

세법연구 19-06

미술품의 양도에 대한 과세제도 연구

2019. 12

미술품의 양도에 대한 과세제도 연구

2019. 12

연 구 진

연구책임자

신 상 화 연구위원

공동연구원

송 은 주 책임연구원

이 서 현 연구원

목 차

I. 서론	9
II. 우리나라의 미술품 거래현황 및 과세제도	12
1. 미술품 거래현황	12
가. 거래규모	12
나. 거래방식	19
다. 미술품 유통법	23
2. 미술품 양도 관련 과세제도	26
가. 미술품 양도에 대한 소득세 과세제도	26
나. 미술품에 대한 부가가치세 과세제도	39
III. 주요국의 미술품 양도 관련 과세제도	40
1. 미국	40
가. 미술시장 개요	40
나. 미술품 양도에 대한 소득세 과세제도	41
다. 미술품에 대한 판매세 과세제도	50
2. 영국	51
가. 미술시장 개요	51
나. 미술품 양도에 대한 소득세 과세제도	52
다. 미술품에 대한 부가가치세 과세제도	59
3. 일본	62
가. 미술시장 개요	62

나. 미술품 양도에 대한 소득세 과세제도	65
다. 미술품에 대한 소비세 과세제도	73
4. 프랑스	75
가. 미술시장 개요	75
나. 미술품 양도에 대한 소득세 과세제도	76
다. 미술품에 대한 부가가치세 과세제도	86
IV. 국제비교 및 시사점	91
1. 국제비교	91
2. 시사점	99
가. 미술품 양도차익 과세방식 개선	99
나. 미술품 양도차익 과세범위 검토	102
다. 사업활동 판단 기준의 보완	105
라. 과세인프라 구축방안으로서 부가가치세 과세 검토	107
참고문헌	110

표 목차

〈표 II-1〉 세계 미술시장 미술품 거래액과 거래건수 추이(2008~2018)	18
〈표 II-2〉 일반적인 미술시장 유통구조	23
〈표 II-3〉 서화·골동품 양도소득에 대한 기타소득세 계산사례	36
〈표 II-4〉 한국의 미술품 양도 시 과세제도	38
〈표 III-1〉 미국 미술시장 거래규모 추이	41
〈표 III-2〉 미국의 자본이득세율(2018 과세연도)	48
〈표 III-3〉 미국의 미술품 양도 시 과세제도	49
〈표 III-4〉 영국 미술시장 거래규모 추이	51
〈표 III-5〉 영국의 소득세 세율(2018-19 과세연도)	55
〈표 III-6〉 영국의 자본이득세 세율	57
〈표 III-7〉 영국의 미술품 양도 시 과세제도	58
〈표 III-8〉 영국의 부가가치세율	60
〈표 III-9〉 일본 국내 미술시장 거래규모 추이	63
〈표 III-10〉 일본에서 감가상각자산으로 판정하는 미술품 등의 기준(개정 전후)	69
〈표 III-11〉 일본의 미술품 양도 시 과세제도	73
〈표 III-12〉 프랑스 미술시장 거래규모 추이	76
〈표 III-13〉 프랑스의 창작자 평균과세제도(3년) 적용관계 예시	80
〈표 III-14〉 프랑스의 산업 및 상업소득 신고방법(2019)	82
〈표 III-15〉 프랑스의 미술품 양도 시 과세제도	86

〈표 III-16〉 프랑스의 부가가치세 납세자 신고유형 구분	88
〈표 III-17〉 프랑스 미술품 관련 부가가치세율	89
〈표 IV-1〉 창작자의 미술품 양도에 대한 과세	93
〈표 IV-2〉 중개상의 미술품 판매에 대한 과세	94
〈표 IV-3〉 개인소장자의 소장품 양도에 대한 과세	96
〈표 IV-4〉 미술품 양도에 대한 부가가치세 과세	98
〈표 IV-5〉 미술품 기타소득 과세현황	100
〈표 IV-6〉 작품 가격대별 판매현황(판매작품 수 기준)	103
〈표 IV-7〉 자산 유형별 건당 양도가액 및 양도차익	104
〈표 IV-8〉 사업활동 판단 기준	106

그림 목차

[그림 II-1] 우리나라의 미술시장 거래규모 추이(작품 거래금액 기준)	14
[그림 II-2] 민간영역 중 화랑, 경매회사, 아트페어 거래비중(작품 거래금액 기준) ·	15
[그림 II-3] 우리나라의 미술품 거래규모 추이(거래 작품 수 기준)	15
[그림 II-4] 민간영역 중 화랑, 경매회사, 아트페어 거래비중(거래 작품 수 기준) ...	16
[그림 II-5] 세계 미술시장 중 각국이 차지하는 거래규모 비중(2018년)	17

I. 서론

- 우리나라의 미술품 거래 규모는 2013년 3,200억원 규모에서 2017년 4,900억원 규모로 4년 동안 약 53% 증가하였음
 - 최근 미술품 시장에서 가장 주목할 점은 경매시장의 성장임
 - 2013~2017년 기간 중 일반경매 거래규모는 약 2배 증가하였고 온라인경매 거래규모는 약 7배 증가하였음
 - 경매시장의 활성화로 일반인의 미술품 경매 참여가 증가하였고 미술품 가격의 투명화도 기대할 수 있음
 - 미술시장 실태조사에 따르면 2017년 경매회사 판매 중 1천만원 미만 가격대의 작품이 전체의 약 82.5%로 나타남¹⁾
- 미술품은 사용가치뿐만 아니라 투자가치가 있는 자산으로 인식되고 있음
 - 과거 20년(1995~2015) 동안 미술품 가격지수(Meri Moses World Art Index)의 연평균 상승률은 10.7%로 나타남²⁾
 - 국내 연구 자료에 의하면, 1998년부터 2008년까지 10년 동안 미술품 투자 수익률은 연평균 23.74%로 나타남³⁾
 - 국세청에 보고된 미술품 기타소득 건당 평균금액은 2013년 7,200만원, 2014년 8,200만원 수준임⁴⁾

1) 예술경영지원센터, 2018, p. 111.

2) KEB, 2018, p. 11.

3) 남준우, 2011, p. 5.

4) 딜로이트 안진, 2016, pp. 43~45.

- 소득수준 상위 30%만 보면, 미술품 기타소득 건당 평균금액은 2013년 10억 9천만원, 2014년 12억 8,200만원으로 상당한 수준임

□ 미술품은 다른 자산에 비해 세제상 유리한 측면이 있어 투자자산으로서의 매력을 지님

- 미술품 양도차익은 소득의 성격으로 볼 때 양도소득에 해당하지만 현재 우리나라는 기타소득으로 과세하고 있음
 - 우리나라는 미술품 양도차익에 대해 2013년부터 기타소득으로 과세하기 시작하였음
- 우리나라의 경우 소득구분에 따라 과세표준과 세율이 달라지므로 소득구분은 매우 중요한 문제임
 - 현재 토지, 건물, 부동산에 관한 권리, 주식 등의 양도차익은 양도소득으로 구분하고 미술품 양도차익은 기타소득으로 구분하고 있음
 - 양도소득은 일반적으로 6~42%의 누진세율을 적용하지만 기타소득은 20%의 단일세율을 적용하고 필요경비도 양도가액의 80%까지 인정함

□ 미술품의 수익률이 타 자산에 비해 낮지 않은 상황에서 미술품 양도차익에 타 자산보다 유리한 세제를 적용하는 것은 자산 간 과세형평성을 저해하는 문제가 있음

- 미술품 투자가 대중화되었다고는 하지만 여전히 타 자산에 비해 고가 자산에 해당하므로 이러한 과세 불공평성은 역진적인 성격을 지님

□ 또한 미술품 양도차익 과세 시 소득구분이 명확하지 않아 혼란을 야기하는 문제도 존재함

- 개인이 소장하는 미술품의 양도차익에 대한 소득구분이 「소득세법」상 기타소득으로 되어 있지만 사업성이 인정되는 경우 사업소득으로 구분한다는 예규도 있어 사업소득으로 과세될 여지도 있음
- 이러한 소득구분의 모호성 때문에 「소득세법」을 개정하여 기타소득과 사업소득

의 구분을 명확히 할 필요가 있다는 의견도 있음⁵⁾

- 양도차익뿐만 아니라 창작자가 직접 제작한 미술품을 판매하는 경우에도 사업 소득과 기타소득 간 기준이 명확하지 않아 납세자와 과세관청 간에 혼란이 야기되고 있음

□ 본 보고서의 목적은 주요국의 미술품 양도소득에 대한 과세제도를 양도주체별로 살펴보고 추가적으로 거래 단계에서 부과되는 부가가치세제도 함께 살펴봄으로써 미술품 양도와 관련된 과세제도의 개선방안을 모색하는 데 있음

○ 우리나라를 비롯한 미국, 영국, 일본, 프랑스의 과세제도를 비교분석함으로써 국내 과세제도의 개선점을 제시하고자 함

- 과세제도는 미술품 거래주체인 창작자, 중개상, 재판매를 목적으로 작품을 보유하는 소장자를 중심으로 살펴봄
- 미술관에서도 매매가 이루어질 수 있으나 일반적으로 전시를 목적으로 보유하는 것이므로 제외함
- 본 보고서에서 사용하는 ‘미술품’이란 EU 지침의 예술품에 해당하는 작품을 모두 포괄하는 개념이며, 그림, 조각, 사진 등을 포함함
- 법인 간 거래는 연구범위에서 제외함

□ 본 보고서의 구성은 서론에 이어 제Ⅱ장에서 우리나라의 미술시장 현황과 미술 양도에 관련된 과세제도를 소개하고 제Ⅲ장에서는 미국, 영국, 일본, 프랑스의 미술품 양도에 관한 과세제도를 소개한 후 제Ⅳ장에서 각 국가의 제도상 주요 특징을 비교하고 시사점을 제시함

5) 한국경제, 「미술품 양도세 과세방식 모호.. 소득세법 개정 필요」, <https://www.hankyung.com/economy/article/201910236600Y>, 2019. 10. 23, 검색일자: 2020. 2. 10.

Ⅱ. 우리나라의 미술품 거래현황 및 과세제도

1. 미술품 거래현황

가. 거래규모

- 우리나라 미술시장 거래규모를 추정하는 조사로는 문화체육관광부 산하 재단법인 예술경영지원센터가 2009년부터 집계한 『미술시장실태조사』가 가장 대표적임
 - 『미술시장실태조사』는 국내 화랑, 경매회사, 아트페어를 대상으로 설문조사를 실시하여 미술시장 규모 등을 추정함
 - 2018년 기준 국내 화랑은 총 460개, 국내경매회사는 총 10개이며 이 중 312개 화랑, 8개 경매회사가 조사에 응답함⁶⁾
 - 조사대상 미술품을 회화작품, 조각·설치, 사진, 현대공예, 판화, 미디어아트, 골동품·목기, 전통회화, 기타로 함
 - 화랑, 경매회사, 아트페어와 같은 중개상을 거치지 않고 사인(개인소장자) 간에 이루어진 거래는 포함되지 않음
- 『미술시장실태조사』에 따르면 우리나라의 미술시장 거래규모는 판매금액 기준 2013년 3,249억원에서 2018년 4,482억원으로 증가추세를 보이는 것으로 추정됨
 - 유통영역별 미술시장의 거래규모를 미술품 판매금액에 근거하여 보면 2018년

6) 2018년 기준 조사응답률은 민간영역 약 68.1%(화랑 67.8%, 경매회사 80.0%, 아트페어 67.9%), 공공영역 약 77.5%임

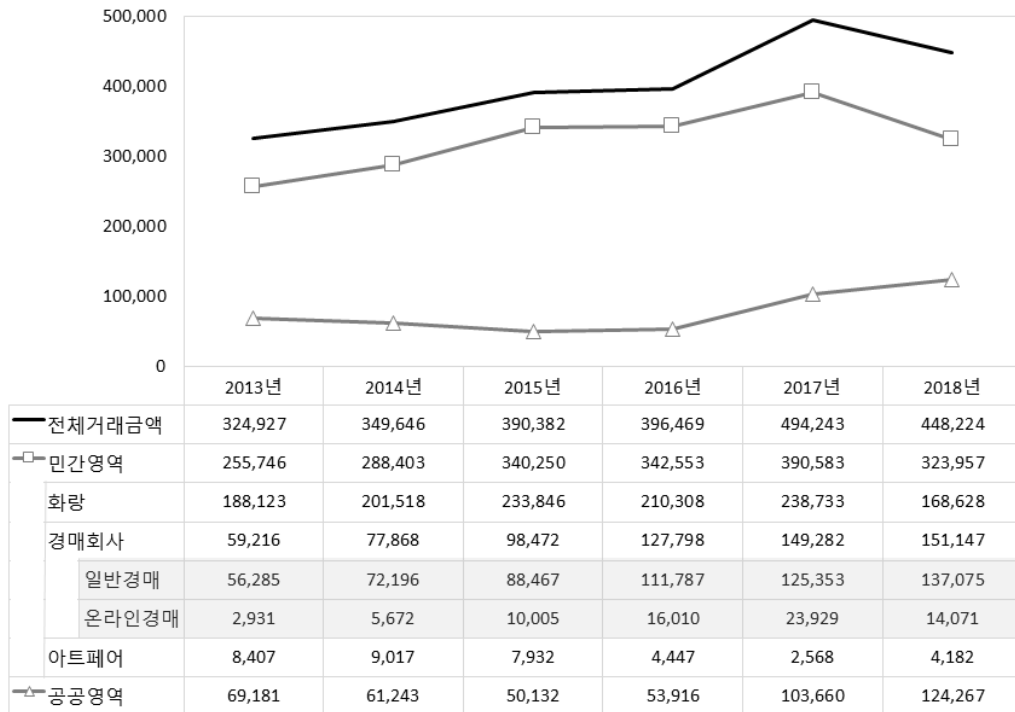
기준 화랑 1,686억원, 경매회사 1,511억원, 공공영역 1,242억원, 아트페어 41억원 순이었음⁷⁾

- 공공영역은 미술관·미술은행·건축물 미술작품 설치제도에 따른 건축주가 중개상(화랑, 경매 등)을 거치거나 작가로부터 직접 구매한 미술품의 합계 값임
 - 미술관은 「박물관 및 미술관 진흥법」에 의해 문화체육부 장관 또는 시·도지사에게 등록한 시설을 의미함
 - 미술은행은 국가예산으로 미술품을 매입한 후 외부에 대여·전시하는 기관임
 - 건축물 미술작품 설치제도는 「문화예술진흥법」 제9조에 따라 일정규모 이상인 건축물을 건축하는 건축주를 대상으로 건축비의 일정비율에 해당하는 금액을 미술작품 설치에 사용하거나 문화예술진흥기금에 출연하게 하는 제도임

7) 모든 값은 중복값이 제거된 값임. 화랑에서 건축물 미술작품을 설치하여 판매한 금액은 건축물 미술작품으로 구분함. 아트페어에 화랑이 참여하여 판매한 금액은 화랑으로 구분함. 미술은행이 아트페어에서 구입한 금액은 아트페어로 구분함. 미술관이 화랑, 경매회사, 아트페어를 통해 구입한 금액은 해당 유통영역으로 구분함

[그림 II-1] 우리나라의 미술시장 거래규모 추이(작품 거래금액 기준)

(단위: 백만원)



주: 1. 공공영역은 건축물 미술작품, 미술은행, 미술관으로 구성됨

2. 모든 값은 중복값이 제거된 값임

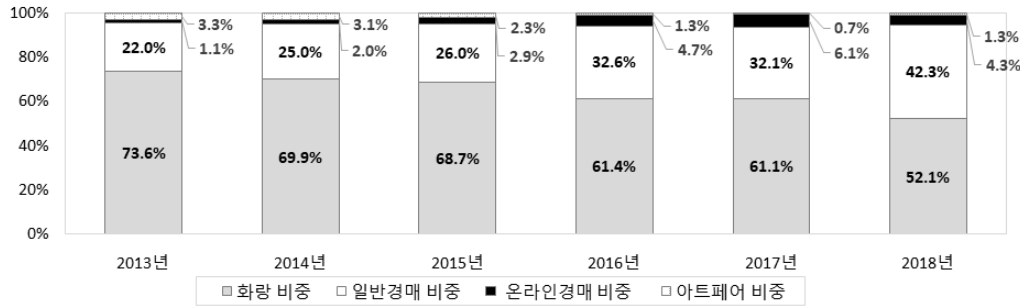
자료: 매년도 『미술시장실태조사』의 표 2-1-1과 표 3-2-11을 저자 재편집

□ 작품거래금액 기준 민간 유통영역별 거래비중을 살펴보면, 화랑의 비중이 제일 크지만 경매회사의 비중이 꾸준히 증가하고 있으며 특히 온라인경매의 성장세가 두드러짐

○ 화랑은 2013년 73.6%에서 2018년 52.1%로 감소세를 보인 반면 일반경매는 22.0%에서 42.3%, 온라인경매는 1.1%에서 4.3%로 성장세를 보임

[그림 II-2] 민간영역 중 화랑, 경매회사, 아트페어 거래비중(작품 거래금액 기준)

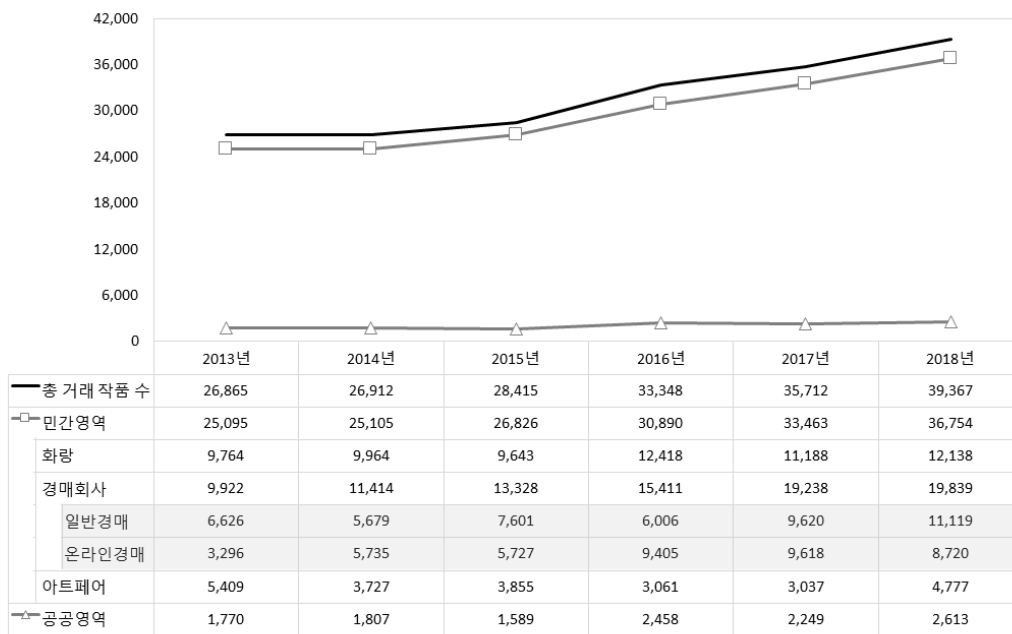
(단위: %)



자료: 매년도 『미술시장실태조사』의 표 2-1-1을 저자 재편집

[그림 II-3] 우리나라의 미술품 거래규모 추이(거래 작품 수 기준)

(단위: 건)



주: 1. 공공영역은 건축물 미술작품, 미술은행, 미술관으로 구성됨

2. 모든 값은 중복값이 제거된 값임

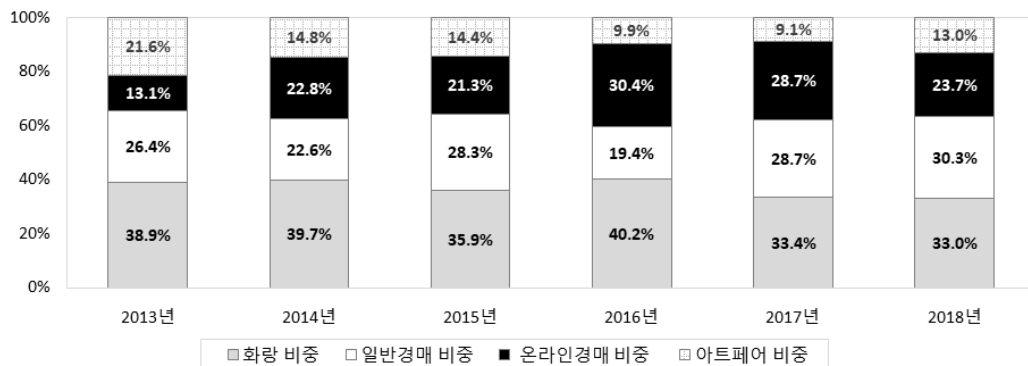
자료: 매년도 『미술시장실태조사』의 표 2-1-2와 표 3-2-11을 저자 재편집

- 또한 『미술시장실태조사』에 따르면 우리나라의 미술시장 거래규모는 거래 작품 수 기준 2013년 26,865건에서 2018년 39,367건으로 증가함
- 민간영역과 공공영역 모두 증가추세를 보임

- 거래 작품 수 기준 민간 유통영역별 거래비중을 살펴보면, 경매회사(일반 및 온라인)의 비중이 제일 큰 것으로 확인됨
- 일반경매는 2013년 26.4%에서 2018년 30.3%로 성장하였으며, 온라인경매는 2013년 13.1%에서 2018년 23.7%로 가장 큰 성장세를 보임
- 반면 화랑은 2013년 38.9%에서 2018년 33.0%, 아트페어는 21.6%에서 13.0%로 감소세를 보임

[그림 II-4] 민간영역 중 화랑, 경매회사, 아트페어 거래비중(거래 작품 수 기준)

(단위: %)



자료: 매년도 『미술시장실태조사』의 표 2-1-2와 표 3-2-11을 저자 재편집

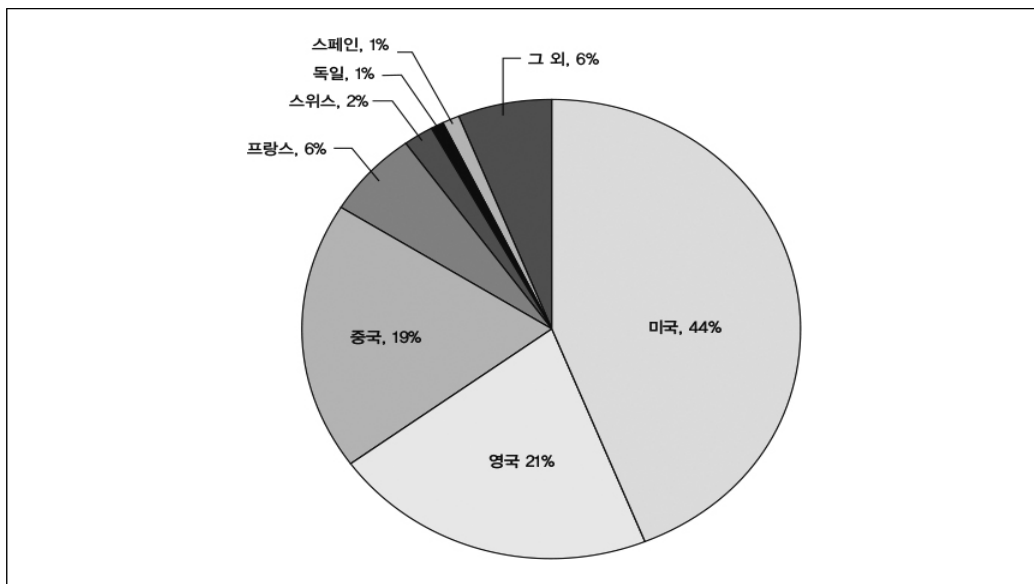
- 세계 미술시장 중 우리나라가 차지하는 거래규모 비중은 별도로 확인되지 않으나 1% 미만인 것으로 추측됨⁸⁾

8) Art Basel & UBS, 2019, p. 36.

- 세계적으로 공신력 있는 예술시장 보고서 중 하나인 Art Basel & UBS(2019)는 각국에서 체결된 미술품 등의 거래내역에 따라 전 세계 예술시장 규모를 추정함⁹⁾
- Art Basel & UBS(2019)가 미술품 등의 거래금액을 조사한 결과에 따르면 2018년 기준 조사대상국 중 미국, 영국, 프랑스의 비중은 각각 44%, 21%, 6%이며 일본과 우리나라는 각각 비중이 1% 미만으로 ‘그 외 지역’에 포함됨
- 최근 10년간 세계미술시장의 미술품 거래금액은 연간 약 60조~80조원, 거래건수는 연간 약 3천만~4천만건을 유지한 것으로 조사되는데 『미술시장실태조사』 결과를 대입해보면 2018년 기준 우리나라의 비중은 거래금액 기준 약 0.6%(연 4,482억원), 거래건수 기준 약 0.1%(연 39,367건)임¹⁰⁾

[그림 II-5] 세계 미술시장 중 각국이 차지하는 거래규모 비중(2018년)

(단위: %)



자료: Art Basel & UBS, 2019, p. 36. 그림을 저자 재편집

9) 그림, 조각, 수채화, 인쇄물, 드로잉, 사진, 테이프스트리, 시청각 미디어작품을 포함한 미술품(fine art)과 장식예술품·골동품(decorative art and antique)은 가구, 장식품(유리·목재·석재·세라믹·금속 등), 디자이너제품(의상·보석), 엽서 등(ephemera), 직물, 골동품을 대상으로 함

10) Art Basel & UBS, 2019, p. 31.

〈표 II-1〉 세계 미술시장 미술품 거래액과 거래건수 추이(2008~2018)

(단위: 백만달러, 조원, 백만원, %, 만건, 건)

연도	미술품거래액(작품판매금액)				거래건수		
	전 세계		우리나라 (백만원),(B)	우리나라 비중,(B/A)	전 세계 (만건),(C)	우리나라 (건),(D)	우리나라 비중,(D/C)
	(백만달러)	(조원),(A)					
2008	62,020	70	-	-	4,370	-	-
2009	39,511	45	408,304	0.9	3,100	29,224	0.1
2010	57,025	64	483,563	0.8	3,510	27,729	0.1
2011	64,550	73	472,259	0.6	3,680	31,297	0.1
2012	56,698	64	440,518	0.7	3,550	25,195	0.1
2013	63,287	72	324,927	0.5	3,650	26,865	0.1
2014	68,237	77	349,646	0.5	3,880	26,912	0.1
2015	63,751	72	390,382	0.5	3,810	28,415	0.1
2016	56,948	64	396,469	0.6	3,610	33,348	0.1
2017	63,683	72	494,243	0.7	3,900	35,712	0.1
2018	67,380	76	448,224	0.6	3,980	39,367	0.1

주: 1. 미술품거래액 원 금액 단위는 달러이나, 편의를 위해 1조원 단위로도 변환하여 표시함. 원 화환산율은 예술경영지원센터, 2018, p. 212에 따름

자료: Art Basel & UBS, 2019, p. 31과 매년도 『미술시장실태조사』의 표 2-1-1과 표 2-1-2를 참조하여 저자 재편집

□ 서화·골동품의 양도에 대한 기타소득과세 세수는 과세하기 시작한 2013년 13억 5천만원에서 2017년 38억 9천만원 규모로 증가한 것으로 보임

○ 2014년 국정감사 보도자료에 따르면 양도차익세수는 2013년 13억 5천만원, 2014년 21억 1천만원 규모라고 함¹¹⁾

○ 2019년 10월 보도자료에 따르면 서화·골동품에 대한 양도차익세수는 2015년 37억 3천만원이었으며 2017년에는 38억 9천만원으로 4.2% 증가했다고 함¹²⁾

11) 나눔일보, 「정병국 의원, 20억원 거두려 6천억원 미술시장 4천억원 위축! 과세여건부터 제대로 정비한 뒤 양도세 과세해야」 (2016. 10. 14.), http://www.nanumilbo.com/sub_read.html?uid=10780, 검색일자: 2019. 12. 18.

12) 대한뉴스, 「김영주 의원, 미술시장 규모 확대 양도차익과세는 제자리걸음」 (2019. 7. 18.), <http://www.dhns.co.kr/news/articleView.html?idxno=230693>, 검색일자: 2019. 12. 18.

