

연구 05-04

# 세법상 특수관계인과 관련된 문제점 및 개선방안

김완석

# 세법상 특수관계인과 관련된 문제점 및 개선방안

1판1쇄 인쇄/2005년 1월 7일

1판1쇄 발행/2005년 1월 13일

발행처/한국경제연구원

발행인/좌승희

편집인/좌승희

등록번호/제13-53

(150-756) 서울특별시 영등포구 여의도동 28-1 전경련회관  
전화(대표)3771-0001 (직통)3771-0057 팩시밀리 785-0270~1

<http://www.keri.org/>

© 한국경제연구원, 2005

한국경제연구원에서 발간한 간행물은  
전국 대형서점에서 구입하실 수 있습니다.  
(구입문의) 3771-0057

---

ISBN 89-8031-334-9

6,000원

## 발 간 사

현행 세법에서는 특정법인의 주주와 그 특수관계인에게 제2차 납세의무를 지우거나 특수관계인과의 이상한 거래를 통하여 조세 부담을 회피한 납세의무자의 행위 또는 거래를 부인하여 추가적인 납세의무를 지우도록 하고 있다. 특정법인의 과점주주에게 제2차 납세의무를 지우거나 특정 납세의무자와 특수관계인간의 행위 또는 계산을 부인하여 추가적인 세금부담을 지우는 세법상의 규정은 특정법인의 주주와 특수관계인 또는 특정 납세의무자와 특수관계인이 경제적 이해를 같이하는 동일한 경제적 집단에 속하거나 경제적 합리성을 무시하면서까지 일방적으로 경제적 이익을 무상으로 제공할 정도로 밀접한 관계에 있는 경우에만 그 정당성이 인정된다.

그러므로 그와 같은 관계에 있지 않은 자까지 특수관계인의 범위에 포함하여 여러 가지 세제상의 불이익을 주는 것은 그 정당성이 결여된다.

그런데 현행 세법상 특수관계인에 관한 규정은 양성평등의 원칙의 위반, 특수관계인의 광범위성과 비현실성, 통일된 규정의 결여와 해석상 혼란의 초래, 제도적 정당성의 결여와 같은 많은 문제점을 안고 있기 때문에 납세자의 권익을 침해하고 과세의 형평을 저해하고 있어 비판의 대상이 되어 왔다.

본 연구보고서에서는 세법상 특수관계인에 관련된 규정의 문제점을 검토하고 그 입법적인 개선방안을 제시하고 있다.

본 연구보고서는 서울시립대 세무대학원의 김완석 교수에 의하여 수행되었다. 연구자는 본 연구의 수행과정에서 친족법과 관련하여 조언과 토론을 하여 주신 강남대 이회규 교수, 본 연구보고서의 제안·중간발표 및 최종발표 과정에서 유익한 의견을 주신 강남대 최명근 석좌교수와 이전오 박사, 본 연구원의 김상겸 박사에게 깊은 감사를 드리고 있다. 그리고 원고정리에 도움을 주신 본 연구원의 권수정 씨에게도 감사의 인사를 전하고 있다.

끝으로 본 연구보고서의 내용은 저자의 개인적 의견이며 본 연구원의 공식적 견해가 아님을 밝혀 둔다.

2005년 1월  
한국경제연구원  
원장 좌 승 희

---

# 차 례

## 제1장 서론 / 11

- I. 연구목적 / 13
- II. 연구범위 및 방법 / 16

## 제2장 현행 세법상의 특수관계인의 범위와 그 취급의 실태 및 현황 / 19

### I. 특수관계인의 범위에 관한 규정의 개관 / 21

- 1. 국세기본법 / 21
- 2. 법인세법 / 23
- 3. 소득세법 / 26
- 4. 상속세및증여세법 / 34
- 5. 지방세법 / 49
- 6. 기타의 세법 / 51

### II. 민법상의 친족의 범위 / 57

- 1. 민법상 친족에 관한 규정의 연혁 / 57
- 2. 민법상 친족의 정의 / 58
- 3. 친족의 구체적인 범위 / 60

### III. 세법상 특수관계인의 범위 / 67

- 1. 국세기본법 제39조 및 국세기본법시행령 제20조에서의  
특수관계인의 범위 / 67

2. 법인세법 제52조 및 법인세법시행령 제87조에서의 특수관계인의 범위 / 92
3. 소득세법 제41조 및 소득세법시행령 제98조에서의 특수관계인의 범위 / 109
4. 상속세및증여세법 제22조의 최대주주의 판정과 관련한 특수관계인의 범위 / 114

### 제3장 현행 세법상의 특수관계인의 범위와 그 특례의 문제점 / 119

- I. 특수관계인의 범위의 비현실성 및 광범위성 / 121
  1. 친족의 범위의 비현실성 및 광범위성 / 121
  2. 사용인의 친족 등의 광범위성 / 122
  3. 주주 등의 광범위성 / 123
- II. 친족의 범위에 있어서의 양성의 차별 / 124
  1. 출가녀에 있어서의 남편과의 관계에 의한 친족의 판단 / 128
  2. 부계친과 모계친의 차별 / 129
  3. 남계친과 여계친의 차별 / 129
- III. 특수관계인에 관한 규정의 혼잡성 / 130
  1. 통일된 규정의 결여 / 130
  2. 특수관계인의 범위 등의 해석에 관한 견해의 대립 / 132
  3. 친족의 범위의 해석에 있어서의 견해의 대립 / 136
- IV. 특수관계인 및 친족의 판정 기준의 불명확 / 137
  1. 특수관계인의 범위에 관한 포괄위임의 문제 / 137
  2. 특수관계인의 판정에 있어서의 쌍방관계와 일방관계 / 138

- 3. 출가녀의 친족의 판정 기준 / 140
- V. 특수관계인에 대한 차별에 있어서의 합리성 결여 / 141
  - 1. 과점주주에 대한 제2차 납세의무의 합리성 결여 / 141
  - 2. 과점주주의 취득의제제도의 정당성 결여 / 153
  - 3. 주식 등의 상장 등에 따른 이익 등에 대한 증여세의 과세의 불합리성 / 156
  - 4. 최대주주 등의 보유주식의 할증평가의 문제점 / 160
  - 5. 가족조합소득의 합산과세의 불합리성 / 162

#### 제4장 세법상의 특수관계인의 범위와 그 특례의 개선방안 / 165

- I. 특수관계인의 범위의 축소 / 167
  - 1. 친족 범위의 합리적 조정 / 167
  - 2. 특수관계인의 범위의 축소 / 176
- II. 남녀차별적인 조항의 입법적인 개선 / 179
  - 1. 출가녀의 친족의 판단기준의 개선 / 179
  - 2. 친족의 범위에 있어서의 남녀차별의 개선 / 180
- III. 특수관계인에 관한 규정의 정비 / 180
  - 1. 기본적·공통적인 정의규정의 신설 / 180
  - 2. 쌍방관계설과 일방관계설의 명시 / 181
  - 3. 모호한 용어의 개선 / 182
- IV. 특수관계인의 범위에 관한 개별적·구체적 위임 / 182
- V. 특수관계인에 대한 자의적인 차별제도의 개선 / 183
  - 1. 과점주주의 제2차 납세의무제도의 개선 / 183
  - 2. 과점주주의 취득의제제도의 폐지 / 185
  - 3. 주식 등의 상장 등에 따른 이익 등에 대한 증여세의 폐지 / 186

4. 최대주주 등의 보유주식 할증평가제도의 개선 / 187
5. 가족조합소득의 합산과세제도의 개선 / 188

제5장 요약 및 결론 / 191

참고문헌 / 196

영문초록 / 201

---

## 표 차례

- <표 1> 6촌 이내의 부계혈족 / 77
- <표 2> 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀 / 79
- <표 3> 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자 / 80
- <표 4> 개인주주 등이 출자하고 있는 다른 법인 / 90
- <표 5> 법인주주 등이 출자하고 있는 다른 법인 등 / 90
- <표 6> 주주 등이 설립한 비영리법인 등 / 91



---

# 제1장 서론

---



## 1. 연구목적

현행 세법은 특정법인의 주주와 그 특수관계인에 대하여 제2차 납세의무를 지우거나 특수관계인과 거래하는 특정 납세의무자의 행위 또는 거래를 부인하여 추가적인 납세의무를 지우도록 하고 있다. 즉 특정한 주주 1인과 그와 특수관계에 있는 자의 소유주식의 합계가 법인의 발행주식총수의 51% 이상인 과점주주에 대하여는 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 채납처분비의 징수부족액에 대하여 제2차 납세의무를 지우도록 하고 있다. 그리고 특정 납세자와 그와 특수관계에 있는 자간의 이상한 행위 또는 계산에 대하여는 그 행위 또는 계산을 부인하고 추가적인 세금부담을 지우도록 하고 있다. 이 밖에도 특수관계인과의 일정한 거래에 대하여는 특수관계인이 아닌 타인과의 거래와는 다르게 취급하여 그 거래를 과세물건에 포함시키거나 또는 과세표준을 계산함에 있어서 차등을 두어 높은 세금부담을 지우기도 한다.

이와 같이 특정인에게 세제상 엄청난 불이익을 줄 수 있는 세법상의 특수관계인에 관한 규정은 많은 문제점을 지니고 있기 때문에 납세자의 권익을 침해할 뿐만 아니라 과세의 형평을 침해하고 있고, 이로 인한 비난 또한 끊이지 않고 있다.

특수관계인에게 타인이 납부하여야 할 국세 등의 징수부족액에 대하여 제2차 납세의무를 지우거나 특정주주 또는 납세의무자와 특수관계인간의 거래에 있어서 행위 또는 계산을 부인하여 추가적인 세금부담을 지우기 위해서는 그 특수관계인이 특정주주 또는 납세의무자와 경제적 이해를 같이하는 동일한 경제적 집단에 속하거나 납세의무자가 경제적 합리성을 무시하면서까지 일방적으로 경제적 이익을 무상으로 제공할 정도로 친밀하거나 밀접한 관계에 있는 자여야 한다.<sup>1)</sup>

이와 같은 관계에 있지 않은 자까지 특수관계인의 범위에 포함

하여 무거운 세금부담을 지우는 것은 그 정당성이 결여되어 불합리하다.

세법상 특수관계인에 포함되는 친족의 범위가 현행의 핵가족화 현상에 따른 가족제도와는 동떨어지게 지나치게 광범위하고, 이로 말미암아 납세자의 권익이 침해받고 있다. 현행 세법은 친족의 범위 안에 6촌 이내의 부계혈족까지 포함시켜 놓고 있다. 그리고 친족의 범위를 정하면서 남존여비사상, 부계(父系) 및 부계(夫系) 혈통주의를 바탕으로 하여 모계친·여계친 및 처족인척보다 부계친·남계친 및 부족인척의 범위를 확대함으로써 헌법상의 양성평등의 원칙에 위배될 소지를 안고 있다. 특히 주주 등이 출가한 여자(출가녀)인 경우에는 그 남편과의 관계를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 따지도록 함으로써 남존여비사상 또는 부계혈통주의의 극치를 보여주고 있다.

그리고 특수관계인의 범위 안에 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자와 생계를 함께 하는 친족과 소액주주를 제외한 그 밖

---

1) 헌법재판소 2003.7.24. 선고, 2000헌바28.

[판결요지] “특수관계자”라는 문언의 의미를 이 사건 법률조항의 입법목적을 고려하여 이해할 경우, ‘거래에 있어서 이해가 상반되지 않는 관계’ 또는 좀더 구체적으로 ‘당사자 쌍방의 이해관계가 대부분 서로 일치하여 거래행위에 있어서도 이를 자유로이 좌우하여 조세부담을 경감시키기 쉬운 관계’라고 파악하는 것이 그다지 어려운 것은 아니며, 특히 우리의 사회통념상 증여의 주된 상대방은 친족 및 그와 유사한 관계에 있는 자이므로 이러한 자들이 “특수관계자”의 개념에 포함될 것 또한 쉽게 예측될 수 있다고 보인다.

그리고 이 사건 법률조항에 따른 납세의무는 “특수관계자” 요건 외에 다른 요건들, 특히 “행위의 부당성”이라는 과세요건도 아울러 충족하여야만 발생하는 것이므로, 예를 들어 과세관청이 “특수관계자” 부분에 담긴 앞서 본 바와 같은 입법 의도에 반하여 그 범위를 자의적으로 창설 내지 확장한다고 하여 곧바로 행정 입법에 의하여 납세의무의 성립 여부가 결정적으로 좌우된다고 볼 수 없다.

또한, 이러한 입법형식은 조세법률주의를 견지하면서도 조세평등주의와의 조화를 위하여 경제현실의 변화에 적응한 공정한 과세를 하고, 조세회피행위에 대처하기 위한 조세입법정책상의 강한 필요에 따른 것으로 수긍될 수 있다.

의 모든 주주까지 포함시켜 놓고 있는데, 그 범위가 지나치게 넓다고 하지 않을 수 없다. 특수관계인에 포함되는 주주에는 그가 출자하고 있는 법인과 거래에 있어서 거래조건의 결정에 영향력을 미칠 수 있을 정도의 현실적인 지배력이 있는 지배주주 또는 주주 1인과 그의 친족 등의 지분율이 상당한 비율 이상인 주주들만으로 그 범위를 한정하는 것이 바람직하다.

다음으로 세법상 특수관계인의 범위에 관하여는 통일된 규정에 의하여 규율하지 않고 각 세법 및 조항마다 제각기 그에 관한 규정을 두고 있고, 각 규정마다 특수관계인의 범위에 차이를 두고 있기 때문에 납세자에게 혼동을 주고 있다. 또한 특수관계인의 범위의 해석과 관련하여 쌍방관계설과 일방관계설의 대립, 출가한 여자(출가녀)의 친족 판정에 있어서의 남편기준설의 적용 여부, 친족의 범위의 불명료성 등으로 말미암아 다툼이 제기되고 있으며, 특수관계인의 범위에 관하여 그 대강의 윤곽조차도 제시하지 않은 포괄위임의 규정들도 적지 않아 비판의 대상이 되고 있다.

특수관계인에 대한 규제제도는 그 규제가 정당성 내지 합리성이 있는 경우에만 존재의의를 갖는다. 따라서 특수관계인에 대하여 자의적인 차별을 하고 있거나, 그 제도의 정당성 내지 합리성이 결여된 규제제도는 더 이상 존치하여서는 안 되는 것이다.

이와 관련하여 특히 과점주주에 대한 취득의제 규정, 법인의 최대주주 등의 배우자 또는 그와 생계를 같이 하는 직계존비속에 대한 제2차 납세의무제도, 주식의 상장 등에 따른 이익·주식의 합병에 따른 이익 및 개발사업의 시행 등에 따른 이익에 대한 증여세 과세제도, 가족조합에 대한 소득금액의 계산 특례 등이 문제가 되고 있다.

본 연구는 현행 세법상 특수관계인에 관련된 규정의 문제점을 검토하고, 이에 관한 합리적인 제도상의 개선방안을 제시함으로써

써 납세자에 대한 부당한 권익 침해를 방지하고 합리적인 조세제도의 구축과 과세의 형평성을 도모하는 데에 그 목적이 있다.

## II. 연구범위 및 방법

본 연구는 현행 세법상의 특수관계인에 대한 과세특례규정을 중심으로 하여 특수관계인에 관한 규정의 문제점을 검토하고 그에 대한 개선방안을 제시하는 데에 그 목적이 있다.

현행 세법상 특수관계인에 관한 규정은 극히 다양할 뿐만 아니라 각 세법마다 산재하고 있는 실정이다. 세법상 특수관계인의 범위에 관한 규정 중에서 가장 중심을 이루는 일반적인 규정은 국세기본법 제39조 및 동법시행령 제20조의 과점주주의 판정과 관련된 특수관계인의 범위에 관한 규정이다. 당해 조항에서의 친족의 범위에 관한 규정은 국세기본법상의 다른 규정은 물론이고 법인세법·소득세법·상속세및증여세법 등의 규정에서도 이를 준용하도록 하고 있다.

다음으로 각 개별세법에서도 특수관계인의 범위에 관하여 그 개별세법에서 중심을 이루는 조항들을 두고 있다. 법인세에 있어서의 법인세법 제52조 및 동법시행령 제87조의 부당행위계산부인과 관련된 특수관계인의 범위, 소득세에 있어서의 소득세법 제41조 및 동법시행령 제98조의 부당행위계산부인과 관련된 특수관계인의 범위, 상속세 및 증여세에 있어서의 상속세및증여세법 제22조 및 동법시행령 제19조의 최대주주의 판정과 관련된 특수관계인의 범위에 관한 규정들이 이에 해당한다.

그러므로 본 연구에서는 주로 국세기본법 제39조 및 동법시행령 제20조의 과점주주의 판정과 관련된 특수관계인의 범위, 법인세법 제52조 및 동법시행령 제87조의 부당행위계산부인에 있어서

의 특수관계인의 범위, 소득세법 제41조 및 제101조의 부당행위 계산부인에 있어서의 특수관계인의 범위, 상속세및증여세법 제22조 및 동법시행령 제19조의 최대주주를 관정함에 있어서의 특수관계인의 범위로 그 연구범위를 한정하여 수행하고자 한다.

그 밖의 특수관계인의 범위에 관한 규정의 문제점 또한 위의 연구범위에 포함된 규정에서 제기되고 있는 문제점과 크게 다르지 않기 때문이다.

다음으로 세법상의 특수관계인에 대한 과세특례제도 중 특수관계인에 대하여 자의적인 차별을 하고 있거나, 당해 제도의 정당성 내지 합리성에 의심이 제기되고 있는 제도로서는 과점주주에 대한 취득의제제도, 법인의 최대주주 등의 배우자 또는 그와 생계를 같이하는 직계존비속에 대한 제2차 납세의무제도, 주식의 상장 등에 따른 이익·주식의 합병에 따른 이익 및 개발사업의 시행 등에 따른 이익에 대한 증여세 과세제도, 가족조합에 대한 소득금액의 계산 특례제도 등을 들 수 있다. 이들 제도에 관하여도 그 문제점을 검토하고 개선방안을 제시하기로 한다.

본 연구는 앞에서 제시한 연구목적을 달성하기 위하여 기존의 논문·연구보고서 및 관련 서적 등을 중심으로 한 문헌연구의 방법에 의하여 수행하고자 한다. 그리고 본 연구와 관련하여 변호사·세무사·공인회계사·기업체의 회계 및 세무실무자에 대한 면담조사를 통하여 특수관계인의 범위, 특수관계인에 대한 특례제도에 있어서의 문제점을 파악하고 이를 바탕으로 하여 문제점을 검토함과 아울러 그 개선방안을 제시하기로 한다.



---

## 제2장 현행 세법상의 특수관계인의 범위와 그 취급의 실태 및 현황

---



# 1. 특수관계인의 범위에 관한 규정의 개관

## 1. 국세기본법

### (1) 과점주주 등의 제2차 납세의무

법인의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 중 법정한 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다. 다만, 과점주주의 경우에는 그 부족액을 그 법인의 발행주식총수 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식수 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다[국세기본법(이하에서 “국기법”이라 한다) 제39조].

여기서 과점주주란 주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자들을 말한다(국기법 39②).

특수관계인의 범위에 관하여는 뒤에서 자세히 설명하기로 한다.

### (2) 법인의 제2차 납세의무

국세의 납부기간 종료일 현재 법인의 과점주주 등의 재산으로 그 과점주주 등이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우로서 정부가 과점주주 등의 소유주식 또는 출자지분을 제공매하거나 수의계약에 의하여 매각하려 하여도 매수희망자가 없거나 그 소유주식 또는 출자지분이 법률 또는 법인의 정

관에 의하여 양도가 제한된 경우<sup>2)</sup>에는 당해 법인이 과점주주 등의 소유주식 또는 출자지분의 가액을 한도로 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다(국기법 40).

여기서 과점주주 등이란 앞의 “과점주주 등의 제2차 납세의무”에서 설명한 과점주주 등의 범위와 같다.

### (3) 통정허위계약 추정 전세권 등의 설정

세무서장은 납세자가 제3자와 통정하여 허위로 그 재산에 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약, 가등기설정계약 또는 양도담보설정계약을 하고 그 등기 또는 등록을 함으로써 당해 재산의 매각금액으로 국세 또는 가산금을 징수하기가 곤란하다고 인정하는 때에는 당해 행위의 취소를 법원에 청구할 수 있다. 이 경우 납세자가 국세의 법정기일 전 1년 내에 친족 기타 특수관계인과 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약, 가등기설정계약 또는 양도담보설정계약을 한 경우에는 통정한 허위계약으로 추정한다(국기법 35④). 통정한 허위계약으로 추정되는 계약상대방인 친족 기타 특수관계인의 범위에 관하여는 국세기본법시행령 제20조의 규정을 준용한다[국세기본법시행령(이하에서 “국기령”이라 한다) 18의 2].

### (4) 국세심판관의 제척과 회피

국세심판관으로서 심판청구인 또는 그 대리인의 친족인 자, 심판청구인 또는 그 대리인의 사용인이거나 사용인이었던 자, 그

---

2) 대법원 1995.9.26 선고, 95누8591 판결

[판결요지] 회사가 과세관청의 주권발행 및 인도요구에 불응하는 것은 양도가 제한된 경우에 해당하지 않는다.

밖에 심판청구인 또는 그 대리인의 업무에 관여하거나 관여하였던 자는 심판관여로부터 제척된다. 국제심판관은 제척의 원인이 있는 때에는 주심국제심판관 또는 배석국제심판관의 지정에서 회피하여야 한다(국기법 73).

여기서 친족에 관한 정의규정을 두고 있지 않기 때문에 그 구체적인 범위가 문제가 되고 있다.

## 2. 법인세법

### (1) 법인세의 부당행위계산 부인

내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계에 있는 자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 납세지 관할세무서장 등은 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있는데[법인세법(이하에서 “법법”이라 한다) 52①], 이를 부당행위계산의 부인이라 한다.

위에서 특수관계에 있는 자라 함은 임원의 임면권의 행사 등에 있어서 사실상 영향력을 행사하는 자와 그 친족, 주주 등과 그 친족, 임원·사용인 등과 그 친족, 출자관계에 있는 법인 등을 말한다[법인세법시행령(이하에서 “법령”이라 한다) 87①]. 그리고 친족이란 국제기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자를 말한다(법령 50Ⅱ).

법인세의 부당행위계산 부인에 있어서의 특수관계인의 범위에 관하여는 뒤에서 항을 달리하여 자세히 설명하기로 한다.

## (2) 자본거래로 인하여 분여받은 이익

법인이 법인세법시행령 제88조 제1항 제8호 각목의 규정<sup>3)</sup>에 의한 자본거래로 인하여 특수관계인으로부터 제공받은 이익은 당해 법인의 수익에 포함된다(법령 11). 여기서 특수관계인이란 법인세법시행령 제87조의 규정에 의한 특수관계인을 말한다.

## (3) 기부금의 정의

법인이 특수관계인 외의 자에게 당해 법인의 사업과 직접 관계 없이 무상으로 지출하는 재산적 증여의 가액과 정당한 사유없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액은 기부금으로 한다(법령 35).<sup>4)</sup> 위에서 특수관계인

### 3) 법인세법시행령 제88조 제1항 제8호

다음 각목의 1에 해당하는 자본거래로 인하여 주주 등인 법인이 특수관계자인 다른 주주 등에게 이익을 분여한 경우

가. 특수관계자인 법인간의 합병(분할합병을 포함한다)에 있어서 주식 등을 시가보다 높거나 낮게 평가하여 불공정한 비율로 합병한 경우

나. 법인의 증자에 있어서 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기(그 포기한 신주가 증권거래법 제2조 제3항의 규정에 의한 모집방법으로 배정되는 경우를 제외한다)하거나 신주를 시가보다 높은 가액으로 인수하는 경우

다. 법인의 감자에 있어서 주주 등의 소유주식 등의 비율에 의하지 아니하고 일부주주 등의 주식 등을 소각하는 경우

### 4) 대법원 1993.5.25. 선고 92누18320 판결

[판결요지] 법인세법 제18조에서 규정하는 기부금은 법인이 타인에게 법인의 사업과 직접 관계없이 무상으로 증여하는 재산적 가액을 가리키는 것으로서 순수한 무상양도의 경우뿐 아니라 거래의 외형은 유상양도의 형태를 취하고 있더라도 당해 자산이 현저하게 낮은 가액으로 양도되어 양도가액과 정상가액과의 차액이 실질적으로 증여되었다고 인정되는 경우를 포함하는 것이라고 보아야 할 것이므로 그와 같은 취지를 규정하고 있는 같은법시행령 제40조 제1항 제2호가 모법의 위

이라 함은 법인세법시행령 제87조의 규정에 의한 특수관계인을 말한다.

#### (4) 접대비 한도액의 계산

내국법인이 각 사업연도에 지출한 접대비로서 일정한 한도액을 초과하는 금액은 당해 사업연도의 소득금액계산에 있어서 손금에 산입하지 않는다. 접대비 한도액은 기본 기준액(1,200만원 또는 1,800만원)과 수입금액 기준액의 합계액으로 한다. 그런데 수입금액 기준액을 계산함에 있어서 특수관계인과의 거래에서 발생한 수입금액에 대하여는 그 수입금액에 적용률을 곱하여 산출한 금액의 20%에 상당하는 금액으로 한다(법법 25).

여기서 특수관계인이란 법인세법시행령 제87조의 규정에 의한 특수관계인을 말한다.

#### (5) 상여금 등의 손금불산입

지배주주(그와 특수관계에 있는 자를 포함하며, 이하 “지배주주 등”이라 한다)인 임원 또는 사용인에게 정당한 사유없이 동일직위에 있는 지배주주 등 외의 임원 또는 사용인에게 지급하는 금액을 초과하여 보수를 지급한 경우 그 초과금액은 손금에 산입하지 않는다(법령 43). 여기서 지배주주란 법인의 발행주식총수 등의 1% 이상의 주식 등을 소유한 주주 등으로서 그와 특수관계에 있는 자와의 소유 주식의 합계가 당해 법인의 주주 등 중 가장 많은 경우의 당해 주주 등을 말한다(법령 87③).

---

임 없이 기부금의 범위를 부당하게 확대하여 조세법률주의에 위배되는 무효의 규정이라고 볼 수 없다.

## (6) 여비 등의 손금불산입

법인이 임원 또는 사용인이 아닌 지배주주 등에게 지급한 여비 또는 교육훈련비는 당해 사업연도의 소득금액계산에 있어서 손금에 산입하지 않는다(법령 46). 여기서 지배주주란 법인의 발행주식총수 등의 1% 이상의 주식 등을 소유한 주주 등으로서 그와 특수관계에 있는 자와의 소유 주식의 합계가 당해 법인의 주주 등 중 가장 많은 경우의 당해 주주 등을 말한다(법령 87③).

## (7) 업무와 관련없는 비용의 손금불산입

내국법인이 당해 법인의 주주 등<sup>5)</sup> 또는 출연자인 임원 또는 그 친족이 사용하고 있는 사택의 유지비·관리비·사용료와 이와 관련되는 지출금은 당해 사업연도의 소득금액계산에 있어서 손금에 산입하지 않는다(법법 27). 여기서 친족이란 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자를 말한다(법령 50Ⅱ).

## (8) 지급이자의 손금불산입

내국법인이 법인의 업무와 관련없이 특수관계인에게 가지급금 등<sup>6)</sup>을 지급한 경우에 당해 법인이 각 사업연도에 지급한 차입금

---

5) 대법원 1988.12.13. 선고 88누3666 판결

[판결요지] 법인세법 제16조 제7호, 제20조, 같은법시행령 제30조 제3의 2호, 제46조 제2항 제7의 2호 등에서 말하는 출자자는 조세법률주의의 원칙상 당해 법인의 출자자(단 같은법시행령 제31조에 규정하는 소액주주는 제외)만을 가리키는 것이고, 당해 법인의 출자자가 법인인 경우에 그 출자자인 법인의 출자자까지를 포함하는 것은 아니다.

6) 대법원 2003.3.11. 선고 2002두4068 판결

[판결요지] 구 법인세법(1998.12.28. 법률 제5581호로 전문 개정되기 전의 것) 제

의 이자 중 그 가지급금과 관련된 차입금의 이자는 손금에 산입하지 않는다(법법 28①). 여기서 특수관계인이란 법인세법시행령 제87조의 규정에 의한 특수관계인을 말한다.

### (9) 대손충당금 등의 손금산입

내국법인이 특수관계인에게 법인의 업무와 관련없이 지급한 가지급금 등에 대하여는 대손충당금을 설정할 수 없고, 대손요건<sup>7)</sup>을 충족한 경우에도 대손금으로서 손금산입이 허용되지 않는다(법법 34③). 특수관계인이란 법인세법시행령 제87조의 규정에 의한 특수관계인을 말한다.

### (10) 자산의 고가매입시의 취득가액

내국법인이 특수관계인으로부터 자산을 고가로 매입하거나 현물출자받은 경우에 그 시가초과액은 자산의 취득가액에 포함하지 않는다(법령 72③). 특수관계인이란 법인세법시행령 제87조의 규정에 의한 특수관계인을 말한다.

### (11) 교환으로 인한 자산양도차익의 손금산입

내국법인이 2년 이상 당해 사업에 직접 사용하던 사업용 고정

---

18조의3 제1항 제3호, 구 법인세법시행령(1998.12.31. 대통령령 제15970호로 전문개정되기 전의 것) 제43조의2 제2항 제2호 본문에 규정된, ‘업무와 관련없이 지급한 가지급금’에는 순수한 의미의 대여금은 물론 구상금 채권 등과 같이 채권의 성질상 대여금에 준하는 것도 포함되고, 적정한 이자율에 의하여 이자를 받으면서 가지급금을 제공한 경우도 포함된다 할 것이며, 가지급금의 업무관련성 여부는 당해 법인의 목적사업이나 영업내용을 기준으로 객관적으로 판단하여야 한다.

7) 법인세법시행령 제62조 제1항의 요건을 말한다.

자산을 특수관계인 외의 다른 내국법인이 2년 이상 당해 사업에 직접 사용하던 동일한 종류의 사업용고정자산과 교환하는 경우 당해 교환취득자산의 가액 중 교환으로 발생한 사업용 고정자산의 양도차익에 상당하는 금액은 당해 사업연도의 소득금액계산에 있어서 이를 손금에 산입할 수 있다(법법 50). 특수관계인이란 법인세법시행령 제87조의 규정에 의한 특수관계인을 말한다.

## (12) 국내원천소득의 범위

국의 특수관계자가 보유하고 있는 내국법인의 주식 또는 출자지분이 법인세법시행령 제88조 제1항 제8호 각목의 1에 해당하는 자본거래로 인하여 그 가치가 증가함으로써 발생하는 소득은 외국법인의 국내원천소득으로 한다(법법 93XI). 국외 특수관계자란 국제조세조정에관한법률 제2조 제1항 제8호의 규정에 의한 특수관계에 있는 자를 말한다(법령 132⑫).

## 3. 소득세법

### (1) 소득세의 부당행위계산 부인

부동산임대소득·사업소득·일시재산소득·기타소득 또는 산림소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수관계에 있는 자와의 거래로 인하여 당해 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는, 납세지 관할세무서장 등이 그 거주자의 행위 또는 계산에 관계없이 당해연도의 소득금액을 계산할 수 있는데[소득세법(이하에서 “소법”이라 한다) 41 ①], 이를 소득세의 부당행위계산 부인이라 한다.

거주자와 특수관계에 있는 자란 친족관계에 있는 자, 고용관계

및 경제적 의존관계에 있는 자, 출자 및 출연관계에 있는 자를 말한다[소득세법시행령(이하에서 “소령”이라 한다) 98①]. 친족의 범위에 관하여는 명시적인 규정을 두고 있지 않다.

소득세의 부당행위계산 부인에 있어서의 특수관계인의 범위에 관하여는 뒤에서 항을 달리하여 자세히 설명하기로 한다.

## (2) 우리사주조합원의 주식취득에 따른 시가와의 차액

내국법인의 종업원으로서 우리사주조합에 가입한 자가 당해 법인의 주식을 그 조합을 통하여 취득한 경우에 그 조합원이 당해 법인의 소액주주(당해 법인의 지배주주와 특수관계에 있는 주주는 제외한다)의 기준에 해당하는 때에는 그 주식의 취득가액과 시가와의 차액으로 인하여 발생하는 소득은 근로소득으로 보지 않는다(소법 20③).<sup>8)</sup> 특수관계에 있는 주주란 소득세법시행령 제 98조 제1항의 규정에 의한 특수관계에 있는 주주를 말한다(소령 40④).

## (3) 기타소득의 범위

거주자·비거주자 또는 법인과 특수관계에 있는 자가 그 특수관계로 인하여 당해 거주자·비거주자 또는 법인으로부터 받는 경제적 이익으로서 급여·배당 또는 증여로 보지 않는 금품은 기타소득에 속하는 것으로 한다(소법 21①). 이때 특수관계에 있는 자의 범위에 관하여 구체적인 규정을 두고 있지 않기 때문에 해석상 다툼이 있다.<sup>9)</sup>

8) 법문 중 ‘근로소득으로 보지 아니한다’는 것은 소득세를 비과세한다는 의미이다.

9) 대법원 1999.9.17. 선고 97누9666 판결

[관결요지] 구 소득세법(1994.12.22. 법률 제4803호로 전문 개정되기 전의 것) 제

#### (4) 기부금의 정의

사업자가 특수관계에 있는 자가 아닌 자에게 사업과 직접 관계 없이 무상으로 지출하는 재산적 증여의 가액과 정당한 사유없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액은 기부금으로 본다(소령 79①). 특수관계에 있는 자란 소득세법시행령 제98조 제1항의 규정에 의한 특수관계인을 말한다.

#### (5) 접대비 한도액의 계산

거주자가 각 과세기간에 지출한 접대비로서 일정한 한도액을 초과하는 금액은 당해 과세기간의 소득금액계산에 있어서 필요경비에 산입하지 않는다. 접대비 한도액은 기본기준액(1,200만원 또는 1,800만원)과 수입금액기준액의 합계액으로 한다. 그런데 수입금액기준액을 계산함에 있어서 특수관계자와의 거래에서 발생한 수입금액에 대하여는 그 수입금액에 적용률을 곱하여 산출한 금액의 20%에 상당하는 금액으로 한다(소법 35①). 특수관계에 있는 자란 소득세법시행령 제98조 제1항의 규정에 의한 특수관계인을 말한다(소령 84③).

---

25조 제1항 제12호는 거주자·비거주자 또는 법인과 특수관계에 있는 자가 그 특수관계로 인하여 당해 거주자·비거주자 또는 법인으로부터 받는 경제적 이익으로서 급여·배당 또는 증여로 보지 아니하는 금품을 기타소득의 하나로 규정하고 있고, 여기서 말하는 ‘특수관계’라 함은 구 소득세법시행령(1994.12.31. 대통령령 제14467호로 전문 개정되기 전의 것) 제111조 제1항 각호의 규정에 의하여 판단할 수밖에 없다.

## (6) 공동소유 등에 따른 소득분배

사업자가 자산을 공유 또는 합유하거나 공동으로 사업을 경영하는 경우에는 그 지분 또는 손익분배의 비율에 의하여 분배되었거나 분배될 소득금액에 따라 각 거주자별로 그 소득금액을 계산한다. 그러나 거주자 1인과 그와 특수관계에 있는 자가 공동사업자 중에 포함되어 있는 경우에 당해 특수관계인의 소득금액은 그 지분 또는 손익분배의 비율이 큰 공동사업자, 즉 주된 공동사업자의 소득금액으로 보아 그 자에게 소득세를 과세한다(소법 43). 이 경우에 주된 공동사업자 외의 특수관계인은 그의 지분 또는 손익분배의 비율에 해당하는 소득금액을 한도로 하여 주된 공동사업자와 연대납세의무를 진다.

거주자 1인과 그와 특수관계에 있는 자란 거주자 1인과 생계를 같이하는 배우자, 직계존속 및 직계비속과 그 배우자, 형제자매와 그 배우자를 말한다(소령 100①).

## (7) 주권상장법인 등의 대주주가 양도하는 주식

주권상장법인 또는 협회등록법인의 주식 등으로서 대주주가 양도하는 것과 유가증권시장 또는 협회등록시장에서의 거래에 의하지 아니한 양도로 인하여 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세를 과세한다(소법 94①Ⅲ).<sup>10)</sup> 위에서 대주주란 주주 1인 및 그와 국세기본법시행령 제20조의 규정에 의한 친족 기타 특수관계에 있는 자(이하에서 “기타주주”라 한다)가 주식 등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전사업연도 종료일 현재 당해 법인의 주식 등의

---

10) 주권상장법인 또는 협회등록법인의 주식 등으로서 대주주가 양도하는 것과 장외거래로 인한 양도 외의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세를 비과세한다.

합계액의 3% 이상을 소유하거나 주주 1인 및 기타주주가 소유하고 있는 당해 법인의 주식 등의 시가총액이 100억원 이상인 경우의 당해 주주 1인 및 기타주주를 말한다(소령 157④).

#### (8) 과점주주가 양도하는 주식

법인의 자산총액 중 토지 등의 합계액이 차지하는 비율이 50% 이상이고, 당해 법인의 주식 등의 합계액 중 주주 1인과 기타주주가 소유하고 있는 주식 등의 합계액이 차지하는 비율이 50% 이상인 법인의 주주 1인 및 기타주주가 그 법인의 주식 등의 합계액의 50% 이상을 주주 1인 및 기타주주 외의 자에게 양도하는 경우의 당해 주식 등은 양도소득세의 과세대상이 되는 기타자산에 해당한다(소령 158① I). 위에서 기타주주란 주주 1인과 국세기본법시행령 제20조의 규정에 의한 친족 기타 특수관계에 있는 자를 말한다(소령 157④).

#### (9) 양도소득세의 부당행위계산 부인

납세지 관할세무서장 등은 양도소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수관계에 있는 자와의 거래로 인하여 당해 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 거주자의 행위 또는 계산에 관계없이 당해연도의 소득금액을 계산할 수 있다. 이를 양도소득세의 부당행위계산 부인이라 한다(소법 101①).

그리고 양도소득에 대한 소득세를 부당하게 감소시키기 위하여 특수관계에 있는 자에게 자산을 증여(배우자간 이월과세의 규정을 적용받는 경우에 당해 배우자를 제외한다)한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여일부터 3년 이내에 다시 이를 타인에게 양도

한 경우에는 증여자가 그 자산을 직접 양도한 것으로 본다. 이 경우 당초 증여받은 자산에 대하여는 상속세및증여세법의 규정에 불구하고 증여세를 부과하지 않는다.

특수관계에 있는 자란 소득세법시행령 제98조 제1항의 규정에 의한 특수관계인을 말한다(소령 167④).<sup>11)</sup>

#### (10) 비거주자의 국내원천소득의 범위

국외 특수관계자가 보유하고 있는 내국법인의 주식 또는 출자 지분이 법인세법시행령 제88조 제1항 제8호 각목의 1에 해당하는 자본거래로 인하여 그 가치가 증가함으로써 발생하는 소득은 비거주자의 국내원천소득에 해당한다(소법 119).

위에서 국외 특수관계자란 국제조세조정에관한법률 제2조 제1항 제8호의 규정에 의한 특수관계자를 말한다(소령 179).

---

#### 11) 헌법재판소 2003.7.24 선고, 2000헌바28 결정

[결정요지] “특수관계자” 부분은, 그 의미를 이 사건 법률조항의 입법목적을 고려하여 이해할 경우, ‘당사자 쌍방의 이해관계가 대부분 서로 일치하여 거래행위에 있어서도 이를 자유로이 좌우하여 조세부담을 경감시키기 쉬운 관계’라고 파악하는 것이 그다지 어려운 것은 아니며, 특히 우리의 사회통념상 친족 및 그와 유사한 관계에 있는 자들이 “특수관계자”의 개념에 포함될 것 또한 쉽게 예측될 수 있다고 보이고, 또한 이러한 위임입법형식은 조세법률주의를 견지하면서도 조세평등주의와의 조화를 위하여 경제현실의 변화에 즉응한 공정한 과세를 하고, 조세회피행위에 대처하기 위한 조세입법정책상의 강한 필요에 따른 것으로 수긍될 수 있다.

#### 4. 상속세및증여세법

##### (1) 처분재산 등의 상속추정

피상속인이 재산을 처분하여 받거나 피상속인의 재산에서 인출한 금액이 상속개시일 전 1년 이내에 재산종류별로 계산하여 2억원 이상인 경우와 상속개시일 전 2년 이내에 재산종류별로 계산하여 5억원 이상인 경우, 피상속인이 부담한 채무<sup>12)</sup>의 합계액이 상속개시일 전 1년 이내에 2억원 이상인 경우와 상속개시일 전 2년 이내에 5억원 이상인 경우로서 그 재산처분금액 등의 용도가 객관적으로 명백하지 않은 경우에는 이를 상속받은 것으로 추정하여 상속세과세가액에 산입한다[상속세및증여세법(이하에서 “상증법”이라 한다) 15①].<sup>13)</sup>

거래상대방이 피상속인과 특수관계에 있는 자로서 사회통념상 지출사실이 인정되지 않는 경우에는 그 용도가 객관적으로 명백하지 않은 경우로 본다. 여기서 특수관계에 있는 자란 상속세및증여세법 시행령 제26조 제4항의 규정에 의한 특수관계인<sup>14)</sup>을 말한다[상속세및증여세법시행령(이하에서 “상증령”이라 한다) 11②Ⅲ].

---

12) 피상속인이 부담한 채무는 그 발생원인을 묻지 않는다(대법원 1993.1.15 선고, 92누7429 판결).

13) 대법원 1998.12.8 선고, 98두3075 판결

[판결요지] 구 상속세법(1990.12.31. 법률 제4283호로 개정되기 전의 것) 제7조의 2 제1항 및 제2항은 피상속인이 상속개시일 전 1년 이내에 처분한 상속재산의 재산종류별 금액이나 부담한 채무의 합계액이 금 50,000,000원을 넘을 경우 그 처분대금이나 차용금이 과세자료의 노출이 쉽지 않은 현금으로 상속인에게 증여 또는 상속됨으로써 상속세를 부당하게 경감할 수 없도록 하기 위하여 입증책임을 실질적으로 전환한 규정이므로, 과세관청이 그중 용도가 객관적으로 명백하지 않은 금액이 있음을 입증한 때에는 납세자가 그 용도를 입증하지 못하는 한 그 금액을 상속세 과세가액에 산입할 수 있다.

14) 저가·고가양도에 있어서의 특수관계인을 말한다.

## (2) 공익법인 등에게 출연한 재산의 과세가액 불산입

상속재산 중 피상속인 또는 상속인이 공익법인 등에게 출연한 재산의 가액에 대하여는 상속세 과세가액에 산입하지 않는다.<sup>15)</sup> 다만, 내국법인의 의결권 있는 주식 등을 출연하는 경우로서 출연하는 주식 등과 출연자가 출연할 당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등, 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인 등 외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 등의 5%를 초과하는 경우에 그 초과하는 가액은 상속세과세가액에 산입한다(상증법 16②).

위의 규정에 의하여 상속세과세가액에 산입하지 아니한 재산과 그 재산에서 생기는 이익의 전부 또는 일부가 상속인 및 그와 특수관계에 있는 자에게 귀속되는 경우에는 상속인 및 그와 특수관계에 있는 자가 상속받은 것으로 보아 즉시 상속세를 부과한다(상증법 16③).

