

登記前 讓渡所得稅 申告制에 관한 小考

최 명 근*

I. 序言	III. 登記前 事前申告制度의 摸索
II. 讓渡所得 課稅上의 改善点	1. 必要性
1. 基準時價와 實地去來價額의 選擇的 適用問題	2. 事前申告確認證을 登記要件書類化하는 方案
2. 取得時期 擬制의 改善	3. 關係法令의 改正問題
3. 長期保有特別控除의 廢止	4. 過剩協力義務의 賦課與否
4. 1世帶 1住宅 非課稅의 免稅 轉換	IV. 結語

I. 序 言

정부는 1995년의 세제개혁안에서 양도소득세의 실효성 있는 집행을 위하여 부동산 양도시 소유권 이전등기전에 양도소득세를 과세관청에 豫定申告·그 確認證을 받아 이를 등기소에 제출해야 소유권 이전등기를 할 수 있도록 하는 事前申告確認證制度의 도입을 제안한 바 있다.

그러나 이는 행정편의주의적 발상이며, 국민에게 지나친 의무를 부담시킨다는 언론의 강한 비판을 받았다. 그리하여 이를 납세자의 자유로운 選擇에 맡기되, 등기전에 양도소득세를 신고한 자에게는 현행 양도차익 예정신고세액공제 10%를 20%로 상향조정하여 이를 유도하는 것으로 수정하는 것 같다.

이번에 이 제도의 제안에 대하여 강한 비판을 받게 되는 이유는 다음과 같다.

첫째, 1세대 1주택의 양도소득세 비과세제도를 그대로 두면서 이러한 非課稅者까지 양도소득세를 등기전에 신고하라고 하는 것은 법리상으로 전혀 맞지 않는다. 납세의무가 없는 자는 세법상 어떠한 協力義務를 지울 수 없기 때문이다

*본학회 고문, 서울시립대 세무학과 교수

登記前 讓渡所得稅 申告制에 관한 小考

최 명 근*

I. 序言	III. 登記前 事前申告制度의 摸索
II. 讓渡所得 課稅上의 改善点	1. 必要性
1. 基準時價와 實地去來價額의 選擇的 適用問題	2. 事前申告確認證을 登記要件書類化하는 方案
2. 取得時期 擬制의 改善	3. 關係法令의 改正問題
3. 長期保有特別控除의 廢止	4. 過剩協力義務의 賦課與否
4. 1世帶 1住宅 非課稅의 免稅 轉換	IV. 結語

I. 序 言

정부는 1995년의 세제개혁안에서 양도소득세의 실효성 있는 집행을 위하여 부동산 양도시 소유권 이전등기전에 양도소득세를 과세관청에 豫定申告·그 確認證을 받아 이를 등기소에 제출해야 소유권 이전등기를 할 수 있도록 하는 事前申告確認證制度의 도입을 제안한 바 있다.

그러나 이는 행정편의주의적 발상이며, 국민에게 지나친 의무를 부담시킨다는 언론의 강한 비판을 받았다. 그리하여 이를 납세자의 자유로운 選擇에 맡기되, 등기전에 양도소득세를 신고한 자에게는 현행 양도차익 예정신고세액공제 10%를 20%로 상향조정하여 이를 유도하는 것으로 수정하는 것 같다.

이번에 이 제도의 제안에 대하여 강한 비판을 받게 되는 이유는 다음과 같다.

첫째, 1세대 1주택의 양도소득세 비과세제도를 그대로 두면서 이러한 非課稅者까지 양도소득세를 등기전에 신고하라고 하는 것은 법리상으로 전혀 맞지 않는다. 납세의무가 없는 자는 세법상 어떠한 協力義務를 지울 수 없기 때문이다

*본학회 고문, 서울시립대 세무학과 교수

둘째, 현행 양도소득 과세제도에는 일반의 평범한 국민이 감내하기 어려운 規制的 非合理的인 條項이 산재해 있다. 예를 들면 1세대 1주택의 비과세요건을 충족하려면 그 주택을 3년간 所有할 뿐만 아니라 그 주택에 3년간 居住해야 한다는 것이다. 이 居住要件은 국민에게 불편을 줄 뿐만 아니라 이를 둘러싸고 납세자와 과세관청간에 조세마찰을 빚고 있다. 당초의 정부 제안에서는 이러한 것에 대한 정비개선책이 전혀 없었다. 이러한 규제조항의 개선은 외면한 채 새로운 부담만을 가중시키는 제도를 도입하려고 하는 것은 행정편의적 발상이라고 비판받기에 충분하다고 할 것이다. 그런데 黨政協議에서는 1세대 1주택의 비과세요건에서 3년 거주를 삭제하도록 합의하면서도 사전신고확인증제도는 엄청난 후퇴를 해 버린 것은 매우 유감스러운 일이다.

그러나 이 사전신고확인증제도는 필요하다.

첫째, 부동산 투기전문가는 지금 거의가 양도소득세를 면탈하고 있다. 그리고 부과된 양도소득세도 거의 40%를 징수하지 못하고 있는 것이 현실이다. 정직한 사람 또는 세법에 명정한 사람만이 그 과중한 양도소득세를 부담하고 있고, 전문투기꾼들에게는 양도소득세가 종이호랑이로 전락하고 있다. 이를 원천적으로 봉쇄할 수 있는 제도가 사전신고확인증제도라고 할 수 있다.

둘째, 이 제도가 도입되어 정착한다면 아무런 실효성도 없는 검인계약서제도를 폐지할 수 있고, 양도소득세의 적정화와 종합토지세의 개선을 통해 그 實效性을 제고하면 위헌논란이 끊이지 않는 토지초과이득세, 택지초과소유부담금제도 같은 것을 일소하여 부동산 세제를 單純化할 수 있다.

셋째, 이 제도를 도입한다고 하더라도 평범한 국민에게는 큰 부담이 되지 아니한다. 특히 문제가 되는 것이 이사를 하기 위한 주택의 양도·취득이라고 할 것인데 경제적으로 독립하는 30세로부터 경제활동을 그만두는 70세까지의 기간에 5년마다 집을 옮긴다고 해도 등기전 양도소득세 신고는 평생동안 8회정도로서 족하다. 납세의무가 헌법상의 의무라고 한다면 이 정도의 국가에 대한 의무이행이 거부될 수 없다.

그러므로 당초에 정부는 사전신고확인증제도의 導入을 불쑥 내놓을 것이 아니고, 국민이 괴로움을 당하는 여러 가지 양도소득 과세제도의 不合理的을 대폭적으로 改善하면서 새로운 부담의 설정을 說得했어야 옳았다. 이 글에서는 먼저 양도소득 과세에서 개선할 점을 검토하고, 다음 사전신고확인증제도의 구체적 방안에 대한 管見을 제시해 보고자 한다.

Ⅱ. 讓渡所得 課稅上的 改善點

1. 基準時價와 實地去來價額의 選擇的 適用問題

가. 現行規定 概觀

課稅物件인 양도차익은 양도가액에서 취득가액을 차감하여 산정한다. 이 양도차익을 기준으로 하여 이에서 양도소득특별공제·장기보유특별공제 그리고 양도소득공제를 하여 세율의 被乘數인 과세표준을 산정하는 구조로 되어 있으므로 양도차익은 이 세목의 과세상 가장 중요한 기초를 이룬다.

문제가 되는 것은 양도차익을 산정함에 있어서 양도가액과 취득가액으로 기준시가 또는 실지거래가액 중 어느 것을 적용하여야 할 것인가 하는 것이다. 양자가 일치한다면 문제가 없으나 기준시가는 사실상 20%정도 실지거래가액보다 낮은 것이 통상이기 때문이다.

현행 규정은 양도차익 산정에 基準時價(사실상 個別公示地價임)의 적용(所稅法 § 96, § 97 ①)을 원칙으로 하고, 다음과 같은 경우에만 예외적으로 實地去來價額의 적용을 인정하고 있다(所稅法 § 96, § 97 ①).

- ① 부동산을 취득할 수 있는 권리를 양도한 경우
- ② 미등기로 부동산을 양도한 경우
- ③ 부동산을 취득한 후 1년 이내에 양도한 경우
- ④ 중개업자가 부동산중개업법을 위반하여 직접 부동산을 양도한 경우
- ⑤ 국세청장이 일정규모 이상의 부동산을 취득 또는 양도함에 있어서 다른 사람의 명의의 사용, 허위계약서의 작성, 주민등록의 허위이전 등 부정한 방법에 의하거나 관계법령에 위반한 경우
- ⑥ 기타 부동산의 거래로서 부동산의 보유기간·거래규모 및 거래방법 등에 비추어 부동산의 투기를 목적으로 하는 것이라고 인정되는 다음의 기준(舊所稅規 § 82의2③) 중 하나에 해당하는 경우
 - ㉠ 농지 소재지에 거주하면서 自耕한 기간이 1년미만인 농지로서 보유기간이 3년미만인 농지를 양도하는 경우
 - ㉡ 미성년자가 부동산을 양도하는 경우. 다만, 相續이나 贈與에 의하여 취득한 부동산을 양도한 경우를 제외한다.
 - ㉢ 국내에 3개이상의 주택을 소유하고 있는 자가 보유기간이 2년미만인 주택을 양도하는 경우. 다만, 거주기간이 1년이상인 주택을 제외한다.

나. 問題點

전술한 바와 같이 기준시가는 실지거래가액 보다 통상 약20%정도 낮다. 그리하여 소득세법은 부동산 투기거래에 해당한다고 보는 경우에는 원칙적인 방법인 基準時價에 의하여 양도차익을 산정하지 아니하고 실지거래가액을 포착하여 그에 의해 양도차익을 산정하도록 하고 있다. 이는 懲罰的 性格을 가지고 있다.

문제는 부동산의 투기목적 거래라고 보는 범위를 현행규정은 너무 확대시키고 있다. 그리하

여 실지거래가액 과세라는 예외가 擴大適用되면서, 그 확대적용의 기준이 너무 다양하여 납세자가 이를 알고 順應하기가 매우 어려워졌다. 이는 그 본질이 아주 단순한 세목인 양도소득세의 구조를 매우 어렵게 變質시켰음을 뜻한다. 납세의무자의 협력의무를 강화하여 양도소득세 행정의 能率을 제고하고자 하거나 소득세 납세의무의 확정을 신고납세주의로 전환하고자 할 때 이는 큰 걸림돌이 된다.

다. 改善方案

다음 중 하나에 해당하는 것으로 그 범위를 축소하면 그 범위를 확정하는 기준은 보다 명확해질 것이다.

- ① 부동산을 취득할 수 있는 권리를 양도한 경우
- ② 미등기로 부동산을 양도한 경우
- ③ 부동산을 취득한 후 1년 이내에 양도한 경우
- ④ 중개업자가 부동산중개업법을 위반하여 직접 부동산을 양도한 경우
- ⑤ 미성년자가 부동산을 양도하는 경우(상속이나 증여에 의하여 취득한 부동산을 양도한 경우를 제외).
- ⑥ 양도소득세 회피를 위하여 부동산을 취득 또는 양도함에 있어서 다른 사람의 명의를 사용한 경우, 양도소득세 신고(예정·확정신고 불문)를 하면서 과세관청에 허위계약서를 제출한 경우, 주민등록의 허위이전 등 부정한 방법을 사용한 경우 등

2. 取得時期 擬制의 改善

가. 現行規定

기준시가를 적용하여 부동산의 양도차익을 산정하는 경우 현행법은 토지·건물로서 1976. 12. 31. 이전에 취득한 것은 1977. 1. 1.에 취득한 것으로 의제하도록 하고 있다(1974. 12. 24. 법률 제2705호 부칙 제16조; 1988. 12. 16. 개정).

나. 問題點

取得日을 현재에 가깝게 당겨서 擬制하는 것은 그 의제일 이전에 발생한 자본이득에 대하여 양도소득세 부담을 면제해 주는 것과 같은 결과가 된다. 이는 실질적인 양도소득세 부담의 현저한 경감이 될 것이다. 이러한 관점에서 보면 취득의제일의 앞당김은 바람직하지 않을 수 있다.

그러나 양도차익을 산정함에 있어서 실지거래가액을 적용하지 못하고 정부가 공적으로 그리고 평균적으로 평가하는 擬制時價 즉 基準時價를 적용하는 것이 불가피함으로 인하여 취득

의제일을 현재에 가깝도록 擬制하게 된 것이다. 그 이유는 1970년대 후반의 부동산 투기를 계기로 정부의 공적인 평가액(기준시가)이 토지의 時價에 크게 접근한 데 반하여 그 이전의 공적인 평가액은 時價에 크게 미치지 못했기 때문에 이에 의한 양도차익 산정에는 架空資本利得이 含有될 우려가 있기 때문이다.

이러한 우려는 아직도 소멸되지 않았다. 양도한 실지거래가액만 알고 취득한 실지거래가액이 불분명하여 취득가액을 현행 법정방법에 의하여 換算하는 경우 그리고 취득당시의 기준시가가 없는 경우 등에 아직도 지방세법상의 時價標準額을 활용하여 취득당시의 기준시가를 換算하게 되는 데 이 시가표준액의 부정확성 때문에 환산기준시가에 의하여 양도차익을 구하면 架空資本利得에 과세하는 경우가 있게 된다. 그리고 시가표준액을 확인하려면 지방관서가 비치하고 있는 구토지대장(사실은 이미 書庫에 보관되어 있음)에 의하여 조사해야 하는 행정상의 난점이 있다. 이러한 문제들은 행정력의 낭비·납세순응의 어려움·납세자와의 조세마찰 발생 등 문제점을 내포하고 있다.

다. 改善方案

세무행정의 작용과 납세자의 納稅順應을 보다 簡便하게 하면서 양도소득세의 계산구조를 단순화하는 방안의 하나는 개별공시지가가 전국적으로 실시되는 1990. 1. 1.을 취득시기로 의제하는 것이 가장 바람직한 것이다. 그러나 이와 같이 하면 그 時點 이전에 발생한 地價上昇分(양도차익) 모두가 과세권역에서 일탈해 버린다.

그러므로 電算化되어 현재 사용하고 있는 기초자치단체의 土地臺帳의 개선시점(1984.7.1)까지 取得擬制日을 당겨서 규정하는 방법을 생각할 수 있다. 취득의제일은 1985. 1. 1. 정도로 하는 것이 바람직하다. 이번의 개정안은 與黨의 노력으로 취득의제일을 1985. 1. 1.로 하도록 하고 있는 바, 타당한 제안이라고 할 것이다.

3. 長期保有特別控除의 廢止

가. 現行規定

保有期間이 5년 이상되는 부동산에 대하여는 과세표준 계산상 다음의 구분에 따라 장기보유특별공제를 讓渡差益에서 공제한다(所稅法 § 95②).

- ㉠ 보유기간 3년이상 5년미만---양도차익의 10%
- ㉡ 보유기간 5년이상 10년미만---양도차익의 15%
- ㉢ 보유기간 10년이상---양도차익의 30%

나. 問題點

① 長期保有特別控除는 지가상승에 따라 매년 발생하여 장기간 集積되었던 자본이득이 양도시점에 一時에 실현(이득의 集結效果)하여 누진세율로 인한 양도소득세의 무거운 부담을

야기시켜 부동산의 양도를 단념하게 되는 凍結效果의 除去裝置이다. 그런데 장기보유특별공제로 인한 양도소득세 경감효과가 매우 크고, 반면 보유과세인 종합토지세 부담이 너무 경미하여 토지의 保有費用이 낮은 상태에서는 부동산 소유자는 이 공제의 혜택을 받기 위해 오히려 부동산을 10년이상 장기보유하려고 하는 경향이 나타난다.

