거래내용에 관한 실질과세의 원칙의 적용 범위

- 판례의 동향을 중심으로 -

김 완 석*

요 약

조세법의 규율대상이 되는 거래 등은 형식이나 외관과 실질이 부합하는 것이 일반적이지만, 경제구조의 복잡화와 조세회피현상 등으로 말미암아 때로는 거래 등의 형식이나 외관과 그 실질이 일치하지 않는 경우가 생길 수도 있다. 이 경우 단순히 거래 등의 형식이나 외관을 기준으로 하여 과세를 행하게 되면 담세력이 없는 자 또는 담세력이 아닌 것에 과세하는 결과로 되어 조세부담의 공평을 해치게 된다. 실질과세의 원칙은 조세부담의 공평이 이루어지도록 경제적 의의 또는 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 과세요건사실을 인정하여야 한다는 원칙으로서 조세법의 기본원칙인 조세평등주의를 실현하기 위한 실천적 원리이다.

그런데 실질과세의 원칙에서의 실질이나 경제적 실질은 모두 불확정개념이기 때문에 실질과세의 원칙의 적용을 둘러싸고 과세관청과 납세자간에 다툼이 계속되고 있고, 조세법의 법적 안정성과 예측가능성이 흔들리고 있는 실정이다. 대법원 2012.1.18. 선고 2008두8499 전원합의체 판결을 통하여 '실질'을 '경제적 실질'의 의미로 해석한 이래 실질과세의 원칙의 적용범위와 관련하여 학계, 법원, 과세관청 및 실무계 어디에서도 명확한 기준 또는 입장을 정리하지 못하고 있다. 더욱이 위의 대법원 2008두8499 전원합의체 판결에 힘을 얻은 과세관청은 불확정개념인 실질이나 경제적 실질이라는 불확정개념의 확장을 통하여 가능하다면 거래를 재구성하여 과세를 행하려는 경향을 보이고 있다.

그런데 거래내용의 실질과세의 원칙에 관한 판례의 동향을 보면 특히 개별규정이 없는 조세회피행위를 부인할 때 그 부인의 근거와 관련하여 가장행위이론을 내세우기도 하고, 때로는 국세기본법 제14조 제2항 또는 제3항을 적시하기도 하여 그 근거나 기준이 혼란스럽다. 그리고 납세의무자의 특정한 행위 또는 거래가 국세기본법 제14조 제2항 또는 제3항의 적용대상이 되는 조세회피행위에 해당하는지의 여부에 관한 판단기준도 명료하지 못하다. 납세의무자의 법적 안정성과 예측가능성을 담보하기 위해서는 법원의 명확하고 뚜렷한 근거와 기준에 의한 일관성 있는 판결이 이루어질 필요가 있다.

다음으로 입법자는 가능한 한 조세회피행위를 부인할 수 있는 개별규정을 두어 바람직하지 못한 조세회피행위를 규제하도록 하여야 하고, 일반조항인 국세기본법 제14조도 그 적용

논문접수일 2016. 10. 10. 최종수정일 2016. 12. 6. 게재확정일 2016. 12. 13.

* 강남대학교 대학원 세무학과 석좌교수; kimws1213@naver.com

요건을 좀 더 구체화할 필요가 있다. 이를 위해서는 국세기본법 제14조 제1항 및 제2항과는 별개로 조세회피행위를 방지하는 일반규정의 조항을 신설하도록 하되, 그 신설하는 일반규정의 조항 안에 현행 제14조 제3항의 우회거래 및 다단계거래를 부인하기 위한 조항 외에도 부적합하고 이상한 형식의 행위나 거래를 통한 조세회피행위를 부인하기 위한 일반규정을 두어야 한다. 그리고 이와 같은 조세회피행위를 부인하는 일반규정의 적용요건을 좀 더 구체적이고 상세하게 정할 필요가 있다.

핵심어: 실질과세의 원칙, 조세회피, 경제적 실질, 우회거래, 다단계거래, 사업목적의 원칙, 일반부인규정(일반규정), 개별부인규정(개별규정)

Ⅰ. 서 론

헌법 제11조 제1항에서 “모든 국민은 법 앞에 평등하다. 누구든지 성별·종교 또는 사회적 신분에 의하여 정치적·경제적·사회적·문화적 생활의 모든 영역에 있어서 차별을 받지 아니한다”고 규정하여 법 앞의 평등을 보장하고 있다. 이와 같은 법 앞의 평등을 조세법의 영역에서 구체적으로 적용한 형태가 조세평등주의이다. 즉, 조세평등주의는 “담세능력이 동일한 것은 평등하게, 담세능력이 상이한 것은 불평등하게”과세함으로써 조세정의를 실현하려는 원칙이다. 조세평등주의는 자의적 차별의 금지와 경제적 급부능력에 따른 응능부담의 원칙(Leistungsfähigkeitsprinzip)을 그 주된 내용으로 하는데, 이 중 응능부담의 원칙은 동일한 담세능력, 즉 동일한 경제적 성과에 대해서는 동일한 조세부담을 지울 것을 요구한다.

조세는 경제적 부담이므로 조세의 부담능력은 바로 납세의무자의 경제적 급부능력을 의미한다. 조세의 부담능력을 나타내는 소득, 재산, 소비 등은 납세의무자의 경제력의 지배·관리를 전제로 한 개념들이므로 그 형식이나 외관에 관계없이 실질에 따라 파악할 필요가 있다. 그런데 납세의무자는 경제활동을 수행할 때 일정한 경제적 목적을 달성하거나 경제적 성과를 실현하기 위하여 여러 가지의 행위나 거래의 형식 중 어느 하나를 선택하여 거래할 수 있고, 조세회피를 목적으로 통상적인 행위나 거래의 형식을 택하지 않고 부적합한 이상한 행위나 거래의 형식을 택하는 경우도 있을 수 있다.

이와 같은 경우에 납세의무자가 선택한 행위 또는 거래의 형식이나 외관에만 착안하여 과세하게 되면 실제로 과세물건이 귀속하지 않은 자 또는 과세물건이 아닌 것에 대하여 과세하거나 실제로 과세물건이 귀속하는 자 또는 과세물건인 것에 대하여 과세하지 못함으로써 응능부담의 원칙이 훼손되는 결과를 초래하고 조세정의를 해치게 된다. 그렇기 때문에 경제적 담세능력이 있는 자에게 그 담세능력에 상응하는 과세를 행하기 위해서는 경제적 의의 또는 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 과세요건사실을 인정할 필요가 있는 것이다. 이와 같이 경제력의 실질적인 귀속자를 가리고, 그 귀속자가 실질적으로 지배·관리하는 경제력을 파악하여 담세능력에 적합한 과세를 실현하기 위한 실천적 원리가 실질과세의 원칙인 것이다.

국세기본법 제14조와 지방세기본법 제17조에서 실질과세의 원칙에 관한 규정을 두고 있고, 이 밖에도 법인세법 제4조, 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2에서도 실질과세의 원칙에 관한 규정을 두고 있다.

그런데 실질과세의 원칙에서 “실질”의 개념을 둘러싸고 종래 법적 실질설과 경제적

실질설이 대립하여 왔는데, 어떤 견해를 취하는지에 따라 실질과세의 원칙의 적용범위에 지대한 영향을 미친다. 실질과세의 원칙의 적용범위와 관련하여 대법원 2012.1.19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결은 그 분수령을 이루는 중요한 판결이다. 대법원 2008두8499 전원합의체 판결 이전에는 '실질'을 '법적 실질'의 의미로 해석하여 왔으나, 위의 판결을 통하여 '실질'을 '경제적 실질'의 의미로 해석한 것으로 보고 있다.[1)]

그런데 실질이나 경제적 실질은 모두 불확정개념이기 때문에 실질과세의 원칙의 적용을 둘러싸고 다툼이 계속되고 있고, 조세법의 법적 안정성과 예측가능성이 흔들리고 있는 실정이다. 즉, 불확정개념인 실질과세의 원칙에서의 실질이나 경제적 실질이 '국고주의의 무기'[2)]가 되어 납세자의 법적 안정성이나 예측가능성을 뒤흔드는 요인이 될 수 있다는 우려가 제기되고 있는 것이다.[3)]

이 연구에서는 실질과세의 원칙 중 거래내용에 관한 실질과세의 원칙으로 그 범위를 한정하여 개별 판례의 동향을 파악하고 분석함으로써 거래내용에 관한 실질과세의 원칙의 구체적 적용범위에 관하여 시사점을 도출하고자 한다.

Ⅱ. 실질과세의 원칙의 개념과 성격

1. 실질과세원칙의 개념

실질과세의 원칙이라 함은 조세부담의 공평이 이루어지도록 경제적 의의 또는 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 과세요건사실을 인정하여야 한다는 원칙으로서 조세법의 기본원칙인 조세평등주의를 실현하기 위한 실천적 원리이다. 즉, 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서 과세요건사실에 관하여 형식이나 외관과 실질과의 사이에 괴리가 있는 경우에

1) 황남석, "실질과세원칙의 적용범위에 관한 최근 판례의 동향 및 세무행정에 대한 시사점", 「조세마찰 방지를 위한 세무행정의 효율적 개선방안 2015 세정네트워크(세무행정분과)」, 한국조세재정연구원, 2016, 231면; 윤지현, "과세의 형평과 응능부담의 원칙을 구현하기 위하여 국세기본법에 따른 실체법·절차법 체계하에서 정확한 담세력에 따른 과세를 어디까지 추구할 수 있는가?". 「조세법연구」 22-3, 한국세법학회, 2016, 17면.

2) 谷口勢津夫, 「税法基本講義」, 第5版, 弘文堂, 2016, 38면.

3) 같은 취지: 강석규, "간주취득세와 실질과세의 원칙", 「대법원 판례해설 2012년 상반기」(통권 제92호), 법원도서관, 2012, p.53; 이재희, "조세회피행위의 구제와 조세법률주의 -한국 사법학의 신과제 설정을 위한 법학방법론 연구(6)-", 「저스티스」 통권 제115호, 한국법학원, 2010, 285면.

는 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있는 것이다.[4]

조세법의 규율대상이 되는 거래 등은 형식이나 외관과 실질이 부합하는 것이 일반적이지만, 경제구조의 복잡화와 조세회피현상 등으로 말미암아 때로는 거래 등의 형식이나 외관과 그 실질이 일치하지 않는 경우가 생길 수도 있다. 이 경우 단순히 거래 등의 형식이나 외관을 기준으로 하여 과세를 행하게 되면 담세력이 없는 자 또는 담세력이 아닌 것에 과세하는 결과로 되어 조세부담의 공평을 해치게 된다.

실질과세의 원칙은 크게 귀속에 관한 실질과세의 원칙과 거래내용에 관한 실질과세의 원칙으로 나눌 수 있다. 귀속에 관한 실질과세의 원칙이란 과세물건의 법률상 귀속자와 사실상 귀속자가 서로 다른 경우 사실상의 귀속자를 납세의무자로 하여야 한다는 원칙이다. 과세물건의 법률상 귀속자는 사실상 귀속자와 일치하는 것이 원칙이지만, 예외적으로 과세물건의 법률상의 명의자와 사실상의 귀속자가 다른 경우도 있을 수 있다. 이 경우에 사실상의 귀속자를 납세의무자로 하여야 한다는 원칙이 귀속에 관한 실질과세의 원칙이다. 실질귀속자과세의 원칙[5] 또는 귀속에 관한 실질주의[6]라고도 부른다.[7] 국세기본법 제14조 제1항, 법인세법 제4조제1항, 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2제1항 및 지방세기본법 제17조제1항에서 귀속에 관한 실질과세의 원칙에 관하여 규정하고 있다.

다음으로 거래내용에 관한 실질과세의 원칙은 과세물건의 해당성과 그 구분, 과세표준의 계산, 세율의 적용구분 등을 판단함에 있어서 실질내용에 따르도록 요구하는 원칙이다. 거래내용에 관한 실질과세의 원칙을 실질내용 과세의 원칙[8] 또는 거래내용에 관한 실질주의[9]라고도 부른다.[10] 국세기본법 제14조 제2항에서 “세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다”고 하여 거래내용에 관한 실질과세의 원칙을 규정하고 있다. 이 밖에도 법인세법 제4조 제2항, 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제2항 및 지

4) 대법원 2012.1.19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결.

5) 김두형, 「로스쿨 조세법 기초이론」, 제2판, 한국학술정보(주), 2012, 129면.

6) 임승순, 「조세법」, 박영사, 2016, 69면; 최명근, 「세법학 총론」, 세경사, 2006, 125면; 이동식, 「일반조세법」 제4판, 준커뮤니케이션즈, 2016, 220면.

7) 납세주체에 관한 실질주의라고도 한다(송쌍종, 「조세법학총론」, 제7판, 조세문화사, 2014, 201면).

8) 김두형, 앞의 책, 130면.

9) 임승순, 앞의 책, 70면; 최명근, 앞의 책, 125면; 이동식, 앞의 책, 226면.

10) 과세객체에 관한 실질주의라고도 한다(송쌍종, 앞의 책, 202면).

방세기본법 제17조 제2항에서도 거래내용에 관한 실질과세의 원칙에 관하여 규정하고 있다.

실질과세의 원칙은 모든 조세에 적용되지만 특히 과세표준의 크기에 따라 누진세율을 적용하여 과세하는 소득과세의 영역에서 가장 활발하게 작동하고 있다.

2. 실질과세의 원칙에서의 실질의 개념

실질과세의 원칙에서의 실질의 개념을 둘러싸고 종래부터 법적 실질설과 경제적 실질설이 대립하여 왔음은 전술한 바와 같다.

법적 실질설은 조세법률주의의 법적 안정성과 예측가능성을 중시하는 관점에서 '형식'과 '실질'을 '법적 형식'과 '법적 실질'로 이해하면서, 법적 실질과 경제적 실질 사이에 괴리가 발생한 경우에는 법적 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 적용하여야 한다는 견해이다. 위에서 '법적 형식'과 '법적 실질'이란 민법이나 상법과 같은 사법상의 형식과 실질을 의미한다.[11] 이와 같은 법적 실질설은 사법상의 법률관계를 전제로 하여 세법을 적용하여야 하므로 사법상 법률관계를 무시하거나 재구성(recharacterization)하여 과세할 수는 없다고 본다.

이와는 달리 경제적 실질설은 '형식'과 '실질'을 '법적 형식'과 '경제적 실질'로 이해하면서 법적 실질과 경제적 실질 사이에 괴리가 발생한 경우에는 경제적 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 적용하여야 한다는 견해이다.[12] 이와 같은 경제적 실질설에 따르면 사법상의 법률관계를 그 경제적 실질을 기준으로 하여 세법상 무시하거나 재구성하여 과세할 수 있다고 보기 때문에 담세력에 따른 응능부담의 원칙과 조세평등주의의 실현에 기여한다.

생각건대 실질과세의 원칙에서의 실질의 개념은 경제적 실질로 이해하고자 한다. 현행 국세기본법 제14조 제3항은 경제적 실질설에 터 잡아 우회거래 및 다단계거래를 통한 조세회피행위를 부인하기 위한 일반적 부인규정(이하 "일반규정"이라 한다)으로 이해하고 있다. 즉, 국세기본법 제14조 제3항에서 경제적 실질 내용을 기준으로 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 재구성하여 과세하도록 하고 있는데, 국세기본법 제14조 제2항에서의 실질 또한 같은 조 제3항과 마찬가지로 경제적 실질로 이해하는 것이 체계적 해석에 부합하는 것이다.[13]

---

11) 이동식, 앞의 책, 205면.

12) 강석규, 앞의 논문, 33면; 황남석, 앞의 논문, 237면.

종래 대법원은 법적 실질설의 입장을 견지하여 납세의무자가 경제활동을 함에 있어서는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여서도 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있으므로 그것이 가장행위에 해당한다고 볼 특별한 사정이 없는 한 과세관청으로서는 납세의무자가 선택한 법률관계를 존중하여야 하고, 납세의무자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 그 효력을 부인할 수 있으려면 법률에 개별적이고 구체적인 부인 규정이 있어야 한다고 판시하여 왔다.[14]

그런데 대법원은 2008두8499 전원합의체 판결을 통하여 "조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 ---조세정의를 실현하려는 것"이라고 하여 실질과세의 원칙에서의 실질을 종래의 법적 실질에서 경제적 실질로 그 방향을 전환한 것으로 보인다.

3. 실질과세의 원칙의 성격

실질과세의 원칙이 과세요건 사실을 인정하여 조세법을 적용함에 있어서 경제적 실질에 따라야 한다는 원칙, 즉 조세법의 적용원칙에 해당한다는 것에 대하여 의문을 제기하는 견해는 없다. 그러나 실질과세의 원칙이 조세법의 해석원칙인지에 대해서는 부정설과 긍정설로 그 견해가 엇갈리고 있다. 즉, 실질과세의 원칙은 세법의 적용원칙에 지나지 않고 세법의 해석원칙에는 해당하지 않는다는 부정설과 세법의 적용원칙임과 아울러 세법의 해석원칙이라는 긍정설이 그것이다.

생각건대 실질과세의 원칙은 조세법의 적용원칙에 해당함은 물론이고 조세법의 해석원칙에 해당한다고 새기고자 한다. 실질과세의 원칙을 조세법의 해석원칙으로 새기는 경우 실질과세의 원칙은 조세법의 목적론적 해석을 의미한다고 하겠다. 독일에서는 경제적 관찰방법(wirtschaftliche Betrachtungsweise)은 목적론적 해석방법으로 이해한다.[15]

목적론적 해석(teleologisher Auslegung)이란 법문을 문구대로 해석하는 것이 아니라

13) 같은 취지: 이준봉, 「조세법 총론」, 제2판, 삼일인포마인, 2016, 124면; 이동식, 앞의 책, 228면.

14) 대법원 2011.5.13. 선고 2010두5004 판결: 대법원 2009.04.09. 선고 2007두26629 판결 외 다수.

15) Klaus Tipke & Joachim Lang, Steuerrecht 22. Aufl., ottoschmidt, 2015, S.203; Lehner, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, in; Die Steuerrechtordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S.237; Klaus Tipke, Die Steuerrechtordnung Ⅲ, ottoschmidt, 2012, S.1630.

법률의 객관적인 규율목적에 따라 해석하는 방법이다. 규율목적이란 입법의 취지(ratio legis) 또는 입법의 목적이라고도 부르는데, 조세법상 입법의 취지 또는 목적은 재정목적규범(세수목적규범)의 경우에는 응능부담의 원칙 또는 부담배분[16]이며, 세수확보라는 조세수입목적은 조세법상 입법의 취지 또는 목적라고 할 수 없다.[17] 그리고 사회목적규범은 각종의 정책적 유도목적이 기준이 되며,[18]간소화규범(Vereinfachungsnormen)은 실행가능성(Praktikabilität)이 그 기준이 된다. 그렇지만 목적론적 해석은 가능한 문언의 의미[19](möglicher Wortsinn)를 그 한계로 한다고 새겨야 한다.

다음으로 실질과세원칙은 조세법의 기본원칙인 조세평등주의를 실현하기 위한 실천적 원리인데, 조세평등주의와 결합하여 헌법적 효력을 갖는다. 즉, 실질과세의 원칙은 조세법의 입법에 있어서 지도이념으로 작용하며, 위헌 여부를 판단하는 기준을 이루고 있다.[20]

4. 조세법률주의와의 관계

실질과세의 원칙의 내용을 이루는 목적론적 해석과 당사자가 선택한 행위 또는 거래를 경제적 실질에 따라 재구성하여 과세하는 것은 필연적으로 납세의무자의 법적 안정성과 예측가능성을 침해함으로써 조세법률주의와 충돌을 가져온다.[21] 법적 안정성의 요청은 법치국가원리 및 조세법률주의를 구성하는 본질적 요소인데, 법질서는 개인으로 하여금 국가작용을 예측할 수 있고 자신의 행위를 그에 맞출 수 있도록 명확하여야 할 뿐만 아니라 개인에게 행위의 기준을 삼을 수 있는 신뢰할 만한 근거를 제공할 것을 요구한다. 이와 같은 법적 안정성은 법규범의 존속 또는 지속성[22]과 법규범의 내

16) Klaus Vogel, Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Lastenausteilungs-, Lenkungs-, und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen:: ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts, StuW 1977, S.107.

17) 독일의 제국 조세기본법(Reichsabgabenordnung)을 기초한 Enno Becker는 “조세법률의 첫 번째 목적은 금전을, 가능한 한 많은 금전을 조달하는 것이다”라고 하여 세수의 확보, 즉 세수목적이 조세법의 목적으로 보았으나(E. Becker, Zur Auslegung der Steuergesetze, StuW 1924, S.162), 오늘날에는 이와 같은 세수목적을 조세법의 목적으로 주장하는 견해는 없다.

