

법인의 부당행위계산부인제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구
A Study on Problems and Improvement Related with the
Rejection of Unfair Action and Calculation of a Corporate
Taxpayer

고광복 (세무회계과)

Koh, Kwang-Bok (Dept. of Tax & Accounting)

Key words : Rejection of Unfair Action and Calculation(부당행위계산부인), Impartial Tax Burden (공평한 조세부담), Corresponding Adjustment (대응조정), Related party (특수관계자)

ABSTRACT : The rejection of unfair action and calculation of a corporation aims at the fairness of tax burden between taxpayers, based on the calculation of correct income and tax by government tax office when a taxpayer attempts to reduce tax burden through transaction without economic rationality with a related party. However, current the tax law regarding the rejection tends to infringe taxpayers' rights and needs more definite and detailed prescription for application. Furthermore, current rejection system needs improvement in the administrative disposition procedure in order to reduce confusion in actual application. Finally, the rejection system needs to adopt the corresponding adjustment system allowing the other related party adjustment in unfair action and calculation, which avoids double taxation and unfair tax burden problems.

1. 연구의 목적과 범위

1.1 연구의 목적

현대국가는 조세국가이다. 조세가 국가재정의 근간임을 나타내는 말이다. 국가재정에 있어 조세의 중요도가 커질수록 조세법은 오히려 더욱 복잡하고 난해한 내용으로 채워지고 있다. 이는 그만큼 과세대상이 되는 經濟事象이 빠르고 복잡하게 진행되기 때문이다. 조세규모의 확대에 따른 조세부담률의 증가는 경영전략에 있어서 조세부분이 우선적으로 검토되어야 하는 필수적 요소가 되었다. 따라서 납세자는 합법적인 절세 방안을 찾게되고 이러한 납세자의 심리에 대응해서 정부는 조세정책을 수립, 국가목적에 달성하게 되는 것이다.

세법은 복잡다단하고 눈부실 정도로 새롭게 생성되고 변화하는 경제거래의 과정과 그 결과물을 과세대상으로 한다. 이러한 환경에서 탈세와 조세회피를 방지하고 조세부담의 공평을 기하기 위해서는 납세자가 요구하는 바와 같이 세법은 쉽고 간편하게 규정되기보다는 더욱 더 복잡하고 난해한 내용을 담을 수밖에 없는 한계점을 가지고 있다. 세법의 내용이 복잡하고 난해한 것은 피할 수 없지만 그 내용이 애매하거나 불분명해서는 안 된다. 복잡하고 난해한 것은 세법이 추구하는 공평과세의 달성 및 조세회피의 방지 등 조세정의의 달성을 위해서 필수적인 요소이다. 이러한 문제는 모든 분야가 전문화되는 추세 속에서 조세분야에 있어서도 납세자는 전문가의 조력을 받음으로써 문제를 해결할 수가 있다. 그러나 세법의 내용이 애매하거나

불분명한 경우라 함은 납세자에게 혼란을 주고 과세관청으로 하여금 세법의 의도와는 다르게 부당하게 납세자의 재산권을 침해할 수 있는 심각한 문제로서, 시급히 해결되지 않으면 안 된다.

세법상 부당행위계산부인 규정은 과세관청이 납세자에게 사용할 수 있는 傳家의 寶刀라고 할 수 있는 매우 강력하고 중요한 규정이다. 이 규정은 실질과세원칙과 함께 납세자의 의도적인 조세회피를 규제하고 공평과세를 달성하기 위해서 세법이 과세관청에 부여한 강력한 납세자 제어수단이다. 이와 같이 조세회피를 규제하고 조세정의의 실현하기 위한 강력한 제재수단을 세법은 담고 있다. 그러나 그 내용이 불확실하거나 비합리적으로 규정된 경우에는 조세정의의 실현하기보다는 오히려 납세자의 권리와 이익을 부당하게 훼손시키는 역기능을 초래하는 수단으로 작용하게 되고, 납세자의 불신과 조세저항으로 이어진다. 여기에 부당행위계산부인 규정이 담고 있는 불분명하거나 불합리한 내용이 명확하고 합리적인 내용으로 개정되어야 하는 강한 당위성이 있는 것이다.

1.2 관련연구에 대한 고찰

부당행위계산부인의 적용요건에 관한 관련 선행연구는 다음과 같다.

1.2.1 강인애의 연구¹⁾

부당행위계산이라는 조세회피행위를 부인하는 것은 조세부담의 불공평 자체를 시정하려는 데 그 목적이 있는 것이므로, 조세부담의 경감의 기대만으로는 조세회피행위가 성립되지 않는다고 하였다. 조세부담의 부당한 감소라는 것은 정상적 거래의 경우에 납세자인 법인이 부담하게 되는 조세부담과 비교할 때 그 부담이 경감 또는 배제되는 것을 의미하며, 우회적·다단계적 거래형태로서 부당한 행위계산에 해당할지라도 정상적인 거래의 경우와 대비하여 조세부담의 감소가 발생되지 않는 때에는 부당행위계산으로써 부인할 수 없다고 하였다. 조세부담의 감소의 결과가 발생한 연도와 부당한 거래의 발생연도가 다른 경우에도 부당한 거래와 조세부담 감소의 결과 사이에 상당한 인과관계가 있으면 그 조세부담 감소의 결과가 발생한 연도에 이르러 부당행위계산으로써 부인해야 한다고 하였다.

1.2.2 장재식의 연구²⁾

부당행위계산부인에 관한 규정은 법인의 세부담에 영향을 미치는 것에 한하며 행위와 계산을 따로 보는 것은 큰 의미가 없다고 하였다. 조세의 부담을 부당히 감소시키는 것이어야 한다. 이론상으로만 볼 때에는 공평과세의 원리에 충실하기 위해서는 조세의 부담을 감소시키는 경우와 마찬가지로 조세의 부담을 부당하게 증가시키는 경우에도 이를 부인하여 바로잡아야 할 것이나 현실적으로 그러한 경우는 없을 것이며, 있다 하더라도 구태여 이를 막을 필요가 없다고 주장하였다.