② 또한 현행법을 보면 다음의 토지에 대하여는 장기보유특별공제의 적용을 배제하고 있다(舊所稅令 § 46의3).

㉠ 나대지(무허가건축물이 정착되어 있는 것 포함).

㉡ 건축물의 부속토지로서 법정면적을 초과하는 부분의 토지

문제는 이를 가리는 것이 그렇게 단순하고 용이하지 않다는 데 있다. 유휴토지를 말하는 나대지·기준면적 초과의 判定基準은 객관성이 缺如되어 있을 뿐만 아니라 複雜·難解하다. 가장 단순해야 할 양도소득세 과세가 과세관청에는 매우 다루기 어려운 업무로 될 수 밖에 없고, 납세자에게는 납세순응이 어려워서 스스로 세부담액을 계산할 수 없게 되면서 과세관청과 납세자간의 租稅摩擦을 야기하고 있다."

다. 改善方案

① 취득의제일을 1985. 1. 1.로 하는 대신 장기보유특별공제는 이를 폐지하도록 한다. 이의 폐지는 양도소득세의 계산구조를 단순화하여 납세자에게 세부담에 대한 예측가능성을 크게 제고할 수 있게 되기 때문이다. 이번의 黨政協議에서는 취득의제일을 1985. 1. 1.로 앞당기도록 합의하면서도 장기보유특별공제의 폐지는 유보하고 있는 것이다.

② 장기보유특별공제를 폐지하는 경우에는 본래 이 제도를 두었던 취지가 다른 방법으로 보완되는 조치를 강구하는 것이 마땅하다고 본다. 장기보유특별공제는 그 본질이 양도소득세의 경감제도가 아니고 보유기간동안에 매년 조금씩 累積的으로 발생했던 자본이득이 양도일에 일시에 실현되는 集結效果(bunching-effects)를 완화하기 위하여 이득평균화장치(gains-averaging system)를 대신하는 장치이다. 특히 우리 나라의 양도소득세 기본세율은 초과누진구조를 취하고 있기 때문에 이 집결효과의 영향은 크다고 보아야 한다. 양도소득세 기본세율이 비례세율의 경우에는 자본이득의 집결효과의 문제는 없다. 많은 나라의 자본이득 과세제도가 장기보유특별공제를 하지 아니하면서 比例稅率을 채택하고 있는 것은 이러한 관점에서 이해

1) 이런 에피소드가 있다. 어느 세무서의 재산세과장이 친구의 부탁을 받고 양도하고자 하는 부동산의 토지대장·건물대장 그리고 동기부동본 등 관계서류를 갖추어 가지고 우수한 자기예하 직원 3인에게 양도소득세 계산을 시켰다. 그런데 뜻밖에도 산출된 세액이 세가지로 각각 다르게 나왔다는 것이다. 세무사 업계의 이야기를 들어 보면 고객이 양도소득세 계산을 의뢰하면 계산하는 원리만을 가르쳐주고 계산업무와 신고의 대행은 수임하지 않는다는 것이다. 이유인즉 정답을 찾을 자신이 없고 만약 그 계산이 틀려서 추정세액이 나오면 고객은 그 책임을 묻기 때문이라는 것이다. 이는 분명히 잘못되어 있다. 현직 공무원도 정당한 세액산정이 그와 같이 힘들고 국가에서 전문인 자격을 수여받은 세무사도 그 산정에 자신이 없다면 일반 납세자는 도저히 이러한 조세에 순응할 수가 없다는 결론을 얻게 된다. 양도소득세는 대중세적인 성격을 가지고 있다. 그러므로 대폭 단순화해야 한다.

되어야 한다. 즉 자본이득세 세율은 적절한 수준의 비례세율로 하는 것이 바람직할 수 있을 것이다.

4. 1世帶 1住宅 非課稅의 免稅 轉換

가. 現行規定

거주자 및 그 배우자가 그들과 동일한 주소 또는 거소에서 生計를 같이 하는 가족과 함께 구성하는 1世帶가 국내에 1개의 住宅를 소유하고 3년이상 거주한 경우에는 그 1세대 1주택과 그 부수토지의 양도소득에 대하여는 비과세한다(所稅法89Ⅲ). 다음 <표Ⅱ-1>의 비과세는 대부분이 1세대 1주택의 비과세라고 할 수 있다.

<표Ⅱ-1> 양도소득세 비과세자료의 비중

(단위 : 천건)

연 도	총자료건수	① 처 리		② 비과세	
		건 수	비 율	건 수	②/①
1993	1,828	1,050	57.4	457	43.5
1992	2,026	1,253	61.8	528	42.1
1991	1,726	1,477	83.8	467	32.3
1990	872	826	94.7	261	31.6

▶ 근거자료 : 국세청

과세관청이 수집한 양도소득 과세자료 총건수 중 비과세해야 할 자료의 비중이 30%를 넘고 있다. 여기에 감면되는 것을 합치면 비과세·감면되는 비중은 50%를 초과하게 될 것으로 추정된다.

나. 問題点

① 1세대 1주택의 양도소득을 비과세하는 제도 그 자체에 문제가 있다. 소득이 있으면 납세하는 것이 원칙이고 특별한 政策的 考慮에 의하여 1세대 1주택의 자본이득에 조세부담을 지우지 아니하려고 하면 그것은 당연히 免稅로 해야 한다. 이렇게 볼 때 이는 비과세소득으로 할 것이 아니고 免稅資本利得으로 해야 한다고 본다.

양자의 差異는 1세대 1주택과 그 부속토지를 양도했을 때 이것이 비과세대상이면 과세관청에 세무신고를 할 필요가 없게 되고, 면세대상이면 그 양도자는 과세관청에 세무신고를 하면서 免除申請을 해야 하는 점에 차이가 있다.

② 다음 1세대 1주택의 자본이득에 대한 비과세 요건으로 3년간의 居住事實을 요구하고 있

는 것이 문제이다. 즉 1세대 1주택이라고 하더라도 3년이상 소유해야 하고 그 소유주택에서 3년 이상 거주해야 하는 것이다. 납세자와 조세마찰을 가장 많이 야기시키는 것이 3년 거주사실의 인정문제이다. 이 거주사실의 비과세 요건 때문에 주택을 양도하고 소유권 이전등기 대신에 양수자에게 가동기를 설정해 주면서 退去 후에도 주민등록을 이전하지 않는 惡弊를 만연시키고 있다. 이는 3년거주를 위장하기 위해서이다. 법제가 국민으로 하여금 불정직한 행동을 하도록 助長하고 있는 것과 다를 것이 없다.

다. 改善方案

〈첫째〉 所得控除制度로 바꾸는 方法

1세대 1주택의 양도소득에 과세하되 국민주택규모(25.7평)의 1세대 1주택을 기준으로 하여 이 정도의 주택에 대하여는 양도소득세 부담이 없을 정도의 所得控除를 하는 방법이다. 이 방법이 가장 바람직하다고 본다. 이 방법에서는 현행법상 고급주택에 대한 양도소득세 비과세의 예외 같은 복잡한 제도가 모두 필요없게 되어 법제의 단순화에도 크게 도움이 될 것이다.

그런데 문제는 주택의 소재지·주택의 구조·보유기간의 장단 등 여러 가지 요인의 차이로 인하여 그 資本利得의 발생정도가 천차만별이기 때문에 소득공제액의 적절한 기준금액을 찾기가 매우 어렵다. 그러나 1세대 1주택의 양도에 대하여 종래 비과세하던 것을 課稅로 轉換하는 일만도 국민에게는 큰 충격이 된다. 그러므로 양도차익에서 공제하는 금액의 수준을 도입 초기에는 破格的으로 높게 설정해야 한다. 특히 장기간 보유한 주택의 경우에는 취득당시의 실지취득가액 내지 공적 평가가액이 시가에 크게 미치지 못하여 讓渡價額의 거의 전부가 讓渡差益으로 나타나기도 한다는 것을 충분히 고려해야 한다. 이러한 현실에서 볼 때, 그 공제금액은 2억원을 초과하는 수준이 되어야 도입초기에 조세저항을 피할 수 있을 것이다.

실사 그 적정한 기준금액을 설정했다고 하더라도 부동산가액의 상승률에 상응하는 금액조정이 뒤따르지 못하면 중산계층의 양도소득세 부담을 가중시킬 우려가 매우 크다. 정부는 세수를 염려하여 일단 법에 그 공제금액을 설정하면 事情變更이 현저한 경우에도 이를 상향조정하기를 주저했던 과거의 실정에 비추어 더욱 그러한 것이다. 地價上昇率에 그 소득공제금액을 連動시켜야 할 것이다.

〈둘째〉 免稅制度로 轉換하는 方法

① 1세대 1주택의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대하여는 현행 비과세제도에서 免稅制度로 轉換한다. 1세대 1주택의 경우에도 그 면세혜택을 받으려면 그 양도자는 양도소득세 申告를 하면서 免除申請을 하도록 하는 것을 의미한다.

② 1세대 1주택의 자본이득 면제요건은 객관적으로 그 확인이 가능한 일정기간의 소유와 가족으로 구성하는 세대가 전국에 1개의 주택을 소유하는 것으로 바꾼다. 즉, 3년 거주사실을 1세대 1주택의 양도에 대한 면제요건에서는 삭제하는 것이다. 즉,

㉠ 세대단위는 현행과 같이 한다.

㉡ 1세대가 국내에 1개의 주택을 소유하고 있다가 양도하여 발생한 양도소득만을 면세하

는 것으로 한다. 소유한 집이 1주택인가의 여부는 국세청이 관리하고 있는 전산조직에 의하여 용이하게 확인할 수 있다.

- ㉞ 보유기간의 제한을 둔다. 금년에 당정협의를 의하여 확정된 개정안에서는 비과세요건으로서 이를 3년으로 하고, 免稅轉換은 보류한 것이다. 부득이한 사유로 3년 보유가 불가능한 경우에는 현행 제도처럼 그 사유를 인정하되 객관화하는 조치를 강구한다.
- ㉟ 1세대 1주택의 경우에도 신고의무를 부여하면서 免除申請을 하도록 한다.

Ⅲ. 登記前 事前申告制度의 摸索

1. 必要性

양도소득세와 관련된 납세의무자의 현행 협력의무는 부동산의 양도자가 양도일이 속하는 달의 말일부터 2월이내에 양도차익 豫定申告를 하면서 세액을 자진납부하고 다음 해 5월에 다시 그 양도소득에 대하여 確定申告를 해야 하는 구조로 되어 있다.

신고·납부의 誘引策으로 양도차익의 예정신고·자진납부자에게는 세액의 10%를 稅額控除해 주고 있다. 그리고 양도차익의 예정신고를 해태한 경우에는 加算稅 등의 행정제재를 가하고 있지 않다. 확정신고납부의 불이행에 대해서만 가산세가 부과된다. 그리고 기준시가에 의하여 양도차익을 계산하는 것이 실지거래가액에 의하여 양도차익을 산정하는 것보다 不利한 경우 납세자의 의사에 따라 예외적으로 예정신고자에게만 실지거래가액에 의한 양도차익 계산을 허용하고 있다.

그러나 예정신고납부에 대한 세액공제는 신고·납부를 유인하는 제도에 불과하고 強制力이 없는 것이 특징이다. 따라서 과세관청으로 하여금 稅源에 早期接近할 수 있게 하는 양도차익 예정신고의 실적은 매우 低調하고, 부동산 거래는 법원의 등기자료 송부와 세무공무원의 등기부 열람을 통한 조사(속칭 缺番對査:법원에서 송부되지 아니한 등기접수번호의 등기내용을 조사·확인하는 조사)에 의하여 세원으로 포착하고 있는 실정이다. 이에 막대한 行政力이 消耗될 수 밖에 없고, 양도소득세 세원관리도 과학적이지 못하게 된다. 양도소득세의 과세자료 수집과 그 처리실적을 보면 다음 <표Ⅲ-1>과 같다.

부동산 거래건수는 매년 증가되어 왔고, 미처리 건수도 매년 누적되고 있는 바, 이는 세무관서의 人力不足을 의미하는 것이고, 어렵게 수집한 거래자료에서 과세되는 것은 불과 20% 남짓한 실정이다. 이와 같이 과세실적이 저조한 것은 부동산 거래의 등기자료에는 각종 담보권 설정분과 가등기분 및 각종 가집행등기분이 포함되어 있기 때문이고, 조세법상으로는 1세대 1주택 비과세 등과 조세감면규제법상의 각종 전액면세가 擴散되어 있기 때문이라고 해석

되고 있다.

〈표 Ⅲ-1〉 부동산 거래자료 수집 및 처리

(단위 : 천수)

연도별	이 월	당년수집	계	① 당년 과세	② 기타처리	미처리	과세비율 ①/①+②
1989	18,184	804,907	823,091	176,462	598,104	48,525	22.8%
1990	48,525	823,729	872,254	228,244	597,834	46,176	27.6%
1991	46,176	1,679,966	1,726,142	342,005	919,791	464,346	27.1%
1992	464,346	1,562,203	2,026,549	255,056	997,386	774,107	20.4%
1993	774,107	1,053,658	1,827,765	207,474	843,150	777,141	19.7%

▶ 근거자료 : 국세청

다음은 缺番對查實績을 볼 필요가 있다. 이 결번대사와 양도소득 과세를 하는데 필요불가결한 근거서류를 보완하는 작업이 바로 양도소득 과세행정에 무거운 짐을 지우고 있는 절차부분이다. 이는 세무공무원이 등기소에 출장하여 서고에서 등기부등본을 일일이 실지 확인하는 작업이다. 그리고 등기소로부터 송부받은 과세자료에는 대부분이 양도당시의 土地 또는 建物臺帳 謄本이 첨부되어 있으나 취득당시(취득의제 당시를 포함)의 그러한 대장 등본의 첨부가 누락되어 있다. 이는 다시 物件地를 관할하는 지방자치단체에出張하여 그러한 대장의 등본을 보완하거나 납세자로부터 徵求해야 하는 것이다. 이러한 작업을 하는데 讓渡日로부터 최소한 6개월이 소요된다. 이러한 결번조사로 수집한 과세자료는 다음 〈표 Ⅲ-2〉와 같다.

이러한 방법에서 가장 문제가 되는 것은 부동산 거래가 발생한 후 빨라야 6월이 경과한 뒤, 아니면 부동산 거래 후 1년이 경과한 시점에서 세무공무원이 등기과세자료를 입수하게 되는 문제이다. 어렵게 입수한 자료도 적용기준시기를 판별하는 데 필요불가결한 토지대장 등본(특히 취득시점의 토지등급이 표시된 토지대장 등본)이 첨부되지 아니한 경우가 허다하고, 이를 토지소재지의 지방자치단체에 조회하거나 양도자에게 통지하여 이를 보완해야 과세업무처리가 가능해 진다는 점이다. 이 외에도 면제에 해당되는 부동산 양도의 경우에는 그 면제요건 사실의 충족여부도 事實調査를 하여 확인해야 한다.

