[UCI]I804:24011-200000256746

2012년 2월
석사학위논문

부당행위계산 부인에 관한 연구

- 고·저가 양수도를 중심으로 -

2011년 10월

조선대학교 경영대학원

경 영 학 과

김 동 하

부당행위계산 부인에 관한 연구

- 고·저가 양수도를 중심으로 -

A Study on the Rejection of Unfair act and Calculation

- Chiefly on the transfer and inheritance in the high-low price -

2011년 10월

조선대학교 경영대학원

경 영 학 과

김 동 하

부당행위계산 부인에 관한 연구

- 고·저가 양수도를 중심으로 -

지도교수 김 기 평

이 논문을 석사학위 신청 논문으로 제출함

2012년 2월

조선대학교 경영대학원

경 영 학 과

김 동 하

김동하의 석사학위 논문을 인준함

위원장 : 조선대학교 교수 박길영
위 원 : 조선대학교 교수 서성호
위 원 : 조선대학교 교수 김기평

2011년 12월 일

조선대학교 경영대학원

목 차

Ⅰ. 서 론 ····· 1
1. 연구의 목적 ····· 1
2. 연구의 범위와 방법 ····· 2

Ⅱ. 부당행위계산부인의 본질 ····· 3
1. 이론적 근거 ····· 4
가. 조세공평주의와의 관계 ····· 4
나. 실질과세와의 관계가. 절세행위 ····· 5
2. 법률적 성질 ····· 6
가. 창설적・제한적 규정설 ····· 6
나. 확인적・선언적 규정설 ····· 7
3. 법률적 효과 ····· 8
가. 상법상의 효과 ····· 8
나. 사법상의 효과 ····· 12

Ⅲ. 거래유형별 적용 사례 ····· 13
1. 개별세법상 규정 ····· 13
가. 소득세법상 부당행위계산부인 규정 ····· 13
나. 법인세법상 부당행위계산부인 규정 ····· 15
다. 상속세법상 증여이익의 계산 ····· 18
2. 거래유형별 적용사례 ····· 24
가. 개인이 개인에게 저가양도한 경우 ····· 24
나. 개인이 법인에게 저가양도한 경우 ····· 27

다. 법인이 개인에게 저가양도한 경우 ····· 29
라. 법인이 법인에게 저가양도한 경우 ····· 34
마. 개인이 개인에게 고가양도한 경우 ····· 37
바. 개인이 법인에게 고가양도한 경우 ····· 40
사. 법인이 개인에게 고가양도한 경우 ····· 46
아. 법인이 법인에게 고가양도한 경우 ····· 48

Ⅳ. 문제점과 개선방안 ····· 51
1. 조세회피방지를 위한 규정 ····· 51
가. 개별규정의 한계점 ····· 51
나. 개선방안 ····· 51
2. 특수관계자의 범위 ····· 52
가. 문제점 ····· 52
나. 개선방안 ····· 53
3. 세법간 시가적용의 차이 ····· 54
가. 문제점 ····· 54
나. 개선방안 ····· 55
4. 대응조정규정의 불인정에 따른 이중과세 ····· 57
가. 문제점 ····· 57
가. 개선방안 ····· 57

Ⅴ. 결 론 ····· 59

참고문헌 ····· 61

Abstract

A study on the rejection of unfair act and calculation

by Kim Dong Ha
Advisor:Kim Ki-Pyung,Ph.D.
Department of Business Administration
Graduate School of Business
Administration, Chosun University

Of Korean tax law, the rejection of unfair act and calculation has a short history and the notion is also abstract and comprehensive so improvements are needed.

First, a general provision should be established.

There is no general provision on avoiding tax so it is not systematic.

Second, a revision of legal provisions is needed.

The conception of the used term is unclear and it could cause controversies in translating the term.

Third, Article 52 of corporate tax law accounts for price conception but it isn't specific.

Fourth, by denying the correspondence-system, problem of double taxation can occur so the rejection of unfair act and calculation is needed.

These improvement schemes can't block the tax avoidance fundamentally. The rejection of unfair act and calculation must be fair and legitimate to the taxpayer.

Taxation subject shouldn't abuse power and infringe rights and interests of the taxpayers.

Ⅰ. 서론

1. 연구의 목적

우리나라는 다른 대부분의 자본주의 국가와 같이 국가의 재정 수입의 많은 부분을 조세란 방법으로 조달하고 있다. 조세란 국가 또는 지방자치단체가 그의 경비충당을 위한 재정수입을 조달할 목적으로 법률에 규정된 과세요건을 충족한 모든 자에게 직접적 반대급부 없이 부과하는 금전급부를 말하는 것으로 조세법률주의와 조세평등주의를 기본 원칙으로 하고 있다.

조세법률주의란 "모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다"고 하는 헌법 제38조와 "조세의 종목과 세율은 법률로 정한다"고 하는 헌법 제59조를 근거로 하여 국가는 국회에서 제정한 법률에 의해서만 조세를 부과·징수할 수 있으며 국민은 법률에 의해서만 납세의무를 진다는 원칙을 말하는 것이고, 조세평등주의는 입법상 국민에게 세부담이 공평히 배분되도록 세법을 제정하여야 하며, 세법의 해석·적용상 국민을 평등하게 취급하여야 한다는 것으로 동일한 담세력을 가진 자는 동일한 세부담을 지게 하는 수평적 평등뿐 아니라, 담세력이 높은 사람이 낮은 사람보다 많은 조세를 부담하는 수직적 평등 모두를 충분히 고려되어야 함을 의미한다. 그러나 납세자들은 가능한 모든 수단과 방법을 이용하여 조세부담을 회피하려는 경향을 보인다.

이는 조세법규가 예정한 바에 따라 합법적 수단으로 조세부담의 감면을 도모하는 행위인 절세, 과세요건 충족사실의 전부 또는 일부를 은닉하여 조세를 면탈하는 조세포탈행위, 포탈행위의 하나로서 진실이 아닌 것을 위장하는 가장행위, 통상 쓰이는 법 형식에 대응하는 과세요건의 충족을 면함으로서 조세부담을 감소 또는 배제하는 조세회피 등으로 나타난다.[1] 이런 부당한 방법으로 조세부담을 회피하려는 것을 막기 위해 우리나라에서는 조세회피의 규제를 위하여 개별규정방식을 채택하고 있고, 또한 소득세법, 법인세법, 부가가치세법, 상속세 및 증여세법 등의 개별세법에 조세회피의 규제에 관한 규정을 두고 있다.

---

1) 정혜란, "법인세법상의 부당행위계산부인에 관한 연구", 충남대학교 경영대학원, 석사학위 청구논문, 2003, p.1

조세회피는 조세의 기본원칙인 공평과세를 저해하므로 당연히 규율되어야 하지만, 이 때 과세관청에 의한 과세권의 남용에 의해 납세자의 권익이 침해되지 않도록 양자를 어떻게 조화시킬 것인지가 중요하다. 따라서 우리나라에서 조세회피의 규제를 위하여 개별규정방식을 채택하고 부당행위계산부인에 대해서는 개별세법에서 규정하고 있으나, 세법에서 사용하고 있는 용어에 대한 개념이 명확하지 않은 경우가 있고 부당행위계산부인에 따른 사후처리에 대한 규정이 거의 마련되지 않은 실정에 있다. 따라서 본 연구에서는 급변하는 경제적 현상에 새로운 규정의 요구를 반영하여 어떻게 하는 것이 조화있게 조세정의를 구현할 수 있는가에 관하여 살펴보고자 하였다.

2. 연구의 방법와 범위

본 연구는 조세회피와 관련된 제반 이론과 우리나라의 개별세법상 부당행위계산부인규정에 관한 내용을 검토함과 동시에 문제점을 파악하고 그에 따른 개선방안을 제시함으로써 조세회피관련 법규의 합리적인 개정방향을 제시하는데 그 목적을 두고 있으며. 연구 목적을 달성하기 위하여 부당행위계산부인에 관련된 현행세법, 제반예규, 판례 및 심판 자료와 세법관련서적 및 연구논문 등을 분석·고찰하는 방식의 문헌연구를 중심으로 진행하였다.

본 논문은 전부 5장으로 구성되었다. 제1장 서론에 이어 제2장에서는 부당행위부인의 성격과 본질에서 개념 및 법적 성격, 목적, 이론적 근거 및 각국의 부당행위규제제도 등을 고찰하였다. 제3장에서는 부당행위계산부인 제도에서는 부당행위계산부인의 적용요건, 부당행위계산의 유형과 효과 및 다른 세법상의 부당행위계산부인 규정을 고찰하였다. 제4장에서는 제2장 및 제3장에서 검토된 사항을 기초로 하여 부당행위계산부인 제도에 대한 문제점을 도출하고 이에 대한 개선방안을 제시하면서 제5장에서 결론을 맺었다.

Ⅱ. 부당행위계산부인의 본질

부당행위계산에 관하여는 법인세법 제52조에서 “납세지 관할세무서장 또는 관할 지방국세청장은 법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산” 으로 정의하고 있다. 판례와 학설에서는 부당행위계산에 관하여 “납세자가 정상적인 경제인의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감 내지 배제시키는 행위계산” 을 말하는 것으로 동일하게 정의하고 있다.[2] 또한 대법원 판례에서는 부당행위계산의 부인은 민법, 상법 등 사법상의 적법·유효한 행위 또는 계산을 기준으로 하여 세법상의 소득을 재계산하는 것으로서 허위 또는 부정한 행위·계산을 세법적 관점에서 부인하는 것과는 다르다. 즉 부당행위계산의 부인 대상인 기초적 사실행위는 진실로서 존립하는 것이어야 하고 그러한 사실행위가 허위인 경우에는 부당행위계산부인의 문제가 발생할 여지가 없으며, 이때에는 법인세법 제66조의 조사결정권에 의하여 그 행위의 존재자체를 부정하고 진실한 거래에 대하여 과세하여야 하고, 그 실질적인 거래가 부당행위계산에 해당하는 경우에는 법인세법 제52조에 의하여 그 행위 또는 계산의 효력을 부인하고 과세할 수 있게 되는 것이라고 한다.[3]

이 제도는 법인이 특수관계자와의 거래에 있어서 이상한 법 형식을 취함으로써 조세부담의 부당한 감소를 기도하는 경우에 그 부당행위계산을 부인하고 이를 합리적인 행위·계산으로 바꾸어 놓은 상태를 기준으로 각 사업연도의 소득금액을 계산하고자 하는 것이다. 그 취지는 조세회피를 방지하고 동일한 경제사실에 대하여 동일한 조세부담을 지움으로써 조세 평등주의를 구현하는 데 있다고 볼 수 있다. 이러한 부당행위계산 부인규정은 각 세법 도처에 산재해 있고, 개별 세목에 국한되지 않고 일반적인 원리의 하나로 작용하나, 과세목적상 소득금액의 재계산을 위한 것임에 불과하여 법인과 그 특수관계자의 사이에 적법·유효하게 성립한 법률행위나 계산 그 자체의 사법상 효력까지 부인하는 것은 아니다. 즉 부당행위계산 부인의 효과는 과세소득금액 계산에만 영향을 미치고 그 행위의 사법상 효력까지 영향을 미치는 것은 아니다.

---

2) 대법원, 1989;선고 88누630, 1990;선고 89누4772.
3) 대법원, 1985;선고 84누622.

1. 이론적 근거

부당행위계산부인의 이론적 토대는 국민들 사이에 조세는 공평하게 부담되어져야 하고 조세법을 적용 받는 국민들은 평등하게 취급되어야 한다는 조세평등 원칙 또는 조세부담공평의 원칙으로 볼 수 있다.

조세란 경제적 부담으로서 담세력에 따라 과세하게 되는 것이므로 동일한 경제적 효과에는 동일한 조세가 부담되는 것이 공평할 것이므로 이러한 조세공평의 실현수단으로서 조세법률주의를 기초로 하여 실질과세의 원칙이 주장되어지고 있는 것이다.

가. 조세공평주의와의 관계

조세법의 기본원칙은 민주주의와 국민의 기본권보장에 입각하고 있는 헌법에 그 법적 기초를 두는 것으로서, 조세법률주의와 조세공평주의를 조세법의 기본원리로 보는 것이 통설이다. 이 중 조세 공평주의는 세법의 제정은 물론 그 해석 적용에 있어서 조세부담이 국민들에게 공평하게 배분되지 않으면 안 되고, 당사자로서의 국민은 각종 조세법률관계에 있어서도 평등하게 취급되지 않으면 안된다는 것이다.

그러나 조세공평주의를 실현하기 위하여 인정하는 세법의 해석, 적용기준으로서의 부당행위계산부인은 부정확한 개념 또는 추상적 판단기준으로 인하여 과세권자의 재량권 남용을 초래할 위험성이 크다. 그러므로 조세공평의 이념을 실현하는데 이바지하는 바가 비록 크다 하더라도, 세법 운용상의 기초가 되고 본원적인 지위에 있는 원칙은 조세법률주의이므로 조세공평주의는 그 테두리 안에서 조세법률주의에 대해 보충적으로 기능하도록 그 적용 범위를 제한하여 세법의 운용 기준으로 받아 들여야 할 것이다.[4)]

부당행위계산부인은 사법적으로 유효한 법률행위에 대하여 조세법적으로 이를 부인하고 경제적으로 합리성이 있다고 추정되는 법률행위로 환치하여 과세함으로써 조세부담의 공평성을 기하고자 하는 제도로서 경제적 실질을 중시하게 되면 납

4) 정혜한, 전게논문, p.9.

세자의 권익이 침해될 우려가 있으므로 법적 안정성과 예측가능성을 확보하기 위해서는 조세법률주의에 의한 조정이 필요하다고 할 수 있다.

특히, 우리나라의 경우 조세법률주의 생성의 역사적 체험이 없을 뿐만 아니라 재정이 급속히 팽창하고 필연적으로 조세수입의 증대가 요청됨에 비하여 민주적 조세행정의 경험도 얕은 점을 감안하면 국민을 과세권의 자의적 발동으로부터 보호하기 위한 대원칙으로서의 조세법률주의는 특유의 의의와 사면을 지니고 있다 할 것이다.

나. 실질과세와의 관계

실질과세와 관련하여 국세기본법 제14조는 '과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있는 때에는 사실상 귀속되는 납세의무자로 하여 세법을 적용한다' 고 규정하고 있다. 즉 거래의 법적 외형과 경제적 실질이 다른 때에는 경제적 실질을 존중하여 과세한다는 원칙을 말하므로 전자의 입장을 취하고 있다고 볼 수 있다.

그런데 부당행위계산의 부인에 있어서는 납세자의 적법한 사법행위를 부인하고 조세법상으로만 다른 행위계산을 의제하여 이에 대응하는 과세요건이 갖추어진 것으로 간주하는 것이므로 이 경우에는 단순한 형식과 실질의 문제가 아니라 실질과 실질의 문제인 것이다. 이런 관점에서 보면 부당행위계산부인론과 실질과세의 원칙은 직접적 관계가 없는 것 같이 보인다. 그러나 부당행위게산부인제도의 본질인 손금부인의 근거는 납세자가 이상한 거래행위에 의하여 정상적이 거래행위의 경우와 마찬가지로 그가 목적으로 하는 경제적 효과를 달성한 숨은 이익의 처분이라는 점에 있는 것이므로 부인의 대상인 부당행위계산과 의제된 정상적인 행위계산과의 관계를 '법형식(法形式) 대 경제적 실질'의 관계로 이해할 수 있는 측면도 있다.[5)]

따라서 부당행위계산부인제도는 실질과세의 원칙이 그 이론적인 근거가 되었다고 볼 수 있다.