1.2.3 이태로의 연구³⁾

구법인세법 제20조에서 말하는 계산은 '특수관계 있는 자와의 거래'의 반영으로서의 계산인 까닭에 양자의 구분, 또는 행위부인과 계산의 부인을 따로 보는 것은 무의미하며 행위의 부인은 결국은 모두 계산의 부인으로 귀착되므로 양자의 구별은 실익이 없다고 주장하였다. 조세부담 감소의 판정은 당해 법인을 기준으로 하며 거래상대방의 조세부담증가에 대한 배려로서의

1) 강인애, 조세법Ⅵ, 조세통람사, 1993

2) 장재식, 조세법(전정판), 서울대학교출판부, 1995.

3) 이태로, 조세법개론(제9판), 조세통람사, 1996.

대응조정이 없다고 하였다.

1.2.4 최명근의 연구⁴⁾

부당행위계산부인의 적용요건으로서 ① 주체적 요소인 모든 법인, ② 객관적 요소인 행위계산의 부당성, ③ 당사자적 요소인 특수관계 있는 자, ④ 결과적 요소인 조세부담의 감소를 들고 주관적 요소인 조세회피의 의사에 대해서는 부정하는 견해를 나타냈다. 법인의 부당한 행위계산이 있었다고 하더라도 조세부담을 감소시킨 결과가 없다면 정부는 이 부당행위계산의 부인권을 행사할 필요가 없으며, 부당행위계산과 조세부담의 감소간에는 상당한 인과관계가 있어야 한다고 주장했다.

1.2.5 김완석의 연구⁵⁾

부인의 대상이 되는 소득금액의 계산은 특수관계자와의 거래의 반영으로서의 계산이고, 행위의 부인은 계산부인의 과정을 통하여 각 사업연도의 소득금액의 크기에 영향을 주게 되고 모두 소득금액의 계산에 귀착되므로 행위와 계산을 따로 보는 것은 무의미하다고 주장했다.

1.2.6. 본 연구와의 비교

기존연구는 부당행위계산부인의 성격과 적용요건 등 주로 이론적인 연구에 한정했으며, 그 부당행위의 이론을 바탕으로 설계된 현행 제도의 실태에 관한 연구는 없었다. 본 연구는 부당행위계산부인에 관한 이론적인 부분을 검토하고 현행 제도가 부당행위계산부인제도의 취지와 목적에 부합되는 방향으로 작동하고 있는가를 과세 및 불복청구에 대한 심사·심판결정례 등의 사례분석을 통해서 현행 법규정의 문제점을 밝히고 그에 대한 개선방향을 제시함으로써 관련 세법개정 등의 자료로 활용할 수 있다는 점에서 그 차이가 있다.

1.3 연구의 범위 및 방법

본 연구는 세법 및 판례, 관련 서적과 논문 등의 국내외의 문헌조사를 통해서 부당행위계산부인의 이론적 배경과 외국의 입법례를 소개하고 우리 나라 법인세법상의 부당행위계산부인규정의 내용을 알아본다. 특히 부당행위계산부인의 적용요건인 부당행위와 부당계산, 부당행위계산의 유형과 조세부담의 부당감소와의 관계 또는 연관성에 대한 분석을 통하여 제도상의 문제점을 도출하고 이에 대한 개선방안을 제시한다.

2. 우리 나라의 부당행위계산부인제도

2.1. 부당행위계산부인제도의 목적

법인세법에서 부당행위계산부인규정을 둔 목적은 법인과 특수관계 있는 자와의 진실한 거래행위가 있고 다만 그 거래가 제반거래형태를 빙자하여 남용함으로써 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되어 비정상적이어서, 조세법적인 측면에서 부당한 것이라고 보여질 때에 과세권자의 입장에서 객관적으로 타당하다고 보여지는 소득이 있었던 것으로 의제하여 과세함으로써 과세의 공평을 기하고 조세회피행위를 방지하고자 하는 것으로 실질과세의 원칙에 근거를 두고 있다.⁶⁾ 따라서 부당행위계산은 조세회피의 하나인 숨은 이익처분에 속하므로⁷⁾ 부당행위계

4) 최명근, 법인세법, 세경사, 1997.

5) 김완석, 법인세법론, 광교아카데미, 2000.

6) 대법원 1988.2.9. 선고 87누925 판결

7) 최명근, 전제서, p. 470

산을 부인하는 것은 조세회피를 방지하여 조세부담의 공평을 실현하는 조세법의 고유의 장치이다.

2.2. 부당행위계산부인규정의 성격

법인세법(제52조)상의 부당행위계산부인규정의 성격을 확인적이며 선언적인 규정으로 보는 견해와 창설적이며 제한적인 규정으로 보는 견해로 나누어져 있다. 확인적이며 선언적인 규정으로 보는 견해에 의하면 조세회피행위의 부인은 조세법의 내재적 원리이며 세법에 규정된 실질주의에 입각한 파생규정으로서 독자적인 의의를 지닌 규정이라고는 할 수 없다는 것이다.⁸⁾ 따라서 법인세법 제52조는 예시적인 규정에 불과하므로 여기에서 규정하는 특수관계자가 아닌 자와의 거래에 대해서도 이와 동일한 행위계산부인을 할 수 있다는 것이다.⁹⁾ 창설적이며 제한적인 규정으로 보는 견해에 의하면 거래당사자간의 자유의사에 따라 적법하고 유효하게 성립된 거래의 효과를 부인함으로써 '진실한 거래사실'과 다른 '간주된 거래사실'에 따라 세부담을 추가시키기 위해서는 국민의 동의를 기초로 하며, 법적 안정성과 예측가능성을 요구하는 조세법률주의의 원리상 법률에 의한 명확한 창설적 규정이 필요하다는 것이다.¹⁰⁾

