서화·골동품 등의 거래로 얻은 이익의 소득구분에 관한 연구*

이 전 오**

요 약

개인의 경제활동으로 얻은 소득이 종합소득, 퇴직소득, 양도소득 중 어디에 속하는지, 종합소득에 속한다고 하더라도 다시 그중 어느 항목의 소득에 속하는지의 구분은 과세대상 여부 및 과세표준과 세액의 계산방법과 연결되기 때문에 소득구분은 조세법의 해석과 적용에 있어 매우 중요한 문제이다.

그런데, 소득구분이 항상 쉽지는 않다. 예컨대, 종합소득 중의 사업소득과 양도소득, 근로소득, 기타소득 중 어디에 속하는지의 구별이 어려운 경우가 종종 발생한다. 이 논문은 위와 같은 소득구분 문제 중 하나로 서화·골동품 등의 미술품의 위탁매매로 얻은 소득의 소득구분 문제를 살펴본다.

우선, 서화·골동품의 소유자가 경매회사에 위탁하여 행하는 서화·골동품의 양도는 상법상의 위탁매매에 해당하고, 이 경우 매매업을 영위하는 자는 자신의 명의로 거래행위를 하는 위탁매매인(경매회사)이지 위탁자가 아니므로, 서화·골동품의 소유자가 얻은 이익은 기타소득이지 사업소득이 아니다.

나아가 서화·골동품의 소유자가 경매회사에 위탁하지 않고 직접 제3자에게 양도하여 얻은 이익도 입법연혁 및 일본, 미국 등의 학설과 판례에 비추어 볼 때에 그 횟수 여하에 불구하고 사업소득이 아니라 기타소득이라고 보아야 한다. 이 점에 관해서는 법문을 보완하여 소득구분을 분명히 할 필요가 있다.

한편, 우리나라 소득세법은 사업소득의 핵심적 징표로 '영리 목적성', '자기의 계산과 책임' 및 '계속성·반복성'을 들고 있으나, 이것만으로 사업소득을 규정짓기에 충분한지 의문이고 그런 까닭에 사업소득과 다른 소득(기타소득, 양도소득 등)의 구별기준으로는 매우 부족하다. 그 때문에 실제 적용에서는 사업소득과 다른 소득 간의 구별이 쉽지 않고 다툼이 많다.

판례는 사업소득의 속성으로 "계속성·반복성"을 강조하고 있으나 지나치게 추상적인 기준이다. 일본 및 미국의 판례 등을 참조하여 사업소득과 다른 소득 간의 구별기준에 관하여 보다 구체적이고 분명한 기준을 제시할 필요가 있다.

핵심어: 사업소득, 기타소득, 소득구분, 미술품, 서화·골동품

논문접수일 2019. 03. 20. 최종수정일 2019. 03. 28. 게재확정일 2019. 03. 29.

* 필자는 이 논문의 기본적인 아이디어를 인터넷 신문인 조세일보 2018. 10. 8.자에 "미술품·상장주식 위탁매매로 얻은 이익은 사업소득 아니다"로 간단하게 게재한 바 있다. 이 논문은 위 글을 기초로 하여 학술적 논문으로 구성하여 작성한 것이다.

** 성균관대학교 법학전문대학원 교수 ; upennjlee@hanmail.net

I. 문제의 제기

우리나라 소득세법은 거주자의 소득의 종류를 종합소득, 퇴직소득, 양도소득으로 나누고 있다. 그 중 종합소득은 이자소득, 배당소득, 사업소득, 근로소득, 연금소득, 기타소득을 합산한 것이다(소득세법 제4조 제1항).

개인이 경제활동을 통하여 소득을 얻었을 때, 그 소득이 종합소득, 퇴직소득, 양도소득 중 어디에 속하는지, 종합소득에 속한다고 하더라도 다시 그중 어느 항목의 소득에 속하는지의 구분은 중요하다. 우리 소득세법은 순자산증가설이 아니라 소득원천설을 따르고 있기 때문에 어떤 행위나 거래로 소득을 얻었다 할지라도 그것이 소득세법에 규정되어 있는 어느 소득에 해당하지 않는 한 소득세 부과대상이 아니다. 또한, 과세대상이라고 하더라도 소득세법에 규정되어 있는 소득 중 어디에 해당하는지에 따라 즉, 종합소득, 퇴직소득, 양도소득 중 어디에 속하는지[1] 및 종합소득에 속한다 하더라도 그중 어느 항목의 소득에 속하는지에 따라 필요경비나 소득공제 등의 인정 여부나 크기가 달라져 과세표준과 세액의 계산방법이 달라지기 때문이다. 따라서, 소득구분은 조세법의 해석과 적용에 있어 매우 중요한 문제이다.

그런데, 소득구분이 항상 쉽지는 않다. 예컨대, 종합소득 중의 사업소득과 양도소득, 근로소득, 기타소득 중 어디에 속하는지의 구별이 어려운 경우가 종종 발생한다.

이 글에서는 위와 같은 소득구분 문제 중 하나로 서화·골동품 등의 미술품의 위탁매매로 얻은 소득의 소득구분 문제를 살펴본다. 어느 개인이 그가 소장한 서화나 골동품을 여러 차례에 걸쳐 경매회사나 화랑 등(이하 경매회사라

1) 종합소득에 속하는 소득은 모두 합산하여 누진세율을 적용하므로 소득이 커질수록 세부담이 커지게 되며, 종합소득 이외의 소득은 다른 소득과 합산하지 아니하고 소득별로 별도의 과세표준을 계산하고 별도의 세율을 적용한다. 퇴직소득과 양도소득은 일반적으로 시간의 흐름에 따라 축적되었다가 일시에 집중적으로 실현되기 때문에 종합소득에 합산할 경우 조세의 부담이 누진세율의 적용으로 과중하게 된다. 소득세법이 이들 소득의 과세표준을 각각 구분계산하여 과세하도록 하고 있는 것은 이러한 소득의 특성을 감안한 것이다(사법연수원, 「소득세법」, 2007, 25면).

고만 한다)을 통하여 매도하여 소득을 얻은 경우에 그 소득은 사업소득인가 아니면 기타소득인가? 개인이 경매회사를 통하지 않고 직접 여러 차례에 걸쳐 제3자에게 미술품을 매도하여 소득을 얻었으면 그 소득은 사업소득인가, 기타소득인가?[2)]

이 글에서 논하고자 하는 문제는 실제로 흔히 발생하는 사례임에도 불구하고 지금까지 제대로 논의된 적이 없는 까닭에 연구의 필요성이 절실하고, 뒤에서 말하는 바와 같이 입법적 보완을 통하여 문제를 분명히 해결할 필요가 있다.

아래에서 우선 논의의 전제로 사업소득의 내용과 다른 소득과의 구별문제를 살펴보고, 이어서 서화·골동품의 양도로 인한 이익의 소득구분 문제를 고찰한다.

II. 사업소득의 내용 및 다른 소득과의 구별

1. 사업소득의 내용

가. 사업의 의의

사업소득은 사업에서 얻는 소득이므로, 결국 사업소득의 내용은 사업이 무엇인지에 따라 결정된다고 할 것이다. 우리나라 세법에서 '사업'을 명시적으로 정의한 조항은 없지만, '사업'은 일응 "자기의 계산과 위험으로 이익을 얻는 것을 목적으로 하여 계속적으로 하는 경제활동"이라고 정의할 수 있다.[3)] '사업'을 이렇게 추상적으로 정의하였지만 실제로는 '사업'과 '비사업'의 구별이

2) 이런 문제는 주식의 경우에도 발생한다. 예컨대, 상장회사의 대주주가 주식시장(한국거래소)을 통하여 여러 차례에 걸쳐서 주식을 사고팔아서 소득을 얻었으면 그 소득은 사업소득인가, 양도소득인가? 개인이 장외에서 여러 번에 걸쳐서 비상장주식을 사고 팔아서 소득을 얻었으면 그 소득은 사업소득인가, 양도소득인가?

3) 金子 宏, 「租稅法(第22版)」, 弘文堂, 2017, 227面.

반드시 명확하지는 않고 양자의 구별이 애매한 사례에서는 결국 여러 요소를 종합적으로 감안하여 최종적으로는 사회통념에 따라 판단할 수밖에 없을 것이다.[4]

미국 조세법에서도 '사업(trade or business)'의 개념은 매우 중요하다. 가령, 사업인지 여부에 따라 필요경비의 공제 가능성 여부가 달라지기 때문이다.[5] 그렇지만, 미국연방세법(Internal Revenue Code, 이하 IRC로 줄여쓴다) 및 재무부규칙(Trasury Regulation) 어디에서도 '사업'을 명문으로 정의하고 있지는 않다. '사업'이라는 개념은 연방소득세의 보통법의 일부로서 판례가 발전시킨 개념이다.[6] 이와 관련하여 하급심판례는 납세자가 '사업'에 종사하고 있는지 여부를 판단하는 요소로 다음과 같은 것을 들고 있다.[7]

① 수익 창출의 목적(Profit Motive)[8]

② 상당기간에 걸친 광범위한 활동(Extensive Activity)[9]

③ 실제로 활동을 개시했는지 여부(Activity Commenced)[10]

④ 납세자가 다른 사람들에게 재화나 용역의 판매에 종사한다고 스스로 나

4) 注解所得稅法硏究會 編, 「注解 所得稅法(五訂版)」, 大藏財務協會, 2011, 421面.

5) 사업으로 분류되는 것이 세법상 항상 유리하다는 의미는 아니다. 예컨대, 사업에 해당하면 자영업자세(self-employment tax)를 납부해야 한다(James H. Blundell, Jr. "TRADE OR BUSINESS STATUS FOR THE FULL-TIME, ACTIVE INVESTOR: A CALL FOR A QUALITATIVE STANDARD", 29 *Santa Clara L. Rev.* 209 at 210(Winter, 1989).

6) Carol Duane Olson, "TOWARD A NEUTRAL DEFINITION OF 'TRADE OR BUSINESS' IN THE INTERNAL REVENUE CODE", 54 U. *Cin. L. Rev.* 1199 at 1199, (1986).

7) F. Ladson Boyle, "What is a Trade or Business?", *39 Tax Law,* 737 at 743, Summer, 1986.

8) *Groetzinger v. Commissioner*, 771 F.2d 269 (7th Cir. 1985), cert. granted, 54 U.S.L.W. 3630 (1986); *Gajewski v. Commissioner*, 723 F.2d 1062 (2d Cir. 1983), cert. denied, 105 S. Ct. 88 (1984); *International Trading Co. v. Commissioner*, 275 F.2d 578 (7th Cir. 1960); *Brannen v. Commissioner*, 78 T.C. 471 (1982) 등 참조.

