# TAX ANALYSIS

Yulchon LLC DECEMBER 2015 Vol.11


## Focus on - 포괄증여 특집

- 증여세 완전포괄주의가 보완된 2015년 세법 개정
- 최근 대법원 판결을 통하여 본 증여세 완전포괄주의의 한계
- 증여세 완전포괄주의 관련 국세행정의 동향 및 전망

## In-depth Analysis (주요 판례 및 심판결정례 해설)

- 부부 사이에 예금을 이체한 것만으로는 증여세를 부과할 수 없어
- 주거로 사용할 수 없게 된 주택은 취득세 감면대상 주택이 아니야
- 횡령으로 회수불능된 주식양도대금에 양도소득세 부과 못해
- 유상증자 및 채무상환에 대한 실질과세의 적용

## Success case Analysis

- 자산운용업계 현안인 미분양펀드 취득세 과세 해결
- 관세청의 '비정상할인 과세논리'에 제동을 걸어
- 상장주식 고가양도 과세에서 당해 거래가격을 시가로 인정받아
- 중간배당을 이유로 한 청산소득 제2차 납세의무 부과 취소 받아

## What's new on Yulchon

- 율촌 조세, 리걸타임즈 리그테이블에서 1위
- 31th Annual Asia Pacific Tax Conference 행사 참가 (11/19~20)


YULCHON
YULCHON
律村
YULCHON
YULCHON

*기사 제목을 클릭하면 해당 페이지로 바로 이동할 수 있습니다.

# Focus on

## 포괄증여 특집

교　수 한상국
변호사 김근재
세무사 강성식

## 증여세 완전포괄주의가 보완된 2015년 세법 개정

### 들어가며

과세당국은 변칙적인 부의 무상이전을 차단하기 위하여 상속세 및 증여세법에 완전포괄주의 과세제도를 도입하여서 2004년부터 시행하였다. 완전포괄주의 증여세 과세제도는 민법상의 증여와 구별하여 그 행위 또는 거래의 명칭 · 형식 · 목적 등과 관계없이 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형 · 무형의 재산을 직접 또는 간접적인 방법으로 타인에게 무상으로 이전하는 것 또는 기여에 의하여 타인의 재산가치를 증가시키는 것을 증여세의 과세대상해서 경제적 실질이 증여에 해당하면 증여세의 과세가 가능한 제도이다.

비록 증여의 개념이 확대되었지만, 완전포괄주의 증여세 과세제도가 시행된지 10여년이 경과하면서 과세당국과 납세자 간에 조세분쟁이 지속되는 가운데 다수의 심판례 및 판례가 생산되었고, 증여세 완전포괄주의의 법적 근거로 불충분하다는 지적이 여러 차례 제기되었다.

이에 따라 과세당국은 증여세 완전포괄주의의 입법 취지는 유지하되, 예측가능성과 법적 안정성을 제고하는 방향으로 개정안을 마련하였다.

## 개정안의 내용

첫째, 증여세 완전포괄주의의 근거를 명확히 하였다.
열거되어 있는 예시규정에 해당하지 않더라도 "증여"의 개념에 포섭되는 경우에는 과세가 가능하다는 근거 규정을 명확하게 신설하였다. 즉 다음의 경우에 증여세를 과세하도록 신설하였다.

**① 무상 또는 현저히 저렴한 대가를 받고 재산을 이전 받은 경우**
**② 증여예시규정 및 증여의제규정 요건을 충족하는 경우**
**③ 증여예시규정과 경제적 실질이 유사하거나 증여예시규정을 준용하여 증여재산가액을 계산할 수 있는 경우**

그리고 증여세 적용범위를 명확히 하였다. 원칙적으로 법인의 수증이익에 법인세가 과세되는 경우 해당 법인의 주주에 증여세를 과세하지 않도록 하고, 부당한 부의 이전에 해당하여 증여로 과세할 필요가 있는 경우는 증여의제 규정[1]으로 열거하여 과세하도록 명확하게 규정하였다. 또한 개별 예시 규정 별로 요건사실, 증여시기, 증여자·수증자, 증여재산가액 등의 과세요건을 명확히 하였다.

둘째, 자산수증이익 등에 법인세가 과세된 법인의 주주·출자자 등에 대한 증여세 과세 범위를 규정하였다.

수증이익 등에 법인세가 과세된 법인의 주주에게 다시 증여세를 과세하는 경우에는 사실상 3중 과세 문제가 발생한다. 즉 자산 수증 단계에서 법인에게 법인세가 부과되고, 주주에게는 증여세가 과세되고, 다시 배당 또는 주식양도 단계에서 주주에게 (배당 · 양도)소득세가 과세되어서 3중 과세 문제가 발생한다. 반면, 직접 상속 또는 증여 시에는 상속재산 또는 증여재산에 대해 주주에게 상속세 또는 증여세만 1회 과세된다(아래의 그림 참조).




법인의 수증이익에 법인세가 과세됨에도 불구하고, 주주의 주식가치 증가분에 어디까지 증여세를 과세할 수 있는지에 대해 과세관청과 납세자 간에 분쟁이 다수 발생하였다. 이의 해결을 위하여 원칙적으로 법인의 수증이익에 법인세가 과세되는 경우, 해당 법인의 주주에게 증여세를 과

1) 일감몰아주기, 특수관계법인의 사업기회 제공을 통한 이익의 증여, 결손법인 및 지배주주가 50% 이상을 지배하고 있는 영리법인 등을 통한 증여 등

세하지 않고, 주주에 대한 변칙적인 증여가 가능한 사례[2]를 증여의제 규정으로 열거하여 예외적으로 과세한다.

정리하면, 법인의 자산수증이익과 채무면제이익 등에 법인세가 과세되는 경우 그 법인의 주주·출자자 등에 대해서는 증여의제로 규정된 경우에 한하여 증여세를 과세하도록 하였다. 즉 일감몰아주기, 특수관계법인의 사업기회 제공을 통한 이익의 증여, 결손법인 및 지배주주가 50% 이상을 지배하고 있는 영리법인 등을 통한 증여 등의 경우에 한하여 증여세를 과세하도록 하였다.

셋째, 특수관계법인으로부터 제공받은 사업기회로 인해서 발생한 이익에 대해서 증여세를 과세하도록 근거 규정을 마련하였다.

특수관계법인으로부터 사업기회를 제공받은[3] 수혜법인 지배주주의 재산가치 증가 이익을 증여로 의제하여 과세하도록 하였다. 과세대상은 수혜법인[4]의 지배주주와 그 친족이다.
증여의제이익은 수혜법인의 3년간 영업이익[5]에 지배주주 등의 지분율을 곱하여 계산한 금액으로 하되, 법인세는 이중과세 조정[6]을 한다.

과세방식을 보면, 증여의제이익을 일시에 과세하되, 3년 후 실제 손익을 정산하여 증여세 재계산하도록 하였으며, 증여의제시기는 사업기회를 제공받은 날이 속하는 사업연도 말이다.
2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도에 사업기회를 제공받는 분부터 적용한다.

## 개정조문 상세

**〈증여세 완전포괄주의 제도 보완(상증법 §2 등)〉**

| 현 행 | 개 정 안 |
|---|---|
| 〈신 설〉 | □ 증여세 완전포괄주의 근거 명확화<br>ㅇ 다음의 경우에 증여세를 과세함<br>ⅰ) 무상 또는 현저히 저렴한 대가를 받고 재산을 이전받은 경우<br>ⅱ) 증여예시규정 및 증여의제규정 요건을 충족하는 경우<br>ⅲ) 증여예시규정과 경제적 실질이 유사하거나 증여예시규정을 준용하여 증여재산가액을 계산할 수 있는 경우<br><br>□ 자산수증이익 등에 법인세가 과세된 법인의 주주 출자자 등에 대한 증여세 과세 범위 규정<br>ㅇ 법인의 자산수증이익과 채무면제이익 등에 법인세가 과세되는 경우 그 법인의 주주 출자자 등에 대해서는 증여의제로 규정*된 경우에 한하여 증여세 과세<br>* 일감몰아주기, 특수관계법인의 사업기회 제공을 통한 이익의 증여, 결손법인 및 지배주주가 50% 이상을 지배하고 있는 영리법인 등을 통한 증여 등 |

2) 일감몰아주기, 특수관계법인의 사업기회 제공을 통한 이익의 증여, 결손법인 등을 통한 증여 등

3) 예를 들면, 극장내 팝콘 판매 독점권 부여, 스크린 독점 광고대행 계약 등

4) 수혜법인이란 지배주주와 그 친족의 주식보유비율(간접보유비율 포함)이 50% 이상인 법인을 말한다.

