

# 고가양도(양수) · 저가양도(양수)와 관련한 부당행위 계산부인과 소득처분 및 증여세 부과, 양도 · 취득 가액 산정의 상관관계에 관한 해석



한 연 호

국세공무원교육원 교수과 교수

## 목 차

### I. 서론

### II. 본론

1. 거주자가 저가양도 또는 고가양도한  
경우의 양도가액으로 보는 시가 등
2. 거주자가 저가양수 또는 고가양수한  
경우의 취득가액으로 보는 시가 등

### III. 결론

## I. 서론

양도소득세와 관련한 양도가액 또는 취득가액을 산정함에 있어서 거래상대방이 법인 또는 개인인 경우, 특수관계가 있거나 없는 경우, 증여세부과대상 이거나 아닌 경우, 양도시기별 소득처분이 상여 · 배당 · 기타소득에 의한 종합소득세 과세대상이거나 기타사외유출에 따른 증여세 부과대상인 경우 등 당해 거래유형별로 모두가 제 각각이고, 그에 대한 구체적이면서 사례별로 명확한 계산방법의 부재로 인하여 상당한 어려움이 잔존하고 있음은 주지의 사실이다.

이러한 근원적인 사유는 법인세법상의 부당행위 계산부인 규정과 소득처분, 상속세 및 증여세법(이하 '상증세법'이라 한다) 상의 고가양도 · 저가양수에 대한 증여세 부과, 법인세법에 의한 소득처분과 상속세 및 증여세법에 의한 증여재산가액, 소득세법상 특수관계 존재여부에 따른 부당행위 계산부인 또

는 양도·취득가액의 산정방법이 상호 유기적으로 연결되어 있음에도 이를 간과하여 간단하게 판단함에 따른 납세의무자의 조세부담상의 불이익을 제거하는 것이 급선무라는 점에 착안하여 연구한 결과값이다.

더더욱 현직의 국세공무원은 물론이고 성실납세를 위한 신고업무를 대행하는 한국세무사회의 회원들 역시 위와 관련한 문제에 봉착하면 마치 재개발 또는 재건축등비사업과 관련한 조합원입주권 또는 완성주택에 대한 비과세 및 감면규정을 적용함에 있어서의 자신감 부족과 향후 발생할 수 있는 상당한 리스크를 감당해야만 하는 난감한 부분을 면피할 요량으로 짐직 시간부족을 이유로 회피하는 경우를 종종 만나게 된다.

이러한 문제점을 감안한 착오 없는 깔끔한 업무처리를 위하여 고가양도(또는 고가양수)·저가양도(또는 저가양수)와 양도·취득가액 산정에 대하여 서술하고자 한다. 다만, 거래당사자가 법인과 법인인 경우와 상증세법과 법인세법상의 자산평가액의 차이에 대하여는 논외로 하고, 개인과 개인·개인 과 법인간의 거래와 두 세법에 규정된 시가로 보는 평가액이 동일하다는 조건을 전제로 하여 소득세법·법인세법·상증세법에 근거한 상관관계와 부당행위 계산부인·시기별 소득처분·중여세 부과·취득 및 양도가액의 산정방법에 대하여 사례(16가지)를 들어 설명하고자 한다.

## II. 본 론

양도·취득가액 산정과 관련하여 관련 업무에 종사하는 한국세무사회 회원과 국세공무원 대부분이 관행적으로 “고저가 양수도”라는 단어를 사용하기 때문에 관련내용을 검토하면 할수록 자꾸만 헛갈리는 근원적인 논점에서 벗어난 엉뚱한 결과를 초래하게 되고, 그로 말미암아 그 최종 결과를 잘못 도출함으로써 가산세 등의 굴레에 빠지게 되는 결과

론적인 문제에 봉착하게 된다.

따라서 향후부터는 “저가양도·고가양수(약칭 低渡·高受)”라고 명확하게 구분지어 법령용어를 사용하길 희망하면서 다음과 같이 관련 사례를 중심으로 양도가액 또는 취득가액의 계산에 대하여 알아본다.

### 1. 거주자가 저가양도 또는 고가양도한 경우의 양도가액으로 보는 시가 등

#### 가. 거주자가 저가양도할 경우 양도가액

##### 1) 특수관계가 있는 경우

##### 가) 개인이 그와 특수관계가 있는 법인에게 저가양도한 경우의 양도가액 (=시가=상증세법상의 시가)

개인이 그와 특수관계가 있는 법인에게 저가양도(특수관계가 있는 법인의 입장에서는 저가양수)한 경우, 소득세법 제101조 제1항에 의한 부당행위 계산부인 규정을 적용한다. 왜냐하면, 저가양수한 법인은 법인세법 제52조 제1항의 규정에 의한 특수관계자인 개인으로부터 유가증권을 동법 동조 제2항의 규정에 의한 시가에 미달하는 가액으로 매입하는 경우에만 매입당시의 시가와 당해 매입(양수)가액의 차액에 상당하는 금액을 익금에 산입하도록 동법 제15조 제2항에 규정하고 있기 때문이다.

또한, 개인으로부터 저가양수한 법인의 입장에서는 유가증권 외에는 익금산입 대상이 아니므로 배당·소득 등 소득처분이 있을 수 없기 때문에 소득세법 제96조 제3항 제1호 규정에 따른 법인세법 제52조와 동법 시행령 제89조에 의한 거래당시의 시가를 양도가액으로 적용할 수 없다.

그러므로 특수관계에 있는 법인에게 조세를 부당하게 감소시킬 목적(시가와 거래가액의 차이가 시가의 5% 이상이거나 그 차이액이 3억원 이상인 경우로 한정함)으로 자산을 저가양도한 개인(거주자)에 대한 양도가액은 소득세법 제101조 제1항과 동법

시행령 제167조 제5항의 규정에 따라 상속세법 제60조부터 제64조까지와 동법 시행령 제49조부터 제59조에 의한 평가액(이하 “상증세법상 평가액”이라 함)으로 한다.

- 평가액 {소득세법상 시가(소득세법 시행령 제167조 제5항)로 보는 금액 = 상속세법상 평가액(상증세법 제60조 내지 제64조와 동법 시행령 제49조 내지 제59조 규정 축약)}

평가기준일 전 · 후 각 3월간의 상속세법 제60조 내지 제64조 및 동법시행령 제49조 내지 제59조에 의한 아래 i · ii · iii) 순서로 순차적용한 가액(시가, 시가준용가액, 보충적 평가액)인 평가액을 양도가액으로 한다(소득세법 시행령 제167조 제5항과 제6항).

#### i) 시가(상증세법 제60조 제1항)

- 일반적인 경우 : 평가기준일 전 · 후 각 3월간의 불특정다수인 사이에 자유로이 거래가 이루어지는 경우에 통상 성립된다고 인정되는 가액
- 상장주식(유가증권시장 또는 코스닥시장 거래분)등인 경우 : 평가기준일 이전 · 이후 각 2월간에 공표된 한국거래소의 최종시세가액 평균액

#### ii) 시가준용가액 (상증세법 제60조 제2항, 동법 시행령 제49조)

- 확인된 가액인 경우 : 평가기준일 전 · 후 각 3월간의 매매거래(사례)가액 · 감정평가법인의 산술평균액 · 수용보상가액 · 경매가액 · 공매가액
- 평가자문가액 : 위 평가기준일 전 · 후 각 3월간의 “확인된 가액”이 없는 경우로서 평가기준일 전 2년 이내의 기간 중에 매매 · 감정 · 수용 · 경매 · 공매가 있는 때에는 평가기준일과 ‘매매계약일’ · ‘감정가액평가서 작성한 날’ · ‘보상가액 · 경매가액 또는 공매가액이 결정된 날’ 중 어느 하나에 해당하는 날까지의 기간 중에 가격변

동의 특별한 사정이 없다고 인정되는 때는 이를 시가로 적용할 수 있도록 규정한 상속세법 시행령 제49조 제1항 단서와 제56조의2에 따른 국세청평가심의위원회 또는 지방청평가심의위원회의 평가자문가액(국세청훈령 제22조)

- iii) 보충적 평가액 (상증세법 제61조부터 제64조까지)
  - 부동산 등인 경우 : 소득세법상의 기준시가를 준용한 평가액
  - 기타 비상장주식 등인 경우 : 상속세법에 의한 평가액

#### 【사례 1 : 개인이 그와 특수관계에 있는 법인에게 저가양도한 경우의 양도가액】

개인(거주자)이 그와 특수관계에 있는 법인(외국법인 포함)에게 시가 140억원 상당의 토지를 대가 100억원에 저가양도한 경우

- 1) 증여세 부과 : 상속세법 제35조에 의한 특수관계에 있는 법인(저가양수자)이 개인으로부터 얻은 전체 이익은 40억원으로서 동법 시행령 제26조 제3항에 의한 증여재산가액이 37억원일지라도 추후 매각처분시 법인세가 과세되므로 동법 제2조 제2항에 의하여 증여세를 부과하지 아니한다.
- 2) 소득처분 : 저가양수자인 법인입장에서는 익금사항이 아니므로 상여 · 배당 등으로 처분할 소득금액은 전혀 없다.
- 3) 양도가액 : 소득세법 제101조 제1항과 동법 시행령 제167조 제5항에 의한 상속세법상 평가액인 140억원이 된다.

따라서, 거주자(개인)가 그와 특수관계가 있는 법인에게 저가양도한 경우의 양도가액은 양도당시의 상속세법상 평가액(소득세법상의 부당행위 계산부인 규정을 적용)인 140억원이 된다.

거주자(개인)

【개인이 특수관계에 있는 법인에게 부동산을 저가양도】

법인

저가양도 : 시가 140억, 대가(거래가액) 100억

거래 유형	특수 관계 유無	적용 법령 (소득세법상 부당행위 계산부인 대상임)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		양도가액
								귀속자	금액	
저가양도	특수관계有	부당행위 : 소법§101 ①, 소령§167 ⑤ 시가평가 : 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 상증법§35, 상증령§26 ③ 저가양수에 따른 익금산입 제외 : 법법§15 ②	개인	법인	140	100	양도자에 대한 저가양도에 따른 처분될 소득금액 없음	양수한 법인	40 (처분시 법인세 과세대상)	140

나) 개인이 그와 특수관계가 있는 개인에게 저가양도한 경우의 양도가액 (=시가=상증세법상 평가액)

개인이 그와 특수관계가 있는 개인에게 저가양도한 경우, 적용할 양도가액은 소득세법 제101조 제1항과 소득세법 시행령 제167조제5항에 따른 부당행위 계산부인 규정을 적용하여 양도당시의 시가 평가액인 상증세법상의 평가액을 양도가액으로 한다. 따라서, 특수관계에 있는 개인에게 조세를 부당하게 감소시킬 목적(시가와 거래가액의 차이가 시가의 5% 이상이거나 그 차이액이 3억원 이상인 경우로 한정함)으로 자산을 저가양도한 거주자에 대한 양도가액은 소득세법 시행령 제167조제5항에 따라 상증세법상의 평가액으로 한다.

【사례 2 : 개인이 그와 특수관계에 있는 개인에게 저가양도한 경우의 양도가액】

개인(거주자)이 그와 특수관계가 있는 개인에게 시가 140억원 상당의 토지를 대가 100억원에 저

가양도한 경우

- 1) 증여세 부과 : 37억원 = (40억원 - 3억원) = 상증세법 제35조에 의한 특수관계에 있는 저가양수한 자가 얻은 전체 이익 40억원에서 3억원을 공제한 37억원(증여세 과세대상으로서 그 증여재산가액(증여세 부과대상 금액, 상증세법 시행령 제26조제3항)) = [(상증세법상 평가액) - (대가)] - (시가의 30%와 3억원 중 낮은 금액)에 대하여 증여세를 부과한다.
- 2) 소득처분 : 개인 간의 거래이므로 상여·배당 등으로 처분될 금액은 없다.
- 3) 양도가액 : 소득세법 제101조제1항과 동법 시행령 제167조제5항에 의한 상증세법상 평가액인 140억원이 된다.

따라서, 특수관계가 있는 개인에게 저가양도한 자(개인)의 양도가액은 양도당시의 상증세법상의 평가액(소득세법상의 부당행위 계산부인 규정을 적용)인 140억원이 된다.

거주자(개인)

【개인이 그와 특수관계에 있는 개인에게 부동산을 저가양도】

개인

시가 140억, 대가(거래가액) 100억

거래 유형	특수 관계 유無	적용 법령 (소득세법상 부당행위 계산부인 대상임)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		양도가액
								귀속자	금액	
저가양도	특수관계有	부당행위: 소법§101 ①, 소령§167 ⑤ 시가평가: 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 상증법§35, 상증령§26 ③	개인	개인	140	100	양도자에 대한 저가양도에 따른 처분될 소득금액 없음	양수한 개인	37 (증여세 부과)	140

2) 특수관계가 없는 경우

가) 개인이 그와 특수관계가 없는 법인에게 저가양도한 경우의 양도가액 (=대가=거래가액)

특수관계가 없는 법인에게 저가양도(특수관계가 없는 양수자인 법인의 입장에서는 저가양수)한 경우, 소득세법 제101조 제1항 및 법인세법 제52조에 따른 부당행위 계산부인 규정의 적용대상이 아니므로 양도자산에 대한 시가평가 등이 요구되지 아니하며, 특수관계가 없는 법인에게 저가양도한 것은 조세를 부당하게 감소시킬 목적이라고 볼 수 없으므로 소득세법 제96조 제1항에 의한 양도자(개인)와 양수자(특수관계가 없는 법인)간에 실제 거래된 대가가 양도가액이 된다.

