



# Monthly Tax Newsletter

---

Issue 122 | August 2024

삼정회계법인 세무본부 TKC

# Contents

## 법인세법

4

- [판례] 국내사업장을 가진 외국법인이 국내 및 국외에 걸쳐 선박에 의한 국제운송업을 영위하면서 발생한 소득의 법인세 과세대상 해당 여부와 과세표준 증명책임 등이 문제된 사건 (납세자승)
- [판례] 법인세법상 자산의 취득가액에 관한 조세심판원 재조사 결정의 기속력이 문제된 사건 (국승)
- [심판례] (합동)청구법인에서 2년 미만 재직 후 비자발적퇴직자가 행사한 주식매수선택권의 행사차액이 법인세법 시행령 제19조 제19호의 2에 의한 손금에 해당하는지 여부 (경정)
- [심판례] 청구법인이 국가로부터 받는 국고보조금이 국가 명의의 위탁계좌에 입금되었다가 청구법인의 신청에 따라 청구법인의 계좌로 이체되는 경우, 국고보조금의 익금 귀속시기를 청구법인의 계좌로 이체된 때로 볼 수 있는지 여부 등 (경정)
- [심판례] (합동)청구법인이 코스닥시장 상장 전 부여한 주식매수선택권을 임직원이 상장 후 행사한 경우, 그 행사차액이 법인세법상 손금산입 대상인지 여부 (기각)
- [예규] 이익잉여금으로 적립한 해약환급금준비금의 손금산입 방법

## 소득세법

14

- [판례] 1차거래는 무신고에 해당하고, 사업개시후 1년 미만 법인 해당 여부는 법인설립후 사업개시일을 기준으로 판단하여야 하며, 자기주식이 포함된 경우의 순자산가치 평가는 자기주식 취득가액을 고려하여야 함 (국승)
- [판례] 부동산 양도인의 동생이 대표자 겸 최대주주 지위에서 운영하는 회사가 구 소득세법 제101조 제1항의 양도소득 부당행위계산 부인과 관련한 '본인의 특수관계인'에 해당하는지 여부가 문제된 사건 (일부납세자승)

## 상속세 및 증여세법

18

- [심판례] 쟁점외화에 대하여 상속법 제22조에서 규정한 금융재산 상속공제를 적용하여야 한다는 청구주장의 당부 (기각)

- [심판례] 자본시장법상 자본금을 기재하지 않은 투자목적회사가 일반 주식회사로의 변경으로 인해 법인등기부에 자본금을 등기하는 경우 지방세법 제28조 제1항 제6호 바목의 세율(그 밖의 등기 4만2백원)을 적용하여야 한다는 청구주장의 당부 (경정)
- [심판례] 지방세특례제한법 제31조의 5 제1항의 규정은 매도 약정을 체결한 후 부동산을 취득한 경우에만 적용되는 것으로 보아, 부동산을 취득한 후 매도 약정을 체결한 청구법인의 경정청구를 거부한 처분의 당부 (취소)
- [심판례] 쟁점토지를 이 건 워터파크의 부설주차장으로 보아 별도합산과세대상으로 구분하여야 한다는 청구주장의 당부 (경정)
- [심판례] 지방세법 제9조 제2항에서 규정한 “귀속”의 원인을 법률규정에 따라 강제적으로 이루어진 것만으로 제한할 수 없다는 청구주장의 당부 (기각)

## 법인세법

**[판례] 국내사업장을 가진 외국법인이 국내 및 국외에 걸쳐 선박에 의한 국제운송업을 영위하면서 발생한 소득의 법인세 과세대상 해당 여부와 과세표준 증명책임 등이 문제된 사건 (납세자승)**

대법원 2024. 7. 25. 선고 2022두51031 판결

**[사안]** 원고는 중국에서의 자동차해상운송사업을 위하여 홍콩에 설립된 법인으로, 피고는 2011. 4. 6. 원고에게 “홍콩등록법인이나 실질적 관리장소가 국내인 내국법인인데, 2006 내지 2009 사업연도 법인세를 신고·납부하지 아니하였으며, 국내에 부가가치세법상 사업장을 등록 신청하지 아니하였고, 영세율을 적용한 과세표준을 신고하지 아니하였다.”는 이유로, 2006 내지 2009 사업연도 법인세 및 가산세, 2006년 1기 내지 2009년 1기 부가가치세 가산세 부과처분을 하였음.

**[판단]** 국내사업장을 가진 외국법인이 국내 및 국외에 걸쳐 선박에 의한 국제운송업을 영위하는 경우 위 사업에서 발생하는 소득 중 국내에서 승선한 여객이나 선적한 화물에 관련하여 발생한 소득만이 구 법인세법(2006. 12. 30. 법률 제8141호로 개정되기 전의 것) 제93조 제5호에 따른 해당 외국법인의 국내원천 사업소득으로서 각 사업연도 소득에 대한 법인세 과세표준에 포함된다고 보아야 하고, 국외에서 승선한 여객이나 선적한 화물에 관련하여 발생한 소득은 국내원천 사업소득이 아니어서 법인세 과세표준에 포함되지 아니하며, 국내원천 기타소득에 관한 구 법인세법 제93조 제 11호 (차)목을 근거로 하여서도 국내 및 국외를 불문하고 위 국제운송업에서 발생하는 소득 전부가 국내원천소득에 해당한다고 해석할 수는 없음. 또한, 과세처분 취소소송에서 과세요건사실의 존부 및 과세근거로 되는 과세표준의 증명책임은 과세관청에 있으므로, 국내사업장을 가진 외국법인의 각 사업연도 소득에 대한 법인세 과세표준의 기초가 되는 국내원천소득 총합계액에 관한 증명책임도 원칙적으로 과세관청에 있음. 따라서 외국법인의 국내원천소득 총합계액에 포함되는 ‘선박의 외국항행소득’의 존재 및 범위도 원칙적으로 과세관청이 증명하여야 함. 원고는 2006 사업연도에 국내뿐만 아니라 국외에서도 선박으로 화물을 운송하는 사업을 영위하였으므로 원고의 2006 사업연도 손익계산서상 매출수익에는 화물의 국외 선적과 관련하여 발생한 소득이 포함되었을 개연성이 높아 위 매출수익이 오로지 화물의 국내 선적과 관련하여 발생한 소득으로 구성되었다는 점에 대하여 과세관청의 아무런 주장·증명이 없는 이상, 위 매출수익 전부가 국내원천소득에 해당한다고 보기 어려움.

## [ 코멘트 ]

- 피고는 당초 원고의 실질적 관리장소를 국내로 인정하여 내국법인의 소득으로 법인세를 부과하였다가 이 사건 소송계속 중 원고의 일부 사업장을 원고 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소로서 구 법인세법 제94조(2010. 12. 30. 법률 제10423호로 개정되기 전의 것)에서 정하는 국내 사업장으로 보아 외국법인의 국내원천소득으로 법인세를 부과하였음. 항소심은 외국법인의 국내사업장으로 처분사유를 변경한 처분은 당초의 과세원인사실과 동일한 사실의 범위 내로서 과세의 기초사실이 달라지는 것이 아니므로 처분의 동일성이 유지되어 적법하다고 판단하였고(서울고등법원 2017. 2. 7. 선고 2014누3381 판결), 대법원도 이를 수긍함(대법원 2021. 2. 25. 선고 2017두 237 판결).
- 구 법인세법 제93조 제11호는 ‘제1호 내지 제10호의 규정에 의한 소득 외의 소득으로서 다음 각 목의 1에 해당하는 소득’을 국내원천 기타소득으로 규정하고 있는데, (차)목에서 국내원천 기타소득 중 하나로 ‘(가)목 내지 (자)목 외에 국내에서 행하는 사업이나 국내에서 제공하는 인적 용역 또는 국내에 있는 자산과 관련하여 제공받은 경제적 이익으로 인한 소득 또는 이와 유사한 소득으로서 대통령령이 정하는 소득’을 규정하고 있음. 원심은 위 매출수익은 모두 원고의 국내사업장에서 행하는 사업이나 그곳에서 제공하는 인적 용역 또는 그곳에 있는 자산과 관련하여 제공받은 경제적 이익으로 인한 소득으로서 구 법인세법 제93조 제11호 (차)목의 국내원천 기타소득에 해당한다는 취지로 판단하였으나(서울고등법원 2022. 6. 21. 선고 2021누14 판결), 대상판결은 이를 파기환송함.

