



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

2023년 2월
박사학위 논문

세법상 시가의 기본개념과 운영체계에 관한 연구

조선대학교 대학원

경영학과

문 연 식

세법상 시가의 기본개념과 운영체계에 관한 연구

A Study on the Basic Concept and Operating System
of Market Price in Tax Law

2023년 2월 24일

조선대학교 대학원

경영학과

문 연 식

세법상 시가의 기본개념과 운영체계에 관한 연구

지도교수 이 계 원

이 논문을 경영학 박사학위신청 논문으로 제출함

2022년 10월

조선대학교 대학원

경영학과

문 연 식

문연식의 박사학위논문을 인준함

위원장 조선대학교 교수 오 갑 진 (인)

위 원 계명대학교 교수 김 영 화 (인)

위 원 조선대학교 교수 이 현 철 (인)

위 원 조선대학교 교수 최 보 람 (인)

위 원 조선대학교 교수 이 계 원 (인)

2023년 1월

조선대학교 대학원

목 차

ABSTRACT	iv
제1장 서 론	1
제2장 이론적 고찰과 선행연구 검토	4
제1절 이론적 고찰	4
1. 상증법상 시가	4
2. 법인세법상 시가	5
3. 소득세법상 시가	6
4. 부가가치세법상 시가	8
제2절 각 세법별 시가 규정 비교	9
제3절 선행연구의 검토	11
1. 국내 선행연구	11
2. 본 연구와 선행연구의 차이점	14
3. 외국의 입법례	15
제3장 세법상 시가개념과 운영체계	18
제1절 상증법상 시가의 세법 체계	18
1. 시가규정의 특성	18
2. 시가평가의 원칙	41

제2절 법인세법상 시가의 세법 체계	66
1. 시가가 분명한 경우	66
2. 시가가 불분명한 경우	67
3. 금전의 대여 및 차용	69
제4장 설문조사 및 결과분석	71
제1절 설문조사	71
1. 설문지 배포 및 회수	71
2. 응답내용	72
제2절 결과분석	73
1. 세법상 시가의 일반적 개념에 관한 분석	73
2. 특수 관계자 간 거래의 시가에 관한 분석	85
3. 과세관청의 시가 산정(算定)에 관한 분석	90
4. 감정가액의 시가 적용에 관한 분석	101
제5장 결론	111
참고문헌	117
설문지	119

〈표 차례〉

〈표 1〉 각 세법상 시가에 관한 기준 요약	9
〈표 2〉 세법의 시가규정에 대한 판단기간별 해석 비교	25
〈표 3〉 시가의 적정성, 경제적 합리성, 거래의 정당한 사유의 비교	40
〈표 4〉 상증법의 시가평가 원칙 및 시가 운영체계	41
〈표 5〉 일반재산과 비상장주식의 시가	60
〈표 6〉 법인세법의 시가평가 원칙 및 시가 운영체계	70
〈표 7〉 설문 응답자의 인구통계학적 특성	72
〈표 8〉 시가의 일반적 개념에 관한 설문 분석	76
〈표 9〉 시가규정에 대한 세법체계의 정비 필요성에 관한 설문 분석	77
〈표 10〉 특수 관계자 간 거래의 시가에 관한 설문분석 (1)	86
〈표 11〉 특수 관계자 간 거래의 시가에 관한 설문분석 (2)	87
〈표 12〉 과세관청의 시가 산정에 관한 설문분석 (1)	92
〈표 13〉 과세관청의 시가 산정에 관한 설문분석 (2)	93
〈표 14〉 감정가액의 시가 적용에 관한 설문분석 (1)	102
〈표 15〉 감정가액의 시가 적용에 관한 설문분석 (2)	104

ABSTRACT

A Study on the Basic Concept and Operating System of Market Price in Tax Law

Moon, Yun-sik

Advisor : Prof. Lee, Kye-Won. Ph. D.

Department of Business Administration,
Graduate School of Chosun University

In the Inheritance Tax and Gift Tax Law, and Corporation Tax Law, which form the basis of the concept of Market Price, the definition of Market Price and the basic concept of Market Price are defined abstractly and ambiguously. The Inheritance Tax and Gift Tax Law stipulates that the market price is a value that is generally recognized as being established when a transaction is freely made between an unspecified number of people. In the Corporate Income Tax Act, market value refers to the value that is judged to be applied or applied to normal transactions between persons who are not related to sound social myths and commerce practices. Although the definition of market value is different in the inheritance tax, gift tax law, and corporate tax law, the concept of market value mainly utilizes the objective exchange price formed by normal transactions. Although the concept of market value in this precedent has already established itself as a basic principle of market value, there are still conflicting precedents that emphasize subjective factors in the concept of market value.

The basic concept of market value has not been firmly established by judicial precedents as well as related legal texts. In the tax law, the regulations related to the market valuation are separately defined inconsistently in the inheritance tax and gift tax law, the corporate tax law, the income tax law, and the value

added tax law, and the same meaning is expressed in different terms. In interpreting the market value provisions of the tax law, the Internal Revenue Service, the Tax Tribunal, and the Court often have different opinions, and even within the same institution, they make conflicting decisions or judgments. As a result, there is a lot of confusion among field practitioners related to market value, and tax inequalities between taxable income are caused by different market valuations by taxpayers and tax items. In particular, there is a high possibility that the property rights of the people will be infringed upon the discretion of the tax authorities in evaluating and applying the market value.

In addition to the theoretical review related to market value, this study collected the opinions of stakeholders on the regulations related to the current market valuation using the survey method using questionnaires that were not tried in previous studies. A total of 111 responses were analyzed by conducting a survey of taxpayers, tax agents (Certified Tax Accountants, Certified Public Accountants, etc.), tax offices, and tax referees who actually deal with tax issues related to market valuation.

The purpose of this study is to secure legal stability and predictability by clearly establishing the basic concept of market value, finding out the cause of the shaking of the basic concept of market value, and promoting a consistent systematization of market value regulations. For this purpose, the difference between the market value regulations of each tax law in the basic concept, evaluation method and evaluation scope of market value was compared and examined legally. In addition, the improvement plan for the problem was suggested by analyzing the difference of each group according to the results of the survey.

First, the basic concept of the market price in the tax law was clarified clearly, and the intrinsic limitations of the market price regulation as an example regulation were clarified and the improvement measures were sought. Second, by analyzing and examining the relationship between the economic rationality of the rejection of unfair act calculation and the appropriate market price, the legitimate reason for the transaction between the non-related parties

and the appropriate market price, the reason why the market concept is shaken is revealed and the improvement plan is suggested. Third, the problems of the market value operating system under the current tax law were derived and a reasonable solution was presented. Fourth, the cause of the stereotype of the tax office that does not unconditionally recognize the transaction value between the related parties as the market value was clarified and the desirable direction of the tax law interpretation was promoted. Fifth, the study tried to find an alternative to clarify and unify the contents that cause confusion because the same meanings are expressed differently in each tax law. Sixth, this study compared and analyzed the cases where the market value cannot be calculated and the cases where the market value of the corporate tax law is unclear, and drew the differences and problems and suggested improvement plans. Seventh, the differences and problems of the regulations on the appraisal value in each tax law were clarified, and the desirable utilization plan of the retrospective appraisal value was devised by pointing out the situation that the retrospective appraisal value is used only advantageously in each position.

This study is expected to help establish a unified taxation system and lay the foundation for fair tax administration by presenting alternatives in terms of conceptual, legislative, and tax administration on the problems of market value regulations. Furthermore, it is expected that fair taxation and legal stability will be strengthened by inducing appropriate market value calculation and evaluation.

Finally, this study has limitations in that it lacks review and analysis from a practical point of view that directly calculates fair and objective exchange value as market value. In the future, it is necessary to study based on the practical work of tax law experts and accounting experts who have extensive field experience in this field and to improve the legislative supplement of the tax office.

제1장 서론

세법상 시가는 시가체계의 근간을 이루고 있는 상속세 및 증여세법(이하 ‘상증법’이라 한다)과 법인세법에 정의되어 있다. 상증법에서는 시가란 ‘불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액’이라고 말하고 있으며, 법인세법에서는 시가란 ‘건전한 사회통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가액’을 말한다고 되어 있어 상증법과 법인세법에서 시가 정의를 하면서 서로 다른 표현을 사용하고 있다. 여기에 더하여 법원의 판례에서는 시가를 “정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”으로 해석하고 있다.¹⁾ 여기에서 객관적 교환가액은 “거래 당사자 간의 주관적인 사정이 배제된 상태에서 거래대상 재산의 고유한 특징만을 기초로 형성된 교환가액”을 말한다.²⁾ 거기에다 비록 거래가액이 아니라 하더라도 “객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 시가에 포함”하는 것으로 보고 있다.³⁾ 실무에서는 상증법과 법인세법의 시가 개념에 불구하고 조세불복에 따른 국패율을 최소화하기 위해 판례에 의한 시가 개념을 시가판단의 절대적 기준으로 삼고 있다. 이에 실무현장에서는 시가를 판례에 의하여 형성된 시가개념인 “정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격”으로 받아들이고 있다.

법인세법과 소득세법에서는 시가를 이용하여 수입금액 또는 소득금액을 계산하고, 부가가치세법에서는 공급가액과 과세표준을 계산하며, 상증법에서는 상속(증여)재산가액을 평가하는 기준이 된다. 특히, 특수 관계자 간의 거래에 있어서는 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 세법에 규정된 내용에 따라 판단되는 경우에는 비록 정상적인 신고 절차를 거쳤다고 하더라도 그 거래가액을 시가로 인정하지 않고, 세법상 시가에 의하여 과세소득을 재계산하거나 상속(증여)재산가액을 평가하도록 되어 있다.

1) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 외.

2) 대법원 98.7.10. 선고 97누10765 판결 ; 대법원 2000.2.11. 선고 99두2505 판결 외.

3) 대법원 98.7.10. 선고 97누10765 판결 ; 대법원 2000.2.11. 선고 99두2505 판결

지금까지 대부분의 선행연구들은 주로 상속세 및 증여세 그리고 부동산 등에 대하여 시가 및 상증법상 보충적 평가를 포함한 포괄적인 재산 관련 금액산정에 대한 연구로 진행되었다(곽장미, 2021).⁴⁾ 하지만, 이러한 다수의 선행연구 결과 및 개선방안의 주장에도 불구하고 현행 세법들에는 논란의 소지가 되는 평가규정들이 여전히 존재하고 있다. 이는 시가의 기본개념에 대한 이론적인 연구가 충실하게 이루어지지 못하였음을 물론, 이로 인한 입법적 불비로 과세관청과 심판 결정 그리고 법원의 판결 간 의견이 일치되지 못하고 있는 실정이다.

이에, 세법상 시가평가 규정이 상증법, 법인세법, 소득세법, 부가가치세법 등에 각각 별도로 규정되어 있을 뿐만 아니라, 그 내용에 있어서 일관되지 아니하여 각 세법마다 시가를 해석 및 적용함에 있어 많은 혼란을 야기하고 있다. 세목별·납세자별 평가금액의 차이로 인한 과세소득 간의 불평등도 초래되고 있다. 나아가, 과세관청과 납세자 간 정보의 불균형으로 인하여 불필요한 납세협력비용과 가산세 등을 부담해야 하는 경우도 발생하고 있다.

이러한 상황에서 본 연구는 시가에 대한 불명확하고 일관성 없는 개념 정의와 각 세법별 시가 규정의 상이함으로 인하여 납세자와 과세관청 간 동일한 규정을 왜, 어떻게 다르게 해석하게 되는지 그 인식의 차이에 대한 의문에서 시작되었다.

이에 본 연구는 각 세법별 시가 규정의 차이를 비교·분석하여 시가의 기본개념을 확립하고 각 세법에서 다르게 규정하고 있는 시가규정을 일관성 있게 체계화하는 데 중점을 두고 있다. 이를 통하여 법 적용의 안정성과 예측가능성을 확보하고 과세관청의 재량적 해석을 최소화하여 공평과세를 구현하는 데 그 목적이 있다. 이를 위해 납세자의 혼란과 불필요한 조세협력비용 낭비를 막기 위한 세법 개선방안을 정책적으로 강구하고자 한다.

위 연구목적을 성취하기 위하여 본 연구는 선행연구들과는 달리 시가평가업무와 관련된 세무대리인(세무사, 공인회계사 등)과 국세청, 조세심판원의 담당자들을 대상으로 설문조사를 진행하였다. 세무대리인과 과세업무 종사 직원들은 실제 시가평가와 관련하여 실질적인 납세의무 및 과세가액 결정업무를 담당하며 이로 인해 관련 세법 규정, 문제점 및 개선방안 등에 대하여 보다 분명한 대답을 할 수 있을 것으로 기대하였기 때문이다.

4) 곽장미, “현행세법상 시가 규정의 문제점과 개선방안: 상속세 및 증여세법의 시가 규정을 중심으로”, 『세무회계연구』 제68권, 한국세무회계학회, 2021, pp.257~280.

본 연구의 차별 점은 단순한 문헌연구방법이 아니라, 실제 시가평가 관련 세무업무 수행하는 세무대리인 등에 대한 설문지를 통한 써베이(Survey) 방법을 이용하였다는 점이다. 이렇게 함으로써, 현행 규정에 대하여 실제 실무에서 느끼는 인식의 차이를 파악할 수 있을 것이다. 이를 통해 세법 조문 등에 대한 보다 현실적인 정책적 개선방안을 제시하고자 한다.

본 연구 구성으로 제2장에서는 이론적 배경과 선행연구를 검토하고, 제3장에서는 세법상 시가개념과 운영체계에 대하여 고찰하고, 제4장에서는 설문조사 결과를 분석하고 문제점을 도출하여 개선방안을 제시하고, 제5장에서는 연구를 요약하고 한계점 및 향후 추가 연구방향을 기술하겠다.

제2장 이론적 고찰과 선행연구 검토

제1절 이론적 고찰

시가는 세법상 과세소득 및 과세표준을 산출함에 있어서 매우 중요한 기준이 된다. 즉, 법인세법과 소득세법에서는 시가를 이용하여 수입금액 또는 소득금액을 계산하고 부가가치세법에서는 공급가액과 과세표준을 계산하며, 상속법에서는 상속(증여)재산가액을 평가하는 기준이 된다.⁵⁾

본 절에서는 세법상 시가 개념을 활용하여 과세의 근거로 삼고 있는 상속법과 법인세법 그리고 소득세법과 부가가치세법의 시가의 정의와 운영체계에 대한 법규정의 기술내용을 살펴보고자 한다.

1. 상속법상 시가

상속법 제60조 제1항에 의하면 “상속세 또는 증여세의 부과 대상이 되는 재산의 가액은 상속개시일 또는 증여일 현재의 시가에 의한다”고 되어 있다. 같은 법 제2항에서 “시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고 수용가격·공매가격 및 감정가격 등 시가로 인정되는 것을 포함한다”고 규정하고 있다. 여기에서의 시가는 일반적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액을 말한다.⁶⁾

법인세법 등의 시가는 거래당사자 간의 협상가격이 있는 유상거래로서 매출이나 비용을 구성하는 경우가 많다. 하지만, 상속법의 시가는 당사자 간의 가격협상이 없는 상속과 증여라는 무상거래 시점의 경제적 가치 평가액이다. 따라서 상속세나 증여세의 경우에는 실질적인 거래가 이루어지지 않기 때문에 시가평가가 매우 어렵다. 정상적인 거래가액으로서 객관적 교환가치가 반영된 시가가 없고, 상속개시

5) 문연식·이계원, “세법상 시가 평가의 문제점 및 개선방안에 관한 연구”. 『세무와 회계연구』 통권 제30호(제11권 제3호), 한국세무사회, 2022, p.179.

6) 대법원 2012. 4. 26. 선고 2010두26988 판결 외.

일 등 등 평가기준일 전후 6월(증여재산은 평가기준일 전 6월, 후는 3월) 이내에 매매 또는 감정·수용·경매·공매 등의 거래가 이루어지고 그 거래를 전후하여 가격 변동이 없을 경우에는 이를 시가로 보도록 하고 있다. 하지만, 시가를 산정할 수 없는 경우에는 당해 재산의 종류와 규모 그리고 거래상황 등을 고려하여 상증법 제61부터 제66까지 규정된 방법(이하 ‘보충적 평가방법’)이라 한다.)으로 평가한 가액을 시가로 보도록 되어 있다.⁸⁾ 이 기준시가 등 보충적 평가방법에 대한 입증(증명)책임은 이를 직접 평가한 과세관청에 있다.⁹⁾

이 상증법상의 시가는 소득세법상 양도소득세를 부과할 경우와 법인세법상 시가가 불분명한 경우의 보충적 시가 산정 시 그리고 부가가치세법상 시가 산정 시에 준용되고 있다는 점에서 세법상 시가의 근간을 이루고 있다 할 것이다.

2. 법인세법상 시가

가. 법인세법의 시가규정

법인세법상 시가는 법인세법 제52조에 의한 부당행위계산의 부인에서 규정하고 있는데, 특수 관계인간의 거래로 인하여 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산과 관련하여 부당행위계산부인 시 과세소득계산의 산출기준으로 적용된다. 즉, 법인세법 제52조 제1항에서 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수 관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우가 있다. 이때 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 “부당행위계산”이라 한다)과 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 시가에 의하여 다시 계산하는 것이다.

법인세법 제52조 제2항에서 시가는 “건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수 관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격”을 말한다. 법인세법 시행령 제89조 제1항에서는 “해당 거래와 유사한 상황에서 당해 법인이 특수 관계자 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수

7) “이 보충적 평가방법은 법률용어는 아니지만, 대법원 판례상 지속적으로 사용하여 상용화되었다”(박중수, 2011).

8) 문연식·이계원, 앞의 논문, 2022, p.180.

9) 대법원 2017.2.3. 선고, 2014두14228 판결 ; 대법원 2010.1.14. 선고 2007두5646 판결.

관계자가 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격을 시가로 본다”고 규정하여 더 구체화하고 있다. 다만, 법인세법 시행령 제89조 제2항에서 시가가 불분명하거나 확인하기 어려운 경우에는 감정평가법인이 감정한 가액, 상증법상의 보충적 평가방법 규정을 순차적으로 적용하도록 규정되어 있다. 판례 등에서는 시가에 대하여 통상의 거래에 의하여 정상적으로 형성되는 가격, 혹은 자유경쟁시장에서 정상적인 거래인인 판매당사자간의 자유의사에 의하여 결정된 가격 등으로 정의하고 있다. 이는 특수 관계가 아닌 자와 정상적인 거래관계에서 자유의사에 의해 형성되는 가격을 의미한다할 것이다.

법인세법의 시가규정 법인세법 시행령 제89조는 상증법의 시가규정 상증법 시행령 제49조에 비해 시가 허용 범위를 세밀하게 규정하고 있지 않다. 즉, 평가기간, 연장 평가기간, 소급감정가액 불인정, 부실 감정기관의 제재, 유사성의 기준, 매매 사례가액 및 유사매매사례가액 범위, 평가심의위원회 등에 대한 구체적인 법문이 존재하지 않는다.

법인세법에서는 시가가 불분명하여 상증법 제61부터 제64조까지만 준용하던 것을 법인세법 시행령 제89조 제2항 제2호를 개정(2014년 2월)하여 제65조와 제66조까지 확대하여 준용하도록 하였다. 따라서, 법인세법에 의한 시가를 적용하지 못하고 상증법을 준용하는 경우 상증법 제60조 또는 상증법 제61조부터 제65조에 의하여 평가된 보충적 평가액보다 제66조에 의한 채무담보액 등의 평가액이 큰 경우 채무담보액 등으로 평가하여야 한다. 다만, 상증법에서는 시가가 분명한 상증법 제60조의 경우에도 상증법 제66조에 의한 가액이 시가보다 큰 경우 그 금액을 시가로 적용하여야 하는 시가특례가 강제된다. 하지만 법인세법은 시가가 불분명한 경우에 상증법을 준용토록 되어 있으므로 분명한 시가가 있고 그보다 높은 근저당 채무액 등이 있다고 하더라도 법인세법으로는 채무액 등을 시가로 볼 수 없다. 상증법의 시가 특례규정을 준용하면서 부분적으로만 적용하여 특례규정의 취지를 충분히 살리지 못하고 소득 간의 조세불평등이 초래되고 있어 입법적 보완이 필요한 부분이라 하겠다.

3. 소득세법상 시가

소득세법에서는 당초 시가에 대한 관련 규정 및 다른 법률을 준용한다는 언급이

없었으며, 1998년 12월 31일 소득세법 세법개정이 있었는데 마찬가지로 시가에 대하여 달리 규정하고 있지는 않다. 그래서 소득세법 시행령 제98조 제3항 ‘부당행위계산의 부인’에서 시가의 산정에 관하여 법인세법 규정을 준용하도록 하고 있어 법인세법과 동일한 시가 개념이 사용되도록 규정되어 있다.

가. 시가의 정의

소득세법에서의 시가에 관한 규정은 종합소득과 관련된 부당행위계산을 할 때 적용되는 시가와 양도소득에 대한 부당행위계산을 할 때 적용되는 시가로 두 가지에 대하여 규정하고 있다. 종합소득에 대한 시가의 적용은 법인세법 시행령 제89조 제1항 및 제2항의 규정을 그대로 준용하고 있고, 소득세법 제101조에서는 양도소득의 부당행위계산에서의 시가의 적용은 원칙적으로 상증법을 준용하도록 하고 있다.

나. 종합소득에 대한 시가

종합소득 즉 배당소득(출자공동사업의 배당소득에 한함), 사업소득, 기타소득이 있는 경우 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수 관계에 있는 자와의 거래로 인하여 그 소득에 대한 조세부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 거주자의 행위 또는 계산과 관계없이 해당 과세기간의 소득금액을 계산할 수 있다(소득세법 제41조).

이 경우에 적용하는 시가의 산정에 관하여는 법인세법 시행령 제89조 제1항 및 제2항의 규정을 준용한다. 다만, 시가가 불분명한 경우 법인세법 시행령 제89조 제2항의 규정을 준용토록 되어 있다.¹⁰⁾

다. 양도소득에 대한 시가

양도소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수 관계에 있는 자와의 거래로 인하여 그 소득에 대한 조세부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 거주자의 행위 또는 계산과 관계없이 해당 과세기간의 소득금액을

10) 문연식·이계원, 앞의 논문, 2022, p.181.

계산할 수 있다(소득세법 제101조 제1항). 여기에서 시가는 소득세법 시행령 제167조 제5항에서 규정하고 있으며, 상증법 제60조부터 제66조까지 같은 법 시행령 제49조, 제50조부터 제52조까지, 제52조의2, 제53조부터 제58조까지, 제58조의2부터 제58조의4까지, 제59조부터 제63조까지 및 조세특례제한법 제101조의 규정을 준용하여 평가한 가액에 의한다.

4. 부가가치세법상 시가

가. 부가가치세법상 시가의 정의

부가가치세법에서는 재화와 용역의 공급 대가를 금전 이외로 받는 경우 등의 경우에 과세표준을 정하기 위하여 시가의 개념을 도입하고 있다. 특수 관계인 간의 거래대금은 시가로 보지 않으며, 시가가 불분명한 경우 법인세법과 소득세법상의 시가 개념을 차용하고 있다. 나아가 부가가치세법에서는 “과세표준 산정 시 재화의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받거나 대가를 받지 아니하는 경우에는 자기가 공급한 재화의 시가에 의하며, 용역의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받은 경우에는 자기가 공급한 용역의 시가에 의한다”(부가가치세법 제29조)고 규정하고 있다. 부가가치세법 시행령에서는 부가가치세법 제29조에서 규정하는 시가를 사업자와 특수 관계없는 자와 당해 거래와 유사한 상황에서 계속적으로 거래한 가격 또는 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격으로 한다고 규정하고 있다.¹¹⁾

또한, 같은 법 시행령 제62조에서는 그러한 가격이 없거나 시가가 불분명한 경우에는 소득세법 시행령 제98조 제3항 및 제4항 또는 법인세법 시행령 제89조 제2항 및 제4항에 따른 가격을 시가로 규정하여 법인세법 및 소득세법과 동일한 시가개념을 사용하고 있다.

나. 시가의 범위 및 적용방법

재화 또는 용역을 공급하고 금전 외의 대가를 받는 경우와 특수 관계인에 대한 재화 또는 용역¹²⁾의 공급이 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 경

11) 부가가치세법 시행령 제62조 제1호.

우에는 공급한 재화 또는 용역의 시가를 공급가액으로 본다(부가가치세법 시행령 제62조). 이 경우 시가는 다음 순서에 따른다. 먼저 공급자 측면에서 사업자가 특수 관계인이 아닌 자와 해당 거래와 유사한 상황에서 계속적으로 거래한 가격 또는 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격이 시가다.¹³⁾ 공급자 측면에서 시가가 없는 경우 공급자 받은 자 측면에서 공급받은 사업자가 특수 관계인이 아닌 자와 해당 거래와 유사한 상황에서 계속적으로 거래한 해당 재화 및 용역의 가격 또는 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격이 시가다.¹⁴⁾ 공급자, 공급받은 자 측면에서 가격이 없거나 시가가 불분명한 경우에는 개인사업자는 소득세법을 준용하고, 법인사업자는 법인세법을 준용하여 그에 따른 가격을 시가로 한다.¹⁵⁾ 그런데 소득세법이 법인세법을 준용하여 시가를 적용하고 있어서 부가가치세법상 시가가 없거나 불분명한 경우는 개인과 법인 모두 종국적으로 법인세법의 시가를 따르게 된다.

제2절 각 세법별 시가 규정 비교

위에서 설명한 각 세법별 시가에 대한 규정을 요약 정리하면 아래 표와 같다.

<표 1> 각 세법상 시가에 관한 기준 요약¹⁶⁾

구분	시가 평가	시가가 없거나 불분명한 경우
상 증 법	제60조(평가의 원칙 등) 제1항 : 상속개시일 또는 증여일(이하 “평가기준일”이라 한다) 현재의 시가(時價) 제2항:수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함	상증법 제60조(평가의 원칙 등) 제3항 1. 제61조 : 부동산 등 2. 제62조 : 선박 등 그 밖의 유형재산 3. 제63조 : 유가증권 등 4. 제64조 : 무체재산권 5. 제65조 : 그밖의 조건부 권리 등 6. 제66조 : 저당권 등 설정된 재산
법인 세법	법인세법 제52조 제2항 (부당행위계산의 부인)	법인세법 시행령 제89 조 제2항 1. 감정가액(1개의 감정가액도 인정, 2이상

12) 수탁자가 위탁자의 특수 관계인에게 공급하는 신탁재산과 관련된 재화 또는 용역을 포함한다.
 13) 부가가치세법 시행령 제62조 제1호.
 14) 부가가치세법 시행령 제62조 제2호.
 15) 부가가치세법 시행령 제62조 제31호. “개인사업자는 소득세법 시행령 제98조 제3항, 제4항 준용, 법인사업자는 법인세법 시행령 제89조 제2항, 제4항 준용”
 16) 문연식·이계원, 앞의 논문, 2022, pp.182~183.

		은 평균액) 2. 상증법 준용 1) 제38조 : 합병에 따른 이익 2) 제39조 : 증자에 따른 이익 3) 제39조의2 : 감자에 따른 이익 4) 제39조의3 : 현물출자에 따른 이익 5) 제61조 : 부동산 등 6) 제62조 : 선박 등 그 밖의 유형재산 7) 제63조 : 유가증권 등 8) 제64조 : 무체재산권 9) 제65조 : 그 밖의 조건부 권리 등 10) 제66조 : 저당권 등 설정된 재산
소득세법	1. 소득세법 제41조 (부당행위계산) : 특수 관계인 간에 배당, 사업, 기타소득에 대한 거래 시 (법인세법 시행령 제89조 제1항 준용)	위 법인세법 시행령 제89조 제2항 준용
	2. 소득세법 제101조 (양도소득에 대한 부당행위계산): (상증법 제60조~제66조, 상증법 시행령 제49조, 제50조~제52조, 제52조의2, 제53조~제58조, 제58조의2~제58조의4, 제59조~제63조 준용)	
부가가치세법	부가가치세법 시행령 제62조(시가의 기준) - 제1호 - 제2호	1. 소득세법 시행령 제98조 제3항 (법인세법 시행령 제89조 제2항 준용) 제4항 (법인세법 시행령 제3항 제5항 준용) 2. 법인세법 시행령 제89조 제2항 및 제4항

위에서 각 세법상 시가는 다음과 같은 점에서 차이가 있다. 즉,

1. 법인세법은 매매사레가액과 평가기간에 대한 규정이 없으며,
2. 상장주식의 시가는 법인세법에서는 그 거래일의 한국거래소 최종 시세가액으로 보지만, 상증법과 소득세법에서는 평가기준일 전후 2개월 동안 공표된 한국거래소 최종시세가액의 평균액으로 하도록 되어 있다.¹⁷⁾
3. 시가가 불분명한 경우 법인세법은 감정가액(주식, 가상자산 제외)을 먼저 적용하고 상증세법상 보충적 평가방법을 적용한다. 따라서 객관적 시가가 없고 감정가액이 없는 부동산과 객관적 시가가 없는 비상장주식의 경우는 법인세법상 시가와 상증법상 시가개념이 동일하다.
4. 나아가 부가가치세법에서는 상증법 제38조와 제39조, 제39조의2, 제39조의3, 제61조~제66조까지의 규정을 준용토록 되어 있음에도 불구하고, 과세표준 결정에

17) 상증법 제63조 제1항 가목.

있어 시가에 대한 별도의 정의 규정을 두고 있는 바 그 실익이 의문시된다.

제3절 선행연구의 검토

1. 국내 선행연구

시가와 관련된 선행연구를 살펴보면, 박태승(1999)¹⁸⁾은 시가 관련 법규의 모호함과 미비점으로 인해 국세청 예규 또는 법원의 판례에 의존하여 해석·적용하는 경우가 많아 과세관청과 납세자 사이에 마찰이 생기고 이에 따른 사회적 비용이 낭비되고 있음을 지적하였다.

서기영·강준희(2004)¹⁹⁾는 시가는 적절한 교환가치에 대한 객관적 평가로서 세목마다 다를 수 없으므로 시가에 관한 세법 규정을 통일해야 하고, 시가의 산정방식을 규정하지 아니한 부분에 대해서는 적절한 입법적 조치를 해야 하고, 상증법상 모호한 법문표현도 명확히 해야 한다고 주장한다. 그리고 시가는 납세자의 권리·의무에 중대한 영향을 미치는 것이므로 그 산정방식을 대통령령에 위임한 현행 입법 방식은 재고할 필요성이 있다고 주장하였다.

김미희(2009)²⁰⁾는 부동산 평가와 관련하여 상증법 제49조 제1항을 한정적 열거규정으로 해석해야 하고, 소급감정은 매우 엄격하게 적용하여야 하며, 유사매매사례가액은 과세불평등을 초래할 우려가 있기에 시가로 인정하는 것은 불합리하다고 하였다.

이전오(2010)²¹⁾는 유사매매사례 등에 의한 상속·증여 재산의 평가규정은 법적인 정성을 해치고 조세법의 법리에 어긋나기 때문에 원칙적으로 폐지한다고 주장하면서, 현행 규정 중 상속세나 증여세의 신고일 이후에 일어난 유사매매사례가액을 해당 상속재산이나 증여재산의 시가로 보는 부분은 삭제하여야 한다고 주장하였다.

18) 박태승, “세법상 시가개념의 정립과 적용에 관한 연구”, 『회계.세무와 감사연구』 제35호, 한국공인회계사회, 1999, pp.123~153.

19) 서기영·강준희, “세법상 시가규정의 문제점과 개선방향”, 국회사무처 법제실, 168호 2004.

20) 김미희, “상속세 및 증여세법상 재산평가제도에 관한 연구: 부동산의 평가를 중심으로”, 서울시립대학교 세무전문대학원 석사학위논문, 2009.

21) 이전오, “유사매매사례가액에 의한 상속 및 증여재산 평가제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『성균관법학』 제22권 제1호, 성균관대학교 법학연구소, 2010, pp.269~298.

또한, 납세자가 신고기한 전에 상속재산 또는 증여재산과 관련된 유사사례가액에 대하여 조회하면 과세관청이 그 자료나 결과를 회신할 의무를 지는 제도적 장치를 갖추어야 하며, 기준시가로 신고한 상속재산 또는 증여재산 가액과 유사매매사례가액과의 차이가 30% 이내라면 납세자의 신고를 그대로 용인하고 유사매매사례에 의한 과세를 하지 않도록 규정을 보완할 필요가 있다고 주장한다. 더불어서 신고불성실 및 납부불성실 가산세를 부과하지 않게 하는 보완 규정이 필요하다고 하였다. 나아가 부동산 등의 평가를 전담하는 조직을 국세청 내에 설립하여 평가의 전문성을 높이고 수시 고시를 할 수 있는 제도적 장치를 갖추어야 한다고 주장하였다.

박종수(2011)²²⁾는 부동산 평가 관련하여 기본원칙에 해당하는 사항을 국세기본법에서 통괄하여 규정하고, 개별세법에는 각 세법별 그 특성에 맞게 세부사항에 대한 규정이 필요하다고 하였다. 나아가 하나의 감정기관에 의한 감정가액도 인정하고 소급감정에 대해서는 일정 부분 제한하여야 하며, 과세관청에서 정보제공시스템을 구축하여 유사매매사례가액에 대한 문제를 해결토록 하고, 나아가 납세자의 과세정보 요구권을 신설해야 한다고 주장하였다.

김완일(2011)²³⁾은 법인과 자연인이라는 인격에 따라 시가 규정을 달리 적용하는데에 문제가 있음을 지적하고, 소득세법상 시가 규정을 없애고 아예 법인세법을 준용토록 해야 한다고 주장하였다. 또한, 준용규정은 법인세법 시행령의 통일성 확보나 편리성 등을 도모하기 위하여 필요한 것으로 판단되지만, 이것이 잘못 준용되거나 같은 내용에 대하여 통일성을 이루지 못하는 경우에는 납세의무를 이행하는데 어려움을 겪을 수 있다고 주장한다. 또한, 과세당국에서도 담당부서별로 다른 해석을 하는 경우가 있어 납세자뿐만 아니라 과세당국조차도 혼란에 빠질 수 있다고 주장하였다.

정찬용·하연자(2013)²⁴⁾는 납세자의 입장에서 성실하고 적법한 납세의무의 이행을 담보하기 위해 유사 재산의 매매사례가액을 조회할 수 있는 시스템을 개발하고, 과세관청이 독점하고 있는 매매사례가액에 대한 정보를 상속세 또는 증여세 신고를 목적으로 하는 경우에 한하여 열람하거나 평가방법에 대한 자문신청제도를 시급히

22) 박종수, “세법상 부동산 평가제도의 합리적 개선방안에 관한 연구”, 『정책연구용역보고서』 국회입법조사처, 2011, p.91.
 23) 김완일, “소득세법에서의 상속세 및 증여세법상의 시가 준용의 맹점”, 『계간 세무사』 제29권 제1호, 한국세무사회, 2011, pp.68~80.
 24) 정찬용·하연자, “현행 상속세 및 증여세법상 유사 매매사례가액의 시가적용에 관한 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『국제회계연구』 제47호, 2013, pp.89~112.

도입할 것을 주장한다. 그리고 유사매매사례가액과 보충적인 평가방법으로 인한 현격한 조세부담의 차이를 해소할 수 있는 기준시가를 시가에 근접하도록 고시하는 등의 개선이 필요하다고 주장하였다.

민경현(2013)²⁵⁾은 과세관청의 소급감정 신청은 과세권자 스스로가 자기 결정에 위배된다는 점과 나아가 정확한 소급감정평가가 어렵다는 점 등의 문제로 인해 과세관청이 소급감정의 방법을 통해 시가를 찾아내려 하는 경우는 명확성 원칙에 위배될 소지가 크기 때문에 입법론적으로 해결해야 한다고 하였다.

홍순기(2014)²⁶⁾는 우리나라 세법은 시가 규정을 상위 개념인 법률과 행정입법에 규정함으로써 과세요건의 결정과 세액산출에 있어서 그 탄력성을 떨어뜨리고 재산평가기법의 도입을 어렵게 하여 왔다고 주장한다. 그러면서 시가평가와 관련된 규정들을 제·개정이 쉽고 경제현실을 시의 적절하게 반영할 수 있는 훈령·예규·통칙 등 행정규칙을 활용할 것을 제안하였다. 또한, 부동산 평가 주체를 국세청으로 단일화하고 유사매매사례가액에 관한 정보를 조회할 수 있도록 하며, 평가심의위원회를 확대 개편하고 외부전문가를 적극 활용하여야 한다고 주장하였다.

곽장미(2021)²⁷⁾는 재산평가에 있어서 엄격한 조세법률주의를 주장하기 보다는 가치의 실질에 접근할 수 있는 평가를 하는 것이 정당하다며 법에서 열거하고 있는 기준만을 적용하여 납세자의 혼란과 부담을 가중하기보다는 이를 예시적인 규정으로 폭넓게 해석하여 실질에 맞는 시가 적용이 되도록 하는 것이 바람직하다고 주장하고, 시가 규정을 일관된 해석이 가능토록 정비할 필요성에 대해 합리적인 의견을 제시하였다.

문연식·이계원(2022)²⁸⁾은 각 세법별 시가관련 규정의 차이를 비교하고 분석하여 시가의 정의와 적용범위를 국세기본법에 통일적으로 규정하고 각 세법에서는 예외적인 사항만 규정하는 방식으로 세법규정을 정비하여야 한다고 주장하였다. 더 나아가서 기신고 되었거나 과세에 활용된 매매사례가액, 유사매매사례가액 등에 대하여 납세자도 정보접근이 가능하도록 정보공개시스템을 갖출 것을 제안하였다.

25) 민경현, “세법상 소급감정가액에 의한 시가 적용의 타당성에 관한 연구 - 조세법률주의 명확성 원칙을 중심으로”, 『세무와 회계연구』 통권 제3호 (제2권 제1호), 한국세무사회, 2013, pp.153~200.
 26) 홍순기, “세법상 부동산 시가규정의 개선방안”, 『법학논총』 제26권 제3호, 국민대학교 법학연구소, 2014, pp.323~353.
 27) 곽장미, 앞의 논문, 2021, pp.257~280.
 28) 문연식·이계원, 앞의 논문, 2022, pp.177~213.

2. 본 연구와 선행연구의 차이점

지금까지 대부분의 선행연구들은 주로 상속세 및 증여세 그리고 부동산 등에 대하여 시가 및 상증법상 보충적 평가를 포함한 포괄적인 재산 관련 금액산정에 대한 연구로 진행되었다(곽장미, 2021).²⁹⁾ 각 세법별 시가관련 규정과 해석의 차이를 비교·분석하면서 외국의 입법례와 견주어 실행상의 문제점을 도출하고 그 개선방안을 제시하는 방식의 연구가 대부분이었다. 그리고 각 세법의 시가규정과 그 해석에 대한 문제점을 밝히면서 그 근본원인을 강구하여 해결책을 모색하는 데 있어서는 부족함이 많았다. 이러한 다수의 선행연구 결과 및 개선방안의 주장에도 불구하고 현행 세법들에는 논란의 소지가 되는 평가규정들이 여전히 존재하고 있다. 또 시가 규정의 해석을 놓고 과세관청, 조세심판원, 법원이 각기 다른 의견을 내놓고 있고, 심지어 동일기관 내에서조차 상반된 결정과 판결이 비일비재하고 있다.

본 연구에서는 선행연구에 의하여 지적되고 밝혀진 문제점들의 근본원인이 시가의 기본개념이 명확하게 확립되지 않은 것에 착안하여 법 원론적 측면의 고찰과 설문을 통한 실무현장의 인식에 집중하고자 한다. 먼저 세법상 시가의 기본개념과 운영체계의 법리적 개념을 확립하는데 중점을 두고자한다. 더 나아가 시가규정이 갖는 예시규정의 내재적 한계, 시가와 부당행위계산 부인의 경제적 합리성과의 관계, 시가와 비 특수 관계자 간 거래의 정당한 사유와의 관계를 분석·검토하여 기본개념이 흔들리는 원인을 찾아 밝힐 것이다. 아울러서, 시가를 산정할 수 없거나 불분명한 경우에 기준시가 등 보충적인 평가방법으로 시가를 평가하는 단계에서의 불안정한 시가 운영체계를 시가의 기본개념을 토대로 명확하게 확립하고자 한다.

또 실제 시가평가 관련 세무업무를 수행하는 세무대리인 등에게 시가의 기본개념과 운영체계에 대하여 설문지를 통한 써베이(Survey) 방법을 이용하여 실무에서 느끼는 인식의 차이를 파악하고자 한다. 이를 통해 문제점을 도출하고 현실적인 정책적 개선방안을 제시하고자 한다.

29) 곽장미, “현행세법상 시가 규정의 문제점과 개선방안: 상속세 및 증여세법의 시가 규정을 중심으로”, 『세무회계연구』 제68권, 한국세무회계학회, 2021, pp.257~280.

3. 외국의 입법례

우리나라의 세법상 시가체계는 상증법이 그 근간을 이루고 있다. 상증법에 시가의 범위, 평가기간, 감정가액의 허용범위, 보충적인 시가 산정 방법 등에 대하여 어느 정도까지는 구체적으로 법문으로 기술하고 있다. 타 세법들은 각각 다른 시가체계를 가지고 있기는 하지만 상당부분 상증법을 준용하는 시스템을 가지고 있다.

일본, 독일의 시가 운영체계는 우리나라와 유사하게 법령에 어느 정도까지는 법률로써 세법에 포괄적으로 규정하고, 실무에 있어서는 거래별로 상황에 맞게 시가를 적용하는 형태로 운영하고 있다. 미국과 프랑스는 시가규정을 갖추고 있지 않고 주로 판례 등 해석에 의하여 운용하고 있다. 나아가 시가에 대한 세법의 운용 시스템을 하나의 법률로 통합하여 규정하는 경우와 각 세목별로 별도로 규정하여 시가체계를 운영하는 경우로 나누어진다. 또 통합시스템과 별도의 규정을 혼합하여 운영하거나, 시가에 관한 법률 체계를 갖추지 않고 오로지 해석에 의해서 시가체계를 운용하는 국가도 존재한다.

먼저, 미국은 시가를 공정시장가치 또는 시장가치로 용어 정의를 하되 각 세법별로 규정하고 있으며, 이를 적용함에 있어서는 구체적인 법 규정을 갖추지 않고 판례 등의 해석사례를 통한 평가방법을 활용하고 있다.