부당행위계산부인규정은 실질적인 거래가 외형적인 거래와 같은 것이라 할지라도 그것이 조세를 부당히 감소시켰다고 인정되는 경우에 과세의 공평과 세수의 확보를 위하여 그 '실질자체를 부인'하는 것이므로 현행세법상의 실질과세의 원칙에 반하는 예외규정이다.¹¹⁾ 따라서 창설적 규정으로 보는 견해가 통설이며 조세법률주의의 이념에도 적합하다. 대법원의 판례도 창설적 규정으로 보고 있다.¹²⁾

2.3. 부당행위계산부인의 적용요건

2.3.1. 대상법인

부당행위계산의 부인규정은 모든 법인에게 적용된다. 내국법인은 물론 외국법인과 청산중인 법인에게도 적용된다. 영리법인 뿐만 아니라 비영리법인에게도 적용된다.

2.3.2. 특수관계 있는 자와의 거래

법인의 행위 또는 계산을 부인할 수 있는 범위는 법인세법시행령(제87조)에 규정된 특수관계 있는 자간에 이루어진 행위 또는 계산에 국한된다.

2.3.3. 행위계산의 부당성

법인의 행위 또는 소득금액계산이 부당하여야 한다. 행위라 함은 법인의 소득계산에 영향을 미치는 모든 법률적 효과를 수반하는 그 회사의 외부와의 행위를 말하고, 계산이라 함은 소득계산에 영향을 미치는 모든 회사의 내부에 있어서의 경리 등의 계산을 말한다.¹³⁾ 부당이라 함은 부인의 대상이 된 법인의 행위계산에 따라 산출된 조세부담이 경제적 합리성의 기준에 따라 세법적 평가를 한 표준적 행위계산에 따라 산출한 조세부담에 미치지 못할 때 그 편차가 부당하다는 것이다.¹⁴⁾ 법인세법시행령 제88조 제1항에 어떠한 행위가 부당한가에 대한 부당

8) 이태로, 전계서, pp. 304 - 305.

9) 이태로, 판례체계 조세법, 1985, pp. 480 - 481.

10) 김진우, 조세법체계, 육법사, 1985, p. 119.

11) 장재식, 전계서, pp. 383 - 386.

12) 대법원 1982.11.23 선고, 84누466 판결.

13) 吉牟田 勳, 「新版法人稅法詳說」, 中央經濟社, 1997, p. 403.

14) 최명근, 전계서, p. 471 - 472.

행위계산의 유형에 대해서 규정하고 있다. 그러나 동시행령 동항 마지막 호인 제9호에서 “기타 제1호 내지 제8호에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우”를 부당행위계산의 유형으로 열거하고 있다. 법인세법시행령 제88조 제1항에서 열거하고 있는 부당행위의 유형의 법률적 성격을 앞에서 언급한 바와 같이 창설적 규정이라고 보는 것이 통설이지만 예시적 규정이라는 주장도 있다.¹⁵⁾

2.3.4. 법인의 소득에 대한 조세부담의 감소

법인의 부당한 행위 또는 계산으로 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 결과가 발생하여야 한다. 법인의 부당한 행위 또는 계산이 있었다고 하더라도 조세부담을 감소시킨 결과가 없다면 과세관청은 이 부당행위계산의 부인권을 행사할 필요가 없는 것이다. 따라서 법인의 부당행위계산과 조세부담의 감소간에는 상당한 인과관계가 있어야 한다.¹⁶⁾ 법인의 소득에 대한 조세란 법인세를 의미한다. 법인세부담이 감소하는 경우란 법인이 선택한 이상성을 떤 행위 등을 기준으로 하여 산정한 법인세가 그 행위 등을 부인하고 경제적 합리성을 떤 정상적인 행위 등으로 환치하여 산정한 법인세에 미치지 못하는 경우를 가리킨다. 즉 법인세부담의 감소 여부는 법인이 선택한 이상성을 떤 행위 등을 기준으로 하여 산정한 법인세와 그 법인의 행위 또는 소득 금액의 계산을 부인하여 산정한 법인세를 비교하여 판정한다. 따라서 법인이 선택한 행위·형식에 의하여 법인세의 회피, 즉 법인세의 배제나 경감을 초래하지 않았거나 오히려 법인세 부담의 증가를 초래하는 경우에는 부당행위계산에 해당하지 아니한다.¹⁷⁾ 이론상으로만 볼 때에는 공평과세의 원리에 충실하기 위해서는 조세부담을 감소시키는 경우와 마찬가지로 조세부담을 부당하게 증가시키는 경우에도 이를 부인하여 바로 잡아야 한다는 논리도 있다.¹⁸⁾

2.4. 부당행위계산부인의 효과

2.4.1. 이익분여(利益分與)에 대한 손금불산입과 소득처분

특수관계자에게 부당하게 이익분여를 한 경우에 부당행위계산부인에 따르는 손금불산입 또는 익금산입의 과정을 통해 각 사업연도의 소득금액을 계산하며, 이익분여에 대해서 소득처분을 하게 된다. 이 이익분여액이 상대방의 과세소득에 이미 반영되어 있는 경우에는 기타사외유출로 처분한다. 그러나 이익분여가 상대방의 새로운 소득을 구성하는 경우에는 상여·배당·기타소득으로 처분한다.

