주 문

이 건 심사청구는 기각합니다.

이 유

1. 사실관계 및 처분개요

가. 청구인은 2018.5.3. 법원의 임의경매에 참여하여 ○○ ○○시 ○○면 ○○리 416-78 공장용지 3,053㎡와 동 지상에 소재한 공장건물 2개 동 합계 2,018.08㎡(이하 공장용지 및 공장건물을 합하여 “쟁점부동산”이라 한다), 기계장치 등을 485,000,000원에 낙찰받아 취득하였다가, 2019.3.29. 동생 홍동생(1981년생, 男)이 대표로 재직 중인 ㈜甲기업(이하 “매수법인”이라 한다)에 쟁점부동산을 490,000,000원에 매각하였다.

* 매수법인의 주식은 동생 홍동생이 51%, 그 배우자 김부인이 49% 보유

나. 처분청은 2020.8.31.부터 2020.9.18.까지 청구인이 쟁점부동산을 특수관계법인인 매수법인에게 저가로 단기 양도한 혐의로 양도소득세를 조사하여, 「소득세법」 제101조 【양도소득의 부당행위계산】 규정을 적용하여 청구인이 신고한 양도가액 490,000,000원을 부인하고 감정가액 628,071,250원(감정평가서 작성일 2019.3.26., 이하 “쟁점감정가액”이라 한다)을 양도가액으로 보아 2020.11.17. 청구인에게 2019년 과세연도 양도소득세 98,169,070원을 경정·고지하였다.

다. 청구인은 이에 불복하여 2020.11.27. 이 건 심사청구를 제기하였다.

2. 청구인 주장

가.(쟁점①) 청구인과 매수법인 간에는 특수관계인 관계가 성립되지 아니함에도 처분청이 특수관계가 있는 것으로 보아 부당행위계산의 부인 규정을 적용하는 것은 부당하다.

처분청은 매수법인의 주주가 청구인의 동생 및 그 배우자이기 때문에 매수법인과 청구법인 간 특수관계가 있다고 보았다. 그러나 「소득세법」상 부당행위계산의 부인 규정을 적용함에 있어 특수관계인의 범위는 「국세기본법 시행령」 제1조의2 제1항, 제2항 및 제3항만 적용된다(「소득세법 시행령」 제98조 제1항).

여기서 처분청은 「국세기본법 시행령」 제1조의2 제3항 제1호 가목인 “본인이 직

접 또는 그와 친족관계 또는 경제적 연관관계에 있는 자를 통하여 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인” 규정을 적용하였다. 그러나 청구인이 매수법인의 주주와는 친척관계에 있으나 청구인이 매수법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사한 적이 전혀 없고, 이사 등 임원 또는 종업원으로 근무할 사실도 없다.

그러함에도 처분청이 청구인이 매수법인 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사한 사실을 입증하지도 않은 채 청구인과 매수법인 간 특수관계가 있다고 보는 것은 잘못이다.

나.(쟁점②) 처분청은 하나의 감정가액인 쟁점감정가액을 쟁점부동산의 양도당시 시가로 보고 경정하였으나, 둘 이상의 평균가액이 아닌 단 하나의 감정가액을 기준으로 경정하는 것은 「소득세법 시행령」 제176조의2 【추계결정 및 경정】 제3항 제2호를 따르지 않은 처분으로 이 건 처분은 위법·부당하다.

2020.2.11. 대통령령 제30395호로 개정되기 이전 「소득세법 시행령」(이하 “쟁점시행령”이라 한다) 제176조의2 제3항 제2호는 “둘 이상의 감정평가업자가 평가한 것으로서 신빙성이 있는 것으로 인정되는 감정가액(감정평가기준일이 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내인 것에 한정한다)이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액”을 양도가액으로 보아 추계결정할 수 있다고 규정하고 있다. 그리고 쟁점시행령이 개정되어 2020년 이후 양도분부터는 기준시가가 10억원 이하인 자산의 경우에는 하나의 감정평가업자가 평가한 것으로서 신빙성이 있는 것으로 인정되는 경우에도 그 감정가액을 양도가액으로 볼 수 있다.

그러나 이 건 쟁점부동산은 쟁점시행령이 적용되던 2019.3.29. 양도되었는바, 따라서 쟁점부동산에 대한 쟁점감정가액(628,071,250원, 감정평가서 작성일 2019.3.26.)은 하나의 감정가액일 뿐이지 둘 이상의 감정가액의 평균액이 아니어서 동 금액이 양도가액이 될 수 없음에도 처분청이 이 금액을 양도가액으로 보는 것은 잘못이다.

