

研究報告書
第61輯(2011. 3)

각 세법상 부당행위계산규정의 상충관계 해소를 위한 연구

韓國稅務士會 附設
韓 國 租 稅 研 究 所

◆ 研究責任者 ◆

정 지 선 (서울시립대학교 세무대학원 교수)

◆ 共同研究者 ◆

권 오 현 (건양대 세무학과 강사, 회계법인 이촌)

목 차

제1장 서 론

제1절 연구의 필요성과 목적	1
제2절 연구 방법	2

제2장 실질과세원칙과 부당행위계산 부인제도

제1절 국세기본법 제14조와 실질과세원칙	3
1. 개 요	3
2. 국세기본법 제14조	4
가. 개 요	4
나. 내 용	5
3. “실질”의 내용	6
가. 실질과세의 원칙	6
나. 실질과세의 견해 대립	6
(1) 경제적 실질	7
(2) 법적 실질	7
다. 판례의 입장	7
라. 검 토	8
4. 소 결	8
제2절 부당행위계산부인 제도	9
1. 의 의	9
가. 개 요	9
나. 법원의 판단기준	9
다. 경제적 합리성의 판단 방법	10

라. 무효행위와의 구별	10
마. 부당행위계산부인의 법적 성격	11
2. 요 건	12
가. 개 요	12
나. 특수관계자와의 거래나 계약 행위	13
(1) 특수관계 해당 여부 기준 시점	13
(2) 거래나 계약 행위의 성립전 특수관계 적용 여부	13
(3) 제3자가 거래나 계약 행위에 개입한 경우	14
다. 조세를 부당히 감소시킬 것	14
(1) 세법에 예시된 부당성	14
1) 개 요	14
2) 소득세법	15
3) 법인세법	16
(2) 부당성의 판단기준에 대한 여러 견해	17
1) 비특수관계자비교설	17
2) 경제적 합리성설	17
3) 독립당사자간 거래기준설	18
4) 객관적 합리성 기준설	18
(3) 검 토	18
3. 주관적 요건의 적용가능성	19
제3절 외국의 부당행위계산부인 제도	20
1. 미국의 경우	20
2. 독일의 경우	21
3. 일본의 경우	22
제3장 각 세법의 부당행위계산 부인 제도	24
제1절 국세기본법	24

1. 연 혁	24
2. 내 용	25
가. 개 요	25
나. 과세요건과 실질행위의 재구성	25
다. 국세우선의 원칙과 부당행위계산부인	26
제2절 법인세법	27
1. 연 혁	27
2. 내 용	28
가. 개 요	28
나. 법인세법 제52조의 과세요건	29
(1) 납세의무자	30
(2) 과세물건	30
(3) 특수관계자의 범위	31
1) 서	31
2) 특수관계자의 범위	31
3) 열거주의의 엄격적용	34
(4) 부당한 행위의 유형	35
1) 서	35
2) 법인세법 시행령의 예시 유형	35
3) 법인세법 기본통칙의 예시 유형	39
4) 판례로 형성된 부당한 행위	39
(5) 과세대상가액의 산정	41
1) 개 요	41
2) 시가의 범위	42
3) 금전대여나 차용의 경우 시가 산정	43
4) 자산 또는 용역의 제공시 시가 산정	44

5) 자본거래의 경우	45
다. 부당행위계산부인시 처리 방법	45
(1) 소득처분 일반론	45
(2) 부당행위계산부인에 따른 소득처분	46
(3) 고가·저가 양도에 따른 소득처분	46
제3절 소득세법	47
1. 연 혁	47
2. 내 용	47
가. 개 요	47
나. 소득세법 제41조의 과세요건	48
(1) 납세의무자	49
(2) 과세물건	49
(3) 특수관계자	49
(4) 부당한 행위의 유형	51
1) 서	51
2) 소득세법 시행령의 예시 유형	52
(5) 과세대상	54
1) 서	54
2) 시가의 산정	55
다. 소득세법 제101조의 과세요건	55
(1) 납세의무자	56
(2) 과세물건	57
(3) 특수관계자	57
(4) 과세대상	58
(5) 시가	59
(6) 소득세법 제97조 제4항과의 관계	60

라. 부당행위계산 부인시 처리 방법	61
제4절 부가가치세세법	62
1. 연 혁	62
2. 내 용	62
가. 개 요	62
나. 간주공급의 과세표준 산정	63
다. 시가	63
제5절 상속세 및 증여세법	64
1. 연 혁	64
2. 내 용	66
가. 개 요	66
나. 타세목 과세분 증여세 과세 제외	67
다. 증여세 과세특례	67
라. 과세요건	68
(1) 상속세 및 증여세법 제2조 제3항 및 제4항, 제31조 제1항 ..	68
(2) 상속세 및 증여세법 제33조	68
(3) 상속세 및 증여세법 제34조	68
(4) 상속세 및 증여세법 제35조	69
(5) 상속세 및 증여세법 제36조	72
(6) 상속세 및 증여세법 제37조	72
(7) 상속세 및 증여세법 제38조	72
(8) 상속세 및 증여세법 제39조, 제39조의2, 제39조의3	73
1) 증자에 따른 이익의 증여	73
2) 감자에 따른 이익의 증여	75
3) 현물출자에 따른 이익의 증여	75
(9) 상속세 및 증여세법 제40조	76

(10) 상속세 및 증여세법 제41조	77
(11) 상속세 및 증여세법 제41조의3	77
(12) 상속세 및 증여세법 제41조의4	79
(13) 상속세 및 증여세법 제41조의5	79
(14) 상속세 및 증여세법 제42조	80
제6절 기타 세법	82
1. 국제조세조정에 관한 법률	82
2. 기타 세법	83
 제4장 부당행위 계산과 세목간의 상충에 따른 문제점과 개선방안	84
제1절 고가·저가 양도에 따른 이중과세와 개선방안	84
1. 이중과세의 문제점	84
가. 양도소득세와 증여세	84
나. 사업소득에 대한 소득세와 증여세	85
2. 법원의 견해 검토	86
가. 내 용	86
나. 검 토	86
3. 개선방안	87
가. 행위의 본질로 접근	87
나. 세법의 개정	87
(1) 개 요	87
(2) 소득과세 우선의 원칙	88
1) 서	88
2) 소득과세 우선의 원칙의 문제	88
3) 소 결	89
(3) 개정방식의 선택	89

제2절 개별세법 간 시가의 산정방식의 차이에 따른 문제점과 개선방안.....	90
1. 과세기 판단되는 시가와 재판상 판단되는 시가의 차이.....	90
가. 문제점	90
(1) 세법상 인정하는 감정가액	90
(2) 재판상 소급감정의 허용	91
나. 개선방안	92
2. 법인세법과 상속세 및 증여세법간의 시가 인정 범위의 차이 ..	92
가. 차이점 검토	92
(1) 법규정상의 차이	92
(2) 주식에 대한 평가 방법	93
(3) 시가가 불분명한 경우	95
나. 개선방안	95
제3절 가치증가에 따른 이익의 증여와 양도소득세의 상충	96
1. 문제점	96
가. 정산기준일을 적용한 증여세 과세	96
(1) 개 요.....	96
(2) 상장에 따른 증여이익 과세.....	96
(3) 합병에 따른 상장 등의 증여이익 과세.....	97
(4) 정산기준일의 법적 성격의 모호성으로 인한 문제점	98
2. 개선방안.....	100
제5장 요약 및 정책제언	101
제1절 요 약	101
제2절 정책제언	104
제3절 본 연구의 한계.....	107

☞참고문헌☞	108
--------	-----

표 목 차

〈표 3-1〉 증여유형 개요	70
〈표 3-2〉 증여시기	71
〈표 3-3〉 그 밖의 이익의 증여 유형 개요	81

제1장 서론

제1절 연구의 필요성과 목적

국세기본법 제14조에는 실질과세에 대한 규정을 두고 있다. 여기서 말하는 실질과세는 그 실질의 의미가 경제적 실질인지 아니면 법적 실질인지에 대하여는 여러 견해가 있다.

경제적 실질로 보는 견해는 조세부담의 공평을 실현하기 위하여 거래등을 경제적인 관점에서 파악하여 그 경제적 귀속자에게 과세하는 것으로 사법상의 거래형식을 부인하여 국세기본법 제14조를 일반조항 적용할 수 있고, 구체적인 개별세법에 있는 부당행위계산부인 규정을 예시적 규정으로 본다.

반면 법적 실질로 보는 견해는 헌법의 이념 아래 과세는 사법상의 거래관계를 전제로 하는 이상 그 사법상의 법적 형식을 존중하여야 하므로 이를 부인하기 위하여는 개별세법에 개별적이고 구체적인 규정을 필요로 한다. 즉 국세기본법 제14조는 실질과세에 대한 선언적 규정이고, 개별세법의 특별히 규정된 개별규정에 의하여 과세가 실현된다는 견해이다.

이런 견해의 차이에 따라 개별세법에 규정된 부당행위계산부인 규정은 예시적 규정이 될 수도 있고, 과세근거가 되는 규정이 될 수 있다. 따라서 국세기본법 제14조의 부당행위계산 부인 규정과 개별세법의 부당행위규정에 대한 내용에 대한 관계에 대하여 규명할 필요가 있다. 그러나 선행 연구들이 대부분 지엽적인 각 세법에 규정된 부당행위 계산부인 규정에 대한 연구가 대부분으로, 국세기본법을 기점으로 하여 시작되고 있는 실질과세원칙과 개별세법의 실질과세 원칙 규정 및 부당행위계산 부인 규정의 상충관계를 다루는 연구 논문이 거의 없다.

2 제1장 서론

따라서 본 연구는 세법상 부당행위 계산부인 규정의 상충관계를 다루는 선행 연구로서 그 가치가 높을 것이다. 특히 개별세법에 규정된 부당행위 계산부인 규정의 상충관계로 인하여 발생하는 이중과세 문제를 조정 또는 해소하는 방법을 제시하여 선행 연구로서의 활용가능성을 높이고자 한다.

제2절 연구 방법

본 연구보고서는 현행 개별세법에 규정된 실질과세 규정과 구체적인 부당행위 계산 부인 규정 분석을 하고, 이를 바탕으로 부당행위계산 부인규정으로 인한 개별세법간 상충관계를 찾아내고 해결을 위한 개선방안을 제시하는 것이 목적이다.

그래서 제1장은 서론으로 연구의 필요성과 목적을 나타내고, 제2장에서는 국세기본법 제14조의 실질과세원칙과 부당행위계산 부인 제도의 관계를 검토한다.

제3장은 각 개별세법에 규정된 부당행위계산 부인규정의 연혁과 과세요건을 중심으로 법률해석을 하여 각 세목별 적용되는 현상을 살펴 본 다음, 제4장에서 부당행위계산 부인으로 인한 개별세법간 상충에 따른 문제점을 도출하고 그에 따른 개선방안을 제안하고자 한다.

마지막으로 제5장은 본문의 내용에 대한 요약과 개선방안을 다시 정리하여 본 연구를 마치고자 한다.

제2장 실질과세원칙과 부당행위계산 부인제도

제1절 국세기본법 제14조와 실질과세원칙

1. 개 요

세법은 과세요건을 충족하면 추상적인 납세의무가 성립하고, 이를 구체적으로 확정하는 절차를 갖게 된다. 다시 말하면, 납세의무의 “성립”은 각 세법에서 정한 과세요건을 충족하게 되면 발생하는 것으로 추상적 납세의무라 하고, 이러한 추상적 납세의무가 이행될 수 있도록 구체적인 절차를 가지는 것을 “확정”이라 한다. “확정”에는 납세의무자가 자신이 직접 과세표준과 세액을 신고하여 확정하는 것과 과세관청의 부과처분으로 확정하는 것이 있다. 즉 전자는 신고납부제도이고 후자는 정부부과제도이다. 이외에도 자동확정제도¹⁾가 있다. 납세자가 직접 납세의무를 확정한다 하더라도 세액의 누락이나 세법상 정당한 세액에 미치지 못할 경우 과세관청은 경정결정을 통하여 이를 재확정 할 수 있고, 정부부과세목의 결정을 포함하여 이러한 부과처분으로 확정된 납세의무가 고지서의 형태로 납세자에게 송달 될 때 마침내 부과처분의 효력을 얻게 된다. 즉 납세자의 자발적 신고로 확정되어 더 이상 정부가 세무조사나 경정을 하지 않는 경우를 제외한 나머지는 정부가 직접 확정을 하게 되는데 이를 “국세의 부과”라 한다. 이렇게 국세를 부과하기 위해서 조세법에 명문으로 규정되기 이전부터 내재되어 있는 원칙들이 있다. 이러한 원칙은 조리에 해당되어²⁾ 창설적으로 국세기본법이나 개별세법에 규정

1) 국세기본법 제22조 제2항.

2) 최명근, 「세법학총론」, 세경사, 2002, 116면 ; 임상엽외1, 「세법개론」, 상경사, 2010, 38면.

된 것이 아니고, 달리 규정되지 않았다 하더라도 당연히 지켜져야 하는 원칙이므로 국세부과와 관련된 규정은 선언적 규정이라 할 수 있다. 국세부과의 원칙은 실질과세의 원칙,³⁾ 신의성실의 원칙,⁴⁾ 근거과세의 원칙,⁵⁾ 조세감면의 사후관리⁶⁾로 나뉘진다.

국세부과의 원칙은 서로 상호보완적인 관계를 형성하고 있어 이중 하나만 치우쳐 최종적인 부과처분을 유지할 수 없다. 실질과세의 원칙과 근거과세의 원칙은 신의성실의 원칙에 의하여 깨어질 수 있는 반면, 신의성실의 원칙만으로 조세법을 적용하면 자의적인 해석 또는 초월적인 적용의 우려가 있어 조세법률주의 내지 조세평등주의를 벗어날 수 있다. 물론 실질과세의 원칙만 강조하여도 같은 결론에 이른다. 그리고 조세감면의 사후관리는 실질과세의 원칙, 신의성실의 원칙, 근거과세의 원칙을 기반으로 하여 추정여부를 판단하게 된다.

본 연구의 범위는 국세부과의 원칙 중 실질과세의 원칙을 구체적으로 실현하는 부당행위 계산부인 규정에 대한 것이므로 실질과세의 원칙을 검토한 후 개별세법의 부당행위계산 부인 규정을 살펴보고자 한다.

2. 국세기본법 제14조

가. 개 요

실질과세의 원칙은 국세기본법 제14조에서 다시 명문으로 규정하고 있다. 제1항에서 “과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속자가 따로 있을 때에는 사실상 귀

3) 국세기본법 제14조.

4) 국세기본법 제15조.

5) 국세기본법 제16조.

6) 국세기본법 제17조.

속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다”라고 규정하고, 다음 제2항에서 “세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용하다”라고 규정하고 있다. 그리고 2007. 12. 31. 법률 제8830호로 제3항을 신설하여 “제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용 한다”고 규정하였다.

나. 내 용

국세기본법 제14조를 구체적으로 보면, 제1항은 납세의무의 귀속에 관한 내용이고, 제2항은 과세요건이 과세표준의 적용방법에 관한 내용이다. 그리고 제3항은 제3자를 통한 우회거래 등을 규제하기 위하여 신설된 조항이다.

이러한 국세기본법상의 실질과세원칙은 각 개별세법에서 별도의 규정을 둔 경우에는 그 규정을 우선적용 하도록 하고 있다.⁷⁾ 이는 국세기본법 제14조의 실질과세 규정이 조리의 성격을 가짐에도 불구하고, 조세법률주의를 엄격히 적용한 결과 개별세법을 포섭할 수 있는 일반규정으로서의 법적 지위를 갖지 못하는 태생적 한계를 가지고 있음을 의미한다.

그럼 본 조문에서 말하는 ‘실질’은 무엇인가? ‘실질’은 경제적 관점, 법적 관점으로 접근하는 방법에 따라 국세기본법 제14조의 법적 지위를 달리 할 수 있어 이를 검토하여야 한다.

7) 국세기본법 제3조 제1항.

3. “실질”의 내용

가. 실질과세의 원칙

실질과세의 원칙은 조세의 회피나 절세 등을 위하여 법률행위의 형식이 존재함에도 불구하고 이를 부인하거나 수정하여 경제적 실체에 부합시켜 과세할 수 있도록 하는 세법 적용의 원칙이다. 이러한 실질과세의 원칙은 1919년 독일의 제국조세기본법(Reichsabgabenordnung, RAO)을 기초한 Enno Becker에 의하여 유래되었다고 보고 있다.⁸⁾ Becker는 세법이 과세의 대상으로서 규정하고 있는 것은 사상의 외부적 표현형식이 아니고 내부적·경제적 실질이므로 이를 고려하여 세법을 해석하여야 한다고 하였다.⁹⁾ 물론 Becker의 주장은 조세법률주의와 당사자 중심의 법률행위론을 왜곡하여 민법의 지도원리인 사적자치의 왜곡한다는 비판을 받아왔지만 여전히 다양한 형태로 규정되고 있다.¹⁰⁾ 우리나라도 국세기본법 제14조에서 실질과세를 표방하고 있다.¹¹⁾

나. 실질과세의 견해대립

실질과세는 그 실질의 의미가 경제적 실질인지 아니면 법적 실질인지에 대하여는 여러 견해가 있다.

8) 김성수, 「세법-조세법과 공법원리」, 2003, 법문사, 160면 각주 8번 재인용 ; 최명근, 전거서, 194면.

9) 최명근, 전거서, 194면.

10) 김성수, 상거서, 160면.

11) 이에 대하여 실질과세원칙은 과세관청의 자의 저거 판단으로 조세법률주의를 형해화하고 예측가능성을 위협하는 것이므로 이를 자유민주주의의 세법에서는 원칙적으로 적용하면 안된다고 주장한다(장재식, 「조세법(전간판)」, 1995, 서울대학교 출판부, 73~76면).

(1) 경제적 실질

경제적 실질은 조세부담의 공평을 실현하기 위하여 거래 등을 경제적 인 관점에서 파악하여 그 경제적 귀속자에게 과세하는 것을 말한다. 이는 사법상의 거래형식을 그대로 세법상의 과세요건에 그대로 적용하게 되면 조세공평의 원칙을 실현할 수 없다는 입장이다. 따라서 국세기본법 제14조의 일반조항으로 조세회피 등에 대한 실질과세가 가능하고 개별 세법에 있는 부당행위계산부인 규정 등은 예시적 규정이 된다.¹²⁾

(2) 법적 실질

법적 실질은 헌법의 이념 아래 과세는 사법상의 거래관계를 전제로 하는 이상 그 사법상의 법적 형식을 존중하여야 하므로 이를 과세하기 위하여는 개별세법에 개별적이고 구체적인 규정을 필요로 한다. 따라서 국세기본법 제14조는 실질과세에 대한 선언적 규정이고, 개별세법의 특별히 규정된 개별규정에 의하여 과세가 실현된다는 견해이다.

다. 판례의 입장

대법원은 “과중한 양도소득세의 부담을 회피하기 위한 행위라 해도 위와 같은 토지 교환행위는 가장행위에 해당한다는 등 특별한 사정이 없는 이상 유효하다고 보아야 할 것이므로 이를 부인하기 위하여는 권력의 자의로부터 납세자를 보호하기 위한 조세법률주의의 법적 안정성 또는 예측가능성의 요청에 비추어 법률상 구체적인 근거가 필요하 할 것”이라 하여 법적 실질의 입장을 취하고 있다.¹³⁾

12) 고성춘, 「국세기본법 사례연구」, 2008, 청보, 823면.

13) 대법원 1991. 5. 14. 선고 90누3027 판결.

라. 검 토

이에 대하여 살펴보면, 악의의 납세자가 행한 위장된 법적형태가 개별세법에 부당행위계산 부인 규정에 벗어난 것이라면 결국 탈세행위를 방조할 수 밖에 없는 것이고, 이는 조세법의 기본이념이 공평과세에도 맞지 않는다. 또는 한쪽의 탈세는 다른 한쪽의 과세로 이어지는 풍선효과가 있으므로 헌법의 이념 하에서 공평과세는 유지되어야 한다. 그렇다면 법적 실질에서 선언적 규정으로 보고 개별세법에 부당행위계산 부인과 같은 규정을 일일이 열거해야 하는 것은 현대사회의 경제규모에 있어 불가능하므로 타당하지 않다고 생각된다. 따라서 경제적 실질의 입장에서 국세기본법 제14조를 개별세법의 흠결을 보완하는 일반조항 또는 포괄조항으로 보는 경제적 실질 견해¹⁴⁾를 지지할 필요가 있다. 하지만 경제적 실질을 강조하다 보면 납세자의 법적 안정성과 예측가능성을 침해할 위험이 있고, 게다가 조세법의 기본원칙인 조세법률주의에 반할 수 있기 때문에 이를 보완하는 관점이 필요할 것으로 보인다. 한편 국세기본법 제3조 제1항에서 다른 세법에 실질과세 규정이 있는 경우 그 세법을 국세기본법보다 우선하도록 하고 있어 경제적 실질의 관점에 제한을 두고 있는 것으로 생각된다.

4. 소 결

실질과세에 있어 법적 실질인지 경제적 실질인지 검토하기 전에 우선 판단되어야 할 것이 과세대상 행위가 법적 효력을 갖고 있는지 먼저 판단하여야 한다. 예를 들어 무효의 법률행위라면 이는 실질과세의 원칙이 적용되는 것이 아니라 그 행위 자체로 효력이 없으므로 이를 무시하여 새롭게 귀속 또는 과세표준의 내용을 판단하면 되기 때문이다.

14) 김성수, 상계서, 168~169면.

제2절 부당행위계산부인 제도

1. 의 의

가. 개 요

부당행위계산부인은 법인 또는 개인사업자 등의 행위 또는 회계처리가 법률상으로는나 기업회계기준상 그 내용이 보편타당성이 있다 할지라도 세무계산상 그 내용과 성질이 조세를 부당히 감소시킬 목적으로 행하였다고 인정되는 경우에는 그 행위나 계산에 불구하고 이를 실질에 맞게 과세표준을 산정하거나 거래를 재구성하는 것을 말한다. 즉 부당행위계산이라 함은 납세자가 정상적인 경제인의 합리적인 거래형식에 의하지 않고 합리적 이유도 없이 우회행위, 다단계행위 그밖에 이상한 거래형식을 취함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감 내지 배제시키는 행위계산을 말한다.¹⁵⁾

나. 법원의 판단기준

납세자가 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어 정상적인 경제인의 합리적인 방법에 의하지 아니하고 세법에 규정된 거래형태를 빙자하여 남용함으로써 조세부담을 부당하게 회피하거나 경감시켰다고 하는 경우에 과세

15) 대법원 1989. 4. 11. 선고 88누8630 판결: 이 판결은 “갑회사의 대주주로서 대표이사이던 을이 나머지 주주들의 위임을 받아 병에게 갑회사 주식전부를 매도하면서 병은 갑회사 소유의 부동산을 을의 아들인 정에게 시가보다 저렴한 가격에 매도하기로 특약하고 그 약정에 따라 주주명부에 명의개서가 이루어진 후 대표이사로 취임한 병이 정 앞으로 그 부동산에 대한 소유권이전등기를 넘겨주었다면 이와 같은 우회적 행위가 조세의 감면 내지 배제효과를 얻기 위한 것인지에 대하여 심리판단하여야 한다”라고 하여 조세회피목적이 있었는지 여부를 판단하여야 한다고 설시하면서 원심에서 갑과 병이 특수관계가 없어 부당행위계산부인을 할 수 없다는 원심의 결정을 파기환송하였다.

권자가 이를 부인하고 법령에 정하는 방법에 의하여 객관적이고 타당하다고 보여지는 소득이 있는 것으로 의제하는 제도로써, 경제인의 입장에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 행위계산을 함으로 인하여 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되는 경우에 한하여 적용되는 것이라 하겠다.¹⁶⁾

다. 경제적 합리성의 판단 방법

경제적 합리성의 유무에 대한 판단은 당해 거래행위의 대가관계만을 따로 떼내어 단순히 특수관계자가 아닌 자와의 거래행태에서는 통상 행하여지지 아니하는 것이라 하여 바로 이에 해당되는 것으로 볼 것이 아니라, 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하여야 한다.¹⁷⁾

라. 무효행위와의 구별

여기서 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 것인지에 대하여 구분할 개념은 불법행위 내지 무효행위가 아니어야 한다는 것이다. 거래를 형성한 기초적인 행위자체가 불법행위 내지 무효행위에 해당할 경우 이는 세법상 부당행위 계산부인 규정을 적용하여 그 행위를 부인하는 것이 아니라 행위 자체가 취소 내지 무효가 되기 때문이다.¹⁸⁾ 이는 개별세법에 규정된 조

16) 대법원 2001. 6. 15. 선고 99두1731 판결, 동 2010. 5. 13. 선고 2007두14978 판결 등.

17) 대법원 1996. 7. 26. 선고 95누8751 판결, 동 2001. 11. 27. 선고 99두10131 판결, 동 2005. 5. 12. 선고 2003두15287 판결 등 참조.

18) 대법원 1985. 4. 23. 선고 84누622 판결 : 법인세법 제20조(현행법 제52조)가 정하는 부당행위계산의 부인은 내국법인의 행위 또는 소득금액계산이 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어서 그 법인의 소득에 대한 조세의

사결정권¹⁹⁾의하여 그 행위의 존재자체를 부정하고 진실한 거래에 대하여 과세되는 것으로 부당행위계산부인 규정이 적용되지 않는다.²⁰⁾

마. 부당행위계산부인의 법적 성격

앞에서 살펴본 바와 같이, 부당행위계산부인 규정이 적용되는 행위는 실제 존재하고, 법률효과를 수반한 법률행위와 개별세법의 과세요건에 해당되는 사실행위를 포함하는 것이다. 따라서 부당행위계산부인 규정을 적용하는 것은 외형상 존재되는 거래여야 하고, 그 행위로 인한 계산이 합리적인 경제인의 통상적 행위 또는 계산을 기준으로 하였을 때 이례에 속하여 그러한 행위를 하지 않았다면 계산될 세금보다 그 행위로 인하여 세금이 적게 계산될 때 적용되는 것이다.²¹⁾ 하지만 세법상 부당행위계산 부인이 되었다고 하여 사법상 형성된 거래 자체가 무효가 되거나 부당행위계산 부인으로 인하여 세법상 관점에서 새롭게 형성된 거래가 변경되는 것이 아니다. 즉 부당행위계산 부인은 과세목적상 소득금액을 재계산하는 것일 뿐 이로 인해 새롭게 법률효과를 창출하는 것이 아니다.

부담을 부당히 감소시키는 것으로 인정되는 경우에 그 법인의 행위 또는 계산의 효력을 부인하고 정부가 소득금액을 독자적으로 계산하는 제도인 것이므로 그 기초적 사실행위는 진실로서 존립하는 것이어야 하고 그러한 사실행위가 허위인 경우에는 부당행위계산 부인의 문제가 발생할 여지가 없고, 이 때는 같은법 제32조(현행법 제66조)의 조사결정권에 의하여 그 행위의 존재 자체가 부정되고 진실한 거래에 대하여 과세되어야 하는 것은 당연한 이치라 할 것이다.”

19) 소득세법 제80조, 법인세법 제66조 등.

20) 대법원 1985. 4. 23. 선고 84누622 판결; 대법원 1995. 2. 10. 선고 94누1913 판결.

21) 대법원 1995. 2. 10. 선고 94누1913 판결 참조.

2. 요 건

가. 개 요

일반적으로 부당행위계산부인 규정이 적용되기 위하여 앞서 설명한 적법한 행위를 전제로 특수관계자와의 거래로써 조세를 부당히 감소한 사실이 충족되어야 한다. 먼저 특수관계자는 소득세법 시행령 제98조, 법인세법 시행령 제87조, 상속세 및 증여세법 제19조 제2항, 국제조세조정에 관한 법률 제2조에 규정되어 있다. 국세기본법 제14조에서 부당행위계산 부인규정이 존재하지만, 개별세법에서도 다시 규정하고 있기 때문에 해당세목에 대한 부당행위계산 부인은 개별세법에 규정된 특수관계의 범위에 충족되어야 한다. 따라서 개별세법의 특수관계자의 범위에 열거되지 아니한 자는 특수관계자에 해당없다.²²⁾ 한편 국제조세조정에 관한 법률은 소득세법이나 법인세법에 규정된 특수관계자 범위에 대한 규정과 상충된다. 이에 대하여 국외의 특수관계자와의 국제거래에는 국제조세조정에 관한 법률이 배타적으로 적용된다는 견해와 국제조세조정에 관한 법률이 적용되지 않는 경우에는 소득세법 또는 법인세법 상의 부당행위계산부인규정을 적용하여야 한다는 견해가 있는데,²³⁾ 소득세법이나 법인세법에서 국외특수관계자와의 국제거래에 대하여 부당행위계산부인규정의 적용을 배제하고 있는 것이 아니므로 국제조세조정에 관한 법률에 규정되지 않거나 타방국과의 조세협약에서 달리 규정하지 않고 있으면 부당행위계산 부인규정이 보충적으로 적용되는 것이 타당하다 할 것이다.