- 동 시기 미술시장 거래 규모는 2015년 3,903억원에서 2017년 4,942억원으로 약 26.6% 증가했으며 양도차익 납세인원은 2015년 190명에서 2017년 229명으로 39명 증가했다고 함

나. 거래방식

- 미술시장의 3대 구성요소는 생산자, 중개자, 소비자임
 - 생산자는 미술품을 최초 생산하는 작가를 지칭함
 - 중개자(딜러)는 미술품 거래를 위탁·중개하여 유통하는 자를 의미하며 화랑(갤러리), 경매회사, 아트페어, 온라인 웹사이트 등의 중개상이 있음
 - 소비자로는 컬렉터(소장자), 미술관 등이 있음
 - 컬렉터(소장자)는 개인 또는 법인인 미술품 애호가, 수집가 등을 의미하는데 본 보고서는 개인소장자를 연구대상으로 함
 - 미술관은 예술발전과 공공문화 증진을 위해 미술 관련 자료를 수집·관리·보존·전시·연구·교육하는 기관임¹³⁾¹⁴⁾
 - 또한 유통에 직접적으로 관여하지 않으나 미술품 가격이나 거래에 영향을 미치는 주체로 미술 평론가, 아트 컨설턴트가 존재함
 - 아트 컨설턴트는 경매회사 또는 화랑에서 쌓은 경력을 살려 개인소장자를 대신하여 미술품을 찾아주고 미술품별 수수료 또는 일정 기간별 용역대가를 받는 사람을 의미함¹⁵⁾
- 일반적으로 미술시장은 미술품이 최초 판매되는 1차 시장과 재판매되는 2차 시장으로 나눌 수 있음¹⁶⁾

13) 「박물관 및 미술관 진흥법」 제2조

14) 미술관은 일반적으로 자신이 소장하기로 결정한 작품은 다시 팔지 않고 소장하므로 본 보고서의 조사대상에서 제외함

15) 박지영, 2014, p. 78.

16) 김봉수, 2015, p. 1.

- 1차 시장에서는 작가가 생산한 미술품을 직접 또는 중개상을 거쳐 개인소장자·딜러(중개상)에게 최초로 판매함
 - 직접 판매: 중개상을 거치지 않고 개인 SNS·졸업전시·작가미술장터 등을 통해 작가가 직접 개인소장자·딜러에게 판매하는 경우¹⁷⁾
 - 위탁·중개판매: 기획화랑·아트페어·온라인 사이트 등에서 전시 후 중개상을 거쳐 개인소장자 또는 딜러에게 판매하는 경우
 - 2차 시장에서는 개인소장자·딜러가 보유하던 미술품을 직접 또는 중개상을 거쳐 다른 소비자에게 재판매함
 - 직접 판매: 다른 개인소장자·딜러에게 직접 재판매하는 경우
 - 위탁·중개판매: 경매회사·상설화랑 등과 같은 중개상을 거쳐 다른 개인소장자·딜러에게 재판매하는 경우
 - 단 가치나 진위 여부 판단이 어려운 미술품의 특성상 개인소장자 간에 거래되는 경우보다는 미술전문가들로 구성된 중개상(경매회사, 화랑)을 거치는 것이 일반적임
- 아래에서는 주요 유통영역인 화랑, 아트페어, 경매회사의 역할을 살펴봄
- 화랑은 미술품을 판매하기 위한 목적으로 전시를 기획하고 홍보하는 장소이며 일반적으로 1차 시장의 역할을 하나 가격결정은 불투명한 측면이 있음
- 새로운 미술품이 처음 시장에 진입할 때는 화랑을 통하는 것이 일반적이나, 일부 화랑에서는 한 번 거래되었던 미술품을 재판매하기도 함¹⁸⁾
 - 화랑은 작가를 대신하여 미술품을 판매하기 위한 전시기획, 마케팅, 홍보, 기록

17) 작가미술장터는 미술시장 진입장벽이 높아 전시, 판매기회를 얻지 못한 작가들이 직접 작품을 전시하고 판매할 수 있도록 하는 장터임. 문화체육관광부가 주최하고 예술경영지원센터에서 주관하며 비용은 전액 정부가 지원함. 누구나 10만원에서 100만원 수준의 작품을 직접 구매할 수 있음. 판매수수료 없이 수익금은 전액 작가에게 지급됨

18) 안휘경·제시카 체라시, 2017, pp. 110~111; 김달진 미술연구소, 「화랑 하나 열어볼까?...화랑 오픈의 모든 것」, <http://daljin.com/223/102965>, 검색일자: 2019. 12. 16.

- 수집·보관과 같은 용역을 제공하고 작가로부터 위탁판매수수료를 받음¹⁹⁾
- 문화체육관광부(2019)에 따르면 일반적으로 화랑은 작품의 전시·판매·홍보에 소요된 비용을 부담하고 위탁판매수수료를 판매가액의 50%로 함²⁰⁾
 - 화랑에서 판매되는 미술품 가격은 주로 화랑에 의해 가격이 결정되어 불투명한 측면이 있음²¹⁾
 - 신진작가의 그림가격은 크기 등에 비례한 시세에 따르나 여러 번 거래가 이루어진 중견작가의 경우 작가프리미엄 등이 화랑의 판단에 따라 결정되므로 구매자는 가격의 적정 여부를 알 수 없음
 - 개별 화랑에서 거래된 미술품의 내역과 가액을 모아 기록하고 공개하는 데이터 베이스는 현재 존재하지 않음
- 아트페어는 일정 기간 동안 여러 화랑들이 모여 부스를 열고 미술품을 판매하는 전시행사를 의미하며 주로 1차 시장의 역할을 함²²⁾²³⁾
- 아트페어에는 개인소장자, 딜러 등이 일반 입장객으로서 참여하여 여러 부스의 미술품을 함께 비교해 보며 구입함
 - 화랑이 여러 작가의 미술품을 모아 위탁판매를 하는 화랑 참가형과 창작자가 직접 부스를 열고 자신의 창작 미술품을 판매하는 작가 참가형으로 나눌 수 있음
- 경매회사는 일반적으로 소장자가 위탁한 중고미술품을 판매하는 2차 시장의 역할을 하며 가격은 공개적으로 투명하게 결정되나 구매자 정보는 공개되지 않음
- 경매거래가 체결되면 경매회사는 미술품 위탁판매자(seller)와 구매자(buyer)로부터 낙찰가의 일정 비율을 수수료로서 각각 수취함

19) 안휘경·제시카 체라시, 2017, pp. 122~125.

20) 문화체육관광부, 2019, p. 19.

21) 박지영, 2014, p. 50.

22) 김봉수, 2015, pp. 3~5.

23) 문화체육관광부, 보도자료, 「2018년 아트페어 평가 결과 발표」, https://www.mcst.go.kr/kor/s_notice/press/pressView.jsp?pSeq=17114, 검색일자: 2019. 12. 30.

- 2019년 12월 현재 우리나라 2대 미술품 경매회사인 서울옥션과 K옥션의 위탁수수료율은 일괄 10%(부가가치세별도), 구매수수료율은 오프라인 경매와 온라인 경매가 각각 15%, 18%(부가가치세별도)임²⁴⁾²⁵⁾
- 경매에서는 일반적으로 한 번 이상 거래된 중고미술품을 판매하나, 2008년 이후 경매회사가 화랑을 거치지 않고 창작자로부터 직접 공급받은 새 미술품을 판매하는 경우(기획경매)도 드물지만 존재함²⁶⁾
- 경매는 공개경합에 의해 낙찰가가 결정되므로 미술품의 가격은 공개되나, 구매자는 공개되지 않는 등 불투명한 거래 관행이 존재함
 - 경매 구매자는 현장 응찰, 서면 응찰(원하는 낙찰가를 미리 적어냄), 전화 응찰(경매회사 직원을 대리로 현장 응찰에 내세움)의 3가지 방법으로 참여할 수 있는데 서면 응찰과 전화 응찰의 경우 구매자와 경매회사 외에는 구매자가 누구인지 알 수 없음²⁷⁾
 - 또한 현장 응찰이라도 대리인을 세워 참여하는 경우가 많으므로 구매자가 누구인지 불분명한 경우가 다수 존재함²⁸⁾

24) 서울옥션, 「서울옥션 경매약관」, <https://www.seoulauction.com/terms/page?view=auctionTerms>, 검색일자: 2019. 12. 23.

25) 케이옥션, 「케이옥션 온라인 경매약관」, <http://www.k-auction.com/Kmall/Clause.aspx>, 검색일자: 2019. 12. 23; 케이옥션, 「케이옥션 오프라인 경매약관」, <http://www.k-auction.com/Auction/Clause.aspx>, 검색일자: 2019. 12. 23.

26) 2008년 9월 세계적으로 유명한 현대미술작가 중 하나인 데미안 허스트가 화랑을 거치지 않고 직접 자신의 신작을 경매에 붙이는 초유의 행사를 열었음. 이후로 경매회사는 신진작가를 발굴하여 이들의 작품을 바로 공급받아 경매에 붙이는 기획경매를 열기 시작함(이호숙, 2013, p. 19, pp. 57~58.)

27) 박지영, 2014, pp. 54~55.

28) 김봉수, 2019, p. 3.

〈표 II-2〉 일반적인 미술시장 유통구조

구분	대상 미술품	소유자 (판매자)	거래유형	구매자	가격결정
1차 시장	새로운 미술품	창작자	직접거래: 창작자 개인SNS, 졸업전시, 작가미술장터 등	개인 소장자, 딜러 등	창작자
			위탁·중개거래: 중개상(기획화랑, 아트 페어, 온라인 사이트 등)을 통한 거래		화랑과 작가 합의
2차 시장	한 번 이상 거래된 미술품	개인 소장자, 딜러 등	직접거래: 개인적 네트워크를 통한 거래	개인 소장자, 딜러 등	개인소장자 간 합의
			위탁·중개거래: 경매를 통한 거래		공개경합
			위탁·중개거래: 상설화랑을 통한 거래		화랑과 개인소장자 합의

자료: 이호숙, 2013, p. 14. 그림과 박지영, 2014, p. 34. 그림을 참고하여 저자 작성

다. 미술품 유통법

- 1962년부터 1993년까지 우리나라에서 한 번 거래되었던 미술품을 거래하는 자는 「고물영업법」에 따라 허가를 받고 장부에 거래내역을 기재하고 보존해야 했음
- ‘고물(이하 중고품)’은 한 번 사용된 물품(감상적 미술품을 포함함)이나 사용되지 않았더라도 사용목적으로 거래된 것을 의미함(제1조 제1항)
- ‘고물상’은 중고품의 매매·교환 또는 위탁거래를 업으로써 하는 자로서 영업소 소재지를 관할하는 경찰서장에게 허가를 받은 자를 의미함(제1조 제2항)
- 고물상은 매매·교환 또는 위탁거래를 위해 중고품을 받거나 양도한 때마다 장부에 소정사항을 기재(제17, 18조)하고 3년간 보존할 의무(제19조)가 있음
 - 중고품을 받거나 양도한 때마다 기재해야 하는 소정사항으로는 거래연월일, 중고품의 품목과 수량, 중고품의 특징, 거래상대자의 성명·주소·직업·연령과 특징, 거래상대자의 신상을 확인한 방법이 있음

- 단 1993년 12월 27일 「고물영업법」 폐지 후 한 번 거래되었던 미술품을 유통하는 자를 대상으로 등록·허가·신고 등의 의무를 부과하는 법률은 확인되지 않음
- 현재 국회계류 중인 「미술품 유통에 관한 법률안」은 미술품 유통업과 감정업에 최소기준을 두고 미술품 유통구조를 투명화하기 위한 내용을 담고 있음
 - 아래에서는 해당 법률안의 주요내용과 해당 법률안이 제정될 경우 미술품 유통에 미칠 효과를 살펴봄
- 미술품을 ‘회화, 조각, 판화, 공예, 서예, 사진, 영상, 설치미술, 응용미술 등 시각적 매체를 이용하여 작가가 예술적 경험을 창출한 창작물’로 정의함(안 제2조 제1항)
- 미술품 유통업자를 화랑업, 경매업, 기타 미술품판매업으로 구분하고 각각 문화체육관광부장관에게 등록, 허가, 신고하도록 함(안 제2조, 제5조, 제12조, 제18조)
 - 미술품 유통업을 미술품의 판매·경매·대여·중개 등의 거래에 제공하는 사업으로 규정함
 - 그동안 법에서 별도 규정한 바 없었던 화랑업을 ‘업으로써 미술작가를 발굴·양성하고 미술품을 전시·판매하는 사업’이라고 정의함
 - 화랑업자는 발굴·양성·지원·홍보하고자 하는 미술작가의 명단과 문화체육관광부령으로 정하는 시설을 갖추어 등록하도록 함
 - 미술품 경매업을 ‘업으로써 미술품을 경매를 통해 판매하는 사업’, 기타 미술품 판매업을 ‘화랑업 및 미술품 경매업 이외의 업으로써 미술품을 단순 판매하는 사업’으로 정의함
 - 동법이 발효된다면 정확한 사업자 구분을 통해 미술시장 실태를 보다 정확히 파악할 수 있음
 - 기존에는 임대업, 대부업(미술품 대출) 등으로 신고했으나 실제 업태는 화랑업자인 자들을 미술품 유통업자로서 확인할 수 있음

- 현재 사업자로 등록하지 않고 개인으로 활동하는 딜러 등도 기타 미술품 판매업자로서 신고할 의무가 발생함
- 미술품 경매업자에게 경매로 낙찰된 미술품의 낙찰가, 낙찰된 후 대금 납입 여부를 매 분기 보고하고 인터넷 홈페이지 등에 공시할 의무를 부과함(안 제11, 12조)
- 미술품 유통구조를 투명화하기 위해 미술품 유통업자에게 거래이력을 관리하고 소비자에게 보증서를 발급할 의무를 부과함(안 제22조 제5항)
 - 대통령령에서 별도로 정한 바에 따라 미술품 유통업자가 자체적으로 거래이력 내역을 관리하도록 함
 - 구매자를 특정할 수 있는 정보 등 민감 정보를 포함할지 여부는 법률안에는 별도 명시하지 않고 하위법령에 위임함
 - 문화체육관광부 장관은 미술품 유통업자가 미술품 이력관리를 하지 않은 경우 일정기간 등록·취소·영업정지 등의 조치(안 제9조 제2항 제4호, 제17조 제2항 제5호, 제20조 제2항 제5호)를 취할 수 있음
 - 또한 상습적으로 이력관리를 하지 않은 미술품 유통업자는 1년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금(안 제41조 제3항 제8호)에 처할 수 있음
 - 보증서를 의무 발급하도록 하되 미술품 가액이 대통령령으로 정한 금액 이하라면 구매자가 요구하는 경우에 한하여 계약서와 미술품 보증서를 교부하도록 함(안 제22조 제2항)
 - 또한 미술품 보증서는 미술품 감정업 등록을 한 자가 작성한 미술품 감정서로 대체할 수 있음(안 제22조 제4항)
- 정부가 ‘미술품유통통합전산망’을 구축하여 유통된 미술품, 유통 시기와 방식, 판매자·구매자·소유권 등의 정보를 공중이 알 수 있도록 함(안 제23조 제1항)
- 이해관계자의 경매 참여를 배제하는 등 미술품 경매의 공정성을 확보함(안 제26조)

- 경매업자는 자신이 여는 경매에 직·간접적으로 참여할 수 없으며 소유주가 이해관계자인 미술품을 자신이 여는 경매에 올릴 때는 고지하도록 함
- 낙찰가격과 경락대금 완납 여부를 공시할 의무를 부과함
- 미술품 작가, 판매자, 구매자 등이 미술품 유통업자로 인해 위작을 구입하게 되는 등 손해를 입었을 시 손해배상을 청구할 수 있도록 함(안 제28조)
 - 미술품 유통업자가 위작 미술품을 유통하거나 본법을 위반한 행위를 하여 작가, 판매자, 구매자 등이 손해를 입은 경우가 대상임
 - 미술품 유통업자는 자신에게 고의 또는 과실이 없음을 입증해야만 손해배상책임을 면할 수 있음
- 미술품 감정업을 하고자 하는 자는 문화체육관광부 장관에게 등록하도록 함(안 제29조)
- 국립미술품감정연구원을 설립함(안 제36조)
 - 국립미술품감정연구원은 수사기관·법원의 수사나 재판, 국세청 등의 과세에 필요한 미술품 감정과 감정지원을 사업으로 수행하도록 함

2. 미술품 양도 관련 과세제도

가. 미술품 양도에 대한 소득세 과세제도

1) 소득세제 개요

- 우리나라의 소득세 과세방법은 종합과세, 분류과세, 분리과세로 구분되고 과세대상 소득은 이자소득, 배당소득, 사업소득, 근로소득, 연금소득, 기타소득, 퇴직소득, 양도소득으로 구분함²⁹⁾

29) 종합과세는 모든 소득을 합산하여 누진세율로 과세하는 것이고, 분류과세는 소득을 합산하지 않고 소득종류별로 별도의 과세기준 및 세율로 과세하는 것이며 분리과세는 과세대상 소득을 종합과세에서

- 소득 유형에 따라 세부담이 달라질 수 있으므로 소득구분이 중요한 의미를 지님
- 소득유형 중 이자소득, 배당소득, 사업소득, 근로소득, 연금소득, 기타소득은 종합과세되며 퇴직소득과 양도소득은 분류과세됨³⁰⁾
- 종합과세대상 소득 중 일부 이자·배당·근로·연금 기타소득은 분리과세함

- 세법상 ‘양도’란 자산에 대한 등기 또는 등록과 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등을 통하여 그 자산을 유상으로 사실상 이전하는 것’으로 정의하고 있음³¹⁾
- 화랑 등과 같이 사업자와 비사업자인 개인이 보유한 미술품의 이전을 모두 양도로 보아 양도차익 과세제도를 살펴보고자 함

- 과세제도는 각 거래주체인 창작자, 전문중개상(화랑 및 경매회사), 재판매를 목적으로 작품을 보유하는 소장자(컬렉터)를 중심으로 살펴봄
- 미술품은 작가가 창작품을 양도하는 1차 시장과 거래가 이루어진 작품이 재판매되는 2차 시장을 통해 거래가 이루어지는데, 1차 시장은 양도주체가 창작자로 제한되지만 2차 시장에서의 양도주체는 중개상, 소장자, 미술관 등 다양함
 - 미술관에서도 매매가 이루어질 수 있으나 일반적으로 전시를 목적으로 보유하는 것이므로 제외함

2) 창작자에 대한 과세

가) 과세대상 소득

- 「소득세법」상 예술가의 예술 활동에서 발생하는 소득은 사업소득에 해당함

분리하여 소득 지급 시마다 특정세율로 원천징수하는 것임(한국조세재정연구원, 2019, p. 10.)

30) 퇴직소득과 양도소득은 결집효과 완화를 위하여 종합과세하지 않고 분류과세하고 있음

31) 「소득세법」 제88조 제1호

- 「소득세법」 제19조 제1항 제17호에서는 “예술, 스포츠 및 여가 관련 서비스업에서 발생하는 소득”은 사업소득에 해당하는 것으로 규정함
 - 한국표준산업분류상 예술, 스포츠 및 여가 관련 서비스업의 하위분류인 세세분류항목에는 ‘비공연예술가’를 포함하고 있는데 비공연예술가란 독립적으로 비공연 예술 활동에 종사하는 예술가를 의미하는 것으로 저술가, 작가, 화가, 조각가, 도예가 등이 포함됨³²⁾
- 한편, 미술품의 원작자로서 받는 소득은 기타소득으로 규정하고 있음
 - 「소득세법」 제21조 제1항 제15호에서 규정하는 원작자로서 받는 소득이란 문예·학술·미술·음악 또는 사진에 속하는 창작품에 대한 소득으로서 ① 원고료, ② 저작권사용료인 인세, ③ 미술·음악 또는 사진에 속하는 창작품에 대하여 받는 대가를 의미함
 - 창작품에는 「신문 등의 자유와 기능보장에 관한 법률」에 의한 정기간행물에 게재하는 삽화 및 만화와 우리나라의 창작품 또는 고전을 외국어로 번역하거나 국역하는 것을 포함함
 - 즉 원작자가 미술품 등의 작품에 대한 대가로 수취한 소득은 기타소득에 해당함
- 이상의 규정에서 살펴본 바와 같이, 창작자의 창작품 대가는 그 성격에 따라 사업소득 또는 기타소득으로 구분될 수 있으므로 각 소득의 세법상 개념을 살펴볼 필요가 있음
- 사업소득이란 영리를 목적으로 자기의 계산과 책임하에 계속적·반복적으로 행하는 활동을 통하여 얻는 소득³³⁾을 의미함
 - 즉 사업소득이 되기 위해서는 영리목적성, 독립성, 계속반복성을 모두 갖추어야 함

32) 통계분류포털, “한국표준산업분류” https://kssc.kostat.go.kr:8443/ksscNew_web/index.jsp, 검색일자: 2019. 11. 27.

33) 「소득세법」 제19조 제1항 제21호

- 기타소득이란 대체로 일시적·우발적으로 발생한 소득을 의미하는 것이지만, 그 범위는 세법상 기타소득으로 규정하는 것으로 제한됨
 - 세법에서는 기타소득을 “이자소득, 배당소득, 사업소득, 근로소득, 연금소득, 퇴직소득 및 양도소득 외의 소득으로서 세법에서 규정하는 있는 것”으로 정의하고 있음³⁴⁾
 - 우리나라의 「소득세법」은 순자산증가설이 아닌 소득원천설을 따르고 있기 때문에 「소득세법」에 규정되어 있는 소득에 해당하지 않는 한 과세대상이 아님³⁵⁾
 - 세법에서 열거하는 7가지 소득 유형 외의 모든 소득이 기타소득에 해당한다는 것이 아니고 소득을 구분함에 있어서 어떤 소득이 다른 소득에 해당되고 동시에 기타소득에도 해당되는 경우 다른 소득으로 우선적으로 구분한다는 의미임³⁶⁾
- 창작자의 소득구분은 세법상 개념에 따라 사업소득에 부합하는지 먼저 판단하고 사업소득에 부합하지 않는 경우에 한해 기타소득으로 판단하여야 할 것임
 - 개념적인 구분은 있지만 구체적인 판단 기준은 모호하므로 창작품의 대가에 대한 소득구분과 관련하여 납세자와 과세관청 간에 다툼이 발생한 사례가 있음
 - 조세심판원 심사(2010)에서는 다른 업종에 종사한 사실이 없는 화가가 5년 동안 135회에 걸쳐 미술품을 판매한 소득을 기타소득으로 주장한 것에 대하여 사업소득에 해당하는 것으로 결정한 바 있음³⁷⁾
 - “미술 창작에 대한 대가에 해당한다고 하더라도 그 규모, 계속성 및 반복성 등을 감안하여 사업성이 인정되는 경우에는 먼저 사업소득으로 과세하고 사업성이 없는 경우에만 기타소득으로 과세”하여야 한다고 제시함
 - 국세청 심사(2006)에서는 20년의 창작활동 중 2년간 불특정 다수에게 8건의 창작품을 판매한 소득을 기타소득으로 주장한 것에 대해 일시적·우발적으로 발생한 것으로 보기 어려우므로 사업소득으로 판단한 사례도 있음³⁸⁾

34) 「소득세법」 제21조 제1항

35) 이전오, 2018.

36) 김완석·정지선, 2018, p. 226.

37) 조심2010서1686, 2010. 6. 23.

- 사례에서 보듯이 미술품 판매 대가의 소득구분은 거래횟수 및 거래금액 등을 고려하여 실질적인 내용에 따라 판단하여야 함

나) 과세방법

- 창작자의 경우 예술활동에서 발생하는 소득은 사업소득으로, 창작품에 대한 대가로 받는 소득은 기타소득으로 과세되므로 사업소득 및 기타소득 각각의 과세방법을 소개함
- 사업소득의 과세표준은 총수입금액에서 필요경비를 공제한 금액임
 - 예술서비스업의 사업과 관련된 수입금액으로서 해당 사업자에게 귀속되었거나 귀속될 금액은 총수입금액에 산입함³⁹⁾
 - 사업소득금액을 계산할 때 필요경비에 산입할 금액은 해당 과세기간의 총수입금액에 대응하는 비용으로서 일반적으로 용인되는 통상적인 것으로 합계액으로 함⁴⁰⁾
 - 일반적으로 필요경비에 포함되는 것은 판매한 제품에 대한 원료의 매입가격과 그 부대비용, 보관료, 포장비, 운반비, 판매 관련 부대비용 등임⁴¹⁾
 - 사업소득 산정 시 실제 매입가격 및 부대비용 관련 증빙이 없는 경우 추계조사⁴²⁾에 의해 결정하여야 하고 필요경비에 대한 입증책임은 원칙적으로 과세관청에 있음⁴³⁾
 - 단, 조세회피나 탈세 등의 경우에는 과세형평성을 고려하여 납세의무자에게 입증책임이 주어짐

38) 국심2006중0359, 2006. 5. 22.

39) 「소득세법」 제51조 제3항 제5호

40) 「소득세법」 제27조 제1항

41) 「소득세법 시행령」 제55조 제1항

42) 추계조사는 「상속세 및 증여세법 시행령」 제52조 제2항에 의한 법정방법에 의함

43) 김남욱, 2015, p. 201.

- 인적용역에 해당하는 사업소득은 그 대가를 지급하는 자가 원천징수하여야 함⁴⁴⁾
 - 사업소득은 종합소득에 합산하여 신고·납부하는 것이 원칙이나 인적용역소득의 경우에는 대가를 지급하는 자가 대가 지급 시 원천징수하여야 함
 - 이는 예납적 원천징수이므로 그 대가를 받은 자는 종합과세 확정신고를 통해 납세의무가 완료됨
 - 원천징수 대상인 인적용역이란 물적 시설 없이 근로자를 고용하지 아니하고 독립된 자격으로 용역을 공급하고 대가를 받는 것으로, 서화, 도안, 조각 등의 용역이 이에 해당함
 - 예술서비스업인 사업소득의 수입시기는 용역의 대가를 지급받기로 한 날 또는 용역의 제공을 완료한 날 중 빠른 날로 함⁴⁵⁾
- 기타소득의 과세표준은 총수입금액에서 필요경비를 차감한 금액임
 - 총수입금액은 미술품 등의 창작품에 대한 대가로 받는 금액⁴⁶⁾이고 필요경비는 실제 소요된 경비와 총수입금액의 60% 중 큰 금액임⁴⁷⁾
 - 필요경비 공제율은 종전 80%에서 2018년 4월 1일부터 70%로 조정되었고 2019년부터는 60%로 인하되어 총수입금액의 60% 상당액을 필요경비로 인정함
 - 필요경비율 조정에 따라 비과세되는 기타소득금액은 250,000원(80% 적용 시)에서 125,000원으로 낮아짐
 - 기타소득금액에 22%(지방소득세 포함)의 세율로 원천징수하여 그 징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 관할세무서에 납부하여야 함
 - 필요경비율을 감안한 원천징수세율은 8.8%임
- 기타소득을 수취한 창작자는 기타소득금액을 종합소득에 포함하여 신고·납부하는 것이 원칙이나 기타소득금액이 연 300만원 이하인 경우 원천징수만으로 납세의무

44) 「소득세법」 제127조 [원천징수의무] 제1항 제3호

45) 「소득세법 시행령」 제48조 제8호

46) 「소득세법」 제21조 제1항 제15호

47) 「소득세법」 제37조; 「소득세법 시행령」 제87조 1의2호

가 종결되는 분리과세를 적용할 수 있음⁴⁸⁾

- 즉, 기타소득 금액이 300만원 미만인 경우 분리과세로 과세가 종결되나 300만원 초과하는 경우 타 소득과 합산하여 종합과세를 적용함
- 다만, 해당 소득이 있는 자가 종합소득과세표준을 계산할 때 그 소득을 합산하고자 하는 경우 분리과세를 선택하지 않을 수 있음

3) 중개상에 대한 과세

- 미술품 및 골동품 중개업과 화랑과 같이 미술품 소매업에서 미술품 등의 판매로 발생하는 양도차익은 사업소득에 해당함
 - 미술품 등의 매매는 다양한 형태의 딜러에 의해 이루어지지만 대표적인 형태는 화랑과 경매회사라 할 수 있음
 - 「소득세법」 제19조 제1항 제7호에서는 “도매 및 소매업에서 발생하는 소득”을 사업소득으로 규정하고 있고, 해당 업종의 세부 사업으로는 상품의 거래에 관련된 경매, 대리 또는 중개를 수행하는 활동과 미술품, 공예품, 예술품 등 각종 창작 예술품을 소매하는 활동이 있음⁴⁹⁾
 - 화랑 등의 경우 작품을 구매하여 판매하는 미술품 재판매뿐만 아니라 소장자 또는 작가로부터 위탁받아 매매하기도 하므로 판매소득과 수수료수입이 사업소득으로 합산되어 과세됨
- 개인사업자인 화랑이나 경매회사의 경우 수익은 총수입금액으로 실제 지출한 비용은 사업경비로 인정함
 - 세율은 6~42%의 누진세율을 적용함

48) 「소득세법」 제14조 제3항 제8호 가목

49) 통계분류포털, “한국표준산업분류”, https://kssc.kostat.go.kr:8443/ksscNew_web/index.jsp, 검색일자: 2019. 11. 27.

