

지방자치단체를 통한 우회적인 기부행위의 부인

— 대법원 2018. 3. 15. 선고 2017두63887 판결 —

김 완 석*

| 목 차 |

I. 서 론	241	3. 우회적인 기부행위의 조세회피행위 해당성	
II. 사실관계 및 대상판결의 내용	242	4. 우회적인 기부행위와 부당행위계산의 부인	
1. 사실관계		5. 「국세기본법」 제14조 제3항에 따른 우회행위의 부인	
2. 원심의 판단		6. 대상판결의 검토	
3. 원고의 상고이유			
4. 대상판결의 요지			
III. 평 석	246	IV. 결 론	272
1. 주요 쟁점			
2. 조세회피행위의 부인의 근거			

* 강남대학교 대학원 석좌교수

** 투고일 : 2024. 12. 21. 1차수정일 : 2025. 1. 22. 게재확정일 : 2025. 2. 6.

<국문초록>

내국법인이 다른 내국법인에게 기부행위를 하면서 직접 기부의 형식을 취하지 않고 중간에 법정기부금 단체인 지방자치단체를 끼워 넣어 간접 기부 또는 우회 기부의 형식을 선택하여 법인세 부담을 줄인 경우에 그 기부행위가 조세회피행위에 해당하는지의 여부가 문제된다.

대법원은 대상판결(대법원 2018. 3. 15. 선고 2017두63887 판결)에서 이와 같은 기부행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결여한 것으로 볼 수 없기 때문에 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산의 부인대상에 해당하지 않고, 따라서 조세회피행위에 해당하지 않는다고 판단하였다.

부당행위계산부인의 요건으로서는 행위 또는 계산의 이상성, 특수관계인 간의 거래, 법인세부담의 부당한 감소를 들 수 있는데, 「법인세법 시행령」 제88조 제1항에서 부당행위계산 부인의 요건을 충족하는 부당행위계산에 관하여 12개의 유형을 열거하고 있다. 그 모두가 특수관계인과의 이상한 거래를 통하여 그 특수관계인에게 이익을 분여함으로써 자신의 법인세 부담을 줄인 경우이다. 예를 들면 특수관계인으로부터 자산을 고가매입하거나 특수관계인에게 자산을 저가 또는 무상으로 양도하는 경우, 특수관계인에게 금전 등을 저율로 대부하거나 특수관계인으로부터 금전 등을 고율로 차입하는 경우 및 자본거래를 통하여 특수관계인에게 이익을 분여함으로써 자신의 법인세 부담을 줄인 경우이다.

우회적인 기부행위를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꾼 것은 우회거래를 통한 조세회피행위에 해당한다. 이와 같이 우회적인 기부행위를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꾼 행위는 ‘특수관계인에 대한 이익분여를 통하여 자신의 법인세 부담을 줄인 경우’가 아니다. 그러므로 이와 같은 우회거래를 통한 조세회피행위는 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산부인의 적용대상이 아니라고 보아야 한다.

결론적으로 대상판결에서 문제가 된 기부행위는 우회적인 거래를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꿈으로써 의도적으로 법인세 부담을 줄인 것이기 때문에 「법인세법」 제52조의 부당행위계산부인규정을 적용할 수 없고, 우회행위를 부인하는 「국세기본법」 제14조 제3항을 적용하여 해당 기부행위가 조세회피행위에 해당하는지의 여부를 검토함이 타당하다고 하겠다.

대상판결에서의 원고의 우회적인 기부행위는 「국세기본법」 제14조 제3항의 적용요건인 방법적 요건, 목적요건 및 내용적 요건을 모두 충족하는 전형적인 우회행위에 해당하므로, 위의 규정에 따라 해당 기부금을 ‘기타기부금’으로 재구성하여 과세하는 것이 타당하다고 하겠다.

▶ **주제어** : 조세회피, 우회거래, 단계거래, 기부금, 법정기부금, 부당행위계산

I. 서 론

대상판결(대법원 2018. 3. 15. 선고 2017두63887 판결. 이하 “대상판결”이라 한다)은 내국법인이 다른 내국법인에게 기부금을 지출하면서 그 내국법인에게 직접 기부금을 지출하지 아니하고 중간에 법정기부금 단체인 지방자치단체를 매개로 하여 우회적으로 기부금을 지출함으로써 법인세 부담을 줄인 사안에 관한 것이다.

기부금을 지출한 내국법인은 지방자치단체에 기부금을 지출하였으므로 그 기부금이 법정기부금에 해당한다고 하여 손금에 산입하여 법인세를 신고하였다.

그런데 처분청은 내국법인이 기부금을 지방자치단체를 통하여 우회적으로 다른 법인에게 지출함으로써 법인세 부담을 회피하였다고 보아 「법인세법」 제52조 및 「국세기본법」 제14조 제3항을 적용하여 그 기부금을 전액 손금불산입하여 법인세를 부과하였다.

대법원은 대상판결에서 위와 같은 내국법인의 기부행위는 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결여한 것으로 볼 수 없기 때문에 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산의 부인대상에 해당하지 않고, 따라서 조세회피행위에 해당하지 않는다고 판단하였다.

대상판결과 관련하여 특히 조세회피행위를 부인하기 위한 개별규정과 일반규정과의 관계, 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산 부인의 적용대상과 「국세기본법」 제14조 제3항의 적용요건 등이 문제가 된다.

이하에서는 먼저 사실관계 및 대상판결의 내용을 소개하고 이어서 주요 쟁점, 조세회피행위 부인의 근거, 우회적인 기부행위의 조세회피행위 해당성, 우회적인 기부행위에 대한 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산 부

인의 적용 및 「국세기본법」 제14조 제3항의 적용에 관하여 살펴보기로 한다. 그리고 마지막으로 대상판결의 문제점을 지적함과 아울러 원고의 우회적인 기부행위의 부인에 관하여 검토하기로 한다.

Ⅱ. 사실관계 및 대상판결의 내용

1. 사실관계

1) 원고는 「폐광지역 개발 지원에 관한 특별법」에 근거하여 카지노업 등을 목적으로 1998. 6. 29. 설립된 주식회사이고, AA개발공사는 BB시(市)가 2001. 12.경 대규모 골프장, 스키장 및 숙박사업을 영위하기 위하여 민간업체와 공동출자하여 설립한 공사(주식회사)이다.

2) AA개발공사는 설립 이후 심각한 재정난을 겪고 있었는데, 이에 BB시는 지속적으로 원고에게 AA개발공사에 자금을 지원해 달라고 요청하였다. 그러나 원고의 경영진은 위 자금지원이 배임죄에 해당할 수 있다는 이유로 이를 계속 거절하여 왔다.

3) 그러자 BB시는 원고가 BB시에 총 150억 원을 기부하고 BB시가 위 기부금으로 AA개발공사에게 자금을 지원하는 방안을 제안하였다. 그리고 BB시장 및 BB시의회 의장은 공동명의로 “위 제안서가 원안의결되어 BB시를 통해 AA개발공사에 긴급운영자금이 지원된다면 만일 이사의 배임문제가 발생할 때에 BB시와 BB시의회가 민·형사상의 책임을 감수하겠다.”라는 취지의 약속서를 작성하여 원고의 이사회에 전달하였다.

4) 원고는 2012. 7. 26. BB시에 지정기탁사유를 ‘AA개발공사 정상화 유도를 통한 지역경제 활성화 기여’로, 사용목적과 사용용도를 ‘AA개발공사 긴급운영자금 지원을 통한 정상화 유도 등 지역경제 활성화 기여’로 각 기재

하여 150억 원을 지정기탁하겠다는 내용의 지정기탁서를 제출하였다.

5) 원고는 2012. 8. 14. 40억 원, 2012. 11. 16. 40억 원, 2013. 1. 2. 40억 원, 2013. 8. 29. 30억 원(이하 위 합계 150억 원을 “이 사건 기부금”이라고 한다)을 BB시에 지급(이하 위 지급행위를 “이 사건 기부행위”라고 한다)하였다. 이 사건 기부금은 원고가 BB시에 입금하면 BB시의 회계처리 및 지출결의를 거쳐 AA개발공사의 계좌에 그대로 입금되었다.

6) 원고는 이 사건 기부금이 지급될 무렵 AA개발공사 발행주식의 10.1%~11.7% 가량을 보유하고 있었고, BB시는 원고의 발행주식의 1.25% 가량과 AA개발공사의 발행주식 중 50.7%~57.3% 가량을 보유하고 있었다.

7) 원고는 이 사건 기부금이 「법인세법」 제24조 제2항 제1호의 지방자치단체에 무상으로 기증하는 금품(법정기부금)에 해당한다고 보아 각 해당 사업연도의 손금에 산입한 후 피고에게 2012 및 2013 사업연도 법인세를 신고·납부하였다.

8) 피고는 2015. 6. 18. 원고가 특수관계인의 지위에 있는 AA개발공사에 제3자인 BB시를 통하여 우회지원을 한 것이므로 「법인세법」 제52조 및 「국세기본법」 제14조 제3항을 적용하여 이 사건 기부금 전액을 손금불산입하여야 한다면서 원고에게 2012 및 2013 사업연도 법인세를 부과하는 이 사건 처분을 하였다.

2. 원심¹⁾의 판단

1) 이 사건 기부금은 외형상 「법인세법」 제24조 제2항 제1호의 국가나 지방자치단체에 무상으로 기증하는 금품에 해당한다. 그런데 이 사건 기부행위는 그 실질에 있어 AA개발공사에게 자금을 지원하는 행위임에도 원고와 특수관계에 있는 BB시에 대한 기부행위의 외관을 취함으로써 기부금액 상

1) 서울고등법원(춘천) 2017. 9. 20. 선고 2017누300 판결.

당을 손금에 산입하여 원고의 조세부담을 경감시킨 행위라고 평가함이 타당하다.

따라서 피고가 실질과세의 원칙 또는 「법인세법」에 따른 부당행위계산 부인규정을 적용하여 이 사건 기부금을 원고의 손금에 산입하지 아니한 이 사건 처분은 적법하고, 이에 대하여 다투는 원고의 주장은 이유 없다.

