

세무와회계저널

제17권 제6호 2016년 12월 pp.227~248

한국세무학회

일감몰아주기 과세 등에 대한 고찰과 개선

황규영* · 김유라** · 김현동***

<요 약>

일감몰아주기 등에 대한 과세는 특정기업의 대주주가 자신의 친족 등이 경영하는 기업으로부터 일감을 몰아 받거나 새로운 사업기회를 제공받아서 부당하게 이익을 이전받는 경우에 이익을 증여 받은 것으로 보아 증여세를 과세하는 규정을 말한다.

이러한 일감몰아주기 과세규정은 비정상적인 이익의 분여를 규제하기 위한 것이라는 점에서는 과세의 필요성이 주장되나 한편으로는 자유로운 기업활동을 제한한다는 지적도 있어왔다. 따라서 현행 세법규정에서는 과세의 요건을 엄격하게 하고 그 적용대상을 한정적으로 규정하고 있다. 또한 수혜법인에 분여된 이익을 지배주주에게 배당하였을 경우에는 이중과세 조정을 위하여 배당소득세가 부과된 부분을 지배주주의 증여의제이익에서 제외하도록 규정하고 있다.

본 연구에서는 이러한 이중과세 조정규정이 불완전함을 고찰하고 이중과세 문제를 해소하고 세법의 정합성을 높이기 위한 대안을 모색해보았다.

분석결과 현행 세법상 일감몰아주기 과세규정은 배당을 하였는지의 여부에 따라서 이중과세의 조정이 불완전하게 되는 것으로 분석되었다. 나아가 해당 지배주주가 관련 지분을 양도하는 경우에는 이미 증여의제로 과세된 부분이 다시 양도소득으로 과세되는 이중과세의 문제가 있음을 알 수 있었다.

현행규정상의 이중과세 조정의 불완전성을 보완하고 세법규정의 정합성을 확보하기 위해서는 기한의 제한 없이 배당하는 때에 기 과세된 증여의제이익을 공제하는 것이 타당하며, 이익을 분여 받은 법인의 지분을 지배주주가 매각하는 때에는 이미 과세된 증여의제이익을 양도소득에서 제외하는 것이 필요한 것으로 분석되었다. 양도소득에서 제외하는 구체적인 방안으로는 현행규정과 같이 지분의 취득원가에 가산하는 방식보다는 양도소득에서 직접 공제하는 것이 간명하고 확실한 방안인 것으로 분석되었다. 본 연구는 세법규정이 정책적 목적을 달성하려고 입안된 경우에도 법적인 정합성을 유지하는 것이 필요함을 강조하고 있다.

<주제어> 증여의제, 일감몰아주기, 이중과세조정

* 국민대학교 경영대학 교수, hwanggy@kookmin.ac.kr, 주저자

** 서울시립대학교 경영대학 부교수, yurak0@uos.ac.kr, 교신저자

*** KAIST 박사, hyundong@business.kaist.ac.kr, 공동저자

논문접수일 2016년 9월 14일

1차수정일 2016년 11월 10일

2차수정일 2016년 12월 8일

게재확정일 2016년 12월 13일

I. 서 론

증여세의 과세는 부의 무상이전에 따라서 재산상의 이익을 얻은 자에게 과세부담을 지우기 위한 조치이다. 그런데 직접적인 부의 이전방식이 아닌 기업을 소유한 상태에서 기업 간의 일감 몰아주기를 통해 주주 간의 부의 이전을 도모할 경우 이에 대하여 과세를 한다는 것이 쉽지 않은 실정이었다. 다양한 증여행위에 대한 과세의 실효성을 확보하기 위한 목적으로 2003년에는 과세대상이 되는 ‘증여’의 개념을 유형별포괄주의 방식에서 완전포괄주의 방식으로 전환하였지만, 특수관계법인 간에 일감을 몰아주는 방식으로 부를 이전하는 행위 등에 대한 과세는 그 실효성을 보장할 수 없는 상태였다.¹⁾ 이러한 문제점을 해소하고 소유기업을 이용한 편법적인 증여에 대한 과세 실효성을 확보하기 위하여 제정된 법이 「상속세 및 증여세법」(이하 상증법이라 칭함) 제45조의3이다.

일감몰아주기 거래는 공정거래법을 통한 시장 감시 기능에 의해서도 규제할 수 있었다.²⁾ 그러나 공정거래법에 의할 경우 해당 제재금액이 일감몰아주기를 통해 이전받게 되는 이익에 비하여 작은 상태라면 여전히 일감몰아주기를 통한 편법이 이루어질 것이므로 그 실효성을 보장 받을 수는 없게 된다. 그러므로 이러한 편법을 근원적으로 규제하기 위해서는 해당 증여이익에 대하여 증여세를 과세하는 것이 필요하다는 여론이 형성되었고,³⁾ 2011.12.31. 상증세법 제45조의3이 신설되었다.

일감몰아주기 과세는 규정의 신설 전부터 여러 가지 문제점이 지적되었다. 수혜법인의 주주 입장에서는 아직 실현되지도 않은 상태에서 세금을 부담하여야 하므로 미실현이익에 대하여 과세를 당한다는 문제를 제기할 수 있고, 과세요건을 엄격히 적용하기 위해서 정한 한계보유비율이나 정상거래비율 등에 대한 정당성을 입증하기 곤란하다는 지적도 있다. 또한 수혜법인에 영업손실이 발생하였을 경우 기 납부한 증여세를 환급해주어야 하는 문제에 대하여도 현행 규정은 고려하고 있지 않다. 더욱이 증여의제로 과세된 이후에 수혜법인으로부터 이익배당을 받게 되면 배당소득세를 추가로 부과 받게 되므로 이중과세의 문제가 있다는 지적이 있어 왔다(2012 유재권 p.248).

특히나 이중과세의 문제는 해당 과세규정의 정당성에 대한 근원적인 비판을 야기한다. 이러

1) 2004년 10월 4일자 서울경제 기사 “재벌 변칙상속 활개”, 동일자 이데일리 기사 “재벌 변칙상속 대책 시급”을 보면 일부 재벌기업들이 비상장기업을 통한 변칙상속을 하고 있음과 이에 대한 국세청의 대책이 필요함을 지적하고 있다.

2) 2007. 7. 14. 독점규제 및 공정거래에 관한 법률(이하 공정거래법으로 칭함) 시행령 제17조의8, 제17조의10, 제21조의3의 개정을 통해서 자산 2조원 이상인 기업집단에 속한 기업이 특수관계인의 지분이 50% 이상인 계열사와 거래하기 위해서는 사전에 이사회의 의결을 거치도록 하고 있고, 계열사와의 거래대역은 특수관계인 지분율과 무관하게 그 전부를 공시하도록 하고 있다.

3) “대기업 일감 몰아주기 제동…과세 검토”(2007.10.22.자 매일경제) 참조

한 이중과세의 문제가 제기되자 2014.2.21. 상증법 시행령 제34조의2를 개정하여 증여세 신고 전까지 배당받은 이익이 있을 경우 이를 증여이익에서 제외하는 규정을 두게 되었다. 일감몰아주기 과세규정의 허점을 보완하기 위하여 2016.1.1. 상증법 제45조의4(신사업기회 제공에 따른 증여이익)를 신설하였는데, 이 규정에도 일감몰아주기 과세에 있는 이중과세 조정을 위한 조치를 담고 있다.

본 연구에서는 일감몰아주기 과세(상증법 제45조의3)와 신사업기회 제공에 의한 증여(상증법 제45조의4)에서 규정하고 있는 이중과세 조정의 내용에 대하여 분석하고 현행 규정이 가지고 있는 문제점을 알아보고자 한다. 그리고 현행 규정이 가지고 있는 이중과세 조정의 불완전성을 해소하는 방안을 모색해 보고자 한다.

채벌기업 대주주의 편법적인 증여를 방지하고 이에 대한 과세의 실효성을 확보하기 위하여 입안된 일감몰아주기 과세규정은 해당 규정의 필요성에 대하여는 지지를 받고 있지만, 구체적인 과세규정의 정합성에 대한 반론이나 이중과세의 논란 등으로 인하여 적지 않은 비판도 받고 있다. 특히 이중과세의 문제에 대하여는 이를 해소하는 세법규정의 개정이 있었음에도 불구하고 여전히 논란의 대상이 되고 있다. 본 연구에서는 이러한 이중과세의 논란을 근원적으로 해소하는 방안으로서의 자본이득 공제방식을 제시하고자 한다. 즉, 일감몰아주기 과세에 따라 과세된 증여이익만큼 해당 주식의 양도 시에 그 양도소득에서 공제하여 주는 방안을 제안한다.

