

(사)한국상사판례학회 · (사)한국기업법학회
2013년 하계공동학술대회

경제민주화와 상사법의 대응과제

- 일 시 : 2013년 8월 20일(화) 13:30~21(수) 12:00
- 장 소 : 무주덕유산리조트
- 주 최 : (사)한국상사판례학회 · (사)한국기업법학회
- 후 원 : 삼성생명 · 세무법인다솔 · 무주군



(사)한국상사판례학회 | (사)한국기업법학회

경제민주화와 조세

김 현 진*

1. 서론

경제민주화란 무엇인가. 우선 “경제민주화와 조세”라는 논제를 풀어나가기 이전에 이를 명확히 정의하고 넘어가야 할 필요가 있다. 경제민주화라는 용어가 1987년 제정된 현행 헌법 제119조¹⁾ 제2항에서 규정하고 있는 “경제의 민주화”에서 시작된 것이라는 점에 있어서는 이견이 없는 듯 하다. “경제민주화”의 어원과 본래적 의미에 대해서는 실체와 의미가 불확실한 대선용 정치용어²⁾일 뿐이라는 등의 비판적인 주장도 존재하나, 그 어원은 1970년대 독일의 정치화두였던 사회민주주의의 핵심요체 중 하나였고, 그 본래적 의미는 개별기업 및 거시경제에 대한 노동자의 참여를 의미했었던 것으로 보인다.³⁾

위와 같은 경제민주화의 어원과 본래적 의미를 떠나 현재 대한민국에서 논의되고 있는 경제민주화는 △경제적약자(중소기업, 비정규직 근로자, 가맹점, 골목상권, 영세자영업자, 소비자 등)의 권익보호 △공정거래 관련법의 강화 △대기업집단 및 총수일가에 대한 규제 △기업지배구조의 개선 △금산분리의 강화⁴⁾ △중소기업 중심의 경제구조기반 구축 △재벌의 과도한 경제력 집중 완화(순환출자 금지, 출자총액제한제도 재도입, 지주회사 행위 규제 강화, 금산분리 강화, 재벌 총수 일가의 부당한 사익추구 행위 근절, 재벌의 불법행위에 대한 처벌 강화) △소상공인과 자영업자 보호 △금융민주화로 금융 공공성 강화 △사회통합적 노사관계 구축 △금융소비자 보호와 서민금융 확대 △노동존중사회의 노동기본권 보장 △가계부채 부담 완화 △서민 살림살이 물가부담 완화 △공기업의 공공성 강화, 경영 혁신 △사람중심의 사회적경제 구축 △조세정의로 재정건전성 확보⁵⁾ 등의 의미로 다양하게 쓰이고 있고, 나아가 “대기업에 쏠린 부의 편중현상을 법으로 완화해야 한다는 주장을 통칭하는 말⁶⁾”, “개인의 자유를 지나치게 침해하지 않는 범위 안에서 가난한 사람이건 부유한 사람이건 상관없이 동일한 기회를 가질 수 있게 하는 것⁷⁾”, “시장경제체제의 효율은 효율대로 유지하려고 하면서 동시에 지나친 탐욕이 활개를 치는 것을 방지하기 위한 제도를 만들고자 하는 과정에서 대안으로 떠오른 것⁸⁾” 등으로 쓰여지고 있다.

분명한 것은 경제민주화가 최소한 “우리 헌법이 천명하고 있는 자본주의에 바탕을 둔

* 법무법인 세종 변호사 / 공인회계사.

1) 헌법 제119조 ① 대한민국의 경제질서는 개인과 기업의 경제상의 자유와 창의를 존중함을 기본으로 한다.

② 국가는 균형 있는 국민경제의 성장 및 안정과 적정한 소득의 분배를 유지하고, 시장의 지배와 경제력의 남용을 방지하며, 경제주체간의 조화를 통한 경제의 민주화를 위하여 경제에 관한 규제와 조정을 할 수 있다.

2) 현진권, 경제학자도 모르는 경제민주화, 한국경제연구원 칼럼, 2012. 9. 17.

3) 민경국, 김종인씨와 독일의 경제민주화 개념, 한국경제연구원 칼럼, 2012. 9. 26., 배진영, Wirtschafts demokratisierung - 독일에서 공부한 경제학자가 보는 경제민주화, 한국경제연구원 칼럼, 2012. 10. 8.

4) 이상 “세상을 바꾸는 약속, 책임있는 변화”, 제18대 대통령선거 새누리당 정책공약

5) 이상 “사람이 먼저인 대한민국, 국민과의 약속”, 제18대 대통령선거 민주통합당 정책공약

6) 시사상식사전, 지식엔진연구소, 2013,

7) 엔하위키 미러

8) 경제민주화를 연구하는 기자, 경제민주화 멘토 14인에게 묻다, 김종인 전 청와대 경제수석 인터뷰

시장경제질서(제119조 제1항)의 단점, 폐해 또는 문제점을 보완하는 이념”으로 자리매김해 가고 있다는 것이다.

