

국외자산 양도소득세 계산방법

1. 국외자산양도시 과세대상 양도소득의 범위

◆ 국내 5년 이상 거주자의 국외자산 양도소득세 과세

국내에 5년 이상 거주자는 국외에 소재한 자산을 양도한 경우도 양도소득세를 과세하는데, ① 토지·건물, ② 부동산상 권리, ③ 외국법인 발행 주식·출자지분·증권예탁증권, ④ 국외의 기타 자산(부동산적 주식 등)을 양도한 경우 양도소득세를 부과한다.

본 조 규정은 다음과 같다.

● 소득세법 제118조의2 【양도소득의 범위】

거주자(해당 자산의 양도일까지 계속 5년 이상 국내에 주소 또는 거소를 둔 자만 해당한다)의 국외에 있는 자산의 양도에 대한 양도소득은 해당 과세기간에 국외에 있는 자산을 양도함으로써 발생하는 다음 각 호의 소득으로 한다. (2009. 12. 31 개정)

1. 토지 또는 건물의 양도로 발생하는 소득
2. 대통령령으로 정하는 부동산에 관한 권리의 양도로 발생하는 소득
3. 주식등으로서 대통령령으로 정하는 것의 양도로 발생하는 소득 (2010. 12. 27 개정)
4. 그 밖에 대통령령으로 정하는 자산의 양도로 발생하는 소득

◆ 과세대상자산 판단의 국내자산 개념 존용

◎ 국외소재자산인 경우도 국내소재자산의 양도소득과세에 관한 개념이 그대로 적용된다.

- 토지 : 국외의 실정법상의 토지
- 건물 : 건물자체와 건물에 부속된 시설물·구축물을 포함함.

이들은 모두 국내자산양도세 규정(본 법 제94조 및 시행령 제157조 참고)상 유사한 개념이다. 토지는 지적공부상 지목 건물은 건축법 등의 개념으로 보면 된다.

❖ 부동산상 권리, 외국 주식·출자지분, 부동산적 자산 등

- ◎ 부동산상 권리 : 지상권·전세권·부동산 임차권·부동산 취득가능권리
- ◎ 주식·출자지분 : 외국법인이 해당 외국법에 의하여 발행한 주식 등(증권에 탁증권 포함)과 내국법인이 발행한 주식 등으로서 외국의 증권거래소에 상장된 것
- ◎ 기타 자산 : 국내소재 양도세 과세대상 자산과 같은 특성을 가진 기타 자산 (주로 부동산적 특성있음)

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

① 소득세법 시행령 제178조의2【부동산에 관한 권리 등의 범위】

- ① 법 제118조의2제2호에서 “대통령령으로 정하는 부동산에 관한 권리”란 다음 각 호의 것(미등기 양도자산을 포함한다)을 말한다. (2010. 2. 18 개정)
 1. 지상권·전세권과 부동산임차권
 2. 부동산을 취득할 수 있는 권리(건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 부수되는 토지를 취득할 수 있는 권리를 포함한다)
- ② 법 제118조의2제3호에서 “대통령령으로 정하는 것”이란 외국법인이 발행한 주식등(증권시장에 상장된 주식등과 제3항에 해당하는 주식등은 제외한다)과 내국법인이 발행한 주식등(국외 예탁기관이 발행한 제157조제1항에 따른 증권예탁증권을 포함한다)으로서 증권시장과 유사한 시장으로서 외국에 있는 시장에 상장된 주식등을 말한다. (2010. 12. 30 개정)
- ③ 법 제118조의2제4호에서 “대통령령으로 정하는 자산”이란 국외에 있는 자산으로서 법 제94조제1항제4호에 따른 기타자산을 말한다. (2010. 2. 18 개정)
- ④ 제3항의 규정에 의하여 양도소득세를 과세하는 경우에는 제158조제2항 및 제3항의 규정을 준용한다. (98. 12. 31 신설)

❖ 50% 이상 부동산 법인의 경영권 양도, 영업권, 이용권 등, 부동산적 주식 등

외국에 소재하는 기타 자산으로서 양도소득세 과세대상자산의 특성은 소득세법 제94조에 의하는데 다음과 같이 요약된다.

