5년이 경과한 상속주택 외 일반주택 양도시 양도소득세 종과 및 장기보유특별공제 적용 여부

1세대가 「소득세법 시행령(2019.2.12. 대통령령 제29523호로 개정되기 전의 것)」 제155조제2항에 해당하는 상속받은 주택(이하 “상속주택”)을 제외하고 조정대상지역에 있는 주택으로서 1개의 주택(이하 “일반주택”)만을 소유하고 있는 경우 그 상속주택이 상속받은 날부터 5년이 경과하지 않은 경우에는 그 일반주택은 같은 영 제167조의10제1항제10호, 같은 항 제2호 및 같은 영 제167조의3제1항제7호에 따라 「소득세법(2018.12.31. 법률 제16104호로 개정되기 전의 것, 이하 같다)」 제104조제7항제1호의 1세대 2주택에 해당하지 않는 것이나, 그 상속주택이 상속받은 날부터 5년이 경과한 경우에는 그 일반주택은 「소득세법」 제104조제7항제1호의 1세대 2주택에 해당하여 같은 항 각호 외의 부분에 따른 세율이 적용되는 것이며,

이 경우 그 일반주택은 「소득세법」 제104조제7항제1호에 해당하는 주택으로서 같은 법 제95조제2항에 따른 장기보유 특별공제액이 적용되는 자산에서 제외되는 것임(기획재정부 조세법령운영과-922, 2021.10.28.)

#### ▶ 부모로부터 재차 상속받은 공동상속주택을 양도 시 종과세율 적용 여부

부모로부터 주택을 母(3/9)와 그 자녀 3명(각 2/9씩)이 공동상속 받은 후 母가 사망함에 따라 母의 지분을 자녀 중 1명이 단독으로 재상속하여 최대지분자(5/9)가 된 경우로서 해당 최대지분자가 재상속에 의해 최대지분자가 된 날로부터 5년 이내에 보유지분(5/9)을 양도한 경우에는 「소득세법 시행령」 제167조의3 제1항제7호에 따라 양도소득세가 종과되지 않는 것임(사전-2021-법규재산-1681, 2022.10.6.)

▶ **조정대상지역 내 소재한 공동상속주택 양도시 종과세율 적용 여부**

「소득세법 시행령」 제155조제3항 각호의 순서에 의해 공동상속주택의 소유자로 보는 자가 속한 1세대가 당해 공동상속주택을 상속받은 날로부터 5년이 경과한 후 2022년 5월 9일 이전에 양도하는 경우 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항을 적용함에 있어 당해 공동상속주택이 같은 항 제1호에 해당하지 않는 경우에는 같은 조 제2항 제2호에 따라 양도일 현재 해당 세대가 보유한 주택수에 포함되는 것이며, 이 경우 1세대가 제1호부터 제8호까지 및 제8호의2에 해당하는 주택을 제외하고 1개의 주택만을 소유하고 있는 경우에 해당하지 않으므로 양도하는 공동상속주택은 조정대상지역에 있는 주택으로서 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택으로 「소득세법」 제104조제7항제3호에 따른 세율이 적용되는 것임 (사전-2022-법규재산-0426, 2022.8.10.)

8) **저당권의 실행으로 인하여 취득하거나 채권변제를 대신하여 취득한 주택으로서 취득일부터 3년이 경과하지 아니한 주택**

☞ 2006.2.9. 이후 양도하는 분부터 적용함(소득령 §167의3①8)



**사례**

▶ **저당권 실행으로 인하여 취득한 주택으로서 종과배제 해당 여부 등**

1세대가 소유한 3주택 중 1주택을 양도함에 있어 당해 양도하는 주택이 저당권의 실행으로 인하여 취득하거나 채권변제를 대신하여 취득한 주택으로서 취득일부터 3년이 경과하지 아니한 주택에 해당하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제8호의 규정에 의하여 양도소득세 종과세율이 적용되지 아니하는 것이나, 귀 질의의 경우와 같이 양도하는 주택이 금융기관의 근저당권 실행에 따른 법원의 부동산임의경매를 통하여 취득한 주택인 경우에는 해당하지 아니하는 것임(서면인터넷방문상담5팀-1623, 2007.5.22.)

9) **장기어린이집 (소득령 §167의3①8의2)**

1세대의 구성원이 「영유아보육법」 제13조 및 제24조제3항의 규정에 따라 특별자치도지사, 시장·군수 또는 구청장(자치구의 구청장을 말함)의 인가를 받거나 위탁받아 운영하면서 「소득세법」 제168조의 규정에 따른 고유번호를 부여받은 후 5년 이상(인가·위탁 운영기간 합산) 어린이집\*으로 사용하고, 사용하지 아니하게 된 날부터 6월이 경과하지 아니한 주택

☞ '06.1.1. ~ '22.2.14. 기간은 가정어린이집만이 대상이고, '22.2.15. 이후 어린이집(가정어린이집, 국공립, 직장, 협동 어린이집 등 포함)으로 범위 확대함



## 사례

### ▶ 가정어린이집으로 사용 중인 주택을 포함하여 일시적 3주택인 경우 종과 여부

「소득세법」 제104조제1항에 따른 1세대 3주택 이상 종과 여부를 판정할 때 주택수의 계산은 같은 법 시행령 제167조의 3(1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 범위)의 규정에 따르는 것이며, 주택수를 계산할 때 「영유아보육법」에 따른 가정어린이집으로 사용하는 아파트는 「소득세법 시행령」 제167조의3 제1항제8의2호에 따른 의무사용기간(5년) 요건을 충족하기 전이라도 주택으로 보아 주택수를 계산하는 것임(양도, 상속증여세과-472, 2013.8.13.)

### ▶ 가정어린이집으로 사용하지 아니하게 된 날이 언제인지 여부 (소득령§167의3①(8의2))

1세대의 구성원이 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제8의2에 따라 5년 이상 가정어린이집으로 사용하고, 가정어린이집으로 사용하지 아니하게 된 날부터 6개월이 경과하지 아니한 주택을 양도하는 경우 종과세율을 적용배제함에 있어, 가정어린이집으로 사용하지 아니하게 된 날은 그 주택을 실제로 가정어린이집으로 사용하지 않은 날로서, 가정어린이집 폐지신고 접수일, 인-허가 말소일, 구조나 시설 등 철거 현황, 폐지신고 통지서 수리일, 사업자등록 폐업일을 종합적으로 검토하여 판단할 사항임 (서면-2020-법령해석재산-2731, 2021.9.30.)

## 10) 일반주택 (소득령 §167의3①10.)

1세대가 위 1)~9)에 해당하는 주택을 제외하고 1개 주택만을 소유하고 있는 경우의 해당 주택(일반주택)



## 실무

### ▶ 의무임대기간등 충족 전에 일반주택을 먼저 양도하는 경우(소득령 §167의3④)

1세대가 장기임대주택·감면대상장기임대주택·장기사원용주택 또는 장기어린이집(장기임대주택등)의 의무임대기간·의무무상기간 또는 의무사용기간(의무임대기간등)의 요건을 충족하기 전에 일반주택을 양도하는 경우에도 해당 임대주택·사원용주택 또는 어린이집(임대주택등)을 장기임대주택 등으로 보아 종과 제외

### ▶ 종과 제외 적용 후 의무임대기간등 요건을 충족하지 못하는 경우(소득령 §167의3⑤)

소득령 §167의3④의 규정을 적용받은 1세대가 장기임대주택등의 의무임대기간등의 요건을 충족 하지 못하게 되는 사유(장기임대주택 및 감면대상장기임대주택의 임대의무호수를 임대하지 아니한 기간이 6개월을 지난 경우를 포함)가 발생한 날이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 다음 계산식에 따라 계산한 금액을 양도소득세로 신고·납부하여야 한다.

☞ 2013.2.15. 이후 최초로 신고의무 발생 분부터 적용함

- 납부할 양도소득세 = 일반주택 양도 당시 해당 임대주택 등을 장기임대주택등으로 보지 아니할 경우에 납부하였을 세액 - 일반주택 양도 당시 종과배제 특례[위 가)]를 적용받아 납부한 세액

이 경우 아래 의무임대기간 등 산정특례에 해당하는 경우에는 아래 규정에 따른다.

- ① 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 또는 그 밖의 법률에 따라 수용(협의매수 포함)되거나 사망으로 상속되어 해당 의무임대기간 등의 요건을 충족하지 못하게 되거나 임대무호수를 임대하지 아니하게 된 때에는 해당 임대주택 등을 계속 임대·사용하거나 무상으로 사용하는 것으로 본다.
- ② 재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업의 사유가 있는 경우에는 임대무호수를 임대하지 아니한 기간을 계산할 때 해당 주택의 관리처분계획등 인가일 전 6개월부터 준공일 후 6개월까지의 기간은 포함하지 아니한다. [2012.2.2. 이후 최초로 양도하는 자산부터 적용하되, 개정 시행령 시행 당시 (2012.2.2.) 「도시 및 주거환경 정비법」에 따른 준공인가일 부터 6개월(6개월 이내에 등기일이 있는 경우에는 등기일을 말함)이 지나지 아니한 주택재건축 사업 또는 주택재개발사업에 대해서도 적용한다](2012.2.2. 대통령령 제23588호 부칙 §11)
- ③ 「주택법」 제2조에 따른 리모델링 사유가 있는 경우에는 임대무호수를 임대하지 않는 기간을 계산할 때 해당 주택이 같은 법 제15조에 따른 사업계획의 승인일 또는 같은 법 제66조에 따른 리모델링의 허가일 전 6개월부터 준공일 후 6개월까지의 기간은 포함하지 않는다(2020.2.11. 대통령령 제30395호 영 시행일 이후 양도하는 분부터 적용).



## 사례

### ▶ 1세대 다주택자 종과 대상 해당 여부

양도 당시 조정대상지역 소재 주택(A주택)과 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호가목에서 정하는 장기임대주택(B주택) 및 일반 군 지역 소재 주택으로서 A주택 양도 당시 기준시가 3억 이하의 주택(C주택)을 보유한 세대가 A주택을 양도하는 경우, 위 A주택은 「소득세법 시행령」 제167조의10 제1항제10호에 따른 종과제외주택에 해당함(사전-2021-법규재산-1074, 2022.1.27.)

### ▶ 지정지역 주택 양도 시 종과대상 해당 여부 등

「소득세법」(2017.12.19. 법률 제15225호로 개정되기 전의 것)제104조제4항제1호에 따른 1세대3주택 이상에 해당하는 지정지역에 있는 주택과 주택부수토지를 양도하는 경우로서 같은 법 시행령(2018.2.13. 대통령령 제28637호로 개정되기 전의 것)제167조의3제1항제1호에 해당하는 주택과 같은 항 제2호에 해당하는 장기임대주택을 제외하고 1개의 주택(이하 “일반주택”)만을 소유하는 경우에는 같은 항 제10호에 따라 일반주택 양도 시 「소득세법」 제55조제1항에 따른 세율을 적용하는 것임(사전-2018-법령해석재산-0019, 2018.5.1.)

### ▶ 일반주택, 임대주택, 감면주택 보유상태에서 일반주택 양도 시 1세대1주택 특례 및 종과세율 적용 여부

1세대가 A주택, B주택 및 C주택을 보유한 상태에서 A주택을 양도하는 경우로서 C주택이 「조세특례제한법」 제99조의2제1항을 적용받는 주택인 경우에는 같은 조 제2항에 따라 C주택을 소유주택으로 보지 아니하고 A주택과 B주택을 기준으로 「소득세법 시행령」 제155조제1항을 적용함. 또한, A주택이 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 주택인 경우에는 「소득세법」 제104조제7항에 따른 세율을 적용하지 아니함(사전-2021-법령해석재산-0294, 2021.5.4.)

▶ **장기일반민간임대주택의 지분을 세대원간 양도한 경우 임대의무기간 준수 여부**

동일세대원이 공동으로 등록하여 임대 중인 장기임대주택 등에 대해 소득령 §167조의3제4항을 적용받은 1세대가 장기임대주택 등의 의무임대기간 등의 요건을 충족하는지 여부는 1세대를 기준으로 판단함(기준-2020-법령해석재산-0296, 2021.1.27.)

11) 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 해당 지역의 주택을 양도하기 위하여 매매 계약을 체결하고 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 주택 (2018.8.28. 이후에 양도하는 분부터 적용)



**사례**

▶ **주택 양도시 종과세를 적용 배제 주택의 매매계약체결일 기준인 조정대상지역 공고일**

조정대상지역 공고일 이전에 해당지역의 주택을 양도하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급받은 주택은 종과세를 적용대상주택에서 제외하는데, 해당 조정대상지역 공고일은 주택법상 공고일을 의미함(기획재정부 재산세제과-73, 2022.1.11.)

▶ **조정대상지역 공고 전 매매계약을 체결하고 공고일까지 계약금을 분할 수령 시 다주택 종과배제 여부**

조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 해당 지역의 주택을 양도하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 주택은 「소득세법」 제104조제7항 각 호에 따른 주택에 해당하지 않는 것이나, 신청사례가 이에 해당하는지는 해당 지역이 조정대상지역으로 지정되는 공고의 관보게시일과 계약체결일 및 계약금 지급내역 등의 사실관계에 따라 판단할 사항임(사전-2019-법령해석재산-0067, 2019.4.3.)

▶ **분양권 종과배제되는 무주택세대 판정기준일 및 주택 양도차손과 분양권 양도소득 통산 가능 여부**

「소득세법」 제104조제1항제4호 단서의 “1세대가 보유하고 있는 주택이 없는 경우”는 양도 당시를 기준으로 판정하고, 같은 법 시행령 제154조제1항을 적용할 때 취득 당시 「주택법」 제63조의2 제1항제1호에 따른 조정대상지역에 있지 않은 주택의 경우에는 거주기간을 적용받지 아니하는 것임(사전-2019-법령해석재산-0245, 2019.10.1.)

▶ **재건축사업 조합원이 조정대상지역 지정 전 청산금 지급에 관한 계약을 체결하고 계약금 수령 시 청산금 양도소득은 종과 배제됨**

거주자가 「도시 및 주거환경정비법」에 의한 주택재건축사업에 참여하여 당해 조합에 기존주택(그 부수토지를 포함, 이하 같음)을 제공하고 기존주택 소재지에 대한 조정대상지역 공고일 이전에 청산금에 관한 계약을 체결한 후 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 경우로서 청산금에 상당하는 기존주택의 양도시기에 3주택을 보유한 경우에는 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제11호에 해당하는 것임(사전-2022-법규재산-0258, 2022.7.31.)

- 12) 보유기간이 10년(재개발·재건축사업 또는 소규모재건축사업을 시행하는 정비사업 조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지를 제공하고 관리처분 계획등에 따라 취득한 신축주택 및 그 부수토지를 양도하는 경우의 보유기간은 기존건물과 그 부수토지의 취득일 부터 기산한다) 이상인 주택을 2019년 12월 17일부터 2020년 6월 30일까지 양도하는 경우 그 해당 주택 <삭제, '23.2.28.>



## 사례

### ▶ 주택 중과가 배제되는 주택의 장기보유특별공제 적용

1세대 1주택 특례를 적용받아 양도가액 9억원을 초과하는 부분에 대하여 양도소득세가 과세되는 경우로서 해당 일반주택의 보유기간이 10년 이상이고 '19.12.17.부터 '20.6.30.까지 양도하는 경우로서, 1세대의 보유기간 중 거주기간이 2년 이상인 경우 장기보유특별공제율은 소득법§95②의 표2를 적용받을 수 있는 것임(사전-2020-법령해석재산-0583, 2020.10.27.)

### ▶ 주택으로 용도변경 후 보유기간이 10년 미만인 경우 양도소득세 중과 배제 해당 여부

조정대상지역 내 오피스텔을 업무용으로 사용하다가 용도변경하여 주택으로 사용한 이후 양도하는 경우로서 전체 보유기간은 10년 이상이나 주택으로 용도변경한 때부터 양도일까지의 보유기간이 10년 미만인 경우, 해당주택은 양도소득세 중과 대상에 해당하는 것임(사전-2020-법령해석재산-0434, 2020.10.4.)

### ▶ 소득령§167의3①(12) 규정의 보유기간 산정 시 상속주택에 대한 피상속인의 보유기간 통산 여부

[질의] 소득령§167의3①(12)에 따라 상속주택의 보유기간 산정시, 상속개시일 당시 피상속인과 상속인이 동일세대인 경우, 상속개시 전 상속인과 피상속 인이 동일세대로서 보유한 기간과 상속개시 이후 상속인이 보유한 기간을 통산할 수 있는지 여부

(제1안) 보유기간 통산 가능(기획재정부 재산세제과-722, 2021.8.10.)

### ▶ (구)「도정법」상 (구)도시환경정비사업에 의한 신축주택의 중과세율 배제규정 요건인 10년 보유기간 계산방법

「소득세법 시행령」 제167조의10제1항제12호에 따라 재개발사업등으로 기존건물을 제공하고 취득한 신축주택을 양도하는 경우의 보유기간은 기존 건물의 취득일부터 기산하는 것임(기획재정부 재산세제과-1087, 2022.8.31.)

- 12의2) 「소득세법」 제95조제4항에 따른 보유기간이 2년(재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업 등을 시행하는 정비사업조합의 조합원이 해당 조합에 기존 건물과 부수토지를 제공하고 관리처분계획 등에 따라 취득한 신축주택 및 그 부수토지를 양도하는 경우의 보유기간은 기존건물과 그 부수토지의 취득일부터 기산한다) 이상인 주택을 2025년 5월 9일까지 양도하는 그 해당 주택 (2022.5.10. 이후 양도분부터 적용)

- 13) 제155조 또는 「조세특례제한법」에 따라 1세대가 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보거나 1세대 1주택으로 보아 제154조제1항이 적용되는 주택으로서 같은 항의 요건을 모두 충족하는 주택 (2021.2.17. 이후 양도분)



## 사례

### ▶ 장기임대주택 특례와 일시적 2주택 특례 동시 적용 시 고가주택의 종과세율 적용 여부 등

거주자가 「소득세법 시행령」 제155조제20항 각 호의 요건을 충족하는 거주주택(이하 '거주주택')과 장기임대주택을 각각 1개씩 보유한 상태에서 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 신규주택을 취득하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증빙서류에 의하여 확인되고 조정대상지역 내 거주주택을 2021.2.17. 이후 양도하는 경우로서 거주주택 취득일로부터 1년 이상 지난 후 신규주택을 취득하고 신규주택 취득일로부터 3년 이내에 거주주택을 양도하는 경우에는 같은 영 제155조제1항에 따라 1세대1주택으로 보아 같은 영 제154조제1항을 적용하는 것이며, 해당 거주주택이 고가주택에 해당하는 경우에는 같은 영 제160조제1항에 따라 양도차익과 장기보유특별공제액을 산정하는 것으로 같은 영 제154조제1항의 요건을 모두 충족하는 경우에는 같은 영 제167조의3제1항제13호에 따라 종과세율을 적용하지 아니하며 장기보유특별공제도 적용할 수 있는 것임(사전-2021-법령해석재산-1719, 2021.12.22.)

### ▶ 조특법상 특례주택과 일시적 2주택 특례 동시 적용 시 고가주택의 양도소득금액 및 종과세율 적용 여부 등

국내에 1주택을 보유 중인 1세대가 「조세특례제한법」 제98조의3 규정에 해당하는 미분양주택을 취득하여 보유하다 종전주택 취득일로부터 1년 이상 지난 후 대체주택을 취득하고 대체주택 취득일로부터 3년 내 종전주택 재개발로 취득한 신축주택을 양도한 경우 고가주택 양도차익에 대하여 100분의20을 더한 세율을 적용하고, 장기보유 특별공제는 적용하지 않는 것임(사전-2018-법령해석재산-0690, 2019.12.11.)

☞ 2021.2.17. 전 양도한 주택에 대한 해석임

### ▶ 장기임대주택 특례와 일시적 2주택 특례를 동시 적용 시 고가주택의 양도소득금액 및 종과세율 적용 여부 등

장기임대주택 특례와 일시적 2주택 특례를 중첩적용하여 1세대 1주택으로 보되, 고가주택의 경우 양도가액 9억원 초과분에 대한 양도소득은 과세되며, 양도일 현재 3주택 이상인 경우 종과세율이 적용되고, 장기보유특별공제는 적용되지 않음(사전-2019-법령해석재산-0368, 2019.11.01.)

☞ 2021.2.17. 전 양도한 주택에 대한 해석임

### ▶ 「조세특례제한법」 제99조의2에 해당하는 주택을 보유하고, 1세대3주택자가 양도하는 주택이 고가주택에 해당하는 경우 세율 및 장기보유특별공제 적용

「조세특례제한법」 제99조의2에 해당하는 주택(B주택)은 「소득세법」 제89조제1항제3호를 적용할 때 해당 거주자의 소유주택으로 보지 아니하는 것이나, 양도하는 주택(A주택)이 고가주택인 경우에는 「소득세법」 제89조제1항제3호 단서 규정에 의해 1세대 1주택 비과세 규정을 적용 할 수 없으며, 「소득세법」 제104조제7항제3호의 세율을 적용하는 것임(서면-2018-부동산-3457, 2019.2.14.)

☞ 2021.2.17. 전 양도한 주택에 대한 해석임

#### 14) 혼인에 따라 1세대 3주택 이상이 되는 경우(소득령 §167의3⑨)

1주택 이상을 보유하는 자가 1주택 이상을 보유하는 자와 혼인함으로써 혼인날 현재 1세대3주택 이상을 보유하게 되는 경우에 혼인한 날부터 5년 이내에 양도하는 주택은 양도일 현재 양도자의 배우자의 주택 수를 차감하여 주택 수를 계산한다. 다만 혼인날부터 5년 이내에 새로운 주택을 취득한 경우 취득일 이후 양도하는 주택에 대해서는 이를 적용하지 아니한다.



#### 사례

##### ▶ 혼인 후 5년 이내 주택 양도시 종과세율 적용대상 주택수에서 제외하는 배우자의 주택 범위

[질의내용] 1주택을 보유한 자가 1세대 2주택자(父 1주택, 子 1주택 소유)와 혼인으로 합가한 후 혼인한 날로부터 5년 이내 1주택을 보유한 자가 주택을 양도하는 경우 소득령§167의3⑨에 따른 주택수 계산방법

(1안) 배우자세대\* 소유 주택모두 제외(기획재정부 재산세제과-1400, 2023.12.18.)

\*부(父)와 자(子)로 이루어진 1세대

#### 나. 1세대 3주택·입주권 또는 분양권 이상에서 제외되는 주택(소득령 §167의4)

##### 1) 주택 수에 산입하지 않는 주택·입주권 또는 분양권

###### 가) 양도 당시 기준시가 3억원 이하 주택·입주권 또는 분양권(소득령 §167의4②1.)

수도권·광역시·세종특별자치시(광역시에 소속된 군, 경기도 및 특별자치시 읍·면에 해당하는 지역은 제외) 외의 지역의 주택의 기준시가 또는 조합원입주권의 가액<sup>1)</sup> 또는 분양권의 가액<sup>2)</sup>이 해당 주택 또는 그 밖의 주택의 양도 당시 3억원 이하 주택, 입주권 또는 분양권은 종과세율 판정 시 주택 수에 산입하지 아니한다.

- 1) 「도시 및 주거환경 정비법」 제74조제1항제5호에 따른 종전 주택의 가격을 말함
- 2) 주택에 대한 공급계약서 상의 공급가격으로서 선택품목에 대한 가격은 제외한 가격을 말함

###### 나) 소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택(소득령 §167의4②2., 소득령 §167의3②12.)

소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택으로서 다음의 요건을 모두 갖춘 주택은 종과세율 판정 시 주택 수에 산입하지 아니한다.

- ① '24.1.10.부터 '25.12.31.까지 취득한 소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택
- ② 「주택법」에 따른 사업주체\* 또는 「건축물의 분양에 관한 법률」에 따른 분양사업자\*가 양도하는 주택

\* 「주택법」에 따른 사업주체 및 「건축물의 분양에 관한 법률」에 따른 분양사업자로부터 주택의 공사대금으로 해당 주택을 받은 시공사 포함

- ③ 양수자가 최초로 매매계약을 체결하고 매매계약 체결 전 입주사실이 없는 주택
- ④ 다음의 소형 신축주택 및 준공 후 미분양주택일 것

· 소형 신축주택	· 준공 후 미분양주택
1) 면적 : 전용면적 60m <sup>2</sup> 이하 2) 취득가액 : 수도권 6억원, 비수도권 3억원 이하 3) 준공시점 : '24.1.10.~'25.12.31. 4) 주택 유형 : 아파트 제외	1) 면적 : 전용면적 85m <sup>2</sup> 이하 2) 취득가액 : 6억원 이하 3) 주택 소재지 : 비수도권 4) 공급요건 : 입주자모집공고에 따른 계약일까지 분양계약이 체결되지 않아 선착순의 방법으로 공급하는 주택 5) 미분양주택 확인 요건 : 주택 매매계약서에 지방자치단체의 미분양확인 날인을 받은 주택

## 2) 장기임대주택 등 (소득령 §167의4③)

‘가’의 2)부터 9) 중 어느 하나에 해당하는 주택

☞ 장기임대주택, 감면대상장기임대주택, 장기사원용주택, 감면대상신축주택, 문화재주택, 상속주택, 저당권 실행 등으로 취득한 주택, 장기어린이집

3) 위 1) 및 2)에 해당하는 주택을 제외하고 1개 주택만을 소유하고 있는 경우의 해당 주택 (소득령 §167의4③4.)

4) 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 해당 지역의 주택을 양도하기 위하여 매매 계약을 체결하고 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 주택 (2018.8.28. 이후에 양도하는 분부터 적용)

5) 보유기간이 10년(재개발·재건축사업 또는 소규모재건축사업을 시행하는 정비사업 조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지를 제공하고 관리처분계획등에 따라 취득한 신축주택 및 그 부수토지를 양도하는 경우의 보유기간은 기존건물과 그 부수토지의 취득일부터 기산한다) 이상인 주택을 2019년 12월 17일부터 2020년 6월 30일까지 양도하는 경우 그 해당 주택 <삭제, '23.2.28.>

5의2) 제95조제4항에 따른 보유기간이 2년(재개발·재건축사업 또는 소규모재건축사업을 시행하는 정비사업 조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지를 제공하고 관리처분계획등에 따라 취득한 신축주택 및 그 부수토지를 양도하는 경우의 보유기간은

기존건물과 그 부수토지의 취득일부터 기산한다) 이상인 주택을 2025년 5월 9일까지 양도하는 경우 그 해당 주택(2022.5.10. 이후 양도하는 분부터 적용)

6) 제155조, 제156조의2, 제156조의3 또는 「조세특례제한법」에 따라 1세대가 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보거나 1세대 1주택으로 보아 제154조제1항이 적용되는 주택으로서 같은 항의 요건을 모두 충족하는 주택

7) 혼인에 따라 1세대 3주택·입주권·분양권 이상이 되는 경우(소득령 §167의4⑤)

1주택 또는 1조합원입주권 또는 1분양권 이상을 보유하는 자가 1주택 또는 1조합원 입주권 또는 1분양권 이상을 보유하는 자와 혼인함으로써 혼인한 날 현재 주택 수와 조합원입주권의 수의 합이 3 이상이 된 경우 그 혼인한 날부터 5년 이내에 양도하는 주택은 양도일 현재 양도자의 배우자의 주택 및 조합원입주권 또는 분양권의 수를 차감하여 주택 수를 계산한다. 다만 혼인날부터 5년 이내에 새로운 주택 또는 조합원입주권 또는 분양권을 취득한 경우 취득일 이후 양도하는 주택에 대해서는 이를 적용하지 아니한다.

#### 다. 1세대 2주택 초과에서 제외되는 주택 (소득령 §167의10)

1세대 2주택이란 국내에 주택을 2개 소유하고 있는 1세대가 소유하는 주택으로서 아래의 중과제외 주택에 해당하지 아니하는 주택으로, 조정대상지역 내 주택을 양도하는 경우에는 기본세율+10%p(21.6.1.부터 기본세율+20%p)의 세율을 적용하고 장기보유특별공제를 배제한다.

1) 주택 수에 산입하지 않는 주택

가) 양도 당시 기준시가 3억원 이하 주택(소득령 §167의10①.)

수도권·광역시·특별자치시(세종시) 외의 지역의 양도 당시 기준시가 3억원 이하 주택(광역시의 군지역, 경기도 및 특별자치시 읍·면 지역에 소재한 양도 당시 기준시가 3억 이하인 주택 포함)은 중과세율 판정 시 주택 수에 산입하지 아니한다.



## 사례

### ▶ 1세대 2주택 중과 여부

1세대 2주택 중과와 관련하여 「수도권정비계획법」 제2조제1호에 따른 수도권 밖의 지역에 소재하는 주택으로서 해당 주택 및 이에 부수되는 토지의 기준시가의 합계액이 해당 주택 또는 그 밖의 주택의 양도 당시 3억원을 초과하지 아니하는 주택은 주택의 수를 계산할 때 산입하지 아니하는 것으로, 부여군 소재 주택의 기준시가가 3억원을 초과하지 아니하는 경우에는 서울시 또는 부여군 소재 주택을 양도하는 경우 1세대 2주택 중과 대상에 해당하지 아니함(부동산거래관리과-703, 2010.5.18.)

### 나) 소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택 (소득령 §167의10①12.; 소득령 §167의3②12.)

소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택으로서 다음의 요건을 모두 갖춘 주택은 중과세율 판정 시 주택 수에 산입하지 아니한다.

- ① '24.1.10.부터 '25.12.31.까지 취득한 소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택
- ② 「주택법」에 따른 사업주체\* 또는 「건축물의 분양에 관한 법률」에 따른 분양사업자\*가 양도하는 주택
  - \* 「주택법」에 따른 사업주체 및 「건축물의 분양에 관한 법률」에 따른 분양사업자로부터 주택의 공사대금으로 해당 주택을 받은 시공자 포함
- ③ 양수자가 최초로 매매계약을 체결하고 매매계약 체결 전 입주사실이 없는 주택
- ④ 다음의 소형 신축주택 및 준공 후 미분양주택일 것

· 소형 신축주택	· 준공 후 미분양주택
1) 면적 : 전용면적 60m <sup>2</sup> 이하	1) 면적 : 전용면적 85m <sup>2</sup> 이하
2) 취득가액 : 수도권 6억원, 비수도권 3억원 이하	2) 취득가액 : 6억원 이하
3) 준공시점 : '24.1.10.~'25.12.31.	3) 주택 소재지 : 비수도권
4) 주택 유형 : 아파트 제외	4) 공급요건 : 입주자모집공고에 따른 계약일까지 분양계약이 체결되지 않아 선착순의 방법으로 공급하는 주택
	5) 미분양주택 확인 요건 : 주택 매매계약서에 지방자치단체의 미분양확인 날인을 받은 주택

### 2) 장기임대주택 등 (소득령 §167의10①2.)

위 '가'의 2)부터 9)중 어느 하나에 해당하는 주택 ☞ 장기임대주택, 감면대상장기임대주택, 장기사원용주택, 감면대상신축주택, 문화재주택, 상속주택, 저당권 실행 등으로 취득한 주택, 장기어린이집

### 3) 실수요 목적 취득 주택 (소득령 §167의10①3.)

1세대의 구성원 중 일부가 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 인하여 다른 시(특별시·광역시·특별자치시 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시를 포함)·군으로 주거를 이전하기 위하여 1주택(학교의 소재지, 직장의 소재지 또는 질병을 치료·요양하는 장소와 같은 시·군에 소재하는 주택으로서, 취득 당시 기준시가가 3억원을 초과하지 아니하는 것에 한정한다)을 취득함으로써 1세대 2주택이 된 경우의 해당 주택(취득 후 1년 이상 거주하고 해당 사유가 해소된 날부터 3년이 경과하지 아니한 경우에 한함)

#### 보충 : 부득이한 사유 및 주거이전

##### ① 부득이한 사유

- ㉠ 「초·중등교육법」에 따른 학교(유치원, 초등학교, 중학교를 제외한다) 및 고등 교육법에 따른 학교에의 취학
- ㉡ 직장의 변경이나 전근 등 근무상 형편
- ㉢ 1년 이상의 치료나 요양을 필요로 하는 질병의 치료 또는 요양
- ㉣ 「학교폭력예방 및 대책에 관한 법률」에 따른 학교폭력으로 인한 전학(같은 법에 따른 학교폭력대책자치위원회가 피해학생에게 전학이 필요하다고 인정하는 경우에 한함)

##### ② 주거이전

- ㉠ 세대전원이 부득이한 사유가 발생한 다른 시·군으로 주거를 이전하여야 함
- ㉡ 시에는 특별시, 광역시, 특별자치시 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제15조제2항에 따라 설치된 행정시를 포함하며, 광역시지역 안에서 구지역과 읍·면지역간에 주거를 이전하거나, 도농복합형태의 시지역 안에서 동지역과 읍·면지역간에 주거를 이전하는 경우를 포함함
- ㉢ 또한 사유가 발생한 당사자 외의 세대원 중 일부가 취학, 근무 또는 사업상의 형편 등으로 당사자와 함께 주거를 이전하지 못하는 경우에도 세대원이 주거를 이전한 것으로 봄

### 4) 수도권 밖 소재 실수요 목적 취득 주택 (소득령 §167의10①4.)

「소득세법 시행령」 제155조제8항에 따른 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양 등 부득이한 사유로 취득한 수도권 밖에 소재하는 주택(2008.11.28. 이후 양도분부터 적용)

☞ 실수요 목적 취득 주택과 일반주택을 각각 1개씩 소유 중 일반주택 양도시 1세대 1주택으로 보아 비과세 판정(소득령 §155㉠)

5) 동거봉양 합가에 따른 1세대 2주택 (소득령 §167의10①5.) <삭제, '23.2.28.>

1주택을 소유하고 1세대를 구성하는 자가 1주택을 소유하고 있는 60세 이상의 직계존속(배우자의 직계존속을 포함하며, 직계존속 중 어느 한 사람이 60세 미만인 경우를 포함 한다)을 동거봉양하기 위하여 세대를 합침으로써 1세대가 2주택을 소유하게 되는 경우의 해당 주택(합친 날부터 10년\*이 경과하지 아니한 경우에 한정한다)

\* '18.4.1.부터 10년('18.3.31.까지 5년, 부칙 대통령령 제28637호 §①1, 2018.2.13)

6) 혼인에 따른 1세대 2주택 (소득령 §167의10①6.) <삭제, '23.2.28.>

1주택을 소유하는 자가 1주택을 소유하는 다른 자와 혼인함으로써 1세대가 2주택을 소유하게 되는 경우의 해당 주택(혼인한 날부터 5년이 경과하지 아니한 경우에 한한다)



**사례**

▶ 비거주자에 대하여 혼인에 따른 2주택 중과배제 규정(소득령§167의10①6) 적용 여부

「소득세법 시행령」 제167조의10제1항제6호는 주택 양도일 현재의 비거주자에게도 적용되는 것임 (사전-2019-법령해석재산-0715, 2019.12.31.)

7) 소유권 소송 관련 주택 (소득령 §167의10①7.)

주택의 소유권에 관한 소송이 진행 중이거나 해당 소송결과로 취득한 주택(소송으로 인한 확정판결일부터 3년이 경과하지 아니한 경우에 한한다)

8) 일시적 2주택 (소득령 §167의10①8.) <삭제, '23.2.28.>

1주택을 소유한 1세대가 그 주택을 양도하기 전에 다른 주택을 취득(자기가 건설하여 취득한 경우를 포함한다)함으로써 일시적으로 2주택을 소유하게 되는 경우의 종전의 주택[다른 주택을 취득한 날부터 3년이 지나지 아니한 경우에 한한다]

☞ 3년 이내의 예외 : 한국자산관리공사에 매각 의뢰, 법원에 경매를 신청, 「국세징수법」에 따른 공매가 진행 중인 경우



## 사례

### ▶ 비과세 대상이 아닌 일시적 2주택의 종전주택 양도에 대하여 2주택 초과세를 적용배제 여부

1주택을 소유한 1세대가 그 주택(종전의 주택)을 양도하기 전에 다른 주택을 취득함으로써 일시적으로 2주택을 소유하게 되는 경우로서 종전의 주택을 취득한 날부터 1년 이내에 다른 주택을 취득하고 그 다른 주택을 취득한 날부터 3년이 지나지 않은 상태에서 종전의 주택을 양도하는 경우 「소득세법 시행령」 제167조의10제1항제8호가 적용되는 것임(사전-2019-법령해석재산-0603, 2019.12.3.)

### ▶ 1세대 2주택 중과 배제되는 일시적 2주택의 주택 수에 중과 대상에서 제외되는 주택의 포함 여부

「소득세법 시행령」 제167조의10제1항제8호는 1주택을 소유한 1세대가 그 주택을 양도하기 전에 다른 주택을 취득함으로써, 일시적으로 2주택을 소유하게 되는 경우의 종전의 주택을 양도하는 경우 해당 주택이 양도소득세 중과되는 1세대 2주택에 해당하지 아니하는 것으로, 1세대 3주택자가 해당 주택을 양도하는 경우에는 같은 호가 적용되지 아니함(서면-2018-부동산-1836, 2018.12.12.)

### ▶ 1세대2주택 중과에서 제외되는지 여부

「주택법」 제63조의2제1항제1호에 따른 조정대상지역(이하 “조정대상지역”)에 있는 주택으로서 1주택(종전의 주택)을 소유한 1세대가 종전의 주택을 취득한 날부터 1년 이내에 다른 주택(신규주택)을 취득하고 신규주택을 취득한 날부터 3년이 지나지 않은 상태에서 종전의 주택을 양도하는 경우 「소득세법 시행령」 제167조의10제1항제8호(이하 “관련 규정”)가 적용되는 것이나, 위 사전답변의 사실관계와 같이 조정대상지역에 있는 종전의 주택 취득일로부터 일 년이 되기 전에 신규주택을 취득한 경우로서 신규주택을 해당 주택의 취득일로부터 3년 이내에 양도한 경우에는 관련 규정이 적용되지 않아 「소득세법」 제104조제7항에 따라 양도소득세가 중과되는 것임(사전-2021-법령해석재산-0869, 2021.12.31.)

### ▶ 1조합원입주권을 소유하던 중 주택으로 완성된 후 종전 1주택 양도시 과세방법

국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택을 양도하기 전에 조합원입주권을 승계취득하여 일시적으로 1주택과 1조합원입주권을 소유하게 된 경우 조합원입주권을 취득한 날부터 2년(2008.11.28. 대통령령 제21138호로 개정되기 전에는 1년)이 지나 종전의 주택을 양도하는 경우로서 「소득세법 시행령」 제156조의2제4항 각 호의 요건을 모두 갖추지 못한 때에는 1세대1주택의 특례를 적용받지 못하는 것임. 이 경우 조합원입주권이 주택으로 완성된 경우라 하더라도 「소득세법 시행령」 제167조의5제1항 제7호의 규정이 적용되지 아니하는 것임(기획재정부 재산세제과-870, 2011.10.14.)

\* 구 소득령§167의5①(7)는 현 소득령§167의10①(8)

### ▶ 「소득세법 시행령」 제156조의2 제5항에 따른 대체주택 비과세 및 다주택 중과 여부

거주 중이던 조정대상지역 내의 A주택에 대한 재건축사업의 시행기간 동안 「조세특례제한법」 제99조의4 제1항에 따른 농어촌주택과 조정대상지역 내 B주택을 순차로 취득한 다음, A주택의 재건축사업이 완공된 후 2년 내 거주 중이던 B주택을 양도하는 경우 해당 B주택은 「소득세법 시행령」 제156조의2제5항에 따른 1세대1주택 특례 및 같은 영 제167조의11제1항제1호의 중과배제 대상 주택에 해당하지 않는 것임(사전-2019-법령해석재산-0584, 2019.12.31.)

▶ **4주택자가 2주택 양도 후 남은 2주택 중 보유기간 재기산된 종전주택 양도 시 종과배제 여부**

조정대상지역에 있는 4주택(A, B, C, D)을 소유하던 1세대가 C주택을 양도(과세)하여 2021.1.1. 현재 3주택을 소유한 상태에서 B주택을 추가로 양도(과세)하여 2주택(A, D)만 소유하게 된 이후 A주택(종전주택)을 D주택(신규주택) 취득일부터 3년 이내에 양도하는 경우로서 A주택의 「소득세법 시행령」 제154조제1항에 따른 1세대1주택 비과세 특례를 적용받기 위한 보유기간이 「소득세법 시행령」(2022.5.31. 대통령령 제32654호로 개정되기 전의 것) 제154조제5항에 따라 재기산(B주택 양도일부터 기산)되어 2년 이상 보유기간 요건을 충족하지 못하는 경우, A주택 양도에 대해서는 「소득세법 시행령」 제167조의10제1항제8호가 적용되는 것임(서면-2022-법규재산-4333, 2022.12.26.)

▶ **공공기관 이전 종사자가 신규주택을 취득 후 3년 경과, 5년 이내 종전주택 양도시 종과세율 적용여부**

[질의] 「소득세법 시행령」 제155조 제16항을 적용받는 공공기관 종사자가 신규주택 취득일로부터 3년이 경과하고 5년이 안된 시점에 종전주택 양도 시 1세대 2주택 종과세율 적용 여부

[회신] 「소득세법 시행령」 제155조제16항을 적용받은 1세대가 종전의 주택을 다른 주택을 취득한 날부터 5년 내에 양도하는 경우 「소득세법」 제55조제1항에 따른 세율에 100분의 20을 더한 세율을 적용하지 않음(기획재정부 재산세제과-129, 2023.1.19.)

▶ **2년 미만 보유한 일시적 2주택의 종전주택 양도 시 2주택 종과배제 적용 여부**

보유기간 2년 미만인 1주택을 소유한 1세대가 그 주택(종전의 주택)을 양도하기 전에 다른 주택을 취득함으로써 일시적으로 2주택을 소유하게 되는 경우로서 그 다른 주택을 취득한 날부터 3년이 지나지 않은 상태에서 종전의 주택을 양도하는 경우 「소득세법 시행령」 제167조의10제1항제8호가 적용되는 것임(사전-2020-법령해석재산-0193, 2020.3.23.)

9) 양도 당시 기준시가 1억원 이하인 주택(소득령 §167의10①9.)

다만, 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 정비구역(종전의 「주택건설촉진법」에 따라 설립인가를 받은 재건축조합의 사업 부지를 포함한다)으로 지정·고시된 지역 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 사업시행구역에 소재하는 주택(주거환경개선사업의 경우 해당 사업시행자에게 양도하는 주택은 제외한다)은 제외



**사례**

▶ **1세대가 양도하는 조정대상지역 내 일반주택이 기준시가 1억원 이하인 경우 종과세율 적용 배제**

양도하는 주택이 양도 당시 「소득세법」 제99조에 따른 기준시가가 1억원 이하인 경우에는 「소득세법 시행령」 제167조의10제1항제9호에 따라 종과세율을 적용하지 아니하는 것임

다만, 양도하는 주택이 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 정비구역(종전의 「주택건설촉진법」에 따라 설립인가를 받은 재건축조합의 사업부지를 포함한다)으로 지정·고시된 지역 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 사업시행구역에 소재하는 주택(주거환경개선사업의 경우 해당 사업시행자

에게 양도하는 주택은 제외한다)인 경우에는 종과세율을 적용하는 것임(사전-2020-법령해석재산-1118, 2021.9.28.)

▶ **1세대 3주택자가 1주택 양도 시 종과세율 적용여부**

1세대가 3주택(「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제1호에 따른 1주택 포함)을 보유한 상태에서 조정대상지역 내 1주택(양도 당시 「소득세법」 제99조에 따른 기준시가가 1억원 이하)을 양도하는 경우로서 「소득세법 시행령」 제167조의10제1항제9호단서에 해당하지 않는 경우에는 양도소득세 종과세율이 적용되지 않는 것이고, 「소득세법」 제95조제2항에 따른 요건을 갖춘 경우에는 해당 규정에 따라 장기보유특별공제를 적용받을 수 있는 것임(사전-2022-법규재산-0321, 2022.3.25.)

10) 일반주택 (소득령 §167의10①10.)

1세대가 위 1)~7)에 해당하는 주택을 제외하고 1개 주택만을 소유하고 있는 경우의 해당 주택(일반주택)

- ※ 양도 당시 기준시가 1억원 이하인 주택과 일반주택 중 일반주택을 먼저 양도하는 경우에는 종과대상임
- ※ 의무임대기간등 충족 전에 일반주택을 먼저 양도하는 경우 및 종과 제외 적용 후 의무임대기간등 요건을 충족하지 못하는 경우와 관련된 사항은 위 '가'의 10)과 같음

11) 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 해당 지역의 주택을 양도하기 위하여 매매 계약을 체결하고 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 주택 (2018.8.28. 이후에 양도하는 분부터 적용)

☞ 조정대상지역 공고일은 주택법상 공고일을 의미함



**사례**

▶ **조정대상지역 공고일 이전 수용재결된 주택이 소득령 제167의10제1항제11호에 해당하는지 여부**

공익사업을 위하여 수용되는 경우로서 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 수용재결이 이루어졌으나 조정대상지역의 공고가 있는 날 후에 대금을 청산한 날, 수용의 개시일 또는 소유권이전등기접수일 중 빠른 날이 도래하는 주택은 종과배제 대상에 해당하지 않음(기준-2021-법령해석재산-0033, 2021.3.12.)

▶ **청산금을 수령한 경우 종과여부**

거주자가 「도시 및 주거환경정비법」에 의한 주택재개발사업에 참여하여 당해 조합에 기존주택(그 부수토지를 포함, 이하 같음)을 제공하고 기존주택 소재지에 대한 조정대상지역 공고일 이전에 청산금에 관한 계약을 체결한 후 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 경우로서 청산금에 상당하는 기존주택의 양도시기에 2주택을 보유한 경우에는 「소득세법 시행령」 제167조의10제1항제11호에 해당하는 것임(사전-2019-법령해석재산-0155, 2019.6.25.)

12) 보유기간이 10년(재개발·재건축사업 또는 소규모재건축사업을 시행하는 정비사업 조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지10를 제공하고 관리처분계획 등에 따라 취득한 신축주택 및 그 부수토지를 양도하는 경우의 보유기간은 기존건물과 그 부수토지의 취득일부터 기산한다) 이상인 주택을 2019년 12월 17일부터 2020년 6월 30일까지 양도하는 경우 그 해당 주택 <삭제, '23.2.28.>

12의2) 법 제95조제4항에 따른 보유기간이 2년(재개발·재건축사업 또는 소규모재건축 사업을 시행하는 정비사업 조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지10를 제공하고 관리처분계획 등에 따라 취득한 신축주택 및 그 부수토지를 양도하는 경우의 보유기간은 기존건물과 그 부수토지의 취득일부터 기산한다) 이상인 주택을 2025년 5월 9일까지 양도하는 경우 그 주택(2022.5.10. 이후 양도하는 분부터 적용)

13) 제155조제2항에 따라 상속받은 주택과 일반주택을 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우로서 제154조제1항이 적용되고 같은 항의 요건을 모두 충족하는 일반주택 <삭제, '23.2.28.>

 사례

▶ 상속받든지 5년이 경과한 상속주택 외 일반주택 양도시 보유기간 재기산으로 비과세되지 않는 경우 종과세를 적용 여부 등

「소득세법 시행령」 제155조제2항에 따라 상속받은 주택(이하 “상속주택”)과 조정대상지역에 있는 주택으로서 1개의 주택(이하 “일반주택”)을 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 그 상속주택이 상속받은 날부터 5년이 경과하고 일반주택을 양도하는 경우로서 같은 영 제154조제1항의 요건을 충족하지 못하는 경우 그 일반주택은 「소득세법」 제104조제7항제1호의 1세대 2주택에 해당하여 같은 항 각호 외의 부분에 따른 세율이 적용되는 것이며,

이 경우 그 일반주택은 「소득세법」 제104조제7항제1호에 해당하는 주택으로서 같은 법 제95조제2항에 따른 장기보유 특별공제액이 적용되는 자산에서 제외됨(서면-2021-법규재산-6941, 2022.1.28.)

14) 제155조제20항에 따른 장기임대주택과 그 밖의 1거주주택을 소유하고 있는 1세대가 거주주택을 양도하는 경우로서 제154조제1항이 적용되고 같은 항의 요건을 모두 충족하는 거주주택 <삭제, '23.2.28.>

15) 제155조 또는 「조세특례제한법」에 따라 1세대가 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보거나 1세대 1주택으로 보아 제154조제1항이 적용되는 주택으로서 같은 항 요건을 모두 충족하는 주택 <신설, '23.2.28.>



## 사례

### ▶ 2주택 중 1주택을 철거 후 신축하는 경우 중과 판정

1주택을 소유한 1세대가 그 주택을 양도하기 전에 다른 주택을 취득한 후 다른 주택이 「도시및 주거환경정비법」에 의해 재건축된 상태에서 기존주택을 양도한 귀 질의의 경우 재건축한 주택은 기존주택의 연장으로 보는 것으로서 소득세법 제104조 제1항 제2의5호에 의한 세율을 적용하는 것임(부동산거래관리과-0066, 2011.1.25.)

## 라. 1세대 2주택·입주권 또는 분양권 이상에서 제외되는 주택 (소득령 §167의11)

- 1) 일시적으로 1주택과 1조합원입주권 소유하는 경우 등 (소득령 §167의11①1) 〈삭제, '23.2.28.〉

소득령 제156조의2제3항부터 제5항까지 또는 제156조의3제2항·제3항에 따라 1세대 1주택으로 보아 제154조제1항을 적용받는 주택으로서 양도소득세가 과세되는 주택

- 2) 장기임대주택 등 (소득령 §167의11①2.)

위 '가'의 2)부터 9)중 어느 하나에 해당하는 주택(장기임대주택, 감면대상장기임대주택, 장기사원용주택, 감면대상신축주택, 문화재주택, 상속주택, 저당권 실행 등으로 취득한 주택, 장기가정어린이집)

- 3) 주택 수에 산입하지 않는 주택·입주권 또는 분양권

- 가) 양도 당시 기준시가 3억원 이하 주택·입주권 또는 분양권 (소득령 §167의11②1.)

수도권·광역시·세종특별자치시(광역시에 소속된 군, 경기도 및 특별자치시 읍·면에 해당하는 지역은 제외) 외의 지역의 주택의 기준시가 또는 조합원입주권의 가액1) 또는 분양권의 가액2)이 해당주택 또는 그 밖의 주택의 양도당시 3억원 이하 주택, 입주권 또는 분양권은 중과세율 판정 시 주택 수에 산입하지 아니한다.

- 1) 「도시 및 주거환경 정비법」 제74조제1항제5호에 따른 종전 주택의 가격을 말함
- 2) 주택에 대한 공급계약서 상의 공급가격으로서 선택품목에 대한 가격은 제외한 가격을 말함

- 나) 소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택 (소득령 §167의11②2.; 소득령 §167의3②12.)

소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택으로서 다음의 요건을 모두 갖춘 주택은 중과세율 판정 시 주택 수에 산입하지 아니한다.

- ① '24.1.10.부터 '25.12.31.까지 취득한 소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택
- ② 「주택법」에 따른 사업주체\* 또는 「건축물의 분양에 관한 법률」에 따른 분양사업자\*가 양도하는 주택
  - \* 「주택법」에 따른 사업주체 및 「건축물의 분양에 관한 법률」에 따른 분양사업자로부터 주택의 공사대금으로 해당 주택을 받은 시공사 포함
- ③ 양수자가 최초로 매매계약을 체결하고 매매계약 체결 전 입주사실이 없는 주택
- ④ 다음의 소형 신축주택 및 준공 후 미분양주택일 것

· 소형 신축주택	· 준공 후 미분양주택
1) 면적 : 전용면적 60m <sup>2</sup> 이하 2) 취득가액 : 수도권 6억원, 비수도권 3억원 이하 3) 준공시점 : '24.1.10.~'25.12.31. 4) 주택 유형 : 아파트 제외	1) 면적 : 전용면적 85m <sup>2</sup> 이하 2) 취득가액 : 6억원 이하 3) 주택 소재지 : 비수도권 4) 공급요건 : 입주자모집공고에 따른 계약일까지 분양계약이 체결되지 않아 선착순의 방법으로 공급하는 주택 5) 미분양주택 확인 요건 : 주택 매매계약서에 지방자치단체의 미분양확인 날인을 받은 주택

#### 4) 실수요 목적 취득 주택 (소득령 §167의11④4.)

1세대의 구성원 중 일부가 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양, 그 밖에 부득이한 사유로 인하여 다른 시(특별시·광역시·특별자치시 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시를 포함), 군으로 주거를 이전하기 위하여 1주택(학교의 소재지, 직장의 소재지 또는 질병을 치료·요양하는 장소와 같은 시·군에 소재하는 주택으로서, 취득 당시 기준시가가 3억원을 초과하지 아니하는 것에 한정한다)을 취득함으로써 1세대가 1주택과 1조합원입주권 또는 1주택과 1분양권을 소유하게 된 경우의 해당 주택(취득 후 1년 이상 거주하고 해당 사유가 해소된 날부터 3년이 경과하지 아니한 경우에 한함)

#### 5) 수도권 밖 소재 실수요 목적 취득 주택 (소득령 §167의11④5.)

「소득세법 시행령」 제155조제8항에 따른 취학, 근무상의 형편, 질병의 요양등 부득이한 사유로 취득한 수도권 밖 소재하는 주택(2008.11.28.이후 양도분부터 적용)

6) 동거봉양 합가에 따른 1세대 1주택·1조합원입주권 또는 1주택·1분양권  
(소득령 §167의11①6.) <삭제, '23.2.28.>

1주택, 1조합원입주권 또는 1분양권을 소유하고 1세대를 구성하는 자가 1주택, 1조합원입주권 또는 1분양권을 소유하고 있는 60세 이상의 직계존속(배우자의 직계존속을 포함하며, 직계존속 중 어느 한 사람이 60세 미만인 경우를 포함 한다)을 동거봉양하기 위하여 세대를 합침으로써 1세대가 1주택과 1조합원입주권 또는 1주택과 1분양권을 소유하게 되는 경우의 해당 주택(합친 날부터 10년\*이 경과하지 아니한 경우에 한정한다)

\* '18.4.1.부터 10년('18.3.31.까지 5년, 부칙 대통령령 제28637호 §①, 2018.2.13.)

