

세법연구 14-06

주요국의 비거주자 부동산 양도소득 과세확보 방안

2014. 12

세 법 연 구 센 터

 한국조세재정연구원

연 구 진

연구책임자

노 영 훈 선임연구위원

공동연구원

박 수 진 공인회계사

정 훈 공인회계사

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라 비거주자 부동산 양도소득 과세제도 및 과세정보 확보제도	10
1. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도	10
가. 비거주자 국내원천소득	10
나. 비거주자 부동산 양도소득	13
2. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도	21
가. 부동산 소유권 이전 등기제도	21
나. 부동산 과세정보 확보제도	24
III. 주요국의 비거주자 부동산 양도소득 과세제도 및 과세정보 확보제도	33
1. 미국	33
가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도	33
나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도	36
2. 영국	41
가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도	41
나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도	46
3. 호주	50
가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도	50
나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도	53
4. 일본	58
가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도	58
나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도	61

5. 프랑스	62
가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도	62
나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도	65
6. 중국	65
가. 부동산 관련 비거주자 소득세제	65
나. 부동산 양도소득 과세정보 확보제도	68
IV. 국제비교 및 시사점	70
1. 국제비교	70
가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도	70
나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도	73
2. 시사점	78
가. 비거주자로부터 부동산 취득시 원천징수의무 부여	79
나. 부동산 소유권 이전 등기 절차	83
다. 부동산 거래신고제도	85
라. 부동산 매도용 인감증명서 발급시 세무서 경유 제도의 개선	87
마. 납세관리인을 통한 부동산 양도신고 과세 확보	88
참고문헌	90

표목차

〈표 II-1〉 현행 비거주자 국내원천소득 과세방법	12
〈표 II-2〉 부동산 양도자산별 세율	20
〈표 II-3〉 외국환거래규정상 국내재산 반출 자금출처 확인서	28
〈표 II-4〉 부동산 양도소득 과세 확보제도	32
〈표 III-1〉 미국 부동산 양도소득세율(장기보유)	36
〈표 III-2〉 영국 부동산 양도소득세율	44
〈표 III-3〉 비거주자의 적용세율	50
〈표 III-4〉 호주 개인소득세 및 자본이득세율	52
〈표 III-5〉 취득신고의 예외	56
〈표 III-6〉 일시적 거주자와 외국인의 거주용 부동산 취득	57
〈표 III-7〉 일본 부동산 양도소득세율	60
〈표 IV-1〉 비거주자 부동산 임대소득 원천징수	71
〈표 IV-2〉 비거주자 부동산 양도소득 신고	72
〈표 IV-3〉 비거주자 부동산 양도소득 원천징수제도	74
〈표 IV-4〉 양수자의 원천징수의무 면제규정	74
〈표 IV-5〉 원천징수의무 불이행 가산세	75
〈표 IV-6〉 부동산 거래신고제도	76
〈표 IV-7〉 과잉금지원칙을 준수하기 위한 원천징수의무 부여 요건	83

그림목차

[그림 II -1] 비거주자 부동산 양도신고납부(비과세·과세미달)확인신청 절차.....	18
[그림 II -2] 비거주자 부동산 양도소득세 세액계산.....	19
[그림 II -3] 매매로 인한 부동산 소유권 이전 등기 절차.....	23
[그림 II -4] 확인서 발급절차.....	26
[그림 II -5] 부동산거래신고시스템(RTMS) 업무절차.....	30
[그림 III -1] 미국 주택매매 절차.....	37
[그림 III -2] 부동산 매매계약에 의한 양도절차.....	47

I. 서론

- 서로 다른 국가들의 세법 적용을 받는 개인 또는 기업에 대한 세금을 결정하는 국제조세 분야에서, 각국 정부는 보통 그들의 소득세 과세범위를 지리적으로 한정하거나 해외에서 발생한 소득(source income)에 대해 과세조정장치(offsets)를 마련하고 있음

- 본 연구는 국내에 거주하고 있지 않는 대한민국 국적자 또는 외국인(이중국적자¹⁾ 포함)이 소유한 국내소재 부동산의 처분에 따른 양도소득세 과세에서 최근 발생하고 있는 과세실효성 문제를 파악하여, 주요국들의 관련 세제 및 세정 현황을 국제비교하여 얻은 시사점을 통해 개선방안을 마련하는 것을 목적으로 함

- 부동산은 그 위치 고정성 측면 때문에 부동산에 대한 양도소득은 그 본질상 국내소득(local income)일 수밖에 없고, Residential (income) tax system을 채택하고 있는 우리나라에서는 납세의무자인 부동산소유자의 국적이나 거주자판정 여부와 상관없이 실현된 양도차익에 대해서는 양도소득세 납세의무가 발생함
 - 다만 부동산의 등기법상 (명목)소유자나 실질적 소유자가 국제기본법상의 거주 내 국인이 아닌 경우 즉, 비거주 내국인이거나 비거주 외국인인 경우 양도세의 실효성 확보를 위해서 국내소재 부동산 처분(매매, 교환, 증여 등) 후 과세당국이 과세채권을 조기에 확정하여 징수할 수 있는 세무행정적 인프라를 어떻게 개선할 수 있는지가 본 연구의 주된 관심사안임
 - 거주자의 경우 부과제척기간이 지나지 않는 한 거주자의 국내재산을 상대로 과세권을 확보하는 데 문제가 없으나, 비거주자의 경우 국내에 재산이 남아있지 않게 되는 상황에서는 과세당국의 과세사건 인지의 적시성은 매우 중요함

1) 해외로 이민하여 당해국의 국적을 취득하기 전 대한민국 국적이 유효하면서 영주권 보유상태에 있는 비거주자도 본 연구의 대상 범위에 포함함

- 특히 부동산 이전과 관련된 과세의 경우 부동산의 가치 증가에 따라 양도세 세수의 규모가 클 수 있으며 조세조약상 부동산이 소재한 원천지국에서의 과세가 일반적인 원칙이므로 과세 확보를 위한 방안이 적절하게 작동하지 않는 경우에는 세수손실에 막대한 영향을 미칠 수 있음
 - 우리나라의 부동산 중 건축물을 제외한 토지만의 외국인 소유 현황을 살펴보면 2014년말 기준, 총면적이 234,736천㎡으로 공시지가 기준으로 평가하는 경우 약 33.6조원에 달하고 있음²⁾

- 따라서 세계 각국에서는 비거주자의 부동산 이전에 따른 조세채권 확보를 위한 세무행정적 인프라를 강화하는 경향을 보이는데, 특히 소득지급자 또는 대리인에 대한 원천징수의무 부여, 행정기관 간 적시의 정보교환, 그리고 양도자의 신고의무 부여 강화 등의 방법을 채택하고 있음
 - 예를 들어 미국의 경우 외국인투자부동산세를 입법하여 외국인의 부동산 양도소득 원천징수의무제도를 도입하였고,
 - 영국은 비과세대상이었던 비거주자 부동산 양도소득을 과세로 전환하면서 조세채권 확보를 위한 다양한 방안을 검토하고 있으며, 호주 역시 비거주자의 부동산 양도소득의 조세채권 확보를 위하여 원천징수의무제도의 도입을 고려하고 있음
 - 중국은 비거주자의 부동산매각대금 해외송금 신청 시 중앙은행 산하 국가외환관리국이 과세증명서류를 필수적으로 첨부하도록 의무화하고 있음

- 우리나라의 경우 개인 간에 이루어지는 비거주자 부동산 이전으로 인한 양도소득의 경우 원천징수제도가 적용되지 않지만, 현행 「인감증명법」상의 재외국민의 부동산 매도 용인감증명서 발생시 세무서 확인서 제출 규정으로 비거주자의 부동산 양도소득에 대한 과세정보를 확보하고 과세를 집행하고 있음
 - 그러나 재외국민에 해당되지 아니하는 비거주자의 경우에는 비거주자 납세자 본인에 의한 자발적인 신고납부의무가 이해되는 경우에만 조세채권 확보가 가능함

2) 국토교통부 보도자료

– 부동산 소유권 이전 등기절차, 부동산 매각대금의 국외 반출시 외환거래규정에 의한 세무서 확인서 제출규정, 금융정보분석원이나 부동산거래시스템 등에 의한 부동산 거래정보의 국세청 공유 등의 다양한 방안이 실행되고 있지만 근본적인 대책이 되지 못함

- 본 연구에서는 문헌조사의 방법을 이용하여 조사 대상국의 현행 비거주자 부동산 양도소득 과세제도와 부동산 과세정보 확보를 위한 제도를 비교·연구하여 우리나라 현행 조세제도에 적용할 수 있는 시사점을 도출하고자 함
 - 따라서 조사 대상국들이 비거주자의 부동산 양도소득 과세제도와 관련된 세정이 실제로 효과적으로 운용되고 있는지 여부에 대한 평가를 바탕으로 한 시사점을 제시하지 못하는 한계가 있음
 - 그리고 조사 대상국에서 비거주자 부동산 양도소득 과세제도 등이 비거주자에게만 차별적으로 운영되는 경우에는 세정(稅政)목적상 거주자와 비거주자를 구별할 수 있는 규정을 두고 있지만, 거주자 판정 여부에 대한 검토는 본 연구의 범위에 포함하지 않음

- 본 보고서의 구성은 서론을 포함하여 총 4개 장으로 구성되어 있음
 - 제Ⅱ장에서 우리나라 비거주자 부동산 양도소득 과세제도 및 과세정보 확보제도를 간략하게 살펴보고 정리함
 - 제Ⅲ장에서는 미국, 캐나다, 호주, 일본, 프랑스, 중국 등 6개국의 비거주자 부동산 양도소득 과세제도 및 과세정보 확보제도를 문헌조사의 방법을 이용하여 검토하고, 제Ⅳ장에서는 우리나라 및 주요국의 제도를 국제비교하고 이에 따른 시사점을 도출함

Ⅱ. 우리나라 비거주자 부동산 양도소득 과세제도 및 과세정보 확보제도

1. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도

가. 비거주자 국내원천소득

- 비거주자는 국내원천소득에 대하여 소득세 납세의무가 있음³⁾
 - 비거주자는 거주자가 아닌 개인을 의미함⁴⁾
 - 거주자는 국내에 주소를 두거나 183일 이상의 거소를 둔 개인을 의미하며 「소득세법」에서 규정하는 모든 소득에 대하여 과세함⁵⁾

- 비거주자의 국내원천소득은 「소득세법」 제119조에서 열거된 소득을 의미하며 소득별로 과세방법이나 세율에서 그 취급을 달리함⁶⁾
 - 열거된 국내원천소득은 다음과 같음
 - － 이자소득(제1호) · 배당소득(제2호) · 부동산소득(제3호) · 선박 및 항공기 등의 임대소득(제4호) · 사업소득(제5호) · 인적용역소득(제6호) · 근로소득(제7호) · 퇴직소득(제8호) · 연금소득(제8의2호) 부동산 양도소득(제9호) · 사용료소득(제10호) · 유가증권 양도소득(제11호) · 기타소득(제12호)

3) 「소득세법」 제3조. 거주자는 소득세법에서 규정하는 모든 소득에 대해서 과세됨. 다만, 해당 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 외국인 거주자에게는 과세대상 소득 중 국외에서 발생한 소득의 경우 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득에 대해서만 과세함

4) 「소득세법」 제1조의 2 제1항

5) 「소득세법」 제3조 제1항. 다만, 해당 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 외국인 거주자에게는 과세대상 소득 중 국외에서 발생한 소득의 경우 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득에 대해서만 과세함

6) 「소득세법」 제3조 제2항

- 조세조약상에 국내원천소득으로 규정되어 있는 경우라도 「소득세법」 제119조에 열거되어 있지 않는 경우에는 과세되지 않음

- 비거주자의 국내원천소득은 국내사업장이나 부동산소득의 유무(有無)에 따라서 종합과세 또는 분리과세하여 과세방법에 차이를 두고 있음⁷⁾
 - 종합과세는 모든 종류의 소득을 합산하여 과세하는 방법이고, 종합소득과는 별도로 구분하여 과세하는 방법을 분류과세라고 함
 - 분류과세는 퇴직소득이나 양도소득과 같이 장기간에 걸쳐 형성된 소득에 대한 누적효과의 완화를 그 목적으로 함
 - 분리과세는 일부 이자소득·배당소득·근로소득·연금소득과 기타소득에 대하여 별도로 정해진 세율에 의해 원천징수함으로써 소득세 납세의무가 종결되는 과세방법임

- 국내사업장이나 부동산소득이 있는 경우에는 이자소득·배당소득·부동산소득·선박등 임대소득·사업소득·인적용역소득·근로소득·연금소득·사용료소득·유가증권 양도소득·기타소득은 종합과세하고, 국내사업장 또는 부동산소득이 없는 경우에는 분리과세함⁸⁾
 - 다만, 국내사업장 등이 있더라도 국내사업장과 실질적 관련이 없거나 국내사업장에 귀속되지 아니하는 등의 사유로 「소득세법」 제156조 제1항 및 같은 법 제156조의 3부터 법 제156조의 6까지의 규정에 따라 원천징수되는 소득은 종합과세에서 제외함⁹⁾

- 비거주자의 국내원천 퇴직소득이나 부동산 양도소득은 국내사업장이나 부동산소득 유무에 상관없이 거주자와 동일하게 분류과세함¹⁰⁾

7) 「소득세법」 제14조. 거주자의 경우에는 이자소득·배당소득·사업소득·근로소득·연금소득과 기타소득은 종합소득으로 과세하고, 퇴직소득과 토지 등 양도소득은 분류과세함. 다만, 종합소득금액 중 비과세소득이나 일용근로자 급여, 분리과세 이자소득, 분리과세 배당소득, 분리과세 연금소득과 기타소득 등 「소득세법」 제14조 제3항에서 규정하는 소득은 별도로 분리하여 과세함

8) 여기서 국내사업장이란 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 의미함

9) 「소득세법」 제121조 제4항

10) 「소득세법」 제121조 제1항. 비거주자에 대하여 과세하는 소득세는 ① 해당 국내원천소득을 종합하여 과세하는 경우(이하 '종합과세')와 ② 분류하여 과세하는 경우(이하 '분류과세') 및 ③ 그 국내원천소득을 분리하여 과세하는 경우(이하 '분리과세')로 구분하여 계산함

□ 비거주자의 부동산 양도소득은 “나. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도”편에서 자세
히 설명함

〈표 II -1〉 현행 비거주자 국내원천소득 과세방법

국내원천소득 (「소득세법」 제119조)		국내사업장·부동산소득 유무		
		있음	없음	
1호	이자소득	종합과세 ¹⁾	분리 과세 ⁴⁾	20%(14%)
2호	배당소득			20%
3호	부동산소득			종합과세 ²⁾
4호	선박·항공기 등의 임대소득			2%
5호	사업소득			2%
6호	인적용역소득			20%(종합과세 가능)
7호	근로소득			종합과세 ³⁾
8의 2호	연금소득			거주자와 동일한 방법으로 과세함
10호	사용료소득			20%
11호	유가증권 양도소득			Min(양도가액×10%, 양도차익×25%)
12호	기타소득			20%
8호	퇴직소득			거주자와 동일한 방법으로 분류과세
9호	부동산 양도소득	거주자와 동일한 방법으로 분류과세 (다만, 양수자가 법인인 경우 예납적 원천징수) ⁵⁾		

- 주: 1) 다만, 국내사업장과 실질적 관련이 없거나 국내사업장에 귀속되지 아니하는 등의 사유로 「소득세법」 제156조 제1항 및 같은 법 제156조의 3부터 법 제156조의 6까지의 규정에 따라 원천징수되는 소득은 종합과세에서 제외함(「소득세법」 제121조 제4항)
- 2) 부동산을 하나의 국내사업장으로 보고 종합과세함
- 3) 근로소득은 거주자와 동일한 방법으로 과세하나 본인외의 자에 대한 공제와 특별공제를 적용하지 않음
- 4) 이자소득·배당소득·사용료소득은 조세조약이 체결된 경우에는 조세조약상 제한세율이 우선하여 적용됨
- 5) 국내사업장 등이 없는 비거주자의 부동산 양도소득은 양수자가 법인인 경우 지급액의 10%를 원천징수하여야 함(다만, 취득가액 등이 확인되는 경우에는 지급금액의 10% 또는 양도차익의 25% 중 적은 금액)

나. 비거주자 부동산 양도소득

1) 개요

- 부동산 양도소득은 국내에 소재하는 다음의 부동산 등의 양도로 인한 소득(이하 부동산 양도소득)임¹¹⁾
 - 토지 또는 건물¹²⁾
 - 부동산을 취득할 수 있는 권리, 지상권, 전세권과 등기된 부동산임차권 등 부동산에 관한 권리
 - 비상장 부동산 주식¹³⁾
 - 부동산 주식은 부동산 등을 현물출자하는 방법 등으로 조세조약상 거주지국 과세 원칙이 적용되는 유가증권 양도소득으로 소득을 전환하여 부동산 등의 양도소득 과세에 대한 조세회피를 방지하고자 도입된 조항으로 볼 수 있음¹⁴⁾
- 여기서 ‘양도’란 자산에 대한 등기 또는 등록과 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물 출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것을 의미함¹⁵⁾
- 부동산 양도소득이 있는 비거주자는 거주자와 동일한 방법으로 신고·납부함¹⁶⁾

11) 「소득세법」 제119조 제9호

12) 토지는 지적공부에 등록하여야 할 지목에 해당하는 것으로, 지목은 지적공부상의 지목에 관계없이 사실상의 지목에 의하나 사실상의 지목이 불분명한 경우에는 지적공부상의 지목에 의함. 건물은 부속된 시설물과 구축물을 포함함

13) 「소득세법」 제119조 제9호 나목. 내국법인의 주식 등(주식 등을 기초로 하여 발행한 예탁증서 및 신주인수권을 포함) 중 양도일이 속하는 사업연도 개시일 현재의 그 법인의 자산총액 중 「소득세법」 제94조 제1항 제1호 및 제2호의 자산가액의 합계액이 100분의 50 이상인 법인의 주식 등(이하 “부동산 주식”)으로서 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 증권시장에 상장되지 아니한 주식 등을 의미함(「법인세법」 제93조 제7호 나목)

14) 이창희(2014), p.538, 부동산 주식 양도소득에 관한 규정은 미국이 1980년에 FIRPTA(Foreign Investment in Real Property Tax Act)를 입법하여 국내법에 채용한 내용이 2003년 OECD 모델 조세조약에 반영되었다. 미국은 1980년 이전에는 비거주자의 주식양도소득을 과세하지 않았으나 FIRTA 도입 이후 미국 내 부동산이 자산의 50%를 넘는 미국법인의 주식양도로 인한 소득을 과세하였다

15) 「소득세법」 제88조 제1항

- 다만, 비거주자의 부동산 양도소득은 1세대 1주택 비과세규정과 1세대 1주택 장기 보유 특별공제규정은 적용되지 않음¹⁷⁾
- 다음 각호에 해당하는 비거주자로서 출국일 현재 1주택을 보유하고 있는 경우로서 출국일부터 2년 이내에 양도하는 경우에는 예외적으로 1세대 1주택규정을 적용함¹⁸⁾
 - － ① 「해외이주법」에 따른 해외이주로 세대 전원이 출국하는 경우
 - － ② 1년 이상 계속하여 국외거주를 필요로 하는 취학 또는 근무상의 형편으로 세대 전원이 출국하는 경우
- 비거주자가 부동산 등을 양도한 경우에는 거주자와 동일하게 예정신고·납부의무와 확정신고·납부의무가 있음
- 예정신고·납부는 부동산 등을 양도한 경우 그 양도일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 예정신고·납부하여야 함¹⁹⁾
불이행시 무신고 또는 과소신고 가산세가 부과됨²⁰⁾
- 확정신고·납부는 당해 과세기간 동안 양도소득금액이 있는 경우 그 과세기간의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지 신고·납부하여야 함²¹⁾
 - 예정신고를 하였더라도 해당 과세기간에 누진세율 적용대상 자산에 대한 예정신고를 2회 이상 하는 경우 등으로서 예정신고시 합산하여 신고하지 않거나 당초 양도소득산출세액이 달라지는 경우에는 확정신고를 하여야 함²²⁾

16) 「소득세법」 제121조 제2항. 비거주자에 대한 과세방법은 국내원천소득을 종합하여 과세하는 경우, 분류하여 과세하는 경우, 그리고 분리하여 과세하는 경우로 구분하여 과세함

17) 「소득세법」 제121조 제2항 단서규정

18) 「소득세법」 시행령 제180조의 2 제1항

19) 「소득세법」 제105조 제1항 제1호, 같은법 제106조

20) 종전에는 예정신고와 함께 자진납부시 그 산출세액에서 납부할 세액의 10%를 예정신고납부세액 공제로 공제하였으나, 동 제도는 2009년 12월 31일 법 개정시 폐지함. 이로써 2011년 이후부터 예정신고 불이행시 가산세를 부과함

21) 「소득세법」 제110조, 같은 법 제111조

- 양도소득세 부과제척기간은 사기 기타 부정한 행위로 국세를 포탈한 경우에는 10년, 무신고의 경우에는 7년, 그 외 일반 과소신고의 경우에는 5년임²³⁾
- 부과제척기간이 경과하는 경우 정부의 과세부과권이 소멸되어 과세관청에 의한 경정 및 결정을 할 수 없음
 - 다만, 불복청구에 의한 결정일 또는 판결일, 조세조약에 의한 상호합의 종결일로부터 1년까지는 경정 및 결정이 가능함
- 부과제척기간은 확정신고 기한의 다음날부터 기산됨

2) 비거주자 부동산 양도소득에 대한 원천징수제도

- 비거주자 국내원천 부동산 양도소득을 지급하는 자로 거주자 및 비거주자인 개인과 법인에 대한 원천징수의무는 2004년 1월 1일 이후 양도하는 분부터 적용됨²⁴⁾
- 비거주자 부동산 양도소득에 대한 원천징수제도는 구(舊) 「소득세법」 제165조에 의한 부동산양도신고가 2002년 7월 1일 이후로 폐지됨에 따라 비거주자 부동산 양도소득에 대한 과세 확보를 위해 도입됨
 - 부동산양도신고제도는 ‘다. 비거주자 부동산 양도소득 과세 확보 제도’ 편에서 후술함

22) 「소득세법」 제110조 제4항. 예정신고를 한 자는 제1항에도 불구하고 해당 소득에 대한 확정신고를 하지 아니할 수 있다. 다만, 해당 과세기간에 누진세율 적용대상 자산에 대한 예정신고를 2회 이상 하는 경우 등 아래의 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 당해연도에 누진세율의 적용대상 자산에 대한 예정신고를 2회 이상 한 자가 법 제107조 제2항의 규정에 따라 이미 신고한 양도소득금액과 합산하여 신고하지 아니한 경우
2. 법 제94조 제1항 제1호·제2호 및 제4호의 규정에 의한 토지, 건물, 부동산에 관한 권리 및 기타자산을 2회 이상 양도한 경우로서 법 제103조 제2항의 규정을 적용할 경우 당초 신고한 양도소득산출세액이 달라지는 경우
3. 법 제94조 제1항 제3호의 규정에 의한 주식 등을 2회 이상 양도한 경우로서 법 제103조 제2항의 규정을 적용할 경우 당초 신고한 양도소득산출세액이 달라지는 경우