22) 특수관계자의 범위에 대한 규정은 예시규정이 아니라 할 것이므로 열거된 대로 해석하여야 하며 이를 유추해석이나 확장해석을 하여서는 안된다.

23) 국세청, 「부당행위계산부인판례분석」, 2001년, 3면.

나. 특수관계자와의 거래나 계약 행위

(1) 특수관계 해당 여부 기준 시점

특수관계에 있는지 판단하는 시점은 계약이 체결되는 시점이나 거래가 개시되는 시점인지, 계약이 소멸되거나 거래가 종료되는 시점인지, 아니면 계약이나 거래가 유지되는 과정에 특수관계도 유지되어야 하는지 문제가 될 수 있다. 하지만 목적론적 해석²⁴⁾을 하면 특수관계를 판단하는 시점은 앞에서 언급한 세 가지 경우에 어느 하나가 충족되면 당연히 특수관계자와의 거래로 보는 것이 타당하다.²⁵⁾ 또한 구두 계약 또는 묵시적인 계약인 경우에도 사법상 계약의 효력이 발생한다. 따라서 과세관청이 이에 대해 입증 가능하다면 그 시점을 기준으로 특수관계에 해당 여부를 판단할 수 있다.²⁶⁾

(2) 거래나 계약 행위의 성립전 특수관계 적용 여부

현실적으로는 거래가 성사되거나 계약이 체결되기 전이라 하더라도 그 내용이 구체적으로 확정되고 상당히 성숙한 상태인 경우에도 포함하는 것이 타당하다 할 것이나 세법을 확장해석 내지 유추해석 할 수 없으므로 거래나 계약이 체결되기 전에 형성되었다 종료한 특수관계에 있는 자와의 거래는 부당행위계산 부인규정을 적용할 수 없다.

24) 국세기본법 제18조.

25) 대법원 2001. 6. 15. 선고 99두1731 판결: “부당행위계산에 해당하는지 여부를 결정하는 기준시기를 거래 당시 즉 매매계약체결일로 본 것은 그 제도의 취지를 고려한 결과이고, 양도차익을 계산하기 위한 기준시기는 과세관청이 부당행위계산에 해당한다고 하여 이를 부인한 후 스스로 양도차익을 계산함에 있어서 그 경우에 적용할 기준시기에 관한 특별규정이 없어 취득 및 양도시기에 관한 일반원칙을 적용한 결과로서, 양자는 그 선택의 이유와 기준을 달리하므로 양자가 기준시기를 달리 본다고 하여 불합리한 것은 아니라고 할 것이다.”

26) 백태승, 「민법총칙」, 2009년, 법문사, 339면; 국세청 심사증여 2009-0091호 2010. 4. 27. 결정 참조.

(3) 제3자가 거래나 계약 행위에 개입한 경우

거래의 중간단계에 특수관계가 없는 제3자를 당사자로 하는 행위 또는 거래가 있는 경우 특수관계자 관련 규정의 입법취지 상 법 해석으로 최종 단계에 특수관계자가 그 당사자가 되면 이 역시 특수관계자와의 거래라고 적용하였다.²⁷⁾ 그러다가 2007. 12. 31. 법률 제8830호로 국세기본법 제14조 제3항에 “제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용 한다”고 명시하여 제3자가 개입된 거래에 있어서도 부당행위계산 부인 규정을 적용할 수 있다.

다. 조세를 부당하게 감소시킬 것

(1) 세법에 예시된 부당성

1) 개요

부당행위계산부인을 위하여 특수관계자와의 거래 다음으로 고려될 것은 조세를 부당하게 감소시켰는지 여부이다. 조세를 부당하게 감소시킨

27) 대법원 1990. 11. 27. 선고 90누5504 판결: “경우회는 위 각 사업연도에 걸쳐 원고 법인 발행총주식의 98퍼센트 이상을 소유한 대주주이고 원고는 1984. 7. 6. 설립된 회사인데 그 설립 직후인 위 각 사업연도별로 원고가 기탁한 기부금의 액수는 해당 기간중의 당기순이익(기부금을 제외한 분)의 액수는 물론 그 자본금의 액수조차 상회하는 규모인 사실을 엿볼 수 있을 뿐더러, 원심이 인정한 사실 자체에 의하더라도 원고는 치안본부소속 차량에 대한 보험업무를 일괄 처리하여 온 법인으로서 당초부터 위 기부금을 경우회 활성화기금 등의 명목으로 기탁하고 이는 치안본부장에게 기탁된 후 소정의 절차를 거쳐 관리되지도 아니한 채 막바로 전액이 경우회에 교부되었다는 것이므로, 위 사실관계에 비추어 보면 위 기부금 중 적어도 지정기부금에 대한 법정의 한도액을 초과하는 금액은 같은법시행령 제46조 제2항 소정의 거래형태를 빙자하여 원고의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 회피하거나 감경시킬 의도로 기부된 것으로 보기에 어렵지 않다.”

경우에 소득세법 시행령 제98조 제2항, 법인세법 시행령 제88조 제1항에 예시규정으로 규정하고 있다. 그러나 상속세 및 증여세법상 조세를 부당히 감소한 경우는 증여세 과세대상을 완전포괄주의의 입장을 취하고 있기 때문에 전반적인 규정이 조세를 부당히 감소시킨 경우에 상관없이 포괄적으로 계산되는 증여세 과세가액 산정하는 규정이 모두 부당행위계산 방법의 예시라 할 수 있어 상속세 및 증여세법의 경우는 조세를 부당하게 감소시킨 사실을 요건에 굳이 포함하지 않아도 부당행위계산부인 규정이 적용될 수 있다.

2) 소득세법

소득세법 시행령 제98조 제2항에서 예시한 부당행위 유형은 ① 특수관계 있는 자로부터 시가보다 높은 가격으로 자산을 매입하거나 특수관계 있는 자에게 시가보다 낮은 가격으로 자산을 양도한 경우, ② 특수관계 있는 자에게 금전이나 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 낮은 이율 등으로 대부하거나 제공한 경우(직계존비속에게 주택을 무상으로 사용하게 하고 직계존비속이 그 주택에 실제 거주하는 경우는 제외), ③ 특수관계 있는 자로부터 금전이나 그 밖의 자산 또는 용역을 높은 이율 등으로 차용하거나 제공받는 경우, ④ 특수관계 있는 자로부터 무수익자산을 매입하여 그 자산에 대한 비용을 부담하는 경우, 그리고 ⑤ 그 밖에 특수관계에 있는 자와의 거래에 따라 해당 과세기간의 총수입금액 또는 필요경비를 계산할 때 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우이다. 여기서 ④의 경우를 제외한 ①, ②, ③, ⑤에 해당될 경우 부당행위계산 부인이 적용되는 범위는 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 5% 이상인 경우만 해당된다. 그런데 ⑤에서 “조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우”라 하여 열거주의를 취하는 소득세법의 형태에 예외적으로 포괄주의가 반영된 규정으로 보는 것이고, 이로 인하여 해당 규정이 예시규정이 된다.

3) 법인세법

법인세법 시행령 제88조 제1항에 규정한 부당행위계산의 유형등은 ① 자산을 시가보다 높은 가격으로 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산과 과대상각한 경우, ② 무수익 자산을 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산에 대한 비용을 부담한 경우, ③ 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가격으로 양도 또는 현물출자한 경우(주식매수선택권등의 행사 또는 지급에 따라 주식을 양도하는 경우는 제외), ④ 특수관계자인 법인 간 합병(분할 합병을 포함)·분할에 있어서 불공정한 비율로 합병·분할하여 합병·분할에 따른 양도손익을 감소시킨 경우(자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제165조의4에 따라 합병·분할하는 경우는 제외), ⑤ 불량자산을 차환하거나 불량채권을 양수한 경우, ⑥ 출연금을 대신 부담한 경우, ⑦ 금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우, ⑧ 금전 기타 자산 또는 용역을 시가보다 높은 이율·요율이나 임차료로 차용하거나 제공받은 경우, ⑨ 기획재정부령으로 정하는 파생상품에 근거한 권리를 행사하지 아니하거나 그 행사기간을 조정하는 등의 방법으로 이익을 분여하는 경우, ⑩ 특수관계자인 법인간의 합병에 있어서 주식 등을 시가보다 높거나 낮게 평가하여 불공정한 비율로 합병한 경우로 주주 등에게 이익을 분여한 경우, ⑪ 법인의 자본(출자액을 포함)을 증가시키는 거래에 있어서 신주(전환사채·신주인수권부사채 또는 교환사채 등을 포함)를 배정·인수받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기하거나 신주를 시가보다 높은 가격으로 인수하는 경우 주주에게 분여된 이익, ⑫ 법인의 감자에 있어서 주주등의 소유주식 등의 비율에 의하지 아니하고 일부 주주 등의 주식을 소각하는 경우로 주주에게 실질적으로 분여되는 이익, ⑬ 증자·감자, 합병·분할, 「상속세 및 증여세법」 제40조 제1항에 따른 전환사채등에 의한 주식의 전환·인수·교환 등 법인의 자본(출자액을 포함한다)을

증가시키거나 감소시키는 거래를 통하여 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우, 그리고 ⑭와 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우에 적용된다. 법인세법은 순자산증가설의 입장을 취하고 있고, ⑭와 같이 “이와 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우”라 하여 포괄적으로 다시 확인하였으므로 이 규정도 예시규정에 해당된다.

(2) 부당성의 판단기준에 대한 여러 견해²⁸⁾

1) 비특수관계자비교설(비동족회사기준설)

특수관계가 없는 자와의 거래에서는 통상 행할 수 없는 것이나, 특수관계자와의 거래이기 때문에 쉽게 행하여 지는 행위가 부당한 행위라 보는 견해이다. 이 견해는 세부담의 경감이 된 것을 부당하게 보고, 특수관계가 없는 자가 통상 행하려는 행위로 의제하여 과세하자고 한다. 하지만 특수관계가 없는 자 간에도 비정상적인 거래가 있을 수 있고, 특수관계가 있는 자간의 거래라 하더라도 소유와 경영이 분리되고 통상 발생할 수 없는 규모가 큰 거래를 무조건 부당행위계산부인 대상으로 보는 것은 문제가 있다.

2) 경제적 합리성설(경제적 합리성기준설)

순수한 경제인의 거래행위와 비교할 때, 경제적·실질적 관점에서 순수한 경제인이 선택할 거래행위가 아닌 부자연적이고 불합리적으로 보이는 경우 부당성을 인정한다는 견해이다. 하지만 법인의 경우 순수한 경제인의 입장을 취할 것을 기대할 수 있는 반면, 거래당사자이자 소비생활의 주체가 되는 개인은 경제적인 선택을 하지 못할 수 있어 개인의 소득세를 계산함에 있어 이 견해를 적용하는 것은 타당하지 못하다는 비판이 있다.

28) 강우현, “한국과 일본의 소득세법상 부당행위계산부인규정에 관한 연구”, 서울 시립대 석사학위논문, 2009, 97~99면 재인용.

3) 독립당사자간 거래기준설

일본에서 경제적 합리성설의 문제를 보완한 견해로 독립·대등한 상황에서 상호 특수관계가 없는 당사자간에 통상 행해지는 거래와 독립 당사자간의 거래와 비교하여 독립 당사자간 거래에서는 통상 행해지지 않는다고 인정되는 동족회사의 행위계산으로 세부담의 경감을 초래하는 것을 부당한 행위로 보고 이 행위가 없었을 경우 행해질 행위로 의제하여 과세하는 것을 말한다.

4) 객관적 합리성 기준설

일본에서 경제적 합리성설의 문제점을 보완한 견해로 동족회사와 주주 등과의 사이의 거래행위가 객관적으로 보아 거래당사자의 입장에서 합리성을 가지고 있는지 아닌지의 관점에서 판단하고, 불합리하다고 인정되는 경우에는 그 행위가 부당한 것으로 보아 부인하고, 합리적이라 인정되는 행위계산으로 의제하는 과세하는 것을 말한다.

(3) 검토

우리나라의 부당행위계산부인 규정상 행위의 부당성은 소득세법이나 법인세법에서 그 예시로 나타내고 있다. 또한 판례에서 거래의 형태가 객관적으로 보아 경제적 합리성을 무시한 비정상적인 것이어서 조세법적인 측면에서 보아 부당한 것이 인정되는 경우라 하고 있다. 하지만 부당한 거래행위를 판단하긴 하지만, 무엇을 비교대상으로 삼거나 통상의 거래를 의제하여 과세하도록 실시하진 않고 있다. 따라서 비특수관계자비교설이나 객관적 합리성 기준설의 입장이 아닌 것으로 판단된다. 한편, 우리의 부당행위계산부인 규정은 시행령이나 기본통칙에서 그 예시를 하고 있고, 과세가액을 산정방식을 별도로 규정하고 있는데, 통상 시가를 기준

으로 하고 있으나, 부인대상이 된 행위를 배제하고 새로운 행위로 의제하여 과세가액을 산정하는 것이 아니라 각 행위에 대한 계산을 별도로 규정하고 있어 독립당사자간 거래기준설의 입장으로 보기 어렵다. 하지만 경제적 합리성설은 행위계산 부인이 되는 거래 행위에 대하여 순수한 경제인의 거래행위를 기준으로 하여 부인대상이 되는 행위에 해한 기준을 제시하고 있어, 과세가액 산정에는 소극적이라 할 수 있으나 우리나라는 부당한 사례와 그에 대한 과세가액 산정방식을 취하고 있으므로 조세법이나 법원이 모두 경제적 합리성설을 취하고 있다고 판단된다.

3. 주관적 요건의 적용가능성

조세를 부당히 감소시키는 경우에 있어 부당행위계산 부인 규정이 적용되는 거래나 계약 등을 성사시킴에 있어 그 당사자가 조세를 부당히 감소시키겠다는 의도가 있었는지 여부가 요건에 추가되어야 할까?

부당행위계산 부인은 앞서 설명한 바와 같이 사법상의 행위자체를 부인하고 그 효력을 무효화 시키는 것이 아니라 세액을 계산함에 있어 과세소득 산정할 때에만 실질 거래를 재형성하는 것이라 하였다. 즉, 객관적으로 타당하다고 인정되는 소득이 있었던 것으로 의제함으로써 공평과세를 실현하기 위한 규정이라 할 것이다. 따라서 주관적으로 조세를 부당히 감소시켜야겠다는 의도는 고려할 필요 없이 거래나 계약이 종료되어 그 경제적 이익의 실질이 특수관계자에게 귀속되면 족하다 할 것이다.

대법원도 판례에서 조세를 부당하게 감소시키는 행위는 거래형태가 객관적으로 보아 경제적 합리성을 무시한 비정상적인 것이어서 조세법적인 측면에서 부당한 것이라고 인정되는 경우²⁹⁾라 하여 주관적 요건을

29) 대법원 1996. 7. 12. 선고 95누7260 판결; 동 2007. 11. 29. 선고 2005두 10767 판결 등.

필요하지 않는 것으로 실시하고 있다.

그러므로 부당행위계산 부인 요건에 조세를 부당히 감소 시킬려는 의도는 포함되지 않고, 나아가 입증책임에 있어서도 과세관청은 특수관계자의 해당여부와 조세가 부당히 감소된 사실만 입증함으로써 부당행위계산 부인 규정에 의한 과세처분을 유지할 수 있다.

제3절 외국의 부당행위계산부인 제도

1. 미국의 경우

미국은 우리와 같이 부당행위계산부인 규정에 대하여 일반규정을 따로 두지 않고, 계산방식에 대한 규정을 두어 이를 다루고 있다. 예를 들어 IRC 제267조에서 “특수관계자 간에 직접 또는 간접적으로 행해진 자산의 매각 또는 교환에 의한 손실 등은 손금공제를 하지 않는다”라 든가, IRC 제482조에서 “2개 이상의 조직 또는 사업이 동일한 이해관계자에 의하여 직접 또는 간접적으로 소유되거나 지배되는 경우 재무장관은 탈세를 방지하기 위하여나 당해 조직 또는 사업의 소득을 명료하게 반영하기 위하여 총소득, 비용공제, 세액공제 등 기타 공제를 분배 또는 배분할 수 있다”라고 하여 납세의무자로 하여금 특수관계자와의 거래에 귀속되는 소득을 명확히 반영하도록 하고 있다.³⁰⁾

하지만 부당행위계산부인을 실질적으로 법원의 판례를 통해 조세회피에 대한 처리 기준을 정립하고 있다. 이를 보면, 먼저 특정한 사업상 목적 없이 조세회피만을 위하여 행하여지는 행위는 사법상 적법하다 하더라도 조세법상의 효력을 부인한다. 즉, 어떤 거래행위의 주된 목적이 통

30) 임재현, “자본거래 과세제도에 관한 연구”, 서울시립대 석사학위논문, 2009, 28~29면 재인용.

상적인 사업목적이 아닌 경우로 이상성을 띤 경우를 말한다. 이를 사업 목적원칙(business purpose doctrine)³¹⁾이라 한다.

다음으로 납세자가 선택한 행위가 어떠한 경제거래의 실질과 일치하지 않을 때에 그 형식을 부인하고 실질과세를 적용하여 과세권을 행사하거나, 하나의 거래로 이루어 질 수 있는 것을 여러 개의 거래로 나누어 행위를 한 경우 이를 하나의 거래행위로 간주하여 과세하는 기준을 확립하고 있다.³²⁾

2. 독일의 경우

독일은 조세기본법 제42조에서 “법의 형성가능성의 남용에 의해 조세 법률을 회피할 수 없다. 남용이 있는 경우에는 경제적 사실에 상응하는 법적 형성을 한 경우에 발생한 결과와 동일하게 조세청구권이 발생한다”라고 하여 우리나라와 같이 일반규정을 두고 있다.³³⁾ 이에 따른 개별세법 규정으로 법인세법 제8조 제3항에서 “총소득 금액의 계산에 있어서 총소득금액의 분배여부는 이를 묻지 않는다. 숨은 이익처분 및 물적회사의 이익과 청산금의 참가권을 수반하는 수익증권 일체의 처분도 총소득 금액을 감속시키지 않는다”라하면서 그 예시로 ① 회사의 과대보수지급, ② 출자자에 대하여 특별한 매출보수 지급, ③ 회사의 무이자 또는 저리대부, ④ 회사가 상환을 기대하지 않는 대부, ⑤ 회사의 고리차입, ⑥ 회사가 상품을 고가 매입 및 저가양도, ⑦ 회사가 주식을 고가매입 및 저가양도, ⑧ 회사의 채무인수, ⑨ 회사의 권리포기, ⑩ 회사의 대신비용

31) Gregory v. Helvering, 293 US 465, 469(1935) : 납세의무자가 조세회피만을 목적으로 조직변경을 이용한 거래에 대하여 사업목적이 없는 거래행위란 이유로 조직변경에 관한 비과세 규정의 적용을 배제한 사건이다.

32) 우성동, “부당행위계산부인제도에 관한 연구”, 부산대 석사학위논문, 2005, 15~17면.

33) 서윤식, “부당행위계산부인에 관한 연구”, 경희대 석사학위논문, 2003, 20면.

지급을 법인세법 시행규칙 제19조에 규정하고 있다.³⁴⁾

3. 일본의 경우

일본은 동족회사 등의 거래에 대한 행위계산부인이 부당행위계산부인 제도의 대표적인 규정이다. 적용요건을 보면, 우리의 경우 유사하게 특수관계자와의 거래라 할 수 있는 동족회사와 기업조합과의 거래를 행위주체요건으로 삼고, 행위계산의 부당성과 조세를 감소시킨 결과를 요건을 하고 있다.³⁵⁾

일본은 법인세법 제132조 제1항에서 “동족회사³⁶⁾의 행위 또는 계산으로서 법인세 부담을 부당하게 감소시키는 것으로 인정될 때에는 그 행위 계산에 불구하고 세무서장이 인정하는 바에 따라 법인세의 과세표준 또는 결손금액과 세액을 계산할 수 있다”고 규정하고 있다. 또한 일본 소득세법 제158조에서 기업조합³⁷⁾에 해당하는 경우, 기업조합은 조합원

34) 류재훈, “부당행위계산부인제도의 개선에 관한 연구”, 중앙대 석사학위논문, 2004, 23~25면.

35) 일본은 조세회피목적과 같이 주관적 요건이 당초에 있었으나, 1950. 3. 31. 법인세법 개정시 “포탈의 목적이 있다고 인정되는 경우”가 “법인세의 부담을 부당하게 감소시키는 결과가 있다고 인정되는 때”로 개정되면서 주관적 요건이 없어졌다(강우현, “한국과 일본의 소득세법상 부당행위계산부인규정에 관한 연구”, 서울시립대 석사학위논문, 2009, 80면 참조).

36) 동족회사는 회사의 주주 등의 3인 이하 및 이들과 특수관계가 있는 개인 및 법인이 그 회사가 발행한 주식의 총수 또는 출자금액의 50%를 초과하여 소유하는 경우와 주주 등의 3인 이하 및 그들과 동족관계가 소유하는 특정의 의결권주식 등이 회사의 의결권주식 등의 50%를 초과하거나 그 회사의 주주 등의 총수의 반수를 초과하는 수를 점하는 경우에 해당되는 회사를 말한다.

37) 기업조합은 법인으로서 ① 3이상의 지점, 공장 기타 사업소를 가지고, ② 그 사업소의 절반이상에 해당하는 사업소에서 소장, 주임 등 주재자이거나 당해 주재자의 친족 등 특수관계자가 당해 사업소에서 사업을 경영한 사실이 있거나, ③ 당해 사업소의 주재자가 소유하는 그 법인의 주식 또는 출자의 수 또는 합계액이 그 법인의 발행총주식 또는 출자총수의 2/3이상에 해당하는 법인을 말한다.

의 자의적인 소득분산이 가능하여 법인세법과 마찬가지로 부당행위계산을 부인할 수 있도록 규정하였다.

행위가 부당한 경우는 우리나라와 마찬가지로 접근되는데, 순경제인의 행위로서 불합리·부자연스런 행위가 있어 조세를 감소시킨 경우로 보는 것이 통설이다.³⁸⁾

38) 강우현, 전계서, 79면 재인용.

제3장 각 세법의 부당행위계산 부인 제도

우리나라에서 처음으로 실질과세의 원칙이 판례에 나타난 것은 대법원 65누91판결³⁹⁾에서 “실질과세의 원칙에 따라”라고 사용된 것으로 확인된다. 이후 실질과세에 대한 규정이 세법에 신설되기 시작하였다. 먼저 각 세법에 규정된 부당행위계산 부인규정의 연혁을 살펴보고 나서 각 세법 규정의 구체적 내용을 검토하고자 한다.

제1절 국세기본법

1. 연 혁

1974. 12. 21. 법률 제2679호로 국세기본법이 제정되면서 제14조에 실질과세의 원칙을 규정한 내용은 앞에서 설명하였다. 그리고 1990. 12. 31. 법률 제4277호 일부개정시 제35조⁴⁰⁾ 제4항에 “세무서장은 납세자가 제3자와 통정하여 허위로 그 재산에 제1항제3호의 규정에 의한 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약, 제2항의 규정에 의한 가등기설정계약 또는 제42조 제2항의 규정에 의한 양도담보설정계약을 하고 그 등기 또는 등록을 함으로써 당해 재산의 매각금액으로 국세 또는 가산금을 징수하기가 곤란하다고 인정하는 때에는 당해 행위의 취소를 법원에 청구할 수 있다. 이 경우 납세자가 국세의 법정기일전 1년내에 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계인과 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약,

39) 대법원 1967. 2. 7. 선고 65누91 판결 : “피고가 외형상의 영업명의인이 누구이냐에 불구하고, 실질과세의 원칙에 따라서 원고와 김정호의 두사람에 본건 영업세와 사업소득세를 부과한 것은 정당하다. 원심판결에는 사실 오인이나 법률해석과 그 적용을 그르친 위법이 없다.”

40) 국세우선의 원칙.

가등기설정계약 또는 양도담보설정계약을 한 경우에는 통정한 허위계약으로 추정한다”고 규정하여 현재에 이르고 있다.

2. 내 용

가. 개 요

국세기본법 제14조는 법조문으로 규정되지 않더라도 조리와 같이 조세법의 일반원칙을 확인하고 있다. 제1항에서 “과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다”라고 하여 귀속에 대한 실질과세를 말하고, 제2항에서 “세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다”라 하여 내용에 대한 실질을 규정하고 있다. 귀속에 대한 실질과 내용에 대한 실질은 각 과세요건의 한 부분을 차지한다.

그리고 제3항은 2007. 12. 31. 법률 제8830호로 신설된 규정으로 “제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다”고 하여 조세회피의 목적이 있는 거래의 경우 그 거래 과정 중 제3자가 관여되어 있더라도 이러한 거래를 무시하고 조세회피를 하기 이전의 거래로 새롭게 형성하여 과세할 수 있도록 하였다.

나. 과세요건과 실질행위의 재구성

과세요건은 납세의무의 성립요건을 말하는 것으로 일반적으로 ① 과

세권자와 납세의무자, ② 과세물건과 그의 귀속, ③ 과세표준, ④ 세율로 구성된다.⁴¹⁾ 이는 조세법률관계가 형성되는 시작이다. 이는 헌법 제38조⁴²⁾에서 모든 국민에게 납세의무가 있음을 규정하고, 헌법 제59조에서 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”하여 조세법률주의를 천명하는 것⁴³⁾의 구체적 실현인 것이다.

이와 같이 과세요건은 조세를 확정하기 위한 중요한 내용이다. 이러한 과세요건을 확정함에 있어 납세의무자를 확정하는 귀속과 과세표준을 산정하기 위해 그 행위내용을 실질에 맞게 재구성하는 것은 “소득이 있는 곳에 세금이 있다”라는 조세평등주의에 입장에도 부합한다. 결국 실질과세는 조세법률주의와 조세평등주의라는 조세법의 기본원칙을 실현하는 중요한 기능이라 할 수 있다.

다. 국세우선의 원칙과 부당행위계산부인

국세기본법 제35조는 국세의 우선을 규정하고 있는데, 제4항에서 납세자가 제3자와 짜고 거짓으로 재산에 전세권, 질권, 저당권, 가등기, 양도담보 설정계약을 하고 실제 등기 또는 등록을 하였다 할지라도 국세 채납처분으로 징수할 세금을 만족하지 못하면 사해행위 취소 소송⁴⁴⁾

41) 이에 대하여 소위 과세권자, 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 세율, 귀속관계, 조세소속관계로 구분하는 “7분설”과 납세의무자, 과세물건, 과세물건의 귀속, 과세표준, 세율로 구분하는 “5분설”, 그리고 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 세율로 구분하는 “4분설”로 나뉜다. 이러한 과세요건을 구분하는 취지는 그 충족여부의 확인을 객관화하여 과세권의 남용에 의한 국민의 재산권 침해를 방지하고자 하는 것이나, 이를 구분하는데 실익은 크지 않다(최명근, 「세법학총론」, 세경사 2002, 207~208면 참조).

42) 헌법 제38조 모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다.

43) 허영, 「한국헌법론(제3판)」, 박영사, 2003, 864면.

44) 조세채권을 확보하기 위하여 국가를 원고로, 채납자의 재산을 취득한 수익자 또는 전득자를 피고로 하여 사해행위 취소 소송을 제기할 때 고려되는 요소는, ① 조세가 확정되어 고지되었거나 납세의무가 성립되고 곧 확정될 고도의 개연성이 있고, ② 사해의 행위가 있었음을 안 날로부터 1년 이내, ③ 채납자는 국세채납처

에서 이러한 계약을 통정한 계약으로 추정하도록 하고 있다. 이는 납세자가 통정한 사실이 없음을 직접 입증하지 못하면 이러한 전세권 등이 사해행위 취소의 대상이 됨을 규정한 것이다. 통정 허위표시는 민법 제108조 제1항에 의하여 그 법률행위가 무효이지만, 국세기본법의 규정은 추정규정일 뿐이므로 무조건 무효라 단정할 수 있는 것이라 하겠다. 즉, 그 계약을 세법상 인정하지 않고 국세우선의 원칙을 적용하는 것이므로 부당행위계산의 한 유형으로 구분하는 것이 타당할 것이다.