## (3) 금융재산상속공제

거주자의 사망으로 인하여 상속이 개시되는 경우로서 상속개시

### 15) 대법원 1990.5.25. 선고 90누1062 판결

[판결요지] 상속세법 제8조의 2 제1항 제1호는 ‘공익사업에 출연한 재산’은 상속세과세가액에 산입하지 아니한다고 규정하여 그 출연의 이행을 전제로 하고 있다고 할 것인바, 피상속인이 공익사업을 목적으로 한 사단법인에 그 소유토지를 증여하기로 약정하였더라도 그 생전에 소유권이전등기를 하여 주지 아니하였을 뿐만 아니라 망인의 사후에도 그 상속인들이 상속세 신고기한까지는 물론이고 그 상속세부과처분 취소소송의 사실심 변론종결시까지도 그 소유권이전등기절차를 이행하지 아니하였다면, 현실적으로 출연이 이행되어 위 법인이 그 소유권을 취득하지 아니한 이상 위 토지는 여전히 상속재산으로서 상속세과세가액에 산입하여야 하는 것이다.

일 현재 상속재산가액 중 순금융재산의 가액이 있는 경우에는 그 순금융재산의 가액에 일정비율<sup>16)</sup>을 곱하여 계산한 금액(2억원을 한도로 한다)을 상속세과세가액에서 공제한다. 그러나 최대주주 등이 보유하고 있는 주식에 대하여는 금융재산상속공제에 관한 규정을 적용하지 않는다(상증법 22①).

위에서 최대주주 등이란 주주 등 1인과 친족관계에 있는 자, 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자, 출자관계 또는 출연관계에 있는 자의 보유주식 등의 합계액이 가장 많은 주주 등을 가리킨다(상증령 19②). 그리고 친족이란 국세기본법 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자를 말한다(상증령 13⑥ I).

상속세및증여세법시행령 제19조 제2항의 특수관계인의 범위는 상속세및증여세법상의 특수관계인에 관한 일반적인 규정으로서의 성격을 지니고 있으며, 대부분의 조항에서는 위의 특수관계인의 범위에 관한 규정에 따르도록 하고 있다.

금융재산상속공제에 있어서의 최대주주와 관련한 특수관계인의 범위에 관하여는 뒤에서 구체적으로 설명하기로 한다.

#### (4) 저가 및 고가양도

자산을 시가보다 저가로 양수하거나<sup>17)</sup> 자산을 시가보다 고가로

16) 순금융재산의 가액이 2천만원 이하인 경우에는 당해 순금융재산의 가액, 순금융재산의 가액이 2천만원을 초과하는 경우에는 당해 순금융재산의 가액의 20%에 상당하는 금액(그 금액이 2천만원에 미달하는 경우에는 2천만원)으로 한다.

17) 대법원 2003.5.13. 선고 2002두12458 판결

[판결요지] 이 사건 양도소득세를 부과한 조치가 이중과세에 해당되는지 여부에 관하여 증여세와 양도소득세는 납세의무의 성립요건과 시기 및 납세의무자를 서로 달리하는 것이어서, 과세관청이 각 부과처분을 합에 있어서는 각각의 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단하여야 할 것으로, 위 규정들의 요건

양도하는 경우에는 시가에서 대가를 차감한 금액(저가양수의 경우) 또는 대가에서 시가를 차감한 금액(고가양도의 경우)에서 일정한 금액을 차감한 금액을 증여재산가액으로 한다(상증법 35①).

자산을 시가보다 저가로 양수하거나 고가로 양도함에 따른 증여의 이익(증여재산가액)을 계산함에 있어서 특수관계인간의 거래로 인한 경우에는 시가에서 대가를 차감한 금액 또는 대가에서 시가를 차감한 금액에서 다시 시가의 30%에 상당하는 금액 또는 3억원 중 적은 금액을 차감하도록 하고 있다. 이에 대하여 특수관계인이 아닌 자간의 거래로 인한 경우에는 시가 또는 대가에서 대가 또는 시가를 차감하고 다시 3억원을 차감하도록 하고 있다.

위에서 특수관계인이란 양도자 또는 양수자와 다음 중 어느 하나의 관계에 있는 자를 말한다(상증령 26④).

- ① 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 제1호·제2호·제4호 내지 제8호의 규정에 해당되는 자. 이 경우 “주주 등 1인”은 “양도자 등”으로 본다.
- ② 재정경제부령이 정하는 기업집단의 소속기업 또는 그 기업의 임원인 자와 다음 중 어느 하나의 관계에 있는 자
  - ㉠ 기업집단소속의 다른 기업
  - ㉡ 기업집단을 사실상 지배하는 자
  - ㉢ 위의 ㉡에 계기하는 자의 친족
- ③ 임원의 임면권의 행사 또는 사업방침의 결정 등을 통하여

---

에 모두 해당할 경우 양자의 중복적용을 배제하는 특별한 규정이 없는 한 어느 한 쪽의 과세만 가능한 것은 아니라 할 것이다(대법원 1999.9.21. 선고 98두 11830 판결 참조). 그럼에도 불구하고, 원심이 피고가 이 사건 주식거래와 관련하여 최호목(저가양수자)에 대하여 증여세를 부과하면서 동시에 원고(저가양도자)에 대하여 양도소득세를 부과하였다고 하여 이를 실질과세의 원칙이나 공평과세의 원칙에 반하여 위법하다고 판단한 것은 증여세와 양도소득세의 성질에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다 할 것이다. 이 점을 지적하는 상고이유의 주장은 이유 있다.

당해 법인의 경영에 대하여 사실상의 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자

#### (5) 부동산 무상사용에 따른 이익의 증여

특수관계에 있는 자의 부동산(당해 부동산 소유자와 함께 거주하는 주택과 그 부수토지를 제외한다)을 무상으로 사용함에 따라 이익을 얻은 경우에는 당해 이익에 상당하는 금액을 부동산 무상사용자의 증여재산가액으로 하여 증여세를 과세한다(상증법 37). 위에서 특수관계에 있는 자란 부동산 무상사용자와 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말한다(상증령 27③).

#### (6) 합병에 따른 이익의 증여

특수관계에 있는 법인의 합병으로 인하여 소멸·흡수되는 법인 또는 신설·존속하는 법인(이하 “합병당사법인”이라 한다)의 대주주가 합병으로 인하여 이익을 받은 경우에는 당해 합병일에 당해 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 하여 증여세를 과세한다(상증법 38).

위에서 특수관계에 있는 법인의 합병이란 합병등기일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 개시일부터 합병등기일까지의 기간 중 다음 중 어느 하나에 해당하는 법인간의 합병을 말한다(상증령 28①).

- ① 법인세법시행령 제87조 제1항에 규정된 특수관계에 있는 법인
- ② 상속세및증여세법시행령 제26조 제4항 제2호 가목에 규정된 법인
- ③ 동일인이 임원의 임면권의 행사 또는 사업방침의 결정 등을

통하여 합병당사법인의 경영에 대하여 영향력을 행사할 수 있다고 인정되는 관계에 있는 법인

그리고 대주주란 당해 주주 등의 지분 및 그와 상속세및증여세 법시행령 제19조 제2항 각호의 1에 규정된 관계에 있는 자의 지분을 포함하여 당해 법인의 발행주식총수 등의 1% 이상을 소유하고 있거나 소유하고 있는 주식 등의 액면가액이 3억원 이상인 주주 등을 말한다(상증령 28②).

### (7) 증자에 따른 이익의 증여

법인이 자본을 증가시키기 위하여 신주를 발행함에 따라 당해 법인의 주주 등이 다음 중 어느 하나에 해당하는 이익을 얻은 경우에는 당해 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 주주 등의 증여재산가액으로 한다(상증법 39).

#### 1) 신주를 시가보다 낮은 가액으로 발행하는 경우

- (가) 당해 법인의 주주가 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기한 경우로서 그 포기한 신주, 즉 실권주를 배정하는 경우에는 그 실권주를 배정받은 자가 실권주를 배정받음으로써 얻은 이익<sup>18)</sup>
- (나) 당해 법인의 주주가 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기한 경우로서 실권주를 배정하지 아니하는 경우에는 당해 신주 인수를 포기한 자와 특수관계에 있는 자가 신주를 인수함으로써 얻은 이익
- (다) 당해 법인의 주주가 아닌 자가 당해 법인으로부터 신주를

---

18) 신주인수권을 포기한 주주와 특수관계에 있는 자가 그의 지분을 초과하여 신주를 배정받아 이익을 받은 경우에는 신주인수권을 포기한 주주에게 증여의사가 있었는지 여부에 관계없이 증여로 본다(대법원 1993.2.27 선고, 93누1343 판결).

직접 배정받거나, 당해 법인의 주주가 그 소유주식수에 비례하여 균등한 조건에 의하여 배정받을 수 있는 수를 초과하여 신주를 직접 배정받음으로써 얻은 이익

2) 신주를 시가보다 높은 가액으로 발행하는 경우

- (가) 당해 법인의 주주가 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기한 경우로서 실권주를 배정하는 경우에는 그 실권주를 배정받은 자가 이를 인수함으로써 그와 특수관계에 있는 신주인수포기자가 얻은 이익
- (나) 당해 법인의 주주가 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기한 경우로서 실권주를 배정하지 아니하는 경우에는 당해 신주를 인수함으로써 그와 특수관계에 있는 신주인수포기자가 얻은 이익
- (다) 당해 법인의 주주가 아닌 자가 당해 법인으로부터 신주를 직접 배정받거나, 당해 법인의 주주가 그 소유주식수에 비례하여 균등한 조건에 의하여 배정받을 수 있는 수를 초과하여 신주를 직접 배정받아 인수함으로써 그와 특수관계에 있는 자가 얻은 이익

위에서 특수관계에 있는 자 및 특수관계에 있는 신주인수포기자란 신주 또는 실권주를 인수하거나 인수하지 아니한 자와 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말한다(상증령 29①).

(8) 감자에 따른 이익의 증여

법인이 자본을 감소시키기 위하여 주식 또는 지분을 소각함에 있어서 일부 주주의 주식 또는 지분을 소각하여 그와 특수관계에

있는 대주주가 이익을 얻은 경우에 그 이익에 상당하는 금액을 당해 대주주의 증여재산가액으로 한다(상증법 39의 2). 위에서 특수관계에 있는 대주주란 주주 등 1인과 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1의 관계에 있는 자로서 상속세및증여세법시행령 제28조 제2항에 규정된 대주주를 말한다(상증령 29의 2 ①).

#### (9) 현물출자에 따른 이익의 증여

현물출자에 의하여 법인이 발행한 주식 등을 인수함에 따라 다음 중 어느 하나에 해당하는 이익을 얻은 경우에는 당해 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다(상증법 39의 3).

- ① 주식 등을 시가보다 낮은 가액으로 인수함에 따라 현물출자가 얻은 이익
- ② 주식 등을 시가보다 높은 가액으로 인수함에 따라 현물출자와 특수관계에 있는 현물출자자 외의 주주 또는 출자자가 얻은 이익

위에서 특수관계에 있는 주주 또는 출자자란 현물출자자와 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1의 관계에 있는 주주 또는 출자자를 말한다(상증령 29의 3①).

#### (10) 전환사채 등의 전환 등에 따른 이익의 증여

전환사채 등을 인수·취득·양도하거나 전환사채 등에 의하여 주식으로의 전환·교환 또는 주식의 인수를 함으로써 다음 중 어느 하나에 해당하는 이익을 얻은 경우에는 당해 이익에 상당하는

금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다(상증법 40).

- 1) 전환사채 등을 인수·취득함으로써 얻은 다음 중 어느 하나에 해당하는 이익
  - (가) 특수관계에 있는 자로부터 전환사채 등을 시가보다 낮은 가액으로 취득함으로써 얻은 이익
  - (나) 전환사채 등을 발행한 법인의 최대주주나 그와 특수관계에 있는 자로서 주주인 자가 당해 법인으로부터 전환사채 등을 시가보다 낮은 가액으로 그 소유주식수에 비례하여 균등한 조건에 의하여 배정받을 수 있는 수를 초과하여 인수·취득함으로써 얻은 이익
  - (다) 전환사채 등을 발행한 법인의 주주가 아닌 자로서 당해 법인의 최대주주와 특수 관계에 있는 자가 당해 법인으로부터 전환사채 등을 시가보다 낮은 가액으로 인수 등을 함으로써 얻은 이익
  
- 2) 전환사채 등에 의하여 주식으로의 전환·교환 또는 주식의 인수를 하거나 전환사채 등을 양도함으로써 얻은 다음 중 어느 하나에 해당하는 이익
  - (가) 전환사채 등을 특수관계에 있는 자로부터 취득한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부받거나 교부받을 주식가액이 전환가액 등을 초과함으로써 얻은 이익
  - (나) 전환사채 등을 발행한 법인의 최대주주나 그와 특수관계에 있는 자로서 주주인 자가 당해 법인으로부터 전환사채 등을 그 소유주식수에 비례하여 균등한 조건에 의하여 배정받을 수 있는 수를 초과하여 인수 등을 한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부받거나 교부받을 주식가액이 전환가액 등을 초과함으로써 얻은 이익

- (다) 전환사채 등을 발행한 법인의 주주가 아닌 자로서 최대주주와 특수관계에 있는 자가 당해 법인으로부터 전환사채 등의 인수 등을 한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부받거나 교부받을 주식가액이 전환가액 등을 초과함으로써 얻은 이익
- (라) 전환사채 등에 의하여 주식으로 전환·교환하거나 주식을 인수한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부받은 주식가액이 전환가액 등보다 낮게 됨으로써 당해 주식을 교부받은 자와 특수관계에 있는 자가 얻은 이익
- (마) 전환사채 등을 특수관계에 있는 자에게 양도한 경우로서 양도가액이 시가를 초과함으로써 얻은 이익

위에서 특수관계에 있는 자란 전환사채 등을 인수·취득·양도하거나 전환사채 등에 의하여 주식으로의 전환·교환 또는 주식의 인수를 한 자와 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말한다(상증령 30①).

다음으로 최대주주라 함은 주주 1인과 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1에 해당하는 관계가 있는 자의 보유주식을 합하여 그 보유주식의 합계가 가장 많은 경우의 당해 주주를 말한다. 위에서 최대주주와 특수관계에 있는 자란 최대주주와 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말한다(상증령 30③).

#### (11) 특정법인과의 거래를 통한 이익의 증여

손금이 있거나 휴업 또는 폐업 중인 특정법인의 주주 또는 출자자와 특수관계에 있는 자가 당해 특정법인과 재산 또는 용역을 무상제공하는 거래, 재산 또는 용역을 통상적인 거래관행에 비추

어 볼 때 현저히 낮은 대가로 양도·제공하는 거래, 재산 또는 용역을 통상적인 거래관행에 비추어 볼 때 현저히 높은 대가로 양도·제공받는 거래를 통하여 당해 특정법인의 주주 또는 출자자가 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 당해 특정법인의 주주 또는 출자자의 증여재산가액으로 한다(상증법 41).

위에서 주주 또는 출자자와 특수관계에 있는 자란 법인의 최대주주 등과 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1의 규정에 의한 관계에 있는 자를 말한다(상증령 31⑤).

## (12) 주식 등의 상장 등에 따른 이익의 증여

기업의 경영 등에 관하여 공개되지 않은 정보를 이용할 수 있는 지위에 있다고 인정되는 최대주주 등과 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 당해 법인의 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 경우에는 증여받거나 취득한 날, 최대주주 등으로부터 증여받은 재산으로 최대주주 등 외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득한 경우에는 취득한 날부터 5년 이내에 당해 주식 등이 증권거래법에 따라 한국증권거래소에 상장되거나 한국증권업협회에 등록됨에 따라 그 가액이 증가된 경우로서 당해 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 자가 당초 증여세과세가액 또는 취득가액을 초과하여 일정한 기준 이상의 이익을 얻은 때에는 당해 이익에 상당하는 금액을 증여재산가액으로 하여 증여세를 과세한다(상증법 41조의3).

위에서 특수관계에 있는 자란 주주 등 1인과 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말한다(상증령 31의 6①).

### (13) 금전무상대부 등에 따른 이익의 증여에 있어서의 특수관계인의 범위

특수관계에 있는 자로부터 1억원 이상의 금전을 무상 또는 적정이자율보다 낮은 이자율로 대부받은 경우에는 그 금전을 대부받은 날에 대부금액에 적정이자율을 곱하여 계산한 금액(적정이자율보다 낮은 이자율로 대부받은 경우에는 대부금액에 적정이자율을 곱하여 계산한 금액에서 실제 지급한 이자상당액을 차감한 금액)을 당해 금전을 대부받은 자의 증여재산가액으로 하여 증여세를 과세한다(상증법 41의 4). 대부기간이 정하여지지 않은 경우에는 그 대부기간을 1년으로 보고, 그리고 대부기간이 1년 이상인 경우에는 1년이 되는 날의 다음 날에 매년 새로이 대부받은 것으로 보아 당해 금액을 계산한다(상증법 41의 4).

위에서 특수관계에 있는 자란 금전을 대부한 자와 대부받은 자가 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말한다(상증령 31의 7①).

### (14) 합병에 따른 상장 등 이익의 증여

최대주주 등과 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 당해 법인의 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 경우, 또는 증여받은 재산으로 최대주주 등 외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득하거나 다른 법인의 주식 등을 취득한 경우로서 그 주식 등의 증여일 등으로부터 5년 이내에 당해 법인 또는 다른 법인이 특수관계에 있는 주권상장법인 또는 협회등록법인과 합병됨에 따라 그 가액이 증가된 경우로서, 당해 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 자가 당초 증여세과세가액 또는 취득가액을 초과하여 일정한 기준 이상의 이익을 얻은 경우에는 당해 이익에

상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 하여 증여세를 과세한다(상증법 41의 5).

위에서 특수관계에 있는 자란 상속세및증여세법시행령 제31조의 6 제1항에서 규정하는 자를 말한다(상증령 31의 8②).

### (15) 기타 이익의 증여

1) 부동산 및 금전 이외의 재산의 무상사용 등에 따른 이익  
타인으로부터 무상 또는 시가보다 낮은 대가를 지급하거나 타인에게 시가보다 높은 대가를 지급받고 1억원 이상인 부동산 및 금전 이외의 재산을 사용하거나 사용하게 함으로써 이익 등을 얻은 경우에는 당해 이익을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다(상증법 42①). 위의 규정을 적용함에 있어서 특수관계에 있지 않은 자간의 거래로서 거래의 관행상 정당한 사유가 있다고 인정되는 경우에는 이를 적용하지 않는다.

위에서 특수관계에 있는 자란 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말한다(상증령 31의 9①).

### 2) 미성년자 등의 수증재산의 형질변경 등으로 인한 재산가치의 증가에 따른 이익

미성년자 등이 다음 중 어느 하나의 사유로 인하여 재산을 취득하고 그 재산을 취득한 날부터 5년 이내에 개발사업의 시행, 형질변경, 공유물분할, 사업의 인·허가, 주식·출자지분의 상장 및 합병 등 재산가치증가사유로 인한 당해 재산가치의 증가에 따른 이익으로서 일정한 기준 이상의 이익을 얻은 경우에는 당해 이익을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다(상증법 42④). 타인의 기여Contribution에 의하여 재산가치가 증가한 경우에 그 미실현이익을 증여세의 과세대상으로 삼는다는 취지이다.<sup>19)</sup>

① 타인으로부터 재산을 증여받은 경우

② 특수관계에 있는 자로부터 기업의 경영 등에 관하여 공표되지 아니한 내부정보를 제공받아 당해 정보와 관련한 재산을 유상으로 취득한 경우

위에서 특수관계에 있는 자란 최대주주 등과 상속세및증여세법 시행령 제19조 제2항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말한다(상증령 31의 9①).

③ 특수관계에 있는 자로부터 차입한 자금 또는 특수관계에 있는 자의 재산을 담보로 차입한 자금으로 재산을 취득한 경우 위에서 특수관계에 있는 자란 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말한다(상증령 31의 9①).

## (16) 배우자 등에 대한 양도시의 증여추정

배우자 또는 직계존비속에게 양도한 재산은 양도자가 당해 재산을 양도한 때에 그 재산의 가액을 배우자 등이 증여받은 것으로 추정하여 이를 배우자 등의 증여재산가액으로 한다.<sup>20)</sup> 그런데 특수관계에 있는 자에게 양도한 재산을 그 양수자가 양수일부터 3년 이내에 당초 양도자의 배우자 등에게 다시 양도한 경우에는

---

19) 강인애, 『증여세의 완전포괄주의 과세제도의 도입과 증여의 포괄적 개념』, 『법률신문』 제3299호, 2004.9.19.

20) 대법원 1991.2.26. 선고 90누7012 판결

[판결요지] 상속세법 제34조 제1항의 “증여한 것으로 본다”는 규정은 당해 재산의 양수인이 제출한 상당한 대가를 지급하고 양도받았다는 반대 자료들에 의한 증명의 효력작용을 배제시키는 힘까지 있는 것은 아니고, 상속세법 시행령 제41조 제3항에서 법 제34조 제3항 제5호의 “대통령령이 정하는 경우”라 함은 권리의 이전이나 행사에 등기나 등록을 요하는 재산을 서로 교환한 경우를 말한다고 규정하고 있다고 하여도 이는 예시적인 경우를 규정한 것에 불과하고, 상속세법 제34조 제3항 제5호는 상당한 반대급부를 지급하고 양도된 사실이 명백히 인정되지만 하면 증여로 보지 않는 것으로 풀이하여야 한다.

양수자가 당해 재산을 양도한 당시의 재산가액을 당해 배우자 등이 증여받은 것으로 추정하여 이를 배우자 등의 증여재산가액으로 한다. 다만, 당초 양도자 및 양수자가 부담한 소득세법에 의한 결정세액의 합계액이 당해 배우자 등이 증여받은 것으로 추정할 경우의 증여세액보다 큰 경우에는 그러하지 아니한다(상증법 44).

위에서 특수관계에 있는 자란 양도자 및 양도자의 배우자 또는 직계비속과 상속세및증여세법시행령 제26조 제4항 각호의 1에 해당하는 관계에 있는 자를 말한다(상증령 33①).

### (17) 공익법인 등에 출연한 재산의 과세가액 불산입

공익법인 등이 출연받은 재산의 가액은 증여세과세가액에 산입하지 않는다. 다만, 공익법인 등이 내국법인의 주식 등을 출연받은 경우로서 출연받은 주식 등, 출연자가 출연할 당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등과 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인 등 외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 등의 5%를 초과하는 경우에는 대통령령이 정하는 방법에 의하여 계산한 초과부분에 대하여는 그러하지 아니한다(상증법 48①).

위에서 특수관계에 있는 자란 출연자와 상속세및증여세법시행령 제19조 제2항 각호의 1에 해당하는 관계에 있는 자를 말한다(상증령 37②).

### (18) 증여재산공제

거주자가 배우자 및 직계존비속이 아닌 친족으로부터 증여를 받은 경우에는 5백만원을 증여세 과세가액에서 공제한다. 이 경

우 수증자를 기준으로 당해 증여 전 10년 이내에 공제받은 금액과 당해 증여가액에서 공제받은 금액의 합계액이 5백만원을 초과하는 경우에는 그 초과하는 부분은 이를 공제하지 아니한다(상증법 53①).

위에서 친족이란 국세기본법 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자를 말한다(상증령 46②).

## 5. 지방세법

### (1) 출자자의 제2차 납세의무

법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인은 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부 또는 납입할 지방자치단체의 징수금에 충당하여도 부족한 경우에는 그 지방자치단체의 징수금의 과세기준일 또는 납세의무성립일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 중 법정한 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다. 다만, 과점주주의 경우에는 그 부족액을 그 법인의 발행주식총수 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식수 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다[지방세법(이하에서 “지법”이라 한다) 22].

위에서 과점주주란 주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자들을 말한다(지법 22Ⅱ). 과점주주의 판정에 따른 특수관계인의 범위는 국세기본법시행령 제20조의 특수관계인의 범위와 같다[지방세법시행령(이하에서 “지령”이라 한다) 6].

## (2) 법인의 제2차 납세의무

지방세의 납부 또는 납입기간 종료일 현재 법인의 무한책임사원 또는 과점주주의 재산으로 그 출자자가 납부 또는 납입할 지방자치단체의 징수금에 충당하여도 부족한 경우에는 당해 법인은 지방자치단체의 장 또는 그 위임을 받은 공무원이 출자자의 소유주식 또는 출자지분을 제공매하거나 수의계약에 의하여 매각하려 하여도 매수희망자가 없는 때, 출자자의 소유주식 또는 출자지분이 법률 또는 그 법인의 정관에 의하여 양도가 제한되어 있는 때에 한하여 그 출자자의 소유주식 또는 출자지분의 가액을 한도로 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다(지법 23).

과점주주의 범위는 앞의 “출자자의 제2차 납세의무에 있어서의 특수관계인의 범위”에서 설명한 바와 같다(지법 22Ⅱ).

## (3) 과점주주의 부동산 등의 취득의제

법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주<sup>21)</sup>가 된 때에

### 21) ① 대법원 1992.2.11 선고, 91누6399 판결

[판결요지] 구 지방세법(1990.12.31. 법률 제4269호로 개정되기 전의 것) 제105조 제6항 본문 소정의 과점주주의 정의에 대하여는 같은 법 제22조 제2호, 같은법 시행령 제6조에서 “주주 또는 사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자들로서 그들의 소유 주식 금액 또는 출자액의 합계액이 당해 법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 51 이상인 자”가 과점주주이고, “대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자”라 함은 소정의 친족관계나 사용인, 기타 고용관계에 있는 자 등을 말하는 것으로 규정하고 있는바, 위 규정의 문언 자체에 의하더라도 과점주주가 되려면 특정주주 1인과 사용인, 기타 고용관계가 있어야 하는 것이지 그 주식의 발행회사와 사용인 기타 고용관계가 있어야 하는 것은 아니다.

### ② 대법원 1994.5.24 선고, 92누11138 판결

[판결요지] 회사정리법에 의한 정리절차개시결정이 있을 때에는 회사사업의 경영과 재산의 관리처분권은 관리인에 전속하고 관리인은 정리회사의 기관이거나 그

는 그 과점주주는 당해 법인의 부동산·차량·기계장비·입목·항공기·선박·광업권·어업권·골프회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권을 취득한 것으로 본다. 다만, 법인 설립시에 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우 또는 과점주주에 대한 취득세 납세의무 성립일 현재 지방세법 및 기타 법령에 의하여 취득세가 비과세·감면되는 부분에 대하여는 그러하지 아니한다(지법 105⑥).

과점주주의 범위는 앞의 “출자자의 제2차 납세의무에 있어서의 특수관계인의 범위”에서 설명한 바와 같다(지법 22Ⅱ).

## 6. 기타의 세법

### (1) 조세특례제한법

창업자, 신기술사업자, 벤처기업 또는 부품·소재전문기업으로서 벤처기업 등에 속하는 내국법인과 증권거래법에 의한 증권시장법인 또는 협회등록법인으로서 일정한 요건을 갖춘 법인의 종업원 등이 주식매수선택권을 2006년 12월 31일까지 부여받아 이를 행사함으로써 얻는 이익 중 연간 3천만원 한도 내의 금액은 이를 근로소득·사업소득 또는 기타소득으로 보지 않는다(조세특례제한법 15).

위의 종업원 등에는 임원을 포함한다. 다만, 부여받은 주식매수

---

대표자는 아니지만 정리회사와 그 채권자 및 주주로 구성되는 이해관계인 단체의 관리자인 일종의 공적 수탁자라는 입장에서 정리회사의 대표, 업무집행 및 재산관리 등의 권한행사를 혼자서 할 수 있게 되므로 정리절차개시 후에 비로소 과점주주가 된 자는 과점주주로서의 주주권을 행사할 수 없게 되는 것이고, 따라서 정리회사의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 지위에 있지 아니하는 셈이 되어 그 재산을 취득한 것으로 의제하는 구 지방세법(1990.12.31. 법률 제4269호로 개정되기 전의 것) 제105조 제6항 소정의 과점주주의 요건에 해당되지 아니한다.

선택권을 모두 행사하는 경우 당해 법인의 총발행주식의 10%를 초과하여 소유하게 되는 자, 당해 법인의 주주로서 지배주주 및 당해 법인의 총발행주식의 10%를 초과하여 소유하는 주주, 지배주주 및 당해 법인의 총발행주식의 10%를 초과하여 소유하는 주주(법인을 포함한다)와 소득세법시행령 제98조 제1항 또는 법인세법시행령 제87조 제1항의 규정에 의한 특수관계에 있는 자는 제외한다(조세특례제한법시행령 13⑧).

## (2) 부가가치세법

사업자가 그와 특수관계에 있는 자에게 재화를 공급함에 있어서 부당하게 낮은 대가를 받거나 대가를 받지 않는 경우 또는 그와 특수관계에 있는 자에게 용역을 공급하면서 부당하게 낮은 대가를 받는 경우에는 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가에 의하여 공급가액을 계산한다. 위에서 시가라 함은 사업자가 특수관계에 있는 자(소득세법시행령 제98조 제1항 각호 또는 법인세법시행령 제87조 제1항 각호에 규정된 자를 말한다) 외의 자와 당해 거래와 유사한 상황에서 계속적으로 거래한 가격 또는 제3자간에 일반적으로 거래된 가격을 말한다(부가가치세법 13①, 부가가치세법시행령 52).

## (3) 주세법

주류제조자가 특수한 관계에 있는 판매장에 무상 또는 통상가격보다 낮은 가격으로 출고하는 경우의 당해 주류의 가격은 그 통상가격에 상당하는 금액으로 한다(주세법시행령 20①).

위에서 특수관계에 있는 판매장이란 주류제조자가 자기가 생산한 주류를 직접 판매하기 위하여 특설한 판매장, 주류제조자와

소득세법시행령 제98조 제1항 각호의 1 또는 법인세법시행령 제 87조 제1항 각호의 1의 관계에 있는 자가 경영하는 판매장을 말한다(주세법시행령 20②).

#### (4) 특별소비세법

제조장과 특수한 관계가 있는 곳에 판매를 위탁하거나 판매를 전담하게 하는 경우에 통상거래에 있어서 실지 판매가격이 없거나 실지 판매가격에 상당하는 금액보다 저렴한 가격으로 반출하는 때에는 당해 판매장의 판매가격(당해 물품에 대한 특별소비세와 부가가치세를 포함하지 아니한 금액으로 한다)에 상당하는 금액을 판매 또는 반출한 때의 가격으로 한다(특별소비세법시행령 8X).

위에서 제조장과 특수한 관계가 있는 곳이란 제조자가 자기의 제품을 직접 판매하기 위하여 특설한 판매장(하치장을 포함한다), 제조자와 소득세법시행령 제98조 제1항 각호의 1 또는 법인세법시행령 제87조 제1항 각호의 1의 관계에 있는 자가 경영하는 판매장을 말한다(특별소비세법시행령 2IX).

#### (5) 관세법

구매자와 판매자간에 특수관계가 있어 그 관계가 물품의 가격에 영향을 미친 경우에는 관세법 제31조 내지 제35조의 규정에 의한 방법으로 당해 물품의 과세가격을 결정한다(관세법 30③IV).

위에서 구매자와 판매자간에 특수관계가 있는 경우란 구매자와 판매자가 상호 사업상의 임원 또는 관리자인 경우, 구매자와 판매자가 상호 법률상의 동업자인 경우, 구매자와 판매자가 고용관계에 있는 경우, 구매자와 판매자가 국세기본법시행령 제20조 제

1호 내지 제8호의 1에 해당하는 친족관계에 있는 경우 등을 말한다(관세법시행령 23①).

## (6) 국제조세조정에관한법률

### 1) 정상가격에 의한 과세조정

과세당국은 거래당사자의 일방이 국외 특수관계자인 국제거래에 있어서 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자의 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있다[국제조세조정에관한법률(이하에서 “국조법”이라 한다) 4①]. 이를 이전가격문제<sup>22)</sup> 또는 이전가격세체(transfer pricing<sup>23)</sup>라고 부른다.

위에서 국외 특수관계자란 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 특수관계에 있는 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장을 말한다. 그리고 특수관계란 다음 중 어느 하나에 해당하는 관계를 말하며 그 세부기준은 대통령령으로 정한다(국조법 2①Ⅷ).

- ① 거래당사자의 일방이 타방의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계
- ② 제3자가 거래당사자 쌍방의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 쌍방간의 관계
- ③ 거래당사자의 일방이 타방의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 관계
- ④ 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 거래당사자 사이에 공통의 이해관계가 있는 것으로

22) 李泰魯·安慶峰, 『조세법강의』, 박영사, 2001, p.634.

23) 水野忠恒, 『租稅法』, 有斐閣, 2003, pp.542-543.

## 인정되는 관계

### 2) 소득금액조정에 따른 소득처분

정상가격에 의한 과세조정을 할 때 익금에 산입되는 금액이 국외 특수관계자로부터 내국법인에게 반환될 것임이 증빙에 의하여 확인되지 않는 경우에는 동 금액은 국외 특수관계자에 대한 배당으로 처분하거나, 출자 또는 대여금 등으로 조정한다. 다만, 익금에 산입되는 금액이 국외 특수관계자로부터 내국법인에게 반환될 것임이 증빙에 의하여 확인되는 경우에는 별도의 소득처분을 하지 않는다(국조법 9①). 국외 특수관계자의 범위는 앞의 “정상가격에 의한 과세조정”에서 설명한 바와 같다.

### 3) 국제거래자료 제출의무

국외 특수관계자와 국제거래를 행하는 납세의무자는 국제거래명세서를 소득세법 제70조 내지 제74조의 규정 또는 법인세법 제60조 제1항의 규정에 의한 신고기한 내에 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다. 다만, 납세지 관할세무서장은 납세의무자가 부득이한 사유로 인하여 국제거래명세서를 신고기한 내에 제출할 수 없는 경우로서 납세의무자의 신청이 있는 경우에는 1년의 범위 내에서 그 제출기한의 연장을 승인할 수 있다(국조법 11①).

국외 특수관계자의 범위는 앞의 “정상가격에 의한 과세조정”에서 설명한 바와 같다.

### 4) 배당으로 간주된 이자의 손금불산입

내국법인(외국법인의 국내사업장을 포함한다)의 차입금 중 국외 지배주주로부터 차입한 금액과 국외 지배주주의 지급보증에 의하여 제3자로부터 차입한 금액이 그 국외지배주주가 주식 등으로 출자한 출자지분의 3배를 초과하는 경우에는 그 초과분에 대

한 지급이자 및 할인료는 배당 또는 기타사외유출로 처분된 것으로 보고 그 내국법인의 손금에 산입하지 않는다. 그러나 내국법인이 차입금의 규모 및 차입조건이 특수관계가 없는 자간의 통상적인 차입규모 및 조건과 동일 또는 유사한 것임을 입증하는 경우에는 그 차입금에 대한 지급이자 및 할인료에 대하여는 예외로 한다(국조법 14). 이를 과소자본세제Thin Capitalization라고 한다.<sup>24)</sup>

국의 지배주주란 내국법인을 지배하는 외국의 주주 및 당해 외국주주가 출자한 외국법인, 외국법인의 국내사업장을 지배하는 외국법인의 본점 및 지점·당해 외국법인의 외국주주·당해 외국법인 및 외국주주가 출자한 외국법인으로서 대통령으로 정하는 자를 말한다(국조법 2①XI).

#### 5) 특정외국법인의 유보소득의 배당간주

법인의 실제발생소득의 전부 또는 상당부분에 대하여 조세를 부과하지 않거나 그 법인의 부담세액이 당해 실제발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 외국법인 중 내국인과 특수관계가 있는 법인(특정외국법인)의 각 사업연도 말 현재 배당 가능한 유보소득 중 내국인에게 귀속될 금액은 당해 내국인이 배당받은 것으로 본다(국조법 17①). 법인의 실제발생소득의 전부 또는 상당부분에 대하여 조세를 부과하지 않거나 그 법인의 부담세액이 당해 실제발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역을 조세 피난처Tax Haven라 한다.

특수관계에 관하여는 앞의 “정상가격에 의한 과세조정”에서 설명한 바와 같다.

---

24) 李泰魯·安慶峰, 앞의 책, p.658; 水野忠恒, 앞의 책, pp.542-543.

## II. 민법상의 친족의 범위

### 1. 민법상 친족에 관한 규정의 연혁

구 민법(1990.1.13. 법률 제4199호로 개정되기 전의 민법) 제 777조에서 친족의 범위를 8촌 이내의 부계혈족, 4촌 이내의 모계혈족, 부夫의 8촌 이내의 부계혈족, 부夫의 4촌 이내의 모계혈족, 처의 부모, 배우자로 규정하고 있었다. 그러나 위의 민법 제777조는 친족의 범위를 정하면서 모계친보다 부계친의 범위를, 그리고 처족인척보다 부족인척의 범위를 지나치게 확장함으로써 헌법상의 양성평등의 원칙에 위반된다는 주장이 제기되었다. 이와 같은 위헌성을 제거하기 위하여 1990년 1월 13일 법률 제4199호로 민법 제777조의 친족의 범위를 8촌 이내의 혈족, 4촌 이내의 인척, 배우자로 개정하였으나, 친족의 범위가 지나치게 확장되는 결과를 초래하였다.

#### (1) 1958.2.22. 제정(법률 제471호)

제767조 (친족의 정의) 배우자, 혈족 및 인척을 친족으로 한다.

제768조 (혈족의 정의) 자기의 직계존속과 직계비속을 직계혈족이라 하고 자기의 형제자매와 형제의 직계비속, 직계존속의 형제자매 및 그 형제의 직계비속을 방계혈족이라 한다.

제769조 (인척의 系源) 혈족의 배우자, 혈족의 배우자의 혈족, 배우자의 혈족, 배우자의 혈족의 배우자를 인척으로 한다.

제777조 (친족의 범위) 친족관계로 인한 법률상 효력은 본법 또는 다른 법률에 특별한 규정이 없는 한 다음 각호

에 해당하는 자에 미친다.

1. 8촌 이내의 부계혈족
2. 4촌 이내의 모계혈족
3. 부夫의 8촌 이내의 부계혈족
4. 부夫의 4촌 이내의 모계혈족
5. 처의 부모
6. 배우자

## (2) 1990.1.13. 개정(법률 제4199호)

제767조 (친족의 정의) 배우자, 혈족 및 인척을 친족으로 한다.

제768조 (혈족의 정의) 자기의 직계존속과 직계비속을 직계혈족이라 하고, 자기의 형제자매와 형제자매의 직계비속, 직계존속의 형제자매 및 그 형제자매의 직계비속을 방계혈족이라 한다.

제769조 (인척의 계원) 혈족의 배우자, 배우자의 혈족, 배우자의 혈족의 배우자를 인척으로 한다.

제777조 (친족의 범위) 친족관계로 인한 법률상 효력은 이 법 또는 다른 법률에 특별한 규정이 없는 한 다음 각호에 해당하는 자에 미친다.

1. 8촌 이내의 혈족
2. 4촌 이내의 인척
3. 배우자

## 2. 민법상 친족의 정의

친족관계는 혼인과 혈연을 기초로 하여 생긴다. 민법상 친족에는 배우자·혈족 및 인척이 포함된다(민법 767).

## (1) 배우자

혼인에 의하여 결합한 남녀를 서로 배우자라고 한다. 따라서 사실혼 부부나 첩은 배우자가 아니다. 그러나 사실혼의 부부도 특별법이나 판례·학설상 배우자로 보는 경우가 많다.

배우자관계는 혼인의 성립에 의하여 발생하며, 당사자 일방의 사망, 혼인의 무효·취소 및 이혼으로 인하여 소멸한다.

## (2) 혈족

혈족 중 자기의 직계존속과 직계비속을 직계혈족이라 하고, 자기의 형제자매와 형제자매의 직계비속·직계존속의 형제자매 및 그 형제자매의 직계비속을 방계혈족이라고 한다.

혈족에는 자연혈족과 법정혈족이 있다. 자연혈족이란 혈족의 연락이 서로 있는 자, 예컨대 부모와 자·형제자매·숙질 등이 이에 해당한다. 자연혈족에는 부계혈족과 모계혈족이 있다. 자연혈족관계는 원칙적으로 출생에 의하여 발생한다. 다만, 혼인 외의 출생자는 모와의 관계에 있어서는 출생에 의하여 혈족관계가 발생하지만, 부와의 관계에 있어서는 인지에 의하여 혈족관계가 발생한다.

이에 대하여 법정혈족이란 법률이 입양이라는 사실에 입각하여 혈연관계가 없는 자 상호간에 자연혈족과 동일한 관계를 인정한 자를 말한다. 법정혈족에는 민법상 양친족관계가 인정되고 있다. 양친족관계는 양친 및 그 혈족과 양자 및 그 직계비속과의 관계인데, 입양의 성립에 의하여 발생한다.

종전에는 계모자관계와 적모서자관계도 법정혈족관계였지만, 1990년 개정민법에 의하여 인척관계로 바뀌었다.<sup>25)</sup>

---

25) 김주수, 『친족·상속법』, 법문사, 2003, pp.434-436.

### (3) 인척

인척이란 혈족의 배우자, 배우자의 혈족, 배우자의 혈족의 배우자를 말한다. 인척관계는 혼인에 의하여 발생한다. 그리고 혼인의 무효·취소 또는 이혼, 부부 일방의 사망 후의 재혼으로 종료한다(민법 775).

### 3. 친족의 구체적인 범위

친족관계로 인한 법률상 효력은 민법 또는 다른 법률에 특별한 규정이 없는 한 8촌 이내의 혈족, 4촌 이내의 인척과 배우자에 미친다(민법 777). 구 민법(1990.1.13. 법률 제4199호로 개정되기 전의 민법) 제777조가 친족의 범위를 정함에 있어서 모계친보다 부계친의 범위를, 그리고 처족인척보다 부족인척의 범위를 지나치게 확장함으로써 헌법상의 양성평등의 원칙에 위반된다는 주장이 제기되었고, 이와 같은 위헌성을 제거하기 위하여 1990.1.13. 법률 제4199호로 민법 제777조를 현행과 같이 개정하기에 이르렀다. 그러나 구 민법 제777조를 양성평등의 원칙에 부합되게 개정하다 보니 친족의 범위가 지나치게 확장되는 결과를 초래하기에 이르렀다.<sup>26)</sup>

이와 같은 민법 제777조에서의 친족의 범위와는 달리 상속인이 될 수 있는 친족의 범위는 피상속인의 직계비속, 직계존속, 배우

---

26) 김지영, 『친족의 정의와 범위에 관한 연구』, 이화여자대학교 대학원 석사학위논문, 2000, pp.29-31; 서정우, 『개정민법상의 몇 가지 문제점』, 『사법행정』~1990년 6월호, p.19; 구연창, 『가족법개정의 의의와 문제점』, 『사법행정』~1990년 6월호, p.38; 한봉희 외 4인, 『2000년대를 향한 한국가족법의 위상에 관한 연구』, 『가족법연구』~제5호, 한국가족법학회, 1991, p.46; 임정평, 『개정 가족법의 과제』, 『가족법연구』~제7호, 한국가족법학회, 1993, p.219; 김주수, 『가족법의 현황과 과제』, 『가족법연구』~제7호, 한국가족법학회, 1993, p.13.