미국 세법은 연방정부의 특성상 주 정부별로 독자적인 과세구조를 가지고 있기 때문에, 재산평가를 위한 시가 산정의 원칙만 법률에서 정하고 세부기준은 국세청의 행정통칙에서 규정하고 있으며, 국세청 내에 독립적으로 평가업무를 수행하는 전담기구를 두고, 납세자가 요청하는 경우 이들 기관으로부터 평가를 사전에 받아 볼 수 있게 하여 납세자들의 편의 제고와 납세협력비용 절감이 가능하도록 하고 있다(곽장미, 2021).

일본은 시가를 불특정 다수 당사자 간에 자유로운 거래가 이루어지는 경우에 통상 성립된다고 인정되는 가액으로 정의하고 있다. 재산의 평가와 관련하여 법률에서 시가에 의하도록 원칙을 정하고, 시가를 어떻게 산정할 것인지 세부적인 기준은 ‘재산평가 기본통달’에서 규정하고 있다. 시가 평가방법의 범위는 국세청의 내부훈령인 ‘재산평가 기본통달’이 규율하는 기준가액만을 기본적으로 시가로 용인하고 있다. 시가의 자문 및 전담평가 조직의 존부에 대하여 일본은 각 지방 국세청에 ‘토지평가심의위원회’를 두고 토지평가와 관련하여 국세청장에 의견을 구하는 경우 이에 대하여 조사를 하거나 심의하는 역할을 수행토록 하고 있다.³⁰⁾

독일은 시가의 정의로써 통상적인 거래에서 매매되는 가격으로 정의하고 있으며, 시가 평가방법의 범위는 수익가치평가방법, 실질가치평가방법에 의한 가액을 시가로 보고 있다. 일본과 유사하게 부동산의 상속 및 증여에 대하여는 유사매매사례가액을 시가로 인정하고 또 납세자가 합리적인 방법으로 산정한 시가를 신청한 경우에도 시가로 용인하고 있다. 시가의 자문 및 전담평가 조직의 존재에 대하여도 일본의 경우와 비슷하게 각 지방 국세청에 전문가위원회를 두고 부동산세, 취득세, 상속과 증여받은 부동산을 평가하는 경우에 일괄 평가가액을 이용한다. 과세대상 재산의 평가와 관련하여 상증법에서 원칙을 제시하고 거래가격이나 매매사례가액 등의 ‘공정가격’으로 평가하되, 매매사례가액이 없는 경우에는 추정에 의하여 계산하도록 하고 있다. 이러한 추정에 대한 평가법은 일반적인 원칙만 제시하고 구체적인 평가방법은 행정규칙인 ‘슈투트가르트 방식’을 따르도록 규정되어 있다(박명호 외, 2008).³¹⁾

영국은 국세청에 평가업무를 전적으로 담당하는 평가실을 두고 산하기관으로 자문기관인 ‘가치평가원’을 두고 있다. 이 가치평가원은 민간 전문평가인들로 구성되어 있으며 납세자와 국세청의 의뢰를 받아 부동산·주식·무형자산 등의 가치를 평가하여 자문하는 업무를 수행한다(홍순기, 2014).³²⁾

우리나라는 시가의 개념과 적용범위 그리고 평가기간과 소급 감정가액 등 세목별로 시가를 달리 규정하여 평가가액이 달라지는 경우가 발생하고 있다. 하지만 주요국들의 세법에서는 어느 정도의 통일된 시가체계를 가지고 있어서 세목별로 별도의 다른 평가규정을 가지고 있지 않고 시가개념을 놓고 세법 간에 충돌하는 사례가 흔치 않다. 독일, 일본 등 대륙법계 국가의 경우는 우리나라와 같이 일정 부분 구체적인 시가산정 규정을 법규화하고 있으나 미국 등 영미법계 나라는 큰 틀에서의 기본적인 시가산정에 관한 원칙만을 세법에서 규정하고 판례 등 해석사례로 시가평가 원칙을 정립해 가고 있다.³³⁾ 각국들은 공정한 시가 산정을 위해 합리적인 절차를 마련하고 있는 바, 과세관청의 담당자가 자신의 재량에 따른 평가보다는 과세관청 내부에 외부전문가가 포함된 전문평가부서를 통해 평가를 전담하도록

30) 문희철·김민경·정훈, “세법상 재산의 시가평가 규정 개선방안 - 부동산과 부동산에 대한 권리를 중심으로”, 『세법연구』, 한국조세연구원, 2018, p.97.

31) 박명호 외 2인, “주요국의 비상장주식 평가제도”, 『세법연구』, 한국조세연구원 세법연구센터, 2008, p.140.

32) 홍순기, 앞의 논문, 2014, pp.325~353.

33) 문연식·이계원, 앞의 논문, 2022, pp.194.

하고 있다. 이 전문평가부서 산하에 평가자문기관을 두어 공정성 차원에서 과세관청과 납세자 양측에 자문 업무를 수행하도록 하고 있다. 특히, 이러한 과정에 외부 전문가들의 참여를 제도화하여 납세자들에게 객관성과 편의성 그리고 과세관청에 신뢰성과 수월성 제고를 위해 노력하고 있음을 알 수 있다.

제3장 세법상 시가개념과 운영체계

본 장에서는 세법상 시가의 기본개념과 운영체계의 법리적 개념을 설명하는데 중점을 두고자 한다. 시가체계의 근간을 이루고 있는 상증법과 법인세법을 서로 비교·검토하면서 타 세법과도 차이점을 규명하는 방식으로 연구를 전개하고자 한다.

그중에서도 시가 관련 실무현장에서 상증법이 차지하는 비중이 더 크므로 상증법을 중심으로 타 세법과 비교하면서 시가의 기본개념과 운영체계를 명확하게 밝히고자 한다. 시가규정의 법적성격과 기본개념을 먼저 검토하고 세법별 시가규정과 운영체계를 비교·검토하는 방식으로 연구를 진행하도록 하겠다.

제1절 상증법상 시가의 세법 체계

1. 시가규정의 특성

과세관청은 세법에 열거된 규정을 한정적으로 엄격하게 해석하는 경향이 강하다. 하지만, 시가는 본질적으로 평가 대상 재산이 가지고 있는 특성과 외부적 환경변화에 의해 큰 영향을 받기 때문에 획일적으로 규정화하는 것이 쉽지 않다. 이에 본 절에서는 현재 세법에 규정되어 있는 시가 규정들은 예시규정으로 보는 것이 타당하며, 한정적 해석 사례와 시가의 내재적 모순 그리고 시가의 입증책임 및 시가성(時價性)과 ‘부당행위계산부인’의 경제적 합리성에 대해 논하고자 한다.

가. 법문에 일일이 열거할 수 없는 예시규정

(1) 한정적으로 엄격하게 해석하는 과세관청

과세관청은 국고주의적 입장에서 세법에 열거된 규정을 한정적으로 엄격하게

해석하는 경향이 강하다. 그래서 법에서 시가로 인정하는 평가기간 또는 기간을 연장하는 평가기간을 벗어나 존재하는 거래가액 등을 시가로 인정하지 않는다거나 소급감정가액을 시가로 인정하지 않는 사례가 많다. 반면에 법인세법의 시가를 적용함에 있어서는 과세관청, 조세심판원, 법원 모두 한정적으로 해석하는 경우가 있기도 하지만 대체로 예시규정으로 해석하는 경향이 강하다.

상증법의 시가규정을 해석하면서 과세관청에서는 ‘조세법률주의’³⁴⁾의 이념을 충실하게 지키려고 하는 듯싶다. 이 조세이념은 과세요건을 법률로 규정하여 국민의 재산권을 보장하고, 과세요건을 명확하게 규정하여 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 보장하기 위한 것이며 그 핵심적인 내용은 ‘과세요건 법정주의’와 ‘과세요건 명확주의’³⁵⁾이다.³⁶⁾ 시가 규정 역시 조세법률주의를 충실하게 준수하여 납세의무의 내용 및 한계를 국회에서 제정한 법률로서 명백하게 법문화하여야 하는 것은 당연한 것이다. 그래서 “시가를 규정한 법률 또는 그 위임에 따른 명령, 규칙은 그 내용이 명확하여야 하며 함부로 불확정 개념이나 개괄조항을 사용하여서도 안 된다”고 보는 것이 타당하다.³⁷⁾

국세기본법은 “세무공무원이 재량으로 직무를 수행할 때에는 과세의 형평과 해당 세법의 목적에 비추어 일반적으로 적당하다고 인정되는 한계를 엄수하여야 한다”고 규정하여 세무공무원의 재량권을 제한하고 있다.³⁸⁾ “세법을 해석·적용할 때에는 과세의 형평과 해당 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다”고 규정하여 형평성과 합목적성을 세법해석 기준으로 설정하고 있다.³⁹⁾ 따라서 과세관청이 시가규정을 법문에 규정된 대로 엄격하게 한정적으로 적용하고 해석하는 것은 공정하고 공평한 과세를 실현해야 하는 행정기관으로써는 당연하다 할 것이다.

과세관청이 상증법 시행령 제49조의 시가를 예시규정으로만 인식하게 되면 과세

34) 임승순, 『조세법』, 박영사, 2019, p.33. “조세법률주의란 법률에 근거 없이 국가는 조세를 부과·징수할 수 없고, 국민은 조세의 납부를 요구받지 아니한다는 원칙을 의미한다. 우리 헌법 제59조도 ‘조세의 종목과 세율은 법률로서 정한다’고 규정하여 조세법률주의를 천명하고 있다.”

35) 헌법재판소 1999.3.25. 98헌가11 결정. “과세요건 법정주의는 납세의무를 성립시키는 납세의무자, 과세물건, 과세기간, 세율 등의 모든 과세요건과 부과·징수 절차는 모두 국민의 대표기관인 국회제정 법률로 규정하는 것을 말한다.”

36) 헌법재판소 2000.6.29. 98헌바35 결정. ; 헌법재판소 1992.2.25. 90헌가69 결정.

37) 임승순, 전거서, 2019, p.35.

38) 국세기본법 제19조.

39) 국세기본법 제18조 제1항.

현장에서 전적으로 세무공무원 개인적 판단에 의하여 시가를 자의적 임의적으로 창설할 수 있는 재량권을 허용하는 결과를 초래하게 된다. 아무리 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액이라고 하더라도 명확한 법률에 근거하지 않으면 조세 법률주의에 위배될 수 있다. 그래서 시가의 개념과 범위를 최대한 구체적이고 명확하게 법규화하고 법에 명시된 그대로 엄격하게 해석하고 적용함으로써 ‘엄격해석의 원칙⁴⁰⁾’을 지켜 법적 안정성을 확보하여야 한다.

하지만 시가의 개념과 범위를 최대한 구체적이고 명확하게 법규화한다고 해서 시가문제가 완전히 해결되는 것이 아니다. 시가가 상황에 따라 매우 복잡다기하기에 법으로 모든 상황을 고려하여 규율하는 것이 현실적으로 불가능하기 때문이다. 그래서 해석자의 주관을 완전하게 피할 수 없고, 조세법률주의에서 원칙적으로 금지하는 목적론적 유추해석과 확장해석의 문제에서도 자유로울 수 없다. 그러므로 예시규정으로써 시가규정의 한계를 극복하기 위해 조세법률주의 원칙을 준수하면서 법적 안정성 및 예측 가능성을 해치지 않는 범위 내에서 입법 취지 및 목적 등을 고려한 합목적적 해석을 하는 것이 하나의 대안이 될 수 있다.⁴¹⁾

과세관청이 일반적으로 상증법의 시가규정을 법문대로 엄격하게 해석하면서도 과세를 하는 입장에서는 예시규정으로 해석하는 법원의 판례 등을 적극적으로 수용할 가능성이 높은 것이 현실이다.

(2) 예시규정으로 해석하는 법원

법원에서는 법인세법의 시가규정을 ‘예시규정’으로 판단하여 법인세법 안에 시가의 범위를 구체적으로 열거하고 있지 않더라도 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 시가의 범주에 포함시키고 있다. 상증법에서는 상속 또는 증여재산의 평가에 있어 시가주의 원칙을 선언하고 있고, 그 시가가 “일반적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 것으로서 객관적인 교환가치”⁴²⁾를 적정하게 반영한 것이어야

40) 임승순, 전계서, 2019, p.51. “‘엄격해석의 원칙’ 문언에 따라서 엄격하게 해석하여야 하고 법의 흠결을 유추해석으로 메우거나 행정 편의적인 확장해석을 하는 것은 허용되지 않는다는 원칙”

41) 대법원 2008.1.17. 선고 2007두11139 판결. “조세법률주의의 원칙상 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추 해석하는 것은 허용되지 않지만, 법규 상호간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에는 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성 및 예측 가능성을 해치지 않는 범위 내에서 입법 취지 및 목적 등을 고려한 합목적적 해석을 하는 것은 불가피하다.”

함을 전제로 시가로 인정될 수 있는 대략적인 기준을 제시하면서 그 구체적인 범위를 시행령으로 정하도록 위임하고 있다. 그 위임을 받은 상증법 시행령 제49조 각 호에서 과세대상인 당해 재산에 대한 거래가액 등을 시가로 규정하고 있다. 이에 대하여 대법원에서는 상증법 시행령 제49조 각 호 조항을 “상속 또는 증여재산의 시가로 볼 수 있는 것을 대표적으로 예시한 것이다”고 판시하여 예시규정임을 천명하고 있다.⁴³⁾ 또 “시가가 함은 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격을 의미하지만, 이는 객관적 교환가격 이외에 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념이므로 거래를 통한 교환가액이 없는 경우에는 공신력 있는 감정기관의 감정가액도 시가로 볼 수 있고 그 가액이 소급감정에 의한 것이라 하여도 달라지지 않는다”고 판시하여 법에 규정하지 않은 것도 확대하여 시가로 보고 있다.⁴⁴⁾ 그리하여 대법원은 상증법 시행령 제49조는 시가로 볼 수 있는 대표적인 것을 예시한 것이므로 동 조항 내에서 열거되지 않은 것이라고 하더라도 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액은 시가로 볼 수 있다고 판단하고 있다.

헌법재판소에서도 상증법의 시가규정을 대법원과 동일하게 상증법 시행령 제49조에 정하여질 내용은 시가를 한정하는 것이 아니라 시가로 볼 수 있는 대표적인 경우를 예시하는 것에 불과하다고 보아 일관성 있게 예시규정으로 해석하고 있다. 그래서 “상증법 시행령 제49조 평가규정을 신설하였다고 하더라도 이것은 시가규정이 예시규정이므로 경제현실 및 조세환경의 변화에 탄력적으로 대응하기 위한 것일 뿐, 새로운 과세요건을 규정한 것이 아니라고 하여 납세자들의 예측가능성을 해한다고 보기 어려우므로 포괄위임 입법금지원칙에 위배되지 아니 한다”고 판시하여 상증법의 시가조항을 예시규정으로 해석하고 있음을 확실하게 밝혔다.⁴⁵⁾

하지만, 법원에서 상증법 시행령 제49조를 예시규정으로 보고 있다고 하더라도, 법이 열거하지 않은 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액 모두를 무한정 시

42) 대법원 2012. 4. 26. 선고 2010두26988 판결 외.

43) 대법원 2013.12.12. 선고 2013두13723판결. ; 대법원 2010. 1. 14. 선고 2008두6448 판결. ; 대법원 2010. 1. 14. 선고 2007두23200 판결. ; 헌재 2010.10.28. 선고 2008헌바140 결정.

44) 대법원 2008.2.1. 선고 2004두1834 판결.

45) 헌법재판소 2010.10.28. 선고 2008헌바140 결정. “상증법의 위임에 따라 시행령에 정하여질 내용은 시가를 한정하는 것이 아니라 시가로 볼 수 있는 대표적인 경우를 예시하는 것에 불과하므로, 시행령에 정하여질 내용은 상증법이 이미 명확하게 규정하고 있는 시가의 의미와 범위를 전제로 하여 이를 구체적으로 분류하거나 예시하여 일반 국민들에게 예측가능성을 제고하고, 과세관청에 대하여는 실무운명을 위한 지침을 주면서 경우에 따라 경제현실 및 조세환경의 변화에 탄력적으로 대응하기 위한 것일 뿐, 새로운 과세요건을 규정한 것이 아니다”

가로 판단하고 있지는 않다. 소급감정가액과 가격변동이 없다는 전제하에서 평가기간을 벗어난 매매사례가액 또는 유사매매사례가액 등에 한하여 시가로 인정하고 있는 수준이다. 이는 법원이 스스로 조세법률주의를 지켜서 법적 안정성과 예측가능성 확보하려는 노력의 일환으로 바람직한 것으로 보인다.

(3) 예시규정 성격이 강한 법인세법 시가규정

법인세법의 시가는 법인세법 제52조와 법인세법 시행령 제89조에서 규정하고 있다. 법인세법에서는 시가란 건전한 사회통념 및 상거래 관행과 특수 관계자가 아닌 자 간에 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격으로 규정하고 있다.⁴⁶⁾ 시가가 불분명한 경우에는 감정가액, 상증법을 준용한 보충적 평가방법 순으로 시가를 적용하도록 하고 있다. 상증법에 비해 시가의 개념 및 허용범위를 상대적으로 세밀하게 규정하고 있지 않다. 자의적이고 임의적인 입법재량의 범위가 과도하게 늘어나는 위험이 존재하고 있다. 그래서 법인세법 내에 시가 개념의 세부적인 규정이 부재하여 객관적 시가가 존재하지 않으면 납세의무자와 과세관청 모두 적정한 신고 및 과세가액을 결정하기 위해 새로운 시가를 창설하여 보완하려는 경향이 있다. 시가를 평가하거나 산정함에 있어서 시가가 불분명하여 상증법의 보충적 시가를 준용하기 이전 단계에서 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 적극적으로 시가를 산출하여 거래가액의 정당성 여부를 비교 검토하려 한다.

법인세법의 시가를 적용함에 있어서 통용된 시가개념은 “정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격”이다.⁴⁷⁾ 거기다가 “거래가액은 아니지만 판례에서 형성된 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액”도 정상적인 시가로 포함하고 있다.⁴⁸⁾ 그래서 법에 명확한 기준이 없어도 세무상 신고 또는 세무조사 시에 ‘시가가 불분명한 경우’로 보는 단계 이전 즉, 상증법상 보충적인 평가방법을 적용하기 전에 합리성과 객관성에 기초하여 새로운 시가 산정(算定)을 광범위하게 활용하고 있다.

상증법의 시가는 당사자 간의 가격협상이 없는 상속과 증여라는 무상거래 시점의 경제적 가치 평가액이다. 반면에, 법인세법의 시가는 거래당사자 간의 협상가격이 있는 유상거래로서 매출이나 비용을 구성하는 경우가 많아 실질적 재산 가치에

46) 법인세법 제52조 제2항.

47) 대법원 2012. 4. 26. 선고 2010두26988 판결 외.

48) 대법원 2008.2.1. 선고 2004두1834 판결.

가장 가까운 가액으로 과세표준을 신고하거나 과세하려는 것은 당연하다. 그래서 과세관청이든 납세의무자든 시가가 불분명하여 상증법을 준용하여야 하는 보충적 시가평가 단계로 넘어가기 전에 객관적이고 합리적인 방법으로 시가를 산정하려는 것이다. 더욱이 법인세법에서는 소급 감정가액에 대한 규제가 없어 납세의무자나 과세관청 모두 감정가액으로 시가를 산정할 수도 있다.

상증법의 시가를 두고는 과세관청에서 한정규정으로 해석하는 경향이 있지만, 법인세법의 시가규정에 대하여는 예시규정으로 판단하는 경향이 강하다. 그런 차원에서 법인세법에서 시가의 기본개념에 대하여만 규정하고 임대보증금과 임대료를 어떻게 나누어 시가를 정하는 지에 대한 구체적인 대한 규정이 없음에도 과세관청의 합리적인 산정가액을 시가로 인정하는 사례 등이 다수 존재한다. “특수 관계없는 자의 임대보증금 및 월임대료를 단위 면적당 가액을 산출한 후 그 가액을 기준으로 조사대상자의 실제 임대수입금액을 산정하여 과세한 것을 공평하고 진실에 가까운 수입금액 산정방법으로 합리적이고 타당하다”고 보았다.⁴⁹⁾ 이렇게 시가규정을 예시규정으로 결정한 사례가 다수 존재한다.

법인세법의 시가규정이 포괄적으로 기술되어 있는 상태임에도 과세관청, 법원 모두 예시규정으로 해석하고 있다. 문제는 법인세법의 시가규정을 예시규정으로만 인식하고 세법을 적용하게 되면 세무공무원 개인적 판단에 의하여 시가를 만드는 입법재량을 너무 넓게 허용하는 결과를 초래하게 된다. 법적 안정성과 예측가능성을 저해하여 납세자의 재산권을 침해하는 문제가 발생할 수가 있으므로 가능한 범위까지 시가의 범위와 평가기준을 구체적으로 법률로 설정할 필요가 있다.

나. 한정적 해석사례와 필요성

법원이 법인세법의 시가 규정을 예시규정으로 보고 있지만 모든 판례가 전적으로 예시적으로만 해석하고 있는 것은 아니고, 과세관청의 새로운 시가 산정(算定)을 허용하지 않은 경우도 있다.

대법원에서 “과세관청이 산정한 임대차거래의 과세표준은 시가로 보지 않는다”고 판시하여 법인세법의 시가규정을 엄격하게 해석한 경우가 있다.⁵⁰⁾ 또 “타사 장비임대 시가율을 곱하여 계산한 금액을 시가로 산정하였으나 이러한 시가 산정 방식은

49) 심사 부가 2011-170, 2011.12.23.

50) 대법원 2013.3.6. 선고 2012두24269 판결 ; 서울고법 2012.9.27. 선고2012누2544 판결.

법적 근거가 없을 뿐만 아니라 그와 같이 산정한 가액이 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 평가한 가액임을 인정할 증거가 없다”고 판시한 사례도 있다.⁵¹⁾ 심지어는 “저가 임대 여부를 판단함에 있어 법원이 시가에 대한 입증책임을 부담하는 과세관청에게 적극적으로 입증을 촉구하거나 직권으로 시가를 산정하여 과세처분의 당부를 판단할 의무까지는 없다”고 까지 판시한 바 있다.⁵²⁾ 이는 객관적이고 합리적인 방법으로 시가를 산정한 경우까지도 시가를 인정하지 않은 경우로써 법인세법의 시가규정을 한정규정으로 해석한 사례이다. 예시규정으로 해석하는 주 흐름을 외면하고 법인세법의 시가규정을 제한적 열거규정으로 해석한 것은 판결 오류라 여겨진다.

그럼에도 불구하고 시가 규정을 예시규정이라고 보고 시가에 “객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념”이라고 하는 법원의 기조는 흔들림 없이 계속되고 있다. 그렇다고 무한정으로 시가 산정을 인정하는 것 같지는 않다. 근원적으로 과세관청의 시가 산정 권한을 막는 것은 아니지만, 과세관청의 시가 산정은 세무공무원의 재량적 판단과 시각에서 완전하게 벗어날 수 없는 것이므로 법률적 근거를 최대한 찾으려는 법원의 판단은 불완전하지만 현실적인 해답일 수 있다.

따라서 객관적이고 합리적인 방법으로 시가를 산정한다고 하더라도 법문에 명확하게 명시되지 않는 방법으로 시가를 산정하는 것은 평가 및 산정하는 자의 입장에 따라서 자의적으로 판단하여 재량권이 남용될 여지가 있다. 그렇게 되면 국민의 재산권을 침해시킬 가능성이 높을 뿐 아니라 납세의무자와 과세관청 간 견해차로 인해 불복으로 이어져 과도한 사회적 비용을 초래할 수도 있다.

종국적으로는 시가규정을 예시규정으로만 방관하게 되면 객관적이고 합리적인 방법으로 평가된 시가 여부 판단을 법관의 자유 심증에 맡기게 되어⁵³⁾ 판단자의 자의성, 임의성을 완전하게 벗어날 수 없게 된다. 그러므로 국조법 제5조 제1항의 정상가액 산출을 위해 적용하는 비교가능 제3자 가격방법⁵⁴⁾ 등과 같이 구체적인

51) 대법원 2012.10.25. 선고 2012두14255 판결.

52) 대법원 1996.2.10. 선고 95누5301 판결 ; 대법원 2018.02.13. 선고 2017두64804 판결.

53) 대법원 2014.12.11. 선고 2014두40517 판결. “골프 카 부품의 영업이익률이 원고의 타상품 평균영업이익률과 같다는 전제에서 골프 카 부품의 시가, 즉 추정매출액을 산정하였으나 원고가 판매한 골프 카 부품의 매출액이 전체 상품 매출액에서 차지하는 비율은 매우 미미하므로 골프 카 부품의 시가, 즉 추정매출액을 산정한 것은 객관적이고 합리적인 방법으로 시가를 평가한 것이라고 할 수 없다고 판시함”

54) 1) 비교가능 제3자 가격방법: 거주자와 국외 특수 관계인 간의 국제거래에서 그 거래와 유사한 거래 상황에서 특수 관계가 없는 독립된 사업자 간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법.

합리적인 시가 산출방법을 법에 도입하여 열거함으로써 법적 안정성과 예측가능성을 확보할 필요가 있다고 본다.

<표 2> 세법의 시가규정에 대한 판단기관별 해석 비교

상증법		법인세법	
과세관청	법 원	과세관청	법 원
원칙적으로 한정규정으로 엄격하게 해석 - 조세심판원에서 평가기간 밖의 시가를 인정하여 예시규정으로 해석한 극히 예외적인 사례도 존재 ⁵⁵⁾	원칙적으로 예시규정으로 해석하지만 극히 제한적임 - 법에서 인정하지 않은 소급감정가액 인정 - 법에서 설정한 시가인정 평가기간 밖의 거래가액 시가 인정	원칙적으로 예시규정으로 해석	원칙적으로 예시규정으로 해석 - 한정규정으로 해석한 사례는 극히 일부 존재 ⁵⁶⁾

* 과세관청에 조세심판원도 포함

* 법원에 헌법재판소도 포함

2)재판매가격방법: 거주자와 국외 특수 관계인이 자산을 거래한 후 거래의 어느 한 쪽인 그 자산의 구매자가 특수 관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 그 판매가격에서 그 구매자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 뺀 가격을 정상가격으로 보는 방법.

3)원가가산방법: 거주자와 국외 특수 관계인 간의 국제거래에서 자산의 제조·판매나 용역의 제공 과정에서 발생한 원가에 자산 판매자나 용역 제공자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 더한 가격을 정상가격으로 보는 방법.

4)이익분할방법: 거주자와 국외 특수 관계인 간의 국제거래에 있어 거래 쌍방이 함께 실현한 거래순이익을 합리적인 배부기준에 의하여 측정된 거래당사자들 간의 상대적 공헌도에 따라 배부하고 이와 같이 배부된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법.

5)거래순이익률방법: 거주자와 국외 특수 관계인 간의 국제거래에 있어 거주자와 특수 관계가 없는 자 간의 거래 중 해당 거래와 비슷한 거래에서 실현된 통상의 거래순이익률을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법.

55) 조심 2017중2819, 2018.4.16.

56) 대법원 2012.10.25. 선고 2012두14255 판결.

다. 시가의 내재적 모순

상증법에서 “시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고 수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함 한다”고 규정하고 있다.⁵⁷⁾ 여기 “포함 한다”는 문구를 예시적 표현으로 볼 수 있으나 모법 상증법 제 60조 제2항을 위임하여 시가평가의 원칙을 규정한 상증법 시행령 제49조 제1항⁵⁸⁾의 조문 말미에 “말 한다”는 표현이 시행령에 열거한 것만을 시가의 범위로 한정한다는 ‘한정규정’이라고 주장하는 경우가 있다.⁵⁹⁾ 즉, 시행령과 모법이 ‘한정규정’과 ‘예시규정’으로 각각 표현되어 있어 논란의 소지가 있으므로 상증법 제60조 제2항⁶⁰⁾의 법 조문 말미에 “포함 한다”는 문구를 한정적 표현인 “말 한다”로 개정하여야 한다고 주장한다.⁶¹⁾

시가규정이 열거규정이냐 한정규정이냐의 서술적 표현보다는 시가가 가지고 있는 내재적 특성으로 인하여 한정규정으로 입법화할 수 없다는 데에 한계가 있다. 완전경쟁시장이 존재하거나, 거래물이 동일하면서 거래가 빈번하게 이루어지고 그 거래를 투명하게 관리하여 모두가 알 수 있도록 공시하는 시스템이 있다면 완벽에 가까운 시가가 성립한다 할 수 있다. 그러나 시가에 영향을 미치는 셀 수 없는 변동요인이 존재하기 때문에 내재적 가치를 완벽하게 반영한 시가는 현실적으로 존재할 수 없다. 그래서 시가평가는 산술적으로 정확한 가액을 계산하는 것이 아닌 현실적 가치에 가까이 가려는 추정의 영역이라 할 수 있다. 따라서 시가개념에 계산하여 정한다는 산정(算定)의 의미를 사용하고 있는 것으로 보인다.

조세법률주의에서 과생한 납세의무의 내용 및 한계를 국회에서 제정한 법률로서

57) 상증법 제60조 제2항.

58) 상증법 시행령 제49조 제1항. “수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것”이란 상속개시일 또는 증여일(이하 “평가기준일”이라 한다) 전후 6개월(증여재산의 경우에는 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 후 3개월까지로 한다. 이하 이 항에서 “평가기간”이라 한다) 이내의 기간 중 매매·감정·수용·경매(「민사집행법」에 따른 경매를 말한다. 이하 이 항에서 같다) 또는 공매(이하 이 조 및 제49조의2에서 “매매 등”이라 한다)가 있는 경우에 다음 각 호의 어느 하나에 따라 확인되는 가액을 말한다.”

59) 서기영·강준희, “세법상 시가규정의 문제점과 개선방향”, 국회사무처 법제실, 168호 2004. p.20.

60) 상증법 제60조 제2항. “시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고 수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함한다.”

61) 서기영·강준희, 앞의 보고서, 2004. p.20.

명백하게 법문화할 것을 요구하는 ‘과세요건법정주의’가 있다. 이와 유사하게 “과세요건과 부과·징수절차를 규정한 법률 또는 그 위임에 따른 명령, 규칙은 그 내용이 일의적(一義的)이고 명확하여야 하며 함부로 불확정 개념이나 개괄조항을 사용하여서는 안 된다”는 ‘과세요건 명확주의’가 있다.⁶²⁾ 이 모두를 충실하게 지키면서 시가규정을 입법화하는 것은 사실상 현실적으로 불가능하다. 그러므로 시가개념 자체에 내재해 있는 모호함과 불확실성으로 인해 시가평가와 산정에 있어서 일정한 범위 내에서 실무현장에서 판단자의 입법재량은 불가피하다.

따라서 자의적·임의적·재량적 해석으로 납세의무자의 재산권이 부당하게 침해당하는 일이 발생하지 않는 범위 내에서 최대한 예측가능성을 확보하기 위해 세밀하고 촘촘하고 합리적이고 공정하게 시가규정을 열거하는 것이 중요하다. 그렇게 해도 시가가 워낙 변화무쌍하고 수많은 변동요인이 존재할 수밖에 없으므로 시가 규정의 포괄성이나 추상성으로 인한 애매함과 모호함을 완전하게 해결할 수는 없다. 결국 시가규정은 예시규정일 수밖에 없는 모순을 내재적으로 안고 있는 것이다.

라. 시가의 입증책임

시가의 입증책임에 있어서 거래당사자 사이에 특수 관계가 없다면 해당 거래에 대한 시가 인정 및 채택 여부를 놓고 시가의 적정성(이하 ‘시가성’이라 한다)을 부인하려고 할 때 어떤 사정으로 거래가격이 조작되었다는 점에 대하여 행정청이 입증해야 한다.⁶³⁾ 반면에, “특수 관계자 간에는 거래가격이 조작될 가능성이 언제나 있으므로 행정청은 거래가격이 시가와 다름을 입증하면 되고 특수 관계자 사이의 거래가격이 시가라는 점에 대한 입증책임은 납세의무자가 적극적으로 입증하여야 시가로 인정되거나 채택이 가능하다”는 주장이 있다.⁶⁴⁾ 하지만 대법원에서는 “부당 행위계산 부인 시 시가에 관한 입증책임은 부당행위계산 부인을 주장하는 과세관청에게 있다”고 판시하고 있다.⁶⁵⁾ 특수 관계자 간에는 거래가격이 조작될 가능성이 있어 입증의 정도를 완화하여 거래가액이 시가와 다름을 소극적으로 하여도 가능하다는 것이지 납세의무자에게 입증책임을 전가시키는 것은 아닌 것으로 보인다.

62) 임승순, 전계서, 2019, p.35.

63) 대법원 2011.12.22. 선고 2011두22075 판결.

64) 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2019, p.1108.

65) 대법원 2014.12.11. 선고 2014두40517 판결.

한편 시가의 입증책임과 더불어서 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’와 ‘시가가 불분명한 경우’ 보충적 평가방법으로 시가를 평가하게 되는데, 이에 대한 입증 및 증명책임도 과세관청에 있다.⁶⁶⁾

결국 특수 관계자, 비 특수 관계자 간 거래 모두 거증정도에 차이가 있을 뿐 시가의 입증책임이 과세권자에게 있으므로 과세관청 자체적으로 통일되고 명확하고 일관된 시가개념의 확립이 무엇보다 중요하다.

마. 시가성(時價性)과 ‘부당행위계산부인’의 경제적 합리성

(1) 시가성(時價性)의 필요조건

상증법에서 시가란 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액을 말하고 있다.⁶⁷⁾ 법인세법에서는 시가란 건전한 사회통념 및 상거래 관행과 특수 관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가액을 말한다.⁶⁸⁾ 상증법과 법인세법의 시가 정의가 서로 다른 표현을 사용하고 있지만 그 의미에 있어서는 원칙적으로 시가를 “정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격”⁶⁹⁾을 말하고 있다. 이 개념으로 과세관청, 조세심판원, 법원 모두 세목과는 무관하게 동일하게 해석하고 있다. 궁극적으로 시가란 통상적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액으로써 주관적인 사정이 배제된 상태에서 형성된 가액을 말한다.⁷⁰⁾

따라서 정상적인 거래와 객관적 교환가치라는 두 가지 조건을 모두 충족하여야 정당한 시가라 할 수 있다. 그래서 이하부터 두 가지 조건을 모두 충족한 경우에 ‘시가성(時價性)’이 있는 것으로 정의하고자 한다.

(2) 각 세법의 ‘부당행위계산부인’ 규정

세법상 ‘부당행위계산부인’은 납세자가 특수 관계인에게 정상적인 거래형식에 의

66) 대법원 2017.2.3. 선고 2014두14228 판결. : 대법원 2010.1.14. 선고 2007두5646 판결 외.

67) 상증법 제60조 제2항.

68) 법인세법 제52조 제2항.

69) 대법원 2012. 4. 26. 선고 2010두26988 판결 외.

70) 대법원 1998.7.10. 선고 97누10765 판결. : 대법원 2000.2.11. 선고 99두2505 판결 외.

하지 아니하고 부당하게 경제적인 이익을 분여함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감 내지 배제시키는 행위계산을 조세법적으로 부인하여 소득을 추정하거나 의제하는 것을 말한다.⁷¹⁾

법인세법에서 “납세지 관할 세무서장 또는 관할 지방 국세청장은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수 관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산과 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산 한다”고 규정하고 있다.⁷²⁾

소득세법에서는 “납세지 관할 세무서장 또는 지방 국세청장은 배당소득(출자공동사업자의 배당소득만 해당), 사업소득 또는 기타소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수 관계인과의 거래로 인하여 그 소득에 대한 조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 거주자의 행위 또는 계산과 관계없이 해당 과세기간의 소득금액을 계산할 수 있다”고 규정하고 있다.⁷³⁾ 양도소득의 부당행위계산부인은 소득세법 제101조 제1항에서 별도로 규정하고 있다.

부가가치세법은 ‘부당행위계산부인’으로 명명하지 않지만, 과세표준을 계산함에 있어서 “특수 관계인에 대한 재화 또는 용역(수탁자가 위탁자의 특수 관계인에게 공급하는 신탁재산과 관련된 재화 또는 용역을 포함)의 공급이 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 경우에는 공급한 재화 또는 용역의 시가를 공급가액으로 본다”고 규정하고 있다.⁷⁴⁾

이 ‘부당행위계산부인’을 적용할 때에는 건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수 관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 시가(요율·이자율·임대료 및 교환 비율과 그밖에 이에 준하는 것을 포함)를 기준으로 한다.⁷⁵⁾

법인세법과 소득세법에서는 거래가액 등에 대하여 과세하지 않는 일정 용인구간을 설정하고 있다. 시가와 거래가액의 차액이 3억 원 이상 이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 ‘부당행위계산부인’을 적용 한다.⁷⁶⁾ 차액

71) 대법원 2007두14978, 2010.05.13 판결 외.

72) 법인세법 제52조 제1항.

73) 소득세법 제41조 제1항.

74) 부가가치세법 제29조 제4항.

75) 법인세법 제52조 제2항.

76) 법인세법 시행령 제88조 제3항 ; 소득세법 시행령 제98조 제2항(배당·사업·기타 소득) ; 소득세법 시행령 제167조 제3항(양도소득).

이 시가의 5%이내면서 3억 원 이내의 거래금액에 대하여는 부당행위로 보지 않는다는 것이지 용인구간 내 금액을 시가로 인정한다고 규정하고 있지는 않다. 용인구간의 범위 내의 거래금액에 대하여 부당행위의 범주에 포함시키지 않은 것은 해당 거래금액을 세법상 경제적 합리성이 있다고 보고 과세하지 않는 것에 불과하다. 그것은 시가로 인정되는 금액은 절대 아니다. 과세되지 않는 거래금액일 뿐이다.

다만 부가가치세법에는 법인세법과 소득세법에 존재하는 부당하지 않다고 보는 용인구간이 존재하지 않는다.⁷⁷⁾ 특수 관계인 간의 거래를 시가로 하지 않은 경우 법인세법과 소득세법의 용인구간 내에 있더라도 부가가치세법으로는 부당한 거래로 보게 된다. 그래서 동일 거래금액에 대하여 법인세법과 소득세법으로는 시가 용인구간의 범위 내 포함되어 부당행위로 보지 않음에도 부가가치세법으로는 부당한 거래로 보게 되어 시가로 부가가치세 과세표준을 재계산할 수 있다. 동일 거래·동일 소득에 대하여 세목별로 한 쪽은 거래금액을 인정하고 한 쪽을 거래금액을 시가로 부인하는 과세 차별이 발생하고 있으므로 입법적 보완이 필요한 부분이다.

(3) ‘부당행위계산부인’의 판단기준 경제적 합리성

납세의무자의 행위 또는 계산을 부당행위로 보아 부인하기 위해서는 특수 관계자 간의 거래이고 그 거래의 부당성이 입증되어야 하며, 정상적인 거래로 볼 수 없을 정도의 경제적 합리성이 결여되어야 한다. ‘부당행위계산부인’은 일반 경제인의 입장에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 행위 또는 계산을 함으로 인하여 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되는 경우에 한하여 적용되고, 그 경제적 합리성의 판단 시기는 거래행위 당시를 기준으로 한다.⁷⁸⁾

경제적 합리성 유무 즉 부당성 유무의 판단은 건전한 사회통념이나 상 관행에 비추어 납세자가 통상적이라고 생각되는 행위 또는 계산을 선택한 경우에는 부당하다고 보지 않는다.⁷⁹⁾ 통상적이라 볼 수 없는 이상적이거나 비정상적인 행위 또는 계산을 하였는지 여부를 기준으로 부당성을 판단한다. 여기서 통상적이라는 것은 “납세의무자와 같은 종류의 사업을 영위하는 다른 법인도 동일한 상황 아래에서는 지출하였을 것으로 인정되는 비용을 의미하고, 그러한 비용에 해당하는지 여부는

77) 부가가치세법 제29조 제4항.

78) 대법원 2014.1.23. 선고 2013두18926 판결 ; 대법원 2010.5.27. 선고 2010두1484 판결.

79) 대법원 1997.5.28. 선고 95누18697 판결.

지출의 경위와 목적, 그 형태·액수·효과 등을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다”고 대법원에서 판시하고 있다.⁸⁰⁾ 이러한 판단은 일차적으로 통상 정상적인 경제인이라면 선택할 것으로 여겨지는 것에 의하여 하게 되고 그것도 당해 거래의 대가관계만을 따로 떼어 내어 단순하게 판단해서는 안 된다. 따라서 특수 관계자가 아닌 자와의 거래형태에서는 통상 행하여지지 아니하는 것이라 하여 바로 이에 해당되는 것으로 볼 것이 아니다. 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상 관행에 비추어 경제적 합리성을 결여한 것인지 여부에 따라 판단하여야 한다.⁸¹⁾

판례에서 언급된 바와 같이 과세관청에서 거래행위의 대가관계만을 따로 떼내어 시가와 비교하여 차이가 발생하는 경우 부당행위로 보아 거래행위와 계산을 부인하는 경우가 있다. ‘부당행위계산부인’의 판단기준을 경제적 합리성이 아닌 시가로 오인하여 특수 관계자 간의 거래가액이 시가와 차이가 나는 고가매입이나 저가 양도 등의 거래를 한 경우에 과세관청에서는 우선 ‘부당행위계산부인’부터 하려는 경향이 있기도 하다. 하지만 법원에서는 어떤 세무적인 행위와 계산이 경제적 합리성에 비추어 적합한 것인지 즉 부당성이 있는지 여부를 판단함에 있어서 해당 행위의 이상성, 비정상성을 판단기준으로 삼고 이 기초를 계속 유지하고 있다. 하지만, 과세관청에서는 해당 거래가가 세법에서 정하고 있는 과세되지 않는 시가대비 거래가액의 허용범위를 벗어나기만 하면(시가의 5% or 3억 원) 일단 부당한 거래로서 경제적 합리성이 결여된 것으로 보는 경향이 있다. 과세관청에서 우선 ‘국고주의’⁸²⁾ 관점에서 과세하려드는 경우가 많은 것이다. 거래의 행위와 계산이 일반적인 거래가액의 허용 범위를 벗어났다고 하더라도 그 거래만의 특수성이 있어 비정상적이지 않거나 이상성이 존재하지 않는다면 부당한 거래로 볼 수 없다.

(4) 시가와 차이가 있어도 경제적 합리성이 있는 거래는 “부당하다” 할 수 없음

특수 관계자 간의 거래가액이 시가에 비하여 고가이거나 저가라고 하더라도 특정한 거래가 부당한지에 관한 판단 기준이 되는 ‘경제적 합리성’ 여부에 관한 판단

80) 대법원 2009.11.12. 선고 2007두12422 판결 ; 대법원 2015.1.15. 선고 2012두7608 판결.