3. 처분청 의견

가.(쟁점①) 청구인은 매수법인 간에는 특수관계인 관계가 성립되지 않는다고 주장하나, 매수법인은 청구인의 특수관계인이다.

매수법인의 발행한 주식은 청구인의 동생 및 그 배우자가 100% 소유하고 있다. 그러므로 청구인이 청구인의 친족인 동생 부부를 통하여 매수법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있기 때문에 매수법인과 청구인간에는 특수관계가 성립한다(「국세기본법 시행령」 제1조의2 제3항 제1호 가목).

이에 처분청은 청구인이 매수법인에게 쟁점부동산을 저가로 양도한 것에 대하여 부당행위계산의 부인규정을 적용하여 이 건 양도소득세를 과세한 것이므로 이는 적법하다.

나.(쟁점②) 청구인은 하나의 감정가액인 쟁점감정가액이 쟁점부동산의 양도당시 시가로 보는 것은 부당하다고 주장하나, 기준시가가 10억원 이하인 부동산인 경우 하나의 감정가액을 시가로 볼 수 있으므로 청구주장은 이유가 없다.

「소득세법 시행령」 제167조 【양도소득의 부당행위 계산】 제3항 제1호는 특수관계인에게 시가보다 낮은 가격으로 자산을 양도한 때에는 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정하고 있고, 양도가액을 시가에 의하여 계산하는 경우 같은 조 제5항에서는 시가를 「상속세 및 증여세법」(이하 “상증세법”이라 한다)상 시가 규정을 준용하여 평가한 가액으로 보도록 규정하고 있다.

한편, 상증세법 제60조【평가의 원칙 등】 제2항 및 제5항은 기준시가 10억원 이하의 부동산인 경우에는 하나 이상의 감정기관의 감정가액을 시가로 볼 수 있다고 규정하고 있는바, 쟁점부동산의 기준시가는 606,564,690원이어서 10억원 이하이고 쟁점감정가액(628,071,250원)은 평가기준일(양도일, 2019.3.29.) 전후 3개월 이내인 2019.3.26. 하나의 감정기관(GG감정평가법인)이 평가한 가액이므로 처분청이 동 금액을 쟁점부동산의 양도가액으로 보았으므로 이는 적법하다.

4. 심리 및 판단

가. 쟁점

① (주위적 청구) 청구인과 매수법인 간은 특수관계가 성립하지 아니한다는 청구주장의 당부

② (예비적 청구) 둘 이상이 아닌 하나의 감정가액을 시가(양도가액)로 보는 것은 부당하다는 청구주장의 당부

나. 관련 법령

1) 국세기본법 제2조 【정의】(2018.12.31. 법률 제16097호로 일부개정된 것)

이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

20. "특수관계인"이란 본인과 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자를 말한다. 이 경우 이 법 및 세법을 적용할 때 본인도 그 특수관계인의 특수관계인으로 본

다.

가. 혈족・인척 등 대통령령으로 정하는 친족관계

나. 임원・사용인 등 대통령령으로 정하는 경제적 연관관계

다. 주주・출자자 등 대통령령으로 정하는 경영지배관계

1-1) 국세기본법 시행령 제1조의2 【특수관계인의 범위】(2019.2.12. 대통령령 제29534호로 일부개정된 것)

① 법 제2조 제20호 가목에서 "혈족·인척 등 대통령령으로 정하는 친족관계"란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계(이하 "친족관계"라 한다)를 말한다.

1. 6촌 이내의 혈족
2. 4촌 이내의 인척
3. 배우자(사실상의 혼인관계에 있는 자를 포함한다)
4. 친생자로서 다른 사람에게 친양자 입양된 자 및 그 배우자·직계비속

② 법 제2조 제20호 나목에서 "임원·사용인 등 대통령령으로 정하는 경제적 연관관계"란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계(이하 "경제적 연관관계"라 한다)를 말한다.

1. 임원과 그 밖의 사용인
2. 본인의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 자
3. 제1호 및 제2호의 자와 생계를 함께하는 친족

③ 법 제2조 제20호 다목에서 "주주·출자자 등 대통령령으로 정하는 경영지배관계"란 다음 각 호의 구분에 따른 관계(이하 "경영지배관계"라 한다)를 말한다.

1. 본인이 개인인 경우

가. 본인이 직접 또는 그와 친족관계 또는 경제적 연관관계에 있는 자를 통하여 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인

나. 본인이 직접 또는 그와 친족관계, 경제적 연관관계 또는 가목의 관계에 있는 자를 통하여 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인

④ 제3항 제1호 각 목, 같은 항 제2호 가목부터 다목까지의 규정을 적용할 때 다음 각 호의 구분에 따른 요건에 해당하는 경우 해당 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 것으로 본다.

