

# 토지와 건물 등을 일괄 양도하는 경우 과세상 쟁점



서 윤 식  
세무사, 세무학박사

## 목 차

### I. 들어가며

### II. 토지와 건물 등 일괄 양도 시 토지와 건물 등의 거래가액 안분계산규정

### III. 토지와 건물 등의 일괄 양도 시 과세상 쟁점

### IV. 나가면서

## I. 들어가며

우리의 일상생활에서는 토지와 그 지상 건물 또는 구축물(건물 등)을 함께 공급(매매)하는 경우가 자주 발생한다. 이 경우, 토지는 부가가치세 면세 재화이고 건물 등은 부가가치세 과세재화이므로, 과세재화인 건물 등에 대한 부가가치세 과세표준 산정을 위해서는 토지의 공급가액과 건물 등의 공급가액을 각각 파악하여야 한다.

또한 양도소득세 과세대상 자산과 기타의 자산을 일괄 양도하는 경우, 양도소득세 과세대상 자산의 양도차익을 산정하기 위해서는 양도소득세 과세대상 자산과 기타의 자산의 양도가액을 각각 파악하여야 한다. 토지와 건물은 모두 양도소득세 과세대상 자산이지만, 토지의 양도차익과 건물의 양도차익을 각각 별도로 계산하여야 하므로, 토지와 건물을 함께 양도하는 경우에도 토지와 건물의 양도가액을 각각 파악하여야 한다.

부가가치세법과 소득세법은 토지와 건물 등을 함께 공급 또는 취득 및 양도하는 경우로서 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명할 때에는 토지와 건물 등의 거래가액을 기준시가 등을 고려하여 안분계산한 금액으로 하도록 하고 있다. 또한 토지와 건물 등의 가액을 구분하여도 그 구분한 가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는 토지와 건물 등의 가액을 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액으로 하도록 규정하고 있다.

그런데 위 안분계산규정이 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 동일인인 경우에 한하여 적용되는 것인지 아니면 토지와 건물 등의 소유자가 다른 경우에도 적용되는 것인지에 대하여 다툼이 있다. 또한 사업자가 토지와 건물 등을 함께 공급할 때 토지의 가액과 건물 등의 가액을 구분하였으나 그 구분된 건물 등의 가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있어 그 건물 등의 공급가액을 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액으로 하는 경우, 그 차액에 대하여 수정세금계산서를 발급하여야 하는지 여부 및 세금계산서 불성실가산세를 부과하여야 하는지도 의문이다.

이에 이 글에서는 먼저 소득세법 및 부가가치세법상 토지와 건물 등을 함께 양도하는 경우의 안분계산규정에 대하여 살펴본 후, 그 안분계산규정이 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 다른 경우에도 적용되는지 여부 등 과세상 쟁점에 대하여 살펴보고자 한다.

## Ⅱ. 토지와 건물 등 일괄 양도 시 토지와 건물 등의 거래가액 안분계산규정

소득세법과 부가가치세법은 처음에는 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명한 경우에 토지의 가액과 건물 등의 가액을 기준시가 등에 따라 안분계산하도록 하였으나, 그 후 토지의 가액과 건물 등의 가액을 구분한 경우에도 그 구분한 금액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는 토지의 가액과 건물 등의 가액을 기준시가 등에 따라 안분계산하도록 하였다. 그 내용을 시기별로 보면 다음과 같다.

### 1. 소득세법

#### 가. 2015.12.15. 개정되기 전의 소득세법 (2015.12.31. 이전)

2015.12.15.자로 개정되기 전의 소득세법 제 100조 제2항은 양도소득세 과세대상 자산의 양도차익을 계산할 때 양도가액 또는 취득가액을 실제 거래가액에 따라 산정하는 경우로서 토지와 건물 등을 함께 취득하거나 양도한 경우에는 이를 각각 구분하여 가장하되 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명할 때에는 취득 또는 양도 당시의 기준시가 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 바에 따라 안분계산한다고 규정하고 있었다.<sup>1) 2)</sup>

따라서 2015.12.15. 소득세법이 개정되기 전에는, 토지와 건물 등을 함께 취득하거나 양도하는

1) 이 경우 공통되는 취득가액과 양도비용은 해당 자산의 가액에 비례하여 안분계산한다(소득세법 제100조 제2항 후단).

2) 이 안분계산규정은 토지와 건물 등을 일괄 양도하는 경우뿐만 아니라 여러 필지의 토지를 일괄 양도하는 경우에도 적용된다(법규재산2012-341, 2013.3.2. ; 기준-2016-법령해석재산-0116[법령해석과-1987], 2016.6.17. ; 대법원2010두23651, 2011.2.24.). 따라서 2 이상의 건물을 일괄 양도하는 경우에도 적용된다고 보아야 할 것이다.

경우 토지와 건물 등의 취득가액 또는 양도가액을 각각 구분하여 기장하면 그 가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있어도 안분계산을 할 필요가 없었다.

