

현행 법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구*

김 주 택**

A Study on the Denial System of the Unfair Act and Accounts under the Corporate Tax Law

< 목 차 >

개 요	IV. 부당행위계산부인의 문제점 및 개선방안
I. 서 론	V. 요약 및 결론
II. 부당행위계산부인의 성격과 부당성	참고문헌
III. 부당행위계산부인의 요건과 유형	ABSTRACT

개 요

부당행위계산부인이라 함은 납세자가 정상적인 경제인의 합리적 거래형식에 의하지 아니하고 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감시키는 행위와 계산으로 조세법에서는 이를 부인하고 과세소득에 포함시키는 것이다.

현행 법인세법상 부당행위계산부인규정은 그 규정자체가 포괄적으로 되어 있어 해석상 분쟁의 여지가 많다. 또한 부당행위 유형을 열거하고 있으나 구체적으로 어떠한 행위가 부당행위에 해당하는지가 명확하지 않아 과세권자의 재량권남용의 여지가 많고 자의적인 해석과 적용으로 국민의 재산권침해가 우려되고 과세의 공평과 실질과세를 실현하지 못하고 불안정한 상태로 존재하여 왔다. 따라서 본연구의 결과는 첫째, 특수 관계자와 관련된 비현실적인 규정을 대폭 축소하고 실질적으로 조세회피를 할 수 있는 특수 관계자로 한정하여야 할 것이다. 둘째, 법인세법에서 부당행위계산부인과 관련된 시가의 평가는 상속·증여세법상의 저가 고가 양도시의 증여의제규정과, 현행 법인세법상의 의제기부금에서 규정하는 것과 다르다.

주제어 : 부당행위, 조세회피, 특수 관계자, 공평과세

* 이 논문은 2002년도 상시대학교 교내 연구비 지원에 의한 것이다

** 상지대학교 경상대학 회계정보학과 교수

접수일자 : 2003-5-30 게재확정일자 : 2003-7-11

I. 서 론

자본주의와 시장경제를 지향하는 현대 국가는 계약자유 원칙에 따라서 일정한 경제적 목적을 실현하기 위하여 법인의 자유의사에 의하여 계약상대방의 선택, 계약의 조건, 계약체결방식 등을 자유롭게 선택하여 결정할 수 있고 당사자간의 합의에 의하여 체결된 계약은 사법상의 보호를 받을 수 있다. 그러나 이러한 계약조건들이 민법, 상법 등의 사법에 의하여 적법하게 성립되었다 하더라도 계약의 내용을 모두 인정하는 경우 공평과세에 위배되거나 조세부담을 부당히 감소시킬 것으로 판단되는 경우에는 일정한 조건 하에서 특정한 행위 또는 계산을 부인하고 세법상 소득금액을 과약하여 과세함으로써 과세의 공평을 기함을 목적으로 부당행위 계산부인 제도를 두고 있다. 즉 기업이 그 행위와 소득금액의 계산에 있어서 무제한의 자유가 인정된다면, 기업은 조세부담을 얼마든지 부당하게 회피 또는 감소시킬 수 있기 때문에 이와 같은 기업의 조세회피의 기능성은 결과적으로 공평한 과세권의 행사를 저해하는 요소가 될 것이다.

이와 같이 부당행위계산부인제도는 납세자들의 조세회피를 방지하기 위하여 사법상의 일반 법률관계에서는 적법·유효하게 성립되었을지라도 납세자의 행위·계산이 조세를 회피할 목적으로 인정되는 경우에는 그 효력을 부인하고 과세대상에 포함시키고 있다.

법인세법상 부당행위계산부인규정은 그 규정사체가 포괄적으로 되어 있어 해석상 분쟁의 여지가 많다. 또한 부당행위 유형을 열거하고 있으나 구체적으로 어떠한 행위가 부당행위에 해당하는지가 명확하지 않아 과세권자간의 재량권남용의 여지가 많고 자의적인 해석과 적용으로 국민의 재산권침해가 우려되고 과세의 공평과 실질과세를 실현하지 못하고 불안정한 상태로 존재하여 왔다.

따라서 본 연구에서는 법인세법과 판례·기본통칙을 중심으로 부당행위계산부인에 대한 내용을 중심으로 공평과세와 관련된 문제점을 분석·검토하여 이에 대한 합리적인 개선 방안을 제시하고 하고자 한다.

II. 부당행위계산부인의 성격과 부당성

1. 부당행위계산부인의 성격

행위부인이란 대외적 법률행위를 부인하여 행위가 없었던 것으로 하는 것을 말하고, 계산부인이란 대내적 재산상태의 표시를 부인하여 기대되는 이익을 법인의 이익으로 하여 소득금액을 재계산하는 것을 말한다.

부당행위부인에 있어서 그 기초적인 사실행위는 진실로 존재하고 그것이 적법 유효함을 전제로 하는 것이므로 그 전제가 되는 기초사실이 허위인 경우에는 부당행위계산부인의 적용문제는 아니다. 부당행위계산부인제도는 조세회피를 방지하고 동일한 경제사실에 대하여

현행 법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구

동일한 조세부담을 지음으로써 조세평등을 구현하고자 하는 것이다.

현행 법인세법 제52조에서 특수 관계자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세를 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에 그 법인의 행위계산을 부인할 수 있다고 규정하면서 동법 시행령 제88조에서 부당행위의 유형을 규정하고 있다.

이러한 부당행위계산부인규정을 어떻게 이해할 것인가에 대하여는 두 가지 확설로 나누어지고 있다. 부당행위계산부인규정을 세법상 명문으로 그 근거를 규정하여야 하는지, 아니면 이와 같은 근거규정이 있는 경우에는 조세회피유형을 일반적·포괄적 규정으로 충분하는가의 문제이다.

결국 법인의 부당행위계산부인규정의 법적인 성격을 조세법률주의 관점에서 엄격하고 제한적으로 적용하여야 한다는 창설적·제한적 규정설과 실질과세와 조세공평주의 측면을 강조하는 확인적·선언적 규정설로 나누어진다.

1) 확인적·선언적 규정설

실질과세의 원칙은 세법의 해석이나 요건사실의 검토확인에 있어서 조세부담의 공평이 이루어지도록 경제적 사실에 따라 해석하고 판단할 것을 요구하고 있는 것이다.

국세기본법 제14조에서 과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용하며, 과세표준의 계산에서도 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질 내용에 따라 적용한다는 것이다¹⁾. 이와 같이 실질과세의 원칙은 형식과 실질이 다른 때에는 실질을 좇아 과세한다는 원칙으로 이미 국세기본법에서 실질과세의 원칙을 규정하고 있기 때문에 각 개별세법에서는 이를 규정할 필요성이 없고 각 개별세법에 명문규정이 없다 해도 조세위리상 이를 규제함에 있어 문제가 발생하지 않는다는 주장이다.