4) 개인소장자에 대한 과세

가) 양도차익 과세제도 연혁

- 개인의 미술품 양도차익에 대한 과세제도는 1990년 초반에 입법화되었고 이후 수 차례 개정에도 불구하고 과세로 이어지지는 않았음⁵⁰⁾
 - 소득 종류 간 조세부담의 형평성 제고를 위하여 1990.12.31. 「소득세법」 개정을 통해 2,000만원 이상의 서화·골동품을 양도소득세 과세대상으로 하고 1993.1.1.부터 시행하기로 하였으나 미술계의 반발로 시행되지 못하였음
 - 이후 1995.12.29. 개정에서 「소득세법」 제20조의2를 신설하여 서화·골동품의 양도로 일시적·우발적 이익을 얻은 경우 일시재산소득⁵¹⁾으로 1998.1.1.부터 과세하도록 하였음
 - 그러나 1997.12.13. 개정에서 과세시점을 3년간 유예하였고 2000.12.29. 개정에서는 다시 2004.1.1.부터 과세하는 것으로 시행시기를 미루었으나 2003.12.30. 개정에서는 일시재산소득 과세대상에서 서화·골동품 조항을 삭제함으로써 과세로 이어지지 않았음
- 현재의 미술품 양도차익에 대한 과세체계는 2008년 세법개정을 통해 다시 마련되었고 이후 개정 및 유예기간을 거쳐 2013년부터 과세하기 시작함
 - 2008.12.26.에는 소득 간 과세형평성 제고를 위하여 4,000만원을 초과하는 서화와 100년이 넘는 골동품의 양도에 대하여 기타소득으로 과세하고 과세시기를 2011.1.1.로 규정하였음

50) 김남욱, 2015, pp. 209~210을 기초로 요약정리함

51) 2006.12.30. 개정 전 「소득세법」 제20조의2에서는 일시재산소득을 “당해 연도에 발생한 광업권·어업권·산업재산권·산업정보, 산업상 비밀, 상표권·영업권(대통령령이 정하는 점포임차권을 포함), 토사석의 채취허가에 따른 권리, 지하수의 개발·이용권 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리의 양도로 인하여 발생하는 소득”으로 정의하였음. 동 규정은 2006.12.30. 「소득세법」 개정으로 삭제되었고 일시재산소득에 해당하는 소득은 기타소득으로 편입되었음. 즉, 일시재산소득이란 광업권 등과 같은 특정한 자산이나 권리를 일시적 또는 비반복적으로 양도하고 얻는 소득으로서 소득의 일시성과 비반복성이라는 점에서는 양도소득 또는 기타소득과 같은 속성을 지니는 소득이었음

- 2009.12.31. 개정을 통해 2011.1.1.부터 6,000만원 이상의 미술품 및 골동품에 대하여 2011.1.1. 이후 개인의 미술품 양도차익을 기타소득으로 분리과세하는 것으로, 필요경비를 제외한 양도가액에 20%의 원천징수 세율을 적용하도록 하였음
 - 고가의 서화·골동품을 과세대상으로 함에 따라 6천만원 이상으로 과세대상을 상향조정하였고 납세협력비용 최소화를 위하여 양도소득이 아닌 기타소득으로 과세하도록 하였음
 - 동 규정은 거래 위축 등을 고려하여 2년의 유예기간을 거쳐 2013년부터 과세가 시작됨

나) 현행 과세제도

- 「소득세법」에서는 서화·골동품의 양도로 발생하는 소득은 기타소득으로 규정함⁵²⁾
 - 과세대상으로 규정하는 서화·골동품이란 개당·점당 또는 조당⁵³⁾ 양도가액이 6천만원 이상인 서화·골동품으로 다음 중 어느 하나에 해당하는 것임
 - 회화, 데생, 파스텔(손으로 그린 것에 한정하며, 도안과 장식한 가공품은 제외) 및 콜라주와 이와 유사한 장식판
 - 오리지널 판화·인쇄화 및 석판화
 - 골동품(제작 후 100년이 넘은 것으로 한정함)
 - 상기 외에 역사상·예술상 가치가 있는 서화·골동품으로서 기획재정부장관이 문화체육관광부장관과 협의하여 정하는 것
 - 양도일 현재 생존해 있는 국내 원작자의 작품은 과세 제외하도록 하고 있음⁵⁴⁾
 - 원작자가 외국인인 경우에는 생존 여부에 불문하고 과세대상에 포함됨

52) 「소득세법」 제21조 제1항 제25호

53) 2개 이상이 함께 사용되는 물품으로서 통상 짝을 이루어 거래되는 것임

54) 「소득세법 시행령」 제41조 제14항

- 「소득세법」 제21조 제1항 제25호에서 서화·골동품의 양도로 발생하는 소득을 기타소득으로 규정함에도 불구하고 기획재정부 예규 및 대법원 판례에서는 개인소장가의 미술품 양도소득의 소득구분은 거래의 실질적인 상황을 고려하여 판단할 것을 제시하고 있어 사업소득으로 과세될 여지가 있음
 - 기획재정부 예규⁵⁵⁾에서는 개인소장가가 미술품을 여러 차례 위탁판매한 경우, 그 소득이 「소득세법」 제19조의 규정에 의한 사업소득에 해당하는지 또는 동법 제21조 제1항 제25호의 기타소득에 해당하는지의 여부는 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성, 판매규모, 보유기간 등의 모든 사정에 비추어 그 활동의 영리성 여부 등을 종합적으로 고려하여 사회통념에 따라 판단할 사항이라고 함
 - 대법원 판결⁵⁶⁾에서는 5년에 걸쳐 15점의 미술품을 판매한 거래에 대하여, 판매된 미술품이 상당히 고가이어서 단시일 내에 쉽게 판매될 수 없는 점을 고려할 때 사업활동으로 볼 수 있는 정도의 계속성, 반복성이 인정된다고 보아 기타소득이 아닌 사업소득으로의 과세는 정당한 것으로 판시하였음

- 서화·골동품의 양도에 의한 기타소득은 총수입금에서 실제 소요된 필요경비와 필요경비율을 적용하여 산출한 금액 중 큰 금액을 차감하여 산출함⁵⁷⁾
 - 실제 소요된 필요경비는 해당 과세기간의 총수입금액에 대응하는 비용으로서 일반적으로 인정되는 것의 합계액임
 - 서화·골동품의 양도로 발생하는 소득에 적용되는 필요경비율은 양도가액이 1억원 이하인 경우 양도가액의 90%, 양도가액이 1억원을 초과하는 경우에는 1억원까지는 90%, 1억원 초과분은 양도가액의 80%를 적용함⁵⁸⁾
 - 서화·골동품의 보유기간이 10년 이상인 경우 90%의 경비율을 적용함
 - 다만, 실제 소요된 필요경비가 필요경비율을 적용하여 산출한 금액을 초과하는 경우, 그 초과하는 금액도 필요경비로 인정됨

55) 기획재정부 소득세제과-596, 2019. 10. 24.

56) 대법원 2017두46721, 2017. 9. 14.

57) 국세청, 2013.

58) 「소득세법」 제37조 제2항 제2호; 「소득세법 시행령」 제87조 제2호(2020. 2. 11. 개정)

〈표 II-3〉 서화·골동품 양도소득에 대한 기타소득세 계산사례

사례	세액 산출
〈사례 1〉 생존작가가 아닌 국내 화가의 작품을 A가 2009.1.1.에 5천만원에 취득하여 보유하다가 2016.2.15.에 B에게 1.5억원에 양도	① 원천징수의무자: B ② 기타소득금액 = $150,000,000 - 130,000,000^* = 20,000,000$ 원 $\quad \quad \quad * 100,000,000 \times 90\% + 50,000,000 \times 80\%$ ③ 원천징수세액 = 기타소득세 + 지방소득세 = 4,400,000원 기타소득세 = $20,000,000 \times 20\% = 4,000,000$ 원 지방소득세 = $4,000,000 \times 10\% = 400,000$ 원
〈사례 2〉 B는 과세대상 골동품을 5천만원에 취득하여 11년간 보유하다가 C에게 2016.2.10.에 1.5억원에 양도	① 원천징수의무자: C ② 기타소득금액 = $150,000,000 - 135,000,000^* = 15,000,000$ $\quad \quad \quad * 150,000,000 \times 90\%$ ③ 원천징수세액 = 기타소득세 + 지방소득세 = 3,300,000원 기타소득세 = $15,000,000 \times 20\% = 3,000,000$ 원 지방소득세 = $3,000,000 \times 10\% = 300,000$ 원

자료: 국세청, 2013, pp. 6~7 참조하여 저자 작성

- ☐ 서화·골동품의 양도로 발생한 소득은 기타소득에 해당하며 분리과세 대상임
- 이는 완납적 분리과세소득이므로 종합소득세 합산신고 의무 없음⁵⁹⁾
 - 작가의 창작품 대가인 기타소득과 달리 300만원을 초과하더라도 분리과세로써 납세의무가 종결됨⁶⁰⁾
 - 기타소득세 원천징수 세율은 기타소득금액의 20%임
- ☐ 서화·골동품 양도소득에 대한 기타소득세 원천징수의무자는 서화·골동품 양도대금을 지급하는 자임
- 원천징수 시기는 서화·골동품 양도대금을 지급하는 때임
 - 기타소득세 원천징수의무자는 원천징수영수증을 소득을 받는 자에게 발급할 의무가 있음
 - 원천징수영수증은 그 대금을 지급할 때에 발급하며, 기타소득 금액과 그 밖의 필요한 사항을 기재함⁶¹⁾

59) 국세청, 2013.

60) 「소득세법」 제41조 제3항 제8호 다목

61) 「소득세법 시행규칙」 별지 제23호 서식(4)

- 양도소득에 대한 기타소득세 원천징수의무자는 지급액, 지급인원, 원천징수세액을 기재한 원천징수이행상황신고서⁶²⁾를 납부기한 내에 관할 세무서장에게 제출하여야 하고 원천징수세액을 「국세징수법」에 의해 납부서에 기재하여 납부기한 내에 관할 세무서 등에 납부하여야 함
 - 「지방세법」 제96조 [특별징수] 규정에 의거, 지방소득세도 함께 원천징수 납부함
 - 납부기한은 원천징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지임
 - 원천징수의무 불이행에 대한 제재사항으로는 원천징수 납부불성실가산세와 지급 명세서 제출불성실 가산세가 있음
- 소득세 납세의무가 있는 개인에게 기타소득을 지급하는 자는 ‘기타소득 지급명세서’를 그 지급일이 속하는 과세기간의 다음 연도 2월 말일까지 원천징수 관할 세무서장, 지방국세청장 또는 국세청장에게 제출하여야 함
- 다음에 해당하는 양도의 경우 비과세를 적용함⁶³⁾
 - 「문화재보호법」에 따라 국가지정문화재로 지정된 서화·골동품의 양도로 발생하는 소득
 - 서화·골동품을 박물관 또는 미술관에 양도함으로써 발생하는 소득

5) 요약

- 거래주체별로 살펴보면 미술품 양도소득은 창작자의 경우 사업목적 여부에 따라 사업소득 또는 기타소득으로 구분되고 개인소장자는 세법상 기타소득, 중개상의 양도소득은 사업소득으로 구분됨
 - 창작자의 경우 「소득세법」상 일시소득과 사업소득으로 구분하여 과세하도록 하고 있지만 구체적인 구분기준은 제시하고 있지 않아 납세자가 이를 구분하는 것

62) 「소득세법 시행규칙」 별지 제21호 서식

63) 「소득세법」 제12조 제5호 바목, 사목

은 현실적으로 어려울 수 있음

- 소장자의 경우 세법상 양도차익을 기타소득으로 규정하고 있지만 과세관청에서는 실질적인 상황을 고려하여 사업성이 인정된다면 사업소득으로 구분하고 있음
- 창작자가 본인의 작품을 일시적으로 판매하는 경우와 중개상이 판매하는 경우에 있어서는 과세대상에 특별한 제한이 없지만 소장자가 보유한 작품을 판매하는 경우에는 양도가액이 6,000만원을 초과하는 작품만을 과세대상으로 한다는 차이가 있음

〈표 II-4〉 한국의 미술품 양도 시 과세제도

거래주체	거래유형	소득유형	과세방법	세액 산정
창작자	일시적 양도	기타소득	종합과세 (연 300만원 이하 분리과세 선택 가능)	기타소득 = 총수입금액 - 필요경비 필요경비 = Max[실제 경비, 총수입금액의 60% ¹⁾]
	영리목적의 계속적·반복적 양도	사업소득	종합과세	사업소득 = 총수입금액 - 필요경비 필요경비: 실제 지출한 비용 ²⁾
중개상	소장품 판매	사업소득	종합과세	사업소득 = 총수입금액 - 필요경비 필요경비: 실제 지출한 비용 ²⁾
개인 소장자	소장품 양도 (6,000만원 미만 작품, 생존 국내작가 작품 비과세)	기타소득	분리과세	기타소득 = 총수입금액 - 필요경비 필요경비 = Max[실제 경비, 양도가액 × 필요경비율*] *필요경비율 1억원 이하: 90% 1억원 초과: 0~1억원까지 90%, 1억원 초과분 80% 보유기간 10년 이상: 90% 세율: 20%

주: 1) 2019년 1월 1일이 속하는 과세기간에 발생한 소득분부터 적용하는 필요경비율임

2) 원료의 매입가격과 부대비용, 보관료, 포장비, 운반비, 판매 관련 부대비용 등

자료: 저자 작성

나. 미술품에 대한 부가가치세 과세제도

- 「부가가치세법」상 골동품을 제외한 예술창작품의 공급에 대해서는 부가가치세를 면제하고 있음⁶⁴⁾
 - 따라서 상업적인 목적으로 미술품 등을 양도하는 창작자는 면세사업자로 취급되고 화랑 등의 중개상(판매상)의 경우도 미술품 거래는 면세거래에 해당하므로 부가가치세 거래징수 의무는 없음⁶⁵⁾
 - 예술창작품이란 미술, 음악, 사진, 연극, 또는 무용에 속하는 창작품임
 - 단, 사업자가 미술품 등의 창작품을 모방하여 대량으로 제작하는 작품은 예술작품으로 보지 아니함⁶⁶⁾
 - 예술창작품뿐만 아니라 영리를 목적으로 하지 않는 예술행사 및 문화행사, 야마추어 운동경기도 면세대상임
- 또한 개인이 물적 시설 없이 근로자를 고용하지 아니하고 독립된 자격으로 용역을 공급하고 받은 인적용역 대가도 부가가치세법상 면세 대상임⁶⁷⁾
 - 따라서 작가가 사업목적으로 창작품을 양도하는 경우 해당 작가는 부가가치세 면세사업자에 해당함
 - 저술·서화·도안·조각·작곡·음악·무용·만화·삽화·만담·배우·성우·가수와 이와 유사한 용역이 이에 해당함

64) 「부가가치세법」 제26조 제1항 16호: 「부가가치세법시행령」 제43조 【면제하는 예술창작품 등의 범위】

65) 우리나라와 홍콩은 미술품 거래에 대해 부가가치세를 부과하지 않고 있지만 OECD 회원국 대부분은 미술품 거래에 부가가치세를 부과하고 있음

66) 「부가가치세법 기본통칙」 12-35-6 【모방제작한 미술품 등】

67) 「부가가치세법」 제26조 제1항 15호: 「부가가치세법 시행령」 제42조 【저술가 등이 직업상 제공하는 인적 용역으로서 면제하는 것의 범위】

Ⅲ. 주요국의 미술품 양도 관련 과세제도

1. 미국

가. 미술시장 개요

- 전 세계 미술시장 거래 규모에서 미국이 차지하는 비중은 2018년 현재 44%로 상당한 비중을 차지하고 있음
- 2011~2015년 기간 중 미국이 차지하는 비중은 2011년 29%를 기록한 이후 매년 꾸준히 증가하여 2015년 43%를 차지하였으나 2015년 40%로 감소한 이후 다시 증가추세임
- 전 세계 미술시장 규모에서 미국이 차지하는 비중을 이용하여 산출한 미국의 미술시장 규모는 2018년 296억달러 규모로 추정됨⁶⁸⁾
 - 전 세계 시장조사 자료를 이용하여 산출한 것임

68) 미국 자체적인 미술시장 규모 추정치가 확인되지 않아 전 세계 미술시장 규모를 이용하여 미국의 거래규모를 추정하였음

〈표 III-1〉 미국 미술시장 거래규모 추이

(단위: %, 백만달러)

구분	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
전 세계 대비 미국 비중(A)	29	33	38	38.8	43	40	42	44
전 세계 미술 시장 규모(B)	64,550	56,698	63,287	68,237	63,751	56,948	63,683	67,380
미국 미술 시장규모(A×B) ¹⁾	18,720	18,710	24,049	26,476	27,413	22,779	26,747	29,647

주: 1) 미국 미술시장 규모는 미술품 판매금액 기준 전 세계 미술시장 중 미국이 차지하는 비중(A)에 전 세계 미술시장 규모(B)를 곱하여 환산한 추정치임

자료: 2011년부터 2015년까지의 비중은 TEFAF의 매년도 보고서, 2016년부터 2018년까지의 비중은 Art Basel & UBS의 매년도 보고서, 전 세계 미술시장 규모는 Art Basel & UBS, 2019, p. 31을 참조하여 저자 작성

나. 미술품 양도에 대한 소득세 과세제도

1) 소득세제 개요⁶⁹⁾

- 미국의 소득세는 비과세소득으로 명시되지 않는 한, 일반적으로 인정되는 모든 소득을 합산하여 종합과세함⁷⁰⁾
 - 자본자산에서 발생한 소득은 자본소득(capital gains), 그 외 원천에서 발생한 소득은 경상소득(ordinary income)에 해당함
 - 장기자본자산에서 발생한 소득에 대해 분류과세를 적용함
- 종합과세되는 경상소득의 과세표준은 모든 원천으로부터 발생하는 모든 소득을 합산한 후 각종 공제 등을 차감하여 산출함
 - 합산되는 소득의 유형에는 수수료 등, 사업소득, 재산거래차익, 이자, 임대료, 로열티, 배당금, 위자료 등, 연금, 채무면제로 발생한 소득, 파트너십 지분의 분배금, 부동산 또는 신탁자산의 이자소득 등임

69) 소득세 과세체계는 한국조세재정연구원, 2019, pp. 75~80을 요약 정리함

70) 한국조세재정연구원, 2019, p. 10.

- 자본소득이란 자본자산(capital asset)의 처분 및 교환으로 발생하는 소득임
 - 자본자산이란 개인적 용도 또는 투자용으로 소유한 자산을 의미함
 - 처분된 자산의 보유기간이 1년 미만이면 단기자본손익, 1년 이상이면 장기자본손익으로 구분하여 각각의 손익을 통산함
 - 순장기자본손실은 경상소득에서 3,000달러까지 공제할 수 있음

2) 창작자에 대한 과세

- 미국 소득세법에 따르면, 창작자가 직접 제작한 미술품은 자본자산에서 제외함
 - 「소득세법(IRC)」§1221(a)에서는 개인이 자신의 노력으로 창작한 예술품(artistic composition)은 자본자산(capital asset)에 해당하지 않는 것으로 규정하고 있음
 - 납세자 개인의 노력으로 창출된 자산으로서 자본자산에서 제외되는 것에는 미술품을 포함하며, 예술품 외에도 특허, 디자인, 저작권, 음악 및 이와 유사한 자산이 해당됨
- 창작자가 직접 제작한 미술품은 자본자산에 포함하지 않으므로 이를 양도하고 발생한 소득은 자본소득이 아닌 경상소득에 해당함
 - 따라서 종합소득에 포함되어 누진세율로 과세하며 미술품의 판매로 발생한 순손실은 타 소득에서 공제할 수 있음
 - 종합소득세율은 10~37%임
- 창작활동은 사업활동 또는 취미활동으로 구분할 수 있는데 사업활동과 취미활동에서 발생한 수익 모두 총소득에 포함되어 종합과세되지만 비용의 공제 측면에서 차이가 있기 때문에 미국 국세청은 과세목적상 사업활동과 취미활동을 구분할 때 활동과 관련된 여러 가지 상황을 고려하여 판단하도록 하고 있음⁷¹⁾

71) IRS, "Hobby or Business? IRS Offers Tips to Decide," <https://www.irs.gov/newsroom/hobby-or-business-irs-offers-tips-to-decide>, 검색일자: 2020. 1. 30; IRC § 1.183-2

- 「미국연방 재무규칙(CFR)」 §1.183-2에서는 영리목적 활동에 해당하는지 판단하기 위한 9가지 고려 사항을 제시하고 있음⁷²⁾
 - (활동 수행방식) 사업과 유사한 방식으로 수행되었다면 영리목적 활동으로 볼 수 있음
 - 예를 들면, 사업과 같은 방식으로 정확한 장부와 기록을 유지하는 것을 의미함
 - (관련 전문지식) 납세자가 사업을 수행할 수 있는 전문적 지식을 갖추었다면 영리목적이 있다고 볼 수 있음
 - (소비한 시간과 노력) 납세자가 해당 활동에 상당한 시간과 노력을 투입한다면 영리목적이 있다고 볼 수 있음
 - (사용자산의 가치 증가) 해당 활동으로부터 수익이 발생하지 않더라도 사용 자산의 가치가 증가할 것으로 기대된다면 영리목적이 있다고 판단할 수 있음
 - (유사활동에서의 성공 여부) 과거에 유사한 활동으로 수익을 거두었다면, 현재 수익이 없더라도 영리목적 활동으로 볼 수 있음
 - (소득 및 손실 내역) 수년에 걸쳐 소득이 발생하였다는 것은 영리목적 활동임을 나타내는 것임
 - (이익 금액) 손실 대비 이익이 적다면 일반적으로 영리목적 활동이 아닐 수 있음
 - (납세자의 재정상태) 다른 활동에서의 실질적인 소득이 없다는 것은 영리목적의 활동이라 볼 수 있음
 - (개인적 활동의 동기) 활동을 수행하는 동기가 개인의 오락적 목적에 의한 것이라면 영리활동으로 볼 수 없음
- 일반적으로 창작활동이 과세 목적상 사업활동이 되기 위해서는 시간과 노력을 투자하고 이익창출을 목적으로 하며 평균적으로 5년 중 3년은 수익이 있어야 하며 연간소득 및 생계의 일부를 해당 사업에 의존하는 상태이어야 함
 - 사업활동 요건에 부합하지 않는 경우 국세청은 취미활동으로 간주함

72) IRS, Pub 535, "Business Expenses," 2018, p. 7; 「미국연방 재무규칙(CFR)」 §1.183-2 Activity not engaged in for profit defined

- 창작활동이 적절한 사업활동에 해당하는 경우 사업비용 공제가 가능하지만 창작활동이 취미활동에 해당하는 경우에는 취미활동과 관련된 비용은 관련 소득을 한도로 공제 가능함⁷³⁾
 - 즉, 영리목적의 활동이 아니라면 해당 활동에서 발생한 손실을 다른 소득과 상계할 수 없음
 - 비영리활동에서의 손실 공제제한 규정은 개인과 파트너십 등에 적용하지만 법인은 적용되지 않음

- 예술가의 사업비용으로 공제할 수 있는 비용은 예술활동과 직접 관련된 비용으로 통상적이고 필요한 비용(ordinary and necessary)이며 지나치게 사치스럽지 않은 비용임
 - 예술가들에게 일반적으로 적용되는 비용은 다음과 같음
 - 비즈니스 여행경비의 경우 모든 합리적인 비용을 공제 가능하므로 항공료 및 숙박비는 전액 공제 가능하지만 출장에서의 식사비용은 50%만 공제 가능함
 - 상담원이 있는 경우 상담원 비용과 아트스튜디오의 임대료 및 유틸리티 비용과 아트갤러리 임대료는 전액 공제 가능함
 - 컴퓨터 및 카메라 장비 등 1년 이상 사용가능한 유형자산의 경우 2,500달러 이하에 대해 전체 비용을 100% 일시상각할 수 있음(2022년까지)
 - 미술용품의 경우 판매된 제품에 사용된 부분은 공제 가능하나 판매되지 않은 미술품에 관련된 비용은 공제할 수 없음
 - 비즈니스 관련 식사비용 역시 50%만 공제 가능하고 2018년부터는 공연비도 전액 공제 가능함
 - 그 외에 예술전문가 단체 회비, 전시회 참가비, 미술수업 교육비, 프로모션 비용, 예술 관련 출판물 비용, 법률서비스 및 보험 비용 등이 있음

73) Art business Info, "USA Tax Tips for Artists," <https://www.artbusinessinfo.com/usa-tax-tips-for-artists.html>, 검색일자: 2020. 1. 6.

- 대부분 1인 사업자인 예술사업의 경우 순소득(net income)의 최대 20%에 해당하는 금액을 공제할 수 있음
 - 이는 세금감면 및 고용법(Tax Cuts and Jobs Act)에서 새로 도입된 공제제도로, 예술가를 포함한 도관기업(pass-through business)⁷⁴⁾에 2018년 1월 1일부터 적용됨⁷⁵⁾
 - 동 공제는 다른 모든 사업비용에 추가로 공제할 수 있음
 - 공제 적용 후 모든 원천으로부터의 과세소득이 315,000달러(독신은 157,500달러) 미만인 경우 20% 전액 공제가 적용되지만 소득금액이 한도를 초과하면 공제액은 단계적으로 감소하고 소득이 415,000달러(독신은 207,500달러)를 초과하면 공제액은 0이 됨

3) 중개상에 대한 과세

- 중개상이란 영업활동으로써 미술품을 매매하는 자를 의미하며, 미술품 중개상에 대한 과세제도는 여타 상품판매 활동과 동일한 방식으로 과세됨
 - 재산(property)의 거래에서 발생한 이익은 경상소득으로서 총소득에 포함됨⁷⁶⁾
 - 자본자산(capital asset), 1년 이상 보유한 감가상각대상자산, 부동산 중 사업에 사용되는 자산 외 재산의 판매나 교환에서 발생한 이익은 경상소득(ordinary income)에 포함됨⁷⁷⁾
 - 일반적인 거래 및 사업에서 판매를 목적으로 보유하는 자산은 자본자산에서 제외됨⁷⁸⁾
 - 즉, 중개상이 판매 목적으로 보유한 예술품의 매매로 발생한 이득은 경상소득으로 분류됨

74) 도관기업에는 유한책임회사(limited liability companies), S법인, 파트너십이 있으며 pass-through entity에 적용함에 따라 'pass-through 공제'라고도 함

75) 적용기한은 2025년 12월 31일까지임

76) IRC §61(a)(3)

77) IRC §64

78) IRC §1221(a)(1)

- 예술품 판매 이익은 경상소득으로 분류되고 비용 및 손실의 처리에 있어서 제한이 없음⁷⁹⁾
 - 총수입 금액에서 거래 및 사업에서 발생한 비용과 재산 판매 및 교환 손실을 차감하여 조정총소득을 산출함
- 미국의 경우에도 중개상 또는 투자자의 분류에 관하여 실무적으로 종종 분쟁이 발생함⁸⁰⁾
 - 중개상은 세율 측면에서 유리한 자본이득세율을 적용받고자 하는 유인이 있고 투자자는 한도 제한 없이 비용 및 손실 처리가 가능한 경상손익의 이점을 위해 중개상으로 과세받고자 하는 유인이 있음
- 미국 판례에 의하면, 중개상이 미술품 매매로 발생한 이익을 자본이득으로 분류하려면 납세자는 투자 목적으로 보유하였다는 사실을 입증하여야 함⁸¹⁾
 - 입증 내용은 ① 미술품이 중개상의 재고자산에 포함된 것이 아닐 것 ② 전시되거나 판매를 위해 제안된 것이 아닐 것 ③ 투자미술품의 보유 및 판매한 수량은 구매 시의 수량과 동일할 것 ④ 중개상의 일반적인 영업활동에 비해 상대적으로 적은 시간과 노력을 들였을 것 ⑤ 광고 등 판매 활동이 미미할 것 ⑥ 별도로 분리된 거래거나 상대적으로 적은 거래일 것 ⑦ 구입 당시부터 계속 투자 목적일 것 ⑧ 해당 미술품을 위해 별도의 재무 및 보험기록이 있을 것 ⑨ 지방세에서도 일관된 취급을 했을 것 등임

4) 개인소장자에 대한 과세

- 미국 「소득세법」에서는 자본자산의 양도로 발생한 소득은 자본이득으로 구분하고 종합소득에 합산하지 않고 분류하여 과세함

79) IRC §162(a)

80) 명순구·김기영, 2012, p. 125.