【사례 3 : 특수관계가 없는 법인에게 저가양도한 경우의 양도가액】

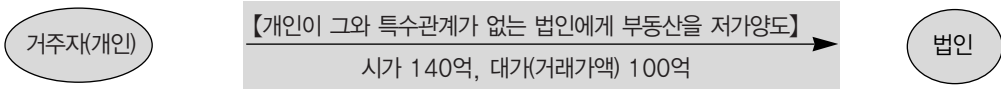
개인(거주자)이 그와 특수관계가 없는 법인에게 시가 140억원 상당의 토지를 대가 100억원에 저가양도한 경우

1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조 규정에 따른 특수관계가 없는 법인이 얻은 전체 이익은 40억원이지만 그 이익이 동법 시행령 제26조 제6항과 제7항에 따른 시가 140억원의

30%인 42억원에 미달되므로 증여세를 부과할 수 없다. 왜냐면, 양도자와 양수자 간에 특수관계가 없는 경우에는 시가와 대가의 차이액이 시가 140억원의 30%에 상당하는 42억원 이상인 경우에만 그 차이액에서 3억원을 공제하여 증여재산가액을 계산하도록 규정하고 있기 때문이다. 하지만, 실령 42억원 이상으로 증여세를 부과할 수 있는 금액에 해당될지라도 추후 매각처분시 법인세가 과세되므로 동법 제2조 제2항에 의하여 증여세를 부과하지 아니한다.

- 2) 소득처분 : 저가양수자인 법인입장에서는 익금사항이 아니므로 상여·배당 등으로 처분할 소득금액은 전혀 없다.
- 3) 양도가액 : 법인세법 제52조와 소득세법 제101조 제1항 및 동법 시행령 제167조 제5항에 따른 금액을 적용하는 것이 아닌 소득세법 제96조 제1항에 의한 실지거래가액(대가)인 100억원이다.

따라서, 개인이 그와 특수관계가 없는 법인에게 저가양도한 경우의 양도가액은 양도당시 실지거래가액(소득세법상의 부당행위 계산부인 대상 아님 = 소득세법상의 실가)인 100억원이 된다.



거래유형	특수관계 有無	적용 법령 (소득세법상 부당행위 계산부인 대상 아님)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		양도가액
								귀속자	금액	
저가양도	특수관계 無	시가평가 : 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 상증법§2(증여세 과세제외) 저가양수에 따른 익금산입 제외 : 법법§15②	개인	법인	140	100	양도자에 대한 저가양도에 따른 처분될 소득금액 없음	양수한 법인	40 (처분시 법인세 과세대상)	100

**나) 개인이 그와 특수관계가 없는 개인에게 저가양도한 경우의 양도가액 (=대가=거래가액)**

개인(특수관계가 없는 양수자인 개인의 입장에서는 저가양수)한 경우, 조세를 부당하게 감소시킬 목적이 있다고 볼 수 없으므로 소득세법 제101조 제1항 및 법인세법 제52조에 따른 부당행위 계산부인 규정을 적용할 수 없을 뿐만 아니라 양도자산에 대한 시가평가가 요구되지 아니한다.

따라서, 소득세법 제96조 제1항에 의한 양도자(개인)와 양수자(특수관계가 없는 개인) 간에 실제 거래된 대가가 양도가액이 된다하더라도 양도자와 특수관계가 없는 양수자가 얻은 이익에 대하여는 상증세법 제35조와 동법 시행령 제26조 제7항에 의하여 증여세 부과대상이 될 수도 있음에 유의해야 한다.

**【사례 4 : 개인이 그와 특수관계가 없는 개인에게 저가양도한 경우의 양도가액】**

개인(거주자)이 그와 특수관계가 없는 개인에게 시가 140억원 상당의 토지를 대가 100억원에 저가양도한 경우

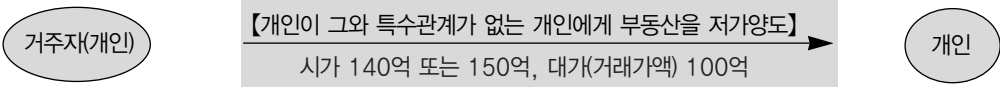
1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조 규정에 따른

특수관계가 없는 저가양수자인 개인이 얻은 전체 이익은 40억원이지만 그 이익이 동법 시행령 제26조 제6항과 제7항에 따른 시가 140억원의 30%인 42억원에 미달되므로 증여세를 부과할 수 없다. 왜냐하면, 양도자와 양수자 간에 특수관계가 없는 경우에는 시가와 대가의 차이액이 시가 140억원의 30%에 상당하는 42억원 이상인 경우에만 그 차이액에서 3억원을 공제하여 증여재산가액을 계산하도록 규정하고 있기 때문이다. 다만 상증법상 평가액이 150억원인 경우는 증여재산가액 47억원에 대하여 증여세 부과대상이 된다.

2) 소득처분 : 개인 간의 거래이므로 상여·배당 등으로 처분될 금액은 전혀 없다.

3) 양도가액 : 소득세법 제101조 제1항 및 동법 시행령 제167조 제5항에 따른 금액을 적용하는 것이 아닌 소득세법 제96조 제1항에 의한 실질거래가액(대가)인 100억원이다.

따라서, 특수관계가 없는 개인에게 저가양도한 자(개인)의 양도가액은 양도당시 실질거래가액(소득세법상의 부당행위 계산부인 대상 아님 = 소득세법상의 실가)인 100억원이 된다.



거래유형	특수관계 유/無	적용 법령 (소득세법상 부당행위 계산부인 대상 아님)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		양도가액
								귀속자	금액	
저가양도	특수관계 無	소법§96 ① 증여세 과세 : 상증법§35 양수자(개인)에 대한 저가양수에 따른 증여세 과세를 위한 시가평가 : 상증법§60~64, 상증령§49~59	개인	개인	140	100	개인 간의 저가양도에 따른 소득처분 해당 없음	양수한 개인	0	100
					150	100			47 (증여세 부과)	100

♣ 시가 150억원·대가 100억원인 경우 : 시가와 대가의 차이가 50억원으로 시가의 30% 이상에 해당되므로 그 차이액 50억원에서 3억원을 공제한 47억원이 상증세법 제35조와 동법 시행령 제26조 제7항에 규정한 증여재산가액이 된다.

나. 거주자가 고가양도할 경우 양도가액

1) 특수관계가 있는 경우

가) 개인이 특수관계가 있는 법인에게 고가양도한 경우의 양도가액 (=법인세법상 시가)

개인(거주자)이 법인세법 제52조와 동법 시행령 제87조에 따른 특수관계에 있는 법인(외국법인 포함)에게 시가보다 고가로 양도한 경우로서 동법 시행령 제89조에 규정한 시가와 거래금액(대가)의 차이인 부당행위 계산부인 금액에 대하여 동법 제67조와 동법 시행령 제106조에 따라 해당 개인(거주자)의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있는 때에는 같은 법 제52조와 동법 시행령 제89조에 따른 시가를 양도가액으로 하도록 소득세법 제96조 제3항 제1호에 규정하고 있으므로, 법인세법 시행령 제89조에 의한 평가액(이하 “법인세법상 평가액”이라 함)을 양도당시의 양도가액으로 하되, 주권상장 법인이 발행한 주식을 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 한국거래소에서 거래한 경우에는 동법 시행령 제88조 제4항에 따라 적용하지 아니한다.

축약하면, 법인과외의 거래가 법인세법 제52조와 동법 시행령 제87조에 의한 특수관계가 성립됨과 동시에 부당행위 계산부인 대상(시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한정하여 적용)이면서 상여·배당 등으로 소득처분된 경우에만 양도가액을 법인세법 제52조와 동법 시행령 제89조에 규정한 “법인세법상 평가액”으로 하도록 소득세법 제96조 제3항 제1호에 규정하고 있다.

아울러, 고가양도가 얻은 이익에 대하여는 상증세법 제35조와 동법 시행령 제26조에 의하여 증여세 부과대상이 된다.

(\* = 2006. 12. 31.까지 양도할 경우로서 9개 유형에 대한 양도당시 실지거래가액 적용)를 적용할 때 거주자가 제94조 제1항 각 호의 자산(\* = 양도소득세 과세대상 자산 13가지)을 양도하는 경우로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 시가를 해당 자산의 양도당시의 실지거래가액으로 본다. <개정 2007.12.31 부칙>

1. 법인세법 제52조(\* = 부당행위 계산부인 규정)에 따른 특수관계에 있는 법인(외국법인을 포함하며, 이하 이 항에서 “특수관계자”라 한다)에게 양도한 경우로서 같은 법 제67조에 따라 해당 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있는 때에는 같은 법 제52조에 따른 시가(\* = 법인세법상 평가액)

(1) 평가액(소득세법상 시가(소득세법 제96조제3항제1호)로 보는 금액 = 법인세법상 평가액(법인세법 제52조와 동법 시행령 제89조))

i) 시가(매매사례가) : 해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계자 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계자가 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격(주권상장법인이 발행한 주식을 한국거래소에서 거래한 경우 해당 주식의 시가는 그 거래일의 한국거래소 최종시세가액)

ii) 시가가 불분명한 경우 : 다음 각호의 규정을 순차로 적용하여 계산한 금액에 의한다.

1. 부동산가격공시 및 감정평가에 관한 법률에 의한 감정평가법인이 감정한 가액이 있는 경우 그 가액(감정한 가액이 2 이상인 경우에는 그 감정한 가액의 평균액). 다만, 주식 등을 제외한다.

2. 보충적 평가액으로서 상증세법 제38조 내지 제39조의2 및 동법 제61조 내지 제64조의 규정을 준용하여 평가한 가액. 이 경우 상증세법 제63조 제2항 제1호 및 동법시행령 제57조 제1항·제2항의 규정을 준용함에 있어

<소득세법 제96조 제3항 제1호>

제1항(\* = 양도당시 실지거래가액) 및 제2항 각 호

서 “직전 6월(증여세가 부과되는 주식 등의 경우에는 3월로 한다)”은 이를 각각 “직전 6월”로 본다.

(2) 증여재산가액(상증세법 제35조, 동법 시행령 제26조 : 특수관계가 있는 경우로서 저가양수·고가양도에 따른 증여)

특수관계에 있는 자에게 고가양도한 자가 얻은 이익에 대하여 증여세를 부과하기 위한 그 증여재산가액은  $[(\text{대가} - \text{상증법상 평가액}) - (\text{상증세법 시행령 제26조 제3항에 따라 시가의 30\%와 3억원 중 낮은 금액})]$ 이다.

다만, 상증세법상 평가방법(예 : 평가기준일 전·후 각 3월간의 한국거래소 종가평균액)과 법인세법상 평가방법(예 : 평가기준일 현재의 한국거래소 종가)의 차이가 있음을 고려하여 법인과의 거래로서 그 대가(법인의 고가양수)가 상증세법 제35조에 의한 평가액과의 차이(시가의 30% 이상 또는 3억원 이상)가 발생하더라도 법인세법 시행령 제89조(시가 등의 범위)에 의한 적정한 가액에 해당되어 법인세법 제52조에 따른 부당행위 계산부인 규정(법인의 고가양수)이 적용되지 아니하는 경우에는 양도자(개인)의 고가양도에 따른 증여세 과세규정인 상증세법 제35조를 적용하지 않도록 동법 시행령 제26조 제8항(2003. 12. 30. 신설)에 규정하고 있다. 다만, 거짓 그 밖의 부정한 방법으로 증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 적용하도록 규정하고 있다.

(3) 상여·배당 등으로 처분된 금액(소득세법 시행령 제163조 제10항 제2호, 2008. 2. 22. 이후 양도분부터 적용, 부칙 제3조)

법인세법 제52조에 의한 부당행위 계산부인에 따른 동법 제67조와 동법 시행령 제

106조에 의한 상여·배당·기타사외유출·기타소득으로 처분된 금액

【사례 5 : 개인이 그와 특수관계에 있는 법인에게 고가양도한 경우의 양도가액】

개인(거주자)이 그와 특수관계에 있는 법인(외국 법인 포함)에게 법인세법 시행령 제89조에 의한 시가 100억원 상당의 토지를 대가 140억원에 고가양도한 경우, 다만 상증세법상 평가액과 법인세법상 평가액이 동일한 것으로 함.

1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조에 의한 특수관계에 있는 개인인 고가양도자가 법인으로부터 얻은 전체 이익은 40억원으로서 그 증여재산가액은 상증세법 시행령 제26조 제3항에 의하여 37억원( = (140억원 - 100억원) - 3억원 = 40억원 - 3억원( : 시가의 30%인 30억원과 3억원 중 낮은 금액을 공제하기 때문임))이 된다.

2) 소득처분 : 법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목 규정의 개정시기별로 그 유형과 금액이 아래 ㉠~㉣처럼 각각 차이가 있다.

㉠ 2007. 2. 27. 이전 부당행위 계산부인 대상인 경우(법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목, 2007. 2. 28. 개정 前 까지) ⇨ 부당행위·계산부인 시점을 기준으로 하여 위 고가양도자가 얻은 이익 40억원을 배당(임원 또는 사용인인 주주는 제외)·상여(임원 또는 사용인인 경우)·기타소득으로 처분하여 종합소득세를 과세함.

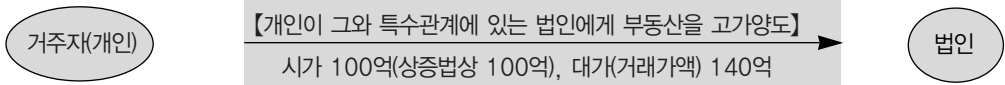
㉡ 2007. 2. 28. 이후부터 2009. 2. 3.까지 소득처분된 경우(법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목, 2007. 2. 28. 개정, 법인세법 시행령 부칙 제19조) ⇨ 소득처분 시점을 기준으로 하여 위 고가양도자가 얻은 이익 40억원 중 37억원은 기타사외유출로 처분하여 증여세를 부

과하고, 잔여액 3억원은 배당(임원 또는 사용인인 주주는 제외)·상여(임원 또는 사용인인 경우)·기타소득으로 처분하여 종합소득세를 과세함.

- ㉔ 2007. 2. 28. 후부터 2009. 2. 3. 까지 부당행위 계산부인 대상인 경우로서 2009. 2. 4. 이후 최초로 소득처분하는 경우(법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목, 2009. 2. 4. 개정, 법인세법 시행령 부칙 제32조) ≡ 부당행위·계산부인 시점을 기준으로 하여 위 고가양도자가 얻은 이익 40억원 중 37억원은 기타사외유출로 처분하여 증여세를 부과하고, 잔여액 3억원은 배당(임원 또는 사용인인 주주는

제외)·상여(임원 또는 사용인인 경우)·기타소득으로 처분하여 종합소득세를 과세함.