소득세법 시행령 제166조 제6항은 소득세법 제100조 제2항의 규정을 적용함에 있어서 토지와 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 때에는 부가가치세법 시행령 제64조 제1항에 따라 안분계산하도록 규정하고 있는바,<sup>3)</sup> 부가가치세법 시행령 제64조 제1항은 사업자가 토지와 그 토지에 정착된 건물 등을 함께 공급하는 경우 토지의 가액과 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 경우에는 토지와 건물 등의 공급가액을 감정평가가액, 기준시가 등에 따라 안분계산하도록 규정하고 있다.<sup>4)</sup>

### 나. 2015.12.15. 개정된 소득세법 (2016.1.1. 이후)

2015.12.15. 소득세법 개정 시 신설된 소득세법 제100조 제3항은 “제2항을 적용할 때 토지와 건물 등을 함께 취득하거나 양도한 경우로서 그 토지와 건물 등을 구분 기장한 가액이 같은 항에 따라 안분계산한 가액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명한 때로 본다.”고 규정하여,<sup>5)</sup> 그 경우에도 토지와 건물 등의 취득가액 또는 양도가액을 기준시가 등에 의하여 안분계산하도록 하였다.

이와 같이 개정된 것은 자산별 가액의 임의적 구분에 의한 조세회피를 방지하기 위한 것이다.<sup>6)</sup> 위 개정규정은 2016.1.1. 이후 양도하는 분부터 적용한다.

3) 2016.1.1. 이후 양도분부터는 「상속세 및 증여세법」 제62조 제1항에 따른 선박 등 그 밖의 유형재산에 대하여 「부가가치세법 시행령」 제64조 제2호 단서에 해당하는 장부가액이 없는 경우에는 「상속세 및 증여세법」 제62조 제1항에 따라 평가한 가액을 기준으로 한다(소득세법 시행령 제166조 6항 후단).

4) 종전에는 안분계산방법을 부가가치세법 시행령 제64조에서 규정하고 있었는데, 2022.2.15. 부가가치세법 시행령 개정 시 부가가치세법 시행령 제64조는 제64조 제1항이 되었다. 부가가치세법 시행령 제64조 제1항에 규정된 안분계산방법을 요약하면 다음과 같다.

① 토지와 건물 등의 감정평가가액이 모두 있는 경우

토지와 건물 등의 감정평가가액이 모두 있는 경우에는 그 가액에 비례하여 안분 계산한 금액으로 한다. 이 경우 감정평가가액은 공급시기(중간지급조건부 또는 장기할부판매의 경우는 최초 공급시기)가 속하는 과세기간의 직전 과세기간 개시일부터 공급시기가 속하는 과세기간의 종료일까지 감정평가법인이 평가한 감정평가가액을 말한다.

② 토지와 건물 등의 감정평가가액이 모두 없거나 일부가 없는 경우

㉗ 토지와 건물 등에 대한 기준시가가 모두 있는 경우 : 공급계약일 현재의 기준시가에 따라 계산한 가액에 비례하여 안분계산한 금액으로 한다. 토지와 건물의 가액 구분이 불분명하여 기준시가에 따라 안분계산하는 경우 건물에 대한 기준시가는 건축물대장상 연면적을 기준으로 산정한다(기획재정부 재산세제과-802, 2015.12.4.).

㉘ 기준시가가 모두 없거나 일부가 없는 경우 : 장부가액(장부가액이 없는 경우에는 취득가액)에 비례하여 안분 계산한 후 기준시가가 있는 자산에 대해서는 그 합계액을 다시 기준시가에 의하여 안분 계산한 금액으로 한다.

㉙ 위 ㉗과 ㉘를 적용할 수 없거나 적용하기 곤란한 경우 : 국세청장이 정하는 바에 따라 안분하여 계산한 금액으로 한다. 현재 토지와 건물 등의 가액구분이 불분명한 경우 과세표준 안분계산방법에 대하여는 국세청 고시 제2021-43호(2021.8.24.)에서 규정하고 있다.

5) 소득세법 제100조 제3항은 추정규정이 아니라 간주규정이라는 것이 대법원의 견해이다(서울고등법원 2019누58799, 2020.6.18. ; 대법원 2020두42798, 2020.11.5.), 따라서 납세의무자가 토지와 건물 등의 가액 구분이 통상의 거래행에 따른 합리적인 의사 함치의 결과라는 입증을 하더라도 동 조항의 적용을 피할 수 없다.

6) 국세청, 「2016 개정세법 해설」, 68면.

따라서 2016.1.1. 이후에는 토지와 건물 등을 함께 양도하는 경우 토지와 건물 등의 취득가액 또는 양도가액을 구분하여 기장하여도 그 가액이 기준시가 등을 고려하여 안분계산한 금액과 100의 30 이상 차이가 있는 경우에는 기준시가 등에 의하여 안분계산한 금액을 토지와 건물 등의 취득가액 또는 양도가액으로 하여야 한다.<sup>7) 8)</sup>

## 2. 부가가치세법

### 가. 2018.12.31. 개정되기 전의 부가가치세법 (2018.12.31. 이전)

2018.12.31. 개정 전의 부가가치세법은 토지와 그 토지에 정착된 건물 또는 건축물 등을 함께 공급하는 경우에는 건물 또는 건축물 등의 실지거래가액을 공급가액으로 하되, 다만, 실지거래가액 중 토지의 가액과 건물 또는 건축물 등의 가액의 구분이 불분명한 경우에는 기준시가 등에 비례하여 안분계산한 금액을 공급가액으로 하도록 하였었다(개정 전 부가가치세법 제29조 제9항).

### 나. 2018.12.31. 개정된 부가가치세법 (2019.1.1.부터 2021.12.31.까지)

2018.12.31. 개정된 부가가치세법은 사업자가 실지거래가액으로 구분한 토지와 건물 또는 건축물 등의 가액이 기준시가 등에 비례하여 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에도 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액을 공급가액으로 하도록 하였다(개정 부가가치세법 제29조 제9항 제2호).<sup>9)</sup> 이는 자산별 가액의 자의적 구분을 통한 조세회피를 방지하기 위한 것으로서,<sup>10)</sup> 2019.1.1. 이후 공급하는 분부터 적용한다.