23) 국세기본법 제26의 2. 다만, 부담부증여의 경우에는 부과제척기간이 10년(일반과소신고) 또는 15년(무신고 등)으로 연장됨

24) 「소득세법」 제156조(2003.12.3. 법률 제7006호 개정)

□ 2007년 1월 1일 이후 양도하는 분부터는 부동산을 취득하는 자가 법인(내국법인 및 외국법인)인 경우에만 한하여 부동산 양도소득에 대한 '예납적인 원천징수의무'를 부여하고 있음²⁵⁾

○ 법인인 양수자는 지급금액의 10%를 예납적으로 원천징수하여야 함

– 다만, 양도한 자산의 취득가액 및 양도비용이 확인되는 경우에는 ① 지급금액의 10%와 ② 당해 자산의 양도차익의 20%에 상당하는 금액 중 적은 금액으로 원천징수하여 납부함²⁶⁾

Min {	① 지급금액 × 10%
	② 양도차익 × 25% = (양도가액 - 취득가액 - 양도비용) × 25%

○ 원천징수세액은 비거주자는 부동산 양도소득을 신고·납부시 기납부세액으로 공제됨²⁷⁾

○ 2011년 1월 1일 이후 최초로 비거주자가 국내자산을 경매·공매를 통하여 양도하는 경우에는 경매대금을 배당하거나 공매대금을 배분하는 자가 해당 비거주자에게 실제로 지급하는 금액의 범위에서 원천징수하여야 함²⁸⁾

□ 다만, 비거주자가 '부동산 양도소득에 대한 소득세를 미리 납부하였거나 당해 소득이 비과세 또는 과세 미달되는 것임을 증명하는 경우'에는 원천징수가 면제됨²⁹⁾

□ 양수자가 원천징수의무를 불이행하는 경우에는 '원천징수납부 등 불성실가산세'가 부과되며 그 가산세는 미납부·과소납부 세액의 100분의10을 한도로 하여 다음의 금액을 합한 금액으로 함³⁰⁾

25) 2006년 12월 30일 법 개정시 부동산 양도소득을 지급하는 자가 개인(거주자·비거주자 불문)인 경우 원천징수의무를 면제하고 2007년 1월 1일 이후 최초로 영도하는 분부터 적용함

26) 「법인세법」 제92조 제3항

27) 「소득세법」 제156조 제1항 4호, 「소득세법」 제116조 제2항 4호

28) 「소득세법」 제156조 제9항

29) 「소득세법」 제156조 제15항. 자세한 내용은 '다. 비거주자 부동산 양도소득 과세 확보 제도'편에서 후술함

- ① 미납부·과소납부 세액의 100분의 3에 해당하는 금액
- ② 미납부·과소납부 세액 \times 미납기간³¹⁾ \times 1일 1만분의 3³²⁾

- 비거주자가 국내 소재 부동산을 양도하는 경우 법인인 양수자는 해당 부동산 양도소득에 대하여 원천징수의무가 있으나, 비거주자가 '부동산 양도소득에 대한 소득세를 미리 납부하였거나 당해 소득이 비과세 또는 과세 미달되는 것임을 증명하는 경우'에는 원천징수가 면제됨³³⁾
 - 이를 증명하기 위하여 비거주자는 관할세무서장³⁴⁾에게 「양도소득세 신고납부(비과세·과세미달)확인신청서」를 신청하고, 그 확인을 받아 이를 원천징수의무자에게 제출하여야 함³⁵⁾
 - 신청시 당해 부동산에 대한 등기부등본·매매계약서를 첨부하여야 함

- 이 규정은 2005년 12월 31일 법 개정시 신설되어 2006년 1월 1일 이후 최초로 원천징수하는 분부터 적용됨
 - 당시 재외국민이 부동산 매도용 인감증명서를 발급받기 위해서 부동산소재지 관할세무서를 경유하고 이에 따라 해당 관할세무서장의 안내에 따라 미리 양도소득세를 신고·납부하는 경우에 양수자에 의한 원천징수를 면제하기 위하여 이 규정이 신설됨

30) 「소득세법」 제85조 제3항, 「국세기본법」 제47조의 5 제1항

31) 납부기한의 다음 날부터 자진납부일 또는 납세고지일

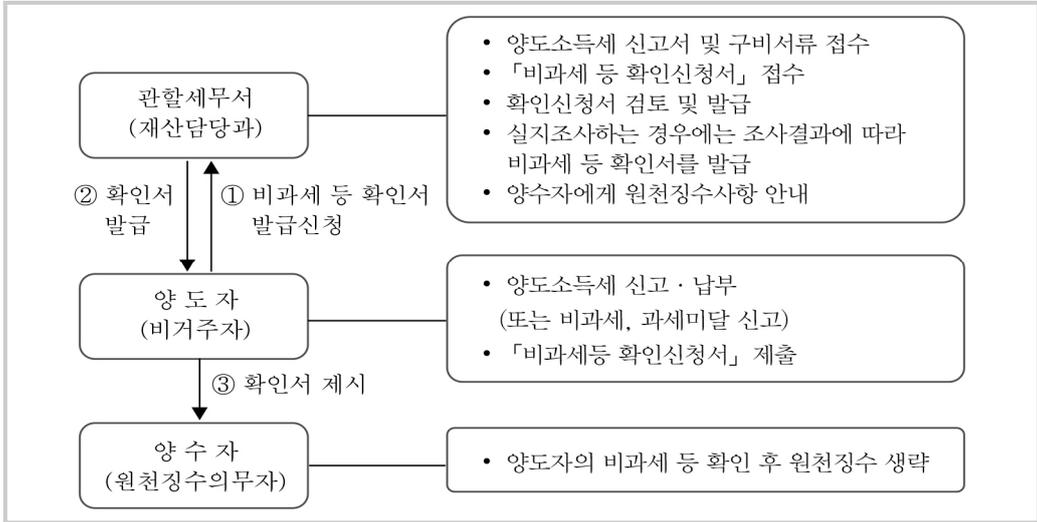
32) 「국세기본법 시행령」 제27조의 4

33) 「소득세법」 제156조 제15항.

34) 「소득세법」 제6조 제2항에 따른 납세지 관할 세무서장임

35) 「소득세법 시행령」 제207조 제5항, 「소득세법 시행규칙」 제100조 제29호의 4, 「시행규칙 별지」 제29호의 3 서식

[그림 II -1] 비거주자 부동산 양도신고납부(비과세·과세미달)확인신청 절차



자료: 국세청(2014), p. 14

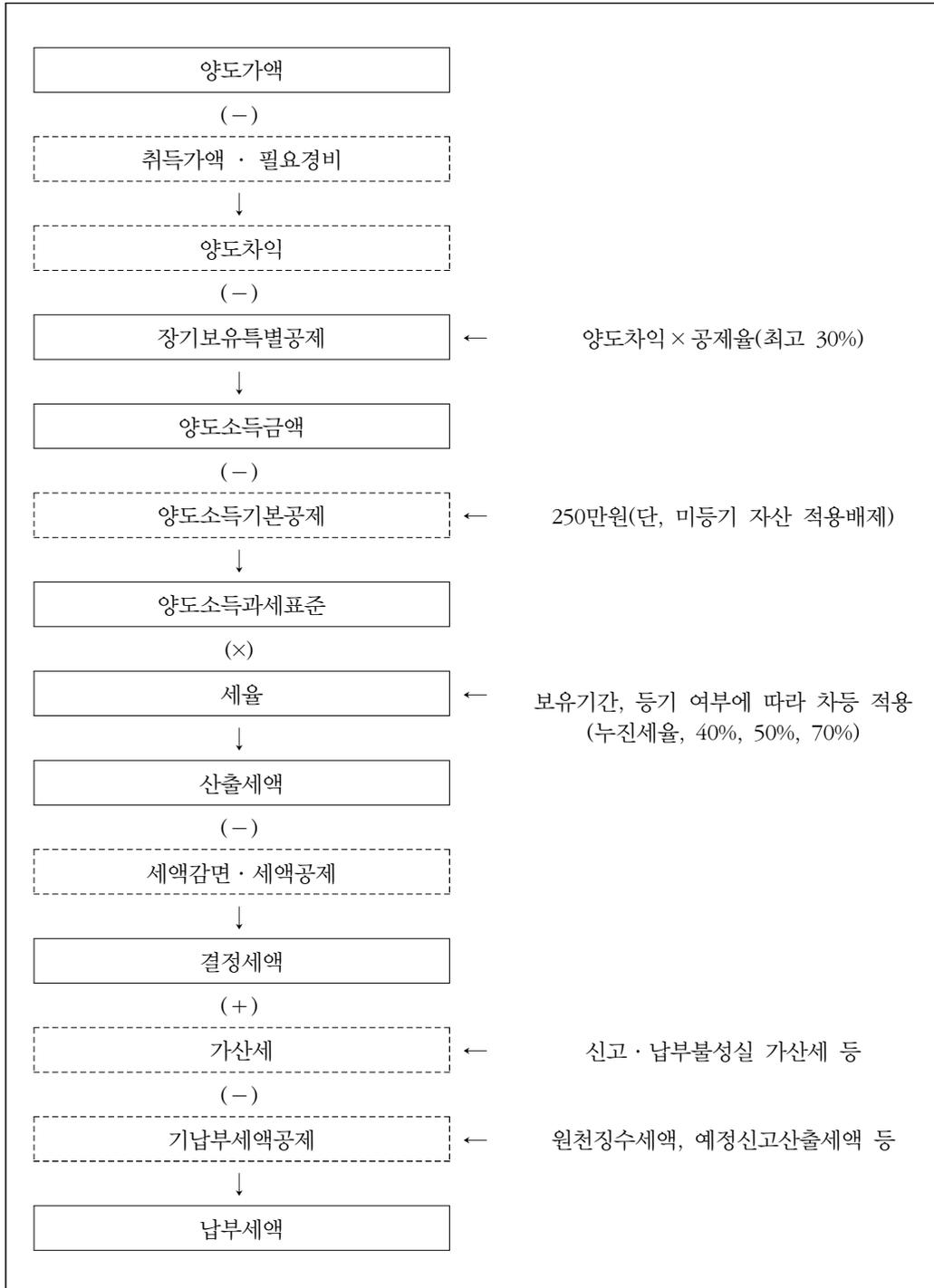
3) 비거주자 부동산 양도소득 세액계산

- 부동산 양도가액에서 취득가액과 기타 필요경비를 차감한 양도차익에서 계산함
양도차익을 계산할 때 양도의 시기는 대금을 청산한 날임³⁶⁾
 - 대금을 청산한 날이 분명하지 아니한 경우에는 등기부·등록부 또는 명부 등에 기재된 등기·등록접수일 또는 명의개서일이고, 대금을 청산하기 전에 소유권이전등기(등록 및 명의의 개서를 포함)를 한 경우에는 등기부·등록부 또는 명부 등에 기재된 등기접수일임. 장기할부조건의 경우에는 소유권이전등기 접수일, 인도일 또는 사용수익일 중 빠른 날임

- 양도소득금액은 양도차익에서 장기보유특별공제를 차감하여 양도소득금액을 계산함
 - 장기보유특별공제율은 양도자산의 보유기간에 따라 증가하며 최고 30%임

36) 「소득세법」 제98조, 같은 법 시행령 제162조 제1항. 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」이나 그 밖의 법률에 따라 공익사업을 위하여 수용되는 경우에는 대금을 청산한 날, 수용의 개시일 또는 소유권이전등기접수일 중 빠른 날을 양도시기로 함. 다만, 소유권에 관한 소송으로 보상금이 공탁된 경우에는 소유권 관련 소송 판결 확정일로 함

[그림 II-2] 비거주자 부동산 양도소득세 세액계산



- 양도소득금액에서 양도소득기본공제를 차감하여 양도소득 과세표준을 계산함
 - 양도소득기본공제는 토지·건물·부동산에 관한 권리·기타자산 등과 유가증권에 대하여 각각 250만원을 공제함³⁷⁾
 - 미등기 양도자산의 경우에는 양도소득공제를 배제함

- 양도소득세 산출세액은 양도소득세 과세표준에 세율을 곱하여 계산하며, 이때 적용되는 세율은 양도자산의 종류, 보유기간, 등기 여부에 따라 차등 적용함
 - 하나의 자산이 둘 이상의 세율에 해당할 때에는 그 중 가장 높은 것을 적용함³⁸⁾
 - 비거주자인 개인이 법인인 양수자에게 지급한 원천징수세액이나 예정신고납부세액이 있는 경우에는 확정신고시 기납부세액으로 공제함

〈표 II-2〉 부동산 양도자산별 세율

구분	등기 여부	등기			미등기
		보유기간			
		1년 미만	1년 이상~2년 미만	2년 이	
토지·건물·부동산에 관한 권리	토지: 50% 주택: 40%	토지: 40% 주택: 누진세율	누진세율	70%	

주: 1. 주택에는 주택부수토지 및 조합원 입주권을 포함함
 2. 누진세율은 「소득세법」 제55조 제1항에 따른 세율로 과세표준 구간별로 6~38%의 누진세율임
 3. 지정지역내 3주택 이상자의 양도, 비사업용 토지의 양도 등에는 누진세율에 10%를 가산하고 보유기간이 2년 미만인 경우에는 누진세율에 10%를 가산한 세율과 보유기간별 세율 중에서 큰 세율을 적용함

37) 「소득세법」 제102조 제1항

38) 「소득세법」 제104조 제1항

2. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도

- 부동산 양도소득에 대한 납세의무자의 소득세법상 납세의무는 양도자가 양도일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내에 예정신고를 하면서 양도소득세액을 자진납부하고 다음 해 5월에 해당 양도소득에 대하여 확정신고를 하는 구조로 되어 있음³⁹⁾
 - 다만, 법인인 양수자는 지급금액의 10% 또는 양도차익의 25%로 예납적으로 원천징수함
- 개인 간에 이루어지는 비거주자 부동산 양도소득은 해당 비거주자의 자발적인 예정 및 확정 신고가 수반되지 않는 경우, 그 세원에 대한 과세관청의 조기 접근이 어렵고 부동산 양도소득에 대한 과세권 확보는 가능하지 않을 수 있음
- 비거주자 부동산 양도소득에 대한 세원의 사전적 접근과 그에 대한 과세를 보호하기 위해서는 비거주자의 부동산 거래 정보 확보와 함께 자발적인 신고를 장려할 수 있는 제도의 도입 및 정비가 요구됨
- 본문에서는 조세법 체계에서의 부동산 거래 정보 확보를 위한 제도를 우선 검토하고, 「인감증명법」, 「부동산거래 신고에 관한 법률」, 「외국환거래규정」 등 다른 법률에서 운영되는 제도를 살펴봄
- 「외국환거래규정」을 제외한 조세법 등에서는 부동산 소유권 이전 등기제도를 이용하여 현행 제도의 실효성을 확보하고자 시도하고 있으므로 부동산 소유권 이전 등기제도를 우선 살펴봄

가. 부동산 소유권 이전 등기제도

- 부동산 소유권 이전등기제도는 부동산 소유권 이전을 내용으로 계약을 체결한 자는 계약의 효력 발생일로부터 60일 이내에 소유권이전등기를 신청하여야 함⁴⁰⁾

39) 우리나라 소득세제는 1995년 귀속분부터 정부부과과세제도에서 신고납부제도로 전환됨

- 부동산 소유권 이전등기제도는 부동산 물권변동의 공시를 위한 제도임⁴¹⁾
 - 부동산 물권에 변동이 생긴 경우 부동산등기에 의해 물권의 공시를 하여야 하며, 공시방법을 제대로 갖추지 않는 경우에는 제3자에 대한 관계에 있어서는 물론이고 당사자 사이에서도 물권변동의 효과가 발생하지 않음⁴²⁾
 - 부동산 소유권 이전등기의 신청은 원칙적으로 등기권리자인 양수자와 등기의무자인 양도자가 공동으로 출석하여 신청하여야 함⁴³⁾
 - 그러나 실무적으로는 등기권리자와 등기의무자의 위임을 받은 자가 신청하는 경우가 많음⁴⁴⁾
- 등기신청이 적법하게 이루어지는 경우에는 등기의 접수가 이루어지나 「부동산등기법」 제29조의 각하 사유에 해당하는 경우에는 신청을 각하할 수 있음
- 각하 사유는 아래와 같음
 - ① 사건이 등기소의 관할이 아니거나 사건이 등기할 사항이 아닌 경우
 - ② 신청권한이 없는 자가 등기를 신청하거나 당사자 출석주의의 원칙을 지키지 않는 경우
 - ③ 신청한 정보의 제공이 대법원규칙으로 정한 방식에 맞지 아니한 경우
 - ④ 신청정보의 부동산 또는 등기의 목적인 권리의 표시와 등기의무자의 표시가 등기기록과 일치하지 아니한 경우
 - ⑤ 신청정보와 등기원인을 증명하는 정보가 일치하지 아니한 경우
 - ⑥ 등기에 필요한 첨부정보를 제공하지 아니한 경우
 - ⑦ 취득세 또는 수수료를 내지 아니하거나 등기신청과 관련하여 다른 법률에 따라 부과된 의무를 이행하지 아니한 경우

40) 「부동산등기특별조치법」 제2조 제1항

41) 「민법」 제186조

“부동산에 관한 법률행위로 인한 물권의 득실변경은 등기하여야 그 효력이 생긴다.”

42) 허성욱 외(2011), p. 5

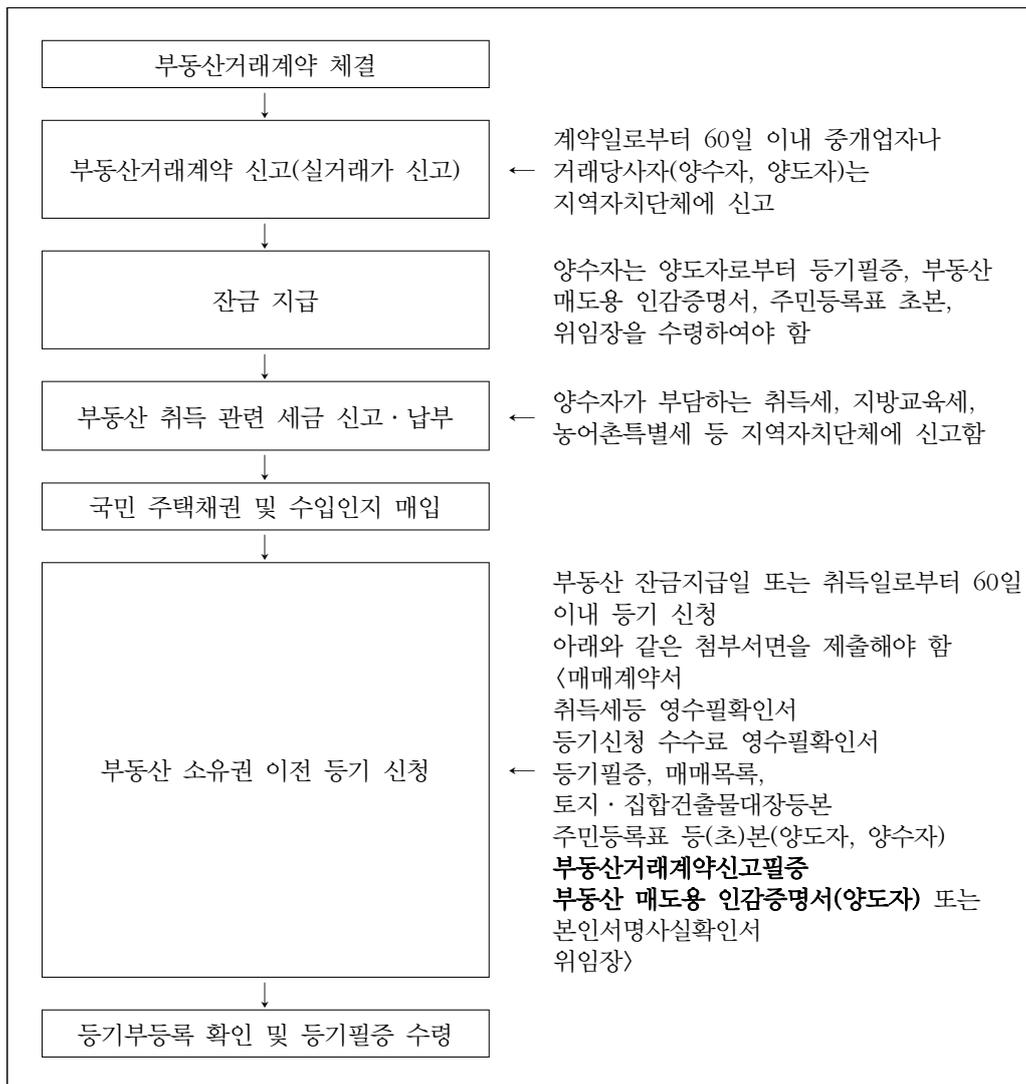
“물권변동이란 물건에 대한 권리발생, 변경, 이전, 소멸을 모두 합친 개념으로 법률행위나 법률의 규정에 의하여 발생한다.”