자 및 4촌 이내의 방계혈족으로 한정하고 있다(민법 1000①).

다음은 민법 제777조에서의 친족의 범위에 관하여 구체적으로 정리한 것이다.<sup>27)</sup>

1) 8촌 이내의 혈족

(가) 직계혈족

① 부계혈족인 직계존속

부모 · 조부모 · 증조부모 · 고조부모 · 5대조부모 · 6대조부모 · 7대조부모 · 8대조부모

② 모계혈족인 직계존속

외조부모 · 외증조부모 · 외고조부모 · 외5대조부모 · 외6대조부모 · 외7대조부모 · 외8대조부모

③ 부계혈족인 직계비속

자녀 · 손자녀 · 증손자녀 · 현손자녀 · 5대손자녀 · 6대손자녀 · 7대손자녀 · 8대손자녀

④ 모계혈족인 직계비속

외손자녀 · 외증손자녀 · 외현손자녀 · 외5대손자녀 · 외6대손자녀 · 외7대손자녀 · 외8대손자녀

(나) 방계혈족

방계혈족은 크게 다음과 같이 구분할 수 있다.

① 부계 방계혈족인 형제자매

② 모계 방계혈족인 형제자매(동모이부同母異父 형제자매 포함)

③ 부계 방계혈족인 형제자매의 직계비속

④ 모계 방계혈족인 형제자매의 직계비속

---

27) 한봉희 외 4인, 앞의 논문, pp.30-35.

- ⑤ 부계 방계혈족인 직계존속의 형제자매
- ⑥ 모계 방계혈족인 직계존속의 형제자매
- ⑦ 부계 방계혈족인 직계존속의 형제자매의 직계비속
- ⑧ 모계 방계혈족인 직계존속의 형제자매의 직계비속

방계혈족을 보다 구체적으로 풀어 보면 다음과 같다.<sup>28)</sup>

(가) 직계존속의 형제자매와 그 직계비속<sup>29)</sup>

직계존속	직계존속의 형제자매	직계존속의 직계비속
부(1)	백숙부(3)	중형제(4)→자녀(5)→손자녀(6)→증손자녀(7)→고손자녀(8) 중자매(4)→자녀(5)→손자녀(6)→증손자녀(7)→고손자녀(8)
	고모(3)	내중형제(4)→자녀(5)→손자녀(6)→증손자녀(7)→고손자녀(8) 내중자매(4)→자녀(5)→손자녀(6)→증손자녀(7)→고손자녀(8)
모(1)	외숙(3)	외중형제(4)→자녀(5)→손자녀(6)→증손자녀(7)→고손자녀(8) 외중자매(4)→자녀(5)→손자녀(6)→증손자녀(7)→고손자녀(8)
	이모(3)	이중형제(4)→자녀(5)→손자녀(6)→증손자녀(7)→고손자녀(8) 이중자매(4)→자녀(5)→손자녀(6)→증손자녀(7)→고손자녀(8)
조부(2)	종조부(4)	당숙(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8) 당고모(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8)
	대고모(4)	내당숙(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8) 내당고모(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8)
조모(2)	진외종조부(4)	진외당숙(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8) 진외당고모(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8)
	진외대고모(4)	척당숙(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8) 척당고모(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8)
증조부(3)	종증조(5)	재종조부(6)→자녀(7)→손자녀(8) 재종대고모(6)→자녀(7)→손자녀(8)
	종대고(5)	척종조(6)→자녀(7)→손자녀(8) 척종대고모(6)→자녀(7)→손자녀(8)

28) 괄호 안의 숫자는 촌수를 표시한 것이다.

29) (나) 방계혈족의 ⑤ 내지 ⑧의 부계 방계혈족인 직계존속의 형제자매와 그 직계비속, 모계 방계혈족인 직계존속의 형제자매와 그 직계비속을 정리한 것이다.

직계존속	직계존속의 형제자매	직계존속의 직계비속
증조모(3)	曾外從曾祖(5)	威再從祖(6)→자녀(7)→손자녀(8) 威從大姑(6)→자녀(7)→손자녀(8)
	曾外大姑母(5)	威再從祖(6)→자녀(7)→손자녀(8) 威從大姑(6)→자녀(7)→손자녀(8)
고조부(4)	從高祖(6)	再從曾祖(7)→자녀(8) 從增大姑(7)→자녀(8)
	高大姑(6)	威再從曾祖(7)→자녀(8) 威從增大姑(7)→자녀(8)
고조모(4)	高外從高祖(6)	威再從曾祖(7)→자녀(8) 威從增大姑(7)→자녀(8)
	高外大姑母(6)	威再從曾祖(7)→자녀(8) 威從增大姑(7)→자녀(8)
외조부(2)	外從祖(4)	外堂叔(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8) 外堂姑(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8)
	外大姑(4)	威堂叔(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8) 威堂姑(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8)
외조모(2)	外外從祖(4)	威堂叔(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8) 威堂姑(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8)
	外外大姑(4)	威堂叔(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8) 威堂姑(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8)
외증조(3)	外從曾祖(5)	外再從祖(6)→자녀(7)→손자녀(8) 外從大姑(6)→자녀(7)→손자녀(8)
	外曾大姑(5)	威再從祖(6)→자녀(7)→손자녀(8) 威從大姑(6)→자녀(7)→손자녀(8)
외증조모(3)	威從曾祖(5)	威再從祖(6)→자녀(7)→손자녀(8) 威從大姑(6)→자녀(7)→손자녀(8)
	威曾大姑(5)	威再從祖(6)→자녀(7)→손자녀(8) 威從大姑(6)→자녀(7)→손자녀(8)
외고조(4)	外從高祖(6)	外再從曾祖(7)→자녀(8) 外從增大姑(7)→자녀(8)
	外高大姑(6)	威再從曾祖(7)→자녀(8) 威從大姑(7)→자녀(8)
외고조모(4)	威從高祖(6)	威再從曾祖(7)→자녀(8) 威從增大姑(7)→자녀(8)
	威高大姑(6)	威再從曾祖(7)→자녀(8) 威從增大姑(7)→자녀(8)

(나) 형제자매와 그 직계비속<sup>30)</sup>

형제자매	형제자매의 직계비속
형제(2)	질(3)→자녀(4)→손자녀(5)→증손자녀(6)→7촌→8촌 질녀(3)→자녀(4)→손자녀(5)→증손자녀(6)→7촌→8촌
자매(2)	생질(3)→자녀(4)→손자녀(5)→증손자녀(6)→7촌→8촌 생질녀(3)→자녀(4)→손자녀(5)→증손자녀(6)→7촌→8촌 이질(3)→자녀(4)→손자녀(5)→증손자녀(6)→7촌→8촌 이질녀(3)→자녀(4)→손자녀(5)→증손자녀(6)→7촌→8촌
중형제(4)	당질(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8) 당질녀(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8)
중자매(4)	중생질(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8) 중생질녀(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8) 중이질(5)→자녀(6)→손자녀(7)→증손자녀(8)
재중형제(6)	재당질(7)→재증손(8) 재당질녀(7)→자녀(8)
재중자매(6)	재중생질(7)→자녀(8) 재중생질녀(7)→자녀(8) 재중이질(7)→자녀(8) 재중이질녀(7)→자녀(8)
삼중형제(8) 삼중자매(8)	
同母異父형제(2) 同母異父자매(2)	자녀(3)→손자녀(4)→5촌→6촌→7촌→8촌 자녀(3)→손자녀(4)→5촌→6촌→7촌→8촌
외중형제(4) 외중자매(4)	자녀(5)→손자녀(6)→7촌→8촌 자녀(5)→손자녀(6)→7촌→8촌
이중형제(4) 이중자매(4)	자녀(5)→손자녀(6)→7촌→8촌 자녀(5)→손자녀(6)→7촌→8촌
내중형제(4) 내중자매(4)	자녀(5)→손자녀(6)→7촌→8촌 자녀(5)→손자녀(6)→7촌→8촌

30) (나) 방계혈족의 ① 내지 ④의 부계 방계혈족인 형제자매와 그 직계비속, 모계 방계혈족인 형제자매와 그 직계비속을 정리한 것이다. 다만, 표에서의 중형제(4) 이하는 부계 방계혈족인 직계존속의 형제자매의 직계비속, 모계 방계혈족인 직계존속의 형제자매의 직계비속을 다시 정리한 것이다.

형제자매	형제자매의 직계비속
외재종형제(6)	자녀(7)→손자녀(8)
외재종자매(6)	자녀(7)→손자녀(8)
이재종형제(6)	자녀(7)→손자녀(8)
이재종자매(6)	자녀(7)→손자녀(8)
내재종형제(6)	자녀(7)→손자녀(8)
내재종자매(6)	자녀(7)→손자녀(8)
외삼종형제(8)	
외삼종자매(8)	
이삼종형제(8)	
이삼종자매(8)	
내삼종형제(8)	
내삼종자매(8)	

## 2) 4촌 이내의 인척<sup>31)</sup>

### (가) 4촌 이내의 혈족의 배우자

#### ① 4촌 이내의 부계혈족의 배우자

1촌 : 자부 · 사위 · 繼母 · 嫡母

2촌 : 손부 · 형제의 처 · 孫婿 · 姉妹夫

3촌 : 증손부 · 백숙모 · 질부 · 생질부 · 曾孫婿 · 姑母夫 · 姪婿 · 甥姪婿

4촌 : 현손부 · 종형제의 처 · 종조모 · 종손부 · 내종형제(고종형제)의 처 · 玄孫婿 · 從姉妹夫 · 內從姉妹夫 · 大姑母夫 · 從孫婿

#### ② 4촌 이내의 모계혈족의 배우자

1촌 : 의부義父(繼父)

2촌 : 외손부 · 동모이부형제의 처 · 外孫婿 · 同母異夫姉妹夫

3촌 : 외증손부 · 외숙모 · 이질부 · 外曾孫婿 · 姨母夫 · 姨姪婿

31) 한봉희 외 4인, 「2000년대를 향한 한국가족법의 위상에 관한 연구」, 『가족법연구』 제5호, 한국가족법학회, 1991, pp.36-37; 박병호, 「개정 친족관계의 제문제」, 『가족법연구』 제4호, 한국가족법학회, 1990, pp.39-40.

4촌 : 외현손부 · 외종의 처 · 이종의 처 · 외종조모 · 외종조부 · 外  
玄孫婿 · 外從姉妹夫 · 姨從姉妹夫 · 外大姑母夫 · 外從孫婿

(나) 배우자의 4촌 이내의 혈족

1촌 : 시부모 · 처부모 · 부의 전처소생자 · 부의 혼외자 · 의자  
(계자)

2촌 : 시형제자매 · 시조모 · 시외조부모 · 남편의 동모이부형제  
자매 · 처형제자매 · 처조부모 · 처외조부모 · 처의 동모이  
부형제자매

3촌 : 시백숙부 · 시고모 · 시증조부모 · 시집조카 · 시외숙 · 시이  
모 · 남편의 동모이부형제자매의 자녀 · 처백숙부 · 처질 ·  
처고모 · 처증조부모 · 처외숙 · 처이모 · 처이질 · 처의 동  
모이부형제자매의 자녀

4촌 : 시종형제자매 · 시종조부 · 시대고모 · 시종손 · 시내종형제  
자매 · 시외종형제자매 · 시이종형제자매 · 시외종조부 · 시  
외대고모 · 처의 종형제자매 · 처종조부 · 처대고모 · 처종  
손 · 처외종조부 · 처외대고모 · 처의 내종형제자매 · 처의 외  
종형제자매 · 처의 이종형제자매

(다) 배우자의 4촌 이내의 혈족의 배우자

1촌 : 부 · 처의 「계모 · 적모 · 의부」

2촌 : 부 · 처의 「형제의 처 · 자매의 부 · 동모이부형제의 처 ·  
동모이부자매의 부」

3촌 : 부 · 처의 「백숙모 · 질부 · 고모부 · 외숙모 · 이모부 · 동모  
이부형제자매의 자녀의 배우자 · 처질부 · 처이질서」

4촌 : 부 · 처의 「종형제처 · 종자매부 · 종조모 · 대고모부 · 종손  
부 · 종손서 · 외종조모 · 외대고모부 · 내종형제처 · 내종자매  
부 · 외종형제처 · 외종자매부 · 이종형제처 · 이종자매부」

앞에서 열거한 것 외에도 부의 전처소생자 · 혼외자, 의자(계자)

의 자·손·증손 및 이들의 배우자와의 사이에 법률상 인척관계가 발생하게 된다.

### 3) 배우자

혼인에 의하여 결합한 남녀를 서로 배우자라고 하는데, 사실혼 부부나 첩은 배우자가 아니다. 배우자관계는 혼인의 성립에 의하여 발생하며, 당사자의 사망, 혼인의 무효·취소 및 이혼으로 인하여 소멸한다.

## III. 세법상 특수관계인의 범위

### 1. 국세기본법 제39조 및 국세기본법시행령 제20조에서의 특수관계인의 범위

#### (1) 연혁

출자자의 제2차 납세의무제도는 1964.12.31. 국세징수법 개정시에 최초로 도입되었다. 주주 등 1인과 그 친족 기타 그와 각령으로 정하는 특수관계가 있는 개인(과점주주)이 가진 주식금액의 합계액이 그 법인의 주식금액의 50% 이상에 상당하는 법인, 주주 등 2인과 그들의 과점주주가 가진 주식금액의 합계액이 그 법인의 주식금액의 60% 이상에 상당하는 법인과 주주 등 3인과 그들의 과점주주가 가진 주식금액의 합계액이 그 법인의 주식금액의 70% 이상에 상당하는 법인의 과점주주는 그 법인의 체납액에 관하여 각인의 미불입자본금의 한도액 내에서 제2차 납세의무를 지도록 하였다(국세징수법 14).

앞에서 특수관계에 있는 개인이란 주주와 혼인신고는 하지 않

았으나 사실상 혼인관계와 동일한 사정에 있는 자와 그의 친족으로서 그 자와 생계를 함께 하는 자, 주주인 개인의 사용인이나 사용인 이외의 자로서 그 개인으로부터 받는 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 그 친족으로서 이러한 자와 생계를 함께 하는 자를 말한다(국세징수법시행령 4). 그리고 친족이라 함은 민법 제777조의 친족을 가리킨다.

국세징수법상의 출자자의 제2차 납세의무에 관한 규정은 1974. 12.21. 국세기본법의 제정시에 종전의 국세징수법에서 새로 제정하는 국세기본법으로 옮겨지게 되었다. 국세기본법에서는 법인의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원, 주주 등 1인과 그와 친족 기타 특수관계에 있는 자들로서 그들의 소유주식금액 등의 합계액이 당해 법인의 발행주식총액 등의 51% 이상인 자(과점주주)가 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다고 하여 제2차 납세의무의 요건을 다소 수정하여 규정하였다. 그리고 주주 등 1인과 그와 친족 기타 특수관계에 있는 자의 범위는 국세기본법시행령 제 20조 제1항에서 규정하였는데, 그 범위는 현행 규정의 내용과 크게 다르지 않다.

## 1) 국세징수법 및 국세징수법시행령

### (가) 국세징수법 [일부개정 1964.12.31 법률 제1681호]

제14조 (과점주주의 제2차 납세의무) 체납된 국세의 최종납기일 현재 다음 각호의 1에 해당하는 법인의 주주 또는 사원은 그 법인의 체납액에 관하여 상법의 규정에 불구하고 각인의 미불입자본금의 한도액 내에서 제2차 납세의무를 진다.

1. 주주 또는 사원의 1인과 그 친족 기타 그와 각령으로 정하는 특수관계가 있는 개인(이하 “과점주주”라 한다)이 가

- 진 주식금액 또는 출자금액의 합계액이 그 법인의 주식금액 또는 출자금액의 100분의 50 이상에 상당하는 법인
2. 주주 또는 사원의 2인과 그들의 과점주주가 가진 주식금액 또는 출자금액의 합계액이 그 법인의 주식금액 또는 출자금액의 100분의 60 이상에 상당하는 법인
  3. 주주 또는 사원의 3인과 그들의 과점주주가 가진 주식금액 또는 출자금액의 합계액이 그 법인의 주식금액 또는 출자금액의 100분의 70 이상에 상당하는 법인

(나) 국세징수법시행령 [일부개정 1966.1.12 대통령령 제2373호] 제4조 (주주 또는 사원의 특수관계자) 법 제14조에 규정하는 특수 관계가 있는 개인이란 다음 각호의 1에 해당하는 자를 말한다.

1. 주주와 혼인신고는 하지 아니하였으나 사실상 혼인관계와 동일한 사정에 있는 자와 그의 친족으로서 그 자와 생계를 함께 하는 자
2. 주주인 개인의 사용인이나 사용인 이외의 자로서 그 개인으로부터 받는 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 그 친족으로서 이러한 자와 생계를 함께 하는 자

## 2) 국세기본법 및 국세기본법시행령

국세기본법이 제정됨에 따라(1974.12.22.) 출자자의 제2차 납세의무제도도 종전의 국세징수법에서 새로 제정되는 국세기본법으로 옮겨져서 규정되기에 이르렀다. 이에 따라 국세기본법에 특수관계인의 범위에 관한 규정을 신설하였는데, 여러 차례에 걸친 개정에도 불구하고 그 기본적인 틀은 종전의 규정 그대로 유지되고 있다.

(가) 국세기본법 제정시의 규정

① 국세기본법[제정 1974.12.21 법률 제2679호]

제39조 (출자자의 제2차 납세의무) 법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 다음 각호의 1에 해당하는 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

1. 무한책임사원
2. 주주 또는 유한책임사원 1인과 그 외 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자들로서 그들의 소유주식금액 또는 출자액의 합계액이 당해 법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 51 이상인 자(이하 “과점주주”라 한다)

② 국세기본법시행령 [제정 1974.12.31 대통령령 제7459호]

제20조 (친족 기타 특수관계인의 범위) 법 제39조 제2호에서 “대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자”란 다음 각호의 1에 해당하는 자를 말한다. 다만, 주주 또는 유한책임사원이 출가녀인 경우에는 제9호 내지 제13호의 경우를 제외하고 그 남편과의 관계에 의한다.

1. 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처
2. 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀
3. 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀
4. 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자
5. 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다)
6. 입양자의 생가의 직계존속
7. 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속
8. 혼인 외의 출생자의 생모
9. 사용인 기타 고용관계에 있는 자
10. 주주 또는 유한책임사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생

계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자

11. 주주 또한 유한책임사원이 개인인 경우에는 그 주주 또는 유한책임사원과 그와 제1호 내지 제10호의 관계에 있는 자들의 소유주식금액 또는 출자액(이하 “소유주식금액 등”이라 한다)의 합계액이 발행주식총액 또는 출자총액(이하 “발행주식총액 등”이라 한다)의 100분의 50 이상인 법인
12. 주주 또는 유한책임사원이 법인인 경우에는 그 법인의 소유주식 금액 등이 발행주식 총액 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다)과 소유주식 금액 등이 당해 법인의 발행주식총액 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다) 또는 개인
13. 주주 또는 유한책임사원 및 그와 제1호 내지 제8호의 관계에 있는 자가 이사의 과반수이거나 그 1인이 설립자인 비영리법인. 다만, 당해 법인의 발행주식총액 등의 100분의 20 이상 소유한 경우에 한한다.

#### (나) 현행 규정

##### ① 국세기본법

제39조 (출자자의 제2차 납세의무) ㉠법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 다음 각호의 1에 해당하는 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다. 다만, 제2호의 규정에 의한 과점주주의 경우에는 그 부족액을 그 법인의 발행주식총수(의결권이 없는 주식을 제외한다. 이하 이 조에서 같다) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식수(의결권이 없는 주식을 제외한다) 또는 출자액(제2호 가목 및

나목의 과점주주의 경우에는 당해 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식수 또는 출자액)을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다.

1. 무한책임사원

2. 과점주주 중 다음 각목의 1에 해당하는 자

가. 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자

나. 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭도 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자

다. 가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속

㉠ 제1항 제2호에서 “과점주주”라 함은 주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상인 자들(이하 “과점주주”라 한다)을 말한다.

㉡ 국세기본법시행령

제20조 (친족 기타 특수관계인의 범위) 법 제39조 제2항에서 “대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자”라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 자를 말한다. 다만, 주주 또는 유한책임사원이 출가녀인 경우에는 제9호 내지 제13호의 경우를 제외하고 그 남편과의 관계에 의한다.

1. 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처
2. 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀
3. 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀
4. 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자
5. 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다)

6. 입양자의 생가의 직계존속
7. 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속
8. 혼인 외의 출생자의 생모
9. 사용인 기타 고용관계에 있는 자
10. 주주 또는 유한책임사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자
11. 주주 또는 유한책임사원이 개인인 경우에는 그 주주 또는 유한책임사원과 그와 제1호 내지 제10호의 관계에 있는 자들의 소유주식수 또는 출자액(이하 “소유주식수 등”이라 한다)의 합계가 발행주식총수 또는 출자총액(이하 “발행주식총수 등”이라 한다)의 100분의 50 이상인 법인
12. 주주 또는 유한책임사원이 법인인 경우에는 그 법인의 소유주식수 등이 발행주식총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다)과 소유주식수 등이 당해 법인의 발행주식총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다) 또는 개인
13. 주주 또는 유한책임사원 및 그와 제1호 내지 제8호의 관계에 있는 자가 이사의 과반수이거나 그 1인이 설립자인 비영리법인. 다만, 당해 법인의 발행주식총수 등의 100분의 20 이상 소유한 경우에 한한다.

## (2) 특수관계인의 범위

법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 중 법정한 자에 해당하는 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다(국기

법 39①). 과점주주에 대한 제2차 납세의무제도는 친족 등을 주주로 하여 구성된 소규모의 폐쇄회사인 비상장법인의 경영을 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주가 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크기 때문에 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 데에 그 제도적 취지가 있다. 그러므로 과점주주에 대한 제2차 납세의무제도는 그 합리성과 정당성이 인정되는 것이다.<sup>32)</sup>

과점주주란 주주 또는 유한책임사원(이하에서 “주주 등”이라 한다) 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자들을 말한다(국기법 39②).

위에서 “대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자”란 다음 중 어느 하나에 해당하는 자를 말한다. 즉 특수관계인이란 친족관계에 있는 자, 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자, 출자관계 또는 출연관계에 있는 자를 말한다. 다만, 친족관계를 관정함에 있어서 주주 또는 유한책임사원이 출가녀인 경우에는 그 남편과의 관계에 의하도록 하고 있다(국기령 20).

## 1) 친족관계에 있는 자

### (가) 친족관계에 있는 자의 범위

친족관계에 있는 자란 다음에 기록된 관계에 있는 자를 말한다.

- ① 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처
- ② 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀
- ③ 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀

---

32) 헌법재판소 1998.5.28. 선고, 97헌가13 결정.

- ④ 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자
- ⑤ 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다)
- ⑥ 입양자의 생가의 직계존속
- ⑦ 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속
- ⑧ 혼인 외의 출생자의 생모

다음에서 친족관계에 있는 자의 범위에 관하여 구체적으로 살펴보기로 한다.<sup>33)</sup>

① 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처

6촌 이내의 부계혈족의 범위와 관련하여 조모·증조모 및 고조모의 형제자매와 그 형제자매의 직계비속이 6촌 이내의 부계혈족의 범위 안에 포함되는지의 여부가 문제가 되고 있다. 이에 관하여는 긍정설과 부정설이 대립하고 있다.

긍정설은 조모·증조모 및 고조모의 형제자매와 그 형제자매의 직계비속도 6촌 이내의 부계혈족에 포함된다는 견해이다. 국세기본법시행령 제20조에서 조모·증조모 및 고조모의 형제자매와 그 형제자매의 직계비속을 6촌 이내의 부계혈족에서 제외한다는 명문의 규정을 두고 있지 않기 때문에 조모 등의 형제자매와 그 형제자매의 직계비속은 6촌 이내의 부계혈족에 포함된다고 주장한다.

이에 대하여 부정설은 조모·증조모 및 고조모의 형제자매와 그 형제자매의 직계비속은 6촌 이내의 부계혈족에서 제외된다는 견해이다. 6촌 이내의 부계혈족 안에 조모·증조모 및 고조모의 형제자매와 그 형제자매의 직계비속을 포함한다고 보는 경우에는 6촌 이내의 부계혈족의 범위가 지나치게 확장되어 불합리한 결과를 초래하기 때문이다.<sup>34)</sup>

---

33) 박병호, 「개정 친족관계의 제문제」, 『가족법연구』제4호, 한국가족법학회, 1990, pp.39-40 ; 한봉희 외 4인, 「2000년대를 향한 한국가족법의 위상에 관한 연구」, 『가족법연구』제5호, 1991, pp.30-35.

생각건대 국세기본법시행령 제20조 제1호의 6촌 이내의 부계혈족에는 조모·증조모 및 고조모의 형제자매와 그 형제자매의 직계비속은 제외된다고 본다. 국세기본법시행령 제20조에서 친족을 부계혈족과 모계혈족으로, 그리고 부계혈족에 있어서도 남친계와 여친계로 구분하여 그 범위를 달리 정하고 있고, 6촌 이내의 부계혈족 안에 조모·증조모 및 고조모의 형제자매와 그 형제자매의 직계비속이 포함된다고 보는 경우에는 6촌 이내의 부계혈족의 범위가 지나치게 확장되어 불합리한 결과를 초래하기 때문이다.

다음에서 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처의 구체적인 범위에 관하여 살펴보기로 한다.

㉠ 6촌 이내의 부계혈족

㉡ 부계혈족인 직계존속

부모·조부모·증조부모·고조부모·5대조부모·6대조부모

㉢ 부계혈족인 직계비속

자녀·손자녀·증손자녀·현손자녀·5대손자녀·6대손자녀

㉣ 부계방계혈족인 형제자매

형제·자매

㉤ 부계방계혈족인 형제자매의 직계비속

질 및 질녀, 증손자녀·증증손자녀·증현손자녀·생질 및 생질녀

㉥ 부계방계혈족인 직계존속의 형제자매

백숙부·고모·증조부·대고모·증증조·종대고·종고조·고대고

㉦ 부계방계혈족인 직계존속의 형제자매의 직계비속

종형제자매, 종질 및 종질녀, 재증손자녀, 종백숙부, 재종형제자매, 재증조, 내종형제자매, 내종질 및 내종질녀, 내재증손자녀, 내종숙, 내재종형제자매, 내재증조

---

34) 민법 제777조의 모계혈족을 해석함에 있어서 모의 부계혈족으로 한정하여야 한다는 견해가 있다(한봉희 외 4인, 앞의 논문 1, p.42 : 김주수, 앞의 책, p.441).



㉔ 4촌 이내의 부계혈족의 처

자부·계모·적모·형수·제수·손부·증손부·백숙모·질부·  
생질부·중조모·현손부·중형수·중제수·중손부

㉕ 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀

3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀란 여계친(女系親)인 부계혈족의 남편과 그 자녀를 말한다. 그러므로 여계친인 부계혈족의 직계비속은 3촌 이내의 여계친인 부계혈족의 자녀로 한정하고 있다.

㉖ 3촌 이내의 부계혈족의 남편

사위·손서·자매부·고모부·증손서·질서·생질서

㉗ 3촌 이내의 부계혈족의 자녀

생질·생질녀·내종형제·내종자매

㉘ 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀

㉙ 3촌 이내의 모계혈족

모계혈족에 모의 모계혈족이 포함될 것인지의 여부에 관하여는 궁정설과 부정설이 대립하고 있다.

부정설에 따라 모계혈족에는 모의 모계혈족은 제외된다고 보고자 한다.<sup>36)</sup> 국세기본법시행령 제20조에서 친족을 부계혈족과 모계혈족으로 구분하여 그 범위를 달리 정하고 있는 점, 모계혈족 안에 모의 모계혈족이 포함된다고 보는 경우에는 모계혈족의 범위가 지나치게 확장되어 불합리한 결과를 초래하기 때문이다.

3촌 이내의 모계혈족의 범위는 다음과 같다.

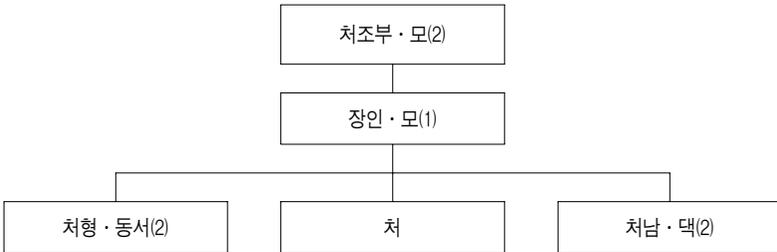
- ㉚ 모계혈족인 직계존속 : 외조부·외조모·외증조부·외증조모
- ㉛ 모계혈족인 직계비속 : 외손자·외손녀·외증손자·외증손녀
- ㉜ 모계방계혈족인 형제자매 : 외숙·이모

36) 민법 제777조의 모계혈족을 해석함에 있어서 모의 부계혈족으로 한정하여 해석하여야 한다는 견해가 있다(한봉희 외 4인, 앞의 논문, p.42; 김주수, 앞의 책, p.441).

- ㉔ 3촌 이내의 모계혈족의 배우자  
 의부(계부)·외손부·외손서·동모이부의 처·동모이부자매부·  
 외증손부·외증손서·이질부·이질서·외숙모·이모부
- ㉕ 3촌 이내의 모계혈족의 자녀  
 외종형제·외종자매·이종형제·이종자매

3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀를 정리하여 보면 <표 2>와 같다.<sup>37)</sup>

<표 2> 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀



- ④ 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자  
 처의 부(장인)모(장모)·처의 조부모·처의 형제자매(처남, 처제,  
 처형)·처의 형제자매의 배우자(처남의 댁, 처형 또는 처제의 남편)  
 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자를 정리하여 보면  
 <표 3>과 같다.<sup>38)</sup>

37) 오수근, 앞의 논문, p.20.

38) 오수근, 앞의 논문, p.19.

<표 3> 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자



⑤ 배우자

혼인에 의하여 결합한 남녀를 서로 배우자라고 한다. 배우자관계는 혼인의 성립에 의하여 발생하는데, 혼인은 호적법에 정한 바에 따라 신고하는 때에 성립한다(민법 812). 그런데 배우자란 앞의 설명과 같이 법률혼에 의하여 결합한 배우자는 물론이고 사실혼에 의하여 결합한 배우자까지 포함하는 넓은 의미의 개념이다. 즉 배우자에는 사실상 혼인관계에 있는 자를 포함하는 것이다.

사실혼이란 사실상 혼인생활을 하고 있으면서 법률상의 방식, 즉 혼인신고가 없기 때문에 법률상 혼인으로 인정되지 않는 부부관계이다. 사실혼이라고 하기 위해서는 남녀 당사자 사이에 주관적으로 혼인의 의사가 있고, 객관적으로도 사회통념상 가족질서적인 면에서 부부공동생활을 인정할 만한 혼인생활의 실체가 존재하여야 한다.<sup>39)</sup> 사실혼은 장래 부부가 되기 위한 합의만 있고

39) 대법원 2001.4.13. 선고, 2000다52493 판결

부부공동생활의 실체를 갖추지 않은 약혼과 다르다. 그리고 혼인 의사를 가지지 않고 본처 있는 남성이 다른 여성을 두고 경제적 원조를 하면서 성적관계를 계속하는 “첩관계” 및 부부공동생활의 실체가 없고 단지 은밀히 정을 통하고 있는데 지나지 않는 “사통 관계”와도 구별된다.<sup>40)</sup>

배우자관계는 당사자 일방의 사망, 혼인의 무효·취소 또는 이 혼으로 인하여 소멸한다.

#### ⑥ 입양자의 생가의 직계존속

주주 1인과 입양자의 생가의 직계존속은 친족관계에 있다. 주주 1인에 관하여는 양친이라는 견해와 입양자라는 견해가 대립하고 있다.<sup>41)</sup>

주주 1인을 입양자로 볼 경우에는 입양자와 입양자의 생가의 직계존속은 친족관계라는 의미가 된다. 이는 너무나 당연한 사항이다. 왜냐하면 입양을 하더라도 양자의 종래의 친족관계에는 영향이 없으며, 양자와 친생부모와의 친자관계 또한 변경되지 않기 때문이다.<sup>42)</sup>

그러므로 주주 1인은 양친으로 보아야 할 것이다. 주주 1인을 양친으로 보는 경우에는 양친과 입양자의 생가의 직계존속이 친족관계에 있는 것으로 된다.

#### ⑦ 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속

출양자의 의미가 명확하지 않는데, 민법상의 차용개념도 아닐 뿐만 아니라 국세기본법에서 별도의 정의규정을 두고 있는 것도 아니기 때문이다. 출양을 파양의 의미로 볼 수는 없는데, 파양은 입양으로 인하여 발생한 친족관계를 종료시키는 효과가 있기 때문이다(민법 776).

---

40) 김주수, 앞의 책, pp.234-235.

41) 同旨 : 강인애, 『신소득세법』, 한일조세연구소, 2003, p.521.

42) 김주수, 앞의 책, p.313.

따라서 출양자는 그 사전적 의미에서 볼 때 입양자의 생가의 부모가 그 입양자를 지칭하는 것이라고 하겠다. 또한 입양과 관련된 당사자로서는 양친·양자 및 생가의 부모(친부모)를 들 수 있는데, 법문의 구조상 양친과 양자가 주주 1인에 해당할 수는 없음도 그 이유의 하나이다. 즉 주주 1인은 입양자의 생가의 부모로 보고자 한다. 이 경우에는 출양자의 생가의 부모와 출양자 및 그 배우자·출양자의 양가의 직계비속이 친족관계에 해당한다는 의미로 된다.

그런데 입양을 하더라도 양자의 종래의 친족관계에는 영향을 미치지 않으며, 입양 후에도 출양자의 생가의 부모와 출양자 및 그 배우자·출양자의 직계비속간은 여전히 친족관계에 있다. 이 점에서 본다면 법문 중 “출양자 및 그 배우자”에 관한 부분은 여전히 석연치 않다고 하겠다.

#### ⑧ 혼인 외의 출생자의 생모

주주 1인과 혼인 외의 출생자의 생모는 친족관계에 있다. 그런데 앞의 법문에서 주주 1인이 누구인지, 즉 누가 혼인 외의 출생자의 생모와 친족관계에 있는지가 분명하지 않다고 하겠다.

이에 관하여는 인지한 생부라는 견해와 혼인 외의 출생자라는 견해가 대립하고 있는데, 주주 1인은 인지한 생부로 보아야 할 것이다. 혼인 외의 출생자와 그 생모와의 친자관계는 모의 인지를 필요로 하지 않고 해산에 의하여 당연히 발생하는 것이므로<sup>43)</sup> 굳이 혼인 외의 출생자와 그 생모가 친족 기타 특수관계에 있다는 규정을 둘 이유가 없기 때문이다.

#### (나) 친족관계의 발생 및 소멸

친족관계의 발생 및 소멸에 관하여는 세법에서 특별한 규정을

---

43) 김주수, 앞의 책, p.265.

두고 있지 않는 한 민법의 규정에 따라야 한다.<sup>44)</sup>

① 친족관계의 발생

자연혈족관계는 원칙적으로 출생에 의하여 발생한다. 다만, 혼인 외의 출생자는 모와의 관계에 대해서는 출생에 의하여, 부와의 관계는 인지에 의하여 혈족관계가 발생한다.

양친족관계와 같은 법정혈족관계는 입양의 성립에 의하여 발생한다(민법 878). 그리고 배우자관계 및 인척관계는 혼인의 성립에 의하여 발생한다.

② 친족관계의 소멸

㉠ 사망 등에 따른 친족관계의 소멸

민법상 자연혈족인 친족관계는 사망에 의해서만 소멸한다. 그러나 사람이 사망하더라도 그 사망한 사람을 통하여 연결된 생존자의 혈족관계에는 영향을 미치지 않는다. 예를 들어 부모가 사망하더라도 조부모와 손자 또는 형제자매 사이의 혈족관계는 소멸하지 않고 그대로 존속하는 것이다.<sup>45)</sup> 그리고 입양을 하거나 외국국적을 취득하더라도 그 생가와외의 친족관계 또는 외국국적 취득자의 친족관계에는 변함이 없다.<sup>46)</sup>

혼인 외의 출생자의 경우에는 인지의 무효 또는 취소로 부계혈족관계가 소멸한다.

다음으로 양친족관계는 양친자 일방의 사망으로 인하여 종료하지만, 그 사망한 자를 통하여 인정되었던 법정혈족관계에는 영향을 주지 않는다. 이 밖에 양친족은 자연혈족과는 달리 파양, 입양의 무효 또는 취소로 인하여 법정혈족관계가 종료한다(민법 776).

㉡ 혼인의 해소 등에 따른 친족관계의 변동

배우자관계는 배우자의 사망, 혼인의 무효 또는 취소와 이혼에

44) 국세기본법기본통칙(이하에서 “국기통”이라 한다) 39-20---1(친족관계) ①.

45) 박동섭, 앞의 책, p.26; 김용환, 『친족상속법』, 박영사, 2003, p.58.

46) 국기통 4-2-18---39(친족관계).

의하여 소멸한다. 부부 일방의 사망에 의하여 혼인은 해소되지만 혼인관계에 의하여 발생된 친족관계인 인척관계는 당연히 소멸하지 않는다.<sup>47)</sup> 즉 부부의 일방이 사망한 경우에도 생존 배우자와의 인척관계는 그대로 유지되며, 생존 배우자가 재혼하는 경우에 한하여 비로소 소멸된다(민법 775). 부연한다면 생존한 배우자가 재혼하지 않고 혼자 살고 있는 동안은 그 생존배우자와의 인척관계는 존속된다. 예를 들어 처가 남편이 사망한 후 친가에 복적하거나 일가창립을 하더라도 그와 같은 사유만으로는 인척관계가 소멸되지 않는다.<sup>48)</sup>

그러므로 출가한 여자의 경우에는 비록 그 남편이 사망한 후라 할지라도 그 남편과의 관계를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판단한다.<sup>49)</sup>

다음으로 혼인의 무효 또는 취소와 이혼에 의하여 배우자 당사자간, 처와 시가간, 남편과 처가간의 친족관계(배우자관계 또는 인척관계)는 소멸한다. 그러나 이혼한 부부(무효 또는 취소된 혼인에 있어서의 부부를 포함한다. 이하 같다)와 그들 사이에서 태어난 아이들과의 친족관계(부자관계, 모자관계), 이혼한 부부 사이에 태어난 아이들과 친가 또는 외가의 생존친족들 사이의 친족관계는 아무런 영향을 받지 않는다.<sup>50)</sup>

#### (다) 주주 등 1인의 범위

친족 등에 해당하는지의 여부는 주주 등 1인을 기준으로 하여 판단한다. 주주 등 1인이란 주주 중 어느 한 사람을 지칭하는 것이므로 특정 주주를 기준으로 할 때에는 친족관계에 해당하지 않

---

47) 김주수, 앞의 책, p.168.

48) 박동섭, 앞의 책, p.36.

49) 서울고법 1985.9.23. 선고, 84구909 판결

50) 박동섭, 앞의 책, p.36.

더라도 그 상대방 주주를 기준으로 하면 친족관계에 해당하는 때에는 양 당사자는 친족관계에 해당한다고 하겠다.

예를 들어 출가녀와 그 숙부와와의 관계에 있어서 출가녀를 기준으로 할 때에는 그 숙부는 친족의 범위에 포함되지 않는다. 출가녀는 그 남편과의 관계를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판정하는 것이므로 숙부는 처의 2촌 이내의 부계혈족에 해당하지 않으며, 따라서 친족에 해당하지 않는다. 그러나 숙부를 기준으로 하면 그 출가녀, 즉 그 출가녀의 남편은 3촌 이내의 부계혈족의 남편에 해당하기 때문에 친족의 범위에 포함된다.

그러므로 출가녀와 숙부는 친족관계에 있다고 보아야 할 것이다.

#### (라) 출가녀의 친족 판정

주주 등 1인의 친족관계를 판정함에 있어서 주주 등 1인이 출가녀인 경우에는 그 남편과의 관계에 의한다(국기령 20 단서). 즉 주주 등 1인이 결혼한 여자인 경우에는 그 자신과의 관계를 기준으로 하지 않고 그 남편과의 관계에 의하여 친족에 해당하는지의 여부를 판단하여야 하는 것이다.<sup>51)</sup> 예를 들어 A(미혼녀)와 그의 4촌 오빠인 B가 어떤 법인의 발행주식총수의 50%에 상당하는 주식을 각각 소유하고 있는 경우에 A와 B는 당해 법인의 과점주주에 해당한다. A와 B는 6촌 이내의 부계혈족에 해당하기 때문이다. 그런데 A가 C와 결혼하게 되면 A와 B는 당해 법인의 과점주주에 해당하지 않는다. B는 C의 처의 2촌 이내의 부계혈족

---

51) 출가녀와 그 언니의 딸의 남편과는 특수관계에 해당하지 아니한다. 출가녀 자신을 기준으로 할 때에는 그 언니의 딸의 남편은 3촌 이내의 부계혈족의 남편에 해당하므로 특수관계인에 해당된다. 그러나 출가녀의 경우에는 그 남편과의 관계를 기준으로 하는 것이므로 출가녀의 언니의 딸의 남편은 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자에 해당하지 않으므로 특수관계인에 포함되지 않는 것이다(국세청장, 서삼 46019-11131, 2003.7.14).

에 해당하지 않기 때문에 특수관계인에 해당하지 않는다.<sup>52)</sup> 그리고 C는 B의 3촌 이내의 부계혈족의 남편에 해당하지 않으므로 이 또한 친족의 범위에 포함되지 않는다.

다음으로 출가녀의 남편이 사망하더라도 그 남편과의 관계에 의하여 친족에 해당하는지의 여부를 판단한다.<sup>53)</sup> 남편이 사망하더라도 그 혼인관계를 통하여 연결된 생존자의 혈족관계에는 영향을 미치지 않기 때문이다.

---

52) 국세기본법해석편람 39-2-4 특수관계인에 해당하는 친족의 범위(국세청장, 징세 46101-2458, 98.9.7)에서 주식회사의 A주주(대주주 본인), B주주(A주주 처의 외삼촌)와 C주주(A주주 처의 사촌) 사이에는 특수관계에 해당되지 않는데, A주주가 사망하여 배우자인 처가 주식 전부를 상속받았을 경우 새로운 대주주인 처와 B주주, C주주와의 사이에 특수관계가 성립하는지의 여부에 관하여 국세기본법시행령 제20조 단서에 “출가녀의 경우에는 남편과의 관계에 의한다”고 하고 있으므로 그 남편과의 관계에 따라 계속하여 특수관계인의 범위에 해당하지 않는다고 해석하고 있다.

그런데 과점주주라 함은 특정주주 1인과 그와 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계가 당해 법인의 발행주식총수의 100분의 51 이상인 자들을 말한다(국기법 39②). 여기에서 특정주주 1인이라 함은 법인의 주주 중 어느 한 주주를 의미하는 것이지, 법인의 주주 중 최대주주를 가리키는 것은 아니라고 하겠다. 이 예에서 볼 때 A주주를 기준으로 할 때에는 B주주 및 C주주는 특수관계인에 해당하지 않는다. 그러나 B주주를 기준으로 할 때에는 A주주는 특수관계인에 해당한다. 왜냐하면 B주주를 기준으로 할 때에 A주주는 B주주의 3촌 이내의 부계혈족의 남편에 해당하기 때문이다. 그러므로 위의 해석편람은 잘못된 해석이라고 하겠다.