7) 혼인에 따른 1세대 1주택·1조합원입주권 또는 1주택·1분양권 (소득령 §167의11①7.)  
<삭제, '23.2.28.>

1주택, 1조합원입주권 또는 1분양권을 소유하는 자가 1주택, 1조합원입주권 또는 1분양권을 소유하는 다른 자와 혼인함으로써 1세대가 1주택과 1조합원입주권 또는 1주택과 1분양권을 소유하게 되는 경우의 해당 주택(혼인한 날부터 5년이 경과하지 아니한 경우에 한한다)

8) 소유권 소송 관련 주택 (소득령 §167의11①8.)

주택의 소유권에 관한 소송이 진행 중이거나 해당 소송결과로 취득한 주택(소송으로 인한 확정판결일부 3년이 경과하지 아니한 경우에 한한다)

9) 양도 당시 기준시가 1억원 이하인 주택 (소득령 §167의11①9.)

「도시 및 주거환경정비법」에 따른 정비구역 (중전의 「주택건설촉진법」에 따라 설립인가를 받은 재건축조합의 사업 부지를 포함한다)으로 지정·고시된 지역 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 사업시행구역에 소재하는 주택(주거환경개선사업의 경우 해당 사업 시행자에게 양도하는 주택은 제외한다)은 제외한다.

10) 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 해당 지역의 주택을 양도하기 위하여 매매 계약을 체결하고 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 주택  
(2018.8.28. 이후에 양도하는 분부터 적용)

11) 보유기간이 10년(재개발·재건축사업 또는 소규모재건축사업을 시행하는 정비사업 조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지를 제공하고 관리처분계획등에 따라 취득한

신축주택 및 그 부수토지를 양도하는 경우의 보유기간은 기존건물과 그 부수토지의 취득일부터 기산한다) 이상인 주택을 2019년 12월 17일부터 2020년 6월 30일까지 양도하는 경우 그 해당 주택 <삭제, '23.2.28.>

12) 법 제95조제4항에 따른 보유기간이 2년(재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업등을 시행하는 정비사업조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지를 제공하고 관리처분계획등에 따라 취득한 신축주택 및 그 부수토지를 양도하는 경우의 보유기간은 기존건물과 그 부수토지의 취득일부터 기산한다) 이상인 주택을 2025년 5월 9일까지 양도하는 경우 그 해당 주택(2022.5.10. 이후 양도하는 분부터 적용)

13) 제156조의2, 제156조의3 또는 「조세특례제한법」에 따라 1세대가 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보거나 1세대 1주택으로 보아 제154조제1항이 적용되는 주택으로서 같은 항의 요건을 모두 충족하는 주택 <신설, '23.2.28.>

#### 4. 주택의 입주자로 선정된 지위에 대한 종과세 (소득법 §104④.) <삭제, 2020.8.18.>

☞ '21.6.1.부터 '분양권\*'을 조정대상지역의 구분 없이 60%(1년 미만 양도의 경우 70%)로 과세하는 것으로 개정함에 따라 해당 규정은 '20.8.18. 삭제되었다.

\* '21.1.1.부터 소득법 §88 10.에 따른 '분양권' 정의규정 신설 시행

조정대상지역 내 주택의 입주자로 선정된 지위(조합원입주권은 제외)를 양도하는 경우에는 양도소득 과세표준의 100분의 50의 세율을 적용하며, 다만 거주자가 조정대상 지역의 공고가 있는 날 이전에 주택의 입주자로 선정된 지위를 양도하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 경우 또는 1세대가 보유하고 있는 주택이 없는 경우로서 다음 ㉠, ㉡의 요건을 모두 충족하는 경우에는 제외한다.

- ㉠ 양도 당시에 양도자가 속한 1세대가 다른 주택의 입주자로 선정된 지위를 보유하고 있지 아니할 것
- ㉡ 양도자가 30세 이상이거나 배우자가 있을 것(양도자가 미성년자인 경우에는 제외하며, 배우자가 사망하거나 이혼한 경우를 포함한다)



## 실무

### ▶ 조합원입주권·분양권과 주택을 보유한 경우 유의사항

- ① 1세대 1주택 비과세 판정시 주택수에 포함되는 조합원입주권·분양권에 해당하더라도 다주택 종과 판정시에는 소재지 및 종전 주택의 가격에 따라 주택수에 포함되지 않을 수 있음
- ② 다주택자가 양도하는 주택이더라도 비조정대상지역에 소재한 주택을 양도하는 경우에는 종과대상 아님(조정대상지역 내 주택을 양도하는 경우에만 종과세)
- ③ 주택을 소유하지 않으면서 조합원입주권·분양권만 여러개 소유하다가 조합원입주권 또는 분양권\*을 양도하는 경우 종과대상 아님
- ④ 주택을 소유한 자가 조합원입주권·분양권을 소유하여 다주택자로 판정되어도 조합원입주권 또는 분양권\*을 양도하는 경우에는 종과세되지 않음(주택을 양도하는 경우에만 종과세)  
\* 다주택자 종과세율은 적용하지 않지만, 분양권의 세율(1년 미만 70%, 1년 이상 60%)을 별도로 적용받을음 유의
- ⑤ 주택부분이 더 큰 겸용주택인 경우에도 상가부분은 일반세율이 적용되며 장기보유특별공제 적용됨

### ▶ 분양권 주택 수 포함 여부 (소득법 §89②, §104⑦)

분양권이란 「주택법」 등 대통령령으로 정하는 법률\*에 따른 주택에 대한 공급계약을 통하여 주택을 공급받는 자로 선정된 지위(해당 지위를 매매 또는 증여 등의 방법으로 취득한 것을 포함)를 말하며, '21.1.1. 이후 취득한 분부터 다주택자가 조정대상지역 내 주택 양도시 양도소득세 종과를 위한 주택수 계산에 포함하되, 소득법 §167의4②와 §167의11②의 분양권은 주택 수 계산에 포함하지 아니함

\* 「건축물의 분양에 관한 법률」, 「공공주택 특별법」, 「도시개발법」, 「도시 및 주거환경정비법」, 「빈집 및 소규모 주택 정비에 관한 특례법」, 「산업입지 및 개발에 관한 법률」, 「주택법」



## 사례

### ▶ 분양권 양도 당시 조합원입주권을 보유한 경우 종과세율 적용 제외 여부

「주택법」 제63조의2제1항제1호에 따른 조정대상지역 내 주택의 입주자로 선정된 지위를 양도하여 「소득세법」 제104조제1항제4호를 적용함에 있어 양도 당시에 양도자가 속한 1세대가 같은 법 제89조제2항에 따른 조합원입주권을 보유한 경우에는 같은 법 제104조제1항제4호 단서에 따른 “대통령령으로 정하는 경우”에 해당하지 아니하는 것임(사전-2019-법령해석재산-2860, 2019.10.30.)

### ▶ 오피스텔 분양권의 주택 수 포함 여부

「건축법 시행령」 별표1 제14호나목2)에 따른 오피스텔을 공급받는 자로 선정된 지위는 「소득세법」 제88조제10호에 따른 분양권에 해당하지 아니하는 것임(서면-2021-법규재산-0586, 2022.1.27.)

### ▶ 비과세 및 종과세율 판정 시 '21.1.1. 이후 취득한 생활형 숙박시설 분양권의 주택 수 포함 여부

「건축법 시행령」 별표1 제15호가목에 따른 생활숙박시설을 공급받는 자로 선정된 지위는 「소득세법」 제88조제10호에 따른 분양권에 해당하지 아니하는 것임(서면-2021-법규재산-5635, 2022.2.25.)

▶ **주거용 오피스텔 분양권을 양도하는 경우 양도소득세 중과세율 적용 여부**

2021.6.1. 이후 양도하는 분양권부터 적용하는 인상된 양도소득세 중과세율을 적용함에 있어, 주거용 오피스텔 분양권을 양도하는 경우 양도소득세 중과세율 적용 대상에 해당하지 않음(기획재정부 조세법령운용과-840, 2021.9.30.)

▶ **미성년자가 부득이하게 조정대상지역 내 분양권을 취득하여 양도하는 경우 중과 제외 적용 여부**

甲의 사망으로 甲의 배우자와 미성년자인 자녀가 상속을 원인으로 법정지분대로 조정대상지역 내 분양권을 공동명의로 취득한 경우로서 그 자녀가 속한 1세대가 보유한 주택이 없는 경우에도 그 미성년자인 자녀가 해당 분양권을 양도 시 양도소득세 세율은 「소득세법」(2020.8.18. 법률 제17477호로 개정되기 전의 것) 제104조제1항제4호에 따라 50%를 적용하는 것임(사전-2021-법령해석재산-0889, 2022.11.30.)

▶ **토지분양권을 양도한 경우 중과세율이 적용되는 분양권에 해당하는지 여부**

「소득세법」 제104조제1항의 양도소득세 세율을 적용함에 있어, 한국토지주택공사로부터 분양받은 토지분양권은 분양권이 아닌 부동산을 취득할 수 있는 권리로 보아 세율을 적용하는 것임(사전-2022-법규재산-0862, 2022.10.28.)

▶ **청산금을 수령한 경우 중과여부**

거주자가 「도시 및 주거환경정비법」에 의한 주택재개발사업에 참여하여 당해 조합에 기존 주택 (그 부수토지를 포함, 이하 같음)을 제공하고 기존주택 소재지에 대한 조정대상지역 공고일 이전에 청산금에 관한 계약을 체결한 후 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 경우로서 청산금에 상당하는 기존주택의 양도시기에 2주택을 보유한 경우에는 「소득세법 시행령」 제167조의10 제1항 제11호에 해당하는 것임(사전-2019-법령해석재산-0155, 2019.12.3.)

▶ **주택재개발사업에 따라 지급받는 청산금에 대한 다주택 중과 여부 판정시 주택수 계산 기준일**

「도시 및 주거환경정비법」에 따른 주택재개발사업으로 인해 종전 보유주택 대신에 2개의 조합원입주권과 청산금을 지급받은 경우로서, 해당 청산금에 대하여 「소득세법」 제104조제7항에 따른 다주택 중과 판정 시 주택 및 조합원입주권 수의 계산은 해당 청산금의 양도일 현재 현황에 따르는 것임(사전-2019-법령해석재산-0164, 2019.7.16.)

▶ **조정대상지역 공고 전 조합원 분양계약시 청산금 지급 약정을 함께 체결한 경우 중과세율 적용 여부**

거주자가 「도시 및 주거환경정비법」에 의한 주택재건축사업에 참여하여 당해 조합에 기존주택(그 부수토지를 포함, 이하 같음)을 제공하고 기존주택 소재지에 대한 조정대상지역 공고일 이전에 청산금에 관한 계약을 체결한 후 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 경우로서 청산금에 상당하는 기존주택의 양도시기에 3주택을 보유한 경우에는 「소득세법 시행령」 제167조의3제1항 제11호에 해당하는 것임(사전-2022-법규재산-0258, 2022.7.31.)

## 5. 양도소득세 중과제외 적용신청 (소득령 §167의3⑦)

해당 임대주택 등 또는 일반주택을 양도하는 날이 속하는 과세연도의 과세표준신고서와 1세대 3주택 이상자의 장기임대주택 등 일반세율 적용 신청서에 다음의 서류를 첨부하여 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

- ① 「민간임대주택에 관한 특별법 시행령」 제4조제4항의 규정에 의한 임대사업자등록증 또는 「영유아보육법」 제13조의 규정에 따른 어린이집 인가의 인가증 <삭제>
- ② 임대차계약서사본
- ③ 임차인의 주민등록등본 또는 그 사본(이 경우 「주민등록법」 제29조제1항에 따라 열람한 주민등록 전입세대의 열람내역 제출로 갈음 가능)
- ④ 국공립어린이집의 경우 위탁계약증서 사본

## 6. 다주택 중과에서 제외되는 주택 요약

3주택(입주권·분양권포함) 이상	2주택	1주택과 1조합원입주권 1주택과 1분양권
지역기준 & 기준시가 3억원 이하 주택 등		
'24.1.10.부터 '25.12.31.까지 취득한 소형 신축주택 또는 준공 후 미분양 주택		
① 장기 임대주택	매입임대주택, 기존매입임대주택, 건설임대주택, 수도권 밖 미분양임대주택 장기일반민간임대주택(매입), 장기일반민간임대주택(건설)	
② 감면대상 장기 임대주택	장기임대주택(조특법 §97) 신축임대주택(조특법 §97의2) 미분양주택(조특법 §98)	
장기사원용주택		
③ 감면대상 신축주택	공익사업 시행에 따라 양도소득세가 감면되는 주택(조특법 §77) 미분양주택(조특법§98조의3) 지방미분양주택(조특법§98조의2) 미분양주택(조특법§98조의3) 미분양주택(조특법§98조의5~8) 신축주택(조특법 §99, §99조의2, §99의3)	
④ 문화재주택		
⑤ 상속개시 후 5년 이내 양도하는 상속주택		
⑥ 저당권, 채권변제 관련주택		
⑦ 장기어린이집		
⑧ 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 해당 지역의 주택을 양도하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 주택		
⑨ 보유기간이 2년 이상인 주택을 '25.5.9.까지 양도하는 경우		
	⑩실수요 목적 취득주택	
	⑪수도권 밖 실수요 목적 취득주택	
	⑫소유권 소송관련 주택	
	⑬양도 당시 기준시가 1억원 이하인 주택	
위 ①~⑦ 제외하고 1개 일반주택	위 ①~⑦,⑩~⑫를 제외하고 1개 일반주택	
소득령§155, §156의2, §156의3 및 조특법에 따라 1세대 1주택으로 보는 주택	소득령§155 및 조특법에 따라 1세대 1주택으로 보는 주택	소득령§156의2, §156의3 및 조특법에 따라 1세대 1주택으로 보는 주택

## 1. 개요

2005.8.31. 부동산대책의 일환으로 토지를 재산증식수단으로 사용하는 것을 막고, 토지투기 초과이익을 환수하기 위해 비사업용 토지에 대한 양도소득세 증과제도를 도입하였다.

2006.1.1. 이후 양도분부터 실거래가 과세, 2007.1.1. 이후 양도분부터 60% 세율로 양도소득세 증과, 장기보유특별공제 배제를 시행하여 왔으나 부동산 시장의 침체가 지속됨에 따라 2009.3.16. ~ 2012.12.31. 중에 취득하거나 2009.3.16. ~ 2013.12.31. 중에 양도하는 자산에 대하여는 증과를 한시적으로 완화하도록 조치하였다.

그럼에도 불구하고 부동산 시장의 정상화가 이루어지지 않자, 2014.1.1. 소득법§104①8의 비사업용 토지 적용세율을 기존 60%에서 기본세율에 10%를 가산한 세율로 본문 개정하되, 부칙에 의하여 2015.12.31.까지 적용을 유예하여 종전과 같이 기본세율을 적용하도록 하였고, 2016.1.1. 양도분부터는 '비사업용토지세율표'를 소득법§104①8.에 규정하여 적용하도록 개정하였다(다만, 기본세율에 10%를 가산한 세율을 표로 규정한 것으로, 세율에 변동은 없음).

2018.1.1. 이후 양도분부터 지정지역 내 소재한 비사업용토지를 양도한 경우에는 '비사업용 토지세율'에 10%를 가산한 세율을 적용하는 것으로 개정하였다(다만, 2020.1.1. 이후 양도하는 분부터 지정지역 공고가 있는 날 이전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 경우는 제외).

☞ 36쪽 세율표 참조



## 실무

## ▶ 비사업용 토지 세율 적용 방법

- ① 개인의 경우(소득법 §104, §95)(세율 경합시 산출세액이 큰 것 적용)
- ② '09.3.16.~'12.12.31. 취득한 자산을 양도하는 경우 기본세율 적용

☞ 소득법 부칙(2008.12.26. 법률 제9270호)제14조

제14조(양도소득세의 세율 등에 관한 특례) ① 2009년 3월 16일부터 2012년 12월 31일까지 취득한 자산을 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 제104조제1항제4호부터 제9호까지의 규정에도 불구하고

같은 항 제1호에 따른 세율(그 보유기간이 2년 미만이면 같은 항 제2호 또는 제3호에 따른 세율)을 적용한다.  
(개정 2010.12.27.)

㉠ '09.3.16.~'15.12.31.까지 양도분 기본세율 적용

☞ 소득법§104조(2014.1.1. 개정 전)제6항 및 소득법 부칙(2014.1.1. 법률 제12169호)제20조

\* 부칙 <제9672호,2009.5.21>

② (양도소득세의 세율에 관한 적용례) 제104조제4항 및 제6항의 개정규정은 2009년 3월 16일 이후 최초로 양도하는 분부터 적용한다.

\* 부칙 <제12169호,2014.1.1.>

제20조(양도소득세의 세율에 관한 특례) 제104조제1항제8호 또는 제9호에 해당하는 자산 (제104조의2 제2항에 따른 지정지역에 있는 부동산은 제외한다)을 2015년 12월 31일까지 양도함으로써 발생하는 소득에 대해서는 제104조제1항제1호에 따른 세율(해당 자산의 보유기간이 2년 미만인 경우에는 제1항제2호 또는 제3호에 따른 세율)을 적용한다. <개정 2014.12.23>

㉡ '15.12.31.까지 양도분 장기보유특별공제 배제

㉠ '16.1.1. 이후 양도분부터 기본세율+10%p 적용, '16.1.1.~'16.12.31. 양도분 장기보유 특별공제율 적용하되 보유기간의 기산일은 '16.1.1.

㉠ '17.1.1. 이후 양도분부터 장기보유특별공제율 적용을 위한 보유기간 기산일은 취득일

㉠ '18.1.1. 이후 양도분부터 지정지역 내 소재한 비사업용토지를 양도한 경우에는 비사업용 토지세율+10%p를 가산한 세율 적용(다만, '20.1.1.이후 양도하는 분부터 지정지역 공고가 있는 날 이전에 매매계약을 체결 한 경우 적용 제외)

\* 부칙 <제16834호,2019.12.31.>

제8조(지정지역 공고일 이전 양도한 토지에 대한 양도소득세 중과 배제에 관한 적용례) 제104조 제4항의 개정규정은 이 법 시행 이후 토지를 양도하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급하는 분부터 적용한다.

㉢ 비사업용 토지 과다소유 법인의 주식(소득법 §104①9)

위 ㉠의 ㉠, ㉡과 같음

㉣ 법인의 경우(법인법 §55의2①1.나,3. 및 ⑧)

㉠ '09.5.21. 개정된 법인세법 부칙 제9376호(30%p 추가과세 적용 배제)

- '09.3.16.~'12.12.31. 취득한 자산을 양도하는 경우 또는 '09.3.16.~'12.12.31. 양도분 (단, 지정지역은 10%p 추가과세 → '09.3.16.부터 '17.5월 현재까지 토지 지정지역 없음)

㉠ '14.1.1.이후 양도분 부터는 추가과세를 종전 30%p에서 10%p로 인하(미등기 토지등은 40%p) 단, 중소기업의 경우 '15.12.31.까지 추가과세 적용 유예(미등기 토지등은 제외. 법인세법 부칙 제12166호 제8조)

㉤ 부동산 매매업자의 경우(소득법 §64①2.)

비사업용 토지 매매차익(양도차익-양도소득기본공제)에 대해 비사업자와 같은 방법으로 과세

▶ 2009.3.16.부터 2012.12.31.까지 취득한 비사업용 토지의 세율 적용 방법

2009.3.16.부터 2012.12.31.까지 취득한 비사업용 토지를 2016.1.1. 이후 양도 시 일반세율을 적용함 (기획재정부 재산세제과-854, 2018.10.10.)

### 가. 비사업용 토지의 범위 (소득법 §104의3①)

비사업용 토지란 토지를 소유하는 기간 중 「소득세법 시행령」 제168조의6에서 정하는 기간 동안 「소득세법」 제104조의3제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 토지를 말한다. 즉 양도자가 토지를 소유하는 기간 중에 일정기간(기간기준) 동안 지목 본래의 용도에 사용하지 않는 것을 말한다.

### 나. 비사업용 토지 판정의 특징

양도소득세의 비과세, 감면 등 과세요건 해당 여부는 양도당시를 기준으로 판정함이 원칙이다. 그러나, 비사업용 토지 판정의 경우는 양도일 현재 뿐만 아니라 해당 토지의 보유기간 중 「소득세법 시행령」 제168조의6에서 정한 기간 동안 비사업용 토지로 사용되었는지 여부를 살펴 판정한다.

실무

▶ **비사업용 토지의 이해**

비사업용 토지의 정의를 이해할 때 “비사업용”의 의미를 사업과 비사업으로 접근하기보다는 해당 토지의 지목에 맞게 토지가 이용되고 있는지로 이해하여야 하며 특히 농지, 임야, 목장용지 이외의 나대지와 잡종지 등의 경우에는 지방세인 재산세의 과세대상이 어떻게 구분되는지에 따라 비사업용 토지인지 여부가 판정될 수 있음에 유의하여야 한다.

## 2. 기간기준

### 가. 기간기준 적용방법 (소득령 §168의6)

비사업용 토지는 보유기간 중 일정기간은 사업용으로 사용하여야만 비사업용 토지에서 제외되므로 기간기준을 별도로 두고 있으며 비사업용 토지의 판정과 관련하여 기간기준은 아래와 같이 적용한다(기간의 계산은 초일불산입, 말일산입).

※ 기준에 관계없이 비사업용 토지로 보지 않는 경우  
(소득령 §168의14③,④ 소득칙 §83의5④) ☞ 616쪽 참조

소유 기간	비사업용 토지 (토지 소유기간 중 비사업용 토지로 사용한 기간이 아래 모두에 해당하는 경우)	비사업용 토지 아님 (토지 소유기간 중 비사업용토지에서 제외되는 기간이 아래 중 어느 하나에 해당하는 경우)
5년 이상	양도일 직전 5년 중 2년을 초과하는 기간	양도일 직전 5년 중 3년 이상의 기간
	양도일 직전 3년 중 1년을 초과하는 기간	양도일 직전 3년 중 2년 이상의 기간
	소유기간의 100분의 40에 상당하는 기간을 초과하는 기간	소유기간의 100분의 60에 상당하는 기간 이상인 기간
3년~ 5년	소유기간에서 3년을 차감한 기간을 초과하는 기간	소유기간 중 3년 이상의 기간
	양도일 직전 3년 중 1년을 초과하는 기간	양도일 직전 3년 중 2년 이상의 기간
	소유기간의 100분의 40에 상당하는 기간을 초과하는 기간	소유기간의 100분의 60에 상당하는 기간 이상의 기간
3년 미만	소유기간에서 2년을 차감한 기간을 초과하는 기간	소유기간 중 2년 이상의 기간
	소유기간의 100분의 40에 상당하는 기간을 초과하는 기간	소유기간의 100분의 60에 상당하는 기간 이상인 기간

위 기간기준 요건 중 ‘토지 소유기간 중 100분의 60 이상의 기간 동안 사업용으로 사용’하는 규정의 경우 종전에는 ‘100분의 80 이상’이었으나, 장기보유자에 대한 판정 기준이 불합리한 점을 감안하여 2015.2.3. 개정·완화하였으며, 개정 규정은 2015.2.3. 이후 양도분부터 적용한다.

## 나. 적용 사례

### 사례1 ▶ 다음 양도한 토지가 비사업용 토지인지?

- 2010. 1. 1. 토지A 취득
- 2010. 1. 1. ~ 2012. 6. 30. 토지 본래의 용도로 직접 사용
- 2012. 7. 1. ~ 2014. 12. 31. 토지 본래의 용도로 직접 사용하지 않음(나대지)
- 2015. 1. 1. ~ 2015. 12. 31. 토지 본래의 용도로 직접 사용
- 2016. 1. 1. 토지A 양도

**해설** 5년 이상 보유한 토지A의 비사업용 토지 해당여부를 기간별로 검토해보면

- ① 양도일 직전 5년 중 2년 6개월만 사업에 사용하였으므로 양도일 직전 5년중 3년 이상을 사업에 사용하지 않음
- ② 양도일 직전 3년 중 1년만 사업에 사용하였으므로 양도일 직전 3년중 2년 이상을 사업에 사용하지 않음
- ③ 토지의 보유기간 6년 중 3년 6개월(보유기간의 58.3%)만 사업에 사용하였으므로 토지의 보유기간 중 60/100 이상을 사업에 사용하지 않음

⇒ 따라서, 토지A는 비사업용 토지에서 제외되는 요건을 하나도 충족하지 못하므로 비사업용 토지에 해당됨

### 사례2 ▶ 다음 양도한 토지가 비사업용토지인지?

- 2010. 1. 1. 토지A 취득
- 2010. 1. 1. ~ 2011. 9. 30. 토지 본래의 용도로 직접 사용
- 2011. 10. 1. ~ 2013. 12. 31. 토지 본래의 용도로 직접 사용하지 않음(나대지)
- 2014. 1. 1. ~ 2015. 12. 31. 토지 본래의 용도로 직접 사용
- 2016. 1. 1. 토지A 양도

**해설** 5년 이상 보유한 토지A의 비사업용 토지 해당여부를 기간별로 검토해보면

- ① 양도일 직전 5년 중 2년 9개월만 사업에 사용하였으므로 양도일 직전 5년중 3년 이상을 사업에 사용하지 않음
  - ② 양도일 직전 3년 중 2년을 사업에 사용하였음
  - ③ 토지의 보유기간 6년 중 3년 9개월(보유기간의 62.5%)을 사업에 사용하였으므로 토지의 보유기간 중 60/100 이상을 사업에 사용하였음
- ⇒ 따라서, 토지A는 비사업용 토지에서 제외되는 기간요건 중 둘을 충족하므로 비사업용 토지에서 제외됨



### 사례

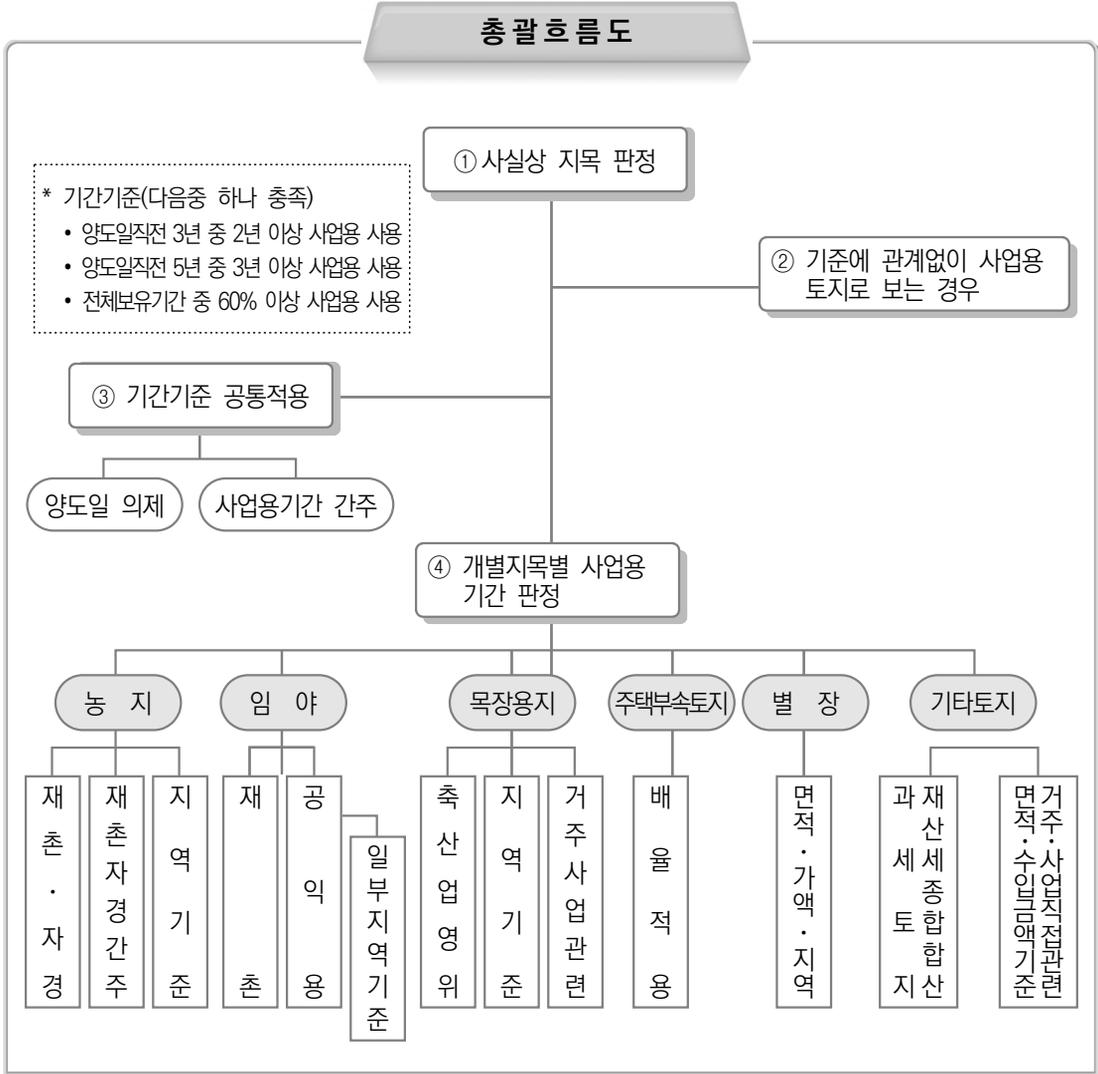
#### ▶ 비사업용 토지 해당 여부

「소득세법」 제104조의 3 제1항 규정의 “비사업용 토지”는 당해 토지를 소유하는 기간 중 같은 법 시행령 제168조의 6 규정에서 정하는 기간 동안 「소득세법」 제104조의 3 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 토지임

토지 소유기간 중 지목이 변경된 경우, 지목별로 「소득세법」 제104조의 3 제1항 각 호에 해당(이하 “지목별 비사업용 토지 해당”이라 함) 하는지 여부를 판단하며 동조 제1항 및 같은 법 시행령 제168조의6 규정의 “대통령령이 정하는 기간”을 계산함에 있어서는 “지목별 비사업용 토지 해당”기간을 합산하는 것임(서면인터넷방문상담4팀-2446, 2006.7.24.)

### 3. 「비사업용 토지」 해당 여부 판정요령

#### 가. 총괄 흐름



## 나. 판정 요령

〈1단계〉 기준에 관계없이 비사업용 토지에서 제외되는 토지(무조건 사업용 토지)인지 확인

- 무조건 사업용 토지에 해당하는 경우 다른 기준을 검토할 필요없이 비사업용 토지에서 제외

### 》 무조건 사업용 토지 요약 (616쪽 참조)

적용 대상	대상지목	사용기준	지역기준	양도기한
공익사업법에 의해 토지 양도	-	'06.12.31. 이전 사업인정고시	-	-
		사업인정고시일로부터 2년 이전 취득('08.1.1. 이후 양도분부터 적용)	-	-
		사업인정고시일로부터 5년 이전 취득('21.5.4. 이후 사업인정고시분부터 적용)	-	-
중중이 소유하는 농지	농지	· 2005.12.31. 이전 취득 · 취득일~양도일까지 대상지목으로 사용	도시지역 내 주거·상업·공업지역	'06.2.9. 이후 양도분
상속받은 농지	농지	상속일~양도일까지 대상지목으로 사용('06.2.9. 이후 양도분부터)	도시지역 내 주거·상업·공업지역	상속개시일 5년 이내
공해공장 연접토지	지목제한 없음	공해공장 연접토지 소유자의 요구로 취득	-	-
직계존속(배우자)로부터 상속·증여 받은 토지	농지, 임야, 목장용지	직계존속·배우자 등이 8년 이상 경작, 재촌, 축산업 영위	녹지지역, 개발제한구역, 도시지역 밖	'08.1.1. 이후 (배우자는 '13.2.15.) 이후
부득이한 사유	-	기획재정부령이 정하는 사유	-	-

〈2단계〉 토지 지목 판정

- 토지의 지목이 농지, 임야, 목장용지, 주택·별장의 부수토지, 나대지, 잡종지 등에 속하는지 확인
- 토지지목의 판정은 사실상 현황에 의함. 다만, 사실상 현황이 불분명한 경우 공부상 등재현황에 의함(소득령 §168의7)

〈3단계〉 토지 지목별로 비사업용 토지 해당여부 검토

- 토지 지목별로 재촌·자경기간, 도시지역 외 소재 등 비사업용 토지 판정 요건 검토

## 1. 농지 (전, 답, 과수원, 소득법 §104의3①, 소득령 §168의8)

“농지”란 논밭이나 과수원으로서 지적공부(地籍公簿)의 지목과 관계없이 실제로 경작에 사용되는 토지를 말한다. 이 경우 농지의 경영에 직접 필요한 농막, 퇴비사, 양수장, 지소(池沼), 농도(農道) 및 수로(水路) 등에 사용되는 토지를 포함한다(소득법 §88.8. ☞ '16.12.20. 개정전 소득령168의8①).

### 가. 일반 원칙

시지역 중 도시지역\* 외의 지역에 소재하는 농지로서 소유자가 재촌하면서 직접 경작한 기간을 비사업용 토지에서 제외되는 기간으로 보아 비사업용 토지 여부를 판정한다.

\* 시지역 중 도시지역 : 특별시·광역시(광역시에 있는 군은 제외)·특별자치시(특별자치시에 있는 읍·면지역은 제외)·특별자치도 (「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시의 읍·면지역은 제외) 및 시지역(「지방자치법」 제3조제4항에 따른 도농 복합형태인 시의 읍·면지역은 제외) 중 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 도시지역(녹지지역 및 개발제한구역 제외)

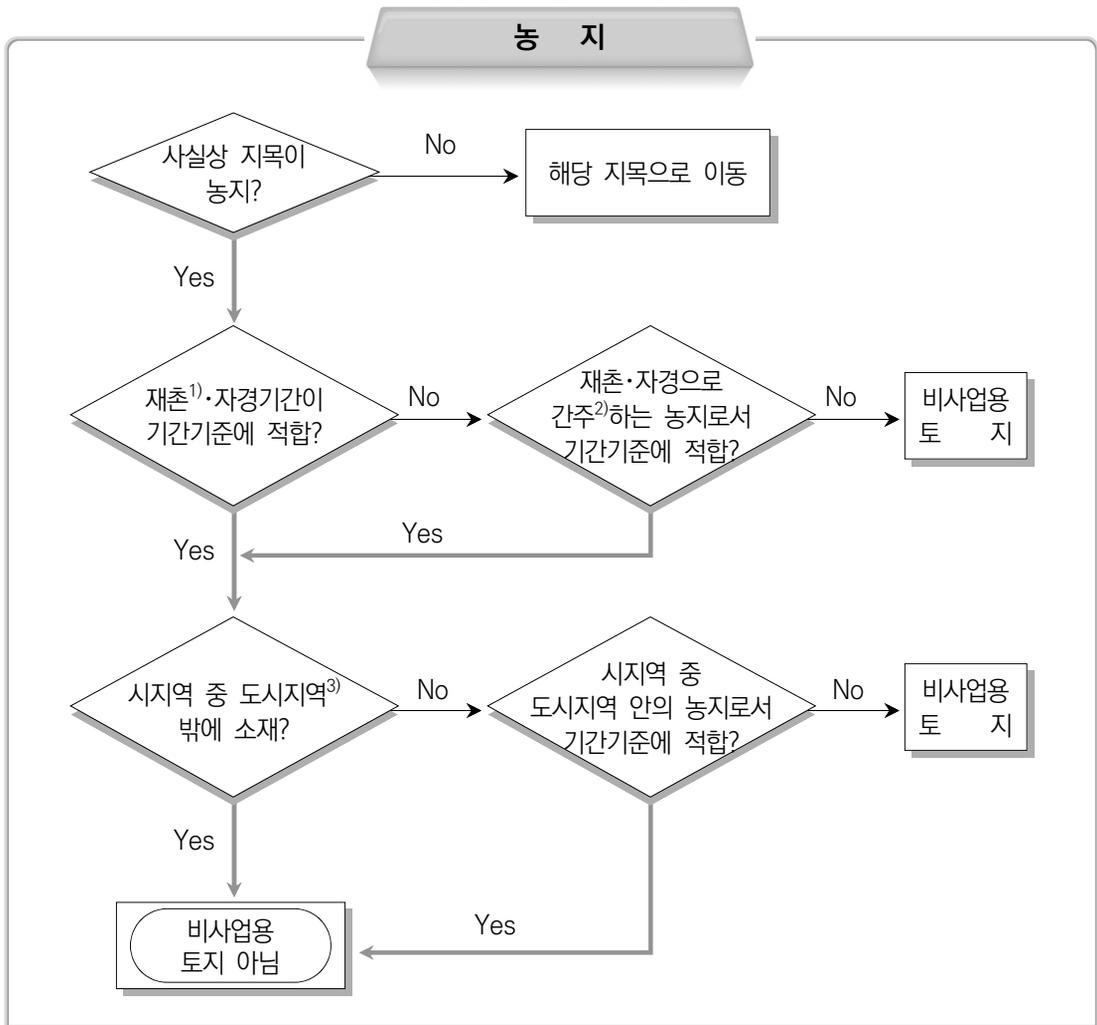


#### 실무

##### ▶ 용도지역의 구분

- 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제6조, 제36조
  - 도시지역 : 주거, 상업, 공업, 녹지지역(보전, 생산, 자연녹지지역)
  - 관리지역 : 계획, 생산, 보전관리지역
  - 농림지역
  - 자연환경보전지역
- 국토의 계획 및 이용에 관한 법률 제38조
  - 개발제한구역 : 도시의 무질서한 확산을 방지하기 위하여 도시의 개발을 제한할 필요가 있거나 보안상 도시의 개발을 제한할 필요가 있다고 인정되는 경우 도시관리계획으로 지정 또는 변경

## 나. 판정 흐름도



- 1) 재촌 : 농지소재지 시·군·구 및 연접 시·군·구와 농지로부터 직선거리 30km 이내에 사실상 거주(2015.2.3. 이후 양도분부터는 주민등록요건 삭제)
- 2) 재촌·자경으로 보는 농지 : 소득령 §168의8③1.~10.에서 열거
- 3) 도시지역 : 시 이상(읍·면 지역) 지역 중 주거·상업·공업지역

## 다. 판정 요령 (소득령 §168의8)

- 1) 기준에 관계없이 비사업용 토지에서 제외되는 토지인지 여부 확인(☞ 616쪽 참조)
- 2) 해당 토지가 실제 농지인지 여부 확인
- 3) 양도자가 해당 농지를 일정기간 이상 재촌·자경하였는지 및 해당 농지가 '시지역 중 도시지역(주거·상업·공업지역)' 밖에 소재하는지 여부 확인

가) 일정기간 : 572쪽 기간기준 참조(소득령 §168의6)

나) 재촌

농지의 소재지와 동일한 시(특별자치시와 「제주특별자치도 설치 및 국제자유 도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시를 포함)·군·구(자치구), 연접한 시·군·구 또는 농지로부터 직선거리 30km 이내에 있는 지역에 사실상 거주하는 것(직선거리 20km → 30km 및 농지 소재지에 주민등록 요건 폐지로 재촌요건 완화)

☞ '15.2.3. 이후 양도분 부터 적용(소득령 부칙 제26067호 제2조)

다) 경작

거주자가 그 소유농지에서 농작물 경작 또는 다년생식물 재배에 상시 종사하거나 농작업의 2분의 1 이상을 자기의 노동력으로 경작 또는 재배하는 것을 말하며, 경작한 기간 중 해당 거주자의 사업소득금액(농업·임업·부동산임대·농가부업 소득은 제외)과 근로소득 총급여액의 합계액이 3천 700만원\* 이상인 과세기간이 있는 경우 그 기간과, 복식부기 의무자 수입금액 기준 이상\*\*인 과세기간이 있는 경우 그 기간은 자경기간에서 제외한다.

\* 농지의 비사업용 토지 판정에서 3천 700만원 요건은 2016.2.17. 「소득세법 시행령」 제168조의8 제2항 후단을 신설하여 2016.2.17. 이후 양도하는 분부터 적용하고 있고, 2017.2.7. 이후 양도하는 분부터는 사업소득금액이 결손인 경우에 사업소득금액을 "0"으로 간주함(소득령 §66⑭ 개정)

\*\* '20.2.11. 개정된 조특법 §66(제30390호, 2020.2.11.)에 따라, 2020년 과세기간부터 적용

라) 시지역 중 도시지역(주거·상업·공업지역)(소득법 §104의3①1.나)

특별시·광역시(광역시에 있는 군 제외)·특별자치시(특별자치시에 있는 읍·면 지역 제외)·특별자치도(「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시의 읍·면지역 제외) 및 시지역(「지방자치법」 제3조 제4항에 따른 도농 복합형태인 시의 읍·면지역 제외) 중 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 도시지역(개발제한구역 및 녹지지역 제외)을 말하며, 도시지역 이라도 편입된 날부터 3년간은 비사업용 토지로 보지 아니한다(편입된 날부터 '2년'을 '3년'으로 완화, 2015.2.3. 이후 양도분부터 적용).

4) 사업용 사용(재촌·자경)으로 간주하는 경우에 해당하는지 확인 (소득령 §168의8③1~10)



## 사례

### ▶ 비사업용토지에 해당하는지 여부

비사업용 토지의 해당여부와 관련된 토지의 지목을 판정함에 있어 소유자가 다른 용도로 사용하거나 형질을 변경한 경우가 아닌 단순히 농지를 방치하는 경우에만 사실상의 현황이 변경된 것으로 보기 어려움(서울행정법원-2019-구단-74679, 2020.9.23.)

### ▶ 지구단위계획에 의한 특별계획구역으로 지정·고시된 토지의 비사업용 토지 해당여부

국토계획법에 따라 지구단위계획에 의한 특별계획구역으로 지정·고시되어 관련 법령에 따라 개발행위허가 등이 제한되어 사용이 금지 또는 제한된 경우에는 해당 기간 동안 비사업용 토지에 해당하지 않는 것임(사전-2016-법령해석재산-0523, 2017.5.30.)

### ▶ 가설건축물 철거 후 원상회복된 농지를 사업용토지로 볼 수 있는지 여부 등

재산세가 별도합산과세된 기간 중 실제 사업에 사용한 기간만 사업용 토지로 보는 것이며, 가설건축물을 철거한 이후 해당 토지를 부동산임대업에 사용하지 아니하는 것은 사업에 사용할 수 없는 부득이한 사유에 해당하지 아니함(서면-2015-법령해석재산-0459, 2016.4.7.)

### ▶ 바다로 연접한 경우 8년 자경농지 감면 여부

연접한 시·군·구(자치구인 구를 말함. 이하 같음)라 함은 행정구역상 동일한 경계선을 사이에 두고 서로 붙어있는 시·군·구를 말하는 것으로 바다로 연접한 경우에도 위에 따라 판단하는 것임(서면4팀-1774, 2007.5.29.)

### ▶ 일시휴경된 경우 사업용기간 해당여부

「소득세법」 제96조제2항제8호 및 제104조제1항제2호의7의 “비사업용 토지” 규정을 적용함에 있어 동법 시행령 제168조의8제2항에 해당하지 아니하는 농지가 농업, 농촌기본법 및 세계무역 기구협정의 이행에 관한 특별법에 따라 일시 휴경농지로 선정되어 보상금을 지급받은 경우 해당 농지의 휴경기간 동안은 비사업용 토지로 보지 아니하는 것임(서면5팀-857, 2006.11.17.)

### ▶ 한국농어촌공사에 위탁 임대한 농지를 증여받은 경우 비사업용 토지 판단

「한국농어촌공사 및 농지관리기금법」 제3조에 따른 한국농어촌공사가 같은 법 제24조의4 제1항에 따라 8년 이상 수탁(개인에게서 수탁한 농지에 한함)하여 임대하거나 사용대(使用貸)한 농지는 「소득세법 시행령」 제168조의8 제3항제9호(이하 “해당조문”)에 의하여 비사업용 토지 판정시 재촌·자경한 것으로 보는 것이며, 이와 관련하여 증여받은 농지의 경우 증여자의 위탁기간은 통산하지 아니함

아울러, 해당 조문이 적용되지 않는 경우로서 한국농어촌공사에 위탁하여 임대한 농지는 「소득세법」 제104조의3 제1항제1호가목의 “자기가 경작하지 아니하는 농지”에 해당함(사전-2022-법규재산-0096, 2022.4.11.)

## 라. 사업용 사용(재촌·자경)으로 간주하는 경우 (소득령 §168의8③1.~10.)

※ 다만, 아래의 경우라도 '시지역 중 도시지역' 안에 있으면 비사업용 기간에 해당함  
(유예 : '시지역 중 도시지역'에 편입된 날부터 3년 ⇄ 편입된 날부터 '2년'을 '3년'으로 완화하였으며, 개정 규정은 2015.2.3. 이후 양도분부터 적용)

- ① 상속에 의하여 취득한 농지로서 그 상속개시일부터 3년이 경과하지 않은 토지

### 사례

#### ▶ 법원판결로 취득한 농지가 상속개시일부터 3년이 경과하지 않은 것인지 여부

“조상땅 찾아주기” 서비스를 통하여 법원의 확정판결로 취득한 농지의 비사업용 토지를 판정함에 있어 「소득세법」 제104조의3제1항 및 같은 법 시행령 제168조의6에 따른 토지의 소유기간은 해당 소송에 대한 법원의 확정판결일부부터 양도일까지의 기간으로 계산하는 것이나, 「소득세법 시행령」 제168조의8 제3항제2호를 적용함에 있어 상속개시일은 피상속인이 사망한 날이 되는 것임(부동산거래관리과-1022, 2010.8.4.)

- ② 종중이 소유한 농지('05.12.31. 이전 취득분에 한함)

- ③ 세대당 1,000㎡미만의 주말·체험 영농 농지\*

\* 2021.5.4. 소득세법 시행령 <부칙 제31659호>의 개정으로, 2021.12.31. 이전 양도분까지 적용하되, 2021.5.4. 전 사업인정고시된 사업을 위해 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용되는 농지에 해당하는 경우에는 종전의 규정에 따름

### 사례

#### ▶ “주말·체험 영농농지”란

사업용 토지로 보는 주말·체험 영농농지란 농지법 제8조제2항 및 같은 법 시행령 제10조 규정에 의하여 2003.1.1. 이후 발급받은 농지취득자격증명으로 취득한 농지로서 세대별 소유면적이 1천평방미터 미만의 농지를 말하는 것임(서면4팀-2371, 2006.7.20.)

- ④ 8년 이상 농업경영을 하던 자가 이농한 후에도 이농 당시 소유하고 있던 농지로서 그 이농일로부터 3년이 경과하지 아니한 토지(10,000㎡가 소유상한이나 한국농어촌공사에게 위탁하여 임대하거나 사용하는 경우에는 소유상한을 초과하여 소유하고 있는 농지도 적용대상)
- ⑤ 종자생산자, 농업기자재 생산자가 시험지·연구지·실습지 또는 종묘생산지로 쓰기 위하여 취득한 농지
- ⑥ 농지전용허가(신고)를 받은(한) 농지 또는 농지전용협의 완료농지로서 해당 전용 목적으로 사용되는 토지

- ⑦ 농지개발사업지구 내 소재 농지(1,500㎡ 미만) 또는 한계농지의 정비사업으로 조성된 농지(1,500㎡ 미만)
- ⑧ 한국농어촌공사 소유 농지, 매립농지
- ⑨ 개발사업자가 토지수용, 공익사업, 개발사업과 관련하여 농지를 취득하여 해당 사업에 사용하는 경우
- ⑩ 5년 이상 계속 재촌 자경한 농지를 소유자(소득령 제154조제6항에 따른 가족 중 소유자와 동거하면서 함께 영농에 종사한 자 포함)가 질병(1년 이상), 고령(65세 이상), 징집, 취학, 공직취임, 교도소·구치소 또는 보호감호소에 수용중인 경우 등의 사유로 자경할 수 없어(사유 발생 이후에도 소유자가 재촌하고 있을 것. 다만, 사유 발생 당시 동거가족이 재촌하고 있는 경우에는 소유자가 재촌하고 있는 것으로 봄) 임대 또는 사용대하는 경우
- ⑪ 「지방세특례제한법」 제22조·제41조·제50조 및 제89조에 따른 사회복지법인등, 학교등, 종교·제사 단체 및 정당이 그 사업에 직접 사용하는 농지
- ⑫ 「한국농어촌공사 및 농지관리기금법」 제3조에 따른 한국농어촌공사가 8년 이상 수탁(개인에게서 수탁한 농지에 한함)하여 임대하거나 사용대한 농지
- ⑬ 「주한미군기지 이전에 따른 평택시 등의 지원 등에 관한 특별법」에 따라 수용된 농지를 대체하여 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률 시행령」 제119조제1항제2호 단서에 따라 취득한 농지로서 해당 농지로부터 직선거리 80km 이내에 있는 지역에 재촌하는 자가 자경을 하는 농지(2012.2.2. 최초로 양도하는 분부터 적용)

☑ 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률 시행령」 제119조 【허가기준】

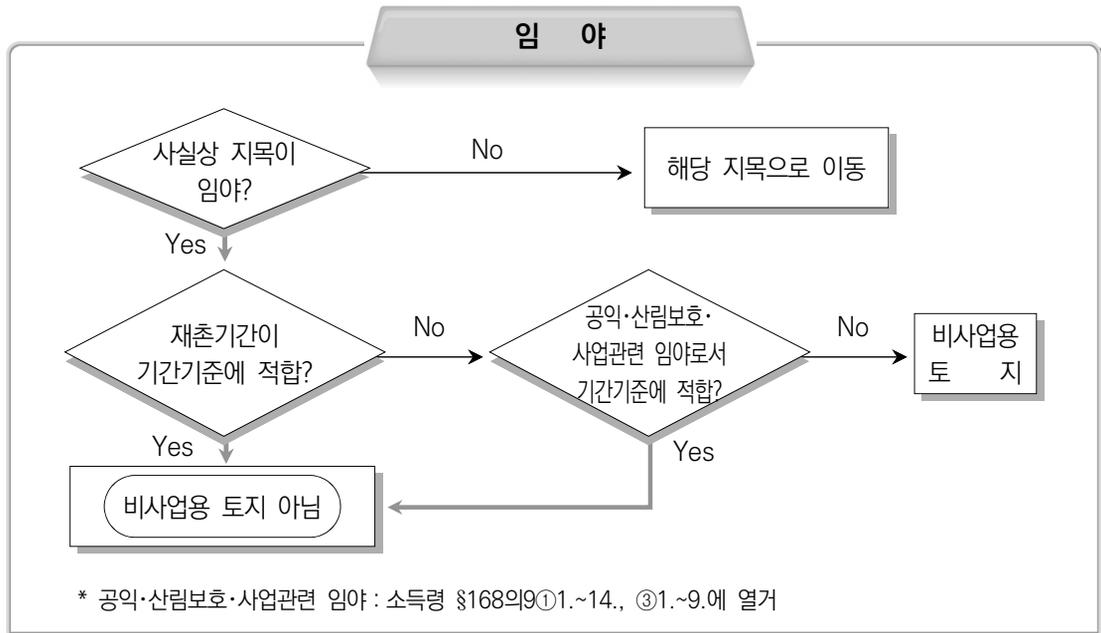
- ① 법 제119조제1호 다목에서 “대통령령이 정하는 자”라 함은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자를 말한다.
  - 2. 농업인등으로서 그가 거주하는 주소지로부터 30km 이내에 소재하는 토지를 취득하려는 자. 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 자로서 협의양도하거나 수용된 날부터 3년 이내에 협의양도 또는 수용된 농지를 대체하기 위하여 농지를 취득하려는 경우에는 그가 거주하는 주소지로부터의 거리가 80km 안에 소재하는 농지를 취득할 수 있으며, 이 때 행정기관의 장이 관계법령이 정하는 바에 따라 구체적인 대상을 정하여 대체농지의 취득을 알선하는 경우를 제외하고는 새로 취득하는 농지의 가액(공시지가를 기준으로 하는 가액을 말한다)은 종전의 토지가액 이하이어야 한다.
  - 가. 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」, 그 밖의 법령에 따라 공익사업용으로 「농지법」 제2조제1호에 따른 농지를 협의양도하거나 농지가 수용된 자(실제의 경작자에 한한다)
  - 나. 가목에 해당하는 농지를 임차 또는 사용차하여 경작하던 자로서 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 농업의 손실에 대한 보상을 받은 자

## 2. 임야 (소득법 §104의3①2., 소득령 §168의7)

### 가. 일반 원칙

임야소재지에 재촌한 기간을 비사업용 토지에서 제외되는 기간으로 보아 비사업용 토지 해당 여부를 판정한다.