81) 명순구·김기영, 2012, p. 126.

- 즉, 자산의 양도로 발생한 소득은 경상소득과 자본소득으로 구분하는데, 자본소득이란 자본자산의 양도로 발생한 소득임
- 자본자산에는 개인용도 및 투자용으로 보유하는 모든 자산을 포함하므로 예술품 역시 자본자산에 포함됨
 - 단, 직접 제작하였거나 제작자로부터 받은 예술품은 자본자산에 포함하지 않음⁸²⁾
- 처분된 자산의 보유기간이 1년을 초과하는지에 따라 단기자본손익과 장기자본손익으로 구분하여 과세함
 - 단기자본손익과 장기자본손익을 통산한 순손익이 단기자본소득인 경우 종합소득에 합산하여 10~37%의 누진세율을 적용하고 순손익이 장기자본소득인 경우 별도의 세율로 분류과세함
 - 자본손실이 자본이익을 초과하는 경우 초과손실금액은 3,000달러까지 경상소득에서 공제할 수 있고 공제하지 못한 순손실은 이월하여 공제할 수 있음
- 자본자산 중 수집품(collectibles)의 판매 등에서 발생한 자본손익의 경우 일반적인 자본자산에서 발생한 자본소득에 비해 높은 세율을 적용함⁸³⁾
 - 국세청은 수집품을 대체투자자산으로 간주함
 - 수집품이란 예술품, 양탄자, 골동품, 금속, 보석, 희귀 우표, 희귀 동전, 고급 와인 등임
 - 일반 자본자산의 장기자본이득에 대해서는 타 과세소득에 따라 0~20%의 세율이 적용되나 수집품 관련 자본이득에 대해서는 28%의 세율을 적용함
 - 다만, 장기자본이득과 일반소득을 합산하여 과세할 때 적용되는 일반소득세율이 28%보다 낮은 경우에는 일반소득세율을 적용하고, 28%보다 높은 경우에는 28%의 세율을 적용함⁸⁴⁾
 - 단기자본이득은 자산 유형에 관계없이 일반소득세율을 적용함

82) IRS, "Sales and Other Dispositions of Assets," 2018, p. 20

83) IRS, "Topic No. 409 Capital Gains and Losses," <https://www.irs.gov/taxtopics/tc409>, 검색일자: 2020. 1. 7.

84) IRS, "Investment Income and Expenses," 2018, p. 67; 명순구·김기영, 2012, p. 122.

〈표 III-2〉 미국의 자본이득세율(2018 과세연도)

(단위: 달러, %)

납세자구분별 소득세 과세표준		단기 자본소득	장기 자본소득	수집품 자본소득
독신	부부합산			
0~9,525	0~19,050	10	0	28
9,526~37,700	19,051~77,400	12	0	
38,701~82,500	77,401~165,000	22	15	
82,501~157,500	165,001~315,000	24	15	
157,501~200,000	315,001~400,000	32	15	
200,001~500,000	400,001~600,000	35	15	
500,000 초과	600,000 초과	37	20	

자료: IRS, "Investment Income and Expenses," 2018, p. 67; IRS, "1040 Instruction," 2018, p. 113.

- 수집품의 취득원가(basis)는 매입원가, 경매 및 중개 수수료를 합한 금액이며 유지 보수 및 복원 비용도 취득원가에 포함할 수 있음⁸⁵⁾
- 상속받은 수집품의 장부가는 상속 시점의 공정시장가치임
 - 양도 시 양도소득 과세표준은 판매가격에서 장부가를 차감한 금액임
 - 예를 들어, 5,000달러의 미술품을 증여받아 1,000달러의 복원비를 사용하였고 7,500달러에 판매하였다면, 자본이득은 1,500달러이고 28%의 세율을 적용한 420달러가 자본이득세로 산출됨
- 미술품 장기보유에 적용되는 특례제도는 없지만 자본이득이 경상소득보다 과세상 유리한 면이 있음
- 단기자본이득은 일반소득과 합산되어 손익통산이 가능함
 - 장기자본이득의 경우에도 종합과세에서 배제되고 고소득 구간에서는 더 낮은 세율을 적용하는 이점이 있음

85) Investopedia, "How Collectibles Are Taxed," 2018, <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/061715/how-are-collectibles-taxed.asp>, 검색일자: 2020. 1. 8.

5) 요약

- 거래주체별로 살펴보면, 미국의 경우 자본소득 외의 모든 소득은 합산과세하고 있기 때문에 소득의 구분에 따른 세부담 차이는 크지 않음
- 창작자 활동의 사업성에 따라 사업소득과 취미소득으로 구분하고 있지만 모두 경상소득으로 종합과세되므로 과세상 큰 차이는 없지만 취미소득인 경우 비용 공제에 있어서 제한이 있음
 - 취미소득인 경우 관련 소득을 한도로 비용이 인정되므로 취미소득에서 발생한 순손실은 타 소득과 상계할 수 없음
- 양도차익 과세의 경우 단기자본소득은 종합소득에 합산과세하지만 장기자본소득은 분리과세하고 장기자본소득에 적용되는 세율이 미술품 등의 수집품에 대해서는 일반자본자산(0~20%)보다 높은 28%의 세율을 적용한다는 특징이 있음

〈표 Ⅲ-3〉 미국의 미술품 양도 시 과세제도

거래주체	거래유형	소득유형	과세방법	세액산정
창작자	영리목적의 창작품 판매	경상소득 (사업소득)	종합과세	사업소득 = 총수입금액 - 정상적인 사업비용 + 순소득의 20% 세율: 10~37%
	영리목적 외의 창작품 판매	경상소득 (취미소득)	종합과세	사업소득 = 총수입금액 - 정상적인 사업비용* *관련 소득을 한도로 함
중개상	소장품 판매	경상소득 (사업소득)	종합과세	사업소득 = 총수입금액 - 정상적인 사업비용
개인 소장자	소장품 양도	자본소득	1년 미만 보유: 종합과세 1년 이상 보유: 분리과세	자본소득 = 양도가격 - 취득비용 기본공제: 없음 세율: 1년 미만 보유 10~37% 1년 이상 보유 28%

자료: 저자 작성

다. 미술품에 대한 판매세 과세제도

- 미국은 연방정부에서 부과하는 부가가치세 제도는 없고 주정부에서 판매세(sales tax)를 부과하고 있음
 - 판매세는 물건을 구입하는 최종 소비자에게 한 번만 부과하는 방식이므로 최종 소비자는 상품의 가격에 판매세를 추가로 지불하여야 함
 - 미술품 등이 수집가, 딜러, 화랑 또는 경매에서 판매되는 경우에 판매자는 구매자로부터 세금을 원천징수하여야 함⁸⁶⁾
- 세율은 주정부에 따라 달리 정함⁸⁷⁾
 - 현재 델라웨어, 몬태나, 뉴햄프셔, 오리건 주를 제외한 모든 주에서 판매세를 부과하고 있음
 - 최고세율은 테네시 주의 9.47%이고 최저세율은 알래스카 주의 1.43%임
 - 뉴욕 8.49%, 캘리포니아 8.56%, 워싱턴 9.27%임
- 재판매를 목적으로 구입하는 경우에는 판매세를 부과하지 않음
 - (사례) A는 플로리다에 화랑을 소유하고 있고 플로리다에 위치한 또 다른 화랑으로부터 의뢰인을 위하여 미술품을 구입한 경우, A는 이 작품을 의뢰인에게 재판매할 것이기 때문에 다른 화랑에 재판매 증명서를 제공하여 작품을 구입할 때 판매세를 부과하지 않도록 할 수 있음
 - 즉, 최종 판매를 할 때 고객들에게 판매세를 부과함
- 판매세의 감면제도도 주마다 상이함
 - 예를 들어, 캘리포니아 주는 정부 기관이 구매한 예술 작품과 비영리단체가 추

86) Medium.com, "Taxes You'll Have to Pay when Purchasing or Selling Art," https://medium.com/@inna_13021/taxes-youll-have-to-pay-when-purchasing-or-selling-art-a418b958c457, 검색일자: 2020. 1. 17.

87) Tax Foundation, 2019, p. 4.

- 가 요건을 충족할 경우 판매세를 면제하고 메릴랜드 주는 특별히 예술 작품에 대해 판매세를 면제하는 것은 아니지만, 비영리단체에 대한 별도 지침이 있음
- 일부 주정부에서는 예술특구 내에서 미술품 구입 시 판매세를 면제해 주고 있음⁸⁸⁾

2. 영국

가. 미술시장 개요

- 전 세계 미술시장 거래 규모에서 영국이 차지하는 비중은 2018년 현재 21% 수준임
- 2011~2018년 기간 동안 20~23% 수준을 유지하고 있어 전 세계 시장에서 차지하는 비중엔 큰 변화는 없음
- 전 세계 미술시장 규모에서 영국이 차지하는 비중을 이용하여 산출한 영국의 미술시장 규모는 2018년 141억달러로, 거래규모 역시 2011년 이후 유사한 수준임⁸⁹⁾
- 전 세계 미술시장 규모를 기준으로 산출한 금액임

〈표 III-4〉 영국 미술시장 거래규모 추이

(단위: %, 백만달러)

구분	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
전 세계 대비 영국 비중(A)	22	23	20	21.9	21	21	20	21
전 세계 미술 시장 규모(B)	64,550	56,698	63,287	68,237	63,751	56,948	63,683	67,380
영국 미술 시장규모(A×B) ¹⁾	14,201	13,041	12,657	14,944	13,388	11,959	12,737	14,150

주: 1) 영국 미술시장 규모는 미술품 판매금액 기준 전 세계 미술시장 중 영국이 차지하는 비중(A)에 전 세계 미술시장 규모(B)를 곱하여 환산한 추정치임

자료: 2011년부터 2015년까지의 비중은 TEFAF의 매년도 보고서, 2016년부터 2018년까지의 비중은 Art Basel & UBS의 매년도 보고서, 전 세계 미술시장 규모는 Art Basel & UBS, 2019, p. 31를 참조하여 저자 작성

88) 법무법인 율촌, 2017, p. 53.

89) 영국 자체적인 미술시장 규모 추정치가 확인되지 않아 전 세계 미술시장 규모를 이용하여 영국의 거래규모를 추정하였음

나. 미술품 양도에 대한 소득세 과세제도

1) 소득세제 개요⁹⁰⁾

- 영국의 소득세제는 각종 원천으로부터의 다양한 소득을 합산한 종합소득을 바탕으로 소득세를 산출하나 자본이득과 배당은 분류과세를 적용함
- 과세대상 종합소득에 포함되는 소득의 종류는 근로소득(employment income), 사업소득(business income), 투자소득(investment income), 기타소득(other taxable income)이 있음
 - 근로소득은 고용 관계에서 근로를 제공함에 따라 받는 금전 또는 이와 유사한 가치를 갖는 재산임
 - 사업소득은 상거래(trade), 전문적 용역(profession) 등의 활동에서 발생하는 소득임
 - 상거래의 의미는 명확하지 않으나 각종 상행위 및 제조활동을 포함함
 - 전문적 용역은 전문지식을 바탕으로 한 노동을 포괄함
 - 투자소득은 배당, 이자, 사용료, 부동산소득, 신탁소득 등 자본의 사용에서 발생하는 소득임
 - 기타소득은 고용관계나 사업활동에서 발생하지 않은 일시적인 소득이 해당됨
 - 예를 들면, 일시적인 저작활동, 프리랜서 소득 등이 포함됨
- 자본자산의 처분으로 발생하는 자본이득(capital gains)과 배당소득은 종합소득과는 별도로 분류하여 자본이득세를 과세함
 - 자본이득 과세의 대상은 부동산, 동산, 증권, 지적재산권, 영업권 등의 유무형자산임
 - 자본이득은 연간 12,000파운드(2019-20 과세연도)까지 비과세임
 - 세율은 기본세율 적용자는 10% 그 외 납세자는 20%임

90) 소득세 과세체계는 한국조세재정연구원, 2019, pp. 247~253을 요약 정리함

- 배당소득은 원칙적으로 종합과세대상이지만 일반 소득세율에 비해 낮은 세율로 과세됨
 - 연간 2천파운드까지 배당소득공제를 적용함
 - 세율은 기본세율 적용자는 7.5%, 중간세율 적용자는 32.5%, 최고세율 적용자는 38.1%임⁹¹⁾

2) 창작자에 대한 과세⁹²⁾

- 영국의 경우 취미활동에서의 소득(hobby income)인지 사업활동에서의 소득(trading income)인지의 여부는 비용의 공제 측면에서 중요함
 - 사업활동인 경우 정상적인 사업비용 및 손실의 공제가 가능함
 - 취미활동인 경우 어떠한 비용도 사업비용으로 인정되지 않아 공제가 불가능하였으나 2017/18 과세연도부터 사업소득이 없는 예술가(artists)에 대한 새로운 취미소득 공제(hobby income tax allowance)를 도입하였음
- 영국 내국세입청(HMRC)은 2017년 4월(2017/18 과세연도)부터 수입이 발생하는 취미활동에 대해 1,000파운드의 공제를 적용함
 - 이는 취미 기반의 소규모 사업체를 지원하는 제도로, 처음으로 발생하는 수입 1,000파운드(비용 전 총액)에 세금을 부과하지 않는 것임
 - 즉, 1,000파운드까지 면세소득이므로 총소득에서 1,000파운드를 공제하고 나머지 부분에 대해 세금이 부과됨
 - 공제제도의 도입 취지는 취미활동에서 발생하는 소득에 대해 소득신고를 하지 않는 것을 방지하기 위한 것임
 - 취미소득이 1,000파운드 미만인 경우 소득신고나 세금 납부가 요구되지 않으나 적절한 거래기록을 유지하여야 함

91) 2018-19 과세연도 적용세율임

92) The Art Business Info, "UK Tax Tips for Artists," <https://www.artbusinessinfo.com/uk-tax-tips-artists.html>, 검색일자: 2020. 1. 13.

- 영국은 창작활동이 사업활동인지 취미활동인지 구분하기 위하여 기존 판례를 근거로 영국 국세청이 지정한 9가지 기준을 제시하고 있음
 - (이윤추구 동기) 전시회 또는 온라인에서 적극적으로 마케팅을 하거나 커미션을 받는 등의 행위가 있는 경우 이익추구 동기가 있다고 판단할 수 있음
 - (거래의 횟수) 거래가 반복적이지 않다면 사업으로 간주되지 않겠지만 거래가 반복적인 경우라면 사업으로 간주될 것임
 - (자산의 성격) 해당 자산이 직접 사용할 목적의 개인 자산인지 사업용 자산인지의 판단을 의미함
 - (유사한 거래 및 이해관계의 존재) 해당 거래와 자신의 업무와의 관련성을 의미함
 - (자산의 변화) 수익 창출을 목적으로 품목을 수리, 변경 또는 개선하여 보다 높은 가격으로 판매할 수 있도록 하는 것을 의미함
 - (판매 방식) 예술가로서 전문적으로 일하는 사람들은 미술시장(art market)이나 미술박람회(art fair)에 참여하는데, 만일 이러한 방식으로 판매한다면 더 이상 취미활동이 아닌 사업활동임을 의미함
 - (재정의 원천) 미술품 등을 판매하지 않으면 재정을 조달할 방법이 없다면 사업활동임을 나타냄
 - (구매와 판매 사이의 기간) 자산을 보유하는 기간도 주요 지표임
 - (취득 방법) 예를 들어, 예술 사업에 사용된 자산이 상속 또는 증여에 의해 받은 것이라면 그것을 이용한 활동은 사업활동이 아님을 나타냄
- 예술가가 사업소득이 발생하는 경우 등록이 필요함
 - 등록을 하면 사업자번호(reference number)와 온라인 계정을 갖게 되고 부가가치세와 같은 다른 세금 등록이 용이함
 - 등록된 사업자는 자영업자와 동일하게 과세되며 비용공제도 일반적인 자영업자와 동일함
 - 예술가의 사업소득은 그림 판매수입만 있는 것은 아니고 교육에 대한 수수료 또는 독립적인 코스를 운영하면서 소득이 발생함

- 만일 예술가가 자영업자로서 여행경비가 발생한 경우, 사업비로 공제 가능한 범위는 사업목적에 위한 여행으로 오로지 여행경비만 해당됨

3) 증개상에 대한 과세

- 증개상(화랑 또는 딜러)의 예술품 판매는 창작자가 직접 작품을 판매하는 것과 동일한 방식으로 소득세가 과세됨
 - 소득세 세율은 20%, 40%, 45%의 누진세율 구조임
 - 12,500파운드까지는 비과세함
 - 사업자의 사업비용(business expenses)은 정상적인 범위(ordinary and necessary)의 비용이라면 공제 가능함

〈표 III-5〉 영국의 소득세 세율(2018-19 과세연도)

(단위: 파운드, %)

과세표준	세율
12,501~50,000	20
50,001~150,000	40
150,001~	45

주: 12,500파운드까지 비과세임

자료: HMRC, "Income Tax rates and Personal Allowances."

4) 개인소장자에 대한 과세⁹³⁾

- 영국은 가치가 증가한 자산의 양도 시 발생하는 이득에 대해 자본이득세(Capital Gains Tax)로 과세함⁹⁴⁾

93) HMRC, "Capital Gains Tax on personal possessions," <https://www.gov.uk/capital-gains-tax-personal-posessions>, 검색일자: 2020.1.16.

94) 신상화·송은주·이성현, 2019, pp. 53~54.

- 양도란 판매, 증여 및 교환 등을 포함함
- 자본이득세 과세대상 자산은 개인 소장품(personal possessions), 부동산, 주식 및 사업용 자산 등임
 - 개인 소장품이란 보석류, 그림, 골동품, 동전 및 우표, 기타 수집품 등이 있음
- 미술품 및 골동품의 경우 처분 시 그 가치가 6,000파운드 이상인 경우 자본이득세 과세대상임
 - 배우자 또는 자선단체에 증여한 경우에는 자본이득세 과세대상에서 제외함
 - 영국의 경우 자산의 판매뿐만 아니라 증여도 자본이득세 과세대상임
- 자본이득은 실제 판매가격에서 구입가격을 차감한 금액으로 산출하지만 증여 및 상속과 같이 무상이전한 경우 또는 구입가격보다 낮은 가격으로 판매한 경우에는 실제 판매가격이 아닌 시장가격으로 산출함
 - 자본이득 산출 시 수수료, 자산에 추가적으로 지출된 비용, 부가가치세는 비용으로 공제 가능함
 - 매입을 위한 대출금의 이자는 비용으로 공제할 수 없으나 사업용으로 사용하기 위한 자산이라면 공제할 수 있음
- 과세대상 총자본이득은 자산별로 자본이득을 산출하고 각 자산별 자본이득을 합산한 후 공제 가능한 손실금액을 차감하여 산출함
 - 공제 가능한 손실이란 자산의 양도로 발생한 손실을 의미하며 당해 연도 양도이익의 한도 내에서 공제가능하며 공제하지 못한 손실은 이월하여 공제할 수 있음
 - 과세대상 총자본이득에서 연간 과세면제액을 차감한 금액이 과세표준임
 - 연간 과세면제액은 매년 조정되며, 2018-19 과세연도 11,700파운드, 2019~20 과세연도 12,000파운드임

- 예술품에 적용되는 자본이득세 세율은 소득세 세율 고세율(40%) 및 최고세율(45%) 적용자는 20%이고, 소득세 세율 기본세율(10%) 적용자는 과세표준 50,000파운드 이하는 10%, 50,000파운드 초과는 20%임

〈표 III-6〉 영국의 자본이득세 세율

(단위: 파운드, %)

	과세표준	세율
기본세율(10%) 적용자	50,000파운드 이하	10%
	50,000파운드 초과	거주용 부동산: 28% 그 외 자산: 20%
그 외 세율(40%, 45%) 적용자		거주용 부동산: 28% 그 외 자산: 20%

자료: HMRC, "Capital Gains Tax,"

- 미술품의 장기보유에 대한 특례제도는 없음
- 국가유산을 보존하고 보호하기 위한 인센티브 제도로, 국가적·과학적·역사적 또는 예술적 가치가 있는 물품에 대하여 자본이득세를 면제함⁹⁵⁾
- 문화적 가치가 있는 골동품 및 예술작품뿐만 아니라 역사적·건축적으로 뛰어난 건물 등, 자연 경관 및 야생동물과 식물 등에 대해 적용함

95) HMRC, "Guidance Capital taxation and tax-exempt heritage assets," <https://www.gov.uk/government/publications/capital-taxation-and-tax-exempt-heritage-assets>, 검색일자: 2020. 2. 6.

5) 요약

- 영국은 창작자, 중개상의 미술품 양도 시 발생하는 소득은 사업소득 및 취미소득에 해당하여 종합소득에 합산하여 과세하고 개인소장자의 자본이득은 자본이득세로 분류하여 과세함
- 창작자의 활동은 사업활동과 취미활동으로 구분할 수 있는데, 취미활동에 해당하는 경우, 관련 비용은 공제가 불가하고 1,000파운드를 소득에서 공제할 수 있음
- 개인 소장자의 미술품 양도차익은 자본이득세로 종합소득과는 분류하여 과세함
 - 세율은 거주용 부동산(28%)보다 낮은 20%의 세율을 적용함

〈표 III-7〉 영국의 미술품 양도 시 과세제도

거래주체	거래유형	소득유형	과세방법	세액산정
창작자	취미활동	취미소득	종합과세	취미소득: 사업비용 공제 불가 * 과세면제: 1,000파운드 세율: 10%, 40%, 45%
	사업활동	사업소득	종합과세	사업소득 = 총소득금액 - 정상적인 사업비용
중개상	소장품 판매	사업소득	종합과세	사업소득 = 총소득금액 - 정상적인 사업비용
개인 소장자	소장품 양도	자본이득 (6,000파운드 미만 작품 비과세)	분류과세	자본이득 = 양도가액 - 구입가액 과세면제: 연간 12,000파운드 세율: 10%, 20%

자료: 저자 작성

다. 미술품에 대한 부가가치세 과세제도⁹⁶⁾

1) 개요

- 부가가치세(VAT)는 판매세의 일종으로 유럽연합(EU) 내의 모든 국가에서 모든 상품과 용역에 부과하고 있으며 세부적인 제도는 EU 내 개별 국가에서 정한 규정에 따름
- 예술가(artists)에 대한 EU의 부가가치세 과세 방식은 다음과 같음
 - 매출액이 부가가치세 과세 및 등록 기준을 초과하는 경우 사업으로서 판매하는 예술품에는 부가가치세가 과세됨
 - 매출액이 충분하지 않은 경우에는 부가가치세 등록을 하지 않아도 됨
 - VAT 등록 기준금액은 12개월 동안 85,000파운드(2018-19 과세연도)임
 - 디지털 재화 및 용역을 판매하는 경우 고객이 거주하는 국가에서 부가가치세 등록을 하여야 하며, 매출액 기준 금액은 0임
 - 부가가치세 등록을 선택하면 구매한 물품에 대하여 부가가치세를 청구할 수 있음
- 영국은 다음에 해당하는 경우 예술품 등의 국내 거래 시 20%의 부가가치세율을 적용함⁹⁷⁾
 - 미술품 판매를 위한 사업인 경우
 - 예를 들어, 갤러리, 미술품 딜러, 대중에게 직접 판매하는 예술가
 - 연속된 12개월의 기간 동안 매출액이 VAT 등록기준을 초과하는 경우
 - 사업활동이 매출에 관계없이 VAT 대상인 경우
 - 예를 들어, 예술 활동과 관련된 디지털상품 및 서비스의 판매

96) Art Business Info, "VAT for Artists," <https://www.artbusinessinfo.com/vat-for-artists.html>, 검색일자: 2020.1.14.

97) 수입품에 대해서는 5%의 세율을 적용함

〈표 III-8〉 영국의 부가가치세율

(단위: %)

세율		대상
표준세율	20	대부분의 재화 및 용역
감면세율	5	어린이용 카시트 및 가정용 에너지 등 일부 재화 및 용역
영세율	0	대부분의 음식과 아동복 등

자료: 영국 국세청, "VAT rates," (<https://www.gov.uk/vat-rates>)

- 수의계약에 의해 공공컬렉션에 판매되는 미술품 등은 부가가치세가 면제됨
 - 수의계약이란 영국 국립박물관 및 미술관, 국립미술컬렉션 기금(National Art Collections Fund)과 같은 기관에 비공개로 판매하는 것을 의미함
 - 이들 기관은 관련 입법 조항에 따라 수의계약으로 예술품 및 골동품을 구입할 수 있음⁹⁸⁾
 - 면제 대상이 되려면 국가, 과학, 역사적 또는 건축적 관심 대상이어야 함

2) 과세표준 특례제도

- 영국은 예술품 등의 부가가치세 과세표준 산정에 대한 특례제도로 마진과세(Margin scheme), 포괄적 마진과세(Global accounting scheme) 방식을 운영하고 있음⁹⁹⁾
 - 특례제도를 선택하지 않는 경우 일반적인 부가가치세 방식을 적용함
- 부가가치세법(Value Added Tax Act 1997) 제50A조에 따라 예술품, 골동품 및 수집품에 대하여 선택적으로 마진과세제도를 적용하고 있음¹⁰⁰⁾

98) HMRC, "Guidance Antiques or art from historic houses (VAT Notice 701/12)," <https://www.gov.uk/guidance/vat-on-antiques-or-art-from-historic-houses-notice-70112#sect3>, 검색일자: 2020. 1. 14.

99) 영국은 중고품, 예술품, 골동품 및 수집품에 대하여 마진과세제도를 선택적으로 적용할 수 있음

100) 박명호·유지선·이형민, 2012, pp. 23~24.

- 마진과세제도는 전체 판매가격이 아니라 판매가액과 매입가액의 차이를 과세표준으로 하여 $16.67\%(1/6=20\%/(1+20\%))$ 의 세율을 적용함¹⁰¹⁾
- 예를 들어, 예술작품을 1,500파운드에 구입하고 2,000파운드에 판매한 경우 그 차액인 500파운드에 대한 세액은 63.33파운드($=500 \times 1/6$)임
- 마진과세 대상 품목은 중고품, 예술작품, 골동품 및 수집품임
 - 골동품은 100년이 지난 것이 해당되고 수집품은 우표, 동전, 통화 및 기타 과학적·역사적으로 의미 있는 물품임
- 마진과세제도를 통해 일반적인 부가가치세액보다 낮은 세액으로 신고·납부하는 것을 방지하기 위하여 통상적인 부가가치세 방식보다 엄격한 자료의 기록 및 보관의무를 요구하고 있음¹⁰²⁾
 - 예술품 등의 매입 시 매입자로부터 매입계산서(purchase invoice)를 수취하고 재고장부(stock book)에 매입한 재화에 대한 상세 내역을 기재하여야 함
 - 개인 또는 비사업자로부터 매입하는 경우에는 사업자 본인이 매입계산서를 직접 작성하여야 함
 - 사업자가 예술품 등을 판매할 때에는 매출계산서(sales invoice)를 작성하여 발급하여야 하고 재고장부에 판매한 재화에 대한 상세 내역을 기재하여야 함
 - 매출계산서는 마진과세제도하에서 발행되는 계산서로서, 통상적인 부가가치세 과세제도하에서 발행되는 세금계산서(VAT invoice)와는 달리 부가가치세액을 별도로 기재할 수 없음
- 매입가격이 500파운드 이하인 사업자의 경우 포괄적 마진과세제도(global accounting)의 적용을 선택할 수 있음

101) HMRC, "VAT margin schemes," <https://www.gov.uk/vat-margin-schemes>, 검색일자: 2020. 1. 16.