따라서 2019.1.1. 이후에는 토지와 건물 등의 공급가액을 구분하여 기재하여도 그 가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는 기준시가 등에 의하여 안분계산한 금액을 토지와 건물 등의 공급가액으로 하여야 한다.

7) 조세회피목적이 없는 경우 안분계산규정의 적용 여부

토지와 건물을 구분 기장한 가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 가액과 100분의 30 이상 차이가 나는 경우에는 조세회피 목적 유무와 관련 없이 기준시가 등에 따라 안분계산한 가액을 실지거래가액으로 보아 양도차익을 산정하여야 한다(기준-2017-법령해석재산-0023 [법령해석과-1822], 2017.6.28.).

8) 토지와 건물의 가액 중 어느 하나만이 100분의 30 차이가 나는 경우 안분계산규정의 적용 여부

토지와 건물을 일괄 양도하는 경우로서 토지와 건물을 구분 기장한 가액과 기준시가 등에 따라 안분계산한 가액이 토지는 100분의 30 이상 차이가 발생하지 않으나 건물은 100분의 30 이상 차이가 발생하는 경우 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명한 때에 해당하는 것으로 보아 안분계산규정을 적용하여야 한다(사전-2018-법령해석재산-0011, 2018.2.13.).

9) 소득세법은 2015.12.15. 개정 시에 “토지와 건물 등의 실지거래가액이 기준시가 등에 비례하여 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우”를 안분계산대상으로 규정하였으나, 부가가치세법은 2018.12.31. 개정 시에 안분계산대상으로 규정하였다. 또한 소득세법은 실지거래가액이 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우를 가액 구분이 불분명한 때로 본다고 하여 그 경우를 가액 구분이 불분명한 때에 포함시키고 있으나, 부가가치세법은 실지거래가액의 구분이 불분명한 경우와 실지거래가액이 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우를 나란히 안분계산대상으로 규정하고 있다.

10) 국세청, 「2019 개정세법 해설」, 243면.

다. 2021.12.8. 개정된 부가가치세법  
(2022.1.1. 이후)

2021.12.8. 개정된 부가가치세법은 사업자가 실지거래가액으로 구분한 토지와 건물 또는 건축물 등의 가액이 기준시가 등에 비례하여 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에도 ① 다른 법령에서 정하는 바에 따라 토지와 건물 등의 가액을 구분한 경우와 ② 토지와 건물 등을 함께 공급받은 후 건물 등을 철거하고 토지만 사용하는 경우에는 안분계산대상에서 제외하도록 하였다(부가가치세법 제29조 제9항 제2호 단서, 부가가치세법 시행령 제64조 제2항).<sup>11)</sup> 이와 같이 부가가치세법을 개정된 것은 토지 및 건물 등에 대한 과세기준을 합리화하기 위한 것으로서,<sup>12)</sup> 이 개정규정은 2022.1.1. 이후 공급하는 분부터 적용한다.

따라서 2022.1.1. 이후 공급하는 분부터는 토지와 건물 등을 함께 공급받은 후 건물 등을 철거하고 토지만 사용하는 경우에는 건물 가액을 0원으로 하여도 그 가액은 실지거래가액으로 인정된다.<sup>13)</sup>

Ⅲ. 토지와 건물 등의 일괄 양도 시  
과세상 쟁점

1. 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가  
다른 경우에도 안분계산규정이 적용되  
는지 여부

가. 문제의 제기

토지의 소유자와 그 지상 건물 등의 소유자가 다른 경우가 있다. 이와 같이 토지의 소유자가 건물 등의 소유자가 다른 경우로서 그 토지와 건물 등을 함께 양도하는 경우에도 소득세법 제100조 제2항 및 제3항, 부가가치세법 제29조 제9항 등 안분계산규정이 적용되는지가 문제이다.

나. 제기 가능 견해

1) 토지의 소유자가 건물 등의 소유자가 다른  
경우에도 적용된다는 견해

11) 소득세법은 안분계산대상에서 제외하는 경우에 대하여 아무런 규정을 두지 않고 있다. 소득세법의 규정과 부가가치세법의 규정이 서로 다름에 따라 소득세 과세와 부가가치세 과세 간에 차이가 발생하는 문제가 있다.

12) 국세청, 「2022 개정세법 해설」, 198면.

13) 토지와 건물 등을 함께 공급받은 후 건물 등을 철거하고 토지만 사용하기로 하고 건물 등의 가액이 없는 것으로 하는 경우, 부가가치세법상 건물 등의 공급가액을 0으로 할 수 있는지에 대한 시기별 변천내용을 보면 다음과 같다.

① 2018.12.31. 이전 : 사업자가 토지와 그 토지에 정착된 건물을 일괄 양도하면서 계약서상에 토지 및 건물가액을 구분표시하되, 건물가액은 없는 것으로 하고 양수인이 양도받은 건물을 철거한 경우, 매매계약 체결 당시 건물철거가 예정되어 있고, 실제 철거되었으며, 계약서에 구분표시된 건물의 가액(0원)이 정상적인 거래 등에 비추어 합당하다고 인정되는 경우에는 건물의 과세표준은 '0원'임(기획재정부 부가가치세제과-267, 2012.5.24.).