2.4.2. 당사자간의 사법상의 법률효과에 대한 무영향

부당행위계산부인은 법인과 특수관계 있는 상대방과의 사이에 적법하게 성립된 법률행위 그 자체의 민법·상법상의 효력을 부인하는 것이 아니고 다만 과세소득계산의 범위에 한정된다. 즉 부당행위계산부인은 세법상의 과세상의 문제에만 미치고 진실한 행위의 존재사실을 부인하여 당사자간의 법률효과를 변경시키는 것이 아니다.

2.4.3. 조세범처벌법상의 특례

세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 발생하는 세액의 과소납부 등은 사기 기타부정행위에 의한 조세포탈범으로 보지 아니 한다. 또한 소득처분에 따르는 상대방의 소득세의 추가납부액도 조세포탈범의 구성요건인 사기 기타부정행위에 해당되지 아니 한다.

2.4.4. 대응조정 불허

15) 김완석, 전계서, pp. 482 - 483

16) 최명근, 전계서, p. 478

17) 김완석, 전계서, pp. 480 - 481.

18) 장재식, 전계서, pp. 389 - 390.

법인의 부당행위계산을 부인한 경우에 거래상대방이 사업자인 경우에는 이중과세의 문제가 발생한다. 그러나 상대방의 과세소득계산에 있어서 대응조정(corresponding adjustment)이 허용되지 않는다. 국제조세조정에 관한 법률에서는 이전가격과세에 따라 야기되는 이중과세를 시정하기 위하여 대응조정(corresponding adjustment) 규정을 두고 있다.¹⁹⁾

3. 부당행위계산부인제도의 문제점과 개선방안

3.1. 행위와 계산의 구별의 당위성

행위라 함은 법인의 소득계산에 영향을 미치는 모든 법률적 효과를 수반하는 그 회사의 외부의 행위를 말하고, 계산이라 함은 소득계산에 영향을 미치는 모든 회사의 내부에 있어서의 경리 등의 계산을 말한다. 행위는 계산의 선행행위 또는 예비적 행위로서 계산이라는 결과로 초래하여 완결된다. 그러나 시차(時差)가 있을 뿐 행위는 반드시 계산에 영향을 미친다. 따라서 부당행위는 그 후속결과인 계산에 있어서 이익분여금액 만큼의 과세소득의 개선효과를 미친다. 행위시점과 계산시점이 같은 사업연도인 경우에는 행위가 소득금액계산에 동시에 영향을 미치기 때문에 행위와 계산을 구분할 실익은 없다. 그러나 행위의 결과가 당해 사업연도가 아닌 차후의 사업연도에 영향을 미치고 당해 사업연도의 계산에 영향을 미치지 않는 경우에 행위와 계산은 구분되어서 취급되어야 한다.

예를 들어보자. Q법인이 1995년도에 특수관계 있는 S(개인주주)로부터 시가 10억원의 토지를 15억원에 매입하여 사용하다가 6년 후인 2001년도에 다시 특수관계 없는 R법인에게 시가인 12억원에 양도하였다면 Q법인이 1995년도에 S법인으로부터 시가보다 5억원을 고가로 매입한 거래는 부당행위에 해당한다. 따라서 Q법인은 1995년도에 토지매입행위를 빙자하여 5억원을 S에게 이익을 분여한 것이다. Q법인은 2001사업연도에 토지의 매매와 관련하여 정상적인 경우에 2억원의 양도차익을 볼 수 있었음에도 불구하고 오히려 3억원의 양도차손을 계상함으로써 5억원의 과세소득을 감소하여 조세부담을 감소시킨 것이다. Q법인의 부당행위는 1995년에 이루어지고 이에 따르는 소득금액의 부당계산은 2001년도에 이루어졌다. 이에 따르는 Q법인의 각 사업연도의 소득금액계산을 위한 세무회계상의 세무조정절차는 다음과 같다.

- (1) 토지고가매입에 따른 부당행위부인(1995사업연도)
 - 손금불산입(토지고가매입) 500,000,000원 (배당)
 - 손금산입(토지고가매입) 500,000,000원 (△유보)

- (2) 소득금액부당계산의 부인(2001사업연도)
 - 손금불산입(토지고가매입) 500,000,000원 (유보)

위에서 보는 바와 같이 부당행위부인은 소득금액의 부당계산의 부인과 다르다. 그러므로 이에 따르는 과세상의 부당행위부인과 부당계산부인 또한 각각 별도의 처분 및 세무조정절차를 필요로 하는 것이다. 그러나 이와는 대조적으로 행위와 계산을 구분할 필요가 없다는 주장도 있다.²⁰⁾ 행위와 계산을 구분할 필요가 없다는 것은 행위시점이나 계산시점의 어느 하나의 시

19) 납세자와 국외특수관계자간의 국제거래에 있어 계약상대국이 국외특수관계자에 대하여 정상가격을 기준으로 먼저 소득금액을 증액조정하여 과세한 경우, 이러한 조정이 정당하다면 우리의 과세당국이 이에 대응하여 납세자의 과세소득을 조정할 수 있다. (국제조세조정에관한법률 제10조)

점에서만 부인을 한다는 것이다(어느 시점에 부인해야 한다는 주장은 없다). 그러나 이러한 주장은 부당행위계산부인이 특수관계인에 대한 이익분여에 따른 당해 법인의 조세부담감소에 대한 과세뿐만 아니라 거래 상대방의 분여받은 이익에 대한 과세목적이 있다는 것, 그리고 행위 시점과 계산시점이 일치하지 않는 부당행위와 부당계산은 각각 부인하여 세무조정 및 소득처분절차를 거쳐야만 완결될 수 있다는 절차상의 사실을 간과하고 있는데서 기인된 것으로 생각된다.