5) 사업기회 제공일이 속하는 사업연도의 수혜법인 이익(1년 환산) × 사업기회 제공기간(3년)

6) 수혜법인의 3년간 영업이익 – 법인세 납부 상당액(3년)

〈특수관계법인으로부터 제공받은 사업기회로 발생한 이익에 대한 증여세 과세(상증법 §45의5 신설)〉

| 현 행 | 개 정 안 |
|---|---|
| 〈신 설〉 | □ 특수관계법인으로부터 사업기회를 제공받은 수혜법인 주주의 이익에 대해 증여로 의제하여 증여세 과세<br>○ 사업기회제공 방법: 시행령으로 규정<br>○ 과세대상: 수혜법인*의 지배주주와 그 친족<br>* 지배주주와 그 친족의 주식보유 비율(간접보유비율 포함)이 50% 이상인 법인<br>○ 증여의제이익: 수혜법인의 3년간 영업이익*에 지배주주 등의 지분율을 곱하여 계산한 금액으로 하되, 법인세 이중과세 조정<br>* 사업기회 제공일이 속하는 사업연도 수혜법인 이익(1년 환산) × 사업기회 제공기간(3년)<br>○ 과세방식: 증여의제이익을 일시 과세하되, 3년 후 실제 손익을 반영하여 증여세 재계산<br>○ 증여의제시기: 사업기회를 제공받는 날이 속하는 사업연도 말 |

## 마치며

완전포괄주의 증여세 과세제도가 시행된지 10여년이 경과하면서 과세당국과 납세자 간에 다수의 조세분쟁이 발생하였다. 이들 조세분쟁의 내용은 완전포괄주의 증여세 과세제도에 따른 과세대상에는 해당되지만 예시규정이 없거나 증여재산가액을 산정한 것이 객관적이고 합리적인 방법에 의한 것이라고 볼 수 없다는 것이 다수를 차지하였다.

대법원이 금년 10월 15일에 증여세에 대해서 선고한 판결요지(2013두13297)를 살펴보면, 수증자가 특수 관계자로부터 부동산이나 주식을 증여받아 실제 수증회사의 주식가치가 상승했다고 하더라도 흑자법인의 경우에는 법인세 등 관련 조세를 납부했기 때문에 주식가치 상승에 따른 증여세를 별도로 과세할 수 없다고 해서 법인의 재산수증시 주주에 대한 증여세 부과는 이중과세라고 선고한 것이다. 이는 완전포괄주의에 따른 증여세의 적용 범위가 제한됨을 의미하며, 또한 증여세 완전포괄주의 과세제도의 한계를 밝힌 선례가 되는 판례가 됨에 따라 현행 제도에 주는 시사점이 많다고 생각된다.

비록 완전포괄주의 증여세 과세제도가 기존의 증여의제 및 추정 규정을 예시 규정으로 전환하였지만 그 개념에는 모호한 부분이 존재한다. 따라서 새로운 유형의 증여에 대해서 지속적으로 예시 규정화 하는 가운데 예시규정이 지니는 과세 한계점 등에 대한 보완할 필요가 있다고 판단된다. 이러한 시점에서 금년의 개정안에서 증여세 완전포괄주의제도의 근거를 명확히 하고 새로운 과세 유형에 대해서 증여세를 부과할 수 있도록 한 것은 바람직한 개편방향이라고 보여 지며, 이는 증여세의 법적안정성 및 예측가능성을 제고하는 방향과도 부합한다고 판단된다.

ANALYSIS DECEMBER 2015 Vol.11
TAX
Yulchon LLC
법무법인(유) 율촌

**한상국 교수 (skhan888@jbnu.ac.kr)**

한상국 교수는 현재 전북대학교 법학전문대학원의 교수이며, 한국세무학회 한중위원회 위원장직 등을 역임하고 있습니다. 중화민국 국립정치대학 법학박사과정을 수료하였고, 1992년부터 2007까지 한국조세연구원 연구위원으로서 활동한 바 있습니다.



# 최근 대법원 판결을 통하여 본 증여세 완전포괄주의의 한계

## 증여세 완전 포괄주의 도입

과거 상속세 및 증여세법[1]은 증여에 대한 별도의 정의를 내리지 않고, 민법상 증여, 다시 말 해 " 당사자 일방이 무상으로 재산을 상대방에 수여하는 의사를 표시하고 상대방이 이를 승낙함으로써 그 효력이 생기는 계약"개념을 차용하고 있었습니다. 이에 따라, 법원은 조세법률주의상 민법상 증여개념에 부합하지 않는 경우에는 증여세를 과세할 수 없다는 입장을 취하였습니다.

과세관청은 변칙적인 증여에 대하여 증여세를 부과하기 위하여 문제가 되는 거래들을 파악하면 증여의제규정과 증여추정규정을 추가하는 형태로 대응하여 왔으나, 이러한 대응만으로는 나날이 증가하는 새로운 유형의 변칙적인 증여에 대응하는데 한계가 있었습니다. 이러한 문제의식에 기인하여 2003. 12. 30. 개정된 상증세법은 제2조 제3항에서 "'증여'란 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"고 규정하여 민법상 증여와 구별되는 세법상 증여의 개념을 마련하고, 종전의 개별 증여의제 규정들은 증여재산가액의 계산에 관한 개별 예시규정들로 변경되었습니다.

## 상증세법 제2조 제3항을 독립적 과세근거로 한 증여세 부과여부

증여세 완전포괄주의가 도입된 이후에도, 실제 과세 및 그로 인한 법원 소송절차에서는 기존 구 개별 증여의제 규정에서와 마찬가지로 주로 해당 개별 예시규정의 요건에 부합하는지의 여부가 다투어졌습니다.

대법원에서 개별 예시규정이 아닌 상증세법 제2조 제3항 자체를 독립적인 과세근거로 삼아 과세가 가능하다고 판단한 최초의 판결은 대법원 2011. 4. 28. 선고 2008두17882 판결입니다. 이 판결에서는 「상장법인의 대주주 10인이 자신들의 주식보유 비율에 상응하는 출자전환 주식의 우선매수청구권을 포기하는 등의 방법으로 대주주들 중 1인이 혼자서 우선매수청구권을 행사하여 시가보다 저렴하게 주식을 매수하도록 한 사실관계」에 대하여 상증세법 제2조 제3항을 과세근거로 삼아 과세한 처분의 적법성이 문제되었습니다. 대법원은 "우선매수청구권은 재산적 가치가 있는 권리로서 증여재산에 해당할 수 있고, 이는 대주주들 모두에게 부여된 것이므로 대주주들 내부관계에서는 각자의 주식보유비율에 상응한 비율로 그 우선매수청구권을 부여받았다고 볼 수 있음에도 다른 대주주들이 이를 포기하는 등의 방법으로 대주주들 중 1인으로 하여금 혼자서 우선매수청구권을 행사하게 한 것은 해당 주주의 주식보유비율을 초과한 범위에서는 위 주식의 시가와 우선매수청구권 행사가격과의 차액 상당의 이익을 무상으로 이전한 것이므로 증여세 과세대상에 해당한다"고 판단하였습니다. 나아가, 대법원은 상증세법은 출자전환 주식에 대한 우선매수청구권의 시가 산정방법에 관하여 규정하고 있지 않으나, 이러한 경우 상증세법에

1) 1950년 상속세법과 증여세법이 별도로 제정되었다가, 1952. 11. 30. 법률 제261호로 증여세법은 상속세법으로 흡수되었고, 1996. 12. 30. 법률 제5193호로 법률명이 상속세 및 증여세법으로 변경되었습니다. 여기서는 이러한 과거 법률들을 통칭하여 상속세 및 증여세법(이하, '상증세법')이라 합니다.

규정된 평가방법 중 적정한 것을 준용하여 합리적인 방법으로 그 가액을 평가하여야 한다고 전제한 다음, 이 사건 우선매수청구권은 그 행사가격과 이 사건 주식의 시가와의 차액 상당의 이익을 얻을 수 있는 권리인 점에서 신주인수권과 성격이 유사하므로 신주인수권증권 또는 신주인수권증서의 가액 평가방법에 관한 상증세법령 규정들을 준용하여 증여재산가액을 계산할 수 있다고 판단하였습니다.

즉, 대법원은 개별 규정의 존재 없이도 세법상 증여의 개념을 규정한 상증세법 제2조 제3항을 독자적인 과세근거로 하는 과세도 가능하고, 그 증여재산가액은 상증세법령 상 유사한 가액평가방법을 준용하여 계산할 수 있다는 판단을 내린 것입니다.