그러므로 부당행위계산을 부인할 수 있도록 규정한 법인세법 제52조가 특수 관계자와의 거래를 그 대상으로 규정하고 있다 하더라도 이는 예시규정에 지나지 않고 따라서 특수 관계자가 아닌 제3자와의 거래가 부당행위계산이라고 판단될 때에는 이것도 부인의 대상이 된다고 할 수 있다.²⁾

국세기본법에서 실질과세의 원칙이 있는데도 불구하고 다시 법인세법 제52조에서 부당행위계산부인 규정을 예시적으로 규정한 이유는 첫째, 실질과세의 내용을 명확하게 하기 위하여 구체적인 사례를 제시하고 둘째, 조세회피행위가 많은 특수 관계자와의 거래를 예시적으로 열거하여 조세법의 불안정성을 없애 부당행위계산부인권의 사용에 신중을 기하고자 하는

1) 법인세법 제4조에서도 자산 또는 사업에서 생기는 수입의 전부 또는 일부가 법률상 귀속되는 법인과 사실상 귀속되는 법인이 서로 다른 경우에는 그 수입이 사실상 귀속되는 법인에 대하여 이 법을 적용하며 법인세의 과세소득이 되는 금액의 계산에 관한 규정은 소득·수익 등의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질 내용에 따라 이를 적용하는 실질과세의 원칙을 두고 있다.

2) 이은우, 법인세법상 부당행위계산부인규정에 관한 고찰, 홍익대학교 세무대학원, 1998, p.12.

것이다.

2) 창설적·제한적 규정성

부당행위계산부인과 같이 조세회피행위를 부인하려면 실정법상의 개별적·구체적 규정이 필요하다는 견해이다. 법령의 특별한 명문의 규정 없이 실질과세의 원칙 또는 과세의 공평 원칙 등에 의하여 조세회피행위의 부인을 허용할 경우 조세회피의 성립요건으로서 거래행위의 이상성 또는 부당성의 판정기준이 모호한 점 등에 기인하여 과세권자의 자의적 과세권 남용으로부터 납세자가 권리를 보호 받지 못하게 될 위험성이 있게 된다. 또한 일반조항의 남용에 따라 조세법률주의가 추가하는 경제생활의 법적안전성과 예측가능성마저 위협받는 결과를 가져 올수가 있게 된다. 조세회피를 방지하고 그 행위를 부인하기 위하여 실정법상으로 개별적으로 부인규정을 두어야 한다는 것이다³⁾.

판례에서도 “……특수 관세있는 자 및 부당행위 또는 부당계산은 법인세법시행령 제46조 제1항과 제2항(구법인세법시행령)에 각각 열거되어 있는 자와의 경우에 한하며……”로 판시하여 창설적·제한적 규정으로 인정하고 있다⁴⁾. 현행 법인세법 제52조와 시행령 제88조에서 “……조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 경우를 말 한다……”라고 규정하고 있다. 실질과세의 원칙과 비교하면 부당하게 조세를 감소시킨 경우에는 실질과세의 원칙을 적용하여 해석할 경우와 유사한 효과를 달성할 수 있으나 실질과세원칙이 특수 관계자에 한해서 적용되는 규정이 아니므로 그 적용범위가 특정법인과 거래한 모든 대상으로 확대 해석될 위험이 있게 된다. 따라서 우리나라의 법인세법상 부당행위계산부인규정은 창설적·제한적 규정으로 보아야 할 것이다.

2. 부당성의 요건

1) 부당한 행위·계산

부당행위계산부인을 규정한 법인세법에서는 “행위 또는 소득금액의 계산”이라 하여 행위와 계산을 각각 별개의 것으로 규정하고 있다. 행위라 함은 대외적 관계에 있어서 법인의 재산상태에 영향을 미치게 하는 법률효과를 수반하는 행위를 의미하고, 계산이라 함은 법인의 대내적 관계에 있어서 법인의 재산상태의 표현방법 여하에 따라서 그 재산상태에 영향을 미칠 수 있는 회계처리라는 견해가 있다⁵⁾. 그러나 부당행위계산부인규정에서 보면 행위의 부인은 행위가 없었던 것으로 인정하여 납세자가 신고한 모든 과세표준은 부인되고 계산의 부인은 행위자체는 부인하지 않고 신고한 과세표준만 부인되어 결과적으로 행위의 부인이나

3) 김용문, 법인세법상의 부당행위계산부인세도와 그 합리적 개선방안에 관한 연구, 고려대학교 정책대학원, 2001, p.34.

4) 판례, 대법원 80누466, 1982. 11. 23.

5) 김용문, 전제논문, p. 9

현행 법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구

계산의 부인은 동일한 효과 있고 또한 행위와 계산은 통상 표리일체를 이루고 있어 개념 상 이를 구분하기 곤란할 뿐만 아니라 이를 구별하는데 특별한 실익은 없다고 할 것이다.

2) 부당성의 판정

부당행위계산부인은 법인이 조세의 부담을 “부당히” 감소시킨 것으로 인정하는 경우에 한하여 적용한다. 다시 말하면, 법인의 행위·계산이 특수 관계자와의 거래라 하더라도 그 거래가 부당하지 않다면 그러한 행위·계산을 부인할 수 없게 된다. 따라서 부당행위계산부인 규정의 적용여부는 그 거래가 부당성이 있는 것인가의 판단이 매우 중요하게 된다. 행위·계산의 부당성이란 거래가 정당성 또는 통상성이 없는 것으로 조세회피행위 또는 이상한 방법, 불상응한 방법에 의한 거래로 주로 거래의 외형적인 문제가 된다. 이러한 부당성의 판단은 매우 추상적이며 불확실한 개념으로써 모든 납세자가 조세에 대한 환경과 조세에 대한 인식이 다르기 때문에 부당성에 관정은 문제의 소지가 있으며, 부당성에 대한 해석을 엄격하게 하지 않고 확대해석과 유추해석을 하는 경우 법적 안전성과 예측가능성을 상실할 수 있으며 나아가 공평과세의 실현도 어렵게 되고 조세저항을 가져올 수도 있을 것이다. 이러한 부당성의 판단기준을 대법원은 “경제적 합리성”에 두고 있다

“부당행위계산부인이라 함은 납세자가 정상적인 경제인의 합리적 거래행식에 의하지 아니하고 우회행위, 단단계 행위 그 밖의 이상한 거래행식을 취함으로써 통상의 합리적인 거래행식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 감감 내지 배제시키는 행위·계산을 말하고, 법인과 특수 관계있는 자와의 거래가 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되어 조세법적인 측면에서 부당한 것이라고 보일 때 과세권자가 객관적으로 타당하다고 인정되는 소득이 있었던 것으로 의제하여 과세함으로써 과세의 공평을 기하고 조세회피행위를 방지하고자 하는 것인바, 경제적 합리성의 유무에 대한 판단은 제반 사정을 고려하여 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상 관행에 비추어 경제적 합리성을 갖추지 못한 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하여야 한다”⁶⁾.

대법원의 부당성 판단기준은 법인의 특수 관계자의 여부, 이상한 거래 형태의 여부 등의 여러 측면을 종합하여 파악하려는 것으로 주로 경제적 합리성의 결여 여부를 기준으로 삼고 있다. 합리적인 경제인의 존재를 전제로 하여 사회통념상 순 경제인 이라면 선택할 것으로 예상되는 법적 수단이나 계산과 비교하여 불합리하고 부자연스럽다고 보이는 경우는 부당성을 인정한다는 것이다. 부당성의 판단기준은 거래당사자가 당해 거래행위에 의하여 달성하려고 하였던 경제적 목적에 비추어 판단하여야 하고 단순히 부자연스럽다고 하거나 불합리하다고 하여 바로 부당하다고 할 수는 없다.