81) 대법원 1997.5.28. 선고 95누18697 판결.

82) 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2015, p.82. “잘 모르겠으면 세금을 걷고 보자(in dubio pro fisco)라는 과세관청에 유리하게 세법을 해석하려는 세무공무원을 꼬집는 표현”

은 당해 거래행위의 대가관계만을 따로 분리하여 결정해서는 안 된다. 건전한 사회 통념이나 상 관행에 비추어 경제적 합리성이 있다고 볼 수 없는 비정상적이거나 이상적이지 않으면 ‘부당행위계산부인’할 수 없다.⁸³⁾ 이는 법원 판례의 변함없는 일관된 기조이다.

국세청에서도 거래당사자가 각각 대등한 입장에서 자신의 이익을 극대화하기 위해 상호간에 치열한 가격협상을 통해 형성된 거래가격은 객관적인 교환가치를 적정하게 반영하여 형성된 것으로 보여 부당행위계산 부인 대상이 아닌 것으로 결정하고 있다.⁸⁴⁾ 이는 ‘부당행위계산부인’의 기준이 시가가 아닌 경제적 합리성에 있음을 보여주고 있다.

더욱이 특수 관계자 간에 이루어진 것일 지라도 그들 상호간에 악화된 관계 속에서 이루어진 거래는 그 거래라면 건전한 사회통념이나 상 관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 이상적이거나 비정상적인 거래로 볼 수 없어 해당거래를 부인하지 않은 조세심판원의 결정 사례가 있다.⁸⁵⁾ 또 “양도거래 당시 사업다각화의 실패로 인한 자금난 및 채무불이행으로 도산위기에 놓였던 상황으로 일부 자회사의 매각을 추진하여 유동성 및 재무건전성을 확보하고자 노력하였던 바, 특수 관계자에 주식을 저가 양도하여 이익을 분여한 것으로 보는 것이 통상적이지 아니하고, 그밖에 양도거래가 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 것이라고 볼 만한 사정도 부족해 보이는 점 등에 비추어 처분청에서 청구법인이 시가보다 낮은 가액으로 지분을 양도한 것으로 보아 부당행위계산부인 규정을 적용한 것은 잘못이 있는 것이다”고 판단한 사례도 있다.⁸⁶⁾ 이는 국세청과 조세심판원 모두 법원과 마찬가지로 ‘부당행위계산부인’의 판단기준이 시가가 아닌 경제적 합리성에 있음을 보여주고 있다. 거래내용이 특수하게 주관적인 사정이 존재하더라도 종합적으로 판단하여 그럴만한 합리적 사유가 있어 비정상적이라고 볼 수 없다면 거래가액이 시가와 차이가 있다고 하더라도 세법상 부당한 것으로 보지 않겠다는 것이다.

83) 대법원 1996.7.26. 선고 95누8751 판결 ; 대법원 2005.5.12. 선고 2003두15287 판결 ; 대법원 2010.10.28. 선고 2008두15541 판결.

84) 심사 소득 2017-0036, 2017. 09. 12.

85) 조심 2016서2079, 2016. 9. 22.

86) 조심 2020서2120, 2022. 4. 27.

(5) 시가성(時價性)과 경제적 합리성의 충돌

비록 시가성이 없는 거래라고 하더라도 경제적 합리성을 기준으로 거래의 정상성이 있으면 부당하다 할 수 없다고 하는 것이 ‘부당행위계산부인’에 의한 과세방향이다. 이는 부당성이 없어 세금을 과세할 수 없는 것이지, 해당 거래가액을 시가로 용인하는 것이 아니다.

그럼에도 시가성이 있는 정상적인 시가로 거래된 것으로 오판하는 경우가 많다. 그렇게 되면 해당 거래가액이 매매사례가액 또는 유사 매매사례가액이 되어 다른 거래의 정당한 시가가 되는 불합리함이 초래되게 된다. 대법원에서 “매매사례가액이 일반적이고 정상적인 방법으로 이루어져 객관적 교환가치를 적정하게 반영되었다고 볼 수 있는 사정이 있어야 한다”고 판시한 사례들이 있다.⁸⁷⁾ 이는 매매사례가액 또는 유사 매매사례가액으로서 다른 거래에 시가로 채택되거나 인정되려면 해당 거래가액이 객관적인 교환가치를 적정하게 반영하고 있는 적정 시가여야 한다는 것이다. 그렇지 않고 시가성이 없는 매매사례가액과 유사 매매사례가액을 부당성이 없다는 이유로 시가로 보게 되면 시가의 적정성 여부까지 경제적 합리성을 기준으로 판단하게 되는 오판과 오류를 초래하게 된다.

시가와 거래가액의 차액이 3억 원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 ‘부당행위계산부인’을 적용한다.⁸⁸⁾ 이는 차액이 시가의 5%이내면서 3억 원 이내의 거래금액에 대하여는 부당행위로 보지 않아 거래가액을 부인하여 과세를 하지 않겠다는 것이지 해당 거래가액을 시가로 본다는 것은 아니다. 그럼에도 불구하고 세법상 시가로 인정할 수 없는 거래가액을 부당성이 없다는 이유만으로 차후에 매매사례가액 또는 유사매매사례가액으로 인정될 가능성이 여전히 존재한다. 대법원에서 “객관적으로 부당하다고 인정할 만한 사정을 입증할 증거가 없는 점 등으로 보아 매매사례가액을 시가로 인정함이 타당하다”고 판시하여 부당성이 없다는 이유만으로 매매사례가액으로 시가를 인정한 사례가 있다.⁸⁹⁾

더 큰 문제는 시가성이 있는 거래와 시가성은 없지만 경제적 합리성 측면에서 정상거래로 볼 수 있는 거래를 실무현장에서 명확하게 구분하기 힘들다는 것이다.

87) 대법원 2012.4.25. 선고 2010두26988 판결 ; 대법원 2015.2.12. 선고 2012두7905 판결 ; 대법원 2017.7.18. 선고 2014두7565 판결.

88) 법인세법 시행령 제88조 제3항 ; 소득세법 시행령 제98조 제2항(배당·사업·기타 소득) ; 소득세법 시행령 제167조 제3항(양도소득).

89) 대법원 2011.12.27. 선고 2011두21539 판결 ; 조심 2018중2779, 2019.07.08.

설령, 구분한다고 하더라도 법으로 사후 관리할 수 있는 세법체계도 없고, 행정적인 관리시스템으로 사후 관리할 수 있는 세정운영 관리시스템도 없어 과세관청, 조세심판원, 법원 모두 혼선을 빚고 있는 실정이다.

바. 시가성(時價性)과 비 특수 관계자 간 ‘거래의 정당한 사유’

(1) ‘거래의 정당한 사유’에 대한 각 세법의 규정

① 상증법(고저가 거래에 대한 증여규정)

특수 관계인 간에 재산을 시가보다 낮은 가액으로 양수하거나 시가보다 높은 가액으로 양도한 경우로서 그 대가와 시가의 차액이 기준금액⁹⁰⁾ 이상인 경우에는 해당 재산의 양수일 또는 양도일을 증여일로 하여 그 대가와 시가의 차액에서 기준금액을 뺀 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다.⁹¹⁾

비 특수 관계인자 간의 거래에 대하여는 특수 관계인 간의 거래와는 다르게 과세요건을 약하게 과세제외 범위를 확대하여 상증법에서 규정하고 있다. 그래서 비 특수 관계인자 간에는 거래의 관행상 정당한 사유 없이 재산을 시가보다 현저히 낮은 가액으로 양수하거나 시가보다 현저히 높은 가액으로 양도한 경우로서 그 대가와 시가의 차액이 기준금액⁹²⁾ 이상인 경우에는 해당 재산의 양수일 또는 양도일을 증여일로 하여 그 대가와 시가의 차액에서 3억 원⁹³⁾ 뺀 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 하고 있다.⁹⁴⁾ 거래의 관행상 정당한 사유가 있다고 하면 그 대가와 시가의 차액이 기준금액 이상이라고 하더라도 증여로 볼 수 없다. 그리고 거래의 관행상 정당한 사유에 입증책임도 국가에서 부담하도록 하고 있다.

고저가 거래의 증여이익을 계산함에 있어서 기준금액이 되는 30%와 3억 원은

90) 상증법 시행령 제60조 제2항.

상증법 제35조 제1항에서 “대통령령으로 정하는 기준금액”이란 다음 각 호의 금액 중 적은 금액을 말한다(2016.2.5. 개정).

1. 시가(법 제60조부터 제66조까지의 규정에 따라 평가한 가액을 말한다. 이하 이 조에서 “시가”라 한다)의 100분의 30에 상당하는 가액.

2. 3억원.

91) 상증법 제35조 제1항.

92) 상증법 시행령 제60조 제3항. “상증법 제35조 제2항에서 대통령령으로 정하는 기준금액이란 양도 또는 양수한 재산의 시가의 100분의 30에 상당하는 가액을 말한다(2016.2.5. 개정).”

93) 상증법 시행령 제60조 제4항.

94) 상증법 제35조 제2항.

해당 거래 뿐 아니라, 해당 거래 등을 한 날부터 소급하여 1년 이내에 동일한 거래 등이 있는 경우에는 각각의 거래 등에 따른 이익을 해당이익별로 1년 단위로 합산하여 계산한다. 그리고 저가 또는 고가로 양수 또는 양도하여 저가양수·고가양도에 따른 증여이익을 계산할 함에 있어서도 양수 또는 양도할 때마다 양수자별·양도자별로 각각 증여재산가액을 산정한다.⁹⁵⁾

② 법인세법(고저가 거래에 대한 기부금 간주규정)

법인세법에서 특수 관계인 간에 정당한 사유 없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 정상가액보다 높은 가액으로 매입하는 그 금액을 사업과 직접적인 관계없이 무상으로 지출하는 의제기부금으로 보아 손금 불산입 한다.⁹⁶⁾ 이 경우 정상가액은 시가의 100분의 30을 더하거나 뺀 범위의 가액을 말한다.

③ 소득세법(고저가 거래에 대한 기부금 간주규정)

소득세법에도 사업과 직접적인 관계없이 무상으로 지출하는 의제기부금으로 보아 필요경비를 불산입하기 위해 법인세법과 동일한 의제기부금 조항이 마련되어 있다.⁹⁷⁾

(2) ‘거래의 정당한 사유’의 의의와 판단기준

① 법인세법(=소득세법 포함)

‘부당행위계산부인’이란 납세자가 특수 관계인에게 정상적인 거래형식에 의하지 아니하고 부당하게 경제적인 이익을 분여함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감 내지 배제시키는 행위계산을 조세법적으로 부인하여 소득을 추정하거나 의제하는 것이다.⁹⁸⁾ 그러므로 세법상 ‘부당행위계산부인’을 하는 경우에도 별도의 증여사실의 입증은 불필요하다.⁹⁹⁾ 하지만 비 특수 관계자간 거래로써 정당한 사유가 존재하지 않아 의제기부금으로 법인세법에 의하여 손금 불산입하거나 소득세법에 의하여 필요경비 불산입하려면 증여사실의 입증이 있

95) 서면4담-602, 2007.2.14. : 재산-1652, 2009.8.10.

96) 법인세법 제24조 제1항 : 법인세법 시행령 제35조.

97) 소득세법 제44조 제1항 : 소득세법 시행령 제79조 제1항.

98) 대법원 선고 2007두14978, 2010.05.13 판결 외.

99) 대법원 선고 2007두14978, 2010.05.13 판결 외.

어야 한다. 거래의 정당한 사유를 입증하는데 있어서 증여 사실의 존재 여부가 중요한 관건이 된다. 이러한 정당한 사유에 대한 입증책임은 과세관청에 있다.¹⁰⁰⁾

의제기부금으로 보는 데 있어서 정상가액은 해당 납세자의 개별적 사정을 고려하지 않은 일반적 상황을 전제로 조사한 가격에 불과하므로 정당한 사유의 의미를 사업상 필요한 것으로 이해하여 납세자의 개별적 사정을 구체적으로 고려하여야 한다는 주장이 있다(오윤, 2016).¹⁰¹⁾ 사업상 필요에 의하지 않고 정상가액을 벗어나 자산 등을 고가 매입하거나 저가로 양도하는 경우 시가와 정상가액의 차액을 업무와 무관한 비용으로 보아 손금 또는 필요경비를 인정하려 하지 않는 취지이다.

또 증여사실의 입증이 어려워 정상가액의 개념이 도입된 것인데 정상가액의 범위를 벗어났다고 해서 모두 기부금이 되는 것은 아니고 정당한 사유가 존재한다면 증여사실이 존재한다고 볼 수 없다는 주장도 있다(임승순, 2016).¹⁰²⁾ 더 나아가서 특수 관계없는 자들이 선의의 협상을 벌여 정한 매매가격은 그 자체가 시가라 보아야 마땅하므로 ‘정당한 사유 없이’라는 것의 의미는 어떤 사정으로 매매가격을 조작했다는 뜻으로 풀이해야 한다고까지 주장하기도 한다(2015, 이창희).¹⁰³⁾

“비상장주식을 매입한 것이 설사 정상가액보다 높은 가액으로 매입한 경우에 해당한다고 하더라도 원고가 이렇게 한 데에는 이 사건 비상장법인을 인수할 목적으로 실제로는 현금의 투자 없이 상호 주식을 교환하는 방법을 택하였다는 사정 등에 비추어 볼 때, 이 사건 비상장주식을 그 취득가액으로 매입한 데에 정당한 사유가 있다고 봄이 상당하다”고 대법원에서 판시하였다.¹⁰⁴⁾ 이는 우리나라의 법원이 거래의 정당성 여부 즉 의제기부금으로써 증여사실의 존재여부를 거래의 사업상 목적성 및 필요성을 기준으로 판단하고 있다는 것을 말하고 있다. 또 “다급한 자금 사정으로 정상가격보다 낮은 가액으로 양도하였다고 하더라도 정당한 사유가 있다”고 판시한 대법원 판결도 있다.¹⁰⁵⁾ 이 또한 사업상 목적성 및 필요성을 기준으

100) 대법원 2010.2.25. 선고 2007두9839 판결.

101) 오윤, 『세법원론』, 박영사, 2016, pp.660-661.

102) 임승순, 전계서, 2016, pp.653-654.

103) 이창희, 전계서, 2015 p.943.

104) 대법원 2010.2.25. 선고 2007두9839 판결.

105) 대법원 1994.12.11. 선고 84누365 판결. “화재로 시장건물이 소실되어 다시 건물을 신축하여야 하고 그 부지의 도시계획상의 제한 때문에 5층 이상의 건물을 건축하여야 하는 데 그 건축자금을 마련할 길이 막연할 뿐만 아니라 그 대지의 잔대금도 납부하여야 하는 다급한 사정이 있어 위 신축할 건물의 건설업자에게 동 대지 일부를 정상가격보다 낮은 가액으로 양도하였다고 하더라도 이는 제52조 제40조 제1항 제2호의 소정의 정당한 사유가 있다고 보아야 할 것임.”

로 정당한 사유를 판단하였다.

반면에 조세심판원에서는 자금압박을 이유로 관계법인의 주식을 저가 양도하는 경우 이는 정당한 사유가 있는 것으로 보기 어렵다고 결정한 바 있다(국심93경888). 이 결정은 자금압박의 사유는 사업목적상 저가로 양도할 수밖에 없는 정당한 사유가 해당됨에도 납세자의 개별적이 사정을 충분히 고려하지 않은 잘 못된 결정으로 보인다. 하지만 근자에는 “회수가능성이 낮은 채권가액을 감안하면 쟁점법인은 실질적 자본잠식 상태에 있었던 것으로 보이고, 쟁점주식의 거래 당시 쟁점법인은 체납상태에 있어 정상적인 회사 경영이 어려울 것이라고 쟁점주식의 거래당사자들이 예상할 수 있었던 것으로 보이는 점 등에 비추어 청구인들이 거래의 관행상 정당한 사유 없이 쟁점주식을 저가양수하였다고 보기 어렵다”고 결정한 사례가 있다(조심2015중0650). 이는 조세심판원에서도 과거의 판단을 전환하여 거래의 정당성 여부 즉 의제기부금으로써 증여사실의 존재여부를 법원과 동일하게 거래의 사업상 목적성 및 필요성을 기준으로 판단하고 있다는 것을 말하고 있다.

결국 법인세법에서 ‘거래의 정당한 사유’의 유무 즉 고저가 거래로 인한 증여사실의 존부는 당해 거래의 사업상 목적성 및 필요성을 기준으로 판단하는 것이다.

② 상증법

법인세법, 소득세법에서는 정상가액의 범위를 벗어났다고 하더라도 거래의 정당성 여부 즉 의제기부금으로써 증여사실의 존재여부를 거래의 사업상 목적성 및 필요성을 기준으로 판단하고 있다.

유사한 차원에서 상증법에서도 특수 관계가 없는 자간에 재산을 고·저가로 거래하는 경우 ‘거래의 관행상 정당한 사유’가 있다고 하면 그 대가와 시가의 차액이 기준금액¹⁰⁶⁾ 이상이라고 하더라도 증여로 볼 수 없다.¹⁰⁷⁾

이에 대하여 대법원에서는 “재산을 고·저가로 양도·양수한 거래 당사자들에게 정상적인 가격으로 믿을 만한 합리적인 사유가 없더라도, 양수인이 그 거래가격으로 재산을 양수하는 것이 합리적인 경제인의 관점에서 비정상적이었다고 볼 수 없는 객관적인 사유가 있었던 경우에도 ‘거래의 관행상 정당한 사유’가 있다”고 본다.¹⁰⁸⁾

106) 상증법 시행령 제60조 제3항. “상증법 제35조 제2항에서 대통령령으로 정하는 기준금액이란 양도 또는 양수한 재산의 시가의 100분의 30에 상당하는 가액을 말한다.”

107) 상증법 제35조 제2항.

108) 대법원 2013.8.23. 선고 2013두5081 판결 ; 2012두20915; 2013두24495. “구 상속세 및 증여세법(2010.1.1. 법률 제9916호로 개정되기 전의 것, 이하 “법”이라 한다) 제35조 제2항의 입법

이 판결은 과세관청에서 ‘거래의 관행상 정당한 사유’에 대한 과세관청의 기존의 입증책임에서 더 나아가 “비정상적이었다고 볼 수 없는 객관적인 사유”가 있는 것으로도 정당한 사유가 있다고 보았다. 따라서 거래의 정당한 사유가 없다는 사유만으로는 증여로 보아 과세할 수 없고 비정상적인 것으로 볼 수 있는 객관적 사유의 존재를 입증해야 증여로 볼 수 있다. 단순하게 시가성의 관점에서 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 가치의 관점으로만 정당한 사유를 찾으려는 과세관청의 관행에 대법원이 경종을 울려주었다.

조세심판원에서도 최근에는 대법원과 같이 동일한 기초를 유지하고 있다(조심 2020서8160). ‘거래의 관행상 정당한 사유’가 없다는 점은 과세관청이 증명하여야 하며¹⁰⁹⁾ 객관적 사정 뿐 아니라 당사자의 주관적인 사정까지 모두 고려하여야 한다고 결정하였다. 그 거래가격으로 거래하는 것이 비정상적인 것으로 볼 수 있는 객관적 사유를 입증하지 않은 한 해당거래는 정당한 사유가 있다고 보는 추세이다.

거래의 관행상 정당한 사유가 있었는지를 판단할 때 거래 당사자의 주관적인 사정과 객관적인 사정을 함께 고려하여야 하므로 그중 하나만 인정되더라도 거래의 관행상 정당한 사유가 있다고 보아 증여세를 과세할 수 없다는 주장이 있다(임승순, 2016). 그래서 비 특수 관계자 간의 고저가 양도에 대하여 증여세 과세를 위해서 시가의 부적정과 정당한 사유 없음 두 가지 요건에 대한 과세관청의 입증이 모두 필요하다. 특수 관계없는 자간의 거래는 과세관청에서 “거래의 관행상 정당한 사유가 없을 것”이라는 사실에서 “비정상적이었다고 볼 수 있는 객관적인 사유”로

취지는 거래 상대방의 이익을 위하여 거래가격을 조작하는 비정상적인 방법으로 대가와 시가의 차액에 상당하는 이익을 사실상 무상으로 이전하는 경우에 그 거래 상대방이 얻은 이익에 대하여 증여세를 과세함으로써 변칙적인 증여행위에 대처하고 과세의 공평을 도모하려는 데 있다. 그런데 특수 관계가 없는 자 사이의 거래에서는 서로 이해관계가 일치하지 않는 것이 일반적이어서 대가와 시가 사이에 차이가 있다는 사정만으로 그 차액을 거래 상대방에게 증여하였다고 보기 어려우므로, 법 제35조 제2항은 특수 관계자 사이의 거래와는 달리 특수 관계가 없는 자 사이의 거래에 대하여는 “거래의 관행상 정당한 사유가 없을 것”이라는 과세요건을 추가하고 있다. 이러한 점들을 종합하여 보면, 재산을 고가로 양도·양수한 거래 당사자들이 그 거래가격을 객관적 교환가치가 적절하게 반영된 정상적인 가격으로 믿을 만한 합리적인 사유가 있었던 경우는 물론, 그와 같은 사유는 없더라도 양수인이 그 거래가격으로 재산을 양수하는 것이 합리적인 경제인의 관점에서 비정상적이었다고 볼 수 없는 객관적인 사유가 있었던 경우에도 법 제35조 제2항에서 말하는 “거래의 관행상 정당한 사유”가 있다고 봄이 타당하다.”

109) 조심2015중0007, 2015.04.21. “청구인들과 △△△이 특수 관계에 있지 아니한 점, △△△이 청구인들에게 경제적 이익을 줄 만한 이유가 없는 점, 달리 거래의 관행상 정당한 사유가 없다는 것에 대한 처분청의 입증이 없는 점 등에 비추어 쟁점주식 거래가액이 상속세 및 증여세법상 보충적 평가방법에 의한 평가액보다 낮다는 이유로 청구인들이 쟁점주식을 저가 양수한 것으로 보아 청구인들에게 증여세를 과세한 처분은 잘못이 있음.”

과세관청의 입증책임을 더욱 강화하고 있다.¹¹⁰⁾

결국 상증법에 의하여 ‘거래의 정당한 사유’로 과세하려면 합리적인 경제인의 관점에서 발생할 수 없는 비정상적이었다고 볼 수 있는 객관적인 사유가 존재하여야 하고 그 사실을 과세관청이 적극적으로 입증하여야 한다. 따라서 특수 관계없는 거래당사자 간에는 이해관계가 서로 대립되는 것이므로 사기, 강박, 통정, 무경험, 착오 등이 없이 대등한 이익극대화 조건하에서 상호 간의 협상에 따라 결정된 가격이라면 ‘거래의 정당한 사유’가 존재한다고 보는 것이 타당하다.

(3) 시가성(時價性)과 ‘거래의 정당한 사유’의 충돌

비록 시가성이 없는 거래라고 하더라도 거래의 정당한 사유가 존재한다면 의제 기부금 또는 증여로 볼 수 없다. 이는 거래의 정당성이 있어 세금을 과세할 수 없는 것이지 해당 거래가액을 시가로 용인하는 것이 아니다. 그럼에도 시가성이 있는 정상적인 시가로 거래된 것으로 오판할 수 있다. 그렇게 되면 추후에 해당 거래가액이 매매사례가액 또는 유사 매매사례가액이 되어 다른 거래의 시가가 되는 불합리함이 초래될 수 있다.

앞의 부당행위계산부인의 경제적 합리성 판단에서와 같이 매매사례가액 등으로써 다른 거래의 시가로 채택되거나 인정되려면 해당 거래가액이 객관적인 교환가치를 적정하게 반영하고 있는 적정 시가여야 한다.

고·저가 거래를 하여 그 대가와 시가의 차액이 기준금액 이상이라고 하더라도 거래 당사자 간 주관적인 상황을 반영하여 대등한 조건에서 이익극대화를 추구하는 협상의 결과로 결정된 거래가액이라면 ‘거래의 관행상 정당한 사유’가 있다고 보아 의제기부금으로 볼 수 없거나 증여혐의가 있다고 볼 수 없다. 이것은 거래의 정당성이 확보된 거래가액에 대하여 세금을 과세할 수 없다는 것이지 시가를 인정한 것은 아니다. 그럼에도 불구하고 객관적인 교환가치를 반영하지 않은 매매사례가액 등을 정당한 사유가 있어 비정상거래가 아니라는 이유만 가지고 객관적인 시가로 인정하게 되는 오류가 발생되고 있다.

또 시가를 기준으로 위아래로 30% 차이가 나는 기준금액 이내 거래금액에 대하여도 객관적인 시가로 인정하게 되는 오류가 발생되고 있다. 세법상 일정 부분의

110) 대법원 2018.3.15. 선고 2017두61089 판결 ; 대법원 2018.3.15. 선고 2017두61089 판결.

용인구간을 설정하여 의제기부금 또는 증여로 보지 않는 것이지 해당 거래금액을 시가로 보는 것이 아님에도 차후에 매매사례가액 또는 유사매매사례가액으로 인정될 가능성이 있다.

‘부당행위계산부인’ 시의 경제적 합리성에서 언급한 바와 같이 시가성이 있는 거래와 시가성은 없지만 ‘거래의 관행상 정당한 사유’등에 해당되어 과세되지 않은 거래를 실무현장에서 엄밀하게 구분하기 힘들다는 것이 문제이다. 설령 구분한다고 하더라도 법으로 사후 관리할 수 있는 세법체계도 없고, 행정적인 세정운영 사후관리 시스템도 불비하여 과세관청, 조세심판원, 법원 모두 혼란과 혼선을 빚고 있다.

<표 3> 시가의 적정성, 경제적 합리성, 거래의 정당한 사유의 비교

구 분	시가의 적정성	경제적 합리성	거래의 정당한 사유
개념 정의	“통상적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액으로써 주관적인 사정이 배제된 상태에서 형성된 가액” ¹¹¹⁾	“일반 경제인의 입장에서 볼 때 자연스럽게 합리적인 행위 또는 계산을 기준으로 판단” ¹¹²⁾	“비정상적이었다고 볼 수 없는 객관적인 사유의 존재” ¹¹³⁾
근거법	상증법 제60조~66조 법인세법 제52조 소득세법 제41조, 제101조 부가가치세법 제29조	법인세법 제52조 소득세법 제41조, 제101조 부가가치세법 제29조	상증법 제35조 제2항 법인세법 제24조 소득세법 제44조
활용	과세소득 및 과세표준 산출기준	부당행위계산부인의 판단기준	- 법인세법·소득세법 의 제기부금 판단기준 - 상증법 증여협의 판단기준
과세제외 용인 구간	해당 없음	min(시가 5%, 차액의 3억)	시가를 기준으로 위아래로 30%
거래가액의 시가성	시가성을 충족하면 시가로 인정 - 정상적인 거래 - 객관적 교환가치	경제적 합리성을 충족하더라도 시가성을 충족하지 못하면 시가 불인정	거래의 정당한 사유 존재하더라도 시가성을 충족하지 못하면 시가로 불인정
시가성이 부인되는 경우	시가를 산정할 수 없는 경우와 시가가 불분명한 경우에는 상증법의 보충적인 평가방법으로 시가를 평가	경제적 합리성을 충족하면 시가와 거래가액이 아무리 차이가 나도 과세 불가능	거래의 정당한 사유가 존재하면 시가와 거래가액이 아무리 차이가 나도 과세 불가능

거래가액의 추후 매매사례가액 인정여부	당해거래가 시가성이 있으면 추후 다른 거래의 매매사례가액으로 시가 인정 가능	시가와 차이 나는 거래가액은 추후 다른 거래의 매매사례가액으로 시가 인정 불가능	시가와 차이 나는 거래가액은 추후 다른 거래의 매매사례가액으로 시가 인정 불가능
----------------------	--------------------------------------------	----------------------------------------------	----------------------------------------------

2. 시가평가의 원칙

앞장 ‘시가규정의 특성’에서 예시규정으로써의 시가성격을 두고 판단기관별 해석 차이와 세법별 규정의 법리차이를 분석하였다. 시가의 기본개념과 시가규정의 내재적 모순을 밝히고, 시가성(時價性)과 ‘부당행위계산부인’의 경제적 합리성과의 관계, 시가성(時價性)과 ‘거래의 정당한 사유’의 관계에 대해서도 살펴보았다. 이를 통해서 실무현장에서 시가의 기본개념이 흔들리는 원인을 찾는데 주력하였다.

본장에서는 시가의 기본개념을 기반으로 시가의 범위에 포함하는 상증법의 ‘시가로 인정하는 가액’과 ‘시가에 포함하는 가액’에 대하여 법리적 고찰과 실무상 문제점을 논하고자 한다. 상증법이 규정하는 거래가액으로써의 ‘시가로 인정하는 가액’과 매매사례가액 또는 유사매매사례가액으로써의 ‘시가에 포함하는 가액’ 각각에 대한 세법규정 자체의 입법적 문제점과 실무현장에서의 해석상 문제점을 모두 살펴보고 그에 대한 현실적인 대안을 찾고자 한다.

또 상증법상 시가를 산정할 수 없거나 법인세법상 시가가 불분명한 경우 기준시가 등 보충적 평가방법에 의한 시가평가로 넘어가는 단계에 있어서 명확하지 않은 시가 운영체계에 대해서도 연구를 진행하도록 하겠다.

<표 4> 상증법의 시가평가 원칙 및 시가 운영체계

시 가	
구 분	시가의 적용 범위
시가로 인정하는 가액	객관적 교환가치가 반영된 정상적인 거래가액 - 시가평가의 확립된 판례상 기본원칙

111) 대법원 98.7.10. 선고 97누10765 판결 ; 대법원 2000.2.11. 선고 99두2505 판결 외.

112) 대법원 2014.1.23. 선고 2013두18926 판결 ; 대법원 2010.5.27. 선고 2010두1484 판결.

113) 대법원 2018.3.15. 선고 2017두61089 판결 ; 대법원 2018.3.15. 선고 2017두61089 판결.

	<ul style="list-style-type: none"> - 특수 관계·비 특수 관계 간 모두 동일하게 적용 - 시가성이 충족된 실지거래가액
시가로 인정 할 수 없는 가액 (시가성 미충족)	<ul style="list-style-type: none"> ① 객관적인 교환가치가 반영되지 않거나 비정상적인 거래가액 ② 객관적인 교환가치를 반영하지 못한 정당한 거래가액 <ul style="list-style-type: none"> - 경제적 합리성이 충족된 시가와 차이나는 특수 관계자 간 과세제외 용인구간¹¹⁴⁾ 밖 거래가액 - 거래의 정당한 사유가 존재하는 시가와 차이나는 비 특수 관계자 간 과세제외 용인구간¹¹⁵⁾ 밖 거래가액 - 시가와 차이나는 특수 관계자 및 비 특수 관계자 간 과세제외 용인구간 내의 거래가액
시가에 포함하는 가액	<ul style="list-style-type: none"> - 동일자산 매매사례가액 또는 유사자산 매매사례가액 동일 또는 유사자산의 상속개시일 등 평가기준일 전후 6월(중여는 전 6월, 후 3월)내 매매·감정·수용·경매 또는 공매가액 등 거래가액.¹¹⁶⁾ * 정상적인 거래와 객관적 교환가치라는 두 개의 조건을 충족한 ‘시가로 인정하는 가액’이어야 시가로 인정 <ul style="list-style-type: none"> - 거래가액은 아니라도 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액’으로써 감정가액도 시가에 포함.¹¹⁷⁾
시가를 산정할 수 없는 경우	
해당사유	<ul style="list-style-type: none"> 평가기준일 당시 및 시가평가 허용기간 내에 ‘시가로 인정하는 가액’, ‘시가에 포함하는 가액’을 찾거나 발견할 수 없거나 감정가액이 없는 경우 * 판례에서는 시가평가 허용기간¹¹⁸⁾을 벗어난 소급 감정가액도 시가로 인정.¹¹⁹⁾
시가적용 범위	상증법 제61조~제65조에서 규정하고 있는 기준시가 등 자산별 보충적 평가방법에 의하여 시가 평가
시가 특례	
저당권 등이 설정된 자산에 대하여는 담보하는 채권액 등이 시가(보충적 평가방법에 의한 평가액 포함)보다 큰 경우 평가기준일 현재 남아있는 채권액 등의 합계액으로 시가 평가. ¹²⁰⁾	

114) 차액이 시가의 5%이내면서 3억 원 이내의 거래금액.

가. 시가로 인정되는 가액

상증법에서 “시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고 수용가격·공매가격 및 감정가격 등 시가로 인정되는 것을 포함 한다”고 규정하고 있다.¹²¹⁾ 법문 상으로 보면 시가를 ‘시가로 인정되는 가액’과 ‘시가에 포함하는 가액’으로 구분할 수 있다. ‘시가로 인정되는 가액’은 과세대상이 되는 대상자산에 대한 평가기준일 당시의 납세의무자의 거래 당사자로서의 가격협상 유상 거래가액이다. 실지거래가액이기도 하다. ‘시가에 포함하는 가액’은 동일자산 또는 유사자산에 대한 상증법이 규정하는 평가기간¹²²⁾ 내에 존재하는 매매·감정·수용·경매 또는 공매가액 등 ‘매매사레가액’이다.

상증법의 시가는 당사자 간의 가격협상이 없는 상속과 증여라는 무상거래 시점의 경제적 가치 평가액을 말한다. 따라서 상속세와 증여세의 신고 및 과세에서 활용되는 시가는 대부분 ‘시가에 포함되는 가액’이라고 해도 과언이 아니다. 그렇다고 하더라도 ‘시가로 인정하는 가액’이어야 하는 선결조건을 충족하여야 ‘시가에 포함되는 가액’을 시가로 인정할 수 있기 때문에 정상적인 거래와 객관적 교환가치라는 시가의 본질을 충족하는 거래가액으로써 시가를 먼저 살피고자 한다. 시가의 본질에 반하여 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가치를 적정하게 반영하지 못하는 경우의 매매·감정·수용·경매 또는 공매가액 등 ‘매매사레가액’은 시가에 포함할 수 없기 때문이다.

따라서 본 장에서는 정상적인 거래에 의한 객관적 교환가치를 반영한 거래가액을 기반으로 상증법의 시가로 주로 활용되고 있는 시가에 포함되는 매매·감정·수용·경매 또는 공매 등 매매사레가액과 유사매매사레가액에 대한 시가성을 살펴보고자 한다.

115) 시가의 30% ; 특수 관계자 간의 고저가 거래는 min(시가의 30%, 3억).

116) 상증법 시행령 제49조 제1항.

117) 대법원 98.7.10. 선고 97누10765 판결 ; 대법원 2000.2.11. 선고 99두2505 판결

118) 상증법 시행령 제49조 제2항 제2호. “가격산정기준일과 감정가액평가서 작성일 모두 시가의 적용범위인 상속이나 증여 등의 평가기준일 당시뿐만 아니라 평가기준일 전·후 6월 이내에 있어야 한다.”

119) 대법원 2013.2.14. 선고2012두21109 판결 외.

120) 상증법 제66조.

121) 상증법 제60조 제2항.

122) 평가기준일 전후 6월(증여는 전6월 후3월) 이내.

(1) 객관적 교환가치가 반영된 거래가액의 해석과 문제점

① 시가로써 객관적 교환가액의 필요조건

상속세 또는 증여세가 부과되는 재산의 가액은 상속개시일 또는 증여일인 평가 기준일 현재의 시가에 따른다(상증법 제60조 제1항). 상증법에서 시가란 “불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액(상증법 제60조 제2항)”으로 하고, 평가기준일 전후 6월(증여는 전6월 후3월) 매매·감정·수용·경매 또는 공매 등 시가로 인정되는 것을 포함하고 있다(상증법 시행령 제49 제1항). 법인세법에서는 시가란 “건전한 사회통념 및 상거래 관행과 특수 관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가액(법인세법 제52조 제2항)”으로 규정하고 있다. 세법상 시가의 근간을 이루는 상증법과 법인세의 기본적인 시가개념에 대한 규정이 문자적인 표현으로는 다소 다르게 구성되었다고 하더라도 의미상으로 다르다고 할 수 없다. 판례상 시가란 “일반적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”을 말한다.¹²³⁾ 이러한 판례의 기초는 시가의 기본개념에 대한 각 세법의 조문상의 기술에도 불구하고 세법 전반에 걸쳐서 시가의 기본원칙으로 확립된 상태에 있다.

정상적인 거래 여부는 거래 경위, 거래가격의 결정 이유 등에 관한 구체적인 사정, 정상적인 거래로 볼 만한 특별한 사정의 존재에 대한 증명 등에 의하여 합리적인 경제인이라면 거래 당시의 상황에서 그러한 조건으로는 거래할 것으로 보이는 정상적인 거래로 볼 수 있다.¹²⁴⁾ 따라서 거래당시의 상황 등을 종합적으로 판단하여 보통의 합리적인 경제인이라면 쟁점 거래가액으로는 거래하였을 것으로 볼 수 있는 점이 객관적 사정에 의하여 충분히 입증된다면 그 거래는 정상적인 거래라 할 수 있다.

객관적 교환가액이라는 것은 거래 당사자 간의 주관적인 사정이 배제된 상태에서 형성된 교환가액을 말하며, 이는 대상 재산에 대한 거래 당사자의 주관적인 필요성·선호도·가격평가를 제외하고 오로지 대상 재산의 고유한 특징만을 기초로 형성된 교환가액을 말한다.¹²⁵⁾ 그래서 법원에서는 “시가란 통상적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액¹²⁶⁾으로 ㉠거래에 의하여 형성된 것으로서 일반

123) 대법원 2012. 4. 26. 선고 2010두26988 판결 외.

124) 부산고법 2018.10.19. 선고 2017누23148 판결.

125) 대법원 2014.6.12. 선고 2014두4238 판결 ; 서울고법 2013.12.27. 선고 2012누28010 판결.

적이고 주관적인 요소가 배제된 객관적 이어야 하고, ㉔기준시점에 해당 재산의 현황에 따라 평가된 객관적인 교환가치가 적정하게 반영되어야 하며, ㉕ 평가기준일과 거래일 사이에 가격의 변동이 없어야 한다”고 판시하고 있다.¹²⁷⁾

결국 정상적인 거래와 객관적 교환가치 반영되어야 적정한 시가라 할 수 있다. 이 정상적인 거래와 객관적 교환가치 두 가지는 시가의 기본개념을 형성하는 가장 중요한 핵심요소이다.

② 통상성과 객관적 교환가액의 관계

상증법 제60조 제2항 본문에 시가의 개념을 규정하면서 ‘통상적으로 성립된다고 인정되는 가액’이라는 표현이 있는 바, 이는 법해석 개념에 있어서 ‘통상성’을 의미한다. 합리적인 경제인이라면 거래 당시의 상황에서 거래할 것으로 인정되는 거래가액이라고 본다면 그 거래가액을 시가로 인정할 수 있는 ‘통상성’이 있다 할 것이다. 정상적인 거래로써 객관적 교환가치가 반영된 거래가액을 시가로 인정하거나 채택하는 경우 통상성이 보장되어야 적정한 시가라 할 수 있으므로 시가의 적정성 판단에 있어서 통상성은 중요한 판단기준이 된다.

통상적이라는 판단은 대표적으로 법인세법에서 업무와 관련된 비용의 손금산입 및 소득세법에서 사업소득의 업무와 관련된 비용의 필요경비 산입에서 자주 활용되고 있다. 원칙적으로 “손비는 그 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 손실 또는 비용으로서 일반적으로 용인되는 통상적인 것이거나 수익과 직접 관련된 것으로 한다”고 규정하고 있다.¹²⁸⁾ 여기에서 말하는 ‘일반적으로 용인되는 통상적인 비용’이라 함은 “납세의무자와 같은 종류의 사업을 영위하는 다른 법인도 동일한 상황 아래에서는 지출하였을 것으로 인정되는 비용을 의미하고, 그러한 비용에 해당하는지 여부는 지출의 경위와 목적, 그 형태·액수·효과 등을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다”는 것이 법원 판례의 확립된 기조다.¹²⁹⁾ 이 통상성을 시가개념에 대입하면 시가란 “합리적인 경제인이라면 거래 당시의 상황에서 거래할 것으로 보는 거래가액”이라는 개념이 도출되게 된다.

‘통상성’과 앞장에서 기술한 정상적인 거래에 있어서 ‘정상성’은 상호 일맥상통한

126) 대법원 2012. 4. 26. 선고 2010두26988 판결 외.

127) 대법원 98.7.10. 선고 97누10765 판결 ; 대법원 2000. 2. 11. 선고 99두2505 판결.

128) 법인세법 제19조 제2항

129) 대법원 2009. 11. 12. 선고 2007두12422 판결 ; 대법원 2015. 1. 15. 선고 2012두7608 판결.

면이 있다. 따라서 동일한 의미가 법조문상 서로 다르게 표현되어 있어 혼선을 초래할 수 있으니 한 가지로 통일하여 입법적으로 보완할 필요가 있다.

(2) 특수 관계자의 거래가액에 대한 시가인정의 입법적 문제점

상증법에서 해당 재산에 대한 매매사실이 있는 경우에는 그 거래가액을 시가로 인정한다고 하면서 특수 관계인과의 거래 등으로 그 거래가액이 객관적으로 부당하다고 인정되는 경우에는 시가에서 제외하도록 규정하고 있다.¹³⁰⁾ 법인세법에서도 법인세법상 시가란 당해 거래와 유사한 상황에서 당해 법인이 특수 관계자 외의 불특정 다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수 관계자가 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격으로 규정하고 있다.¹³¹⁾ 법조문을 문언상의 의미로만 보면 특수 관계와의 거래에 대한 시가인정을 배제하려는 듯싶다.

대법원 판례에서도 “시가란 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격이므로 특수 관계인 간의 거래가격은 매매사례가로 볼 수 없다”고 판시한 경우가 있다.¹³²⁾ 본 판례와 같이 일부 판례에서 특수 관계자 간의 거래는 정상적이지 못하고 담합 내지는 조작의 우려가 있어 일단 시가의 정당성을 제한하려 하는 것으로 보인다.

특수 관계자와의 거래라는 이유만으로 비정상적인 거래로 보아서 안 될 것이고, 특수 관계자와의 거래라고 해서 무조건 현행 세법이 시가를 인정하지 않거나 채택하지 않는다고 보는 것도 적법한 세법해석이 아니다. 다만 특수 관계자 간의 거래가액은 조작이나 담합할 가능성이 높아 입증책임의 정도에 있어서 비 특수 관계자의 거래와는 차별하는 것은 당연하다 할 것이다. 그래서 “특수 관계자 간에는 거래가격이 조작될 가능성이 언제나 있으므로 행정청은 거래가격이 시가와 다름을 입증하면 되고 특수 관계자 사이의 거래가격이 시가라는 점에 대한 입증책임은 납세의무자가 적극적으로 입증하여야 시가로 인정되거나 채택이 가능하다”는 주장이 있다.¹³³⁾ 따라서 객관적 교환가치가 반영된 정상적인 거래가액이라면 특수 관계자 간의 거래라 할지라도 그 거래가액을 시가가 아니라고 부정할 수 없는 것은 적법

130) 상증법 시행령 제49조 제1항 제1호 가목.