## 과세관청의 적극적 과세 및 소송대응

과세관청은 위 2011년 대법원 판결을 계기로 보다 더 적극적으로 완전 포괄주의 증여개념에 따른 과세 및 소송전략을 구사하게 됩니다.

전형적으로 과세관청은 일단 개별 예시규정에 따른 처분사유를 주장하면서 증여세를 과세하고, 불복과정에서 당해 처분이 개별 예시규정 상 과세요건에 합치되지 않음이 지적되면 예비적으로 상증세법 제2조 제3항을 처분사유로 제시하는 한편, 개별 예시규정의 일부 요건이 충족되지 않더라도 이는 가장 유사한 가액평가방법이므로 이를 준용하여 증여재산 가액을 산정할 수 있다고 주장하였습니다(이러한 주장에 따르면, 결국 개별 예시규정에서 정한 과세요건은 사실상 별다른 의미를 가지지 않게 되고, 개별 예시규정과 유사한 모든 거래에 대하여는 해당 개별 예시규정을 통한 동일한 과세처분이 가능하여지는 결과가 됩니다).

이러한 쟁점이 문제가 된 대표적인 사안이 바로 '흑자법인에 대한 자산 증여시 주주에게 증여세를 부과'한 경우와 '비특수관계자 사이의 무상대여 등에 대하여 증여세를 부과'한 경우입니다. 상증세법은 당초 '특정법인과의 거래를 통한 이익의 증여'라는 표제 하에, 결손금이 있거나 휴업 또는 폐업 중인 법인('특정법인')에 대하여 재산이나 용역을 무상으로 제공하는 등의 행위를 통하여 그 주주가 이익을 보는 경우에 증여세를 과세하는 규정을 두고 있었고(제41조), '금전 무상대출 등에 따른 이익의 증여'라는 표제 하에, 특수관계인으로부터 1억원 이상의 금전을 무상으로 또는 적정 이자율보다 낮은 이자율로 대출받은 경우 그 이자상당액을 증여재산가액으로 보아 증여세를 과세하는 규정을 두고 있었습니다(제41조의4). 그 후, 2013. 1. 1. 법률 제11609호로 개정된 상증세법은 금전 무상대출 등의 주체를 '타인'으로 넓혀 특수관계자 뿐만 아니라 비특수관계인 사이의 거래에 대해서도 증여세를 부과할 수 있도록 하였고, 2014 1. 1. 법률 제12168호로 개정된 상증세법은 특정법인의 범위에 결손금이 있거나 휴업・폐업 중인 법인 뿐만 아니라 지배주주와 그 친족이 지배하는 영리법인을 포함시킴으로서 흑자법인과의 거래에 대해서도 그 주주에게 증여세를 부과할 수 있도록 하였습니다.

그런데 과세관청은 위 개정 이전의 거래에 대해서도 상증세법 제2조 제3항에 따라, 흑자법인에 대한 자산 증여시 주주에게 증여세를 부과할 수 있고, 비특수관계자 사이의 무상대여 등에 대하여도 증여세를 부과할 수 있다고 주장하였던 것입니다.

## 최근 대법원 판결의 입장정리

이에 대해 최근 대법원은 2013, 2014년 상속세 및 증여세법이 개정되기 전 흑자법인에 대한 증여나 비특수관계자 사이 금전의 무상대여는 증여세 과세대상이 아니라는 취지의 판결을 선고하였습니다(대법원 2015. 10. 15. 선고 2013두13266 판결, 2015. 10. 15. 선고 2014두37924 판결 등 참조).

대법원은 "변칙적인 상속 · 증여에 사전적으로 대처하기 위하여 세법 고유의 포괄적인 증여 개념을 도입하고, 종전의 증여의제규정을 일률적으로 증여시기와 증여재산가액의 계산에 관한 규정으로 전환한 점 등에 비추어 보면, 원칙적으로 어떤 거래 · 행위가 상증세법 제2조 제3항에서 규정한 증여의 개념에 해당하는 경우에는 증여세의 과세가 가능하다"고 판단함으로써 개별 예시규정에 근거하지 않은 상증세법 제2조 제3항을 근거로 하는 과세도 가능하다는 점은 인정하였습니다. 그러나, 대법원은 "상증세법 상의 개별 예시규정은 일정한 유형의 거래 · 행위를 대상으로 하여 거래 당사자 간에 특수관계가 존재할 것을 요구하거나, 시가 등과 거래가액 등의 차액이 시가의 30% 이상일 것 또는 증여재산가액이 일정 금액 이상일 것 등을 요구하고, 이러한 과세대상이나 과세범위에 관한 사항은 수시로 개정되고 있다. 이는 납세자의 예측가능성과 조세법률관계의 안정성을 도모하고 완전포괄주의 과세제도의 도입으로 인한 과세상의 혼란을 방지하기 위하여 종전의 증여의제규정에 의하여 규율되어 오던 증여세 과세대상과 과세범위에 관한 사항을 그대로 유지하려는 입법자의 의사가 반영된 것으로 보아야 한다. 따라서 납세자의 예측가능성 등을 보장하기 위하여 개별 예시규정이 특정한 유형의 거래 · 행위를 규율하면서 그 중 일정한 거래 · 행위만을 증여세 과세대상으로 한정하고 과세범위도 제한적으로 규정함으로써 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 있는 경우에는, 개별 예시규정에서 규율하고 있는 거래 · 행위 중 증여세 과세대상이나 과세범위에서 제외된 거래 · 행위가 상증세법 제2조 제3항의 증여의 개념에 들어맞더라도 그에 대한 증여세를 과세할 수 없다"는 판단을 내렸습니다.

즉, 대법원은 납세자의 예측가능성을 보장하는 취지에서 볼 때, 개별 예시규정에서 정하고 있는 과세요건은 증여세 완전포괄주의에 대한 일종의 과세한계를 설정한 것이라는 입장을 취한 것입니다. 금번 선고된 일련의 대법원 판결들은 상증세법 상 증여세 완전포괄주의와 개별 예시규정이 규율하는 특정한 유형의 거래에 대한 경계를 획정하였다는 점에서 큰 의의가 있습니다. 최소한 현재 문제가 되고 있던 과거 사안들 중 상당수는 위 대법원 판결을 통하여 구제가 될 것으로 전망됩니다.

그러나 앞서 살핀 바와 같이 2013, 2014년 상속세 및 증여세법의 개정으로 흑자법인에 대한 증여 및 비특수관계자 사이 금전의 무상대여도 증여세 과세대상이 되었고, 위 대법원 판결 이후 과세관청은 상증세법을 개정하여 대법원이 설정한 경계를 다시 흔들고자 시도하고 있는바, 과거 사안이 아닌 장래의 거래에 대하여 과세관청과 납세자 사이의 줄다리기는 끝난 것이 아니라고 하겠습니다.

ANALYSIS DECEMBER 2015 Vol.11
TAX
Yulchon LLC
법무법인(유) 율촌

**김근재 변호사 (kjkim@yulchon.com)**

김근재 변호사는 현재 조세 그룹(Tax Group) 파트너 변호사입니다. 서울대학교 법학과와 미국 Georgetown University Law Center 석사과정(세법전공, Taxation LL.M.)을 졸업하였고, 사법연수원을 수료하여 한국 변호사 자격을 보유하고 있습니다. 김근재 변호사는 조세쟁송, 조세일반자문, 관세, 국제조세 등을 담당하고 있습니다.



# 증여세 완전포괄주의 관련 국세행정의 동향 및 전망

## 증여세 완전포괄주의 도입에 따른 그간의 세무행정의 변화

### 증여세 완전포괄주의의 도입

민법상 증여개념의 차용만으로는 일반적인 증여 형식에 의하지 않은 다양한 방식의 부의 무상이전, 즉 변칙적 증여를 통한 증여세 회피를 막을 방법이 없으므로, 국세청은 여러 증여의제 규정(구 상증법 제32조 내지 제42조)을 신설하는 방식으로 이에 대처하여 왔습니다. 그러나 개별 증여의제 규정만으로는 새로운 유형의 변칙 증여에 적절히 대처할 수 없는 문제점이 지적되었고, 이에 다양한 형태의 부의 무상이전에 대한 증여세 과세의 법적 근거를 마련하여야 한다는 주장이 제기되었습니다.

