



증여세 과세제도 해설(V)

- 신탁이익의 증여 등에 대한 증여세 과세유형을 중심으로 -

전 재 원

창원세무시장 시기관

I. 머리말

이번호에서는 증여세 완전포괄주의 도입·시행에 따른 개별적인 증여에서 유형중 신탁이익의 증여, 저가·고가 양도에 따른 이익의 증여 등에 대해 증여시기, 과세요건, 증여재산가액 계산방법 등에 대하여 설명하고자 한다.

유형별 포괄주의는 2001년부터 시행하였는데 처음에는 6가지의 자본거래와 유사한 이익에 대하여 적용하였으나 2003년 1월 1일 이후에는 이를 확대하여 신탁 보험금 등 나머지 8가지 유형과 유사한 거래 또는 행위로서 특수관계자가 직접·간접적인 방법으로 통상적으로 지급하여야 할 대가를 지급하지 아니하고 이익을 얻은 경우에도 그에 준하는 증여세를 과세할 수 있도록 유형별 포괄주의 적용대상을 확장하여 2003년 12월 31일까지 적용하였다.

2004년 1월 1일 이후에는 상속세및증여세법 제2조 제3항에서 증여의 개념을 포괄적으로 정의(실질

상 유·무형의 재산을 직접·간접으로 무상이전, 현저한 저가이전, 타인의 기여에 의한 재산가치 증가)하는 한편, 증여세 과세대상 조문의 법체계를 대폭 개선하여 증여세 포괄주의를 도입, 시행하였다.

증여세 완전포괄주의는 변칙 증여행위를 효과적으로 차단하여 재산의 무상이전에 대한 공평과세를 실현하고 부의 재분배를 통하여 사회계층간의 갈등해소에 기여하고자 도입된 것이다.

II. 신탁이익의 증여

1. 의 의

신탁계약에 의하여 신탁한 재산의 원본이나 수익을 재산 위탁자가 아닌 타인(수익자)에게 귀속시키는 경우에는 위탁자가 그 수익자(타인)에게 재산을 무상 이전하는 효과가 발생한다. 따라서 신탁계약에 의하여 그 신탁이익(원본 또는 수익)의 전부 또는 일부를 위탁자가 아닌 타인을 수익자로 지정하는 경우에는 그 신탁이익이 실제 지급되는 시점에 그 신탁이익을 받을 권리의 가액을 수익자의 증여 재산가액으로 하는 것이다.



용어의 설명

- ① 신탁이란 신탁설정자(위탁자)와 신탁을 인수하는 자(수탁자)가 특별한 신임관계에 기하여 위탁자의 특정한 재산권을 수탁자에게 이전하거나 기타의 처분을 하고 수탁자로 하여금 수익자의 이익을 위하여 또는 특정한 목적을 위하여 그 재산권을 관리·처분하게 하는 법률관계를 말한다.
- ② 신탁상품에는 연금신탁, 은행금전신탁(단위형·추가형), 맞춤형신탁, 가계금전신탁, 근로자우대신탁, 부동산투자신탁 등이 있다.
- ③ 위탁자란 재산을 맡긴 자, 상속세및증여세법 규정에서는 증여자에 해당한다.
- ④ 수탁자란 재산신탁을 인수 한 자, 즉 위탁받은 재산의 관리·처분하는 금융기관 및 신탁회사를 말한다.
- ⑤ 수익자란 신탁이익(원본, 수익)을 얻은 자, 상속세및증여세법 규정에서는 수증자이다.
- ⑥ 원본과 수익의 이익이란 원본은 신탁재산을, 수익은 원본으로 인하여 얻은 과실이익을 말한다. 예를 들면, 금전신탁에서 신탁한 원본을 나누어서 받으면 이는 원본의 이익에 해당하고, 부동산 신탁으로 임대수입을 얻는 경우에는 수익의 이익으로 볼 수 있다.