그러나 경제적 합리성이 결여되었는지 여부의 판단은 획일적이고 일률적인 기준만으로는 안 되며 비 특수 관계자간의 거래 구체적인 사안에 있어 개별적인 사정을 고려하여 전체적인 관점에서 판단하여야 할 것이다. 일반적으로 이상한 행위라도 구체적인 경제적 상황의

6) 대법원, 1997. 5. 28 선고 95누 18697 판결. 확인 대법원 2002.2.11. 선고97누13138

특수성에 비추어 문제된 행위에 합리성이 있으면 정당하다고 보아야 한다거나 경제적 합리성이 없는 것처럼 보인다 하더라도 특수한 사정, 즉 회사 상호간의 도산을 막기 위해서나, 타 회사와의 극심한 경쟁이 부득이 하였다거나 법령의 규정에 부득이 하였다 등의 사정도 고려하여야 할 것이다⁷⁾

III. 부당행위계산부인의 요건과 유형

1. 부당행위계산부인의 요건

법인은 소득이 발생할 때에 과세하게 되므로 가능한 소득이 발생하지 아니하는 방향으로 경제활동을 함으로써 법인세의 부담을 회피하려는 경향이 있어 이를 방지하기 위하여 부당행위 계산부인 제도를 두고 있다. 부당행위계산부인제도란 납세지 관할 세무서장 또는 국세청장은 법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수 관계자간의 거래로 인하여 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도 소득금액을 계산할 수 있는 것을 말한다. 즉 과세관청은 특수 관계자와의 일정한 거래에서 조세를 감소시킬 목적으로 이루어지는 거래는 합리적이고 정상적인 거래로 되돌린 상태에서 법인의 소득금액을 계산하여 과세함으로써 법인의 부당한 조세 회피행위를 미연에 방지하여 공평과세를 이루려는 것이다.

부당행위계산의 대상이 되는 것은 납세자가 정상적인 경제인의 합리적 거래형식에 의하지 아니하고 우회행위, 다단계행위 그 밖의 이상한 거래형식을 취함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감 내지 배제시키는 행위와 계산으로 정의하여⁸⁾ 광범위한 거래와 계산행위를 모두 포함하고 있다.

부당행위계산부인의 요건으로는 1)특수 관계자와의 거래이어야 하고 2)당해 법인의 부당한 행위 계산으로 인해 조세부담을 부당하게 감소시키는 경우에 한하여 적용할 수 있다. 이 경우 당사자간의 조세회피의사는 필요하지 않게 된다.

1) 법인이 특수 관계자의 거래이어야 한다.

부당행위계산부인은 특수 관계에 있는 자간에 조세의 부담을 부당히 감소시키는 거래로 인정되는 때에는 그 법인의 행위 또는 계산에 불구하고 정상적인 사인간의 거래, 건전한 사회통념 또는 상 관행을 기준으로 하여 계산하는 제도이다. 따라서 거래행위 당시를 기준으로 하기 때문에 거래당사자간에 특수 관계가 없거나, 거래 시기 이전에는 특수 관계에 있었지만 거래시점에 있어서는 특수 관계에 있지 아니한 경우에는 그 거래에 대하여는 부당행위

7) 신석환, 법인세법상 부당행위계산 부인에 관한 연구, 건국대학교 행정대학원, 2001.

8) 판례, 대법원 선고 2001두7268, 2002. 9. 4.

현행 법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구

계산부인규정을 적용할 수 없다⁹⁾. 즉 법인이 제품 또는 상품의 판매확대를 위하여 특수 관계있는 거래처에 금전을 무상으로 대여하는 경우에는 부당행위계산의 부인규정이 적용되지 않게 된다. 특수 관계있는 때에 거래계약이 이루어지고 특수 관계가 소멸한 후에 그 거래계약을 부분적으로 수정하거나 계약내용대로 그 거래행위가 이행되었을 경우 그 거래계약이 특수 관계 소멸 후의 후속되는 거래행위에 중대한 영향을 미치고 그 조건이 이미 확정된 것이라면 특수 관계있는 자와의 거래행위로 보아야 한다. 즉 외관으로 보아 행위가 수행된 시점보다 현실적으로 행위가 원천되는 시점에 특수 관계에 있었다면 특수 관계에 있는 자와의 거래로 인정하여야 한다.

법인세법 시행령 제87조 제1항에서 규정하는 특수 관계자는 다음에 해당하는 자를 말한다.

- (1) 임원의 임명권 행사, 사업방침의 결정 등 당해법인의 경영에 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자(상법상 이사¹⁰⁾로 보는 업무집행지시자 등을 포함한다)와 그 친족.
- (2) 주주 등(소액주주 등을 제외한다)과 그 친족(주주 등이란 주주와 출자자를 말함) 주주 등은 법인의 자본을 구성하는 자본금 또는 출자금을 투자하여 당해 법인에 대한 지분권을 가지는 개인, 영리법인, 비영리법인 및 외국법인 모두를 포함하며 주식회사의 경우 주주, 기타 회사의 경우 사원 그리고 조합형태의 회사는 조합원 등이 된다.

친족의 범위는 국세기본법 시행령 제20조 제①호 내지 제⑧호에 해당하는 다음의 자를 말한다.

- ① 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처
- ② 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀
- ③ 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자
- 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

9) 법인이 전직 생산반장에게 부품을 납품케 하면서 의주공장을 입차하여 주고 전세보증금을 부담하는 경우와 기계장치를 무상으로 대여하는 경우라도 부당행위계산부인규정을 적용하지 못한다.

10) 상법 제401조의 2 제1항

다음 각호의 1에 해당하는 자는 그 지시하거나 집행한 업무에 관하여 제399조, 제401조 및 제403조의 적용에 있어서 이를 이사로 본다.

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

김 주 택

(3) 법인의 임원·사용인, 주주 등의 사용인(주주 등이란 주주와 출자자를 말함). 사용인외의 자로서 법인·주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께하는 친족

여기서 생계를 유지하는 자와 생계를 함께하는 친족의 범위는 다음과 같다¹¹⁾.

첫째, 생계를 유지하는 자라 함은 당해 주주 등으로부터 급부를 받는 금전기타의 재산수입과 급부를 받는 금전기타의 재산운용에 의하여 생기는 수입을 일상생활비의 주된 원천으로 하고 있는 자를 말한다.

둘째, 생계를 함께하는 친족이라 함은 주주 등 또는 생계를 유지하는 자와 일상생활을 공동으로 영위하는 친족을 말한다.