---

5) 박호규, "법인세상 부당행위계산부인에 관한 연구", 건국대학교 행정대학원, 석사학위 청구논문, 1998, p.24.

2. 법률적 성질

부당행위계산부인 규정의 목적은 공평과세 및 조세법률주의의 실현에 있다고 할 수 있다. 부당행위계산부인은 사법상으로 적법·유효한 행위형식의 효력을 조세법적 관점에서 부인하고 이를 경제적 합리성이 있는 행위형식을 택했을 경우를 가정하여 조세의 부담을 재계산함으로써 조세부담의 공평을 기하고자 하는 제도이다.

그러나 이러한 규정을 명문화하지 않을 경우에는 조세법률주의와의 마찰이 야기될 수 있다. 따라서 부당행위부인에 관한 규정을 명문화 하지 않고 적용한다면 비록 공평과세의 원칙을 실현한다 하더라도 조세법률주의의 법적 안정성과 예측가능성을 행하는 결과를 초래할 수도 있다. 그러한 조세법률주의를 엄격히 적용하여 부당행위계산부인 규정을 적용하지 않는다면 이를 부인할 수 없어 조세회피행위와 절세행위가 동일시되는 결과를 초래하게 된다.[6)]

이러한 측면에서 조세법률주의와 조세공평주의는 현실로 대립하는 이념으로서 상충적 관계를 이루고 있다. 즉 부당행위계산부인은 조세부담의 형평을 기하려는 조세공평주의의 요청임이 분명하지만, 다른 측면에서 볼 때 경제거래의 법적 안정성과 예측가능성을 보장하기 위하여 조세법률주의에 의한 조정이 필요하다고 할 수 있다.[7)]

부당행위계산부인을 규정하고 있는 법인세법 제52조를 창설적 규정으로 볼 것인가 아니면 예시적 규정으로 볼 것인가에 대해서는 이론의 여지가 있다.

가. 창설적·제한적 규정설

조세법률주의를 강조하는 입장에서는 조세의 부과와 징수는 모두 법률에 의하여서만 행사될 수 있고 이에 대한 해석도 법률에 규정된 용어의 일반적 의미 내용에 따라 이루어져야만 하므로 과세요건이 되는 적법한 사법상의 거래행위나 이에 따른 계산을 법률의 근거 없이 부인할 수 있다고 보는 것은 법적 안정성과 예측가능성을 보장하는 조세법률주의를 해칠 수 있으므로 특수관계자가 아닌 자와의 거래

---

6) 신현오, “법인세법상 부당행위계산부인제도에 관한 연구”, 건국대학교 행정대학원, 석사학위논문, 2001, p.21.

7) 강인애, 조세법Ⅵ, 서울: 조세통람사, 1993, p.113

까지 부인할 수 없다고 주장한다.[8)]

현행 법인세법은 제52조에서 "…특수관계 있는 자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우…"에 한하여 부당행위계산을 할 수 있도록 하고 동법시행령 제88조 제①항에서는 "조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 경우를 말한다."고 규정하고 있으므로 법문상으로는 창설적·열거적·제한적 규정의 형태를 취하고 있으며, 다른 한편으로는 제1호 내지 제8호에서 부당행위계산의 유형을 열거하고 있으면서도 제9호에서는 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 것은 모두 부당행위계산부인의 대상이 되도록 포괄적으로 규정하고 있어 내용면에서는 예시적 규정의 성격을 띠고 있다 하겠다.

그러나 조세법의 기본원리는 언제나 조세법률주의에 있으므로 이를 너무 광범위하게 적용할 때에는 조세법률주의를 침해할 우려가 있기 때문에 이의 적용에 있어서는 신중을 기해야 할 것이다.

나. 확인적·선언적 규정설

조세의 부담을 부당하게 감소시키는 행위나 계산을 부인하는 것이 조세부담의 평등상 극히 당연하다고 주장한다. 따라서 법인세법 제52조가 특수관계자와의 거래를 그 대상으로 하고 있다고 하더라도 이는 예시규정에 지나지 아니하고, 특수관계자 아닌 제3자와의 거래라도 부당행위계산부인이라고 판단되면 이것도 부인의 대상이 된다고 주장한다.

이 견해는 부당행위계산부인규정을 단지 실질과세원칙 내지는 조세부담평등의 원칙에서 파생된 보충적 규정 정도로 인식하는 견해로서 국세기본법 제 14조와 법인세법 제4조에서 실질과세의 원칙에 대하여 규정하고 있음에도 불구하고 법인세법 제 52조에서 부당행위계산부인을 예시적으로 규정한 이유는 한편으로는 그 내용이 명확하다고 할 수 없는 실질주의의 적용에 있어서 구체적 사례를 조세회피행위의 소지가 가장 짙은 특수관계 있는 자 상호간의 거래에서 예시하여 줌으로써 실질주의가 세법에 던지는 불안정성을 덜어주고, 다른 한편으로는 예시된 전형적 회피행위가 부인권을 행사할 부당행위계산유형의 인식에 기준이 되어 그 밖의 경

8) 설승문, "법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구", 부산대학원, 석사학위 청구논문, 1999, p.32

위에 있어서의 부인권행사의 신중성을 도모하는데 있다.[9]

이는 동법시행령 제88조 제①항 제1호 내지 제8호까지의 규정은 구체적인 부당행위계산의 부인의 유형을 예시적으로 열거한 것에 지나지 않고, 이에 열거되지 아니한 거래라도 제9호에서 "기타 제1호 내지 제8호에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우"라고 극히 포괄적인 규정을 두고 있으면 부당행위계산의 부인제도가 조세 이념인 조세공평의 원칙과 실질과세원칙을 보장하는 장치이기 때문에 조세의 부담을 부당히 감소시킨다고 인정되는 경우에는 모두 부당행위계산의 대상이 되어야 한다는 것이다.

우리나라의 부당행위계산부인규정이 창설적 규정이냐 선언적 규정이냐 하는 문제는 다소 엇갈린 설이 있으나 국내의 통설과 판례는 조세법률주의의 입장에 서서 창설적·제한적 규정으로 보는 것이 다수 설이다. 대법원 판례에서는 "…법인세법 제52조에 의하여 부당행위계산으로 부인할 수 있는 거래의 상대방에 해당하는 "특수관계자" 라 함은 동법시행령 제87조 제①항 각 호에서 열거한자에 한정한다고 할 것이고 이는 조세법령 해석의 일반원칙에 따라 엄격히 해석하여야 하고 유권해석이나 확대적용은 허용될 수 없다고 할 것인바…" 라고 판시함으로써 동 규정이 창설적·제한적 규정임을 분명히 하고 있다.[10] 그러나 우리나라 법조문은 앞서 다룬 동법시행령 제88조 제①항 제9호에서 보듯이 극히 포괄적인 규정을 두고 있어, 법조문 상으로는 창설적·제한적 규정의 형식을 취하고 있으나 내용면에서는 예시적 규정의 성격을 인정하고 있다 하겠다.[11]

3. 법률적 효과

가. 상법상의 효과

법인의 부당행위계산부인의 효과에 대해서 법인세법 제52조는 "그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수

9) 윤종식, "법인세법상의 부당행위계산부인 규정에 관한 연구",부경대학교 경영대학원, 석사학위 청구논문, 2003, p.11
10) 대법원, 1986.3.25, 선고 86누31 판결.
11) 안진희. "법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구", 창원대학교 대학원, 석사학위 청구논문, 2002, p.11.

있다” 고 규정하고 있고 동법 시행령 제89조에서는 “시가와의 차액 등을 익금에 산입하여 당해 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산한다.”고 규정하고 있다. 부당행위계산부인에 대한 개별적인 처리규정은 없으나 위 규정이 부당행위부인에 대한 일반적인 처리규정을 언급하고 있으므로 익금에 산입된 금액을 법인세법 제67조의 규정에 따라 그 귀속자별로 처분하여야 할 것이다.[12)]

1) 소득금액 계산에 미치는 영향

부당행위계산의 부인요건이 충족되면 당해 법인의 행위 또는 계산에 불구하고 납세지 관할 세무서장 또는 지방 국세청창이 당해 연도의 소득금액을 계산하여 세법적 평가에 기한 새로운 법적 실질의 의제를 기초로 하여 과세하게 된다. 즉, 법인의 부당행위 또는 계산을 조세회피행위로 보고 법인의 민법·상법상 적법 유효한 행위계산에 구애됨이 없이 정부는 경제인으로서 합리적으로 행동했다면 통상 선택했으리라고 인정되는 행위·계산으로 이를 고쳐 바꾸어 놓고(과세소득 계산을 위해 세무상으로만) 이를 기준으로 과세하게 된다. 따라서 법인의 사실상의 행위·계산과 이러한 경제적 합리성에 따른 행위·계산에서 오는 차액(부당성)은 법인의 과세소득 계산상 익금에 산입되는 것이다. 그런데 부당행위계산의 부인을 하여 익금산입할 금액은 시가와의 비교에 의해서 산출된다. 이는 곧 시가가 부당행위계산 여부를 판정하는 잣대가 된다는 의미이기도 하다. 그러나 법인세법상 시가문제는 그 이중성(동일한 과세물건 또는 거래행위에 대해 측정방법 및 수단에 따라 각각 다른 결과가 나오는 것을 의미한다.)으로 인해 많은 논란이 있어 왔으며 상당부분 보완이 있었으나 아직도 미흡한 부분이 있어 개선을 요하는 부분이다.

부당행위계산의 부인으로 법인세 과세소득을 구성한 금액은 소득처분의 일반례에 따라 귀속자에게 소득 처분된다. 부인금액의 귀속자가 사용인이면 상여, 출자자(임원제외)이면 배당, 법인 또는 사업영위 개인이면 기타사외유출, 귀속자가 위 외의 자이면 그에 대한 기타소득으로 처분한다.

2) 조세범 처벌상의 특례 및 가산세

조세회피는 범죄가 아닌 방법으로 조세부담을 최소화하거나 회피하는 것을 가리킨다. 즉 조세회피행위는 범죄(조세포탈범)를 구성하지 않는 것이다. 조세법처벌법

12) 신현오, 전게논문, p.45.

은 이를 명문화 하여 부당행위계산부인에 의하여 익금에 산입하거나 손금불산입하는 금액은 사기·기타 부정한 행위로 조세를 포탈한 경우로 보지 않도록 하고 있다. 즉 부당행위계산과 같은 조세회피행위는 '법에 의한 소득금액 결정에 있어서 세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액' 에 해당하므로 조세포탈범의 구성요소인 사기 기타 부정한 행위에서 제외하고 있는 것이다. 그러나 부당행위계산부인에 의하여 익금에 산입하거나 손금불산입하는 금액은 부당과소 신고 금액에 해당하여 높은 세율에 의하여 신고불성실가산세를 과징하도록 하고 있다.[13]

3) 대응조정의 인정

법인이 주주로부터 부동산을 고가로 양수한 경우 부당행위계산부인에 따라 시가로 환산한 금액을 초과하는 금액에 대하여 법인에게 청구권이 발생하는 것은 아니다. 다만, 세법상의 효과에 있어서 거래상대방의 과세소득의 계산에 영향을 줄 수 있는지 여부가 문제될 수 있다. 예를 들면 법인이 특수관계자인 출자자로부터 부동산을 고가로 매입한 경우에 있어서, 출자자가 고가에 상응하는 양도 소득세를 납부하였다고 가정하면, 법인의 행위는 부당행위계산에 해당되어 시가를 초과하는 금액은 부인되고 동 금액은 특수관계자의 배당소득으로 처분되어 소득세를 추가로 과세 받게 될 것이다. 이 경우 출자자가 납부한 고가에 상응하는 양도소득세의 처리가 문제될 수 있을 것이다.

대응조정에 대한 학설로는 이미 납부한 출자자의 양도소득세에 영향을 미치지 않는다는 소극설과 이미 납부한 양도소득세를 시가에 맞게 재계산하여 초과 납부한 양도소득세를 환급하여야 한다는 적극설이 주장되고 있다.[14]

먼저 소극설에 따르면 부당행위계산이란 행위 주체자의 소득금액계산에만 적용되는 것으로 거래상대방에게는 사법이나 세법상의 효력을 미치는 것은 아니고 다만, 법인의 부당행위계산부인의 결과로서 법인세법 시행령 제106조에 의하여 소득처분함에 따라 추가로 소득세를 부담하는 것일 뿐이므로 양도가액을 시가로 조정하여 양도소득세를 재계산할 이유는 없다고 주장한다.

반면에 적극설에 따르면 법인의 부당행위에 대하여 세법상의 자산의 고가취득을 부인하고 이를 시가취득으로 보고 시가초과액은 법인의 이익을 출자자에게 분여한 것으로 하여 소득세를 과세하였으므로 출자자의 양도소득세의 계산도 고가가 아닌

13) 윤종식, 전게논문, p.23
14) 정혜란, 전게논문. pp.58-60

시가로 보아 재계산하여야 한다는 주장이다.

이상의 학설을 종합하여 보면 소극설은 조세법률주의 측면에서 그 타당성을 인정 할 수 있을 것이고 적극설은 조세공평주의 측면에서 그 타당성을 인정 할 수 있을 것이다.

부당행위계산부인이란 본질적으로 행위자체를 부인하는 것이 아니고 부당행위에 따른 세법상의 계산을 부인함으로써 조세공평을 실현하고자 하는 의지의 표현이다. 소극설에 따르게 되면 거래상대방에게 이중과세가 발생하게 되므로, 공평을 실현하기 위하여 불공평을 초래하는 모순이 발생하게 된다.

우리나라 법인세법은 적극설에 따라 거래상대방의 대응조정을 인정하고 있으며 조세법의 통일성이나 국민의 기본권인 재산권 보장 측면에서 적극설이 입장이 더 타당하다고 보고 있다. 다음 장에서 사례를 통해 대응조정이 어떻게 이루어지는지 확인해 보도록 하겠다.

4) 이전가격과세제도와의 관계

이전가격과세제도라 함은 내국법인, 외국법인 국내사업장 등이 국외의 특수관계자와의 거래에 있어 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나(저가양도) 초과하는 경우(고가매입)에 과세당국이 정상가격을 기준으로 내국법인 등의 과세소득을 계산하여 과세함으로써 자국의 과세권을 보호하고 국제적인 조세회피를 방지하고자 하는 제도이다.

이전가격과세제도는 국제조세조정에 관한 법률 제2장에서 규정하고 있는 바, 국제조세조정에 관한 법률은 법인세법에 우선하여 적용되므로 국외의 특수관계자와의 국제거래에 대하여는 국제조세조정에 관한 법률에 의한 이전가격과세제도가 적용되고 법인세법상의 부당행위계산부인 제도는 그 적용이 배제된다.