그리고 위와 같은 경제민주화 바람을 타고 조세적 측면에서는 △특수관계법인과 의 거래를 통한 이익의 증여의제(소위 일감몰아주기 증여세, 상속세및증여세법 제45조의 3) △완전포괄주의에 따른 증여세 과세(상속세및증여세법 제2조 제3항, 제42조) △대주주의 주식양도차익에 대한 과세 강화 △최저한세율 인상 △법인세율, 소득세율의 인상 △금융소득종합과세 기준금액의 인하 △토지에 대한 보유세 강화 및 거래세 인하 △음성탈루소득에 대한 과세 강화 △조세감면제도의 감축 △수입배당금 익금불산입 배제 △지급이자 소득불산입 추가 △사업소득 탈루방지를 위한 세무감사와 불성실신고자에 대한 벌금 강화, △조세피난처, 페이퍼컴퍼니 등을 이용한 역외탈세 근절 △국내거주자의 해외소재재산 파악을 통한 과세 강화 등이 활발하게 논의되어 오고 있다.

실무적으로는 위와 같은 조세와 관련된 논의들 중 △일감몰아주기 증여세 △완전포괄주의에 따른 증여세 등이 가장 현실적인 문제로 대두되고 있는바, 이 2가지 논의와 관련하여 현실적으로 문제되고 있는 이슈들에 대해 살펴보고자 한다.

2. 특수관계법인과 의 거래를 통한 이익의 증여의제(소위 “일감몰아주기 증여세”)

가. 일감몰아주기 증여세 제도(상속세및증여세법 제45조의 3)의 도입 배경

사실 일감몰아주기 증여세 제도는 연혁적으로 2012년 대선과정에서 불어 닥친 경제민주화 바람과 관계 없이 도입된 제도이다. 일감몰아주기 증여세 제도는 이명박 정부가 제2차 공정사회 추진회의(2011. 3. 30.)에서 일감몰아주기에 대한 구체적인 과세방안을 검토할 것을 발표하고, 이에 따라 기획재정부 세제실이 여러 전문가와 TF를 구성하여 다양한 과세방안을 검토한 후 2011. 정기국회에서 정부의 입법안을 기초로 한 다양한 논의를 거쳐 상속세및증여세법 제45조의 3이 신설됨으로써 도입된 것이기 때문이다.⁹⁾

그러나 일감몰아주기 증여세 제도의 도입 취지는 앞서 살펴본 경제민주화와 동일한 연장선상에 있다고 볼 수 있다. 즉, 그 동안 『재벌 2세와 같은 지배주주의 특수관계인이 비상장회사 등을 설립하면, 지배주주는 자신이 지배하는 회사로 하여금 그 비상장회사에 일감을 몰아주고, 그 특수관계인은 그 거래를 통해 발생하는 이익으로 부를 형성하여 경영권을 승계하는 편법적인 부의 대물림』이 자유 시장경제질서라는 미명 하에 용인되어 왔지만, 사회가 발전되어 감에 따라 이러한 편법적인 부의 대물림에 대한 논란이 일기 시작했고, 급기야 참여연대가 2006. 4.경 글로벌스에 대한 일감몰아주기 등을 이유로 현대자동차 그룹의 대표이사를 고발하는 등 일감몰아주기에 대한 규제의 필요성이 지속적으로 제기되자 그 연장선상에서 이명박 정부(공정사회 추진회의)가 일감몰아주기에 대한 구체적인 과세방안을 검토하겠다고 발표하기에 이르렀기 때문이다.

실질적으로도 경제민주화 바람을 타고 일감몰아주기 증여세 과세 방안이 일부 강화되기도 하였다.¹⁰⁾

9) 백운찬(전 기획재정부 세제실장), 일감몰아주기 과세방안 도입배경 및 주요쟁점 검토, BFL 제57호, 2013. 1.

10) 2013. 1. 1. 상속세및증여세법 제45조의 3 제1항 “증여의제이익 계산 방식”의 개정

나. 일감몰아주기 과세제도의 개괄적인 내용

우선, 일감몰아주기 증여세와 관련된 과세요건은 아래와 같다.

증여의제이익의 계산	수혜법인의 세후 영업이익 × 정상거래비율의 1/2를 초과하는 특수관계 법인거래비율 × 한계보유비율을 초과하는 주식보유비율
수혜법인	특수관계법인과 거래비율이 정상거래비율을 초과하는 법인
납세의무자	수혜법인의 지배주주와 그 지배주주의 친족
정상거래비율	30% (상속세및증여세법시행령 제34조의 2 제4항)
한계보유비율	3% (상속세및증여세법시행령 제34조의 2 제6항)

아래에서는 일감몰아주기 증여세와 관련하여 실무에서 문제되고 있는 이슈를 살펴보겠다.

다. 일률적으로 정해진 정상거래비율 이슈

상속세및증여세법 제45조의 3 제1항은 정상거래비율을 “그 법인의 업종 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 비율”이라고 규정하고 있다. 일감몰아주기 증여세를 산정함에 있어 정상거래비율을 고려할 필요가 없다는 견해¹¹⁾가 존재하는 것도 사실이지만, 법률이 “업종 등을 고려하여” 정상거래비율을 정하도록 규정하고 있는 이상 대통령령은 그에 충실해야 할 필요성이 있다.