이에 2003. 12. 30. 개정된 상증법은 민법상 증여의 개념을 차용하던 것에서 탈피하여 세법 고유의 포괄적인 증여의 개념을 도입하였습니다. 상증법 제2조 제3항은 '증여'의 개념을 "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 것"으로 정의하게 되었습니다. 이를 이른바 '증여세 완전포괄주의'라고 부릅니다.

### 증여세 완전포괄주의 도입에 따른 과세관청의 입장

증여세 완전포괄주의의 도입과 동시에, '증여'로 볼 수 있는 각각의 행위유형을 '열거'하는 방식을 택하고 있던 종전의 개별 증여의제 규정(구 상증법 제32조 내지 제42조)은 '예시'규정으로 바뀌었고, 그에 따라 각 개별 조문의 명칭 역시 바뀌었습니다. 이처럼 상증법 개정으로 각 행위유형 별로 존재하던 각각의 '개별 증여의제'규정이 '개별 증여예시' 규정으로 전환되면서, 증여세 완전포괄주의 하에서 상증법 제32조 내지 제42조의 각 조문들의 의미를 어떻게 해석하여야 하는지와 관련하여 논란이 존재하였습니다.

국세청은 개별 증여예시 규정은 단순히 증여이익의 계산방법을 예시한 규정에 불과하다는 견해를 취하여 왔습니다. 국세청은 상증법 제2조 제3항에서 정한 증여의 일반 개념에 부합하는 어떠한 경제적 이익이 분여되었다면 증여세를 과세할 수 있고, 제32조 내지 제42조의 개별 증여예시 규정은 그러한 이익을 계산하는 방법을 예시한 것에 불과하므로, 당해 예시 규정을 준용하여 분여된 이익을 계산해낼 수 있다면 증여세 과세가 가능하다는 입장을 취하여 왔습니다.

그러한 입장에서 나온 대표적 과세 사례로 흑자법인에 대한 자산 증여 시 주주에 대한 증여세 부과 사건을 들 수 있습니다. 구 상증법(2014. 1. 1. 법률 제12168호로 개정되기 전의 것) 제41조는 결손금이 있는 법인에 대한 자산 증여로 주주가 얻은 이익에 대하여만 과세하도록 규정되어 있었는데, 국세청은 이 규정을 결손금이 없는 법인(흑자법인)에 대하여도 준용하여, 법인에 대한 증여로 주주가 얻은 경제적 이익을 계산하여 과세할 수 있다고 보았습니다.

다만, 그러한 과세처분과 함께 입법적 보완도 함께 병행하여, 2013. 1. 1.에는 상증법 제32조에 증여재산가액 계산의 일반원칙 규정을 신설하여 상증법의 증여예시 규정의 준용에 대한 근거 규정을 마련하였고, 2014. 1. 1.에는 상증법 제41조를 개정하여 흑자법인에 대한 자산 증여에 따른 증여세 과세의 구체적 근거 규정이 만들어졌습니다.

## 증여세 완전 포괄주의 도입에 따른 그간의 세무행정의 변화

### 대법원 판례의 내용

대법원은 2015. 10. 15. 납세자의 예측가능성을 보장하고 조세법률관계의 안정성을 도모하기 위하여 개별예시규정에서 정한 유형의 거래 · 행위 중 개별예시규정에서 증여세 과세대상이나 과세범위로 정하지 않은 거래 · 행위에 대하여는 상증법 제2조 제3항의 증여의 개념에 들어맞더라도 그에 대한 증여세를 과세할 수 없다는 판결을 내놓았습니다(대법원 2015. 10. 15. 선고 2013두16104 판결 등). 그에 따라 대법원은 흑자법인에 대한 자산 증여 시에 주주에 대하여 증여세를 부과하는 것은 위법하다는 판결을 내렸습니다.

다만, 위 판결의 대상이 되었던 사건들은 2013년과 2014년의 상증법 개정 이전 사안들이어서 위 개정 규정들에 대한 사법부의 판단이 이루어진 것은 아닙니다.

### 대법원 판례에 따른 국세청의 후속 조치

위 대법원 판례에 따라 최근 국세청은 관련 사건들에 대한 후속업무 처리지침을 마련하였습니다.

우선, 불복절차 중인 부분에 대하여는, 흑자법인에 대한 자산 증여에 대하여 주주들이 보유한 주식가치 상승이익에 대하여 증여세를 부과한 경우는 원칙적으로 부과처분을 직권취소하되, 다만 증여일이 2013. 1. 1. 이후이거나, 그러한 자산 증여가 사업양도 또는 조직변경에 해당한다고 볼 여지가 있는 경우에는 불복절차를 계속 진행하도록 하였습니다. 결손법인에 대한 자산 증여의 경우에는, 증여이익이 1억원 미만인 경우에는 과세처분을 취소하되, 사업양도 또는 조직 변경에 해당하는 경우나, 결손법인에 결손금을 초과하여 증여한 경우에는 불복을 계속 진행하도록 하였습니다.

조사 중이거나, 조사가 착수되지 않은 부분에 대하여는, 이를 사업연도를 기준으로 나누어 달리 처리하도록 하였습니다. 증여 시점이 2012. 12. 31. 이전인 경우에는 원칙적으로 과세하지 않되, 사업양도, 조직변경 등이 문제되는 경우에는 상증법 제42조에 따라 과세가 가능한지 살펴보도록 하였습니다. 또한 2013. 1. 1. 이후 증여분에 대하여는 상증법 제32조의 증여재산가액 일반원칙에 따라 상증법 제41조나 제42조를 준용하여 증여세를 과세하도록 하고, 2014. 1. 1. 이후 증여분에 대하여는 개정된 상증법 제41조에 따라 주식보유비율이 50% 이상인 영리법인의 지배주주에 대하여 증여세를 과세하도록 하였습니다.

# 상증법 개정 내용과 국세청 세무행정의 전망

## 상증법 개정 내용

한편 증여세 완전포괄주의에 대한 대법원 판결 이전인 2015. 9. 11. 기획재정부는 완전포괄주의에 대한 보완사항을 담은 상증법 개정안을 발의하였고, 이를 원안으로 하여 일부 조항이 수정된 상증법 개정안이 2015. 12. 2. 국회 본회의를 통과하였습니다. 개정된 상증법은 2015. 12. 15. 공포되어, 2016. 1. 1.부터 시행될 예정입니다.

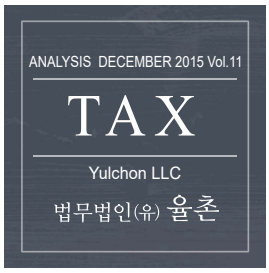
개정된 상증법은 대법원에서 문제가 된 개별예시규정에서 과세 대상으로 정한 경우와 경제적 실질이 유사하여, 해당 규정을 준용하여 증여재산 가액을 계산할 수 있는 경우에는 증여세를 부과할 수 있다고 명문으로 규정하되(제4조 제1항 제6호), 기존의 특정법인과의 거래를 통한 이익 증여 규정을 '의제' 규정으로 전환하여 상증법 제45조의5에 신설하고, 동 규정에서 과세 대상으로 정하지 않은 경우에는 원칙적으로 법인에 대하여만 법인세를 부과하고, 그 주주에 대하여는 증여세를 부과하지 않도록 규정하였습니다(제4조의2 제3항).

## 국세청 세무행정의 전망

앞서 살펴본 국세청의 후속 조치에서도 알 수 있듯이, 국세청은 대법원 판결이 2012년 이전에 일어난 증여 사안들에 대하여만 적용되는 것으로 보아, 그 적용범위를 매우 제한적으로 해석하고 있으며, 2013년 이후 증여 사안에 대하여는 아직 사법부의 판단이 내려지지 않은 이상 여전히 과세가 가능하다는 입장입니다.

또한, 국세청은 최근 대법원에서 문제가 되었던 흑자법인에 대한 증여세 부과 부분은 2014년에, 비특수관계자 간 무상 대여에 대한 증여세 부과 부분은 2013년에 각각 입법적 보완이 이루어져 과세가 가능하다는 입장을 취하고 있습니다. 특히 최근 개정된 상증법에 따라 개별예시규정과 유사한 경우에 대하여도 과세가 가능하다는 일반규정이 신설된 이상, 국세청은 개별예시규정에서 과세 대상으로 규정하지 않은 부분에 대하여도 2016년 이후 증여분에 대하여는 증여세 과세가 가능하다는 입장을 취할 것으로 전망됩니다.