제2절 법인세법

1. 연 혁

먼저 법인세법은 1967. 11. 29. 법률 제1964호로 법인세법이 전문개정 되면서 당초 과세표준을 규정한 제3조가 실질과세규정으로 신설되었다. 이후 1998. 12. 28. 법률 제5581호로 다시 전문개정 되면서 제4조로 변경되었고, 제52조에 “부당행위계산의 부인”규정을 신설하여 현재에 이르고 있다.

분이 있을 것을 미리 알았고(사해의 의사), ④ 채납자가 대상이 된 적극재산을 처분함으로써 소극재산이 더 많아져 국세채납처분절차를 이행하더라도 조세채권을 만족할 수 없으며, ⑤ 수익자 또는 전득자가 채납자의 사해의사를 알았거나 알 수 있었을 경우 사해행위 취소의 대상이 된다. 여기서 “채납자는 국세채납처분이 있을 것을 미리 알았고(사해의 의사)”와 “수익자 또는 전득자가 채납자의 사해의사를 알았거나 알 수 있었을 경우”는 원칙적으로 취소소송을 제기한 국가에게 있지만, 국세기본법 제35조 제4항에 의하여 사해행위를 추정하도록 하고 있어 그 입증책임을 피고(수익자 또는 전득자)에게 입증책임을 전환한 것이다.

2. 내 용

가. 개 요

법인세법 제4조 제1항에서 “자산이나 사업에서 생기는 수입의 전부 또는 일부가 법률상 귀속되는 법인과 사실상 귀속되는 법인이 서로 다른 경우에는 그 수입이 사실상 귀속되는 법인에 대하여 이 법을 적용한다”고 규정되어 있고, 같은 조 제2항에서 “법인세의 과세소득이 되는 금액의 계산에 관한 규정은 소득·수익 등의 명칭이나 형식에도 불구하고 그 실질내용에 따라 적용한다”라고 하고 있다. 법인세법의 규정은 국세기본법 제14조의 규정 내용을 그대로 사용하고 있지만, 제3자가 개입된 거래에 관한 부분은 따로 규정되어 있지 않다. 하지만 국세기본법 제14조 제3항에서 제3자가 개입된 거래를 규정하면서 “이법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우”라 하면서 “이 법 또는 세법을 적용한다”라고 규정하여 법인세법 제4조에서 규정하지 못한 제3자가 개입된 거래를 법인세법에서도 적용할 수 있도록 하였다. 법인세법 제4조의 의의는 법인세법에 의한 법인세를 계산함에 있어 일반규정일 뿐만 아니라 실질과세를 적용하여 과세처분한 과세관청의 입증책임을 납세자인 법인에게 전환한 점이다. 즉 법인세의 납세의무가 있는 법인은 모든 거래에 대하여 거래증빙과 지급규정, 사규 등의 객관적인 자료에 의하여 이를 당해 법인에게 귀속시키는 것이 정당함을 입증하여야 하는 것이다.⁴⁵⁾ 한편 사회통념상 부득이하다고 인정되는 범위 내의 비용과 그 법인의 내부통제기능을 감안하여 인정할 수 있는 범위 내의 지출은 과세관청이 그대로 용인하여야 하는데 그 사실판단을 과세관청에 맡겨 두고 있다. 결국 정당한 거래인지 사회통념상 인정될 수 있는 것인지를

45) 법인세법 기본통칙 4-0...2 참조.

납세자인 법인이 적극적으로 주장할 수 밖에 없다. 하지만 법인세법 제4조만을 가지고 과세근거조문으로 삼는 것은 미비하다. 왜냐하면 과세근거조문은 과세요건을 명확하게 규정하여야 하는데, 제4조의 규정내용만으로 과세표준을 산출할 수 없기 때문이다. 따라서 법인세법 제52조에 규정된 구체적 과세요건을 적용하여야만 한다. 즉 법인세법에서 부당행위계산 부인을 적용하기 위해서는 항상 법인세법 제4조 및 국세기본법 제14조 제3항, 그리고 법인세법 제52조가 함께 과세근거 조문으로 함께 하여야 한다.

나. 법인세법 제52조의 과세요건

법인세법 제52조 【부당행위계산의 부인】

① 납세지 관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 대통령령으로 정하는 특수관계에 있는 자(이하 “특수관계자”라 한다)와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 “부당행위계산”이라 한다)에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다.

② 제1항을 적용할 때에는 건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수관계자가 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(요율·이자율·임대료 및 교환 비율과 그 밖에 이에 준하는 것을 포함하며, 이하 이 조에서 “시가”라 한다)을 기준으로 한다.

③ 내국법인은 대통령령으로 정하는 바에 따라 각 사업연도에 특수관계자와 거래한 내용이 적힌 명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

④ 제1항부터 제3항까지의 규정을 적용할 때 부당행위계산의 유형 및 시가의 산정(算定) 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

법인세법 제52조 제1항에서 과세요건을 명시하고 있다. 과세요건은

- ① 납세의무자, ② 과세물건과 그의 귀속, ③ 과세표준(여기서는 ‘과세

대상'으로 표현한다), ④ 세율⁴⁶⁾인데, 세율은 법인세법 제55조에 일률적으로 규정되어 있어 제52조에서는 나머지 과세요건을 구체적으로 명시하고 있다.

(1) 납세의무자

납세의무자는 모든 내국법인이다. 법인세법 제2조에서 법인세 납세의무자를 내국법인, 국내원천소득이 있는 외국법인으로 규정하고 있다. 내국법인은 영리법인이든 비영리법인을 불문하는데 다만 국가와 지방자치단체는 법인세 납세의무가 없으므로 부당행위계산 부인이 적용되지 않는다.⁴⁷⁾

(2) 과세물건

과세물건은 부당한 행위를 통하여 조세를 감소시킨 계산이다. 법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 정상적인 사인간의 거래, 건전한 사회통념 내지 상관행을 기준에서 벗어난 행위를 말한다.⁴⁸⁾ 즉 당해 법인이 행한 거래형태가 객관적으로 보아 경제적 합리성을 무시한 비정상적인 것이어서 조세법적인 측면에서 보아 부당한 것이라고 인정되는 경우를 말한다.⁴⁹⁾ 하지만 당해 거래행위의 대가관계만을 따로 떼어내어 단순히 특수관계자가 아닌 자와의 거래형태에서는 통상 행하여지지 않는다 하여 이를 모두 부당행위계산 부인 대상으로 판단하는 것은 곤란하다. 이례에 속한 행위라 할지라도 거래의 정황이나 규제법령의 적용, 기타 특수성으로 인하여 그러한 행위를 할 수 밖에 없는 경우라면 정상행위로 인정하는 것이 타당하다. 따라서 거래 당시를 판단기준시점⁵⁰⁾으로 하여 전반적인 거래행위의 사정을 고려하

46) 각주 31번 참고.

47) 법인세법 제2조 제3항.

48) 법인세법 기본통칙 52-87...1 참조.

49) 대법원 1992. 12. 22. 선고 92누6211 판결.

50) 법인세법 시행령 제88조 제2항 “제1항의 규정은 그 행위당시를 기준으로 하여

여 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 것인지의 여부에 따라 신중히 판단하여야 할 것이다.

부당한 행위를 통하여 조세를 감소시킨 계산은 특수관계자와의 거래와 그 거래행위로 인한 계산의 부당성이다. 이는 다음 항목을 달리하여 구체적으로 설명하고자 한다.

(3) 특수관계자의 범위

1) 서

특수관계는 일방을 기준으로 판단하는 것이 아니라 쌍방관계를 각각의 특수 관계로 판단한다.⁵¹⁾ 즉 일방을 기준으로 타방이 일방의 특수관계자에 해당되면 그 일방도 타방의 특수관계자가 된다.⁵²⁾ 법인세법 제52조 제1항에서 “대통령령으로 정하는 특수관계에 있는 자”는 법인세법 시행령 제87조 제1항에 규정하고 있다.

2) 특수관계자의 범위

① 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자(상법 제401조의2

당해 법인과 특수관계자간의 거래(특수관계자외의 자를 통하여 이루어진 거래를 포함한다)에 대하여 이를 적용한다. 다만, 제1항 제8호 가목의 규정을 적용함에 있어서 특수관계자인 법인의 판정은 합병등기일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도의 개시일(그 개시일이 서로 다른 법인이 합병한 경우에는 먼저 개시한 날을 말한다)부터 합병등기일까지의 기간에 의한다.”

51) 법인세법 기본통칙 52-87...1 제2항.

52) 대법원 1991. 5. 28. 선고 88누7248 판결 : “납세의무자인 어느 법인이 그 법인에 대하여 출자자의 지위에 있는 타 법인 또는 개인과 거래를 한 경우에 있어서 이들 사이에 법인세법 시행령 제46조 제1항 제1호 소정의 특수관계가 성립함은 물론이려니와, 반대로 납세의무자인 당해 법인이 스스로 출자자의 지위에 서서 그 출자를 받은 타 법인을 상대방으로 하여 거래를 한 경우에 있어서도 위 특수관계는 성립한다.”

제1항⁵³⁾의 규정에 의하여 이사로 보는 자를 포함)⁵⁴⁾와 그 친족

친족에 대한 범위에 대하여 세법은 국세기본법 시행령 제20조 제1항에서 규정하고 있다. 여기서 주주 또는 유한책임사원이 결혼한 여성이면 아래 “㉠ 내지 ㉡”까지의 경우를 제외하고는 그 남편과의 관계에 따른다.

- ㉠ 6촌 이내의 부계혈족⁵⁵⁾과 4촌 이내의 부계혈족의 아내⁵⁶⁾
- ㉡ 3촌 이내의 부계혈족의 남편⁵⁷⁾ 및 자녀
- ㉢ 3촌 이내의 모계혈족⁵⁸⁾과 그 배우자 및 자녀⁵⁹⁾
- ㉣ 아내의 2촌 이내의 부계혈족⁶⁰⁾ 및 그 배우자⁶¹⁾
- ㉤ 배우자(사실상 혼인관계에 있는 사람을 포함)
- ㉥ 입양자의 생가(生家)의 직계존속
- ㉦ 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가(養家)의 직계비속
- ㉧ 혼인 외의 출생자의 생모

53) 상법 제401조의2(업무집행지시자 등의 책임) ① 다음 각호의 1에 해당하는 자는 그 지시하거나 집행한 업무에 관하여 제399조·제401조 및 제403조의 적용에 있어서 이를 이사로 본다.

1. 회사에 대한 자신의 영향력을 이용하여 이사에게 업무집행을 지시한 자
2. 이사의 이름으로 직접 업무를 집행한 자
3. 이사가 아니면서 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 업무를 집행할 권한이 있는 것으로 인정될 만한 명칭을 사용하여 회사의 업무를 집행한 자

54) 지분을 등 형식적인 지배관계 이외에 실질적인 지배관계있는 자와의 거래에 대해 적용하기 위해 1998. 12. 31. 신설된 규정 내용이다.

55) 1촌(부모, 자녀) ; 2촌(조부모, 손자녀, 형제) ; 3촌(증조부모, 증손자녀, 백·숙부, 고모, 질 및 질녀) ; 4촌(고조부모, 고손자녀, 종손자녀, 종형제자매, 종조부, 대고모) ; 5촌(중증손자녀, 종질·종질녀, 종백·숙부, 중증조부 및 중대고모, 종고모) ; 6촌(재종손자녀, 재종형제자매, 재종조부, 재종대고모).

56) 며느리, 손자며느리, 형수, 제수, 증손자며느리, 숙모, 질부, 고손자며느리, 4촌 형수·제수 등.

57) 조부모 ; 3촌(외숙부, 이모).

59) 이모부, 외숙모, 외종형제자매 등, 이종형제자매 등.

60) 장인, 장모, 처형, 처제, 처남, 처조부모.

61) 동서, 처남의 처 등.

- ㉔ 사용인이나 그 밖에 고용관계에 있는 자
- ㉕ 주주 등의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 사람과 생계를 함께 하는 사람
- ㉖ 주주 등이 개인인 경우에는 그 주주 등과 그와 위 “㉑ 내지 ㉔”의 관계에 있는 자들의 소유주식수 또는 출자액의 합계가 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50 이상인 법인
- ㉗ 주주 등이 법인인 경우에는 해당 주주 등의 소유주식수 등이 발행주식총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에 정부는 제외)이거나 소유주식수 등이 해당 주주 등의 발행주식총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에 정부는 제외) 또는 개인에 해당하는 경우
- ㉘ 주주 등 및 그와 위 “㉑ 내지 ㉔”의 관계에 있는 사람이 이사의 과반수이거나 그들 중 1명이 설립자인 비영리법인. 다만, 그들이 해당 비영리법인의 발행주식총수 등의 100분의 20 이상을 소유하거나 출자한 경우만 해당함.

② 주주 등(소액주주⁶²⁾를 제외하고, 이하의 경우도 같음)과 그 친족
여기에서 “주주 등”이라 함은 당해 법인의 주식 또는 출자지분을 소유한 자를 말하며, 개인이든 법인이든, 내국인이든 외국인이든 상관없다. 여기에서는 소액주주 등을 제외하므로 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 1에 이상하는 주식 또는 출자지분을 소유한 주주 등을 말한다.

③ 법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인(주주 등이 영리법인인 경우에는 그 임원을, 비영리법인인 경우에는 그 이사 및 설립자를 말함)이나 사용인외의 자로서 법인 또는 출자자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들의 생계를 함께 하는 친족

62) “소액주주 등”이란 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 1에 미달하는 주식 또는 출자지분을 소유한 주주 등을 말한다(법인세법 시행령 제50조 제2항 참조).

“생계를 유지하는 자”라 함은 당해 주주 등으로부터 급부를 받는 금전·기타의 재산수입과 급부를 받은 금전·기타의 재산운용에 의하여 생기는 수입을 일상생활비의 주된 원천으로 하고 있는 자를 말하며, “생계를 함께 하는 친족”이라 함은 출자자 또는 생계를 유지하는 자와 일상생활을 공동으로 영위하는 친족을 말한다.⁶³⁾

④ 위 “① 내지 ③”에 해당하는 자가 총발행주식 또는 출자총액의 100분의 30 이상을 출자하고 있는 다른 법인

⑤ “④” 또는 “⑧”에 해당하는 법인이 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50 이상을 출자하고 있는 다른 법인

⑥ 당해 법인에 100분의 50 이상을 출자하고 있는 법인에 100분의 50 이상을 출자하고 있는 법인이나 개인

⑦ 당해 법인이 독점규제 및 공정거래에 관한 법률에 의한 기업집단에 속하는 법인⁶⁴⁾인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원

⑧ 위 “① 내지 ③”에 해당하는 자가 이사의 과반수를 차지하거나 출자금(설립을 위한 출연금에 한함)의 100분의 50 이상을 출연하고 그 중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인

3) 열거주의의 엄격적용

하지만 다음에 열거되지 않은 경우에는 특수관계가 성립하지 않으므

63) 법인세법 기본통칙 52-87...2 참조.

64) 독점규제 및 공정거래에 관한 법률 제2조 제2호 “기업집단”이라 함은 동일인이 다음 각목의 구분에 따라 대통령령이 정하는 기준에 의하여 사실상 그 사업내용을 지배하는 회사의 집단을 말한다.

가. 동일인이 회사인 경우 그 동일인과 그 동일인이 지배하는 하나 이상의 회사의 집단

나. 동일인이 회사가 아닌 경우 그 동일인이 지배하는 2이상의 회사의 집단

같은 조 제3호 “계열회사”라 함은 2이상의 회사가 동일한 기업집단에 속하는 경우에 이들 회사는 서로 상대방의 계열회사라 한다.

로 법인세법상 부당행위계산 부인 규정을 적용할 수 없다.⁶⁵⁾

(4) 부당한 행위의 유형

1) 서

“법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우”라 함은 당해 법인이 행한 거래형태가 객관적으로 보아 경제적 합리성을 무시한 비정상적인 것이어서 조세법적인 측면에서 보아 부당한 것이라고 인정되는 경우를 뜻한다.⁶⁶⁾ 구체적 유형을 법인세법 시행령 제88조 제1항에서 예시하고 있다. 법인세법 제88조 제1항의 규정은 예시 규정이므로 여기에 열거되어 있지 않다고 하여 부당한 행위에 해당되지 않는 것은 아니다.

2) 법인세법 시행령의 예시 유형

① 자산을 시가보다 높은 가액으로 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산을 과대상각한 경우

② 무수익 자산을 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산에 대한 비용을 부담한 경우

여기서 “무수익자산”이란 당해 법인의 수익창출에 기여하지 못하는 자산을 뜻한다.

③ 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도 또는 현물출자한 경우

65) 대법원 1986. 3. 25. 선고 86누30 판결: “부당행위계산으로 부인할 수 있는 거래의 상대방에 해당하는 “특수관계있는 자”라 함은 같은법 시행령 제46조 제1항 각호에서 열거한 관계있는 자에 한정된다고 할 것이고 이는 조세법령 해석의 일반 원칙에 따라 엄격히 해석하여야 하고 유추해석이나 확대적용은 허용될 수 없다.”

66) 대법원 1992. 12. 22. 선고 92누6211 판결.

다만, 창업자·신기술사업자·주권상장법인·벤처기업·부품소재전문기업⁶⁷⁾인 당해 법인의 발행주식총수의 100분의 10의 범위에서 부여하거나 지급한 경우만 해당하는 주식매수선택권 등을 부여받거나 지급받은 자에게 지급하는 것으로 주식매수선택권을 부여받은 경우 약정된 주식매수시기에 약정된 주식의 매수가액과 시가의 차액을 금전 또는 해당 법인의 주식으로 지급하는 경우 해당 금액이나 주식기준보상으로 금전을 지급하는 경우 해당 금액인 경우로써 주식매수선택권 등의 행사 또는 지급에 따라 주식을 양도하는 경우는 제외한다.⁶⁸⁾

④ 특수관계자인 법인 간 합병(분할합병을 포함)·분할에 있어서 불공정한 비율로 합병·분할하여 합병·분할에 따른 양도손익을 감소시킨 경우

다만, 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제165조의4에 따라 합병(분할합병을 포함)·분할하는 경우는 제외한다.⁶⁹⁾

67) 법인세법 시행규칙 제10조의3【주식매수선택권 등의 범위】영 제20조제1항제3호에서 “기획재정부령으로 정하는 주식매수선택권 등”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다.

1. 중소기업창업 지원법에 따른 창업자, 기술신용보증기금법에 따른 신기술사업자 및 주권상장법인이 부여하거나 지급한 주식매수선택권 등(주식매수선택권은 상법 제340조의2에 따라 부여한 경우만 해당한다)
2. 벤처기업육성에 관한 특별조치법 제2조제1항에 따른 벤처기업이 부여하거나 지급한 주식매수선택권 등(주식매수선택권은 같은 법 제16조의3에 따라 부여한 경우만 해당한다)
3. 부품·소재전문기업 등의 육성에 관한 특별조치법 제2조제2호에 따른 부품·소재전문기업이 부여하거나 지급한 주식매수선택권 등(주식매수선택권은 같은 법 제15조에 따라 부여한 경우만 해당한다).

68) 법인세법 시행령 제20조 제1항 제3호 참조.

69) 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제165조의4 (합병 등의 특례) 주권상장법인은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 하려면 대통령령으로 정하는 요건·방법 등의 기준에 따라야 한다.

1. 다른 법인과의 합병
2. 대통령령으로 정하는 중요한 영업 또는 자산의 양수 또는 양도
3. 주식의 포괄적 교환 또는 포괄적 이전
4. 분할 또는 분할합병

⑤ 불량자산을 차환하거나 불량채권을 양수한 경우

일반적으로 “차환”이라 함은 새로운 차입금으로 기존의 차입금을 반환하는 것을 의미하나 여기에서는 교환과 같은 의미로 해석하는 것이 타당하다.

⑥ 출연금을 대신 부담한 경우

⑦ 금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우

다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우는 제외한다.

㉠ 당해 법인⁷⁰⁾의 발행주식총수의 100분의 10의 범위에서 부여하거나 지급한 경우만 해당하는 주식매수선택권 등을 부여받거나 지급받은 자에게 지급하는 것으로 주식매수선택권을 부여받은 경우 약정된 주식매수시기에 약정된 주식의 매수가액과 시가의 차액을 금전 또는 해당 법인의 주식으로 지급하는 경우 해당 금액이나 주식기준보상으로 금전을 지급하는 경우 해당 금액인 경우에 따라 금전을 제공하는 경우

㉡ 주주 등이나 출연자가 아닌 임원(소액주주등인 임원을 포함) 및 사용인에게 사택(기획재정부령으로 정하는 임차사택⁷¹⁾)을 포함)을 제공하는 경우

⑧ 금전 기타 자산 또는 용역을 시가보다 높은 이율·요율이나 임차료

70) 각주 67번의 기업.

71) 법인세법 시행규칙 제42조의3【임차사택의 범위】영 제88조 제1항 제6호 나목에서 “기획재정부령으로 정하는 임차사택”이란 법인이 직접 임차하여 임원 또는 사용인(이하 이 조에서 “사용인 등”이라 한다)에게 무상으로 제공하는 주택으로서 다음 각 호의 경우를 제외하고는 임차기간 동안 사용인등이 거주하고 있는 주택을 말한다.

1. 입주한 사용인 등이 전근·퇴직 또는 이사한 후에 해당 법인의 사용인 등 중에서 입주 희망자가 없는 경우
2. 해당 임차사택의 계약 잔여기간이 1년 이하인 경우로서 주택임대인이 주택 임대차계약의 갱신을 거부하는 경우

로 차용하거나 제공받은 경우

⑨ 기획재정부령으로 정하는 파생상품⁷²⁾에 근거한 권리를 행사하지 아니하거나 그 행사기간을 조정하는 등의 방법으로 이익을 분여하는 경우

⑩ 다음 어느 하나에 해당하는 자본거래로 인하여 주주 등인 법인이 특수관계자인 다른 주주 등에게 이익을 분여한 경우

㉠ 특수관계자인 법인간의 합병(분할합병을 포함한다)에 있어서 주식 등을 시가보다 높거나 낮게 평가하여 불공정한 비율로 합병한 경우. 다만, 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제165조의4⁷³⁾에 따라 합병(분할합병을 포함)하는 경우는 제외한다.

㉡ 법인의 자본(출자액을 포함한다)을 증가시키는 거래에 있어서 신주(전환사채·신주인수권부사채 또는 교환사채 등을 포함한다. 이하 이 목에서 같다)를 배정·인수받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기(그 포기한 신주가 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제9조 제7항에 따른 모집방법으로 배정되는 경우를 제외한다)하거나 신주를 시가보다 높은 가액으로 인수하는 경우

㉢ 법인의 감자에 있어서 주주 등의 소유주식 등의 비율에 의하지 아니하고 일부 주주 등의 주식 등을 소각하는 경우

⑪ 위 “⑩” 외의 경우로서 증자·감자, 합병(분할합병을 포함)·분할, 상속세 및 증여세법 제40조 제1항에 따른 전환사채 등에 의한 주식의 전환·인수·교환 등 법인의 자본(출자액을 포함)을 증가시키거나 감소시키는 거래를 통하여 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우

다만, 법인세법 시행령 제20조 제1항 제3호 각 목 외의 부분에 해당하는 주식매수선택권 등 중 주식매수선택권의 행사에 따라 주식을 발행하는 경우는 제외한다.

72) 법인세법 시행규칙 제42조의4【파생상품】영 제88조 제1항 제7호의2에서 “기획재정부령으로 정하는 파생상품”이라 함은 기업회계기준에 따른 선도거래, 선물, 스왑, 옵션, 그 밖에 이와 유사한 거래 또는 계약을 말한다.

73) 각주 59번 참조.

⑫ 그 밖에 위 ① 내지 ⑩에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우

여기서 “① 내지 ⑩에 준하는 행위”로 이익을 분여하였다고 인정하는 경우는 출자자 등에게 이익분여가 인정되는 경우를 의미한다.⁷⁴⁾

3) 법인세법 기본통칙의 예시 유형

법인세법 기본통칙 52-88...2에서 추가로 예시하고 있는 경우는 다음과 같다.

- ㉠ 특수관계자로부터 영업권을 적정대가를 초과하여 취득한 때
- ㉡ 주주 등이 부담하여야 할 성질의 것을 법인이 부담한 때
- ㉢ 주주 또는 출자자인 비영리법인에게 주식비율에 따라 기부금을 지급한 때
- ㉣ 사업연도기간 중에 가결산에 의하여 중간배당금 등의 명목으로 주주 등에게 금전을 지급한 때(상법 제462조의3의 규정에 의한 중간배당의 경우를 제외)
- ㉤ 대표자의 친족에게 무상으로 금전을 대여한 때(이 경우에는 대표자에게 대여한 것으로 본다)
- ㉥ 연임된 임원에게 퇴직금을 지급한 때

4) 판례로 형성된 부당한 행위

판례에서 조세를 부당히 감소시킨 사례로 보는 경우는 다음과 같다.⁷⁵⁾

74) 대법원 1997. 5. 28. 선고 95누18697 판결 : “조세의 부담을 부당하게 감소시키는 것으로 인정되는 경우에 관하여 제1호 내지 제8호에서는 개별적·구체적인 행위 유형을 규정하고, 그 제9호에서는 ‘기타 출자자 등에게 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 것이 있을 때’라고 하여 개괄적인 행위유형을 규정하고 있으므로, 제9호의 의미는 제1호 내지 제8호에서 정한 거래행위 이외에 이에 준하는 행위로서 출자자 등에게 이익분여가 인정되는 경우를 의미한다.”

75) 국세청, 「부당행위계산부인 판례분석」, 2001, 32~35면.

① 임가공계약을 체결하고 당초 임가공된 물건의 선적 후 지급하기로 약정된 임가공료를 선급금이란 명목으로 중간이자를 공제하지 않고 미리 지급한 경우⁷⁶⁾

② 건설공제조합이 조합원에게 금전을 대부하면서 이자를 제때에 받아 들이지 않는 이른바 후이자지급방법을 택한 경우⁷⁷⁾

③ 부동산을 임대하면서 임차보증금을 부동산 인도일로부터 1년이 지난 후에 받은 경우⁷⁸⁾

④ 모회사에서 자회사에 전입한 임직원에 대하여 자회사가 모회사에 서의 급여수준보다 지나치게 높은 급여를 지급하면서도 모회사가 출연한 사회보장성 각종 부담금의 상환의무를 지는 경우⁷⁹⁾

⑤ 주식회사가 특수관계자와 공동연대보증인이 된 보증채무를 전부 대위변제하고서도 특수관계자의 부담부분에 대한 구상권을 행사하지 아니하고 대손처리한 경우⁸⁰⁾

⑥ 법인이 다른 회사로부터 보다 싼 가격으로 직접 시멘트를 구입할 수 있었음에도 불구하고 아무런 합리적인 이유도 없이 특수관계자인 대주주의 처를 통하여 그보다 고가인 대리점판매가격으로 시멘트를 구입한 경우⁸¹⁾

⑦ 회사의 차등배당결의를 통하여 법인주주가 개인주주에게 이익을 분여한 경우⁸²⁾

⑧ 경제적 합리성의 유무에 대한 판단을 함에 있어서 특수관계자와의 거래형태 및 그 매매대금의 지급조건 등 제반사정을 고려한 것이고 단지

76) 대법원 1981. 11. 24. 선고 81누10 판결.

77) 대법원 1985. 6. 11. 선고 84누217 판결.

78) 대법원 1985. 12. 24. 선고 85누134 판결.

79) 대법원 1990. 2. 27. 선고 87누332 판결.

80) 대법원 1991. 12. 27. 선고 91누5440 판결.

81) 대법원 1992. 12. 22. 선고 92누6211 판결.

82) 대법원 1993. 5. 27. 선고 92누9012 판결.