## [판례] 법인세법상 자산의 취득가액에 관한 조세심판원 재조사 결정의 기속력이 문제된 사건 (국승)

대법원 2024. 7. 25. 선고 2022두60745 판결

**[사안]** 원고는 주택재개발정비사업조합으로서 관할관청으로부터 2006. 6. 28. 사업시행계획인가를, 2007. 12. 27. 관리처분계획인가를 각 받고 주택재개발정비사업을 시행하여 2013. 12.경 준공인가를 받았음. 원고는 2014. 3. 31. 피고에게 2013 사업연도 법인세를 신고·납부하면서 조합원들이 현물출자한 토지 및 건물(“이 사건 자산”)의 취득가액을 ‘사업시행계획인가일’을 기준으로 감정평가한 가액으로 하여 손금에 산입하였음. 원고는 2019. 4. 1. 피고에게 이 사건 자산의 취득가액을 ‘관리처분계획인가일’을 기준으로 감정평가한 가액으로 보아야 한다고 주장하면서 2013 사업연도 법인세의 감액경정을 청구하였고, 피고는 2019. 6. 3. “이 사건 자산의 취득가액은 법인세 신고 시의 감정가액이 적정하고, 원고가 경정청구 시 제출한 감정가액은 객관성·합리성이 결여된 소급감정가액에 해당한다.”는 이유로 위 경정청구를 거부(“이 사건 경정거부처분”)하였음. 원고는 조세심판원에 이 사건 경정거부처분에 대한 심판청구를 하였고, 조세심판원은 2020. 5. 15. 원고가 법인세를 신고하면서 제출한 감정가액과 경정청구 시 제출한 감정가액 모두 이 사건 자산의 취득 당시의 시가로 볼 수 없다고 판단하면서, “이 사건 경정거부처분은 이 사건 자산의 취득가액을 관리처분계획인가일 기준으로 재조사하여 그 결과에 따라 과세표준과 세액을 경정한다.”는 주문의 결정(“이 사건 재조사 결정”)을 하였고, 부산지방국세청장은 2020. 7. 9. “이 사건 재조사 결정에 따른 처리결과 이 사건 자산에 관한 객관적·합리적인 감정평가액이 존재하지 않으므로, 상속세 및 증여세법(“상증세법”)에 따른 보충적 평가방법을 적용해야 하나, 이 경우 원고가 당초 신고한 과세표준 및 세액보다 원고에게 불리하므로 불이익변경금지 원칙에 따라 이 사건 경정거부처분을 그대로 유지한다.”는 취지의 통지(“이 사건 처리결과통지”)를 하였음.

**[판단]** 조세심판원은 “원·피고가 제출한 두 감정가액 모두 시가로 볼 수 없다.”고 보아 이 사건 재조사 결정을 하면서 ‘주문’에서 이 사건 자산의 취득가액을 관리처분계획인가일 기준으로 재조사하여 과세표준 및 세액을 경정하라고 하였을 뿐, 재조사 방법을 공신력 있는 감정기관의 감정평가로 제한하지는 않았고, 부산지방국세청장은 이 사건 재조사 결정의 취지에 따라 이 사건 자산의 취득가액을 관리처분계획인가일 기준으로 재조사한 것이며, 구 법인세법 시행령(2014. 2. 21. 대통령령 제25194호로 개정되기 전의 것) 제72조 제2항 제3호 나목에서 말하는 ‘시가’ 역시 구 법인세법 제52조의 규정에 의한 시가를 의미한다고 봄이 타당하므로, 원칙적으로는 구 법인세법(2018. 12. 24. 법률 제16008호로 개정되기 전의 것) 제52조 제2항에 따라 ‘건전한 사회통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격’에 의하여야 하고, 시가가 불분명한 경우에는 구 법인세법 제52조 제4항의 위임에 따른 구 법인세법 시행령 제89조 제2항 각 호에 따라 먼저 제1호에서 규정한 ‘부동산가격공시 및 감정평가에 관한 법률’에 의한 감정평가법인이 감정한 가액이 있는 경우 그 가액(감정한 가액이 2 이상인 경우에는 그 감정한 가액의 평균액)을, 그 다음으로 제2호에서 규정한 ‘상증세법 제38조·제39조·제39조의2·제39조의3, 제61조부터 제64조까지의 규정 및 조세특례제한법 제101조를 준용하여 평가한 가액’을 차례로 적용하여 계산한 금액에 의하여야 하고, 시가가 불분명한 경우에 감정기관의 감정

**[판단]** 가액을 구 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호에 따라 시가로 볼 수 있기 위해서는 그 감정가액 **계속** 이 객관적이고 합리적인 방법으로 평가된 가액이라는 점이 인정되어야 하는바, 이 사건 재조사 결정은 원·피고가 이 사건 자산의 취득가액으로 주장하는 두 감정가액 모두 구 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호에 따라 시가로 볼 수 있는 감정가액에 해당하지 않음을 전제하고 있고, 재조사 결과 이 사건 자산의 취득 당시 시가가 불분명하고, 객관적·합리적인 방법으로 평가된 감정가액도 별도로 존재하지 않음이 밝혀졌으므로, 부산지방법국세청장 등 관계 행정청은 구 법인세법 시행령 제89조 제2항 제2호에 따라 상증세법상 보충적 평가방법을 적용하여 이 사건 자산의 취득가액을 산정할 수 있으며, 이와 달리 부산지방법국세청장 등에게 이 사건 자산의 취득가액을 산정하기 위하여 새롭게 감정평가를 의뢰하여야 할 의무가 있다고 볼 수는 없음.

또한, 이 사건 재조사 결정의 ‘주문’은 재조사 결과에 따라 과세표준 및 세액을 경정하라고 하였을 뿐, 후속 처분의 내용을 감액경정으로 제한하지 않았고, 이 사건 재조사 결정에 대하여 구 국세기본법(2022. 12. 31. 법률 제19189호로 개정되기 전의 것) 제79조 제2항의 불이익변경금지 원칙이 적용된 결과, 원고에게 불리한 증액경정이 허용되지 않는다고 하여 이 사건 재조사 결정에서 말하는 세액의 경정이 ‘감액경정’만을 의미한다고 볼 수는 없음.

#### [ 코멘트 ]

- 원심은 “이 사건 자산에 관하여 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가격이 없더라도 공신력 있는 감정기관에 의한 시가의 산정이 가능한 경우에는 감정평가를 하여야 하고, 그 결과에 따라 과세표준과 세액을 감액경정하라.”는 것이 이 사건 재조사 결정의 취지라고 전제한 다음, 피고가 이 사건 자산에 관한 감정평가를 하지 않은 채 이 사건 경정거부처분을 그대로 유지한 것은 이 사건 재조사 결정의 기속력에 저촉되어 위법하다고 판단하였으나(부산고등법원 2022. 9. 21. 선고 2021누23770 판결), 대법판결은 이를 파기환송함.

**[심판례] (합동)청구법인에서 2년 미만 재직 후 비자발적퇴직자가 행사한 주식매수선택권의 행사차액이 법인세법 시행령 제19조 제19호의 2에 의한 손금에 해당하는지 여부 (경정)**

조심 2023인10841, 2024. 5. 20.

**[사안]** 청구법인은 바이오 의약품 연구·개발 및 제조를 주요 사업으로 영위하는 유가증권시장 상장법인으로, 우수 인재 유치 및 동기부여를 위해 2011~2017사업연도의 기간 동안 182명의 임직원에게 주주총회결의를 거쳐 「상법」 제340의 2에 따라 주식매수선택권을 부여하였음. 이후 청구법인은 2022. 3. 31. 및 2022. 5. 20. 법인세법 시행령 제19조 제19호의 2(“쟁점규정”) 등에 따라 주식매수선택권을 행사한 임직원의 납입금액과 행사일의 주식 증가와의 차액(주식매수선택권 행사차액)을 손금으로 신고하였으나, 퇴직자 30명의 주식매수선택권 행사차액에 대해서는 손금산입을 누락하였다는 취지로 법인세(2016~2021사업연도분 합계)를 환급하여 달라는 내용의 경정청구를 제기하였음. 처분청은 「상법」 제340조의 4에 따라 주주총회결의일로부터 2년 이상 재직요건을 충족한 퇴직자의 주식매수선택권 행사차액은 손금으로 인정하여 환급하였으나, 2년 이상 재직요건을 충족하지 못한 자발적 퇴직자의 주식매수선택권 행사차액 및 「상법 시행령」 제30조 제5항의 사유로 퇴직(“비자발적 퇴직”)한 자(“비자발적 퇴직자”)의 주식매수선택권 행사차액(“쟁점행사차액”)은 손금산입이 불가능한 것으로 판단하여 2023. 11. 14. 환급거부통지를 하였음.