2. 신탁계약과 명의신탁의 차이

신탁계약으로 수익자가 무상으로 얻은 신탁이익은 재산의 무상이전으로 실질 증여에 해당한다. 그러나 명의신탁은 대외적으로는 공부 등 재산의 소유명의로 수탁자로 표시되지만 대내적으로 그 재산을 관리·처분할 권리·의무를 위탁자가 소유하는 것으로, 이는 재산의 소유명의로만 빌릴 뿐 재산의 무상이전 효과가 발생하지 아니하여 실질증여에 해당하지 아니한다.

부동산 실권리자 명의등기에 관한 법률에 의하여 부동산의 명의신탁약정은 무효이며, 위반시에는 벌금·과태료 등이 부과된다. 또한, 권리이전이나 그 행사 등기 등을 요하는 재산(토지, 건물 제외)에 대하여 실 소유자와 명의자가 다른 때에는 그 등기 등을 한 날에 명의자가 증여받은 것으로 의제(실질 증여가 아니므로)하여 증여세를 부과(상속세및증여세법 § 45의2)하는 것이며, 실질증여인 본 신탁이익의 증여 규정은 명의신탁시에는 적용되지 않는다.

※ 부동산 실권리자 명의등기에 관한 법률 위반(부동산 명의신탁 행위)시의 제재

- ① 과징금(부동산 가액의 10%~30%이며, 부동산가액은 기준시가 등으로 계산)
- ② 이행강제금(과징금부과일을 기준으로 1년을 넘은 경우와 2년이 넘은 경우로 구분하여 부과한다.)
- ③ 벌칙(명의신탁자 등은 5년 이하의 징역 또는 2억원 이하의 벌금, 명의수탁자 등은 3년 이하의 징역 또는 1억원 이하의 벌금에 처한다)

3. 과세요건

위탁자가 타인에게 신탁재산에 대한 원본의 이익을 받을 권리를 소유하게 한 경우에는 그 원본의 가액을 수익자의 증여재산가액으로 한다. 또한, 신탁계약에 의하여 타인에게 수익의 이익을 받을 권리를 소유하게 한 경우에도 그 수익의 이익을 받을 권리를 수익자의 증여재산가액으로 한다.

수익자는 신탁계약에 의하여 신탁이익의 받을 권리를 소유한 자이다. 그러나 그 수익자가 특정되지 아니하거나 아직 존재하지 아니한 경우에는 위탁자 또는 그 상속인을 수익자로 보되, 향후 수익자가 특정되거나 또는 존재하게 되는 때에는 그 시점에서 새로운 신탁이 있는 것으로 본다.

4. 증여시기

신탁이익의 증여시기는 원칙적으로 수익자에게 신탁의 이익이 실제 지급되는 때에다. 다만, 다음의 경우에는 아래 해당시기를 증여시기로 한다.

- ① 수익자로 지정된 자가 그 이익을 받기 전에 해당 신탁재산의 위탁자가 사망한 경우 → 위탁자의 사망일
- ② 신탁계약에 따라 원본 또는 수익을 지급하기로 약정한 날까지 원본 또는 수익이 수익자에게 지급되지 않은 경우 → 신탁이익의 지급 약정일
- ③ 신탁계약을 체결하는 날에 원본 또는 수익의 이익이 확정되지 아니한 경우로서 이를 분할하여 지급하는 경우 → 해당 원본 또는 수익의 실제 분할 지급일
- ④ 원본 또는 수익을 수회로 나누어 분할하여 지급하는 경우 → 해당 원본 또는 수익의 최초 분할지급일

5. 증여재산가액의 계산

신탁이익에 따른 증여재산가액은 신탁의 이익을 받을 권리의 가액으로 계산한다. 이 경우 수회로 분할하여 원본과 수익을 받은 경우에는 그 신탁이익에 대한 증여시기를 기준으로 아래와 같이 계산한 가액(상속세및증여세법시행령 제61조 제2호 준용)을 그 신탁이익의 증여재산가액으로 한다.