43) 「부동산등기법」 제23조, 제24조

44) 허성욱 외(2011), p. 14

- ⑧ 신청정보 또는 등기기록의 부동산 표시가 임야대장, 건축물대장과 일치하지 아니한 경우

[그림 II-3] 매매로 인한 부동산 소유권 이전登記 절차



자료: 나홀로 부동산 소유권이전 등기신청 요령, 도봉구청(<http://www.dobong.go.kr/>), 대법원 인터넷 등기소(www.iros.go.kr), 서울부동산 정보광장(<http://land.seoul.go.kr>) 참조

- 등기의 심사에 있어서는 매매계약 내용의 진정성까지 확인할 수 있는 실질적 심사권은 부여되지 않고 형식적인 심사권만 있음

나. 부동산 과세정보 확보제도

1) 조세법 체계에서의 부동산 과세정보 확보제도

가) 등기전(登記前) 부동산양도신고제도

- 부동산양도신고제도는 양도소득과세자료의 수집 및 양도소득 납세관계의 조기 종결 등의 양도소득세의 실효성 있는 집행을 그 입법취지로 하여 1997년 1월 1일부터 2002년 6월 30일까지 운용되었음⁴⁵⁾
 - 1995년 12월 30일 세법개정시 구 「소득세법」 제165조에 신설됨
 - 부동산등기의 전산화로 과세자료의 적기 수집이 가능하다는 당시 판단에 따라 2001년 12월 31일 법 개정시 이를 폐지하여 2002년 7월 1일 이후 부동산 양도 이후에는 적용되지 않음
- 이 제도는 부동산을 양도하는 경우 해당 부동산 양도내용을 세무서에 신고하고 세무서장이 발행한 ‘부동산양도신고확인서’를 부동산 소유권 이전 등기 신청시에 첨부하도록 하여 규정함⁴⁶⁾
 - 신고기한은 매매계약일로부터 등기 신청일까지임
- 비거주자 부동산양도신고의 경우에는 ‘납세담보’를 제공받은 후 부동산양도신고확인서를 교부토록 규정하였음⁴⁷⁾
 - 비거주자의 자발적인 신고가 이행되지 않은 경우 사전적으로 세원의 확보가 가능하게 됨
 - 등기 이전에 부동산양도신고와 동시에 양도소득세액을 납부하는 경우에는 15%의 세액공제를 적용하고, 예정신고자진신고납부를 한 것으로 간주하였음

45) 당시 부동산 거래자료 수집은 법원의 등기자료 송부와 세무공무원의 등기부 열람을 통한 조사로 이루어졌기 때문에 부동산 거래건수의 증가에 비하여 실제로 과세되지 못하는 사례가 누적되고 있었음. 등기과세자료 확보 역시 부동산 거래 이후 일반적으로 1년 또는 사실조사 등의 절차 이후에는 2년 정도의 기일이 경과된다는 문제점이 논의되고 있었음(최명근(1995), p. 17)

46) 등기예규 제847호, 제974호 【부동산양도신고확인서첨부에 관한 예규】

47) 구 「소득세법」 제185조 제2항 단서규정(1998.12.28.법률 제5580호)

나) 비거주자 부동산 등의 양도소득에 대한 원천징수제도

- 부동산양도신고제도의 폐지 이후 비거주자 부동산 양도소득에 대한 과세권 확보를 위해 양수자의 원천징수의무제도가 2003년 12월 30일에 신설되어 2004년 1월 1일 이후 양도하는 분부터 적용됨⁴⁸⁾

- 양도소득금액을 지급하는 자가 개인(거주자 및 비거주자)인 경우에는 과도한 납세협력 의무를 부과하는 측면이 있다는 지적이 제기되어 2006년 12월 30일자로 법률이 개정되면서 2007년 1월 1일 이후 양도하는 분부터 양수자 개인의 원천징수 의무를 폐지함
 - 현재에는 비거주자 부동산 양도소득에 대한 원천징수의무는 법인인 양수자에게만 있음

2) 「인감증명법」상 비거주자 부동산 거래정보 확보제도

- 재외국민은 부동산 매도용 인감증명서를 발급받기 위해서는 ‘세무서(세무서장) 확인서’를 증명발급청 (또는 부동산소재지) 관할 세무서장의 확인을 받아야 함⁴⁹⁾
 - 매매로 인한 부동산 소유권이전 등기에는 등기의무자인 양도자의 인감증명이 첨부되어야 함

- 재외국민의 부동산 매도용 인감증명서 발급시 세무서에 경유하는 제도는 1982년 6월 14일부터 시행되었고, 2003년 1월 1일 이후부터 세무서장의 확인제도로 변경되어 시행중임
 - 양도자에게 부과되는 양도소득세 등의 각종 과세자료를 사전에 확보하여 국외 거주로 인한 조세회피나 과세징수의 어려움 방지를 그 도입취지로 함

48) 「소득세법」 제156조(2003.12.30. 법률 제7006호)

49) 「인감증명법」 시행령 제13조 제3항

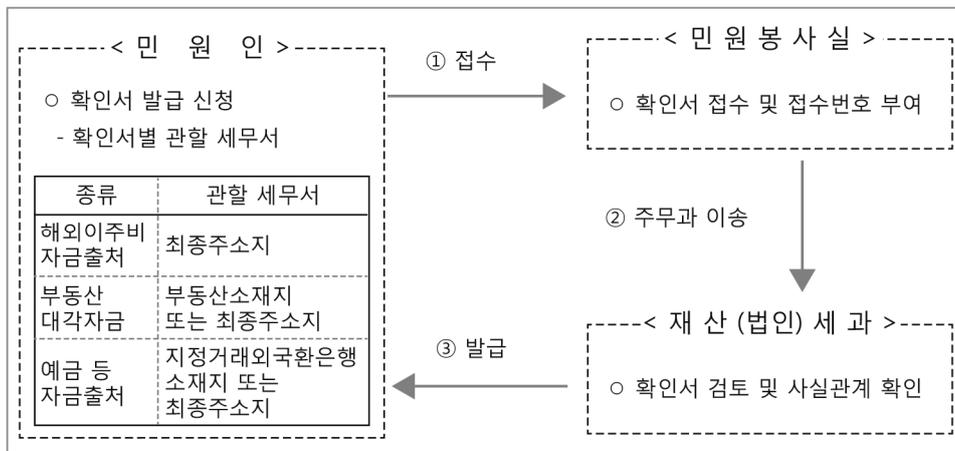
부동산매도용으로 인감증명서를 발급받고자 하는 때에는 부동산매수자란에 매수자의 성명·주소(법인인 경우에는 법인명과 주된 사무소의 소재지) 및 주민등록번호를 기재하여야 한다. 다만, 재외국민의 경우에는 별지 제13호서식의 세무서장 확인란에 이전할 부동산의 종류와 소재지를 기재하고, 소관증명청의 소재지 또는 부동산소재지를 관할하는 세무서장의 확인을 받아야 한다.

- 부동산 매도용 인감증명서는 부동산 소유권 이전등기 신청시 제출되어야 하는 법정서류에 해당됨

3) 외국환거래규정상 비거주자 부동산 과세정보 확보제도

- 국내 부동산 처분 대금을 비롯한 국내 재산을 국외로 반출하고자 하는 경우에는 외국환거래규정에 의하여 관할 세무서장의 확인서를 외국환거래은행이나 한국은행에 제출하여야 하므로 비거주자나 재외국민의 부동산 거래정보가 확보됨
 - 확인서의 종류는 해외이주비 자금출처 확인서, 부동산 매각자금 확인서, 예금 등에 대한 자금출처 확인서가 있음

[그림 II-4] 확인서 발급절차



자료: 국세청, 「자금출처 확인서 발급안내」, 2014, <http://www.nts.go.kr>

가) 해외이주비 자금출처 확인서

- 해외이주자 및 해외이주 예정자가 세대별 해외 이주비 지급누계금액이 10만달러를 초과하는 경우 해외이주비 전체 금액에 대하여 관할세무서에서 발급하는 자금출처확인서를 제출하여야 함⁵⁰⁾

나) 부동산 매각자금 확인서

- 부동산 또는 이에 관한 권리의 매각대금을 외국으로 반출하고자 하는 경우에는 당해 부동산 또는 이에 관한 권리의 취득 및 매매를 입증할 수 있는 서류를 제출하여야 함⁵¹⁾
- 비거주자 중 국내부동산 처분대금을 국외로 반출하고자 하는 자는 관할 세무서장이 발급한 「부동산매각자금 확인서」 또는 「양도소득세 신고납부확인(신청)서」를 제출하여야 함⁵²⁾
 - 해외에서 휴대수입 또는 송금된 자금이 부동산 거래시에는 부동산 매각대금의 반출은 제한이 없음
 - 다만 국내에서 발생된 자금으로 부동산 거래시에는 한국은행에 신고 후 가능함
- 재외국민 중에서 확인서 신청일로부터 처분일 까지 5년이 경과하지 않은 본인 소유 부동산 매각자금(부동산매각자금을 금융자산으로 보유한 것 포함)을 반출하는 경우 재원을 증빙할 수 있는 서류로 부동산소재지 관할 세무서장이 발행한 「부동산매각자금 확인서」를 제출하여야 함⁵³⁾

다) 예금 등에 대한 자금출처 확인서

- 재외국민이 본인명의 원화·외화 예금·신탁계정의 원리금 등으로 국외로 반출하고자 하는 경우로서 지급누계총액이 미화 10만달러 초과하는 경우 관할세무서의 「예금 등 자금출처확인서」를 외국환거래은행에 제출하여야 함⁵⁴⁾
- 부동산 처분대금(부동산을 매각하여 금융자산으로 보유하고 있는 경우 포함)은 금액과 상관없으며 확인서 신청일로부터 처분일까지 5년이 경과한 경우에 한함

50) 외국환거래규정 제4-6조 제3항

51) 외국환거래규정 제9-43조

52) 외국환거래규정 제2-3조, 「외국환 거래업무 취급지침」, 전국은행연합회, 2012, p. 137

53) 외국환거래규정 제4-7조 제2항

54) 외국환거래규정 제4-7조 제2항

〈표 II-3〉 외국환거래규정상 국내재산 반출 자금출처 확인서

구 분	해외이주비 등 자금출처확인서	부 동 산 매각자금확인서	예금 등 자금출처확인서
대 상	해외이주(예정)자	비거주자, 재외국민	재외국민
금 액	세대별 지급 누계액 미화 10만달러 초과	부동산 양도가액 범위 재외국민의 부동산 매각자금은 처분일로부터 5년 이내에 한함	지급 누계액 미화 10만달러 초과 부동산 처분대금의 경우 금액기준 없으며 5년 경과분에 한함
발 급 관 서	최종 주소지 관할세무서	부동산소재지 관할세무서 또는 최종 주소지 관할세무서	지정거래은행주소지 관할세무서 또는 최종 주소지 관할세무서

4) 부동산거래 관련 신고제도

- 현행 부동산거래와 관련된 제반 신고제도는 ‘부동산거래관리시스템(RTMS: Real estate Trade Management System)’에서 통합적으로 관리·운영되고 있음
 - 부동산거래관리시스템은 「부동산 거래신고에 관한 법률」에 의거한 ‘부동산거래신고 제도’의 실효성을 확보하기 위해 구축됨⁵⁵⁾
 - 부동산거래계약신고부터 부동산 소유권 이전 등기까지 제반업무를 온라인 서비스로 제공함
- 부동산거래신고 제도는 부동산 매매계약을 체결일로부터 60일 이내 거래당사자 공동 또는 개업공인중개사가 계약을 중개한 경우에는 개업공인중개사가 관할 시장·군수·구청장에게 신고하는 제도임

55) 국토교통부(2014), pp. 33~34.

중전 「공인중개사의 업무 및 부동산 거래신고에 관한 법률」에서 부동산거래신고제도는 부동산시장의 투명성 확보와 공평과세 기반의 구축을 목적으로 2006년 1월 1일부터 시행되어 부동산 거래 당사자 또는 개업공인중개사에게 실거래가격 신고의무를 부여하였음. 그러나 공인중개사의 업무에 관한 법률에 함께 규정되어 있어 일반 국민에게는 중개업자의 의무로 인식되어, 이를 해결하고 제도의 발전을 위해 「부동산 거래신고에 관한 법률」은 2014년 1월 28일(법률 제12376호) 제정하고, 같은 해 7월 29일부터 시행됨

- 부동산거래 현황을 파악하기 위한 검인제도(1990년 8월 시행)나 주택거래신고제도 (2004년 4월 시행) 이외 토지거래허가제도, 외국인토지취득신고 및 허가제도 등에 의 한 수집되는 부동산거래 정보 역시 RTMS으로 통합되어 관리됨
 - 검인제도는 부동산 소유권이전을 내용으로 하는 계약을 체결한 자는 거래사항을 기 재한 계약서에 검인을 받아 부동산 소유권 이전 등기 신청시에 제출하도록 하는 제 도를 말함⁵⁶⁾
 - 그러나 토지거래계약허가증, 부동산거래계약신고필증, 주택거래신고필증을 교부 받는 경우에는 검인받은 것으로 의제함⁵⁷⁾
 - 주택거래신고제도는 지정된 주택거래신고지역에서 공동주택에 관한 소유권을 이전 하는 계약을 체결한 당사자는 공동으로 주택거래가액 등을 계약체결일로부터 15일 이내 해당 주택소재지의 관할 시장·군수·구청장에게 신고하는 제도임⁵⁸⁾
 - 다만, 개업공인중개사가 주택거래신고지역에서 대가가 있는 아파트를 중개한 경우에 는 개업공인중개사가 계약체결일로부터 15일 이내 부동산 거래를 신고하여야 함⁵⁹⁾

- 토지거래허가제도는 허가구역 안에 있는 토지에 관한 소유권·지상권을 이전 또는 설 정하는 계약을 체결하고자 하는 당사자는 공동으로 허가신청서를 국토해양부령이 정 하는 서류를 첨부하여 관할 시장·군수·구청장의 허가를 받도록 하는 제도임⁶⁰⁾
 - 허가지역은 국토교통부장관에 의해 지정되며, 허가없이 체결한 계약은 그 효력이 발 생하지 않음⁶¹⁾

- 외국인토지취득신고 및 허가제도는 외국인이 국내의 토지를 취득하는 경우 계약일로 부터 60일 이내 관할 시장·군수·구청장에 취득신고를 하여야 함⁶²⁾

56) 「부동산등기특별조치법」 제3조

57) 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제126조 제2항, 「주택법」 제80조의 2 제4항, 「부동산 거래신 고에 관한 법률」 제3조 제4항. 그러므로 계약을 원인으로 소유권이전 등기를 신청하는 경우에는 검인계약서 대신에 토지거래계약허가증, 부동산거래계약신고필증, 주택거래신고필증으로 대체됨

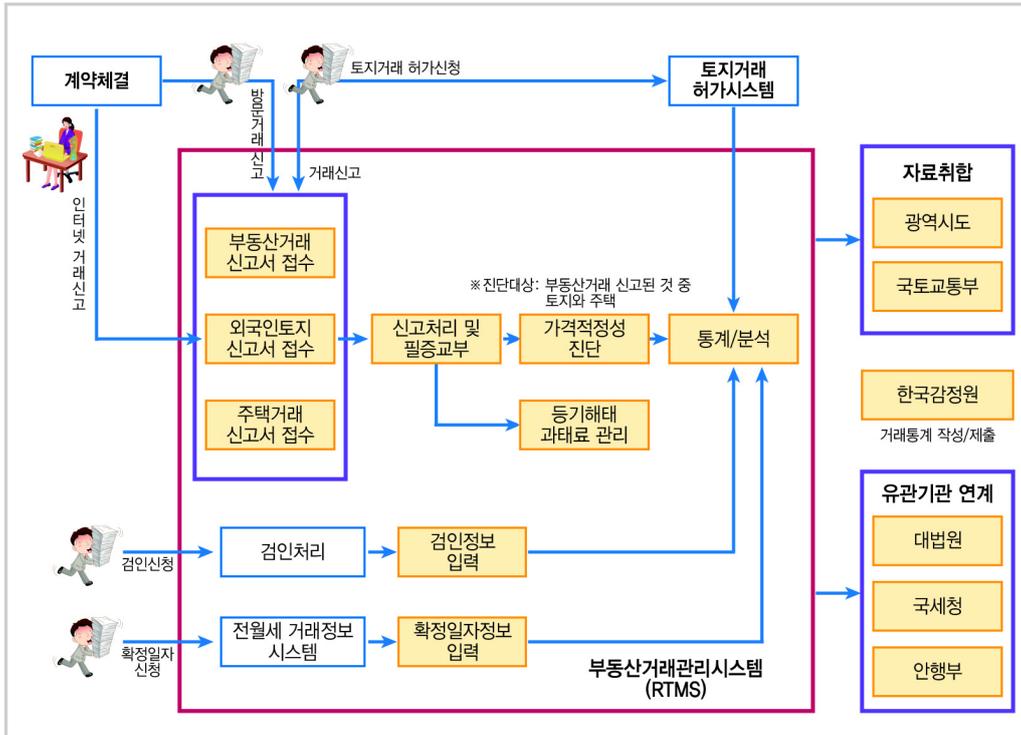
58) 「주택법」 제80조의 2 제1항

59) 「부동산 거래신고에 관한 법률」 제3조 제5항

60) 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제118조 제1항

61) 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제118조 제6항

[그림 II-5] 부동산거래신고시스템(RTMS) 업무절차



자료: 국토교통부, 「부동산거래 신고제도 업무처리 매뉴얼」, 2014, p. 35

- RTMS에서 통합된 부동산거래 관련 정보는 대법원, 국세청, 보건복지부, 광역자치단체, 시·군·구 지방세과 등 유관기관과 공유함⁶³⁾
 - 대법원 등기전산망과 연계하여 부동산거래신고필증을 공유함으로써 등기절차를 간소화하고,
 - 부동산 거래정보 등을 월단위로 국세청 국세전산망에 제공하며,
 - 지방자치단체 지방세 담당자들이 실시간으로 거래정보 등을 열람할 수 있도록 지방세 시스템과 연계됨

62) 「외국인토지법」 제4조

63) 국토교통부(2014), p. 37

5) 요약

- 조세법과 그 외 기타법률에서 규정하고 있는 비거주자 부동산 양도소득 과세 확보제도에 대하여 살펴보았음
- 소득세법상 원천징수제도가나 외국환거래규정상 확인서 등을 제외한 과세정보 확보제도는 제도의 실효성을 높이기 위하여 부동산 소유권 이전 등기제도를 이용하고 있음
- 현행 조세법상 원천징수제도는 법인인 양수자에 한하여 비거주자에게 지급하는 부동산 양도소득에 대한 원천징수를 부과하고 있으므로 개인 간 부동산 거래의 경우에는 비거주자의 자발적인 신고가 이행되지 않는다면 확정신고일까지 직접적인 부동산 양도소득 과세정보의 확보가 용이하지 않음
 - 부동산거래신고시스템에 의해 부동산거래 정보는 부동산 거래 발생시 적시에 국세청에 통보되지 않고, 세무상 과세정보와 부동산거래신고상 정보에 차이가 발생하는 경우에는 비거주자 부동산 과세정보 확보방안으로서의 유용성이 경감될 수 있음
- 재외국민의 경우에는 현행 「인감증명법」상 운영되는 부동산 매도용 인감증명 발급요건으로 세무서 확인서가 요구되므로 재외국민의 부동산 양도소득에 대한 과세정보의 확보가 가능함
 - 그러나 부동산 매도용 인감증명은 실무적으로 잔금을 정산하거나 등기신청 이전에 필요하므로 재외국민이 세무서에 방문하는 시점은 일반적으로 양도의 수입시기가 도래하기 이전임
 - 세무서 방문시 재외국민에게 부동산 양도신고의 유도 또는 세수를 확보하기 위한 방안이 추가로 요구될 수 있음
- 「인감증명법」상의 부동산 매도용 인감증명 발급시 세무서 확인서 규정은 현행 제도상 비거주자 부동산 양도소득 과세정보를 가장 빠른 시일내에 확보하고, 과세를 유도하기 위한 유일한 방안이라고 판단됨

- 그리고 외국환거래규정상 부동산 양도소득 과세 확보제도는 비거주자 부동산 양도소득에 대한 예정신고나 확정신고가 이루어지지 않은 경우 국내에서 과세권을 행사할 수 있는 마지막 방안으로 판단됨⁶⁴⁾

〈표 II-4〉 부동산 양도소득 과세 확보제도

구분		대상	기한 또는 시기	부동산 등기절차 첨부서류	비고
근거 법령	거래정보 확보제도				
조세법	부동산양도신고제도	거주자· 비거주자	계약일로부터 등기신청일까지	첨부	1997년 1월 1일~ 2002년 6월 30일
	비거주자 부동산양도소득 원천징수제도	개인	소득 지급할 때	-	2004년 1월 1일~ 2006년 12월 31일
		법인	소득 지급할 때	-	2004년 1월 1일~ 현재
인감증명법	부동산매도용 인감증명서 발급시 세무서 확인서	재외국민	등기신청일까지	첨부	1984년 6월14일 ~현재
부동산거래 신고에 관한 법률	부동산거래신고제도	거주자· 비거주자	계약체결일로부터 30일 이내	첨부	2006년 1월~현재
주택법	주택거래신고제도	거주자· 비거주자	계약체결일로부터 15일 이내	첨부	2004년 4월~현재
외국환거래 규정	해외이주비 등 자금출처 확인서	해외이주자	국내 반출시	-	-
	부동산매각자금확인서	비거주자	국내 반출시	-	-
	예금등자금출처확인서	재외국민	국내 반출시	-	-

64) 조세조약상 정보교환규정이거나 조세정보교환협정에 의하여 방안은 제외함

Ⅲ. 주요국의 비거주자 부동산 양도소득 과세제도 및 과세정보 확보제도

1. 미국

가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도

1) 비거주자 국내원천소득

- 비거주자는 국내원천소득(the source income)에 한하여 과세되며 미국 내 사업과 실질적으로 관련되었는지(effectively connected a U.S. trade or business) 여부에 따라 과세방법에 차이가 있음⁶⁵⁾

- 미국 내 사업과 실질적으로 관련된 경우에는 거주자와 동일하게 필요경비 등을 차감한 후 누진세율이 적용됨
 - 미국 내 사업과 관련된 소득은 원천징수 대상 비거주자의 국내원천소득에 해당되지 않음
 - 미국 내 사업과 관련된 활동으로 인하여 국내원천소득이 발생한 비거주자는 과세연도 종료일로부터 6월 15일까지 세무신고를 하여야 함⁶⁶⁾

- 미국내 사업과 실질적인 관련이 없는 경우로서 고정적이고, 결정가능한, 연간 또는 주기적인 소득(fixed, determinable, annual or periodical(FDAP) income)은 일반적으로 해당 소득을 지급하는 자는 30%의 단일세율로 원천징수하여야 함

65) IRS (2014a), P. 17

66) Code Sec. 6012

- FDAP 소득으로는 이자, 배당, 임대료, 급여, 보수, 지급수수료, 로열티 등이 있음⁶⁷⁾
 - 부동산 임대소득(real property income)의 경우 세무신고를 통하여 임대와 관련된 필요경비를 공제받고 누진세율을 적용할 수 있음
 - 이외에도 원천징수 대상 국내원천소득으로는 내재적 경제가치가 있는 소정의 목재, 석탄, 국내 철광석의 처분으로 인한 소득과 조건부로 지급받는 특허권의 매각으로 인한 소득이 있음⁶⁸⁾
- 미국 내 사업과의 실질적인 관련에도 불구하고 원천징수의무가 면제되지 않은 소득은 개인 인적용역에 대한 대가, 미국 부동산회사 지분(real property interest)의 처분으로 인한 소득 등이 있음
- 근로소득이나 인적용역에 대한 대가는 누진세율, 미국 소유권(real property interest)의 처분으로 인한 소득은 10%의 세율이 적용됨
 - 부동산 지분은 “나. 편”에서 상세히 설명함
- 비거주자의 국내원천 자본이득이 ① 미국 내 사업과 관련되지 않고 ② 부동산회사 지분의 매각에 기인하지 않고 ③ FDAP 소득에 해당되지 않는 경우에는 비과세됨⁶⁹⁾
- 다만, 위 조건과 관계없이 비거주자가 과세연도 중 미국 내에서 최소한 183일을 체재하지 않은 경우에는 자본이득은 비과세됨
 - 만일 183일을 초과하고 비거주자의 자본이득이 미국 내 사업과 관련이 없는 경우에는 30%의 단일세율로 과세됨

2) 비거주자 부동산 양도소득 과세제도

가) 개요

- 미국 내 소재하는 부동산의 양도 또는 교환으로부터 발생한 이익과 손실은 미국에 원

67) Code Sec. 871(1)

68) CCH (2014), p. 818

69) CCH (2014), p. 814

천이 있으며, 해당 자산이 자본자산(capital assets) 여부에 관계없이 미국 내 사업과 실질적으로 관련된 것으로 간주함

○ 자본자산은 개인이 보유하고 있는 모든 재산으로 재고자산, 매출채권, 사업목적상 감가상각 대상 자산, 사업용 부동산, 사업목적상 소요되는 소모품, 소정의 특허권 등은 포함되지 않음⁷⁰⁾