더구나, 현행 일감몰아주기 증여세 과세요건에 따를 때 그 도입배경 및 취지에 반하는 케이스가 적지 않게 존재하는 것으로 파악되고 있고, 시장경제질서의 본질에 반하는 역차별이 강요되고 있는 케이스도 존재하고 있다는 점 등을 감안하면, 일감몰아주기 증여세 과세대상에서 제외되어야 하는 정상거래비율은 그 필요성이 인정되고, 업종의 다양성과 각 업종이 처한 특수성 등까지 고려하면, 법률이 “업종 등을 고려하여” 정상거래비율을 정하도록 한 것은 그 정당성이 충분히 인정될 수 있을 것으로 생각된다.

그러나 현행 상속세및증여세법시행령은 위와 같은 법률의 규정에도 불구하고 업종 등을 고려하지 않은 채 정상거래비율을 일률적으로 30%로 규정하고 있다(제34조의 2 제4항). 뿐만 아니라, 대통령령이 30%를 정상거래비율로 규정한 근거도 명확하지 않다. 단지, 상속세및증여세법 제35조¹²⁾, 상속세및증여세법시행령 제26조¹³⁾ 제1항, 제2항 고가·저가의 기준이 되는 상·하한선(시가 ± 시가의 30%)에서 비롯된 것이라는 설, 상속세및증여세법시행령 제12조의 2 제1항 제6호의 특수관계인의 범위(본인 등이 발행주식총수의 30% 이상을 출자하고 있는 법인)에서 비롯된 것이라는 설 등이 존재하고 있을 뿐이다.

그러나 앞서 업종 등에 대한 고려 없이 정해진 정상거래비율로 말미암아 시장의 특수성, 업종의 특수성, 해당 제품의 특수성 등이 고려되지 않은 불합리한 결과가 생길 수 있다. 오히려, 기업의 핵심사업과 관련성이 떨어지고, 특별한 영업비밀이 존재하지 않는 업종 등의 경우 정상거

중전	개정
수혜법인의 세후 영업이익 × 정상거래비율을 초과하는 특수관계법인거래비율 × 한계보유비율을 초과하는 주식보유비율	수혜법인의 세후 영업이익 × 정상거래비율의 1/2를 초과하는 특수관계법인거래비율 × 한계보유비율을 초과하는 주식보유비율

11) 채이배, 미흡한 일감몰아주기 과세방안의 실효성 제고를 위한 제언, 월간조세 2012년 7월호

12) 저가·고가 양도에 따른 이익의 증여 등

13) 저가·고가양도에 따른 이익의 계산방법 등

래비율이 상대적으로 낮아야 하겠지만, 특수관계법인이 시장에서 독점적 지위를 누리고 있어 대체 공급자가 존재하지 않거나 특수관계법인의 경쟁업자가 해외에 공급하는 등의 이유로 타 사업자의 공급가격이 더 비싼 업종 등의 경우는 정상거래비율이 상대적으로 높아야 하는 것이 합리적이라 할 것이다.

무엇보다 “업종 등에 대한 고려 없이 정상거래비율을 30%로 정한 상속세및증여세법시행령 제4항”은 “업종 등을 고려하여 정상거래비율을 정하도록 규정한 상속세및증여세법 제45조의 3 제1항”에 명시적으로 반하는 것인바, “국회에서 제정한 법률이 행정부에서 제정한 법규(행정명령)보다 우월한 효력을 갖는다는 법률우위의 원칙”에 어긋난다.

결론적으로, 이러한 정상거래비율에 관한 이슈는 궁극적으로 대법원 내지 헌법재판소의 판단 대상이 될 수 있을 것으로 본다.

라. 자기증여 이슈

앞서 살펴본 바와 같이 일감몰아주기 증여세의 도입배경 및 취지는 편법적인 부의 대물림 등을 방지하는 데에 있다.

그런데, 현행 일감몰아주기 증여세 제도는 수혜법인과 특수관계법인의 주주 구성이 사실상 동일하여 부의 이전이 있었다고 보기 어려운 경우에도 기계적으로 일감몰아주기 증여세를 납부하게 되어 있다. 단적으로 주주 구성에 큰 차이 없이 수직계열화, 영업비밀 보호, 사업다각화 등을 목적으로 수평적인 형태의 기업지배구조를 구성하는 경우가 있음에도 불구하고, 현행 일감몰아주기 증여세 제도에서는 기계적으로 일감몰아주기 증여세 과세대상이 되는 것이다.

예를 들어, 동일인(갑)이 제조사(A)와 판매사(B)의 주식을 각 99% 소유하고 있다고 가정하자. 갑은 수직계열화, 영업비밀 보호, 사업다각화 등을 목적으로 제조사와 판매사를 별도로 설립하였다. 그리고 A는 모든 제조하는 모든 제품을 B를 통해 판매하고 있다. A, B는 사실상 갑의 소유로 A, B 간의 거래를 통한 부의 이전이란 있을 수 없다고 보는 게 옳다. 그럼에도 불구하고 현행 일감몰아주기 증여세 제도는 갑이 B가 A와의 거래를 통해 얻는 이익에 대해 일감몰아주기 증여세를 과세하도록 규정하고 있는 것이다.¹⁴⁾ 갑은 A, B의 사실상 유일한 주주이기에 A, B 간의 거래를 통한 부의 이전이란 존재할 수 없음에도 불구하고, 현행 일감몰아주기 증여세 제도에 따르면 갑은 일감몰아주기 증여세를 납부해야 하는 결과에 이르는바, 이는 “타인에 대한 부의 이전”을 전제로 하는 증여의 개념에 맞지 않는 것이다.