이러한 방안은 현행 일감몰아주기 과세 규정의 정합성을 높이고 법적 안정성을 확보하는 제안이 될 수 있다. 이하 본 연구에서는 제Ⅱ장에서는 선행연구와 일감몰아주기 과세규정의 변천 과정을 살펴보고, 제Ⅲ장에서는 현행 규정의 문제점에 대하여 분석한다. 제Ⅳ장에서는 이중과세 조정을 위한 대안을 제시하고 제Ⅴ장에서는 연구의 내용을 요약한다.

Ⅱ. 선행연구와 일감몰아주기 과세규정

1. 선행연구

박성진·선은정(2011)은 일감몰아주기가 초래하는 문제점에 대하여 연구하였다. 문제점으로는 일감을 몰아준 회사의 소액주주의 피해와 관련업종 중소기업의 성장 저해, 대기업의 경제력 집중 심화, 수혜법인 지배주주의 사적이익 추구 등이 지적되었다.

채이배(2011)는 공정거래법상 상호출자제한기업집단 소속 계열사를 대상으로 내부거래를 통한 사적이익추구 여부를 조사하였다. 조사결과 29개 기업집단에 소속된 85개 회사의 특수관계자 개인 190여명이 회사기회를 유용한 것으로 의심되는 사례가 있음을 알아내었고, 이러한 사례를 통한 부의 증가액(최초 지분취득 후 2010년 말까지의 증가분)은 약 10조원에 달하는 것으로 지적하였다.

유재권(2012)은 일감몰아주기 과세에 대하여 당시 신설규정이 가지는 법리적인 문제점을 분석하였다. 분석결과 일감몰아주기 과세는 미실현이익에 대한 과세라는 논란이 있고, 과세대상을 제한하기 위해 제시된 한계보유비율이나 정상거래비율 등에 대한 정당성을 입증하기 힘들고, 납세의무자를 규정함에 있어서 지원법인의 주주로 있는 특수관계자의 지분율은 고려하지 않고 수혜법인에 대한 지배주주의 지분율만을 고려하여 규정된 점, 증여의제이익을 계산할 경우 영업손실에 대한 고려가 없다는 점, 증여의제이익과 배당소득에 대한 이중과세의 문제 등을 지적하였다.

최보람(2012)은 현행규정이 계산이 복잡하고 과세대상을 한정적으로 규정함에 따라서 과세의 실효성이 낮다는 기존의 지적을 감안하여 2013년 일감몰아주기 과세규정에 따라서 과세부담을 지게 되는 기업의 구성과 기업들이 부담할 세액을 예상해 보고 대안을 제시하려고 하였다. 분석결과 납세의무를 지는 주주를 한계보유비율로 한정함에 따라서 80%이상의 기업이 과세대상에서 제외되고 있음을 제시하고 있으며, 정상거래비율을 적용함에 따라서 나머지 20%의 기업 중 70%정도의 기업이 과세대상에서 제외되고 있음을 제시하였다. 그리고 세무회계적 추정방법과 가정을 통해 증여의제이익과 증여세액을 추정한 결과 1,725억 원의 증여의제이익에 717억 원의 증여세가 예상된다고 말하고 있다.

오문성(2013)은 일감몰아주기 과세의 법리상의 문제점이 없는 지에 대하여 연구하였다. 연구결과 헌법 제119조 제2항을 근거로 입법목적이 정당하다면 비례원칙에 어긋나지 않는 한 상당한 범위의 재산권 제한은 헌법에 위배된다고 볼 수 없다고 보았다. 또한 증여이익을 의제하는 것에 대하여는 추정규정으로 전환하여 납세의무자에게 항변의 기회를 주는 것이 바람직한 것으로 제시하였다. 그리고 수혜법인의 이익획득분에 대하여 과세하면서 이에 대한 배당과 주식처분에 대하여 과세하는 것을 감안할 경우 이에 대한 증여세 과세가 이중과세의 문제가 있음을 지적하였다.

이만우 등(2015)은 2012년에 일감몰아주기 과세대상이 되는 기업이 과세대상에서 벗어나기 위해서 2013년에 매출비중을 조정하는 등의 대응행위가 있었는지에 대하여 실증분석하였다. 분석결과 수혜법인의 경우 영업이익과 특수관계자 매출비중이 증여세 과세대상 기간인 2012년과 2013년에 유의적으로 낮아지는 것으로 보고하였다. 그리고 이러한 영업이익 감소를 위해서는 생산비용이나 비정상 판매관리비의 조정 등을 통해 재량적으로 영업활동을 조정했음을 알 수 있다고 하였다.

2. 일감몰아주기 과세규정 등의 개정연혁

가. 상증법 제45조의3의 신설

(1) 신설 배경

채벌기업의 대주주들이 일감몰아주기를 이용하여 그 친족에게 부를 편법적으로 이전하는 행

태에 대하여는 상법과 공정거래법에서 규제하고 있다. 하지만 상법과 공정거래법에서의 규제는 이익을 제공하는 법인에 대한 규제이지 수혜자에 대한 직접적인 규제가 아니라는 지적이 있었다. 법인 간의 부당행위에 대하여 규제하는 법인세법의 규정도 역시 이익을 제공한 법인에 대한 규제에 해당하므로 이익을 분여 받은 자에 대한 직접적인 규제는 아닌 것이 된다. 또한 법인세 법상 부당행위계산부인 규정은 정상가액으로 거래하는 경우만을 규제대상으로 하므로 일감을 몰아주면서 정상가액을 적용하는 경우까지는 규제하지 못한다는 단점이 있다.

정상가액을 적용한 거래라 하더라도 특수관계법인을 통해 대주주가 그 친족에게 부를 이전하는 경우 실질적인 증여로 보아 과세할 필요성이 있고, 이러한 과세가 경제력의 집중과 부의 집중을 견제하고 건전한 경쟁을 통한 중소기업의 육성이라는 경제정책을 실현하는 실효성 있는 대안이 된다는 점을 감안하여 일감몰아주기 과세규정(상증법 제45조의3)을 신설하게 된다.

(2) 신설규정의 내용

1) 과세요건

수혜법인의 매출 중 그 법인의 지배주주와 특수관계에 있는 법인(이하 지원법인이라 함)과의 거래가 정상거래비율인 30%를 초과하는 경우를 대상으로 한다. 다만, 다음에 해당하는 법인은 지원법인의 범위에서 제외한다.

- 수혜법인이 50%이상 출자한 법인 및 그 법인이 50%이상 출자한 다른 법인
- 수혜법인이 지주회사인 경우 자신의 자회사, 손회사, 증손회사
- 수혜법인이 속한 기업집단이 아닌 다른 기업집단에 소속된 기업

2) 증여세 납세의무자

수혜법인의 지배주주 1인과 그 친족 중 지분율이 한계보유비율인 3%를 초과하는 자가 증여의제 이익에 대한 증여세 납세의무를 진다. 이 때 ‘지배배주주 1인’이란 최대주주등 중에서 직접보유비율이 최대인 개인주주(직접보유비율 최대자가 법인인 경우 직접보유비율과 간접보유비율의 합이 최대인 개인으로 하되 그 자가 수혜법인의 최대주주가 아닌 경우는 제외함)를 말한다. ‘지배배주주 1인’을 결정하는 경우 해당자가 2인 이상이면 수혜법인의 경영에 대하여 사실상 영향력이 더 큰 자로 한다.

3) 증여의제 이익의 계산

증여세 납세의무를 지우는 ‘증여의제 이익’은 수혜법인의 세후영업이익에 대한 납세의무자의 지분을 상당액을 말하며 구체적으로는 다음과 같이 계산한다.

$$\text{증여의제 이익} = \frac{\text{수혜법인의 세후영업이익}}{\text{정상거래비율(30\%)}} \times \left(\text{지분보유비율}^{*1} - 3\%^{*2} \right)$$

$$*1 \text{ 간접보유비율} = \left(\frac{\text{주주의 간접출자법인에 대한 지분율}}{\text{간접출자법인의 수혜법인에 대한 지분율}} \right)$$

→ 간접출자법인이란 다음에 해당하는 회사를 말한다.

- a. 지배주주등이 30%이상 출자한 법인
- b. 지배주주등 및 위 a법인이 50%이상 출자하고 있는 법인
- c. 위 a 및 b와 수혜법인 사이에 출자관계로 개재된 법인
- d. 50%미만 출자한 지주회사

*2 간접보유비율에서 먼저 차감(간접보유비율이 2개 이상인 경우 작은 비율에서 먼저 차감)한 후의 잔여 한계보유비율을 말한다(상증령34-2⑨).

4) 세후영업이익의 계산

증여의제 이익계산의 기반이 되는 세후영업이익은 다음과 같이 계산한다.

$$\text{세후영업이익} = \text{세법상 영업이익}^* - \text{법인세 결정세액} \times \left(\frac{\text{세법상 영업이익}}{\text{각사업연도소득금액}} \right)$$

* 기업회계기준에 의한 영업이익±영업이익과 관련한 세무조정

나. 상증법 제45조의3의 개정 연혁

일감몰아주기 과세규정인 상증법 제45조의3은 이후 과세요건을 합리화하고, 이중과세의 조정에 대한 내용을 추가하는 등의 개정과정을 거치게 된다. 이에 대하여 개략적으로 살펴보면 다음과 같다.