2) 원고의 이 사건 기부행위는 사실상 원고가 AA개발공사에게 직접 자금을 지원하는 행위와 다를 바가 없는데, 다만 원고 경영진의 배임문제 등으로 인하여 특수관계인이자 이해관계인인 BB시를 끌어들여 BB시에 대한 기부행위의 외형만을 취한 것이라고 봄이 타당하다. 실제로 원고는 ‘원고가 직접 AA개발공사에게 자금을 지원하는 형식’ 대신 ‘원고가 BB시에 기부하고 BB시가 AA개발공사에게 그 자금을 그대로 지원하는 형식’을 취한 이유에 대하여 원고 경영진의 배임문제 외에는 납득할 만한 경제적 합리성 있는 이유를 제시하지 못하고 있다.

3) 만약 원고가 이러한 외형구성을 하지 않았다면 위 기부금 상당액은 손금에 산입될 수 없었으므로, 원고의 BB시에 대한 이 사건 기부행위는 객관적으로 보아 경제적 합리성을 무시한 비정상적인 우회행위로서 조세법적인 측면에서도 부당한 것이라고 인정된다. 따라서 이 사건 기부행위로 인한 계산은 「법인세법」 제52조 제1항에 따라 부인할 수 있다고 판단된다.

4) 원고의 이러한 외형구성의 주된 목적이 원고 경영진의 배임책임 회피에 있었다고 하더라도, 원고는 이 사건 기부행위의 외형을 취하게 되는 경우 위 기부금을 손금에 산입할 수 있게 되어 법인세를 상당한 정도로 감면받을 수 있음을 충분히 알았다고 보이고, 실제로 이에 따라 법인세를 감면받은 이상 조세부담을 회피할 의도 역시 넉넉히 추인할 수 있다. 따라서 「국세기본법」 제14조 제3항(실질과세의 원칙)에 따라 세법 적용에 있어서는 이 사건 기부행위를 원고의 AA개발공사에 대한 직접적인 지원행위라고 볼 수 있으므로, 이러한 측면에서도 기부금은 손금산입에서 제외되어야 한다.

3. 원고의 상고이유²⁾

가. 제1점(실질과세원칙의 적용 한계에 관한 법리 오해)

원고의 이 사건 기부행위는 조세회피를 위한 가장행위가 아님이 명백하고, 원고가 조세회피의 목적에서 AA개발공사에 대한 기부형식 대신 BB시에 대한 기부형식을 취한 것도 아니므로 원고의 기부행위는 BB시에 대한 기부행위로 보아야 할 것인바, 「국세기본법」 제14조 제3항의 실질과세원칙을 적용하여 원고가 직접 AA개발공사에 이 사건 기부금을 지원한 것으로 볼 수는 없다.

나. 제2점(부당행위계산부인 규정 적용대상에 관한 법리오해)

원고가 한 BB시에 대한 기부행위는 경제적 합리성이 있는 정상적인 행위로서 부당행위계산부인 적용대상이 아니다.

4. 대상판결의 요지

1) 다음과 같은 사정에 비추어 살펴보면, 이 사건 기부행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결여한 것으로서 부당행위계산의 부인대상에 해당한다고 단정하기는 어렵다.

가) AA개발공사는 이 사건 기부행위가 있기 전부터 심각한 재정난을 겪고 있었고, BB시는 AA개발공사의 최대주주로 AA개발공사가 부도가 날 경우 BB시 역시 재정상 중대한 위기를 맞이할 수 있었다.

나) 원고는 「폐광지역 개발 지원에 관한 특별법」에 의하여 설립된 법인으로

2) 이정원, “지방자치단체에 대한 기부행위와 거래 재구성의 한계”, 『대법원판례해설』 제116호(2018년 상), 법원도서관, 2018, 137~138면을 참고한 것이다.

로서, AA개발공사에 직접 자금을 지원해 달라는 BB시의 지속적인 요청을 계속 거절하였다. 그러자 BB시는 원고가 BB시에 총 150억 원을 기부하고 BB시가 위 기부금으로 AA개발공사에게 자금을 지원하는 방안을 제안하였고, 이에 원고는 AA개발공사의 정상화를 통하여 지역경제의 활성화에 기여할 공익적 목적으로 이 사건 기부행위에 이르게 된 것이다.

2) 원고의 이 사건 기부행위는 「기부금품법」의 규정에 따라 공익적 목적을 달성하기 위하여 그 상대방 및 수혜자를 BB시로 하여 이루어진 것으로서 거기에 별다른 조세회피의 목적이 있었다고 보기 어려운 만큼, 이 사건 기부금은 손금산입이 허용되는 법정기부금에 해당하는 것으로 보아야 하고, 그 최종적인 결과만을 내세워 이 사건 기부행위와 BB시의 자금지원행위를 하나의 행위 또는 거래라고 선불리 단정하여 과세대상으로 삼아서는 아니 된다.

3) 그런데도 원심은 이 사건 기부행위가 경제적 합리성을 무시한 비정상적인 우회행위에 해당하여 부당행위계산부인 규정의 적용대상이 된다는 등의 잘못된 전제 아래 이 사건 처분이 적법하다고 판단하였는데, 이러한 원심의 판단에는 법정기부금의 범위, 부당행위계산부인과 관련하여 경제적 합리성에 관한 법리 등을 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

Ⅲ. 평 석

1. 주요 쟁점

원고는 지방자치단체(BB시)를 통하여 다른 내국법인(AA개발공사)에게 기부금을 지출하였는데, 이와 같이 지출한 기부금이 「법인세법」상 법정기부금에 해당하는지 아니면 기타기부금에 해당하는지의 여부가 주된 쟁점이다.

원고가 지출한 기부금의 외관 또는 형식은 지방자치단체(BB시)에 무상으로 지출한 금품의 가액이므로 법정기부금에 해당한다. 원고는 해당 금품의 가액을 법정기부금으로 보아 전액 손금에 산입한 것이다.

그런데 피고는 이와 같은 원고의 기부행위가 지방자치단체(BB시)를 통하여 우회적으로 이루어진 조세회피행위에 해당한다고 보아 「법인세법」 제52조(부당행위계산)와 「국세기본법」 제14조 제3항을 적용하여 해당 기부금을 전액 손금불산입하였다.

따라서 이 사건의 주된 쟁점은 원고가 지출한 이 사건 기부금에 대하여 「법인세법」 제52조 또는 「국세기본법」 제14조 제3항을 적용하여 해당 기부행위를 부인한 후 세법적으로 해당 기부행위를 재구성하여 과세할 수 있는지의 여부라고 하겠다.

2. 조세회피행위의 부인의 근거

조세회피행위란 납세자가 일정한 경제활동을 할 때 통상적인 거래형식을 선택하지 않고 우회행위, 다단계행위, 그 밖의 이상한 거래형식을 취함으로써 결과적으로는 의도한 경제적 목적이나 경제적 성과를 실현하면서 통상적인 거래형식을 선택하였을 경우에 생기는 조세부담을 경감하거나 배제하는 행위를 말한다. 조세회피행위는 사법상으로는 유효한 행위로 시인된다.

이와 같은 조세회피가 있는 경우 당사자가 이용한 거래형식을 조세법상으로 무시하고 일반적으로 이용되는 거래형식에 대응하는 과세요건이 충족된 것으로 취급하는 것을 조세회피행위의 부인이라 한다.³⁾

법인세 회피행위가 있는 경우 해당 법인세 회피행위를 부인함에 있어서 개별규정⁴⁾의 성격을 갖는 「법인세법」 제52조(부당행위계산의 부인)와 일반규

3) 김완석·황남석, 『법인세법론』, 삼일인포마인, 2024, 674면.

4) 조세회피행위를 부인하기 위한 개별규정(Specific Anti-Avoidance Rule : SAAR) 또는 개별적 조세회피 부인규정을 줄인 말이다[김완석 외 3인, 『주석 국세기본법』(제5판),

정⁵⁾의 성격을 갖는 「국세기본법」 제14조의 적용 순서가 문제가 된다. 일반 규정 및 개별규정의 성격과 그 관계, 「국세기본법」과 개별세법과의 관계를 정하고 있는 「국세기본법」 제3조 제1항의 규정 등에 비추어 볼 때 하나의 법인세 회피행위가 「법인세법」 제52조에 따른 부인요건과 「국세기본법」 제14조에 따른 부인요건을 동시에 충족하는 경우에는 개별규정에 해당하는 「법인세법」 제52조에 따라 해당 법인세 회피행위를 부인하여야 한다.⁶⁾

조세회피행위를 부인하기 위한 일반규정의 성격을 갖는 「국세기본법」 제14조는 해당 조세회피행위를 부인하기 위한 개별규정이 없거나 개별규정으로 대처할 수 없는 경우에만 적용하여야 한다.⁷⁾

3. 우회적인 기부행위의 조세회피행위 해당성

가. 「법인세법」상 기부금의 정의와 종류

기부금이란 내국법인이 사업과 직접적인 관계없이 무상으로 지출하는 금액(이하에서 “본래의 기부금”이라 한다)을 말한다(「법인세법」 제24조 제1항). 그리고 특수관계인 외의 자에게 정당한 사유 없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 특수관계인 외의 자로부터 정상가액보다 높은 가액으로 매입하는 경우에 해당 자산의 정상가액과 양도가액 또는 매입가액과의 차액은 기부금으로 의제한다(이하에서 그 차액을 “의제기부금”이라 한다). 기부

삼일인포마인, 2023, 270면; 金子宏, 『租稅法』(第24版), 弘文堂, 2021, 140頁].

5) 조세회피행위를 부인하기 위한 일반규정(General Anti-Avoidance Rule : GAAR) 또는 일반적 조세회피 부인규정을 줄인 말이다(김완석 외 3인, 앞의 책, 270면; 金子宏, 上掲書, 137頁),

6) 김완석·황남석, 앞의 책, 675~676면.