18) Klaus Tipke & Joachim Lang, a.a.O., S.196; Klaus Vogel, a.a.O., S.107; H. W. Kruse, Ende oder neuer Anfang der wirtschaftliche Betrachtungsweise? Anmerkungen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, JbFSt 1975/1976, S.43.

19) 대법원 1994.12.20 선고 94모32 전원합의체 판결.

20) 헌법재판소 2009.3.26. 선고 2005헌바107; 헌재 2006.6.29. 선고 2004헌바76, 2004헌가16(병합) 외.

21) 이태로·한만수, 「조세법강의」, 박영사, 2016, 46면.

용적 일의성·명확성 및 투명성[23]을 그 내용으로 하고 있다. 그런데 실질이나 경제적 실질이 불확정개념이기 때문에 실질이나 경제적 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 적용하는 경우에는 납세자의 법적 안정성과 예측가능성이 침해되기 쉬운 것이다.

대법원은 "실질과세의 원칙은 -- 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활관계에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다고 판시한 바 있다."[24]

그럼에도 불구하고 실질과세의 원칙은 납세자의 법적 안정성과 예측가능성을 침해할 소지가 크며, 그 적용범위의 획정과 한계의 설정이 중요한 당면과제가 되고 있음은 의문의 여지가 없다.

III. 거래내용에 관한 실질과세의 원칙의 적용범위와 그 내용

1. 서 언

거래내용에 관한 실질과세의 원칙은 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정을 해석하거나 과세요건사실을 인정하여 해당 세법을 적용할 때 경제적 실질에 따라야 한다는 것이다. 이와 같은 거래내용에 관한 실질과세의 원칙은 과세물건·과세표준·세율 및 세액의 감면 등과 같은 과세요건의 충족 여부를 판단하는 기준이 된다. 그리고 사법상 가장행위를 세법상 무시하고, 위법소득과 무효인 법률행위에 기인한 경제적 성과에 대하여 과세하며, 조세회피행위를 부인하는 근거를 이루는 것이다.

그런데 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래를 그 실질내용에 따라 과세하기 위해서는 그 실재하는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 경제적 실질은 물론이고 통상 있어야 할 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 경제적 실질을 함께 탐색하여야 한다. 즉, '무엇이 존재하는가' 또는 '존재하는 것이 무엇인가'라고 하는 존재(Sein)는 물론이고 '무엇이 존재하여야 하는가' 또는 '존재하는 것이 무엇이어야 하는가'라고 하는 당위(Sollen)

22) 시간적 차원에서의 안정성이라 한다(한수웅, 「헌법학」, 제6판, 법문사, 2016, 261면).
23) 내용적 측면에서의 안정성이라 한다(한수웅, 위의 책, p.261).
24) 대법원 2012.1.19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결.

도 함께 추구하여야 하는 것이다. 뒤에서의 '무엇이 존재하여야 하는가' 또는 '존재하는 것이 무엇이어야 하는가'라고 하는 당위의 탐색은 주로 경제적 실질에 따라 조세회피행위를 부인할 경우에 추구하는 원리라고 하겠다.

거래내용에 관한 실질과세의 원칙에 관하여는 국세기본법 제14조 제2항에서 명문의 규정을 두고 있다. 그리고 같은 조 제3항에서는 우회거래와 다단계거래의 부인에 관한 규정을 두고 있는데, 이와 같은 우회거래와 다단계거래의 부인에 관한 규정은 귀속의 경우와 거래내용의 경우 모두 적용이 될 수 있다.

이하에서는 실질과세의 원칙의 구체적 적용범위에 검토한 후 국세기본법 제14조 제2항 및 제3항을 중심으로 하여 거래내용의 실질과세의 원칙의 내용에 관하여 살펴보기로 한다.

2. 거래내용에 관한 실질과세의 원칙의 구체적 적용범위

조세법을 해석하거나 적용할 때 거래내용에 관한 실질과세의 원칙이 논의되는 구체적 영역으로서는 차용개념의 해석, 경제적 실질에 따른 과세물건 등의 판단, 가장행위의 세법상 무시, 위법소득과 무효인 법률행위에 따른 경제적 성과에 대한 과세, 조세회피행위의 부인을 들 수 있다.[25)]

가. 차용개념의 해석

조세법이 민법·상법 등과 같은 다른 법에서 쓰고 있는 용어를 차용하여 과세요건 등을 규정하는 경우가 적지 않다. 이와 같이 조세법이 민법 등으로부터 빌려 쓰는 개념을 차용개념이라 한다. 예를 들면 상속, 임대차, 배우자, 조합, 배당, 위탁매매 등이 이에 해당한다.

이와 같은 차용개념의 해석을 둘러싸고 민법 등에서의 의미·내용과 동일하게 해석하여야 하는지 또는 민법 등에서의 의미·내용과는 다르게 해석할 수 있는지를 둘러싸고 통일설과 독립설이 대립하고 있다.

통일설은 민법 등에서 차용한 개념은 그 민법 등에서의 의미 및 내용 그대로 해석하여야 한다는 견해이다. 즉, 조세법에서 별도의 명시적 규정을 두고 있지 않는 한 민법 등으로부터 차용한 개념은 그 민법 등에서의 의미 및 내용과 같게 해석하여야 한다고 한다. 법의 통일성, 법적 확실성과 납세의무자의 신뢰보호에 그 논거를 두고 있다.

25) 송쌍종, 앞의 책, 203-204면; 김재길, 「세법학원론」, 박영사, 2008, 166면.

이에 대하여 독립설은 민법 등에서 빌려온 차용개념이라 할지라도 조세법에서 사용하고 있다면 민법 등에서의 의미 및 내용과는 달리 독자적인 의미 및 내용을 갖는다는 견해이다. 실질과세의 원칙은 조세법의 해석에 있어서 목적론적 해석을 의미하는데, 목적론적 해석론에 따르면 차용개념은 조세법 독자적으로 해석하는 것이 타당하다. 이와 같은 독립설은 경제적 급부능력에 따른 과세의 실현에 이바지 한다.

생각건대 조세법은 민법 등의 부속법이 아니고 독자의 가치와 체계를 갖춘 독립법이기 때문에 비록 민법 등에서 차용한 개념이라 할지라도 항상 민법 등에서와 같게 해석되어야 한다는 통일설은 비판의 여지가 있다. 즉, 조세법이 과세요건 등을 규정할 때 민법 등에서의 용어를 차용하여 사용하였다고 하더라도 그 의미·내용은 민법 등에서의 의미·내용과는 달리 조세법상의 의미관련성에서 각각의 목적 및 취지에 따라 해석되는 것이 바람직한 것이다.

그렇다고 하여 모든 차용개념에 대하여 일률적으로 민법 등에서의 의미·내용과 다른 독자적인 의미·내용으로 해석하여야 한다는 것은 아니다. 모든 차용개념에 대하여 예외 없이 독자적인 의미·내용으로 해석하여야 한다는 견해는 조세법학을 감정법학으로 전락시켜 납세자의 법적 안정성과 예측가능성을 침해할 위험성이 있다.

그러므로 조세법에서 규정한 차용개념의 의미·내용과 민법 등에서 사용하고 있는 의미·내용과의 괴리가 해당 법조항의 인식 가능한 목적에 일치하는 경우로 한정하여 독자적인 해석이 가능하다고 새겨야 한다. 입법론적으로는 민법 등에서의 의미 및 내용과 달리 개념 구성을 할 필요가 있는 용어는 가능한 한 세법상 별도의 정의규정을 두어 해결하거나 응능부담의 원칙에 적합한 용어로 바꾸어 규정하는 것이 바람직하다고 본다.

대법원은 일부 차용개념의 해석에서 독립설을 취한 예[26]도 있으나 주류적 태도는

---

26) ① 대법원 1993.08.24. 선고 92누15994 전원합의체 판결 - 주거용 공동주택
구 지방세법시행령 제84조의3 제1항 제2호 제(4)목 소정의 주거용 공동주택은 세법 고유의 개념으로서 반드시 건축법이나 주택건설촉진법의 규정에 구속되어 판단되어야 할 것은 아니고 어디까지나 세법의 독자적인 입장에서 그 입법취지에 비추어 판단되어야 하고 고급주택에 대하여 취득세를 중과하는 입법취지는 사치성 고급주택의 신축이나 취득을 억제하고 아울러 건축물의 부지로 과다한 토지를 공여하는 것을 억제하여 부족한 택지의 공급을 늘리며 나아가 건전한 주택문화를 정착시킴으로써 국민생활의 건전화를 기하는 데에 있다 할 것이므로, 다가구용 단독주택이 비록 단독주택으로 건축허가를 받아 건축물관리대장상 단독주택으로 등재되었다거나 건축주 한 사람 앞으로 소유권보존등기가 경료되었다 하더라도 공동주택으로 봄이 상당하다.
② 대법원 1995.05.12. 선고 94다28901 판결 [부당이득금반환] - 건축물의 연면적 산정
취득세 중과대상이 되는 고급주택의 범위를 정하고 있는 구 지방세법시행령 제84조의3 제1항 제2호 제(4)목 소정의 주거용 공동주택의 경우에 건물의 연면적에 대한 구체적인 산정기준에 대하여

통일설의 견해에 서 있는 것으로 보인다.[27]

나. 경제적 실질에 따른 과세물건 등의 판단

국세기본법 제14조 제2항에 따라 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래는 그 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질내용에 따라 과세물건을 판정하고 과세표준을 산정한다. 즉, 과세물건의 판정, 과세표준의 산정이나 세율의 구분 등에 있어서 실질에 따르도록 요구하고 있다. 이와 같은 거래내용에 관한 실질과세의 원칙은 주로 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래와 관련하여 '무엇이 존재하는가' 또는 '존재하는 것이 무엇인가'에 주목하는 것이다.

예를 들면 금전을 대여할 때에 채권자가 채무자로부터 받는 금전대여에 관한 수수료는 그 명칭에 관계없이 비영업대금의 이익으로서 이자소득에 포함되고,[28]소득세가

는 지방세법령상 아무런 정함이 없는데, 이 경우에는 주거의 정의에 관한 같은법시행령 제76조 제2항 및 현황부과 원칙에 관한 같은법시행령 제77조의 규정에 따라 당해 건물의 취득당시의 현황이 경제적 용법에 따라 실제로 주거용으로 쓰여질 구조를 갖추었는지의 여부에 의하여 합목적적으로 판단하면 족하다고 할 것이고, 설사 건축관계법령에서 건축물의 연면적 산정에 관한 규정을 두었다고 하더라도 지방세법령에서 그 적용에 관한 명문을 두고 있지 아니하는 이상 지방세법령에 의하여 독자적인 기준에 따라 판단할 것이지, 원심과 같이 위 건축관계법령을 바로 그대로 적용하여 고급주택에 해당하는지의 여부를 판단하는 것이 아니다.

27) ① 대법원 2010.04.29. 선고 2007두11092 판결 [양도소득세등] - 대차주식
구 소득세법 시행령(2000.12.29. 대통령령 제17032호로 개정되기 전의 것) 제157조 제4항 제2호의 입법 취지 및 문언의 내용, 위 규정에서 정한 '소유'의 개념에 대하여 구 소득세법 제94조 제4호 등에서 별도의 정의 규정을 두고 있지 않은 이상 특별한 사정이 없는 한 민사법과 동일하게 해석하는 것이 법적 안정성이나 조세법률주의가 요구하는 엄격해석의 원칙에 부합하는 점 등을 종합하면, '주식대차계약'에 따라 차주에게 이전된 대차주식은 위 조항에서 규정하는 '주주 등이 기준일 현재 소유하고 있는 당해 법인의 주식'에 포함되지 않는다고 봄이 상당하다.
② 대법원 2009.05.14. 선고 2008두14067 판결 [등록세등] - 법인의 설립
이와 같은 법리와 관계 규정의 형식과 내용 및 회사의 설립은 기본적으로 설립행위와 설립등기가 필요하고, 상법에 의하면 회사는 그 설립등기를 함으로써 성립하며, 법인격을 취득하는데, 설립등기의 효력에 관한 상법 제172조는 지점 등의 경우에 적용되는 상업등기의 일반적 효력에 관한 상법 제37조와 다른 강행규정인 점 등을 종합하면, 지방세법에서 법인의 설립에 관한 별도의 정의 규정을 두고 있지 아니하는 이상 법 제138조 제1항 제3호에서 규정한 법인의 설립은 회사의 설립에 관한 일반적 규정을 둔 상법과 동일하게 해석함이 타당하다. 따라서 설립등기를 마친 후 폐업을 하여 사업실적이 없는 상태에 있는 법인의 주식 전부를 제3자가 매수한 다음 법인의 임원, 자본, 상호, 목적사업 등을 변경한 경우가 법인의 설립에 해당한다고 볼 수는 없으며, 가사 그것이 등록세 등의 중과를 회피하기 위한 것이라고 하더라도 법상 개별적이고 구체적인 법률규정을 두고 있지 않은 이상 달리 볼 것은 아니다.

28) 대법원 1989.10.24. 선고, 98누2554 판결.

비과세되는 1세대 1주택의 양도에서 주택이란 건물공부상의 용도구분에 관계없이 사실상 주거에 제공하는 건물을 의미한다.[29] 또한 공부상의 등기가 법인의 명의로 되어 있지 아니하더라도 사실상 해당 법인이 취득하였음이 확인되는 경우에는 이를 법인의 자산으로 본다.[30]

그리고 양도소득세를 부과하기 위하여 취득가액 및 양도가액을 산출함에 있어서 그 중 어느 하나가 불분명하다 하여 그 모두를 기준시가에 의하여 산출하는 경우에도 국세기본법 제14조 제2항이나 소득세법 제7조 제2항 소정의 실질과세원칙에 비추어 볼 때, 그 기준시가에 의한 양도가액에서 그에 의한 취득가액을 공제한 금액 즉 양도차익은 실제로 양도한 가액의 범위를 넘을 수는 없다.[31]

다. 가장행위의 세법상 무시

민법상 가장행위란 허위표시를 요소로 하는 법률행위를 가리키는데, 당사자간은 물론이고 제3자에 대한 관계에서도 무효이다(민법 제108조). 채무자가 채권자의 강제집행을 면하기 위하여 자기 소유의 부동산을 타인과 상의하여 그 자에게 매도한 것으로 하고 소유권 이전등기를 한 경우와 같은 가장매매가 그 전형적인 예이다. 이와 같은 민법상 가장행위는 행위 그 자체가 존재하지 않기 때문에 세법상 아무런 의미가 없으며,[32] 따라서 과세요건사실을 인정할 때 무시된다. 가장행위가 무효이기 때문이 아니라 사실인정의 대상이 되는 행위의 실체 또는 실질이 존재하지 않기 때문이다.

그러나 가장행위에 있어서 그 가장행위의 배후에 숨겨져 있는 진실한 법률관계가 인정된다면 그 은닉행위에 대하여 과세하여야 한다. 즉, 가장행위를 이용하여 실행된 숨겨진 사실상의 법률행위가 있다면 그 행위를 세법적으로 파악하여 과세하여야 하는 것이다.[33] 예를 들어 A가 그의 토지를 B에게 증여하면서 세금을 줄일 목적으로 매매계약으로 가장한 경우가 이에 해당하는데, 이 경우 가장행위는 무효이지만, 은닉행위는 -그것이 유효하기 위한 요건을 갖추고 있는 한- 가장행위와 관계없이 유효하기 때문에[34] 그 가장행위에 불구하고 은닉된 행위에 대하여 과세하여야 한다.[35]

---

29) 대법원 1984.10.10. 선고, 84누255 판결 외.

30) 법인세법 기본통칙 4－0…7.

31) 대법원 1984.10.23 선고 84누468 판결; 대법원 1984.9.25 선고84누457 판결; 대법원 1984.3.13 선고 83누613 판결; 대법원 1984.2.14 선고 83누106 판결; 대법원 1987.12.22. 선고 87누483 판결 등 참조.

32) Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO FGO, Ottoschmidt, 2012, §41 AO Rz. 151ff.

33) Klaus Tipke & Joachim Lang, a.a.O., S.211.

34) 대법원 1993.8.27. 선고 93다12930 판결.

라. 위법 및 무효행위 등으로부터 생긴 소득 등에 대한 과세

실질과세의 원칙과 관련하여 위법행위에 의하여 획득한 경제적 이익이나 반사회질서의 법률행위·불공정한 법률행위 등과 같은 무효인 법률행위로부터 얻은 소득이 과세소득을 구성하는지의 여부가 문제가 된다.

독일에서는 위법소득의 취급과 관련하여 과세요건을 충족하고 있는 행위가 법률상의 명령이나 금지 또는 미풍양속에 위반하더라도 과세에는 영향을 미치지 아니하며(§40 Abgabenordnung: AO), 무효이거나 효력을 상실한 법률행위라 할지라도 당사자가 그 법률행위의 경제적 성과를 발생하게 하거나 성립시키는 범위와 기간 안에서 과세는 방해를 받지 않는다는 규정을 두고 있다(§41 AO).

미국은 연방대법원의 판결을 통하여 위법소득에 대한 소득세 과세를 긍정하고 있다. 즉, 연방대법원은 1952년 Rutkin v. United States사건[36]에서 금품강요죄(extortion)를 범함으로써 취득한 금품은 피해자가 피해사실을 알지 못하는 횡령과는 달라서 원상회복의 개연성(蓋然性)이 낮기 때문에 과세소득을 구성한다는 판결을 내렸다. 이어서 1961년에 횡령금의 과세 여부를 다툰 James v. United States사건[37]에서 반환의무에 관한 명시적 또는 묵시적인 합의가 없고 그 금액의 처분에 관하여 아무런 제한이 없는 한 적법한 수입이거나 위법한 수입이거나를 묻지 아니하고 모두 과세소득을 구성한다고 판시하여 횡령금에 대한 과세를 긍정하였다. 이후에는 위법소득에 대한 소득세의 과세가 일반화되기에 이르렀다.[38]

우리나라에서도 위법소득이라 할지라도 그 경제적 이익이 존재하는 한 과세에는 아무런 영향을 미치지 않는다는 것이 통설[39]이며 판례의 태도이다. 과세소득은 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배·관리하면서 이를 향수하고 있어 담세력이 있는 것으로 판단되면 충분하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적

---

35) 대법원 1995.02.10. 선고 94누1913 판결.
원고의 대표이사인 A가 임차인 B와 임대차보증금을 금 11억 원으로 하는 내용의 임대차계약서상의 행위 및 B로부터 금 2억5천만 원을 차용하는 것처럼 한 차용증상의 행위는 모두 허위 또는 가장행위에 불과하고, 그 거래의 실질은 결국 A가 원고의 대표이사로서 B와 사이에 위 임대차보증금을 금 13억5천만 원으로 약정한 후 B로부터 위 금원을 교부받은 다음 A가 그 중 금 2억5천만 원을 원고로부터 무상으로 대여받은 것이라고 할 것이므로, 과세관청인 피고로서는 위 허위 또는 가장행위를 부인하고 그 실질적인 거래에 따라 과세하여야 함은 당연한 이치이다.

36) 343 U.S.130(1952).

37) 366 U.S.213(1961).

38) 김완석·정지선, 「소득세법론」, 개정 22판, 삼일인포마인, 2016, 149면.

39) 김완석·정지선, 위의 책, 149면; 이동식, 앞의 책, 232면; 송쌍종, 앞의 책, 203-204면.

법하고 유효한 것이어야 하는 것은 아니라고 하겠다.

법인의 경우 해당 법인의 순자산의 증가를 가져오는 수익의 금액에 해당하기만 하면 해당 소득이 적법한 소득인지 또는 위법한 소득이지를 묻지 않고 모두 과세소득을 구성한다고 해석하여야 한다. 다음으로 개인의 경우 뇌물, 알선수재 및 배임수재에 의하여 받는 금품이 소득세의 과세대상이 되는 기타소득에 속한다고 명시적으로 규정하고 있으며(소득세법 제21조 제1항 제23호 및 제24호), 이와 같은 명문의 규정이 없는 위법소득이라고 하더라도 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배·관리하면서 향수하고 있다면 과세소득을 구성한다.

대법원은 범죄행위로 인한 위법소득이라 하더라도 경제적 측면에서 보아 현실로 지배·관리하면서 이를 향수하고 있어 담세력이 있는 것으로 판단되면 과세소득에 해당된다고 판시하여 위법소득에 대한 과세를 긍정하고 있다.[40] 그런데 위법소득이라고 하더라도 절도로 인하여 취한 이득과 같이 소득세법에서 과세소득으로 열거하고 있지 않은 이득에 대해서는 소득세를 과세할 수 없다. 이는 소득세법상 과세소득을 열거주의방식으로 규정하고 있기 때문에 과세소득으로 열거하지 않은 경제적 이득은 과세대상이 될 수 없기 때문이다.