(1) 2013년 적용분의 개정 내역

2013년 적용 개정에서는 ‘정상거래비율의 50%’를 초과한 부분으로 과세대상을 강화하고 자기증여의 문제를 해소하는 규정을 신설하는 등의 개정이 있었다. 이에 대하여 정리하면 다음과 같다.

1) 과세대상의 확대

기존에는 수혜법인과 지원법인 간의 매출 중에서 ‘정상거래비율’을 초과하는 부분을 과세대상으로 하였으나 2013.1.1. 세법개정으로 ‘정상거래비율×50%’를 초과하는 부분을 과세대상으로 하도록 과세를 강화하였다.

2) 자기증여분의 과세제외

수혜법인의 지배주주가 지원법인의 주주의 자격도 같이 가지고 있는 경우 증여의제이익만큼 본인의 지분가치(지원법인의 주식가치)의 하락이 동반된다. 이 경우는 자신의 지분가치의 하락이 수혜법인의 지분가치의 상승으로 이전된 것으로 자기 증여에 해당한다. 이러한 자기증여의 문제는 수혜법인의 지배주주가 지원법인의 지분을 완전 소유하는(100% 소유하는) 경우에는 피할 수 없는 이슈가 된다. 따라서 2013.2.15. 상증법 시행령 개정시 ‘지배주주가 완전 지배하는 법인으로부터의 매출’은 증여의제 이익을 계산함에 있어서 이를 제외하도록 개정하였다.

이러한 자기증여의 문제는 수혜법인의 지배주주가 수혜법인의 지분을 다른 법인을 통해서 간

접적으로 소유한 경우에도 발생한다. 즉, 수혜법인이 그 간접출자법인에 매출한 금액이 있는 경우에는 해당 매출에 대한 영업이익만큼 간접출자법인의 지분가치가 수혜법인으로 이전되는 자기증여의 문제가 발생하게 된다. 따라서 이러한 간접출자법인에게 매출한 부분에 대하여도 과세대상에서 제외하도록 하여 자기증여의 문제를 해소하고자 하였다.

3) 세후영업이익 계산의 간소화

세후영업이익을 종전에는 기업회계기준에 의한 영업이익에서 이와 관련된 세무조정을 모두 가감하여 계산하도록 하고 있었다. 이 종전 규정에 의할 경우 세후영업이익을 계산하는 과정에서 중요성이 떨어지는 세무조정도 모두 반영하여야 하므로 복잡성만 높고 실효성은 낮다는 지적이 있었다. 이에 개정규정에서는 ‘감가상각비 손금불산입’, ‘퇴직급여충당금 손금불산입’, ‘대손충당금 손금불산입’, ‘손익의 귀속시기 조정’, ‘자산 취득가액 조정’에 대한 세무조정사항만을 반영하도록 간소화하였다.

4) 외국법인을 제외하는 등 과세요건을 합리화

세원관리의 어려움이 많고 실효성은 적은 외국법인을 수혜법인에서 제외하였으며, 간접출자법을 판단함에 있어서 지주회사의 특례를 폐지함으로써 조세부담의 불평등을 해소하고자 하였다.

(2) 2014년 적용분의 개정 내역

2014년도 개정의 특징은 배당소득세와 증여세의 이중과세에 대한 조정규정을 신설하고 중소기업과 중견기업에 대한 과세완화를 함에 있었다. 이에 대하여 정리하면 다음과 같다.

1) 중소기업과 중견기업에 대한 과세 완화

일반기업은 종전과 같이 정상거래비율(30%)의 50%를 초과하는 매출분에 대하여 과세대상으로 하는 내용을 유지하되, 중소기업과 중견기업의 경우에는 정상거래비율을 50%로 완화하고 정상거래비율까지의 매출에 대하여는 과세대상에서 제외하도록 하였다. 또한 지배주주의 한계보유비율도 중소기업과 중견기업의 경우에는 3%가 아닌 10%를 적용하도록 하여 과세를 완화하였다.

2) 배당소득과의 이중과세 조정장치 마련

증여의제가 적용되는 사업연도 말일부터 증여세 신고 전까지 수혜법인 또는 간접출자법인으로 부터 받은 배당소득이 있는 경우에는 그 배당소득 상당액을 증여의제 이익에서 공제하도록 하였다. 이 경우 적용하는 공제액은 다음과 같이 계산한다.

—수혜법인으로부터 받은 배당이 있는 경우

$$\text{공제액} = \frac{\text{수혜법인으로부터 받은 배당소득}}{\text{수혜법인의 사업연도말 배당가능이익}} \times \left(\frac{\text{직접출자관계의 증여의제이익}}{\text{지배주주등의 수혜법인에 대한 직접보유비율}} \right)$$

— 간접출자법인으로 부터 받은 배당이 있는 경우

$$\text{공제액} = \frac{\text{간접출자 법인에서의 배당}}{\left(\frac{\text{해당 간접출자관계의 증여의제 이익}}{\left[\begin{array}{l} \text{간접출자법인의} \\ \text{사업연도말} \\ \text{배당가능이익} \end{array} + \left(\begin{array}{l} \text{수혜법인의} \\ \text{사업연도말} \\ \text{배당가능이익} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{간접출자} \\ \text{법인의} \\ \text{지분비율} \end{array} \right) \right]} \times \begin{array}{l} \text{지배주주등의} \\ \text{간접출자법인} \\ \text{직접지분율} \end{array} \right)$$

3) 과세에서 제외하는 방법을 매출비율에서 조정하도록 일원화하고 제외범위를 확대

중전에 과세대상에서 제외하는 내용을 ‘적용제외 법인’, ‘적용제외 매출’, ‘증여이익 계산 시 제외’ 등으로 분산하여 규정하던 것을 일원화하여 ‘과세대상 매출에서 제외’하도록 개정하였다. 또한 중소기업간 매출액 전액과 중소기업·중견기업의 수출목적 국내거래 전액을 과세대상에서 제외하도록 하였다.

4) 자기증여분 과세제외의 확대

중전에는 수혜법인의 자·손회사 관계(50%이상 출자 관계)에 있는 법인에 대한 매출액만을 제외하던 것을 수혜법인의 지분율이 50% 미만인 법인에 대한 매출액도 수혜법인의 지분을 상당분은 이를 과세대상 매출에서 제외하도록 하였고, 수혜법인의 지배주주가 100% 출자한 법인에 대한 매출액을 과세대상에서 제외하던 것을 100% 미만 보유한 법인에 대한 매출액도 지배주주의 지분을 상당분은 이를 과세대상 매출에서 제외하도록 하여 자기증여의 문제를 모두 해소하도록 하였다.

다. 상증법 제45조의4(사업기회 제공에 따른 증여의제 이익)의 신설

(1) 신설 배경

기존의 일감몰아주기 과세규정은 수혜법인과 지원법인 간에 매출이라는 행위가 있을 경우에 적용이 가능하다. 따라서 특정법인이 수행하던 사업기회를 수혜법인에게 제공하는 등의 방법으로 수혜법인의 주주에게 이익을 증여하는 경우에는 기존의 일감몰아주기 과세규정으로는 과세를 할 수 없는 문제가 있다. 이러한 과세허점을 보완하기 위하여 2016.1.1.에 ‘사업기회 제공에 따른 이익’을 증여로 의제하는 규정인 상증법 제45조의4를 신설하였다.

(2) 규정의 내용

1) 과세요건

지배주주등이 보유한 지분비율이 30%이상인 법인(수혜법인이라 하며, 중소기업은 제외한다)이 지배주주와 특수관계에 있는 법인(지원법인이라 함)으로부터 사업기회를 제공받은 경우(임대차계약, 입점계약, 대리점계약 등을 통하여 제공받는 것을 말함)가 과세대상이 된다.

2) 납세의무자

수혜법인의 지배주주등이 증여의제 이익에 대하여 납세의무를 진다.