□ 부동산 양도소득 계산체계는 살펴보면 일반적으로 양도가액에서 취득가액을 포함한 매입비용을 차감하여 양도소득금액을 계산하고, 보유기간에 따라 통상소득에 합산하여 과세하거나 자본소득으로 분류하여 별도의 양도소득세율을 적용하여 관련 소득세 납부세액을 계산함

□ 1년을 기준으로 하며 보유시점부터 매각시점까지의 기간이 1년 이하인 경우에는 단기 보유, 1년 초과인 경우에는 장기 보유로 구분함

□ 단기자본소득(short-term capital gain)의 경우 통상소득(ordinary income)과 합산하여 누진세율로 과세함

□ 장기자본소득(long-term capital gain)의 경우 납세자의 통상소득 수준에 따라 0~20%의 세율을 적용함⁷¹⁾

70) IRS (2014a), p. 20

71) 미국 연방 개인소득세율(2015년)

(단위: 달러, %)

단독신고		부부합산, 직격미망인		세대주신고		세율
이상	이하	이상	이하	이상	이하	
0	9,225	0	18,450	0	13,150	10
9,225	37,450	18,450	74,900	13,150	50,200	15
37,450	90,750	74,900	151,200	50,200	129,600	25
90,750	189,300	151,200	230,450	129,600	209,850	28
189,300	411,500	230,450	411,500	209,850	411,500	33
411,500	413,200	411,500	464,850	411,500	439,000	35
413,200	—	464,850	—	439,000	—	39.6

자료: IRS

- 순자본소득은 일반적으로 15% 이하의 세율이 적용됨
 - 순자본소득은 단기순자본손실과 전년도에서 이월된 장기자본소득의 합계를 초과하는 금액을 의미함

〈표 Ⅲ-1〉 미국 부동산 양도소득세율(장기보유)

통상소득 수준에 따른 납세자 구분	적용세율
10%, 15% 세율 구간 적용자	0%
25%, 28%, 33%, 35% 세율 구간 적용자	15%
39.6% 세율 구간 적용자	20%

주: 법 소정 감가상각 환입액(recapture)으로 인정된 부분에 대해서는 최고 28%의 세율이 적용됨
 자료: IRS(2014c), p. 70

나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도

- 미국은 부동산 양도소득 과세정보를 확보하기 위하여 부동산 거래절차상 관여하는 당사자들에게 원천징수의무 또는 부동산 거래신고의무를 부과하고 있으므로 아래에서는 부동산 거래절차를 살펴봄

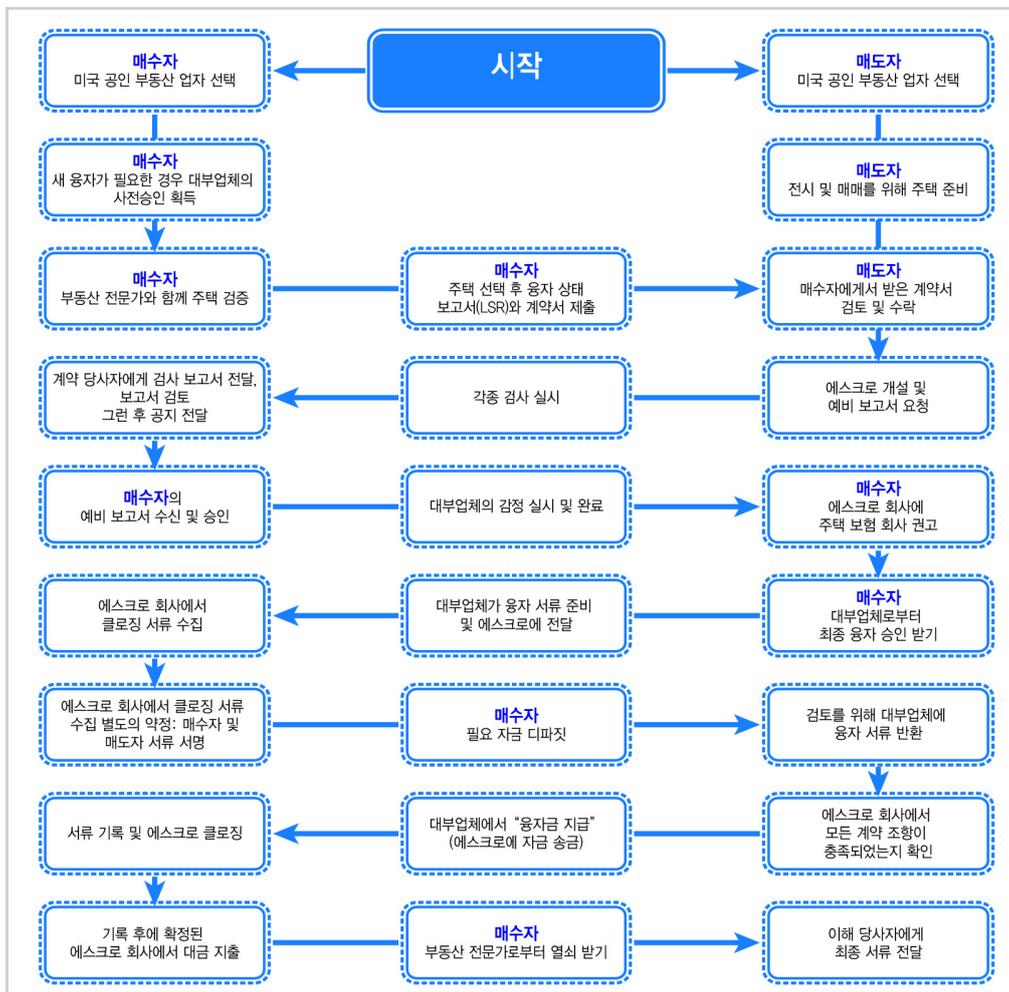
1) 부동산 거래 절차

- 미국 부동산 거래의 특징은 부동산 중개인(real estate broker) 이외에도 변호사, 에스 크로회사(escrow company), 권원보험회사(title insurance company), 주택담보대출 기관(mortgage lender) 등이 거래에 참여함
- 미국 캘리포니아 주에서의 주택 매매 절차의 예시를 들어보면 〈그림 Ⅲ-1〉과 같음⁷²⁾
 - 양수자와 양수자가 주택 매매와 관련된 전반적인 조건에 동의하여 계약이 성립되면, 에스 크로회사가 에스 크로 업무를 개시함
 - 에스 크로란 양도자와 양도자가 일정한 계약 조건이 충족될 때까지 이해관계 없는 제3자를 통하여 계약서를 포함한 각종 서류 및 자금을 예탁하는 절차를 의미함

72) 지대식 · 손경환 · 김중종 · 전성제 · 배유진(2012), p. 64

- 에스크로회사의 구체적인 업무는 주택검사 실시, 보험회사에 대한 부동산권원보험의 절차 의뢰가 있음
- 하자검사, 감정평가, 환경평가, 부동산 등기조사 등의 업무가 완료되면 에스크로 계좌를 통해 대금정산이 진행됨
- 거래종결에 책임이 있는 자에 의해 양도자, 양수자의 세무관계 등이 이루어짐

[그림 Ⅲ-1] 미국 주택매매 절차



자료: First American Title, 「주택 매도자 가이드 캘리포니아의 소유권 및 에스크로 과정」, p. 8

2) 미국 부동산 지분(U.S. real property interest) 원천징수제도⁷³⁾

- 외국인(foreign person)이 보유하고 있는 부동산이 처분(disposal)되는 경우에는 외국
인투자부동산세법(the Foreign Investment in Real Property Tax Act, FIRPTA)의 적
용을 받음
 - 양도(Sale), 교환(exchange), 증여(gift) 등의 이전(transfer)에 적용됨

- 이 경우 미국 내 사업과 실질적으로 연관된 것으로 보는 경우에 해당됨에도 불구하고
부동산 양수자는 양도가액(total amount realized)의 10%를 원천징수해야 함⁷⁴⁾
 - 이를 FIRPTA 원천징수(FIRPTA withholding)라고 칭함

- FIRPTA 원천징수의무가 면제되는 경우는 다음과 같음⁷⁵⁾
 - 개인인 양수자가 주거목적으로 사용하기 위하여 취득한 부동산이 30만달러 이하인
경우
 - 양도자나 적격한 대리인(qualified substitute)으로부터 확인서를 수령하는 경우
 - 확인서에는 양도자가 외국인에 해당되지 않는다는 내용과 함께 양도자의 성명,
미국 납세자 번호(U.S. Taxpayer identification number), 주소(home address)
등에 대한 정보가 포함되어야 함
 - 부동산의 이전(transfer) 전에 IRS에서 발급한 원천징수 증명서(withholding certifi-
cates)를 수령하는 경우
 - 원천징수 증명서는 관련 세법에 의한 비과세의 적용, 원천징수세액의 경감 등의
사유로 양수자, 양수자의 대리인, 양도자가 신청할 수 있음
 - 양도자로부터 서면통지를 수령하는 경우
 - 서면통지는 이 조세조약이나 미국세법상 규정에 의해 부동산 처분으로 인하여 어
떠한 손익도 발생하지 않았음이 기재되어야 하고,

73) 2014(d), p. 46. 미국 부동산 지분이란, 미국 내 부동산(any interest in real property)에 대한 소
유권 또는 내 부동산이 자산의 50%를 넘는 미국법인(부동산회사)의 주식 등을 의미함

74) 본문에서는 개인이 개인인 외국인으로부터 부동산을 취득하는 경우에 한하여 설명함

75) 2014(d), p. 48

- 수령한 양수자는 이전일로부터 20일 이내 국세청에 신고하여야 함
- 양도자가 부동산 지분의 처분으로 실현한 금액이 없는 경우
- 양수자가 정부기관인 경우

- 양수자는 부동산 이전일로부터 20일 이내 FIRPTA 원천징수세를 신고·납부하여야 함⁷⁶⁾
 - 법정 서식인 Form 8288과 Form 8288-A를 이용하여 신고하여야 함
 - IRS는 Form 8288-A에 직인하여 양도자에게 발송함
 - 양도자의 부동산 양도소득 세무신고시 해당 원천징수세액을 기납부세액으로 공제하기 위해서는 Form 8288-A의 제출이 요구됨

- FIRPTA 원천징수의무를 이행하지 않는 경우에는 원천징수의무 불이행가산세와 미납부세액에 대한 이자상당액이 부과됨
 - 원천징수의무 불이행가산세는 아래와 같음⁷⁷⁾
 - ① 미납부, 과소납부 가산세은 미납부, 과소납부액의 2~15%임
 - ② 무신고가산세는 미납부액의 5%로 한 과세기간 가산세 총액은 미납부 세액의 25%를 한도로 함
 - ③ 부실기재가산세는 한 신고서당 15~50달러임
 - ④ 전자신고 불성실가산세는 신고서당 50달러임
 - ⑤ 소득수령자 정보 불성실가산세는 건당 50달러, 고의가 있는 경우 100달러와 지급액의 10% 중 큰 금액임

76) 양수자는 아래 신고서를 이용하여야 함

- Form 8288 U.S. Withholding Tax Return for Dispositions by Foreign Persons of U.S. Real Property Interests
- Form 8288-A Statement of Withholding on Dispositions by Foreign Persons of U.S. Real Property Interest

77) 안종석·구자은(2008), p. 37

3) 부동산 거래신고(Form 1099-S Proceeds From Real Estate Transactions)

- 부동산 매매 또는 교환 시 부동산 거래 절차에 관여하는 자는 미국 국세청(Internal Revenue Service, IRS)에 부동산거래신고서인 Form 1099-S 서식을 제출하여야 함
 - 부동산의 범위는 토지, 영구적인 구조물(주거, 상업, 산업용 건물 포함), 공동주택(condominium unit), 주택협동조합회사 지분(stock in a cooperative housing corporation) 등이 있음⁷⁸⁾
 - 다만 600달러 미만인 부동산 양도가액(Gross proceeds from the sales or exchange of real estate)은 제외함
 - 신고서 제출기한은 2월 28일까지임(전자적 신고인 경우 3월 31일)

- 신고의무자(the real estate reporting person)은 부동산 거래의 종결(Closing) 책임이 있는 당사자임⁷⁹⁾
 - 일반적으로 부동산 거래의 종결 책임이 있는 자는 양수자의 변호사(buyer's attorney), 양도자의 변호사(seller's attorney), 권원보험회사(the title company), 에스크로회사(escrow)임
 - 만일 종결(Closing) 책임자가 없는 경우에는 주택대출금융기관(Mortgage lender), 중개인, 양수자의 순서로 신고의무가 부여됨

- 양도자가 주거용 주택의 양도 등에 있어서 소정의 확인서(written assurance certification)를 제출하는 경우에는 신고서 제출이 면제됨⁸⁰⁾

- 부동산 거래신고서 지연 및 미제출의 경우 가산세는 다음과 같음
 - 신고기한 이후 30일 이내 제출하는 경우 신고서당 30달러(최대 연간 25만달러 한도)이고, 신고기한 이후 8월 1일 이전까지 제출하는 경우에는 신고서당 60달러(연간 50만달러 한도)임

78) IRS (2014b), p. 36

79) Code Sec. 6045(e)(2)

80) Rev. Proc. 98-20, 1998-1 C.B.549

- 지연제출로 8월 1일 이후 제출하거나 미제출하는 경우에는 신고서당 100달러(연간 한도 150만달러)임
 - 정정신고를 하지 않는 경우로서 소정의 예외사항에 해당되지 않는 경우에는 신고서당 100달러임
- 고의로 지연제출 또는 미제출하는 경우에는 한도 없이 신고서당 최소 250달러임

2. 영국

가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도

1) 비거주자 국내원천소득

- 비거주자는 영국 국내원천소득에 대하여 소득세 과세의무가 있으며 비거주자에 대한 국내원천소득 과세는 거주자와 동일한 방법으로 이루어짐⁸¹⁾
 - 비거주자 국내원천소득으로는 이자소득(interest income), 부동산 임대소득(rental income), 사업소득(self-employment income), 근로소득(employment income), 연금소득(annuities), 로열티(royalties)가 있음⁸²⁾

다만, 영국 내국법인으로부터 수령하는 배당소득은 과세되지 않음⁸³⁾
- 양도소득은 소득세가 아닌 자본이득세의 적용을 받음⁸⁴⁾
 - 비거주자 부동산 양도소득은 2015년 4월 이후에 양도하는 분부터 과세되며 상세한 내용은 “2). 비거주자 부동산 양도소득 과세제도” 편에서 설명함

81) 박정수(2009), p. 84

82) B. Obuoforibo(2015), pp. 88-90

83) <http://www.gov.uk/tax-oon-dividends>

84) The Taxation of Chargable Gains Act 1992(TCGA 1992)

- 비거주자 국내원천소득은 일반적으로 자진신고(self-assessment return)가 원칙이며 근로소득이나 투자소득에 대해서는 고용주의 원천징수(Pay-As-You-Earn, PAYE)나 원천징수(tax deducted at source)가 적용됨
 - 근로소득은 PAYE를 통하여 20~45%의 누진세율로 원천징수됨⁸⁵⁾
 - 이자, 로열티, 부동산 임대소득 등의 투자소득(investment income)은 20%의 기본 세율로 예납적으로 원천징수됨⁸⁶⁾

- 자진신고는 4월 6일부터 다음해 4월 5일까지의 과세연도에 대하여 과세연도 종료일이 속하는 달의 말일로부터 6개월 후인 10월 31일까지 신고하여야 하며 소득세 등은 1월 31일까지 납부하여야 함⁸⁷⁾
 - 다만, 전자적 방법에 의한 자진신고의 경우에는 1월 31일까지 연장됨

- 원천징수대상이 아닌 소득의 경우에는 중간예납제도(Payment on account, POA)의 규정이 적용됨
 - 해당 과세연도에 발생한 원천징수대상이 아닌 소득에 대한 소득세 납부세액의 50%를 다음해 과세연도의 소득에 대한 중간예납으로써 납부함
 - 1월 31일과 7월 31일을 납부기한으로 하여 각각 납부하여야 함
 - 다만, 양도소득의 경우에는 POA 규정이 적용되지 않음⁸⁸⁾

2) 비거주자 부동산 양도소득 과세제도

- 양도소득 과세대상 자산(chargable assets)이란 동산, 부동산, 주식, 지적재산권 및 사업 영업권을 의미함⁸⁹⁾

85) 박정수(2009), p. 24. PAYE는 개인적 상황을 고려하여 고용주가 매월 급여에서 원천징수하여 납부하는 제도를 말함

86) 부동산 임대소득 관련 원천징수제도는 “나. 편”에서 다시 설명함

87) B. Obuoforibo (2015), p. 59

88) 다만, 2015년 4월 6일 이후 양도하는 비거주자의 경우에는 PA제도의 적용을 고려하고 있음(HM Treasury(2014), p. 24)

89) section 21 of TCGA

- 부동산의 경우, 주거용으로 임대 또는 사업에서 사용하지 않는 부동산은 과세대상 소득에서 제외됨
- 동산의 경우, 6천파운드 이상인 사적인 재산이며, 자동차는 제외함

- 양도(disposal)이란 매매(sales), 교환(exchange), 증여(gift)로 인하여 자산(assets)의 소유권이 이전되는 것을 의미함⁹⁰⁾

- 현행 TCGA상 부동산 양도소득의 과세대상자는 거주자에 한하고 있음⁹¹⁾
 - 비거주자의 부동산 양도소득은 비과세되나, 2015년 4월 6일 이후 양도하는 주거용 부동산의 경우에는 과세됨

- 부동산 양도소득세(capital gain tax)는 4월 6일부터 다음해 4월 5일까지를 과세연도 (year of assessment)로 하여 10월 31일까지 신고기한으로 하여 자진신고(self-assessment)함
 - 다만, 전자적 신고인 경우에는 1월 31일까지를 신고기한으로 함

- 부동산 양도소득세의 납부는 부동산 양도소득은 양도일이 속하는 과세연도 종료일로 부터 10개월 후인 1월 31일까지 납부하여야 함
 - 중간예납제도는 적용되지 않음

- 부동산 양도소득은 소득세 과세표준과 세율을 반영하여 18% 또는 28%의 세율이 적용됨⁹²⁾

90) CCH(2013), p.829

91) section 2 of TCGA

92) 영국 개인 소득세율 (단위: 파운드, %)

과세표준	세율
~ 31,865	기본세율(Basic rate) 20
31,866 ~ 150,000	고세율(higher rate) 40
150,001 ~	추가세율(additional rate) 45

자료: www.gov.uk

- 기본세율인 20%를 적용받는 납세자인 경우에는 18%가 적용되며, 고세율(40%) 또는 추가세율(45%) 납세자의 경우에는 28%의 세율이 적용됨
 - 다만, 기본세율 납세자라 하더라도 양도소득 과세표준이 31,866파운드 이상인 경우에는 28%의 세율이 적용됨
 - 수탁자(trustee), 사망자의 대리인(personal representatives of deceased persons)의 경우에는 28%의 세율이 적용됨
- 부동산 양도소득세 부과제척기간은 일반적으로 4년이며, 과오(careless behavior)나 부주의(negligent conduct)의 경우는 6년, 고의(deliberate behavior)의 경우에는 20년임⁹³⁾

〈표 Ⅲ-2〉 영국 부동산 양도소득세율

(단위: 파운드, %)

구분		세율
기본세율(20%) 납세자	~ 31,865	18
	31,866 ~	28
고세율 납세자(40%), 추가세율 납세자(45%)		28

자료: www.gov.uk

- 비거주자의 주거용 부동산(residential property)은 2015년 4월 6일 이후 양도하는 분부터 TCGA의 적용을 받음
- 부동산 양도소득에 대한 거주자와 비거주자의 차별적인 과세제도로 인한 조세공평성 침해 및 조세회피행위의 심화로 영국은 2013년 예산안을 발표하면서 2015년 비거주자 부동산 양도소득의 과세를 확정함⁹⁴⁾
 - 2015년 4월 6일 이후 양도하는 부동산에 대해서는 비거주자도 양도소득세 납세의무가 부과됨

93) IBFD(2015)

94) HM Treasury(2013), p. 71

- 비거주자 부동산 양도소득세 과세제도는 거주자와 동일하지만 신고 및 납세제도는 세수확보의 차원에서 거주자와 다르게 적용될 예정이며 자세한 방안은 현재 논의 중에 있음⁹⁵⁾
 - 도입 초기에는 비거주자 부동산 임대소득에 적용되는 원천징수제도나 거래일로부터 30일내에 신고·납부토록 하는 부동산에 대한 인지세(Stamp Duty Land Tax, SDLT) 과세제도를 고려하였음⁹⁶⁾
 - 그러나 거주자 판정 여부의 어려움과 부동산 거래당사자 또는 부동산 거래에 종사하는 이해관계자들의 원천징수의무가 과중하게 증가될 수 있다는 우려가 제기됨에 따라 비거주자 부동산 양도신고의 방법이 초기 원천징수방법에서 자진신고방법으로 선회한 것으로 판단됨

- 논의 중인 비거주자 부동산 양도소득세 확보방안을 살펴보면 원천징수제도(tax deducted at source)보다는 POA제도를 우선적으로 고려하고 있음⁹⁷⁾
 - 비거주자는 부동산 거래일로부터 30일 이내 과세관청에 부동산 양도소득 예정신고·납부를 하여야 함
 - 한 과세기간에 부동산 양도가 더 이상 발생하지 않는 경우에는 해당 예정신고가 확정신고로 간주됨
 - 그리고 부동산 양도가 발생한 날이 속하는 과세연도에 대한 자진신고의 신고기한으로부터 12개월 동안 수정신고가 허용됨
 - 과세관청과의 세무적인 관계가 있는 비거주자는 거주자와 동일하게 자진신고의 방법에 의해 양도소득을 신고·납부함
 - 다만, 이 경우에도 부동산 거래 발생일로부터 30일 이내 부동산 거래를 통지(notification)할 의무가 있음

95) HM Treasury(2014), pp.24~26

96) 두 제도에 대해서는 “나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도”편에서 설명함

97) HM Treasury(2014), p. 26.