53) 서울고법 1985.9.23. 선고, 84구909 판결

[판결요지] 먼저 원고 소송대리인의 위 첫 번째 주장에 대하여 보건대, 위 다툼 없는 사실에 의하면 원고는 이건 주식양도인인 위 백정혜의 친족(시누이)인 홍금선의 배우자인 김석호의 4촌 이내의 친족이어서 동 상속세법 제34조의2 제1항 및 동법시행령 제41조 제2항 제2호가 규정하는 친족관계로 인하여 특수관계에 있는 자에 해당된다 할 것이고, 위 백정혜의 남편인 소외 홍일생이 이건 주식양도 이전에 사망하였다 할지라도 성립에 다툼이 없는 갑 제2호증의 2(제적등본)의 기재와 변론의 전 취지에 의하면 위 백정혜는 남편이 사망한 후에 친가에 복적하거나 재혼하지 아니한 사실을 인정할 수 있는 바이어서 남편의 사망으로 인하여 위 백정혜와 홍금선 사이의 친족관계가 소멸되는 것도 아니므로(민법 제775조 제2항 제1항), 원고 소송대리인의 위 첫 번째 주장은 그 이유가 없다.

다음에서 사례를 들어 설명하여 보기로 한다.

주식회사의 대주주인 A주주와 A주주의 처(C)의 사촌인 B주주는 특수관계에 해당하지 않는다. B주주는 처(C)의 2촌 이내의 부계혈족에 해당하지 않으며, 또한 A주주는 B주주의 3촌 이내의 부계혈족의 남편에 포함되지 않기 때문이다.

그런데 A주주가 사망하여 그의 처(C)가 주식 전부를 상속받았을 경우 새로운 대주주인 C와 B주주의 특수관계를 판정함에 있어서도 그 남편인 A주주와의 관계에 따라야 하므로 B와 C는 특수관계인에 해당하지 않는다. 즉 B주주는 C의 6촌 이내의 부계혈족에 해당하지만, C의 남편과의 관계에 의하면 처의 2촌 이내의 부계혈족에 해당하지 않기 때문에 특수관계인에 해당하지 않는다.<sup>54)</sup> 그리고 C는 그의 남편을 기준으로 할 때에는 B주주의 3촌 이내의 부계혈족의 남편에 해당하지 않으므로 이 또한 친족의 범위에 포함되지 않는다.

---

54) 국세기본법해석편람 39-2-4 특수관계인에 해당하는 친족의 범위(국세청장, 징세 46101-2458, 98.9.7)에서 주식회사의 A주주(대주주 본인), B주주(A주주 처의 외삼촌)와 C주주(A주주 처의 사촌) 사이에는 특수관계에 해당되지 않는데, A주주가 사망하여 배우자인 처가 주식 전부를 상속받았을 경우 새로운 대주주인 처와 B주주, C주주와의 사이에 특수관계가 성립하는지의 여부에 관하여 국세기본법시행령 제20조 단서에 “출가녀의 경우에는 남편과의 관계에 의한다”고 하고 있으므로 그 남편과의 관계에 따라 계속하여 특수관계인의 범위에 해당하지 않는다고 해석하고 있다.

그런데 과점주주라 함은 특정주주 1인과 그와 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계가 당해 법인의 발행주식총수의 100분의 51 이상인 자들을 말한다(국기법 39②). 여기에서 특정주주 1인이라 함은 법인의 주주 중 어느 한 주주를 의미하는 것이지, 법인의 주주 중 최대주주를 가리키는 것은 아니라고 하겠다. 이 예로 볼 때 A주주를 기준으로 할 때에는 B주주 및 C주주는 특수관계인에 해당하지 않는다. 그러나 B주주를 기준으로 할 때에는 A주주는 특수관계인에 해당한다. 왜냐하면 B주주를 기준으로 할 때에 A주주는 B주주의 3촌 이내의 부계혈족의 남편에 해당하기 때문이다. 그러므로 위의 해석편람은 잘못된 해석이라고 하겠다.

## 2) 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자

### (가) 사용인 기타 고용관계에 있는 자

특정주주 등 1인과 사용인 기타 고용관계에 있는 자를 말한다. 특정주주 등 1인과 사용인 기타 고용관계에 있는 자란 특정주주 등 1인과 근로계약 또는 고용계약에 의하여 근로를 제공하고 그 대가로 보수를 지급받는 사용인 또는 피용자를 말한다. 그러나 법인의 사용인 기타 고용관계에 있는 자는 앞에서의 사용인 기타 고용관계에 있는 자에 해당하지 않는다.<sup>55)</sup>

### (나) 주주 등의 금전 등에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자

주주 등의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자란 주주 등의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 그와 생계를 함께 하는 자를 말한다고 보아야 할 것이다. 주주 등의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자라 함은 당해 주주 등으로부터 받은 금전<sup>56)</sup> 기타의 재산 및 그 받은 금전이나 기타 재산의 운용에 의하여 발생하는 수

55) ① 대법원 1992.2.11. 선고, 91누6399 판결(지방세부과처분취소)

[판결요지] 구 지방세법(1990.12.31. 법률 제4269호로 개정되기 전의 것) 제105조 제6항 본문 소정의 과점주주의 정의에 대하여는 같은 법 제22조 제2호, 같은법 시행령 제6조에서 “주주 또는 사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자들로서 그들의 소유주식금액 또는 출자액의 합계액이 당해 법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 51 이상인 자”가 과점주주이고, “대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자”라 함은 소정의 친족관계나 사용인, 기타 고용관계에 있는 자 등을 말하는 것으로 규정하고 있는바, 위 규정의 문언 자체에 의하더라도 과점주주가 되려면 특정주주 1인과 사용인, 기타 고용관계가 있어야 하는 것이지 그 주식의 발행회사와 사용인 기타 고용관계가 있어야 하는 것은 아니다.

② 국기통 39-20--2(사용인·기타 고용관계에 있는 자의 범위).

56) 주주 등으로부터 금전을 받는 경우의 예로는 주주 등으로부터 생계비를 받는 경우 등을 들 수 있다.

입을 일상생활비의 주된 원천으로 하고 있는 자를 말한다.<sup>57)</sup> 그리고 일상생활비의 주된 원천으로 하고 있는 경우라 함은 대체로 일상생활비의 2분의 1 이상을 주주 등의 금전 기타의 재산에 의존하고 있는 경우로 본다.<sup>58)</sup>

또한 생계를 함께 하는 자란 서로 도와서 일상생활비를 공동으로 부담하고 있는 것을 말하며, 반드시 동거해야 하는 것은 아니다.<sup>59)</sup> 즉 “생계를 같이한다”는 것은 반드시 주민등록표상 세대를 같이할 것까지 요구하고 있는 것은 아니나, 일상생활에서 볼 때 유무상통하여 동일한 생활자금에서 생활하는 것을 의미한다.<sup>60)</sup>

### 3) 출자관계 또는 출연관계에 있는 자

#### (가) 개인주주 등이 출자하고 있는 다른 법인

주주 등이 개인인 경우에는 그 주주 등 1인과 그와 1) 및 2)의 관계(친족관계, 고용관계 및 경제적 의존관계)에 있는 자들의 소유주식수 등의 합계가 발행주식총수 등의 50% 이상인 법인은 특수관계인에 포함된다. 이를 도표로 표시하여 보면 <표 4>와 같다.

#### (나) 법인주주 등이 출자하고 있는 다른 법인 등

주주 등이 법인인 경우에는 그 주주 등인 법인의 소유주식수 등이 발행주식총수 등의 50% 이상인 다른 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다), 소유주식수 등이 주주 등인 법인의 발행주식총수 등의 50% 이상인 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다) 또는 개인은 특수관계인에 포함된다.

---

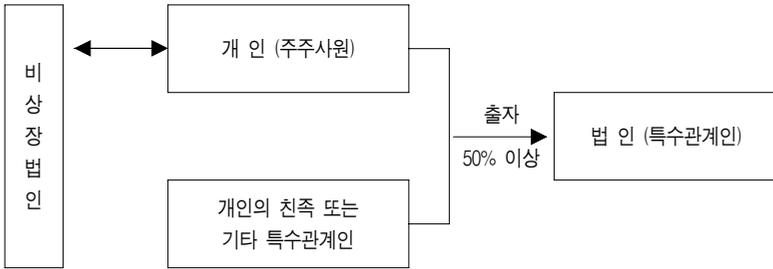
57) 吉國二郎ほか, 『國稅徵收法精解』, 財團法人 大藏財務協會, 2002, pp.325-330; 국기통 39-20---3(생계를 유지하는 자).

58) 日本 國稅徵收法基本通達 38條關係5.

59) 국기통 39-20---4(생계를 함께 하는 자).

60) 대법원 1983.4.26. 선고 83누44 판결 : 헌법재판소 1998.5.28 선고, 97헌가13 결정.

<표 4> 개인주주 등이 출자하고 있는 다른 법인



첫째, 주주 등이 법인인 경우에 그 주주 등인 법인이 발행주식 총수 등의 50% 이상을 출자하고 있는 다른 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다)은 특수관계인의 범위에 포함된다.

둘째, 소유주식수 등이 당해 법인의 발행주식총수 등의 50% 이상인 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다) 또는 개인은 당해 법인의 특수관계인에 해당한다. 즉 당해 법인의 발행주식총수 등의 50% 이상을 출자하고 있는 다른 법인 또는 개인은 특수관계인에 해당하는 것이다. 이를 도표로 정리하여 보면 <표 5>와 같다.

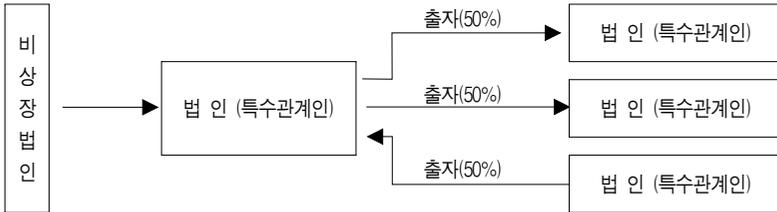
<표 5> 법인주주 등이 출자하고 있는 다른 법인 등



(다) 주주 등이 설립한 비영리법인 등

주주 등과 그와 1)의 관계(친족관계)에 있는 자가 이사의 과반수이거나 그 1인이 설립자인 비영리법인을 말한다. 다만, 그 비영리법인이 당해 법인의 발행주식총수 등의 20% 이상을 소유한 경우에 한한다. 이를 도표로 정리하여 보면 <표 6>과 같다.

<표 6> 주주 등이 설립한 비영리법인 등



(3) 과점주주의 판정

과점주주의 판정은 국세의 납세의무성립일 현재 주주 등과 그 친족 기타 특수관계에 있는 자의 소유주식 또는 출자액을 합계하여 그 점유비율이 51% 이상인지를 계산하는 것이며, 이 요건에 해당되면 당사자 개개인을 전부 과점주주로 본다. 어느 특정주주와 그와 친족 기타 특수관계에 있는 주주들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상이 되면, 특정주주를 제외한 그 밖의 주주들 사이에 친족 기타 특수관계가 없더라도 그 주주 전원을 과점주주로 보는 것이다.<sup>61)</sup>

61) 대법원 1980.10.14 선고, 79누447 판결

## 2. 법인세법 제52조 및 법인세법시행령 제87조에서의 특수관계인의 범위

### (1) 특수관계인의 범위

내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 납세지 관할세무서장 또는 관할지방국세청장은 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다(법법 52①). 이를 법인세에 있어서의 부당행위계산의 부인이라 하는데, 법인세에 있어서의 조세회피(tax avoidance, Steuerumgehung)를 방지하기 위한 근거규정을 이룬다.

위에서 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자, 즉 특수관계인이라 함은 법인과 다음 중 어느 하나의 관계에 있는 자를 말한다(법령 87①). 특수관계인에 해당하는지의 여부는 법령해석의 일반 원칙인 엄격해석의 원칙에 따라 다음에 열거한 자료 한정하여 해석하여야 하며, 유추해석이나 확장해석은 허용되지 아니한다.<sup>62)</sup>

#### 62) 대법원 1986.3.25. 선고, 86누30 판결

[판결요지] 법인세법 제20조에 의하여 부당행위계산으로 부인할 수 있는 거래의 상대방에 해당하는 “특수관계에 있는 자”라 함은 같은법시행령 제46조 제1항 각 호에서 열거한 관계있는 자에 한정된다고 할 것이고 이는 조세법령 해석의 일반 원칙에 따라 엄격히 해석하여야 하고 유추해석이나 확대적용은 허용될 수 없다고 할 것인바, 이 사건에서 원심이 확정된 사실에 의하면 원고법인의 자본금은 201,515,000원으로서 그중 소위 김기식이 42,005,000원, 그 아들 김인복이 21,050,000원, 사위 김종성이 30,220,000원을 출자하고 있어 이들의 출자분이 46.28퍼센트에 이르고, 주식회사 신촌 현대슈퍼마켓의 자본금은 30,000,000원인데 위 김기식이 3,000,000원, 김인복이 1,500,000원, 김종성이 1,500,000원을 각 출자하여 위 신촌 현대슈퍼마켓에 원고법인의 주주들이 총 20퍼센트의 주식밖에 소유하고 있지 아니한다는 것이므로 위 각 규정에 비추어 위 소외회사를 특수관

1) 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하는 자와 그 친족

임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자와 그 친족을 말한다. 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자에는 상법 제401조의2 제1항의 규정에 의하여 이사로 보는 사실상의 이사(업무집행 지시자<sup>63</sup>)가 포함된다.

그리고 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자에는 자연인은 물론이고 법인이 포함되는 것이다.<sup>64</sup>

임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자가 자연인인 경우에는 그의 친족까지 특수관계인에 포함된다. 친족이란 국제기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자를 말한다(법령 50Ⅱ). 이에 관하여는 후술한다.

---

계에 있는 자라 할 수는 없으므로 위와 같은 취지로 판단한 원심의 조치는 정당하고 거기에 소론과 같은 법인세법의 법리를 오해한 위법이 있다고는 할 수 없다. 논지는 독자의 견해에서 원심판결을 비난하는 데 불과하고 받아들일 수 없다.

63) 상법 제401조의2(업무집행지시자 등의 책임)

① 다음 각호의 1에 해당하는 자는 그 지시하거나 집행한 업무에 관하여 제399조·제401조 및 제403조의 적용에 있어서 이를 이사로 본다.

1. 회사에 대한 자신의 영향력을 이용하여 이사에게 업무집행을 지시한 자
2. 이사의 이름으로 직접 업무를 집행한 자
3. 이사가 아니면서 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 업무를 집행할 권한이 있는 것으로 인정될 만한 명칭을 사용하여 회사의 업무를 집행한 자

64) 재정경제부 장관, 법인 46012-12, 2002.1.18.

## 2) 주주 등과 그 친족

당해 법인의 주주·사원 또는 출자자(이하에서 “주주 등<sup>65)</sup>”이라 한다)와 그 친족을 말한다. 법인이 회사정리법에 의한 회사정리절차개시결정을 받더라도 당해 법인과 그 주주간에는 특수관계가 존속한다.<sup>66)</sup>

### (가) 주주 등의 범위

주주 등에는 개인인 주주는 물론이고 법인인 주주 등을 포함한다. 그러나 소액주주 등은 주주 등에 포함하지 않는다.

소액주주 등이라 함은 발행주식총수 또는 출자총액의 1%에 미달하는 주식 또는 출자지분을 소유한 주주 또는 출자자를 말한

---

#### 65) 대법원 1994.8.26선고, 93누19146 판결

[판결요지] 법인세법 제20조에 의한 부당행위계산의 부인 대상으로 되려면 그 거래 등이 법인과 특수관계자 사이의 것이어야 하고, 특수관계자의 범위에 관한 같은법시행령 제46조 제1항은 제1호(1993.12.31. 개정 전의 것)로 출자자와 그 친족을, 제2호(1993.12.31. 개정 전의 것)로 법인 또는 출자자의 사용인(출자자에 있어서는 영리법인인 경우에는 임원에 한하고 비영리법인인 경우에는 이사 및 설립자에 한한다)을 들면서 제7호로는 제1호 및 제2호에 계기하는 자가 이사의 과반수이거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한한다)의 100분의 50 이상을 출연하고 그중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인을 들고 있으므로, 위에서 본 관계규정의 문면과 그 취지 등에 비추어 볼 때 출자자라 함은 법인과의 거래당시에 당해 법인에 출자지분을 가지고 있는 주주나 사원 등과 같이 당해 법인과의 사이에 법률상 일정한 관계를 유지하고 있는 자를 가리키는 것으로 해석되어야 할 것이다. 재단법인의 출연자는 그 출연에 의하여 재산을 재단법인에 귀속시킨 사실이 있을 뿐 그것만으로 법인과의 사이에 무슨 관계를 유지하는 지위에 있게 되는 것이 아니므로 위의 특수관계자인 출자자에 해당한다고 할 수 없다. 원심이 위와 반대의 견해로 그 거래 당시 원고법인의 재단이사장이거나 원고법인이 운영하는 학교의 교장인 소외인들이 원고법인 출연자의 아들이므로 위 시행령 제46조 제1항 제1호의 “출자자의 친족”에 해당한다고 판시한 것은 잘못이라고 하겠고, 따라서 원심이 출자자의 개념과 범위를 잘못 해석하였다고 지적하는 일용 이유가 있다.

#### 66) 법인세법기본통칙(이하에서 “법기통”이라 한다) 52-87---3(회사정리 등에 따른 특수관계 소멸 여부).

다. 다만, 당해 법인의 지배주주 등과 특수관계에 있는 자는 소액주주 등으로 보지 않는다.

위에서 지배주주 등이란 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 1% 이상의 주식 또는 출자지분을 소유한 주주와 출자자(국가 및 지방자치단체를 제외한다)로서 그와 특수관계에 있는 자와의 소유주식 또는 출자지분의 합계가 당해 법인의 주주 또는 출자자 중 가장 많은 경우의 당해 주주 또는 출자자를 말한다.

다음으로 소액주주 등에서 제외되는 “당해 법인의 지배주주 등과 특수관계에 있는 자”와 지배주주 등의 판정과 관련된 “그와 특수관계에 있는 자”에서 “특수관계에 있는 자”라 함은 당해 지배주주 등 또는 주주 등과 다음 중 어느 하나의 관계에 있는 자를 말한다.

① 당해 지배주주 등 또는 주주 등이 개인인 경우

다음 중 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자를 말한다.

㉠ 친족

친족이란 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자를 말한다(법령 50Ⅱ). 이에 관하여는 후술한다.

㉡ 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 경우의 당해 법인

㉢ 당해 주주 또는 출자자와 ① 및 ②에 해당하는 자가 발행주식총수 또는 출자총액의 30% 이상을 출자하고 있는 법인

㉣ 당해 주주 또는 출자자와 그 친족이 이사의 과반수를 차지하거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한한다)의 50% 이상을 출연하고 그중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인

㉤ 위의 ③ 및 ④에 해당하는 법인이 발행주식총수 또는 출자총액의 50% 이상을 출자하고 있는 법인

② 당해 지배주주 등 또는 주주 등이 법인인 경우

법인세법시행령 제87조 제1항 각호(제3호67)를 제외한다)의 1에 해당하는 관계에 있는 자를 말한다. 위에서 법인세법시행령 제87조 제1항 각호(제3호를 제외한다)의 1에 해당하는 관계에 있는 자란 임원의 임면권의 행사 등에 있어서 사실상 영향력을 행사하는 자와 그 친족, 주주 등과 그 친족, 출자관계에 있는 법인(제4호 내지 제8호에 기록되어 있는 법인)을 말한다.

#### (나) 친족 등의 범위

주주 등이 개인인 경우에는 주주 등은 물론이고 그 주주 등의 친족까지 특수관계인에 포함된다. 친족이란 국제기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자를 말한다(법령 50Ⅱ). 이에 관하여는 후술한다.

#### 3) 법인의 임원·사용인 등

법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인(주주 등이 영리법인인 경우에는 그 임원을, 비영리법인인 경우에는 그 이사 및 설립자를 말한다)이나 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족을 말한다. 이를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

#### (가) 법인의 임원 또는 사용인

법인의 임원 또는 사용인은 그 법인의 특수관계인에 해당한다. 그런데 법인이 파산법에 의하여 파산선고를 받은 경우에는 당해 법인과 그 법인의 임원간에 상법 제382조 및 민법 제690조에 의

---

67) 법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인(주주 등이 영리법인인 경우에는 그 임원을, 비영리법인인 경우에는 그 이사 및 설립자를 말한다)이나 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족을 말한다.

한 위임관계가 소멸되는 것이므로 임원의 지위로 인한 특수관계는 소멸된다고 하겠다.<sup>68)</sup>

(나) 법인의 주주 등의 사용인

법인의 주주 등의 사용인을 말한다. 그런데 법인의 주주 등이 법인인 경우도 있을 수 있다.

법인의 주주 등이 영리법인인 경우에는 그 영리법인의 임원만을 법인의 주주 등의 사용인으로 본다. 그러므로 법인의 주주가 출자를 하고 대표이사로 있는 다른 법인의 임원 또는 사용인은 법인의 주주 등의 임원 또는 사용인이 아니다.<sup>69)</sup>

그리고 법인의 주주 등이 비영리법인인 경우에는 그 이사 및 설립자만을 법인의 주주 등의 사용인으로 본다.<sup>70)</sup>

(다) 법인 또는 법인의 주주 등의 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자

법인 또는 법인의 주주 등의 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자는 그 법인의 특수관계인에 해당한다. 그리고 생계를 유지하는 자라 함은 당해 주주 등으로부터 급부를 받는 금전·기타의 재산수입과 급부를 받는 금전·기타의 재산운용에 의하여 생기는 수입을 일상

68) 법기통 52-87--3(회사정리 등에 따른 특수관계 소멸 여부).

69) 국세청장, 법인 46012-2796, 1996.10.9.

70) ① 서울고법 1988.6.23 선고, 87구1071

[판결요지] 병 법인의 주주인 갑이 같은 주주인 을이나 병 법인과 직접적·개인적으로 사용인 기타 고용관계에 있는 것이 아니라 을이 대표이사로 있는 정 법인의 소유의 빌딩관리소장으로서 동 법인과 고용관계에 있을 뿐인 경우, 갑과 을은 제2차 납세의무를 지는 국세기본법시행령 제20조 제9호 제10호 소정의 특수관계인에 해당되지 아니한다.

② “특수관계자”에는 출자자가 영리법인인 경우 그 법인의 임원 아닌 사용인은 포함되지 아니한다(법인 46012-107, 1997.1.14).

생활비의 주된 원천으로 하고 있는 자를 말한다.<sup>71)</sup>

(라) 이들과 생계를 함께 하는 친족

“이들과 생계를 함께 하는 친족”에서 “이들”의 범위가 문제가 되고 있다. “이들”의 범위에 관하여는 ① 법인의 임원 및 사용인, 법인의 주주 등의 사용인, 법인 또는 법인의 주주 등의 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자라는 견해(最廣義說)<sup>72)</sup>, ② 법인의 주주 등의 사용인, 법인 또는 법인의 주주 등의 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자라는 견해(廣義說), ③ 법인 또는 법인의 주주 등의 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자라는 견해(狹義說)<sup>73)</sup>가 대립하고 있다.

결론적으로 “이들”의 범위를 해석함에 있어서는 당해 조문 전체의 취지에 비추어 최광의설最廣義說의 견해에 따르는 것이 타당하다고 하겠다. 왜냐하면 법인의 임원 및 사용인이나 법인의 주주 등의 사용인과 생계를 함께 하는 친족은 제외하면서 법인 또는 법인의 주주 등의 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 친족만 포함하는 것이 사리에 맞지 않기 때문이다. 소득세법 시행령 제98조 제1항 제2호에서는 “당해 거주자의 종업원 또는 그 종업원과 생계를 같이하는 친족”을 특수관계인의 범위에 포함하고 있다.

---

71) 법기통 52-87---2(법인 또는 출자자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족의 범위).

72) 강인애, 『조세법 VI』, 조세통람사, 1993, pp.158-160; 이연호, 박헌세, 『법인세 2003』, (주)광고 TNS, 2003, p.902.

73) 이종규, 『법인세법해설』, 삼일인포마인, 2001, p.773.

다음으로 “생계를 함께 하는 자”란 일상생활을 공동으로 영위하는 자를 말한다.<sup>74)</sup>

4) 출자관계 또는 출연관계에 있는 법인

(가) 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하는 자 등이 발행주식총수의 30% 이상을 출자하고 있는 다른 법인

앞의 1) 내지 3)에 해당하는 자가 발행주식총수 또는 출자총액의 30% 이상을 출자하고 있는 다른 법인을 말한다. 예를 들어 내국법인에 자본을 출자하고 있는 출자자의 친족이 총발행주식의 30% 이상을 출자하고 있는 다른 법인은 당해 내국법인과 특수관계에 있는 자에 해당된다고 하겠다.<sup>75)</sup>

(나) 특수관계 있는 법인이 발행주식총수의 50% 이상을 출자하고 있는 다른 법인

위의 가) 또는 다음의 마)에 해당하는 법인이 발행주식총수 또는 출자총액의 50% 이상을 출자하고 있는 다른 법인을 말한다.

(다) 당해 법인에 50% 이상을 출자하고 있는 법인에 50% 이상을 출자하고 있는 법인 또는 개인

당해 법인에 50% 이상을 출자하고 있는 법인에 50% 이상을 출자하고 있는 법인이나 개인을 말한다.

(라) 계열회사 및 그 계열회사의 임원

당해 법인이 독점규제및공정거래에관한법률에 의한 기업집단에 속하는 법인인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그

---

74) 법기통 52-87---2(법인 또는 출자자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족의 범위).

75) 국세청장, 법인 46012-3338, 1998.11.3.

계열회사의 임원을 말한다. 즉 어떤 법인이 독점규제및공정거래에 관한 법률에 의한 기업집단에 속하는 법인에 해당하는 때에는 당사법인 사이에는 직접적인 출자관계가 없다고 하더라도 상호간에 특수관계인에 해당한다. 또한 특정법인이 소속하고 있는 기업집단의 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원은 그 특정법인의 특수관계인에 포함되는 것이다.

(마) 주주 등이 설립한 비영리법인 등

앞의 1) 내지 3)에 해당하는 자 및 당해 법인이 이사의 과반수를 차지하거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한한다)의 50% 이상을 출연하고 그중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인을 말한다.

## (2) 쌍방관계설과 일방관계설

### 1) 학설의 검토

법인의 특수관계인을 가림에 있어서 당해 법인만을 기준으로 하여 그 법인과 일정한 관계에 있어야만 특수관계인에 해당한다는 일방관계설과 당해 법인 또는 거래상대방 모두를 기준으로 하여 일정한 관계에 있으면 특수관계인에 해당한다는 쌍방관계설이 대립하고 있다.

특정법인의 특수관계인을 판단함에 있어서 특정법인을 기준으로 할 때에는 그 거래상대방이 특수관계에 있는 자에 해당하지 않는 경우에도 그 거래상대방을 기준으로 할 때에는 특정법인이 특수관계에 있는 자에 해당하는 경우가 있을 수 있다.

이 경우에 특정법인을 기준으로 하여 그 거래상대방이 법인세법시행령 제87조 제1항 각호 중의 어느 하나에 해당하는 때에만 특정법인과 그 거래상대방이 특수관계에 있다고 판단하는 견해가 일방관계설이다. 즉 법인세법시행령 제87조 제1항의 특수관계인

에 대한 “—법인과 다음 각호의 1의 관계에 있는 자—”의 해석에 있어서 특정법인만을 기준으로 하여 “—다음 각호의 1의 관계에 있는 자—”에 해당하는지의 여부를 판단하여야 한다.

일방관계설이 내세우는 논거는 다음과 같다.

첫째, 앞에서의 “—법인과 다음 각호의 1의 관계에 있는 자—”의 해석에 있어서 법인과의 관계는 물론이고 그 거래상대방과의 관계까지 포함된다고 보는 견해는 논리의 비약으로서 확장해석에 해당한다.<sup>76)</sup>

둘째, 쌍방관계설을 적용하는 것은 소득 이전의 흐름의 방향을 무시하는 것이어서 타당하지 않다.<sup>77)</sup>

셋째, 쌍방관계설을 적용하게 되면 본래의 입법취지와는 달리 특수관계인의 범위가 지나치게 확장되는 결과를 초래하게 된다.

이에 대하여 특정법인과 그 거래상대방이 특수관계인에 해당하는지의 여부는 특정법인을 기준으로 하여 그 거래상대방이 법인세법시행령 제87조 제1항 각호의 1의 관계에 있는 경우뿐만 아니라 그 거래상대방을 기준으로 하여 특정법인이 법인세법시행령 제87조 제1항 각호의 1의 관계에 있는 경우까지 포함하여 판단하여야 한다는 견해가 쌍방관계설이다. 즉 법인세법시행령 제87조 제1항의 특수관계인에 대한 “—법인과 다음 각호의 1의 관계에 있는 자—”의 해석에 있어서 특정법인 및 거래상대방 모두를 기준으로 하여 “—다음 각호의 1의 관계에 있는 자—”에 해당하는지의 여부를 판단하여야 한다고 보는 견해이다.

간단한 사례를 들어 설명하면 특정법인인 갑을(주)이 병정(주)의 주주인 경우에 갑을(주)을 기준으로 하면 병정(주)은 갑을(주)의 주주에 해당하지 않으므로 병정(주)은 특정법인인 갑을(주)의

---

76) 장재식, 『조세법』, 서울대학교출판부, 1995, pp.388-389.

77) 이태로·안경봉, 앞의 책, pp.378-379.

특수관계인이 아닌 것으로 된다. 그러나 상대방인 병정(주)을 기준으로 하면 특정법인인 갑을(주)은 병정(주)의 주주로서 특수관계인에 해당한다.

일방관계설의 견해에 따르면 갑을(주)과 병정(주)은 특수관계에 해당하지 않으나, 쌍방관계설의 견해에 따르면 갑을(주)과 병정(주)은 특수관계에 해당하는 것이다.

이로 볼 때 특정법인만을 기준으로 하여 특정법인과 특수관계에 있는 자에 해당하는지의 여부를 판단하게 되면 사실상 동일한 경제적 집단에 속하거나 경제적 밀접성이 있음에도 불구하고 세법상 서로 달리 취급하는 결과로 되어 부당행위계산 부인제도의 취지에 배치될 뿐만 아니라 과세의 형평을 침해하게 된다. 위의 사례에서 병정(주)이 갑을(주)의 주주에 해당하지 않고, 갑을(주)이 병정(주)의 주주에 해당한다고 하여 두 법인간의 밀접도 내지 친밀도가 병정(주)이 갑을(주)의 주주에 해당하는 경우의 두 법인간의 밀접도 내지 친밀도보다 떨어지는 것은 아니다. 일방관계설을 취하게 되면 동일한 사실관계에 대하여 서로 다른 세무상의 취급을 하는 것이 되어 불합리하게 된다. 따라서 쌍방관계설이 타당하다고 본다.

쌍방관계설이 다수설이다.<sup>78)</sup> 판례는 당초에는 일방관계설의 입장을 취하였는데,<sup>79)</sup> 그 뒤에 쌍방관계설의 입장으로 변경하였

78) 강인애, 『조세법 VI』, 조세통람사, 1993, p.154; 김완석, 『법인세법론』, (주)광교 TNS, 2004, p.517; 정인진, 『부당행위계산의 부인, 조세사건에 관한 제문제(下)』, 법원행정처, 1993, p.181; 조달영, 『법인세법정해』, (주)영화조세통람, 2003, p.1135; 이종규, 앞의 책, pp.768-769.

79) 서울고법 1974.10.22. 선고, 74구119 판결

[판결요지] 원고소송대리인은 원고회사의 출자자는 모두 외국인이고 소외 극동셀 석유주식회사는 원고회사의 출자자가 아니며 오히려 원고회사가 동 회사의 출자자이므로 원고회사의 동 회사 사이의 이러한 관계는 정부가 법인세법 제20조 제1항, 동법시행령 제46조 제1항에 의하여 위 소외 회사에 대한 관계에 있어서 동 회사의 원고회사에 대한 거래행위를 특수한 관계에 있는 자와의 부당행위로 부

인할 수 있는 근거는 되나 원고회사에 대한 관계에 있어서 원고회사의 위 소외 회사에 대한 거래 행위를 특수한 관계에 있는 자와의 부당행위로 부인할 수 있는 근거가 되지 아니하며, 그리고 외국회사와 내국회사 사이의 차관 또는 전환사채 등의 인수에 있어서 그 이자율이 연 10퍼센트를 초과하는 경우는 거의 없고(보통 연 6~9 퍼센트 정도임) 전환사채의 인수는 금융기관으로부터의 일반 금융대출과는 그 성격이 판이하여 일정한 상환기간 내에 주식으로 전환될 것이 예정되어 있는 것이므로 전환사채의 이자와 은행금리를 동일시하여 비교함은 부당하고, 따라서 외국회사인 원고회사가 내국회사인 위 소외 회사로부터 위 전환사채에 대한 이자로서 일반은행 대출금리에 미달하는 연 10퍼센트의 이자를 받았다 하더라도 이를 원고회사의 조세부담을 부당하게 감소시킨 행위라고 할 수 없으니 피고가 법인세법 제20조 제1항, 동법시행령 제46조 제1항 제3호 및 동조 제2항 제7호에 의하여 원고회사가 위 소외 회사로부터 위 전환사채의 이자로서 연 10퍼센트의 이자를 받은 것을 원고회사와의 특수한 관계에 있는 자와의 거래에 있어 원고회사가 위 소외 회사로부터 위 전환사채의 이자로서 연 10퍼센트 해당의 금원 이외에 금 28,817,568원을 더 받은 것으로 인정하여 이를 추가익금으로 가산하고 원고에게 동 추가익금에 대한 추가법인세를 부과한 이 사건 과세처분은 위법한 것이라는 뜻의 주장을 하고 있고, 이에 대하여 피고소송수행자는 법인의 부당행위 또는 계산의 부인을 규정하고 있는 법인세법 제20조의 입법취지는 법인의 행위 또는 계산이 사실상 동 법인과 특수관계에 있는 자와의 거래에 있어 그 법인의 소득에 대한 조세부담을 부당하게 감소하게 함을 방지하기 위한 것이라 할 것이고 위 소외 회사가 원고법인의 출자자가 아닌 자회사라 할 지라도 원고법인은 자회사인 위 소외 회사에 50퍼센트를 출자하고 있어 동 회사의 경영 기타 전반에 걸쳐 절대적인 영향력을 줄 수 있는 사실상의 특수관계에 있고, 그리고 원고는 1972 사업년도 중 은행차입금에 대하여는 연 24퍼센트 내지 16퍼센트의 이자를 지급하면서 위 소외 회사에 대하여 전환사채 명목으로 대여한 금원에 대하여는 위 이자율에 훨씬 미달하는 연 10퍼센트의 이자를 받았는데, 이는 특수관계자와의 거래에 있어 조세부담을 부당하게 감소시킨 것이므로 이에 대하여 피고가 법인세법 제20조 제1항, 동법시행령 제46조 제1항 제3호 및 동조 제2항 제7호를 적용하여 행한 이 사건 과세처분은 적법한 것이라고 다투고 있다.

그러므로 살피건대, 조세법규에 대한 해석은 엄격하게 하여야 하며 유추적용이나 확대해석은 허용할 수 없는 것이므로 정부가 법인세법 제20조 제1항, 동법시행령 제46조 제1항 및 제2항의 각호에 의하여 법인의 행위 또는 계산을 부인하고 법인의 소득금액을 계산할 수 있는 경우라는 것은 법인이 그 법인의 위 시행령 제46조 제1항 소정의 출자자 등 특수관계자에게 부당한 방법으로 이익을 주고 그 반면에 그 법인에 대하여 손실을 부담하게 하여 결과적으로 그 법인의 조세부담이 감소된 것으로 인정되는 경우에 한하고, 법인으로부터 이익을 받은 자

## 다.80) 행정해석도 쌍방관계설의 입장에서 어떤 법인과 일정한 관

가 위 시행령 제46조 제1항 소정의 출자자 등 특수관계자가 아닌 경우에는 그들이 법인과 사실상 특수관계에 있는 자이고 이러한 자에게 이익을 줌으로써 법인이 손실을 입게 되어 조세부담이 감소되었다 하더라도 정부가 위의 관계법규정에 의하여 법인의 행위 또는 계산을 부인할 수 없다 할 것이다. 그런데 이 사건에 있어서는 증인 오준환의 증언에 의하여 진정 성립이 인정되는 갑 제4호증의 1의 기재내용과 동 증인의 증언 및 변론의 전 취지를 종합하여 원고회사는 영국 법률에 의하여 설립된 영국법인으로서 그 출자자가 모두 외국인이고 소외 공동셀식유주식회사는 한국법률에 의하여 설립된 내국법인으로서 그 자본 50퍼센트를 원고회사가 출자한 사실이 인정되고, 위 소외 회사가 원고회사에 출자한 바가 없다는 원고의 주장에 대하여 위 소외 회사가 원고회사에 출자한 바가 있거나 동 소외 회사의 자본 중 원고회사가 출자한 부분을 제외한 나머지 부분의 출자자와 원고회사의 출자자 사이에 위 시행령 제46조 제1항의 각호에 해당하는 사유가 있다는데 대한 피고측의 아무런 주장 입증이 없으므로 위 소외 회사는 원고회사의 위 시행령 제46조 제1항 소정의 출자자 등 특수관계자가 아니며 따라서 동 회사가 원고회사의 자회사이고, 원고회사가 동 회사의 자본의 50퍼센트를 출자하고 있어 동 회사의 경영 등 전반에 걸쳐 절대적인 영향력을 가지고 있는 관계로 동 회사는 원고회사와 사실상 특수한 관계에 있고, 원고회사가 동 회사로부터 위 전환사채의 이자로서 은행금리에 미달하는 연 10퍼센트의 이자를 받아 동 회사에게 이익을 주고, 반면에 원고회사에게 손실을 입혀 원고회사의 조세부담이 감소되었다 하더라도 이러한 경우에 원고회사가 동 회사로부터 위 전환사채의 이자로서 연 10퍼센트 해당의 금원을 받은 행위는 위 시행령 제46조 제1항 소정의 출자자 등 특수관계자에 해당하지 않는 자와의 거래행위이므로 법인세법 제20조 제1항, 동법시행령 제46조 제1항 제3호 및 동조 제2항 제7호에 의한 부당행위로 부인의 대상이 되지 않는다 할 것이고, 그렇다면 원고회사가 위 소외 회사로부터 위 전환사채의 이자로서 연 10퍼센트에 해당하는 금 28,300,000원을 받은 행위를 법인세법 제20조 제1항, 동법시행령 제1항 제3호 및 동조 제2항 제7호에 의하여 부당행위로 부인하고 원고회사가 동 회사로부터 위 이자액 이외 금 28,817,568원의 이자를 받은 것으로 인정하여 동 인정이자액을 추가의금으로 가산하고 동 추가의금에 대한 추가법인세 금 7,371,070원을 원고에게 부과한 피고의 이 사건 과세처분은 위법한 처분이라 할 것이다.

### 80) ① 대법원 1991.5.28. 선고, 88누7248 판결

[판결요지] 납세의무자인 어느 법인이 그 법인에 대하여 출자자의 지위에 있는 타 법인 또는 개인과 거래를 한 경우에 있어서 이들 사이에 법인세법시행령 제46조 제1항 제1호 소정의 특수관계가 성립함은 물론이려니와, 반대로 납세의무자인 당해 법인이 스스로 출자자의 지위에 서서 그 출자를 받은 타 법인을 상대방으로 하여 거래를 한 경우에 있어서도 위 특수관계는 성립한다.

계에 있는 상대방은 물론이고 당해 법인이 그 거래당사자인 상대방과 일정한 관계에 있더라도 그 상대방은 당해 법인의 특수관계인에 해당한다는 의미로 보고 있다.<sup>81)</sup>

## 2) 쌍방관계설의 적용 한계

법인세의 부당행위계산 부인의 요건으로서의 특수관계인을 판단함에 있어서 어느 경우든 예외 없이 쌍방관계설을 적용할 수 있는 것은 아니다. 법인의 임원 임면권의 행사 등에 있어서 사실상 영향력을 행사할 수 있다고 인정되는 자 또는 법인의 주주 등(법령 87① I 및 II의 경우)이 개인인 경우와 법인의 임원·사용인 등(법령 87① III의 경우)에 대하여는 그 성격상 쌍방관계설을 적용할 수 없다. 법인 자신이 개인의 임원 임면권의 행사 등에 있어서 사실상 영향력을 행사할 수 있다고 인정되는 자 또는 개인의 주주가 되거나 개인의 임원 또는 사용인이 될 수 없기 때문이다.

결론적으로 쌍방관계설은 특정법인의 거래상대방이 법인인 경우, 즉 거래상대방이 법인으로서 특정법인의 임원 임면권의 행사

---

### ② 대법원 1991.1.11 선고, 90누7432 판결

[판결요지] 원고는 소외 대명도기주식회사(이하에서 “대명도기”라고 약칭한다)의 총발행주식 3,000주 중 900주를 소유하고 있던 주주인데, 대명도기에게 출자의 집하자금이란 명목으로 대략 3일 내지 7일의 간격을 두고 선급금을 계속 제공하였고, 또 소외 주식회사 삼명캐닝(이하에서 “삼명캐닝”이라고 약칭한다)의 총발행주식의 28퍼센트 정도를 소유하고 있던 주주인데, 삼명캐닝에게 도금제 및 광택제의 집하자금이란 명목으로 선급금을 제공하였다. 이와 같은 원고의 대명도기와 삼명캐닝에 대한 위와 같은 선급금의 제공은 법인세법 제20조 및 같은법 시행령 제46조 제1항 소정의 “특수관계에 있는 자”에게 금전을 무상으로 제공한 것으로서, 경제적 합리성을 결여한 부자연스럽고 불합리한 것이므로, 피고가 같은법시행령 제46조 제2항 제7호 본문에 따라 위 선급금에 대한 이자상당액을 계산하여 이를 인정이자로 익금에 산입한 것은 정당하다.

81) 법기통 52-87--1(부당행위계산의 시부인기준)②.

등에 있어서 사실상 영향력을 행사할 수 있다고 인정되는 자 또는 주주 등인 경우(법령 87① I 및 II의 경우)와 출자관계 또는 출연관계에 있는 법인에 해당하는 경우(법령 87①IV 내지 VIII의 경우)에만 그 적용이 가능하다고 하겠다.

### (3) 친족의 범위

#### 1) 친족의 범위

임원의 임면권의 행사·사업방침의 결정 등 특정법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자의 친족, 특정법인의 주주 등의 친족, 특정법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인이나 사용인 외의 자로서 특정법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족은 특정법인의 특수관계인에 포함된다.

친족이란 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자를 말한다(법령 50II). 친족의 구체적인 범위에 관하여는 앞의 국세기본법 제39조 및 국세기본법시행령 제20조에서 설명한 바와 같다.