131) 법인세법 시행령 제89조 제1항.

132) 대법원 2019.05.16. 선고 2019두33200 판결.

133) 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2019, p.1108.

하면서 당연한 것이기도 하다.

문제는 상증법 시행령에서 매매사실이 있는 경우에는 그 거래가액을 시가로 인정한다고 하면서 특수 관계인과의 거래 등으로 그 거래가액이 객관적으로 부당하다고 인정되는 경우에는 시가에서 제외하도록 규정하고 있다는 것이다.¹³⁴⁾ 이로 인해 거래의 부당성만 없으면 매매사례가액 또는 유사매매사례가액을 시가로 볼 수 있는 여지를 주고 있다. 시가와 차이가 있다고 하더라도 경제적 합리성이 있는 정당한 거래는 과세를 하지 않겠다는 것임에도 시가성이 있는 정상적인 거래로 오인하는 우를 범하게 되는 근거를 주고 있다. 시가성이 없는 매매사례가액과 유사 매매사례가액을 부당성이 없다는 이유로 시가로 보게 되면 동일 유사자산의 매매사례가액의 시가 적정성 여부까지 경제적 합리성을 기준으로 판단하게 되는 오판과 오류를 초래하게 된다. 이는 입법오류라 해도 과언이 아니다.

“특수 관계자 간의 거래라도 제반사정을 고려하여 객관적 교환가치가 반영된 정상적인 거래가액이면 그 거래가액을 시가로 인정하거나 객관적으로 부당하다고 인정되는 경우를 제외하고 그 거래가액을 시가로 볼 수 있다”고 한 사례들이 있다.¹³⁵⁾ 국세청, 조세심판원, 법원 모두 동일하게 특수 관계자 간의 거래라도 시가성이 충족되면 시가로 인정하는 사례가 다수 존재하고 있다.

특수 관계자 간 거래든 비 특수 관계자 간 거래든 시가성의 입증책임의 정도 차이가 있을 뿐 거래의 정상성과 객관적 교환가치에 의하여 시가의 정당성을 판단해야 한다. 하지만 상증법과 법인세법의 입법오류로 인해 특수 관계자 간의 거래는 시가에서 제외하는 것으로 오해할 수 있다. 거기다 판단자에 따라 시가성이 없는 매매사례가액과 유사 매매사례가액을 부당성이 없다는 이유로 시가로 인정하는 오판을 할 수 있는 여지가 높은 것이 현실이다.

법적 안정성과 예측가능성을 확보하기 위해 상증법 시행령 제49조 제1항 제1호가목 단서 본문과 법인세법 시행령 제89조 제1항 본문에서 ‘특수 관계자’라는 문구를 제외하여야 한다. 그리하여 특수 관계자 간 거래가격이라도 객관적 교환가치가 반영된 정상적인 거래라는 사실이 납세의무자 또는 과세관청에 의하여 증명되면 매매사례가액 또는 유사 매매사례가액으로서 시가로 인정 또는 채택이 가능하도록 하여야 한다.

134) 상증법 시행령 제49조 제1항 제1호 가목 단서.

135) 대법원 2007.1.11. 선고 2006두17055 판결 ; 서면4팀-2337, 2005.11.28. ; 조심2011서1687, 2012.7.17.

(3) 객관적 교환가치가 반영되지 않은 거래가액의 해석과 문제점

시가란 “통상적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액으로써 주관적인 사정이 배제된 상태에서 형성된 가액”을 말한다.¹³⁶⁾ 정상적인 거래와 객관적 교환가치라는 두 가지 조건을 모두 충족하여야 정당한 시가라 할 수 있다.

그런데 “시가란 본래 주관적인 것이며 선의의 당사자 사이의 협상결과로 생긴 매매가격이 있으면 금액이 얼마든 그 가격이 바로 시가다”고 판시한 대법원 판례가 있다.¹³⁷⁾ “그 거래가액이 그 객관적 교환가치와 차이가 있다고 하더라도 정상적인 거래로 볼만한 사정이 존재한다는 점이 충분히 증명되는 경우” 그것도 시가로 볼 수 있다고 판시한 경우도 있다.¹³⁸⁾ 본 판결의 대상 거래가액은 객관적인 교환가액이 형성되어 있는 상태에서 그 객관적 교환가액과 해당 거래가액이 상당한 차이가 나지만 거래상대방의 자유로운 의사에 의하여 대등한 입장에서 협상을 통하여 형성되었다. 따라서 부당성이 없는 정상적인 거래만 하더라도 적법한 시가로 볼 수 있다고 판단하는 것으로 보인다. 위 판결들은 부당성이 없는 정상적인 거래 사실만으로 그 거래가액을 시가로 본 것으로 시가개념을 잘 못 판단한 것으로 여겨진다. 일반적으로 정상적인 거래와 객관적 교환가치라는 두 개의 조건이 모두 충족되어야 세법상의 적법한 시가라 할 수 있다. 부당성이 없는 정상적인 거래 사실 하나만으로 그 거래가액을 시가라 할 수 없다. 이는 “통상적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”으로써의 시가성을 인정한 것이 아니다. 거래가액으로써 단지 실지거래가액일 뿐이다.¹³⁹⁾ 엄밀하게 말하면 객관적 교환가치와 거래가액이 차이가 발생하여 시가성이 인정되지 않는다 하더라도 부당하지 않거나 정당한 사유가 존재하여 과세할 수 없는 거래가액으로 본 것이다. 그러한 사실을 판결문이나 결정문에서 엄밀하게 구분하지 않고 시가로 볼 수 있다고 한 것이다. 또 “시가가 아닌 정당한 거래가액으로 보인다”는 의미를 “시가를 부인할 수 없다”는 식으로 표현하여 마치 시가성을 인정하는 것으로 보일 수 있도록 혼란과 혼동을 초래하기도 한다.

실무현장에서 “정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”¹⁴⁰⁾과 “객관적

136) 대법원 98.7.10. 선고 97누10765 판결 ; 대법원 2000.2.11. 선고 99두2505 판결 외.

137) 대법원 1982.4.13. 선고 81누90 판결.

138) 부산고법 2018. 1. 19 선고 2017누23148 판결.

139) 대법원 2011.7.28. 선고 2008두21614 판결 ; 대법원 1987.7.25. 선고 1988누9565 판결.

140) 대법원 2012. 4. 26. 선고 2010두26988 판결 외.

교환가치가 반영되지 않은 과세할 수 없는 정당한 거래가액”을 명확하게 구분하지 못하고 있다. 전자는 거래 당사자 간의 주관적인 사정이 배제된 상태에서 형성된 교환가치가 보장된 시가이다.¹⁴¹⁾ 후자는 주관적인 것이지만 선의의 당사자 사이의 협상결과로 생긴 부당성이 없거나 정당한 사유가 있는 매매가격이다. 그러므로 전자는 동일 또는 유사자산에 대한 시가로써 매매사례가액으로 인정 및 채택이 가능하다. 하지만 후자는 거래당사자의 주관성이 강하여 내재적 가치, 감정가액 등 거래대상 재산의 고유한 특징을 기초로 형성된 객관적 교환가치와 무관하거나 차이가 발생하여 시가성이 없는 거래가액이다. 따라서 후자는 동일 또는 유사자산에 대한 시가로써 매매사례가액으로 인정 및 채택이 불가능하다.

“경영권 프리미엄이 존재하기 때문에 양수자가 자신의 특별한 사업여건에 의하여 고가로 양수한 것이므로 쟁점 양도가액은 실질거래가액에 해당될 뿐 증여재산가액 산정에 적용되는 시가로 볼 수 없다”고 판시한 대법원 판결이 있다.¹⁴²⁾ “미래 가치와 경영권 양도대가를 평가하여 결정된 가격은 시가범위에 포함되지 아니 한다”고 한 하급심 판결도 있다.¹⁴³⁾ “회사의 경영권을 수반하는 주식의 양도는 그렇지 아니한 경우에 비하여 상대적으로 가격형성이 높게 될 가능성이 있으므로 그 양도대금을 바로 당해 주식의 일반적인 시가로 보기는 어려운 점 등에 비추어 보면 M&A 협상결과 결정된 양도가액을 매매사례가액으로서 시가로 볼 수는 없다고 보는 것이 타당하다”고 판시한 경우도 있다.¹⁴⁴⁾ 위 사례들은 통상성 내지는 정상적인 거래 측면에서 합리적인 경제인이라며 거래할 것으로 여겨지는 가액으로 거래한 정상적이면서 정당한 거래이다. 그러나 객관적 교환가치라는 측면에서는 경영권이 수반된 거래로써 경영권 프리미엄이 거래대가에 포함되어 있으므로 객관적인 시가로 볼 수 없다.

“시장성이 적은 비상장주식의 경우에도 그에 대한 거래 실례가 있는 경우에는 그 거래가액을 시가로 보아 주식의 가액을 평가하여야 하고 상증세법이 규정한 보충적 평가방법에 의하여 평가해서는 아니 된다”고 판시한 대법원의 판결이 다수 존재하고 있다.¹⁴⁵⁾ “비 특수 관계자 간의 거래는 강요 등에 의하여 거래가 이루어

141) 대법원 98.7.10. 선고 97누10765 판결 ; 대법원 2000.2.11. 선고 99두2505 판결 외.

142) 대법원 2011.7.28. 선고 2008두21614 판결 ; 대법원 1987.7.25. 선고 1988누9565 판결.

143) 서울고법 2012.11.23. 선고 2012누19245 판결.

144) 대법원 2014.8.20. 선고 2014두4566 판결 ; 대법원 2010.7.22. 선고 2010누5242 판결.

145) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 ; 대법원 2015.2.12. 선고 2012두7905 판결 ; 대법원 2017.7.18. 선고 2014두7565 판결 외.

졌다. 국가의 입증이 이루어지지 않는 한 시가로 인정하여야 한다”는 심판 결정 사례도 있다.¹⁴⁶⁾ “객관적으로 부당하다고 인정할 만한 사정을 입증할 증거가 없는 경우 그 매매사례가액을 시가로 인정함이 타당하다”고 판시한 판결 사례도 있다.¹⁴⁷⁾ “비상장주식에 대한 매매사실이 있는 경우에 그 거래가액은 시가에 해당하는 것이나, 그 거래가액이 특수 관계있는 자와의 거래 등은 객관적으로 부당하다”고 인정되는 경우를 제외하는 것으로 국세청에서 유권 해석하는 경우도 있다.¹⁴⁸⁾ 위 법원, 조세심판원, 국세청의 해석 사례는 시가의 기본개념에 대한 이해가 부족하여 잘 못된 방향으로 세법을 해석한 경우라 여겨진다. 시가로써 객관적 교환가치가 반영되지 않았거나 그에 대한 입증 없이 거래의 비정상성, 부당성 등이 없다는 이유만으로 매매사례가액으로서 유사 다른 자산의 시가로 적용한 사례이다. 이러한 법 해석의 오류가 빈번하게 발생하고 있다. 매매사례가액을 시가로 채택하려면 평가 대상자산과 매매사례가액이 있는 다른 자산의 등가성이 전제되어야 함에도 그에 대한 입증이 없이 그 거래가 비정상성, 부당성 등이 없다는 이유만으로 시가로 채택하여 인정하게 되면 과세가액의 왜곡이 발생하게 된다.

“매매사례가 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격이라면 이를 시가로 보아 증여재산을 평가하는 것이 시가주의의 원칙에 부합 한다”고 판시한 대법원 판례가 있다.¹⁴⁹⁾ 이와 유사하게 “시가라 함은 일반적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격을 의미하므로 그와 같은 거래가액이 시가로 인정되기 위해서는 해당 거래가 일반적이고 정상적인 방법으로 이루어져 상속개시일 당시의 객관적 교환가치를 적정하게 반영하고 있다고 볼 수 있는 사정이 인정되어야 한다”고 판시한 대법원 판례도 있다.¹⁵⁰⁾ 위 두 판례는 시가의 기본개념을 명확하게 밝히고 있다. 이 판례들을 기준으로 판단하면 ‘객관적 교환가치가 반영되지 않은 정당

146) 조심 2018중2779, 2019.07.08. “불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액이 시가이므로 위 매매사례가액을 무조건적으로 부인하기는 어렵고, 이를 부인하기 위해서는 이들이 무상으로 이익을 분여할 만한 친밀한 관계 또는 대등하지 않은 관계라거나 강요에 의하여 거래가 이루어졌다는 사실 등이 입증되어야 하나, 처분청의 입증이 부족한 점, 당해 주식은 보충적 평가방법에 의한 가액으로 보아 쟁점주식의 1주당 거래가액이 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 가격이라고 단정하기 어려운 한편, 특수 관계인이 아닌 자 사이에서는 정보 비대칭 등의 사유로 시가와 달리 거래될 수 있는 점 등에 비추어 처분청이 청구인에게 증여세를 부과한 이 건 과세처분은 잘못이 있음.”

147) 대법원 2011.12.27. 선고 2011두21539 판결. ; 조심 2018중2779, 2019.07.08.

148) 서면-2015-상속증여-0336, 2015.4.22.

149) 대법원 2013.06.14. 선고 2013두4521 판결.

150) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 ; 대법원 2015.2.12. 선고 2012두7905 판결 ; 대법원 2017.7. 18. 선고 2014두7565 판결.

한 거래가액'은 주관적인 것이지만 선의의 당사자 사이의 협상결과로 생긴 부당성이 없는 매매가격으로써의 시가라기보다 정당한 실지거래가액으로 보는 것이 타당하다. 엄밀하고 정확하게 표현하면 이는 시가로 표현한다고 하더라도 그 실질은 시가가 아니다. 따라서 정당성이 있는 거래지만 시가성이 없기 때문에 매매사례가액 또는 유사 매매사례가액으로 시가를 적용할 수 없다. 거래내용은 부당하지 않고 정당하지만 주관적이어서 객관적 교환가치가 반영되지 않아 유사 동일자산의 매매사례가액으로 시가 인정 및 채택이 불가능하다. 그럼에도 불구하고 세무 실무 현장과 법 해석의 영역에서 시가의 기본개념을 정확하게 이해하지 못하여 시가의 적정성 여부 판단에 오류가 계속해서 빈번하게 발생하고 있다.

(4) 실지거래가액과 시가의 관계

소득세법에서 “실지거래가액이란 자산의 양도 또는 취득 당시에 양도자와 양수자가 실제로 거래한 가액으로서 해당 자산의 양도 또는 취득과 대가관계에 있는 금전과 그 밖의 재산가액을 말한다”고 규정하고 있다.¹⁵¹⁾ 대법원에서는 “실지거래가액은 자산의 양도 당시 양도인과 양수인 사이에 실제로 거래한 역사적 가액으로서, 이는 객관적인 교환가치를 반영하는 일반적인 시가가 아니라 실지의 거래대금 그 자체 또는 거래 당시 급부의 대가로 실지 약정된 금액을 의미한다”고 판시하고 있다.¹⁵²⁾

세법상 특수 관계자간 거래가액과 비 특수 관계자 간 고·저가 거래 실지거래가액을 부당하거나 정당한 사유를 인정하기 어려운 경우 그 가치를 평가하는 기준으로 실지거래가액과는 별도의 시가라는 개념이 필요하다고 하더라도 시가와 실지거래가액이 전혀 별개의 개념이라고 할 수 없다(홍순기, 2014). 실지거래가액이 시가성이 있는 경우 즉, 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가치가 보장된 경우라면 거래가액으로써 시가의 범주에 포함된다. 결국 시가성이 있는 실지거래가액은 매매가액으로서 시가라 할 수 있다.

나. 시가에 포함하는 가액

151) 소득세법 제88조 제5호

152) 대법원 2006. 9. 28. 선고 2005두2971 판결.

(1) 기본개념

상속세 또는 증여세가 부과되는 재산의 가액은 상속개시일 또는 증여일인 평가기준일 현재의 시가에 따른다(상증법 제60조 제1항). 상증법에서 시가란 “불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액”(상증법 제60조 제2항)으로 하고, 평가기준일 전후 6월(증여는 전 6월, 후 3월) 매매·감정·수용·경매 또는 공매 등 시가로 인정되는 것을 포함하고 있다(상증법 시행령 제49조 제1항).

“불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액”이 ‘시가’이고, 평가기준일 전후 6월(증여는 전6월 후3월) 이내의 매매·감정·수용·경매 또는 공매 등은 ‘시가에 포함하는 가액’이다.¹⁵³⁾ 전자의 ‘시가’는 거래가액인 관계로 증여혐의가 있는 고저가 거래 판단(상증법 제35조) 및 상증법의 시가가 준용되는 양도소득세의 과세소득 계산(소득세법 제101조)을 하면서 많이 활용되고 있다. 상속세와 증여세의 과세는 후자인 ‘시가에 포함하는 가액’이 시가로 활용되는 경우가 많다. 무상거래인 상속과 증여는 가격협상에 따른 거래가액이 성립될 수 없어 상속 및 증여 시점에서의 시가는 상속인과 피상속인, 증여자와 수증자 등 거래당사자 간의 정상적인 거래가 형성된 경우가 아니다. 그래서 상속세와 증여세의 신고 및 과세에서 활용되는 시가는 대부분 ‘시가에 포함되는 가액’을 이룬다고 해도 과언이 아니다. 평가기준일 전후 6월(증여는 전6월 후3월) 이내의 매매·감정·수용·경매 또는 공매가액으로 ‘시가에 포함되는 가액’은 매매사레가액이다. 여기에서 매매사레가액은 법률용어는 아니지만, 시가로 인정되는 매매, 감정·수용·경매 또는 공매가액을 총칭하는 세무실무 현장용어이다(정찬용·하연자, 2019). 이하 동일자산에 대한 평가기간 내 매매·감정·수용·경매 또는 공매가액은 ‘매매사레가액’이라 하고, 유사자산의 평가기간 내 매매·감정·수용·경매 또는 공매가액은 ‘유사 매매사레가액’이라 한다.

(2) 시가 평가기간

시가를 산정하여 재산의 가액을 평가하는 경우 어느 시점에서 평가하느냐에 따

153) 상증법 시행령 제49조 제1항

라 과세가액이 다를 수 있다. 과세대상의 객체가 되는 해당 재산의 경제적 가치를 세법상 공정한 가치로 산정하기 위해 과세가액을 가장 잘 적절하고 공정하게 반영할 수 있도록 시가 평가기준일이 정해져야 한다. 그런데 평가기준 시점에 시가가 존재하지 않은 경우가 많아 변동이 일정하다고 여겨지는 기준일 전후 일정기간 내에서 시가를 찾아 재산을 평가하여야 하므로 세법에 평가기간을 정하고 있다.

평가기준일은 상속의 경우는 상속개시일이고 증여의 경우는 증여일이다(상증법 시행령 제49조 제1항). 상속·증여 외의 경우는 당해 재산 또는 유사 자산 매매가액은 매매계약일, 감정가액은 가격산정기준일과 감정가액평가서 작성일, 수용, 경·공매는 보상가액·경매가액 또는 공매가액이 결정된 날이다.¹⁵⁴⁾

평가기간은 상속재산인 경우는 상속개시일 전후 6개월이고, 증여재산의 경우에는 평가기준일인 증여일 전 6개월부터 증여일 후 3개월이다. 시가 평가기간 이내에 해당하는지는 평가기준일을 기준으로 판단한다.

상증법에서는 원칙적으로 평가기간 밖의 거래가액 등의 시가로 인정가액 또는 시가로 포함되는 가액을 세법상 시가로 인정하지 않는다. 반면에서 법인세법에서는 평가기간에 관한 별도의 규정이 존재하지 않아 시가의 변동이 없다는 사실을 입증하면 평가기준일과 긴 기간의 차이가 있는 매매사례가액 등이라도 시가에 포함 가능하다.

(3) 시가에 포함하는 매매사례가액, 유사매매사례가액의 적용범위

시가의 적용범위는 상속이나 증여 등의 평가기준일 당시뿐만 아니라 평가기준일 전·후 6개월 이내에 매매·감정·수용·공매 또는 경매 등 매매사례가액이 있는 경우 그 가액도 시가로 본다.¹⁵⁵⁾ 다만, 평가기간에 해당하지 않는 기간으로서 평가기준일 전 2년 이내의 기간 중에 매매 등이 있거나 평가기간이 경과한 후부터 법정결정기한(신고기한으로부터 9개월, 증여세는 6개월)까지 발생한 매매 등이 있는 경우에 주식발행회사의 경영상태, 시간의 경과 및 주위 환경의 변화 등을 고려하여 가격변동의 특별한 사정이 없다고 보아 평가심의위원회의 심의를 거쳐 해당 매매사례가액

154) 상증법 시행령 제49조 제2항.

ㄱ. 당해 재산 또는 유사 자산 매매가액: 매매계약일.

ㄴ. 감정가액: 가격산정기준일과 감정가액평가서 작성일.

ㄷ. 수용, 경·공매: 보상가액·경매가액 또는 공매가액이 결정된 날.

155) 상증법 시행령 제49조 제1항

을 시가에 포함시킬 수 있다.¹⁵⁶⁾

(4) 감정가액

① 시가에 포함하는 감정가액

상증법상 시가에 포함하는 감정가액은 해당 재산 또는 유사 자산에 대하여 둘 이상의 기획재정부령¹⁵⁷⁾으로 정하는 공신력 있는 감정기관이 평가한 감정가액이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액을 말한다.¹⁵⁸⁾ 가격산정기준일과 감정가액평가서 작성일 모두 시가의 적용범위인 상속이나 증여 등의 평가기준일 당시뿐만 아니라 평가기준일 전·후 6월 이내에 있어야 한다(상증법 시행령 제49조 제2항 제2호).¹⁵⁹⁾ 상증법의 감정평가법인 등에는 개인 감정평가사도 포함되는데 법인세법과 부가가치세법에서도 개인 감정평가사의 감정가액을 인정하고 있다. “세법에서 주식은 근본적으로 감정가액을 인정하지 않고 있고 그것이 위임입법 범위와 한계를 벗어난 무효의 규정이 아니다”고 대법원이 판시하고 있다.¹⁶⁰⁾ 현재는 가상자산에 대하여도 감정가액을 시가에 포함하지 않는다.

2018.4.1. 이후 감정 의뢰하는 분부터는 기준시가 10억 원 이하의 부동산¹⁶¹⁾의 경우에는 하나의 감정기관이 평가한 감정가액도 시가에 포함한다(상증법 시행령 제49조 제6항). 법인세법과 부가가치세법에서는 금액기준에 관계없이 하나의 감정가액도 시가에 포함하고 있다. 특별한 이유 없이 세법 간 규정을 달리하여 불필요한 납세협력비용을 초래하고 과세소득의 차이를 발생하여 조세공평의 원칙에 반하는 불평등한 결과를 초래할 수 있으므로 일치시키는 것이 바람직하다.

한편, 상증법에서는 감정가액을 시가 또는 시가에 포함되는 가액으로 보고 있으나, 법인세법에서는 감정가액은 시가가 불분명한 경우에 보충적으로 인정하는 시가로 보고 있다(법인세법 시행령 제89조 제2항 제2호).

156) 상증법 시행령 제4조 제1항

157) 상증법 시행규칙 제15조 제1항. “기획재정부령으로 정하는 공신력 있는 감정기관이란 감정평가 및 감정평가사에 관한 법률 제2조 제4호의 감정평가법인 등을 말한다. 감정평가법인 등에는 개인감정평가사도 포함된다.”

158) 상증법 시행령 제49조 제1항 제2호.

159) 증여는 기준일 전 6월, 기준일 후 3월.

160) 대법원 2016.2.18. 선고 2015두53558 판결 ; 대법원 2013.12.12. 선고 2013두13723 판결.

161) 토지, 건물, 오피스텔, 및 상업용 건물, 주택.

② 1개의 감정가액의 시가포함 여부

상증법에서는 1개의 감정가액은 원칙적으로 시가에 포함하지 않는다. 감정가액을 둘 이상의 공신력 있는 감정기관이 평가한 감정가액이 있는 경우에 그 감정가액의 평균액을 말하고 있기 때문이다. 다만, 기준시가 10억 원 이하의 부동산에 대하여는 하나의 감정가액도 시가에 포함 한다.¹⁶²⁾

국세청에서는 그 동안 변함없이 계속해서 1개의 감정가액은 시가에 포함하지 않고 있고¹⁶³⁾ 조세심판원에서는 1개의 감정가액은 시가에 포함하지 않았었는데¹⁶⁴⁾ 한 때 시가에 포함하다가¹⁶⁵⁾ 현재는 인정하지 않은 쪽으로 다시 복귀하였다.¹⁶⁶⁾ 법원에서는 1개의 감정가액이라도 시가에 포함해 오고 있다.

법인세법과 소득세법 시가에서는 감정가액은 시가가 불분명한 경우에 보충적으로 인정하는 것이며 법인세법, 소득세법(양도소득은 상증법을 준용하므로 2개가 원칙), 부가가치세법은 2개 평균액을 감정가액으로 본다는 규정이 없어 1개 감정가액만으로도 시가에 포함할 수 있다.

기준시가 10억 원 이상 부동산을 1개의 감정가액으로 개인과 법인이 거래하는 경우 법인세법은 1개의 감정가액이라도 시가에 포함되는 반면에 상증법에는 2개의 평균가액을 시가에 포함하므로 법률적용의 경합이 발생할 수 있다. 판례에서 상증법의 감정가액을 1개의 감정가액도 인정하므로 시가 포함에 문제가 없고, 법인세의 시가와 상증법의 시가가 충돌하여 경합하는 경우 법인세법을 우선 적용하도록 상증법에 규정되어 있다.¹⁶⁷⁾ 따라서 1개의 감정가액으로 개인과 법인이 거래하는 경우 법인세법과 상증법 모두 1개의 감정가액을 인정하는 것이 되므로 납세의무자와 과세관청 간에 이견이 발생될 소지는 없다.

다만 해당 재산(10억 원 이하 부동산은 제외)의 감정가액이 하나만 있는 상태에서 시가 또는 매매사례가액 등 시가인정가액이 없는 경우 상증법의 시가를 적용하

162) 상증법 시행령 제49조 제6항.

163) 심사 양도 2014-0060, 2014.6.13.

164) 조심 2014서3158, 2015.4.7.

165) 조심 2011중1347, 2011.12.20.

166) 조심 2019전3535, 2020.3.19.

167) 상증법 시행령 제26조 제9항. “고지가 양도에 따른 증여이익을 적용함에 있어서 개인과 법인 간에 재산을 양수 또는 양도하는 경우로서 그 대가가 법인세법시행령 제89조의 규정에 의한 가액에 해당되어 당해 법인의 거래에 대하여 법인세법 제52조의 규정이 적용되지 아니하는 경우(제1항 제2호의 규정에 의한 시간외시장에서 매매된 경우를 포함)에는 제1항 내지 제8항의 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 거짓 및 그 밖의 부정한 방법으로 상속세 또는 증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그러하지 아니한다.”

여 신고하는 경우 감정가액으로 해야 하는지 아니면, 상증법상 보충적 평가방법에 의하여 산정한 가액으로 해야 하는지 문제가 생길 수 있다. 1개의 감정가액이 보충적 평가방법에 의하여 평가한 가액보다 낮다면 납세의무자는 절세가 가능한 쪽으로 신고를 하려할 것이다. 하지만, 과세관청은 1개의 감정가액은 시가에 포함할 수 없어 시가가 불분명한 경우로 보아 감정가액보다 고가인 보충적 평가방법에 의하여 평가한 가액으로 과세하려 할 것이다. 반대로 1개의 감정가액이 보충적 평가방법에 의하여 평가한 가액보다 높다면 법원이 1개의 감정가액이라도 시가에 포함하고 있다고 하더라도 상증법에서는 1개의 감정가액은 시가에 포함하지 않는다. 그래서 납세의무자는 보충적 평가방법에 의하여 평가한 가액으로 신고를 할 것이고 과세관청은 신고가액을 인정할 수밖에 없다. 판례에서 1개의 감정가액을 시가에 포함한다고 하더라도 과세관청은 엄격하게 법문대로 법을 집행하여야 하기 때문이다.

③ 시가에 포함할 수 없는 부실한 감정가액

상증법에서는 ‘부실한 감정가액’¹⁶⁸⁾은 시가에 포함하지 않는다. “일정한 조건이 충족될 것을 전제로 당해 재산을 평가하는 등 상속세 및 증여세 납부목적에 적합하지 아니한 감정가액은 시가에 포함할 수 없다”고 국세청이 결정한 사례가 있다.¹⁶⁹⁾ 대법원에서는 “감정가액이 시가로 인정받기 위해서는 가격형성요인 및 인근 유사토지의 가격수준 뿐만 아니라 비교표준지간의 지역요인 등 비교 내역과 그 격차율 등의 기재가 구체적으로 실시되어야 하며, 단순히 금융기관의 담보제공을 위한 감정가액은 시가에 포함할 수 없다”고 판시한 바 있다.¹⁷⁰⁾ 감정대상 재산이 원형 그대로 평가되지 않고, 일정한 조건의 충족을 전제하거나 근본적인 평가요소가 빠진 약식 감정 등의 경우에는 부실한 감정가액으로 세법상 시가라 할 수 없다. 이는 감정평가 및 감정평가사에 관한 법률을 위반한 경우 상증법에 규정되어 있지 않더라도 위법한 감정가액이므로 당연히 세법상 시가가 되지 못하기 때문이다.

168) 부실한 감정가액.

- ㄱ. 일정한 조건이 충족될 것을 전제로 당해 재산을 평가하는 등 상속세 및 증여세의 납부 목적에 적합하지 아니한 감정가액.
- ㄴ. 현재 당해 재산의 원형대로 감정하지 아니한 경우의 당해 감정가액.
- ㄷ. 해당 감정가액이 기준금액에 미달하는 경우.
- ㄹ. 시가 불인정 감정기관이 시가불인정 기간 동안에 감정한 가액.

169) 심사 상속 2014-0017, 2014.6.24.

170) 대법원 2010.3.25. 선고 2009두22386 판결.

상증법에 의하여 감정가액이 부실하여 부적정하다고 인정되는 경우에도 해당 가액을 시가에 포함하지 아니한다. 해당 감정가액이 상증법이 정하는 기준금액에 미달하는 경우와 기준금액 이상이라도 평가심의위원회의 심의를 거쳐 감정평가목적 등을 감안하여 그 가액이 부적정하다고 인정되는 경우도 세무서장 등이 다른 감정기관에 의뢰하여 감정한 가액에 의하되, 그 가액이 상속세 또는 증여세 납세의무자가 제시한 감정가액보다 낮은 경우에는 그러하지 아니한다.¹⁷¹⁾

재 감정가액이 납세자의 원 감정가액보다 높은 경우는 당연히 재 감정가액으로 시가를 적용하면서 재 감정가액이 원 감정가액보다 낮은 경우 납세자가 제시한 감정가액으로 하는 것은 국세행정의 신뢰를 무너뜨리는 논리모순이다.¹⁷²⁾ 따라서 세무행정의 공정성을 기하기 위해 납세의무에게 유리한 재 감정가액으로 경정하여 과세가액을 줄여주는 것이 바람직하다 할 것이다.

그리고 법인세법과 부가가치세법에는 세무서장 등의 재 감정 의뢰 규정이 없고 부실감정기관에 대한 재제규정도 없어 부실한 감정기관에 의한 감정가액이라도 감정가액 자체에 하자가 없다면 시가로 인정할 수 있다. 세법 간 규정차이에 의하여 세목별로 평가금액이 상이하여 과세소득 계산의 불평등이 초래되고 있다. 따라서 법인세법과 부가가치세법에도 재 감정을 의뢰하는 규정과 부실감정기관의 재제규정을 신설하거나 감정가액 규정을 상증법으로 일치시키는 것이 바람직하다고 본다.

④ 소급감정가액

ㄱ. 상증법

소급감정이란 대상 물건의 가격을 과거의 특정시점을 기준으로 사후적으로 감정평가 하는 것을 의미한다. 국세청과 조세심판원에서는 원칙적으로 소급감정을 인정하고 있지 않지만, 예외적으로 상증법 시행령 제49조 제2항 제2호에 따라 평가기준일¹⁷³⁾ 전·후 6월(증여는 기준일 전 6월, 후 3월)이내의 감정가액만을 시가에 포함하고 있다. 하지만, 대법원에서는 “정상적인 거래를 통한 교환가격이 없는 경우라도 공신력 있는 감정기관에서 합리적이고 객관적인 방법으로 평가된 것이라면, 그 가액이 소급감정에 의한 것이라 하여도 달라지지는 않는다”고 판시하여 상증법의 평가허용기간과는 무관하게 소급감정을 인정하고 있다.¹⁷⁴⁾

171) 상증법 시행령 제49조 제1항.

172) 재산세과-281, 2011.6.10.

173) 상속개시일 또는 증여일.

ㄴ. 법인세법, 부가가치세법

법인세법에는 감정가액을 상증법과 같이 시가에 포함하는 적용범위 기간을 별도로 규정하지 않고 소급감정에 대한 제재규정이 없어서 합리적이고 객관적인 방법으로 감정 평가한 것이라면 시가로 인정할 수 있을 것으로 보인다.¹⁷⁵⁾

부가가치세법도 법인세법과 크게 벗어나지 않고 있다. 부가가치세법의 시가가 불분명한 경우 법인세법을 준용하고 있기 때문에 부가가치세법의 감정가액은 법인세법의 감정가액을 적용하게 된다.¹⁷⁶⁾

다만 중간지급조건부 또는 장기할부판매의 경우에는 감정가액을 최초 공급시기가 속하는 과세기간의 직전 과세기간 개시 일부터 공급시기가 속하는 과세기간의 종료일까지의 감정평가가액으로 규정하여 평가기간을 별도로 정하고 있다.¹⁷⁷⁾ 이것을 부가가치세법상 시가평가 규정이라고 하기는 어렵다고 본다.

(5) 시가에 포함되는 수용·경매 또는 공매가액

해당 재산 또는 유사 자산에 대하여 수용·경매 또는 공매 사실이 있는 경우에는 그 보상가액·경매가액 또는 공매가액을 시가에 포함하는 가액으로 본다.¹⁷⁸⁾ 다만, 물납한 재산을 상속인 또는 그의 특수 관계인이 경매 또는 공매로 취득한 경우와 경매 또는 공매로 취득한 비상장주식의 가액(액면가액의 합계액)이 비상장주식 가액(액면가액의 합계액)이 min(발행주식 총액 또는 출자총액의 1%, 3억 원) 미만인 경우¹⁷⁹⁾는 시가에 포함하지 아니한다.¹⁸⁰⁾ 그리고 경매 또는 공매절차의 개시 후 관련 법령이 정한 바에 따라 수의계약에 의하여 취득하는 경우와 최대주주 등의 상속인(또는 특수 관계인)이 최대주주 등이 보유하고 있던 비상장주식 등을 경매 또는 공매로 취득한 경우도 시가에 포함하지 아니한다.¹⁸¹⁾

174) 대법원 2010.9.30. 선고 2010두8751 판결 외. “양도일 이전에 공신력 있는 2개의 감정평가법인이 평가한 가액을 단지 감정평가가 상속개시일로부터 6개월 이내에 이루어지지 아니하였다는 이유만으로 취득가액으로 인정하지 아니하는 것은 「상증법」의 평가원칙에도 어긋나는 것이다.”

175) 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호.

176) 부가가치세법 시행령 제62조.

177) 부가가치세법 시행령 제64조 제1호.

178) 상증법 시행령 제49조 제1항 제3호.

179) 비상장주식의 매매사례가액과 같이 평가심의위원회의 심의를 거쳐 경·공매 가액을 시가로 인정하는 절차 없음.

180) 상증법 시행령 제49조 제1항 제3호 가목~나목.

국세청에서는 상증법 시행령 제49조 제1항 제3호에서 제외되는 경매가액 또는 공매가액 이외의 재산이 경매 또는 공매된 사실이 있는 경우 경매가액 또는 공매가액을 시가로 보도록 해석하고 있다.¹⁸²⁾ 조세심판원에서는 13회 유찰 끝에 최초공매가격대비 25%의 가격으로 입찰된 주식의 공매가격은 정상적인 거래에 의하여 형성된 당시의 교환가격을 적절하게 반영한 객관적인 교환가격이 아니어서 시가를 시가에 포함하지 않은 사례가 있다.¹⁸³⁾¹⁸⁴⁾ 인접 수용토지의 보상가액을 유사매매사례가액으로 보아 시가에 포함한 사례도 있다.¹⁸⁵⁾ 국세청과 조세심판원에서는 수용·경매 또는 공매가액을 원칙적으로 시가에 포함하면서 당초의 가액이 심하게 감액되어 객관적인 교환가격으로 볼 수 없는 경우 시가에 포함하지 않고 있다. 당초의 가액에서 30% 이상 감액되는 경우에 대하여는 시가에 포함하지 않는 등의 명확한 기준이 필요한 것으로 보인다.

법원에서는 “이 사건 경매가액은 쟁점주식 등의 평가액을 낮출 부당한 목적으로 이루어진 경매절차에 따른 것으로서 시가의 본질에 반하는 공정성이 훼손된 것으로 불특정 다수인의 자유로운 거래를 통해 형성된 가액으로 보기 어려워 주식의 시가로 인정할 수 없다”고 판시하여 시가의 본질에 반한 경매가액을 시가로 인정하지 않은 사례가 있다.¹⁸⁶⁾ “공매가액과 매매가액을 이 사건 쟁점 주식의 시가로 인정하지 아니한 채 그 시가를 산정하기 어려운 경우라고 보고 보충적 평가방법에 의한 가액 평가에 따라 이루어진 처분은 위법하여 취소되어야 한다”고 판시하여 공매가액을 시가로 인정한 상반된 사례도 있다.¹⁸⁷⁾ 두 판례 중 첫 번째 판례는 경매가액을 시가성이 없는 것으로 보아 시가를 인정하지 않았다. 그러나 두 번째 판례는 상속인이 몰납한 비상장주식을 공매 절차에 상속인만이 참여하여 6번의 유찰 끝에 7번째 상속인이 낙찰 받은 공매가격을 시가성이 있는 것으로 보았다. 하지만 개정 전의 상증법으로 보더라도 수차례의 유찰 끝에 최초가액에서 감액된 상속인 단독 낙찰가액은 정상적인 거래가액으로서의 객관적 교환가치가 반영되었다고 볼 수 없는 것으로 보인다.

181) 상증법 시행령 제49조 제1항 제3호 다목~라목.

182) 재산세과-749, 2010.10.13.

183) 대법원 2012. 4. 26. 선고 2010두26988 판결 외.

184) 국심 2007서3545, 2008.06.30.

185) 조심 2016중1500, 2016.06.29.

186) 서울행법 2020.08.13. 선고 2019구합81643 판결.

187) 대법원 2007.03.16. 선고 2007두405 판결.

수용·경매 또는 공매가액은 정상적이고 일반적인 거래에 의하여 형성되지 않고 강제 매각된 것이므로 시가의 범주에 포함하는 데 무리가 있다. “시가란 거래당사자가 각자 이익을 추구하는 협상가격으로서 객관적인 교환가치를 적정하게 반영하여 형성된 것”이어야하기 때문이다.¹⁸⁸⁾ 경매·공매는 정상적이거나 자유로운 거래라기보다 반강제적 거래로 볼 수 있어 세법이 정하는 시가의 정의에 부합되지 않는 면이 있다. 이러한 이유로 미국 프랑스 등에서는 경매 등의 가액을 공정 가치에서 제외하고 있다(문희철 등, 2018).¹⁸⁹⁾

따라서 경매 또는 공매가액은 시가의 본질에 반하여 정상적이고 일반적인 거래의 의하여 형성된 객관적 교환가치 적정하게 반영하지 못하는 경우가 있을 수 있으므로 시가의 허용범위를 최소한으로 제한하는 것이 바람직하다. 시가로 인정하더라도 경매 또는 공매에 이르게 된 경위 및 경·공매 절차 등을 감안하여 시가성 여부를 엄밀하게 판단하여야 한다. 경매 또는 공매의 경우 유찰되어 낙찰가가 시초가 대비 일정 금액 이상 감소되는 경우에는 시가에서 제외하는 입법보완이 필요하다. 다만 수용가격은 강제매각 절차를 따르기는 하지만 수용보상 과정에서 감정평가에 의하여 공정 가치를 최대한 반영하여 가격협상이 이루어지고 있는 실정임으로 시가성이 충분하다고 여겨진다.

<표 5> 일반재산과 비상장주식의 시가

구 분	일반재산	비상장주식
매매사례 가액	평가기준일 전후(상속6월, 증여는 전6월 후3월)거래가액 * 특수 관계자와 거래 등 부당하다고 인정되는 경우 제외 * 평가기준일 전 2년, 법정신고기한까지 거래가액은 평가심의위원회 심의를 거치면 가능	좌측과 동일하지만 비상장주식의 경우 발행총액 1%와 3억(액면가액)원과 적은 금액 미만의 경우 시가에서 제외 *평가심의위원회 심의를 거치면 가능
감정가액	평가기준일 전후 감정가액 2개 평균	해당사항 없음
수용,경매 또는 공매가액	평가기준일 전후 보상가액, 경매가액 또는 공매가액	좌측과 동일하지만 경매, 공매 경우발행총액

188) 대법원 2007.1.11. 선고 2006두17055 판결 ; 심사소득 2017-0036, 2017.09.12.

189) 문희철 등. 앞의 논문. 2018. p.110.

공매가액	-물납재산을 상속인, 증여, 수증자, 특수 관계 있는 자가 취득하는 경우는 제외 -경·공매 절차 개시 후 수의계약 취득 제외	1%와 3억(액면가액)원과 적은 금액 미만의 경우 제외 *평가심의위원회 심의를 거칠 수 없음
평가심의위원회의 자문	평가기간에 해당하지 않는다 하더라도 평가 기준일 전 2년, 법정신고기한까지 경영상태, 시간의 경과 및 주위환경의 변화 등을 감안하여 가격변동의 특별한 사정이 없다고 보는 경우. ¹⁹⁰⁾	좌측과 동일

다. 시가를 산정하기 어려운 경우

(1) ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’의 의의와 입증책임

산정(算定)의 사전적인 의미는 셈을 해서 정한다는 의미로 “시가를 산정한다는 것은 시가를 계산해서 정한다”고 보아야 한다.¹⁹¹⁾ 조세법률주의 ‘엄격해석원칙’¹⁹²⁾에 의한다면 상증법 제60조 제3항의 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’와 법인세법시행령 제89조 제2항의 ‘시가가 불분명한 경우’를 같은 의미로 해석할 수 없다. 하지만 과세관청, 조세심판원, 법원 모두 같은 의미로 해석하고 판단하고 있다.