**[판단]** 법인세법 시행령 제19조 제19의 2에서는 「상법」 제340조의 2에 따른 주식매수선택권을 부여받은 경우로서 약정된 주식매수시기에 주식매수선택권 행사에 따라 주식을 시가보다 낮게 발행하는 경우 그 주식의 실제 매수가액과 시가의 차액을 손비에 산입하는 것으로 규정하고 있는바 ① 「상법」 제340조의 2에 따른 주식매수선택권을 부여받은 경우로서, ② ‘약정된 주식매수시기에 주식매수선택권 행사에 따라 주식을 시가보다 낮게 발행하는 경우’ 등의 조건을 모두 충족하여야 법인세법상 손비로 인정된다 할 것인데, 이 건 쟁점행사차액과 관련한 주식매수선택권이 「상법」 제340조의 2에 따라 부여된 주식매수선택권임에 대하여는 양측의 이견이 없고, 청구법인의 정관 제11조 제10항에는 “결의일로부터 2년 이상 재직하여야 행사할 수 있으나, 결의일로부터 2년 이내 사망하거나 정년으로 인한 퇴직 기타 본인의 귀책사유가 아닌 사유로 퇴직한 경우에는 그 행사기간 동안 주식매수선택권을 행사할 수 있다.”고 규정되어 있으며, 주식매수선택권의 부여를 정한 청구법인의 주주총회에서는 임직원에게 대한 주식매수선택권 부여와 관련하여, “상기 내용에 포함되지 않은 사항은 주식매수선택권과 관련한 제반 법규, 당사 정관, 계약서 등에 정하는 바에 따른다.”고 정하였고, 청구법인과 임직원이 작성한 주식매수선택권 부여계약서 제12조에서는 ‘이 계약에서 정하지 않은 사항은 이 계약 체결일 현재 시행중인 관련 법규 및 정관과 당사자 간 합의에 따른다’고 정하였으며, 이에 따라 청구법인은 주식매수선택권의 부여를 정하는 주주총회결의일로부터 2년 미만 근무한 비자발적 퇴직자에 대하여도 관련 법규(「상법」 제542조의 3 제4항 등) 및 청구법인의 정관, 당사자 간의 합의 등에 따라 주주총회결의일로부터 2년 미만 근무한 비자발적 퇴직자의 주식매수선택권 행사를 허용하여 주식을 시가보다 낮게 발행하고 있는 것으로 나타나는바 쟁점행사차액은 위 요건을 모두 충족하고 있다 할 것인 점, 주식매수선택권 행사차액에 대한 법인세법령의 개정 연혁에 따르면, 2009. 2. 4.까지는 조특법 제15조 제4항의 규정에 의하여 지급하는 금액을



**[판단]** 법인세법 제20조 제1호의 대통령령으로 정하는 성과급으로 하여 손금에 산입하는 것으로 규정되  
 \_계속\_었는데, 조특법 제15조에서는 2006. 12. 31. 개정 전까지는 2년 이상 근무할 것을 요건으로 하다가 2006. 12. 31. 개정으로 사망 등 대통령령이 정하는 부득이한 사유(본인의 귀책사유가 아닌 사유로 퇴직한 경우)가 인정되는 경우에는 예외적으로 2년 이상 근무 요건을 충족하지 아니하여도 되는 것으로 개정되었다가 2009. 2. 4. 조특법이 아닌 「상법」 규정을 직접 준용하는 형태로 개정되었으며, 그 개정취지는 2008. 12. 26. 조특법에서 주식매수선택권에 대한 조세특례가 삭제됨에 따라 행사차액 지급 시 손금산입되는 요건을 법인세법령에서 직접 규정하기 위한 것으로 명시되어 있는 반면 이 개정을 통해 주식매수선택권 행사차액의 손금인정 범위를 축소(2년 미만 근무자 중 비자발적 퇴직자의 주식매수선택권 행사차액 손금 불인정)하고자 하는 등의 취지는 나타나지 않는 점, 그 후 2014. 9. 26. 개정으로 차액보상형뿐만 아니라 이 건과 같은 신주발행형 주식매수선택권 행사차액 역시 손금으로 인정되었고, 2018. 2. 13. 개정으로 비상장법인의 주식매수선택권 행사차액 역시 손금으로 인정되는 등 관련 법령에서 주식매수선택권 행사차액의 손금인정 범위가 확대되고 있는 점 등을 종합할 때 「상법」 제340조의 2의 주식매수선택권의 부여를 정하는 청구법인의 주주총회결의일로부터 2년 미만 근무한 자 중 비자발적 퇴직자가 행사한 주식매수선택권의 행사차액인 쟁점행사차액은 쟁점규정 등에 따라 손금에 산입하는 것이 타당하다고 판단됨.

#### [ 코멘트 ]

- 대상심판례와 달리, 기재부와 국세청은 상장내국법인으로부터 주식매수선택권을 부여받은 임직원이 부여일로부터 2년 이내 비자발적인 사유로 퇴직하고 주식매수선택권을 행사하는 경우 상장내국법인은 동 행사로 인한 차액을 손금산입할 수 없다고 해석한 바 있음(기획재정부 법인세제과-484, 2023. 9. 12.; 기준-2022-법무법인-0172, 2023. 9. 14.).

**[심판례]** 청구법인이 국가로부터 받는 국고보조금이 국가 명의의 위탁계좌에 입금되었다가 청구법인의 신청에 따라 청구법인의 계좌로 이체되는 경우, 국고보조금의 익금 귀속시기를 청구법인의 계좌로 이체된 때로 볼 수 있는지 여부 등 (경정) 조심 2023부3494, 2024. 6. 19.

**[사안]** 서울지방국세청장은 청구법인에 대한 통합세무조사(조사대상기간: 2017~2019사업연도)를 실시한 결과 청구법인이 국고보조금 수익인식시기에 대한 판정 시 위탁계좌가 아닌 청구법인 예금계좌에 국고보조금이 이체된 시기로 한 것을 확인하고 해당 과세자료를 통보하자, 처분청은 이 건 국고보조금 수익(익금)인식시기에 대한 판정 시 위탁계좌 입금시기를 수익(익금)인식시기로 하여야 한다고 보아 청구법인에게 법인세를 경정·고지하였음.

**[판단]** 위탁계좌는 ‘e나라도움 위탁계좌’라는 명칭의 계좌로서 청구법인 소유가 아닌 국가가 소유한 예금계좌이고, 국고보조금은 해당 계좌에 예치되었다가 별도의 신청을 통해 집행 및 이체를 받는 것으로 예치된 기간의 이자는 청구법인에게 귀속되지 않는 것이므로 이러한 위탁계좌의 외관상 계좌명 의뿐만 아니라 실질적인 소유권이나 효익 및 통제관리 측면에서 모두 청구법인의 예금계좌로 보기 어렵고 청구법인이 위탁계좌에 이체된 국고보조금을 실제 수취하기 위해서는 관련 비용에 대한 증빙을 e나라도움 시스템에 업로드하고 비용이 적절하게 사용된 것으로 확인되어야 하는 등 일련의 추가절차를 구비하여야 하는 것으로 보이는 점 등에 비추어 국고보조금이 청구법인 예금계좌에 입금된 시기가 아닌 국고보조금이 위탁계좌로 입금된 시기를 그 수익(익금)인식시기로 보아 청구법인에게 법인세를 부과한 이 건 처분은 잘못이 있는 것으로 판단됨.

#### [ 코멘트 ]

- 법인세법 기본통칙 40-71...7은 “정부로부터 교부받은 국고보조금의 귀속시기는 동 국고보조금의 교부통지를 받은 날이 속하는 사업연도로 한다.”고 규정하고 있고, 국세심판원도 위 기본통칙과 같은 입장을 취한 바 있음(국심 2002광1017, 2002. 7. 19.).
- 「보조금 관리에 관한 법률」 제26조의 7 제5항 및 같은 법 시행령 제10조의 8이 각 2017. 1. 4. 및 2017. 5. 8.에 신설됨에 따라 종전의 교부통지 후 즉시 지급 방식에서 교부통지 후 ‘e나라도움’ 위탁계좌를 통하여 지급하는 방식으로 변경되었음.
- 한편, 국세청은 국고보조금통합관리시스템을 통한 보조금과 그 지급절차가 유사한 통합연구비관리 시스템(RCMS)을 통한 보조금의 경우, 해당 정부출연금은 RCMS 계좌로 입금된 날이 속하는 사업연도의 익금에 산입하는 것이라고 해석한 바 있음(사전-2020-법령해석법인-0868, 2020. 12. 21.).

**[심판례] (합동)청구법인이 코스닥시장 상장 전 부여한 주식매수선택권을 임직원이 상장 후 행사한 경우, 그 행사차액이 법인세법상 손금산입 대상인지 여부 (기각)**  
 조심 2021부7018, 2024. 6. 19.

**[사안]** 청구법인은 항공여객 운송업 등을 영위하는 법인으로 2014. 3. 20. 임직원들에게 신주발행형 주식매수선택권을 부여한 후 2015. 11. 6. 코스닥시장에 상장되었는데, 각 사업연도에 주식보상비용을 계상한 후 법인세 신고 시 해당 주식보상비용을 손금불산입하였으나, 임직원들이 2016~2017사업연도 기간 동안 주식매수선택권을 행사한 시점에는 별도의 세무조정을 하지 아니하였음. 청구법인은 2021. 5. 13. 처분청에 임직원의 주식매수선택권 행사차액이 법인세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28640호로 개정되기 전의 것) 제20조 제1항 제3호 나목(“쟁점시행령”)에 따라 손금산입 대상이라 하여 2016 및 2017사업연도분 법인세를 환급하여 달라는 취지의 경정청구를 하였으나, 처분청은 이를 거부함.