- ㉕ 2009. 2. 4. 이후 특수관계 법인에 대한 부당행위 계산부인 대상인 경우(법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목, 2009. 2. 4. 개정, 법인세법 시행령 부칙 제19조) ≡ 부당행위·계산부인 시점을 기준으로 하여 위 고가양도자가 얻은 이익 40억원을 배당(임원 또는 사용인인 주주는 제외)·상여(임원 또는 사용인인 경우)·기타소득으로 처분하여 종합소득세가 과세됨.
- 3) 양도가액 : 법인세법 제52조와 동법 시행령 제89조에 규정한 “법인세법상 평가액”인 100억원을 양도가액으로 한다.



거래 유형	특수 관계 有無	적용 법령 (법인세법상 부당행위 계산부인 대상임)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		양도가액
								귀속자	금액	
고가양도	특수관계 有	부당행위 : 법법§52, 시가평가 : 법령§89, 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 상증법§35, 상증령§26 ㉔ 고가양수에 따른 소득처분 : 법령§106 ♣ 상증세법상 평가액과 법인세법상 평가액이 동일한 경우임	개인	법인	100	140	• 2007. 2. 27. 이전 또는 2009. 2. 4. 이후 ≡ 40억원 상여 등 처분	양도한 개인	40 (중소세 과세)	100
							• 2007. 2. 28. 이후 부터 2009. 2. 3. 까지 ≡ 37억원 기타사외유출, 3억원 상여 등 처분		37 (증여세 부과) 3 (중소세 과세)	

다만, 상증세법상 평가액과 법인세법상 평가액이 서로 다른 경우에는 법인세법상의 시가초과액은 상증세법상 평가액과의 차이 범위 내에서 상여·배당·기타사외유출·기타소득으로 처분될 것이며 양도자가 양도가액을 140억원으로 하여 기왕에 신고·납부한 때에는 과다신고 양도가액 40억원에 상당한 신고납부세액은 환급대상임.

나) 개인이 그와 특수관계가 있는 개인에게 고가양도한 경우의 양도가액 (=상증세법상의 시가+증여재산가액 계산을 위한 공제금액)

개인이 그와 특수관계가 있는 개인에게 고가양도(특수관계가 있는 양수자의 입장에서 고가양수)한 경우, 고가양도자에 대하여는 소득세법 제101조 제1항의 부당행위 계산부인 규정을 적용하는 것이

아니라 동법 제96조 제3항 제2호에 따른 상증세법 제35조에 따라 해당 거주자에 대하여 증여세가 부과되는 때에는 상증세법상 평가액을 양도당시의 실질거래가액으로 하도록 규정하고 있다.

왜냐하면, 양도와 관련한 소득세법 제101조 제1항은 거주자가 특수관계에 있는 자에게 저가양도한 때만을 그 적용대상으로 하기 때문이지만 고가양도자와 특수관계가 있는 양수자의 입장에서는 고가양수에 해당되므로 이는 소득세법 제101조 제1항에 의하여 조세를 부당하게 감소시킬 목적(시가와 거래가액의 차이가 시가의 5% 이상이거나 그 차이액이 3억원 이상인 경우로 한정함.)이 존재한 때에는 부

당행위 계산부인 대상이 된다.

그러므로 고가양도자의 기준으로는 부당행위 계산부인 대상이 아니므로 적용할 양도가액은 소득세법 제96조 제3항 제2호와 상증세법 제35조 및 동법 시행령 제26조 제1항의 규정에 따라 양도당시의 상증법상 평가액으로 하되, 특수관계에 있는 법인에게 고가양도한 때에는 시가와 대가의 차이액 전액이 고가양도자에게 증여세 또는 종합소득세가 과세되는 것과의 과세 형평성을 고려한 재정경제부 유권해석(재산세제과-873, 2007. 7. 18.)에 의하여 대가에서 증여재산가액(=대가-(시가의 30%와 3억원 중 낮은 금액))을 뺀 금액으로 한다.

#### 〈소득세법 제96조 제3항〉

제1항(\*=양도당시 실질거래가액) 및 제2항 각 호(\*=2006. 12. 31.까지 양도할 경우로 양도당시 실질거래가액 적용대상 거래유형 9가지)를 적용할 때 거주자가 제94조 제1항 각 호의 자산(\*=양도소득세 과세대상 자산 13가지)을 양도하는 경우로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 시가를 해당 자산의 양도당시의 실질거래가액으로 본다. <개정 2007.12.31 부칙>

1. 법인세법 제52조(\*= 부당행위 계산부인 규정)에 따른 특수관계에 있는 법인(외국법인을 포함하며, 이하 이 항에서 “특수관계자”라 한다)에게 양도한 경우로서 같은 법 제67조에 따라 해당 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있는 때에는 같은 법 제52조에 따른 시가(\*= 법인세법상 평가액)
2. 『“특수관계자” 외의 자』에게 자산을 시가보다 높은 가격으로 양도한 경우로서 상속세 및 증여세법 제35조에 따라 해당 거주자의 증여재산가액으로 하는 금액이 있는 때에는 같은 조에 따른 시가

♣ 『“특수관계자” 외의 자』란? : 위 제1호 ( ) 에 “이하 이항에서 ”특수관계자“라 한다. 고 규정하고 있으므로 이는 곧 “특수관계에 있는 법인(외국법인을 포함)” 외의 모든 거래 당사자를 의미함. 즉, 양도자와 『“특수관계에 있는 개인”, “특수관계가 없는 개인”, “특수관계가 없는 법인”』을 의미하게 된다.

♣ “특수관계자 외의 자”에게 고가양도한 경우 양도실가액 : 상증세법 제35조 제1항 및 제2항의 규정에 의하여 특수관계가 없는 자에게 정당한 사유 없이 비상장법인의 주식을 시가보다 현저히 높은 가격으로 양도함으로써 얻은 이익에 대하여 증여세를 과세하는 경우 양도소득세는 시가에 상당하는 금액(같은법 시행령 제26조 제7항의 규정에 따라 증여재산가액에서 차감하는 금액을 포함)을 양도가액으로 하여 과세하는 것임(재정경제부 재산세제과-873, 2007. 7. 18.). ☞ 위 “차감하는 금액”이란? = 특수관계가 없는 자 간의 증여재산가액 계산할 때의 대가와 시가와와의 차액에서 차감하는 3억원(상증세법 시행령 제26조 제7항)

#### 〈소득세법 시행령 제162조의2 제6항〉

법 제96조 제3항 제2호에 따라 실질거래가액으로 보는 “시가”란 대가에서 「상속세 및 증여세법」 제35조 제2항에 따른 증여재산가액을 뺀 금액을 말한다. (신설 2008.2.22)

♣ 부칙(대통령령 제20618호) 제3조 : 2008. 2. 22. 이후 양도분부터 적용)

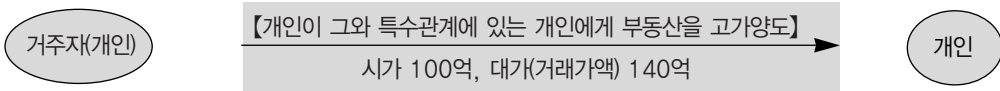
**【사례 6 : 개인이 그와 특수관계에 있는 개인에게 고가양도한 경우의 양도가액】**

개인(거주자)이 그와 특수관계에 있는 개인에게 시가 100억원 상당의 토지를 대가 140억원에 고가양도한 경우

- 1) **증여세 부과** : 상증세법 제35조에 의한 특수관계에 있는 개인(고가양도자)이 얻은 전체 이익 40억원에서 3억원을 공제한 증여재산가액 37억원[=40억-3억원=(대가-상증법상 평가액)-(상증세법 시행령 제26조 제3항에 따

라 시가의 30%와 3억원 중 낮은 금액)]에 대하여 증여세를 부과한다.

- 2) **소득처분** : 개인 간의 거래이므로 상여·배당 등 소득처분이 전혀 없다.
- 3) **양도가액** : 소득세법 제96조 제3항 제2호에 의한 상증세법 제35조에 따른 상증법상 평가액에 증여재산가액 계산시 공제하는 3억원을 포함한 금액인 103억원(대가에서 증여재산가액을 뺀 금액, 소득세법 시행령 제162조의 6 제6항)으로 한다.



거래유형	특수관계有無	적용 법령 (소득세법상 부당행위 계산부인 대상 아님)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		양도가액
								귀속자	금액	
고가양도	특수관계有	양도가액 : 소법§96 ③2, 상증법§35 시가평가 : 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 상증법§35, 상증령§26 ③	개인	개인	100	140	양도자에 대한 고가양도에 따른 처분될 소득금액 없음	양도한 개인	37 (증여세 부과)	103

그러므로, 개인이 그와 특수관계가 있는 개인에게 고가양도한 자(개인)의 양도가액은 양도당시의 대가에서 증여재산가액을 공제한 금액인 103억원 (= 또는 증여재산가액(37억원)을 계산하기 위하여 고가양도자가 얻은 전체 이익(40억원)에서 공제하는 시가의 30%와 3억원 중 낮은 금액을 상증법상 평가액(100억원)에 가산한 것)이 된다. 다만, 양도자가 양도가액을 140억원으로 하여 기왕에 신고·납부한 때에는 과다신고 양도가액 37억원에 상당한 신고납부세액은 환급대상임.

2) 특수관계가 없는 경우

가) 개인이 그와 특수관계가 없는 법인에게 고가양도한 경우의 양도가액 (=상증세법상의 시가 + 증여재산가액 계산을 위한 공제금액)

개인인 그와 특수관계가 없는 법인에게 고가양도(특수관계가 없는 법인의 입장에서는 고가양수)한

경우, 특수관계가 없을 뿐만 아니라 저가양도한 것이 아니므로 소득세법 제101조 제1항의 부당행위 계산부인 규정을 적용하는 것이 아닌, 동법 제96조 제3항 제2호에 의하여 상증세법 제35조에 따라 해당 거주자에 대하여 증여세가 부과되는 때에는 동법 동조에 따른 상증법상 평가액을 양도당시의 실질거래가액으로 하도록 규정하고 있다.

왜냐하면, 양도와 관련한 소득세법 제101조 제1항은 특수관계에 있는 자에게 저가양도한 때에, 법인세법 제52조는 법인이 특수관계에 있는 자로부터 고가양수한 때만을 그 적용대상으로 하기 때문이다.

그러므로 특수관계가 없는 법인에게 고가양도한 거주자에 대한 양도가액은 소득세법 제96조 제3항 제2호와 상증세법 제35조 및 동법 시행령 제26조 제1항에 규정한 양도당시의 상증세법상 평가액으로 하되, 특수관계에 있는 법인에게 고가양도한 때에는 시가와 대가의 차이액 전액이 고가양도자에게

증여세 또는 종합소득세가 과세되고 있는 과세 형평성을 고려한 재정경제부 유권해석(재산세제과-873, 2007. 7. 18.)에 따라 대가에서 증여재산가액 (= 대가-(시가와 대가의 차이가 시가의 30% 이상인 경우에 한하여 3억원을 공제))을 뺀 금액으로 한다.

다만, 법인세법 제24조와 동법 시행령 제35조 제2호에 따라 법인세법상 특수관계가 없는 자에게 시가의 70%(저가양도) 또는 130%(고가양수)인 정상가액을 미달되거나 초과하는 금액은 기부금으로 보아 기부금손금산입한도액을 계산해야 한다.

**【사례 7 : 개인이 그와 특수관계에 없는 법인에게 고가양도한 경우의 양도가액】**

개인(거주자)이 그와 특수관계가 없는 법인에게 시가 100억원 상당의 토지를 대가 140억원에 고가양도한 경우

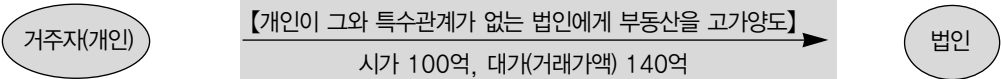
1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조에 의한 특수관계가 없는 개인(고가양도자)이 얻은 전체 이익 40억원에서 3억원(·:=[(대가-상증법상 평가액)]-(상증세법 시행령 제26조 제7항에

따라 시가와 대가의 차이가 시가의 30% 이상인 경우로 한정하여 3억원을 공제))을 공제한 37억에 대하여 증여세를 부과한다.

2) 소득처분 : 법인에 대한 고가양도일지라도 특수관계가 없으므로 고가양수자인 법인기준의 상여·배당 등으로 처분될 금액은 전혀 없다.

3) 양도가액 : 소득세법 제96조 제3항 제2호에 의한 상증세법 제35조에 따른 상증법상 평가액에 증여재산가액 계산시 공제하는 3억원을 포함한 금액인 103억원(대가에서 증여재산가액을 뺀 금액, 소득세법 시행령 제162조의 6 제6항)으로 한다.

4) 의제기부금 : 법인세법 제24조와 동법 시행령 제35조 제2호에 따라 법인세법상 특수관계가 없는 자로부터 법인이 고가양수할 때로서 법인세법상의 시가(상증법상 평가액과 동일한 것으로 가정함)가 100억원일 경우 시가의 130%인 정상가액 130억원을 초과하는 10억원(= 대가 140억원 - 정상가액 130억원)은 기부금으로 보아 기부금손금산입한도액을 계산해야 한다.



거래유형	특수관계 有無	적용 법령 (특수관계 없어 소득세법과 법인세법상 부당행위 계산부인 대상 아님)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		양도가액
								귀속자	금액	
고가양도	특수관계 無	양도가액 : 소법§96 ③2, 상증법§35 시가평가 : 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 상증법§35, 상증령§26	개인	법인	100	140	특수관계가 없어 부당행위 계산부인 해당 없으므로 양도자에 대한 고가양도에 따른 처분될 소득금액 없음	양도한 개인	37 (증여세 부과)	103
								양수한 법인	10억 (의제 기부금)	

그러므로, 개인이 그와 특수관계가 없는 법인에게 고가양도한 자의 양도가액은 양도당시의 대가에서 증여재산가액을 공제한 금액인 103억원(= 또는 증여재산가액(37억원)을 계산하기 위하여 고가양도

자가 얻은 전체 이익(40억원)에서 시가와 대가의 차이가 시가의 30% 이상인 경우로 한정하여 공제하는 3억원을 시가평가액(100억원)에 가산한 것)이 된다. 다만, 양도자가 양도가액을 140억원으로 하

여 기왕에 신고·납부한 때에는 과다신고 양도가액 37억원에 상당한 신고납부세액은 환급대상임.

