

다. 처분청은 이에 따라 2012.8.2. 청구법인에게 2009사업연도 법인세세 000원을 결정·고지하였다.

라. 청구법인은 이에 불복하여 2012.10.30. 심판청구를 제기하였다.

2. 청구법인 주장 및 처분청 의견

가. 청구법인 주장

(1) 부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인에 대하여는 부동산매매업을 주업으로 영위하지 않는 법인과는 달리 업무에 직접 사용한 것과 양도를 구별할 수 없기 때문에 「법인세법 시행령」에 특례규정을 두고 있다. 따라서 부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인이 유예기간 내에 부동산을 양도한 경우에는 당해 부동산을 업무에 직접 사용한 것으로 보기 때문에 비업무용부동산 관련 비용은 전부 손금에 산입(「법인세법 시행령」 제49조 제1항 제1호 나목 단서, 법인세과-709)되나, 부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인이 유예기간 경과한 이후에 양도한 경우에 대하여는 비업무용 부동산 관련 차입금 지급이자 등의 손금불산입 적용시점에 관하여는 명문의 규정을 두고 있지 않고 있으나, 법령의 취지에 비추어 보면 부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인이 유예기간 경과 후 양도하는 경우에는 유예기간 동안의 비업무용부동산 관련 차입금 지급이자 등은 손금에 산입되어야 하는 것으로, 이는 부동산매매업을 주업으로 영위하지 않는 법인의 경우 유예기간이 경과하도록 직접 사용하지 않고 양도한 경우에는 취득 당시부터 법인의 업무에 직접 사용하지 않고 지가상승으로 인한 이익을 취득하기 위하여 보유한 것이라고 볼 수 있어 취득일부터 양도일까지 업무무관 부동산으로 보아 유예기간 동안의 지급이자 및 비용을 손금불산입한다고 볼 수 있으나, 유예기간이 경과한 후 법인의 업무에 직접 사용한 경우에는 애초부터 지가상승으로 인한 이익을 취득하기 위하여 보유한 것이 아니고 법인의 업무에 직접 사용하기 위하여 취득하였으나 여타 사정으로 유예기간을 경과한 것으로 볼 수 있기 때문에 유예기간 경과 후부터 업무사용일까지만 업무무관 부동산으로 보고 있는 것이다. 부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인의 경우에는 부동산을 매수하여 이를 타인에게 양도하는 것이 법인의 업무이기 때문에 부동산 매매업을 주업으로 영위하지 않는 법인과는 달리 법인의 업무에 직접 사용하는 경우와 직접 사용하지 않고 양도하는 경우를 구별할 수 없으므로, 「법인세법 시행규칙」 제26조 제3항 제2호에서도 부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인의 경우 매매용부동산을 유예기간 내에 양도하는 경우에는 당해 부동산을 업무에 직접 사용한 것으로 보고 있다.

따라서, 부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인이 유예기간 경과 후에 양도하는 것은 부동산매매업을 주업으로 영위하지 않는 법인이 유예기간 경과 후 법인의 업무에 직접 사용하는 경우와 동일하게 취급되어야 하고, 부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인이 유예기간 경과 후 양도하는 경우에는 유예기간 동안은 업무용으로 보아야 할 것이다.

(2) 「법인세법 시행규칙」 제26조 제9항 제1호의 규정에 따라 업무와관련이 없는 것으로 보는 기간은 당해 부동산을 업무에 직접 사용하지 아니한 기간 중 유예기간과 겹치는 기간을 제외한 기간이나, 다만, 당해 부동산을 취득한 후 계속하여 업무에 사용하지 아니하고 양도하는 경우에는 취득일부터 양도일까지의 기간이다. 따라서 물적분할이 「법인세법 시행규칙」 제26조 제9항 제1호의 양도에 해당하지 않는다면 유예기간 동안의 부동산 관련 차입금 지급이자 등은 손금산입의 대상이 된다고 할 것이다.