더구나, 현행 일감몰아주기 증여세 제도는 수직적인 형태의 기업지배구조에 대해서는 수평적인 경우와 달리 관대한 편이다. 단적으로, 수혜법인이 50% 이상 출자한 법인을 특수관계법인의 범위에서 제외시킴으로써 수혜법인이 50% 이상 출자한 법인에 대한 매출(이하 “하향매출”)은 일감몰아주기 증여세 과세대상에서 원천적으로 배제하고 있고(상속세및증여세법시행령 제34조의 2 제3항 제1호), 지배주주 및 그 친족이 30% 이상 출자한 간접출자법인과 거래는 특수관계법인 거래비율에서 제외시킴으로써 지배주주 등이 30% 이상 출자한 법인에 대한 매출(이하 “상향매출”) 역시 일감몰아주기 증여세 과세대상에서 사실상 배제하고 있다(상속세및증여세법시행령 제

14) 상속세및증여세법시행령 제34조의 2 제10항 개정(2013. 2. 15.)을 통해, 수혜법인의 지배주주가 100%를 출자한 법인 또는 지배주주의 친족이 각각 100%를 출자한 법인과 거래는 일감몰아주기 증여세 과세대상에서 제외되었으나, 단 1주라도 제3자가 보유한 경우에는 여전히 일감몰아주기 증여세 과세대상에 해당하게 된다.

34조의 2 제10항 제2호, 제11항 제1호).

나아가, 정부는 위와 같이 하향매출과 상향매출을 일감몰아주기 증여세 과세대상에서 제외한 이유에 대해 “사업부제와 자회사 간의 조세중립성” 때문이라는 밝히고 있는바¹⁵⁾, 오히려 사업부 형태에 더 가깝다고 볼 수 있는 형제 회사에게만 달리 엄격해야 할 이유는 더더욱 없다고 할 것이다.

이와 같은 이유에서 위와 같은 자기증여의 이슈 역시 대법원 내지 헌법재판소의 판단 대상이 될 수 있을 것으로 본다.

마. 2011. 이전 일감몰아주기에 대한 증여세 과세 이슈(완전포괄주의와의 관련성)

감사원은 2013. 4. 초순경 기획재정부 세제실, 국세청 본청 및 서울지방국세청 외 4개 지방국세청에 대한 감사결과를 발표하였다. 그 발표 내용 중에는 “2011. 12. 31. 이전 일감몰아주기에 대해서도 상속세및증여세법 제2조 제3항(완전포괄주의)에 기초한 과세가 가능함에도 불구하고 과세하지 않은 점”을 지적하였다.¹⁶⁾ 그리고 이에 대한 기획재정부의 입장은 2011. 12. 31. 이전분에 대해서도 사실관계 판단에 따라 과세가 가능하다는 입장이었다.

감사원은 위와 같은 감사결과를 기초로 국세청에게 “직계비속 등이 설립한 비상정법인과의 거래 등으로 세부담 없이 부를 이전받은 법인의 주주들에 대한 완전포괄주의 입법취지에 따라 과세요건을 추가로 검토하여 증여세를 부과하는 방안을 마련”하도록 통보하였다.

그러나 국세청장은 이러한 감사원의 통보에 대해 과세기술상 어렵다는 점을 내세워 증여세 과세가 어렵다는 입장을 밝힌 바 있다. 필자가 생각하기에도 아래에서 살펴보게 되는 완전포괄주의에 대한 법원의 태도와 소급과세금지의 원칙 등을 감안하여 보면, 사실상 과세가 어려울 것으로 판단된다.

다만, 최근 우리 정부가 겪고 있는 세수 부족 사태, 세무공무원들에게 완전포괄주의 과세를 독려하는 과세당국의 전향적인 입장, 완전포괄주의에 대한 법원의 판단이 아직 하급심에 머무르고 있어 대법원의 판단이 남아 있는 점, 증여세에 대한 10년 또는 15년에 달하는 장기 부과제척기간 등을 감안하면, 완전히 꺼진 불로 단정하기는 어려운 측면이 있다.

바. 미실현이익에 대한 과세 및 이중과세 이슈

위 외에도 지배주주가 특수관계법인과의 거래로 실제 이익을 얻지 않았는데도 증여를 받은 것처럼 의제하는 일감몰아주기 증여세 제도 자체가 실제 현금흐름 등을 전혀 고려하지 않은 것이어서 위헌적이라는 견해, 일감몰아주기로 수혜법인이 얻은 이익은 지배주주가 배당을 받으면 소득세가 부과되므로 그 이전에 증여세까지 부과하는 것은 이중과세여서 위헌적이라는 견해 등이 존재한다.