가. 원본과 수익의 이익의 수익자가 같은 경우

상속세및증여세법에 의하여 평가한 신탁재산의 가액에 대하여 수익시기까지의 기간 및 수익의 이익에 대한 원천징수세액상당액 등을 감안하여 다음의 산식(상속세및증여세법시행규칙 § 16②)에 따라 환산한 금액의 합계액으로 평가한다.

$$\text{각 연도의 수입금액} \div \{1 + (10 \div 100)n\}, \times n : \text{평가기준일부터의 경과연수}$$

* 수익의 이익에 있어서의 각연도의 수입금액 : 신탁수익(=원본×신탁수익율)에서 원천징수세액을 공제한 금액을 말한다.

각 년도의 수입금액(수익의 이익) = (신탁재산 원본 × 신탁수익율) × (1-원천징수세율)

나. 원본과 수익의 이익의 수익자가 다른 경우

1) 원본의 이익을 수익하는 경우

평가기준일 현재 원본의 가액에 수익시기까지의 기간에 대하여 다음의 산식(상속세및증여세법시행규칙 § 16②)에 따라 환산한 금액의 합계액으로 평가한다.

[각 연도의 수입금액 ÷ {1+(10 ÷ 100)}n], ※ n : 평가기준일부터의 경과연수

2) 수익의 이익을 수익하는 경우

평가기준일 현재 추산한 장래에 받을 각 연도의 수익금(신탁재산의 수익에 대한 수익률이 확정되지 아니한 경우에는 원본의 가액에 10%를 곱하여 계산한 금액)에 대하여 원천징수세액산당액 등을 감안하여 다음의 산식(상속세및증여세법시행규칙 § 16②)에 따라 환산한 금액의 합계액으로 평가한다.

[각 연도의 수입금액 ÷ {1+(10 ÷ 100)}n], ※ n : 평가기준일부터의 경과연수

* 각 년도의 수입금액 : 추산한 각 년도 수익금(=원본×10%)에서 원천징수세액을 공제한 금액을 말한다.

각 년도의 수입금액(수익) = (원본 × 0.1) × (1-원천징수세율)

III. 저가 · 고가 양도에 따른 이익의 증여

1. 의 의

특수관계자 간에 재산을 시가보다 낮은 가액으로 양도하는 경우에는 시가에서 대가의 차액에 해당하는 이익이 실질적으로 양수자에게 무상으로 이전되는 효과가 발생한다. 이와 같이 증여계약이 아닌 양도계약으로 재산을 이전시키면서 저가이전으로 증여이익을 주는 경우에는 증여세가 과세된다.

등기 등 외관상으로는 증여가 아닌 매매 등의 사유로 이전되었지만 실질적으로는 대가 거래가 없는 매매를 가장한 실질 증여(상속세및증여세법 § 2③)에 해당하거나 배우자나 직계존비속간 양도 거래로서 그 대가지급 사실이 객관적으로 확인·인정되지 아니하면 증여추정 규정(상속세및증여세법 § 44)이 적용되어 증여세가 부과된다.

가. 특수관계자간 저가·고가 거래시 과세요건과 증여재산가액

구 분	수증자	과세요건	증여재산가액
저가 양수	양수자	(시가-대가)의 차액이 시가의 30% 이상 또는 그 차액이 3억원 이상	(시가-대가)-(시가의 30%와 3억원 중 적은 금액)
고가 양도	양도자	(대가-시가)의 차액이 시가의 30% 이상 또는 그 차액이 3억원 이상	(대가-시가)-(시가의 30%와 3억원 중 적은 금액)

나. 특수관계자 외의 자간 저가·고가 거래시 과세요건과 증여재산가액

구 분	수증자	과세요건	증여재산가액
저가 양수	양수자	(시가-대가)의 차액이 시가의 30% 이상	(시가-대가)-3억원
고가 양도	양도자	(대가-시가)의 차액이 시가의 30% 이상	(대가-시가)-3억원

* 이 규정은 2004.1.1. 이후 양수 또는 양도하는 분부터 적용함.

2. 특수관계자간 저가·고가 거래시 증여

특수관계에 있는 자로부터 당해 재산을 시가보다 낮은 가액으로 양수하거나 특수관계에 있는 자에게 시가보다 높은 가액으로 양도하는 경우 그 이익에 상당하는 금액을 양도자 또는 양수자에게 증여한 것으로 본다.