#### 2) 출가녀에 있어서의 친족의 판단

법인세법시행령 제87조 제1항의 친족에 해당하는지의 여부를 판단함에 있어서 임원의 임면권의 행사·사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자 또는 주주 등이 출가녀인 경우에 국세기본법시행령 제20조 단서의 적용 여부가 문제가 되고 있다. 즉 임원의 임면권의 행사·사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자 또는 주주 등이 출가녀인 경우에 그 출가녀의 친족을 판단함에 있어서 그 남편과의 관계에

의할 것인지, 아니면 그 출가녀 자신과의 관계에 의할 것인지가 문제인 것이다.

이에 관하여는 국세기본법시행령 제20조 단서를 적용하여야 한다는 견해와 국세기본법시행령 제20조 단서를 적용하여서는 안 된다는 견해의 대립이 있다.

다음과 같은 논거로 국세기본법시행령 제20조 단서를 적용하여야 한다는 견해에 찬성하고자 한다.

첫째, 법인세법시행령 제50조 제2호에서 친족이란 “국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자”라고 정의하고 있다. 그런데 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 있는 친족에 해당하는지의 여부를 판단함에 있어서는 출가녀의 경우에는 그 남편과의 관계에 의하도록 하고 있다(국기령 20① 단서). 따라서 친족을 판단함에 있어서 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자 또는 주주 등이 출가녀에 해당하는 때에는 국세기본법시행령 제20조 단서의 규정에 의하여 그 남편과의 관계를 기준으로 하여야 한다.

둘째, 출가녀(처)의 친족을 판단함에 있어서 국세기본법시행령 제20조 단서가 적용되지 않는다고 볼 경우, 즉 그 출가녀 자신과의 관계를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판단하는 경우에 남편의 친족은 그 출가녀의 친족에 포함되지 않는 모순이 생기게 된다. 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호의 친족의 범위에는 남편의 혈족 및 그 배우자가 열거되어 있지 않기 때문이다. 그러므로 출가녀의 경우에는 그 남편과의 관계를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 가려야 하는 것이다.

### 3) 친족의 판단에 있어서의 쌍방관계설과 일방관계설

임원의 임면권의 행사·사업방침의 결정 등 특정법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자의 친족,

특정법인의 주주 등의 친족, 특정법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인이나 사용인 외의 자로서 특정법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족을 판단함에 있어서도 쌍방관계설과 일방관계설이 대립하고 있다. 즉 임원의 임면권의 행사·사업방침의 결정 등 특정법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자 등 일방만을 기준으로 하여 그 자의 친족에 해당하는지의 여부를 가리는 것인지, 아니면 임원의 임면권의 행사·사업방침의 결정 등 특정법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자 등과 그 친족 양쪽 모두를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 가리는 것인지가 명확하지 않는 것이다.

법문이 임원의 임면권의 행사·사업방침의 결정 등 특정법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자와 그 친족, 특정법인의 주주 등과 그 친족, 특정법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인이나 사용인 외의 자로서 특정법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족으로 표현하고 있는 점에 비추어 볼 때, 임원의 임면권의 행사·사업방침의 결정 등 특정법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자 등 일방만을 기준으로 하여 친족관계에 해당하는지를 판단하여야 한다고 본다. 즉 일방관계설을 지지하고자 한다.

### 3. 소득세법 제41조 및 소득세법시행령 제98조에서의 특수관계인의 범위

#### (1) 특수관계인의 범위

부동산임대소득·사업소득·일시재산소득·기타소득 또는 산림소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자와 특수관계에 있는 자와의 거래로 인하여 당해 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 납세지 관할세무서장 또는 지방국세청장이 그 거주자의 행위 또는 계산에 관계없이 당해 연도의 소득금액을 계산할 수 있다(소법 41①). 이를 소득세의 부당행위계산 부인이라 하는데, 소득세에 있어서의 조세회피를 방지하기 위한 근거규정을 이룬다.

여기서 “거주자와 특수관계에 있는 자”란 다음과 같이 친족관계에 있는 자, 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자, 출자관계 및 출연관계에 있는 자를 말한다(소령 98①).

#### 1) 친족관계

거주자와 특수관계에 있는 자에는 당해 거주자의 친족이 포함된다. 그런데 친족의 범위에 관하여 명시적인 규정을 두고 있지 않다.

따라서 친족의 범위의 해석과 관련하여 다음과 같은 견해의 대립이 있다.

제1설은 친족이란 민법 제777조의 친족을 의미한다는 견해이다.<sup>82)</sup> 민법 제777조의 친족에는 8촌 이내의 혈족, 4촌 이내의 인척과 배우자가 포함된다.

---

82) 강인에, 앞의 책, pp.156-157.

소득세법시행령 제98조 제1항 제1호에서 “당해 거주자의 친족”이라고 규정하고 있을 뿐 친족의 범위에 관하여 별도의 정의규정을 두고 있지 않으므로 민법 제777조에 의하여 당해 거주자의 8촌 이내의 혈족, 4촌 이내의 인척과 배우자를 친족으로 보아야 한다고 주장한다. 친족관계로 인한 법률상 효력은 민법 또는 다른 법률에 특별한 규정이 없는 한 민법 제777조에 기록되어 있는 자에게 미치기 때문이다(민법 777).

제2설은 친족이란 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 규정하는 친족을 의미한다는 견해이다. 행정해석은 친족을 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 규정하는 친족의 관계에 있는 자로 해석하고 있다.<sup>83)</sup>

친족의 개념은 민법에서의 차용개념으로서 세법에 특별한 규정이 없는 한 민법의 해석에 따라야 할 것이다.<sup>84)</sup> 그렇다면 소득세법시행령 제98조 제1항 제1호에서의 친족이란 민법 제777조에 따라 당해 거주자의 8촌 이내의 혈족, 4촌 이내의 인척과 배우자를 친족으로 볼 수밖에 없다.

그러나 소득세법시행령 제98조 제1항 제1호에서의 친족을 이와 같이 민법 제777조의 친족의 의미로 해석하는 경우에는 이 조항의 친족의 범위를 다른 세법상의 친족의 범위보다 합리적인 사유 없이 지나치게 확장하는 것이어서 부당하다고 하지 않을 수 없다.

따라서 소득세법시행령 제98조에서 친족의 범위를 구체적으로 정하는 것이 바람직하다고 하겠다.

---

83) 소득세법기본통칙(이하에서 “소기통”이라 한다) 41-3(부당행위계산시의 친족의 범위).

84) 同旨 : 강인애, 『신소득세법』, 한일조세연구소, 2003, p.521.

## 2) 고용관계 및 경제적 의존관계

① 당해 거주자의 종업원 또는 그 종업원과 생계를 같이하는 친족

② 당해 거주자의 종업원 외의 자로서 당해 거주자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 같이 하는 친족

당해 거주자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 같이하는 친족이란 다음에 설명하는 자를 말한다.<sup>85)</sup>

㉠ 생계를 유지하는 자란 당해 거주자로부터 급부를 받는 금전·기타의 재산수입과 동 금전·기타 재산의 운용에 의하여 생기는 수입을 일상생활비의 주된 원천으로 하고 있는 자를 말한다.

㉡ 생계를 같이하는 친족이란 앞의 ㉠의 생계를 유지하는 자와 일상생활을 공동으로 영위하는 친족을 말한다.

## 3) 출자관계 및 출연관계

다음에 설명하는 법인은 특수관계인에 해당한다.

① 당해 거주자 및 그와 1) 및 2)에 규정하는 자가 소유한 주식 또는 출자지분의 합계가 총발행주식수 또는 총출자지분의 30% 이상이거나 당해 거주자가 대표자인 법인

② 당해 거주자와 1) 및 2)에 규정하는 자가 이사의 과반수이거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한한다)의 50% 이상을 출연하고 그중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인

③ 위의 ① 또는 ②에 해당하는 법인이 총발행주식수 또는 총출자지분의 50% 이상을 출자하고 있는 법인

---

85) 소기통 41-4(생계를 유지하는 자 등의 범위).

## (2) 출가녀의 친족 판정

소득세법기본통칙이 소득세법시행령 제98조 제1항 제1호의 친족을 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자로 해석하고 있음은 전술한 바와 같다.<sup>86)</sup> 그런데 소득세법시행령 제98조 제1항 제1호에서의 친족을 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자로 해석함에 있어서도 소득자가 출가녀인 경우에 국세기본법시행령 제20조 단서를 적용할 것인지의 여부가 문제가 되고 있다. 이에 관하여는 국세기본법시행령 제20조 단서가 적용된다는 견해와 국세기본법시행령 제20조 단서가 적용되지 않는다는 견해의 대립이 있다.

그러나 소득자가 출가녀인 경우에는 그 자신과의 관계가 아니고 그 남편과의 관계를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 가릴 수밖에 없다고 하겠다. 그 논거에 관하여는 법인세법 제52조 및 법인세법시행령 제87조의 특수관계인의 범위에서 설명한 바와 같다.

## (3) 쌍방관계설과 일방관계설

소득세법 제41조 및 같은법시행령 제98조의 특수관계인을 판정함에 있어서는 당해 소득자 일방만을 기준으로 하여 특수관계인에 해당하는지의 여부를 판정하여야 한다는 일방관계설과 당해 소득자 및 거래상대방 양쪽 모두를 기준으로 하여 특수관계인에 해당하는지의 여부를 판정하여야 한다는 쌍방관계설<sup>87)</sup>이 대립하고 있다. 소득자와 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자, 출자

86) 소기통 41-3(부당행위계산시의 친족의 범위).

87) 강인에, 『신소득세법』, 한일조세연구소, 2003, p.520.

관계 및 출연관계에 있는 법인(소득세법시행령 제98조 제1항 제2호 내지 제6호)과의 관계에 있어서는 그 성격상 쌍방관계설이 적용될 여지가 없다.

쌍방관계설과 일방관계설의 논의는 소득세법시행령 제98조 제1항 제1호의 친족관계의 해석에 있어서만 그 의미가 있다고 하겠다.

먼저 일방관계설이 내세우는 논거는 다음과 같다.

첫째, 법문에 “당해 거주자의 친족”이라고 표현하고 있는데, 당해 거주자란 사업자 등과 같은 특정 소득자를 지칭하는 것이므로 쌍방관계설이 적용될 여지가 없다. 만일 소득세법시행령 제98조 제1항 제1호에서의 당해 거주자의 친족을 판단함에 있어서 당해 거주자와 그 거래상대방 양쪽 모두를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 가려야 한다면 당해 해석은 확장해석에 해당하는 것이다.

둘째, 쌍방관계설을 적용하는 것은 소득 이전의 흐름의 방향을 무시하는 것이어서 타당하지 않다.<sup>88)</sup>

셋째, 쌍방관계설을 적용하게 되면 본래의 입법취지와는 달리 친족의 범위가 지나치게 확장되는 결과를 초래하게 되어 불합리하게 된다.<sup>89)</sup>

이에 대하여 쌍방관계설은 당해 소득자 및 거래상대방 양쪽 모두를 기준으로 하여 특수관계인에 해당하는지의 여부를 판정하여야 한다고 주장한다. 당해 거주자 일방만을 기준으로 하여 당해 거주자의 친족에 해당하는지의 여부를 판단하게 되면 동일한 경제적 밀접성을 갖는 자에 대하여 과세상 달리 취급하는 결과로 되어 부당행위계산 부인제도의 취지에 배치될 뿐만 아니라 과세의 형평이 깨어지게 된다. 즉 일방관계설을 취하게 되면 동일한

88) 李泰魯·安慶峰, 앞의 책, pp.378-379.

89) 同旨 : 손병준, 「부당행위계산부인에 관한 연구」, 서울시립대학교 세무대학원 석사학위논문, 2003, p.69.

사실관계에 대하여 서로 다른 과세효과가 결부되어 과세의 형평성을 침해함으로써 불합리한 결과를 초래한다는 것이다.

전술한 바와 같이 법인세법시행령 제87조 제1항의 특수관계인의 해석과 관련하여 판례 및 행정해석은 쌍방관계설의 견해를 취하고 있다.<sup>90)</sup>

그러나 소득세법시행령 제98조 제1항 제1호에서 법문을 “당해 거주자의 친족”이라고 표현하고 있는 점, 친족관계를 쌍방관계설에 따라 해석하게 되면 본래의 입법취지와는 달리 친족의 범위가 지나치게 확장되는 결과를 초래하는 점 등에 비추어 볼 때 일방관계설이 타당하다고 하겠다.

#### 4. 상속세및증여세법 제22조의 최대주주의 판정과 관련한 특수관계인의 범위

##### (1) 특수관계인의 범위

거주자의 사망으로 인하여 상속이 개시되는 경우로서 상속개시일 현재 상속재산가액 중 순금융재산의 가액이 있는 경우에는 그 순금융재산의 가액에 일정비율을 곱하여 계산한 금액을 상속세과세가액에서 공제한다. 다만, 그 금액이 2억원을 초과하는 경우에는 2억원을 공제한다(상증법 22). 이를 금융재산상속공제라 한다.

그러나 최대주주 등이 보유하고 있는 주식에 대하여는 금융재산상속공제에 관한 규정을 적용하지 않는다. 회사의 최대주주 등이 보유하는 주식에 대하여는 경영권 프리미엄을 반영하여 주식을 할증평가하도록 하고 있으므로 금융재산 상속공제의 적용을

---

90) 대법원 1991.5.28. 선고, 88누7248 판결 : 대법원 1991.1.11 선고, 90누7432 판결 : 법기통 52-87--1(부당행위계산의 시부인기준)②

배제하고 있는 것이다.

위에서 최대주주 등이라 함은 주주 등 1인과 다음 중 어느 하나에 해당하는 관계가 있는 자의 보유주식 등을 합하여 그 보유주식 등의 합계가 가장 많은 경우의 당해 주주 등을 말한다. 위에서의 주주 등 1인은 정해져 있는 것은 아니며, 최대주주 등에 포함되어 있는 주주 등 중 어느 한 주주 등을 가리킨다고 보아야 할 것이다.

### 1) 친족관계에 있는 자

친족이란 국세기본법 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자(이하 상속세및증여세법에서 “친족”이라 한다)를 말한다(상증령 13⑥ I). 친족의 범위에 관하여는 항을 바꾸어 살펴보기로 한다.

### 2) 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자

사용인(임원·상업사용인 및 그 밖에 고용계약관계에 있는 자를 말한다)과 사용인 외의 자로서 당해 주주 등의 재산으로 생계를 유지하는 자를 말한다(상증령 13⑥ II, 상속세및증여세법시행규칙 4).

### 3) 출자관계 또는 출연관계에 있는 자

① 재정경제부령이 정하는 기업집단의 소속기업(당해 기업의 임원을 포함한다)과 다음 중 어느 하나의 관계에 있는 자 또는 당해 기업의 임원에 대한 임면권의 행사·사업방침의 결정 등을 통하여 그 경영에 대하여 사실상의 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자

㉠ 기업집단소속의 다른 기업

㉡ 기업집단을 사실상 지배하는 자와 그 친족

친족이란 국세기본법 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자

및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자를 가리킨다.

② 주주 등 1인과 위의 1) 내지 3)의 ①에 기록된 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인

③ 위의 3)의 ① 본문 또는 3)의 ①의 ㉠의 규정에 의한 기업의 임원이 이사장인 비영리법인

④ 주주 등 1인과 위의 1) 내지 3)의 ③에 기록된 자가 발행주식총수 등의 30% 이상을 출자하고 있는 법인

⑤ 주주 등 1인과 위의 1) 내지 3)의 ④에 기록된 자가 발행주식총수 등의 50% 이상을 출자하고 있는 법인

⑥ 주주 등 1인과 위의 1) 내지 3)의 ⑤에 기록된 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인

## (2) 친족의 범위

### 1) 친족의 범위

최대주주 등이라 함은 주주 등 1인과 친족에 해당하는 관계가 있는 자 등의 보유주식 등을 합하여 그 보유주식 등의 합계가 가장 많은 경우의 당해 주주 등을 말한다. 주주 등 1인이란 특정주주를 지칭하는 것이고 최대주주 등에 해당하는 주주 중 어느 한 주주를 가리킨다고 보아야 할 것이다.

그리고 친족이란 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자를 말한다. 즉 상속세및증여세법에서의 친족이란 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 친족 외에 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자를 추가하여 친족의 범위를 확장하고 있다.

직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자에는 직

계비속의 배우자(자부 또는 사위를 말한다)의 부모·형제자매와 그 배우자가 포함된다.

## 2) 출가녀의 친족 판정

최대주주 등이라 함은 주주 등 1인과 친족에 해당하는 관계가 있는 자 등의 보유주식 등을 합하여 그 보유주식 등의 합계가 가장 많은 경우의 당해 주주 등을 말한다.

친족이란 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자를 말한다

그런데 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자를 판단함에 있어서 주주 등 1인이 출가녀인 경우에 국세기본법시행령 제20조 단서가 적용되는지의 여부가 문제가 되고 있다. 이에 관하여는 국세기본법시행령 제20조 단서가 적용된다는 견해와 국세기본법시행령 제20조 단서가 적용되지 않는다는 견해의 대립이 있다.

주주 등 1인이 출가녀인 경우에는 그 남편과의 관계를 기준으로 하여 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는지의 여부를 가려야 할 것이다.<sup>91)</sup> 그 논거에 관하여는 법인세법

---

91) 증여재산공제와 관련하여 수증자가 직계존속 또는 직계비속으로부터 증여받은 경우에는 3천만원(미성년자가 직계존속으로부터 증여받은 경우에는 1천5백만원), 기타의 친족으로부터 증여받은 경우에는 5백만원을 공제하도록 하고 있다(상증법 53①). 그런데 위에서의 직계존속 또는 직계비속, 기타의 친족을 가림에 있어서도 국세기본법시행령 제20조 단서를 적용할 것인가가 문제가 되고 있다. 법문에 충실하게 해석한다면 국세기본법시행령 제20조 단서를 적용하여야 할 것이다. 그러나 위의 해석은 증여재산공제제도의 취지와는 부합하지 않는다. 행정해석은 위의 직계존속 또는 직계비속, 기타의 친족을 가림에 있어서 출가녀라 하더라도 남편과의 관계에 의하지 않고 그 자신과의 관계에 의하여 직계존속 또는 직계비속, 기타의 친족에 해당하는지의 여부를 따지도록 하고 있다[상속세및증여세법기본통칙(이하에서 “상기통”이라 한다) 53-46-2(직계존비속 판정기준) 참조].

제52조 및 법인세법시행령 제87조에서의 특수관계인의 범위에서  
설명한 바와 같다.

---

## 제3장 현행 세법상의 특수관계인의 범위와 그 특례의 문제점

---



## 1. 특수관계인의 범위의 비현실성 및 광범위성

특수관계인의 범위가 비현실적일 뿐만 아니라 지나치게 광범위하여 합리성을 결여하고 있으며, 이로 인하여 납세자의 권익을 침해하고 있는 실정이다. 특히 특수관계인에 포함되는 친족의 범위가 지나치게 광범위할 뿐만 아니라 현행의 가족제도 및 친족의 친소관계와는 괴리되어 비현실적이라는 문제점이 지적되고 있다.

이 밖에도 특수관계인의 범위에 주주 등 1인·법인 또는 거주자(사업자 등)와의 밀접성이 떨어지는 고용관계 및 경제적 의존 관계에 있는 자, 법인에 대하여 현실적인 지배력을 갖고 있지 못한 주주까지 포함시키고 있는데, 이에 대하여도 비판이 제기되고 있다.

### 1. 친족의 범위의 비현실성 및 광범위성

친족의 범위에 관한 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호의 규정은 1974년 국세기본법 제정 당시에 시행하고 있던 민법(1958.2.22.제정, 법률 제471호) 제777조의 친족의 범위<sup>92)</sup>를 참고

---

92) 구 민법 제777조에서는 친족을 8촌 이내의 부계혈족, 4촌 이내의 모계혈족, 부의 8촌 이내의 부계혈족, 부의 4촌 이내의 모계혈족, 처의 부모 및 배우자로 규정하고 있었다. 그 후 1989년 12월에 개정된 민법에서는 오로지 남녀간의 양성 평등의 회복에만 초점을 맞춘 나머지 친족의 범위를 8촌 이내의 혈족, 4촌 이내의 배우자, 배우자로 확대하여 정함으로써 오히려 친족 범위의 확대라는 개악을 초래하였다.

이의 필연적인 결과로 현행 민법 제777조에서의 친족은 그 범위가 지나치게 넓기 때문에 이를 대폭적으로 축소하여야 한다는 주장이 제기되고 있다. 한봉희 외 4인, 앞의 논문, p.46; 구연창, 「가족법개정의 의의와 문제점」, 『사법행정』 31권 6호, 1990.6, 한국사법행정학회, p.38; 이희배, 「가족정책의 전개와 개정가족법의 조명」, 『가족법학논총(박병호교수 환갑기념논문집)』, 박영사, 1991, p.66; 최병욱, 「헌법에 비추어 본 가족법」, 『민사판례연구』 제13집, 민사판례연구회, 1991, p.450.

로 하여 정한 것으로서 변화하는 가족제도 및 친족의 친소관계를 반영하지 못한 채 30년간 그 틀을 그대로 유지하고 있다.

현행 국제기본법시행령 제20조에서는 친족을 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처, 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀, 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀, 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자, 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다), 입양자의 생가의 직계존속, 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속, 혼인 외의 출생자의 생모로 정의하고 있다.

현대에 있어서의 가족제도는 혈족집단의 구성부분으로서가 아닌 부부중심 또는 친자중심의 독자적 생활공동체로서 변모하고 있다.<sup>93)</sup> 특히 최근에 이르러 급격한 산업화에 따라 산업구조의 개편과 도시화의 가속, 서구적 가치관의 유입 등으로 핵가족화와 소가족화 현상이 확산되고 있다.<sup>94)</sup>

이와 같은 가족제도 및 친족관념의 변화추세에 비추어 볼 때 현행의 세법상 친족의 범위에 관한 규정은 현실성을 잃고 있을 뿐만 아니라 친족의 범위를 지나치게 확대하는 것이므로 헌법상의 과잉금지 원칙에 위반된다고 하겠다.

## 2. 사용인의 친족 등의 광범위성

특수관계인의 범위에 사용인 기타 고용관계에 있는 자와 주주

---

93) 손현경, 「가족법상 부계혈통주의의 문제점」, 『가족법연구』, 제10호, 한국가족법학회, 1996, p.19.

94) 최진섭, 「친족법의 미래의 과제」, 『가족법연구』~제14호, 한국가족법학회, 2000, p.329; 박병호, 「변화하는 시대의 가족과 가족법」, 『가족법연구』~제8호, 한국가족법학회, 1994, p.15; 양창수, 「가족관계의 변화와 친족법」, 『민사판례연구』~제18집, 민사판례연구회, 1996, p.501.

등의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자, 또는 법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인이나 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족 등과 같은 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자를 포함하고 있다(국기령 20IX 및 X, 법령 87①Ⅲ, 소령 98①Ⅱ 및 Ⅲ 외).

그런데 특수관계인의 범위에 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자와 생계를 함께 하는 친족, 법인의 사용인, 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 친족까지 포함하고 있는 것은 특수관계인의 범위를 지나치게 확장한 것으로서 불합리하다고 하겠다.

또한 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자의 범위가 극히 불명확하기 때문에 과세관청이 그 해석 및 적용에 있어서 남용의 소지를 지니고 있다.

### 3. 주주 등의 광범위성

법인세법시행령 제87조 제1항 제2호에서 법인의 특수관계인에 주주 등(소액주주 등은 제외한다)과 그 친족을 포함하고 있는데, 특수관계인에 포함되는 주주 등의 범위가 지나치게 넓다. 소액주주 등을 제외한 모든 주주 등이 그 법인과 경제적으로 밀접한 관계를 맺고 있다고 볼 수는 없다. 그리고 소액주주 등을 제외한 모든 주주 등이 그가 출자하고 있는 법인과의 거래에 있어서 가격이나 거래조건 등의 결정에 영향력을 미칠 수 있을 정도의 현실적인 지배력이 있는 것도 아니다.

소액주주 등을 제외한 모든 주주 등을 특수관계인의 범위에 포함하고 있는 법인세법시행령 제87조 제1항 제2호의 규정은 출자관계의 범위를 정하고 있는 같은 조항 제4호 내지 제7호의 규

정95)에 비추어 보더라도 주주의 범위를 지나치게 확장하고 있음이 자명하다.96)

더군다나 이와 같은 법인의 주주 등의 친족까지 당해 법인의 특수관계인의 범위에 포함시키고 있는 법인세법시행령 제87조 제1항 제2호의 규정은 특수관계인의 범위를 과도하게 확장한 것이어서 헌법상의 과잉금지의 원칙에 위반될 뿐만 아니라 그 합리성 및 정당성이 결여된다고 하겠다.97)

## II. 친족의 범위에 있어서의 양성의 차별

국세기본법시행령 제20조를 비롯한 세법상의 친족의 범위를 정함에 있어서 모계친보다 부계친의 범위를, 여계친보다 남계친의 범위를, 그리고 처족인척보다 부족인척의 범위를 지나치게 확장하고 있다. 그리고 주주 또는 유한책임사원이 출가녀인 경우에는 그 자신을 기준으로 하지 않고 남편과의 관계를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판정하도록 하고 있다.

국세기본법시행령 제20조를 비롯한 세법상의 친족의 범위를 정

---

95) 법인세법시행령 제87조 제1항

4. 제1호 내지 제3호에 해당하는 자가 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 30 이상을 출자하고 있는 다른 법인
5. 제4호 또는 제8호에 해당하는 법인이 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50 이상을 출자하고 있는 다른 법인
6. 당해 법인에 100분의 50 이상을 출자하고 있는 법인에 100분의 50 이상을 출자하고 있는 법인이나 개인
7. 당해 법인이 독점규제및공정거래에관한법률에 의한 기업집단에 속하는 법인인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원

96) 李泰魯·李哲松, 『세법상 실질과세에 관한 연구』, 한국경제연구원, 1985, p.55.

97) 오수환, 「부당행위계산부인에 관한 연구」, 서울시립대학교 대학원 석사학위논문, 2002, p.107.

하고 있는 규정들은 헌법상의 개인의 존엄과 양성평등의 원칙에 위반된다는 비판을 받아 온 구 민법(1990.1.13. 법률 제4199호로 개정되기 전의 것) 제777조<sup>98)</sup>를 참고로 하여 규정한 것으로서 당해 규정들에 대하여 제기된 위헌성에 관한 논의는 국세기본법시행령 제20조를 비롯한 세법상의 친족의 범위에 관한 규정에도 그 대로 타당하다. 즉 국세기본법시행령 제20조를 비롯한 세법상의 친족의 범위에 관한 규정은 전형적인 남존여비사상 내지 부계혈통주의에 바탕을 둔 것으로서 성별에 의한 차별금지를 규정하고 있는 헌법 제11조 제1항 및 혼인과 가족생활에 있어서의 개인의 존엄과 양성의 평등을 요구하고 있는 헌법 제36조 제1항에 위배된다고 하겠다.

헌법 제11조 제1항에서는 “모든 국민은 법 앞에 평등하다. 누구든지 성별에 의하여 정치적·경제적·사회적·문화적 생활의 모든 영역에 있어서 차별을 받지 아니한다.”고 하여 법 앞의 평등에 관하여 규정하고 있다. 그리고 헌법 제36조 제1항에서는 “혼인과 가족생활은 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 성립되고 유지되어야 하며, 국가는 이를 보장한다.”고 하여 개인의 존엄과 양성평등의 원칙을 규정하고 있다. 특히 헌법 제36조 제1항의 양성평등의 원칙은 헌법 제11조 제1항의 일반적인 법 앞의 평등을 구체화한 것으로서 일반적인 법 앞의 평등보다 엄격한 제한

---

98) 구 민법 제777조는 인간으로서의 존엄과 양성평등의 원칙에 위배되기 때문에 위헌이라는 주장이 제기되어 현행 민법 제777조와 같이 개정하게 된 것이다. 김장숙 의원 외 147인, 『민법중개정법률안 제안이유(김주수, 『개정 가족법의 개정경위와 과제』, 한국가족법학회 기초강연 발표문, 『가족법연구』~제4호, 한국가족법학회, 1990, p.3에서 재인용)』; 김주수, 『친족·상속법』, 법문사, 2004, p.442; 김숙자, 『세계화에 부응하는 재산 및 가족관계법규의 정비』, 『가족법연구』~제14호, 한국가족법학회, 2000, p.306; 김지영, 『친족의 정의와 범위에 관한 연구』, 이화여자대학교 대학원 석사학위논문, 2000, pp.28-31; 이희배, 『1991년 시행 개정 가족법 개설』, 『경희법학』~제27권 제1호, 경희법학연구소, 1992, p.199.

아래에서만 차별대우가 허용될 수 있다고 한다.<sup>99)</sup>

이와 같은 헌법 제36조 제1항에서의 개인의 존엄과 양성평등의 원칙은 원칙규범으로서의 성격, 모든 국가기관을 직접 구속하는

---

99) ① BVerfGE 21,329(343).

② 헌법재판소 2002.8.29 선고, 2001헌바82.

[판결요지] 가. 헌법 제36조 제1항은 “혼인과 가족생활은 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 성립되고 유지되어야 하며, 국가는 이를 보장한다.”라고 규정하고 있는데, 헌법 제36조 제1항은 혼인과 가족생활을 스스로 결정하고 형성할 수 있는 자유를 기본권으로서 보장하고, 혼인과 가족에 대한 제도를 보장한다. 그리고 헌법 제36조 제1항은 혼인과 가족에 관련되는 공법 및 사법의 모든 영역에 영향을 미치는 헌법원리 내지 원칙규범으로서의 성격도 가지는데, 이는 적극적으로는 적절한 조치를 통해서 혼인과 가족을 지원하고 재산자에 의한 침해 앞에서 혼인과 가족을 보호해야 할 국가의 과제를 포함하며, 소극적으로는 불이익을 야기하는 제한조치를 통해서 혼인과 가족을 차별하는 것을 금지해야 할 국가의 의무를 포함한다. 이러한 헌법원리로부터 도출되는 차별금지명령은 헌법 제11조 제1항에서 보장되는 평등원칙을 혼인과 가족생활영역에서 더욱 더 구체화함으로써 혼인과 가족을 부당한 차별로부터 특별히 더 보호하려는 목적을 가진다. 이때 특정한 법률조항이 혼인한 자를 불리하게 하는 차별취급은 중대한 합리적 근거가 존재하여 헌법상 정당화되는 경우에만 헌법 제36조 제1항에 위배되지 아니한다.

나. 부부간의 인위적인 자산 명의의 분산과 같은 가장행위 등은 상속세및증여세법상 증여의제규정 등을 통해서 방지할 수 있고, 부부의 공동생활에서 얻어지는 절약가능성을 담세력과 결부시켜 조세의 차이를 두는 것은 타당하지 않으며, 자산소득이 있는 모든 납세의무자 중에서 혼인한 부부가 혼인하였다는 이유만으로 혼인하지 않은 자산소득자보다 더 많은 조세부담을 하여 소득을 재분배하도록 강요받는 것은 부당하며, 부부 자산소득 합산과세를 통해서 혼인한 부부에게 가하는 조세부담의 증가라는 불이익이 자산소득합산과세를 통하여 달성하는 사회적 공익보다 크다고 할 것이므로, 소득세법 제61조 제1항이 자산소득합산과세의 대상이 되는 혼인한 부부를 혼인하지 않은 부부나 독신자에 비하여 차별취급하는 것은 헌법상 정당화되지 아니하기 때문에 헌법 제36조 제1항에 위반된다.

다. 심판대상이 된 소득세법 제61조 제1항은 거주자 또는 그 배우자의 자산소득을 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 세액을 계산하도록 정하는 자산소득합산과세제도의 근간을 이루는 핵심적 요소이므로, 소득세법 제61조 제1항이 위헌이라면, 이 조항과 전체적·종합적으로 분리될 수 없는 밀접한 일체를 형성하고 있는 소득세법 제61조의 나머지 조항들인 제2항 내지 제4항은 독자적인 규범적 존재로서의 의미를 잃게 되므로, 비록 심판대상은 아니지만 이 법조항들에 대해서도 위헌선언을 한다.

국민의 기본권으로서 성격, 제도적 보장의 성격을 아울러 지니고 있다.<sup>100)</sup>

그러므로 친족의 범위를 정함에 있어서 모계친보다 부계친의 범위를, 여계친보다 남계친의 범위를, 그리고 처족인척보다 부족인척의 범위를 지나치게 확장하고 있을 뿐만 아니라 출가녀에 대해서 그 자신을 기준으로 하지 않고 남편과의 관계를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판정하도록 하고 있는 국세기본법시행령 제20조 등은 헌법 제11조 제1항 및 헌법 제36조 제1항에 위배되어 위헌이라고 하겠다.<sup>101)</sup>

---

100) 권영성, 『헌법학원론』, 법문사, 2003, p.266; 김철수, 『헌법학개론』, 박영사, 2003, pp.802-803.

101) 김주수 교수는 구 민법 제777조의 친족의 범위에 관한 규정에 대하여 “개정 전 민법의 친족의 범위는 가부장제 가족제도, 즉 宗法制에 입각한 것이며, 따라서 부계친족관계 중심으로 되어 있었다. 이와 같이 부계혈족과 모계혈족 사이에 현저한 차이를 두고 또 인척도 부족인척과 처족인척 사이에 심한 차별을 두는 것은 인간의 존엄과 남녀평등의 원칙에 배치되는 것으로서, 매우 부당한 것이었다. 그리고 외국입법례에서도 이러한 것은 찾아볼 수 없다.”고 비판하고 있다(김주수, 앞의 책, p.442).

그리고 1988년 11월 7일 김장숙 의원 외 147인이 발의하여 국회에 회부하였던 민법중개정법률안의 제안이유에서는 “우리 민법 중 친족상속편(이하 “가족법”이라 한다)은 중국의 영향을 받은 종법제에 의한 가족제도를 기간으로 부계혈족중심으로 이루어져 있어 ‘家’ 중심적이며 남존여비사상에 바탕을 둔 가부장제 가족제도적 요소가 남아 있는바, 이는 자유와 평등을 구현하고자 하는 민주주의 이념에 크게 상치될 뿐만 아니라, 인간의 존엄성과 평등한 권리를 선언한 세계인권선언 제1조 및 모든 국민의 법 앞의 평등을 선언한 우리 헌법 제11조와, ‘혼인 및 가족생활은 개인의 존엄과 양성의 평등을 기초로 성립되고 유지되어야 한다’고 선언한 우리 헌법 제36조의 양성평등정신에도 부합되지 아니한다”고 주장한 바 있다

현행 국세기본법시행령 제20조 제1항 등에서의 친족의 범위는 구 민법 제777조의 친족의 범위에 맞춘 것으로서 그 구체적인 범위는 구 민법 제777조의 범위와 크게 다를 바 없기 때문에 구 민법 제777조의 친족의 범위에 관한 위헌성 논의는 현행 국세기본법시행령 제20조 제1항의 친족의 범위에도 그대로 타당하다고 하겠다.

## 1. 출가녀에 있어서의 남편과의 관계에 의한 친족의 판단

친족에 해당하는지의 여부를 판정함에 있어서 주주 또는 유한 책임사원이 출가녀인 경우에는 그 남편과의 관계를 기준으로 하도록 하고 있다. 심지어 남편이 먼저 사망한 후 부인이 독자적으로 경제적 활동을 영위하고 있는 경우에도 그 남편과의 관계를 기준으로 하여 친족관계를 가리도록 하고 있다. 이는 출가한 여자의 인격을 송두리째 무시하고 인간으로서의 존엄과 가치를 부정하는 행태로서 위헌임을 면하기 어렵다고 하겠다. 인간으로서의 존엄과 가치는 다른 모든 기본권의 근원 *Wurzel aller Grundrecht* 내지 핵 *Grundrechtskern*으로서 헌법의 가치질서에 있어서 최고의 가치를 차지하고 있다.<sup>102)</sup>

그리고 출가녀의 친족을 판단함에 있어서 그 남편과의 관계에 의할 때에는 출가녀의 시가의 인척의 범위는 남편의 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처, 남편의 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀, 남편의 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀로까지 확대된다. 그러나 남편의 처족인척의 경우에는 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자로 그 범위가 극히 축소되어 있다. 즉 처족인척보다 부족인척의 범위를 지나치게 확장하고 있는 것이다.

다시 부연한다면 출가녀의 친족의 범위는 시가의 경우에는 남편의 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처, 남편의 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀, 남편의 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀에게까지 미치도록 하고 있지만, 정작 자신의 친가는 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자로 그 범위를 축

---

102) BVerfGE 6,32(41) : 12,45(53) : 27,1(6) : 30,1(39) : 30,173(193) : 32,98(106) : 37,57(65) : 45,187(227) : 50,166(175).

소하고 있는 실정이다.

위와 같은 친족의 범위는 최근의 핵가족화·소가족화 현상과 모계친 및 처족인척 중심으로의 친족간의 친밀관계의 편중 추세에 비추어 볼 때 실제의 친족간의 친소관계와는 괴리되어 있어서 비현실적이라고 하겠다. 뿐만 아니라 처족인척과 부족인척간의 차별은 남존여비사상 및 부계혈통주의를 바탕으로 한 자의적 차별로서 그 어디에서도 그 차별을 정당화할 합리적인 사유를 찾아 볼 수 없다.

## 2. 부계친과 모계친의 차별

부계친에 있어서는 친족의 범위를 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처로 넓혀 놓고 있으나, 모계친에 있어서는 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀로 그 범위를 축소하고 있다. 즉 부계친의 친족 범위를 모계친의 친족 범위보다 지나치게 넓혀놓고 있는데, 이는 부계친을 모계친보다 합리적인 사유 없이 자의적으로 차별한 것이어서 위헌적 소지를 안고 있다.

## 3. 남계친과 여계친의 차별

동일한 부계친에 있어서도 남계친과 여계친을 차별하여 남계친의 경우에는 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처까지 친족의 범위를 확대하고 있으나, 여계친의 경우에는 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀로 친족의 범위를 축소하고 있다. 즉 부계친 중 남계친에 있어서의 친족의 범위를 지나치게 확장하고 있는데, 남계친을 여계친보다 합리적인 사유 없이 자의적으로 차별한 것이어서 위헌적 소지가 있는 것이다.

### III. 특수관계인에 관한 규정의 혼잡성

#### 1. 통일된 규정의 결여

특수관계인의 범위에 관하여는 관련 규정마다 제각기 그 내용을 달리 정하고 있기 때문에 납세자에게 혼동을 주고 있다.

다음에서는 친족관계에 관한 규정, 고용관계 및 경제적 의존관계에 관한 규정, 출자관계 또는 출연관계에 관한 규정으로 구분하여 살펴보기로 한다.

##### (1) 친족관계

친족의 범위에 관하여는 국세기본법시행령 제20조와 상속세및증여세법시행령 제13조 제6항 제1호의 규정 등에서 제각기 달리 규정하고 있어서 납세자에게 혼동을 주고 있다.

국세기본법시행령 제20조에서는 친족에 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처, 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀, 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀, 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자, 배우자, 입양자의 생가의 직계존속, 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속을 포함하고 있다.

이에 대하여 상속세및증여세법시행령 제13조 제6항 제1호에서는 친족에 국세기본법 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자 외에 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자를 포함하고 있다.

##### (2) 고용관계 및 경제적 의존관계

고용관계 및 경제적 의존관계의 범위에 관하여는 국세기본법시

행령 제20조, 법인세법시행령 제87조 제1항 및 소득세법시행령 제98조 제1항의 규정 등에서 제각기 달리 규정하고 있어서 납세자에게 혼동을 주고 있다.

국세기본법시행령 제20조에서는 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자로 사용인 기타 고용관계에 있는 자, 주주 또는 유한책임사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자로 열거하고 있다.

이에 대하여 법인세법시행령 제87조 제1항에서는 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자로 법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인이나 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자는 물론이고 이들과 생계를 함께 하는 친족까지 포함하고 있다. 소득세법시행령 제98조 제1항에서도 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자로 당해 거주자의 종업원 또는 그 종업원과 생계를 같이 하는 친족, 당해 거주자의 종업원 외의 자로서 당해 거주자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 같이 하는 친족까지 포함하고 있다.

다음으로 고용관계에 있는 자의 용어도 “사용인 기타 고용관계에 있는 자”, “임원·사용인” 또는 “종업원” 등으로 혼용하고 있어 혼란스럽다.

### (3) 출자관계 또는 출연관계

출자관계 또는 출연관계의 범위에 관하여는 국세기본법시행령 제20조와 법인세법시행령 제87조 제1항의 규정 등에서 제각기 달리 규정하고 있어서 납세자에게 혼동을 주고 있다.

국세기본법시행령 제20조에서는 출자관계 또는 출연관계로서 주주 등이 개인인 경우에는 그 주주 등과 그와 일정한 관계에 있

는 자들의 소유주식수 등의 합계가 발행주식총수 등의 50% 이상인 법인, 주주 등이 법인인 경우에는 그 법인의 소유주식수 등이 발행주식총수 등의 50% 이상인 법인과 소유주식수 등이 당해 법인의 발행주식총수 등의 50% 이상인 법인 또는 개인, 주주 또는 유한책임사원 및 그와 친족관계에 있는 자가 이사의 과반수이거나 그 1인이 설립자인 비영리법인(당해 법인의 발행주식총수 등의 20% 이상 소유한 경우에 한한다)을 들고 있다.

이에 대하여 법인세법시행령 제87조 제1항에서는 법인의 주주 등과 일정한 관계가 있는 자가 발행주식총수 등의 30% 이상을 출자하고 있는 다른 법인, 법인의 주주 등과 일정한 관계가 있는 자(특수관계에 있는 비영리법인을 포함한다)가 발행주식총수 등의 50% 이상을 출자하고 있는 다른 법인, 당해 법인에 50% 이상을 출자하고 있는 법인에 50% 이상을 출자하고 있는 법인이나 개인, 당해 법인이 독점규제및공정거래에관한법률에 의한 기업집단에 속하는 법인인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원을 들고 있다.

## 2. 특수관계인의 범위 등의 해석에 관한 견해의 대립

범위를 특별히 정하지 않고 막연히 “특수관계에 있는 자”라고 정하거나 불확정개념을 사용함으로써 해석상 다툼이 제기되고 있다.

첫째, 소득세법 제21조(기타소득) 제1항 제13호에서의 특수관계에 있는 자<sup>103)</sup>와 제101조(양도소득의 부당행위계산) 제1항·제2

103) 대법원 1999.9.17선고, 97누9666 판결

[관결요지] 소득세법 제25조 제1항 제12호(현행 소득세법 제21조 제1항 제13호)는 거주자·비거주자 또는 법인과 특수관계에 있는 자가 그 특수관계로 인하여 당해 거주자·비거주자 또는 법인으로부터 받는 경제적 이익으로서 급여·배당 또는 증여로 보지 아니하는 금품을 기타소득의 하나로 규정하고 있고, 여기서

항 및 제4항에서의 특수관계에 있는 자 또는 특수관계자, 법인세 법시행령 제19조(손비의 범위) 제5호의 2에서의 특수관계인 등에 관하여는 구체적인 정의규정을 두고 있지 않다. 따라서 특수관계인의 구체적인 범위의 해석을 둘러싸고 다툼이 일어나고 있다.