- ① 특정법인의 지배주주 등 지분(50% 이상)을 양도(부동산 50% 이상이면서 지배주주 등 경영권 지분 50% 이상인 경우임)
 - ② 토지·건물·부동산상 권리 등 사업용 고정자산과 함께 양도하는 영업권 (즉, 사업용 고정자산⊕영업권의 동시 포함 양도)
 - ③ 특정시설물 이용권·회원권·배타적 유리이용 권리 등
 - ④ 토지·건물·부동산상 권리 등의 자산가액 합계액 비율이 80% 이상인 법인의 주식, 골프장·스키장·휴양시설업 등 영위법인 주식 등
- ※ ①에서 지배주주 등의 지분양도에 있어서 여러 차례 분할양도시 3년내 양도주식 합계하여 50% 판단하며, ①과 ④에서 부동산 가액 50%, 80% 여부 판단에서 총 자산은 장부가액(토지는 공시지가)에 의하여 계산함.

II. 양도가·취득가 및 양도차익 계산방법론

1. 국외자산 양도가액 계산방법

국외자산양도 실거래가 원칙 확인불능시 양도현황시가

국내자산은 실거래가 원칙이면서 실거래가 확인이 불가능한 경우 감정가액 등으로 신고할 수 있는바, 국외자산양도의 경우도 양도당시의 실거래가액을 원칙으로 하며, 확인불능의 경우만 양도당시의 현황 반영시가에 의한다. 즉, 국외자산의 양도가액계산 과정은

(불능시) (어려우면)

첫째, 실거래가액 파악 → 둘째, 양도시 현황 반영시가 → 셋째, 해당 국의 법정 평가액 등

본 조 규정은 다음과 같다.

● 소득세법 제118조의3 【양도가액】

① 제118조의2에 따른 자산(이하 이 절에서 “국외자산”이라 한다)의 양도가액은 그 자산의 양도 당시의 실거래가액으로 한다. 다만, 양도 당시의 실거래가액을 확인할 수 없는 경우에는 양도자산이 소재하는 국가의 양도 당시 현황을 반영한 시가에 따르되, 시가를 산정하기 어려울 때에는 그 자산의 종류, 규모, 거래상황 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 방법에 따른다. (2009. 12. 31 개정)

- ② 제1항에 따른 시가의 산정에 관한 사항과 그 밖에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2009. 12. 31 개정)

❖ 양도차익 계산방법: 실거래가 · 시가 계산가액

① 실거래가 방법

- 양도차익(실거래가) = 양도가액(실거래가) - 취득가액(실거래가) - 설비비 · 개량비 - 자본적 지출액 - 양도비용

② 현황 시가방법

- 양도차익 = 양도당시 현황시가 - 취득당시 현황시가 - 설비비 · 개량비 - 자본적 지출액 - 양도비용

⇒ 여기서 양도 · 취득당시의 현황시가의 범위는

- ㉗ 토지, 건물, 부동산상 권리, 사업용 고정자산(토지 · 건물 · 부동산상 권리 등)과 함께 양도되는 영업권의 경우 : 외국정부 등의 평가액, 양도 · 취득일 전후 6개월 이내의 실거래가, 6개월내의 감정평가기관 감정가액, 6개월 전후에 수용 등으로 확정된 국외자산의 보상가액 등

- ㉘ 외국법인의 외국발행주식 등, 기타 자산인 경영권 주식(지분 50% 이상, 이용권, 회원권 등 배타적 권리, 부동산적 법인의 주식(부동산 80% 이상, 부동산위주 경영법인 등)의 경우 : 외국정부나 지방자치단체 등의 평가가액(주식 등이므로 6개월 전후 가격은 적용안됨)

③ 법정평가방법

- 양도차익 = 양도당시의 상속세법 등 법정평가액 - 취득당시의 법정평가액 - 설비비 · 개량비 - 자본적 지출 - 양도비용

⇒ 여기서 양도 · 취득시의 법정평가액의 범위는

- ㉗ 토지 · 건물 · 부동산상 권리 : 우선 상속세법상 법정평가액으로 평가하고, 부적절하면 국내감정평가법인의 감정가액으로 평가함.