9) *McDowell v. Ribicoff*, 292 F.2d 174 (3d Cir. 1961).

10) *Morton Frank v. Commissioner*, 20 T.C. 511 (1953); *Richmond Television Corp. v. United States*, 345 F.2d 901 (4th Cir. 1965).

타내는지 여부(Goods or Services)

나. 우리나라 소득세법상 사업소득의 징표

사업소득은 자기의 위험과 계산 아래 독립적·계속적으로 행하는 영리활동에서 발생하는 소득이다.[11] 소득세법에서 '사업소득'의 의미를 명시적으로 정의한 조항은 없다. 사업소득에 관한 규정인 소득세법 제19조도 그 유형만을 열거하고 있을 뿐이지 사업소득의 개념을 밝히고 있지는 않다. 그러나, 소득세법 제19조 제1항 제21호는 "제1호부터 제20호까지의 규정에 따른 소득과 유사한 소득으로서 영리를 목적으로 자기의 계산과 책임 하에 계속적·반복적으로 행하는 활동을 통하여 얻는 소득"이라고 규정함으로써 사업소득의 핵심적 징표로 '영리 목적성', '자기의 계산과 책임' 및 '계속성·반복성'을 들고 있다. 판례도 "소득세법상의 사업소득에 속하는 것인가의 여부는 그 사업이 수익을 목적으로 하고 있는지와 그 규모, 회수, 태양(態樣) 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지 등을 고려하여 사회통념에 따라 가려야 한다."고 하고 있다.[12]

사업소득은 자산과 근로가 결합하여 소득을 창출한다는 점에서 순수한 자산성 소득(이자소득, 배당소득 등)이나 근로성 소득(근로소득, 퇴직소득 등)과 다른 특성을 가지고 있다.[13]

다. 사업소득의 종류

소득세법 제19조 제1항은 사업의 종류를 ① 농업·임업 및 어업, ② 광업, ③ 제조업, ④ 전기·가스·증기 및 수도사업, ⑤ 하수·폐기물처리, 원료재생 및 환경복원업, ⑥ 건설업, ⑦ 도매 및 소매업, ⑧ 운수업, ⑨ 숙박 및 음식점업, ⑩ 출판, 영상, 방송통신 및 정보서비스업, ⑪ 금융 및 보험업, ⑫ 부동산업 및 임

11) 이태로·한만수, 「조세법강의(신정13판)」, 박영사, 2018, 289면.
12) 대법원 1989. 3. 28. 선고 88누8753 판결.
13) 임승순, 「조세법(제19판)」, 박영사, 2019, 446면.

대업, ⑬ 전문, 과학 및 기술서비스업, ⑭ 사업시설관리 및 사업지원서비스업, ⑮ 교육서비스업, ⑯ 보건업 및 사회복지서비스업, ⑰ 예술, 스포츠 및 여가 관련 서비스업, ⑱ 협회 및 단체, 수리 및 기타 개인서비스업 ⑲ 가구내 고용활동 ⑳ 복식부기의무자의 차량 및 운반구 등 사업용 유형고정자산의 양도 ㉑ 제1호부터 제20호까지의 규정에 따른 소득과 유사한 소득으로서 영리를 목적으로 자기의 계산과 책임 하에 계속적·반복적으로 행하는 활동 등 21가지로 구분하고 있고, 소득세법 시행령 제31조 내지 제37조의 2에서 이들 업종을 다시 세분하고 있으며, 구체적인 사업의 범위는 「통계법」 제22조에 따라 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 따른다(소득세법 제19조 제3항).

2. 사업소득과 다른 소득의 구별 필요성

일반론으로 말하자면, 어떤 소득이 어느 소득구분으로 분류되는가에 따라 소득금액의 계산을 비롯하여 조세법상 여러 관계에서 차이가 생기고 납세자의 이해관계에 큰 영향을 미치게 된다. 소득구분의 문제는 가령 미국세법에서도 통상적인 사업소득인지(ordinary income) 양도소득인지(capital gain)에 따라 세부담이 달라지는 예에서 보듯이 중요하지만, 우리나라나 일본의 경우에는 더욱 중요하다.

우리나라에서는 아래에서 보는 바와 같이 사업소득과 양도소득, 근로소득, 이자소득, 기타소득 등과의 구별이 문제되고, 일본에서는 급여소득과 사업소득, 사업소득과 잡소득, 양도소득과 잡소득, 부동산소득과 양도소득 등과의 분류를 둘러싼 다툼이 많다.[14]

우리나라에서 사업소득은 이자소득, 배당소득, 근로소득 등과 합산하여 종합소득으로 과세되는데 반하여, 양도소득은 따로 분류과세하므로 양자는 과세표준과 세액의 산정방식이 전혀 다르다. 그리고, 종합과세되는 소득 내에서도 소득의 유형에 따라 필요경비의 인정 여부, 소득공제의 크기 등이 다르기 때문

14) 注解所得稅法硏究會 編, 「注解 所得稅法(五訂版)」, 大藏財務協會, 2011, 251面 참조.

에 사업소득과 다른 소득을 명확하게 구분해야 한다.

일반적으로 사업소득은 필요경비의 공제가 인정되므로(소득세법 제19조 제2항) 세액산정에서 납세자에게 유리한 측면이 있으나, 사업자로 인정되면 부가가치세를 부담해야 하는 불리한 측면도 있다(부가가치세법 제2조 제3호, 제3조 제1호).

3. 사업소득과 다른 소득의 구별

가. 사업소득과 양도소득의 구별

사업소득과 양도소득의 구별기준에 대하여는 사업은 계속적으로 이어지는 것이므로 계속성 유무에 중점을 두고 양자를 구별해야 한다는 견해[15]와 사회경제적 모든 요인을 종합적으로 검토한 후에 사회통념에 따라 사업성 유무를 판단한다는 견해[16]가 있다. 계속성은 사업성의 유무를 판단하는 중요한 요인이지만, 이것이 유일한 기준은 아니며 그밖에도 매매의 규모, 횟수, 거래 태양(態樣), 상대방의 수, 거래이유 등을 종합적으로 고려하여 사회통념에 따라 판단하여야 한다는 점에서 후자의 견해가 타당하다.[17]

우리나라 판례는 소득세법상 사업소득인지의 여부를 가리는 기준에 대하여 "부동산 매매로 인한 소득이 소득세법상 사업소득인가 단순한 양도소득세의 과세대상인가의 구별 기준은 그 매매행위가 부동산 매매업을 영위하는 것으로 볼 것인가의 여부에 있고 그 구체적 판단은 그 사업이 수익을 목적으로 하고 있는지와 그 규모, 회수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지 등을 고려하여 사회통념에 비추어 결정하여야 한다"고 판시함으로써[18] 후자의 견해를 따르고 있다.

---

15) 廣瀨正, 「判例からみた稅法上の諸問題」, 新日本法規出版, 1972, 353面.

16) 전정구, "자산양도로 인한 소득에 있어서 양도소득과 사업소득의 구별기준", 「한국 조세법의 제문제」, 조세통람사, 1986, 299면.

17) 임완규, "사업소득과 타소득과의 구별", 「계간 세무사」 1990 봄호, 한국세무사회, 21면.

18) 대법원 1982. 9. 14. 선고 81누115 판결; 대법원 1984. 9. 11. 선고 83누66 판결; 대법원

나. 사업소득과 이자소득의 구별

사업소득과 이자소득의 구별은 주로 비영업대금(非營業貸金)의 이익(소득세법 제16조 제1항 제11호)에서 문제되는데, 그 구별기준에 대하여는 상대방(차용인)의 특정·불특정 여부에 따라 구별하여야 한다는 견해(즉, 차용인이 특정인인 경우에는 이자소득이고 불특정인인 경우에는 사업소득이라는 견해)[19]와 상대방(차용인)의 특정·불특정이라는 하나의 기준이 아니라 금전대여행위를 둘러싼 사회경제적 모든 사유를 참작하여 사회통념에 따라 판단하여야 한다는 견해로 갈라진다.[20]

주류적인 판례는 후자 견해에 입각하여 "금전대여로 인한 소득이 소득세법 제17조 제1항 제10호에서 규정하는 비영업대금의 이익인가 같은 법 제20조 제1항 제8호에서 규정하는 사업소득인가의 여부는 금전대여행위가 같은 법상의 사업에 해당하는가 여부에 달려있고, 같은 법에서 말하는 사업에의 해당 여부는 당해 금전거래행위의 영리성, 계속성, 반복성의 유무, 거래기간의 장단, 대여액과 이자액의 다과 등 제반사정을 고려하여 사회통념에 비추어 판단하여야 한다."고 판시하였다.[21]

1985. 12. 10. 선고 85누442 판결; 대법원 1986. 2. 11. 선고 85누700 판결; 대법원 1987. 4. 14. 선고 86누138 판결; 대법원 1989. 3. 28. 선고 88누8753 판결; 대법원 1991. 11. 26. 선고 91누6559 판결; 대법원 1993. 2. 23. 선고 92누14526 판결; 대법원 1994. 10. 21. 선고 94누8617 판결; 대법원 1995. 11. 7. 선고 95누92 판결; 대법원 1997. 2. 25. 선고 96누10881 판결; 대법원 2000. 12. 26. 선고 99두6071 판결; 대법원 2001. 4. 24. 선고 99두5412 판결; 대법원 2010. 7. 22. 선고 2008두21768 판결; 대법원 2013. 2. 28. 선고 2010두29192 판결; 대법원 2014. 3. 13. 선고 2012두7370 판결 등 다수.

19) 대법원 1985. 1. 29. 선고 84누382 판결

【판결요지】

금원대여행위가 40여회에 이르렀으나 대금업을 표방하여 불특정 다수인을 상대로 금전대여를 영업으로 한 것이 아니라 한 사람에게만 개별적으로 금원을 대여하고 그 이자수입을 취득한 것이라면, 동인으로부터 얻은 이자수입은 구 소득세법(1982.12.21 개정전 법률) 제17조 제1항 제9호에 규정된 비영업대금의 이익으로서 이자소득에 해당하고 소득세법 제25조 소정의 기타 소득이라고는 볼 수 없다.

20) 임완규, 앞의 논문, 20면.

21) 대법원 1987. 5. 26. 선고 86누96 판결; 대법원 1987. 12. 22. 선고 87누784 판결; 대법원 1998. 9. 8. 선고 97누3668 판결; 대법원 2005. 8. 19. 선고 2003두14505 판결 등.