② 2019.1.1.~2021.12.31. : 사업자가 2019.1.1. 이후 토지와 그 토지에 정착된 사업용 건물을 일괄 양도함에 있어 매매계약상 건물가액은 없는 것으로 하고 양수인이 잔금 지급일 또는 소유권이전등기일 전에 양도인의 승낙을 받아 건물을 철거하기 시작한 경우에도 실지거래가액으로 구분한 토지와 건물 가액이 부가가치세법 시행령 제64조(현행 부가가치세법 시행령 제64조 제1항)에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는 같은 법 제29조 제9항에 따라 안분계산한 금액을 공급가액으로 하는 것임(서면-2021-법령해석부가-4052 [법령해석과-2245], 2021.6.29.).

③ 2022.1.1. 이후 : 2022.1.1. 이후에는 부가가치세법 시행령 제64조 제2항 제2호의 규정에 따라 건물 가액을 0원으로 하여도 인정된다.

이 견해는 과세관청, 조세심판원이 취하고 있는 견해로서,<sup>14)</sup> 토지의 소유자가 건물 등의 소유자가 다른 경우에도 소득세법 및 부가가치세법의 안분계산규정이 적용된다는 견해이다. 대법원2009두15913판결(2009.11.16.)도 안분계산규정의 문언과 형식에 비추어 볼 때 안분계산규정이 토지와 건물 등의 양도자가 동일한 경우에만 적용되는 것이라고 해석할 수도 없다고 하여 이 견해에 따르고 있다.<sup>15)</sup>

위 해석사례들은 모두 토지의 가액과 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 경우에 대한 것이나, 토지와 건물 등을 구분 기장한 가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 가액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에도 그대로 적용된다고 보아야 할 것이다.<sup>16)</sup>

## 2) 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 다른 경우에는 적용되지 않는다는 견해

이 견해는 납세자 측에서 주장하는 견해로서, 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 다른 경우에는 소득세법 및 부가가치세법의 안분계산규정이 적용되지 않는다는 견해이다. 이 견해는, 당초 안분계산규정은 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명한

때에 한하여 적용하도록 되어 있었는데, 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 다른 경우에는 각 소유자가 토지의 가액과 건물 등의 가액을 각각 기장하는 것이므로 토지와 건물 등의 가액 구분이 불분명한 경우는 애초부터 없을 것이고, 따라서 안분계산규정은 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 동일한 경우를 전제로 하는 것이라고 한다. 최근에 나온 대법원2018두57452 판결(2019.1.31.)은 토지와 건물 등의 양도자(즉 소유자)가 서로 다른 경우에는 토지와 건물 등을 일괄 양도하였다고 볼 수 없으므로 안분계산규정이 적용되지 않는다고 하여 이 견해에 따르고 있다.<sup>17)</sup>

## 다. 사건

안분계산규정은 토지와 건물 등을 함께 양도하거나 취득하는 경우 총거래금액만을 정하거나 토지의 가액과 건물 등의 가액을 구분하여 기장에도 총거래가액을 정한 후 그 거래가액 비율을 임의로 조정함으로써 양도소득세 부담을 경감하고자 하는 행위를 규제하기 위한 규정이라고 할 수 있다.<sup>18)</sup>

토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 다른 경우에는 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 토지의

14) 법규재산2012-269, 2012.7.12. ; 재산세제과-513, 2009.3.18. ; 국심2007서0540, 2007.4.12.

15) 이는 서울고등법원2009누3370판결(2009.8.26.)이다. 그 판결에 대한 납세자의 상고에 대하여 대법원2009두15913판결(2009.11.16.)은 심리불속행 기각함으로써 그 판결이 그대로 확정되었다.

16) 위 해석사례들은 토지와 건물 등을 구분 기장한 가액이 기준시가 등을 고려하여 안분계산한 가액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우를 안분계산대상으로 규정하기 전의 해석사례이다.

17) 대법원2018두57452 판결(2019.1.31.)은, 갑이 토지 1/2 지분 및 지상 건물의 일부를 소유하고 갑의 아버지인 을이 토지 1/2 지분과 지상 건물의 나머지 부분을 소유하고 있었는데, 갑과 을이 같은 날 병 등에게 자신이 소유하고 있는 부동산을 각 양도하였고, 그 후 갑이 자신의 양도가액에 해당하는 부분에 대하여 양도소득세를 신고·납부하였으나, 과세관청이 갑과 을이 토지와 건물 전체를 일괄하여 양도하였다고 보아 안분계산방식으로 양도가액을 산정하여 갑에게 양도소득세를 경정·고지한 사안에서, 제반 사정에 비추어 갑과 을은 자신의 부동산을 각각 별도로 병 등에게 양도하였다고 봄이 타당하고, 위 각 매매계약서의 작성일자, 매수인들, 문서의 양식 및 그 밖의 조문 내용이 동일하다거나, 병 등이 위 토지와 건물을 양도받은 후 건물에 관한 합병등기를 하여 토지와 건물 모두 각 1/2 지분씩 공유하고 있다는 등의 사정만으로는 갑과 을이 위 토지와 건물을 일괄하여 양도하였다고 볼 수 없으므로, 이와 다른 전제의 위 처분이 위법한데도, 이와 달리 본 원심판단에 법리오해의 잘못이 있다고 하였다.

18) 국세청, 「2016 개정세법 해설」, 68면.

양도가액과 건물 등의 거래가액을 각각 기장할 것이다. 따라서 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 다른 경우에는 토지의 거래가액과 건물 등의 거래가액이 불분명한 경우는 애초부터 존재하지 않을 것이다. 그러므로 안분계산규정은 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 동일한 경우를 상정하고 입법되었다고 보아야 할 것이다.