다만, 이전가격과세제도에 있어서의 특수관계자와 부당행위계산부인에 있어서의 특수관계자는 상당한 차이가 있는 바, 국외의 특수관계자가 이전가격과세제도하의 특수관계자에는 해당하지 않지만 법인세법상의 특수관계자에 해당하는 경우 법인세법상의 부당행위계산부인 규정을 적용할 수 있는지가 문제 이다. 이에 관하여는 국외의 특수관계자와의 국제거래에는 국제조세조정에 관한 법률이 배타적으로 적용된다는 견해(국제조세조정에 관한 법률 배타적 적용설)와 국제조세조정에 관한 법률이 적용되지 않는 경우에는 법인세법상의 부당행위계산부인 규정을 적용하여

야 한다는 주장(법인세법 보충적 적용설)이 있는 바, 법인세법이 국외특수관계자와의 국제거래에 대하여 부당행위계산부인 규정의 적용을 배제하고 있는 것은 아니므로 국외특수관계자의 국제거래에 이전가격과세제도가 적용되지 않는 경우에는 부당행위계산부인 규정이 보충적으로 적용되어야 할 것이다.

5) 기본행위의 효력의 무영향

부당행위계산부인은 법인 등과 특수관계 있는 상대방간에 유효·적법하게 성립한 법률행위나 계산행위 그 자체를 부인하는 것이 아니므로 과세관청이 부인하는 효과는 법인 등의 소득계산상의 범위 내에 그친다. 그러므로 부인의 효과가 부인의 대상이 된 행위·계산의 상대방에까지 미치는 일은 없다. 즉 과세소득계산상의 문제에 국한할 뿐이고 실제로 존재했던 사실을 사실이 아니라고 부인하거나 당사자간의 법률행위의 효과를 변경시키거나 무효로 만드는 것은 아니다.

나. 사법상의 효과

부당행위계산은 사법상 사적자치 또는 자유계약의 원칙에 의하여 그 선택의 자유가 인정되는 범위 안에서 선택된 행위형식으로서 사법상으로는 적법·유효하여 그 벌률 효과가 인정되는 것이므로 부당행위계산이 조세법상 인정 된다고 할지라도 그 부인의 효과가 사법상의 법률효과에 까지 미치는 것은 아니다.

부당행위계산부인은 법인과 특수관계자 사이에 유효·적법하게 성립된 행위계산 자체의 사법상의 효력을 부인하는 것은 아니므로 부인의 효과는 납세자인 법인의 과세소득금액의 계산에 국한된다 할 것이다. 따라서 법인의 행위계산에 대한 부인의 효과가 그 거래상대방인 특수관계자의 과세소득금액의 계산에 직접 영향을 미치지 않음은 물론 거래당사자 사이의 사법상의 법률효과에도 영향을 미치지 않는다.

Ⅲ. 거래유형별 적용 사례

1. 개별세법상 규정

가. 소득세법상 부당행위계산부인 규정

1) 의의

소득세법에서는 배당소득(출자공동사업자에 대한 손익분배비율에 상당하는 배당소득만 해당한다)·부동산임대소득·사업소득 또는 기타소득, 양도소득세 과세대상을 거래한 거주자가 그와 특수관계에 있는 자와의 거래로 인하여 행위 또는 계산이 당해 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 부당행위계산의 대상이 된다. 이에 대하여 납세지관할세무서장 또는 지방국세청장은 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 소득세법 시행령 제98조 제1항에 규정한 특수관계있는 자와의 거래로 인하여 당해 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 거주자의 행위 또는 계산에 관계없이 당해연도의 소득금액을 계산할 수 있다(소법 §101①).

2) 특수관계자의 범위

소득세 및 양도소득세의 부당행위계산의 대상이 특수관계에 있는 자는 다음 각 호의 어느 하나의 관계에 있는 자를 말한다(소령 §98①).

① 당해 거주자의 친족

② 당해 거주자의 종업원 또는 그 종업원과 생계를 같이하는 친족

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

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

⑤ 당해 거주자와 ① 내지 ③에 규정하는 자가 이사의 과반수이거나 출연금(설립

을 위한 출연금에 한한다)의 100분의 50 이상을 출연하고 그 중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인

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

3) 부당행위계산 대상

가) 적용대상거래

부당행위계산의 대상은 거주자가 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가를 초과하여 취득하거나 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 취득가액 또는 양도가액을 시가에 의하여 계산한다(소령 §167④). 이 경우에 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때라 함은 다음의 어느 하나에 해당하는 때로서, 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한한다.

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

② 그밖에 특수관계 있는 자와의 거래로 해당 연도의 양도가액 또는 필요경비의 계산시 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때

나) 부당행위계산의 금액

부당행위계산의 금액은 소득세법 제94조에 의한 양도소득세 과세대상자산인 주식 등을 거주자가 특수관계자로부터 고가매수하거나 저가 양도하는 경우에 부당행위계산의 대상이 된다. 이 때 고가매수・저가양도에 따른 부당행위계산의 대상금액은 시가와 대가와의 차액을 적용하게 된다. 즉 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에는 시가와 대가와의 차이에 대하여 전액 부당행위계산의 대상이 된다.

다) 부당행위계산의 적용 제외거래

개인과 법인간에 재산을 양수 또는 양도하는 경우로서 그 대가가 「법인세법 시행령」 제89조의 규정에 의한 가액(시가의 범위)에 해당되어 당해 법인의 거래에 대하여 「법인세법」 제52조(부당행위계산의 부인)의 규정이 적용되지 아니하는 경

우에는 양도소득의 부당행위계산을 적용하지 아니한다. 다만, 거짓 그밖의 부정한 방법으로 양도소득세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그러하지 아니하다(소령 §167⑥).

나. 법인세법상 부당행위계산부인 규정

1) 의의

법인세법에서는 내국법인이 그와 특수관계에 있는 자와의 거래와 관련하여 행위 또는 계산이 당해 법인의 소득금액을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 부당행위계산부인의 규정이 적용된다. 납세지관할세무서장등은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 법인세법 시행령 제87조 제1항의 특수관계자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다(법법 §52①).

2) 특수관계자의 범위

법인세법에서 특수관계에 있는 자의 범위는 당해 법인과 다음의 어느 하나의 관계에 있는 자를 말한다(법령 §87①).

① 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자(「상법」 제401조의 2 제1항의 규정에 의하여 이사로 보는 자를 포함한다)와 그 친족

② 주주 등(소액주주 등을 제외한다)과 그 친족

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

④ ① 내지 ③에 해당하는 자가 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 30 이상을 출자하고 있는 다른 법인

⑤ ④ 또는 ⑧에 해당하는 법인이 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50

이상을 출자하고 있는 다른 법인

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

⑦ 당해 법인이 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 의한 기업집단에 속하는 법인인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원

⑧ ① 내지 ③에 해당하는 자 및 당해 법인이 이사의 과반수를 차지하거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한한다)의 100분의 50 이상을 출연하고 그 중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인

3) 부당행위계산 부인 대상

가) 적용대상거래

법인이 특수관계자와의 거래에서 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우는 법인세법 시행령 제88조 제1항에서 10가지로 예시하고 있다. 자산의 고·저가 거래와 관련하여 적용되는 대상거래는 다음과 같이 나누어 설명한다.

(1) 자산의 고・저가 양수도

내국법인이 특수관계자로부터 주식이나 부동산 등을 시가보다 높은 가액으로 매입하거나 시가보다 낮은 가액으로 양도한 경우에 부당행위계산부인의 대상이 된다. 이 때 부당행위계산부인 대상은 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용한다.

(2) 자본거래로 인한 이익의 분여

다음과 같은 자본거래로 인하여 주주 등인 법인이 특수관계자인 다른 주주 등에게 이익을 분여한 경우에 부당행위계산부인 규정이 적용된다.

① 특수관계자인 법인간의 합병(분할합병을 포함한다)에 있어서 주식 등을 시가보다 높거나 낮게 평가하여 불공정한 비율로 합병한 경우

② 법인의 증자에 있어서 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기(그 포기한 신주가 「증권거래법」 제2조 제3항의 규정에 의한 모집방법으로 배정되는 경우를 제외한다)하거나 신주를 시가보다 높은 가액으로 인수하는 경우

③ 법인의 감자에 있어서 주주 등의 소유주식 등의 비율에 의하지 아니하고 일

부 주주 등의 주식 등을 소각하는 경우

④ 기타 증자・감자, 합병(분할합병을 포함한다)・분할,「상속세 및 증여세법」제40조 제1항에 따른 전환사채 등에 의한 주식의 전환・인수・교환 등 법인의 자본(출자액을 포함한다)을 증가시키거나 감소시키는 거래를 통하여 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우

나) 부당하게 높은 가액 또는 낮은 가액의 범위

(1) 고・저가 양수・도거래

법인이 특수관계자와의 거래에서 주식 등의 자산을 고가매입하거나 저가양도한 경우에 부당행위계산부인의 대상이 되는 부당하게 높은 가액 또는 낮은 가액은 시가를 기준으로 적용한다. 즉, 건전한 사회통념 및 상관행과 특수관계자가 아닌 자간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(요율・이자율・임대료 및 교환비율 기타 이에 준하는 것을 포함)을 기준으로 판단한다.

이 때 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용한다(법령 §88③).

(2) 자본거래로 인한 이익의 분여

합병이나 증자 또는 감자 등의 자본거래와 관련하여 특수관계자에게 이익을 분여하여 부당행위계산에 해당하는 경우에 익금에 산입할 금액의 계산은 그 유형에 따라「상속세 및 증여세법」제38조・제39조・제39조의 2・제39조의 3・제40조, 동법 시행령 제28조 제3항 내지 제6항・제29조 제3항・제29조의 3 제2항・제30조 제4항 및 제31조의 9 제2항 제4호 및 제5호의 규정을 준용한다(법령 §89⑥).

다) 부당행위계산금액

이상과 같이 법인세법 시행령 제88조의 규정에 의한 부당행위계산에 해당하는 경우에는 원칙적으로 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 시가와의 차액 등을 익금에 산입하여 당해 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산한다(법령 §89⑤). 그러나 합병이나 증자, 감자 또는 이와 유사한 자본거래로 인하여 법인의 이익을 분여한 경우에는 상속세 및 증여세법을 준용하여 계산한 금액을 익금에 산입한다.

다. 상속세법상 증여이익의 계산

1) 의의

상속세법에서는 부당행위계산이라는 용어는 사용하지 아니한다. 다만 재산의 무상이전에 대하여 일정한 과세요건에 해당되는 경우에는 증여세로 과세한다. 이 때 "증여"라 함은 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등에 불구하고 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형·무형의 재산을 타인에게 직접 또는 간접적인 방법에 의하여 무상으로 이전(현저히 저렴한 대가로 이전하는 경우를 포함한다)하는 것 또는 기여에 의하여 타인의 재산가치를 증가시키는 것을 말한다(상증법 §2③). 이 규정은 2004년부터 증여세 완전포괄주의과세제도가 도입됨에 따라 상속세법에서 규정한 증여의 개념에 부합되는 거래에 대해서 증여세가 과세된다.

2) 저가·고가 거래에 따른 이익의 증여

가) 의의

민법상의 증여는 증여자가 재산권을 수증자에게 무상으로 주는 의사표시를 하고 수증자는 이를 승낙함으로써 성립하는 계약이다. 그러나 당해 거래가 양도의 형식을 취하여 민법상의 증여에 해당되지 않는다고 하더라도 당해 거래의 대가와 시가와의 차액에 상당하는 경제적 이익이 무상으로 이전되는 경우에는 민법상의 증여와 같은 효과가 발생하게 된다. 이와 같이 저가·고가양도에 따른 이익의 증여에 대하여 증여세를 과세함으로써 과세형평을 이루고자 하는 것이 이 규정의 취지이다.
부당행위계산에 대해서는 원칙적으로 특수관관계자 간의 거래에 적용된다. 그래서 이 규정도 당초에는 특수관계자간에 재산을 양도 또는 양수하는 경우에 시가보다 낮은 가액으로 양도하거나 시가보다 높은 가액으로 양수하는 경우에 그 차액을 증여받은 것으로 보아 증여세를 과세하였다. 그러나 2004년부터 증여세완전포괄주의과세가 도입되면서 명칭·형식·목적 등에 불구하고 재산을 타인에게 정당한 사유 없이 저가·고가로 거래한 경우에는 증여세과세가 된다. 다만 예측가능성과 법적안정성을 위하여 종전의 증여의제 규정을 두고 있다. 이 경우에 특수관계 없는 자간의 거래에 대해서도 정당한 사유 없이 현저한 저가·고가로 거래한 것에 대해서는 증여세를 과세하게 된다.

나) 특수관계자 등의 범위

(1) 특수관계자의 범위

상속세법상에서 특수관계에 있는 자는 양도자 또는 양수자(양도자 등)와 다음 각 호 어느 하나의 관계에 있는 자를 말한다(상증령 §26④).

① 친 족

② 사용인과 사용인 외의 자로서 당해 주주 등의 재산으로 생계를 유지하는 자

③ 양도자 등과 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항 제1호부터 제3호까지의 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인

④ 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항 제3호 본문 또는 동호 가목의 규정에 의한 기업의 임원이 이사장인 비영리법인

⑤ 양도자 등과 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항 제1호부터 제5호까지의 자가 발행주식총수 등의 100분의 30 이상을 출자하고 있는 법인

⑥ 양도자 등과 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항 제1호부터 제6호까지의 자가 발행주식총수 등의 100분의 50 이상을 출자하고 있는 법인

⑦ 양도자 등과 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항 제1호부터 제7호까지의 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인

⑧ 양도자 등이 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률 시행령」 제3조 각호의 1에 해당하는 기업집단에 속하는 계열회사 또는 그 기업의 임원인 자와 다음 각목의 1의 관계에 있는 자(상증칙 §9 ①).

㉠ 기업집단소속의 다른 기업

㉡ 기업집단을 사실상 지배하는 자

㉢ 기업집단을 사실상 지배하는 자의 친족

⑨ 임원의 임면권의 행사 또는 사업방침의 결정 등을 통하여 당해 법인의 경영에 대하여 사실상의 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자

여기에서 법인의 경영에 대하여 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자는 양도자 등이 법인인 경우로서 거래상대방이 직접 당해 법인의 조직변경, 이사의 임면권의 행사 또는 신규사업에의 투자 등 주요의사결정이나 업무집행에 사실상 지배적인 영향력을 행사하고 있는 자를 말한다(상증통 35-26…2).

(2) 친족의 범위

특수관계에 있는 자의 범위를 규정할 때 민법상의 친족과 국세기법상에서의 친족은 상이하게 규정되고 있다. 상속세법에서 적용하는 친족은 국세기본법 시행령 제20조 제1호부터 제8호에 해당하는 자 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자를 말한다(상증령 §13⑥1).

① 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처
② 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀
③ 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀
④ 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자
⑤ 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다)
⑥ 입양자의 생가의 직계존속
⑦ 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속
⑧ 혼인 외의 출생자의 생모

* 민법에서는 친족의 범위를 민법 또는 다른 법률에 특별한 규정이 없는 한 ① 8촌 이내의 혈족, ② 4촌 이내의 인척, ③ 배우자에 해당하는 자로 규정하고 있으나 국세기본법과는 차이가 있다(민법 §777).

(3) 사용인의 범위

특수관계자를 적용할 때 사용인은 사실상 상속세법 시행령 제19조 제2항을 적용하고 있으나 이 때 사용인은 상속세법 시행령 제13조의 규정을 적용하고 있다. 여기에서 사용인은 임원·상업사용인 기타 고용관계에 있는 피용자를 말하며, 사용인에는 다음과 같이 출자에 의하여 지배하고 있는 법인의 임직원을 포함하는 것으로 규정하고 있다(상증령 §13⑨2.⑪). 여기에서 "임원"은 같은 령 제13조 제7항 제1호의 규정에 의하여 법인세법시행령 제20조 제1항 제4호의 규정에 의한 임원과 퇴직후 5년이 경과하지 아니한 그 임원이었던 자를 말한다.