시가(감정평가액)와 매매대금액과의 차이만을 판단의 요소로 삼은 것은 아니며 이 사건 부동산의 양도 당시의 시가를 공신력 있는 감정기관의 감정평가액으로 본 경우⁸³⁾

⑨ 전산프로그램 개발 및 운용지원을 소외회사로부터 제공받기로 하는 계약을 체결함에 있어 그 대가로 원고의 매출액을 소매가격으로 환산한 금액의 6%를 소외회사에게 지급하기로 하면서 계약기간에 관하여만 1년씩 연장되는 것으로 하였을 뿐 용역비의 지급기간이나 상한액에 관하여는 별도의 제한을 두지 아니한 것에 대하여 적정용역비로 인정된 금액을 초과한 용역비는 경제적 합리성이 없다고 한 경우⁸⁴⁾

⑩ 법인이 주주인 대표이사로부터 부동산을 매매를 원인으로 취득 후 소유권이전등기 말소판결에 의해 다시 소유권 이전됐으나 대가없이 이전되어 부당행위거래로 본 경우⁸⁵⁾

⑪ 단자사를 통해 관계법인이 발행한 어음을 매입한 거래가 경제적 합리성 없이 비정상적인 방법으로 관계법인에게 낮은 이율로 대부한 것으로 본 경우⁸⁶⁾

(5) 과세대상가액의 산정

1) 개 요

부당행위계산 부인 규정을 적용하기 위하여는 건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수관계자가 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 기준으로 한다.⁸⁷⁾ 이를 “시가”라 한다. 정상가격인 시가를 산정하는 기준은 각 세법에 규정되어 있어 시가를 어

83) 대법원 1998. 3. 13. 선고 98두243 판결.

84) 대법원 1998. 9. 18. 선고 97누8953 판결.

85) 대법원 1999. 12. 28. 선고 99두8282 판결.

86) 제1항 제3호 각 목 외의 부분에 해당하는 주식매수선택권 등의 행사 또는 지급에 따라 주식을 양도하는 경우는 제외한다.

87) 법인세법 제52조 제2항.

떻게 보느냐에 따라 각 개별세법간 부당행위계산부인 규정 적용으로 인한 상충이 생긴다. 이에 대한 자세한 내용은 장을 달리하여 살펴보고, 여기에서는 법인세법상 시가를 검토한다. 이렇게 시가가 정해지면 이를 기준으로 과세대상을 삼는데, 법인세법 제88조 제3항에서 ㉠ 자산을 시가보다 높은 가액으로 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산을 과대상각한 경우(제1호), ㉡ 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도 또는 현물출자한 경우(제3호),⁸⁸⁾ ㉢ 금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우(제6호),⁸⁹⁾ ㉣ 금전 기타 자산 또는 용역을 시가보다 높은 이율·요율이나 임차료로 차용하거나 제공받은 경우(제7호)와 ㉤ “㉠, ㉡, ㉢, ㉣”에 준하는 경우(제9호)에는 시가와 거래가액의 차액이 3억 원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용된다.

2) 시가의 범위 - 원칙⁹⁰⁾

시가는 당해 거래와 유사한 상황에서 당해 법인이 특수관계자 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계자가 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격을 말한다.⁹¹⁾ 하지만 평가대상이 주권상장법인⁹²⁾이 발행한 주식으로 이를 한국거래소에서 거래한 경우에는 그 주식의 시가는 그 거래일의 한국거래소 최종시세가액을 말한다.

시가가 불분명한 경우에는 ㉠ 감정가액, ㉡ 상속세 및 증여세법 제38조·제39조·제39조의2·제39조의3, 제61조부터 제64조까

89) 법인세법 시행령 제20조 제1항 제3호 각 목 외의 부분에 해당하는 주식매수선택권 등의 행사 또는 지급에 따라 금전을 제공하는 경우, 주주등이나 출연자가 아닌 임원(소액주주등인 임원을 포함한다) 및 사용인에게 사택(기획재정부령으로 정하는 임차사택을 포함한다)을 제공하는 경우는 제외한다.

90) 법인세법 시행령 제89조 제1항 및 제2항에서 규정함.

91) 법인세법 시행령 제89조 제1항.

92) 코스닥상장법인의 주식도 포함한다. 이는 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 의하여 주권상장법인의 범위에 코스닥상장법인도 포함되어 있기 때문이다.

지의 규정 및 조세특례제한법 제101조를 준용하여 평가한 가액을 순차적으로 적용한다.⁹³⁾ 다만 주식을 평가함에 있어서 상속세 및 증여세법 제63조 제2항 제1호 및 같은 법 시행령 제57조 제1항·제2항을 준용할 때에는 “직전 6개월(증여세가 부과되는 주식 등의 경우에는 3개월로 한다)”은 각각 “직전 6개월”로 변경하여 적용한다.

3) 금전대여나 차용의 경우 시가 산정 - 예외⁹⁴⁾

법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호 및 제7호에 따른 금전의 대여 또는 차용의 경우에는 예외적으로 기획재정부령⁹⁵⁾으로 정하는 가중평

93) 법인세법 시행령 제89조 제2항.

94) 법인세법 시행령 제89조 제3항에서 규정함.

95) 법인세법 시행규칙(기획재정부령 제87호, 2011. 2. 28, 일부 개정) 제43조 (· · · 계산방법 등)

① 영 제89조 제3항 각호의의 부분 본문에서 ‘기획재정부령으로 정하는 가중평균차입이자율’이란 자금을 대려한 법인의 대려시점 현재 각각의 차입금 잔액(특수관계 자로부터의 차입금은 제외한다)에 차입 당시의 각각의 이자율을 곱한 금액의 합계액을 해당 차입금 잔액의 총액으로 나눈 비율보다 높은 때에는 해당 사업연도의 가중평균차입이자율이 없는 것으로 본다.

② 영 제89조 제3항 각 호 외의 부분 단서에서 “기획재정부령으로 정하는 당좌대출이자율”이란 연간 1000분의 85를 말한다.

③ 영 제89조 제3항 제1호에서 “기획재정부령으로 정하는 사유”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.

1. 특수관계자가 아닌 자로부터 차입한 금액이 없는 경우
2. 차입금 전액이 채권자가 불분명한 사채 또는 매입자가 불분명한 채권·증권의 발행으로 조달된 경우
3. 제1항 후단에 따라 가중평균차입이자율이 없는 것으로 보는 경우
4. 대려한 날(계약을 갱신한 경우에는 그 갱신일을 말한다)부터 해당 사업연도 종료일까지의 기간이 5년을 초과하는 대려금이 있는 경우

④ 영 제89조 제3항 제2호에 따라 법인이 이자율을 선택하는 경우에는 제82조 제1항 제19호에 따른 별지 제19호서식의 가지금금 등의 인정이자조정명세서(갑)를 작성하여 제출하여야 한다.

⑤ 제1항을 적용할 때에 변동금리로 차입한 경우에는 차입 당시의 이자율로 차입금을 상환하고 변동된 이자율로 그 금액을 다시 차입한 것으로 보며, 차입금이 채권자가 불분명한 사채 또는 매입자가 불분명한 채권(채권)·증권의 발행으로 조달된 차입금에 해당하는 경우에는 해당 차입금의 잔액은 가중평균차입이자율 계산에 관한 잔액에 포함하지 아니한다.

균차입이자율을 시가로 한다.

$$\text{가중평균차입이자율} = \frac{(\text{대여시점차입금잔액} \times \text{차입이자율})\text{의 합계액}}{\text{당해차입금잔액의 총액}}$$

다만, 다음의 경우에는 그 구분에 따라 기획재정부령으로 정하는 당좌대출이자율을 시가로 한다.

㉠ 가중평균차입이자율의 적용이 불가능한 경우로서 기획재정부령으로 정하는 사유가 있는 경우: 해당 사업연도에 한정하여 당좌대출이자율을 시가함.

㉡ 해당 법인이 법인세법 제60조에 따른 신고와 함께 기획재정부령으로 정하는 바에 따라 당좌대출이자율을 시가로 선택하는 경우: 당좌대출이자율을 시가로 하여 선택한 사업연도와 이후 2개 사업연도는 당좌대출이자율을 시가함.

또한 법인세 신고시 적용이자율을 달리 신고하지 않은 경우에는 당좌대출이자율을 시가로 한다.

4) 자산 또는 용역의 제공시 시가 산정 - 보충⁹⁶⁾

법인세법 제88조 제1항 제6호 및 제7호의 규정에 의한 자산(금전을 제외) 또는 용역의 제공에 있어서 원칙적인 시가 규정⁹⁷⁾을 적용할 수 없는 경우에는 보충적으로 다음에 의하여 계산한 금액을 시가로 한다.

㉠ 유형 또는 무형의 자산을 제공하거나 제공받는 경우에는 당해 자산 시가의 100분의 50에 상당하는 금액에서 그 자산의 제공과 관련하여 받은 전세금 또는 보증금을 차감한 금액에 정기에금이자율을 곱하여 산출한 금액

㉡ 건설 기타 용역을 제공하거나 제공받는 경우에는 당해 용역의 제공에 소요된 금액(직접비 및 간접비를 포함하며, 이하 “원가”라 함)과 원가에

96) 법인세법 시행령 제89조 제4항에 규정됨.

97) 법인세법 시행령 제89조 제1항 및 제2항.

당해 사업연도중 특수관계자외의 자에게 제공한 유사한 용역제공거래에 있어서의 수익률(기업회계기준에 의하여 계산한 매출액에서 원가를 차감한 금액을 원가로 나눈 율을 말함)을 곱하여 계산한 금액을 합한 금액

5) 자본거래의 경우

법인세법 제88조 제1항 제8호 및 제8호의2의 규정에 의하여 특수관계자에게 이익을 분여한 경우는 그 유형에 따라 상속세 및 증여세법 제38조·제39조·제39조의2·제39조의3·제40조·제42조 제1항 제3호, 동법 시행령 제28조 제3항 내지 제6항·제29조 제3항·제29조의2 제2항·제29조의3 제2항·제30조 제4항 및 제31조의9 제2항 제4호 및 제5호의 규정을 준용한다. 이 경우 “대주주” 및 “특수관계에 있는 자”는 이 영에 의한 “특수관계자”로 보고, “이익” 및 “대통령령이 정하는 이익”은 “특수관계자에게 분여한 이익”으로 본다.⁹⁸⁾

위 내용의 상속세 및 증여세법이 규정은 해당 세법을 검토할 때 구체적으로 설명한다.

다. 부당행위계산부인시 처리 방법

(1) 소득처분 일반론

부당행위계산부인 규정의 적용으로 익금산입되거나 손금불산입된 금액에 대하여 소득처분은 일반적인 소득처분과 동일하다. 즉 소득처분에 있어 우선 고려할 사항은 법인 내부에 잉여금으로 남아있는지, 법인 외부로 유출되었는지 확인한 후, 외부로 유출되었다면 그 귀속자가 누구인지 확인하는 것이 원칙이다. 따라서 손금불산입 한 금액의 소득처분은 먼저 그 지출액이 법인외부로 유출되었는지, 아니면 유출되지 않고 회계처리만 비용으로 인식하였는지를 확인하여야 하고, 실제 유출된 사

98) 법인세법 시행령 제89조 제6항.

실⁹⁹⁾이 없으면 사내유보처리하고, 유출된 것이 확인되면 실제 귀속자에게 유형에 따라 배당, 상여, 기타사외유출 등으로 처분하면 된다.¹⁰⁰⁾

(2) 부당행위계산부인에 따른 소득처분

일반적으로 부당행위계산부인으로 인하여 익금산입되거나 손금불산입 되는 경우의 소득처분은 출자자에게 귀속된 경우 배당, 사원이나 임원에게 귀속된 경우에는 상여, 법인이나 사업을 영위하는 개인에게 귀속된 경우에는 기타사외유출로 하고 이외 귀속자는 모두 기타소득 처분을 하면 된다.

그리고 법인세법 제88조 제1항 제8호·제8호의2 및 제9호(같은 호 제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산에 한정한다)에 따라 익금에 산입한 금액으로서 귀속자에게 상속세 및 증여세법에 의하여 증여세가 과세되는 금액은 기타사외유출로 소득처분한다.¹⁰¹⁾

(3) 고가·저가 양도에 따른 소득처분

그런데 2009. 2. 4. 법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목이 개정되면서 상속세 및 증여세법 제35조에 의해 고가·저가 양도에 따른 이익의 증여세 과세시 그 과세된 부분을 기타사외유출로 소득처분 하던 것을 삭제하여 더 이상 기타사외유출로 소득처분할 수 없고 귀속자에 따라 일반적인 소득처분을 하여야 한다.

99) 법인이 과세기간 중 예수금 및 예수금반제가 수시로 이루어지고, 가공매입액을 대표이사에게 변제하여야 할 예수금 등으로 반제한 것은 동 금액과 법인의 채무가 상계되어 사실상 사내유보된 것이나 다를 바 없다(국심2002중515결정 2002. 6. 18; 국심1999서2736결정 2000. 7. 25. 등 다수 참조).

100) 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 및 제2호.

101) 법인세법 시행령 제106조 제1항 제2호 자목.

제3절 소득세법

1. 연 혁

다음으로 소득세법은 1967. 11. 29. 법률 제1966호로 전문개정 하여 제2조에 실질과세 규정을 두었다. 이후 1974. 12. 24. 법률 제2705호 전문개정시 제7조로 변경되면서 국세기본법 제14조를 준용¹⁰²⁾하도록 하였으나, 1994. 12. 22. 법률 제4803호 전문개정시 실질과세 규정은 삭제하고, 제41조에 “부당행위계산” 규정을, 제101조에 “양도소득의 부당행위계산” 규정을 신설하여 현재에 이르고 있다.

2. 내 용

가. 개 요

소득세법 상 부당행위계산 부인은 제41조와 제101조의 규정에 의하고 있다. 소득세법 제41조는 제1항에서 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 사업소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하고 그 손익을 분배하는 공동사업의 경우¹⁰³⁾ 104) 그 공동사업에서 발생한 소득금액 중 손익분배비율에 해당하는 금액의 배당소득, 사업소득 또는 기타소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수관계에 있는 자와의 거

102) 이는 국세기본법이 1974. 12. 21. 법률 제2679호로 제정되었고, 제14조에 실질과세 규정을 두었다.

103) 소득세법 제43조 제1항.

104) 소득세법 시행령 제100조 【공동사업합산과세 등】 ①법 제43조제1항에서 “대통령령으로 정하는 출자공동사업자”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하지 아니하는 자로서 공동사업의 경영에 참여하지 아니하고 출자만 하는 자를 말한다.

1. 공동사업에 성명 또는 상호를 사용하게 한 자

래로 인하여 그 소득에 대한 조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 거주자의 행위 또는 계산과 관계없이 해당 과세기간의 소득금액을 계산할 수 있도록 규정하고 있다.

그리고 양도소득에 있어서는 소득세법 제101조 제1항에서 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 양도소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수관계에 있는 자와의 거래로 인하여 그 소득에 대한 조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 거주자의 행위 또는 계산과 관계없이 해당 과세기간의 소득금액을 계산할 수 있다고 규정하고 있다. 특히 2003. 12. 30. 소득세법 시행령 개정시 소득세법 및 법인세법 규정에 의한 개인과 법인의 시가산정방법 등이 달라 발생하는 문제점을 해소하기 위하여 개인과 법인간에 재산을 양수 또는 양도하는 경우에는 그 기준이 되는 시가 산정시 법인세법 시행령 제89조에서 규정한 시가의 범위에 해당되어 법인세법상 부당행위계산 부인 규정에 적용되지 않을 경우, 소득세법에서도 그 거래에 대하여 부당행위계산 부인 규정을 적용하지 않도록 하였다.¹⁰⁵⁾ 또한 2007. 2. 28. 이후부터 시가와 대가의 차액이 시가의 5%이상이거나 3억 원 이상인 경우에만 부당행위계산 부인 규정을 적용토록 개정하였다.¹⁰⁶⁾

소득세법 제41조와 제101조의 규정을 살펴보면 다음과 같다.

나. 소득세법 제41조의 과세요건

소득세법 제41조【부당행위계산】

① 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 배당소득(제17조제1항제8호에 따른 배당소득만 해당한다), 사업소득 또는 기타소득이 있는 거주자의 행

105) 소득세법 시행령 제167조 제6항.

106) 이상조 외2, 「양도소득세 이론과 실무편람」, 2010, 더존이텍스, 983면.

위 또는 계산이 그 거주자와 특수관계에 있는 자와의 거래로 인하여 그 소득에 대한 조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 거주자의 행위 또는 계산과 관계없이 해당 과세기간의 소득금액을 계산할 수 있다.

② 제1항에 따른 특수관계에 있는 자의 범위와 그 밖에 부당행위계산에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

(1) 납세의무자

배당소득,¹⁰⁷⁾ 사업소득 또는 기타소득이 있는 거주자에 대하여만 적용된다. 따라서 이자소득·배당소득(출자공동사업자에 대한 배당소득 제외)·근로소득·연금소득에 대하여는 부당행위계산 부인규정을 적용하여 소득금액을 재계산하지 않는다. 이는 출자공동사업자의 배당소득이나 사업소득, 기타소득은 총수입에 대응하여 필요경비를 공제하여 소득금액을 산출하는 것이지만, 나머지 제외되는 소득은 달리 필요경비가 거래행위로 인하여 공제될 여지가 없는 소득유형이기 때문이다.

(2) 과세물건

소득세법상 부당행위도 법인세법에 규정된 내용과 같이 특수관계자와의 거래를 통하여 부당히 조세를 감소시킨 경우 그 감소된 소득금액이 과세물건이 된다.

(3) 특수관계자

소득세법상 특수관계자는 소득세법 시행령 제98조 제1하에서 규정하

107) 사업소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하고 그 손익을 분배하는 공동사업의 경우 그 공동사업에서 발생한 소득금액 중 손익분배비율에 해당하는 금액(각주 83번, 각주 84번 참조).

고 있으며, 이 규정은 소득세법 제101조에서 말하는 특수관계자와 동일한 내용이다.

특수관계자의 내용은 다음과 같다.

① 당해 거주자의 친족

소득세법 친족도 법인세법과 마찬가지로 국세기본법 시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 규정한 친족을 말한다.¹⁰⁸⁾

㉠ 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 아내

㉡ 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀

㉢ 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀

㉣ 아내의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자

㉤ 배우자(사실상 혼인관계에 있는 사람을 포함한다)

㉥ 입양자의 생가(生家)의 직계존속

㉦ 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가(養家)의 직계비속

㉧ 혼인 외의 출생자의 생모

② 당해 거주자의 종업원 또는 그 종업원과 생계를 같이하는 친족

국세청 행정해석은 소득세법 제41조 및 제101조를 적용함에 있어서 단순히 특정법인의 서로 다른 임원이라는 사유만으로는 같은법 시행령 제98조 제1항이 정하는 “특수관계 있는 자”에 해당하지 않으며 또한, 단순히 같은법인의 임원관계만으로 특수관계자에 해당하지는 아니하는 것이라 한다.¹⁰⁹⁾

③ 당해 거주자의 종업원외의 자로서 당해 거주자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 같이하는 친족

여기서 “생계를 유지하는 자”라 함은 당해 거주자로부터 급부를 받는 금전·기타의 재산수입과 동 금전·기타 재산의 운용에 의하여 생기는 수입을 일상생활비의 주된 원천으로 하고 있는 자를 말하고, “생계를 같

108) 소득세법 기본통칙 41-2 참조.

109) 서이46012-11902, 2003. 10. 31. 시행 참조.

이 하는 친족”이라 함은 위 생계를 유지하는 자와 일상생활을 공동으로 영위하는 친족을 말한다.¹¹⁰⁾

④ 당해 거주자 및 그와 위 ① 내지 ③에 해당하는 자가 소유한 주식 또는 출자지분의 합계가 총발행주식수 또는 총출자지분의 100분의 30 이상이거나 당해 거주자가 대표자인 법인

국세청 행정해석은 당해 거주자와 그와 위 ① 내지 ③에 해당하는 자가 소유한 주식 또는 출자지분의 합계가 총발행주식수 또는 총출자지분의 100분의 50(2003년 발생소득분부터는 100분의 30)이상인 경우에는 당해 거주자가 대표자도 아니고 직접 출자하지도 아니한 법인도 그 거주자와 특수관계 있는 법인에 해당하는 것이라 하였다.¹¹¹⁾

⑤ 당해 거주자와 위 ① 내지 ③에 해당하는 자가 이사의 과반수이거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한한다)의 100분의 50이상을 출연하고 그중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인

⑥ 위 ④ 또는 ⑤에 해당하는 법인이 총발행주식수 또는 총출자지분의 100분의 50이상을 출자하고 있는 법인

(4) 부당한 행위의 유형

1) 서

부당행위계산 부인 규정이 적용되기 위하여는 특수관계자와 거래행위로 인하여 조세를 부당히 감소시킨 경우가 충족되어야 한다. 특수관계자와의 거래행위가 부당한지, 아니면 그로 인하여 조세를 감소시킨 것이 부당한지 구분할 수도 있지만, 결국은 부당한 행위이든 조세를 감소시킨 것이든 새롭게 과세소득을 계산하는 것이므로 구분의 실익이 없다.¹¹²⁾

110) 소득세법 기본통칙 41-4 참조.

111) 소득46011-10213, 2003. 4. 30. 시행 참조.

112) 김완석, 「소득세법론」, 광교이텍스, 2006, 329면; 국세청, 「부당행위계산부인 판례분석」, 2001, 2면; 같은 뜻 대법원 1995. 2. 10. 선고, 94누1913판결.

소득세법상의 부당행위의 유형도 법인세법의 유형과 유사하다. 즉 “부당한 행위 또는 계산”은 정상적인 사인간의 거래, 건전한 사회통념 내지 상관습을 기준으로 판정한다.¹¹³⁾ 또한 부당행위계산의 대상이 되는 거래의 범위는 행위시 당해 거주자와 특수관계 있는 자와의 거래에 한하여 적용하는 것으로 특수관계가 소멸된 후에 발생한 거래에 대하여는 이를 적용하지 않는다.¹¹⁴⁾

2) 소득세법 시행령의 예시 유형

소득세법 시행령 제98조 제2항에 예시된 조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우는 다음과 같다.

① 특수관계 있는 자로부터 시가보다 높은 가격으로 자산을 매입하거나 특수관계 있는 자에게 시가보다 낮은 가격으로 자산을 양도한 경우

② 특수관계 있는 자에게 금전이나 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 낮은 이율 등으로 대부하거나 제공한 경우

다만, 직계존비속에게 주택을 무상으로 사용하게 하고 직계존비속이 그 주택에 실제 거주하는 경우는 제외한다.

③ 특수관계 있는 자로부터 금전이나 그 밖의 자산 또는 용역을 높은 이율 등으로 차용하거나 제공받는 경우

④ 특수관계 있는 자로부터 무수익자산을 매입하여 그 자산에 대한 비용을 부담하는 경우

⑤ 그 밖에 특수관계에 있는 자와의 거래에 따라 해당 과세기간의 총 수입금액 또는 필요경비를 계산할 때 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우

위 예시된 조세를 부당히 감소시킨 행위는 앞서 살펴본 법인세법에 예시된 내용과 다르지 않다.

113) 소득세법 기본통칙 41-1 참조.

114) 소득세법 기본통칙 41-2 참조.

한편 소득세법 기본통칙 41-6에서는 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되지 아니하는 경우의 예시를 다음과 같이 규정하고 있다. 즉 다음에 해당되는 경우에는 소득세법상 부당행위계산 부인규정을 적용할 수 없다.

- ㉠ 사업상 업무를 수행하기 위하여 초청된 외국인에게 사택 등을 무상으로 제공한 때
- ㉡ 특수관계 있는 자의 채무에 대한 보증을 한 때(보증으로 인하여 손실이 발생한 경우를 제외한다)
- ㉢ 정부의 지시에 의하여 특수관계 있는 자에게 통상판매가격보다 낮은 가격으로 판매한 때
- ㉣ 특수관계 있는 자간의 보증금 또는 선수금 등을 수수한 경우에 그 수수행위가 통상 상관례의 범위를 벗어나지 아니할 때
- ㉤ 종업원에게 포상으로 지급하는 금품의 가격이 당해 종업원의 근속기간, 공적내용, 월급여액 등에 비추어 사회통념상 타당하다고 인정되는 때
- ㉥ 종업원에게 자기의 제품이나 상품 등을 할인판매하는 경우로서 다음에 해당하는 때
 - 가. 할인판매가액이 당해 거주자의 취득가액 이상이며 통상 일반소비자에게 판매하는 가액에 비하여 현저하게 낮은 가액이 아닌 것
 - 나. 할인판매를 하는 제품 등의 수량은 종업원이 통상 자기의 가사를 위하여 소비하는 것이라고 인정되는 정도의 것
- ㉦ 대리점으로부터 판매대리와 관련하여 보증금을 받고, 당해 보증금에 대한 이자를 적정이자율을 초과하지 아니하는 범위 내에서 지급하는 때
- ㉧ 특수관계 있는 자 간의 거래에서 발생한 외상매출금 등의 회수가 지연된 경우에도 사회통념 및 상관례에 비추어 부당함이 없다고

인정되는 때

- ② 종업원이 부당유용한 공금을 종업원의 보증인 등으로부터 회수하는 때, 다만, 통칙 27-8¹¹⁵⁾ 외에 동 공금을 회수할 수 없는 경우에는 그 종업원의 근로소득으로 처리한다.
- ③ 특수관계있는 자와의 거래에 있어서 부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률의 규정에 의한 감정회사가 행한 일반거래를 위한 부동산의 시가감정가액으로 적정거래한 때

(5) 과세대상

1) 서

과세대상은 조세를 감소시켰다 하더라도 위 “(4) 2) ① 내지 ③과 ⑤”¹¹⁶⁾의 경우는 시가와 거래가액의 차액이 3억 원 이상이거나 시가의 5% 이상인 경우만 해당한다.¹¹⁷⁾ 따라서 시가와 거래가액의 차액이 3억 원 미만이거나 5%미만인 경우에는 부당행위계산 부인 규정이 적용될 여지가 없다.

위 “(4) 2) ④”는 특수관계 있는 자로부터 무수익자산을 매입하여 그 자산에 대한 비용을 부담하는 경우인데, 여기서 무수익 자산은 업무무관 자산으로 해석할 수 있어 결국 부당행위계산 부인으로 필요경비를 재계산하는 것이 아니라 업무무관경비로 필요경비부인하는 것으로 볼 수 있

115) 소득세법 기본통칙 27-8 【공금횡령에 대한 대손처리】 종업원이 사용자의 공금을 횡령한 경우 동 종업원과 그 보증인에 대하여 횡령금의 회수를 위하여 법에 의한 제반절차를 취하였음에도 무재산 등으로 회수할 수 없는 경우에는 동 횡령액을 대손처리 할 수 있다. 이 경우 대손처리한 금액에 대하여는 종업원에 대한 근로소득으로 보지 아니한다.

116) ① 내지 ③의 경우에 준하는 경우만 해당된다.

117) 소득세법 시행령 제98조 제2항 단서규정 : 본 단서규정은 2007. 2. 28. 신설되어 이후 최초로 특수관계자와 거래하는 분부터 적용되고 있다(대통령령 제19890호, 부칙 제12조 2007. 2. 28.).

어 그 전액이 부인대상이 된 것으로 판단된다. 즉 위 “(4) 2) ④”의 경우는 부당행위계산부인의 예시로 보기보단 업무무관 경비의 사례로 보는 것이 보다 타당하다.

2) 시가의 산정

소득세법도 법인세법과 마찬가지로 시가의 산정이 중요하다. 다행히 소득세법은 시가의 산정방법에 대하여 위 ①의 경우에는 법인세법 시행령 제89조 제1항 및 제2항을 준용하고, 나머지 위 ② 내지 ⑤의 경우에는 법인세법 시행령 제89조 제3항 내지 제5항을 준용하고 있어 시가 산정에 대하여 소득세법과 법인세법의 상충은 발생하지 않는다.

다. 소득세법 제101조의 과세요건

소득세법 제101조 【양도소득의 부당행위계산】

① 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 양도소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수관계에 있는 자와의 거래로 인하여 그 소득에 대한 조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 거주자의 행위 또는 계산과 관계없이 해당 과세기간의 소득금액을 계산할 수 있다.