〈표 Ⅲ-2〉 등기신청서부분 결번자료 수집현황

(단위 : 천건)

연도	등기건수	수집건수	결 번		대사건수	추가수집건수
			건 수	비 율		
93	7,347	2,411	4,936	67.2	3,042	33
92	6,294	1,762	4,532	72.2	4,432	30
91	6,845	1,886	4,959	72.4	4,903	35

▶ 근거자료 : 국세청

이러한 절차를 거치는 동안에 最長期의 경우에는 2년정도의 시간이 경과한다. 양도 후 상당한 시간이 경과한 후인 이 시점에 양도소득세를 과세하면 부동산의 양도자(자본이득자)는 이미 다른 주소로 이전해 버린 것이 상례이며, 부동산 거래자료는 다시 새로 이전한 주소지 관할 세무서로 이송하는 절차를 밟아야 한다(納稅地가 住所地이기 때문이다). 주소를 이전하지 아니한 경우에도 賦課時點에는 이미 부동산을 양도한지 2년여가 경과한 후이기 때문에 납세할 현금자산이 없는 경우가 허다하다. 뿐만 아니라 무재산의 상태가 된 경우에는 어렵게 조사하여 고지한 양도소득세를 缺損處分하지 않으면 아니되는 상황이 되어 버린다. 양도소득세의 徵收實績이 低調한 것은 이러한 사정에 기인하고 있다.

그리고 부동산 투기를 하는 자는 대부분 이러한 행정의 허점을 숙지하고 있어서 주민등록을 6개월에 1회씩 옮겨 다니고 있다. 이러한 현상의 만연은 조세부담의 공평을 극심하게 침해하게 된다. 양도소득세가 무서운 것 같으면서도 종이호랑이라고 하는 것은 이러한 행정상 과세자료의 接近遲延으로 인하여 과세기관이 세원을 적정한 시기에 포착하지 못하고, 거래 후 상당한 기간이 경과한 후에 과세를 하면 납세의무자가 이미 납세재원을 소진한 후가 되어 그 징수에 만전을 기할 수 없다는 문제점을 말하는 것이다. 새롭게 節次를 能率化하지 아니하고는 양도소득 과세는 적정을 기할 수 없다고 본다. 이러한 시각에서 양도소득세를 적정하게 과세하여 자본이득이 있는 곳에 부담이 있게 하는 행정이 가능하도록 하기 위한 가장 原初的인 조치는 과세기관이 부동산 등의 거래사실(세원)을 가급적 早期에 認知하여 조사권과 징수권을 적시에 행사할 수 있게 하는 것이라고 할 것이다.

다른 세목의 경우와 마찬가지로 양도소득 과세행정에서도 납세자의 과세표준과 세액의 誠實한 申告여부는 그 成敗를 좌우하는 중요한 사항이다. 특히 양도차익 예정신고는 과세관청이 早期에 양도소득세 과세요건사실에 접근할 수 있다는 의미에서 매우 중요하다 그런데 그 양도차익 예정신고실적은 매우 저조한 것으로 나타나 있다. 이를 추정해 보면 다음 〈표 Ⅲ-3〉과 같다.

〈표Ⅲ-3〉 양도차의 예정신고 상황의 추정표

(단위 : 백만원)

연 도	① 총산출세액	예정납부세액공제	② 추정예정납부세액	②/①
88	606,893	21,254	212,540	35.0
89	951,205	54,778	547,780	57.5
90	1,705,504	78,459	784,590	46.0
91	1,838,798	84,544	845,440	46.0
92	2,091,454	60,981	609,810	29.2

▶ 근거자료 : 국세통계연보

양도소득과세가 제기능을 발휘하기 위해서는 무엇보다도 먼저 이 양도차의 예정신고납부실적이 제고되어야 한다. 이는 세수의 조기확보라는 측면 이상으로 과세관청이 세원에 早期接近할 수 있다는 점에서 그러한 것이다. 이의 확보책으로서 다음에 제시하는 양도차의 사전신고확인증의 등기절차상 필요적 구비서류화하는 방안이라고 본다. 이는 예정신고를 유도하는 강력한 장치가 될 수 있다.

사전신고확인증제도의 도입 필요성과 관련하여 양도소득세의 부과실적과 그 징수현황을 볼 필요가 있다. 그 실적은 〈표Ⅲ-4〉와 같다. 이는 바로 양도소득 과세가 얼마나 중이호랑이가 되고 있는가를 말해 주는 것이다.

〈표Ⅲ-4〉 연도별 양도소득세 고지분 수납 및 결손현황

(단위 : 억원)

연 도	① 징수결정	수 납		결 손	
		② 세액	②/①	③ 세액	③/①
1992	6,898	2,697	39.1	483	7.0
1991	5,148	2,033	39.5	373	7.2
1990	5,303	1,968	37.1	837	15.7
1989	3,355	1,091	32.5	660	19.6

▶ 필자 주) 1992년을 기준으로 보면 수납된 금액은 40%미달이고 결손처분한 금액은 7%인 바, 나머지 53%는 체납상태에 있다는 것을 의미함.

▶ 근거자료 : 국세청

2. 事前申告確認證을 登記要件書類化하는 方案

가 節次의 대감

부동산을 양도하여 소유권 이전등기를 할려면 먼저 양도한 자의 주소지 관할 세무서에 基準時價에 의한 양도소득세 예정신고를 하고, 그 세무서장으로부터 사전신고확인증을 교부받아 등기신청서류에 첨부하여 제출하여야 하는 것으로 하는 방법이다.

① 양도소득세 예정신고를 받는 과세기관은 그 내용의 眞實여부를 審査하지 아니하고 소득세법이 정하는 법정서류의 구비여부만을 심사하도록 한다. 이 단계에서 거래사실에 대한 實體的 眞實을 확인하여 정당한 신고를 한 경우만 사전신고확인증을 교부할 수 있도록 하면 소유권 이전 등 物權變動에 조세법이 지나치게 간섭하는 결과가 되어 契約自由의 原則이 너무 침해받을 우려가 있기 때문이다. 그러므로 예정신고를 증명하는 사전신고확인증을 교부받기 위한 신고는 「양도소득세 과세표준 및 세액예정신고서」에 다음의 서류를 첨부하도록 하는 것으로 한다.

- ㉠ 부동산 매매계약서 사본
- ㉡ 당해 부동산의 등기부등본
- ㉢ 당해 토지의 토지대장 등본(취득시기와 양도시기의 토지등급이 표시된 것)
- ㉣ 당해 건축물의 건물대장 등본
- ㉤ 양도자의 주민등록등본

양도차익의 사전신고확인증을 교부하기 위한 세무공무원의 形式的 審査節次에서는 위의 서류 이외의 다른 서류를 요구하는 것을 禁止시켜야 할 것이다.

② 이러한 양도소득세 예정신고를 함에 있어서 적용되는 取得·讓渡價額은 기준시가를 적용하도록 한다. 일단 예정신고는 기준시가에 의하고, 다만 실지거래가액을 적용받고자 하는 납세자는 예정신고서에 실지거래가액적용신청서에 취득·양도의 실지거래가액을 記載하도록 한다. 취득·양도의 실지거래가액을 입증하는 문서의 제출은 補正事項으로 규정하여야 할 것이다.

③ 이렇게 한다고 할 때, 1세대 1주택의 비과세를 免稅制度로 전환하여야 실효성이 있다. 그런데 현행 비과세를 면세로 전환하는 경우 1세대 1주택의 양도자도 양도소득세 免除申告를 하여야 한다. 이에 대하여는 상당한 납세자의 저항이 예상되나, 경과기간을 규정면서 그 기간 내에는 그 신고를 필요적 면제요건으로 하지 않고 事後 보정적 신청사항으로 하면서 그 신고 의무 불이행에 대하여는 가산세 제재를 가하도록 하는 방법을 택하면 그렇게 무리한 急激한 변화가 아닌 것이다.²⁾ 물론 납세자의 順應能力을 啓發하는데 필요한 기간경과한 후에야 등기 전에 양도차익의 예정신고와 함께 1세대 1주택의 면세신청을 한 경우에만 면세하는 제도로 移

2) 현행법상 종합소득이 있는 자는 매년, 특별소비세 또는 원천징수의무자는 매월, 부가가치세 사업자는 6월마다 과세표준과 세액을 신고해야 하는 협력의무를 지고 있다. 그런데 주택의 정상적인 양도는 거주이전인데 사람은 일생에 많아야 8회 정도인 것이 정상이라고 할 수 있고, 따라서 일생에 5회 양도소득세를 신고하는 것이 견딜 수 없는 정도의 의무부과라고는 말할 수 없다. 그리고 1세대 1주택의 면제요건으로 3년 거주사실을 필요로 하지 않게 개정한다면 이 대신에 1세대 1주택의 면제에 양도소득세 과세표준과 세액을 신고하면서 면제신청을 함께 하도록 하는 것은 오히려 1세대 1주택 소유자의 짐을 덜어주는 것이 될 것이다.

行할 수 있을 것이다.

④ 등기공무원은 소유권 이전등기 등의 신청서에 양도차익 사전신고확인증의 첨부여부를 확인하는 것으로 한다. 즉, 등기신청서를 접수받아 등기의 절차적 요건을 심사하는 등기공무원은 사전신고확인증이 당해 부동산에 관한 사전신고확인증인가의 形式的 要件만을 심사하도록 할 것이다. 소유권 이전등기 절차상 현재 하고 있는 등록세의 업무처리에 준하여³⁾ 등기신청서에 양도차익을 사전에 예정신고한 취득가액과 양도가액(이는 모두 기준시가:개별공시지가에 의한다)·세율·산출세액 정도를 병기하도록 하는 것이 더 확실한 방법이 될 것이다.

⑤ 사전신고확인증의 교부를 둘러싸고 야기되는 摩擦的 民願이 없도록 해야 한다. 그 교부의 지연은 바로 私人間의 물권변동의 時期에 중대한 영향을 주기 때문에 개인의 재산권상에 중대한 손실을 가할 우려가 크기 때문이다. 그러므로 과세관청의 예정신고서 접수·심사와 사전신고확인증의 교부업무는 납세자가 언제든지 접근할 수 있는 常設된 민원실에서 처리하도록 한다. 課係의 담당공무원이 처리하도록 하면 출장 등의 경우 그 사전신고확인증의 交付 遲延으로 재산권 양도의 자유를 침해할 우려가 있다. 사전신고확인증의 교부는 위에서 본 바와 같이 형식적 요건의 구비여부만을 확인하고 이를 구비한 경우에는 즉시 교부하도록 한다.

양도차익 예정신고의무는 변호사·공인회계사·세무사가 대리할 수 있도록 해야 함은 물론이다. 그리고 정당한 사유없이 사전신고확인증의 교부를 지연처리하는 공무원에 대하여는 兪 分의 懲戒責任을 물을 수 있어야 하고,⁴⁾ 이를 확실하게 하기 위하여 사전신고확인증의 교부를 拒否하는 경우에는 그 事由를 기재한 문서를 신고자에게 교부하도록 한다. 즉, 이의 접근방향은

첫째, 과세관청은 그 사전 예정신고의 적정여부를 사후에 조사·확인하도록 하고 양도차익 예정신고의 형식적 요건을 구비한 신고인에게는 무조건 사전신고확인증을 교부하도록 해야 할 것이다.

둘째, 양도소득세 예정신고서에 첨부하는 서류는 최소화·간소화해야 한다. 그 서류는 사전 신고확인증 교부절차상 법에서 열거한 것 외의 서류는 요구를 禁止시켜야 할 것이다.

나. 具體的인 立法方案

1) 私法上 法律行爲의 效力과의 關係

양도소득세 예정신고를 하고 교부받은 사전신고확인증의 제출없이 소유권 이전등기를 할 수 없도록 하는 것은 등기의 節次的 要件에 머물게 하고 이는 부동산 매매계약(채권계약)의

3) 부동산등기법시행규칙 제49조(등록세 등의 기재)

① 등기를 신청할 때에는 신청서에 그 등기를 신청함에 필요한 사항 이외에 등록세 등 등기신청과 관련하여 납부하여야 할 세액 및 그 과세표준을 기재하여야 한다.

② 등기를 신청할 때에는 다른 법률에 의하여 부과된 의무사항이 있는 때에도 제1항과 같다.

4) 담당공무원의 고의 또는 중대한 과실로 인하여 예정신고필증의 교부가 지연됨으로 인해 부동산의 양도·양수인이 직접적으로 받은 경제상의 손실에 대하여는 민사상의 책임도 지는 경우가 발생할 수 있을 것이다.

效力이나 物權的 合意의 效力에는 영향이 없는 것으로 해야 할 것이다. 양도소득세의 사전 예정신고를 마치 국토이용관리법상의 거래허가와 같이 채권계약과 물권계약의 효력요건으로 할 수는 없다. 그렇게 하면 比例의 原則(과잉금지의 원칙)에 위배되어 오히려 그러한 규정이 無效로 될 우려가 짙기 때문이다. 등기절차상에서만 사전신고확인증을 제출하도록 하더라도 반사적으로 그러한 사전신고를 하지 아니하고는 소유권 이전등기 신청을 할 수 없게 되는 것이다. 이는 등록세의 납부가 물권변동의 효력요건이 아니면서 그 납부를 하지 않으면 등기신청을 할 수 없는 것과 같은 이치이다.

2) 有償讓渡에 의한 所有權의 移轉登記 節次에 局限

사전신고확인증을 필요로 하는 것은 양도소득의 과세대상이 되는 有償의 부동산 소유권 이전등기 절차에만 국한시켜야 할 것이다. 그 범위는 賣買·交換·법인에의 現物出資 등으로 인하여 부동산이 有償으로 移轉되는 것에 국한하면 된다. 그런데 有·無償讓渡는 사후에 세무조사를 해야 비로소 판명되는 경우가 허다하다. 그러므로 유상양도추정규정이 필요하다고 본다. 유상양도로 추정하여 양도차익 예정신고의무를 부여했다가 사후에 無償讓渡인 것이 확인이 되면 그 사실내용에 따라 과세처리를 하도록 한다. 그러한 예로는 증여세가 과세되지 않는 負擔附贈與 등을 들 수 있다.

3) 讓渡의 時期問題

① 부동산의 소유권 이전등기 신청절차에 사전신고확인증을 제출하도록 할 때, 양도소득의 實現時期는 언제로 하여야 하는가? 사전신고확인증의 제출을 소유권 이전등기 절차요건으로 하는 것은 사전에 양도차익 예정신고의무의 履行을 擔保하는 제도에 불과하므로 양도소득의 실현시기에 대한 원칙 즉 자산의 代金清算日 基準의 原則은 변경할 필요가 없다고 할 것이다.

② 양도소득 예정신고가 없고, 사전신고확인증을 교부받지 못하여 소유권 이전등기를 필하지 못했더라도 양도사실을 과세관청이 認知한 경우에는 현행과 같이 과세할 수 있음은 물론이다. 등기 전에 과세관청의 과세사실 인지로 과세받은 부동산에 대하여는 양도소득세 課稅 畢證의 제출로 갈음하도록 할 수 있을 것이다.

③ 사전에 예정신고를 하지 아니하고 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 재판상 和解·請求認諾 등을 포함)에 의하여 소유권 이전등기절차를 밟는 경우 이때에도 사전신고확인증이나 課稅 畢證의 제출이 필요함은 물론이다. 그런데 이와 같이 판결에 의하여 소유권 이전등기를 하는 부동산의 양도소득 실현시기를 언제로 할 것인가? 원칙적으로는 판결문에서 사실인정하고 있는 代金清算日이 양도소득의 실현시기라고 보아야 할 것이다. 그런데 문제가 되는 것은 소송당사자의 담합에 의하여 대금청산일을 賦課權의 除斥期間(5년)이 미치지 않는 시점으로 遡及하게 하고 소송 등 절차에서 이를 서로 다투지 않음으로써 법원이 이를 사실인정하게 하면 과세관청은 이에 대하여 과세할 수 없는 경우가 발생할 것이고 이러한 방법의 濫用은 만연될 것이다. 과세관청은 판결에서 사실인정한 것과 다른 시기에 양도되었고 부과된 5년의 제척기간이 아직 경과되지 않았음을 입증하여 과세하는 것이 불가능한 것은 아니지만, 이는 정

직하지 못한 납세자를 위하여 과세관청에 너무 무거운 입증책임을 지우는 것이 된다. 그러므로 국세기본법에 위와 같은 경우 그 제척기간의 起算日을 判決確定日로 하는 特別을 둘 수 있다고 본다.