- ㉘ 주식 등 유가증권가액 : 상속세법(제63조 유가증권 등의 평가) 준용하여 평가하며 2개월 평균가가 아니고 취득일 · 양도일 이전 1개월 평균가로 함.

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

① 소득세법 시행령 제178조의3 【국외자산의 시가산정 등】

① 법 제118조의3제1항단서 및 법 제118조의4제1항제1호단서의 규정에 의하여 국외자산의 시가를 산정하는 경우 다음 각호의 1에 해당하는 가액이 확인되는 때에는 이를 당해 자산의 시가로 한다. 다만, 제178조의2제2항의 규정에 의한 주식 등과 동조제3항의 규정에 의한 자산 중 법 제94조제1항제4호나목 및 이 영 제158조제1항제1호·제5호에 규정된 자산(법 제94조제1항제4호나목에 규정된 자산인 경우에는 동호에 규정된 주식 등에 한한다)의 경우에는 제2호 내지 제4호의 규정을 적용하지 아니한다. (2003. 12. 30 개정)

1. 국외자산의 양도에 대한 과세와 관련하여 이루어진 외국정부(지방자치단체를 포함한다)의 평가가액
2. 국외자산의 양도일 또는 취득일 전후 6월 이내에 이루어진 실거래가액
3. 국외자산의 양도일 또는 취득일 전후 6월 이내에 평가된 감정평가기관의 감정가액
4. 국외자산의 양도일 또는 취득일 전후 6월 이내에 수용 등을 통하여 확정된 국외자산의 보상가액

② 법 제118조의3제1항 단서 및 제118조의4제1항제1호 단서에서 “대통령령으로 정하는 방법”이란 다음 각 호의 어느 하나에 따라 평가하는 것을 말한다. (2010. 2. 18 개정)

1. 부동산 및 부동산에 관한 권리의 경우에는 「상속세 및 증여세법」 제61조·동법 제62조·동법 제64조 및 동법 제65조의 규정을 준용하여 국외자산가액을 평가하는 것. 다만, 「상속세 및 증여세법」 제61조·동법 제62조·동법 제64조 및 동법 제65조의 규정을 준용하여 국외자산가액을 평가하는 것이 적절하지 아니한 경우에는 「부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률」에 의하여 설립된 감정평가법인이 평가하는 것을 말한다. (2005. 2. 19 개정)
2. 유가증권가액의 산정은 상속세및증여세법 제63조의 규정에 의한 평가방법을 준용하여 평가하는 것. 이 경우 동조제1항제1호가목의 규정 중 “평가기준일 이전·이후 각 2월”은 각각 “양도일·취득일 이전 1월”로 본다. (99. 12. 31 개정)

2. 양도원가 및 필요경비 계산방법

◆ 양도원가 = 취득가액 · 설비비 등 자본적 양도비용 등

양도가액에서 공제하는 필요경비 계산요소는 국내자산과 같은데, 취득가액은 취득실거래가액을 원칙으로 하며, 확인불능시 양도자산 소재국가의 취득당시 현황반영시가로 하고, 계산이 어려우면 상속세법 등의 법정평가액에 의한다.

여기서 현황시거나 법정평가액 등의 계산방법은 양도가액 계산방법과 같이 적용하는데 상기 소득세법 시행령 제178조의3에 의한다. 즉, 현황시가는 외국 정부 등의 평가가액, 취득일 전후 6개월내의 실거래가·감정가·보상가액(주식

인 경우는 적용안함) 등에 의하며, 상속세법상의 법정평가액은 국내 상속세법상의 가격 등을 말한다. 앞에서 함께 설명하였다.

본 조 규정은 다음과 같다.