문언상의 의미로만 보면 법인세법상으로는 ‘시가가 불분명한 경우’로 표현되어 있어 시가를 새롭게 창설하는 산정을 할 수 없다고 보는 것이 타당하다 볼 수 있다. 판례에서 “시가를 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격”으로 정의하고 있다.¹⁹³⁾ 이 시가에 거래가액 아니라도 “객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 시가로 포함하는 것”으로 판시하고 있다.¹⁹⁴⁾ 이로 인해 법인세법에 의한

190) 상증법 시행령 제4조 제1항

191) 이창희, 전게서, 2019, pp.1108~1109.

192) 임승순, 전게서, 2019, p.46. “‘엄격해석원칙’ 조세법률주의 파생원칙으로 조세법규의 해석에 있어서 문언에 따라 엄격하게 해석하여야 하고 법의 흠결을 유추해석으로 메우거나 행정편의적인 확장해석을 하는 것을 허용하지 않는 원칙.”

193) 대법원 2012. 4. 26. 선고 2010두26988 판결 외.

194) 대법원 2008.2.1. 선고 2004두1834 판결 외.

적정 과세소득을 계산함에 있어서 설령 법인세법 시행령 제89조에 명확한 시가 산정근거와 기준이 없어도 객관적이고 합리적인 방법으로 시가를 산정하고 있다. 세무신고 또는 세무조사 시에 ‘시가가 불분명한 경우’로 보는 단계 이전 즉, 보충적 평가방법에 의하여 시가를 평가하기 이전에 합리성과 객관성에 기초하여 시가 산정(算定)을 광범위하게 활용하고 있다. 더욱이 법인세법에서는 소급 감정가액에 대한 규제가 없어 납세의무자든 과세관청이든 언제든 감정가액으로 시가를 산정할 수 있다. 이것은 시가규정이 예시규정이기 때문에 가능한 것이다.

반면에 상증법 시행령 제60조 제3항에는 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’로 표현되어 있다. 문언상으로는 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’로 보는 단계 이전 즉 보충적 평가방법에 의하여 시가를 평가하기 이전에 합리성과 객관성에 기초하여 시가를 산정(算定)할 수 있는 것으로 보일 수 있다. 하지만 판례로 소급 감정가액을 시가로 인정¹⁹⁵⁾하거나 평가기간 밖의 거래가액을 시가로 인정하는 것¹⁹⁶⁾을 제외하고 법적 근거가 없는 과세관청의 시가 산정을 폭넓게 허용하고 있지 않다. 상증법 시가규정 상증법 시행령 제49조는 법인세법 시가규정 법인세법 시행령 제89조에 비해 상대적으로 시가 허용범위를 세밀하게 규정하고 있는 데서 그 이유를 찾을 수 있다. 그리고 법인세법에서는 규정하고 있지 않은 평가기간, 연장 평가기간, 소급감정가액 불인정, 부실 감정기관의 제재, 유사성의 기준, 매매사례가액 및 유사 매매사례가액 범위, 평가심의위원회 등의 범문이 상증법에는 존재하고 있다.

상증법의 시가가 대체로 무상거래인 증여·상속 시점에서의 시가를 찾거나 발견하는 것이 시가 산정이라 할 수 있다. 반면에 법인세법의 시가는 거래가액을 중심으로 해당거래 가액의 시가성 판정이 시가평가의 주목적이 되는 경우가 많아 시가 산정의 영역이 상증세법의 시가 적용 시보다 법인세법의 시가 적용 시에 더 넓어지는 것은 당연한 것일 수도 있다.

상증법상 “시가를 산정(算定)하기 어려운 경우의 의미는 거래 실례 거래가액이 정상적인 거래로 인하여 형성된 객관적 교환가격이라고 할 수 없는 경우”¹⁹⁷⁾와 “평가기간 내에 매매사례가액 등이 존재하지 아니한 경우”¹⁹⁸⁾로 해석되어 진다. 해당 거래가액이 해당 재산의 객관적 교환가치를 적정하게 반영하는 정상적인 거래로

195) 대법원 2013.2.14. 선고 2012두21109 판결.

196) 서울고법 2018.05.16. 선고 2017누80877 판결.

197) 대법원 2015.2.12. 선고 2012두7905 판결 ; 대법원 2017.7.18. 선고 2014두7565 판결.

198) 대법원 2018.11.29. 선고 2018두53139 판결.

인하여 형성된 가격이라고 할 수 없고, 해당 재산의 평가기간 또는 연장 평가기간 내에 상증법 시행령 제49조에서 허용하는 매매사례가액, 유사 매매사례가액 등이 존재하지 않는다면 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’로 보아 보충적 평가방법¹⁹⁹⁾에 따라 시가를 산정하여야 한다. 상증법 제60조 제3항의 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’에는 해당 재산의 종류, 규모, 거래 상황 등을 고려하여 상증법 제61조부터 제66조까지에 규정된 방법 소위 보충적 평가방법으로 평가한 가액을 시가로 보고 있다.

여기서 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’에 대하여 종전 판례는 과세대상 재산의 시가를 산정하기 어렵다는 입증책임을 과세관청에 있다고 하여 그 입증의 정도를 매우 엄격하게 요구하였다. 상증법의 시가가 대체로 무상거래인 증여와 상속 시점에서의 시가를 찾거나 발견하는 것임에도 시가 산정이라는 문어적 표현에 고착하여 시가산정이 어렵다는 점에 대한 과세관청의 입증은 법원이 과도하게 요구하여 상속세 및 증여세 소송에서 국가가 패소하는 사례가 많았었다. 그러나 “시가를 산정하기 어려워 보충적인 평가방법을 택할 수밖에 없었다는 점에 관한 입증책임을 과세관청에게 있다고 전제하면서 피상속인이 취득한 이후 매도된 바 없이 그대로 보유하고 있고, 매매나 토지수용 등의 흔적이 없어 상속개시일 전후의 거래가액이나 공신력 있는 감정기관의 감정가액을 찾아 볼 수 없을 뿐 아니라 그밖에 위 각 토지들과 개별요인에 있어 차이가 없는 인근토지의 매매실례에 관한 자료도 찾아볼 수 없는 사실을 인정한 다음, 그와 같은 사유는 소정의 시가를 산정하기 어려운 때에 해당하므로, 보충적 평가방법에 의한 과세처분이 적법하다”고 판단하여 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’를 입증하기 위해 상증법이 소급감정을 요구하고 있는 것은 아닌 것임을 밝혔다.²⁰⁰⁾ 본 판례는 상속개시 당시까지 목적물이 처분된 일이 없고 별도로 매매사례가액 등 찾거나 발견할 수 없고 감정가격도 존재하지 않는 경우에는 ‘시가를 산정하기 어려운 때’로 보도록 과세관청의 입증정도를 완화하였다. 특별히 본 판례가 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’를 입증하기 위해 상증법이 소급감정을 요구하고 있는 것은 아닌 것임을 밝혔다는 것에 큰 의의가 있다 할 것이다.

“시가를 산정하기 어려운 경우에 해당하여 보충적 평가방법에 의하여 시가를 평가할 수밖에 없는 것에 대한 입증 및 증명책임을 과세관청에 있다”고 판시하고 있다.²⁰¹⁾ 그렇지만 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’에 대하여는 상증법과 판례 등에서

199) 상증법 제61조부터 제65조까지에 규정된 방법.

200) 대법원 1995.6.13. 선고 95누23 판결.

구체적인 기준은 제시하지 않고 있다.

평가기준일인 상속개시일·증여일 전후의 거래가액이나 감정가액을 찾아 볼 수 없 을 뿐 아니라 그밖에 매매실례에 관한 자료도 찾아볼 수 없으면 기준시가 등 보충 적 평가방법에 시가로 납세의무자가 과세표준을 신고할 수밖에 없다. 이는 적법한 과세표준 신고이다. 그럼에도 불구하고 적법신고 이후에 법원에서 과세관청에게도 소급감정 평가의뢰를 허용하고 있어 과세관청의 소급가액에 의한 경정처분을 막을 길이 없다는 것이 문제다. 소송단계에서 사실심 변론일까지 소급감정의 요청을 법 원이 납세의무자와 과세관청 모두에게 허용하고 있기 때문이다.²⁰²⁾ 평가기준일 전 후 법에서 허용하는 기간 내에 감정가액을 찾아볼 수 없어서 ‘시가를 산정하기 어 려운 경우’에 해당하여 보충적인 평가방법에 의한 과세가액 산정한 것을 적법한 것 으로 판단해놓고 나중에 소급 감정한 금액으로 세액을 다시 재계산하여 경정하는 것을 허용하는 것은 신뢰와 공정성 모두를 위배한 위법행위이다.

소급 감정가액이 납세의무자에 대한 과다부과로 인한 억울한 세금의 해소차원에서만 이루어질 수 있도록 허용범위를 최소화하여야 한다. 상증법에서의 시가평가는 무상거래인 증여와 상속 시점에서의 시가를 찾거나 발견하는 것이 핵심이다. 그럼에도 불구하고 시가의 산정(算定)이라는 문어적 표현에 집착하여 상속·증여 시점에 서 시가를 찾거나 발견하지 못한 경우 시가를 소급해서 감정가액을 산정하는 것을 정당한 것으로 오관할 여지가 많다. 그러므로 상증법 제60조 제3항의 ‘시가를 산정 (算定)하기 어려운 경우’를 ‘시가를 확인하기 어려운 경우’ 등으로 수정하는 입법보 완이 필요하다.

한편 보다 더 근본적인 대책으로 법적 안정성과 예측가능성을 확보하기 위해 ‘시 가를 산정하기 어려운 경우’에 대한 세부적이고 구체적인 기준을 상증법에 명확하 게 규정해주는 것이 바람직하다는 주장이 있기도 하다.²⁰³⁾

라. 시가 특례

저당권 등이 설정된 자산에 대하여는 담보하는 채권액 등이 시가(보충적 평가방

201) 대법원 2017.2.3. 선고, 2014두14228 판결 ; 대법원 2010.1.14. 선고 2007두5646 판결.

202) 대법원 2005.9.30. 선고 2004두2356 판결 ; 대법원 1996.8.23. 선고 95누13821 판결.

203) 박중수, “세법상 부동산 평가제도의 합리적 개선방안에 관한 연구”, 『정책연구용역보고서』 국회입법조사처, 2011, pp.81~84.

법에 의한 평가액 포함)보다 큰 경우 평가기준일 현재 남아있는 채권액 등의 합계액을 시가로 본다.²⁰⁴⁾ 이 상증법의 시가 특례규정은 평가기간(평가기준일 전후 6개월 등)을 적용하지 않고 평가기준일인 상속개시일 또는 증여일 등 해당일 만을 기준으로 판단한다. 저당권 등이 설정된 재산이 담보하는 채권액에는 제3자에 의해 설정된 것도 포함된다.²⁰⁵⁾ 하지만 제3자 지분에 담보권이 설정된 경우에는 시가특례규정을 적용하지 않는다.²⁰⁶⁾ 따라서 당해자산과, 과세대상이 되는 지분에 대하여 증여 또는 상속시점의 채권액 등에 대하여만 시가특례를 적용한다. 다만 해당 자산이 담보하는 채권액의 합계액이 그 자산의 실질가치보다 크다는 사실을 납세자가 입증하는 경우에는 저당권 등이 설정된 자산에 대하여 시가특례를 적용하지 않는다.²⁰⁷⁾

한편 법인세법에서도 ‘시가가 불분명한 경우’ 상증법을 준용하도록 하고 있어 상증법 제66조에 의하여 저당권 등이 설정된 자산에 대한 시가특례를 적용하게 된다. 시가로 평가된 가액보다 제66조에 의한 채무담보액 등의 합계액이 큰 경우 채무담보액 등으로 시가를 평가하게 되는 것이다. 다만, 상증법에서는 시가의 불분명 여부를 따지지 않고 상증법 제66조에 의한 가액이 시가보다 큰 경우 그 금액을 적용하는 시가특례가 인정되지만, 법인세법은 시가가 불분명한 경우에만 상증법을 준용하는 것이므로 시가가 분명하면 그보다 높은 근저당 채무액이 있다고 하더라도 법인세법으로는 채무액 등을 시가로 볼 수 없다.

저당권자가 안정적인 채권확보를 위해 근저당권 등을 설정할 때 해당 자산의 객관적인 실제 가치를 평가하는 것이므로 해당 채무담보액이 시가보다 큰 경우는 그 가액을 시가로 보는 것은 당연하다 할 것이다. 그 채무담보액을 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 평가한 시가평가액으로 볼 수도 있기 때문이다. 따라서 저당권 등이 설정된 자산에 대하여는 담보하는 채권액 등이 그 자산의 실질가치보다 크다는 사실을 납세자가 입증하지 않는 한 전 세법에 걸쳐 시가 특례가 아닌 정상적인 시가로 넓게 활용하는 것이 바람직하다고 본다.

204) 상증법 제66조.

205) 대법원 2013.6.13. 선고 2013두1850 판결.

206) 대법원 1993.3.23. 선고 92누12070 판결.

207) 기획재정부 재산세제과-799, 2012.9.28.

제2절 법인세법상 시가의 세법 체계

1. 시가가 분명한 경우

법인세법상 시가라 함은 건전한 사회통념 및 상거래관행과 특수 관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 말하며(법인세법 제52조 제2항), 이 시가는 당해 거래와 유사한 상황에서 당해 법인이 특수 관계자 외의 불특정 다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수 관계자가 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격에 따른다(법인세법 시행령 제89조 제1항).

상증법은 시가로 인정 가액과 시가에 포함되는 가액으로 구분하고 하고 있으나 법인세는 시가 개념만 충족하기만 하면 되는 것으로 이해되어 구분하지 않는다. 따라서 매매사례가액, 유사 매매사례가액을 상증법 시행령 제49조 제1항에서는 시가로 포함하는 가액으로 규정하고 있지만, 법인세법에서는 그 자체가 시가개념을 충족한 것으로 보아 시가가 분명한 것으로 보고 있다.²⁰⁸⁾ 법인세법은 상증법과 달리 매매사례가액과 유사 매매사례가액을 법조문으로 열거하고 있지는 않으나 객관적이고 합리적인 방법으로 산정한 것까지 시가의 범주에 포함시키는 것이므로 세무 실무 현장과 법원²⁰⁹⁾에서 매매사례가액과 유사 매매사례가액 모두 시가가 분명한 것으로 인정하고 있다.

법인세법에서는 시가의 기본개념에 대하여 상증법과 같이 구체적으로 세세하게 별도의 규정을 가지고 있지 않으나 기본 개념에 있어서는 차이가 없다. 상증법과 다소 표현의 차이가 있을 지라도 그 본질에 있어서는 동일개념으로 해석하고 있다. 기본개념은 공유하지만 시가평가의 세부적인 부분은 차이가 있어 시가의 범위는 다른 부분이 존재한다. 그중 하나로 주권상장법인이 발행한 주식을 한국거래소에서 거래한 경우 법인세법상 시가는 그 거래일의 최종시세가액으로 하고 있다. 상증법에서는 주식의 가액이 변동성이 강하고 특정시점의 저가로 거래된 가액만을 선별적으로 취사선택하거나 큰 세력이 개입하여 주가를 저가로 조작하여 그 시점에서

208) 문희철 등. 앞의 논문. 2018. p.16.

209) 대법원 2014.10.27. 선고 2014두9073 판결. “주식거래 목적물과 자산거래의 목적물이 사실상 동일하다고 볼 수 없음에도 처분청이 일반적인 매매사례가액으로 과세하였으나 구 법인세법 시행령 제89조 제1항에서 말하는 일반적인 매매사례가액으로서 이 사건 자산의 객관적인 시가에 해당한다고 보기는 어려워 부당행위계산부인 할 수 없음.”

증여 또는 상속이 이루어지는 경우 공평과세가 문제가 될 수 있어 평가기준일 이전·이후 각 2개월간의 최종시세가액 평균액을 시가로 보고 있다.²¹⁰⁾

2. 시가가 불분명한 경우

가. 일반적인 거래

법인세법상 일반적인 거래에 있어서 해당 거래가액이 시가로 인정되지 않고, 매매사례가액 유사매매사례가액이 없고, 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 시가를 산정할 수 없는 경우 ‘시가가 불분명한 경우’로 본다. 이렇게 ‘시가가 불분명한 경우’에는 「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」에 따른 감정평가법인 등이 감정한 가액이 있는 경우 그 가액(감정가액이 2 이상인 경우에는 그 감정한 가액의 평균액)을 우선적으로 적용하도록 하고 주식, 가상자산은 제외한다(법인세법 시행령 제 89조 제2항 제1호). 그 가액이 없는 경우에는 상증법에서 규정하는 보충적인 평가 방법을 준용한다(법인세법 시행령 제89조 제2항 제2호). 판례에서는 “시가에는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함 한다”고 판시하고 있어 감정가액까지 시가의 범주에 포함시키고 있다.²¹¹⁾ 그런데 법인세에서는 보충적인 평가방법의 하나로 기술하고 있다.

감정평가법인 등에는 상증법과 동일하게 개인 감정평가사를 포함하고, 상증법 시행령 제49조 제1항 제2호에서는 2개 이상의 공신력 있는 감정기관이 평가한 감정가액의 평균액을 시가로 본다.²¹²⁾ 하지만 법인세법에서는 별도의 규정이 없기 때문에 하나의 감정가액도 정상적인 감정가액이라면 시가다(법인세법 시행령 제2항 제1호). 법인세법은 상증법과 달리 감정평가기간을 별도로 규정하고 있지 않아 소급감정에 따른 감정가액도 시가로 인정하고 있다.²¹³⁾ 납세의무자, 과세관청 모두 소급감정가액을 편의적으로 이용할 가능성이 있다. 그리고 법인세법에는 부실감정 방지를 위한 재 감정의뢰, 부실감정기관의 제제 등이 없어 상증법에 의하여 제제를 받은 부실 감정기관의 감정가액을 용인할 수밖에 없다. 따라서 정상적인 감정가액이라도 상

210) 상증법 제63조 제1항 가목.

211) 대법원 98.7.10. 선고 97누10765 판결 ; 대법원 2000.2.11. 선고 99두2505 판결

212) 기준시가 10억 원 이하 부동산은 1개 감정가액도 가능.

213) 심사 서울 97-770, 1997.7.11. ; 심사 기타 2006-15, 2006.5.8.

증법에 의하여 재제를 받는 감정기관의 감정가액은 상증법상으로는 인정하지는 않지만 법인세법으로는 부인할 수 없다.

그리고 법인세법의 시가 규정 역시 법률로서 명백하게 법문화하여야 하고, 법률 또는 그 위임에 따른 명령, 규칙은 그 내용이 일의적이고 명확하여야 하며 함부로 불확정 개념이나 개괄조항을 사용하여서도 안 된다.²¹⁴⁾ 시가규정이 예시규정이기 때문에 객관적이고 합리적인 방법으로 산정(算定)한 가액을 시가로 인정한다고 하더라도 법문에 명확하게 명시되지 않는 방법으로 시가를 산정(算定)하는 것은 평가 및 산정(算定)하는 자의 입장에 따라서 자의적으로 판단하여 재량권이 남용될 여지가 많다. 이럴 경우 국민의 재산권을 침해시킬 가능성이 높을 뿐 아니라 납세의무자와 과세관청 간에 의견 다툼이 심하여 불복으로 이어져 과도한 사회적 비용을 초래할 수 있다.

따라서 법인세법 상 ‘시가가 불분명한 경우’에 대한 구체적이고도 세부적인 기준을 마련하여야 할 것이며, 동시에 의미가 상통하는 상증법의 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’와도 의미상의 상이함이나 충돌이 발생하지 않도록 통일을 기하여야 할 것이다.

나. 유·무형 자산을 제공하고 제공받은 경우

유·무형의 자산의 임대차 등에 대하여 임료 등이 시가로 인정되지 않고, 매매사례가액 유사매매사례가액이 없고, 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 시가를 산정할 수 없어 ‘시가가 불분명한 경우’에 감정가액이 있는 경우에는 그 감정가액을 우선 적용한다. 이러한 감정가액과 상증법상의 보충적인 평가방법을 적용할 수 없는 경우에는 당해 자산 시가의 100분의 50에 상당하는 금액에서 그 자산의 제공과 관련하여 받은 전세금 또는 보증금을 차감한 금액에 정기예금이자율²¹⁵⁾을 곱하여 산출한 금액이 시가다(법인세법 시행령 제89조 제4항 제1호).

214) 임승순, 전계서, 2019, p.35.

215) 법인세법 시행규칙 제6조. “2021년 1월 1일 이후 개시하는 정기예금이자율은 연 1.2% 적용.”

다. 건설 기타 용역을 제공하거나 제공받는 경우

건설 기타 용역을 제공하거나 제공받는 경우 서비스 대가로써 거래가액이 시가로 인정되지 않고, 매매사례가액 유사매매사례가액이 없고, 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 시가를 산정할 수 없어 ‘시가가 불분명한 경우’에 감정가액이 있는 경우에는 그 감정가액을 우선 적용한다. 이러한 감정가액과 상증법상의 보충적인 평가방법을 적용할 수 없는 경우에는 당해 용역의 제공에 소요된 금액과 원가에 해당 사업연도 중 특수 관계인 외의 자에게 제공한 유사한 용역제공거래 또는 특수 관계인이 아닌 제3자간의 일반적인 용역제공거래를 할 때의 수익률²¹⁶⁾을 곱하여 계산한 금액을 합한 금액이 시가다(법인세법 시행령 제89조 제4항 제2호).

3. 금전의 대여 및 차용

법인세법에서는 금전의 대여 또는 차용의 경우에 당해 거래의 시가성 여부, 유사거래의 시가 채택여부 등을 따지지 않고 무조건 가중평균이자율과 당좌대출이자율만을 시가로 한다(법인세법 시행령 제89조 제3항).

“이자율의 시가 역시 일반적이고 정상적인 금전거래에서 형성될 수 있는 객관적이고 합리적인 것이어야 하므로 법인세법 시행령 제89조 제3항이 정하고 있는 가중평균이자율, 당좌대출이자율을 시가로 볼 수 없는 사정이 인정된다면 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 이자율의 시가인지 여부를 과세관청이 입증하여야 한다”고 대법원에서 판시하였다.²¹⁷⁾ 금전의 대여 또는 차용의 경우에도 당해 거래의 시가 적정성을 따져서 과세여부를 판단하는 것이 적법하다고 본 것이다. 그럼에도 불구하고 모든 특수 관계자 간 금전의 대여 또는 차용 거래를 법인세법이 정한 이자율인 가중평균이자율, 당좌대출이자율(4.6%)을 기준으로만 거래의 부당성 여부를 판단하는 것은 공정하지도 적법하지도 않다. ‘부당행위계산부인’의 기본개념에도 부합하지 않는다.

그래서 “법인세법의 당좌대출이자율은 특수 관계자 사이의 일반적인 자금대여의 경우를 상정한 것이고, 거래의 다양성 등을 고려할 때 모든 특수 관계자 사이의 자

216) 기업회계기준에 따라 계산한 매출총이익을 매출원가로 나눈 율을 말한다.

217) 대법원 2018.7.20. 선고 2015두39842 판결.

금의 대여 또는 차용의 경우에 획일적으로 적용하기는 어려우며, 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 후순위차입이자율 20%가 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 것이라 볼 수 없어 시가의 범위에 있다”고 대법원이 판시한 바 있다.²¹⁸⁾

위에서 설명한 각 세법별 시가에 대한 규정을 요약 정리하면 아래 표와 같다.

<표 6> 법인세법의 시가평가 원칙 및 시가 운영체계

시가가 분명한 경우	
- 기본개념 : 정상적인 거래로써 객관적 교환가치가 반영된 거래가액 - 상장주식 대량매매, 장외 거래한 경우 : 그 거래일의 최종시세가액 * 경영권의 이전을 수반하는 상장주식 : 20% 할증	
시가가 불분명한 경우	
해당 거래가액이 시가로 인정되지 않고, 매매사례가액, 유사매매사례가액이 없고, 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 시가를 산정할 수 없는 경우	
구분	시가의 적용 범위
일반적인 거래	순차적으로 적용. ²¹⁹⁾ 제1항 감정평가법인 등의 감정가액 (1개 이상) (주식, 가상자산은 제외) 제2항 상증법 보충적 평가방법 준용
유무형 자산의 임대 등	일반적인 거래규정을 적용할 수 없는 경우 (당해 자산의 시가 × 50% - 보증금 등) × 정기예금 이자율(1.2%). ²²⁰⁾
건설, 기타 용역	일반적인 거래규정을 적용할 수 없는 경우 원가 + 원가 × (매출액 - 원가) / 원가. ²²¹⁾
금전의 대여 및 차용	
가지급금 인정이자 등	- 가중평균차입이자율을 원칙으로 하고 당좌대출이자율(4.6%)도 적용(시가의 분명·불분명을 구분하지 않음). ²²²⁾

218) 대법원 2018.8.30. 선고 2015두56458 판결.

219) 법인세법 시행령 제89조 제2항.

220) 법인세법 시행령 제89조 제4항 제1호.

221) 법인세법 시행령 제89조 제4항 제2호.

222) 법인세법 시행령 제89조 제3항.

제4장 설문조사 및 결과분석

제1절 설문조사

본 연구는 세법상 시가체계의 문제점을 도출하고 그에 대한 개선방안을 모색하기 위함이다. 이에 시가평가의 법리적 검토와 선행연구들에서 주요 문제점으로 지적된 내용에 연구자가 그동안 과세관청과 대리인으로 활동을 하는 과정에서 직접 경험한 실무적 문제에 대한 개선방안을 찾기 위해 시가평가의 핵심적인 주제를 중심으로 설문지를 구성하고 Survey 방법을 활용하였다. 설문지는 인구 통계적 특성에 관한 질문과 시가 체계에 관한 4가지 핵심적인 논점을 중심으로 구성하였다. 4가지 핵심적 내용은 다시 세부적으로 I) 세법상 시가의 일반적 개념에 관한 문항 6개, II) 특수 관계자 간 거래의 시가에 관한 문항 2개, III) 과세관청의 시가 산정(算定)에 관한 문항 7개 그리고 IV) 감정가액의 시가 적용에 관한 문항 6개로 구성하고 각 문항에 대해 리커트의 5점 척도로 질문하였으며 무기명 방식으로 자료를 수집하였다.

1. 설문지 배포 및 회수

본 연구를 위한 설문조사는 포털사이트 구글 웹²²³⁾을 통하여 설문지를 배포하고 무기명 응답 방식으로 2022년 10월 1일부터 2022년 10월 28일까지 약 한 달에 걸쳐 실시하였다. 설문 대상자는 연구자의 카카오톡 채팅방을 활용하였기에, 연구자가 활동하고 있는 광주광역시 지역의 납세의무자와 그 세무대리인 그리고 과세관청의 세무공무원 등을 주 대상으로 하였고 일부는 전국적으로도 대상을 넓혔다. 하지만, 무기명 방식으로 설문조사가 이루어졌으며, 처음 설문요청을 받은 사람이 제3자에게 다시 설문지를 배포할 수 있는 시스템이었기에 응답자가 어느 지역에 거주하

223) <https://docs.google.com/forms/u/0/?pli=1>

는 누구였는지 알 수가 없어 설문 대상자가 특정 지역에 국한되었다고 보기는 어렵다.

2. 응답내용

응답자의 인구 통계적 특성은 아래 <표 7>에 나타나 있다. 먼저, 직업별 특성으로는 납세의무자 33명, 과세관청(기획재정부, 국세청, 일선세무서 등) 29명, 세무대리인(세무사, 공인회계사, 변호사 등) 28명, 기타 21명 등 전체 111명이 응답하였다. 응답자의 특성별 빈도가 가장 높은 분야는 직업별에서 납세의무자가 33명(29.7%), 직급별로는 사장(CEO)이 38명(34.2%), 경력에 있어서 20년 이상 경력자가 67명(60.4%)으로 나타났으며, 다음으로 시가 평가 관련 세무신고 경험이 있다고 응답한 자가 81명(73.0%), 시가 판단 경험이 있다고 응답한 자가 62명(55.9%)을 차지하였다. 성별은 남자가 88명(79.3%), 연령은 51세 이상이 76명(68.5%), 대졸 이상이 104명(93.7%)으로 나타났다.

<표 7> 설문 응답자의 인구통계학적 특성

특 성	구 분	빈 도	퍼센트(%)
직업	납세의무자	33	29.7
	과세관청	29	26.1
	세무대리인	28	25.2
	기타	21	18.9
직급	사장(CEO)	38	34.2
	임원	22	19.8
	부장급 이상	12	10.8
	과장급 이상	16	14.4
	과장급 미만	23	20.7
경력	5년 이하	13	11.7
	10년 이하	16	14.4
	20년 미만	15	13.5
	20년 이상	67	60.4
세무신고 경험 유무	있다	81	73.0
	없다	30	27.0
시가판단 경험 유무	있다	62	55.9
	없다	49	44.1

성별	남	88	79.3
	여	23	20.7
연령	30세 이하	1	.9
	31세 - 40세 이하	10	9.0
	41세 - 50세 이하	24	21.6
	51세 이상	76	68.5
학력	고졸	7	6.3
	대졸 이상	104	93.7

제2절 결과분석

본 절에서는 세법상 시가평가와 관련하여 조세 실무에서 노출되고 있는 현상적인 문제에 대해 선행연구와 판례 등의 검토를 통한 이론적인 논거를 뒷받침해줄 각 설문항목(I ~ IV)에 대한 통계결과를 분석하고자 한다. 즉, 선행연구 등에서 이론적으로 지적된 문제점들에 대해, 기존 연구들에서 사용하지 않았던 설문조사 결과를 통해 현행 세법상 시가체계의 문제점을 확인하고 이에 대한 시가의 개념과 운영체계 등에 대해 핵심적인 부분을 중심으로 구체적이고도 현실적인 개선방안을 제시하고자 한다. 먼저, 1) 현행 세법상 시가의 일반적인 개념에 대한 분석을 시작으로 2) 특수 관계자 간 거래의 시가에 관한 분석 그리고 3) 과세관청의 시가 산정(算定)에 관한 분석과 4) 감정가액의 시가 적용에 관한 분석 순으로 논의코자 한다.

1. 세법상 시가의 일반적 개념에 관한 분석

가. 시가의 일반 개념에 대한 이해도 측정

세법상 시가의 기본개념에 대한 이해도에 따라서 과세관청의 세무공무원이나 각종 세목의 신고와 관련된 실무를 수행하는 납세자 또는 세무대리인들의 의사결정에 중대한 영향을 미치게 되므로 시가 개념에 대한 이해도 측정이 무엇보다도 중요하다. 상증법에서는 시가를 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고, 매매 또는 수용가격·공매

가격 및 감정가격 등 시가로 인정되는 것을 포함하는 것으로 정의하고 있다.²²⁴⁾ 한편, 법인세법에서는 시가를 건전한 사회통념 및 상거래 관행과 특수 관계자가 아닌 자 간에 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격으로 정의하고 있다.²²⁵⁾ 통상 시가체계의 근간을 이루는 것으로 알려진 상증법과 법인세의 시가에 대한 개념 정의가 표현에 있어서 다소 다르기는 하지만, 그 의미에 있어서는 거의 대동소이한 것으로 보인다. 대법원의 판례에 의하여 형성된 본질적이고 궁극적인 시가는 “정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”으로 정의하고 있다.²²⁶⁾ 여기서 말하는 객관적 교환가액은 “거래 당사자 간의 주관적인 사정이 배제된 상태에서 형성된 교환가액”을 이른다.²²⁷⁾

하지만, 대법원에서는 “시گران 본래 주관적인 것이며 선의의 당사자 사이의 협상 결과로 생긴 매매가격이 있으면 금액이 얼마든 그 가격이 바로 시가다”²²⁸⁾고 판시한 경우가 있다.²²⁹⁾ 더 나아가 “객관적 교환가치로서 유사 거래가액과 차이가 있다고 하더라도 정상적인 거래로 볼만한 사정이 존재한다는 점이 충분히 증명되는 경우 그것도 시가로 볼 수 있다”는 판례도 다수 존재하고 있다.²³⁰⁾

따라서 거래상대방과의 자유로운 의사에 의하여 협상을 통해 부당성이 없는 정상적인 거래라고 하면, 일반적인 시가개념인 “정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”²³¹⁾에 부합되지 않는다고 하더라도 적절한 시가로 볼 수 있는지에 대해 과세관청과 납세자(세무대리인 포함)간 상당한 견해차를 보이는 것은 피할 수 없는 현실이다.

이러한 시가에 대한 이해도를 측정하기 위해 세법상 시가의 일반적 개념에 관한 설문 문항(시가의 기본개념, 시가에 대한 예외적인 적용, 예외적 시가를 유사 매매가액으로 적용 여부, 비교 대상 유사매매가액을 다른 자산에의 적용 여부, 시가에 대한 과세당국의 획일적 적용 여부, 시가 개념에 대한 법체계 정비의 필요성 등)을 아래와 같이 구성하였다.

224) 상증법 제60조 제2항.

225) 법인세법 제52조 제2항.

226) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 외.

227) 대법원 98.7.10. 선고 97누10765 판결 ; 대법원 2000.2.11. 선고 99두2505 판결 외.

228) 대법원 1982.4.13. 선고 81누90 판결.

229) 대법원 1982.4.13. 선고 81누90 판결.

230) 부산고법 2018.1.19. 선고 2017누23148 판결.

231) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 외.

<p>I. 설문내용 (①점: 전혀 그렇지 않다. ~ ⑤점 매우 그렇다.)</p> <p>I-1. 시가란 “정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”을 말합니다.²³²⁾ 객관적 교환가액은 “거래 당사자 간의 주관적인 사정이 배제된 상태에서 형성된 교환가액”을 말하며,²³³⁾ 이는 “거래대상 재산에 대한 거래당사자의 주관적인 필요성·선호도·가격평가를 제외하고 오로지 거래대상 재산의 고유한 특징만을 기초로 형성된 교환가액”이라는 대법원 판례도 있습니다. 이 판례가 시가의 정의에 부합된다고 보십니까?</p>
<p>I-2.²³⁴⁾ (시가에 대한 예외적 적용)</p> <p>“시가란 본래 주관적인 것이며 선의의 당사자 사이의 협상결과로 생긴 매매가격이 있으면 금액이 얼마든 그 가격이 바로 시가다”고 판시한 대법원 판례도 있습니다.²³⁵⁾ 이것은 “객관적 교환가치로서 유사 거래가액과 차이가 있다고 하더라도 정상적인 거래로 볼만한 사정이 존재한다는 점이 충분히 증명되는 경우 그것도 시가로 볼 수 있다”는 것입니다.²³⁶⁾ 거래 상대방과의 자유로운 의사에 의하여 협상을 통해 부당성이 없는 정상적인 거래라고 하면, 위 I-1의 시가 개념과는 다름에도 불구하고 적법한 시가로 볼 수 있다고 생각하십니까?</p>
<p>I-3. (위 I-2의 예외적 시가를 유사 매매가액으로 적용하는 것에 대한 타당성 여부)</p> <p>위 I-2의 “거래가액은 당사자 간에는 정상적인 것으로 시가로 인정받았다고 하더라도, 불특정 다수인 사이에 자유롭게 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액이라 볼 수 없으므로 이를 다른 거래나 다른 유사자산의 매매사례가액으로 확대하여 적용할 수 없다”고 본 판례가 있습니다.²³⁷⁾ 이 판결이 타당하다고 보십니까?</p> <p>[판례요약: 경영권과 함께 양도하는 비상장주식의 거래가액을 일반적인 시가로 볼 수 없다고 판시]</p>
<p>I-4. 유사거래가 있는 경우 그 거래가액을 시가로 보도록 대법원이 다수 판시²³⁸⁾하고, “비특수 관계자 간의 거래는 강요 등에 의하여 거래가 이루어졌다는 과세당국의 입증이 이루어지지 않는 한 시가로 인정하여야 한다”는 심판 결정 사례도 있습니다.²³⁹⁾ 비교대상 유사거래가 비정상적이거나 부당하지 않으면 그 거래가액을 매매사례가액으로서 유사한 다른 자산의 시가로 적용할 수 있다고 보십니까?</p>
<p>I-5. 위와 같이 거래가액이 시가로써 적정한 것인지에 대한 판단과 유사·동일 자산의 매매사례가액을 해당 자산의 시가로 채택함에 있어서, 시가의 적정성 판단기준이 명확하지 않음을 알 수 있습니다. 하지만, 과세당국의 실무자가 시가의 다양성을 인정하지 않고 획일적인 기준으로 시가를 판단하여 적용하는 경우가 많다고 생각하십니까?</p>
<p>I-6. 시가 개념의 근간을 이루는 상증법과 법인세법 시가규정이 추상적이고 모호하여 대법원, 조세심판원, 기획재정부, 국세청의 해석이 각각 사실판단에 따라서 달라 세무 실무현장에서 세법적용의 어려움이 많으므로 세법체계의 정비가 필요하다고 보십니까?</p>

232) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 외.

233) 대법원 1982.4.13. 선고 81누90 판결.

234) 대법원 98.7.10. 선고 97누10765 판결 ; 대법원 2000.2.11. 선고 99두2505 판결 외.

235) 대법원 1982.4.13. 선고 81누90 판결.

236) 부산고법 2018.1.19. 선고 2017누23148 판결

237) 대법원 2014.8.20. 선고 2014두4566 판결 ; 대법원 2010.7.22. 선고 2010누5242 판결.

238) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 ; 대법원 2015.2.12. 선고 2012두7905 판결 ; 대법원 2017.7. 18. 선고 2014두7565 판결 외.

나. 설문 결과

<표 8> 시가의 일반적 개념에 관한 설문 결과

설문문항	구 분				
I-1	표본 통계량				
	N	평 균	표준편차	평균의 표준오차	F값
	111	3.6126	.87564	.08311	3.0106
	직업별 인식 차이				
	직 업	N	평 균	표준편차	평균 표준오차
	과세관청	29	4.0000	.84515	.15694
	납세의무자+세무대리인	61	3.5246	.86807	.11115
I-2	표본 통계량				
	N	평 균	표준편차	평균의 표준오차	F값
	111	3.5495	1.05949	.10056	.500
	직업별 인식 차이				
	직 업	N	평 균	표준편차	평균 표준오차
	과세관청	29	3.4138	1.29607	.24067
	납세의무자+세무대리인	61	3.6557	.89229	.11425
I-3	표본 통계량				
	N	평 균	표준편차	평균의 표준오차	F값
	111	3.6126	1.04595	.09928	2.920
	직업별 인식 차이				
	직 업	N	평 균	표준편차	평균 표준오차
	과세관청	29	3.9310	1.03272	.19177
	납세의무자+세무대리인	61	3.4754	1.05840	.13551
I-4	표본 통계량				
	N	평 균	표준편차	평균의 표준오차	F값
	111	3.8288	.81880	.07772	2.589
	직업별 인식 차이				
	직 업	N	평 균	표준편차	평균 표준오차
	과세관청	29	4.0345	.62580	.11621
	납세의무자+세무대리인	61	3.9016	.81045	.10377
I-5	표본 통계량				
	N	평 균	표준편차	평균의 표준오차	F값
	111	3.7748	1.03295	.09804	11.939
	직업별 인식 차이				
	직 업	N	평 균	표준편차	평균 표준오차
	과세관청	29	3.0000	1.16496	.21633
	납세의무자+세무대리인	61	4.1639	.75675	.09689

239) 조심2018중2779, 2019.07.08.

I-6	표본 통계량				
	N	평균	표준편차	평균의 표준오차	F값
	111	4.4232	.84441	.08015	2.140
I-6	직업별 인식 차이				
	직업	N	평균	표준편차	평균 표준오차
	과세관청	29	4.1379	.83342	.15476
	납세의무자+세무대리인	61	4.4098	.73885	.09460

상증법과 법인세법 시가규정이 추상적이고 모호하여 대법원, 조세심판원, 기획재정부, 국세청의 해석이 각각 사실판단에 따라 실무현장에서 세법 적용의 어려움이 많다는 것이 일반적인 중론이다. 이에 시가의 기본개념에 대한 인식 정도와 각 세법별로 서로 달리 규정되어 있는 상황에서 세법체계를 정비하여 해석의 일관성 제고를 통해 예측 가능성과 조세협력비용을 줄이기 위한 노력이 필요하다. 이에 I-1 ~ I-5에서 기본 개념에 대한 인식의 차이를 측정하고 마지막으로 I-6 문항을 통해 세법체계의 정비가 필요하냐는 질문에 가장 높은 값(평균 4.4232)으로 나타나 시가의 기본 개념에 대한 세법체계의 필요성을 확인시켜 주었다.

<표 9> 시가규정에 대한 세법체계의 정비 필요성에 관한 설문 분석

설문문항	구분				
I-6	세무신고 경험 여부에 따른 인식 차이				
	경험 여부	N	평균	표준편차	평균 표준오차
	경험 유	81	4.4444	.68920	.07658
	경험 무	30	3.7000	.98786	.18036
	시가판단 경험 여부에 따른 인식 차이				
	경험 여부	N	평균	표준편차	평균 표준오차
	경험 유	62	4.4516	.69371	.08810
	경험 무	49	3.9796	.94626	.13518

<세무신고 경험 여부>

구분	Levene의 등분산		평균의 동일성에 대한 t-검정			
	F	유의확률	t	유의확률	차이의 95% 신뢰구간	
I-6	4.006	.048	3.799	.000	하한	상한
					.34841	1.14048

<시가판단 경험 여부>

구분	Levene의 등분산		평균의 통일성에 대한 t-검정			
	F	유의확률	t	유의확률	차이의 95% 신뢰구간 하한	상한
I-6	.734	.393	3.031	.003	.16340	.78064

세무신고 경험여부에 따라 I-6 문항에 대한 통계적 차이를 보이고 있고, 세무신고 경험이 있을수록 시가규정에 대한 세법체계의 정비 필요성을 높게 인식하는 것으로($t=3.799$, $p<.001$) 나타났다. 시가판단 경험여부에 따라 경험이 있을수록 시가규정에 대한 세법체계의 정비 필요성을 높게 인식하고($t=3.031$, $p<.01$) 있는 것으로 나타났다. 시가를 산정·평가하여 세법을 적용하여야 하는 실무적인 접촉면이 넓은 세무신고 경험 또는 시가판단 경험이 있는 집단에서 I-6 문항에 대하여 높게 지각한다는 것은 상증법과 법인세법 시가규정이 추상적이고 모호하다는 것으로, 이로 인해 세무 실무현장에서 세법적용의 어려움이 많으므로 세법체계의 정비가 절실하게 필요하다는 것을 의미이기도 하다.