또한 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 다른 경우에는 토지의 거래가액은 토지의 소유자와 그 매수인과의 합의에 의하여 결정되고 건물 등의 거래가액은 건물 등의 소유자와 그 매수인과의 합의에 의하여 각각 결정될 것이므로, 각 소유자는 다른 자산의 거래가액을 결정할 수 없다. 그러므로 소유자들이 그 거래가액 비율을 임의로 조정할 수가 없다.

따라서 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 다른 경우에는 원칙적으로 안분계산규정이 적용될 여지가 없다고 생각된다.<sup>19)</sup> 다만, 그 경우에도 토지의 거래가액과 건물 등의 거래가액을 구분하는 것이 불가능하다면, 과세를 하기 위해서는 토지의 거래가액과 건물 등의 거래가액을 각각 구분하여 파

악하지 않으면 안 되므로, 안분계산규정을 적용할 수밖에 없을 것이다. 그러나 토지와 건물 등의 구분된 거래가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액의 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는, 그 구분된 거래가액에 따라 과세를 할 수 있으므로, 안분계산규정을 적용할 수 없다고 생각된다.

결론적으로 소득세법 및 부가가치세법의 안분계산규정은 원칙적으로 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 동일할 뿐만 아니라 그 토지와 건물 등을 매수하는 자도 동일인인 경우에만 적용되는 규정이라고 생각된다. 토지의 매수인과 건물 등의 매수인이 다르다면 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 동일한 경우에도 그 거래가액은 각각 결정될 것이기 때문이다.

다만, 토지의 소유자와 건물 등의 소유자가 특수관계인에 해당하는 경우로서 그 토지와 건물 등의 구분 가액이 조세부담을 부당하게 감소시키는 것으로 인정된다면, 안분계산규정이 아니라 국제기본법 제14조 제3항<sup>20)</sup>에 따라 사실인정을 한 후 소득세법 제41조<sup>21)</sup> 또는 제101조 제1항<sup>22)</sup>, 부가가치세법 제29조 제4항<sup>23)</sup>에 따라 매매사래가액,

19) 따라서 안분계산규정의 문언과 형식에 비추어 볼 때 안분계산규정이 토지와 건물 등의 양도자가 동일한 경우에만 적용되는 것이라고 해석할 수도 없다고 하는 대법원2009두15913 판결(2009.11.16.)은 이해하기 어렵다.

20) 제14조(실질과세) ③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다.

21) 제41조(부당행위계산) ① 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 배당소득(제17조제1항제8호에 따른 배당소득만 해당한다), 사업소득 또는 기타소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 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.

22) 제101조(양도소득의 부당행위계산) ① 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 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.

23) 제29조(과세표준) ④ 제3항에도 불구하고 특수관계인에 대한 재화 또는 용역(수탁자가 위탁자의 특수관계인에게 공급하는 신탁재산과 관련된 재화 또는 용역을 포함한다)의 공급이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우로서 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 경우에는 공급한 재화 또는 용역의 시가를 공급가액으로 본다.

1. 재화의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받거나 아무런 대가를 받지 아니한 경우
2. 용역의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받는 경우
3. 용역의 공급에 대하여 대가를 받지 아니하는 경우로서 제12조 제2항 단서가 적용되는 경우

감정평가가액 등 시가에 따라 안분계산한 금액을 거래가액 또는 공급가액으로 하여야 할 것이다.<sup>24)</sup>

## 2. 건물 등의 공급가액을 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액으로 하는 경우 수정세금계산서 발급 여부 및 세금계산서 불성실가산세 부과 여부

### 가. 문제의 제기

사업자가 토지와 건물 등을 함께 공급하면서 토지와 건물 등의 공급가액을 구분한 경우에도, 그 구분한 건물 등의 실지거래가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액보다 100분의 30 이상 적은 경우에는, 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액을 그 건물 등의 공급가액으로 한다.<sup>25)</sup> 이 경우 사업자가 그 구분한 건물 등의 실지거래가액을 과세표

준으로 하여 세금계산서를 발행하고 그에 따라 부가가치세를 신고·납부하였다면 부가가치세를 과소신고·납부한 것이 되므로 신고불성실가산세와 납부불성실가산세가 부과된다. 이때 매출세금계산서에 기재된 건물 등의 공급가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액보다 과소기재되었음을 이유로 부가가치세법 제32조 제7항<sup>26)</sup>에 따라 수정세금계산서를 발급하여야 하는지 여부 및 당초 발행한 세금계산서를 사실과 다른 세금계산서로 보아 부가가치세법 제60조 제2항 제5호<sup>27)</sup>에 따라 세금계산서 불성실가산세를 부과하여야 하는지가 문제이다.