3) 증여의제 이익의 계산

지배주주등은 사업기회를 제공받은 사업연도 종료일에 다음의 이익(3년 치 이익상당액)을 증여받은 것으로 본다.

$$\text{증여의제 이익} = \left[\left(\frac{\text{개시사업연도 수혜법인의 세후 영업이익}}{\text{지배주주등의 지분비율}^*} \right) \times \text{개시사업연도 법인세 납부세액중 상당액} \right] \times \frac{12}{\text{사업연도 월수}} \times 3$$

* 지배주주등의 지분비율은 개시사업연도 종료일 현재를 기준함(상증법45-4④)

4) 이중과세 조정(배당받은 이익의 공제)

지배주주등이 수혜법인의 사업연도 말일부터 증여세 과세표준 신고기한까지 수혜법인으로부터 배당받은 소득이 있는 경우 다음의 금액을 증여의제이익에서 공제한다.

$$\text{공제액} = \text{배당소득} \times \frac{\text{증여의제이익}}{\text{수혜법인의 사업연도말 배당가능이익} \times \text{지배주주등의 지분비율}}$$

5) 증여세의 정산

증여의제이익이 발생한 경우 개시사업연도부터 사업기회제공일 이후 2년이 경과한 날이 속하는 사업연도까지 실제이익을 반영하여 계산한 다음의 이익(이를 “정산증여의제이익”이라 함)에 대한 증여세액과 당초의 증여세액과의 차액을 추가로 납부하여야 한다. 정산증여의제이익이 당초의 증여의제이익보다 적은 경우에는 그 차액에 상당하는 증여세액을 환급받을 수 있다(상증법45-4③).

$$\text{정산 증여의제이익} = \left(\frac{\text{정산사업연도까지 발생한 수혜법인의 이익 합계}}{\text{지배주주등의 지분비율}^*} \right) \times \text{개시사업연도에서 정산사업연도까지 법인세납부세액 중 상당액}$$

* 지배주주등의 지분비율은 개시사업연도 종료일 현재를 기준함(상증법45-4④)

III. 현행규정의 문제점

상증법 제45조의3에서 규정하고 있는 일감몰아주기 증여의제는 규정의 제정 시부터 많은 논란이 있어왔다. 수혜법인의 지배주주의 입장에서는 일감몰아주기에 따라서 자신의 지분가치가 사실상 증가되는 효과가 있더라도 그 지분을 처분하기 전까지는 미실현이익에 해당한다. 그러므로 일감몰아주기 과세는 납세의무자인 지배주주의 입장에서는 미실현이익에 대한 과세가 되어 소득세(所得稅)의 원칙에 맞지 않는다는 비판이 있을 수 있다. 수혜법인과 지원법인 간에 부당한 거래를 했을 경우에는 법인세법상 부당행위계산 부인 규정이 적용된다. 그러므로 일감몰아주

기 과세가 규제하고자 하는 부분은 정당한 거래가격으로 거래를 한 부분에 해당하게 되는데, 그렇다면 일감몰아주기 과세는 정당한 경제활동을 제한하는 부정적인 영향을 미칠 수 있다는 비판이 제기될 수 있다.

일감몰아주기 과세 규정은 수혜법인의 지배주주등 특수관계법인을 통해서 일감을 몰아주어서 자신의 이익을 불공정하게 증가시키고자 하는 자에 대한 제한적인 규제의 성격을 갖도록 입안되었다. 그렇다 보니 정상거래비율을 초과하는 거래만을 과세대상으로 하거나, 한계보유비율을 초과하여 지분을 보유하는 지배주주로 국한하여 납세의무를 제한하는 등 여러 가지 조건규정을 두고 있다. 그런데 이러한 조건규정의 정당성에 대하여 이의가 제기될 수 있다. 이러한 구분기준의 타당성이 설득력이 없다면 과세의 정당성도 확보하기 어렵다는 점이 문제점으로 제기될 수 있고, 과세에서 제외되는 자와 과세대상이 되는 자와의 과세공평성의 문제도 제기될 수 있다.

일감몰아주기 과세 규정에 있어서 가장 많은 논란이 있어온 부분은 이중규제의 문제일 것이다. 계열사 간의 부당한 일감몰아주기가 일어난 경우 이미 공정거래법에서 이에 대하여 과징금을 부과하게 되어 있는데 이에 대해 다시 증여세를 부과하는 것은 이중적인 규제에 해당한다는 것이다. 그리고 증여의제이익으로 과세된 이익은 수혜법인이 그 지배주주에게 해당 이익을 배당을 하게 되면 다시 배당소득세가 부과되게 되는데 이는 명백한 이중과세의 문제를 발생시킨다고 지적되었다.

그러므로 여기서는 일감몰아주기 과세규정이 가지는 여러 가지 문제점 중에서 이중규제의 문제, 특히 이중과세와 관련된 문제점에 대하여 분석하고자 한다.

1. 공정거래법과의 이중규제 논란

가. 공정거래법에서 규정하고 있는 일감몰아주기 규제 내용

일감몰아주기는 공정거래법 제23조에 의하여 일반적으로 불공정한 거래행위로 인정된다. 공정거래법 제23조 제1항에서는 불공정거래행위에 대하여 이를 금지하고 있고, 그러한 불공정행위를 예시한 동항 제7호에서는 “부당하게 특수관계인 또는 다른 회사에 대하여 가지급금·대여금·인력·부동산·유가증권·상품·용역·무체재산권 등을 제공하거나 현저히 유리한 조건으로 거래하여 특수관계인 또는 다른 회사를 지원하는 행위”를 규정하고 있다.

위 규정의 내용은 그 적용범위가 특수관계인 뿐만 아니라 특수관계가 없는 자도 포함하도록 하고 있고, 자산 등을 ‘현저히 유리한 조건으로 거래하는 경우’를 포함하고 있다. 이 경우 현저히 유리한 조건에는 가격적인 조건뿐만 아니라 물량을 몰아주는 지원행위를 포함한다고 생각할 수 있기 때문에 일감몰아주기에 대한 규제규정으로 받아들이고 있다. 공정거래법 제23조에 의한 ‘불공정거래행위’는 동법 시행령 제36조에서 그 구체적인 유형을 ‘별표 1의2’에서 제시하고

있다. 별표 1의2 제10항 나목에 의하면 “...현저한 규모로 제공 또는 거래하여 과다한 경제상 이익을 제공...”하는 행위를 구체적으로 적시하고 있다.

한편, 공정거래법 제24조의2에서는 동법 제23조에서 규정한 불공정거래행위를 한 경우 이익 제공법인에 대하여 과징금을 부과하도록 규정하고 있다. 과징금은 매출액의 2%를 한도로 부과하되 동법 제23조 제1항 제7호에서 규정하는 행위의 경우에는 매출액의 5%를 한도로 과징금을 부과할 수 있고 매출액이 없는 경우에는 5억 원을 초과하지 않는 범위 안에서 과징금을 부과할 수 있다.

나. 이중규제의 논란

위에서 살펴본 바와 같이 공정거래법에서 일감몰아주기 행위를 불공정행위로 규정하여 제제하고 있으므로 상증법에서 다시 이를 ‘증여의제이익’으로 하여 증여세를 부과하는 것은 이중적인 규제에 해당한다는 논란이 있다. 불공정거래에 대하여 이미 공정거래법에서 규제하고 있는 상태에서 상증법에서 다시 증여세를 부과하는 것은 지나친 규제에 해당하고 기업의 경제활동을 지나치게 제한하여 국가경제적 측면에서도 바람직하지 않다는 논란이 상증법 제45조의3을 신설하기 전부터 있어왔다.

현재까지 논의된 내용들의 대강은 이러한 이중규제의 문제에 대한 실마리를 공정거래법과 상증법의 규제대상의 차이에서 찾는다. 공정거래법은 불공정행위를 제공한 법인을 규제하는 것이고 상증법은 이러한 불공정거래를 통해 이익을 본 자에게 세금부담을 지우는 것이므로 본질적으로 다른 차원의 조치라는 것이다. 일감몰아주기의 성격이 공정거래를 해치는 불공정행위라면 이를 제한하는 조치는 헌법 제119조 제2항에서 규정한 ‘경제민주화 규정’을 근거로 정당하며 불공정행위를 제한하는 조치로서 양벌규정을 두는 것도 문제시 할 수 없다고 본다.

특수관계인의 관계에 있다는 것이 이상성(異常性)을 빈번하게 발생시킬 수 있는 관계에 해당되는 것이고 이로 인하여 발생하는 이상거래를 제한하기 위하여 선언적으로 그러한 행위에 대하여 양벌규정을 두는 것도 필요하다고 할 것이다. 이러한 선언적인 규정에도 불구하고 불공정행위를 한 경우에는 징벌적인 조치로서의 이중규제를 가하는 것이 그 규제의 정당성을 훼손하는 것은 아닐 것이다.

2. 세법상의 이중과세의 논란

가. 이중과세와 징벌적 규제의 비교

이중과세란 동일한 과세대상에 대하여 중복하여 과세부담을 발생시키는 것을 말한다. 그러므로 세법상 이중과세를 논할 때 그 것이 동일한 과세대상에 대한 문제인가를 우선적으로 살펴야 한다. 이중과세가 ‘동일한 과세대상에 대한 중복과세’라고 보는 견해에 동의할 경우 이중과세가

되는 지에 대하여 논하기 위해서는 우선 이중과세의 논란이 되는 대상이 동일한 과세대상이나
를 확인하는 것이 선행되어야하기 때문이다.