① 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항 제6호에 해당하는 법인
② 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항 제7호에 해당하는 법인
③ 위 ①, ②의 법인과 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 제1호부터 제5호까지에 해당하는 자가 발행주식총수 등의 100분의 50 이상을 출자하고 있는 법인

3) 과세의 요건

가) 납세의무자

타인으로부터 시가보다 낮은 가액으로 재산을 양수하는 저가양수자나 타인에게 시가보다 높은 가액으로 재산을 양도하는 고가양도자에 대하여 증여세를 과세한다. 이 때 저가양수자 또는 고가양도자에 대하여 증여이익을 계산하는 경우에는 특수관계자와의 거래와 특수관계가 없는 자간의 거래로 구분하여 증여이익을 계산하게 된다.

나) 과세대상과 증여이익의 계산

① 특수관계자간의 거래

㉮ 저가·고가 양·수도의 적용 대상

㉠ 낮은 가액의 양수

낮은 가액이라 함은 양수한 재산의 시가에서 그 대가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상 차이가 있거나 그 차액이 3억원 이상인 경우의 그 대가를 말한다.

㉡ 높은 가액의 양도

높은 가액이라 함은 양도한 재산의 대가에서 그 시가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상 차이가 있거나 그 차액이 3억원 이상인 경우의 그 대가를 말한다.

㉯ 증여가액의 계산

시가에서 대가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상이거나 대가에서 시가를 차감한 가액이 시가의 3억원 이상인 경우에는 시가의 30%에 상당하는 가액과 3억원 중 적은 금액을 차감하여 계산한다.

구 분	과세대상	증여이익
저가양수	$\frac{\text{시가}-\text{대가}}{\text{시가}} \geq 30\%$ 또는 시가 − 대가 ≥ 3억원	차액-Min(시가×30%, 3억원)
고가양도	$\frac{\text{대가}-\text{시가}}{\text{시가}} \geq 30\%$ 또는 대가 − 시가 ≥ 3억원	

② 특수관계가 없는 자간의 거래

㉮ 저가·고가 양·수도의 적용 대상

이 때 특수관계가 없는 자간에 재산을 양수 또는 양도한 경우의 과세대상은 거래의 관행상 정당한 사유 없이 시가보다 현저히 낮은 가액 또는 현저히 높은 가액으로 재산을 양수 또는 양도한 경우에 한하여 적용한다. 여기에서 현저히 낮은 가액 또는 현저히 높은 가액은 다음과 같다.

㉠ 현저히 낮은 가액

시가보다 현저히 낮은 가액은 양수한 재산의 시가에서 그 대가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상 차이가 있는 경우의 그 대가를 말한다(상증령 §23⑤).

㉡ 현저히 높은 가액

시가보다 현저히 높은 가액이라 함은 양도한 자산의 대가에서 그 시가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상 차이가 있는 경우의 그 대가를 말한다(상증령 §23 ⑥).

㉯ 증여 이익의 계산

저가・고가 양・수도에 따른 증여이익의 계산은 그 대가와 시가와의 차액에 상당하는 금액을 말한다. 이 때 증여재산가액은 현저히 낮은 가액 또는 현저히 높은 가액과 시가와의 차액에서 각각 3억원을 차감하여 계산한다(상증령 §23⑦).

구 분	과세대상	증여이익
저가양수	$\frac{\text{시가}-\text{대가}}{\text{시가}} \geq 30\%$	차액- 3억원
고가양도	$\frac{\text{대가}-\text{시가}}{\text{시가}} \geq 30\%$	

4) 시가산정 기준일

고가・저가 양・수도에 따른 이익의 증여 규정에 의한 대가 및 시가의 산정기준일은 당해 재산의 대금을 청산한 날[15]을 기준으로 한다. 다만, 매매계약 후 환율의

15) 대금을 청산한 날이 분명하지 아니한 경우에는 등기부・등록부 또는 명부 등에 기재된 등기・등록접수일 또는 명의개서일, 대금을 청산하기 전에 소유권이전등기를 한 경우에는 등기부・등록부 또는 명부 등에 기재된 등기접수일, 장기할부조건의 경우에는 소유권이전등기접수일・인도일 또는 사용수익일 중 빠른 날을 적용한다.

급격한 변동 등으로 인하여 산정기준일로 하는 것이 불합리하다고 인정되는 경우에는 매매계약일을 기준으로 한다(상증령 §26⑧).

5) 저가·고가양도에 따른 증여이익 적용 배제

가) 전환사채 등과 상장주식 등의 거래

① 양・수도한 재산 중에 전환사채 등(전환사채, 신주인수권부사채(신주인수권증권이 분리된 경우에는 신주인수권증권을 말한다) 기타 주식으로 전환・교환하거나 주식을 인수할 수 있는 권리가 부여된 사채)의 거래

② 「증권거래법」에 의하여 한국증권선물거래소에 상장되어 있는 법인의 주식 및 출자지분으로서 유가증권시장 또는 코스닥시장에서 거래된 것(한국거래소의 유가증권시장업무규정 및 코스닥시장업무규정에 의하여 시간외대량매매방법으로 매매된 것(당일 종가로 매매된 것은 제외한다)을 제외한다)

나) 개인과 법인간의 매매대가가 시가에 해당되는 경우

저가・고가 양수도에 따른 증여이익 계산의 규정을 적용함에 있어서 개인과 법인간에 재산을 양수 또는 양도하는 경우로서 그 대가가 법인세법시행령 제89조(시가의 범위 등)의 규정에 의한 가액에 해당되어 당해 법인의 거래에 대하여 법인세법 제52조(부당행위계산의 부인)의 규정이 적용되지 아니하는 경우(시간외시장에서 매매된 경우를 포함한다)에는 저가・고가 양수도에 따른 증여이익의 계산규정을 적용하지 아니한다. 다만, 거짓 그밖의 부정한 방법으로 상속세 또는 증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그러하지 아니하다.

다) 우리사주조합원이 조합을 통하여 취득하는 경우

내국법인의 종업원으로서 우리사주조합에 가입한 자가 당해 법인의 주식을 우리사주조합을 통하여 취득한 경우로서 그 조합원이 소액주주의 기준에 해당하는 경우 그 주식의 취득가액과 시가와의 차액으로 인하여 받은 이익에 상당하는 가액에 대해서는 증여세를 비과세한다(상증법 §46 2호).

2. 거래유형별 부당행위계산 적용 사례

가. 개인(거주자)이 개인(거주자)에게 저가 양도한 경우

(사례 : 개인이 시가 50억원인 부동산을 개인에게 30억원에 양도)

1) 특수관계자와의 거래

가) 양도자에 대한 양도소득세 과세

(1) 부당행위계산 대상여부의 판단

부당행위계산의 대상은 거주자가 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 양도가액을 시가에 의하여 계산한다(소령 §167④). 이 경우에 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때는 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우를 말한다.

① 부당행위금액의 계산

시가(50억원) - 대가(30억원) = 20억원

② 부당행위금액의 요건

3억원 또는 50억원× 5%= 2.5억원

20억원〉2.5억원이므로 부당행위계산의 대상이 된다. 따라서 양도가액은 50억이 된다.

(2) 양도소득세의 과세

양도자에게는 시가 50억원을 양도가액으로 하여 양도소득세를 과세한다.

나) 양수자에 대한 증여세 과세

(1) 증여세 과세대상 여부의 판단

증여세의 과세는 특수관계에 있는 자와의 거래에서 양수한 재산의 시가에서 그 대가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상 차이가 있거나 그 차액이 3억원 이상인 경우의 그 대가를 말한다.

① 과세대상

$$\frac{\text{시가}-\text{대가}}{\text{시가}} \geq 30\% \text{ 또는 시가}-\text{대가} \geq 3\text{억원}$$

② 과세대상의 검토

$$\frac{\text{시가(50억원)}-\text{대가(30억원)}}{\text{시가(50억원)}} \geq 30\% \text{ 또는 시가(50억원)}-\text{대가(30억원)} \geq 3\text{억원}$$

비율 조건이나 차액 조건 가운데 하나만 충족하면 과세될 수 있으므로 증여세 과세대상이 된다.

(2) 증여이익의 계산

시가에서 대가를 차감한 금액이 시가의 30% 이상이거나 대가에서 시가를 차감한 금액이 3억원 이상인 경우에는 그 금액 중 적은 금액을 차감하여 계산한다.

① 차액

시가(50억원) - 대가(30억원) = 20억원

② 증여이익

차액 20억원 - Min[①시가(50억원)×30%인 15억원, ②3억원]

증여재산가액 : 20억원 - 3억원 = 17억원

(3) 양수자의 취득가액

상속세법 제35조에 의하여 증여세를 부과하는 경우에는 증여재산가액을 취득가액에 가산한다(소령 §106⑩1). 따라서 대가 (30억원)에 증여재산가액(17억원)을 가산한 47억원이 양수자의 취득가액이 된다.

2) 특수관계없는 자와의 거래

가) 양도자에 대한 양도소득세 과세 여부

(1) 부당행위계산 대상여부의 판단

부당행위계산의 대상은 거주자가 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에 적용된다(소령 §167④). 따라서 특수관계가 없는 자와의 거래에 대해서는 부당행위계산의 대상이 되지 아니한다.

(2) 양도가액

양도자가 특수관계가 없는 자에게 저가 양도한 경우에는 부당행위계산의 대상이 되지 아니하므로 양도가액은 30억원이 된다.

나) 양수자에 대한 증여세 과세 여부

(1) 증여세 과세대상 여부 판단

개인이 그와 특수관계가 없는 자로부터 재산을 저가로 양수한 경우에 대한 증여세 과세는 거래의 관행상 정당한 사유 없이 시가보다 현저히 낮은 가액으로 재산을 양수한 경우에 한하여 적용한다. 이 경우에 시가보다 현저히 낮은 가액은 양수한 재산의 시가에서 그 대가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상 차이가 있는 경우의 그 대가를 말한다(상증령 §23⑤). 이 경우에 거래의 관행상 정당한 사유가 있는 경우에는 증여세가 과세되지 아니한다.

① 과세대상

$$\frac{\text{시가} - \text{대가}}{\text{시가}} \geq 30\% \ \text{and}\ \text{시가} - \text{대가} \geq 3\text{억원}$$

② 과세대상의 검토

$$\frac{\text{시가(50억원)} - \text{대가(30억원)}}{\text{시가(50억원)}} \geq 30\% \ \text{and}\ \text{시가(50억원)} - \text{대가(30억원)} \geq 3\text{억원}$$

따라서 과세요건이 충족되므로 거래의 관행상 정당한 사유가 없는 한 증여세가 과세된다.

(2) 증여이익

시가에서 대가를 차감한 금액이 시가의 30% 이상인 경우에 그 차액에 대하여 3억원을 차감한 가액을 계산한다.

① 차액

시가(50억원) - 대가(30억원) = 20억원

② 증여이익

증여재산가액 : 20억원 - 3억원 = 17억원

(3) 양수자의 취득가액

상속세법 제35조에 의하여 증여세를 부과하는 경우에는 증여재산가액을 취득가

액에 가산한다(소령 §106⑩1). 따라서 대가(30억원)에 대하여 증여재산가액(17억원)을 가산한 47억원이 취득가액이 된다.

나. 개인(거주자)이 법인(내국법인)에게 저가 양도한 경우

(사례 : 개인이 시가 50억원인 부동산을 내국법인에게 30억원에 양도)

1) 특수관계자와의 거래

가) 양도자에 대한 양도소득세 과세

(1) 부당행위계산의 판단

거주자가 그와 특수관계에 있는 자에게 토지 등을 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 양도가액은 시가에 의하여 계산한다(소령 §167④). 이 경우에 부당행위계산은 양수한 자가 개인 또는 법인 여부에 관계없이 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 부당행위계산을 하게 된다.

① 부당행위금액의 요건

3억원 또는 50억원× 5%= 2.5억원

② 부당행위금액의 계산

시가(50억원) - 대가(30억원) = 20억원

20억원〉 2.5억원이므로 부당행위계산의 대상이 된다. 따라서 양도가액은 50억원이 된다.

(2) 양도소득세의 과세

양도자에게 시가 50억원을 양도가액으로 하여 양도소득세를 과세한다.

나) 양수자에 대한 법인세 과세

(1) 과세대상 여부 판단

내국법인이 재산을 저가로 양수한 경우에는 원칙적으로는 세무조정사항이 없다. 다만, 유가증권의 경우에는 특수관계자인 개인으로부터 저가로 양수한 금액에 대하여는 익금산입한다(법법 §15②1호). 이것은 개인이 유가증권을 양도한 경우에는 소득세가 과세되지 않는 경우가 많아서 매도자에게 바로 과세할 수 없기 때문에 법

인이 특수관계자인 개인으로부터 저가 매입한 유가증권에 대해서는 매수자에게 과세하기 위함이다.

(2) 유가증권을 저가 양수에 대한 세무조정

법인이 특수관계자인 개인으로부터 유가증권을 시가에 미달하는 가액으로 매입하는 경우 시가와 당해 매입가액의 차액에 상당하는 금액은 익금으로 본다(법법 §15 ②1호).

① 익금산입금액

시가(50억원) - 대가(30억원) = 20억원

② 세무조정

<익금산입> 유가증권 20억원(유보)

(3) 법인의 취득가액

부동산 등의 취득가액은 30억원이 된다.

2) 특수관계가 없는 자와의 거래

(1) 양도자에 대한 양도소득세 과세 여부

(가) 부당행위계산의 여부판단

부당행위계산의 대상은 거주자가 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에 적용된다(소령 §167④). 따라서 부당행위계산의 대상이 되지 아니한다.

(나) 양도가액

양도자의 양도가액은 부당행위계산의 대상에 해당되지 아니하므로 30억원이 양도가액이 된다.

(2) 저가 양수한 법인에 대한 법인세 과세 여부

(가) 부당행위계산부인의 적용 여부

저가로 양수한 법인이 특수관계가 없는 자로부터 재산을 양수한 경우에 대해서는 부당행위계산의 부인이 적용되지 아니한다. 이 경우에 저가로 양수한 법인에게는 당해 부동산이 감가상각대상 자산인 경우에는 감가상각비가 과소 계상되거나 당해 부동산을 처분하는 시점에 시가(50억원)와 대가(30억원)의 차액 20억원에 상

당한 금액에 대해서 법인세가 된다.

(나) 양수법인의 취득가액

부당행위계산의 부인대상이 아니므로 저가로 양수한 법인의 취득가액은 30억원이 된다.

다. 법인(내국법인)이 개인(거주자)에게 저가 양도한 경우

(사례 : 법인이 시가 50억원인 부동산을 개인에게 30억원에 양도)

1) 특수관계자에게 양도

가) 양도법인에게 법인세 과세

(1) 부당행위계산의 판단

법인이 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도 또는 현물출자한 경우로서 조세 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 부당행위계산의 부인대상이 된다(법령 §88①3). 이 때 부당행위계산부인 대상은 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용한다.

① 부당행위금액의 요건

3억원 또는 50억원× 5% = 2.5억원

② 부당행위금액의 계산

시가(50억원) - 대가(30억원) = 20억원

부당행위계산의 부인요건이 충족되므로 20억원 전액이 부당행위계산부인 대상금액에 해당된다.