7) 일본의 학설도 대체로 같은 입장이다[渡辺徹也, 『スタンダード 法人稅法』(第2版), 弘文堂, 2019, 301頁]. 독일의 경우에는 조세기본법(Abgabennordnung) 제42조 제1항에서 개별세법에서 조세회피를 부인할 수 있는 규정을 두고 있는 경우에는 그 규정에 의하여 부인하도록 하고 있다.

행위에 의하여 법인의 순자산 감소의 결과를 초래한다는 점에서는 손금성을 지니고 있다고 할 수 있지만 그 법인의 사업과 직접 관련없이 지출된다는 점에서 원칙적으로 그 손금성이 부정된다.⁸⁾

따라서 법인이 지출하는 기부금에 대하여는 원칙적으로 손금불산입하되, 다만 공익성 기부금에 한하여 예외적으로 일정한 금액의 범위 안에서 손금산입을 허용하고 있다.⁹⁾ 「법인세법」은 기부금을 그 기부금의 공익성의 정도에 따라 법정기부금, 지정기부금¹⁰⁾ 및 기타기부금으로 나누어 손금산입의 허용 여부와 허용범위에 차이를 두고 있다.

먼저 법정기부금은 국가나 지방자치단체에 무상으로 기증하는 금품의 가액 등인데, 해당 사업연도의 소득금액의 50% 범위 안에서 손금에 산입한다. 그리고 지정기부금은 사회복지·문화·예술·교육·종교·자선·학술 등을 목적으로 설립된 공익법인 등에 지출하는 기부금인데, 해당 사업연도의 소득금액의 10% 범위 안에서 손금에 산입한다. 다음으로 기부금 중 법정기부금 및 지정기부금에 해당하지 않는 그 밖의 기부금(이하에서 “기타기부금”이라 부르기로 한다)은 손금에 산입하지 않는다.

나. 이 사건 기부행위의 조세회피행위 해당 여부

(1) 원고가 기탁한 AA개발공사 지원금의 성격

원고가 BB시에 기탁한 AA개발공사 긴급운영자금의 지원금은 원고의 사업과 직접적인 관계없이 무상으로 지출하는 금액으로서 본래의 기부금에 해당한다. 본래의 기부금은 의제기부금과는 달라서 기부금의 수령자가 기부자의 특수관계자인지의 여부를 따지지 않는다. 즉, 본래의 기부금의 경우

8) 김완석·황남석, 앞의 책, 425면.

9) 대법원 1992. 7. 14. 선고 91누11285 판결.

10) 「법인세법」의 개정에 따라 ‘법정기부금’은 ‘특례기부금’으로, 그리고 ‘지정기부금’은 ‘일반기부금’으로 그 명칭이 바뀌었다(「법인세법」 제24조 제2항 제1호 및 제3항 제1호).

에는 기부금의 수령자가 기부자의 특수관계인에 해당하더라도 무상지출액은 기부금에 해당하는 것이다.

위의 경우 원고가 BB시에 기탁한 지원금은 형식 또는 외관상으로 보면 지방자치단체에 지출한 것이므로 법정기부금에 해당한다.

다음으로 원고가 BB시를 경유하지 아니하고 해당 지원금의 중국적인 기부처인 AA개발공사에 직접 해당 지원금을 지출하였다고 하더라도 그 지원금은 기부금에 해당한다. 이 경우 원고가 AA개발공사에 직접 해당 지원금을 지출하였다면 그 지원금은 기타기부금에 해당한다. AA개발공사는 대규모 골프장, 스키장 및 숙박시설을 건설하여 운영하기 위하여 BB시와 민간업체가 공동출자¹¹⁾하여 설립된 주식회사인데, 「법인세법」 제24조 제2항 및 같은 법 시행령 제36조의2에 따른 법정기부금 단체도 아니며 「법인세법」 제24조 제1항 및 같은 법 시행령 제36조에 따른 지정기부금 단체도 아니므로 AA개발공사가 받은 기부금은 전액 손금불산입하는 기타기부금에 해당하는 것이다.

(2) 이 사건 기부행위의 조세회피행위 해당 여부

원고는 AA개발공사에 현금 150억 원을 기부하고자 하였다. 이 경우 일반인들이 통상적으로 선택하는 기부행위의 형식은 AA개발공사에 직접 현금 150억 원을 기부하는 형식이다. 만일 원고가 이와 같은 통상적인 기부형식에 따라 기부행위를 하였다면 그 기부금은 「법인세법」상 손금에 산입할 수 없는 ‘기타기부금’에 해당한다.

그런데 원고는 일반인들이 통상적으로 선택하는 기부행위의 형식을 취하지 않고 중간에 징검다리로서 제3자인 지방자치단체(BB시)를 내세워 원고가 지방자치단체(BB시)에 현금 150억 원을 기부하고 지방자치단체가 그 기부받은 현금 150억 원을 AA개발공사에 곧바로 교부하는 이례적인 기부방식을 취하였다. 원고는 위와 같이 우회적인 이상한 기부형식을 선택하였는데,

11) 원고는 이 사건 기부금이 지급될 무렵 AA개발공사의 발행주식 10.1~11.7% 가량을, BB시는 AA개발공사의 발행주식 50.7~57.3% 가량을 보유하고 있었다.

원고가 위와 같은 기부방식에 따라 지방자치단체(BB시)에 지출한 기부금은 「법인세법」상 해당 사업연도 소득금액의 50%에 상당하는 금액의 범위 안에서 손금에 산입되는 법정기부금에 해당한다.¹²⁾

요약하면 원고는 우회적인 기부행위를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꿈으로써 법인세 부담을 줄였다. 이와 같은 원고의 기부행위는 전형적인 우회거래를 통한 조세회피행위¹³⁾에 해당할 여지가 커 보인다.

원고의 기부행위가 우회거래를 통한 조세회피행위에 해당하는지의 여부에 관해서는 뒤의 III장 6.에서 구체적으로 검토하고자 한다.

4. 우회적인 기부행위와 부당행위계산의 부인

가. 원고는 우회적인 기부행위를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꿈으로써 의도적으로 법인세 부담을 줄인 것으로 보인다. 즉, 이와 같은 원고의 기부행위는 전형적인 우회거래를 통한 조세회피행위에 해당할 소지가 크다. 이와 같은 우회적인 기부행위에 대하여 「법인세법」 제52조의 부당행위계산부인에 관한 규정을 적용하여 해당 기부행위를 부인할 수 있는지가 문제이다.

나. 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 법인세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우 그 행위 또는 소득금액의 계산을 「법인세법」상의 부당행위 또는 부당

12) 지출한 법정기부금이 해당 사업연도 소득금액의 50%에 상당하는 금액의 범위 내라면 그 지출한 법정기부금의 전액을 손금에 산입하게 된다.

13) 이 밖에도 우회거래의 사례로서는 농업회사법인의 현물출자 받은 농지의 양도(대법원 2021. 7. 8. 선고 2021두36653 판결), 교차증여의 부인(대법원 2017. 2. 15. 선고 2015두46963 판결) 등을 들 수 있다.

계산이라 한다(「법인세법」 제52조). 「법인세법」상의 부당행위계산은 법인세의 회피행위에 해당한다.

이와 같은 부당행위계산에 대하여는 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 불구하고 납세지 관할 세무서장 등이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산하게 된다. 이를 「법인세법」상의 부당행위계산의 부인이라고 한다.

부당행위계산의 부인은 법률상으로 적법·유효한 행위 또는 기업회계기준이나 회계관행에 적합한 소득금액의 계산이기는 하나 그와 같은 행위 또는 소득금액의 계산이 그 법인의 법인세를 부당하게 감소시키는 경우에 해당하기 때문에 이를 부인하고 합리적인 경제인의 행위 또는 계산으로 바꾸어 각 사업연도의 소득금액을 다시 계산하는 제도이다.¹⁴⁾

법인세 부당행위계산의 부인에 관한 「법인세법」 제52조는 일정한 법인세의 회피행위를 부인하기 위한 개별규정의 성격을 지니고 있지만 동시에 「법인세법」상의 다른 개별규정(예 : 「법인세법」 제45조의 합병 시 이월결손금 등 공제제한)보다는 그 적용범위가 광범위하다는 점이 그 특징이다.¹⁵⁾

부당행위계산 부인의 요건으로서는 행위의 이상성, 특수관계인 간의 거래, 법인의 소득에 대한 조세부담의 부당한 감소를 든다.

부당행위계산 부인의 요건으로서의 행위의 이상성은 행위의 부당성이라고도 하는데, 행위의 이상성이란 사회적 통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성이 결여된 행위를 의미한다.¹⁶⁾ 기부금은 법인의 사업과 직접적인 관계없이 무상으로 지출하는 금액이므로 원칙적으로 손금에 산입하지 아니하며, 다만 그 기부금이 「법인세법」에서 정하고

14) 김완석·황남석, 앞의 책, 676면.

15) 김완석·황남석, 위의 책, 677면.

16) 대법원 2000. 11. 14. 선고 2000두5494 판결 외.

있는 공익성을 갖추고 있는 경우에만 예외적으로 손금산입을 허용할 뿐이다. 즉, 기부금 중 손금산입이 허용되는 법정기부금과 지정기부금은 그 지출이 경제적 합리성을 구비하고 있기 때문에 손금에 산입하는 것이 아니고 「법인세법」에서 정하고 있는 공익성의 기준을 충족하고 있기 때문에 손금에 산입하는 것이다.

영리법인의 행위의 경제적 합리성은 이익을 추구하는 영리활동과 관련된다. 그런데 기부금은 원칙적으로 법인의 사업과 직접 관련없이 지출되는 금액이므로 그 손금성을 경제적 합리성을 기준으로 판단하기에 적합하지 않다.¹⁷⁾ 더군다나 우회적인 기부행위에 해당하는지의 여부를 판단함에 있어서 「법인세법」상 부당행위계산 부인에 관한 규정을 적용하는 것은 타당하지 않다. 즉, 우회적인 기부행위의 부인(재구성)에 관한 사항은 「법인세법」상 부당행위계산 부인의 대상이 아니라고 보아야 한다.