102) 박명호·유지선·이형민, 2012, pp. 25~27.

- 포괄적 마진과세제도는 마진과세제도의 매입 또는 공급 재화 건별로 자료를 기록·보관함으로써 발생하는 높은 행정비용 문제를 해결하기 위한 방식임
- 포괄적 마진과세제도는 과세기간의 총판매가액에서 총매입가액을 차감한 총마진을 과세표준으로 하여 세율을 적용하는 방식임

3. 일본

가. 미술시장 개요

- 『일본 아트산업 관련 시장리포트』에 따르면 최근 3년간 자국민이 국내에서 구입한 미술품의 총거래액은 약 2,400억~2,500억엔 수준을 유지해온 것으로 추정됨
- 『일본 아트산업 관련 시장리포트』는 문화청이 발주하여 2016년부터 ‘一般社団法人アート東京’가 설문조사(2018년 표본 수 20,475)한 결과임
- 자국민이 일본 국내사업자인 화랑, 백화점, 아트페어, 경매를 통해 구입한 미술품 거래액은 2018년 기준 각각 약 735억엔, 644억엔, 253억엔, 135억엔이었음
 - 다른 조사대상국의 미술시장 규모는 전 세계인이 거래한 금액을 기준으로 하지만 일본의 미술시장 규모는 거주자이자 국적자인 일본인이 자국에서 거래한 금액만을 대상으로 하여 차이가 있으므로 주의가 필요함¹⁰³⁾
- 백화점 내에 화랑과 같은 역할을 수행하는 장소가 있으며, 일본 국내 미술품 거래액 비중으로 볼 때 2번째로 큰 유통경로라는 독특한 특징이 있음¹⁰⁴⁾
 - 1900년대 초 화랑이나 미술관이 없는 지방의 미술 애호가들이 상인들에게 미술품 구입을 위탁한 것에서 유래했다고 함
 - 백화점이 점포 안에서 영업하는 화랑이라고 볼 수 있는데 일반적으로 창작자의 새 미술품을 거래 대상으로 하며 기획·운영·판매 전반을 담당함

103) 一般社団法人アート東京, 2019, p. 14.

104) Artscape, <https://artscape.jp/artword/index.php/%E7%99%BE%E8%B2%A8%E5%BA%97%E3%81%AE%E7%BE%8E%E8%A1%93%E7%94%BB%E5%BB%8A>, 검색일자: 2020. 1. 13.

〈표 III-9〉 일본 국내 미술시장 거래규모 추이

(단위: 억엔)

구분		2016년	2017년	2018년
일본인이 일본 국내미술시장에서 구입한 미술품 총액 ¹⁾		2,431	2,437	2,460
	국내사업자를 통해 구입	2,037	2,003	2,125
	화랑	792	726	735
	백화점	627	685	644
	아트페어	176	129	253
	경매	148	133	135
	인터넷 ²⁾	295	264	357
	기타 ²⁾			180
				177
국외사업자를 통해 구입		142	137	89
사업자가 아닌 자로부터 구입		252	297	247

주: 1) 다른 조사대상국의 미술시장 규모는 전 세계인이 거래한 금액을 기준으로 하지만 일본의 미술시장 규모는 거주자이자 국적자인 일본인이 자국에서 거래한 금액만을 대상으로 하여 차이가 있으므로 주의가 필요함

2) 2016년과 2017년은 화랑·백화점·아트페어·경매에 해당하지 않는 국내사업자로부터 구입한 경우를 모두 기타로 조사하였으나 2018년부터 인터넷과 기타로 구분하여 조사함

자료: 매년도 『일본 아트산업 관련 시장리포트』를 참조하여 저자 작성

□ 일본 국세청(2014)에 따르면 일반적으로 신진작가 데뷔작은 1점당 60만~80만엔으로 거래되며, 시장에서 어느 정도 평가를 받는 중견작가인지 여부는 거래금액이 100만엔을 초과하는지 여부로 판단한다고 함¹⁰⁵⁾

□ 「고물영업법」에 따라 한 번 사용된 물품(감상용 미술품을 포함함)을 거래하는 중개상은 각 도도부현 공안위원회의 영업허가를 받아야 함(제3조)

○ 중고품(원문에서는 ‘고물’이라고 표기함)이란 한 번 사용된 물품(감상용 미술품, 상품권, 승차권, 우표 등과 선박, 항공기, 공작기계 등 대형기계류를 포함함) 또는 사용되지 않았더라도 사용하기 위해 거래된 물품을 의미함(제2조)

105) 國稅廳, 2014, p. 3.

- 중고품을 매매·교환·위탁판매·위탁교환하는 자를 고물상, 고물상 간 중고품 매매·교환을 위한 시장을 경영하는 자를 고물시장주, 인터넷경매의 방법으로 중고품 거래를 알선하는 자를 고물경매알선업자로 규정함(제2조 제2항 각호)
 - 개인 소장자가 소장품을 매매하는 행위는 일반적으로 「고물영업법」상 허가를 받을 필요는 없을 것으로 판단되나 전매를 목적으로 미술품을 구입한 것이라면 허가를 받아야 함¹⁰⁶⁾
 - 중개상 자신이 외국에서 사온 잡화 등을 국내에 판매하기만 하는 경우라면 고물상으로서 허가를 받을 필요는 없으나, 다른 업자가 수입한 물품을 일본 내에서 구매하여 판매할 경우 고물상 허가를 받아야 함
 - 중개상은 자신의 사무소 소재지뿐만 아니라 다른 중개상과 중고미술품 매매·교환을 하는 장소가 존재하는 모든 도도부현의 공안위원회로부터 영업허가를 받아야 함(제3조 제2항)
- 납세자가 중요문화재를 제3자에게 유상으로 양도하고자 할 경우 양도 상대인, 예상 가액 등을 기재하여 서면으로 제출해야 함¹⁰⁷⁾
- 「문화재보호법」 제46조에 따라 국가에 중요문화재 우선매수권이 있으며 납세자는 제3자에게 양도하고자 하는 사유를 제출해야 함(제46조 제2, 4항)
 - 문화청 장관이 해당 사유가 적절하다고 판단하면 국가는 우선매수권을 포기하고 납세자는 제3자에게 중요문화재를 양도할 수 있음(제46조 제3항)
 - 문화청 장관이 해당 사유가 부적절하다고 판단하고 30일 이내에 이를 통지하면 국가는 우선매수권을 발휘하여 납세자가 기존에 기재한 예상 가액으로 중요문화재를 매수함(제46조 제4항)

106) 일본 경시청, <https://www.keishicho.metro.tokyo.jp/smph/tetsuzuki/kobutsu/kaisetsu/faq.html>, 검색일자: 2020. 1. 14.

107) 단 タクトコンサルティング, 2019, p. 1에 따르면 최근 중요문화재를 신고하지 않고 거래하는 경우가 많아 소유자가 개인인 중요문화재 중 절반 정도는 소재지를 확인할 수 없는 상태라고 함

나. 미술품 양도에 대한 소득세 과세제도

1) 소득세제 개요

- 일본은 포괄주의 과세방식에 따라 각종 소득을 합산한 종합소득에 근거하여 소득세를 산출함
 - 소득을 성격에 따라 이자소득, 배당소득, 부동산소득, 사업소득, 급여소득, 퇴직소득, 산림소득, 양도소득, 일시소득의 9가지로 구분하고 이 중 어느 소득에도 해당하지 않는 소득은 잡소득으로 간주함¹⁰⁸⁾
- 종합과세 대상소득으로는 이자소득, 배당소득, 부동산소득, 사업소득, 급여소득, 양도소득, 일시소득, 잡소득이 있음
 - 이자소득과 배당소득은 각각 우리나라의 이자소득과 배당소득에 해당하며 부동산소득은 토지·건물·지상권·선박·항공기를 임대하여 얻은 소득 등을 의미함
 - 사업소득은 농업, 어업, 제조업, 도매업, 소매업, 서비스업과 기타 사업에서 발생한 소득을 의미하며 급여소득은 봉급, 임금, 상여 등의 소득을 의미함¹⁰⁹⁾
 - 양도소득은 토지·건물·주식·골프회원권 등의 자산을 양도하여 얻은 소득으로 사업용 상품, 감가상각자산, 산림을 양도하여 얻은 소득은 포함하지 않음
 - 토지·건물 등의 양도소득은 분류과세, 그 외 자산의 양도소득은 종합과세함
 - 일시소득은 영리를 목적으로 한 계속적인 행위로 발생한 소득이 아닌 소득으로, 노무·용역·자산 양도의 대가가 아닌 우발적인 소득을 의미함¹¹⁰⁾
 - 잡소득은 급여소득, 사업소득, 부동산소득, 이자소득, 배당소득, 산림소득, 양도소득, 일시소득에 해당하지 않는 소득을 의미함¹¹¹⁾

108) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1300.htm>, 검색일자: 2020. 1. 28; 한국조세재정연구원, 2019, pp. 120~135.

109) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1350.htm>, 검색일자: 2020. 1. 28; 일본 「소득세법」 제28조

110) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1490.htm>, 검색일자: 2020. 1. 28.

□ 2019년 현재 종합소득세율은 최소 5% 최대 45%임

○ 과세표준에 따라 5%, 10%, 20%, 23%, 33%, 40%, 45%의 7단계 세율을 적용함

2) 창작자에 대한 과세

□ 창작자가 자신의 창작품을 양도하여 소득을 얻은 경우 사업소득 또는 잡소득으로서 종합소득세를 납부해야 함

○ 전업창작자는 사업소득으로서, 겸업창작자는 잡소득 또는 사업소득으로서 여타 소득과 합산하여 종합소득세(최소 5%~최대 45% 세율)를 신고납부해야 함

- 단 근로소득이 있으며 합계소득금액이 20만엔 이하인 경우, 근로소득이 없으며 합계소득금액이 38만엔 이하인 경우 종합소득세 신고납부 의무가 없음¹¹²⁾

○ 사업소득은 손익을 통산할 수 있으나 잡소득은 통산할 수 없음¹¹³⁾

□ 명확한 규정은 없으나 겸업창작자로서 얻은 소득을 사업소득으로 인정받기 위해서는 일반적으로 독립성·계속성·반복성 등을 인정받아야 함

○ 판례상 일반적인 사업소득 판정기준으로는 영리성·유상대가 유무, 계속성·반복성의 유무, 자신의 위험과 계산하에 사업을 수행했는지 여부, 거래에 소비한 정신적·육체적 노력의 정도, 인적·물적 시설 유무, 거래 목적, 해당 인의 직업·경력·사회적 지위·생활 현황, 해당 경제적 행위를 하여 일정한 기간 계속적으로 안정적인 수입을 얻을 가능성과 사회통념 등이 있음¹¹⁴⁾

○ 2018년 판례를 보면 한 기업 임원이 가수로서 연평균 34회 라이브 활동을 3년간 해왔으며 CD도 발매하였으나 법원은 위 사업소득 판정기준 중 영리성, 계속

111) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1500.htm>, 검색일자: 2020. 1. 8.

112) 합계소득금액은 아래 ①과 ②에서 열거한 모든 소득에 분류과세소득금액을 합한 금액임
① 사업소득, 부동산소득, 급여소득(근로소득), 잡소득, 종합과세 대상인 이자·배당·단기양도소득
② 종합과세대상인 장기양도소득, 일시소득 합계액(손익통산 후 금액)×1/2

113) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2250.htm>, 검색일자: 2020. 1. 8.

114) 名古屋地裁 昭和60年4月26日判決

성 외의 기준은 모두 충족하지 못했다는 이유로 잡소득으로 판정함¹¹⁵⁾

- 여러 현지 세무전문가에 따르면 판례상 해당 경제활동의 성과로 생계를 유지할 수 있다면 사업소득, 본업이 있으면서 그 외에 경제활동을 하는 경우에는 잡소득, 투기성이 높은(손실이 발생하기 쉬운) 경제활동으로 현재 손실이 발생한 경우에는 잡소득으로 판정하는 경향이 있다고 함¹¹⁶⁾

□ 작품 판매소득을 얻기 위해 직접 사용한 비용과 작품 원가, 해당 연도에 발생한 판매비, 일반관리비, 기타 업무상 비용 등은 필요경비로서 사업소득 또는 잡소득에서 공제할 수 있음¹¹⁷⁾

- 특정요건을 충족하는 미술품 수선비도 필요경비로 산입할 수 있음¹¹⁸⁾
 - 3년보다 짧은 주기로 수리·개량을 하는 경우 또는 수리·개량을 한 번 하는 데 소요된 금액이 20만엔 미만인 경우
 - 수리·개량을 한 번 하는 데 소요된 금액 중 일부가 수선비인지, 자본적 지출(고정자산의 가치·내구성을 증진하기 위한 비용)인지 불분명하더라도 총소요금액이 60만엔 미만이거나 해당 자산의 전년도 취득가액의 10% 이하인 경우

3) 증개상에 대한 과세

□ 개인사업자인 증개상이 위탁받은 미술품 또는 자신이 소장하던 미술품을 판매하는 사업을 하여 소득을 얻은 경우 사업소득으로서 여타 소득과 합산하여 종합소득세(최저 5%~최고 45% 세율)를 신고 납부해야 함

115) 税のしるべ, <https://shirube.zaikyo.or.jp/article/2018/08/20/48454.html>, 검색일자: 2020. 1. 8.

116) 大田区蒲田の税理士がつづる税金・節約のはなし, <https://www.hamatax-blog.com/entry/kojin-syotoku-8#i-6>, 검색일자: 2020. 2. 6.; 小野山会計士・税理士事務所, <https://www.onoyama-cpa.com/column/taxaccounting/1125/>, 검색일자: 2020. 2. 6.

117) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2210.htm>, 검색일자: 2020. 1. 13.

118) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1379.htm>, 검색일자: 2020. 1. 14.

- 단 1998년 판례는 일반적인 사업소득 판정기준을 일부 충족하지 못한 것으로 보아 납세자가 화랑으로서 미술품을 판매하여 얻은 소득을 잡소득으로 판정함¹¹⁹⁾
- 미술품 매매에 관련된 비용, 그리고 미술품이 감가상각자산인 경우 감가상각비는 사업소득에서 필요경비로서 공제할 수 있음
 - 기본적인 필요경비 범위는 위의 '2) 창작자에 대한 과세'를 참조할 것
- 취득가액이 일정금액 미만인 미술품 등(단 역사적 가치와 희소성이 있으며 대체될 수 없는 것은 배제함)은 원칙상 감가상각자산으로 간주함¹²⁰⁾
 - 2015년부터는 창작자가 프로화가 등으로 인정되는지와 무관하게 미술품 등의 취득가액을 기준으로 감가상각자산 여부를 판정함
 - 2014년까지는 미술 관련 연감 등에 등재된 자는 일반적으로 프로화가로 간주되고 해당 인이 제작에 관여한 서화, 조각, 공예품 등은 원칙상 감가상각자산에 해당하지 않는다고 보았으나 2015년부터 해당 조항을 삭제함

119) 平成10年6月25日裁決의 요지는 아래와 같음(国税不服審判所, <http://www.kfs.go.jp/service/MP/02/0203080000.html>, 검색일자: 2020. 1. 10.)

청구인은 자신의 미술품 매매업이 개업 이후 줄곧 적자였던 것은 사업전략 상 판단을 잘못하여 손실을 보았을 뿐이며 특정 화랑을 통해 업무를 수행한 것은 그렇게 하는 것이 효율적이었기 때문 (...) 단 [1] 그림을 판매·전시하기 위한 가게를 갖고 있지 않다는 점, [2] 구입한 그림은 보관함에 보관한 채로 두었다는 점, [3] 미술품 매매를 전담하는 직원을 두지 않고 청구인이 경영하는 법인의 임원이 담당하도록 했으며 그 대가를 지급하지 않았다는 점을 고려할 때 인적·물적 시설을 갖췄다고 볼 수 없다. 그리고 미술품 매매업과 관련하여 광고·선전 활동을 전혀 하지 않았으며, 화랑업자 단체에도 가입하지 않았고 「고물영업법」상 영업허가도 받지 않았으므로 외형적으로도 사업으로서 실패를 갖췄다고 인정할 수 없다.

또한 본 미술품업무는 개시 당시 미술품 구입을 위한 차입금 이자부담 등이 큰데도 불구하고 [1] 미술품 매매건수가 매우 적고, 매매한 미술품의 개수도 매우 적으며 [2] 1992년 이후 미술품 구입가액은 대부분이 소액으로 매매차익도 낮고, [3] 업무를 시작한 후 매년 손실을 기록하였으므로 상당기간 계속하여 안정적인 수익을 얻었다고 인정할 수 없으며 그 영리성도 매우 낮다.

따라서 본 화랑업무는 사업소득을 창출하는 사업으로 볼 수 없으며, 여기서 발생한 소득은 사업소득이 아닌 잡소득에 해당한다.

120) 신·구 「소득세법 기본통달」 2-14, 신·구 「법인세법 기본통달」 7-1-1

- 2015년부터는 감가상각자산으로 간주하는 미술품 등의 기준금액을 1점당 100만엔으로 인상하여 범위를 확대함
 - 2014년까지는 1점당 20만엔(서화는 호당 2만엔) 미만으로 서화·골동품인지 불분명한 것을 대상으로 함
- 단 취득가액이 기준금액 미만인 미술품이라도 고미술품과 같이 ‘시간이 경과해도 가치가 감소하지 않는 것이 분명한 것’은 비감가상각자산으로 간주함

〈표 Ⅲ-10〉 일본에서 감가상각자산으로 판정하는 미술품 등의 기준(개정 전후)

구분	전체 조문
개정 전	<p>(서화, 골동품 등) <u>서화, 골동품(복제품 등 단순히 장식목적으로 사용되는 것은 제외한다.)과 같이 ‘시간이 경과해도 가치가 감소하지 않는 자산’은 감가상각자산에 해당하지 않으며 아래에 열거한 것 등은 원칙상 서화, 골동품에 해당한다.</u></p> <p>(1) 고미술품, 고문서, 출토품, 유물과 같이 역사적인 가치 또는 희소가치가 있으며 대체되지 않는 것</p> <p>(2) <u>미술관련 연감 등에 등재된 작가가 제작에 관여한 서화, 조각, 공예품 등</u></p> <p>(注) 서화, 골동품에 해당하는지 여부가 불분명한 미술품 등으로 취득가액이 1점당 20만엔(서화는 호당 2만엔) 미만인 것은 감가상각자산으로서 간주할 수 있다.</p>
개정 후	<p>(미술품 등에 대한 감가상각자산 판정) <u>‘시간이 경과해도 가치가 감소하지 않는 자산’은 감가상각자산에 해당하지 않는다고 간주한다. 아래에서 열거한 것 등은 ‘시간이 경과해도 가치가 감소하지 않는 자산’으로 간주한다.</u></p> <p>(1) 고미술품, 고문서, 출토품, 유물과 같이 역사적인 가치 또는 희소가치가 있으며 대체되지 않는 것</p> <p>(2) (1)에 해당하지 않는 미술품 등으로 취득가액이 1점당 100만엔 이상인 것 (‘시간이 경과함에 따라 그 가치가 감소할 것이 분명한 것’은 제외한다)</p> <p>(注)1. ‘시간이 경과함에 따라 그 가치가 감소할 것이 분명한 것’은 예를 들면 회관 로비나 장례식 홀과 같이 불특정다수가 이용하는 장소의 장식·전시용(유료로 공개하는 것은 제외한다)으로서 개인·법인이 취득한 것 중 이설하기 어렵고 해당 용도로만 사용될 것이 분명하며, 다른 용도로 전용할 경우 설치 및 사용상황을 볼 때 미술품으로서 시장가치가 없을 것을 포함한다.</p> <p>2. 취득가액이 1점당 1백만엔 미만인 것(시간이 경과해도 가치가 감소하지 않을 것이 분명한 것은 제외한다)은 감가상각자산으로서 간주한다.</p> <p>(개정통달 적용시기) <u>이 법령해석 통달에 따른 개정규정은 2015년 이후 개시된 과세연도에 개인·법인이 소유하는 미술품 등에 적용한다.</u></p>

자료: 「소득세법 기본통달」 2-14과 「법인세법 기본통달」 7-1-1 조문을 저자 재정리·번역

4) 개인소장자에 대한 과세

- 1개·1조당 가액이 30만엔을 초과하는 미술품을 양도하여 얻은 차익은 양도소득으로서 종합과세대상이나 여타 소득과 손익통산할 수 없음¹²¹⁾¹²²⁾
 - 양도소득 과세대상 자산으로는 골동품, 서화, 저작권, 보석, 특허권, 토지, 차지권, 건물, 주식 등, 금지금,¹²³⁾ 보석, 선박, 기계기구, 어업권, 광업권, 골프회원권, 토석 등이 있음
 - 토지·건물 등의 양도소득은 분류(신고분리)과세하며 그 외 자산의 양도소득은 종합과세함
 - 단 1개 또는 1조당 가액이 30만엔 이하인 귀금속, 서화, 골동품은 ‘생활용자산’으로 간주하며 그 양도소득은 비과세함¹²⁴⁾
 - 납세자 본인, 배우자 및 여타 친족이 생활용으로 사용한 가구·일상집기(什器)·의복·그 외 정령으로 정한 자산을 양도하여 얻은 소득은 과세대상이 아님¹²⁵⁾
- 양도가액에서 취득비와 양도비용, 특별공제액을 공제하여 과세표준을 산출함
 - 일반적인 과세방법(5년 미만 소장한 미술품을 양도한 경우)을 산식으로 표현하면 아래와 같음
 - 단기양도차익 = 양도가액-(취득비+양도비용)
 - 단기양도소득 = 양도차익-특별공제액(50만엔 한도)
 - 단 사업소득 등의 필요경비로 산입한 것은 취득비와 양도비용에서 제외함¹²⁶⁾

121) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/3105.htm>, 검색일자: 2020. 1. 7.

122) 생활용자산이 아닌 것(1개·1조당 가액이 30만엔을 초과하는 귀금속·서화·골동품, 골프회원권과 같이 주로 취미·오락목적으로 소유하는 동산과 부동산 등)과 관련된 소득은 다른 각종 소득과 손익통산할 수 없음(일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/2250.htm>, 검색일자: 2020. 1. 7.)

123) 금지금은 순도가 99.5% 이상인 금괴, 골드바 등을 의미함(국세청 용어사전, https://txsi.hometax.go.kr/docs/customer/dictionary/view.jsp?word=&word_id=3236, 검색일자: 2020. 1. 7.)

124) 「소득세법」 제9조 제1항 제9호, 「소득세법 시행령」 제25조

125) 친족은 「민법」 제725조에 열거된 6촌 이내 혈족, 배우자, 3촌 이내 인척을 의미함

126) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/joto/3252.htm>, 검색일자: 2020. 1. 14.

- 취득비는 자산의 취득과 보존에 소요된 비용(구입대금, 구입수수료, 설비비, 개량비 등)을 의미하며, 취득비를 알 수 없는 경우는 양도가액의 5%로 함¹²⁷⁾
 - 단 미술품 감정비용은 취득비로 인정하지 않는 것으로 보임¹²⁸⁾
- 양도비용은 자산을 매도하기 위해 직접적으로 소요한 비용(매도 중개수수료, 기존 계약을 파기하고 새 계약을 체결하는 데 소요된 위약금 등)을 의미함¹²⁹⁾
 - 따라서 수선비, 자산의 유지나 관리를 위해 소요한 비용, 매도한 대금을 회수하기 위한 비용 등은 양도비용이 아님
- 미술품만을 대상으로 하는 특례제도는 없으며, 일반적인 자산 장기보유자 특례제도를 적용할 수 있음
- 자산 장기보유자 특례제도에 따라 납세자가 미술품을 5년 이상 소장하였다가 양도한 경우 과세표준을 2분의 1로 함¹³⁰⁾
 - 장기양도소득만 있는 경우 과세방법을 산식으로 표시하면 아래와 같음
 - 장기양도차익=양도가액-(취득비+양도비용)
 - 장기양도소득={장기양도차익-특별공제액(50만엔 한도)}×1/2
 - 단기양도소득(일반적인 양도소득)과 장기양도소득이 동일한 과세연도에 둘 다 있는 경우 특별공제액은 단기양도소득에서 먼저 공제함
- 납세자가 국가 등에 중요문화재를 양도한 경우 양도소득을 과세하지 않음¹³¹⁾

127) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/joto/3258.htm>, 검색일자: 2020. 1. 14; 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/joto/3252.htm>, 검색일자: 2020. 1. 14.

128) 울트라바이어, <https://ultra-b.jp/columns/antique/antique-oyakudati/tax/>, 검색일자: 2020. 1. 10.

129) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/joto/3255.htm>, 검색일자: 2020. 1. 14.

130) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/joto/3152.htm>, 검색일자: 2020. 1. 7.

131) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/3105.htm>, 검색일자: 2020. 1. 7.

- 「문화재보호법」에서 지정한 중요문화재를 국가, 문화재기구, 국립미술관, 국립과 학박물관, 지방공공단체, 특정 지방독립행정법인 또는 특정 문화재보존활용지원 단체에 양도한 경우 그 양도소득은 과세하지 않음
 - 단 양수인이 특정 문화재보존활용지원단체인 경우 2019년 4월 1일 이후에 양 도된 중요문화재부터 양도소득을 비과세함¹³²⁾
- 또한 납세자의 연간 총소득(퇴직소득을 포함함)이 2천만엔을 초과하며 해당 연도 12월 31일에 가액 합계액이 3억엔 이상인 재산, 또는 가액의 합계액이 1억엔 이 상인 국외전출특례 대상재산을 소지할 경우 재산채무조서를 제출해야 함

5) 요약

- 미술품 양도소득은 거래주체와 거래유형에 따라 잡소득, 사업소득, 양도소득으로 나뉘나 모두 종합소득으로 합산과세함
 - 창작자가 창작품을 일시적으로 양도하여 얻은 소득은 잡소득으로 과세하는데, 잡소득은 여타 소득과 손익통산할 수 없음
 - 창작자가 창작품을 사업적으로 양도하여 얻은 소득, 중개상이 미술품을 거래하 여 얻은 소득은 사업소득으로 과세함
 - 개인소장자가 소장품을 양도하여 얻은 소득은 양도소득으로 과세하나 다른 소득 과 손익통산할 수 없음

132) '문화재보존활용지원단체'는 시정촌 정부가 문화재 소유자에게 상담을 해주거나 조사연구를 하 는 지역 민간단체로 지정한 단체를 의미함(文化廳, 2019, p. 4.)