● **소득세법 제118조의4 【양도소득의 필요경비 계산】**

① 국외자산의 양도에 대한 양도차익을 계산할 때 양도가액에서 공제하는 필요경비는 다음 각 호의 금액을 합한 것으로 한다. (2009. 12. 31 개정)

1. 취득가액

해당 자산의 취득에 든 실거래가액. 다만, 취득 당시의 실거래가액을 확인할 수 없는 경우에는 양도자산이 소재하는 국가의 취득 당시의 현황을 반영한 시가에 따라, 시가를 산정하기 어려울 때에는 그 자산의 종류, 규모, 거래상황 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 방법에 따라 취득가액을 산정한다.

2. 대통령령으로 정하는 자본적지출액

3. 대통령령으로 정하는 양도비

② 제1항에 따른 양도차익의 외화 환산, 취득에 드는 실거래가액, 시가의 산정 등 필요경비의 계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2009. 12. 31 개정)

🔍 **취득실제 소요가액: 매입원가·자기제조건설 등. 증송비용·이자액 등 현재가치 할인차금 등 포함**

◎ **취득에 소요된 실거래가액의 범위**

- ① 타인매입 실제 소요가액, 자기제조건설 등의 제반원가, 취득당시의 정상 시가
- ② 현재가치 할인차금도 포함됨(제외하지 않음) ⊖ 부당행위 계산의 시가초과액은 제외(그러나 현재가치 할인차금 상각액이 필요경비로 반영된 금액은 제외함).
- ③ 취득관련 제반증송금액 포함(각 연도 비용으로 처리한 것은 제외).
- ④ 취득원가에 이자상당액을 가산하는 경우도 포함함(지급지연 추가이자 제외).

◎ **자본적 지출액도 가산함.**

- ① 가치증진관련 자본적 지출액
- ② 취득후의 증송·소유권 확보관련 소송비·화해비용 등

- ③ 양도자산의 용도변경·개량·이용편리를 위해 지출한 비용
- ◎ 양도비용 등의 범위
- ① 자산양도 직접 비용(광고비·업무수수료 등)
 - ② 증권거래세
 - ③ 채권매입조건부관련 채권매각차손 등
- 관련 시행령 규정은 다음과 같다.

● 소득세법 시행령 제178조의4 【국외자산의 필수경비】

- ① 법 제118조의4제1항제1호 본문의 규정에 의하여 취득에 소요된 실지거래가액을 산정하는 경우에는 제163조제1항 및 제2항의 규정을 준용한다. (98. 12. 31 신설)
- ② 삭 제 (2003. 12. 30)
- ③ 법 제118조의4제1항제3호에서 “대통령령으로 정하는 자본적 지출액”이란 제163조제3항 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다. (2010. 2. 18 개정)
- ④ 법 제118조의4제1항제4호에서 “대통령령으로 정하는 양도비”란 제163조제5항 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다. (2010. 2. 18 개정)

◆ 양도가·취득가 등 계산요소의 기준환율·재정환율 계산

양도차익계산을 위한 양도가·취득가 및 기타 필요경비의 외화는 양도가액 및 필요경비를 수령하거나 지출한 날 현재의 기준환율·재정환율로 계산한다. 즉, 양도차익=(외화표시 양도가액×수령시 환율)-(외화표시 필요경비×지출시 환율) 단, 장기할부조건인 경우에는 양도일 및 취득일의 환율로 한다.


관련 시행령 규정은 다음과 같다.

● 소득세법 시행령 제178조의5 【양도차익의 외화환산】

- ① 법 제118조의4제2항의 규정에 의하여 양도차익을 계산함에 있어서는 양도가액 및 필요경비를 수령하거나 지출한 날 현재 「외국환거래법」에 의한 기준환율 또는 재정환율에 의하여 계산한다. (2005. 2. 19 개정)
- ② 제1항의 규정을 적용함에 있어서 제162조제1항제3호의 규정에 의한 장기할부조건인 경우에는 동호의 규정에 의한 양도일 및 취득일을 양도가액 또는 취득가액을 수령하거나 지출한 날로 본다. (2001. 12. 31 신설)

III. 세율 · 세액계산과 준용 규정

1. 국외자산 양도소득세율

 부동산 등 : 6%~35%, 주식 등 : 20%

국외자산 양도소득에 대해서도 국내자산과 같은 세율이 적용된다.