**[판단]** 청구법인은 손금산입이 가능한 주식매수선택권과 관련하여 법인세법령에서 위임받은 법인세법 시행규칙(2018. 3. 21. 기획재정부령 제671호로 개정되기 전의 것) 제10조의 4 제1호(“쟁점시행규칙”)상 “주권상장법인이 부여하거나 지급한 주식매수선택권등”에는 주권상장 이전에 부여하였으나 상장 이후 행사된 주식매수선택권이 포함되고, 청구법인은 주식매수선택권 행사 당시 주권상장법인이므로 그 행사차액은 쟁점시행령 등에 따라 손금산입 대상이라고 주장하나, 쟁점시행규칙의 “주권상장법인이 부여하거나 지급하는 경우”의 의미를 살펴보면, 법인세법 시행령 제19조 제19호 및 제20조가 2010. 2. 18. 대통령령 제22035호로 개정되기 전에는 “주식매수선택권”만을 손금산입 대상으로 규정하여 “부여”라는 표현만을 사용하다가, 이후 주식매수선택권과 유사한 성격의 “주식기준보상”을 추가하는 것으로 개정됨에 따라 주식매수선택권과 통칭하여 “주식매수선택권등”이라고 표현하면서 “지급”이라는 문구가 추가되었는데, 이는 주식기준보상에 어울리는 표현이 추가된 것에 불과한 것으로서, “주권상장법인이 지급한 주식기준보상”의 경우 주권상장법인 여부를 판정하는 시점이 상여금을 지급하는 권리의 행사시점을 의미하는 것이 아닌 주식매수선택권을 부여하는 경우와 동일한 의미의 주식기준보상 약정의 체결시점을 의미한다고 보아야 할 것인바, 이와 같이 “주식보상기준”의 “지급”은 “주식매수선택권”의 “부여”에 대응되는 표현임을 감안하면, 쟁점시행규칙상 “주권상장법인이 부여”하거나의 의미는 주식매수선택권 부여 법인이 주식매수선택권 부여 당시 주권상장법인이어야 한다고 해석함이 문언에 충실하고 타당한 해석으로 보이는 점, 법인세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28640호로 개정되기 전의 것) 제20조 제1항 제3호 각 목 외의 괄호에서 “해당 법인의 발행주식 총수의 100분의 10의 범위에서 부여하거나 지급한 경우만 해당한다.”고 하여 손금산입할 수 있는 주식매수선택권의 범위를 규정하고 있는데, 대법원은 주식매수선택권의 “부여” 시점과 “행사” 시점의 발행주식총수가 변경된 사건에서 주식매수선택권의 행사 시점이 아닌 부여 또는 지급 시점을 기준으로 위 요건을 판단하는 것이 타당하다고 판시한 점(대법원 2021. 2. 25. 선고 2020두54203 판결 참조), 법인세법 제20조(2017. 12. 19. 법률 제15222호로 개정되기 전의 것) 및 같은 법 시행령 제20조(2018. 2. 13. 대통령령 제28640호로 개정되기 전의 것)에서 손금에 산입하는 성과금으로서 주식매수선택권의 행사차액

[판단] 등을 규정하고 있고, 쟁점시행규칙 각 호에서는 주식매수선택권등을 부여하는 주체로서 주권상장 계속 법인뿐만 아니라 「중소기업창업 지원법」에 따른 창업자, 「기술신용보증기금법」에 따른 신기술사업자, 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조 제1항에 따른 벤처기업, 「부품·소재전문기업 등의 육성에 관한 특별조치법」 제2조 제2호에 따른 부품·소재전문기업을 규정하고 있는데, 주식매수선택권의 “부여” 시점을 기준으로 권리 부여자의 요건을 판정하는 것이 세제상 핵심인재 유치를 지원하기 위한 주식매수선택권 제도의 취지에 부합하는 것으로 보이는 점, 2018. 2. 13. 개정된 법인세법 시행령 제19조 제19호의 2는 “상법 제340조의 2에 따른 주식매수선택권”으로 규정하여 손금에 산입할 수 있는 주식매수선택권의 범위가 확대되었는데, 이 건은 동 규정 전에 행사된 건으로서 그 적용대상이 아닌 점 등에 비추어 청구법인이 비상장법인일 당시 부여한 주식매수선택권이 상장 이후 행사된 경우 그 차액은 손금산입 적용 대상이 아닌 것으로 보아 청구법인의 경정청구를 거부한 이 건 처분은 달리 잘못이 없는 것으로 판단됨.

#### [ 코멘트 ]

- 기재부는 내국법인이 임직원의 주식매수선택권 행사에 따라 주식을 시가보다 낮게 발행하는 경우 손금산입 금액은 행사시점의 시가와 행사가액의 차액 전액이라고 회신한 바 있음(기획재정부 법인세제과-1204, 2020. 9. 4.).
- 국세청 과세기준자문위원회는 본 사안에 관하여 “비상장내국법인이 임직원에게 「상법」 제340조의 2에 따라 신주발행형 주식매수선택권을 부여하고 발행주식이 유가증권시장에 상장된 후 해당 주식매수선택권이 행사된 경우 행사시점의 시가와 행사가액의 차액은 법인세법(2017. 12. 19. 법률 제 15222호로 개정되기 전의 것) 제20조 제1호 단서 및 같은 법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제 28640호로 개정되기 전의 것) 제20조 제1항 제3호에 따른 손금산입 대상에 해당하지 않는 것”이라고 회신한 바 있음(기준-2021-법령해석법인-124, 2021. 8. 12.).
- 대법원은 2009. 2. 4. 대통령령 제21302호로 개정되기 전의 법인세법 시행령 제19조 제19호에서 “임직원이 부여받은 주식매수선택권을 행사하는 경우 해당 주식매수선택권을 부여한 법인에 그 행사비용으로서 보전하는 금액”을 손금으로 보는 규정과 관련하여, 이는 자회사가 업무와 관련하여 지출한 인건비 성격의 비용에 대하여 손비가 인정됨을 명확히 하기 위한 주의적 규정으로 볼 수 있다고 판단하였으나(대법원 2015. 11. 17. 선고 2012두3491 판결, 신주발행형 주식매수선택권의 경우에는 ① 그 행사차익이 당초 법인의 자산을 구성한 적이 없고, ② 주식매수선택권의 행사 시점에 행사차익 상당의 비용이 지출되거나 손실이 발생하는 거래가 이루어지지 아니하며, 주식매수선택권 행사로 인한 신주발행의 결과 법인의 순자산이 증가할 뿐 순자산이 감소되지 아니하므로 신주발행형 주식매수선택권 행사차익을 손금에 산입하도록 한 규정은 창설적 규정이라는 취지로 판단한 바 있음{대법원 2021. 2. 25. 선고 2020두54203 판결(심리불속행 기각); 광주고등법원(원심) 2020. 10. 28. 선고 2020누1287 판결}.

## [예규] 이익잉여금으로 적립한 해약환급금준비금의 손금산입 방법 기획재정부 법인세제과-241, 2024. 4. 26.

보험업 감독규정에 따라 이익잉여금으로 적립한 해약환급금준비금은 이익잉여금으로 적립한 금액의 범위 내에서 손금산입액의 크기를 선택할 수 있으며, 이익잉여금 적립액 중 일부 환입 시 손금에 산입하지 않은 금액이 먼저 환입됨.

### [ 코멘트 ]

- IFRS17 시행에 따른 보험회사의 세부담 완화를 위하여, 22. 12. 31. 법인세법 개정 시 보험사의 회계기준 전환이익 과세특례와 해약환급금준비금 손금산입 규정을 신설하였고, IFRS17 적용 보험사는 그 둘 중 하나를 선택할 수 있음(법인세법 제32조, 법인세법 제42조의 3).
- 질의법인은 이익잉여금으로 적립한 해약환급금준비금을 모두 이익잉여금 처분대상 사업연도의 손금에 산입하여야 하는지에 관하여 이익잉여금으로 적립한 금액의 범위 내에서 손금산입액의 크기를 선택할 수 있는지(갑설), 이익잉여금으로 적립한 금액 전액을 손금에 산입하여야 하는지(을설)에 관하여 질의하였고, 만일, 갑설에 따라 이익잉여금 적립액 중 일부만 환입되는 경우라면 손금에 산입하지 않은 금액과 손금에 산입한 금액 중 어떤 금액이 먼저 환입되는지에 관하여 질의한 것임.

