

어 선 세 무 행 정 (Ⅲ)

수협중앙회 조사부

차 장 고 석 환

목 차

1. 어선의 취득과 취득세·등록세
2. 어선의 건조와 세금
3. 어선에 대한 재산세와 임대소득세

—어선의 건조와 세금—

1. 서 론

어선을 건조할 때에는 여러가지 기자재와 고도의 조선기술이 필요할 것입니다. 그렇다고 해서 어선을 갖고자 하는 사람이 그 많은 기자재와 기술을 모두 마련할 수는 없을 것입니다. 기자재는 국내에서 구입하거나 외국에서 수입하여야 할 것이고 어선건조기술은 조선소 같은 전문업체에 의뢰하여야 할 것입니다. 그리고 이렇게 마련된 기자재는 어선의 규모나 선질 또는 기술여건에 따라 어선을 건조하는 과정이 다양할 것입니다. 이처럼 기자재의 구입과정이나 건조과정의 다를 때에는 그에 따른 세부담도 다소 달라지곤 합니다. 이에 어선건조에 필요한 기자재의 구입에서부터 어선건조후 보존등기까지의 각 과정을 통해서 어선건조에 필수적으로 수반되는 세부담을 요약해서 설명코자 합니다.

2. 기자재 취득시의 세무

어선건조에 필요한 기자재에는 여러가지가 있을 것입니다. 이들 중에는 국내생산이 가능한 것도 있겠고, 어떤 것은 외국에서 수입하여야만 마련할 수 있는 것도 있을 것입니다. 이들 구입 과정을 착안해서 각 과정별로 부담하는 세금의

형태와 감면내용을 요약해서 설명하면 다음과 같습니다.

첫째 : 외국에서 수입할 때의 관세 부담

외국에서 물품을 수입할 때에는 반드시 관세를 부담하여야 합니다. 그러나 관세법에서는 특수한 경우 관세를 경감하는 규정을 두고 있습니다.

① 연근해어업이나 양식업에 소요되는 시설기계류 및 기초설비품으로서 국내에서 제작하기 곤란한 물품을 수입할 때에는 「자원개발산업감세」로 하여 관세를 경감받을 수 있습니다. 이때의 물품은 재무부장관이 반드시 고시한 품목이어야 하며 현행 경감율은 동법 제28조의 2 제2항에 따라 당해관세율의 100분의 90을 초과할 수 없도록 규정되어 있습니다. 품목별 구체적인 경감율은 재무부장관이 정하는 것입니다.

② 세관장이 지정하는 공장에서 “선박과 그내연기관”을 제조하기 위하여 사용되는 부분품 및 원재료를 수입하는 경우에는 「원료품감면세」로 하여 관세를 감면받을 수 있습니다. 이때의 물품은 재무부장관이 고시한 것이어야 하며 현행 경감율은 동법 제28조의 4 제3항의 규정에 따라 100분의 90을 초과하지 못합니다. 이것 역시 구체적인 경감율은 재무부장관이 정하는 것입니다.

둘째 : 외국에서 수입할 때의 부가가치세 부담

외국에서 기자재를 수입할 때에는 관세뿐만 아니라 수입물품가액의 10%에 상당하는 부가가치세도 부담하여야 합니다. 그러나 앞에서 말한 “선박 및 내연기관”으로서 수산청장의 승인을 받아 수산업협동조합이 수입하거나 또는 정부의 계획조선지원시책에 의하여 어선의 실수요자가 수입하는 것에 대하여는 부가가치세법 제12조 제

2항 제14호, 동법시행령 제46조 제17호 및 동시행규칙 제13조 제2호에 의거 관세에 이어 부가가치세도 부담하지 아니합니다.

셋째 : 국내에서 생산된 기자재에 대한 세부담

국내에서 생산된 어선건조용 기자재의 종류에는 여러가지가 있을 것입니다. 그 중 원목등 임산물을 구입할 때에는 그것이 본래의 성상(性狀)이 변하지 아니하는 정도의 원시가공을 거친 것은 부가가치세가 면제되나 본래의 성상이 변한 임산물, 즉 가공을 거친 임산물을 구입할 때에는 부가가치세를 부담하여야 합니다. 임산물 이외의 제품에 대하여는 대부분 부가가치세를 부담하게 됩니다.

여기서 유의할 것은 어선건조에 필요한 기재재중 과세재화를 구입하는 사람이 조선소등 과세사업자이나 아니면 어선을 건조하는 사람 즉 어민이나에 따라 세무처리상 다음과 같은 문제점이 있습니다.