(4) (1)~(3)에 해당하는 자가 발행 주식총수 또는 출자총액의 30% 이상을 출자하고 있는 다른 법인

(5) (4) 또는 (8)호에 해당하는 법인이 발행 주식총수 또는 출자 총액의 50% 이상을 출자하고 있는 다른 법인

(6) 당해법인에 50% 이상을 출자하고 있는 법인에 50% 이상을 출자하고 있는 다른 법인

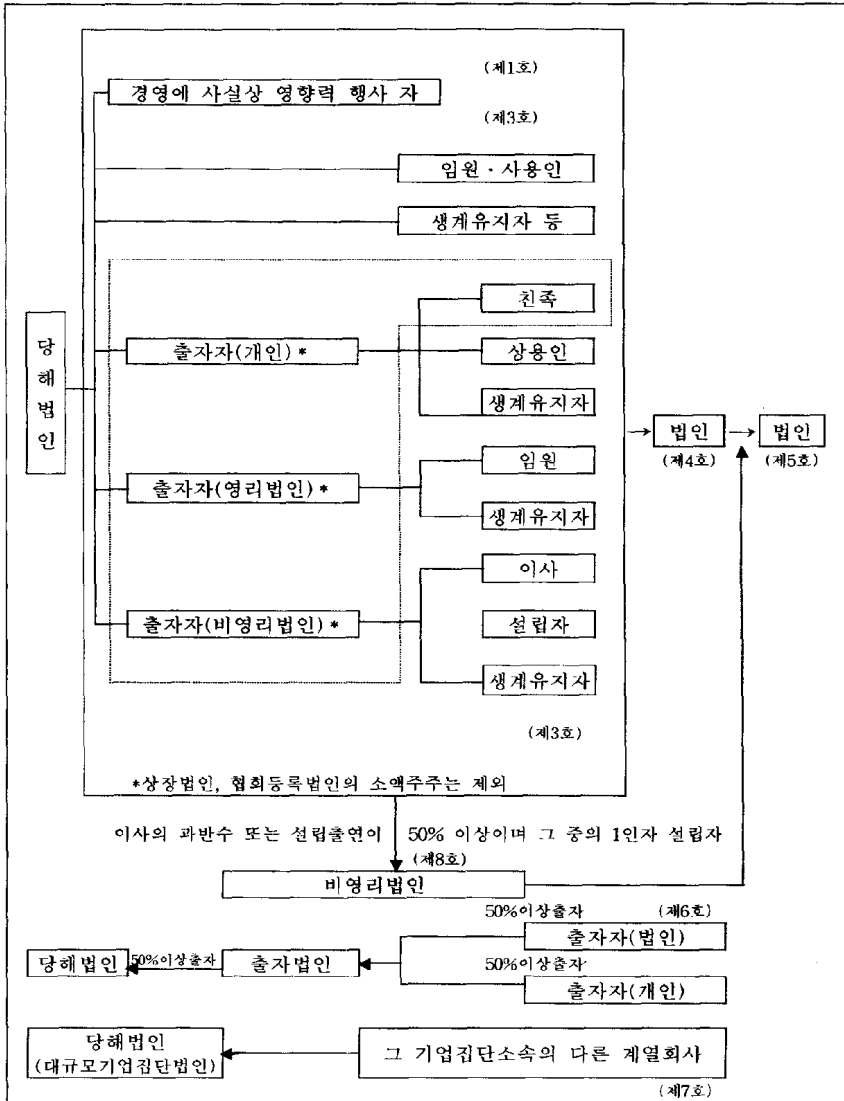
(7) 당해 법인이 독점규제 및 공정거래에 관한 법률에 의한 기업집단에 속하는 법인인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원

(8) (1)~(3)에 해당하는 자가 이사의 과반수를 차지하거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한함)의 50% 이상을 출연하고 그 중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인

11) 법인세법 기본통칙 52-87...2

현행 법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구

<그림 1> 특수 관계자의 범위



2) 법인과의 거래로 조세부담을 부당히 감소시키는 경우에 한한다.

부당행위계산부인규정을 적용하기 위해서는 법인과 특수 관계자와의 거래이어야 하고 동시에 그 법인과의 거래로 조세부담을 감소시키거나 배제하는 사실이 존재하여야 한다. 조세의 부담을 부당히 감소시킨 경우라 함은 손급으로 계산한 것을 부인하거나 과소 계상된 수익을 익금에 산입하는 경우를 말하므로, 법인이 손급에 산입하지 아니하였거나 과소 계상된 비용을 손급에 산입하는 등의 경우는 부당행위계산의 대상이 될 수 없으며 또한 특수 관계자와의 거래인 경우에도 그 법인의 소득에 대한 조세를 부당히 감소시키지 아니하고 타인과의 거래에서와 같이 정상적인 거래인 경우에는 부당행위계산의 부인대상이 되지 않는다. 이와 같이 부당한 거래행위와 조세부담의 경감에는 인과관계가 있어야 한다. 이 인과관계는 반드시 직접적인 것에 한하지 않고 사회통념이나 경험법칙에 비추어 보아 타당성이 있는 것으로 인식하고 있다. 인과관계가 있다고 하여도 조세부담의 의 경감 내지 배제효과가 발생하지 않는 경우에는 부당행위계산부인규정을 적용할 수 없게 된다. 따라서 우회적 다단계적 거래형태로서 부당한 행위계산에 해당할지라도 정상적인 거래의 경우와 대비하여 조세부담의 감소가 발생되지 않는 때에는 부당행위계산으로서 부인할 수 없게 된다¹²⁾.

3) 부당행위계산부인의 유형

조세를 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 법인세법 시행령 제88조 제1항에서 제1호에서부터 제9호까지 그 유형을 규정하고 있다. 제1호부터 제8호까지는 구체적인 “조세부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우”를 규정하고 제9호에서는 “제1호 내지 제8호에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우”로 포괄적인 규정을 두고 있다. 이는 조세부담을 감소시킨 경우의 판단을 입법적으로 명확하게 규정함으로써 분쟁의 요지를 최대한 억제하려는 입법취지로 해석된다.

현행 법인세법 제88조 제1항에 규정된 조세의 부담을 감소시킨 경우는 다음과 같다.

(1) 자산을 시가보다 높은 가격으로 매입 또는 현물출자 받거나 그 자산을 과대 상각한 경우.

특수 관계자로부터 자산을 시가보다 높은 가격으로 매입하거나 현물출자 받는 경우에는 시가와 매입가격 또는 현물출자가액과의 차액은 부당행위계산 부인되어 특수 관계자의 소득금액을 형성하게 되고 당해법인은 이를 감가상각이나 양도할 때 손급으로 인정하지 않게 된다. 즉, 법인이 다른 회사로부터 시가보다 싼 가격으로 자산을 매입할 수 있었음에도 불구하고 특수 관계자와 거래함으로써 시가 보다 비싼 가격으로 자산을 매입하였다면 이는 경제적 합리성을 무시한 비정상적인 거래로서 법인의 조세부담을 부당히 감소시키는 거래로 인정하

12) 병원 등에 납품할 때 장려금을 지급하는 것이 거래관행을 볼 때 특수 관계자에게 의료관련 소모품을 공급하면서 장려금을 지급한 것에 대하여 부당행위계산부인 규정을 적용함은 부당하다(국심판 94서 4105, 1994. 11. 22.).

현행 법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구

어 부당행위계산부인의 대상이 되어 시가로 법인의 소득을 재 계산하여야 한다.

특수 관계있는 자료부터 자산을 시가를 초과하여 매입하는 경우에는 다음과 같이 처리하도록 하고 있다(법기동 4-4-10...32).

①대금의 전부를 지급한 때

①시가를 초과하는 금액은 익금에 산입하여 이를 상여 또는 소득처분하고 동 금액을 손금에 산입하여 사내유보로 처분한다.

②그 자산을 감가 상각하였을 때에는 시가초과액에 대한 감가상각비를 익금산입하고 유보로 처분한다.