다음으로 부당행위계산부인의 적용요건을 충족하는 부당행위계산의 유형에 관하여 「법인세법 시행령」 제88조 제1항은 「법 제52조 제1항에서 “조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.»고 규정하면서 각 호에서 12개의 유형을 열거하고 있다. 그 모두가 특수관계인과의 이상한 거래를 통하여 그 특수관계인에게 이익을 분여함으로써 자신의 법인세 부담을 줄인 경우이다. 예를 들면 특수관계인으로부터 자산의 고가매입과 특수관계인에게 자산의 저가 또는 무상양도, 특수관계인에게 금전 등의 저울 대부와 특수관계인으로부터 금전 등의 고율 차입, 자본거래를 통하여 특수관계인에게 이익을 분여한 경우 등이다.

특히 「법인세법 시행령」 제88조 제1항 제9호는 “그 밖에 제1호부터 제3호까지, 제3호의2, 제4호부터 제7호까지, 제7호의2, 제8호 및 제8

17) 즉, 기부금은 원칙적으로 손금불산입하지만, 다만 공익성 기부금에 한하여 일정한 금액의 범위 안에서 손금산입을 허용하고 있을 뿐이다.

호의2에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우”라고 규정하고 있는데, 이는 부당행위계산이 특수관계인과의 거래를 통하여 특수관계인에게 이익을 분여한 행위 또는 계산임을 분명히 한 규정이라고 하겠다.

이 사건에서는 원고가 특수관계인인 AA개발공사에 이익을 분여함으로써 법인세 부담을 경감하였는지의 여부가 문제가 아니고 원고가 BB시에 기부한 행위가 AA개발공사에 대한 우회적인 기부행위가 아닌지 여부가 문제이므로 「법인세법」상 부당행위계산 부인의 문제가 아니고 「국세기본법」 제14조 제3항의 우회거래의 부인의 문제로 보아야 하는 것이다.

다. 이 사건에서의 주요 쟁점은 원고가 지방자치단체인 BB시에 지출한 기부금이 「법인세법」 제24조 제2항에 따른 법정기부금에 해당하는지의 여부에 관한 것이다.

원고는 지방자치단체인 BB시에 무상으로 150억 원을 기부한 것이므로 일견 법정기부금에 해당한다고 볼 수 있다. 그런데 원고는 AA개발공사에 대한 긴급운영자금을 지원할 목적으로 BB시에 150억 원을 기탁하고, BB시는 원고로부터 받은 위의 기부금 150억 원을 바로 AA개발공사에 교부하여 운영자금으로 사용하게 한 것이 문제이다,

이 사건에서의 주요 쟁점은 원고가 AA개발공사에 대한 긴급운영자금을 지원하면서 중간에 징검다리로 법정기부금 단체인 BB시를 끼워 넣어 법인세 부담을 회피한 우회행위에 해당하는 것이 아닌가 하는 것이다. 이 사건에서 원고의 BB시에 대한 기부행위를 우회행위로 본다면 원고가 BB시가 아닌 AA개발공사에 직접 지출한 기부금(기타기부금)으로 재구성하여 해당 금액을 전액 손금불산입하여야 한다.

라. 우회적인 기부행위를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정

기부금'으로 바꾼 것은 전형적인 우회거래를 통한 조세회피행위에 해당한다. 이와 같이 우회적인 기부행위를 통하여 기부금의 종류를 '기타기부금'에서 '법정기부금'으로 바꾼 것은 부당행위계산부인 제도가 부인 대상으로 삼는 '특수관계인에 대한 이익분여를 통하여 자신의 법인세 부담을 줄인 경우'가 아니다. 그러므로 이와 같은 우회거래를 통한 조세회피행위는 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산부인의 적용대상이 아니라고 보아야 한다.

결론적으로 이 사건 기부행위는 「법인세법」 제52조의 적용대상이 아니므로, 우회거래를 부인하는 「국세기본법」 제14조 제3항을 적용하여 해당 기부행위가 조세회피행위에 해당하는지의 여부를 검토함이 타당하다고 하겠다.

5. 「국세기본법」 제14조 제3항에 따른 우회행위의 부인

위에서 살펴본 바와 같이 원고는 우회적인 기부행위를 통하여 법인세를 회피한 것으로 보인다. 이하에서 원고의 우회적인 기부행위를 통한 조세의 절감이 「국세기본법」 제14조 제3항의 우회거래를 통한 조세회피행위에 해당하는지의 여부를 검토하기로 한다.

가. 「국세기본법」 제14조 제3항의 성격

「국세기본법」 제14조 제3항은 '제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다.'고 정하고 있다.

이와 같은 「국세기본법」 제14조 제3항은 경제적 실질설에 바탕을 둔 조

세회피행위를 부인하기 위한 일반규정의 성격을 지니고 있다. 그러나 「국세기본법」 제14조 제3항이 조세회피행위를 부인하기 위한 일반규정의 성격을 지니고 있다고 하여 모든 유형의 조세회피행위에 대하여 적용할 수 있는 부인규정은 아니다.¹⁸⁾ 조세회피행위에는 우회거래 및 다단계거래를 통한 조세회피행위 외에도 다양한 유형의 조세회피행위가 있는데, 「국세기본법」 제14조 제3항은 ‘제3자를 통한 우회거래나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 다단계거래에 의한 조세회피행위’만을 부인의 대상으로 삼고 있는 것이다.¹⁹⁾

나. 「국세기본법」 제14조 제3항의 내용

(1) 적용요건

「국세기본법」 제14조 제3항의 적용요건은 첫째, 방법적 요건으로서 그 방법이 제3자를 통한 간접적인 방법(우회거래)이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법(다단계거래)에 의한 것이어야 하고, 둘째, 목적요건으로서 그 목적이 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되어야 하며, 셋째, 내용적 요건으로서 선택한 거래 또는 행위의 외관 또는 형식이 경제적 실질과 다른 경우이어야 한다.

위의 세 가지 요건을 모두 충족하여야만 「국세기본법」 제14조 제3항에 의하여 해당 우회거래 또는 다단계거래를 부인한다.²⁰⁾

(가) 방법적 요건 - 제3자를 통한 간접적인 방법에 의하거나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의한 거래 또는 행위

1) 우회거래 및 다단계거래의 의미

제3자를 통한 간접적인 방법이란 우회거래를 가리키는데, 우회거래란 실

18) 김완석, “거래내용에 관한 실질과세의 원칙의 적용 범위”, 『조세논총』 제1권, 한국조세법학회, 2016, 57면.

19) 김완석 외 3인, 앞의 책, 291면.

20) 김완석 외 3인, 위의 책, 292면.

제의 거래당사자가 직접 계약을 체결하거나 거래를 하는 것이 아니고 형식상 중간에 제3의 인격체를 매개시켜 간접적으로 거래하는 형태를 말한다.

다음으로 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법이란 다단계거래²¹⁾를 의미하는데, 다단계거래란 통상적으로 1개의 행위 또는 거래로 달성할 수 있는 일정한 경제적 성과를 합리적인 이유 없이 2개 이상의 행위 또는 거래로 분할하여 마치 여러 개의 독립된 행위 또는 거래가 존재하는 것처럼 거래를 구성하는 형태를 말한다.²²⁾ 이와 같은 다단계거래를 하더라도 통상적인 단일의 행위 또는 거래를 한 경우와 동일한 경제적 성과를 달성할 수 있는 경우이다.

2) 미국 및 독일에서의 단계거래원칙

가) 미국

조세회피행위의 부인법리인 경제적 실질의 원칙(Economic Substance Doctrine)은 1935년 그레고리 사건 판결²³⁾을 모태로 하는 수많은 판결을 통하여 판례법으로 형성되었다. 조세회피행위의 부인에 적용되는 주요 판례법상 원칙에는 실질우위 원칙(Form versus Substance Doctrine), 단계거래의 원칙(Step Transactions Doctrine), 사업목적의 원칙(Business Purpose Doctrine), 가상거래 부인원칙(Sham Transactions Doctrine), 경제적 실질 원칙(Economic Substance Doctrine) 등이 있다.²⁴⁾ 특히 판례법에 의하여 확립된 경제적 실질 원칙(Economic Substance Doctrine)은 2010년 3월에 연방세법(Internal Revenue Code) §7701(o)²⁵⁾에 법제화되었다.

21) 단계거래라고도 한다.

22) 김완석, 앞의 논문, 58면 ; 정승영, “국세기본법상 실질과세의 원칙에 대한 연구”, 성균관대학교 법학전문대학원 박사학위논문, 2012, 28면.

23) Gregory v. Helvering, 293 US 465 (1935).

24) 각각 독립된 법원칙이라기보다는 중첩적인 관계에 있으며, 병용될 수 있다.

25) 그 요지는 어떤 거래가 (연방소득세의 효과와는 별개로) 무언가 의미를 가지고 납세자의 경제적 지위를 변화시키고, 또한 해당 납세자가 (연방소득세의 효과와는 별개로) 실질적인 목적을 가지고 거래를 하는 경우 경제적 실질이 있는 것으로 본다는 것이다.

단계거래원칙(Step Transaction Doctrine)은 단계거래를 통한 조세회피행위를 부인하기 위하여 판례법에서 확립된 원칙인데, 형식상 여러 개의 독립된 거래에 대하여 그 일련의 거래를 하나의 거래로 재구성하여 과세하는 원칙이다. 단계거래원칙의 판정기준으로 구속력 있는 약정 테스트(Test), 최종 결과 테스트 및 거래행위의 상호의존성 테스트를 든다.²⁶⁾

위에서 구속력 있는 약정(binding commitment)의 테스트란 납세자가 첫 번째 거래행위를 하는 시점에 그 납세자는 이미 나머지 거래행위들을 연속적으로 완료하는 구속력 있는 약정(commitment)이 존재하는 것을 말한다.²⁷⁾ 그리고 최종 결과(end result)의 테스트는 다단계의 거래가 최종적인 결과를 목표로 설계된 하나의 계획에 따른 다수의 행위들로 구성되어 있는 경우에 외형상의 다수의 행위를 그대로 인정하지 않고 그 행위들을 통합하여 하나의 행위처럼 취급하여 과세한다는 것인데,²⁸⁾ 가장 빈번하게 이용되는 테스트방법이다. 각 단계거래들이 독립적으로 의미를 가지는지 아니면 단순히 전체 거래의 부분으로서의 의미를 가지는지를 판단하여 후자에 해당하는 경우에만 단계거래원칙을 적용한다.