## 소득세법

**[판례]** 1차거래는 무신고에 해당하고, 사업개시후 1년 미만 법인 해당 여부는 법인 설립후 사업개시일을 기준으로 판단하여야 하며, 자기주식이 포함된 경우의 순자산 가치 평가는 자기주식 취득가액을 고려하여야 함 (국승)

대법원 2024. 7. 11. 선고 2021두46445판결

**[사안]** 원고들(원고1 외 3인)은 2008. 7. 2. 코스닥상장법인인 A사의 주주인 B,C,D(“B 등”)와 ‘원고들이 A사의 의류 사업부문을 인수하고, B 등은 나머지 부동산임대 사업부문만을 소유·경영하는 것’을 주된 내용으로 하는 경영권 양수도 계약을 체결하였음(“이 사건 양수도계약”). 이 사건 양수도계약에 따라 원고들은 2008. 7. 8. A사가 실시한 제3자 배정방식의 유상증자에 참여하여 A주식을 취득하였고, 이후 A는 2008. 10. 6. 인적분할로 부동산임대 사업을 영위하는 비상장법인인 E사를 분할신설하고, 의류 사업부문은 분할존속회사인 A사에 존속시켰음. 원고1은 2008. 12. 23. 보유하고 있던 E사 주식 중 277,239주(“이 사건 1차 주식”)와 B가 보유하던 A사 주식 중 139,082주를 교환하였음(“이 사건 1차 거래”). 이후 원고들은 2009. 6. 23. 자신들이 보유하던 E사 주식 전부(“이 사건 2차 주식, 이 사건 1차 주식과 통틀어 “이 사건 각 주식”)를 B에게 이전하였음(“이 사건 2차 거래”). 피고들은 이 사건 2차 주식 또한 이 사건 1차 주식과 마찬가지로 B가 보유하던 A사 주식 139,082주와 대가관계에 있어 이 사건 2차 거래의 실질이 세법상 양도에 해당한다고 보고, 2017. 5. 12. 원고들에게 2009년 귀속 양도소득세(가산세 포함)를 결정·고지하였음(원고들에 대한 위 각 처분을 통틀어 “이 사건 처분”).

**[판단]** [무신고에 따른 부과제척기간 적용 여부 관련 쟁점] 원고들의 이 사건 2차 주식 양도는 2008. 12. 23. 이루어진 이 사건 1차 주식양도와 합산하여 특정주식 양도에 해당하며, 그 양도시기는 원고들이 E사 주식의 합계액의 100분의 50 이상을 양도한 2009. 6. 23.이므로, 이 사건 각 주식 양도에 따른 양도소득은 2009년에 귀속하므로, 원고1은 2010. 5. 1.부터 2010. 5. 31.까지 2009년 귀속 양도소득과세표준 확정신고를 하여야 하나, 2009년 귀속 양도소득과세표준 확정신고를 하지 않았고, 이는 납세자가 과세표준신고를 하여야 할 의무가 있음에도 그 신고를 하지 않은 무신고에 해당함. 반면, 원고1의 2008년 귀속 양도소득과세표준 확정신고는 양도시기가 2008. 12. 23.이고, 양도대상 자산이 비상장주식인 이 사건 1차 주식 양도에 대한 양도소득과세표준 확정신고일 뿐이고, 따라서 원고1이 2008년 귀속 양도소득과세표준 확정신고를 한 것을 두고 이와 과세기간과 과세대상이 전혀 다른 이 사건 각 주식 양도에 대하여 2009년 귀속 양도소득과세표준 확정신고를 한 것으로 취급할 수는 없고, 이 사건 2차 주식 양도가 이 사건 1차 주식 양도와 합산하여 이 사건 처분의 과세대상인 특정주식 양도에 해당한다는 이유만으로 달리 볼 것은 아닌바, 결국 원고1은 2009년에 귀속하는 특정주식 양도소득에 대하여는 아무런 과세표준신고를 하지 않았으므로, 그 양도소득세의 부과제척기간은 5년이 아닌 7년으로 보아야 함.

**[판단]** [비상장주식의 기준시가 산정방법 관련 쟁점] 구 소득세법(2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정  
\_계속\_되기 전의 것) 제99조 제1항 제5호는 비상장주식의 기준시가는 “상속세 및 증여세법 제63조 제1  
항 제1호 (다)목의 규정을 준용하되, 평가기준시기 및 평가액은 대통령령이 정하는 바에 의한다.”  
고 규정하고 있고, 그 위임에 따른 구 소득세법 시행령(2010. 2. 18. 대통령령 제22034호로 개정  
되기 전의 것) 제165조 제4항 제1호, 제4호는 비상장주식의 1주당 기준시가는 원칙적으로 1주당  
순손익가치(양도일 또는 취득일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도의 1주당 순손익액 ÷ 「금융  
실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」 제2조 제1호에 따른 금융기관이 보증한 3년 만기 회사채의  
유통수익률을 감안하여 국세청장이 정하여 고시하는 이자율)와 1주당 순자산가치(양도일 또는 취  
득일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 종료일 현재 해당 법인의 장부가액 ÷ 양도일 또는 취득  
일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 종료일 현재의 발행주식총수)를 각각 3과 2의 비율로 가중  
평균한 가액에 의하되, 법인의 자산 총액 중 부동산과 그에 관한 권리가액의 합계가 차지하는 비율  
이 100분의 50 이상인 법인은 순손익가치와 순자산가치의 비율을 각각 2와 3으로 하도록 규정하  
는 한편, 제3호 (나)목은 ‘사업개시 후 1년 미만의 법인’의 경우에는 1주당 순자산가치만에 의하여  
기준시가를 산정하도록 규정하고 있고, 이러한 산정방법은 기타자산 중 특정주식의 기준시가를 산  
정하는 경우에도 동일하게 적용됨(구 소득세법 제99조 제1항 제7호, 구 소득세법 시행령 제165  
조 제8항 제1호). 이와 같이 구 소득세법 제99조 제1항 제5호가 비상장주식의 기준시가를 기본적  
으로 상속세 및 증여세법상 비상장주식의 보충적 평가방법을 준용하여 산정하되, 구체적인 평가기  
준시기와 평가액을 달리 정한 것은 양도소득세의 특성을 감안하여 산정방법을 보다 간소화하려는  
취지임. 이러한 관련 규정의 문언, 체계 및 입법 취지 등을 종합하여 보면, 인적분할로 신설된 법인이  
구 소득세법 시행령 제165조 제4항 제3호 (나)목에서 정한 ‘사업개시 후 1년 미만의 법인’에  
해당하는지 여부는 ‘법인 설립 후 사업개시일’을 기준으로 판단하여야 하고, 1주당 순자산가치 평  
가 산식의 분모인 ‘양도일 또는 취득일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 종료일 현재의 발행주  
식총수’에 자기주식이 포함되어 있는 경우에는, 순자산가치 평가의 왜곡을 방지하기 위하여 위 산  
식의 분자인 ‘양도일 또는 취득일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 종료일 현재 해당 법인의 장  
부가액’에도 자기주식의 취득가액이 포함되어야 함.

#### [ 코멘트 ]

- [무신고에 따른 부과제척기간 적용 여부 관련 쟁점] 원심은 원고1이 2009. 5. 29. 비상장주식인 이 사건 1차 주식 양도와 관련하여 2008년 귀속 양도소득과세표준 확정신고를 한 사실을 인정하면서, 비록 원고1이 이 사건 2차 거래 이후 이 사건 1차 주식의 양도가액을 합산하여 특정 주식 양도에 대한 양도소득과세표준 확정신고를 하지 않았더라도, 법정신고기한 내에 이 사건 1차 주식 양도에 대한 양도소득과세표준 확정신고를 한 이상, 이를 무신고에 해당한다고 볼 수는 없다는 이유로, 이 사건 각 주식 양도에 따른 양도소득세 중 적어도 이 사건 1차 거래로 인한 부분에 대하여는 7년의 부과제척기간이 적용될 수 없고, 이 사건 처분이 5년의 부과제척기간이 경과한 이 사건 1차 주식의 양도차익까지 합산하여 양도소득세액을 산정한 것은 위법하다고 판단하였으나(원심은 비공개이며 1심은 서울행정법원 2020. 6. 18. 선고 2018구합717242 판결임), 대상판결은 이를 파기환송함.
- [비상장주식의 기준시가 산정방법 관련 쟁점] 원심은 인적분할로 신설된 법인이 구 소득세법 시행령 제165조 제4항 제3호 (나)목에서 정한 ‘사업개시 후 1년 미만의 법인’에 해당하는지 여부는 인적분할 전 동일한 사업부문의 사업개시일을 기준으로 하여야 한다고 판단하였으나, 대상판결은 이를 파기환송함. 한편, 기재부 및 국세청은 비상장주식을 평가할 때 인적분할의 경우 분할신설법인의 사업영위기간은 분할 전 분할법인의 사업개시일부터 기산하는 것으로 판단한 바 있음(기획재정부 재산세제과-715, 2005. 7. 8., 서면인터넷방문상담4팀-1671, 2005. 9. 16. 등).

**[판례] 부동산 양도인의 동생이 대표자 겸 최대주주 지위에서 운영하는 회사가 구 소득세법 제101조 제1항의 양도소득 부당행위계산 부인과 관련한 ‘본인의 특수관계인’에 해당하는지 여부가 문제된 사건 (일부납세자승)**

대법원 2024. 7. 25. 선고 2022두63386 판결

**[사안]** 원고는 공장용지 및 그 지상 공장건물(“이 사건 부동산”)과 공장의 기계기구를 485,000,000원에 매수한 후, 원고의 동생이 최대주주 겸 대표자로 있는 소외 회사에 이를 490,000,000원에 양도하고 이 사건 부동산 양도에 따른 양도소득세를 신고하였음. 피고는 이 사건 부동산의 양도 당시 시가를 감정평가액 628,071,250원으로 산정한 다음, 원고가 특수관계인인 소외 회사에 이 사건 부동산을 시가보다 낮은 가격으로 양도하였다고 보아, 구 소득세법(2019. 12. 31. 법률 제16834호로 개정되기 전의 것) 제101조 제1항의 부당행위계산 부인 규정을 적용하여 원고에게 2019년 귀속 양도소득세(가산세 포함)를 경징고지하였음(“이 사건 처분”).