한편, 사법상 무효인 매매계약[41]이나 차입행위[42] 등에 기인한 수입도 경제적인 측면에서 보아 현실로 이득을 지배·관리하면서 이를 향수하고 있어 담세력이 있는 것으로 판단되면 충분하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법·유효한 것이어야 하는 것은 아니다. 그러나 대법원은 국토이용관리법상 토지거래허가를

---

40) 대법원 1983.10.25. 선고, 81누136 판결 - 범죄행위로 인한 위법소득(횡령금)
원고가 A 주식회사의 부사장으로 재직하면서 같은 회사가 대전시로부터 매수한 공장부지 3,000평을 주식회사에게 양도하고 그 대금을 착복하였는데, 이에 대하여 위 공장부지의 양도로 인한 이익을 A 주식회사의 익금으로 산입하고 원고에 대한 상여로 처분한 사안이다. 이 경우 원고의 소득이 범죄행위로 인한 위법소득에 해당된다 하더라도 A 주식회사는 원고의 위법소득에 대한 환원조치를 취하고 있지 않으므로 과세소득에서 제외시킬 수 없다.

41) 대법원 1995.11.10. 선고 95누7758 판결 [법인세등] - 무효인 매매계약
원심이 위 4대의 차량에 대한 매매대금을 원고의 익금으로 산입할 것인가의 여부를 판단하기 위하여는 위 4대에 대한 매매계약의 유·무만 따질 것이 아니라 원고가 현실적으로 위 매매대금을 지배·관리하면서 그 이득을 향수하고 있는지의 여부도 따졌어야 할 것이다.

42) 대법원 1991.12.10. 선고 91누5303 판결 [갑종근로소득세 등] - 무효인 차입행위
상호신용금고의 대표이사가 신용금고 명의로 부금을 수입하거나 금원을 차입하고도 이를 상호신용금고법 제17조제2항에 따라 장부에 기장하지 않고 소위 부외부채로 관리, 유용하였다면 비록 그와 같은 차입행위가 같은 법 제17조 소정의 차입절차 등을 위배한 것이 되어 사법상으로는 신용금고의 차입행위로서는 무효가 된다 하더라도 그 부외부채의 상대계정인 현금은 일단 신용금고에 들어온 법인의 수익으로 보아야 한다.

받아야 하는 토지에 대한 매매계약이 거래허가를 받지 아니하여 유동적 무효의 상태에 있는 경우에는 원칙적으로 양도소득세의 과세대상인 자산의 양도에 해당한다거나 자산의 양도로 인한 소득이 있었다고 할 수 없다는 이유로 양도소득세 과세를 부정하고 있다.[43] 다만, 토지거래허가구역 안의 토지를 매도하고 대금을 수수하였으면서도 매수인 앞으로 매매가 아닌 증여를 원인으로 한 이전등기를 마쳤거나 토지를 제3자에게 전매하여 매매대금을 수수하고서도 최초의 매도인이 제3자에게 직접 매도한 것처럼 토지거래허가를 받아 이전등기를 마친 경우에는 예외적으로 양도소득세 과세대상이 된다고 판시하고 있다.[44]

위에서 본 위법소득에 대한 과세는 실정세법상 과세소득의 범위에 관한 문제이지 실질과세의 원칙의 적용과는 관계가 없다는 주장도 있을 수 있지만, 실질과세의 원칙이 위법소득에 대한 과세의 근거를 이루고 있거나 그 이론적 근거를 제공하고 있음은 명확하다.

마. 조세회피행위의 부인

1) 조세회피의 개념

조세회피(Tax Avoidance, Steuerumgehung)란 과세요건의 충족을 회피함으로써 조세부담의 부당한 경감 또는 배제를 가져오는 것을 말한다. 즉, 납세자가 세법상 통상적이라고 생각되고 있는 거래형식을 선택하지 않고 이와 다른 이상한 거래형식을 선택

43) 대법원 1993.01.15. 선고 92누8361 판결[양도소득세 등].
이 밖에 임야의 양도가 종중규약에 따른 적법한 절차를 거치지 아니하여 무효이면 그 대표자가양도대금을 수령하여 사용하였다거나 매수인 명의로 소유권 이전등기가 경료되었는데도 그 말소청구소송을 제기하지 않고 있다고 하더라도 양도소득세를 과세할 수 없다는 판례도 있다(대법원 1997.1.21. 선고 96누8901 판결).

44) 대법원 2011.07.21. 선고 2010두23644 전원합의체 판결 [양도소득세].
소득세법상 '양도'에 대하여 자산이 유상으로 이전된 원인인 매매 등 계약이 법률상 유효할 것까지를 요구하고 있지는 않다. 한편 토지거래허가구역 내의 토지를 매도하고 그 대금을 수수하였으면서도 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 매매가 아닌 증여가 이루어진 것처럼 가장하여 매수인 앞으로 증여를 원인으로 한 이전등기까지 마친 경우 또는 토지거래허가구역 내의 토지를 매수하였으나 그에 따른 토지거래허가를 받지 아니하고 이전등기를 마치지도 아니한 채 그 토지를 제3자에게 전매하여 그 매매대금을 수수하고서도 최초의 매도인이 제3자에게 직접 매도한 것처럼 매매계약서를 작성하고 그에 따른 토지거래허가를 받아 이전등기까지 마친 경우에, 그 이전등기가 말소되지 아니한 채 남아 있고 매도인 또는 중간의 매도인이 수수한 매매대금도 매수인 또는 제3자에게 반환하지 아니한 채 그대로 보유하고 있는 때에는 예외적으로, 매도인 등에게 자산의 양도로 인한 소득이 있다고 보아 양도소득세 과세대상이 된다고 봄이 상당하다.

하거나 우회적인 거래형식을 선택함으로써 통상의 거래형식을 선택한 경우와 동일한 경제적 효과를 달성하면서 통상의 거래형식에 결부되고 있는 조세상의 부담을 경감하거나 배제하는 것을 말한다. 이와 같이 조세회피를 가져오는 납세자의 행위를 조세회피행위라 하는데, 부담공평 내지 조세평등의 관념에 위배된다. 조세회피행위는 크게 과세요건(적극적 과세요건)의 충족 회피를 통하여 조세부담을 경감하거나 배제하는 경우와 조세감면요건(소극적 과세요건)의 충족을 통하여 조세부담을 경감하거나 배제하는 경우로 나눌 수 있다.[45]

조세회피는 탈세(Tax Evasion, Steuerhinterziehung)와 구별된다. 탈세란 과세요건을 충족한 사실의 전부 또는 일부를 은닉하거나 기망하는 행위인데, 이미 성립한 납세의무의 이행을 방해하는 행위이다. 따라서 과세요건의 충족 그 자체를 회피하는 행위인 조세회피와는 구별된다. 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 조세를 포탈하는 범죄에 대하여는 형벌로 처벌한다(조세범처벌법 제3조).

다음으로 조세회피는 절세(Tax Saving, Steuerersparung)와도 구별하여야 한다. 절세는 조세법규가 예정하고 있는 것에 따라 세부담의 감소를 도모하는 행위인데, 조세법규가 예정하고 있지 아니한 이상한 법 형식을 활용하여 세부담의 감소를 도모하는 행위인 조세회피와 구별된다. 절세는 현행법상 적법하게 조세를 경감 받는 방법인 것이다.

2) 조세회피행위의 부인의 근거

조세회피행위를 부인하기 위하여 실정법상의 근거가 필요한지에 관하여는 크게 긍정설과 부정설이 대립하고 있는데, 이는 실정세법에서 조세회피행위를 부인하는 규정을 두고 있는 경우 그 규정이 창설적 규정인지 또는 확인적 규정인지에 관한 논의와 직결된다.

조세회피행위를 부인하기 위해서는 실정법상의 부인규정이 필요하다는 긍정설이 우리나라의 통설[46]이다. 판례도 긍정설을 취하여 “납세자의 해당 거래에 대하여 이를 조세회피행위라고 하여 그 법형식에도 불구하고 경제적 관찰방법 또는 실질과세의 원칙

45) Klaus Tipke & Joachim Lang, a.a.O., S.214; 谷口勢津夫,「租稅回避論」, 淸文社, 2016, p.8; 이중교, “취득세와 등록세의 회피에 관한 연구 -‘스타타워빌딩 사건을 중심으로-”,「법조」2008.9(Vol. 624), 법조협회, 143면; 이동식, “조세회피 방지와 부당행위계산 부인제도”,「세무학연구」제25권 제2호, 한국세무학회, 2008, 71면.

46) 김두형, 앞의 책, 150면; 임승순, 앞의 책, 79면; 김완석·황남석,「법인세법론」, 제16판, 삼일인포마인, 2016, 577면; 김재길, 앞의 책, 178면.

에 따라 그 행위계산의 효력을 부인할 수 있으려면 조세법률주의의 원칙상 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어 있어야 한다"는 입장을 고수하여 왔다.[47]

조세회피행위를 부인하기 위하여 독일의 조세기본법(Abgabenordnung) 제42조(법의 형성가능성의 남용)[48]와 같은 조세회피행위를 부인하기 위한 일반규정(general anti-avoidance rule: GAAR)을 두는 것이 과세요건명확주의에 위반되는 것이 아닌가?

조세회피행위를 부인하기 위한 일반규정은 조세회피행위를 부인하기 위한 개별적이고 구체적인 개별규정[49](specific anti-avoidance rule: SAAR) 보다 그 법문의 구체성·명확성이 떨어지고, 따라서 그 규정의 의미나 내용이 명확하지 않는 경우가 있을 수 있다.

생각건대 조세회피행위를 부인하기 위한 일반규정이라고 하더라도 법관의 법보충작용으로서의 해석을 통하여 그 의미·내용이 구체화·명확화 될 수 있다면 이를 두고 과세요건명확주의에 위반된다고 비난할 수는 없다.[50] 현재 독일을 비롯하여 영국, 오스트리아, 스웨덴, 프랑스, 스페인, 네델란드, 벨기에, 캐나다, 이태리, 오스트레일리아, 뉴질랜드, 이스라엘 등 대부분의 국가 들이 조세회피행위를 부인하기 위한 일반규정을 두고 있다.

그리고 미국에서는 판례법상 확립된 실질우위의 원칙(form versus substance), 단계거래의 원칙(step transactions), 사업목적의 원칙(business purpose), 가장거래 부인원칙(sham transactions) 등에 의하여 조세회피행위를 부인하고 있고, 2010년에는 판례법상 확립된 경제적 실질 원칙(economic substance)을 연방세법(Internal Revenue Code: IRC) 제7701조(o)항에서 입법화하고 있다.[51]

---

47) 대법원 1999.11.9. 선고 98두14082 판결; 대법원 1996.5.10. 선고 95누5301 판결; 대법원 1992.9.22. 선고 91누13571 판결 외.

48) 독일 조세기본법(Abgabenordnung : AO) 제42조

① 법률상 행위형성의 자유를 남용하여 세법을 회피할 수 없다. 조세회피를 막기 위한 개별세법의 규정의 요건을 충족한 경우에는 그 규정에 의하여 법 효과가 발생한다. 그 밖의 경우 제2항에 규정하는 남용이 있는 경우 조세청구권은 그 행위의 경제적 상황에 상응하는 법률행위방식이 선택되었을 경우 성립하는 것과 동일하게 성립한다.

② 남용은 비정상적인 법적 형성이 선택되고 정상적인 형성과 비교하여 납세자 또는 제3자에게 법률상 예정되어 있지 않은 조세법상의 이익(세부담의 경감 또는 배제)을 가져오는 경우 납세자가 선택한 해당 법적 형성에 대하여 전체 상황에 비추어 보아 조세 외의 상당한 이유가 있는 것을 증명하는 경우에는 존재하지 않는 것으로 한다.

49) 예를 들면 현행 소득세법 제41조, 제101조, 법인세법 제52조, 제45조, 「상속세 및 증여세법」 제44조부터 제46까지 등.

50) 헌법재판소 2002.12.18. 선고 2002헌바27 결정; 헌법재판소 1996.8.29. 선고 95헌바41 결정; 헌법재판소 1995.11.30. 선고 94헌바40 결정; 헌법재판소 1995.2.23. 선고 93헌바24 결정 등.

3) 조세회피행위의 부인방법

조세회피행위를 방지하기 위하여 각 세법에서 조세회피행위별로 해당 조세회피행위를 부인하기 위한 개별규정[52]을 두고 있다. 이와 같은 개별규정이 있다면 해당 조세회피행위는 그 개별규정에 따라 직접 부인한다.

그런데 이와 같은 개별규정으로 부인할 수 없는 조세회피행위의 유형도 있을 수 있다. 이와 같이 각 세법에 개별규정이 없는 조세회피행위의 부인을 둘러싸고 대법원은 '실정법상 개별규정 없으면 조세회피행위 부인 없다'는 태도를 취하면서 국세기본법 제14조(실질과세의 원칙) 제1항 및 제2항이 조세회피행위를 부인하기 위한 근거규정이 될 수 없다는 입장을 견지하여 왔다.[53] 그리고 실정법상 개별규정이 없는 조세회피행위를 부인할 경우에는 가장행위법리를 내세워 해당 조세회피행위를 부인하여 왔다.

그러나 대법원 2008두8499 전원합의체 판결과 그 이후의 판결에서는 개별규정이 없더라도 일반규정으로서의 실질과세의 원칙에 관한 국세기본법 제14조[54]를 근거로 하여 조세회피행위를 부인하고 있다.

3. 국세기본법 제14조 제2항 및 제3항의 내용

국세기본법 제14조 제2항에서는 거래내용에 관한 실질과세의 원칙에 관한 규정을 두고 있고, 같은 조 제3항에서는 우회거래 및 다단계거래의 부인에 관한 규정을 두고

---

51) Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Westlaw, 2016, ¶4.3.

52) 일정한 법인세 또는 소득세의 회피행위를 부인하기 위하여 법인세법 제52조, 소득세법 제41조 및 제101조에 부당행위계산의 부인에 관한 개별규정을 두고 있는데, 이와 같은 법인세법 제52조, 소득세법 제41조 및 제101조에 따른 개별규정은 다른 개별규정 보다 그 적용범위가 광범위한 특성을 지니고 있다. 이 밖에도 손금불산입 및 필요경비불산입에 관한 규정, 합병 및 분할 시의 이월결손금 공제 등의 제한, 공동사업에 대한 소득금액 계산 특례, 정상가격에 의한 과세조정, 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 과세조정, 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세, 국외증여에 대한 증여세 과세 특례, 상속재산의 의제, 상속개시일 전 사전 증여재산가액의 상속세 과세가액 가산, 상속개시일 전 처분재산 등의 상속 추정, 세대를 건너 뛴 상속 및 직계비속에 대한 상속세 및 증여세 할증과세 등과 같은 많은 개별규정을 두고 있다.

53) 대법원 1996. 5. 10. 선고 95누5301 판결. 유사한 설시로서 대법원 1999. 11. 9. 선고 98두14082 판결: 대법원 1992.9.22. 선고 91누13571 판결: 대법원 2009.5.14. 선고 2008두14067 판결: 대법원 2011.4.28. 선고 2010두3961 판결.

54) 아주 이례적이기는 하나 법의 일반원리로서의 신의성실의 원칙(국세기본법 제15조)의 위반을 이유로 조세회피행위를 부인한 사례도 있다(대법원 2011.1. 20. 선고 2009두13474 전원합의체 판결).

있다. 그런데 국세기본법 제14조 제3항은 국세기본법 제14조 제1항 및 제2항의 규율 내용 중 특히 우회거래 및 다단계거래를 통한 조세회피행위의 부인에 관한 사항을 정하고 있으므로 이곳에서는 국세기본법 제14조 제2항 및 제3항을 중심으로 하여 거래내용에 관한 실질과세의 원칙에 관하여 검토하고자 한다.

가. 국세기본법 제14조 제2항의 내용

국세기본법 제14조 제2항은 "세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다"고 규정하고 있다.

1) 적용요건

가) 과세표준의 계산 - 적용대상

법문은 내용에 관한 실질과세의 원칙의 적용대상과 관련하여 '세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정'이라고 적고 있다. 따라서 이 항의 적용대상이 과세표준의 계산에 한정된다는 견해가 있을 수 있다.

그러나 실질과세의 원칙의 제도적 취지에 비추어 볼 때 이 항의 적용대상을 법문의 자구대로 과세표준의 계산만으로 한정할 것은 아니고, 과세표준의 구성과 관련되는 과세물건 및 과세물건제외(비과세물건)의 해당 여부와 과세물건의 구분, 과세표준에 해당하는지의 여부와 그 산정, 소득공제의 적용 여부는 물론이고 나아가서 세율의 구분과 세액의 계산, 세액감면 및 세액공제의 적용 여부 등이 포함된다고 하겠다.[55] 즉, 과세요건 중 납세의무자 및 과세물건의 귀속을 제외한 모든 과세요건에 미친다고 새겨야 한다.

나) 소득 등의 형식과 실질 내용이 다른 경우

소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래(이하 "거래 등"이라 한다)의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라' 과세하는 것이므로 거래 등의 명칭이나 형식이 그 실질 내용과 달라야 한다.

이 경우 거래 등의 명칭이나 형식이 실질 내용과 다른 경우란 납세의무자의 의사를 기준으로 할 것인지 아니면 그 거래 등의 경제적 효과를 기준으로 할 것인지 문제가

55) 같은 취지의 해석으로서 과세표준의 산술적인 계산에 관한 규정만을 의미하는 것이 아니라 무엇이 담세력에 해당하는지에 관한 근본적인 쟁점까지 포함한다는 견해도 있다(김의석, "실질과세원칙의 적용에 관한 접근방식", 「조세법연구」 18-2, 한국세법학회, 2012, 33면).

된다. 거래 등의 명칭이나 형식이 실질내용과 다른지의 여부는 해당 거래 등을 통하여 얻는 경제적 효과를 기준으로 하여야 할 것이다.[56] 실질과세의 원칙이 거래 등을 하는 행위자의 비행(非行)을 비난하려는 것이 아니고 해당 거래 등을 통하여 얻은 담세력을 파악하기 위한 것이기 때문이다.

다음으로 이 항에서의 '실질내용'에서의 실질은 경제적 실질을 의미한다고 해석하고자 한다. 이에 관해서는 이미 앞의 실질과세의 원칙에서의 실질의 개념에서 살펴 본 바와 같다.

다) 조세회피의 목적

납세의무자의 조세회피의 목적이 이 항의 적용요건을 이루는지에 관하여는 다툼의 여지가 있다. 앞에서 본 바와 같이 국세기본법 제14조 제2항의 적용범위는 경제적 실질에 따른 과세물건 등의 판단, 가장행위의 세법상 무시, 위법소득과 무효인 법률행위에 따른 경제적 성과에 대한 과세, 조세회피행위의 부인 등에 미친다.

그런데 해당 거래 등이 조세회피행위에 해당하여 국세기본법 제14조 제2항에 의하여 세법상 이를 무시하거나 재구성하여야 할 경우를 제외하고는 그 적용요건에 조세회피의 목적이 포함된다고 할 수 없다. 따라서 과세표준의 구성과 관련되는 과세물건 및 비과세물건의 해당 여부와 과세물건의 구분 등, 과세표준에 해당하는지의 여부와 그 산정, 소득공제의 적용 여부, 세율의 구분과 세액의 계산, 세액감면 및 세액공제 등의 적용 여부 등에 있어서 해당 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식이 그 경제적 실질과 다른 경우에는 조세회피목적의 유무와는 관계없이 국세기본법 제14조 제2항을 적용하여야 한다.

우회거래나 다단계거래를 통한 조세회피행위에 대해서는 국세기본법 제14조 제3항에 따라 해당 거래를 부인하여 과세하면 된다. 그런데 우회거래나 다단계거래를 통한 조세회피행위는 조세회피행위 유형의 일부에 지나지 않으며, 그 밖에도 다양한 유형의 조세회피행위[57]가 존재한다. 우회거래나 다단계거래를 통한 조세회피행위 외의 그 밖의 조세회피행위에 대하여 해당 조세회피행위를 부인하기 위한 개별규정이 없다면 일반규정인 국세기본법 제14조 제2항을 적용하여야 하는데, 이 경우에는 조세회피의 목적이 그 적용요건을 이룬다고 하겠다. 대법원 2008두8499 전원합의체 판결에서 국세기본법 제14조 제1항에 따라 조세회피행위를 부인할 때 "주식이나 지분의 귀속 명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 그 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를

56) Klaus Tipke & Joachim Lang, a.a.O., S.218.

57) 그 전형적인 유형이 세법에 규정된 거래형식이 아닌 이상(異常)하고 부적합한 거래형식을 취하는 경우이다.

지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우"라고 설시하여 해당 규정의 적용 회피, 즉 조세회피의 목적이 그 적용요건을 이루고 있음을 분명히 하고 있다. 뿐만 아니라 Ⅳ장에서 보는 바와 같이 조세회피행위에 대하여 국세기본법 제14조 제2항을 적용하여 부인할 때에도 "법인이 법인세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우"[58]라고 하거나 "당사자들의 조세부담을 경감시키고자 oo산업과 원고 사이의 매매계약을 해제하고 oo산업으로부터 임차인조합에게로 직접 소유권이 이전되는 형식을 취한 것"[59]이라고 하여 그 적용요건으로 조세회피의 목적을 들고 있는 것이다.