③그 자산을 양도한 때에는 시가초과액에서 감가상당액을 차감한 잔액을 익금산입하여 유보로 처분한다.

②대금의 일부를 지급한 때

①시가초과액을 익금 산입하여 유보처분하고 동 금액을 손금 산입하여 유보처분하는 한편, 지급된 금액 중 시가 초과액은 소득처분 한다.

②동 자산을 감가상각 또는 양도한 때에는 ①의 예에 의하여 처분한다.

③대금의 전부를 미지급한 때

시가초과액은 익금산입하여 유보로 처분하고 동 금액을 손금산입하며 동 대금을 실제로 지급하는 때에 ① 및 ②에 따라 처분한다.

(2) 무 수익 자산을 매입 또는 현물출자 받았거나 그 자산에 대한 비용을 부담한 경우.

법인이 특수 관계자와의 거래에서 수익이 발생하지 않는 자산을 매입 또는 현물 출자 받았거나 그 자산을 유지·관리하기 위하여 관리비를 부담한 경우에는 부당행위계산부인규정을 적용한다. 또한 무 수익자산에 대한 제세공과금·수선비 등의 유지관리비를 부담한 경우에는 이를 손금으로 인정하지 않는다. 무 수익자산을 출자 받은 경우에는 상법상의 거래는 유효하게 성립되었으므로 이를 무효로 할 수는 없다.

(3) 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가격으로 양도 또는 현물 출자한 경우.

법인이 특수 관계자로부터 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가격을 양도 또는 현물 출자한 경우엔 부당행위계산의 부인의 규정을 적용한다. 특수 관계있는 법인 간에 사업을 포괄양도·양수함에 있어 자산을 시가에 미달하게 양도하거나 시가를 초과하여 매입한 때에는 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정하여 부당행위계산부인규정을 적용한다.

(4) 불량자산을 차환하거나 불량채권을 양수한 경우.

법인이 소유하고 가치가 있는 자산을 특수 관계자 등에게 주는 대신 특수 관계자로부터 불량자산을 인수하거나, 법인이 출자자 등으로부터 회수할 수 없는 불량채권인 부도어음 등을 양수한 때에 부당행위계산부인규정을 적용한다. 출자자 등이 소유하고 있는 건물·기계

장치 등 불량자산과 법인이 소유하고 정상적인 자산과 교환하거나 출자자 등이 소유하고 있는 회수할 수 없는 외상매출금·미수금 등 불량채권을 법인이 양수하는 경우에는 출자자 등이 입어야 할 손해를 법인이 입는 결과가 되기 때문에 그 자산가액의 차액에 대하여는 법인의 이익을 부여한 것파 다를 바가 없기 때문이다.

(5) 출연금을 대신 부담한 경우.

출연(出捐)이란 자기의 의사로서 그 재산을 감소시키고 반대로 타인의 재산을 증가시키는 것을 말하고 출연에 의하여 제공된 재산을 출연재산이라 하고 금전에 의한 출연을 출연금이라 한다. 법인이 출자자 등이 부담하여야 할 경조금·기부금 등의 출연금을 부담한 때에는 동 출연금을 손금 불산입하고 당해 출자자등에게는 배당 등의 소득처분을 하여야 한다.

(6) 금전기타 자산 또는 용역을 무상 또는 시가 보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우. 다만, 주주 등이나 출연자가 아닌 임원(소액주주 임원을 포함) 및 사용인에게 사택을 제공하는 경우를 제외한다.

출자자 등에게 금전 기타 자산 또는 용역을 무상 또는 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부 또는 제공한 때에는 통상의 이율·요율이나 임대료와의 차액을 익금산입하고 당해 출자자등에게 배당 등의 소득처분을 하게 된다. 법인이 특수 관계인간의 금전거래에 있어서 상환기간 및 이사율 등에 대한 약정이 없는 내여금 및 가지금금 등에 대하여 결산상 미수이자를 계상한 경우에도 동 미수이자자는 익금불산입하고 인정이자상당액을 익금에 산입하여 상여 등으로 처분 한다¹³⁾.

(7) 금전 기타자산 또는 용역을 시가보다 높은 이율·요율이나 임차료로 차용하거나 제공 받은 경우.

법인이 출자자 등으로부터 금전·기타자산 또는 용역을 높은 이율·요율이나 임차료로 차용하거나 제공받은 때에는 통상적으로 지급하여야 할 이율·요율·임차료 등을 초과하는 금액은 법인이 출자자 등에게 이익을 부여한 결과가 되므로 소득계산상 손금 불산입하고 배당으로 처분한다. 법인이 출자자인 관계회사의 거래에 있어서 외상매입금의 결제를 통상적인 결제기간보다 빨리하여 줌으로써 실질적인 자금대여에 해당하는 경우와, 법인이 출자하고 있는 다른 법인으로부터 수령할 배당금의 회수를 태만히 하거나 고의로 회수하지 아니함으로써 조세를 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 부당행위계산부인규정을 적용하게 된다.

(8) 다음과 같은 자본거래로 인하여 주주 등인 법인이 특수 관계자인 다른 주주 등에게 이익을 부여한 경우.

① 특수 관계자인 법인간의 합병(분할합병을 포함)에 있어서 주식 등을 시가보다 높거나

13) 법인세 기본통칙 67-106...10

현행 법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구

낮게 평가하여 불정정한 비율로 합병한 경우

특수 관계법인 간의 합병에 있어 주주등인 법인이 특수 관계자인 주주 등에게 이익을 부여한 경우 부당행위계산부인의 적용을 받게 된다. 또한 물적 분할하는 법인의 불량 채권 등을 분할 신설법인이 장부가액으로 승계한 경우는 불량자산을 양수받은 것으로 보아 부당행위계산부인의 대상이 되며, 분할대상자산 등을 공정가액으로 평가 분할하여 시가보다 낮은 가격으로 승계시킨 경우에는 분할로 인한 자산양도차익 계산상 부당행위계산부인대상이 된다.

②법인의 증가에 있어서 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기(그 포기한 신주가 증권거래법 제2조 제3항의 규정에 의한 모집방법으로 배정되는 경우를 제외함)하거나 신주를 시가보다 높은 가격으로 인수하는 경우

법인이 신주인수권증서를 교부받아 양도 가능함에도 정당한 이유 없이 이를 포기하여 특수관계있는 법인에게 신주가 배정됨으로써 법인이 이익을 부여하였다고 인정되는 경우 부당행위계산부인규정이 적용된다.

③법인의 감자에 있어서 주주 등의 소유주식 등의 비율에 의하지 아니하고 일부 주주 등의 주식 등을 소각하는 경우.

법인이 일부 주주 등의 주식 등을 소각하는 경우에 주주 등의 소유주식 등의 비율대로 감자하지 아니하고 소각하는 경우에 잔존주주의 지분비율이 상승하여 반사적인 이익을 부여받게 되므로 부당행위계산부인 규정을 적용하게 된다.

(9) 기타 위 1) 내지 8)에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 부여하였다고 인정되는 경우.

다음의 경우에도 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우로 본다¹⁴⁾.