어선을 건조하는 조선소 영위자는 과세사업자입니다. 과세사업자가 어선건조에 필요한 과세재화를 구입하는 경우에 부담한 부가가치세액(이때의 세액을 “매입세액”이라 합니다)은 어선을 건조한 후 어민에게 공급할 때 거래징수한 부가가치세액(이때의 세액을 “매출세액”이라고 합니다)에서 공제받을 수 있습니다. 그러나 어민은 조선소와 달리 면세사업자이기 때문에 어선건조에 필요한 과세재화를 구입할 때 부담한 매입세액을 그 다음 어디에서든 공제받을 수 없습니다. 그러니까 어민이 기자재를 자기가 직접 구입할 경우에는 면세품이 좋을 것이고 조선소가 기자재를 구입할 때에는 매입세액을 공제받을 수 있는 세금계산서를 교부받는 과세재화를 공급받는 것이 유리할 것입니다. 조선소가 아무리 과세사업자라 하더라도 세금계산서없이 매입세액의 공제가 불가능하기 때문입니다.

3. 어선의 건조과정의 세부담

어선은 아무나 건조할 수 없고 오직 일정한 시설을 갖춘 조선소에서 일정한 자격을 갖춘 사람만이 건조하여야 할 것입니다. 이때의 조선업을 영위하는 사람은 세법상 여러면에서의 인격

을 갖게 되는 것이고 그 각각의 인격에 따라 세부담의 형태도 달라지는 것입니다. 여기서 조선소의 세부담에 관해서 논하고자 하는 것은 조선소의 세부담이 곧 어선을 건조하고자 하는 사람 즉 어선의 수요자인 어민에게 직접 또는 간접으로 전가되기 때문입니다. 특히 간접세에 있어서는 더욱 그러한 것입니다. 따라서 조선소의 세부담은 곧 어선의 건조과정에서의 세부담으로도 대변되는 것입니다. 이하 조선소의 세법상 인격별로 세부담형태를 약술코자 합니다.

첫째 : 부가가치세법상의 세부담

조선업을 영위하는 사람은 앞서서도 설명한 바와 같이 부가가치세법상 과세사업자입니다. 과세사업자란 면세사업자에 대응하는 개념으로서 그가 제공하는 재화(財貨)나 용역(用役)은 부가가치세가 과세됩니다. 따라서 과세사업자는 재화나 용역의 공급시 세법소정의 부가가치세액을 징수(세법에서는 이를 “거래징수”라고 합니다.)하였다가 정부에 납부할 의무가 있는 것입니다. 조선업에서의 재화공급에는 선박의 제조, 공급이 해당될 것이고 용역의 공급에는 어선수리가 해당될 것입니다. 조선소가 어선을 건조할 때 소요되는 기자재나 용역중에 부가가치세가 과세되는 것이 있을 때에는 일단 조선업자가 부가가치세(매입세액)를 부담합니다. 그러나 조선업자가 어선을 건조한 후 그를 어민에게 인도할 때에는 어선가격에 10%의 부가가치세(매출세액)를 부담시켜 징수합니다. 여기서의 어선가격에는 매입세액을 포함시켜서는 안됩니다. 왜냐하면 부가가치세액(매입세액)에다 부가가치세(매출세액)을 징수할 수는 없기 때문입니다. 이때 조선업자는 어민에게서 징수한 부가가치세 즉 매출세액에서 매입세액을 차감하여 정부에 납부하는 것입니다. 그러니까 조선업자는 사업자로서 부가가치세를 별도로 부담하지 않는다는 결론이 되는 것입니다. 즉 조선업자가 부담한 부가가치세는 어민에게 모두 전가되는 것이란 뜻입니다. 여기서 참고할 것은 조선업자가 부가가치세를 별도로 징수하지 않더라도 어선가격에는 기자재구입시 부담된 세부담을 어떤 방법으로든 어민에게 전가시킬 수 밖에 없는 것입니다. 그렇게 하지 않으면 어선건조의 원가이하로 공급

할 수 밖에는 없을 것입니다.

둘째 : 소득세법 또는 법인세법상 세부담

조선업자가 어선을 건조하는 것은 세법상 제조업에 해당되고 어선수리는 서비스업에 해당됩니다. 그러므로 제조업이나 서비스업에 종사하는 사람은 사업자이고 사업자의 사업소득은 소득세법에서는 종합소득이고, 법인세법에서는 각 사업년도소득으로서 종합소득세와 법인세의 납세의무가 있습니다. 다만 조선업자가 법인격을 갖춘 경우에는 법인세법을, 개인인 경우에는 소득세법을 적용받을 뿐입니다.