**[판단]** 특수관계인의 범위에 관한 구 국세기본법 시행령(2023. 2. 28. 대통령령 제33276호로 개정되기 전의 것) 제1조의 2는 제1항에서 친족관계를, 제2항에서 경제적 연관관계를 각각 규정하고, 제3항 제1호는 본인이 개인인 경우의 경영지배관계를 규정하면서 (가)목에서 ‘본인이 직접 또는 그와 친족관계 또는 경제적 연관관계에 있는 자를 통하여 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인’을, (나)목에서 ‘본인이 직접 또는 그와 친족관계, 경제적 연관관계 또는 (가)목의 관계에 있는 자를 통하여 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인’을 각각 들고 있고, 구 국세기본법 시행령 제1조의 2 제4항은 “제3항 제1호 각목 등의 규정을 적용할 때 다음 각호의 구분에 따른 요건에 해당하는 경우 해당 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 것으로 본다.”고 규정하면서, 제1호에서 영리법인인 경우에 대하여 (가)목으로 ‘법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 30 이상을 출자한 경우’를, (나)목으로 ‘임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 경우’를 각각 들고 있음. 위와 같은 관련 규정의 문언 내용과 체계, 조세법규에 대한 엄격해석의 원칙 등을 종합하여 보면, 개인인 본인은 직접 출자하지 아니한 채 그와 구 국세기본법 시행령상의 친족관계 또는 경제적 연관관계에 있는 자가 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 30 이상을 출자한 경우 그 법인을 ‘본인과 경영지배관계에 있는 특수관계인’으로 인정할 수는 있으나, 이러한 경우에도 본인이 해당 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하는 관계에 있어야만 해당 법인을 구 소득세법 제101조 제1항의 부당행위계산 부인 대상에 관한 본인의 특수관계인으로 인정할 수 있음.



**[판단]** 원심의 판단 중 본인이 반드시 직접 법인에 출자하지 않더라도 해당 법인을 경영지배관계로 인한 **계속** 본인의 특수관계인으로 인정할 수 있다고 전제한 부분은 정당하나, 본인과 구 국세기본법 시행령 상의 친족관계에 있는 자(“친족관계자”)가 해당 법인 발행주식총수의 100분의 30 이상을 출자하였다는 사유만으로 해당 법인이 곧바로 본인의 특수관계인으로 인정된다는 부분은 그대로 수긍하기 어려움. 본인이 아니라 친족관계자가 주주로서 해당 법인 발행주식총수의 100분의 30 이상을 직접 출자한 경우에는 구 국세기본법 시행령 제1조의 2 제4항 제1호 (가)목에 따라 해당 법인의 경영에 대한 친족관계자의 지배적인 영향력 행사를 인정할 수 있을 뿐, 그러한 사정만으로 곧바로 본인이 친족관계자를 통하여 그 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사한다고까지 인정하기는 어렵고, 이에 대해서는 과세관청이 별도로 증명하여야 하고, 나아가 원심이 부가적인 판단을 하면서 든 소외 회사의 주주 구성과 거래상대방, 시가 대비 양도가액, 거래시점 등의 사정은 이 사건 부동산의 양도가 경제적 합리성을 결여하였는지 여부를 판단하는 근거가 될 수는 있을지언정, 이를 근거로 원고가 직접 또는 친족관계자를 통하여 소외 회사의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있다는 점을 인정하기에는 부족하므로 그대로 수긍하기 어려움.

#### [ 코멘트 ]

- 원심은 본인과 친족관계자가 주주로서 해당 법인 발행주식총수의 100분의 30 이상을 출자한 경우에는 본인이 해당 법인의 경영에 대해 지배적인 영향력을 행사하고 있는 것으로 보아야 한다고 전제한 다음, 소외 회사는 원고의 동생 부부가 발행주식총수 전부를 출자한 법인이라는 이유만으로 원고와의 관계에서 구 국세기본법 시행령 제1조의 2에서 정한 특수관계인에 해당한다고 판단하였으나(광주고등법원(전주) 2022. 10. 12. 선고 2022누1307 판결), 대법판결은 이를 파기환송함.
- 한편, 기재부는 본인이 특정 법인의 주식을 보유하고 있지 않더라도 그와 친족관계에 있는 자가 그 특정 법인에 30% 이상 출자한 경우, 본인과 그 특정 법인 사이에도 국세기본법 시행령 제1조의 2 제3항 제1호 가목에서 정하는 경영지배관계에 따른 특수관계가 성립하는 것이라고 해석한 바 있음 (기획재정부 조세법령운용과-759, 2022. 7. 15.).

## 상속세 및 증여세법

**[심판례] 쟁점외화에 대하여 상속법 제22조에서 규정한 금융재산 상속공제를 적용하여야 한다는 청구주장의 당부 (기각)**  
 조심 2023서9864, 2024. 6. 21.

**[사안]** 청구인은 2021. 8. 21. 배우자(“피상속인”)가 사망함에 따라, 피상속인 소유의 미국은행 A(“A”)의 계좌잔고 금원(USD, “쟁점외화”)에 대하여 상속세 및 증여세법(“상증세법”) 제22조 제1항 제1호의 적용대상으로 보아 쟁점외화의 100분의 20에 해당하는 금원을 상속세 과세가액에서 공제하여 상속세를 신고하였음. 처분청은 쟁점외화가 해외은행의 금융재산으로서 상증세법 제22조에서 규정하는 금융재산 상속공제 적용대상이 아닌 것으로 보아, 금융재산 상속공제를 부인하여 청구인에게 2021. 8. 21. 상속분 상속세를 결정·고지하였음.

**[판단]** 청구인은 상증세법 등에 해외은행의 금융재산에 대하여 금융재산 상속공제를 배제한다는 규정이 없고, 금융재산 상속공제의 입법취지 등에 비추어 처분청이 쟁점외화에 대하여 금융재산 상속공제를 배제하여 청구인에게 상속세를 부과한 처분은 위법하다고 주장하나, 상증세법 제22조 제1항 및 같은 법 시행령 제19조 제1항은 “금융회사등”이 취급하는 예금 등의 금전 및 유가증권과 그 밖에 기획재정부령으로 정하는 금융재산에 대하여 소정의 금융재산 상속공제를 적용할 수 있도록 규정하고 있고, 여기에서 “금융회사등”이라 함은 상증세법 시행령 제10조의 「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」(“금융실명법”) 제2조 제1호에 따른 “금융회사등”으로 규정하고 있으며, 금융실명법 제2조 제1호 가목은 「은행법」에 따른 은행을 “금융회사등”으로 정의하고 있고, 「은행법」 제3조 제1항은 대한민국에 있는 모든 은행을 적용 대상으로 규정하고 있으며, 같은 법 제58조에 의하면 외국은행이 우리나라에서 은행업을 경영하기 위하여 지점·대리점을 신설하는 경우 금융위원회의 인가를 받도록 규정하고 있는바, A는 우리나라에 소재하는 은행이 아니며 우리나라에서 은행업을 경영하기 위하여 금융위원회에 인가를 받은 사실도 없으므로 「은행법」에 의한 은행으로 볼 수 없다 할 것이어서 결국, 상증세법 시행령 제19조 제1항에서 규정하는 “금융회사등”에 해당하지 아니한 것으로 해석됨.

### [ 코멘트 ]

- 금융상품의 구성에 따라 세부담이 달라지는 금융상품간 과세불형명문제를 해소하고, 금융재산의 보유를 촉진하기 위하여, 1996년 12월 30일 상증세법 개정 시 금융재산 상속공제가 신설되었음 (간추린 개정세법 1996 中).

## 지방세법

**[심판례]** 자본시장법상 자본금을 기재하지 않은 투자목적회사가 일반 주식회사로의 변경으로 인해 법인등기부에 자본금을 등기하는 경우 지방세법 제28조 제1항 제6호 바목의 세율(그 밖의 등기 4만2백원)을 적용하여야 한다는 청구주장의 당부 (경정)

조심 2023지3695, 2024. 5. 9.

**[사안]** 청구법인은 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」(“자본시장법”)에 따른 투자목적회사에서 「상법에 따른 주식회사로 전환함에 따라 자본금의 총액과 출자1좌의 금액을 등기(“쟁점등기”)하기 위하여 2022. 6. 17. 지방세법 제28조 제2항 제1호(대도시 내 법인설립등기 종과)의 세율을 적용하여 등록면허세 등을 신고·납부하였음. 이후 청구법인은 쟁점등기를 위한 등록면허세는 지방세법 제28조 제1항 제6호 바목의 ‘그 밖의 등기’를 적용하여야 하며, 실령 등록면허세가 자본금 증자에 준하여 세율이 정해져야 한다고 하더라도 종과세가 적용되지 않은 세액으로 경정을 요청하는 경정 청구를 하였으나 처분청은 이를 거부함.