〈표 Ⅲ-11〉 일본의 미술품 양도 시 과세제도

거래주체	거래유형	소득유형	과세방법	세액산정
창작자	일시적 창작품 판매	잡소득	종합과세 (손익통산 불가)	소득금액=총수입금액-정상적인 사업비용
	독립성·계속성· 반복성을 갖춰 창작품 판매	사업소득	종합과세	
중개상 (화랑 등)	소장품 판매	사업소득	종합과세	소득금액=총수입금액-정상적인 사업비용 -미술품이 감가상각자산인 경우 감가상각비 ¹⁾
	위탁판매			
개인 소장자	소장품 판매	양도소득	종합과세 (손익통산 불가)	양도차익=양도가액-취득비-양도비용 양도소득=양도차익-특별공제액(50만엔 한도) (5년 이상 보유: 양도소득을 2분의 1로 함)

주: 1) 취득가액이 일정금액 미만인 미술품 등(2014년까지는 1점당 20만엔 이하인 서화 및 골동품, 2015년 이후 1점당 100만엔 미만인 미술품 등)은 원칙상 감가상각자산으로 간주함. 단 역사적 가치와 희소성이 있으며 대체될 수 없는 것(고미술품, 유물 등)은 배제함

자료: 저자 작성

다. 미술품에 대한 소비세 과세제도

- 창작자 또는 중개상은 특정기간 미술품 양도 등으로 얻은 과세매출액 규모에 따라 일반세율(10%)을 적용하여 소비세를 의무적으로 납부해야 함
 - 2019년 10월 1일부터 소비세율을 8%에서 10%로 인상하면서 경감세율제도를 도입했으나 미술품은 경감세율(8%) 적용대상이 아님
 - 경감세율 적용대상은 음식료품, 주 2회 이상 발행되는 신문 2가지임
 - 특정기간의 과세매출액 등이 1천만엔을 초과하면 10%의 세율로 소비세를 납세할 의무가 있음
 - 해당 과세기간에 과세매출액이 1천만엔 미만인 경우, 사업자등록점에 미달한다고 보고 「소비세법」상 면제사업자로 간주함¹³³⁾
 - 일반적으로 전전 사업연도의 과세매출액을 판단기준으로 하나 이전 사업연도

개시일로부터 6개월간 과세매출액이 1천만엔을 초과했다면 초과한 기간부터 「소비세법」상 과세사업자로 간주함

- 2023년 10월 1일부터 매입세액공제제도를 대대적으로 개편하여 기존보다 엄격한 조건을 적용하나, 특례를 두어 「고물영업법」상 허가를 받은 자가 특정한 중고품을 구입한 경우에는 기존 조건을 적용할 수 있도록 함¹³⁴⁾
 - 기존에는 자국만의 독특한 제도인 ‘장부보존방식’을 적용하여 기본적으로 매출과 매입 모두 사업자 장부에만 근거하여 판단해왔음
 - 동 제도에 따르면 과세사업자는 면제사업자나 최종소비자로부터 매입한 경우도 매입세액공제를 적용할 수 있음¹³⁵⁾
 - 2023년 10월 1일부터는 다른 OECD 회원국과 동일하게 ‘인보이스방식’을 적용하여 적격청구서발행사업자로서 등록한 과세사업자로부터 적격청구서(인보이스, 즉 송장)를 교부받은 경우에만 매입세액공제를 적용할 수 있도록 함
 - 단 중고품 매매와 같이 매도자로부터 청구서 등을 교부받기 어렵다고 판단되는 거래는 특례를 두어 기존 제도와 같이 장부보존방식을 적용할 수 있도록 함¹³⁶⁾
 - 택지건물거래업자·재활용업자 등이 적격청구서발행사업자가 아닌 자로부터 구입한 건물·재활용품 등도 마찬가지로 특례대상임
- 따라서 「고물영업법」상 허가를 받은 중개상이 중고미술품(단 해당 인이 사업으로써 판매하는 상각자산에 해당해야 함)을 구입한 경우 거래내역을 기록한 장부만 보관하더라도 매입세액공제를 받을 수 있음¹³⁷⁾

133) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6501.htm>, 검색일자: 2020. 1. 8.

134) 일본의 매입세액공제제도 개편 상세내용은 김빛마로·오유나·이서현, 2018, pp. 61~69를 참조할 것

135) 「소비세법 기본통달」 11-1-3

136) 일본 재무성, https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/keigen_03.pdf, 검색일자: 2020. 1. 8.

137) 일본 재무성, https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/keigen_03.pdf, 검색일자: 2020. 1. 8.

- 상품의 대가 총액이 1만엔 이상(소비세 포함)인 경우 장부에 거래연월일, 중고품 품목과 수량, 중고품의 특징, 거래 상대의 주소·이름·직업·연령, 거래 상대 확인방법을 장부에 기재하여 보존해야 함(제16, 18조)¹³⁸⁾

4. 프랑스

가. 미술시장 개요

- 프랑스 미술시장의 규모는 판매금액 기준 전 세계에서 약 4위인 것으로 조사됨
 - 2011~2018년 기준 전 세계 예술품 판매금액 중 약 5~7%가 프랑스 미술시장에서 거래된 것으로 나타남
 - 2011년 6%, 2012년 5%, 2013년 6%, 2014년 5.9%, 2015년 6%, 2016년 7%, 2017년 7%, 2018년 6%를 기록하였음¹³⁹⁾
- 프랑스 미술시장은 미술품 판매금액 기준 연간 약 30억~45억달러 규모인 것으로 추정됨
 - 프랑스 미술시장 규모를 직접 추정한 조사결과는 확인되지 않음
 - 전 세계 사람들이 프랑스 미술시장에서 거래한 미술품 판매금액을 전 세계 미술시장 규모 대비 프랑스 미술시장이 차지하는 비중으로 환산한 결과 2011년부터 2018년까지 최저 28억달러 최고 45억달러 규모를 유지한 것으로 추정됨

138) 國稅廳, 2018, p. 61.

139) 2011년부터 2015년까지의 비중은 TEFAF의 매년도 보고서, 2016년부터 2018년까지의 비중은 Art Basel & UBS의 매년도 보고서를 참조함

〈표 III-12〉 프랑스 미술시장 거래규모 추이

(단위: %, 백만달러)

구분	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
전 세계 대비 프랑스 비중(A)	6	5	6	5.9	6	7	7	6
전 세계 미술시장 규모(B)	64,550	56,698	63,287	68,237	63,751	56,948	63,683	67,380
프랑스 미술시장 규모(A×B) ¹⁾	3,873	2,835	3,797	4,026	3,825	3,986	4,458	4,043

주: 1) 프랑스 미술시장 규모는 전 세계 미술시장 중 미술품 판매금액 기준 프랑스가 차지하는 비중(A)에 전 세계 미술시장 규모(B)를 곱하여 환산한 추정치로, 정확한 금액이 아니라는 점에 주의가 필요함

자료: 2011년부터 2015년까지의 비중은 TEFAF의 매년도 보고서, 2016년부터 2018년까지의 비중은 Art Basel & UBS의 매년도 보고서, 전 세계 미술시장 규모는 Art Basel & UBS, 2019, p. 31를 참조하여 저자 작성

- 프랑스는 1981년 ‘수집품 및 예술품 거래에서의 사기방지를 위한 1981년 3월 3일 데크레’를 두어 예술품 매매 시 양수인에게 제시되어야 하는 감정서·카탈로그 요건을 정의함
- 수집품 또는 예술품의 매도인·수입인·공경매를 진행하는 공무원·자격인은 양수인의 요구에 따라 양도대상 물건의 본질, 구성, 출처, 연식에 관한 사항을 필수로 기재하여 영수증·매도설명서 등을 제공해야 함¹⁴⁰⁾

나. 미술품 양도에 대한 소득세 과세제도

1) 소득세제 개요

- 프랑스는 각종 소득을 합산한 세대별 종합소득을 바탕으로 소득세를 산출함¹⁴¹⁾
- 우리나라와 달리 양도소득, 퇴직소득도 합산하여 과세하는 것이 원칙이나, 개인의 경우 자산의 종류 및 보유기간에 따라 차등하기 위해 특정자산의 양도소득에

140) 프랑스 정부, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000006063458&dateTexte=20110909>, 검색일자: 2020. 2. 5.

141) 한국조세재정연구원, 2019, p. 357; 안창남, 2009, pp. 112~113.

대해서는 분리과세 규정을 적용함¹⁴²⁾

- 각 소득별 순소득금액을 산출한 뒤 합산하여 종합소득금액을 산출하고 가족단위(quotient familial)로 소득을 재조정하여 종합과세함¹⁴³⁾
 - ‘각 소득별 순소득’은 각 소득별로 총수입금액에서 해당 소득을 얻기 위해 투자한 재화·용역 자산 구입비용 등을 공제한 금액임
- 2019년 현재 가족단위 1part당 적용세율은 과세표준에 따라 0%, 14%, 30%, 41%, 45%임
 - 단 2020년 귀속분부터 적용세율은 0%, 11%, 30%, 41%, 45%임

□ 과세대상 소득으로는 근로소득, 양도소득, 부동산 임대소득, 자본소득, 산업 및 상업소득, 이자소득, 농업소득, 그리고 비상업소득의 8가지가 있음¹⁴⁴⁾

- 근로소득(traitements, salaires, indemnités, emoluments, pensions et rentes viagères)은 근로계약을 맺은 자 등이 근로용역을 공급한 대가로 받은 봉급·급여·유사급여·퇴직소득·종신주택연금 등을 의미함
- 양도소득(plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature)은 비사업자(개인 또는 소득세적용을 받는 법인)가 자신이 소유하던 주식·부동산·동산과 같은 과세대상 물건을 유상으로 양도하여 얻은 소득임
- 부동산임대소득(revenus fonciers)은 건축물·토지·부동산 관련 권리의 임대 등으로 얻은 소득을 의미하며 자본소득(revenus de capitaux mobiliers)은 우리나라의 이자·배당소득에 상당함
- 산업 및 상업소득(bénéfices industriels et commerciaux, BIC)은 소매업·중개업·서비스업·동산 임대업 등과 같은 상업적 활동으로부터 얻은 소득으로 우리나라의 사업소득에 상당하는 금액임

142) 딜로이트 안진, 2016, p. 55; 유재선, 2008, p. 111.

143) 가족단위과세제도를 간단히 요약하자면 ① 소득세 납세의무자와 그 가족의 소득을 모두 합산한 뒤, ② 합산한 소득을 세법상 가족 수(part)로 나눠서 가족 1명당 과세표준금액을 산출하고, ③ 과세표준금액에 해당하는 세율을 적용하여 가족 1명당 세액을 산출하고, ④ 가족 1명당 세액에 다시 가족 수를 곱하여 해당 가족의 납부세액을 최종 산출함(한국조세재정연구원, 2019, pp. 332~401.)

144) 한국조세재정연구원, 2019, pp. 357~365.

- 이사소득(le gérant majoritaire de société à responsabilité limitée)은 법 인격이 없는 법인의 이사가 받은 급여를 의미하며 농업소득(le bénéfices de l'exploitation agricole)은 농업·축산업·임업을 경영하여 얻은 사업소득을 의미함
- 비상업소득(les bénéfices non commerciaux, BNC)은 상업성을 띠지 않은 자유 직업소득에서 얻은 소득이자 위의 7가지 소득규정에 해당하지 않는 소득을 포괄하는 소득으로 우리나라의 기타소득에 상당함

2) 창작자에 대한 과세

- 창작자가 법인이 아닌 자에게 창작품을 판매하여 얻은 소득은 원칙상 ‘비상업소득’으로 간주하며 여타 소득과 함께 종합과세함¹⁴⁵⁾¹⁴⁶⁾
- 비상업소득금액은 연간 수입금액 규모 등에 따라 소규모기업세제 또는 실질과세제도를 적용하여 산출함¹⁴⁷⁾
 - 연간 비상업소득이 2019년 기준 7만유로(부가가치세 제외) 미만인 경우 소규모 기업세제(le regime micro-BNC)를 적용하는 것이 원칙이나 해당 납세자의 선택에 따라 실질과세제도(régime de la déclaration contrôlée)를 적용할 수 있음
 - 한 번 실질과세제도를 적용하기로 선택했다면 동 제도를 2년간 적용해야 함
 - 소규모기업세제를 적용할 경우 2019년 기준 연간 수입금액의 34%(최소 305유로)를 비용으로 인정하고 66%를 과세대상소득으로 함

145) 창작자가 예술품 등 Article L 112-2에 열거된 지적 저작물의 저작권료를 기업 또는 법인으로 부터 수취한 경우 급여소득 또는 비상업소득으로 간주함(한국조세재정연구원, 2019, p. 359; CGI Article 93-1quater) 단 본 보고서의 연구범위는 법인이 아닌 자 간에 거래된 미술품이므로 생략함

146) 프랑스 세입청, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2817-PGP>, 검색일자: 2020. 2. 5.

147) 프랑스 정부, <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F32105>, 검색일자: 2020. 2. 18.

- 실질과세제도를 적용할 경우 창작활동과 관련하여 실제 지출한 비용을 필요경비로 인정함
- 실질과세제도를 적용하는 창작자는 조세일반법(CGI) Article 100bis에 따라 소득을 과거 3년 또는 5년간 평균값으로 환산하는 평균과세제도를 적용할 수 있음¹⁴⁸⁾
 - 저작, 과학, 예술창작, 스포츠 활동으로 얻은 과세소득이 대상이며, 창작자 본인이 서면으로 요청할 시 적용할 수 있으나 그 소유권 승계인은 적용할 수 없음
 - 납세자는 적용기간을 3년 또는 5년 중 하나로 선택해야 하며 매년 과세소득신고 시 동 제도를 적용하겠다는 의사를 밝혀야 함
 - 즉 해당 과세연도와 직전 2개연도 또는 직전 4개연도의 수입과 비용을 합산하여 평균값을 산출함
- 프랑스 세입청은 평균과세제도(3년)를 N-5년도부터 적용하다가 N년도에 적용을 해지한 창작자의 사례를 들어 아래와 같이 설명함¹⁴⁹⁾
 - 평균과세제도(Article 100bis)를 적용하는 연도의 평균 수입·비용은 해당 연도와 직전 2개연도의 수입·비용을 합산하여 평균한 값임
 - 평균과세제도를 적용하기 시작한 N-5년도를 예로 들면 아래와 같음
 - 평균수입: $\{0 + 120,000 + 600,000\} \div 3 = 240,000$
 - 평균비용: $\{0 + 34,000 + 120,000\} \div 3 = 51,333$
 - 과세소득금액: $240,000 - 51,333 = 188,667$
 - 평균과세제도 적용을 해지한 경우 해당 연도분(E)에 Article 100bis를 적용하는 과거연도 조정분(F)을 합한 값을 과세소득금액으로 함
 - 평균과세제도 적용을 해지한 N년도를 예로 들면 아래와 같음
 - 해당 연도분 소득(E): $150,000 - 25,000 = 125,000$
 - 과거연도 조정분 소득(F): $833,333 - 19,000 = 64,333$ ¹⁵⁰⁾

148) CGI Article 100bis, 84A

149) 프랑스 세입청, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4506-PGP>, 검색일자: 2020. 2. 27.

150) 과거연도 평균수입 조정분(C): $\{1,600,000 + 900,000 + 0\} \div 3 = 833,333$

과거연도 평균비용 조정분(D): $\{350,000 + 220,000 + 0\} \div 3 = 190,000$

과세소득금액(E+F): 125,000 + 64,333 = 768,333

〈표 III-13〉 프랑스의 창작자 평균과세제도(3년) 적용관계 예시

(단위: 유로)

구분				Article 100bis 비적용 소득	Article 100bis 적용 소득(3년 평균)		비사업소득 과세소득금액 (BNC taxable)		
평균과세 제도적용	연도	수입 (A)	비용 (B)	(A-B)	평균수입 (C)	평균비용 (D)	일반규정 적용소득 E=(A-B)	Article 100 bis적용소득 F=(C-D)	합계 (E+F)
선택									
×	N-7	0	0	0			0		0
×	N-6	120,000	34,000	86,000			86,000		86,000
선택									
○	N-5	600,000	120,000		240,000	51,333		188,667	188,667
○	N-4	800,000	200,000		506,667	118,000		388,667	388,667
○	N-3	1,200,000	280,000		866,667	200,000		666,667	666,667
○	N-2	1,600,000	350,000		1,200,000	276,667		923,333	923,333
○	N-1	900,000	220,000		1,233,333	283,333		950,000	950,000
N년도에 100bis 조항에 따른 평균과세제도 적용을 해지함									
×	N	150,000	25,000	125,000	833,333	190,000	125,000	643,333	768,333
×	N+1	70,000	8,000	62,000	300,000	73,333	62,000	226,667	288,667
×	N+2	0	0	0			0		0
×	N+3	30,000	4,000	26,000			26,000		26,000

자료: 프랑스 정부, <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F32105>,
검색일자: 2020. 2. 18.

□ 또한 신인 창작자(개인인 자연인)는 실질과세제도를 적용할 경우 자신이 창작한
예술품을 양도하여 얻은 소득금액을 5년간 50% 경감받을 수 있음¹⁵¹⁾

151) 프랑스 세입청, <https://www.impots.gouv.fr/portail/www2/precis/millesime/2017-2/precis-2017-chapter-6.6.2.html?version=20170701>, 검색일자: 2020. 1. 17; 프랑스 세입청, https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4799-PGP#4799-PGP_L%E2%80%99abattement_s%E2%80%99applique_sur_032, 검색일자: 2020. 1. 17.

- 단 평균과세제도(Article 100bis)를 적용하는 창작자는 본 특례를 적용할 수 없음
- 동 특례는 처음으로 창작자가 자신이 창작한 예술품을 양도하여 소득을 얻은 날로부터 5년간 적용할 수 있음
 - 다른 주된 소득이 있었는지 여부, 예술품 양도소득의 발생빈도나 비중 등은 전혀 고려하지 않고 예술품 양도소득이 발생했는지 여부만을 고려함
- 소득공제금액은 매년 5만유로(Article 93-9)를 상한으로 하되 다 사용하지 못한 금액은 이월하여 공제할 수 있음

3) 중개상에 대한 과세

- 중개상이 예술품 거래로 얻은 소득은 '산업 및 상업소득'으로서 여타 소득과 함께 종합과세함¹⁵²⁾
 - 동산 또는 부동산을 재판매 목적(pour les revendre)으로 구매하는 행위 등은 거래를 전문적으로 중개하는 자(broker)가 계속적·반복적으로(habituellement) 하는 상업적 활동으로 간주함
- 산업 및 상업소득은 연간 수입금액(부가가치세 제외) 규모 및 납세자의 선택에 따라 소규모기업세제, 간편신고세제, 정상과세제도를 적용하여 소득을 산출하고 신고해야 함¹⁵³⁾¹⁵⁴⁾¹⁵⁵⁾
 - 연간 수입금액이 17만유로(용역업 7만유로) 미만인 자는 소규모기업세제(le régime micro BIC)를 적용할 수 있는데, 이 경우 총수입금액의 71%(용역업은 50%)를 필요경비로 공제하고 나머지 29%(용역업은 50%)를 과세소득금액으로 함
 - 자신의 선택에 따라 간편신고세제 또는 정상과세제도를 적용할 수 있음

152) 프랑스 세입청, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2824-PGP>, 검색일자: 2020. 1. 20.

153) 프랑스 세입청, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1884-PGP.html>, 검색일자: 2020. 2. 27.

154) 한국조세재정연구원, 2019, pp. 381~382.

155) 안창남, 2009, pp. 94~95, pp. 101~103.

- 소규모기업세제를 적용하지 않으며 연간 수입금액이 78만 9천유로(용역업은 23만 8천유로) 미만인 자는 간편신고세제(régime réel simplifié)를 적용할 수 있는데 이 경우 수입·지출의 인식기준을 현금주의로 하여 장부상 이익에 과세함
 - 자신의 선택에 따라 정상과세제도를 적용할 수 있음
- 소규모기업세제·간편신고세제를 적용하지 않는 자는 모두 실제 지출한 필요경비를 공제하여 과세소득금액을 산출하는 정상과세제도(régime réel normal)를 적용함
 - 필요경비로는 유지관리비(단 감가상각자산의 내용연수를 연장시키는 경우는 제외함), 보험료, 인건비(사업주의 인건비는 제외함), 법률에 규정된 경우를 제외한 제세공과금 등이 있음
 - 예술품 유지관리비는 별도 규정된 바 없으나, 여러 판례를 고려할 때 예술품의 상태를 유지하기 위한 목적이자 매매하기 위한 목적으로 지출한 비용은 필요경비로 인정할 것으로 판단됨¹⁵⁶⁾

〈표 III-14〉 프랑스의 산업 및 상업소득 신고방법(2019)

(단위: 유로, %)

연간 수입금액에 따른 구분			다른 방법 선택가능 여부	과세소득금액
판매업	0 ~ 170,000	소규모기업세제	간편신고세제, 정상과세제도 선택가능	총수입금액×29%
용역업	0 ~ 70,000			총수입금액×50%
판매업	170,000 ~ 789,000	간편신고세제	정상과세제도 선택가능	장부상이익
용역업	70,000 ~ 238,000			
판매업	789,000 초과	정상과세제도	-	총수입금액-필요경비
용역업	238,000 초과			

자료: 한국조세재정연구원, 2019, pp. 381~382를 참조하여 저자 작성

156) 건물에 분수를 설치한 비용은 자산의 상태를 양호하게 유지하기 위한 목적만으로 지출했다고 볼 수 없기 때문에 필요경비로 간주할 수 없다는 판례, 중고자동차를 사용가능한 상태로 만들기 위해 지출한 비용은 필요경비로 간주한 판례가 존재함(프랑스 세입청, https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1831-PGP.html#1831-PGP_Depenses_entrainant_une_aug_21, 검색일자: 2020. 1. 21.)

4) 개인소장자에 대한 과세

□ 개인소장자가 예술품 또는 골동품을 양도하여 얻은 소득은 '양도소득'에 해당하며 분리과세함¹⁵⁷⁾

- 예술품은 예술가에 의해 생산되었으며 예술적 독창성이나 매수의 제한 등 아래와 같은 요건을 충족한 것을 의미함
 - 그림, 손으로 그려진 그림(수채화, 구아슈화, 손 드로잉)
 - 독창적인 판화, 인쇄물, 석판인쇄물
 - 예술가가 독자 틀(carton)에서 생산한 태피스트리·천 벽걸이 장식품으로 총 8점 이하만 생산한 것
 - 예술가가 만든 독창적인 동상·조각(단 만일 상품·몰드 등이 재생산되는 등 상업적 특성이 있는 제품은 배제함)
 - 예술가가 찍은 예술적 사진으로 예술가가 인화했고 사인·넘버링을 했으며 30장 이하만 인화한 것
 - 디지털·아날로그 방식으로 구성된 시청각 예술작품으로 예술가(또는 소유권 승계인)가 자신이 생산하였다고 증빙(사인·넘버링 또는 증명서)했으며 총 12점 이하로 생산한 것
 - 책·악보 등의 원고(manuscript)
- 골동품은 아래와 같이 100년 이상 된 물품임
 - 100년 이상 된 카펫, 태피스트리
 - 100년 이상 된 예술적·역사적·종교적 기념물 또는 그 일부
 - 100년 이상 된 가구·골동품

□ 단 양도 대상 예술품의 1점 또는 1세트당 가액이 5천유로 이하인 경우, 또는 '프랑스 미술관'에 예술품을 양도한 경우에는 과세하지 않음¹⁵⁸⁾

157) 유재선, 2008, pp. 111~112.

158) CGI Article 150 VJ

- 귀중품 등에 대한 과세규정을 적용하는 것이 원칙이며, 이 경우 양도금액에 6.5%의 세율(소득세 6%, 사회부담금 0.5%)을 적용하여 세액을 산출함¹⁵⁹⁾
 - 금·은·백금 등 귀금속에는 11%(소득세 10%, 사회부담금 1%)의 세율을 적용하는데 예술품·소장품·고미술품 등에는 6.5%로 더 낮은 세율을 적용함
 - 양도금액을 양도소득으로 간주하며 공제금액은 없음¹⁶⁰⁾

- 단 취득일자 등을 입증할 수 있는 납세자는 동산에 대한 일반과세규정을 선택하여 적용할 수 있는데 이 경우 2019년 기준 적용세율은 36.2%(소득세 19%, 사회부담금 17.2%)이며 장기보유특별공제를 적용할 수 있음¹⁶¹⁾
 - 예술품의 구입가격과 구입일자를 서면으로 증빙할 수 있거나 예술품을 양도하고자 하는 날로부터 22년 이전 시점에 취득하였다는 점을 증빙해야만 일반과세규정을 선택하여 적용할 수 있음¹⁶²⁾
 - 양도가액에서 취득가액과 취득부대비용(중개수수료 등)을 필요경비로 공제할 수 있음
 - 보유 2년 후 시점부터 장기보유특별공제를 적용하여 1년당 5%씩 양도차익을 공제하므로 미술품을 22년간 보유한 후 양도한다면 전체 양도소득세가 면제됨
 - 양도차익 = 양도가액 - (취득가액 + 취득부대비용)
 - 양도소득 = 양도차익 - 장기보유특별공제액{양도차익 × 5% × (보유한 연수 - 2)}

159) CGI Article 150 VK 제II항 제2호; 프랑스 세입청, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4151-PGP.html>, 검색일자: 2020. 1. 22.

160) French Property, <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/capital-gains-tax/shares>, 검색일자: 2020. 2. 10.

161) IBFD, "France - Individual Taxation - Country Tax Guides (Last Reviewed: 1 October 2019) 1.7.3 Other," https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ita_fr_s_1.2.1.#ita_fr_s_1.7.3, 검색일자: 2020. 1. 22.

162) 프랑스 회계법인 Roche & Cie, <https://crefovi.com/articles/taxation-of-acquisition-sale-of-art-works/>, 검색일자: 2020. 1. 18.

5) 요약

- 미술품 등의 양도소득은 거래 주체에 따라 비상업소득, 산업 및 상업소득, 양도소득으로 나뉘나 모두 종합소득으로 과세함
 - 창작자가 법인이 아닌 자에게 창작품을 판매하여 얻은 소득은 비상업소득으로 합산과세함
 - 연간 수입금액이 7만유로 이상인 경우 실질과세제도를 적용하며, 7만유로 미만인 경우 소규모기업세제를 적용하는 것이 원칙이나 납세자의 선택에 따라 실질과세제도를 적용할 수 있음
 - 소규모기업세제를 적용할 경우 총수입금액의 34%를 비용으로 공제하고 66%를 과세대상소득으로 추계함
 - 중개상이 예술품을 거래하여 얻은 소득은 산업 및 상업소득으로 합산과세함
 - 연간 수입금액 규모 및 납세자의 선택에 따라 소규모기업세제, 간편신고세제, 정상과세제도를 적용하며, 이에 따라 소득·필요경비 산정방법이 상이함
 - 소규모기업세제를 적용할 경우 총수입금액의 29%(용역업은 50%)를 비용으로 공제하고 71%(용역업은 50%)를 과세대상소득으로 추계함
 - 간편신고세제를 적용할 경우 현금기준으로 수입과 비용을 인식하고 장부상 이익에 과세하며, 정상신고세제를 적용할 경우 총수입금액에서 정상적인 사업비용을 공제하여 과세함
 - 개인소장자가 소장품을 양도하여 얻은 소득은 양도소득으로 분리과세함
 - 귀중품에 대한 단일세율규정을 적용하는 것이 원칙이며, 이 경우 양도가액을 과세표준으로 하여 6.5%의 세율로 과세함
 - 단 취득가액과 일자, 또는 양도일로부터 22년 이전 시점에 취득하였다는 점을 증빙할 수 있는 납세자는 일반과세규정을 선택하여 적용할 수 있는데, 이때 양도차익에서 장기보유특별공제를 적용하여 과세표준을 산출함

〈표 III-15〉 프랑스의 미술품 양도 시 과세제도

거래 주체	거래 유형	소득 유형	과세방법	세액산정
창작자	창작품 판매	비사업 소득	합산과세	소규모기업세제: 소득 = 총수입금액 × 66% ²⁾ 실질과세제도: 소득 = 총수입금액 - 정상적인 사업비용 세율: 0~45%
중개상 (화랑 등)	소장품, 위탁품 판매	산업 및 상업 소득	합산과세	소규모기업세제: 소득 = 총수입금액 × 29%(용역업 50%) 간편신고세제: 소득 = 장부상 이익 정상과세제도: 소득 = 총수입금액 - 정상적인 사업비용 ³⁾ 세율: 0~45%
개인 소장자	소장품 양도	양도 소득	분리과세	
			귀중품 규정 (증빙불필요):	소득 = 양도가액(공제금액 없음) 세율: 6.5%
			일반과세규정 (증빙필요) ¹⁾ :	소득 = 양도차익 - 장기보유특별공제액(양도차익* × 5% × (보유연수-2)) * 양도차익 = 양도가액 - 취득가액 - 취득부대비용 세율: 36.2%

- 주: 1) 미술품의 구입가격과 구입일자, 또는 미술품을 양도하고자 하는 날로부터 22년 이전 시점에 취득하였다는 점을 서면으로 증빙해야만 일반과세규정을 선택하여 적용할 수 있음
2) 비상업소득이 연간 7만유로 미만인 경우 소규모기업세제를 적용하는 것이 원칙이나 납세자의 선택에 따라 실질과세제도를 적용할 수 있음
3) 산업 및 상업소득이 연간 17만유로(용역업 7만유로, 부가가치세 제외) 미만인 경우 소규모 기업세제, 간편신고세제 또는 정상과세제도를 선택하여 적용할 수 있음. 또 17만유로 이상 78만 9천유로 미만(용역업은 7만유로 이상 23만 8천유로 미만)인 경우 간편신고세제 또는 정상과세제도를 적용할 수 있음. 그 외의 경우 모두 정상과세제도를 적용함

자료: 저자 작성

다. 미술품에 대한 부가가치세 과세제도

□ 프랑스는 부가가치세 신고유형을 납세의무자의 연간 수입금액 등을 기준으로 일반과세자, 간이과세자, 납부면제자로 구분함¹⁶³⁾

○ 일반과세자는 월단위로 부가가치세를 신고하고 납부해야 하고, 간이과세자는 연단위로 부가가치세를 신고하고 납부할 수 있으며 납부면제자는 신고납세의무가 없음

163) CGI Article 293B, 302septies A; 안창남, 2019a, p. 102.