그러나 소득과세에 있어 이익의 실현(현금화) 여부는 과세의 요건이 아니다. 헌법재판소도

15) 백운찬(전 기획재정부 세제실장), 일감몰아주기 과세방안 도입배경 및 주요쟁점 검토, BFL 제57호, 2013. 1. 제83면, 제86면

16) 감사원, 감사결과보고서 - 주식변동 및 자본거래 과세실태 -, 2013. 3.

과거 토지초과이득세 사안을 통해 미실현이익에 대한 과세는 입법정책의 문제일 뿐 헌법상 조세의 개념에 저촉되거나 그와 양립할 수 없는 모순이 있는 것으로 보여지지 아니한다고 분명히 밝힌 바 있다(헌법재판소 1994. 7. 29. 선고 92헌바49,52 전원재판부 결정). 따라서 미실현이익에 대한 과세라는 이유만으로 일감몰아주기 증여세가 위헌적이라고 판단하기에는 어려움이 있을 것으로 본다.

나아가, 현행 일감몰아주기 증여세 제도는 이중과세 방지 차원에서 소득세법 규정을 통해 해당 주식의 양도시 증여의제이익을 전액 필요경비로 산입하게 함으로써(소득세법시행령 제163조 제10항 제1호), 이중과세를 조정하고 있다. 물론, 지배주주가 상당 기간 동안 해당주식을 처분할 수 없는 사정이 있을 경우에는 이중과세가 조정된다고 보기 어려울 수도 있다. 그러나 일감몰아주기 증여세 제도가 갖는 목적의 정당성과 해당 주식의 처분을 통해 이중과세 조정이 이루어지게 된다는 점 등을 고려하면 이중과세로 인한 위헌성 이슈는 상당 부분 해결된 것으로 판단된다.

사. 개인사업자와의 거래 이슈

일감몰아주기 증여세 제도는 법인과 법인 간의 거래만을 대상으로 삼고 있다. 그러나 일감몰아주기 증여세 제도를 통해 규제하고자 하는 편법적인 부의 대물림은 법인과 개인 간의 거래를 통해서도 얼마든지 이루어질 수 있다. 실제 기업이 오너의 특수관계인이 운영하는 개인사업체에 일감을 몰아주는 사례는 적지 않다.

현행 일감몰아주기 증여세 제도 자체만으로는 이러한 법인과 개인 간의 거래를 증여세 과세 대상으로 삼기 어려운 측면이 있다. 실제 이러한 거래에 대한 과세 시도도 없는 것으로 알려져 있다. 그러나 완전포괄주의에 기초한 증여세 과세 시도는 있을 수 있다고 판단된다.

아. 일감몰아주기 관련 다른 법률상 이슈와의 관계

실무상으로는 일감몰아주기 증여세 이슈가 문제될 경우 ① 독점규제및공정거래에관한법률(이하 “공정거래법”)상 부당지원행위의 한 유형인 물량몰아주기 이슈(공정거래법 제23조 제1항 제7호, 공정거래법 시행령 별표 1의 2 불공정거래행위의 유형 및 기준), ② 상법상 자기거래(제398조) 이슈 및 회사의 기회유용 금지(제397조의 2¹⁷⁾) 이슈, ③ 형법상 업무상 배임 이슈 등이 함께 검토되고 있다.

일감몰아주기 증여세 과세는 위와 같이 일감몰아주기와 관련된 다른 법률상 이슈의 “단서”가 될 가능성이 높다. 일감몰아주기와 관련된 다른 법률상의 이슈는 구체적인 기준(수치) 없이 추상적으로 규정되어 있는 반면, 일감몰아주기 증여세 제도는 구체적인 기준에 따라 과세 여부가 정확히 판가름 나기 때문이다.

물론, 일감몰아주기와 관련된 다른 법률상의 이슈에는 일감몰아주기 증여세와 다른 고유의

17) 제397조의2(회사의 기회 및 자산의 유용 금지)

① 이사는 이사회의 승인 없이 현재 또는 장래에 회사의 이익이 될 수 있는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 회사의 사업기회를 자기 또는 제3자의 이익을 위하여 이용하여서는 아니 된다. 이 경우 이사회의 승인은 이사 3분의 2 이상의 주로써 하여야 한다.

1. 직무를 수행하는 과정에서 알게 되거나 회사의 정보를 이용한 사업기회

2. 회사가 수행하고 있거나 수행할 사업과 밀접한 관계가 있는 사업기회

② 제1항을 위반하여 회사에 손해를 발생시킨 이사 및 승인한 이사는 연대하여 손해를 배상할 책임이 있으며 이로 인하여 이사 또는 제3자가 얻은 이익은 손해로 추정한다.

요건이 존재하고 있어 판단이 달라질 여지는 충분히 존재한다. 즉, 일감몰아주기 증여세 과세대상에 해당한다 하여도 다른 법률상의 이슈는 문제되지 않을 수 있는 것이다. 반면, 일감몰아주기 증여세 과세대상에 해당하지 않을 경우, 다른 법률상의 이슈만이 문제될 가능성은 매우 낮을 것으로 판단된다. 이러한 측면에서 일감몰아주기 증여세 제도는 다른 법률과의 관계에 있어서도 기본이 되는 매우 중요한 제도라 할 것이다.