② 거주자가 제1항에서 규정하는 특수관계자 동법(제97조 제4항¹¹⁸⁾을 적용받는 배우자 및 직계존비속의 경우는 제외한다)에게 자산을 증여한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여일부터 5년 이내에 다시 타인에게 양도한 경

118) 소득세법 제97조 제4항 “거주자가 양도일부터 소급하여 5년 이내에 그 배우자 (양도 당시 혼인관계가 소멸된 경우를 포함하되, 사망으로 혼인관계가 소멸된 경우는 제외한다. 이하 이 항에서 같다) 또는 직계존비속으로부터 증여받은 제94조 제1항 제1호에 따른 자산이나 그 밖에 대통령령으로 정하는 자산의 양도차익을 계산할 때 사업인정고시일부터 소급하여 2년 이전에 증여받은 경우로서 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률이나 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용된 경우 외에는 양도가액에서 공제할 필요경비는 제2항에 따르되, 취득가액은 각각 그 배우자 또는 직계존비속의 취득 당시 제1항 제1호 각 목의 어느 하나에 해당하는 금액으로 한다. 이 경우 거주자가 증여받은 자산에 대하여 납

우로서 제1호에 따른 세액이 제2호에 따른 세액보다 적은 경우에는 증여자가 그 자산을 직접 양도한 것으로 본다. 다만, 양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속된 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 증여받은 자의 증여세(상속세 및 증여세법에 따른 산출세액에서 공제·감면세액을 뺀 세액을 말한다)와 양도소득세(이 법에 따른 산출세액에서 공제·감면세액을 뺀 결정세액을 말한다. 이하 제2호에서 같다)를 합한 세액

2. 증여자가 직접 양도하는 경우로 보아 계산한 양도소득세

③ 제2항에 따라 증여자에게 양도소득세가 과세되는 경우에는 당초 증여받은 자산에 대해서는 상속세 및 증여세법의 규정에도 불구하고 증여세를 부과하지 아니한다.

④ 제2항에 따른 연수의 계산에 관하여는 제97조 제6항¹¹⁹⁾을 준용한다.

⑤ 제1항에 따른 특수관계에 있는 자의 범위와 그 밖에 부당행위계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

(1) 납세의무자

소득세법 제101조의 부당행위계산 부인규정이 적용되는 납세의무자는 양도소득이 있는 거주자이다. 문언해석을 하면 양도소득이 없으면 부당행위계산부인규정이 적용될 여지가 없다. 하지만 여기서 “양도소득”은 거주자의 행위나 계산으로 인하여 양도소득이 없는 것으로 외형상 나타난다 하더라도 부당행위계산 부인규정을 적용하여 양도소득이 계산된다면 양도소득이 있는 거주자로 보아야 한다. 즉 문언해석만으로 외형상 양도소득이 없기 때문에 부당행위계산 부인규정이 적용되지 않는 거주자로 해석하는 것은 국세기본법 제14조의 합목적론적 해석을 벗어난 해석으로 볼 수 밖에 없다.

부하였거나 납부할 증여세 상당액이 있는 경우에는 제2항에도 불구하고 필요경비에 산입한다.”

119) 소득세법 제97조 제6항 “제4항에서 규정하는 연수는 등기부에 기재된 소유기간에 따른다”.

일반적으로 양도소득세의 납세의무자는 자산을 양도한 자이다. 그런데 소득세법 제101조 제2항에서 자산을 증여 받아 양도한 거주자가 아닌 그 자산을 증여한 거주자를 소득의 귀속자로 보아 양도소득세 납세의무자로 추정하고 있다. 이는 같은 조 같은 항 단서에서 “양도소득이 해당 수증자에게 실질적으로 귀속된 경우에는 그러하지 아니하다”라 하여 증여받은 자에게 실제 양도소득이 귀속되고 이를 납세자가 입증하면 소득세법상 추정은 깨어지기 때문이다.

(2) 과세물건

양도소득세에 대한 부당행위계산 부인으로 과세될 물건은 거래당시의 특수관계자와 양수도 계약을 체결하거나 특수관계자에게 증여한 다음 이를 다시 양도하는 형태로 정황상 그 행위 또는 계산이 조세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정될 때 그 감소된 소득금액이 된다.

(3) 특수관계자

특수관계자는 앞서 설명한 소득세법 제41조의 과세요건을 설명시 언급한 같은법 시행령 제98조에서 규정하고 있다. 따라서 여기서 다시 설명하지 않고, 조세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때가 예시된 소득세법 시행령 제167조 제3항 및 제4항을 보면 다음과 같다.

① 특수관계 있는 자로부터 시가보다 높은 가격으로 자산을 매입하거나 특수관계 있는 자에게 시가보다 낮은 가격으로 자산을 양도한 때¹²⁰⁾

② 그 밖에 특수관계 있는 자와의 거래로 해당 연도의 양도가액 또는 필요경비의 계산시 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때¹²¹⁾

120) 소득세법 시행령 제167조 제3항 제1호.

121) 소득세법 시행령 제167조 제3항 제2호.

③ 특수관계 있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가를 초과하여 취득하거나 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 취득가액 또는 양도가액을 시가에 의하여 계산함.¹²²⁾

(4) 과세대상

위 “(3) ①, ②”의 경우 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 5%에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하고 있어, 시가와 거래가액의 차액이 3억 미만이거나 5% 미만인 경우에는 부당행위계산부인 규정이 적용되지 않는다.¹²³⁾

하지만 특수관계자¹²⁴⁾에게 자산을 증여한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여일부터 5년 이내에 다시 타인에게 양도한 경우로서 증여받은 자의 증여세¹²⁵⁾와 양도소득세¹²⁶⁾를 합한 세액이 증여자가 직접 양도하는 경우로 보아 계산한 양도소득세보다 적은 경우 증여자가 직접 양도하는 경우로 보아 계산한 양도소득세로 과세하게 된다.¹²⁷⁾ 이때 증여자가 직접 양도하는 경우로 보아 계산할 때, 그 양도자산의 취득시기는 증여자의 취득시기로 소급하여 그 당시의 취득가액을 적용하여 양도차익을 계산한다.¹²⁸⁾ 물론 장기보유특별공제는 증여자가 직접 양도한 것으로 간주되었기 때문에 증여자의 취득일부터 기산하여 적용된다.¹²⁹⁾

122) 소득세법 시행령 제167조 제4항.

123) 소득세법 시행령 제167조 제3항.

124) 소득세법 제97조 제4항을 적용받는 배우자 및 직계존비속의 경우는 제외한다.

125) 상속세 및 증여세법에 따른 산출세액에서 공제·감면세액을 뺀 세액을 말한다.

126) 소득세법에 따른 산출세액에서 공제·감면세액을 뺀 결정세액을 말한다.

127) 소득세법 제101조 제2항.

128) 소득세법 제101조 제4항 참조.

129) 이상조 외2, 전계서 988면.

이와 같이 증여자에게 양도소득세가 과세되는 경우에는 당초 증여받은 자산에 대해서는 「상속세 및 증여세법」의 규정에도 불구하고 증여세는 과세제외 된다.¹³⁰⁾

(5) 시가

소득세법상 부당행위계산 부인규정의 적용에 있어서도 가장 중요한 개념은 ‘시가’이다. 게다가 위 ③의 경우는 시가로 적용토록 하고 있어 시가의 산정이 중요한 과세 요소로 영향을 미친다. 또한 특수관계자와의 거래라 할지라도 시가로 거래된 경우에는 부당행위계산 부인규정이 적용되지 않기 때문이다. 소득세법 제101조의 부당행위계산 부인규정을 적용하기 위하여 산정되는 시가는 같은법 시행령 제167조 제5항에서 시가는 상속세 및 증여세법 제60조 내지 제64조와 같은법 시행령 제49조 내지 제59조 및 조세특례제한법 제101조의 규정을 준용하여 평가한 가액에 의한다. 이 경우 상속세 및 증여세법 시행령 제49조 제1항 본문 중 “평가기준일 전후 6월(증여재산의 경우에는 3월로 한다) 이내의 기간”은 “양도일 또는 취득일 전후 각 3월의 기간”으로 보며, 조세특례제한법 제101조 중 “상속받거나 증여받는 경우”는 “양도하는 경우”로 본다.

또한 개인과 법인 간에 재산을 양수 또는 양도하는 경우로서 그 대가가 법인세법 시행령 제89조의 규정에 의한 가액에 해당되어 당해 법인의 거래에 대하여 법인세법 제52조의 규정이 적용되지 아니하는 경우에는 소득세법 제101조 제1항의 규정을 적용하지 않는다. 이는 법인세와 소득세의 상충을 해소하기 위한 규정이다. 하지만 소득세법 시행령 제167조 제6항 단서에서 거짓 그 밖의 부정한 방법으로 양도소득세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 법인세법 제52조의 부당행위계산 부

130) 소득세법 제101조 제3항.

인규정이 적용되지 않았더라도 소득세법 제101조를 적용할 수 있다고 한다. 엄밀히 이 단서규정은 부당행위계산 부인규정으로 볼 수 없다. 왜냐하면 “거짓 그 밖의 부정한 방법”은 사법상의 계약의 효력에 있어서도 통정허위표시에 따른 무효에 해당하기 때문이다. 이는 행위자체가 무효가 되는 것이므로 정당한 세액을 계산하기 위하여 세법상 계산만 새로이 형성하는 부당행위계산 부인 제도로 포섭되는 내용이 아니라 실질과세의 원칙이 곧바로 적용되는 사안이기 때문이다.

(6) 소득세법 제97조 제4항과의 관계

소득세법 제97조【양도소득의 필요경비 계산】

④ 거주자가 양도일부터 소급하여 5년 이내에 그 배우자(양도 당시 혼인관계가 소멸된 경우를 포함하되, 사망으로 혼인관계가 소멸된 경우는 제외한다. 이하 이 항에서 같다) 또는 직계존비속으로부터 증여받은 제94조 제1항 제1호에 따른 자산¹³¹⁾이나 그 밖에 대통령령으로 정하는 자산¹³²⁾의 양도차익을 계산할 때 사업인정고시일부터 소급하여 2년 이전에 증여받은 경우로서 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률이나 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용된 경우 외에는 양도가액에서 공제할 필요경비는 제2항에 따르되, 취득가액은 각각 그 배우자 또는 직계존비속의 취득 당시 제1항 제1호 각 목의 어느 하나에 해당하는 금액으로 한다. 이 경우 거주자가 증여받은 자산에 대하여 납부하였거나 납부할 증여세 상당액이 있는 경우에는 제2항에도 불구하고 필요경비에 산입한다

배우자 등에 대한 취득가액 이월과세규정인 소득세법 제97조 제4항은 토지, 건물, 시설물의 이용권·회원권 등을 양도한 경우 그 취득가액을

131) 토지, 건물을 말한다.

132) 소득세법 시행령 제163조 제7항에 의하면 “법 제97조 제4항에서 “대통령령으로 정하는 자산”이란 법 제94조 제1항 제4호 나목의 자산을 말한다” ; 따라서 이용권·회원권, 그 밖에 그 명칭과 관계없이 시설물을 배타적으로 이용하거나 일

재산시 소득세법 제97조 제4항을 적용하여 증여자의 취득시기로 소급하여 그 취득가액을 산정하는 것이다. 따라서 소득세법 제101조 제2항이 적용되는 것은 “토지, 건물, 시설물의 이용권·회원권 등”이 아닌 자산의 양도의 경우에만 적용될 수 있다.

또한 소득세법 제97조 제4항의 납세의무자는 양도자, 즉 증여받은 자이고, 취득가액 산정시 당초 증여자의 취득당시 가액을 공제하는 것이므로 양도자(수증자)가 양도 자산을 증여받을 당시 증여세 상당액을 양도차익 계산시 공제하도록 하고 있다.¹³³⁾ 또한 장기보유특별공제 대상이면, 그 보유기간은 당초 증여자가 취득한 날부터 기산한다.¹³⁴⁾

라. 부당행위계산 부인시 처리 방법

소득세법상 부당행위계산 부인 규정을 적용하여 소득금액을 재계산하더라도 당사자간 약정한 법률행위의 효과까지 부인하는 것은 아니다. 즉 당사자간의 약정한 법률행위는 그대로 유효하고 단지 소득금액을 계산하는 것에 국한하여 그 거래를 새롭게 형성시킬 뿐이다.

그리고 부당행위계산 부인규정을 적용하여 총수입금액에 산입하거나 필요경비불산입하는 금액은 세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액이므로 조세범 처벌법상 사기·기타 부정한 행위로 조세를 포탈한 경우에 해당하지 않아 조세범 처벌대상은 되지 않는다.

반이용자보다 유리한 조건으로 이용할 수 있도록 약정한 단체의 구성원이 된 자에게 부여되는 시설물 이용권(법인의 주식 등을 소유하는 것만으로 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 시설물 이용권을 부여받게 되는 경우 그 주식 등을 포함한다)을 말한다.

133) 소득세법 시행령 제163조 제8항.

134) 소득세법 시행령 제95조 제4항.

제4절 부가가치세법

1. 연 혁

부가가치세법은 1976. 12. 22. 법률 제2934호로 제정시 과세표준을 규정한 제13조 제1항 제3호에 “부당하게 낮은 대가를 받거나 대가를 받지 아니하는 경우에는 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가”라 하고, 같은 조 같은 항 제4호에서 “용역의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받는 경우에는 자기가 공급한 용역의 시가”라 하여 실질과세에 부합하는 규정을 두었고 현재에 이르고 있다.

2. 내 용

가. 개 요

국세기본법은 일반적으로 개별세법에 우선되어 적용되지만, 개별세법에 특별한 규정이 있으면 그 규정이 우선 적용된다.¹³⁵⁾ 그런데 부가가치세법에는 실질과세 규정이 달리 규정되어 있지 않다. 따라서 부가가치세법상 실질과세의 규정은 국세기본법 제14조를 근거조문으로 삼으면 된다.¹³⁶⁾

135) 국세기본법 제3조 【세법 등과의 관계】 ① 이 법은 세법에 우선하여 적용한다. 다만, 세법에서 이 법 제2장 제1절, 제3장 제2절·제3절·제4절 제26조(조세특례제한법 제99조의5에 따른 납부의무 소멸특례만 해당한다) 및 제5절, 제4장 제2절(조세특례제한법 제104조의7 제4항에 따른 제2차 납세의무만 해당한다), 제5장 제1절·제2절 제45조의2·제2절 제45조의3(법인세법 제62조에 따른 비영리 내국법인의 과세표준신고의 특례만 해당한다)·제3절(「조세특례제한법」 제100조의10 및 같은 법 제100조의34에 따른 가산세만 해당한다), 제6장 제51조 및 제52조와 제8장에 대한 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 세법에서 정하는 바에 따른다.

136) 최명근, 「부가가치세법론」, 개정 제13판 조세통람사, 2002, 128면.

나. 간주공급의 과세표준 산정

부가가치세법상 부당행위계산 부인규정으로 볼 수 있는 조문은 부가가치세법 제13조 제1항 제3호 및 제4호에서 찾아 볼 수 있다. 이 조문에서는 재화나 용역의 공급에 있어 부당하게 낮은 대가를 받거나 대가를 받지 않는 경우 그 재화나 용역의 시가를 과세표준으로 계산하도록 하고 있다. 또한 부가가치세법 시행령 제48조 제1항에서 “과세표준에는 거래상대자로부터 받은 대금·요금·수수료 기타 명목여하에 불구하고 대가관계에 있는 모든 금전적 가치있는 것을 포함한다”라고 하여 실질과세를 구체적으로 표현하고 있다.

다. 시가

부가가치세법에서 말하는 “시가”는 사업자가 계속적·반복적으로 사업성을 가지고 재화나 용역을 공급하는 것으로 간주하여 부당히 낮은 대가나 무상으로 재화나 용역을 공급하였을 때, 사업자가 다른 거래상대방과 계속적·반복적으로 거래한 가액을 시가로 본다. 시가에 대하여 구체적으로 부가가치세법 시행령 제50조에서 규정하고 있다. 이를 살펴보면, ① 사업자가 특수관계에 있는 자(소득세법 시행령 제98조 제1항 각호 또는 법인세법 시행령 제87조 제1항 각호에 규정된 자를 말함)와의 자와 당해 거래와 유사한 상황에서 계속적으로 거래한 가격 또는 제3자간에 일반적으로 거래된 가격으로 보고, ② 정상적인 거래 가격이 없거나 시가가 불분명한 경우에는 소득세법 시행령 제98조 제3항 및 제4항 또는 법인세법 시행령 제89조 제2항 및 제4항의 규정에 의한 가격에 의하도록 하고 있다.

제5절 상속세 및 증여세법

1. 연 혁

1996. 12. 30. 법률 제5193호로 전문개정 전에는 제32조 등에 증여의 제의 방식으로 규정되었다. 개정 직전의 예를 들면, 제32조 “신탁이익을 받을 권리의 증여”, 제32조의2 “제3자 명의로 등기 등을 한 재산에 대한 증여의제”, 제33조 “보험금의 증여”, 제34조 “배우자등의 양도행위”, 제34조의2 “저가·고가양도시증여의제”, 제34조의3 “채무면제 등의 증여”, 제34조의4 “합병시의 증여의제”, 제34조의5 “증자·감자시의 증여의제 등”, 제34조의6 “재산취득자금의 증여추정” 등이다. 그러나 전면개정으로 유형별 포괄주의가 도입되었다. 하지만 유형적 포괄주의로 개정되었으나, 증여세를 과세하기 위한 규정이라기보다는 선언적 규정으로 보는 비판이 있었다.

이후에도 이 유형별 포괄주의 체계하여서 계속적으로 개정되어 2002. 12. 18. 법률 제6780호에 의하여 개정시 포괄적인 규정으로 제32조 “증여의제 과세대상” 및 제42조 “기타의 증여의제”를 두고, 제44조 “배우자 등에 대한 양도시의 증여추정”과 제45조 “재산취득자금 등의 증여추정”을 그대로 두었다. 그리고 증여의제 규정으로 총 14개의 유형을 규정하였다. 그 규정을 보면, 제33조 “신탁의 이익을 받을 권리의 증여의제”, 제34조 “보험금의 증여의제”, 제35조 “저가·고가양도시의 증여의제”, 제36조 “채무면제 등의 증여의제”, 제37조 “토지무상사용권리의 증여의제”, 제38조 “합병시의 증여의제”, 제39조 “증자에 따른 증여의제”, 제39조의2 “감자에 따른 증여의제”, 제40조 “전환사채 등에 대한 증여의제”, 제41조 “특정법인과의 거래를 통한 이익에 대한 증여의제”, 제41조의2 “명의신탁재산의 증여의제”, 제41조의3 “주식 또는 출자지분

의 상장 등에 따른 이익의 증여의제”, 제41조의4 “금전대부에 따른 증여의제”, 제41조의5 “합병에 따른 상장 등 이익의 증여의제” 규정이다.

하지만 이와 같이 여러 유형을 의제하여 실질과 부합하지 않아도 상속세 및 증여세법에 규정된 과세요건을 충족하면 증여세를 과세하는 형태가 되어 실질과세의 예외규정으로 보여졌다. 하지만 그 내용은 실질과세의 보다 구체적으로 실현하기 위한 세부적인 규정임을 부정할 수 없다. 그러나 상속세 및 증여세법의 증여세에 있어 유형별 포괄주의 증여방식은 실효성의 의문이 여전히 제기되면서 2003. 12. 30. 법률 제7010호에 의하여 제2조 제3항 및 제4항이 신설되면서 완전포괄주의 증여세과세 방식으로 전환되었다. 특히 제2조 제4항은 “제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 상속세나 증여세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적인 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 제3항¹³⁷⁾을 적용한다”라고 하여 국세기본법 제14조 제3항의 규정 내용과 흡사하다.

그러나 2003. 12. 30. 법률 제7010호로 완전포괄주의인 세법상 “증여”의 개념이 도입되었어도 여전히 예전 증여의제의 유형은 그대로 예시적 규정으로 그 성격만 바뀐 채 현재에 이르고 있다.

137) 상속세 및 증여세법 제2조 제3항 : “이 법에서 ‘증여’라 함은 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등에 불구하고 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형·무형의 재산을 타인에게 직접 또는 간접적인 방법에 의하여 무상으로 이전(현재지 저촉한 대가로 이전하는 경우를 포함한다)하는 것 또는 기여에 의하여 타인의 재산 가치를 증가시키는 것을 말한다.”

2. 내 용

가. 개 요

2003. 12. 30. 법률 제7010호로 완전포괄주의 증여세제의 도입으로 상속세 및 증여세법 제2조 제3항에서 증여세가 과세될 수 있는 증여를 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등과 관계없이 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형·무형의 재산을 직접 또는 간접적인 방법으로 타인에게 무상으로 이전(현저히 저렴한 대가를 받고 이전하는 경우를 포함)하는 것 또는 기여에 의하여 타인의 재산가치를 증가시키는 것이라 하여 완전포괄주의 입장을 취하고 있다. 또한 같은 조 제4항에서 “제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 상속세나 증여세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적인 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 제3항을 적용한다”라고 하여 국세기본법 제14조 제3항과 같은 취지의 내용으로 실질과세를 규정하고 있다. 즉 1회성 거래에서 발생한 증여는 제3항의 증여의 범위로 포섭하고, 2회 이상의 거래는 제4항으로 포섭하여 결국은 모든 거래에 대하여 부당행위계산 부인이 가능하도록 완전포괄주의를 취하는 것이다.

하지만 완전포괄주의 증여세제를 취하면서도 2003. 12. 30. 상속세 및 증여세법을 개정하기 전에 존재하던 유형별 포괄주의 규정들이 그대로 존치되어 있어, 개정전에는 열거주의 하에서 제한적으로 포괄주의 증여과세를 하던 조문들이 상속세 및 증여세법 제2조 제3항 및 제4항으로 인하여 예시규정으로 그 법적성격이 변화였다. 하지만 여전히 유형별 포괄주의 규정인 제33조(신탁이익의 증여), 제34조(보험금의 증여), 제35조(저가·고가 양도에 따른 이익의 증여 등), 제36조(채무면제 등에 따른 증여), 제37조(부동산 무상사용에 따른 이익의 증여), 제38조(합병에

따른 이익의 증여), 제39조(증자에 따른 이익의 증여), 제39조의2(감자에 따른 이익의 증여), 제39조의3(현물출자에 따른 이익의 증여), 제40조(전환사채 등의 주식전환 등에 따른 이익의 증여), 제41조(특정법인과 거래를 통한 이익의 증여), 제41조의3(주식 또는 출자지분의 상장 등에 따른 이익의 증여), 제41조의4(금전 무상대출 등에 따른 이익의 증여), 제41조의5(합병에 따른 상장 등 이익의 증여)규정으로 조문의 제목이 “증여의제”에서 “증여”로 바뀌어 존치되고 있다.

또한 상속세 및 증여세법 제42조(그 밖의 이익의 증여 등)은 같은법 제2조 제3항 및 제4항을 구체적으로 예시하는 조문으로 14개 유형의 예시규정에 의한 일반규정의 형태로 남아 있다.

나. 타세목 과세분 증여세 과세 제외

상속세 및 증여세법 제2조 제2항은 “증여재산에 대하여 수증자에게 소득세법에 따른 소득세, 법인세법에 따른 법인세가 부과되는 경우에는 증여세를 부과하지 아니한다”고 규정하고 있다. 이는 증여재산가액을 평가함에 있어 항상 고려하여야 한다. 예를 들어 합병에 따른 상장 등 이익의 증여가액을 산정할 때 의제배당액은 공제하는 것이 대표적인 예이다.

다. 증여세 과세특례

상속세 및 증여세법 시행령 제31조의10 제1항은 “하나의 증여에 대하여 법 제33조 내지 법 제45조의 규정이 2이상 동시에 적용되는 경우에는 각 해당 규정의 이익이 가장 많게 계산되는 것 하나만을 적용한다”고 규정하여 예시된 증여가액 산출 방법 중 가장 큰 금액이 적용되도록 하고 있다. 그러나, 이 규정은 완전포괄주의를 총체적으로 규정한 상속세 및 증여세법 제2조와 제31조에는 적용되지 않고, 제33조 내지 제45조의 규정으로 적용범위를 한정하고 있어, 실제 증여세 계산시에 제33조 내

지 제45조의 예시내용과 다른 방법으로 경제적 가치 증가에 대하여 증여세가 과세될 경우에는 과세형평의 문제가 발생할 수도 있다.

라. 과세요건

(1) 상속세 및 증여세법 제2조 제3항 및 제4항, 제31조 제1항

상속세 및 증여세법 제2조 제3항 및 제4항, 제31조에서 규정한 과세요건은 다음과 같다.

① 납세의무자 : 거주자, 비거주자

② 과세물건 : 타인으로부터 받은 재산(비거주자의 경우 국내 소재한 재산), 경제적 가치를 계산할 수 있는 무형의 재산(권리), 타인의 기여로 납세의무자에게 귀속되는 경제적 가치 증가분

여기서 재산의 무상이전이기는 하나 “경제적 가치를 계산할 수 없는 재산이나 권리의 이전”은 세법상 증여에 해당될까 하는 의문이 생긴다. 실질적으로 경제적 가치를 계산할 수 없으면 과세표준을 산정할 수 없기 때문에 증여로 과세할 방도는 없을 것이다.

(2) 상속세 및 증여세법 제33조

신탁계약에 의하여 위탁자가 타인을 신탁의 이익 전부 또는 일부를 받을 수익자로 지정하여 원본이나 수익의 이익을 받게 한 경우, ① 납세의무자는 수익자이고, ② 과세물건은 그 받는 대가이다.

(3) 상속세 및 증여세법 제34조

생명보험이나 손해보험에서 보험금 수령인과 보험료 납부자가 다른 경우에는 보험사고가 발생한 경우에 보험금 상당액을 보험금 수령인의 증여재산가액으로 하며, 보험계약 기간에 보험금 수령인이 타인으로부터

터 재산을 증여받아 보험료를 납부한 경우에는 그 보험료 납부액에 대한 보험금 상당액에서 그 보험료 납부액을 뺀 가액을 보험금 수령인의 증여 재산가액으로 한다. 즉 ① 납세의무자는 보험금 수령인이고, ② 과세물건은 보험금 수령인이 받는 보험금에서 보험금 수령인이 부담한 가액 상당액을 제외한 가액이다.

(4) 상속세 및 증여세법 제35조

타인으로부터 시가보다 낮은 가액으로 재산을 양수하는 경우에는 그 재산의 양수자 또는 타인에게 시가보다 높은 가액으로 재산을 양도하는 경우에는 그 재산의 양도자에 대하여 해당 재산을 양수하거나 양도하였을 때에 그 대가와 시가의 차액에 상당하는 금액으로서 대통령령으로 정하는 이익에 상당하는 금액을 증여재산가액으로 한다. 즉 ① 납세의무자는 저가 양수자 또는 고가 양도자이고, ② 과세물건은 시가와 대가와의 차액에서 시가의 30% 가액과 3억 원 중 적은 가액을 공제한 금액을 과세대상으로 삼는다.¹³⁸⁾ 여기서 시가와 대가의 차액에 시가의 30%와 3억 원 중 적은 금액을 공제하는 방식이 소득세와 상충되는 부분에 해당된다. 이에 대한 내용은 후술한다.

138) 상속세 및 증여세법 시행령 제26조 제1항, 제2항.