구체적으로 I-1 시가의 정의에 대한 문항에 대하여 직업에 따라 통계적 차이를 보이고 있고, 과세관청의 세무공무원이 가장 높게 지각하고 있는 것으로($F=3.016$, $p<.05$) 나타났다. 시가의 정의에 벗어난 예외적 시가의 유사자산의 매매사례가액을 적용할 수 없는 것에 대한 I-3 문항에 대하여 직업에 따라 통계적 차이를 보이고 있고, 과세관청이 가장 높게 지각하고 있는 것으로($F=2.920$, $p<.05$) 나타났다. 본질적인 시가의 정의에서 벗어나 예외적 시가로 볼 수 있는 비교대상 유사거래가 비정상적이거나 부당하지 않으면 그 거래가액을 매매사례가액으로서 다른 자산의 시가로 적용할 수 있다고 보냐는 것이 I-4 문항이다. 이에 대하여 직업에 따라 통계적 차이를 보이고 있고, 과세관청이 가장 높게 지각하고 있는 것으로($F=3.589$, $p<.05$) 나타났다. 시가의 적정성 판단기준이 명확하지 않은 상태에서 과세당국에서 획일적인 기준으로 시가판단을 하느냐는 I-5 문항에 대하여도 통계적 차이를 보이고 있고, 세무대리인이 가장 높게 지각하고 있는 것으로($F=11.939$, $p<.001$) 나타났다.

다. 결과분석

I-1 문항은 시가의 가장 기초적이고 궁극적인 기본개념이라 할 수 있는 시가의 정의에 관한 사항이다. I-2 문항은 본질적인 시가의 정의에서 벗어나 법원, 조세심판원, 과세관청 등에서 인정하고 있는 예외적 시가로써 엄밀하게 말하면 객관적 교환가치와 거래가액이 차이가 발생하여 시가로 볼 수 없는 것에 대한 것이다. 이 거래가액이 시가성이 인정되지 않는다 하더라도 부당하지 않거나 정당한 사유가 존재하여 과세할 수 없는 것이라면 시가로 인정할 수 있느냐는 질문이다.

I-1 문항에 대하여는 긍정적인 인식의 결과가 I-2 문항에 대하여는 부정적인 인식의 결과가 나와야 시가에 대한 기본개념을 이해하고 있다고 볼 수 있다. 그런데 똑같이 모든 집단에서 세무신고 경험 및 시가판단 경험의 유무에 상관없이 모두 긍정적인 결과가 나왔다는 것은 모든 집단이 시가의 기본개념을 정확하게 파악하고 있지 않다고 해석할 수 있다.

I-3 문항과 I-4 문항은 표현을 달리하였을 뿐 유사한 내용이다. I-3 문항은 본질적인 시가의 정의에 부합하지 않으므로 판례에 의하여 시가로 인정되지 않은 사례를 가지고 질문을 하였다. I-4 문항은 본질적인 시가의 정의에 부합하지 않지만, 판례 등에 의하여 시가로 인정되는 사례를 가지고 질문을 하였다. I-3 문항과 I-4 문항에 대한 인식의 결과가 상반되어야 시가의 기본개념에 대한 인식을 명확하게 하고 있다고 볼 수 있다. I-3 문항에 대하여는 긍정적인 인식의 결과가 나와야 시가의 개념을 정확하게 인식하고 있는 것이 되고, I-4 문항에 대하여는 부정적인 인식의 결과가 나와야 시가의 개념을 정확하게 인식하고 있다고 판단할 수 있다. 그러나 두 질문 모두에 대하여 긍정적인 인식도가 높은 것으로 나타났다. 이는 시가의 정의에 대한 I-1 문항에 대한 인식이 높다고 하더라도 과세관청, 납세의무자, 세무대리인 등 모든 집단의 설문 대상자가 전반적으로 시가의 기본개념에 대한 명확한 이해도가 부족하거나 낮다는 것을 보여주고 있다. 시가의 개념에 대한 이해도가 부족하거나 낮다는 것은 시가의 적용이 상황에 따라서 판단하는 사람에 따라서 자의적으로 달라질 수 있다는 것을 시사하고 있다. 그렇게 되면 과세관청, 납세의무자, 세무대리인이 모두가 상황에 따라 자신들이 유리한 방향으로 시가에 관련된 세법해석을 다르게 적용할 가능성이 높아지게 된다.

라. 문제점

설문조사의 결과는 거래상대방과의 자유로운 의사에 의하여 협상을 통해 부당성이 없는 정상적인 거래라고 하면, 그 거래가액이 일반적인 시가개념에 부합하는 것으로 인식하고 있는 것으로 나타났다. 이는 거래가액이 “정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”²⁴⁰⁾과 차이가 있음에도 불구하고 적정한 시가로 보는 오류 또는 오판을 초래하고 있음을 보여주고 있다. 과세여부를 판단함에 있어 해당 거래가액이 시가로써 적정한 것과 거래로써 합리성이 있거나 정당한 사유가 있어서 과세할 수 없는 것에 대하여 명확하게 구분하지 못하고 있음을 의미한다. 해당 거래가액이 시가에 부합되지는 않지만, 거래로서 합리성이 있거나 정당한 사유가 있어서 과세할 수 없는 것까지도 시가의 범주에 포함시키는 현실을 드러내고 있는 것이다.

이는 서로 다른 개념의 시가의 적정성과 경제적 합리성, 거래의 정당한 사유가 시가의 산정·평가 시 상호 충돌하고 있어 법원과 조세심판원 등이 상반된 해석을 하고 있고, 세법규정의 시가개념과 운영체계가 명확하지 않는 데 기인한 것이라 볼 수 있다.

이에 시가 개념과 관련하여 현행 세법규정과 대법원 판례에서 상당한 차이를 보이고 있다. 본 항목에서는 1) 객관적 거래가치가 반영되지 않는 거래가액, 2) ‘부당 행위계산부인’을 적용하지 않는 거래가액, 3) ‘비 특수 관계자 간’ 정당한 사유가 있는 거래가액을 중심으로 그 문제점과 이에 대한 개선방안을 논하고자 한다.

(1) 객관적 교환가치가 반영되지 않은 거래가액을 시가로 인정

“시گران 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”²⁴¹⁾을 말하는 것으로 세법상 시가로써 적정하려면 정상적인 거래와 객관적 교환가치라는 두 가지 조건을 모두 충족하여야 정당한 시가라 할 수 있다. 그럼에도 불구하고 “시گران 본래 주관적인 것이며 선의의 당사자 사이의 협상결과로 생긴 매매가격이 있으면 금액이 얼마든 그 가격이 바로 시가다”고 판시한 대법원 판례가 있다.²⁴²⁾ 더 나아가서,

240) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 외.

241) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 외.

242) 대법원 1982.4.13. 선고 81누90 판결.

“객관적 교환가치로서 유사 거래가액과 차이가 있다고 하더라도 정상적인 거래로 볼만한 사정이 존재한다는 점이 충분히 증명되는 경우 그것도 시가로 볼 수 있다”고 대법원에서 해석하는 경우도 존재하고 있다.²⁴³⁾

이는 통상적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액으로서의 시가성을 인정한 것이 아니다. 엄밀하게 말하면 객관적 교환가치와 거래가액이 차이가 발생하여 시가성이 인정되지 않는다 하더라도 부당하지 않거나 정당한 사유가 존재하는 경우라면 과세할 수 없는 거래가액으로 본다는 것이다. 이러한 사실을 엄밀하게 구분하지 않고 시가로 볼 수 있다거나, 정당한 거래가액으로 보인다는지, 시가를 부인할 수 없다는 식으로 판결문이나 결정문을 작성하는데 문제가 있다. 이로 인해 실무에서는 시가성을 인정하는 것으로 보일 수 있기 때문에 혼란과 혼동을 초래하고 있는 것이다.

또한, “통상적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”²⁴⁴⁾과 ‘객관적 교환가치가 반영되지 않은 과세할 수 없는 정당한 거래가액’을 명확하게 구분하지 못하고 있다. 전자는 거래 당사자 간의 주관적인 사정이 배제된 상태에서 형성된 교환가치가 보장된 시가이고, 후자는 주관적인 것이지만 선의의 당사자 사이의 협상결과로 생긴 부당성이 없거나 정당한 사유가 있는 매매가격을 말하는 것이다.

(2) ‘부당행위계산부인’을 적용하지 않는 거래가액의 시가 인정

‘부당행위계산부인’의 판단기준은 경제적 합리성 유무 즉, 부당성 유무이다. 이는 건전한 사회통념이나 상 관행에 비추어 납세자가 통상적이라고 생각되는 행위 또는 계산을 선택하지 아니하고 이상한 비정상적인 행위 또는 계산을 하였는지 여부에 따라서 판단한다.²⁴⁵⁾ 일차적으로 경제인이 통상적으로 선택할 거래가 판단기준이 되겠으나 당해 거래의 대가관계만을 따로 떼어 내어 단순히 특수 관계자가 아닌 자와의 거래형태에서는 통상 행하여지지 아니하는 것이라 하여 바로 이에 해당되는 것으로 볼 것이 아니라 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상 관행에 비추어 경제적 합리성을 결여한 것인지 여부에 따라 판단하여야 한다.²⁴⁶⁾ 시가로 거래되지 않았다고 하더라도 ‘경제적

243) 부산고법 2018.1.19. 선고 2017누23148 판결.

244) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 외.

245) 대법원 2010.10.28. 선고 2008두15541 판결 외.

합리성'이 있는 거래라면 부당행위계산 부인할 수 없다는 것이다. 이것은 시가를 인정한 것이 아니라 시가와 차이가 있다고 하더라도 정당한 거래로 보아 과세를 하지 않겠다는 것이다.

그럼에도 불구하고 시가성이 있는 정상적인 시가로 거래된 것으로 오관하는 경우가 많다. 그렇게 되면 해당 거래가액이 매매사례가액 또는 유사 매매사례가액이 되어 다른 거래의 시가가 되는 불합리함이 초래되는 위험이 상존하게 된다. 대법원에서 “매매사례가액이 일반적이고 정상적인 방법으로 이루어져 객관적 교환가치를 적정하게 반영되었다고 볼 수 있는 사정이 있어야 한다”고 본 사례가 있다.²⁴⁷⁾ 그러면서도 “객관적으로 부당하다고 인정할 만한 사정을 입증할 증거가 없는 점 등으로 보아 주식 매매사례가액을 시가로 인정함이 타당하다”고 상반되게 판시한 사례들이 있다.²⁴⁸⁾ 이렇게 시가성이 없는 매매사례가액과 유사 매매사례가액을 부당성이 없다는 이유로 시가로 보는 결정을 함으로써 시가의 적정성 여부까지 경제적 합리성을 기준으로 판단하게 되는 오관과 오류를 초래하고 있다.

또 시가의 5% 또는 차액의 3억 원 이내(상증법은 시가의 30% 이상 또는 그 차액이 3억 원 이내)의 거래금액에 대하여는 부당행위 또는 증여로 보지 않는다. 이 또한 해당 거래금액을 시가로 인정한다고 규정하고 있지 않음에도 차후에 매매사례가액 또는 유사매매사례가액으로서 시가로 인정될 가능성이 아주 높다.

더 큰 문제는 시가성이 있는 거래와 시가성은 없지만 경제적 합리성 측면에서 정상거래로 볼 수 있는 거래를 실무현장에서 엄밀하게 구분하기 힘들다는 것이다. 설령 구분한다고 하더라도 법으로 사후 관리할 수 있는 세법체계도 없고 행정적인 관리시스템으로 사후 관리할 수 있는 세정운영 방안도 없어 과세관청 등에서 혼선을 빚고 있는 실정이다.

(3) 비 특수 관계자 간 정당한 사유가 있는 거래가액의 시가 인정

고·저가 거래를 하여 그 대가와 시가의 차액이 30%²⁴⁹⁾ 이상이라고 하더라도 의제

246) 대법원 1997.5.28. 선고 95누18697 판결.
 247) 대법원 2012.4.25. 선고 2010두26988 판결 ; 대법원 2015.2.12. 선고 2012두7905 판결 ; 대법원 2017.7.18. 선고 2014두7565 판결.
 248) 대법원 2011.12.27. 선고 2011두21539 판결 ; 조심 2018중2779, 2019.07.08.
 249) 상증법 시행령 제60조 제3항 ; 법인세법 제24조 제1항.
 “상증법 제35조 제2항에서 “대통령령으로 정하는 기준금액”이란 양도 또는 양수한 재산의 시가의 100분의 30에 상당하는 가액을 말한다(2016.2.5. 개정)”.

기부금 또는 증여로 보려면 합리적인 경제인의 관점에서 비정상적이었다고 볼 수 있는 객관적인 사유가 존재하고 과세관청이 그 사실을 입증해야 한다. 따라서 특수 관계없는 거래당사자 간에 이해관계가 서로 대립되므로, 사기, 강박, 통정, 무경험, 착오 등이 없이 대등한 이익극대화 조건 하에서 상호 간의 협상에 따라 결정된 가격이라면 ‘정당한 사유’가 존재한다고 할 것이다.

비록 시가성이 없는 거래라고 하더라도 거래의 정당한 사유가 존재한다면 의제 기부금 또는 증여로 볼 수 없다. 이는 거래의 정당성이 있어 세금을 과세할 수 없는 것이지 해당 거래가액을 시가로 용인하는 것이 아니다. 그럼에도 시가성이 있는 정상적인 시가로 거래된 것으로 잘못 판단할 수 있다. 그렇게 되면 해당 거래가액이 매매사례가액 또는 유사 매매사례가액이 되어 다른 거래의 시가가 되는 불합리함이 초래된다. 법원에서 “매매사례가액이 일반적이고 정상적인 방법으로 이루어져 객관적 교환가치를 적정하게 반영되었다고 볼 수 있는 사정이 있어야 한다”고 보는 것이 정설이다.²⁵⁰⁾ 그러면서도 “객관적으로 부당하다고 인정할 만한 사정을 입증할 증거가 없는 점 등으로 보아 매매사례가액을 시가로 인정함이 타당하다”고 판시하여 시가성이 없는 거래가액을 시가로 인정하는 상반된 사례들이 존재한다.²⁵¹⁾

‘부당행위계산 부인’을 적용하지 않는 거래가액의 시가성(時價性) 인정 문제와 마찬가지로 시가의 30% 이상의 거래금액에 대하여도 의제기부금 또는 증여로 보지 않는다는 것이지 그 금액을 시가로 인정한다고 세법에서 규정하고 있지 않다. 그럼에도 차후에 해당 거래가액이 시가로써 매매사례가액 또는 유사매매사례가액으로 활용될 가능성이 매우 높다. 즉, 시가성이 있는 거래와 시가성은 없지만 거래의 정당한 사유가 존재하여 정상거래로 볼 수 있는 거래를 실무에서 구분하기 힘들다는 것이다. 더 나아가서 이를 관리할 수 있는 세법체계도 행정적인 관리시스템으로 사후 관리할 수 있는 세정운영 방안도 없어 과세관청 등에서 혼선을 빚고 있는 것이다.

라. 개선방안

(1) 시가의 개념과 범위를 최대한 구체적이고 명확하게 법규화

250) 대법원 2012.4.25. 선고 2010두26988 판결 ; 대법원 2015.2.12. 선고 2012두7905 판결 ; 대법원 2017.7.18. 선고 2014두7565 판결.

251) 대법원 2011.12.27. 선고 2011두21539 판결 ; 조심 2018중2779, 2019.07.08.

시가의 개념의 근간을 이루고 있는 상증법²⁵²⁾과 법인세법²⁵³⁾에서 시가의 정의와 기본적인 시가개념에 대하여 추상적이고 모호하게 규정하고 있어 실무현장에서는 판례에 의하여 형성된 개념을 의존하고 있다. 시가의 개념에 대하여 법원에서 상반된 해석을 내놓은 경우가 많다. 그리고 객관적이고 합리적인 방법으로 시가를 산정한다고 하더라도 법문에 명확하게 명시되지 않는 방법으로 시가를 산정하는 것은 평가 및 산정하는 자의 입장에 따라서 자의적으로 판단할 여지가 많다. 그로 인하여 재량권이 남용될 여지가 많아 국민의 재산권을 침해시킬 가능성이 높은 상황이다. 납세의무자와 과세관청 간에 의견 다툼이 심하여 불복으로 이어져 과도한 사회적 비용을 초래할 수도 있다. 종국적으로 법관의 자유 심증에다 객관적이고 합리적인 방법으로 평가된 시가 여부 판단을 맡기게 되어 판단자의 자의성, 임의성을 완전하게 벗어날 수 없는 것이 사실이다.²⁵⁴⁾ 그렇지만 시가개념 자체에 내재해 있는 모호함과 불확실성으로 인해 시가평가와 산정에 있어서 일정한 범위 내에서 입법재량은 불가피하다.

따라서 시가의 개념과 범위를 최대한 구체적이고 명확하게 법규화하고 법에 명시된 그대로 엄격하게 해석하고 적용함으로써 ‘엄격해석의 원칙’을 지켜 법적 안정성과 예측 가능성을 확보하여 국민의 재산권을 보호하여야 한다(임승순, 2019).

(2) ‘시가성 있는 거래가액’과 ‘시가성 없는 정당한 거래가액’을 구분

시가성(時價性)이 있는 거래와 시가성(時價性)은 없지만 경제적 합리성이 있거나 정당한 사유가 있어 과세할 수 없는 거래를 구분하는 현장의 실무역량이 부족하다. 시가성이 있는 거래가액도 시가로 인정하고, 시가성은 없지만 특수 관계자 간 거래로 경제적 합리성이 있거나 비 특수 관계자 간 거래로 정당한 사유가 있어 과세할 수 없는 거래가액까지도 시가로 인정하는 경우가 빈번히 발생하고 있다. 이는 1차적으로는 세법에 시가개념을 명확하게 설정하거나 구분하지 않고 있기 때문에 발생하는 모순이며, 나아가 모호하고 복잡한 시가의 내재적 특성과 법규만으로 구체적인 기준을 만들 수 없는 현실적 한계에 기인한 것도 있다. 따라서 시가성이 있는 거래와 시가성은 없지만 과세할 수 없는 정당한 거래에 대한 개념 정립을 위해 법

252) 상증법 제60조 제2항.

253) 법인세법 시행령 제98조 제2항.

254) 대법원 2014.12.11. 선고 2014두40517 판결.

문으로 명확하게 구분하여 규정하여야 하며, 더불어 시가성 없는 거래가액이 매매 사례가액 또는 유사 매매사례가액으로서 시가로 채택되거나 인정되지 않도록 관리하여야 한다. 이를 위해 납세자의 신고 또는 과세관청이 과세를 위해 근거로 삼은 시가 개념과 거래가액을 관리할 수 있는 세정운영 관리시스템의 확충이 절실하게 필요하다.

2. 특수 관계자 간 거래의 시가에 관한 분석

가. 특수 관계자 간 거래의 시가에 관한 이해도 측정

특수 관계자 간 거래의 시가에 관한 설문에서는 2개의 문항으로 설문을 구성하였다. 첫 번째 문항은 특수 관계자 간 거래가액에 대하여 과세관청에서 처음부터 무조건 시가의 정당성을 인정하지 않으려는 경향에 대한 인식태도에 관한 설문내용이다. 두 번째 문항은 특수 관계자 간 거래가액에 대하여 시가성 있는 거래가액과 시가성이 없다고 하더라도 경제적 합리성이 있는 과세되지 않는 정당한 거래가액을 구분하여 이해하고 있는지에 대한 질문내용이다.

첫 번째는 문항은 특수 관계자 간의 거래가액에 대한 과세관청의 태도를 알아보고자 하는 것이다. 두 번째는 문항은 응답자들이 특수 관계자 간 거래가액의 시가 판단에 대한 이해도를 파악하기 위한 설문이다. 특수 관계자 간 거래가액이 일반적으로 객관적인 시가라 할 수 없는 경우가 많지만 경제적 합리성을 결한 비정상적인 거래로 볼 수 없는 경우에는 해당 거래가액을 부당행위계산 부인할 수 없다. 이때 이 거래가액을 동일·유사자산에 대한 시가로서 다른 거래의 매매사례가액으로 시가로 채택이 가능하다고 보는 지에 대하여 물어보았다. 시가로 거래하지 않은 경우라도 과세되지 않은 경우의 거래가액에 대한 시가성을 묻는 설문이기 때문에 부정적인 인식이 높아야 세법상 시가개념을 정확하게 이해하고 있다고 볼 수 있다. 설문내용은 아래와 같다.

II. 설문내용 (①점 : 전혀 그렇지 않다. ~ ⑤점 매우 그렇다.)

II-1. 상증법 시행령 제49조 제1항 제1호 가목과 법인세법 시행령 제89조 제1항, 대법원 판례에서도 “시가란 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격이므로 특수 관계인 간의 거래가격은 매매사례가로 볼 수 없다”고 판시한 경우가 있습니다.²⁵⁵⁾ 과세관청에서 특수 관계자 간의 거래가액은 담합 내지는 조작의 우려가 있어 처음부터 무조건 시가의 정당성을 인정하지 않으려는 경향이 있다고 생각하십니까?

Ⅱ-2. “특수 관계자 간의 거래라고 할지라도 그 거래가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 거래로 보지 않거나”²⁵⁶⁾ “객관적으로 부당하다고 인정되는 경우를 제외하고 그 거래가액을 시가로 볼 수 있는 것이므로 객관적 시가보다 저가라고 하더라도 부당행위계산부인을 하지 않는 사례”가 다수 있습니다.²⁵⁷⁾ 위 거래가액을 동일·유사 자산에 대한 시가로서 다른 거래의 매매사례가액으로서 시가로 채택이 가능하다고 보십니까?

나. 설문 결과

<표 10> 특수 관계자 간 거래의 시가에 관한 설문분석 (1)

설문문항	구		분		
Ⅱ-1	표본 통계량				
	N	평균	표준편차	평균의 표준오차	
	111	4.0180	.86342	.08193	
	직업별 인식 차이				
	직업	N	평균	표준편차	평균 표준오차
	과세관청	29	4.0000	1.03510	.19221
	납세의무자+세무대리인	61	4.1475	.72655	.09302
Ⅱ-2	표본 통계량				
	N	평균	표준편차	평균의 표준오차	
	111	3.4414	.98797	.09377	
	직업별 인식 차이				
	직업	N	평균	표준편차	평균 표준오차
	과세관청	29	3.1724	1.03748	.19265
	납세의무자+세무대리인	61	3.5902	.97257	.12453

특수 관계자간 거래의 시가에 관한 질문에 있어서 과세관청이 전반적으로 인정하지 않으려는 경향이 비교적 높게 나타났다. 하지만, 직업·직급·경력 그리고 과세관청과 ‘납세의무자+세무대리인’간, 세무대리인과 과세관청 간에 Ⅱ-1, Ⅱ-2 문항에 대한 통계적 차이는 없는 것으로 나타났다. Ⅱ-2 문항에 관하여 세무신고 경험여부, 시가판단 경험여부에 따라서도 통계적 차이를 보이고 있지 않았다.

255) 대법원 2019.05.16. 선고 2019두33200 판결.

256) 조심2016서2079, 2016.9.22.

257) 대법원 2007.1.11. 선고 2006두17055 판결 ; 서면4팀-2337, 2005.11.28. ; 조심2011서1687, 2012.7.17.

Ⅱ-1 문항 특수 관계자 간의 거래가액 관련 질문에 대하여, 과세관청에 근무하는 세무공무원들이 특수 관계자 간의 거래를 가격 조작 및 담합의 가능성 높은 것으로 보아 처음부터 시가의 정당성을 인정하지 않는다는 것을 나타내고 있다. 이는 특수 관계자의 거래가액에 대하여는 시가의 정당성을 따지지 않고 신고 내용에 대해 부인하려 한다는 것을 스스로 자인하는 결과를 보여주고 있다.

Ⅱ-2 문항은 특수 관계자 간 거래가액이 객관적인 시가는 아니지만, 경제적 합리성이 있는 정당한 거래인 경우 그 거래가액을 동일·유사자산의 매매사례가액으로 시가 채택이 가능하다고 보는지에 대한 질문이다. 시가와 차이가 있다고 하더라도 경제적 합리성이 있는 거래라면 세법상 과세할 수 없는 정당한 거래로 보는 것이다. 객관적 교환가치가 보장된 정상적인 거래라 볼 수 없어 이를 시가로 볼 수 없는 것이다. 그럼에도 불구하고 직업·직급·경력·세무신고 경험여부·시가판단 경험여부에 따라 통계적 차이를 보이고 있지 않으면서 높은 긍정적 인식을 나타냈다는 것은 모든 집단이 세법상 시가개념을 정확하게 이해하지 못하고 있다고 볼 수 있다. 심지어 시가 관련 업무접촉 면이 넓은 세무신고 경험 또는 시가판단 경험이 있는 집단까지도 통계적 차이를 보이지 않아 특수 관계자 거래가액에 대한 시가개념을 잘 모르고 있다는 것을 나타냈다. 이는 실무 현장에서 시가평가 및 산정을 함에 있어 임의적, 자의적, 재량적 판단에 의존할 가능성이 높다는 것을 의미한다. 그렇게 되면 시가를 인정한 것이 아니라 시가와 차이가 있다고 하더라도 경제적 합리성이 있는 정당한 거래로 보아 과세를 하지 않겠다는 것임에도 시가성이 있는 정상적인 거래로 오판하는 결과를 초래하게 된다.

<표 11> 특수 관계자 간 거래의 시가에 관한 설문분석 (2)

설문문항	구 분				
	Ⅱ-1	세무신고 경험 여부에 따른 인식 차이			
경험 여부		N	평 균	표준편차	평균 표준오차
경험 유		81	4.1975	.79718	.08858
경험 무		30	3.5333	.86037	.15708
시가판단 경험 여부에 따른 인식 차이					
경험 여부		N	평 균	표준편차	평균 표준오차
경험 유		62	4.1935	.86534	.10990
경험 무		49	3.7959	.81598	.11657

<세무신고 경험 여부>

구분	Levene의 등분산		평균의 통일성에 대한 t-검정			
	F	유의확률	t	유의확률	차이의 95% 신뢰구간	
Ⅱ-1	.798	.374	3.816	.000	하한	상한
					.31919	1.00921

<시가판단 경험 여부>

구분	Levene의 등분산		평균의 통일성에 대한 t-검정			
	F	유의확률	t	유의확률	차이의 95% 신뢰구간	
Ⅱ-1	.362	.549	2.465	.015	하한	상한
					.07790	.71736

세무신고 경험여부에 따라 Ⅱ-1 문항에 대한 통계적 차이를 보이고 있었고, 세무신고 경험이 있을수록 Ⅱ-1을 높게 지각($t=3.816, p<.001$)하였다. 또 시가판단 경험 여부에 따라 Ⅱ-1 문항에 대한 통계적 차이를 보이고 있었고, 시가판단 경험이 있을수록 Ⅱ-1을 높게 지각($t=2.465, p<.05$)하였다. 이는 시가 관련 업무접촉면이 넓은 세무신고 경험 또는 시가판단 경험이 있는 집단 내에서 세무공무원이 처음부터 무조건 시가의 정당성을 인정하지 않은 방식의 국고주의적인 과세결정을 하는 경우가 많고 그 상대방이 납세의무자와 세무대리인이기 때문인 것으로 판단된다.

다. 문제점

시가체계의 근간을 이루고 있는 상증법과 법인세법에서 원칙적으로 특수 관계자와의 거래는 시가를 인정하지 않고 배제하려는 표현을 사용하고 있다. 대법원도 “시가란 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격이므로 특수 관계인간의 거래가격은 매매사례가로 볼 수 없다”고 판시하여 특수 관계자의 거래가액을 시가로 인정하지 않는 경우가 있다.²⁵⁸⁾ 이로 인해 과세관청에서 특수 관계자 간의 거래는 정상적이지 못하고 담합 내지는 조작의 우려가 있어 일단 시가의 정당성을 인정하지 않거나 제한하려 하는 것으로 보인다.

시가의 입증책임에 있어서 특수 관계자 간의 거래는 담합에 의하여 거래가격이 조작될 가능성이 높으므로 그 거래가격이 시가라는 점에 대한 입증책임은 납세의

258) 대법원 2019.05.16. 선고 2019두33200 판결.

무자가 적극적으로 입증하는 경우에 한정하여 시가로 인정되거나 채택이 가능하다는 주장이 있다(이창희, 2019).

그리고 상증법에서 매매사실이 있는 경우에는 그 거래가액을 시가로 인정한다고 하면서 ‘특수 관계인과의 거래 등으로 그 거래가액이 객관적으로 부당하다고 인정되는 경우’에는 시가에서 제외하도록 규정하고 있다(상증법 시행령 제49조 제1항 제1호 가목 단서). 법인세법에서도 시가란 당해 거래와 유사한 상황에서 당해 법인이 특수 관계자 외의 불특정 다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수 관계자가 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격으로 규정하고 있다(법인세법 시행령 제89조 제1항). 법조문을 문언상의 의미로만 살펴보면, 특수 관계자와의 거래에 대한 시가 인정을 본질적으로 배제하려는 것으로 보이지만, 거래가액에 부당성만 없으면 매매사례가액 또는 유사매매사례가액을 시가로 볼 수 있다는 여지를 주고 있다. 이는 시가를 인정한 것이 아니라 시가와 차이가 있다고 하더라도 경제적 합리성이 있는 정당한 거래로 보아 과세를 하지 않겠다는 것임에도 시가성이 있는 정상적인 거래로 잘못 판단하는 경우를 초래하게 되는 빌미를 제공해주고 있다.

대법원에서 “매매사례가액이 일반적이고 정상적인 방법으로 이루어져 객관적 교환가치를 적정하게 반영되었다고 볼 수 있는 사정이 있어야 한다”고 판시하고 있다.²⁵⁹⁾ 매매사례가액으로 시가를 채택하려면 매매사례가액으로 대상이 되는 해당 거래가액이 시가성이 있어야 한다는 것을 천명하고 있다. 그러나 앞에서 기술한 바와 같이 모든 판례가 이러한 기초를 유지하지 않고 상반된 경우가 다수 존재하고 있으며, 이렇게 일관성 없는 결정은 조세심판원은 물론 국세청도 마찬가지이다.

시가성이 없는 매매사례가액과 유사 매매사례가액을 부당성이 없다는 이유로 시가로 보게 되면, 시가의 적정성 여부까지 경제적 합리성 내지는 거래의 정당한 사유를 기준으로 판단하게 되는 오판과 오류를 초래하게 된다. 상증법 시행령 제49조 제1항 제1호 가목 단서 본문과 법인세법 시행령 제89조 제1항 본문은 ‘입법오류’라고 해도 과언이 아니다. 이러한 입법오류 및 법원 등의 세법해석 오판으로 인해 대부분의 설문응답 집단에서 심지어 시가 관련 업무접촉면이 가장 넓은 세무신고 경험 또는 시가판단 경험이 있는 집단까지도 통계적 차이를 보이지 않은 것으로 나타났다. 이는 특수 관계자 간 거래가액에 대한 시가개념을 모든 집단이 제대로 알지 못하고 있다는 것을 시사하고 있는 것이다.

259) 대법원 2012.4.25. 선고 2010두26988 판결 ; 대법원 2015.2.12. 선고 2012두7905 판결 ; 대법원 2017.7.18. 선고 2014두7565 판결.

라. 개선방안

특수 관계자 간 거래든 비 특수 관계자 간 거래든 시가성의 입증책임 정도의 차이가 있을 뿐, 거래의 정상성과 객관적 교환가치에 의하여 시가의 정당성을 판단해야 한다. 하지만, 상증법과 법인세법의 입법오류로 인해 특수 관계자 간의 거래는 시가에서 제외하는 것으로 오해하고 있고, 판단하는 사람에 따라 시가성이 없는 매매사례가액과 유사 매매사례가액을 부당성이 없다는 이유로 시가로 인정하고 있는 것이 현실이다. 법적 안정성과 예측가능성을 확보하기 위해 상증법 시행령 제49조 제1항 제1호 가목 단서 본문과 법인세법 시행령 제89조 제1항 본문에서 ‘특수 관계자’라는 문구를 제외하여야 한다. 그리하여 특수 관계자 간이든 비 특수 관계자 간이든 그 거래가격이 객관적 교환가치가 반영된 정상적인 거래라는 사실이 증명되면 매매사례가액으로서 시가로 인정 가능하도록 입법적 보완이 필요하며, 특수 관계자 간 거래가액에 대한 시가의 개념과 범위를 최대한 구체적이고 명확하게 법규화하여야 한다.

3. 과세관청의 시가 산정(算定)에 관한 분석

가. 과세관청의 시가 산정 관련 세법해석의 바람직한 방향

과세관청의 시가 산정(算定)에 관한 설문(설문항목 Ⅲ)에서는 과세관청의 시가 산정 관련 세법해석의 바람직한 방향을 파악하기 위하여 7개의 문항으로 설문을 구성하였다. Ⅲ-1 문항은 조세법률주의 엄격해석원칙에 의한다면, 상증법 제60조 제3항의 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’와 법인세법 시행령 제89조 제2항의 ‘시가가 불분명한 경우’를 동일한 의미로 해석해서는 안 된다. 그렇지만 과세관청, 조세심판원, 법원 모두 동일한 의미로 해석하고 있다는 문제의식에서 출발한 설문이다. Ⅲ-2 문항은 법인세법의 기본적인 시가체계에 관한 것이다. 법인세법상으로는 새로운 시가를 산정할 수 없다고 보는 것이 타당하다고 볼 수 있으나, 판례에서 ‘객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념도 시가’로 해석하고 있어 세무상 신고 또는 세무조사에서 ‘시가가 불분명한 경우’로 보는 단계 이전에 시가 산정을 합리성과 객관성에 기초하여 광범위하게 시가를 산정할 수 있는 것이

타당한 것인지에 대한 설문이다. Ⅲ-3 문항은 Ⅲ-2 문항과 관련하여 객관적이고 합리적인 방식에 의하여 시가를 산정하더라도 명확한 법 규정에 근거하지 않은 것에 대한 문제 인식을 알아보는 설문이다. Ⅲ-4 문항은 Ⅲ-2 문항과 정반대의 해석으로 객관적이고 합리적인 방법에 의한다 하더라도 과세관청에 새로운 시가를 산정할 권한이 없다는 판례를 적법한 것으로 보느냐에 대한 질문이다. 따라서 Ⅲ-4 문항과 Ⅲ-2 문항에 대한 설문 결과가 반대로 나타나야 시가개념의 인식에 대하여 일관성이 있다할 것이다. Ⅲ-5 문항은 상증법과 법인세법의 기본적인 시가체계에 관한 것이다. ‘시가를 산정하기 어려운 경우’와 ‘시가가 불분명한 경우’에 해당되어 시가를 기준시가 등 보충적인 평가방법으로 넘어가기 이전 단계에서 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 시가를 산정하여야 하는지에 대한 설문이다. Ⅲ-6 문항은 Ⅲ-5 문항 관련 시가를 산정하더라도 과세당국으로부터 과도한 과세권으로부터 납세의무자를 보호하기 위한 것으로 제한하는 것에 대한 설문이다. Ⅲ-7 문항은 상증법상 과세관청에서 감정평가를 의뢰하여 새로운 시가를 산정하여 과세할 수 있는지에 관한 사항이다.

Ⅲ. 설문내용 (①점 : 전혀 그렇지 않다. ~ ⑤점 매우 그렇다.)
Ⅲ-1. 상증법 제60조 제3항에서는 시가를 산정(算定)하기 어려운 경우는 해당 재산의 종류, 규모, 거래상황 등을 고려하여 상증법 제61조~제66조에 규정된 방법(소위 보충적 평가방법)으로 평가한 가액을 시가로 보도록 규정하고 있고, 법인세법 시행령 제89조 제2항에는 시가가 불분명한 경우 감정가액, 상증법을 준용한 보충적 평가방법에 의한 가액 순으로 시가로 보도록 규정하고 있습니다. 여기에서 상증법의 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’와 법인세법의 ‘시가가 불분명한 경우’를 동일한 의미로 해석하여야 한다고 보십니까?
Ⅲ-2. 산정(算定)의 사전적인 의미는 셈을 해서 정한다는 의미로 ‘시가를 산정한다는 것은 시가를 계산해서 정한다’고 보아야 할 것으로 보입니다. 조세법률주의 엄격해석원칙에 의한다면 상증법의 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’와 법인세법의 ‘시가가 불분명한 경우’를 동일한 의미로 해석할 수 없는 것이므로 법인세법상으로는 새로운 시가를 산정할 수 없다고 보는 것이 타당하다고 볼 수 있으나, 판례에서 “시가가 합은 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격을 의미하지만, 이는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념”으로 해석하고 있어 세무상 신고 또는 세무조사에서 ‘시가가 불분명한 경우’로 보는 단계 이전에 시가 산정을 합리성과 객관성에 기초하여 광범위하게 활용하고 있습니다. 이것이 적법하고 타당하다고 보십니까?
Ⅲ-3. ‘시가가 불분명한 경우’로 보는 이전 단계에서 아무리 객관적이고 합리적인 방법으로 시가를 산정한다고 하더라도 법문에 명확한 규정이 없어 평가 및 판단하는 사람과 시점에 따라서 자의적으로 판단하여 국민의 재산권을 침해할 가능성이 높고, 납세의무자와 과세관청 간의 견해차로 인하여 중국에는 조세불복으로 이어져 과다한 사회적 비용을 초래하고 있으므로, 국조법 제5조 제1항의 정상가액 산출을 위해 적용하는 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법 등과 같이 합리적인 시가 산출방법을 각 세법에 입법화할 필요가 있다고 보십니까?
Ⅲ-4. 대법원에서 “저가 임대 여부를 판단함에 있어 법원이 시가에 대한 입증책임을 부담하는 과세 관청에게 적극적으로 입증을 촉구하거나 직권으로 시가를 산정하여 과세처분의 당부를 판단할 의무까지는 없다”고 판시하여 과세관청의 새로운 시가 산정을 허용하지 않은 경우도 있습니다. ²⁶⁰⁾ 이에 대해 적법한 해석이라고 보십니까?

<p>Ⅲ-5. ‘시가를 산정하기 어려운 경우’와 ‘시가가 불분명한 경우’ “보충적 평가방법으로 시가를 평가하게 되는데, 이에 대한 입증책임 및 증명책임은 과세관청에 있으므로²⁶¹⁾ 거래당사자의 당해 거래가액이 시가성이 인정되지 않거나, 시가 또는 시가로 인정되는 매매사례가액 등을 찾을 수 없는 경우 과세관청에서 보충적 평가방법에 의한 시가를 채택하여 과세할 때 객관적이고 합리적인 방법에 의한 시가 산정 절차를 먼저 거쳐야 한다고 보십니까?</p>
<p>Ⅲ-6. Ⅲ-5.의 보충적 평가방법에 의한 시가를 채택할 때 객관적이고 합리적인 방법에 의한 시가가 보충적 평가방법에 의한 시가보다 작아야 하는 것이므로, 객관적이고 합리적인 방법에 의한 시가 산정절차이므로 납세의무자가 과세당국으로부터 과도한 과세권을 보호받을 수 있을 때만 적용이 가능하다고 보십니까?</p>
<p>Ⅲ-7. 상증법의 시가를 적용함에 있어서 거래당사자의 당해 거래가액이 시가성이 인정되지 않고, 시가로 인정되는 매매사례·감정·수용가액 등을 찾을 수 없는 경우 과세관청에서는 바로 보충적 평가방법에 의한 시가를 채택하여 과세하고 있지만, 납세의무자는 정확한 시가를 확보하기 위해 사적으로 감정을 의뢰하여 그 감정가액으로 과세표준을 신고하기도 합니다. 과세관청에서도 감정가액 등으로 시가를 산정하여 과세할 수 있다고 보십니까?</p>

나. 설문 결과

<표 12> 과세관청의 시가 산정에 관한 설문분석 (1)

설문문항	표본 통계량			
	N	평균	표준편차	평균의 표준오차
Ⅲ-1	111	3.3243	1.00147	.09506
Ⅲ-2	111	3.4865	.81870	.07771
Ⅲ-3	111	3.9550	.95715	.09085
Ⅲ-4	111	2.9730	1.08258	.10275
Ⅲ-5	111	3.8649	.92919	.08819
Ⅲ-6	111	3.3514	1.04140	.09885
Ⅲ-7	111	3.7117	.95715	.09085

<직업별 인식차이(납세의무자+세무대리인 vs. 관세관청)>

구분	Levene의 등분산		평균의 동일성에 대한 t-검정			
	F	유의확률	t	유의확률	차이의 95% 신뢰구간 하한	상한
Ⅲ-3	.069	.793	-2.709	.008	-.94468	-.14520

Ⅲ-3 문항은 Ⅲ-2 문항과 관련하여 객관적이고 합리적인 방식에 의하여 시가를 산정하더라도 명확한 법 규정에 근거하지 않은 것에 대한 문제인식에 관한 설문이

260) 대법원 1996.2.10. 선고 95누5301 판결.

261) 대법원 2017.2.3. 선고 2014두14228 판결 ; 대법원 2010.1.14. 선고 2007두5646 판결 외.

다. Ⅲ-4 문항은 Ⅲ-2 문항과 정반대의 해석으로 객관적이고 합리적인 방법에 의한다 하더라도 과세관청에 새로운 시가를 산정할 권한이 없다는 판례를 적법한 것으로 보느냐에 대한 것이다. 따라서 Ⅲ-4 문항과 Ⅲ-2 문항에 대한 설문 결과가 정반대로 나타나야 시가개념의 인식에 대하여 일관성이 있다 할 것이다. 기준시가 등 보충적인 평가방법에 의한 시가평가 이전 단계에서 객관적이고 합리적인 방법에 의한 시가산정의 허용여부에 대하여 법원 등의 해석이 일관성이 없는 것과 마찬가지로 응답자들의 응답 또한 혼란스러워 하고 있는 것으로 나타나 있다.