다음으로 거래행위의 상호의존성(mutual interdependence)의 테스트는 다단계거래와 관련된 객관적 사실들을 합리적으로 해석할 때 단계거래들이 불가분의 상호 의존적인 것으로 판명된다면 각 단계의 거래를 분리하여 과세효과를 부여하지 않고 통합하여 하나의 행위로 인정한다는 것이다. 예를 들면 어느 한 거래가 결여되는 경우 다른 거래가 무의미하게 되는 경우이다.²⁹⁾ 시간적 근접성(temporal proximity of the separate steps)은 상호 의존성을 판단함에 있어서 중요한 준거가 되는데, 동시성은 종종 상호 의존성의 가장 좋

26) Boris I. Bittker and Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Westlaw, 2024, ¶4.3.5. *19.

27) CIR v. Gordon, 391 U.S. 83 (1968).

28) KIng Enterprise Inc. v. U.S. 418 F. 2d 511(Ct. Cl. 1969).

29) American Bantam Car Co. v. CIR, 11 T.C. 397, (1948).

은 증거가 된다. 법원은 과세연도(1년)를 초과하는 기간에 걸쳐 이루어진 일련의 거래행위에 대하여 단계거래원칙의 적용을 긍정한 바 있으며,³⁰⁾ 최대 5년까지 분리된 거래행위에 적용된 사례도 있다.³¹⁾

위에서 본 3가지 테스트 기준 중 최소 하나의 테스트 기준을 충족한다면 거래의 재구성(recharacterization)이 가능하다고 보며, 모든 테스트 기준을 충족하여야 한다고 보지는 않는다.³²⁾

나) 독일

독일은 조세기본법(Abgabenordnung. 이하 “AO”라 한다) 제42조에 조세회피행위를 부인하기 위한 일반규정(Generalklausel)을 두고 있다.³³⁾ 납세의무자는 법률상 행위 형성의 자유를 남용하여 세법을 회피할 수 없으며, 개별세법에서 조세회피를 부인할 수 있는 규정을 두고 있는 경우에는 그 규정에 의하여 부인한다(AO §42 I). 그러나 개별세법에서 조세회피행위를 부인하는 규정이 없는 경우에는, ① 추구하는 목표에 비추어 보아 부적합한 법적 형성을 선택한 경우로서, ② 그와 같은 법적 형성의 선택이 법률상 예정되어 있지 아니한 조세부담의 경감 내지 배제를 목적으로 하고, ③ 그 선택한 해당 법적 형성에 대해 경제적 이유 또는 조세 외의 상당한 이유가 있는 것을 증명하지 못한 경우에는 법적 형성의 남용이 있는 것으로 본다(AO §42 II).³⁴⁾

납세의무자가 선택한 우회행위 또는 다단계행위기 위의 법적 형성의 남용의 요건을 충족하는 경우에는 경제현상에 적합한 법적 형성을 한 경우에 성립하는 것과 동일한 조세청구권이 성립한 것으로 보는 것이다.

30) CIR v. Gordon, 391 U.S. 83(1968) ; King Enterprises Inc. v. U.S., 418F. 2d 511 (1969).

31) Douglas v. CIR, 37 BTA 1122 (1938).

32) True v. U.S., 190 F. 3d 1165 (10th Cir. 1999) ; Andantech LLC v. CIR, 83 TCM (CCH) 1476, 1504 (2002).

33) English, in : Tipke/Lang, *Steuerrecht* 24. Auflage. ottoschmidt, 2021, Kap.5 Rz. 5.117.

34) BFH-Urt. vom 13.12. 1983, BStBl II 1984, 426.

경제적 목적이 법 제도에 의하여 허용된 직접적인 경로가 아니라 합법적 거래의 우회경로를 통해 달성되는 경우에는 그 법적 형성의 부적합성을 확인할 필요가 있다. 주로 법적 거래 또는 행위가 전체적인 계획(Gesamtplan)에 의하여 서로 결합되는 약정의 경우에 법의 남용이 존재할 가능성이 있다. 즉, 납세자의 계획에 따라 중요한 방식으로 연결된 거래 및 행위를 전체적으로 볼 때 법의 목적에 부합하지 않은 경우 법적 남용으로 보아야 한다.³⁵⁾

납세자가 조세구조를 은폐하기 위해 회피거래와 정상거래 사이에 오랜 시간이 경과하도록 허용하는 경우에도 조세구조의 남용이 존재할 수 있으므로 특정 시간적 연결이 필요하지 않으며, 거래의 사실적 연관성만 관련이 있다. 그러나 거래 사이의 짧은 시간은 사실적 연관성을 나타내는 지표가 될 수 있다.³⁶⁾

다음으로 부적합한 법적 형성이란 궁극적으로 달성되는 경제적 결과를 고려할 때 “번거롭고, 다루기 어렵고, 복잡하고, 불합리하고, 불필요하고, 불투명하거나, 비효율적”인 경우를 말한다.³⁷⁾ 납세자 또는 제3자에게 법에 규정되지 않은 조세혜택을 주는 부적합한 법적 형성이 선택되어 적합한 법적 형성과 비교하여 납세자 또는 제3자에게 법에 규정되지 않은 조세혜택을 부여하는 경우 법적 남용이 존재하는 것이다.

다음으로 원칙적으로 전체계획에 연결된 개별행위의 경제적 효과가 완전히 무력화되는 경우, 즉 조세절감 이외의 경제적 결과를 달성할 수 없는 법적 형성은 부적합한 법적 형성에 해당한다.³⁸⁾ 즉, 전체계획에서 연결된 납세

35) English, in : Tipke/Lang, a.a.O., Kap.5 Rz. 5.123 ; Dieter Birk, Marc Desens & Henning Tappe, *Steuerrecht* 18. Auflage, C.F. Müller, 2015, Rn.344 ; 황남석, “단계 거래원칙의 역적용에 관한 고찰”, 『조세법연구』 제27권 제3호, 한국세법학회, 2021, 25면.

36) 예를 들면, BFH v. 23.1.2002- VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395 ; BMF v. 1.12.1992 -iv B 2-S 2144-76/92, BStBl. I 1992, 729 참조.

37) BFH v. 17.1.1991- IV R 132/85, BStBl. II 1991, 607 (610) ; v. 19.8.1999- I R 77/96, BStBl. II 2001, 43 ; v. 1.2.2001 - IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520 (523).

자의 법적 거래가 완전히 무력화되어 경제적으로 의미 있는 효과를 유발하지 않는 경우에만 예외가 존재한다. 원칙적으로 입법자는 그러한 거래를 조세감면 또는 조세부담 면제의 사유로 삼으려 하지 않는다고 가정할 수 있다. 납세자가 선택한 해당 법적 형성의 경제적 또는 사적 동기가 주로 획득한 조세혜택의 금액과 관련하여 충분한 비중을 차지하는 것으로 보이는 경우 그 법적 형성은 전체상황에 비추어 조세 외의 상당한 이유가 있는 것을 증명하는 경우로 인정된다.

3) 다단계거래의 판정기준

어떤 거래가 다단계거래에 해당하는지의 여부를 가릴 때에는 상대방과의 구속력 있는 약정에 따른 이행으로서의 거래인지 여부, 다단계의 일련의 거래들이 특정한 최종목적을 달성하고자 이행되었는지의 여부, 다단계거래에서의 거래행위가 서로 상호의존성을 갖는지의 여부, 다단계 거래 또는 행위 사이의 시간적 간격의 장단 및 다단계거래 형식을 취한 데 따른 손실 및 위험부담의 가능성 등이 판단기준이 된다고 하겠다.

대법원은 어떤 거래가 상대방과의 구속력 있는 약정에 따른 이행으로서의 거래인지 여부와 관련하여 “소외 2가 원고 8과 원고 9에게 ○○산업 주식 합계 16,000주를 증여한 것과 소외 3, 소외 1이 원고 1 외 6인에게 ○○산업 주식 합계 16,000주를 증여한 것은 증여자들 사이에 상대방의 직계후손에게 동일한 수의 동일 회사 주식을 교차증여하기로 한 약정에 따른 것으로서, 약정 상대방이 자신의 직계후손에게 주식을 증여하지 않는다면 자신도 증여를 하지 않았을 것이다”³⁸⁾라고 판시한 바 있다.

다음으로 다단계의 일련의 거래들이 특정한 최종목적을 달성하고자 이행되었는지의 여부도 주요한 판단기준인데, 납세의무자가 선택한 중간적 거

38) BFH V. 17.12.2003 - IX R 56/03, BStBl. II 2004, 648 (649) ; v. 21.8.2012 - VIII R 32/09, BS + Bl. II 2013, 16 (18) ; FG Niedersachsen v. 1.11.2012-6 K 382/10, EFG 2013, 328 참조.

39) 대법원 2017. 2. 15. 선고 2015두46963 판결.

래의 법적 형식이나 과정이 처음부터 최종목적을 이루기 위한 수단에 불과한 경우에는 다단계거래에 해당한다고 하겠다. 그리고 다단계거래에서의 거래행위가 서로 상호의존성을 갖는지의 여부도 다단계거래의 주요한 판단 기준이다.

한편, 각각의 거래 또는 행위 사이의 시간적 간격도 다단계거래를 판단하는 기준으로 작용하는데, 일반적으로 거래단계의 시간적 간격이 짧다면 다단계거래에 해당할 개연성이 높다,⁴⁰⁾ 이와 같은 시간적 근접성은 다단계거래를 판단하는 고려사항 중 보완적 기능을 한다.