이 경우 조세회피의 목적의 유무는 해당 행위 또는 거래를 하게 된 경위와 목적, 그와 같은 거래가 통상적인 것인지, 사업목적상 합리성이 있는지 여부 등을 두루 고려하여 종합적으로 판단하여야 한다. 특히 조세회피목적의 유무를 가릴 때에 사업목적의 원칙이 중요한 의미를 갖는다. 즉, 어떤 거래가 오로지 조세상의 혜택을 누리기 위한 목적에서 행하여 진 것인지 아니면 조세상의 혜택을 누리는 목적 외에도 사업상의 목적으로 행하여진 것인지의 여부 등은 조세회피행위에 해당하는지의 여부를 가리는데 중요한 기준이 되는 것이다. 미국에서는 판례법상 확립된 사업목적의 원칙(business purpose doctrine)이 조세회피행위를 부인하는 실질과세의 원칙의 중요한 한 축으로 기능하고 있는데,[60] 이와 같이 미국에서 확립·집적된 사업목적의 원칙에 관한 판례들은 우리나라에서 조세회피행위를 판정할 때에도 많은 시사점을 주리라 생각한다.

그리고 독일에서는 조세기본법(Abgabenordnung: AO) 제42조 제2항에서 "--납세자가 선택한 해당 법적 형성에 대하여 전체 상황에 비추어 조세 외의 상당한 이유가 있는 것을 증명하는 경우"에는 남용이 존재하지 않는 것으로 보도록 하여 조세회피행위에 해당하지 않는다고 하고 있다. 위의 독일의 조세기본법 제42조 제2항의 '전체 상황에 비추어 조세 외의 상당한 이유가 있는 것을 증명하는 경우'란 그와 같은 법적 형성을 하게 된 경제적 이유(즉, 적절한 사업상 이유를 말한다) 또는 개인적 원인이 그 결과 얻게 된 조세이익의 크기와 비교하여 충분하게 중요하다고 보여 지는 경우에 설득력을 얻고 명백한 것으로 인정되는데, 이와 같은 입증을 동기테스트(Motivtests)라 부른다.[61]

58) 대법원 2013.7.11. 선고 2013두6732 판결 [심리불속행], 서울고등법원 2013.2.1. 선고 2012두4045 판결.
59) 대법원 2012.8.30. 선고 2012두7202 판결.
60) Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, op. cit., ¶4.3.4.
61) Klaus Tipke & Joachim Lang, a.a.O., SS.219-210.

2) 적용 효과 - 실질내용에 따른 세법의 「적용」

특정한 거래 등이 국세기본법 제14조 제2항의 적용요건을 충족하면 그 실질내용에 따라 과세한다. 법문이 '세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 --그 실질 내용에 따라 적용한다'고 규정하고 있는데, 세법에 관한 규정을 적용하여 과세하기 위해서는 먼저 과세요건 사실을 인정하고 그에 적용할 조세법령의 의미·내용을 확정한 후 해당 조세법령을 적용하여 과세를 행한다. 특히 해당 거래 등이 조세회피행위의 요건을 충족하면 그 거래 등은 경제적 실질에 따라 재구성 한 후 해당 세법을 적용하여 과세한다.

다음으로 이 항에 따른 거래내용에 관한 실질과세의 원칙은 과세요건사실의 인정은 물론이고 해당 조세법령의 해석에도 미친다고 하겠다.

나. 국세기본법 제14조 제3항의 내용

1) 국세기본법 제14조 제3항의 성격

국세기본법 제14조 제3항은 '제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다'고 정하고 있다.

2006.5.24. 외국계 펀드에 의한 조세회피행위를 방지하기 위하여 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제3항에서 처음 도입되었고, 이어서 2007.12.31. 국세기본법 제14조 제3항에도 동일한 내용의 규정이 신설된 것이다.

국세기본법 제14조 제3항은 경제적 실질설에 바탕을 둔 조세회피행위를 방지하기 위한 일반규정의 성격을 지니고 있다. 그러나 국세기본법 제14조 제3항이 조세회피행위를 방지하기 위한 일반규정의 성격을 지니고 있다고 하여 모든 조세회피행위의 유형을 포섭할 수 있는 것은 아니다.[62] 제3자를 통한 우회거래나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 다단계거래에 의한 조세회피는 조세회피행위의 한 유형에 지나지 않기 때문이다.

62) 안경봉·오윤, "한국의 조세회피방지규정과 일반적 조세회피방지규정(GAAR) 도입방안", 「조세법연구」 16-1, 한국세법학회, 2008, 250면.

2) 국세기본법 제14조 제3항의 내용

가) 적용요건

(1) 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의한 조세회피행위

(가) 제3자를 통한 간접적인 방법

제3자를 통한 간접적인 방법이란 우회거래를 가리키는데, 우회거래란 실제의 거래당사자가 직접 계약을 체결하거나 거래를 하는 것이 아니고 형식상 중간에 제3의 인격체를 매개시켜 간접적으로 거래하는 형태를 말한다. 그리고 제3자를 통한 간접적인 방법에는 제3자를 형식상 당사자로 내세워 거래하는 경우도 포함된다고 하겠다.

(나) 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법

둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법이란 다단계거래를 의미한다. 다단계거래란 통상적으로 1개의 행위 또는 거래로 달성할 수 있는 일정한 경제적 성과를 합리적인 이유 없이 2개 이상의 행위 또는 거래로 분할하여 마치 여러 개의 독립된 행위 또는 거래가 존재하는 것처럼 거래를 구성하는 형태를 말한다.[63] 이와 같은 다단계거래를 하더라도 통상적인 단일의 행위 또는 거래를 한 경우와 동일한 경제적 성과를 달성할 수 있는 경우이다.

이와 같은 다단계거래는 미국의 세법상 판례에 의하여 확립된 단계거래원칙(Step Transaction Doctrine)에서의 단계거래와 흡사하다. 미국에서의 단계거래란 형식상으로는 여러 개의 독립된 거래이나 실질적으로는 모든 단계의 거래들이 연결되어 있는 일련의 거래를 가리키는데, 구속력 있는 약정(binding commitmentt)의 검증, 최종목적(end result)에 대한 검증, 거래행위의 상호의존성(mutual interdependencet)의 검증을 통하여 단계거래에 해당하는지의 여부를 판단한다.[64] 이와 같은 미국의 단계거래원칙에 관한 판례는 우리나라의 다단계거래의 부인요건의 해석 및 적용과 관련하여 참고가 될 수 있다고 하겠다.[65]

(2) 선택한 거래 또는 행위의 외관 또는 형식이 경제적 실질과 다른 경우

제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의한

63) 정승영, “국세기본법상 실질과세의 원칙에 대한 연구”, 성균관대학교 법학전문대학원 박사학위논문, 2012, 28면.

64) Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, *op. cit.*, ¶4.3.5.

65) 최성근, “단계거래원칙이 실질과세원칙에서 차지하는 지위와 부당한 단계거래의 판단기준”, 「조세법연구」 14-2, 「한국세법학회」, 2008, 166면.

행위 또는 거래의 형식과 그 행위 또는 거래의 경제적 실질 내용이 달라야 한다. 선택한 거래 또는 행위의 형식이 경제적 실질과 다른 경우란 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의한 행위 또는 거래가 경제적 또는 사업상 아무런 의미도 없이 거래당사자 사이에 제3자를 끼워 넣거나 제3자를 당사자로 내세운 경우 또는 하나의 거래를 여러 개의 단계별로 쪼개어 다단계거래로 구성한 경우이다. 즉, 제3자를 통한 간접적인 방법은 제3자가 개입할 어떤 합리적인 이유가 없음에도 의도적으로 제3자를 거래에 끼워 넣거나 등장시켜 통상적으로 이루어지지 않은 이상한 형식의 거래를 형성하는 경우이다. 그리고 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법이란 행위 또는 거래의 당사자들이 본래 의도하는 하나의 단일한 거래 또는 행위를 하는 대신 수개의 거래행위로 쪼개어 다단계거래로 구성하되, 그 다단계로 구성된 거래 또는 행위의 효과는 본래 의도하는 단일한 거래 또는 행위를 한 것과 경제적 실질이 동일한 경우이다.

이 경우 행위 또는 거래의 형식이나 외관과 그 행위 또는 거래의 경제적 실질 내용이 다른지의 여부는 해당 행위 또는 거래가 가져오는 경제적 효과를 기준으로 하여야 할 것이다.

(3) 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우

세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우란 통상적인 거래 형식을 취하였더라면 받을 수 없는 세법상의 혜택을 비합리적이거나 이상한 다른 거래 형식을 취함으로써 받는 경우를 의미한다. 위에서 부당이란 주위의 경제적 사정이나 경제적 합리성에 비추어 적합하지 않거나 자연스럽지 못한 경우를 가리킨다.[66]

그런데 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것이란 조세회피를 목적으로 하는 것을 의미한다. 이에는 조세감면요건(소극적 과세요건)의 충족을 통하여 조세부담을 경감하거나 배제하는 경우는 물론이고 과세요건(적극적 과세요건)의 충족 회피를 통하여 조세부담을 경감하거나 배제하는 경우도 포함된다고 하겠다.

이와 같은 조세회피 목적이 있는지 여부는, 우회거래 또는 다단계거래를 하게 된 경위와 목적, 그와 같은 거래가 통상적인 것인지, 사업목적상 합리성이 있는지 여부 등을 두루 고려하여 종합적으로 판단하여야 한다.

나) 적용효과

경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 세법을 적용한다. 즉, 제3자를 통한 간접적인 방법에

66) 김완석・황남석, 앞의 책, 582-583면; 최성근, 위의 논문, 165면; 정승영, 앞의 논문, 30면.

의한 행위 또는 거래의 경우에는 제3자를 제외하고 당사자가 직접 거래한 것으로 재구성하여 세법을 적용하며, 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의한 행위 또는 거래의 경우에는 그 전체를 연속된 하나의 거래 또는 행위로 재구성하여 세법을 적용한다. 이 경우 거래 또는 행위를 재구성한다고 하여 그 거래 또는 행위의 사법상 효과까지 부인되는 것은 아니라고 하겠다.

3) 국세기본법 제14조 제2항과 제3항과의 관계

국세기본법 제14조 제3항은 같은 조 제1항 및 제2항에서의 귀속에 관한 실질과세의 원칙 및 거래내용에 관한 실질과세의 원칙의 적용범위에 포섭되는 조세회피행위 중 우회거래 및 다단계거래를 통한 조세회피행위의 부인을 구체화한 규정[67]으로 이해하고자 한다. 즉, 실질과세의 원칙의 적용범위에 포섭되는 조세회피행위의 전형적인 유형인 우회거래, 다단계거래를 그 경제적 실질에 따라 부인하기 위한 일반규정의 성격을 지닌다고 하겠다.[68]

그러나 조세회피행위의 유형이 우회거래, 다단계거래로 한정되는 것은 아님은 전술한 바와 같다. 즉, 우회거래나 다단계거래 외의 다양한 조세회피행위의 유형이 존재하는 것이다. 이와 같은 우회거래나 다단계거래 외의 거래내용과 관련된 조세회피행위는 그 조세회피행위를 부인하기 위한 개별규정이 없는 한 국세기본법 제14조 제2항[69]에 의하여 부인하는 것이다.

Ⅳ. 거래내용에 관한 실질과세의 원칙의 판례의 동향

1. 경제적 실질에 따른 과세물건 등의 판단 등에 관한 판례

경제적 실질에 따른 과세물건 등의 판정, 가장거래의 세법상 무시, 위법소득 및 무효인 법률행위에 기인한 경제적 성과에 대한 과세 등을 중심으로 판례의 동향을 살펴보기로 한다.

---

67) 대법원 판례를 보면 우회거래, 다단계거래에 의한 조세회피행위임에도 국세기본법 제14조 제1항 또는 제2항을 적용하여 해당 조세회피행위를 부인하는 사례가 적지 않다.

68) 김의석, 앞의 논문, 30-31면.

69) 귀속에 관하여는 국세기본법 제14조 제1항을 적용한다.

가. 판례의 동향

1) 대법원 1993.07.27. 선고 90누10384 판결 [법인세등] - 콘도미니엄의 시설관리료

가) 사실관계

① 콘도미니엄의 건축분양회사인 원고는 1983년도 기간중에 콘도미니엄 공유지분 총 422구좌를, 1984. 사업년도 기간중에 총 1,240구좌를 각 분양하면서 그 분양대금 외에 별도로 시설관리료 명목으로 1983. 사업년도에 금 619백만원을, 1984. 사업년도에 금1,856백만원을 각 수령하였다. 위의 관리시설료는 원고와 콘도미니엄 수분양자와의 시설관리운영계약에 따라 원고가 20년간 분양된 콘도미니엄을 관리해 주는 대가로 받기로 한 것이다.

② 피고는 위 시설관리료 전액을 분양대금의 일부에 해당하는 것으로 보아 콘도미니엄에 관한 양도가액에 합산하여 법인세 특별부가세의 과세표준과 세액을 경정하였다.

나) 판결요지

법인세법 제3조 제2항에서 실질과세의 원칙을 천명하고 있는바, 이는 법인세의 과세표준을 계산함에 있어 과세물건 자체를 실질적으로 파악 인식함으로써 당사자에 의하여 선택된 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래 등의 명칭이나 형식에 구애받음이 없이 그 실질내용을 기준으로 하여 세법을 적용 해석하여야 한다는 것을 뜻한다.

원고는 콘도미니엄을 건축하여 객실부분을 분양하는 이외에 부대시설을 그대로 소유하면서 콘도미니엄시설 전체를 관리운영하고 있고, 공유자들은 공유지분의 처분은 자유롭지만 사용권은 상당히 제한되고 운영수익권은 배제된 형태, 즉 소유권과 이용권이 혼합된 공유지분의 상호이용 구조인 점, 원고는 공유자가 28일분의 사용권을 다 이용하지 않은 기간을 이용하여 객실판매수입을 얻고 있으면서도 그 수입을 당해 공유자에게 분여하지 아니하는 점, 원고가 분양계약시 또는 분양대금 잔액 지급시에 시설관리료를 일시불로 지급받았음에도 관리규정에서 원고가 위 시설관리료의 내용이라고 주장하는 대부분의 항목이 포함된 관리비를 관리사무소장으로 하여금 공유자들로부터 징수하도록 규정하고 있는 점, 위 시설관리료가 공유자들 소유인 콘도미니엄을 관리해 주는 용역제공의 대가라면 그 수입지출이 공개되고 잉여수익은 공유자에게 귀속되어야 하며 부족한 소요비용은 공유객실의 면적비율에 따라 징수되어야 할 것인데도 원고는 그 정산에 관하여 아무런 절차를 마련하고 있지 않는 점 등 제반사정을 종합하여 위 시설관리료는 그 명목여하에 불구하고 실질적으로는 분양대금의 일부에 속한다고 봄이 타당하다.

2) 대법원 2011.05.26. 선고 2008두9959 판결 [법인세부과처분취소] - 중계무역의 재구성

가) 사실관계

① 종합무역상사인 원고는 국제통화기금(IMF) 구제금융 사태로 금융기관으로부터 무차별적 자금회수를 당하게 되자 1999 사업연도부터 2004 사업연도까지 동안에 자금조달을 목적으로 해외수출자로부터 그가 신용을 공여하는 연지급조건 신용장 방식(Shipper's Usance L/C)으로 구리 등을 수입하여 이를 제3국에 소재하는 해외수입자에 전신환송금 방식(Telegraphic Transfer)이나 연지급조건 신용장 방식(Shipper's Usance L/C) 등으로 수출하는 중계무역 형식의 거래를 하였다.

② 이 사건 거래는 해외수출자로부터 해외수입자로의 매매대금 등이 이미 정해진 상태에서 원고가 개입하여 이루어졌는데, 정상적인 중계무역은 대금지급기간이 단기(30~60일)로서 이자 부담이 작고 판매금액 기준으로 0.51% 정도의 이익이 발생하는 반면, 이 사건 거래는 대금지급기간이 장기(180일)로서 이자 부담이 크고 거래 시마다 이자상당액의 손해를 보았다.

③ 원고는 수입거래가 없었음에도 허위 선적서류를 이용하여 수입대금 명목으로 외화를 불법으로 지급하였다거나, 수출거래가 없었음에도 허위 선적서류를 이용하여 수출대금 명목으로 외화를 불법으로 국내로 차입함으로써 외환거래법을 위반하였다는 이유로 벌금형의 약식명령을 받은 사실이 있다.

나) 판결요지

구 법인세법 제4조 제2항은 "법인의 과세소득이 되는 금액의 계산에 관한 규정은 소득·수익 등의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 이를 적용한다."고 규정하고 있다.

원심은 이 사건 거래에 대하여 해외수출자가 해외수입자에게 재화를 매도하고 해외수입자로부터 매도대금을 지급받는 것이 이미 정하여져 있는 상태에서 해외수출자로부터 자금을 차입하려는 원고가 중계무역자인 것처럼 가장하여 해외수입자로부터 위 매도대금을 지급받는 형식으로 해외수출자로부터 위 매도대금 상당액의 자금을 차입한 다음, 해외수출자에게 재화의 매입에 따른 매입대금 및 유산스 이자를 지급하는 형식으로 위 차입금에 대한 원금 및 이자를 변제하는 거래로서 형식상 중계무역의 외관을 띤 자금차입 거래행위에 불과하다고 보고, 그에 따라 원고가 해외수출자에게 지급한 유산스 이자는 외국법인인 해외수출자의 국내원천 이자소득으로서 법인세 원천징수 대상에 해당한다고 판단하였다.

앞서 본 규정과 관련 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고 실질과세의 원칙에 관한 법리오해 등의 잘못이 없다.

3) 대법원 2011.07.21. 선고 2010두23644 전원합의체 판결 [양도소득세] - 토지거래허가지역 내의 토지를 허가받지 아니하고 전매한 경우

가) 사실관계

① 원고는 2005.4. 망 소외 1(2005.8.16. 사망)과 사이에 토지거래허가구역 내에 위치한 망 소외 1 소유의 토지에 관하여 대금 20억원 중 계약금 2억원은 계약 당일, 잔금 18억원은 2005.5.15. 각 지급하되, 매수인을 '소외 2(원고의 딸) 외 7인'으로 하는 내용의 매매계약을 체결하였다.

② 그 후 원고는 소외 3 외 6인(이하 '최종매수인들'이라 한다)과 사이에 매매대금 합계 27억원에 이 사건 각 토지에 관한 각 전매계약을 체결하고, 최종매수인들과 망 소외 1을 직접 당사자로 하는 토지거래허가를 받아 아래와 같이 이 사건 각 토지에 관하여 최종매수인들 명의의 각 소유권이전등기를 마쳐 주었다.

③ 피고는 2009.1.10. 원고가 이 사건 각 토지를 최종매수인들에게 전매한 것이 자산이 사실상 유상으로 이전된 양도로서 양도소득세 과세대상에 해당한다는 이유로 원고에게 2005년도 귀속 양도소득세 686,832,460원을 부과하였다.

나) 판결요지

구 소득세법 제88조 제1항 본문은 "제4조 제1항 제3호 및 이 장에서 '양도'라 함은 자산에 대한 등기 또는 등록에 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것을 말한다."라고 규정하고 있을 뿐 자산이 유상으로 이전된 원인인 매매 등 계약이 법률상 유효할 것까지를 요구하고 있지는 않다. 한편 매매 등 계약이 처음부터 국토계획법이 정한 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 이루어진 경우와 같이, 위법 내지 탈법적인 것이어서 무효임에도 불구하고 당사자 사이에서는 그 매매 등 계약이 유효한 것으로 취급되어 매도인 등이 그 매매 등 계약의 이행으로서 매매대금 등을 수수하여 그대로 보유하고 있는 경우에는 종국적으로 경제적 이익이 매도인 등에게 귀속된다고 할 것이고 그럼에도 그 매매 등 계약이 법률상 무효라는 이유로 그 매도인 등이 그로 인하여 얻은 양도차익에 대하여 양도소득세를 과세할 수 없다고 보는 것은 그 매도인 등으로 하여금 과세 없는 양도차익을 향유하게 하는 결과로 되어 조세정의와 형평에 심히 어긋난다.

이러한 점 등을 종합적으로 고려하면, 국토계획법이 정한 토지거래허가구역 내의 토

지를 매도하고 그 대금을 수수하였으면서도 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 매매가 아닌 증여가 이루어진 것처럼 가장하여 매수인 앞으로 증여를 원인으로 한 이전등기까지 마친 경우 또는 토지거래허가구역 내의 토지를 매수하였으나 그에 따른 토지거래허가를 받지 아니하고 이전등기를 마치지도 아니한 채 그 토지를 제3자에게 전매하여 그 매매대금을 수수하고서도 최초의 매도인이 제3자에게 직접 매도한 것처럼 매매계약서를 작성하고 그에 따른 토지거래허가를 받아 이전등기까지 마친 경우에, 그 이전등기가 말소되지 아니한 채 남아 있고 매도인 또는 중간의 매도인이 수수한 매매대금도 매수인 또는 제3자에게 반환하지 아니한 채 그대로 보유하고 있는 때에는 예외적으로, 매도인 등에 게 자산의 양도로 인한 소득이 있다고 보아 양도소득세 과세대상이 된다고 봄이 상당하다.