다. 사업소득과 근로소득의 구별

근로소득은 종속적 지위에서 제공한 노무의 대가로서, 근로를 제공함으로써 받는 대가라면 그 명칭이 봉급·급료·보수·세비·임금·상여·수당 등 무엇이든 관계없다.[22]

근로기준법 제2조 제1항 제1호는 "'근로자'란 직업의 종류와 관계없이 임금을 목적으로 사업이나 사업장에 근로를 제공하는 자를 말한다."고 정의하고 있다. 즉, 근로기준법상 근로자란 사용종속관계 하에 놓여있는 자가 그 상대방으로부터 노무제공의 대가로 임금을 지급받고 사용자의 지휘와 명령을 받아 그 감독 하에서 근로를 제공하는 자를 가리킨다. 근로소득과 사업소득의 가장 큰 차이는 "종속성" 여부에 있다고 보여지지만, 오늘날 근로형태가 다양해짐에 따라 종속성 여부의 판단이 쉽지 않은 경우가 종종 있다.[23] 한편, 어떤 사람이 과거에 근로소득 또는 사업소득으로 신고·납부하여 왔다고 하여 그가 근로기준법상의 근로자에 해당한다거나 그렇지 않다고 단정할 수는 없다.[24]

---

22) 소득세법 제20조 제1항 제1호 참조.

23) 박형준, "학원강사는 근로자인가?", 「월간 조세」 289호(2012. 6.), 조세통람사, 188면.

24) 대법원 2006. 12. 7. 선고 2004다29736 판결

【판결요지】

[1] 근로기준법상의 근로자에 해당하는지 여부는 계약의 형식이 고용계약인지 도급계약인지보다 그 실질에 있어 근로자가 사업 또는 사업장에 임금을 목적으로 종속적인 관계에서 사용자에게 근로를 제공하였는지 여부에 따라 판단하여야 하고, 여기에서 종속적인 관계가 있는지 여부는 업무 내용을 사용자가 정하고 취업규칙 또는 복무(인사) 규정 등의 적용을 받으며 업무 수행 과정에서 사용자가 상당한 지휘·감독을 하는지, 사용자가 근무시간과 근무장소를 지정하고 근로자가 이에 구속을 받는지, 노무제공자가 스스로 비품·원자재나 작업도구 등을 소유하거나 제3자를 고용하여 업무를 대행케 하는 등 독립하여 자신의 계산으로 사업을 영위할 수 있는지, 노무 제공을 통한 이윤의 창출과 손실의 초래 등 위험을 스스로 안고 있는지, 보수의 성격이 근로 자체의 대상적 성격인지, 기본급이나 고정급이 정하여졌는지 및 근로소득세의 원천징수 여부 등 보수에 관한 사항, 근로 제공 관계의 계속성과 사용자에 대한 전속성의 유무와 그 정도, 사회보장제도에 관한 법령에서 근로자로서 지위를 인정받는지 등의 경제적·사회적 여러 조건을 종합하여 판단하여야 한다. 다만, 기본급이나 고정급이 정하여졌는지, 근로소득세를 원천징수하였는지, 사회보장제도에 관하여 근로자로 인정받는지 등의 사정은 사용자가 경제적으로 우월한 지위를 이용하여 임의로 정할 여지가 크기 때문에, 그러한 점들이 인정되지 않는다는 것만으로 근로자성을 쉽게 부정하여서는 안 된다.

사업소득과 근로소득의 구별도 여러 사회적·경제적 요인을 감안하여 사회통념에 따라 결정하여야 한다.[25] 양자의 구별에 대하여 일본의 최고재판소는, "사업소득은 자기의 위험과 계산 하에 독립적으로 영위하는 업무로서, 영리성·유상성이 있고 또한 반복·계속하여 수행할 의사와 사회적 지위가 개관적으로 인정되는 업무로부터 얻는 소득이다. 이에 비하여, 근로소득은 고용계약 또는 이와 유사한 원인에 기하여 사용자의 지휘명령에 복종하여 제공된 노무의 대가로서 사용자로부터 받는 급부를 말한다. 나아가 근로소득에서는 특히 급여지급자와의 관계에서 어떤 공간적·시간적인 구속을 받고, 계속적 내지 단속적(斷續的)으로 노무 내지 역무의 제공이 있고 그 대가로서 지급되는지 여부가 중시되어야 한다."고 판시하였다.[26]

라. 사업소득과 기타소득의 구별

기타소득은 이자소득·배당소득·사업소득·근로소득·연금소득·퇴직소득 및 양도소득 외의 소득세법에 열거된 소득으로서 과세대상이 되는 소득을 가리킨다(소득세법 제21조 제1항).

우리나라에서 사업소득과 기타소득의 구별이 문제되는 경우는 개인이 얻은 인적용역소득의 소득구분과 관련된 경우가 많다.[27] 이와 관련하여 어느 행위

---

[2] 대학입시학원 종합반 강사들의 출근시간과 강의시간 및 강의장소의 지정, 사실상 다른 사업장에 대한 노무 제공 가능성의 제한, 강의 외 부수 업무 수행 등에 관한 사정과 그들이 시간당 일정액에 정해진 강의시간수를 곱한 금액을 보수로 지급받았을 뿐 수강생 수와 이에 따른 학원의 수입 증감이 보수에 영향을 미치지 아니하였다는 사정 등에 비추어 볼 때 위 강사들이 근로기준법상의 근로자에 해당한다고 하면서, 비록 그들이 학원측과 매년 '강의용역제공계약'이라는 이름의 계약서를 작성하였고 일반 직원들에게 적용되는 취업규칙 등의 적용을 받지 않았으며 보수에 고정급이 없고 부가가치세법상 사업자등록을 하고 근로소득세가 아닌 사업소득세를 원천징수당하였으며 지역의료보험에 가입하였다고 하더라도 위 강사들의 근로자성을 부정할 수 없다고 한 사례.

25) 임완규, 앞의 논문, 23면.

26) 最高裁 昭和 56年 4月 24日 第二小法廷 判決(昭和 52年 行ツ 第12号), 이 판결에 대한 평석으로, 高野幸大, "事業所得と給與所得の區別", 「租稅判例百選(第5版)」, Jurist No.207, 有斐閣, 2011. 12, 67面 참조.

27) 구체적인 사례에 대하여는, 윤종철·손혁, "인적용역 관련 사업소득과 비교한 기타소득

로 인하여 발생한 소득이 사업소득이냐 기타소득이냐의 구별에 관하여 우리나라 판례는 대체로 영리성, 계속성 및 독립성이 있느냐 아니면 일시적, 우발적인 것이냐에 의하여 구별하고 있다.[28][29]

그러나, 사업소득과 기타소득의 구별에 관한 위와 같은 기준은 지나치게 간단하고, 특히 "계속적·반복적"이란 표현은 극히 추상적이어서 문제해결을 어렵게 한다. 앞으로 판례가 "계속적·반복적 활동"에 대한 구체적인 가이드라인을 제시할 필요가 있다.

참고로, 일본의 판례[30] 및 국세불복심판소 재결례에서는 사업소득과 잡소득(우리나라의 기타소득에 해당)의 구별기준에 대하여 다음과 같은 항목들을 판단요소로 심고 있는데[31], 우리 현실에 모든 항목이 꼭 그대로 적용된다고 할 수는 없겠지만 참고할만하다.

과세제도에 대한 문제점과 개선방안", 「세무와 회계저널」 제18권 제2호, 2017. 4., 한국세무학회, 34-35면 참조.

28) 이기중, "사업소득, 기타소득의 구별과 원천징수". 「대법원판례해설」 제16호, 법원도서관, 1992., 599면.

29) 대법원 1991. 11. 26. 선고 91누6559 판결

【판결요지】

가. 소득세법상의 사업소득에 해당하는지의 여부는 그 사업의 수익목적 유무와 사업의 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지의 여부 등을 고려하여 사회통념에 따라 가려져야 할 것이고 단지 사업자등록을 마치지 아니하였거나 사업소득세를 납부한 일이 없다는 것만으로 사업소득이 아니라고 단정할 것이 아니다.

나. 상가분양 및 임대를 소개한 사람들 중 상당수가 "○○ 부동산"이라는 부동산중개업 상호를 사용하고 있을 뿐 아니라 사업등록까지 마친 자도 포함되어 있어 영리를 목적으로 하는 중개업자들이 상당수 포함되어 있는 것으로 보여지는데도, 원심이 채증법칙 위반과 심리미진으로 증거 없이 위 소개인들이 모두 일시적으로 중개행위를 한 것으로 잘못 인정하여 그들이 받은 소개료가 모두 사업소득이 아니라 기타소득이라고 잘못 판단하였다고 하여 원심판결을 파기한 사례.

30) 東京地裁 昭和 48年 7月 18日 判決; 名高屋地裁 昭和 39年 8月 31日 判決; 名高屋高裁 昭和43年 2月 28日 判決; 廣島高裁 昭和 53年 12月 21日 判決; 名高屋地裁 昭和 60年 4月 26日 判決 등.

31) 小野山 公認會計士·稅理士, "事業所得と雜所得の區分"
www.onoyama-cpa.com/column/taxaccounting/1125/(2019.1.19. 검색)

① 영리성·유상성의 유무
② 계속성·반복성의 유무
③ 자기의 위험과 계산에 있어서 기획수행성의 유무
④ 정신적 또는 육체적 노력의 정도
⑤ 인적·물적 설비의 유무
⑥ 직업(경력)·사회적 지위
⑦ 생활상황
⑧ 업무로부터 상당 정도 기간 계속하여 안정적인 수익을 얻을 가능성이 있는가?

III. 서화·골동품 등의 양도로 얻은 이익의 과세에 대한 입법연혁과 과세내용

1. 서화·골동품 등의 양도로 얻은 소득의 과세에 관한 주요 입법연혁

가. 1990. 12. 31. 개정된 구 소득세법

1990. 12. 31. 개정된 구 소득세법에서는 부동산 양도소득, 서화·골동품 등에 대한 투기를 근절하고 소득 종류간 조세부담의 형평성을 기하기 위하여 2,000만 원 이상인 서화·골동품을 양도소득세 과세대상으로 하고 1993. 1. 1.부터 시행하기로 하였다.[32]

나. 1992. 12. 8. 개정된 구 소득세법

1990. 12. 31. 소득세법을 개정하여 2,000만 원 이상인 서화·골동품을 양도소

32) 구 소득세법 제23조 제1항 제3호, 부칙 제1조, 1990. 12. 31. 신설된 구 소득세법 시행령 제44조 제5항.