나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도

1) 부동산 거래신고제도(Land Transaction Return)

- 부동산을 양수하는 자는 부동산 거래신고는 계약효력발생일(the effective date of the transaction)로부터 30일 이내에 영국 국세청에 신고하고 인지세를 납부하여야 함
 - 부동산 거래신고제도는 토지에 대한 인지세 신고(Stamp Duty Land Tax return)를 의미함⁹⁸⁾
 - 신고 및 인지세 납부가 제대로 이루어지지 않는 경우에는 신고불성실 또는 납부불성실 가산세가 부과됨⁹⁹⁾
 - 신고서 지연 제출의 경우 3개월 이내 100파운드, 3개월 초과인 경우 200파운드가 부과됨
 - 신고서 미제출로 1년이 경과하는 경우에는 토지 인지세액을 한도로 가산세가 부과됨
 - 미납된 인지세에 대해서는 이자율로 가산세가 부과됨
- 부동산 거래신고 및 인지세 납부의 완료 이후 과세관청이 발급하는 인지세 완납증명서(certification)는 부동산 이전등기 신청시 제출되어야 함
- 인지세 완납증명서를 부동산 이전 등기절차의 필수적인 서류로 규정하여 부동산 거래 신고제도의 실효성과 인지세 세수를 확보하고 있음
 - 영국은 부동산의 물권 변동에 대한 효력은 계약의 체결 이외에도 물권의 양도(transfer or conveyance)가 수반되어야 하며 물권 변동의 공시 방법으로는 부동산 등기에 의하고 있음¹⁰⁰⁾

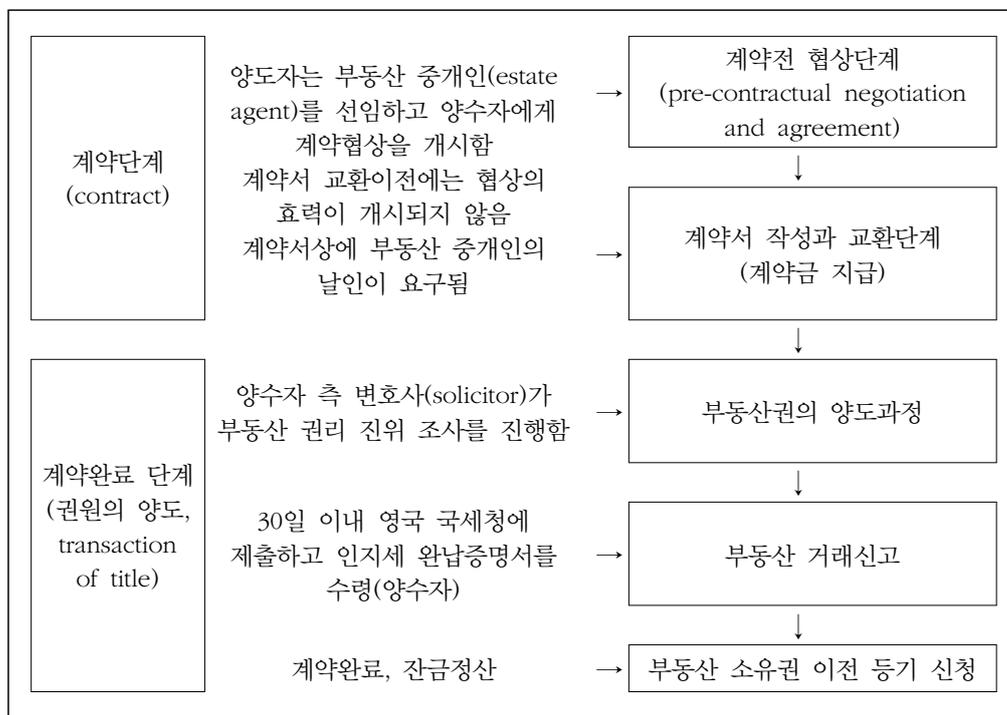
98) HMRC(2014a), p. 1

99) HMRC(2012), p. 3

100) 홍봉주(2010), p. 403. 영국 부동산 등기제도는 1925년부터 시행되고 있었으나 영국 전 지역으로의 강제적인 시행은 1990년 1월 1일부터임. 미등기토지인 경우에는 매도인과 증인이 날인한 날인증서(deed)의 교부에 의해 계약완료가 되지만 등기를 하지 않는 경우에는 매도인이 계속해서 법적 권리자로 남게 됨

- 물권의 양도는 부동산 이전등기를 위한 등기신청서가 등기소에 접수되었을 때 계약이 완료됨
 - 대체로 부동산 매매계약 작성 및 교환일(the date of contractual commitment)로부터 28일(20 영업일)이 계약 완료일(completion date)이 됨

[그림 Ⅲ-2] 부동산 매매계약에 의한 양도절차



자료: 홍봉주(2010), pp.400~406, <http://www.gov.uk/buy-sell-your-home/>을 정리함

- 부동산 거래신고제도는 양도자의 부동산 거래에 대한 정보가 영국 국세청에 의해 적시에 확보될 수 있을 것으로 판단됨
 - 부동산 거래신고는 양수자가 하지만 인지세가 국세에 해당되어 토지 인지세 신고를 위한 부동산 거래신고를 영국 국세청(HMRC)에 제출함

2) 비거주자 부동산 양도소득 원천징수제도(Non-resident landlords scheme)¹⁰¹⁾

- 비거주자 임대인에게 지급하는 주거용 부동산 임대소득은 원천징수대상 소득에 해당됨
 - 임대중개인(letting agent)이나 비거주자인 임대인(non-resident landlords)에게 임대료(rental)를 지급하는 임차인(tenants)은 임대료를 지급할 때 소득세 등을 예납적으로 원천징수할 의무가 있음
 - 임차인의 원천징수의무는 임대중개인이 없는 경우에 한함

- 비거주자 임대인이 과세관청에 원천징수 면제 신청을 하고 해당 임대 사항을 등록한 후, 임대중개인과 임차인이 과세관청으로부터 원천징수 면제 통지를 수령하는 경우에는 원천징수의무가 면제됨

- 임대대리인이란 아래의 조건을 모두 만족하고 영국 내 거주하는 자로서 대체로 부동산 중개사(estate agent), 변호사(solicitor), 회계사(accountant) 등이 임대대리인의 자격을 가짐¹⁰²⁾
 - ① 영국 내 임대사업의 경영 또는 행정적인 업무와 관련하여 비거주자인 임대인을 위하여 행위를 하는 자, ② 비거주자 임대인을 위하여 임대료를 수령할 권한을 부여 받거나 그 임대수익에 대한 통제권을 가지고 있는 자, ③ 임대대리인 배제규정의 적용을 받지 않는 자¹⁰³⁾

- 임대중개인이 없는 경우에는 임차인은 임대인이 비거주자이고, 지급하는 임대료가 한 주(a week)당 100파운드를 초과하는 경우 지급하는 임대료에서 소득세를 원천징수함

101) <https://www.gov.uk/paying-tax-on-rent-to-landlords-abroad>

102) 변호사(solicitor)는 과거 부동산 등록제도 정착되기 이전 부동산 권리조사업무를 담당하던 변호사를 의미함

103) 임대대리인 배제규정의 예로서 임대 법률자문 또는 용역만을 제공하는 자, 은행이나 빌딩연합, 임차인 탐색(tenant finding)을 담당하는 자가 있음

- 원천징수세액의 계산은 임대중개인과 임차인에 따라 차이가 있음¹⁰⁴⁾
 - 임대중개인의 경우 임대료에서 필요경비를 차감한 후 임대소득금액에 대하여 기본세율 20%를 적용하여 원천징수세액을 계산함
 - 임차인의 경우 지급하는 임대료의 20%를 원천징수세액으로 함

- 원천징수의무자는 분기별로 원천징수세액을 신고·납부하고, 연간 신고서(annual returns)를 과세관청에 제출하여야 함
 - 분기별 신고·납부의 경우 6월 30일, 9월 30일, 12월 31일, 3월 31일로 종료되는 기간이 속하는 분기 마지막 날로부터 30일 이내를 신고기간으로 함
 - 연간 신고서의 경우 3월 31일로 종료되는 과세기간에 대하여 7월 5일까지 제출하여야 함
 - 비거주자 부동산 임대소득 원천징수제도를 적용받는 경우, 4월 1일부터 다음해 3월 31일까지를 한 과세기간으로 봄

- 원천징수의무자는 비거주자 임대인에게는 원천징수명세서(Certificates)를 발급하여야 함

- 원천징수의무자는 원천징수불이행 관련 가산세가 부과될 수 있음¹⁰⁵⁾
 - 분기 또는 연간 신고서 부실제출의 경우 최고 3천파운드의 가산세가 부과됨
 - 원천징수세액의 미납부 또는 과소납부의 경우 지연납세에 대한 유효한 이자율을 반영하여 가산세가 부과됨
 - 과세관청의 요구에 대하여 제공된 증빙자료가 불충분하거나 미제공되는 경우 최고 300파운드의 가산세가 부과됨¹⁰⁶⁾
 - 이후에도 증빙자료 제공이 불이행되는 경우에는 매일 60파운드의 과태료가 부과될 수 있음

104) HMRC(2014b), p. 20, p. 36

105) Section 98 Taxes Management Act 1970

106) HMRC(2014b), p. 57

3. 호주

가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도¹⁰⁷⁾

1) 비거주자 국내원천소득

- 비거주자는 모든 호주 국내원천소득에 대해 납세의무가 부여됨¹⁰⁸⁾
 - 국내원천소득에 대한 정의는 판례법에 의하며 일반적으로 근로소득, 사업소득과 전문인적용역 소득, 이자·배당·로열티 등의 투자소득과 자본소득으로 나누어짐
- 투자소득은 호주에 고정사업장이 있는 경우를 제외하고 완납적 원천징수로 납세의무가 종결됨
- 사업소득이나 전문인적용역소득 등은 호주내 고정사업장이 없는 경우에는 과세되지 않으며, 고정사업장이 있는 경우에는 32.5%에서 45%의 누진세율로 과세됨
- 비거주자는 거주자와 동일하게 매년 6월 30일로 종료되는 과세기간의 소득에 대하여 10월 30일까지 신고해야 함

〈표 Ⅲ-3〉 비거주자의 적용세율

(단위: 호주달러, %)

과세표준구간	세율
0~80,000	32.5
80,001~180,000	37.0
180,001~	45.0

자료: 호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/Rates/Individual-income-tax-rates/>)

107) 호주 과세관청(<https://www.ato.gov.au/General/Capital-gains-tax/>).

108) T. Toryanik, Australia – Individual Taxation sec. 6., Country Surveys IBFD.

2) 비거주자 부동산 양도소득 과세제도

가) 자본이득세 개요

- 자본이득세 과세대상은 전 세계의 부동산, 주식 등임
 - 자본이득이 발생하는 영업권도 과세대상임
 - 주택이나 가구 같은 개인용 자산과 과세목적상 감가상각되는 자산은 과세대상에서 제외됨

- 자본이득세는 특수한 자본이득세과세 사건(capital gain tax event) 발생시 과세됨
 - 일반적으로 매각 또는 증여가 자본이득세과세 사건임
 - 이외에 자산의 멸실·폐기, 과세목적상 사용되는 자산이 아닌 감가상각자산의 처분, 주식의 무효·취소·상환, 호주 거주자가 비거주자로 변경 등이 해당됨

- 자본이득은 (사업)과세소득에 포함되는 경우에는 조정이 이루어짐
 - 자본이득이 (사업)과세소득에 포함되면 자본이득은 (사업)과세소득에 포함되는 한도까지 차감하여 산정됨

- 자본이득은 양도가액에서 취득원가를 차감하여 적용하되 일부 조정이 이루어짐
 - 1999년 9월 30일 이전에 취득한 자산의 원가에 물가를 적용할 수 있음
 - 다만 물가는 1999년 9월 30일을 기준으로 산정함
 - 개인은 위의 물가조정 대신에 공제를 선택할 수 있음
 - 1년 이상 보유한 자산의 경우 자본이득에 대해 50%의 공제를 적용할 수 있음

- 자본손실이 발생한 경우 동일기간의 자본이득에서 차감하거나 자본이득이 없는 경우 이월하여 공제할 수 있음

- 자본이득세가 신설되기 이전 취득분에 대해서는 과세하지 않음

○ 자본이득세가 1985년 9월 20일에 신설되었으므로 이 날 이전에 취득한 자산에 대해서는 과세하지 않음

□ 자본이득세는 다른 과세소득과 동일하게 0~45%의 누진세율로 과세됨

〈표 Ⅲ-4〉 호주 개인소득세 및 자본이득세율

(단위: 호주달러, %)

과세표준구간	세율
0~18,200	0.0
18,201~37,000	19.0
37,001~80,000	32.5
80,001~180,000	37.0
180,001~	45.0

자료: 호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/Rates/Individual-income-tax-rates/>)

□ 자본이득에 대한 신고는 매년 6월 30일까지의 소득을 10월 30일까지 신고해야 함

○ 자본이득세라 하더라도 일반 소득세의 일부분을 구성하므로 다른 소득과 동일하게 신고절차를 적용함¹⁰⁹⁾

나) 비거주자 자본이득세 과세제도

□ 비거주자는 과세대상 호주자산(taxable Australian property)에 대해서 거주자와 동일하게 자본이득세가 과세됨

○ 따라서 자본이득세과세사건이 발생하더라도 대상자산이 과세대상 호주자산이 아니라면 과세되지 않음

○ 다만, 비거주자와 일시적 거주자의 2012년 5월 8일 이후 발생하는 자본이득은 50%의 감면이 적용되지 않음

□ 과세대상 호주자산은 직·간접적으로 보유하는 호주의 부동산을 의미함

○ 호주 부동산의 직접취득 지분

109) 호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/General/Capital-gains-tax/>).

- 호주 천연자원에 대한 채굴, 탐사권
 - 호주 고정사업장을 통해 사업상 사용하고 있는 일반적인 자본이득세대상 자산
 - 호주 부동산의 간접취득 지분
 - 개인과 이의 특수관계자가 기업(국내외 모든 기업을 포함)의 지분을 10% 이상 보유하면서 지분의 가치가 호주 부동산에 귀속되는 경우
 - 위에서 열거한 사항에 대한 옵션 및 권리
- 장부를 외화로 유지하고 있다면 직접취득하고 있는 호주 부동산의 처분시 자본이득 산정은 기능통화규칙을 적용함

나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도

1) 비거주자 부동산 양도소득 원천징수제도 도입¹¹⁰⁾

- 호주는 2016년부터 비거주자가 자산 처분시 자본이득세에 대한 원천징수를 도입할 예정임
- 2013년 5월 14일 2013-14 예산안 발표에서 이를 공개하였으며 2016년 7월 1일부터 적용될 예정임
 - 원천징수의 목적 중 하나는 호주와 연계되지 않는 비거주자에 대한 자본이득세 세수 확보임¹¹¹⁾
- 비거주자가 과세대상 호주자산 처분시 양수자는 양도가액의 10%를 원천징수하여 납부하여야 함
- 비거주자는 자본이득세 신고·납부의무가 있으므로 양수자의 원천징수는 예납적 원천징수(non-final withholding tax)에 해당함
 - 조세 형평성을 위해 자본이득이 아닌 사업소득인 경우에도 동일하게 적용됨

110) 호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/general/new-legislation/in-detail/direct-taxes/income-tax-for-businesses/implementing-a-withholding-tax-for-foreign-residents-disposing-of-assets/>)

111) Assistant Treasurer, *Protecting the corporate tax base from erosion and loopholes - measures and consultation arrangements Joint media release No.71*, 14 May 2013.

- 다만, 거주용 부동산의 가치가 2.5백만호주달러 미만의 경우 원천징수의무가 면제되어 대부분의 거주용 부동산은 영향을 받지 않을 것으로 예상됨
- 원천징수에 따른 납세협력비용을 경감하기 위한 과세체계의 논의가 계속되고 있음
 - 납세의무의 성립시 양도자가 납부세액을 선납하는 선택권의 적용
 - 부동산 매매에 의한 이익이 발생하지 않았음을 입증하는 경우 양수자의 원천징수의무 면제
 - 납부할 금액의 분할납부

2) 부동산 거래정보의 이용

- 호주 과세관청은 조세채권의 회수를 위해 다양한 외부정보를 이용하고 있음¹¹²⁾
 - 납세자의 이웃, 종업원 등에서부터 호주 우체국, 증권투자위원회, 토지등기소 등으로부터 정보를 수집하고 있음
- 특히, 비거주자의 부동산 관련 자본이득세에 대한 정보는 각 지방정부의 토지등기소 및 과세관청, 금융거래분석센터, 외국투자검토위원회로부터 제공받고 있음¹¹³⁾

가) 지방정부의 토지등기소 및 주 과세관청

- 지방정부의 토지등기소(land title office) 및 과세관청은 부동산과 관련된 정보를 보유하고 있음
 - 각 주정부는 각각의 토지등기소를 운영하고 있으며 부동산이 양도되는 경우 양수자와 양도자의 정보와 여타 각 주에서 요구하는 정보들이 신고됨
 - 지방 과세관청은 인지세 등의 지방세 징수를 위해 정보를 보유하고 있음

112) Australian Taxation Office, *Our approach of information gathering*, November 2013, p. 20.

113) Australian National Audit Office, *Administration of the Tax Obligations of Non-Residents: Australian Tax Office*, 16 June 2010, p. 66.

- 그러나 호주과세관청은 비거주자에 대한 정보와 자본이득세 과세를 완전히 대사하지 못하고 대략적인 대사(soft matching)만을 수행하고 있음
 - 지방정부로부터의 정보에는 조세신고번호(Tax File Number)의 제공이 강제되지 않아 이름, 주소, 생일 등을 통한 대략적인 대사만이 가능함
 - 일부 주에서 사업자의 경우 사업자번호(Australian Business Number)의 기입을 요구하는 경우가 있음
 - 비거주자의 경우 대리인의 주소 등 정보를 기재하므로 대사의 효과성을 저하시킴

나) 금융거래분석센터(Australian Transaction Reports and Analysis Centre: AUSTRAC)

- 과세관청은 금융거래분석센터의 정보를 포괄적으로 이용하고 있음
 - AUSTRAC은 자금세탁방지 등을 위해 금융기관과 관세청 등으로부터 자금거래를 제공받아 자금의 흐름을 분석함
- 그러나 AUSTRAC의 정보를 이용하여 자본이득세를 과세하는 것에서는 한계가 존재함
 - AUSTRAC의 정보는 과세를 위한 정보가 아니기 때문에 조세신고번호, 사업자번호 등이 존재하지 않아 과세정보와 대사하기가 어려움

다) 외국투자검토위원회

- 외국투자검토위원회(Foreign Investment Review Board)로부터 부동산에 대한 외국인투자 현황 정보를 입수하여 과세정보로 이용하고 있음¹¹⁴⁾
- 호주 정부는 외국인 부동산 취득은 호주의 주택자본스톡을 증가시켜야 한다는 정책에 따라 일부 예외적인 경우를 제외하고는 외국인의 거주용 주택 취득시 신고 및 승인을 요구하고 있음
 - 예외적인 경우로는 사전매각승인주택, 일시적인 지분 등임
 - 사전에 외국인에게 매각할 수 있도록 승인받은 사업시행자로부터 취득하는 신규주택

114) Foreign Investment Review Board(http://www.firb.gov.au/content/real_estate/residential.asp?NavID=17).

- 4주에서 1년간 한시적으로 사용할 수 있도록 권리를 부여하는 지분
 - 통합여행휴양지(Integrated Tourism Resorts)에 소재하는 거주용 부동산
 - 법에 따른 이전
 - 호주 정부 또는 공공기관으로부터 지분의 취득
- 상업용 부동산과 농지의 경우에는 보다 완화된 예외를 규정하고 있음
- 일시적 거주자와 외국인은 거주용 부동산의 취득가능범위가 다르며 신청이 가능하더라도 각 거주용 부동산 형태별로 취득조건을 요구하는 경우가 존재함¹¹⁵⁾
- 기존 거주용 부동산에 대해 일시적 거주자는 한 채까지 취득할 수 있지만 외국인은 금지됨
- 다만 외국인이 실질적인 호주 사업장을 운영하는 경우 호주의 거주하는 직원을 위한 경우 취득 가능
- 신규 부동산 및 거주용 주택을 위한 공지의 경우 일시적 거주자와 외국인 모두 취득 가능함

〈표 Ⅲ-5〉 취득신고의 예외

항목	거주용 부동산	상업용 부동산	농지
외국인 매각 사전 승인받은 부동산	○		
한시적 권리	○		
통합 여행휴양지 소재 부동산	○		
법에 따른 이전	○	○	○
호주 정부 등으로부터의 취득	○	○	○
자금대여계약에 따라 담보실행에 따른 취득			○
일정 금액한도 이하		○ ¹⁾	○ ²⁾

주: 1) 일반적으로 상업용 부동산의 경우 55백만호주달러(문화유산지정시 5백만호주달러)미만시 예외가 적용되며, 이 중 대한민국·미국 등의 투자자는 1,094백만호주달러 미만의 경우 예외가 적용됨

2) 일반적으로 농지는 15백만호주달러 미만시 예외가 적용되며, 미국·뉴질랜드 등의 투자자는 1,094백만호주달러, 싱가포르·태국 투자자는 5천만호주달러 미만의 경우 예외가 적용됨

자료: Treasurer, Australia's Foreign Investment Policy, 2015, pp.13~15. 표로 재구성

115) Treasurer, *Australia's Foreign Investment Policy*, 2015, pp.13~15.

〈표 Ⅲ-6〉 일시적 거주자와 외국인의 거주용 부동산 취득

	일시적 거주자	외국인
기존 거주용 부동산		
제한	거주용으로 사용시 한 채까지 가능	원칙적으로 불가능하나 호주사업장의 직원을 위해 취득 가능
취득조건	거주 종료 또는 해외출국 등 부동산 소유가 적합하지 않게 된 때로부터 3개월 내 매각하는 조건 등을 충족하면 승인됨	6개월 이상 사용하지 않는 경우 3개월 이내에 매각하는 조건 등을 충족하면 승인됨
재건축 목적의 거주용 부동산		
제한	투자부동산으로 기존 주택의 구매는 금지되지만 재건축 목적은 가능함	
취득조건	재건축을 통해 호주의 주택 수를 증가시키거나 현재 주택이 주거용으로 부적합하다는 것을 입증하는 등의 조건 충족시 승인됨	
신축 주택		
제한	취득 가능	
취득조건	-	
주거용 개발을 위한 공지 취득		
제한	취득 가능	
취득조건	24개월내에 건축 개시의 조건 등을 충족하면 승인됨	

자료: Treasurer, Australia's Foreign Investment Policy, 2015, pp.13~15. 표로 재구성

- 모든 외국인은 상업용 부동산 형태별로 취득조건을 요구하는 경우가 존재함
 - 상업용 개발을 목적으로 공지를 취득하는 제안은 개발조건에 따라 승인 여부가 달라짐
 - 호텔, 모텔, 호스텔 및 게스트하우스 등의 개발된 상업용 부동산에 대한 취득은 일반적으로 조건없이 승인됨
 - 광산 등은 상업용 부동산으로, 산림은 농지로 분류됨

- 외국인의 농지 취득은 신고 및 승인이 요구됨
 - 승인은 농업 이외의 부수적인 취득(송유관 등의 지역권을 위한 농지 취득)인지 여부를 고려함
 - 승인 대상의 취득은 금전대가에만 적용되며 12개월을 넘지 않아야 함
 - 투자자는 개별 취득시마다 보고할 필요가 없이 승인된 프로그램에 따라 매 3개월마다 취득한 부동산의 보고를 수행함

3) 거주자의 지위를 상실하는 경우 자본이득세 과세

- 호주 거주자가 더 이상 호주 거주자의 지위를 유지하지 않는 경우 자본이득세가 과세됨
 - 비거주자가 되는 시기에 과세대상 호주자산이 아닌 각 자산들이 시장가격으로 처분되고 시장가격으로 재취득하는 것으로 간주함
 - 따라서 호주 부동산 등의 과세대상 호주자산은 비거주자가 되는 시기에 과세되지 않음
 - 일시적 거주자가 되는 경우에는 적용되지 않음
 - 일시적 거주자란 이민법에 따른 일시적 비자를 소지하고 있으며 사회보장법에 따라 본인 및 배우자가 호주 거주자가 아니어야 함
 - 호주 거주자는 어떠한 경우에도 일시적 거주자가 되지 않음
- 개인의 경우 자본이득세 과세를 이연할 수 있는 선택권이 있음
 - 이러한 선택권을 실행하면 대상자산들은 자본이득세과세 사건이 발생하거나 다시 호주 거주자가 될 때까지 과세대상 호주자산으로 간주됨
 - 따라서 이후 과세될 경우 자산의 가치의 증가·감소가 반영됨

4. 일본

가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도

1) 비거주자 국내원천소득¹¹⁶⁾

- 비거주자 국내원천소득은 사업소득, 부동산 양도소득, 전문가서비스, 임대소득, 이자소득, 배당소득, 로열티, 근로소득, 연금소득 등이 있으며 일반적으로 고정사업장 유무에 따라 과세를 달리하고 있음

116) 일본 국세청(<http://www.nta.go.jp/taxanswer/english/12006.htm>).

