

세무와회계저널
제14권 제5호 2013년 10월 pp.41~65
한국세무학회

사업관련 부동산이 제외된 사업양도의 부가가치세 과세 여부에 관한 연구

정지선* · 유지선**

<요 약>

우리나라의 부가가치세제는 원칙적으로 재화의 공급과 용역의 공급 및 재화의 수입을 과세대상으로 하고 있지만, 재화를 담보로 제공하는 것과 조세를 물납하는 것 및 사업을 양도하는 것 등 일부의 거래에 대하여는 부가가치세를 과세하지 아니하고 있다.

이 중에서 사업양도의 경우에는 해석상 논란이 되는 부분이 있다. 즉, 만약 사업양수인이 사업에 직접 사용되는 부동산을 양수도 자산에서 제외하고 대신 그 부동산을 양도인으로부터 임차하여 사업에 사용하는 경우 사업의 양도로 보아 부가가치세를 과세하지 않을 것인지, 아니면 부동산의 소유권이 양도되지 않았기 때문에 부가가치세를 과세하는 것이 타당한 것인지의 여부에 대하여 논란이 되는 것이다. 이에 대하여는 양수인은 양도인으로부터 부동산을 임차하여 사업에 사용함으로써 양도인이 영위하던 사업의 동일성과 계속성을 유지할 수 있기 때문에 사업양도의 요건에 부합한다고 볼 수 있지만, 우리나라는 부동산이 제외된 사업양도는 사업의 중요한 요소 중 일부가 승계되지 아니한 것으로 보아 부가가치세를 과세하고 있는 실정이다.

이에 반하여 독일과 영국 및 호주 등의 경우에는 부동산 등이 양수도 자산에서 제외되더라도 그 사업의 계속성이 유지되는 경우에는 부가가치세를 비과세하도록 하고 있다.

우리나라의 경우에도 부가가치세의 과세여부 판단은 형식적인 면 보다는 실질적인 면을 기준으로 하여 판단하는 것이 바람직할 것이다.

즉, 사업에 필수적인 부동산이 아니라면 양수도 자산에서 제외되더라도 비과세를 인정해줄 필요가 있다. 사업에 필수적인 부동산이라면 양수도 자산에 포함되는 경우에만 비과세를 인정해주어야 하나 만약 임대차계약을 통해 양수인이 해당 부동산을 점유할 수 있는 경우에는 사업의 동일성이 유지되고 있으므로 비과세를 인정해줄 필요가 있다. 마지막으로 사업양도에 대한 집행기준을 보완하여 납세자에게 보다 상세한 판단지침을 제공해 줌으로써 납세의무자의 잘못된 판단으로 인한 과세위험과 조세분쟁을 줄여줄 필요가 있다.

<주제어> 부가가치세, 사업양도, 부동산, 임대차, 비과세

* 서울시립대학교 세무전문대학원 부교수, stopline@uos.ac.kr, 02-6490-5042, 교신저자

** 딜로이트 안진회계법인 회계사, jisyyoo@deloitte.com, 02-6676-2483, 주저자

논문접수일 2013년 6월 12일

1차수정일 2013년 8월 31일

게재확정일 2013년 10월 10일

I. 서 론

우리나라의 부가가치세제는 원칙적으로 재화의 공급과 용역의 공급 및 재화의 수입을 과세 대상으로 하고 있다. 다만 부가가치세법 제10조 제8항(구 부가가치세법 제6조 제6항)은 재화의 공급으로 보지 않는 일부 거래를 예외적으로 열거하고 있는데, 그 중 하나가 바로 재화의 공급이 “사업양도”에 수반되는 경우이다. 사업양도란 사업장별로 사업용 재산을 비롯한 물적·인적시설 및 권리의무 등을 포괄적으로 양도하여 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체만 교체시키는 것을 의미한다. 따라서 사업양도로 인정되기 위해서는 사업에 관한 모든 권리와 의무가 이전되고, 그로 인하여 사업의 동일성이 유지되어야 한다고 볼 수 있다.

한편, 부가가치세법 시행령 제23조(구 부가가치세법 시행령 제17조 제2항)는 미수금과 미지급금 및 사업과 직접 관련이 없는 토지·건물 등이 양도되지 아니한 경우에도 사업양도의 비과세를 인정한다고 규정하고 있다. 이는 사업관련성이 낮은 미수금과 미지급금 및 사업과 직접 관련이 없는 부동산은 양수인에게 승계되지 않아도 사업의 동일성 유지에 장애가 되지 않는다는 판단에 근거한 것인데, 이를 바꿔 말하면 사업에 직접 관련있는 부동산이 양도되지 않는다면 사업의 동일성이 유지된다고 볼 수 없기 때문에 비과세 대상 사업양도에 해당되지 않고, 결국 부가가치세가 과세된다는 것을 의미한다.

그런데, 만약 사업양수인이 사업에 직접 사용되는 부동산을 양수도 자산에서 제외하고 대신 그 부동산을 양도인으로부터 임차하여 사업에 사용한다면 부동산의 소유권이 양도되지 않았기 때문에 부가가치세를 과세하는 것이 타당한 것일까? 비록 부동산이 양수도 자산에서 제외되었지만 양수인은 양도인으로부터 부동산을 임차하여 사업에 사용함으로써 양도인이 영위하던 사업의 동일성과 계속성을 유지할 수 있으므로 사업양도의 요건에 부합한다고 볼 수 있을 것이다. 그러나, 현재 우리나라는 부동산이 제외된 사업양도는 사업의 중요한 요소 중 일부가 승계되지 아니한 것으로 보아 비과세를 부인하고 있는 실정이다.

이하에서는 사업에 직접 사용되는 부동산이 제외된 사업양도의 부가가치세 비과세 여부를 판단하는 현행 규정을 살펴보고, 외국의 입법례를 통해 현행 규정의 문제점과 개선방안을 제시하고자 한다.

II. 부가가치세에 있어서 사업양도에 대한 규정 및 판례의 검토

1. 사업양도에 대한 부가가치세 비과세 규정의 개관 및 입법취지

가. 개관

재화의 공급은 원칙적으로 부가가치세 과세대상이지만, 사업의 양도에 수반되는 재화의 공급은 부가가치세법 제10조 제8항 제2호(구 부가가치세법 제6조 제6항 제2호)에 따라 재화의 공급으로 보지 않는다. 부가가치세법 시행령 제23조1(구 부가가치세법 시행령 제17조 제2항)에 따르면 사업양도란 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시키는 것을 말한다. 판례에서는 재화의 공급에 해당되지 않는 사업양도를 “사업장별로 사업용 재산을 비롯한 물적·인적시설 및 권리의무 등을 포괄적으로 양도하여 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체를 교체시키는 것”으로 정의하고 있으며, 그 사업은 “인적·물적시설의 유기적 결합체로 경영주체와 분리되어 사회적으로 독립성을 인정받을 수 있는 것이어야 한다”고 판시하고 있다.²⁾ 따라서 사업양도로 분류되어 비과세를 적용받기 위해서는 사업의 양수도가 (i) 사업장별로 이루어지고, (ii) 사업에 관한 모든 권리와 의무가 포괄적으로 승계되어야 하며, (iii) 사업양도 후에도 사업의 동일성이 유지되어야 한다.

이하에서는 이러한 내용에 대하여 좀 더 자세히 살펴보고자 한다.

첫째, 비과세되는 사업양도에 해당하기 위해서는 사업장별로 사업이 승계되어야 한다. 다만, 2010년 12월 30일 시행령의 개정으로 상법에 의하여 분할 또는 분할합병하는 경우에는 동일한 사업장 내에서 사업부문별로 양도하는 경우에도 비과세로 인정된다. 사업장에 대한 해석은 법문 및 과세기관과 법원 및 행정해석 간 차이를 보이는데, 법문 및 과세기관의 실무입장에서는 사업장을 “장소”의 개념으로 해석하고 있는 반면 법원 및 행정해석은 “사업단위”로 해석하고 있어

1) 부가가치세법 시행령 제23조 【재화의 공급으로 보지 아니하는 사업 양도】

법 제10조 제8항 제2호에서 “대통령령으로 정하는 것”이란 사업장별(「상법」에 따라 분할하거나 분할합병하는 경우에는 같은 사업장 안에서 사업부문별로 구분하는 경우를 포함한다)로 그 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시키는 것(「법인세법」 제46조 제2항 또는 제47조 제1항의 요건을 갖춘 분할의 경우, 「조세특례제한법」 제37조 제1항 각 호의 요건을 갖춘 자산의 포괄적 양도의 경우 및 양수자가 승계받은 사업 외에 새로운 사업의 종류를 추가하거나 사업의 종류를 변경한 경우를 포함한다)을 말한다. 이 경우 그 사업에 관한 권리와 의무 중 다음 각 호의 것을 포함하지 아니하고 승계시킨 경우에도 그 사업을 포괄적으로 승계시킨 것으로 본다(2013.6.28. 개정).