### 나. 판정 흐름도



### 다. 판정 요령

- ① 기준에 관계없이 비사업용 토지에서 제외되는 토지인지 여부 확인
- ② 해당 토지가 실제 임야인지 여부 확인
- ③ 임야소재지에 거주하는 자가 소유한 임야인지 여부 확인

“임야소재지에 거주하는 자가 소유한 임야”란 임야의 소재지와 동일한 시(「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조제2항에 따라 설치된 행정시를 포함)·군·구(자치구), 그와 연접한 시·군·구 또는 임야로부터 직선거리 30km 이내에 있는 지역에 주민등록이 되어 있고 사실상 거주하는 자가 소유하는 임야를 말한다.

☞ (20km→30km로 직선거리 완화. 개정 규정은 2015.2.3. 이후 양도분부터 적용)



## 사례

### ▶ 도시지역으로 편입된 날부터 3년이 경과한 임야의 비사업용 토지 여부

「소득세법 시행령」 제168조의9 제1항 제2호 단서 소정의 '국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 따른 도시지역 안의 임야로서 도시지역으로 편입된 날부터 3년이 경과한 임야'에 해당하면 비사업용 토지에 해당함(대법원2018두43156, 2018.8.30.)

### ▶ 군사시설 보호구역으로 지정된 임야를 취득한 경우 비사업용 토지 해당 여부

지목이 임야로서 군사시설 보호구역으로 지정된 기간은 사업용으로 보는 것이며, 택지개발예정 지구로 지정된 임야의 본래 용도인 산림조성 등의 제한이 없는 경우 사용이 금지 또는 제한된 것으로 보지 않음(사전-2016-법령해석재산-0517, 2016.11.25.)

### ▶ 조부소유 임야지분을 상속등기받은 경우 비사업용토지 여부

거주자 甲의 祖父와 父가 사망하여 祖父 소유의 임야지분이 甲의 명의로 등기된 경우로서 父가 祖父 사망 후 사망하는 등 「민법」 제1001조에 따른 대습상속에 해당하지 않는 경우 해당 임야지분은 父의 상속개시일에 甲이 父로부터 상속받은 것으로 보는 것이며,

甲이 해당 임야지분을 양도하는 경우 祖父 사망 이후 父의 재존기간만을 「소득세법 시행령」 제168조의14 제3항 제1호의2 규정의 직계존속 재존기간으로 보아 비사업용토지 여부를 판단하는 것임(사전-2015-법령해석재산-0446, 2016.1.26)

### ▶ 비행안전 제5구역은 비사업용토지에서 제외되지 않음

「군사기지 및 군사시설보호법」에 따른 비행안전제5구역은 「소득세법 시행령」 제168조의9 제1항 제9호에서 규정한 「군사기지 및 군사시설보호법」에 따른 군사기지 및 군사시설 보호구역 안의 임야에 해당하지 않음(서면-2016-법령해석재산-3710, 2016.8.26.)

### ▶ 물건을 1개월 이상 쌓아 놓은 행위 금지 및 특정유해물질 배출시설 설치시 허가받아야 하는 경우

1. 토지를 취득한 후 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제36조에 따른 계획관리지역으로 지정되어, 해당 토지에 같은 법 시행령 제53조제6호에 규정된 기준을 초과하는 물건을 1개월 이상 쌓아놓는 행위를 할 때에는 관할 시장·군수의 허가를 받아야 하는 경우로서, 토지의 본래 용도에 따른 사용이 금지 또는 제한되지 아니한 경우에는 통상적인 제한의 범위를 넘어 특별히 사용이 제한되는 토지에 해당하지 아니하여 해당 토지는 「소득세법 시행령」 제168조의14 제1항 제1호에서 규정하고 있는 법령에 따른 사용이 금지 또는 제한된 토지에 해당하지 않는 것임

2. 토지를 취득한 후 「임진강유역배출시설설치허가제한을 위한 대상지역 및 대상배출시설지정」에 따라 특정수질 유해물질이 환경부령으로 정하는 기준 이상으로 배출되는 배출시설을 설치하는 경우 환경부장관의 허가를 받아야 하더라도, 1.과 동일하게 적용되는 것임  
(서면-2016-법령해석재산-3042, 2016.8.16)

- ④ 공익상 또는 산림의 보호육성을 위하여 필요한 임야이거나 토지의 소유자, 소재지, 이용상황, 보유기간 및 면적 등을 감안하여 거주 또는 사업과 직접 관련이 있다고 인정할

만한 상당한 이유가 있는 임야에 해당하는 경우 해당 용도기간 동안을 비사업용 토지에서 제외(소득령 §168의9①,③)

**라. 공익상 필요 또는 산림의 보호육성을 위하여 필요한 임야** (소득령 §168의9①)

- ① 「산림보호법」에 따른 산림보호구역, 「산림자원의 조성 및 관리에 관한 법률」에 따른 채종림(採種林) 또는 시험림
- ② 「산지관리법」에 따른 산지 안의 임야로서 다음 중 어느 하나에 해당하는 임야. 다만, 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 도시지역(같은 법 시행령 제30조의 규정에 따른 보전녹지지역 제외) 안의 임야로서 도시지역으로 편입된 날부터 3년이 경과한 임야를 제외한다(예 : 기간기준이 적용되므로 편입일로부터 3년이내에 양도하는 경우 비사업용 토지에서 제외).
  - 「산림자원의 조성 및 관리에 관한 법률」에 따른 산림경영계획인가를 받아 시업(施業) 중인 임야
  - 「산림자원의 조성 및 관리에 관한 법률」에 따른 특수산림사업지구 안의 임야
- ③ 사찰림 또는 동유림(洞有林)
- ④ 「자연공원법」에 따른 공원자연보존지구 및 공원자연환경지구 안의 임야
- ⑤ 「도시공원 및 녹지 등에 관한 법률」에 따른 도시공원 안의 임야
- ⑥ 「문화재보호법」에 따른 문화재보호구역 안의 임야
- ⑦ 「전통사찰의 보존 및 지원에 관한 법률」에 따라 전통사찰이 소유하고 있는 경내지
- ⑧ 「개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법」에 따른 개발제한구역 안의 임야
- ⑨ 「군사기지 및 군사시설 보호법」에 따른 군사기지 및 군사시설 보호구역안의 임야
- ⑩ 「도로법」에 따른 접도구역 안의 임야
- ⑪ 「철도안전법」에 따른 철도보호지구 안의 임야
- ⑫ 「하천법」에 따른 홍수관리구역 안의 임야
- ⑬ 「수도법」에 따른 상수원보호구역 안의 임야

#### 마. 토지의 소유자, 소재지, 이용상황, 보유기간 및 면적 등을 감안하여 거주 또는 사업과 직접 관련이 있다고 인정할 만한 상당한 이유가 있는 임야(소득령 §168의9③)

- ① 「임업 및 산촌 진흥촉진에 관한 법률」에 따른 임업후계자가 산림용 종자, 산림용 묘목, 버섯, 분재, 야생화, 산나물 그 밖의 임산물의 생산에 사용하는 임야
- ② 「산림자원의 조성 및 관리에 관한 법률」에 따른 종묘 생산업자가 산림용 종자 또는 산림용 묘목의 생산에 사용하는 임야
- ③ 「산림문화·휴양에 관한 법률」에 따른 자연 휴양림을 조성 또는 관리·운영하는 사업에 사용되는 임야
- ④ 「수목원·정원의 조성 및 진흥에 관한 법률」에 따른 수목원을 조성 또는 관리·운영 하는 사업에 사용되는 임야
- ⑤ 산림계가 그 고유목적에 직접 사용하는 임야
- ⑥ 「지방세특례제한법」 제22조·제41조·제50조 및 제89조에 따른 사회복지법인등, 학교 등, 종교·제사 단체 및 정당이 그 사업에 직접 사용하는 임야
- ⑦ 상속받은 임야로서 상속개시일부터 3년이 경과하지 아니한 임야
- ⑧ 종중이 소유한 임야(2005.12.31. 이전에 취득한 것에 한함)

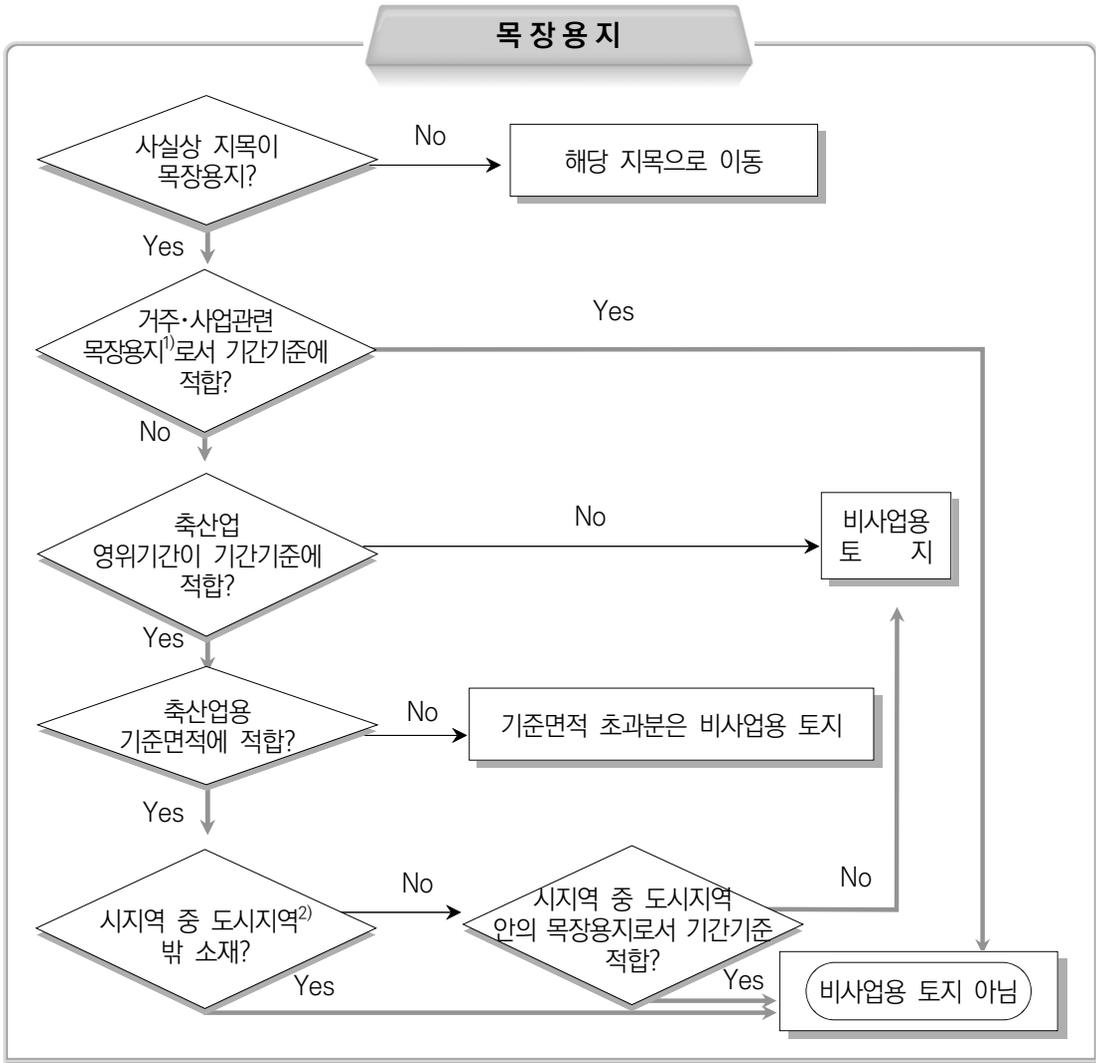
### 3. 목장용지(소득법 §104의3①3., 소득령 §168의10.)

목장용지란 축산용으로 사용되는 축사와 부대시설의 토지, 초지, 사료포(飼料圃)를 말한다. 축사의 부대시설은 가축사육을 위한 사무실, 관리인의 집, 창고, 건초사, 사이로, 급수시설, 두엄간, 운동장, 그늘막과 그 보조시설을 말하며, 초지는 다년생 개량목초의 재배에 이용되는 토지와 목도(牧道)이며, 사료포는 조사료(粗飼料)를 생산하기 위하여 단년생 작물을 재배하는 사료작물 재배지를 말한다.

#### 가. 일반 원칙

주거·상업·공업지역 외의 지역에 소재하는 기준면적 이내의 목장용지로서 축산업을 영위한 기간을 비사업용 토지에서 제외하는 기간으로 보아 비사업용 토지 해당 여부를 판정한다.

## 나. 판정 흐름도



1) 거주·사업관련 목장용지 : 소득령 §168의10②1~4에 열거

2) 도시지역 : 시 이상(읍·면 지역) 지역 중 주거·상업·공업지역

## 다. 판정 요령

- ① 기준에 관계없이 비사업용 토지에서 제외되는 토지인지 여부 확인
- ② 해당 토지가 실제 목장용지인지 여부 확인
- ③ 토지의 소유자, 소재지, 이용상황 보유기간 및 면적 등을 감안하여 거주 또는 사업과 직접 관련이 있다고 인정할 만한 상당한 이유가 있는 목장용지에 해당할 경우 해당기간은 비사업용 토지에서 제외(소득령 §168의10②)

④ 양도자가 해당 목장용지를 일정기간 이상 축산업에 사용하였는지·기준면적을 초과하는지·해당 목장용지가 도시지역 내에 소재하는지 여부 확인

※ 일정기간 동안 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 비사업용 토지에 해당된다(소득법 104의3①③).

- 축산업을 영위하지 아니하는 자가 소유하는 목장용지
- 축산업을 영위하는 자가 소유하는 목장용지로서
  - 기준면적을 초과하는 토지
  - 특별시, 광역시(군지역 제외), 시지역(읍·면지역 제외)의 도시지역(녹지지역 및 개발제한구역 제외) '08.2.22. 신설)안의 목장용지(도시지역에 편입된 날부터 3년이 경과되지 아니한 경우를 제외)

☞ 편입된 날부터 '2년'을 '3년'으로 완화, 2015.2.3. 이후 양도분부터 적용



**실무**

▶ **기준면적의 적용**

① 축사, 부대시설, 초지, 사료포의 기준면적을 모두 합산한 면적으로 하는 것이나, 각 부문별 기준면적에 초과하는 면적과 미달하는 면적이 함께 있는 경우 서로 상계하지 않는다.

② 사례

축산업을 영위하는 경우 비사업용 토지 계산

- 젖소 100마리
- 축사 1,000㎡, 부대시설 1,200㎡, 초지 52ha, 사료포 10ha

구 분	실제면적	기준면적	초과면적
축 사	1,000㎡	11㎡ × 100두 = 1,100㎡	△100㎡
부대시설	1,200㎡	7㎡ × 100두 = 700㎡	500㎡
초 지	52ha	0.5ha × 100두 = 50ha	2ha (20,000㎡)
사 료 포	10ha	0.25ha × 100두 = 25ha	△15ha(150,000㎡)
계			20,500㎡

1ha = 10,000㎡

※ 축사와 사료포의 기준면적 미달토지면적과 부대시설과 초지의 기준면적 초과토지 면적은 상계할 수 없음

**라. 거주 또는 사업과 직접 관련이 있다고 인정할 만한 상당한 이유가 있는 목장용지 (소득령 §168의10②)**

- ① 상속받은 목장용지로서 상속개시일로부터 3년이 경과하지 아니한 것
- ② 종중소유 목장용지(2005.12.31. 이전 취득분에 한함)
- ③ 「지방세특례제한법」 제22조·제41조·제50조 및 제89조에 따른 사회복지법인등, 학교등, 종교·제사 단체 및 정당이 그 사업에 직접 사용하는 목장용지



### 1. 가축별 기준면적

구 분	사업	가축두수	축사및부대시설(㎡)		초지또는사료포(ha)		비 고
			축사	부대시설	초지	사료포	
한우(육우)	사육	1두당	7.5	5	0.5	0.25	말·노새·당나귀 사육 포함
한우(육우)	비육	1두당	7.5	5	0.2	0.1	
유 우	목장	1두당	11	7	0.5	0.25	
양	목장	10두당	8	3	0.5	0.25	
사 슝	목장	10두당	66	16	0.5	0.25	
토 끼	사육	100두당	33	7	0.2	0.1	친칠라 사육 포함
돼 지	양돈	5두당	50	13	-	-	개 사육 포함
가 금	양계	100두당	33	16	-	-	
밍 크	사육	5수당	7	7	-	-	여우 사육 포함

### 2. 가축두수

가축두수는 다음 각 목의 어느 하나의 방법 중 납세자가 선택하는 방법에 따라 산정한다.

가. 양도일 이전 최근 6과세기간(양도일이 속하는 과세기간을 포함한다. 이하 같다) 중 납세자가 선택하는 축산업을 영위한 3과세기간의 최고사육두수를 평균한 것

나. 양도일 이전 최근 4과세기간 중 납세자가 선택하는 축산업을 영위한 2과세기간의 최고사육두수를 평균한 것

다. 축산업을 영위한 기간이 2년 이하인 경우에는 축산업을 영위한 과세기간의 최고 사육두수를 평균한 것

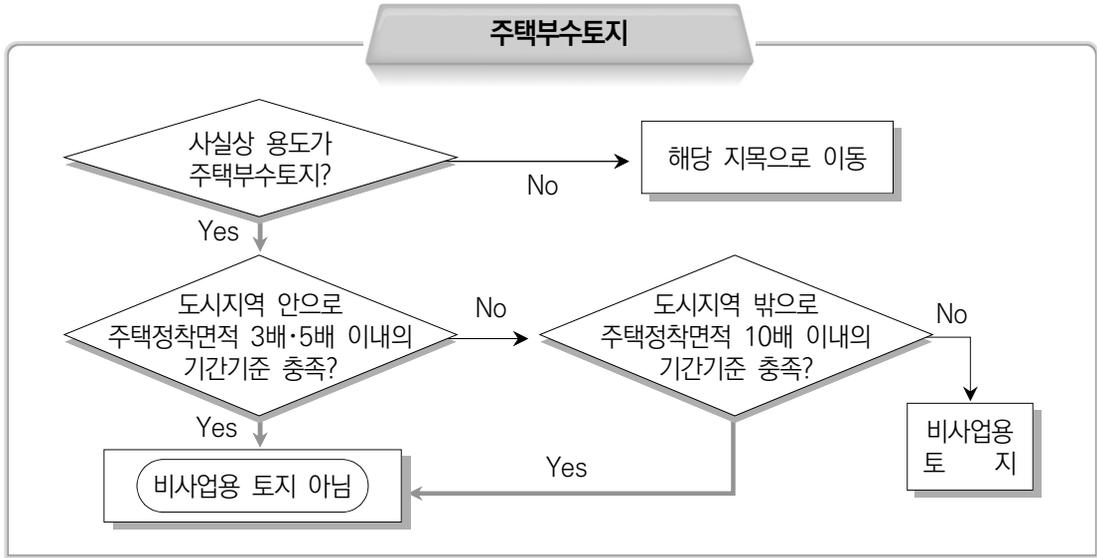
※ 타조를 사육하기 위한 목장으로 사용하는 토지는 「소득세법」 제104조의4제1항제3호가목 및 같은 법 시행령 제168조의10제3항의 규정을 적용할 수 없는 것임(서면5팀-2769, 2007.10.18.)

## 4. 주택의 부수토지 (소득법 §104의3①5., 소득령 §168의12)

### 가. 일반 원칙

주택의 부수토지로 사용된 기간을 비사업용 토지에서 제외되는 기간으로 보아 비사업용 토지인지 여부를 판정한다.

## 나. 판정 흐름도



## 다. 판정 요령

- ① 기준에 관계없이 비사업용 토지에서 제외되는 토지인지 여부 확인
- ② 해당 토지가 실제 주택부속토지인지 여부 확인  
주택의 부속토지란 「지방세법」 제106조제2항에 따른 주택부속토지를 말한다. 즉, 주택이란 세대의 세대원이 장기간 독립된 주거생활을 영위할 수 있는 구조화된 건축물의 전부 또는 일부 및 그 부속토지를 말하며, 건축물이란 토지에 정착하는 공작물 중 지붕과 기둥 또는 벽이 있는 것과 이에 부수되는 시설물을 말한다.
- ③ 주택의 정착면적에 지역별 적용배율을 곱하여 일정기간동안 기준면적 이내 인지를 검토한다.
  - ㉠ 주택부속토지의 범위 산정  
주택이 정착된 면적에 지역별 적용 배율을 곱하여 산정한다.
    - 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제6조제1호에 따른 도시지역 내의 토지 : 5배(22.1.1. 이후 양도분부터는 수도권 도시지역내 주거·상업·공업 지역의 경우 3배)
    - 도시지역 밖의 토지 : 10배

도시지역			도시지역 밖
수도권		수도권 밖	
주거·상업·공업지역	녹지지역		
3배 (‘22.1.1.이후 양도하는 분부터 적용)	5배	10배	

\* 도시지역 : 주거지역, 상업지역, 공업지역, 녹지지역 ☞ 주택의 부속토지의 경계가 명백하지 아니한 때에는 그 주택의 바닥면적의 10배에 해당하는 토지를 주택의 부속토지로 한다(「지방세법 시행령」 제105조).

- ㉠ 1동(棟)의 건물이 주거와 주거외의 용도에 사용되고 있는 경우 주거용에 사용되고 있는 부분만을 주택으로 본다.
- ㉡ 1구(構)의 건물이 주거와 주거외의 용도에 겸용되는 경우 주거용에 사용되는 면적이 50% 이상인 경우 전체를 주택으로 본다.
  - ☞ 1세대 1주택 비과세 판정시 겸용주택의 경우 주택부분이 더 큰 경우에 전체를 주택으로 보는 것이나, 비사업용 토지 판정시에는 주택부분이 크거나 같은 경우에도 전체를 주택으로 본다(「지방세법」 제106조제2항제2호).
- ㉢ 컨테이너는 주택으로 사용하더라도 세대원이 장기간 독립된 주거생활을 영위할 수 있는 구조로 된 건축물이 아니므로 「지방세법」 제104조제3호에서 규정하는 ‘주택’에 해당하지 아니한다.
- ㉣ 무허가·타인소유 주택의 부속토지도 정착면적의 5배(‘22.1.1. 이후 양도분부터 수도권 도시지역 내 주거·상업·공업 지역의 경우 3배, 도시지역 밖 10배) 이내의 토지는 비사업용 토지에서 제외됨

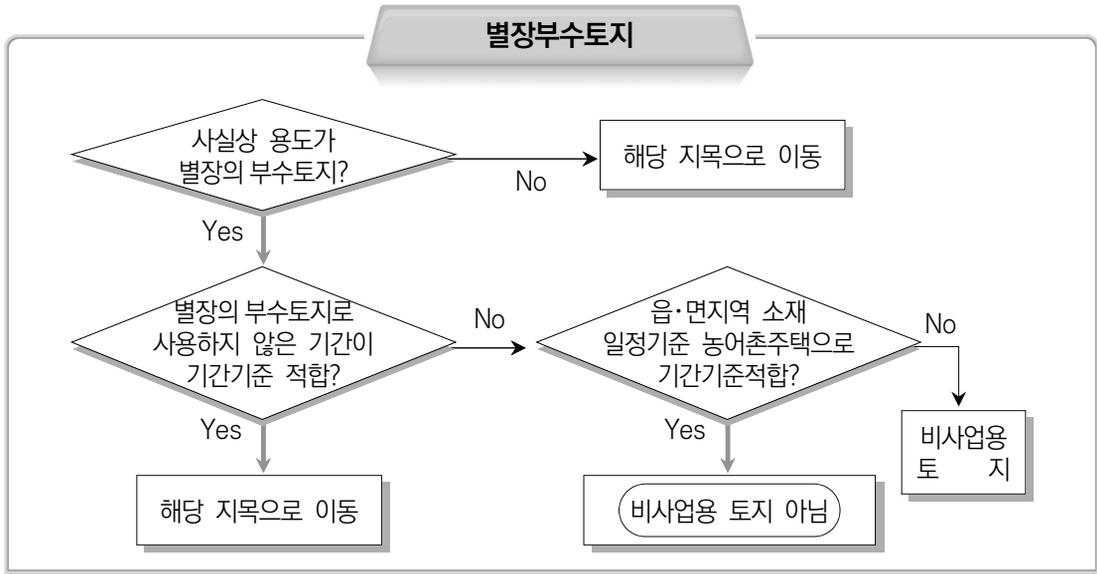
## 5. 별장의 부속토지 (소득법 §104의3①6., 소득령 §168의13)

### 가. 일반 원칙

주거용 건축물로서 상시 주거용으로 사용하지 아니하고 휴양, 피서, 위락 등의 용도로 사용하는 건축물(별장)의 부속토지를 말한다.(별장에 부속된 토지의 경계가 명확하지 아니한 경우에는 그 건축물 바닥면적의 10배에 해당하는 토지를 부속토지로 본다.)

종전에는 별장과 그 부속토지를 비사업용 토지로 보았으나, 별장의 부속토지만 비사업용 토지로 보도록 「소득세법」 제104조의3제1항 제6호를 개정(2014.12.23.) 하였으며, 동 개정 규정은 2015.1.1. 이후 양도분부터 적용한다.

## 나. 판정 흐름도



## 다. 판정 요령

- ① 기준에 관계없이 비사업용 토지에서 제외되는 토지인지 여부 확인
- ② 별장에서 제외되는 농어촌주택 및 그 부속토지인지를 검토한다.

### ☑ 별장에서 제외되는 농어촌주택 및 그 부속토지의 요건

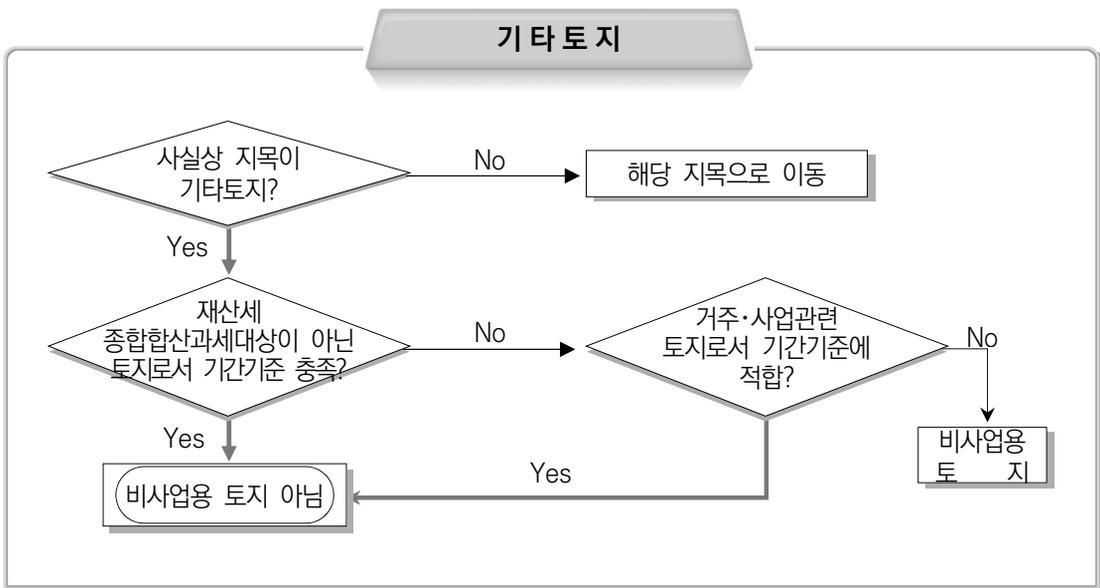
- ① 「지방자치법」 제3조제3항 및 제4항에 따른 읍 또는 면에 소재할 것
- ② 건물의 연면적이 150㎡ 이내이고 그 건물의 부속토지의 면적이 660㎡ 이내일 것
- ③ 건물과 그 부속토지의 가액이 기준시가 2억원(2015.2.3.전 1억원) 이하일 것
- ④ 「조세특례제한법」 제99조의4제1항제1호 가목 1)부터 5)까지의 어느 하나에 해당하는 지역(아래 5가지)을 제외한 지역에 소재할 것
  - ㉠ 수도권지역(경기도 연천군, 인천광역시 옹진군·강화군\*은 제외)
    - ☞ 2008.12.31. 이전은 광역시에 소속된 군지역도 배제지역에 포함됨
    - \*'23.2.28. 이후 양도분부터 적용
  - ㉡ 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제6조 및 같은 법 제117조에 따른 도시지역(태안군, 영암·해남군 제외)
    - \*'23.1.1. 이후 양도분부터 적용
  - ㉢ 「주택법」 제63조의2에 따른 조정대상지역
  - ㉣ 「부동산 거래신고 등에 관한 법률」 제10조에 따른 허가구역
  - ㉤ 「관광진흥법」 제2조에 따른 관광단지

## 6. 기타 토지 (나대지, 잡종지 등, 소득법 §104의3④4., 소득령 §168의11)

### 가. 일반 원칙

해당 토지에 대한 재산세 과세대상의 구분에 따라 재산세가 비과세·면제대상인 기간, 별도합산과세대상인 기간, 분리과세대상인 기간은 비사업용 토지에서 제외되는 기간으로 보아 비사업용 토지인지 여부를 판정한다.

### 나. 판정 흐름도



### 다. 판정 요령

- ① 기준에 관계없이 비사업용 토지에서 제외되는 토지인지 여부 확인
- ② 해당 토지의 실제 지목을 검토한다.
- ③ 해당 토지가 일정기간 이상 「지방세법」 또는 관계법령의 규정에 의하여 재산세가 비과세되거나 면제되는 토지 또는 「지방세법」 제106조제1항제2호 및 제3호에 따른 재산세 별도합산 또는 분리과세 대상 토지인지 여부를 확인한다(재산세 종합합산과세 대상 토지는 원칙적으로 비사업용 토지로 보는 것임).



## 사례

### ▶ 임대 토지 지상에 가설건축물이 존재하여 별도합산대상인 토지 등의 비사업용 토지 판정

5년 이상 보유한 임야 및 목장용지 외의 토지이면서 양도일 직전 3년 중 2년 이상의 기간 동안 「건축법」 제20조에 따른 가설건축물에 딸린 토지로서 「지방세법」 제106조제1항제2호에 따른 재산세 별도합산 과세대상(가설건축물이 존재하는 기간)인 토지는 비사업용토지에 해당하지 아니하는 것임(사전-2019-법령해석재산-0289, 2019.8.29.)

### ▶ 재산세가 감면되는 토지의 비사업용 토지 판정

지방자치단체의 조례에 의하여 재산세가 50% 감면되는 토지는 「소득세법」 제104조의3제1항 제4호가목 규정이 적용되지 아니함(서면4팀-1487, 2007.5.4.)

### ▶ 모델하우스 등 가설건축물의 비사업용 토지 여부

「건축법」 제15조 규정에 따른 가설건축물의 부속토지로서 「지방세법」 제182조 규정에 따른 재산세 별도합산 과세대상인 토지는 동 기간 동안은 비사업용 토지에 해당하지 않음(서면4팀-1313, 2006.5.11.)

※ 「건축법」 제15조 규정에 따른 가설건축물이 아닌 경우 건축물로 볼 수 없어 건축물의 부속토지에 해당되지 아니함(같은 뜻 : 내심95-403, 1995.10.26.)

## 라. 토지의 이용상황, 관계법령의 의무이행 여부, 수입금액 등을 고려하여 거주 또는 사업과 관련이 있다고 인정되는 토지의 범위 (소득령 §168의11)

※ 재산세 종합합산과세대상인 경우에도 아래 중 어느 하나에 해당하는 경우 그 기간 동안은 비사업용 토지가 아닌 것으로 보아 기간기준을 적용함

### 1) 운동장·경기장 등 체육시설용 토지 (소득령 §168의11①1.)

#### 가) 선수전용 체육시설용 토지 (소득령 §168의11①1. 가목)

- ① 「국민체육진흥법」에 따라 직장운동경기부를 설치한 자가 선수전용으로 계속하여 제공하고 있는 체육시설용 토지로서 소득칙[별표3]의 기준면적 이내의 토지. 다만, 직장운동경기부가 다음의 선수·지도자 등에 관한 요건에 해당하지 아니하는 경우 예는 제외

#### ☑ 선수·지도자 등에 관한 요건(소득칙 §83의4②)

- ㉠ 선수는 대한체육대회에 가맹된 경기단체에 등록되어 있는 자일 것
- ㉡ 경기종목별 선수의 수는 해당 종목의 경기정원 이상일 것
- ㉢ 경기종목별로 경기지도자가 1인 이상일 것

- ② 운동경기업을 영위하는 자가 선수훈련에 직접 사용하는 체육시설로서 소득칙 [별표4]의 기준면적 이내의 토지

나) 종업원 체육시설용 토지(소득령 §168의11①1. 나목, 소득칙 §84의4.)

종업원의 복지후생을 위하여 설치한 체육시설용지 토지 중 소득칙 [별표5]의 기준면적 이내의 토지(종업원 체육시설의 기준에 적합하지 아니하는 경우에는 제외)

✔ 종업원 체육시설의 기준

- ㉠ 운동장과 코트는 축구·배구·테니스 경기를 할 수 있는 시설을 갖추는 것
- ㉡ 실내체육시설은 영구적인 시설물이어야 하고, 탁구대를 2면 이상을 둘 수 있는 규모일 것

다) 체육시설업 사용토지(소득령 §168의11①1. 다목)

「체육시설의 설치 및 이용에 관한 법률」에 따른 체육시설업을 영위하는 자가 동법의 규정에 따른 적합한 시설 및 설비를 갖추고 해당 사업에 직접 사용하는 토지

✔ 체육시설업의 구분·종류(「체육시설의 설치 및 이용에 관한 법률」 제10조)

- ㉠ 등록 체육시설업 : 골프장업, 스키장업, 자동차 경주장업
- ㉡ 신고 체육시설업 : 요트장업, 조정장업, 카누장업, 빙상장업, 승마장업, 종합 체육시설업, 수영장업, 체육도장업, 골프 연습장업, 체력단련장업, 당구장업, 썰매장업, 무도학원업, 무도장업

라) 경기장운영업 토지(소득령 §168의11①1. 라목)

경기장운영업을 영위하는 자가 당해 사업에 직접 사용하는 토지

2) 주차장용 토지(소득령 §168의11①2.)

가) 건축물 부설주차장용 토지(소득령 §168의11①2.가목)

「주차장법」에 따른 부설주차장(주택 부설주차장 제외)으로서 동법에 따른 부설주차장 설치기준 면적 이내의 토지. 다만, 소득령 §168의11①6에 따른 휴양시설업용 토지안의 부설주차장용 토지는 「주차장법」에 따른 부설주차장 설치기준면적의 2배 이내의 부설주차장용 토지의 면적을 적용

나) 자가(自家)의 업무용자동차 주차장용 토지(소득령 §168의11①2.나목)

「지방세법 시행령」 제101조제3항제1호에 따른 사업자\* 외의 자로서 업무용자동차(승용자동차·이륜 자동차 및 종업원의 통근용 승합자동차 제외)를 필수적으로 보유하여야 하는 사업에 제공되는 업무용자동차의 주차장용 토지

\* 「여객자동차 운수사업법」 또는 「화물자동차 운수사업법」에 따라 여객자동차운송사업 또는 화물자동차 운송사업의 면허·등록 또는 자동차 대여사업의 등록을 받은 자

다만, 소유하는 업무용자동차의 차종별 대수에 「여객자동차 운수사업법」 또는 「화물자동차 운수사업법」에 규정된 차종별 대당 최저보유차고면적기준을 곱하여 계산한 면적을 합한 면적에 1.5를 곱하여 계산한 면적 이내의 토지에 한함

다) 주차장운영업용 토지 (소득령 §168의11①2.다목)

주차장운영업을 영위하는 자가 소유하고, 「주차장법」에 따른 노외주차장으로 사용하는 토지로서 토지의 가액에 대한 1년간의 수입금액의 비율이 3% 이상인 토지



**사례**

▶ **노외주차장 설치 시 주차장법에 따라 관할 구청장에게 통보하지 않은 경우 해당토지의 비사업용 토지 해당 여부**

주차장운영업을 영위하는 자가 소유하고, 「주차장법」에 따른 노외주차장으로 사용하는 토지로서 토지의 가액에 대한 1년간의 수입금액의 비율이 100분의3 이상인 토지는 「소득세법」 제104조 의3제1항제4호 다목 및 같은 법 시행령 제168조 의11제1항제2호다목의 규정에 의하여 사업에 사용되는 토지의 범위에 해당하는 것이나, 귀 질의의 경우 「주차장법」에 따른 노외주차장으로 볼 수 없어 비사업용토지에서 제외할 수 없는 것임(서면-2016-부동산-2745, 2016.2.19.)

▶ **쟁점토지가 비사업용 토지에 해당하지 아니한다는 청구주장의 당부**

청구인은 주차장운영업이 아닌 쟁점토지임대업을 영위한 것으로 보이는 등 쟁점토지가 「소득세법 시행령」 제168조의11 제1항 제2호 소정의 주차장용 토지에 해당하지 아니한다고 보이는 점 등에 비추어 쟁점토지가 비사업용 토지에 해당하지 아니한다는 청구주장은 받아들이기 어려운 것으로 판단됨 (조심2019구1609, 2019.7.30.)

▶ **주차장용 토지로 사용하였으므로 비사업용 토지에 해당하지 않는다는 주장의 당부**

주차장운영업에 대한 사업자등록을 하지 않은 점, 심판청구를 제기한 다음날 주차료 수입금액에 대한 부가가치세 및 종합소득세를 기한 후 신고한 점, 항공사진에 주차관리초소가 보이지 않는 점, 주차관리일지 등 주차장운영과 관련한 기초 증빙서류를 제시하지 못하는 점으로 보아 비사업용토지에 해당함 (서울행정법원 2010구단804, 2010.7.22)

▶ **주차장용 토지를 비사업용토지에서 제외할 수 있는지 여부**

주차장용지가 비사업용 토지에 해당하는지 여부는 그 소유자가 주차장업을 영위하였는지를 기준으로 판단하여야 할 것인데, 주차장업의 영위라 함은 자기의 책임과 계산 하에 주차장을 운영할 것을 요하며, 임대차나 사용대차 및 위탁경영 등의 관계에 의하여 타인으로 하여금 주차장을 운영하게 하는 경우는 제외됨(서울고법2009누28096, 2010.4.1.)

3) 사업시행자가 조성한 토지(토지의 조성이 완료된 날부터 2년이 경과한 토지 제외)  
(소득령 §168의11①3.)

- ① 「경제자유구역의 지정 및 운영에 관한 법률」에 따른 개발사업 시행자가 경제자유 구역 개발계획에 따라 경제자유구역 안에서 조성한 토지
- ② 「관광진흥법」에 따른 사업시행자가 관광단지 안에서 조성한 토지
- ③ 「기업도시개발특별법」에 따라 지정된 개발사업 시행자가 개발구역 안에서 조성한 토지
- ④ 「물류시설의 개발 및 운영에 관한 법률」에 따른 물류단지개발사업 시행자가 해당 물류단지 안에서 조성한 토지
- ⑤ 「중소기업진흥 및 제품구매촉진에 관한 법률」에 따라 단지조성사업의 실시계획이 승인된 지역의 사업시행자가 조성한 토지
- ⑥ 「지역균형개발 및 지방중소기업 육성에 관한 법률」에 따라 지정된 개발촉진지구 안의 사업시행자가 조성한 토지
- ⑦ 「한국컨테이너부두공단법」에 따라 설립된 한국컨테이너부두공단이 조성한 토지

4) 청소년 수련시설용 토지(소득령 §168의11①4.)

「청소년활동진흥법」에 따른 청소년 수련시설용 토지로서 동법에 따른 시설·설비기준을 갖춘 토지. 다만, 수용 정원에 200㎡를 곱한 면적을 초과하는 토지는 제외

5) 종업원 등의 예비군훈련을 실시하기 위하여 소유하는 토지(소득령 §168의11①5.)

종업원 등의 예비군훈련을 실시하기 위하여 소유하는 토지로서 다음 요건을 모두 갖춘 토지

☑ **예비군훈련장 요건**

- ㉠ 지목이 대지 또는 공장용지가 아닐 것
- ㉡ 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 도시지역의 주거지역·상업지역 및 공업지역 안에 소재하지 아니할 것
- ㉢ 「소득세법 시행규칙」 별표6 제1의 시설기준을 갖추고 별표6 제2호의 기준면적 이내일 것
- ㉣ 수임 군부대의 장으로부터 예비군 훈련의 실시를 위임 받는 자가 소유할 것

6) 휴양시설업용 토지(소득령 §168의11①6.)

「관광진흥법」에 따른 전문휴양업·종합휴양업 그밖에 이와 유사한 시설을 갖추고 타인의 휴양이나 여가선용을 위하여 이를 이용하게 하는 사업용 토지(「관광진흥법」에 따른 전문

휴양업·종합휴양업 그 밖에 이와 유사한 휴양시설업의 일부로 운영되는 스키장업 또는 수영장업용 토지를 포함하며, 온천장용 토지 제외)로서 기준면적을 합한 면적 이내의 토지

**기존면적**

- ㉠ 옥외 동물방목장 및 옥외 식물원이 있는 경우 그에 사용되는 토지의 면적
- ㉡ 부설주차장이 있는 경우 「주차장법」에 따른 부설주차장 설치기준면적의 2배 이내의 부설주차장용 토지의 면적. 다만, 「도시교통정비 촉진법」에 따라 교통영향분석·개선대책이 수립된 주차장의 경우 같은 법 제16조제4항에 따라 해당 사업자에게 통보된 주차장용 토지면적.
- ㉢ 「지방세법 시행령」 제101조제1항제2호의 규정에 따른 건축물이 있는 경우 재산세 종합합산과세대상 토지 중 건축물의 바닥면적(건물 외의 시설물인 경우에는 그 수평투영면적)에 동조 제2항의 규정에 따른 용도지역별 배율을 곱하여 산정한 면적범위 안의 건축물 부속토지의 면적

**7) 하치장용 등의 토지(소득령 §168의11①7.)**

물품의 보관·관리를 위하여 별도로 설치·사용되는 하치장·야적장·적치장 등(「건축법」에 따른 건축허가를 받거나 신고를 하여야 하는 건축물로서 허가 또는 신고 없이 건축한 창고용 건축물의 부속토지 포함)으로서 매년 물품의 보관·관리에 사용된 최대면적의 120% 이내의 토지



**사례**

**▶ 사업용 토지에 해당하는 지 여부**

종합합산과세대상으로 분류되어 있는 토지를 임차인이 해당토지에 본점 사업장으로 등록하고 택배업의 사업장으로 사용한 경우에는 별도로 설치·사용되는 하치장용 토지에 해당하지 않는 것임 (서면-2020-법인-1103, 2020.5.26.)

**▶ 종합합산과세대상 토지를 폐차량의 야적장 등으로 사용한 경우 장기보유특별공제 가능 여부**

양도인이 「지방세법」에 따라 종합합산과세대상으로 분류되어 재산세가 부과되는 토지를 “자동차 중고부품 소매업자”(이하 “임차인”이라 한다)에게 임대하고 임차인은 중고자동차의 부품을 분리하여 판매하기 위하여 해당 토지를 사업장으로 사용하면서 일부는 사무실로, 일부는 폐차량을 보관하는 장소로 사용한 경우, 해당 토지는 「소득세법」 제104조의3제1항제4호 및 같은 법 시행령 제168조의11 제1항제7호에 따른 별도로 설치·사용되는 하치장용 등의 토지에 해당하지 아니하므로 양도인의 양도소득금액을 계산할 때 양도차익에서 장기보유 특별공제액을 공제할 수 없는 것임(사전-2016-법령해석재산-0015, 2016.2.11)

**▶ 고물상용 토지의 비사업용토지 판정**

「자원의 절약과 재활용촉진에 관한 법률」에 따라 재활용사업에 종사하는 사업자가 재활용가능 자원의 수집·보관에 사용하는 토지는 「소득세법 시행령」 제168조의11제1항제7호 규정의 하치장용 등의 토지에 해당하는 것임(서면4팀-3419, 2006.10.11.)

▶ **비사업용 토지에서 제외되는 하치장, 야적장, 적치장 등의 토지**

비사업용 토지에서 제외되는 하치장, 야적장, 적치장 등의 토지가 반드시 나지임을 전제로 하는 것이라고 볼 수는 없고, 지상에 건물이 존재하는지 여부와는 상관없이 물품의 보관 관리를 위하여 별도로 설치 사용되는 하치장, 야적장, 적치장 등의 토지인지 여부에 달려있다 할 것임(대법원2010두2234, 2010.5.13)

▶ **비사업용 토지에서 제외되는 하치장용 토지에 해당되는지 여부**

토지 임차인이 건물에서 제어설비 등 제조 도매업을 영위한 사실을 인정할 수 있으나 위 인정 사실만으로는 보관이나 관리를 위하여 토지를 별도의 야적장 또는 적치장으로 사용하였음을 인정하기에 부족함(울산지법2008구합2402, 2009.7.22)

8) **골재채취장용 토지(소득령 §168의11①8.)**

「골재채취법」에 따라 시장·군수 또는 구청장(자치구의 구청장에 한함)으로부터 골재채취의 허가를 받은 자가 허가받은 바에 따라 골재채취에 사용하는 토지



**사례**

▶ **임차인이 골재채취용으로 사용하는 토지의 비사업용 토지 여부**

「소득세법」 제104조의3제1항제4호 다목 및 같은 법 시행령 제168조의11제1항제8호에 의하여 골재채취법에 따라 골재채취의 허가를 받은 자가 허가받은 바에 따라 골재채취에 사용하는 토지는 당해 허가받은 자의 소유가 아니더라도 「소득세법」 제104조의3에서 규정하는 비사업용토지에서 제외되는 것임(재정경제부 재산세제과-149, 2007.2.1.)

9) **폐기물 수집 및 처리업용 토지(소득령 §168의11①9.)**

「폐기물관리법」에 따라 허가를 받아 폐기물처리업을 영위하는 자가 해당 사업에 사용하는 토지

10) **광천지(소득령 §168의11①10.)**

광천지[鑛泉地(청량음료제조업·온천장업 등에 사용되는 토지로서 지하에서 온수·약수 등이 용출되는 용출구 및 그 유지를 위한 부지를 말함)]로서 토지의 가액에 대한 1년간의 수입금액의 비율이 4% 이상인 토지

11) **양어장 또는 지소용 토지(소득령 §168의11①11.)**

「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」에 따른 양어장 또는 지소(池沼)용 토지(내수면양식업·낙시터운영업 등에 사용되는 댐·저수지·소류지(小溜池) 및 자연적으로 형성된 호소와 이들의 유지를 위한 부지를 말함)로서 다음 어느 하나에 해당하는 토지

☑ 양어장 또는 지소용 토지의 요건

- ① 「양식산업발전법」 제43조제1항제1호에 따라 허가를 받은 육상해수양식어업 및 「수산종자 산업육성법」에 따라 허가를 받은 수산종자생산업에 사용되는 토지
  - ☞ 육상해수양식어업 : 인공적으로 조성한 육상의 해수면에서 수산 동식물을 양식하는 어업
  - ☞ 수산종자생산업 : 바다·바닷가·내수면 또는 인공적으로 조성된 해수, 민물 또는 가수(바닷물과 민물이 섞인 물)로 조성한 육상의 수면에서 시설물을 설치하여 수산종자를 생산·판매하거나 생산한 수산종자를 일정 기간동안 중간육성하여 수산종자로 판매하는 사업
- ② 「내수면어업법」 및 「양식산업발전법」(같은 법 제10조제1항제7호의 내수면양식업 및 제43조제1항 제2호의 육상등 내수양식업으로 한정한다)에 따라 시장·군수 또는 구청장(자치구의 구청장을 말하며, 서울특별시의 한강의 경우에는 한강관리에 관한 업무를 관장하는 기관의 장을 말함)으로부터 면허 또는 허가를 받거나 시장·군수·구청장에게 신고한 자가 해당 면허어업·허가어업 및 신고어업에 사용하는 토지
  - ☞ 내수면 : 하천·댐·호소·저수지 기타 인공으로 조성된 담수나 기수의 수류 또는 수면
- ③ 위의 ①, ②외의 토지로서 토지의 가액(기준시가)에 대한 1년간의 수입금액의 비율이 4% 이상인 토지

12) 기타수입금액 적용 토지(소득령 §168의11①12.)

다음 어느 하나에 해당하는 토지와 그 밖에 이와 유사한 토지의 경우에는 토지의 가액에 대한 1년간의 수입금액의 비율이 일정율 이상인 토지

- ① 블록·석물 및 토관제조업용 토지 : 20%
- ② 조경작물식재업용 토지 및 화훼판매시설업용 토지 : 7%
- ③ 학원용 토지
  - ㉠ 자동차정비·중장비정비·중장비운전에 관한 과정을 교습하는 학원용 토지 : 10%
  - ㉡ 농업에 관한 과정을 교습하는 학원용토지 : 7%
- ④ 블록·석물·토관·벽돌·콘크리트제품·옹기·철근·비철금속·플라스틱파이프·골재·조경·작물·화훼·분재·농산물·수산물 및 축산물의 도매업용 및 소매업용(농산물·수산물 및 축산물의 경우에는 「유통산업발전법」에 따른 시장과 그 밖에 이와 유사한 장소에서 운영하는 경우에 한함) 토지 : 10%

13) 무주택자가 소유하는 나지(裸地)(소득령 §168의11①13.)

주택을 소유하지 아니한 1세대가 소유하는 1필지의 나지로서 주택신축이 가능한 660㎡ 이내의 토지(1필지는 토지대장에 의하여 판단)

#### 가) 무주택기간

양도일 현재 무주택 여부에 불구하고 기간기준을 적용하여 판단

#### 나) 용도제한

어느 용도로도 사용되지 아니한 토지를 말한다.

#### 다) 지역기준 해당 토지

법령의 규정에 따라 주택의 신축이 금지 또는 제한되는 지역 이외의 지역에 소재하고, 그 지목이 대지이거나 실질적으로 주택을 신축할 수 있는 토지(「건축법」 제44조에 따른 대지와 도로와의 관계를 충족하지 못하는 토지 포함)

#### 라) 나지가 2필지 이상인 경우(소득칙 §83의4⑩)

해당 세대의 구성원이 해당 토지를 선택 가능

다만, 무주택세대 소유 나지의 비사업용 토지 제외신청서를 제출하지 아니한 경우에는 세대주, 세대주의 배우자, 연장자 순서에 의하고, 1세대 구성원 중 동일인이 2필지 이상의 나지를 소유하는 경우에는 면적이 큰 필지의 나지 순서에 의함(면적이 동일한 경우에는 먼저 취득한 나지를 우선 적용)

#### 마) 무주택세대 소유 나지의 비사업용 토지 제외신청

##### ① 신청시기(소득칙 §83의4⑪)

양도일이 속하는 과세기간의 과세표준 신고시 납세지 관할세무서장에게 소득칙 [별지 제91호서식]의 무주택세대 소유 나지의 비사업용토지 제외신청서를 제출하여야 함

##### ② 구비서류(소득칙 §83의4⑫)

무주택세대 소유 나지의 비사업용토지 제외신청서를 제출받은 세무서장은 「전자정부법」 제36조제1항에 따른 행정정보 공동이용을 통하여 다음의 서류를 확인 하여야 하며, 주민등록표등본은 신청인이 확인에 동의하지 아니하는 경우는 제출 하도록 하여야 함

㉠ 주민등록표등본

㉡ 토지등기부 등본 또는 토지대장 등본(토지이용계획 확인서 포함)



## 사례

### ▶ 비사업용 토지 여부 판정시 무주택 1세대가 소유하는 1필지 나지의 범위

「소득세법 시행규칙」 제83조의4제17항 본문 및 제18항의 규정에 따른 '무주택세대 소유 나지의 비사업용 토지 제외신청서'에 기재된 나지 중 토지의 소유자가 비사업용 토지 제외 적용을 받기 위해 선택한 필지의 660제곱미터 이내의 부분은 주택을 소유하지 아니한 기간 동안은 사업에 사용되는 토지로 보는 것이며, 동 선택한 필지의 660제곱미터 초과분 및 나머지 필지의 나지에 대하여는 사업에 사용되는 토지로 보지 않는 것임(서면4팀-4051, 2006.12.12.)