1. 영리법인인 경우

가. 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 30 이상을 출자한 경우

나. 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 경우

2) 소득세법 제101조 【양도소득의 부당행위계산】(2018.12.31. 법률 제16104호로 일부 개정된 것, 이하 같다)

① 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 양도소득이 있는 거주자의 행위 또는 계산이 그 거주자의 특수관계인과의 거래로 인하여 그 소득에 대한 조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 거주자의 행위 또는 계산과 관계없이 해당 과세기간의 소득금액을 계산할 수 있다.

⑤ 제1항에 따른 특수관계인의 범위와 그 밖에 부당행위계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

2-1) 소득세법 시행령 (2019.2.12. 대통령령 제29523호로 일부개정된 것)

제98조 【부당행위계산의 부인】

① 법 제41조 및 제101조에서 "특수관계인"이란 「국세기본법 시행령」 제1조의2 제1항, 제2항 및 같은 조 제3항 제1호에 따른 특수관계인을 말한다.

제167조 【양도소득의 부당행위 계산】

③ 법 제101조 제1항에서 "조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우"란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 때를 말한다. 다만, 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우로 한정한다.

1. 특수관계인으로부터 시가보다 높은 가격으로 자산을 매입하거나 특수관계인에게 시가보다 낮은 가격으로 자산을 양도한 때

2. 그 밖에 특수관계인과의 거래로 해당 연도의 양도가액 또는 필요경비의 계산시 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때

④ 제98조 제1항에 따른 특수관계인과의 거래에 있어서 토지등을 시가를 초과하여 취득하거나 시가에 미달하게 양도함으로써 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 그 취득가액 또는 양도가액을 시가에 의하여 계산한다.

⑤ 제3항 및 제4항을 적용할 때 시가는 「상속세 및 증여세법」 제60조부터 제66조까지와 같은 법 시행령 제49조, 제50조부터 제52조까지, 제52조의2, 제53조부터 제58조까지, 제58조의2부터 제58조의4까지, 제59조부터 제63조까지 및 「조세특례제한법」 제101조의 규정을 준용하여 평가한 가액에 의한다. 이 경우 「상속세 및 증여세법 시행령」 제49조 제1항 본문 중 "평가기준일 전후 6월(증여재산의 경우에는 3월로 한다) 이내의 기간"은 "양도일 또는 취득일 전후 각 3월의 기간"으로 보며, 「조세특례제한법」 제101조 중 "상속받거나 증여받는 경우"는 "양도하는 경우"로 본다.

⑥ 개인과 법인 간에 재산을 양수 또는 양도하는 경우로서 그 대가가 「법인세법 시행령」 제89조의 규정에 의한 가액에 해당되어 당해 법인의 거래에 대하여 「법인세법」 제52조의 규정이 적용되지 아니하는 경우에는 법 제101조 제1항의 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 거짓 그 밖의 부정한 방법으로 양도소득세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그러하지 아니하다.

3) 상속세 및 증여세법 (2018.12.31. 법률 제16102호로 일부개정된 것)

제60조【평가의 원칙 등】

① 이 법에 따라 상속세나 증여세가 부과되는 재산의 가액은 상속개시일 또는 증여일(이하 "평가기준일"이라 한다) 현재의 시가(時價)에 따른다. 이 경우 제63조 제1항 제1호 가목에 규정된 평가방법으로 평가한 가액(제63조 제2항에 해당하는 경우는 제외한다)을 시가로 본다.

② 제1항에 따른 시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고 수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함한다.

③ 제1항을 적용할 때 시가를 산정하기 어려운 경우에는 해당 재산의 종류, 규모, 거래 상황 등을 고려하여 제61조부터 제65조까지에 규정된 방법으로 평가한 가액을 시가로 본다.

⑤ 제2항에 따른 감정가격을 결정할 때에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 둘 이상의 감정기관(대통령령으로 정하는 금액 이하의 부동산의 경우에는 하나 이상의 감정기관)에 감정을 의뢰하여야 한다. 이 경우 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 감정기관이 평가한 감정가액이 다른 감정기관이 평가한 감정가액의 100분의 80에 미달하는 등 대통령령으로 정하는 사유가 있는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 대통령령으로 정하는 절차를 거쳐 1년의 범위에서 기간을 정하여 해당 감정기관을 시가불인정 감정기관으로 지정할 수 있으며, 시가불인정 감정기관으로 지정된 기간 동안 해당 시가불인정 감정기관이 평가하는 감정가액은 시가로 보지 아니한다.