1. 미수금에 관한 것(2013.6.28. 개정)
2. 미지급금에 관한 것(2013.6.28. 개정)
3. 해당 사업과 직접 관련이 없는 토지·건물 등에 관한 것으로서 기획재정부령으로 정하는 것(2013.6.28. 개정)

2) 대법원 1998.7.10. 선고 97누12778

납세의무자의 사업양수도 거래시 혼란을 가중시키고 있다.³⁾

둘째, 사업양도에 해당하기 위해서는 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시켜야 한다. 다만, 법인세법 제46조 제2항의 요건을 갖춘 분할의 경우 및 조세특례제한법 제37조 제1항 각호의 요건을 갖춘 자산의 포괄적 양도의 경우에는 사업의 인격이 유지되는 것으로 보아 포괄적 승계로 인정하고 있다. 승계되어야 하는 권리와 의무의 범위를 지나치게 엄격하게 해석할 경우 비과세의 적용이 현실적으로 어려울 것이다. 따라서 현행규정은 사업과 직접 관련이 없거나 사업의 동일성을 상실하지 아니하는 범위 내에서는 일부 권리·의무가 양수도 자산에서 제외되어도 비과세되는 사업양도로 인정하고 있다. 부가가치세법 시행령 제23조(구 부가가치세법 시행령 제17조 제2항)의 각호에서는 사업양수도 자산에서 제외될 수 있는 권리·의무를 열거하고 있는 바, 동 조항에 따르면 미수금, 미지급금 및 사업과 직접 관련이 없는 토지·건물이 제외된 사업양수도도 포괄적 승계로 보아 비과세가 허용된다. 미수금 또는 미지급금은 그 명칭여하에 불구하고 사업의 일반적인 거래 이외에서 발생한 미수채권·미지급채무를 말하는 것이며, 사업과 직접 관련이 없는 토지·건물 등은 사업양도자의 업무에 직접 사용하지 아니하는 부동산, 서화 및 골동품, 자동차·선박, 항공기 및 이와 유사한 자산으로서 당해 법인의 업무에 직접 사용하지 아니하는 자산을 의미한다.⁴⁾

3) 최혜원, “유럽사법재판소(CJEU)의 Schriever 판결이 국내법상 주는 시사점”, 『공평과세 실현을 위한 세법개정 방안』, 한국세법학회, 2013.4, p.198.

4) 부가가치세법 시행규칙 제16조 【사업과 직접 관련이 없는 토지·건물 등의 범위】

영 제23조 제3호에서 “기획재정부령으로 정하는 것”이란 다음 각 호의 구분에 따른 자산을 말한다. (2013.6.28. 개정)

1. 사업양도자가 법인인 경우 : 「법인세법 시행령」 제49조 제1항에 따른 자산(2013.6.28. 개정)

2. 사업양도자가 법인인 아닌 사업자인 경우 : 제1호의 자산에 준하는 자산(2013.6.28. 개정)

법인세법 시행령 제49조 【업무와 관련이 없는 자산의 범위 등】

① 법 제27조 제1호에서 “대통령령으로 정하는 자산”이란 다음 각호의 자산을 말한다(2011.6.3. 개정).

1. 다음 각목의 1에 해당하는 부동산. 다만, 법령에 의하여 사용이 금지되거나 제한된 부동산, 「자산유동화에 관한 법률」에 의한 유동화전문회사가 동법 제3조의 규정에 의하여 등록한 자산유동화계획에 따라 양도하는 부동산 등 기획재정부령이 정하는 부득이한 사유가 있는 부동산을 제외한다(2008.2.29. 직제개정 ; 기획재정부와 그 소속기관 직제 부칙).

가. 법인의 업무에 직접 사용하지 아니하는 부동산. 다만, 기획재정부령이 정하는 기간(이하 이 조에서 “유예기간”이라 한다)이 경과하기 전까지의 기간 중에 있는 부동산을 제외한다(2008.2.29. 직제개정 ; 기획재정부와 그 소속기관 직제 부칙).

나. 유예기간 중에 당해 법인의 업무에 직접 사용하지 아니하고 양도하는 부동산. 다만, 기획재정부령이 정하는 부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인의 경우를 제외한다(2008.2.29. 직제개정 ; 기획재정부와 그 소속기관 직제 부칙).

2. 다음 각목의 1에 해당하는 동산(1998.12.31. 개정)

가. 서화 및 골동품. 다만, 장식·환경미화 등의 목적으로 사무실·복도 등 여러 사람이 볼 수 있는 공간에 상시 비치하는 것을 제외한다(2005.2.19. 단서개정).

마지막으로 비과세대상 사업양도에 해당하기 위해서는 사업의 동일성이 유지되어야 한다. 사업의 동일성이란 사업양도 전·후에 사업의 종류변경 또는 새로운 사업의 종류 추가 등 그 사업에 관한 어떠한 변동도 없어야 한다는 것으로 해석할 수 있지만, 부가가치세법 시행령 제23조(구 시행령 제17조 제2항)에서는 “양수자가 승계받은 사업 외에 새로운 사업의 종류를 추가하거나 사업의 종류를 변경한 경우를 포함한다”고 규정하여 사업양도 전·후의 사업의 종류가 변경되거나 새로운 사업의 종류를 추가하는 경우에도 사업의 동일성이 유지되는 것으로 보도록 하고 있다.

나. 입법취지

사업양도에 대하여 부가가치세를 비과세하는 취지는 사업의 양도는 특정 재화의 개별적 공급을 과세요건으로 하는 부가가치세 공급의 본질적인 성격에 맞지 않고, 그 거래금액과 나아가 그에 관한 부가가치세액이 커서 양수자는 거의 예외 없이 매입세액을 공제받을 것이 예상되어 과세실익이 없으며, 세 부담자인 양수자는 부가가치세 부담을 한 후 다시 환급받아야 하기 때문에 불필요한 자금 압박을 받게 되어 이를 피하여야 한다는 조세정책 내지 경제정책상의 배려에 연유한 것이다.⁵⁾

이에 대하여 사업양도를 비과세하는 것은 모든 거래단계에서 부가가치세를 과세하도록 하는 기본원리에 반하고 개별적인 재화나 용역의 공급의 경우에도 일반과세자간의 거래의 경우에는 국고에 도움이 되지 아니한다는 점 등을 근거로 비과세 인정을 비판하는 견해도 존재한다.⁶⁾

2. 사업관련 부동산이 제외된 사업양도의 경우 현행규정 및 판례의 견해

사업양도로 분류되기 위해서는 그 사업에 관한 모든 권리와 의무가 포괄적으로 승계되어야 하지만, 미수금과 미지급금 및 사업과 직접 관련이 없는 토지·건물은 사업양도 시 양수인에게 승계되지 않더라도 사업의 동일성이 유지되는 것으로 보아 포괄적 승계로 인정된다. 이를 바꿔

나. 업무에 직접 사용하지 아니하는 자동차·선박 및 항공기. 다만, 저당권의 실행 기타 채권을 변제받기 위하여 취득한 선박으로서 3년이 경과되지 아니한 선박 등 기획재정부령이 정하는 부득이한 사유가 있는 자동차·선박 및 항공기를 제외한다(2008.2.29. 직제개정 ; 기획재정부와 그 소속기관 직제 부칙).

다. 기타 가목 및 나목의 자산과 유사한 자산으로서 당해 법인의 업무에 직접 사용하지 아니하는 자산(1998.12.31. 개정)

② 생략

③ 생략

5) 대법원 1983.6.28. 선고 82누86

6) 김영생, “사업의 양도에 대한 현행 세법상 취급에 관한 고찰”, 『월간조세』, 조세통람사, 1994.11, p.31.

말하면 사업에 직접 사용되는 부동산이 양도되지 않는다면 비과세 사업양도로 보지 않고 부가가치세가 과세됨을 의미한다. 사업에 직접 사용되는 부동산이 양수도 자산에서 제외된 경우 사업에 관한 모든 권리와 의무가 포괄적으로 승계된 것이 아니고 결국 사업의 동일성이 유지되지 않는다고 보기 때문이다.

그런데, 사업에 직접 사용되는 부동산이 양수도 자산에서 제외된다고 하여 사업의 동일성이 훼손되는지의 여부는 판단해 볼 필요가 있다. 가령 사업양수인이 경제적인 사유로 사업양도인으로부터 사업에 사용되는 부동산을 제외한 나머지 자산을 양도받은 후 해당 부동산을 임차하여 동일한 사업장에서 사업을 계속 영위하는 경우 부동산의 소유권이 양수인에게 이전되지 아니하였다는 이유로 사업의 동일성이 훼손된 것으로 보아 부가가치세를 과세하는 것이 타당한지는 의문이다.

아래에서는 사업에 직접 사용되는 부동산이 양수도 자산에서 제외된 경우와 관련된 행정해석과 조세심판원, 지방법원 및 대법원이 이를 각각 어떻게 해석하고 있는지 살펴보고자 한다.

가. 행정해석(부가-431, 2010.4.7.)

사업자단위과세사업자인 부가가치세법상 사업자는 사업구조 개선을 통한 경영 효율화를 모색하고 성장 잠재력이 큰 사업에 경영자원을 집중하기 위한 목적으로 국내 소형 LCD모듈 사업을 운영하던 종된 사업장을 양도하고자 하였다. 양도의 대상은 국내 소형 LCD 모듈 사업관련 제조·판매사업 및 이와 관련된 토지, 건물, 구축물 및 입목을 제외한 모든 자산(영업권, 지적재산권, 인력 등 포함) 및 채무와 관련된 권리의무 일체를 포함하였다. 다만, 토지, 건물 등은 양도대상에서 제외되었는데 이는 양수인이 본 사업부 소재 지역에 별도의 사업장을 보유하고 있어 토지, 건물을 양수할 필요가 없기 때문이다. 부가가치세 사업자는 이와 같은 사업양수도가 2013.6.7. 개정전의 구 부가가치세법 제6조 제6항 제2호에 의한 재화의 공급으로 보지 않는 사업의 양도에 해당하는지 여부를 질의한 바 있다. 이에 대한 회신내용을 살펴보면 사업의 양도란 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시키는 것으로서 사업에 사용하였던 토지 및 건물을 제외하고 사업을 양도하는 경우에는 구 부가가치세법 제6조 제6항 제2호 규정에 의한 사업의 양도에 해당하지 아니하는 것이라 하였다.

나. 조세심판원(조심2011부1468, 2012.5.23.)