〈표 3-1〉 증여유형 개요¹³⁹⁾

증여유형	요 약 내 용			특수관계
	증여자	수증자	증여이익	
① 신탁이익의 증여	위탁자	수익자	원본의 이익, 수익의 이익	×
② 보험금의 증여	보험료납부자	보험금수령인	보험금	×
③ 저가·고가 양도에 따른 이익의 증여	저가 양도자 고가 양수자	저가 양수자 고가 양도자	(시가-대가)-Min[①시가×30%, 3억 원] 등 (대가-시가)-Min[①시가×30%, 3억 원] 등	○ x ¹⁴⁰⁾
④ 채무면제 등에 따른 이익의 증여	채권자 등	채무자	채무면제 등 이익	×
⑤ 부동산 무상사용에 따른 이익의 증여	부동산소유자	부동산무상사용자		○
⑥ 합병에 따른 이익의 증여	주가 과소평가된 법인의 주주	주가 과대평가된 법인의 대주주	(합병 후 주식가액 - 합병전 주식가액)×합병 후 주식수	○
⑦ 증자에 따른 이익의 증여	실권자 or 신주 고가인수자 등	실권주 배정 받은 자 or 고가 신주 포기자	(증자 후 1주당 평가액-1주당 인수가액)×인수 주식수 등	○
⑧ 현물출자에 따른 이익의 증여	현물출자자 or 기존주주	특수관계있는 기존주주 or 현물출자자	(현물출자 후의 1주당 평가액 - 1주당 인수가액)×현물출자자가 인수한 주식수 등	○
⑨ 감자에 따른 이익의 증여	감자로 주식수 감소한 주주	대주주	(1주당평가액-1주당감자대가)×총감자주식수×대주주감자후지분율×특수관계자감자수×총감자주식수	○
⑩ 전환사채 등 주식전환 등에 따른 이익의 증여	전환사채 저가 양도자 등	전환사채 등보유자·전환자·양도자 등	(전환주식가액-행사가액)×교부주식수 - 이자손실분 등	○
⑪ 특정 법인과의 거래를 통한 이익의 증여	특정법인의 주주 등의 특수관계자	특정법인의 주주 등	· 재화 등 무상(저가)제공 : 시가 - 대가 · 채무면제이익	○
⑫ 주식 등 상장 등에 따른 이익의 증여	비상장법인의 최대주주 등	최대주주 등으로부터 주식을 취득한 자	(A-(B+C))×증여·취득 주식수 A : 정산기준일 현재 1주당 평가액 B : 주식 등의 증여일·취득일 현재 1주당 증여세과세가액 또는 취득가액 C : 1주당 기업가치 실질적 증가로 인한 이익	○
⑬ 금전무상대출 등에 따른 이익의 증여	금전무상·저리 대출자	금전 대출받은 자	대출금액×적정이자율 - 실제 수령한 이자 금액	○
⑭ 합병에 따른 상장 등 이익의 증여	합병 당사 법인의 주식증여자·유상양도자	피합병비상장법인의 주식소유자	(A-(B+C))×증여·취득 주식수 A : 정산기준일 현재 1주당 평가액 B : 주식 등의 증여일·취득일 현재 1주당 증여세 과세가액 또는 취득가액 C : 1주당 기업가치 실질적 증가로 인한 이익	○

139) 국세청, 「상속세 및 증여세 집행기준」, 2010, 77~78면을 참조 ; 이전외 3, “증여세 완전포괄주의 과세제도 정착을 위한 법령 등 제도개선 연구”, 국세청·한국조세연구포럼, 2010, 42면 재인용.

140) 특수관계가 없는 경우 고가양도자나 저가양수자가 거래에 대한 정당한 사유를 입증하여야 함.

〈표 3-2〉 증여시기¹⁴¹⁾

구 분	증여시기
신탁이익의 증여(제33조)	원본과 수익이 실제 지급되는 때 등
보험금의 증여(제34조)	보험사고(만기보험금 지급 포함)가 발생한 때
저가·고가양도에 따른 이익의 증여(제35조)	잔금청산일(또는 소유권이전등기접수일 등)
채무면제 등에 따른 증여(제36조)	채권자의 의사표시가 있는 때, 채무 변제, 인수한 날
부동산무상사용에 따른 이익의 증여(제37조)	부동산의 무상사용을 개시한 날
합병에 따른 이익의 증여(제38조)	합병등기일
증자에 따른 이익의 증여(제39조)	주식대금납입일(또는 신주인수권증서 교부일)
감자에 따른 이익의 증여(제39조의2)	감자에 따른 주주총회 결의일
현물출자에 따른 이익의 증여(제39조의3)	주금납입일(주금 납입일 이전에 실권주를 재배정 받은자가 신주인수권증서를 교부받은 경우는 그 교부일)
전화사채 등의 주식전화에 따른 이익의 증여(제40조)	전화사채를 저가·거기 취득 및 양도한 때 또는 주식으로 전환 등을 한 때
특정법인과 거래를 통한 이익의 증여(제41조)	거래 유형별로 판단
주식 등의 상장 등에 따른 이익의 증여(제41조의3)	상장일 또는 코스닥상장부터 3개월이 되는 날
금전무상대부에 따른 이익의 증여(제41조의4)	금전을 대부받은 날(1년 이내 수차례 대부받은 경우 1억원이 되는 날)
합병에 따른 상장 등 이익의 증여(제41조의5)	합병등기일로부터 3월이 되는 날
배우자 등에 대한 양도시 증여추정(제44조)	배우자 등에게 양도한 때
재산취득자금 증여추정(제45조)	취득자금 소명대상 재산을 취득한 때
명의신탁재산 증여의제(제45조의2)	등기·등록·명의개서일(또는 취득한 날이 속하는 연도의 다음 연도의 말일의 다음날)

141) 이천오 외3, 전게서, 43면 재인용.

(5) 상속세 및 증여세법 제36조

채권자로부터 채무를 면제받거나 제3자로부터 채무의 인수 또는 변제를 받은 경우에는 그 면제, 인수 또는 변제로 인한 이익에 상당하는 금액(보상액을 지급한 경우에는 그 보상액을 뺀 금액으로 한다)을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다. 즉 ① 납세의무자는 채무를 면제받은 채무자나 그 이익을 얻은 자이고, ② 과세물건은 그 면제, 인수 또는 변제로 인한 이익에 상당하는 금액이다.

(6) 상속세 및 증여세법 제37조

특수관계에 있는 자의 부동산(그 부동산 소유자와 함께 거주하는 주택과 그에 딸린 토지는 제외한다)을 무상으로 사용함에 따라 대통령령으로 정하는 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 부동산 무상사용자의 증여재산가액으로 한다. 여기서 그 과세대사이 되는 가액은 부동산가액의 2%를 1.1의 평가기준일부터의 경과연수를 가승한 것이다(표 2-1 참조).¹⁴²⁾

(7) 상속세 및 증여세법 제38조

특수 관계에 있는 법인의 합병¹⁴³⁾으로 인하여 소멸·흡수되는 법인 또는 신설·존속하는 법인의 주주(출자자)로서 대통령령이 정하는 대주주가 합병으로 인하여 대통령령이 정하는 이익을 받은 경우에는 합병 등기를 한 날에 당해 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다. 다만, 다음 어느 하나에 해당하는 법인 간의 합병 중 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 주권상장법인이 다른 법인과 같은 법 제165조의4 및 같은 법 시행령 제176조의5에 따라 하는 합병은

142) 상속세 및 증여세법 시행령 제27조 및 같은법 시행규칙 제10조.

143) 분할합병을 포함한다.

특수관계에 있는 법인 간의 합병으로 보지 않는다.¹⁴⁴⁾

- ㉠ 법인세법 시행령 제87조 제1항에 규정된 특수관계에 있는 법인
- ㉡ 상속세 및 증여세법 시행령 제26조 제4항 제2호 가목에 규정된 법인¹⁴⁵⁾
- ㉢ 동일인이 임원의 임면권의 행사 또는 사업방침의 결정등을 통하여 합병당사법인(합병으로 인하여 소멸·흡수되는 법인 또는 신설·존속하는 법인을 말한다. 이하 같다)의 경영에 대하여 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 관계에 있는 법인

그리고 상속세 및 증여세법 시행령 제38조에서 규정한 과세요건은 다음과 같다.

- ① 납세의무자 : 지분율이 1% 이상 또는 액면가액 3억원 이상의 대주주
- ② 과세물건 : (합병 후 주식가액-합병전 주식가액)×합병 후 주식수
다만, 그 차이가 30% 이상이거나 차액이 3억 이상인 경우.

여기서 동일한 대주주가 합병법인과 피합병법인의 지분을 동시에 소유한 경우 합병 시 대주주 자신이 증여자와 수증자가 되므로 자기가 자기에게 증여하는 모순이 발생한다. 따라서 이러한 경우에는 증여가 없는 것으로 보아야 할 것이다.¹⁴⁶⁾

- (8) 상속세 및 증여세법 제39조, 제39조의2, 제39조의3¹⁴⁷⁾

1) 증자에 따른 이익의 증여

첫째, 저가의 실권주를 배정하는 경우로 ① 신주를 시가보다 낮은 가격으로 발행할 것, ② 실권주를 배정할 것, 그리고 ③ 신주인수를 포기한

144) 상속세 및 증여세법 시행령 제28조 제1항 단서.

145) 기업집단 소속의 다른 기업.

146) 재정원 재산 46014-46호(1997. 2. 12).

147) 이전오 외3, 전게서, 61면~63면 참조.

주주와 실권주를 재배정받은 자 간에 특수관계는 필요없다.

둘째, 저가의 실권주를 배정하지 않는 경우로 ① 신주를 시가보다 낮은 가액으로 발행할 것, ② 실권주를 배정하지 아니할 것, 그리고 ③ 신주인수를 포기한 자와 특수관계에 있는 자가 신주를 인수함으로써 이익을 얻어야 한다.

셋째, 저가의 신주를 직접 배정받거나 초과배정 받는 경우로 ① 신주를 시가보다 낮은 가액으로 발행할 것, ② 해당법인의 주주가 아닌 자가 해당법인으로부터 신주를 직접 배정받거나 해당법인의 주주가 그 소유주식 수에 비례하여 균등한 조건으로 배정 받을 수 있는 수를 초과하여 신주를 직접 배정 받을 것, 그리고 ③ 신주를 직접 또는 초과 배정 받은 자와 신주를 배정 받지 아니한 자 간의 특수관계는 필요 없다.

넷째, 고가의 실권주를 배정하는 경우로 ① 신주를 시가보다 높은 가액으로 발행할 것, ② 실권주를 배정할 것, 그리고 ③ 실권주를 배정받은 자가 그 실권주를 인수함으로써 그와 특수관계에 있는 신주인수 포기자가 이익을 얻으면 된다.

다섯째, 고가의 실권주를 배정하지 않는 경우로 ① 신주를 시가보다 높은 가액으로 발행할 것, ② 실권주를 배정하지 아니할 것, ③ 신주를 인수함으로써 그와 특수관계에 있는 신주인수 포기자가 이익을 얻을 것, 그리고 ④ 증자 후 1주당 평가액의 30% 이상 차이가 있거나 증여재산가액 합계가 3억원 이상이어야 한다.

여섯째, 고가의 신주를 직접 배정받거나 초과배정 받는 경우로 ① 신주를 시가보다 높은 가액으로 발행할 것, ② 해당법인의 주주가 아닌 자가 해당법인으로부터 신주를 직접 배정받거나, 해당법인의 주주가 그 소유주식 수에 비례하여 균등한 조건으로 배정 받을 수 있는 수를 초과하여 신주를 직접 배정 받을 것, 그리고 ③ 신주를 직접 또는 초과 배정 받은 자가 그것을 인수함으로써 그와 특수관계에 있는 자가 이익을 얻으면 된다.

2) 감자에 따른 이익의 증여

① 법인이 자본을 감소시키기 위하여 주식이나 지분을 소각하는 경우 일 것

② 불균등 감자일 것

③ 주식이나 지분을 소각함으로써 그와 특수관계에 있는 대주주가 이익을 얻을 것

④ 대주주가 일정 규모 이상의 이익을 얻을 것

이때, 소각대가를 적게 지급한 경우에는 감자한 주식 1주당 평가액에서 주식 소각시 지급한 1주당 금액을 차감한 가액이 감자한 주식 1주당 평가액의 30% 이상이거나 1인별 증여재산가액 합계가 3억원 이상이어야 하고, 소각대가를 많이 지급한 경우에는 감자한 주식 1주당 평가액이 액면가액 이하인 경우로서 그 평가액을 초과하여 대가를 지급한 경우에는 주식 소각시 지급한 1주당 금액에서 감자한 주식 1주당 평가액을 차감한 가액이 감자한 주식 1주당 평가액의 30% 이상이거나 1인별 증여재산가액 합계가 3억원 이상이어야 한다.

3) 현물출자에 따른 이익의 증여

첫째, 현물출자자가 신주를 저가로 인수하는 경우로 ① 현물출자에 의하여 법인이 발행한 주식 또는 지분을 인수할 것, ② 현물출자자가 주식 등을 시가보다 낮은 가액으로 인수하면 된다.

둘째, 현물출자자가 신주를 고가로 인수하는 경우로 ① 현물출자에 의하여 법인이 발행한 주식 또는 지분을 인수할 것, ② 현물출자자가 주식 등을 시가보다 높은 가액으로 인수할 것, ③ 현물출자자와 특수관계에 있는 주주 또는 출자자가 이익을 얻을 것, 그리고 ④ 현물출자 후 1주당 평가액의 30% 이상 차이가 있거나 1인별 증여재산가액 합계가 3억원 이

상여야 한다.

(9) 상속세 및 증여세법 제40조¹⁴⁸⁾

전환사채 등의 주식전환 등에 따른 이익에 증여세를 이를 과세하기 위한 전제로는 ① 특수 관계가 있어야 하고, ② (전환주식가액-행사가액) × 교부주식 수에서 이자손실분 등을 차감한 가액이 전환사채 등의 시가의 30% 이상이거나 1억 이상인 경우 증여세 과세대상으로 삼고 있다.

구체적으로 보면, 첫째, 전환사채 등을 인수·취득한 경우에는 ① 특수관계에 있는 자로부터 전환사채 등을 시가보다 낮은 가액으로 취득하거나, ② 전환사채 등을 발행한 법인의 최대주주나 그와 특수관계에 있는 주주인 자가 그 법인으로부터 전환사채 등을 시가보다 낮은 가액으로 그 소유주식수에 비례하여 균등한 조건으로 배정받을 수 있는 수를 초과하여 인수취득하거나, ③ 전환사채 등을 발행한 법인의 주주가 아닌 자로서 그 법인의 최대주주와 특수관계에 있는 자가 그 법인으로부터 전환사채 등을 시가보다 낮은 가액으로 인수 등을 하는 경우 과세대상에 해당된다.

둘째, 전환사채 등의 주식전환·교환·인수 및 양도의 경우는 ① 전환사채 등을 특수관계에 있는 자로부터 취득한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부받았거나 교부받을 주식의 가액이 전환·교환 또는 인수가액을 초과하거나 ② 전환사채 등을 발행한 법인의 최대주주나 그와 특수관계에 있는 자로서 주주인 자가 그 법인으로부터 전환사채 등을 그 소유주식 수에 비례하여 균등한 조건으로 배정받을 수 있는 수를 초과하여 인수 등을 한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부받았거나 교부받을 주식의 가액이 전환가액 등을 초과하거나, ③ 전환사채 등을 발행한 법인

148) 이전오 외3, 전게서, 66~67면 참조.

의 주주가 아닌 자로서 최대주주와 특수 관계에 있는 자가 그 법인으로 부터 전환사채 등의 인수 등을 한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부 받았거나 교부받을 주식의 가액이 전환가액 등을 초과하거나, ④ 전환사채 등에 의하여 주식으로 전환·교환하거나 주식을 인수한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부받은 주식의 가액이 전환가액등보다 낮게 됨으로써 그 주식을 교부받은 자와 특수 관계에 있는 자가 이익을 얻어야 한다. 그리고 ⑤ 전환사채 등을 특수 관계에 있는 자에게 양도한 경우로서 양도가액이 시가를 초과한 경우도 과세대상이 된다.

(10) 상속세 및 증여세법 제41조

특정법인과 의 거래에 대하여 증여세를 과세하기 위하여는, ① 결손금이 있거나 증여일 현재 휴업 중이거나 폐업상태에 있는 특정법인과 의 거래여야 하고, ② 특정법인의 주주 또는 출자자와 특수관계에 있는 자가, ③ 특정법인과 재산이나 용역을 무상 또는 현저히 낮거나 높은 대가로 양도·제공하는 거래를 하여, ④ 양도·제공·출자하는 재산 및 용역의 시가와 대가의 차액이 양도·제공·출자하는 재산 및 용역의 시가의 30% 이상이거나, 그 차액이 1억 원 이상이어야 한다.

(11) 상속세 및 증여세법 제41조의3

과세요건을 보면, ① 최대주주와 특수 관계에 있는 자가 최대주주부터 당해 법인의 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득할 것, ② 당해 법인의 주식 등을 증여받거나 취득한 날, 증여받은 재산(주식 등을 유상으로 취득한 날로부터 소급하여 3년 이내 최대주주 등으로부터 증여받은 재산)으로 최대주주 등 외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득한 날부터 5년 이내에 당해 주식 등이 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따라 상장될 것, ③ {정산기준일 현재 1주당 평가액-(주식 등의 증여일 등 현

재의 1주당 증여세 과세가액 또는 취득가액+1주당 기업가치의 실질적 증가로 인한 이익))이 주식 등을 증여받은 날 현재의 1주당 증여세 과세가액(취득의 경우에는 취득일 현재의 1주당 취득가액)의 30% 이상이거나 증여재산가액이 3억원 이상이어야 한다.

여기서 최대주주는 ① 주주 또는 출자자 1인과 다음에 해당하는 관계가 있는 자의 보유주식 등을 합하여 그 보유주식 등의 합계가 가장 많은 경우의 당해주주 등(상속세 및 증여세법 제41조의 3 제1항 제1호, 제22조 제2항, 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항),¹⁴⁹⁾ 또는 ② 내국 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 25 이상을 소유한 자¹⁵⁰⁾

149) 상속세 및 증여세법 시행령 제19조(금융재산 상속공제) ②법 제22조 제2항에서 “대통령령으로 정하는 최대주주 또는 최대출자자”란 주주 또는 출자자(이하 “주주 등”이라 한다) 1인과 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계가 있는 자의 보유주식 등을 합하여 그 보유주식 등의 합계가 가장 많은 경우의 해당주주 등을 말한다.

1. 친족 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자
2. 사용인과 사용인외의 자로서 당해주주 등의 재산으로 생계를 유지하는 자
3. 기획재정부령이 정하는 기업집단의 소속기업(당해기업의 임원을 포함한다)과 다음 각 목의 1의 관계에 있는 자 또는 당해기업의 임원에 대한 임면권의 행사·사업방침의 결정 등을 통하여 그 경영에 대하여 사실상의 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자

가. 기업집단소속의 다른 기업

나. 기업집단을 사실상 지배하는 자

다. 나목의 자와 제1호의 관계에 있는 자

4. 주주 등 1인과 제1호 내지 제3호의 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인

5. 제3호 본문 또는 동호 가목의 규정에 의한 기업의 임원이 이사장인 비영리법인

6. 주주 등 1인과 제1호 내지 제5호의 자가 발행주식총수 등의 100분의 30 이상을 출자하고 있는 법인

7. 주주 등 1인과 제1호 내지 제6호의 자가 발행주식총수 등의 100분의 50 이상을 출자하고 있는 법인

8. 주주 등 1인과 제1호 내지 제7호의 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인

150) 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항 각 호의 1의 관계에 있는 자의 소유 주식 등을 합하여 100분의 25 이상을 소유한 경우의 당해주주 등을 말한다.

가 해당된다.

증여시기는 당해 주식의 상장일부터 3개월이 되는 날이다.

(12) 상속세 및 증여세법 제41조의4

증여가액은 대출금액에 적정이자율을 곱한 후 실제 수령한 이자금액을 차감하여 산출한다. 2009. 8. 1. 이후 고시된 적정이자는 9%이다.¹⁵¹⁾

(13) 상속세 및 증여세법 제41조의5

먼저 ① 상장법인과 합병하기 전에 주식 등을 증여받거나 취득한 것으로 아래의 경우이다.

- ㉠ 최대주주등과 특수 관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 당해 법인의 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득할 것 또는
- ㉡ 증여받은 재산(주식 등을 유상으로 취득한 날부터 소급하여 3년 이내에 최대주주 등로부터 증여받은 재산을 말함)으로 최대주주 등 외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득하거나 다른 법인의 주식 등을 취득할 것.

여기서 “다른 법인”이라 함은 최대주주 등과 그와 특수관계에 있는 자가 주식 등을 취득함으로써 그 법인의 최대주주 등에 해당하거나 상속세 및 증여세법 제31조의6 제2항¹⁵²⁾의 규정에 의한 기준에 해당하는 경우의 당해 법인을 말한다.¹⁵³⁾

151) 국세청고시 제2009-27호(2009. 7. 31.).

152) 상속세 및 증여세법 시행령 제31조의6(주식 또는 출자지분의 상장등에 따른 이익의 계산방법 등) ②법 제41조의 3 제1항 제2호에서 “100분의 25 이상을 소유한 자로서 대통령령으로 정하는 자”란 제19조 제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자의 소유주식 등을 합하여 100분의 25 이상을 소유한 경우의 해당 주주 등을 말한다.

153) 상속세 및 증여세법 시행령 제31조의8 제3항.

② 그 주식 등의 증여일로부터 5년 이내에 당해 법인 또는 다른 법인이 특수 관계가 있는 주권상장법인(코스닥법인 포함)과 합병할 것

③ {정산기준일 현재 주당평가액-(주식 등의 증여일 등 현재 주당 증여세 과세가액 또는 취득가액+주당 기업가치의 실질적 증가로 인한 이익)}×증여·취득 주식수로 구한 가액의 차이가 30% 이상이거나 차액이 3억원 이상일 것

여기서 의제배당 등 다른 세목으로 과세된 가액이 있으면 이를 공제해주어야 하고, 증여시기는 합병등기일부터 3개월이 되는 날이다.

(14) 상속세 및 증여세법 제42조

상속세 및 증여세법 제42조의 그 밖의 이익의 증여는 앞서 설명된 유형별 증여 예시내용가 유사한 부분이 많으므로 <표 3-3>으로 정리된 내용을 원용한다.

〈표 3-3〉 그 밖의 이익의 증여 유형 개요¹⁵⁴⁾

구 분	과세요건 등
재화의 무상 사용	■ 대상 재화·용역 가. 재화: 1억원 나. 용역: 1천만원 이상 ■ 사용기간 · 1년 단위 과세 · 사용기간이 1년 이상인 경우 새로 사용 또는 제공받은 것으로 함
재화를 저가로 사용 또는 고가로 사용하게 하는 경우	
용역의 무상 제공 받은 경우	■ 일정기준 이상 이익 가. 무상사용: 요건 없음 나. 고·저가 사용: (시가-대가) ≥ 시가 × 30% 등 ■ 증여이익 가. 무상사용: 재화사용·용역제공의 시가상당액 전액 과세 나. 고·저가 사용: 시가 - 대가 or 대가 - 시가
용역을 저가로 제공받거나 고가로 제공하는 경우	
출자·감자·합병 등의 경우로 자본금 변동 또는 법인의 조직 변경 등이 있는 경우	■ 과세요건 가. 출자 등의 사실이 발생하고 동 사건으로 지분 등의 변동이 있는 경우 나. 일정기준 이상의 이익 ○ (변동 전 지분-변동 후 지분) × 변동 후 1주당 가액 ≥ 변동 전 지분 × 변동 후 1주당 가액 × 30% or 3억원 ○ 변동 전 가액-변동 후 가액 ≥ 변동 전 가액 × 30% or 3억원 ■ 증여이익 가. 출자 등으로 지분의 변동이 있는 경우 - 증여이익 = (변동 전 지분-변동 후 지분) × 변동 후 1주당 가액 나. 출자 등으로 평가액의 변동이 있는 경우 - 증여이익 = 변동 전 가액-변동 후 가액
주식전환의 경우	■ 과세요건 가. 주식전환 후 주식가액이 전환가액보다 큰 경우 나. 일정기준 이상의 이익: 전환된 주식총가액-전환가액 총액 ≥ 1억원 ■ 증여이익 - 증여이익 = 전환된 주식총가액-전환가액 총액
개발사업시행·형질변경·공유물의분할·사업의 인허가·주식의 상장(합병으로 인한 상장 포함) 등	■ 재산취득방법 · 타인으로부터 재산을 증여받은 경우 · 특수관계자로부터 기업의 경영에 관하여 공표되지 아니한 내부 정보를 제공받아 그 정보와 관련된 재산을 유상으로 취득한 경우 · 특수관계자로부터 차입한 자금 또는 특수관계인 자의 재산을 담보로 차입한 자금으로 재산을 취득한 경우 ■ 과세요건 가. 납세의무자: 직업·연령·소득·재산 상태로 자신의 계산으로 해당행위를 할 수 없다고 인정되는 자를 말한다. 나. 재산의 취득방법이 증여 등과 유사한 방법으로 취득 다. 취득 후 5년 이내 재산가치 증가사유가 발생 라. 일정기준 이상의 이익: 재산가치상승금액 ≥ 3억원 or 재산가치상승금액 ≥ 취득원가 등 × 30% ■ 증여이익 = 재산가치 상승금액 ※ 재산가치 상승금액 = 가치증가사유일 현재 재산평가액-취득가액(증여세과세가액)-통상적 가치상승분-가치상승 기여분

(주1) 상속세 및 증여세법 제42조는 특수관계자 간의 거래유무에 상관없이 적용한다. 적용이 배제되려면 거래당사자들이 특수 관계에 해당하지 않고, 정당한 사유가 있다고 인정되어야 한다.

154) 이천오 외3, 전게서, 82면 표 재인용.

제6절 기타 세법

1. 국제조세조정에 관한 법률

기존에는 법령해석에 의해 국세기본법과 법인세법상의 실질과세원칙을 조세조약에 적용하였으나, 그 적용상의 법적 한계¹⁵⁵⁾와 내·외국인 투자가가 조세피난처 등에 조세회피목적으로 명목회사를 설립하여 우회적으로 국내에 투자하면서 조세조약의 혜택을 향유하는 경우 실질과세원칙에 따라 과세될 수 있음을 분명히 규정함으로써 과세의 투명성 제고하기 위하여 2006. 5. 24. 법률 제7956호에 의하여 제2조의2 “국제거래에 관한 실질과세”로 신설되었다.

국제조세 조정에 관한 법률 제2조의2 제1항에서 “국제거래에서 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속에 관하여 사실상 귀속되는 자가 명의자와 다른 경우에는 사실상 귀속되는 자를 납세의 무자로 하여 조세조약을 적용한다”고 규정하였고, 제2항에서 “국제거래에서 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식과 관계없이 그 실질 내용에 따라 조세조약을 적용한다”, 그리고 제3항에서 “국제거래에서 조세조약 및 이 법의 혜택을 부당하게 받기 위하여 제3자를 통한 간접적인 방법으로 거래하거나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거친 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 조세조약과 이 법을 적용한다”고 하여 국세기본법 제14조의 형태를 그대로 규정하고 있다.

155) 론스타 사건을 계기로 세법에 이를 규정한 것으로 보인다.

2. 기타 세법

나머지 세법을 살펴보면 다음과 같다.

개별소비세법 제7조 “유통음식요금을 전액 받은 것으로 보는 경우”로 과세유통장소의 경영자가 유통음식 요금의 전부 또는 일부를 받지 아니하고 유통음식행위를 하게 한 경우에는 그 요금의 전액을 받은 것으로 보도록 하고 있다.

주세법은 제29조 “출고된 것으로 보는 경우”의 규정으로 제1호 “제조장에서 마신 경우”, 제2호 “주류 제조면허가 취소된 경우로서 주류가 제조장에 남아 있는 경우”, 그리고 제4조 “제조장에 있는 주류가 부가가치세법에 따라 재화의 공급으로 보는 경우에 해당하는 경우”에는 제조장에서 출고된 것으로 보고 있다.¹⁵⁶⁾

나머지 종합부동산세법, 농어촌특별세법 등에는 부당행위계산부인 규정이 없는 것으로 보인다.

한편 2011. 1. 1.부터 시행되는 지방세기본법 제17조에 “실질과세” 규정이 제정되었다. 그 내용은 국세기본법 제14조와 유사하다.¹⁵⁷⁾

156) 주세법 제29조 제3항 “제조장에 있는 주류가 공매(公賣) 또는 경매되거나 파산 절차에 따라 환가(換價)된 경우”는 출고가 현실적으로 이뤄진 것이므로 부당행위계산 부인 규정의 유형으로 보지 않는다.

157) 지방세기본법 제17조(실질과세) ① 과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의(名義)일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 이 법 또는 지방세관계법을 적용한다.

② 이 법 또는 지방세관계법 중 과세표준 또는 세액의 계산에 관한 규정은 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질내용에 따라 적용한다.

제4장 부당행위 계산과 세목간의 상충에 따른 문제점과 개선방안

제1절 고가·저가 양도에 따른 이중과세와 개선방안

1. 이중과세의 문제점

가. 양도소득세와 증여세

저가양도에 따른 양도소득세와 증여세의 부과는 대표적인 이중과세의 문제점을 갖고 있다. 소득세법 제101조 제1항은 “양도소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수 관계에 있는 자와의 거래로 인하여 그 소득에 대한 조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 거주자의 행위 또는 계산과 관계없이 해당 과세기간의 소득 금액을 계산할 수 있다” 라고 하여 부당행위 계산부인을 규정하고, 같은 법 시행령 제167조 제3항에서 “시가와 거래가액의 차액이 3억 원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한한다”라 하여 부인범위를 규정하고 있다. 반면 상속세 및 증여세법 제35조 및 같은 법 시행령 제26조는 특수관계자와의 거래에 있어 시가의 30%이상 차이가 있거나 시가와 대가의 차액이 3억원 이상인 경우에 그 차액에서 시가의 30% 또는 3억 원을 공제한 금액을 증여가액으로 하여 과세한다고 규정하고 있다.¹⁵⁸⁾ 즉, 양도소득세는 시가와 대가의 차액이 3억원 이상이거나 시가와 대가의 차액이 시가의 5%이상이면 시가를 양도가액으로 하여 양도소득세가 부과된다. 그러나 증여세에서는 양도인에게 부당행

158) 특수 관계가 없는 자와의 거래가 정당한 거래인 경우 과세에서 제외하나, 그렇지 않으면 시가에서 그 대가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상인 경우 그 차액에서 다시 3억 원을 차감한 가액을 증여가액으로 하여 과세한다.