제61조【부동산 등의 평가】

① 부동산에 대한 평가는 다음 각 호의 어느 하나에서 정하는 방법으로 한다.

1. 토지

「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따른 개별공시지가(이하 "개별공시지가"라 한다). 다만, 개별공시지가가 없는 토지(구체적인 판단기준은 대통령령으로 정한다)의 가액은 납세지 관할세무서장이 인근 유사 토지의 개별공시지가를 고려하여 대통령령으로 정하는 방법으로 평가한 금액으로 하고, 지가가 급등하는 지역으로서 대통령령으로 정하는 지역의 토지 가액은 배율방법(倍率方法)으로 평가한 가액으로 한다.

2. 건물

건물(제3호와 제4호에 해당하는 건물은 제외한다)의 신축가격, 구조, 용도, 위치, 신축연도 등을 고려하여 매년 1회 이상 국세청장이 산정·고시하는 가액

3-1) 상속세 및 증여세법 시행령 제49조 【평가의 원칙등】(2019.2.12. 대통령령 제29533호로 일부개정된 것)

① 법 제60조 제2항에서 "수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것"이란 평가기준일 전후 6개월(증여재산의 경우에는 평가기

준일 전 6개월부터 평가기준일 후 3개월까지로 한다. 이하 이 항에서 "평가기간"이라 한다)이내의 기간 중 매매·감정·수용·경매(「민사집행법」에 따른 경매를 말한다. 이하 이 항에서 같다) 또는 공매(이하 이 조 및 제49조의2에서 "매매등"이라 한다)가 있는 경우에 다음 각 호의 어느 하나에 따라 확인되는 가액을 말한다.(단서 생략)

2. 해당 재산(법 제63조 제1항 제1호에 따른 재산을 제외한다)에 대하여 둘 이상의 기획재정부령이 정하는 공신력 있는 감정기관(이하 "감정기관"이라 한다)이 평가한 감정가액이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액. 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 것은 제외하며, 해당 감정가액이 법 제61조·제62조·제64조 및 제65조에 따라 평가한 가액과 제4항에 따른 시가의 100분의 90에 해당하는 가액 중 적은 금액(이하 이 호에서 "기준금액"이라 한다)에 미달하는 경우(기준금액 이상인 경우에도 제49조의2 제1항에 따른 평가심의위원회의 심의를 거쳐 감정평가목적 등을 감안하여 동 가액이 부적정하다고 인정되는 경우를 포함한다)에는 세무서장(관할지방국세청장을 포함하며, 이하 "세무서장등"이라 한다)이 다른 감정기관에 의뢰하여 감정한 가액에 의하되, 그 가액이 납세자가 제시한 감정가액보다 낮은 경우에는 그러하지 아니하다.

가. 일정한 조건이 충족될 것을 전제로 당해 재산을 평가하는 등 상속세 및 증여세의 납부목적에 적합하지 아니한 감정가액

나. 평가기준일 현재 당해재산의 원형대로 감정하지 아니한 경우의 당해 감정가액

② 제1항을 적용할 때 제1항 각 호의 어느 하나에 따른 가액이 평가기준일 전후 6개월(증여재산의 경우에는 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 후 3개월까지로 한다) 이내에 해당하는지는 다음 각 호의 구분에 따른 날을 기준으로 하여 판단하며, 제1항에 따라 시가로 보는 가액이 둘 이상인 경우에는 평가기준일을 전후하여 가장 가까운 날에 해당하는 가액(그 가액이 둘 이상인 경우에는 그 평균액을 말한다)을 적용한다. 다만, 해당 재산의 매매등의 가액이 있는 경우에는 제4항에 따른 가액을 적용하지 아니한다.

2. 제1항 제2호의 경우에는 가격산정기준일과 감정가액평가서 작성일

③ 제1항 각호의 가액에 2 이상의 재산가액이 포함됨으로써 각각의 재산가액이 구분되지 아니하는 경우에는 각각의 재산을 법 제61조 내지 제65조의 규정에 의하여 평가한 가액에 비례하여 안분계산하되 각각의 재산에 대하여 감정가액(동일감정기관이 동일한 시기에 감정한 각각의 감정가액을 말한다)이 있는 경우에는 감정가액에 비례하여 안분계산한다. 다만, 토지와 그 토지에 정착된 건물 기타 구축물의 가액이 구분되지 아니하는 경우에는 「부가가치세법 시행령」 제64조에 따라 안분계산한다.