1999.6.25. 개업하여 파이프형강 및 철강재의 제조 및 도매업(2009.9.17. 부동산 임대업으로 주업종 변경)을 영위하던 청구법인은 구조조정의 일환으로 2009.7.1. 특수관계법인인 ○○○주식회사(이하 “양수법인”이라 한다)에게 파이프형강 및 철강재의 제조 사업부문(이하 “쟁점사업부문”이라 한다)을 ○○○원에 양도하였다. 청구법인이 판단하기에 청구법인의 사업용 토지·건물 등 소유부동산은 ○○○원 규모로 양수법인이 이를 양수하기에는 자금사정상 어려운 점이

있고, 양수법인이 청구법인으로부터 토지·건물을 임차하여 사업을 계속하더라도 양수법인의 사업에 지장이 없으며, 청구법인이 보유부동산을 양도하면 부동산 임대업을 영위하는 법인으로 지속가능성이 없어 관련 부동산을 양도하지 않고 사업장용 토지 21,129㎡ 중 20,009㎡를 임대하는 것으로 하여 양수도하였다. 청구법인은 이를 사업의 포괄적 양도 양수로 보아 세금계산서 미교부 및 부가가치세를 신고하지 아니하였다.

처분청은 2011년 1월 청구법인에 대한 현지확인을 거쳐 사업에 사용되던 토지와 건물을 제외한 쟁점사업부문만을 양도한 경우는 과세거래인 재화의 공급에 해당하고, 재고자산의 양도는 특수관계법인에 대한 저가양도에 해당된다 하여 2011.3.8. 2009년 제1기 부가가치세 〇〇〇원과 2009사업연도 법인세 〇〇〇원, 합계 〇〇〇원을 결정·고지하였다. 청구법인은 이에 불복하여 2011.4.7. 심판청구를 제기하였다.

청구법인은 사업용자산인 토지와 건물을 제외하고 사업을 양도하였다 하더라도 양수법인이 해당 토지·건물을 임차하여 계속하여 동일성을 유지하면서 쟁점사업부문 사업을 영위하는 것은 사업의 양도에 대하여 부가가치세를 과세하지 않는 입법취지에 따라 포괄적 사업 양도·양수에 해당되므로 부가가치세와 법인세를 과세한 처분은 부당하다고 주장하였다. 반면, 처분청은 당해 사업과 직접 관련이 없는 토지·건물 등을 포함하지 않고 승계시킨 경우에는 사업의 포괄적 양도에 해당되나, 제조업에 사용하고 있는 주요시설 중 사업용 토지 및 건물을 제외하고 양도한 것은 사업의 포괄적 양도에 해당되지 아니하므로 처분이 정당하다고 주장하였다.

본 사건의 쟁점은 토지·건물을 제외하고 사업부문을 양도한 경우 사업의 포괄 양도·양수에 해당하는지 여부로서 이에 대한 심리내용을 살펴보면 구 부가가치세법 제6조 제6항에서 규정하는 사업의 양도는 그 사업용 자산을 비롯한 인적·물적설비 및 당해 사업에 관련된 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시켜 경영주체만 변경되는 것이라고 할 것인 바, 청구법인이 쟁점사업부문에 직접 사용되는 토지, 건물을 제외하고 특수관계법인에게 사업을 양도한 것은 사업의 중요한 요소 중 일부가 승계되지 아니하여 사업의 포괄적 양도·양수에 해당하지 아니하는 것으로 보이므로 처분청이 쟁점사업부문의 양도를 과세거래인 재화의 공급으로 부가가치세를 과세한 처분은 잘못이 없는 것으로 판단하였다.

다. 판례(부산지방법원 2013.03.29. 2012구합4099)

원고(양도인)는 1999년경부터 부산 사상구에서 철강 및 비철금속의 제조 및 판매업, 부동산 임대업 등을 영위하고 있는 법인으로서, 2009.7.1. BB소재 주식회사(양수인)에게 원고가 영위하던 파이프형강 및 철강재 제조사업(이하 “양도 대상 사업”이라 함)에 관한 인적, 물적 설비와 양도 대상 사업과 직접 관련되는 일체의 권리, 의무를 양도하였다. 원고는 양수인에 대한 위 사업 등의 양도를 부가가치세 비과세대상인 사업의 포괄적 양도로 보아 세금계산서를 발행하지 않고 부가가치세 신고를 하지 아니하였으나, 피고인 처분청은 이를 사업의 포괄적 양도가 아닌 일반

적인 재화의 공급으로 보고 2011.3.1. 원고에게 부가가치세 ○○○원을 부과·고지하였으며, 그 중 채고자산의 양도는 특수관계법인에 대한 저가양도에 해당한다고 보고 다음날인 2011.3.2. 원고에게 법인세 ○○○원을 부과·고지하였다. 원고는 이에 불복하여 조세심판원에 심판청구를 하였으나, 2012.5.23. 위 청구가 기각되었다.

원고는 사업장으로 사용하던 토지, 건물을 제외한 나머지 양도 대상 사업관련 권리·의무를 양수인에게 양도하였다. 원고는 양수인에게 양도 대상 사업을 양도한 후 원고가 사업장으로 사용하던 토지와 공장건물을 양수인에게 임대하였고, 양수인은 그 토지와 공장건물에서 양도받은 사업을 영위하였다. 해당 공장건물에는 강관제조시설이 설치되어 있으며, 원고는 사업 양도 전 이 토지와 공장건물을 업무무관 부동산으로 신고하지 아니하였다.

처분청의 처분에 대한 원고의 주장을 살펴보면, 원고는 양도 대상 사업인 강관제조업의 경우 장소적 특성이 사업의 중요한 요소가 아니므로 원래의 제조장소가 아닌 곳에서도 얼마든지 영위할 수 있고, 양수인이 제조장소를 임차하여 사업을 하더라도 사업의 통일성 유지에 아무런 지장이 없으므로 사업장으로 사용하던 토지와 건물을 제외한 사업 양도는 구 부가가치세법 제6조 제6항 제2호 소정의 재화의 공급으로 보지 아니하는 사업의 양도에 해당한다고 주장하였다.

이에 대해 법원은 (i) 원고가 기존 법인세 신고 당시 이 사건 토지와 공장 건물을 업무무관자산이 아닌 업무용자산으로 분류하였던 점, (ii) 토지는 공장용지이고, 그 지상에 있는 건물에는 강관제조시설이 설치되어 있으므로 토지와 건물은 원고의 강관제조 및 판매 업무에 직접 사용된 사업용재산이라고 보이는 점, (iii) 강관제조공장에는 공장의 규모와 생산할 강관에 맞추어 크레인·프레스 등 수많은 기계와 보조설비가 설치되어 있어 이를 분리하여 이전하기 위하여는 부담하기 어려울 정도의 비용과 노력이 필요하여 사실상 이전이 불가능하다고 보일 뿐만 아니라, 설령 이전과 임차 사용이 가능하다고 하더라도 애초 강관제조 및 판매 업무에 직접 사용하던 토지와 건물을 당해 사업과 직접 관련이 없는 토지, 건물이라고 할 수는 없는 점, (iv) 이 사건 토지와 건물은 2008년 말 기준으로 합계 약 145억원 상당의 고액 재산으로서 양도 전 원고 자산의 약 25%를 차지하는 중요한 재산인 점, (v) 이 사건 양도계약 당시 토지와 건물에는 구 공장저당법에 따라 원고의 부산은행에 대한 채무를 담보하기 위한 채권최고액 ○○○원의 근저당권이 설정되어 있었고, 양도계약 이후 양수인의 부산은행에 대한 채무를 담보하기 위한 채권

7) 원고가 양수인에게 양도한 권리·의무는 다음과 같으며, 사업과 관련 없는 현금 및 제예금, 유가증권, 투자자산은 양수도 대상에서 제외되었다.

- ① 주요 생산장비인 조반기, 도금설비 등 기계장치 양수도
- ② 숙련 생산기능인력 전부
- ③ 영업조직 전부
- ④ 거래처의 권리, 의무, 인력 등 전부
- ⑤ 일부 철근관련 상품재고를 제외한 채고자산, 매출채권, 매입채무, 퇴직급여 충당금 등 사업관련 채권 채무

최고액 ○○○원의 근저당권이 설정되어 있는 점 등에 비추어 보면, 이 사건 토지와 건물은 양도대상 사업과 직접 관련이 있는 부동산에 해당한다고 봄이 상당하므로 이 사건 양도는 부가가치세법 등 관련 법령에서 재화의 공급으로 보지 아니하는 “사업의 양도”에 해당한다고 볼 수 없다고 판시하였다.

라. 판례(대법원 1983.6.28. 선고 82누86)

원고(양도인)는 공장1동, 기숙사 1동, 기관실 1동을 건축하고 그 곳에 기계설비와 비품을 갖추어 1997.7.18. 이래 천일사 새마을공장이라는 상호아래 1978.1.4. 위 공장 건물을 A에게 임대하고 1978.1.20. 위 공장의 기계설비와 비품을 A에게 매도한 뒤 1978.3.2.에 이르러 위 대지를 포함한 공장부지와 공장건물을 매도하였다. A는 1978.1.31. 이래 위 공장건물과 기계설비 및 비품을 인도받아 그곳에서 천일사라는 상호아래 전축, 라디오 제조업을 경영하였다.⁸⁾ 원고는 위 기계설비와 비품을 포함한 천일사 새마을공장의 양도는 부가가치세법상 비과세되는 사업양도라고 주장하였다. 이에 대해 법원은 비록 양도계약이 대상목적물에 따라 개별적으로 이루어지고 단일 계약으로 양도되어야 할 필요는 없지만 양도시기는 동일하여야 한다고 판시하였다. 사업의 양도가 발생했다고 주장한 1978.1.20. 시점에 공장의 기계설비와 비품등만 양도하고 공장건물은 임대하여 그 곳에서 A가 전축, 라디오 등의 제조업을 하게 하였다면 이 사실만으로는 이를 부가가치세가 과세되지 아니하는 사업의 포괄적 승계라 할 수 없고 특정재화의 개별적 승계에 지나지 않는다고 보았다.