- 고정사업장이 있는 경우에는 종합과세하며, 고정사업장이 없는 경우에는 원천징수 하여 분리과세함
- 고정사업장이 없는 비거주자는 누진세율이 적용되는 부동산 관련 소득과 법률, 회계, 연예, 전문운동선수 등의 인적용역 제공에 따른 소득을 제외하고는 여타 국내원천소득 총액에 대해 단일세율로 과세됨
 - 고정사업장이 없는 경우 근로소득이나 투자소득 등은 완납적 원천징수로 납세의 무가 종결되며, 이자소득에 대해서는 15%의 세율이 적용되고, 이외의 완납적인 원천징수대상 소득은 20%의 세율로 원천징수됨
- 부동산 임대소득은 20%로 예납적으로 원천징수 후 종합과세됨

□ 부동산과 증권 매각에 따른 소득은 분류과세됨

2) 비거주자 부동산 양도소득 과세제도¹¹⁷⁾

가) 부동산 양도소득 개요

- 부동산양도에 따른 소득은 종합소득과 별도로 양도소득으로 분류과세됨
- 보유기간 5년을 기준으로 장기양도소득과 단기양도소득으로 구분하여 소득을 산정함
 - 양도소득금액은 양도가액에 감가상각을 고려한 자산의 취득원가 및 양도비용을 차감하여 계산함
 - 거주하는 부동산, 특정시점에 취득한 토지 등에 대한 특별공제로 5천만엔을 한도로 하여 양도소득금액에서 차감하여 과세표준을 산출함
 - 납세자가 거주하는 부동산의 경우 3천만엔의 공제를 적용함
 - 2009년과 2010년에 취득한 토지를 5년 이상 보유하면 1천만엔의 공제를 적용함

$\text{양도소득 과세표준} = \text{양도가액} - (\text{취득비} + \text{양도비용}) - \text{특별공제}$

117) 일본 국세청(<http://www.nta.go.jp/taxanswer/joto/jouto.htm>).

- 양도소득세율은 보유기간에 따라 달라지는데 장기간 보유할수록 누적된 이익을 고려하여 세율이 경감됨
 - 보유기간이 5년 미만인 경우 39%(주민세 9% 포함), 5년 이상인 경우 20%(주민세 5% 포함)로 과세됨
 - 거주하는 부동산에 대해 10년 이상 소유 등의 조건을 충족하는 경우 양도차익이 6천만엔까지 10%, 초과분에 대해서는 15%의 경감세율이 적용됨
 - 모든 소득에는 부흥특별소득세로 세액의 2.1%가 부가됨

〈표 Ⅲ-7〉 일본 부동산 양도소득세율

보유기간		세율
5년 미만		39%(주민세 9% 포함)
5년 이상		20%(주민세 5% 포함)
10년 이상	6천만엔 이하	10%
	6천만엔 초과	15%

주: 부흥특별소득세는 양도소득세액의 2.1%로 추가 부가됨

- 양도소득의 신고기한은 양도한 날이 속하는 연도의 다음해 2월 16일부터 3월 15일까지임
 - 다만 양도손익의 통산 및 이월공제의 특례 등을 적용받아 소득세가 환급되는 경우에는 신고기한 이전에도 신고할 수 있음¹¹⁸⁾

나) 비거주자 부동산 양도소득 과세제도

- 비거주자는 일본 내에 소재하는 부동산에 대해 거주자와 동일하게 양도소득세가 과세됨¹¹⁹⁾
 - 양도소득세 신고의 경우 거주자와 동일하게 매년 소득을 다음해 2월 16일에서 3월 15일까지 신고해야 함
 - 양수자가 원천징수한 세액이 있는 경우에는 세무신고시 기납부세액으로 공제함

118) 일본 국세청(<http://www.nta.go.jp/taxanswer/joto/3102.htm>).

119) R. Saw, Japan - Individual Taxation sec. 6., Country Surveys IBFD.

나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도

1) 비거주자 부동산 양도소득 원천징수제도¹²⁰⁾

- 비거주자나 및 외국법인으로부터 일본 국내의 토지를 취득하는 자는 원천징수의무가 있음
 - 비거주자 등에게 양도가액을 지급하는 자는 양도가액의 10%를 예납적으로 원천징수하여야 함
 - 부흥특별소득세로 세액의 2.1%가 추가로 부과됨
- 다만, 본인 또는 친족의 거주를 위해 비거주자 등으로부터 부동산 등을 매입한 경우로서 대가가 1억엔 이하인 경우에는 원천징수의무를 면제됨
- 원천징수의무자는 원천징수한 소득세 및 부흥특별소득세를 양도가액을 지급한 월의 다음 월 10일까지 납부하여야 함
 - 다만 지급을 외국으로 한 경우에는 지급한 월의 다음 월 말일까지 납부하여야 함
- 원천징수세액을 납부하지 않는 경우 10%의 미납부가산세가 부과됨¹²¹⁾
 - 미납부에 대한 정당한 사유가 존재하면 가산세를 적용하지 아니함
 - 납세고지가 있을 것임을 미리 알지 아니한 채 납세고지 전에 납부한 경우 세액의 5%로 낮추어 적용됨

2) 부동산 거래정보의 이용

- 국세청은 과세정보 획득을 위해 다양한 자료를 수집하지만 그 구체적인 정보원은 밝히지 않고 있음¹²²⁾

120) 일본 국세청(<http://www.nta.go.jp/taxanswer/gensen/2879.htm>)

121) 일본 재무성(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/tins/n11.htm).

- 외국환거래법에 따르면 비거주자의 부동산 취득에 대해 재무성 장관에게 보고하도록 규정하고 있음
 - 비거주자의 일본내 부동산 및 관련 권리의 취득은 자본거래(資本取引)로 규정하고 재무성 장관에게 신고하도록 함¹²³⁾
 - 시행령에서는 신고되는 항목에 대해 보고자 이름, 주사무소, 대표자 성명, 자본거래의 통화, 거래당사자의 거소, 자본거래의 내용, 거래일자, 이외의 재무성 장관령에서 규정하는 내용을 신고하도록 하고 있음¹²⁴⁾

- 일본의 자금세탁 또는 범죄수익 규제를 위한 범죄수익이전방지대책실(犯罪収益移転防止対策室, Japan Financial Intelligence Center)는 국가공안위원회 및 경찰청에서 운영하고 있는데 정보제공기관에 국세청을 명시하고 있지 않음¹²⁵⁾
 - 국가기관의 정보제공에 따른 활용 상황에서 검찰(檢察庁), 마약단속부(麻薬取締部), 해상보안청(海上保安庁), 관세청(税関), 증권감시위원회(証券取引等監視委員会)를 예시하고 있으나 국세청에 대한 언급은 없음

5. 프랑스

가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도

1) 비거주자 국내원천소득¹²⁶⁾

- 프랑스 국내원천소득은 프랑스에 소재하고 있는 부동산, 동산으로부터 얻어지는 소득, 프랑스 내에서의 경영을 통하여 얻어지는 소득, 자유직업활동으로 얻어지는 소득, 영리활동을 통하여 얻어지는 소득, 프랑스에서 이루어지는 양도소득이 있음¹²⁷⁾

122) 일본 국세청(http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2014/03_1.htm).

123) 外国為替及び外国貿易法 第二十条 十 및 第五十五条の三 十二

124) 外国為替令 第十八条の五 資本取引の報告

125) Japan Financial Intelligence Center, pp. 38~39

126) P. Burg(2015)

127) 안창남(2009), p. 127

- 비거주자 국내원천소득에 대한 과세는 프랑스 내 주택 보유 여부에 따라 다르게 적용되며 각 소득에 대해서는 원칙적으로 거주자와 동일하게 과세됨
 - 주택을 보유하는 경우 주택의 임대가치의 3배를 간주소득으로 보아 과세되나 예외가 존재함
 - 프랑스 국적의 비거주자가 전체 소득세액의 3분의 2 이상을 프랑스에 납부하거나 또는 프랑스 외의 지역으로 거주지를 이전한 기간이 3년 내인 경우에는 간주소득에 대한 과세적용은 배제됨
 - 주택을 보유하지 않는 경우 국내원천소득에 대해서만 과세됨

- 비거주자가 수령하는 특정 소득에 대해서는 원천징수됨
 - 근로소득은 소득구간별로 12~20%의 세율로 원천징수됨
 - 다만, 20%를 초과하는 41,658유로 구간은 소득신고의무가 있음
 - 배당소득은 30%의 완납적 원천징수로 납세의무가 종료되며, 로열티는 33.33%의 예납적인 원천징수 후 소득신고를 이행해야 함
 - 이자소득은 비과세됨

2) 비거주자 부동산 양도소득 과세제도¹²⁸⁾

가) 부동산 양도소득 과세제도 개요

- 부동산 및 부동산이 50% 이상으로 구성된 파트너십에 대한 지분은 자본이득세가 과세됨
 - 매각대상 부동산이 주거주지이거나 매각금액이 1만 5천유로 미만이면 면제됨

- 자본이득은 양도가액에서 취득가액을 차감하여 산정되며 보유기간에 따른 추가공제를 적용하여 과세표준을 계산함
 - 보유기간 6년부터 21년까지 매년 6%의 공제가 적용되며 22년에는 4%의 공제가 적용됨

128) P. Burg(2015)

- 따라서 22년째부터는 100%의 추가공제가 적용되므로 자본이득세가 과세되지 않음($16년 \times 6\% + 1년 \times 4\% = 100\%$)
- 사회보장세 과세표준은 6년부터 21년까지 매년 1.65%, 22년째는 1.6%, 23년부터 30년까지는 9%의 공제가 적용됨¹²⁹⁾
 - 따라서 30년째부터 100% 공제되므로 사회세가 과세되지 않음($16년 \times 1.65\% + 1년 \times 1.6\% + 8년 \times 9\% = 100\%$)
- 2013년까지는 면세되는 보유기간이 30년으로 동일하였으나 2014년 세법개정시 자본이득세대상 소득의 공제만을 단축시켜 면세되는 보유기간이 달라짐

자본이득에 대한 세율은 19%의 단일세율임

- 사회보장세 15.5%가 추가로 부가되어 34.5%의 세율이 적용됨
- 자본이득이 5만유로를 초과하는 경우 소득구간별로 따라 최소 2%에서 최대 6%까지 추가 부가세가 부과됨¹³⁰⁾

나) 비거주자 부동산 양도소득 과세제도

- 비거주자 부동산 양도소득에 대해서는 19%의 자본이득세 원천징수(사회보장세 15.5% 별도)가 이루어짐

129) <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/capital-gains-tax/rate/>

130) 소득구간별 부가세

(단위: 유로, %)

소득구간	세율
50,000~100,000	2
100,000~150,000	3
150,000~200,000	4
200,000~250,000	5
250,000~	6

자료: <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/capital-gains-tax/>

나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도

1) 비거주자 부동산 양도소득 원천징수제도

- 비거주자로부터 부동산을 매수하는 경우 양수자에게 원천징수의무가 부여됨
 - 과거 EU거주자의 경우 19%, EU이외 국가 거주자의 경우 33.3%(비협력국가 거주자는 75%)의 자본이득세 원천징수가 이루어졌으나,
 - 2014년 10월 프랑스 최고행정법원(Conseil d'Etat)이 이는 유럽연합법상의 자본투자의 자유(free movement of capital)를 침해한다고 결정함에 따라 현재는 19%로 동일하게 적용됨

- 비거주자로부터 원천징수가 이루어진 달의 다음달 15일까지 원천징수세액을 납부하지 않으면 가산세가 부과됨¹³¹⁾
 - 지연되는 월마다 0.4%의 지연가산세와 5%의 납부불성실 가산세가 부과됨

6. 중국

가. 부동산 관련 비거주자 소득세제

1) 비거주자 국내원천소득

- 비거주자는 중국내 원천소득에 대하여 소득세 납세의무가 있음
 - 중국 국내에 주소를 두지 않는 비거주 상태이거나 혹은 주소를 두지 않고 거주한 지만 1년이 되지 않은 개인에게 비거주납세의무자로서 중국 국내에서 취득한 소득에 대해 개인소득세 납세의무를 부여함¹³²⁾

131) M. Henderson(2015)

132) 「중화인민공화국 개인소득세법」 제1조

- 비거주자의 국내원천소득은 「개인소득세법」 제6조에서 열거된 소득을 의미함
 - 열거된 국내원천소득은 다음과 같음
 - － 임금·급여소득, 개인공사업자의 생산·경영소득, 기업 및 사업체의 하청경영·임차경영소득, 노무보수 소득, 원고료소득, 특허권 사용료 소득, 이자·주식배당금·특별 배당금 소득, 재산 임대소득, 재산 양도소득, 우연 소득, 국무원 재정부문이 과세하기로 확정한 기타소득
 - 그 밖에도 「개인소득세법 실시조례」 제5조에 열거된 소득은 소득의 지급지역에 상관없이 중국 내에 있는 소득으로 간주하여 비거주자에게도 과세함
 - － 임직·고용·계약이행 등 중국 내에서 용역을 제공하고 취득한 소득, 재산을 임대하고 중국 내에서 사용됨으로써 취득한 소득, 중국 내의 건축물·토지사용권 등 재산권을 양도하거나 또는 중국 내에서 여타 재산권을 양도하고 취득한 소득, 각종 특허권을 중국 내에서 사용하도록 허가함으로써 취득한 소득, 중국 내의 기업, 회사 및 기타 경제조직 혹은 개인으로부터 취득한 이자, 주식배당금, 이익배당금 소득

- 비거주자는 거주기간별로 납세의무에 차이를 두고 있음
 - 중국내 주소를 두고 있지 않지만 중국내 거주기간이 1년 이상 5년 미만인 개인인 경우, 중국외 소득원의 소득에 대해 세무기관의 승인을 받으면 중국 내의 소득에 한해서만 개인소득세를 납부함¹³³⁾
 - 거주기간이 5년을 초과할 경우에는 6년째부터 소득원이 중국 외인 모든 소득에 대하여 개인소득세를 납부함¹³⁴⁾

2) 비거주자 부동산 양도소득

- 중국의 부동산 양도소득은 「개인소득세법」 제6조에 열거되어 있는 재산양도소득의 범위에 포함되어 있음

133) 「개인소득세법 실시조례」 제6조

134) 「개인소득세법 실시조례」 제6조

- 재산양도소득이란 개인이 유가증권, 주식, 건축물, 토지사용권, 기계설비, 자동차, 선박 및 기타재산을 양도하여 취득한 소득을 말함¹³⁵⁾
- 비거주자 신분으로 중국내 취득가능한 부동산 유형은 상품방(商品房)의 형식으로 구분되는 부동산으로 제한하며¹³⁶⁾ 양도시 관할 세무서에서 개인소득세와 영업세, 부동산 거래세, 토지증치세 등을 일괄 징수함¹³⁷⁾
 - 중국내 근무·유학 기간이 1년 이상인 외국인은 실수요에 부합되는 자가거주·자가 사용을 위한 상품방을 구매할 수 있으며 자가거주·자가사용 이외의 주택은 구매할 수 없음¹³⁸⁾
- 부동산 거래시 양도소득에 대한 소득세는 보통주택의 경우에는 양도가액에 대하여 1%의 세율이 또는 양도차익에 대하여 20%의 세율이 적용됨¹³⁹⁾
- 부동산 양도소득의 구체적인 산출방법은 다음과 같음
 - 양도소득세 징수기준 = 부동산 양도가액 - (부동산 취득가격 + 합리적 비용 + 세금)¹⁴⁰⁾
 - 부동산 양도가액 = 양도시 실제 거래성사 가격¹⁴¹⁾
 - 부동산 원래가격은 부동산 유형에 따라 다르나 비거주자의 경우 상품방(商品房) 만 거래가능

135) 「개인소득세법 실시조례」 제8조 9항

136) 「부동산 시장 외자 진입 및 관리 규범화에 관한 의견」 제3조 10항

137) 「부동산 세수관리 강화에 관한 통지」 제4조

138) 「부동산 시장 외자 진입 및 관리 규범화에 관한 의견」 제3조 10항

139) 이외 부동산 거래에서 발생하는 세금범위는 아래와 같음

세수명칭		판매(양도자)		구입(양수자)
부동산 취득세	보통주택	-		양도가액*1.5%
	비보통주택	-		양도가액*3%
영업세	보통주택	5년 내	차액*5.65%	-
		5년 이상	-	-
	비보통주택	5년 내	차액*5.65%	-
		5년 이상	차액*5.65%	-
토지증 치세	보통주택	면제		-
	비보통주택	영수증 제공	30%~60%	-
		영수증 미제공	양도수익*0.5%	-

140) 「개인주택 양도소득의 개인소득세 징수 관련문제에 대한 국가세무총국의 통지」 제2조

141) 「개인주택 양도소득의 개인소득세 징수 관련문제에 대한 국가세무총국의 통지」 제2조 제1항

- 상품방(商品房): 부동산 매매시 실제 지불한 거래대금과 거래와 관련한 세금비용의 합계
 - 자가 건축주택: 실제 발생한 건축비용+재산권 취득시 납부한 세금비용
 - 경제활용주택: 실제 지불한 거래비용+세금비용+토지출양금
 - 합리적비용=인테리어비용, 부동산 대출이자, 수수료 및 공증비용¹⁴²⁾
 - 세금¹⁴³⁾=양도시 납부한 영업세¹⁴⁴⁾, 토지증치세¹⁴⁵⁾, 인지세
- 즉, 부동산 양도소득에 대한 과세채권은 양수자의 소유권 확보를 위한 등기 절차 중 확보 가능함
- 조세특례제도로서, 자가용 주택 양도 이후 1년 이내 다시 주택을 재구매하는 납세자에 대해서는 주택 양도시 징수한 양도소득세를 납세보증금으로 보관하고 있다가 해당 개인이 다시 구매하는 주택의 가격과 원래 주택의 판매가격을 고려하여 납세보증금 전체 또는 일부를 반환해주는 정책이 있음¹⁴⁶⁾

나. 부동산 양도소득 과세정보 확보제도

- 중국에서 인정하는 물권은 권리자가 법에 따라 특정한 물건에 대해 향유하는 배타적인 직접 지배의 권리를 뜻하며 소유권을 포함하고 있음¹⁴⁷⁾
- 특히, 부동산 물권의 설정, 변경, 양도 및 소멸을 법에 의해 등기하여야 효력이 발생하며¹⁴⁸⁾ 부동산 등기는 신청, 접수, 심사, 등 기부 기재, 증명서 발급의 단계를 거치며 부동산 소재지의 등기기관에서 취급함

142) 「개인주택 양도소득의 개인소득세 징수 관련문제에 대한 국가세무총국의 통지」 제2조 제3항

143) 「개인주택 양도소득의 개인소득세 징수 관련문제에 대한 국가세무총국의 통지」 제2조 제2항

144) 보유기간 5년 이상인 경우 文件財稅 [2011] 12号 의거, 면제함

145) 개인에게 양도하는 경우 財稅[2008]137号 의거, 면제함

146) 「개인주택 양도소득의 개인소득세 징수 관련문제에 대한 국가세무총국의 통지」 제5조

147) 「물권법」 제2조

148) 「물권법」 제9조

1) 외국환거래규정상 비거주자 부동산 과세정보 확보제도

- 중국내 부동산 양도소득을 국외로 송금하는 경우, 부동산 양도에 따른 영업세, 양도소득세 등 모든 세금을 합법적으로 지불해야만 인민폐로 취득한 양도소득을 외화로 환전하여 송금 가능하므로 부동산 거래 정보가 확보됨
 - 상품방 소재지의 국가외환관리분국, 외환관리부 등 관련부문에 외환매입신청서, 상품방 양도계약서, 등기권리증, 주택권리의 양도에 따른 세금완납 증명서 등을 제출하여 심사를 받아야 함¹⁴⁹⁾

2) 부동산 소유권 이전 등기 절차를 통한 과세정보 확보

- 비거주자의 중국내 부동산 양도시, 소유권 이전에 대한 효력은 부동산 양 당사자간 공동으로¹⁵⁰⁾ 등기절차를 마친 후 발생하므로 조세채권은 부동산등기제도를 통해 확보하는 것으로 볼 수 있음
 - 중국내 부동산 소유권은 중화인민공화국 물권법(物權法)¹⁵¹⁾과 도시부동산 관리법(城市房地產管理法)을 통해 인정하고 있으며, 소유권 이전등기는 부동산등기暂行조례(不動產登記暫行條例)¹⁵²⁾에서 정하는 절차를 따라야 함

149) 「부동산시장 외환관리 규범화 관련 문제에 대한 통지」 제5조

150) 「물권법」 제9조, 제14조 「부동산등기暂行조례」 제14조

151) 「물권법」 제2조

152) 그동안 지방별로 상이한 등기제도를 시행해 오다가 첫 중국전역의 통일된 등기 방법으로 2015년 3월 1일부터 시행

IV. 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

가. 비거주자 부동산 양도소득 과세제도

1) 비거주자 국내원천소득 과세방법

- 비거주자는 거주자와 달리 일반적으로 국내원천소득(the source income)에 한하여 과세함
 - 한국의 경우 열거된 국내원천소득에 대하여 국내사업장 유무에 따라 종합과세 또는 분리과세함
 - 다만, 부동산 양도소득과 퇴직소득은 거주자와 동일한 방법으로 분류과세함
 - 미국의 경우에는 미국 내 사업과의 실질적인 관련성 여부에 따라 종합과세 또는 분리과세됨
 - 부동산 양도소득의 경우는 단기양도소득의 경우에는 통상소득과 합산하여 과세되며, 장기양도소득의 경우 분류과세됨
 - 영국은 거주자와 동일한 방법으로 국내원천소득을 과세하며, 부동산 양도소득은 자본이득세로 분류과세함
 - 다만, 비거주자 부동산 양도소득은 2015년 4월 6일 이후 양도하는 분부터 과세됨
 - 호주는 고정사업장 유무에 따라 종합과세 또는 분리과세됨
 - 사업소득, 전문직 인적용역소득은 고정사업장이 없는 경우에는 과세되지 않음
 - 비거주자 부동산 양도소득은 분류과세함
 - 일본은 열거된 국내원천소득에 대하여 국내사업장 유무에 따라 종합과세, 분리과세됨
 - 다만, 부동산 양도소득은 분류과세함