〈소득세법 시행령 제162조의 2 제6항〉  
 법 제96조 제3항 제2호에 따라 실지거래가액으로 보는 “시가”란 대가에서 「상증세법」 제35조 제2항에 따른 증여재산가액을 뺀 금액을 말한다.(신설 2008. 2. 22)  
 ♣부칙(대통령령 제20618호) 제3조 : 2008. 2. 22. 이후 양도분부터 적용)

**나) 개인이 그와 특수관계가 없는 개인에게 고가양도한 경우의 양도가액 (=상증세법상의 시가 + 증여재산가액 계산을 위한 공제금액)**

개인인 그와 특수관계가 없는 개인에게 고가양도(특수관계가 없는 개인의 입장에서는 고가양수)한 경우, 소득세법 제96조 제3항 제2호에 의하여 상증세법 제35조에 따라 고가양도자에 대하여 증여세가 부과되는 때에는 동법 동조에 따른 상증법상 평가액을 양도당시의 실지거래가액으로 한다. 왜냐하면, 양도와 관련한 소득세법 제101조 제1항은 특수관계에 있는 자에게 저가양도한 때에, 법인세법 제52조는 법인이 특수관계에 있는 자로부터 고가양수한 때만을 그 적용대상으로 하기 때문이다.

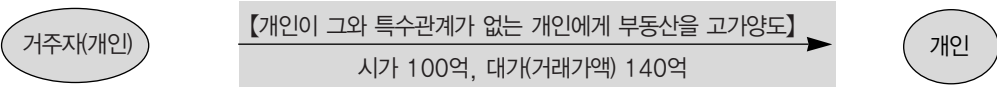
그러므로 특수관계가 없는 개인에게 고가양도한 거주자에 대한 양도가액은 소득세법 제96조 제3항 제2호와 상증세법 제35조 및 동법 시행령 제26조 제1항에 규정한 양도당시 상증법상 평가액으로 하되, 특수관계에 있는 법인에게 고가양도한 때에는

시가와 대가의 차이액 전액이 고가양도자에게 증여세 또는 종합소득세가 과세되고 있는 과세 형평성을 고려한 재정경제부 유권해석(재산세제과-873, 2007. 7. 18.)에 따라 대가에서 증여재산가액{ = 대가-(시가와 대가의 차이가 시가의 30% 이상인 경우에 한하여 3억원을 공제)}을 뺀 금액으로 한다.

**【사례 8 : 개인이 그와 특수관계에 없는 개인에게 고가양도한 경우의 양도가액】**

개인인 그와 특수관계가 없는 개인에게 시가 100억원 상당의 토지를 대가 140억원에 고가양도한 경우

- 1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조에 의한 특수관계가 없는 개인(고가양도자)이 얻은 전체 이익 40억원에서 3억원[(·:=[(대가-상증법상 평가액)]-(상증세법 시행령 제26조 제7항에 따라 시가와 대가의 차이가 시가의 30% 이상인 경우로 한정하여 3억원을 공제)]을 공제한 37억에 대하여 증여세를 부과한다.
- 2) 소득처분 : 개인에 대한 고가양도일지라도 개인 간의 거래로서 상여·배당 등 처분될 금액은 전혀 없다.
- 3) 양도가액 : 소득세법 제96조 제3항 제2호에 의한 상증세법 제35조에 따른 상증법상 평가액에 증여재산가액 계산시 공제하는 3억원을 포함한 금액인 103억원(대가에서 증여재산가액을 뺀 금액, 소득세법 시행령 제162조의 6 제6항)으로 한다.



거래유형	특수관계有無	적용 법령 (특수관계 없어 소득세법상 부당행위 계산부인 대상 아님)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		양도가액
								귀속자	금액	
고가양도	특수관계無	양도가액 : 소법§96③2, 상증법§35 시가평가 : 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 상증법§35, 상증령§26	개인	개인	100	140	개인 간의 거래이므로 양도자에 대한 고가양도에 따른 처분될 소득금액 없음	양도한 개인	37 (증여세 부과)	103

그러므로, 개인이 그와 특수관계가 없는 개인에게 고가양도한 자의 양도가액은 양도당시의 대가에서 증여재산가액을 공제한 금액인 103억원(= 또는 증여재산가액(37억원)을 계산하기 위하여 고가양도자가 얻은 전체 이익(40억원)에서 시가와 대가의 차이가 시가의 30% 이상인 경우로 한하여 공제하는 3억원을 시가평가액(100억원)에 가산한 것)이 된다. 다만, 양도자가 양도가액을 140억원으로 하

여 기왕에 신고·납부한 때에는 과다신고 양도가액 37억원에 상당한 신고납부세액은 환급대상임.

〈소득세법 시행령 제162조의 2 제6항〉

법 제96조 제3항 제2호에 따라 실지거래가액으로 보는 “시가”란 대가에서 「상증세법」 제35조 제2항에 따른 증여재산가액을 뺀 금액을 말한다. (신설 2008.2.22)

♣부칙(대통령령 제20618호) 제3조 : 2008. 2. 22.이후 양도분부터 적용)

결론적으로, 위 저가양도 또는 고가양도한 경우 양도가액에 대한 검토사항을 종합하면

거래유형	특수관계有無	양도자	양수자	시가	대가	양도시기별 시가와 대가의 차이액의 소득처분 유형 및 금액						시가 초과 금액		양도가액			
						2007.2.27. 이전 행위·부인한 경우		2007.2.28.~2009.2.3. 행위·부인 및 소득처분인 경우		2009.2.4. 이후 행위·부인인 경우		귀속자	금액	저가양도한 경우	고가양도한 경우		
						상여 등	기타사외 유출(증여 재산가액)	상여 등	기타사외 유출(증여 재산가액)	상여 등	기타사외 유출(증여 재산가액)				시가	가산	계
저가양도	특수관계有	개인	법인	140	100	0	0	0	0	0	0	-	0	140	-	0	
	특수관계有	개인	개인	140	100	0	0	0	0	0	0	양수자	37	140	-	0	
	특수관계無	개인	법인	140	100	0	0	0	0	0	0	-	0	100	-	0	
	특수관계無	개인	개인	140	100	0	0	0	0	0	0	-	0	100	-	0	
	특수관계無	개인	개인	150	100	0	0	0	0	0	0	양수자	47	100	-	-	-
고가양도	특수관계有	개인	법인	100	140	40	0	3	37	40	0	양도자	37	-	100	0	100
	특수관계有	개인	개인	100	140	0	0	0	0	0	0	양도자	37	-	100	3	103
	특수관계無	개인	법인	100	140	0	0	0	0	0	0	양도자	37	-	100	3	103
	특수관계無	개인	개인	100	140	0	0	0	0	0	0	양도자	37	-	100	3	103

**【유의사항】**

- 거주자인 개인이 실가과세 대상자산을 고가양도할 때 양도가액으로 보는 금액은 고가양도자가 “특수관계가 있는 법인”인 경우는 법인세법 제52조와 동법 시행령 제89조에 따른 시가평가액을, 2008. 1. 1. 이후 고가양도분부터는 고가양도자가 “특수관계자 외의 자” (= “특수관계에 있는 개인”, “특수관계가 없는 법인”, “특수관계가 없는 개인”)인 경우는 상증세법 제60조 내지 제66조와 동법 시행령 제49조 내지 제59조에 따른 시가평가액을 양도가액으로 하도록 규정한 소득세법 제96조 제3항이 아래와 같이 양도시기별로 개정되었음에 유의해야 한다.

**<연도별 소득세법 제96조 제3항 개정규정 내용>**

- 1) 1999. 12. 28. 신설규정 : 거주자가 제94조 제4호(\*=한국증권거래소에 상장되지 아니한 협회 등록법인 또는 기타비상장 주식 또는 출자지분)의 자산(제104조 제1항 제5호 가목의 규정(\*=대기업의 대주주가 1년 미만 보유한 주식 또는 출자지분)이 적용되는 주식 또는 출자지분을 제외한다)을 법인세법 제52조의 규정에 의한 특수관계에 있는 법인(외국법인을 포함)에게 양도한 경우로서 동법 제67조의 규정에 의하여 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있는 때에는 동법 제52조의 규정에 의한 시가를 당해 자산의 양도당시의 실질거래가액으로 본다.
- 2) 2000. 12. 29. 개정법률 제6292호 부칙 제3조 : 2001. 1. 1.이후 양도분부터 거주자가 제94조제1항 각호(\*=양도소득세 과세대상 자산 13가지)의 자산(실과과세대상인 부동산·부동산에 관한 권리·주식 등·기타자산)을 법인세법 제52조의 규정에 의한 특수관계에 있는 법인(외국법인을 포함)에게 양도한 경우로서 동법 제67조의 규정에 의하여 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있는 때에는 동법 제52조의 규정에 의한 시가를 당해 자산의 양도당시의 실질거래가액으로 본다.
- 3) 2005. 12. 31. 개정법률 제7837호 부칙 제3조 : 2006. 1. 1.이후 2006. 12. 31.까지 양도분에 국한하여 실과과세 대상인 9가지의 양도거래 유형과 관련된 부동산·부동산에 관한 권리 및 주식 등·기타자산을 법인세법 제52조의 규정에 의한 특수관계에 있는 법인(외국법인을 포함)에게 양도한 경우로서 동법 제67조의 규정에 의하여 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있는 때에는 동법 제52조의 규정에 의한 시가를 당해 자산의 양도당시의 실질거래가액으로 본다.
- 4) 2007. 12. 31. 개정법률 제8825호 부칙 제3조 : 2008. 1. 1.이후 양도분부터 거주자가 제94조제1항 각호(\*= 양도소득세 과세대상 자산 13가지)의 자산을 양도하는 경우로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 시가를 해당 자산의 양도당시의 실질거래가액으로 본다.
  1. 법인세법 제52조에 따른 특수관계에 있는 법인(외국법인을 포함하며, 이하 이 항에서 “특수관계자”라 한다)에게 양도한 경우로서 같은 법 제67조에 따라 해당 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있는 때에는 같은 법 제52조에 따른 시가
  2. 특수관계자 외의 자에게 자산을 시가보다 높은 가격으로 양도한 경우로서 상증세법 제35조에 따라 해당 거주자의 증여재산가액으로 하는 금액이 있는 때에는 같은 조에 따른 시가

2. 법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목의 개정에 따라 위 “상여 등, 기타사외유출”의 소득처분 유형은 그 시기 별로 각각 처분유형이 다르다.
  - 1) 2007. 2. 28. 대통령령 제19891호 부칙 제19조(소득처분에 관한 적용례) : 제106조 제1항 제3호 자목의 개정 규정은 이 영 시행 후 최초로 처분하는 분부터 적용한다.
  - 2) 2009. 2. 4. 대통령령 제21302호 부칙 제19조(소득처분에 관한 적용례) : ① 제106조 제1항 제3호 자목의 개정 규정은 이 영 시행 후 최초로 행위·계산하는 분부터 적용한다.
  - 3) 2009. 2. 4. 대통령령 제21302호 부칙 제32조(수익거래에 대한 부당행위 계산부인 적용시 소득처분에 대한 경과조치) : 제106조 제1항 제3호 자목의 개정규정을 적용할 때 이 영 시행 전의 행위·계산분에 대하여 이 영 시행 후 최초로 처분하는 경우에는 행위·계산시점의 소득처분 규정에 따른다.

**<연도별 법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목 개정규정 내용>**

- 자. 2007. 2. 28. 개정 전 : 제88조 제1항 제8호(자본거래를 이용한 이익의 분여)의 규정에 의하여 익금에 산입한 금액으로서 귀속자에게 상증세법에 의하여 증여세가 과세되는 금액(증여재산가액)은 ‘기타사외유출’로 처분할 것
- 자. 2007. 2. 28.~ 2009. 2. 3. : 제88조 제1항 제1호(고가양수)·제3호(저가양도)·제8호·제8호의2 및 제9호(제1호·제3호·제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산에 한한다)의 규정에 의하여 익금에 산입한 금액으로서 귀속자에게 상증세법에 의하여 증여세가 과세되는 금액(증여재산가액)은 ‘기타사외유출’로 처분할 것
- 자. 2009. 2. 4. 개정 이후 : 제88조 제1항 제8호·제8호의2 및 제9호(같은 호 제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산에 한한다)에 따라 익금에 산입한 금액으로서 귀속자에게 상증세법에 의하여 증여세가 과세되는 금액(증여재산가액)은 ‘기타사외유출’로 처분할 것

## 2. 거주자가 저가양수 또는 고가양수한 경우의 취득가액으로 보는 시가 등

### 가. 거주자가 저가양수한 경우 취득가액

#### 1) 특수관계가 있는 경우

가) 개인이 그와 특수관계가 있는 법인으로부터 저가양수한 경우의 취득가액 (=대가 + 증여재산가액 또는 상여·배당 등 소득처분 금액)

개인인 그와 특수관계가 있는 법인으로부터 저가양수(양도한 특수관계가 있는 법인의 입장에서는 저가양도)한 경우에는 소득세법 제101조 제1항의 부당행위 계산부인 대상(저가양도·고가양수)은 아니지만, 개인에게 저가양도한 특수관계가 있는 법인은 법인세법 제52조와 동법 시행령 제88조(시가와 거래가액의 차이액이 3억원 이상이거나 시가의 5%에 상당하는 금액 이상인 경우로 한정함)에 따른 부당행위 계산부인(법인의 저가양도·고가양수) 대상에 해당되므로 법인세법 시행령 제89조에 따른 거래당시 시가로 보는 평가액(아래 ①, 이하 “법인세법상 평가액”이라 함.)과 대가의 차이액에 대하여 소득처분(상여·배당·기타사외유출·기타소득)된 금액이 있으면 그 처분된 금액(아래 ③, 2008. 2. 22. 이후 양도분부터 적용. 소득세법 시행령 제163조 제10항 제2호, 2008. 2. 22. 신설)을, 상증세법 제35조에 의한 시가(아래 ②, 이하 “상증세법상 평가액”이라 함.)와 대가의 차이액에 대한 증여재산가액(아래 ④)을 취득가액에 가산(소득세법 시행령 제163조 제10항 제1호)하도록 규정하고 있다.