마. 시사점

사업에 직접 사용되는 부동산이 제외된 사업양도에 대한 행정해석과 조세심판원 및 법원의 해석을 살펴보면 양수도 자산에서 토지, 건물, 구축물 등의 부동산이 제외된 경우 사업의 중요요소 중 일부가 승계되지 않은 것으로 보아 사업양도 거래가 사업의 포괄적 양수도에 해당하지 아니한다고 해석하였다. 따라서 현행 법 해석 및 과세관청은 양수인이 양도인의 부동산을 임차하여 사업이 양도되기 전과 동일하게 사업을 영위해 나갈 수 있더라도 사업양도가 비과세되기 위해서는 사업에 관한 모든 권리와 의무가 포괄적으로 승계되어야 한다는 조문을 엄격하게 해석하여 사업양도의 비과세를 부인하는 입장을 취하고 있는 것으로 보인다.

8) 원고는 A로부터 기계설비, 부품, 공장부지, 공장건물 대금을 4회에 걸쳐 나누어 지급받기로 약정하였으며 1978.5.30. 위 대금의 일부를 지급받았으나 1978.9. 경 A가 조세포탈혐의로 구속되기에 이르러 원고가 A를 대리하여 1978.12.13. 위 공장건물을 포함한 사업체를 소의 천일사 전자산업주식회사에게 양도하고 1978.12.16. 위 공장부지와 건물에 관하여 중간등기를 생략한 채 원고로부터 직접 위 소의 회사 명의로 소유권이전등기를 경료케 한 뒤 1978.12.30. A로부터 나머지 대금을 지급받았다.

III. 부동산이 제외된 사업양도의 부가가치세 과세여부에 대한 외국의 입법례

이번 장에서는 부동산이 사업양수도 자산에서 제외된 경우 부가가치세의 과세여부 판단에 대한 외국의 입법례를 살펴봄으로써 외국의 사업양도 판단 기준에 대해 살펴보고자 한다.

1. 독 일

가. 현행 규정

독일은 유럽연합(European Union, EU) 회원국으로서 EU의 부가가치세 지침서(EU VAT Directive)를 도입하여 이를 근간으로 자국의 부가가치세법을 운영하고 있다. EU의 제6차 부가가치세 지침(Council Directive 2006/112/EC) 제19조는 “총 자산의 전체나 일부의 이전(a transfer of a totality of assets or a part thereof)은 재화의 공급에서 제외시킬 수도 있다”라고 규정함으로써 각 회원국들에게 사업양도를 비과세할 수 있는 재량권을 부여하고 있다.⁹⁾

독일 부가가치세법(Umsatzsteuergesetz) 제1조 제1항은 유상 또는 무상으로 제공받는 재화와 용역거래, EU 역외 제3국으로부터의 수입 및 EU 역내로부터 구매거래를 부가가치세 과세대상으로 규정하고 있다. 따라서 대가 수령여부를 불문하고 재화의 공급은 원칙적으로 부가가치세 과세대상에 해당하나 동법 제1조 1a항에서 사업전체를 양도하는 거래에 대해서는 부가가치세를 과세하지 아니한다고 규정하고 있어 결국 사업양도는 EU 부가가치세 지침에 따라 비과세 하고 있다.¹⁰⁾ 이때 사업양도라 함은 한 기업 또는 한 기업의 일부로 분리 경영되는 사업의 전부를 유상이나 무상으로 취득하거나 다른 법인으로 편입하는 것을 말한다.¹¹⁾ 이와 같은 정의에 따르면 독일은 사업의 유상성을 사업양도의 요건으로 하지 않으며, 사업이 분리 경영가능한지 즉, “사업의 독립적 운영가능성”을 사업양도의 주 판단기준으로 보고 있다. 사업양도에 해당하는 거래에 대해 세금계산서를 교부한 경우에는 과세대상이 된다는 별도의 규정이 없어 우리나라와 달

9) COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, TITLE IV TAXABLE TRANSACTIONS, CHAPTER 1 supply of goods, Article 19

『In the event of a transfer, whether for consideration or not or as a contribution to a company, of a totality of assets or part thereof, Member States may consider that no supply of goods has taken place and that the person to whom the goods are transferred is to be treated as the successor to the transferor. Member States may, in cases where the recipient is not wholly liable to tax, take the measures necessary to prevent distortion of competition. They may also adopt any measures needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of this Article.』

10) 김유찬 · 이유향, “주요국의 조세제도－독일편”, 한국조세연구원, 2009, p.251.

11) 김유찬 · 이유향, “주요국의 조세제도－독일편”, 한국조세연구원, 2009, p.296.

리 양수인이 매입세액공제를 받지 못한다.¹²⁾

부동산이 제외된 사업양도를 비과세로 보아야 하는가에 대한 문제에 대해 독일에서는 최근까지 논란이 계속되어 왔다. 그러던 중 한 분쟁사례에 대해 유럽연합법원(Court of Justice of the European Union, CJEU)이 2011년 11월 10일에 내린 판결을 통해 사업양도 비과세 여부에 대한 판단기준이 다소 정립되었다. 이하에서는 부동산이 제외된 사업양도에 대한 CJEU의 판례와 그에 따른 독일 재무부(Bundesministerium der Finanzen, BMF)의 지침(guidance) 개정내용을 살펴보고자 한다.

나. 판례분석—Christel Schriever사건¹³⁾

Christel Schriever(이하 “양도인”)은 1996년 6월 30일까지 스포츠용품 소매점을 운영하다 사업의 일체를 Sport S.(이하 “양수인”)에 양도 하였다. 양도인은 재고와 비품 등을 양수인에게 양도하고 이를 비과세되는 사업의 양도로 보아 별도의 부가가치세를 징수하지 아니하고 개별 자산별 가액의 구분없이 거래하였다. 다만, 이때 양수인은 양도인이 소유하고 있던 스포츠용품 매장(건물)에 대하여 무기한(indefinite period)의 임대차 계약을 체결하였으며, 이러한 임대차 계약은 3개월 전에 각 당사자가 계약을 종료하고자 하는 의사표시를 통지함으로써 해지 가능한 조건으로 체결되었다. 양수인은 양수받은 스포츠용품 소매 사업을 2년간 운영하였다. 과세관청은 사업에 중요한 자산인 건물이 다른 자산과 함께 양수인에게 이전되지 않았으므로 동 사업양도는 부가가치세가 면제되는 사업양도에 해당하지 않는다고 주장, 부가가치세를 과세하였다.

본 사건에 대해 독일의 조세법원(Finanzgericht)은 양수인이 임대차계약을 통해 양수받은 사업을 계속할 수 있고 임대차계약이 단기간 내에 종료될 가능성이 낮다고 보아 사업양도를 비과세해야 한다고 판시하였다. 이에 과세관청은 부동산의 양도 없이 임대차계약만으로는 사업의 계속성을 보장할 수 없다고 주장하며 연방재정법원(Bundesfinanzhof)에 항소하였다. 과거 독일에서는 사업양수도 시 장기(약 10년) 임대차계약을 통해 부동산은 임대하고 나머지 사업 자산은 양도한 거래를 사업양도로 본 판례가 존재했는데 연방재정법원은 이러한 과거 판례에 비추어 보았을 때 부동산에 대해 임대차계약을 체결했다고 하여 반드시 사업양도로 보지 아니할 이유는 없지만, 이번 사건은 임대차계약이 당사자의 계약해지 의사에 의해 단기간 내에 종료될 수 있다는 점에서 사업의 계속성을 판단하기에 어려움이 있다고 판단, 다음의 사항에 대해 CJEU에 예비판결(preliminary ruling)을 요청하였다.

12) 박훈, “부가가치세법상 사업양도의 비과세 및 그 범위의 타당성 여부”, 『특별법연구』 제9권, 특별소송 실무연구회, 2011, p.345.

13) 최혜원, “유럽사법재판소(CJEU)의 Schriever 판결이 국내법상 주는 시사점”, 『공평과세 실현을 위한 세법개정 방안』, 한국세법학회, 2013.4, pp.209~211.

- (i) 다른 모든 사업자산은 양수인에게 양도되었으나 부동산(건물)은 임대차계약을 통해 양수인에게 임대된 경우 이를 EU 부가가치세 지침상 사업의 양도로 볼 수 있는가?
- (ii) 리스기간의 장기인지 여부 또는 무기한이나 당사자의 의사표현을 통해 단기간 내에 종료가능한지 여부가 사업양도 비과세 판단에 영향을 미칠 수 있는가?

2011년 11월 10일 CJEU는 이 사건에 대해 판결한 바, 사업양도인지 여부를 판단함에 있어서 중요한 판단기준은 사업이 양도된 후 그 사업을 통해 독립적으로 경제적 활동을 영위할 수 있는지(*capable of carrying on an independent economic activity*) 여부이며, 양수인은 사업양수도로 2년간 양수한 사업을 수행하였기 때문에 이는 부가가치세가 과세되지 않는 사업양수도 거래라 결론지었다.

CJEU는 판결문에서 “경제적 활동에는 반드시 특정 부동산이 필요로 한 것이 아니며 따라서 EU 부가가치세지침 Article 5(8)에 따른 사업양도는 부동산의 양도 없이도 성립 가능하다”라고 명시하였다. 만약 양도된 사업이 특정 부동산을 필요로 한다면 해당 부동산이 함께 양도된 경우에만 사업의 양도로 보아야 하나 그 특정 부동산에 대해 임대차계약을 체결하여 양수인이 이를 임차할 수 있거나 양수인이 (특정 부동산을 대체할 수 있는) 다른 적합한 부동산을 보유하고 있어 사업을 계속 영위할 있다면 사업양도로 봄이 타당하며, 부동산의 소유권이 임대차계약을 통해 양도된 것으로 보지 아니할 이유가 없다고 판시하였다. 또한 부동산 점유요건으로서의 리스계약은 그 기간이 영구적이어야 하는 것은 아니며, 리스계약은 사업양수도시 사업양수인이 사업을 수행하는 데 있어 장애가 되지 않으면 되므로 리스계약의 기간은 비과세 여부에 영향을 미치지 않는다고 보았다. 마지막으로 CJEU는 부동산이 양수도 자산에서 제외된 경우에도 사업양도로 인한 양수인의 자금부담이 매우 큰 바 사업양도 비과세 규정의 입법취지가 양수인의 자금부담을 덜어주기 위함임을 비추어보았을 때 부동산이 제외된 사업양도에 대해서도 비과세를 허용하는 것이 옳다고 보았으며 비과세 여부의 판단은 모든 실질적 사실관계를 토대로 판단되어야 한다고 주장하였다.