(2) 납세의무자

저가 양도한 내국법인에 대하여 법인세로 과세된다.

(3) 세무조정

법인이 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도 또는 현물출자한 경우로서 조세 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 부당행위계산의 부인대상이 된다(법령 §88①3). 이 경우에 부당행위계산부인을 통하여 익금 산입된 금액에 대해서는 법인세법 제67조에 의하여 소득처분을 하여야 한다. 이 때 익금에

산입한 금액에 대한 소득처분은 그 귀속자 등에게 상여·배당·기타사외유출·사내유보 등으로 소득처분하여야 한다. 이 경우에 법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목의 빈번한 개정으로 인하여 기간의 귀속에 따라 소득처분이 상이하다.

① 2007.2.28~2009.2.3. 소득처분한 경우

<익금산입> 부당행위계산부인 17억원(기타사외유출)*

<익금산입> 부당행위계산부인 20억원 - 17억원 = 3억원(배당 등)**

* 증여세 과세분 이중과세조정

20억원 - Min(50억원×30%, 3억) = 17억원

** 배당처분 대상금액

차액(20억원) - 증여세 과세분(17억원)

② 2009.2.4. 이후 부당행위부인대상인 경우

<익금산입> 부당행위계산부인 20억원(배당·상여·기타·기타사외유출)

(4) 양도가액

대가 30억원과 부당행위계산부인에 의하여 가산한 20억원을 가산한 50억원이 양도가액에 해당된다.

저가양수에 대한 소득처분

* 저가양수에 대한 소득처분은 기간별로 각각 상이하다. 법인세법시행령 제88조 제1항 제3호(자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도 또는 현물출자한 경우)에 해당되어 부당행위계산의 부인의 대상이 되는 경우에 익금 산입한 금액에 대해서 기간별로 소득처분을 달리하고 있다(법령 §106①3호자목).

① 2007.2.27.이전의 부당행위계산부인 대상인 경우
부당행위계산부인 시점을 기준으로 하여 차액 20억원에 대하여 상여·배당·기타소득으로 소득처분하여 종합소득세로 과세한다.

② 2007.2.28~2009.2.3. 소득처분한 경우
소득처분시점을 시준으로 저가로 양수자가 얻은 이익 중 17억원은 기타사외유출(증여재산가액)로 소득처분하여 증여세로 과세하고, 잔액 3억원은 상여·배당·기타소득으로 소득처분하여 종합소득세로 과세한다.

③ 2007.2.28~2009.2.3. 부당행위계산부인대상인 경우로서 2009.2.4. 이후 최초로 처분하는 경우에는 행위 · 계산시점의 소득처분 규정에 따른다(법령 부칙 제32조). 따라서 저가양수자가 얻은 이익 중 17억원은 기타사외유출(증여재산가액)로 소득처분하면서 증여세로 과세하고, 잔액 3억원은 상여·배당·기타소득으로 소득처분하여 종합소득세로 과세한다.

④ 2009.2.4. 이후 부당행위계산부인 대상인 경우
2009.2.4 이후 최초로 행위 · 계산하는 분부터는 부당행위계산부인 시점을 기준으로 저가양수자가 얻은 이익 20억원에 대해서 상여·배당·기타소득·기타사외유출로 소득처분하여 종합소득세로 과세한다.

나) 양수자에 대한 증여세 또는 종합소득세 과세

법인이 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도함으로 인하여 부당행위계산의 부인 대상이 된 경우에 익금 산입된 금액에 대해서는 소득처분을 하여 증여세 또는 종합소득세로 과세된다. 이 경우에 법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목의 빈번한 개정으로 인하여 기간의 귀속에 따라 소득처분이 상이하다.

(1) 2007.2.28~2009.2.3. 소득처분된 경우

1) 증여세의 과세

가) 증여세 과세대상의 검토

증여세의 과세는 특수관계에 있는 자와의 거래에서 양수한 재산의 시가에서 그 대가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상 차이가 있거나 그 차액이 3억원 이상인 경우의 그 대가를 말한다.

① 과세대상

$$\frac{\text{시가}-\text{대가}}{\text{시가}} \geq 30\% \text{ 또는 시가}-\text{대가} \geq 3\text{억원}$$

② 과세대상의 검토

$$\frac{\text{시가(50억원)}-\text{대가(30억원)}}{\text{시가(50억원)}} \geq 30\% \text{ 또는 시가(50억원)}-\text{대가(30억원)} \geq 3\text{억원}$$

비율 조건이나 차액 조건 가운데 그 중 하나만 충족되면 증여세 과세대상이 된다.

나) 증여이익

시가에서 대가를 차감한 금액이 시가의 30% 이상이거나 대가에서 시가를 차감한 금액이 3억원 이상인 경우에는 그 금액 중 적음 금액을 차감하여 계산한다.

① 차액

시가(50억원) - 대가(30억원) = 20억원

② 증여이익

차액 20억원 - Min[①시가(50억원)×30%인 15억원, ②3억원]

증여재산가액 : 20억원 - 3억원 = 17억원

2) 종합소득세의 부과

저가로 양도한 법인에 대해서는 부당행위계산부인에 따라 익금산입된 금액중 증여재산가액을 계산할 때 관련 규정의 Min[①시가×30%, ②3억원] 조건에 따라 차감되는 금액에 대해서는 배당·상여·기타소득 등에 의하여 종합소득세로 과세된다.

<익금산입> 부당행위계산부인 17억원(기타사외유출)*

<익금산입> 부당행위계산부인 20억원 - 17억원 = 3억원(배당 등)**

* 증여세 과세분 이중과세조정

20억원 - Min(50억원×30%, 3억) = 17억원

** 배당처분 대상금액

차액(20억원) - 증여세 과세분(17억원) = 3억원

(2) 2009.2.4. 이후 행위・거래분

2009.2.4. 이후의 부당행위계산부인대상인 행위・거래분에 대해서는 그 귀속자에게 상여・배당・기타소득으로 소득처분하여 종합소득세로 과세된다.

<익금산입> 부당행위계산부인 20억원(배당・상여・기타・기타사외유출)

(3) 양수자의 취득가액

상속세법 제35조에 의하여 증여세를 부과하는 경우에는 증여재산가액을 취득가액에 가산하고(소령 §106⑩1), 「법인세법」 제52조에 따른 특수관계에 있는 법인으로부터 취득한 경우로서 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있으면 그 상여·배당 등으로 처분된 금액을 취득가액에 더한다(소령 §163⑩2).

따라서 대가(30억원)에 대하여 증여세 또는 종합소득세가 부과된 20억원을 가산한 50억원이 취득가액이 된다.

2) 특수관계가 없는 자와의 거래

가) 양도법인에 대한 법인세 과세여부

(1) 부당행위계산의 부인여부 판단

부당행위계산부인의 대상은 내국법인이 그와 거주자가 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에 적용된다. 따라서 특수관계가 없는 자와의 거래에 대해서는 부당행위계산의 대상이 되지 아니한다.

(2) 양도가액

부당행위계산의 부인 대상이 아니므로 대가(30억원)가 양도가액에 해당된다.

(3) 의제기부금의 적용

법인이 특수관계자 외의 자에게 정당한 사유없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액에 대해서는 기부금으로 처리한다. 이 경우에 정상가액은 시가에 시가의 100분의 30을 가산하거나 100분의 30을 차감한 범위 안의 가액으로 한다(법령 §35 2호).

① 정상가액 50억원 × 70% = 35억

② 기부금 = 정상가액(35억) - 대가(30억원) = 5억원

<세무조정>

㉠ 비지정기부금인 경우 : <익금산입> 비지정기부금 5억원 (기타사외유출)

㉡ 기타 : 법정·특례·지정기부금 해당액에 가산

나) 양수자에 대한 증여세 과세

(1) 과세대상 여부 판단

개인이 특수관계가 없는 자로부터 재산을 저가로 양수한 경우에 대한 증여세 과세는 거래의 관행상 정당한 사유 없이 시가보다 현저히 낮은 가액으로 재산을 양수한 경우에 한하여 적용한다. 이 경우에 시가보다 현저히 낮은 가액은 양수한 재산의 시가에서 그 대가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상 차이가 있는 경우의 그 대가를 말한다(상증령 §23⑤).

① 과세대상

$$\frac{\text{시가} - \text{대가}}{\text{시가}} \geq 30\% \quad \text{and}\ \text{시가} - \text{대가} \geq 3\text{억원}$$

② 과세대상의 검토

$$\frac{\text{시가(50억원)} - \text{대가(30억원)}}{\text{시가(50억원)}} \geq 30\%\ \text{and}\ \text{시가(50억원)} - \text{대가(30억원)} \geq 3\text{억원}$$

따라서 요건이 충족되므로 거래의 관행상 정당한 사유가 없는 한 증여세가 과세된다.

(2) 증여이익

시가에서 대가를 차감한 금액이 시가의 30% 이상인 경우에 그 차액에 대하여 3억원을 차감한 가액을 계산한다.

① 차액

시가(50억원) - 대가(30억원) = 20억원

② 증여이익

증여재산가액 : 20억원 - 3억원 = 17억원

(3) 양수자의 취득가액

상속세법 제35조에 의하여 증여세를 부과하는 경우에는 증여재산가액을 취득가액에 가산한다(소령 §106⑩1). 따라서 대가(30억원)에 대하여 증여재산가액(17억원)을 가산한 47억원이 취득가액이 된다.

라. 법인(내국법인)이 법인(내국법인)에게 저가 양도한 경우

(사례 : 법인이 시가 50억원인 부동산을 다른 법인에게 30억원에 양도)

1) 특수관계자에게 양도

가) 양도한 법인에게 법인세 과세

(1) 부당행위계산의 판단

내국법인이 특수관계자로부터 주식이나 부동산 등을 시가보다 낮은 가액으로 양도한 경우에는 부당행위계산부인의 대상이 된다. 이 경우에 부당행위계산부인의 대상은 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용한다.

① 부당행위금액의 요건

3억원 또는 50억원× 5%= 2.5억원

② 부당행위금액의 계산

시가(50억원) - 대가(30억원) = 20억원

부당행위계산의 요건을 충족하므로 20억원 전액이 부당행위계산 대상금액에 해당된다.

(2) 납세의무자

저가 양도한 내국법인에 대하여 법인세로 과세된다.

(3) 저가로 양도한 법인에 대한 소득처분

<익금산입> 부당행위계산부인 20억원(기타사외유출)

(4) 양도가액

대가(30억원)과 부당행위계산부인한 20억원을 가산한 50억원이 양도가액에 해당된다.

나) 양수법인에 대한 법인세 과세여부

(1) 부당행위계산의 부인 여부

자산을 저가로 양수한 내국법인은 원칙적으로는 세무조정사항은 없다. 이 경우에 법인이 자산을 저가로 취득하였다고 하더라도 추후에 저가 양수한 자산과 관련하여 감가상각비가 적게 발생되거나 처분시점에 손금산입액이 적게 발생됨으로써 저가 양수한 금액에 대하여 법인세로서 과세된다.

(2) 양수한 법인의 취득가액

양수법인의 취득가액은 부당행위계산의 부인대상이 아니므로 양수법인의 취득가액은 대가(30억원)가 된다.

2) 특수관계가 없는 자와의 거래

가) 양도법인에 대한 법인세 과세 여부

(1) 부당행위계산의 부인여부 판단

부당행위계산의 대상은 내국법인이 그와 거주자가 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에 적용된다. 따라서 내국법인이 특수관계가 없는 자와의 거래에 대해서는 부당행위계산의 부인대상이 되지 아니한다.

(2) 양도법인의 양도가액

부당행위계산의 부인대상이 아니므로 대가(30억원)가 양도가액에 해당된다.

(3) 의제기부금의 검토

법인이 특수관계자 외의 자에게 정당한 사유없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액에 대해서는 기부금으로 처리한다. 이 경우 정상가액은 시가에 시가의 100분의 30을 가산하거나 100분의 30을 차감한 범위 안의 가액으로 한다(법령 §35 2호).

① 정상가액 50억원 × 70% = 35억

② 기부금 = 정상가액(35억) - 대가(30억원) = 5억원

<세무조정>

㉠ 비지정기부금인 경우 : <익금산입> 비지정기부금 5억원 (기타사외유출)

㉡ 기타 : 법정・특례・지정기부금 해당액에 가산

나) 양수한 법인에 대한 법인세 과세

(1) 부당행위계산의 부인여부 판단

내국법인이 저가로 양수한 경우에는 부당행위계산의 부인대상이 되지 아니한다. 다만 내국법인이 특수관계자인 개인으로부터 유가증권을 시가에 미달하는 가액으로 매입하는 경우 시가와 당해 매입가액의 차액에 상당하는 금액은 익금으로 보도록 하고 있을 뿐이다(법법 §15②1).

(2) 취득가액

양수법인의 취득가액은 대가인 30억원이 된다.

마. 개인(거주자)이 개인(거주자)에게 고가 양도한 경우

(사례 : 개인이 시가 30억원인 부동산을 개인에게 50억원에 양도)

1) 특수관계자와의 거래

가) 고가양도자의 세무문제

(1) 양도소득세 과세 문제

(가) 부당행위계산의 검토

부당행위계산의 대상은 거주자가 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 양도가액은 시가에 의하여 계산한다(소령 §167④). 이 경우에는 비록 특수관계자간의 거래에 해당되지만 자산을 고가로 양도하였으므로 양도자에게 양도소득세 과세문제는 발생되지 아니한다. 이 경우에는 양도자가 시가를 초과하여 양도하였으므로 증여세의 과세요건에 해당되는 경우에는 증여세를 과세하게 된다.

(나) 고가양도자의 양도가액

소득세법에서 특수관계자 외의 자에게 자산을 시가보다 높은 가격으로 양도한 경우로서 「상속세 및 증여세법」 제35조에 따라 해당 거주자의 증여재산가액으로 하는 금액이 있는 때에는 같은 조에 따른 시가를 당해 자산의 실지거래가액으로 보도록 하고 있다(소법 §96③). 이 때 실지거래가액으로 보는 시가는 대가에서 「상속세 및 증여세법」 제35조 제2항에 따른 증여재산가액을 뺀 금액을 말한다(소령 §162의2 ⑥).

따라서 양도가액은 대가 50억원에서 증여재산가액 17억을 차감한 33억원이 된다. 이 경우에 양도자가 양도가액을 50억원으로 하여 양도소득세를 신고·납부하였다면 양도가액을 33억원으로 하여 경정청구를 할 수 있다.

(2) 증여세 과세

(가) 과세대상 여부 판단

양도자에 대한 증여세 과세는 특수관계에 있는 자와의 거래로서 고가로 양도한 경우에는 양도한 재산의 대가에서 그 시가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상 차이가 있거나 그 차액이 3억원 이상인 경우에 과세된다.

① 과세대상

$$\frac{\text{대가}-\text{시가}}{\text{시가}} \geq 30\% \text{ 또는 대가}-\text{시가} \geq 3\text{억원}$$

② 과세대상의 검토

$$\frac{\text{대가(50억원)}-\text{시가(30억원)}}{\text{시가(30억원)}} \geq 30\% \text{ 또는 시가(50억원)}-\text{대가(30억원)} \geq 3\text{억원}$$

비율 조건이나 차액 조건 가운데 그 중 하나만 충족하면 과세될 수 있으므로 증여세 과세대상이 된다.