3. 완전포괄주의에 따른 증여세

가. 완전포괄주의의 개념 및 도입취지

완전포괄주의란 과세요건에 대하여 조세법률에 상세하게 규정하는 대신 과세요건에 관한 포괄적 규정을 설정함으로써 과세권자가 본래 의도한 과세요건 뿐만 아니라 이와 유사하거나 실질이 같은 경제적 사실을 모두 포함하여 과세하게 만드는 입법형식을 가리킨다. 따라서 상속세및증여세법에 있어 완전포괄주의란 본래 의미의 증여나 실질적 증여 뿐만 아니라 조세정책상 증여로 간주할 필요가 있는 사실을 모두 포함하는 포괄적 입법을 두는 것을 의미한다.¹⁸⁾

이러한 완전포괄주의의 도입 취지는 변칙적인 상속과 증여를 사전적으로 막고, 사후적으로 과세하기 위해 도입되었다는 점에 대해서는 이견이 있을 수 없다.

다만, 완전포괄주의에 관한 규정인 상속세및증여세법 제2조 제3항은 2003. 12. 30. 도입되었고, 그 시점이 연혁적으로 경제민주화 바람이 불기 시작한 2012. 이전인 것은 분명하지만, 그 도입취지는 경제민주화의 개념에 부합한다는 점에서, 나아가 최근 하급심 법원을 통해 완전포괄주의에 기초한 증여세 부과처분에 대한 적법 여부가 판단 되어지고 있다는 점에서 살펴볼 필요가 있다.

아래에서는 근래 실무에서 가장 문제시 되고 있는 완전포괄주의에 따른 증여세 과세처분 사안에 대해 살펴보도록 한다.

나. 완전포괄주의에 따른 증여세 과세가 문제되고 있는 사안

근래 실무에서 문제가 되고 있는 완전포괄주의에 따른 증여세 과세 사안은 “특수관계인이 소유한 법인에게 주식, 부동산 등을 증여”한 경우이다.

예를 들어, 아버지(갑)가 아들(을)에게 자신이 경영해 온 법인(A)의 경영권을 승계시키려 한다고 가정해 보자. 갑은 A 주식을 을에게 바로 증여할 수 있다. 이 경우 당해 증여에 대해 적용되는 최고세율은 50%(30억 원 초과시)가 된다(상속세및증여세법 제56조, 제26조). 반면, 을이 법인(B)을 설립하고 갑이 A 주식을 B에게 증여하는 경우를 가정하면 당해 증여에 대해 적용되는 최고세율은 24.2%(200억 원 초과시, 지방소득세 포함)가 된다(법인세법 제55조 제1항). 그리고 이러한 세율의 차이로 인해 동일한 경영권 승계의 효과에도 불구하고 실질적인 부담세율은 최고 약 2배까지 차이가 날 수도 있다.

18) 이전오, 증여세 완전포괄주의 상속증여세제 선진화를 위한 제언: 주요 이슈를 중심으로, 전국경제인연합회, 2010. 제99면

과세당국은 근래 이러한 증여세율과 법인세율의 차이를 이용한 수 건의 부의 이전 행위들에 대해 완전포괄주의에 기초하여 증여세를 부과하였는바, 아래에서는 관련된 사안들에 대한 하급심 법원의 판단을 살펴보도록 하겠습니다.

다. 상속세및증여세법 제2조 제3항을 적용하여 증여세를 과세할 수 있는지

위와 같이 주식 100%가 증여된 사안에서 서울행정법원은 『① 입법자가 미처 예측하지 못한 다양한 형태의 재산의 무상이전이나 가치증가분에 대하여도 증여세를 과세하기 위하여 법 제2조 제3항에서 완전포괄주의에 의한 증여개념을 도입하게 된 점, ② 이에 따라 기존의 증여의제 규정들이 증여재산 가액의 계산규정으로 바뀌었는데, 이는 기존의 증여의제 규정에 해당하는 유형들을 변칙적인 증여형태의 예시로 들으로써 어떠한 경우까지 증여 개념에 포괄되는지에 대한 예측가능성을 제고하고 이와 유사한 형태의 증여가 발생한 경우 구체적인 증여재산가액 계산방법을 제시하기 위한 의도로 보이는 점(기존의 증여의제 규정을 예시규정이 아닌 열거규정으로 보아 민법상의 증여개념을 넘어서는 재산의 무상이전 형태를 해당 조문에 기재된 경우로만 한정한다면 법 제2조 제3항의 존재는 유명무실해지고 만다), ③ 법 제2조 제3항은 증여의 개념을 위와 같이 포괄적으로 정의하면서 같은 조 제1항은 ‘타인의 증여로 인한 증여재산에 대하여 증여세를 부과한다’고 함에 따라 법 제2조 제3항의 증여개념에 포섭된다면 증여세가 부과된다는 점을 명백히 한 점, ④ 법 제31조는 ‘제2조의 규정에 의한 증여재산에는 수증자에게 귀속되는 재산으로서 금전으로 환가할 수 있는 경제적 가치가 있는 모든 물건과 재산적 가치가 있는 법률상 또는 사실상의 모든 권리를 포함한다’고 규정하였으므로, 제33조 내지 제42조의 증여재산가액의 계산규정을 직접 적용할 수 없는 경우라 하더라도, 수증자에게 귀속되고 환가가 가능한 경우라면 합리적인 계산방법을 적용하여 증여세의 과세가 가능하다고 해석되는 점 등 법 제2조 제3항의 도입 배경, 입법 취지, 다른 조문과의 관계 등에 비추어 보면, 위 조항에 근거한 증여세의 과세는 가능하다고 봄이 상당하다(대법원 2011. 4. 28. 선고 2008두17882 판결 참조).』고 판시하였다(서울행정법원 2012. 8. 17. 선고 2011구합42543 판결¹⁹⁾ 등).