**[판단]** 청구법인은 쟁점등기의 실질이 법인을 설립하거나, 자본을 증자하기 위한 등기신청이 아니라 목적사업 변경에 따른 것으로 단순 변경등기 신청이라는 주장이나, 지방세법 제28조 제1항 제6호 가목에서 영리법인의 설립 등에 대해서는 납입한 주식금액이나 출자금액 또는 현금 외의 출자가액의 1천분의 4를 등록면허세율로 규정하고 있고, 같은 호 바목에서 그 밖의 등기는 건당 4만2백원을 부과하도록 규정하고 있으며, 같은 법 시행령 제43조 제5항에서 「상법」 제606조에 따라 주식회사에서 유한회사로 조직변경의 등기를 하는 경우 또는 같은 법 제607조 제5항에 따라 유한회사에서 주식회사로 조직변경의 등기를 하는 경우에는 법 제28조 제1항 제6호 바목에 따른 등록면허세를 납부하여야 한다고 규정하고 있으나, 투자목적회사가 주식회사로의 전환에 따른 등기를 하는 경우에 대하여는 달리 규정하고 있지 않는 점, 또한 자본시장법 제249조의 13 제1항 및 제6항에서 제1항 각 호의 요건을 모두 충족하는 투자목적회사에 해당하는 경우에는 「상법」 제317조 제2항 제2호·제3호(설립등기에 따른 자본금의 액, 발행주식의 총수 등)를 적용하지 아니한다고 규정하고 있는바, 위 투자목적회사가 당초 목적사업을 달성한 후 해산하지 아니하고 목적사업을 변경하여 주식회사로 전환하는 경우 외관상으로는 법인설립의 형식을 취하지 않았다 하더라도 처음부터 법인을 설립하여 등록면허세를 납부하는 자와의 조세형평 측면에서 사실상 새로운 법인을 설립하는 것으로 보는 것이 합리적이라고 하겠는 점, 등록면허세는 등기 또는 등록이란 단순한 사실의 존재를 과세물건으로 하여 해당 등기 또는 등록을 받는 자에게 부과하는 세금인바, 청구법인이 주식회사로 전환할 목적으로 2022. 6. 17. 자본금 금액을 기재하여 등기를 신청한 사실이 나타나고 청구법인의 등기부등본상 ‘자본금의 액’란에 위 자본금 금액을 처음으로 등기한 것으로 확인되는 점 등에 비추어 쟁점등기 금액을 과세표준액으로 하여 산출한 등록면허세를 납부하는 것이 타당하다고 판단됨.

### [ 코멘트 ]

- 대상심판례의 판단부분은 청구법인의 주위적 청구에 관한 것이고, 청구법인이 지방세법 시행령 제27조 제1항 제6호에서 규정하는 휴면법인에 해당하지 않으므로 대도시 내 설립등기 종과세 대상이 아니라는 예비적 청구는 인용(경정)됨.

**[심판례]** 지방세특례제한법 제31조의 5 제1항의 규정은 매도 약정을 체결한 후 부동산을 취득한 경우에만 적용되는 것으로 보아, 부동산을 취득한 후 매도 약정을 체결한 청구법인의 경정청구를 거부한 처분의 당부 (취소)  
 조심 2023지4274, 2024. 5. 30.

**[사안]** 청구법인은 2022. 9. 7. ~ 2023. 1. 10. 기간 동안 서울특별시 양천구 소재 다세대주택 16세대 (“쟁점부동산”)를 취득하고, 주택건설사업자로서 지방세법 제11조 제1항 제8호에 따른 유상거래를 원인으로 취득한 주택에 대한 일반세율을 적용하여 취득세 등을 신고·납부하였음. 청구법인은 2023. 3. 27. 한국토지주택공사와 쟁점부동산에 공공매입임대주택을 건설하여 한국토지주택공사에 공급하기로 하는 내용의 약정을 체결하였고, 지방세특례제한법 제31조의 5 제1항에 따른 감면 규정(공공주택사업자의 임대 목적으로 주택을 매도하기로 약정을 체결한 자에 대한 감면)을 적용하여 취득세 등을 환급할 것을 요구하는 경정청구를 제기하였으나, 처분청은 위 경정청구를 거부함.

**[판단]** 지방세특례제한법 제31조의 5 제1항에서 「공공주택 특별법」에 따른 공공주택사업자(“공공주택사업자”)의 임대가 목적인 주택을 건축하여 공공주택사업자에게 매도하기로 약정을 체결한 자가 해당 주택 등을 건축하기 위하여 취득하는 부동산에 대해서는 취득세의 100분의 10을 2024년 12월 31일까지 경감한다고 규정하고 있고, 같은 조 제3항에서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제1항 및 제2항에 따라 경감받은 취득세를 추징한다고 규정하면서 그 제1호에서 제1항에 따라 부동산을 취득한 날부터 1년 이내에 공공주택사업자의 임대가 목적인 주택 등을 착공하지 아니한 경우를, 그 제2호에서 제2항에 따라 최초로 취득한 주택 등을 6개월 이내에 공공주택사업자에게 매도하지 아니한 경우를 규정하고 있음. 처분청은 쟁점부동산을 취득한 후 공공주택사업자와 매입약정을 체결한 경우에는 지방세특례제한법 제31조의 5 제1항의 적용대상에 해당되지 않는다는 의견이나, 위 규정의 신설취지가 “신축 매입 주택 등의 약정을 통한 임대주택의 공급 확대 및 서민주거생활 안정지원 등”에 있다 하겠고, 지방세특례제한법 제31조의 5 제3항 제1호에서 부동산 취득 후 1년 이내에 착공을 하지 아니하는 경우 감면된 취득세를 추징하도록 보완규정을 두고 있어 사후에 약정을 체결한 자에 대하여 취득세를 감면하더라도 입법 취지와 어긋나게 취득세가 부당하게 감면될 가능성이 적은 점 등에 비추어 볼 때 쟁점부동산을 취득한 후 공공주택사업자와 매입약정을 체결한 경우에도 세제 혜택을 부여하는 것이 합리적이라 할 것이므로 청구법인의 쟁점부동산 취득에 대하여도 지방세특례제한법 제31조의 5 제1항에 따른 감면 규정을 적용하는 것이 타당하다고 판단됨.

#### [ 코멘트 ]

- 같은 취지로 판단한 최근 조세심판원 심판례가 있음(조심 2022지1848, 2023. 8. 24.).

## [심판례] 쟁점토지를 이 건 워터파크의 부설주차장으로 보아 별도합산과세대상으로 구분하여야 한다는 청구주장의 당부 (경정)

조심 2024지0118, 2024. 6. 19.

**[사안]** 처분청은 2023년도 재산세 과세기준일 현재 청구법인들이 공동으로 소유하고 있는 이 사건 토지에 대하여 일부는 별도합산과세대상으로, 나머지는 종합합산과세대상으로 구분하여 청구법인들에게 산출한 재산세 등(“이 건 재산세 등”)을 부과·고지하였음. 청구법인들은 ①처분청이 공용 주차장1,2,3(“쟁점토지”) 중 1,2부분 일부만을 지방세법 제106조 제1항 제2호 나목, 동법 시행령 제101조 제3항 제11호(“쟁점시행령규정”)에 따른 아울렛의 부설주차장으로 보아 나머지 부분(1,2 중 나머지 및 3전체)을 모두 종합합산과세대상으로 구분한 처분에 대하여 불복하여 심판청구를 제기하였음.

**[판단]** 지방세법 제106조 제1항 제2호 나목의 입법 취지는 공지 상태의 토지라 하더라도 공익적 성격을 갖고 있거나 특정 사업을 영위하는데 반드시 필요한 토지인 경우 이를 별도합산과세대상으로 구분하여 종합합산과세대상으로 구분하는데서 오는 세제상 불합리를 해결하고자 하는데 있다고 할 것이므로 같은 법 시행령 제101조 제3항에서 열거된 토지의 경우 건축물의 부속토지가 아니더라도 별도합산과세대상으로 구분하는 것이 타당한 점, 「주차장법」 제2조 제1호 다목에서 부설주차장을 주차수요를 유발하는 시설에 부대하여 설치된 주차장으로 규정하고 있는 이상 주차 수요를 유발하는 시설과 그 부설주차장이 반드시 동일한 필지(지번)에 소재하여야 하는 것은 아니라고 보이는 점 처분청은 이 건 워터파크를 「관광진흥법 시행령」 제2조 제1항 제5호 가목에 따른 종합유원시설업으로 보아 유원시설업 허가증을 교부하였고, 교통영향분석 개선대책심의위원회가 심의 의결한 이 건 교통영향평가에서 청구법인들이 쟁점토지에 약 3,000대를 주차할 수 있는 이 건 주차장(공용 1·2·3)을 조성하여 이 건 워터파크와 이 건 아울렛의 주차 수요를 감당하는 것으로 기재되어 있으며, 청구법인들은 쟁점토지를 취득하여 주차장으로 조성한 후 이 건 워터파크 사용승인과 비슷한 시점에 그 사용을 시작한 것으로 보아 쟁점토지는 지방세법 시행령 제101조 제3항 제11호 단서에서 규정하고 있는 주차장에 해당한다고 볼 수 있는 점 등에 비추어 이 건 워터파크의 성수기(6월~8월)를 제외한 나머지 기간은 이 건 아울렛의 이용자가 이 건 주차장을 주로 사용하고 있고, 청구법인들이 이 건 주차장을 이 건 워터파크의 부설주차장으로 신고하지 않았으며, 이 건 아울렛의 증축을 위한 교통영향평가에서 이 건 주차장 중 공용1주차장을 이 건 아울렛의 부설주차장(서쪽)으로 하여 심의 의결을 받았다고 하더라도 이러한 사실만으로 처분청이 이 건 주차장을 이 건 워터파크의 부설주차장에 해당되지 않는다고 보아 쟁점토지를 종합합산과세대상으로 구분하여 재산세 등을 부과한 처분은 잘못이 있다고 판단됨.