개인인 그와 특수관계가 있는 자(개인 또는 법인)로부터 저가양수한 경우 취득가액  $\text{㉔}$  아래 (㉑+㉒+㉓)

㉑ 취득가액(소득세법 시행령 제163조 제1항 제1호) = (소득세법 시행령 제89조 제1항 : 매입가액 + 취득세 + 등록세 + 기타부대비용) + (현재가치할인차금) - (부당행위계산에 의한 시가초과액)

\* 기타부대비용 = 취득관련한 정송비용(소송비용·화해비용 등), 약정에 따른 연부연납이자 등  
 ㉒ 증여재산가액(상증세법 제35조, 소득세법 시행령 제163조 제10항 제1호)  
 ㉓ 상여·배당 등으로 처분된 금액(법인세법 제52조와 동법 시행령 제88조 및 제106조, 소득세법 시행령 제163조 제10항 제2호)

(1) 법인세법상 평가액(법인세법 제52조와 동법 시행령 제89조에 의한 저가양도에 대한 부당행위 계산부인)

i) 시가(매매사례가) : 해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계자 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계자가 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격(주권상장법인이 발행한 주식을 한국거래소에서 거래한 경우 해당 주식의 시가는 그 거래일의 한국거래소 최종시세가액)

ii) 시가가 불분명한 경우 : 다음 각호의 규정을 순차로 적용하여 계산한 금액에 의한다.

1. 부동산가격공시 및 감정평가에 관한 법률에 의한 감정평가법인이 감정한 가액이 있는 경우 그 가액(감정한 가액이 2 이상인 경우에는 그 감정한 가액의 평균액). 다만, 주식 등을 제외한다.

2. 보충적 평가액으로서 상증세법 제38조 내지 제39조의 2 및 동법 제61조 내지 제64조의 규정을 준용하여 평가한 가액. 이 경우 상증세법 제63조 제2항 제1호 및 동법시행령 제57조 제1항·제2항의 규정을 준용함에 있어서 “직전 6월(증여세가 부과되는 주식 등의 경우에는 3월로 한다)”은 이를 각각 “직전 6월”로 본다.

(2) 상증세법상 평가액(상증세법 제35조에 의한 저가양수에 따른 증여재산가액 계산을 위한

동법 제60조 내지 제64조와 동법 시행령 제49조 내지 제59조)

저가양수일(평가기준일) 전·후 각 3월간의 상승세법 제60조 내지 제64조 및 동법시행령 제49조 내지 제59조에 의한 아래 i)·ii)·iii) 순서로 순차적용한 가액(시가, 시가준용가액, 보충적 평가액)인 평가액을 시가로 한다.

i) 시가(상증세법 제60조 제1항)

- 일반적인 경우 : 평가기준일 전·후 각 3월간의 불특정다수인 사이에 자유로이 거래가 이루어지는 경우에 통상 성립된다고 인정되는 가액
- 상장주식(유가증권시장 또는 코스닥시장 거래분) 등인 경우 : 평가기준일 이전·이후 각 2월간에 공표된 한국거래소의 최종시세 가액 평균액

ii) 시가준용가액(상증세법 제60조 제2항, 동법 시행령 제49조)

- 확인된 가액인 경우 : 평가기준일 전·후 각 3월간의 매매거래(사례)가액·감정평가법인의 산술평균액·수용보상가액·경매가액·공매가액
- 평가자문가액 : 위 평가기준일 전·후 각 3월간의 “확인된 가액”이 없는 경우로서 평가기준일 前 2년 이내의 기간 중에 매매·감정·수용·경매·공매가 있는 때에는 평가기준일과 ‘매매계약일’·‘감정가액평가서 작성한 날’·‘보상가액·경매가액 또는 공매가액이 결정된 날’ 중 어느 하나에 해당하는 날까지의 기간 중에 가격변동의 특별한 사정이 없다고 인정되는 때는 이를 시가로 적용할 수 있도록 규정한 상증세법 시행령 제49조 제1항 단서와 제56조의 2에 따른 국세청평가심의위원회 또는 지방청평가심의위원회의 평가자문가액(국세청훈령 제22조)

iii) 보충적 평가액(상증세법 제61조부터 제64조까지)

- 부동산 등인 경우 : 소득세법상의 기준시가를 준용한 평가액
- 기타 비상장주식 등인 경우 : 상증세법에 의한 평가액

(3) 상여·배당 등으로 처분된 금액(소득세법 시행령 제163조 제10항 제2호, 2008. 2. 22. 이후 양도분부터 적용, 부칙 제3조)

법인세법 제52조에 의한 부당행위 계산부인(저가양도)에 따른 동법 제67조와 동법 시행령 제106조에 의한 상여·배당·기타사외 유출·기타소득으로 처분된 금액을 취득가액에 가산한다.

(4) 증여재산가액(소득세법 시행령 제163조 제10항 제1호, 상증세법 제35조, 동법 시행령 제26조 : 특수관계가 있는 경우로서 저가양수에 따른 증여)

저가양수가 얻은 전체 이익 중 증여재산가액  $[(\text{상증세법상 평가액} - \text{대가}) - (\text{상증세법 시행령 제26조 제3항에 따라 시가의 30\%와 3억원 중 낮은 금액})]$ 에 대하여 증여세를 부과한다. 다만, 상증세법상 평가액(예 : 평가기준일 전·후 각 3월간의 한국거래소 종가평균액)과 법인세법상 평가액(예 : 평가기준일 현재의 한국거래소 종가)의 평가방법에 차이가 있음을 고려하여 특수관계가 있는 법인과 의 거래로서 그 대가(법인의 저가양도)가 상증세법 제35조에 의한 상증법상 평가액과의 차이(시가의 30% 또는 3억원 이상)가 발생하더라도 법인세법 시행령 제89조(시가 등의 범위)에 의한 적정한 가액에 해당되어 법인세법 제52조에 따른 부당행위 계산부인 규정(법인의 저가양도)이 적용되지 아니하는 경우에는 개인(양수자)의 저가양수에 따른 증여세 부과규정인 상

증세법 제35조를 적용하지 아니한다. 다만, 거짓 그 밖의 부정한 방법으로 증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 적용하도록 규정하고 있다(상증세법 시행령 제26조 제8항, 2003. 12. 30. 신설).

**【사례 9 : 개인이 그와 특수관계에 있는 법인으로부터 저가양수한 경우의 취득가액】**

개인(거주자)이 그와 특수관계에 있는 법인(외국법인 포함)으로부터 법인세법 제52조와 동법 시행령 제89조에 의한 시가 140억원 상당의 토지를 대가 100억원에 저가양수한 경우, 다만 상증세법에 의한 시가평가액과 법인세법에 의한 시가평가액이 동일한 것으로 함.

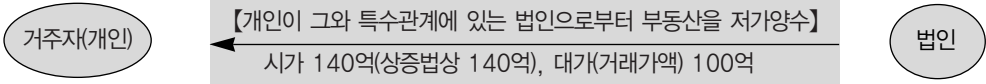
- 1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조에 의한 특수관계에 있는 개인인 저가양수자가 얻은 전체 이익 40억원 중 상증세법 시행령 제26조 제3항에 의하여 증여재산가액 37억원(=140억원-100억원)-3억원=40억원-3억원(∵시가의 30%인 30억원과 3억원 중 낮은 금액을 공제하기 때문임)에 대하여 증여세를 부과한다.
- 2) 소득처분 : 법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목 규정의 개정시기별로 그 유형과 금액이 아래 ㉠~㉣처럼 각각 차이가 있다.
  - ㉠ 2007. 2. 27. 이전 부당행위 계산부인 대상인 경우(법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목, 2007. 2. 28. 개정 前까지) ≒ 부당행위·계산부인 시점을 기준으로 하여 위 저가양수자가 얻은 이익 40억원을 배당(임원 또는 사용인인 주주는 제외)·상여(임원 또는 사용인인 경우)·기타소득으로 처분하여 종합소득세를 과세함.
  - ㉡ 2007. 2. 28. 이후부터 2009. 2. 3. 까지 소득처분된 경우(법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목, 2007. 2. 28. 개정, 법인세법 시행령 부칙 제19조)

≒ 소득처분 시점을 기준으로 하여 위 저가양수자가 얻은 이익 40억원 중 37억원은 기타사의유출(증여재산가액)로 처분하여 증여세를 부과하고, 잔여액 3억원은 배당(임원 또는 사용인인 주주는 제외)·상여(임원 또는 사용인인 경우)·기타소득으로 처분하여 종합소득세를 과세함.

- ㉢ 2007. 2. 28. 이후부터 2009. 2. 3. 까지 부당행위 계산부인 대상인 경우로서 2009. 2. 4. 이후 최초로 소득처분하는 경우 (법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목, 2009. 2. 4. 개정, 법인세법 시행령 부칙 제32조) ≒ 부당행위·계산부인 시점을 기준으로 하여 위 저가양수자가 얻은 이익 40억원 중 37억원은 기타사의유출(증여재산가액)로 처분하여 증여세를 부과하고, 잔여액 3억원은 배당(임원 또는 사용인인 주주는 제외)·상여(임원 또는 사용인인 경우)·기타소득으로 처분하여 종합소득세를 과세함.
  - ㉣ 2009. 2. 4. 이후 특수관계 법인에 대한 부당행위 계산부인 대상인 경우(법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목, 2009. 2. 4. 개정, 법인세법 시행령 부칙 제19조) ≒ 부당행위·계산부인 시점을 기준으로 하여 위 저가양수자가 얻은 이익 40억원을 배당(임원 또는 사용인인 주주는 제외)·상여(임원 또는 사용인인 경우)·기타소득으로 처분하여 종합소득세가 과세됨.
- 3) 취득가액 : 소득세법 시행령 제163조 제10항에 의하여 법인세법상 평가액(140억=상증법상 평가액)과 대가(100억)의 차이액 40억원에 대하여 소득처분(2007. 2. 27. 이전 또는 2009. 2. 4. 이후는 상여·배당·기타소득 40억원, 또는 2007. 2. 28. 이후부터

2009. 2. 3.까지는 기타사외유출 처분된 증  
여재산가액 37억원과 상여 등 3억원되거나

증여재산가액을 취득대가 100억원에 가산한  
140억원이 취득가액이 된다.



거래유형	특수관계有無	적용 법령 (법인세법상 부당행위 계산부인 대상임)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		취득 가액
								귀속자	금액	
저가양수	특수관계有	부당행위 : 법법§52, 시가평가 : 법령§89, 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 상증법§35, 상증령§26 ③ 저가양도에 따른 소득처분 : 법령§106 ♣ 상증세법상 평가액과 법인세법상 평가액이 동일한 경우임	법인	개인	140	100	• 2007. 2. 27. 이전 또는 2009. 2. 4. 이후 ☞ 40억원 상여 등 처분  • 2007. 2. 28. 이후 부터 2009. 2. 3.까지 ☞ 37억원 기타사외유 출, 3억원 상여 등 처분	양수한 개인	40 (중소세 과세)  37 (증여세 부과) 3 (중소세 과세)	140

다만, 상증세법 제35조에 의한 상증법상 평가액  
과 법인세법 제52조에 의한 부당행위 계산부인 대  
상이 된 경우로서 법인세법상 평가액이 서로 다른  
경우에는 법인세법상 평가액을 기준으로 한 상여·  
배당·기타소득 등으로 처분된 금액을, 상증세법상  
평가액을 기준으로 한 증여재산가액을 취득가액인  
대가에 가산한다.

**나) 개인이 그와 특수관계가 있는 개인으로부터 저가  
양수한 경우의 취득가액 (=대가+증여재산가액)**

개인이 그와 특수관계가 있는 개인으로부터 저가양  
수(양도한 특수관계가 있는 개인의 입장에서는 저가양  
도)한 경우에는 양수자 기준으로는 소득세법 제101  
조 제1항의 부당행위 계산부인 대상(저가양도·고가  
양수)은 아니지만, 특수관계가 있는 개인으로부터 저  
가양수한 경우 적용할 취득가액은 소득세법 시행령  
제163조 제1항에 따라 동법 동령 제89조 제1항의  
규정을 준용한 취득원가에 상당하는 가액으로 하되,  
동법 동령 제163조 제10항 제1호에 증여재산가액을  
취득가액에 가산하도록 규정하고 있다. 따라서 상증  
세법 제35조에 의한 저가양수자에게 부과될 증여세

산가액을 지급한 대가에 가산한 금액이 취득가액이  
된다(소득세법 시행령 제163조 제10항 제1호).

**【사례 10 : 개인이 그와 특수관계에 있는 개인으로부터  
저가양수한 경우의 취득가액】**

개인(거주자)이 그와 특수관계가 있는 개인으로부  
터 시가 140억원 상당의 토지를 대가 100억원에  
저가양수한 경우

- 1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조에 의한 특수  
관계에 있는 저가양수자가 얻은 전체 이익  
40억원 중 증여재산가액 37억원 [= (상증법  
상 평가액) - (대가)] - (상증세법 시행령 제26  
조 제3항에 따라 시가의 30%와 3억원 중 낮  
은 금액) = 37억원 = 40억원 - 3억원에 대하여  
증여세를 부과한다.
- 2) 소득처분 : 개인 간의 거래이므로 상여·배당  
등 소득처분이 전혀 없다.
- 3) 취득가액 : 소득세법 시행령 제163조 제10  
항에 의하여 취득대가 100억원에 증여재산가  
액 37억원을 가산한 137억원이 취득가액이  
된다.