그리고 위 사안과 관련하여, 서울행정법원은 『법 제63조 제1항 다호 및 법 시행령 제54조 제1항은 비상장법인의 주식을 평가함에 있어 그 회사의 순손익가치와 순자산가치를 3대 2의 비율로 가중평균하도록 하였고, 법 제63조 제3항은 최대주주의 주식에 해당 법인의 경영권 내지는 지배권이 부속되어 있다고 보아 소액주주의 주식보다 높은 가치를 지녔다고 봄으로써 위와 같이 산술적으로 계산한 주식의 가액에 100분의 30(최대주주 등이 해당 법인의 발행주식 총수 등의 100분의 50을 초과하여 보유하는 경우, 이하 ‘경영권 프리미엄’이라 한다)을 가산하여 평가하도록 하였다. 이 사건의 경우 박CC²⁰⁾이 소외 회사²¹⁾에게 이 사건 주식을 증여함으로써 소외 회사는 그 주식가액에서 법인세를 차감한 금액 상당의 순자산이 증가하였고, 이와는 별도로 원고들²²⁾이 보유한 소외 회사의 지분가치가 법의 평가규정에 따른 증여 전 가액과 증여 후 가액의 차액만큼 상승하였다. 그런데 박CC는 원고들과 특수관계에 있는 사람으로서 소외 회사에 이 사건 주식을 증여하는 기여를 통하여 원고들이 소유한 소외 회사의 주식가치를 증가시켰다고 할 것이므로, 이는 법 제2조 제3항이 규정한 ‘증여’에 해당한다. 따라서 이 사건 증여로 인한 원고들의 이익은 증여세 과세대상이 된다.』고 판시한 바 있다(서울행정법원 2012. 8. 17. 선고 2011구합42543 판결).

19) 서울고등법원 2012누29334호 사건으로 계류 중

20) 앞서 예로 든 사안에서의 “갑”

21) 앞서 예로 든 사안에서의 “B”

22) 앞서 예로 든 사안에서의 “을”

라. 완전포괄주의에 기초하여 증여세가 부과되려면 법 제2조 제3항에 더하여 증여세의 과세요건과 과세표준의 계산에 관한 별도의 규정이 필요한지 등

서울행정법원은 완전포괄주의에 기초한 증여세가 부과되려면 법 제2조 제3항에 더하여 증여세의 과세요건과 과세표준의 계산에 관한 별도의 규정이 필요하다는 전제하에 앞서 살펴본 주식의 증여가 상속세및증여세법 제41조 제1항 제3호 후단의 “사업의 양수·양도, 사업교환이나 법인의 조직변경 등”으로 볼 수 있는지 여부에 대해 판단하였다(서울행정법원 2012. 8. 17. 선고 2011구합42543 판결).

그리고 아래와 같은 사유를 들어 상속세및증여세법 제41조 제1항 제3호를 적용(“사업양도 등”에 해당)하여 그 증여재산가액을 산정한 처분이 적법하다고 판단하였다.

- 법 제41조 제1항 제3호는 ‘사업양도 및 조직변경 등’에 의하여 소유지분의 가액이 변동되어야 한다고 규정하여 그 지분가액의 변동사유를 사업양도 및 조직변경에 한정하고 있지 아니하므로, 이에 준하는 정도로 회사의 사업 내지 조직에 중대한 변화가 있고 이로 인하여 회사 주식가치가 상승할 경우 증여세 과세대상이 되고, 그 증여재산가액은 법 제42조 제1항 3호를 적용하여 산정할 수 있다는 점
- 주식 100%를 소의 회사에게 증여하였다는 점
- 상법상의 영업양도는 ‘일정한 영업목적에 의하여 조직화된 유기적 일체로서의 기능적 재산인 영업재산을 그 동일성을 유지시키면서 일체로서 이전하는 채권계약’을 말하지만(대법원 2005. 7. 22. 선고 2005다602판결 등 참조), 세법에 규정된 ‘사업의 양도’ 개념을 상법상의 개념과 동일하게 규정하기보다는 실질과세의 원칙 및 조세형평의 원칙을 구현하기 위하여 조세법률주의를 해치지 않는 한도내에서 조세법적 시각에 따라 폭넓게 보아야 필요가 있는 점