### 나. 제기 가능 견해

#### 1) 수정세금계산서를 발급하여야 하고 세금계산서 불성실 가산세가 부과된다는 견해

- 
- 24) 실무적으로는 토지와 건물 등의 소유자가 특수관계인인 경우에도 실질과세원칙이나 부당행위계산부인규정을 적용하지 않고 안분계산규정을 적용하고 있는 것으로 보인다. 부당행위 계산부인규정을 적용하든 안분계산규정을 적용하든 감정평가가액 또는 기준시가 등에 따라 안분계산하는 것이므로 결과적으로는 차이가 거의 없다고 할 것이다. 이 경우 안분계산금액에 비하여 과다하게 양도대가를 받은 자는 과소하게 양도대가를 받은 자로부터 증여를 받은 것이므로 증여세를 부과하여야 한다(조심-2021-중-1023, 2021.8.2.).
- 25) 사업자가 구분한 건물 등의 실지거래가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에는, 100분의 30 이상 많은 경우와 100분의 30 이상 적은 경우가 있다. 그러나 건물 등의 실지거래가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액보다 100분의 30 이상 많은 경우는 문제가 된 사례가 없는 것으로 보인다. 이는 이 경우 사업자가 부가가치세를 과다신고납부한 것이 되므로 과세관청이 구태여 문제를 삼지 않을 뿐만 아니라 납세자측에서는 감액경정청구를 할 수 있을 것이나 차액에 대한 (감액)수정세금계산서 발급 여부, 거래상대방의 매입세액 공제 문제 등 복잡한 문제가 발생하기 때문에 경정청구를 하지 않기 때문이라고 생각된다. 따라서 여기에서는 건물 등의 실지거래가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액보다 100분의 30 이상 적은 경우에 초점을 맞추어 살펴본다.
- 26) 제32조(세금계산서 등) ⑦ 세금계산서 또는 전자세금계산서의 기재사항을 착오로 잘못 적거나 세금계산서 또는 전자세금계산서를 발급한 후 그 기재사항에 관하여 대통령령으로 정하는 사유가 발생하면 대통령령으로 정하는 바에 따라 수정한 세금계산서(이하 “수정세금계산서”라 한다) 또는 수정한 전자세금계산서(이하 “수정전자세금계산서”라 한다)를 발급할 수 있다.
- 27) 제60조(가산세) ② 사업자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하면 각 호에 따른 금액을 납부세액에 더하거나 환급세액에서 뺀다. 이 경우 제1호 또는 제2호가 적용되는 부분은 제3호부터 제5호까지를 적용하지 아니하고, 제5호가 적용되는 부분은 제3호 및 제4호를 적용하지 아니한다.
5. 세금계산서의 필요적 기재사항의 전부 또는 일부가 착오 또는 과실로 적혀 있지 아니하거나 사실과 다른 경우 그 공급가액의 1퍼센트. 다만, 대통령령으로 정하는 바에 따라 거래사실이 확인되는 경우는 제외한다.



이 견해는 사업자가 토지와 건물 등을 함께 공급함에 있어 구분한 건물 등의 실지거래가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 적은 경우에는 세금계산서상 공급가액이 과소기재되었으므로 그 과소기재한 공급가액에 대하여 부가가치세법 제32조 제7항에 따라 수정세금계산서를 발행하여야 하고, 부가가치세법 제60조 제2항 제5호에 따른 세금계산서 불성실 가산세를 부과하는 것이라고 한다.<sup>28)</sup> 이 견해는 과세관청이 취하고 있는 견해이다.<sup>29)</sup>

2) 수정세금계산서 발급의무가 없으며 세금계산서 불성실 가산세를 부과할 수 없다는 견해

이 견해는 사업자가 토지와 건물 등을 함께 공급함에 있어 토지와 건물 등의 공급가액을 구분하고 건물 등에 대한 공급가액에 대하여 세금계산서를 발급한 경우, 그 건물 등의 공급가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액보다 30% 이상 적은 경우에도, 그 세금계산서는 부가가치세법에 따른 정

당한 세금계산서이므로, 수정세금계산서 발급 의무도 없고 부가가치세법 제60조 제2항 제5호에 따른 세금계산서 불성실가산세를 부과할 수 없다는 견해이다.

다. 사건

부가가치세법의 안분계산규정은 건물 등의 실지거래가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액보다 100분의 30 이상 차이가 있는 경우 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액을 그 건물 등의 공급가액으로 의제하도록 하고 있는바, 이 경우 실지거래가액과 안분계산금액과의 차액에 대하여 수정세금계산서를 발급하여야 하는지 여부, 당초 발급한 세금계산서를 사실과 다른 세금계산서로 보아야 하는지의 여부 등은 안분계산규정의 적용 범위에 달려있다.

부가가치세법상 공급가액을 의제하고 있는 대표적인 규정에는 부당행위계산부인규정과 안분계산규정이 있는데,<sup>30)</sup> 부당행위계산부인규정과 관련하여 대법원 2002두1588 판결(2004.9.23.)은 부당

28) 수정세금계산서를 발급하는 것이 옳다고 하더라도, 그 수정세금계산서를 발급할 수 있는 근거조항이 무엇인지 명확하지 않다. 수정세금계산서를 발급하는 것이 옳다는 견해를 취하는 분들은 부가가치세법 시행령 제70조 제1항 제5호(필요적 기재사항 등이 착오로 잘못 적힌 경우) 또는 제6호(필요적 기재사항 등이 착오 외의 사유로 잘못 적힌 경우)에 따라 수정세금계산서를 발급할 수 있다고 할 수 있을 것으로 생각된다.

29) 서면-2022-법규부가-2230 [법규과-1764], 2022.6.10.  
사업자가 다른 사업자에게 공장용지 및 건물을 매매계약에 따라 일괄공급하면서 구분하여 신고한 건물의 실지거래가액이 「부가가치세법」 제29조 제9항 제2호에 따라 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 나는 것으로서 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액을 공급가액으로 하는 수정세금계산서를 발급하는 경우 과소기재한 공급가액에 대하여 같은 법 제60조 제2항 제5호에 따른 가산세를 부과하는 것임.