이러한 상황에서 납세자들은 자신의 거래나 행위가 상증법의 개별예시규정에 따라 과세 대상에 해당하는 것은 아닌지, 만약 개별예시규정만으로는 과세 대상에 해당하지 않는다 하더라도, 개정된 상증법에 따라 완전포괄주의가 적용되어 증여세가 과세될 우려는 없는지 면밀히 따져보고 구체적인 실행에 옮기는 것이 좋겠습니다.




**강성식 세무사 (sskang@yulchon.com)**

강성식 세무사는 현재 조세 그룹에서 국세청 관련 조세업무를 담당하고 있습니다. 세무조사는 물론 상속 증여 신고 및 조사대응 분야에서도 탁월한 역량을 발휘하였습니다.



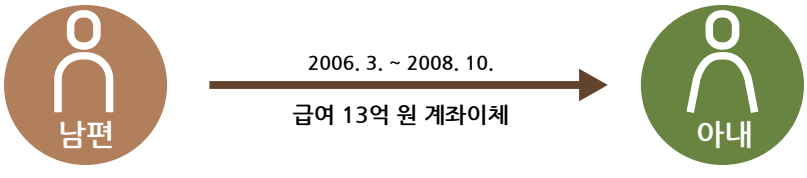
# In-depth Analysis 주요 판례 해설

- 부부 사이에 예금을 이체한 것만으로는 증여세를 부과할 수 없어
- 주거로 사용할 수 없게 된 주택은 취득세 감면대상 주택이 아니야
- 횡령으로 회수불능된 주식양도대금에 양도소득세 부과 못해
- 유상증자 및 채무상환에 대한 실질과세의 적용

## 부부 사이에 예금을 이체한 것만으로는 증여세를 부과할 수 없어

대법원 2015. 9. 10. 선고 2015두41937 판결

### 사실관계




- 원고의 배우자는 2006. 3. 경부터 2008. 10.경까지 총 35회에 걸쳐 자신의 급여 약 13억 원을 원고 명의의 계좌에 입금함

### 쟁점

부부 사이에 금전을 이체한 사실만으로 증여세 과세요건사실이 입증된 것으로 볼 수 있는지

### 대법원의 판단

부부 사이에서 일방 배우자 명의의 예금이 인출되어 타방 배우자 명의의 예금계좌로 입금되는 경우에는 증여 외에도 단순한 공동생활의 편의, 일방 배우자 자금의 위탁 관리, 가족을 위한 생활비 지급 등 여러 원인이 있을 수 있다.

따라서 그와 같은 예금의 인출 및 입금 사실이 밝혀졌다는 사정만으로는 경험칙에 비추어 해당 예금이 타방 배우자에게 증여되었다는 과세요건사실이 추정된다고 할 수 없다

## 해설

세법에서 개별 세금을 부과할 수 있는 요건이 되는 사실을 통상 과세요건사실이라고 합니다. 그리고 과세관청이 납세자에게 부과한 세금이 적법한 것인지가 문제되는 세금부과처분 취소소송에서는 일반적으로 과세관청이 과세요건사실이 존재한다는 점을 입증할 책임이 있습니다. 그런데 이러한 세금부과처분 취소소송의 소송 과정에서 경험칙에 비추어 과세요건사실을 추정할 수 있는 다른 사실이 밝혀진 경우에는 오히려 납세자에게 입증의 책임이 돌아갑니다.

지금까지 증여세의 경우 증여를 하는 사람의 예금이 인출되어 증여를 받는 사람의 예금계좌 등으로 예치된 사실이 과세관청에 의하여 밝혀지면, 그 예금은 일단 납세자에게 증여가 된 것으로 추정된다고 보았습니다. 그리고 납세자는 그와 같은 예금의 인출과 입금이 증여가 아닌 다른 목적으로 이루어졌다는 점을 입증하여야 세금부과처분이 취소될 수 있었습니다.

이와 관련하여 대법원은 금융실명제 하에서 실명확인절차를 거친 사실이 예금계약서에 명확히 기재되어 있는 이상 금융기관은 예금명의자를 계약의 당사자로 삼으려는 의사를 가진 것으로 보아야 한다고 판단하고 있습니다. 그래서 예금명의자가 아닌 사람을 예금계약의 당사자로 볼 수 있으려면 예금계약서의 증명력을 번복하기에 충분할 정도의 명확한 증명력을 가진 구체적이고 객관적인 증거에 의한 매우 엄격한 증명이 필요하다고 보고 있습니다.

이 사건에서 원심은 한쪽 배우자가 2006년경부터 2008년경까지 총 35회에 걸쳐 자신의 급여 13억 원 상당을 다른 배우자의 예금 계좌에 이체를 해준 사실만으로 이미 그 예금이 다른 배우자에게 증여된 것으로 추정된다고 보았습니다. 납세자는 다른 배우자의 위임에 따라 재산을 원활하게 관리, 운용하기 위하여 예금을 이체한 것이고, 부부 사이에 증여의 의사가 전혀 없었다고 주장하였습니다. 또한 배우자가 경제활동을 전담하는 남편을 대신해 급여를 관리하는 것은 일반적인 사회 통념에도 부합한다고도 주장하였습니다. 그러나 원심은 예금을 이체한 것이 증여가 아닌 다른 목적에서 이루어졌다는 점을 증명하지 못하였다는 이유로 증여세 부과처분은 적법하다고 판단하였습니다.

이에 대하여 대법원은 이러한 부부 사이에서는 예금의 인출 및 입금 사실이 밝혀졌다는 것만으로는 경험칙에 비추어 해당 예금이 타방 배우자에게 증여되었다는 과세요건사실이 추정된다고 볼 수 없다는 결론을 내렸습니다. 다시 원칙으로 돌아가 과세관청은 해당 사건에서 부부가 증여의 목적으로 예금을 인출 및 입금하였다는 점을 입증해야 한다는 의미입니다.

위 판결은 과세관청이 부부 사이의 일상적인 금전 거래관계까지 지나치게 개입하여 무리하게 증여세를 부과하는 관행에 제동을 걸었다는 점에서 바람직합니다. 또한 대법원이 조세부과처분 취소소송에서의 과세요건사실에 관한 증명책임이나 경험칙에 관한 법리를 다시 확인하였다는 점에서도 의미가 있습니다.

# 주거로 사용할 수 없게 된 주택은 취득세 감면대상 주택이 아니야

대법원 2015. 8. 27. 선고 2015두40002 판결

## 사실관계




- 아파트 1채를 보유한 원고는 2012. 7.경 주택을 철거하고 다세대주택을 신축할 목적으로 A, B, C 주택의 각 2분의 1 지분에 대한 매매계약을 순차 체결함
- 원고는 2012. 9.경 B, C 주택 지분 취득신고시 자신이 일시적 2주택 보유자에 해당한다고 보아 50% 감면을 적용하여 취득세 및 지방교육세를 신고·납부함
- 과세관청은 원고가 일시적 2주택 보유자에 해당하지 않는다는 이유로 B, C 주택 지분에 관한 취득세 및 지방교육세 부과처분을 내림

## 쟁점의 정리

철거가 예정되고 주거용으로서의 기능을 상당부분 상실한 건물의 취득이 취득세 감면혜택의 대상이 될 수 있는지

## 대법원의 판단

이 사건 감면조항에서 취득세의 감면대상으로 삼고 있는 '주택'은 사람의 거주용인 건축물을 가리키는 것이므로, 새로이 취득한 건축물이 주거용으로서의 기능을 상당 부분 상실함으로써 정상적인 주거생활에 사용할 수 없어 더 이상 주거용 건축물인 '주택'으로 볼 수 없다면 이는 이 사건 감면조항에 따른 취득세 감면대상에 해당한다고 볼 수 없음

이 사건 각 주택이 취득 당시 정상적인 주거생활에 사용할 수 없는 건축물에 해당한다면, 원고는 취득세 감면대상이 아닌 건축물과 그 대지를 취득한 것에 불과하므로, 이 사건 감면조항에 따른 취득세 감면을 받을 수 없음

## 해설

구 지방세특례제한법은 주택거래의 활성화를 도모하기 위하여 2012년 말까지 가액 9억원 이하의 주택을 취득하여 해당 주택 한 채만을 보유하게 되거나("1주택 보유자"), 일시적으로만 주택 두 채를 보유하게 되는 자("일시적 2주택 보유자")에 대하여 해당 주택을 취득함으로 인해 부담할 취득세를 반액으로 경감해주는 혜택을 부여하였습니다.