거주자(개인)

← [개인이 그와 특수관계에 있는 개인으로부터 부동산을 저가양수]  
시가 140억, 대가(거래가액) 100억

개인

거래 유형	특수 관계 유無	적용 법령 (소득세법상 부당행위 계산부인 대상임)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		취득가액
								귀속자	금액	
저가양수	특수관계有	부당행위 : 소법§101①, 령§167 시가평가 : 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 상증법§35, 상증령§26③ 소득처분 : 개인 간의 거래로 해당 없음	개인	개인	140	100	해당없음	양수한 개인	37 (증여세 부과)	137

그러므로, 개인이 그와 특수관계가 있는 개인으로부터 저가양수한 경우의 취득가액 계산은 법인과 거래처럼 분여된 이익에 대한 상여·배당 등 소득처분이 있을 수 없으므로 거래가액인 대가 100억원에 증여재산가액 37억원을 가산한 137억원이 취득가액이 된다.

## 2) 특수관계가 없는 경우

가) 개인이 그와 특수관계가 없는 법인으로부터 저가양수한 경우의 취득가액(=대가+증여재산가액)

개인이 그와 특수관계가 없는 법인으로부터 저가양수(양도한 법인기준은 저가양도)한 자가 양도할 경우 적용할 취득가액은 소득세법 시행령 제163조 제1항에 따라 동법 동령 제89조 제1항의 규정을 준용한 취득원가에 상당하는 가액으로 하되 부당행위 계산에 따른 시가초과액을 제외하고, 증여재산가액을 취득가액에 가산하도록 동법 동령 제163조 제10항 제1호에 규정하고 있으며, 법인세법 제52조에 따른 특수관계에 있는 법인(외국법인을 포함)으로부터 취득한 경우로서 같은 법 제67조에 따라 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있으면 그 상여·배당 등으로 처분된 금액을 취득가액에 가산하도록 소득세법 시행령 제163조 제10항 제2호에 규정하고 있다.

하지만, 특수관계가 없는 법인으로부터 저가양수자가 얻은 시가와 대가와 차이 발생하더라도 특수

관계가 없으므로 취득가액에 가산할 상여·배당 등 처분금액은 없으므로 취득시 시가초과 부인액 또는 처분된 소득금액은 전혀 고려할 필요가 없지만, 저가양수(취득)자에게 부과될 증여재산가액은 취득가액에 가산한다(소득세법 시행령 제163조 제10항 제1호).

다만, 법인세법 제24조와 동법 시행령 제35조 제2호에 따라 법인세법상 특수관계가 없는 자에게 시가의 70%(저가양도) 또는 130%(고가양수)인 정상가액을 미달되거나 초과하는 금액은 기부금으로 보아 기부금손금산입한도액을 계산해야 한다.

### [사례 11 : 개인이 그와 특수관계가 없는 법인으로부터 저가양수한 경우의 취득가액]

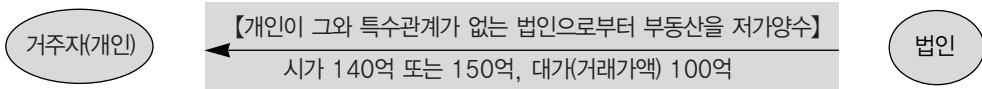
개인(거주자)이 그와 특수관계가 없는 법인으로부터 시가 140억원 상당의 토지를 대가 100억원에 저가양수한 경우

- 1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조에 의한 특수관계가 없는 저가양수자가 얻은 전체 이익 40억원 중 증여재산가액 "0"=[(상증법상 평가액)-(대가)]-(상증세법 시행령 제26조 제7항에 따른 3억원)]로 증여세 부과대상 금액은 없다. 왜냐하면 양도자와 양수자 간에 특수관계가 없는 경우에는 시가와 대가와 차이 위 시가 140억원의 30%에 상당하는 42억원 이상인 경우에만 적용되므로 증여세 부과대상이 아니다. 다만, 상증법상 평가액이 150억원인 경우는 증여재산가액 47억원에 대하여는

증여세를 부과한다.

- 2) 소득처분 : 개인 간의 거래이므로 상여·배당 등 소득처분이 전혀 없다.
- 3) 취득가액 : 거래당사자 간에 거래된 실지거래가액인 100억원이 취득가액이 된다. 다만, 상증법상 평가액이 150억원인 경우는 증여재산가액 47억원을 취득대가에 가산한 147억원이 취득가액이 된다.
- 4) 의제기부금 : 법인세법 제24조와 동법 시행령 제35조 제2호에 따라 법인세법상 특수관계가

없는 자에게 시가의 70%(저가양도)인 98억원보다 높은 100억원으로 거래하였으므로 기부금으로 보아 기부금손금산입한도액을 계산할 필요는 없다. 하지만 법인세법상의 시가가 150억(상증법상 평가액과 동일한 것으로 가정함)일 경우는 시가의 70%인 정상가격 105억 원에 미달되는 5억원(=105억-100억)은 저가양도한 특수관계가 없는 법인의 기부금으로 보아 기부금손금산입한도액을 계산해야 한다.



거래 유형	특수 관계 유無	적용 법령 (특수관계 없이 법인세법상 부당행위 계산부인 대상 아님)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		취득가액
								귀속자	금액	
저가양수	특수관계無	부당행위 : 해당 없음 시가평가 : 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 상증법§35, 상증령§26③ 소득처분 : 해당 없음	법인	개인	140	100	부당행위 계산부인 대상이 아니므로 해당 없음	양수한 개인	0	100
								양도한 법인	5 (의제 기부금)	
								양수한 개인	47 (증여세 부과)	

그러므로 개인이 그와 특수관계가 없는 법인으로부터 저가양수한 경우는 처분된 소득 또는 시가초과부인액이 없고 시가와 대가와와의 차이가 시가의 30% 이상이 되지 아니한 경우에는 증여세가 부과되지 아니하므로 가산할 증여재산가액이 없이 단순히 거래가액인 대가 100억원이 취득가액이 된다. 다만, 차이가 30% 이상인 때에는 당해 증여재산가액을 취득대가에 가산한 금액이 취득가액이 된다.

나) 개인이 그와 특수관계가 없는 개인으로부터 저가양수한 경우의 취득가액 (=대가+증여재산가액) 위 가)와 동일함. 다만, “특수관계가 없는 법인”을 “특수관계가 없는 개인”으로 바꾸어 이해하고,

개인 간의 거래에 대하여는 법인과의 거래처럼 부여된 이익에 대한 상여·배당 등 소득처분이 없으므로 고려할 필요가 없다.

**【사례 12 : 개인이 그와 특수관계가 없는 개인으로부터 저가양수한 경우의 취득가액】**

개인(거주자)이 그와 특수관계가 없는 개인으로부터 시가 140억원 상당의 토지를 대가 100억원에 저가양수한 경우

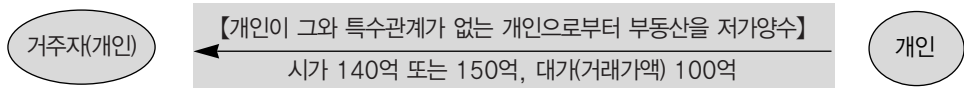
- 1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조에 의한 특수관계가 없는 저가양수자가 얻은 전체 이익 40억원 중 증여재산가액 “0”[ = {(상증법상 평가액)-(대가)}-(상증세법 시행령 제26조

제7항에 따른 3억원)로 증여세 부과대상 금액은 없다. 왜냐하면 양도자와 양수자 간에 특수관계가 없는 경우에는 시가와 대가와의 차이가 위 시가 140억원의 30%에 상당하는 42억원 이상인 경우에만 적용되므로 증여세 부과대상이 아니다. 다만, 상증법상 평가액이 150억원인 경우는 47억원이 증여재산가액이

되어 증여세 부과대상이 된다.

2) 소득처분 : 개인 간의 거래이므로 상여·배당 등 소득처분이 전혀 없다.

3) 취득가액 : 거래당사자 간에 거래된 실지거래 가액인 100억원이 취득가액이 된다. 다만, 상증법상 평가액이 150억원인 경우는 증여재산가액을 포함한 147억원이 취득가액이 된다.



거래 유형	특수 관계 유/無	적용 법령 (특수관계 없어 소득세법상 부당행위 계산부인 대상 아님)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		취득 가액
								귀속자	금액	
저가양수	특수 관계 無	부당행위 : 해당 없음 시가평가 : 상증법\$60~64, 상증령\$49~59 증여세 과세 : 상증법\$35, 상증령\$26③ 소득처분 : 개인 간의 거래로 해당 없음	개 인	개 인	140	100	부당행위 계산부인 대상이 아니므로 해당 없음	양수한 개인	0	100
					150	100			47 (증여세 부과)	147

그러므로 개인이 그와 특수관계가 없는 개인으로부터 저가양수한 경우의 취득가액 계산은 개인 간의 거래는 법인과와의 거래처럼 분류된 이익에 대한 상여·배당 등 소득처분이 없으므로 고려할 필요가 없으며, 시가와 대가와의 차이가 시가의 30% 이상이 되지 아니한 경우에는 증여세가 부과되지 아니하므로 가산할 증여재산가액 없이 단순히 거래가액인 대가 100억원이 취득가액이 된다. 다만, 차이가 30% 이상인 때에는 당해 증여재산가액을 취득 대가에 가산한 금액이 취득가액이 된다.

취득가액은 소득세법 제101조 제1항과 동법 시행령 제167조 제5항에 따른 부당행위 계산부인 규정을 적용하여 취득당시의 상증법상의 평가액(시가)을 취득가액으로 한다.

이 경우 양도자인 법인의 입장에서는 고가양도한 것이 되지만 이는 법인세법 제52조와 동법 시행령 제88조에 규정한 부당행위 계산부인 유형에 포함되지 아니하므로 동법 제67조와 동법 시행령 제106조 따른 상여·배당 등 소득처분 금액은 없고, 또한 시가와 대가와의 차이액은 양도자인 법인의 입장에서는 법인세 과세대상 소득금액(익금)에 가산되므로 상증세법 제2조 제2항에 의하여 증여세를 부과하지 아니한다.

#### 나. 거주자가 고가양수한 경우 취득가액

##### 1) 특수관계가 있는 경우

가) 개인이 그와 특수관계가 있는 법인으로부터 고가양수한 경우의 취득가액 (=대가-시가초과 부인액)

개인(거주자)이 그와 특수관계에 있는 법인(외국 법인 포함)으로부터 고가양수하여 양도할 경우 그

#### [사례 13 : 개인이 그와 특수관계에 있는 법인으로부터 고가양수한 경우의 취득가액]

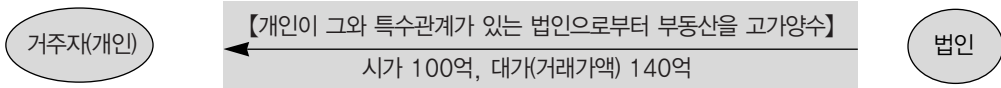
개인(거주자)이 그와 특수관계에 있는 법인으로부터 시가 100억원 상당의 토지를 대가 140억원에 고가양수한 경우

1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조에 의한 특수 관계에 있는 고가양수자가 얻은 이익은 전혀 없다. 왜냐하면, 시가와 대가와와의 차이가 시가의 30% 또는 3억원 이상에 해당되지만 관련한 이익은 양도한 법인에 귀속될 뿐, 고가로 양수한 개인이 얻은 이익은 전혀 없기 때문이다.

2) 소득처분 : 고가양도한 법인의 기준으로 법인

세법 제52조에 규정한 부당행위 계산부인 대상이 아니므로 고가양수자에 대한 소득처분이 없다.

3) 취득가액 : 개인이 특수관계에 있는 법인으로 부터 시가보다 높게 고가양수하였으므로 개인에 대한 부당행위 계산부인 규정인 소득세법 제101조 제1항과 동법 시행령 제167조 제5항에 의하여 상 증세법상 평가액을 취득가액으로 한다.



거래 유형	특수 관계 有無	적용 법령 (소득세법상 부당행위 계산부인 대상임)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		취득가액
								귀속자	금액	
고가양수	특수 관계 有	부당행위 : 소법§101① 따른 양수개인만 해당 시가평가 : 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 양도법인 해당 없음 소득처분 : 법인세법상 부당행위 계산부인 대상이 아니므로 소득처분 없음	법인	개인	100	140	부당행위 계산부인 대상이 아니므로 해당 없음	양수한 법인	40 (법인세 과세, 증여세 부과제외)	100

그러므로 개인이 그와 특수관계에 있는 법인으로 부터 고가양수한 경우의 취득가액 계산은 법인세법상 부당행위 계산부인 및 상여·배당 등 소득처분 대상이 아니지만 소득세법 제101조 제1항에 따른 고가양수로 부당행위 계산부인 규정을 적용하여 취득대가 140억원에서 시가초과 부인액 40억원(= 140억-100억)을 뺀 100억원이 취득가액이 된다.

나) 개인이 그와 특수관계가 있는 개인으로부터 고가양수한 경우의 취득가액(=대가-시가초과부인액)

개인(거주자)이 그와 특수관계에 있는 개인으로부터 고가양수하여 양도할 경우 그 취득가액은 개인 간의 거래이므로 소득세법 제101조 제1항과 동법 시행령 제167조 제5항에 따른 부당행위 계산부인 규정을 적용하여 취득당시의 시가를 취득가액으로 하며, 이때의 시가는 상증세법상 평가액으로 하

로 시가와 대가의 차이액인 시가초과 상당액은 부인되어 제외된다.

이 경우 양도자(개인인 거주자) 입장에서는 고가양도한 것이 되므로 시가와 대가와와의 차이액은 증여세 부과대상이 되지만, 개인 간의 거래에 대하여는 법인과와의 거래처럼 부여된 이익에 대한 상여·배당 등 소득처분이 없으므로 고려할 필요가 없고, 고가양수자 입장에서는 고가양수(취득)에 따른 얻을 수 있는 증여재산가액이 전혀 없으므로 취득대가에 가산할 금액이 없다.