30) 부가가치세법 제29조 제9항 제2호는 사업자가 토지와 건물 등을 함께 공급하는 경우에는 건물 등의 실지거래가액을 공급가액으로 하되, 실지거래가액으로 구분한 건물 등의 가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과 30% 차이가 있는 경우에는 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액을 공급가액으로 한다고 규정하고, 같은 조 제4항은 특수관계인에 대한 재화 또는 용역의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받거나 아무런 대가를 받지 않는 경우로서 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 경우에는 공급한 재화 또는 용역의 시가를 공급가액으로 본다고 규정하고 있다. 부가가치세법 제29조 제9항 제2호는 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액을 공급가액으로 한다고 하고 있고, 제29조 제4항은 시가를 공급가액으로 본다고 하여 표현을 달리하고 있으나, 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액 또는 시가를 공급가액으로 의제한다는 점에서는 차이가 없다.

행위계산부인규정은 부당하게 낮은 대가로 물품을 공급하는 자의 과세표준을 재계산하는 효력을 가지고 있을 뿐이고, 특수관계자와 사이에 적법·유효하게 성립된 법률행위의 사법상 효력을 부인하거나 실지거래를 재구성하는 효력을 가지는 것은 아니라고 할 것이므로, 정상적인 거래 시가와 낮은 대가와의 매출차액에 대하여 세금계산서를 교부할 의무가 있다고 보기 어렵고, 당사자 합의에 따라 실제 거래금액을 공급가액으로 하여 교부된 세금계산서가 정상적인 거래 시가를 공급가액으로 하지 않았다는 이유로 사실과 다른 세금계산서라고 할 수도 없다고 판시한 바 있다.

또한 국세청 부가가치세과-123(2014.2.17.)도 사업자가 사업자가 특수관계인에게 시가보다 낮은 가격으로 재화 또는 용역을 공급하는 경우 시가를 공급가액으로 보되 그 차액에 대하여 세금계산서를 발급할 의무가 없는 것이라고 하고 있다.

위 대법원판결과 국세청 해석사례에서 보듯이 부당행위계산부인규정에 의하여 의제된 공급가액은 해당 사업자의 과세표준 계산에만 적용되는 것이고 다른 조항에 대하여는 적용되지 않는 것인바, 위 대법원 판결과 국세청 해석사례는 토지와 건물 등의 일괄 공급 시 안분계산규정에 따라 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액을 공급가액으로 하는 경우에도 동일하게 적용되어야 한다.<sup>31)</sup> 이는 안분계산 규정에 따라 기준시가 등에 따라 안분계산한

금액도 의제된 공급가액이기 때문이다.

따라서 건물 등의 실지거래가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액보다 30% 이상 적어 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액을 공급가액으로 하는 경우, 그 공급가액은 의제된 공급가액이고 실제 거래가액은 아니므로, 차액에 대한 수정세금계산서 발급의무도 없고, 당초 발급한 세금계산서가 사실과 다른 세금계산서에도 해당하지 않으므로 건물 등의 실지거래가액과 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과의 차액에 대하여 세금계산서 불성실가산세를 부과할 수도 없다.<sup>32)</sup>

한편, 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액을 건물 등의 공급가액으로 하면서도 수정세금계산서를 발급하지 않는 경우 건물 등을 공급받는 자의 매입세액을 어떻게 할 것인지의 문제가 발생한다. 건물 등을 공급한 사업자의 공급가액과 부가가치세가 달라져도 그에 대하여 수정세금계산서를 발급하지 않으므로 공급받는 자의 매입세액은 당초 발급한 세금계산서에 기재된 부가가치세액 그대로 인정하여야 할 것이다.

다만, 그 경우에는 공급하는 자의 매출세액과 공급받는 자의 매입세액에 괴리가 발생하게 되는 문제가 있으나,<sup>33)</sup> 안분계산규정은 토지와 건물 등을 함께 공급하는 자의 부가가치세 과세표준의 계산에만 영향을 미치는 것이고 사인들이 행한 사법상 거래가액을 부인하는 것이 아니라는 점에 비추어 볼

31) 부당행위계산부인규정과 안분계산규정은 과세목적으로만 적용되는 것이지 사업자의 사법상의 행위에는 영향을 미치지 않는다. 또한 그 조항들은 과세표준 계산 시에만 적용되는 규정이므로, 별도의 규정이 없는 한, 부가가치세법의 다른 조항 적용 시에는 적용할 수 없다.

32) 국세청은 부당행위계산부인규정에 따라 시가를 공급가액으로 보는 경우에는 차액에 대하여 수정세금계산서 발급의무가 없다고 하면서도 안분계산부인규정에 따라 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액을 공급가액으로 하는 경우에는 당초 발급한 세금계산서를 사실과 다른 세금계산서로 보아 세금계산서 불성실가산세를 부과하는 것이라고 하고 있는바, 이는 부당행위계산부인규정과 안분계산규정의 성격을 이해하지 못함에 따른 잘못이라고 생각된다.

33) 공급자의 매출세액은 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액에 대한 매출세액인 반면, 공급받는 자의 매입세액은 실지거래가액에 대한 매입세액이 된다. 건물 등의 실지거래가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액보다 100분의 30 이상 적은 경우에는 매출세액이 매입세액보다 많게 되고, 100분의 30 이상 많은 경우에는 매입세액이 매출세액보다 많게 된다.

때, 부가가치세법의 안분계산규정은 토지와 건물 등을 함께 공급한 사업자에 대하여만 적용되는 것이지 그 거래상대방에 대하여까지 적용되는 것으로 보기는 어렵다고 생각된다.<sup>34)</sup> 따라서 건물 등을 공급받는 자의 매입세액은 당초 발급한 세금계산서에 기재된 부가가치세액 그대로 인정할 수밖에 없다고 할 것이다.