(나) 증여이익의 계산

증여이익은 시가에서 대가를 차감한 금액이 시가의 30% 이상이거나 대가에서 시가를 차감한 금액이 3억원 이상인 경우에는 그 금액 중 적은 금액을 차감하여 계산한다.

① 차액

대가(50억원) - 시가(30억원) = 20억원

② 증여이익

증여재산가액 : 차액(20억원) - Min[① 시가(30억원)×30%인 9억원, ② 3억원] = 차액(20억원) - 3억원 = 17억원

나) 고가양수자에 대한 세무문제

(1) 부당행위계산에 따른 세무문제

자산을 고가로 양수한 자의 경우에는 비록 특수관계자와의 거래라고 하더라도 조세를 부당하게 감소한 것이 아니므로 양도소득세 또는 증여세의 납세의무는 발생되지 아니한다.

(2) 고가양수자의 취득가액

특수관계있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가를 초과하여 취득함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 취득가액은 시가에 의하여 계산한다(소령 §167④). 따라서 고가양수자의 취득가액은 시가 30억원이 된다.

2) 특수관계가 없는 자와의 거래

가) 고가양도자에 대한 세무문제

(1) 양도소득세 과세 여부

(가) 부당행위계산의 여부

부당행위계산의 대상은 거주자가 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에 적용된다(소령 §167④). 따라서 특수관계가 없는 자와의 거래에 대해서는 부당행위계산의 대상이 되지 아니한다.

(나) 고가 양도자의 양도가액

양도자가 특수관계가 없는 자에게 고가 양도한 경우에는 부당행위계산의 대상이 되지 아니하므로 원칙적으로 양도가액은 50억원이 된다. 그러나 상속세법 제35조에서 특수관계자 외의 자와 거래를 하면서 거래관행상 정당한 사유 없이 현저하게 고가로 양도한 경우에는 증여세를 과세하도록 하고 있다.

이에 대하여 소득세법에서는 특수관계자 외의 자에게 자산을 시가보다 높은 가격으로 양도한 경우로서 「상속세 및 증여세법」 제35조에 따라 해당 거주자의 증여재산가액으로 하는 금액이 있는 때에는 같은 조에 따른 시가를 당해 자산의 실지거래가액으로 보도록 하고 있다(소법 §96③). 이 때 실지거래가액으로 보는 시가는 대가에서 「상속세 및 증여세법」 제35조 제2항에 따른 증여재산가액을 뺀 금액을 말한다(소령 §162의2⑥).

이 경우에 거래의 양도가액은 대가(50억원)에서 증여재산가액(17억원)을 차감한 33억원이 된다. 양도자가 양도가액을 50억원으로 하여 양도소득세를 신고·납부하였다면 양도가액 33억원으로 하여 경정청구를 할 수 있다.

(2) 증여세 과세 여부

(가) 과세대상 여부 판단

개인이 특수관계가 없는 자로부터 재산을 고가로 양도한 경우에 대한 증여세 과세는 거래의 관행상 정당한 사유 없이 시가보다 현저히 높은 가액으로 재산을 양도한 경우에 한하여 적용한다. 이 경우에 시가보다 현저히 높은 가액은 양도한 재산의 대가에서 그 시가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상 차이가 있는 경우의 그 대가를 말한다(상증령 §23⑤).

① 과세대상

$$\frac{\text{대가}-\text{시가}}{\text{시가}} \geq 30\% \text{ and 대가}-\text{시가} \geq 3\text{억원}$$

② 과세대상의 검토

$$\frac{\text{대가(50억원)}-\text{시가(30억원)}}{\text{대가(50억원)}} \geq 30\% \text{ and 대가(50억원)}-\text{시가(30억원)} \geq 3\text{억원}$$

따라서 과세요건이 충족되므로 거래의 관행상 정당한 사유가 없는 한 증여세가 과세된다.

(나) 증여이익

고가양도자에 대한 증여이익은 대가에서 시가를 차감한 금액이 시가의 30% 이상인 경우 그 차액에 대하여 3억원을 차감한 가액을 계산한다.

① 차액

대가(50억원) - 시가(30억원) = 20억원

② 증여이익

증여재산가액 : 20억원 - 3억원 = 17억원

나) 고가양수자에 대한 세무문제

(1) 부당행위계산에 따른 세무

재산을 고가로 양수한 자의 경우에는 조세를 부당하게 감소한 것이 없으므로 양도소득세 또는 증여세의 납세의무는 발생되지 아니한다.

(2) 고가양수자의 취득가액

특수관계가 없는 자와의 거래에 대해서는 부당행위계산의 대상이 아니므로 대가인 50억원이 취득가액이 된다.

바. 개인(거주자)이 법인(내국법인)에게 고가 양도한 경우

(사례 : 개인이 시가 30억원인 부동산을 내국법인에게 50억원에 양도)

1) 특수관계자와의 거래

가) 고가양도자에 대한 세무문제

(1) 양도소득세의 부당행위계산의 여부 판단

거주자가 특수관계자에게 자산을 고가로 양도한 경우에는 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것이 아니기 때문에 고가양도자에게 양도소득세 과세문제는 발생되지 아니한다. 부당행위계산의 대상은 거주자가 특수관계에 있는 내국법인에게 토지 등을 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 양도가액을 시가에 의하여 계산한다(소령 §167④).

(2) 증여세 또는 종합소득세의 과세

법인이 자산을 시가보다 높은 가액으로 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산을 과대상각하여 조세 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 부당행위계산의 부인 대상이 되며(법령 §88①3), 부당행위계산부인에 의하여 손금불산입된 금액에 대해서는 법인세법 제67조에 의하여 소득처분을 하여야 한다. 이때의 소득처분은 그 귀속자 등에게 상여·배당·기타사외유출 등으로 하여야 한다. 이 경우의 소득처분은 법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 자목의 규정이 빈번하게 개정되어 그 기간의 귀속에 따라 소득처분이 상이하다.

1) 2007.2.28~2009.2.3. 소득처분된 경우

개인이 내국법인으로 고가로 양도한 경우에 대해서는 부당행위계산부인대상이 되어 소득처분된 경우에는 증여세와 종합소득세가 각각 과세된다.

(가) 증여세 과세

고가양도자에 대한 증여세 과세는 특수관계에 있는 자와의 거래에서 양도한 재산의 대가에서 그 시가를 차감한 가액이 시가의 30% 이상 차이가 있거나 그 차액이 3억원 이상인 경우에 과세된다.

① 과세대상

$$\frac{\text{대가}-\text{시가}}{\text{시가}} \geq 30\% \text{ 또는 대가}-\text{시가} \geq 3\text{억원}$$

② 과세대상의 검토

$$\frac{\text{대가}(50\text{억원})-\text{시가}(30\text{억원})}{\text{시가}(30\text{억원})} \geq 30\% \text{ 또는 대가}(50\text{억원})-\text{시가}(30\text{억원}) \geq 3\text{억원}$$

비율 조건이나 차액 조건 가운데 그 중 하나만 충족하면 과세될 수 있으므로 증여세 과세대상이 된다.

③ 증여이익의 계산

고가양도자에 대한 증여이익은 대가에서 시가를 차감한 금액이 시가의 30% 이상이거나 대가에서 시가를 차감한 금액이 3억원 이상인 경우에는 그 금액 중

적은 금액을 차감하여 계산한다.

㉠ 차액

대가(50억원) - 시가(30억원) = 20억원

㉡ 증여이익

차액 20억원 - Min[①시가(30억원)× 30%, ②3억원]

증여재산가액 : 차액(20억원) - 3억원 = 17억원

(나) 종합소득세의 부과

고가로 양수한 법인에 대해서는 부당행위계산부인에 따라 손금불산입된 금액중 증여재산가액을 계산할 때 Min[①시가×30%, ②3억원]의 차감 조건에 따라 차감되는 금액에 대해서는 배당·상여·기타소득 등에 의하여 종합소득세로 과세된다.

<손금불산입> 부당행위계산부인 17억원(기타사외유출)*

<손금불산입> 부당행위계산부인 20억원 - 17억원 = 3억원(배당 등)**

* 증여세 과세분

20억원 - Min(30억원×30%, 3억) = 17억원

** 배당처분 대상금액

차액(20억원) - 증여세 과세분(17억원) = 3억원

2) 2009.2.4. 이후 행위·거래분은 종합소득세 과세

2009.2.4. 이후의 부당행위계산부인 대상인 행위・거래분에 대해서는 그 귀속자에게 상여・배당・기타소득으로 소득처분하여 종합소득세로 과세된다.

<손금불산입> 부당행위계산부인 20억원(배당·상여·기타·기타사외유출)

(다) 고가양도자의 양도가액

거주자가 「법인세법」 제52조에 따른 특수관계에 있는 법인에게 양도한 경우로서 해당 거주자의 상여・배당 등으로 처분된 금액이 있는 때에는 시가를 양도당시의 실지거래가액으로 본다(소법 §96③). 따라서 양도가액은 시가인 30억원으로 적용한다.

나) 고가양수법인에 대한 세무문제

(1) 부당행위계산에 따른 세무문제

(가) 부당행위계산의 판단

법인이 자산을 시가보다 높은 가액으로 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산을 과대상각한 경우로서 조세 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 부

당행위계산부인의 대상이 된다(법령 §88①1). 이 때 부당행위계산부인은 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용한다.

① 부당행위금액의 요건

3억원 또는 30억원× 5%= 1.5억원

② 부당행위금액의 계산

대가(50억원) - 시가(30억원) = 20억원

부당행위계산의 부인요건이 충족되므로 20억원 전액이 부당행위계산의 부인대상금액에 해당된다.

(나) 세무조정

<손금불산입> 부당행위계산부인 20억원(배당・상여・기타소득・기타사외유출)*

<손금산입> 자산 감소분 20억원(△유보)

* 소득처분은 그 처분시점에 따라 그동안 많은 변화가 있었으므로 시점별로 판단하여야 한다.

고가양수에 대한 소득처분

* 법인이 고가양수한 경우에 대하여 손금불산입한 경우에 그에 대한 소득처분은 기간별로 각각 상이하다. 법인세법시행령 제88조 제1항 제1호(자산을 시가보다 높은 가액으로 매입 또는 현물출자 받았거나 그 자산을 과대상각한 경우)에 해당되어 부당행위계산의 부인의 대상이 되는 경우에 대해서 개정된 기간별로 소득처분을 달리하고 있다(법령 §106①3호 자목).

① 2007.2.27.이전의 부당행위계산부인 대상인 경우
부당행위계산부인 시점을 기준으로 하여 차액 20억원에 대하여 상여 · 배당 · 기타소득으로 소득처분하여 종합소득세로 과세한다.

② 2007.2.28~2009.2.3. 소득처분한 경우
소득처분시점을 시준으로 고가로 양도한 자가 얻은 이익 중 17억원은 기타사외유출(증여재산가액)로 소득처분하여 증여세로 과세하고, 잔액 3억원은 상여·배당·기타소득으로 소득처분하여 종합소득세로 과세한다.

③ 2007.2.28~2009.2.3. 부당행위계산부인대상인 경우로서 2009.2.4. 이후 최초로 처분하는 경우에는 행위 · 계산시점의 소득처분 규정에 따른다(법령 부칙 제32조). 따라서 고가로 양도자가 얻은 이익 중 17억원은 기타사외유출(증여재산가액)로 소득처분하면서 증여세로 과세하고, 잔액 3억원은 상여 · 배당 · 기타소득으로 소득처분하여 종합소득세로 과세한다.

④ 2009.2.4. 이후 부당행위계산부인 대상인 경우
2009.2.4 이후 최초로 행위 · 계산하는 분부터는 부당행위계산부인 시점을 기준으로 고가로 양도자가 얻은 이익 20억원에 대해서 상여 · 배당 · 기타소득 · 기타사외유출로 소득처분하여 종합소득세로 과세한다.

(2) 취득가액(세무상 장부가액)

추후 양도시에는 세무상 취득가액(30억원)과 자산감소분(△유보) 잔액의 합계액, 즉 세무상 장부가액이 손금산입액이 된다.

2) 특수관계가 없는 자와의 거래

가) 양도자에 대한 양도소득세 과세 여부

(1) 부당행위계산의 여부

부당행위계산의 대상은 거주자가 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어서 토지 등을 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에 적용된다(소령 §167 ④). 그러나 양도자가 특수관계가 없는 자에게 고가양도한 경우에는 원칙적으로 부당행위계산의 대상이 되지 아니하여 양도가액은 50억원이 된다. 그러나 상속세법 제35조에서 특수관계자 외의 자와 거래를 하면서 거래관행상 정당한 사유 없이 고가로 양도한 경우에는 증여세를 과세하도록 하고

있다.

이에 대하여 소득세법에서는 특수관계자 외의 자에게 자산을 시가보다 높은 가격으로 양도한 경우로서 「상속세 및 증여세법」 제35조에 따라 해당 거주자의 증여재산가액으로 하는 금액이 있는 때에는 같은 조에 따른 시가를 당해 자산의 실지거래가액으로 보도록 하고 있다(소법 §96③). 이 때 실지거래가액으로 보는 시가는 대가에서 「상속세 및 증여세법」 제35조 제2항에 따른 증여재산가액을 뺀 금액을 말한다(소령 §162의2⑥).

이 경우에 거래의 양도가액은 대가(50억원)에서 증여재산가액(17억원)을 차감한 33억원이 된다. 양도자가 양도가액을 50억원으로 하여 양도소득세를 신고·납부하였다면 양도가액 33억원으로 하여 경정청구를 할 수 있다.

(2) 증여세의 과세 여부

특수관계가 없는 자에게 재산을 양도한 경우에 거래의 관행상 정당한 사유 없이 시가보다 현저히 높은 가액으로 재산을 양도한 경우에 한하여 증여세를 과세한다.

① 과세대상

$$\frac{\text{대가}-\text{시가}}{\text{시가}} \geq 30\% \ \text{ and } \text{대가}-\text{시가} \geq 3\text{억원}$$

② 과세대상의 검토

$$\frac{\text{대가(50억원)}-\text{시가(30억원)}}{\text{시가(30억원)}} \geq 30\% \ \text{ and } \text{시가(50억원)}-\text{대가(30억원)} \geq 3\text{억원}$$

비율 조건이나 차액 조건 모두 충족하면 거래의 관행상 정당한 사유가 없는 한 증여세 과세대상이 된다.

③ 증여이익의 계산

고가양도자에 대한 증여이익은 대가에서 시가를 차감한 금액이 시가의 30% 이상으로서 그 차액이 3억원을 차감하여 계산한다.

㉠ 차액

대가(50억원) - 시가(30억원) = 20억원

㉡ 증여이익

증여재산가액 : 차액(20억원) - 3억원 = 17억원

나) 고가양수법인에 대한 세무문제

(1) 부당행위계산부인의 적용 여부

저가 양수한 법인이 특수관계가 없는 자로부터 재산을 양수한 경우에 대해서는 부당행위계산의 부인이 적용되지 아니한다.

(2) 양수법인의 취득가액

부당행위계산의 부인대상이 아니므로 저가로 양수한 법인의 취득가액은 대가가 50억원이 된다.

(3) 의제기부금의 적용

법인이 특수관계자 외의 자에게 정당한 사유없이 자산을 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액에 대해서는 기부금으로 처리한다. 이 경우 정상가액은 시가에 시가의 100분의 30을 가산하거나 100분의 30을 차감한 범위 안의 가액으로 한다(법령 §35 2호).