득세 과세대상으로 하고 1993. 1. 1.부터 시행하기로 하였지만, 열악한 미술시장의 발전을 저해한다는 미술계의 반발로 말미암아 서화·골동품 등의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대한 과세를 3년간 유예하여 그 과세시기를 1993. 1. 1. 이후에서 1996. 1. 1. 이후로 연기하였다(1992. 12. 8. 개정된 구 소득세법 부칙 제1조).

다. 1995. 12. 29. 개정된 소득세법

1995. 12. 29. 개정된 소득세법은 종합소득 항목에 일시재산소득을 신설하고 거주자가 2,000만 원 이상인 서화·골동품을 양도하여 얻은 이익은 일시재산소득으로 과세하되 1998. 1. 1.부터 종합과세하고, 국가지정문화재로 지정된 서화·골동품의 양도소득은 비과세하도록 하였다.[33]

라. 1997. 12. 13. 개정된 소득세법

그 후 세원 포착을 위한 서화·골동품시장의 유통제도의 정비에 시간이 필요하다 하여 1997. 12. 13. 개정된 소득세법에서는 개인소장가의 서화·골동품의 양도로 발생하는 소득에 대하여 1998. 1. 1.부터 일시재산소득으로 과세하도록 되어 있던 것을 3년간 유예하여 2001. 1. 1.부터 과세하도록 하였다.[34]

마. 2000. 12. 29. 개정된 소득세법

그 후 다시 미술시장의 활성화를 위하여 2000. 12. 29.에 소득세법을 개정하여 2004. 1. 1.부터 일시재산소득을 과세하기로 하였다.[35]

---

33) 1995. 12. 29. 개정된 구 소득세법 제20조의 2 제1항 제1호, 제12조 제4의2호, 부칙 제1조, 제3조, 1995. 12. 30. 개정된 구 소득세법 시행령 제40조의 2 제1항.

34) 1997. 12. 13. 개정된 구 소득세법 부칙 제1조.

35) 2000. 12. 29. 개정된 구 소득세법 부칙 제1조.

바. 2003. 12. 30. 개정된 소득세법

2003. 12. 30. 개정된 소득세법에서는 일시재산소득의 범위에서 서화·골동품을 아예 삭제하였다.[36]

사. 2008. 12. 26. 개정된 소득세법

그러다가 조세정의를 실현하고 소득종류 간 과세형평성을 높이기 위하여 2008. 12. 26. 소득세법을 개정하여 6,000만 원 이상인 서화·골동품의 양도차익에 대하여 기타소득으로 분리과세하되,[37] 「문화재보호법」에 따라 국가지정문화재로 지정된 서화·골동품의 양도로 발생하는 소득 및 서화·골동품을 박물관 또는 미술관에 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 소득세를 과세하지 않는 것으로 규정하고,[38] 기타소득으로 과세되는 시기를 2011. 1. 1.로 규정하였다.[39]

아. 2009. 12. 31. 개정된 소득세법 및 2010. 2. 18. 개정된 소득세법 시행령

그 후 6,000만 원 이상인 서화·골동품에 대하여[40] 2013. 1. 1.부터[41] 기타소득으로 과세하고 있다. 지금까지 그 기본 내용은 같다(소득세법 제21조 제1항 제25호, 소득세법 시행령 제41조 제13항).

자. 현행 소득세 법령

서화·골동품의 양도로 발생하는 소득의 과세에 관한 소득세법 제21조 제1항 제25호 및 소득세법 시행령 제41조 제13항의 내용은 아래와 같다.

---

36) 2003. 12. 30. 개정된 구 소득세법 제20조의 2 제1항.

37) 2008. 12. 26. 개정된 구 소득세법 제21조 제1항 제25호, 제14조 제3항 제5호의2, 2009. 2. 4. 신설된 구 소득세법 시행령 제41조 제10항.

38) 위 구 소득세법 제12조 제5호 바목·사목.

39) 위 구 소득세법 부칙 제1조.

40) 2010. 2. 18. 개정된 구 소득세법 시행령 제41조 제12항.

41) 2009. 12. 31. 개정된 구 소득세법 부칙 제1조.

소득세법 제21조(기타소득) ① 기타소득은 이자소득·배당소득·사업소득·근로소득·연금소득·퇴직소득 및 양도소득 외의 소득으로서 다음 각 호에서 규정하는 것으로 한다. <개정 2010. 12. 27., 2012. 1. 1., 2013. 1. 1., 2014. 12. 23., 2015. 12. 15., 2016. 12. 20., 2017. 12. 19., 2018. 12. 31.>
25. 대통령령으로 정하는 서화(書畵)·골동품의 양도로 발생하는 소득

소득세법 시행령 제41조(기타소득의 범위 등)
⑬ 법 제21조 제1항 제25호에서 "대통령령으로 정하는 서화(書畵)·골동품"이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것으로서 개당·점당 또는 조(2개 이상이 함께 사용되는 물품으로서 통상 짝을 이루어 거래되는 것을 말한다)당 양도가액이 6천만원 이상인 것을 말한다. 다만, 양도일 현재 생존해 있는 국내 원작자의 작품은 제외한다. <신설 2009. 2. 4., 2010. 2. 18., 2010. 12. 30., 2013. 11. 5.>
1. 서화·골동품 중 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 것
가. 회화, 데생, 파스텔{손으로 그린 것에 한정하며, 도안과 장식한 가공품은 제외한다} 및 콜라주와 이와 유사한 장식판
나. 오리지널 판화·인쇄화 및 석판화
다. 골동품(제작 후 100년을 넘은 것에 한정한다)
2. 제1호의 서화·골동품 외에 역사상·예술상 가치가 있는 서화·골동품으로서 기획재정부장관이 문화체육관광부장관과 협의하여 기획재정부령으로 정하는 것

2. 과세대상인 서화·골동품

가. 서화·골동품의 개념

국어사전에서는 서화를 '글씨와 그림을 아울러 이르는 말'로, 골동품을 '오래되었거나 희귀한 옛 물품'으로 정의하고 있다.[42] 국가기관 소유 미술품 보관관리규정 제3조는"한국화(병풍, 족자 포함), 서양화, 판화, 서예, 조각, 도자기, 사진, 공예품 등"을 미술품으로 지칭하고 있다. 물품관리법 시행령 제51조 제7호는"서화, 조각, 사진, 공예품 등"을 미술품으로 지칭하고 있다. 즉, 서화는 미술품의 한 종류이고 미술품은 서화보다는 넓은 개념이다. 아울러 골동품은

42) 네이버 국어사전
https://dict.naver.com/search.nhn?dicQuery=%EC%84%9C%ED%99%94&query=%EC%84%9C%ED%99%94&target=dic&ie=utf8&query_utf=&isOnlyViewEE=(최종검색일 : 2019.3.28).

미술품과는 다른 개념이다.

한편, 세법은 서화, 골동품, 예술창작품 등의 용어를 사용하고 있으나, 그 개념을 명확하게 규정하고 있지는 않다. 예컨대, 법인세법 시행령은 업무와 관련이 없는 자산의 하나로 서화 및 골동품을 들고 있고(법인세법 시행령 제49조 제1항 제2호 가목), 부가가치세법 시행령은 면세되는 인적 종류의 하나로 서화, 도안을 열거하고 있고(부가가치세법 시행령 제42조 제1호 가목), 면세하는 예술 창작품에 미술은 포함되나 골동품은 포함되지 않는다고 규정한다(부가가치세법 시행령 제43조 제1호). 상속세 및 증여세법 시행령은 판매용이 아닌 서화·골동품 등 예술적 가치가 있는 유형재산의 평가에 대하여 규정하고 있고(상속세 및 증여세법 시행령 제52조 제2항 제2호), 관세법 별표 제21부(품목번호 9701-9706)에서는 예술품·수집품·골동품의 세율에 대하여 무세라고 규정한다. 이와 같이, 서화·골동품·예술품 등에 공통된 정의가 없고 그 범위가 개별세법에 따라 달리 규정되어 있는 것은 문제라고 하겠다.

나. 과세대상인 서화·골동품

소득세법 시행령 제41조 제13항은 그 양도가 기타소득의 과세대상인 "서화(書畵)·골동품"이란 회화, 데생, 파스텔 및 콜라주와 이와 유사한 장식판, 오리지널 판화·인쇄화 및 석판화, 제작 후 100년이 넘은 골동품으로서 개당·점당 또는 조당 양도가액이 6천만원 이상인 것을 말한다고 규정하고 있다. 다만, 양도일 현재 생존해 있는 국내 원작자의 작품은 제외한다.

따라서, 국가기관 소유 미술품 보관관리규정 제3조나 물품관리법 시행령 제51조 제7호에 규정된 미술품 중 과세대상이 되는 것은 서화뿐이기 때문에 조각[43], 도자기, 사진, 공예품 등은 과세대상이 아니라고 보아야 한다.

---

43) 소득, 원천세과-385 , 2013. 7. 2.
「소득세법」 제21조 제1항 및 같은 법 시행령 제41조 제12항에 따른 서화·골동품 양도소득 과세대상에 조각작품은 포함되지 아니하는 것임.
○ 서면법규과-733, 2013. 6. 25.
2013년 1월 1일부터 시행된 서화·골동품 양도에 대한 과세대상(기타소득)에는 서화·골동품 외의 조각품은 포함되지 아니하는 것이 타당함.

생존 작가의 서화·골동품은 과세대상이 아닌데, 소득세법 시행령 제41조 제13항 단서에서 말하는“양도일 현재 생존해 있는 국내 원작자”란 양도일 현재 국내에서 거주하면서 작품활동을 하는 내국인 원작자를 말한다.[44] 양도가액이 6천만원 미만인 서화·골동품도 과세대상이 아니다.[45]

3. 원천징수

화가가 미술품을 양도한 경우 그 미술품을 양수한 자는 대가로 치른 금액의 3%를 원천징수할 의무가 있다.[46] 이 경우의 원천징수는 예납적 원천징수에 해당하므로 화가는 반드시 종합과세 확정신고를 하여야 한다.[47]

서화·골동품의 양도로 얻은 이익이 기타소득에 해당하는 경우에는 양도금액에서 필요경비를 공제한 금액이 기타소득의 과세표준이 된다. 이 경우, 양도가액의 80%(서화·골동품의 보유기간이 10년 이상인 경우에는 90%)에 상당하는 금액을 필요경비로 한다. 다만, 실제 소요된 필요경비가 80%(서화·골동품의 보유기간이 10년 이상인 경우에는 90%)에 상당하는 금액을 초과하면 그 초과하는 금액도 필요경비에 산입한다.[48]

서화·골동품의 양도로 인한 기타소득은 300만원 이하인가에 관계없이 분리과세되고, 원천징수의무자가 원천징수함으로써 납세의무가 종결된다. 국내에서 거주자나 비거주자에게 기타소득을 지급하는 자는 서화·골동품 양도소득에 대한 기타소득금액의 20%를 원천징수하여 납부하여야 한다.[49] 서화·골동

44) 소득, 서면법규과-825 , 2013. 7. 17.