이러한 의미에서 세법상 부당행위계산 부인 규정은 이중과세의 논의의 대상이 아니라고 보
는 것이 일반적이다. 비정상적인 가격으로 부당거래를 하게 되면 시혜자(施惠者)측은 소득금액
이 감소하여 과세부담이 줄고 수혜자(受惠者)측은 소득금액이 증가하여 과세부담이 늘게 되는
데, 이 경우에 세법상 부당행위계산 부인 규정은 시혜자측에 대하여만 적용된다. 다시 말해서
부당행위로 인해 소득금액이 부당히 감소된 경우 정상거래를 한 때의 소득금액과의 차액을 가
산조정을 하게 되지만, 수혜자측에서 얻은 추가적 소득에 대하여는 감액조정(대응조정)을 하지
않는다.

실질과세의 원칙의 입장에서 보면 부당행위를 정상행위로 조정하는 것이 일견 타당해 보인
다. 이렇게 할 경우 부당행위에 의해 손해를 본 시혜자측은 가산조정을 하고 이익을 본 수혜자
측은 차감조정을 하여 정상거래의 전체이익으로 조정하여야 할 것이다. 그렇지 않고 현재의
부당행위계산 부인 규정과 같이 시혜자측만 가산조정을 하게 되면 거래대상자 전체가 얻은 이
익보다 국가가 과세권을 행사한 소득이 더 커지게 되어 실질과세의 원칙과 맞지 않게 된다고
볼 수 있다.

하지만, 현재의 부당행위계산 부인 규정은 실질과세를 확립하고자 하는 취지의 규정이라기보
다는 비정상행위를 할 수 있는 특수관계인에게 그러한 행위를 하지 말도록 선언적으로 규정된
내용이고, 이러한 선언적인 규정을 위배하여 부당행위를 한 경우에는 양벌규정적인 입장에서 규
제하겠다는 취지의 규정으로 보는 것이 합리적이다. 부당행위계산 부인 규정은 이익을 얻은 자
에게는 그 추가적인 이익에 대한 과세부담을 유지하고, 이익을 제공한 자에게는 이로 인한 세부
담 감소분을 책임지도록 하는 양벌적인 규제에 해당한다고 본다. 또한 양벌적인 조치이므로 이
중과세의 문제도 발생할 소지가 없다고 보는 것이 일반적인 견해이다. 다시 말해서 거래참여자
각자의 입장에서는 동일한 건에 대하여 중복적인 과세부담을 지지는 않았기 때문이다.⁴⁾

4) 일감몰아주기 과세는 이중과세의 의미보다는 경제민주화에 역행하는 행위에 대한 가산세로서의 의미를 지닌다는 견해가 있다. 이러한 견해에 따르면 증여세 신고이후에 배당된 부분에 대하여 증여의제이익에서 공제하지 않도록 한 현행규정도 타당성을 갖는다고 본다. 부당한 이익분여로 인해 증가된 수혜기업의 지분가치 상승은 정상적인 것이 아니므로 자본시장에서 그 거품을 빨리 알아챌 수 있도록 분여이익을 지배주주에게 신속히 배분하도록 강제하는 효과가 있다고 본다.

일감몰아주기 과세규정에 대한 다양한 의견이 있을 수 있으나, 본 논문에서 심층적으로 살펴보고자 하는 바는 조세제도의 논리성과 정합성을 높이면서도 규제적 조치의 정당성을 확보하는 방안이다. 징벌적 조치인 공정거래법상 과징금이 이미 부과된 상태에서 다시 증여세를 부과하는 것임을 감안한다면(이 점에 대하여는 본 상증법 규정이 입안되는 단계에서 많은 논쟁이 있었으나 경제민주화 조치의 강화가 다층적으로 적용될 필요성이 인정되어 조세제도로서 채택된 상태임), 조세 논리체계 안에서의 이중과세의 문제를 해소하는 것이 긴요하다고 보는 것이 본 연구의 입장이다. 조세제도의 논리성과 합목적성을 높이는 것은 조세부과에 따르는 저항을 최소화하고 제도의 실효성을 안정적으로 확보하는 방안이 될 수 있다.

나. 일감몰아주기 과세의 이중과세 논란

일감몰아주기 과세규정을 신설하는 단계부터 과세의 정당성에 대한 논란이 있어왔다. 제일 먼저 제기되었던 문제는 지배주주가 수혜법인의 지분만이 아니고 지원법인의 지분도 가지고 있기 때문에 발생하는 자기증여의 문제였다. 지원법인이 이익을 수혜법인에게 제공한 것이 증여의 본질에 해당하는데, 지배주주가 지원법인의 지분도 가지고 있는 상태라면 자신이 주주로 참여하고 있는 지원법인에서 자신이 주주로 참여하고 있는 수혜법인으로 증여가 이루어진 것에 해당하고, 이러한 증여는 자기증여에 해당하므로 증여의 요건을 충족하지 못한다는 지적이다. 그런데 이러한 자기증여의 문제는 앞서 ‘II장 2의 나’에서 설명한대로 2014년도부터 적용되는 세법의 개정 시에 대부분의 자기증여분에 대하여 과세제외하게 함으로써 해소되었다.

그러나 증여의제이익에 대한 증여세 과세와 배당소득세 과세의 이중과세 문제는 세법개정 노력에도 불구하고 여전히 잔존해 있는 상태이다. 이후부터 이에 대하여 자세히 살펴본다.

(1) 증여세와 배당소득세의 이중과세

이중과세를 동일한 과세대상에 대하여 중복적으로 과세부담을 지는 것으로 정의할 경우, 일감몰아주기 과세규정은 이중과세 문제에서 자유롭지 못하다. 수혜법인의 지배주주가 일감몰아주기로 얻은 증여의제이익은 자신이 수혜법인의 순자산에 대하여 주장할 수 있는 지분가치가 증가한 것과 같다. 그런데 수혜법인이 일감몰아주기로 얻은 이익은 추후 지배주주에게 배당되게 되고 그 때에 지배주주에게 배당소득세가 과세된다. 즉, 동일한 과세대상(동일한 납세의무자의 동일한 소득)에 대하여 증여세와 소득세가 중복적으로 과세되는 결과가 된다.

따라서 이러한 이중과세의 문제를 해소하고자 2014.2.21. 상증법 시행령을 개정하여 수혜법인 등에서 받은 배당소득이 있는 경우 이를 증여의제이익에서 공제하도록 하였다. 이에 대한 구체적인 내용은 상증법 시행령 제34조의2 제13항에 다음과 같이 규정되어 있다.

⑬ 제11항을 적용할 때 지배주주등이 수혜법인의 사업연도 말일부터 법 제68조 제1항에 따른 증여세 과세표준 신고기한까지 수혜법인 또는 간접출자법인으로부터 배당받은 소득이 있는 경우에는 다음 각 호의 구분에 따른 금액을 해당 출자관계의 증여의제이익에서 공제한다. 다만, 공제 후의 금액이 음수(陰數)인 경우에는 영으로 본다.

1. 수혜법인으로부터 받은 배당소득 : 다음 계산식에 따라 계산한 금액. 이 경우 배당가능이익은 「법인세법 시행령」 제86조의2 제1항에 따른 배당가능이익(이하 이 항에서 “배당가능이익”이라 한다)으로 한다.

$$\text{배당 소득} \times \frac{\text{제11항에 따라 계산한 직접 출자관계의 증여의제이익}}{\left(\text{수혜법인의 사업연도 말일 배당가능이익} \times \text{지배주주등의 수혜법인에 대한 직접보유비율} \right)}$$

2. 간접출자법인으로 부터 받은 배당소득 : 다음 계산식에 따라 계산한 금액

$$\text{배당 소득} \times \frac{\text{제11항에 따라 계산한 간접 출자관계의 증여의제이익}}{\left[\begin{array}{l} \text{간접출자법인의} \\ \text{사업연도말일} \end{array} + \left(\begin{array}{l} \text{수혜법인의} \\ \text{사업연도 말일} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{간접출자법인의} \\ \text{수혜법인에} \\ \text{배당가능 이익} \end{array} \right) \right] \times \begin{array}{l} \text{지배주주등의} \\ \text{간접출자법인에} \\ \text{대한 지분율} \end{array}}$$

위에서 제시한 대로 현행 규정에 따르면 증여의제 이익에 대한 증여세 과세표준신고기한(즉 수혜법인의 사업연도종료일부터 6월이 되는 날)까지 수령한 배당금만을 증여의제이익에서 공제한다고 규정하고 있다. 그러므로 현행 규정에 맞게 되면 증여세 신고기한 이후에 배당되는 소득에 대하여는 이중과세 조정을 받을 수 없다.