① 정상가액 : 시가(30억원) × 130% = 39억

② 기부금 = 대가(50억원) - 정상가액(39억) = 11억원

<세무조정>

1) 자산감액 : <손금산입> 자산감액분 11억원(△유보)

2) 기부금 ㉠ 비지정기부금인 경우 : <손금불산입>비지정기부금 11억원(기타사외유출)

㉡ 기타 : 법정・특례・지정기부금 해당액에 가산

사. 법인(내국법인)이 개인(거주자)에게 고가 양도한 경우

(사례 : 법인이 시가 30억원인 부동산을 개인에게 50억원에 양도)

1) 특수관계자에게 양도

가) 양도법인에 대한 세무문제

(1) 부당행위계산의 판단

내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다(법법 §52①). 이 경우에는 자산을 고가 양도하였으므로 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것이 아니기 때문에 부당행위계산의 부인대상은 되지

아니한다.

(2) 고가양도법인의 양도가액

내국법인이 양도한 가액이 부당행위계산의 대상이 되지 아니하므로 거래한 금액이 50억이 양도가액이 된다.

나) 고가양수자에 대한 세무문제

(1) 부당행위계산의 판단

고가양수자의 경우에는 시가보다 높은 가액으로 취득하였기 때문에 그로 인하여 얻은 이익이 발생하지 아니하였으므로 양도소득세 또는 증여세의 납세의무가 발생되지 아니한다.

(2) 고가양수자의 취득가액

거주자가 특수관계있는 자와의 거래를 하면서 토지 등을 시가를 초과하여 취득하여 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 취득가액은 시가에 의하여 계산한다(소령 §167④). 따라서 고가양수자의 취득가액은 시가 30억원이 된다.

2) 특수관계자가 없는 자와의 거래

가) 고가양도법인에 대한 세무문제

(1) 부당행위계산의 판단

내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다(법법 §52①). 이 경우에는 자산을 고가로 양도하였으므로 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것이 아니기 때문에 부당행위계산의 부인대상은 되지 아니한다.

(2) 고가양도법인의 양도가액

내국법인이 양도한 가액이 부당행위계산의 대상이 되지 아니하므로 거래한 금액이 50억이 양도가액이 된다.

나) 고가양수자에 대한 세무문제

(1) 부당행위계산의 판단

고가양수자의 경우에는 시가보다 높은 가액으로 취득하였기 때문에 그로 인하여 얻은 이익이 발생하지 아니하였으므로 양도소득세 또는 증여세의 납세의무가 발생되지 아니한다.

(2) 고가양수자의 취득가액

거주자는 특수관계가 없는 법인과 거래를 하였으므로 고가양수자의 취득가액은 실제거래가액인 50억원이 된다.

아. 법인(내국법인)이 법인(내국법인)에게 고가 양도한 경우

(사례 : 법인이 시가 30억원인 부동산을 법인에게 50억원에 양도)

1) 특수관계자에게 양도

가) 양도법인에 대한 세무문제

(1) 부당행위계산의 판단

내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다(법법 §52①). 이 경우에는 자산을 고가로 양도하였으므로 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것이 아니기 때문에 부당행위계산의 부인대상은 되지 아니한다.

(2) 고가양도법인의 양도가액

내국법인이 양도한 가액이 부당행위계산의 대상이 되지 아니하므로 거래한 금액이 50억이 양도가액이 된다.

나) 고가양수법인의 세무문제

(1) 부당행위계산에 따른 세무

(가) 부당행위계산의 판단

법인이 자산을 무상 또는 시가보다 높은 가액으로 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산을 과대상각한 경우로서 조세 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경

우에는 부당행위계산의 부인 대상이 된다(법령 §88①1). 이 때 부당행위계산의 부인 대상은 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용한다.

① 부당행위계산부인의 요건

3억원 또는 30억원× 5%= 1.5억원

② 부당행위계산부인금액의 계산

대가(50억원) - 시가(30억원) = 20억원

차액이 20억원>1.5억원이고 특수관계자간의 거래이므로 부당행위계산의 부인요건이 충족되므로 20억원 전액을 손금불산입하여야 한다.

(나) 세무조정

<손금불금산입>	부당행위계산부인	20억원(기타사외유출)
<손금산입>	자산감소분	20억원(△유보)

(2) 취득가액

추후 양도시에는 세무상 취득가액(30억원)과 자산감소분(△유보) 잔액의 합계액, 즉 세무상 장부가액이 손금산입액이 된다.

2) 특수관계가 없는 자와의 거래

가) 양도법인에 대한 세무문제

(1) 부당행위계산부인의 검토

내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다(법법 §52①). 이 경우에는 자산을 고가로 양도하였으므로 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것이 아니기 때문에 부당행위계산의 부인 대상은 되지 아니한다.

(나) 고가양도법인의 양도가액

내국법인이 양도한 가액이 부당행위계산의 대상이 되지 아니하므로 거래한 금액이 50억이 양도가액이 된다.

나) 고가양수법인에 대한 세무문제

(1) 부당행위계산의 판단

고가양수법인은 특수관계가 없는 법인으로부터 시가보다 높은 가액으로 매입하였으므로 부당행위계산의 부인대상이 되지 아니한다.

(2) 고가양수자의 취득가액

거주자가 특수관계가 없는 자와의 거래를 하였으므로 고가양수자의 취득가액은 대가인 50억원이 된다.

(3) 의제기부금의 적용

법인이 특수관계자 외의 자에게 정당한 사유없이 자산을 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액에 대해서는 기부금으로 처리한다. 이 경우 정상가액은 시가에 시가의 100분의 30을 가산하거나 100분의 30을 차감한 범위 안의 가액으로 한다(법령 §35 2호).

① 정상가액 : 시가(30억원) × 130% = 39억

② 기부금 = 대가(50억원) - 정상가액(39억) = 11억원

<세무조정>

㉠ 비지정기부금인 경우 : <손금불산입>비지정기부금 11억원 (기타사외유출)

㉡ 기타 : 법정・특례・지정기부금 해당액에 가산

Ⅵ. 문제점과 개선방안

1. 조세회피방지를 위한 규정

가. 개별규정의 한계점

부당행위계산 부인에 대하여 입법적으로 기술하여 법조문형식으로 표현하는 방법은 일반규정방식과 개별규정 방식으로 나누어 볼 수 있다.

지금까지 우리나라는 개별규정방식을 조세회피방지방법으로 채택하여 왔으며 이에 따라 다수의 개별세법에 부당행위계산부인과 관련된 법규정을 두고 있다. 법원의 판례 등에서도 법규정을 법문언에 따라 엄격하게 해석하고 있어 입법의 취지에 따른 자의적 해석보다는 법의 안정성과 납세자의 신뢰보호를 우선하는 입장을 보이고 있다. 그 결과 재벌기업의 지분 등을 상속 또는 증여함에 있어 새로운 조세회피기법에 의한 거액의 조세회피가 발생하였고, 입법취지상 부당행위계산에 해당되었음에도 이를 과세할 법규정의 미비로 과세하지 못하는 사례를 볼 수 있었다.

이 후 세법의 보완을 통해서 동일한 사례에 대한 과세 근거를 마련하고 있으나 급변하는 경제환경 하에서 여러 가지 다양한 형태를 갖는 조세의 부당감소 행위 자체 모두를 법조문으로 일일이 열거하여 규정한다는 것은 분명히 한계점을 가지고 있으며, 이에 따라 납세자등의 납세순응도가 상당히 약화될 가능성이 높다는 문제점도 있다.

나. 개선방안

조세회피행위의 부인에 대한 일반규정을 제정한 국가는 독일, 스웨덴, 캐나다 등이 있으며 그 중 독일의 일반규정이 가장 전형적이라고 할 수 있다. 독일의 조세기본법 제42조에서는 “법률상의 행위형성의 자유를 남용하여 세법은 회피되어질 수 없다. 그러한 남용이 존재하는 경우에 조세청구권은 그 행위의 경제적 상화에 상응하는 법률행위 방식이 선택되어졌을 때에 발생하는 것처럼 발생한다.”고 규정하고 있어 납세자가 형식적으로 선택한 행위형식이 세법적 견지에서 자유를 남용한 것

으로 평가되는 경우 그 행위형식을 부인하고 경제적으로 합리적인 행위형식을 선택하였을 경우의 경제적 실질에 따라 납세의무를 부과함을 규정하고 있다.

독일의 일반규정은 상당히 추상적이고 간략하다는 특징이 있다. 이렇게 추상적으로 일반규정이 제정된다면 법을 집행하는 과세관청이나 위법성 여부를 판단하는 사법부에서 동 규정을 어떻게 해석하고 적용하는가에 따라 그 실효성이 다르게 나타날 것이다. 스웨덴 등 여러 나라에서 독일의 규정을 모태로 하여 일반규정을 유사한 형태로 제정한 바 있다.

이러한 일반규정의 시안 역시 한계점을 가지고 있다. 규정에 포함되어 있는 용어들에 대한 개념이 명확하지 않고 조문이 다소 추상적이다. 그러나 이러한 문제점들은 개별세법에 적용하기 위해서 설계하기 때문에 나타나는 문제점이라 생각되며 대다수의 일반규정이 가지는 공통의 한계점이기도 할 것이다.

개별규정방식을 채택하고 있는 우리나라의 경우 이론적인 필요에 의해 일반규정 도입의 필요성을 주장하기는 하나 법률이 그 본래의 취지대로 실효성을 거두기 위해서는 입법과정 뿐 아니라 행정과정과 사법과정에서의 실패가 없어야 할 것이다. 이런 견지에서 본다면 입법과정보다는 행정과정이나 사법과정에서의 탄력적인 적용이 실효성을 더욱 높여줄 가능성도 있다.

어쨌든 기존에 일반규정방식을 채택했던 외국의 사례들에 대한 분석이 정확하게 이루어지고 우리나라의 특수성을 고려하여 일반규정방식의 채택여부를 신중히 검토할 필요가 있다.

2. 특수관계자 범위

가. 문제점

특수관계자에 한하여 부당행위계산부인 규정을 적용하는 현행의 법인세법 등 개별세법 규정은 다음과 같은 문제점이 있다.

첫째, 이론적으로 볼 때 조세회피행위의 요건을 특수관계자에 한하여 적용하는 것은 본래의 취지와 부합되지 않는다. 부당행위계산부인 규정은 이상한 법형식을 이용하여 동일한 경제적 효과를 달성하면서 조세부담의 감소를 가져오는 거래에

대하여 이를 부인하고 정상적인 법형식을 이용하였을 경우의 조세부담액을 납세자에게 부과함으로써 공평과세를 실현하는 데 그 목적이 있다고 할 수 있다. 그러나 특수관계자에 한하여 동 규정을 적용한다면 실질적으로 법인의 통제 하에 있으나 특수관계자의 범위에 포함되지 않는 제3자를 통한 조세회피행위에 대해서는 이를 부인할 법적 근거가 없으므로 오히려 공평과세를 저해할 가능성이 있다.

둘째, 특수관계자에 한하여 부당행위계산부인 규정을 적용하는 경우에도 그 범위가 너무 광범위하다. 법인세법 시행령 제87조에서는 특수관계자의 범위를 규정하면서 법인의 경영권을 가진 자의 친족, 주주 등의 친족, 법인 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족 등을 포함시키고 있다. 그러나 현대사회는 고도로 핵가족화 되어 있고, 공정거래제도 등을 통하여 특정한 관계에 있는 법인간의 거래내용에 대해서도 그 부당성에 대한 검증이 이루어지고 있다. 따라서 '친족'이나 '생계를 같이 하는 자' 중 일부에 대해서는 특수관계자의 범위에서 제외시킬 필요성이 있다.

나. 개선방안

특수관계자에 한하여 부당행위계산부인 규정을 적용함으로서 그 범위를 명확하게 할 수 있다는 긍정적인 측면이 있으나, 납세자들이 그 범위를 조세회피행위에 역이용한다면 오히려 조세회피행위를 방치하는 결과가 되어 공평과세의 원칙을 저해할 가능성이 있고 사회경제적 여건의 변화로 특수관계의 범위가 현실적이지 못한 문제점이 있으므로 이에 대한 조정이 필요하다. 특수관계자가 아니더라도 기업의 인수합병·구조조정과 같이 사회환경의 변화에 따른 사업의 인도자 및 인도예정자 등 조세회피 가능성이 다분한 관계자를 부당행위계산부인대상 범위에 추가시키는 것을 고려해하여야 할 것이다.

또한 법인세법 시행령 제87조 제1항 제3호 및 동법 기본통칙 52-87…2 및 소득세법시행령 제98조 제1항2호 내지 3호에서 규정하는 '생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께하는 친족' 이라는 조문은 그 범위가 너무 방대하고 불명확하여 과세관청이 그 해석 및 적용에 있어서 남용의 소지가 많으므로 삭제됨이 마땅하고 다 할 것이다.

더 나아가 특수관계자의 범위가 개별세법에 독자적으로 규정되고 또 그 범위가

서로 달라 납세자의 혼란을 초래하고 있다. 국세기본법시행령 제20조와 상증법시행령 제19조는 친족의 범위를 규정하고 있으나 그 범위가 서로 다르다. 따라서 개별세법에서 규정하고 있는 특수관계의 범위를 국세기본법상 일반적인 용어의 정의로 규정하고 개별 세법에서는 이 규정을 준용하도록 하여 일관된 법적용이 가능토록 해야 할 것이다.

3. 세법간 시가적용의 차이

가. 문제점

(1) 소득세상 시가의 산정기준일

「소득세법」 제101조(양도소득의 부당행위계산)에서는 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 양도소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수관계에 있는 자와의 거래에 대하여 부당행위계산을 한다. 납세자가 저가 양도하거나 고가 매수하는 경우에 시가 산정기준일에 대해서는 명확히 규정된 바가 없다. 다만, 국세청의 해석[16]에서는「소득세법 시행령」 제162조(양도 또는 취득의 시기)가 정하는 바에 의하며,「상속세법」 제35조 저가·고가양도시의 증여의제를 적용함에 있어서 그 대가 및 시가의 산정기준일은 동법 시행령 제26조 제8항이 정하는 바[17]에 의하는 것으로 해석하고 있다.

이와 같이 양도소득세 과세대상 자산의 거래와 관련하여 저가·고가양도에 대해서는 시가의 산정기준일을 원칙적으로 잔금청산일에 의하고, 증여이익을 계산할 때도 시가의 산정기준일은 잔금청산일을 기준으로 하고 있다.

(2) 법인세법상 시가의 산정기준일

「법인세법」 상 부당행위계산의 부인 규정의 적용은 그 행위 당시를 기준으로 하여 당해 법인과 특수관계자간의 거래(특수관계자 외의 자를 통하여 이루어진 거래

16) 서일46014-11526, 2003.10.25.

17) 대가 및 시가의 산정기준일은 당해 재산의 대금을 청산한 날(「소득세법 시행령」 제162조 제1항 제1호 내지 제3호의 규정에 해당하는 경우에는 각각 동항 제1호 내지 제3호에 규정된 날을 말하며, 이하 이 항에서 "산정기준일"이라 한다)을 기준으로 하되, 매매계약 후 환율의 급격한 변동 등으로 인하여 산정기준일로 하는 것이 불합리하다고 인정되는 경우에는 매매계약일을 기준으로 한다.