①특수 관계자로부터 영업권을 적정대가를 초과하여 취득한 때

②주주 등이 부담하여야 할 성질의 것을 법인이 부담한 때

③주주 또는 출자자인 비영리법인에게 주식비율에 따라 기부금을 지급한 때

④사업연도 기간 중에 가 결산에 의하여 증가배당금 등의 명목으로 주주 등에게 금전을 지급한 때

⑤대표자의 친지에게 무상으로 금전을 대여 한 때(이 경우에는 대표자에게 대여한 것으로 본다)

⑥연임된 임원에게 퇴직금을 지급한 때

다음에 해당하는 경우에는 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우 포함하지 않는 것으로 한다.

①법인의 업무를 수행하기 위하여 초청된 외국인에게 사택 등을 무상으로 제공한 때.

②회사정리법에 규정하는 범위 내에서 법정관리인에게 보수를 지급한 때.

③회사정리법에 의한 법정관리인이 법원의 허가를 받아 통상의 이윤이나 요율보다 낮게

14) 법인세 기본통칙 52-88...2

이사나 임대료를 받을 때.

④건설공제조합이 조합원에게 대출하는 경우의 이자율이 금융기관의 일반대출금리보다 낮은 경우로서 정부의 승인을 받아 이자율을 정한 때.

⑤정부의 지시에 의하여 통상 판매가격보다 낮은 가격으로 판매 한 때.

⑥특수 관계자간에 보증금 또는 선수금 등을 수수한 경우에 그 수수행위가 통상의 상 관례의 범위를 벗어나지 아니한 때.

⑦사용인(출자자가 아닌 임원과 소액주주임원을 포함)에게 포상으로 지급하는 금품의 가액이 당해 사용인의 근속기간, 공적내용, 월급여액 등에 비추어 적당하다고 인정되는 때.

⑧사용인에게 자기의 제품이나 상품 등을 할인 판매하는 경우로 다음에 해당하는 때.

(가)할인판매가격이 법인의 취득가액 이상이며 통상 일반소비자에게 판매하는 가액에 비하여 현저하게 낮은 가액이 아닌 것.

(나)할인판매를 하는 제품 등의 수량은 사용인이 통상 자기의 가사를 위하여 소비하는 것이라고 인정되는 성도의 것.

⑨대리점으로부터 판매대리와 관련하여 보증금을 받고 당해 보증금에 대한 이자를 적정 이자율을 초과하지 아니하는 범위 내에서 지급하는 때

⑩특수 관계자간의 거래에서 발생된 외상매출금 등의 회수가 지연된 경우에도 사회동념 및 상관습에 비추어 부당함이 없다고 인정되는 때

⑪사용인이 부당 유용한 공금을 보증인 등으로부터 회수하는 때.

⑫특수 관계자에 대한 가지급 등의 채권 액이 회사정리법에 의하여 정리채권으로 동결된 때.

⑬법인이 합병으로 인하여 취득하는 자기주식에 대하여 배당을 하지 아니하는 때.

⑭법인이 국세기본법 제39조의 규정에 의한 제2차 납세의무자로서 특수 관계자의 국세를 대신 납부하고 가지급등으로 처리한 경우.

2. 시가의 범위

1) 시가가 분명한 경우

특수 관계자간의 유·무형 자산의 고가 저가 양도 양수에 따른 부당행위계산부인 규정을 적용하는 경우 자산의 시가의 적용문제가 대두된다. 법인세법 시행령 제89조 제1항에서 시가라 함은 당해거래와 유사한 상황에서 당해 법인이 특수 관계자 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수 관계자가 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격을 시가로 규정하고 있다. 관례 등에서는 “시가에 대하여 통상의 거래에 의하여 정상적으로 형성되는 가격”¹⁵⁾으로 정의하여 이를 종합하여 보면 경쟁시장에서 특수 관계자가 아닌 자와 정상적인 거래관계에서 자유의사에 의해 형성되는 가격을 시가라고

15) 대법원 81누 90, 1982. 4. 13

할 수 있을 것이다.

2) 시가가 불분명한 경우

일반상품, 제품 및 자산의 임대료, 자금의 이자율, 용역에 대한 수수료 등은 동일한 조건 하에 동종의 거래대상이 많으므로 지정대가 산정이 비교적 용이한 편이나 부동산 및 비상장 유가증권 등은 거래대상 자체의 속성이 독립적이고 비교대상이 많지 않기 때문에 적정대가를 산정하기 어려운 편이다.

이렇게 시가가 불분명한 경우에는 다음 각각의 규정을 순차로 적용하여 계산한 금액을 시가로 하도록 규정하고 있다.(법인세법 시행령 제89조 제2항)

①지가공시 및 토지 등의 평가에 관한 법률에 의한 감정평가법인이 감정한 가액. 다만, 증권 거래소에 상장되지 아니한 주식 등을 제외한다.

②상속세 및 증여세법 제38조, 제39조, 동법 제61조 내지 제64조의 규정을 준용하여 평가한 가액

여기서 감정평가 법인이 감정한 가액이란 당해 자산의 거래와 직접 관련하여 감정하였거나 담보제공 등의 목적으로 감정한 경우 등으로서 당해 자산의 시가를 감정한 가액을 말한다(법인 22601-1125, 1990. 11. 15). 그러나 감정가액이란 객관적이고 합리적인 교환가격을 반영하여야만 시가로 인정될 수 있다¹⁶⁾. 따라서 시가가 불분명한 경우에는 비상장주식을 제외하고 먼저 감정평가법인이 감정한 가액을 먼저 시가로 보고 이외의 경우에는 상속세 및 증여세법에 의하여 평가한 가액(이하 보충적 평가액이라 함)을 시가로 인정하고 있다.

이러한 보충적평가액을 적용할 기준을 법인세법에서는 구체적인 기준은 없지만 판례에서는 다음과 같이 규정하고 있다. “독립된 제3자간에 자유로이 형성된 정상적인 거래가액인 시가가 분명한 때에는 당해 시가에 따를 것이며 이러한 거래실례가 없었다는 사유 등으로 시가를 알 수 없을 때에만 감정가액 또는 상속세법상의 평가액등 보충적 평가액을 시가로 기준할 것이므로 정상적인 거래가액이 명백하게 밝혀진 경우에는 보충적 평가액을 정상적으로 인정할 수 없다¹⁷⁾.”

3. 의제기부금

법인세법에서의 부당행위계산부인규정은 사업자가 특수 관계자에게 자산을 저가로 양도하거나 고가로 매입하는 경우에 적용하고 사업자가 아닌 경우에는 증여의제가 된다. 특수 관계없는 자에게 사업자가 당해 사업과 직접 관계없이 부상으로 지출하는 계산적 증여의 가액 또는 특수 관계이외의 자에게 정당한 사유 없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하

16) ○○감정평가법인이 평가한 토지가 평가기준일 당시 객관적이고 합리적인 교환가격을 반영하지 못한 감정은 시가로 볼 수 없다.

(서울고법 2001누5912, 2002. 3. 19.)

17) 대법원선고 84누500, 1985. 2. 26)

거나 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액은 기부금으로 의제한다.

법인세법 시행령 제35조 제2항에서 특수 관계자 외의 자에게 정당한 사유 없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액 이 경우 정상가액은 시가에 시가의 100분의 30을 가산하거나 100분의 30을 차감한 범위안의 가액으로 한다. 이때 정상가액은 시가에 시가의 30%를 가산하거나 30%를 차감한 범위안의 가액으로 한다¹⁸⁾.