Ⅲ-3 문항 법인세법상 ‘시가가 불분명한 경우’로 보는 이전 단계에서 아무리 객관적이고 합리적인 방법으로 시가를 산정한다고 하더라도 시가산정기준에 대한 법문에 명확한 규정이 없어 과세관청의 자의적 판단에 따라 국민의 재산권을 침해할 가능성이 높다는 것에 대하여 전체적으로 평균값이 높아(3.9550) 문제가 있는 것으로 나타났다. 과세관청과 납세자(납세의무자+세무대리인)간에 Ⅲ-3 문항에 대한 통계적 차이가 있는 것으로 나타났으며, 납세자가 과세관청보다 더 높게 인식하는 것으로 나타났다($t=2.709, p<.01$). 이는 법인세법상 ‘시가가 불분명한 경우’에 해당되어 시가를 명확한 법 규정에 근거하지 않는다면 평가자에 따라 자의적으로 시가를 산정하게 될 것이라는 높은 우려를 반영한 문제인식에 따른 것으로 보인다.

<표 13> 과세관청의 시가 산정에 관한 설문분석 (2)

설문문항	세무신고 경험 여부에 따른 인식 차이				
	경험 여부	N	평균	표준편차	평균 표준오차
Ⅲ-5	경험 유	81	3.9753	.93508	.10390
	경험 무	30	3.5667	.85836	.15671

<세무신고 경험 여부>

구분	Levene의 등분산		평균의 통일성에 대한 t-검정			
	F	유의확률	t	유의확률	차이의 95% 신뢰구간	
Ⅲ-5	.193	.662	2.089	.039	하한	상한
					.2092	.79636

세무신고 경험여부에 따라 Ⅲ-5 문항에 대한 통계적 차이를 보이고 있었고, 세무신고 경험이 있을수록 Ⅲ-5 을 높게 지각하고 있었다($t=2.089, p<.05$). 이는 시가 관련 업무접촉 면이 넓은 세무신고 경험이 있는 집단일수록 ‘시가를 산정하기 어려

운 경우’와 ‘시가가 불분명한 경우’ 경우 과세관청의 보충적 평가방법으로 시가 의존도가 높다고 인식한다는 것을 의미한다. 다시 말하면 보충적 평가방법에 의하여 시가를 평가하기 이전에 객관적이고 합리적인 방법에 의한 시가 찾거나 산정할 수 없다는 사실에 대한 과세관청의 입증노력이 부족하다는 것이다.

다. 문제점

(1) 동일한 의미를 서로 다른 표현으로 혼선 초래

상증법 제60조 제1항에서 “상속세 또는 증여세가 부과되는 재산의 가액은 상속개시일 또는 증여일인 평가기준일 현재의 시가에 따른다”고 되어 있으며, 상증법 제60조 제2항에서 시가란 “불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액”으로 하고 있다. 또, 상증법 시행령 제49조 제1항에는 평가기준일 전·후 6월(증여는 전 6월, 후 3월) 매매·감정·수용·경매 또는 공매 등에 대하여는 시가로 인정되는 것에 포함하고 있다. 법인세법 시행령 제89조 제2항에서는 시가란 건전한 사회통념 및 상거래 관행과 특수 관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가액으로 규정하고 있다. 이렇게 시가의 기본개념이 동일함에도 상증법과 법인세법에서 다소 상이하게 표현하고 있다. 판례에서는 시가를 “일반적이고 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”²⁶²⁾이라 이른다. 이러한 판례의 기초는 세법 전반에 걸쳐서 시가의 기본 원칙으로 이미 자리 잡은 상태에 있다.

상증법의 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’와 법인세법의 ‘시가가 불분명한 경우’를 동일한 의미로 해석할 수 없는 것임에도 과세관청, 조세심판원, 법원 모두 동일한 의미로 해석하고 판단하고 있다. 다만 법인세법에서는 세무신고 또는 세무조사에서 ‘시가가 불분명한 경우’로 보는 단계 이전 즉, 보충적 평가방법에 의하여 시가를 평가하기 이전에 합리성과 객관성에 기초하여 시가 산정(算定)을 광범위하게 활용하고 있다. 법인세법에서는 소급 감정가액에 대한 규제가 없어 납세의무자든 과세관청이든 언제든 감정가액으로 시가를 산정할 수 있어 더 그렇다. 이것은 법인세법 시가규정을 예시규정으로 보는 경향이 상대적으로 강한 것에도 이유가

262) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 외.

있다. 반면에, 상증법의 해석 및 판례 등에서 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’ 보충적 시가방법에 의하여 시가를 평가하기 이전 단계에서는 합리성과 객관성에 기초하여 새로운 시가를 산정하는 것을 원칙적으로 제한하고 있다. 상증법에서 인정하지 않은 소급감정가액의 시가 인정 및 상증법에서 설정한 시가인정 평가기간 밖의 거래가액의 시가 인정 등에 있어서만 새로운 시가로서 허용하고 있다.

(2) 예시규정인 시가규정의 한계

과세관청이 상증법 시행령 제49조와 법인세법 시행령 제89조 시가를 예시규정으로만 인식하게 되면 과세현장에서 전적으로 세무공무원 개인적 판단에 의하여 시가를 자의적 임의적으로 창설할 수 있는 재량권을 허용하는 결과를 초래한다. 아무리 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액이라고 하더라도 명확한 법률에 근거하지 않으면 세무공무원 개인의 입법재량에 속하는 것으로 조세법률주의에 위배될 수 있는 가능성이 높아진다. 그렇다고 시가의 개념과 범위를 구체적이고 명확하게 법규화한다고 해서 완전히 해결되는 것이 아니다. 시가에는 매우 다양한 요소들이 영향을 미치기 때문에 법 규정으로 모든 것을 규율하는 것이 사실상 불가능하다. 해석자의 주관에 따른 입법재량을 완전하게 피할 수 없고, 조세법률주의에서 원칙적으로 금지하는 목적론적 유추해석과 확장해석의 것을 억제하거나 제한하는 문제에 있어서도 자유로울 수 없다. 그래서 재산평가에 있어서 엄격한 조세법률주의를 주장하기 보다는 가치의 실질에 접근할 수 있는 평가를 하는 것이 정당하다는 주장이 있다.(신호영, 2008) 또 법에서 열거하고 있는 기준만을 적용하여 납세자의 혼란과 부담을 가중하기보다는 이를 예시적인 규정으로 폭넓게 해석하여 실질에 맞는 시가 적용이 되도록 하는 것이 바람직하다는 주장이 있기도 하다(곽장미, 2021).

법인세법의 시가평가 규정 법인세법 시행령 제89조는 상증법의 시가평가 규정 상증법 시행령 제49조에 비해 시가개념 및 시가의 허용범위를 상대적으로 세밀하게 규정하고 있지 않다. 그래서 자의적이고 임의적인 입법재량의 범위가 과도하게 늘어나는 위험이 존재하고 있다. 과세표준을 신고하거나 과세관청이 과세소득을 결정함에 있어서 시가 개념의 세부적인 규정이 부재한 상태에서 명확한 시가가 존재하지 않으면 납세의무자와 과세관청 모두 적정한 신고 및 과세가액을 결정하기 위

해 새로운 시가를 창설하여 보완하려는 경향이 있다. 시가를 평가하거나 산정함에 있어서 시가가 불분명하여 상증법의 보충적 시가를 준용하기 이전 단계에서 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 적극적으로 시가를 만들려 하게 된다. 법인세법의 시가규정을 과세관청에서 예시규정으로만 인식하고 세법을 적용하게 되면 세무공무원에게 개인적 판단에 따른 입법재량을 너무 넓게 허용하는 결과를 초래하게 된다. 이에 따라 법적 안정성과 예측가능성을 저해할 수 있어 공평과세를 침해하는 문제가 발생할 수도 있다.

따라서 과세관청이 ‘시가가 불분명한 경우’로 판단하는 이전 단계에서 자의적으로 시가를 산정하는 경향이 상존하므로 명확하고 합리적인 시가 산정기준의 입법적 필요성을 주장하는 바이다.

(3) ‘시가를 산정하기 어려운 경우’ 문제

상증법에서 기준시가 등의 보충적 평가방법으로 시가를 평가하기 위해서는 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’에 해당된다는 과세관청의 입증에 있어야 한다.²⁶³⁾ 판례에서는 시가라 함은 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격을 의미하지만, 이는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념으로 해석하고 있어 소급 감정가액도 시가로 인정하고 있다.²⁶⁴⁾ 따라서 기준시가 등의 보충적 평가방법으로 시가를 평가하기 이전 단계에서 감정가액 외에 과세관청이 합리성과 객관성에 기초하여 시가를 산정(算定)할 수 있는 것으로 보일 수도 있다.

하지만 판례상으로 “소급감정가격을 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액으로 보아 시가를 인정”²⁶⁵⁾하거나 “평가기간 밖의 시가를 제한적으로 인정”²⁶⁶⁾하는 것 등을 제외하고 법적 근거가 없는 과세관청의 시가 산정을 폭넓게 허용하고 있지 않다. 상증법상 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’의 의미를 두고 판례상 “비록 거래 실례가 있다고 하여도 그 거래가액을 객관적 교환가치를 적정하게 반영하는 정상적인 거래가격이라고 할 수 없는 경우”²⁶⁷⁾와 “평가기간 내에 상증법 시행령

263) 대법원 2017.2.3. 선고 2014두14228 판결 ; 대법원 2010.1.14. 선고 2007두5646 판결 외.

264) 대법원 2008.2.1. 선고 2004두1834 판결 외.

265) 대법원 2012두21109, 2013.2.14.

266) 서울고법 2018.05.16., 선고 2017누80877 판결.

제49조의 매매사례가액 등이 존재하지 아니한 경우”²⁶⁸⁾로 제한적으로 해석하고 있다. 해당 거래가 시가성이 없으면서 평가기간 내에 매매사례가액 또는 유사매매사례가액을 발견하거나 찾을 수 없고 감정가액이 없을 때는 바로 기준시가 등 보충적 평가방법에 의하여 시가를 평가하여야 한다.

하지만 조세소송 단계에서는 사실심 변론 일까지 납세의무자와 과세관청에서 모두에게 소급감정을 요청할 수 있도록 허용하고 있어 혼동을 초래하고 있다.²⁶⁹⁾ 대법원이 이미 시가를 산정하기 어려운 경우를 입증하기 위해 상증법이 소급감정을 요구하고 있는 것은 아니라고 밝힌 바 있어 일관성이 없는 모순된 판결이다.²⁷⁰⁾ 이로 인해 납세의무자의 입장에서 관련 법령에 따라 상속·증여세를 적법하게 신고하고서도 최종적인 상속·증여세과세가액을 예측할 수 없는 불안정한 상태를 초래할 수 있게 되는 불합리한 문제점이 있다.²⁷¹⁾

상증법에서의 시가평가는 무상거래인 증여와 상속 시점에서의 시가를 찾거나 발견하는 것이 핵심이다. 그럼에도 불구하고 시가의 산정(算定)이라는 문어적 표현에 집착하여 증여와 상속 시점에서의 적정한 시가를 찾거나 발견하기 못한 경우까지 나중에 과세관청이 결정 시점에서 소급하여 시가를 산정하는 것이 정당한 것으로 오인할 여지를 만들어주게 된다. 이는 법원에서 명확한 법적 근거와 기준 없이 상증법에서 허용하지 않고 있는 소급 감정가액을 시가로 인정하고 있기 때문이다.

(4) ‘시가가 불분명한 경우’ 문제

법인세법상 일반적인 거래에 있어서 해당 거래가액이 시가로 인정되지 않고, 매매사례가액 유사매매사례가액이 없고, 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 시가를 산정할 수 없는 경우 ‘시가가 불분명한 경우’로 본다. 이렇게 ‘시가가 불분명한 경우’에 「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」에 따른 감정평가법인 등이 감정한 가액이 있으면 그 가액을 우선적으로 적용(주식, 가상자산은 제외)하도록 하고, 그 가액이 없는 경우 상증법 제38조, 제39조, 제39조의2, 제39조의3, 제61조 내지 제66조까지의 규정 등을 준용토록 하고 있다.²⁷²⁾

267) 대법원 2015.2.12. 선고 2012두7905 판결 ; 대법원 2017.7.18. 선고 2014두7565 판결.

268) 대법원 2018.11.29. 선고 2018두53139 판결.

269) 대법원 2005.9.30. 선고 2004두2356 판결 ; 대법원 1996.8.23. 선고 95누13821 판결.

270) 대법원 1995.6.13. 선고 95누23 판결.

271) 국심 98서2948, 2000.07.18.

하지만, ‘시가가 불분명한 경우’로 보는 이전 단계에서 아무리 객관적이 합리적인 방법으로 시가를 산정한다고 하더라도 법문에 명확한 규정이 없이 평가 및 판단자의 자의와 재량에 의하여 평가 및 판단하게 되면 평가차이가 발생할 수밖에 없다. 재량권의 남용으로 인한 국민의 재산권이 침해될 가능성이 높기도 하고, 반대로 납세의무자가 이를 기회주의적으로 이용하면 탈세의 가능성 또한 높다할 것이다. 그리고 납세의무자와 과세관청 간의 견해차로 인하여 조세불복으로 이어지는 경우가 많아 과도한 사회적 비용을 초래하고 있기도 하다.

(5) 과세목적 등의 소급 감정의뢰

국세청 보도자료²⁷³⁾에 따르면 2020년부터 상속세·증여세 결정 과정에서 비주거용 부동산(일명, 꼬마빌딩 등)²⁷⁴⁾에 대해 둘 이상의 공신력 있는 감정기관에 평가를 의뢰한 감정가액으로 상속·증여재산을 평가하여 과세할 예정이라고 발표하였다. 상증법에 납세자가 상속·증여세를 신고한 이후에도 법정결정기한까지 발생한 매매·감정·수용가액 등에 대하여 평가심의위원회의 심의를 거쳐 시가로 인정받을 수 있는 법적 근거가 마련되어 있기 때문에 과세관청에서는 소급 감정가액이라도 시가 적용이 가능한 것으로 보고 있다.²⁷⁵⁾

그러나 가격산정 기준일과 감정가액 평가서 작성일 모두 시가의 적용범위인 상속이나 증여 등의 평가기준일 전·후 6월²⁷⁶⁾ 이내에 있어야만 그 감정가액을 시가로 인정하도록 상증법 시행령 제49조 제2항이 규정하고 있다. 따라서 이 기간을 벗어난 감정가액은 소급감정가액으로 보아 시가로 인정되지 않고 있다. 국세청에서는 자신의 심사결정에서 평가기준일 전·후 6월 이내의 감정가액만 시가로 인정하고 있다.²⁷⁷⁾ 그럼에도 불구하고 상속·증여세를 신고한 이후도 법정결정기한 내까지 감정가액 인정범위를 넓히면 상증법에서 금지하는 소급감정가액을 시가로 인정하게 되어 국세청이 스스로 법을 지키지 않는 논리적 모순에 빠지게 된다.

‘시가를 산정하기 어려운 경우’를 입증하기 위해 상증법이 소급감정을 요구하고

272) 법인세법 시행령 제89조 제2항.

273) 2020.1.31. 국세청 보도참고자료, 자산과세국 상속증여세과.

274) 비주거용 부동산과 지목의 종류가 대지 등으로 지상에 건축물이 없는 나대지 포함.

275) 상증법 시행령 제49조 제1항

276) 증여는 기준일 전 6월, 기준일 후 3월.

277) 심사소득 2018-0042, 2019.4.24.

있는 것은 아닌 것임을 대법원도 밝히고 있다.²⁷⁸⁾ 이 판례에 비추어 볼 때 국세청의 과세방침은 적법하다 할 수 없다. 평가기준일인 전후 거래가액이나 감정가액을 찾아 볼 수 없고, 그밖에 유사 자산의 매매사례가액이 없어서 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’에 해당하면 보충적 평가방법에 따른 시가로 과세표준을 신고할 수밖에 없다. 그런데 정당하고 적법한 신고 이후에 과세관청에서 감정평가를 의뢰하여 새롭게 과세가액을 결정하는 것은 납세의무자에 대하여 법적 안정성과 예측가능성을 해치는 불공정하고 이율배반적 행정처분이라 하지 않을 수 없다.

라. 개선방안

(1) 합리적인 시가산정 방법의 법제화

시가개념 자체에 내재해 있는 모호함과 불확실성으로 인해 시가평가와 산정에 있어서 ‘과세요건 명확주의’를 모두 충실하게 지키면서 시가 규정을 입법화하는 것은 사실상 불가능하므로 일정 범위 내의 입법재량은 불가피하다. 따라서 납세의무자의 재산권이 부당하게 침해당하는 일이 발생하지 않는 범위 내에서 최대한 예측가능성을 확보하기 위해 공정하게 시가규정을 법으로 열거하는 것이 중요하다. 그렇지만 시가에는 수많은 변동요인이 존재함에 따라 시가 규정의 포괄성이나 추상성으로 인한 모호함을 법 규정으로 완전하게 해결할 수는 없기에 궁극적으로 ‘예시 규정’일 수밖에 없는 모순을 내재적으로 안고 있다는 한계가 있다.

그렇다고 하더라도 시가 산정방식에 있어서 납세의무자의 재산권이 부당하게 침해당하는 일이 발생하지 않도록 법적 안정성과 예측가능성을 확보하기 위해 가능한 한 최대한 합리적이고 구체적인 시가 규정을 입법화하는 것이 필요하다. 이에 시가의 변동성을 능동적으로 대처하기 위해 수시로 법을 개정하고 새로운 시가를 적기에 공시하는 운영시스템도 갖추어야 한다. 그런 의미에서 법인세법과 상속법에도 국조법의 정상가액 산출을 위해 적용하는 비교가능 제3자 가격방법 등의 합리적인 산출방법을 적극 도입할 것을 제안한다.

278) 대법원 1995.6.13. 선고 95누23 판결.

(2) 동일한 의미, 상이한 법조문의 문자 표현을 일치시키는 통일화

상증법 제60조 제2항에서 시가란 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고, 법인세법 시행령 제98조 제2항에서는 시가란 건전한 사회통념 및 상거래 관행과 특수 관계인이 아닌 자간의 정상적인 거래에 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가액으로 규정하고 있다.

위와 같이 세법상 시가의 근간을 이루는 상증법과 법인세의 기본적인 시가개념에 대한 규정이 문자적인 표현으로는 다소 다르게 규정되어 있다. 하지만, 과세 실무현장과 법원에서는 동일한 의미로 해석하고 있기 때문에 시가 관련 상증법과 법인세법의 법조문의 문자 표현을 일치시켜 통일화시키는 입법적 보완이 필요하다고 본다. 이와 관련한 선행연구들에서도 시가는 적절한 교환가치에 대한 객관적 평가치로서 세목마다 다를 수 없으므로 시가에 관한 세법 규정을 통일해야 한다고 주장하고 있다(서기영·강준희, 2004).

(3) 시가 ‘산정하기 어려운 경우’를 ‘확인하기 어려운 경우’로 용어 수정

“납세의무자가 해당 자산의 거래가액이나 감정가액 그밖에 매매 실례에 관한 자료도 찾아볼 수 없어 시가를 산정하기 어려운 경우로 보아 보충적 평가방법에 의한 과세표준을 신고하였을 때, 과세관청이 이를 적법한 신고로 판단한다”고 해놓고 나중에 소급 감정한 금액으로 세액을 다시 재계산하여 경정하는 것을 허용하는 것은 신뢰와 공정성 모두를 위배한 명백한 위법행위이다.²⁷⁹⁾ 상증법에서의 시가평가는 무상거래인 증여와 상속 시점에서의 시가를 찾거나 발견하는 것이 핵심임에도 시가의 산정(算定)이라는 문어적 표현에 집착하여 증여와 상속 시점에서의 시가를 찾지 못한 경우 시가를 소급해서 산정하는 것이 정당한 것으로 오관할 여지가 있다. 이에 상증법 제60조 제3항의 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’를 ‘시가를 확인하기 어려운 경우’로 자구를 수정하는 입법적 보완이 필요하다. 이에 대해 선행연구에서 법적 안정성과 예측가능성을 확보하기 위해 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’에 대한 세부적이고 구체적인 기준을 상증법에 명확하게 규정해주는 것이 바

279) 대법원 1995.6.13. 선고 95누23 판결.

람직하다고 주장(박종수, 2011)된 바도 있다.

(4) ‘시가가 불분명한 경우’에 대한 구체적인 기준 마련

법인세법 시행령 제89조의 시가규정이 ‘예시규정’이라고 하더라도, 법의 원론적 측면에서 ‘조세법률주의’에서 파생한 ‘과세요건 법정주의’와 ‘과세요건 명확주의’를 준수하지 않아도 되는 예외를 인정할 수 없다. 따라서 법률로서 명백하게 법문화하여야 하며, 법률 또는 그 위임에 따른 명령·규칙 등에 불확정 개념이나 개괄조항을 사용하여서도 안 된다.²⁸⁰⁾

이에 위의 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’와도 의미상의 상이함이나 충돌이 발생하지 않도록 통일을 기하여야 할 것이다.

4. 감정가액의 시가 적용에 관한 분석

가. 시가로서 감정가액의 바람직한 활용방안

설문항목 IV 감정가액의 시가 적용에 관한 설문에서는 시가로서 감정가액의 바람직한 활용방안을 파악하기 위하여 6개의 문항으로 설문을 구성하였다. IV-1 문항은 상증법에서는 용인되지 않고 있는 소급감정가액을 법인세법에서는 인정하고 있는 사실에 대한 인식에 관한 설문이다. IV-2 문항은 상증법과 법인세법의 감정가액에 대한 시가규정이 다르게 규정되어 불합리하므로 상증법으로 일원화하는 것에 대한 의견을 묻는 것이다. IV-3 문항은 상증법에서 용인되지 않고 있는 소급감정가액을 법원에서 인정하고 있어 이 사실을 납세의무자와 과세관청이 기회주의적으로 이용 또는 활용할 가능성이 있는지에 대한 설문이다. IV-4 문항은 법원의 소송단계에서 소급감정가액을 허용하는 경우가 많아 납세의무자와 동일하게 과세관청에게도 소급감정을 요청하는 것이 타당한 것인지에 관한 것이다. IV-5 문항은 상증법상 감정가액 시가 적용기준(평가기준일 전·후 6월 이내)을 연장하여 법정결정기한 내까지 감정가액 인정범위를 넓히는 것이 적법한지에 대한 설문이다. IV-6 문항은 법인세법상 소급 감정가액을 시가로 인정하고 있으므로 과세관청에서 이를 활용할

280) 임승순, 전계서, 2019, p.35.

수 있는지에 대한 설문이다.

IV. 설문내용 (①점 : 전혀 그렇지 않다. ~ ⑤점 매우 그렇다.)
IV-1. 법인세법에는 시가가 불분명한 경우 감정가액, 상증법을 준용한 보충적 평가방법에 의한 가액 순으로 시가로 보도록 규정하고 있습니다. 법인세법에는 감정가액을 시가로 인정하는 적용범위 기간을 별도로 규정하지 않고 소급감정에 대한 재제규정도 없어서 합리적이고 객관적인 방법으로 평가한 것이라면 인정할 수 있을 것으로 보여 국세청에서도 소급감정을 인정하고 있습니다. 상증법에서는 거래 당시에 존재하지 않은 감정가액을 후일에 시가 산정의 개념으로 소급감정을 하는 것은 법적으로 타당하지 않다고 봅니다. 법인세법상의 소급감정가액 인정에 대하여 동의하십니까?
IV-2. 상증법과 법인세법이 감정가액에 대하여 다르게 규정하고 있어 과세객체가 개인이나 법인이나에 의하여 동일한 소득에 대하여도 각각 다른 세법 적용으로 인하여 조세불평등이 초래되고 있어 입법적으로 통일된 기준이 마련되어야 한다면, 그 기준이 '상증법'으로 일원화 되어야 한다고 보십니까?
IV-3. 상증법에서는 시가로 용인되는 감정가액의 시간적 적용범위를 설정하여 소급감정가액을 근본적으로 시가로 인정하지 않고 있음에도 법원에서는 소급감정가액을 시가로 인정하고 있습니다. 이에 납세의무자든 과세관청이든 소급감정가액을 기회주의적으로 이용하거나 활용할 가능성이 높다고 보십니까?
IV-4. “처분청이 임의로 소급감정을 의뢰하여 그 감정평가액으로 상속·증여세를 평가하는 것은 납세자의 입장에서 관련 법령에 따라 상속·증여세를 적법하게 신고하고서도 최종적인 상속·증여세과세가액을 예측할 수 없는 불안정한 상태를 초래하게 되므로 상속세 및 증여세법이 허용하고 있는 행정권의 범위를 일탈한 것이다”고 하여 조세심판원까지는 과세관청의 소급감정 의뢰를 허용하지 않고 있습니다. ²⁸¹⁾ 그러나 “소송단계에서는 소급감정가액을 허용하는 경우가 많아 사실상 변론일까지 주장하면 되는 것이므로 납세의무자와 동일하게 과세관청에서도 소급감정을 요청하는 것이 타당하다”고 보십니까? ²⁸²⁾
IV-5. 가격산정 기준일과 감정가액 평가서 작성일 모두 시가의 적용범위인 상속이나 증여 등의 평가기준일 전·후 6월 이내에 있어야만 그 감정가액을 시가로 인정하고 있어 현행 상증법에서는 소급감정가액은 허용되지 않고 있음에도 법정결정기한 내까지 감정가액 인정범위를 넓히면 상증법에서 금지하는 소급감정가액을 시가로 인정하는 모순이 있다는 의견이 있습니다. 이 의견이 적법하다고 보십니까?
IV-6. 법인세법상 법인의 과세소득을 계산함에 있어서 적합하게 평가된 것이라면 국세청에서 소급감정가액을 시가로 인정하고 있습니다. 반대로 과세관청에서도 소급감정가액을 법인사업자에게 활용할 수 있다고 보십니까?

나. 기술통계량 및 분석

<표 14> 감정가액의 시가 적용에 관한 설문분석 (1)

설문문항	표본 통계량				
	N	평균	표준편차	평균의 표준오차	F값
IV-1	111	2.8919	1.16269	.11036	.559
IV-2	111	3.7748	1.05903	.10052	1.013

281) 국심 98서2948, 2000.07.18.

282) 대법원 2005.9.30. 선고 2004두2356 판결 ; 대법원 1996.8.23. 선고 95누13821 판결.

IV-3	111	3.9279	.83896	.07963	3.099
IV-4	111	3.1081	1.19355	.11329	5.077
IV-5	111	3.2432	1.02882	.09765	.148
IV-6	111	3.3153	1.09530	.10396	1.113

<직업별 인식차이(납세의무자+세무대리인 vs. 관세관청)>

구분	Levene의 등분산		평균의 통일성에 대한 t-검정			
	F	유의확률	t	유의확률	차이의 95% 신뢰구간 하한	상한
IV-4	.821	.367	3.074	.003	.28832	1.34311

<직업별 인식차이(과세관청 vs. 세무대리인)>

구분	Levene의 등분산		평균의 통일성에 대한 t-검정			
	F	유의확률	t	유의확률	차이의 95% 신뢰구간 하한	상한
IV-4	1.817	.183	3.442	.001	.45375	1.71866

상증법에는 시가로 용인되는 감정가액의 시간적 적용범위를 설정하여 소급 감정가액을 근본적으로 시가로 인정하지 않고 있음에도, 법원에서는 소급감정가액을 시가로 인정하고 있다. IV-3 문항에서 납세의무자든 과세관청이든 이러한 사실을 기회주의적으로 이용하거나 활용할 가능성이 높게 인식(3.9279)되고 있는 것으로 나타났다. 세무대리인(M=4.21), 과세관청(M=4.06), 납세의무자(M=3.78), 기타(M=3.57) 순으로 높게 인식하는 것으로 나타나(F=3.099), $p<.05$) 직업에 따라 통계적 차이가 있는 것으로 분석된다. 따라서 평소 세법을 전문적으로 다루고 활용하고 있는 직업을 갖고 있는 세무대리인과 과세관청의 공무원들이 각자의 입장에서 소급감정가액을 이용하거나 활용할 가능성이 높다고 판단된다.

직업에 따라 IV-4 문항에 대한 통계적 차이가 나타났고, 구체적으로 과세관청(M=3.58), 납세의무자(M=3.00), 기타(3.42), 세무대리인(M=2.50) 순으로 IV-4를 높게 인식하는 것(F=5.077), $p<.01$)으로 나타났다. 과세관청이 ‘납세의무자+세무대리인’보다 IV-4를 높게 인식($t=3.074$, $p<.01$)하는 것으로 나타났고, 과세관청이 ‘세무대리인’보다 IV-4를 높게 인식($t=3.442$, $p<.01$)하는 것으로 나타났다. 상증법에서 소급 감정가액을 허용하지 않고 있음에도 법원에서는 납세의무자와 과세관청이 똑 같이 소급 감정가액을 의뢰할 수 있도록 허락하고 있지만 과세관청의 세무공무원들이

이를 적극적으로 활용할 의사가 상대적으로 더 높게 나타났다.

<표 15> 감정가액의 시가 적용에 관한 설문분석 (2)

설문항목	구 분				
IV-2	세무신고 경험 여부에 따른 인식 차이				
	경험 여부	N	평 균	표준편차	평균 표준오차
	경험 유	81	3.9630	1.01790	.11310
	경험 무	30	3.2667	1.01483	.18528
	시가 판단 경험 여부에 따른 인식 차이				
	경험 여부	N	평 균	표준편차	평균 표준오차
	경험 유	62	3.9839	1.03214	.13108
	경험 무	49	3.5102	1.04328	.14904
IV-3	시가 판단 경험 여부에 따른 인식 차이				
	경험 여부	N	평 균	표준편차	평균 표준오차
	경험 유	62	4.0806	.81579	.10361
	경험 무	49	3.7347	.83605	.11944

<세무신고 경험 여부>

구분	Levene의 등분산		평균의 통일성에 대한 t-검정			
	F	유의확률	t	유의확률	차이의 95% 신뢰구간	
IV-2					하한	상한
		.408	.524	3.203	.002	.26546

<시가판단 경험 여부>

구분	Levene의 등분산		평균의 통일성에 대한 t-검정			
	F	유의확률	t	유의확률	차이의 95% 신뢰구간	
IV-2					하한	상한
		1.543	.217	2.389	.019	.08078
IV-3	.462	.498	2.194	.030	.03349	.65842

세무신고 경험여부에 따라 IV-2 문항에 대한 통계적 차이를 보이고 있었고, 세무 신고 경험이 있을수록 IV-2를 높게 지각($t=3.203$, $p<.01$)하였다. 시가판단 경험여부에 따라 IV-2 문항에 대한 통계적 차이를 보였고, 시가판단 경험이 있을수록 IV-2를 높게 지각($t=2.389$, $p<.05$)하였다. 소급 감정가액 시가인정 여부, 감정평가 인정 기간, 감정가액 개수, 부실감정 방지를 위한 재 감정의뢰, 부실감정기관의 재제 등

에 있어서 세법별로 차이가 많다. 이로 인해 납세주체별, 소득별, 세목별 시가 기준이 달리 적용되어 평가금액의 차이가 발생하는 불합리함이 존재한다. 이에 대하여 감정가액에 대한 시가규정을 입법적으로 통일된 기준을 마련하면서 상증법으로 일원화 되어야 한다는 것을 세무신고 경험과 시가판단 경험이 있을수록 높게 인식하고 있다.

시가판단 경험여부에 따라 IV-3 문항에 대한 통계적 차이를 보였고, 시가판단 경험이 있을수록 IV-3을 높게 지각($t=2.194$, $p<.05$)하였다. 이는 시가 관련 업무접촉면이 넓은 세무신고 경험 또는 시가판단 경험이 있는 집단에서 납세의무자든 과세관청이든 소급감정가액을 기회주의적으로 이용하거나 활용할 가능성이 높다는 우려를 깊게 인식하고 있다는 것이다. 이는 상증법에서는 시가로 용인되는 감정가액의 시간적 적용범위를 설정하여 소급감정가액을 시가로 인정하지 않고 있지만 법원에서는 허용하고 있어 각자의 위치에서 이를 유리한 방향으로 활용할 여지가 있다는 의미이기도 하다.

다. 문제점

(1) 1개의 감정가액 문제

상증법에서는 1개의 감정가액은 원칙적으로 시가로 인정하지 않는다²⁸³⁾. 국세청과 조세심판원에서는 1개의 감정가액은 시가로 인정하지 않지만, 법원에서는 1개의 감정가액이라도 시가로 인정해 오고 있다.²⁸⁴⁾ 하지만, 법인세법 시행령 제89조와 소득세법 시행령 제98조의 시가에서는 1개 감정가액만으로도 시가를 인정받을 수 있다. 법인세법과 소득세법상의 시가와 상증법의 시가가 충돌하는 경우 법인세법을 우선 적용하도록 상증법에 규정되어 있어 1개의 감정가액으로 개인과 법인이 거래하는 경우 시가 적용에 있어서 문제가 없다.²⁸⁵⁾ 하지만 상증법의 시가를 적용하여

283) 다만, 기준시가 10억 원 이하의 부동산에 대하여는 하나의 감정가액도 시가로 인정한다.

284) 대전지법 2015.01.29. 선고2014구합1095 판결 ; 서울고법 2003.08.29. 선고 2002누3425 판결.

285) 상증법 시행령 제26 제9항. “고지가 양도에 따른 증여이익을 적용함에 있어서 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 경우(제1항 제2호의 규정에 의한 시간외시장에서 매매된 경우를 포함)에는 제1항 내지 제8항의 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 거짓 및 그 밖의 부정한 방법으로 상속세 또는 증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그러하지 아니한다.”

신고하는 경우 감정가액으로 해야 하는지 아니면 상증법상 보충적 평가방법에 의하여 산정한 가액으로 해야 하는지 문제가 생길 수 있다. 상증법에서는 1개의 감정가액은 시가로 인정하지 않지만, 판례는 1개의 감정가액도 시가로 인정하고 있어 실무적으로 상증법을 따라야 하는지 판례를 따라야 하는지 애매하다.

(2) 부실 감정가액의 문제

상증법과 법인세법 모두 감정가액을 시가로 인정하고 있지만, 감정가액이 부실하여 부적정하다고 인정되는 경우에는 해당 가액을 시가로 보지 아니한다. 상증법에서는 해당 감정가액이 기준금액에 미달하는 경우와 기준금액 이상이라도 평가심의위원회의 심의를 거쳐 감정평가목적 등을 감안하여 그 가액이 부적정하다고 인정되는 경우도 세무서장 등이 다른 감정기관에 의뢰하여 감정한 가액에 의하되, 그 가액이 상속세 또는 증여세 납세의무자가 제시한 감정가액보다 낮은 경우에는 그러하지 아니한다.²⁸⁶⁾ 재 감정가액이 납세자가 제시한 원 감정가액보다 높은 경우는 당연히 재 감정가액으로 시가를 적용하여 과세하고 제시한 재 감정가액이 원 감정가액보다 낮은 경우 납세자가 제시한 감정가액으로 하는 것은 명확하게 국세행정의 신뢰를 무너뜨리는 논리모순이다.²⁸⁷⁾

법인세법과 부가가치세법에는 세무서장 등의 재 감정의뢰 규정이 없고 부실감정기관의 제재규정도 없어 부실한 감정기관에 의한 감정가액이라도 조사자가 적절하다고 판단만 하면 시가로 인정할 수 있다. 법인세법에는 상증법의 가격산정 기준일과 감정가액 평가서 작성일 모두 시가의 적용범위인 상속이나 증여 등의 평가기준일 전·후 6월 이내에 있어야만 그 감정가액을 시가로 인정한다는 규정이 없다.

(3) 소급감정의 문제

소급감정이란 평가서 작성일이 평가기간(평가기준일 후 6개월, 증여는 3개월) 후인 감정가액을 말한다. 상증법은 원칙적으로 평가기간 내의 감정가액만을 인정하고 있으며, 예외적으로 평가기준일 전 2년 이내의 감정가액도 평가심의위원회의 심의를 받아 시가로 인정하고 있는 실정이다. 하지만, 위 평가기준일 전 2년의 기간을

286) 상증법 시행령 제49조 제1항.

287) 재산세과-281, 2011.6.10.

벗어난 후에 감정하는 소급감정가액을 인정하는 것에 대하여 과세관청의 유권해석과 법원의 판례가 다른 입장을 취하고 있다.

국세청에서는 신고기한 경과 후 소급하여 감정한 가액을 시가로 인정하는 것은 법적 안정성과 형평성을 해칠 우려가 있다는 등의 이유로 일관되게 소급감정가액을 인정하지 않고 있다. 조세심판원에서도 국세청과 같은 입장을 보여주고 있는 상황이다.

하지만, 법원은 소급감정이라도 공신력 있는 감정기관에서 합리적이고 객관적인 방법으로 평가하였다면 정당한 시가로 인정하는 결정을 일관되게 반복하고 있음에 유의할 필요가 있다.²⁸⁸⁾

조세심판원에서는 “현실적으로 상속·증여의 경우 시가를 알 수 없는 경우가 대부분임에도 일정한 기준 없이 처분청이 임의로 소급감정을 의뢰하여 그 감정평가액으로 상속·증여세를 평가하는 것은 납세자의 입장에서는 관련 법령에 따라 상속·증여세를 적법하게 신고하고서도 최종적인 상속·증여세 과세가액을 예측할 수 없는 불안정한 상태를 초래하게 되므로 처분청이 적극적으로 상속(증여)재산의 가액을 감정 의뢰하는 것은 상속세 및 증여세법이 허용하고 있는 행정권의 범위를 일탈한 것이다”고 보아 과세관청의 소급감정 의뢰를 허용하지 않고 있다.²⁸⁹⁾ 다만, 소송단계에서는 법원에서 소급감정가액을 허용하는 경우가 많아 사실심 변론일까지 주장하면 가능하므로 납세의무자와 동일하게 과세관청에서도 각자 유리하다 싶으면 소급감정을 요청하고 있는 실정이다.²⁹⁰⁾ 이로 인해 평가기준일인 전후의 거래가액이나 감정가액을 찾아 볼 수 없을 뿐 아니라 그밖에 매매실례에 관한 자료도 찾아볼 수 없는 경우 납세의무자는 보충적 평가방법의 시가로 과세표준을 신고할 수밖에 없다. 이것은 적법하고 타당한 신고이다. 그런데도 법원의 소송단계에서는 상증법에서 허용하고 있지 않은 소급 감정가액을 시가로 인정하고 있어 소급감정에 의한 과세관청의 부과처분을 막을 길이 없다는 것이 현실적인 문제이다.

더욱이 법인세법에서는 소급 감정가액에 대한 규제가 없어²⁹¹⁾ 납세의무자든 과세관청이든 언제든 감정가액으로 시가를 산정할 수 있다.

288) 대법원 2015.3.12. 선고 2014두44205 판결 ; 청주지법 2015.1.8. 선고 2014구합10726 판결 ; 광주지법 2004.1.16. 선고 2013구합1515 판결 ; 대법원 2012.5.24. 선고 2010두28328 판결 ; 대법원 2010.9.30. 선고 2010두8751 판결 등.

289) 국심 98서2948, 2000.07.18.

290) 대법원 2005.9.30. 선고 2004두2356 판결 ; 대법원 1996.8.23. 선고 95누13821 판결.

291) 심사 서울 97-770, 1997.7.11.; 심사 기타 2006-15, 2006.5.8.

라. 개선방안

(1) 각 세법의 감정가액 규정을 상증법 중심으로 통일

법인세의 시가와 상증법의 시가가 충돌하여 경합하는 경우 법인세법을 우선 적용하도록 상증법에 규정되어 있어 1개의 감정가액으로 개인과 법인이 거래하는 경우 시가 적용에 있어서 문제가 없다. 하지만 상증법의 시가를 적용하여 신고하는 경우 감정가액으로 해야 하는지 아니면 상증법상 보충적 평가방법에 의하여 산정한 가액으로 해야 하는지 문제가 생길 수 있다. 상증법에서는 1개의 감정가액은 시가로 인정하지 않지만 판례는 1개의 감정가액도 시가로 인정하고 있어 실무적으로 상증법을 따라야 하는지 판례를 따라야 하는지 머뭇거릴 수 있다.

법인세법에는 감정가액의 평가기간이 없어 소급감정이 가능하지만, 법인세과 부가가치세법에는 부실감정 방지를 위한 재 감정의뢰, 부실감정법인 등의 재제에 관한 규정이 없다. 상증법, 법인세법, 부가가치세법의 감정가액 시가 인정기준을 상증법을 중심으로 통일하여야 한다. 이를 통해 납세주체별, 소득별, 세목별 시가 적용기준이 달리 적용되는 불합리함이 시정되었으면 하는 바람이다.

(2) 법인세법과 부가가치세법에도 부실 감정가액 제한 규정 등 신설

부실감정으로 인한 조세회피와 공정과세실현을 목적으로 과세관청이 재 감정을 의뢰하여 감정가액이 납세자가 제시한 원 감정가액보다 높은 경우는 당연히 재 감정가액으로 시가를 적용하여 과세하고 제시한 재 감정가액이 원 감정가액보다 낮은 경우 납세자가 제시한 감정가액으로 하는 것은 국세행정의 신뢰를 무너뜨리는 명확한 논리모순이다.²⁹²⁾ 과세관청이 의뢰한 재감정의 감정결과에 따라 추가 과세된 감액 경정 등을 하여야 할 것이다.

법인세법과 부가가치세법에는 세무서장 등의 재 감정의뢰 규정이 없고 부실감정기관의 재제규정도 없어 부실한 감정기관에 의한 감정가액이라도 조사자가 적절하다고 판단만 하면 시가로 인정할 수 있어 궁극적으로 세법 적용의 불균형을 초래하고 있어 법인세법과 부가가치세법에도 재 감정을 의뢰하는 규정과 부실감정기관

292) 재산세과-281, 2011.6.10.

의 재제규정을 신설하는 것이 바람직하다. 법인세법에서는 소급 감정가액에 대한 규제가 없어²⁹³⁾ 납세의무자든 과세관청이든 언제든 감정가액으로 시가를 산정할 수 있어 법적안정성과 예측가능성을 저해하고 있어 상증법과 같이 감정가액이 시가로서 인정되는 평가기간을 설정하여야 한다.

(3) 소급감정가액의 한정적 인정

배우자 증여공제 6억 원, 상속세 배우자가 있는 상태에서의 일반적인 공제액 10억 원(배우자공제 5억 원+일괄공제 5억 원) 공제로 인해 과세미달 되는 경우 적극적으로 상속세 과세표준을 신고하지 않은 경우가 많다. 신고를 하더라도 세금이 경미하거나 해당되지 않아 감정가액 등으로 증여세와 상속세를 신고하지 않고 보충적인 평가방법에 의한 기준시가로 신고하는 경우가 있다. 상속·증여 재산가액이 소액이고 서민 납세의무자일수록 더욱 그렇다. 그 상태에서 많은 시간이 흘러 차후에 해당 자산을 처분할 때 양도소득세가 과도하게 부과되는 경우가 있다. 증여 또는 상속시점에서 유사 매매사례가액을 확보해 놓거나 감정을 해놓았다면 합법적으로 세금을 회피하여 절세할 수 있었음에도 무지 또는 관리소홀로 과도한 세금을 납부하거나 추징당하게 된다.