45) 소득, 소득세과-111 , 2011. 1. 31.
사업성 없이 소장하고 있는 점당 6천만원 미만의 서화를 양도하고 발생한 소득은 기타소득에 해당하지 않는 것임.

46) 소득세법 제127조 제1항 제3호, 소득세법 시행령 제184조 제1항, 부가가치세법 제26조 제1항 제15호, 부가가치세법 시행령 제42조 제1호 가목, 소득세법 제129조 제1항 제3호.

47) 김남욱, “조세정의를 위한 서화·골동품의 합리적 과세방안”, 「공법연구」 제16권 제4호, 2015. 11, 202면.

48) 소득세법 시행령 제87조 제2호.

49) 소득세법 제127조 제1항 제6호, 제129조 제1항 제6호 라목.

품의 양도로 발생하는 기타소득에 대하여 원천징수의무자가 대통령령으로 정하는 사유로 원천징수를 하기 곤란하여 원천징수를 하지 못하는 경우에는 서화·골동품의 양도로 발생하는 소득을 지급받는 자를 원천징수의무자로 한다.[50]

Ⅳ. 서화·골동품 등의 양도로 얻은 이익의 소득구분

서화·골동품을 가지고 있는 거주자(개인으로 가정)가 위탁매매를 통하여 그 서화·골동품을 통하여 양도하는 경우와 거주자(개인)이 직접 양도하는 경우로 나누어서 서화·골동품 등의 양도로 얻은 이익의 소득구분 문제를 살펴본다.

1. 위탁매매를 통하여 서화·골동품을 양도하는 경우

가. 쟁점

세계적으로는 크리스티(Christie's)와 소더비(Sotheby's) 등의 미술품 및 골동품 경매회사가 유명하지만 국내에도 미술품 및 골동품 경매회사로 주식회사 서울옥션 등 여러 군데가 있고, 미술품 시장은 최근 들어 꾸준히 성장하고 있다.

거주자가 그가 소장 중인 서화나 골동품 1-2점의 매각을 경매회사에 의뢰하여 그것이 점당 6000만 원 이상에 팔린 경우에 거주자가 얻은 이익이 기타소득에 해당한다는 것은 의문의 여지가 없다. 그에 비하여, 다수의 고가 서화·골동품의 소장자인 거주자가 여러 차례에 걸쳐서 그가 소장 중인 서화나 골동품의 매각을 경매회사에 의뢰하여 많은 이익을 얻었다면 그 이익은 어떤 소득에 해당하는가?

이에 대하여는 그 규모, 회수, 태양(態樣) 등에 비추어 볼 때 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있기 때문에 사업소득에 해당한다는

50) 소득세법 제155조의 5.

견해가 있을 수 있다. 그러나, 아래에서 자세히 논하는 바와 같이 서화·골동품의 매각을 경매회사에 여러 차례에 걸쳐서 의뢰하여 이익을 얻었다 하더라도 사업소득에 해당하는 것이 아니라, 1-2점을 매각 의뢰하는 경우와 마찬가지로 여전히 기타소득에 해당한다고 보아야 한다.

나. 위탁매매 측면에서의 검토

서화·골동품의 소장가가 경매회사에 그가 소장 중인 서화나 골동품의 매각을 의뢰하는 행위의 법적 성격은 위탁매매이다.

자기명의로써 타인의 계산으로 물건 또는 유가증권의 매매를 영업으로 하는 자를 위탁매매인이라 하고(상법 제101조), 위탁매매인은 위탁자를 위한 매매로 인하여 상대방에 대하여 직접 권리를 취득하고 의무를 부담한다(상법 제102조). 그리고, 위탁매매인이 거래소의 시세가 있는 물건 또는 유가증권의 매매를 위탁받은 경우에는 직접 그 매도인이나 매수인이 될 수 있다(상법 제107조).

위탁매매인은 위탁자에게서 물건이나 유가증권의 매매를 위탁받고 이를 위탁매매인 자기의 이름으로 제3자와 매매하여 그 결과로 얻은 대금 또는 매수한 물건을 위탁자에게 귀속시키는 것을 업으로 하며, 위탁매매인은 자기의 이름으로 즉 법률행위의 당사자로서 매매행위를 한다는 점에서 본인의 이름으로 법률행위를 하는 단순한 대리인과 다르다.

이것은 경매회사가 개인에게서 위탁받은 서화·골동품을 매각하는 경우에도 다르지 않다. 즉, 이 경우에 경매회사는 경매라는 법률행위(매매)의 당사자이다. 따라서, 상대방에 대하여 직접 권리를 취득하고 의무를 부담하는 주체는 위탁자인 개인 소장가가 아니라 위탁매매인(위탁판매인)인 경매회사이다.

다. 중개인(trader)과 투자자(investor)의 구별

미술품을 수집하는 사람들은 그 동기에 따라 크게 네 가지로 구분된다. 첫째, 개인적인 감상을 위하여 미술품을 구입하고 수익을 목적으로 하지 않기 때문에 가지고 있는 미술품을 거의 매각하지 않는 취미 수집가(애호가, hobbyist),

둘째, 투자 차익을 노리는 투자자(investor), 셋째, 사업 형태의 소득을 추구하는 중개인(dealer), 넷째, 사업에 미술품을 사용하는 사업적 수집가(business collector) 등이다.[51] 이 중 본 논문과 직접 관련이 있는 것은 투자자와 중개인 간의 구별 문제인데, 미국 세법을 참고로 하여 이를 살펴본다. 미국 세법은 대체로 중개인을 투자자에 비하여 세제상 우대한다. 투자자는 그가 보유하고 있는 자산을 자본자산(capital assets)으로 취급하고, 그 자산이 팔릴 때에 보유기간이 1년을 넘는지 여부에 따라 장기 또는 단기 양도차익 또는 손실(long-term or short-term capital gains or losses)로 신고한다. 투자자가 지출한 투자비용은 2018년에서 2025년까지는 필요경비로 공제할 수 없다. 그에 비하여 중개인은 그가 지출한 비용을 통상적이고 필요한 사업비용(ordinary and necessary business expenses)으로 공제할 수 있다.[52]

중개인은 개인(화랑 등)이든 법인(경매회사 등)이든 자신의 사업목적으로 미술품을 구입하고 매각하기 때문에 미국 세법상 일반 소매업자(retailer)와 동일한 방식으로 과세된다. 앞서 본 바와 같이, 미국의 하급심 판례는 다음과 같은 요소를 고려하여 중개인에 해당하는지 여부를 판단하여야 한다고 판시하였으나, 연방대법원[53]은 모든 사실관계와 상황을 고려하여 판단하여야 한다고 하면서 하급심 판결이 제시한 세 번째 요건은 배척하였다.[54]

① 정기적으로 매매활동에 관여해야 한다.
② 수익을 기대하면서 매매해야 한다.
③ 납세자는 다른 사람에게 재화나 용역의 판매에 종사한다고 알려져야 한다.

---

51) Jeffrey C. McCarthy, “Federal Income Taxation of Fine Art”, *Cardozo Arts and Entertainment Law Journal*, January, 1983., p.25(김재경, “미술산업 과세의 현안과 개선방안에 관한 연구”, 서울대학교 박사학위논문, 2013., 111면에서 재인용)

52) 1040 Deskbook Key Issue 18L: *Stock Traders versus Investor*, Thirty-first Edition, October 2018.

53) Commissioner vs Groetzinger, 480 U.S. 23 (1987).

54) 김재경, 앞의 논문, 112면.

투자자는 미국연방세법 제1221조 (a)(1)항에 규정한 바와 같이 투자를 주요한 목적으로 미술품을 매매하는 자를 가리킨다. 투자자의 소득은 자본이득(capital gain)에 해당하여 중개인의 사업소득보다 유리하게 과세된다. 투자자의 지위에 해당하는지 아닌지를 판단할 때에는 다음과 같은 여러 요소들을 고려하여야 한다.[55]

① 자산의 구입 목적
② 자산의 보유 목적
③ 매매의 빈도, 지속성, 비중
④ 자산의 소유 기간
⑤ 매매차익의 사용 용도
⑥ 납세자의 사업 내용
⑦ 해당 자산의 발굴, 개선, 고객유치, 홍보 등 계쟁자산의 매매활동을 위하여 납세자가 들인 시간과 노력

위와 같은 미국의 법리를 우리나라에 적용하면 경매회사나 화랑은 중개인에 해당하기 때문에 그가 얻은 이익은 사업소득에 해당하므로 조직의 형태에 따라 법인세 또는 사업소득세를 납부하여야 할 것이고, 중개인이 아닌 단순한 수집가나 투자자는 미술품의 양도에 대하여 사업소득이 아니라 기타소득을 납부할 뿐이라고 설명할 수 있다.

라. 사업소득의 속성인 계속성·반복성 측면에서의 검토

사업소득이 그 징표로 요구하는 계속성·반복성은 그 자체가 사업과 직접 관련된 것이어야 한다. 그런데 투자자인 개인 소장가가 서화·골동품을 경매회사에 위탁하여 판매하는 경우에 그 자체가 직접 문제되는 '계속적·반복적으로 이루어지는 행위 내지 거래'는 경매회사가 경매를 통하여 서화·골동품을 수요자에게 판매하는 행위이다. 이런 판매행위가 영리를 목적으로 하여 계속적·반

55) 김재경, 앞의 논문, 113면.

복적으로 이루어지기 때문에 경매회사가 얻는 소득(판매 수수료)은 당연히 경매회사의 사업소득에 속한다.

그에 비하여 개인 소장가(투자자)는 반복적·계속적으로 서화·골동품의 판매를 위탁할 뿐인데, 그런 위탁행위가 반복적·계속적으로 행하여졌다고 하여 개인 소장가가 얻은 이익이 사업소득이 될 수는 없다. 사업소득과 관련하여 판단기준이 되는 것은 미술품 판매가 계속적·반복적으로 이루어지는가 여부이지 미술품 판매의 위탁이 계속적·반복적으로 이루어지는지 여부가 아니기 때문이다.