(가) 상법상 회사분할이라 함은 하나의 영업을 둘 이상으로 분리하고 분리된 영업재산을 자본으로 하여 회사를 신설하는 조직법적 행위로 합병의 반대현상으로서 이러한 점을 고려하여 법인세법도 합병과 분할을 사실상 동일하게 취급하고 있고(「법인세법」 제8조 제2항, 제16조 제1항, 제33조 제3항, 제34조 제6항, 제44조 내지 제47조등), 회사분할은 일반적으로 수개의 사업을 영위하는 회사가 일부를 분리시킴으로써 경영의 전문화와 효율화를 도모하기 위한 목적에서 이루어지는 것으로, 분할로 인해 설립되는 신설회사는 분할계획서에서 정한 바에 따라 분할회사의 권리와 의무를 포괄적으로 승계하고(「상법」 제530조의10), 분할은 그 등기를 한 때(분할회사의 변경등기, 신설회사의 설립등기)에 효력이 발생하므로(「상법」 제530조의11 제1항, 제234조) 분할로 인한 재산의 이전은 법률의 규정에 의한 이전으로 보아야 한다. 분할회사의 재산은 원칙적으로 별도의 이전행위나 공시방법을 요하지 않고 분할로 인한 등기를 한 때에 이전되고, 「상법」 제530조의10의 해석상 채권·채무 및 계약상의 지위는 분할계획서가 정한 바에 따라 포괄승계되므로 분할대상인 개개의 권리의무관계를 일일이 이전하는 절차를 거치지 않더라도 분할대상 채무의 경우 채무자가 신설회사로 변경된다. 따라서, 청구법인의 의사에 반하는 채권양도를 제한하는 「민법」 제449조 제2항 전문 및 채무이전에 채권자의 동의를 효력요건으로 규정하고 있는 「민법」 제454조, 지명채권 대항요건 관련 「민법」 제450조 등은 적용되지 않는다. 또한, 물적분할이 일어나는 경우 분할법인은 분할신설법인의 주식 100%를 보유하게 되는 바, 물적분할에 의하여 자산의 이전이 일어나는 경우 형식적으로는 자산의 귀속이 달라진다 하더라도 실질적으로는 자산의 소유관계에 변경이 없으므로 물적분할에 따른 자산의 이전은 일반적인 자산의 양도와 취지, 성격, 절차 등이 완전히 다르다.

(나) 합병 또는 분할과 자산양도의 차이점으로 인하여 조세법은 합병 또는 분할에 의한 자산의 이전을 일반적인 자산양도와 다르게 취급하고 있어 「법인세법 시행규칙」 제26조 제5항 제25호는, 법인의 합병 또는 분할로 인한 자산의 양도를 일반적인 자산양도와 구별하여 유예기간 내에 법인의 합병 또는 분할로 인하여 양도 하는 경우에는 예외를 인정하여 비업무용 부동산의 범위에서 제외하는 특례를 부여하고 있고, 「법인세법」 제47조 제3항은 분할신설법인이 분할법인으로부터 승계받은 사업을 3년 이내에 폐지하는 경우 손금에 산입한 금액을 다시익금에 산입하도록 하고 있지만, 국세청은 「**법인세법**」 제46조 제1항의 규정에 의하여 분할평가차익 상당액을 손금 산입한 분할합병의 상대방법인이 분할 법인으로부터 승계 받은 사업부문을 다시 분할하여 분할신설법인이 당해 사업부문을 승계하는 경우는 같은 법 같은 조 제2항에 규정된 ‘사업의 폐지’에 해당하지 않는다고 해석하고 있다(재법인 46012-13, 2003.2.6.).

(다) 분할법인이 물적분할에 의하여 분할신설법인의 주식을 취득한 경우, 물적분할로 인하여 발생한 자산양도차익에 상당하는 금액에 대하여는 법인세가 과세되는 것이 원칙이나, 「법인세법」 제47조 제1항

각호의 요건을 갖춘 특례물적분할에 해당되는 경우, 물적분할로 인하여 발생한 자산의 양도차익에 상당하는 금액에 대하여는 분할등기일이 속하는 사업연도의 소득금액계산에 있어서 이를 손금에 산입하여 과세를 이연할 수 있고, 분할법인이 당해 사업연도 말까지 주식을 처분하거나 분할신설법인이 승계받은 사업을 폐지하는 경우적격분할로 보지 않고 양도차익을 과세하도록 하고 있으나 합병이나 분할로 인하여 주식을 양도하거나 자산을 처분하는 경우에는 부득이한 사유가 있는 것으로 보아 적격분할로 인정하고 있다.

이와 같이 「법인세법」 제47조 제1항 각호의 요건을 갖춘 특례물적분할에 해당하는 경우 자산의 이전에 따른 가장 근원적인 세금들인 양도소득세가 이연됨에도 불구하고, 물적분할에 따른 자산의 이전을 자산의 양도로 보아 지급이자 손금불산입의 제재를 가한다는 것은, 물적분할에 대하여 많은 조세특례를 부여하여 사업 구조개편 수단으로서의 물적분할 제도를 지원하고 있는 조세법의 취지와 형평에도 맞지 아니하다.