다음으로 해당 거래형식을 취한 데 따른 손실 및 위험부담의 가능성도 판단기준이 된다. 중간단계의 거래와 관련하여 거래 당사자가 아무런 경제적 손실 또는 위험부담이 없거나 지위변동의 위험이 없는 경우에는 다단계거래 등에 해당할 개연성이 크다. 대법원은 다단계거래를 판단하면서 “B 회사의 영업부서와 설계부서의 직원들을 승계한 B 테크는 B 회사 등의 영업 및 설계 등을 대행하면서 별다른 위험부담 없이 거래금액의 5% 상당의 이익을 얻었다”⁴¹⁾고 판시하여 중간단계의 거래와 관련하여 거래 당사자가 아무런 경제적 손실 또는 위험부담이 없었다는 것을 판단기준의 일부로 삼은 바 있다.

(나) 목적요건 - 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것

「국세기본법」 제14조 제3항을 적용하기 위해서는 납세의무자가 선택한 거래 또는 행위가 “세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것”으로 인정되어야 한다. 위에서 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것이란 조세회피를 목적으로 하는 것을 의미한다. 이와 같은 조세회피 목적이 있는지 여부를 가릴 때에는 우회거래 또는 다단계거래를 하게 된 경위와 목적, 그와 같은 거래가 통상적인 것인지의 여부, 사업목적상 합리성이 있는지의 여부 등도 아울러 고려하여 종합적으로 판단하여야 한다.⁴²⁾ 특히 조세회피목적의 유무를 가릴

40) 대법원 2022. 8. 25. 선고 2017두41313 판결 외.

41) 대법원 2019. 1. 31. 선고 2014두41411 판결.

때에 사업목적의 원칙이 중요한 의미를 갖는다. 즉, 어떤 우회거래 또는 다단계거래가 오로지 조세혜택을 누리기 위한 목적에서 행하여진 것인지 아니면 조세혜택을 누리는 목적 외에도 사업상의 목적으로 행하여진 것인지의 여부 등은 조세회피행위에 해당하는지의 여부를 가리는 데 중요한 기준이 된다.⁴³⁾

해당 우회거래 또는 다단계거래를 하게 된 목적이 오로지 조세혜택을 누리기 위한 경우라면 조세회피행위에 해당한다. 그러나 납세자가 일정한 우회거래 등을 할 때에는 조세효과를 고려하여 가능한 한 조세부담을 줄이려고 하므로 실제에 있어서는 특정한 우회거래 등의 목적이 조세혜택과 다른 사업상의 목적을 함께 추구하는 경우가 있을 수 있다. 이 경우에는 특정한 우회거래 또는 다단계거래를 하게 된 목적, 즉 조세혜택의 목적과 그 밖의 다른 사업목적의 비교형량하여 조세혜택이 지배적인 목적이거나 주된 목적인 경우에는 조세회피행위로 보아야 할 것이다.⁴⁴⁾

위와 같은 목적요건을 해석함에 있어서 미국의 사업목적의 원칙과 독일의 동기테스트가 참고가 될 수 있다. 먼저 미국에서는 판례법상 확립된 사업목적의 원칙(business purpose doctrine)이 조세회피행위를 부인하는 실질과세의 원칙의 중요한 한 축으로 기능하고 있는데, 납세자가 해당 행위나 거래를 한 의도가 조세혜택이 아닌 다른 사업목적에 터 잡은 경우에는 그 행위 또는 거래는 조세회피행위로 보지 않는다. 그러므로 납세자가 오로지 조세혜택을 누릴 목적으로 해당 행위나 거래를 하였다면 그 행위 또는 거래는

42) 김완석, 앞의 논문, 59면 ; 국제거래에서는 우회거래 및 다단계거래를 통하여 우리나라에 납부할 조세부담이 일정비율 이상으로 현저히 감소하는 경우 납세의무자가 해당 우회거래 및 다단계거래에 정당한 사업목적의 있다는 사실 등 조세를 회피할 의도가 없음을 입증하지 아니하면 「국제조세조정에 관한 법률」 및 조세조약의 혜택을 부당하게 받기 위하여 거래한 것으로 추정하도록 특례규정을 두어 과세당국의 입증책임을 완화하고 있다(「국제조세조정에 관한 법률」 제3조 제4항).

43) 김완석, 위의 논문, 56면.

44) 같은 취지 ; 강석규, 『조세법의 쟁점』, 삼일인포마인, 2022, 102면.

조세회피행위에 해당하는 것이다.⁴⁵⁾

한편, 독일에서는 조세기본법(Abgabenordnung : AO) 제42조 제2항에 “...납세자가 선택한 해당 법적 형성에 대하여 전체 상황에 비추어 조세 외의 상당한 이유가 있는 것을 증명하는 경우”에는 남용이 존재하지 않는다고 하고 있다.⁴⁶⁾ 위의 ‘전체 상황에 비추어 조세 외의 상당한 이유가 있는 것을 증명하는 경우’란 그와 같은 법적 형성을 하게 된 경제적 이유, 즉 적절한 사업상 이유 또는 개인적 원인이 그 결과 얻게 된 조세이익의 크기와 비교하여 충분히 중요하다고 보여 지는 경우에 설득력을 얻고 명백한 것으로 인정되는데, 이와 같은 입증을 동기테스트(Motivtests)라 부른다.⁴⁷⁾

(다) 내용적 요건 - 선택한 거래 또는 행위의 외관 또는 형식이 경제적 실질과 다른 경우

「국세기본법」 제14조 제3항을 적용하기 위해서는 선택한 거래 또는 행위의 외관 또는 형식이 경제적 실질과 다른 경우이어야 한다. 즉, 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의한 행위 또는 거래의 형식과 그 행위 또는 거래의 경제적 실질 내용이 달라야 한다. 이 경우 행위 또는 거래의 외관이나 형식이 그 행위 또는 거래의 경제적 실질과 다른지의 여부는 해당 행위 또는 거래가 통상적인 것인지 아니면 이상성(Ungewöhnlichkeit)을 띤 것인지, 해당 행위 또는 거래가 가져오는 경제적 효과의 구체적 내용, 해당 행위 또는 거래가 사업 수행인지와 해당 행위나 거래로부터 이익이 창출되는지의 여부 등을 종합적으로 고려하여 판단하여야 할 것이다.

45) Boris I. Bittker and Lawrence Lokken, *op. cit.*, ¶4.3.4. *13.

46) 과세관청은 조세회피행위에 대한 근거를 입증하여야 할 책임이 있는 것이고, 해당 법률행위의 합리성에 대한 입증은 납세자가 하여야 하는 것이다.

47) English, in : Tipke/Lang, a.a.O., Kap.5 Rz.5.132 ; 김완석, 앞의 논문, 56면.

(2) 적용 효과

위에서 본 바와 같이 납세의무자가 선택한 거래 또는 행위가 「국세기본법」 제14조 제3항의 적용요건을 모두 충족하면 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 세법을 적용한다. 이 경우에는 납세자가 선택한 행위 또는 거래의 형식에 불구하고 해당 행위 또는 거래를 그 실질적 내용에 맞게 재구성한 후 세법을 적용하는 것이다. 즉, 제3자를 통한 간접적인 방법에 의한 행위 또는 거래의 경우에는 제3자를 제외하고 당사자가 직접 거래한 것으로 재구성하여 세법을 적용하며, 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의한 행위 또는 거래의 경우에는 그 전체를 연속된 하나의 거래 또는 행위로 재구성하여 세법을 적용한다.⁴⁸⁾ 이 경우 거래 또는 행위를 재구성한다고 하여 그 거래 또는 행위의 사법상 효과까지 부인되거나 변경되는 것은 아니라고 하겠다.⁴⁹⁾

6. 대상판결의 검토

가. 이 사건 기부행위의 부인의 근거 법령에 관한 검토

위에서 본 바와 같이 원고는 우회적인 기부행위를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꿈으로써 의도적으로 법인세 부담을 줄인 것으로 보인다. 즉, 이와 같은 원고의 기부행위는 전형적인 우회거래를 통한 조세회피행위에 해당할 소지가 크다고 하겠다.

이 경우 우회적인 기부행위를 통한 조세회피행위를 부인하기 위한 근거 법령이 문제가 되는데, 대법원은 대상판결에서 이 사건 기부행위가 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산⁵⁰⁾에 해당하는지의 여부에 관하여 검토한

48) 김완석, 앞의 논문, 60면.

49) 김완석, 위의 논문, 60면.

후 “이 사건 기부행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결여한 것으로서 부당행위계산 부인대상에 해당한다고 단정하기는 어렵다”고 판단하였다. 이와 같이 대법원은 이 사건 기부행위에 대하여 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산의 적용문제로 보고 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산에 해당하는지의 여부를 검토한 후 위와 같이 결론을 내린 것이다.

생각건대 이 사건은 원고가 우회적인 기부행위를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꾼 것으로서 우회거래를 통한 조세회피행위로 보아야 한다. 원고는 AA개발공사에 대한 기부를 의도하였는데, 정상적이고 절차가 간편한 AA개발공사에 대한 직접 기부의 형식을 선택하지 않고 그 중간에 법정기부금단체인 지방자치단체(BB시)를 끼워 넣은 간접 기부 또는 우회 기부와 같은 이상하고 어색한 기부의 형식을 선택한 것이다.

원고가 우회적인 기부행위를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꾼 것은 우회거래를 통한 조세회피행위에 해당한다. 이와 같은 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꾸기 위하여 선택한 우회적인 기부행위는 부당행위계산부인 제도가 적용 대상으로 삼는 특수관계인에게 이익을 분여함으로써 자신의 법인세 부담을 줄인 경우가 아니다.⁵¹⁾ 따라서 이와 같은 우회거래를 통한 조세회피행위는 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산부인의 적용 대상이 아니라고 보아야 한다.⁵²⁾

50) 분명하지는 않으나, 이 사건 기부행위가 「법인세법 시행령」 제88조 제1항 제3호(자산을 무상으로 양도한 경우)에 해당하는 것으로 보고 검토한 것으로 보인다(이정원, 앞의 논문, 132면 및 142면).