### ▶ 무주택 1세대가 소유하는 나지의 범위

주택을 소유하지 아니하는 1세대가 1필지의 나지를 타인과 공동으로 소유한 경우 1세대가 보유하는 공유지분이 「소득세법 시행령」 제168조의 11 제1항 제13호에 해당하면 비사업용 토지로 보지 않음(서면4팀-1512, 2006.5.30.)

### ▶ 무주택자가 소유한 나지의 비사업용 토지 해당 여부

주택을 소유하지 아니하는 1세대가 소유하는 1필지의 나지를 양도하는 경우 주택을 소유하지 아니한 기간 동안은 사업용 토지에 해당하는 것임(서면5팀-1147, 2006.12.8.)

## 마. 수입금액의 비율 계산

### 1) 비율 계산방법 (소득령 §168의11②)

토지의 가액에 대한 1년간의 수입금액비율은 과세기간별로 계산하되 다음①, ②의 비율 중 큰 것으로 한다. 이 경우 토지에서 발생한 수입금액을 필지별로 구분할 수 있는 경우에는 필지별로 수입금액 비율을 계산한다.

- ① 해당 과세기간의 연간수입금액을 해당 과세기간의 토지가액으로 나눈 비율
- ② (해당 과세기간의 연간수입금액 + 직전과세기간의 연간수입금액) ÷ (해당 과세기간의 토지가액 + 직전과세기간의 토지가액)

### 2) 연간수입금액 계산방법 (소득령 §168의11③)

#### ① 전체를 해당 토지 등으로 사용한 경우

해당 토지 및 건축물·시설물 등에 관련된 사업의 1과세기간의 수입금액으로 하되, 해당 토지 등에 대하여 전세 또는 임대계약을 체결하여 전세금 또는 보증금을 받는 경우에는 「부가가치세법 시행령」 제65조제1항에 따른 산식(간주임대료 계산식)을 준용하여 계산한 금액을 합산한다.

▶ 간주임대료

$$\text{해당기간의 전세금 또는 임대보증금} \times \text{과세대상기간의 일수} \times \frac{\text{계약기간 1년의 정기에금이자율}}{365(\text{윤년 } 366)}$$

② 해당 토지 등과 기타 토지 등의 용도로 공통 사용한 경우

1과세기간의 수입금액이 해당 토지 등과 기타 토지 등에 공통으로 관련되고 있어 그 실지 귀속을 구분할 수 없는 경우에는 해당 토지 등에 관련된 1과세기간의 수입금액은 다음 산식에 따른다.

▶ 안분계산 산식

$$\text{해당 토지 등의 1과세기간의 수입금액} = \text{총수입금액} \times \frac{\text{해당 과세기간의 당해 토지의 가액}}{\text{당해 과세기간의 당해 토지의 가액과 그 밖의 토지의 가액의 합계액}}$$

③ 1과세기간 중 사업을 영위한 기간이 1년 미만인 경우

사업의 신규개시·폐업, 토지의 양도 또는 법령에 따른 토지의 사용 금지 그 밖의 부득이한 사유로 인하여 1과세기간 중 해당 토지에서 사업을 영위한 기간이 1년 미만인 경우에는 해당기간 중의 수입금액을 1년간으로 환산하여 연간수입금액을 계산한다.

▶ 1년 수입금액 환산 산식

$$\text{사업기간의 수입금액} \times \frac{365(\text{윤년}366)}{\text{과세기간 중 해당 토지에서의 사업기간}}$$



사례

▶ 비사업용 토지 판정시 임대하는 토지의 연간수입금액 계산

「소득세법 시행령」 제168조의11제2항의 규정에 따른 수입금액비율을 계산함에 있어서 거주자가 소유하는 토지 전체를 임차인에게 임대하고, 그 임차인이 해당 토지를 같은 조제1항제12호의 규정에 따른 사업에 사용하는 경우 연간수입금액은 해당 토지에서 발생한 임차인의 해당 사업관련 연간 수입금액을 적용함(서면4탐-3216, 2007.11.7.)

3) 해당과세기간의 토지가액 계산방법 (소득령 §168의11④)

해당 과세기간 종료일(과세기간 중에 양도한 경우에는 양도일)의 기준시가를 토지 가액으로 계산한다.

**바. 기준면적 초과면적 판정** (소득령 §168의11⑤)

연접하여 있는 다수필지의 토지가 하나의 용도에 일괄하여 사용되고 그 총면적이 비사업용 토지 해당여부의 판정기준이 되는 면적을 초과하는 경우에는 다음 순위에 따라 기준면적 초과부분으로 한다.

- ✔ **토지위에 건축물 시설이 없는 경우**
  - ① 취득시기가 늦은 토지
  - ② 취득시기가 동일한 경우에는 거주자가 선택한 토지
  
- ✔ **토지위에 건축물 또는 시설물이 있는 경우**
  - ① 건축물의 바닥면적 또는 시설물의 수평투영면적을 제외한 토지 중 취득시기가 늦은 토지
  - ② 취득시기가 동일한 경우에는 거주자가 선택한 토지= 양도당시의 기준시가 - 취득당시의 기준시가 - 개산공제액

**사. 복합용도로 사용하는 경우 특정용도분의 부속토지 면적** (소득령 §168의11⑥)

토지위에 하나 이상의 건축물(시설물 등 포함)이 있고, 그 건축물이 거주자의 거주 또는 특정사업에 사용되는 부분(다수의 건축물 중 거주 또는 특정 사업에 사용되는 일부건축물 포함)과 그러하지 아니한 부분이 함께 있는 경우, 건축물의 바닥면적 및 부속토지면적 중 특정용도분의 부속토지면적 등의 계산은 다음 산식에 따른다.

- 하나의 건축물이 복합용도로 사용되는 경우
 
$$\text{특정용도분의 부속토지면적 등} = \text{부속토지면적 등} \times \frac{\text{특정용도분의 연면적}}{\text{건축물의 연면적}}$$
  
- 동일경계 안에 용도가 다른 다수의 건축물이 있는 경우
 
$$\text{특정용도분의 부속토지면적} = \frac{\text{다수의 건축물의 전체 부속토지면적}}{\text{부속토지면적}} \times \frac{\text{특정용도분의 바닥면적}}{\text{다수의 건축물의 전체 바닥면적}}$$

**아. 업종의 분류** (소득령 §168의11⑦)

「소득세법」 제104조의3 제1항을 적용할 때 업종의 분류는 「소득세법 시행령」에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 「통계법」에 따라 통계청장이 고시하는 한국표준산업 분류에 따른다.

# 부득이한 사유가 있어 일정기간 동안 비사업용 토지로 보지 아니하는 토지

## 1. 일반 원칙(소득령 §168의14①)

- ① 토지를 취득한 후 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지이어야 한다.
- ② 사용이 금지 또는 제한된 기간을 비사업용 토지가 아닌 것으로 보아 기간기준을 적용한다.
- ③ 토지 본래의 용도에 사실상 사용이 제한되지 아니한 경우에는 동 규정이 적용되지 아니한다.
- ④ 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지, 「문화재보호법」에 따라 지정된 보호구역 안의 토지를 상속받은 경우에는 상속개시일 이후 사용이 금지 또는 제한된 기간 및 보호구역으로 지정된 기간은 비사업용 토지가 아닌 것으로 보아 기간기준을 적용한다(소득령 §168의14①3.).

## 2. 부득이한 사유

### 가. 토지를 취득한 후 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지

(소득령 §168의14①1.)

- ✔ 사용이 금지 또는 제한된 기간을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

토지의 취득 후 법령의 규정에 의하여 사용이 금지되거나 제한된 경우에는 그 사용이 금지 또는 제한된 기간을 사업에 직접 사용하는 기간으로 본다. 따라서 이미 법령의 규정에 의하여 사용이 금지되거나 제한되어 있는 토지를 취득한 경우에는 적용대상이 되지 않는다.

#### 1) 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지

법령상 사용금지 또는 제한의 해당 여부는 법령상의 사용제한 또는 금지가 토지의 통상적인 제한의 범위를 넘어 특별히 사용이 제한되는 토지에 해당되는지를 기준으로 사용제한 등의 유무를 판단하여야 한다(대법원95누2333, 1996.1.23).



## 사례(법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지 판단)

### ▶ 비사업용 토지의 제외사유인 ‘법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지’의 해석

공부상 등 재현황이 ‘대’인 토지에 대하여 법령의 규정에 의하여 건축허가 등의 통제가 이루어지는 경우에는 원칙적으로 그 본래 용도에 따른 사용이 제한된다고 볼 수 있어 통상적인제한의 범위를 넘는 특별한 사용제한에 해당된다고 할 것이고, 공부상 등재현황이 ‘전’ 또는 ‘답’이지만 실제 이용현황은 ‘대’ 또는 ‘잡종지’인 토지에 대하여 법령의 규정에 의하여 건축허가 등의 통제가 이루어지는 경우에도 그 토지의 이용현황이 불법적인 형질변경 등을 통하여 변경되었다는 등의 특별한 사정이 없는 한 특별한 사용제한에 해당될 수 있을 것임(대법원2014두7886, 2016.7.14.)

### ▶ 현상변경허가처리기준에 따른 건축행위의 제한은 토지취득시점에 예상할 수 있었으므로 법률상 사용이 제한되었다고 볼 수 없음

소득세법령은 소유자의 취득 목적과 달리 소유자의 책임질 수 없는 사유로 인하여 사업에 사용될 수 없게 된 경우에는 해당 기간 동안 비사업용 토지에서 제외하려는 데에 그 취지가 있다고 할 것인데, 위 현상변경허가 처리기준에 따른 건축행위의 제한 내용은 원고가 문화재보호구역 주변 토지를 취득하는 시점에서는 전혀 예상할 수 없었던 사항을 포함하고 있다고 볼 수도 없음(대법원2018두37809, 2018.6.15.)

### ▶ 법령상 제한 등 부득이한 사유가 있어 비사업용 토지에서 제외되는지 여부

쟁점토지에 통상적인 제한의 범위를 넘는 특별한 건축제한이 있었던 사실이 확인되지 아니하고, 단순히 건축심의 및 허가요건이 복잡하고 어렵다는 사실이 위 소득세 법령에서 정한 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 부득이한 사유가 있는 경우에 해당된다고 보기 어려운 점 등에 비추어 이 건 양도소득세를 과세한 처분은 달리 잘못이 없는 것으로 판단됨(조심-2018-중-3891, 2018.12.27.)

### ▶ 법령의 규정에 의한 사용금지·제한에 해당하는지 여부

소외인들이 1979.경 원고들로부터 이 사건 토지를 임차하여 그 지상에 양계시설을 갖추고 양계사업을 영위하여 오다가 이 사건 토지가 ○○광역시에 편입됨에 따라 1989. 11.경 원고들의 요구에 따라 양계사업을 그만두고 이를 반환하였다는 것이므로, 이와 같이 임차인이 임차목적물인 대지를 당해 지목의 용도와는 다른 양계장 부지로 일시 사용하다가 위와 같은 사정으로 행정관청의 명령에 의하여 더 이상 임차인이 양계장을 할 수 없게 되었다고 하더라도 이를 이 사건 토지(대지)에 가하여진 법령의 규정에 의한 새로운 사용금지·제한에 해당한다고 할 수 없음(대법원95누18925, 1996.11.29.)

## 2) ‘법령’의 의미

「소득세법」에서 구체적으로 어느 법령을 의미하는지 열거하고 있지는 않으나 토지 이용에 관한 규제법령은 모든 법령을 의미하는 것이며

법원에서는 ‘법령에 따라 사용의 금지 또는 제한’이란 법령의 규정 그 자체에 의하여 직접 토지의 사용이 금지되거나 제한된 것은 물론이고, 행정청이 행정작용의 일환으로 건축허가 등을 일률적으로 통제함에 따라 현실적으로 사용이 금지 또는 제한된 토지도 포함된다고 보고 있다.(대법원2011두14425, 2013.10.31.; 대법원2010두18543, 2013.10.24.)



## 사례('법령에 따라 사용이 제한된 토지' 판단)

### ▶ 건축법 제12조의 규정에 따른 구청장 방침으로 건축물의 신축이 제한된 경우

「소득세법 시행규칙」 제83조의 5 제1항 제1호에 따라 토지를 취득한 후 법령에 따라 당해 사업과 관련된 인가·허가(건축허가를 포함)·면허 등을 신청한 자가 「건축법」 제12조(2008.3.28. 법률 제9019호로 개정되기 전)의 규정 및 행정지도에 따라 건축허가가 제한됨에 따라 건축을 할 수 없게 된 토지를 양도하는 경우 건축허가가 제한된 기간동안은 같은 법 제104조의 3 제1항 각호의 어느 하나에 해당하지 아니하는 토지로 보아 비사업용 토지에 해당하는지 여부를 판정함

귀 질의의 경우 건축허가를 제한하고 있는 구청장 방침이 「건축법」 제12조(2008.3.28. 법률 제9019호로 개정되기 전) 및 행정지도에 따른 것이면 「소득세법 시행규칙」 제83조의 5 제1항 제1호에 따라 건축허가가 제한된 기간동안은 비사업용 토지에 해당하지 아니함(기획재정부 재산세제과-1129, 2008.12.31.)

### ▶ 정비구역 지정

「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제30조의 규정에 의한 도시관리계획으로 결정된 용도지역의 지정, 지구단위계획구역의 지정은 「소득세법 시행령」 제168조의 14 제1항의 규정에 의한 그 사용이 금지 또는 제한된 경우에 해당하지 않는 것임(재산세과-3801, 2008.11.17.)

### ▶ 도시계획시설 지정

「소득세법」 제104조의 3 제1항 규정의 “비사업용토지”는 당해 토지를 소유하는 기간 중 같은 법 시행령 제168조의 6 규정에서 정하는 기간 동안 같은 법 제104조의 3 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 토지를 말하는 것이며, 토지의 취득 후 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제30조의 규정에 의하여 도시계획시설인 도로예정지로 지정되어 관계법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 경우에는 「소득세법」 제104조의 3 제2항 및 같은 법 시행령 제168조의 14 제1항의 규정에 의하여 그 사용이 금지 또는 제한된 기간동안은 사업용 토지에 해당하는 것으로 보아 「소득세법」 제104조의 3 제1항의 규정에 따른 비사업용 토지에 해당하는지 여부를 판정하는 것임(서면인터넷방문상담5팀-1893, 2007.6.26.)

### ▶ 개발제한구역 지정

도시지역 내 주거지역으로 지정된 농지가 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따라 개발행위 허가제한구역으로 지정되거나 「도시개발법」에 따라 도시개발구역으로 지정되어 건축물 건축 등 개발행위가 제한되는 경우 개발행위허가제한구역 및 도시개발구역으로 지정고시된 날부터 「소득세법 시행령」 제168조의14제1항제1호의 규정에 따른 ‘법령에 따라 사용이 제한된 토지’로 보는 것임(기획재정부 재산세제과-60, 2014.1.21.)

☞ 대법원2023두34637, 2023.6.29.와 배치되는 해석사례

「도시계획법」 제21조의 규정에 의하여 지정된 개발제한구역 내의 농지로서 농지로서의 사용이 사실상 금지되거나 제한되지 않은 경우 사용제한 토지에 해당되지 아니함(재무부 재산 22601-65, 1992.2.18.)

녹지지역에 있는 농지를 취득한 후, 「경제자유구역의 지정 및 운영에 관한 특별법」에 의하여 경제자유구역으로 지정된 경우, 농지 본래의 용도인 경작 자체가 금지 또는 제한되지 아니한 경우에는 「소득세법 시행령」 제168조의14제1항제1호에서 규정한 “법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지”로

볼 수 없는 것이나, 해당 농지가 주거지역으로 편입되어 건축물 건축 등 개발행위가 제한되는 경우에는 주거지역으로 편입된 날부터 “법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지”로 보는 것임(서면-2017-부동산-0591, 2017.10.25)

▶ **개발행위허가제한지역 지정**

토지를 취득한 후 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제63조의 규정에 의하여 개발행위허가제한지역으로 고시되어 당해 법령에 따라 사용이 제한된 경우에는 「소득세법 시행령」 제168조의 14 제1항의 규정에 의하여 그 사용이 제한된 기간 동안은 사업용 토지에 해당하는 것으로 보아 「소득세법」 제104조의3 제1항 및 같은 법 시행령 제168조의 6의 규정에 따른 비사업용 토지에 해당하는지 여부를 판정하는 것임(서면인터넷방문상담4팀-3125, 2007.10.31.)

▶ **환지에정지 지정**

「소득세법」 제104조 제1항 제2호의 7에서 “비사업용토지”라 함은 당해 토지를 소유하는 기간 중 같은 법 시행령 제168조의 6에서 정하는 기간 동안 같은 법 시행령 제104조의 3 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 토지를 말하는 것으로 「소득세법 시행령」 제168조의 14 제1항 및 같은 법 시행규칙 제83조의 5 제1항 제8호의 규정에 의하여 토지를 취득한 후 「도시개발법」에 따른 도시개발구역으로 지정되어 환지방식으로 도시개발사업이 시행되는 경우에는 그 사업시행지구로 지정된 날(도시개발구역 지정 고시일)로부터 사업이 구획단위로 사실상 완료되어 건축이 가능하게 된 날까지의 기간에 2년을 더한 기간은 ‘사업용으로 사용한 기간’으로 보는 것이나, 도시개발사업 또는 택지개발사업이 진행 중인 토지를 취득한 경우에는 당해 법령의 적용대상에 포함하지 않는 것임(서면인터넷방문상담5팀-266, 2008.2.12.)

▶ **택지개발예정지구 지정**

토지를 취득한 후 「택지개발촉진법(2007.4.20. 법률 제8384호로 개정되기 전의 것)」에 따른 택지개발 예정지구로 지정·고시된 경우에는 택지개발 예정지구로 지정·고시된 날로부터 「소득세법 시행령」 제168조의14 제1항 제1호의 규정에 따른 법령에 따라 사용이 제한된 토지로 보는 것이나, 토지 본래의 용도에 사용이 제한되지 아니한 경우에는 동 규정이 적용되지 아니함(재산세과-3156, 2008.10.7.)

▶ **중금속 오염으로 휴경보상 받은 경우**

폐광산 오염으로 인해 「광산피해의 방지 및 복구에 관한 법률」에 따라 휴경보상금을 받고 휴경한 기간은 「소득세법」 제104조의3 및 같은 법 시행령 제168조의14제1항에 따른 부득이한 사유가 있어 비사업용 토지로 보지 않는 기간에 해당하지 않는 것임(사전-2018-법령해석재산-0316, 2018.7.24.)

**나. 토지를 취득한 후 「문화재보호법」에 따라 지정된 보호구역 안의 토지**

(소득령 §168의14①2.)

☑ 보호구역으로 지정된 기간을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

토지의 취득 후 「문화재보호법」에 의하여 지정된 보호구역 안의 토지는 보호구역으로 지정된 기간을 사업에 직접 사용한 것으로 간주한다. 따라서 보호구역으로 이미 지정된 토지를 취득한 경우에는 적용대상이 되지 않는다.



#### 사례

##### ▶ 문화재 보호구역에 해당하는 것으로 보아 비사업용 토지에서 제외할 수 있는지 여부

토지를 취득한 후 「문화재보호법」 제13조에 따라 지정된 역사문화환경 보존지역(문화재보호구역기타) 안의 토지는 「소득세법 시행령」 제168조의14제1항제2호에 따른 「문화재보호법」에 따라 지정된 보호구역 안의 토지에 해당하지 아니하는 것임(사전-2016-법령해석재산-0358, 2016.11.16.)

### 다. 토지의 취득 후 건축허가가 제한된 경우(소득칙 §83의5①1.)

- ☑ 건축허가가 제한된 기간을 비사업용토지가 아닌 기간으로 본다[부동산매매업(한국표준산업분류에 따른 건물건설업 및 부동산공급업을 말함)을 영위하는 자가 취득한 매매용부동산은 제외함].

법령에 따라 인가·허가·면허 등을 신청한 법인이나 개인이 「건축법」 및 행정지도에 의하여 건축허가가 제한됨에 따라 건축을 할 수 없게 된 토지는 건축허가가 제한된 기간을 사업용으로 직접 사용한 기간으로 본다. 이 경우 건축허가 제한이 이미 있는 상태에서 토지를 나중에 취득한 경우에는 적용대상에서 제외된다.



#### 사례

##### ▶ 나대지가 재정비촉진지구로 지정되어 건축허가 등이 제한된 경우

나대지를 취득한 후 해당 구역이 「도시재정비 촉진을 위한 특별법」 제5조 규정에 의거 재정비 촉진지구로 지정이 되어 「건축법(2005.12.7. 법률 제7715호로 개정된 것)」 제12조제2항 내지 제3항의 규정에 따라 건축허가가 제한된 경우, 건축허가가 제한된 기간의 토지는 「소득세법 시행령」 제168조의14 제1항제1호의 '토지를 취득한 후 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지'에 해당함(재산세과-1651, 2008.7.14.)

##### ▶ 건축허가를 신청하지 않은 경우 「소득세법 시행규칙」 제83조의5제1항제1호 적용 여부

「소득세법 시행규칙」 제83조의5제1항제1호는 토지를 취득한 후 법령에 따라 당해 사업과 관련된 건축허가를 신청한 자가 「건축법」 제18조 및 행정지도에 따라 건축허가가 제한됨에 따라 건축허가를 할 수 없게 된 경우 적용되는 것임(부동산거래관리과-300, 2010.2.26.)

## 라. 건축착공이 제한된 토지(소득칙 §83의5①2.)

- ☑ 착공이 제한된 기간을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다[부동산매매업(한국표준산업분류에 따른 건물건설업 및 부동산공급업을 말함)을 영위하는 자가 취득한 매매용부동산은 제외함].

법령에 따라 인가·허가·면허를 받았으나 건축자재의 수급조절을 위한 행정지도에 의하여 착공이 제한된 토지는 착공이 제한된 기간을 사업용으로 직접 사용한 기간으로 본다. 건축허가를 신청하기 전에 사업에 관한 인가·허가·면허를 받아야 하는 경우에는 사업에 관한 인가·허가·면허를 받은 경우에 적용대상이 된다.

## 마. 사도 또는 불특정 다수인이 이용하는 도로(소득칙 §83의5①3.)

- ☑ 사도 또는 도로로 이용되는 기간을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

사업장(임시사업자 제외)의 진입도로로서 「사도법」에 의한 사도 또는 불특정다수인이 이용하는 도로는 사도 또는 도로로 이용되는 기간을 사업용으로 직접 사용한 기간으로 본다.

### 1) 사도

사업장의 진입도로로서 「사도법」에 의한 사도인 경우만 적용대상에 해당한다.

#### ☑ 사도법 제2조(정의)

이 법에서 "사도"란 다음 각 호의 도로가 아닌 것으로서 그 도로에 연결되는 길을 말한다. 다만, 제3호 및 제4호의 도로는 「도로법」 제50조에 따라 시도(市道) 또는 군도(郡道) 이상에 적용되는 도로 구조를 갖춘 도로에 한정한다

1. 「도로법」 제2조제1호에 따른 도로
2. 「도로법」의 준용을 받는 도로
3. 「농어촌도로 정비법」 제2조제1항에 따른 농어촌도로
4. 「농어촌정비법」에 따라 설치된 도로

### 2) 불특정 다수인이 이용하는 도로

토지의 지목에 불구하고 일반인이 자유로운 통행에 사용하기 위해 개설된 경우 적용대상에 해당한다.

## 바. 공공공지(公共空地)로 제공한 토지 (소득칙 §83의5④.)

- ☑ 해당 건축물의 착공일부터 공공공지\*로의 제공이 끝나는 날까지의 기간을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

「건축법」에 의하여 건축허가를 받을 당시에 공공공지로 제동된 토지는 해당 건축물의 착공일로부터 공공공지로의 제공이 끝나는 날까지의 기간을 사업용으로 직접 사용한 기간으로 본다.

### ☑ 도시·군 계획시설의 결정·구조 및 설치기준에 관한 규칙 제59조(공공공지)

이 절에서 “공공공지”라 함의 시·군 내의 주요시설물 또는 환경의 보호경관의 유지, 재해대책, 보행자의 통행과 주민의 일시적 휴식공간의 확보를 위하여 설치하는 시설을 말한다.

## 사. 사업용 사용목적으로 취득한 토지 (소득칙 §83의5⑤.)

- ☑ 해당 토지의 취득일부터 2년 및 착공일 이후 건설이 진행 중인 기간(천재지변, 민원의 발생 그 밖의 정당한 사유로 인하여 건설을 중단한 경우에는 중단한 기간 포함)을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

지상에 건축물이 정착되어 있지 아니한 토지를 취득하여 사업용으로 사용하기 위하여 건설에 착공한 경우에는 토지의 취득일부터 2년 및 착공일 이후 건설이 진행 중인 기간을 사업용으로 직접 사용한 것으로 본다.



### 사례

#### ▶ 건축허가가 나고 착공 전에 양도하는 경우

지상에 건축물이 정착되어 있지 아니한 토지를 취득하여 사업용으로 사용하기 위하여 건설에 착공(착공일이 불분명한 경우에는 착공신고서 제출일을 기준으로 한다)한 토지는 당해 토지의 취득일부터 2년 및 착공일 이후 건설이 진행 중인 기간(천재지변, 민원의 발생 그 밖의 정당한 사유로 인하여 건설을 중단한 경우에는 중단한 기간을 포함한다)은 「소득세법」 제96조제2항제8호 및 동법 제104조의3 적용대상인 비사업용토지를 판정함에 있어 사업에 직접 사용한 기간으로 보는 것이나, 귀 질의의 경우 건축허가가 나고 착공 전에 양도하는 경우는 이에 해당하지 아니하는 것임(서면4팀-1088, 2006.4.24.).

#### ▶ 토지에 타인의 건물착공시 토지 취득일부터 2년간을 사업용기간으로 보는지 여부

지상에 건축물이 정착되어 있지 아니한 토지를 취득하고 사업용으로 사용하기 위하여 건설에 착공한 경우에는 착공주체에 관계없이 「소득세법 시행규칙」 제83조의5제1항제5호가 적용되는 것임(기획재정부 재산세제과-541, 2009.3.20.)

▶ **농지법에 의하여 농지전용허가를 받아 건물을 착공한 토지의 비사업용 토지 여부**

지상에 건축물이 정착되어 있지 아니한 토지를 취득하여 사업용으로 사용하기 위하여 건설에 착공한 토지에 대하여는 「소득세법 시행규칙」 제83조의5제1항제5호의 규정이 적용되는 것이며, 사업용으로 사용하기 위하여 건설에 착공하였는지 여부는 당해 토지의 취득·착공·사용현황 등에 따라 판단할 사항임 (재정경제부 재산세제과-1227, 2007.10.10.).

▶ **지상에 건축물이 정착되지 아니한 토지의 사업용 토지 해당 여부**

1. (질의 1)과 관련하여, 지상에 건축물이 정착되어 있지 아니한 토지를 취득하여 사업용으로 사용하기 위해서 건설에 착공한 경우에는 해당 토지의 취득일부터 2년 및 착공일 이후 건설이 진행 중인 기간은 「소득세법 시행규칙」 제83조의5제1항제5호에 따라 비사업용 토지에 해당하지 아니하는 토지로 보는 것임. 이 경우 해당 토지에 대한 실제 건설의 착공 여부는 사실판단할 사항임
2. (질의 2)와 관련하여, 토지의 이용상황 등이 달라 이를 구분하여 과세할 때, 해당 자산에 대한 실시거래가액의 구분이 불분명한 경우의 양도가액은 「소득세법」 제100조제2항 및 같은 법 시행령 제166조제6항에 따라 기준시가에 비례하여 안분계산하는 것이나, 감정평가가가액이 있는 경우에는 그 가액에 비례하여 안분계산하는 것임(기획재정부 재산세제과-314, 2010.4.6.)

(사실관계)

2005.2.8. △	2005.5.7. △	2006.8.20. ◎
토지(田) 1필지 (769㎡) 취득	건물신축허가(330㎡) 받은 후 공사착공	주택신축 중에 토지 양도

\* 허가면적의 부분도 대지조성작업 완료

(질의요지)

주택을 신축하기 위해 토지 1필지를 취득한 후 그 일부에 대해서 건축허가(330㎡/ 769㎡)를 받아 건물신축공사를 진행하던 중에 해당 토지를 양도한 경우

- ① 토지 1필지 전체에 대해 사업용 토지 해당 여부를 판정하는지
- ② 건축허가받은 필지의 일부분만을 사업용 토지로 볼 경우 양도가액의 안분계산 방법은

**아. 저당권 실행으로 취득한 토지 (소득칙 §83의5①6.)**

✔ 취득일로부터 2년을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

저당권 실행 등 채권을 변제받기 위하여 취득한 토지 및 청산절차에 따라 잔여재산의 분배로 인하여 취득한 토지는 취득일로부터 2년을 사업용으로 직접 사용한 것으로 본다.

이는 대물변제로 채무자로부터 직접 소유권을 취득하는 경우에 한정되므로 채권회수를 위하여 강제경매를 신청한 채권자가 「민사집행법」에 따른 매각허가 결정으로 강제경매 신청한 토지를 취득한 경우 해당 토지는 채권을 변제받기 위하여 취득한 토지에 해당하지 않는다(양도 집행기준 104의3-168의14-19)

## 자. 소유권에 관한 소송이 계속(係屬) 중인 토지 (소득칙 §83의5①7.)

☑ 법원에 소송이 계속되거나 법원에 의하여 사용이 금지된 기간을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

토지의 취득 후 소유권에 관한 소송이 계속 중인 토지는 소송이 계속되거나 법원에 의하여 사용이 금지된 기간을 사업용으로 직접 사용한 것으로 본다.

따라서 토지를 무단 점유한 자를 상대로 제기한 토지 인도청구 소송이 진행 중이거나(양도 집행기준 104의3-1068의14-20) 소유권에 관한 소송이 아닌 가처분과 공유물분할 소송이 진행 중인 경우에는 사용 금지기간에 해당되지 아니한다(법규재산2013-146, 2013.5.15.)



### 사례

▶ 양자무효소송 등은 그 소송이 계속되는 기간 동안 비사업용토지로 보지 않는 “소유권에 관한 소송”으로 볼 수 없음

양자무효소송, 상속재산분할조정신청 및 기여분청구 소송은 입양이 유효한지, 기여분을 인정할 것인지 등에 관한 소송으로서 ‘소유권에 관한 소송’이라기 보다는 상속인들간에 상속재산을 어떻게 나눌 것인가 하는 지분분할소송의 성격에 더 가깝다 할 것이어서 쟁점토지를 비사업용 토지로 보는 기간에서 제외하기 어려움(조심2017서5216, 2018.2.14)

## 차. 환지방식으로 시행되는 도시개발사업

☑ 건축이 가능한 날부터 2년을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

「도시개발법」에 의한 도시개발구역 안의 토지로서 환지방식에 의해 시행되는 「도시개발사업」이 구획단위로 사실상 완료되어 건축이 가능한 토지는 건축이 가능한 날로부터 2년간은 사업용으로 사용한 것으로 간주된다.

도시개발구역 지정일 이후에 취득하여 도시개발사업이 구획단위로 사실상 완료한 이후에 양도하는 경우에도 적용대상에 해당한다(재산세제과-1236, 2007.10.11.).



## 사례

### ▶ 구획정리사업이 진행 중인 토지의 비사업용 여부

토지를 취득한 후 「도시개발법」의 환지방식으로 도시개발사업이 시행되는 경우 사업시행지구로 지정된 날로부터 사업이 구획단위로 사실상 완료되어 건축이 가능하게 된 날까지의 기간에 2년을 더한 기간은 '사업용으로 사용한 기간'으로 보는 것임(서면4팀-3855, 2006.11.23.)

### ▶ 도시개발사업이 진행 중인 토지를 취득한 경우

「소득세법」 제104조의3제2항에 따라 비사업용 토지로 보지 아니하는 특례를 적용함에 있어서 「도시개발법」에 따른 도시개발구역 안의 토지로서 환지방식에 따라 도시개발사업이 진행 중인 토지를 취득한 후 당해 도시개발사업이 구획단위로 사실상 완료되어 건축이 가능한 토지의 경우에는 동법 시행규칙 제83조의5제1항제8호에 따라 건축이 가능한 날부터 기산하여 2년간은 비사업용 토지에 해당되지 아니하는 토지로 보는 것임(재산세제과-1236, 2007.10.11.)

## 카. 건축물이 멸실·철거되거나 무너진 토지 (소득칙 §83의5①9.)

☑ 해당 건축물이 멸실·철거되거나 무너진 날부터 2년을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

건축물이 멸실·철거되거나 무너진 토지는 건축물이 멸실·철거되거나 무너진 날부터 2년간은 사업용으로 직접 사용한 것으로 본다. 건축물의 종류에도 불구하고 모든 건축물이 포함되며 멸실 후에 건물의 신축 여부에 불구하고 적용된다.



## 사례

### ▶ 가설건축물이 설치된 농지의 사업용 토지 해당 여부

거주자가 토지를 임대하여 임차인이 「건축법」 제20조에 따른 가설건축물을 설치하여 사용한 경우로서 존치기간 동안 재산세 별도합산 과세대상에 해당한 경우 그 기간은 「소득세법」 제104조의3제1항제4호 나목에 따라 사업용으로 사용한 기간에 해당하고, 가설건축물 철거 후 기간은 같은 법 시행규칙 제83조의5제1항제9호 규정이 적용되지 아니하여 사업용으로 사용한 기간에 해당하지 아니하는 것임(사전-2016-법령해석재산-0391, 2016.11.23.)

### ▶ 건물을 멸실하고 가설건축물을 신축하여 임대하다가 가설건축물을 철거한 경우

건축물에 딸린 토지가 「지방세법」에 따른 별도합산과세 대상인 경우로서 건축물을 철거하고 「건축법」 제20조의 가설건축물을 신축하여 임대하다가 철거한 때에는 「소득세법 시행규칙」 제83조의5제1항제9호에 따라 건축물이 철거된 날부터 2년 기간 동안은 비사업용 토지로 보지 아니하는 것임(부동산거래관리과-437, 2010.3.22.)

▶ 무허가주택 철거 후 나대지 상태로 양도하는 경우 비사업용 토지 해당 여부

주택과 그 부수토지를 소유하고 있던 자의 당해 주택의 건축물이 멸실된 토지는 당해 건축물이 멸실된 날부터 2년 기간 동안은 같은 법 시행규칙 제83조의 5 제1항 제9호 규정에 의하여 비사업용 토지에 해당하지 아니하는 토지로 보는 것이나, 당해규정을 적용함에 있어 무허가주택은 적용되지 아니하는 것임(서면인터넷방문상담5팀-576, 2008.3.19.)

타. 사업의 휴·폐업 또는 이전함에 따라 사업에 직접 사용하지 아니하게 된 토지 (소득칙 §83의5⑩10.)

☑ 휴업·폐업 또는 이전일부터 2년을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

2년 이상 사업에 사용한 토지로서 사업의 일부 또는 전부를 휴업·폐업 또는 이전함에 따라 사업에 직접 사용하지 아니하게 된 토지는 휴업·폐업 또는 이전일부터 2년간은 사업용으로 직접 사용한 것으로 본다.

파. 황지(荒地)가 된 토지 (소득칙 §83의5⑩11.)

☑ 해당 사유의 발생일부터 2년을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

천재·지변 기타 이에 준하는 사유의 발생일부터 소급하여 2년 이상 계속 재촌·자경한 자가 소유한 농지로서 농지의 형질이 변경되어 황지가 됨으로서 자경하지 못하는 경우 그 사유발생일로부터 2년간은 사업용으로 직접 사용한 것으로 본다.

해당 규정을 적용받고자 하는 자는 양도소득세 과세표준 예정 또는 확정신고기한 내에 납세지 관할세무서장에게 천재지변 등으로 인한 농지의 비사업용 토지 제외신청서(「소득세법 시행규칙」 별지 제92호 서식)에 형질변경 사실확인원, 주민등록표 등본, 토지등기부 등본 또는 토지대장 등본 등 그 밖에 특례적용 대상임을 확인할 수 있는 서류를 첨부하여 제출하여야 한다(소득칙 §83의5⑤).

## 하. 도시계획의 변경 등 정당한 사유로 사업용으로 사용하지 아니하는 토지 (소득칙 §83의5①12.)

☑ 해당 사유가 발생한 기간을 비사업용 토지가 아닌 기간으로 본다.

토지를 취득한 후 도시계획의 변경 등 정당한 사유로 사업에 사용하지 아니하는 토지는 해당 사유가 발생한 기간을 2년간은 사업용으로 직접 사용한 것으로 본다.



### 사례

- ▶ **소득칙 제83조의5 제1항 제12호가 정한 '정당한 사유로 사업에 사용하지 아니하는 토지'의 판단기준**  
구 「소득세법 시행령」 제168조의14 제1항 제4호가 '그 밖의 공익, 기업의 구조조정 또는 불가피한 사유로 인한 법령상 제한, 토지의 현황·취득사유 또는 이용 상황 등을 감안하여 기획재정부령으로 정하는 부득이한 사유에 해당하는 토지'를 비사업용 토지로 보지 아니하는 토지의 판단기준으로 정하고 있는 이상, 위 조항의 위임을 받은 구 「소득세법 시행규칙」 제83조의5 제1항 제12호가 정한 '정당한 사유로 사업에 사용하지 아니하는 토지'인지를 판단할 때에도 토지의 현황·취득사유 또는 이용 상황 등을 고려하여 그 용도에 따른 사용이 제한된 것인지 여부를 기준으로 함이 타당함(서울고등법원-2017-누-56540, 2017.3.29.)
- ▶ **개발제한구역이 해제되면서 도시개발구역으로 지정된 경우 비사업용토지 해당 여부**  
「국토의 이용 및 계획에 관한 법률」에 따른 개발제한구역 내 토지를 취득한 이후 개발제한구역에서 해제되면서 「도시개발법」에 따른 도시개발구역으로 지정된 경우 당해 토지는「소득세법시행령」 제168조의14제1항제1호 규정의 토지를 취득한 후 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지에 해당하지 아니함(서면인터넷방문상담5팀-547, 2006.10.26.)
- ▶ **토지 취득 후에 토지구획정리사업계획의 변경으로 사업기간이 연장된 경우 비사업용토지로 보지 아니함**  
시행규칙 제83조의5 제1항 제12호에서 규정한 '당해 토지를 취득한 후 도시계획의 변경 등 정당한 사유로 인하여 사업에 사용하지 아니하는 토지'에는 토지의 취득 후에 도시계획의 변경 등으로 인하여 새로이 사용의 금지 또는 제한이 생긴 토지뿐만 아니라, '토지의 취득 후에 기존 도시계획의 변경 등으로 인하여 사용이 금지 또는 제한된 기간이 연장된 토지'도 포함되고, 이러한 경우에 비사업용으로 사용한 것으로 보지 아니하는 기간은 '토지의 취득 후에 사용의 금지 또는 제한이 연장된 기간'이라 할 것임(대법원2011두28950, 2023.2.14.)

### 3. 사유발생일을 종료일(양도일)로 의제

사업에 사용하지 못하는 특정 부득이한 사유가 있는 경우 사용기간을 판정할 때 기준일을 양도일이 아닌 사유발생일로 보아야 한다. 즉, 부득이한 사유가 발생하기 직전의 기간을 기준으로 사업용 여부를 판정한다.

따라서 부득이한 사유 발생일 이후 비사업용에 해당하는 경우라고 하더라도 그 기간은 사용기간대상에 포함되지 아니하므로 기간기준 계산시 영향을 미치지 아니한다.



#### 실무

▶ 토지의 양도에 부득이한 사유가 있어 부득이한 사유일을 양도일로 보는 경우(소득령 §168의14② 및 소득칙 §83의5②)

부득이한 사유일(예 : 한국자산관리공사에 매각을 위임한 날) 이후에는 일반적으로 토지를 사업에 직접 사용하지 못하므로 부득이한 사유일(예 : 매각을 위임한 날)까지의 기간을 대상으로 비사업용 토지인지 여부를 판정하는 규정임

- ① 「민사집행법」에 따른 경매에 따라 양도된 토지 : 최초의 경매기일
- ② 「국세징수법」에 따른 공매에 따라 양도된 토지 : 최초의 공매일
- ③ 한국자산관리공사에 매각을 위임한 토지 : 매각을 위임한 날
- ④ 전국을 보급지역으로 하는 일간신문을 포함한 3개 이상의 일간신문에 다음 2가지 조건으로 매각을 3일 이상 공고하고, 공고일(공고일이 서로 다른 경우에는 최초의 공고일)부터 1년 이내에 매각계약을 체결한 토지 : 최초의 공고일
  - ㉠ 매각예정가격이 소득령 제167조제5항의 규정에 따른 시가 이하일 것
  - ㉡ 매각대금의 70% 이상을 매각계약 체결일부터 6월 이후에 결제할 것
- ⑤ 위 ④의 경우 매년 매각을 재공고(직전 매각공고시의 매각예정가격에서 동 금액의 10%를 차감한 금액 이하로 매각을 재공고한 경우에 한함)하고, 재공고일부터 1년 이내에 매각계약을 체결한 토지 : 최초공고일

### 4. 기준에 관계없이 무조건 사업용 토지로 보는 경우

(소득령 §168의14③,④ 소득칙 83의5④)

- ① 2006.12.31. 이전에 상속받은 농지·임야 및 목장용지로서 2009.12.31.까지 양도하는 토지
  - 상속개시일부터 양도일까지 농지·임야 및 목장용지인 경우에 한함(농지·임야·목장용지 간에 지목이 변경된 경우 포함)

- ② 직계존속 또는 배우자가 8년 이상 토지 소재지에 거주하면서 직접 경작한 농지·임야 및 목장용지로서 이를 해당 직계존속 또는 해당 배우자로부터 상속·증여받은 토지
  - 다만, 양도 당시 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 도시지역(녹지지역 및 개발제한구역은 제외함) 안의 토지는 제외. 상속받은 토지는 2008.1.1.이후 양도분부터 적용하며, 배우자로부터 상속·증여받은 토지는 2013.2.15. 이후 양도분부터 적용(토지 소재지에 거주 및 경작의 요건은 제3장 지목별 비사업용 토지 해당여부 판단 참고)

사례

- ▶ **부 → 모 → 자녀로 상속된 임야의 경우 부모의 재혼기간 모두 인정**  
 부가 소유한 임야를 모가 상속받아 소유하다가 사망하여 자녀가 상속받은 후 양도하는 경우 부모의 재혼·보유기간을 합산한 기간을 소득세법 시행령 제168조의14 제3항 제1호의2에 따른 직계존비속의 재혼 보유기간으로 보아 비사업용 토지 여부를 판단하는 것임(기획재정부 재산세제과-898, 2012.10.31.)
- ▶ **조부 → 부 → 자녀로 상속된 농지의 경우 부의 재혼·자경기간만 인정**  
 조부가 재혼 자경한 농지를 부가 상속받아 재혼자경하다가 사망하여 자녀가 상속받은 후 양도하는 경우 부의 재혼자경기간만을 소득세법 시행령 제168조의14 제3항 제1호의2에 따른 직계존속의 재혼자경기간으로 보아 비사업용토지 여부를 판단하는 것임(기획재정부 재산세제과-901, 2012.11.1.)

- ③ 2006년 12월 31일 이전에 20년 이상을 소유한 농지·임야 및 목장용지로서 2009년 12월 31일까지 양도하는 토지
  - 다만, 취득일부터 양도일까지 농지·임야 및 목장용지인 경우에 한하며, 소유기간 중 농지·임야 및 목장용지 상호간의 지목변경은 그 소유기간을 합산함
- ④ 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용되는 토지로서
  - ㉠ 사업인정고시일이 2006년 12월 31일 이전인 토지
  - ㉡ 취득일[상속받은 토지는 피상속인이 해당 토지를 취득한 날을 말하고, 「소득세법」 제97조의2 제1항(이월과세)을 적용받는 경우에는 증여한 배우자 또는 직계 존비속이 해당 자산을 취득한 날을 말함]이 사업인정고시일부터 2년(2014.2.20. 이전 양도분 및 2021.5.4.\* 이후 사업인정고시되는 사업에 따라 협의매수 또는 수용되는 토지는 5년\*) 이전인 토지를 말하며, 상속받은 토지는 2008.1.1.이후 양도분부터 적용하며, 이월과세(소득법 §97의2①)를 적용받는 토지는 2013.2.15. 이후 양도분부터 적용한다.

\* 부칙 (제31659호, 2021.5.4.)

제1조(시행일) 이 영은 2021년 7월 1일부터 시행한다. 다만, 제168조의8제3항제1호 및 제168조의14 제3항제3호의 개정규정은 공포한 날부터 시행한다.

제4조(부득이한 사유가 있어 비사업용 토지로 보지 않는 토지의 판정기준 등에 관한 적용례) 제168조14 제3항제3호나목의 개정규정은 부칙 제1조 단서의 시행일 이후 사업인정고시되는 사업에 따라 협의매수 또는 수용되는 토지부터 적용한다.

### ✔ 비사업용 토지 규정을 적용함에 있어 사업인정고시일로 보는 날

- ① 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 의하여 수용되는 경우 → 국토교통부장관이 사업시행자의 성명 또는 명칭·사업의 종류·사업지역 및 수용 또는 사용할 토지의 세목을 관보에 고시한 날(같은 법 §22)
- ② 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 의하여 도시관리계획(예 : 도로)결정고시되어 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」을 준용하여 사업시행자에게 협의매수 또는 수용되는 토지 → 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제91조의 규정에 따른 실시계획의 고시일 (서면4팀-1401, 2008.6.11.)
- ③ 「국민임대주택건설 등에 관한 특별조치법」 제5조 규정에 따른 국민임대주택단지 예정지구의 지정 없이 같은 법 제23조 규정에 따른 사업계획의 승인을 받은 경우 → 사업계획승인 고시일 (재산세과-2379, 2008.8.21.)
- ④ 「택지개발촉진법」(2007.4.20. 법률 8384호로 개정되기 전의 것)에 따라 '택지개발예정지구'로 지정·고시된 지역이 「공공기관지방 이전에 따른 혁신도시건설 및 지원에 관한 특별법」에 따라 '혁신도시개발 예정지구'로 지정·고시되어 혁신도시개발사업 시행자에게 협의매수 또는 수용되는 토지 → 혁신도시개발예정지구 지정·고시일(재산세과-4204, 2008.12.11.)
- ⑤ 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 사업시행자가 공익사업에 필요한 토지 전부를 협의 매수 방식으로 취득함으로써 같은 법 제20조 규정의 사업인정을 받지 아니하고 공익사업을 수행하는 경우 → 보상계획 공고일(공고를 생략한 경우에는 토지 소유자에게 보상계획을 통지한 날)



### 사례

#### ▶ 협의매수된 이후 사업인정고시가 난 경우 5년의 기간계산

「소득세법 시행령」 제164조의14제3항제3호의 규정을 적용함에 있어 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의 매수된 이후에 사업인정고시가 난 경우에도 “사업인정일 고시일부터 5년 이전인 토지”의 기간계산은 사업인정고시일부터 기산함(재산세과-463, 2009.2.9.)

→ 공익사업에 호응하여 먼저 협의매수된 자에게 불이익을 주지 않음에 따라 공익사업의 원활한 진행을 도모하고 수용의 부득이한 점을 고려

- ⑤ 「소득세법」 제104조의3제1항제1호 나목(시지역 중 도시지역)에 해당하는 농지로서
- ㉠ 종중이 소유한 농지(2005년 12월 31일 이전에 취득한 것에 한함)
  - ㉡ 상속에 의하여 취득한 농지로서 그 상속개시일부터 5년 이내에 양도하는 토지
- ⑥ 공장의 가동에 따른 소음·분진·악취 등으로 인하여 생활환경의 오염피해가 발생하는 지역안의 토지로서 해당 토지소유자의 요구에 따라 취득한 공장용부속토지의 인접 토지
- ⑦ 2006년 12월 31일 이전에 이농한 자가 「농지법」 제6조제2항제5호에 따라 이농당시 소유하고 있는 농지로서 2009년 12월 31일까지 양도하는 토지
- ⑧ 「기업구조조정 촉진법」에 따른 부실징후기업과 채권금융기관협의회가 같은 법 제10조에 따라 해당 부실징후기업의 경영정상화계획 이행을 위한 약정을 체결하고 그 부실징후기업이 해당 약정에 따라 양도하는 토지(2008.12.31. 이전에 취득한 것에 한정)
- \* 2009.4.14. 이후 양도하는 분부터 적용(소득칙 부칙 제71호 제3조)
- ⑨ 채권은행 간 거래기업의 신용위험평가 및 기업구조조정방안 등에 대한 협의와 거래기업에 대한 채권은행 공동관리절차를 규정한 「채권은행협의회 운영협약」에 따른 관리대상기업과 채권은행자율협의회가 같은 협약 제19조에 따라 해당 관리대상 기업의 경영정상화계획 이행을 위한 특별약정을 체결하고 그 관리대상기업이 해당 약정에 따라 양도하는 토지
- \* 2009.4.14. 이후 양도하는 분부터 적용(소득칙 부칙 제71호 제3조)
- ⑩ 「산업집적활성화 및 공장설립에 관한 법률」 제39조에 따라 산업시설구역의 산업 용지를 소유하고 있는 입주기업체가 산업용지를 같은 법 제2조에 따른 관리기관(같은 법 제39조 각 호의 유관기관 포함)에 양도하는 토지
- \* 2009.4.14. 이후 양도하는 분부터 적용(소득칙 부칙 제71호 제3조)
- ⑪ 「농촌근대화촉진법」(법률 제4118호로 개정되기 전의 것)에 따른 방조제공사로 인한 해당 어민의 피해에 대한 보상대책으로 같은 법에 따라 조성된 농지를 보상한 경우로서 같은 법에 따른 농업진흥공사로부터 해당 농지를 최초로 취득하여 8년 이상 직접 경작한 농지. 이 경우 농지소재지 거주요건은 적용하지 않음
- \* 2009.4.14. 이후 양도하는 분부터 적용(소득칙 부칙 제71호 제3조)
- ⑫ 「채무자의 회생 및 파산에 관한 법률」 제242조에 따른 회생계획인가 결정에 따라 회생계획의 수행을 위하여 양도하는 토지
- \* 2015.3.13. 이후 양도하는 분부터 적용(소득칙 부칙 제71호 제3조)

여 백

# VI

## 기 타

제6편 기준시가 계산

제7편 국외자산·국외전출세·비거주자 원천징수

제8편 부록(참고자료)

여 백

제6편



# 기준시가 계산

- ① 기준시가 개요
- ② 토지의 기준시가
- ③ 건물의 기준시가
- ④ 주택의 기준시가
- ⑤ 오피스텔 및 상업용 건물의 기준시가
- ⑥ 부동산의 기준시가 계산시 공통적용 사항

여 백

## 1. 기준시가의 개념

「소득세법」상 기준시گران 양도소득세 과세대상 자산을 양도하는 경우에 실지거래 가액에 불구하고 하나의 물건에 대해 획일적인 방법으로 과세하기 위해 세법에 따라 정부가 결정한 과세기준이 되는 가액을 말한다.

2006.12.31.까지 부동산에 대한 양도소득세는 기준시가에 따른 과세를 원칙으로 하고 세법에서 열거한 일정한 부동산 거래에 대하여만 실지거래가액으로 과세하도록 하고 있었으나, 2007.1.1. 이후부터는 모든 부동산에 대해 실지거래가액으로 과세하도록 변경되었다.