이러한 Schriever 사건은 EU 회원국의 사업양도 비과세 여부 판단기준 정립에 상당한 영향을 미쳤다. 위의 판례는 사업양도의 비과세 여부 판단시 사업용 부동산의 이전여부와 관련하여 양수받은 사업을 독립적으로 지속할 수 있는지 여부를 중요시 한 것으로서, 조문을 엄격히 해석하는 대신 실질과세원칙에 따라 경제적 실질을 기준으로 비과세 여부를 판단하였다.

다. BMF 지침

독일 재무부는 Schriever 사건에 대한 판결을 반영하기 위해 2012년 10월 24일 BMF 지침(BMF guidance of 24 October 2012—IV D 2—S7100—b/11/10002)을 발표하였다. 이 BMF 지침은 사업 자산 양도에 부수하여 부동산에 대한 임대차계약이 체결되는 경우 양수인이 사업을 통해 독립적 경제 활동을 지속하는 것이 가능하다면 임대차계약 기간이 단기내 종료 가능하더라

도 이를 비과세되는 사업양도로 본다고 함으로써 사업양도 비과세 판단기준을 명시적으로 정립하였다.

2. 영 국

가. 현행 규정

영국도 EU 부가가치세 지침에 따라 사업양도에 대해 비과세를 적용한다. 영국은 (i) 자산이 계속사업의 일부로서 양도되고 (ii) 양수자가 양수한 자산을 본래 사업과 동일한 종류의 사업에 사용할 것을 목적으로 하며 (iii) 양도자가 등록사업자인 경우 양수자는 등록사업자이거나 사업 양도로 인해 사업등록을 해야 하는 자이고 (iv) 사업의 일부가 양도되는 경우 그 자산이 사업으로부터 분리 가능 하며 (v) 즉각적, 연속적인(immediately consecutive) 사업의 양도가 발생하지 않을 경우 이를 “계속사업의 전부 또는 일부를 양도하는 거래(transfer of a business as a going concern, TOGC)”로 보아 비과세한다.¹⁴⁾ 한가지 주목할만한 점은 영국은 사업으로부터 분리 가능한 자산이라면 사업의 일부가 분리되어 양도되는 경우도 해당 사업의 동일성이 유지되고 양수인이 이를 독립적으로 운영할 수 있다면 사업양도로 인정된다는 것이다.¹⁵⁾

영국은 토지와 건물의 양도를 통상적으로 면세거래로 취급한다.¹⁶⁾ 다만, 완공일로부터 3년 이내의 신축 건물 등 법에 열거된 일부 토지와 건물은 표준세율로 과세된다. 영국 부가가치세법, 시행령 또는 지침 등에는 “부동산이 제외된 사업양도의 비과세 요건”에 관한 규정이 존재하지 않는다. 대신 “부동산이 포함된 사업양도의 비과세 요건” 규정이 존재한다. 이는 다른 모든 사업 양도 요건이 충족된 상황에서 토지와 건물의 양도가 포함되었다면 어떠한 요건이 추가로 충족 되었을 때 사업양도로 볼 것인가에 대한 규정인데 대부분이 행정적 요건(면세 포기, 과세관청 통보 등)이다.¹⁷⁾

미루어 짐작컨대, 토지와 건물의 공급이 본래 면세거래인 점, 부동산이 포함된 사업양도의 비

14) Value Added Tax(Special Provisions) Order 1995(SI1995/1268), Article 5

15) HMRC, Notice 700/9, April 2008, Paragraph 2.3.7

16) VATA 1994, Schedule 9, Group 1 ; 영국 부가가치세법 상 토지는 면세로 규정되어 있는데, 토지는 건물, 건축물 등 토지에 부착(attach)되어 있는 모든 구조물과 자연물(structural or natural object)을 포함한다.

17) HMRC, Notice 700/9, April 2008, Paragraph 2.4

토지 및 건물이 함께 양도되는 사업양도의 경우 토지 및 건물 이외의 양도거래가 비과세되는 계속사업의 양도 요건을 충족하였고, 토지 및 건물에 대해 다음의 요건이 추가로 충족한다면 그 토지 및 건물도 계속사업의 양도로 보아 과세하지 아니한다.

(i) 양도인이 면세를 포기(과세 선택)하고, (ii) 양도인이 양도하는 토지 및 건물이 일반세율이 적용되는 3년 이하의 신축건물 또는 미완성된 건물이며, (iii) 양수인이 토지 및 건물에 대해 과세를 선택했음을 국세청(HMRC)에 통보하고, (iv) 양수인이 양도인에게 과세 선택을 적용할 것을 통보해야 함

과세 요건 규정을 두고 있다는 점과 사업의 일부 양도도 사업양도로 인정된다는 점을 고려해보았을 때 영국은 사업양도 시 부동산 포함여부를 비과세의 판단기준으로 고려하지 않는 것으로 보인다. 사업양도에 관한 영국의 부가가치세 지침(notice)은 “사업양도 비과세규정을 적용받기 위해서는 양도되는 자산이 무엇인지보다 양수인에게 자산이 아닌 사업의 소유권이 이전되는지 여부가 중요하다”라고 명시하고 있다.¹⁸⁾ 즉, 영국은 사업양도 비과세여부를 판단함에 있어 구체적으로 어떠한 자산이 양도 자산에 포함되는지 여부보다 독립적으로 운영 가능한 “사업”의 소유권이 실질적으로 양수인에게 이전되었는지 여부를 가장 중요한 판단기준으로 한다.

이하에서는 거래의 형식이 아닌 실질을 기준으로 사업양도의 비과세 여부를 판단한 영국 조세심판원(Tax Tribunal)의 판례를 살펴보고자 한다.

나. 판례분석—Robinson Family 사건¹⁹⁾

부동산개발회사인 Robinson Family Limited(이하 “RFL” 또는 “양도인”)는 Belfast Harbour Commissioners(이하 “BHC”)가 소유한 토지를 125년간 점유할 수 있는 사용권(interest)을 취득하였다. RFL과 BHC간 계약에 따르면 RFL은 BHC로부터 취득한 사용권의 일부를 제3자에게 매각 또는 양도할 수 없고 오직 전대(sub-lease)를 통해서 제3자에게 토지 사용권을 제공할 수 있다. RFL은 토지를 6개 구역으로 분할하여 개발한 후 제3자에게 전대(sub-lease)하고자 하였다. 사건의 쟁점이 된 구역은 6개 구역 중 1개 구역으로, 양도인은 쟁점 구역을 제3자(H)에게 125년에 3일이 미달하는 기간 동안 전대하기로 하고 1.6백만 파운드를 수령하였다. 이 쟁점 구역 중 1개 층은 또 다른 제3자(E)에게 다시 임대되었다.

RFL의 전대 거래에 대한 영국 과세당국의 최초 입장은 해당 전대 거래가 영국 부가가치세법상 비과세되는 계속사업의 양도(TOGC)에 해당하므로 비과세를 인정하는 것이었다. 그러나 영국 과세당국은 이내 입장을 바꾸어 해당 전대 거래를 통해 토지에 대한 새로운 사용권이 창출되었으므로 이는 계속사업의 양도에 해당하지 않는다고 주장하였다. 이에 대해 RFL은 양도가 장기임대의 형태로 이루어졌을 뿐 전대 거래의 실질은 양도이며, 과세당국은 거래의 형식이 아닌 실질을 파악해야 한다고 주장하였다.

영국 조세심판원은 이 사건에 대해 전대 거래를 계속사업의 양도로 인정한다고 판시하면서 그 이유를 다음과 같이 설명하였다. (i) 우선 계속사업의 양도가 발생하기 위해서는 양도대상이 되는 자산이 사업에 사용되었고, 사업이 양도 전후로 존재해야 한다. (ii) 심판원은 거래의 형식이 아닌 경제적 실질에 따라 판단해야 하는 바, 이번 사건의 핵심은 전대 거래를 통해 양도

18) HMRC, Notice 700/9, April 2008, Paragraph 1.4, “For TOGC provisions to apply it is important that the assets, whatever they are and however many are to be transferred, put the purchaser in possession of a business, rather than simply assets.”

19) Robinson Family Ltd v Revenue and Customs Commissioner([2012] UKFTT 360 (TC), TC02046).

된 것이 무엇인지 그 실체를 파악하고 전대 거래가 새로운 자산을 창출하였는지 또는 양도인인 RLF이 기존에 보유하던 임대사업의 일부를 양도한 것인지를 판단하는 것이다. (iii) RFL은 임대사업을 통해 토지 점유권을 전대하고 임대료를 수령할 수 있는 권리를 획득하였고, 임대사업에 대한 권리는 양도시점에 H에게 이전되었다. 따라서 임대사업은 양도 전후로 존재하였다. 또한 임대사업을 위한 자산은 전대대상이 되는 구역을 구성하였다. H는 전대받은 구역에 대한 임대사업을 영위하는데 아무런 제약을 받지 않았으므로 이는 완전한 양도거래(outright disposal)로 볼 수 있다. 즉, 소유권의 형태 및 거래의 법적 형식은 단지 BHC의 거래요건에 따른 결과에 불과하며, 전대 거래의 실질은 양도사업을 구성하는 핵심자산이 전대거래를 통해 양도된 것이다.