위 계산부인 규정에 따라 양도소득세가 과세되었더라도, 양수인이 저가 양수한 금액에 대하여 시가와 대가의 차액에서 MIN[3억원, 시가의 30%]을 차감한 금액을 증여재산가액으로 하여 증여세를 과세하게 된다. 즉, 같은 행위에 대하여 양도인에게는 양도소득세가, 양수인에게는 증여세가 각각 과세된다. 이와 같이 동일한 거래에 대하여 양도자가 시가보다 낮은 가액으로 양도한 경우에는 양수인이 증여받은 것으로 의제하여 증여세를 과세하기 때문에 양도차익을 부정하는 것인데도, 양도인에게는 그대로 양도소득세를 과세하므로 이중과세의 문제가 발생한다. 과세요건 중 납세의무자가 소득세법과 증여세법에 의하여 각각 양도자와 양수자로 달라지기 때문에 이런 점에서 과세요건의 중복이 아니라고 할 수는 있겠으나, 경제적 실질의 관점에서는 동일한 과세물건이라 할 수 있어 이중과세의 문제를 피할 수 없다.¹⁵⁹⁾

나. 사업소득에 대한 소득세와 증여세

거주자간의 거래로 행위 또는 계산이 부인되는 경우에는 대응조정을 하지 않는다.¹⁶⁰⁾ 예를 들어 제조업을 영위하는 甲이 판매업을 영위하는 아들 乙에게 시가 100만원인 제품을 45만원에 판매하였다고 할 때, 과세관청은 甲에게 부당행위계산부인을 적용하여 매출액을 45만원이 아닌 100만원으로 산정하여 과세하지만, 아들 乙의 필요경비는 그대로 45만원을 매입원가로 인정할 뿐이다. 하지만 이러한 경우 아들 乙은 65만원의 경제적 이익을 향유하게 되는 것이므로 완전포괄주의 증여세제 하에서 증여세가 과세될 것이다. 그렇다면 아들 乙은 매입원가는 45만원만 인정되는 것이므로 다해 제품을 다시 100만원에 상품으로 판매하여 55만원에 대한 매출이익을 얻게 되고, 사업소득도 55만원으로 계상되어

159) 김완일·고경희, 「상속·증여세 실무편람」, 이텍스코리아, 2010, 538면.

160) 김두천, 「소득세 실무」, 한국세무사회, 2010, 355면 참조.

소득세가 과세될 것이다. 이 경우 사업소득 55만원에 대한 소득세가 과세되고, 세목을 달리하여 55만원에 대한 증여세가 과세될 것이므로 동일한 거래에 대하여 소득세와 증여세가 이중과세되는 문제가 발생하게 된다.

2. 법원의 견해 검토

가. 내 용

법원은 “증여세와 양도소득세는 납세의무의 성립요건과 시기 및 납세의무자를 서로 달리하는 것이어서, 과세관청이 각 부과처분을 함에 있어서는 각각의 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단하여야 할 것으로, 위 규정들의 요건에 모두 해당할 경우 양자의 중복적용을 배제하는 특별한 규정이 없는 한 어느 한 쪽의 과세만 가능한 것은 아니라 할 것이다”라 하여 각 과세요건이 충족되면 양도소득세와 증여세를 모두 과세할 수 있다고 판시하였다.¹⁶¹⁾ 헌법재판소 역시 양도소득세와 증여세의 이중부과는 헌법에 위반되지 않는다고 판시하였다.¹⁶²⁾

나. 검 토

세법상 부당행위계산부인제도가 있다고 하여 하나의 거래가 양도소득세의 과세대상인 양도에도 해당하고 증여세의 과세대상인 증여에도 해당할 수는 없다. 왜냐하면 양도는 유상거래이고 증여는 무상거래로서 양자는 서로 모순되기 때문이다. 따라서 어느 거래가 양도에 해당하면 그에 대하여 양도소득세의 부과는 가능하나 증여세를 부과할 수는 없고,

161) 대법원 1999. 9. 21. 선고 98두11803판결; 동 2003. 5. 13. 선고 2002두12458 판결.

162) 헌법재판소 2006. 6. 29. 선고 2004헌바76, 2004헌가16(병합) 결정.

반대로 그 거래가 증여에 해당한다면 그에 대하여 증여세를 부과할 수는 있지만 양도소득세를 부과할 수는 없다.

그럼에도 불구하고, 소득세법 제101조 제1항과 상속세 및 증여세법 제35조 제1항 제1호를 연계하면 하나의 행위가 양도에도 해당하고 동시에 증여에도 해당한다는 모순된 결론에 이르게 된다. 이것은 서로 모순되고 양립 불가능한 담세능력을 아울러 의제하는 것이어서 실질과세의 원칙에 위배되고, 재산권에 대한 본질적 침해로서 헌법에 위반된다고 생각한다.

3. 개선방안

가. 행위의 본질로 접근

자산의 저가·고가양도가 있는 경우에는 그 행위의 본질이 양도와 증여 중에서 어디에 해당하는지를 가려서 양도에 해당하면 양도소득세만, 증여에 해당하면 증여세만 부과하는 것이 이론적으로 옳다고 본다. 이 경우에 문제된 거래가 양도와 증여 중 어디에 해당하는지는 거래의 외양, 동기, 내용, 당사자의 관계 및 내심의 의사, 거래 당시의 사정 등을 모두 종합하여 개별적·구체적으로 판단하여야 할 것이다.

나. 세법의 개정

(1) 개 요

부당해위계산부인된 거래가 양도와 증여 중 어디에 해당하는지는 그 판단은 매우 어려울 것이다. 왜냐하면 그 판단기준은 주관적인 입장에서 판단 될 수 밖에 없고, 결국 이에 대한 다툼은 법원의 최종 판결을 기다려야 하는 문제가 있다. 따라서 세법의 개정으로 이를 조정하는 방법이 필요하다 하겠다.

(2) 소득과세 우선의 원칙

1) 서

상속세 및 증여세법 제2조 제2항에서 “증여재산에 대하여 수증자에게 소득세법에 따른 소득세, 법인세법에 따른 법인세가 부과되는 경우에는 증여세를 부과하지 아니한다”라고 하여 해석론적으로 우리 세법은 소득과세 우선의 원칙을 취하고 있다. 하지만 소득세법이나 법인세법에서 상속세 및 증여세법과 상반되는 규정을 두고 있어 해석상 다툼이 있다.

2) 소득과세 우선의 원칙의 문제

소득세법은 사업과 관련하여 무상으로 받은 재산의 가액과 채무의 면제 또는 소멸로 인하여 발생하는 부채의 감소액은 총수입금액에 산입한다고 하여 사업과 관련된 자산수증익과 채무면제이익에 대하여 소득세 과세대상임을 규정하고 있다.¹⁶³⁾ 하지만 이를 반대해석하면 사업과 관련성이 없으면 소득세가 과세되지 않는다.¹⁶⁴⁾ 즉, 이 경우 증여세가 과세된다.

또한 법인세법상 사업자가 아닌 개인이 특수관계에 있는 법인으로부터 증여를 받거나 채무면제 등을 받은 경우로서 그 증여 또는 채무면제 등이 부당행위계산 부인되면 소득처분 원칙에 따라 소득세가 과세된다.¹⁶⁵⁾

이와 같이 증여 행위로 인하여 과세소득이 발생하나 증여자, 수증자가 법인인지 개인인지 따라 그 취급이 달리되고, 그 증여행위가 사업관련성이 있는지에 따라서도 그 취급이 달라지는 문제가 있다. 하지만 자산의

163) 소득세법 시행령 제51조 제3항 제4호.

164) 김완석, “수증자산에 대한 소득세와 증여세의 경합과 그 조정에 관한 연구”, 한국세무사회, 2009, 41~42면.

165) 김완석, 상계서, 2009, 42면.

고가양도에 따른 차액이 소득세와 증여세가 경합되면 해석상 소득세가 과세될 수 밖에 없다 하겠다.¹⁶⁶⁾

3) 소 결

상속세 및 증여세법은 완전 포괄주의 방식을 취하고 있다. 이는 경제적 부의 이전에 대하여 적극적인 과세 의지를 나타내고 있는 것이다. 우리 조세법의 관점이 소득세보다는 증여세에 보다 과세대상을 넓히고 있는 것은 현행 상속세 및 증여세법 제2조 제2항의 개정도 다시 고려해볼 필요성이 있다.

(3) 개정방식의 선택

위에서 살펴본 바와 같이 부당행위계산부인으로 과세요건을 충족한 소득세와 경제적 이익의 이전으로 과세요건을 충족한 증여세의 이중과세 문제가 발생한 경우 이를 해결하기 위한 방법으로 현행 세법을 그대로 두면, 각 세법의 해석의 경합으로 이어질 수 밖에 없다. 따라서 구체적인 해결방법이 필요하다. 따라서 특수관계자 간에 저가·고가 양도행위가 있는 경우에는 이를 양도로 보고 과세표준과 세액을 재계산하여 양도소득세를 부과(추징)하되 증여세는 부과하지 않는 것으로 하거나, 아니면 이를 증여로 보아 증여세를 부과하되 양도소득세는 부과하지 않는 것으로 소득세법과 상속세 및 증여세법을 개정하여야 한다.¹⁶⁷⁾

166) 김완석, 전거서, 78면.

167) 이천오, “상속증여세제의 몇 가지 쟁점”, 월간 조세, 2010. 8. 참조.

제2절 개별세법 간 시가의 산정방식의 차이에 따른 문제점과 개선방안

1. 과세시 판단되는 시가와 재판상 판단되는 시가의 차이

가. 문제점

(1) 세법상 인정하는 감정가액

시가 산정에 있어 부당행위계산 부인규정의 적용에 있어 시가 산정 방법은 소득세법과 법인세법이 동일하게 규정되었다. 이는 소득세법이 법인세법의 시가 산정방법을 준용하기 때문이다. 그리고 법인세법은 원칙적으로 특수관계자외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 거래가격 또는 특수관계자가 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있으면 이를 시가로 하여 부당행위계산을 위한 기준금액으로 삼는다. 또는 상장주식의 경우에 한국거래소의 최종시세가액을 시가로 본다. 하지만 시가가 불분명한 경우 감정평가법인의 감정가액, 상속세 및 증여세법상 평가가액을 순서대로 적용하여 시가로 간주한다. 그리고 주식이나 출자지분은 상속세 및 증여세법상의 평가가액을 간주시가로 하고 있다. 소득세법과 법인세법 간의 상충문제는 계속적인 세법의 개정작업으로 거의 대부분 해소되었다.¹⁶⁸⁾ 물론 거주자가 법인에게 자산을 고가 또는 저가로 양도한 경우를 생각해 보더라도 시가와 그 가액의 차이가 있더라도 법인에게 있어 법인세가 증가되지만 양도자인 거주자에게는 추가적인 양도소득세가 아닌 증여세가 과세된다는 점이다. 이 점은 앞서 문제점을 제시하고 그에 대한 개선방안을 제시하였다.

168) 대표적인 사례로 법인세법상 부당행위계산 부인규정이 적용되지 않으면 소득세법에서도 부당행위계산 부인규정을 적용하지 않는 점을 생각해 보라.

하지만 시가를 산정함에 있어 시가가 불분명할 경우¹⁶⁹⁾ 귀결되는 상속세 및 증여세법 제60조 제2항에서 “수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함”하면서 같은법 시행령 제49조 제1항에서 평가기준일 전후 6개월(증여재산의 경우에는 3개월)이내의 기간 중 매매·감정·수용·경매 또는 공매가 있는 경우에 확인되는 가액을 시가로 본다.

(2) 재판상의 소급감정 허용

여기서 ‘감정가액’을 시가로 보면서 엄격히 평가기준일 전후 6개월(증여재산은 3개월)에 감정한 가액만 인정하는 것은 현실적인 문제점을 안고 있다. 왜냐하면 조세소송에서 법원은 ‘시가’라 함은 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격을 의미하지만 이는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념이므로 거래를 통한 교환가격이 없는 경우에는 공신력 있는 감정기관의 감정가격도 시가로 볼 수 있고, 그 가액이 소급감정에 의한 것이라 하여도 달라지지 않는다고 하고 있으며, 시가를 확정함에 있어 과세처분 취소소송의 사실심 변론종결시까지 시가를 입증하는 방법으로 소급감정을 허용하고 있기 때문이다.¹⁷⁰⁾

또한 ‘시가’에 대하여, “건전한 사회통념 및 상관행과 특수관계자가 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격”으로서, “당해 거래와 유사한 상황에서 당해 법인이 특수관계자 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계자가 아닌 제3자

169) 시가가 불분명할 경우 법인세법에서 상속세 및 증여세법의 보충적 평가방법에 의하여 평가한 가액이 법인세법상 시가로 인정되므로 법인세법과 상속세 및 증여세법상의 시가의 범위가 일치하고 있다.

170) 대법원 1991. 5. 28. 선고 90누1854 판결; 대법원 2005. 9. 30. 선고 2004두2356 판결 등 다수.

간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격”이라고 규정하고 있는바, 비록 제3자 사이에 이루어진 거래에서의 가격이라 하더라도 그 가격이 거래 대상이 되는 자산의 객관적인 교환가치를 적정하게 반영하지 못한 것일 때에는 위 규정들에서 말하는 시가라고 할 수 없다고 하여 시가를 실제 교환가치가 반영됨을 전제로 판단하고 있다.¹⁷¹⁾

나. 개선방안

법원의 판단과 같이 시가의 개념에 있어 거래를 통한 교환가격이 없는 경우에는 공신력 있는 감정기관의 감정가격도 시가로 볼 수 있는데, 그 가액이 소급감정에 의한 것이라 하여도 시가로 볼 필요성이 있다. 이는 객관적 교환가치란 활성시장에서 형성된 가격이어야 하겠지만, 비활성시장인 경우 결국 그에 대한 교환가치를 평가할 감정평가법인의 공신력을 세법에서도 인정할 필요가 있다 할 것이다. 게다가 전심절차까지 세법의 엄격해석으로 소급감정된 가액이 시가로 인정되지 않아 과세처분이 유지되었다 하더라도 조세소송에서 결국 소급된 감정가격이 합리적인 교환가치를 갖는다고 법원이 판단하면 이를 시가로 보는 것이고, 이를 번복하거나 다시 부과처분을 할 수 없는 것이기 때문에 행정비 또는 납세순응비를 낭비하지 않는 입장에서도 소급감정에 대한 시가 평가 규정을 신설할 필요가 있다.

2. 법인세법과 상속세 및 증여세법간의 시가 인정 범위의 차이

가. 차이점 검토

(1) 법규정상의 차이

일반적으로 법인세법상 시가로 인정되는 매매사례가액은 평가기준일

171) 대법원 2005. 6. 23. 선고 2005두3066 판결; 동 2004.10.27. 선고 2003두12493 판결 등.

이전에 당해 거래와 유사한 상황에서 당해 법인이 특수관계자 외의 불특정 다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계자가 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우 그 가격인데, 이는 평가기준이 이전 사례가액만 인정되고 이후의 사례가액은 인정되지 않는다. 또한 법인세법상 시가는 평가기준일로부터 6월 내의 거래라는 제한이 없는데 반해, 상속세 및 증여세법 상 시가는 평가기준일 전후 6월 이내의 기간 중 매매·감정·수용·경매 또는 공매가 있는 경우 그 금액도 시가에 포함하는 것으로 규정하고 있으며, 평가기간에 해당하지 아니하는 기간 중에 매매 등이 있는 경우에도 평가기준일로부터 상속세 및 증여세법 시행령 제49조 제2항 각호의 1에 해당하는 날까지의 기간 중에 주식발행회사의 경영상태, 기간경과 및 주위환경의 변화 등을 감안하여 가격변동의 특별한 사정이 없다고 인정되는 때에는 평가심의위원회의 자문을 거쳐 당해 매매 등의 가액을 시가의 범위에 포함시킬 수 있도록 규정함으로써 부의 무상이전을 규제하기 위하여 법인세법상 시가의 범위에 비하여 폭 넓게 인정하고 있다. 이는 법인세법은 거래를 기반으로 하여 과세되는 세목¹⁷²⁾인 반면, 상속세 및 증여세법은 부의 무상이전을 그 과세기반으로 하기 때문에 시가의 접근방법과 범위를 달리 정하고 있는 것이다.

(2) 주식에 대한 평가 방법

법인세법상 상장주식과 코스닥등록 주식의 시가는 한국증권거래소의 종가를 의미하는 것으로 해석할 수 있다.¹⁷³⁾

그런데 상장주식이나 협회등록법인의 주식을 시간외 대량매매방식으로 경영권을 수반하여 특수관계자에게 양도한 경우 동 거래가액을 시가로 인정할 것인가에 대하여 법인세법 제52조 및 같은법 시행령 제89조

172) 소득세도 마찬가지이다.

173) 국심 2002서1315, 2002.7.18. 결정.

제1항의 규정을 적용함에 있어서 한국증권거래소에 상장된 법인의 최대 보유 주주인 법인이 당해 법인의 보유 주식 전량을 증권거래소의 시간외 대량 매매방식으로 특수관계 법인에게 매각하는 경우 당해 주식의 거래가 경영권의 변동을 가져올 수 있는 이례적인 거래에 해당하는 경우에는 거래 당시 한국증권거래소에서 거래된 당해 주식의 가격과 동일한 교환가치를 갖는 것으로 보기 어렵다는 해석¹⁷⁴⁾과 그대로 시가로 인정할 수 있다는 해석¹⁷⁵⁾¹⁷⁶⁾이 병존하였는데, 이러한 문제는 최근 법원의 판단으로 논란이 종식된 것으로 판단된다. 법원은 “협회등록법인 주식의 양도가 부당행위계산 부인의 대상인지 여부를 판단함에 있어 그 양도하는 주식의 시가는, 특별한 사정이 없는 한 법 제60조 제1항 후문에 의하여 제63조 제1항 제1호 나목의 보충적 평가방법에 따라 산정된 양도일 전·후 각 2개월 사이에 공표된 매일의 증권업협회 기준가격의 평균액이라고 봄이 상당하고, 이때 양도하는 주식의 최대주주 등이 보유하는 협회등록법인의 주식인 경우 그 시가는 위 평균액에 법 제63조 제3항에 의한 할증률을 가산한 금액이 된다”¹⁷⁷⁾라고 판단하여 전자의 행정 해석

174) 국세상담센터 서면2팁-2052(2005. 12. 13.시행).

175) 국세상담센터 서면2팁-1883(2006. 9. 21. 시행) : 부당행위 규정을 적용하는 경우의 시가 산정시에도 상증법의 보충적 평가는 예외적, 제한적으로 적용해야 하는바, 본건 상장주식을 시간외 대량매매방식으로 거래하는 경우는 장외거래가 아니라 장내거래이며, 유가증권시장업무규정 등 관련 규정상 전일종가의 $\pm 15\%$ 범위내에서 거래하도록 가격제한 폭을 두고 있고, 일반적으로 실제 시간외 대량 매매방식에 따른 상장주식 매매실태를 보더라도 시간외 대량매매방식에 의한 거래가격이 시간내 거래된 당해 주식의 거래일 종가와 비슷하거나 더 낮은 수준임을 감안할 때, 시가로 인정하지 않는 것은 불합리하다고 보아 동 거래가액을 시가로 인정하여야 한다.

176) 법인세법상 주식거래에 있어서 당해거래와 유사한 상황에서 당해 법인이 특수관계자 외의 불특정 다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계가 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격으로서 교환가치를 적정하게 반영한 실지거래가액을 시가로 인정하는 경우에 있어서 동 실지거래가액을 시가로 인정할 뿐 동 주식거래가 과점주주의 주식거래 또는 경영권이 수반된 거래라 하여 상증법에서 처럼 거래가액에 일정율의 할증율을 가산한 가액을 시가로 보지 아니한다.

의 입장을 취하고 있다. 즉, 상장 또는 협회등록법인 주식 양도에 있어 거래시가는 거래당시의 시장가격이 아닌 상속세 및 증여세법 제63조의 보충적 평가방법에 따라 산정된 양도일 전·후 각 2개월 사이에 공표된 매일의 증권업협회 기준가격의 평균액이며 이때 양도주식시가는 최대주주 등이 보유하는 주식인 경우 할증을 가산한 금액인 것이다.

(3) 시가가 불분명한 경우

법인세법상 부당행위계산 부인을 적용함에 있어서 시가가 불분명한 경우에는 ① 부동산가격공시 및 감정평가에 관한 법률에 의한 감정평가법인이 감정한 가액이 있는 경우 그 가액(감정한 가액이 2 이상인 경우에는 그 감정한 가액의 평균액, 주식 등은 제외), ② 상속세 및 증여세법 제38조 내지 제39조의2 및 같은법 제61조 내지 제64조의 규정을 준용하여 평가한 가액을 순차로 적용하도록 규정하고 있어,¹⁷⁷⁾ 시가가 불분명한 부동산과 비상장주식에 대하여 감정가액이 없는 경우에는 상속세 및 증여세법상 보충적 평가방법에 의하여 평가한 가액이 법인세법상 시가로 인정되므로 법인세법과 상속세 및 증여세법상의 시가의 범위가 일치하고 있다.

나. 개선방안

시가의 평가범위의 상충은 각 세목을 결정하면서 복잡성을 야기할 수밖에 없다. 결국 시가를 평가하는 것은 조세법의 공평과세를 실현하기 위하여 부당행위계산 부인규정을 적용하기 위한 것인데, 개별세법에 따라 서로 다른 관점에서 평가방법을 가지고 있는 것은 복잡성만 가져올 뿐이다.

177) 대법원 2011. 1. 13. 선고 2008두9140 판결.

178) 법인세법 시행령 제89조 제2항.

물론 거래를 그 과세기반으로 하는 법인세 또는 소득세와 달리 부의 무상이전을 그 과세기반으로 하는 상속세나 증여세는 그 출발점이 다르기 때문에 시가를 평가하는 기준이 동일하게 이뤄질 필요는 없다.

하지만, 일부 시가의 산정방식만 달리 할 뿐 대부분이 동일한 접근방식을 가지고 있고, 최근 대법원이 경영권이 수반된 주식의 평가에 있어서도 상속세 및 증여세법의 평가방식을 적용하도록 하고 있어 통합의 필요성이 있는 것으로 판단된다.

따라서 시가의 평가방법은 상속세 및 증여세법에서 통합하여 규정하는 것이 타당하다. 좀 더 나아가 일반세법인 국세기본법에 시가 평가 규정을 신설하면서 다른 개별세법의 평가 규정을 흡수하는 방안을 제안해 본다.

제3절 가치증가에 따른 이익의 증여세와 양도소득세의 상충

1. 문제점

가. 정산기준일을 적용한 증여세 과세

(1) 개 요

완전포괄주의 증여세제가 도입된 후 미래가치의 증가분도 증여세 과세대상으로 삼고 있다. 대표적인 유형이 상속세 및 증여세법 제41조의3에 규정된 상장에 따른 증여이익과 같은법 제41조의5에 규정된 합병에 따른 상장의 증여이익 과세방법이다.

(2) 상장에 따른 증여이익 과세

상속세 및 증여세법 제41조의3의 규정취지는 기업의 최대주주에 해당

하거나 그 기업의 주식을 일정비율 이상 보유한 주주는 그 기업의 경영 등에 관하여 공개되지 않은 내부정보를 알 수 있고, 최대주주 등은 이를 이용하여 그 법인을 협회나 코스닥에 상장하여 시세차익을 얻을 기회를 가질 수 있다. 이와 같이 내부정보를 이용하여 상장에 따른 막대한 시세차익을 얻을 목적으로 비상장주식을 증여하거나 취득하는 경우, 상장차익에 과세하여 고액재산가의 변칙적인 부의 이전을 방지하고자 하는 목적에서 규정되었다. 그리고 상속세 및 증여세법 제41조의3은 상속세 및 증여세법 제2조 제4항을 구체화한 예시라고도 볼 수 있다. 상속세 및 증여세법 제2조 제4항은 “제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 상속세나 증여세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적인 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 제3항을 적용한다”고 하고 있고, 상속세 및 증여세법 제41조의3은 “주식 또는 출자지분(이하 이 조와 제41조의5에서 “주식 등”이라 한다)을 증여받거나 유상으로 취득한 것”과 “해당 법인의 주식 등을 취득한 경우에는 취득한 날부터 5년 이내에 그 주식 등이 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따라 한국거래소에 상장되는 것”을 연관시켜 규정함으로써 복수 행위를 통한 경제적 이익 또는 재산의 이전 실현에 과세하고자 한다.

(3) 합병에 따른 상장 등의 증여이익 과세

상속세 및 증여세법 제41조의5 규정 역시 앞서 설명한 제41조의3과 같은 근거를 가지고 있다. 즉, 상장 추진 중에 있는 비상장주식을 증여받거나 취득하여 상장을 통하여 시세차익을 얻는 것과 비상장법인이 상장법인과 합병하여 상장주식을 교부받음으로써 이익을 얻는 것은 결국 동일한 것이므로 상장사와의 합병을 통한 부의 이전에 과세하고자 하는 규정이다. 이 규정도 상속세 및 증여세법 제2조 제4항을 구체화한 조문으

로 이해할 수 있다.

(4) 정산기준일의 법적 성격의 모호성으로 인한 문제점

상속세 및 증여세법 제41조의3 및 제41조의5는 완전포괄주의 증여세제를 적극적인 형태로 규정된 점은 공감할 수 있다. 하지만 이에 따른 이익을 증여세로 과세하면서 그 대상이 된 주식의 양도된 경우 양도소득세가 과세될 때 양도차익을 계산하는 방법이 모호하다. 상속세 및 증여세법 제41조의3 및 제41조의5는 ‘정산기준일’의 개념을 사용하고 있다. 이는 상장 또는 합병된 날로부터 3월이 되는 시점을 기준으로 하여 증여이익을 산출하는 것이다. 여기서 분명한 점은 ‘정산기준일’은 그 주식을 처분한 날도 아니고, 취득일을 의제하는 날도 아닌 점이다. 이는 정산기준일 이후 당해 주식을 양도하였을 때 취득가액을 무엇으로 삼아야 하는지 문제가 된다.

예를 들면, 甲이 특수관계자로부터 A회사 비상장주식을 10억원을 받았는데, 이후 상장이나 합병이되었는데 그 시점에 13억원으로 평가되고, 상장이나 합병일로부터 3월이된 정산기준일에는 15억원으로 평가되었다고 가정한다.

우선 甲은 A회사 주식을 받았을 때 증여세가 계산된다. 이후 상장이나 합병으로 인하여 A회사 주식이 13억원으로 가치 증가되었지만, 이 시점에서는 증여세가 과세되지 않는다. 이후 정산기준일에 A회사 주식을 평가한 가액이 15억원이 되었으므로 甲이 당초 취득시 10억원보다 5억원이 증가되었으므로 이에 대하여 증여이익으로 과세될 것이다.¹⁷⁹⁾

문제는 甲이 정산기준일 이후 A회사 주식을 처분한 경우이다. 만약 甲이 20억원에 A회사 주식을 양도하였다면 양도소득세의 취득가액을 얼마로 보아야 할까. 甲은 A주식을 10억원에 취득하였으므로 그 취득

179) 사례에서는 A기업의 가치증가분을 고려하지 않았다.