## 2. 자산별 기준시가 산정방법(소득법 §99, 소득령 §164, §165)

자산의 종류	기 준 시 가
토 지	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 일반지역 : 개별공시지가(없는 경우 세무서장이 평가한 가액)</li> <li>• 지정지역 : 개별공시지가×국세청장이 고시한 지역별 배율</li> </ul>
건 물	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 일반건물 : 국세청장이 고시한 산정방법으로 평가한 가액</li> <li>• 오피스텔·상업용건물 : 국세청장이 토지·건물을 함께 일괄하여 평가고시한 가액 (고시되지 않은 경우 일반건물기준시가 산정방법적용)</li> </ul>
주 택	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따른 개별주택가격 및 공동주택가격</li> </ul>
부동산을 취득할 수 있는 권리	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 취득일 또는 양도일까지 불입한 금액과 취득일 또는 양도일 현재의 프리미엄에 상당하는 금액을 합한 금액</li> </ul>
지상권·전세권·등기된 부동산임차권	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상종령 §51①의 규정을 준용하여 평가한 가액</li> </ul>
유가증권시장 등 상장법인의 주식(소득법 §94①3.가목) * 기타자산주식 포함 * 거래정지등이 된 것 제외	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상종법 §63①1.가목을 준용하여 평가한 가액(양도일·취득일 이전 1개월 동안 공표된 매일의 한국거래소 최종 시세가액의 평균액)</li> </ul>

자산의 종류	기 준 시 가
비상장·비등록주식 * 거래정지등이 된 코스닥 주식 포함 * 기타자산 주식 포함	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상증법 §63①1.나목의 규정을 준용하여 평가하되, 평가기준시기 및 평가액은 소득령 §165④에 따라 산출한 가액</li> <li>* 장부 분실 등으로 취득당시의 기준시가를 확인할 수 없는 경우에는 액면가액을 취득 당시의 기준시가로 함</li> </ul>
신주인수권	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상증령 §58의2②의 규정을 준용하여 평가한 가액</li> </ul>
시설물이용권 (주식 등을 제외)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 「지방세법」에 따라 고시한 시가표준액</li> </ul>
사업용고정자산과 함께 양도하는 영업권	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상증령 §59②의 규정을 준용하여 평가한 가액</li> </ul>

### 3. 국세청장이 평가 고시하는 기준시가(소득세법 §99①1 나목·다목)

구 분	고 시 일	비 고
일 반 건 물	연1회 이상(통상 1월1일)	건물기준시가 산정방법을 고시
오피스텔·상업용건물 (각 부수토지 포함)	연1회 이상 정기·수시고시	건물과 부수토지를 일괄하여 고시 * 오피스텔과 상업용건물은 2005.1.1. 이후부터 시행

### 4. 새로운 기준시가 고시 전 취득·양도시 기준시가(소득령 §164③)

토지, 건물, 오피스텔 및 상업용 건물, 주택의 기준시가를 적용함에 있어서 새로운 기준시가가 고시되기 전에 취득 또는 양도하는 경우에는 직전의 기준시가에 따른다.

토지의 기준시가는 양도일 또는 취득일 현재 결정공시되어 있는 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따른 개별공시지가로 한다(소득법 §99①1.가목). 다만, 개별공시지가가 없는 토지의 가액은 납세지 관할세무서장(납세지와 토지소재지 관할세무서장이 다른 경우로서 납세지 관할세무서장의 요청이 있는 경우 해당 토지소재지 관할세무서장)이 인근 유사토지의 개별공시지가를 고려하여 「부동산 가격공시에 관한 법률」 규정에 따른 비교표에 따라 평가한 가액으로 한다.

그러나 각종 개발사업 등으로 지가가 급등하거나 급등 우려가 있는 지역으로서 국세청장이 지정한 지역의 기준시가는 배율방법에 따라 평가한 가액을 당해 지정지역 토지의 기준시가로 한다.

- 일반지역 : 개별공시지가(개별공시지가가 없는 경우는 납세지 관할세무서장이 평가한 가액)
- 지정지역 : 개별공시지가×국세청장이 고시한 지역별 배율
- \* 2024년 4월 현재 국세청장이 고시한 배율지역은 없음

## 1. 일반지역 토지의 기준시가

양도(취득) 당시 토지의 기준시가 = 양도(취득)일 현재 고시된 개별공시지가(㎡당 가액) × 양도(취득)면적(㎡)

### 가. 개별공시지가가 있는 경우

개별공시지가는 매년 1월 1일을 기준으로 필지의 ㎡당 가격을 결정공시하고 있다.

#### 1) 개별공시지가의 적용

개별공시지가의 적용은 평가기준일이 아닌 결정공시일을 기준으로 적용한다. 따라서 새로운 개별공시지가 결정공시일 이후 취득 또는 양도하면 새로운 개별공시지가가 적용되고, 새로운 개별공시지가 결정공시되기 전에 취득 또는 양도하는 때에는 직전에 결정공시된 개별공시지가를 적용한다.



## 연도별 개별공시지가 정기공시일 현황

평가기준일	정기공시일	평가기준일	정기공시일
1990. 1. 1.	1990. 8. 30.	2007. 1. 1.	2007. 5. 31.
1991. 1. 1.	1991. 6. 29.	2008. 1. 1.	2008. 5. 31.
1992. 1. 1.	1992. 6. 05.	2009. 1. 1.	2009. 5. 29.
1993. 1. 1.	1993. 5. 22.	2010. 1. 1.	2010. 5. 31.
1994. 1. 1.	1994. 6. 30.	2011. 1. 1.	2011. 5. 31.
1995. 1. 1.	1995. 6. 30.	2012. 1. 1.	2012. 5. 31.
1996. 1. 1.	1996. 6. 28.	2013. 1. 1.	2013. 5. 31.
1997. 1. 1.	1997. 6. 30.	2014. 1. 1.	2014. 5. 30.
1998. 1. 1.	1998. 6. 30.	2015. 1. 1.	2015. 5. 29.
1999. 1. 1.	1999. 6. 30.	2016. 1. 1.	2016. 5. 31.
2000. 1. 1.	2000. 6. 30.	2017. 1. 1.	2017. 5. 31.
2001. 1. 1.	2001. 6. 30.	2018. 1. 1.	2018. 5. 31.
2002. 1. 1.	2002. 6. 29.	2019. 1. 1.	2019. 5. 31.
2003. 1. 1.	2003. 6. 30.	2020. 1. 1.	2020. 5. 29.
2004. 1. 1.	2004. 6. 30.	2021. 1. 1.	2021. 5. 31.
2005. 1. 1.	2005. 5. 31.	2022. 1. 1.	2022. 4. 29.
2006. 1. 1.	2006. 5. 31.	2023. 1. 1.	2023. 4. 28.
		2024. 1. 1.	2024. 4. 30.

### 2) 개별공시지가 수시결정공시(「부동산 가격공시에 관한 법률」 제10조제3항)

개별공시지가 평가기준일 이후에 분할·합병 등의 사유가 발생하는 토지는 시장·군수 또는 구청장이 개별공시지가를 수시로 결정·공시하고 있다. 양도일 또는 취득일 현재 수시공시된 개별공시지가가 있는 때에는 그 가액을 적용하여 양도 또는 취득당시의 토지 준시가를 계산한다.

#### 가) 수시공시대상인 토지(「부동산 가격공시에 관한 법률 시행령」 제16조제1항)

- ① 「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」에 따라 분할 또는 합병된 토지
- ② 공유수면매립 등으로 「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」에 따른 신규등록 된 토지
- ③ 토지의 형질변경 또는 용도변경으로 「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」에 따른 지목변경 된 토지

④ 국·공유에서 매각 등에 따라 사유(私有)로 된 토지로서 개별공시지가가 없는 토지  
나) 수시공시시기(「부동산 가격공시에 관한 법률 시행령」 제16조제2항)

① 1.1.~6.30. 기간중 수시공시사유가 발생한 토지 → 7.1.을 기준으로 하여 10.31.까지 결정·공시

② 7.1.~12.31. 기간중 수시공시사유가 발생한 토지 → 다음연도 1.1.을 기준으로 하여 다음연도 5.31.까지 결정·공시

### 3) 개별공시지가의 적용 예시

#### 예시

- ① 2020.3.10. 양도(취득)시 적용할 양도(취득) 당시 기준시가는  
☞ 2019.5.31. 결정고시된 2019.1.1. 기준 개별공시지가 적용
- ② 2020.6.10. 양도(취득)시 적용할 양도(취득) 당시 기준시가는  
☞ 2020.5.31. 결정고시된 2020.1.1. 기준 개별공시지가 적용

## 나. 개별공시지가가 없는 경우(소득령 §164①)

### 1) 기준시가 산정

개별공시지가가 없는 토지의 기준시가는 해당하는 개별공시지가가 없는 토지와 지목·이용상황 등 지가형성요인이 유사한 인근토지를 표준지로 보고 「부동산 가격공시에 관한 법률」 제3조제7항에 따른 비교표에 따라 납세지 관할세무서장(납세지 관할 세무서장과 해당 토지의 소재지를 관할하는 세무서장이 서로 다른 경우로서 납세지 관할세무서장의 요청이 있는 경우에는 그 토지의 소재지를 관할하는 세무서장)이 평가한 가액을 말한다. 이 경우 납세지 관할세무서장은 「지방세법」 제4조제1항 단서에 따라 시장·군수가 산정한 가액을 평가한 가액으로 하거나 둘 이상의 감정평가기관에 의뢰하여 그 토지에 대한 감정평가기관의 감정가액을 고려하여 평가할 수 있다.

### 2) 개별공시지가 없는 토지의 유형

- ① 「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」에 따른 신규등록토지
- ② 「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」에 의하여 분할 또는 합병된 토지
- ③ 토지의 형질변경 또는 용도변경으로 인하여 「공간정보의 구축 및 관리 등에 관한 법률」상의 지목이 변경된 토지
- ④ 개별공시지가의 결정·고시가 누락된 토지(국·공유지 포함)

## 2. 지정지역 토지의 기준시가

$$\text{양도(취득)당시 토지의 기준시가} = \frac{\text{양도(취득)당시 개별공시지가(m}^2\text{당 가액)} \times \text{양도(취득)면적(m}^2\text{)}}{\text{국세청장이 고시한 지역별 배율}}$$

### 가. 기준시가 산정

배율을 적용하는 지정지역이란 각종 개발사업 등으로 지가가 급등하거나 급등할 우려가 있는 지역으로서 국세청장이 지정하는 지역을 말한다.

국세청장이 정한 지정지역 안에 있는 토지를 양도하면 개별공시지가에 지역별 국세청장이 고시한 배율을 곱하여 계산한 가액을 지정지역 내 토지의 기준시가로 한다.

### 나. 배율적용대상 토지

1990년 8월 31일 이후 2024년 4월 현재까지 국세청장이 지정한 배율적용대상 지정지역은 고시된 바 없다.

## 3. 1990.8.30. 전에 취득한 토지의 취득당시 기준시가

### 가. 취득당시 기준시가 산정

1990.8.30. 개별공시지가가 최초 고시되기 전에 취득한 토지의 취득당시 기준시가는 다음과 같이 산정한다(소득령 §164④).

$$\text{1990.1.1.을 기준으로 한 개별공시지가} \times \frac{\text{취득당시의 시가표준액}}{(\text{1990.8.30. 현재의 시가표준액} + \text{그 직전에 결정된 시가표준액}) \div 2}$$

\* 위 산식에서 『시가표준액』은 토지등급가액을 말함

#### 1) 직전에 결정된 시가표준액

위 산식의 분모 중 「직전에 결정된 시가표준액」이란 1989.12.31. 현재의 시가표준액을

말한다. 그러나 1990.1.1.~1990.8.29. 사이에 수시조정이 있는 경우에는 당해 최종 수시조정일 전일의 시가표준액을 말한다(소득칙 §80⑦).

2) 「직전에 결정된 시가표준액 > 1990.8.30. 현재의 시가표준액」인 경우

위 산식의 분모가액은 1990.8.30. 현재 시가표준액을 초과하지 못하므로 직전에 결정된 시가표준액이 1990.8.30. 현재의 시가표준액보다 큰 경우에는 1990.8.30. 현재의 시가표준액을 분모의 가액으로 한다(소득칙 §80⑥).

3) 「취득일 직전의 시가표준액 = 1990.8.30. 직전의 시가표준액」인 경우

1990.8.30. 직전에 결정된 시가표준액과 취득일 직전에 결정된 시가표준액이 동일한 경우로서 1990.1.1.을 기준으로 한 개별공시지가에 곱하는 그 비율이 100분의 100을 초과하는 경우에는 그 초과하는 부분은 이를 없는 것으로 한다(소득칙 §80⑥).

토지의 취득당시 기준시가=1990.1.1.을 기준으로 한 개별공시지가

4) 토지의 지방세법상 시가표준액

- ① 시장·군수·구청장은 토지의 지목·품위 또는 상황에 따라 등급을 설정하고 이를 토지대장·임야대장 및 과세대장에 등재하여 왔는데 이 토지등급가액이 토지의 지방세법상 시가표준액이다.
- ② 1984.6.30. 이전에는 1평당 가액을 기준으로 한 “구 토지등급표”를 적용하였으나, 1984.7.1. 부터는 1㎡당(광천지는 1필지당) 가액을 기준으로 산정한 토지등급표에 의하여 계산한다.

» 토지등급가액 조정시기

적용기간	1984.6.30. 이전		1984.7.1.~	1988.1.1.~ 1995.12.31.
조정횟수	매년 2회		매년 1회	매년 1회
정기조정월일	1.1., 7.1.	3.1., 9.1.	7.1.	1.1.
지역	서울, 부산, 대구, 충남, 전남, 경북	인천, 경기, 충북, 전북, 경남, 제주	단, 86, 87년에는 8.1. 결정하였음	모든 토지

※ 1㎡ = 0.3025평, 1평 = 3.3058㎡

## 5) 취득당시의 토지등급이 없는 경우에 적용할 가액

양도 및 취득당시 설정된 토지등급이 없는 때에 적용할 토지등급은 다음의 순서에 따른다 (소득통칙 §99-164...1).

- ① 재산세과세대장상에 등재된 토지등급
- ② 해당 토지의 품위와 정황이 유사한 인근토지의 등급가격을 참작하여 시장(구청장)·군수가 결정한 가액
- ③ 해당 토지와 바로 인접된 토지 중 품위·정황이 유사한 토지의 등급
- ④ 품위·정황이 유사한 토지가 없는 때에는 해당 토지 소재지 동(리)의 최하등급

## 나. 취득당시 기준시가 산정사례



### 사례

- 토지소재지 : 서울특별시 종로구 수송동 ○○번지
- 취득일자 : 1987.9.9.(토지등급 및 가액 : 150등급, m<sup>2</sup>당 6,730원)
- 1990. 8. 30. 현재 토지등급 및 가액 : 181등급, m<sup>2</sup>당 30,500원
- 직전결정 토지등급 및 가액 : 178등급, m<sup>2</sup>당 26,300원
- 1990.1.1.을 기준으로 한 개별공시지가 : m<sup>2</sup>당 195,000원

### ▶ 취득당시 개별공시지가 환산

$$195,000 \times \frac{6,730}{(30,500 + 26,300) \div 2} = 46,209\text{원}(m^2\text{당})$$

### 다. 1990.8.30. 전 취득토지의 취득당시 기준시가 산정예시

유 형	취득당시 개별공시지가 환산	설 명																
<table border="1"> <tr> <td colspan="3">등급조정이 계속 없었던 경우</td> </tr> <tr> <td>'83.1.1.</td> <td>'90.1.1.</td> <td>'91.1.1.</td> </tr> <tr> <td>80,000</td> <td>100,000</td> <td>100,000</td> </tr> </table>	등급조정이 계속 없었던 경우			'83.1.1.	'90.1.1.	'91.1.1.	80,000	100,000	100,000	$10,000 \times \frac{80,000}{(100,000+80,000) \div 2} = 8,888$	<ul style="list-style-type: none"> <li>정기조정일에 등급조정이 계속 없었던 경우</li> <li>⇒ 그 정기 조정일 직전에 결정된 등급이 동일하게 조정된 것으로 보고, 환산산식 적용</li> </ul>							
등급조정이 계속 없었던 경우																		
'83.1.1.	'90.1.1.	'91.1.1.																
80,000	100,000	100,000																
<table border="1"> <tr> <td colspan="4">'90.1.1. 등급조정이 없는 경우</td> </tr> <tr> <td>'87.8.1.</td> <td>'89.1.1.</td> <td>'89.11.1.</td> <td>'91.1.1.</td> </tr> <tr> <td>80,000</td> <td>160,000</td> <td>180,000</td> <td>200,000</td> </tr> </table>	'90.1.1. 등급조정이 없는 경우				'87.8.1.	'89.1.1.	'89.11.1.	'91.1.1.	80,000	160,000	180,000	200,000	$10,000 \times \frac{80,000}{(180,000+180,000) \div 2} = 4,444$	<ul style="list-style-type: none"> <li>'90년에 등급조정이 없는 경우</li> <li>⇒ '90.1.1. 직전에 수시 조정된 등급이 동일하게 조정된 것으로 보고, 환산산식 적용</li> </ul>				
'90.1.1. 등급조정이 없는 경우																		
'87.8.1.	'89.1.1.	'89.11.1.	'91.1.1.															
80,000	160,000	180,000	200,000															
<table border="1"> <tr> <td colspan="3">환산산식의 분모가액이 '90.8.30. 현재 등급가액을 초과</td> </tr> <tr> <td>'87.8.1.</td> <td>'88.1.1.</td> <td>'90.1.1.</td> </tr> <tr> <td>80,000</td> <td>150,000</td> <td>100,000</td> </tr> </table>	환산산식의 분모가액이 '90.8.30. 현재 등급가액을 초과			'87.8.1.	'88.1.1.	'90.1.1.	80,000	150,000	100,000	$10,000 \times \frac{80,000}{(100,000+150,000) \div 2} = 8,000$ <p>* 분모를 100,000으로 함</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>분모가액이 '90.8.30. 현재 등급가액을 초과</li> <li>⇒ '90.8.30. 등급가액을 분모 가액으로 적용하여 계산(☞ 소득칙 §80⑥)</li> </ul>							
환산산식의 분모가액이 '90.8.30. 현재 등급가액을 초과																		
'87.8.1.	'88.1.1.	'90.1.1.																
80,000	150,000	100,000																
<table border="1"> <tr> <td colspan="3">'90.8.30. 직전결정 시가표준액과 취득일 직전결정 시가표준액 동일('90.2. 취득)</td> </tr> <tr> <td colspan="3">* 등급조정기간이 동일</td> </tr> <tr> <td>'88.1.1.</td> <td>'89.1.1.</td> <td>'90.1.1.</td> </tr> <tr> <td>100,000</td> <td>90,000</td> <td>100,000</td> </tr> </table>	'90.8.30. 직전결정 시가표준액과 취득일 직전결정 시가표준액 동일('90.2. 취득)			* 등급조정기간이 동일			'88.1.1.	'89.1.1.	'90.1.1.	100,000	90,000	100,000	$10,000 \times \frac{100,000}{(100,000+90,000) \div 2} = 10,000$ <p>* 분자 / 분모비율을 100 / 100으로 봄</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>'90.1.1. 개별공시지가에 공급하는 비율이 100%를 초과할 수 없음 (☞ 소득칙 §80⑥)</li> </ul>				
'90.8.30. 직전결정 시가표준액과 취득일 직전결정 시가표준액 동일('90.2. 취득)																		
* 등급조정기간이 동일																		
'88.1.1.	'89.1.1.	'90.1.1.																
100,000	90,000	100,000																
<table border="1"> <tr> <td colspan="4">'90.8.30. 직전과 취득일 직전에 결정된 시가표준액이 동일('87.8.1.취득)</td> </tr> <tr> <td colspan="4">* 등급조정기간이 다름</td> </tr> <tr> <td>'86.8.1.</td> <td>'87.8.1.</td> <td>'88.1.1.</td> <td>'90.1.1.</td> </tr> <tr> <td>90,000</td> <td>100,000</td> <td>90,000</td> <td>100,000</td> </tr> </table>	'90.8.30. 직전과 취득일 직전에 결정된 시가표준액이 동일('87.8.1.취득)				* 등급조정기간이 다름				'86.8.1.	'87.8.1.	'88.1.1.	'90.1.1.	90,000	100,000	90,000	100,000	$10,000 \times \frac{100,000}{(100,000+90,000) \div 2} = 10,526$	<ul style="list-style-type: none"> <li>'90.1.1. 개별공시지가에 공급하는 비율이 100%를 초과하더라도 그대로 적용</li> </ul>
'90.8.30. 직전과 취득일 직전에 결정된 시가표준액이 동일('87.8.1.취득)																		
* 등급조정기간이 다름																		
'86.8.1.	'87.8.1.	'88.1.1.	'90.1.1.															
90,000	100,000	90,000	100,000															

\* '90.1.1. 기준으로 한 개별공시지가는 10,000원으로 가정



### 토지등급가액표

평수 단위	가 액		평수 단위	가 액		평수 단위	가 액		평수 단위	가 액		평수 단위	가 액	
	'84.6.30. 이전 m <sup>2</sup>	'84.7.1. 이후 m <sup>2</sup>		'84.6.30. 이전 m <sup>2</sup>	'84.7.1. 이후 m <sup>2</sup>		'84.7.1. 이후 m <sup>2</sup>	'84.7.1. 이후 m <sup>2</sup>		'84.7.1. 이후 m <sup>2</sup>				
1	0.30	1	51	1,814.9	63	101	626	151	7,070	201	81,000	251	928,000	
2	0.60	2	52	2,117.4	66	102	657	152	7,420	202	85,000	252	975,000	
3	0.90	3	53	2,419.9	69	103	689	153	7,790	203	89,300	253	1,023,000	
4	1.20	4	54	2,722.4	72	104	723	154	8,180	204	93,700	254	1,075,000	
5	1.50	5	55	3,024.9	75	105	759	155	8,590	205	98,400	255	1,128,000	
6	1.80	6	56	3,629.9	78	106	796	156	9,020	206	103,000	256	1,185,000	
7	2.1	7	57	4,234.9	81	107	835	157	9,470	207	108,000	257	1,244,000	
8	2.4	8	58	4,839.9	85	108	876	158	9,940	208	113,000	258	1,306,000	
9	2.7	9	59	5,444.9	89	109	919	159	10,400	209	119,000	259	1,372,000	
10	3.0	10	60	6,049.9	93	110	964	160	10,900	210	125,000	260	1,440,000	
11	3.6	11	61	7,562.4	97	111	1,010	161	11,500	211	131,000	261	1,512,000	
12	4.2	12	62	9,074.9	101	112	1,060	162	12,000	212	138,000	262	1,588,000	
13	4.8	13	63	10,587.4	106	113	1,110	163	12,600	213	145,000	263	1,667,000	
14	5.4	14	64	12,099.9	111	114	1,170	164	13,300	214	152,000	264	1,751,000	
15	6.0	15	65	15,124.9	116	115	1,220	165	13,900	215	160,000	265	1,838,000	
16	7.5	16	66	18,149.9	121	116	1,280	166	14,600	216	168,000	266	1,930,000	
17	9.0	17	67	21,174.9	127	117	1,350	167	15,400	217	176,000	267	2,027,000	
18	10.5	18	68	24,199.8	133	118	1,420	168	16,100	218	185,000	268	2,128,000	
19	12.0	19	69	27,224.8	139	119	1,490	169	17,000	219	194,000	269	2,235,000	
20	15.1	20	70	30,249.8	145	120	1,560	170	17,800	220	204,000	270	2,346,000	
21	18.1	21	71	36,299.8	152	121	1,640	171	18,700	221	214,000	271	2,464,000	
22	21.1	22	72	42,349.8	159	122	1,720	172	19,600	222	225,000	272	2,587,000	
23	24.1	23	73	48,399.7	166	123	1,810	173	20,600	223	236,000	273	2,716,000	
24	27.2	24	74	54,449.7	174	124	1,900	174	21,700	224	248,000	274	2,852,000	
25	30.2	25	75	60,499.7	182	125	1,990	175	22,700	225	261,000	275	2,995,000	
26	36.2	26	76	75,624.6	191	126	2,090	176	23,900	226	274,000	276	3,145,000	
27	42.3	27	77	90,749.5	200	127	2,190	177	25,100	227	287,000	277	3,302,000	
28	48.3	28	78	105,874.5	210	128	2,300	178	26,300	228	302,000	278	3,467,000	
29	54.4	29	79	120,999.4	220	129	2,420	179	27,600	229	317,000	279	3,640,000	
30	60.4	30	80	151,249.3	231	130	2,540	180	29,000	230	333,000	280	3,822,000	
31	75.6	31	81	181,499.1	242	131	2,670	181	30,500	231	350,000	281	4,014,000	
32	90.7	32	82	211,749.0	254	132	2,800	182	32,000	232	367,000	282	4,214,000	
33	105.8	33	83	241,998.9	266	133	2,940	183	33,600	233	385,000	283	4,425,000	
34	120.9	34	84	272,248.7	279	134	3,090	184	35,300	234	405,000	284	4,646,000	
35	151.2	35	85	302,498.6	292	135	3,240	185	37,100	235	425,000	285	4,879,000	
36	181.4	36	86	362,998.3	306	136	3,400	186	38,900	236	446,000	286	5,123,000	
37	211.7	37	87	423,498.0	321	137	3,570	187	40,900	237	469,000	287	5,379,000	
38	241.9	38	88	483,997.8	337	138	3,750	188	42,900	238	492,000	288	5,648,000	
39	272.2	39	89	544,497.5	353	139	3,940	189	45,100	239	517,000	289	5,930,000	
40	302.4	40	90	604,997.2	370	140	4,130	190	47,300	240	543,000	290	6,227,000	
41	362.9	42	91	665,497.0	388	141	4,340	191	49,700	241	570,000	291	6,538,000	
42	423.4	44	92	725,996.7	407	142	4,560	192	52,200	242	598,000	292	6,865,000	
43	483.9	46	93	786,496.4	427	143	4,790	193	54,800	243	628,000	293	7,208,000	
44	544.4	48	94	846,996.1	448	144	5,020	194	57,500	244	660,000	294	7,569,000	
45	604.9	50	95	907,495.9	470	145	5,280	195	60,400	245	693,000	295	7,947,000	
46	756.2	52	96	967,995.6	493	146	5,540	196	63,400	246	727,000	296	8,345,000	
47	907.4	54	97	1,028,495.3	517	147	5,820	197	66,600	247	764,000	297	8,762,000	
48	1,058.7	56	98	1,008,995.0	542	148	6,110	198	69,900	248	802,000	298	9,200,000	
49	1,209.9	58	99	1,149,494.8	569	149	6,410	199	73,400	249	842,000	299	9,660,000	
50	1,512.4	60	100	1,209,994.5	597	150	6,730	200	77,100	250	884,000	300	10,143,000	

단위	가액	단위	가액	단위	가액	단위	가액	단위	가액	단위	가액	단위	가액
	'84.6.30. 이전 m <sup>2</sup>		'84.6.30. 이전 m <sup>2</sup>		'84.7.1. 이후 m <sup>2</sup>								
301	10,650,000	311	17,348,000	321	28,259,000	331	46,031,000	341	74,980,000	351	121,860,000	361	177,350,000
302	11,183,000	312	18,216,000	322	29,672,000	332	48,333,000	342	78,729,000	352	127,400,000	362	182,900,000
303	11,742,000	313	19,127,000	323	31,155,000	333	50,749,000	343	82,666,000	353	132,950,000	363	188,450,000
304	12,329,000	314	20,083,000	324	32,713,000	334	53,287,000	344	86,799,000	354	138,500,000	364	194,000,000
305	12,945,000	315	21,087,000	325	34,349,000	335	55,951,000	345	91,139,000	355	144,050,000	365	200,000,000
306	13,593,000	316	22,141,000	326	36,066,000	336	58,749,000	346	95,696,000	356	149,600,000		
307	14,272,000	317	23,249,000	327	37,870,000	337	61,686,000	347	100,481,000	357	155,150,000		
308	14,986,000	318	24,411,000	328	39,763,000	338	64,771,000	348	105,505,000	358	160,700,000		
309	15,735,000	319	25,632,000	329	41,751,000	339	68,009,000	349	110,781,000	359	166,250,000		
310	16,522,000	320	26,913,000	330	43,839,000	340	71,410,000	350	116,320,000	360	171,800,000		

건물기준시이란 건물의 신축가격·구조·용도·위치·신축연도 등을 고려하여 매년 1회 이상 국세청장이 산정·고시하는 가액을 말한다(소득법 §99①1.나목).

이 장에서 말하는 건물 기준시가는 부수토지를 제외한 순수 건물부분에 대한 기준시가를 의미하므로 토지와 건물을 일괄하여 산정·고시하는 공동주택·개별주택·오피스텔 및 상업용건물(이에 딸린 토지를 포함)에 대하여는 이 장의 내용을 적용하지 아니한다.

오피스텔·상업용건물에 대한 토지와 건물가액의 일괄고시는 2005.1.1. 최초시행 되었으며 당해 물건을 2004.12.31. 이전에 양도한 경우 오피스텔·상업용건물의 건물부분 기준시가는 이 장 내용을 적용하여 산정한다.

종전에는 「지방세법」상의 시가표준액을 건물기준시가로 사용하였으나, 2001.1.1. 이후 최초로 양도하는 일반 건물부터는 매년 1회 이상 국세청장이 산정·고시한 가액으로 하고 있다.

건물 기준시가는 ① 2001.1.1. 이후 양도·취득하는 건물에 대한 「건물기준시가 산정방법」과 ② 국세청 건물기준시가가 최초 고시(2001.1.1.) 전에 취득한 건물에 대한 「취득당시 건물 기준시가 산정방법(취득당시 건물기준시가 산정기준율의 적용요령)」으로 구분되어 있다.

따라서, 2001.1.1. 이후 취득하여 양도하는 경우에는 「① 2001.1.1. 이후 양도·취득하는 건물에 대한 건물기준시가 산정방법」에 따라 기준시가를 산정하지만, 2000.12.31. 이전에 취득하여 2001.1.1. 이후 양도하는 건물의 경우 양도당시 건물 기준시가는 「① 양도연도에 고시한 건물기준시가 산정방법」에 의하여 산정하고, 취득당시(2000.12.31. 이전) 건물 기준시가는 「② 취득당시 건물기준시가 산정기준율 적용요령」에 의하여 산정해야 한다.

국세청 홈택스(www.hometax.go.kr)와 NTIS에 건물기준시가지산조회 화면을 운영하고 있으므로 이를 통해 건물 기준시가를 계산해 볼 수 있다.

# 1. 2001.1.1. 이후 취득·양도하는 건물의 건물기준시가 산정

## 가. 건물기준시가 산정

개별건물에 대한 건물기준시가는 당해 건물의 신축가격·구조·용도·위치·신축연도 등을 고려하여 아래 「건물기준시가 산정방법」에 따라 계산한 가액으로 한다. 이 경우에 건물기준시가 산정방법의 고시는 개별 건물에 대한 건물기준시가의 고시로 본다.

### ☑ 건물기준시가 산정방법

- ① 건물 기준시가 =  $\text{㎡당 금액} \times \text{평가대상 건물의 면적(㎡)}$
- ②  $\text{㎡당 금액} = \text{건물신축가격기준액} \times \text{구조지수} \times \text{용도지수} \times \text{위치지수}$   
 $\times \text{경과연수별 잔가율} \times \text{개별건물의 특성에 따른 조정률}$

### 1) 건물기준시가의 계산

건물기준시가는 고시내용 중 특별히 규정하고 있는 것을 제외하고는 「①  $\text{㎡당 금액} \times$  ② 평가대상 건물의 면적(㎡)」으로 계산한다.

#### 가) $\text{㎡당 금액}$

$\text{㎡당 금액}$ 은 1,000원 단위로 계산하며, 1,000원 미만의 금액은 절사하여 계산한다.

#### 나) 건물의 면적

평가대상 건물의 면적은 건물 연면적을 말하므로 공동주택의 경우는 전용면적과 공용면적을 합한 면적을 적용한다.

### 2) $\text{㎡당 건물기준시가의 계산}$

$\text{㎡당 건물기준시가}$ 는 「① 건물신축가격기준액  $\times$  ② 구조지수  $\times$  ③ 용도지수  $\times$  ④ 위치지수  $\times$  ⑤ 경과연수별잔가율  $\times$  ⑥ 개별건물의 특성에 따른 조정률」의 산식에 의해 계산한다.

#### 가) 건물신축가격기준액(국세청장 고시)

연 도	2001년	2002년	'03~'05년	2006년	2007년	'08~'09년	2010년
건물신축가격 기준액(원/㎡)	400,000	420,000	460,000	470,000	490,000	510,000	540,000

연 도	2011년	2012년	2013년	2014년	2015년	2016년	2017년
건물신축가격 기준액(원/㎡)	580,000	610,000	620,000	640,000	650,000	660,000	670,000
연 도	2018년	2019년	2020년	2021년	2022년	2023년	
건물신축가격 기준액(원/㎡)	690,000	710,000	730,000	740,000	780,000	820,000	

#### 나) 구조지수·용도지수

해당 건물의 구조와 용도에 따른 가격지수를 적용하되 해당되는 구조 또는 용도가 명시되지 아니한 경우에는 유사한 구조 또는 용도에 따르고 어느 구조 또는 용도로도 적용하기 곤란한 경우에는 구조지수 및 용도지수를 100으로 적용한다.

#### 다) 위치지수

해당 건물의 부속토지 개별공시지가에 따라 해당지수를 적용하되, 양도일·취득일 현재 결정·공시되어 있는 ㎡당 개별공시지가를 기준으로 적용한다. 단, 2001.1.1.~2002.12.31. 중에 양도·취득한 건물의 위치지수의 적용은 1.1. 현재 결정·공시된 개별공시지가를 기준으로 위치지수를 적용한다.

또한, 연도중에 새로운 개별공시지가가 결정·공시되어 공시 전·후 위치지수가 서로 달리 적용되더라도 당해연도(1.1.~12.31.) 중에는 동일한 조정기간내로 한다. 따라서 동일 조정 기간내인 2006년도중에 취득·양도한 건물의 전기기준시가는 2005.1.1. 시행 건물기준시가를 적용한다.

#### 라) 경과연수별잔가율

당해 건물의 신축연도 및 구조별 내용연수를 기준으로 정액법 상각방식에 의하여 계산한 가액을 적용한다.

#### 마) 개별건물의 특성에 따른 조정률

「상속세 및 증여세법」 제61조제1항제2호에 따라 기준시가를 계산하는 경우에만 적용한다.

## 2. 2000.12.31. 이전에 취득한 건물의 취득당시 건물기준시가

2001.1.1. 이후 양도하는 건물의 경우로서 국세청 건물기준시가 최초 고시(2001.1.1.) 전에 취득한 건물에 대한 취득당시 건물기준시가는 다음 산식에 의하여 계산한다.

$$\text{2000.12.31. 이전 취득건물의 취득 당시 건물기준시가} = \text{2001.1.1. 시행 건물기준시가} \times \text{취득당시의 건물기준시가 산정기준율}$$

### 가. 2001.1.1. 시행 건물기준시가

2001.1.1. 시행 건물기준시가는 국세청장이 건물에 대하여 최초 고시한 건물기준시가를 말한다. 2000.12.31. 이전에 취득한 건물을 2001년, 2002년, 2003년 ... 이후에 양도 하더라도 취득당시 건물기준시가는 2001.1.1. 시행 건물기준시가를 기준으로 취득당시 산정기준율을 적용하여 산정해야 한다.

### 나. 취득당시 건물기준시가 산정기준율

「건물에 대한 취득당시 건물기준시가 산정기준율」이란 건물의 구조별 및 내용연수별로 구분된 적용대상 그룹표(I·II·III그룹)에서 「해당 건물의 취득연도와 해당 건물의 신축연도가 만나는 지점에 해당하는 율」을 말한다.

## 3. 건물기준시가 계산사례

### 예시 자료

- 소재지 : 경기도 양평군 ×××
- 용도 : 단독주택, 연면적 342㎡
- 신축연도 : 1995년
- 공시지가 : 양도일 현재 ㎡당 152,000원, 취득일 현재 ㎡당 100,000원
- 구조 : 통나무조, 목조지붕
- 양도일 : 2023.3.1.
- 취득연도 : 1999년

① 적용지수 (2023.1.1. 시행 건물기준시가 산정방법 책자 참조)

- 구조지수 : 135(1. 통나무조)
- 용도지수 : 100(2. 단독주택)
- 위치지수 : 90(8. 개별공시지가 150,000원 이상~180,000원 미만)
- 잔 가 율 : 0.496(통나무조 → I 그룹, 1995년 신축건물, 25년경과)

② 양도당시 기준시가(2023년)

- $\text{m}^2$ 당 건물기준시가 :  $820,000\text{원} \times 1.35 \times 1.0 \times 0.9 \times 0.496 = 494,000\text{원}$   
(천원미만 절사, 각종지수는 100으로 나누어 계산)
- 양도당시 건물 기준시가 =  $494,000\text{원}/\text{m}^2 \times 342\text{m}^2 = 168,948,000\text{원}$

③ 취득당시 기준시가(1999년) ⇨ 2001.1.1. 건물기준시가×산정기준율

- 산정기준율 : 1.004[I 그룹 취득연도(99년)와 신축연도(95년)가 만나는 지점의 율]
- 2001.1.1. 건물기준시가 =  $400,000\text{원}/\text{m}^2 \times 1.3 \times 1.0 \times 0.90 \times 0.880 = 411,000\text{원}$   
(천원미만 절사, 각종지수는 100으로 나누어 계산)
- 취득당시 건물기준시가 =  $(411,000\text{원}/\text{m}^2 \times 342\text{m}^2) \times 1.004 = 141,124,248\text{원}$

주택 양도소득세 과세표준 계산시 기준시가를 2005.7.12. 이전에는 일반주택은 토지와 건물을 따로 평가하고 공동주택은 국세청장이 산정·고시하는 가액으로 하였으나, 「지가공시 및 감정평가에 관한 법률」이 「부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률」(법률 제7335호, 2005.1.14. 공포·시행 → 2016.9.1. 「부동산 가격공시에 관한 법률」로 개정·시행)로 개정되면서 개별주택도 토지와 건물을 통합평가하여 공시하는 제도가 도입되고, 이에 따라 2005.4.30. 개별주택가격이 공시되어 양도소득세 과세기준으로 사용되고 있다. 또한 공동주택도 2006.1.1. 이후부터는 국토교통부장관이 산정·공시하고 있다.

## 1. 적용시기

「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따른 개별주택가격 및 공동주택가격이 주택의 기준시가가 되며 토지와 건물에 대하여 일괄하여 산정·고시된다(소득법 §99①1.라목).

다만, 공동주택의 경우에는 「부동산 가격공시에 관한 법률」 제18조제1항 단서의 규정에 따라서 국세청장이 결정·고시한 공동주택가격이 있는 때에는 그 가격에 따른다.

☞ 2005.7.13. 이후 양도하는 분부터 적용됨

## 2. 개별주택가격 및 공동주택가격이 없는 경우의 기준시가 산정방법

### 가. 개별주택가격 및 공동주택가격이 없는 주택의 가격

- ① 개별주택가격 및 공동주택가격이 없는 주택의 가격은 납세지 관할세무서장이 인근 유사주택의 개별주택가격 및 공동주택가격을 참작하여 평가한 금액으로 한다.
- ② 평가방법(2006.2.9. 이후 양도하는 분부터 적용)  
다음의 규정에 따른 가액을 말한다. 이 경우 납세지 관할세무서장은 「지방세법」 제4조 제1항 단서의 규정에 따라 시장·군수가 산정한 가액을 평가한 금액으로 하거나 2 이상의

감정평가기관에 의뢰하여 해당 주택에 대한 감정평가기관의 감정가액을 고려하여 평가할 수 있다(소득령 §164⑩).

- ㉠ 「부동산가격 공시에 관한 법률」에 따른 개별주택가격이 없는 단독주택의 경우에는 당해 주택과 구조·용도·이용상황 등 이용가치가 유사한 인근주택을 표준주택으로 보고 같은 법 제16조제6항의 규정에 따른 비준표에 따라 납세지 관할세무서장(납세지 관할세무서장과 당해 주택의 소재지를 관할하는 세무서장이 서로 다른 경우로서 납세지 관할세무서장의 요청이 있는 경우에는 당해 주택의 소재지를 관할하는 세무서장)이 평가한 가액
- ㉡ 「부동산가격 공시에 관한 법률」에 따른 공동주택가격이 없는 공동주택의 경우에는 인근 유사공동주택의 거래가격·임대료 및 당해 공동주택과 유사한 이용가치를 지닌다고 인정되는 공동주택의 건설에 필요한 비용추정액 등을 종합적으로 고려하여 납세지 관할세무서장 (납세지 관할세무서장과 당해 주택의 소재지를 관할하는 세무서장이 서로 다른 경우로서 납세지 관할세무서장의 요청이 있는 경우에는 당해 주택의 소재지를 관할하는 세무서장)이 평가한 가액

#### 나. 기준시가가 고시되기 전에 취득한 건물의 취득당시 기준시가

- ① 「부동산가격 공시에 관한 법률」에 따른 개별주택가격 및 공동주택가격(이들에 부수되는 토지를 포함)이 공시되기 전에 취득한 주택의 취득당시의 기준시가 산정방법(소득령 §164⑦, 2005.8.5.이후 양도하는 분부터 적용)

$$\begin{array}{c}
 \text{국토교통부장관이 당해} \\
 \text{주택에 대하여 최초로} \\
 \text{공시한 주택가격}
 \end{array}
 \times
 \frac{\begin{array}{c}
 \text{취득당시의 소득법 §99①1.가목의} \\
 \text{가액과 나목의 가액의 합계액}
 \end{array}}{\begin{array}{c}
 \text{당해 주택에 대하여 국토교통부장관이 최초로 공시한 주택가격} \\
 \text{공시당시의 소득법 §99①1.가목의 가액과 나목의 가액의} \\
 \text{합계액(취득당시의 가액과 최초로 공시한 주택가격 공시당시의 가액이} \\
 \text{동일한 경우에는 소득령 §164⑤의 규정을 준용함)}
 \end{array}}$$

- ② 개별주택가격이 공시되기 전 취득한 주택으로서 그 부수토지와 건물의 취득시기가 다른 경우  
 개별주택가격이 공시되기 전에 취득한 주택의 취득당시 기준시가 계산 산식을 규정하고 있는 「소득세법 시행령」 제164조제7항에서 토지와 건물의 취득시기가 다른 경우 그 산식의 적용을 배제하는 제한규정을 두고 있지 않으므로(같은 뜻 : 대법원97누15746, 1998.9.22.) 개별주택가격(이에 부수되는 토지를 포함)이 공시되기 전에 취득한

주택으로서 그 부수토지의 취득시기와 건물의 취득시기가 다른 경우 자산별(토지·건물) 취득당시의 기준시가 산정은 ① 「소득세법 시행령」 제164조제7항의 규정에서 정한 방법으로 계산한 당해 주택의 취득당시의 기준시가를 ② 자산별 취득당시의 「소득세법」 제99조제1항제1호가목 및 나목의 가액에 의하여 안분계산한 가액으로 한다(서면5팀-49, 2007.1.4.).

- ① 먼저 해당 주택에 대하여 최초로 공시한 개별주택가격을 기준으로 취득당시의 주택가격을 환산(소득령 §164⑦)  

$$\text{취득당시의 환산주택가격} = \text{최초공시 주택가격} \times (\text{토지 취득당시의 개별공시지가} + \text{건물 취득당시의 기준시가}) / \text{주택가격 최초공시 당시의 토지 개별공시지가와 건물기준시가의 합계액}$$
- ② 위 환산주택가격을 자산별 취득당시의 「소득세법」 제99조제1항제1호가목(토지) 및 나목(건물)의 가액으로 안분하여 자산별 기준시가 산정(소득령 §166⑥)
  - i) 취득당시의 토지 기준시가 = 취득당시의 환산주택가격 × 토지 취득당시의 개별공시지가 / (토지 취득당시의 개별공시지가 + 건물 취득당시의 기준시가)
  - ii) 취득당시의 주택(건물부분) 기준시가 = 취득당시의 환산주택가격 × 건물 취득당시의 기준시가 / (토지 취득당시의 개별공시지가 + 건물 취득당시의 기준시가)

☑ 개별주택가격이란

- (정의) 국토교통부장관이 매년 공시하는 표준주택가격을 기준으로 시장·군수·구청장이 조사한 개별주택의 특성과 비교표준주택의 특성을 비교하여 국토교통부장관이 개발·공급한 「표준 주택과 가격산정대상 주택의 가격형성요인에 관한 표준적인 비교표(주택가격비준표)」상의 주택특성차이에 따른 가격 배율을 산출하고 이를 표준주택가격에 곱하여 산정한 후 감정평가업자의 검증을 받아 주택소유자 등의 의견수렴과 시·군·구 부동산평가위원회 심의 등의 절차를 거쳐 시장·군수·구청장이 결정·공시하는 개별주택의 가격을 말함
- (산정 및 결정절차) 주택특성조사 → 비교표준주택선정 → 가격배율 산출 → 가격산정 → 산정가격 검증 → 가격열람 및 의견청취 → 가격결정 및 공시 → 이의신청 → 이의신청처리
- 공시기준일 및 결정·공시일  
 (원칙) 매년 1월 1일을 공시기준일로 하여 4월 30일까지 결정·공시  
 (예외) 토지의 분할·합병 및 건물의 신축·증축·개축·재축 및 대수선, 건물의 용도변경, 국·공유 재산인 주택이 매각 등의 사유로 사유주택으로 된 단독주택으로서 개별주택가격이 없는 경우
  - 상기 사유가 1월 1일부터 5월 31일까지 발생한 단독주택의 경우 : 6월 1일을 기준으로 하여 9월 30일까지 결정·공시
  - 상기 사유가 6월 1일부터 12월 31일까지 사이에 발생한 단독주택의 경우 : 다음년도 1월 1일을 기준으로 하여 다음연도 4월 30일까지 결정·공시
- (단독주택, 다가구주택) 토지와 건물의 전체가액이 공시되어 있고 겸용주택의 경우 주택부분과 그 주택 부수토지만 가액이 공시되어 있음(상가 및 그 부속토지는 미공시)

### 3. 공동주택기준시가 적용방법

#### 가. 일반적 적용원칙

- 1) 양도, 취득 또는 상속개시 및 증여 당시 공동주택기준시가는 동별·단지별·평형별·등급별 또는 동·호수별로 산정·고시되어있는 기준시가를 적용한다. 이 경우 공동주택 기준시가는 당해 공동주택에 부수된 토지의 가액을 포함한 것으로 한다.  
연립주택의 경우에는 1996.7.1. 이후부터 부속토지와 건물의 가액을 일괄하여 산정·고시하였는 바, 「소득세법 시행령」 제164조제6항의 규정에 따라서 취득당시의 기준시가를 산정함에 있어서 종전에 국세청장이 건물의 가액만을 고시한 경우에도 그 고시가액에 불구하고 연립주택의 부속토지와 건물의 가액을 일괄 산정·고시한 가액을 “국세청장이 당해 자산에 대하여 최초로 고시한 기준시가”로 적용한다.  
(소득, 재일 46014-1228, 1997.5.20. 참조)
- 2) 공동주택에 대한 동별·단지별·평형별 기준시가는 국세청 홈택스(www.hometax.go.kr)에 수록된 가액을 활용하며 세무관서에서는 NTIS에 구축된 공동주택기준시가 자료를 활용한다.
- 3) 관할구역 또는 명칭변경시의 공동주택기준시가 적용방법  
국세청장이 고시한 지정지역으로서 법령·지방자치단체 조례 등에 의하여 관할구역 또는 명칭이 변경되더라도 지정지역안의 공동주택기준시가는 해당 법령·지방자치 단체조례 등의 시행일 이후에도 변경 전에 고시되어 있는 공동주택 기준시가를 적용한다.
- 4) 주상복합건물 내의 주택에 대한 변경고시  
1997.5.1. 이전에 고시된 주상복합건물 내의 주택에 대한 지정지역 및 기준시가는 1998.7.1. 부터 아파트에 대한 지정지역 및 기준시가로 변경하여 고시하였으므로 이를 적용한다.
- 5) 특정 동·호수의 표기가 누락된 경우 공동주택기준시가 적용방법  
공동주택기준시가 고시용 인터넷 홈페이지 자료와 NTIS 전산구축자료 등에 특정 동·호수의 표기가 누락된 경우에도 같은 단지 내에 가격의 형성요인이 유사한 같은 평형의 기준시가가 고시된 경우에는 이를 적용한다.

#### 나. 취득시기 의제

1984.12.31. 이전에 취득한 것은 1985.1.1.에 취득한 것으로 본다. 따라서 1985.1.1. 이후에 취득한 경우에는 1985.1.1. 현재 고시되어있는 기준시가를 적용한다.

다. 양도당시에는 공동주택기준시가 고시되어 있으나, 취득당시에는 공동주택 기준시가 고시되지 아니한 경우의 취득당시 공동주택 기준시가 계산

- 1) 취득당시와 공동주택기준시가 최고고시당시의 토지·건물기준시가의 합계액이 다른 경우(소득령 §164⑦)

$$\begin{array}{l} \text{취득당시} \\ \text{공동주택} \\ \text{기준시가} \end{array} = \begin{array}{l} \text{최초고시} \\ \text{공동주택} \\ \text{기준시가} \end{array} \times \frac{\text{취득당시 토지·건물기준시가 합계액}}{\text{공동주택기준시가 최고고시당시의 토지·건물기준시가 합계액}}$$

- ① 위의 산식에서 “토지기준시가”는 개별공시지가(개별공시지가가 없는 경우에는 세무서장 평가액)를, “건물기준시가”는 「소득세법」 제99조제1항제1호나목의 규정에 따라서 국세청장이 고시한 “건물기준시가”를 적용한다.
- ② 「소득세법」 제99조제1항제1호나목의 규정에 따른 국세청 “건물기준시가”가 고시되기 전(2000.12.31. 이전)에 취득한 경우 공동주택기준시가를 최고고시한 건물의 취득당시 건물기준시가 또는 최고고시당시의 건물기준시가는 위 조항의 규정에 따라서 국세청장이 최초로 고시(2001.1.1.)한 건물기준시가에 「소득세법 시행령」 제164조제5항의 규정에 따라 국세청장이 고시한 “취득당시건물기준시가 산정기준율”을 곱하여 계산한 가액으로 한다.



계산사례

▶ 기본사항

- 소재지 : 서울특별시 광진구 ○○동 ○○아파트 33평형(토지 43.2㎡, 건물 102.9㎡)
- 양도일자 : 2017. 5.20.(기준시가 600,000,000원)
- 취득일자 : 2001.10.20.(기준시가 미고시)
- \* 최초고시 공동주택기준시가(2003.4.30.) : 195,000,000원

▶▶ 취득당시 공동주택기준시가

$$195,000,000 \times \frac{\textcircled{3}56,160,000 + \textcircled{4}43,218,000}{\textcircled{1}58,320,000 + \textcircled{2}52,479,000} = 174,899,683\text{원}$$

□ 공동주택기준시가 최고고시당시의 토지·건물기준시가 합계액

- ① 토지기준시가(개별공시지가) : 58,320,000원(㎡당 1,350,000원×43.2㎡)
- ② 건물기준시가(국세청 건물기준시가) : 52,479,000원(510,000원×102.9㎡)\*
- \* 460,000×1×1.1×1.05×0.96 = 510,000원

□ 취득당시 토지·건물기준시가 합계액

③ 토지기준시가(개별공시지가) : 56,160,000원(㎡당 1,300,000원×43.2㎡)

④ 국세청 건물기준시가 : 43,218,000원(420,000원×102.9㎡)\*

\* 400,000×1×1×1.05×1=420,000원

## 2) 취득당시와 공동주택기준시가 최고고시당시의 토지·건물기준시가의 합계액이 같은 경우(소득령 §164⑧, 소득칙 §80)

가) 취득일로부터 공동주택기준시가 최고고시일까지 토지·건물에 대한 새로운 기준시가가 고시되지 아니한 경우

$$\begin{array}{l} \text{취득당시} \\ \text{공동주택} \\ \text{기준시가} \end{array} = \begin{array}{l} \text{최초고시} \\ \text{공동주택} \\ \text{기준시가} \end{array} \times \frac{\text{㉠}}{\text{㉠} + (\text{㉠} - \text{㉡}) \times \frac{\text{취득일로부터 최초 고시일까지 보유기간 월수}}{\text{토지·건물기준시가 조정월수}}}$$

[참고] ㉠ : 취득당시 토지·건물기준시가 합계액

㉡ : 전기 토지·건물기준시가 합계액

- ① 위 산식을 적용하여 계산한 취득당시의 공동주택기준시가가 최고고시당시의 공동주택기준시가지보다 많은 경우에는 최고고시당시의 기준시가를 취득당시의 기준시가로 한다.
- ② 위 산식에서 “토지·건물기준시가 조정월수”라 함은 전기의 기준시가 결정일부터 취득당시의 기준시가 결정일 전일까지의 월수를 말한다. 다만, 2001.1.1. 이후 양도하는 경우에는 건물기준시가 결정일은 매년 1.1.로 보아 계산한다.
- ③ 위 산식에서 “토지·건물기준시가 조정월수”를 적용함에 있어 보유기간의 월수가 기준시가 조정월수 보다 많은 경우에는 기준시가 조정월수를 당해 보유기간의 월수로 보고, 기준시가 조정월수 및 보유기간의 월수계산에 있어서 1월 미만의 일수는 1월로 한다.
- ④ 전기 기준시가지라 함은 취득당시의 기준시가 결정일 전일의 당해 양도자산의 기준시가를 말한다. 전기 기준시가가 취득당시의 기준시가지보다 많은 경우에는 취득당시의 기준시가를 전기의 기준시가로 본다.
- ⑤ 위 산식을 적용함에 있어서 토지와 건물의 기준시가 조정월수가 서로 다른 경우에는 토지와 건물을 각각 계산하여 이를 합한 금액으로 한다.
- ⑥ 해당 공동주택을 2001.1.1. 이후 양도하는 경우로서 취득당시 또는 전기의 건물기준시가가 국세청 “건물기준시가”가 고시되기 전(2000.12.31. 이전)인 경우에는 「소득세법 시행령」 제164조제5항의 규정에 따라서 계산한 가액으로 한다.