3. 호 주

가. 현행규정

호주는 재화의 공급에 대해 부가가치세에 해당하는 물품용역세(Goods and Sales Tax ; GST, 편의상 부가가치세라 함)를 과세한다. 호주의 부가가치세법(GST Act 1999) Section 38-325에서는 (i) 대가관계가 있는 유상양도로서 (ii) 사업양수인이 사업자등록자이고 (iii) 양도인과 양수인이 계속기업을 전제로 한 사업양도임을 서면으로 합의하며 (iv) 양도인이 그 기업의 계속을 위해 필요한 모든 것(all the things that are necessary for the continued operation of an enterprise)을 양수인에게 공급하는 경우 이를 사업의 양도로 보아 부가가치세를 비과세(GST-free)한다고 규정하고 있다.

호주는 비과세 대상 사업양도에 대한 부가가치세법 시행규칙(GSTR 2002/5)을 통해 무엇을 사업의 양도로 보아야 하는지에 대한 세부적 지침을 제공하고 있다. 특히 사업양도의 요건 중 “사업의 계속을 위해 필요한 모든 것”을 어떻게 해석해야 하는지에 대해 상세히 설명하고 있다. 호주는 사업의 계속을 위해 필요한 것을 판단할 때 해당 사업의 성격과 사업의 영위에 핵심되는 속성(core attributes)이 무엇인지를 고려해야 한다고 규정하고 있다. 또한 사업의 계속을 위해 필요한 것이란 그 객체가 없을 경우 사업양수인의 사업영위에 차질을 발생시킬만한 것이라 규정함으로써 사업의 계속성에 초점을 맞추어 사업양도를 판단하고 있다.

시행규칙은 나아가 사업양도에 수반되어야 하는 부동산(premlises)의 범위를 상세히 설명하고 있는데, (i) 특정 부동산(예. 기계장치가 고정된 건물 등)에서만 영위 가능한 사업이 양도되는 경우에는 그 부동산이 사업과 함께 양도된 경우만 사업의 양도로 보아야 하고 (ii) 사업양도에 부동산이 필요하긴 하나 도·소매업과 같이 특정 부동산이 필요한 것이 아닌 경우에는 적합한 부동산 또는 적합한 부동산을 사용할 수 있는 권리(suitable premlises or right to occupy such premlises)가 수반되는 경우에만 사업양도로 볼 수 있으며 (iii) 사업의 영위에 부동산이 필요하지 않는 경우에는 부동산이 양수도 자산에서 제외되더라도 사업의 양도로 볼 수 있다고 규정하였

다.²⁰⁾ 그리고 “만약 부동산이 임대차 형태로 공급된다면, 공급자가 사업의 계속을 위해 필요한 것을 공급한 것으로 보아야 한다”²¹⁾고 명시함으로써, 임대차 계약을 통한 부동산 사용권의 이전과 부동산 소유권의 이전이 실질적으로 동일한 경제적 효과를 갖는 것으로 보았다.

나. 사례분석

호주의 부가가치세법 시행규칙(GSTR 2002/5)은 비과세 대상 사업양도에 대한 지침과 함께 세부적 사례를 포함하여 사업양도에 대한 납세자의 이해를 돕고 있다. 이하에서는 시행규칙이 포함하고 있는 사례를 살펴봄으로써 비과세 대상 사업양도 및 사업양도에 수반되어야 하는 부동산의 범위에 대한 호주의 판단기준을 살펴보고자 한다.

(1) 사업의 계속을 위해 부동산이 필요하지 않는 경우²²⁾

자택에서 전화로 운세상담 서비스를 제공하는 사업을 영위하던 사업자는 상담 전화번호를 포함한 주요 고객, 광고물품, 상업명 등 그가 영위하던 사업을 다른 사업자에게 양도하였다. 그는 자신이 소유하던 자택은 양수도 자산에 포함하지 아니하였다. 이 경우 부동산인 자택은 사업의 계속 영위에 필요한 필수자산이 아니므로 동 사업의 양도는 비과세 대상 사업양도로 보는 것이 타당하다.

(2) 사업의 계속을 위해 부동산이 필요한 경우²³⁾

DeliCo는 쇼핑몰 내 대형슈퍼마켓에 인접한 임차 부동산에서 식료품사업을 영위하는 사업자로서 또 다른 부가가치세 사업자인 NewCo에게 사업을 양도하고자 한다. NewCo는 자신이 보유하고 있는 부동산에서 DeliCo로부터 양수받은 사업을 영위할 계획이다. 양도될 사업에는 상호명, 기계장비, 재고자산, 영업권이 포함되며 DeliCo는 임차하고 있던 부동산에서 다른 사업을 수행할 계획이므로 해당 부동산은 계속 점유하고자 한다. 이 경우 DeliCo의 식료품사업은 쇼핑몰 내에 위치한 부동산에서 수행되었고 이 부동산은 사업의 지속에 있어 필요한 자산이므로 부동산(사용권)을 제외한 사업의 양도는 부가가치세법 상 과세대상에서 제외되는 사업양도에 해당하지 않는다.

20) GSTR 2002/5, Paragraph 90~92

21) GSTR 2002/5, Paragraph 102, “As the premises were supplied by way of lease, the supplier has supplied all the things that are necessary for the continued operation of the enterprise.”

22) GSTR 2002/5, Paragraph 93

23) GSTR 2002/5, Paragraph 94~95

(3) 사업의 계속을 위해 특정 부동산이 필요한 경우²⁴⁾

Heavy Duty Ltd는 교외에 소재한 생산공장에서 중장비를 생산하는 부가가치세 사업자로서 중장비생산사업을 양도하고자 한다. 생산공장의 바닥층은 고층량의 생산장비와 중장비를 다룰 수 있도록 특별제작되었다. Heavy Duty Ltd의 생산공장은 당해 사업을 계속영위하는데 필수불가결한 자산이므로 사업양도 시 반드시 함께 양도되어야만 부가가치세가 과세되지 아니하는 사업양도 요건을 충족할 수 있다.

(4) 임차 부동산을 대체공급하는 경우²⁵⁾

Apothecary Co는 간선도로변에 소재하는 임차 부동산에서 약국을 운영하는 사업자이다. Newfellow Co는 Apothecary Co의 약국을 인수하고자 협상을 개시하였다. Newfellow Co는 전체 사업을 인수하되 인접지역에 개점예정인 쇼핑센터에 입점하고자 하며 동 쇼핑센터의 운영사는 Centre Co이다. Apothecary Co는 Newfellow Co 및 Centre Co와 3자 계약을 체결한 바, Apothecary Co는 Newfellow Co에게 사업을 양도하고 Newfellow Co와 Centre Co는 임대차 계약을 체결, Centre Co는 Newfellow Co에게 유리한 조건으로 부동산을 임대하였다. 부동산 임대차계약은 사업양도의 계약조건이었다. Apothecary Co는 부동산을 임대차계약을 조건으로 한 사업양도 계약에 동의하였으므로 이는 대체가능한 적합한 부동산(suitable premises)을 사용할 수 있는 권리를 Newfellow Co에 부여한 것으로 볼 수 있으므로 Apothecary Co가 현재 점유하고 있는 부동산을 Newfellow Co에 양도하지 아니하여도 비과세 대상 사업양도에 해당된다.

(5) 부동산을 제외한 사업을 양도하고 해당 부동산을 임대하는 경우²⁶⁾

Sunset Unit Trust는 양로원을 소유 및 운영하는 사업자이다. Sunset Unit Trust는 Hands On Pty Ltd('Hands On')에 양로원을 양도하는 계약을 체결하였다. 시설장비, 환자정보, 기타 물품 등은 양도되는 사업에 포함되었다. Sunset Unit Trust는 Hands On과 임대차계약을 체결하여 계약시점부터 건물을 임대하고자 한다. 이 경우 부동산은 임대형태로 공급된 것으로 볼 수 있으므로 양도자는 사업의 계속에 필요한 모든 자산을 양도한 것으로 볼 수 있다.

4. 시사점

이상 부동산이 제외된 사업양도의 부가가치세 과세에 대한 독일, 영국 및 호주의 입법례를 살펴해보았다. 부가가치세제를 운영하고 있는 독일, 영국 및 호주 모두 일정요건을 충족한 사업양도

24) GSTR 2002/5, Paragraph 96

25) GSTR 2002/5, Paragraph 97~99

26) GSTR 2002/5, Paragraph 101~102

를 과세대상에서 제외하고 있으며, 그 요건은 대체로 사업의 동일성이 양도를 통해 훼손되지 않는 것을 핵심으로 한다.

독일은 최근 CJEU의 판결을 통해 부동산이 제외된 사업양도의 경우에도 양수인이 양수받은 사업을 독립적으로 지속할 수 있다면 비과세 대상 사업양도로 인정하도록 판단기준을 정립하였다. 영국은 사업양도의 비과세 판단 시 부동산이 양수도 자산에 포함되었는지 여부 대신 사업 소유권의 실질적으로 이전되었는지 여부를 판단기준으로 고려하는 것으로 보이며, 거래의 형식이 아닌 경제적 실질을 기준으로 사업양도의 비과세 여부 판단한 판례를 살펴볼 수 있었다. 호주는 부동산과 사업의 특성을 고려하여 양수도 자산에 포함되어야 하는 부동산의 범위를 상세히 규정하고 있는 바, 사업에 필수불가결한 부동산은 사업과 함께 양도되어야만 비과세 대상 사업양도로 인정하고, 사업에 사용되는 부동산이 다른 적합한 부동산으로 대체 가능하다면 해당 부동산이 양수도 자산에서 제외되더라도 비과세 대상 사업양도로 인정한다. 또한 양수도 자산에서 제외된 부동산이 양수인에게 임대차 형태로 공급된다면 부동산이 양도된 것과 동일한 경제적 효과를 갖는다고 본다.

종합해보면 부동산이 제외된 사업양도에 대해 독일, 영국 및 호주는 거래의 형식이 아닌 경제적 실질을 기준으로 비과세 여부를 판단하는 것으로 보인다. 즉, 사업양도를 비과세하기 위한 핵심요건은 사업의 동일성 및 계속성 유지에 있으므로 “부동산이 양수도 자산에 제외되었는지 여부”보다는 “부동산이 양수도 자산에서 제외됨으로써 해당 사업의 동일성 및 계속성이 훼손되었는지 여부”를 기준으로 비과세를 판단하는 것으로 보이며, 이는 사업에 관한 모든 권리와 의무가 포괄적으로 승계되어 형식적 요건이 충족되어야만 비과세를 인정하고 있는 우리나라 판례 등의 해석과는 차이가 있다.