4) 免稅·輕減 등 要件確認書類의 事後補正

세법에 의하여 양도소득세를 감면받으려고 하면 그 면세·경감 등의 充足要件事實을 납세자가 입증하는 서류를 제출해야 한다. 그런데 이러한 감면요건은 과세관청의 조사·확인이 수반되어야 한다. 이를 사전신고확인증의 교부단계에서 확인하려고 한다면 이는 신고내용에 대하여 實質的 審査를 하는 것으로 되고 상당한 시간을 소비하여야 한다. 이렇게 되면 사전신고확인증의 교부절차의 지연과 그 교부절차과정에서 견잡을 수 없는 摩擦이 야기될 것이다. 그러므로 납세자는 감면에 해당함을 사전의 예정신고서에 明記만 하도록 하고, 과세관청은 다른 요건만 구비되었으면 즉시 사전신고확인증을 교부하도록 한다. 납세자는 그 減免要件에 관한 입증서류와 減免申請書를 사전신고확인증이 교부된 날이 속하는 달의 말일부터 2월내에 補正할 수 있도록 해야 할 것으로 본다. 따라서 이 보정을 기다려 과세관청은 사후에 감면요건의 충족여부를 조사하면 될 것이다.

5) 稅務調査 着手

납세자의 사전 양도차익 예정신고에 誤謬·脫漏 등이 있거나 실지거래가액에 의한 과세를 청구하는 경우, 자진예정납부를 하지 아니하는 경우, 기타 조사할 사항이 있는 경우 등에 과세관청은 예정납부기한(사전신고확인증을 교부한 날이 속하는 달의 말일부터 2월내) 경과 후 조사를 착수할 수 있는 것으로 한다. 물론 조세회피의 우려 등 隨時賦課事由가 있을 경우에는 사전신고확인증의 교부 후 즉시 세무조사를 착수할 수 있도록 해야 함은 물론이다.

다. 不履行者에 대한 制裁方案

1) 課稅對象讓渡인 境遇

과세대상의 부동산 양도행위가 있었음(당해 자산의 매매대금 청산을 필함)에도 불구하고 납세의무자가 등기전에 양도차익 예정신고를 불이행하고 사전신고확인증이 없어서 소유권 이전등기도 未畢인 상태에 있는 것을 과세관청이 인지한 경우에는 전술한 바와 같이 課稅權을 行使하여 양도소득세를 부과하여야 할 것이다. 그런데 이러한 경우에 납세의무자에게 과세상 불이익을 줄 것인가?

불이익을 준다면 그 정도는 어떤 수준이어야 할 것인가? 그런데 이러한 사례는 사실상 발생할 여지가 매우 적을 수도 있다. 中間省略登記(미등기 양도)의 경우나 소유권 분쟁의 경우 등 극히 예외적인 경우가 아니면 부동산이 양도되는 경우 매수자가 그의 소유권을 확보하기 위하여 소유권 이전등기에 필요한 書類와 대금의 청산을 同時履行하는 것이 정상적이기 때문이다. 그리고 부동산 소유권의 중간생략등기 移轉에 해당하는 경우에는 부동산등기특별조치법이 自由刑까지 포함하는 刑罰의 제재로서 이를 금지하고 있고(부동특법 §8, 9, 10 참조), 조

세법에서는 명의신탁에 대하여 贈與를 擬制(상속세법 § 32의2)하여 과세하며, 중간생략등기(미등기 전매)의 경우에 대하여는 양도소득세를 75%의 沒收稅率에 가까운 重課稅(所稅法 § 104)裝置를 이미 마련해 놓고 있기 때문이다.

첫째, 예정신고납부세액공제(산출세액의 10%)를 적용하지 않음은 당연하다.

둘째, 예정신고에 대한 무신고가산세의 세율은 대금청산일이 속하는 달의 다음 달 1개월은 3%, 다음 한달은 5%, 그 다음 한달은 8% 등과 같이 시간의 지연에 따라 누진적으로 설정하는 것을 생각할 수 있다.

세째, 예정자진납부를 하지 아니한 세액에 대하여 일변 이자율에 의한 납부불성실가산세를 적용하도록 한다.

네째, 가산세 총액은 산출세액의 일정비율(예컨대 50% 정도)을 초과할 수 없도록 加算稅 限度額을 설정하는 것이 바람직할 것이다.

2) 免稅對象讓渡인 경우

1세대 1주택의 양도로 인하여 발생하는 양도소득을 현행 비과세에서 면제제도로 전환할 때 등기전 예정신고를 하지 않은 자를 어떻게 할 것인가? 조세감면규제법상의 免稅 受惠者는 그 대부분이 대사업자들이기 때문에 양도차익의 예정신고문제를 자력으로 해결하거나 또는 전문가의 도움을 활용하는 것이 가능하다. 그러나 1세대 1주택을 양도하는 대부분의 사람들은 低所得階層에 속하는 사람들로서 그 양도행위에서 발생하는 세무문제를 알지 못하고 있다. 이러한 계층의 사람들에게 너무 무거운 조세법상의 제재를 가하는 것은 매우 바람직하지 못할 수 있다. 그러므로 가산세 제재로 접근하는 방안을 생각할 수 있다.

무신고가산세는 그 적용이 가능할 수 있다고 본다. 물론 양도소득세가 면세되기 때문에 산출세액 그 자체가 零이다. 그러면 무신고가산세는 무엇을 기준으로 산정할 것인가? 하나의 방법은 면세이지만 산출세액을 먼저 계산하여 이를 基礎金額으로 하여 가산세액을 산정할 수 있다. 비과세의 경우에는 산출세액 그 자체가 이론상 존재할 수 없는 것이므로 이를 기초금액으로 하여 가산세액을 산정하는 것이 이론상 모순되고 비과세에 협력의무를 지울 수도 없다. 그러나 면세의 경우에는 본래적으로는 납세의무가 있는 것이어서 산출세액이 존재하는데 이를 세법에 의하여 그 부담을 면제하는 것이기 때문에 產出稅額을 기초금액으로 하여 이에 加算稅率을 적용하는 방법으로 가산세액을 산출하는 것이 이론상 모순되지 않으며 免稅 受惠者에 대하여는 조세법상의 협력의무를 지우는 것도 가능한 것이다.

3. 關係法令의 改正問題

문제는 사전신고확인증의 제출을 소유권 이전등기 절차의 필요적 요건으로 하는 규정을 등기법에 규정해야 할 것인가 아니면 세법에만 규정하는 것으로 충분한 것인가 하는 문제가 검토되어야 한다. 또한 등기절차상 사전신고확인증의 제출제도로의 전환은 사법부의 협조가 필

수적이다. 그러한 협조를 이끌어내기 위해서는 등기업무에 과중한 부담을 지우지 아니하는 방법의 모색이 필요하다고 본다.

가. 不動產登記法 解釋에 의한 解決與否

부동산등기특별조치법 제5조(허가 등에 대한 특례)는 제1항에서는 「등기원인에 대하여 행정관청의 許可, 同意 또는 承諾을 받을 것이 요구되는 때에는 부동산등기법 제40조제3항(등기원인을 증명하는 서면이 집행력있는 판결인 때에는 제1항제3호:등기필증·제4호:등기원인에 대하여 제3자의 허가, 동의 또는 승락을 요하는 때에는 이를 증명하는 서면의 제출 불필요)의 규정에 불구하고 소유권 이전등기를 신청할 때에 그 허가, 동의 또는 승락을 증명하는 서면을 제출하여야 한다」고 규정하고, 제2항에서는 「등기원인에 대하여 行政官廳에 신고할 것이 요구되는 때에는 소유권 이전등기를 신청할 때에 申告를 證明하는 서면을 제출하여야 한다」고 규정하고 있다.

그렇다면 양도소득세의 등기전 예정신고를 허가·동의 또는 승락·신고 중 어디에 포함시킬 수 있을까? 예정신고에 가장 적합한 것이 申告라고 할 수 있을 것이다. 부동산등기법을 개정함이 없이 부동산등기특별조치법 제5조제2항의 해석론으로 해결하는 것도 가능성이 전혀 없는 것은 아니라고 본다.

나. 稅法만 改正하는 問題

부동산 등기에 관련되는 법령을 개정함이 없이 세법의 개정만으로 등기절차상 사전신고확인증이 있어야 소유권 이전등기가 가능하게 할 수 있는가? 이는 현행 登錄稅(지방세)제도에서 그 示唆點을 찾을 수 있다고 본다. 그 개요를 보면 다음과 같다.

부동산등기법시행규칙 제49조는 「등기를 신청할 때에는 신청서에 그 등기를 신청함에 필요한 사항 이외에 등록세 등 등기신청에 관련하여 納付하여야 할 稅額 및 그 과세표준액을 기재하여야 한다」고 규정하고, 제2항에서는 「등기를 신청하는 때에는 다른 법률에 의하여 賦課된 義務事項이 있는 때에도 제1항과 같다」고 규정하고 있다. 그리고 같은법 시행규칙 제73조(신청서의 심사)는 「등기공무원이 신청서를 받은 때에는 지체없이 신청에 관한 모든 사항을 조사하여야 한다」고 규정하여 등기공무원의 신청절차에 대한 심사범위를 정하고 있다.

부동산 소유권 이전등기업무에서 등록세를 다루고 있는 이러한 절차는 양도소득세 예정신고의 사전신고확인증을 소유권 이전등기의 필요적 서류로 하는 절차에 활용할 수 있다고 본다. 등기신청 부속서류에 사전신고확인증을 한가지 더 첨부하도록 하면서 양도가액과 취득가액(이는 모두 개별공시지가로 한다) 및 산출세액의 신고내용을 기재하고 등기공무원이 확인하는 것으로 족하다고 본다.

이와 같이 하는 경우 소득세법의 개정만으로 족하고 부동산등기법이나 부동산등기특별조치법은 개정하지 아니해도 될 것으로 판단한다. 다만, 대법원규칙인 부동산등기법시행규칙 제49조제2항(등기를 신청할 때에는 다른 법률에 의하여 賦課된 義務事項이 있는 때에도 제1항과 같다)의 규정에 양도소득세 예정신고에 관한 사항을 포함시킬 수가 있는지 약간의 의문이 있

다. 해석상 포함시켜야 한다고 할 것이다. 그렇지 않다면 최소한 부동산등기법시행규칙 제49조제2항의 정비가 필요할 것이다.

4. 過剩協力義務의 賦課與否

가. 現行制度와의 均衡問題

현행 소득세법에도 양도차익 예정신고·납부제도를 다음과 같이 두고 있다. 즉, 양도소득세 과세대상이 되는 자산을 양도한 거주자는 양도차익을 그 양도일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내에 주소지 관할 세무서장에게 신고한다(所稅法 § 105).

예정신고를 하는 때에는 양도소득세 산출세액에서 산출세액의 10%를 공제한 세액을 자진 납부하여야 한다(所稅法 § 106). 등기전에 예정신고를 하고 그 신고를 증명하는 사전신고확인증을 제출하도록 하는 것은 그 신고일이 최단기로 2월, 최장기로 3월 앞당겨지는 결과가 된다. 즉, 신고기한을 그 만큼 앞당기는 것에 불과하고 국민에게 새로운 協力義務를 追加적으로 지우는 것이 아님을 유의할 필요가 있다.

나. 比例의 原則의 踰越問題

우리 나라의 헌법 제37조는 국민의 자유와 권리의 제한의 한계에 관하여 국민의 자유와 모든 권리는…공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으며, 제한하는 경우에도 자유와 권리의 본질적 내용을 침해할 수 없다고 하였다.

그런데 소유권 이전등기에 사전신고확인증을 제출하도록 하는 것이 공공복리를 위하여 필요한 경우에 해당한다는 데는 異論이 있을 수 없으나 계약·처분의 자유와 부동산 소유권의 본질적 내용을 침해하는 것은 아닌가 하는 문제제기가 야기될 수 있다. 이는 비례의 원칙에 따라 判別되어야 할 문제라고 할 것인 바, 이에 관한 헌법재판소의 決定說示를 참고로 보면 다음과 같다.

즉, 『국민의 기본권을 제한하려는 입법의 목적이 헌법 및 법률의 체제상 그 정당성이 인정되어야 하고(目的의 正當性) 그 목적의 달성을 위하여 그 방법이 효과적이고 적절하여야 하며(方法의 適切性), 입법권자가 선택한 기본권제한(사유재산권 침해)의 조치가 입법목적 달성을 위하여 설사 적절하다 할지라도 보다 완화된 형태나 방법을 모색함으로써 기본권의 제한은 필요한 최소한도에 그치도록 하여야 하며(被害의 最少性), 그 입법에 의하여 보호하려는 공익과 침해되는 私益을 비교형량할 때 보호되는 公益이 더 커야 한다(法的 均衡性)는 이론이 과잉금지 원칙인 것이다. 조세법의 입법에서 이 원칙은 철저히 준수되어야 한다.

따라서 조세법에 의하여 재산권의 본질적 내용은 침해될 수 없다. 재산권의 본질적 내용이라는 것은 財產權의 核이 되는 실질적 요소 내지 근본요소를 뜻하며 따라서 재산권의 본질적 내용인 내용을 침해하는 경우라고 하는 것은 그 침해로 인하여 그 사유재산권이 有名無實해 지거

나 形骸化되어 헌법이 재산권을 보장하는 궁극적인 목적을 달성할 수 없게 되는 지경에 이르는 경우라고 할 것이다。」(헌결,1990.9.3, 89헌가95).

소유권 이전등기에 사전신고확인증의 제출을 필요적 절차요건으로 하는 것이 이러한 비례의 원칙을 유월하여 과잉금지에 해당된다고 할 수는 없다고 할 것이다.

IV. 結 語

국민에게 새로운 부담을 지우는 제도의 제안은 가급적 하지 아니하는 것이 사회과학도의 양심일 수 있다. 사회과학은 국민을 편하게 하면서 국민의 기본인권이 신장되는 것을 돕는데 있다고 생각하기 때문이다. 그러나 한 나라의 조세제도가 정직한 사람에게만 무거운 부담을 지우고 교활·부정직한 사람이 조세부담을 송두리채 회피하는 것을 방관하는 것은 사회과학도로서의 본분을 遺棄하는 것이라고 믿는다. 특히 資本利得은 그 상당한 부분이 투기적 경제 활동을 통해서 얻는 경제이익이고, 이러한 투기이익은 '셋다판의 판돈'과 같아서 어느 계층의 경제적 손실을 딛고 땀흘림이 없이 얻는 소득이다. 이러한 소득자가 조세상의 공평부담의 원칙을 파괴하는 것은 더구나 방관해서는 안된다.

뿐만 아니라 이러한 자본이득 과세를 적정화하면 가장 불합리한 토지초과이득세를 폐지하는 것이 가능하고, 세법 전역에 걸쳐 확산되어 있는 투기억제적 조항으로서 선량한 납세자에게 괴로움을 주고 있는 것을 상당히 제거할 수 있는 것이다. 필자가 국민에게 새로운 부담을 지우는 사전신고확인증제도를 제안하는 것은 바로 이러한 시각의 구체화라고 할 수 있다.