앞에서 지적한 바와 같이 납세의무자든 과세관청이든 소급감정가액을 각자의 위치에서 이를 유리하게 기회주의적으로 이용하거나 활용할 가능성이 높으므로 소급 감정가액의 시가인정을 엄격하게 금지 또는 제한하여야 한다. 하지만 국가가 상대적 억울함을 해소하고 공평과세를 실현하기 위해 제한적으로 소급감정을 용인하거나 국가가 가지고 있는 감정가액 및 유사 매매사례가액에 관한 가격정보를 납세의무자에 적극적으로 제공해야 한다.

(4) 과세목적의 소급감정 제한 및 금지

해당 거래가액이 해당 재산의 객관적 교환가치를 적정하게 반영하는 정상적인 거래로 형성된 가격이라고 할 수 없고, 해당 재산의 평가기간 또는 연장 평가기간 내에 매매사례가액, 유사 매매사례가액 등이 존재하지 않는 경우가 있다. 이때는

293) 심사서울 97-770, 1997.7.11. ; 심사기타 2006-15, 2006.5.8.

상증법상 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’에 해당되므로 보충적 평가방법²⁹⁴⁾에 따라 시가를 산정하여야 한다.

평가기준일인 증여일 등 전후 법정평가기간 내에 해당자산의 거래가액이나 공신력 있는 감정기관의 감정가액을 찾아 볼 수 없을 뿐 아니라 그밖에 매매실례에 관한 자료도 찾아볼 수 없을 때는 보충적 평가방법에 의하여 시가를 평가할 수밖에 없다. 이 시가로 과세표준을 신고하였을 때 법정평가기간 내에 감정가액 등을 찾아 볼 수 없어서 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’에 해당하여 보충적인 평가방법에 의한 과세가액 산정이 적법한 것으로 판단을 한다.²⁹⁵⁾ 그렇게 판단해놓고 나중에 소급 감정한 금액으로 세액을 다시 재계산하여 경정하는 것을 허용하는 것은 신뢰와 공정성 모두를 위배한 위법행위이다.

소급 감정가액이 납세의무자에 대한 과다부과로 인한 억울한 세금의 해소차원에서만 이루어질 수 있도록 허용범위를 최소화하여야 한다. 허용하더라도 상증법의 평가기간 내에 가격변동이 없거나 거래가 빈번하게 이루어지는 등 감정평가 요소의 객관적 데이터가 확보 가능하여 감정의 객관적 신뢰성을 담보할 수 있는 경우에 한하여 제한적으로 시가를 인정하여야 할 것이다. 인정하더라도 최소한의 수준에서 객관적이고 합리적인 소급감정의 기준을 입법화하여 법적 안정성을 확보할 경우 납세자와 과세관청 양자의 입장에서 혼란을 줄이고 조세협력비용을 줄일 수 있을 것이다.

한편 소급 감정가액을 시가의 범위에 포함하는 것은 조세법률주의와 충돌, 개개의 평가방법의 객관성과 합리성의 증명문제, 과세관청이 편의적으로 과세한 후 소송단계에서 소급감정으로 문제해결을 도모할 우려가 있다는 견해가 있다(임승순, 2016).

294) 상증법 제61조부터 제65조까지에 규정된 방법.

295) 대법원 1995.6.13. 선고 95누23 판결.

제5장 결론

본 연구는 세법상 시가의 기본개념이 흔들리는 원인을 찾아서 밝히고, 시가규정의 일관성 있는 체계화를 도모함으로써 법적 안정성과 예측가능성을 확보하는데 그 목적을 두었다. 이에 세법상 시가의 기본개념을 명확하게 규명하고, 시가규정이 갖는 예시규정으로서의 내재적 한계를 밝히고 개선책을 모색하고자 하였다. 이를 위해 부당행위계산부인의 경제적 합리성과 적정한 시가와와의 관계, 비특수 관계자 간 거래의 정당한 사유와 적정한 시가와와의 관계 등을 법리적으로 분석·검토하였다. 그와 동시에 현행 세법상 시가체계의 문제점을 도출하고 그에 대한 개선방안을 모색하기 위해 설문조사를 실시하였다.

이에 대한 주요 연구결과를 요약하면 아래와 같다.

첫 번째, 상증법을 중심으로 시가체계가 운용되고 있지만 시가개념, 시가 적용범위, 시가평가 기간, 소급 감정가액 등 세목별로 시가를 달리 규정하여 시가의 인정범위가 달라지는 불합리함이 존재하고 있다. 그리하여 시가 평가액이 세목에 따라 차이가 발생함으로 인해 불평등한 과세처분의 결과가 발생하고 있다.

두 번째, 시가가 워낙 복잡다단하고 변화무쌍하여 시가규정을 법에서 열거한 것만을 시가로 인정하는 한정규정으로 운영할 수 없다. 시가규정을 부분적으로 엄격하게 한정규정으로 해석한다고 하더라도 궁극적으로는 예시규정으로 운영할 수밖에 없는 것이다. 그러다 보니 시가를 평가 및 산정하는 자의 입장에 따라서 자의적으로 판단하여 재량권이 남용될 여지가 많고 해석자에 따라 천차만별이다. 그로인해 시가 산정 및 평가에 있어서 자의적이고 임의적인 입법재량의 범위가 과도하게 늘어나는 위험이 상존하여 국민의 재산권을 불공정하고 불공평하게 침해하는 문제가 발생할 수 있다.

세 번째, 세법상 시가로써 적정하려면(=시가성) 정상적인 거래와 객관적 교환가치라는 두 가지 조건을 모두 충족하여야 정당한 시가라 할 수 있다. 그럼에도 불구하고 개념을 달리하여 “시가란 본래 주관적인 것이며 선의의 당사자 사이의 협상 결과로 생긴 매매가격이 있으면 금액이 얼마든 그 가격이 바로 시가다”²⁹⁶⁾고 판시

296) 대법원 1982.4.13. 선고 81누90 판결.

한 대법원 판례가 있다. 거기다 “객관적 교환가치로서 유사 거래가액과 차이가 있다고 하더라도 정상적인 거래로 볼만한 사정이 존재한다는 점이 충분히 증명되는 경우 그것도 시가로 볼 수 있다”고 해석하는 경우도 있다.²⁹⁷⁾ 이렇게 법원 등 해석기관에서 상반된 해석을 하고 있어 “정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”²⁹⁸⁾과 달라 시가로 볼 수 없는 거래가액을 실무에서 적정한 시가로 보는 오류 또는 오판을 초래하고 있다.

네 번째, 과세여부를 판단함에 있어 시가로써 적정한 거래가액과 시가로써는 적정하지 않지만 경제적 합리성이 있거나 정당한 사유가 있는 과세제외 거래가액을 구분하지 못하고 혼선을 초래하는 경우가 빈번하게 발생하고 있다. 이것은 시가성과 경제적 합리성, 거래의 정당한 사유를 놓고 개념정립이 명확하지 않아 상호 충돌하여 혼선을 빚고 있기 때문이다. 특수 관계자 간의 거래가액에 대하여 시가성이 있는 거래와 시가성은 없지만 경제적 합리성 측면에서 과세할 수 없는 거래를 실무현장에서 엄밀하게 구분하지 못하여 시가성과 경제적 합리성이 충돌하기도 한다. 비 특수 관계자 간 거래가액에 대하여도 시가성이 있는 거래와 시가성은 없지만 거래의 정당한 사유가 있어 과세할 수 없는 거래를 실무현장에서 엄밀하게 구분하지 못하여 시가성과 거래의 정당한 사유가 충돌하고 있다.

다섯 번째, 상증법과 법인세법에서 원칙적으로 특수 관계자와의 거래는 시가를 인정하지 않고 배제하려는 문어적 표현을 사용하고 있다. 대법원 판례에서도 “시가란 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격이므로 특수 관계인간의 거래가격은 매매사태가로 볼 수 없다”고 판시한 경우가 있다.²⁹⁹⁾ 이로 인해 과세관청에서 특수 관계자 간의 거래는 정상적이지 못하고 담합 내지는 조작의 우려가 있어 시가의 적정성을 검토하지 않고 일단 시가의 적정성을 인정하려 들지 않는다.

여섯 번째, 상증법상 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’와 법인세법상 ‘시가가 불분명한 경우’에는 기준시가 등 ‘보충적 평가방법’으로 시가를 평가하게 된다. ‘시가를 산정하기 어려운 경우’와 ‘시가가 불분명한 경우’에 대한 입증책임 및 증명책임은 과세관청에 있다.³⁰⁰⁾ 조세법률주의 엄격해석원칙에 의한다면 상증법의 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’와 법인세법의 ‘시가가 불분명한 경우’를 동일한 의미로 해

297) 부산고법 2017누23148, 2018.1.19.

298) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 외.

299) 대법원 2019.05.16. 선고 2019두33200 판결.

300) 대법원 2017.2.3. 선고 2014두14228 판결 ; 대법원 2010.1.14. 선고 2007두5646 판결 외.

석할 수 없는 것임에도 과세관청, 조세심판원, 법원 모두 동일한 의미로 해석하고 판단하고 있다.

일곱 번째, 법원이 시가를 산정하기 어려운 경우를 입증하기 위해 상증법이 소급 감정을 요구하고 있는 것은 아닌 것임을 밝힌 바 있다.³⁰¹⁾ 그러면서도 조세소송 단계에서 사실심 변론 일까지 납세의무자와 과세관청에서 모두에게 소급감정을 요청할 수 있도록 허용하고 있어 법 해석의 모순이 발생하고 있다.³⁰²⁾ 이로 인해 납세의무자 입장에서 관련 법령에 따라 상속·증여세를 적법하게 신고하고서도 최종적인 상속·증여세 과세가액을 예측할 수 없는 불안정한 상태를 초래하고 있다.

여덟 번째, 법인세법에는 감정가액의 평가기간 규정이 없어 소급감정이 가능하고, 법인세과 부가가치세법에는 부실감정 방지를 위한 재 감정의뢰, 부실감정법인 등의 재제 등에 관한 규정이 없다. 이로 인해 납세주체별, 소득별, 세목별 시가 적용 기준이 달라 시가평가액에 차이가 발생하는 불합리함이 존재하고 있다.

이러한 문제점을 시정하기 위한 개선방안을 아래와 같이 제시한다.

첫 번째, 시가에 대한 해석 및 적용이 오락가락 흔들리지 않도록 시가의 개념·범위·산정 및 평가방법 등을 최대한 구체적이고 명확하게 법규화하여야 한다. 이로써 평가자와 판단자의 자의성과 임의성, 입법재량을 최소화하는 것이 바람직하다. 더불어 변화하는 시가의 변동성을 능동적으로 대처하기 위해 수시로 법을 개정하고 새로운 시가를 적기에 공시하는 운영시스템도 갖추어야 한다.

두 번째, 시가성이 있는 거래와 시가성은 없지만 과세할 수 없는 정당한 거래에 대한 개념 정립을 위해 법문으로 명확하게 구분하여 기술하여야 한다. 동시에 시가성 없는 거래가액이 매매사례가액 또는 유사 매매사례가액으로 시가로 채택되거나 인정되지 않도록 관리할 수 있는 세정운영 사후관리 시스템의 구축도 필요하다.

세 번째, 상이한 법조문에 대하여 관례 등에 의하여 동일하게 해석하고 있는 법문 표현을 일치시키는 통일화 작업이 필요하다. 상증법과 법인세법의 기본적인 시가개념에 대한 규정이 문자적인 표현으로는 다르게 구성되었다고 하더라도 세무실무 현장과 법원과 조세심판원 등 법해석의 영역에서 동일한 의미로 받아들이고 해석하는 경우가 있다. 이는 착오 해석의 원인이 될 수 있으므로 시가 관련 상증법과 법인세법의 법조문의 문자 표현을 일치시키도록 입법적으로 보완하여야 한다.

301) 대법원 1995.6.13. 선고 95누23 판결.

302) 대법원 2005.9.30. 선고 2004두2356 판결. ; 대법원 1996.8.23. 선고 95누13821 판결.

네 번째, 상증법, 법인세법, 부가가치세법 등 각 세법의 감정가액 규정을 상증법 중심으로 통일시켜야 한다. 상증법과 달리 법인세법에는 감정가액에 대한 평가기간이 없어 소급감정이 가능하고, 법인세과 부가가치세법에는 부실감정 방지를 위한 재감정의외, 부실감정법인 등의 제재 등에 관한 관련 규정이 존재하지 않는다. 상증법, 법인세, 부가가치세법 등의 감정가액 시가 인정기준을 상증법을 중심으로 통일시켜 납세주체별, 세목별 시가 적용 기준이 달리 적용되는 불합리함을 시정하여야 한다. 법인세법과 부가가치세법에도 부실 감정가액 시가인정 제한 규정을 신설하여야 한다. 법인세법에서는 소급 감정가액에 대한 규제가 없어³⁰³⁾ 납세의무자든 과세관청이든 언제든 감정가액으로 시가를 산정할 수 있어 법적안정성과 예측가능성을 저해하고 있어 상증법과 같이 감정가액이 시가로써 허용되는 평가기간을 설정하여야 한다.

다섯 번째, 평가기준일 전후 해당자산의 거래가액이나 감정가액을 찾아 볼 수 없을 뿐 아니라 그밖에 매매실례에 관한 자료도 찾아볼 수 없을 때는 보충적 평가방법에 의하여 시가를 평가할 수밖에 없다. 이 시가로 과세표준을 신고하였을 때 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’에 해당하여 보충적인 평가방법에 의한 과세가액 산정이 적법한 것으로 대법원은 판단을 한다.³⁰⁴⁾ 그렇게 판단해놓고 나중에 소급 감정한 금액으로 세액을 다시 재계산하여 경정하는 것을 허용하는 것은 신뢰와 공정성 모두를 위배한 위법행위이다.

이러한 경우 소급 감정가액의 시가인정을 원칙적으로 금지하여야 한다. 허용하더라도 소급 감정가액이 납세의무자에 대한 과다부과로 인한 억울한 세금의 해소차원이나 가격산정의 객관적 근거가 있을 때로 허용범위를 최소화하여야 한다. 따라서 상증법의 평가기간 내에 가격변동이 없거나 거래가 빈번하게 이루어지는 등 감정평가 요소의 객관적 데이터가 확보 가능하여 감정의 객관적 신뢰성을 담보할 수 있는 경우에 한하여 제한적으로 소급감정가액을 시가로 인정하여야 한다.

여섯 번째, 상증법 시행령 제49조 제1항 제1호 가목 단서 본문과 법인세법 시행령 제89조 제1항 본문에서 ‘특수 관계자’라는 문구를 삭제하여야 한다. 그리하여 특수 관계자 간이든 비 특수 관계자 간이든 그 거래가격이 객관적 교환가치가 반영된 정상적인 거래라는 사실이 증명되기만 하면 매매사례가액 또는 유사 매매사례가액으로서 시가로 인정 또는 채택이 가능하도록 입법적 보완이 필요하다.

일곱 번째, 상증법 제60조 제3항의 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’를 ‘시가를

303) 심사서울 97-770, 1997.7.11. ; 심사 기타 2006-15, 2006.5.8.

304) 대법원 1995.6.13. 선고 95누23 판결.

확인하기 어려운 경우’ 등으로 수정하여야 한다. 상증법에서의 시가평가는 무상거래인 증여와 상속 시점에서의 시가를 찾거나 발견하는 것이 핵심이라 할 것이다. 그럼에도 불구하고 시가의 산정(算定)이라는 문어적 표현에 집착하여 증여와 상속 시점에서의 시가를 찾거나 발견하기 못한 시가를 소급해서 산정하는 것을 정당한 것으로 오관할 여지가 많기 때문이다.

여덟 번째, 법인세법상 기준시가 등 보충적인 평가방법으로 시가를 평가하기 이전 단계인 법인세법 시행령 제89조 제2항의 ‘시가가 불분명한 경우’에 대한 구체적인 시가 산정기준을 마련하여야 한다. 비록 시가 규정이 예시규정이라고 할지라도 시가 규정 역시 조세법률주의를 충실하게 준수하여 납세의무의 내용 및 한계를 국회에서 제정한 법률로서 명백하게 법문화하여야 한다. 따라서 자의적·임의적·재량적 판단으로 인한 납세의무자의 재산권이 부당하게 침해당하는 일이 발생하지 않도록 세밀하고 촘촘하고 합리적이고 공정하게 시가 산정규정을 명료화하여야 한다.

끝으로, 본 연구로 인한 공헌점과 기대효과 및 한계점은 다음과 같다. 먼저 시가의 기본개념과 평가방법·평가범위 등에 있어서 각 세법별 시가 규정의 차이를 상속세 및 증여세법을 중심으로 고찰·비교·분석하여 문제점을 밝히고 현실적인 개선방안을 제시하였다. 시가와 관련된 ‘시가성’, ‘경제적 합리성’, ‘거래의 정당한 사유’의 상호 차이점과 충돌로 인한 오관 및 오류 사례를 제시하고 바른 용례를 제안하였다. 예시규정인 시가규정의 내재적 모순의 한계와 문제점을 밝히고 그에 대한 개선방안도 제시하였다. 상증법의 ‘시가를 산정할 수 없는 경우’와 법인세법의 ‘시가가 불분명한 경우’의 통일적 개념 정립을 제시하였고, 보충적 평가방법에 의한 시가 평가 및 산정 단계로 넘어가는 데 있어서 불명확하고 애매한 세법적용의 문제점과 개선방안을 제시하였다.

이렇게 시가 규정의 문제점에 대한 입법적, 세정 운영적 측면에서의 대안을 제시함으로써 종합적이고 통일적인 과세 및 해석 체계를 확립하는 데 기여할 수 있어 공평한 세정운영의 기초를 마련하게 되리라 본다. 더 나아가서 공정하고 적정한 시가 산정 및 평가를 유도함으로써 공평과세 실현과 법적 안정성을 강화할 수 있을 것으로 기대된다.

한편, 설문조사의 응답에 있어서 몇몇 부분에서 차별화된 답이 나오지 않았던 것은 세법상 시가 개념 자체가 가장 난해한 분야에 해당하기에 간단명료한 용어로

설문지를 작성하기가 쉽지 않았으며, 설문지를 통해 측정하고자 하는 시가개념에 대해 개념적 정의와 조작적 정의를 명확히 정의하는 것 자체가 쉽지 않아 응답자들이 질문 내용을 제대로 이해하지 못한 결과일 수도 있다.

본 연구는 시가에 있어서 가장 기초적이고 핵심적인 시가의 기본개념에 중심을 두고 흔들리는 시가개념의 원인분석과 대안을 제시하는 데 주안점을 삼았다. 시가를 산정할 수 없거나 시가가 불분명한 경우 기준시가 등 보충적 평가방법으로 넘어가는 단계에서 있어서 명확한 시가 운영체계의 확립에 중점을 두고 연구하였다.

공정 가치와 시가가 일치할 수는 없겠지만, 그 갭을 줄이려는 부단한 노력이 공평과세로 가는 지름길이 될 수 있다는 것은 분명하다. 시가가 내재적으로 가지고 있는 불명확성과 변동성으로 인해 광범위하게 활용되고 있는 보충적 평가방법에 의하여 산정하는 시가평가액이 공정 가치에 근접해 갈 수 있도록 자산별 시가 평가방법을 발굴할 필요가 있다. 그와 동시에 변화무쌍한 시가를 적시에 반영하여 납세자에게 피드백 할 수 있는 시가 운영 세무관리 시스템을 구축하는 것도 공평과세와 납세서비스 제공 측면에서 중요하다. 앞으로 이 분야에 대한 학계와 과세관청 그리고 조세실무전문가 들의 집중적인 연구와 입법부 및 과세관청의 개선 의지가 절실하게 필요하다고 본다.

참고문헌

(1) 논문

- 곽장미, “현행세법상 시가 규정의 문제점과 개선방안: 상속세 및 증여세법의 시가 규정을 중심으로”, 『세무회계연구』 제68권, 한국세무회계학회, 2021.
- 김미희, “상속세 및 증여세법상 재산평가제도에 관한 연구: 부동산의 평가를 중심으로”, 서울시립대학교 세무전문대학원 석사학위논문, 2009.
- 김완일, “상속세 및 증여세법상의 유사사례가액 적용의 한계와 개선방안”, 『국세월보』 제472호, 2006.
- 김완일, “소득세법에서의 상속세 및 증여세법상의 시가 준용의 맹점”, 『계간 세무사』 제29권 제1호, 한국세무사회, 2011.
- 김종숙·이병철, “상장법인과 비상장법인의 보충적 평가액의 차이 분석”. 『세무와 회계연구』 통권 제3호(제2권 제1호), 한국세무사회, 2013.
- 문연식·이계원, “세법상 시가 평가의 문제점 및 개선방안에 관한 연구”. 『세무와 회계연구』 통권 제30호(제11권 제3호), 한국세무사회, 2022.
- 문희철·김민경·정훈, “세법상 재산의 시가평가 규정 개선방안 - 부동산과 부동산에 대한 권리를 중심으로”. 『세법연구』 한국조세연구원, 2018.
- 민경현, “세법상 소급감정가액에 의한 시가 적용의 타당성에 관한 연구 - 조세법률주의 명확성 원칙을 중심으로”. 『세무와 회계연구』 통권 제3호(제2권 제1호), 한국세무사회, 2013.
- 박명호·김태훈·기은선, “주요국의 비상장주식 평가제도”, 『세법연구』, 한국조세연구원 세법연구센터, 2008. 12.
- 박종수, “세법상 부동산 평가제도의 합리적 개선방안에 관한 연구”, 『정책연구용역보고서』 국회입법조사처. 2011. 12.
- 박태승, “세법상 시가개념의 정립과 적용에 관한 연구”, 『회계와 감사연구』 제35호, 한국공인회계사회, 1999.
- 서기영·강준희, “세법상 시가규정의 문제점과 개선방향”, 국회사무처 법제실, 168호 2004.
- 신호영, “상속세 및 증여세법상 비상장주식 평가방법의 합리성”, 『재판자료』 제115집, 법원도서관, 2008.

- 안경봉·홍순기, “비상장주식의 할증평가규정의 문제점과 개선방안”, 『법학논총』 제26권 제1호, 국민대학교 법학연구소, 2013. 6.
- 이전오, “유사매매사례가액에 의한 상속 및 증여재산 평가제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『성균관법학』 제22권 제1호, 성균관대학교 법학연구소, 2010.
- 이정란, “비상장주식 평가에 있어서 유사상장법인 비교평가방법의 유용성에 관한 연구”, 『회계정보연구』 제24권 제4호, 한국회계정보학회, 2006.
- 이준규·박재환, “부동산 등 재산의 평가방법 개선에 관한 연구”, 기획재정부 연구용역 보고서, 한국세무학회, 2010. 7.
- 정찬용·하연자, “현행 상속세 및 증여세법상 유사 매매사례가액의 시가적용에 관한 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『국제회계연구』 제47호, 2013.
- 홍순기, “세법상 부동산 시가규정의 개선방안”, 『법학논총』 제26권 제3호, 국민대학교 법학연구소, 2014.
- 황현호, “상속세법상 상속재산의 평가방법과 소급감정”, 『법조』 제51권 제6호(통권 549호), 법조협회, 2002.

(2) 단행본

- 강석규, 『조세법 쟁론』, 2017, 삼일인포마인.
- 김완석·박종수·이중교·황남석, 『국세기본법 주석서』, 2017, 삼일인포마인
- 김완일, 『비상장 주식평가실무』, 2017, 영화조세통람.
- 김완일·고경희, 『상속·증여세 실무편람』, 2021, 세정일보.
- 소순무, 『조세소송』, 2016, 영화조세통람.
- 손상익, 『법인세 실무』, 2022, 한국세무사회.
- 신재열·노희구·김지암, 『상속세 및 증여세 실무해설』, 2017, 영화조세통람.
- 이창희, 『세법강의』, 2015, 2019, 박영사.
- 임승순, 『조세법』, 2016, 2019, 박영사.
- 울촌조세판례연구회, 『조세판례연구 I, II, III』, 2013, 세경사.
- 울촌조세판례연구회, 『조세판례쟁점분석』, 2015, JEC 조세일보 재무교원.
- 정문헌·송영선·황동욱·장한성, 『핵심실무 종합소득세』, 2021, 조세통람.

설문지

세법상 시가규정의 문제점과 개선방안에 관한 연구

안녕하십니까?

바쁘신 중에도 설문에 응해주셔서 진심으로 감사드립니다.

본 설문조사의 내용은 세법상 시가규정의 문제점과 개선방안에 대한 연구를 하기 위한 것으로 평소에 경험하신 내용을 토대로 자유롭게 답변해 주시기 바랍니다.

선생님의 답변은 본 연구에서 귀중하게 쓰일 것이며, 학문발전에 큰 밑거름이 될 것입니다. 또한, 응답하신 내용은 무기명으로 처리되며 오직 학문적 목적으로만 사용될 것을 약속드립니다.

선생님의 가정에 건강과 행운을 기원합니다.

연구 진행자: 조선대학교 경영학부 박사과정 문연식

지도교수: 조선대학교 경영학부 이계원 교수

<다음은 응답자의 개인적 특성에 관한 질문입니다. 해당하는 곳에 V 표시해 주세요.>

1. 귀하의 소속기관 또는 직업은?

- ① 납세의무자
- ② 과세관청(기획재정부, 국세청, 일선세무서 등)
- ③ 세무대리인(공인회계사·세무사·변호사)
- ④ 기타

2. 귀하의 직급은?

- ① 사장(CEO) ② 임원 ③ 부장급 이상 ④ 과장급 이상 ⑤ 과장급 미만

3. 귀하의 세무 관련 업무 종사경력은?

- ① 5년 이하 ② 10년 이하 ③ 20년 미만 ④ 20년 이상

4. 세법상 ‘시가’를 검토하거나 평가하여 세무신고를 해보거나 과세를 해본 경험의 유무? ① 경험이 있다. ② 경험이 없다.

5. 과세관청과 납세자 간 시가판단의 견해 차이가 발생하여 의견대립을 해본 경험의 유무? ① 경험이 있다. ② 경험이 없다.

* 응답자의 기본 특성에 관한 질문입니다.

1. 귀하의 성별은? ① 남자 ② 여자

2. 귀하의 연령은?

- ① 30세 이하 ② 31세 미만 - 40세 이하 ③ 41세 이상 - 50세 이하 ④ 51세 이상

3. 귀하의 학력은?

- ① 고등학교 졸업 ② 대학교 재학 ③ 대학교 졸업 ④ 대학원 이상

4. 귀하의 월 소득수준(총액기준)은?

- ① 300만원 미만 ② 300만원 - 500만원 미만 ③ 500만원 - 700만원 미만
- ④ 700만원-1,000만원 미만 ⑤ 1,000만원 이상

I. 다음은 세법상 시가의 일반적 개념에 관한 사항입니다. 적합한 곳에 V 표시해 주십시오.

질문내용	전혀 그렇지 않다	그렇지 않다	보통이다	그렇다	매우 그렇다
<p>305) I -1. 시가란 “정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가액”을 말합니다. 객관적 교환가액은 “거래 당사자 간의 주관적인 사정이 배제된 상태에서 형성된 교환가액을 말하며, 이는 거래 대상 재산에 대한 거래당사자의 주관적인 필요성·선호도·가격평가를 제외하고 오로지 거래대상 재산의 고유한 특징만을 기초로 형성된 교환가액”이라는 대법원 판례도 있습니다.³⁰⁶⁾</p> <p>이 판례가 시가의 정의에 부합된다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5
<p>I -2. (시가에 대한 예외적 적용)</p> <p>“시가란 본래 주관적인 것이며 선의의 당사자 사이의 협상결과로 생긴 매매가격이 있으면 금액이 얼마든 그 가격이 바로 시가다”고 판시한 대법원 판례도 있습니다.³⁰⁷⁾ 이것은 “객관적 교환가치로서 유사 거래가액과 차이가 있다고 하더라도 정상적인 거래로 볼만한 사정이 존재한다는 점이 충분히 증명되는 경우 그것도 시가로 볼 수 있다”는 것입니다.³⁰⁸⁾</p> <p>거래상대방과의 자유로운 의사에 의하여 협상을 통해 부당성이 없는 정상적인 거래라고 하면, 위 I-1의 시가 개념과는 다름에도 불구하고 적법한 시가로 볼 수 있다고 생각하십니까?</p>	1	2	3	4	5

<p>I-3. (위 I-2의 예외적 시가를 유사 매매가액으로 적용하는 것에 대한 타당성 여부)</p> <p>위 I-2의 “거래가액은 당사자 간에는 정상적인 것으로 시가로 인정받았다고 하더라도, 불특정 다수인 사이에 자유롭게 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액이라 볼 수 없으므로 이를 다른 거래나 다른 유사자산의 매매사례가액으로 확대하여 적용할 수 없다”고 본 판례가 있습니다.³⁰⁹⁾ 이 판결이 타당하다고 보십니까?</p> <p>[판례요약: 경영권과 함께 양도하는 비상장주식의 거래가액을 일반적인 시가로 볼 수 없다고 판시]</p>	1	2	3	4	5
<p>I-4. 유사거래가 있는 경우 그 거래가액을 시가로 보도록 대법원이 다수 판시³¹⁰⁾하고, “비특수관계자 간의 거래는 강요 등에 의하여 거래가 이루어졌다는 과세당국의 입증에 이루어지지 않는 한 시가로 인정하여야 한다”는 심판 결정 사례도 있습니다.³¹¹⁾</p> <p>비교대상 유사거래가 비정상적이거나 부당하지 않으면 그 거래가액을 매매사례가액으로서 유사한 다른 자산의 시가로 적용할 수 있다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5
<p>I-5. 위와 같이 거래가액이 시가로써 적정한 것인지에 대한 판단과 유사·동일 자산의 매매사례가액을 해당 자산의 시가로 채택함에 있어서, 시가의 적정</p>	1	2	3	4	5

<p>성 판단기준이 명확하지 않음을 알 수 있습니다. 하지만, 과세당국의 실무자가 시가의 다양성을 인정하지 않고 획일적인 기준으로 시가를 판단하여 적용하는 경우가 많다고 생각하십니까?</p>					
<p>I -6. 시가 개념의 근간을 이루는 상증법과 법인세법 시가규정이 추상적이고 모호하여 대법원, 조세심판원, 기획재정부, 국세청의 해석이 각각 사실판단에 따라서 달라 세무 실무현장에서 세법적용의 어려움이 많으므로 세법체계의 정비가 필요하다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5

305) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결 외.

306) 대법원 98.7.10. 선고 97누10765 판결; 대법원 2000.2.11. 선고 99두2505 판결 외.

307) 대법원81누90, 1982.4.13.

308) 부산고법 2017누23148, 2018.1.19.

309) 대법원 2014.8.20. 선고 2014두4566 판결; 대법원 2010.7.22. 선고 2010누5242 판결

310) 대법원 2012.4.26. 선고 2010두26988 판결; 대법원 2015.2.12. 선고 2012두7905 판결; 대법원 2017.7.18. 선고 2014두7565 판결 외.

311) 조심2018중2779, 2019.07.08.

II. 다음은 특수관계자 간 거래의 시가에 관한 사항입니다. 적합한 곳에 V 표시 해주십시오.

질문내용	전혀 그렇지 않다	그렇지 않다	보통이다	그렇다	매우 그렇다
<p>II-1. 상증법 시행령 제49조 제1항 제1호가목과 법인세법 시행령 제89조 제1항, 대법원 판례에서도 “시가란 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격이므로 특수 관계인간의 거래가격은 매매사례가로 볼 수 없다”고 판시한 경우가 있습니다.³¹²⁾</p> <p>과세관청에서 특수 관계자 간의 거래가액은 담합 내지는 조작의 우려가 있어 처음부터 무조건 시가의 정당성을 인정하지 않으려는 경향이 있다고 생각하십니까?</p>	1	2	3	4	5
<p>II-2. “특수 관계자 간의 거래라고 할지라도 그 거래가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 거래로 보지 않거나”³¹³⁾ “객관적으로 부당하다고 인정되는 경우를 제외하고 그 거래가액을 시가로 볼 수 있는 것이므로 객관적 시가보다 저가라고 하더라도 부당행위 계산 부인을 하지 않다”고 본 사례가 다수 있습니다.³¹⁴⁾</p> <p>위 거래가액을 동일·유사자산에 대한 시가로서 다른 거래의 매매사례가액으로 시가로 채택이 가능하다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5

312) 대법원 2019.05.16. 선고 2019두33200 판결.

313) 조심2016서2079, 2016.9.22.

314) 대법원 2007.1.11. 선고 2006두17055 판결 ; 서면4팀-2337, 2005.11.28. ; 조심2011서1687, 2012.7.17.

Ⅲ. 다음은 과세관청의 시가 산정(算定)에 관한 사항입니다. 적합한 곳에 V표시 해주십시오.

질문내용	전혀 그렇지 않다	그렇지 않다	보통이다	그렇다	매우 그렇다
<p>Ⅲ-1. 상증법에서는 시가를 산정(算定)하기 어려운 경우는 해당 재산의 종류, 규모, 거래상황 등을 고려하여 상증법 제61조~제66조에 규정된 방법(소위 보충적 평가방법)으로 평가한 가액을 시가로 보도록 규정하고 있고³¹⁵⁾, 법인세법에는 시가가 불분명한 경우 감정가액, 상증법을 준용한 보충적 평가방법에 의한 가액 순으로 시가로 보도록 규정하고 있습니다.³¹⁶⁾</p> <p>여기에서 상증법의 ‘시가를 산정하기 어려운 경우’와 법인세법의 ‘시가가 불분명한 경우’를 동일한 의미로 해석하여야 한다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5
<p>Ⅲ-2. 산정(算定)의 사전적인 의미는 셈을 해서 정한다는 의미로 “시가를 산정한다는 것은 시가를 계산해서 정한다”고 보아야 할 것으로 보입니다.³¹⁷⁾ 조세법률주의 엄격해석원칙에 의한다면 상증법의 ‘시가를 산정(算定)하기 어려운 경우’와 법인세법의 ‘시가가 불분명한 경우’를 동일한 의미로 해석할 수 없는 것이므로 법인세법 상으로는 새로운 시가를 산정할 수 없다고 보는 것이 타당하다고 볼 수 있으나,</p> <p>판례에서 “시가라 함은 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격을 의미하지만, 이는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념으로 해석하고 있어 세무상 신고 또</p>	1	2	3	4	5

<p>는 세무조사에서 ‘시가가 불분명한 경우’로 보는 단계 이전에 시가 산정을 합리성과 객관성에 기초하여 광범위하게 활용하고 있습니다.³¹⁸⁾</p> <p>이것이 적법하고 타당하다고 보십니까?</p>					
<p>Ⅲ-3. ‘시가가 불분명한 경우’로 보는 이전 단계에서 아무리 객관적이고 합리적인 방법으로 시가를 산정한다고 하더라도 법문에 명확한 규정이 없어 평가 및 판단하는 사람과 시점에 따라서 자의적으로 판단하여 국민의 재산권을 침해할 가능성이 높고, 납세의무자와 과세관청 간의 견해차로 인하여 종국에는 조세불복으로 이어져 과도한 사회적 비용을 초래하고 있으므로, 국조법³¹⁹⁾의 정상가액 산출을 위해 적용하는 비교가능제3자가격방법, 재판매가격방법 등과 같이 합리적인 시가 산출방법을 각 세법에 입법화할 필요가 있다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5
<p>Ⅲ-4. 대법원에서 “저가 임대 여부를 판단함에 있어 법원이 시가에 대한 입증책임을 부담하는 과세 관청에게 적극적으로 입증을 촉구하거나 직권으로 시가를 산정하여 과세처분의 당부를 판단할 의무까지는 없다”고 판시하여 과세관청의 새로운 시가 산정을 허용하지 않은 경우도 있습니다.³²⁰⁾</p> <p>이에 대해 적법한 해석이라고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5
<p>Ⅲ-5. ‘시가를 산정하기 어려운 경우’와 ‘시가가 불분명한 경우’ 보충적 평가방법으로 시가를 평가하게 되는데, 이에 대한 입증책임 및 증명책임은 과세관청에 있으므로,³²¹⁾</p>	1	2	3	4	5

<p>거래당사자의 당해 거래가액이 시가성이 인정되지 않거나, 시가 또는 시가로 인정되는 매매사레가액 등을 찾을 수 없는 경우 과세관청에서 보충적 평가방법에 의한 시가를 채택하여 과세할 때 객관적이고 합리적인 방법에 의한 시가 산정 절차를 먼저 거쳐야 한다고 보십니까?</p>					
<p>Ⅲ-6. Ⅲ-5.의 보충적 평가방법에 의한 시가를 채택할 때 객관적이고 합리적인 방법에 의한 시가가 보충적 평가방법에 의한 시가보다 작아야 하는 것이므로, 객관적이고 합리적인 방법에 의한 시가 산정절차이므로 납세의무자가 과세당국으로부터 과도한 과세권을 보호받을 수 있을 때만 적용이 가능하다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5
<p>Ⅲ-7. 상증법의 시가를 적용함에 있어서 거래당사자의 당해 거래가액이 시가성이 인정되지 않고, 시가로 인정되는 매매사레·감정·수용가액 등을 찾을 수 없는 경우 과세관청에서는 바로 보충적 평가방법에 의한 시가를 채택하여 과세하고 있지만, 납세의무자는 정확한 시가를 확보하기 위해 사적으로 감정을 의뢰하여 그 감정가액으로 과세표준을 신고하기도 합니다. 과세관청에서도 감정가액 등으로 시가를 산정하여 과세할 수 있다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5

315) 상증법 제60조 제3항.

316) 법인세법 시행령 제89조 제2항.

317) 이창희, 전거서, 2019, pp.1108~1109.

318) 대법원 2008.2.1. 선고 2004두1834 판결 외.

319) 국제조세조정에 관한 법률 제5조 제1항.

320) 대법원 1996.2.10. 선고 95누5301 판결.

321) 대법원 2017.2.3. 선고 2014두14228 판결 ; 대법원 2010.1.14. 선고 2007두5646 판결 외.

IV. 다음은 감정가액의 시가 적용에 관한 사항입니다. 적합한 곳에 V표시를 하여 주십시오.

질 문 내 용	전혀 그렇 지 않다	그렇 지 않다	보통 이다	그렇 다	매우 그렇 다
<p>IV-1. 법인세법에는 시가가 불분명한 경우 감정가액, 상증법을 준용한 보충적 평가방법에 의한 가액 순으로 시가로 보도록 규정하고 있습니다. 법인세법에는 감정가액을 시가로 인정하는 적용범위 기간을 별도로 규정하지 않고 소급감정에 대한 재제규정도 없어서 합리적이고 객관적인 방법으로 평가한 것이라면 인정할 수 있을 것으로 보여 국세청에서도 소급감정을 인정³²²⁾하고 있습니다. 상증법에서는 거래 당시에 존재하지 않은 감정가액을 후일에 시가 산정의 개념으로 소급감정을 하는 것은 법적으로 타당하지 않다고 봅니다.</p> <p>법인세법상의 소급감정가액 인정에 대하여 동의하십니까?</p>	1	2	3	4	5
<p>IV-2. 상증법과 법인세법이 감정가액에 대하여 다르게 규정하고 있어 과세객체가 개인이나 법인이나에 의하여 동일한 소득에 대하여도 각각 다른 세법 적용으로 인하여 조세불평등이 초래되고 있어 입법적으로 통일된 기준이 마련되어야 한다면, 그 기준이 ‘상증법’으로 일원화되어야 한다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5

<p>IV-3. 상증법에서는 시가로 용인되는 감정가액의 시간적 적용범위³²³⁾를 설정하여 소급감정가액을 근본적으로 시가로 인정하지 않고 있음에도 법원에서는 소급감정가액을 시가로 인정하고 있습니다. 이에 납세의무자든 과세관청이든 소급감정가액을 기회주의적으로 이용하거나 활용할 가능성이 높다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5
<p>IV-4. “처분청이 임의로 소급감정을 의뢰하여 그 감정평가액으로 상속·증여세를 평가하는 것은 납세자의 입장에서는 관련 법령에 따라 상속·증여세를 적법하게 신고하고서도 최종적인 상속·증여세과세가액을 예측할 수 없는 불안정한 상태를 초래하게 되므로 상속세 및 증여세법이 허용하고 있는 행정권의 범위를 일탈한 것이다”고 하여 조세심판원까지는 과세관청의 소급감정 의뢰를 허용하지 않고 있습니다.³²⁴⁾ 그러나 소송단계에서는 소급감정가액을 허용하는 경우가 많아 사실심 변론일까지 주장하면 되는 것이므로 납세의무자와 동일하게 과세관청에서도 소급감정을 요청하는 것이 타당하다고 보십니까?³²⁵⁾</p>	1	2	3	4	5
<p>IV-5. 가격산정 기준일과 감정가액 평가서 작성일 모두 시가의 적용범위인 상속이나 증여 등의 평가기준일 전·후 6월³²⁶⁾이내에 있어야만 그 감정가액을 시가로 인정하고 있어 현행 상증법에서는 소급감정가액은 허용되지 않고 있음에도³²⁷⁾ 법정결정기한 내까지 감정가액 인정범위를 넓히면 상증법에서 금지하는 소급감정가액을 시가로 인정하는 모순이 있다는 의견이 있습니다. 이 의견이 적법하다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5

<p>IV-6. 법인세법상 법인의 과세소득을 계산함에 있어서 적합하게 평가된 것이라면 국세청에서 소급감정가액을 시가로 인정³²⁸⁾하고 있습니다.</p> <p>반대로 과세관청에서도 소급감정가액을 법인사업자에게 활용할 수 있다고 보십니까?</p>	1	2	3	4	5
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	---	---	---	---

끝.

수고 많으셨습니다.

322) 심사서울97-770, 1997.7.11. ; 심사 기타 2006-15, 2006.5.8.

323) 증여의 경우 기준일 전 6월, 기준일 후 3개월.

324) 국심98서2948, 2000.07.18.

325) 대법원 2005.9.30. 선고 2004두2356 판결 ; 대법원 1996.8.23. 선고 95누13821 판결.

326) 증여는 기준일 전 6월, 기준일 후 3월.

327) 상증법 시행령 제49조 제2항.

328) 심사서울97-770, 1997.7.11. ; 심사 기타 2006-15, 2006.5.8.