대법원은 철거가 예정되고 단전 및 단수조치가 취해지는 등, 정상적인 주거생활에 사용될 수 없는 건축물은 '주택'이 아니고, 이러한 건축물을 취득하더라도 취득대상은 주택이 아닌 건축물과 대지에 불과하다고 보아, 위와 같은 경감 혜택이 적용될 수 없다고 판단하였습니다. 그러나 대상판결은, 일시적으로 주택 두 채를 보유하게 되는 경우에도 취득세 경감 혜택을 부여하는 구 지방세특례제한법의 규정 취지에 부합하지 않는 부분이 있습니다. "일시적 2 주택 보유자"에 대하여 취득세 경감 혜택을 부여하는 이유는, 주택거래의 실무상 하나의 주택을 보유하면서 다른 주택으로 이사하기 위하여 우선 다른 주택을 먼저 취득하여 일시적으로 두 채의 주택을 보유하게 되는 경우가 많기 때문입니다.

그런데 대상판결에 따르면, 하나의 주택을 보유하면서 철거 예정인 주택을 취득한 후, 이를 철거하고 새로운 주택을 신축할 경우에는, 일시적으로만 기존의 주택과 신축 주택 두 채를 보유하게 되더라도 위와 같은 경감혜택을 받지 못한다는 결론이 된다는 점에서 형평성에 의문이 제기 될 수 있을 것으로 생각됩니다.

# 횡령으로 회수불능된 주식양도대금에 양도소득세 부과 못해

대법원 2015. 9. 10. 선고 2010두1385 판결

## 사실관계

- 주식회사는 대표이사인 원고는 1999. 10.경 재정팀장에게 자신이 소유하고 있던 주식을 매도하라고 지시하면서 매도할 주식의 대략적인 수량만 정하여 준 채 매도가격, 매도상대방, 매도시점 등에 관한 일체의 권한을 위임함

- 주식회사는 대표이사인 원고는 1999. 10.경 재정팀장에게 자신이 소유하고 있던 주식을 매도하라고 지시하면서 매도할 주식의 대략적인 수량만 정하여 준 채 매도가격, 매도상대방, 매도시점 등에 관한 일체의 권한을 위임함

## 쟁점의 정리

대리인이 위임의 취지에 반하여 자산을 저가에 양도한 것처럼 본인을 속여 양도대금의 일부를 횡령하고, 횡령금액 상당의 손해배상채권이 회수불능이 되어 장래 소득이 실현될 가능성이 없게 된 것이 객관적으로 명백한 경우, 그 소득을 과세소득으로 하여 본인에게 양도소득세를 부과할 수 있는지 여부

## 대법원의 판단

본인이 대리인에게 자산의 양도와 그 대금의 수령권한을 부여하고 대리인이 상대방으로부터 양도대금을 지급받았다면 대금수령의 법률적 효과는 본인에게 귀속될 뿐만 아니라 특별한 사정이 없는 한 본인도 그 대금에 대한 지배•관리를 하면서 담세력도 보유하게 되므로 본인의 양도소득은 실현되었다고 볼 것이지만, 만약 대리인이 위임의 취지에 반하여 자산을 저가에

양도한 것처럼 본인을 속여 양도대금의 일부를 횡령하고, 나아가 본인의 대리인에 대한 횡령금액 상당의 손해배상채권이 대리인의 자산상황, 지급능력 등에 비추어 회수불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백한 때에는 그 소득을 과세소득으로 하여 본인에게 양도소득세를 부과할 수 없다.

## 해설

소유자로부터 매매계약을 체결할 대리권을 수여받은 대리인은 특별한 다른 사정이 없는 한 그 매매계약에서 정한 바에 따라 양도대금을 수령할 권한도 있습니다. 대금의 수령권한까지 부여받은 대리인이 상대방으로부터 이를 지급받았다면 대금수령의 법률적 효과는 본인에게 귀속되고, 특별한 사정이 없는 한 본인의 양도소득은 실현되었다고 볼 수 있습니다.

이 사안에서 고등법원도 대금수령의 권한까지 부여받은 대리인이 실제 양도대금을 수령하였다면 본인에게 그 전부가 귀속된다고 보았습니다. 대리인이 횡령한 금액에 대하여도 본인에게 소득이 실현되었고, 본인이 대리인의 횡령 사실을 몰랐다고 하더라도 여전히 양도소득세를 납부할 의무가 있다고 본 것입니다.

그러나 대법원은 소득의 귀속시기를 판단할 때 소득에 대한 관리·지배와 발생소득의 객관화 정도, 납세자금의 확보시기 등까지 함께 고려하여 그 소득의 실현가능성이 상당히 높은 정도로 성숙·확정되었는지 여부를 기준으로 해야 한다고 판시하였습니다. 세법은 현실적으로 소득이 없더라도 그 원인이 되는 권리가 확정적으로 발생한 때에는 그 소득의 실현이 있는 것으로 보고 과세소득을 계산하는 이른바 권리확정주의를 채택하고 있습니다. 그러나 이를 예외 없는 일반원칙으로 단정하여서는 안 된다는 것입니다.

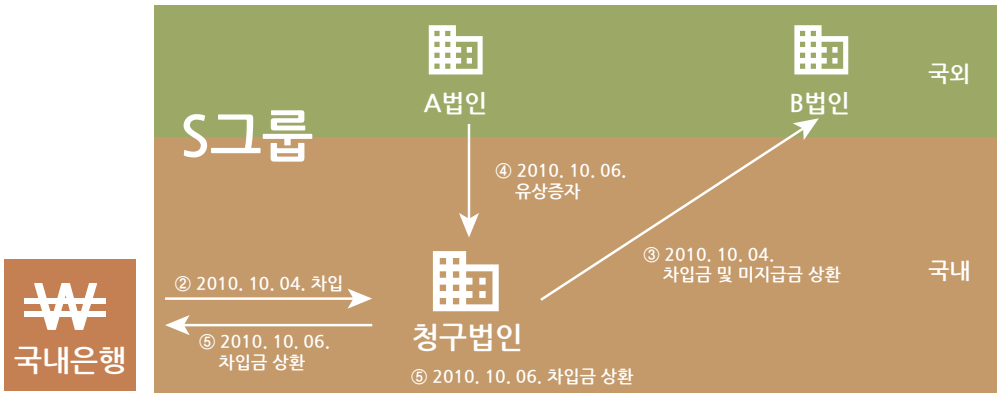
이 사건에서 원고는 재정팀장의 횡령 사실을 알지 못하고 있다가 수년 뒤 자신에 대한 검찰 수사가 개시된 이후에야 이를 알게 되었습니다. 재정팀장은 횡령 후 미국으로 이주하여 영주권을 취득하였고, 검찰이 수사를 본격적으로 개시하자 미국의 주소와 연락처를 바꾸고 도피하였으며, 국내에 있던 자신과 가족의 예금자산을 대부분 현금화하여 미국으로 송금하였습니다. 이 경우 원고는 양도대금 차액에 대한 지배·관리를 전혀 하지 못하였고, 원고의 대리인에 대한 횡령금액 상당의 손해배상채권도 회수가능성이 사실상 없게 되었다고 할 수 있습니다. 따라서 대법원은 횡령금액에 대하여 원고에게 양도소득세를 부과할 수 없다고 본 것입니다.

권리확정주의는 납세의무자의 자의에 의하여 과세연도 소득이 좌우되는 것을 방지함으로써 과세의 공평을 기하면서 동시에 소득 발생을 획일적으로 파악하여 징수의 원활을 기하기 위한 것입니다. 그러나 이를 예외 없이 적용할 경우 실현가능성이 없거나 없게 된 소득에 대하여도 과세하게 되어 납세자의 재산권을 침해하게 됩니다. 대상판결은 권리확정주의 하에서 소득의 실현가능성에 관한 구체적인 사안을 고려함으로써 납세자가 얻지 못한 소득에 대하여 세금을 내지 않도록 구제하였다는 점에 그 의의가 있습니다.

# 유상증자 및 채무상환에 대한 실질과세의 적용

조세심판원 2014서1057, 2015.9.23. 결정

## 사실관계




- 외국법인인 A법인은 2011년 현재 57개의 자회사 보유한 지주회사
- A법인은 1986년 국내에 청구법인을 설립함(A법인과 청구법인이 속한 전체 그룹을 S그룹이라 함).
- S그룹은 관계사간 용역제공 거래가 빈번하여 그룹차원에서 관계사간 매출액, 비용, 원가 일체를 파악하기 위해 B법인을 통한 결제시스템을 시행하고 있음.
- 청구법인은 2010. 10. 4. 유상증자를 위한 이사회결의를 하였으며, 동 일자에 국내은행으로부터 차입하여 해당 차입금으로 B법인에 대한 차입금 및 경영자문료 미지급금을 상환함.
- 청구법인은 2010. 10. 6. 유상증자를 실시하였으며, 청구법인의 모회사인 A법인은 유상증자 대금을 납입하고, 청구법인은 유상증자 대금으로 국내은행 차입금을 상환함.
- 처분청은 쟁점거래를 채무의 출자전환으로 보아 주식 발행가액이 시가를 초과하는 주식발행액면초과액을 익금에 산입하여 과세처분.