앞서 설명한 대로 이중과세의 문제는 공정거래법과 세법 간의 이중적인 규제와는 성격이 다르고 양벌적 규제의 성격을 갖는 부당행위계산 부인과도 그 궤를 달리하게 된다. 이중과세는 동일한 과세대상(동일한 납세의무자의 동일한 소득)에 대하여 중복적으로 과세부담을 지우는 것을 말한다. 그러므로 이중과세의 문제가 명백하게 드러나게 되는 사안의 경우 이에 대한 과세는 조세법적 근거를 상실하게 되고 해당 조항의 법적 안정성을 확보할 수 없게 되는 문제가 생긴다. 특정 사안이 과세의 영역에 포함되게 되는 경우 과세의 근거가 반드시 법적 논리와 구체화된 조문으로써 지지를 받아야 한다. 조세법적 논리상으로 볼 경우 동일한 납세의무자가 동일한 소득에 대하여 중복적으로 세금을 부과하는 것은 조세저항을 불러올 소지가 많고 과세논리상으로도 용인되기 어렵다고 판단된다.

배당소득에 대한 이중과세 조정에 관한 현행 규정은 이러한 입장에서 볼 때 불완전한 이중과세 조정일 뿐만 아니라 그렇게 할 경제적 지지의 근거도 미약하다고 본다.

(2) 자본이득에 대한 과세와 증여세의 이중과세

현행 일감몰아주기 과세에 따르면, 일감을 몰아줌으로써 지배주주가 주주로 있는 수혜법인의 세후영업이익만큼 수혜법인의 순자산의 증가를 유발하게 되고 이것이 곧 지배주주가 증여받은 이익이 된다고 보고 있다. 그런데 이러한 지배주주의 지분가치 상승분은 추후에 지배주주가 그 지분을 양도하는 때에 자본이득으로 실현되어 양도소득세를 부담하게 된다.

이렇게 되면 수혜법인의 지배주주에게 일감을 몰아주는 시점에서 증여세를 부과한 후에 다시 그 지분을 양도하는 시점에서 자본이득에 대한 양도소득세를 부과한 것이 되어 명백한 이중과세에 해당하게 된다. 일감몰아주기에 따라서 지배주주의 지분가치 증가로 연결된 이익은 수혜법인이 주주에게 즉시 배당을 하게 되면 배당소득세를 과세하게 되므로 배당소득세와 증여세의 이중과세 문제가 발생하게 되는 것과 마찬가지로 해당 증여의제이익을 즉시 배당하지 않고 기업내부에 유보한 상태에서 지배주주가 해당 지분을 양도한 경우라면 자본이득에 대한 과세와

증여세 과세의 이중과세문제가 발생하게 된다. 현행 규정에는 이에 대한 조정방안이 제시되어 있다(소득세법 시행령 제163조). 하지만 이 방식이 가지는 불명확성으로 인해 이를 보완할 필요성이 있다.

다. 신사업기회 제공에 따른 증여세 과세의 이중과세 논란

앞서서 분석한 이중과세 논란은 2016.1.1. 신설된 규정인 상증법 제45조의4에서도 동일하게 나타난다. 일감몰아주기 과세가 특수관계에 있는 법인 간에 매출을 발생시키는 거래에 대하여 적용하도록 한 규정이지만, 이 규정은 직접적인 매출관계가 발생하지 않는 입점계약이나 임대차 계약 등을 통해 사업기회를 제공하는 경우까지를 규제하지 못하는 문제가 있었다.

따라서 이러한 새로운 사업기회를 제공받음에 따라서 발생한 이익에 대하여도 증여의제이익으로 보아 증여세를 과세할 목적으로 신설된 규정이 상증법 제45조의4이다. 그런데 이 규정에서도 배당소득세와 증여세의 이중과세를 조정하는 대상을 증여세 신고 전에 실제로 배당한 금액에 한정하고 있어서 ‘일감몰아주기 과세 규정’과 동일한 내용으로만 이중과세를 조정하는 조치를 두고 있을 뿐이다. 그러므로 신사업기회 제공에 따른 증여의제 규정도 이중과세의 불완전한 해소라는 문제가 있다.

IV. 이중과세 조정방안

앞서 분석한대로 현행 일감몰아주기 과세규정은 증여세와 배당소득세의 이중과세의 문제와 증여세와 자본이득세의 이중과세의 문제를 안고 있다. 본 연구에서 다루고자 하는 이중과세는 ‘동일인에 대한 동일한 소득’에 대하여 중복적으로 세금이 부과되는 것에 국한하고 있다. 조세법상의 이중과세의 문제는 헌법상의 이중처벌금지의 원칙과 그 궤를 같이 한다고 본다. 헌법 제13조에서는 “모든 국민은 동일한 범죄에 대하여 거듭 처벌받지 아니 한다”라고 규정하고 있다. 이와 동일한 논리에 따라서 헌법재판소는 명백한 이중과세가 과세권의 범위를 넘어서 국민의 재산권의 침해를 유발하는 위헌적인 것으로 판시하고 있다(헌재 2003.7.24. 2000헌바28).

이러한 헌법재판소의 판결을 반영하여 세법 조항 중 명백한 이중과세의 문제가 있는 조항은 그 이중과세의 문제를 해소하는 방향으로 규정을 개정하고 있다. 그러므로 여기서는 동일한 과세 건에 대하여 이중적으로 과세하던 규정을 개정하여 이중과세를 조정하도록 개정한 사례를 살펴보고, 본 건 ‘일감몰아주기 과세 규정’의 이중과세를 조정하기 위한 개선안을 모색하고자 한다.

1. 증여세 등 과세분에 대한 이중과세 조정 사례

가. 2007년도 이전의 소득세법 제96조 제3항

양도소득세를 계산함에 있어서 자산을 특수관계인 이외의 자에게 시가보다 높은 가격으로 양도하게 되면 부당행위계산 부인규정을 적용할 수는 없고 증여세법을 적용하여 양도자에게 증여세를 부과하는 경우가 있게 된다. 즉, 시가보다 30% 이상 높은 가격으로 양도한 경우로서 시가와 양도가액과 차액이 3억 원을 초과하는 경우 그 초과차액에 대하여 증여한 것으로 하여 증여세를 부과한다.

그런데 양도소득세를 계산함에 있어서 실지양도가액을 규정하고 있는 소득세법 제96조 제3항에서는 2007년도 까지 이러한 증여세 부과분에 대하여 양도소득에 반영하는 아무런 규정도 두고 있지 않았다. 이렇게 되면 증여세를 부과한 부분에 대하여 다시 양도소득세를 부과하게 되는 문제가 발생하게 된다. 예를 들어, 토지를 시가 5억 원에 취득하여 시가 10억 원이 되는 시점에서 제3자에게 15억 원에 양도한 경우에 양도자에게 증여세법 제35조에 따라서 증여재산가액 2억 원이 적용된다.⁵⁾ 그리고 다시 양도소득세 규정에 따라서 실제 양도가액은 15억 원을 기준으로 한 양도차익 10억 원에 대하여 양도소득세를 부과하게 된다. 이렇게 되면 양도차익 10억 원 중 2억 원에 대하여는 증여세를 과세하고 다시 양도소득세를 과세하는 이중과세의 문제가 있게 된다.

나. 2007.12.31. 소득세법 제96조 제3항 제2호(이중과세 조정)의 신설

위에서 지적한대로 기존의 소득세법에 따른 증여세와 양도소득세의 이중과세의 문제는 2007.12.31. 소득세법의 개정 시 제96조 제3항 제2호를 신설하는 것으로 해소되었다. 신설된 내용을 포함하여 현재의 소득세법 제96조 제3항의 내용은 다음과 같다.

제96조 【양도가액】

③ 제1항과 제2항 각 호를 적용할 때 거주자가 제94조 제1항 각 호의 자산을 양도하는 경우로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 가액을 해당 자산의 양도 당시의 실지거래가액으로 본다.

1. 「법인세법」 제52조에 따른 특수관계인(외국법인을 포함하며, 이하 이 항에서 “특수관계인”이라 한다)에 양도한 경우로서 같은 법 제67조에 따라 해당 거주자의 상여·배당 등으로 처분된 금액이 있는 경우에는 같은 법 제52조에 따른 시가
2. 특수관계인 외의 자에게 자산을 시가보다 높은 가격으로 양도한 경우로서 「상속세 및 증여세법」 제35조에 따라 해당 거주자의 증여재산가액으로 하는 금액이 있는 경우에는 그 양도가액에서 증여재산가액을 뺀 금액

5) 시가 10억 원의 30%를 가산한 가액에 해당하는 13억 원을 초과하여 양도한 경우이므로 상증법상 증여세 과세대상이 되며, 이 때 증여가액은 양도가액(15억 원)과 시가(10억 원)와의 차액인 5억 원에서 3억 원을 차감한 잔액인 2억 원이 된다.

2. 일감몰아주기 과세의 이중과세 조정 방안

현행 일감몰아주기 과세 규정은 앞서서 예를 든 소득세법 제96조 제3항이 2007년 이전에 가지고 있었던 이중과세의 문제와 본질상 동일한 문제를 가지고 있다. 즉, 일감몰아주기를 통해 수혜법인의 지배주주가 얻은 이익 상당액에 대하여 증여세를 부과한 후에 그 증여의제이익을 지배주주에게 이전하는 과정이나 지배주주가 그 수증이익을 자본이익으로 실현하는 단계에서 이에 대한 이중과세 조정이 이루어질 필요가 있다.