④ 제1항을 적용할 때 기획재정부령으로 정하는 해당 재산과 면적·위치·용도·종목 및 기준시가가 동일하거나 유사한 다른 재산에 대한 같은 항 각 호의 어느 하나에 해당하는 가액[법 제67조 또는 제68조에 따라 상속세 또는 증여세 과세표준을 신고한 경우에는 평가기준일 전 6개월부터 제1항에 따른 평가기간 이내의 신고일까지의 가액을 말

한다]이 있는 경우에는 해당 가액을 법 제60조 제2항에 따른 시가로 본다.

⑥ 법 제60조 제5항 전단에서 "대통령령으로 정하는 금액 이하의 부동산"이란 「소득세법」 제99조 제1항 제1호에 따른 부동산 중 기준시가 10억원 이하의 것을 말한다.

⑪ 기획재정부장관은 상속·증여재산을 평가함에 있어서 평가의 공정성을 확보하기 위하여 재산별 평가기준·방법·절차 등에 관한 세부사항을 정할 수 있다.

4) 소득세법 제114조【양도소득과세표준과 세액의 결정·경정 및 통지】

② 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 제105조에 따라 예정신고를 한 자 또는 제110조에 따라 확정신고를 한 자의 신고 내용에 탈루 또는 오류가 있는 경우에는 양도소득과세표준과 세액을 경정한다.

⑦ 제4항부터 제6항까지의 규정을 적용할 때 양도가액 또는 취득가액을 실지거래가액에 따라 정하는 경우로서 대통령령으로 정하는 사유로 장부나 그 밖의 증명서류에 의하여 해당 자산의 양도 당시 또는 취득 당시의 실지거래가액을 인정 또는 확인할 수 없는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 양도가액 또는 취득가액을 매매사례가액, 감정가액, 환산취득가액(실지거래가액·매매사례가액 또는 감정가액을 대통령령으로 정하는 방법에 따라 환산한 가액을 말한다) 또는 기준시가 등에 따라 추계조사하여 결정 또는 경정할 수 있다.

4-1) 소득세법 시행령 제176조의2 【추계결정 및 경정】 (2020.2.11. 대통령령 제30395호로 일부개정되기 전의 것)

① 법 제114조 제7항에서 "대통령령으로 정하는 사유"란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.

1. 양도 또는 취득당시의 실지거래가액의 확인을 위하여 필요한 장부·매매계약서·영수증 기타 증빙서류가 없거나 그 중요한 부분이 미비된 경우

2. 장부·매매계약서·영수증 기타 증빙서류의 내용이 매매사례가액, 「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」 제2조 제4호에 따른 감정평가업자(이하 이 조에서 "감정평가업자"라 한다)가 평가한 감정가액 등에 비추어 거짓임이 명백한 경우

③ 법 제114조 제7항에 따라 양도가액 또는 취득가액을 추계결정 또는 경정하는 경우에는 다음 각 호의 방법을 순차로 적용(신주인수권의 경우에는 제3호를 적용하지 아니한다)하여 산정한 가액에 의한다. 다만, 제1호에 따른 매매사례가액 또는 제2호에 따른 감정가액이 제98조 제1항에 따른 특수관계인과의 거래에 따른 가액 등으로서 객관적으로 부당하다고 인정되는 경우에는 해당 가액을 적용하지 아니한다. <개정 2015.2.3.>

1. 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내에 해당 자산(주권상장법인의 주식등은 제외한다)과 동일성 또는 유사성이 있는 자산의 매매사례가 있는 경우 그 가액

2. 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내에 해당 자산(주식등을 제외한다)에 대하여 둘 이상의 감정평가업자가 평가한 것으로서 신빙성이 있는 것으로 인정되는 감정가

액(감정평가기준일이 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내인 것에 한한다)이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액

3. 제2항의 규정에 의하여 환산한 취득가액

4. 기준시가

4-2) 소득세법 시행령 제176조의2 【추계결정 및 경정】 (2020.2.11. 대통령령 제30395호로 일부개정된 것)

③ 법 제114조 제7항에 따라 양도가액 또는 취득가액을 추계결정 또는 경정하는 경우에는 다음 각 호의 방법을 순차적으로 적용(신주인수권의 경우에는 제3호를 적용하지 않는다)하여 산정한 가액에 따른다. 다만, 제1호에 따른 매매사례가액 또는 제2호에 따른 감정가액이 제98조제1항에 따른 특수관계인과의 거래에 따른 가액 등으로서 객관적으로 부당하다고 인정되는 경우에는 해당 가액을 적용하지 않는다. <개정 2015.2.3., 2020.2.11.>