따라서 법인이 자산을 정상가액에 미달 또는 초과하여 저가양도 및 고가매입을 하게 된 경우에도 정당한 사유가 있는 때에는 의제 기부금규정이 적용되지 않을 수도 있다. 여기서 정당한 사유에 해당하는 경우를 법에 명시된 것이 없기 때문에 그 거래동기 거래내용 등에 따라 과세관청의 유추·확장해석 할 수 있는 소지가 있을 수 있다.

IV. 부당행위계산의 문제점 및 개선방안

1. 특수 관계자의 범위의 조정

첫째, 법인세법시행령 제87조에서 특수 관계자의 범위를 규정하고 있으나 그 범위가 너무 광범위하다. 임원의 임면권 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자와 그 친족도 특수 관계자의 범위에 포함시키고 있다. 또한 법인의 경영권을 가진 자의 친족, 주주 등의 친족, 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께하는 친족 등까지도 특수 관계자에 포함시키고 있다.

현재와 같이 특수 관계자의 범위를 너무 광범위하고 형식적으로 설정하여 적발가능성 측면에서 볼 때는 큰 실익이 없으면서 오히려 조세마찰과 공평성 시비를 야기 시킬 수 있게 되고 또한 실질관계에서 판단하지 않고 형식적인 특수관계 인을 설정함으로써 특수 관계인의 범위를 벗어난 사항에 대한 조세회피를 규제할 수 없게 된다.

따라서 특수 관계자와 관련된 비현실적인 규정을 대폭 축소하고 실질적으로 조세회피를 할 수 있는 출자자와 친밀관계가 있는 특수 관계자로 한정하여야 할 것이다. 장기적으로는 특수 관계자와 관계없이 조세회피를 하는 모든 소득자에게 차별 없이 과세하는 방향으로 나아가야 할 것이다.

둘째, 특수 관계자인 “주주 등의 친족”에서 국세기본법 시행령 제20조에서 친족의 범위가 확대되어 적용하기에 현실성이 떨어진다. 예를 들면 친족의 범위를 “6촌 이내의 부계혈족”으로 규정하고 있어 6촌인 삼촌의 손자와 증손자까지도 친족에 포함되고 있어, 여자가 출가한 경우에는 남편과의 관계에 따르게 되므로 출가 이는 오빠의 자녀와 3촌에 해당하

18) 법인세법 시행령 제87조 제2항

현행 법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구

는 가까운 관계이지만 남편과의 관계로 처의 삼촌에 해당되어 친족에 포함되지 않게 된다.

이러한 규정은 전통적인 기부장식인 유물로서 남녀평등을 구현하고 있는 현대사회에서는 바람직하지 않기 때문에 양성을 동등하게 규정한 민법¹⁹⁾과 같이 개정하여야 할 것이며 또한 친족의 범위도 축소 조정되어야 할 것이다.

2. 시가의 평가문제

법인세법 제52조 및 동 시행령 제89조 제1항에서 시가의 개념을 “건전한 사회통념 및 상관행과 특수 관계가 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용하거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 기준으로 하며, 당해 거래와 유사한 상황에서 당해 법인이 특수 관계자가 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수 관계자가 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격”이라고 규정하고 있다. 시가가 불분명한 경우에는 비상장주식을 제외한 보충적 평가액인 감정평가법인이 감정한 금액과 상속세 및 증여세법에서 평가한 가격을 순차로 적용하도록 규정하고 있다.

어떠한 거래가 계속적·반복적으로 이루어지는 완전경쟁시장에서는 시가를 분명하게 확인할 수 있으나, 거래조건, 거래 시기, 시장상황 등의 복합적인 요소에 의하여 결정되므로 시가를 정확하게 결정하는 것은 불가능하다. 법인세법에서는 거래의 빈도가 많지 않은 거래는 시가가 불분명하기 때문에 대부분의 자산에 대한 평가는 감정평가법인이 감정한 가격과 상속세 및 증여세법에서 평가한 금액을 시가로 인정하고 있다. 문제는 1개의 감정평가법인이 감정한 금액도 시가로 인정될 수 있기 때문에 시가의 산정에 객관성이 결여되고 있다. 객관성과 투명성이 있는 감정가액을 산정하기 위해서는 적어도 2개 이상의 감정평가법인이 감정한 후, 감정 평가한 금액을 평균한다든지, 제일 높은 금액으로 결정하던지 아니면 제일 낮은 금액을 시가로 하든지 하는 규정의 개정이 필요할 것이다.

3. 소득금액의 계산

법인세법 시행령 제89조에서는 사업자가 부당행위계산에 해당하는 경우에는 시가와외의 차액을 전액 익금에 산입하여 당해 법인의 각 사업연도의 소득금액에 포함하여 과세하도록 하고 있다.

그러나 다음과 같은 경우와 비교할 때 부당행위계산부인 규정은 형평성을 잃게 된다.

첫째, 법인세법 시행령 제35조에서 특수 관계외의 자에게 상당한 사유 없이 자산을 정상이액보다 낮은 가격으로 양도하거나 정상이액보다 높은 가격으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액은 기부금으로 인식하고 있다. 이때 정상이액은 시가

19) 민법에서의 친족의 범위는 다음과 같다(민법 제767조).

1. 8촌 이내의 혈족
2. 4촌 이내의 인척
3. 배우자

에 시가의 100분의 30을 가산하거나 100분의 30을 차감한 범위 안의 금액으로 규정하고 있다.

둘째, 상속세 및 증여세법에서는 특수 관계자간에 재산을 양도 또는 양수함에 있어 그 대가와 시가의 차액이 시가의 100분의 30 이상이거나 1억 원 이상으로 저가 또는 고가 거래된 경우에만 그 차액을 과세하도록 규정하고 있다²⁰⁾.

이와 같이 부당행위계산에 해당하는 전체금액에 대하여 과세하는 것은 조세 회피에 대한 처벌을 하기 위한 것도 있을 것이다. 그러나 시가는 불특정다수를 상대로 확정된 가격일지라도 거래의 조건 등에 따라 다르게 되며 또한 시가가 불분명한 경우도 상당히 많다. 시가가 불분명한 경우에는 보충적 평가액을 적용한다고 해도 정확한 시가가 아닌 것을 적용함으로써 납세자의 권익을 침해할 가능성이 높게 될 수 있다. 또한 동일한 1㎡의 토지라고 하여도 법인세법 시행령 제35조에서의 시가와 상속세 및 증여세법에서 시가의 금액이 다르게 될 수도 있게 된다.

따라서 상대방이 특수 관계가 있는 자와 특수 관계없는 자와의 거래이던, 법인사업자와 개인사업자의 거래이던 형평성을 고려하여 시가가 불분명하기 때문에 시가의 범위를 정상가액의 30%를 가감한 금액으로 수정하여 유연성 있는 방향으로 개선되어야 할 것이다. 이렇게 함으로써 법인세법 시행령 제35조와 상속세 및 증여세법에서 규정한 내용과 형평을 이룰 수가 있을 것이다.