#### IV. 나가면서

소득세법과 부가가치세법은 토지와 건물 등을 함께 거래하는 경우 안분계산규정을 두고 있는바, 소득세법과 부가가치세법의 규정에는 다소 차이가 있다.

첫째, 부가가치세법은 사업자가 실지거래가액으로 구분한 토지와 건물 또는 건축물 등의 가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에도 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 안분계산대상에서 제외하도록 하고 있으나(부가가치세법 시행령 제64조 제2항), 소득세법에는 그러한 규정이 없다.

- ① 다른 법령에서 정하는 바에 따라 토지와 건물 등의 가액을 구분한 경우
- ② 토지와 건물 등을 함께 공급받은 후 건물 등을 철거하고 토지만 사용하는 경우

둘째, 부가가치세법은 안분계산규정을 적용함에 있어 감정평가가액과 기준시가가 없는 경우 장부가

액(장부가액이 없는 경우에는 취득가액)에 비례하여 안분 계산한 후 기준시가가 있는 자산에 대해서는 그 합계액을 다시 기준시가에 의하여 안분 계산한 금액으로 하도록 규정하고 있다. 그러나 소득세법은 선박 등 그 밖의 유형재산에 대하여 장부가액이 없는 경우에는 상속세 및 증여세법 제62조 제1항에 따라 평가한 가액을 기준으로 한다고 규정하고 있다.<sup>35)</sup>

셋째, 소득세법은 임목을 임지와 함께 양도하는 경우로서 임목과 임지의 취득가액 또는 양도가액을 구분할 수 없는 때와 토사석의 채취허가에 따른 권리와 지하수의 개발·이용권(지하수개발·이용권 등)을 토지 또는 건물(토지 등)과 함께 양도하는 경우로서 지하수개발·이용권 등과 토지 등의 취득가액 또는 양도가액을 구별할 수 없는 때에는 다음의 기준에 따라 취득가액 또는 양도가액을 계산하도록 하고 있다(소득세법 시행령 제51조 제8항, 제162조의2). 그러나 부가가치세법은 그러한 규정을 두고 있지 않다.<sup>36)</sup>

- ① 임목 또는 지하수개발·이용권 등에 대하여는 지방세법 시행령 제4조 제1항 제5호에 따른 시가표준액
- ② 임지 또는 토지 등에 대하여는 총취득가액 또는 총양도가액에서 ①에 따라 계산한 임목 또는 지하수개발·이용권 등의 취득가액 또는 양도가액을 뺀 금액. 이 경우 빼고 남은 금액이 없는 때에는 임지 또는 토지 등의 취득가액 또는 양도가액은 없는 것으로 본다.

34) 부가가치세법상 부당행위계산부인규정도 거래상대방에 대하여는 적용되지 않는다.

35) 상속세 및 증여세법 제62조 제1항에 따른 평가액은 그 재산을 처분할 경우 다시 취득할 수 있다고 예상되는 가액을 말하되, 그 가액이 확인되지 아니하는 경우에는 장부가액(취득가액에서 감가상각비를 뺀 가액을 말한다) 및 「지방세법 시행령」 제4조 제1항의 시가표준액에 따른 가액을 순차로 적용한 가액을 말한다(상증법 시행령 제52조 제1항).

36) 이 경우 임목의 수입금액은 사업소득에 해당하고, 지하수개발·이용권 등의 양도소득은 기타소득에 해당한다.

---

이와 같이 소득세법과 부가가치세법의 안분계산 규정에는 다소 차이가 있는데, 이는 불합리하다고 생각된다. 특히 부가가치세법은 ‘다른 법령에서 정하는 바에 따라 토지와 건물 등의 가액을 구분한 경우’에는, 그 구분한 가액이 기준시가 등에 따라 안분계산한 금액과 100분의 30 이상 차이가 있는 경우에도 안분계산규정을 적용하지 않도록 규정하

고 있으나, 소득세법에는 그 경우에도 안분계산규정을 적용하는 것으로 하고 있다.<sup>37)</sup> 그러나 다른 법령이 정하는 바에 따라 토지와 건물 등의 가액을 구분한 경우에도 안분계산규정을 적용한다는 것은 이해하기 어렵다. 따라서 소득세법과 부가가치세법의 안분계산규정을 통일하는 것이 바람직하다고 생각된다.☞

---

37) 부가가치세법 시행령 제64조 제2항의 규정이 소득세법상 안분계산규정의 적용시에도 적용되는지 의문이 있을 수 있다. 이에 대하여 과세관청은 토지와 건물을 일괄 양도하면서 특약사항으로 건물을 철거하여 토지만 사용하기로 한 경우, 소득세법상 토지와 건물의 양도가액 계산 시 부가가치세법 시행령 제64조 제2항 제2호를 적용할 수 없다고 하여(기획재정부 재산세제과-506, 2023.3.30. ; 사전-2022-법규재산-344, 2023.4.11.), 소득세법 적용시에는 부가가치세법 시행령 제64조 제2항이 적용되지 않는다고 하였다. 이를 분명히 하기 위하여 2023.2.28. 소득세법 시행령 개정시 제166조 제6항을 “법 제100조제2항의 규정을 적용함에 있어서 토지와 건물 등의 가액의 구분이 불분명한 때에는 「부가가치세법 시행령」 제64조 제1항에 따라 안분계산하며...”라고 개정하였다. 그전에는 부가가치세법 시행령 제64조에 따라 안분계산하도록 하였었다.