가. 수증자

아래에 해당하는 자에 대하여는 시가와 대가의 차액에 상당하는 금액을 증여재산가액으로 한다.

- 1) 타인으로부터 시가보다 낮은 가액으로 재산을 양수하는 경우 그 재산의 양수자
- 2) 타인에게 시가보다 높은 가액으로 재산을 양도하는 경우 그 재산의 양도자

나. 특수관계자의 범위

이 규정에서 ‘특수관계자’란 「양도자 또는 양수자(이하 “양도자 등”이라함)와 상속세및증여세법 시행령 § 19② 각호(제3호 제외) 해당자」의 관계, 「양도자 등과 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자」의 관계, 「기업집단 소속기업 또는 그 기업의 임원인 자와 기업 집단을 사실상 지배하는 자 등」의 관계에 있는 자를 말한다.

이 경우 거래 당사자가 매매과정에서 한 번이라도 특수관계가 성립된 사실이 있으면 특수관계자간 거래에 해당한다.(국세종합상담센터 서면4팀-1535, 2007.5.8.)

- 1) 양도자 등과 아래 상속세및증여세법시행령 § 19②1호·2호·4호~8호 해당자의 관계(상속세및 증여세법시행령 § 26④ 제1호)

1호. 친족(상속세및증여세법시행령 § 13⑨) 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자

【참고】 * 상속세및증여세법상 친족과 민법상 친족의 범위

- 상속세및증여세법상 친족은 「국세기본법 시행령」 제20조제1호부터 제8호까지의 어느 하나에 해당하는 자를 말한다.(직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자는 2009.2.4. 이후 친족의 범위에서는 제외되고 특수관계자에는 여전히 포함된다).
- 민법상 친족은 8촌 이내 혈족, 4촌 이내의 인척, 배우자를 말한다.

2호. 사용인과 사용인외의 자로서 당해 주주등의 재산으로 생계를 유지하는 자

* 사용인이란 임원·상업사용인 및 그 밖에 고용관계에 있는 자를 말하며, 출자에 의하여 지배하고 있는

법인의 사용인을 포함한다.(상속세및증여세법시행령 § 13⑨2호.)

4호. 양도자 등과 상속세및증여세법시행령 § 19② 제1호 내지 제3호의 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인

5호. 상속세및증여세법시행령 § 19② 제3호 본문 또는 동호 가목의 규정에 의한 기업의 임원이 이사장인 비영리법인

6호. 양도자 등과 상속세및증여세법시행령 § 19② 제1호 내지 제5호의 자가 발행주식총수등의 100분의 30이상을 출자하고 있는 법인

7호. 양도자 등과 상속세및증여세법시행령 § 19② 제1호 내지 제6호의 자가 발행주식총수등의 100분의 50이상을 출자하고 있는 법인

8호. 양도자 등과 상속세및증여세법시행령 § 19② 제1호 내지 제7호의 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인

2) 기업집단의 소속기업 또는 그 기업의 임원인 자와 다음 중 어느 하나 해당자의 관계(상속세및증여세법시행령 § 26④ 제2호)

- ① 기업집단소속의 다른 기업
- ② 기업집단을 사실상 지배하는 자
- ③ ②의 자와 제19조제2항제1호의 관계에 있는 자(기업집단을 사실상 지배하는 자의 친족)

* 기업집단 : 독점규제 및 공정거래에 관한 법률 시행령 제3조 각 호의 어느 하나에 해당하는 기업집단에 속하는 계열회사를 말한다.