2. 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내에 해당 자산(주식등을 제외한다)에 대하여 둘 이상의 감정평가업자가 평가한 것으로서 신빙성이 있는 것으로 인정되는 감정가액(감정평가기준일이 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내인 것에 한정한다)이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액. 다만, 기준시가가 10억원 이하인 자산(주식등은 제외한다)의 경우에는 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내에 하나의 감정평가업자가 평가한 것으로서 신빙성이 있는 것으로 인정되는 경우 그 감정가액(감정평가기준일이 양도일 또는 취득일 전후 각 3개월 이내인 것에 한정한다)으로 한다.

3. 제2항의 규정에 의하여 환산한 취득가액

4. 기준시가

※ 부칙 <제30395호,2020.2.11>

제2조(일반적 적용례) ① 이 영은 이 영 시행일이 속하는 과세기간에 발생하는 소득분부터 적용한다.

② 이 영 중 양도소득세에 관한 개정규정은 이 영 시행 이후 양도하는 분부터 적용한다.

다. 사실관계

1) 기초 사실관계

가) 청구인이 쟁점부동산을 취득하여 양도한 내역

(1) 청구인이 ○○지방법원 ○○지원의 임의경매(2017타경***)에 참여하여 2018.5.3. 쟁점부동산과 기계장치 등을 485,000,000원에 낙찰받아 취득하였고, 2019.3.29. 매수법인에게 쟁점부동산을 490,000,000원에 매각하였다는 사실에 대한 다

툼은 없다.

(2) 매수법인은 2011.1.12. 설립되었고, 당초 ●● ●●시 ●●면 ●●길 71에서 2018.7.4. 현재 쟁점부동산 소재지로 본점 소재지를 이전하였으며, 산업용 냉장 및 냉동장비 제조업을 영위하고 있다.

그리고 매수법인의 발행주식 40,000주(1주당 액면가액 10,000원, 자본금 400백만원)는 다음 <표1>과 같이 모두 청구인의 동생 및 그 배우자가 소유하고 있다.

<표1> 매수법인(주식회사 甲기업)의 주식 소유 현황(생략)

(3) 매수법인의 대표자는 홍동생이며, 홍동생 1인이 등기된 임원(사내이사)인 것으로 나타난다.

(4) 한편, 매수법인은 청구인으로부터 쟁점부동산을 취득하면서 중소벤처기업진흥공단으로부터 쟁점부동산 등을 담보(채권최고액 849백만원)로 대출을 받은 것으로 나타나고, 이때 중소벤처기업진흥공단이 쟁점부동산 등을 ㈜ㅁㅁ감정평가법인 ○○지사에 감정평가를 의뢰하여 받은 감정가액은 다음 <표2>와 같으며, 이때 쟁점부동산은 628,071,250원(쟁점감정가액)으로 평가된 것으로 나타난다.

<표2> 쟁점부동산을 감정평가한 내역(생략)

나) 쟁점부동산에 대한 양도소득세

(1) 청구인이 2019.3.29. 쟁점부동산을 양도하고 2019.5.7. 양도가액을 490백만원으로 하여 양도소득세를 신고한 내역과 처분청이 쟁점감정가액을 양도가액으로 하여 이건 양도소득세를 경정·고지한 내역은 다음 <표3>과 같다.

<표3> 쟁점부동산에 대한 양도소득세의 신고 및 경정(생략)

(2) 청구인이 쟁점부동산을 양도한 가액 490,000,000원과 쟁점감정가액 628,071,250원과의 차액은 138,071,250원이어서 「소득세법 시행령」 제167조 도소득의 부당행위 계산】제3항을 적용하기 위한 요건인 “시가와 거래가액의 차액이 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우”에 해당한다.

(3) 한편, ○○지방법원 ○○지원이 쟁점부동산 등을 임의경매(2017타경***)하면서 2017.5.12.을 평가기준일로 하여 감정평가(평가서 작성일 2017.5.19.)를 받았으며 이때 쟁점부동산은 786,050,950원으로 평가된 것으로 나타난다. 그리고 처분청이 양도 당시 쟁점부동산을 기준시가에 따라 평가해 보았는바, 그 가액은 606,564,690원이다.

2) 청구인의 상세한 주장

가)(쟁점①) 청구인과 매수법인 간에는 특수관계인 관계가 성립되지 아니함에도 처분청이 특수관계가 있는 것으로 보아 부당행위계산의 부인 규정을 적용하는 것은 부당하다.