2) 비거주자 부동산 관련 소득 과세방법

가) 부동산 임대소득

- 비거주자 부동산 임대소득의 경우 부동산을 국내사업장이 있는 것으로 보고 종합과세 하거나, 투자소득으로 보고 단일세율로 원천징수함
 - 한국, 호주의 경우 국내사업장이 있는 것으로 보고 종합과세함
 - 미국, 영국의 경우 투자소득으로 보고 단일세율로 원천징수함
 - 원천징수세율은 미국과 영국 각각 30%, 20%임
 - 필요경비 발생시 납세자는 세무신고하여 정산할 수 있음
 - 일본의 경우 20%로 예납적으로 원천징수후 종합과세됨

〈표 IV-1〉 비거주자 부동산 임대소득 원천징수

구분	한국	미국	영국	호주	일본	프랑스
원천징수	×	30%	20%	×	20%	×
원천징수 의무자	-	임차인	임차대리인, 임차인	-	임차인 (주거용 개인 제외)	-

나) 비거주자 부동산 양도소득

- 일반적으로 비거주자는 부동산 양도소득에 대하여 신고·납세의무가 있음
- 비거주자 부동산 양도소득에 대한 과세대상 자산의 범위, 공제항목 등에 있어 약간의 차이는 존재하는 경우가 있으나 일반적으로는 과세체계 자체는 동일함
- 부동산 양도소득세율은 거주자와 동일하게 적용하며, 보유기간이나 통상소득에 적용되는 세율을 고려하여 양도소득세율이 정해짐
 - 한국은 부동산 종류, 보유기간 및 등기 여부에 따라 누진세율, 40%, 50%, 70%의 세율을 적용함

- 미국은 보유기간별로 구분하여 단기의 경우에는 통상소득과 합산하여 누진세율을 적용하며, 장기의 경우에는 분류하여 과세함
 - 장기의 경우 통상소득 수준에 따라 0%, 15%, 20%의 세율이 적용됨

〈표 IV-2〉 비거주자 부동산 양도소득 신고

국가	과세방법	신고·납부의무	부동산 양도소득세율												
한국	분류과세	○	<ul style="list-style-type: none"> ■ 부동산별, 보유기간 및 미등기 여부별로 세율이 다르게 적용됨 <table border="1"> <thead> <tr> <th>1년 미만</th> <th>1년 이상~ 2년 미만</th> <th>2년 이상</th> <th>미등기</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>토지: 50% 주택: 40%</td> <td>토지: 40% 주택: 누진세율</td> <td>누진세율</td> <td>70%</td> </tr> </tbody> </table>	1년 미만	1년 이상~ 2년 미만	2년 이상	미등기	토지: 50% 주택: 40%	토지: 40% 주택: 누진세율	누진세율	70%				
1년 미만	1년 이상~ 2년 미만	2년 이상	미등기												
토지: 50% 주택: 40%	토지: 40% 주택: 누진세율	누진세율	70%												
미국	분류과세(장기) 종합과세(단기)	○	<ul style="list-style-type: none"> ■ 단기의 경우, 연방소득세 누진세율이 적용됨 ■ 장기의 경우 아래와 같음 <table border="1"> <thead> <tr> <th>10%, 15% 세율 구간 적용자</th> <th>0%</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>25%, 28%, 33%, 35% 세율 구간 적용자</td> <td>15%</td> </tr> <tr> <td>39.6% 세율 구간 적용자</td> <td>20%</td> </tr> </tbody> </table>	10%, 15% 세율 구간 적용자	0%	25%, 28%, 33%, 35% 세율 구간 적용자	15%	39.6% 세율 구간 적용자	20%						
10%, 15% 세율 구간 적용자	0%														
25%, 28%, 33%, 35% 세율 구간 적용자	15%														
39.6% 세율 구간 적용자	20%														
영국	분류과세	○	<ul style="list-style-type: none"> ■ 소득세 과세표준과 세율을 반영하여 결정됨 <table border="1"> <thead> <tr> <th>기본세율(20%) 납세자</th> <th>~ 31,865 파운드 31,866 파운드~</th> <th>18% 28%</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>고세율(40%), 추가세율적용납세자(45%)</td> <td></td> <td>28%</td> </tr> </tbody> </table>	기본세율(20%) 납세자	~ 31,865 파운드 31,866 파운드~	18% 28%	고세율(40%), 추가세율적용납세자(45%)		28%						
기본세율(20%) 납세자	~ 31,865 파운드 31,866 파운드~	18% 28%													
고세율(40%), 추가세율적용납세자(45%)		28%													
호주	분류과세	○	<ul style="list-style-type: none"> ■ 과세표준별로 누진세율이 적용됨 <table border="1"> <thead> <tr> <th>과세표준구간(호주달러)</th> <th>세율(%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0~18,200</td> <td>0.0</td> </tr> <tr> <td>18,201~37,000</td> <td>19.0</td> </tr> <tr> <td>37,001~80,000</td> <td>32.5</td> </tr> <tr> <td>80,001~180,000</td> <td>37.0</td> </tr> <tr> <td>180,001~</td> <td>45.0</td> </tr> </tbody> </table>	과세표준구간(호주달러)	세율(%)	0~18,200	0.0	18,201~37,000	19.0	37,001~80,000	32.5	80,001~180,000	37.0	180,001~	45.0
과세표준구간(호주달러)	세율(%)														
0~18,200	0.0														
18,201~37,000	19.0														
37,001~80,000	32.5														
80,001~180,000	37.0														
180,001~	45.0														
일본	분류과세	○	<ul style="list-style-type: none"> ■ 보유기간 및 양도차익별로 세율이 결정됨 <table border="1"> <thead> <tr> <th>5년 미만</th> <th>39%(주민세 9% 포함)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>5년 이상</td> <td>20%(주민세 5% 포함)</td> </tr> <tr> <td rowspan="2">10년 이상</td> <td>6천만엔 이하</td> <td>10%</td> </tr> <tr> <td>6천만엔 초과</td> <td>15%</td> </tr> </tbody> </table>	5년 미만	39%(주민세 9% 포함)	5년 이상	20%(주민세 5% 포함)	10년 이상	6천만엔 이하	10%	6천만엔 초과	15%			
5년 미만	39%(주민세 9% 포함)														
5년 이상	20%(주민세 5% 포함)														
10년 이상	6천만엔 이하	10%													
	6천만엔 초과	15%													
프랑스	분류과세	○	<ul style="list-style-type: none"> ■ 19% 단일세율이 적용됨 ■ 사회보장세 15.5%와 자본이득이 5만 유로 초과시 2~6%의 부가세가 부과됨 												

- 영국은 소득세율이 적용되는 구간별로 18%, 28%의 세율을 적용함
- 호주는 부동산 양도소득 과세표준에 대하여 19~45%의 누진세율을 적용함
- 일본은 보유기간에 따라 최고 39%(주민세 포함)에서 최저 10%의 세율을 적용하고 있음
- 프랑스는 19%의 단일세율을 적용하지만, 사회보장세 15.5%가 부가되어 실제 적용되는 세율은 34.5%임
 - 자본이득이 5만유로를 초과하는 경우 2%에서 6%의 부가세가 부과됨

나. 비거주자 부동산 양도소득 과세정보 확보제도

1) 비거주자 부동산 양도소득 원천징수제도

- 한국, 미국, 일본, 프랑스는 비거주자 부동산 양도소득 과세확보의 방안으로 부동산을 취득하는 양수인에게 원천징수의무를 부과하고 있음
 - 한국의 경우 양수자가 법인에 한하여 원천징수의무가 있음
 - 미국은 양수자에게 원천징수의무가 있으며 원천징수세율은 10%임
 - 일본은 양수자에게 예납적 원천징수의무가 있으며 원천징수세율은 10%임
 - 프랑스는 양수자에게 양도소득의 19%의 예납적 원천징수의무를 부여함
- 영국은 과거 비과세하였던 비거주자 부동산 양도소득을 과세로 전환하고 현재 과세방안에 대하여 논의중이며 호주는 비거주자 양도소득에 대한 원천징수를 시행할 예정임
 - 영국은 2015년 4월 6일 이후 양도하는 분부터 과세되며, 과세방안에 대해서는 논의중에 있음
 - 호주는 2016년 7월 1일부터 2.5백만호주달러 이상인 부동산에 대해 예납적 원천징수제도를 도입할 예정이나 아직 구체적인 실행방안은 확정되지 않음

〈표 IV-3〉 비거주자 부동산 양도소득 원천징수제도

구분	한국	미국	일본	프랑스
원천징수제도	○	○	○	○
원천징수의무자	양수자(법인)	양수자	양수자	양수자
원천징수세율 ²⁾	10% ³⁾	10%	10%	19%

주: 1) 영국, 호주는 각각 2015년 4월, 2016년 7월부터 적용예정으로 현재 과세방안을 입법 준비 중에 있음

2) 부가세, 사회보장세 등을 제외함

3) 취득가액 등을 확인할 수 있는 경우에는 지급금액의 10%와 양도차익의 25%중 적은 금액임

- 한국, 미국, 일본의 경우 비거주자 부동산 양도소득에 대한 양수자의 원천징수의무를 면제하는 규정을 두고 있음
- 주거목적으로 취득한 주택가액이 일정금액 이하인 경우에는 원천징수의무를 면제함
- 미국은 30만달러, 일본은 1억엔 이하인 경우임

〈표 IV-4〉 양수자의 원천징수의무 면제규정

구분	한국	미국	일본	프랑스
면제 규정	<ul style="list-style-type: none"> • 「양도소득세 신고납부(비과세·과세미달) 확인신청서」를 제출하는 경우 	<ul style="list-style-type: none"> • 주거목적으로 사용하기 위하여 취득한 부동산이 30만달러 이하인 경우 • 양도인이나 적격한 대리인(qualified substitute)으로부터 확인서를 수령하는 경우 • IRS에서 발급한 원천징수 증명서(withholding certificates)를 수령하는 경우 • 양도인으로부터 서면통지를 수령하는 경우 • 양도인이 부동산 지분의 처분으로 실현한 금액이 없는 경우 • 양수인이 정부 관련 기관인 경우 	<ul style="list-style-type: none"> • 주거목적인 부동산 취득가액이 1억엔 이하인 경우 	—

- 미국은 이외에도 비거주자인 양도자로부터 소정의 확인서를 수령하는 경우 양수자의 원천징수의무를 면제하고 있음
 - 한국은 양도자가 세무서에서 발행하는 소정의 확인서를 제출하는 경우 법인인 양수자의 원천징수의무를 면제하고 있음
- 양수인이 비거주자 부동산 양도소득 원천징수의무를 불이행하는 경우 한국, 미국, 일본, 프랑스는 가산세를 부과함
- 한국은 미납부·과소납부 세액의 3/100과 미납부·과소납부 세액×미납기간×1일 3/10,000을 합한 금액을 가산세로 부과함
 - 미납부·과소납부 세액의 100분의 10을 한도로 함
 - 미국은 원천징수 불이행가산세와 미납부세액에 대한 이자상당액이 부과됨
 - 일본은 원천징수액 미납시 세액의 10%가 불납부가산세로 부과되며 납세고지 전에 납부한 경우 5%로 감경됨
 - 프랑스는 원천징수액 미납시 세액의 5%가 납부불성실가산세로 부과됨

〈표 IV-5〉 원천징수의무 불이행 가산세

구분	한국	미국	일본	프랑스
가산세	미납부·과소납부 세액의 3/100 + 미납부·과소납부 세액×미납기간×1일 3/10,000 (단, 미납세액, 과소납부세액의 10%를 한도로 함)	<ul style="list-style-type: none"> • 미납부, 과소납부 가산세은 미납부, 과소납부액의 2~15% 임 • 무신고가산세는 미납부액의 5%(한 과세기간 가산세 총액은 미납부 세액의 25% 한도로 함) • 부실기재가산세는 한 신고서당 15~50달러임 • 전자신고 불성실 가산세는 신고서당 50달러임 • 소득수령자 정보 불성실 가산세는 건당 50달러, 고의가 있는 경우 100달러와 지급액의 10% 중 큰 금액임 	<ul style="list-style-type: none"> • 미납세액의 10% 	<ul style="list-style-type: none"> • 5%의 납부불성실가산세 • 0.4%의 지연가산세

2) 부동산 거래신고제도

- 한국, 미국, 영국은 부동산 거래에 대하여 신고협력의무를 거래당사자에게 부여하고 있음
- 한국의 부동산거래신고 제도는 부동산 매매계약을 체결일로부터 60일 이내 거래당사자 공동 또는 개업공인중개사가 관할 시장·군수·구청장에게 신고하여야 함
 - 부동산 거래신고제도의 실효성을 위하여 부동산 소유권 이전 등기절차시 필수적인 서류로 규정함
- 미국의 부동산 거래신고제도는 부동산 거래 절차에 관여하는 자는 미국 국세청에 부동산거래신고서를 2월 28일까지 제출하여야 함
 - 변호사, 권원보험회사, 에스크로회사, 주택대출금융기관, 중개인, 양수인의 순서로 신고의무가 부여됨
- 영국의 부동산 거래신고제도는 부동산을 양수하는 자가 계약효력발생일로부터 30일 이내에 영국 국세청에 신고하여야 함
 - 토지에 대한 인지세 신고를 의미하며 인지세 완납증명서를 부동산 이전 등기절차의 필수적인 서류로 규정하여 부동산 거래신고제도의 실효성과 인지세 세수를 확보함

〈표 IV-6〉 부동산 거래신고제도

구분	한국	미국	영국
제출기관	지방자치단체장	국세청	국세청
신고 의무자	거래당사자 공동, 개업공인중개사	변호사, 권원보험회사, 에스크로회사, 주택대출금융기관, 중개인, 양수인의 순서로 부여됨	양수자
부동산 등기절차 이용	부동산 등기시 필수서류	-	부동산 등기시 필수서류

3) 기타

- 외국환거래규정을 통한 부동산 양도소득 과세확보 방안은 한국, 일본, 중국 이외 조사 대상국에서 이용하고 있는 사례를 찾을 수 없음
 - 한국은 국내 부동산 처분 대금 등을 국외로 반출하고자 하는 경우에는 외국환거래규정에 의하여 관할 세무서장의 확인서를 외국환거래은행 등에 제출하여야 함
 - 일본은 비거주자의 부동산 취득에 대해 재무성 장관에게 보고하도록 규정함

- 출국세는 비거주자의 부동산 양도소득 확보방안으로 사용되고 있지는 않음
 - 호주는 선택적으로 과세할 수 있을 뿐만 아니라 부동산 중 해외부동산만이 대상으로 포함됨
 - 일본, 프랑스는 금융상품 등에 대해 과세하지만 부동산에 대해서는 과세하지 않음

- 부동산 양도와 관련된 정보를 활용하여 과세정보 및 조세채권을 확보하는 방안은 국가에 따라 효과적인지 여부가 다르게 나타나고 있음
 - 호주의 경우 토지등기소, 금융거래분석센터, 외국인투자검토위원회 등의 정보를 활용하여 비거주자 부동산 양도소득에 대한 과세정보를 확보하고 있으나 대사가 현실적으로 쉽지 않아 사용이 제한적으로 파악됨
 - 정보의 공유 등의 측면은 제도적으로 구비되고 있으나 사업자번호 등의 대사항수 있는 정보 등이 일관되지 않아 효율적으로 사용되고 있지 못함
 - 일본의 경우 국세청에서 다양한 정보를 입수한다고 공개하고 있지만 그 정보원을 밝히고 있지 않으며, 등기소, 외국환거래법에 따른 부동산 취득 신고를 접수하는 재무성, 범죄수익이전방지대책실에서도 국세청에 비거주자 부동산 양도에 따른 정보 제공에 대해 밝히고 있지 않음

2. 시사점

- 양도소득세는 대부분의 국가에서 개인소득세로서 과세되는데 그 과세체계나 과세방식도 나라마다 차이를 보이고 있으며, 부동산시장을 둘러싼 등기제도 및 거래중개관행 등 법제적 차이도 중요한 요인이므로 국가 간 단순비교를 통해 외국제도 시행을 제안하는 데에는 신중하여야 할 것임
 - 양도세 과세체계의 경우, 다른 성격 또는 다른 원천의 소득들과 합산하여 종합소득 과세하거나, 별도로 구분하여 분류과세하거나, 아니면 이들을 혼합한 체계(hybrid)을 채택하고 있음
 - 또한 양도세 납세의무를 확정하는 방식에 있어서도 자진신고납부 또는 정부부과결정 방식으로 나누어지는데, 우리나라는 1996년 자진신고납부제도로 전환하기 전 정부부과결정방식 하에서도 거주자에 대한 부동산양도세 과세 확보에 애로를 겪었음
 - 한편 본 연구의 주제인 ‘비거주자의 양도소득 과세확보방안’을 적절히 수행하기 위해서는 양도세 과세대상 물건인 부동산이 소재한 나라에서의 양도소득에 대한 과세체계 및 과세방식과 같은 세제적 요인들 뿐만 아니라 각 나라들의 부동산등기 및 거래방식같은 법적, 제도적 측면에서의 상이한 환경들이 미치는 요인들까지도 감안되어 개선방안이 제시되어야 한다는 판단임

- 본 연구는 문헌조사의 방법을 이용하여 조사 대상국의 현행 비거주자 부동산 양도소득 과세제도와 부동산 과세정보 확보를 위한 제도를 비교·연구하는 것으로 그 범위를 한정하고 있음
 - 조사 대상국에서 비거주자 부동산 양도소득 과세제도 등이 비거주자에게만 차별적으로 운영되는 경우에는 세정(稅政)목적상 거주자와 비거주자를 구별할 수 있는 규정을 두고 있지만, 거주자 판정 여부에 대한 검토는 본 연구의 범위에 포함시키지 않음

- 그러므로 조사 대상국들이 비거주자의 부동산 양도소득 과세 및 관련 세액의 징수가 실제로 효과적으로 운용되고 있는지 여부에 대한 평가를 바탕으로 한 시사점을 제시하지 못하는 한계가 있음

- 조사 대상국의 비거주자 부동산 양도소득 과세제도와 과세정보 확보 제도를 바탕으로 현행 제도의 개선을 위한 시사점을 제시함
 - 조사 대상국에서 비거주자의 부동산 양도소득 과세 및 과세정보를 확보하기 위하여 일반적으로 도입하고 있는 방안은 원천징수제도, 부동산 거래신고제도, 부동산 소유권 이전 등기절차의 이용 등이 있었음
 - 비거주자의 부동산 처분대금의 국외 반출시 부동산 관련 세금완납증명서 등 제출 의무 부과 등 외국환거래규정의 경우 중국을 제외하고는 관련 정보를 찾기 어려웠음
 - 이는 조사 대상국들이 OECD 회원국으로서 경상무역외 거래자유화규약과 자본이동자유화 규약에 따라 외국환거래상 제한을 철폐하고 있기 때문으로 판단됨¹⁵³⁾
 - 조사 대상국은 과세관청 자체적인 세정 이외에도 다양한 행정기관과의 연계를 통하여 조세채권의 확보를 위한 제도를 운영하고 있었음

가. 비거주자로부터 부동산 취득시 원천징수의무 부여

- 소득을 지급하는 자에게 원천징수의무 부과는 비거주자에 과세확보에 있어 양수자의 보고의무 등의 다른 어떤 수단보다 강력한 수단¹⁵⁴⁾으로 알려져 있음
 - 소득의 지급과 동시에 징수가 일부분 이루어지기 때문에 거래 후 신고 등의 다른 수단보다 과세 및 징수에 있어서 효과적임
 - 호주의 경우도 정보공유 등을 통해 과세관청이 대부분을 인지하고 있다고 하면서도¹⁵⁵⁾ 비거주자 조세회피방지를 위해 원천징수를 도입하려는 것은 정보공유의 한계를 간접적으로 드러내고 있는 것임
 - 미국, 일본, 프랑스는 현재 비거주자에 대한 대가 지급시 개인을 포함한 원천징수의무를 부여하고 있으며 영국은 현재 시행을 고려 중에 있음

153) 김용일(2014), p. 65

154) Wei Cui(2014), p. 19

155) Australian National Audit Office(2010), p. 69

- 우리나라는 현재 비거주자로부터 부동산을 양수하는 자가 법인인 경우에만 원천징수 의무를 부여하고 있음
 - 2006년까지 개인에게도 의무를 부여하였으나 과도한 납세협력의무를 지운다는 이유로 폐지함

- 원천징수의무는 국가가 행하여야 할 조세행정을 국민에게 지우는 것이기 때문에 헌법상 과잉금지의 원칙에 위배되지 않아야 함
 - 원천징수제도가 대가 없이 징수의무를 부여하므로 위헌이라는 주장은 옳지 않으나 사회 전체의 비용은 가장 낮은 방향으로 구성하여야 하며 그렇지 않은 경우 비례의 원칙에 어긋남¹⁵⁶⁾
 - 과거 헌법재판소 결정 또는 대법원 선고에서는 소득세법상 이자소득에 대한 원천징수, 소득지급의제로 인한 처분에 대해 원천징수 등에 대해 과잉금지원칙을 위배하지 않는다고 판단함¹⁵⁷⁾
 - 대부분의 경우 납세협력 능력이 높은 법인들에 대한 판단이었음

- 과잉금지의 원칙(또는 비례의 원칙)은 헌법 제37조제2항¹⁵⁸⁾에 따라 국민의 기본권 제한시 목적의 정당성, 방법의 적정성, 피해의 최소성, 법익의 균형성을 준수해야 한다는 것임

- 개인에 대한 원천징수의무 부여는 목적의 정당성, 방법의 적정성에 위배되지 않는 것으로 판단되나 피해의 최소성, 법익의 균형성에서 문제의 소지가 존재함

156) 이창희(2013a), p. 195. 이 책에서는 이전의 개인에 대한 비거주자 양도소득세 원천징수의무 조항인 소득세법(2006.12.30. 법률 제8144호로 개정되기 전의 것) 제156조 제1항 제3의2에 대해 위헌 시비가 있을 수 있다고 기술하고 있음

157) 대법원 2008.12.11. 선고 2006두3964 판결, 헌법재판소 2009.07.30. 선고 2008헌바1 결정, 헌법재판소 2009.02.26. 선고 2006헌바65 결정 등.

158) 대한민국 헌법 제37조제2항 “국민의 모든 자유와 권리는 국가안전보장·질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으며, 제한하는 경우에도 자유와 권리의 본질적인 내용을 침해할 수 없다.”