대법원은²¹⁾ “과세관청이 그 사업연도의 행위계산을 부당행위계산이라고 하여 부인하였다고 하여도 그 부인의 효과가 그 사업연도의 소득금액의 다과(多寡)에는 영향을 미치지 않는 경우라면 그 사업연도에는 이를 다룰 수 없고 그 부인의 효과가 나타나는 사업연도에 이르러 다룰 수밖에 없다”라고 판결하고 있다. 이 판례에 함축된 의미는 첫째, 부당행위의 시점과 이와 관련된 계산의 시점이 다른 경우에 부당행위의 시점에 부당행위를 부인한다. 둘째, 계산시점에 부당행위부인 관련 내용이 반영되지 않은 계산은 부당계산이므로 이 부당계산을 부인하여 바로잡는다는 것이다. 셋째, 부당행위부인에 의해서는 당해 법인의 소득금액에는 변동을 가져오지 않고, 계산시점에 소득금액의 변동을 가져오는 경우에는 법인의 소득금액에 변동을 가져오는 시점, 즉 계산의 시점에서만 불복할 수 있다는 것이다.

이 판례는 크게 두 가지의 문제점을 가지고 있다. 그 첫째는, 행위의 부인은 필연적으로 계산에 영향을 주어 부당행위 여부의 판정이 핵심임에도 불구하고 세액의 직접 증가를 가져오는 계산부인의 경우에만 불복할 수 있다고 판단한 것은 옳은 판단으로 볼 수 없다. 결손금을 과대 계산한 경우 그 과대계상의 원인행위를 하여 부인한 시점에서 불복하지 못하고, 그 이월결손금이 그 후 과세표준계산에서 공제가 부인되는 당해 사업연도에 불복할 수 있다는 논리와 같이 대단히 모순되고 불합리하다. 과세관청이 부당행위를 부인하고 그 계산에 소득금액의 변동이 없이 몇 십 년 후에야 계산의 부인이 행해진 경우에 몇 십 년 전의 행위시점으로 소급하여 부당행위부인에 대한 행위 즉 거래내용의 정당성을 입증하는 것은 시기적으로 적절하지 못하다. 둘째, 부당행위부인의 상대방에 대해서 이익의 분여를 받은 것으로 보아 소득처분하여 과세하는 경우에 부당행위부인의 상대방은 소득처분에 의해서 소득금액의 증가와 조세부담의 증가가 일어났기 때문에 당사자 자격으로서²²⁾ 불복할 수 있다. 이에 반해서 실제로 주 당사자 격인 당해 법인은 현실적인 세액의 증가가 없기 때문에 행위부인에 대해서는 불복할 수 없고 단순히 자동적인 계산부인의 시점에서만 불복할 수 있다는 것은 비논리적이다.

3.2. 부당행위계산유형과 조세부담의 감소의 구별

법인세법시행령 제88조는 “부당행위계산의 유형 등”이라는 제목하에 제1항은 “법 제52조 제1항에서 ‘조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우’라 함은 다음 각 호의 1에 해당하는 경우를 말한다.” 라고 기술하고, 제1호에서 제9호까지 “자산을 시가보다 높은 가격으로 매입 또는 현물출자를 받았거나 그 자산을 과대상각한 경우” 등 부당행위계산의 유형을 열거하고 있다. 법인에 대한 부당행위계산부인의 적용요건으로서 첫째, 특수관계 있는 자와의 거

20) 행위와 계산을 구분할 필요가 없다는 요지는 이태로(전게서, p. 307 에서 北野弘久의 주장 인용), 장재식(전게서, p. 389), 김완석(전게서, p. 473) 등의 주장이고, 강인에(전게서, p. 166)는 “행위와 계산을 구별한 필요는 없으나 행위의 시점과 이에 기한 계산결과의 시점이 다르다고 하는 경우에 그 구별의 실익이 있다고 할 것이다” 라는 주장을 하고 있다.

21) 대법원 1997. 11. 28. 선고, 96누14333 판결(대법원 1989. 12. 22. 선고, 88누7255 판결도 同旨).

22) 국세기본법 제55조, 국세기본법통칙 7-1-10…55 참조.

래로서 둘째, 객관적 요소인 행위계산의 부당성과 셋째, 결과적 요소인 조세부담의 감소를 들고 있다. 이 적용요건을 완전히 만족시켜야만 그 법인에 대한 부당행위계산부인 규정을 적용하여 법인세를 과세할 수 있게 된다. 적용요건과 관련해서 학계에서는 물론 과세관청도 이의를 제기한 바 없다. 위 적용요건 중에서 행위계산의 부당성 요건과 조세부담의 감소 요건은 완전히 다른 별개의 것이다. 그럼에도 불구하고 법인세법 시행령 제88조 제1항의 본문은 “조세부담의 감소시킨 경우로 인정되는 경우”라는 표현을 사용하고 있고 제88조의 題號는 “부당행위계산의 유형 등”이라는 용어를 사용하면서 제1항 본문에서는 “법 제52조 제1항에서 ‘조세부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우’라 함은 다음 각 호의 1에 해당하는 경우를 말한다.”라고 규정하고 제1호 내지 제9호에 걸쳐서 “부당성을 가졌다고 인정되는 행위계산의 유형”을 열거하고 있다. 이는 “부당행위계산유형”에 해당하면 실제의 법인세부담의 감소 여부에 관계없이 조세부담의 부당감소로 보아 부당행위계산부인을 하겠다는 표현으로 해석될 수 밖에 없다. 더구나 부당행위계산을 부인하여 과세처분을 하는 주체는 과세관청이다. 이 업무를 집행하는 세무공무원으로서 부당행위계산유형에 해당하는 경우에는 실제적인 조세감소 여부를 형량 할 필요 없이 무조건 부당행위계산부인을 할 수밖에 없다.