예를 들어 비유하자면, 개인 투자자가 양도소득세 과세대상인 주식을 증권회사에 위탁하여 1년에 수십차례 또는 수백차례 매매하여 양도차익을 얻었다 하더라도 그 이익에 대하여 양도소득세로 과세할 수 있는 것은 별론으로 하고 사업소득으로 과세할 수 없는 것과 같은 이치이다. 이 경우에 사업소득세의 과세대상이 되는 것은 증권회사가 주식 매도·매수행위를 계속적·반복적으로 행하면서 그 과정에서 고객인 개인 투자자에게서 받는 수수료 수입이지, 투자자가 여러 차례에 걸쳐서 주식 매입·매도를 증권회사에 위탁하고 그와 같은 주식매매 과정에서 얻는 이익이 아니다. 왜냐하면 사업소득의 징표인 계속성·반복성이 문제되는 것은 증권회사의 주식 매수·매도행위 그 자체이지 투자자의 위탁행위가 계속적·반복적으로 이루어지는지 여부가 아니기 때문이다.

또 다른 예로, 농어민들이 생산한 농수산물을 농수산물도매시장에 위탁하여 경매를 통해 판매하는 경우에도 농수산물도매시장이 농수산물 매매업을 영위하는 것이지, 생산품의 판매를 위탁한 농어민들이 매매업을 영위하는 것은 아니다. 농어민들은 농수산물의 판매 위탁을 계속적·반복적으로 하였을 뿐이지 농수산물의 판매 그 자체를 계속적·반복적으로 한 것은 아니기 때문이다.

마. 한국표준산업분류 관점에서의 검토

우리나라 소득세법은 과세대상인 소득의 범위를 법률에 제한적으로 열거하는 소득원천설을 따르고 있으며 이것은 사업소득에 대하여도 마찬가지이다.

즉, 사업소득에 해당하려면 소득세법 제19조 제1항에 열거된 제1호 내지 제21호 중 어딘가에 해당하여야 한다. 아울러, 제1항 각 호에 따른 사업의 범위에 관하여는 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 따르고, 그 밖의 사업소득의 범위에 관하여 필요한 사항은 시행령으로 정한다(소득세법 제19조 제3항).

개인 소장가가 반복적·계속적으로 서화·골동품의 판매를 위탁하는 행위에 대하여는 소득세법 시행령에 아무런 규정이 없을 뿐만 아니라 한국표준산업분류에도 일체 해당하는 규정이 없다. 이 경우에 소장가의 행위가 도매업·소매업 등의 매매업에 해당하는 것이 아닌가 하는 의문이 있을 수 있다. 그러나, 위탁매매의 경우에 위탁매매에 따른 물건이나 유가증권의 매매업은 일정한 인적·물적 시설을 구비하고 권리의무관계의 당사자로서 자신의 명의로 거래를 하는 위탁매매인이 행하는 것이지 위탁자가 행하는 것이 아니다. 위탁매매인에게 수수료를 지급하고 매매를 의뢰하는 소장가의 행위가 매매업이 될 수는 없다.

한국표준산업분류 제10차 개정 분류 해설서(2017)의 중분류 '소매업'(분류코드 47)에 대한 설명 중 개요 부분에서 "개인 및 소비용 상품(신품, 중고품)을 변형하지 않고 일반 대중에게 재판매하는 산업활동으로서 여기에는 백화점, 점포, 노점, 배달 또는 통신 판매, 소비조합, 행상인, 경매 등을 포함한다. 이러한 소매상은 대체적으로 자신들이 판매하는 상품에 대한 소유권을 갖고 판매하거나 계약(위탁) 또는 수수료에 의하여 소유자를 대리하여 상품을 판매하는 경우도 있다."라고 하여 위탁판매업이 위탁매매인의 소매업임을 명시하고 있을 뿐이고, 위탁자의 매도나 매수의 위탁행위를 소매업인 사업이라고 하고 있지는 않다.

따라서, 다수의 고가 서화·골동품의 소장자인 거주자가 여러 차례에 걸쳐서 경매회사에게 그가 소장 중인 서화나 골동품의 매각을 의뢰하여 이익을 얻었다 하더라도 그 이익이 사업소득이 될 수는 없다.

바. 비교법적 검토

1) 미국

미국 연방세법(IRC) 상 소극적인 경제행위(the passive activity)에서 발생한 비용은 소득금액을 계산할 때에 공제해주지 않는다.[56] 소극적인 경제행위란 납세자가 실질적으로 참여하지 않는 거래나 사업(the conduct of any trade or business)을 가리킨다.[57]

여기에서 학설은, 거래소나 경매소 등의 시장을 통해 활발하게 거래되는 형태의 개인재산을 자신의 계산으로 거래하는 행위는 사업에 해당하지 않는 것으로 보고 있다(the activity of trading for one's own account in personal property "of a type" that is "actively traded" is never a trade or business, regardless of how it is characterized for other purposes.).[58]

2) 일본

일본은 과세소득을 소득의 발생원천에 따라 이자소득·배당소득·부동산소득·사업소득·급여소득·퇴직소득·산림소득·양도소득·일시소득 및 잡소득의 10종류로 구분하면서, 우리 소득세법상의 기타소득에 해당하는 잡소득을 "이자소득, 배당소득, 부동산소득, 사업소득, 급여소득, 퇴직소득, 산림소득, 양도소득 및 일시소득의 어느 것에도 해당하지 않는 소득을 말한다"라고 정의하고 있다.[59][60] 잡소득금액은 총소득금액에 포함하여 종합과세하지만,[61] 마이너스가

---

56) IRC §469 (a).

57) IRC §469 (c)(1).

58) Bittker & Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*(3rd ed), Volume 1, Thomson Reuters, 2001, 28-29.

59) 일본 소득세법 제35조 제1항.

60) 이 점에서 일본 소득세법은 모든 소득을 과세대상으로 하고 있는 셈이다(編輯代表 山田二朗, 「實務 租稅法講義-憲法と租稅法-」, 民事法硏究會, 2005., 282면 참조). 그에 비하여 우리나라에서는 이자소득·배당소득·사업소득·근로소득·연금소득·퇴직소득 및 양도소득 외의 소득이라고 하여 모두 기타소득이되는 것은 아니고 그중에서도 소득세법에 열거된 것만 기타소득이 된다(소득세법 제21조 제1항).

되더라도 다른 소득과 통산할 수 없다.[62] 잡소득의 계산상 손실을 다른 소득과 통산할 수 없기 때문에[63] 잡소득과 다른 소득의 분류가 문제되는 경우가 적지 않다.[64]

이러한 법체계 하에서 학설은 영리를 위해 거래소를 통하여 유가증권을 계속적·반복적으로 양도함으로써 발생하는 소득은 사업소득이 아닌 잡소득으로 해석하고 있다.[65]

판례도 사업소득과 잡소득의 구분기준으로서 ①영리성·유상성의 유무, ②계속성·반복성의 유무, ③자기의 위험과 계산에 의한 기획수행성의 유무, ④정신적 또는 육체적 노력의 정도, ⑤인적·물적 설비의 유무, ⑥직업(경력)·사회적 지위, ⑦생활상황, ⑧업무에서 상당 기간 계속해서 안정적인 수익을 얻을 수 있는 가능성이 있는지 여부 등을 제시하면서, 증권회사를 통해 주식 및 선물을 계속적으로 거래하여 발생한 양도소득은 잡소득이라고 해석하고 있다.[66]

위와 같은 학설이나 판례는 서화·골동품·유가증권 등의 계속적·반복적인 양도행위로 이익을 얻더라도 그 양도가 경매회사나 거래소를 통해 이루어지면 '사업소득'이 될 수 없음을 보여준다.

사. 결어

이상에서 본 바와 같이 위탁매매의 법리, 사업소득의 본질, 한국표준산업분류의 내용 등에 비추어 볼 때에, 다수의 서화·골동품의 소장자인 거주자가 여러 차례에 걸쳐서 경매회사에게 그가 소장 중인 고가의 서화나 골동품의 매

61) 일본 소득세법 제36조 제1항.

62) 일본 소득세법 제69조 제1항.

63) 잡소득과 다른 소득 간에는 소득이 발생하는 상황에 차이가 있고, 많은 잡소득은 잉여자산의 운용에서 얻는 것이고, 그 담세력의 차이에 착안하면 잡소득에 다른 소득과의 손익통산 규정이 없는 것은 상당한 합리성을 인정할 수 있기 때문에 헌법 제29조, 제22조에 위반되지 않는다(福岡高判 昭和 54. 7. 17. 판결).

64) 山田二朗, 前揭書, 288면.

65) 金子 宏, 租稅法(第22版), 弘文堂, 2017, 287面.

66) 東京地方裁判所, 平成 2(行ウ) 210, 平成 5年 9月 6日; 最高裁判所 昭和 53年 10月 31日; 名古屋地方裁判所 昭和 60年 4月 26日 判決 등.

각을 의뢰하여 이익을 얻었다 하더라도 그 이익은 기타소득이지 사업소득이 될 수 없다.

2. 거주자가 직접 서화·골동품을 양도하는 경우

가. 쟁점

다수의 서화·골동품을 보유하고 있는 개인 소장가가 경매회사 등을 통하지 않고 직접 자신이 소장하고 있는 서화·골동품을 여러 차례에 걸쳐서 양도하여 이익을 얻으면 그것은 사업소득인가 아니면 기타소득인가?

한국표준산업분류(제10차, 2017.) 소매업(47) 중 478은 기타 상품 전문 소매업을, 그 중 4874는 예술품, 기념품 및 장식용품 소매업을, 다시 47841은 예술품 및 골동품 소매업을 규정하고 있다. 아울러 '예술품 및 골동품 소매업'의 의미에 대하여 "미술품, 공예품, 예술품 등 각종 창작 예술품을 소매하는 산업활동을 말한다. 가정용으로 사용되는 도자기 등과 같이 예술적 성격을 가지지 않는 상품은 제외한다."고 하면서 예시로 그림 소매, 조각품 소매, 장식용 도자기 소매, 미술품 소매(화랑), 목조 공예품 소매, ·고려청자·이조백자 등 소매, 조각품 소매, 고서적 소매(일반 중고 서적 제외) 등을 들고 있다.

이 규정만 보면 서화·골동품을 여러 차례에 걸쳐서 양도한 개인이 얻은 이익도 화랑과 마찬가지로 사업소득에 해당한다고 볼 여지가 있다. 사업소득이 되기 위하여 그 전제로서 반드시 인·허가를 거치거나 사업자등록을 하였을 것을 요하지는 않기 때문이다. 아래에서 자세히 살펴본다.