- 단 납부면제자는 매입세액공제를 적용할 수 없으므로 납부면제자가 될지 여부는 납세자의 선택에 따름¹⁶⁴⁾
- 연간 수입금액이 82,800유로 초과 789,000유로 이하(기타 용역의 공급은 33,200유로 초과 238,000유로 이하)이며, 납부할 세액이 연 1만 5천유로 이하여야 간이과세자로 분류됨
- 연간 수입금액이 면세점(창작자가 자신의 창작품을 판매한 경우 등은 42,900유로) 이하여야 납부면제자로 분류될 수 있음
 - 재화·숙박용역의 공급은 82,800유로, 기타 용역의 공급(변호사·작가·예술가가 공급한 용역, 숙박용역 제외)은 33,200유로를 면세점으로 함
 - Fabiola Annacondia(2017)에 따르면 변호사·작가·예술가가 자기 전문영역과 관련하여 공급한 용역(창작자가 Article L 112-2 제1~12항에 열거된 지적 저작물을 판매한 경우 등)은 42,900유로, 전문영역과 관련 없이 공급한 용역은 82,800유로를 면세점으로 함¹⁶⁵⁾

164) 서동국·허원, 2013, pp. 19~20; CGI Article 293B I

165) 작가·예술가가 자기 전문영역 관련하여 공급한 용역은 「지적소유권법」 Article L 112-2 제1~12항에 열거된 지적 저작물을 저작자가 양도한 경우를 의미함(CGI Article 293B III 2)

Article L 112-2 제1~12항에 열거된 지적 저작물은 아래와 같음

1° 책·브로슈어·그 외 예술문학과학 작문, 2° 설교·연설문 등과 같은 저작물, 3° 극작품 등, 4° 서면 등으로 기록된 안무·판토마임 등, 5° 작곡, 6° 영화·시청각저작물, 7° 데생·회화·건축·조각·판화·석판인쇄, 8° 그래픽·인쇄 작품, 9° 사진작품, 10° 응용예술작품, 11° 삽화·지적도, 12° 지리·건축·과학 등과 관련된 스케치·조형작품 등

〈표 III-16〉 프랑스의 부가가치세 납세자 신고유형 구분

(단위: 유로)

구분	일반과세자 (régime du réel normal)	간이과세자 (régime du réel simplifié)	납부면제자 (franchise en base)
외형금액 기준(연간 매출액)			
재화의 공급, 숙박용역의 공급	789,000 초과	82,800 초과 789,000 이하	82,800 (창작자의 창작권 판매 등: 42,900) ¹⁾ 이하
기타 용역의 공급	238,000 초과	33,200 초과 238,000 이하	33,200 이하
납부해야 하는 세액기준			
세액(1년 단위)	-	15,000 이하 ²⁾	-

주: 1) Fabiola Annacondia(2017)에 따르면 변호사·작가·예술가가 자기 전문영역과 관련하여 공급한 용역(창작자의 창작권 판매 등을 포함함)은 42,900유로를 면세점으로 함. 단 전문영역과 관련 없이 공급한 용역은 82,800유로를 면세점으로 함

2) 납부해야 하는 세액이 15,000유로를 초과한 경우 해당 납세자는 그 다음연도부터 일반과세자로서 부가가치세를 신고·납부해야 함

자료: 안창남, 2019a, p. 29; Fabiola Annacondia, 2017, pp. 1~3; CGI Article 293B

- 예술품 등에 대한 부가가치세율을 보면, 창작자가 직접 공급한 경우 감면세율 5.5%를 적용하도록 하여 그 외의 경우에 비해 우대함
- 창작자(또는 소유권 승계인)가 직접 공급한 예술품 또는 국외로부터 수입한 예술품에는 5.5%의 감면세율을 적용하는데, 이는 EU 회원국 중 최저수준임
 - 부가가치세 납부면제자가 아닌 중개상은 10%의 중간세율을 적용할 수 있음
 - CGI Article 278septies에 따라 사업적 목적으로 예술품 등을 사용했으며 매 입세액공제를 받을 수 있는 사업자가 일시적으로(occasional basis) 공급한 예술품에는 10%의 중간세율을 적용함
 - 감면세율 또는 중간세율 적용대상이 아닌 거래는 20%의 표준세율을 적용함

〈표 III-17〉 프랑스 미술품 관련 부가가치세율

구분	세율
창작자 본인(또는 소유권 승계인)의 창작물 판매	감면세율 5.5%
수입(imported)한 예술품·수집품·골동품(출처는 유럽내외를 불문함)	감면세율 5.5%
사업적 목적으로 예술품 등을 사용했으며 매입세액공제를 받을 수 있는 사업자가 일시적으로(occasional basis) 공급한 예술품 ¹⁾	중간세율 10%
위에 해당하지 않는 모든 판매	표준세율 20%

주: 1) 매입세액공제를 받을 수 있는 사업자여야 하므로 부가가치세 납부면제자가 아닌 중개상이어야 10%의 중간세율을 적용할 수 있음

자료: 프랑스 회계법인 Roche & Cie, <https://www.cabinet-roche.com/en/works-of-art/>, 검색일자: 2020. 1. 20.와 안창남, 2019a, p. 54를 참조하여 저자 작성

- 중개상(과세중개업자)이 부가가치세법상 비사업자 또는 인보이스(송장)를 발행할 수 없는 자로부터 공급받은 예술품은 마진과세제도 적용대상임¹⁶⁶⁾¹⁶⁷⁾
- 과세중개업자(taxable dealer)는 중고품·예술품·수집품·골동품을 재판매 목적으로 구매하거나 사업목적으로 사용하거나 수입하는 자를 의미함
 - 중개상의 마진(해당 예술품 등의 판매가액 - 구매가액 - 관련 부가가치세액)을 과세표준으로 간주하여 과세하며, 예술품 대금 또는 취득가액이 부정확한 경우에는 판매가액의 30%를 과세표준으로 간주할 수 있음¹⁶⁸⁾
 - 만일 중개인이 부가가치세법상 비사업자 또는 인보이스(송장)를 발행할 수 없는 자로부터 예술품 등을 위탁받아 경매에서 대신 판매한 경우, 중개인의 과세표준은 낙찰자로부터 받은 총금액에서 위탁자에게 지불한 총금액을 제한 금액으로 함

166) 안창남, 2019b, pp. 78~79; CGI Article 297A

167) 인보이스(송장)는 우리나라의 세금계산서와 성질이 유사함. 대상재화 또는 용역을 구입한 가액, 부가가치세율, 합계금액 등을 표시해야 함(안창남, 2019b, p. 31; 안창남, 2019a, p. 57, p. 94.).

168) 예술품 중개상이 홍보계약을 맺은 창작자에게 지급한 대가에 예술품 판매대금 외의 요소가 반영된 경우 등이 있음. 단 중개상 자신이 창작자를 위해 전시회에 참여하는 등 홍보활동을 했다는 점을 증빙해야만 함(프랑스 세입청, <https://www.impots.gouv.fr/portail/www2/precis/millesime/2017-2/precis-2017-chapter-9.8.1.html?version=20170701>, 검색일자: 2020. 1. 15.)

- 또한 중개상(과세중개업자)은 5.5%의 감면세율 또는 10%의 중간세율 적용대상인 예술품에 마진과세제도를 적용할 수 있음¹⁶⁹⁾
 - 창작자로부터 직접 공급받은 예술품·수입한 예술품(Article 278-0bis, 감면세율) 또는 사업적 목적으로 예술품 등을 사용했으며 매입세액공제를 받을 수 있는 자가 일시적으로 공급한 예술품(Article 278septies, 중간세율)이 대상임
 - 중개상 본인이 마진과세제도를 적용하기로 선택한 경우 신청일이 속한 다음 달로부터 만 2년간 동 제도를 적용함
 - 만일 적용기간 종료일로부터 2개월 이내에 마진과세제도 적용 취소요청을 하지 않았다면 해당 제도 적용기간은 2년간 자동 연장됨

169) CGI Article 297B

IV. 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

- 본문에서 조사한 미술품 양도에 대한 각국의 과세제도를 양도주체별로 구분하여 정리함¹⁷⁰⁾
 - 양도주체는 크게 창작자, 중개상, 개인소장자로 구분함
- 우리나라를 포함한 미국, 영국, 일본은 창작자가 직접 제작한 작품을 판매하는 경우 발생하는 소득을 사업소득 또는 비사업소득(기타소득)으로 구분하지만 프랑스는 창작자의 소득을 모두 비사업소득으로 구분함
 - 우리나라의 경우 사업소득 판단기준을 충족할 경우 사업소득, 충족하지 못하면 기타소득으로 과세함
 - 사업소득 판단기준은 명확하지 않으나 세법상 “영리목적으로 자기의 계산과 책임하에 계속적·반복적으로 행하는 활동”에 해당되는 활동으로 규정함
 - 미국과 영국도 사업활동과 취미활동으로 구분할 수 있는데, 사업활동을 판단하는 9가지 요건을 각각 제시하고 있음
 - 미국은 미연방 재무규칙에서 기준을 열거하고 있고 영국은 기존 판례를 근거로 국세청이 정한 기준을 제시하고 있음
 - 일본은 일반적으로 독립성·계속성·반복성과 같은 일반적인 사업소득 판정기준을 충족할 경우 사업소득, 충족하지 못할 경우 잡소득으로 과세함

170) 본고에서의 양도란 비사업자의 양도 및 사업자의 판매 모두를 포함함

- 일반적인 사업소득 판정기준은 법문으로 규정된 바는 없으나 1985년 판례에서 제시된 여러 기준을 여러 판례에서 상당 부분 인용하고 있음
- 프랑스는 일반적으로 창작자가 법인이 아닌 자에게 예술품 등을 양도하여 얻은 소득은 비상업소득(우리나라의 기타소득에 상당함)으로 간주하여 과세함
 - 창작자가 예술품 등의 저작권료를 기업 또는 법인으로부터 수취한 경우 급여 소득 또는 비상업소득으로 간주하나, 본 보고서의 연구범위는 법인이 아닌 자 사이에 거래된 미술품이므로 생략함
- 소득구분에 따라 비용 인정방식에 차이가 있으며, 사업소득에 해당하는 경우 모든 국가가 공통적으로 정상적인 사업비용을 필요경비로 인정하고, 비사업소득인 경우 별도의 필요경비 규정을 적용함
 - 우리나라의 경우 기타소득은 총수입금액의 60%까지 필요경비가 인정되고, 원칙적으로 종합과세하나 300만원까지는 20%의 세율로 분리과세가 가능함
 - 미국의 경우 사업소득이라도 순소득의 20%를 추가적으로 비용으로 인정하며, 취미소득인 경우 관련 소득을 한도로 비용을 인정함
 - 영국의 경우 취미소득에서 발생한 비용은 인정하지 않는 대신 취미소득에서 1,000파운드까지 공제(비과세) 가능함
 - 일본의 경우 필요경비로 인정하는 범위는 동일하며, 사업소득은 손실을 다른 소득과 손익통산할 수 있으나 잡소득은 손익통산할 수 없다는 차이가 있음
 - 프랑스는 연 수입금액에 따라 신고방법을 달리 적용하는데, 소규모기업세제를 적용할 경우 총수입금액의 34%(최소 305유로)를 비용으로 공제하고 실질과세제도를 적용할 경우 실제 지출한 비용을 공제함
 - 예술창작활동으로 얻은 비상업소득의 연 수입금액이 7만유로 이하(부가가치세 제외)인 납세자는 소규모기업세제 또는 실질과세제도를 적용할 수 있으며, 그 외 납세자는 실질과세제도를 적용함

- 프랑스는 실질과세제도를 적용하는 창작자를 대상으로 평균과세제도, 신인 창작자에 대한 소득감면제도와 같은 특례를 둠
- 실질과세제도를 적용하는 창작자는 자신의 선택에 따라 소득을 과거 3년 또는 5년간의 값으로 평균화하여 납세할 수 있음
 - 또한 실질과세제도를 적용하는 신인 창작자(개인인 자연인)는 5년간 자신의 창작품을 양도하여 얻은 비상업소득 금액을 50% 감면받을 수 있음
 - 단 평균과세제도를 적용하기로 선택했다면 동 제도는 적용할 수 없음

〈표 IV-1〉 창작자의 미술품 양도에 대한 과세

구분	한국	미국	영국	일본	프랑스
소득 구분	- 사업성 인정: 사업소득 - 사업성 불인정: 기타소득	- 사업성 인정: 사업소득 - 사업성 불인정: 취미소득	- 사업성 인정: 사업소득 - 사업성 불인정: 취미소득	- 사업성 인정: 사업소득 - 사업성 불인정: 잡소득	비상업소득 (기타소득 성격)
과세 방식	종합과세/ 분리과세 ¹⁾	종합과세	종합과세	종합과세	종합과세
세율	종합과세: 6~42% 분리과세: 20%	10~37%	20~45%	5~45%	0~45%
필요 경비	- 사업소득: 정상적인 사업비용 - 기타소득: Max [실제경비, 총 수입금액의 60%]	- 사업소득: 정상적인 사업비용 + 순소득 × 20% - 취미소득: 관련 소득을 한도로 공제	- 사업소득: 정상적인 사업비용 - 취미소득: 비용 불인정, 1,000 파운드 공제	- 사업소득·잡소득: 정상적인 사업비용	- 소규모기업: 총 수입금액 × 34% (최소 305유로) - 실질과세자: 정상적인 사업비용 ²⁾
특례	-	-	-	-	- 실질과세자: 과거 3년 or 5년 평균과세, 신인 창작자 소득 50% 감면제도

주: 1) 기타소득은 연 300만원 이하인 경우 분리과세 선택 가능

2) 예술창작활동으로 얻은 비상업소득의 연 수입금액이 7만유로 이하(부가가치세 제외)인 납세자는 소규모기업세제 또는 실질과세제도를 적용할 수 있으며, 그 외 납세자는 실질과세제도를 적용함

자료: 제Ⅲ장 내용을 저자 정리

- 중개상의 미술품 판매소득은 조사대상국 모두 사업소득으로 종합과세하며 제도상 큰 차이는 없으나 프랑스, 일본은 특정한 경우에 대해 필요경비를 별도 규정함
- 프랑스는 연 수입금액에 따라 신고방법을 달리 적용하는데, 소규모기업세제를 적용하는 경우 총수입금액의 71%(용역업은 50%)를 비용으로 공제함
 - 일본은 취득가액이 일정금액 미만인 미술품 등은 원칙상 감가상각자산으로 보고 그 감가상각비 또한 필요경비로서 공제할 수 있도록 함
 - 2014년까지는 1점당 20만엔(서화는 호당 2만엔) 미만으로 서화·골동품인지 불분명한 것, 2015년 1월 1일부터는 1점당 100만엔인 미술품 등을 원칙상 감가상각자산으로 간주함
 - 2014년까지는 프로작가의 작품은 감가상각자산에서 배제하였으나 2015년부터 프로작가의 작품인지 여부를 따지지 않고 취득가액만을 고려하여 판정함

〈표 IV-2〉 중개상의 미술품 판매에 대한 과세

구분	한국	미국	영국	일본	프랑스
소득 구분	사업소득	사업소득 (경상소득)	사업소득	사업소득	사업소득(산업 및 상업소득)
과세 방식	종합과세	종합과세	종합과세	종합과세	종합과세
세율	6~42%	10~37%	20~45%	5~45%	0~45%
필요 경비	정상적인 사업비용 ¹⁾	정상적인 사업비용	정상적인 사업비용	정상적인 사업비용 (감가상각자산인 경우 ²⁾ 감가상각비도 포함)	- 소규모기업: 총 수입금액×71% (용역업50%) ³⁾ - 간편신고 및 정상과세자: 정상적인 사업비용

주: 1) 정상적인 사업비용에는 원료의 매입 가격과 부대비용, 보관료, 포장비, 운반비, 판매 관련 부대비용 등이 포함됨

2) 취득가액이 일정금액 미만인 미술품 등(2014년까지는 1점당 20만엔 이하인 서화 및 골동품, 2015년 이후 1점당 100만엔 미만인 미술품 등)은 원칙상 감가상각자산으로 간주함. 단 역사적 가치와 희소성이 있으며 대체될 수 없는 것(고미술품, 유물 등)은 배제함

3) 산업 및 상업소득에 대한 소규모기업세제는 부가가치세를 제외한 연 수입금액이 17만유로(용역업은 7만유로) 미만인 자가 적용할 수 있음

자료: 제III장 내용을 저자 정리

- 단 개정 전후 모두 역사적 가치와 희소성이 있으며 대체될 수 없는 것(고미술품, 유물 등)은 대상에서 배제함

□ 개인 소장자가 소장품을 양도하는 경우 발생하는 양도차익은 각 국가의 양도소득(자본이득) 과세체계 내에서 과세하고 있는 반면 우리나라는 양도소득이 아닌 기타소득으로 과세한다는 특징이 있음

○ 미술품 등의 양도소득 과세대상은 대부분 일정 금액을 초과하는 과세대상 미술품 등으로 함

- 우리나라는 6천만원 이상, 영국은 6천파운드 이상, 일본은 30만엔 이상, 프랑스는 5천유로 초과하는 작품을 과세대상으로 함

- 우리나라의 경우 생존 국내작가의 작품도 과세대상에서 제외함

○ 세율의 경우 타 소득과 합산하여 과세하는 미국(단기양도차익), 일본의 경우 소득세율과 동일한 세율을 적용하나 타 소득과 분리하여 과세하는 영국, 프랑스, 우리나라는 별도의 세율을 적용함

- 미국은 장기양도차익인 경우, 미술품을 포함한 수집품에 대해서는 수집품 외의 자본자산에 대한 세율(0~20%)보다 높은 28%의 세율을 적용하고 있음

□ 양도소득(자본이득) 과세체계 내에서 과세하는 경우 공통적으로 총수입금액에서 취득부대비용을 공제하여 과세표준을 산출하지만 기타소득으로 과세하는 우리나라는 총수입금액의 80%(90%)를 필요경비로 인정함

○ 영국은 취득부대비용 외에 연간 12,000파운드의 기본공제가 적용되는데, 이는 미술품뿐만 아니라 자본이득 전체에 대해 적용되는 금액임

○ 일본은 양도소득세 일반 과세규정에 따라 취득·양도 부대비용과 특별공제액(50만엔)을 공제할 수 있으며, 장기보유자 특례에 따라 5년 이상 소장했다가 양도한 경우 과세표준을 2분의 1로 함

○ 프랑스는 취득일자·취득가액 등을 증빙할 수 있는 납세자는 일반과세규정을 선택하여 취득부대비용과 장기보유특별공제액(보유 2년 후 시점부터 1년당 양도차익의 5%)을 공제할 수 있도록 함

〈표 IV-3〉 개인소장자의 소장품 양도에 대한 과세

구분	한국	미국	영국	일본	프랑스
과세 대상	6천만원 이상 (생존 국내 작가작품 비과세)	제한 없음	6천파운드 이상	30만엔 초과	5천유로 초과
소득 구분	기타소득	자본이득	자본이득	양도소득	양도소득
과세 방식	분리과세	단기: 종합과세 장기: 분리과세	분리과세	종합과세	분리과세
세율	20%	단기: 10~37% 장기: 28%	기본세율 적용자: 10%, 그 외 세율 적용자: 20%	5~45%	- 귀중품규정 (증빙 불필요): 양도가액×6.5% - 일반규정 ¹⁾ (증빙 필요): 양도차익 ×36.2%
필요 경비	총수입금액의 80%(90% ²⁾) 공제	취득부대비용 공제	취득부대비용 공제, 연간기본공제: 12,000파운드	취득·양도비용, 연간기본공제 (50만엔 한도) 5년 이상 보유 시 과세표준을 2분의 1로 함	- 귀중품규정: 없음 - 일반규정: 취득부대비용, 장기보유공제액 {양도차익×5% ×(보유연수-2)}

주: 1) 일반과세규정을 적용하려면 미술품 등의 구입가격과 구입일자를 서면으로 증빙할 수 있거나 미술품 등을 양도하고자 하는 날로부터 22년 전에 취득하였다는 점을 증빙할 수 있어야 함

2) 보유기간이 10년을 초과하는 경우, 양도가액 1억원 이하인 경우 90% 공제율 적용함

자료: 제Ⅲ장 내용을 저자 정리

- 우리나라는 미술품 등의 공급을 부가가치세 과세대상에서 제외하고 있으나 부가가치세제를 운영하는 영국, 일본, 프랑스는 부가가치세를 과세함
- 미국에는 부가가치세 제도가 없으나 대부분의 주정부가 물품을 공급받는 최종소비자를 대상으로 판매세(sales tax)를 부과하는데 예술품 또한 과세대상임
- 영국과 프랑스는 예술품 등에 부가가치세를 과세하며 일본은 소비세를 과세함

- 프랑스는 창작자가 직접 공급한 경우 감면세율, 중개상 등이 적격 공급한 경우 중간세율, 그 외의 경우 표준세율을 적용하나 영국과 일본은 구분 없이 표준세율을 적용함
 - 2019년 기준 프랑스는 창작자가 직접 공급한 미술품 등에는 5.5%의 감면세율, 사업용도로 해당 미술품을 사용했으며 매입세액공제를 받을 수 있는 자가 일시적으로(occasional basis) 공급한 미술품 등에는 10%의 중간세율, 그 외의 공급에는 20%의 표준세율을 적용함
 - 창작자가 공급한 예술품에 적용하는 감면세율(5.5%)은 EU 회원국 중 최저수준임¹⁷¹⁾
 - 중개상이 부가가치세 납부면제자가 아니어야 매입세액공제를 받을 수 있음
 - 영국은 부가가치세율 체계가 표준세율과 감면세율 2단계 구조를 갖고 있고 미술품 등에 대해서는 표준세율 20%를 적용함
 - 일본은 2019년부터 경감세율제도를 도입하였으나 미술품 등은 경감세율 적용대상이 아니므로 10%의 표준세율을 적용함
 - 경감세율(8%) 적용대상은 음식료품, 주 2회 이상 발행되는 신문 2가지임
- 미술품 등의 매입에 대해 영국과 프랑스는 마진과세제도, 일본은 중개상의 적격 거래는 장부만 보관해도 매입세액공제를 받을 수 있도록 하는 특례를 둠
 - 영국은 중고품·예술품·골동품·수집품 등을 매입한 경우 납세자의 선택에 따라 마진과세제도를 적용할 수 있는데, 판매가액과 매입가액의 차이를 과세표준으로 하여 16.67%의 세율을 적용함
 - 프랑스는 중개상이 부가가치세법상 비사업자·인보이스(송장)를 발급할 수 없는

171) EU Directive 2006/112/EC(이하 2006년 부가가치세 제6차 지침) 제103조에 따라 EU 회원국은 아래와 같은 예술품 등의 거래에는 경감세율(단 최소 5% 이상이어야 함)을 적용할 수 있음
 ① 제103조 제1항: 예술품·수집가의 물품·골동품의 수입
 ② 제103조 제2항: 창작자(또는 소유권 승계인)가 자신의 창작품을 직접 공급한 경우, 부가가치세법상 과세자이나 과세중개업자가 아닌 자(taxable person other than taxable dealer)가 스스로 수입(import)했거나 창작자(또는 소유권 승계인)로부터 직접 공급받은 예술품을 일시적으로(occasional basis)공급한 경우

자로부터 공급받은 예술품의 과세표준을 판매가액과 매입가액의 차이(또는 판매가액의 30%)로 하는 마진과세제도를 적용함

- 일본은 중개상의 중고미술품 적격 거래 시 인보이스(송장) 없이 거래내역을 기록한 장부만 보관해도 매입세액공제를 적용할 수 있도록 하는 특례를 둠
 - 일본은 매입세액공제 제도를 대대적으로 개정하여 기존에는 장부에 거래내역을 기록한 장부만 보관하더라도 적용할 수 있었으나 2023년부터는 EU와 동일하게 인보이스(송장)를 제출해야만 적용할 수 있도록 함
 - 단 「고물영업법」상 허가를 받은 중개상이 중고미술품(사업으로써 판매하는 감가상각자산에 해당해야 함)을 거래한 경우에는 기존과 동일하게 거래내역을 기록한 장부만 보관하더라도 매입세액공제를 받을 수 있도록 함

〈표 IV-4〉 미술품 양도에 대한 부가가치세 과세

구분	한국	영국	일본	프랑스
세율	예술창작품 (골동품 제외)은 부가가치세 면제	표준세율 20%	표준세율 10%	- 창작자 직접 공급: 감면세율 5.5% - 중개상 등의 적격 공급: 중간세율 10% ²⁾ - 그 외: 표준세율 20%
특례		마진과세제도 선택 적용: 마진에 대해 16.67%	중개상이 적격 공급 받은 중고미술품: 인보이스(송장) 없이 장부만으로 매입세액공제 가능	마진과세제도 적용 ³⁾ : 과세표준 = 마진 (또는 판매가액×30%) ⁴⁾
과세 면제		수계약에 의한 판매 ¹⁾	-	-

주: 1) 수계약이란 영국 국립박물관 및 미술관, 국립미술컬렉션 기금과 같은 기관을 대상으로 판매하는 것을 의미함
 2) 해당 미술품을 사업적 목적으로 사용했으며 매입세액공제를 받을 수 있는 자가 일시적으로 미술품 등을 공급한 경우를 의미함
 3) 중개상이 부가가치세법상 비사업자 또는 인보이스(송장)를 발급할 수 없는 자로부터 공급받은 예술품은 마진과세제도 적용 대상임
 4) 매입가액이 부정확하거나 중요하지 않은 경우 판매가액의 30%를 과세표준으로 할 수 있음
 자료: 제Ⅲ장 내용을 저자 정리

2. 시사점

가. 미술품 양도차익 과세방식 개선

- 우리나라는 미술품 양도 시 발생하는 양도차익을 기타소득으로 구분하여 분리과세하고 있는데, 제도의 도입취지를 보면, 납세협력비용 최소화를 위하여 양도소득이 아닌 기타소득으로 도입한 것으로 파악됨
 - 미술품 등 예술품의 경우 취득가액을 관리하는 인프라가 갖추어져 있지 않았기 때문에 이러한 방식을 도입한 것으로 이해할 수 있음
 - 또한 미술품 양도차익에 대한 과세가 처음 도입되는 상황에서 급격한 세부담 증가는 미술품 시장에 좋지 않은 영향을 미칠 수 있으므로 세부담 측면에서 다소 유리한 방식으로 도입했을 가능성도 있음
- 그러나 미술품의 수익률이 타 자산에 비해 적지 않다면, 현재 과세제도는 자본자산 간 과세형평성을 저해하는 문제가 있음
 - 과거 20년(1995~2015년) 미술품 가격지수(Mei Moses World Art Index)의 연평균 상승률이 10.7%라는 적지 않은 성장률을 보이는 점에서 미술품 역시 투자대체 상품으로 가치가 있다고 할 수 있음¹⁷²⁾
 - 국내 연구 자료에 의하면, 미술품 투자수익률을 대체 자산과 비교한 결과 1998년부터 2008년까지 10년 동안 미술품 연평균 투자 수익률은 평균 23.74%로 국공채, 회사채 및 부동산 등의 대체 자산에 비해 높은 수익을 기록함¹⁷³⁾
 - 동 기간 각 자산의 수익률은 국공채 5.57%, 회사채 6.15%, 코스피 18.29%, 부동산 5.13%로 나타남
 - 미술품 양도차익 과세가 시작되었던 2013년과 2014년 각각 7,200만원, 8,200만원의 양도차익이 발생한 것으로 조사됨¹⁷⁴⁾

172) KEB, 2018, p. 11.

173) 남준우, 2011, p. 5.