“조세의 부당한 행위 또는 계산이 있었다고 하더라도 조세부담을 감소시킨 결과가 없다면 부당행위계산부인을 할 수 없다. 즉 우회적, 다단계적 거래형태로서 부당한 행위계산에 해당할지라도 정상적인 거래의 경우와 대비하여 조세부담의 감소가 발생하지 않았을 경우에는 부당행위계산으로서 부인할 수 없다”라는 데 모든 학자들의 의견이 일치하고 있지만²³⁾, 실제로 과세관청의 부과처분에서는 이와 상반되게 부당행위유형에만 해당되면 과세되고 있어 공허한 주장에 불과한 실정이다.

3.3. 부당행위계산부인과 그 불복사례

3.3.1. 신주의 고가인수와 고가양도에 동시에 적용되는 경우의 조세부담감소의 판단기준 사례

(갑)주식회사는 1996년 4월에 특수관계자인 (주)X의 증자시에 특수관계자인 Y주식회사가 실권한 실권주를 제법에서 평가한 1주당 0원 보다 고가인 1주당 5,000원(액면가액)에 100,000주를 인수하였으나, 여러 사정에 의해서 취득일로부터 1997년 3월 취득가액과 동일한 가액인 1주당 5,000원에 (을)주식회사에 양도하였다(보유기간 중에 시가평가액은 변동할 만한 요인은 없었음). 이 거래로 인해서 (갑)의 기업회계상의 이익이나 손실은 발생되지 않았다. 과세관청은 (갑)주식회사의 1996사업연도(96.4 -97.3)의 각 사업연도 법인세과세표준 및 세액을 경정함에 있어서 위 주식 100,000주의 취득가액 500,000,000원 전액을 고가매입이라는 이유로 손금부인하고 기타사의유출로 처분하여 법인세(가산세포함) 196,000,000원을 부과하였다. (갑)주식회사는 이 부과처분에 불복하여 심판청구를 제기하였던 바, 국세심판원은 신주인수를 하면서 평가액보다 고가로 매입한 행위는 부당행위에 해당하지만, 청구법인이 위 주식의 취득 및 양도거래를 통해서 조세를 감소했다고 볼 수 없으므로 청구주장을 인정하여 부과처분을 취소한다는 결정을 하였다.

3.3.2. 고가매입과 고가양도에 동시해당되는 경우의 조세부담감소의 판단기준 사례

(을)주식회사는 특수관계자인 (갑)주식회사로부터 1997년 3월 제법상 평가액이 0원인 (주)X의 주식 100,000주를 액면가액인 500,000,000원에 취득하였으나, 부득이한 사정으로 3개월만인 1998년 5월에 관계회사(당시의 법인세법시행령 제46조 제1항의 규정에 의한 특수

23) 강인애(전게서, p. 171.), 최명근(전게서, p. 478.), 장재식(전게서, p. 389.), 이태로(전게서, p. 171.), 김완석(전게서, p. 481.) 등은 같은 요지의 견해를 밝히고 있다.

관계자에는 해당되지 아니 함)인 (병)주식회사에 취득가액과 동일한 500,000,000원(액면가액)에 양도하였다. 양도당시의 세법상 평가액은 0원이며, 시가 변동의 사유는 없었다. 이 거래로 인하여 (을)주식회사는 기업회계상의 손익은 발생되지 않았고 세무조정을 한 바 없었다. 과세관청은 (을)주식회사의 1997사업연도의 각 사업연도의 과세표준과 세액을 경정하면서 (을)주식회사의 세법상 평가액(0원)과 취득가액(500,000,000원)과의 차액인 5억원을 고가매입으로 손금부인하고, 세법상 평가액과 양도가액과의 차액(고가양도 5억원)은 회사계산을 인정하여 법인세(가산세포함) 196,000,000원 상당액을 부과하겠다는 결정전 조사내용통지를 하였다. 이에 대해서 (을)주식회사는 국세청장에게 제기한 과세전적부심사청구에서 청구를 인용하여 법인세부과를 하지 아니 하였다.

3.3.3. 사례에 적용된 조세부담감소의 판단기준

과세관청의 주장은 위 2가지 경우 모두 주식의 고가취득과 고가양도에 대해서 고가양도부분은 과세관청에 유리하므로 검토할 필요가 없으며 고가매입은 구법인세법시행령(1974년 12. 31개정된 것) 제46조 제2항 제4호의 규정에 의하여 “조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우”에 해당하므로 부당행위계산부인을 할 수밖에 없다는 것이다. 국세청은 위 3.3.2의 과세전적부심사청구에 대한 결정에서 “청구법인의 조세부담이 감소된 바 없고, 청구법인이 (병)주식회에게 양도한 가액을 시가로 볼 경우 취득가액도 시가로 보아야 하므로 단지 상속세법상의 평가액보다 고가로 매입하였다는 사실만으로는 부당행위계산 부인규정을 적용할 수 없다”라고 판단하였다. 위 3.3.1. 심판청구에 대한 결정문에서 “쟁점 거래는 대법원판례²⁴⁾에서 의미하는 조세부담의 감소가 없고, 액면가액대로 신주를 취득한 후 11개월만에 액면가액대로 양도하여 손익이 발생되지 않았으며, 세법의 평가액대로 계산하여도 손익이 0원이 산출되는 등 조세부담을 감소시키지 않았기 때문에 부당행위계산 부인규정을 적용할 수 없다”라고 이유를 판시하여 청구를 인용하였다.