따라서 물적분할은 「법인세법 시행규칙」 제26조 제9항 제1호의 양도에 해당하지 않고, 유예기간 동안의 부동산 관련 차입금 지급이자 등은 손금산입의 대상이 되어야 한다.

나. 처분청 의견

(1) 청구법인은 부동산매매업을 영위하는 업체이므로, 청구법인이 유예기간 경과 후 쟁점부동산을 양도한 것은 유예기간 경과 후 업무에 사용한 것으로 보아야 한다고 주장하고 있으나, 일반법인과 부동산매매업 법인을 구분함은 법인이 유예기간 내에 부동산을 양도하는 경우, 그 유예기간을 차등하게 적용하기 위한 것이며 유예기간을 경과하여 부동산을 양도한 경우 일반법인과 부동산매매업 법인의 구분은 의미가 없고, 청구법인의 경우와 같이 부동산매매업을 영위하는 법인이 부동산을 취득한 후 계속하여 업무에 사용하지 아니한 부동산을 물적분할로 유예기간 경과 후 분할신설법인에게 이전 한 것은 비업무용부동산의 양도에 해당한다.

(2) 청구법인은 물적 분할에 대한 조세상의 각종 특례를 들어 쟁점부동산이 「법인세법 시행규칙」 제26조 제9항 제1호의 양도에 해당하지 않는다고 주장하고 있으나, 「소득세법」 제88조에서 양도란 자산에 대한 등기 또는 등록과 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것으로 되어 있는 바, 청구법인의 경우 물적 분할을 통하여 청구법인의 자산을 000주택에게 이전하고 그 대가로 주식을 취득한 것이어서 물적 분할은 양도에 해당하며, 청구법인은 국가가 양도행위에 대한 과세를 정의할 때, 물적 분할에 대한 조세상의 지원 또는 배려를 가지고 물적 분할이 양도에 해당하는 것 자체를 부인하는 잘못된 논리를 주장하고 있다.

따라서 쟁점부동산을 취득한 후 계속하여 업무에 사용하지 아니하고 양도하는 경우로 보아 취득일부터 양도일까지의 기간에 대하여 비업무용 자산으로 보아 지급이자 손금불산입해야 하는 바, 청구법인이 누락한 유예기간 동안의 쟁점부동산에 대한 지급이자를 손금불산입하여 과세한 처분은 정당하다.

3. 심리 및 판단

가. 쟁점

물적분할이 「법인세법 시행규칙」 제26조 제9항 제1호의 ‘양도’에 해당하는지와 부동산매매업을 영위하는 청구법인이 매매용부동산을 유예기간 경과 후에 양도한 경우 당해 부동산 관련 차입금 지급이자 등을 손금부인할 수 있는지 여부

나. 사실관계 및 판단

(1) 「법인세법」 제27조(업무와 관련 없는 비용의 손금불산입) 제1호는 내국법인이 각 사업연도에 지출한 비용 중 해당 법인의 업무와 직접 관련이 없다고 인정되는 자산으로서 대통령령으로 정하는 자산을 취득·관리함으로써 생기는 비용 등 대통령령으로 정하는 금액은 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 아니하고, 같은 법 시행령 제49조(업무와 관련이 없는 자산의 범위 등) 제1항은 법 제27조 제1호에서 대통령령으로 정하는 자산이란 법인의 업무에 직접 사용하지 아니하는 부동산을 말하며, 다만, 기획재정부령이 정하는 기간(이하 이 조에서 유예기간이라 한다)이 경과하기 전까지의 기간 중에 있는 부동산을 제외하고, 유예기간 중에 당해 법인의 업무에 직접 사용하지 아니하고 양도하는 부동산을 말하며, 다만, 기획재정부령이 정하는 부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인의 경우를 제외한다고 규정되어 있다.

또한, 「법인세법 시행규칙」 제26조(업무와 관련이 없는 부동산 등의 범위) 제1항에서 영 제49조 제1항 제1호 가목 단서에서 기획재정부령이 정하는 기간이란 건축물 또는 시설물 신축용 토지는 취득일부터 5년, 부동산매매업을 주업으로 하는 법인이 취득한 매매용부동산은 취득일부터 5년으로 하고, 제3항은 영 제49조 제1항 제1호의 규정을 적용함에 있어서 토지를 취득하여 업무용으로 사용하기 위하여 건설에 착공한 경우와 제1항 제2호의 규정에 의한 매매용 부동산을 유예기간 내에 양도하는 경우에는 당해 부동산을 업무에 직접 사용한 것으로 보고, 제9항 제1호는 영 제49조 제1항 제1호 가목에 해당하는 부동산으로 당해 부동산을 업무에 직접 사용하지 아니한 기간 중 유예기간과 겹치는 기간을 제외한 기간으로 하고, 다만, 당해 부동산을 취득한 후 계속하여 업무에 사용하지 아니하고 양도하는 경우에는 취득일(괄호생략)부터 양도일까지의 기간을 업무와 관련이 없는 것으로 보고 있다. 한편, 「소득세법」 제88조(양도의 정의) 제1항에서 양도라 함은 자산에 대한 등기 또는 등록에 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것을 말한다고 규정되어 있다.