IV. 부동산이 제외된 사업양도의 부가가치세 과세제도의 문제점 및 개선방안

1. 현행규정의 문제점

우리나라의 현행 부가가치세법은 사업양도 시 사업과 직접 관련있는 부동산을 제외한 경우 비과세 대상 사업양도로 보지 아니하고 부가가치세를 과세하고 있다. 그러나, 현실에서는 사업 양수인이 본인 명의로 보유하고 있는 부동산에서 양수받은 사업을 영위하기 위해 부동산을 제외한 나머지 자산만을 양수하거나, 자금부담 등으로 인해 사업이 영위되던 부동산을 직접 양수하지 아니하고 임대차계약을 통해 당해 부동산을 임차하여 사용하는 경우가 발생한다. 양수인이 본인 명의의 부동산에서 양수받은 사업을 영위하는 경우 장소적 특성이 중요하지 않은 사업이라면 사업장이 변경되더라도 사업의 동일성이 유지될 수 있다. 또한 양수인이 부동산을 임차하

여 사용하는 경우 경영주체만 변경될 뿐 양수인은 양도인이 영위하던 사업을 동일하게 영위해 나갈 수 있다. 그럼에도 불구하고 현행 법 해석 및 과세관청은 사업의 동일성이 유지되어야 한다는 실질적 측면보다 사업에 관한 모든 권리와 의무가 포괄적으로 승계되어야 한다는 조문의 해석에 얽매어 비과세를 부인하는 실정이다.

따라서 사업용 부동산이 제외된 사업양수도의 비과세를 불허하고 있는 현행 규정 및 법 해석은 보다 합리적인 방향으로 개선되어야 할 필요가 있는 것으로 보인다.

2. 현행 규정의 개선방안

가. 사업의 동일성 및 계속 가능성을 기준으로 한 비과세 여부 판단

우리나라의 현행 부가가치세법 규정은 사업과 직접 관련이 있는 부동산, 즉, 사업이 영위되고 있는 부동산이 양수도 자산에서 제외되면 사업의 중요한 요소 중 일부가 승계되지 않은 것으로 보아 부가가치세의 비과세를 부인하고 있다. 사업양도의 포괄적 승계여부를 판단한 우리나라의 대법원 판례를 보면 사업용 재산을 비롯한 물적, 인적 설비 및 권리의무 등을 포괄적으로 양도하여 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체가 교체된 것이라면 사업과 관련하여 발생한 외상매출금채권이나 외상매입금채무가 그 양도대상에서 제외되었더라도 사업의 양도로 인정하고 있다.²⁷⁾ 또한 종업원 등의 인적 설비가 승계되지 않은 사업 양도의 경우 인적 설비가 사업을 영위함에 있어 핵심적인 구성요소가 아니라면 그러한 인적 설비에 대한 승계가 이루어지지 않았다는 사유가 사업의 양도로 인정하는데 장애가 되지 않는다고 설시하고 있다.²⁸⁾ 이는 사업과 직접 관련된 권리 또는 의무가 양도대상에서 제외되었다도 해당 권리 또는 의무가 사업의 핵심요소가 아니고 양도 후 사업의 동일성이 유지된다면 사업의 포괄적 양도로 보아 비과세를 인정하는 것이다. 사업양도가 포괄적 승계로 분류되어 비과세를 인정받기 위해서는 (i) 사업의 사업장별 양수도, (ii) 사업에 관한 모든 권리와 의무의 포괄적 승계 및 (iii) 사업양도 후 사업의 동일성 유지, 이상의 3가지 요건을 동시에 충족해야 한다. 그런데 위 판례의 입장에 비추어 보았을 때, 사업에 관한 모든 권리와 의무의 포괄적 승계는 궁극적으로 사업의 동일성이 유지되어야 한다는 요건을 충족시키기 위한 보조적 요건으로 볼 수 있다고 판단되며, 그 경우 사업과 직접 관련된 부동산이 제외된 사업양도라 하더라도 해당 부동산이 사업의 핵심요소가 아니라면 사업의 동일성이 유지되는 범위 내에서는 비과세가 인정되어야 한다고 본다. 따라서 현행 사업양도의 비과세 규정은 “사업의 동일성 및 계속 가능성”에 초점을 맞추어 거래의 형식이 아닌 경제적 실질을 기준으로 비과세 여부를 판단하도록 개정될 필요가 있는 것으로 보인다.

앞서 살펴본 독일의 Schriever 사건 판결문에서 CJEU는 “특정 부동산이 필요한 사업은 그 특

27) 대법원 1992.5.26. 선고 91누13014

28) 대법원 2008.12.24. 선고 2006두17895

정 부동산이 함께 양도된 경우에만 사업의 양도로 보고 만약 양수인이 다른 적합한 부동산을 보유하고 있어 사업의 동일성을 유지할 수 있다면 그 경우에도 사업양도로 봄이 타당하다”고 판시하였다. 그리고 비과세 여부의 판단은 모든 실질적 사실관계를 토대로 판단되어야 한다고 명시함으로써 비과세 여부 판단 시 사실관계의 중요성을 강조하였다. 호주도 독일과 동일한 판단기준을 시행규칙에 담고 있다. 특히 특정 부동산에서만 영위 가능한 사업이 양도되는 경우에는 그 부동산이 사업과 함께 양도된 경우만 비과세를 인정하고, 특정 부동산이 필요하지 않은 사업이 양도되는 경우에는 다른 적합한 부동산 등으로 대체되는 경우에도 비과세를 인정하며, 사업의 영위에 부동산이 필요하지 않는 경우에는 부동산이 양수도 자산에서 제외되더라도 비과세를 인정하는 등 사업과 사업 관련 부동산의 특징 및 성격을 고려하여 비과세를 판단하고 있다.

우리나라도 경제적 실질을 토대로 사업양도 비과세 여부를 판단하기 위해 독일 및 호주의 사례와 같이 사업 또는 사업 관련 부동산의 실질적 성격을 고려하여 양수도 자산에 포함되어야 할 부동산의 범위를 보다 합리적으로 규정할 필요가 있을 것으로 보인다. 즉, (i) 사업의 계속을 위해 사업이 영위되던 부동산이 필요하지 않거나 다른 부동산으로 대체 가능한 경우에는 사업의 동일성이 유지된다는 전제하에서 부동산의 이전을 부가가치세 비과세 요건으로 보지 않아 해당 부동산이 양수도 자산에서 제외되더라도 비과세를 인정하고, (ii) 사업의 계속을 위해 사업이 영위되던 부동산이 반드시 필요한 경우에는 부동산의 이전을 비과세 요건으로 보아 해당 부동산이 양수도 자산에 포함된 경우에만 비과세를 인정하는 방향으로 비과세 판단기준을 재정립하고 관련 법령을 개정할 필요가 있다. 이때 부동산 임대차 계약을 통한 사용권의 이전은 부동산 소유권의 이전과 사실상 동일한 경제적 효과를 가지므로 부동산의 “임차”도 부동산 취득의 한 형태로 인정해야 할 것이다. 즉, 양수인이 부동산을 양수하는 대신 해당 부동산을 임차하여 사용한다면 부동산이 양수인에게 이전된 것으로 보아 사업의 포괄적 양도로 인정하고 부가가치세의 비과세를 허용해야 할 것이다.

정부입장에서 위와 같은 광범위한 법령 개정을 단기간 내 집행하기에는 현실적 어려움이 있을 수 있다. 그렇다면 최소한 양수인이 양도인의 부동산을 임차하여 사용하는 경우에도 사업양도의 비과세가 부인되는 문제만큼은 우선 해결되어야 할 것이다. 이를 위해 아래와 같이 부가가치세법 시행령 제23조에 제4항을 신설해 임대차 계약을 통한 부동산의 취득을 인정하는 방안을 제시하는 바이다.

부가가치세법 시행령 제23조 【재화의 공급으로 보지 아니하는 사업 양도】

1. 생략
2. 생략
3. 생략
4. 사업과 직접 관련있는 토지·건물 등으로서 양도자와 양수자 간 임대차 계약을 통해 양수자가 계속하여 사용할 수 있는 것(조항 신설)

나. 집행기준의 보완

우리나라는 납세자의 세법규정 이해를 돕기 위해 집행기준을 두고 있다. 그런데 부가가치세 집행기준 중 사업양도 비과세에 관한 부분은 2페이지 가량으로 그 내용은 사업양도에 대한 간략한 설명과 예시, 그리고 사업양도에 해당하지 않는 5가지 사례를 열거한 것에 불과하다. 일반적으로 사업의 양도가 비과세 대상에 해당하는지 여부에 대한 입증책임은 납세의무자가 부담해야 하는 바 구체적인 판단기준은 제공하지 아니한 채 납세의무자에게 입증책임을 지우는 것은 불합리하다. 더욱이 사업 양도의 거래금액과 그에 따른 부가가치세액 규모가 매우 크다는 점을 고려했을 때 납세자의 판단착오에 대해 수억 또는 수십억의 부가가치세를 부담하게 하는 것은 납세자에게 지나치게 가혹한 처분으로 보인다.