이와 달리, 위와 같은 예외적인 경우에도 자산의 양도에 해당하지 아니하여 그로 인한 소득이 양도소득세 과세대상이 되지 아니한다는 취지로 판시한 대법원 1997.3.20. 선고 95누18383 전원합의체 판결, 대법원 2000.6.13. 선고 98두5811 판결 등의 견해는 이 판결의 견해에 저촉되는 범위에서 이를 변경한다.

4) 대법원 2015.9.10. 선고 2010두1385 판결 [양도소득세등] - 대리인에 의한 중간거래의 개입

가) 사실관계

① A산업개발주식회사(이하 'A산업개발'이라고 한다)의 대표이사인 원고는 1999.10. 경 A산업개발의 재정팀장인 소외 1에게 자신이 소유한 B통신주식회사(이하 'B통신'이라고 한다) 주식의 매도를 위임하였다.

② 소외 1은 1999.12.17. 원고 소유의 B통신 주식 중 30만주를 C증권주식회사(이하 'C증권'이라고 한다)에 대금 105억 원에, 20만주를 D투자증권주식회사(이하 'D투자증권'이라고 한다)에 대금 68억 원에 매도하고서도, 주식 30만주는 E캐피탈에 대금 82억 원에 매도하였다가 E캐피탈이 다시 C증권에 대금 105억 원에 매도하는 것처럼 2단계의 계약서를 작성하고, 20만주는 F주식회사에 대금 합계 58억 원에 매도하였다가 F주식회사가 다시 D투자증권에 대금 합계 68억 원에 매도하는 것처럼 2단계의 계약서를 작성하였다.

③ 소외 1은 원고와 E캐피탈, 원고와 F주식회사 사이의 매매계약서를 기초로 2000.2.29. 이 사건 주식의 양도가액을 140억원으로 하여 양도소득세 과세표준과 세액을 신고하였다. 그러나 피고는 원고가 이 사건 주식을 C증권 및 D투자증권에 대금 합계 173억원에 매도한 것으로 하여 양도소득세를 경정하였다.

나) 판결요지

① 국세기본법 제14조에서 규정하는 실질과세의 원칙은, 납세의무자가 소득이나 수익, 재산, 거래 등의 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취한 경우 그 형식이나 외관에 불구하고 그 뒤에 숨어 있는 실질에 따라 과세요건이 되는 소득이나 수익, 재산, 거래 등의 발생, 귀속과 내용 등을 파악하여 과세하여야 한다는 국세부과의 원칙을 말하는 것이다. 따라서 납세의무자인 양도인과 최종 양수인 사이에 중간 거래가 개입되었으나 그것이 가장행위에 의한 형식상의 양도거래에 불과하고 실제로는 양도인과 최종 양수인 사이에 하나의 양도거래가 있을 뿐이라면, 실질과세의 원칙상 그 양도거래로 인한 효과는 모두 납세의무자인 양도인에게 귀속된다고 보아야 한다.

따라서 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(대법원 1993.4.27. 선고 92누9357 판결 참조), 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.

② 원고는 소외 1의 횡령으로 인하여 양도대금 차액 32억 원에 대한 지배·관리를 전혀 하지 못하였을 뿐만 아니라, 원고의 소외 1에 대한 동액 상당의 손해배상채권도 회수불능이 되어 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백하게 되었으므로, 이러한 경우에는 위 양도대금 차액 32억 원이 원고의 과세소득으로 실현되었다고 할 수 없다. 따라서 이 사건 처분 중 양도소득세 부분은 위법하다.

5) 대법원 2013.02.15. 선고 2012두11904 판결 [재산세등] - 회원제골프장의 판단

가) 사실관계

체육시설법에 따라 회원제골프장업으로 체육시설업 등록을 하였으나, 실제로는 회원을 모집하지 아니하고 대중골프장으로만 운영하였음에도 그 토지에 대하여 구 지방세법 제182조 제1항 제3호 (다)목, 제112조 제2항 제2호에서 정한 재산세 분리과세대상으로 보아 재산세를 중과세한 사안이다.

나) 판결요지

위와 같은 구 지방세법과 구 지방세법 시행령 규정을 비롯한 관련 법령 규정들의 입법 취지, 문언 표현과 규정 내용 및 실질과세의 원칙과 현황부과의 원칙 등을 종합하면, 재산세 분리과세대상이 되는 회원제골프장용 토지는 특별한 사정이 없는 이상 실제로 회원제골프장으로 사용되고 있는 토지이어야 하고, 체육시설법에 따라 회원제골프장업으로 체육시설업 등록을 하였더라도 실제로는 대중골프장으로만 운영한 경우 그 토지는 구 지방세법 제182조 제1항 제3호 (다)목, 제112조 제2항 제2호에서 정한 재산세 분리과세대상이 되지 않는다고 보아야 한다 (대법원 1997.4.22. 선고 96누11129 판결 등 참조). 그럼에도 원심은 원고가 체육시설법에 따라 회원제골프장업의 등록을 하면서 이 사건 토지를 구분 등록하였다는 사정만을 근거로 이 사건 토지가 실제로 회원제골프장으로 사용되는지에 관하여 심리하지 아니한 채 이를 구 지방세법이 규정한 재산세 분리과세대상에 해당한다고 하였는데, 이는 구 지방세법 제182조 제1항 제3호 (다)목, 제112조 제2항 제2호에 관한 법리를 오해하여 위법하다.

6) 대법원 2014.1.29. 선고 2013두18810 판결 - 미수령 배당금채권의 대손

가) 사실관계

① A 주식회사(이하 'A 회사'라고 한다)은 2007.3. 주주총회에서 2006 사업연도 이익잉여금 중 97억 9,200만원을 주주인 원고들에게 현금배당하기로 결의하였고, B 주식회사(이하 'B 회사'라 한다)는 2007.3. 주주총회에서 2006 사업연도 이익잉여금 중 37억 2,300만원을, 2008.3.25. 주주총회에서 2007 사업연도 이익잉여금 중 74억 4,600만원을 주주인 원고들에게 현금배당하기로 결의하였다.

② A 회사 및 B 회사는 이 사건 배당금 중 원고 들에 대한 배당금 전액에 관하여 배당소득세를 원천징수하여 납부하였고, 위 원고들은 그 배당금 전액을 배당소득으로 하여 2007년 및 2008년 귀속 종합소득세를 신고·납부하였다.

③ 소외 회사들은 경영난으로 2009. 9.경 모두 부도처리 되었는데, 원고들은 이 사건 배당금을 받지 못하였다.

④ A 회사는 2010.9.7.에는 회생계획이 인가되었는데, 위 회생계획에서는 주주인 원고 1, 3의 배당금채권을 전부 면제하는 것으로 규정하였고, B 회사회생절차 폐지결정을 받고 2010.2. 파산선고를 받았다.

나) 판결요지

이 사건 배당금에 대한 배당 결의에 따라 원고들의 이 사건 미수령 배당금에 대한

권리가 확정적으로 발생하였다고 하더라도 그 후 이 사건 미수령 배당금채권은 소외 회사들의 도산 등으로 인하여 회수불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백하고, 이는 국세기본법 시행령 제25조의2 제2호에 준하는 사유로서 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호가 규정한 후발적 경정청구사유에 해당한다. 따라서 이 사건 미수령 배당금채권의 회수불능을 이유로 한 원고들의 경정청구를 거부한 피고들의 이 사건 각 처분은 위법하다.

7) 대법원 2015.7.16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결 - 위법소득의 몰수 또는 추징

가) 사실관계

① 재건축정비사업조합의 조합장인 원고가 2008.7.경 재건축상가 일반분양분을 우선 매수하려는 소외 1로부터 5,000만원을, 재건축아파트 관리업체 선정 대가로 소외 2로부터 3,800만 원을 교부받은 사실이 있다.

② 원고는 2010.4.9. 이에 관하여 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(뇌물)죄로 처벌을 받으면서 위 합계 8,800만 원의 추징을 명하는 판결을 선고받은 후 그 항소와 상고가 기각되어 판결이 확정되자 2011. 2. 16. 추징금 8,800만 원을 모두 납부하였다.

③ 피고는 위 8,800만 원이 '뇌물'로서 구 소득세법 제21조 제1항 제23호가 정한 기타소득에 해당한다고 보아 2012.9.1. 원고에게 2008년 귀속 종합소득세를 부과하였다.

나) 판결요지

형법상 뇌물, 알선수재, 배임수재 등의 범죄에서 몰수나 추징을 하는 것은 범죄행위로 인한 이득을 박탈하여 부정한 이익을 보유하지 못하게 하는 데 목적이 있으므로, 이러한 위법소득에 대하여 몰수나 추징이 이루어졌다면 이는 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화된 경우에 해당한다. 그러므로 위법소득의 지배·관리라는 과세요건이 충족됨으로써 일단 납세의무가 성립하였다고 하더라도 그 후 몰수나 추징과 같은 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화되는 후발적 사유가 발생하여 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정됨으로써 당초 성립하였던 납세의무가 전제를 잃게 되었다면, 특별한 사정이 없는 한 납세자는 국세기본법 제45조의2 제2항 등이 규정한 후발적 경정청구를 하여 납세의무의 부담에서 벗어날 수 있다.

나. 검토 및 평가

대법원은 과세물건에 해당하는지의 여부와 그 과세물건의 구분, 세율의 적용 구분,

과세표준의 구성 여부와 산정 등과 관련하여 소득, 재산, 행위나 거래의 형식·명칭이나 외관에 관계없이 그 실질내용에 따라 세법을 적용하여 과세하고 있음을 알 수 있다.

근래의 미수령 배당금채권의 회수불능에 따른 종합소득세 경정청구[70], 주식 매도를 수임한 수임인에 의한 매도대금 횡령액의 양도가액에서의 제외[71] 및 뇌물로 받은 금액의 몰수 또는 추징에 따른 후발적 경정청구의 허용[72]에 관한 판결들은 모두 납세의무자가 담세능력을 이루는 경제력을 실질적으로 지배·관리 또는 향유하고 있는지의 여부, 즉 경제적 실질에 초점을 맞추어 과세 여부를 판단한 것으로서 지극히 타당하다.

그리고 대법원은 무효인 법률행위로 인한 경제적 성과에 대한 과세와 관련하여 "어떤 소득이 부과소득이 되는지 여부는 이를 경제적인 측면에서 보아 현실로 이득을 지배·관리하면서 이를 향수하고 있고 담세력이 있는 것으로 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가는 반드시 적법·유효한 것이어야 하는 것은 아니라 할 것"[73]이라고 판시하고 있다. 그런데 양도소득세의 과세대상이 되는 부동산의 양도에 있어서는 "토지에 대한 거래허가를 받지 아니하여 무효의 상태에 있다면 단지 매매대금이 먼저 지급되어 양도인이 이를 보관하고 있다"[74]고 하거나 "임야의 양도가 종중의 규약에 따른 적법한 절차를 거치지 아니하여 무효인 이상 그 대표자가 양도대금을 수령하여 사용하였다거나 매수인 명의로 소유권이전등기가 경료 되었다"[75]고 하더라도, 이를 두고 자산의 양도에 해당한다거나 자산의 양도로 인한 소득이 있다고는 할 수 없다는 태도를 견지하고 있다. 다만, 대법원은 2010두23644 전원합의체 판결(2011.7.21. 선고)에서 "토지거래허가구역 안의 토지를 매도하고 그 대금을 수수하였으면서도 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 증여가 이루어진 것처럼 가장하여 매수인 앞으로 증여를 원인으로 한 이전등기까지 마친 경우 또는 토지를 매수한 후 토지거래허가를 받지 아니하고 그 토지를 제3자에게 전매하여 그 매매대금을 수수하고서도 최초의 매도인이 제3자에게 직접 매도한 것처럼 매매계약서를 작성하고 그에 따른 토지거래허가를 받아 이전등기까지 마친 경우"에만 예외적으로 자산의 양도로 인

70) 대법원 2014.1.29. 선고 2013두18810 판결.

71) 대법원 2015.9.10. 선고 2010두1385 판결.

72) 대법원 2015.7.16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결.

73) 대법원 1979.08.28. 선고 79누188 판결 [사업소득세 등] - 토지의 매매계약이 무효인 경우; 대법원 1995.11.10. 선고 95누7758 판결 [법인세등] - 차량의 매매계약이 무효인 경우.

74) 대법원 1993.01.15. 선고 92누8361 판결 [양도소득세등] - 토지거래허가지역 안의 토지에 대하여 거래허가를 받지 못하여 무효인 경우.

75) 대법원 1997.01.21. 선고 96누8901 판결 [양도소득세부과처분취소] - 종중규약에 위반되어 무효인 경우.

한 소득이 있다고 보아 양도소득세 과세대상이 된다고 종전의 판결을 변경한 바 있다.

생각건대 양도소득세의 과세대상이 되는 부동산의 양도계약이 무효라고 하더라도 그 양도대금을 양도인이 이미 받아 사용하였거나 보관하고 있다면 양도소득세의 과세대상이 된다고 해석함이 마땅하다. 차량이나 사업소득을 구성하는 토지의 매매계약의 무효와 양도소득세의 과세대상이 되는 부동산의 양도계약의 무효를 달리 보거나 차등할 합리적인 이유가 없을 뿐만 아니라 무효인 법률행위로 인한 경제적 성과에 대하여 과세를 긍정하여 종전의 판례에도 배치되기 때문이다. 그리고 설령 무효인 양도계약에 기인한 경우라 하더라도 양도인이 그로 인하여 양도대금을 이미 받아 사용하였거나 보관하고 있는 경우와 같이 실질적으로 경제적 이득을 지배·관리 및 향유하고 있다면 국세기본법 제14조 제2항에 의하여 과세의 대상이 된다.

그런데 무효인 양도계약에 기인한 경제적 이득에 대하여 양도소득세를 과세하였는데, 그 후에 양도대금이 양수인에게 반환되어 양도로 인한 경제적 이득이 더 이상 존재하지 않는다면 그 때 후발적 경정청구를 통하여 구제하면 된다.

2. 조세회피행위의 부인에 관한 판례

개별규정이 결여된 조세회피행위의 부인을 둘러싸고 대법원은 “실정법상 개별규정 없으면 조세회피행위 부인 없다”는 태도를 취하여 국세기본법 제14조(실질과세의 원칙) 제1항 및 제2항이 조세회피행위를 부인하기 위한 근거규정이 될 수 없다는 입장을 견지하여 왔다.[76] 그리고 흔하지는 않지만 개별규정이 없는 조세회피행위를 부인할 경우에는 가장행위라는 법리를 내세워 해당 조세회피행위를 부인하여 왔다.

그러나 대법원 2008두8499 전원합의체 판결 이후에는 개별규정이 없더라도 일반규정으로서의 실질과세의 원칙(국세기본법 제14조)[77]에 의하여 조세회피행위를 부인하고 있다.

가. 가장행위법리에 의한 부인

가장행위법리에서의 가장행위는 앞에서 본 사법상의 가장행위의 개념과는 다르다.

76) 대법원 1996. 5. 10. 선고 95누5301 판결. 유사한 설시로서 대법원 1999. 11. 9. 선고 98두14082 판결: 대법원 1992.9.22. 선고 91누13571 판결: 대법원 2009.5.14. 선고 2008두14067 판결: 대법원 2011.4.28. 선고 2010두3961 판결.

77) 아주 이례적이기는 하나 법의 일반원리로서의 신의성실의 원칙(국세기본법 제15조)의 위반을 이유로 조세회피행위를 부인한 사례도 있다(대법원 2011.1. 20. 선고 2009두13474 전원합의체 판결).

세법상의 가장행위법리는 민법상 유효한 행위를 대상으로 하는 점에서 무효인 행위를 대상으로 하는 민법상의 가장행위와는 차이가 있다. 세법상의 가장행위법리는 당사자가 선택한 행위의 외형과 실제로 당사자가 의도한 행위가 다른 경우 세법상 사실인정에 의하여 사법상 유효한 거래 또는 행위를 가장행위라고 하여 그 효력을 부인하는 것을 말한다.

대법원은 토지 매매계약서상의 매수인 명의를 실질적 매수인인 법인 대신에 그 대표이사 개인으로 한 것이, 매도인이 양도소득세의 중과를 피하기 위하여 한 가장행위라고 하여 "법인과의 거래"에 해당된다고 판단하였고,[78] 역외펀드회사의 실질적인 운용·관리주체가 조세피난처에 설립한 서류상 회사(paper company)와 외국법인 간의 금전차입계약은 가장행위이고, 실질적인 운용·관리주체가 주채무자라고 판단한 바 있다.[79]

그런데 대법원은 2008두8499 전원합의체 판결 이후에도 일부 판결에서는 가장행위법리를 근거로 조세회피행위를 부인하는 사례를 보이고 있다. 이하에서 살펴보기로 한다.

1) 대법원 2014.4.10. 선고 2013두20127 판결

가) 사실관계

원고법인은 2007.12. 경 시행사 B 주식회사(이하 "B 회사'라 한다)로부터 A 건설주식회사(이하 'A 건설'이라 한다)가 시공하고 있던 아파트 50세대를 매수하는 계약을 체결하고 계약금과 중도금으로 150억원을 지급하였다. 그리고 원고법인은 그 무렵 시행사 C 주식회사(이하 'C 회사'라 한다)로부터 A 건설이 시공한 호텔 객실 52실을 매수하고 그 매매대금으로 140억원을 지급하였다. 그런데 원고법인과 A건설은 법인세법상 특수관계에 있다.

시행사(B회사 및 C회사)는 원고법인으로부터 받은 매매대금을 A 건설에 대한 공사대금과 A 건설이 보증한 시행사의 은행에 대한 대출금 채무의 변제에 사용하였다.

피고는, 2011.6.11. 원고법인이 특수관계자인 A 건설에 우회적으로 부당하게 자금을 제공하기 위한 방편으로 이 사건 아파트와 호텔을 매수하였다는 이유로, 그 매매대금을 업무와 관련없는 가지급금으로 보아 법인세법 제28조 제1항 제4호 (나)목 등에 따라 지급이자를 손금불산입하고 법인세법 제52조 제1항 등에 따라 그에 관한 인정이자를 익금에 산입하여 법인세를 부과하였다.

78) 대법원 1991.12.13. 선고 91누7170 판결 [양도소득세등].

79) 대법원 2009.03.12. 선고 2006두7904 판결 [법인세].

나) 판결요지

업무무관 가지급 등에 상당한 차입금의 지급이자 손금불산입에 관한 법인세법 제28조 제1항 제4호 (나)목은 원칙적으로 법인이 특수관계에 있는 자에게 대여하였거나 이에 준하는 행위를 한 것으로 볼 수 있는 경우에 한하여 적용될 수 있을 뿐이고, 법인이 특수관계 없는 자와 거래함으로써 당해 법인과 특수관계에 있는 자가 간접적으로 편익을 누렸다고 하더라도 법인과 특수관계 없는 자 사이[80]의 거래가 가장행위에 해당한다고 볼 특별한 사정이 있거나 법률에 마련된 개별적이고 구체적인 규정을 통해 이를 부인할 수 있을 정도에 이르지 않는다면 법인이 특수관계에 있는 자와 직접 거래를 한 것으로 보아 위 규정을 적용할 수는 없다.

원심이 이러한 법리를 전제로 하여 이 사건 처분 중 분양대금에 관한 차입금의 지급이자를 손금에 불산입한 부분이 위법하다고 판단한 것은 정당하고, 거기에 실질과세의 원칙에 관한 법리를 오해하는 등의 위법이 없다.

2) 대법원 2013.12.26. 선고 2013두15583 판결

가) 사실관계

① 원고 윤AA은 1978.4.12. OO동 413-8 대지 275.1㎡(이하 '이 사건 제1토지'라 한다)를 취득하였고, 그의 처인 원고 김BB와 아들인 윤CC은 1989.9.4. OO동 413-1 대지 557.7㎡(이하 '이 사건 제2토지'라 한다)를 1/2지분씩 취득하였다.

② 원고들과 윤CC은 1995.6.22. 이 사건 각 토지 위에 상가건물을 신축하여 그 무렵부터 3인 공동으로 부동산임대업을 영위하였는데, 원고들은 2007.1.29. 이 사건 제1토지와 이 사건 제2토지 중 원고 김BB의 소유지분을 교환하는 계약을 체결하였다.