(2) 심리자료를 보면, 청구법인은 2009.12.30. 지주회사로 전환하고 모든 사업관련 자산과 부채를 물적분할하여 분할신설법인인 000주택을 설립하였고, 물적분할로 인하여 000주택으로 소유권이 이전된 자산에는 부동산을 취득한 날로부터 5년 이내에 매각하지 않은 쟁점부동산이 포함되어 있고, 유예기간(취득일로부터 5년)이 경과한 매매용부동산에 대하여는 유예기간 이후부터 비업무용으로 보

아 세무신고를 하였으며, 유예기간이 경과한 이후 매매용부동산을 매각할 때에는 유예기간 동안의 기간에 대하여는 비업무용부동산으로 신고하지 않은 것으로 나타난다.

(3) 감사원의 조사청에 대한 감사지적사항(시정요구일 2012.7.18.)을 보면, 감사원은, 부동산매매업을 영위하는 법인의 부동산은 취득일로부터 5년(유예기간)간 비업무용부동산에서 유예하고, 부동산을 취득한 후 계속하여 업무에 사용하지 아니하고 양도하는 경우에는 취득일부터 양도일까지의 기간을 소급하여 업무와 관련 없는 것으로 보아 양도한 사업연도를 귀속시기로 하여 이전에 종료한 사업연도(종전사업)의 업무와 관련 없는 비용 및 지급이자에 대한 법인세를 양도일이 속하는 사업연도의 법인세에 가산하여야 한다고 지적한 것으로 나타난다.

(4) 처분청의 청구법인에 대한 2009사업연도 법인세 결정결의서를 보면, 처분청은 청구법인이 손금으로 신고한 업무무관비용(토지) 000만원, 업무무관부동산 지급이자 000만원 등 000만원을 과소신고소득으로 보아 이를 손금불산입(익금산입)하여 이 건 법인세를 경정한 것으로 나타난다.

(5) 살피건대, 「소득세법」 제88조에서 양도란 자산에 대한 등기 또는 등록과 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것으로 규정하고 있는 바, 청구법인은 2009.12.30. 지주회사로 전환하면서 모든 자산과 부채를 물적분할하여 분할신설법인인 000주택으로 이전하였고, 물적분할 시 그 대가로 주식을 000주택으로부터 취득한 점에서 이를 양도가 아니라 보기 어렵다 할 것이다. 청구법인과 같이 ‘부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인’이 매매용부동산을 「법인세법 시행규칙」 제26조 제1항 제2호에서 규정하는 유예기간 내에 양도하는 경우에는 같은 조 제3항 제2호 규정에 의하여 당해 부동산을 업무에 직접 사용한 것으로 보는 것이나, 같은 규칙 제26조 제3항 제1호 및 제2호에 당해 부동산을 업무에 직접 사용한 경우는 토지를 취득하여 업무용으로 사용하기 위하여 건설에 착공한 경우와 매매용부동산을 유예기간 내에 양도하는 경우로 한정(대법원 2000.11.24. 선고, 98두7916 참고) 되어 있고, 그 제9항 제1호 단서에서 업무와 관련 없는 것으로 보는 기간은 당해 부동산을 취득한 후 계속하여 업무에 사용하지 아니하고 양도하는 경우에는 취득일로부터 양도일까지의 기간이라고 규정되어 있는 점에서 청구주장은 이유가 없어 보인다. 따라서, 처분청이 쟁점부동산의 유예기간(취득일로부터 5년) 동안에 대한 관련 지급이자를 손금불산입하여 청구법인의 분할사업연도인 2009사업연도 법인세에 가산하여 과세한 처분은 잘못이 없다고 판단된다.

4. 결 론

이 건 심판청구는 심리결과 청구주장이 이유 없으므로 「국세기본법」 제81조 및 제65조 제1항 제2호의 규정에 의하여 주문과 같이 결정한다.