3) 양도자 등과 임원의 임면권의 행사 또는 사업방침의 결정 등을 통하여 당해 법인의 경영에 대하여 사실상의 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자의 관계(상속세및증여세법시행령 § 26④ 제3호)

[참고]

- “법인의 경영에 대하여 영향력을 행사할 수 있다고 인정되는 자”란 양도자 등이 법인인 경우로서 거래 상대방이 직접 해당 법인의 조직변경, 이사의 임면권의 행사 또는 신규사업에의 투자 등 주요 의사결정이나 업무 집행에 사실상 지배적인 영향력을 행사하고 있는 자를 말한다.(상속세및증여세법통칙 35-26-2)

다. 적용대상 재산

아래 1)에 해당하는 재산을 제외하고는 당해 재산을 저가·고가로 양도하는 경우에는 상속세및증여세법 제35조의 규정에 따라 증여세를 부과한다.

1) 다음 재산은 상속세및증여세법 제35조(저가·고가양도에 따른 이익의 증여)를 적용하지 아니한다.

개인과 법인간에 재산을 양수 또는 양도하는 경우로서 그 대가가 「법인세법시행령」 제89조의 규정에 의한 가액에 해당되어 당해 법인의 거래에 대하여 「법인세법」 제52조의 규정이 적용되지 아니하는 경우 (상속세및증여세법시행령 제26조 제1항제2호의 규정에 의한 시간외시장에서 매매된 경우를 포함한다)에는 상속세및증여세법시행령 제26조 제1항 내지 제8항의 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 거짓 그 밖의 부정한 방법으로 상속세 또는 증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그러하지 아니하다.

2) 대가와 시가의 산정기준일

대가와 시가의 산정기준일은 해당 재산의 대금을 청산한 날을 기준으로 계산한다. 다만, 해당 재산의 대금을 청산한 날이 불분명하거나 대금 청산전에 등기 등이 이루어진 경우에는 그 등기·등록부 또는 명부 등에 기재된 등기접수일을 기준으로 대가와 시가를 계산하는 것이며, 소득세법 시행규칙 제78조에서 규정하는 장기할부조건으로 대금을 치른 경우에는 등기 등 접수일과 인도일, 사용승인일 중 빠른 날을 기준으로 계산한다.

그러나 매매계약후 환율의 급격한 변동 등으로 인하여 위의 산정기준일로 하는 것이 불합리하다고 인정되는 경우에는 매매계약일을 기준으로 하여 시가와 대가를 계산한다.

라. 증여세 과세요건

구 분	과세 요건(2004. 1. 1. 이후 양도·양수분)
저가 양수	(시가-대가)의 차액이 시가의 30% 이상 또는 그 차액이 3억원 이상
고가 양도	(대가-시가)의 차액이 시가의 30% 이상 또는 그 차액이 3억원 이상

특수관계자간 거래에 대해서는 당해 거래 뿐 아니라, 당해 거래 등을 한 날부터 소급하여 1년 이내에 동일한 거래 등이 있는 경우에는 이를 합산하여 금액 기준을 적용한다(상속세및증여세법시행령 § 31의 10).

마. 증여재산가액의 계산

구 분	증여재산가액(2004. 1. 1. 이후 양도·양수분)
저가 양수	(시가-대가) - (시가의 30%와 3억원 중 적은 금액)
고가 양도	(대가-시가) - (시가의 30%와 3억원 중 적은 금액)

바. 시가

상속세및증여세법 제60조 내지 제66조에 의하여 평가한 가액을 말한다. 매매사례 등 시가로 산정하는 것이 원칙이나 시가를 산정하기 어려워 상속세및증여세법 제61조 내지 제65조 등 보충적 평가방법으로 평가한 경우에도 당해 가액을 시가로 보는 것이다.

3. 특수관계자 외의 자간 저가·고가 거래시 증여

특수관계자 외의 자간의 거래에 대하여는 거래의 관행상 정당한 사유없이 당해 재산을 시가보다 현저히 낮은 가액 또는 현저히 높은 가액으로 양수 또는 양도한 경우에 한하여 그 차액에 상당하는 금액을 증여받은 것으로 추정하여 그 이익에 상당하는 금액을 양도자 또는 양수자의 증여재산가액으로 한다.

가. 수증자

아래에 해당하는 자에 대하여는 시가와 대가의 차액에 상당하는 금액을 증여재산가액으로 한다.