## 쟁점의 정리

청구법인의 국외특수관계자에 대한 채무상환 및 유상증자를 '채무의 출자전환'으로 재구성할 수 있는지 여부

## 대법원의 판단

B법인은 청구법인이 관계사들에게 지급하여야 할 용역수수료를 정산하여 순액으로 먼저 지급하고, 나중에 청구법인으로부터 수령하는 바, 이는 A법인에 대한 채무로 봄이 타당하고,

A법인과 B법인의 전화/팩스번호가 같고, 두 법인은 종업원이 없으며, 같은 건물에 사무실이 있는 것으로 보아 채무상환과 유상증자의 각 거래자인 A법인과 B법인은 S그룹내 특정부서에 불과하며, 거래일자의 근접성, 유상증자금액, 의도 등으로 보아 그 실질 주체는 모회사로 채무상환 및 유상증자는 하나의 거래로 보는 것이 타당함.

## 해설

채무의 출자전환으로 주식을 발행하는 경우에는 그 주식의 시가를 초과하여 발행된 금액은 익금에 산입하도록 정하고 있습니다(법인세법 제17조 제1항 제1호 단서). 다만, 세무상 이월결손금이 있는 경우에는 채무면제익을 그러한 이월결손금을 보전하는 데에 충당할 수 있습니다(법인세법 제18조 제6호).

채무를 자본으로 전환하면, 부채비율이 낮아지기 때문에 재무제표의 건전성이 개선되는 효과가 있습니다. 그러나, 출자전환 과정에서 발생하는 주식발행액면초과액 가운데 주식의 시가를 초과하는 금액이 있으면 익금에 산입해야 하기 때문에, 출자전환과 동일한 경제적 효과를 얻으면서도 외형적으로는 달리 보이는 거래가 이뤄질 개연성이 있습니다.

본 사안에서는 청구법인에 증자대금을 납입한 주체와, 청구법인이 채무를 상환한 대상이 다른 법인임에도 불구하고, A법인과 B법인의 전화/팩스번호가 같고, 두 법인에 종업원이 전혀 없었다는 점, 거래일자가 근접해 있다는 점, B법인으로 입금된 자금이 바로 A법인을 거쳐 다시 청구법인으로 증자대금의 형태로 입금되었다는 점으로 인해 조세심판원은 실질과세원칙이 적용되어야 한다는 처분청의 주장을 받아들인 것으로 판단됩니다.

조세심판원은 그러한 재구성을 위한 전제로서 그룹차원의 정산기능을 맡고 있는 B법인을 관계사간 채권·채무의 상대방으로 보면서, A법인과 B법인이 사실상 하나의 실체인 것으로 간주하고 있는데, 과연 이러한 견해가 타당한 것인지에 대해서는 이론의 여지가 있어 보입니다.

ANALYSIS DECEMBER 2015 Vol.11
TAX
Yulchon LLC
법무법인(유) 율촌

[율촌 조세판례연구회]

율촌 조세판례연구회는 주요 대법원 판결례 중 의미가 있는 판례를 선정하여, 조세일보/월간조세/세경신문에 그 판례 해설을 기고하고 있습니다. 이들 기고문을 모아 '조세판례연구'의 단행본을 발간하고 있으며, 2009년 제1집 이후 현재 제3집까지 발간되었습니다. 율촌 조세판례연구회는 조세불복의 바이블이라고 평가받는 "조세소송"의 저자인 소순무 변호사가 회장직을 맡고 있습니다.

# Success case Analysis

## 주요 업무 사례

지방세

### 자산운용업계 현안인 미분양펀드 취득세 과세 해결

율촌은 미래에셋자산운용을 대리하여 조세심판원에서 취득세 등 부과처분 취소 결정을 받았습니다.

정부는 2009년경 글로벌 금융위기 상황에서 미분양주택 문제를 해결하기 위해 부동산펀드가 2011년 말까지 미분양주택을 매입하는 경우에는 취득세 등을 면제해 주도록 지방세법을 개정하였습니다. 이에 미래에셋자산운용은 부동산펀드를 설정하고 미분양 아파트를 매입하면서 관련 취득세 등을 면제받았습니다. 그런데, 지방세 과세당국은 "조세감면의 대상이 되는 부동산펀드는 그 취득시점에 금융위원회에 등록을 마친 펀드에 한정된다"는 안전행정부 장관의 유권해석 및 조세심판원의 선결정례에 근거하여, 미래에셋자산운용이 펀드 등록 전에 미분양 아파트를 취득하였음을 이유로 기존에 감면해 주었던 취득세 등을 부과하였습니다.

본건은 다수의 동종 사건 중 가장 먼저 진행되는 선행사건이었는데, 후속 사건들의 당사자 중에는 본건 취득세 등 부과처분으로 인해 회사의 파산이 우려되는 업체들도 있었습니다. 특히 본건이 조세심판원 단계에서 해결되지 못하면 최종적으로 법원에서 승소를 하더라도 그 전에 회사가 파산할 우려가 있는 절박한 업체도 있었습니다. 이러한 이유로 본건은 자산운용 업계 차원에서 매우 중요한 의미를 가지는 사건이었습니다.

이에 율촌은 조세심판원 단계에서 조속히 본건 처분을 취소시켜야만 했습니다. 그런데, 문제는 조세심판원이 2014년에 이미 유사한 사례에서 "등록"은 취득세 등의 감면 요건이라는 결정을 하였다는 것이었습니다.

율촌은 불리한 조세심판원 선결정례를 극복하기 위해 세법 법리에 기초하여 "등록"을 감면 요건으로 볼 수 없다는 점을 논증하고, 객관적인 입법자료 등을 정리·활용하여 본건 처분의 위법·부당성을 주장하는 것뿐만 아니라 금융위원회로부터 새로운 유권해석을 받아 이를 활용하는 등 모든 수단을 총동원하여 본건과 선결정례 사안의 차별점을 부각시켰습니다.

그 결과 조세심판원은 조세심판관 합동회의까지 거치는 우여곡절 끝에 결국 율촌의 주장 논리를 받아들였고, 미분양부동산펀드를 둘러싼 과세 문제는 사실상 일거에 해결되었습니다.

본건은 지방세 과세당국의 무리한 과세에 제동을 걸었다는 의미뿐만 아니라 자산운용 업계에 율촌의 문제 해결능력을 재차 확인시켜주었다는 데에 큰 의미가 있습니다.



**김동수 변호사**
(dskim@yulchon.com)
02-528-5219



**이강민 변호사**
(kmlee@yulchon.com)
02-528-5127

관세

## 관세청의 '비정상할인 과세논리'에 제동을 걸어

관세청은 해외 모회사로부터 물품을 수입하는 외국계 기업들에 대하여, 해외 모회사가 국내 자회사의 경쟁력 강화 등을 위하여 가격할인을 적용한 것을 부인하고 관세 및 부가가치세를 부과하였습니다. 그 처분사유로서 관세청은 특수관계자들 사이의 약정할인은 관세법 제30조 제3항 제2호에서 신고가격 부인의 사유로 정한 "가격결정에 영향을 미친 조건 또는 사정"에 해당한다는 논리를 제시하였습니다. 이는 상당수의 외국계 기업들이 해외 모회사로부터 할인된 가격으로 물품을 수입하는 거래관행을 정면으로 부인하는 것으로서, 유사 거래형태의 외국계 기업들에 대하여 후속 과세처분을 예고하는 것이었습니다.

소송을 대리한 율촌은 관세법 제30조 제3항 제2호의 모태가 된 WTO 평가협정에 의하면, 위 규정의 "조건 또는 사정"은 거래 당사자들 사이에서 "대가관계나 의무관계가 전제된 경우에 한정되어야 한다"는 해석론을 제시하였습니다. 이를 위하여 율촌은 WTO 평가협정에 관련된 국·내외 문헌들을 면밀하게 분석하고 WTO 평가협정에 따른 외국의 입법례들을 소개함으로써, 관세청의 주장이 WTO 평가협정의 취지에 부합하지 않다는 점을 적극적으로 밝혔습니다.