③ 원고들과 윤CC은 2008.5.27. 전DD에게 이 사건 각 토지와 상가건물을 포함한 부동산임대업 전체를 대금 OOOO원에 양도한 후 양도소득세를 신고하면서, 이 사건 각 토지의 양도 가액은 대금 OOOO원을 토지와 건물의 각 기준시가를 기준으로 안분계산한 실지거래가액으로 산정하고, 그 취득가액은 위 교환거래로 인하여 실지거래가액을 확인할 수 없다고 보아 교환 취득시의 환산가액으로 산정하였다.

④ 피고는 2010.3.12. 원고들 사이의 이 사건 교환거래를 부인하고, 양도가액을 위와 같이 산정한 이 사건 각 토지의 실지양도가액으로 산정함과 아울러, 그 취득가액을 원고들이 당초에 이 사건 각 토지를 취득할 당시의 환산가액으로 산정하여 양도소득세

80) 원고법인과 B 회사 및 C 회사 사이, B 회사 및 C 회사와 A 건설 사이는 법인세법상 특수관계에 해당하지 아니한다.

를 경정하였다.

나) 판결요지

납세의무자는 경제활동을 함에 있어서 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여 여러 가지 법률관계 중 하나를 선택할 수 있으므로 납세의무자가 조세의 부담을 줄이기 위하여 경제적으로 하나의 거래임에도 형식적으로 중간 거래를 개입시켰다는 이유만으로는 납세의무자가 선택한 거래형식을 함부로 부인할 수 없으나, 가장행위에 해당 한다고 볼 수 있는 특별한 사정이 있을 때에는 과세상 의미를 갖지 아니하는 그 가장 행위를 제외하고 그 뒤에 숨어 있는 실질에 따라 과세할 수 있다고 보아야 한다.

원심은, 서로 연접한 이 사건 각 토지는 상가건물의 부지로 사용되고 있어 경제적 차이가 거의 없고 원고 김BB가 토지면적 3.75㎡의 손해를 감수하면서 교환거래를 할 뚜렷한 이유도 없으며 오히려 이 사건 교환거래로 인하여 양도소득세와 각종 거래비용만 생기는 점, 이 사건 교환거래를 그대로 인정할 경우 단순 교환에 따른 기준시가 과세와 취득가액이 되는 환산가액의 상승으로 인하여 교환 없이 그대로 양도하는 경우에 비하여 양도소득세가 상당히 감소되는 점, 원고 윤AA은 30여 년간 세무사업을 영위하여 온 세금전문가이고, 원고 김BB는 2007.7.31. 원고 윤AA과 각자의 다른 부동산을 교환하였다가 2007.11.1. 제3자에게 양도한 후 같은 방법으로 양도소득세를 산정하여 신고하기도 하였던 점 등에 비추어, 이 사건 교환거래는 교환 이후 이 사건 각 토지와 건물의 양도에 있어서 양도소득세를 회피하기 위한 가장행위에 해당한다는 이유로, 이 사건 처분은 적법하다고 판단하였다.

앞서 본 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고(다만 이 사건 교환거래를 가장행위로 보는 이상 국세기본법 제14조 제3항의 적용 여부는 별도로 따져 볼 필요가 없음을 지적해 둔다), 거기에 실질과세 원칙의 적용범위에 관한 법리를 오해하는 등의 위법이 있다고 할 수 없다.

나. 국세기본법 제14조의 일반규정에 의한 부인

1) 국세기본법 제14조 제2항에 의한 부인

가) 국세기본법 제14조 제2항의 적용을 긍정한 사례

(1) 대법원 2012.8.30. 선고 2012두7202 판결 [부가가치세] - 실질적 매매계약

(가) 사실관계

① CC산업 주식회사(이하 'CC산업'이라고 한다)는 서울 용산구 XX가 00 외 12 필지 및 그 지상 CC상가를 소유하고 있었는데, 1997.11.경 부도처리되었다. CC상가의

임차인들이 설립한 CC산업 주식회사 임차인조합(이하 '임차인조합'이라고 한다)은 2001. 7.1. CC상가에 대한 임의경매 절차에서 853억 원의 매수대금으로 매각허가결정을 받았다.

② 원고는 2002.7.16. CC산업과 사이에 CC상가를 1,400억원에 매수하기로 하는 매매계약을 체결하고(이하 '이 사건 매매계약'이라고 한다) 같은 날 소유권이전등기를 마친 다음, CC상가에 대한 경매절차를 중지시켰다. 원고는 2003.9.27.경 임차인조합으로부터 합의금 등을 지급받기로 한 후 2003.12.9. CC산업과 사이에 이 사건 매매계약을 합의해제하는 내용의 약정을 체결하였고, 이에 임차인조합은 2003.12.10. 다시 진행된 CC상가에 대한 경매절차에서 매수대금을 완납하여 그 소유권을 취득하였다.

③ 피고는 2006.1.13. 원고에 대하여 국세기본법 제14조에 따라 그 거래의 형식에도 불구하고 실질적으로는 원고가 CC산업으로부터 CC상가를 매매대금 1,400억 원에 취득한 다음 2003.12.10. 임차인조합에 CC상가를 2,128억 원에 양도하였다고 보아 2003년 제2기분 부가가치세 7,562,985,940원의 부과처분을 하였다.

(나) 판결요지

구 국세기본법 제14조 제1항, 제2항이 천명하고 있는 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다.

원심은 이 사건의 실질이 CC상가의 소유권이 CC산업으로부터 원고를 거쳐 임차인조합에게로 순차적으로 이전되었음에도 불구하고 당사자들의 조세부담을 경감시키고자 CC산업과 원고 사이의 매매계약을 해제하고 CC산업으로부터 임차인조합에게로 직접 소유권이 이전되는 형식을 취한 것에 불과하다고 보고 이를 토대로, 이 사건 합의해제는 외관과 실질이 괴리되어 있고 그 실질을 외면하는 것이 심히 부당하다고 볼 수 있는 경우에 해당하여 실질적으로 그 효력을 인정할 수 없다는 이유로, 이 사건의 실질이 원고와 CC상가 사이의 유효한 합의해제와 임차인조합의 부동산임의경매절차에서의 경락으로 이루어졌다는 취지의 원고의 주장을 배척하였다. 원심의 위와 같은 판단 및 사실인정은 모두 정당한 것으로 수긍이 되고, 거기에 실질과세의 원칙에 관한 법리를 오해한 위법은 없다.

(2) 대법원 2013.7.11. 선고 2013두6732 판결 [법인세:심리불속행] - 가지급금채권의 매각손실

• 서울고등법원 2013.2.1. 선고 2012두4045 판결

(가) 사실관계

① 원고는 방문판매망 구축을 통해 원고가 생산한 화장품 등의 매출을 증대시킬 목적으로 100% 출자하여 2003.7.22. AA라이프를 설립하였다. 원고는 AA라이프에게 원고 소유 건물을 임대하는 한편,AA라이프가 요청할 때 마다 자금을 대여하였다.

② AA라이프는 사업부진으로 2007년 경부터 사실상 사업을 폐지하였다. 원고는 2007.12.14.경 AA라이프에게 대여한 채권 및 원고 소유의 건물을 임대하고 회수하지 아니한 미수임대료 채권 합계 000원의 평가를 BB회계법인에 의뢰하여 이 사건 채권의 실질가액이 0원이라는 평가서를 수령한 후 2007.12.28.경 채권추심전문기관인 CC매니지먼트 유한회사에게 이 사건 채권을 100,000원에 매각하고 이 사건 채권액과 매매대금의 차액 000원을 채권처분손실로서 손금산입하였다.

피고는 채권처분손실이 특수관계자에 대한 업무무관 가지급금의 처분손실에 해당한다는 이 손금불산입하여 법인세를 경정하였다.

(나) 판결요지

①「국세기본법」 제14조 제1항, 제2항이 천명하고 있는 실질과세의 원칙은「헌법」상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다. 원고가 대손사유가 발생하였으나 업무무관 가지급금에 해당하여 대손금의 대상에서 제외됨으로써 손금에 산입할 수 없는 이 사건 채권에 대하여 처분손실의 형식으로 2007사업연도의 손금에 산입한 것은, 법인이 법인세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 해당한다고 봄이 상당하다. 따라서 피고가 처분손실의 외관을 인정하지 아니하고 그 실질을 따져 이 사건 채권을 대손금으로 보아 위 처분손실 000원을 손금불산입한 것은 타당하다.

② 2008.2.22. 대통령령 저1120619호로 개정된「법인세법 시행령」 제61조 제5항에서「법인세법」 제34조 제3항의 규정을 적용받는 '채권'의 처분손실은 손금에 산입하지 아니한다고 규정하면서 그 부칙(제2조)에서 위 개정 시행령 전체의 일반적인 적용시기

만 규정하고 위 개정 조항에 대한 별도의 적용시기를 규정하지 않은 것[81] 또한 특수관계자에 지급한 업무무관 가지급금이나 그 금액에 상응하는 차입금의 지급이자가 대손충당금 설정대상이나 대손금의 대상에서 제외되므로 업무무관 가지급금 채권의 처분손실도 손비로 인정받을 수 없음을 명확히 한 확인적 규정으로 봄이 상당하다.

원고가 특수관계자인 AA라이프에게 업무와 관계없이 지급한 이 사건 채권과 같은 업무무관 가지급금 채권을 매각하여 채권 처분손실의 형식으로 처리한 경우에도 이를 대손금의 형식으로 처리한 경우와 마찬가지로 「법인세법」 제28조 제1항 제4호 나목, 제34조 제3항 제2호, 「법인세법 시행령」 제53조 제1항 본문에 따라 이를 손금에 산입할 수 없다고 할 것이므로,이 사건 처분이 부당한 확장·유추해석에 의하여 이루어진 소급과세로서 조세법률주의에 위배되어 허용될 수 없다는 원고의 위 주장은 어느 모로 보나 이유 없다. 따라서 피고가 이 사건 채권 처분손실을 손금불산입하여 법인세를 부과한 이 사건 처분은 적법하다.

(3) 서울행정법원 2015.7.23. 선고, 2015구합53015 판결 [소득세] - 기부금의 사례금 재구성

(가) 사실관계

① 원고인 A주식회사는 코스닥상장기업인데, 화성시 소재 CC여자중학교(이하 'CC여중'이라 한다)를 인수하는 과정에서 소외 BB가 지정하는 재단법인 DD문화재단(이하 'DD문화재단"이라 한다) 명의 계좌에 2012.12.28. ○○○원(이하 '쟁점 금액'이라 한다)을, 2013.1.10. ○○○원을 각 기부금 명목으로 입금하였다.

② 피고는 원고에 대한 법인세 조사(이하 '이 사건 세무조사'라 한다)를 실시한 결과, 원고가 2012 사업연도에 지정기부금으로 신고한 쟁점 금액이 BB에 대한 사례금으로서 업무무관경비에 해당한다고 보아, 이를 손금불산입한 후 BB에 대한 기타소득으로 소득처분하고 소득금액변동통지를 하였다.

(나) 판결요지

과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용하여야 하며, 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용하여야 한다(국세기본법 제14조 참조).

81) 특수관계자에 대한 업무무관 가지급금 채권의 처분손실을 손금불산입하는 「법인세법 시행령」 제61조 제5항은 2008.2.22. 개정되어 2008.1.1. 이후 개시하는 사업연도부터 적용하도록 하였다.

원고인 A주식회사는 CC여중 인수계약의 상대방이 BB임을 분명히 인식한 상태에서, CC여중의 학교부지 및 교사 등을 학교 운영권과 함께 무상으로 증여받을 수 있는 절차를 밟아주는데 대한 사례의 뜻으로 쟁점 금액을 BB에게 지급하였고, 다만 사립학교법 위반의 소지를 피하기 위해 그 형식만을 DD문화재단에 기부금을 지급하는 형태를 취하였다고 봄이 타당하다.

따라서 쟁점 금액은 구 소득세법 제21조 제1항 제17호 소정의 '사례금'으로서 BB에게 귀속된다고 봄이 실질과세의 원칙에 부합한다.

(4) 대법원 2016.2.18. 선고 2015두50153 판결 [법인세] - 임원퇴직금의 한도

(가) 사실관계

① 원고(변경 전 상호 A유한회사)는 주택건설업 등을 영위하는 법인인데, 2010. 4.29. B유한회사와 C주식회사 등을 흡수합병하였다. 위 합병 전 회사들은 모두 D건설주식회사(이하 'D건설'이라 한다)의 계열회사인데, 합병 전 A유한회사와 합병 전 B유한회사의 정관에서는 '임원의 퇴직금은 사원총회 결의로 정하는 임원퇴직금 지급규정에 의한다'고, 그리고 합병 전 C주식회사의 정관에서는 '퇴직한 임원의 퇴직금은 주주총회의 결의로 정한다'고 각 규정하고 있었다.

② 소외 1과 소외 2는 각각 합병 전 A유한회사와 합병 전 B유한회사의 이사로, 소외 3은 합병 전 C주식회사의 이사로 각 근무하면서 모두 월 5,389,500원의 급여를 지급받아 오다가, 소외 1의 급여가 2009년 8월부터 월 3,000만 원으로, 소외 2와 소외 3의 급여는 2009년 9월부터 월 2,000만 원으로 각각 인상되었다.

③ 합병 전 C주식회사는 2009.7.1. 주주총회를, 합병 전 A유한회사와 합병 전 B유한회사는 2009.10.30.에 임시사원총회를 각각 개최하여, 그 결의로 퇴직하는 임원(이사 및 감사)에게 '퇴직 직전 3월의 평균임금 × 재임연수 × 지급률(20배)'의 산식에 따라 계산한 퇴직금을 지급한다는 동일한 내용의 임원퇴직금 지급규정을 마련하였고 이에 따라 2009.9.28. 합병 전 A유한회사에서 퇴직한 이사 소외 1에게 1,963,055,383원의 퇴직급여를, 2009.12.31. 합병 전 B유한회사에서 퇴직한 이사 소외 2에게 1,795,711,600원의 퇴직급여를, 2009.12.23. 합병 전 C주식회사에서 퇴직한 이사 소외 3에게 1,812,193,286원의 퇴직급여를 각각 지급하였다.

(나) 판결요지

구 법인세법 제26조 제1호, 구 법인세법 시행령 제44조 제4항 및 제5항이나 관련 규정들의 문언과 법인의 소득을 부당하게 감소시키는 것을 방지하기 위한 입법 취지 등에 비추어 보면, 임원에게 지급할 퇴직급여의 금액 또는 그 계산 기준을 정한 정관

이나 정관에서 위임된 퇴직급여 지급규정(이하 통틀어 '임원 퇴직급여 규정'이라 한다)에 따라 지급된 임원 퇴직급여는 전액이 손금에 산입되는 것이 원칙이나, 임원 퇴직급여 규정이 근로 등의 대가로서 퇴직급여를 지급하려는 것이 아니라 퇴직급여의 형식을 빌려 특정 임원에게 법인의 자금을 분여하기 위한 일시적인 방편으로 마련된 것이라면, 이는 구 법인세법 시행령 제44조 제4항 제1호 또는 제5항에서 정한 임원 퇴직급여 규정에 해당하지 아니한다고 볼 것이다. 따라서 임원 퇴직급여 규정이 종전보다 퇴직급여를 급격하게 인상하여 지급하는 내용으로 제정 또는 개정되고, 그 제정 또는 개정에 영향을 미칠 수 있는 지위에 있거나 그와 밀접한 관계에 있는 사람이 퇴직임원으로서 급격하게 인상된 퇴직급여를 지급받게 되며, 그에 따라 지급되는 퇴직급여액이 해당 퇴직임원의 근속기간이나 근무내용 또는 다른 비슷한 규모의 법인에서 지급되는 퇴직급여액 등에 비추어 볼 때 도저히 재직기간 중의 근로나 공헌에 대한 대가라고 보기 어려운 과다한 금액이고, 그 규정 자체나 해당 법인의 재무상황 또는 사업전망 등에 비추어 그 이후에는 더 이상 그러한 퇴직급여가 지급될 수 없을 것으로 인정되는 등 특별한 사정이 있는 경우에는, 그 퇴직급여 규정은 실질적으로 근로의 대가로서 퇴직급여를 지급하기 위한 것이 아니라 퇴직급여의 형식을 빌려 그 임원에게 법인의 자금을 분여하기 위한 일시적 방편에 불과하다고 볼 것이므로, 이 경우에는 구 법인세법 시행령 제44조 제4항 제2호의 규정에 따라 산정되는 금액을 넘는 부분은 퇴직급여로 손금에 산입될 수 없다고 할 것이다.

그리고 그와 같은 일시적인 방편에 불과한 임원 퇴직급여 규정을 만든 법인이 특정 임원에게 퇴직급여의 형식으로 법인의 자금을 분여하기 위하여 그 임원의 퇴직 직전에 퇴직급여의 산정 기초가 되는 월 급여를 아무런 합리적인 이유 없이 인상한 경우에는 인상되기 전의 월 급여를 기초로 하여 산정되는 금액만이 퇴직급여로 손금산입 대상이 된다고 보아야 한다.

(5) 대법원 2013.2.14. 선고 2012두22119 [양도세등부과처분취소]

(가) 사실관계

원고 A는 2003.11.15. 이 사건 모텔을 98억원에, 위 모텔의 주차장용 토지를 46억원에 취득하였는데, 2008.7.10. B에게 이 사건 모텔과 주차장용 토지를 합계 160억원에 양도하였다. 매매계약서에는 이 사건 모텔의 매매대금은 113억원으로, 주차장용 토지의 매매대금은 47억원으로 적고 있으나, 이에 관한 특별한 산정근거는 없다. 매수인 B는 피고로부터 세무조사를 받을 당시 이 사건 모텔과 주차장용 토지를 총매매대금 160억원에 매수하기로 합의하고 원고 A에게 잔금을 지급하던 중 원고 A의 요청으로 이 사

건 모텔과 주차장용 토지의 각 매매대금을 구분하여 매매계약서 2장을 작성하게 되었으나 그 매매대금의 산정내역은 잘 알지 못한다고 진술하였다. 그런데 주차장용 토지는 비사업용 토지에 해당하여 중과세의 대상이다.

피고는 원고가 모텔과 주차장용 토지를 일괄하여 총매매대금 160억원에 매수한 것으로 보고 그 양도가액을 양도당시의 기준시가로 안분하여 양도소득세를 경정하였다.

(나) 판결요지

원심이 이 사건 모텔과 이 사건 토지에 관한 각 매매계약서상의 매매대금을 그대로 받아들여 그 양도가액의 구분이 불분명하지 아니하다고 본 원심의 판단은 그대로 수긍할 수 없다.

① 국세기본법 제14조 제2항은 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질내용에 따라 적용하도록 함으로써 실질과세의 원칙을 천명하고 있으므로, 납세자가 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에는 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 과세하여야 한다. 이러한 법리는 양도소득세의 과세에도 그대로 적용된다.

② 이 사건 모텔과 주차장용 토지의 각 취득가액, 이 사건 모텔의 부지와 이 사건 토지의 각 개별공시지가의 변동추이, 보유기간 동안의 이 사건 모텔의 건물에 대한 감가상각 등을 종합적으로 고려해 볼 때, 이 사건 모텔에 관한 매매계약서상의 매매대금은 이 사건 토지에 관한 매매계약서상의 매매대금에 비하여 비정상적으로 높게 책정되었다고 봄이 상당함에도 그와 같이 비정상적으로 책정하게 된 객관적인 경위나 근거에 대한 합리적인 설명이 없다.

그리고 모텔과 주차장용 토지의 매매대금은 특별한 산정근거 없이 기재된 것으로서 거래의 실질을 제대로 반영한 것으로 볼 수 없고 양도소득세를 회피할 목적으로 작성된 형식적인 것에 불과하고, 그 실질은 이 사건 모텔과 이 사건 토지가 일괄하여 160억원에 양도됨으로써 각 양도가액을 구분할 수 없는 경우에 해당할 개연성이 많다. 그러므로 양도가액을 양도당시의 기준시가 비율로 안분하여 모텔과 이 사건 토지의 양도가액을 산정하여야 한다.

나) 국세기본법 제14조 제2항의 적용을 부정한 사례

(1) 대법원 2015.1.29. 선고 2012두28636 판결 [부가가치세] - 동일한 장소에서의 정육점과 음식점업의 겸영

(가) 사실관계

① 원고는 2009.4.경부터 2011.6.경까지 강원 영월읍 (주소 생략)에 있는 건물(이

하 '이 사건 건물'이라고 한다) 중 1층에서는 쇠고기와 부산물들을 판매하는 정육매장을, 2층에서는 고객들이 구입하여 온 쇠고기를 조리하여 먹을 수 있는 접객시설을 갖춘 식당을 운영하였다.

② 원고가 운영하는 1층 정육매장과 2층 식당은 출입문이 별도로 구분되어 있고, 각 층마다 별도의 계산대를 설치하여 계산이 이루어지고 있으며, 2층 식당의 메뉴는 기본 상차림, 양념, 된장찌개, 공기밥, 냉면류, 주류 및 음료 등으로서 쇠고기를 제외한 음식부재료 등으로만 이루어져 있었다.