- ◎ 토지 · 건물 · 부동산상 권리 · 기타 자산(부동산적 주식 등) : 양도차익(과세표준)×6%~35%(1천2백만원 이하 : 6%, 1천2백만원 초과 4천6백만원 이하 : 15%, 4천6백만원 초과 8천8백만원 이하 24%, 8천8백만원 초과 차익은 35%)
- ◎ 외국 증권회사에 상장된 국내중소기업주식 : 10%
- ◎ 주식 및 출자지분(외국법인이 외국에서 발행한 주식) : 양도차익(과세표준)×20%

본 조 규정은 다음과 같다.

● 소득세법 제118조의5 【양도소득세의 세율】

① 국외자산의 양도소득에 대한 소득세는 해당 과세기간의 양도소득과세표준에 다음 각 호의 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액으로 한다. 이 경우 하나의 자산이 다음 각 호에 따른 세율 중 둘 이상의 세율에 해당할 때에는 그 중 가장 높은 것을 적용한다.

(2009. 12. 31 개정)

1. 제118조의2제1호 · 제2호 및 제4호에 따른 자산

제55조제1항에 따른 세율

2. 제118조의2제3호에 따른 자산

가. 중소기업의 주식등


양도소득 과세표준의 100분의 10

나. 그 밖의 주식등

양도소득 과세표준의 100분의 20

② 제1항에 따른 세율의 조정에 관하여는 제104조제4항을 준용한다. (2009. 12. 31 개정)

2. 국외자산양도의 외국납부세액공제 및 필요비용 인정

 국외자산양도 외국세액공제 혹은 필요경비 반영선택

국외자산 양도소득에 대해 국내 세법상의 양도소득세를 납부하는데, 해당

자산양도소득에 대해 외국납부세액이 있으면 총 납부할 세액에서 빼주거나 납부할 세액이 없거나 세액공제가 불리하면 소득금액계산상 필요경비로 반영할 수 있다고 본 조가 규정하고 있다.

● 소득세법 제118조의6 【외국납부세액의 공제】

① 국외자산의 양도소득에 대하여 해당 외국에서 과세를 하는 경우 그 양도소득에 대하여 대통령령으로 정하는 국외자산 양도소득에 대한 세액(이하 이 항에서 “국외자산 양도소득세액”이라 한다)을 납부하였거나 납부할 것이 있을 때에는 다음 각 호의 방법 중 하나를 선택하여 적용받을 수 있다. (2009. 12. 31 개정)

1. 제118조의5에 따라 계산한 해당 과세기간의 양도소득 산출세액에 국외자산 양도소득 금액이 그 과세기간의 양도소득금액에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 국외자산 양도소득세액을 해당 과세기간의 양도소득 산출세액에서 공제하는 방법

2. 국외자산 양도소득에 대하여 납부하였거나 납부할 국외자산 양도소득세액을 해당 과세기간의 양도소득금액 계산상 필요경비에 산입하는 방법

② 제1항의 세액공제 및 필요경비산입에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

(2009. 12. 31 개정)

❖ 세액공제와 필요경비반영 중 적은 쪽 선택

① 세액공제방법 : 총 양도세 산출세액 - 국외자산 양도소득세액 (≤ 국외자산 양도소득 산출세액 × 국외자산 양도소득 / 총 양도소득금액)

② 필요경비 산입방법의 양도소득세 계산 : {당연도 총 양도소득 - 국외자산 양도소득세액} × 양도소득세율

일반적으로는 ① 방법이 유리하지만, 양도소득은 결손(-)도 있어 적은 반면 특정 국외자산 양도소득이 크고 세액도 큰 경우는 세액공제한도액이 적게 계산될 수 있는바, 이 경우는 ② 방법이 더 유리할 수도 있다. 세액공제는 계산할 세액이 모자라도 다음 연도로 이월공제되지 않는다.