가액은 10억원으로 하여야 한다. 그런데 상속세 및 증여세법에 의하여 정산기준일에 평가된 가액 15억원으로 다시 증여세를 과세받은 것이다. 즉, ‘정산기준일’이 마치 증여의 종료시점 또는 새로운 증여시점으로 간주하여 증여세가 계산된다는 점이다. 하지만 소득세법에는 상속세 및 증여세법의 ‘정산기준일’을 취득일로 의제한다든가 아니면 취득가액을 증여의 경우 ‘정산기준일’에 평가한 가액으로 보는 규정이 존재하지 않는다. 결국 甲은 A주식을 취득한 후 정산기준일까지 가치 증가된 5억원에 대하여 증여세를 부담하고, 다시 처분시점에 양도차익 10억원에 대하여 양도소득세를 부담할 것인데, 이 양도차익에는 증여세로 과세된 5억원이 포함되어 있다는 사실이다. 결국 이중과세의 문제가 발생하는 것이다. 이에 대하여 소득세법 시행령 제167조의 규정을 근거로 하여 정산기준일에 평가된 가액을 취득가액으로 보아 양도소득세를 계산하는 방법을 제시하고 있으나,¹⁸⁰⁾ 소득세법에서 달리 준용하도록 규정한 사실이 없어 소득세법 시행령 제167조를 적용하여 해석하는 것은 유추 내지 확장해석으로 받아들이기 힘들다 하겠다. 소득세법 시행령 제167조 제4항에서 “특수관계 있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가를 초과하여 취득하거나 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 취득가액 또는 양도가액을 시가에 의하여 계산한다”라고 하고 있지만, 취득가액을 시가에 의하기 위한 조건으로 “조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때”로 규정하고 있어 상속세 및 증여세법 제41조의3 및 제41조의5의 정산기준일의 평가방법이 여기에 해당된다고 할 수 없다. 즉 소득세법 시행령 제167조를 적용하여 취득가액을 재산정하는 것은 유추 내지 확장해석에 해당되는 것이다.

180) 이광재, 「상속·증여세의 이론과 실무」, 세경사, 2011, 885면, 890면.

2. 개선방안

우선 상속세 및 증여세법 제41조의3 및 제41조의5에서 사용하는 ‘정산기준일’의 성격을 명확히 하여야 한다. 정산기준일에 평가한 가액을 기준으로 증여세를 과세하는 것이므로 단순히 증여이익을 산출하는 기준일로 보는 것은 타당하지 않다. 상속세 및 증여세법의 개정으로 가능한 방법은 ‘정산기준일’을 이를 기준으로 새롭게 증여세가 과세된 경우 이를 증여의 새로운 취득일로 보는 간주규정의 신설이 필요하다. ‘정산기준일’을 세법상 증여의 새로운 취득일로 보도록 하는 것은 이후 당해 주식을 양도하더라도 그 취득일을 ‘정산기준일’로 볼 수 있고, 정산기준일에 평가된 가액을 취득가액으로 하여 양도소득세를 계산하게 되므로 이중과세의 문제를 해소할 수 있다.

다른 방법으로 소득세법에 상속세 및 증여세법 제41조의3 및 제41조의5의 ‘정산기준일’을 취득일로 의제하는 것이다.

따라서 상속세 및 증여세법이든 소득세법에 ‘정산기준일’에 대한 취급을 규정하는 조문을 시급히 신설하여야 할 것이다.

제5장 요약 및 정책제언

제1절 요약

국세부과의 원칙 중 하나인 실질과세의 원칙은 조세의 회피 등을 위하여 법률행위의 형식이 존재함에도 불구하고 이를 부인하거나 수정하여 경제적 실체에 부합시켜 과세할 수 있도록 하는 세법 적용의 원칙이라 할 수 있다. 여기서 실질이 조세부담의 공평을 실현하기 위하여 거래 등을 경제적인 관점에서 파악하여 그 경제적 귀속자에게 과세하는 것을 말하는 경제적 실질인지, 과세가 사법상의 거래관계를 전제하므로 이를 부인하고 과세하기 위하여는 개별세법에 개별적이고 구체적인 규정을 필요로 하는 법적 실질인지 견해의 대립이 있다. 경제적 실질로 보는 견해는 국세기본법 제14조의 일반조항으로 조세회피 등에 대한 실질과세가 가능하고 개별세법에 있는 부당행위계산부인 규정 등은 예시적 규정인 반면, 법적 실질로 보는 견해는 국세기본법 제14조는 실질과세에 대한 선언적 규정이고, 개별세법에 별도로 부당행위계산 부인 규정을 두어야만 과세가 가능하다. 이에 대법원은 조세법률주의의 법적 안정성 또는 예측가능성의 요청에 비추어 법률상 구체적인 근거가 필요하다고 할 것이라 하여 법적 실질의 입장을 취하고 있다. 하지만 악의의 납세자가 행한 위장된 법적형태가 개별세법에 부당행위계산 부인 규정에 벗어난 것이라면 결국 탈세행위를 방조할 수 밖에 없는 것이고, 이는 조세법의 기본이념이 공평과세에도 맞지 않을 뿐만 아니라 한쪽의 탈세는 다른 한쪽의 과세로 이어지는 풍선효과가 있으므로 조세평등주의에 위반될 수 있다. 또한 개별세법에 부당행위계산 부인 규정과 그 대상을 일일이 열거해야 하는 것은 현대사회의 경제규모와 변화에 따라 잡기 어려워진다. 그러므로 국세기본법 제14조를 개별세법의 흠결을 보완하는 일반조항

또는 포괄조항으로 보는 경제적 실질 견해로 입장을 취하는 것이 타당하되 납세자의 법적 안정성과 예측가능성을 침해하지 않도록 노력도 병행하여야 한다. 이러한 관점을 취하기 위하여는 경제적 실질의 관점에 제한을 두고 있는 국세기본법 제3조 제1항¹⁸¹⁾에서 국세기본법 제14조를 개별세법의 규정과 함께 적용하도록 개정을 고려할 필요가 있다.

부당행위계산 부인제도는 납세자가 합리적 이유도 없이 이상한 거래 형식을 취함으로써 조세의 부담을 경감시키는 행위를 배제하여 과세소득을 실질에 맞게 다시 계산하는 제도이다. 이 제도가 적용되기 위하여는 행위가 외형상 존재되는 거래여야 하고, 그러한 행위를 하지 않았다면 계산될 세금보다 그 행위로 인하여 세금이 적게 계산되는 경우여야 한다. 하지만 사법상 형성된 거래는 그대로 유효한데, 이는 부당행위계산 부인은 과세목적상 소득금액을 재계산하는 것 일 뿐 새롭게 법률효과를 창출하는 것이 아니기 때문이다.

부당행위계산 부인제도에 있어 일반적인 요건은 특수관계자와의 거래로 조세를 부당히 감소시켜야 한다. 먼저 특수관계자는 소득세법 시행령 제98조, 법인세법 시행령 제87조, 상속세 및 증여세법 제19조 제2항, 국제조세조정에 관한 법률 제2조에 규정되어 있지만, 국세기본법 제14조에는 특수관계자와의 거래인 경우로 한정하지 않았다. 한편 국제조세조정에 관한 법률은 소득세법이나 법인세법에 규정된 특수관계자 범위에 대한 규정과 상충된다. 이에 소득세법이나 법인세법에서 국외특수관계자와의 국제거래에 대하여 부당행위계산부인규정의 적용을 배제하고 있는 것이 아니므로 국제조세조정에 관한 법률에 규정되지 않거나 타방국과의 조세협약에서 달리 규정하지 않고 있으면 부당행위계산 부인규정이 보충적으로 적용되는 것이 타당하다 할 것이다.

181) 왜냐하면 국세기본법과 개별세법에 같이 규정된 경우 통상 개별세법의 규정이 우선 적용된다고 규정되어 있기 때문이다.

각 세법에서 살펴본 부당행위계산 부인 규정을 요약하면 다음과 같다.

첫째, 국세기본법 제14조는 법조문으로 규정되지 않더라도 조리와 같이 조세법의 일반원칙을 확인하고 있다.

둘째, 법인세법 제4조 실질과세를 규정하고 있는데, 제3자가 개입된 거래에 대한 실질과세는 국세기본법 제14조 제3항을 적용하면된다. 이는 국세기본법 제14조 제3항에서 제3자가 개입된 거래를 규정하면서 “이법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우”라 하면서 “이 법 또는 세법을 적용한다”라고 규정하였기 때문이다. 법인세법 제4조의 의의는 실질과세를 적용하여 과세처분한 과세관청의 입증책임을 납세자인 법인에게 전환한 점이다. 즉 정당한 거래인지 사회통념상 인정될 수 있는 것인지를 납세자인 법인이 적극적으로 주장할 수 밖에 없기 때문이다. 그리고 법인세법 제52조는 구체적인 부당행위계산 부인 유형을 규정하고, 같은법 시행령 제87조 내지 제89조에서 유형과 과세대상을 정하고 있다.

셋째, 소득세법상 부당행위계산 부인은 제41조에서 배당소득,¹⁸²⁾ 사업소득 또는 기타소득에 적용되는 규정을, 같은법 제101조는 양도소득에 적용되는 규정이다. 소득세법상의 부당행위의 유형도 법인세법의 유형과 유사하다. 특수관계자와 시가 산정방법상 서로 간 큰 차이가 없다.

넷째, 부가가치세법 상 부당행위계산 부인규정으로 볼 수 있는 조문은 부가가치세법 제13조 제1항 제3호 및 제4호로 재화나 용역의 공급에 있어 부당하게 낮은 대가를 받거나 대가를 받지 않는 경우 그 재화나 용역의 시가를 과세표준으로 계산하도록 하고 있다.

넷째, 상속세 및 증여세법 제2조 제3항 및 제4항에 의하여 완전포괄

182) 사업소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하고 그 손익을 분배하는 공동사업의 경우 그 공동사업에서 발생한 소득금액 중 손익분배비율에 해당하는 금액(각주 83번, 각주 84번 참조).

주의 증여세제이다. 이는 다른 개별세법의 부당행위계산 부인규정을 적용하는 과세물건이면 증여세의 과세대상이 될 수 밖에 없다. 하지만 완전포괄주의 증여세제를 취하면서도 여전히 2003. 12. 30. 개정전의 유형별 포괄주의 규정이 그대로 남아 있어 결국 완전포괄주의에 과세대상이 시가와 거래대가와의 차액이 1억원·3억원, 또는 30%의 기존 과세대상 기준을 가지고 있어 이 기준에 미달하게 되면 과세되지 않게 된다.

나머지 국제조세 조정에 관한 법률 제2조의2, 개별소비세법 제7조, 주세법 제29조가 간주규 또는 추정규의 형태로 규정되어 있어 부당행위계산 부인규정의 사례로 보았다. 그런데 종합부동산세법, 농어촌특별세법 등에는 부당행위계산부인 규정이 없는 것으로 보인다. 한편 2011. 1. 1. 부터 시행되는 지방세기본법 제17조에 '실질과세' 규정은 국세기본법 제14조와 유사하다.

제2절 정책제언

각 세법 간 상충관계로 인해 발생한 문제점과 그 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 저가양도에 따른 양도소득세 또는 사업소득에 관한 소득세와 증여세의 부과는 대표적인 이중과세의 문제점을 갖고 있다. 이는 소득세나 증여세 중 하나가 과세되었을때 나머지 과세되지 않는 세목을 배제하는 별도의 규정이 없기 때문이다. 이에 대한 재판상 다툼이 있었으나 대법원은 각 과세요건이 충족되면 양도소득세와 증여세를 모두 과세할 수 있다고 하였고, 헌법재판소도 양도소득세와 증여세의 이중부과는 헌법에 위반되지 않는다고 결정하였다. 하지만 하나의 거래가 양도소득세의 과세대상인 양도에도 해당하고 증여세의 과세대상인 증여에도 해당할 수는 없다. 왜냐하면 양도는 유상거래이고 증여는 무상거래로서 양자는 서

로 모순되기 때문이다. 따라서 어느 거래가 양도에 해당하면 그에 대하여 양도소득세의 부과는 가능하나 증여세를 부과할 수는 없고, 반대로 그 거래가 증여에 해당한다면 그에 대하여 증여세를 부과할 수는 있지만 양도소득세를 부과할 수는 없다. 그러므로 자산의 저가·고가양도가 있는 경우에는 그 행위의 본질이 양도와 증여 중에서 어디에 해당하는지를 가려서 양도에 해당하면 양도소득세만, 증여에 해당하면 증여세만 부과하는 것이 이론적으로 타당하므로 특수관계자 간에 저가·고가 양도행위가 있는 경우에는 이를 양도로 보고 과세표준과 세액을 재계산하여 양도소득세를 부과(추징)하되 증여세는 부과하지 않는 것으로 하거나, 아니면 이를 증여로 보아 증여세를 부과하되 양도소득세는 부과하지 않는 것으로 소득세법과 상속세 및 증여세법을 개정할 필요가 있다.

둘째, 부당행위계산 부인규정의 적용에 있어 시가가 불분명한 경우의 시가 산정방법은 소득세법과 법인세법, 부가가치세법이 동일하다. 이는 상속세 및 증여세법상의 평가가액을 시가로 하기 때문이다. 그런데 감정가액에 대하여 상속세 및 증여세법 제49조 제1항에서 평가기준일 전후 6개월(증여재산의 경우에는 3개월) 이내로 감정한 가액만 인정하는 것은 현실적인 문제점을 안고있다. 한편 법원은 “공신력 있는 감정기관의 감정가액도 시가로 볼 수 있고, 그 가액이 소급감정에 의한 것이라 하여도 달라지지 않는다”라고 있다. 또한 시가 확정시기도 과세처분 취소소송의 사실심 변론종결시까지 소급감정을 통한 시가의 입증을 인정하고 있다. 따라서 법원의 판단과 같이 소급감정된 가액도 감정평가법인의 공신력이 인정되는 한 세법에서도 시가로 인정할 필요가 있다. 이는 전심 절차까지 세법의 엄격해석으로 소급감정된 가액이 시가로 인정되지 않아 과세처분이 유지되었다 하더라도 조세소송에서 결국 소급된 감정가격이 합리적인 교환가치를 갖는다고 법원이 판단하면 이를 시가로 보게 될 것이기 때문이다. 그러므로 소급감정에 대한 시가 평가 규정을 신설

할 필요가 있다.

셋째, 법인세법상 시가로 인정되는 매매실례가액은 평가기준일 이전에 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우 그 가격만 인정하고, 평가기준일 이후 거래된 가격은 인정하지 않는다. 이는 평가기준일과 가까운 미래의 시점에 형성된 가격이 실제 시장가격에 근접할 수 있는데도 이를 인정하지 않는다. 또한, 법인세법상 시가는 평가기준일로부터 6월 내의 거래라는 제한이 없는데 반해, 상속세 및 증여세법 상 시가는 평가기준일 전후 6월 이내의 기간 중 매매·감정·수용·경매 또는 공매가 있는 경우 그 금액도 시가에 포함하는 것으로 규정하고 있어 법인세법상 시가의 범위에 비하여 넓게 적용된다. 이러한 시가의 평가범위의 상충에 대한 문제점은 각 세목을 결정하면서 복잡성을 야기할 수 밖에 없다. 부당행위계산부인 규정을 적용하기 위하여 시가를 평가하는 것은 조세법의 공평과세를 실현하기 위하여 항상 필요한 것이므로 개별세법 간 평가방식을 통일시킬 필요가 있다. 따라서 시가의 평가방법은 상속세 및 증여세법에서 통합하여 규정하는 것이 타당하다. 아니면 일반세법인 국세기본법에 시가 평가 규정을 신설하면서 다른 개별세법의 평가 규정을 흡수하는 방안을 제안해 본다.

넷째, 상속세 및 증여세법 제41조의3 및 제41조의5는 상장 또는 합병된 날로부터 3월이 되는 시점을 기준으로 하여 증여이익을 산출하는 ‘정산기준일’이란 개념을 사용하고 있다. 그런데 ‘정산기준일’은 그 주식을 처분한 날도 아니고, 취득일을 의제하는 날도 아니기 때문에 정산기준일 이후 당해 주식을 양도하였을 때 취득가액을 무엇으로 삼아야 하는지 문제가 된다. 이에 대하여 소득세법 시행령 제167조의 규정을 확장 내지 유추해석하는 것은 안되고, 상속세 및 증여세법에 ‘정산기준일’을 증여의 새로운 취득일로 보는 간주규정의 신설하거나 소득세법에서 상속세 및 증여세법 제41조의3 및 제41조의5의 ‘정산기준일’을 취득일로 의제

하는 규정을 신설하여야 한다.

제3절 본 연구의 한계

이상과 같이 국세기본법 제14조 실질과세규정에서 시작하여 개별세법의 부당행위계산 부인규정까지 검토하고, 세법 간 상충으로 인한 문제점이 없는지 연구하였다. 실생활에서는 더욱 많은 상충관계로 인하여 하나의 거래에 중복과세가 될 수 있다. 이는 각 개별세법에서 각자의 과세요건을 규정하고, 그 과세요건이 충족되면 납세의무가 발생하여 과세되기 때문이다.

본 연구에서는 부당행위계산 부인규정에 국한하여 상충관계를 연구하였으나, 미비한 부분이 많을 것으로 생각된다. 이와 같은 부당행위계산 부인규정의 적용으로 납세자의 조세가 오히려 회피하려던 조세보다 많게 부과처분 될 수 있다. 그래서 본 연구에 납세자의 담세능력까지 고려하여 연구되어야 하나 그러하지 못한 한계가 있다.

■ 참고문헌 ■

1. 국내문헌

- 강경태, 「세법개론」, 지혜의샘, 2010.
- 강우현, “한국과 일본의 소득세법상 부당행위계산부인규정에 관한 연구”, 서울시립대 석사학위논문, 2009.
- 고성춘, 「국세기본법 사례연구」, 청보, 2008.
- 김완석, “수증자산에 대한 소득세와 증여세의 경합과 그 조정에 관한 연구”, 한국세무사회, 2009.
- 국세청, 「부당행위계산부인판례분석」, 2001.
- _____, 「상속세 및 증여세 집행기준」, 2010. 6.
- 김두천, 「소득세 실무」, 한국세무사회, 2010.
- 김성수, 「세법-조세법과 공법원리」, 법문사, 2003.
- 김완석, 「소득세법론」, 광교이텍스, 2006.
- 김완일·고경희, 「상속·증여세 실무편람」, 이텍스코리아, 2010.
- 류재훈, “부당행위계산부인제도의 개선에 관한 연구”, 중앙대 석사학위논문, 2004.
- 백태승, 「민법총칙」, 법문사, 2009.
- 서윤식, “부당행위계산부인에 관한 연구”, 경희대 석사학위논문, 2003.
- 손상익, 「법인세 실무」, 한국세무사회, 2010.
- 우성동, “부당행위계산부인제도에 관한 연구”, 부산대 석사학위논문, 2005.
- 이광재, 「상속·증여세의 이론과 실무」, 세경사, 2011
- _____, 「주식이동과 세무」, 세경사, 2009.
- 이상조 외2, 「양도소득세 이론과 실무편람」, 더존이텍스, 2010.

- 이전오, “상속증여세제의 몇 가지 쟁점”, 『월간 조세』, 2010. 8.
- 이전오 외3, “증여세 완전포괄주의 과세제도 정착을 위한 법령 등 제도 개선 연구”, 국세청·한국조세연구포럼, 2010.
- 이철재, 『세법강의』, 세경사, 2010.
- 임상엽외1, 『세법개론』, 상경사, 2010.
- 임재현, “자본거래 과세제도에 관한 연구”, 서울시립대 석사학위논문, 2009.
- 장재식, 『조세법』, 서울대학교 출판부, 전간판 1995.
- 최명근, 『부가가치세법론』, 조세통람사, 개정 13판 2002.
- _____, 『세법학총론』, 세경사, 2002.
- 한연호, 『양도소득세 정석 편람』, 삼일인포마인, 2009.
- 허 영, 『한국헌법론』, 박영사, 제3판 2003.

2. 기 타

- 국세청 국세법령정보시스템(<http://taxinfo.nts.go.kr/index.jsp>)
- 기획재정부 홈페이지(<http://www.mosf.go.kr/index.jsp>)
- 대법원 종합법률정보(<http://glaw.scourt.go.kr/jbsonw/jbson.do>)
- 법제처 국가법령정보센터(<http://www.law.go.kr/main.html>)

■ 研究叢書案内

- ① 資本市場 育成을 위한 租稅政策方向
宣 炳 完 1987. 3
李 愚 澤
- ② 特別消費稅制의 合理的 改善方向
金 完 淳 1987. 3
金 完 石
- ③ 租稅確定의 適正節次 保障에 관한 研究
崔 明 根 1988. 2
金 冕 圭
李 承 文
- ④ 附加價值稅의 政策課題와 改善方向
崔 洸 1988. 3
李 愚 澤
- ⑤ 租稅審判制度의 合理的 改善方案
李 哲 松 1988. 4
金 完 石
- ⑥ 韓國稅制의 合理化에 관한 研究
金 東 建 外 1988. 7
- ⑦ 稅務士制度의 發展方向
申 東 雲 外 1988. 10

⑧ 附加價值稅 納付稅額計算과 課稅特例制度的 改善에 관한 研究

崔 明 根 外 1991. 11

⑨ 土地稅制의 長期的 改編方案에 관한 研究

金 東 建 外 1993. 8

⑩ 相續課稅의 制度改善에 관한 研究

李 鎭 淳 1994. 10

李 哲 松

⑪ 租稅行政의 適正節次와 合理化에 관한 研究

李 愚 澤 1995. 3

⑫ 租稅制裁法制的 再整備

崔 明 根 1995. 3

⑬ 財産課稅行政의 民主的 發展方向에 관한 研究

金 完 石 1995. 3

⑭ 納稅者의 權益保障 提高에 관한 研究

崔 明 根 1996. 2

⑮ 移轉價格稅制와 多國籍企業의 防禦戰略

崔 鏞 善 1996. 3

孫 閏 煥

■ 研究叢書案内

- [16] 所得稅制度 및 行政의 改善에 관한 研究
金 完 石 1996. 9
- [17] 法人稅 課稅體系의 本質的 改編에 관한 研究
李 愚 澤 1996. 10
- [18] 稅務士制度의 課題와 試驗制度의 改善에 관한 研究
崔 明 根 1996. 12
- [19] 個別公示地價의 行政審判制度 改善에 관한 研究
金 完 石 1997. 3
- [20] 稅務士의 租稅訴訟代理適格性에 관한 研究
李 哲 松 1997. 12
- [21] 稅務法人制度의 改善에 관한 研究
金 完 石 1998. 3
- [22] 稅務會計의 定立과 企業會計와의 關係에 관한 研究
李 愚 澤 1998. 3
- [23] 申告納付稅制의 評價와 制度改善에 관한 研究
徐 熙 烈 1998. 3
- [24] 우리나라 企業會計制度의 改善方向
高 承 禧 1999. 3

25 企業合併分割의 課稅體系에 관한 研究

李 愚 澤 1999. 3

26 聯結納稅制度의 導入方案과 政策課題에 관한 研究

李 愚 澤 2000. 3

27 納稅環境의 改善에 관한 研究

金 完 石 2000. 3

28 프랑스 租稅節次法 研究

安 昌 湍 2001. 1

29 稅效果會計論 研究

高 承 禧 2001. 3

30 오스트리아 稅務士制度에 관한 研究

金 完 石 2001. 3

李 鍾 永

31 리스會計와 리스稅務에 관한 研究

李 愚 澤 2001. 3

32 派生商品關聯去來의 課稅에 관한 研究

玉 武 錫 2001. 4

33 推計課稅方法에 관한 研究

金 完 石 2001. 4

■ 研究叢書案内

[34] 附加價值稅 改編方案 研究

安 昌 湍 2002. 3

[35] 營業權(企業價值)의 會計와 稅務에 관한 研究

李 愚 澤 2002. 3

[36] 負擔金 관련 行政審判代理業務의 擔當主體에 관한 研究

金 相 憲 2002. 3

[37] 企業年金의 會計와 稅務

高 承 禧 2002. 3

[38] 不動産 관련 地方稅制의 改善에 관한 研究

金 完 石 2003. 3

[39] 綠色申告 納稅制度 導入에 관한 研究

稅務士制度改善推進委員會 2003. 3

綠色申告制度研究委員會

[40] 電子商去來時代に 對應한 課稅體系整備와 稅務서비스 改善

李 在 奎 2003. 3

皇甫 烈

[41] 稅務서비스 市場開放에 대한 稅務代理業界의 對應

高 俊 誠 2003. 3

[42] 稅法상 企業會計 準用 規定의 問題点과 改編方案에 관한 研究

(法人稅法 第43條의 立法的 誤謬와 改編方案을 中心으로)

李 愚 澤 2003. 11

43 納稅組合의 效率的 管理改善 方案

金 雄 熙 2005. 3

李 基 煜

44 租稅法令 解釋情報의 體系的 生産 및 傳達 方案

李 基 煜 2005. 7

金 雄 熙

45 新經濟時代 우리나라 株式評價 및 課稅體系的 改編方案

李 愚 澤 2008. 7

金 完 鎰

46 EITC(勤勞獎勵稅制)導入의 先決課題에 관한 研究

俞 景 文 2008. 7

47 租稅法の 憲法合致的 立法論에 관한 研究

李 銓 午 2008. 8

48 賣買事例價額의 時價適用 및 이에 따른 課稅體系的 改編方案

朴 孔 卓 2008. 8

49 우리나라 記帳擴大方案 研究

朴 性 培 2008. 8

50 租稅行政審判前置制度에 관한 研究

蔡 羽 爽 2008. 8

51 미술시장의 활성화 및 세제지원방안 연구

安 昌 湍 2009. 1

■ 研究叢書案内

- [52] 조세측면에서의 기업지배구조와 세무사의 역할 증대
가능성에 관한 연구
徐 熙 烈 2009. 1
- [53] 부동산의 양도에 따른 소득세 과세체계에 관한 연구
金 淀 植 2009. 1
朴 薰
- [54] 수증재산에 대한 소득세와 증여세의 경합과 그 조정에 관한 연구
金 完 石 2009. 3
- [55] 현대 조세환경에 위배되는 세무대리·세무대리인·
납세협력비 등 언어의 폐해와 개선방안
李 愚 澤 2009. 10
- [56] 국제회계기준(IFRS)도입이 세무사의 업무영역에 미치는 영향
심 태 섭 2010. 3
김 상 철
서 희 열
- [57] 전자세금계산서제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구
고 윤 성 2010. 4
이 은 자
이 명 근
- [58] 재개발·재건축사업 관련 조세제도에 대한 연구
정 지 선 2010. 4
장 근 호

59 우리나라 가산세제도의 문제점 및 개선방안에 관한 연구

김 정 식 2010. 4

서 희 열

60 대표자인정상여 소득처분제도의 위헌성과 개선방안에 관한 연구

윤 석 남 2011. 3

심 충 진

61 각 세법상 부당행위계산규정의 상충관계 해소를 위한 연구

정 지 선 2011. 3

권 오 현

■ 研究調査資料案内

① 西獨의 稅務士法에 관한 研究

李 承 文

1987. 2

② 主要國의 法人所得課稅制度

吳 赫 柱

1987. 3

李 愚 澤

李 哲 松

權 海 浩

③ 主要國의 個人所得課稅制度

吳 赫 柱

1988. 3

崔 炳 哲

李 哲 松

權 海 浩

④ 主要國의 相續課稅制度

崔 炳 哲

1989. 3

李 哲 松

權 海 浩

吳 赫 柱

⑤ 主要國의 消費課稅制度

金 文 守

1993. 4

崔 炳 哲

李 哲 松

權 海 浩

〔6〕 獨逸의 稅務代理制度에 관한 研究

金 完 石 1994. 10
李 鍾 永

〔7〕 獨逸의 租稅基本法과 財政法院法

李 愚 澤 1995. 3
張 台 柱

〔8〕 日本의 稅理士制度에 관한 研究

權 海 浩 1995. 6

〔9〕 獨逸會社法

李 炯 珪 1996. 1

〔10〕 獨逸稅務士法

崔 竣 璿 1996. 3
李 承 文

〔11〕 美國의 法人所得課稅制度

朴 胤 浚 1997. 2

〔12〕 獨逸企業의 年次決算會計와 會計監査制度에 관한 研究

金 光 洙 1998. 3

〔13〕 獨逸法人稅法

金 光 洙 1999. 2

〔14〕 獨逸・日本・美國의 稅務士關係法令集

金 裕 燦 外 2003. 3

研 究 報 告 書
第61輯(2011. 3)

각 세법상 부당행위계산규정의
상충관계 해소를 위한 연구

2011年 3月 15日 印刷

2011年 3月 18日 發行

著 者 **정지선 · 권오현**

發行人 **韓國租稅研究所**

發行處 **韓 國 稅 務 士 會**

137-870 서울 서초구 서초3동 1497-16

電話(代) 587-6021

登錄：1988年 11月 11日(바 1184)

ISBN 979-11-5520-002-5

〈非賣品〉