사업소득금액(법인의 각 사업년도소득 금액까지 포함한 개념입니다)의 계산은 연간 총수입금액(익금)에서 총필요경비(손금)를 차감한 금액입니다. 그러니까 실소득의 개념과 비슷한 것입니다. 이처럼 계산된 소득금액은 다음과 같이 계산하여 과세표준을 계산합니다.

○ 개인의 경우

$$\text{사업소득금액} - \text{소득공제 (가족공제)} \\ = \text{종합소득과세표준}$$

○ 법인의 경우

$$\text{각 사업년도소득금액} - \left(\begin{array}{l} \text{이월결손금} \\ \text{비과세소득} \\ \text{소득공제} \end{array} \right)$$

<법인세과세표준>

과세표준에 세율을 곱하면 세액이 됩니다. 세율은 법인 개인 공히 과세표준의 금액에 따라 차등하여 적용하고 있습니다.

여기서 유의할 것은 개인조선업자의 경우 연간 총수입금액이 얼마이냐에 따라 소득세법상 기장의무가 달라집니다. 연간 2억 5천만원 이상이면 복식부기 의무자이고 8천만원 이상이면 간이장부 의무자입니다. 기장의무가 복식이되면 여러면에서 귀찮고 까다롭기 때문에 조선업자는 기장의무를 기피하는 경향이 있습니다. 그래서 어민이 기자재를 직접 어민명의로 구입하여 조선소에 어선건조기술만을 의뢰하여 어선을 건조해가는 경우에는 조선업자는 이 금액만큼 자기의 총수입금액에서 제외시켜 기장하고 또 세금 계산서도 그에 맞추어 교부하는 것입니다. 위의 기장의무에 있어 개인조선업자가 어선건조이외에 어선수리수입이 있는 경우에는 동 수리수입

금액의 5배금액과 건조금액을 합계하여 그것이 2억 5천만원 또는 8천만원의 초과여부를 결정하는 것입니다.

조선업자의 세부담은 곧 어민에게 전가되나 종합소득세나 법인세는 부가가치세와 조금 다릅니다. 즉 종합소득세와 법인세는 당해 조선업자의 소득에서 지출되는 것이므로 그 세금은 곧 조선업자의 부가가치(마진)를 형성하는 하나의 구성요소가 되어 어선건조가격에 내포되어 그 세금은 어민에게 전가될 것입니다. 그리고 조선업자가 창출한 부가가치는 새로운 부가가치세의 부담을 발생시키는 것이므로 세금(직접세)에 세금(간접세)이 붙는 결론이 됩니다.

4. 어선보존등기시의 등록세율 시비

본지 제10호(82.3)에서는 어선의 취득시 납부하는 취득세와 등록세에 관하여 기술하였습니다. 어선의 건조에 의한 취득도 일종의 취득이기 때문에 취득세와 등록세를 납부하여야 함에는 틀림없으나 보존등기에 따른 등록세의 납부에는 다소 문제점이 있습니다. 지난 10호(82.3) 60페이지에 보면 어선의 등록세율을 표시하였는데 여기 20톤이상의 어선등기로서 그 등기가 보존등기에 해당되는 경우에는 지방세법 제132조 제1항에 규정된 다음「1. 2. 3. 4.」의 어느 것을 택할 것인가 하는 점입니다.

지방세법 제132조(선박등기의 세율)①

1. 상속으로 인한 어선소유권의 취득시 어선가액의 1,000분의 5
2. 증여, 유증, 기타 무상으로 어선소유권 취득시: 어선가액의 1,000분의 10
3. 위 1호 및 2호이외의 원인으로 인한 어선소유권의 취득시: 어선가액의 1,000분의 10
4. 제 1호 내지 제 3호 이외의 등기: 매 1건당 5,000원

어선의 보존등기에 관하여 내무부에서는 위 3호의 세율을 적용함이 옳다고 하였으나 대법원(대법원 제 1부 81누 61. 82. 1. 12)에서는 조세법정주의의 원칙등을 종합고찰하여 볼 때, 선박의 소유권보존 등기는 다음과 같은 사유에 의거 지방세법 제132조 제 4 호에 해당됨이 옳다고 판

결하여 제 3호의 세율을 적용하여 어선보존등기 시 추진한 등록세액은 위법이라고 판결하였읍니다.