行政便宜는 행정이 노력하면 될 수 있는 일을 국민에게 부담을 지워서 그러한 행정노력을 피하고자 하는 것을 의미한다고 생각한다. 그러나 양도소득세의 경우 행정의 자체적 노력만으로는 사전신고확인증제도가 가지는 기능을 대신할 수 없다. 납세자가 양도차익 예정신고·부동산매매차익 예정신고의무를 이행하지 아니하는 한 양도소득세 과세는 양도 후 2년여가 경과해야 가능하고, 이렇게 늦게 과세하는 한 그 세액의 半은 징수할 수 없는 상태에서 도저히 벗어날 수 없는 것이다. 그러므로 사전신고확인증제도의 導入試圖를 행정편의주적 발상이라고만 매도하는 것은 이 문제의 핵심을 보지 못하고 질타하는 잘못이라고 할 것이다.

그런데 1995년 세계개정에 관한 정부와 여당간의 협의에서는 사실상 이 사전신고확인증제도의 도입이 거부된 것이나 다름없다. 양도소득세 사전신고를 납세자의 선택에 맡기면서 세액공제율을 20%로 상향조정한다고 하는 것은 전문적으로 양도소득세를 포탈·회피하고 있는 사람들에게는 하나의 웃음거리에 불과하기 때문이다. 따라서 이 제도의 도입은 어떠한 장래의 과제로 이월된 상태가 되고 말았다.

정부는 언론이 질타한 것처럼 행정적 편리만을 추구하여 국민부담을 가중시키려는 발상에

서 벗어나, 국민에게 괴로움을 주고 있는 과도한 규제적 조항을 찾아 이를 합리적으로 개선하면서 1세대 1주택 비과세의 면제전환·조세감면규제법상의 과도한 양도소득세 감면, 축소 등 성의를 함께 보이고, 한편으로는 새로운 국민의 협력의무인 사전신고확인증제도의 수용을 호소하는 자세를 가져야 한다고 본다. 이러한 노력으로 사전신고확인증제도는 반드시 도입해야 한다고 보고 있다. 이는 정부에게 지워진 移越된 宿題라고 본다.

둘째, 현행 양도소득 과세제도에는 일반의 평범한 국민이 감내하기 어려운 規制的 非合理的인 條項이 산재해 있다. 예를 들면 1세대 1주택의 비과세요건을 충족하려면 그 주택을 3년간 所有할 뿐만 아니라 그 주택에 3년간 居住해야 한다는 것이다. 이 居住要件은 국민에게 불편을 줄 뿐만 아니라 이를 둘러싸고 납세자와 과세관청간에 조세마찰을 빚고 있다. 당초의 정부 제안에서는 이러한 것에 대한 정비개선책이 전혀 없었다. 이러한 규제조항의 개선은 외면한 채 새로운 부담만을 가중시키는 제도를 도입하려고 하는 것은 행정편의적 발상이라고 비판받기에 충분하다고 할 것이다. 그런데 黨政協議에서는 1세대 1주택의 비과세요건에서 3년 거주를 삭제하도록 합의하면서도 사전신고확인증제도는 엄청난 후퇴를 해 버린 것은 매우 유감스러운 일이다.

그러나 이 사전신고확인증제도는 필요하다.

첫째, 부동산 투기전문가는 지금 거의가 양도소득세를 면탈하고 있다. 그리고 부과된 양도소득세도 거의 40%를 징수하지 못하고 있는 것이 현실이다. 정직한 사람 또는 세법에 명정한 사람만이 그 과중한 양도소득세를 부담하고 있고, 전문투기꾼들에게는 양도소득세가 종이호랑이로 전락하고 있다. 이를 원천적으로 봉쇄할 수 있는 제도가 사전신고확인증제도라고 할 수 있다.

둘째, 이 제도가 도입되어 정착한다면 아무런 실효성도 없는 검인계약서제도를 폐지할 수 있고, 양도소득세의 적정화와 종합토지세의 개선을 통해 그 實效性을 제고하면 위헌논란이 끊이지 않는 토지초과이득세, 택지초과소유부담금제도 같은 것을 일소하여 부동산 세제를 單純化할 수 있다.

셋째, 이 제도를 도입한다고 하더라도 평범한 국민에게는 큰 부담이 되지 아니한다. 특히 문제가 되는 것이 이사를 하기 위한 주택의 양도·취득이라고 할 것인데 경제적으로 독립하는 30세로부터 경제활동을 그만두는 70세까지의 기간에 5년마다 집을 옮긴다고 해도 등기전 양도소득세 신고는 평생동안 8회정도로서 족하다. 납세의무가 헌법상의 의무라고 한다면 이 정도의 국가에 대한 의무이행이 거부될 수 없다.

그러므로 당초에 정부는 사전신고확인증제도의 導入을 불쑥 내놓을 것이 아니고, 국민이 괴로움을 당하는 여러 가지 양도소득 과세제도의 不合理的을 대폭적으로 改善하면서 새로운 부담의 설정을 說得했어야 옳았다. 이 글에서는 먼저 양도소득 과세에서 개선할 점을 검토하고, 다음 사전신고확인증제도의 구체적 방안에 대한 管見을 제시해 보고자 한다.

Ⅱ. 讓渡所得 課稅上の 改善點

1. 基準時價와 實地去來價額의 選擇的 適用問題

가. 現行規定 概觀

課稅物件인 양도차익은 양도가액에서 취득가액을 차감하여 산정한다. 이 양도차익을 기준으로 하여 이에서 양도소득특별공제·장기보유특별공제 그리고 양도소득공제를 하여 세율의 被乘數인 과세표준을 산정하는 구조로 되어 있으므로 양도차익은 이 세목의 과세상 가장 중요한 기초를 이룬다.

문제가 되는 것은 양도차익을 산정함에 있어서 양도가액과 취득가액으로 기준시가 또는 실지거래가액 중 어느 것을 적용하여야 할 것인가 하는 것이다. 양자가 일치한다면 문제가 없으나 기준시가는 사실상 20%정도 실지거래가액보다 낮은 것이 통상이기 때문이다.

현행 규정은 양도차익 산정에 基準時價(사실상 個別公示地價임)의 적용(所稅法 § 96, § 97 ①)을 원칙으로 하고, 다음과 같은 경우에만 예외적으로 實地去來價額의 적용을 인정하고 있다(所稅法 § 96, § 97 ①).

- ① 부동산을 취득할 수 있는 권리를 양도한 경우
- ② 미등기로 부동산을 양도한 경우
- ③ 부동산을 취득한 후 1년 이내에 양도한 경우
- ④ 중개업자가 부동산중개업법을 위반하여 직접 부동산을 양도한 경우
- ⑤ 국세청장이 일정규모 이상의 부동산을 취득 또는 양도함에 있어서 다른 사람의 명의의 사용, 허위계약서의 작성, 주민등록의 허위이전 등 부정한 방법에 의하거나 관계법령에 위반한 경우
- ⑥ 기타 부동산의 거래로서 부동산의 보유기간·거래규모 및 거래방법 등에 비추어 부동산의 투기를 목적으로 하는 것이라고 인정되는 다음의 기준(舊所稅規 § 82의2③) 중 하나에 해당하는 경우
 - ㉠ 농지 소재지에 거주하면서 自耕한 기간이 1년미만인 농지로서 보유기간이 3년미만인 농지를 양도하는 경우
 - ㉡ 미성년자가 부동산을 양도하는 경우. 다만, 相續이나 贈與에 의하여 취득한 부동산을 양도한 경우를 제외한다.
 - ㉢ 국내에 3개이상의 주택을 소유하고 있는 자가 보유기간이 2년미만인 주택을 양도하는 경우. 다만, 거주기간이 1년이상인 주택을 제외한다.

나. 問題點

전술한 바와 같이 기준시가는 실지거래가액 보다 통상 약20%정도 낮다. 그리하여 소득세법은 부동산 투기거래에 해당한다고 보는 경우에는 원칙적인 방법인 基準時價에 의하여 양도차익을 산정하지 아니하고 실지거래가액을 포착하여 그에 의해 양도차익을 산정하도록 하고 있다. 이는 懲罰的 性格을 가지고 있다.

문제는 부동산의 투기목적 거래라고 보는 범위를 현행규정은 너무 확대시키고 있다. 그리하

여 실지거래가액 과세라는 예외가 擴大適用되면서, 그 확대적용의 기준이 너무 다양하여 납세자가 이를 알고 順應하기가 매우 어려워졌다. 이는 그 본질이 아주 단순한 세목인 양도소득세의 구조를 매우 어렵게 變質시켰음을 뜻한다. 납세의무자의 협력의무를 강화하여 양도소득세 행정의 能率을 제고하고자 하거나 소득세 납세의무의 확정을 신고납세주의로 전환하고자 할 때 이는 큰 걸림돌이 된다.

다. 改善方案

다음 중 하나에 해당하는 것으로 그 범위를 축소하면 그 범위를 확정하는 기준은 보다 명확해질 것이다.

- ① 부동산을 취득할 수 있는 권리를 양도한 경우
- ② 미등기로 부동산을 양도한 경우
- ③ 부동산을 취득한 후 1년 이내에 양도한 경우
- ④ 중개업자가 부동산중개업법을 위반하여 직접 부동산을 양도한 경우
- ⑤ 미성년자가 부동산을 양도하는 경우(상속이나 증여에 의하여 취득한 부동산을 양도한 경우를 제외).
- ⑥ 양도소득세 회피를 위하여 부동산을 취득 또는 양도함에 있어서 다른 사람의 명의를 사용한 경우, 양도소득세 신고(예정·확정신고 불문)를 하면서 과세관청에 허위계약서를 제출한 경우, 주민등록의 허위이전 등 부정한 방법을 사용한 경우 등

2. 取得時期 擬制의 改善

가. 現行規定

기준시가를 적용하여 부동산의 양도차익을 산정하는 경우 현행법은 토지·건물로서 1976. 12. 31. 이전에 취득한 것은 1977. 1. 1.에 취득한 것으로 의제하도록 하고 있다(1974. 12. 24. 법률 제2705호 부칙 제16조:1988. 12. 16. 개정).

나. 問題點

取得日을 현재에 가깝게 당겨서 擬制하는 것은 그 의제일 이전에 발생한 자본이득에 대하여 양도소득세 부담을 면제해 주는 것과 같은 결과가 된다. 이는 실질적인 양도소득세 부담의 현저한 경감이 될 것이다. 이러한 관점에서 보면 취득의제일의 앞당김은 바람직하지 않을 수 있다.

그러나 양도차익을 산정함에 있어서 실지거래가액을 적용하지 못하고 정부가 공적으로 그리고 평균적으로 평가하는 擬制時價 즉 基準時價를 적용하는 것이 불가피함으로 인하여 취득

의제일을 현재에 가깝도록 擬制하게 된 것이다. 그 이유는 1970년대 후반의 부동산 투기를 계기로 정부의 공적인 평가액(기준시가)이 토지의 時價에 크게 접근한 데 반하여 그 이전의 공적인 평가액은 時價에 크게 미치지 못했기 때문에 이에 의한 양도차익 산정에는 架空資本利得이 含有될 우려가 있기 때문이다.

이러한 우려는 아직도 소멸되지 않았다. 양도한 실지거래가액만 알고 취득한 실지거래가액이 불분명하여 취득가액을 현행 법정방법에 의하여 換算하는 경우 그리고 취득당시의 기준시가가 없는 경우 등에 아직도 지방세법상의 時價標準額을 활용하여 취득당시의 기준시가를 換算하게 되는 데 이 시가표준액의 부정확성 때문에 환산기준시가에 의하여 양도차익을 구하면 架空資本利得에 과세하는 경우가 있게 된다. 그리고 시가표준액을 확인하려면 지방관서가 비치하고 있는 구토지대장(사실은 이미 書庫에 보관되어 있음)에 의하여 조사해야 하는 행정상의 난점이 있다. 이러한 문제들은 행정력의 낭비·납세순응의 어려움·납세자와의 조세마찰 발생 등 문제점을 내포하고 있다.

다. 改善方案

세무행정의 작용과 납세자의 納稅順應을 보다 簡便하게 하면서 양도소득세의 계산구조를 단순화하는 방안의 하나는 개별공시지가가 전국적으로 실시되는 1990. 1. 1.을 취득시기로 의제하는 것이 가장 바람직한 것이다. 그러나 이와 같이 하면 그 時點 이전에 발생한 地價上昇分(양도차익) 모두가 과세권역에서 일탈해 버린다.

그러므로 電算化되어 현재 사용하고 있는 기초자치단체의 土地臺帳의 개선시점(1984.7.1)까지 取得擬制日을 당겨서 규정하는 방법을 생각할 수 있다. 취득의제일은 1985. 1. 1. 정도로 하는 것이 바람직하다. 이번의 개정안은 與黨의 노력으로 취득의제일을 1985. 1. 1.로 하도록 하고 있는 바, 타당한 제안이라고 할 것이다.

3. 長期保有特別控除의 廢止

가. 現行規定

保有期間이 5년 이상되는 부동산에 대하여는 과세표준 계산상 다음의 구분에 따라 장기보유특별공제를 讓渡差益에서 공제한다(所稅法 § 95②).

- ㉠ 보유기간 3년이상 5년미만---양도차익의 10%
- ㉡ 보유기간 5년이상 10년미만---양도차익의 15%
- ㉢ 보유기간 10년이상---양도차익의 30%

나. 問題點

① 長期保有特別控除는 지가상승에 따라 매년 발생하여 장기간 集積되었던 자본이득이 양도시점에 一時에 실현(이득의 集結效果)하여 누진세율로 인한 양도소득세의 무거운 부담을

야기시켜 부동산의 양도를 단념하게 되는 凍結效果의 除去裝置이다. 그런데 장기보유특별공제로 인한 양도소득세 경감효과가 매우 크고, 반면 보유과세인 종합토지세 부담이 너무 경미하여 토지의 保有費用이 낮은 상태에서는 부동산 소유자는 이 공제의 혜택을 받기 위해 오히려 부동산을 10년이상 장기보유하려고 하는 경향이 나타난다.

② 또한 현행법을 보면 다음의 토지에 대하여는 장기보유특별공제의 적용을 배제하고 있다(舊所稅令 § 46의3).

㉠ 나대지(무허가건축물이 정착되어 있는 것 포함).

㉡ 건축물의 부속토지로서 법정면적을 초과하는 부분의 토지

문제는 이를 가리는 것이 그렇게 단순하고 용이하지 않다는 데 있다. 유휴토지를 말하는 나대지·기준면적 초과의 判定基準은 객관성이 缺如되어 있을 뿐만 아니라 複雜·難解하다. 가장 단순해야 할 양도소득세 과세가 과세관청에는 매우 다루기 어려운 업무로 될 수 밖에 없고, 납세자에게는 납세순응이 어려워서 스스로 세부담액을 계산할 수 없게 되면서 과세관청과 납세자간의 租稅摩擦을 야기하고 있다."

다. 改善方案

① 취득의제일을 1985. 1. 1.로 하는 대신 장기보유특별공제는 이를 폐지하도록 한다. 이의 폐지는 양도소득세의 계산구조를 단순화하여 납세자에게 세부담에 대한 예측가능성을 크게 제고할 수 있게 되기 때문이다. 이번의 黨政協議에서는 취득의제일을 1985. 1. 1.로 앞당기도록 합의하면서도 장기보유특별공제의 폐지는 유보하고 있는 것이다.