다만, 헌법재판소는 소득세법 제101조 제1항·제2항 및 제4항의 “거주자와 특수관계에 있는 자” 또는 “특수관계자”는 당해 조항의 입법목적을 고려하면 ‘거래에 있어서 이해가 상반되지 않는 관계’ 또는 ‘당사자 쌍방의 이해관계가 대부분 서로 일치하여 거래행위에 있어서도 이를 자유로이 좌우하여 조세부담을 경감시키기 쉬운 관계’라고 파악하는 것이 그다지 어렵지 않고, 특히 우리의 사회통념상 증여의 주된 상대방은 친족 및 그와 유사한 관계에 있는 자이므로 이러한 자들이 “거주자와 특수관계에 있는 자” 또는 “특수관계자”에 포함될 것 또한 쉽게 예측될 수 있다고 한다. 그러므로 소득세법 제101조 제1항·제2항 및 제4항의 “거주자와 특수관계에 있는 자” 또는 “특수관계자”라는 문언은 과세요건명확주의에 위반된다고 할 수 없다고 판시한 바 있다.<sup>104)</sup>

---

말하는 ‘특수관계’라 함은 구 소득세법시행령(1994.12.31. 대통령령 제14467호로 전문 개정되기 전의 것, 이하 ‘소득세법시행령’이라고 한다) 제111조 제1항 각호의 규정에 의하여 판단할 수밖에 없다. 그러므로 이 사건에서 김문준이나 김덕필이 각 소득세법시행령 제111조 제1항 제5호에 정한 바와 같이 단독으로 또는 같은 항 제1호 내지 제3호에 계기하는 친족 등과 공동으로 원고의 총 발행주식의 100분의 50 이상을 출자한 자에 해당한다고 볼 아무런 자료가 없는 이상 이들이 원고와 특수관계에 있는 자에 해당한다고 할 수 없고, 따라서 이들이 원고의 자금 200,000,000원씩을 무상으로 대여받아 사용함으로써 그 사용기간 동안 통상 지급하여야 할 이자 상당의 경제적 이익을 얻었다고 하더라도 그러한 경제적 이익이 소득세법 제25조 제1항 제12호 소정의 기타소득에 해당한다고 볼 수 없다. 원심이 처분사유의 변경에 관한 법리를 오해함으로써 김문준, 김덕필이 얻은 위와 같은 경제적 이익이 소득세법 제25조 제1항 제12호 소정의 기타소득에 해당한다는 피고의 변경된 처분사유에 관하여 심리하지 아니한 잘못은 결과적으로 판결에 영향이 없다.

104) 헌법재판소 2000헌바28 구 소득세법 제101조 제2항 위헌소원

[판결요지] 이 사건 법률조항은 과세요건으로, 소득세법상의 거주자가 양도소득세를 부당하게 감소시키기 위하여 특수관계자에게 자산을 증여할 것과 그 자산을 증여받은 자가 증여일로부터 2년 내에 다시 이를 타인에게 양도할 것을 정하고 있는바, 이러한 과세요건 중 “부당하게” 부분과 “특수관계자” 부분은 다른 과세요건과는 달리 그 구체적인 내용, 적용 기준 내지 범위가 법문에 드러나지 않은 불확정개념이고, 특히 “특수관계자”의 범위에 대하여는 법 제101조 제4항의 위임을 통하여 대통령령에서 정할 것을 예정하고 있다. 따라서 우선, 이 사건 법률조항이 조세법률주의의 내용 중 과세요건명확주의에 위반되는지 여부가 문제된다.

우리 헌법은 제38조에서 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다.”라고 규정하고, 제59조에서는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”라고 규정함으로써 조세법률주의의 원칙을 선언하고 있다. 조세법률주의의 이념은 과세요건을 법률로 규정하여 국민의 재산권을 보장하고, 과세요건을 명확하게 규정하여 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 보장하는 것이며, 그 핵심적인 내용은 과세요건 법정주의와 과세요건명확주의이다. 그리고 과세요건명확주의란 과세요건을 법률로 규정하였다고 하더라도 그 규정내용이 지나치게 추상적이고 불명확하면 과세관청의 자의적인 해석과 집행에 초래할 염려가 있으므로 그 규정 내용이 명확하고, 일의적(一義的)이어야 한다는 원칙을 말한다. 그런데, 법률은 일반성·추상성을 가지는 것으로서 법률규정은 항상 법관의 법보충작용으로서의 해석을 통하여 그 의미가 구체화, 명확화될 수 있고, 이는 조세법률주의가 적용되는 조세법 분야에서도 다를 바 없기 때문에 조세법규가 당해 조세법의 일반이론이나 그 체계 및 입법취지 등에 비추어 그 의미가 분명해질 수 있다면 이러한 경우에도 명확성을 결여하였다고 하여 그 규정을 무효라고 할 수는 없다.

그리고 과세요건명확주의에 반하는지 여부를 판단하기 위해서는, 납세자의 입장에서 어떠한 행위가 당해 문구에 해당하여 과세의 대상이 되는 것인지를 예견할 수 있을 것인가, 당해 문구의 불확정성이 행정관청의 입장에서 자의적이고 차별적으로 법률을 적용할 가능성을 부여하는가, 입법기술적으로 보다 확정적인 문구를 선택할 것을 기대할 수 있을 것인가 여부 등을 종합적으로 고려하여야 한다.

“특수관계자”라는 문언의 의미를 이 사건 법률조항의 입법목적에 고려하여 이해할 경우, ‘거래에 있어서 이해가 상반되지 않는 관계’ 또는 좀더 구체적으로 ‘당사자 쌍방의 이해관계가 대부분 서로 일치하여 거래행위에 있어서도 이를 자유로이 좌우하여 조세부담을 경감시키기 쉬운 관계’라고 파악하는 것이 그다지 어려운 것은 아니며, 특히 우리의 사회통념상 증여의 주된 상대방은 친족 및 그와 유사한 관계에 있는 자이므로 이러한 자들이 “특수관계자”의 개념에 포함될 것 또한 쉽게 예측될 수 있다고 보인다.

그리고 이 사건 법률조항에 따른 납세의무는 “특수관계자” 요건 외에 다른 요건

둘째, 법인세법시행령 제87조 제1항 제1호의 “—당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자—”의 해석을 둘러싸고 다툼의 소지가 적지 않다. 즉 법인세법시행령 제87조 제1항 제1호에서는 “임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자(상법 제401조의 2 제1항의 규정에 의하여 이사로 보는 자를 포함한다)와 그 친족”을 당해 법인의 특수관계인으로 규정하고 있다. 이와 같은 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자에는 자연인은 물론이고 법인이 포함되는 것이다.

그런데 위의 “당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자”란 불확정개념으로서 그 의미가 명확하지 않으며, 과세관청에 의한 확장해석과 그 적용에 있어서의 남용의 소지를 안고 있는 것이다.

---

들, 특히 “행위의 부당성”이라는 과세요건도 아울러 충족하여야만 발생하는 것이므로, 예를 들어 과세관청이 “특수관계자” 부분에 담긴 앞서 본 바와 같은 입법 의도에 반하여 그 범위를 자의적으로 창설 내지 확장한다고 하여 곧바로 행정 입법에 의하여 납세의무의 성립 여부가 결정적으로 좌우된다고 볼 수 없다. 또한, 이러한 입법형식은 조세법률주의를 견지하면서도 조세평등주의와의 조화를 위하여 경제현실의 변화에 즉응한 공정한 과세를 하고, 조세회피행위에 대처하기 위한 조세입법정책상의 강한 필요에 따른 것으로 수긍될 수 있다. 그렇다면, 이 사건 법률조항은 납세자인 국민의 예측가능성과 법적안정성을 보장할 정도로는 그 과세요건을 비교적 구체적이고도 명확하게 규정하였다고 볼 수 있으므로, 결국 조세법률주의의 핵심적인 내용인 과세요건명확주의 원칙에 위배되지 아니한다고 할 것이다.

### 3. 친족의 범위의 해석에 있어서의 견해의 대립

#### (1) 친족의 범위에 관한 해석

국세기본법 제73조 제1항 제1호(국세심판관의 제척과 회피), 소득세법시행령 제98조 제1항(부당행위계산의 부인)·제40조 제4항(소액주주)·제79조 제1항(기부금의 범위)·제84조 제3항(수입금액의 계산) 및 제167조 제4항(양도소득의 부당행위계산) 등에서 친족의 범위에 관하여 구체적인 정의규정을 두고 있지 않으므로 그 해석을 둘러싸고 다툼의 소지가 있다.

위의 조항에서의 친족의 범위에 관하여는 민법 제777조(친족의 범위)에 계기하는 자로 해석하여야 한다는 견해와 국세기본법시행령 제20조(친족 기타 특수관계인의 범위) 제1호 내지 제8호에 계기하는 자로 해석하여야 한다는 견해가 대립하고 있음은 전술한 바와 같다.<sup>105)</sup>

#### (2) 입양자 및 출양자 등의 해석

국세기본법시행령 제20조(친족 기타 특수관계인의 범위) 제1항 제6호 및 제7호의 입양자의 생가의 직계존속, 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속 등의 개념이 명확하지 않아 해석상 혼란을 초래하고 있다.

그리고 위의 조항에서의 입양자의 생가의 직계존속(제6호), 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속(제7호)이 누구와 특수관계에 있는 것인지, 즉 주주 1인이 누구인지가 명확하지 않

---

105) 행정해석에서는 소득세법시행령 제98조 제1항에서의 친족을 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 규정하는 친족의 관계에 있는 자로 해석하고 있다 [소기통 41-3(부당행위계산시의 친족의 범위)].

아 이에 관한 해석을 둘러싸고 다툼이 제기되고 있는 실정이다.  
그 구체적인 문제점에 관하여는 이미 앞에서 상세히 설명하였다.

### (3) 부계혈족과 모계혈족의 범위와 관련한 해석

부계혈족과 모계혈족의 범위와 관련하여 다음과 같은 해석상의 다툼이 제기되고 있다.

첫째, 6촌 이내의 부계혈족에 조모·증조모 및 고조모의 형제자매와 그 형제자매의 직계비속이 포함되는지의 여부가 문제가 되고 있다. 긍정설과 부정설이 대립하고 있음은 이미 앞에서 설명하였다.

둘째, 3촌 이내의 모계혈족에 모의 모계혈족이 포함될 것인지의 여부가 문제이다. 이에 관하여도 긍정설과 부정설이 대립하고 있음을 앞에서 설명하였다.

## IV. 특수관계인 및 친족의 판정 기준의 불명확

### 1. 특수관계인의 범위에 관한 포괄위임의 문제

법률에서 특수관계인의 범위를 구체적으로 특정하지 않고 막연히 “대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자”라고 규정하여 그 구체적인 범위를 전적으로 대통령령에 위임하고 있는데, 이를 둘러싸고 헌법 제75조의 포괄위임의 금지에 위반하는 것이 아닌가 하는 의문이 제기되고 있다. 국세기본법 제39조 제1항(대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자), 법인세법 제52조 제1항(대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자), 소득세법 제41조 제1항(거주자와 특수관계에 있는 자), 소득세법 제43조 제3항(거주자 1

인과 그와 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자), 소득세법 제 101조 제1항 및 제2항(거주자와 특수관계에 있는 자), 상속세및증여세법 제35조 제2항(특수관계에 있는 자)을 비롯한 거의 대부분의 조항이 위와 같은 형식으로 대통령에게 특수관계인의 범위를 정할 권한을 포괄적으로 위임하고 있다.

이와 관련하여 대통령령에서 정할 특수관계인의 범위에 관한 대강적인 기준조차도 제시하고 있지 않으므로 위임입법의 한계를 정한 헌법 제75조에 위배된다는 주장이 제기되고 있는 것이다.

## 2. 특수관계인의 판정에 있어서의 쌍방관계와 일방관계

### (1) 법인세법시행령 제87조에서의 특수관계인의 판정

법인세법시행령 제87조 제1항에서의 특수관계인을 해석함에 있어서 당해 법인을 기준으로 하여 특수관계인에 해당하는지의 여부를 판정하여야 한다는 일방관계설과 당해 법인과 그 거래 상대방 양쪽 모두를 기준으로 하여 특수관계인에 해당하는지의 여부를 판정하여야 한다는 쌍방관계설이 대립하고 있음은 전술한 바와 같다. 법문이 특수관계인에 대하여 “—법인과 다음 각호의 1의 관계에 있는 자—” 등과 같이 모호하게 규정하고 있어서 그 해석상 다툼의 불씨를 제공하고 있는 것이다.

다수설과 판례는 쌍방관계설의 입장에서 어떤 법인과 일정한 관계에 있는 거래상대방은 물론이고 당해 법인이 그 당사자인 거래상대방과 일정한 관계에 있더라도 그 거래상대방은 당해 법인의 특수관계인에 해당한다는 의미로 보고 있다.

법인세법시행령 제87조 제1항 등에서의 특수관계인을 판정함에 있어서 다수설 및 판례의 견해와 같이 쌍방관계설을 적용한다 하더라도 모든 경우에 예외 없이 쌍방관계설을 적용하여야 하는 것

은 아니다. 그런데 쌍방관계설의 적용이 배제되는 조항의 구별이 쉽지 않으며, 이로 인한 분쟁의 소지 또한 적지 않다고 하겠다.

예를 들어 법인의 임원 임면권의 행사 등 특정법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사할 수 있다고 인정되는 자 또는 법인의 주주 등(법령 87①Ⅰ 및 Ⅱ의 경우)이 개인인 경우와 법인의 임원·사용인 등(법령 87①Ⅲ의 경우)에 대하여는 그 성격상 쌍방관계설을 적용할 수 없다고 보아야 할 것이다.

그리고 임원의 임면권의 행사 등 특정법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자의 친족, 특정법인의 주주 등의 친족, 특정법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인이나 사용인 외의 자로서 특정법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족을 판단하는 경우도 마찬가지이다. 즉 임원의 임면권의 행사 등 특정법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자 등을 기준으로 할 것인지, 아니면 임원의 임면권의 행사 등 특정법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자 등과 그 친족 양쪽 모두를 기준으로 할 것인지가 명확하지 않음은 이미 앞에서 검토한 바와 같다.

## (2) 소득세법시행령 제98조에서의 특수관계인의 판정

소득세법시행령 제98조 제1항의 특수관계인을 판정함에 있어서 당해 소득자를 기준으로 하여 특수관계인에 해당하는지의 여부를 판정하여야 한다는 일방관계설과 당해 소득자 및 거래상대방 모두를 기준으로 하여 특수관계인에 해당하는지의 여부를 판정하여야 한다는 쌍방관계설이 대립하고 있다. 소득자와 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자, 출자관계 및 출연관계에 있는 법인(소득세법시행령 제98조 제1항 제2호 내지 제6호)과의 관계에 있

어서는 그 성격상 쌍방관계설이 적용될 여지가 없다.

쌍방관계설과 일방관계설의 논의는 소득세법시행령 제98조 제1항 제1호의 친족관계의 해석에 있어서만 그 의미가 있다고 하겠다. 그런데 소득세법시행령 제98조 제1항은 법인세법시행령 제87조 제1항과는 달리 법문을 “당해 거주자의 친족”이라고 표현하고 있는 점, 친족관계를 쌍방관계설에 따라 해석하게 되면 본래의 입법취지와는 달리 친족의 범위가 지나치게 확장되는 결과를 초래하는 점 등에 비추어 볼 때 일방관계설이 타당하다고 하겠다.

### 3. 출가녀의 친족의 판정 기준

법인세법시행령 제87조 제1항, 소득세법시행령 제98조 제1항, 상속세및증여세법 제19조 제2항 등에서의 친족이란 국세기본법시행령 제20조 제1호 내지 제8호에 해당하는 자를 말한다. 그런데 위에서의 친족을 판단함에 있어서 법인의 주주 등 또는 거주자 등이 출가녀인 경우에 국세기본법시행령 제20조 제1항 단서를 적용할 것인지의 여부가 문제가 되고 있다. 즉 법인의 주주 등 또는 거주자 등이 출가녀인 경우에 그 출가녀의 친족을 판단함에 있어서 그 남편과의 관계에 의할 것인지 또는 그 출가녀 자신과의 관계에 의할 것인지가 문제인 것이다.

이에 관하여는 국세기본법시행령 제20조 제1항 단서를 적용하여야 한다는 견해와 국세기본법시행령 제20조 제1항 단서를 적용하여서는 안 된다는 견해의 대립이 있음은 전술한 바와 같다.

## V. 특수관계인에 대한 차별에 있어서의 합리성 결여

### 1. 과점주주에 대한 제2차 납세의무의 합리성 결여

법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 중 법정한 자가 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다(국기법 39①).

이와 같은 무한책임사원 또는 과점주주 중 법정한 자에게 법인에게 부과되거나 법인이 납부할 국세 등에 대하여 제2차 납세의무를 지우는 것은 무한책임사원 또는 과점주주 중 법정한 자가 당해 법인을 자기들의 의사대로 자유롭게 사실상 지배·운영함으로써 법인제도를 남용하여 재산의 은닉·분산·유출·이동 등의 방법으로 납세를 면탈하는 것을 방지하려는 데에 그 취지가 있다.<sup>106)</sup>

이와 같은 무한책임사원 또는 과점주주 중 법정한 자의 제2차 납세의무제도와 관련하여 다음과 같은 점에서 그 위헌성이 제기되고 있다.

#### (1) 과점주주 중 법정한 자의 범위

현행법상 무한책임사원과 과점주주 중 법정한 자가 법인의 국세 등에 대하여 제2차 납세의무를 진다. 무한책임사원이란 합자회사의 무한책임사원과 합명회사의 사원을 가리키는데, 경영의

---

106) 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2004, p.242; 사법연수원, 『조세법총론』, 2003, p.81.

지배 여부 또는 출자액의 다과와 상관없이 일률적으로 제2차 납세의무를 부과한다.<sup>107)</sup>

다음으로 과점주주의 경우에는 과점주주 중 법정한 자에 한정하여 제2차 납세의무를 지우고 있다. 이와 같은 과점주주의 제2차 납세의무제도는 주식회사의 주주유한책임의 원칙<sup>108)</sup> 또는 유한회사의 유한책임제도에 대한 중대한 예외를 이루는 것으로서 그 어느 나라에서도 입법례를 찾아보기 어려운 독특한 제도이다.<sup>109)</sup>

법인의 납세의무에 대하여 제2차 납세의무를 지는 자는 그 법인의 과점주주 중 법정한 자이다. 여기서 과점주주란 주주 또는 유한책임사원 1인과 친족 기타 특수관계에 있는 자들로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자를 뜻한다(국기법 39②). 그리고 과점주주 중 법정한 자란 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자(가목), 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자(나목), 가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자(사실상 혼

---

107) 헌법재판소 1999.3.25 선고, 98헌바2 결정.

108) 주주는 그가 가진 주식의 인수가액을 한도로 하여 회사에 대한 출자의무를 부담할 뿐이며, 그 이상은 아무런 책임도 없다. 이를 주주유한책임의 원칙이라 한다. 이 원칙은 주식회사의 본질적 특징으로서 정관의 규정이나 주주총회의 결의에 의하여도 주주의 책임을 가중하지 못한다.

즉 주주는 회사채권자에 대하여는 직접적으로는 아무런 책임을 지지 않으며, 회사만이 회사채산으로서 그 책임을 지게 된다. 따라서 주주는 회사채권자에 대하여 직접적으로는 아무런 법률관계가 없으며 무책임인 것이다. 손주찬, 『상법(상)』, 박영사, 2001, pp.591-592.

109) 일본에서의 동족회사의 출자자의 제2차 납세의무는 동족회사의 행위계산 부인에 의하여 부과된 국세의 징수부족액에 대하여 그 부인된 행위로 인하여 이익을 받은 자에게 그 받은 이익을 한도로 하여 제2차 납세의무를 지우는 것이므로 우리나라의 과점주주의 제2차 납세의무와는 그 성격이 판이하다.

인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속(다목)을 말한다(국기법 39①Ⅱ).

그런데 과점주주 중 제2차 납세의무를 지는 법정한 자를 정함에 있어서는 그 입법목적에 비추어 과점주주의 주식의 소유정도 및 과점주주의 소유주식에 대한 실질적인 권리의 행사 여부와 같은 실질적인 요소를 고려하여 그 범위를 제한할 필요가 있다.<sup>110)</sup> 이와 같은 입법취지에 비추어 제2차 납세의무를 부과함이 상당하다고 인정되는 과점주주로서는 주식회사를 실질적으로 지배하면서 이를 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 지위에 있는 자, 즉 법인의 발행주식총액의 51% 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자<sup>111)</sup>로 그 범위를 제한함이 상당하다고 하겠다. 왜냐하면 이와 같은 과점주주만이 형식적으로는 법인과의 관계에서는 제3자가 되나 주된 납세의무자인 법인과 동일한 책임을 인정하더라도 실질적으로 공평을 잃지 않는 특별한 관계에 있다고 할 수 있고, 이와 같은 자들에 대한 제2차 납세의무의 부과는 합리성과 조세형평에도 맞을 뿐만 아니라 조세징수의 확보라는 공익을 달성하기 위한 제도의 취지와 부합하기 때문이다.

과점주주 중 법정한 자의 범위와 관련하여 국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목 및 다목이 문제가 되고 있다.

### 1) 국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목의 불명확성

국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목(이하에서 “나목”이라 부

---

110) 同旨 : 헌법재판소 1997.6.26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합).

111) 대법원 2003.7.8. 선고 2001두5354 판결 : 대법원 2000.1.14. 선고 99두9346 판결 [판결요지] 위의 (가) 목이 규정한 ‘주식을 가장 많이 소유한 자’에 해당하는지의 여부는 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유한 자라는 형식적인 기준과 함께 과점주주로서의 요건인 당해 법인의 과반수 주식 소유집단이 소유하는 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는지의 여부에 따라 판단하여야 한다.

른다)에서 과점주주 중 “명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 명칭에도 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자”는 법인의 국제 등의 징수부족액을 그 법인의 발행주식 총수 등으로 나눈 금액에 위의 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식수 등을 곱하여 산출한 금액을 한도로 하여 제2차 납세의무를 지도록 하고 있다.

헌법재판소는 제2차 납세의무를 부과함이 상당하다고 인정되는 과점주주의 범위에 대하여 “주식회사를 실질적으로 운영하면서 이를 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 지위에 있는 자, 즉 법인의 경영을 사실상 지배하거나 과점주주로서의 요건, 즉 당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”로 제한함이 옳다고 하여 위의 나목이 합헌임을 확인한 바 있다.<sup>112)</sup>

그러나 위의 “명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 명칭에도 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자”라는 범문 중 “법인의 경영을 사실상 지배하는 자”의 개념이 명확하지 않기 때문에 남용의 소지가 있다.<sup>113)</sup> 위에서의 법인의 경

112) 헌법재판소 1997.6.26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합).

113) 법인의 경영을 사실상 지배하는 자에 관한 판결을 소개하여 보기로 한다.

① 대법원 2000.1.14. 선고 99두9346 판결

[판결요지] 위의 (나)목이 규정한 “법인의 경영을 사실상 지배하는 자”에 해당하는지의 여부는 구체적으로 법인의 경영에 관여하였는지의 여부를 불문하고 과반수 주식의 소유집단의 일원인지의 여부에 의하여 판단하던 개정 전의 규정에 대한 해석과는 달리 당해 과점주주 개개인을 기준으로 그가 법인의 경영에 관여하여 이를 사실상 지배하였는지의 여부에 따라 판단하여야 할 것이다(대법원 1998.10.13. 선고 97누5930 판결, 1998.12.8. 선고 98두12062 판결, 1999.6.25. 선고 98두3235 판결 등 참조). 기록에 의하니, 원고가 소외 삼미전자공업주식회사(1996.10.12. 로비전자주식회사로 상호변경함, 아래에서는 소외 회사라고만 쓴다)의 발행주식총수의 70%를 소유하고 있으면서, 그가 법인의 경영에 관여하여 이를 사실상 지배하였으므로 원고는 그 법이 규정한 법인의 경영을 사실상 지배하는 자에 해당한다는 취지로 판시한 원심의 인정과 판단은 정당하고, 거기

에는 상고이유의 주장과 같은 사실오인의 위법이 없다.

② 대법원 1998.12.8. 선고 98두12062 판결

[판결요지] 1. 원심판결의 요지

원심은, 피고가 소외 1 회사에 대하여 1994년 사업연도분 법인세 금 348,892,890원 및 가산금 21,631,350원을 부과하였다가 소외 1 회사가 이를 체납하자 1996.2.9. 소외 2 및 원고들을 제2차 납세의무자로 지정, 그 납부고지를 한 사실, 원고 1은 소외 2의 남편이고 원고 1과 소외 2는 그 아들들인데, 소외 1 회사의 주주명부에 총발행주식 34,973주 중 소외 2는 17,487주(50%), 원고 1은 10,000주(28.6%), 원고 2는 2,486주(7.1%), 원고 3은 5,000주(14.3%)를 소유하고 있는 것으로 되어 있고, 법인등기부에 소외 2는 대표이사, 원고 1은 감사, 원고 1과 원고 3은 이사로 등재되어 있는 사실, 소외 2는 기망수단으로 소외 1 회사를 인수하고 그 재산을 횡령하여 원고들과 함께 생활비로 사용하였고, 그중 금 10억원은 원고 1 명의의 부동산 매수대금으로 사용한 사실 등을 인정한다 다음, 국제기본법 제39조 제2항과 같은법시행령 제20조가 규정하는 과점주주에 해당하는지 여부는 과반수 주식의 소유집단의 일원인지의 여부에 의하여 판단하여야 하고, 구체적으로 회사 경영에 관여한 사실이 없다고 하더라도 그것만으로는 과점주주가 아니라고 할 수 없으며, 과세관청은 주식의 소유사실을 주주명부 등의 자료에 의하여 이를 입증하면 되고, 다만 그러한 자료에 비추어 일견 주주로 보이는 경우에도 실은 주주명의를 도용당하였거나 실질소유주의 명목이 아닌 차명으로 등재되었다는 등의 사정이 있는 경우에는 그 명의만으로 주주에 해당한다고 볼 수는 없으나, 그러한 사정은 주주가 아님을 주장하는 명의자가 입증하여야 하는바, 이 사건의 경우 원고들이 형식상 주주명부에 주주로 등재되어 있을 뿐 실질적으로 소외 1 회사의 주식을 취득한 사실이 없다는 원고들의 주장을 인정할 만한 증거가 없으므로, 원고들은 소외 2와 함께 소외 1 회사의 주식 전부를 소유한 과점주주로서 국제기본법 제39조 제1항의 규정에 따라 소외 1 회사가 체납한 이 사건 법인세와 가산금에 대하여 제2차 납세의무를 지고, 따라서 원고들에 대한 이 사건 납부고지처분은 적법하다고 판단하였다.

2. 원고 1과 원고 3의 상고에 대한 판단

이 사건 납부고지처분에 적용되는 국제기본법(1993.12.31. 법률 제4672호로 개정된 것) 제39조 제1항 제2호는, 개정 전의 같은 법 제39조 제2호가 과점주주 전부에 대하여 제2차 납세의무를 부과하던 것과는 달리, 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유하거나 출자를 가장 많이 한 자[(가)목], 법인의 경영을 사실상 지배하는 자[(나)목], (가)목 및 (나)목에 규정하는 자와 생계를 함께 하는 자 [(다)목], 대통령령이 정하는 임원[(라)목]에 한하여 제2차 납세의무를 진다고 규정하고 있는바, 위 (다)목과 (라)목은 1998.5.28. 헌법재판소의 위헌결정(97헌가 13 결정)에 의하여 그 효력을 상실하였고, 위 원고들은 모두 소외 1 회사의 주식을 가장 많이 소유한 자가 아니어서 위 (가)목에 의한 제2차 납세의무자에

해당하지도 아니하므로, 결국 위 원고들이 위 (나)목에 의한 제2차 납세의무자에 해당하여야만 그들에 대한 이 사건 납부고지처분이 적법하게 된다.

그런데 위 국세기본법의 규정이 위와 같이 개정된 입법취지에 비추어 볼 때, 위 (나)목 소정의 ‘법인의 경영을 사실상 지배하는 자’에 해당하는지 여부는 구체적으로 법인의 경영에 관여하였는지 여부를 불문하고 과반수 주식의 소유집단의 일원인지 여부에 의하여 판단하던 개정 전의 규정에 대한 해석과는 달리 당해 과점주주 개개인을 기준으로 그 사람이 법인의 경영에 관여하여 이를 사실상 지배하였는지 여부에 따라 가려야 하는바(1998.10.13. 선고 97누5930 판결 참조), 원심이 인정한, 위 원고들이 대표이사인 소외 2의 아들들이고, 법인등기부에 이사로 등재되어 있으며, 소외 2가 기망수단으로 소외 1 회사를 인수, 그 재산을 횡령하여 위 원고들과 함께 생활비로 사용하였다는 사실만으로는 위 원고들이 소외 1 회사의 경영을 사실상 지배하였다고 보기 어렵다.

그런데도 원심은 위 원고들이 소외 1 회사의 주식을 실질적으로 소유하는 과점주주에 해당한다는 이유만으로 구체적으로 회사 경영에 관여하였는지 여부에 관계없이 제2차 납세의무자에 해당한다고 판단하였으니, 이 부분 원심판결에는 과점주주의 제2차 납세의무에 관한 법리를 오해하거나 필요한 심리를 다하지 아니함으로써 판결에 영향을 미친 위법이 있다. 따라서 이 점을 지적하는 취지의 상고이유의 주장은 이유가 있다.

### 3. 원고 1의 상고에 대한 판단

원심이 인정한 사실에 의하면, 위 원고는 그의 처인 소외 2 등과 함께 주식 전부를 소유한 과점주주에 해당하고, 소외 1 회사의 감사로 등재되어 있으며, 소외 2는 소외 1 회사가 소외 신용금고에 114여억원의 예금자산을 보유하고 있고 소외 1 회사의 주식 전부를 소유한 노재동 등이 현금 일시불로 그 주식을 매도하려 한다는 사정을 알고 위 금고의 대표이사인 이용국과 공모하여 위 금고에 금 108여억원이 예치된 것처럼 된 허위의 예금통장 3개를 노재동 등에게 주식매수대금으로 제공하고 위 원고 등과 함께 소외 1 회사의 주식 전부를 인수하여 소외 1 회사의 예금을 해약한 다음 그 예금 중 일부로 위 허위의 예금통장 계좌에 그 금액을 실제로 입금시키고 나머지 금액과 소외 1 회사의 고령자산 등을 처분한 대금으로는 위 원고 등과 함께 생활비 등에 사용하는 한편 그중 금 10억원은 위 원고 명의로 부동산(빌딩)을 구입하였다는 것인바, 살펴보니 원심의 위와 같은 사실인정은 정당하고, 거기에 상고이유의 주장과 같은 채증법칙 위반이나 심리미진의 위법이 없으며, 사실관계가 이와 같다면 변론에 나타난 다른 여러 가지 사정(소외 1 회사의 본점이 위 원고가 매수한 위 부동산으로 이전된 점, 위 부동산에 관하여 소외 2를 채무자로 한 근저당권이 설정되었다가 그 피담보채무를 위 원고가 인수하는 것으로 변경하고 기존 근저당권의 피담보채무를 소외 1 회사가 인수하는 것으로 변경하는 등기가 된 점, 소외 2는 위와 같은 행위로 사기 및 횡령죄 등으로 구속·기소되어 재판을 받을 당

영을 사실상 지배하는 자란 개념은 전형적인 불확정개념 *unbestimmter Begriff*이다. 즉 어떤 지위 또는 직위에 있는 자가 어떤 형태로 경영을 지배하는 것이 회사의 경영을 사실상 지배하는 것인지가 명확하지 않은 것이다.

그리고 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 명칭에도 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자가 부담하는 제2차 납세의무의 한도액은 그 법인의 경영을 사실상 지배하는 자가 실질적으로 권리를 행사하는 주식수 등을 기준으로 하여 산출하도록 하고 있기 때문에 실질적으로는 가목114)의 “당해 법

시 소외 1 회사를 인수하여 양말공장을 건축·운영하기로 남편과 상의한 일이 있다고 진술한 점 등)을 함께 고려할 때 위 원고는 소외 2와 함께 소외 1 회사의 경영을 사실상 지배하는 지위에 있었다고 보여지므로, 위 원고를 소외 1 회사에 대한 제2차 납세의무자로 본 원심의 결론은 정당하다.

③ 대법원 1998.10.13. 선고 97누5930 판결

[판결요지] 원심 판시의 소외 회사는 주주명부상 총발행주식 22,000주 중 원고 황인석이 8,000주(36.36%), 황인석의 아버지인 원고 황학표와 황인석의 동생인 원고 황인수가 각 4,000주(각 18.18%)를 각 소유한 것으로 등재되어 있는 비상장법인으로서 원고들이 소외 회사를 경영해온 사실을 인정한 다음, 원고들이 명목상의 주주에 불과하다는 원고들의 주장에 관하여는 이를 인정할 증거가 없다는 이유로 배척하면서 원고들은 국세기본법(1993.12.31. 법률 제4672호로 개정된 것, 이하 ‘법’이라고 한다) 제39조 제1항 제2호 소정의 과점주주에 해당하고[같은 호 (나)목 소정의 과점주주에 해당하는 것으로 본 듯함], 따라서 그 과점주주 집단의 일원인 원고 황학표도 소외 회사의 1995년 1기분 부가가치세 체납액에 대하여 제2차 납세의무가 있다고 판단하였다.

원심 판시와 같이 원고 황학표가 소외 회사의 총발행주식의 18.18%를 소유한 주주로 주주명부상 등재되어 있고 나머지 원고들과 함께 소외 회사를 경영해 온 사실만으로는 소외 회사의 경영을 사실상 지배하는 과점주주에 해당한다고 단정하기 어려우므로 원심으로서서는 심리를 통하여 위 원고가 구체적으로 어떻게 하여 소외 회사의 경영을 사실상 지배하였는지에 관하여 밝혀 본 다음 위 원고가 제2차 납세의무자에 해당하는지 여부를 판단하여야 할 것임에도 불구하고 원심이 단지 판시와 같은 이유만으로 위 원고가 제2차 납세의무자에 해당한다고 판단한 것은 과점주주의 제2차 납세의무에 관한 법리오해로 필요한 심리를 다하지 아니한 위법을 저지른 것이라 할 것이다. 이 점을 지적하는 취지의 상고이유 주장은 이유 있다.

인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”와 그 규율 내용이 중첩적이라고 하겠다.

뿐만 아니라 법인의 경영을 사실상 지배하는지의 여부는 법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 51 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자에 해당하는지의 여부를 판단함에 있어서 하나의 기준이 되고 있음에 지나지 않는 것으로 보는 것이 오히려 합리성이 있다.

이와 같이 국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목은 그 법문이 지나치게 추상적이고 불명확하여 남용의 소지를 안고 있을 뿐만 아니라 같은 조항 가목의 “당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”를 판단하는 요소 내지 기준의 성격을 지니고 있기 때문에 존치의 필요성이 없다고 하겠다.

## 2) 국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목의 위헌성

국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목, 즉 국세기본법 제39조 제1항 제2호 “가목<sup>114)</sup> 및 나목에 규정하는 자의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이 하는 직계존비속”에게 제2차 납세의무를 지우는 것은 위헌적 소지가 있다. 위의 가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자 등이 당해 법인의 발행주식총액의 51% 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는지 여부에 관계없이 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유한 자 등의 배우자이거나 그 자 등과 서로 도와서 일상생활비를 공동으로 부담한다는 이유만으로 법인의 국세 등에 대하여 제2차 납세의무를 지우는 것

---

114) 국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목.

115) 국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목.

은 그 합리성 및 정당성이 결여된다고 하지 않을 수 없다.<sup>116)</sup>

헌법재판소는 구 국세기본법(1998.12.28. 법률 제5579호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제39조 제1항 제2호 다목의 위헌여부와 관련하여 “위 ‘다목’은 과점주주 중 ‘가목 및 나목에 규정하는 자와 생계를 함께 하는 자’, 즉 ‘주식을 가장 많이 소유하거나 법인의 경영을 사실상 지배하는 자와 생계를 함께 하는 자’는 소유하는 주식이 몇 주인지도 묻지 않고 제2차 납세의무를 지우는 것이다. 여기에 생계를 함께 하는 자라 함은 서로 도와서 일상생활비를 공동으로 부담하고 있는 것을 말하고 반드시 동거하고 있는 것을 필요로 하지 아니한다(법인세법시행령 제20조 제10호, 법인세법기본통칙 4-2-15…39). 따라서 위 ‘다목’은 과점주주 자신이 법인의 경영을 사실상 지배하거나 당해 법인의 발행 주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자에 해당하는지 여부에 관계없이 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유한 자와 서로 도와서 일상생활비를 공동으로 부담한다는 이유만으로 책임의 범위와 한도조차 뚜렷하게 설정하지 아니한 채 법인의 체납세액 전부에 대하여 일률적으로 제2차 납세의무를 지우는 것은 과점주주들 간에 불합리한 차별을 하여 조세평등주의와 실질적 조세법률주의(헌법 제11조 제1항, 제38조, 제59조)에 위반되고 과점주주의 재산권(헌법 제23조 제1항)을 침해하게 된다”고 판시한 바 있다.<sup>117)</sup>

---

116) 同旨 : 사법연수원, 『조세법총론』, 2003, pp.82-83.

117) 同旨 : ① 헌법재판소 1997.6.26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합)  
[판결요지] 그러나 위에서 본 바와 같이 과점주주에 대하여 제2차 납세의무를 부과하는 것 자체가 모두 위헌이라고는 볼 수 없으므로, 실질적 조세법률주의의 원칙에 비추어 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주의 범위를 적절하게 제한하거나 과점주주의 책임의 한도를 설정하면 그 위헌성이 제거될 수 있을 것이다. 다만 그중 어떤 방법을 선택할 것인가 하는 것은 입법부의 재량사항이라 할 것인바, 위에서 본 바와 같이 입법부는 이미 이 사건 법률조항의 내용을 과

점주주의 범위를 제한하는 방법으로 개정함으로써 제도의 입법목적인 조세징수의 확보라는 공익적인 요청과 과점주주의 재산권 보장이라는 요청을 조화시키려는 시도를 하였고, 또 과점주주에 대한 제2차 납세의무는 위에서 본 바와 같이 우리나라 비상장법인이 대부분 친족 등을 주주로 하여 구성된 폐쇄회사들이 회사의 실질적인 운영자인 과점주주는 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 형해화시키고 조세회피의 수단으로 법인격을 이용하는 것을 방지하려는 데 그 취지가 있는 것이며, 따라서 과점주주의 범위를 위와 같은 지위에 있는 자로 제한하지 아니한 데에 위헌성의 소지가 있었던 것이므로, 그 위헌성을 제거하는 데도 그러한 방법이 가장 합리적이라 보여진다.

(3) 이에 제2차 납세의무를 부과함이 상당하다고 인정되는 과점주주의 범위에 대하여 살펴보면, 위와 같은 입법목적에 비추어 이를 “주식회사를 실질적으로 운영하면서 이를 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 지위에 있는 자, 즉 법인의 경영을 사실상 지배하거나 과점주주로서의 요건, 즉 당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”로 제한함이 상당하다 할 것이다. 왜냐하면 그러한 과점주주만이 형식적으로는 법인과 의 관계에서는 제3자가 되나 주된 납세의무자인 법인과 동일한 책임을 인정하더라도 실질적으로 공평을 잃지 않는 특별한 관계에 있다고 할 수 있고 그러한 자들에 대한 제2차 납세의무의 부과는 합리성과 조세형평을 기하는 한편 조세징수의 확보라는 공익을 달성하기 위한 제도의 취지와 부합하게 되기 때문이다. 그리고 개정된 국세기본법 제39조 제1항 제2호의 각목과 대비하여 보더라도, 개정된 법규정 역시 나목을 제외한 가목·다목·라목은 모두 형식적인 기준으로 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주를 규정하고 있어 위헌의 소지가 있다고 할 수 있으므로, 위와 같이 과점주주의 범위를 실질적인 기준으로 제한적 해석을 하는 것이 상당하다 할 것이다.

(4) 이상과 같이 이 사건 법률조항 중 구 국세기본법 제39조에 의한 과점주주에 대한 제2차 납세의무 제도 자체는 헌법에 위반되지 아니하나, 동조 제2호에 의하여 이를 부담하는 과점주주를 법인의 경영에 실질적인 지배력을 행사하여 법인을 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 자, 즉 “법인의 경영을 사실상 지배하는 자” 또는 “당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”로 제한하여 해석하여야 할 것이고, 그 범위를 넘어 동법시행령 제20조 각호의 규정에 해당하는 모든 과점주주에 대하여도 제2차 납세의무를 부담하게 하는 범위 내에서는 조세평등주의와 실질적 조세법률주의에 위반되고, 과점주주의 재산권을 합리적 이유 없이 과도하게 침해하는 것이 되어 헌법 제11조 제1항, 제23조 제1항, 제37조 제2항, 제59조 등에 위반된다 할 것이다.

#### 4. 결 론

---

따라서 국세기본법 제39조 제2호(1993.12.31. 법률 제4672호로 개정되기 전의 것) 중 주주에 관한 부분은 “법인의 경영을 사실상 지배하는 자” 또는 “당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자” 이외의 과점주주에 대하여 제2차 납세의무를 부담하게 하는 범위 내에서 헌법에 위반된다 할 것이므로, 관여재판관 전원의 일치된 의견으로 주문과 같이 결정한다.

② 헌법재판소 1998.5.28. 97헌가13

[판결요지] 나. 그러므로 이 법률조항의 위헌여부에 대하여 검토하기로 한다.

(2) 위 조항의 ‘다목’에 관한 부분을 살펴보면, 위 ‘다목’은 과점주주 중 “가목 및 나목에 규정하는 자와 생계를 함께 하는 자”, 즉 “주식을 가장 많이 소유하거나 법인의 경영을 사실상 지배하는 자와 생계를 함께 하는 자”는 소유하는 주식이 몇 주(株)인지도 묻지 않고 제2차 납세의무를 지우는 것이다. 여기에 생계를 함께 하는 자라 함은 서로 도와서 일상생활비를 공통으로 부담하고 있는 것을 말하고 반드시 동거하고 있는 것을 필요로 하지 아니한다(법시행령 제20조 제10호, 법기본통칙 4-2-15……39). 따라서 위 ‘다목’은 과점주주 자신이 법인의 경영을 사실상 지배하거나 당해 법인의 발행 주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자에 해당하는지 여부에 관계없이 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유한 자와 서로 도와서 일상생활비를 공통으로 부담한다는 이유만으로 책임의 범위와 한도조차 뚜렷하게 설정하지 아니한 채 법인의 체납세액 전부에 대하여 일률적으로 제2차 납세의무를 지우는 것은 과점주주들 간에 불합리한 차별을 하여 조세평등주의와 실질적 조세법률주의(헌법 제11조 제1항, 제38조, 제59조)에 위반되고 과점주주의 재산권(헌법 제23조 제1항)을 침해하게 된다.