판결이유

<문제의 초점>

지방세법 제131조 제 1항에 의하면 부동산 등기의 세율에 대하여는 제1,2,3호에 각 소유권의 취득에 관하여 규정하고 제 4호에 소유권의 보존에 관하여 규정하고 있는데, 동법 제 132조 제 1항에 의하면 선박등기의 세율에 대하여는 제 1호에 상속으로 인한 소유권의 취득, 제 2호에 증여, 유증 기타 무상으로 인한 소유권의 취득, 제 3호에 제 1호 및 제 2호 이외의 원인으로 인한 소유권의 취득에 관하여 규정하고, 제 4호에 제 1호 내지 제 3호 이외의 등기라고만 규정함으로써 위 부동산의 경우와는 달리 소유권의 보존에 관하여는 따로 규정한 바 없으므로 선박의 소유권보존등기의 세율에 있어서 위법 제132조 제 1항 제 3호의 소유권 취득의 예에 의할 것인가 또는 제 4호의 제 1호 내지 제 3호 이외의 등기의 예에 의할 것인가 하는 점.

<판단>

① 지방세법 제132조의 모체로 볼 수 있는 구 등록세법 제 3조에 의하면 선박등기의 세율에 대하여 제 1호 내지 제 3호에서 소득권의 취득 등기에 관하여 지방세법 제132조 제 1항 제 1호 내지 제 3호와 동일하게 규정하는 한편 제 5호에서 소유권 보존의 경우를 별도로 규정하고 있던 것을 1960년 1월 1일 개정등록세법 제 3조에 의하면 종전의 제 4호 내지 제 7호를 제 4호로 한군데에 묶어서 전 각호(제 1호 내지 제 3호) 이외의 등기라고 개정하였고 현재의 지방세법도 위 개정등록세법과 동일한 내용으로 규정하고 있음이 입법의 연혁상 명백하고,

② 선박등기법 제 3조의 선박등기처리규칙 제 16조 제 1항 제 6호 및 제 17조 제 2항에 의하여 각 준용되는 부동산등기법 제41조 제 5호 및 제 132조 단서의 규정에 의하면 선박의 소유권등기에도 부동산의 경우와 같이 공부(公簿)에 최초

로 등재되는 소유권보존등기와 이미 등기된 등기명의인으로부터 소유권을 승계 취득한 자에게 등기되는 소유권이전등기를 구별하여 규정하고 있고 등기신청서에 후자는 매매 증여등과 같은 등기를 필요로 하는 소유권 취득의 원인인 사실 즉 등기원인을 기재하게 되어 있으나 전자에는 보존등기의 성질상 이를 기재할 필요가 없게 되어 있고,

③ 취득세는 등기등과 같은 절차가 이행된 여부에 관계없이 사실상 과세대상물건을 취득한 경우에 그 취득자에게 과세하는 것이고(지방세법 제105조 제 2항) 등록세는 과세물건의 취득을 과세대상으로 하는 것이 아니고 재산권 기타 권리의 취득, 이전, 변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록(등재를 포함한다) 하는 경우에 그 등기 또는 등록을 받는 자에게 부과하는 것인 바(동법 제124조), 이러한 사항과 조세법정주의의 원칙등을 종합 고찰하여 볼 때 선박의 소유권보존등기는 지방세법 제132조 제 1항 제 3호의 경우에 해당하지 아니하고 같은 항 제 4호의 경우에 해당한다고 해석함이 타당하다고 할 것이다.

그렇다면 이와 같은 취지에서 당해사건이 선박보존등기에 관하여 같은 법 제132조 제 1항 제 3호를 적용한 세율에 의하여 산출한 세율을 추가하여 부과한 지방자치단체의 이 사건처분을 위법하다 하여 취소를 명한 원심판단은 정당하다고 인정되고 반대의 견해에서 선박을 건조하여 소유권의 설정을 공시하는 소유권보존의 등기도 당연히 소유권의 취득의 경우에 포함된다 는 논지는 채용할 수 없다.

그리고 선박소유권보존등기에 관한 등록세율에 관하여 위와 같이 해석하는 이상 보존등기에 관하여 정율이 아닌 정액으로 과세함이 실사 다른 등록세의 세율에 비하여 과세형평에 어긋난다 하여도 이는 입법정책상의 문제이지 그것을 가지고 원심판결에 조세공평에 관한 법리를 오해한 위법이 있다고 할 수는 없다.

(다음호에 계속)