4. “건전한 사회적 통념내지 상 관행” 이란 표현이 매우 추상적이고 포괄적이어서 그에 따른 해석과 적용이 납세자에게 부당한 조세부담을 강요하여 재산권을 침해하고 나아가서는 조세법률주의와 조세공평주의에 어긋나게 될 수도 있게 된다. 따라서 추상적인 표현을 배제하고 구체적이고 세부적인 지침이 될 수 있는 예규·판례가 계속적으로 제정·개정 보완되어야 할 것이다.

V. 요약 및 결론

부당행위계산부인이라 함은 납세자가 정상적인 경제인의 합리적 거래행식에 의하지 아니하고 우회행위, 다단계행위 그 밖의 이상한 거래행식을 취함으로써 통상의 합리적인 거래행식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감 내지 배제시키는 행위와 계산으로 조세법에서는 이를 부인하고 과세소득에 포함시키는 것이다.

부당행위계산부인의 요건으로는 ①특수 관계자와의 거래이어야 하고 ②당해법인의 부당한 행위 계산으로 인해 조세부담을 부당하게 감소시키는 경우에 한하여 적용할 수 있다. 어떤

20) 상속세 및 증여세법 제35조

현행 법인세법상 부당행위계산부인에 관한 연구

행위가 법인세법상의 부당행위계산에 해당되는지의 여부는 당해 거래가 단순히 특수 관계자와의 거래에서 대가관계만을 고려하여 부당행위계산부인으로 인정하는 것이 아니라 거래행위의 제반 사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상 관행에 비추어 경제적 합리성을 결여한 것인지 여부에 의하여 판단하도록 하여 광범위한 거래와 계산행위를 모두 포함하고 있는 실정이다.

현행 법인세법상 부당행위계산부인에 대한 연구를 요약하면 다음과 같다.

첫째, 현행 부당행위계산부인규정에서는 특수 관계자의 범위를 너무 광범위하고 형식적으로 설정하여 적발가능성 측면에서 볼 때는 큰 실익이 없으면서 오히려 조세마찰과 공평성 시비를 야기 시킬 수 있다. 따라서 특수 관계자와 관련된 비현실적인 규정을 대폭 축소하고 실질적으로 조세회피를 할 수 있는 출자자와 친밀관계가 있는 특수 관계자로 한정하여야 할 것이다. 장기적으로는 산업사회의 변화에 따라 기업의 인수합병(M&A)과 같은 상황에서 나타날 수 있는 사업의 인도자 및 인도예정자 등도 조세회피의 가능성이 있다고 보아 특수 관계자에 포함시키는 것도 신중히 고려하여야 할 것이다.

또한 현행 특수 관계자의 범위는 전통적인 가부장적인 측면에서 규정되어 남아 평등을 구현하는 현대사회에서 맞지 않아 양성운 동등하게 규정하여 것으로 개정되어야만 결과적으로 조세회피를 예방할 수 있다.

둘째, 법인세법에서 부당행위계산부인과 관련된 시가의 평가는 상속세 및 증여세법상의 저가 고가 양도시의 증여의제규정과, 현행 법인세법상의 의제기부금에서 규정하는 것과 다르다. 장기적인 조세법의 발전적인 측면에서는 각각의 조세법에서 통일적인 개념이 제시되어야만 신뢰성을 확보할 수 있고 과세관청의 확대해석을 억제하고 납세자의 권익을 보호할 수 있다.

셋째, 법인세법 시행령 제89조에서는 사업자가 부당행위계산에 해당하는 경우에는 시가와 의 차액을 전액 익금에 산입하여 과세하고 있다. 이로 인하여 납세자의 권익을 침해할 가능성이 높다. 거래 상대방이 특수 관계가 있는 자와 특수 관계없는 자와의 거래이던 관계없이 시가의 범위를 정상가액의 30%를 가감한 금액으로 수정하여 유연성 있는 방향으로 개선되어야 할 것이다. 이렇게 함으로써 법인세법 시행령 제35조와 상속세 및 증여세법에서 규정한 내용과 형평을 이룰 수가 있다.

부당행위계산부인과 관련하여 조세법전문과 조세행정제도가 잘 정비된 국가에서도 조세회피를 원천적으로 차단하는 것은 불가능한 일이며 그 제도를 얼마나 효율적으로 운영하는 것이 중요한 문제일 것이다. 본 연구에서 지적한 이러한 문제점을 보완함으로써 납세자의 재산권을 보호하고 조세법률주의와 조세공평주의를 실현할 수 있고 나아가서 납세자와 불필요한 조세마찰을 방지하고 공정한 조세행정을 실현하여 조세선진화를 이룰 수 있을 것이다.

참 고 문 헌

- 김주택, 세무회계(공저), 신론사, 2002
- 이준규, 세법개론, 조세통람사, 2003
- 아태로, 조세법개론, 조세통람사, 1996
- 최명근, 세법학개론, 세경사, 1996
- 고성삼·김성원, 부당행위계산제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구, 경영학논집(27권), 2000
- 김백영, 법인세법상 부당행위계산부인과 소득금액 계산, 세무사 2001 봄호, 한국세무사회, 2001
- 김용문, 법인세법상의 부당행위계산부인제도와 그 합리적 개선방안에 관한 연구, 고려대학교 석사학위논문, 2001
- 박춘래·최평윤, 납세자 특성에 따른 조세회피 성향에 관한 연구, 한국세무학회, 1998
- 신석환, 법인세법상 부당행위계산 부인에 관한 연구, 건국대학교 행정대학원, 2001.
- 이양현·최임수, 납세자의 조세회피요인에 관한 연구, 한국세무학회 세무학연구, 1998
- 조세법전, 조세통람사, 2003
- 채수열, 부당행위계산의 부인- 법인세법을 중심으로, 월간공인회계사회, 한국공인회계사회, 1999 8월 9월
- 최광, 탈세의 결정요인에 관한 연구, 한국조세연구 한국조세학회, 1987
- 최명근, 세법해석의 이론과 실제, 정문출판사, 1993
- Arnold, Brian J, The New Canadian General Anti-Avoidance, Keio Law Review No. 6, 1990
- Christian, C. W. and S. Gupta, New Evidence on Secondary Evasion, The Journal of the American Taxation Association 15, Spring 1993

ABSTRACT

**A Study on the Denial System of the Unfair Act and
Accounts under the Corporate Tax Law**

Kim, Ju-Taek*

The unfair bargain denial system is a system to prevent taxpayers' avoiding tax payment. In the general legal relations, it is to estimate tax according to the valid and fair acts or calculation.

This study was aimed at reviewing the various theories regarding tax evasion and the loopholes of our tax law, addressing the problems to suggest the reform measures to prevent tax evasions.

Therefore, this study would like to suggest the following three of the alternative.

First, the scope of the special relationship between transaction partners and the criteria for the tax evasion are not clear, much less specified, the measures against the malpractices seem to be considered conflicting with the legal taxation principle or the clear tax condition principle .

Second, the regulation of market price-based assessment shall be newly included in the enforcement ordinance of the corporate tax law, or a market price-based assessment law shall be separately enacted for a long-term prospect.

Third, although the corporate tax law is relatively systematic in preventing the tax evasions, it lacks some necessary procedures regarding the unfair tax calculation denial. So, the law needs to be adequately rewritten.

Keyword : tax evasion, special relationship, market price-based assessment

* Professor, Sangji University