## 계산사례

### ▶ 기본사항

- 소재지 : 경기도 과천시 중앙동 ○○아파트 27평형(토지 30.2㎡, 건물 82.17㎡)
- 취득일자 : 1988.4.3.(고시된 기준시가 없음)
- 최초고시 공동주택기준시가 : 52,000,000원(최초 고시일 : 1988.9.21.)

$$= 52,000,000 \times \frac{12,551,029 + 15,242,864}{\begin{matrix} \text{[토지 : } 12,551,029 + (12,551,029 - 10,324,685) \times 6/12] + \\ \text{[건물 : } 15,242,864 + (15,242,864 - 14,876,057) \times 6/12] \end{matrix}}$$

### ▶▶ 취득당시 공동주택기준시가 : 49,682,337원

- 취득당시 토지·건물기준시가 합계액(= 27,793,893원)
  - 토지기준시가(90년 공시지가로 환산한 가액) : 12,551,029원(㎡당 415,597원×30.2㎡)
  - 건물기준시가(취득당시기준시가산정기준율로 환산) : 15,242,864원(20,378,160원×0.748)
    - \* 2001.1.1. 최초고시 건물기준시가×취득당시 건물기준시가 산정기준율
- 전기 토지·건물기준시가 계산
  - 토지기준시가(90년 공시지가로 환산한 가액) : 10,324,685원(㎡당 341,877원×30.2㎡)
  - 건물기준시가(취득당시기준시가산정기준율로 환산) : 14,876,057원(20,378,160원×0.730)
    - \* 2001.1.1. 최초고시 건물기준시가×취득당시 건물기준시가 산정기준율
    - ※ 2001.1.1. 당시 국세청 건물기준시가 계산 : 20,378,160원(\*248,000원 /㎡당×82.17㎡)
      - \* 248,000원 = 400,000×1.0×1.0×1.0×0.62
      - (신축년도 1982, 철근콘크리트스라브, 개별공시지가 860,000원)

② 공동주택기준시가 최초고시일로부터 2월이 되는 날이 속하는 달의 말일까지 토지·건물에 대한 새로운 기준시가가 고시되어 거주자가 아래 산식을 적용하여 양도소득세 과세표준 확정신고를 하는 경우

$$\begin{matrix} \text{취득당시} & \text{최초고시} & & \text{①} \\ \text{공동주택} & = & \text{공동주택} & \times & \frac{\text{①}}{\text{①} + (\text{②} - \text{①})} & \times & \frac{\text{취득일부터 최초 고시일까지 보유기간 월수}}{\text{토지·건물기준시가 조정월수}} \\ \text{기준시가} & & \text{기준시가} & & & & \end{matrix}$$

[참고] ① : 취득당시 토지·건물기준시가 합계액  
 ② : 새로운 토지·건물기준시가 합계액

라. 보유기간 중 새로운 공동주택기준시가가 고시되지 아니함으로써 양도·취득 당시의 공동주택 기준시가가 동일한 경우의 양도당시 공동주택 기준시가 계산(소득령 §164⑧, 소득칙 §80)

1) 취득일이 속하는 연도의 다음 연도 12.31.이전에 양도하는 경우로서 양도일까지 새로운 공동주택기준시가가 고시되지 아니한 경우

$$\begin{array}{l} \text{양도당시} \\ \text{공동주택} \\ \text{기준시가} \end{array} = \begin{array}{l} \text{취득당시} \\ \text{공동주택} \\ \text{기준시가} \end{array} + \begin{array}{l} (\text{취득당시 공동주택기준시가} \\ - \text{전기 공동주택기준시가}) \end{array} \times \frac{\text{양도자산 보유기간 월수}}{\text{기준시가 조정월수}}$$

위의 산식에 의하여 계산한 양도당시의 기준시가가 취득당시의 기준시가 보다 적은 경우에는 취득당시의 기준시가를 양도당시의 기준시가로 한다.

기준시가 조정월수라 함은 전기의 기준시가 결정일부터 취득당시의 기준시가 결정일 전일까지의 월수를 말한다.

전기의 기준시가가라 함은 취득당시의 기준시가 결정일 전일의 당해 양도자산의 기준시가를 말한다.

“기준시가 조정월수”를 적용함에 있어 양도자산의 보유기간의 월수가 기준시가 조정월수 보다 많은 경우에는 기준시가 조정월수를 당해 양도자산 보유기간의 월수로 보고, 기준시가 조정월수 및 양도자산 보유기간의 월수계산에 있어서 1월 미만의 일수는 1월로 한다.

2) 취득일이 속하는 연도의 다음연도 12.31. 이전에 양도하는 경우로서 양도일로부터 2월이 되는 날이 속하는 월의 말일까지 새로운 공동주택기준시가가 고시되어 거주자가 아래 산식을 적용하여 양도소득세 과세표준 확정신고를 하는 경우

$$\begin{array}{l} \text{양도당시} \\ \text{공동주택} \\ \text{기준시가} \end{array} = \begin{array}{l} \text{취득당시} \\ \text{공동주택} \\ \text{기준시가} \end{array} + \begin{array}{l} (\text{새로운 공동주택기준시가} \\ - \text{취득당시공동주택기준시가}) \end{array} \times \frac{\text{양도자산 보유기간 월수}}{\text{기준시가 조정월수}}$$

기준시가 조정월수라 함은 취득당시의 기준시가 결정일부터 새로운 기준시가 결정일 전일까지의 월수를 말한다.

3) 취득일이 속하는 연도의 다음연도 12.31. 후에 양도하는 경우

양도당시의 공동주택기준시가는 취득당시의 공동주택기준시가를 적용한다.

**마. 토지를 먼저 취득하고 건물은 나중에 취득한 경우의 취득당시 공동주택기준시가 계산**(직장·지역조합 APT의 경우, 서면인터넷방문상담4팀-2525, 2005.12.16.)

㉔ 건물 취득당시의 공동주택기준시가

$$\text{최초고시당시 공동주택 기준시가} \times \frac{\text{건물 취득당시의 토지·건물 기준시가 합계액}}{\text{최초고시당시의 토지·건물 기준시가 합계액}}$$

㉕ 건물 취득당시와 토지 취득당시의 토지가액 차이

$$= \text{토지기준시가(건물 취득당시)} - \text{토지기준시가(토지 취득당시)}$$

㉖ 취득당시 공동주택기준시가 = ㉔ - ㉕



**사례**

▶ **기본사항**

- 소 재 지 : 서울특별시 동작구 사당동 ○○아파트 32평형(토지 44.25㎡, 건물 84.95㎡)

- 취득일자 : 토지 1991.10.1., 건물 1993.12.1.

토지개별공시지가 : 1991.6.29.	870,000	1993.5.22.	900,000
1994.6.30.	950,000	2000.6.30.	1,290,000

• 토지기준시가(개별공시지가) : 38,497,500원(㎡당 870,000원× 44.25㎡)

• 건물기준시가 : 27,629,818(29,902,400×0.924)

- 건물 취득당시의 토지기준시가(개별공시지가) : 39,825,000원(㎡당 900,000원×44.25㎡)

- 최초고시 공동주택기준시가 : 105,000,000원(최초 고시일자 : 1994.7.1.)

• 토지기준시가(개별공시지가) : 42,037,500원(㎡당 950,000원×44.25㎡)

• 건물기준시가 : 28,616,597(29,902,400×0.957)

▶ **취득당시 공동주택기준시가**

① 건물 취득당시의 공동주택기준시가

$$105,000,000 \times \frac{39,825,000 + 27,629,818}{42,037,500 + 28,616,597} = 100,245,508\text{원}$$

② 건물 취득당시와 토지 취득당시의 토지가액 차이

$$= 39,825,000 - 38,497,500 = 1,327,500\text{원}$$

③ 취득당시의 공동주택기준시가

$$\text{①} - \text{②} = 100,245,508 - 1,327,500 = 98,918,008\text{원}$$

## 1. 적용대상

### 가. 오피스텔 및 상업용 건물의 기준시가(소득법 §99①1.다목, 소득령 §164⑩)

건물에 딸린 토지를 공유로 하고 건물을 구분 소유하는 것으로서 건물의 용도·면적 및 구분 소유하는 건물의 수 등을 고려하여 국세청장이 지정하는 지역에 소재하는 오피스텔(이에 딸린 토지를 포함) 및 상업용 건물(이에 딸린 토지를 포함)에 대하여 건물의 종류, 규모, 거래상황, 위치 등을 고려하여 매년 1회 이상 국세청장이 토지와 건물에 대하여 일괄하여 산정·고시하는 가액을 말하며 2004.12.31. 최초 고시되었다.

\* 국세청장이 지정하는 지역 : 서울, 6대 광역시, 경기도, 세종시 지역(국세청 고시 제2023-25호)

### 나. 고시대상

#### 1) 상업용 건물

「건축법」 제2조제2항에서 정한 근린생활시설 및 판매시설 등의 용도로 사용되고 있는 건물 (부수되는 토지 포함) 중 연면적이 3,000㎡ 이상이거나 구분 소유된 100호 이상인 건물의 전체

\* 집단상가단지는 단지전체의 건물면적 합계가 고시기준에 해당하면 고시대상에 포함

\* 아파트단지 내 상가는 1개동이 고시기준에 해당하면 상권 전체를 고시

#### 2) 오피스텔

「건축법」 제2조제2항에서 정한 업무시설 중 오피스텔(이에 부수되는 토지 포함)로서 오피스텔이 포함된 건물의 전체

## 2. 적용방법

### 가. 일반적 적용원칙

- ① 양도, 취득 또는 증여당시 및 상속이 개시되는 때의 상업용 건물 및 오피스텔의 호별 기준시가는 건물의 종류·규모·거래상황·위치 등을 고려하여 동·호별로 산정·고시되어 있는 단위면적(㎡)당 가액에 해당 호의 건물면적(전유면적과 공용면적을 합한 면적을 말한다)을 곱하여 계산한 가액으로 한다. 이 경우 상업용건물 및 오피스텔 기준시가는 당해 공동주택에 부수된 토지의 가액을 포함한 것으로 한다.

$$\text{기준시가} = \text{단위면적(㎡)당 고시가액} \times \text{건물면적(㎡)}^*$$

\* 토지의 면적은 포함하지 않음

- ② 각 호별로 고시되어 있는 상업용건물 및 오피스텔의 단위면적(㎡)당 가액은 국세청 홈택스(www.hometax.go.kr의 “기준시가 조회”)에 수록된 가액으로 하며, 세무관서에서는 NTIS에 구축된 기준시가 자료를 활용한다.
- ③ 관할구역 또는 명칭변경시의 상업용 건물 및 오피스텔 기준시가 적용방법  
국세청장이 고시한 지정지역으로서 법령·지방자치단체 조례 등에 의하여 관할구역 또는 명칭이 변경되더라도 지정지역안의 상업용 건물 및 오피스텔의 기준시가는 당해 법령·지방자치단체조례 등의 시행일 이후에도 변경 전에 고시되어있는 기준시가를 적용한다.
- ④ 기준시가가 고시되지 않은 상업용건물 및 오피스텔의 기준시가 적용방법  
상업용건물 및 오피스텔 기준시가가 고시되지 않는 건물은 「소득세법」 제99조제1항 가목 및 나목에 따라 토지와 건물의 가액을 각각 평가한 가액을 기준시가로 한다.

### 나. 취득시기 의제

1984.12.31. 이전에 취득한 것은 1985.1.1.에 취득한 것으로 본다.

### 다. 양도당시에는 상업용 건물 및 오피스텔 기준시가가 고시되어 있으나 취득당시에는 기준시가가 고시되어 있지 않은 경우 등의 기준시가 계산

상업용 건물 및 오피스텔 기준시가의 계산은 공동주택기준시가의 계산 방법을 준용하여 계산한다.

## 라. 계산사례



### 사례1

#### ▶ 기본사항

- 소재지 : 서울특별시 동대문구 ○○동 ○○상업용건물  
[토지 18.06㎡, 건물 133.73㎡(전유면적 58.4㎡ + 공용면적 75.33㎡)]
- 고시가격 : 907,000원/㎡
- 개별공시지가 : 2,990,000원/㎡
- 건물기준시가 : 355,000원/㎡(2005.1.1.시행 건물기준시가)
  
- 양도당시의 기준시가 :  $907,000 \times 133.73\text{㎡} = 121,293,110\text{원}$   
※ 토지가액을 포함한 가액이므로 토지의 면적은 합산하지 않음
  
- 현행 토지·건물 개별평가방식에 따른 기준시가 계산  
 $53,999,400\text{원(토지)} + 47,474,150\text{원(건물)} = 101,473,550\text{원}$   
※ 토지기준시가 =  $18.06\text{㎡} \times 2,990,000\text{원} = 53,999,400\text{원}$   
※ 건물기준시가 =  $133.73\text{㎡} \times 355,000\text{원} = 47,474,150\text{원}$

- ☞ 토지와 건물을 일괄하여 평가한 가액이 현행 토지·건물 개별평가방식에 따른 평가액에 비해 19,819천원 증가함
- 현행의 건물평가방식은 신축원가에 따른 복성식평가방식으로 1층과 최고층 등 동일 건물 내에서는 층에 관계없이 평가액이 동일함
  - 그러나 건물평가시 시장가치나 수익가치 등을 반영할 경우 층별로 그 평가액이 달라지며, 특히 같은 층내에서도 위치 등에 따라 평가액이 차이가 있음
    - \* 복성식 평가법[復成式評價法] : 「부동산 감정평가방법」 중 원가방식의 하나로, 가격시점에서 대상 물건의 재조달원가에 감가수정을 하여 산출함. 건물은 물론 기계장치나 구축물 등 재생산이 가능한 모든 물건의 감정평가에 적용하는 방법으로 원가법이라고도 함



### 사례2

#### ▶ 기본사항

- 소재지 : 서울특별시 중구 ○○동 ○○상업용건물 13층 1호  
[토지 14.13㎡, 건물 205.13㎡(전유면적 83.13㎡ + 공용면적 122.0㎡)]
- 고시가격 : 1,542,000원/㎡
- 개별공시지가 : 20,000,000원/㎡
- 건물기준시가 : 764,000원/㎡(2005.1.1.시행 건물기준시가)
  
- 양도당시의 기준시가 :  $1,542,000\text{원} \times 205.13\text{㎡} = 316,310,460\text{원}$   
※ 토지가액을 포함한 가액이므로 토지의 면적은 합산하지 않음

□ 현행의 토지·건물 개별평가방식에 따른 기준시가 계산

$$282,600,000\text{원(토지)} + 156,719,320\text{원(건물)} = 439,319,320\text{원}$$

$$\text{※ 토지기준시가} = 14.13\text{m}^2 \times 20,000,000\text{원} = 282,600,000\text{원}$$

$$\text{※ 건물기준시가} = 205.13\text{m}^2 \times 764,000\text{원} = 156,719,320\text{원}$$

☞ 토지와 건물을 일괄하여 평가한 가액이 현행의 토지·건물 개별평가방식에 따른 평가액보다 66,556천원 감소함

- 상업용건물 및 오피스텔 기준시가는 건물의 위치·층 등에 따라 건물의 가격이 달리 형성되는 점이 반영되어 특이한 개별건물별 특성이 없는 경우에는 고층으로 갈수록 평가액이 낮아짐
- 같은 층에 있더라도 접근의 편의성이나 수익가치 등에 의해 평가액이 다름



### 사례

$$\frac{\text{취득당시 상업용건물 기준시가}}{\text{최초고시 상업용건물 기준시가}} \times \frac{\text{취득당시 토지·건물기준시가 합계액}}{\text{상업용건물기준시가 최초고시당시의 토지·건물기준시가 합계액}}$$

\* 단위면적(㎡)당 고시가액에 건물면적(전유 + 공유)을 곱한 가액이 최초 고시가액이 됨

#### ▶ 기본사항

- 소재지 : 서울특별시 중구 ○○동 A상가(토지 3.93㎡, 건물 12.43㎡)
- 최초고시일자 : 2005.5.20.(기준시가 50,751,690원)
- 취득일자 : 2002.10.20.(기준시가 미고시) [신축년도 1990년]
- \* 2005.1.1. 최초고시 가액 : 4,083,000원/㎡

▶ **최초고시당시 상업용건물기준시가** : 12.43㎡ × 4,083,000원 = 50,751,690원

#### ▶ **취득당시 상업용건물기준시가**

$$50,751,690 \times \frac{\textcircled{3}25,584,300 + \textcircled{4}4,798,980}{\textcircled{1}33,169,200 + \textcircled{2}5,991,260} = 33,157,078\text{원}$$

□ 상업용건물기준시가 최초고시당시의 토지·건물기준시가 합계액(39,160,460원)

① 토지기준시가(개별공시지가) : 33,169,200원(㎡당 8,440,000원×3.93㎡)

② 건물기준시가(국세청 건물기준시가) :

$$* 5,991,260\text{원}(482,000\text{원} \times 12.43\text{m}^2)$$

$$* 460,000 \times 1 \times 1.2 \times 1.25 \times 0.7 = 482,000\text{원}$$

□ 취득당시 토지·건물기준시가 합계액(30,382,280원)

③ 토지기준시가(개별공시지가) : 25,584,300원(㎡당 6,510,000원×3.93㎡)

④ 국세청 건물기준시가

$$* 4,797,980\text{원}(386,000\text{원} \times 12.43\text{m}^2)$$

$$* 420,000 \times 1 \times 1.1 \times 1.1 \times 0.76 = 386,000\text{원}$$

# 부동산의 기준시가 계산시 공통적용 사항

토지, 건물, 공동주택·오피스텔·상업용건물의 기준시가 계산시 공통으로 적용되는 사항은 다음과 같다.

## 1. 동일한 기준시가 조정기간 내 부동산을 취득·양도하는 경우의 양도 당시 기준시가(소득령 §164⑧, 소득칙 §80)

자산의 보유기간 동안에 새로운 기준시가가 고시되지 아니함으로써 토지·건물·공동 주택의 양도당시 기준시가와 토지·건물·공동주택의 취득당시의 기준시가가 동일한 경우에는 취득가액은 취득일 현재의 기준시가에 따르고 양도가액은 다음과 같이 계산한 가액을 양도일 현재의 기준시가로 한다.

☞ 취득후 1년 이내 양도하는 부동산은 실지거래가액으로 양도차익을 산정함

### 가. 취득일이 속하는 연도의 다음연도 말일 이전에 양도하는 경우로서 양도일까지 새로운 기준시가가 고시되지 않는 경우

$$\text{양도당시 기준시가} = \text{취득당시 기준시가} + \left( \text{취득당시 기준시가} - \text{전기 기준시가} \right) \times \frac{\text{양도자산의 보유기간 월수}}{\text{기준시가 조정월수}}$$

위 산식 적용시(전기 기준시가 > 취득 기준시가)인 경우는 취득당시 기준시가를 양도당시 기준시가로 한다.

전기 기준시가는 취득당시 기준시가 결정일 전일의 기준시가를 말하고, 전기 기준시가가 없는 경우에는 당해 토지와 지목, 이용상황 등이 유사한 인근토지의 전기 기준시가를 적용한다.

기준시가 조정월수는 전기 기준시가 결정일 ~ 취득당시 기준시가 결정일 전일까지의 월수를 말한다.

산식 중 보유월수의 비율은 100분의 100을 한도로 한다.

기준시가의 조정월수 및 양도자산의 보유월수의 계산시 초일을 산입하여 계산하며 월수 계산시 1월 미만의 일수는 1월로 한다.



#### 계산사례

- 토지소재지 : 서울특별시 종로구 수송동 ○○번지
- 취득일자 : 2003.8. 1.(개별공시지가 m<sup>2</sup>당 4,330,000원)
- 양도일 : 2004.1.30.(개별공시지가 m<sup>2</sup>당 4,330,000원)
- 2002.6.29.현재(전기 개별공시지가) : m<sup>2</sup>당 3,700,000원
- 양도당시의 기준시가 : 4,330,000 + (4,330,000 - 3,700,000) × 6/12 = 4,645,000원

#### 나. 취득일이 속하는 연도의 다음연도 말일 이전에 양도하는 경우로서 양도일부터 2월이 되는 날이 속하는 월의 말일까지 새로운 기준시가가 고시되어 거주자가 이를 적용하여 양도소득세 과세표준 확정신고를 하는 경우

예정신고기한까지 새로운 기준시가가 고시된 경우로 새로운 기준시가에 의해 양도당시 기준시가를 계산하는 것이 유리한 경우에는 다음 산식을 적용하여 양도당시 기준시가를 계산할 수 있다.

$$\text{양도당시 기준시가} = \text{취득당시 기준시가} + \left( \text{새로운 기준시가} - \text{취득당시 기준시가} \right) \times \frac{\text{양도자산의 보유기간 월수}}{\text{기준시가 조정월수}}$$



#### 사례

- 토지소재지 : 서울특별시 종로구 수송동 ○○번지
- 취득일자 : 2003.12.1.(개별공시지가 m<sup>2</sup>당 4,330,000원)
- 양도일 : 2004.5.31.(개별공시지가 m<sup>2</sup>당 4,330,000원)
- 2004.6.30. 현재(새로운 개별공시지가) : m<sup>2</sup>당 4,930,000원
- 양도당시의 기준시가 : 4,330,000 + (4,930,000 - 4,330,000) × 6/12 = 4,630,000원

#### 다. 취득일이 속하는 연도의 다음연도 말일 후에 양도하는 경우

$$\text{양도당시의 토지 기준시가} = \text{취득당시의 토지 기준시가}$$

## 2. 토지·건물·공동주택의 양도당시 기준시가 산정특례

다음의 어느 하나에 해당하는 가액이 토지·건물·주택에 대한 기준시가보다 낮은 경우에는 그 차액을 토지·건물·주택에 기준시가에서 차감하여 양도 당시 기준시가를 계산한다(소득령 §164⑨).

- ① 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 따라 수용되는 경우의 그 보상액과 보상액 산정의 기초가 되는 기준시가(보상금 산정 당시 해당 토지의 개별공시지가) 중 적은 금액
- ② 「국세징수법」에 따른 공매와 「민사집행법」에 따른 강제경매 또는 저당권실행을 위하여 경매되는 경우의 그 공매 또는 경락가액

제7편

국외자산·국외전출세·비거주자  
원천징수

- ① 국외자산 양도에 대한 양도소득세
- ② 거주자의 출국 시 국내 주식 등에 대한 과세 특례(국외전출세)
- ③ 양수자가 법인인 경우 비거주자의 부동산 등 양도소득에 대한 원천징수

여 백

자본자유화가 본격화됨에 따라 거주자(해당 자산의 양도일까지 계속 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 자만 해당)가 국외자산을 양도하는 경우에도 그 양도소득에 대해 양도소득세의 납세의무를 부담한다.

#### ✔ 국외자산의 양도에 대한 납세의무

「소득세법 시행령」 제3조에 따라 내국법인의 국외사업장 등에 파견된 임직원으로서 가족이나 자산상태로 보아 파견기간 종료 후 재입국할 것으로 인정되어 그 파견기간에 관계없이 거주자로 보는 자가 같은 법제118조의2 각호에 따른 국외에 있는 자산을 양도한 경우 양도소득세 납세의무가 있는 것임 (부동산거래관리과-1000, 2010.7.29.)

#### ✔ 국외부동산의 양도소득세 납세의무자 요건

국외 자산의 양도에 대하여 양도소득세 납세의무는 양도일직전 5년중 일정기간(3개월)동안 출국한 경우를 포함함(서면인터넷방문상담4팀-2981, 2007.10.17.)

## 1. 과세대상 자산(소득법 §118의2, 소득령 §178의2)

거주자(해당 자산의 양도일까지 계속 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 자만 해당한다)의 국외에 있는 자산의 양도에 대한 양도소득은 해당 과세기간에 국외에 있는 자산을 양도함으로써 발생하는 다음 각 호의 소득으로 한다.

- 1) 토지 또는 건물의 양도로 발생하는 소득
- 2) 부동산에 관한 권리 등 다음 각 목의 자산(미등기 양도자산 포함)의 양도로 발생하는 소득
  - ㉠ 지상권·전세권과 부동산임차권
  - ㉡ 부동산을 취득할 수 있는 권리(건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 부수되는 토지를 취득할 수 있는 권리를 포함한다)

3) 다음 각 목에 해당하는 주식 등의 양도로 발생하는 소득

( '19.12.31. 삭제 → 법 제94조제1항제3호다목, 소득령 §157의3)

- ㉠ 외국법인이 발행한 주식등(증권시장에 상장된 주식등과 장내파생상품에 해당하는 주식등은 제외)
- ㉡ 내국법인이 발행한 주식등(국외 위탁기관이 발행한 「소득세법 시행령」 제157조 제1항에 따른 증권예탁증권을 포함)으로서 증권시장과 유사한 시장으로서 해외에 있는 시장에 상장된 주식등

☞ '20.1.1. 이후 국외주식을 양도하는 경우에는 국내주식과 국외주식 간 손익 통산이 가능하여 소득법 §118의2제3호를 삭제하고 소득법 §94①3.다목 및 소득령 §157조의3조 신설함. 국외주식의 양도차익 계산은 소득법 §118②1.를 신설하여 기존과 동일하게 계산함

4) 파생상품

2016.12.31. 이전 양도분까지는 국내파생상품과 구분하여 양도손익을 계산하였으나, 2017.1.1. 이후 양도분(영 시행일(2018.2.13.) 이 속하는 과세기간 확정신고하는 분) 부터는 국내파생상품과 양도손익을 합산하여 계산하며, 기본공제금액도 국내·외 합산하여 250만원을 공제하는 것으로 개정

☞ 관련 조문: 소득법 §118조2(국외 양도소득의 범위) 삭제  
소득법 §118(준용규정) 및 소득령 §159조의2①5.(파생상품 등의 범위) 신설

☑ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제5조 【파생상품】

② 이 법에서 “장내파생상품”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다.

1. 파생상품시장에서 거래되는 파생상품
2. 해외 파생상품시장(파생상품시장과 유사한 시장으로서 해외에 있는 시장과 대통령령으로 정하는 해외 파생상품거래가 이루어지는 시장을 말한다)에서 거래되는 파생상품

☑ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률 시행령」 제5조 【해외 파생상품거래】

법 제5조제2항제2호에서 “대통령령으로 정하는 해외 파생상품거래”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 거래를 말한다.

1. 런던금속거래소의 규정에 따라 장외(파생상품시장과 비슷한 시장으로서 해외에 있는 시장 밖을 말한다. 이하 이 조에서 같다)에서 이루어지는 금속거래
2. 런던귀금속시장협회의 규정에 따라 이루어지는 귀금속거래
3. 미국선물협회의 규정에 따라 장외에서 이루어지는 외국환거래
4. 삭제 <2017.5.8.>
5. 선박운임선도거래업자협회의 규정에 따라 이루어지는 선박운임거래
6. 그 밖에 국제적으로 표준화된 조건이나 절차에 따라 이루어지는 거래로서 금융위원회가 정하여 고시하는 거래

- 5) 국외에 있는 자산으로서 「소득세법」 제94조제1항제4호에 따른 기타자산과 같은 법 제118조의2제2호에 따른 부동산에 관한 권리로서 미등기 양도자산의 양도로 발생하는 소득(「소득세법 시행령」 제158조제2항 및 제3항을 준용)

☑ **외국법인이 발행한 주식 등의 양도시 중소기업 해당 여부**

「소득세법」 제118조의5제1항제2호가목에서 규정하는 중소기업의 주식 등은 해외증시에서 거래되는 국내중소기업 발행 주식을 의미하는 것이며, 외국법인이 발행한 주식 등은 이에 해당하지 아니하는 것임(기획재정부 재산세제과-207, 2012.3.15.)

- 6) 국외에서 외화를 차입하여 취득한 자산을 양도하여 발생하는 소득으로서 환율 변동으로 인하여 외화차입금으로부터 발생하는 환차익을 포함하고 있는 경우에는 해당 환차익을 양도소득의 범위에서 제외한다.

☞ '15.12.15. 소득법 §118의2 단서를 신설하여, '16.1.1. 이후 결정 또는 경정하는 분부터 적용

## 2. 양도가액(소득법 §118의3, 소득령 §178의3)

국외자산의 양도가액은 그 자산의 양도 당시의 실지거래가액으로 한다. 다만, 양도 당시의 실지거래가액을 확인할 수 없는 경우에는 아래의 시가에 따른다.

1) 시가를 산정할 수 있는 경우에는 다음 어느 하나에 따라 확인되는 시가

다만, 「소득세법 시행령」 제157조의3에 따른 주식등과 178조의2제4항에 따른 자산 중 「소득세법」 제94조제1항제4호 나목부터 라목까지의 규정에 따른 자산(「소득세법」 제94조제1항제4호 나목에 따른 자산인 경우에는 같은 호 다목 및 라목에 따른 주식등으로 한정함)의 경우에는 ②부터 ④까지의 규정을 적용하지 아니한다.

- ① 국외자산의 양도에 대한 과세와 관련하여 이루어진 외국정부(지방자치단체 포함)의 평가가액
- ② 국외자산의 양도일 또는 취득일 전후 6월 이내에 이루어진 실지거래가액
- ③ 국외자산의 양도일 또는 취득일 전후 6월 이내에 평가된 감정평가기관의 감정가액
- ④ 국외자산의 양도일 또는 취득일 전후 6월 이내에 수용 등을 통하여 확정된 국외자산의 보상가액

## 2) 시가를 산정하기 어려운 경우 다음의 어느 하나에 따라 평가하는 가액

- ① 부동산 및 부동산에 관한 권리의 경우에는 「상속세 및 증여세법」 제61조·제62조·제64조 및 제65조를 준용하여 국외자산가액을 평가하는 것. 다만, 「상속세 및 증여세법」 제61조·제62조·제64조 및 제65조의 규정을 준용하여 국외자산가액을 평가하는 것이 적절하지 아니한 경우에는 「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」 제2조제4호에 따른 감정평가업자가 평가한 가액
- ② 유가증권가액의 산정은 「상속세 및 증여세법」 제63조의 규정에 따른 평가방법을 준용하여 평가하는 것. 이 경우 동조 제1항제1호가목의 규정 중 “평가기준일 이전·이후 각 2월”은 각각 “양도일·취득일 이전 1월”로 본다.

### 3. 양도소득의 필요경비 계산(소득법 §118의4, 소득령 §178의3 ~ §178의5)

국외자산의 양도에 대한 양도차익을 계산할 때 양도가액에서 공제하는 필요경비는 다음 각 금액을 합한 것으로 한다. 또한, 「소득세법」 제118조의4제2항에 따른 국외자산의 양도차익을 계산할 때 양도가액 및 필요경비를 수령하거나 지출한 날(「소득세법 시행령」 제162조제1항 제3호의 규정에 따른 장기할부조건의 경우에는 같은 호에 따른 양도일 및 취득일을 양도가액 또는 취득가액을 수령하거나 지출한 날로 봄) 현재 「외국환거래법」에 따른 기준환율 또는 재정환율에 의하여 계산한다(소득법 §118의4, 소득령 §178의3, §178의4, §178의5).

#### 가. 취득가액

해당 자산의 취득에 든 실지거래가액(이 경우 취득에 든 실지거래가액은 「소득세법 시행령」 제163조제1항 및 제2항의 규정을 준용한다).

다만, 취득 당시의 실지거래가액을 확인할 수 없는 경우에는 위 2.의 단서와 같은 방법으로 시가를 산정한다.

#### 나. 자본적 지출액(소득령 §163③ 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말함)

#### 다. 양도비(소득령 §163⑤ 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말함)

## 4. 양도차익의 외화환산(소득령 §178의5)

「소득세법」 제118조의4제2항에 따른 국외자산의 양도차익을 계산할 때 양도가액 및 필요경비를 수령하거나 지출한 날 현재 「외국환거래법」에 따른 기준환율<sup>1)</sup> 또는 재정환율<sup>2)</sup>에 의하여 계산한다. 이를 적용할 때 「소득세법 시행령」 제162조제1항제3호에 따른 장기할부 조건의 경우에는 같은 호에 따른 양도일 및 취득일을 양도가액 또는 취득가액을 수령하거나 지출한 날로 본다.

- 1) 기준환율(the basic exchange rate, 基準換率)  
외국환은행이 고객과 원화와 미달러화를 매매할 때 기준이 되는 환율을 말하며 시장평균율이라고도 한다. 금융결제원의 자금중개실을 경유하여 외국환은행간에 거래되는 원화의 대 미달러화 현물환율과 거래액을 가중평균하여 산출함
- 2) 재정환율(arbitrage rate of exchange, 裁定換率)  
기준환율을 이용하여 제3국의 환율을 간접적으로 계산한 환율

### ☑ 해외주식 양도차익 외화환산시 환율 적용 방법 등

국외자산의 양도에 대한 양도차익의 외화환산은 결제대금이 고객 계좌로 입금되거나 출금된 날의 환율을 적용하는 것이며, 주식의 양도차익을 산정함에 있어 양도하는 주식의 취득시기가 분명하지 아니한 경우에는 선입선출법으로 양도차익을 산정하는 것이나, 해외주식을 매매 또는 단기투자 목적으로 매입한 자의 경우에는, 증권회사가 일반적으로 공정 타당하다고 인정되는 기업회계기준에 따라 동인을 위하여 과세연도별로 계속하여 적용하는 이동평균법으로 양도차익을 산정할 수 있는 것임(국제세원-229, 2010.5.10.)

### ☑ 동일연도에 여러 국가의 주식을 양도한 경우 결손금 통산 여부

국내에 당해 자산의 양도일까지 계속 5년 이상 주소 또는 거소를 둔 거주자가 동일연도에 여러 국가의 외국시장 상장주식 등을 양도한 경우로서 어느 하나 국가의 주식에서 양도차손이 발생한 경우에는 다른 국가의 주식에서 발생한 양도소득금액에서 그 양도차손을 공제하는 것임(재산세과-311, 2009.9.25.)

### ☑ 국내에 상장된 한국예탁증서를 홍콩의 원주로 전환하여 매매한 경우 취득가액 산정방법

귀 질의의 경우 거주자가 외국법인이 주식을 발행하여 국내의 예탁기관에 이를 예탁하고 동 예탁기관을 통하여 외국법인의 주식을 원주로 하여 발행되는 한국예탁증서를 취득하고 이를 원주로 전환하여 양도하는 경우 「소득세법 시행령」 제118조의4제1항에 따라 한국예탁증서의 취득에 든 실지거래가액을 해당 주식의 취득가액으로 보는 것임(부동산거래관리과-301, 2010.2.26.).

## 5. 양도소득세의 세율(소득법 §118의5)

국외자산의 양도소득에 대한 소득세는 해당 과세기간의 양도소득과세표준에 제55조제1항에 따른 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액으로 한다. 「소득세법」 제118조의5제1항 따른 세율의 조정에 관하여는 같은 법 제104조제4항을 준용한다(소득법 §118의5).

### 가. 토지, 건물 등의 양도로 발생하는 소득('19.12.31. 소득법 §118의5 제1호 삭제)

제118조의2제1호 : 토지 또는 건물

제118조의2제2호 : 부동산의 권리

제118조의2제5호 : 법 제94조제1항제4호에 따른 기타 자산

「소득세법」 제55조제1항에 따른 세율

### 나. 주식등의 양도로 발생하는 소득

※ '19.12.31. 「소득세법」 개정으로 국내주식과 국외주식 손익 통산이 가능해짐에 따라, 소득법 §118의5제2호가 삭제되고 소득법 §94①3.다목으로 조문 변경되었고, 세율적용은 소득법 §104①12호 적용

① 중소기업의 주식\*등 : 양도소득 과세표준의 100분의 10

\* 우리나라 중소기업이 해외에서 발행한 주식 등으로서 증권시장과 유사한 시장으로서 외국에 있는 시장에 상장된 주식

② 그 밖의 주식등 : 양도소득 과세표준의 100분의 20

## 6. 외국 납부세액 공제

### 가. 외국 납부세액 공제 방법(소득법 §118의6)

국외자산의 양도소득에 대하여 해당 외국에서 과세를 하는 경우 그 양도소득에 대하여 「소득세법 시행령」 제178조의7에서 정하는 국외자산 양도소득에 대한 세액을 납부하였거나 납부할 것이 있을 때에는 다음의 각 방법 중 하나를 선택하여 적용받을 수 있다.

① 외국납부세액의 세액공제방법 : 아래 계산식에 따라 계산한 금액을 한도로 국외자산 양도소득세액을 해당 과세기간의 양도소득 산출세액에서 공제하는 방법

$$\text{공제한도금액} = A \times \frac{B}{C}$$

- A : 제118조의5에 따라 계산한 해당 과세기간의 국외자산에 대한 양도소득 산출세액
- B : 해당 국외자산 양도소득금액
- C : 해당 과세기간의 국외자산에 대한 양도소득금액

- ② 외국납부세액의 필요경비 산입방법 : 국외자산 양도소득에 대하여 납부하였거나 납부할 국외자산 양도소득세액을 해당 과세기간의 필요경비에 산입하는 방법

### 나. 외국 납부세액(소득령 §178조의7)

「소득세법」 제118조의6제1항에서 “국외자산 양도소득에 대한 세액”이란 국외자산의 양도소득에 대하여 외국정부(지방자치단체 포함)가 과세한 다음 어느 하나에 해당하는 세액을 말한다.

- ① 개인의 양도소득금액을 과세표준으로 하여 과세된 세액
- ② 개인의 양도소득금액을 과세표준으로 하여 과세된 세액의 부가세액

### ✓ 조세조약상 주식 양도소득에 대한 과세권 배분 내용

구 분		국 가	
원천지국 과세가능 (68개국)	부동산 주식 <sup>1)</sup> (40개국)	부동산 50% 이상	네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 라트비아, 리투아니아, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 방글라데시, 스웨덴, 아일랜드, 아제르바이잔 <sup>3)</sup> , 알바니아, 영국 <sup>4)</sup> , 에스토니아, 요르단, 우크라이나, 이란, 중국, 카타르, 핀란드, 필리핀 <sup>5)</sup>
		부동산 50% 초과	가봉, 대만, 바레인, 브루나이, 세르비아, 스위스 <sup>13)</sup> , 슬로베니아, 에티오피아, 에콰도르, 우루과이, 조지아 <sup>3)</sup> , 체코(개정후), 캄보디아, 케냐, 키르기즈, 투르크메니스탄, 폴란드
	부동산 주식 과점주주 주식 <sup>2)</sup> (21개국)	부동산 50% 이상	독일, 멕시코 <sup>6)</sup> , 미얀마(35%), 베네수엘라(20%), 사우디아라비아(15%), 스페인 <sup>7)</sup> , 오스트리아 <sup>8)</sup> , 이스라엘 <sup>9)</sup> , 일본, 칠레(20%), 콜롬비아, 파키스탄 <sup>8)</sup> , 프랑스
		부동산 50% 초과	베트남(개정후) <sup>17)</sup> , 싱가포르(개정후) <sup>15)</sup> , 아랍에미리트(개정후) <sup>16)</sup> , 인도(5%) <sup>14)</sup> , 캐나다 <sup>10)</sup> , 태국 <sup>11)</sup> , 파나마, 페루(20%)

구 분	국 가
부동산 주식(75%) 비상장주식 (1개국)	카자흐스탄
과점주주 주식 (1개국)	이탈리아
1년 이하 보유 주식(1개국)	튀르키예
모든 주식(4개국)	룩셈부르크(기타소득), 브라질, 호주(기타소득), 홍콩
거주지국 과세 (27개국)	그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 덴마크, 라오스, 러시아, 루마니아, 말레이시아 <sup>12)</sup> , 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 스리랑카, 슬로바키아, 아이슬란드, 알제리, 오만, 우즈베키스탄, 이집트, 인도네시아, 쿠웨이트, 크로아티아, 타지키스탄, 튀니지, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리
양도전 최근 5년중 거주자였던 개인에 대한 원천지국 과세	네덜란드, 노르웨이, 아이슬란드, 영국, 캐나다

- 1) 부동산 주식 : 통상 부동산이 자산총액의 50% 이상인 법인의 주식
- 2) 과점주주 주식 : 통상 25% 이상 지분 소유자의 주식
- 3) 조지아, 아제르바이잔 : 양도소득의 지급원인이 되는 권리의 창설 또는 할당에 연관된 인의 주요 목적 또는 주요 목적 중 하나가 그러한 창설 또는 할당에 의해 이 조항을 이용하는 것이었다면 적용되지 아니함(13조 6항).
- 4) 영국 : 그 자산이 주로 타방채약국 소재 부동산 및 부동산 주식으로 구성된 조합 또는 신탁의 지분(13조 2항 나호)의 양도 포함
- 5) 필리핀 : 자산이 주로 부동산으로 되어 있는 일방 채약국에 소재하는 조합 또는 신탁에 있어서의 이권의 양도로부터 발생하는 이득은 동일방국에서 과세(13조 4항)
- 6) 멕시코 : 산업상, 상업상 또는 농업상 활동이나 전문직업적 용역의 수행에 사용되는 부동산은 부동산으로 취급되지 아니함
- 7) 스페인 : 수취인이 양도이전 12월 기간동안 그 회사 또는 법인체의 자본에 최소한 25% 직·간접으로 참여하였을 경우 양도시 부과되는 조세는 이득의 10퍼센트를 초과하지 아니함(13조 3항)
- 8) 오스트리아, 파키스탄: 거주자가 지난 2년 동안 어느 때라도 동 법인의 자본을 25% 이상 소유하고 있거나 소유하였던 경우 양도시 부과되는 조세는 그 소득의 10%를 초과할 수 없음(오스트리아:13조 4항, 파키스탄:13조 5항)
- 9) 이스라엘 : 양도가 있기 전의 12개월 동안 어느 때라도 최소한 25%이상 참여한 경우 양도시 부과되는 조세는 소득의 10%를 초과해서는 아니됨(13조 5항)
- 10) 캐나다 : 해당가치의 50%를 초과하는 부분이 부동산으로부터 직접 또는 간접적으로 발생하는 조합 또는 신탁에의 권리의 양도로부터 얻게 되는 이득 포함(13조 4항 나호)
- 11) 태국 : 이 항에 포함된 어떤 것도 회사, 파트너쉽, 신탁이나 재산이 사업 활동에서 사용하는 부동산과 주요하게 직·간접적으로 구성된 부동산과 재산의 관리사업과 관련된 회사, 파트너쉽, 신탁이나 재산에 적용할 수 없음(13조 4항 가호)
- 12) 말레이시아 : 거주자가 말레이시아 라부안인 경우 원천징수절차 특례에 따라 과세(제5장 참조)
- 13) 스위스 : 상장주식, 기업구조조정 과정의 주식양도는 원천지국 면세

- 14) 인도(개정후) : '17.1.1. 이후 지급 분부터는 양도하기 전 12개월의 기간 중 어느 시점에 그 회사 자본의 최소 5%를 직접 또는 간접적으로 보유한 경우에는 원천지국 과세(전문개정 '16.9.12.발효)
- 15) 싱가포르(개정후) : 공인증권거래소에서 거래되는 주식은 제외
- 16) 아랍에미리트(개정후) : 부동산주식의 경우 공인된 증권거래소에 등록된 주식은 제외, 과점주주 주식 원천지국 과세시 소득 총액의 10%를 초과할 수 없음, 개인인 경우 국내 과세(제26조 혜택의 자격)
- 17) 베트남(개정후) : '22.1.1. 이후 지급 분부터는 부동산 주식을 제외한 다른 주식의 경우 회사에 대한 지분참가비율이 최소 15%인 경우 원천지국 과세
  - ※ 미국 거주자의 주식 양도소득은 원칙적으로 한국에서 비과세되나 다음 두 가지 요건이 모두 충족되는 경우에는 예외적으로 과세대상이 됨(한·미조세조약 제17조). 또한, 미국의 개인거주자가 과세연도 중 총 183일 이상의 기간동안 한국에 체재하는 경우 그 개인의 주식 양도소득은 한국에서 과세됨[제3장. VI.2.다. 3) 참조].
    - ① 특별조치에 의한 이유로 미국이 주식 양도소득에 대하여 부과하는 조세가 법인소득에 대하여 일반적으로 부과하는 조세보다 실질적으로 적고,
    - ② 그 주식을 양도하는 미국법인의 자본의 25% 이상이 미국의 개인 거주자가 아닌 1인 이상의 인에 의하여 직접적 또는 간접적으로 소유되는 경우
  - ※ 미국거주자가 자산이 주로 부동산으로 구성된 내국법인의 주식을 양도하는 경우 그 양도소득은 한국에서 과세됨
    - \* 한·미 과세당국은 부동산주식 양도소득을 소득원천지국에서 과세할 수 있도록 상호합의하였고(한·미 과세당국간의 상호합의인 Announcement 2001-34, 미합중국과 대한민국 간 합의(IRB 2001-16, '01. 4. 16)), 이에 따라 (구)재정경제부는 자산이 주로 부동산으로 구성된 법인의 주식양도소득도 소득원천지국인 한국에서 과세될 수 있는 것으로 유권해석함[재국조 46017-89, 2001.5.23.]
    - 미국의 거주자가 국내에서 취득하는 「소득세법」 제119조제9호 및 같은 법 시행령 제179조제8항(현행 제10항) 또는 「법인세법」 제93조제7호 및 같은 법 시행령 제132조제10항(현행 제11항)의 규정에 의한 기타자산의 양도소득에 대하여는 “대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약” 제15조제1항의 규정에 의하여 국내에서 과세할 수 있는 것임.

## 다. 외국 납부세액 공제 신청

「소득세법」 제118조의6제1항의 규정에 의하여 국외자산 양도소득세액을 공제받고자 하거나 필요경비에 산입하고자 하는 자는 「소득세법」 제110조의 규정에 따른 확정신고(「소득세법」 제105조의 규정에 따른 예정신고를 포함)기한내에 관련 서류를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

### ☑ 확정신고 전 납부세액 세액공제 여부(서면법규과-1015, 2014.9.21.)

1. 국외 자산의 양도에 따라 국외에서 원천징수되는 세액으로서 거주자의 당해연도의 과세표준금액에 포함된 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 것으로 확정되지 아니한 금액은 「소득세법」 제118조의6에 따른 외국납부세액공제를 적용받을 수 없는 것임
2. 「소득세법」 제105조에 따라 거주자가 같은 법 제92조제2항에 따라 계산한 양도소득과세표준을 신고한 경우로서 같은 법 제118조의6에 따른 외국납부세액의 적용 대상에 해당하지 않는 국외에서 원천징수된 세액을 해당 과세기간의 양도소득 산출 세액에서 공제하는 경우에는 「국세기본법」 제47조의4에 따른 가산세가 적용되는 것임

## 7. 양도소득 기본공제(소득법 §118의7)

국외에 있는 자산의 양도에 대한 양도소득이 있는 거주자에 대해서는 해당 과세기간의 양도소득금액에서 연 250만원을 공제한다.

국외자산에 대한 양도소득 기본공제를 적용할 때 해당 과세기간의 양도소득금액에 「소득세법」 또는 「조세특례제한법」이나 그 밖의 법률에 따른 감면소득금액이 있는 경우에는 감면소득금액 외의 양도소득금액에서 먼저 공제하고, 감면소득금액 외의 양도소득금액 중에서는 해당 과세기간에 먼저 양도하는 자산의 양도소득금액에서부터 순서대로 공제한다.

## 8. 준용규정(소득법 §118의8)

국외자산의 양도에 대한 양도소득세의 과세에 관하여는 아래의 규정을 준용한다.

- 소득세법 제89조 【비과세 양도소득】
- 소득세법 제90조 【양도소득세액의 감면】
- 소득세법 제92조 【양도소득과세표준의 계산】
- 소득세법 제95조 【양도소득금액】
- 소득세법 제97조 【양도소득의 필요경비 계산】제3항
- 소득세법 제98조 【양도 또는 취득의 시기】
- 소득세법 제100조 【양도차익의 산정】
- 소득세법 제101조 【양도소득의 부당행위계산】
- 소득세법 제105조 【양도소득과세표준 예정신고】
- 소득세법 제106조 【예정신고납부】
- 소득세법 제107조 【예정신고 산출세액의 계산】
- 소득세법 제110조 【양도소득과세표준 확정신고】
- 소득세법 제111조 【확정신고납부】
- 소득세법 제112조 【양도소득세의 분할납부】
- 소득세법 제114조 【양도소득과세표준과 세액의 결정·경정 및 통지】
- 소득세법 제114조의2 【감정가액 또는 환산취득가액 적용에 따른 가산세】
- 소득세법 제115조 【주식등에 대한 장부의 비치·기록의무 및 기장 불성실가산세】
- 소득세법 제115조의2 【신탁 수익자명부 변동상황명세서의 제출】
- 소득세법 제116조 【양도소득세의 징수】
- 소득세법 제117조 【양도소득세의 환급】
- 소득세법 제118조 【준용규정】

다만, 「소득세법」 제95조에 따른 장기보유 특별공제액은 공제하지 아니한다.

## 9. 양도소득세 신고의무

거주자가 해외주식(회사형 펀드 포함)을 처분한 경우 예정신고 없이 양도소득세 확정신고 기간에 주소지 관할세무서에 양도소득과세표준 확정신고·납부하면 된다.

이때 당해 국가에서 동 주식양도와 관련하여 세금을 부담하였다면 외국납부 세액공제를 적용받을 수 있다.

※ 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 유가증권 양도소득에 대하여 거주지국에서 과세하도록(즉, 국내 거주자의 경우 국내에서 과세) 규정되어 있음

해외부동산 양도일까지 계속 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 거주자가 해외 부동산을 양도하였을 경우에는 부동산 소재지국에서 양도소득세를 신고·납부하였다 하더라도 이와는 별도로, 우리나라의 세법에 따라 해외부동산 양도에 대한 양도소득세를 주소지 관할세무서에 신고·납부하여야 한다(「소득세법」 제118조의2~제118조의8).

따라서 양도일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내에 관할세무서에 예정신고를 하여야 하고, 예정신고·납부를 하지 않았을 때에는 다음해 5월 양도소득세 확정신고 기간 중에 확정신고·납부를 하여야 하며 양도소득세 확정신고·납부와는 별개로 「해외부동산 취득·보유·투자운용(임대) 및 처분 명세서」·「해외영업소 설치현황표」(개인사업장인 경우 폐업 여부)를 과세기간 종료일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내에 주소지 관할세무서에 함께 제출하여야 한다(「국조법」 제58조).

## 10. 해외부동산 처분 관련 자료제출 규정(국조법 §58조)

### 「해외부동산 취득·보유·투자운용(임대) 및 처분 명세서」 제출

해외부동산(이에 관한 권리 포함) 등을 취득하여 보유하고 있거나 처분한 사실이 있는 거주자\*는 과세기간 종료일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내에 「해외부동산 취득·보유·투자운용(임대) 및 처분명세서\*\*」를 주소지 관할 세무서에 제출하여야 한다 (종합소득세 신고 대상자가 아니어도 동일하게 적용).

취득가액	자료제출 의무				
	취득시	보유시	투자운용(임대)시	처분시	
				2억원 미만	2억원 이상
2억원 미만	×	×	×	×	○ (처분 명세)
2억원 이상	○ (취득 명세)	○ (보유 명세)	○ [투자운용(임대) 명세]	○ (처분 명세)	○ (처분 명세)

동 자료를 제출기한까지 제출하지 아니하거나 거짓 제출하는 등의 경우에는 해외부동산 취득가액등의 10%(1억원 한도) 이하의 과태료를 부과하며 해외부동산 취득자금 출처에 대해 소명하여야 한다(「국조법」 제91조).