## (2) 협회등록법인의 주주

과점주주 등의 제2차 납세의무에 관한 규정은 주권상장법인 외의 기타의 법인의 주주 등에 대하여만 적용한다. 주권상장법인 외의 법인(이하에서 “비상장법인”이라 한다)의 과점주주에 대하여만 제2차 납세의무를 지우는 것이 비상장법인의 과점주주를 상장법인의 과점주주에 비하여 불합리하게 차별하는 것이 아닌가 하는 의문이 있을 수 있다.

과점주주에 대한 제2차 납세의무제도는 대부분 친족·친지 등을 주주로 하여 구성된 소규모의 폐쇄회사인 비상장법인에 있어서 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주가 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 데 그 제도적 취지가 있다.

따라서 이와 같은 조세회피의 위험성이 거의 없는 주권상장법인의 주주에 대하여는 제2차 납세의무를 지우지 않고 비상장법인의 주주에게만 제2차 납세의무를 지운다고 하여 이를 두고 자의적 차별이라고 할 수는 없는 것이다. 즉 헌법상 평등의 원칙은 상대적·실질적 평등의 원리를 바탕으로 하여 불합리한 차별 또는 자의의 금지를 그 내용으로 하고 있기 때문이다.

주권상장법인의 경우에는 증권거래법이 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 법인의 형해화와 그에 따른 탈세 등을 방지하기 위하여 주식회사의외부감사에 관한 법률에 따라 외부감사인에 의한 회계감사를 의무화하고 있고(증권거래법 제182조), 법인의 재정적 기초에 중대한 영향을 미칠 사항에 관하여 증권거래위원회와 증권거래소에 신고할 의무를 부과함과 아울러 증권거래소의 공시요구권을 명시하고 있다(앞의 법 제186조). 그리고 법인의 임원·대

주주 등의 내부자거래를 금지하고(앞의 법 제188조의 2, 3) 상호 주소유가 제한되며(앞의 법 제189조), 자기주식취득이 발행주식 총수의 100분의 10 이내로 제한될 뿐만 아니라(앞의 법 제189조의2), 재무관리도 증권거래위원회가 정한 준칙에 따라야 하고 증권거래위원회가 필요한 조치와 권고를 할 수 있도록 하는 등(앞의 법 제192조, 제193조) 법인의 재정적 기초를 튼튼히 하여 공익과 일반투자자 및 채권자 등을 두텁게 보호하고 있고 나아가 조세징수권의 확보를 위한 충분한 제 규정을 두고 있다.

그러므로 주권상장법인의 과점주주에 대하여 제2차 납세의무를 지게 하지 않는 것은 합리적인 차별로서 평등의 원칙에 위배되지 않는다고 하겠다.<sup>118)</sup>

그런데 증권거래법에 의한 협회등록법인은 주권상장법인이 아니므로 그 주주에 대하여는 법인의 제2차 납세의무에 관한 규정이 적용된다. 증권거래법에 의한 협회등록법인의 경우에도 주권상장법인과 크게 다를 바 없이 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 법인의 형해화와 그에 따른 조세의 회피 또는 면탈 등을 방지하기 위한 제도적 장치를 갖추고 있다. 그러므로 협회등록법인의 주주에 대하여 제2차 납세의무를 지우도록 하고 있는 현행 규정은 자의적 차별에 해당하여 위헌이라는 주장이 제기되고 있다.

## 2. 과점주주의 취득의제제도의 정당성 결여

법인이 부동산·차량·기계장비·입목·항공기·선박·광업권, 어업권·골프회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권을 취득하는 때에는 취득세를 납부할 의무를 진다. 그리고 법인의 주주가 그 법인의 과점주주<sup>119)</sup>가 된 때에는 그 과점주주는

---

118) 헌법재판소 1997.6.26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합).

당해 법인의 부동산, 차량, 기계장비·입목·항공기·선박·광업권·어업권·골프회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권을 취득한 것으로 보아 취득세를 과세하도록 하고 있다(지법 105⑥).

법인의 과점주주는 당해 법인의 경영권을 행사할 수 있게 되어 실질적으로 당해 법인의 재산을 직접 소유한 것과 다름없기 때문에 과점주주가 되는 때에 그 법인이 소유하는 부동산 등을 그 과점주주의 주식소유비율만큼 취득한 것으로 의제하여 취득세를 과세하도록 하고 있다.<sup>120)</sup> 대법원이 “—법인의 과점주주에 대하여 그 법인의 재산을 취득한 것으로 보아 취득세를 부과하는 것은 과점주주가 되면 당해 법인의 재산을 사실상 임의처분하거나 관리·운용할 수 있는 지위에 서게 되어 실질적으로 그 재산을 직접 소유하는 것과 크게 다를 바 없으므로 바로 이 점에서 담세력(擔稅力)이 나타난다고 보는 것—”<sup>121)</sup>이라고 판시한 것은 위와 같은 견해에 바탕을 두고 있는 것이다.

그러나 법인의 과점주주에 대한 취득의제에 관한 규정, 즉 취득세의 과세제도는 다음과 같은 문제점을 안고 있다.

첫째, 법인의 과점주주에 대한 취득세의 과세는 동일한 과세물건에 대한 이중과세에 해당하여 불합리하다. 대법원은 과점주주에 대한 이중과세의 논거로서 법인의 과점주주가 되면 당해 법인

---

119) 과점주주란 주주 또는 유한책임사원 1인과 친족 기타 특수관계에 있는 자들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자를 말한다. 법인의 과점주주로 된 자에 대하여 취득세과세대상 물건을 취득한 것으로 보아 취득세의 납세의무를 지우기 위해서는 단순히 과점주주로서의 형식적 요건을 갖추는 것만으로는 부족하고 당해 과점주주가 법인의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 지위에 있음을 요한다 할 것이다(대법원 1979.12.26 선고, 78누333 판결; 대법원 1994.5.24 선고, 92누11138 판결).

120) 김태호, 『지방세의 이론과 실무』, 세경사, 1999, p.73; 權康雄, 『축조 지방세법해설』, 조세통람사, 1999, p.345.

121) 대법원 1994.5.24. 선고, 92누11138 판결

의 재산을 사실상 임의처분하거나 관리·운용할 수 있는 지위에 서게 되어 실질적으로 그 재산을 직접 소유하는 것과 크게 다를 바 없으므로 바로 이 점에서 담세력이 나타난다고 보고 있으나, 이와 같은 주장은 설득력을 얻기 어렵다. 왜냐하면 법인의 주식을 취득함으로써 당해 법인의 과점주주가 된다고 하여 엄연히 그 법인의 소유로 되어 있는 부동산 등이 과점주주의 소유로 바뀌는 것도 아니고 당해 부동산 등의 처분이나 관리·운용에 따른 이익이 직접 당해 과점주주에게 돌아가는 것도 아니기 때문이다.

둘째, 법인의 주식을 취득함으로써 과점주주가 되었다고 하여 당해 주주에게 그 법인이 취득하여 소유하고 있는 부동산 등의 취득세를 부담시킬 만한 새로운 담세력이 생겼다고 보기도 어렵다. 그러므로 이와 같은 법인의 과점주주에 대한 취득세의 과세는 결국 담세력이 아닌 것에 대한 과세에 해당하여 불합리하다고 하지 않을 수 없다. 즉 과점주주에 대한 취득의제에 따른 취득세 과세제도는 담세력이 아닌 것에 대한 과세를 행하는 것이므로 응능부담의 원칙(Leistungsfähigkeitsprinzip) 및 헌법상의 재산권의 보장<sup>122)</sup>에 위배되는 것이다. 응능부담의 원칙이란 납세의무자의 조세부담이 경제적 급부능력에 따라서 지워져야 한다는 원칙으로서 조세정의를 실현하기 위한 기본원리일 뿐만 아니라 조세부담평등의 최상위의 비교척도로서의 위치를 차지하고 있다.<sup>123)</sup>

122) 헌법재판소 1997.10.30. 96헌바14

[판결요지] 구 상속세법(1990.12.31. 법률 제4283호로 개정되어 1994.12.22. 법률 제4805호로 개정되기 전의 것) 제29조의2 제1항 제1호 중 “이혼한 자의 일방이 민법 제839조의2 또는 동 법 제843조의 규정에 의하여 다른 일방으로부터 재산분할을 청구하여 제11조 제1항 제1호의 규정에 의한 금액을 초과하는 재산을 취득하는 경우로서 그 초과부분의 취득을 포함한다”는 부분은 증여세제의 본질에 반하여 증여라는 과세원인 없음에도 불구하고 증여세를 부과하는 것이어서 그 내용이 현저히 불합리하고 자의적이며 재산권보장의 헌법이념에 부합하지 않으므로 실질적 조세법률주의에 위배된다.

123) Klaus Tipke & Joachim Lang, Steuerrecht 17 Aufl., Dr. Otto Schmidt, 2002, S.79.

셋째, 법인의 과점주주에 대한 취득세의 과세에 따른 부수적인 부작용이기는 하지만 법인의 과점주주에 대한 취득세의 과세를 회피하기 위하여 주주명의를 분산 등이 자행되어 조세부담의 형평성을 심화시키는 결과를 초래하고 있다.

### 3. 주식 등의 상장 등에 따른 이익 등에 대한 증여세 과세의 불합리성

#### (1) 주식 등의 상장 등에 따른 이익에 대한 증여세 과세의 불합리성

기업의 경영 등에 관하여 공개되지 아니한 정보를 이용할 수 있는 지위에 있는 최대주주 등과 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 당해 법인의 주식 또는 출자지분(이하에서 “주식 등”이라 한다)을 증여받거나 유상으로 취득한 경우 또는 증여받은 재산으로 최대주주 등 외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득한 경우로서 그 주식 등의 증여일 등으로부터 5년 이내에 당해 주식 등이 한국증권거래소에 상장되거나 한국증권업협회에 등록됨에 따라 그 가액이 증가된 경우로서 당해 주식 등을 증여받거나 취득한 자가 당초 증여세 과세가액 또는 취득가액을 초과하여 일정한 기준 이상의 이익을 얻은 경우에는 당해 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다(상증법 41의 3).

기업의 내부정보를 이용하여 상장 또는 협회등록에 따른 막대한 시세차익을 분여할 목적으로 비상장주식을 증여하거나 저가양도하는 경우에 당해 상장 또는 협회등록에 따른 시세차익에 대하여 증여세를 과세함으로써 고액재산가의 변칙적인 부의 세습을 방지하기 위한 법적 장치이다.

그러나 법인의 최대주주인 특수관계인으로부터 증여받거나 저가양수한 주식 등의 상장에 따른 이익에 대하여 증여세를 과세하도록 하고 있는 상속세및증여세법 제41조의 3의 규정은 다음과 같은 문제점을 안고 있다.

첫째, 주식 등의 상장 등에 따른 이익에 대한 증여세를 과세하도록 하고 있는 상속세및증여세법 제41조의 3의 규정은 납세의무

의 성립 및 확정 의 법리에 위배된다.

증여세는 증여에 의하여 재산을 취득하는 때에 그 납세의무가 성립한다(국기법 21①Ⅲ). 주식 등의 상장 등에 따른 이익으로서 일정한 기준 이상의 이익을 당초의 증여세과세가액에 가산하여 증여세과세표준과 세액을 정산하도록 하고 있는데, 장래에 상장할 주식 등이라 할지라도 그 주식 등의 증여에 따른 증여세 납세의무의 성립시기는 당해 주식 등을 증여받은 때로 보아야 한다. 증여세의 과세대상이 되는 계기가 주식 등의 수증 또는 저가양수 이지 증여받거나 양수한 주식 등의 상장이 아니기 때문이다. 그리고 수증자가 증여받은 재산을 보유하고 있는 기간 중에 그 가격의 상승 등에 따라 당해 재산의 가액이 증가한다고 하여 그 수증재산의 증여시기가 가격의 상승시점까지 연장되는 것도 아니다.

그렇다면 납세의무의 성립시기보다 최장 5년 3월이 되는 날(정산기준일)의 시가에 의하여 증여세의 과세표준을 산정하도록 하고 있는 상속세및증여세법 제41조의3은 납세의무의 성립 및 확정 의 법리에 위배되는 것이다.<sup>124)</sup>

둘째, 증여받은 재산을 소유하고 있는 중에 당해 재산의 가액이 증가하였다고 하여 그 증가한 가액이 바로 증여에 해당하거나 증여로 의제할 수는 없다. 수증자가 증여받은 재산을 보유하고 있는 기간 중에 그 가격의 상승 등에 따라 당해 재산의 가액이 증가하였다고 하여 그 평가차액이 증여가 아님이 명백하기 때문이다. 재산가액의 증가액을 증여의 개념 안에 포섭하고 있으나 건전한 법률적 사고의 관점에서 볼 때 이는 증여개념의 외연을 이탈한 것으로서 합리성을 갖추고 있지 않다.<sup>125)</sup>

---

124) 同旨 : 헌법재판소 1992.12.24, 90헌바21; 1993.5.13, 92헌바32.

[판결요지] 상속세 또는 증여세의 과세가액을 신고하지 아니한 재산에 대하여 상속세 및 증여세 부과시점으로 평가하여 과세하는 것은 조세법률주의 및 조세평등주의에 위배된다.

결론적으로 수증(저가에 의한 취득을 포함한다)한 재산의 보유기간 중의 가치증가분에 대하여 이를 증여세의 과세대상으로 삼아 증여세를 과세하는 것은 합리성과 정당성이 없다고 하겠다. 그렇기 때문에 증여받은 재산의 보유기간 중에 발생한 가치증가분을 증여의 개념에 포섭하여 증여세를 과세하는 입법례를 찾아보기 어려운 것이다.<sup>125)</sup>

셋째, 주식 등의 상장 등에 따라 발생한 이익이라고 하여 다른 이익 또는 소득과 달리 실현되지 않은 소득에 대하여 앞당겨서 과세하여야 할 합리적인 이유를 찾아보기 어렵다. 즉 주식 등의 상장 등에 따라 발생한 이익에 대해서만 미리 앞당겨 과세하는 것은 자의적 차별에 해당하여 조세평등의 원칙에 위배되는 것이다.

주식 등의 상장 등에 따른 이익에 대하여는 그 주식 등의 처분시에 양도소득세로서 과세하여야 함에도 불구하고 이례적이고 변칙적인 증여세로서 앞당겨서 과세하는 것은 합리성이 없는 자의적 차별에 해당한다. 즉 주식 등의 상장 등에 따른 이익은 증여 등으로 인하여 취득하여 보유하고 있는 자산의 평가차익으로서 그 주식 등의 증여로 인하여 얻은 이익도 아니고, 또한 아직 실현되지 않은 미실현이익에 지나지 않기 때문에 주식 등의 상장시점에 그 상장 등에 따른 이익에 대하여 미리 소득세를 과세하는 것은 소득과세의 법리에 맞지 않는다. 당해 주식 등을 매매 등에 의하여 처분함으로써 그 이익이 실제로 실현되는 시점에서 양도소득세로서 과세하는 것이 바람직한 것이다.

넷째, 증여세의 납세의무가 성립된 날로부터 최장 5년 3월간 증여세의 과세를 불확정한 상태로 유예하는 결과로 되어 납세의

125) 同旨 : 강인애, 『증여세의 완전포괄주의 과세제도의 도입과 증여의 포괄적 개념』, 『법률신문』 제3299호(2004.9.19).

126) 최명근 외 6인, 『현행 상속세 및 증여세법의 합리적 개선방안에 관한 연구』, 한국조세연구포럼, 2003, p.110; 강인애, 위의 논문.

무자의 지위를 심히 불안정하게 하는 것이므로 불합리하다. 즉 증여세의 과세요건을 규율함에 있어서 장래의 불확정한 사실과 결부시켜 정하고 있기 때문에 국민의 예측가능성 및 법적안정성을 침해하고 있는 것이다. 결론적으로 상속세및증여세법 제41조의3, 제41조의5 및 제42조 제4항 등은 과세요건 명확주의(조세법률주의)에 위배되는 것이다.<sup>127)</sup>

## (2) 합병에 따른 상장 등 이익 등에 대한 증여세 과세의 불합리성

최대주주 등과 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 당해 법인의 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 경우, 또는 증여받은 재산으로 최대주주 등 외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득하거나 다른 법인의 주식 등을 취득한 경우로서 그 주식 등의 증여일 등으로부터 5년 이내에 당해 법인 또는 다른 법인이 특수관계에 있는 주권상장법인 또는 협회등록법인과 합병됨에 따라 그 가액이 증가된 경우로서 당해 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 자가 당초 증여세 과세가액 또는 취득가액을 초과하여 일정한 기준 이상의 이익을 얻은 경우에는 당해 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다(상증법 41의5).

그리고 미성년자 등이 타인으로부터 재산을 증여받거나 특수관계에 있는 자로부터 기업의 경영 등에 관하여 공표되지 아니한 내부정보를 제공받아 당해 정보와 관련한 재산을 유상으로 취득한 경우 또는 특수관계에 있는 자로부터 차입한 자금 또는 특수관계에 있는 자의 재산을 담보로 차입한 자금으로 재산을 취득한

---

127) 최명근, 『상속과세 유형전환 및 합리화에 관한 연구』, 한국경제연구원, 2002, p.196.

경우로서 그 재산을 취득한 날부터 5년 이내에 개발사업의 시행, 형질변경, 공유물분할, 사업의 인·허가, 주식·출자지분의 상장 및 합병 등으로 인하여 당해 재산가치가 증가함으로써 일정한 기준 이상의 이익을 얻은 경우에는 당해 이익을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다(상증법 42④).

위의 두 경우에도 앞의 “주식 등의 상장 등에 따른 이익에 대한 증여세의 과세의 불합리성”에서 지적한 것과 똑같은 문제점을 안고 있다.

#### 4. 최대주주 등의 보유주식의 할증평가의 문제점

최대주주 또는 최대출자자 및 그와 특수관계에 있는 주주 또는 출자자(이하에서 “최대주주 등”이라 한다)의 주식 등에 대하여는 그 평가액에 그 평가가액의 20%(중소기업의 경우에는 10%로 한다)를 가산하되, 최대주주 등이 당해 법인의 발행주식총수 등의 50%를 초과하여 보유하는 경우에는 30%(중소기업의 경우에는 15%로 한다)를 가산한다(상증법 63③). 이는 주식 등을 대량 보유함으로써 회사를 지배할 수 있는 힘을 가진 지배주식에 대하여 통상의 주식 등의 가치 외에 회사를 지배할 수 있는 힘, 즉 경영권 프리미엄(control premiums)에 대한 대가를 반영하기 위한 것이다.<sup>128)</sup>

최대주주 등이 보유하는 주식 등에 대한 할증평가 규정이 조세 평등주의에 위반된다는 비판이 제기되어 왔는데, 다만 헌법재판소는 이에 대하여 합헌이라고 판시한 바 있다.<sup>129)</sup>

128) 이광재, 『상속·증여세의 이론과 실무』, 세경사, 2004, p.1401.

129) 헌법재판소 2003.1.30 선고, 2002헌바65 결정

[결정요지] 가. 일반적으로 주식 등은 각 단위 주식 등이 나누어 갖는 주식회사 등의 자산가치와 수익가치를 표창하는 것에 불과하지만, 최대주주 등이 보유하

그러나 지배주식에 대한 경영권 프리미엄의 가치는 회사의 규모·업종·재산상태·경영실적·장래의 전망·사회의 신인도·평가의 시기·경영진의 능력과 성향·상장 여부 등에 따라 달라질 수 있는 것인데 이를 획일적으로 정하여 놓고 이를 기초로 하여 과세하는 것은 실질과세의 원칙에 어긋난다. 또한 경영권 프리미엄의 이전은 항상 이루어지는 것이 아니라 지배주식을 받는 상대방이 누구인가, 그리고 그 수량이 어느 정도인가에 따라서 달라진다. 그런데 위의 할증평가조항은 지배주식 이전의 상대방이 누구인가를 불문하고, 또한 그 수량이 어느 정도인가를 불문하고

---

는 주식 등은 그 가치에 더하여 당해 회사의 경영권 내지 지배권을 행사할 수 있는 특수한 가치, 이른바 '경영권(지배권) 프리미엄'을 지니고 있다. 이와 같은 회사의 지배권이 정당한 조세부과를 받지 아니하고 낮은 액수의 세금만을 부담한 채 이전되는 것을 방지하기 위하여 적절한 과세를 위한 공정한 평가방법을 두고자 함이 이 사건 법률조항의 입법취지이다.

나. 이 사건 법률조항이 그 적용범위에서 대통령령이 정하는 최대주주 또는 최대출자자 및 그와 특수관계에 있는 주주 또는 출자자의 주식 및 출자지분에 대하여 일률적으로 가산하여 평가하고 그 상대방 및 거래량을 한정하지 않고 있는 것이 과연 합리적인 입법으로서 조세평등주의의 원칙에 합치하는 것인지의 문제가 있다. 그런데 만일 최대주주 등의 보유주식 등에 대한 특수한 규율을 위하여 상속 또는 증여되는 주식의 수량에 관한 엄격한 요건을 요구하는 경우에는 최대주주 등 및 그 보유주식 등의 증여자, 피상속인 등은 그 규율을 피하기 위하여 사전에 수회에 걸쳐 소량씩 분리하여 증여하는 등 그 규율을 손쉽게 회피할 가능성이 있다. 또한 비록 증여하는 주식이 발행주식총수에 대한 비율로 보면 소량이라고 하여도 그 이전의 효과는 다른 특수관계인 주식과 결합하여 전체 지배권의 중요한 일부가 이전되는 효과가 발생하는 경우 그 규율의 공백이 생길 수 있다. 한편 최대주주 등이 주식을 자신의 특수관계인 등에게 증여하는 경우로 적용범위를 한정하지 아니한 것은 지배주주 범위의 광범위성, 특수한 관계의 범위의 다양성 및 우리 사회 증여의 관행 등에 비추어 보면 불합리한 것이라고 하기 어렵다. 결국 이 사건 법률조항은 주식 등의 가치 및 회사 지배권의 특성을 감안한 바탕 위에 공평한 조세부담을 통한 조세정의의 실현 요구, 징세의 효율성이라는 조세정책적·기술적 요구를 종합적으로 고려하여 결정된 것이라고 할 수 있을 뿐, 그 입법목적에 비추어 자의적이거나 임의적인 것으로서 입법형성권의 한계를 벗어났다고 볼 수 없으므로 조세평등주의에 위반되지 아니한다.

확일적으로 이를 경영권 프리미엄의 이전으로 취급하고 있다. 이것은 경영권 프리미엄이 이전되지 않는 경우까지 경영권 프리미엄이 이전된 것으로 간주하여 과세하는 것인 점에서 실질과세의 원칙에 어긋난다. 또한 위의 할증평가조항은 경영권 프리미엄의 평가액을 법령에서 확일적으로 정하여 놓음으로써 이에 대한 이의가 있는 국민들의 출소를 사실상 봉쇄하고 있다는 점에서도 합리성이 결여되어 있다고 하지 않을 수 없다.

결론적으로 위의 할증평가조항은 실질과세의 원칙에 어긋나는 것이고 실질과세의 원칙은 헌법에 규정된 조세평등주의의 한 내용을 이루고 있는 것이므로 위헌적 소지가 있는 것이다.<sup>130)</sup>

이 밖에도 비상장법인은 폐쇄회사로서 주식 등을 매매할 시장이 불완전하기 때문에 그 가격에 있어서 불리한 거래를 할 수밖에 없고, 그러므로 비상장법인의 주식의 평가에 있어서는 할증률을 적용하여서는 안 된다는 주장이 제기되고 있다.<sup>131)</sup>

또한 최대주주 등의 경영권 프리미엄의 할증률이 지나치게 높다는 지적도 제기되고 있는 실정이다.

## 5. 가족조합소득의 합산과세의 불합리성

가족조합이 영위하는 사업에서 얻는 소득에 대하여는 주된 조합원의 소득으로 의제한다. 즉 가족조합이 공동사업을 영위함에 따라 발생하는 소득에 대하여는 당해 소득을 주된 조합원의 소득으로 의제하여 그 주된 조합원의 소득세 과세표준에 합산하여 소득세를 과세하는 것이다(소법 43③). 현행 소득세의 세율구조가

---

130) 헌법재판소 2003.1.30 선고, 2002헌바65 결정에서의 재판관 윤영철과 재판관 권성의 소수의견 참조.

131) 이우택, 「주식의 평가와 과세체계의 개편방안」, 심포지엄 자료, 한국세무학회, 2004, p.22.

초과누진세율구조에 해당하기 때문에 고소득을 얻는 납세의무자는 소득금액을 분산함으로써 높은 초과누진세율의 적용을 회피하려는 경향이 두드러지게 증가하고 있다. 특히 소비생활을 함께 하는 가족 사이에 공동사업을 하는 것처럼 가장하여 소득분산을 기도하는 경우가 더욱 현저하다고 하겠다. 이 경우에 공동사업으로 가장하고 있는 사실을 밝혀내는 것이 쉽지 않고, 그 입증 또한 극히 어려운 실정이다.

그러므로 소비생활을 함께 하는 가족간의 공동사업에 있어서는 그 공동사업에서 얻은 소득금액을 공동사업자 중 그 지분 또는 손익분배의 비율이 가장 큰 공동사업자의 소득금액으로 의제하여 소득세를 과세하도록 하고 있는 것이다. 즉 거주자 1인과 그와 생계를 같이하는 동거가족으로서 배우자, 직계존속 및 직계비속과 그 배우자, 형제자매와 그 배우자가 공동사업자 중에 포함되어 있는 경우에 당해 특수관계자의 소득금액은 그 지분 등의 비율이 큰 공동사업자의 소득으로 보도록 하고 있다.

그런데 이는 소득분산을 위하여 공동사업인 것처럼 가장함으로써 높은 누진세율의 적용을 회피하기 위한 것이라고 볼 수 없는 진정한 공동사업에 대해서까지 무차별적으로 공동사업을 부인하도록 규정하고 있기 때문에 위헌적 소지를 안고 있다.

소득분산을 위하여 공동사업인 것처럼 가장함으로써 높은 누진세율의 적용을 회피하기 위한 것이라고 볼 수 없는 공동사업의 예로는 공동상속인이 상속받은 부동산으로 부동산임대사업을 공동으로 영위하는 경우, 공동사업을 영위하고 있는 사실이 출자관계·사업의 운영관계 및 소득금액의 실질적 귀속관계 등에 비추어 명백하게 드러나는 경우 등을 들 수 있다.

이와 같이 소득분산을 가장함으로써 높은 누진세율의 적용을 회피하기 위한 것이라고 볼 수 없는 경우까지 가족조합소득을 합산 과세하도록 하고 있는 소득세법 제43조 제3항은 헌법 제15조

(직업선택) · 제36조(혼인과 가족생활, 모성보호, 국민건강) 제1항 · 제37조(국민의 자유와 권리의 존중 · 제한) 제2항 및 제119조(경제질서의 기본 · 경제의 규제 · 조정) 등에 위배된다.<sup>132)</sup>

---

132) 김완석, 앞의 책, pp.340-341.

---

## 제4장 세법상의 특수관계인의 범위와 그 특례의 개선방안

---



## 1. 특수관계인의 범위의 축소

### 1. 친족 범위의 합리적 조정

#### (1) 주요 외국에서의 세법상 친족의 범위

##### 1) 미국

관련당사자간의 자산거래로부터 발생한 손실에 대하여는 공제가 배제되며, 일정한 인적지주회사에 대하여는 인적지주회사세라는 세금을 추가적으로 과세하도록 하고 있다. 그런데 관련당사자와 인적지주회사(Personal Holding Company)를 판정함에 있어서 가족구성원이란 형제자매(이복형제자매와 동모이부형제자매를 포함한다)·배우자·직계존속(부모·조부모) 및 직계비속(자녀·손자녀)을 말한다.<sup>133)</sup> 다음에서 가족구성원과 관련당사자간의 범위에 관하여 구체적으로 살펴보기로 한다.

#### (가) 손실공제를 배제하는 자산거래에 있어서의 관련당사자의 범위

관련당사자간의 자산의 거래(매각 또는 교환)로부터 발생한 손실의 인식이 허용되지 않는다[Internal Revenue Code(이하에서 “IRC”라 한다) 267(a)(1)]. 즉 그 손실의 공제가 인정되지 않는 것이다.<sup>134)</sup>

---

133) Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, “Federal Taxation of Income,” Estates and Gifts Volume 3, Warren, Gorham & Lamont, 1999, pp.78-17~78-18.

134) 이 밖에도 관련당사자간의 자산의 매각 또는 교환으로서 자산의 양수자가 그 자산을 감가상각의 대상이 되는 사업용 자산으로 사용하는 경우에는 그 자산의 매각 또는 교환으로 인하여 얻은 소득은 통상소득(Ordinary Income)으로 취급한다[IRC 1239(a)]. 그리고 파트너십에 있어서의 관련당사자간의 자본적 자산의 매각 또는 교환으로 인하여 얻는 소득이라 할지라도 당해 자산이 양수인의 비

관련당사자(Related Parties: Related Taxpayers)란 다음의 사람을 말한다[IRC 267(b)].

① 가족구성원

형제자매(이복형제자매 또는 동모이부형제자매<sup>135</sup>)를 포함한 다)·배우자·직계존속(부모·조부모) 및 직계비속(자녀·손자녀)간을 말한다[IRC 267(c)(4)].

② 법인과 그 법인의 발행주식의 50%를 초과하는 주식을 직접적 또는 간접적으로 소유하고 있는 개인

법인의 발행주식의 50%를 초과하는 주식을 소유하고 있는지의 여부를 판단함에 있어서 납세의무자의 가족이 소유하고 있는 주식은 그 납세의무자가 소유한 것으로 의제한다.

③ 동일한 지배그룹에 속하는 두 법인

④ 동일한 자가 법인의 발행주식의 50% 이상과 파트너십의 지분의 50% 이상을 소유하고 있는 경우에 그 법인과 파트너십

⑤ 동일한 자가 둘 이상의 소규모법인(S corporation)의 발행주식의 50% 이상씩을 소유하고 있는 경우에 그 둘 이상의 소규모법인

⑥ 동일한 자가 법인(C corporation) 및 소규모법인(S corporation)의 각 발행주식의 50% 이상씩을 소유하고 있는 경우에 그 법인 및 소규모법인

(나) 인적지주회사의 판정과 관련된 가족구성원의 범위

인적지주회사에 대하여는 통상적인 법인세 외에 미분배 인적지주회사소득(유보된 인적지주회사소득)의 39.6%에 해당하는 인적지주회사세(Personal Holding Company Tax)를 추가로 과세한다. 미분배

---

자본적 자산에 해당하는 때에는 통상소득으로 취급한다[IRC 707(b)(2)].  
135) brothers and sisters(whether by the whole or half blood)

인적지주회사소득이란 과세소득에 수입배당금공제액 및 이월결손금공제액 등을 가산하고 연방소득세·자선기부금 초과액 및 지급배당공제를 차감하여 산정한다.

인적지주회사란 수동적인 소득을 은폐하기 위한 수단으로 설립된 법인으로서 다음의 주식소유기준과 소득기준을 모두 충족한 법인을 가리킨다. 다만, 면세법인 및 소규모법인을 제외한다.

#### ① 주식소유기준

과세년도 중 하반기의 어느 때라도 5인 이하의 개인이 직접 또는 간접으로 발행주식가치의 과반수를 소유한 경우에는 주식소유기준을 충족한 것으로 된다. 과반수 소유기준의 충족 여부를 결정함에 있어서 가족의 구성원이 소유한 주식은 다른 가족 구성원이 소유하는 것으로 의제한다. 가족의 구성원이란 형제자매(이복형제자매 또는 동모이부형제자매를 포함한다)·배우자·직계존속(부모·조부모) 및 직계비속(자녀·손자녀)을 말한다[IRC 544(a)(2)].

#### ② 인적지주회사소득기준

인적지주회사소득이 조정 후 통상소득금액의 60% 이상이어야 한다. 위에서 인적지주회사소득Personal Holding Company Income이란 배당금·이자·임대료·연금·로열티·제작영화 대여소득·주주의 25% 이상이 관련된 인적용역소득 및 유산재단이나 신탁으로부터의 분배금 등과 같은 수동적인 소득Passive Income을 말한다 [IRC 543(a)].

## 2) 영국

회사가 한 개인이나 한 가족 등과 같이 소수의 개인주주에 의하여 지배될 때에는, 주주간의 이해관계가 대립되는 회사에서는 이루어질 수 없는 방법에 의하여 회사의 업무를 조작함으로써 소득에 대한 조세를 회피하거나 최소화하는 것이 가능하다. 이를 방지하기 위하여 폐쇄회사Close Company가 자본참가자 및 그와 특

수관계에 있는 자에게 제공한 이익에 대하여는 과세대상이 되는 분배Distribution로 취급한다. 그리고 폐쇄회사가 자본참가자 및 그와 특수관계에 있는 자에게 대출한 자금Loans에 대하여도 분배로 취급한다.

폐쇄회사란 5인 이하의 자본참가자 또는 임원인 자본참가자에 의하여 지배되는 회사이다[Income and Corporation Taxes Act(이하에서 “ICTA”라 한다) 414]. 위에서 자본참가자란 회사에 대하여 경제적인 이해관계를 가진 주주 및 채권자Loan Creditor를 말하는데, 은행·금융중개인 및 일반상거래 채권자는 제외된다.<sup>136)</sup> 그리고 지배라 함은 주식지분 또는 의결권의 50% 이상을 소유하고 있거나 취득함으로써 회사의 업무를 관장하고 있는 경우, 회사가 모든 소득을 분배할 경우에 회사 소득의 50% 이상을 분배받을 수 있는 권리를 갖는 주식지분을 소유하고 있거나 취득할 자격이 있는 경우와 회사가 청산할 때에 회사의 순자산의 50% 이상을 분배받을 수 있는 권리를 갖는 주식지분을 소유하고 있거나 취득할 자격이 있는 경우를 말한다.

자본참가자Participant와 특수관계에 있는 자의 소유주식은 자본참가자의 소유주식으로 간주한다. 특수관계에 있는 자Associates의 범위는 다음과 같다[ICTA 417(3)].

① 친족

배우자·직계존속·직계비속 및 형제자매를 말한다. 그러므로 백숙부·백숙모와 그 자녀, 형제자매의 자녀, 배우자의 친족 등은 여기에서의 친족에 포함되지 않는다.

② 사업동업자Business Partner

③ 자본참가자 또는 그 특수관계에 있는 자에 의하여 선임된

---

136) Chris Whitehouse, *Revenue Law-principles and practice*, Butterworths, 1999, p.615; Glyn Saunders & Gina Antczak, *Tolley's Corporation Tax 1999-2000*, Tolley Publishing, 1999, p.122.

## 수탁자Trustee

### 3) 독일

독일에서는 조세기본법Abgabenordnung(AO) 제15조에서 친족Angehörige에 관한 일반적인 정의규정을 두고 있다. 여기서 친족이란 배우자·약혼자·직계혈족 및 직계인척·형제자매·형제자매의 자·형제자매의 배우자·배우자의 형제자매·양친의 형제자매·장기간의 부양관계에 의하여 친자와 동일하게 주거공동체로 서로 결합되어 있는 자(수양부모 및 수양자)를 말한다.<sup>137)</sup> 이와 같은 친족에 관한 정의규정은 세법상의 절차법적 규정은 물론이고 실제법적인 규정에도 일반적으로 적용된다.<sup>138)</sup>

### 4) 일본

동족회사의 부당행위계산 부인규정에 의하여 행한 과세에 대하여 당해 동족회사가 그 세액을 채납한 때에는 그 부인된 부당행위계산에 의하여 이익을 받은 자가 제2차 납세의무를 진다.<sup>139)</sup> 그리고 동족회사의 유보금에 대하여는 추가로 법인세를 과세하도록 하고 있다.<sup>140)</sup> 이 밖에도 동족회사의 특정주주 등에 대하여는 임원 의제에 관한 규정을 두어 그 보수 또는 상여금의 손금산입을 규제하고 있다(일본 법인세법 34 내지 36).<sup>141)</sup>

137) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, "Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung : Kommentar zur AO und FGO," 16. Auflage, Dr. Otto Schmidt, 2000, SS.62-67.

138) Franz Klein & Gerd Orlopp, "Abgabenordnung-einschließlich Steuerstrafrecht-7. Aufl.," Verlag C.H.Beck, 2000, SS.89-90.

139) 吉國二郎ほか, 앞의 책, p.336.

140) 金子宏, 『租税法 第八版増補版』, 弘文堂, 2003, p.146, 336.

141) 山本守之, 『體系法人税法』, 株式会社 稅務經理協會, 2001, p.126; 遠藤茂哉, 『同族會社に對する特有の制度-行爲計算の否認, 留保金課稅等』, 稅理弘報 Vol.41 No.8, 1993年 7月.

기타의 취급례에 대하여는 清永敬次, 『租稅回避の研究』, ミネルヴァ書房, 1995,

동족회사란 회사의 3인 이하의 주주 등(그 회사가 자기의 주식 또는 출자를 갖고 있는 경우에 그 회사를 제외한다)과 그 주주 등과 다음에 계기하는 특수관계가 있는 개인 및 법인(동족관계자)이 그 회사의 발행주식의 총수 또는 출자금액의 50%를 초과하는 수의 주식 또는 출자금액을 갖는 경우에 그 회사를 말한다(법인세법 2X, 법인세법시행령 4).<sup>142)</sup>

주주 등과 특수관계가 있는 동족관계자의 범위는 우리나라에서의 특수관계인과의 범위와 대체로 유사하며 그 범위가 지나치게 광범위하기 때문에 비판이 제기되고 있다. 특히 친족의 범위가 지나치게 광범위하여 이에 대한 비판이 적지 않고, 따라서 친족의 범위를 축소하여야 한다는 주장이 제기되고 있다.<sup>143)</sup>

주주 등과 특수관계가 있는 동족관계자의 범위는 다음과 같다.<sup>144)</sup>

(가) 특수관계에 있는 개인

① 주주 등의 친족

주주 등의 친족이란 주주 등의 배우자·6촌 이내의 혈족 및 3촌 이내의 인척을 말한다.

② 주주 등과 혼인신고를 하지 않았으나 사실상 혼인관계와 같은 사정에 있는 자

내연의 배우자가 이에 해당한다.

③ 주주 등(개인인 주주 등에 한한다)의 사용인

p.426을 참조하기 바란다.

142) 三木義一, 佐佐木潤子, 「『行爲・計算』規定における『同族會社』の意義」, 『税理』 Vol.40 No.9, 1997年 8月, pp.88-89; 大沼長清, 「同族會社の行爲・計算の否認」, 『税理』 Vol.39 No.10, 1996年 8月, pp.139-142.

143) 武田昌輔, 「同族會社の判定」, 『中小企業税制-日税研論集』第6號, 財團法人日本稅務研究センター, 1988, p.49.

144) 武田昌輔, 위의 논문, pp.32-40.

개인인 주주 등의 사용인을 말하며, 법인주주의 사용인이나 개인인 주주 등이 출자하고 있는 법인의 사용인은 주주 등의 사용인에 포함되지 않는다.

④ 앞의 ① 내지 ③에 계기하는 자 외의 자로서 주주 등으로부터 받은 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하고 있는 자

⑤ 앞의 ① 내지 ③에 계기하는 자와 생계를 함께 하는 이들의 친족

(나) 특수관계에 있는 법인

① 동족회사에 해당하는지의 여부를 판정하고자 하는 회사의 주주 등의 1인(개인인 주주 등에 있어서는 그 1인 및 그와 특수관계에 있는 개인을 말한다)이 갖고 있는 다른 회사의 주식의 총수 또는 출자금액의 합계액이 그 다른 회사의 발행주식의 총수 또는 출자금액의 50%를 초과한 수의 주식 또는 출자금액에 상당하는 경우에 있어서 그 다른 회사

② 동족회사에 해당하는지의 여부를 판정하고자 하는 회사의 주주 등의 1인과 그와 앞의 ①에 정하는 특수관계에 있는 회사가 갖고 있는 다른 회사의 주식의 총수 또는 출자금액의 합계액이 그 다른 회사의 발행주식의 총수 또는 출자금액의 50%를 초과한 수의 주식 또는 출자금액에 상당하는 경우에 있어서 그 다른 회사

③ 동족회사에 해당하는지의 여부를 판정하고자 하는 회사의 주주 등의 1인과 그와 앞의 ① 및 ②에 정한 특수관계에 있는 회사가 갖고 있는 다른 회사의 주식의 총수 또는 출자금액의 50%를 초과한 수의 주식 또는 출자금액에 상당하는 경우에 있어서 그 다른 회사

(다) 특수관계에 있는 회사의 의제

동일한 개인 또는 법인(인격 없는 사단 등을 포함한다)과 앞의

‘2)’에서 정하는 특수관계에 있는 2 이상의 회사가 판정회사 주주 등인 경우에는 그 2 이상의 회사는 서로 특수관계에 있는 회사로 의제한다.

## (2) 친족의 범위의 축소

현행법상 특수관계자에 포함되는 친족의 범위가 지나치게 광범위하여 핵가족화 현상에 따른 가족제도의 변화를 수용하지 못하고 현실과 괴리되어 있을 뿐만 아니라 이로 인하여 납세자의 권익을 침해하고 있는 실정이다.

세법상 친족의 범위는 원칙적으로 다음과 같이 축소 조정할 필요가 있다.<sup>145)</sup>

첫째, 혈족의 범위를 부계친과 모계친, 남계친과 여계친을 구별하지 않고 3촌 이내의 혈족으로 축소한다.

둘째, 혈족의 배우자는 부계친과 모계친, 남계친과 여계친을 구별하지 않고 3촌 이내의 혈족의 배우자로 축소한다.

셋째, 배우자의 혈족 및 배우자의 혈족의 배우자의 범위를 부족인척과 처족인척을 가리지 아니하고 배우자의 2촌 이내의 혈족 및 그 배우자로 개정하도록 한다.

---

145) ① 민법 제777조에서의 친족의 범위와 관련하여 그 범위가 지나치게 넓기 때문에 이를 축소하여야 한다는 주장이 끊임없이 제기되고 있다(한봉희 외 4인, 앞의 논문, p.46; 구연창, 앞의 논문, p.38; 이희배, 앞의 논문, p.66; 최병욱, 앞의 논문, p.420).

그리고 민법 제777조에서의 친족범위를 4촌 이내의 혈족, 3촌 이내의 인척 및 배우자로 축소하는 것이 바람직하다는 견해가 제시된 바 있다(한봉희 외 4인, 위의 논문, p.46; 이희배, 앞의 논문, p.66; 최병욱, 앞의 논문, p.450).

② 세법상 특수관계자의 범위를 4촌 이내의 부계혈족 및 배우자, 2촌 이내의 모계혈족 및 배우자, 처의 2촌 이내의 혈족 및 그 배우자로 축소하자는 견해가 있다(김윤수, 「과점주주 및 최대주주의 납세의무에 관한 연구」, 서울시립대 세무대학원 석사학위논문, 2004, p.39).

다음으로 세법상 특수관계인에 포함되는 친족의 범위와 민법상의 친족의 범위와의 일치여부에 관하여 검토하기로 한다.