③ 피고는 원고의 1층 정육매장에서 이루어진 쇠고기 매출 중 일부 고객들이 2층 식당에서 소비한 부분의 매출을 음식점 용역의 공급으로 인한 매출로 보아 2010. 7.1. 원고에게 2009년 제1기 및 제2기 각 부가가치세를 부과하였다.

(나) 판결요지

① 국세기본법 제14조 제2항은 "세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다."고 규정하고 있다. 그러나 납세의무자가 경제활동을 함에 있어서는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여서도 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있으므로 그것이 과중한 세금의 부담을 회피하기 위한 행위라고 하더라도 가장행위에 해당한다고 볼 특별한 사정이 없는 이상 유효하다고 보아야 한다(대법원 2011.5.13. 선고 2010두3916 판결 등 참조).

② 원심은 세금부과처분 취소소송에서 과세요건사실에 관한 증명책임이 과세권자에게 있다고 전제한 다음, 위와 같은 사실관계에 터잡아 1층 정육매장 및 2층 식당의 영업형태나 방식, 매출액 비중, 규모, 주변 식당과의 시세차이 등에 관하여 아무런 입증이 없는 이 사건에서, 고객들이 1층 정육매장에서 쇠고기를 구입하고 계산함으로써 1층 정육매장에서의 재화 공급행위는 종료되었을 뿐만 아니라 원고가 2층 식당에서 고객들에게 쇠고기 자체를 조리하여 제공하지도 않았으므로, 비록 고객들이 그의 선택으로 1층 정육매장에서 쇠고기를 구입한 즉시 2층 식당으로 가서 별도로 구입한 음식부재료와 함께 이를 조리하여 먹었다거나 원고가 단일한 사업자로서 1층 정육매장과 2층 식당을 함께 운영하였다는 등의 사정만으로는, 원고가 고객들에게 음식점 용역을 제공한 것으로 볼 수 없다는 이유로 이 사건 처분이 위법하다고 판단하였다.

앞서 본 관련 규정과 법리에 비추어 기록을 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유의 주장과 같이 국세기본법 제14조 제2항이 규정한 실질과세의 원칙 등에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

(2) 대법원 2015.1.15. 선고 2012두4111 판결 [법인세등] - 피합병법인의 대손충당금 과소계상

(가) 사실관계

① 원고는 이른바 '카드사태'를 수습하려는 정부의 요구에 따라 2003.9.30. 자회사인 A신용카드 주식회사(이하 'A카드'라 한다)를 흡수합병하였는데, 합병 당시 A카드가 보유한 채권에 대하여 여신전문금융업법 감독규정 등에 따라 설정하였어야 할 대손충당금은 1조3천억원이었다.

② 합병법인인 원고가 피합병법인인 A카드의 주주 등에게 교부한 주식은 합병등기일 현재 발행 주식 총수의 2.4%에 불과하여 원고가 A카드의 이월결손금을 승계하여 공제받을 수 없게 되자, 원고와 A카드는 A카드가 합병에 따른 의제사업연도(2003.1.1.부터 2003.9.30.까지)에 대한 결산을 함에 있어 이 사건 대손충당금을 설정하지 아니하는 대신, 원고가 합병 후 이 사건 대손충당금을 영업외비용인 '합병관련대손충당금전입액 등'으로 회계 처리하여 원고의 손금으로 인식하기로 하였다.

③ 이에 따라 A카드는 위 의제사업연도에 대손충당금을 설정하지 아니하였고, A카드로부터 이 사건 채권을 장부가액으로 승계한 원고는 합병 후 2003 사업연도 결산을 하면서 이 사건 대손충당금을 '합병관련대손충당금전입액 등'으로 계상하였다.

④ 피고는 원고의 이러한 행위가 기업회계기준, 감독규정 및 세법을 악의적으로 위반하여 손익의 귀속주체를 변경함으로써 약 4,000억 원에 달하는 조세를 회피하고자 한 위법·탈법행위로서 실질과세의 원칙상 그 소득신고에 오류·탈루가 있는 경우이거나 부당행위계산부인의 대상에 해당한다고 보아, 원고에게 2003 및 2004 사업연도 각 법인세를 증액하였다.

(나) 판결요지

① 구 법인세법 제34조 제1항에 따른 대손충당금은 법인이 결산에 반영하여야만 손금으로 보는 결산조정사항에 해당하므로, 법인이 어떠한 채권에 관하여 대손사유가 현실로 발생하였을 때에 비로소 손금으로 인식할 것인지 아니면 추정손실에 따라 대손충당금을 설정하는 방법으로 대손사유가 현실화되기 전에 미리 손금으로 인식할 것인지 여부는 그 법인의 선택에 달려 있다. 따라서 여신전문금융회사인 법인이 대손충당금의 설정을 강제한 관련 규정[82]을 위반하여 대손충당금을 설정하지 아니한 경우라

82) 구 여신전문금융업법 제53조의3 제1항, 구 여신전문금융업법 시행령 제19조의7 제3호 및 여신전문금융업법 감독규정 제11조는 각 사업연도 결산 시 자산건전성을 분류하여 그 분류결과에 따라 일정한 대손비율을 적용하여 산출한 대손충당금을 적립하도록 하면서 이를 위반할 경우 과징금을 부과하도록 규정하고 있다.

고 하더라도 실제로 대손충당금을 설정하지 아니한 이상 실질과세의 원칙을 들어 손금이 발생한 것으로 볼 수는 없다.

② 다음으로 부당행위계산부인과 관련하여 원심은, 원고가 흡수합병에 따라 A카드로부터 이 사건 채권을 장부가액으로 승계하였다고 하더라도 이는 합병에 따른 효과일 뿐 비정상적인 거래형식을 택한 것으로 볼 수 없고, 구 법인세법 시행령 제88조 제1항 제1호와 제4호가 정한 부당행위계산부인은 자산의 특정승계나 현물출자를 전제로 한 규정이므로 합병에 의한 포괄승계인 이 사건 채권의 승계에는 적용될 수 없으며, A카드의 회계처리가 기업회계기준에 위배된다고 하더라도 원고가 흡수합병함에 따라 취득한 이 사건 채권의 실질 가치가 달라지는 것도 아니어서, A카드가 이 사건 채권에 관하여 대손충당금을 설정하지 않은 상태에서 원고가 흡수합병에 따라 장부가액으로 승계한 것이 부당행위계산부인의 대상이 된다거나 경제적 합리성을 결여한 것으로 볼 수 없다.

(3) 대법원 2015.5.14. 선고 2014두15450 판결

(가) 사실관계

① 원고는 회생채무자로서 팩토링금융업 등을 영위하는 A 주식회사(이하 'A'라 한다)의 관리인이다. A는 레미콘업체인 B 주식회사 등(이하 'B 등'이라 한다)에 대한 239억원의 대출금을 회수하지 못하던 중, 2002년 5월부터 2002년 9월까지 기업구조조정조합인 C 구조조정조합(이하 'C조합'이라 한다)에 약 920억 원을 출자(이하 '이 사건 출자'라 한다)하였다.

② D 주식회사(이하 'D'라 한다)는 C조합에 49억원을 출자하였고, 2002년 5월부터 2002년 9월까지 B 등이 실시한 유상증자에 참여하여 B 등의 주식을 인수하였다. 그 무렵 C조합은 이 사건 출자금으로 D로부터 869억원 상당의 B 등의 주식을 매수하였다. B 등은 2002년 5월부터 2002년 9월까지 위 유상증자대금으로 A에 대한 대출금의 원리금을 변제하였다.

③ 그 후 B 등은 2004.10.18. 주식회사 E(이하 'E'라 한다)에 흡수합병되었고, 이에 따라 C조합은 합병신주로 E의 주식을 배정받아 2004.10. 경 A 등에 이를 잔여재산으로 분배하고 해산하였다. E는 2005.1.0. 다시 F 주식회사(이하 'F'라 한다)에 흡수합병 되었으나, 합병비율이 1:0이었던 관계로 A는 F로부터 합병신주를 배정받지 못하였고, 이에 따라 A는 2005 사업연도 법인세 신고시 이 사건 출자금을 투자손실로 하여 손금산입하였다.

④ 피고는 2012.6. 경 A에 대하여 A가 도관에 불과한 C조합을 통하여 자본잠식

으로 인하여 그 평가액이 0원이었던 법인세법상 특수관계자인 B 등의 주식을 시가보다 높은 액면가액으로 인수함으로써 특수관계자의 주식을 고가매입 하였다는 이유로 이 사건 출자로 인한 투자손실을 손금불산입하고 2005 사업연도 법인세를 경정하였다.

(나) 판결요지

원심은 ① F가 2005.1. 이 사건 레미콘업체들을 합병한 E를 다시 합병하면서 합병비율을 1:0으로 정하여 결국 이 사건 각 주식의 가액이 0원으로 된 것은 C조합이 2002.5.경부터 2002.9.경까지 사이에 이 사건 각 주식을 취득한 이후 있었던 LL그룹의 구조조정 등 사정변경에 의한 것으로 볼 여지가 충분한 점, ② E가 2004.10.18. 이 사건 레미콘업체들 외에도 다른 G 주식회사 등을 흡수합병하면서 그들 회사의 부채를 인수함으로써 자산가치가 감소하였던 것도 위와 같은 합병비율 산정의 한 원인으로 보이는 점, ③ 이 사건 레미콘업체들이 이 사건 출자와 유상증자 이후 부채 감소로 인하여 재무구조가 개선됨에 따라 순이익이 발생하였던 것에 비추어 보면 이 사건 출자에 합리성이 전혀 없다거나 그 출자가 조세회피목적에서 비롯된 것이라고 할 수 없는 점 등을 종합하여 보면, A가 도관에 불과한 C조합에 대한 출자지분을 취득하는 우회적인 방법으로 실질적으로는 시가가 0원인 이 사건 각 주식을 취득한 것으로 볼 수 없다는 이유로, 이 사건 출자로 인한 투자손실이 이 사건 각 주식의 취득 당시 사업연도가 아닌 2005 사업연도의 손금에 산입될 수 없다는 전제에서 피고가 한 이 사건 처분은 위법하다고 판단하였다. 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유의 주장과 같이 실질과세원칙 등에 관한 법리를 오해하거나 논리와 경험의 법칙을 위반하고 자유심증주의의 한계를 벗어난 위법이 없다.

(4) 대법원 2015.3.26. 선고 2013두9267 판결 [법인세] - 주식의 양도계약의 부동산 양도계약으로의 재구성

(가) 사실관계

① 원고는 B무역 주식회사(이하 “B회사”라 한다)의 주식 25,188주(지분율 100%)를 보유한 자로서 2006.6.7. 이 사건 주식을 C에게 000원에 양도하기로 하는 계약을 체결하여 같은 날 계약금 000원을,2006.8.1. 잔금 000원을 각 지급받고 이 사건 주식을 모두 C에게 이전하였다.

② 피고는 B회사의 유일한 자산인 서울 중구 충무로 1가 000 외 3필지 토지 164.6㎡와 그 지상 3층 건물(이하 ‘이 사건 부동산’)이 이 사건 주식의 잔금지급일인 2006.8.1. B회사로부터 C에게 이전되었다는 사정에 기초하여 이 사건 주식양도계약은 가장행위에 불과하고,B회사가 C에게 이 사건 부동산을 000원에 양도한 것으로 판단하

고,위 양도가액 000원을 B회사의 2006 사업연도 익금에 산입하여 2010.9.1. B회사에게 2006 사업연도 법인세를 부과하였다.

③ 피고는 B회사가 위 법인세를 납부하지 아니하자 원고가 2006.12.31. 현재 B회사의 과점주주에 해당한다고 하여 국세기본법 제39조 제1항 제2호에 따라 원고를 이 사건 법인세의 2차 납세의무자로 지정하였다.

(나) 판결요지

원심은, 납세의무자가 경제활동을 함에 있어서는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여서도 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있고, 과세관청으로서는 그것이 가장행위에 해당한다는 등의 특별한 사정이 없는 한 당사자들이 선택한 법률관계를 존중하여야 한다고 전제한 다음, 피고가 주장하는 사정이나 제출한 증거만으로는 이 사건 부동산을 소유하던 B회사의 주식 전부를 보유한 원고가 C에게 그 주식 전부를 양도한 것이 가장행위에 해당한다는 사실을 인정하기에 부족하다는 이유로, 위와 같은 거래를 B회사가 C에게 이 사건 부동산을 양도한 거래로 보아야 한다는 피고의 주장을 배척하였다. 관련 규정과 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유로 주장하는 바와 같이 실질과세의 원칙에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

2) 국세기본법 제14조 제3항에 의한 부인

조세회피행위를 부인하면서 국세기본법 제14조제3항을 직접 적용한 대법원판례는 아직 나오지 않고 있다.

가) 서울고등법원 2015.6.17. 선고 2014누62625 판결[83] [증여세] - 제3자를 이용한 교차증여

(1) 사실관계

A법인의 주식 75%를 소유한 갑이 그 여동생이자 A법인의 주식 25%를 소유한 을의 자녀에게 A법인 주식 16,000주를 증여하고 같은 시기에 을이 갑의 직계 후손들에게 A법인 주식 16,000주를 교차증여하였다. 이에 대해서 과세관청은 갑이 직접 그 직계 후손들에게 A법인 주식 16,000주를, 을이 직접 그 자녀에게 A법인 주식 16,000주를 각 증여한 것으로 보아 「상속세 및 증여세법」 제2조 제4항을 적용하여 갑의 직계후손들 및 을의 자녀인 원고들에게 각각 증여세 부과처분을 한 사안이다.

83) 현재 대법원에 상고된 상태이다(대법원 2015두46963 사건).

(2) 판결요지

상속세및증여세법 제47조제2항, 제58조제1항, 제68조제1항에 따른 증여세 합산과세규정의 취지는 원래 증여세는 개개의 증여행위마다 별개의 과세요건을 구성하는 것이어서 그 시기를 달리 하는 복수의 증여가 있을 경우 부과처분도 따로 하여야 하나, 동일인으로부터 받은 복수의 증여에 대하여는 이를 합산 과세함으로써 누진세율을 피해 재산을 한 번에 증여하지 않고 나누어 증여하는 행위를 방지하기 위한 것이다.

이 사건에 관하여 보건대, 원고 신CC, 신DD이 부 신FF과 그 배우자인 모 이EEE로부터 각 증여받은 주식 가액의 합계액이 1천만 원 이상인데, 위 원고들은 2차 증여재산에 관한 증여세 신고를 할 때 2차 증여재산가액에 1차 증여재산가액을 합산하여 그 과세가액과 과세표준을 신고할 의무가 있고, 이는 거래의 재구성을 통하여 신FF이 증여한 것으로 본 이GG의 증여분 각 QQ주에 관하여도 마찬가지이다. 이 사건에서 원고들은 오로지 누진세를 피하기 위한 방법으로 교차증여를 하였음을 인정하고 있으며, 원고들이 구성한 교차증여는 절세의 방법으로 시간적 간격을 두고 증여하는 단순한 분산증여를 넘어서는 것으로서, 실질적으로는 직계존속으로부터 증여를 받으면서도 제3자로부터 증여받는 형식을 취하여 보다 적극적인 조세회피의 수단에 해당한다.[84]

나) 서울행정법원 2016.6.8. 선고 2014구합75292 판결

(1) 사실관계

① 주식회사 A기업(이하 'A기업'이라 한다)은 1973년 설립되어 부동산임대업 등을 영위해 오다가, 2004년에 대부업 등록을 마치고 대부업 등도 함께 영위하여 왔다. 2008년 8월 A기업은 BB와 그 자녀들인 CC, DD, EE(이하 'BB 외 3인'이라 한다)가 각 30%, 30%, 20%, 20%의 비율(이하 '기존 비율'이라 한다)로 나누어 보유하고 있었고, BB와 CC는 A기업의 대표이사였다.

② A기업은 2008.8.19. 주식회사 GG(이하 'GG'라 한다)에게 이 사건 부동산을 ○○○원에 매도하기로 계약(이하 '이 사건 계약'이라 한다)을 체결하고, GG로부터 계약금과 중도금 합계 ○○○원을 지급받았다.

③ A기업은 2008.8.28. 그 사업부문 중 대부업을 인적분할방식에 따라 분할하여 HH 주식회사(이하 'HH'라 한다)를 설립한 다음, A기업의 총 자산 ○○○원 중 ○○○원은 A기업이 보유하고, 나머지 ○○○원은 HH에 이전하며, A기업의 총부채 ○○○원은 모두 A기업이 보유하는 내용의 회사분할을 하였다. 이 사건 분할에 따라 분할

84) 제1심법원(서울행정법원 2014.8.7. 선고 2013구합58993 판결)은 상속세 및 증여세법 제2조 제4항(우회거래 및 다단계거래의 부인)을 근거로 위의 교차증여를 부인하였다.

후 A기업은 발행주식수 ○만주, 부채 ○○○원, 자산 ○○○원으로 자본잠식상태에 빠지게 되었으나, HH는 발행주식수 ○○만주, 자산만 ○○○원을 보유하게 되었다. 한편 HH 주식은 BB 외 3인이 기존 비율대로 나누어 보유하였다.

④ BB 외 3인은 2008.8.26. 공인회계사인 III으로부터 경영컨설팅업을 영위하던 원고(당시 상호는 주식회사 JJ)의 발행 주식 총수 ○○주를 A기업의 기존 비율대로 인수하고, BB와 CC는 같은 날 원고의 공동대표이사로 취임하였다.

⑤ BB와 CC는 2008.8.29. 분할 후 A기업과 원고의 쌍방을 각 공동으로 대표하여 원고가 분할 후 A기업을 흡수합병하는 계약을 체결하였고, 2008.10.8. 합병등기를 마쳤다. 원고는 이 사건 합병 당시 구 법인세법 제41조 제1항 제3호, 구 법인세법 시행령 제72조 제1항 제3호에 따라 이 사건 부동산을 KK감정평가법인의 2008.8.27.자 감정결과인 ○○○○원으로 평가하여 승계하였고, 그 결과 구 법인세법 시행령 제12조 제1항 제1호에 따라 평가금액에서 장부가액 ○○○원을 공제한 ○○○원의 합병평가차익이 발생하게 되었다. 그런데 이 사건 분할에 따라 분할 후 A기업이 이미 부채 ○○○○원의 자본잠식 상태에 빠져 있었기 때문에 합병차익은 ○원에 불과하였다.

⑥ 원고는 2008.10.28. 이 사건 합병에 따라 분할 후 A기업으로부터 승계한 매도인 지위에서 GG에 이 사건 부동산을 이전함과 동시에 잔금 ○○○원을 지급받았다. 이후 원고는 이 사건 부동산 양도에 따른 유형자산처분이익 ○○○원과 구 법인세법 제17조 제1항 제3호에 따라 합병평가차익 중 합병차익의 범위 내에 있는 ○원 합계 ○○원을 익금에 산입하여 2008 사업연도 귀속 법인세를 신고, 납부하였다.

⑦ 피고는 A기업에 대한 세무조사결과에 따라 이 사건 분할·합병을 분할 전 A기업이 GG에 이 사건 부동산을 바로 양도할 경우 납부하여야 할 거액의 법인세를 회피하고자 이루어진 조세회피행위라고 보고, 분할 전 A기업이 GG에 이 사건 부동산을 바로 양도할 경우 예상되는 유형자산처분이익에서 이미 원고가 입금에 산입한 금액을 공제한 나머지 ○○○원을 익금에 산입하여 2013.8.1. 원고에 대하여 2008 사업연도 법인세를 경정하였다.

(2) 판결요지

① 구 국세기본법 제14조 제3항의 규범력

구 국세기본법 제14조 제3항을 단순한 선언적 의미의 규정에 불과하여 그 자체로 규범력을 가지지 못하고 개별적, 구체적인 부인규정이 마련되어야만 비로소 적용될 수 있다는 해석은 받아들일 수 없고, 개별 세법을 적용함에 있어 일정한 요건을 갖춘 경우 납세의무자가 선택한 거래형식을 부인하고 그 거래를 재구성할 수 있는 근거 규

정으로서 규범력을 가진다고 봄이 상당하다

② 조세회피행위에 해당하는지 여부

㉮ 분할 전 A기업은 최초 GG와 이 사건 부동산에 관한 매매계약을 체결한 후 양도소득에 따른 거액의 법인세 부담을 예상하고 절세방안을 강구하여 왔는데, GG가 먼저 사업시행인가를 받자 분할 전 A기업은 부득이 GG와 이 사건 계약을 체결하였다. 그리고 이 사건 계약 체결 후 1주일이 지나 분할 전 A기업의 주주였던 BB 외 3인은 A기업과는 사업목적이 상이한 경영컨설팅업을 영위하는 원고를 인수하였고, 이 사건 분할은 그로부터 2일 후, 이 사건 합병은 또 그 다음 날 순차로 이루어졌다. 이러한 과정을 통해 이 사건 부동산매매로 인하여 납부해야 하는 법인세액은 1/6로 감소하였다.