(1) 처분청은 「국세기본법 시행령」 제1조의2 제3항 제1호 가목인 “본인이 직접 또는 그와 친족관계 또는 경제적 연관관계에 있는 자를 통하여 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인” 규정을 적용하여 청구인과 매수법인 간 관계를 따졌다.

그러나「소득세법」상 부당행위계산의 부인 규정을 적용함에 있어 특수관계인의 범위는 「국세기본법 시행령」 제1조의2 제1항, 제2항 및 제3항만 적용된다. 그러함에도 처분청은 규정에도 없는 「국세기본법」 제4항을 적용하여 “매수법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 30 이상을 출자한 경우” 해당 법인의 경영에 대한 지배적인 영향력을 행사하고 있는 것으로 보고 있는바, 이는 잘못된 것이다. 그리고 여기서 출자는 청구인이 직접 출자한 것을 말하지 친족(이 건의 경우 동생 및 그 배우자)이 출자한 것까지를 포함하는 것이 아니다.

(2) 청구인이 매수법인의 주주와는 친척관계에 있으나 청구인이 매수법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사한 적이 전혀 없고, 이사 등 임원 또는 종업원으로 근무할 사실도 없다. 그러함에도 처분청이 청구인이 매수법인 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사한 사실을 입증하지도 않은 채 청구인과 매수법인 간 특수관계가 있다고 단정짓는 것은 부당하다.

나)(쟁점②) 처분청은 하나의 감정가액인 쟁점감정가액이 쟁점부동산의 양도당시 시가로 보고 경정하였으나, 둘 이상의 평균가액인 아닌 단 하나의 감정가액을 기준으로 경정하는 것은 「소득세법 시행령」 제176조의2 제3항 제2호를 따르지 않은 처분으로 위법·부당하다.

(1) 2020.2.11. 개정되기 이전 쟁점시행령 제176조의2 제3항 제2호는 둘 이상의 감정평가업자가 평가한 것으로서 신빙성이 있는 것으로 인정되는 감정가액이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액을 양도가액으로 보아 추계결정할 수 있다고 규정하고 있다가, 2020.2.11. 「소득세법 시행령」이 개정되어 2020년 이후 양도분부터는 기준시가가 10억원 이하인 자산의 경우에는 양도일 전후 각 3개월 이내에 하나의 감정평가업자가 평가한 감정가액도 양도가액으로 보아 추계결정할 수 있다.

이 건 쟁점부동산은 쟁점시행령이 적용되는 2019.3.29. 양도되었는바, 하나의 감정가액일 뿐인 쟁점감정가액(628,071,250원)은 양도가액이 될 수 없음에도 처분청이 동 금액을 양도가액으로 보는 것은 잘못이다.

(2) 소득세는 납세자의 자진신고로 납세의무가 종결되는 세목인바, 납세자의 신고가

잘못된 경우에는 과세관청은 「소득세법」 제114조 【양도소득과세표준과 세액의 결정·경정 및 통지】 및 같은 법 시행령 제176조의2 【추계결정 및 경정】에 따라 경정하여야 한다.

따라서 처분청이 청구인이 신고한 양도가액이 잘못되었다고 부인하고 부당행위계산의 부인규정을 적용하여 감정가액을 양도가액으로 하여 양도소득세를 경정하려면 둘 이상의 감정평가기관이 감정평가한 가액의 평균액을 양도가액으로 삼아야 한다. 그러나 이 건의 경우 이러한 금액이 없음에도 쟁점감정가액을 양도가액으로 보는 것은 세법에서 정한 구체적인 절차를 따르지 아니한 경정처분이므로 절차에 하자가 있어 무효인 부과처분이다.

3) 처분청의 상세한 의견

가)(쟁점①) 청구인은 매수법인 간에는 특수관계인 관계가 성립되지 않는다고 주장하나, 매수수법인은 청구인의 특수관계인이다.

매수법인의 발행한 주식은 청구인의 동생 및 그 배우자가 100% 소유하고 있다. 그러므로 청구인이 청구인의 친족인 동생 부부를 통하여 매수법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있기 때문에 매수법인과 청구인 간에는 특수관계가 성립한다(「국세기본법 시행령」 제1조의2 제3항 제1호 가목).

나) (쟁점②) 기준시가가 10억원 이하인 부동산인 경우 하나의 감정가액을 시가로 볼 수 있으므로 쟁점부동산 양도당시 시가를 쟁점평가가액으로 본 이 건 처분은 적법하다.