② 장기보유특별공제를 폐지하는 경우에는 본래 이 제도를 두었던 취지가 다른 방법으로 보완되는 조치를 강구하는 것이 마땅하다고 본다. 장기보유특별공제는 그 본질이 양도소득세의 경감제도가 아니고 보유기간동안에 매년 조금씩 累積的으로 발생했던 자본이득이 양도일에 일시에 실현되는 集結效果(bunching-effects)를 완화하기 위하여 이득평균화장치(gains-averaging system)를 대신하는 장치이다. 특히 우리 나라의 양도소득세 기본세율은 초과누진구조를 취하고 있기 때문에 이 집결효과의 영향은 크다고 보아야 한다. 양도소득세 기본세율이 비례세율의 경우에는 자본이득의 집결효과의 문제는 없다. 많은 나라의 자본이득 과세제도가 장기보유특별공제를 하지 아니하면서 比例稅率을 채택하고 있는 것은 이러한 관점에서 이해

1) 이런 에피소드가 있다. 어느 세무서의 재산세과장이 친구의 부탁을 받고 양도하고자 하는 부동산의 토지대장·건물대장 그리고 동기부동본 등 관계서류를 갖추어 가지고 우수한 자기예하 직원 3인에게 양도소득세 계산을 시켰다. 그런데 뜻밖에도 산출된 세액이 세가지로 각각 다르게 나왔다는 것이다. 세무사 업계의 이야기를 들어 보면 고객이 양도소득세 계산을 의뢰하면 계산하는 원리만을 가르쳐주고 계산업무와 신고의 대행은 수임하지 않는다는 것이다. 이유인즉 정답을 찾을 자신이 없고 만약 그 계산이 틀려서 추정세액이 나오면 고객은 그 책임을 묻기 때문이라는 것이다. 이는 분명히 잘못되어 있다. 현직 공무원도 정당한 세액산정이 그와 같이 힘들고 국가에서 전문인 자격을 수여받은 세무사도 그 산정에 자신이 없다면 일반 납세자는 도저히 이러한 조세에 순응할 수가 없다는 결론을 얻게 된다. 양도소득세는 대중세적인 성격을 가지고 있다. 그러므로 대폭 단순화해야 한다.

되어야 한다. 즉 자본이득세 세율은 적절한 수준의 비례세율로 하는 것이 바람직할 수 있을 것이다.

4. 1世帶 1住宅 非課稅의 免稅 轉換

가. 現行規定

거주자 및 그 배우자가 그들과 동일한 주소 또는 거소에서 生計를 같이 하는 가족과 함께 구성하는 1世帶가 국내에 1개의 住宅를 소유하고 3년이상 거주한 경우에는 그 1세대 1주택과 그 부수토지의 양도소득에 대하여는 비과세한다(所稅法89Ⅲ). 다음 <표Ⅱ-1>의 비과세는 대부분이 1세대 1주택의 비과세라고 할 수 있다.

<표Ⅱ-1> 양도소득세 비과세자료의 비중

(단위 : 천건)

연 도	총자료건수	① 처 리		② 비과세	
		건 수	비 율	건 수	②/①
1993	1,828	1,050	57.4	457	43.5
1992	2,026	1,253	61.8	528	42.1
1991	1,726	1,477	83.8	467	32.3
1990	872	826	94.7	261	31.6

▶ 근거자료 : 국세청

과세관청이 수집한 양도소득 과세자료 총건수 중 비과세해야 할 자료의 비중이 30%를 넘고 있다. 여기에 감면되는 것을 합치면 비과세·감면되는 비중은 50%를 초과하게 될 것으로 추정된다.

나. 問題点

① 1세대 1주택의 양도소득을 비과세하는 제도 그 자체에 문제가 있다. 소득이 있으면 납세하는 것이 원칙이고 특별한 政策的 考慮에 의하여 1세대 1주택의 자본이득에 조세부담을 지우지 아니하려고 하면 그것은 당연히 免稅로 해야 한다. 이렇게 볼 때 이는 비과세소득으로 할 것이 아니고 免稅資本利得으로 해야 한다고 본다.

양자의 差異는 1세대 1주택과 그 부속토지를 양도했을 때 이것이 비과세대상이면 과세관청에 세무신고를 할 필요가 없게 되고, 면세대상이면 그 양도자는 과세관청에 세무신고를 하면서 免除申請을 해야 하는 점에 차이가 있다.

② 다음 1세대 1주택의 자본이득에 대한 비과세 요건으로 3년간의 居住事實을 요구하고 있

는 것이 문제이다. 즉 1세대 1주택이라고 하더라도 3년이상 소유해야 하고 그 소유주택에서 3년 이상 거주해야 하는 것이다. 납세자와 조세마찰을 가장 많이 야기시키는 것이 3년 거주사실의 인정문제이다. 이 거주사실의 비과세 요건 때문에 주택을 양도하고 소유권 이전등기 대신에 양수자에게 가동기를 설정해 주면서 退去 후에도 주민등록을 이전하지 않는 惡弊를 만연시키고 있다. 이는 3년거주를 위장하기 위해서이다. 법제가 국민으로 하여금 불정직한 행동을 하도록 助長하고 있는 것과 다를 것이 없다.

다. 改善方案

〈첫째〉 所得控除制度로 바꾸는 方法

1세대 1주택의 양도소득에 과세하되 국민주택규모(25.7평)의 1세대 1주택을 기준으로 하여 이 정도의 주택에 대하여는 양도소득세 부담이 없을 정도의 所得控除를 하는 방법이다. 이 방법이 가장 바람직하다고 본다. 이 방법에서는 현행법상 고급주택에 대한 양도소득세 비과세의 예외 같은 복잡한 제도가 모두 필요없게 되어 법제의 단순화에도 크게 도움이 될 것이다.

그런데 문제는 주택의 소재지·주택의 구조·보유기간의 장단 등 여러 가지 요인의 차이로 인하여 그 資本利得의 발생정도가 천차만별이기 때문에 소득공제액의 적절한 기준금액을 찾기가 매우 어렵다. 그러나 1세대 1주택의 양도에 대하여 종래 비과세하던 것을 課稅로 轉換하는 일만도 국민에게는 큰 충격이 된다. 그러므로 양도차익에서 공제하는 금액의 수준을 도입 초기에는 破格的으로 높게 설정해야 한다. 특히 장기간 보유한 주택의 경우에는 취득당시의 실지취득가액 내지 공적 평가가액이 시가에 크게 미치지 못하여 讓渡價額의 거의 전부가 讓渡差益으로 나타나기도 한다는 것을 충분히 고려해야 한다. 이러한 현실에서 볼 때, 그 공제금액은 2억원을 초과하는 수준이 되어야 도입초기에 조세저항을 피할 수 있을 것이다.

실사 그 적정한 기준금액을 설정했다고 하더라도 부동산가액의 상승률에 상응하는 금액조정이 뒤따르지 못하면 중산계층의 양도소득세 부담을 가중시킬 우려가 매우 크다. 정부는 세수를 염려하여 일단 법에 그 공제금액을 설정하면 事情變更이 현저한 경우에도 이를 상향조정하기를 주저했던 과거의 실정에 비추어 더욱 그러한 것이다. 地價上昇率에 그 소득공제금액을 連動시켜야 할 것이다.

〈둘째〉 免稅制度로 轉換하는 方法

① 1세대 1주택의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대하여는 현행 비과세제도에서 免稅制度로 轉換한다. 1세대 1주택의 경우에도 그 면세혜택을 받으려면 그 양도자는 양도소득세 申告를 하면서 免除申請을 하도록 하는 것을 의미한다.

② 1세대 1주택의 자본이득 면제요건은 객관적으로 그 확인이 가능한 일정기간의 소유와 가족으로 구성하는 세대가 전국에 1개의 주택을 소유하는 것으로 바꾼다. 즉, 3년 거주사실을 1세대 1주택의 양도에 대한 면제요건에서는 삭제하는 것이다. 즉,

㉠ 세대단위는 현행과 같이 한다.

㉡ 1세대가 국내에 1개의 주택을 소유하고 있다가 양도하여 발생한 양도소득만을 면세하

는 것으로 한다. 소유한 집이 1주택인가의 여부는 국세청이 관리하고 있는 전산조직에 의하여 용이하게 확인할 수 있다.

- ㉞ 보유기간의 제한을 둔다. 금년에 당정협의를 의하여 확정된 개정안에서는 비과세요건으로서 이를 3년으로 하고, 免稅轉換은 보류한 것이다. 부득이한 사유로 3년 보유가 불가능한 경우에는 현행 제도처럼 그 사유를 인정하되 객관화하는 조치를 강구한다.
- ㉟ 1세대 1주택의 경우에도 신고의무를 부여하면서 免除申請을 하도록 한다.

Ⅲ. 登記前 事前申告制度의 摸索

1. 必要性

양도소득세와 관련된 납세의무자의 현행 협력의무는 부동산의 양도자가 양도일이 속하는 달의 말일부터 2월이내에 양도차익 豫定申告를 하면서 세액을 자진납부하고 다음 해 5월에 다시 그 양도소득에 대하여 確定申告를 해야 하는 구조로 되어 있다.

신고·납부의 誘引策으로 양도차익의 예정신고·자진납부자에게는 세액의 10%를 稅額控除해 주고 있다. 그리고 양도차익의 예정신고를 해태한 경우에는 加算稅 등의 행정제재를 가하고 있지 않다. 확정신고납부의 불이행에 대해서만 가산세가 부과된다. 그리고 기준시가에 의하여 양도차익을 계산하는 것이 실지거래가액에 의하여 양도차익을 산정하는 것보다 不利한 경우 납세자의 의사에 따라 예외적으로 예정신고자에게만 실지거래가액에 의한 양도차익 계산을 허용하고 있다.

그러나 예정신고납부에 대한 세액공제는 신고·납부를 유인하는 제도에 불과하고 強制力이 없는 것이 특징이다. 따라서 과세관청으로 하여금 稅源에 早期接近할 수 있게 하는 양도차익 예정신고의 실적은 매우 低調하고, 부동산 거래는 법원의 등기자료 송부와 세무공무원의 등기부 열람을 통한 조사(속칭 缺番對査:법원에서 송부되지 아니한 등기접수번호의 등기내용을 조사·확인하는 조사)에 의하여 세원으로 포착하고 있는 실정이다. 이에 막대한 行政力이 消耗될 수 밖에 없고, 양도소득세 세원관리도 과학적이지 못하게 된다. 양도소득세의 과세자료 수집과 그 처리실적을 보면 다음 <표Ⅲ-1>과 같다.

부동산 거래건수는 매년 증가되어 왔고, 미처리 건수도 매년 누적되고 있는 바, 이는 세무관서의 人力不足을 의미하는 것이고, 어렵게 수집한 거래자료에서 과세되는 것은 불과 20% 남짓한 실정이다. 이와 같이 과세실적이 저조한 것은 부동산 거래의 등기자료에는 각종 담보권 설정분과 가등기분 및 각종 가집행등기분이 포함되어 있기 때문이고, 조세법상으로는 1세대 1주택 비과세 등과 조세감면규제법상의 각종 전액면세가 擴散되어 있기 때문이라고 해석

되고 있다.

〈표 Ⅲ-1〉 부동산 거래자료 수집 및 처리

(단위 : 천수)

연도별	이 월	당년수집	계	① 당년 과세	② 기타처리	미처리	과세비율 ①/①+②
1989	18,184	804,907	823,091	176,462	598,104	48,525	22.8%
1990	48,525	823,729	872,254	228,244	597,834	46,176	27.6%
1991	46,176	1,679,966	1,726,142	342,005	919,791	464,346	27.1%
1992	464,346	1,562,203	2,026,549	255,056	997,386	774,107	20.4%
1993	774,107	1,053,658	1,827,765	207,474	843,150	777,141	19.7%

▶ 근거자료 : 국세청

다음은 缺番對查實績을 볼 필요가 있다. 이 결번대사와 양도소득 과세를 하는데 필요불가결한 근거서류를 보완하는 작업이 바로 양도소득 과세행정에 무거운 짐을 지우고 있는 절차부분이다. 이는 세무공무원이 등기소에 출장하여 서고에서 등기부등본을 일일이 실지 확인하는 작업이다. 그리고 등기소로부터 송부받은 과세자료에는 대부분이 양도당시의 土地 또는 建物臺帳 謄本이 첨부되어 있으나 취득당시(취득의제 당시를 포함)의 그러한 대장 등본의 첨부가 누락되어 있다. 이는 다시 物件地를 관할하는 지방자치단체에出張하여 그러한 대장의 등본을 보완하거나 납세자로부터 徵求해야 하는 것이다. 이러한 작업을 하는데 讓渡日로부터 최소한 6개월이 소요된다. 이러한 결번조사로 수집한 과세자료는 다음 〈표 Ⅲ-2〉와 같다.

이러한 방법에서 가장 문제가 되는 것은 부동산 거래가 발생한 후 빨라야 6월이 경과한 뒤, 아니면 부동산 거래 후 1년이 경과한 시점에서 세무공무원이 등기과세자료를 입수하게 되는 문제이다. 어렵게 입수한 자료도 적용기준시기를 판별하는 데 필요불가결한 토지대장 등본(특히 취득시점의 토지등급이 표시된 토지대장 등본)이 첨부되지 아니한 경우가 허다하고, 이를 토지소재지의 지방자치단체에 조회하거나 양도자에게 통지하여 이를 보완해야 과세업무처리가 가능해 진다는 점이다. 이 외에도 면제에 해당되는 부동산 양도의 경우에는 그 면제요건 사실의 충족여부도 事實調査를 하여 확인해야 한다.

〈표 Ⅲ-2〉 등기신청서부분 결번자료 수집현황

(단위 : 천건)

연도	등기건수	수집건수	결 번		대사건수	추가수집건수
			건 수	비 율		
93	7,347	2,411	4,936	67.2	3,042	33
92	6,294	1,762	4,532	72.2	4,432	30
91	6,845	1,886	4,959	72.4	4,903	35

▶ 근거자료 : 국세청

이러한 절차를 거치는 동안에 最長期의 경우에는 2년정도의 시간이 경과한다. 양도 후 상당한 시간이 경과한 후인 이 시점에 양도소득세를 과세하면 부동산의 양도자(자본이득자)는 이미 다른 주소로 이전해 버린 것이 상례이며, 부동산 거래자료는 다시 새로 이전한 주소지 관할 세무서로 이송하는 절차를 밟아야 한다(納稅地가 住所地이기 때문이다). 주소를 이전하지 아니한 경우에도 賦課時點에는 이미 부동산을 양도한지 2년여가 경과한 후이기 때문에 납세할 현금자산이 없는 경우가 허다하다. 뿐만 아니라 무재산의 상태가 된 경우에는 어렵게 조사하여 고지한 양도소득세를 缺損處分하지 않으면 아니되는 상황이 되어 버린다. 양도소득세의 徵收實績이 低調한 것은 이러한 사정에 기인하고 있다.

그리고 부동산 투기를 하는 자는 대부분 이러한 행정의 허점을 숙지하고 있어서 주민등록을 6개월에 1회씩 옮겨 다니고 있다. 이러한 현상의 만연은 조세부담의 공평을 극심하게 침해하게 된다. 양도소득세가 무서운 것 같으면서도 종이호랑이라고 하는 것은 이러한 행정상 과세자료의 接近遲延으로 인하여 과세기관이 세원을 적정한 시기에 포착하지 못하고, 거래 후 상당한 기간이 경과한 후에 과세를 하면 납세의무자가 이미 납세재원을 소진한 후가 되어 그 징수에 만전을 기할 수 없다는 문제점을 말하는 것이다. 새롭게 節次를 能率化하지 아니하고는 양도소득 과세는 적정을 기할 수 없다고 본다. 이러한 시각에서 양도소득세를 적정하게 과세하여 자본이득이 있는 곳에 부담이 있게 하는 행정이 가능하도록 하기 위한 가장 原初的인 조치는 과세기관이 부동산 등의 거래사실(세원)을 가급적 早期에 認知하여 조사권과 징수권을 적시에 행사할 수 있게 하는 것이라고 할 것이다.