㉯ 이 사건 분할에 관하여 살피건대, 아래에서 보는 바와 같이 이 사건 분할이 이 사건 합병의 전단계 행위로서 결국 조세회피행위를 이루는 다단계 행위 중 하나로 볼 여지가 없는 것은 아니지만, 앞서 본 바와 같이 HH는 이 사건 분할 후 정상적인 사업을 영위하면서 매년 상당한 영업수익을 내고 있는 것으로 보이는 점 등을 감안하여 보면, HH의 주주인 BB 외 3인에게 당시 분할 전 A기업의 일부 사업부문을 분리하여 우량회사를 만들어 사업을 영위하고자 하는 정당한 사업목적이 있었다고 볼 여지 또한 있다고 보이므로, 이 사건 분할을 조세회피행위라고 단정하기는 어렵다.

㉰ 다음으로 이 사건 합병에 관하여 살피건대, 앞서 본 바와 같이 분할 전 A 기업은 원고와 영위하는 사업이 전혀 달랐던 점, BB 외 3인이 원고를 인수한 후 불과 3일 만에 이 사건 합병이 이루어졌던 점, 이 사건 합병 이후 원고는 이 사건 부동산을 이전함으로써 부동산 임대업을 할 대상 부동산을 보유하지 못하였고 특별히 경영컨설팅업을 할 만한 인적·물적 시설도 갖추지 못하였던 것으로 보이는 점, 실제로 원고의 법인세 및 부가가치세 신고 내역을 살펴 볼 때 원고가 이 사건 합병 이후 정상적인 사업활동을 하였다고는 보이지 아니하는 점 등에 비추어 보면, 결국 분할 후 A기업은 GG에 이 사건 부동산을 바로 이전할 수 있었음에도 제3자인 원고를 통하여 우회적으로 과세요건을 벗어나는 행위를 하였고, 당시 이 사건 합병을 통하여 정상적인 사업을 영위하려는 목적이나 다른 합리적인 이유도 찾기 어렵다. 결국 이 사건 합병은 거래형식 선택의 자유를 남용하여 오로지 조세회피의 목적으로 이루어진 것으로서 구 국세기본법 제14조 제3항이 정한 우회행위에 의한 조세회피행위라고 판단된다.

다. 검토 및 평가

1) 국세기본법 제14조 제2항의 적용요건

국세기본법 제14조 제2항은 “세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다”고 규정하고 있는데, 실질과세의 원칙의 적용 영역에 따라, 즉 해당 거래 등이 조세회피행위에 해당하는 경우와 그렇지 않은 경우[85]에 따라 그 적용요건을 달리 제시하고 있음을 알 수 있다.

조세회피행위 외의 거래 등에 대하여 거래내용에 관한 실질과세의 원칙을 적용하려면 다음의 요건은 모두 갖추어야 한다.

첫째, 과세표준의 구성과 관련되는 과세물건 및 과세물건제외(비과세물건)의 해당 여부와 과세물건의 구분 등, 과세표준에 해당하는지의 여부와 그 산정, 소득공제의 적용 여부, 세율의 구분과 세액의 계산, 세액감면 및 세액공제 등의 적용 여부 등을 그 적용대상으로 한다.

둘째, 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식과 그 경제적 실질 내용이 달라야 한다.

그런데 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식과 그 경제적 실질 내용과의 괴리가 조세회피에 기인하는 경우, 즉 조세회피행위에 대하여 국세기본법 제14조 제2항을 근거로 해당 조세회피행위를 부인하려면[86] 위의 요건 외에도 조세회피의 목적이 충족되어야 한다고 해석하고 있다. 즉, 국세기본법 제14조 제2항을 적용하면서 “법인이 법인세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우”[87]라고 하거나 “당사자들의 조세부담을 경감시키고자 oo산업과 원고 사이의 매매계약을 해제하고 oo산업으로부터 임차인조합에게로 직접 소유권이 이전되는 형식을 취한 것”[88] 등이 그 예이다. 그리고 대법원 2008두8499 전원합의체 판결에서 국세기본법 제14조 제1항을 근거로 조세회피행위를 부인할 때에도 “주식이나 지분의 귀속 명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 그 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같

85) 전술한 바와 같이 경제적 실질에 따른 과세물건 등의 판단, 가장행위의 세법상 무시, 위법소득과 무효인 법률행위에 따른 경제적 성과에 대한 과세, 조세회피행위의 부인으로 나눈다.

86) 주로 해당 거래 등을 경제적 실질에 따라 재구성하여 과세한다.

87) 대법원 2013.7.11. 선고 2013두6732 판결 [심리불속행], 서울고등법원 2013.2.1. 선고 2012두4045 판결.

88) 대법원 2012.8.30. 선고 2012두7202 판결.

은 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우"라고 하여 해당 규정의 적용 회피, 즉 조세회피의 목적을 그 적용요건으로 삼고 있다.

입법론적으로는 조세회피행위를 부인하기 위한 일반규정은 국세기본법 제14조에서 분리하여 별도의 조항으로 신설하되, 그 적용대상을 확대하고 적용요건도 보다 구체적이고 상세하게 규정하는 것이 바람직하다고 하겠다. 즉, 그 적용대상을 우회거래나 다단계거래 외에도 납세자가 정상적이라고 생각되는 행위나 거래방식을 선택하지 않고 이상성(Ungewöhnlichkeit)을 띤 행위나 거래방식을 선택하여 조세를 회피하는 경우까지도 확대하여 규정하고, 그 적용요건도 보다 구체화할 필요가 있는 것이다.

2) 가장행위이론에 의한 부인

앞에서 본 바와 같이 대법원은 2008두8499 전원합의체 판결 이후에도 여전히 조세회피행위를 소위 세법상의 가장행위이론에 근거하여 부인하는 경우가 보이고 있다. 심지어 대법원 2013.12.26. 선고 2013두15583 판결은 제1심법원이 국세기본법 제14조 제3항을, 그리고 원심이 국세기본법 제14조 제3항 또는 같은 조 제2항을 적용하여 교환행위를 부인[89]하였음에도 대법원은 "--이 사건 교환거래를 가장행위로 보는 이상 국세기본법 제14조 제3항의 적용 여부는 별도로 따져 볼 필요가 없-다"고 하면서 가장행위이론을 근거로 교환행위를 부인하여야 한다는 취지로 판결한 것은 이해하기 어렵다.

대법원이 개별규정이 없는 조세회피행위에 대하여 국세기본법 제14조를 근거로 하여 부인하면서 이 건 판결 등에서만 굳이 실정법적인 근거도 없고 그렇다고 하여 세법상 그 개념조차 명확하게 정립되지 않은 가장행위[90]라는 이론을 끌어들여 해당 조세

89) 제1심법원은 "국세기본법 제14조 제3항은 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다"고 규정하고 있고, 원고들의 "이 사건 각 토지 및 건물의 양도시기는 2008.5.27.로 위 국세기본법 제14조 제3항이 2007.12.31. 법률 제8830호로 신설되어 2008.1.1. 시행된 후이므로 그 적용을 받게 되는 바"라고 하여 국세기본법 제14조 제3항을 근거로 과세처분을 지지하였다(서울행정법원 2012.11.9. 선고 2011구단20638 판결). 이에 대하여 원심은 "국세기본법 제14조 제3항 또는 제2항을 적용하여 원고들이 교환계약 전 소유자로서 이 사건 각 토지와 건물을 전PP에게 양도한 것으로 보고 한 이 사건 부과처분은 적법하다(원고들 사이의 토지 교환거래는 이 사건 각 토지와 건물을 일괄하여 전OO에게 양도하면서 양도소득세를 일부 회피하기 위한 목적에서 교환거래를 개입한 것으로서 가장교환거래에도 해당한다)"고 판시하였다(서울고등법원 2013.07.03. 선고 2012누36950 판결).

90) 원래 가장행위라는 용어는 민법에서 쓰고 있는 용어인데, 이는 허위표시를 요소로 하는 법률행위를 가리킨다. 이와 같은 가장행위는 당사자간은 물론이고 제3자에 대한 관계에서도 무효이다(민법 제108조).

회피행위를 부인하는 것은 타당하지 않다. 이와 같은 가장행위이론에 의한 조세회피행위의 부인은 해당 조세회피행위의 적용 법조 및 그 적용요건에 관한 구체적인 기준을 제시함이 없이 막연히 가장행위에 해당하기 때문에 조세회피행위라고 얼버무리는 것과 크게 다를 바 없기 때문이다.

대법원은 위의 판결에서 "원심이 서로 연접한 이 사건 각 토지는 상가건물의 부지로 사용되고 있어 경제적 차이가 거의 없고 원고 김BB가 토지면적 3.75㎡의 손해를 감수하면서 교환거래를 할 뚜렷한 이유도 없으며 오히려 이 사건 교환거래로 인하여 양도소득세와 각종 거래비용만 생기는 점, 이 사건 교환거래를 그대로 인정할 경우 단순교환에 따른 기준시가 과세와 취득가액이 되는 환산가액의 상승으로 인하여 교환 없이 그대로 양도하는 경우에 비하여 양도소득세가 상당히 감소되는 점, 원고 윤AA은 30여 년간 세무사업을 영위하여 온 세금전문가이고, 원고 김BB는 2007.7.31. 원고 윤AA과 각자의 다른 부동산을 교환하였다가 2007.11.1. 제3자에게 양도한 후 같은 방법으로 양도소득세를 산정하여 신고하기도 하였던 점 등"에 비추어, 이 사건 교환거래는 교환 이후 이 사건 각 토지와 건물의 양도에 있어서 양도소득세를 회피하기 위한 가장행위에 해당한다는 이유로, 이 사건 처분은 적법하다고 판단하였다"고 하면서 앞서 본 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하다(다만 이 사건 교환거래를 가장행위로 보는 이상 국세기본법 제14조 제3항의 적용 여부는 별도로 따져 볼 필요가 없음을 지적해 둔다)고 판시하였다.

그런데 원심이 내세운 이유에서 보면 위의 교환거래는 바로 제14조 제3항의 적용대상이 되는 조세회피행위에 해당한다고 하겠다.

3) 국세기본법 제14조 제2항과 제3항의 적용 구분의 불분명

하급심을 포함한 판결들을 보면 개별규정이 없는 우회거래와 다단계거래 외의 조세회피행위를 부인할 때 국세기본법 제14조 제3항을 근거로 하기보다는 같은 조 제2항을 근거로 하는 등 적용 법조의 근거가 명확하지 않다. 그리고 우회거래에 대하여 실질귀속자를 가릴 때에도 국세기본법 제14조 제3항을 적용하기보다는 같은 조 제1항을 적용하는 경우가 흔하게 보인다. 거래내용과 관련된 조세회피행위 중 개별규정이 없는 우회거래와 다단계거래의 부인은 국세기본법 제14조 제3항을 근거로, 우회거래와 다단계거래 외의 조세회피행위의 부인은 국세기본법 제14조 제2항을 근거로 하여야 한다.

그리고 개별규정이 없는 조세회피행위를 부인할 때 특정한 거래나 행위에 대하여 거래의 재구성이 가능한 경우와 가능하지 않은 경우에 관하여 명확한 판단기준을 제

시하고 있다고 보기도 어렵다.

V. 결 론

조세법의 규율대상이 되는 거래 등은 형식이나 외관과 실질이 부합하는 것이 일반적이지만, 경제구조의 복잡화와 조세회피현상 등으로 말미암아 때로는 거래 등의 형식이나 외관과 그 실질이 일치하지 않는 경우가 생길 수도 있다. 이 경우 단순히 거래 등의 형식이나 외관을 기준으로 하여 과세를 행하게 되면 담세력이 없는 자 또는 담세력이 아닌 것에 과세하는 결과로 되어 조세부담의 공평을 해치게 된다.

실질과세의 원칙은 조세부담의 공평이 이루어지도록 경제적 의의 또는 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 과세요건사실을 인정하여야 한다는 원칙이다. 즉, 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서 과세요건사실에 관하여 형식이나 외관과 실질과의 사이에 괴리가 있는 경우에는 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있는 것이다.

그럼에도 불구하고 실질과세의 원칙에서의 실질이나 경제적 실질은 모두 불확정개념이기 때문에 실질과세의 원칙의 적용을 둘러싸고 과세관청과 납세자간에 다툼이 계속되고 있고, 조세법의 법적 안정성과 예측가능성이 흔들리고 있는 실정이다. 대법원이 2012.1.18. 2008두8499 전원합의체 판결을 통하여 '실질'을 '경제적 실질'의 의미로 해석한 이래 실질과세원칙의 적용범위와 관련하여 학계, 법원, 과세관청 및 실무계 어디에서도 명확한 기준 또는 입장을 정리하지 못하고 있는 실정이다. 더욱이 위의 2008두8499 전원합의체 판결에 힘을 얻은 과세관청은 불확정개념인 실질이나 경제적 실질을 '국고주의의 무기"로 삼아 실질개념 또는 경제적 실질개념의 확장을 통하여 가능하다면 거래를 재구성하여 과세를 행하는 경향이 엿보이고 있다.

그런데 거래내용의 실질과세의 원칙에 관한 판례의 동향을 보면 가장행위이론을 내세워 조세회피행위를 부인하는 경우도 있고, 때로는 국세기본법 제14조 제2항이나 같은 조 제3항을 적용하여 부인하기도 하고 해당 조항의 적용을 배제하기도 하는데, 그 기준 자체가 명료하지 않은 실정이다. 납세의무자의 법적 안정성과 예측가능성을 담보하기 위해서는 법원의 명확하고 뚜렷한 기준에 의한 일관성 있는 판결이 이루어져야

한다.

다음으로 입법자는 가능한 한 조세회피행위를 부인할 수 있는 개별규정을 두어 바람직하지 못한 조세회피행위를 규제하도록 하되, 국세기본법 제14조와는 별개로 조세회피행위를 규제하는 별도의 일반규정을 신설하도록 하는 것이 바람직하다. 이와 같이 신설하는 일반규정안에는 현행 제14조 제3항의 우회거래 및 다단계거래를 부인하기 위한 조항 외에도 조세를 회피하기 위한 부적합하고 이상한 행위나 거래의 형식을 이용하는 경우에 이와 같은 거래나 행위를 부인하기 위한 조항도 마련하여야 한다. 그리고 조세회피행위를 막는 일반규정의 적용요건도 보다 구체화함으로써 납세의무자의 법적 안정성과 예측가능성을 높일 필요가 있다.

참고문헌

강석규, “간주취득세와 실질과세의 원칙”, 「대법원 판례해설 2012년 상반기(통권 제92호)」 법원도서관, 2012.

김두형, 「로스쿨 조세법 기초이론」, 제2판, 한국학술정보(주), 2012.

김완석·정지선, 「소득세법론」, 개정 22판, 삼일인포마인, 2016.

김완석·황남석, 「법인세법론」, 개정 16판, 삼일인포마인, 2016.

김의석, “실질과세원칙의 적용에 관한 접근방식”, 「조세법연구」 18-2, 한국세법학회, 2012.

김재길, 「세법학원론」, 박영사, 2008.

송쌍종, 「조세법학총론」, 제7판, 조세문화사, 2014.

안경봉·오윤, “한국의 조세회피방지규정과 일반적 조세회피방지규정(GAAR) 도입방안”, 「조세법연구」 14-1, 한국세법학회, 2008.

윤지현, “과세의 형평과 응능부담의 원칙을 구현하기 위하여 국세기본법에 따른 실체법·절차법 체계하에서 정확한 담세력에 따른 과세를 어디까지 추구할 수 있는가?”, 「조세법연구」 22-3, 한국세법학회, 2016.

이동식, 「일반조세법」, 제4판, 준커뮤니케이션즈, 2016.

이동식, “조세회피 방지와 부당행위계산 부인제도”, 「세무학연구」 제25권 제2호, 한국세무학회, 2008.

이재희, “조세회피행위의 구제와 조세법률주의 -한국 사법학의 신과제 설정을 위한 법학방법론 연구(6)-”, 「저스티스」 통권 제115호, 한국법학원, 2010.

이준봉, 「조세법 총론」, 제2판, 삼일인포마인, 2016.

이중교, “취득세와 등록세의 회피에 관한 연구 -‘스타타워빌딩 사건을 중심으로-,” 「법조」 2008. 9(Vol. 624), 법조협회, 2008.

이태로·한만수, 「조세법강의」, 박영사, 2016.

임승순, 「조세법」, 박영사, 2016.

정승영, “국세기본법상 실질과세의 원칙에 대한 연구”, 성균관대학교 법학전문대학원 박사학위논문, 2012.

최명근, 「세법학 총론」, 세경사, 2006.

최성근, “단계거래원칙이 실질과세원칙에서 차지하는 지위와 부당한 단계거래의 판단기준”, 「조세법연구」 14-2, 한국세법학회, 2008.

한수웅, 「헌법학」, 제6판, 법문사, 2016.

황남석, “실질과세원칙의 적용범위에 관한 최근 판례의 동향 및 세무행정에 대한 시사점”, 「조세마찰 방지를 위한 세무행정의 효율적 개선방안 2015 세정네트워크(세무행정분과)」 한국조세재정연구원, 2016.

谷口勢津夫,「税法基本講義」, 第5版, 弘文堂, 2016.
谷口勢津夫,「租税回避論」, 清文社, 2016.
金子宏,「租税法」, 第21版, 弘文堂, 2016.

Becker, E., Zur Auslegung der Steuergesetze, StuW, 1924.
Bittker, Boris I. & Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Westlaw, 2016.
Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO FGO, ottoschmidt, 2012.
Kruse, H. W., Ende oder neuer Anfang der wirtschaftliche Betrachtungsweise? Anmerkungen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, JbFSt 1975/1976.
Lehner, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, in; Die Steuerrechtordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995.
Tipke, Klaus & Joachim Lang, Steuerrecht 22. Aufl., ottoschmidt, 2015.
Tipke, Klaus, Die Steuerrechtordnung Ⅲ, ottoschmidt, 2012.
Vogel, Klaus, Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Lastenausteilungs-, Lenkungs-, und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen;: ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts, StuW 1977.

<Abstract>

The Scope of Application of Substance over Form Principle on Transaction Contents: Focussing on the Trends of Legal Precedents

Kim, Wan Suk*

While form and substance match for transactions that are under the purview of taxation laws in general, due to the increasingly complicated economic structures and tax avoidance practices, this is not always true in practice. In such cases, if taxation is executed simply for the form and the appearance of transactions, those without taxable capacity or subjects without taxable capacity are taxed, which harms to fairness of the tax burden. under the principle of substance over form, the facts of tax requisition must be identified and taxation laws must be interpreted with the economic meaning and the actual practice as the standard. The principle is at the core of practice and realization of equality of tax burden principle, which is the base of all taxation laws.

Over the substance and the economic substance of the substance over form principle are all amorphous concepts, offices of taxation and taxpayers are in constant conflict over the application of substance over form principle, which is shaking the legal stability and predictability of taxation laws. Since the Korean Supreme Court en banc Decision 2008Du8499, Decided January 18, 2012, left the interpretation of "substance" as "economic substance," the academia, courts, taxation offices, and elsewhere in the taxation profession have not been able to set a clear standard or stance on this issue. Moreover, taxation offices, which were empowered by the above Supreme Court decision, are expanding the amorphous concepts of substance and economic substance, in order to recharacterize transactions where possible to execute taxation.

Meanwhile, the trends in legal precedents on substance over form principle on

Received: October 10, 2016 Revised: December 6, 2016 Accepted: December 13, 2016
* Kangnam University, Chair-Professor; kimws1213@naver.com

transaction contents show that sham transactions theory is used to deny tax evasion. Sometimes, Clauses 2 or 3 of Article 14 of the Framework Act on National Taxes are applied for the denial, or the courts exclude the application of the said clauses at all, which show that the standards for application of the law are not clear. The author of the current paper believes that consistent legal decisions based on clear and transparent standards will be able to secure the legal stability and predictability for taxpayers.

Next, legislators must also enact special anti-avoidance rules (SAAR) in order to regulate undesirable tax evasion, and the Article 14 of the Framework Act on National Taxes, which is a general anti-avoidance rule (GAAR) should become more detailed in terms of the conditions of its application. In order to achieve this end, a separate GAAR article other than the Clauses 1 and 2 or Article 14 of the Framework Act must be enacted, which will include paragraphs that deny detour transactions and step transactions stated in Clause 3 of Article 14 of the Act, as well as other inappropriate and abnormal practices or transactions. Furthermore, the paragraph that denies such tax avoidance behaviors must elaborate the conditions of the its application.

Key words: substance over form principle, tax avoidance, economic substance, detour transactions, step transactions, business purpose doctrine, general anti-avoidance rule (GAAR), special anti-avoidance rules (SAAR)