51) 부당행위계산부인은 특수관계인 사이에서 숨은 형태로 이익을 분여하는 경우에 적용한다[임승순·김용택, 『조세법』(제24판), 박영사, 2024, 74면].

52) 상세한 논거는 앞의 “4. 우회적인 기부행위와 부당행위계산의 부인”을 참고하기 바란다.

그러므로 이 사건 기부행위는 우회거래를 부인하는 「국세기본법」 제14조 제3항을 적용하여 해당 기부행위가 조세회피행위에 해당하는지의 여부를 검토함이 타당하다고 하겠다.⁵³⁾

나. 이 사건 기부행위가 「국세기본법」 제14조 제3항의 적용 대상인지의 여부에 관한 검토

이 사건 기부행위가 「국세기본법」 제14조 제3항의 우회거래의 요건에 해당하여 부인의 대상이 되는지의 여부에 관하여 검토하기로 한다.

(1) 방법적 요건 - 제3자를 통한 간접적인 방법에 의한 거래 또는 행위

(가) 원고는 이 사건 기부행위를 하면서 목적 및 용도를 특정 영리기업인 AA개발공사의 긴급운영자금 지원으로 특정하였으므로, 원고가 이 사건 기부행위를 통해 BB시에 기탁한 돈을 BB시가 접수하더라도 BB시는 재량의 여지없이 특정 영리기업인 AA개발공사에 그대로 지급할 수밖에 없으므로, 실질적으로 위 행위의 경제적 목적은 거래형식과 무관하게 AA개발공사에 대한 자금지원행위(기부행위)가 된다. 중간단계의 거래 행위인 BB시에 대한 이 사건 기부행위는 단순히 AA개발공사에의 자금지원이라는 최종목적을 위한 수단으로 이용된 것이다.

(나) 원고가 AA개발공사에 기부를 하려고 한다면 AA개발공사에 직접 기부를 하면 된다. 그런데도 불구하고 기부행위의 과정에 번거롭고 복잡하고 부자연스러운 제3자를 개입시켜 우회적인 방법을 통하여 기부행위를 실행한 것이다. 이 경우 원고의 BB시에 대한 기부행위는 BB시의 AA개발공사에 대한 자금지원행위와 결부되어 있었다.

53) 같은 취지 : 송동진, 『법인세법』(제2판), 삼일인포마인, 2023, 354면.

(다) 원고의 BB시에 대한 기부와 BB시의 AA개발공사에 대한 자금의 교부간에는 시간적 간격이 거의 존재하지 않는데, 이와 같은 점도 우회 거래일 가능성을 높여주고 있다. 원고의 이사회는 2012. 7. 12. 위 자금지원을 가결하였고, 위 결의에 따라 앞서 본 지정기탁 과정을 거쳐 2012. 8. 14. 1차로 40억 원, 2012. 11. 15. 2차로 40억 원, 2012. 12. 31. 3차로 40억 원, 2013. 8. 21. 4차로 30억 원 합계 150억 원을 BB시청의 계좌에 입금하였고, 위 돈은 원고가 입금을 직후 BB시청의 지출결의를 거쳐 AA개발공사의 계좌에 그대로 입금되었다.

(2) 조세회피의 목적 - 사업목적

대법원은 대상판결에서 “원고의 이 사건 기부행위는 이러한 기부금품법의 규정에 따라 공익적 목적을 달성하기 위하여 그 상대방 및 수혜자를 BB시로 하여 이루어진 것으로서 거기에 별다른 조세회피의 목적이 있었다고 보기 어려운 만큼, 이 사건 기부금은 손금산입이 허용되는 법정기부금에 해당하는 것”으로 보아야 한다고 판시하고 있다. 즉, 원고의 기부행위가 「기부금품법」의 규정에 따라 공익적 목적을 달성하기 위하여 그 상대방 및 수혜자를 BB시로 하여 이루어진 것임을 내세워 조세회피목적이 없다고 단정하고 있다. 그러나 위와 같은 대법원의 판단은 수긍하기 어렵다. 그 논거는 다음과 같다.

첫째, 원고의 BB시에 대한 기부행위는 BB시의 AA개발공사에 대한 자금 지원행위와 결부되어 있을 뿐만 아니라 두 행위 간에 시간적 간격도 거의 존재하지 않는다. BB시는 원고에게 재정난을 겪고 있는 AA개발공사에 자금을 지원해 달라고 요청하다가, 원고가 이를 거절하자 원고가 BB시에 기부를 하고 BB시는 위의 기부금으로 AA개발공사에 자금을 지원하는 방안을 제시하여 이 사건 기부행위가 이루어진 것이다. 원고는 BB시에 150억 원을 지정기탁의 형식을 취하였는데, 지정기탁서의 사용 용도와 목적에는 “AA개발공사의 긴급 운영자금 지원을 통한 정상화 유도 등 지역경제 활성화

화 기여”로 기재하고 있었다. 즉, 이 사건 기부행위의 실질은 AA개발공사를 그 상대방 및 수혜자로 한 것임이 분명한데, 원고가 AA개발공사에 대한 직접 기부라는 통상적인 기부의 형식을 취하지 않고 번거롭고 비정상적인 제3자(BB시)를 매개로 한 간접 기부의 형식을 취한 사업상의 목적은 찾아보기 어렵다.

둘째, 원고의 이 사건 기부행위는 재정위험에 빠진 BB시의 경제적 위험을 낮추고 BB지역의 경제 진흥 및 주민의 생활안정을 도모하기 위한 것으로 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 거래라고 볼 수 없다고 주장한다.⁵⁴⁾ 그런데 원고가 ○○산업의 사양화로 인하여 낙후된 BB지역의 경제를 진흥시켜 지역 간의 균형 있는 발전과 주민의 생활 향상을 도모함을 목적으로 설립된 법인이라고 하더라도 원고가 카지노업 등을 영위하는 영리법인⁵⁵⁾인 이상 BB지역 내의 특정한 사업체에게 금원을 기부하는 행위가 원고의 직접적인 설립목적(사업목적)에 부합한 것으로 볼 수 없다.

셋째, 원고가 AA개발공사에 대한 기부과정에 제3자인 BB시를 개입시킨 것은 원고의 법인세 부담의 회피(기타기부금을 법정기부금으로 바꾸어 법인세 부담을 줄인 것)와 원고가 주장하는 바와 같은 원고 회사의 경영진의 배임문제⁵⁶⁾를 회피하기 목적이라고 볼 수밖에 없다. 대법원은 위의 2016다260455

54) 제1심에서의 원고의 주장 요지이다(춘천지방법원 2017. 2. 10. 선고 2016구합 50820 판결).

55) 원고 회사는 2001년 10월에 코스닥, 2003년 9월에 유가증권시장에 주식을 상장한 영리법인인데, 2024년 9월말 기준으로 원고 회사의 주요 주주의 구성은 한국광해공단(대한민국정부의 지분율이 99.87%이다) 36.27%, SS군(郡) 5.02%로 되어 있다. 그리고 이 사건 기부행위가 있을 당시 BB시는 원고의 주식을 1.25% 보유하고 있었다. 원고 회사는 비영리법인도 아니며, 더군다나 공익법인도 아니다.

56) 대법원은 “주식회사 이사들이 이사회에서 그 회사의 주주 중 1인에 대한 기부행위를 결의하면서 기부금의 성격, 기부행위가 그 회사의 설립 목적과 공익에 미치는 영향, 그 회사 재정상황에 비추어 본 기부금 액수의 상당성, 그 회사와 기부상대방의 관계 등에 관해 합리적인 정보를 바탕으로 충분한 검토를 거치지 않았다면, 이사들이 그 결의에 찬성한 행위는 이사의 선량한 관리자로서의 주의의무에 위배되는 행위에 해당한다”고 판시하면서 이사들에게 손해배상의무가 있다고 판결하였다

판결에서 원고의 기부행위를 위한 원고 이사회 결의에 찬성한 이사들에 대하여 ‘폐광지역의 경제 진흥을 통한 지역 간 균형발전 및 주민의 생활향상이라는 공익에 기여하기 위한 목적으로 이루어졌고, 기부액이 갑 회사 재무상태에 비추어 과다하다고 보기 어렵다고 하더라도, 기부행위가 폐광지역 전체의 공익 증진에 기여하는 정도와 갑 회사에 주는 이익이 그다지 크지 않고, 기부의 대상 및 사용처에 비추어 공익 달성에 상당한 방법으로 이루어졌다고 보기 어렵기 때문’에 이사의 선관주의의무 위반에 기한 손해배상 책임을 인정한 바 있다. 위의 판결을 보더라도 원고 회사의 경영진의 배임 문제 회피가 원고 회사의 사업목적(business purpose)이 아님이 분명하다고 하겠다.

그런데 원고가 내세우는 원고 회사 임원진의 배임문제의 회피는 원고 회사의 사업목적이 될 수는 없으며, 또한 그와 같은 사유가 원고의 조세회피 목적을 희석할 수 있는 요인도 아니다.

넷째, 원고가 AA개발공사에 대하여 자금을 무상으로 지원하여야 할 어떤 법적 책임이나 의무도 없으며, 원고의 AA개발공사에 대하여 지원하는 자금은 원고의 사업과 직접적인 관계없이 무상으로 지출하는 금액으로서 자발적인 기부금에 해당한다. 원고가 BB시의 요청에 의하여 AA개발공사에 대한 긴급 운영자금의 지원이 이루어졌는데, 위의 BB시의 지원요청이 법령에 근거를 둔 정부의 지시에 해당한다고 보기는 어렵다. 설령 BB시의 긴급 운영자금의 지원요청에 따라 원고가 자금지원을 하더라도 그 기부금의 직접적인 수령자인 AA개발공사에 직접 기부하지 않고 중간에 법정기부금 단체인 BB시를 끼워 넣은 것이 문제가 되는 것이다.