지배주주에게 증여로 의제되어 증여세가 과세된 이익상당액이 증여세 과세 전에 지배주주에게 배당으로 이전된 경우에는 그 이전 금액을 증여의제이익에서 공제하는 규정을 두고는 있으나 이 규정은 배당소득세와 증여세의 이중과세 문제를 완전히 해소하지 못하는 상태이다. 수혜법인이 일감몰아주기로 얻은 이익을 지배주주에게 즉시 배당하지 않고 사내에 유보하였다가 추후에 배당하는 경우에는 이에 대한 이중과세 조정을 받을 수 없다. 뿐만 아니라 수혜법인이 일감몰아주기로 얻은 이익을 배당하지 않고 기업가치 증가를 위해 사용한 경우이고 지배주주는 그 지분을 처분하여 증여의제이익을 실현한 경우에 대한 이중과세 조정에 대한 조치는 현행 규정상 모호하다.

배당소득세와 증여세의 이중과세 조정과 자본이득세(주식의 양도소득세)와 증여세의 이중과세 조정방안에 대하여 좀 더 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

가. 배당소득세의 이중과세 문제에 대한 대안

현행 상증법 제45조의3에서 규정한 내용에 따라서 증여세와 배당소득세의 이중과세를 회피하려면, 증여의제이익에 대한 증여세 과세표준 신고기한 전까지 수혜법인이 지배주주에게 배당을 하여야 한다. 만일 수혜법인이 지배주주의 증여의제이익에 대한 증여세과세표준 신고기한을 넘어서 배당한 경우라면 이중과세조정의 혜택을 받지 못하게 된다.

현재의 이러한 규정의 내용이 가지는 정책적인 의미를 유추하자면 일감몰아주기로 이전된 이익이 있을 경우 이를 즉시 지배주주에게 배당하라는 것이 된다. 그렇지 않고 추후에 이를 배당하게 되는 경우에는 이중과세 조정의 혜택을 적용받지 못하는 상황이 되기 때문에 그렇게 유추하게 되는 것이다. 그러나 수혜법인이 얻은 이익을 기업활동에 재투자하는 것이 세법상 제재를 받아야 되는 이유는 납득하기 어렵다. 오히려 자유로운 기업활동을 보장하고 기업이익의 재투자를 독려하는 것이 경제정책적으로 바람직한 것임을 생각해 보면, 현재의 이중과세 조정 규정은 합리성을 인정하기 곤란하다고 할 것이다.

따라서 이러한 차별적인 문제를 해소하고 배당소득세와 증여세의 이중과세 문제를 온전히 해소하기 위해서는 증여세 과세표준 신고기한 이후에 배당하는 부분에 대하여도 이중과세 조정을 허락하는 내용으로 세법이 개정될 필요가 있다. 현실적인 대안으로는 증여의제이익 상당액에 달하는 때까지의 배당금에 대하여는 배당소득세를 과세하지 않는 방법이 있다. 일감몰아주기에 따

라 이전된 이익이외에도 수혜법인의 종전 영업활동에 따라서 창출된 이익도 누적되어 있는 상황에서 실제로 지배주주에게 배당이 지급되는 경우 어느 부분이 배당으로 지급되었는지를 구분하는 것은 현실적으로 불가능할 것이다. 그러므로 과세의 편의를 고려하여 증여의제이익으로 과세된 금액이 우선적으로 그 이후의 배당금에 사용된 것으로 의제하는 방안이 현실적인 것으로 생각한다.⁶⁾ 따라서 이러한 전제 하에서 이중과세를 조정하려면 기존에 증여의제이익으로 과세된 금액에 달할 때까지 배당금에 대한 배당소득세를 과세하지 않는 방안이 대안이 될 수 있다.

이러한 개선안에 따를 경우 수혜법인의 자유로운 투자활동을 제한하지 않고 이중과세의 문제를 완전히 해소할 수 있을 것이다. 그러나 본 대안의 단점은 지배주주가 수혜법인으로부터 증여의제이익을 전부 배당받지 못하고 해당 지분을 중도에 매각하게 되는 경우에는 자본이득에 대한 이중과세의 문제가 여전히 남게 된다는 점이다.

나. 자본이득세의 이중과세 해결에 대한 보완

일감몰아주기로 수혜법인에게 이전된 증여의제 이익은 이전시기에 우선적으로 증여세를 부담하게 된다. 그리고 해당 이익을 지배주주에게 배당으로 지급하는 때에 배당소득세를 부담하게 된다. 한편, 수혜법인이 증여의제이익 상당액을 지배주주에게 배당으로 지급하기 전에 지배주주가 해당 지분을 매각하게 되면 증여의제이익으로 인해 증가된 지분가치가 자본이득으로 실현되게 된다. 이 경우에는 그 실현된 자본이득에 대하여 양도소득세가 과세된다. 다시 말해서 증여의제이익은 배당으로 지배주주에게 이전되기도 하지만 자본이득으로 지배주주에게 실현되기도 한다. 그렇다면 증여의제이익에 대하여 과세된 부분에 대하여 이중과세를 조정하는 때에는 배당소득세와 증여세의 이중과세문제만을 고려할 것이 아니고 자본이득세와 증여세의 이중과세 문제도 해소해야 한다.

현행 소득세법 시행령 제163조 제10항 제11호에 보면 상증법 제45조의3과 동법 제45조의4에 의해 과세된 증여의제이익은 해당 지분의 취득원가에 가산하도록 하고 있다. 이렇게 하면 증여세를 부과한 금액이 주식의 양도차익에서 제외되므로 이중과세를 조정하는 효과가 있게 된다. 그런데 현행 규정에 따라서 증여세 과세부분을 양도소득세의 취득가액에 가산하는 경우 실제 적용에 있어서 모호한 부분이 있고 이중과세 조정의 사후관리 과정에서도 효율적이지 못한 부분이 있게 된다. 현행 규정은 증여의제이익을 지분(주식)의 취득가액에 가산한다고 되어 있는데, 이런 방식을 따르면 일감몰아주기 이후에 추가로 취득한 지분이 있는 경우 양도한 지분이 언제 취득한 것인지를 확인하여 적용할 것인지에 대한 판단의 문제가 생긴다. 현행 소득세법 시행령에서는 이에 대한 별도의 언급이 없기 때문에 통상적인 세법의 규정에 따를 수밖에 없다. 통상

6) 과세부분과 과세제외부분이 혼재된 전체에서 일부가 인출될 경우 과세제외부분이 먼저 인출된다고 보아 과세편의를 우선시킨 예는 소득세법시행령 제40조 제2항이 있다. 즉, 연금계좌에서 인출하는 경우 과세제외금액이 우선적으로 인출된다고 보아서 과세연금액을 계산하도록 하고 있다.

적인 세법의 규정에 따를 경우 주식의 원가는 평균법을 적용하게 되어 있는데, 이에 따르면 증여세부과액을 취득원가에 가산하는 것은 기존 지분과 추가 취득지분의 원가에 평균법적으로 가산하게 된다. 그리고 그렇게 가산한 원가는 기존지분과 추가 취득지분을 모두 양도하는 때까지 영향을 미치게 된다.

그러므로 현행 규정을 좀 더 명확히 하여 이중과세 조정을 간명하고 효율적으로 관리할 수 있게 개정하는 것이 대안이 될 것으로 본다. 증여의제 이익으로 과세된 금액의 이중과세 조정은 먼저 실현되는 양도차익에서 우선적으로 공제하도록 하는 것이 간명하다. 이를 위해서는 지분증권의 취득원가에 가산하는 기존 방식을 바꾸어서 증여세 과세분을 양도차익에서 공제하는 방식으로 대체하는 것이 좋아 보인다. 이익분여시점에서 이미 증여세를 과세한 것이므로 추후 지분을 양도하는 때에 기 과세된 부분을 우선적으로 공제하는 것에 무리가 없어 보이며, 기존 방식이 가지는 실무적인 모호함을 해소하는 간명한 대안이 된다고 생각한다.⁷⁾

이러한 방안을 채택할 경우 수혜법인이 배당금을 언제 지급하느냐의 문제에 구속됨이 없이 자유롭게 이중과세 조정규정을 운영할 수 있다고 본다. 앞서 제안하였던 배당소득세의 이중과세 조정방안은 실제로 증여의제이익이 배당 완료되는 시기까지 사후관리를 한다는 점에 초점이 맞추어져 있다. 그러나 이중과세의 조정을 자본이득에서 하자는 본 대안을 따를 경우 증여세과세 표준 신고기한 이후에 실제로 배당하는 부분에 대한 이중과세조정은 이를 감안하지 않아도 되는 장점이 있다. 다시 말해서 증여세 신고 이후에 지급되는 배당에 대한 이중과세조정 규정은 이를 따로 두지 않고 지분양도 시에 발생하는 자본이득에서 조정하는 본 대안을 따를 경우 배당을 지급하는 때마다의 과세자료 관리의 번거로움을 주지 않고 지분양도 시에 일괄적으로 이중과세를 조정하게 되어 과세의 간편성을 높일 수 있다.