세법상 특수관계인에 포함되는 친족의 범위를 민법상의 친족의 범위와 일치시킬 이유는 없다고 생각한다. 민법은 제777조에서 “친족관계로 인한 법률상 효력은 다른 법률에 특별한 규정이 없는 한 8촌 이내의 혈족·4촌 이내의 인척과 배우자에 대하여 미친다”고 규정하고 있는데, 규율내용 및 사태의 성질에 따라 민법146)은 물론이고 형법147)·민사소송법148)·형사소송법149) 및 각종 특별법150)에서 광범위한 특례규정을 두고 있다.

세법상 특수관계인의 범위에 관한 규정은 특정한 납세자와 일정한 친족관계 등에 있는 자에 대하여 제2차 납세의무를 지우거나 특수관계인과의 거래 등을 부인하여 법인세 등의 추가부담을 지우려는 데에 그 취지가 있다. 이에 대하여 민법상의 친족의 범위에 관한 규정은 주로 친족 및 상속관계를 비롯한 민사상의 법률관계를 규율할 필요성에 의하여 정한 것으로서 민법 안에서도 광범위한 특례규정을 두고 있는 실정이다.

이와 같이 민사상의 법률관계와는 그 성격이나 규율목적이 전혀 다른 조세법의 영역에서 민법상의 친족의 범위에 맞추어 친족의 범위를 정할 정당성도, 그리고 필요성도 찾기 어렵다고 하겠

---

146) 민법 제9조, 제11조, 제12조, 제14조, 제556조, 제752조, 제809조, 제815조 내지 제818조, 제862조, 제870조, 제885조, 제932조 내지 제934조, 제937조, 제968조, 제974조, 제984조, 제994조, 제1000조, 제1003조, 제1072조 등.

147) 형법 제151조, 제155조, 제328조 내지 제332조, 제344조, 제347조 내지 제352조, 제354조, 제355조 내지 제365조, 제250조, 제257조 내지 제260조, 제271조, 제273조, 제276조, 제277조, 제283조 등.

148) 민사소송법 제37조, 제46조, 제285조, 제306조 등.

149) 형사소송법 제17조, 제18조, 제24조, 제25조 등.

150) 국세기본법을 비롯한 세법 외에도 교육법, 국민연금법, 근로기준법, 주민등록법, 신탁법, 아동복지법, 호적법, 소년법, 형사보상법, 공무원연금법, 병역법, 주민등록법, 비송사건절차법 등 무수히 많다.

다. 현행 세법상의 친족의 범위와 민법 제777조의 친족의 범위 간에 차이가 있는 점이 이를 증명하고 있는 것이다.

## 2. 특수관계인의 범위의 축소

미국에서는 관련당사자에 가족의 구성원, 법인과 그 법인의 발행주식의 50%를 초과하는 주식을 직접적 또는 간접적으로 소유하고 있는 개인, 동일한 지배그룹에 속하는 두 법인, 동일한 자가 법인의 발행주식의 50% 이상과 파트너십의 지분의 50% 이상을 소유하고 있는 경우에 그 법인과 파트너십, 동일한 자가 둘 이상의 소규모법인S corporation의 발행주식의 50% 이상씩을 소유하고 있는 경우에 그 둘 이상의 소규모법인, 동일한 자가 법인C corporation 및 소규모법인S corporation의 각 발행주식의 50% 이상씩을 소유하고 있는 경우에 그 법인 및 소규모법인을 포함시키고 있다[IRC 267(b)].

영국에서는 폐쇄회사close company가 자본참가자 및 그와 특수관계에 있는 자에게 제공한 이익에 대하여는 과세대상이 되는 분배로 취급한다. 폐쇄회사란 5인 이하의 자본참가자 또는 임원인 자본참가자가 주식지분 또는 의결권의 50% 이상을 소유하고 있거나 취득함으로써 회사의 업무를 관장하고 있는 경우, 회사 소득의 반액 이상을 분배받을 수 있는 권리를 갖는 주식지분을 소유하고 있거나 취득할 자격이 있는 경우, 회사가 청산할 때에 회사의 순자산의 반액 이상을 분배받을 수 있는 권리를 갖는 주식지분을 소유하고 있거나 취득할 자격이 있는 경우의 당해 회사를 말한다.<sup>151)</sup>

독일에 있어서의 숨은 이익처분verdeckte Gewinnausschüttungen은 우

---

151) Kieran Corrigan, *Revenue Law Volume I*, Dublin Round Hall Ltd., 2000, p.27.

리나라의 부당행위계산의 부인과는 달라서 그 이익을 분여받은 자가 출자자인 경우에 한정하여 적용하도록 하고 있다. 다만, 그 출자자의 특수관계인 *Nahstehende Person*이 경제적 이익을 얻는 경우에는 숨은 이익처분으로 의제하는 경우가 있다. 이와 같은 특수관계인에는 자연인은 물론이고 법인이 포함된다. 특수관계인의 범위는 판례를 통하여 집적되고 있는데, 극히 제한적으로 인정되고 있을 뿐이다.<sup>152)</sup> 판례에서는 배우자가 특수관계인에 해당한다고 판시한 바 있다.

우리나라의 경우에는 특수관계인의 범위에 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자와 생계를 함께 하는 자, 소액주주 외의 모든 주주를 포함하고 있어서 비판의 대상이 되고 있다.

#### (1) 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자의 범위의 축소

특수관계인의 범위에 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자(사용인 기타 고용관계에 있는 자와 주주 등의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자, 또는 법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인이나 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족 등)를 포함하고 있다. 특정인 또는 납세의무자와 고용관계 또는 경제적 의존관계에 있다고 하여 그들 모두가 경제적 이해를 같이하는 동일한 경제적 집단에 속하거나 경제적 합리성을 도외시하면서까지 그 상대방에게 일방적으로 경제적 이익을 무상으로 분여할 정도로 친밀한 관계에 있

152) Michael Streck, 'Koerperschaftsteuergesetz 5', Aufl., C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1997, SS.154-155.

특수관계인의 범위에 관한 판례로는 배우자가 특수관계인에 해당한다는 판례(BFH BStBI II 88,786) 등이 있다.

다고 보기는 어렵다. 그러므로 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자의 범위를 다음과 같이 축소할 필요가 있다.

첫째, 국세기본법시행령 제20조 제10호의 “주주 또는 유한책임 사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자”를 “주주 또는 유한책임사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자”로 축소한다.

둘째, 법인세법시행령 제87조 제1항 제3호의 “법인의 임원·사 용인 또는 주주 등의 사용인(주주 등이 영리법인인 경우에는 그 임원을, 비영리법인인 경우에는 그 이사 및 설립자를 말한다)이나 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족”을 “법 인의 임원 또는 최대주주 등의 사용인(최대주주 등이 영리법인인 경우에는 그 임원을, 비영리법인인 경우에는 그 이사 및 설립자 를 말한다)이나 사용인 외의 자로서 법인 또는 최대주주 등의 금 전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자”로 개선한다.

셋째, 소득세법시행령 제98조 제1항의 제2호의 “당해 거주자의 종업원 또는 그 종업원과 생계를 같이하는 친족”을 “당해 거주자 의 종업원”으로, 제3호의 “당해 거주자의 종업원 외의 자로서 당 해 거주자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이 들과 생계를 같이하는 친족”을 “당해 거주자의 종업원 외의 자로 서 당해 거주자의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자” 로 축소하여야 한다.

## (2) 주주의 범위의 축소

법인세법시행령 제87조 제1항 제2호의 주주 등의 범위를 제한 할 필요가 있다. 법인의 특수관계인에 포함되는 주주 등은 그가 출자하고 있는 법인과 거래에 있어서 가격이나 거래조건 등의

결정에 영향력을 미칠 수 있을 정도의 현실적인 지배력이 있는 자로 한정하는 것이 마땅하다.

따라서 법인의 특수관계인에 포함되는 주주 등을 지배주주<sup>153)</sup>로 한정하거나 주주 1인과 그와 특수관계에 있는 자로서 법인의 발행주식총수의 일정비율(예 : 25%<sup>154)</sup>) 이상 소유하고 있는 자로 제한하는 것이 바람직하다.

또한 법인세법시행령 제87조 제1항 제2호의 주주 등의 친족은 특수관계인의 범위에서 제외하거나 주주 중 지배주주의 친족에 대해서만 특수관계인의 범위에 포함하도록 개선하는 것이 바람직하다.

## II. 남녀차별적인 조항의 입법적인 개선

### 1. 출가녀의 친족의 판단기준의 개선

주주 등이 출가녀인 경우에는 그 남편을 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판정하도록 하고 있는 국세기본법시행령 제20조 단서는 출가한 여자의 인격을 송두리째 무시하고 인간으로서의 존엄과 가치를 부정하는 것으로서 위헌적 소지가 있다. 그리고 출가녀의 친족을 판단함에 있어서 그 남편과의 관계에 의할 때 출가녀의 친족의 범위는 시가의 경우에는 남편의 6촌 이내의

---

153) 지배주주란 발행주식총수 또는 출자총액의 1% 이상의 주식 또는 출자지분을 소유한 주주와 출자자로서 그와 특수관계에 있는 자와의 소유주식 또는 출자지분의 합계가 당해 법인의 주주 또는 출자자 중 가장 많은 경우의 당해 주주 또는 출자자를 말한다(법령 87③).

154) 상속세및증여세법 제41조의 5(주식 또는 출자지분의 상장 등에 따른 이익의 증여)에서는 최대주주와 발행주식총수의 25% 이상 소유한 주주만을 특수관계인으로 보도록 하고 있다.

부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처, 남편의 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀, 남편의 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀에게까지 확장되지만, 정작 자신의 친가는 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자로 그 범위가 축소되고 있는 실정이다. 위와 같은 친족의 범위는 최근의 핵가족화·소가족화 현상과 실제의 친족간의 친소관계와는 괴리되어 있어서 비현실적일 뿐만 아니라 처족인척과 부족인척간의 차별은 남존여비사상 및 부계혈통주의를 바탕으로 한 자의적 차별로서 위헌적 소지가 있다.

그러므로 국세기본법시행령 제20조 단서는 이를 삭제함이 마땅하다고 하겠다. 즉 출가녀인 경우에도 그 자신을 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판정하도록 개선하여야 한다.

## 2. 친족의 범위에 있어서의 남녀차별의 개선

친족의 범위를 정함에 있어서 남녀차별을 시정하기 위해서는 혈족의 범위를 3촌 이내의 혈족으로, 혈족의 배우자는 3촌 이내의 혈족의 배우자로, 그리고 배우자의 혈족 및 배우자의 혈족의 배우자의 범위는 배우자의 2촌 이내의 혈족 및 그 배우자로 정하도록 한다. 이에 관하여는 앞의 ‘I’의 ‘1’의 ‘나’에서 상세하게 설명하였다.

## III. 특수관계인에 관한 규정의 정비

### 1. 기본적·공통적인 정의규정의 신설

국세기본법 제2조(정의)에서 친족과 특수관계인에 관한 일반적인 정의규정을 마련하고, 가능한 한 일반적인 정의규정상의 친족

과 특수관계인에 한정하여 세법상 불리한 취급을 하도록 한다. 다만, 국세기본법 제2조에서 정하고 있는 친족 및 특수관계인에 관한 일반적인 정의규정을 적용할 수 없는 특별한 사정이 있는 경우에 한하여 개별적으로 예외적인 규정을 두어 해결하도록 한다.

국세기본법에서 친족 및 특수관계인에 관한 일반적인 정의규정을 두는 경우에는 세법의 간소화, 친족 및 특수관계인에 관한 규정의 혼잡성 및 혼란위험성의 제거에 기여하게 된다.

또한 국세기본법에서 친족 및 특수관계인에 관한 일반적인 정의규정을 두는 경우에는 친족의 범위에 관하여 명확한 규정을 두지 않음으로서 혼란이 제거되고 있는 국세기본법 제73조 제1항 제1호, 소득세법시행령 제98조 제1항, 제40조 제4항, 제79조 제1항, 제84조 제3항 및 제167조 제4항 등이나 특수관계인의 범위에 관하여 명확한 규정을 두지 않음으로서 혼란이 초래되고 있는 소득세법 제21조 제1항 제13호, 법인세법 제19조 제5호의 2의 해석상의 다툼을 제거할 수 있다고 하겠다.

## 2. 쌍방관계설과 일방관계설의 명시

법인세법 제52조 및 동법시행령 제87조, 소득세법시행령 제98조에 의한 특수관계인에 해당하는지의 여부를 판단함에 있어서 쌍방관계설과 일방관계설의 대립이 있음은 전술한 바와 같다. 이와 같은 논쟁을 없애기 위하여 쌍방관계설이 적용되는 조항의 경우에는 그 법문을 명확하게 바꾸어 해석상 혼란의 소지를 제거할 필요가 있다고 하겠다.<sup>155)</sup>

---

155) 정인진, 앞의 논문, p.184.

### 3. 모호한 용어의 개선

국세기본법시행령 제20조 제6호 및 제7호의 입양자의 생가의 직계존속, 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속 등의 개념이 명확하지 않아 해석상 혼란을 초래하고 있다. 뿐만 아니라 ‘입양자의 생가의 직계존속’, ‘출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속’이 누구의 친족 기타 특수관계인에 해당하는지가 명확하지 않아 해석상 다툼이 제기되고 있다. 이에 관하여는 이미 앞에서 살펴보았는데 명확한 규정을 둘 필요가 있다.

## IV. 특수관계인의 범위에 관한 개별적·구체적 위임

특수관계인의 범위를 대통령령에 위임함에 있어서 구체적으로 범위를 정하여 위임할 필요가 있다. 즉 현행과 같은 포괄위임의 형식에서 벗어나서 대통령령에서 규율할 대상·범위·기준 등을 명확히 정하여 위임하도록 개선하는 것이 바람직하다.

그런데 위의 ‘Ⅲ’의 ‘1’에서 설명한 바와 같이 국세기본법 제2조에서 친족 및 특수관계인에 관한 일반적인 정의규정을 두면서 국세기본법 또는 다른 세법에서 특별한 규정이 없는 한 앞의 국세기본법 제2조의 친족 및 특수관계인에 관한 일반적인 정의규정에 의하도록 하는 규정을 두게 되면 포괄위임의 개선이라는 문제 또한 자동적으로 해결할 수 있을 것으로 보인다.

## V. 특수관계인에 대한 자의적인 차별제도의 개선

### 1. 과점주주의 제2차 납세의무제도의 개선

#### (1) 국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목의 폐지

국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목에서 과점주주 중 “명예회장·회장·사장·부사장·진무·상무·이사 기타 명칭에도 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자”에게 법인의 국세 등의 징수부족액을 그 법인의 발행주식총수 등으로 나눈 금액에 위의 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식수 등을 곱하여 산출한 금액을 한도로 하여 제2차 납세의무를 지우도록 하고 있다. 당해 조항에서의 “—법인의 경영을 사실상 지배하는 자—”라는 법문은 불확정개념으로서 그 해석 또는 과세요건사실의 인정에 있어서 남용의 소지를 안고 있다. 그러므로 당해 조항은 이를 삭제함이 마땅하다고 하겠다.

#### (2) 국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목의 폐지

국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목에서 제2차 납세의무를 지는 과점주주 중 법정한 자로서 “가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속”을 규정하고 있다.

그런데 위의 다목에서의 “가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속<sup>156)</sup>”은 그 소유하는 주식

---

156) 생계를 함께 하는 자란 서로 도와서 일상생활비를 공통으로 부담하고 있는 것을 말하고 반드시 동거하고 있는 것을 필요로 하지 아니한다[헌법재판소 1998.5.28 선고, 97헌가13 결정 : 국기통 39-20·4(친족관계)].

이 몇 주인지도 묻지 않고 제2차 납세의무를 지도록 하고 있다. 즉 앞의 다목은 과점주주 자신이 당해 법인의 발행 주식총액의 51% 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자에 해당하는지 여부에 관계없이 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유한 자와 서로 도와서 일상생활비를 공동으로 부담한다는 이유만으로 법인의 국세 등에 대하여 제2차 납세의무를 지우는 것이므로 위헌적 소지가 있다. 다시 부연한다면 법인의 발행주식총액의 51% 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자가 아님에도 불구하고 법인의 발행주식총액의 51% 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자의 배우자 등에 해당한다는 이유만으로 그 배우자 등에게 제2차 납세의무를 지우는 것은 법인의 발행주식총액의 51% 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자가 아닌 그 밖의 과점주주<sup>157)</sup>에 비하여 불합리한 차별을 하는 것이므로 조세평등주의와 실질적 조세법률주의(헌법 제11조 제1항, 제38조, 제59조)에 위배될 뿐만 아니라 과점주주의 재산권(헌법 제23조 제1항)을 침해하게 된다.<sup>158)</sup> 그리고 국세기본법 제

157) 이와 같은 과점주주는 제2차 납세의무를 지지 않는다.

158) 同旨 : 헌법재판소 1998.5.28 선고, 97헌가13 결정

[결정요지] 위 조항의 ‘다목’에 관한 부분을 살펴보면, 위 ‘다목’은 과점주주 중 “가목 및 나목에 규정하는 자와 생계를 함께 하는 자”, 즉 “주식을 가장 많이 소유하거나 법인의 경영을 사실상 지배하는 자와 생계를 함께 하는 자”는 소유하는 주식의 몇 주(株)인지도 묻지 않고 제2차 납세의무를 지우는 것이다. 여기에 생계를 함께 하는 자라 함은 서로 도와서 일상생활비를 공동으로 부담하고 있는 것을 말하고 반드시 동거하고 있는 것을 필요로 하지 아니한다(법시행령 제20조 제10호, 범기본통칙 4-2-15……39). 따라서 위 ‘다목’은 과점주주 자신이 법인의 경영을 사실상 지배하거나 당해 법인의 발행 주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자에 해당하는지 여부에 관계없이 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유한 자와 서로 도와서 일상생활비를 공동으로 부담한다는 이유만으로 책임의 범위와 한도조차 뚜렷하게 설정하지 아니한 채 법인의 체납세액 전부에 대하여 일률적으로 제2차 납세의무를 지우는 것은 과점주주들간에 불합리한 차별을 하여 조세평등주의와 실질적 조세법률주

39조 제1항 제2호 다목의 규정은 헌법상의 과잉금지의 원칙에도 위반된다.

그러므로 현행 국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목의 규정은 이를 삭제함이 바람직하다.

### (3) 협회등록법인의 주주에 대한 제2차 납세의무의 배제

증권거래법에 의한 협회등록법인은 주권상장법인이 아니기 때문에 그 과점주주에 대하여는 법인의 제2차 납세의무에 관한 규정이 적용된다. 그러나 증권거래법에 의한 협회등록법인도 주권상장법인과 크게 다를 바 없이 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 법인의 형해화와 그에 따른 조세의 회피 또는 면탈 등을 방지하기 위한 제도적 장치를 갖추고 있다. 그러므로 협회등록법인의 주주에 대하여 법인의 제2차 납세의무를 지우도록 하고 있는 현행 규정은 주권상장법인의 주주에 비하여 합리적 사유 없이 차별하는 것이어서 위헌적 소지를 안고 있다.

협회등록법인의 주주에 대하여도 주권상장법인의 주주와 마찬가지로 법인의 제2차 납세의무를 지우지 않도록 입법적인 개선을 할 필요가 있다.

## 2. 과점주주의 취득의제제도의 폐지

법인의 주주가 그 법인의 과점주주<sup>159)</sup>가 된 때에는 그 과점주

---

의(헌법 제11조 제1항, 제38조, 제59조)에 위배되고 과점주주의 재산권(헌법 제23조 제1항)을 침해하게 된다.

159) 과점주주란 주주 또는 유한책임사원 1인과 친족 기타 특수관계에 있는 자들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자를 말한다. 법인의 과점주주로 된 자에 대하여 취득세과세

주는 당해 법인의 부동산, 차량, 기계장비·입목·항공기·선박·광업권·어업권·골프회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권을 취득한 것으로 보아 취득세를 과세하도록 하고 있다.

그러나 법인의 과점주주에 대한 취득세의 과세제도는 동일한 과세물건에 대한 이중과세에 해당한다는 점, 담세력이 아닌 것에 대한 과세라는 점 등과 같은 많은 문제점을 안고 있으므로 이를 폐지함이 마땅하다.<sup>160)</sup>

### 3. 주식 등의 상장 등에 따른 이익 등에 대한 증여세의 폐지

주식 또는 출자지분의 상장 등에 따른 이익은 당해 주식 등의 처분시에 양도소득세로 흡수하여 과세하도록 개선함이 마땅하다. 그러므로 주식 등의 상장 등에 따른 이익에 대한 증여세 과세규정(상속세및증여세법 제41조의 3)은 이를 폐지하고, 그 주식 등의 처분시에 그 양도차익에 대하여 양도소득세를 과세하도록 개선하는 것이 바람직하다.<sup>161)</sup>

그리고 주식 등의 합병에 따른 이익에 대한 증여세 과세규정(상증법 41의 5) 및 개발사업의 시행 등에 따른 이익에 대한 증여세 과세규정(상증법 42④) 또한 폐지함이 마땅하다. 이 경우에도 주식 등이나 토지 등의 처분시에 그 양도차익에 대하여 양도소득세를 과세하도록 개선하여야 한다.

---

대상 물건을 취득한 것으로 보아 취득세의 납세의무를 지우기 위해서는 단순히 과점주주로서의 형식적 요건을 갖추는 것만으로는 부족하고 당해 과점주주가 법인의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 지위에 있음을 요한다 할 것이다(대법원 1979.12.26 선고, 78누333 판결 : 대법원 1994.5.24 선고, 92누11138 판결).

160) 최명근 외 4인, 『기업 및 주주 과세의 개선방안』, 한국경제연구원, 2001, p.380.  
161) 최명근 외 4인, 앞의 책, p.347; 김윤수, 앞의 논문, pp.88-94.

#### 4. 최대주주 등의 보유주식 할증평가제도의 개선

최대주주 등의 주식 등에 대하여는 그 평가액에 그 평가액의 20%(중소기업의 경우에는 10%로 한다)를 가산하되, 최대주주 등이 당해 법인의 발행주식총수 등의 50%를 초과하여 보유하는 경우에는 30%(중소기업의 경우에는 15%로 한다)를 가산하도록 하고 있다. 이는 경영권 프리미엄(Control Premiums)에 대한 대가를 반영하기 위한 것이다.

최대주주 등이 보유하는 주식 등에 대한 할증평가 규정이 조세 평등주의에 위반된다는 비판이 제기되어 왔는데, 다만 헌법재판소는 이에 대하여 합헌이라고 판시한바 있다.<sup>162)</sup>

그러나 앞의 문제점에서도 이미 지적한 바와 같이 지배주식에 대한 경영권 프리미엄의 가치는 회사의 규모·업종·재산상태·경영실적·장래의 전망·사회의 신인도·평가의 시기·경영진의 능력과 성향·상장 여부 등에 따라 달라질 수 있고, 경영권 프리미엄의 이전이 항상 이루어지는 것도 아니다.

그런데 앞의 할증평가조항은 지배주식 이전의 상대방이 누구인가를 불문하고, 또한 그 수량이 어느 정도인가를 불문하고 획일적으로 경영권 프리미엄의 이전이 있는 것으로 취급하고 있고, 심지어 경영권 프리미엄이 이전되지 않는 경우까지 경영권 프리미엄이 이전된 것으로 간주하여 과세를 행하도록 하고 있다. 이는 실질과세의 원칙에 어긋나는 것이다. 또한 위의 할증평가조항은 경영권 프리미엄의 평가액을 법령에서 획일적으로 정하여 놓음으로써 이에 대한 이의가 있는 국민들의 출소(出訴)를 사실상 봉쇄하고 있다는 점에서도 합리성을 결여하고 있다.

결론적으로 위의 할증평가조항은 실질과세의 원칙에 어긋나는

---

162) 헌법재판소 2003.1.30 선고, 2002헌바65 결정.

것이고 실질과세의 원칙은 헌법에 규정된 조세평등주의의 한 내용을 이루고 있는 것이므로 위헌적 소지가 있는 것이다.<sup>163)</sup>

뿐만 아니라 비상장법인은 폐쇄회사로서 그 주식 등을 매매할 상설적인 거래시장이 존재하지 않기 때문에 매매가 용이하지 않고 그 가격에 있어서도 불리한 거래를 할 수밖에 없다.<sup>164)</sup>

따라서 최대주주 등의 보유주식의 할증률은 주권상장법인(중소기업은 제외한다)에 한정하여 적용하되, 그 할증률은 10~20% 정도로 인하 조정할 필요가 있다고 하겠다.<sup>165)</sup> 그리고 비상장법인의 소액주주가 소유하는 주식 등에 대하여는 오히려 할인제도<sup>166)</sup>를 도입하는 것이 바람직하다고 본다.<sup>167)</sup>

## 5. 가족조합소득의 합산과세제도의 개선

가족조합이 영위하는 공동사업에서 얻는 소득에 대하여는 당해 소득을 주된 조합원의 소득으로 보아 그 주된 조합원의 소득세 과세표준에 합산하여 소득세를 과세하도록 하고 있다(소법 43③). 초과누진세율구조를 취하고 있는 현행의 소득세제 아래에서 고소득을 얻는 납세의무자는 소득금액을 분산함으로써 높은 초과누진세율의 적용을 회피하려는 경향이 두드러지게 나타나고 있고, 특히 소비생활을 함께 하는 가족 사이에 공동사업을 하는 것처럼

---

163) 헌법재판소 2003.1.30 선고, 2002헌바65 결정에서의 재판관 운영철과 재판관 권성의 소수의견 참조.

164) 이우택, 앞의 논문, p.22.

165) 현재 국회에 계류 중인 조세특례제한법 개정법률안 제100조의 2[중소기업 최대주주 등의 주식 할증평가 특례]에 의하면 중소기업의 최대주주 등의 보유주식을 2006.12.31 이전에 상속받거나 증여받은 경우에는 한시적으로 상속세및증여세법상의 할증률에 관한 규정을 적용하지 않도록 하고 있다.

166) 미국이나 독일 등에서도 소수지분을 평가함에 있어서는 할인율을 적용하고 있다.

167) 이우택, 앞의 논문, p.22 : 김유찬, 『비상장주식의 과세평가방법에 대한 연구』, 한국경제연구원, 2003, p.138.

가장하여 소득분산을 기도하는 경우가 적지 않기 때문이다.

그런데 사업자가 단독으로 영위하고 있는 사업을 가족간의 공동사업으로 가장하고 있는 경우에도 그 가장사실을 밝혀내는 것이 쉽지 않고, 그 입증 또한 어려운 실정이기 때문에 가족간의 공동사업에 대하여는 그 공동사업에서 얻은 소득금액을 획일적으로 공동사업자 중 지분 또는 손익분배의 비율이 가장 큰 공동사업자의 소득금액으로 의제하여 소득세를 과세하도록 하고 있는 것이다.

이에 따라 진정한 공동사업에 대해서까지 합산과세가 행하여지고 있다. 즉 소득분산을 가장함으로써 높은 누진세율의 적용을 회피하기 위한 것이라고 볼 수 없는 진정한 공동사업에까지 가족조합소득에 대한 합산과세규정을 적용하는 것은 위헌적 소지가 있다.<sup>168)</sup>

그러므로 소비생활을 함께 하는 가족간의 공동사업에서 얻은 소득금액에 대하여 주된 공동사업자의 소득금액으로 의제하도록 하고 있는 가족조합소득에 대한 합산과세 규정은 주된 공동사업자의 소득금액으로 추정하도록 개선하는 것이 바람직하다. 즉 가족간의 공동사업에서 얻은 소득금액에 대한 주된 공동사업자의 소득금액 의제규정을 주된 공동사업자의 소득금액 추정규정으로 개선함으로써 공동사업자가 그들이 영위하는 공동사업이 진정한 공동사업임을 입증하는 경우에는 가족조합소득에 대한 합산과세 규정을 적용하지 않도록 개선하여야 한다.<sup>169)</sup>

---

168) 김완석, 『소득세법론』, (주)광교TNS, 2004, p.341.

169) “거주자 1인과 그외—특수관계에 있는 자가—사업을 공동으로 경영하는 사업자(이하 “공동사업자”라 한다)에 포함되어 있는 경우로서 지분 또는 손익분배비율을 허위로 정하는 등 대통령령이 정하는 사유에 해당하는 경우에는 당해 특수관계자의 소득금액은 그 지분 또는 손익분배의 비율이 큰 공동사업자의 소득금액으로 본다”는 소득세법개정법률안(법률안 제43조 제3항)이 현재 국회에 계류 중이다.



---

## 제5장 요약 및 결론

---



현행 세법에서는 특정법인의 주주와 그 특수관계인(과점주주)에게 제2차 납세의무를 지우거나 특수관계인과의 이상한 거래를 통하여 조세부담을 회피한 납세의무자의 행위 또는 거래를 부인하여 추가적인 납세의무를 지우도록 하고 있다. 특정법인의 과점주주에게 제2차 납세의무를 지우거나 특정 납세의무자의 특수관계인간의 행위 또는 계산을 부인하는 세제상 제도는 그 특정주주 또는 특정 납세의무자와 특수관계인이 경제적 이해를 같이하는 동일한 경제적 집단에 속하거나 경제적 합리성을 도외시하면서까지 일방적으로 경제적 이익을 무상으로 제공할 정도로 밀접한 관계에 있는 경우에만 그 정당성이 인정된다.

그런데 현행 세법상 특수관계인에 관한 규정은 여러 가지 문제점을 안고 있기 때문에 납세자의 권익을 침해하고 과세의 형평을 침해하고 있어 비판의 대상이 되고 있다.

그 구체적인 문제점과 개선방안을 제시하면 다음과 같다.

첫째, 현행 세법상 친족의 범위에 관한 규정은 핵가족화 현상에 따른 가족제도의 변화를 수용하지 못하고 있을 뿐만 아니라 지나치게 광범위하여 납세자의 권익을 침해하고 있는 실정이다. 그리고 세법상 친족의 범위에 관한 규정은 모계친보다 부계친을, 여계친보다 남계친을, 처족인척보다 부족인척의 범위를 확장하고 있기 때문에 법 앞에 평등을 규정하고 있는 헌법 제11조 제1항과 혼인과 가족생활에 있어서의 양성의 평등을 요구하고 있는 헌법 제36조 제1항에 위배된다.

따라서 친족의 범위를 3촌 이내의 혈족과 그 배우자, 배우자의 2촌 이내의 혈족 및 그 배우자로 축소할 필요가 있다. 그리고 주주 등이 출가녀인 경우에 그 남편을 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판정하도록 하고 있는 규정을 삭제하고 그 자신을 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판정하도록 바꾸어야 한다.

둘째, 특수관계인의 범위에 관한 규정이 관련 규정에 따라 제각기 달리 규정되어 있어서 납세의무자에게 혼동을 주고 있다. 국세기본법 제2조에 친족과 특수관계인에 관한 일반적인 정의규정을 신설하도록 한다. 다만, 국세기본법 제2조에서 정하고 있는 친족 및 특수관계인에 관한 일반적인 정의규정을 적용할 수 없는 특별한 사유가 있는 경우에 한하여 개별적으로 예외적인 규정을 두어 해결하도록 한다.

셋째, 특수관계인의 범위를 대통령령에 위임할 때에는 구체적으로 범위를 정하여 위임할 필요가 있다. 즉 현행과 같은 포괄위임의 형식에서 벗어나서 대통령령에서 규율할 대상·범위·기준 등을 명확히 정하여 위임하도록 개선하여야 한다.

넷째, 주주 등 1인, 법인 또는 사업자와 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자에 그 자와 생계를 같이하는 친족까지 포함하고 있는데, 그 범위가 지나치게 넓다. 그러므로 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자와 생계를 같이 하는 친족은 특수관계인의 범위에서 제외하는 것이 합리적이다.

그리고 법인의 특수관계인에 포함되는 주주 등은 그가 출자하고 있는 법인과의 거래에 있어서 가격이나 거래조건 등의 결정에 영향력을 미칠 수 있을 정도의 현실적인 지배력이 있는 자로 한정하는 것이 마땅하다. 법인의 특수관계인에 포함되는 주주 등을 지배주주로 한정하거나 주주 1인과 그와 특수관계에 있는 자로서 법인의 발행주식총수의 일정비율 이상 소유하고 있는 자로 제한하는 것이 바람직하다.

다섯째, 법인의 최대주주 등의 배우자와 직계존비속에 대하여는 과점주주의 제2차 납세의무를 지울 수 없도록 국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목을 삭제할 필요가 있다. 그리고 과점주주에 대한 취득의제에 따른 취득세 과세규정, 주식 등의 상장 등에 따른 이익·주식 등의 합병에 따른 이익 및 개발사업의 시행 등

에 따른 이익에 대한 증여세 과세규정은 이를 폐지하여야 한다. 법인의 최대주주 등의 배우자와 직계존비속에 대한 과점주주의 제2차 납세의무제도, 과점주주에 대한 취득의제에 따른 취득세 과세규정, 주식 등의 상장 등에 따른 이익 및 개발사업의 시행 등에 따른 이익에 대한 증여세 과세규정은 헌법상의 조세평등주의 및 응능부담의 원칙, 조세법률주의와 재산권 보장에 위반될 소지를 안고 있기 때문이다.

그리고 최대주주 등의 보유주식의 할증률은 주권상장법인(중소기업은 제외한다)에 한정하여 적용하되, 그 할증률은 인하 조정할 필요가 있다. 또한 가족간의 공동사업에서 얻은 소득금액에 대하여 주된 공동사업자의 소득금액으로 의제하여 소득세를 과세하도록 하고 있는 현행의 가족조합소득의 합산과세제도는 주된 공동사업자의 소득금액으로 추정하여 소득세를 과세하도록 개선하는 것이 바람직하다.

## 참고문헌

- 강인애, 『신소득세법』, 한일조세연구소, 2003.
- \_\_\_\_\_, 『租稅法 VI』, 조세통람사, 1993.
- \_\_\_\_\_, 「증여세의 완전포괄주의 과세제도의 도입과 증여의 포괄적 개념」, 법률신문 제3299호, 2004.9.19.
- 구연창, 「가족법개정의 의의와 문제점」, 『사법행정』 31권 6호 (1990년 6월호), 한국사법행정학회.
- 권강웅, 『축조 지방세법해설』, 조세통람사, 1999.
- 권영성, 『헌법학원론』, 법문사, 2003.
- 김숙자, 「세계화에 부응하는 재산 및 가족관계법규의 정비」, 『가족법연구』 제14호, 한국가족법학회, 2000.
- 김완석, 『법인세법론』, (주)광고TNS, 2004.
- \_\_\_\_\_, 『소득세법론』, (주)광고TNS, 2004.
- 김용한, 『친족상속법』, 박영사, 2003.
- 김유찬, 『비상장주식의 과세평가방법에 대한 연구』, 한국경제연구원, 2003.
- 김윤수, 「과점주주 및 최대주주의 납세의무에 관한 연구」, 서울시립대 세무대학원 석사학위논문, 2004.
- 김주수, 「개정 가족법의 개정경위와 과제-한국가족법학회 기초강연 발표문」, 『가족법연구』 제4호, 한국가족법학회, 1990.
- \_\_\_\_\_, 「가족법의 현황과 과제」, 『가족법연구』 제7호, 한국가족법학회, 1993.

- \_\_\_\_\_, 『친족·상속법』, 법문사, 2003.
- 김지영, 『친족의 정의와 범위에 관한 연구』, 이화여자대학교 대학원 석사학위논문, 2000.
- 김철수, 『헌법학개론』, 박영사, 2003.
- 김태호, 『지방세의 이론과 실무』, 세경사, 1999.
- 박동섭, 『친족상속법』, 박영사, 2004.
- 박병호, 『개정 친족관계의 제문제』, 『가족법연구』~제4호, 한국가족법학회, 1990.
- \_\_\_\_\_, 『변화하는 시대의 가족과 가족법』, 『가족법연구』~제8호, 한국가족법학회, 1994.
- 손병준, 『부당행위계산부인에 관한 연구』, 서울시립대학교 세무대학원 석사학위논문, 2003.
- 손주찬, 『상법(상)』, 박영사, 2001.
- 손현경, 『家族法上 父系血統主義의 問題點』, 『가족법연구』~제10호, 한국가족법학회, 1996.
- 서정우, 『改正民法上의 몇 가지 문제점』, 『사법행정』~1990년 6월호.
- 양창수, 『가족관계의 변화와 친족법』, 『민사판례연구』~제18집, 민사판례연구회, 1996.
- 오수근, 『특수관계인 관련규정의 위헌소지 여부 및 법리적 타당성 검토』, 『세미나 자료(특수관계인관련 규제, 공정한가?)』, 한국경제연구원, 2004.
- 오수환, 『부당행위계산부인에 관한 연구』, 서울시립대학교 대학원 석사학위논문, 2002.
- 이광재, 『상속·증여세의 이론과 실무』, 세경사, 2004.
- 이연호, 박현세, 『법인세 2003』, (주)광고TNS, 2003.
- 이우택, 『주식의 평가와 과세체계의 개편방안-심포지엄자료』, 한국세무학회, 2004.

- 이종규, 『법인세법해설』, 삼일인포마인, 2001.
- 이태로·안경봉, 『조세법강의』, 박영사, 2001.
- 이태로·이철송, 『세법상 실질과세에 관한 연구』, 한국경제연구원, 1985.
- 이희배, 『가족정책의 전개와 개정가족법의 조명』, 『가족법학논총』 (박병호 교수 환갑기념논문집), 박영사, 1991.
- \_\_\_\_\_, 『1991년 시행 개정 가족법 개설』, 『경희법학』 제27권 제1호, 경희법학연구소, 1992.
- 임정평, 『개정 가족법의 과제』, 『가족법연구』 제7호, 한국가족법학회, 1993.
- 장재식, 『조세법』, 서울대학교출판부, 1995.
- 정인진, 『부당행위계산의 부인』, 『조세사건에 관한 제문제(下)』, 법원행정처, 1993.
- 조달영, 『법인세법정해』, (주)영화조세통람, 2003.
- 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2004.
- \_\_\_\_\_, 『상속과세 유형전환 및 합리화에 관한 연구』, 한국경제연구원, 2002.
- 최명근 외 4인, 『기업 및 주주 과세의 개선방안』, 한국경제연구원, 2001.
- 최명근 외 6인, 『현행 상속세 및 증여세법의 합리적 개선방안에 관한 연구』, 한국조세연구포럼, 2003.
- 최병욱, 『헌법에 비추어 본 가족법』, 『민사판례연구』 제13집, 민사판례연구회, 1991.
- 최진섭, 『친족법의 미래의 과세』, 『가족법연구』 제14호, 한국가족법학회, 2000.
- 한봉희 외 4인, 『2000년대를 향한 한국가족법의 位相에 관한 연구』, 『가족법연구』 제5호, 한국가족법학회, 1991.
- 사법연수원, 『조세법총론』, 2003.

- 金子宏, 『租税法 第八版増補版』, 弘文堂, 2003.
- 吉國二郎ほか, 『國稅徵收法精解』, 財團法人 大藏財務協會, 2002.
- 大沼長清, 「同族會社の行爲・計算の否認」, 『税理』 Vol.39 No.10, 1996. 8.
- 清永敬次, 『租稅回避の研究』, ミネルヴァ書房, 1995.
- 武田昌輔, 「同族會社の判定」, 『中小企業税制-日税研論集』 第6號, 財團法人日本稅務研究センター, 1988.
- 山本守之, 『體系法人税法』, 株式會社 稅務經理協會, 2001.
- 三木義一, 佐佐木潤子, 「『行爲・計算』規定における『同族會社』の意義」, 『税理』 Vol.40 No.9, 1997. 8.
- 水野忠恒, 『租税法』, 有斐閣, 2003.
- 遠藤茂哉, 「同族會社に對する特有の制度-行爲計算の否認」, 『留保金課稅等, 稅理弘報』 Vol.41 No.8, 1993. 7.
- Bittker, Boris I. & Lawrence Lokken, “Federal Taxation of Income,” Estates and Gifts Volume 3, Warren, Gorham & Lamont, 1999.
- Corrigan, Kieran, *Revenue Law Volume I*, Dublin Round Hall Ltd., 2000.
- Klein, Franz & Gerd Orlopp, “Abgabenordnung-einschließlich Steuerstrafrecht-7. Aufl.,” Verlag C.H.Beck, 2000.
- Saunders, “Glyn & Gina Antczak,” Tolley’s Corporation Tax 1999-2000, Tolley Publishing, 1999.
- Streck, Michael, “Koerperschaftsteuergesetz 5.,” Aufl., C.H. Beck’sche Verlagsbuchhandlung, 1997.
- Tipke, “Klaus & joachim Lang, Steuerrecht 17 Aufl.,” Dr. Otto Schimidt, 2002.
- Tipke, “Klaus & Heinrich Wilhelm Kruse,” Abgabenordnung

Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO und FGO, 16.  
Auflage, Dr. Otto Schmidt, 2000.

Whitehouse, Chris, *Revenue Law-principles and practice*,  
Butterworths, 1999.

---

## Abstract

### Problems of Provisions on Related Parties in Tax Law and Their Reform Proposals

Wan-Souk Kim

In the current tax law, it is stipulated that secondary tax liability is imposed upon a taxpayer and his related party or that additional tax liability is imposed upon a taxpayer by denying his activity or transaction with his related party

The tax system in which secondary tax liability is borne by a corporation and its related party or which denies activities and accounts between a taxpayer and his related party has its fairness and rationality only in case the taxpayer and his related party belong to the same economic group with the same economic interest or only in case the taxpayer and his related party have close relationship that they give gratuitous economic interest to the other taxpayer and the other related party, neglecting economic rationality. It is considered to lack in fairness if one who does not have such relationship is included in the scope of a related party and bears disadvantages in tax. However, the provisions concerning a related party has a lot of problems and

has been criticized for violating taxpayers' rights and fair taxation.

The specific problems and proposals for improvements are as follows :

First, the provisions on the scope of relatives fail to reflect changes in family institutions according to the trend of increasing nuclear family, and are so broad that they violate taxpayers' rights. In addition, since the provisions on the scope of relatives in the existing tax law expands the scope of paternal blood relatives rather than maternal blood relatives, of man's relatives by marriage rather than wife's relatives by marriage, the provisions are against Article II of the Constitution stipulating individual dignity and equality of the sexes in marriage and family life.

It is necessary to reduce the scope of relatives to blood relatives in the third degree and their spouses, and to spouse's blood relatives in the second degree and their spouses. It is also necessary to abolish the provisions stipulating the qualifications of a relative of a married woman with the criterion of her husband in case the woman is a shareholder and to make her the criterion to determine a relative's qualifications.

Second, the provisions stipulating the scope of a relative party vary according to related provisions, so they may confuse taxpayers. It is thus required to enact definition provisions stipulating the scope of basic relatives and of related parties in Article 2 of the Basic Act of National Taxes. However, only in case there are special cases to which it is impossible to apply the definition stipulations concerning blood relatives and relative parties in Article 2 of the Basic Act of National Taxes, there

should be exceptional provisions for individual case respectively.

Third, it is also necessary to set forth the specific scope by delegating the scope of relative parties to President's decrees.

Fourth, it is desirable to limit the shareholders included in the related party to dominant shareholders.

Fifth, it is also necessary to abolish secondary tax liability imposed upon the spouses of oligopolistic shareholders, an acquisition tax imposed upon oligopolistic stockholders for legal fiction of acquisition, and a gift tax imposed upon stockholders for interests from unlisted stocks.