나. 검토

그러나, 다음과 같은 점들에 비추어 볼 때에, 개인이 경매회사 등 위탁매매를 이용하여 이익을 얻은 경우는 물론이고, 직접 서화·골동품을 여러 차례 양도하여 이익을 얻은 경우에도 여전히 기타소득에 해당한다고 생각한다.

소득의 구분은 반드시 엄밀한 이론적 잣대로만 행하여지는 것은 아니고 때

로는 정책적 기준에 따라 행하여지는 경우도 있다. 예컨대, 종교인이 얻는 소득은 이론적 기준에서는 근로소득에 속함이 명백한데도, 과세당국은 종전의 비과세에서 과세로 전환하는 데 따른 종교계의 반발 등을 고려하여 종교인이 얻는 소득을 근로소득과 기타소득 중 하나로 선택하여 납세하도록 하였다.[67]

서화·골동품의 경우에도 사정은 비슷하다. 앞서 입법연혁에서 보았듯이 서화·골동품의 양도로 얻은 이익에 대하여 과세가 이루어지기 까지는 20년 이상이 걸렸고 소득구분도 양도소득, 일시재산소득, 기타소득 등을 오갔다. 그러다가 기타소득으로 하되 소득금액의 크기에 관계없이 종합소득 과세표준에 합산하지 않는 것으로 하였다(소득세법 제14조 제3항 제8호 다목).

개인이 경매회사에 위탁하지 않고 직접 서화·골동품 등을 계속적·반복적으로 양도함으로써 이익을 얻은 경우에 그 소득을 '계속성·반복성'에 중점을 두어 사업소득으로 규율할 수도 있고, 재화의 양도행위에 중점을 두어 양도소득으로 규정할 수도 있었다. 그러나, 비과세에서 과세로 전환하는 것에 대한 미술계의 반발과 미술산업의 침체를 우려하여 그 절충안으로 일률적으로 기타소득으로 분리과세 종결하는 것으로 귀결되었다. 이러한 입법배경 및 입법취지는 정부의 개정세법 해설서, 국회의사록, 법률안 심사보고서 등의 입법자료를 통하여 파악할 수 있다. 즉, 기획재정부의 2008년 개정세법 해설에서는 서화·골동품 양도차익 과세를 위한 소득세법 제12조, 제14조, 제21조 및 소득세법 시행령 제41조, 제87조의 개정취지에 대하여, "납세협력비용 최소화를 위해 기타소득으로 과세하되, 양도가액의 80%·90%를 필요경비로 인정하고 소득금액의 20%를 원천징수·납부하는 '분리과세'로 납세종결"이라고 설명하고 있고,[68] 2008. 12. 국회 기재재정위원회 심사보고서에서는 「미술품 거래에 대한 과세 현황」[69]에서 개인소장가의 소장품 양도에 대하여는 그 당시로서는 "비과세"라고 명시하고 있는바, 이는 개인 소장가가 직접 여러 차례에 걸쳐서 계속적·반복적으로 서화나 골동품을 양도하더라도 사업소득으로 과세할 수 없

67) 2015. 12. 15. 개정되어 2018. 1. 1.부터 시행된 소득세법 제21조 제1항 제26호, 제3항.
68) 기획재정부, 「2008 개정세법 해설」, 2008, 26면.
69) 기획재정위원회, 「심사보고서(소득세법)」, 2008. 12, 16면.

음을 분명히 하고 있다. 나아가 앞으로의 서화·골동품 과세에 대하여, “지적재산권이나 문예창작소득 등에 적용하는 기타소득으로 분류하여 80%의 의제필요경비를 공제한 연후에 20%의 저율과세를 적용함과 동시에 무조건 분리과세함으로써 조세부담을 극소화한 방안은 미술품의 예술창작성을 중시한 합리적 선택이라고 사료됨”이라고 설명하고 있으며,[70] 국회 제278회 기획재정위 제22차 회의시 기획재정부 조세정책관은 “소득구분은 기타소득이고요, 이것은 분리과세하도록 돼 있습니다.”라고 답변하고 있다.[71] 이로 미루어 볼 때에 개인이 서화·골동품을 계속적·반복적으로 양도하는 행위를 하더라도 그 소득은 기타소득으로 과세하고자 하는 입법의도를 알 수 있다.

또한, ‘계속성·반복성’을 기준으로 사업소득과 기타소득으로 구분되는 인적용역의 제공에 대한 대가의 경우에는 기타소득으로 인정되기 위해서는 ‘일시적으로’ 제공되어야 함을 법문에 명시하고 있는데 비해(소득세법 제21조 제1항 제19호), 서화·골동품의 양도의 경우에는 그러한 기준이 명시되어 있지 아니한바, 이는 그 계속성·반복성에 관계없이 기타소득으로 과세한다는 입법 의도를 반영한 것이라고 할 것이다.

이와 같이 서화·골동품의 양도차익을 기타소득으로 일률적으로 분리과세하는 입법취지와 입법연혁 및 문언에 비추어 볼 때, 개인이 경매회사에 위탁함이 없이 직접 서화·골동품을 계속적·반복적으로 사고팔아 소득을 얻는 경우에도 기타소득으로 과세할 수 있을 뿐이고 사업소득으로 보아 과세할 수는 없다고 할 것이다. 즉, 서화·골동품의 양도차익을 기타소득으로 분리과세하는 것은 특정의 정책적 목적에서 소득의 성격을 본래의 것에서 다른 것으로 바꾸어 적용하는 경우에 해당하므로, 그 제도의 취지에 반하여 해당 규정을 달리 해석하는 것은 옳지 않다고 생각한다. 요컨대, 우리 소득세법은 개인투자자가 서화·골동품을 양도하여 이익을 얻은 경우에는 경매회사에 판매를 위탁한 경우이든, 개인투자자가 직접 판매한 경우이든, 나아가 일시적·우발적 행위이든 계속적·반복적 행위이든 관계없이 기타소득으로 과세하는 것으로 소득구

70) 기획재정위원회, 「심사보고서(소득세법)」, 2008. 12, 19면.

71) 국회 제278회 기획재정 제22차 기획재정소위 제7차 회의록, 2008. 12, 31면.

분을 일의적으로 의제하였다고 봄이 타당하다.

법률이 소득구분을 의제한 예를 하나 더 들어본다. 소득세법 제21조 제1항 제8호는 "물품(유가증권을 포함한다) 또는 장소를 일시적으로 대여하고 사용료로서 받는 금품"을 기타소득으로 규정하고 있다. '일시적'으로라는 표현에 비추어 볼 때에 물품 또는 장소를 계속적·반복적으로 대여하고 얻는 이익은 사업소득에 해당한다. 그런데, 2018. 12. 31. 개정된 소득세법 제21조 제1항 제8의2호는 "「전자상거래 등에서의 소비자보호에 관한 법률」에 따라 통신판매중개를 하는 자를 통하여 물품 또는 장소를 대여하고 대통령령으로 정하는 규모 이하의 사용료로서 받은 금품"을 기타소득에 추가하였고, 2019. 1. 8. 입법예고된 소득세법 시행령 제41조 제7항 및 제87조에서는 통신판매중개업자를 통해 물품 또는 장소를 대여하고 일정규모 이하의 사용료를 받은 경우 기타소득으로 구분할 수 있는 기준을 연간 수입금액 500만원으로 하고, 소득금액 산정시 필요경비율을 60%로 정하였다.[72] 즉, 통신판매중개업자를 통해 물품 또는 장소를 대여하고 연간 수입금액 500만원 이하의 사용료를 받은 경우에는 가령 계속적·반복적으로 물품이나 장소를 대여하였더라도 무조건 기타소득으로 본다는 것이다.

한편 개인소장가(투자자)가 직접 6천만 원 이상인 서화·골동품을 여러 번에 걸쳐서 계속적·반복적으로 매매한 경우에는 사업소득에 해당한다는 반론이 있을 수 있다.[73] 그런데, 이런 반론이 타당하다고 가정하는 경우에도 사업소득의 인정은 신중해야 한다, 즉, 개인투자자가 다른 직업은 없이 오로지 서화·골동품의 매매만을 전업(專業)으로 하는 경우라면 모르되 다른 직업을 가지고 있는 경우에는 서화·골동품의 매매횟수가 많다는 이유만으로 사업소득에 해당한다고 함부로 단정해서는 아니 될 것이다. 이 점에 대하여는 일본의 국세불복심판소 재결례[74] 및 미국 판례[75][76]가 시사하는 바가 크다. 즉, 사실관계

72) 2019. 1. 8. 입법예고된 소득세법 시행령 제41조(기타소득의 범위 등) ⑦ 법 제21조 제1항 제8호의2 에서 "대통령령으로 정하는 규모 이하의 사용료로서 받은 금품"은 연간 수입금액이 500만원 이하의 사용료로서 받은 금품을 말한다.

73) 예컨대, 김남욱, 앞의 논문, 199면.

74) 日本 國稅不服審判所 平成 元年 2月 25日 裁決

에 의하여 명백히 뒷받침되지 않는 한 사업소득이라고 쉽게 인정하여서는 아니된다.77)

"일정한 구체적 거래행위가 「사업소득을 발생시킬 수 있는 사업」에 해당하는가아닌가는 결국 일반 사회통념에 따라 당해 거래가 사업으로서 행하여진 것인가 아닌가에 따라 결정될 수 있는 것이지만, 유가증권의 매매 및 상품선물거래는 투기성이 강하기 때문에 그 판단에 있어서는 단순히 강해 거래의 영리성, 유상성, 계속성 및 반복성 유무뿐만 아니라, 사업으로서의 객관성 유무가 문제될 수 있고, 이 관점에서는 당연히 그 거래를 위한 인적·물적 설비의 유무, 자금조달방법, 거래에 들어간 정신적·육체적 노력의 정도, 그 자의 직력(職歷), 사회적 지위 등 외에, 당해 거래에 의해 상당 기간 계속하여 안정된 수익을 얻을 가능성이 있는지 어떤 지에 관하여 고찰하여야 한다고 말할 수 있다.