「소득세법 시행령」 제167조 【양도소득의 부당행위 계산】 제3항 제1호는 특수관계인에게 시가보다 낮은 가격으로 자산을 양도한 때에는 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정하고 있고, 같은 조 제5항은 시가는 상증세법상 시가 규정을 준용하여 평가한 가액으로 한다고 규정하고 있다.

한편, 상증세법 제60조【평가의 원칙 등】 제2항 및 제5항은 기준시가 10억원 이하의 부동산인 경우 하나 이상의 감정기관의 감정가액을 시가로 볼 수 있다고 규정하고 있다. 따라서 쟁점감정가액은 평가기준일(양도일, 2019.3.29.) 전후 3개월 이내인 2019.3.26. 한 곳의 감정기관이 평가한 가액이므로 동 금액을 쟁점부동산의 양도 당시 시가(양도가액)으로 보는 것은 적법한 것이다.

라. 판단

이상의 사실관계 및 관련 법령 등을 종합하여 살펴본다.

1) 먼저 쟁점①에 대하여 살피건대, 청구인은 매수법인의 주주와는 친척관계에 있으나 청구인이 매수법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사한 적이 전혀 없고, 이사 등 임원 또는 종업원으로 근무할 사실도 없음에도 청구인과 매수법인 간 특수관계가 있다

고 보는 것은 부당하다고 주장한다.

그러나 「국세기본법 시행령」 제1조의2 제3항 제1호 가목은 본인이 친족관계에 있는 자를 통하여 '법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우' 그 법인을 특수관계인의 범위에 포함하고 있고, 같은 조 제4항 및 같은 항 제1호 가목은 "법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 30 이상을 출자한 경우"에는 해당법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우로 본다고 규정하고 있다. 따라서 청구인의 친족인 동생 및 그 배우자가 매수법인이 발행한 주식을 100% 소유하고 있는 이상 청구인과 매수법인 간에는 특수관계가 성립하는 것으로 해석되므로 청구주장을 받아들이기는 어렵다고 판단된다.

2) 다음으로 쟁점②에 대하여 살피건대, 먼저 관련 법령을 찾아보면, 「소득세법 시행령」 제167조 제3항 제1호는 특수관계인에게 시가보다 낮은 가격으로 자산을 양도한 때에는 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정하고 있고, 시가를 양도가액으로 하여 소득금액을 계산할 수 있고 이때 시가는 상증세법상 시가 규정을 준용하고 있으며, 상증세법 제60조 제2항 및 제5항은 기준시가 10억원 이하의 부동산인 경우 하나 이상의 감정기관의 감정가액을 시가로 볼 수 있다고 규정하고 있다.

청구인은 하나의 감정가액인 쟁점감정가액을 쟁점부동산의 양도당시 시가로 보는 것은 부당하다고 주장한다.

그러나 양도 당시 쟁점부동산의 기준시가가 10억원 이하인 것으로 나타나고, 쟁점감정가액은 평가기준일(양도일, 2019.3.29.) 전후 3개월 이내인 2019.3.26. 하나의 감정기관(GG감정평가법인)이 평가한 가액이므로 처분청이 동 금액을 쟁점부동산의 양도 당시 시가(양도가액)로 보아 양도소득세를 경정·고지한 이 건 처분에는 달리 잘못이 없는 것으로 판단된다.

또한, 청구인은 부당행위계산의 부인 규정(「소득세법」 제98조 및 같은 법 시행령 제167조)을 적용하여 감정가액을 양도가액(시가)으로 하여 양도소득세를 경정하려면 「소득세법 시행령」 제176조의2 제3항 제2호에 따라 둘 이상 감정가액의 평균액으로 추계결정하여야 한다고 주장하나, 부당행위계산의 부인에 따라 경정하는 것은 "장부나 그 밖의 증명서류에 의하여 양도 당시의 실지거래가액을 인정 또는 확인할 수 없는 경우"(추계결정 사유)에 해당하여 경정하는 것이 아니라 신고한 내용에 탈루 또는 오류가 있어 「소득세법」 제114조 제2항에 따라 경정하는 것이므로 청구주장처럼 추계결정 규정을 따라 경정할 수는 없는 것으로 보인다. 따라서 쟁점감정가액을 양도가액으로 보는 것은 부당하다는 청구주장 역시 받아들이기는 어렵다고 판단된다.

5. 결론

이 건 심사청구는 청구주장이 이유 없다고 인정되므로「국세기본법」제65조 제1항 제2호의 규정에 의하여 주문과 같이 결정한다.

국세법령정보시스템
National Tax Law Information System