- 1) 타인으로부터 시가보다 현저히 낮은 가액으로 재산을 양수하는 경우에는 그 재산의 양수자
- 2) 타인에게 시가보다 현저히 높은 가액으로 재산을 양도하는 경우에는 그 재산의 양도자

나. 거래의 관행상 정당한 사유

거래의 관행상 정당한 사유가 있는지의 여부는 해당 거래의 경위, 거래 당사자의 관계, 거래가액의 결정과정 등을 고려할 때에 적절한 교환가치를 반영하여 거래하였다고 볼 수 있는지 여부 등 구체적인 사실을 확인하여 판단하여야 한다.(서면 4팀-403, 2008.2.20).

다. 시가보다 현저히 낮은 가액 또는 높은 가액(과세요건)

구 분	과세 요건(2004. 1. 1. 이후 양도·양수분)
저가 양수	(시가-대가)의 차액이 시가의 30% 이상
고가 양도	(대가-시가)의 차액이 시가의 30% 이상

(1) 저가 양수 : (시가-대가)의 차액이 시가의 30% 이상인 경우

(2) 고가 양도 : (대가-시가)의 차액이 시가의 30% 이상인 경우

라. 증여재산가액

구 분	증여재산가액(2004. 1. 1. 이후 양도·양수분)
저가 양수	(시가 - 대가) - 3억원
고가 양도	(대가 - 시가) - 3억원

- (1) 저가 양수 : (시가 - 대가)의 차액에서 3억원을 차감한 금액
- (2) 고가 양도 : (대가 - 시가)의 차액에서 3억원을 차감한 금액

4. 개인과 법인간의 양수도 거래

가. 법인세법상 시가로 거래시, 고·저가 양도의 증여세 과세제외

개인과 법인간에 재산을 양수 또는 양도하는 경우로서 그 대가가 법인세법시행령 제89조의 규정에 의한 시가에 해당되어 당해 법인의 거래에 대하여 법인세법 제52조(부당행위계산의 부인)의 규정이 적용되지 아니하는 경우(상속세및증여세법 제33②의 시가와 시장에서 당일 종가가 아닌 가격으로 매매된 것 포함)에는 저가·고가양도에 다른 이익의 증여규정을 적용하지 않는다. 다만, 거짓 그 밖의 부정한 방법으로 상속세 또는 증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 적용할 수가 있다.(2004. 1. 1. 이후 적용).

나. 증여세와 소득세의 과세방법

법인이 소유자산을 특수관계자에게 시가에 미달하게 양도하거나 또는 특수관계자로부터 시가를 초과하는 가액으로 양수함에 따라 법인세법 § 52(부당 행위계산의 부인)의 규정이 적용되는 경우 그 시가와 대가의 차액에 대해 2007. 2. 27. 이전에는 법인세법 시행령 § 106의 소득처분 규정에 의하여 그 자산의 양수자 또는 양도자에게 소득세가 과세(과세미달·감면·비과세 포함)되는 때에는 증여세를 부과하지 아니하였다(상속세및증여세법통칙 35-26-1).

2007. 2. 28.~2009. 2. 3. 에는 행위·계산분에 그 시가와 대가의 차이로 해당 법인에 익금산입하는 금액으로서 그 귀속자(주주·임원 등 여부 불문)에게 상속세및증여세법상 증여세가 과세되는 때에는 이를 “기타사외유출”로 처분하도록 개정되었다(법인세법 시행령 § 106①3호 자목). 즉, 시가와 대가의 차이를 증여세로 과세하였다.

* 기타사외유출”로 처분하는 취지 : 개인과 특수관계 법인간의 고저가 양수도 거래로 인하여 증여세가 과세되는 금액에 대하여는 증여세율 및 장기의 증여세 부과제척기간을 적용함으로써 변칙 거래에 대한 과세강화

그러나 2009. 2. 4. 이후 행위·계산분부터는 종전과 같이 귀속자에게 상여 등으로 처분하여 소득세가 과세되도록 법인세법 시행령이 개정되었다.

법인세법 부당행위계산 부인적용시 익금산입액의 소득처분 개정내용은 아래와 같다.