❖ 외국납부세액의 범위와 세액공제 · 경비반영신청

국외자산 양도소득세액이란 외국정부가 개인의 양도소득금액을 과세표준으로 하여 부과한 본 세액 및 부가세액 모두를 말한다. 세액공제나 필요경비 소득공제 반영하려면 거주자 양도소득 확정신고(예정신고)의 적법기간내에 세액

공제(필요경비산입)신청서를 관할세무서장에게 제출하여야 한다고 다음 시행령 및 시행규칙에서 규정하고 있다.

● **소득세법 시행령 제178조의6 【외국납부세액의 공제】**

① 법 제118조의6제1항 본문에서 “대통령령으로 정하는 국외자산 양도소득에 대한 세액”(이하 이 조에서 “국외자산 양도소득세액”이라 한다)이란 국외자산의 양도소득에 대하여 외국정부(지방자치단체를 포함한다)가 과세한 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 세액을 말한다. (2010. 2. 18 개정)

1. 개인의 양도소득금액을 과세표준으로 하여 과세된 세액
2. 개인의 양도소득금액을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액

② 법 제118조의6제1항의 규정에 의하여 국외자산 양도소득세액을 공제받고자 하거나 필요경비에 산입하고자 하는 자는 기획재정부령이 정하는 국외자산양도소득세액공제(필요경비산입)신청서를 법 제110조의 규정에 의한 확정신고(법 제105조의 규정에 의한 예정신고를 포함한다)기한내에 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

(2008. 2. 29 개정)

▲ **소득세법 시행규칙 제163조 【양도소득세 관련서식】**

⑧ 영 제178조의6제2항의 규정에 의한 국외자산 양도소득세액공제(필요경비 산입)신청서는 별지 제89호서식에 의한다. (2000. 4. 3 개정)

3. 국외 양도소득 기본공제

◆ **국외 양도소득도 자산별로 연 250만원 공제**

국외에 있는 자산에 대한 양도소득이 있는 경우 국내 자산 양도소득과 같이 각 자산별(부동산 따로, 유가증권 따로)로 연 1회 각각 250만원(합해서 연 500만원)을 공제한다.

과세대상자산과 감면대상자산이 있는 경우 과세대상자산에서 먼저 공제하고 과세대상자산 중에서는 먼저 양도한 자산에서부터 순차로 공제한다고 본 조가 규정하고 있다.

● **소득세법 제118조의7 【양도소득 기본공제】**

① 국외에 있는 자산의 양도에 대한 양도소득이 있는 거주자에 대해서는 다음 각 호의 소득별로 해당 과세기간의 양도소득금액에서 각각 연 250만원을 공제한다.

(2009. 12. 31 개정)

1. 제118조의2제1호·제2호 및 제4호에 따른 소득
 2. 제118조의2제3호에 따른 소득
- ② 제1항을 적용할 때 해당 과세기간의 양도소득금액에 이 법 또는 『조세특례제한법』이나 그 밖의 법률에 따른 감면소득금액이 있는 경우에는 감면소득금액 외의 양도소득금액에서 먼저 공제하고, 감면소득금액 외의 양도소득금액 중에서는 해당 과세기간에 먼저 양도하는 자산의 양도소득금액에서부터 순서대로 공제한다. (2009. 12. 31 개정)

4. 각종 양도 · 신고납부관련 제반준용

국내자산 양도소득세의 제반규정이 국외자산 양도에 대해서도 적용된다고 본 조가 규정하고 있다.

● 소득세법 제118조의8 【준용규정】

국외자산의 양도에 대한 양도소득세의 과세에 관하여는 제89조, 제90조, 제92조, 제93조, 제95조, 제97조제3항, 제98조, 제100조, 제101조, 제105조부터 제107조까지, 제110조부터 제112조까지 및 제114조부터 제118조까지의 규정을 준용한다. 다만, 제95조에 따른 장기 보유 특별공제액은 공제하지 아니한다. (2010. 12. 27 개정)

◎ 준용 규정의 종류 : 비과세 범위(본 법 제89조), 감면(제90조), 과세표준계산(제92조), 계산순서(제93조), 양도소득금액(양도가액－취득가액－장기보유공제 등 제95조), 필요경비(제97조), 양도취득시기(제98조), 예정·확정신고 등 신고납부 절차 대부분 준용 적용됨.