를 포함한다)에 대하여 이를 적용한다.[18] 이 경우에 법인이 저가 양도하거나 고가 매수하는 경우에 「소득세법」과 같이 시가 산정기준일에 대해서는 명확히 규정된 바가 없다. 다만 심판례[19]에서는 고가 또는 저가의 판단시점은 대금청산일이 아니라 계약당시이며, 예규[20]에서도 법인이 특수관계자에게 양도하는 주식의 거래가액이 당해 주식의 매매계약일 현재 확정된 경우 거래가 부당행위의 유형에 해당하는지 여부는 매매계약일 현재를 기준으로 판단한다고 해석하고 있다.

(3) 상속세법상 시가의 산정기준일

시가보다 저가로 양도하거나 고가로 양도하는 경우의 대가 및 시가의 산정기준일은 당해 재산의 대금을 청산한 날을 기준으로 하되, 매매계약 후 환율의 급격한 변동 등으로 인하여 산정기준일로 하는 것이 불합리하다고 인정되는 경우에는 매매계약일을 기준으로 한다.[21] 이 때 당해 재산의 대금을 청산한 날은 「소득세법 시행령」 제162조 제1항 제1호 내지 제3호의 규정에 해당하는 경우에는 각각 동항 제1호 내지 제3호에 규정된 날을 말한다.[22] 다만, 개인과 법인간에 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 포함한다.)에는 저가・고가 양도에 따른 증여이익의 계산을 하지 아니한다.

나. 개선방안

무엇을 시가로 볼 것인가를 판단할 때

(1) 소득세법에서는 양도소득 과세대상재산의 시가는 「소득세법 시행령」 제167

18) 법인세법 시행령 제88조 제2항
19) 국심 200서1555, 2001.1.27.
20) 법인 46012-1594, 2000.7.18.
21) 상속세법 시행령 제26조 제8항
22) 이 산정기준일은 양도소득세 과세대상재산의 양도 또는 취득의 시기로서, 해당 자산의 대금을 청산한 날을 원칙으로 하되, 대금을 청산한 날이 분명하지 아니한 경우에는 등기부·등록부 또는 명부 등에 기재된 등기·등록접수일 또는 명의개서일로 하고, 대금을 청산하기 전에 소유권이전등기(등록 및 명의의 개서를 포함한다)를 한 경우에는 등기부·등록부 또는 명부 등에 기재된 등기접수일, 장기할부조건의 경우에는 소유권이전등기(등록 및 명의개서를 포함한다) 접수일·인도일 또는 사용수익일 중 빠른 날을 적용한다.

조 제5항에서 「상속세법」 제60조 내지 제64조와 동법시행령 제49조 내지 제59조 및 「조세특례제한법」 제101조의 규정을 준용하여 평가한 가액에 의하도록 하고 있고, (2) 법인세법에서도 사례가액이 확인되지 아니한 경우에는 「법인세법」 제89조 제2항에서 감정평가법인이 감정한 감정가액을 우선 적용하고, 그 가액이 존재하지 아니하면 「상속세법」 제38조 내지 제39조의2 및 같은 법 제61조 내지 제64조의 규정을 준용하여 평가한 가액을 적용하도록 하고 있어서 사실상 「상속세법」을 그대로 준용하도록 하고 있다.

(3) 상속세법에서는 시가는 사례가액이 확인되는 경우에는 그 사례가액을 적용하지만 사례가액이 확인되지 아니한 경우에는 보충적 평가방법으로 적용하도록 하고 있다.

즉, 시가가 존재하지 아니하거나 불분명한 경우에는 사실상 상속세법을 준용하고 있다. 하지만 시가산정의 기준일을 언제로 할 것인가에 대하여는 「법인세법」에서는 매매계약일 현재의 시가를 적용하도록 하고 있는 반면 소득세법과 상속세법에서는 대금청산일 현재의 시가를 적용하고 있음에 차이가 있다.

그러나 이러한 규정은 실무를 도외시한 규정으로 판단된다. 예를 들어 실무상으로비상장 주식을 거래할 때 거래대상 비상장주식의 시가가 확인되지 아니한 경우에는 임의의 평가기준일을 정하여 그 날 현재로 해당 법인의 재무제표를 가결산하여야 하고, 가결산한 이후에 재무제표를 근거로 상속세법 제63조 제1항 제1호 [다]목에 정하는 방법에 따라 평가하여야 한다. 이와 같이 평가가 진행되고 가격협상이 이루어진 다음에 매매계약이 성립되는 것이다. 대금청산일 이전에 이미 거래가액이 확정되므로 평가준일 현재의 시가를 적용함이 타당하다고 본다. 이는 평가기준일과 대금청산일 사이의 기간간격이 클수록 시가차이가 발생될 가능성이 높다. 법 개정에 앞서 현실적인 대안으로는 비상장주식의 매매가액을 결정할 때는 매매가액 결정기준일을 계약서에 명시하여 결정하여야 과세관청과의 다툼이 없을 것으로 판단된다. 현행 상속세법 제35조에서 고가·저가 양수도에 따른 증여이익을 계산할 때 특수관계가 없는 자간에 재산을 양수 또는 양도한 경우에는 거래의 관행상 정당한 사유 없이 시가보다 현저히 낮은 가액 또는 현저히 높은 가액으로 재산을 양수 또는 양도한 경우에 한하여 적용한다.

이 경우에 매매 당사자간에 정당하게 매매가액을 결정하여 거래를 하였을 때는 정당한 사유가 있으면 증여이익에 대한 증여세를 부과할 수 없다. 따라서 매매계약

일 현재 당사자간에 합의에 의하여 평가한 근거를 마련하는 것이 부당행위계산의 대상에서 제외될 수 있을 것으로 판단된다.

4. 대응조정규정의 불인정에 따른 이중과세

가. 문제점

현행의 과세관행에 의하면 내국거래에 있어서 부당행위거래 상대방의 세법상 효력에는 영향을 주지 않는다고 보고 당해 법인에 법인세를 과세하면서 거래상대방의 동일소득에 대한 과다납부세금을 감액하지 않고 있다. 예컨대, 갑법인이 특수관계자인 을법인에게 시가 10억원인 부동산을 6억원에 매각하고 을법인은 이 부동산을 특수관계가 없는 제3자에게 매각하였다고 가정할 때, 갑법인은 부당행위부인으로 4억원의 소득금액이 증가하여 증가소득에 대한 법인세를 추가 납부하여야 한다. 하지만 매각차익 4억원에 대한 세금을 납부한 을법인에 대해서는 환급을 해주지 않으므로 정상적인 거래와 비교해 보면 동일한 소득 4억원에 대하여 갑법인 및 을법인에게 이중으로 과세하는 결과가 된다. 따라서 대응조정규정의 불인정에 따른 이중과세문제의 해결을 위해서는 부당행위계산부인에 대한 개념을 재정비할 필요성이 있다고 판단된다.

부당행위계산부인 제도의 기본이념이 공평과세의 실현에 있음에 착안한다면 부당행위계산부인에 따른 대응조정제도도 반드시 도입되어야 한다. 이 제도가 도입되지 않는다면 앞서본 사례와 같이 부당행위계산부인으로 인해 법인과 특수관계자의 세부담의 합계액이 경제적으로 합리성이 있는 행위형식을 택했을 때보다 과중하게 되는 사례가 발생될 가능성이 있어 오히려 공평과세의 원칙을 저해할 가능성이 있기 때문이다.

나. 개선방안

대응조정제도의 도입은 다음의 두 가지 대안을 생각해 볼 수 있다.

첫째는 법인의 행위 및 계산을 부인하고 정상가액으로 거래금액을 바로 잡는 경우에는 거래 상대방인 특수관계자에 대해서도 정상가액을 적용하여 소득금액

을 계산하도록 조정해 주는 방법이다.

둘째는 부당행위계산여부를 판단함에 있어 법인과 거래상대방인 특수관계자의 소득금액의 증감이 동일한 경우에는 부당행위계산부인의 규정을 적용하지 아니하고 실제로 소득금액의 증감이 서로 다른 경우에만 부당행위계산부인 규정을 적용하고 거래 상대방에 대해서는 대응조정을 인정해 주는 방법이다.

두 가지 방법을 평가해 보면 문제점에서 언급되었던 이유 등으로 둘째 견해가 합리적으로 판단된다. 그러나 이 견해를 대응조정제도로 채택할 경우에는 특수관계자간에 소득의 분배를 통해 소득의 크기에 따른 법인세율의 차이, 법인세율과 개인소득세율의 차이를 이용한 조세회피가 이루어 질 수 있다. 따라서 둘째 견해에 있어서 부당행위계산부인의 적용여부를 결정함에 있어 소득금액을 기준으로 하지 않고 조세부담액을 기준으로 할 필요성이 있다.

Ⅴ. 결 론

부당행위계산부인 제도는 조세를 감소하려는 조세회피행위를 부인하고 납세자가 합리적인 행위를 선택하였을 경우를 가정하여 과세권을 회복시킴으로써 공평과세를 실현하고자 하는 제도이다. 조세회피부인제도에 있어서 가장 중요하게 고려되어야할 요소는 조세법률주의와 조세공평주의의 상충문제이다. 즉, 조세공평주의와 조세법률주의를 조화시켜 조세공평을 실현하기 위함이 그 목적이라 할 수 있다.

그러나 우리나라의 부당행위계산부인 제도는 그 역사가 깊지 않고 관념적이고 포괄적인 개념으로 법해석상의 많은 노쟁의 여지를 남기고 있으며 그 적용에 있어서도 과세당국의 자의적인 해석과 판단을 제공할 여지가 있다. 또한 개별규정방식의 조세회피방지 제도를 채택하다 보니 새로운 형태의 조세회피행위가 일어날 때마다 그 행위를 규제하기 위한 법률을 마련하는 형태로 법률이 제정되었다. 이에 따라 우리나라의 부당행위계산부인 규정은 다음과 같은 문제점을 내포하고 있으며 개선방안이 필요하다.

첫째, 우리나라는 조세회피에 대한 일반규정이 없이 부당행위계산부인의 대상이 되는 유형이나 요건에 따라 개별규정을 두고 있어 체계적이지 못하며 새로운 형태를 갖는 조세의 부당감소 행위 자체 모두를 규정할 수 없기 때문에 유사한 상황에 대해 개별세법별로 적용되는 기준이 상이한 경우도 있어 형평성에도 다소 문제가 있다. 따라서 기존에 일반규정방식을 채택했던 외국의 사례들에 대한 분석이 정확하게 이루어지고 우리나라의 특수성을 고려하여 일반규정방식의 채택여부를 신중히 검토할 필요가 있다.

둘째, 세법에 사용된 용어의 개념을 명확하게 정의하지 않아 해석상 이론의 여지가 있으며 특수관계자의 범위에 규정함에 있어서 비상장법인의 소액주주와 상장법인의 소액주주 간에 차별적 요소가 상존하고 핵가족화 등 급변하는 친족관계의 변화를 고려하여 광범위하고 모호한 현행의 특수관계자의 범위를 개선시켜 나가야 할 필요성이 있다.

셋째, 법인세법 제52조에서 시가의 개념을 설명하고 있으나 이 규정은 시가에 대해 추상적인 일반개념만을 규정하고 있고 구체적인 규정은 미비하다. 시가 적용시 법인세법 시행령 제35조의 기부금의 범위에 대한 규정에서처럼 일정범위의 허용치를 산정한 후 당해 법인이 적용한 가액과 비교하여 좀 더 합리적으로 부당성

여부를 판단하는 방식으로 개선시켜 나가는 것이 타당하다고 본다.

넷째, 대응조정 제도를 인정하지 않음에 따라 이중과세의 문제가 발생될 여지가 있다. 이 문제점은 법인의 행위 및 계산을 부인하고 정상가액으로 거래금액을 바로잡는 경우에는 거래 상대방인 특수관계자에 대해서도 정상가액을 적용하여 소득금액을 계산하도록 조정해 주는 방법이나 부당행위계산여부를 판단함에 있어 법인과 거래상대방인 특수관계자의 소득금액의 증감이 동일한 경우에는 부당행위계산부인의 규정을 적용하지 아니하고 실제로 소득금액의 증감이 서로 다른 경우에만 부당행위계산부인 규정을 적용하고 거래 상대방에 대해서는 대응조정을 인정해 주는 방법을 고려 해봐야 한다.

그러나 위와 같은 개선방안은 원천적인 조세회피의 차단을 목표로 하는 것은 아니다. 법인세법 제52조 부당행위계산부인 규정은 조세회피 방지뿐만이 아니라 과세공평을 이루는 데에도 그 목적이 있으므로 동 규정을 남용하거나 유추 또는 확대해석 해서는 아니 될 것이며, 또한 실질과세의 관점에서 정확하게 요건을 충족하는 경우에만 적용해야 할 것이다. 물론 조세회피의 완전한 차단은 불가능하다. 결국, 제도 정비의 초점은 과세법률주의와 과세공평주의가 조화를 이뤄야 하며 입법의 취지와 법집행 및 법해석의 일치되게 하여야 한다. 이를 위해서는 조세회피를 포괄적으로 규정하여야 하며 그 규정이 법적 안정성과 예측가능성을 가져야 할 것이다.

끝으로 부당행위계산부인 규정이 납세자에게 공평·적법한 과세제도로 자리매김하여 과세당국의 재량권 남용이나 납세자의 부당한 권익침해가 이루어지지 않도록 하여야 할 것이다.

참 고 문 헌

1. 단행본 및 기타 자료

이태로・이철송, “세법상 실질과세에 관한 연구(조세회피의 규율방안을 중심으로)”, 서울, 한국경제연구원, 1985.

이철송, “조세회피론”, 서울: 세우회, 1995.

이태로, “조세법개론”, 서울: 조세통람사, 1996.

김영만, “조세회피방지를 위한 대응방안”, 변호사・법학 박사.

강인애, “조세법Ⅵ”, 서울: 조세통람사, 1993.

김두천, “법인세법의 이론과 실제”, 서울: 조세통람사, 1988.

강인애, “조세법Ⅵ”, 서울: 조세통람사, 1993.

임상엽・정정운, “세법개론”, 서울: 상경사, 2004.

국세청, “국세청30년사”, 1996.

대법원, “판례집”, 2003.

2. 논문

정혜란, “법인세법상의 부당행위계산부인에 관한 연구“, 충남대학교 경영대학원, 석사학위 청구논문, 2003.

안경봉, “조세회피에 관한 연구”, 서울대학교 대학원, 박사학위논문, 1998.

신현오, “법인세법상 부당행위계산부인제도에 관한 연구”, 건국대학교 행정대학원, 석사학위논문, 2001.

설승문, “법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구”, 부산대학원, 석사학위 청구논문, 1999.

윤종식, “법인세법상의 부당행위계산부인 규정에 관한 연구”,부경대학교 경영대학원, 석사학위 청구논문, 2003.

안진희. “법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구”, 창원대학교 대학원, 석사학위 청구논문, 2002.

김동일. “법인세법상 부당행위 계산에 관한 연구”, 건국대학교 행정대학원, 석사학위청구논문, 1998.

구돈회, “세법상 부당행위계산부인에 관한 연구”, 건국대학교 행정대학원, 석사학위청구논문, 1998.

신석환, “법인세법상의 부당행위 부인에 관한 연구”, 건국대학교 행정대학원, 석사학위청구논문, 2001.