다른 세목의 경우와 마찬가지로 양도소득 과세행정에서도 납세자의 과세표준과 세액의 誠實한 申告여부는 그 成敗를 좌우하는 중요한 사항이다. 특히 양도차익 예정신고는 과세관청이 早期에 양도소득세 과세요건사실에 접근할 수 있다는 의미에서 매우 중요하다 그런데 그 양도차익 예정신고실적은 매우 저조한 것으로 나타나 있다. 이를 추정해 보면 다음 〈표 Ⅲ-3〉과 같다.

〈표Ⅲ-3〉 양도차의 예정신고 상황의 추정표

(단위 : 백만원)

연 도	① 총산출세액	예정납부세액공제	② 추정예정납부세액	②/①
88	606,893	21,254	212,540	35.0
89	951,205	54,778	547,780	57.5
90	1,705,504	78,459	784,590	46.0
91	1,838,798	84,544	845,440	46.0
92	2,091,454	60,981	609,810	29.2

▶ 근거자료 : 국세통계연보

양도소득과세가 제기능을 발휘하기 위해서는 무엇보다도 먼저 이 양도차의 예정신고납부실적이 제고되어야 한다. 이는 세수의 조기확보라는 측면 이상으로 과세관청이 세원에 早期接近할 수 있다는 점에서 그러한 것이다. 이의 확보책으로서 다음에 제시하는 양도차의 사전신고확인증의 등기절차상 필요적 구비서류화하는 방안이라고 본다. 이는 예정신고를 유도하는 강력한 장치가 될 수 있다.

사전신고확인증제도의 도입 필요성과 관련하여 양도소득세의 부과실적과 그 징수현황을 볼 필요가 있다. 그 실적은 〈표Ⅲ-4〉와 같다. 이는 바로 양도소득 과세가 얼마나 중이호랑이가 되고 있는가를 말해 주는 것이다.

〈표Ⅲ-4〉 연도별 양도소득세 고지분 수납 및 결손현황

(단위 : 억원)

연 도	① 징수결정	수 납		결 손	
		② 세 액	②/①	③ 세 액	③/①
1992	6,898	2,697	39.1	483	7.0
1991	5,148	2,033	39.5	373	7.2
1990	5,303	1,968	37.1	837	15.7
1989	3,355	1,091	32.5	660	19.6

▶ 필자 주) 1992년을 기준으로 보면 수납된 금액은 40%미달이고 결손처분한 금액은 7%인 바, 나머지 53%는 체납상태에 있다는 것을 의미함.

▶ 근거자료 : 국세청

2. 事前申告確認證을 登記要件書類化하는 方案

가 節次의 대감

부동산을 양도하여 소유권 이전등기를 할려면 먼저 양도한 자의 주소지 관할 세무서에 基準時價에 의한 양도소득세 예정신고를 하고, 그 세무서장으로부터 사전신고확인증을 교부받아 등기신청서류에 첨부하여 제출하여야 하는 것으로 하는 방법이다.

① 양도소득세 예정신고를 받는 과세기관은 그 내용의 眞實여부를 審査하지 아니하고 소득세법이 정하는 법정서류의 구비여부만을 심사하도록 한다. 이 단계에서 거래사실에 대한 實體的 眞實을 확인하여 정당한 신고를 한 경우만 사전신고확인증을 교부할 수 있도록 하면 소유권 이전 등 物權變動에 조세법이 지나치게 간섭하는 결과가 되어 契約自由의 原則이 너무 침해받을 우려가 있기 때문이다. 그러므로 예정신고를 증명하는 사전신고확인증을 교부받기 위한 신고는 「양도소득세 과세표준 및 세액예정신고서」에 다음의 서류를 첨부하도록 하는 것으로 한다.

- ㉠ 부동산 매매계약서 사본
- ㉡ 당해 부동산의 등기부등본
- ㉢ 당해 토지의 토지대장 등본(취득시기와 양도시기의 토지등급이 표시된 것)
- ㉣ 당해 건축물의 건물대장 등본
- ㉤ 양도자의 주민등록등본

양도차익의 사전신고확인증을 교부하기 위한 세무공무원의 形式的 審査節次에서는 위의 서류 이외의 다른 서류를 요구하는 것을 禁止시켜야 할 것이다.

② 이러한 양도소득세 예정신고를 함에 있어서 적용되는 取得·讓渡價額은 기준시가를 적용하도록 한다. 일단 예정신고는 기준시가에 의하고, 다만 실지거래가액을 적용받고자 하는 납세자는 예정신고서에 실지거래가액적용신청서에 취득·양도의 실지거래가액을 記載하도록 한다. 취득·양도의 실지거래가액을 입증하는 문서의 제출은 補正事項으로 규정하여야 할 것이다.

③ 이렇게 한다고 할 때, 1세대 1주택의 비과세를 免稅制度로 전환하여야 실효성이 있다. 그런데 현행 비과세를 면세로 전환하는 경우 1세대 1주택의 양도자도 양도소득세 免除申告를 하여야 한다. 이에 대하여는 상당한 납세자의 저항이 예상되나, 경과기간을 규정면서 그 기간 내에는 그 신고를 필요적 면제요건으로 하지 않고 事後 보정적 신청사항으로 하면서 그 신고 의무 불이행에 대하여는 가산세 제재를 가하도록 하는 방법을 택하면 그렇게 무리한 急激한 변화가 아닌 것이다.²⁾ 물론 납세자의 順應能力을 啓發하는데 필요한 기간경과한 후에야 등기 전에 양도차익의 예정신고와 함께 1세대 1주택의 면세신청을 한 경우에만 면세하는 제도로 移

2) 현행법상 종합소득이 있는 자는 매년, 특별소비세 또는 원천징수의무자는 매월, 부가가치세 사업자는 6월마다 과세표준과 세액을 신고해야 하는 협력의무를 지고 있다. 그런데 주택의 정상적인 양도는 거주이전인데 사람은 일생에 많아야 8회 정도인 것이 정상이라고 할 수 있고, 따라서 일생에 5회 양도소득세를 신고하는 것이 견딜 수 없는 정도의 의무부과라고는 말할 수 없다. 그리고 1세대 1주택의 면제요건으로 3년 거주사실을 필요로 하지 않게 개정한다면 이 대신에 1세대 1주택의 면제에 양도소득세 과세표준과 세액을 신고하면서 면제신청을 함께 하도록 하는 것은 오히려 1세대 1주택 소유자의 짐을 덜어주는 것이 될 것이다.

行할 수 있을 것이다.

④ 등기공무원은 소유권 이전등기 등의 신청서에 양도차익 사전신고확인증의 첨부여부를 확인하는 것으로 한다. 즉, 등기신청서를 접수받아 등기의 절차적 요건을 심사하는 등기공무원은 사전신고확인증이 당해 부동산에 관한 사전신고확인증인가의 形式的 要件만을 심사하도록 할 것이다. 소유권 이전등기 절차상 현재 하고 있는 등록세의 업무처리에 준하여³⁾ 등기신청서에 양도차익을 사전에 예정신고한 취득가액과 양도가액(이는 모두 기준시가:개별공시지가에 의한다)·세율·산출세액 정도를 병기하도록 하는 것이 더 확실한 방법이 될 것이다.

⑤ 사전신고확인증의 교부를 둘러싸고 야기되는 摩擦的 民願이 없도록 해야 한다. 그 교부의 지연은 바로 私人間의 물권변동의 時期에 중대한 영향을 주기 때문에 개인의 재산권상에 중대한 손실을 가할 우려가 크기 때문이다. 그러므로 과세관청의 예정신고서 접수·심사와 사전신고확인증의 교부업무는 납세자가 언제든지 접근할 수 있는 常設된 민원실에서 처리하도록 한다. 課係의 담당공무원이 처리하도록 하면 출장 등의 경우 그 사전신고확인증의 交付 遲延으로 재산권 양도의 자유를 침해할 우려가 있다. 사전신고확인증의 교부는 위에서 본 바와 같이 형식적 요건의 구비여부만을 확인하고 이를 구비한 경우에는 즉시 교부하도록 한다.

양도차익 예정신고의무는 변호사·공인회계사·세무사가 대리할 수 있도록 해야 함은 물론이다. 그리고 정당한 사유없이 사전신고확인증의 교부를 지연처리하는 공무원에 대하여는 兪 分의 懲戒責任을 물을 수 있어야 하고,⁴⁾ 이를 확실하게 하기 위하여 사전신고확인증의 교부를 拒否하는 경우에는 그 事由를 기재한 문서를 신고자에게 교부하도록 한다. 즉, 이의 접근방향은

첫째, 과세관청은 그 사전 예정신고의 적정여부를 사후에 조사·확인하도록 하고 양도차익 예정신고의 형식적 요건을 구비한 신고인에게는 무조건 사전신고확인증을 교부하도록 해야 할 것이다.

둘째, 양도소득세 예정신고서에 첨부하는 서류는 최소화·간소화해야 한다. 그 서류는 사전 신고확인증 교부절차상 법에서 열거한 것 외의 서류는 요구를 禁止시켜야 할 것이다.

나. 具體的인 立法方案

1) 私法上 法律行爲의 效力과의 關係

양도소득세 예정신고를 하고 교부받은 사전신고확인증의 제출없이 소유권 이전등기를 할 수 없도록 하는 것은 등기의 節次的 要件에 머물게 하고 이는 부동산 매매계약(채권계약)의

3) 부동산등기법시행규칙 제49조(등록세 등의 기재)

① 등기를 신청할 때에는 신청서에 그 등기를 신청함에 필요한 사항 이외에 등록세 등 등기신청과 관련하여 납부하여야 할 세액 및 그 과세표준을 기재하여야 한다.

② 등기를 신청할 때에는 다른 법률에 의하여 부과된 의무사항이 있는 때에도 제1항과 같다.

4) 담당공무원의 고의 또는 중대한 과실로 인하여 예정신고필증의 교부가 지연됨으로 인해 부동산의 양도·양수인이 직접적으로 받은 경제상의 손실에 대하여는 민사상의 책임도 지는 경우가 발생할 수 있을 것이다.

效力이나 物權的 合意의 效力에는 영향이 없는 것으로 해야 할 것이다. 양도소득세의 사전 예정신고를 마치 국토이용관리법상의 거래허가와 같이 채권계약과 물권계약의 효력요건으로 할 수는 없다. 그렇게 하면 比例의 原則(과잉금지의 원칙)에 위배되어 오히려 그러한 규정이 無效로 될 우려가 짙기 때문이다. 등기절차상에서만 사전신고확인증을 제출하도록 하더라도 반사적으로 그러한 사전신고를 하지 아니하고는 소유권 이전등기 신청을 할 수 없게 되는 것이다. 이는 등록세의 납부가 물권변동의 효력요건이 아니면서 그 납부를 하지 않으면 등기신청을 할 수 없는 것과 같은 이치이다.

2) 有償讓渡에 의한 所有權의 移轉登記 節次에 局限

사전신고확인증을 필요로 하는 것은 양도소득의 과세대상이 되는 有償의 부동산 소유권 이전등기 절차에만 국한시켜야 할 것이다. 그 범위는 賣買·交換·법인에의 現物出資 등으로 인하여 부동산이 有償으로 移轉되는 것에 국한하면 된다. 그런데 有·無償讓渡는 사후에 세무조사를 해야 비로소 판명되는 경우가 허다하다. 그러므로 유상양도추정규정이 필요하다고 본다. 유상양도로 추정하여 양도차익 예정신고의무를 부여했다가 사후에 無償讓渡인 것이 확인이 되면 그 사실내용에 따라 과세처리를 하도록 한다. 그러한 예로는 증여세가 과세되지 않는 負擔附贈與 등을 들 수 있다.

3) 讓渡의 時期問題

① 부동산의 소유권 이전등기 신청절차에 사전신고확인증을 제출하도록 할 때, 양도소득의 實現時期는 언제로 하여야 하는가? 사전신고확인증의 제출을 소유권 이전등기 절차요건으로 하는 것은 사전에 양도차익 예정신고의무의 履行을 擔保하는 제도에 불과하므로 양도소득의 실현시기에 대한 원칙 즉 자산의 代金清算日 基準의 原則은 변경할 필요가 없다고 할 것이다.

② 양도소득 예정신고가 없고, 사전신고확인증을 교부받지 못하여 소유권 이전등기를 필하지 못했더라도 양도사실을 과세관청이 認知한 경우에는 현행과 같이 과세할 수 있음은 물론이다. 등기 전에 과세관청의 과세사실 인지로 과세받은 부동산에 대하여는 양도소득세 課稅 畢證의 제출로 갈음하도록 할 수 있을 것이다.

③ 사전에 예정신고를 하지 아니하고 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 재판상 和解·請求認諾 등을 포함)에 의하여 소유권 이전등기절차를 밟는 경우 이때에도 사전신고확인증이나 課稅 畢證의 제출이 필요함은 물론이다. 그런데 이와 같이 판결에 의하여 소유권 이전등기를 하는 부동산의 양도소득 실현시기를 언제로 할 것인가? 원칙적으로는 판결문에서 사실인정하고 있는 代金清算日이 양도소득의 실현시기라고 보아야 할 것이다. 그런데 문제가 되는 것은 소송당사자의 담합에 의하여 대금청산일을 賦課權의 除斥期間(5년)이 미치지 않는 시점으로 遡及하게 하고 소송 등 절차에서 이를 서로 다투지 않음으로써 법원이 이를 사실인정하게 하면 과세관청은 이에 대하여 과세할 수 없는 경우가 발생할 것이고 이러한 방법의 濫用은 만연될 것이다. 과세관청은 판결에서 사실인정한 것과 다른 시기에 양도되었고 부과된 5년의 제척기간이 아직 경과되지 않았음을 입증하여 과세하는 것이 불가능한 것은 아니지만, 이는 정

직하지 못한 납세자를 위하여 과세관청에 너무 무거운 입증책임을 지우는 것이 된다. 그러므로 국세기본법에 위와 같은 경우 그 제척기간의 起算日을 判決確定日로 하는 特別을 둘 수 있다고 본다.

4) 免稅·輕減 등 要件確認書類의 事後補正

세법에 의하여 양도소득세를 감면받으려고 하면 그 면세·경감 등의 充足要件事實을 납세자가 입증하는 서류를 제출해야 한다. 그런데 이러한 감면요건은 과세관청의 조사·확인이 수반되어야 한다. 이를 사전신고확인증의 교부단계에서 확인하려고 한다면 이는 신고내용에 대하여 實質的 審査를 하는 것으로 되고 상당한 시간을 소비하여야 한다. 이렇게 되면 사전신고확인증의 교부절차의 지연과 그 교부절차과정에서 걸잡을 수 없는 摩擦이 야기될 것이다. 그러므로 납세자는 감면에 해당함을 사전의 예정신고서에 明記만 하도록 하고, 과세관청은 다른 요건만 구비되었으면 즉시 사전신고확인증을 교부하도록 한다. 납세자는 그 減免要件에 관한 입증서류와 減免申請書를 사전신고확인증이 교부된 날이 속하는 달의 말일부터 2월내에 補正할 수 있도록 해야 할 것으로 본다. 따라서 이 보정을 기다려 과세관청은 사후에 감면요건의 충족여부를 조사하면 될 것이다.

5) 稅務調査 着手

납세자의 사전 양도차익 예정신고에 誤謬·脫漏 등이 있거나 실지거래가액에 의한 과세를 청구하는 경우, 자진예정납부를 하지 아니하는 경우, 기타 조사할 사항이 있는 경우 등에 과세관청은 예정납부기한(사전신고확인증을 교부한 날이 속하는 달의 말일부터 2월내) 경과 후 조사를 착수할 수 있는 것으로 한다. 물론 조세회피의 우려 등 隨時賦課事由가 있을 경우에는 사전신고확인증의 교부 후 즉시 세무조사를 착수할 수 있도록 해야 함은 물론이다.