마. 소결 - 다른 유사 사안과의 비교

그러나 주식 100%를 타 법인에게 증여한 위 사안과 달리 17.91%의 주식을 타 법인에 증여한 사안(서울행정법원 2012. 11. 15. 선고 2011구합44532 판결, 서울고등법원 2013. 6. 19. 선고 2012누38178 판결, 대법원에 계류 중), 25%의 주식을 타 법인에 증여한 사안(서울행정법원 2012. 8. 17. 선고 2012구합8373 판결, 서울고등법원 계류 중), 주식이 아닌 부동산을 타 법인에 증여한 사안(서울행정법원 2012. 7. 26. 선고 2012구합4722 판결, 서울고등법원 2013. 6. 19. 선고 2012누26786 판결, 대법원에 계류 중) 등에 대해, 서울행정법원과 서울고등법원은 위 주식 내지 부동산의 증여가 상속세및증여세법 제41조 제1항 제3호의 사업양도 등에 해당하지 않는다는 등의 이유로 과세당국의 부과처분이 위법하다고 판단하였다.

이와 같은 일련의 법원 판단에 비추어 볼 때, 완전포괄주의에 기초한 과세당국의 과세처분에 대해서는 엄격하게 해석되는 것이 타당한 것으로 보인다. 어찌 보면 완전포괄주의에 기초한 과세당국의 증여세 부과처분을 적법한 것으로 판단한 서울행정법원 2012. 8. 17. 선고 2011구합42543 판결이 예외적인 것으로 보이고, 실제 그 타당성에 의구심이 드는 것도 사실이다. 단적으로 납세의무자는 경제활동을 함에 있어 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여서 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있고, 과세당국으로서는 특별한 사정이 없는 한 당사자가 선택한 법

물관계를 존중하여야 하기 때문이다(대법원 2001. 8. 21 선고 2000두963 판결 등). 법인에 대한 증여가 가능하고, 법인에 대한 증여에 대해서는 증여세가 아닌 법인세가 부과되는 것은 우리 조세법 체계상 정당하고 당연한 것이라는 점에서 더욱 그러하다 할 것이다.

4. 마치며

경제민주화와 관련성이 인정되는 조세정책 등과 관련하여, 실무적으로는 앞서 살펴 본 일감 몰아주기 증여세, 완전포괄주의 증여세 외에도 △조세피난처, 페이퍼컴퍼니 등을 이용한 역외탈세 △국내거주자의 해외소재재산 파악을 통한 과세 강화 방안(국제조세조정에관한법률 제34조)²³⁾ 등이 많이 문제되고 있다.

결국, 정상적인 세금을 납부하지 않은 부의 이전은 사실상 어려워져 가고 있는 것이 현실이고, 이러한 추세는 향후에도 계속 이어질 것으로 판단된다.

이러한 점에서 상속세 및/또는 증여세에 대한 합법적인 절세 방안이 중요하다고 하지 않을 수 없다. 대표적인 것이 가업승계에 대한 상속공제 및 증여세 과세특례(상증세법 제18조, 조특법 제30조의 6), 공익법인 출연재산에 대한 상속세 및 증여세 과세 제외(상증세법 제16조, 제48조) 등이 대표적이라 할 것이다. 일정한 사회적 책임과 조건 하에 세제상 인센티브를 제공하는 가업승계와 공익법인 출연재산에 대한 세제 혜택에 대해 찬성한다.

23) 국내거주자에 관련된 이슈가 아니어서 우리나라에서 문제되고 있는 경제민주화와 관련된 이슈라고 보기는 어렵지만, 우리 국제조세조정에관한 법률 제34조와 유사한 미국의 FATCA(Foreign Account Tax Compliance Act), 일본의 국외재산조서제도 등의 시행으로 인해 국외거주자 소유 국내소재재산에 대한 처리 방안도 실무적으로 많이 문제되고 있다.

<참고문헌>

- 현진권, 경제학자도 모르는 경제민주화, 한국경제연구원 칼럼, 2012. 9. 17.
- 민경국, 김종인씨와 독일의 경제민주화 개념, 한국경제연구원 칼럼, 2012. 9. 26.
- 배진영, Wirtschafts demokratisierung - 독일에서 공부한 경제학자가 보는 경제민주화,
한국경제연구원 칼럼, 2012. 10. 8.
- “세상을 바꾸는 약속, 책임있는 변화”, 제18대 대통령선거 새누리당 정책공약, 2012.
- “사람이 먼저인 대한민국, 국민과의 약속”, 제18대 대통령선거 민주통합당 정책공약, 2012.
- 경제민주화를 연구하는 기자, 경제민주화 멘토 14인에게 묻다.
- 백운찬, 일감몰아주기 과세방안 도입배경 및 주요쟁점 검토, BFL 제57호, 2013. 1.
- 채이배, 미흡한 일감몰아주기 과세방안의 실효성 제고를 위한 제언, 월간조세 2012년 7월호
- 감사원, 감사결과보고서 - 주식변동 및 자본거래 과세실태 -, 2013. 3.
- 이전오, 증여세 완전포괄주의 상속증여세제 선진화를 위한 제언: 주요 이슈를 중심으로,
전국경제인연합회, 2010.