☑ **국제조세조정에 관한 법률 제58조 【해외현지법인 등에 대한 자료 제출의무】**

- ① 「외국환거래법」 제3조제1항제18호에 따른 해외직접투자를 한 거주자(「소득세법」 제3조제1항 단서에 따른 외국인 거주자는 제외한다. 이하 이 절에서 같다) 또는 내국법인은 「소득세법」에 따른 과세기간 또는 「법인세법」에 따른 사업연도 종료일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내에 다음 각 호의 자료(이하 “해외직접투자명세등”이라 한다)를 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.
  1. 해외직접투자의 명세
  2. 해외직접투자를 받은 외국법인의 재무 상황(해외직접투자를 받은 외국법인이 투자한 외국법인의 재무상황을 포함한다)
  3. 해외직접투자를 한 거주자 또는 내국법인의 손실거래(해외직접투자를 받은 외국법인과의 거래에서 발생한 손실거래로 한정한다)
  4. 해외직접투자를 받은 외국법인의 손실거래(해외직접투자를 한 내국법인과의 거래에서 발생한 손실거래는 제외한다)
  5. 해외 영업소의 설치 현황
  6. 그 밖에 해외직접투자와 관련하여 대통령령으로 정하는 자료
- ② 「외국환거래법」 제3조제1항제19호에 따른 자본거래 중 외국에 있는 부동산 또는 이에 관한 권리(이하 “해외부동산등”이라 한다)를 취득하여 보유하고 있거나 처분한 거주자 또는 내국법인이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 「소득세법」에 따른 과세기간 또는 「법인세법」에 따른 사업연도 종료일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내에 다음 각 호의 구분에 따른 자료(이하 “해외부동산등 명세”라 한다)를 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.
  1. 해외부동산등의 취득가액이 2억원 이상인 경우: 해외부동산등의 취득·투자운용(임대를 포함한다)·처분 명세 및 과세기간 또는 사업연도 종료일 현재 보유현황
  2. 해외부동산등의 취득가액이 2억원 미만으로서 처분가액이 2억원 이상인 경우: 해외부동산등의 처분 명세

## 해외부동산 취득·보유·투자운용(임대) 및 처분 명세서

① 과세연도	년 월 일부터 년 월 일까지	② 사업자 (주민)등록번호		③ 취득(소유)자	
④ 주소				⑤ 전화번호	

<b>해외부동산 고유번호*</b>	
* 국제청에서 부여한 번호, 확인경로 : 국제청 홈택스 [조회/발급]→[세금신고납부]→[해외부동산고유번호 조회]	

★ 취득·운용·처분행위 없이 보유명세서만 제출대상일 경우  
→ 2. 보유명세서 ㉒~㉕ 만 작성

여  부

### 1. 해외부동산 취득 명세

부동산 소재지	⑥ 국가		⑦ 소재지		⑧ 신고수리은행	⑨ 신고수리번호	
⑩ 취득일	년 월 일		⑪ 취득 목적	[ ] 주거, [ ] 주거 외			
⑫ 부동산의 종류	[ ] 주택·아파트, [ ] 상가·건물, [ ] 토지, [ ] 부동산에 관한 권리, [ ] 기타						
⑬ 부동산의 규모(면적,㎡)	건물 (        ), 대지 (        )		⑭ 소유지분	%			
⑮ 총취득금액(A)=(B+C)	현지통화:	(        )		(원화환산: ₩        )			
⑯ 국내에서 송금액(B)	현지통화:	(        )		(원화환산: ₩        )			
⑰ 현지조달금액(방법)(C)	현지통화:	(        )		(원화환산: ₩        )			

#### 1-1. 공동취득인 경우

구분	제출(법인)	공동취득인1	공동취득인2	기타 공동취득인
⑱ 공동취득자 성명(상호)				
⑲ 사업자(주민)등록번호				
⑳ 제출(법)인(본인)과의 관계				
㉑ 소유지분	%	%	%	%

(취득시) 붙임 서류: 1. 매매계약서 사본 2. 등기부등본 사본 3. 그 밖의 증빙서류

### 2. 해외부동산 보유 명세

부동산 현황	㉒ 국가		㉓ 소재지		㉔ 임대여부	
	㉕ 부동산의 종류	[ ] 주택·아파트, [ ] 상가·건물, [ ] 토지, [ ] 부동산에 관한 권리, [ ] 기타			<input type="checkbox"/> 여 <input type="checkbox"/> 부	

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

**3. 해외부동산 투자운용(임대) 명세**

부동산 현황	㉞ 국가		㉟ 소재지			
	㉡ 부동산의 종류 [ ]주택·아파트, [ ]상가·건물, [ ]토지, [ ]부동산에 관한 권리, [ ]기타					
㉢ 총·호수	임차인			임대수입 등 명세		
	㉣ 상호(성명)	㉤ 개시일 (입주일)	㉥ 종료일 (퇴거일)	㉦ 보증금	㉧ 월세	㉨ 연간 월세 합 계
㉩ 종합소득세 신고여부		<input type="checkbox"/> 여 <input type="checkbox"/> 부		㉪ 소득 국내반입여부		<input type="checkbox"/> 여 <input type="checkbox"/> 부

(운용시) 붙임 서류: 1. 임대차계약서 사본

**4. 해외부동산 처분 명세**

부동산 소재지	㉫ 국가		㉬ 소재지			
	㉭ 보고은행		㉮ 보고번호		㉯ 처분일	년 월 일
㉰ 부동산의 종류		[ ]주택·아파트, [ ]상가·건물, [ ]토지, [ ]부동산에 관한 권리, [ ]기타				
㉱ 부동산의 규모(면적,㎡)		건물 (            ), 대지 (            )		㉲ 처분지분	%	
㉳ 총처분금액		현지통화:                    (            )(원화환산: ₩                    )				
㉴ 양도소득세 신고여부		<input type="checkbox"/> 여 <input type="checkbox"/> 부		㉵ 처분자금 국내반입여부		<input type="checkbox"/> 여 <input type="checkbox"/> 부

(처분시) 붙임 서류: 1. 매매계약서 사본 2. 등기부등본 사본 3. 그 밖의 증빙서류

「국제조세조정에 관한 법률」 제58조 및 같은 법 시행령 제98조에 따라 해외부동산 취득·보유·투자운용(임대) 및 처분 명세서를 제출합니다.

년 월 일

제출법인

(인)

세무서장 귀하

## 작성방법

이 서식은 「외국환거래법」 제3조제1항제19호에 따른 자본거래 중 외국에 있는 부동산이나 이에 관한 권리(이하 '해외부동산등' 이라 함)를 해당 과세기간에 취득·보유·투자운용(임대 포함) 및 처분한 거주자 및 내국법인이 해당 물건별로 각각 별지로 작성하여 제출하며, 해외부동산등의 물건별 취득가액 또는 처분가액이 2억원 미만인 경우에는 다음과 같이 제출대상에서 제외됩니다.

※ 해외부동산 취득·보유·투자운용(임대) 및 처분 명세서 제출대상

취득가액	자료 제출의무				
	취득 시	보유 시	투자운용(임대) 시	처분 시	
				2억원 미만	2억원 이상
2억원 미만	×	×	×	×	○ (처분 명세)
2억원 이상	○ (취득 명세)	○ [보유 명세]	○ [투자운용(임대) 명세]	○ (처분 명세)	○ (처분 명세)

- ⑥, ⑦, ⑫, ⑬, ⑮, ⑯, ⑰, ⑱: 부동산 소재지는 한글 또는 영문으로 적어야 합니다.
- ⑬: 취득부동산 전체 규모를 적고(면적 단위는 m<sup>2</sup>로 통일), 공동취득자의 경우도 취득부동산 전체 규모를 적습니다.  
\* 1평 = 3.3058m<sup>2</sup>, 1ft<sup>2</sup> = 0.092903m<sup>2</sup>, 1a = 100m<sup>2</sup>
- ⑭: 공동취득자의 경우에 제출자의 소유지분 비율을 적습니다.
- ⑮, ⑯, ⑰: 금액은 현지통화기준으로 적되, ( ) 안에 통화 단위를 적고, 원화환산금액을 취득 시 기준환율 또는 재정환율로 환산하여 적습니다.  
※ 공동취득인 경우에도 총취득금액(국내송금액+현지조달금액)은 총액으로 적습니다.
- ⑱~㉑: 공동취득인 경우 각각 취득인의 인적 사항과 지분을 적습니다.
- ㉒: 취득 이후 연도에 계속 임대하는 경우 해당 사업연도 개시일을 적습니다.
- ㉓: 해당 과세연도 말까지 계속 임대하는 경우 해당 사업연도 종료일을 적습니다.
- ㉔~㉖: 보증금, 월세, 연간 월세 합계는 현지통화를 '수입금액 획득 시 기준환율 또는 재정환율'로 환산하여 원단위로 적습니다. 다만, 공동취득자의 경우에는 제출자의 소유지분(⑭)에 상당하는 금액을 적습니다.
- ㉗: 해외부동산 투자운용(임대) 관련 임대소득은 「소득세법」 제1조의2제1항에 따른 거주자(국내에 주소를 두거나 183일 이상 거소를 둔 개인)에 해당할 경우 국내에 종합소득세로 신고·납부 하여야 합니다.
- ㉘: 해외부동산 처분관련 양도소득은 「소득세법」 제118조의2에 따른 거주자(거주자 중 해외부동산 양도일까지 계속 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 자)에 해당할 경우 국내에 양도소득세로 신고·납부 하여야 합니다.
- 붙임 서류: 부동산 매매계약서, 등기부 등본 등은 취득 후 최초로 제출하거나 처분할 때 제출하고, 소유권 변동이 없을 경우에는 이후 다시 제출하지 않아도 됩니다.

## 취득자금 소명대상 금액의 출처 확인서

(3쪽 중 제1쪽)

1. 소명(법)인 인적 사항

① 법인명 (한글) (성명)	② 사업자(주민)등록번호
(영문)	
③ 여권번호	④ 전화번호
⑤ 소재지(주소)	

2. 납세지 관할 세무서장의 소명요구 내용 (1)

⑥ 자산 종류	⑦ 자산 소재 국가	⑧ 자산 내용	⑨ 취득일	⑩ 소명요구 금액 (천원)	⑪ 소명요구일

3. 위반금액 출처 명세 (1)

(단위: 천원)

구분	⑫ 금액	⑬ 발생처	⑭ 발생기간	⑮ 과세대상 금액	⑯ 과세대상 금액 중 신고(결정) 금액
⑰ 소득					
⑱ 수증, 채무 면제					
⑲ 채무					
⑳ 기타					
㉑ 합계(⑰+⑱+⑲+㉑)		㉒ 소명기준 충족 여부((㉑)/⑮)≥80%		[ ] 예	[ ] 아니요

위 소명(법)인은 「국제조세조정에 관한 법률」 제59조 및 같은 법 시행령 제99조제1항에 따라 소명(법)인이 알고 있는 사실 그대로 정확하게 소명하였음을 확인합니다.

년      월      일

제출법인

(서명 또는 인)

**세무서장** 귀하

대리인	성명(상호)	사업자등록번호(주민등록번호)	전화번호
-----	--------	-----------------	------

신고인 제출서류(예시)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 신고(결정) 소득금액을 확인할 수 있는 신고서 등</li> <li>2. 부동산 양도차익은 부동산 소재지·수량 및 금액이 표시된 매수·매도계약서 또는 양도소득세 신고서</li> <li>3. 동산 등 양도차익은 매수자의 주소(소재지), 성명(법인명), 주민등록번호(법인등록번호 등) 등이 적힌 매수·매도계약서 또는 매수·매도자 확인서 등 거래금액 및 거래사실을 증명하는 서류</li> <li>4. 증여는 증여자의 주소(소재지), 성명(법인명), 주민등록번호(법인등록번호 등) 등을 적은 확인서 또는 증여세(법인세) 신고서</li> <li>5. 채무 중 금융회사 차입자금은 해당 금융회사가 발행한 증명서</li> <li>6. 채무 중 타인 자금은 채권자가 확인되는 차용증서, 전세금 등의 경우 계약서 등</li> <li>7. 그 밖에 자금 원천이 확인되는 서류</li> </ol>
-----------------	---

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

작성방법

※ 이 서식은 해외현지법인 등의 자료 제출의무 불이행 시 세무서장으로부터 취득자금 출처에 대한 소명(2019년 1월 1일 이후에 해외부동산등 또는 해외직접투자를 받은 외국법인의 주식등을 취득한 경우로서 소명요구일 전 10년 이내에 취득한 경우에만 해당함)을 요구받은 자가 작성합니다.

※ 바탕색이 어두운 칸(■)은 적지 않습니다.

1. ① ~ ⑤: 소명일 현재의 상황을 기준으로 작성합니다.

가. ①·③: 소명인이 거주자인 경우 여권 등에 적혀 있는 영문 성명(full name)과 여권번호 등을 ① 성명(영문)란과 ③ 여권번호란에 적습니다.

나. ②: 소명인이 거주자인 경우 주민등록번호를 적고, 주민등록번호가 없는 경우에는 국내거소신고번호(재외국민) 또는 외국인등록번호(외국인)를 적습니다.

2. ⑥ ~ ⑩: 납세지 관할 세무서장이 소명을 요구한 내용을 자산별로 적습니다.

가. ⑥: 자산 종류(주식, 부동산, 기타)를 적습니다.

나. ⑦: 자산이 소재하는 국가를 적습니다.

다. ⑧: 부동산의 경우에는 부동산 소재지, 주식의 경우에는 주식발행 법인명, 그 밖의 경우에는 그 세부내용을 적습니다.

3. ⑫: "⑩ 소명요구 금액"의 출처를 소득, 증여, 채무, 기타로 나누어 적습니다. 이 경우 소득, 증여는 부과제척기간이 종료된 금액을 포함합니다.

4. ⑬: 해당 위반금액이 발생하게 된 출처를 구분별로 구체적으로 적습니다.(예시: △△은행으로부터의 이자, □□회사로부터의 배당, ○○○로부터의 증여 등)

5. ⑭: 소득은 해당 소득이 발생한 기간을 적고, 증여 및 채무는 증여 및 채무가 발생한 날을 적습니다.

6. ⑮: "⑩ 소명요구 금액" 중 「소득세법」, 「상속세 및 증여세법」 및 「법인세법」 등에 따라 과세대상에 해당하는 금액이 있는 경우, 그 금액을 적습니다. 이 경우 과세대상에 해당하는 금액은 손금 등 각종 공제가 적용되기 전 금액을 적습니다.

7. ⑯: ⑮금액 중 과세당국에 신고했거나 과세당국에 의해 결정된 금액을 적습니다. 이 경우 신고했거나 결정된 금액은 손금 등 각종 공제가 적용되기 전 금액을 적습니다.

8. ⑰: 법인의 자산수증의 또는 채무면제의에 해당하는 금액을 적습니다.

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

# 거주자의 출국 시 국내 주식 등에 대한 과세 특례(국외전출세)

역외 조세회피 방지 및 국내 재산에 대한 과세권 확보를 위해 거주자가 이민 등으로 국외전출하는 경우 국외 전출일에 국내주식을 양도한 것으로 보아 양도소득세(국외전출세)를 과세하는 법률을 2016.12.20. 법률 제14389호로 신설하였고, 그 시행은 2018.1.1. 이후 거주자가 출국하는 경우부터 적용한다(부칙 제14389호 제1조 단서 및 제9조).

## 1. 거주자의 출국시 납세의무(소득법 §118의9)

다음의 요건을 모두 갖추어 출국하는 거주자(국외전출자)는 출국 당시 소유한 「소득세법」 제94조제1항제3호가목 및 나목(대주주가 보유한 국내주식 및 비상장주식), 같은 항 제4호 다목 및 라목에 해당하는 주식(특정주식, 부동산과다보유법인주식)등의 평가이익에 대하여 소득세를 납부할 의무가 있다.

- ① 출국일 10년 전부터 출국일까지의 기간 중 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이상일 것
- ② 출국일이 속하는 연도의 직전 연도 종료일 현재 소유하고 있는 주식등의 비율·시가총액 등을 고려하여 「소득세법 시행령」 제167의8제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 대주주일 것

## 2. 과세표준의 계산(소득법 §118의10, 소득령 §178의9)

### 가. 양도가액

국외전출세 과세대상인 국외전출자 국내 주식등의 양도가액은 국외전출자의 출국일 당시의 시가(해당 주식등의 거래가액을 말함)로 한다. 다만, 시가를 산정하기 어려울 때에는 다음의 구분에 따른 방법에 따른다.

- ① 주권상장법인의 주식등: 국외전출일 이전 1개월 최종시세가액의 평균액(소득법 §99조①3.)
- ② 주권비상장법인의 주식등: 다음의 방법을 순차로 적용하여 계산한 가액
  - ㉠ 출국일 전후 각 3개월 이내에 해당 주식등의 매매사례가 있는 경우 그 가액
  - ㉡ 법 제99조제1항제4호부터 제6호까지에 따른 기준시가
- ③ 신주인수권은 신주인수권증권\* 평가액 적용(소득법 §99①5.)
  - \* 신주인수권부사채의 만기상환금액을 현재가치로 할인한 가액(사채발행비율-적정할인율)(상증령 §58의2②)
- ④ 특정주식, 부동산과다보유법인주식: 위 ①, ② 평가방법 준용

## 나. 필요경비 등 과세표준 계산

국외전출세의 필요경비 등 과세표준 계산은 다음의 순서에 따른다.

- ① 필요경비의 계산
  - 양도가액에서 공제할 필요경비는 「소득세법」 제97조에 따라 계산한다.
- ② 양도소득금액의 계산
  - 양도소득금액은 양도가액에서 필요경비를 공제한 금액으로 한다.
- ③ 과세표준의 계산
  - 양도소득과세표준은 양도소득금액에서 연 250만원을 공제한다. 이 때 종합소득, 퇴직소득 및 제92조제2항에 따른 양도소득과세표준과 구분하여 계산한다.

## 3. 양도소득세의 세율(소득법 §118의11)

양도소득 과세표준	세율
3억원 이하	20%
3억원 초과	6천만원+(3억원 초과액 × 25%)

## 4. 조정공제(소득법 §118의12)

국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식등을 실제 양도한 경우로서 실제 양도가액이 국외전출시 과세대상으로 삼았던 양도가액(소득법 §118의10①에 따른 가액) 보다 낮은 때에는 아래 계산식에 따라 계산한 세액(조정공제액)을 산출세액에서 공제한다.

$$(제118조의10 제1항에 따른 양도가액 - 실제 양도가액) \times \text{국외전출세 세율}$$

## 5. 외국납부세액공제(소득법 §118의13)

국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식등을 실제로 양도하여 해당 자산의 양도소득에 대하여 외국정부(지방자치단체를 포함)에 세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 때에는 산출세액에서 조정공제액을 공제한 금액을 한도로 다음의 계산식에 따라 계산한 외국납부세액을 산출세액에서 공제한다. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 외국납부세액 공제를 적용하지 아니한다.

- ① 외국정부가 산출세액에 대하여 외국납부세액공제를 허용하는 경우
- ② 외국정부가 국외전출자 국내주식등의 취득가액을 「소득세법」 제118조의10제1항에 따른 양도가액으로 조정하여 주는 경우

### ▶ 외국납부세액 공제 계산식

해당 자산의 양도소득에 대하여 외국정부에 납부한 세액  $\times$  [「소득세법」 제118조의10제1항에 따른 양도가액(「소득세법」 제118조의12제1항에 해당하는 경우에는 실제 양도가액) - 「소득세법」 제118조의10제2항에 따른 필요경비]  $\div$  (실제 양도가액 - 「소득세법」 제118조의10제2항에 따른 필요경비)

## 6. 비거주자의 국내원천소득 세액공제(소득법 §118의14)

국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식등을 실제로 양도하여 「소득세법」 제119조 제11호에 따른 비거주자의 국내원천소득으로 국내에서 과세되는 경우에는 산출세액에서 조정공제액을 공제한 금액을 한도로 「소득세법」 제156조(비거주자의 국내원천 소득에 대한 원천징수의 특례)제1항제7호에 따른 금액을 산출세액에서 공제한다. 이 경우 「소득세법」 제118조의13제1항에 따른 외국납부세액의 공제를 적용하지 아니한다.

## 7. 세액공제(위 4.~6.) 신청(소득령 §178의10)

국외전출세가 과세된 해당 주식을 실제 양도하고 조정공제(위 4.), 외국납부세액공제(위 5.), 비거주자의 국내원천소득 세액공제(위 6.)를 받으려는 자는 「소득세법」 제118조의9제1항에 따른 국외전출자 국내주식등을 실제 양도한 날부터 2년 이내에 세액공제 신청서 (「소득세법 시행규칙」 별지 제103호 서식)를 납세지 관할 세무서장에게 제출(국세정보통신망을 통한 제출을 포함)하여야 한다.

## 8. 신고·납부·가산세(소득법 §118의15)

### 가. 납세관리인 및 국내주식등의 보유현황 신고

국외전출자는 출국일 전날까지 국외전출자 국내주식등의 양도소득에 대한 납세관리인과 신고일의 전날을 기준으로 국외전출자 국내주식등의 보유현황을 납세관리인신고서(소득칙 §103①, 「국세기본법 시행규칙」 별지 제43호 서식) 및 국외전출자 국내주식등 보유현황 신고서(「소득세법 시행규칙」 별지 제104호 서식)를 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.

### 나. 양도소득세 과세표준의 신고

국외전출자는 국외전출에 따른 양도소득과세표준(소득법 §118의10④)을 출국일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내(다만 납세관리인을 신고한 경우 확정신고 기간 내에)에 양도소득 과세표준신고서 및 납부계산서를 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.

☞ 무신고시 납부할 세액의 20%의 무신고 가산세를 부과

### 다. 양도소득세 납부 및 재취득 의제

국외전출자가 위 나(양도소득세 과세표준의 신고)에 따라 양도소득과세표준을 신고할 때에는 산출세액에서 「소득세법」 또는 다른 조세에 관한 법률에 따른 감면세액과 세액공제액을 공제한 금액을 양도소득과세 표준신고와 함께 납세지 관할 세무서장에게 납부하거나 한국은행 또는 체신관서에 납부 하여야 한다.

## 라. 주식보유현황 미신고 가산세

국외전출자가 출국일 전날까지 국외전출자 국내주식등의 보유현황을 신고하지 아니하거나 누락하여 신고한 경우에는 다음 각 호의 구분에 따른 금액의 100분의 2에 상당하는 금액을 산출세액에 더한다.

- ① 출국일 전날까지 국외전출자 국내주식등의 보유현황을 신고하지 아니한 경우: 출국일 전날의 국외전출자 국내주식등의 액면금액(무액면주식인 경우에는 그 주식을 발행한 법인의 자본금을 발행주식총수로 나누어 계산한 금액을 말함) 또는 출자가액
- ② 국내주식등의 보유현황을 누락하여 신고한 경우: 신고일의 전날을 기준으로 신고를 누락한 국외전출자 국내주식등의 액면금액 또는 출자가액(2019.1.1. 이후 거주자가 출국하는 경우부터 적용)

## 마. 경정청구

국외전출세가 과세된 해당 주식을 실제 양도하고 조정공제(위 4.), 외국납부세액공제(위 5.), 비거주자의 국내원천소득 세액공제(위 6.)를 받으려는 자는 국외전출자 국내주식등을 실제 양도한 날부터 2년 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서장에게 경정을 청구할 수 있다.

## 9. 납부유예(소득법 §118의16)

### 가. 납부유예 신청 및 납부유예

국외전출자는 납세담보를 제공하거나 납세관리인을 두는 등 다음 요건을 모두 갖춘 경우에는 출국일부터 국외전출자 국내주식등을 실제로 양도할 때까지 납세지 관할세무서장에게 양도소득세 납부의 유예를 신청(「소득세법 시행규칙」 별지 제105호 서식)하여 납부를 유예받을 수 있다.

- ① 「국세기본법」 제29조에 따른 납세담보를 제공할 것
- ② 납세관리인을 납세지 관할 세무서장에게 신고할 것

## 나. 납부유예받은 세액의 납부

국외전출세 납부를 유예받은 국외전출자는 출국일부터 5년(국외전출자의 「국외유학에 관한 규정」 제2조제1호에 따른 유학 경우에는 10년)이내에 국외전출자 국내주식등을 양도하지 아니한 경우에는 출국일부터 5년이 되는 날이 속하는 달의 말일부터(실제 양도한 경우 양도일이 속하는 달의 말일부터) 3개월 이내에 국외전출자 국내주식등에 대한 양도소득세를 납부하여야 한다.

이 경우 납부를 유예받은 국외전출자는 국외전출자 국내주식등에 대한 양도소득세를 납부할 때 아래 계산식에 따라 산출된 이자상당액을 가산하여 납부하여야 한다.

### ▶ 이자상당액 계산식(소득령 §183의9)

「소득세법」 제126조의9제3항\*(現 제118조의15제3항)에 따른 금액×신고기한의 다음 날부터 납부일까지의 일수 × 납부유예신청일 현재 「국세기본법 시행령」 제43조의3제2항 본문에 따른 이자율 (2021.3.16. 개정된 것 : 1천분의 12)

\* 「소득세법」 제126조의9 2023.1.1. 시행 예정

### ☑ 국외유학에 관한 규정 제2조 【정의】

1. “유학”이란 외국의 교육기관, 외국의 연구기관 또는 외국의 연수기관에서 6월 이상의 기간에 걸쳐 수학하거나 학문·기술을 연구 또는 연수하는 것을 말함

## 10. 재전입 등에 따른 환급 등(소득법 §118의17)

### 가. 환급 등 신청

국외전출자(상속인 이루어지는 경우에는 상속인을 말함)는 다음의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생한 경우 그 사유가 발생한 날부터 1년 이내에 납세지 관할 세무서장에게 「소득세법」 제118조의15에 따라 납부한 세액의 환급을 신청하거나 같은 법 제118조의16에 따라 납부유예 중인 세액의 취소를 신청하여야 한다. 이 때 주식보유현황 미신고 가산세에 따라 산출세액에 더해진 금액은 환급하지 아니한다.

- ① 국외전출자가 출국일부터 5년 이내에 국외전출자 국내주식등을 양도하지 아니하고 국내에 다시 입국하여 거주자가 되는 경우

- ② 국외전출자가 출국일부터 5년 이내에 국외전출자 국내주식등을 거주자에게 증여한 경우
  - ☞ 이 경우 환급시 국세환급금가산금을 가산하지 아니함
- ③ 국외전출자의 상속인이 국외전출자의 출국일부터 5년 이내에 국외전출자 국내주식 등을 상속받은 경우
  - ☞ 이 경우 환급시 국세환급금가산금을 가산하지 않음

## 나. 환급 등 처리

위 가.에 따른 신청을 받은 납세지 관할 세무서장은 지체 없이 국외전출자가 납부한 세액을 환급하거나 납부유예 중인 세액을 취소하여야 한다.

## 11. 준용규정 등(소득법 §118의18)

국외전출자 국내주식등에 대한 양도소득세에 관하여는 「소득세법」 제90조, 제93조, 제102조제2항, 제114조, 제116조 및 제117조의 규정을 준용한다.



### 사례

#### ▶ 국외전출세 과세대상 여부 판정시 출국의 의미

「소득세법」 제118조의9에 따른 양도소득세 납부 의무는 거주자가 주소 또는 거소의 국외 이전을 위하여 출국함으로써 비거주자가 되는 경우에만 적용되는 것임(기획재정부 국제조세제도과-209, 2019.5.17.)

#### ▶ 국외전출세 적용 시 출국한 날의 판정

「소득세법」 제118조의9에 따른 양도소득세 납부 의무는 거주자가 주소 또는 거소의 국외 이전을 위하여 출국함으로써 비거주자가 되는 경우에만 적용되는 것으로, 이때 비거주자가 되는 시기는 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판단할 사항임(서면-2018-법령해석재산-4018, 2019.5.31.)

#### ▶ 유학목적으로 재출국하는 경우 국외전출세 적용여부 및 “출국일”이 언제인지 여부

「소득세법」 제94조제1항제4호다목에 따른 비상장법인의 주식을 소유한 거주자가 2019년 1월 1일 이후 유학을 목적으로 주소 또는 거소의 국외 이전을 위해 출국함으로써 비거주자가 되는 경우에 같은 법 제118조의9에 따른 양도소득세 납부 의무가 있는 것이나, 이때 비거주자 해당 여부는 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판단할 사항임 (사전-2019-법령해석재산-0053, 2019.12.16.)

## 양수자가 법인인 경우 비거주자의 부동산 등 양도소득에 대한 원천징수

2003.12.31. 이전에는 비거주자가 국내에 소재하는 부동산 등을 양도하는 경우 거주자와 동일한 방식으로 양도인이 직접 납세지 관할세무서에 자진신고·납부하여 납세의무를 이행하여 왔다.

2002.6.30. 이전에는 구 「소득세법」 제165조의 규정에 의해 등기전 부동산양도신고 제도를 운영함으로써 비거주자가 국내소재 부동산을 양도할 때 소유권이전등기 신청전까지 관할세무서에 부동산 양도신고를 하게 하여 소유권이전단계에서 양도사실을 포착, 납세담보 등 조세채권의 확보가 용이하였으나 2002.7.1. 제도가 폐지됨에 따라 비거주자가 부동산을 양도하고 신고납부하지 않을 경우에는 조세채권 확보가 어렵게 되었다.

따라서 2003.12.30. 법률 제7006호로 개정된 「소득세법」에서는 비거주자의 국내원천 소득으로서 국내사업장과 실질적으로 관련되지 아니하거나 그 국내사업장에 귀속되지 아니한 소득의 금액(국내사업장이 없는 비거주자에게 지급하는 금액 포함)은 이를 지급하는 자(양수자)가 원천징수하여 납부하는 「비거주자의 부동산등 양도소득의 원천징수제도」를 신설하여 2004.1.1. 이후 양도분부터 적용하도록 하였다.

다만, 2007.1.1. 이후 양도하는 분부터 양수자가 거주자 및 비거주자인 경우 원천징수의무가 폐지되었다(양수자가 내국법인 및 외국법인인 경우에는 종전과 같이 원천징수 해야 함).

2009.12.31. 주거생활 안정목적에서 적용하는 1세대 1주택의 지원제도는 그 제도의 취지상 비거주자에게 적용되지 않는 것으로, 비거주자에 대한 부동산 양도소득 과세 시 주거생활 안정 목적에서 운영되는 1세대 1주택 비과세 및 1세대 1주택 장기보유특별공제가 적용되지 않음을 명확화하였고, 2019.12.31. 조합원입주권에 대한 비과세 특례 역시 비거주자에게 적용되지 않도록 개정하였다.

또한, 2020.7.1. 이후 양도분부터 재외국민과 외국인이 부동산을 양도하고 그 소유권을 이전하기 위하여 등기를 신청할 때 등기관서의 장에게 부동산등양도신고확인서를 제출하도록 신설하였다.

## 1. 비거주자의 부동산 등의 국내원천소득

원천징수 대상이 되는 「비거주자의 부동산 등의 국내원천소득」은 비거주자가 다음 어느 하나에 해당하는 자산을 양도함으로써 발생하는 소득으로서 국내원천 부동산등 양도소득을 말한다(소득법 §119 9.).

- ① 제94조제1항제1호·제2호 및 같은 항 제4호가목·나목에 따른 자산 또는 권리
- ② 내국법인의 주식 또는 출자지분(주식·출자지분을 기초로 하여 발행한 예탁증서 및 신주인수권을 포함) 중 양도일이 속하는 사업연도 개시일 현재 그 법인의 자산총액 중 다음의 가액의 합계액이 100분의 50 이상인 법인의 주식 또는 출자지분(부동산 주식등)으로서 증권시장에 상장되지 아니한 주식 또는 출자지분, 이 경우 조세조약의 해석 적용과 관련하여 그 조세조약 상대국과 상호합의에 따라 우리나라에 과세권한이 있는 것으로 인정되는 부동산주식등도 포함한다.
- ㉠ 제94조제1항제1호 및 제2호의 자산가액
- ㉡ 내국법인이 보유한 다른 부동산 과다보유 법인의 주식가액에 그 다른 법인의 부동산 보유비율을 곱하여 산출한 가액. 이 경우 다른 법인의 부동산 과다보유 법인의 판정은 다음의 계산식에 따라 계산한 다른 법인의 부동산 보유비율이 100분의 50 이상에 해당하는지 여부에 따른다.

다른 법인이 보유하고 있는 「소득세법」 제94조제1항제1호 및 제2호의 자산가액  
다른 법인의 총 자산가액

## 2. 원천징수(소득법 §156①)

비거주자에 대하여 지급하는 국내원천소득으로서 국내사업장과 실질적으로 관련되지 아니하거나 그 국내사업장에 귀속되지 아니한 소득의 금액(국내사업장이 없는 비거주자에게 지급하는 금액을 포함)을 지급하는 법인이 원천징수를 하여야 한다.

### 가. 원천징수의무자

원천징수의무자는 비거주자에게 양도대가를 지급하는 내국법인, 외국법인이 된다. 비거주자가 「민사집행법」에 따른 경매 또는 「국세징수법」에 따른 공매로 인하여 「소득세법」 제119조에 따른 국내원천소득을 지급받는 경우에는 해당 경매대금을 배당하거나 공매대금을

배분하는 자가 해당 비거주자에게 실제로 지급하는 금액의 범위에서 원천징수를 하여야 한다(소득법 §156⑨).

#### 나. 원천징수의무의 면제(소득법 §156⑤)

##### 1) 소득세를 미리 납부하였거나 비과세·과세미달되는 것임을 증명하는 경우

비거주자가 「소득세법」 제6조제2항에 따른 납세지 관할 세무서장에게 양도소득세 신고납부(비과세 또는 과세미달)확인 신청서(「소득세법 시행규칙」 별지 제29호의3 서식)에 당해 부동산에 대한 등기부등본·매매계약서를 첨부하여 신청하고, 그 확인을 받아 이를 원천징수의무자에게 제출하는 경우에는 양수자의 원천징수의무를 면제한다(소득령 §207⑦).

##### 2) 경매, 공매 등의 사유로 양도하는 경우

비거주자가 부동산 등을 경매, 공매 등의 사유로 양도하는 경우로서 양수자가 양도소득세를 원천징수하기 어려운 경우에는 양수자의 원천징수의무가 면제된다(대법원91누4423, 1992.2.11.).

#### 다. 원천징수세액

##### 1) 원천징수할 금액(소득법 §156①5.)

양도가액(지급액)의 10%를 원천징수한다.

다만, 양도한 자산의 취득가액 및 양도비용이 확인되는 경우에는 그 지급액의 10%에 해당하는 금액과 그 자산의 양도차익의 20%에 해당하는 금액 중 적은 금액으로 한다.

##### 2) 실거래가액을 기준으로 원천징수

지급액은 실거래가액을 의미하므로 양도자가 기준시가에 의하여 양도소득세를 신고하더라도 양수자는 실거래가액을 기준으로 원천징수 한다.

#### 라. 원천징수시기

「소득세법」 제156조제1항의 규정에 의하면 비거주자에게 부동산등 국내원천소득 금액을 지급하는 자는 그 지급하는 때에 그 비거주자의 국내원천소득에 대한 소득세로서 원천징수하여

그 원천징수한 날이 속하는 달의 다음달 10일까지 원천징수 관할세무서·한국은행 또는 체신관서에 납부하도록 규정하고 있다.

#### 1) 원천징수시기 : 「소득세법」 제98조 규정에 따른 양도시기

부동산 등의 거래대금은 계약금, 중도금, 잔금 등으로 나누어 지급하는 것이 일반적인 바, 부동산 등 양도소득에 대한 원천징수시기는 당해 부동산 등의 대금청산이 이루어지는 때 등 「소득세법」 제98조 규정에 따른 양도시기에 일괄하여 원천징수한다.

따라서, 양수대금을 여러 차례에 걸쳐 나누어 지급하는 때에는 최종 대금청산일이 원천징수시기가 되므로, 최종 대금청산시점에서 계약금 및 중도금을 포함한 총 양수대금의 10%(또는 양도차익의 20%)를 원천징수한다.

#### 2) 대금청산 전에 소유권이전등기를 먼저 하는 경우

대금을 청산하기 전에 먼저 소유권이전등기를 한 경우에는 양도시기인 등기 접수일에 원천징수를 한다.

### 마. 원천징수 납세지(소득법 §7①, 소득령 §5③)

#### 1) 양수자(원천징수 의무자)가 내국법인인 경우

당해 법인의 본점 또는 주사무소의 소재지

다만, 법인의 지점, 영업소, 그 밖의 사업장이 독립채산제에 따라 독자적으로 회계사무를 처리하는 경우에는 그 사업장의 소재지로 한다.

이 경우 법인이 본점 또는 주사무소의 소재지를 해당 법인의 지점·영업소, 그 밖의 사업장에서 지급하는 소득에 대한 소득세원천징수세액의 납세지로 승인을 받은 경우와 「부가가치세법」에 의해 사업자단위과세사업자로 관할세무서장에게 등록된 경우에는 당해 법인의 본점 등을 납세지로 할 수 있다.

#### 2) 양수자(원천징수 의무자)가 외국법인인 경우

당해 법인의 주된 국내사업장의 소재지가 된다. 그 외의 경우에는 양도자산 소재지가 된다.

## 바. 원천징수 불이행시 제재조치(소득법 §85③)

양수자가 원천징수세액을 기간 내에 납부하지 아니하거나 미달하여 납부한 때에는 그 미납부세액 또는 미달세액의 10%를 가산세로 가산하여 원천징수의무자(양수자)에게 부과·징수한다.

다만, 양수자가 원천징수하지 않은 경우로서 양도자가 그 원천징수되지 않은 양도소득을 포함하여 신고·납부하였거나, 세무서장이 당해 양도자에게 직접 양도소득세를 부과·징수한 때에는 원천징수의무자(양수자)에게는 가산세만을 징수한다.

## 3. 비거주자의 양도소득세 신고·납부(소득법 §121②)

양도자(비거주자)는 거주자의 경우와 동일한 방식으로 양도소득세를 예정(확정)신고·납부하여야 하며, 당해 양수자에게 지급한 원천징수세액이 있는 경우에는 예정(확정) 신고시 기납부세액으로 공제하여 예정(확정)신고세액을 산정한다. 이 경우 비거주자에게는 다음의 규정을 적용하지 아니한다.

- ① 「소득세법」 제89조제1항제3호·제4호\*에 따른 1세대 1주택 비과세(단, 소득령 §154①2. 나목 및 다목의 요건을 충족하는 비거주자는 제외(소득령 §180의2①단서)  
☞ 2019.12.31. 제4호 추가됨(법률 제16834호)
- ② 「소득세법」 제95조제2항의 표2(1세대 1주택자 장기보유특별공제 최고 80%)\*  
☞ 2010. 1. 1. 이후 양도분부터 (2009.12.31. 법률 제9897호)



### 사례

#### ▶ 비거주자에 대한 1세대 1주택 장기보유특별공제 적용 여부

비거주자가 국내 소재 1주택을 양도하여 종전(「소득세법」 2009.12.31. 개정 전) 제121조제2항에 따라 과세되는 경우 같은 법 제95조제2항 단서에 따른 1세대 1주택 장기보유특별공제가 적용되는 것임 (기획재정부 국제조세제도과 -572, 2012.12.26.)

#### ▶ 비거주자에 대한 장기보유특별공제 적용 여부

비거주자에 대해 구 소득세법 제95조제2항 단서 및 같은 법 시행령 제159조의2를 적용함에 있어 1세대는 '거주자'를 '비거주자'로 대체하여 '비거주자 및 그 배우자가 그들과 동일한 주소 또는 거소에서 생계를 같이 하는 가족과 함께 구성하는 1세대'라고 해석함이 상당하므로, 비거주자라 하더라도 장기보유특별공제를 적용받을 수 있으나 2010.1.1.이후에 발생하는 양도소득은 1세대 1주택에 해당하는 비거주자라고 하더라도 장기보유특별공제를 적용받을 수 없음(서울행정법원2010구단5472, 2010.9.9.)

## 4. 「비과세 등 확인서」 발급업무

### 가. 제도개요

#### 1) 도입목적

비거주자가 양도소득세를 이미 신고·납부하였거나, 비과세 또는 과세 미달에 해당하는 경우에는 양수자의 원천징수의무를 면제해 줌으로써 납세자의 불편을 해소하기 위해서 도입되었다.

#### 2) 발급근거 : 「소득세법 시행령」 제207조제7항

#### 3) 발급대상

양도시기 전에 양도소득세를 신고·납부하였거나, 비과세 또는 과세미달로 신고하고 동 확인서 발급(소득직 별지 제29호의3서식)을 신청한 비거주자이다.

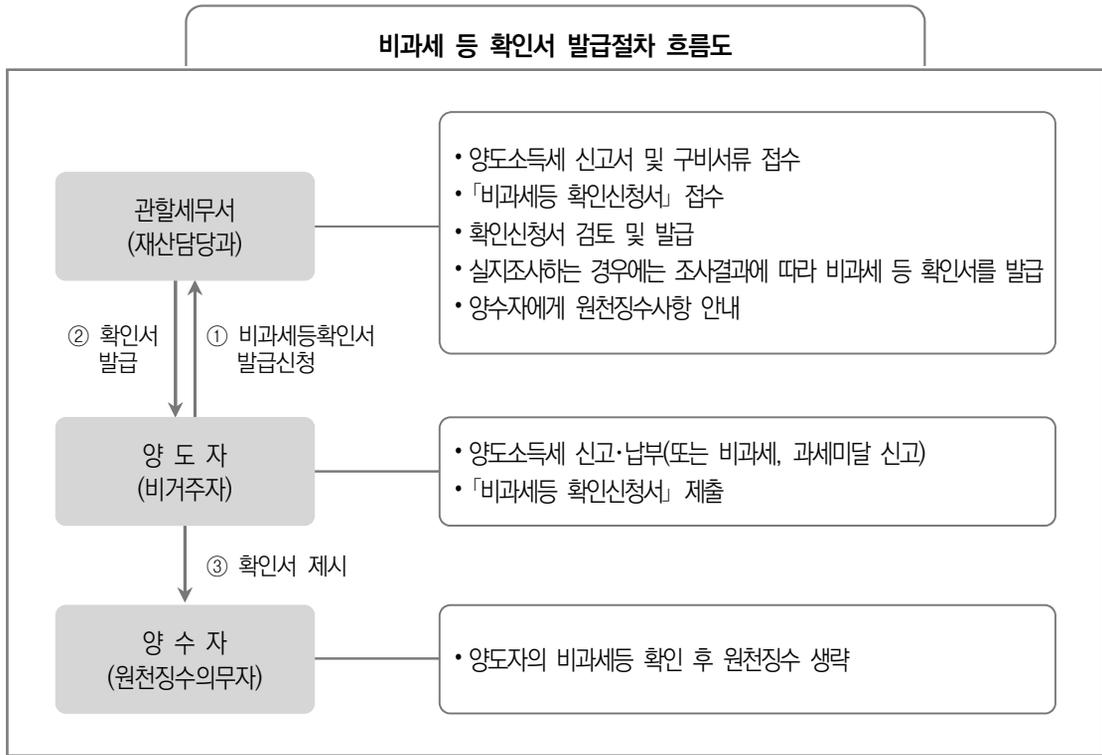
#### 4) 발급기관

양도자산 소재지 관할세무서장이 하며, 다만, 비거주자인 재외국민이 인감증명법에 의해 증명청 관할세무서장으로부터 인감증명 경유확인서를 발급받은 경우에는 증명청 관할 세무서장이 양도소득세 신고납부(비과세·과세미달 신고 포함)사실을 확인하여 발급할 수 있다.

#### 5) 발급기간

신청서 접수일로부터 3일 이내이며, 실지조사가 필요한 경우에는 기간을 정하여 연장할 수 있다.

## 나. 발급절차



① 비거주자는 부동산등 양도소득에 대하여 양도시기 이전에 이미 신고·납부(비과세, 과세미달 신고)한 경우 납세지 관할세무서장에게 「양도소득세 신고납부(비과세·과세미달)확인(신청)서」 발급을 신청

- 재외국민의 경우 인감증명 경유확인신청서와 함께 발급신청
- 신청시 양도소득 과세표준 신고서, 양도소득세 납부 영수증, 비과세 근거서류 등을 제출

☞ 「양도소득세 신고납부(비과세·과세미달)확인(신청)서」 서식(소득칙 별지 제29호의3 서식)

② 관할세무서장(재산담당과장)은 양도자가 제출한 서류를 검토하여 신고·납부, 비과세 등의 사실여부를 확인한 후 「비과세등 확인서」를 양도자에게 발급하되,

- 실지조사가 필요한 경우에는 양도자에게 발급기간 연장 및 그 사유를 설명
- 실지조사기간이 길어질 것으로 예상되는 경우 양수자의 인적사항을 파악하여 대금 청산 시 원천징수하도록 안내

- ③ 재산담당과장은 실지조사 결과에 따라 확인서를 발급하고 「비과세 등 확인서 발급 대장」에 등재하고 사후관리
  - ※ 동 확인서를 발급하지 않은 경우에도 그 사유를 기재하고 사후관리
  - ☞ 「비거주자의 양도소득에 대한 비과세등 확인서 발급대장」
- ④ 양도자는 세무서장으로부터 발급받은 확인서를 양수자에게 제시하고 원천징수 의무를 면제받음

## 5. 양도소득세 신고 및 환급업무

### 가. 양도소득세 신고관리

양수자가 원천징수한 경우에도 양도자는 거주자와 동일하게 예정(확정)신고하면서 원천징수 세액을 기납부세액으로 공제받을 수 있다.

양도자가 양도소득세를 신고하면서 원천징수세액을 공제한 경우에는 이의 적정여부를 검토하여야 한다.

- ① 양도자가 양수자로부터 수령한 「양도소득 원천징수 영수증」 등 원천징수 관련자료를 제출받아 검토
- ② 원천징수세액이 있는 경우 양수자 관할세무서에 원천징수세액 납부여부 및 원천징수 이행상황신고서 제출여부 확인
- ③ 양수자가 원천징수했으나 신고서 미제출 또는 무납부한 것으로 확인된 경우에는 양수자 관할세무서로 자료통보

☞ 양도소득 원천징수영수증/양도소득 지급명세서(소득칙 별지 제24호 서식(8))

### 나. 환급관리

양도자가 양도소득세 신고시 양수자의 원천징수세액이 양도자가 납부해야 할 산출 세액보다 큰 경우에는 환급이 발생한다.

- ① 비과세, 과세미달에 해당하지만 양수자가 원천징수한 경우
- ② 양도가액의 10%(양도차익의 20%)가 산출세액보다 큰 경우
  - 양도자가 기 신고·납부하였으나 양수자가 원천징수한 경우 양도소득세 신고 또는 경정청구에 따른 환급이 발생한 경우 관할세무서장은 신속히 환급 조치한다.

## 6. 재외국민과 외국인의 부동산등 양도신고확인서 제출(소득법§108)

☞ 2020년 7월 1일 이후 등기관서의 장에게 소유권이전등기 신청분부터 적용

재외국민·외국인이 토지·건물을 양도하고 등기관서의 장에게 소유권이전등기를 신청할 때에는 세무서장이 발급한 ‘부동산등 양도신고확인서’를 제출하여야 한다.

### 가. 신청대상자

「재외동포의 출입국과 법적지위에 관한 법률」 제2조제1호에 따른 재외국민과 「출입국관리법」 제2조 제2호에 따른 외국인

☑ 「재외동포의 출입국과 법적지위에 관한 법률」 제2조 제1호

대한민국의 국민으로서 외국의 영주권(永住權)을 취득한 자 또는 영주할 목적으로 외국에 거주하고 있는 자

☑ 「출입국관리법」 제2조 제2호

"외국인"이란 대한민국의 국적을 가지지 아니한 사람을 말한다.

### 나. 발급대상 거래

양도자(등기의무자)가 토지 또는 건물을 매매·대물변제·교환·현물출자·부담부증여 등으로 양도하는 거래가 발급대상에 해당한다(상속·증여인 경우 발급대상에 해당하지 않음).

### 다. 제출방법

등기관서의 장에게 부동산등양도신고확인서를 제출해야 하는 자는 기획재정부령으로 정하는 신청서(소득칙 별지 제88호서식)를 세무서장에게 제출하여 부동산등 양도신고 확인서 발급을 신청해야 한다. 이 경우 「인감증명법 시행령」 제13조제3항 단서에 따라 세무서장으로부터 부동산 매도용 인감증명서 발급 확인을 받은 경우에는 부동산등양도 신고확인서를 제출한 것으로 본다.

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제88호서식] <개정 2021. 9. 16.>

**[ ] 부동산등양도신고확인서 발급 신청서**  
**[ ] 부동산등양도신고확인서**

※ 뒤쪽의 작성방법을 읽고 작성하시기 바랍니다.

(앞쪽)

발행번호	제 호	처리기한: 즉시
신청인 (양도인)	① 성명	② 주민등록번호(국내거소신고번호, 외국인등록번호, 여권번호)
	③ 주소 (전화번호: )	
	④ 구분 [ ] 재외국민 [ ] 외국인	
등기권리자 (양수인)	⑤ 성명 (법인명)	⑥ 주민등록번호(법인등록번호)
	⑦ 주소 (전화번호: )	
⑧ 등기원인	⑨ 양도계약일자	

부 동 산 등 양 도 내 용

⑩ 부동산소재지	⑪ 종류	⑫ 면적(m <sup>2</sup> )	⑬ 양도지분	⑭ 잔금일자

「소득세법」 제108조 및 같은 법 시행령 제171조에 따라 부동산등양도신고확인서 발급 신청서를 제출합니다.

년 월 일

양도인 또는 대리인 주소

성명

(서명 또는 인)

**세무서장** 귀하

위와 같이 부동산등 양도내용을 신고하였음을 확인합니다.

년 월 일

**세무서장** [인]

## 7. 기타사항

### 가. 원천징수이행상황신고서 관리

양수자는 원천징수한 양도소득세를 그 징수일이 속하는 달의 다음달 10일까지 납부하여야 하며, 원천징수이행상황신고서를 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

양수자가 원천징수이행상황신고서만 제출하는 경우 양도자의 인적사항을 확인할 수 없으므로 양수자가 양도자에게 교부한 원천징수 영수증 사본을 함께 제출하도록 안내하여야 한다.

### 나. 지방소득세 원천징수 여부

「소득세법」에 따른 원천징수의무자가 비거주자의 국내원천소득에 대하여 소득세를 원천징수하는 경우에는 원천징수할 소득세의 100분의 10을 적용하여 산정한 금액을 개인지방소득세로 특별징수하여야 한다(지방세법 §103의18①).

여 백

제8편

부록(참고자료)

- 01 ▶ 부동산대책에 따른 세법개정 내용
- 02 ▶ 장기일반민간임대주택 등 임대주택  
과세특례 및 감면
- 03 ▶ 재외국민·외국인의 양도신고확인서 등  
제출의무

여 백



### ◆ 17년 8·2 대책 주요내용('17.8.2.)

#### ① 다주택자 양도소득세 중과세율 적용 및 장기보유특별공제 배제

- (내용) 2주택 이상 다주택자가 조정대상지역 내 주택 양도시 양도소득세 중과 및 장기보유특별공제 적용 배제
  - 3주택 이상자 중과 제외 주택      • 3주택·조합원입주권 중과 제외 주택
  - 2주택자 중과 제외 주택            • 2주택·조합원입주권 중과 제외 주택

#### » 다주택자에게 적용되는 양도세율

구 분	2주택자	3주택자 이상
기 준	양도차익에 따라 기본세율(6~40%) 적용	
개 정	기본세율 + 10%p	기본세율 + 20%p

- (적용시기) '18.4.1. 이후 양도하는 주택부터 적용

#### ② 1세대 1주택 양도소득세 비과세 요건 강화

- (내용) 조정대상지역 내 1세대 1주택 비과세 요건에 거주요건 추가
  - 2년 이상 보유, 양도가액 9억원 이하 + 2년 이상 거주
- (적용시기) '17.9.19. 이후 양도하는 주택부터 적용
- (거주요건 예외) ⇒ ㉠, ㉡, ㉢ 어느 하나에 해당하는 경우
  - ㉠ '17.8.2. 이전에 취득한 주택
  - ㉡ '17.8.3. 이후 취득하여 이 영 시행 전에 양도한 주택
  - ㉢ '17.8.2. 이전에 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 주택(계약금 지급일 현재 무주택 1세대)

#### ③ 주택분양권 양도소득세 중과세율 적용

- (내용) 조정대상지역에서 주택의 입주자로 선정된 지위(조합원입주권 제외)를 양도하는 경우 보유기간과 관계없이 50% 세율 적용



## 주택분양권 양도세율

구분	1년 미만	1년~2년	2년 이상
기존	50%	40%	6%~42%
개정	50%		

- (적용시기) '18.1.1. 이후 양도하는 분양권부터 적용
- (중과세율 적용배제) ⇒ 1세대가 보유하고 있는 주택이 없는 경우로서 ①, ② 요건 모두 충족시
  - ① 양도 당시 양도자가 속한 1세대가 다른 분양권을 보유하고 있지 아니할 것
  - ② 양도자가 30세 이상이거나 배우자가 있을 것

### ④ 지정지역 3주택 양도소득세 중과세율 적용

- (내용) 1세대3주택(조합원입주권 포함)자가 지정지역 지정일('17.8.3.) 이후 지정지역에 있는 주택을 양도하는 경우 기본세율+10%p 중과 및 장기보유특별공제 적용.
  - 「소득세법」 부칙 제9270호 제14조 적용하지 않음(중과세율 적용)
  - 농어촌주택등 취득 과세특례 배제(농어촌주택도 주택수 산정시 포함)

#### ★ 주택 지정지역 지정 현황(기재부 공고 제2017-114호)

서울시(11개구)	용산·성동·노원·마포·양천·강서·영등포·서초·강남·송파·강동
세종특별자치시	행정중심복합도시 건설예정지역

\* 「소득세법」상 “지정지역”은 8.2대책 보도자료의 “투기지역”을 말하며, 주택외 지정지역은 없음

- (적용시기) '17.8.3. 이후 양도하는 주택부터 적용

### ⑤ Q&A

#### Q1

지정지역 지정일인 '17.8.3. 이후에는 1세대 3주택자가 지정지역내 주택을 양도할 경우 일반세율 (6~40%)에 10%p를 가산하는 것인지?

- ☞ 지정지역(국토부 보도자료에는 “투기지역”)에 있는 1세대 3주택자의 주택은 지정지역 지정일인 '17.8.3. 이후 양도분부터 일반세율(6~40%)에 10%p를 가산하여 즉시 적용

## Q2

지정지역내 3주택에 해당하는 주택을 2009.3.15.~2012.12.31. 사이에 취득하고 '17.8.3. 이후 양도시 소법 부칙 제9270호 제14조에 따라 10%p 추가과세 제외되는지?