구 분	~2007.2.27	2007.2.28~2009.2.3.	2009.2.4~
법인세법시행령 § 88①8호	증여세 과세(기타사외유출)		
법인세법시행령 § 88①8의2	(신설)	증여세 과세(기타사외유출)	
법인세법시행령 § 88①1·3	소득세 과세	소득세 과세 (기타사외유출)	소득세 과세 (' 09.2.4. 개정)

다. 개인이 특수법인에게 고가 양도시 소득세와 양도세 조정

개인이 법인세법 § 52의 규정에 의한 특수관계에 있는 법인에게 양도소득세 과세 대상자산을 시가보다 높게 양도한 경우 그 시가 초과부분(=대가-시가)은 해당 거주자의 상여·배당·기타 사외유출 등으로 처분되어 그 소득처분의 귀속자인 양도자에게 증여세(증여세 과세부분, 기타사외유출 처분) 또는 소득세(증여세 과세제외 부분, 상여 등 처분)로 과세된다(재산세과-549, 2009. 2. 17.).

따라서 대가와 시가의 차액은 이미 소득세 또는 증여세로 과세되었으므로 양도자의 양도소득세 계산시 양도가액은 법인세법 § 52의 규정에 따른 시가를 양도가액(실지거래가액)으로 하는 것이다(소득세법 § 96③).

5. 개인간 거래시 양도소득세와의 관계

가. 개인간 저가 양도시 양도자는 양도소득세, 양수자는 증여세 과세

특수관계가 있는 개인간에 양도소득세 과세대상 자산을 저가 양도(2007. 2. 28. 이후 양도분은 시가와 대가이 차액이 3억원 이상이거나 그 차액이 시가의 5% 이상인 경우가 저가 양도에 해당, 2007. 2.

27. 이전에는 거래대가가 시가에 미달하는 경우가 저가 양도임)하는 경우로서 양도소득세 부당행위 계산 규정(소득세법 § 101①)이 적용되는 경우에 양도자에게 양도소득세를 과세할 수 있다. 또한 저가로 양수한 자에게는 상속세및증여세법 제35조의 규정에 의하여 저가양수에 따른 이익에 대하여 증여세가 부과될 수 있다.

증여세와 양도소득세는 납세의무 성립요건과 성립시기 및 납세의무자를 서로 달리하고 있어 부과처분시 각각의 세법령에서 정한 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단해야 하는 것이므로 세법령에서 특별하게 양자의 중복적용을 배제하는 규정이 없는 한 저가 양도자에게는 양도소득세를, 저가 양수자에게는 증여세를 부과할 수 있는 것이다.(대법2002두12458, 2003. 5. 13.).

나. 개인간(특수관계 유무 불문) 고가양도시 양도소득세·증여세 조정

특수관계 여부에 불문하고 개인간에 양도소득세 과세대상 자산을 시가보다 높은 가격으로 고가 양도한 경우에는 양도자에게 소득세법에 따른 양도소득세와 상속세및증여세법 § 35 규정에 의한 증여세가 부과될 수 있다.

이 경우 시가와 대가의 차액에 대해 양도자에게 양도소득세와 증여세가 이중과세되는 것을 조정하기 위하여 양도가액(실가)은 대가에서 상속세및증여세법 § 35② 규정에 의한 증여재산가액을 차감한 금액으로 하는 것이다(소득세법 § 96③). 구체적으로 특수관계 여부에 따라 고가 양도자의 양도가액과 증여재산 가액은 아래와 같이 계산할 수 있다.

1) 특수관계가 있는 개인간 고가 양도시

- ① 양도자의 양도가액(실가) = 시가 + MIN(시가의 30%, 3억원)
- ② 양도자의 증여재산가액 = 대가 - 시가 - MIN(시가의 30%, 3억원)

2) 특수관계가 없는 개인간 고가 양도시

- ① 양도자의 양도가액(실가) = 시가 + 3억원(재정경제부 재산-873. 2007. 7. 18.)
- ② 양도자의 증여재산가액 = 대가 - 시가 - 3억원. 