영국의 사업양도에 관한 지침(notice)을 살펴보면 사업양도의 정의, 사업양도의 요건, 양도되어야 하는 자산의 범위, 부동산이 포함된 경우 사업양도의 판단, 부동산 임대업의 사업양도 판단 등 사업양도 판단 시 필요한 실무적 지침을 구체적으로 제공하고 있다. 호주는 시행규칙(regulation)을 두고 있는데 이 시행규칙은 사업에 필요한 자산의 범위, 사업의 계속성의 의미와 같은 사업양도 요건을 예시와 함께 구체적으로 설명하고 있다. 우리나라의 집행기준과 영국의 지침 및 호주의 시행규칙 간 차이는 성문법을 채택하고 있는 우리나라와 불문법을 채택하고 있는 영국 및 호주의 법체계의 차이에 기인한 부분도 있겠으나 이러한 차이를 고려하더라도 사업양도에 대한 우리나라 집행기준이 다소 미비한 것이 사실이다. 사업양도는 납세자의 사실관계에 기반한 과세여부 판단이 매우 중요하다. 따라서 사업양도 비과세 규정에 대한 우리나라의 집행기준을 보완하여 납세자에게 보다 상세한 판단지침을 제공해 줌으로써 납세의무자의 잘못된 판단으로 인한 과세위험과 조세분쟁을 줄여줄 필요가 있다.

V. 요약 및 결론

부가가치세법 제10조 제8항(구 부가가치세법 제6조 제6항)에 의한 사업의 양도는 입법적, 정책적 목적에 따라 부가가치세가 과세되지 아니한다. 부가가치세 과세대상에서 제외되는 사업의 양도로 분류되기 위해서는 사업장별로 사업에 관한 모든 권리와 의무가 포괄적으로 승계됨으로써 사업의 동일성이 유지되어야 한다. 다만, 부가가치세법 시행령 제23조(구 부가가치세법 시행령 제17조 제2항)에 따라 미수금, 미지급금 및 사업과 직접 관련이 없는 토지·건물은 양수도 자산에서 제외되어도 사업의 동일성을 상실하지 아니하는 것으로 보아 비과세가 허용된다. 동 규정에 따르면 사업에 직접 사용되는 부동산이 양수도 자산에서 제외된다면 사업의 포괄적 승계가 이루어진 것으로 볼 수 없다. 그런데 현실에서는 사업양수인이 본인 명의로 보유하고 있는 부동산에서 양수받은 사업을 영위하기 위해 부동산을 제외한 나머지 자산만을 양수하거나, 자금

부담 등으로 인해 사업이 영위되던 부동산을 직접 양수하지 아니하고 임대차계약을 통해 당해 부동산을 임차하여 사용하는 경우가 발생한다. 양수인이 본인 명의의 부동산에서 양수받은 사업을 영위하는 경우 장소적 특성이 중요하지 않은 사업이라면 사업장이 변경되더라도 사업의 동일성이 유지될 수 있다. 또한 양수인이 부동산을 임차하여 사용하는 경우 경영주체만 변경될 뿐 양수인은 양도인이 영위하던 사업을 동일하게 영위해 나갈 수 있다. 그럼에도 불구하고 현행 법 해석 및 과세관청은 사업의 동일성이 유지되어야 한다는 실질적 측면보다 사업에 관한 모든 권리와 의무가 포괄적으로 승계되어야 한다는 조문의 해석에 얽매어 비과세를 부인하는 실정이다.

부동산이 제외된 사업양도의 부가가치세 과세여부에 대한 외국의 입법례를 살펴보면 우선 첫째, 독일의 경우 사업양도를 과세대상에서 제외하는 비과세 규정은 두고 있었지만 부동산이 제외된 사업양도의 과세여부에 대한 구체적인 판단기준이 없어 분쟁이 발생하였다 최근 CJEU의 Schriever사건에 대한 판결을 통해 이에 대한 판단기준을 정립한 바 있다. Schriever사건의 판결은 비과세 대상 사업양도 여부는 “사업양도 후 그 사업을 통해 독립적으로 경제적 활동을 영위할 수 있는지 여부”에 초점을 맞추어 판단해야 하며 “경제적 활동에는 반드시 특정 부동산이 필요로 한 것이 아니다”고 판시함으로써 조문을 엄격히 해석하는 대신 실질과세원칙에 따라 경제적 실질을 기준으로 비과세 여부를 판단하였다.

둘째, 영국의 입법례를 살펴보면 영국은 “사업의 일부가 양도되는 경우 그 자산이 사업으로부터 분리 가능해야 할 것”을 비과세 대상 사업양도 요건의 하나로 명문화하고 있는 것으로 보아 부동산 등이 양수도 자산에서 제외되더라도 그 사업의 계속성이 유지된다면 비과세로 취급하는 것으로 보인다.

마지막으로 호주의 입법례를 살펴보면 호주도 사업양도에 대해 비과세를 인정하고 있는 바, “사업의 계속을 위해 필요한 모든 것”을 양수인에게 공급하는 거래를 사업의 양도로 보아 비과세한다고 규정하고 있다. 호주의 부가가치세 시행규칙(GSTR 2002/5)은 사업양도에 수반되어야 하는 부동산의 범위를 규정하고 있는 바, 해당 사업에 부동산이 필수적 자산인지 여부를 기준으로 사업양도의 비과세 여부를 판단하고 있다. 또한 부동산이 임대차 형태로 공급된다면 공급자가 사업의 계속을 위해 필요한 것을 공급한 것으로 보아야 한다고 명시함으로써 임대차 계약을 통한 부동산 사용권의 이전과 부동산 소유권의 이전이 실질적으로 동일한 경제적 효과를 갖는 것으로 보았다.

부동산이 제외된 사업양도에 대한 우리나라의 부가가치세 과세여부 판단은 경제적 실질을 바탕으로 사업의 동일성 및 계속 가능성에 초점을 맞추어 보다 합리적 방향으로 개선되어야 할 필요가 있는 것으로 보인다. 우선 사업의 계속을 위해 사업이 영위되던 부동산이 필요하지 않거나 다른 부동산으로 대체 가능한 경우에는 사업의 동일성이 유지된다는 전제하에서 부동산의 이전을 부가가치세 비과세 요건으로 보지 않아 해당 부동산이 양수도 자산에서 제외되더라도 비과세를 인정해주어야 한다. 또한 사업의 계속을 위해 사업이 영위되던 부동산이 반드시 필요한 경

우에는 부동산의 이전을 비과세 요건으로 보아 해당 부동산이 양수도 자산에 포함된 경우에만 비과세를 인정하되, 부동산의 임차도 부동산 취득의 한 형태로 인정하여 양수인이 사업이 영위되던 부동산을 양수하는 대신 임차하여 사용한다면 부동산이 양수인에게 이전된 것으로 보아 부가가치세의 비과세를 허용해주어야 할 것이다. 마지막으로 사업양도에 대한 집행기준을 보완하여 납세자에게 보다 상세한 판단지침을 제공해 줌으로써 납세의무자의 잘못된 판단으로 인한 과세위험과 조세분쟁을 줄여줄 필요가 있다.

참고문헌

- 김영생. 1994. “사업의 양도에 대한 현행 세법상 취급에 관한 고찰”, 『월간조세』, 조세통람사.
- 김유찬·이유향. 2009. “주요국의 조세제도－독일편”, 한국조세연구원.
- 김형환. 2012. 『부가가치세 실무해설』, 세경사.
- 박 훈. 2011. “부가가치세법상 사업양도의 비과세 및 그 범위의 타당성 여부”, 『특별법연구』 제9권, 특별소송실무연구회.
- 오 윤·전병욱. 2013. “납세자 편의 및 지하경제 양성화를 위한 부가가치세 거래증빙제도의 개선 방안”, 『세무와회계저널』 제14권 제2호, 한국세무학회.
- 최혜원. 2013. “유럽사법재판소(CJEU)의 Schriever 판결이 국내법상 주는 시사점”, 『공평과세 실현을 위한 세법개정 방안』, 한국세법학회.
- 영국 국세청, Notice 700/9 Transfer of business as a going concern, December 2012, Notice 742 Land and properties, June 2012.
- 호주 국세청, Goods and Services Tax Ruling GSTR 2002/5
- 영국 국세청, [http : //www.hmrc.gov.uk/](http://www.hmrc.gov.uk/)
- 호주 국세청, [http : //www.ato.gov.au/](http://www.ato.gov.au/)
- IBFD, [http : //www.ibfd.org/](http://www.ibfd.org/)
- Westlaw, [http : //www.westlaw.com/](http://www.westlaw.com/)
- 삼일인포마인, [http : //www.samili.com/](http://www.samili.com/)

A Study on the Imposition of Value Added Tax on the Cases of Business Transfer without Real Estate

Chung, Ji-Sun* · Yoo, Ji-Seon**

〈Abstract〉

In South Korea, the value added tax(VAT) is imposed on supply of goods and services as well as importation of goods. However, VAT is not charged on goods provided as collateral, taxes paid in kind, transfer of business and some other specific transactions.

In particular, there is interpretative controversy about the transfer of business ; especially, relating to cases where a transferee does not take over real estate to be used directly for business but leases it from the transferor. In the event that the case is regarded as business transfer in a broad sense, it may be problematic to impose VAT. On the other hand, it may be reasonable to impose VAT in case it is interpreted that the ownership of real estate was not transferred. In case the transferee can maintain the identity and continuity of business without taking over the ownership of real estate, it may be interpreted to meet requirements for business transfer. In South Korea, however, VAT is imposed on such transferees because it is considered as incomplete transfer of business.

In contrast, Germany, UK and Australia do not impose VAT on transferees who maintain the continuity of business without taking over the ownership of real estate.

The same needs to apply to South Korea. The present VAT system needs to be readjusted realistically, in terms of substance-over-form principles.

There is the need to extend VAT exemption even into cases where real estate is excluded from transferred assets unless it is indispensable to business. In the case of real estate indispensable to business, in principle, VAT exemption should be applied only to cases where it is included in transferred assets. Realistically, however, it may be advisable to apply VAT exemption to cases where a transferee did not take over real estate but maintains the identity of business by leasing it. Lastly, it requires that the legal standard of business transfer should be complemented more concretely, and that more detailed guidelines should be given to taxpayers in order that their misjudgment and tax disputes can be minimized.

〈Key words〉 Value Added Tax, Business Transfer, Real Estate, Lease, Tax Exemption

* Associate Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul.

** CPA, Deloitte Anjin LLC.