이에 1심법원은 율촌의 논리를 그대로 받아들여, 본건 과세처분을 전부 취소하는 판결을 하였습니다. 그 동안 관세청이 관세법의 '조건 또는 사정'의 범위를 무한정 확장하려는 시도를 하는 바람에, 수입자 특히 국내 외국계 기업들의 과세가격신고에 적지 않은 혼선이 있었습니다. 그런데 이번에 법원이 관세법의 '조건 또는 사정'의 의미를 WTO 평가협정의 취지에 맞게 한정함에 따라, 관세청이 WTO 평가협정을 확대 해석하여 외국계 기업들에 대하여 과세처분을 하려는 시도를 방어하게 되었습니다. 나아가 다른 외국계 기업들에게 할인과 관련하여 정확한 과세가격신고 방법이 무엇인지 명확히 보여주는 계기를 마련해 주었다는 점에서도 이번 판결은 매우 중요한 의미가 있습니다.



**이종혁 변호사**
(jonghlee@yulchon.com)
02-528-5657



**서창희 관세사**
(chseo@yulchon.com)
02-528-5767

증여세

## 상장주식 고가양도 과세에서 당해 거래가격을 시가로 인정받아

과세관청은 증여세 완전포괄주의의 도입 이후 비특수관계자 사이의 거래라고 하더라도 일견 형식적으로 상증세법상의 과세요건을 갖춘 경우에는 증여세를 부과하여 왔습니다. 그러나 대법원은 2013년 비특수관계자 사이의 거래에서 증여세 과세 제외 요건인 "거래의 관행상 정당한 사유"의 범위를 상당히 넓히는 취지의 판결을 선고하였고, 그 결과 비특수관계자 사이의 거래에 관한 상당 수의 증여세 부과처분이 법원의 판결로 취소되었습니다.

그러나, 최근 선고된 일련의 판결들은 비특수관계자 사이의 거래가격이라고 하더라도 이를 곧바로 '시가'로 볼 수는 없다는 전제에서, 거래당사자들이 시가에 따른 거래를 하지 않았다고 하더라도 "거래의 관행상 정당한 사유"가 인정되어 증여세 과세가 위법하다는 취지였습니다.

본건은, 상장회사의 대주주들이 우회상장을 위해 상장회사 인수가 필요했던 특수관계 없는 비상장법인에게 상장주식을 시장가격보다 100억원 가량 높은 가격으로 양도한 사안입니다. 이에 과세관청은 대주주들에게 상증세법 제35조를 적용하여 증여세를 부과하였습니다.

율촌은 본건 주식의 거래 당시 상장회사의 경영권프리미엄이 시장에서 100억원 정도로 평가되었다는 점, 본건 주식의 거래당사자들은 각자 경제적 이익을 극대화하기 위해 거래를 한 것이고 서로 이익을 분여할 만한 관계가 아니었다는 점 등을 객관적인 자료와 치밀한 논리에 근거하여 주장하였고, 이에 조세심판원은 본건 주식의 거래가격 자체를 시가로 인정하여 대주주들에게 부과된 증여세를 전부 취소하였습니다.

본건은 여러 유사한 사건에서 법원이 거래의 관행상 정당한 사유를 인정하여 납세자를 구제했던 것보다 더 직접적이고 근본적으로 납세자의 주장을 받아들여 주었다는 점에서 매우 큰 의미가 있습니다. 또한 조세심판원은 우회상장의 목적으로 주식을 시장가격과 다른 가격으로 거래한 경우에는 그 거래가격의 시가성을 인정하지 않는 것은 물론이고 거래의 관행상 정당한 사유도 인정하지 않는 입장이었는데, 본건에서는 기존의 선결정례들과 달리 납세자를 처음으로 구제해 주었다는 점에서도 큰 의미가 있습니다.



**곽태훈 변호사**
(thkwak@yulchon.com)
02-528-5752



**김준희 변호사**
(jkim@yulchon.com)
02-528-5047

법인세

## 중간배당을 이유로 한 청산소득 제2차 납세의무 부과 취소 받아

대법원은 2015. 11. 27. 중간배당을 해산 및 청산으로 보아 제2차 납세의무를 부담하도록 하는 것은 위법하다고 판결하였습니다.

A사는 2006년경 외국 회사와 50:50의 지분 비율로 영국령 버진 제도에 합작회사를 설립하였습니다. 합작회사는 2006년부터 2010년까지 중국 화주를 위하여 원유를 운송하였는데, 2010년경 중국의 입항금지로 인하여 원유 운송이 중단되자, 현금성 자산 일부만 남긴 채 자산의 대부분을 중간배당하였습니다. 이에 과세관청은 합작회사가 중간배당에 의해 사실상 해산하였다고 보고, 국세기본법 제38조를 적용하여 A사를 합작회사의 제2차 납세의무자로 지정하고 법인세를 부과하였습니다.

제1심 법원은 조세피난처에 명목상의 회사를 세운 경우까지 과세요건을 제한적으로 해석한다면 조세피난처에 설립된 회사에 대한 과세를 포기하는 결과에 이를 수 있다면서 A사 패소 판결을 선고하였습니다. 제2심부터 A사를 대리하기 시작한 율촌은 합작회사와 해운업의 특성 및 경제현실을 적극적으로 밝혀 합작회사의 설립 및 중간배당이 조세회피와 무관함을 강조하였습니다. 나아가 조세법률주의와 실질과세원칙의  관계 및 제2차 납세의무의 법리를 면밀하게 분석하여 중간배당을 국세기본법 제38조의 해산 및 청산으로 볼 수 없음을 논증하였습니다.

이에 제2심 법원과 대법원은 율촌의 주장을 받아들여 1심 판결을 뒤집고 A사 승소 판결을 선고하였습니다. 조세회피와 무관하게 조세중립적인 지역에 회사를 설립하는 것이 경제적으로 합리적인 경우가 있을 수 있고, 이러한 경우에는 실질과세원칙을 확대 적용할 이유가 없습니다. 이 판결은 개별적, 구체적 사정을 고려하지 아니한 채 조세피난처에 회사가 설립되었다는 이유만으로 실질과세원칙을 확대 적용하려는 과세관청의 시도에 제동을 걸었다는 점에서 중요한 의미가 있습니다.



**전영준 변호사**
(yjchun@yulchon.com)
02-528-5661



**이승목 변호사**(seungm-lee@yulchon.com)
02-528-5931

# What's new on YULCHON?

## 율촌 조세, 리걸타임즈 리그테이블에서 1위

법률전문지인 리걸타임즈가 매년 실시하고 있는 리그테이블 조사 결과, 율촌이 작년에 이어 조세부문 1위 그룹(Band 1)에 선정되었습니다.

국내 로펌 중 1위 그룹은 단 2군데로, 율촌이 그 중에 한 곳이며, 율촌은 조세 및 공정거래 등 6개 분야가 1위 그룹에 선정되었습니다.

리걸타임즈는 조세, 공정거래, M&A 및 회사법 등 13개 분야에 걸쳐 사내변호사 설문과 리걸타임즈 자체 평가 기준에 따라 종합적으로 분석하여 분야별 순위를 내고 있습니다.

## 31th Annual Asia Pacific Tax Conference 행사 참가 (11/19~20)

율촌 조세그룹은 지난 11월 19일(목)부터 20일(금)까지 2일간 싱가폴에서 개최되는 31번째 Asia Pacific Tax Conference에 한국 대표로 참가하였습니다.

이번 행사에는 윤세리 변호사, John Dryden 미국 변호사와 이경근 세무사, 안수정 미국 변호사가 참석하여, 한국의 세법 개정, 조세정보 자동교환, 세무조사 현황, 디지털 거래에 관한 부가가치세 제도 등에 관하여 논의하는 자리를 가졌습니다.

이 행사는 세계적인 로펌 Baker&Mckenzie사 주관으로, 중국, 호주, 홍콩, 일본, 싱가폴, 인도네시아, 말레이시아, 베트남, 대만, 미얀마 등 아시아 태평양 지역의 조세 전문가들이 개최하는 행사입니다




법무법인(유) 율촌
서울특별시 강남구 테헤란로 518(대치동, 섬유센터 12층) 우편번호 135-713
Tel: 02-528-5200 Fax: 02-528-5228 E-mail: mail@yulchon.com

TAX ANALYSIS는 일반적인 정보제공의 목적으로 격월로 발행되는 뉴스레터입니다. 수록된 내용은 법무법인(유) 율촌의 공식적인 법적 견해나 법률 자문 의견이 아님을 알려드립니다.