【사례 14 : 개인이 그와 특수관계에 있는 개인으로부터 고가양수한 경우의 취득가액】

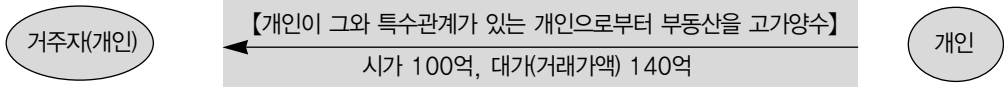
개인(거주자)이 그와 특수관계에 있는 개인으로부터 시가 100억원 상당의 토지를 대가 140억원에 고가양수한 경우

1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조에 의한 특수

관계가 있는 고가양수자가 얻은 이익은 전혀 없지만, 고가양도자의 전체 이익 40억원 중 37억원이 증여재산가액으로 증여세가 부과된다.

2) 소득처분 : 개인 간의 거래이므로 상여·배당 등 소득처분이 전혀 없다.

3) 취득가액 : 소득세법 제101조 제1항과 동법 시행령 제167조 제5항에 의하여 취득가액은 거래당사자 간의 대가 140억원이 아닌 특수관계자 간의 고가양수에 해당되므로 대가에서 시가초과액을 뺀 100억원이 취득가액이 된다.



거래 유형	특수 관계 유/無	적용 법령 (소득세법상 부당행위 계산부인 대상임)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		취득가액
								귀속자	금액	
고가양수	특수관계有	부당행위 : 소법§101① 양도·양수자 모두 해당 시가평가 : 상증법§60~64, 상증령§49~59 증여세 과세 : 양도개인에게 부과 소득처분 : 개인 간의 거래로 소득처분 없음	개인	개인	100	140	개인 간의 거래로 소득처분 없음	양도한 개인	37 (증여세 부과)	100

그러므로 개인이 그와 특수관계에 있는 개인으로부터 고가양수한 경우의 취득가액 계산은 상증세법상의 시가로 하며, 고가양수자 입장에서는 증여재산가액이 전혀 없어 취득가액에 가산할 금액은 없으므로 취득대가 140억원 중 시가 100억원을 초과한 40억원을 뺀 100억원이 취득가액이다.

## 2) 특수관계가 없는 경우

### 가) 개인이 그와 특수관계가 없는 법인으로부터 고가양수한 경우의 취득가액 (=대가)

개인(거주자)이 그와 특수관계가 없는 법인으로부터 고가양수하여 양도할 경우 소득세법 제101조 제1항과 동법 시행령 제167조 제4항 및 제5항, 법인세법 제52조와 동법 시행령 제88조 및 제89조에 의한 부인행위 계산부인 규정 적용대상(특수관계가 있는 자로부터 고가양수)에 포함되지 아니하므로 실제 거래된 대가가 취득가액이 된다.

또한 고가양수한 취득자의 입장에서는 상증세법 제35조에 규정된 고가양도·저가양수에도 해당되지 않아 증여세 부과대상이 아니므로 취득가액에

가산할 증여재산가액이 있을 수 없다.

따라서, 고가양수자의 취득가액은 특수관계가 없는 법인에게 지급한 대가로 한다.

### 【사례 15 : 개인이 그와 특수관계가 없는 법인으로부터 고가양수한 경우의 취득가액】

개인(거주자)이 그와 특수관계가 없는 법인으로부터 시가 100억원 상당의 토지를 대가 140억원에 고가양수한 경우

- 1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조에 의한 특수관계가 없는 고가양수자가 얻은 이익은 전혀 없지만, 고가양도자인 법인이 얻은 이익 40억원은 법인세가 과세되므로 상증세법 제2조 제2항에 의하여 증여세를 부과하지 아니한다.
- 2) 소득처분 : 특수관계가 없는 법인과 개인 간의 거래는 소득세법 제101조 제1항 및 법인세법 제52조에 규정된 부당행위 계산부인 규정의 적용대상이 아니므로 상여 등 소득처분이 없다.
- 3) 취득가액 : 증여재산가액 또는 상여 등 처분금액이 없으므로 취득대가가 취득가액이 된다.

거주자(개인)

【개인이 그와 특수관계가 없는 법인으로부터 부동산을 고가양수】

시가 100억, 대가(거래가액) 140억

법인

거래유형	특수관계 有無	적용 법령 (특수관계가 없어 법인세법과 소득세법상 부당행위 계산부인 대상 아님)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		취득가액
								귀속자	금액	
고가양수	특수관계 無	부당행위 : 해당 없음 시가평가 : 상증법\$60~64, 상증령\$49~59 증여세 과세 : 양도법인에 대한 증여세 부과제외 소득처분 : 특수관계 없어 부당행위 계산부인 대상이 아니므로 소득처분 없음	법인	개인	100	140	부당행위 계산부인 대상이 아니므로 소득처분 없음	양도한 법인	40 (법인세 과세, 증여세 부과제외)	140

그러므로 개인이 그와 특수관계가 없는 법인으로부터 고가양수한 경우의 취득가액 계산은 실제 지급한 거래가액으로 하며, 소득세법상 시가초과액 또는 증여재산가액이 전혀 없어 취득가액에서 제외되거나 가산할 금액은 없으므로 취득대가 140억원이 취득가액이다.

나) 개인이 그와 특수관계가 없는 개인으로부터 고가양수한 경우의 취득가액 (=대가)

개인(거주자)이 그와 특수관계가 없는 개인으로부터 고가양수하여 양도할 경우 소득세법 제101조 제1항과 동법 시행령 제167조 제4항 및 제5항에 의한 부당행위 계산부인 규정 적용대상(특수관계가 있는 자로부터 고가양수)에 포함되지 아니하므로 실제 거래된 대가가 취득가액이 되며, 또한 고가양수한 취득자의 입장에서는 상증세법 제35조에 규정한 고가양도 또는 저가양수에도 해당되지 아니하므로 취득가액에 가산될 증여재산가액이 없다.

다만, 고가양도자가 얻은 이익에 대하여는 증여세 부과대상이 된다.

【사례 16 : 개인이 그와 특수관계가 없는 개인으로부터 고가양수한 경우의 취득가액】

개인(거주자)이 그와 특수관계가 없는 개인으로부터 시가 100억원 상당의 토지를 대가 140억원에 고가양수한 경우

- 1) 증여세 부과 : 상증세법 제35조에 의한 특수관계가 없는 고가양수자가 얻은 이익은 전혀 없지만, 고가양도자인 개인이 얻은 이익 40억원 중 증여재산가액인 37억원에 대하여는 증여세를 부과한다.
- 2) 소득처분 : 개인 간의 거래이므로 상여·배당 등 소득처분이 전혀 없다.
- 3) 취득가액 : 소득세법 제101조 제1항과 동법 시행령 제167조 제5항에 의한 부당행위 계산부인 대상이 아니므로 취득대가인 140억원이 취득가액이다.

거주자(개인)

【개인이 그와 특수관계가 없는 개인으로부터 부동산을 고가양수】

시가 100억, 대가(거래가액) 140억

개인

거래 유형	특수 관계 유/無	적용 법령 (특수관계가 없어 법인세법과 소득세법상 부당행위 계산부인 대상 아님)	양도자	양수자	시가	대가	시가와 대가의 차이액에 대한 소득처분 유형 및 금액	시가초과액		취득가액
								귀속자	금액	
고가양수	특수관계無	부당행위 : 해당 없음 시가평가 : 상증법\$60~64, 상증령\$49~59 증여세 과세 : 고가양도자에게 부과 소득처분 : 개인 간의 거래로 소득처분 없음	개인	개인	100	140	개인 간의 거래로 소득처분 없음	양도한 개인	37 (증여세 부과)	140

그러므로 개인이 그와 특수관계가 없는 개인으로 부터 고가양수한 경우의 취득가액 계산은 실제 지급한 거래가액인 대가로 하며, 시가초과부인액 또는 증여재산가액이 전혀 없어 취득가액에서 제외되거나 가산할 금액은 없으므로 취득대가 140억원이 취득가액이다.

결론적으로, 위 저가양수 또는 고가양수한 경우 취득가액에 대한 검토사항을 종합하면

**【최종 결론】**

거래 유형	특수관계 유/無	양도자	양수자	시가평가		취득시기별 취득금액(대가)에 가산하는 금액 (b)						취득가액					
				상증세법	법인세법	대가 (a)	2007.2.27. 이전 행위·부인		2007.2.28.~2009.2.3. 행위·부인 및 소득처분		2009.2.4.이후 행위·부인		증여재산가액	대가 제외 금액 (c)	저가양수 (a+b)	고가양수 (a-c)	
							상여등	기타사의 유출(증여 재산가액)	상여등	기타사의 유출(증여 재산가액)	상여등	기타사의 유출(증여 재산가액)					
저가양수	특수관계有	법인	개인	140	140	100	40	0	3	37	40	0	0	0	140	-	
		개인	개인	140	-	100	0	0	0	0	0	0	0	37	0	137	-
	특수관계無	법인	개인	140	-	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	100	-
			개인	150	-	100	0	0	0	0	0	0	47	0	0	147	-
		개인	개인	140	-	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	100	-
			개인	150	-	100		0	0	0	0	0	47	0	0	147	
고가양수	특수관계有	법인	개인	100	-	140	0	0	0	0	0	0	0	40	-	100	
		개인	개인	100	-	140	0	0	0	0	0	0	0	40	-	100	
	특수관계無	법인	개인	100	-	140	0	0	0	0	0	0	0	0	-	140	
		개인	개인	100	-	140	0	0	0	0	0	0	0	0	-	140	

## 【유의사항】

1. 취득가액에 가산하는 법인세법에 의한 “상여·배당 등” 처분금액은 2008. 2. 22. 신설 개정된 소득세법 시행령 제163조 제10항 제2호와 부칙(제20618호, 2008. 2. 22) 제3조에 의하여 2008. 2. 22. 이후 최초로 자산을 양도하는 분부터 적용하지만, 증여재산가액은 1999. 12. 31.에 신설되어 현재에 이르고 있지만, 그 양도시기별로 아래와 같이 차이가 있다.

- 1) 1999. 12. 31. 신설규정 : 상속세및증여세법 제41조의 3(주식 등 상장 등에 따른 이익의 증여)에 의한 증여세를 과세받거나 환급받은 경우에는 당해증여세과세가액의 증가액 또는 감소액을 취득가액에 가산하거나 차감한다(2000. 1. 1.이후 양도분부터 적용).
- 2) 2000. 12. 29. 개정규정 : 상속세및증여세법 제40조 제1항 제2호 가목 내지 다목 및 제41조의 3의 규정에 의하여 증여세를 과세받거나 환급받은 경우에는 당해증여세과세가액의 증가액 또는 감소액을 취득가액에 가산하거나 차감한다(2001. 1. 1.이후 양도분부터 적용).
- 3) 2001. 12. 31. 개정규정 : 상속세및증여세법 제40조제1항의 규정에 의한 전환사채 등에 대하여 동항 제2호 가목 내지 다목의 규정에 의하여 증여세를 과세받거나 전환사채 등에 대하여 그 인수·취득당시 주식가액과 인수·취득가액과의 차액에 대하여 증여세를 과세받은 경우 또는 상속세및증여세법 제41조의3의 규정에 의하여 증여세를 과세 받거나 환급받은 경우 당해 증여세과세가액 또는 그 증·감액을 취득가액에 가산하거나 차감한다(2002. 1. 1.이후 양도분부터 적용).
- 4) 2003. 12. 30. 개정규정 : 상속세및증여세법 제33조 내지 제42조의 규정에 의하여 증여세를 과세 받은 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증·감액을 취득가액에 가산하거나 차감한다(2004. 1. 1.이후 양도분부터 적용).
- 5) 2008. 2. 22. 개정규정 : 상증세법 제33조부터 제42조까지의 규정에 따라 증여세를 과세받은 경우에는 해당 증여재산가액 또는 그 증·감액을 취득가액에 더하거나 뺀다. 법인세법 제52조에 따른 특수관계에 있는 법인(외국법인을 포함)으로부터 취득한 경우로서 같은 법 제67조에 따라 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있으면 그 상여·배당 등으로 처분된 금액을 취득가액에 더한다(2008. 2. 22.이후 양도분부터 적용).

2. 법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목의 개정에 따라 위 “상여 등, 기타사외유출”의 소득처분 유형이 그 시기별로 각각 다르다.

- 1) 2007. 2. 28. 대통령령 제19891호 부칙 제19조(소득처분에 관한 적용례) : 제106조 제1항 제3호 자목의 개정규정은 이 영 시행 후 최초로 처분하는 분부터 적용한다.
- 2) 2009. 2. 4. 대통령령 제21302호 부칙 제19조(소득처분에 관한 적용례) : ① 제106조 제1항 제3호 자목의 개정규정은 이 영 시행 후 최초로 행위·계산하는 분부터 적용한다.
- 3) 2009. 2. 4. 대통령령 제21302호 부칙 제32조(수익거래에 대한 부당행위 계산부인 적용시 소득처분에 대한 경과조치) : 제106조 제1항 제3호 자목의 개정규정을 적용할 때 이 영 시행 전의 행위·계산분에 대하여 이 영 시행 후 최초로 처분하는 경우에는 행위·계산시점의 소득처분 규정에 따른다.