다섯째, 원고의 기부행위가 조세회피행위에 해당한다고 보아 이루어진 이 사건 과세처분에 대하여 원고는 이 사건 우회적인 기부행위가 원고회사의 경영진의 배임문제를 회피만을 위하여 이루어진 것이라고 주장하고 있

으나, 이 사건 기부행위의 실질이 AA개발공사에 자금을 지원하는 행위임에도 불구하고 BB시에 대한 기부행위의 외관을 취함으로써 기부금액 상당을 손금에 산입하여 법인세 부담을 경감시킨 행위라고 평가함이 타당하다. 만약 원고가 이러한 외형구성을 하지 않았다면 위 기부금 상당액은 손금에 산입될 수 없었으므로, 원고의 BB시에 대한 이 사건 기부행위는 객관적으로 보아 경제적 합리성을 무시한 비정상적인 우회행위로서 조세법적인 측면에서도 부당한 것이라고 인정된다.

(3) 내용적 요건 - 선택한 거래 또는 행위의 외관 또는 형식이 경제적 실질과 다른 경우

「국세기본법」 제14조 제3항을 적용하기 위해서는 선택한 거래 또는 행위의 외관 또는 형식이 경제적 실질과 다른 경우이어야 한다. 즉, 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의한 행위 또는 거래의 형식과 그 행위 또는 거래의 경제적 실질 내용이 달라야 한다. 이 사건에서는 제3자(BB시)가 개입할 어떤 합리적인 이유가 없음에도 의도적으로 제3자를 거래에 끼워 넣어 통상적으로 이루어지지 않은 이상한 형식의 거래를 형성하는 경우에 해당한다.

이 사건에서 원고는 AA개발공사에 직접 기부행위를 하지 않고 그 징검다리로서 BB시를 이용한 이상한 우회 기부의 형식을 선택하였는데, 외관상으로는 기부의 상대방(기부처)이 BB시이지만 실질상으로는 기부의 상대방이 AA개발공사인 것이다. 즉, 이 사건 기부에 있어서 기부금 손금산입의 요건을 이루는 기부의 상대방(기부처)은 형식상으로는 지방자치단체(BB시 - 법정 기부금)이지만 실질상으로는 리조트사업을 영위하는 AA개발공사(기타기부금)인 것이다.

(4) 소 결

위에서 검토한 바와 같이 이 사건 기부행위는 「국세기본법」 제14조 제3

항에 따른 우회행위의 적용요건인 방법적 요건, 목적요건 및 내용적 요건을 모두 충족하여 우회행위에 해당한다고 하겠다. 그러므로 「국세기본법」 제 14조 제3항(실질과세의 원칙)에 따라 이 사건 기부행위를 원고의 BB공사에 대한 직접적인 기부행위로 보고, 해당 기부금을 ‘기타기부금’으로 재구성하여 법인세를 과세하는 것이 타당하다고 하겠다.

IV. 결 론

대법원은 대상판결에서 내국법인이 다른 내국법인에게 기부행위를 하면서 직접 기부의 형식을 취하지 않고 중간에 법정기부금 단체인 지방자치단체를 개입시켜 간접 기부 또는 우회 기부의 형식을 선택하여 이루어진 기부행위가 조세회피행위에 해당하는지의 여부를 가림에 있어서 「법인세법」 제 52조의 적용문제로 보고 해당 기부행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결여한 것으로 볼 수 없기 때문에 부당행위계산 부인대상에 해당하지 않는다고 판단하였다.

부당행위계산 부인의 요건으로서는 행위 또는 계산의 이상성, 특수관계 인간의 거래, 법인의 소득에 대한 조세부담의 부당한 감소를 든다. 「법인세법 시행령」 제88조 제1항에서 부당행위계산 부인의 요건을 충족하는 부당행위계산에 관하여 12개의 유형을 열거하고 있다. 그 모두가 특수관계인과의 이상한 거래를 통하여 그 특수관계인에게 이익을 분여함으로써 자신의 법인세 부담을 줄인 경우이다. 예를 들면 특수관계인으로부터 자산을 고가 매입하거나 특수관계인에게 자산을 저가 또는 무상으로 양도하는 경우, 특수관계인에게 금전 등을 저율로 대부하거나 특수관계인으로부터 금전 등을 고율로 차입하는 경우, 자본거래를 통하여 특수관계인에게 이익을 분여한 경우 등이다.

특히 「법인세법 시행령」 제88조 제1항 제9호는 “그 밖에 제1호부터 제3호까지, 제3호의2, 제4호부터 제7호까지, 제7호의2, 제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우”라고 규정하고 있는데, 이는 부당행위계산이 특수관계인과의 거래를 통하여 특수관계인에게 이익을 분여한 행위 또는 계산임을 분명히 밝힌 규정이라고 하겠다.

우회적인 기부행위를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꾼 것은 우회거래를 통한 조세회피행위에 해당한다. 이와 같이 우회적인 기부행위를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꾼 행위는 부당행위계산부인제도가 부인대상으로 삼는 ‘특수관계인에 대한 이익분여를 통하여 자신의 법인세 부담을 줄인 경우’가 아니다. 그러므로 이와 같은 우회거래를 통한 조세회피행위는 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산부인의 적용대상이 아니라고 보아야 한다.

결론적으로 대상판결에서 문제가 된 기부행위는 우회적인 거래를 통하여 기부금의 종류를 ‘기타기부금’에서 ‘법정기부금’으로 바꿈으로써 의도적으로 법인세 부담을 줄인 것이기 때문에 「법인세법」 제52조의 부당행위계산부인규정을 적용할 수 없고, 우회거래를 부인하는 「국세기본법」 제14조 제3항을 적용하여 해당 기부행위가 조세회피행위에 해당하는지의 여부를 검토함이 타당하다고 하겠다.

대상판결에서의 원고의 우회적인 기부행위는 「국세기본법」 제14조 제3항의 적용요건인 방법적 요건, 목적요건 및 내용적 요건을 모두 충족하는 전형적인 우회거래에 해당하므로 위의 규정에 의하여 해당 기부행위를 세법적으로 재구성하여 과세하는 것이 타당하다고 하겠다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

- 강석규, 『조세법의 쟁점』, 삼일인포마인, 2022.
- 김완석·박종수·이중교·황남석, 『주식 국세기본법』(제5판), 삼일인포마인, 2023.
- 김완석·황남석, 『법인세법론』, 삼일인포마인, 2024.
- 김완석, “거래내용에 관한 실질과세의 원칙의 적용 범위”, 『조세논총』 제1권, 한국조세법학회, 2016.
- 송동진, 『법인세법』(제2판), 삼일인포마인, 2023.
- 이정원, “지방자치단체에 대한 기부행위와 거래 재구성의 한계”, 『대법원판례해설』 제116호(2018년 상), 법원도서관, 2018.
- 임승순·김용택, 『조세법』(제24판), 박영사, 2024.
- 정승영, “국세기본법상 실질과세의 원칙에 대한 연구”, 성균관대학교 법학전문대학원 박사학위논문, 2012.
- 황남석, “단계거래원칙의 역적용에 관한 고찰”, 『조세법연구』 제27권 제3호, 한국세법학회, 2021.

2. 국외 문헌

- 金子宏, 『租税法』(第24版), 弘文堂, 2021.
- 渡辺徹也, 『スタンダード 法人税法』(第2版), 弘文堂, 2019.
- Birk, Dieter, Marc Desens & Henning Tappe, *Steuerrecht* 18. Auflage, C.F. Müller, 2015.
- Bittker, Boris I. and Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Westlaw, 2024.
- Tipke/Lang, *Steuerrecht* 24. Auflage. otto schmidt, 2021.

<Abstract>

**The Denial of Bypassing Donations through
Local Governments in Tax Law**
— Supreme Court, March 15, 2018, Decision 2017DU63887 —

Kim, Wan Suk*

When a domestic corporation makes a donation to another domestic corporation and does not take the form of a direct donation, but chooses the form of an indirect donation or a bypassing donation by inserting a local government, a statutory donation organization, in the middle to reduce the corporate tax burden, the issue is whether the donation constitutes tax avoidance.

In the target judgment, the supreme court sentenced that such donations are not subject to the denial of calculation by wrongful acts under article 52 of the Corporate Tax Act because they cannot be considered to lack economic rationality in light of sound social conventions or common practices, and therefore do not constitute tax avoidance.

Article 88(1) of the Enforcement Decree of the Corporate Tax Act lists 12 types of calculation by wrongful acts that meet the requirements for disallowing calculation by wrongful acts, including abnormality of behavior or calculation, transactions between related persons, and unjustified reduction of corporate tax burden. All of them are cases where a company reduces its corporate tax burden by distributing profits to a related party through an unusual transaction with a related party.

For example, purchasing assets from a related party at a high price or transferring assets to a related party at a low price or for free, lending money to a related party at a low rate or borrowing money from a related party at a high rate, and distributing profits to a related party through capital transactions to reduce the corporate tax burden.

Changing the type of donation from ‘other donations’ to ‘statutory donations’

* Chair professor, Kangnam University

through bypassing donation behavior is an act of tax avoidance through roundabout transactions.

The act of changing the type of donation from ‘other donation’ to ‘statutory donation’ through such a bypassing donation is not a case of ‘reducing one’s corporate tax burden by distributing profits to a related party’. Therefore, the act of tax avoidance through such a roundabout transaction is not subject to the denial of calculation by wrongful acts under article 52 of the Corporate Tax Act.

In conclusion, since the donation at issue in the target case was an intentional reduction of corporate tax burden by changing the type of donation from ‘other donation’ to ‘statutory donation’ through a roundabout transaction, it is not possible to apply the denial of calculation by wrongful acts of article 52 of the Corporate Tax Act, and it is appropriate to apply article 14(3) of the Framework Act on National Taxes, which denies roundabout transactions, to examine whether the donation constitutes an act of tax avoidance.

Since the plaintiff’s bypassing donation in the target case constitutes a typical roundabout transaction that meets the methodological, purpose, and content requirements of article 14(3) of the Framework Act on National Taxes, it is appropriate to reconstruct the donation as “other donations” and tax it according to the above rules.

▶ **Key Words** : tax avoidance, roundabout transactions, step transactions, donation, statutory donation, calculation by wrongful acts