- 국가는 이미 국민에게 부동산 거래시 부동산 신고제도, 외화송금시 신고 등의 의무를 기존에 부여하고 있는데 이러한 정보의 공유 대신에 원천징수의무를 부여 및 개인이 원천징수를 할 수 있는 납세협력능력이 존재하는지 여부는 피해의 최소성에서 판단될 문제임
 - 원천징수의무 부여로 인한 비거주자의 양도소득세 징수가 개인의 원천징수에 따른 협력비용보다 국가 전체적인 효익이 있는지 여부에 있어 법익의 균형성에서 판단될 문제임¹⁵⁹⁾
- 국가기관 간의 정보공유가 피해를 더 최소화하는 방법이라는 반론에 대응하는 방법은 실무상 어려움과 해외사례 등의 이용이 요구됨
 - 실무상 부동산신고 및 외화송금은 부동산거래 이후의 사후적 신고제도이어서 적시에 대응하기 어려우며 국세정보와 각 신고정보가 대사될 수 없음을 주장할 수 있음
 - 이러한 실무상 불가능성은 다른 해외국가에서도 동일하게 벌어지고 있는 상황으로 이에 대응하기 위해 원천징수의무가 부여되고 있음을 주장
 - 개인의 납세협력능력 부족으로 인한 재산권 피해 및 사회적인 비용의 증가가 발생함
 - 현재 개인이 다른 납세자의 세금을 징수하여 납부하는 경우가 존재하지만 실무상 제한적으로 적용되어 비거주자의 부동산 양도소득 원천징수와는 비교대상이 되지 못함
 - 이러한 경우는 소득세법상 비영업대금의 이익 원천징수, 기타소득의 원천징수 등과 부가가치세법상 비거주자 등에 대한 대리납부 등
 - 개인의 납세협력능력 부족으로 인한 피해 및 비용증가는 원천징수의무 대상거래의 제한, 원천징수의무를 면제하는 신고 등의 조세행정의 조정이 요구됨
 - 개인에게 비거주자에 대한 원천징수의무를 부여하면 발생하게 될 문제는 원천징수의무의 인지 여부와 부동산 양도자가 비거주자인지 여부 판정임

159) 개인의 납세협력능력은 법익의 균형성에도 대입될 수 있음.

- 일반적인 주거용 부동산을 주거목적으로 거래하는 개인에게 원천징수의무를 부여하는 것은 피해의 최소화와 법익의 균형에 부합하지 않으므로 일정금액 한도의 설정이 필요함
 - 자산규모가 큰 개인의 경우 납세협력능력이 있다는 전제를 하는 것임
 - 미국의 경우 30만달러(원화 약 3억원), 호주의 경우 2.5백만호주달러(원화 약 21억원), 일본의 경우 1억엔(원화 약 10억원)을 기준으로 설정하고 있음
 - 원천징수의무 부과를 위해서는 이에 대한 홍보가 요구되며 특히 거래중개인에 대한 교육이 필요함
 - 개인이 원천징수의무를 인지하더라도 양도자가 거주자인지 여부 판정은 논쟁의 소지가 발생할 가능성이 높으므로 불명확한 경우를 위해 다른 납세협력의무를 수행할 경우 원천징수의무를 면제
 - 원천징수의무 대상이 되는 양도자 거주자 판정을 보다 단순화하면서 동시에 거주자 판정이 불명확 때에는 계약시 양수자가 계약내용을 국세청에 신고하면 원천징수의무를 면제하여 과도한 의무를 지양함
- 다만, 원천징수의무를 부여하는 전제는 비거주자가 부동산 양도소득의 누락이 다수 존재한다는 점을 입증하여야 법익의 균형성에 부합함
- 현재 외국환거래법, 부동산거래법 등에서 비거주자의 부동산 양도에 대한 신고의무 등을 규정하고 있는 상황에서 일반적인 시각에서는 원천징수의 효익에 대한 의구심을 가질 수밖에 없음
 - 더구나 어떠한 제한 및 면제를 두더라도 개인의 원천징수의무는 사회적 비용이 소요되므로 이러한 비용에도 미징수된 조세가 징수됨으로써 사회전체적으로 효익이 있음을 수치적으로 입증할 필요가 있음
 - 비거주자의 조세 누락이 크면 클수록 원천징수의무 부과 효익은 더 강화됨

〈표 IV-7〉 과잉금지원칙을 준수하기 위한 원천징수의무 부여 요건

요건	내용
신고대상제한	원천징수의무를 부여하는 양도기준금액 등
원천징수제도 인지	비거주자와 거래시 원천징수의무가 부여될 수 있음을 홍보 (특히, 부동산중개업자 등에 대한 교육이 효과적일 수 있음)
거주자 판정이 불명확한 경우 요건에 해당하면 면제	거주자 판정이 불명확한 경우 국세청 등에 부동산 양수신고로 원천징수의무를 같음
사회적 순편익 입증	개인에 대해 원천징수의무를 부여하여 발생하는 사회적 비용보다 이로 인한 조세징수에 따른 편익이 더 크다는 사실을 입증

나. 부동산 소유권 이전登記 절차

- 원천징수제도는 소득을 지급하는 원천에서 세수를 원활하게 확보할 수 있다는 이점에 비하여 개인에게 과도한 납세협력의무를 지운다는 우려가 발생할 수 있음
 - 현행 「소득세법」상 비거주자에게 지급하는 원천징수대상 소득을 살펴보면 대부분 원천징수의무자를 사업을 영위하는 자 또는 법인으로 산정하고 규정하고 있음¹⁶⁰⁾
- 그러므로 원천징수제도 대신 비거주자인 양도자로 하여금 과세관청과의 대면접촉이 가능하도록 부동산 소유권 이전 절차를 이용하거나 세정상 신고협력의무를 부여하는 방안을 고려할 수 있음
 - 세정 상 신고협력의무를 부여하는 방안은 “다. 편”에서 후술함
- 부동산 이전과 관련하여 운용되는 제도들은 제도운영의 실효성을 확보하기 위하여 부동산 소유권 이전登記 절차를 이용하고 있음
 - 예를 들어 취득세 등 영수필확인서, 부동산거래계약신고필증, 부동산매도용 인감증영서(양도자) 등은 부동산登記 신청시 반드시 제출하여야 하는 첨부서류에 해당됨

160) 원천징수대상 소득은 〈표 II-1〉을 참조하기 바람

- 이에 비거주자 부동산 양도소득세 역시 취득세 등과 같이 부동산 소유권 이전 등기 신청시 제출하도록 규정하여 과세를 확보할 수 있을 것으로 판단됨
- 즉, 비거주자가 부동산 양도소득 신고와 납부를 예정신고하고 해당 완납증명서를 등기 신청서 제출시 첨부토록 함
 - 이 경우 예정신고의 형식적 요건만 충족하는 경우 납세자는 양도소득세의 신고납부 및 완납증명서의 발급이 용이해야 할 것임
 - 절차의 지체는 사인간 물건 변동의 시기에 중대한 영향을 줄 수 있으므로 개인의 재산권상 중대한 손실을 가할 우려가 야기될 수 있음¹⁶¹⁾
 - 예정신고의 적정성 여부는 사후적인 절차를 통해 진행되어야 할 것임
- 그리고 등기신청서를 접수받아 등기의 절차적 요건을 심사하는 등기공무원으로 하여금 취득세 등 업무처리에 준하여 등기신청서에 양도가액, 세율, 산출세액 등을 병기하고 제출되는 서류와 형식적인 요건만을 심사토록 함¹⁶²⁾
 - 완납증명서 제출은 부동산 매매계약의 채권적 효력이나 물건적 합의효력에 영향이 없는 것으로 해야 함
 - 만일, 효력요건으로 하는 경우 과잉금지의 위배되어 규정이 무효화될 수 있음
- 원천징수제도가 양수자에게 과도한 책임을 부과한다는 우려를 줄 수 있으나, 이 경우 비거주자 부동산 양도신고의 납세의무는 비거주자인 양도인이 전적으로 이행하도록 유도할 수 있으면서 실효성을 확보할 수 있다고 판단됨

161) 최명근(1995), p. 22

162) 「부동산등기규칙」 제44조(취득세 등을 납부하는 경우의 신청정보)

- ① 등기를 신청하는 경우에는 제43조에서 규정하는 사항 외에 취득세나 등록면허세 등 등기와 관련하여 납부하여야 할 세액 및 과세표준액을 신청정보의 내용으로 등기소에 제공하여야 한다.
- ② 다른 법률에 의하여 부과된 의무사항이 있을 때에도 제1항을 준용한다.

다. 부동산 거래신고제도

- 원천징수제도 대신 비거주자인 양도자로 하여금 과세관청과의 대면접촉이 가능하도록 세정상 신고협력의무를 부여하는 방안은 과거 거주자와 비거주자에게 모두 적용하였던 구(舊)「소득세법」의 부동산양도신고제도를 비거주자만을 대상으로 하여 재도입하는 것임¹⁶³⁾
 - 즉, 비거주자 양도자가 거래일로부터 부동산 소유권 등기 이전까지 기간 동안 부동산 거래사실을 관할 세무서에 신고토록 하고, 관할 세무서장이 발급하는 신고확인증을 부동산 소유권 이전 절차에 제출토록 함
 - 신고서 제출과 동시에 해당 양도소득세를 납부하는 경우에는 예정신고를 수행한 것으로 하고, 그러하지 않는 경우에는 납세담보를 제출토록 하여 과세를 확보할 수 있을 것임

- 현행 「부동산 거래신고에 관한 법률」의 부동산거래신고제도는 부동산 거래신고를 받는 기관이 국세청이 아닌 지방자치단체장으로서 관련 부동산 거래 관련 정보의 빠른 확보가 용이하지 않고 비거주자인 양도자와 과세관청과의 대면 행정이 가능하지 않음

- 조사 대상국의 사례를 살펴보면, 영국 및 미국의 경우 부동산 거래가 발생한 경우에는 부동산 소유권 등기 이전 절차 이외 부동산 거래에 관계하는 자들에게 국세청에 부동산 거래를 신고하도록 하고 있음
 - 영국은 현행 인지세를 위한 부동산 거래신고의무를 양수자에게 부여하고 관련 신고 의무 미이행시 부동산 소유권 이전 등기절차를 수행할 수 없도록 하고 있음
 - 미국의 경우, 부동산 거래 중개인(settlement agent), 대출 금융기관(mortgage agent), 에스크로(escrow), 그리고 양수자(transferee) 순으로 하여 거래일로부터 30일 이내 부동산 거래를 미국 국세청에 신고하도록 함

163) 비거주자에게 한정적으로 적용되는 경우에는 세정목적상 거주자 판정기준이 용이하도록 이에 대한 규정의 재정비가 사전적으로 요구될 수 있음

- 이들 국가의 부동산 거래신고제도는 양도자(transferor)에게는 신고의무가 없으므로 해당 국가의 국세청이 직접적으로 비거주자인 양도자에게 관련 부동산 양도소득을 과세할 수 없다는 단점이 있으나, 부동산 양도가 발생했다는 과세사건(event)을 국세청이 빠른 시일 내에 확보할 수 있다는 장점이 있음
 - 미국은 비거주자인 양도자가 부동산 양도소득 세무신고를 이행하지 않는 경우, 부동산거래신고로 확보된 정보와 부동산 거래절차상 에스ক্র로 제도를 이용하여 해당 세수를 확보하고 있음
 - 미국은 부동산 거래절차의 일환으로 에스ক্র로 계좌에 양수자의 취득 관련 제세금 이외 양도자의 부동산 양도소득에 대한 원천징수세액을 예치하도록 함

- 조사 대상국의 부동산 거래신고제도는 양도소득을 관할하는 과세관청이 거주자의 부동산 거래사실을 빠른 시일 내에 확보할 수 있고, 부동산 소유권 이전 절차를 통하여 이러한 제도의 실효성을 확보하고 있다는 측면에서 구(舊)「소득세법」의 부동산양도소득신고제도와 유사함¹⁶⁴⁾

- 다만 이 경우 잔금정산일 이전이므로 양도자의 현금유동성 부족 및 소득세법상 수입시기 미도래를 사유로 한 납세자와의 분쟁이 야기될 가능성이 있다는 한계가 있음
 - 그리고 현행 부동산 거래신고제도와 중복적인 운용에 대한 비판과 함께 부동산 소유권 이전 절차 시 소요기간 증가로 인한 부동산 거래를 위축시킨다는 우려가 야기될 수 있음
 - 그러나 부동산 거래신고제도가 주로 개업공인중개사에 의해 수행되므로¹⁶⁵⁾ 신고의 무자가 다르고,
 - 부동산양도신고제도의 도입으로 비거주자 부동산 양도소득 과세가 확보된다면 재외 국민에게 한정적으로 적용되는 현행 부동산 매도용 인감증명 발급을 위한 관할 세무서장 확인서 제출의무를 폐지하는 경우에는 부동산 거래의 촉진을 지원할 수 있을 것임

164) 당초 부동산양도소득신고제도는 부동산 등기의 전산화에 따라 과세자료 적기 수집이 가능하다는 사유로 폐지되었지만 그 당시 비거주자 부동산 양도소득에 대한 원천징수의무를 개인에게도 부과하고 있어 거주자와 비거주자의 부동산 양도소득에 대한 과세 확보가 가능하였음

165) 국토도시연구원(2008), p. 122

라. 부동산 매도용 인감증명서 발급시 세무서 경우 제도의 개선

- 현행 인감증명법상 재외국민은 부동산 매도용 인감증명서를 발급받기 위해서는 관할 세무서 확인서를 제출하여야 함
 - 부동산 소유권 이전 등기를 위하여 양도자의 부동산 매도용 인감증명서는 반드시 제출되어야 함

- 이 규정에서 재외국민만을 한정하여 규정한 이유는 이 제도가 도입되었던 1982년 당시에는 외국인에 의한 국내 부동산 취득에 대한 규제가 엄격하였기 때문에 재외국민이 아닌 비거주자에 의한 부동산 거래규모가 미미하였기 때문으로 예상됨¹⁶⁶⁾
 - 2009년 6월말 현재에도 개인인 외국인이 보유하고 있는 토지 중에서 재외국민이 차지하고 있는 비율이 91%이고 순수 외국인의 경우 9%이므로 재외국민이 아닌 순수 외국인에 의한 그 비중이 크지 않을 것으로 예상됨¹⁶⁷⁾

- 부동산 양도소득 과세와 관련하여 국내에 주소나 거소가 있는 거주자는 부동산을 양도하고도 이를 신고하지 않는 경우라 하더라도 과세관청은 부동산 양도소득에 대한 과세권을 부과제척기간 내에 사후적으로 행사할 수 있으나, 비거주자인 경우에는 그러하지 아니함
 - 현행 「소득세법」상 부동산 양도소득은 납세자의 자발적인 신고·납부제도로 과세되고 있으므로 비거주자가 신고를 하지 않는 경우에는 과세 확보가 어려움

- 그러므로 이 규정이 폐지하는 경우 앞서 논의한 개인의 원천징수제도나 부동산양도신고제도나 도입되지 않는 한 비거주자 부동산 양도소득 관련 세수의 확보 가능성이 매우 저조해질 수 있다고 판단됨
 - 외국환거래규정상 확인서 제출의무는 국내에서 행할 수 있는 마지막 과세 확보 방안이지만 국외반출의 경우에 한하여 적용되고,

166) 1998년 6월 26일자로 「외국인토지법」의 개정으로 당초 허가제에서 운용되었던 외국인 토지취득이 신고제로 전환됨에 따라 외국인의 토지취득이 자유화되었음

167) 외국인투자지원센터(2009), p. 35.

- 해당 금융기관에서의 성실한 협력의무가 이행되지 않는 경우에는 부동산 양도소득 관련 세수의 확보는 더 이상 담보하기 어렵다고 판단됨
- 현행 규정을 유지하기 위한 개선안으로 적용 대상자의 확대 및 납세담보제도의 활용을 고려해 볼 수 있음
- 부동산 양도신고를 하지 않은 거주자의 경우에는 현행 국내세법상 규정에 의해 과세권 확보가 가능하지만 외국인의 경우에는 그러하지 아니하므로 현행 규정의 적용대상에 순수외국인을 포함하여 비거주자로 대상을 확대함
 - 이 경우 거주자와는 차별성은 여전히 존재하고 있으나 국내에 주소나 거소가 없는 비거주자와는 비차별적이고
 - 조사 대상국에서도 역시 비거주자의 부동산 양도소득 과세권을 보장하기 위하여 거주자와는 다른 제도를 운용하는 현상이 일반적임
- 확인서를 발급받기 위하여 세무서를 방문하는 경우 납세담보로서 납세보증보험증권을 제출토록 하여 과세를 확보하는 방안이 있음¹⁶⁸⁾
 - 납세자 본인의 방문이 어려운 경우에는 납세관리인을 선정하여 확인서 발급이 가능토록 하고,¹⁶⁹⁾
 - 납세보증보험증권을 발급받기 위하여 지출한 비용을 필요경비로 하여 양도소득 계산시 차감토록 하여 협력의무에 대한 인센티브를 제공하는 것이 필요할 것으로 판단됨

마. 납세관리인을 통한 부동산 양도신고 과세 확보

- 현행 세법상 납세대리인을 통한 비거주자 부동산 양도소득 과세확보 방안을 고려해 볼 수 있음

168) 「국세기본법」 제29조

169) 「국세기본법」 제82조 제1항

- 현행 세법상 국내에 주소 또는 거소를 두지 아니하는 납세자의 경우에는 국세에 관한 사항을 처리하기 위하여 납세관리인을 정하여야 함¹⁷⁰⁾
 - 해당 납세관리인은 납세자를 위하여 ① 국세기본법 및 세법에 의한 신고·신청·청구 기타 서류의 작성 및 제출, ② 세무서장 등이 발급한 서류의 수령, ③ 국세 등의 납부 또는 국세환급금의 수령 등의 업무를 대리할 수 있음¹⁷¹⁾

- 즉, 비거주자의 부동산 거래가 개시될 때 세정상 납세관리인에게 선정하도록 하고, 이들 납세관리인으로 하여금 예납적인 원천징수의무를 부여하는 방안임
- 납세관리인을 선정하지 않는 경우에는 현행 세법상 제재규정이 없으므로 비거주자 양도자의 협력의무를 담보하기 위하여 벌칙규정의 도입도 고려해 볼 수 있음

- 주요국의 사례를 살펴보면 미국의 경우 부동산 거래시 부동산 중개인 이외 변호사 등이 관여하여 세무 관련 업무를 수행토록 하고 있으며 영국의 경우 비거주자의 부동산 임대소득에 임대대리인에게 원천징수의무를 부과하여 과세권을 확보하고 있음

170) 「국세기본법」 제82조 제1항. 만일 납세관리인을 정하지 아니하고 국내에 주소 또는 거소를 두지 아니하게 된 때 납세의무가 확정된 국세는 납기 전 징수가 가능함(「국세징수법」 제14조 제1항)

171) 「국세기본법」 시행령 제64조의 2

참고문헌

- 국세청, 『재미동포가 알아야 할 한·미 세금상식』, 2014.
- 국토도시연구원, 『부동산거래 신고제도 운영성과 평가연구』 용역보고서, 국토해양부, 2008.
- 국토교통부, 『부동산거래 신고제도 업무처리 매뉴얼』, 2014.
- 김용일, 『2015 외국환거래법 사례와 해설』, 다비앤존, 2015.
- 박정수, 『주요국의 조세제도 - 영국』, 한국조세연구원, 2009.
- 노영훈, 『주택거래 활성화를 위한 취득세 감면과 지방재정』, 한국조세재정연구원, 연구보고서 13-07, 2013. 12.
- 안중석·구자은, 『비거주자·외국법인에 대한 원천징수제도 개선방안』, 재정경제부 용역보고서, 한국조세연구원, 2008.
- 안창남, 『주요국의 조세제도 - 프랑스편』, 한국조세연구원, 2009.
- 외국인투자지원센터 행정지원팀, 『외국인 부동산 취득 안내』, 2009.
- 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2013a.
- _____, 「비거주자·외국법인의 부동산 임대/양도소득에 대한 과세」, 『서울대학교 법학』 제 54권 제3호 2013년 9월, 2013b.
- _____, 『국제조세법』, 박영사, 2014.
- 지대식·손경환·김증중·전성제·배유진, 『부동산거래 선진화를 위한 제도개선 방안 연구』, 국토연구원, 2012.
- 최명근, 「등기전 양도소득세 신고제에 관한 소고」, 『부동산학연구』 1권 1호, 한국부동산분석학회, 1995.
- 허성욱·권도형·노승민, 『부동산등기원인행위의 공증제도 의무화로 인한 사회적 비용과 편익에 관한 법경제학적 분석연구』, 연구용역과제 보고서, 법무부, 2011.
- 홍봉주, 「영국의 토지등기법에 관한 연구」, 『원광법학』 제26권 원광대학교 법학전문대학원, 2010.

- Australian National Audit Office, *Administration of the Tax Obligations of Non-Residents: Australian Tax Office*, 16 June 2010.
- Australian Taxation Office, *Our approach of information gathering*, November 2013.
- B. Obuoforibo, United Kingdom - Individual Taxation sec. 1., Country Analyses IBFD (accessed 8 Mar. 2015)., http://online.ibfd.org/document/ita_uk_s_1.
- CCH, "U.S. Master Tax Guide," 97th Edition, 2014.
- EY, "Worldwide personal tax guide, Income tax, social security and immigration 2014-15", 2014.
- HM Treasury, "Autumn Statement 2013", 2013. 12.
- _____, "Implementing a capital gain tax charge on non-resident: summary of responses", 2014. 10.
- HMRC, 'SD7 Penalties for late land transaction returns' 2012. 3.
- _____(2014a), "Stamp Duty Land Tax: completing your return", 2014. 2.
- _____(2014b), "Non-resident landlord: guidance for letting agents and tenants on Non-resident Landlords Scheme", 2014. 4.
- IRS, 「Publication 519 U.S. Tax Guide for Aliens for use in preparing 2014 returns」, 2014(a).
- _____, 「Publication 544 Sales and Other Dispositions of Assets for use in preparing 2014 returns」, 2014(b).
- _____, 「Publication 550 Investment Income and Expenses(including Capital Gains and Losses) for use in preparing 2014 returns」, 2014(c).
- _____, 「Publication 515 Withholding of Tax on Nonresident Aliens and Foreign Entities for use in preparing 2015」, 2014(d).
- Japan Financial Intelligence Center, 『年次報告書 平成25年』, 平成26年 2月.
- P. Burg, France – Individual Taxation sec. 6., Country Surveys IBFD, Assessed 8, Mar. 2015.
- M. Henderson, France – Individual Taxation sec. 1., Country Analyses IBFD, Assessed 8, Mar. 2015.

Wei Cui, Taxation of Capital Gains, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, United Nations, September 2014.

국세법령정보시스템(<http://taxinfo.nts.go.kr/>)

호주 국세청(<https://www.ato.gov.au>)

호주 외국인투자심사위원회(<http://www.firb.gov.au/>)

일본 국세청(<http://www.nta.go.jp/>)

일본 재무성(<http://www.mof.go.jp>)

프랑스 국세청(<http://www.impots.gouv.fr/portal/static/>)

IBFD(<https://www.ibfd.org/>)

세법연구 14-06

주요국의 비거주자 부동산 양도소득 과세확보 방안

2014년 12월 23일 인쇄

2014년 12월 30일 발행

저 자 노영훈·박수진·정훈

발행인 옥동석

발행처 한국조세재정연구원

1318-774 세종특별자치시 한누리대로 1924

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인쇄 고려씨엔피

© 한국조세재정연구원 2014

ISBN 978-89-8191-770-8

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.