- 소득금액 기준 상위 30%의 경우 전체 미술품 기타소득세액의 72.4%, 80.6%를 구성하는데, 이들 구간에서의 양도차익은 건당 2013년 1억 7,500만원, 2014년 2억 1,800만원으로 미술품의 건당 양도차익은 상당한 수준임

〈표 IV-5〉 미술품 기타소득 과세현황

(단위: 명, 백만원)

소득금액 기준	2013				2014			
	인원	양도 가액	기타소득 금액	기타 소득세	인원	양도 가액	기타소득 금액	기타 소득세
상위 10%	9	17,833	2,936	587	13	37,348	6,199	1,240
상위 20%	10	8,181	1,277	255	13	7,356	1,371	274
상위 30%	9	4,574	692	138	13	5,316	937	187
상위 40%	10	3,312	556	111	13	3,962	648	130
상위 50%	9	2,283	408	82	13	2,434	457	91
상위 60%	10	1,818	344	69	13	1,663	307	61
상위 70%	9	1,293	173	35	13	1,195	239	48
상위 80%	10	976	178	36	13	1,021	204	41
상위 90%	9	677	135	27	13	802	170	34
상위 100%	9	581	70	14	12	6,337	19	4
합계	94	41,528	6,769	1,354	129	67,434	10,551	2,110

자료: 딜로이트 안진, 2016, pp. 43~45의 〈표 III-1〉, 〈표 III-2〉

- 주요국의 과세제도에 의하면, 각 국가의 과세체계에 따라 차이는 있지만 대체로 소득세 체계 내에서 과세하는 미국, 일본, 프랑스의 경우 타 소득과 합산하여 과세하고 있고, 자본이득 자체를 분류하여 과세하는 영국은 타 자본자산과 동일하게 자본이득세 체계 내에서 과세함
- 반면, 우리나라는 미술품 양도차익을 양도소득세 체계 내에서 과세하지 않고 있으며, 소득세 체계 내에서 합산하지 않고 분리과세되는 기타소득으로 과세하고 있음

174) 딜로이트 안진, 2016, pp. 43~45 국세청 자료를 재인용함. 2014년 이후는 공개된 자료 없음

- 주요국의 과세제도를 보면, 미술품 양도차익은 소득세 또는 자본이득세 체계 내에서 타 자본자산과 동일하게 과세하고 있으며 일부 국가에서는 미술품 등에 대해 타 자본자산보다 과세상 불리한 세제를 적용하는 경우도 있음
 - 미국의 경우 미술품을 포함한 다양한 수집품은 사치품으로 보아 일반 자본자산에 적용되는 0~20%보다 높은 28%의 세율을 적용함
 - 프랑스의 경우 미술품을 포함한 귀중품 등에 적용되는 특별규정은 일반 동산과 달리 장기보유특별공제가 적용되지 않음
 - 프랑스는 귀중품 등에 적용할 수 있는 특별규정과 일반 동산에 적용되는 일반 규정이 있는데, 일반규정에만 장기보유특별공제가 적용됨
 - 다만, 귀중품 등에 해당하더라도 증빙을 제시할 수 있다면 일반규정을 적용할 수는 있음
- 우리나라 미술시장을 보면, 미술품 거래 규모도 2013년 이후 안정적으로 성장하고 있으므로 장기적인 관점에서 미술품 양도차익에 대하여 양도소득세 체계 내에서 과세할 수 있는 방안을 모색할 필요가 있으나 과세인프라가 구축되지 않은 현실에서는 시행상 어려움이 있음
- 따라서 현실적인 대안으로는, 현재의 기타소득 체계를 유지하면서 다른 기타소득과 유사한 수준으로의 개선을 고려할 수 있음
 - 미술품 양도차익에 대해서 창작품 대가보다 더 높은 필요경비를 인정할 만한 근거는 약하므로 기타소득으로 구분하되 필요경비공제율은 적절한 수준으로 조정할 필요가 있음
 - 기타소득에 적용되는 필요경비공제율은 종전 80%에서 2018년 4월 1일부터 70%, 2019년부터는 60%로 인하한 반면, 미술품 양도차익에 대한 필요경비공제율은 80%에서 2019년에는 1억원 이하 부분에 대해 오히려 90%로 인상함으로써 타 기타소득과는 반대 방향의 개정이 있었음¹⁷⁵⁾

175) 이는 사업소득과의 과세형평 제고를 위해 기타소득의 필요경비율을 사업소득의 단순경비율 수

- 현재 미술품 양도차익은 금액한도 없이 분리과세로 과세가 종결되지만 다른 기타소득과 유사한 방식으로 일정 소득까지는 분리과세를 선택하되, 초과되는 부분은 종합과세하는 방안이 바람직할 것임
 - 현재 기타소득은 300만원까지는 분리과세되지만 그 초과분은 종합과세함
 - 이는 기타소득에 대해 납세협력 등을 고려하여 일정 한도까지 분리과세하지만 그 초과분에 대해서는 타 소득과의 형평성 측면에서 종합과세되는 것임
 - 이러한 과세원칙을 미술품 양도차익에도 적용한다면 현재의 과세불공평 문제를 어느 정도 완화할 수 있을 것으로 판단됨
- 장기적으로 미술품 양도차익 과세를 양도소득세 체계에 포함하기 위해서는 과세인프라 구축을 위한 노력이 필요함
 - 과세인프라 구축은 현재 논의되고 있는 「미술품 유통에 관한 법률안」의 시행 및 미술품에 대한 부가가치세 과세방안 등 다양한 측면에서 논의가 이루어져야 할 것임

나. 미술품 양도차익 과세범위 검토

- 우리나라의 경우 미술품 양도차익 과세대상을 6천만원 이상인 작품으로 제한하고 있으나 이러한 기준금액이 현 시점에서 적절한지 검토가 필요함
 - 비교적 높은 기준 금액으로 제한하게 된 배경은 ‘고가’의 서화·골동품만을 과세 대상으로 한다는 입법취지에서 찾을 수 있음
 - 우리나라는 생존작가 작품도 과세대상에서 제외하고 있으나 외국의 제도에서는 이와 유사한 사례는 파악되지 않았음
- 기준금액의 적절성 검토를 위해서는 거래되는 미술품 가격 현황을 파악하여야 하

준으로 조정한 것임(영세사업자가 장부 없이 소득세를 신고하는 경우 적용되는 필요경비율의 경우, 수입금액 4천만원 이하분 60% 내외, 4천만원 초과분 40% 내외임)

나 우리나라의 미술품 거래는 「부가가치세법」상 면세로 규정되어 있고 양도차익에 대해서도 일부 거래에 한해 과세하고 있어 전체적인 거래 상황은 파악할 수 없는 상황임

- 『미술시장실태조사』에서는 경매회사를 통해 이루어진 거래에 한해 작품가격대별 판매 현황¹⁷⁶⁾을 제시하고 있으며, 동 자료에 의하면 2017년 경매회사에서 거래된 미술품 중 가격대가 6천만원 이상인 작품의 거래 건수는 3%에 불과함
- 전체 거래는 아니지만 확인된 거래만으로 볼 때, 전체 거래건수 중 약 3%만 과세대상에 포함된다는 것은 미술품 양도차익에 대하여 과세가 이루어지고 있다고 보기 어려운 수준임¹⁷⁷⁾
 - 화랑의 경우 작품 가격대별 판매현황이 공개되어 있지 않음
 - 해외경매의 경우 6천만원 이상에 해당하는 작품 수 비중이 47.2%임¹⁷⁸⁾

〈표 IV-6〉 작품 가격대별 판매현황(판매작품 수 기준)

(단위: %)

구분		1천만원 미만	1천만~6천만원 미만	6천만원 이상
경매회사	2017	82.5	14.6	3.0
	2018	90.4	7.8	1.9

주: 응답업체의 응답내용으로 전체를 추정한 수치이며, 2017년 경매회사는 14개, 총판매작품 수는 19,238점임

자료: 예술경영지원센터, 『미술실태조사』, 각 연도 표 3-2-13을 저자 재편집

- 경매거래 건수 중 1천만원 미만의 작품 비중이 80~90%를 차지한다는 것은 미술품 투자가 상당히 대중화되어 있다는 것인데, 다른 투자자산에 비해 높은 과세기준금액을 적용함으로써 조세회피적인 선택을 유인할 수 있음

176) 실제 거래금액을 전수조사하는 것은 아니고 설문조사를 통해 모수추정하는 방식임

177) 2018년 전체 민간영역 미술품 거래 중 경매회사가 차지하는 비중은 거래금액 기준 47%, 거래 작품 수 기준 54%에 해당함

178) 해외경매란 서울옥션의 홍콩법인에서의 경매거래를 의미함

- 국세청 통계자료에 의하면, 미술품 건당 양도가액은 토지, 건물 등에 비해 높게 나타나는데, 이는 과세대상 자체가 상당히 고가로 제한되어 있는 것이 하나의 요인일 수 있음
- 양도차익에 대해 낮은 세율을 적용하는 것과 동시에 과세대상 자체를 고가로 제한함으로써 실제로 미술품 양도차익에 대한 세후수익률은 타 자산에 비해 상당히 높을 것으로 예측할 수 있음

〈표 IV-7〉 자산 유형별 건당 양도가액 및 양도차익

(단위: 백만원)

유형	2013년		2014년	
	건당 양도가액	건당 기타소득 및 양도차익 ¹⁾	건당 양도가액	건당 기타소득 및 양도차익 ²⁾
미술품	442	72	523	82
토지	87	58	99	58
건물	217	70	239	70
부동산에 관한 권리	244	12	269	12
주식	447	311	411	311
기타자산	108	119	194	119

- 주요국의 미술품 양도차익 과세제도를 살펴보면, 우리나라를 포함한 영국, 일본, 프랑스에서도 일정 금액을 초과하는 미술품을 과세대상으로 하고 있음
 - 영국은 6,000파운드 이상, 일본은 30만엔 이상, 프랑스는 5천유로 초과와 작품을 과세대상으로 함
 - 미국은 금액의 제한은 없음
 - 이는 원화로 환산하면 영국은 934만원, 일본은 325만원, 프랑스 652만원에 해당하는 것으로, 우리나라의 기준금액은 조사대상국에 비해 상당히 높은 것을 알 수 있음¹⁷⁹⁾

179) 2020년 2월 7일 KEB하나은행 제공환율로 산출하였음(https://search.naver.com/search.naver?where=nexearch&sm=tab_etc&mra=bk01&query=%EC%9C%A0%EB%9F%BD%EC%97%B0%ED%95%A9%ED%99%98%EC%9C%A8, 검색일자: 2020. 2. 7.)

- 과세형평성 제고 측면에서 미술품 양도차익을 양도소득 과세대상에 포함하는 방안은 과세인프라의 구축 등 선제적으로 해결해야 할 문제로 인해 장기적으로 고려할 개선방안이라면, 단기적으로는 현재의 과세제도하에서 타 자본자산과의 형평성 측면에서 기준금액 인하를 통해 과세범위를 확대하는 방안을 고려할 필요가 있음

다. 사업활동 판단 기준의 보완

- 「소득세법」상 개인이 소장한 미술품 등을 양도하는 경우 발생하는 양도차익은 기타소득으로 과세하도록 되어 있지만 기재부 예규에 의하면, 미술품 양도차익의 소득구분은 실질에 따라 판단하도록 함에 따라 소득구분이 모호한 문제가 있음
 - 2019년 기재부 예규에 의하면, “개인소장가의 미술품 양도소득이 사업소득인지 기타소득인지의 여부는 사실관계를 종합적으로 고려하여 사실판단할 사항”이라고 함¹⁸⁰⁾
 - 미술업계에서는 이러한 답변을 미술품에 대한 과세 강화로 인식하게 되었고 이에 대해 입법적으로 명료하게 할 필요가 있다는 주장도 있음
- 이러한 논란이 발생하는 원인은 소득구분은 실질에 따라 판단할 수 있다는 실질과 세원칙을 고려하지 않은 데에 있음
 - 즉, 실질적으로 영리를 목적으로 계속적·반복적으로 이루어진다면 사업소득으로 먼저 판단하고 그에 해당하지 않은 경우 기타소득에 해당하는 것임
 - 대법원 판례(선고누8753, 1989.3.28.)에서도 “「소득세법」상의 사업소득에 속하는 것인가의 여부는 그 사업이 수익을 목적으로 하고 있는지와 그 규모, 횟수, 태양 등에 비추어 사업활동으로 볼 수 있을 정도의 계속성과 반복성이 있는지 등을 고려하여 사회통념에 따라 가려져야 한다”고 판시한 바 있음
 - 하지만 납세자가 이러한 실질에 따른 판단을 하기는 어려운 상황임

180) 기획재정부 소득세제과-596(2019. 10. 24.)

- 조사대상국의 사례를 보면, 미국과 영국의 경우 우리나라보다는 좀 더 상세한 기준을 제시하고 있는 것으로 확인됨
- 미국은 연방재무규칙(CFR: Code of Federal Regulations)을 통해 사업활동을 판단하는 기준을 제시하고 있음
- 미국의 연방재무규칙은 미국 연방정부의 행정법규로, 우리나라의 시행령 또는 시행규칙에 해당함¹⁸¹⁾
- 영국은 기존의 판례를 근거로 기준을 정해 국세청에서 제시하고 있음
- 일본과 프랑스는 우리나라와 같이 세부적인 기준을 제시하고 있지 않음

〈표 IV-8〉 사업활동 판단 기준

구분	근거	내용
한국	「소득세법」 제19조 제1항 제21호	영리를 목적으로 자기의 계산과 책임 하에 계속적·반복적으로 행하는 활동을 통하여 얻는 소득
미국	연방재무규칙 (CFR) 1.183-2	영리활동의 고려요소 9가지 열거: ① 활동 수행방식, ② 관련 전문지식, ③ 소비한 시간과 노력, ④ 사용 자산의 가치 증가, ⑤ 유사활동에서의 성공 여부, ⑥ 소득 및 손실 내역, ⑦ 이익 금액, ⑧ 납세자의 재정상태, ⑨ 개인적 활동의 동기
영국	국세청	판례를 근거로 국세청에서 정한 9가지 기준 제시: ① 이윤추구동기, ② 거래의 횟수, ③ 자산의 성격, ④ 유사한 거래 및 이해관계의 존재, ⑤ 자산의 변화, ⑥ 판매방식, ⑦ 재정의 원천, ⑧ 구매와 판매 간의 기간, ⑨ 취득 방법

자료: 본문을 참조하여 저자 작성

- 미국과 영국의 사례를 보면, 명확한 수치를 제시하고 있는 것은 아니지만 납세자 입장에서도 여러 가지 판단기준에 따라 달라질 수 있다는 정도는 파악할 수 있을 것으로 보임
- 예를 들어, 구매와 판매 간의 기간이라든지, 소득 및 손실 내역을 고려한다는

181) 세계법제정보센터, “세계법제정보,” http://world.moleg.go.kr/web/wli/nationReadPage.do?ISO_NTNL_CD=US, 검색일자: 2020. 2. 8.

것은 객관적으로 확인이 가능한 것이므로 우리나라보다는 좀 더 상세한 기준을 제시하는 것이라 볼 수 있음

- 따라서 납세자와 과세관청 간의 논란을 최소화하기 위하여 국세청 행정지침을 통해 납세자에게 홍보하거나 시행규칙에서 사업소득을 판단하는 규정을 보완하는 정도의 개정을 고려할 수 있음

라. 과세인프라 구축방안으로서 부가가치세 과세 검토

- 현재 우리나라에서는 미술품에 부가가치세를 면제하므로 정확한 매입자와 매입가격 등 미술품 거래내역을 확인하기 어려움
- 반면 조사대상국 중 영국, 프랑스, 일본의 과세당국은 부가가치세 신고내역에 근거하여 미술품 거래내역을 상당부분 확인할 수 있을 것으로 보임
 - 영국의 경우 EU 부가가치세 등록 기준금액을 초과한 미술품 등의 공급자는 부가가치세법상 과세사업자로서 등록해야 함
 - 프랑스의 경우 부가가치세 납부면제자가 아닌 자는 모두 부가가치세를 신고하도록 함
 - 연 수입금액이 일정 금액 이하여야만 납부면제자로 등록할 수 있으나 납부면제자가 되기로 선택한 납세자는 매입세액공제를 받을 수 없음
 - 일본의 경우 특정기간의 과세매출액 등이 1천만엔을 초과하는 자는 소비세를 납세할 의무가 있음
- 또한 조사대상국의 과세당국은 판매세(미국), 저작권 관련 법률(영국·프랑스), 「고물영업법」(일본)을 통해서도 미술품 거래내역을 상당부분 확인할 수 있을 것으로 보임
 - 미국의 경우 미술품 판매자는 구매자로부터 세금을 원천징수해야 하며, 재판매

를 목적으로 구입한 경우에는 판매세를 부과하지 않으므로 소비자가 재판매 증명서 등을 확보하여 제출할 유인이 존재함

- 프랑스와 영국은 각각 「지식재산권법(Code de la propriété intellectuelle)」, 「추급권 관련 법률(The Artist's Resale Right Regulations 2006)」을 두어 특정요건을 충족하는 미술품이 중개상을 통해 재판매된 경우 관련협회 등에 거래내역을 의무제출하도록 함¹⁸²⁾
- 일본은 대상 범위나 의무 규정 등이 전반적으로 우리나라의 「고물영업법」(1993년 폐지)과 유사한 「고물영업법(古物営業法)」을 현재까지 시행하여 한 번 거래되었던 미술품(중고미술품) 중개상을 당국이 파악할 수 있음
 - 일본과 우리나라의 「고물영업법」은 중개상이 중고미술품을 거래할 때 소정사항을 장부에 기재하고 이를 보존할 의무를 부과함

□ 반면 1993년 「고물영업법」 폐지 후 현재 우리나라에서는 미술품 거래내역을 확보할 수 있는 별도 법률 등을 확인할 수 없음

- 미술품 유통업과 감정업에 최소기준을 두고 미술품 유통구조를 투명화하기 위한 「미술품 유통에 관한 법률안」이 2017년 발의되었으나 아직 국회 계류 중임

□ 조사대상국의 현황을 고려할 때 부가가치세를 과세하거나 별도 법률을 제정한다면 우리나라 과세당국 역시 미술품 거래내역을 상당부분 확인할 수 있을 것으로 보임

□ 조사대상국은 중개상의 납세협력 부담을 완화하기 위한 조치로서 매입세액공제상 특례를 제공하고 있음

- 영국과 프랑스는 정확한 거래정보를 확보하기 어렵고, 주 거래자가 비사업자이므로 매입세액공제를 받기 어렵다는 미술품의 특성을 고려하여 마진과세제도를 적용할 수 있도록 함

182) 추급권은 미술품 창작자(또는 소유권 승계인)가 창작품을 양도한 후 다시 제3자들에 의해 재판매될 때 수익의 일정 비율을 분배받을 수 있도록 하는 권리임. 상세내용은 유의정, 2019를 참조할 것

- 일본은 「고물영업법」상 허가를 받은 중개상이 미술품을 적격 거래했다면 거래내역을 기록한 장부만 보관하더라도 매입세액공제를 받을 수 있도록 하여 일반사업자에 비해 완화된 조건을 적용함
- 미술품에 부가가치세를 과세할 경우 조사대상국의 사례를 참고하여 중개상을 대상으로 의제매입세액공제제도 또는 마진과세제도를 적용하는 방안을 검토할 수 있을 것임
 - 의제매입세액공제제도와 마진과세제도는 둘 다 사업자가 세금계산서 등을 발행할 수 없는 자료부터 중고품 등의 재화를 매입한 경우 매입가액에 포함된 잔존 부가가치세액을 공제받지 못하는 문제점을 해결하기 위한 제도임
 - 의제매입세액공제제도는 매입가액 중 일부를 매입세액으로 간주하여 세액공제를 허용하는 제도이며, 마진과세제도는 판매가액과 매입가액의 차이를 과세표준으로 간주하여 부가가치세를 과세하는 제도를 의미함
 - 현재 우리나라는 폐자원, 중고자동차를 수집하는 과세사업자에 대해 의제매입세액공제제도를 적용하며 EU 회원국은 중고품·예술품·수집품·골동품을 판매하는 과세대상 중개상에 대해 마진과세제도를 적용할 수 있도록 함
 - 2012년 이후 우리나라에서는 중고품(중고미술품 등을 포함함)을 대상으로 마진과세제도를 도입하는 법안이 3차례 발의되었으나 실익과 비용을 신중하게 검토할 필요성이 제기되어 가결되지 않았음¹⁸³⁾¹⁸⁴⁾
 - 우리나라의 현실을 고려할 때 미술품 중개상에게 의제매입세액공제제도를 적용하도록 하는 방안이 보다 실현가능성이 높을 것으로 생각됨

183) 2012년 이후 발의된 마진과세제도 도입안으로는 [1901686] 이용섭 의원안(2012년 9월 10일 발의), [1912656] 민병두 의원안(2014년 11월 25일 발의), [2003731] 이연주 의원안(2016년 11월 18일 발의)이 있음(국회입법예고, <https://pal.assembly.go.kr/search/mainView.do#a>, 검색일자: 2020. 3. 10.)

184) 의제매입세액공제제도에 비해 마진과세제도는 중복과세 방지라는 측면에서 더 효과적일 수 있으나 해당 제도를 도입하고 운영하는 데 무시할 수 없는 수준의 조세행정비용이 발생할 가능성이 있으므로 신중한 검토가 필요하다고 함(박명호·유지선·이형민, 2012, pp. 64~72)

참고문헌

- 국세청, 「서화·골동품 양도에 대한 과세제도 안내」, 국세청, 2013.
- 김남옥, 「조세정의를 위한 서화·골동품의 합리적 과세방안」, 『공법학연구』, 제16권 제4호, 한국비교공법학회, 2015.
- 김봉수, 「미술시장실태조사 결과를 통한 국내 미술시장 현황분석」, 예술경영지원센터, 2015.
- , 한국조세재정연구원 전문가간담회 발표자료, 2019.
- 김빛마로·오유나·이서현, 『국외사업자가 공급하는 전자적 용역의 부가가치세 과세방안』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 김완석·정지선, 『소득세법론』, 삼일인포마인, 2018.
- 남준우, 「미술품 가격 결정 요인과 투자 수익률 분석」, 『경제학연구』, 제59집 제1호, 한국경제학회, 2011.
- 델로이트 안진, 『미술품 양도차익에 대한 과세 시행에 따른 영향분석』, 문화체육관광부 용역보고서, 2016.
- 문화체육관광부, 『미술 분야 표준계약서 및 해설』, 문화체육관광부, 2019.
- 명순구·김기영, 『미술품의 거래법과 세금』, 고려대학교 출판부, 2012.
- 박명호·유지선·이형민, 『주요국의 의제매입세액공제제도 및 마진과세제도 운영현황』, 한국조세재정연구원, 2012.
- 박지영, 『아트비즈니스: 마케팅과 투자 그리고 미술 법까지 미술시장의 모든 것』, 아트북스, 2014.
- 법무법인 올촌, 『미술품 시장 활성화를 위한 조세정책 방향』 연구용역보고서, 2017.
- 서동국·허원, 『부가가치세 간이과세제도의 문제점 및 개선방안』, 국회입법조사처, 2013.
- 신상화·송은주·이성현, 『무상이전자산의 자본이득 과세 합리화 방안』, 한국조세재정연구원, 2019.

- 안창남, 『주요국의 조세제도: 프랑스』, 한국조세재정연구원, 2009.
- , 『주요국의 소비세제도 I: 프랑스 편』, 한국조세재정연구원, 2019a.
- , 『주요국의 소비세제도 I: 유럽연합 편』, 한국조세재정연구원, 2019b.
- 안휘경·제시카 체라시, 『현대미술은 처음인데요』, 행성B읽세, 2017.
- 예술경영지원센터, 『미술시장실태조사』, 문화체육관광부, 2014~2019.
- 유의정, 「미술품 추급권(Resale Royalty Right)의 도입과 과제」, 『NARS현안분석』, vol. 81, 국회입법조사처, 2019.
- 유재선, 「자본이득세제에 관한 연구- 비사업자의 부동산 양도소득 과세에 대한 입법론을 중심으로 -」, 강남대학교 대학원 세무학과 박사학위 논문, 2008.
- 이전오, 「미술품·상장주식 등의 위탁매매로 얻은 이익의 소득구분」, 조세일보, 2018.
- 이호숙, 『미술시장의 법칙』, 마로니에북스, 2013.
- 한국조세재정연구원, 『주요국의 소득세제도』, 제1권, 한국조세재정연구원, 2019.
- KEB, 「국내 미술품 시장의 성장과 대중화」, 하나금융경영연구소, 2018.
- 一般社団法人アート東京, 『日本のアート 産業に関する市場レポート(일본 아트산업 관련 시장리포트)』, 文化廳, 2017~2019.
- 國稅廳, 「「法人税基本通達の制定について」(法令解釈通達)ほか2件の一部改正(案)(時の経過により価値の減少しない資産の範囲の見直し)に対する意見公募手続の実施について」, 國稅廳, 2014.
- , 『消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するQ&A』, 國稅庁, 2018.
- タクトコンサルティング, 「美術品(重要文化財)を相続・売却した際の優遇措置について」, TactNews, No. 811, タクトコンサルティング, 2019.
- 文化廳, 「アート市場の活性化とアートの持続的発展を可能とするシステムの形成に向けて」, 『未来投資會議構造改革徹底推進會合「地域經濟・インフラ」會合(中小企業・観光・スポーツ・文化等)(第6回)』, 配布資料6, 文化廳, 2019.
- Art Basel & UBS, *The Art Market*, Art Basel & UBS, 2017~2019.

IRS, "Sales and Other Dispositions of Assets," 2018.

Fabiola Annacondia, "VAT Registration Thresholds in Europe," IBFD, 2017.

Tax Foundation, "State and Local Sales Tax Rates, January 2019," Fiscal Fact, No. 633, 2019.

TEFAF, *Art Market Report*, TEFAF, 2011~2015.

나눔일보, 「정병국 의원, 20억원 거두려 6천억원 미술시장 4천억원 위축! 과세여건부터 제대로 정비한뒤 양도세 과세해야」(2016. 10. 14.), http://www.nanumilbo.com/sub_read.html?uid=10780, 검색일자: 2019. 12. 18.

대한뉴스, 「김영주 의원, 미술시장 규모 확대 양도차익과세는 제자리 걸음」, <http://www.dhns.co.kr/news/articleView.html?idxno=230693>, 검색일자: 2019. 12. 18.

한국경제, 「미술품 양도세 과세방식 모호.. 소득세법 개정 필요」(2019. 10. 23.), <https://www.hankyung.com/economy/article/201910236600Y>, 검색일자: 2020. 2. 10.

국세청 용어사전, <https://txsi.hometax.go.kr/docs/customer/dictionary/wordList.jsp>

국회입법예고, <https://pal.assembly.go.kr/search/mainView.do#a>,

김달진 미술연구소, <http://daljin.com>

문화체육관광부, <https://www.mcst.go.kr>

서울옥션, <https://www.seoulauktion.com>

세계법제정보센터, <http://world.moleg.go.kr/>

케이옥션, <http://www.k-auction.com/>

통계분류포털, <https://kssc.kostat.go.kr>

프랑스 회계법인 Roche & Cie, <https://crefovi.com/>

The Art Business, <https://www.artbusinessinfo.com/>

HMRC, <https://www.gov.uk/>

IBFD, <https://research.ibfd.org/>

IRS, <https://www.irs.gov/>

Investopedia, <https://www.investopedia.com/>

Medium.com, <https://medium.com/>

French Property, <https://www.french-property.com/>

Artscape, <https://artscape.jp/>

ウルトラバイヤー, <https://ultra-b.jp/>

大田区蒲田の税理士がつづる税金・節約のはなし, <https://www.hamatax-blog.com/>

小野山会計士・税理士事務所, <https://www.onoyama-cpa.com/>

国税不服審判所, <http://www.kfs.go.jp/>

税のしるべ, <https://shirube.zaikyo.or.jp/>

일본 경시청, <https://www.keishicho.metro.tokyo.jp/>

일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/>

일본 재무성, <https://www.mof.go.jp/>

프랑스 세입청, <https://bofip.impots.gouv.fr/>

프랑스 정부, <https://www.legifrance.gouv.fr/>

세법연구 19-06

미술품의 양도에 대한 과세제도 연구

발 행 2019년 12월 31일
저 자 신상화 · 송은주 · 이서현
발행인 김유찬
발행처 한국조세재정연구원
30147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr
등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호
조 판 및 인 쇄 (주)계문사

© 한국조세재정연구원 2019

ISBN 978-89-8191-692-3

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.



세법연구 19-06

미술품의 양도에 대한 과세제도 연구

kipf 한국조세재정연구원

세종특별자치시 시청대로 336
TEL: (044)414-2114 www.kipf.re.kr