앞서서 제안했던 방안과 본 방안을 결합한 방안도 생각할 수 있다. 즉, 증여세 신고 전에 배당된 것은 증여세 과세금액에서 공제하는 현재의 규정에 따르고, 증여세 신고 이후에 배당된 금액은 그 배당금이 지급되는 때에 이중과세를 조정하고, 배당금이 전부 지급되기 전에 지분을 양도한 부분에 대하여는 지분양도 시에 이중과세를 조정하는 방안이다. 증여세 과세분을 지분의 취득원가에 가산하도록 한 현행 규정에 따를 경우 증여세가 과세되기 전에 배당한 금액 이외의 금액에 대하여는 모두 지분의 취득가액에 가산하게 된다. 그러므로 그 이후분에 대한 배당액에 대하여는 이중과세조정을 적용하지 않도록 규정한 것 같다. 그러나 본 방안대로 양도소득에서 공제하는 방식(소득공제방식)을 따르게 되면 증여의제 이익에 달하기까지 배당받는 금액이든지 자본이득으로 실현되는 금액이든지 구매받지 않고 이중과세에 대한 조정을 완료할 수 있게 될 것이다.

7) 이 경우 공제하는 금액은 해당 지분의 전체 양도차익을 한도로 함이 타당하다. 다시 말해서 증여세과세액이 양도차익을 초과하는 경우에 환급은 인정되지 않도록 규정되어야 한다. 자본이득은 증여의제이익이 100% 실현되어 나타난다기 보다는 주식시장의 여건과 기타 요소의 복합작용의 결과일 것이므로 양도차익을 초과하는 증여과세금액을 환급하게 되면 주주의 투자의사결정 실패를 정부가 보전해주는 결과가 되기 때문이다.

V. 결 론

본 연구는 일감몰아주기 과세 규정(상증법 제45조의3)과 사업기회 제공에 따른 증여의제 규정(상증법 제45조의4)을 대상으로 현행 규정이 가지는 문제점에 대하여 분석하였다. 분석결과 미실현이익의 과세문제, 과세요건의 타당성에 대한 논란 등 다양한 문제가 있지만 그 중에서도 이중과세의 문제가 간과할 수 없는 문제점인 것으로 나타났다.

즉, 현행 규정에 따른 경우 일감몰아주기에 따라서 수혜법인의 지배주주가 얻은 이익에 대하여 증여세가 과세되고 추후 해당 이익이 지배주주에게 배당되게 되면 배당소득세를 다시 과세하는 이중과세의 문제가 있고, 주주가 해당 지분을 처분한 경우에는 자본이득에 대한 양도소득세와 증여세가 이중적으로 과세되는 문제가 있게 된다. 현행 규정에는 배당소득세와 증여세의 이중과세를 조정하는 내용이 포함되어 있기는 하지만, 증여세 신고기한까지 실제로 배당한 소득에 대하여만 적용하도록 하고 있어서 완전한 이중과세 조정이 이루어지지 않는 문제가 있다.

이중과세의 문제가 동일한 납세의무자의 동일한 소득에 대한 중복적인 과세로 규정되는 경우는 국민의 재산권에 대한 부당한 침해의 문제가 있어서 위헌적인 요소를 띠게 된다. 따라서 진정한 이중과세의 문제가 내포된 세법규정의 경우 해당 조항의 존립 타당성을 확보하고 조세 저항의 해소를 위해서 이중과세를 조정하는 방향으로 개정될 필연성이 있다고 보았다.

현행 상증법상 일감몰아주기 등 과세규정의 이중과세 문제를 해소하기 위한 대안으로는 첫째, 증여세가 과세된 이후에 배당되는 이익에 대하여도 이중과세 조정을 확대하는 방안이 있을 수 있다. 하지만, 이 방안의 단점은 배당으로 지급되기 전에 해당 지분을 처분하여 자본이득으로 실현하는 경우에는 이중과세의 조정이 완전히 이루어지지 않는다는 것이다. 두 번째 대안으로는 현행 규정에서 두고 있는 증여세와 자본이득세에 대한 이중과세 조정방식을 취득원가 가산방식에서 소득공제방식으로 전환하여 명확히 하는 것이다. 이러한 두 가지 대안을 따르게 되면, 과세된 증여의제이익을 배당소득으로 실현하든지 자본이득으로 실현하든지 상관없이 이중과세의 문제가 정확하고 간명하게 해소될 수 있는 장점이 있다.

본 연구는 논란이 많지만 경제 질서를 확립하고 불공정한 증여행위를 방지하기 위하여 필요한 일감몰아주기 과세규정의 법리적인 문제를 다소간에 해소하는데 기여하고자 이루어졌다. 본 연구의 결과는 새로운 가치를 창출한다거나 하는 등의 창조적인 역할과는 거리가 있지만, 법 규정이 갖추어야 하는 체계성과 논리적 정합성을 제고하여 현행 세법규정의 합리성을 높이는데 기여한다고 생각한다. 현행 일감몰아주기 과세규정은 정상거래비율이나 한계보유비율의 구분기준이 모호하게 규정된 측면이 있는 등의 문제가 있음이 이미 선행연구에서 지적된 바 있다. 이러한 문제점들에 대한 개선방안은 후행 연구들을 통해 지속적으로 탐구되고 개선될 필요가 있다.

참고문헌

- 박성진·선은정. 2011. “특수관계 기업간 물량 몰아주기를 통한 이익에 대한 과세문제－현대모비스 적용 사례－”. 세무학연구 제28권 제4호 : 49－85.
- 유재권. 2012. “특수관계법인과 의 거래를 통한 이익의 증여의제 과세에 관한 연구”. 세무와회계저널 제13권 제2호 : 229－252.
- 채이배. 2011. “회사기회유용과 지원성 거래를 통한 지배주주 일가의 부의 증식에 관한 보고서”. 경제개혁연구소 경제개혁리포트. 2011－04호 : 1－32.
- 최보람. 2012. “재무자료를 이용한 일감몰아주기 과세제도의 분석과 개선안에 관한 연구”. 국제회계연구 제46집 : 343－366.
- 오문성. 2013. “일감몰아주기와 그 규제에 관한 연구 : 상속세 및 증여세법 제45조의 3을 중심으로”. 경영교육연구 제28권 제1호 : 423－449.
- 이만우·심준용·윤용석. 2015. “일감 몰아주기 증여세 과세에 대한 기업의 대응”. 세무학연구 제32권 제2호 : 35－68.
- 금융위원회 홈페이지(<http://www.fsc.go.kr/>)
- 택스넷 홈페이지(<http://www.taxnet.co.kr>)

Consideration and Improvement about the Gift Tax on the Related Party Transactions

Gyuyoung Hwang* · Yura Kim** · Hyundong Kim***

〈Abstract〉

Taxation on the Related Party Transactions is a provision that regulates ‘unfair profit transfer’ which is done by the special related firm of controlling shareholders. If the specific firm, controlled by major shareholders, was provided concentrated business transactions or opportunities by the related party(the firm managed by major shareholder’s relative), the controlling shareholders of specific firm gained profits unjustly.

There has been pros and cons about this provision(Taxation on the Related Party Transactions). In a positive point of view, this provision is reasonable since it regulates abnormal distribution of benefits. But on the other hand, it limits company’s freedom in business activities. For this reason, current tax law is now setting the tax requisition in a rigid manner and regulating the case of application narrowly. And when the benefited firm distributed the imparted profits to the shareholders, the regulation requires that dividend is subtracted from the deemed gift for the purpose of reconciliation of dual taxation.

In this research, We considered that this reconciliation rule preventing double taxation is not complete, and searched alternatives that can resolve the problems caused by double taxation and enhance the accordance of current tax law.

According to the analysis, current provision does partially adjusting double taxation between dividend tax and gift tax, when the profited firm pay the dividend or not. Furthermore there is a double taxation problem between gift tax and capital gains tax when the controlling stockholders sell off their shares.

To remedy the shortcoming of current regulation in this issue and to secure accordance of current tax law, it is necessary to deduct the deemed gift amount from dividend income without time limit and to exclude the amount already taxed from the capital gains. The deduction method is better than current arrangements in terms of concision and wholeness. This study emphasizes the necessity to keep the legal consistency even the case of tax policy.

〈Key words〉 deemed gift, related party transaction, reconciliation of dual taxation

* Professor, College of Business Administration, Kookmin University, hwanggy@kookmin.ac.kr, First Author.

** Associate Professor, School of Business Administration, University of Seoul, yurak0@uos.ac.kr, Corresponding Author.

*** Ph.D. College of Business, KAIST, hyundong@business.kaist.ac.kr, Co-author.