## 〈연도별 법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목 개정규정 내용〉

- 자. 2007. 2. 28. 개정 전 : 제88조 제1항 제8호(자본거래를 이용한 이익의 분여)의 규정에 의하여 익금에 산입한 금액으로서 귀속자에게 상증세법에 의하여 증여세가 과세되는 금액(증여재산가액)은 ‘기타사외유출’로 처분할 것
- 자. 2007. 2. 28.~ 2009. 2. 3. : 제88조 제1항 제1호(고가양수)·제3호(저가양도)·제8호·제8호의2 및 제9호(제1호·제3호·제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산에 한한다)의 규정에 의하여 익금에 산입한 금액으로서 귀속자에게 상증세법에 의하여 증여세가 과세되는 금액(증여재산가액)은 ‘기타사외유출’로 처분할 것
- 자. 2009. 2. 4. 개정 이후 : 제88조 제1항 제8호·제8호의2 및 제9호(같은 호 제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산에 한정한다)에 따라 익금에 산입한 금액으로서 귀속자에게 상증세법에 의하여 증여세가 과세되는 금액(증여재산가액)은 ‘기타사외유출’로 처분할 것

【관련 세법별 과세요건과 부당행위 계산부인 및 양도·취득시 시가 등 차이점(개괄축약)】

구 분	법인세법	상증세법	소득(양도)세법
과세요건 (부당행위 계산부인 규정)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 특수관계에 있는 경우로서                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 개인·법인에게 저가양도</li> <li>- 개인·법인으로부터 고가양수 (법 제52조, 령 제88조 제1항 제1호·제3호)</li> </ul> </li> <li>• 2007. 2. 28.이후 거래분부터 적용(시가-대가)≥3억원 OR {(시가-대가)÷시가}≥5% 이상 인 때(령 제88조 제3항)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 특수관계 여부에 무관하게                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 개인·법인에게 고가양도</li> <li>- 개인·법인으로부터 저가양수 (법 제35조, 령 제26조)</li> </ul> </li> <li>• (시가-대가)≥3억원 OR {(시가-대가)÷시가}≥30% 이상인 때(령 제26조 제2항, 제5항·제6항)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 특수관계에 있는 경우로서                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 개인·법인에게 저가양도</li> <li>- 개인·법인으로부터 고가양수 (법 제96조 제3항, 제101조 제1항)</li> </ul> </li> <li>• 2007. 2. 28.이후 양도분부터 적용 (시가-대가)≥3억원 OR {(시가-대가)÷시가}≥5% 이상인 때(령 제167조 제3항)</li> </ul>
판단 (평가) 기준일	행위 당시기준 (매매계약일, 령 제88조 제2항)	원칙 : 대금청산일 예외 : 매매계약 후 환율급변시 매매계약일(령 제26조 제8항)	양도시기 또는 취득시기 (령 제162조)
특수 관계자 유형 (일부를 생략 하였음에 유의)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 재상법 제401조의2 제1항의 규정에 의하여 이사로 보는 자를 포함)와 그 친족</li> <li>2. 주주 등(소액주주 등을 제외한다)과 그 친족</li> <li>3. 법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인(주주 등이 영리법인인 경우에는 그 임원을, 비영리법인인 경우에는 그 이사 및 설립자를 말한다)이나 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족</li> <li>4. 위 3가지 외 5가지 (령 제87조 제1항)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 친족 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자</li> <li>2. 사용인과 사용인외의 자로서 당해 주주 등의 재산으로 생계를 유지하는 자</li> <li>3. 기업집단의 소속기업 또는 그 기업의 임원인 자와 기업집단을 사실상 지배하는 자 등</li> <li>4. 주주 등 1인과 제1호 내지 제3호의 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인</li> <li>5. 임원의 임면권의 행사 또는 사업방침의 결정등을 통하여 당해 법인의 경영에 대하여 사실상의 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자 등 (령 제26조 제4항)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 당해 거주자의 친족</li> <li>2. 당해 거주자의 종업원 또는 그 종업원과 생계를 같이하는 친족</li> <li>3. 당해 거주자의 종업원외의 자로서 당해 거주자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 같이하는 친족</li> <li>4. 당해 거주자 및 그와 제1호 내지 제3호에 규정하는 자가 소유한 주식 또는 출자지분의 합계가 총발행 주식수 또는 총출자지분의 100분의 30이상이거나 당해 거주자가 대표자인 법인</li> <li>5. 당해 거주자와 제1호 내지 제3호에 규정하는 자가 이사의 과반수이거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한한다)의 100분의 50이상을 출연하고 그중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인</li> <li>6. 제4호 또는 제5호에 해당하는 법인이 총발행주식수 또는 총출자지분의 100분의 50이상을 출자하고 있는 법인(령 제98조 제1항)</li> </ol>

구 분	법인세법	상증세법	소득(양도)세법
시가 평가 범위	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 시가(매매사례가액 등)</li> <li>• 보충적 평가액 (령 제89조 제1항과 제2항)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 시가 (평가기준일 전후 각 3월의 매매사례가액·수용보상가·감정가 등)</li> <li>• 보충적 평가액 (령 제26조 제1항)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상속세및증여세법에 의한 평가액으로 하되, 양도·취득일 전후 3월의 매매사례가액·수용보상가·감정가 등)</li> <li>• 보충적 평가액 (령 제167조 제5항)</li> </ul>
주식 등 평가	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상장주식 등 : 거래일의 증권시장(유가증권시장·코스닥시장) 증가</li> <li>• 비상장주식 등 : 보충적 평가액</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상장주식 등 : 증여일 이전·이후 각 2월의 증권시장(유가증권시장·코스닥시장) 증가평균액</li> <li>• 비상장주식 등 : 보충적 평가액</li> </ul>	
최대주주 또는 과점주주 할증규정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 최대주주인 경우(대기업 : 20% 할증, 중소기업 : 10% 할증)</li> <li>• 50% 초과 과점주주인 경우(대기업 : 30% 할증, 중소기업 : 15% 할증)</li> </ul> <p>다만, 조세특례제한법 제101조에 따라 2009.12.31.이전까지 증여받거나 양도하는 중소기업의 주식 등은 할증규정 적용배제(상증세법 제63조 제3항, 소득세법 시행령 제167조 제5항)</p>		
과세가액 계산	<p>특수관계자에 대한 부당행위 계산부인에 따른 차이액을 익금산입하고, 당해 차이액은 법인세법 시행령 개정규정과 부칙에 따라 -그 시기별로 부당행위한 때·처분한 때를 기준으로 -상여·배당·기타사외유출·기타 소득으로 처분</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 저가양도 : 차이액(시가-대가)</li> <li>• 고가양수 : 차이액(대가-시가)</li> </ul>	<p>〈증여재산가액 계산방법〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 특수관계 有(아래 차이액에서 시가의 30%와 3억원 중 낮은 금액을 공제)</li> <li>• 특수관계 無(아래 차이액이 시가의 30% 이상인 때로 한정하여 3억원을 공제)</li> </ul> <p>〈시가와 대가의 차이액〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-고가양도 : 차이액(대가-시가)</li> <li>-저가양수 : 차이액(시가-대가)</li> </ul>	<p>개인의 유형별(고가·저가양도) 양도가액</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 고가양도한 경우 양도가액 : 양수자가 특수관계에 있는 법인인 때는 법인세법상 시가(제96조 제3항 제1호)를, 그 외의 경우는 상증법상 시가(제96조 제3항 제2호)와 증여재산가액 계산을 위한 공제금액(3억원) 합계</li> <li>• 저가양도한 경우 양도가액 : 부당행위 계산부인 대상인 때는 상증법상 시가(제101조 제1항)를, 아닌 경우는 대가(제96조 제1항)</li> </ul> <p>개인의 유형별(고가·저가양수) 취득가액</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 고가양수한 경우 취득가액 : 부당행위 계산부인 대상인 경우는 상증세법상의 시가(제101조 제1항)를, 아닌 경우는 대가(제97조 제1항 제1호 가목 본문)</li> <li>• 저가양수한 경우 취득가액 : 양도자가 특수관계가 있는 때는 대가와 상여 등 처분금액 또는 증여재산가액 합계를, 없는 경우는 대가와 증여재산가액 합계(제97조 제1항 제1호 가목, 령 제163조 제10항 제1호 또는 제2호)</li> </ul>

\* 자세한 세부적인 사항은 저가(고가)양도·고가양도·저가(고가)양수, 개인·법인별, 특수관계 유무 등 유형별 세론을 참고 바람.

**법인세법 제52조 【부당행위계산의 부인】**

- ① 납세지 관할세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자(이하 “특수관계자”라 한다)와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 “부당 행위계산”이라 한다)에 관계없이 그 법인의 각 사업년도의 소득금액을 계산할 수 있다.
- ② 제1항의 규정을 적용함에 있어서는 건전한 사회통념 및 상관행과 특수관계자가 아닌 자간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(요율·이자율·임대료 및 교환비율 기타 이에 준하는 것을 포함하며, 이하 이 조에서 “시가”라 한다)을 기준으로 한다.
- ③ 내국법인은 대통령령이 정하는 바에 따라 각 사업년도에 특수관계자와 거래한 내역이 기재된 명세서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.
- ④ 제1항 내지 제3항의 규정을 적용함에 있어서 부당행위계산의 유형 및 시가의 산정 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

**법인세법 시행령 제88조 【부당행위계산의 유형 등】**

- ① 법 제52조제1항에서 “조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.
  - 1. 자산을 시가보다 높은 가격으로 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산을 과대상각한 경우
  - 2. 무수의 자산을 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산에 대한 비용을 부담한 경우
  - 3. 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가격으로 양도 또는 현물출자한 경우. 다만, 제20조 제1항 제3호 각 목의 어느 하나에 해당하는 주식매수선택권의 행사에 따라 주식을 양도하는 경우는 제외한다.
- ② 제1항의 규정은 그 행위당시를 기준으로 하여 당해 법인과 특수관계자간의 거래(특수관계자 외의 자를 통하여 이루어진 거래를 포함한다)에 대하여 이를 적용한다.
- ③ 제1항 제1호·제3호·제6호·제7호 및 제9호(제1항 제1호·제3호·제6호 및 제7호에 준하는 행위 또는 계산에 한한다)는 시가와 거래가격의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용한다. <신설 2007. 2. 28>
- ④ 제3항은 주권상장법인이 발행한 주식을 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 한국거래소(이하 “한국거래소”라 한다)에서 거래한 경우에는 적용하지 아니한다. <신설 2007. 2. 28, 2009. 2. 4>

**법인세법 시행령 제89조 【시가의 범위 등】**

- ① 법 제52조 제2항을 적용할 때 해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계자 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계자가 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격(주권상장법인이 발행한 주식을 한국거래소에서 거래한 경우 해당 주식의 시가는 그 거래일의 한국거래소 최종시세가액)에 따른다.
- ② 법 제52조 제2항의 규정을 적용함에 있어서 시가가 불분명한 경우에는 다음 각호의 규정을 순차로 적용하여 계산한 금액에 의한다.
  - 1. 부동산가격공시 및 감정평가에 관한 법률에 의한 감정평가법인이 감정한 가격이 있는 경우 그 가격(감정한 가격이 2 이상인 경우에는 그 감정한 가격의 평균액). 다만, 주식 등을 제외한다.
  - 2. 상증세법 제38조 내지 제39조의 2 및 동법 제61조 내지 제64조의 규정을 준용하여 평가한 가격. 이 경우 상증세법 제63조 제2항 제1호 및 동법시행령 제57조 제1항·제2항의 규정을 준용함에 있어서 “직전 6월(증여세가 부과되는 주식 등의 경우에는 3월로 한다)”은 이를 각각 “직전 6월”로 본다.

비상장주식 평가심의위원회의 설치 및 운영에 관한 규정(2006. 4. 14. 국세청훈령 제1609호)

제22조(시가인정 자문 등) (2006. 4. 14 제목개정)

- ① 지방청평가심의위원회는 다음 각호의 사항에 관하여 납세지 관할세무서장 및 지방국세청장의 자문에 응할 수 있다. (2006. 4. 14 개정)
1. 영 제49조 제1항 본문의 규정에도 불구하고 평가기준일 전 2년 이내의 기간(상속개시일 전 6월 이내의 기간 및 증여일 전 3월 이내의 기간을 제외한다)중에 매매·감정·수용·경매(민사집행법에 의한 경매를 말한다) 또는 공매(이하 “매매 등”이라 한다)가 있는 경우로서 평가기준일과 영 제49조제 2항 각호의 1에 해당하는 날까지의 기간 중에 가격변동의 특별한 사정이 없다고 인정되는 때에 당해 매매 등의 가액을 시가에 포함하고자 하는 경우
  2. 영 제49조제1항제2호의 규정에 의한 감정가액이 법 제61조·법 제62조·법 제64조 및 법 제65조의 규정에 의하여 평가한 가액의 100분의 80이상이지만 담보제공목적 등 시가평가 외의 목적으로 감정을 받은 경우로서 동 감정가액이 당해 재산의 시가로 인정되기에는 부적정하다고 판단하여 다른 감정기관에 감정을 의뢰하고자 하는 경우
  3. 기타 상속세 및 증여세와 관련한 재산의 공정하고 타당한 평가를 위하여 필요하다고 인정되는 경우
- ② 제1항 제1호의 규정을 적용함에 있어 납세지관할세무서장 및 지방국세청장은 다음 각호의 사항을 입증하여야 하고, 지방청평가심의위원회는 입증내용의 신빙성 및 객관적 교환가치 등을 감안하여 시가 인정여부에 대한 자문에 응하여야 한다. (2006. 4. 14 개정)
1. 재산의 형태 및 이용 상태 등에 대한 동일성이 유지되고 있다는 점
  2. 부동산의 경우 주위환경의 변화가 없다는 점
  3. 주식의 경우 주식발행회사의 재무상태, 경영상태 및 주요업종의 변동 등이 없다는 점
  4. 기타 거래당시와 평가기준일 사이에 가격변동의 특별한 사정이 없다는 점

### Ⅲ. 결론

지금까지 살펴본 내용은 개인과 개인 또는 법인과 의 거래, 양도 또는 취득일 현재의 특수관계 존재 여부, 부당행위 계산부인과 소득처분의 상관관계, 이익을 얻은 자에 대한 증여세 부과방법과 양도·취득가액 산정함에 있어서의 유의해야할 핵심적인 방법론에 대하여 설명하였다.

하지만, 가장 중요한 것은 이러한 분야와 유사한 거래가 과연 얼마나 있을 수 있는가 하는 의구심이

들기도 하지만 의외로 한 번의 실수가 돌이킬 수 없는 오명으로 남을 수 있다는 점을 충분히 감안하여 심각한 주의가 요구되고 있다는 점을 충분히 감안해야만 한다. 아울러 법인세법과 소득세법 및 상속세법의 상관관계를 간과한 성급한 결론을 얻기 전에 충분한 사전분석과 검토를 선행함으로써 보다 더 한 차원 높은 양질의 납세서비스를 제공할 수 있는 계기가 되길 바랄 뿐이고, 향후부터는 “고저가 양수도”가 아닌 “저가양도·고가양수”라고 적정한 법률용어를 사용함으로써 의미상 세법해석 혼란을 방지할 수 있길 희망한다.☹