### [코멘트]

- 쟁점시행령규정에 따르면 「주차장법 시행령」 제6조에 따른 부설주차장만이 건축물의 부속토지로서 별도합산과세대에 해당하는 것이 원칙이나(본문), 예외적으로 ①「관광진흥법 시행령」 제2조 제1항 제3호 가목·나목에 따른 전문휴양업·종합휴양업 및 같은 항 제5호에 따른 유원시설업에 해당하는 시설의 부설주차장으로서, ②「도시교통정비 촉진법」 제15조 및 제17초에 따른 교통영향평가서의 심의 결과에 따라 설치된 주차장의 경우에는 해당 검토 결과에 규정된 범위 이내의 주차장용 토지를 별도합산과세대상으로 규정하고 있음(단서).

**[심판례] 지방세법 제9조 제2항에서 규정한 “귀속”의 원인을 법률규정에 따라 강제적으로 이루어진 것만으로 제한할 수 없다는 청구주장의 당부 (기각)**

조심 2024지0197, 2024. 6. 26.

**[사안]** 청구법인은 주택재개발정비사업(“이 건 정비사업”)의 시행자로서 2020. 12. 30. 서울특별시 성북구 일원에 공동주택 295세대(“이 건 임대주택”)를 신축하고 지방세법 제11조 제1항 제3호의 세율(2.8%) 및 지방세특례제한법 제74조 제3항 제2호 및 같은 법 제47조의 2 제1항에 따른 감면율을 적용하여 산출한 취득세 등을 신고·납부하였음. 이후, 청구법인은 2023. 10. 12. 이 건 임대주택 중 158세대(“쟁점임대주택”)를 지방세법 제9조 제2항(“이 건 비과세규정”)에 따른 비과세 대상으로 보아야 한다는 취지로 경정청구를 제기하였으나, 처분청은 이를 거부함.

**[판단]** 청구법인은 “국가 등에 귀속을 조건으로 취득하는 부동산”은 ‘국가 등에게 부동산의 소유권을 이전시킬 것을 전제로 하여 취득하는 부동산’을 의미하는바, 쟁점임대주택은 청구법인이 서울특별시 장에게 매각할 것을 전제로 취득한 것이므로 이 건 비과세규정에 따른 취득세 면제대상에 해당된다고 주장하나, 국립국어원의 표준국어대사전에는 ‘귀속’을 “재산이나 영토, 권리 따위가 특정 주체에 붙거나 딸림”이라고 해석하고 있는데, 이 해석대로면 물건의 소유권이 제3자로부터 이전되는 형식이 아니라 해당 물건의 소유권이 원래부터 특정인에게 있다는 의미로 풀이되는 점, 「도시 및 주거환경법」 제15조 제4항은 “정비기반시설 및 국유·공유재산의 귀속 및 처분에 관한 사항이 포함된 정비계획을 입안하려면 미리 해당 관리청의 의견을 들어야 한다.”고 되어 있고, 같은 법 제27조 제4항 제4호는 사업시행자와 관련한 사안을 규정하면서 “사업 완료 후 소유권의 귀속”을 명시하고 있으며, 같은 법 제97조 제1항은 “새로 설치된 정비기반시설은 그 시설을 관리할 국가 또는 지방자치단체에 무상으로 귀속된다.”고 규정하고 있는바, 이러한 규정들은 새로 만들어지는 시설에 대하여 해당 시설의 장래적인 소유권을 누구의 것으로 할 것인지를 정한다는 의미로 ‘귀속’을 사용하고 있고, 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」, 「도시개발법」 및 「사회기반시설에 대한 민간투자법」에서도 ‘귀속’을 같은 의미로 사용하고 있는 점, 대법원은 도시계획법(1991. 12. 14. 법률 제4427호로 개정되기 전의 법률) 제83조 제2항에서 행정청이 아닌 시행자가 도시계획사업을 시행하여 새로이 설치한 공공시설은 그 시설을 관리할 국가 또는 지방자치단체에 무상으로 귀속된다고 규정한 것에 대하여, 공공시설을 구성하는 토지와 시설물의 소유권이 그 시설을 관리할 국가 또는 지방자치단체에 직접 원시적으로 귀속된다고 해석하고 있는 점 등에 비추어 ‘귀속’은 ‘원시적으로 소유권을 갖게 되는 것’을 의미한다 할 것이므로, 이 건 비과세규정에 따른 “국가 등에 귀속을 조건으로 취득하는 부동산”은 국가 등이 아닌 자가 국가 등이 원시적으로 소유권을 갖게 되는 시설 등을 조성하는 과정에서 취득하는 토지 등을 의미하는 것으로 보임. 또한, 위와 같은 해석은 이 건 비과세규정의 체계에도 부합하는 바, 이 건 비과세규정은 국가 등에 ‘귀속’ 또는 ‘기부채납’을 조건으로 취득하는 부동산을 그 대상으로 규정하고 있는데, ‘귀속’과 병렬적으로 규정되어 있는 ‘기부채납’은 민법상 ‘증여계약’에 해당하고, 증여는 당사자 일방이 본인의 재산을 상대방에게 수여하는 것이어서 이 건 비과세규정의 ‘기부채납’은 국가 등이 아닌 자가 부동산을 취득하여 본인의 재산으로 삼은 후에 그 소유권을 국가 등에게 무상으로 이전하는 방식을 의미함. 그런데 국가 등이 아닌 자가 정비기반시설이나 BTO방식 등으로 사회기반시설을 조성하는 경우에는 그 시설의 준공

**[판단]** 과 동시에 국가 등이 그 소유권을 원시적으로 취득하기 때문에 국가 등이 아닌 자는 해당 시설을 계속 본인의 재산으로 삼을 수 없으므로, 해당 시설은 물론이고 이를 위해 취득한 토지 등도 ‘기부채납’에 포함되지 않지만, 앞서 살펴본 ‘귀속’에는 포섭되는 것이고, 결국, 이 건 비과세규정은 국가 등이 아닌 자가 본인 소유의 부동산을 무상으로 국가 등에게 이전하는 형식인 ‘기부채납’과 본인의 노력과 비용으로 조성하였으나 법률행위나 법률규정에 따라 그 원시적인 소유권을 국가 등이 취득하도록 하는 형식인 ‘귀속’으로 구분하고 있다 할 것이므로, 청구법인이 소유하고 있는 쟁점임대주택을 매매계약에 따라 서울특별시시장에게 매각한 것은 ‘기부채납’ 또는 ‘귀속’ 어디에도 해당된다고 볼 수 없음.

#### [ 코멘트 ]

- 이 사건 비과세규정은 2015. 12. 29. 지방세법 개정 시 기부채납에 반대급부가 있는 경우 조건없이 무상으로 소유권을 국가 등에 이전하는 경우 세부담을 완화하여 주고자 하는 비과세 취지에 부합되지 않으므로 이를 비과세 대상에서 제외하도록 개정된 것임.

# 삼정회계법인 세무본부

## Tax Knowledge Center

### Key Contacts

이재호

부대표(센터장)

T. 02.2112.0520

E. jlee315@kr.kpmg.com

이윤영

Director

T. 02.2112.7037

E. yoonyounglee@kr.kpmg.com

오혜주

S.Manager

T. 02.2112.0954

E. hoh7@kr.kpmg.com

주미현

S.Manager

T. 02.2112.4602

E. mihyunjoo@kr.kpmg.com

우진욱

S.Manager

T. 02.2112.7802

E. jwoo6@kr.kpmg.com

박재현

S.Senior

T. 02-2112-6596

E. jpark99@kr.kpmg.com

주정연

S.Senior

T. 02-2112-7038

E. jungyeonjoo@kr.kpmg.com

김솔

Staff

T. 02.2112.7906

E. solkim@kr.kpmg.com

본 자료는 일반적인 내용을 다루고 있으며, 어떤 기업이나 개인의 특정 문제에 대한 해답을 제공하는 것은 아닙니다. 본 자료의 내용과 관련하여 의사 결정이 필요한 경우에는 반드시 당 법인의 전문가와 상담하여 주시기 바랍니다.





[home.kpmg/kr](https://home.kpmg/kr)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2024 KPMG Samjong Accounting Corp., a Korea Limited Liability Company and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.