위의 과세전적부심사청구에 대한 국세청의 결정사례와 심판청구에 대한 국세심판원의 결정사례는 “조세부담의 감소”라는 부당행위계산부인의 적용요건을 충족하지 못했기 때문에 청구를 인용한 당연한 결정이다. 즉 조세부담의 감소라 함은 “부당행위유형에 해당하는 것만으로 충족되는 것이 아니라 경제적 합리성을 무시한 부당행위로 인하여 산출된 소득에 대한 조세부담과 타당하다고 보여지는 소득에 의하여 계산된 조세부담에 미치지 못한 금액”이라고 정의할 수 있다. 행정심에서 이러한 전형적이고 획기적인 심사·심판례가 내려진 것은 처음 있는 일이다. 위 심사·심판례와 같이 취득일자와 양도일자가 동일한 사업연도에 발생되면 ‘조세부담의 감소’여부가 즉시 판단되어 부당행위계산부인 여부를 결정할 수 있다. 그러나 취득(부당행위)과 양도(계산)가 사업연도를 달리하는 경우에는 조세감소여부를 행위시점의 사업연도에서 미리 판단할 수 없다. 그러나 분명한 것은 사업연도를 달리하여 취득과 양도가 발생한 경우에도 조세부담의 감소가 발생되지 않는 경우에는 결과적으로 부당행위계산을 할 수 없다는 심사·심판 결정례가 적용되어야 한다. 그러므로 부당행위계산유형에 해당하는 경우에는 일단 취득사업연도에 행위를 부인하여 손금불산입(기타 사외유출) 및 손금산입(유보)으로 세무조정하고, 시가와 일치하게 양도한 경우에는 양도한 사업연도에 손금불산입(유보)함으로써 부당행위계산부인으로 과세되는 것이다. 그러나 위 심사·심판결정사례와 같이 양도가액이 취득가액과 동일하게 시가를 초과하여 고가로 양도된 경우에는 고가양도금액만큼을 손금산입(기타)함으로써 부당행

24) 대법원 1988. 2. 9. 선고, 87누925 판결 요지

“부당행위계산부인이란 특수관계에 있는 자와의 비정상적인 부당한 거래로 보여질 때 과세권자의 입장에서 객관적으로 타당하다고 보여지는 소득이 있었던 것으로 의제하여 과세함으로써 과세의 공평을 기하고 조세회피행위를 방지하고자 하는 것으로 실질과세의 원칙에 근거를 두고 있다.”

위계산으로 인하여 취득과 양도의 전과정을 통하여 과소계상한 소득에 대한 조세부담의 감소액이 자동적으로 계산되는 것이다.

3.4. 부당행위계산부인제도의 문제점과 개선방안

3.4.1. 부당행위계산부인제도의 문제점

첫째, 부당행위계산의 유형과 조세부담의 감소가 법령체계상 혼동되어 있다. 부당행위계산유형과 조세부담의 감소는 완전히 다른 개념임에도 불구하고 부당행위계산이 곧 조세부담의 감소인 것으로 착각하기 쉽도록 혼동하여 규정하고 있다. 부당행위계산유형이라는 것은 법인이 선택한 행위·형식이 경제적 합리성을 결여한 우회행위, 다단계행위 그밖의 이상한 거래형식에 해당하는 거래유형을 말한다. 그렇다고 이상성을 띤 거래라 하더라도 반드시 조세부담의 감소를 가져오는 것은 아니다. 부당행위는 일차로 조세부담감소의 가능성을 가진 예비적 행위에 불과하다. 앞에서 살펴 본 심사·심판례와 같이 부당행위에 해당되는 당해 법인의 지위(고가매입)가 타인에게 고가양도함으로써 승계되어 당해 법인은 조세부담의 감소를 가져오지 않는 경우이다. 대법원판례²⁵⁾에서도 "경제적 합리성의 유무에 대한 판단은 당해 거래행위의 대가관계만을 따로 떼 내어 볼 것이 아니라 거래행위의 제반사정을 구체적으로 고려하여 비정상 여부를 판단하여야 한다."라고 판시하여 부당행위유형 해당성 그 자체만으로는 경제적 합리성을 결여한 부당행위계산부인의 대상일 수 없다는 것을 표명하고 있는 것이다.

둘째, 행위와 계산시점의 차이로 인한 부당행위계산부인에 따른 절차가 미비 되어 있다. 행위시점과 계산시점이 다르거나, 부당행위에 해당하지만 조세부담감소를 초래하지 않은 경우에는 일단 부당행위에 대해서 부인하고 그에 따르는 계산에 의해서 소득금액을 조정하도록 그 절차가 규정됨으로써 혼란을 방지할 수 있다. 고가매입과 고가양도의 경우와 저가매입 저가양도의 경우처럼 행위시점과 계산시점에 각각 세무조정절차를 이행하여 조세부담의 감소여부가 자동계산 되도록 하위 법규 - 예를 들면 기본통칙 - 에 규정되어야 한다.

셋째, 이중과세 등 불공평 요소가 내재되어 있다. 법인세법상의 부당행위계산부인 규정을 둔 취지가 조세부담의 불공평을 시정하기 위한 것²⁶⁾이라고 하지만 실제로는 오히려 불공평을 내재하고 있는 제도이다. 사업자간의 거래에 있어서 일방의 고가매입은 소득감소를 초래하는 거래이지만 타방은 고가매출로 인해 소득의 증가를 가져오는 것이다. 고가매입을 부인함으로써 일방의 조세부담의 부당감소를 시정하여 과세하고 타방의 부당이득에 대한 조세부담의 부당증가는 그대로 존속하게 한다. 부당행위계산부인으로 인하여 조세부담의 부당 증가액은 결과적으로 과세의 불공평 야기를 의미한다. 이것은 오히려 부당행위계산부인 이전의 상태보다 더 조세부담의 불공평이 증폭되고 그 조세부담의 불공평으로 얻어진 부당이득을 국가가 취하도록 설계된 제도는 시정되어야 한다. 대부분의 주요선진국²⁷⁾에서는 일방의 익금산입 해당액 만큼 타방의 손금으로 인정하여 주는 소위 對應調整(corresponding adjustment)을 하여 준다. 대응조정을 인정하지 않는 우리 나라의 현행 제도는 이중과세로 인한 조세부담의 불공평을 초래하므로 부당행위계산부인의 목적과 배치된다.