본 건에서 청구인이 장기간에 걸쳐서 유가증권의 매매 및 상품선물거래를 대규모로 계속적으로 반복하여 행한 것이 인정되고 거래에 들어간 정신적·육체적 노력의 정도도 경시하기 어려운 점은 인정되지만, 청구인은 대규모 병원을 운영하면서 그에 곁들여 본 건 유가증권의 매매 및 상품선물거래를 한 것이고, 결국 청구인의 취미 및 실익을 겸한 투기에 의해 손실을 입은 것에 불과하기 때문에 본 건 유가증권의 매매 및 상품선물거래는 아직 사회통념상 사업으로 인정되기에 족하다고는 할 수 없고, 소득세법상 사업에는 해당하지 않는다고 할 수 있고, 따라서 본 건 유가증권의 매매 및 상품선물거래에서 생긴 손실은 잡소득을 발생시킬 수 있는 업무에서 생긴 손실액으로 인정한 원처분은 적법하다."

75) Moller 부부(납세자)는 일주일에 약 40 시간을 쓰면서 투자 활동에 전념하였다. 그들은 집을 사무실로 하여 정기적인 근무시간을 지키면서 매일 주식시장을 관찰하였고, 투자 결정은 모두 직접 했다. 이런 사안에서 법원은 납세자들이 사업에 종사하지 않았다고 판시하였다. 그들의 활동이 지속적이고 정기적이고 광범위했지만 이것이 사업의 결정적인 징표는 아니고, 그들은 단지 적극적인 투자자였다고 보았다. 왜냐하면, 그들 소득의 대부분은 배당금과 이자에서 즉, 유가 증권의 장기 보유로부터 나왔고 그들은 단기 매매 및 단기 이익이 아니라 주식가치의 상승에 관심이 있었다고 보았기 때문이다. 즉, 납세자가 상당한 규모의 투자를 관리하는 데 많은 시간을 사용한다고 해서 무조건 그들이 사업에 종사한다고 볼 수는 없다는 것이다(*Moller v. U.S.*, 721 F.2d 810, 83-2 U.S. Tax Cas. (CCH) P 9698, 52 A.F.T.R.2d 83-6333 (Fed. Cir. 1983)).

76) 그밖에, 투자에 해당할 뿐 사업이 아니라고 본 다른 미국 판결들에 대하여는, Paula Wolff, J.D. "What constitutes trade or business under Internal Revenue Code", *161 A.L.R.* Fed. 245 (2000), pp.13-16(§3[b] Investment activities, generally－eld not to constitute trade or business) 참조.

77) E. John Lopez, "DEFINING 'TRADE OR BUSINESS' UNDER THE INTERNAL REVENUE CODE: A SURVEY OF RELEVANT CASES", *11 Fla. St. U. L. Rev.* 949 at 976 (Winter, 1983).

V. 결 론

우리 소득세법은 순자산증가설이 아니라 소득원천설을 따르고 있기 때문에, 어떤 행위나 거래로 소득을 얻었다 할지라도 그것이 소득세법에 규정되어 있는 어느 소득에 해당하지 않는 한 소득세 부과대상이 아니다. 또한, 과세대상이라고 하더라도 소득세법에 규정되어 있는 소득 중 어디에 해당하는지에 따라 필요경비나 소득공제 등의 인정 여부나 크기가 달라져 과세표준과 세액의 계산방법이 달라지기 때문에 소득구분은 조세법의 해석과 적용에 있어 매우 중요한 문제이다.

이 논문에서는 위와 같은 소득구분 문제 중 하나로 서화·골동품 등의 미술품의 위탁매매로 얻은 소득의 소득구분 문제를 살펴보았다.

위에서 말한 바와 같이, 서화·골동품의 소유자가 경매회사에 위탁하여 행하는 서화·골동품의 양도는 상법상의 위탁매매에 해당하고, 이 경우 매매업을 영위하는 자는 자신의 명의로 거래행위를 하는 위탁매매인(경매회사)이지 위탁자가 아니므로, 서화·골동품의 소유자가 얻은 이익은 기타소득이지 사업소득이 아니다.

나아가 서화·골동품의 소유자가 경매회사에 위탁하지 않고 직접 제3자에게 양도하여 얻은 이익도 입법취지 및 일본, 미국 등의 학설 및 판례에 비추어 볼 때에 그 횟수 여하에 불구하고 사업소득이 아니라 기타소득이라고 보아야 한다. 이 점에 관해서는 법문을 보완하여 소득구분을 분명히 할 필요가 있다.

한편, 우리나라 소득세법은 사업소득의 핵심적 징표로 '영리 목적성', '자기의 계산과 책임' 및 '계속성·반복성'을 들고 있으나(소득세법 제19조 제1항 제21호), 이것만으로 사업소득을 규정짓기에 충분한지 의문이고 그런 까닭에 사업소득과 다른 소득(기타소득, 양도소득 등)의 구별기준으로는 매우 부족하다. 그 때문에 실제 적용에서는 사업소득과 다른 소득 간의 구별이 쉽지 않고 다툼이 많다.

판례는 사업소득의 속성으로 "계속성·반복성"을 강조하고 있으나 지나치게 추상적인 기준이다. 일본 및 미국의 판례 등을 참조하여 사업소득과 다른 소득 간의 구별기준에 관하여 보다 구체적이고 분명한 기준을 제시할 필요가 있다.

"본 논문은 다른 학술지 또는 간행물에 게재되었거나 게재 신청되지 않았음을 확인함"

참고문헌

국회 제278회 기획재정위원회 제22차 기획재정소위 제7차 회의록, 2008. 12.

기획재정부, 「2008 개정세법 해설」, 2008.

기획재정위원회, 「심사보고서(소득세법)」, 2008. 12.

김남욱, "조세정의를 위한 서화·골동품의 합리적 과세방안", 「공법연구」 제16권 제4호, 2015. 11.

김재경, "미술산업 과세의 현안과 개선방안에 관한 연구", 서울대학교 박사학위논문, 2013.

박형준, "학원강사는 근로자인가?", 「월간 조세」 289호(2012. 6.), 조세통람사.

사법연수원, 「소득세법」, 2007.

윤종철·손혁, "인적용역 관련 사업소득과 비교한 기타소득 과세제도에 대한 문제점과 개선방안", 「세무와회계저널」 제18권 제2호, 2017. 4.

이기중, "사업소득, 기타소득의 구별과 원천징수". 「대법원판례해설」 제16호, 법원도서관, 1992.

이태로·한만수, 「조세법강의(신정13판)」, 박영사, 2018.

임승순, 「조세법(제19판)」, 박영사, 2019.

임완규, "사업소득과 타소득과의 구별", 「계간 세무사」 1990 봄호, 한국세무사회.

전정구, "자산양도로 인한 소득에 있어서 양도소득과 사업소득의 구별기준", 「한국조세법의 제문제」, 조세통람사, 1986.

高野幸大, "事業所得と給與所得の區別", 「租稅判例百選(第5版)」, Jurist No.207, 有斐閣, 2011. 12.

廣瀨正, 「判例からみた稅法上の諸問題」, 新日本法規出版, 1972.

金子 宏, 「租稅法(第22版)」, 弘文堂, 2017.

編輯代表 山田二朗, 「實務 租稅法講義-憲法と租稅法-」, 民事法硏究會, 2005.

小野山 公認會計士·稅理士, "事業所得と雜所得の區分"
www.onoyama-cpa.com/column/taxaccounting/1125/

注解所得稅法硏究會 編, 「注解 所得稅法(五訂版)」, 大藏財務協會, 2011.

Bittker & Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*(3rd ed.), Volume 1, Thomson Reuters, 2001.

Blundell, Jr., James H. “TRADE OR BUSINESS STATUS FOR THE FULL-TIME, ACTIVE INVESTOR: A CALL FOR A QUALITATIVE STANDARD”, 29 *Santa Clara L. Rev.* 209 (Winter, 1989).

Boyle, F. Ladson, “What is a Trade or Business?”, *39 Tax Law.* 737 (Summer, 1986).

Lopez, E. John, “DEFINING ‘TRADE OR BUSINESS’ UNDER THE INTERNAL REVENUE CODE: A SURVEY OF RELEVANT CASES”, *11 Fla. St. U. L. Rev.* 949 (Winter, 1983).

McCarthy, Jeffrey C., “Federal Income Taxation of Fine Art”, *Cardozo Arts and Entertainment Law Journal*, January, 1983.

Olson, Carol Duane, “TOWARD A NEUTRAL DEFINITION OF ‘TRADE OR BUSINESS’ IN THE INTERNAL REVENUE CODE”, *54 U. Cin. L. Rev.* 1199 (1986).

Wolff, Paula , J.D. “What constitutes trade or business under Internal Revenue Code”, *161 A.L.R.* Fed. 245 (2000).

1040 Deskbook Key Issue 18L: *Stock Traders versus Investor*, Thirty-first Edition, October 2018.

<Abstract>

A Study on the Income Classification of Profits from the Consignment Sale of Art Works

Lee, Jeon, Oh**

Because our income tax law follows the theory of sources of income, not the theory of increase in net assets, no matter what kind of activity or transaction income we obtain, it is not subject to an income tax unless it corresponds to any income prescribed in the Income Tax Law. In addition, income classification is a very important issue in the interpretation and application of the tax law because the size or certification of necessary expenses or income deductions varies depending on which income belongs to the income specified in the Income Tax Law.

In this article, we have examined the problem of the income classification issues dividing income obtained by consignment sale of artwork such as calligraphy, antiques, etc.

As mentioned above, the transfer of the paintings and antiques carried out by the owner of the paintings and antiques to the auction company corresponds to the consignment sale under the Commercial Act. In this case, the person conducting the trading business is a broker(auction company), but not the entrustor, Therefore, the profits obtained by the owners of the prints and antiques are other income, not business income.

Furthermore, in view of the purpose of the legislation and the doctrines and judgments of Japan and the United States, the profits gained by the owner of a painting or antique without being entrusted to an auction company and transferred directly to a third party are not business income. As for this point, it is necessary to clarify income classification by supplementing the law.

On the other hand, the Income Tax Act in Korea refers to 'profitability', 'self-calculation and accountability' and 'continuity and redundancy' as key

Received: March 20, 2019 Revised: March 28, 2019 Accepted: March 29, 2019

* Professor, Sungkyunkwan Law School ; upennjlee@hanmail.net

indicators of business income (Article 19 of the Income Tax Act), but it is questionable whether this alone is sufficient to regulate business income and other income (other income, transfer income, etc.). As a result, the distinction between business income and other income is not easy and there are many disputes in actual application.

The precedent stresses “continuity and redundancy” as the nature of business income, but is an excessively abstract criterion. It is necessary to provide more specific and clear criteria for the distinction between business income and other income by referring to Japanese and U.S. precedents.

Key words : Business income, other income, income classification, artwork, drawings and curios