다. 不履行者에 대한 制裁方案

1) 課稅對象讓渡인 境遇

과세대상의 부동산 양도행위가 있었음(당해 자산의 매매대금 청산을 필함)에도 불구하고 납세의무자가 등기전에 양도차익 예정신고를 불이행하고 사전신고확인증이 없어서 소유권 이전등기도 未畢인 상태에 있는 것을 과세관청이 인지한 경우에는 전술한 바와 같이 課稅權을 行使하여 양도소득세를 부과하여야 할 것이다. 그런데 이러한 경우에 납세의무자에게 과세상 불이익을 줄 것인가?

불이익을 준다면 그 정도는 어떤 수준이어야 할 것인가? 그런데 이러한 사례는 사실상 발생할 여지가 매우 적을 수도 있다. 中間省略登記(미등기 양도)의 경우나 소유권 분쟁의 경우 등 극히 예외적인 경우가 아니면 부동산이 양도되는 경우 매수자가 그의 소유권을 확보하기 위하여 소유권 이전등기에 필요한 書類와 대금의 청산을 同時履行하는 것이 정상적이기 때문이다. 그리고 부동산 소유권의 中間생략등기 移轉에 해당하는 경우에는 부동산등기특별조치법이 自由刑까지 포함하는 刑罰의 제재로서 이를 금지하고 있고(부동특법 §8, 9, 10 참조), 조

세법에서는 명의신탁에 대하여 贈與를 擬制(상속세법 § 32의2)하여 과세하며, 중간생략등기(미등기 전매)의 경우에 대하여는 양도소득세를 75%의 沒收稅率에 가까운 重課稅(所稅法 § 104)裝置를 이미 마련해 놓고 있기 때문이다.

첫째, 예정신고납부세액공제(산출세액의 10%)를 적용하지 않음은 당연하다.

둘째, 예정신고에 대한 무신고가산세의 세율은 대금청산일이 속하는 달의 다음 달 1개월은 3%, 다음 한달은 5%, 그 다음 한달은 8% 등과 같이 시간의 지연에 따라 누진적으로 설정하는 것을 생각할 수 있다.

세째, 예정자진납부를 하지 아니한 세액에 대하여 일변 이자율에 의한 납부불성실가산세를 적용하도록 한다.

네째, 가산세 총액은 산출세액의 일정비율(예컨대 50% 정도)을 초과할 수 없도록 加算稅 限度額을 설정하는 것이 바람직할 것이다.

2) 免稅對象讓渡인 경우

1세대 1주택의 양도로 인하여 발생하는 양도소득을 현행 비과세에서 면제제도로 전환할 때 등기전 예정신고를 하지 않은 자를 어떻게 할 것인가? 조세감면규제법상의 免稅 受惠者는 그 대부분이 대사업자들이기 때문에 양도차익의 예정신고문제를 자력으로 해결하거나 또는 전문가의 도움을 활용하는 것이 가능하다. 그러나 1세대 1주택을 양도하는 대부분의 사람들은 低所得階層에 속하는 사람들로서 그 양도행위에서 발생하는 세무문제를 알지 못하고 있다. 이러한 계층의 사람들에게 너무 무거운 조세법상의 제재를 가하는 것은 매우 바람직하지 못할 수 있다. 그러므로 가산세 제재로 접근하는 방안을 생각할 수 있다.

무신고가산세는 그 적용이 가능할 수 있다고 본다. 물론 양도소득세가 면세되기 때문에 산출세액 그 자체가 零이다. 그러면 무신고가산세는 무엇을 기준으로 산정할 것인가? 하나의 방법은 면세이지만 산출세액을 먼저 계산하여 이를 基礎金額으로 하여 가산세액을 산정할 수 있다. 비과세의 경우에는 산출세액 그 자체가 이론상 존재할 수 없는 것이므로 이를 기초금액으로 하여 가산세액을 산정하는 것이 이론상 모순되고 비과세에 협력의무를 지울 수도 없다. 그러나 면세의 경우에는 본래적으로는 납세의무가 있는 것이어서 산출세액이 존재하는데 이를 세법에 의하여 그 부담을 면제하는 것이기 때문에 產出稅額을 기초금액으로 하여 이에 加算稅率을 적용하는 방법으로 가산세액을 산출하는 것이 이론상 모순되지 않으며 免稅 受惠者에 대하여는 조세법상의 협력의무를 지우는 것도 가능한 것이다.

3. 關係法令의 改正問題

문제는 사전신고확인증의 제출을 소유권 이전등기 절차의 필요적 요건으로 하는 규정을 등기법에 규정해야 할 것인가 아니면 세법에만 규정하는 것으로 충분한 것인가 하는 문제가 검토되어야 한다. 또한 등기절차상 사전신고확인증의 제출제도로의 전환은 사법부의 협조가 필

수적이다. 그러한 협조를 이끌어내기 위해서는 등기업무에 과중한 부담을 지우지 아니하는 방법의 모색이 필요하다고 본다.

가. 不動產登記法 解釋에 의한 解決與否

부동산등기특별조치법 제5조(허가 등에 대한 특례)는 제1항에서는 「등기원인에 대하여 행정관청의 許可, 同意 또는 承諾을 받을 것이 요구되는 때에는 부동산등기법 제40조제3항(등기원인을 증명하는 서면이 집행력있는 판결인 때에는 제1항제3호:등기필증·제4호:등기원인에 대하여 제3자의 허가, 동의 또는 승락을 요하는 때에는 이를 증명하는 서면의 제출 불필요)의 규정에 불구하고 소유권 이전등기를 신청할 때에 그 허가, 동의 또는 승락을 증명하는 서면을 제출하여야 한다」고 규정하고, 제2항에서는 「등기원인에 대하여 行政官廳에 신고할 것이 요구되는 때에는 소유권 이전등기를 신청할 때에 申告를 證明하는 서면을 제출하여야 한다」고 규정하고 있다.

그렇다면 양도소득세의 등기전 예정신고를 허가·동의 또는 승락·신고 중 어디에 포함시킬 수 있을까? 예정신고에 가장 적합한 것이 申告라고 할 수 있을 것이다. 부동산등기법을 개정함이 없이 부동산등기특별조치법 제5조제2항의 해석론으로 해결하는 것도 가능성이 전혀 없는 것은 아니라고 본다.

나. 稅法만 改正하는 問題

부동산 등기에 관련되는 법령을 개정함이 없이 세법의 개정만으로 등기절차상 사전신고확인증이 있어야 소유권 이전등기가 가능하게 할 수 있는가? 이는 현행 登錄稅(지방세)제도에서 그 示唆點을 찾을 수 있다고 본다. 그 개요를 보면 다음과 같다.

부동산등기법시행규칙 제49조는 「등기를 신청할 때에는 신청서에 그 등기를 신청함에 필요한 사항 이외에 등록세 등 등기신청에 관련하여 納付하여야 할 稅額 및 그 과세표준액을 기재하여야 한다」고 규정하고, 제2항에서는 「등기를 신청하는 때에는 다른 법률에 의하여 賦課된 義務事項이 있는 때에도 제1항과 같다」고 규정하고 있다. 그리고 같은법 시행규칙 제73조(신청서의 심사)는 「등기공무원이 신청서를 받은 때에는 지체없이 신청에 관한 모든 사항을 조사하여야 한다」고 규정하여 등기공무원의 신청절차에 대한 심사범위를 정하고 있다.

부동산 소유권 이전등기업무에서 등록세를 다루고 있는 이러한 절차는 양도소득세 예정신고의 사전신고확인증을 소유권 이전등기의 필요적 서류로 하는 절차에 활용할 수 있다고 본다. 등기신청 부속서류에 사전신고확인증을 한가지 더 첨부하도록 하면서 양도가액과 취득가액(이는 모두 개별공시지가로 한다) 및 산출세액의 신고내용을 기재하고 등기공무원이 확인하는 것으로 족하다고 본다.

이와 같이 하는 경우 소득세법의 개정만으로 족하고 부동산등기법이나 부동산등기특별조치법은 개정하지 아니해도 될 것으로 판단한다. 다만, 대법원규칙인 부동산등기법시행규칙 제49조제2항(등기를 신청할 때에는 다른 법률에 의하여 賦課된 義務事項이 있는 때에도 제1항과 같다)의 규정에 양도소득세 예정신고에 관한 사항을 포함시킬 수가 있는지 약간의 의문이 있

다. 해석상 포함시켜야 한다고 할 것이다. 그렇지 않다면 최소한 부동산등기법시행규칙 제49조제2항의 정비가 필요할 것이다.

4. 過剩協力義務의 賦課與否

가. 現行制度와의 均衡問題

현행 소득세법에도 양도차익 예정신고·납부제도를 다음과 같이 두고 있다. 즉, 양도소득세 과세대상이 되는 자산을 양도한 거주자는 양도차익을 그 양도일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내에 주소지 관할 세무서장에게 신고한다(所稅法 § 105).

예정신고를 하는 때에는 양도소득세 산출세액에서 산출세액의 10%를 공제한 세액을 자진 납부하여야 한다(所稅法 § 106). 등기전에 예정신고를 하고 그 신고를 증명하는 사전신고확인증을 제출하도록 하는 것은 그 신고일이 최단기로 2월, 최장기로 3월 앞당겨지는 결과가 된다. 즉, 신고기한을 그 만큼 앞당기는 것에 불과하고 국민에게 새로운 協力義務를 追加적으로 지우는 것이 아님을 유의할 필요가 있다.

나. 比例의 原則의 踰越問題

우리 나라의 헌법 제37조는 국민의 자유와 권리의 제한의 한계에 관하여 국민의 자유와 모든 권리는…공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으며, 제한하는 경우에도 자유와 권리의 본질적 내용을 침해할 수 없다고 하였다.

그런데 소유권 이전등기에 사전신고확인증을 제출하도록 하는 것이 공공복리를 위하여 필요한 경우에 해당한다는 데는 異論이 있을 수 없으나 계약·처분의 자유와 부동산 소유권의 본질적 내용을 침해하는 것은 아닌가 하는 문제제기가 야기될 수 있다. 이는 비례의 원칙에 따라 判別되어야 할 문제라고 할 것인 바, 이에 관한 헌법재판소의 決定說示를 참고로 보면 다음과 같다.

즉, 『국민의 기본권을 제한하려는 입법의 목적이 헌법 및 법률의 체제상 그 정당성이 인정되어야 하고(目的의 正當性) 그 목적의 달성을 위하여 그 방법이 효과적이고 적절하여야 하며(方法의 適切性), 입법권자가 선택한 기본권제한(사유재산권 침해)의 조치가 입법목적 달성을 위하여 설사 적절하다 할지라도 보다 완화된 형태나 방법을 모색함으로써 기본권의 제한은 필요한 최소한도에 그치도록 하여야 하며(被害의 最少性), 그 입법에 의하여 보호하려는 공익과 침해되는 私益을 비교형량할 때 보호되는 公益이 더 커야 한다(法的 均衡性)는 이론이 과잉금지 원칙인 것이다. 조세법의 입법에서 이 원칙은 철저히 준수되어야 한다.

따라서 조세법에 의하여 재산권의 본질적 내용은 침해될 수 없다. 재산권의 본질적 내용이라는 것은 財產權의 核이 되는 실질적 요소 내지 근본요소를 뜻하며 따라서 재산권의 본질적 내용을 침해하는 경우라고 하는 것은 그 침해로 인하여 그 사유재산권이 有名無實해 지거

나 形骸化되어 헌법이 재산권을 보장하는 궁극적인 목적을 달성할 수 없게 되는 지경에 이르는 경우라고 할 것이다。」(헌결,1990.9.3, 89헌가95).

소유권 이전등기에 사전신고확인증의 제출을 필요적 절차요건으로 하는 것이 이러한 비례의 원칙을 유월하여 과잉금지에 해당된다고 할 수는 없다고 할 것이다.

IV. 結 語

국민에게 새로운 부담을 지우는 제도의 제안은 가급적 하지 아니하는 것이 사회과학도의 양심일 수 있다. 사회과학은 국민을 편하게 하면서 국민의 기본인권이 신장되는 것을 돕는데 있다고 생각하기 때문이다. 그러나 한 나라의 조세제도가 정직한 사람에게만 무거운 부담을 지우고 교활·부정직한 사람이 조세부담을 송두리채 회피하는 것을 방관하는 것은 사회과학도로서의 본분을 遺棄하는 것이라고 믿는다. 특히 資本利得은 그 상당한 부분이 투기적 경제 활동을 통해서 얻는 경제이익이고, 이러한 투기이익은 '셋다판의 판돈'과 같아서 어느 계층의 경제적 손실을 딛고 땀흘림이 없이 얻는 소득이다. 이러한 소득자가 조세상의 공평부담의 원칙을 파괴하는 것은 더구나 방관해서는 안된다.

뿐만 아니라 이러한 자본이득 과세를 적정화하면 가장 불합리한 토지초과이득세를 폐지하는 것이 가능하고, 세법 전역에 걸쳐 확산되어 있는 투기억제적 조항으로서 선량한 납세자에게 괴로움을 주고 있는 것을 상당히 제거할 수 있는 것이다. 필자가 국민에게 새로운 부담을 지우는 사전신고확인증제도를 제안하는 것은 바로 이러한 시각의 구체화라고 할 수 있다.

行政便宜는 행정이 노력하면 될 수 있는 일을 국민에게 부담을 지워서 그러한 행정노력을 피하고자 하는 것을 의미한다고 생각한다. 그러나 양도소득세의 경우 행정의 자체적 노력만으로는 사전신고확인증제도가 가지는 기능을 대신할 수 없다. 납세자가 양도차익 예정신고·부동산매매차익 예정신고의무를 이행하지 아니하는 한 양도소득세 과세는 양도 후 2년여가 경과해야 가능하고, 이렇게 늦게 과세하는 한 그 세액의 半은 징수할 수 없는 상태에서 도저히 벗어날 수 없는 것이다. 그러므로 사전신고확인증제도의 導入試圖를 행정편의주적 발상이라고만 매도하는 것은 이 문제의 핵심을 보지 못하고 질타하는 잘못이라고 할 것이다.

그런데 1995년 세계개정에 관한 정부와 여당간의 협의에서는 사실상 이 사전신고확인증제도의 도입이 거부된 것이나 다름없다. 양도소득세 사전신고를 납세자의 선택에 맡기면서 세액공제율을 20%로 상향조정한다고 하는 것은 전문적으로 양도소득세를 포탈·회피하고 있는 사람들에게는 하나의 웃음거리에 불과하기 때문이다. 따라서 이 제도의 도입은 어떠한 장래의 과제로 이월된 상태가 되고 말았다.

정부는 언론이 질타한 것처럼 행정적 편리만을 추구하여 국민부담을 가중시키려는 발상에

서 벗어나, 국민에게 괴로움을 주고 있는 과도한 규제적 조항을 찾아 이를 합리적으로 개선하면서 1세대 1주택 비과세의 면제전환·조세감면규제법상의 과도한 양도소득세 감면, 축소 등 성의를 함께 보이고, 한편으로는 새로운 국민의 협력의무인 사전신고확인증제도의 수용을 호소하는 자세를 가져야 한다고 본다. 이러한 노력으로 사전신고확인증제도는 반드시 도입해야 한다고 보고 있다. 이는 정부에게 지워진 移越된 宿題라고 본다.