3.4.2. 부당행위계산부인제도의 개선방안

25) 대법원 96. 7. 26. 선고, 95누8751 판결

26) 대법원 1996.7.26 선고, 95누8751 선고 및 대법원 1988.2.9 선고, 87누925 등 다수가 같은 뜻임.

27) 미국은 일방의 익금가산에 타방에 대해서는 손금가산하고, 영국도 일방의 익금가산에 대해서 타방에 대해서는 손금가산하며, 독일은 이중과세방지를 위해서 경감률을 적용한다.

첫째, 법인세법시행령 제88조 제1항의 본문의 내용을 제호(부당행위의 유형)와 일치하게 개정하고, 법인세법시행령 제88조의 2를 신설하여 "조세를 부당히 감소시키는 경우"는 부당행위계산의 유형 그 자체가 아니라 그 행위로 인하여 부담할 세액과 정상적인 거래의 경우에 부담할 세액과의 차액을 뜻한다는 요지를 구체적으로 규정하여야 한다.

둘째, "부당행위 또는 부당계산에 의해서 소득금액의 변동을 초래하거나 초래할 가능성이 있는 경우에는 이들 부당행위 또는 부당계산을 부인하여야 한다"는 취지의 조항을 신설하여 부당행위계산의 예비적 행위계산 또는 완결된 행위계산에 대해서 그 부인에 대한 처분절차를 명확히 해야 한다.

셋째, 부당행위계산유형 등(법인세법시행령 제88조 제1항)에 "저가매입, 고가양도"의 경우를 신설하고, "조세부담을 부당히 감소하는 경우"를 "조세부담을 부당히 감소 또는 증가"하는 경우로 개정하여야 한다. 개정 목적은 앞에서 언급한 심사·심판례와 같이 부당행위계산부인을 하면 실제적인 조세부담의 감소액이 자동적으로 조정되도록 함으로써 실무상의 혼란 및 부당과세의 소지를 제거해야 한다.

넷째, 대응조정제도를 도입하여야 한다. 동류²⁸⁾의 소득세체계 내에 있는 사업자간의 거래에 관한 부당행위계산의 경우에는 대응조정을 인정하여 이중과세를 방지하여 공평하고 합리적인 선진과세체계를 확립해야 한다. 과세관청이 부당행위를 빌미로 정부가 조세의 불공평을 야기하여 부당하게 초과세수를 거두는 불합리한 제도는 폐지되어야 하기 때문이다.

4. 요약 및 결론

부당행위계산의 부인은 특수관계자 간에 합법성을 가장한 경제적 합리성을 결여한 거래행위를 통하여 특수관계자에게 이익을 분여함으로써 부당하게 조세부담의 감소를 가져오는 경우에 과세관청이 이를 부인하여 정상적인 거래행위를 하였을 경우에 부담하는 조세를 기준으로 소득금액에 대한 세액을 계산하는 것을 말한다. 부당행위계산부인은 실질과세의 원칙의 일환인 "숨은 이익의 처분"의 성격으로서 이익분여에 따른 조세회피를 방지하여 조세부담의 공평을 실현하는 데 있다. 법인에 대한 부당행위계산부인을 하기 위해서는 ① 특수관계자와의 거래로서 ② 부당행위의 유형에 해당되는 거래로 인하여 ③ 조세의 부담을 부당하게 감소한 경우 등 3가지 요건을 모두 충족해야 한다. 현행제도는 크게 세 가지의 문제점을 갖고 있다.

첫째, 세법체계상에 부당행위유형에 관한 규정과 조세를 부당히 감소시킨 경우가 혼동되어 규정되어 있다.

둘째, 행위와 계산 시점의 차이에 따른 처분절차 등이 미비되어 있다.

셋째, 부당행위계산부인에 따르는 상대방에 대한 대응조정을 인정하지 않음으로써 이중과세에 따른 세법상의 불공평을 초래하고 있어 부당행위계산부인제도의 본래 취지와 배치되는 결과를 낳고 있다. 이에 따라 현행 법인세법상의 부당행위계산부인제도의 개선방안을 다음과 같이 제시한다.

첫째, "부당행위계산의 유형"과 "조세부담을 감소시키는 경우"를 별개의 조항으로 규정하여야 한다.

둘째, 예비적 부당행위 또는 완결된 행위계산에 대해서 처분절차를 규정하여야 한다.

셋째, 당해 회사에 이익이 되는 "저가매입, 고가양도"의 경우도 부당행위계산의 유형으로 규정하여 "고가매입, 저가양도"와 혼재되어 거래가 이루어지는 경우의 정확한 조세감소액을 자

28) 영리법인의 사업연도소득, 개인의 사업소득, 비영리법인의 수익사업소득 등

동 계산할 수 있도록 하여야 한다.

넷째, 부당행위계산부인의 거래상대방인 사업자에 대해서는 부당행위계산부인에 따른 대응조정을 인정하여 조세부담의 공평과 합리적인 선진과세체계를 확립해야 한다.

참고문헌

- (1) 강인애, 1993, 조세법VI, 조세통람사.
- (2) 김완석, 2000, 법인세법론, 광고아카데미.
- (3) 이태로, 1996, 조세법개론(제9판), 조세통람사.
- (4) 장재식, 1995, 조세법(진정판), 서울대학교출판부.
- (5) 최명근, 1997, 법인세법, 세경사.
- (6) 吉牟田 勳, 1997, 新版法人稅法詳說, 中央經濟社.
- (7) 北野弘久, 1984, 稅法解釋の個別的研究, 學陽書房.
- (8) 皇山武道, 1987, “同族會社の行爲計算の否認”, 日稅研論集, VOL. 4, PP. 65 - 96.