소득세법 부칙 제9270호(2008.12.26) 제14조(양도소득세의 세율 등에 관한 특례)

① 2009년 3월 16일부터 2012년 12월 31일까지 취득한 자산을 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 제104조제1항제4호부터 제9호까지의 규정에도 불구하고 같은 항 제1호에 따른 세율(그 보유기간이 2년 미만이면 같은 항 제2호 또는 제3호에 따른 세율)을 적용한다.

☞ 현행 지정지역 1세대 3주택 증과는 「소득세법」 제104조제4항의 규정이고, 「소득세법」 부칙 제9270호 제14조는 「소득세법」 제104조제1항에 관한 규정이므로 1세대 3주택자가 지정지역 안에 있는 주택을 2009.3.15.~2012.12.31. 사이에 취득하였다고 하더라도 부칙 제9270호 제14조를 적용할 수 없어 10%p 추가과세 적용

## Q3

1세대 3주택자가 지정지역내 주택을 양도할 경우 장기보유특별공제를 적용하는 것인지?

☞ 현행 소득세법 제95조제2항에서는 미등기양도자산만 장기보유특별공제를 배제하고 있으므로, 1세대 3주택자가 지정지역 안에 있는 주택 양도시 장기보유특별공제 적용

## Q4

이번에 지정된 지정지역 내에 있는 비사업용토지를 양도할 때에도 소득세법 제104조 제4항에 따라 일반세율(6~40%)에 10%p를 가산하는지?

☞ 이번에는 주택에 대해서만 지정지역을 지정하였으므로 비사업용토지 양도시 소득세법 제104조제4항을 적용하지 않음

## Q5

1세대 1주택 양도소득세 비과세의 거주요건이 적용되는 주택은 매수시점인지 매도시점 인지?

☞ 대책 발표일 다음날 이후 취득하는 조정대상지역 내 주택에 대하여 거주기간(2년 이상) 요건이 적용됨

- 대책 발표일 이전에 이미 취득한 주택은 거주기간 요건이 적용되지 않음

\* 취득 당시 조정대상지역 내 주택인 경우에는 이후 조정대상지역에서 해제되더라도 양도시 거주요건을 충족해야 1세대 1주택 비과세 적용

## Q6

### 현재 주택임대사업자 등록시 어떤 혜택이 있는지?

 주택임대사업자로 등록하는 경우 현재 임대주택에 대한 취득세, 재산세 등 지방세 감면 외에도 임대소득에 대한 소득세가 감면(30% 또는 75% 감면)되고, 양도소득세 감면 및 종합부동산세 합산배제 등 혜택을 적용받을 수 있음

구 분	세제혜택	요 건
취득세	<ul style="list-style-type: none"> <li>60㎡ 취득세 면제(신규분양)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>임대기간 : 준공공 8년, 일반 4년</li> </ul>
재산세	<ul style="list-style-type: none"> <li>2채 이상 등록시                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(준공공) 전용 40㎡이하 면제, 40~60㎡ 이하 75%, 60~85㎡ 이하 50% 감면</li> <li>(일반) 전용 60㎡ 이하 50%, 85㎡ 이하 25% 감면</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>임대기간 : 준공공 8년, 일반 4년</li> </ul>
소득세	<ul style="list-style-type: none"> <li>임대소득세 감면율                             <ul style="list-style-type: none"> <li>3호 이상 준공공 : 75% 감면</li> <li>3호 이상 일반 : 30% 감면</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>전용면적 : 85㎡ 이하</li> <li>공시가격 : 6억원 이하</li> <li>임대기간 : 준공공 8년, 일반 4년</li> </ul>
양도 소득세	<ul style="list-style-type: none"> <li>준공공임대주택 등 양도소득세 100% 감면</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>2018.12.31.까지 준공공임대주택으로 등록하고 10년 이상 계속 임대</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>장기보유특별공제 확대</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>6년 이상 임대한 주택에 대하여 연 2%의 추가공제 적용</li> <li>준공공임대주택                             <ul style="list-style-type: none"> <li>8년 이상 임대 ⇒ 50%공제율</li> <li>10년 이상 임대 ⇒ 70%공제율</li> </ul> </li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>임대사업자의 거주주택 양도시 1세대 1주택 비과세 특례 적용</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>장기임대주택과 거주주택(2년이상 거주한 1주택) 소유</li> </ul>
종합 부동산세	<ul style="list-style-type: none"> <li>종합부동산세 합산배제</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>공시가격                             <ul style="list-style-type: none"> <li>수도권 6억원(지방 3억원) 이하</li> </ul> </li> <li>5년 이상 임대</li> </ul>

**참고**

**조정대상지역·투기지역·투기과열지구**

	조정대상지역	투기과열지구	투기지역(소법 : 지정지역)
기존	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 청약1순위 자격제한                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 5년내 당첨사실이 있는 자의 세대에 속한 자</li> <li>- 세대주가 아닌 자, 2주택 이상 소유 세대에 속한 자</li> </ul> </li> <li>• 민영주택 재당첨 제한</li> <li>• 재건축 조합원당 재건축 주택공급수 제한(1주택)</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>양도세 중과세율 적용</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1세대가 주택과 조합원 분양권을 3개 이상 또는 비사업용 토지를 보유한 경우 양도세율+10%p</li> </ul> </li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>전매제한</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 소유권이전등기시(서울, 과천·광명) /1년6개월(성남)</li> </ul> </li> <li>• 단기 투자수요 관리                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 중도금대출보증 발급요건 강화, 2순위 신청시 청약 통장 필요, 1순위 청약일정 분리</li> </ul> </li> <li>• LTV, DTI 10%p 하향 (투기과열지구·투기지역 외)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>전매제한</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 소유권이전등기시</li> </ul> </li> <li>• 재건축 조합원 지위 양도금지 (조합설립인가후)</li> <li>• 민간택지 분양가상한제 적용 주택의 분양가 공시</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>주담대 만기연장 제한</b></li> <li>• <b>기업자금대출 제한</b></li> <li>• <b>농어촌주택취득 특례배제</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 농어촌주택도 양도세 주택수 산정 시 포함</li> </ul> </li> </ul>
8·2 대책	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 청약1순위 자격요건 강화                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 청약통장 가입후 2년 경과 + 납입횟수 24회 이상</li> </ul> </li> <li>• 가점제 적용 확대(조정대상지역 75%, 투기과열지구 100%)</li> <li>• 오피스텔 전매제한 강화(소유권이전등기시까지) 및 거주자 우선분양 적용(20%)</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>주담대 건수 제한</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 차주당 1건 → 세대당 1건</li> </ul> </li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>양도세 가산세율 적용</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 2주택자 +10%p</li> <li>- 3주택자 이상 +20%p</li> </ul> </li> <li>• <b>다주택자 장기보유특별공제 적용 배제</b></li> <li>• <b>1세대 1주택 양도세 비과세 요건 강화</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 2년 이상 거주요건 추가</li> </ul> </li> <li>• <b>분양권 전매시 양도세율 50%로 일괄 적용</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>재개발·재건축 규제 정비</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 재개발 등 조합원분양권 전매 제한(소유권이전등기시)</li> <li>- 정비사업 분양(조합원/일반) 재당첨 제한(5년)</li> <li>- 재건축 조합원 지위 양도 제한 예외사유 강화</li> </ul> </li> <li>• <b>거래 시 자금조달계획, 입주 계획 신고 의무화</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 거래가액 3억원 이상 주택</li> </ul> </li> </ul>	
적용 지역	<p><b>40개 지역</b></p> <p>서울(전역, 25개구), 경기(과천·성남·하남·고양·광명·남양주·동탄2), 부산(해운대·연제·동래·부산진·남·수영구·기장군), 세종</p>	<p><b>27개 지역</b></p> <p>서울(전역, 25개구), 경기(과천), 세종</p>	<p>서울(강남·서초·송파·강동·용산·성동·노원·마포·양천·영등포·강서), 세종(행정중심복합도시 건설 예정지역)</p>
	「주택공급에 관한 규칙」 별표3	양도소득세와 무관	기획재정부 공시 제2017-114호(2017.8.3)

◆ '17년 12·13 대책 주요내용('17.12.13.)

① 8년이상 임대사업자 감면혜택 강화

- (내용) 양도세 중과배제, 장기보유특별공제 및 종부세 합산배제 대상을 5년 이상 임대에서 준공공임대로 등록하여 8년 이상 임대하는 경우로 개정

구 분		현행	개정
양도세	중과배제	5년 이상 임대 6억원 이하 주택	8년 이상
종부세	합산배제		

- (적용시기) '18.4.1. 이후 양도하는 주택부터 적용

◆ '18년 8·27 대책 주요내용('18.8.27.)

① 조정대상지역·투기지역·투기과열지구 추가 지정

- (내용) 경기 구리·안양 동안·광교를 조정대상지역으로 추가지정하고 부산 기장군 (일광면 제외)을 조정대상지역에서 해제

◆ '18년 9·13 대책 주요내용('18.9.13.)

① 조정대상지역 일시적 2주택 중복보유 허용기간 단축

- (내용) 일시적 2주택자는 신규주택 취득 후 3년 이내 종전주택을 양도하면 양도소득세 비과세 적용하였으나, 조정대상지역 일시적 2주택자는 신규주택(조정대상지역) 취득 후 2년 이내 종전주택(조정대상지역)을 양도해야 비과세 적용(동거봉양·혼인합가 등은 적용하지 않음)
- (적용시기) '18.9.14. 이후 조정대상지역 내 종전주택이 있는 상태에서 조정대상지역에 있는 신규주택 취득분부터 적용
- (종전규정 적용) ⇒ ㉠ 또는 ㉡ 충족시
  - ㉠ '18.9.13. 이전에 신규주택(신규주택을 취득할 수 있는 권리 포함)을 취득한 경우
  - ㉡ '18.9.13. 이전에 신규주택(신규주택을 취득할 수 있는 권리 포함)을 취득하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증빙서류에 의해 확인되는 경우

② 조정대상지역 신규취득 임대주택 양도소득세 증가

- (내용) 1주택 이상자가 조정대상지역에 새로 취득한 주택은 임대등록시에도 양도소득세 증가\* 적용
  - \* 건설임대주택 또는 매입임대주택 중 공공지원민간임대주택은 증가대상에서 제외
- (적용시기) '18.9.14. 이후 조정대상지역 내 주택을 신규 취득하여 임대등록하는 주택부터 적용
- (중전규정 적용) ⇒ ㉠ 또는 ㉡ 충족시
  - ㉠ '18.9.13. 이전에 신규주택(신규주택을 취득할 수 있는 권리 포함)을 취득한 경우
  - ㉡ '18.9.13. 이전에 신규주택(신규주택을 취득할 수 있는 권리 포함)을 취득하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증빙서류에 의해 확인되는 경우

③ 장기일반민간임대주택등에 대한 주택가액 기준 신설

- (내용) 장기일반민간임대주택등에 대한 과세특례 적용시 주택가액 기준 신설 : 임대개시 당시 수도권 6억원, 비수도권 3억원 이하 주택에 적용
- (적용시기) '18.9.14. 이후 새로 취득하는 주택부터 적용
- (중전규정 적용) ⇒ ㉠ 또는 ㉡ 충족시
  - ㉠ '18.9.13. 이전에 신규주택(신규주택을 취득할 수 있는 권리 포함)을 취득한 경우
  - ㉡ '18.9.13. 이전에 신규주택(신규주택을 취득할 수 있는 권리 포함)을 취득하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증빙서류에 의해 확인되는 경우

④ 고가 1주택자 장기보유특별공제 요건 강화

- (내용) 고가 1주택자는 거주기간 요건없이 보유기간에 따라 최대 80% 장기보유특별공제 적용하였으나, 2년 이상 거주한 경우에 한해 장기보유특별공제 10년이상 최대 80% 공제하고 2년미만 거주시 장기보유특별공제 15년 최대 30% 공제

보유기간	3~4년	4~5년	5~6년	6~7년	7~8년	8~9년	9~10년	10년이상
공제율	24%	32%	40%	48%	56%	64%	72%	80%

- (적용시기) '20.1.1. 이후 양도하는 주택부터 적용

◆ '18년 12·28 대책 주요내용('18.12.28.)

- (내용) 경기 수원 팔달구·용인 수지구·용인 기흥구 조정대상지역 추가지정, 부산 부산진구· 남구·연제구·기장군 조정대상지역에서 해제

◆ '19년 2.12. 시행령 개정 주요내용('19.2.12.)

① 임대사업자 거주주택 비과세 요건 강화

- (내용) 임대사업자 거주주택 비과세를 1회로 제한하여 최초 임대사업자 등록시 거주주택에 대해서만 양도소득세 비과세 적용
- (적용시기) '19.2.12. 이후 취득하는 주택부터 적용
- (종전규정 적용) '19.2.12. 현재 거주하고 있는 주택과 '19.2.12. 전에 거주주택을 취득하기 위해 계약금을 지급한 사실이 확인되는 주택

② 양도소득세 비과세 보유기간 요건 강화

- (내용) 다주택 보유기간은 제외하고 1주택이 된 후 기간만 보유기간으로 인정하여 비과세 적용
- (적용시기) '21.1.1. 이후 양도하는 주택부터 적용

③ 임대사업자 양도소득세 특례시 임대료 증액제한 요건 추가

- (내용) 거주주택 비과세 특례·장기임대주택 양도소득세 중과 배제·1세대 1주택 비과세 특례시 임대료 연 5% 증액 제한 요건 추가
- (적용시기) '19.2.12. 이후 임대차계약을 갱신하거나 새로 체결하는 분부터 적용

◆ '19년 12·16 대책 주요내용('19.12.16.)

① 조정대상지역 일시적 2주택자 전입요건 추가 및 중복보유 허용기간 단축

- (내용) 신규 주택 취득일부터 1년 이내에 기존주택을 양도하고 1년 이내에 해당 주택으로 전입하는 경우 비과세 적용
  - \* 단, 신규 주택에 기존임차인이 있는 경우 전입의무기간을 임대차계약 종료(최대 2년)까지 연장
- (적용시기) '19.12.17. 이후 조정대상지역내 종전주택이 있는 상태에서 조정대상지역내 주택을 취득하는 주택부터 적용

- (중전규정 적용) ⇒ ㉠ 또는 ㉡ 충족시
  - ㉠ '19.12.16. 이전에 신규주택(신규주택을 취득할 수 있는 권리 포함)을 취득한 경우
  - ㉡ '19.12.16. 이전에 신규주택(신규주택을 취득할 수 있는 권리 포함)을 취득하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급한 사실이 증빙서류에 의해 확인되는 경우

② 등록 임대주택에 대한 양도소득세 비과세 요건에 거주요건 추가

- (내용) 조정대상지역 내 등록 임대주택도 2년 거주기간 충족해야 비과세 적용
- (적용시기) '19.12.17. 이후 사업자등록·임대사업자등록분부터 적용
- (중전규정 적용) '19.12.16. 이전에 등록 신청하고 '19.12.17. 이후 등록된 경우

③ 조정대상지역 내 다주택자 양도소득세 증과적용 한시적 배제

- (내용) 다주택자가 조정대상지역 내 10년 이상 보유한 주택을 양도하는 경우 한시적으로 양도소득세 증과 배제 및 장기보유특별공제 적용
- (적용시기) '19.12.17.부터 '20.6.30.까지 양도하는 분에 적용

④ 1세대 1주택자 장기보유특별공제 거주기간 요건 추가

- (내용) 1세대 1주택자(실거래가 9억 초과)에 대한 장기보유특별공제율 최대 80% (10년)에 거주기간을 요건으로 추가하여 연 8%의 공제율을 보유기간 연 4% + 거주기간 연 4%로 구분

보유기간	3년~4년	4년~5년	5년~6년	6년~7년	7년~8년	8년~9년	9년~10년	10년이상	
1주택	합계	24%	32%	40%	48%	56%	64%	72%	80%
	보유	12%	16%	20%	24%	28%	32%	36%	40%
	거주	12%	16%	20%	24%	28%	32%	36%	40%
다주택	6%	8%	10%	12%	14%	16%	18%	20~30%	

- (적용시기) '21.1.1. 이후 양도하는 주택부터 적용

⑤ 다주택자 증과세율 적용시 분양권도 주택수에 포함

- (내용) 다주택자가 조정대상지역 내 주택 양도시 양도소득세 증과를 위한 주택수 계산에 분양권 포함
- (적용시기) '21.1.1. 이후 취득분부터 적용

◆ '20년 6·17 대책 주요내용('20.6.17.)

- (내용) 경기 고양시·남양주시·군포시·안성시·부천시·안산시·시흥시·용인시 처인구·오산시·평택시·광주시·양주시·의정부시, 인천 중구·동구·미추홀구·연수구·남동구·부평구·계양구·서구, 대전 동구·중구·서구·유성구·대덕구, 충북 청주시 조정대상지역 추가지정

◆ '20년 7·10 대책 주요내용('20.7.10.)

① 단기보유 주택 및 분양권에 대한 양도소득세율 인상(소득법 §104)

보유기간	현 행			개 정	
	주택 외 부동산	주택·입주권	분양권	주택· 입주권	분양권
1년미만	50%	40%	조정지역 : 50% 기타 : 기본세율	70%	70%
2년미만	40%	기본세율		60%	60%
2년이상	기본세율	기본세율		기본세율	

- (개정안) 2년 미만 단기보유 주택(1년 미만 : 40% → 70%, 2년 미만 : 기본세율 → 60%)에 대한 양도소득세율 인상, 분양권 중과세율 인상(조정지역 50% → 조정지역 불문 1년 미만 70%, 1년 이상 60%)
- (적용시기) 2021.6.1. 이후 양도하는 분부터 적용

② 조정대상지역 다주택자 중과세율 인상(소득법§104)

현 행		개 정	
2주택자	3주택 이상	2주택자	3주택 이상
기본세율 + 10%p	기본세율 + 20%p	기본세율 + 20%p	기본세율 + 30%p

- (적용시기) 2021.6.1. 이후 양도하는 분부터 적용

③ 주택 임대사업자등록 제도 보완

- 단기임대(4년) 및 아파트 장기일반매입임대(8년) 폐지
- (단기임대) 신규 등록 폐지, 단기임대에서 장기임대로 전환 불가
- (장기임대) 신규등록을 원칙적 허용하되, 아파트 장기일반매입임대는 폐지



## 등록임대주택 유형별 신규등록 가능여부 현황

주택 구분		신규등록 가능여부	
		매입임대	건설임대
단기임대	단기(4년)	폐지	폐지
장기임대	장기일반(8년)	허용 (다만, 아파트 불가)	허용
	공공지원(8년)	허용	허용

- (적용시기) 「민간임대주택에 관한 특별법」 개정 후 즉시 시행

\* 7.11(대책 발표 다음날)이후 폐지, 신규등록 또는 단기에서 장기로 전환 시 세제혜택 미적용

### ④ 신규 등록임대주택 최소 임대 의무기간 연장

- (변경내용) 장기일반·공공지원형의 임대 의무기간 연장(8년 → 10년 이상)

- (적용시기) 「민간임대주택에 관한 특별법」 개정('20.8.18.) 후 즉시 시행

### ⑤ 최소 임대 의무기간 종료 시 자동 등록 말소

- (자동등록 말소) 향후 폐지되는 단기(4년), 아파트 장기일반 매입임대(8년) 유형은 최소 임대 의무기간 경과 시 자동 등록 말소

\* 기 등록주택은 등록말소 시점까지의 세제혜택에 대해 유지

- (자진말소 허용) 향후 폐지되는 유형에 한해 적법사업자\*는 희망시 자진말소 허용 (임대 의무기간 미준수 과태료 면제)

\* 임대차계약 신고, 임대료 증액 제한규정 등 공적 의무를 준수한 사업자

- (적용시기) 「민간임대주택에 관한 특별법」 개정 후 즉시 시행

## ❖ 8.7 임대주택 세제지원 보완조치('20.8.7.)

- 기존 사업자가 등록말소시점까지 안정적으로 임대사업을 유지할 수 있도록 「주택 시장 안정 보완대책」('20.7.10.)의 취지를 감안하여 임대주택 세제지원 보완조치 마련

\* 다만, 보완조치는 임대주택 등록기간 동안 임대료 상한 등 요건을 준수한 경우에 적용

### ① 임대등록기간 동안 세제지원 유지

- 민간임대주택법 개정에 따라 폐지되는 임대주택 유형에 대하여 임대등록기간 동안 임대소득에 대한 소득세·법인세 및 임대주택에 대한 종합부동산세 세제혜택\* 유지

- \* ① 임대소득에 대한 분리과세시 필요경비 우대
- ② 등록임대주택 중 소형주택에 대한 소득세·법인세 감면(30%, 75%)
- ③ 등록임대주택에 대한 종부세 비과세

- 임대등록일~자진·자동등록말소일까지 세제혜택 유지

## ② 자진·자동등록말소하는 경우 추정 면제

- 소득세·법인세 및 종합부동산세 세제지원의 요건인 의무임대기간이 경과하기 전에 자진·자동등록말소하는 경우에도 그간 감면받은 세금을 추정하지 않음

- \* 예) 단기임대주택이 4년으로 말소되어 5년 요건을 채우지 못하는 경우, 장기임대주택이 임대등록일과 사업자등록일이 달라 8년 요건을 채우지 못하는 경우

※ 재건축·재개발로 인한 등록말소 후 폐지되는 유형으로 재등록이 불가능한 경우에도 양도세 등 추정하지 않음

**(양도소득세)** 자진등록말소의 경우 의무임대기간의 1/2 이상 임대한 경우만 다음의 보완조치 적용

### ① 의무임대기간 미충족시에도 임대주택에 대한 양도세 중과 배제

- 자진·자동등록말소로 인해 의무임대기간을 충족하지 않고 임대주택을 양도하는 경우에도 다주택자 양도세 중과 배제
- 다만, 자진말소의 경우 임대주택 등록말소 후 1년내 양도하는 경우에 한하여 중과 배제

### ② 의무임대기간 미충족시에도 거주주택에 대한 1세대 1주택 비과세 적용

- 자진·자동등록말소로 인해 의무임대기간을 충족하지 않더라도 임대사업자의 거주주택을 임대주택 등록말소 후 5년내 양도하는 경우 1세대 1주택 양도세 비과세를 인정
- 이미 1세대 1주택 비과세를 적용받고 거주주택을 양도한 후 임대주택이 자진·자동등록말소 되는 경우에도 추정하지 않음

### ③ 7.11일 이후 등록분 등에 대한 세제지원 적용 배제

- 7.11일 이후 ① 민간임대주택법 개정에 따라 폐지되는 유형의 임대주택으로 등록하거나, ② 단기임대주택을 장기로 전환하는 경우 종합부동산세, 양도소득세 등 관련 세제지원 적용 배제

※ 「주택시장 안정 보완대책」(‘20.7.10.) 기 발표 내용

- 따라서 동 임대주택에 대해서는 이번 보완조치의 내용도 적용되지 않음



## ◆ 민간임대주택 등 용어 정의

### ① 민간임대주택이란?

임대 목적으로 제공하는 주택[토지를 임차하여 건설된 주택 및 오피스텔 등 대통령령으로 정하는 준주택(이하 “준주택”이라 한다) 및 대통령령으로 정하는 일부만을 임대하는 주택을 포함한다. 이하 같다]으로서 임대사업자가 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따라 등록한 주택을 말하며, 민간건설임대주택과 민간매입임대주택으로 구분한다.

#### 민간건설임대주택

- 임대사업자가 임대를 목적으로 건설하여 임대하는 주택
- 「주택법」 제4조에 따라 등록된 주택건설 사업자가 같은 법 제15조에 따라 사업계획 승인을 받아 건설한 주택 중 사용검사 때까지 분양되지 아니하여 임대하는 주택

#### 민간매입임대주택

- 임대사업자가 매매 등으로 소유권을 취득하여 임대하는 민간임대주택

- 공공지원민간임대주택 : 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제4호 각 목의 어느 하나에 해당하는 민간임대주택을 8년 이상 임대할 목적으로 취득하여 같은 법에 따른 임대료 및 임차인의 자격 제한 등을 받아 임대하는 민간임대주택  
\* 주택건설촉진법('85.1.31)→임대주택법('94.4.1) →민간임대주택에 관한 특별법('15.12.29) 으로 명칭 변경
- 장기일반민간임대주택 : 임대사업자가 공공지원민간임대주택이 아닌 주택을 8년 이상 임대할 목적으로 취득하여 임대하는 민간임대주택
- 단기민간임대주택 : 임대사업자가 4년 이상 임대할 목적으로 취득하여 임대하는 민간임대주택('20.7.10. 폐지)

### ② 임대사업자란?

“임대사업자”란 「공공주택 특별법」 제4조제1항에 따른 공공주택사업자(이하 “공공주택사업자”라 한다)가 아닌 자로서 1호 이상의 민간임대주택을 취득하여 임대하는 사업을 할 목적으로 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따라 등록한 자

### ③ 공공주택이란?

국토부장관이 「공공주택 특별법」 제4조제1항에 따라 지정한 공공주택사업자 또는 같은 법 제4조 제2항에 따라 지정한 공동 공공주택사업자가 국가 또는 지방자치단체의 재정이거나

「주택도시기금법」에 따른 주택도시기금을 지원받아 임대 또는 임대한 후 분양전환을 할 목적으로 공급하는 주택 및 분양을 목적으로 공급하는 국민주택규모 이하의 주택

- \* 공공건설임대주택 : 공공주택사업자가 직접 건설하여 공급하는 공공임대주택을 말한다.
- \* 공공매입임대주택 : 공공주택사업자가 직접 건설하지 아니하고 매매 등으로 취득하여 공급하는 공공임대 주택을 말한다.

## ◆ 특례대상 임대주택의 요건 및 내용

### ① 장기일반민간임대주택(조특법 §97의3)

구분	내 용
대상	거주자
임대주택 종류	공공지원민간임대주택(민간임대주택법 §2 4.) 또는 장기일반민간임대주택 (민간임대주택법 §2 5.)
요건	<p>① 8년 이상 계속하여 등록하고 그 등록한 기간 동안 통산하여 8년 이상 임대 (예외) 재건축·재개발사업(도시정비법) 또는 소규모재건축사업으로 임대할 수 없는 경우 관리처분인가(사업시행계획)일 전 6개월부터 준공일 후 6개월까지 기간</p> <p>② 임대보증금 또는 임대료 증가율이 5% 이하 - 임대계약 체결 또는 임대료 증액 후 1년 이내 재증액 불가 - 임대보증금과 월 임대료 전환은 민간임대주택법 §44④ 준용 • 임대보증금을 월임대료로 전환하거나 월임대료를 임대보증금으로 전환하는 경우 “임차인의 동의”를 받아야 하며, 전환되는 금액에 아래 ㉠, ㉡ 중 낮은 비율을 곱한 금액을 초과할 수 없다. [㉠ 10%, ㉡ 한국은행 기준금리(3.5%)+연 2%]</p> <p>③ 국민주택규모(85㎡) 이하(다가구는 가구당 전용면적 기준)</p> <p>④ 임대개시일부터 8년 이상 임대할 것</p> <p>⑤ 임대개시일 당시 기준시가 6억원(수도권 밖 3억원) 이하 ⇒ '18.9.14. 이후 새로이 취득하는 주택부터 적용</p>
특례적용	<p>장기보유특별공제율 50%·70% 적용</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 8년 이상 → 50%</li> <li>• 10년 이상 → 70%</li> </ul>

구분	내 용
임대개시일	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 임대기간 기산일 → 주택의 임대를 개시한 날 (사업자등록과 임대사업자등록을 하고 장기일반민간임대주택등으로 등록하여 임대하는 날)</li> <li>- 단기민간임대주택 → 장기일반민간임대주택으로 변경               <ul style="list-style-type: none"> <li>• 임대무기간 종료 전 변경→실제 임대개시일 또는 임대사업자등록일</li> <li>• 임대무기간 종료 이후 변경→변경신고의 수리일부터 해당 임대무기간을 역산한 날</li> </ul> </li> </ul>
임대기간 계산	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 피상속인의 임대주택을 상속인이 임대하는 경우 피상속인의 임대기간을 상속인의 임대기간에 합산</li> <li>- 기존임차인 퇴거일부터 다음 임차인 입주일까지 3개월이내의 기간은 임대 기간에 산입</li> <li>- 재건축·재개발사업(도시정비법) 또는 소규모재건축사업 또는 리모델링(주택 법)으로 임대 할 수 없는 경우 해당 주택의 관리처분인가(사업시행인가)일의 전 6개월부터 준공일 후 6개월까지의 기간 동안 계속하여 임대한 것으로 보되, 실제 임대한 기간만 임대기간에 산입</li> <li>- 아파트를 임대하는 민간매입임대주택이 2020.8.18. 이후 민간임대주택법 §6⑤에 따라 임대사업자 등록이 말소되는 경우 해당 주택은 8년 동안 등록 및 임대한 것으로 봄</li> </ul>
중과세율 적용제외 · 거주하는 주택양도시 비과세적용 (소득법)	<p>① 장기일반민간임대주택등(민간임대주택법 §2 4. §2 5.)으로 8년 이상 임대한 주택</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 임대개시일 당시 기준시가 6억원(수도권 밖 3억원) 이하</li> <li>- 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5% 이하</li> <li>- (예외) 1주택 이상을 보유한 1세대가 '18.9.13. 이후에 새로 취득한 조정대상지역 내 장기일반 민간임대주택(민간임대주택법 §2 5.)은 중과 적용하나, 조정대상지역 공고 이전에 취득한 주택(주택을 취득할 수 있는 권리 포함), 주택취득을 위해 계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우 제외</li> </ul> <p>② 민간건설임대주택(민간임대주택법 §2 2.) 중 장기일반민간임대주택 등</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 대지면적 298㎡ 이하, 주택의 연면적 149㎡ 이하</li> <li>- 건설임대주택 2호 이상으로 8년 이상 임대·분양전환</li> <li>- 임대개시일 당시 기준시가 6억원 이하</li> <li>- 임대보증금 또는 임대료 증가율 5% 이하           <ul style="list-style-type: none"> <li>• 임대계약 체결 또는 임대료 증액 후 1년 이내 재증액 불가</li> <li>• 임대보증금과 월 임대료 전환은 민간임대주택법 §44④ 준용 임대보증금을 월임대료로 전환하거나 월임대료를 임대보증금으로 전환하는 경우 “임차인의 동의”를 받아야 하며, 전환되는 금액에 아래 ㉠,㉡ 중 낮은 비율을 곱한 금액을 초과할 수 없다. [㉠ 10%, ㉡ 한국은행 기준금리(1.25%) + 연 2%]</li> </ul> </li> </ul>
적용시기	2014.1.1. 이후 최초 양도
기타	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 조특법 §97의4 중복적용 배제</li> <li>- 농어촌특별세 해당 없음</li> <li>- 적용기한 '20.12.31. 장기일반민간임대주택등으로 등록된 주택</li> </ul>

② 장기일반민간임대주택(조특법 §97의5)

구분	내 용
대상	거주자
임대주택 종류	공공지원민간임대주택(민간임대주택법 §2 4.) 또는 장기일반민간임대주택 (민간임대주택법 §2 5.)
요건	<p>① 2018.12.31.까지 민간매입임대주택(민간임대주택법 §2 3.) 및 공공매입 임대주택 (공공주택특별법 §2①의3)을 취득(매매계약 체결하고 계약금 납부한 경우 포함)하고 취득일로부터 3개월 이내에 장기일반민간임대주택으로 등록할 것</p> <p>② 장기일반민간임대주택등으로 10년 이상 계속하여 등록하고 그 등록된 기간 동안 계속하여 10년 이상 임대한 후 양도할 것 (계속하여 임대한 것으로 보는 경우)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 기존 임차인의 퇴거일부터 다음 임차인 주민등록 이전하는 날까지의 기간으로서 6개월 이내의 기간</li> <li>- 협의매수 또는 수용되어 임대할 수 없는 경우 해당 기간</li> <li>- 재건축·재개발사업(도시정비법) 또는 소규모재건축사업 또는 리모델링으로 임대할 수 없는 경우 관리처분인가(사업시행계획인가 혹은 허가)일 전 6개월부터 준공일 후 6개월까지 기간</li> </ul> <p>③ 임대보증금 또는 임대료 증가율이 5% 이하</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 임대계약 체결 또는 임대료 증액 후 1년 이내 재증액 불가</li> <li>- 임대보증금과 월 임대료 전환은 민간임대주택법 §44④ 준용 임대보증금을 월임대료로 전환하거나 월임대료를 임대보증금으로 전환하는 경우 “임차인의 동의”를 받아야 하며, 전환되는 금액에 아래 ㉠,㉡ 중 낮은 비율을 곱한 금액을 초과할 수 없다. [㉠ 10%, ㉡ 한국은행 기준금리(3.5%)+연 2%]</li> </ul> <p>④ 국민주택규모(85㎡) 이하(다가구는 가구당 전용면적 기준)</p> <p>⑤ 임대개시일부터 8년 이상 임대할 것</p> <p>⑥ 임대개시일 당시 기준시가 6억원(수도권 밖 3억원) 이하 ⇒ '18.9.14. 이후 새로이 취득하는 주택부터 적용</p>
특례적용	100% 세액 감면

구분	내 용
임대기간 중 발생한 양도소득	$\text{양도소득금액} \times \frac{\text{임대기간의 마지막 날의 기준시가} - \text{취득 당시 기준시가}}{\text{양도 당시 기준시가} - \text{취득 당시 기준시가}}$
임대기간 계산	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 임대기간 기산일 → 주택의 임대를 개시한 날 (사업자등록과 임대사업자등록을 하고 장기일반민간임대주택등으로 등록하여 임대하는 날)</li> <li>- 피상속인의 임대주택을 상속인이 임대하는 경우 피상속인의 임대기간을 상속인의 임대기간에 합산</li> </ul>
중과세율 적용제외 거주하는 주택양도시 비과세적용 (소득법)	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 장기일반민간임대주택등(민간임대주택법 §2 4. §2 5.)으로 8년이상 임대한 주택 <ul style="list-style-type: none"> <li>- 임대개시일 당시 기준시가 6억원(수도권 밖 3억원) 이하</li> <li>- 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5% 이하</li> <li>- (예외) '18.9.13. 이후에 새로 취득한 조정대상지역에 장기일반민간임대주택 (민간임대주택법 §2 5.)은 중과 적용하나, 조정대상지역 공고이전에 취득한 주택(분양권), 주택취득을 위해 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우 제외</li> </ul> </li> <li>② 민간건설임대주택(민간임대주택법§2 2.) 중 장기일반민간임대주택 등으로서 <ul style="list-style-type: none"> <li>- 대지면적 298㎡ 이하, 주택의 연면적 149㎡ 이하인 건설임대주택 2호 이상 임대</li> <li>- 8년 이상 임대하거나 분양전환</li> <li>- 임대개시일 당시 기준시가 6억원 이하</li> <li>- 임대보증금 또는 임대료 증가율 5% 이하 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 임대계약 체결 또는 임대료 증액 후 1년 이내 재증액 불가</li> <li>• 임대보증금과 월 임대료 전환은 민간임대주택법 §44④ 준용</li> </ul> </li> <li>임대보증금을 월임대료로 전환하거나 월임대료를 임대보증금으로 전환하는 경우 "임차인의 동의"를 받아야 하며, 전환되는 금액에 아래 ㉠,㉡ 중 낮은 비율을 곱한 금액을 초과할 수 없다.</li> <li>[㉠ 10%, ㉡ 한국은행 기준금리(3.5%)+연 2%]</li> </ul> </li> </ul>
적용시기	2015.1.1. 이후 최초 취득
기타	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 조특법 §97의3 및 조특법 §97의4 중복적용 배제</li> <li>- 농어촌특별세 20% 과세</li> </ul>

### ③ 장기임대주택(조특법 §97의4)

구분	내 용													
대상	거주자 또는 비거주자													
임대주택 종류	민간건설임대주택(민간임대주택법 §2 2.) 또는 민간매입임대주택(민간임대주택법 §2 3.), 공공건설임대주택(공공주택특별법 §2①의2), 공공매입임대주택(공공주택 특별법 §2①의3)으로서 소득령 §167의3①2가목 및 다목에 따른 장기임대주택													
요건	<p>① 6년 이상 임대한 후 양도</p> <p>② 민간매입임대주택(민간임대주택법 §2 3.) 1호 이상</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 5년 이상 임대</li> <li>- 임대개시일 당시 6억원(수도권 밖 3억원) 이하</li> <li>- 임대보증금 또는 임대료 증가율 5% 이하</li> <li>• 임대계약 체결 또는 임대료 증액 후 1년 이내 재증액 불가</li> <li>• 임대보증금과 월 임대료 전환은 민간임대주택법 §44④ 준용</li> </ul> <p>임대보증금을 월임대료로 전환하거나 월임대료를 임대보증금으로 전환하는 경우 “임차인의 동의”를 받아야 하며, 전환되는 금액에 아래 ㉠, ㉡ 중 낮은 비율을 곱한 금액을 초과할 수 없다.</p> <p>[㉠ 10%, ㉡ 한국은행 기준금리(3.5%)+연 2%]</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 2018.3.31. 까지 사업자등록등을 한 주택</li> </ul> <p>③ 대지면적 298㎡이하, 주택의 연면적 149㎡이하인 건설임대주택 2호 이상 임대</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 5년 이상 임대하거나 분양전환</li> <li>- 임대개시일 당시 기준시가 6억원 이하</li> <li>- 임대보증금 또는 임대료 증가율 5% 이하</li> </ul>													
특례적용	<p>- 장기보유특별공제 추가공제율 적용</p> <table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">임대기간</th> <th style="width: 50%;">추가공제율</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>6년 이상 7년 미만</td> <td>2%</td> </tr> <tr> <td>7년 이상 8년 미만</td> <td>4%</td> </tr> <tr> <td>8년 이상 9년 미만</td> <td>6%</td> </tr> <tr> <td>9년 이상 10년 미만</td> <td>8%</td> </tr> <tr> <td>10년 이상</td> <td>10%</td> </tr> </tbody> </table>		임대기간	추가공제율	6년 이상 7년 미만	2%	7년 이상 8년 미만	4%	8년 이상 9년 미만	6%	9년 이상 10년 미만	8%	10년 이상	10%
임대기간	추가공제율													
6년 이상 7년 미만	2%													
7년 이상 8년 미만	4%													
8년 이상 9년 미만	6%													
9년 이상 10년 미만	8%													
10년 이상	10%													
임대기간 계산	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 임대기간 기산일 → 주택의 임대를 개시한 날</li> <li>- 피상속인의 임대주택을 상속인이 임대하는 경우 피상속인의 임대기간을 상속인의 임대기간에 합산</li> <li>- 기존임차인 퇴거일부터 다음 임차인 입주일까지 3개월 이내의 기간은 임대기간에 산입</li> </ul>													
적용시기	2014.1.1. 이후 최초 양도													

#### ④ 장기임대주택(조특법 §97)

구분	내 용
대상	거주자
대상주택	<ul style="list-style-type: none"> <li>- '86.1.1.~'00.12.31 기간 중 신축된 주택</li> <li>- '85.12.31. 이전에 신축된 공동주택으로서 '86.1.1. 현재 입주된 사실이 없는 주택</li> </ul>
요건	2000.12.31. 이전에 신축국민주택(건물 연면적의 2배 이내의 부수토지 포함) 5호 이상을 임대개시 하여 5년 이상 임대한 후 양도
특례적용	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 5년 이상 임대 ⇒ 50% 감면</li> <li>② 10년 이상 임대 ⇒ 100% 감면</li> <li>③ 건설임대주택 중 5년 이상 임대 ⇒ 100% 감면</li> <li>④ 매입임대주택 중 '95.1.1. 이후 취득 및 임대개시하여 5년이상 임대(취득당시 입주사실 없는 주택) ⇒ 100%</li> <li>⑤ 소득법 §89①3호 적용시 거주자의 소유주택 보지 않음</li> </ul>
임대기간 계산	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 임대기간 기산일 → 주택의 임대를 개시한 날</li> <li>- 피상속인의 임대주택을 상속인이 임대하는 경우 피상속인의 임대기간을 상속인의 임대기간에 합산</li> <li>- 5호 미만의 주택을 임대한 기간은 주택임대기간으로 보지 아니할 것</li> <li>- 기존임차인 퇴거일부터 다음 임차인 입주일까지 3개월 이내의 기간은 임대기간에 산입</li> </ul>
기타	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 농어촌특별세 20% 과세</li> <li>- 공동소유하는 경우 임대주택의 호수에 지분비율을 곱하여 호 수 산정</li> </ul>

⑤ 장기임대주택(소득법 §167의3) 등 거주주택 비과세 특례

구분	내 용
대상	거주자
사업자등록 요건	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 사업자등록(소법 §168)과 임대사업자등록(민간임대주택법 §5)을 한 민간 임대주택으로 등록하는 임대하는 주택 (다만 '03.10.29. 현재 임대사업자 등록을 하였으나, 사업자등록(소득법 §168)을 하지 아니하고 '04.6.30.까지 사업자등록한 경우 포함)</li> </ul>
임대주택 종류	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 민간매입임대주택(민간임대주택법 §2 3.) 1호 이상               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 5년 이상 임대</li> <li>- 임대개시일 당시 6억원(수도권 밖 3억원) 이하</li> <li>- 임대보증금 또는 임대료 5% 이하                   <ul style="list-style-type: none"> <li>• 임대계약 체결 또는 임대료 증액 후 1년 이내 재증액 불가</li> <li>• 임대보증금과 월 임대료 전환은 민간임대주택법 §44④ 준용 임대보증금과 월임대료를 상호 간에 전환하는 경우 “임차인의 동의”를 받아야 하며, 전환되는 금액은 ㉠,㉢ 중 낮은 비율을 곱한 금액을 초과할 수 없음 [㉠ 10%, ㉢ 한국은행 기준금리(3.5%) +연 2%]</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>② '03.10.29.이전에 사업자등록한 국민주택규모 이하의 민간매입임대주택 (민간임대주택법§2 3.) 2호 이상 임대               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 5년 이상 임대</li> <li>- 임대개시일 당시 3억원 이하</li> </ul> </li> <li>③ 대지면적 298㎡ 이하, 주택 연면적 149㎡ 이하 건설임대주택 2호 이상 임대               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 5년 이상 임대하거나 분양전환</li> <li>- 임대개시일 당시 기준시가 6억원 이하</li> <li>- 임대보증금 또는 임대료 증가율 5% 이하                   <ul style="list-style-type: none"> <li>• 임대계약 체결 또는 임대료 증액 후 1년 이내 재증액 불가</li> <li>• 임대보증금과 월 임대료 전환은 민간임대주택법 §44④ 준용 임대보증금과 월임대료를 상호 간에 전환하는 경우 “임차인의 동의”를 받아야 하며, 전환되는 금액은 ㉠,㉢ 중 낮은 비율을 곱한 금액을 초과할 수 없음 [㉠ 10%, ㉢ 한국은행 기준금리(3.5%) +연 2%]</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>④ 민간매입임대주택(민간임대주택법§2 3.) 중 미분양주택으로서 '08.6.11.~ '09.6.30. 최초로 분양계약을 체결하고 계약금을 납부한 주택에 한함.               <ul style="list-style-type: none"> <li>㉠ 대지면적 298㎡ 이하, 주택의 연면적 149㎡ 이하</li> <li>㉡ 5년 이상 임대하는 것일 것</li> <li>㉢ 취득 당시 기준시가 3억원 이하일 것</li> <li>㉣ 수도권 밖의 지역에 소재할 것</li> </ul> </li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ㉠부터 ㉣까지의 요건을 모두 갖춘 매입임대주택이 같은 시·군에서 5호 이상일 것</li> </ul>

구분	내 용
	⑤ 장기일반민간임대주택등(민간임대주택법 §2 4. §2 5.)으로 8년이상 임대한 주택 - 임대개시일 당시 기준시가 6억원(수도권 밖 3억원) 이하 - 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5% 이하 - (예외)
임대주택 종류	① '18.9.13. 이후에 1세대가 1주택 이상을 보유한 상태에서 새로 취득한 조정대상지역 내 장기일반민간임대주택(민간임대주택법 §2 5.) ※ 조정대상지역 공고이전에 취득한 주택(분양권), 주택 취득을 위해 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우 제외 ② '20.7.11. 이후 임대사업자등록 신청(민간임대주택§2 5.)을 한 종전의 민간임대주택 §2 5.에 따른 장기일반민간임대주택 중 아파트를 임대하는 민간매입임대주택 ③ 종전의 장기일반민간임대주택(민간임대주택§2 5.)을 한 단기민간임대주택을 '7.11. 이후 장기일반민간임대주택등으로 변경 신고한 주택 ⑥ 민간건설임대주택(민간임대주택법 §2-2) 중 장기일반민간임대주택 등으로서 - 대지면적 298㎡ 이하, 주택의 연면적 149㎡ 이하인 건설임대주택 2호 이상 임대 - 8년 이상 임대하거나 분양전환 - 임대개시일 당시 기준시가 6억원 이하 - 임대보증금 또는 임대료 증가율 5% 이하 • 임대계약 체결 또는 임대료 증액 후 1년 이내 재증액 불가 • 임대보증금과 월 임대료 전환은 민간임대주택법 §44④ 준용 임대보증금과 월임대료를 상호 간에 전환하는 경우 “임차인의 동의”를 받아야 하며, 전환되는 금액은 ㉠,㉢ 중 낮은 비율을 곱한 금액을 초과할 수 없음 [㉠ 10%, ㉢ 한국은행 기준금리(3.5%) +연 2%] ⑦ 위 ①, ③, ④, ⑤에 해당하는 장기임대주택이 임대사업자의 임대의무기간 내 등록말소 신청(민간임대주택법§11.)으로 등록이 말소되는 경우 (민간임대주택법§43에 따라 임대의무기간의 2분의 1 이상을 임대한 경우로 한정)로서 등록 말소 이후 1년 이내 양도하는 주택. 이 경우 임대기간 요건 외에 다른 요건은 갖추어야 함
특례적용	① 다주택자 종과세율 적용 시 종과 제외 ② 거주하는 주택을 양도하는 경우 비과세 특례(소득법 §155②) ⇒ 평생1회로 제한('19.2.12. 개정) - 거주주택 ⇒ 보유기간 중 거주기간 2년 이상('19.2.12. 개정) - 장기임대주택 ⇒ 양도일 현재 사업자등록(소득법 §168)과 임대사업자 등록 (민간임대주택법 §5)하여 임대 - 임대보증금 또는 임대료의 증가율이 5% 이하('19.2.12. 개정) • 임대계약 체결 또는 임대료 증액 후 1년 이내 재증액 불가 • 임대보증금과 월 임대료 전환은 민간임대주택법 §44④ 준용 임대보증금을 월임대료로 전환하거나 월임대료를 임대보증금으로 전환하는 경우 “임차인의 동의”를 받아야 하며, 전환되는 금액에 아래 ㉠,㉢ 중 낮은 비율을 곱한 금액을 초과할 수 없다. [㉠ 10%, ㉢ 한국은행 기준금리(3.5%) +연 2%]

### 3

## 재외국민·외국인의 양도신고확인서 등 제출의무



### ❖ 재외국민·외국인 부동산 양도신고 확인서 제출의무 신설(소득법 §108)

- 부동산 등기규칙 §61③ 개정('18.8.31)에 따라 '19.1.1.부터 재외국민이 위임장이나 첨부서면에 본인이 서명 또는 날인하였다는 뜻의 「재외공관 공증법」에 따른 인증을 받은 경우에는 인감증명의 제출을 갈음할 수 있다
- 재외국민과 외국인의 국내재산 보유에 대한 과세권을 확보하기 위해 '20.7.1. 이후 토지·건물을 양도하는 분부터 재외국민 또는 외국인이 소유권이전 등기를 하는 경우 세무서장이 발급하는 “부동산등 양도신고확인서”를 등기관서장에 제출하도록 제도적 장치 마련

### ✔ 부동산등 양도신고확인서 발급 업무

구 분	부동산등 양도신고확인 발급신청서	비고
발 급 대 상 자	- 재외국민 • 「재외동포의 출입국과 법적지위에 관한 법률」 제2조제1호에 따른 재외국민 - 외국인 • 「출입국관리법」 제2조제2호에 따른 외국인	- 「인감증명법 시행령」 제13조 제3항에 단서에 따라 인감경유를 한 재외국민은 제외
신청 및 발급관서	- 전국 세무서에서 신청 및 발급 가능 - 발급 후 납세지 관할* 세무서장에 수동통 보문과 과세자료전 통보 * 납세지 관할 세무서 • 비거주자 : 양도하는 자산의 소재지 • 거주자 : 거소지	
처리기한	- 지체없이 발급	
관련규정	- 소득법 §108·소득령 §171	

### ❖ 재외국민 인감경유(인감증명법 시행령 §13③)

- 재외국민이 부동산 매도용 인감증명서를 발급받기 위해서는 소관증명청 소재지(또는 부동산소재지)관할 세무서장의 확인을 받아야 하며, 관할세무서장은 인감증명 경유확인을 즉시 발급 후 양도자의 인적사항, 양도 및 취득가액 등을 확인하여 납세지 관할 세무서장에게 자료 통보

※ 납세지는 납세자가 비거주자인 경우 부동산소재지, 거주자인 경우에는 거소지

- 납세지 관할 세무서장은 수보한 자료전에 따라 확정전보전압류, 양도소득세 결정 등 조치

## ◆ 「부동산매각자금 확인서」, 「자금출처확인서」 등 발급업무

- 해외이주자, 재외동포가 국내 자금을 해외로 반출하기 위해서는 관할 세무서장이 발급하는 확인서\*가 필요

\* 「외국환거래규정」에 따른 자금출처 확인서

### ▶▶ 발급업무 관련 제도 요약

구 분	해외이주비 등 자금출처확인신청서	부동산매각자금 확인신청서	예금 등 자금출처 확인신청서
발급대상자	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 해외이주자</li> <li>• 해외이주법 등 관련 법령에 따라 해외이주로 인정된 자</li> <li>- 해외이주예정자</li> <li>• 영주권 등을 취득하려는 자</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 재외동포</li> <li>- 외국인거주자</li> <li>- 비거주자</li> <li>• 거주자 및 비거주자의 구분은 외국환거래법 및 같은 법 시행령에 따름</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 재외동포</li> <li>• 해외이주법에 따른 해외이주자로서 외국 국적을 취득한 자</li> <li>• 대한민국 국민으로서 외국의 영주권 또는 이에 준하는 자격을 취득한 자</li> </ul>
발급가능번호	- 원칙 : 생년월일	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 원칙 : 생년월일</li> <li>- 예외 : 재외국민등록번호, 외국인등록번호, 외국인부동산등기용등록번호</li> </ul>	
발급대상금액	- 해외이주비로써, 세대별 지급누계금액이 미화 10만불을 초과 하는 경우 전체 금액	- 본인 명의 부동산 처분대금으로써, 실제 반출 가능한 금액 (양도가 액에서 해당 부동산의 채무액 및 제세공과금 등을 공제한 금액)	- 본인 명의 국내 예금 등으로써, 인별 지급누계금액이 미화 10만 불을 초과하는 경우 전체 금액
발급가능기간	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 해외이주자인 경우 아래에서 정하는 날부터 3년 이내</li> <li>• 해외이주확인서를 발급받은 날 또는 최초로 거주여권을 발급 받은 날</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 재외동포 : 확인서 신청일 기준으로 부동산처분일로부터 5년 이내</li> <li>- 외국인거주자 및 비거주자 : 제한없음</li> </ul>	
발급관서	- 최종 주소지 관할세무서	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 재외동포 또는 국민인 비거주자 : 부동산소재지 또는 최종 주소지 관할세무서</li> <li>- 외국인 : 부동산소재지 관할 세무서</li> </ul>	- 지정거래외국환은행 소재지 또는 최종 주소지 관할세무서
처리기한	접수일부터 10일 이내(필요시 30일)		
관련규정	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 외국환거래규정 제4-6조</li> <li>- 상속세 및 증여세 사무처리 규정 제53조</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 외국환거래규정 제2-3조, 제4-7조, 9-43조 등</li> <li>- 상속세 및 증여세 사무처리 규정 제54조</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 외국환거래규정 제4-7조</li> <li>- 상속세 및 증여세 사무처리 규정 제55조</li> </ul>

이 책에 실린 내용을 실무에 적용할 때에는 반드시  
관련 세법령 및 해석사례 등의 원본을 찾아 확인  
하시기 바랍니다.

## 2024 양도소득세 실무해설

발행일자 : 2024년 5월

발행처 : 국세청 자산과세국

감수 : 부동산납세과장 한지웅

집필총괄 : 행정사무관 양창호

집필·편집 : 국세조사관 곽지은  
국세조사관 김해서

본 책자는 국세청 종사직원의 직무교재로 사용하기 위하여  
발간한 것이므로 출판물 목적으로 복제하여서는 안됩니다.